

数字经济对跨国企业税收的影响及应对

张瑞英 张喜凤

数字经济作为后工业社会时代发展起来的新经济形态，是科技和经济发展的客观结果，并已成为影响当代和未来经济发展的重要因素。有关数据显示，2021年上半年，我国数字经济核心产业销售收入同比增长34.2%，两年平均增长20.8%，反映出数字经济发展态势向好，正逐步成为助推经济发展的新引擎。与此同时，社会上出现许多新的商业模式和交易，跨境交易也变得更为复杂，依据传统的国际税收准则难以准确界定跨国企业交易收入的类型和课税性质。基于此，笔者简要探析数字经济对跨国企业税收的影响，并提出有针对性的应对策略。

一、数字经济对跨国企业税收的影响

（一）对税收管辖权的影响

从世界范围看，多数国家都同时采用地域管辖权和居民管辖权方式以维护自身税收利益，并通过双边或多边税收协定等形式解决国际重复征税的问题。由于数字经济交易主体隐蔽性较强，交易过程迅速，进而影响居民管辖权和地域管辖权的确定，导致跨境征税难度较大。一方面，数字经济对居民管辖权的认定带来较大困难。比如，近年来，在线购物、远程办公、网络授课等已成为经济发展的常态模式，物理空间和实体聚集不再是一个市场主体的必备要素。由此，依赖地理特征判定居民身份有一定难

度。但同时数字经济所拥有的匿名性、无纸化等特征，可以“帮助”企业获得居民身份，以此达到避税目的或获得税收优惠。另一方面，数字经济对地域管辖权的施行关键——常设机构的认定带来较大困难。比如，供应商为了吸引消费者会开设一些临时网站，而经济交易实际则以其他形式或在其他地区进行，这样就避开了税收常设机构的判定原则，因而收入来源国不具备征税权，与税收中性原则相违背，使得相同的跨国经营活动因交易方式的不同而承担了差异性的税收负担。同时，一些大型跨国企业既可以通过数字经济规避收入来源国税收，又可以通过避税地规避居民国税收，导致出现双重避税的情形，对国际税收规则和税收秩序带来一定程度的影响。

（二）对常设机构判定规则的影响

在信息与互联网技术的推动下，数字经济改变了企业传统的经营管理方式和价值创造模式，以“虚拟”的网络连接取代一般意义上的实体存在，跨国企业也可以通过“虚拟”的网络连接在国际市场开展业务，导致商品和服务的交易地、消费地等难以界定。具体而言，为更加有效地开展国际贸易，提高交易效率，跨国企业在开展国际交易时，仍然会在交易地设立仓库、物流等辅助机构，但这并不属于税收规定的场所型常设机构。此外，数字经济使得有形产品的设计、生产、销售等环节进一步被细化分解。为了达到避税

目的，跨国企业一般会将实质性业务分解为分布在不同地区和国家的辅助业务，因为开展辅助业务的实体不属于场所型常设机构。实务中，还有一些跨国企业在全价值链设置上利用传统规则的漏洞，有意规避实体性经营活动，进而形成“无税收入”，对税收管辖权的判定和利润归属划分带来一定困难，导致收入来源国无法或不能分享数字经济活动中的税收利益。

（三）税收公平原则未能得到充分体现

税收公平原则最基本的含义是：税收负担必须依据纳税人的负担能力进行分配，负担能力相等者税负相同，负担能力不等者税负不同。税收公平原则是市场经济发展的基本原则，在跨国税收中也是各国应当遵守的基本规则。由于目前各国税收制度设计与数字经济发展还不相适应，线上线下纳税环境不同，导致实际税负并不公平。长期以来，由于税收征管方面的原因，对以电商为主体的数字经济企业征税不足，导致实体经济与数字经济的税负差异较大。同时，数字经济还导致消费地和生产地的税负不均。一方面，对进口低价值货物采取免征增值税和向消费者提供远程数字产品采取不征税的办法，导致消费地与生产地的税负不均。另一方面，跨国企业还有可能利用数字产品或互联网交易的方式，实施激进的税收筹划，从而在全球范围内达到逃税、避税的目的。

二、应对策略

近年来,数字经济得到蓬勃发展,我国税收规则及税收征管制度与之还难以达到完全匹配。因此,要立足于促进经济高质量发展目标,坚持税收中性和税收公平原则,充分明确数字化企业的价值创造来源和环节,重视消费者在价值创造中的作用。同时,还要关注交易模式的创新和发展,适时在税收法律法规中增加数字经济涉税内容,对课税主体、征税对象、税率等要素予以明确细化,统筹推进税收征管制度的改革与完善。

(一) 完善常设机构的认定规则

考虑到数字经济下跨国企业为了规避场所型常设机构,进而达到避税目的,一般会把实体业务分解为辅助业务,因此,应修订完善数字经济下跨国企业的业务收入征税权分配标准。数字经济下,跨国企业虽然在收入来源国无实体机构,但是其业务开展离不开收入来源国的基础设施、法律环境和支付系统等因素。同时,跨国企业通过信息和通信技术在收入来源国开展业务活动,与收入来源国有着密切的经济联系,当销售活动符合一定标准时,就可认定为虚拟常设机构,基于此,收入来源国有充足的理由获得征税权。

近年来,一些国家比如印度等已修改认定常设机构标准。根据经合组织提出的基于收入金额和数字化程度的综合标准,只要跨国企业在收入来源国构成“重要的数字存在”,即使无实体常设机构,作为收入来源国也有征税的权利。基于此,我国应立足于国情及数字经济未来的发展趋势,坚持各管辖区的企业不论大小和发展程度与否都应一律平等对待,税收征管相关方案设计应立足于合理的经济概念和原理,确保税收在价值实现地征收,

避免双重征税。同时,税收征管相关方案的设计也要考虑到不同管辖区的税收征管能力,确保税收征管相关方案在精确性和可执行性之间的平衡。

(二) 合理界定用户、消费者、客户与征税权的关系

数据是数字经济的“血液”,用户和市场派生数据,形成和实现数据价值,消费数据产品和服务也即参与了价值创造。因此,数据和用户参与度是数字经济下跨国企业竞争的关键。因此,在分配税基时,应综合考虑用户、消费者为所在国创造价值的作用,实现利润归属与价值创造相匹配。

关于合理界定用户参与对价值创造的贡献,有专家提出“二元价值创造”理论,即数字平台收入实际上是通过“用户提供的原始数据+企业对数据的采集、算法和算力”的形式创造的,二者缺一不可。在这一价值创造过程中,企业起到了很大作用,应分配剩余利润中的大部分;用户在参与和使用数字平台过程中的价值创造,是不自觉、被动的行为,只能分配剩余利润中的小部分。因此,应当合理界定用户、消费者、客户与征税权的关系,三者数字经济下发挥的作用有较大不同:用户使用、参与数字平台,但不一定支付费用;消费者使用、参与数字平台,同时支付部分或全部费用;客户从其商业目出发利用数字平台上的资源和数据而支付全部费用。目前部分国家在开征的数字税中,大多是以在某一市场管辖区内的销售行为作为征税对象,实际上倾向于“消费者+客户”,即数字经济模式下收入来源国具有一定的征税权,用户参与国也可按照价值创造比例分配合理的税收权益。基于此,笔者建议,应分别定义市场管辖区和用户管辖区,可参照“虚拟市场”的概念界定市场管辖区,参照“目标用户”的定位界定用户管辖区,

以保证税负的公平公正。

(三) 加强国际税收的多边合作

当前,国际税收合作依然是发展的主流和方向,全球税收治理的基本要求就是尽可能广泛地加强多边税收合作,目前我国已与110个国家和地区签署了双边税收协定,通过税务合作优化营商环境。随着“一带一路”的发展,营商环境对企业的影响越来越大,税务合作在国际合作中的重要性也越来越突出。在数字化和全球化的背景下,我国一方面应加强与其他国家税收情报的交流,另一方面应加强国际税收法律体系建设,进而为跨国企业营造良好的税收营商环境。☐

(本文系河南农业职业学院双高专项<HNACSG-2020-19>、河南农业职业学院科技创新人才项目<HNACSRHR-2021-12>的研究成果)

(作者单位:河南农业职业学院

河南省烟草公司开封市公司)

责任编辑 刘黎静

主要参考文献

[1] 陈琍.全球视野下的税收协调理论与实践[M].北京:中国税务出版社,2010.

[2] 何杨.经济数字化所得税挑战与我国应对策略[J].财政科学,2019,(2):20-22.

[3] 计金标.国际视角我国企业跨境管理对策研究[J].华侨大学学报(哲学社会科学版),2017,(2):61-65.

[4] 崔晓静.后BEPS时代常设机构定义的新发展[J].法学评论,2017,(5):29-30.

[5] 李蕊,李水军.数字经济:中国税收制度何以回应[J].税务研究,2020,(3):91-98.