

数字经济下国际税收规则转变与影响

潘楠¹, 魏莱²

(1. 南京工程学院经济与管理学院, 江苏 南京, 211167;
2. 南京工程学院信息与通信工程学院, 江苏 南京, 211167)

摘要:数字经济逐渐成为世界各国经济发展的新动力和重要税收来源。数字经济特有的场地虚拟性和价值链跨区域性地使以物理性存在的常设机构无法作为数字经济税收的联结度规则, 导致数字经济关系中价值创造地与利润征税地发生错配。为应对经济数字化带来的国际税收挑战, OECD 提出“双支柱”方案, 以改革国际税收规则, 但仍面临国际税收中多边主义复杂性和规则转变技术难度大等问题, 难以确保跨国企业公平缴纳税收以及各国的税收权益。我国也需要增强国际税收规则制定的话语权, 合理设定征收范围, 最大限度地减少国际税收变革对经济的影响。

关键词:数字经济; 国际税收; “双支柱”

中图分类号: F810.42

数字经济的发展使得企业的国别边界更加模糊, 其利润更依赖数据与用户形成的无形资产以及价值链围绕数据中心展开。数字经济在影响传统商业模型同时也重新塑造国际税收利益格局, 数字经济对建立在工业经济形态基础上的传统国际税收体系中关于管辖权的界定、征税权的划分以及税收收入来源分配规则等基础要素构成了严峻挑战。数字经济使得跨国企业传统利润价值链的实体基础变得虚拟化和分散化, 导致传统国际税收规则无法清晰界定跨国企业利润归属地, 也使得跨国企业的利润转移更加便利, 加剧了国际反税基侵蚀的困难。为了应对数字经济对国际税收体系的冲击, 部分国家出台了单边的税收应对措施, 但是也造成国际重复征税和税收竞争问题。为此, 国际组织纷纷出台国际税收新方案, 其中, 经济与合作发展组织 (OECD) 制定的一系列税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 行动计划和方案中的一项行动就是应对数字经济对国际税收规则的挑战, 以更新传统国际税收中不适应目前全球化和数字经济的规则要素。2019 年, OECD 正式出台包容性框架下的“双支柱”解决方案, 寻求在全球范围内达成多边共同利益共识。截至 2023 年 6 月, 全球已经有 139 个 BEPS 成员国就“双支柱”方案达成一致。“双支柱”多边平衡规则有助于促进数字经济有效发展, 维护各国税

收主权与税收利益, 也为我国积极参与和制定更公平、更有效的国际税收新规则创造了机遇。虽然“双支柱”方案受到国际多边主义的政治博弈影响, 具体操作落地实施尚需较长时间, 但其从思路和导向上为完善国际税收框架、优化国际税收规则和理顺国际税收治理措施提供了共识性的解决方案。

一、数字经济发展与国际税收治理

(一) 数字经济发展与数字化转型

随着新一轮科技革命和产业变革的兴起, 全球数字经济快速发展壮大, 已成为继农业经济、工业经济之后的新的经济形态。2019 年, 美国和中国的数字企业占据了全球 70 个最大的数字平台中 90% 的市场资本价值。总部位于美国的苹果、微软、亚马逊、谷歌和脸书 (Facebook) 以及总部位于中国的腾讯和阿里巴巴, 构成了数字经济总市值的三分之二^[1]。截至 2022 年 1 月, 全球有 49.5 亿互联网用户 (比 2021 年增长 4%), 53.1 亿独立移动用户和 46.2 亿社交媒体用户^[2]。据中国信息通信研究院测算, 2021 年全球 47 个国家的数字经济规模已达 38.1 万亿美元, 其中发达国家数字经济占 GDP 比重达 55.7%^[3]。2022 年, 中国数字经济规模达 50.2 万亿元, 占 GDP 比重达 41.5%, 数字经济体量

收稿日期: 2022-07-16; 修回日期: 2023-08-19

作者简介: 潘楠, 博士, 讲师, 研究方向为财税理论与社会保障。

E-mail: panna@njit.edu.cn

引文格式: 潘楠, 魏莱. 数字经济下国际税收规则转变与影响[J]. 南京工程学院学报(社会科学版), 2023, 23(3): 59-65.

稳居全球第二^[4]。数字经济的快速发展,得益于大数据、云计算和人工智能等技术发展,数字产品与数字服务规模广泛发展,又进一步要求增强数字技术在商业应用方面的赋能作用。数字经济在深刻改变人类生产生活方式的同时,也对商业模式、业态和产业等带来数字化、网络化、智能化的转型与发展,从包容性角度识别数字化转型可以归纳为四个方面(表1)。

表1 包容性识别框架下数字化转型

项目	内容
智能设备、科技	数字化设备的广泛使用已从根本上改变了社会和商业;云计算的使用;数字通信技术
信息互联	互联网用户与接入互联网设备保持不断增长;数字数据收集总量不断增长,并创造价值
数据	通过数据收集和分析,企业及政府对社会及大众的洞察力达到前所未有的程度
创新	重大的新发展:物联网、共享经济、数字平台、区块链技术等

这些发展情况表明,数字经济已改变了全球经济中价值链的创造、转让及分散的方式,这种影响是巨大的。跨国企业一般都会去追寻新的收入来源、新的产品和服务、新的商业模式。因此,数字化转型是技术与商业模式的深度融合,数字化转型的最终结果是传统商业模式向数字经济转变。

(二) 数字经济特征与国际税收治理

2018 年 OECD 发布的《数字化带来的税收挑战:中期报告》(下文简称《中期报告》)提出了“价值链”“价值网络”和“价值商店”三个概念^[5]。数字经济普遍具有以下三个基本特征:第一,数字业务规模虚拟化。数字化经济业务通常从很多国家获得营业收入,但仅在几个甚至仅在一个国家拥有实体存在。第二,数字经济价值创造高度依赖无形资产。无形资产对数字化企业创造价值的方式和地点影响越来越大,且被视为创造价值的因素之一。第三,数字经济利润空间更加广泛。数据及用户参与对于数字经济非常重要,数字企业对用户数据的收集、分析及使用为更多企业创造更多利润空间。数字经济的价值创造方式,打破了传统国际税收体系以“企业在其拥有实体存在的国家纳税”为原则的税收关联特征,可以说,数字经济重塑了国际税收利益分配格局。数字经济的虚拟性导致物理层面的税收联结度和管辖区征税权规则失效,跨国企业的数字经济业务产生的利润借助价值链的分散性规避市场国的税务义务,数字经济的利润空

间利用价值网络的开放性刺激了国际避税行为。

数字经济可以使得所有国家,无论大小,无论是发达国家和发展中国家,都可获得分配跨境活动产生收入的征税权。数字经济带来的利润诱发部分国家通过设置符合跨国避税规定的特殊税收优惠政策以吸引数字经济活动,引发了实体经济活动的竞争^[6]。跨国企业利用这种竞争开始推动由“利润转移”向“实质转移”的转变,即通过数字业务将实质性经营活动转移至低税国,进而继续享受低税国的税收优惠^[7]。由于数字经济的价值创造在实践中难以衡量,这种模糊性反而使得国家或地区对跨国企业的数字业务单边征税提供了可能性,无论是市场国还是居民国都可以对数字经济的价值创造进行符合本国利益的解释与认定,这造成了国际税收秩序的混乱。面对数字经济发展,符合共同利益和国际秩序的多边国际税收规则是建立更加稳定与公平的现代化国际税收治理迫切的需求。

二、数字经济对传统国际税收规则的影响

传统国际税收框架建立在广泛的双边所得税协定体系上,其中包括三个著名的示范性公约:OECD 的《收入和资本税收示范公约》、联合国的《发达国家和发展中国家之间的双重征税示范公约》与美国《所得税示范公约》^[8-10]。国际税收协定双边条约通常按照三个公约协议共同形成,大多数国际税收协定遵守 OECD 税收协定范本。在经济数字化的过程中,价值被创造和转让的方式发生了改变,这就给现行国际税收规则造成识别困难。

(一) 税收司法管辖区界定困难

数字技术的兴起降低了跨国企业在世界各国设立当地办事处的需要,跨国企业可以使用数字技术跨越国界进入市场,而无需本地员工、办公室或运营。以数据和用户参与为代表的无形资产作为全球数字经济中重要的价值驱动因素,可以通过较低成本的方式从一个司法管辖区转移到另一个司法管辖区,传统国际税收规则中依据“常设机构”“独立交易”与“收入来源地”原则都无法准确判断数字经济的价值链。跨国企业通过数字技术将利润转移到低税收或无税收管辖区来实现避税,这同样属于税基侵蚀和利润转移^[11]。

对无形资产的高度掌握使得跨国企业能够避免在市场国成为“常设机构”,并且通过“非独立交易”规定,可以相对轻松地将利润转移到国际避税

地或低税收管辖区。由于数字业务的收入不一定在市场国/收入来源国申报税务义务,属地税管辖地区更难对其征税。数字消费者的位置与财务报表收入的位置之间存在数字空间的差异,企业所得难以依靠“收入来源地”判断,其结果是高度数字化企业存在双重避税优势。此外,在间接税领域,特别是在对私人消费者不断增长的来自外国供应商的互联网交易的商品和服务数量征收增值税或商品及服务税方面的税收征管问题,使得数字化对国际税收治理的影响更加复杂。

(二) 税收司法管辖区之间征税权的分配不平衡

在传统国际税收规则框架中,高度数字化的跨国企业的利润并没有公平地分配给实际交易行为发生的市场管辖区,而是将数字产品与服务在生产、供应和消费等环节产生的利润通过数字价值链将保留在低税国或居民国,市场国无法对该部分利润征税。例如,2017 年,Facebook 在美国以外地区获得了 56% 的收入和 66% 的利润。然而,Facebook 只向美国以外的国家缴纳了 8% 的税款。相类似的,Google 在美国以外的地区获得了 53% 的收入和 61% 的利润,根据 Google 2017 年年报,该公司只向国外缴纳了 12% 的税款^[12]。Google 的税务规划将归属总公司的数十亿欧元数字业务收入转移到其荷兰子公司,再通过管道公司将资金转移到一家位于百慕大的公司,从而实现国际避税。Google 和 Facebook 在爱尔兰的长期运营表明,跨国数字企业有能力将利润转移到低税收国家,从而减少其总纳税义务。跨国企业通过避免应税义务,或在有应税义务存在的情况下,通过国际税收征税权不平衡和税收协定优惠政策将利润转移到低税收管辖区,继续尽量减少市场国的税收义务。

(三) 税源地与税收收入地偏离

2017 年,欧盟委员会(EC)发现欧盟国国内数字经济企业的有效平均税率为 8.5%,而传统(实体)欧盟国国内企业的有效平均税率为 20.9%,涉及国际数字经济业务企业的有效税率仅为 10.1%,而传统国际业务企业的有效平均税率为 23.2%^[13]。这种税收差距的存在主要是由于跨国企业对数据、虚拟服务等无形资产的利润转移并利用独立交易原则规避利润分割法下的国际转让定价对剩余利润的再分配。在跨国企业提供的数字产品和服务业务中,征纳双方都无法明确经济业务的纳税主体和应纳税额,造成实际税源地与税收收入地并不统一,引发国际双重不征税的冲突。2020 年 7 月,OECD 发布的企业税收统计报告介绍了近 4 000 家

跨国企业的全球税收和经济活动,这些跨国企业总部位于 26 个司法管辖区,业务却遍及全球 100 多个司法管辖区,报告利润的地点与经济活动发生的地点之间存在偏差^[14]。2023 年,OECD 最新税收统计表明,税源地与税收收入地的背离现象进一步加剧。说明了解决数字经济发展中所带来的税基侵蚀和利润转移的必要性,尤其是数字产品和数字服务消费规模较大的欧洲国家,迫切需要解决跨国数字企业的税收不足和税收流失的问题。

(四) 数字服务税(Digital Service tax, DST) 的单边主义与规则博弈

数字服务税是数字型企业提供的数字业务总收入征收的间接税,是部分国家诉诸的单边税收措施,以减少国际税收洼地对本国税基的侵蚀与利润转移。数字服务税不仅涵盖在线销售,还包括数字广告、流媒体下载、数据使用等业务。由于数字服务税具有征税成本低、遏制税收流失、增加本国税收收入和参与国际数字利益分配等优势,已经有部分国家包括英国、法国、奥地利等国家正式开征。从当前开征情况来看,开征数字服务税的国家多为欧盟国家,数字服务税的税率较低且课税对象主要是达到较高收入规模的跨国数字企业。但是在实践层面,数字服务税受到合法性、公平性以及可行性方面的质疑,欧盟内部低税率国家并不赞成单边数字服务税,美国更是认为数字服务税是一种税收歧视。数字服务税的分歧主要在于,欧盟要求获取数字经济的税收主权以及保护数字经济价值链下游的税收利益,而美国则出于维护本国数字企业的竞争优势和吸引数字企业回流本国的需求。最终双方的规则博弈结果就是在最新的“双支柱”方案中相互承认各自的利益。“支柱一”采用“安全港”原则,设定市场参与国在利润再分配的上限,市场国获得剩余利润的分配权。“支柱二”承认国际税收竞争,通过 15% 的全球最低企业税率规则和国内补足税规则,匹配全球无形资产最低税率实现跨国数字企业利润回流居民国。

三、BEPS“双支柱”的国际税收规则发展

OECD 和二十国集团(G20)对“应对数字化带来的税收挑战”的 BEPS 倡议是自 2013 年后逐步形成。2018 年,《中期报告》反映了对这一倡议的思维转变,从原来将“数字经济”视为更广泛的 BEPS 问题的一个组成部分来加以关注,到后来转变为关

注整体经济的数字化应对方案。

2013年,OECD发布了首份应对BEPS问题的报告,并与G20共同发起了BEPS行动计划,44个OECD及G20成员认可了BEPS的15项行动,其中第15项行动计划为《应对数字经济的税收挑战》。2015年,OECD发布了BEPS 15项行动计划,以解决BEPS提出的问题,其中,第一项行动的标题为“应对数字经济的税收挑战”并详细描述了数字经济税收面临的挑战、主要特征、政策问题以及未来的工作^[15]。在2019年1月发布的《政策简报》中,OECD提出了“修订利润分配及联结度规则”和“全球反税基侵蚀解决方案”的包容性“双支柱”框架体系^[16],得到135个框架成员国的认可并形成了长期共识的基础。其中,“支柱一”将解决数字化的更广泛挑战并规定新的利润分配和关系规则,而“支柱二”将解决剩余的BEPS问题,主要解决双重不征税问题,即跨国企业的企业所得至少要在利润来源国或居民国一方缴税。

(一)“支柱一”:国际税收认定规则

2020年10月,OECD在前期相关政策文件的基础上发布了两份“双支柱”改革蓝图报告的一揽子方案,以期最大限度地减少国际税收复杂度,其核心内容涵盖了征税权分配对象、利润分配机制和争议解决机制。其中,“支柱一”方案寻求通过改变利润分配和适用于商业利润的联系规则,使国际所得税制度逐步适应新的商业模式。如果企业通过在该管辖区或针对该管辖区的活动积极和持续地参与该管辖区的经济,它将扩大市场管辖区的征税权利^[17]。

1. 征税权认定规则

“支柱一”以公式化的方法在各国之间重新分配征税权,市场收入门槛可以根据市场规模进行调整,并且不同的门槛可以适用于自动化数字服务(Automated Digital Services, ADS)和面向消费者的企业(Consumer Facing Businesses, CFB)。新的“支柱一”方案设定了金额A、金额B和税收确定性三个部分。金额A是对跨国企业集团层面的全球收入设定的门槛,旨在应对数字经济调整,重新对国际利润进行征税权分配。金额B适用于跨国企业在市场国从事基础营销和分销业务的固定回报比例,其框架设计主要针对转让定价设计,目前在意见征集中,预计2024年出台参考方案。金额A实质上就是新的征税权,跨国企业在市场国份额满足金额A的门槛,就认定其具有实质性存在,市场国拥有优先征税权。

2. 市场国与联结度

“支柱一”旨在重新定义“联结度”规则,或征税权应出现的地方。其核心的变化主要体现在对“来源地”的判定标准从常设机构的物理存在转变为市场国,首次承认了市场国对利润的贡献^[18]。“支柱一”的目标是确保跨国企业无论在何处开展持续且重要的业务,即使没有任何实体存在的地方,也能纳入征税范围,相当于给出了数字经济的国际税收适用范围。在“支柱一”的框架下,对国际征税权的判断不再以居民身份作为先决条件,即,传统常设机构的判定标准已经不再适用于数字经济模式,而是依据利润贡献度来判断并适用“统一方法”进行逐一判定。

“支柱一”的设计旨在保护较小司法管辖国的利益,尤其是发展中经济体的利益以及他们从新的征税权中受益的愿望。大型企业将需要密切监控其在收入来源国是否负有申报及缴纳企业所得税的义务,即便其在来源国没有员工或办公场所。

3. 消除双重征税的影响

“支柱一”下的税收与每个参与国现有的企业所得税存在交叉,可能会产生双重征税。在运用金额A规则时,收入来源地规则之间存在抵触以及放弃征税权的管辖区和涉及金额A新征税权的市场管辖区之间的协调,由此产生的税收争议将通过税收确定性程序预防和解决。为了实施“支柱一”,OECD推动其成员国拟定一项多边公约(Multilateral Convention, MLC),并于2022年开放签署^[19]。该公约要求所有缔约方取消对所有企业征收的数字服务税和其他相关的类似措施,并承诺从2021年10月8日到2023年12月31日或多边公约生效之前,不再引入数字服务税以及此类措施。此外,“支柱一”要求对各国的国内法(包括一些国家的宪法)进行相关修订,以实施针对金额A的新征税权。2022年2月,OECD发布了关于金额A的收入来源地和联结度的立法模板草案,以便于在各税收司法管辖区之间实现一致性。各成员国可以自行调整这些立法模板,以反映其本国的宪法、法律制度,以及国内对法律结构和措辞的考虑和政策,同时确保“支柱一”在具体实施中实现新征税权的运用与既定技术性规定在实质上保持一致。

(二)“支柱二”:最低税率与税负水平

与真正改变国际税收制度的“支柱一”不同,关于最低税制的“支柱二”最初被构想为反BEPS的补充工具。“支柱二”最初是在美国采用的全球无形资产最低课税所得(以下简称“GILTI”)基础上,

形成“全球反税基侵蚀”提案(以下简称 GloBE 方案),主要机制是收入包含规则以及作为支持的少缴税规则。

1. 所得纳入规则 (Income Inclusion Rule, 以下简称 IIR)

IIR 是指当跨国企业在居民国实际税率低于最低税率时(以下称该跨国企业为低税成员实体),由其母公司依据对低税成员实体的持股比例缴纳补充税(Top-Up Tax)税款。IIR 通常按照自上而下的顺序确定补缴税款的实体,即按照所有权链条由最终母公司优先承担补缴税款的义务。如果最终母公司所在的居民国不适用 IIR,则补充税纳税义务沿着所有权链向下游递推。

2. 征税不足支付规则 (Under Taxed Payments Rule, 以下简称 UTPR)

UTPR 是指由位于适用 UTPR 的居民国的国内跨国企业(以下称该跨国企业为 UTPR 纳税人)承担同一集团内低税成员实体的补充税纳税义务。该规则主要是作为 IIR 的补充,在 IIR 不适用的情况下,将补充税的纳税义务分配至跨国集团内的 UTPR 纳税人。在该规则下,相关国家可以通过限制支付在税前扣除或征收预提税的方式征收补充税^[20]。

3. 基于协定的负税规则 (Subject to Tax Rule, 以下简称 STTR)

居民通过提供减税(通常是零税收)来吸引外国直接投资,从而参与税收竞争。如果居民国对跨国企业收取的利息、版权和专利等无形资产的名义税率低于 9%,那么市场国则可以补充征税至 STTR 的最低税率。STTR 规则提高了市场国对跨国企业将利润转移到征税少或不征税的征税能力,允许市场国对未充分征税收入追加税款。

“支柱二”解决了 BEPS 面临的剩余挑战,旨在确保大型国际经营企业支付至少 15% 的税,无论它们的总部在哪里,或在哪些司法管辖区开展业务。有效税率检验 (Effective Tax Rate, ETR) 是 GloBE 方案的核心环节,只有当跨国企业的有效税率低于最低税率标准时,居民国才能依据 GloBE 方案对税负差额部分征税。有效税率的稽核按国别进行计算,这与 GloBE 方案按国别适用相一致。根据 UTPR 规则征收的税收, GloBE 方案有效税率的计算应当将跨国企业全部应税所得额合并计算,其计算起点就是跨国企业集团编制合并财务报表所列表的全部受控企业的利润或亏损。

“支柱二”的目标是为国际税收竞争设立一条

底线,这是在 BEPS 包容性框架审议过程中所提及的。根据“支柱二”的设计, GloBE 方案最低税率总体上可以限制国际税收套利,从而限制各国不同的有效税率对跨国企业投资决策的影响。

四、“双支柱”方案对国际税收规则的影响

数字经济对税收领域带来的变化和挑战不再是单纯的价值链与利润转移问题,国际税收需要完善传统的规则体系,以应对全球经济的数字化趋势^[21-22]。但是新旧规则在转换与交替过程中并不如设计的蓝图那么有效,最大的影响来自“双支柱”的复杂性、缺乏多边性与技术难度大。

(一)“支柱一”对数字服务税作用不明显

数字服务税与数字经济一样难以完全界定,但是这并不妨碍一些国家对某些特定数字服务的总收入征税。税收政策不应按行业制定,也不应针对大企业与小企业制定特殊规则。然而,数字服务税的课税对象为特定的数字活动或商业模式,并将大型企业与小型企业区分开来,具明显的保护主义色彩,数字服务税本质上类似于数字关税。数字服务税不仅会造成数字产品价格上涨,而且并未解除双重征税的风险,更像是一种国际解决方案出台前的临时应对税收流失的过渡性政策。在 2021 年和 2022 年的国际税改方案中,金额 A 金额从原先限定为 7.5 亿欧元修改为全球营业额超过 200 亿欧元且不基于独立交易原则,这明显限制了“支柱一”在税收联结度方面的认定作用,仅适用于极小一部分规模超大的跨国企业,可能导致新的国际税收不公平。发展中国家对“支柱一”仍保持观望的态度,金额 A 规则的不确定性将导致数字服务税的单边行动再次兴起,新西兰在 2023 年 8 月再次提议开征数字服务税。虽然“支柱一”也提出相应的协商机制,但门槛值的“悬崖效应”明显,而且并未解决多边情况下跨国企业的国际税收问题。

(二)“支柱二”未提供数字经济国际税收解决方案

2023 年 2 月, OECD 发布的《应对经济数字化税收调整——“支柱二” GloBE 规则立法模板的征管指南》提供了“支柱二”规则的适用顺序,先适用合格国内补足税(QDMTT),即跨国企业的国内实体达到 7.5 亿欧元的门槛,再适用 15% 税率的 IIR 规则,如果没有达到再触发 UTPR 规则,如果有效税率不足 9%,市场国则由 STTR 规则补充征税。“支柱二”间接限制了低税率国家通过其财政政策

吸引外国直接投资的财政和经济主权,但它也部分恢复了那些倾向于提高企业所得税税率的国家的税收主权。虽然“支柱二”会短期强化居民国税收收入,但也会提升数字跨国企业在海外寻求业务拓展的成本,加剧跨国企业的税收负担。此外,GloBE方案妨碍了各国选择税率的主权,尤其是低税率居民国会失去其国际竞争优势。对于瑞士、爱尔兰、卢森堡这类低税率国家,“支柱一”会将部分利润分配给市场国,而且低税率国家的税收优惠待遇也会因为“支柱二”遭受贬值,类似的情况也将出现在发展中国家与新兴经济体。很明显,“支柱二”是一种反对有害税收竞争的工具,对依赖税收政策吸引外资的发展中国家并不友好,并未解决数字经济带来的国际税收问题。

五、展望与建议

从发展的角度而言,数字经济时代不能再使用传统的国际税收治理体系。面对数字经济的跨境交易与消费行为在国际普遍流行的背景下,数字经济承担市场国、避税地、居民国、来源国多方之间新的经济增长点的期望,因此各国也迫切希望解决税基侵蚀、税收流失以及税收错配等问题。中国作为全球第二大经济体,也是第二大数字经济体,在科技和创新驱动型经济日益增长的背景下,中国数字经济企业的成长尤其迅速并很快开展跨国业务。中国已经成为全球净资本出口国、主要消费市场,数字经济企业的增长是影响中国国际税收关系的关键因素,在国内税收改革、在OECD和联合国等全球税收政策机构解决国际避税问题的全球努力中、在国际双边税收协定谈判中以及在以中国为中心的“一带一路”建设中都看到了这一点。这些说明了中国有选择地、有策略地与国际税收规则打交道,有助于建立一个具有中国特色、与中国国际地位和开放经济相称的新的国际税收制度。

中国不仅有腾讯、百度这样与美国的Amazon、Facebook、Google类似的全球跨国数字经济企业,甚至利益诉求也趋同。在非数字经济领域,中国仍然是一个发展中国家,在国际经济业务中,仍然需要在生产、消费等领域获得更多的征税权。这需要拿出数字经济国际税收全球治理的中国思维,立足自身数字经济情况,科学评估中国在全球的贸易与经济发展状况,合理设定收入门槛,积极评价国际税收优惠,在国际税收规则制定中拿出中国方案,发出中国声音。传统国际税收规则的构建主要由发

达国家合作推动,来源国的征税权受到限制,作为来源国的众多发展中国家在税收利益分配中通常处于不利地位,中国应当积极参与合作,从人类命运共同体的理念出发,提出能够有效平衡多方利益的税收方案,更好地保护中国权益和更广大的发展中国家权益。

参考文献:

- [1] Hanna N K. Assessing the digital economy: aims, frameworks, pilots, results, and lessons[J]. Journal of innovation and entrepreneurship, 2020, 9(1): 1-16.
- [2] 中国信息通信研究院. 全球数字经济白皮书(2022)[EB/OL]. (2023-01-31)[2023-08-18]. <http://www.caict.ac.cn/english/research/whitepapers/202303/P020230316619916462600.pdf>.
- [3] 中国信息通信研究院. 中国数字经济发展研究报告(2023)[EB/OL]. (2023-01-31)[2023-08-18]. <http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202304/P020230427572038320317.pdf>.
- [4] Kemp S. Digital 2023: Global Digital Overview, DATAREPORTAL[EB/OL]. (2023-02-03)[2023-06-02]. <https://datareportal.com/reports/digital-2023-global-digital-overview>.
- [5] OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018[EB/OL]. (2018-03-16)[2023-09-08]. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- [6] 何杨,张慧祎. BEPS行动计划对政府及企业的影响分析[J]. 国际税收,2016(12):12-15.
- [7] 康拉德·特雷,池澄. 应对有害税收竞争议程的发展:BEPS第5项行动计划的回顾与展望[J]. 国际税收,2021(4):9-15.
- [8] OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017[EB/OL]. (2017-12-18)[2023-09-08]. https://read.oecd.org/10.1787/mtc_cond-2017-en?format=pdf.
- [9] U. N. Department of Economic & Social Affairs, U. N. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update[EB/OL]. (2020-03-20)[2023-09-08]. <https://www.un.org/development/desa/financing/document/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-0>.
- [10] U. S. Department of the Treasury, United States Model Income Tax Convention (2016)[EB/OL]. (2020-07-24)[2023-09-08]. <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/documents/treaty-us%20model-2016.pdf>.
- [11] 刘奇超. 经济数字化税收政策体系建构的新观察与新思路:一个总体分析框架[J]. 国际税收,2019(3):25-33.
- [12] Harpaz A. Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First-Century Economy[J]. Yale Journal International Law, 2021, 46: 57.
- [13] European Commission. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market[EB/OL]. (2020-08-06)[2023-09-08]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0547>.
- [14] OECD. CORPORATE TAX STATISTICS (2nd ed., 2020)[EB/OL].

- OL]. (2020-11-15) [2023-08-08]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0547>.
- [15] OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report [EB/OL]. (2021-08-05) [2023-08-08]. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- [16] OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Policy Note OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [EB/OL]. (2021-08-06) [2023-08-08]. <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.
- [17] Bloomberg: OECD and Taxation of the Digital Economy [EB/OL]. (2022-01-20) [2023-09-08]. <https://pro.bloombergtax.com/brief/oecd-taxation-digital-economy>.
- [18] 侯思捷,刘怡. 应对经济数字化挑战的国际税收规则演进:市场国和新联结度[J]. 国际税收,2020(9):29-33.
- [19] OECD. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS [EB/OL]. (2022-01-20) [2023-08-08]. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.
- [20] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) [EB/OL]. (2021-08-06) [2023-08-08]. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.
- [21] 姚娟,王玲玉. 数字经济视角下制造业全球价值链升级研究[J]. 南京工程学院学报(社会科学版):2022, 23(3):68-76.
- [22] 张志勇. 近期国际税收规则的演化——回顾、分析与展望[J]. 国际税收,2020(1):3-9.

The Transformation and Impact of International Tax Rules under Digital Economy

PAN Nan¹, WEI Lai²

(1. School of Economics and Management, Nanjing Institute of Technology, Nanjing 211167, China;

2. School of Information and Communication Engineering, Nanjing Institute of Technology, Nanjing 211167, China)

Abstract: The digital economy has gradually become a new driving force and an important source of tax revenue for the economic development of countries around the world. Due to the unique virtuality of the digital economy and the cross-regional nature of the value chain, the physical presence of permanent establishments cannot serve as the connecting factor for digital economy taxation, resulting in a mismatch between the location of value creation and the location of profit taxation in the digital economy relationship. In response to the international tax challenges brought about by economic digitization, the OECD has proposed a “two-pillar” plan to reform international tax rules. However, it still faces issues such as the complexity of multilateralism in international taxation and the technical difficulty of rule transformation, making it difficult to ensure that multinational enterprises pay taxes fairly and the tax rights of countries. China needs to strengthen its voice in the formulation of international tax rules, reasonably set the scope of collection, and minimize the impact of international tax changes on the economy.

Key words: Digital Economy; International Taxation; “Two-pillars approach”