

分类号\_\_\_\_\_

密级\_\_\_\_\_

U D C \_\_\_\_\_

编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

## 硕士学位论文

论文题目 数字经济背景下跨境增值税管辖权制度研究

研究生姓名: 徐尚

指导教师姓名、职称: 史正保 教授

学科、专业名称: 法学 经济法学

研究方向: 财税法

提交日期: 2022年5月31日

## 独创性声明

本人声明所提交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 徐尚 签字日期： 2022年5月31日

导师签名： 史正得 签字日期： 2022年5月31日

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 徐尚 签字日期： 2022年5月31日

导师签名： 史正得 签字日期： 2022年5月31日

# Research on the Jurisdiction System of Cross-border Value-added Tax under the Background of Digital Economy

**Candidate: Xu shang**

**Supervisor: Shi zheng bao**

## 摘要

随着通信技术（ICT）和平台科技的迅猛发展，数字经济（Digital Economy）已经渗透到了国家经济的各个领域，并迅速成为经济发展的“助推器”。数字经济的快速发展导致跨境交易模式发生本质上的变化，数字经济的虚拟性、无形性和流动性导致课税连接点认定不清，给国际税收征管带来了巨大挑战。数字经济对税收征管的影响不但作用于直接税领域，在以增值税为代表的间接税领域同样明显。在国际层面，以经济合作与发展组织（OECD）为核心的国际经济合作组织致力于解决由数字化跨境贸易带来的国际税收冲突问题，并取得了显著成效；在国内层面，自从步入“营改增”时代，我国紧跟国际步伐进行增值税制度改革，但是立法的滞后性仍导致我国的跨境增值税管辖权制度和国际税收规则衔接不畅，在跨境管辖权博弈中处于劣势。

本文从增值税税收管辖权的基础理论入手，在分析数字经济概念和特征的基础上，结合现阶段我国跨境增值税管辖权制度的国内立法和国际条约，进而得出我国增值税实体管辖权和执行管辖权中存在的问题。针对上述问题，本文主要研究了区域经济一体化程度较高的经济合作与发展组织（OECD）和欧盟的跨境增值税管辖权制度，其中经济合作与发展组织（OECD）出台的相关文件在实体管辖权构建方面推动了国际税收规则基本框架的构建，而欧盟依靠其经济高度一体化的优势，在执行管辖权方面颇有建树。因此，我国构建和国际接轨的跨境增值税管辖权制度可以从中吸取经验。详言之，在增值税实体管辖权方面：一是从立法层面确定跨境增值税课税连接点（消费地）的判断方法；二是通过税收中性理论来修正我国跨境增值税管辖原则；三是明确我国跨境增值税管辖权制度的适用类型。在增值税执行管辖权方面：一是消除应税主体双重征税或不征税风险，针对企业对企业（B2B）和企业对消费者（B2C）模式下的应税主体制定不同的纳税规则；二是确定数字产品和电子服务的性质，解决数字经济的应税项目问题；三是要加强国际税收互助，通过参加多边税收协作和优化国际税收情报交换机制的方式，推动国内增值税制和国际税收规则接轨，在保障我国增值税实体管辖权和执行管辖权的同时在跨境增值税管辖领域取得主导权。

**关键词：**数字经济 跨境增值税 增值税实体管辖权 增值税执行管辖权

## Abstract

With the rapid development of communication technology and platform technology. Digital Economy has penetrated into every field of national Economy and rapidly become the "booster" of economic development. The rapid development of digital economy has led to essential changes in cross-border transaction patterns. The virtual, intangible and liquid nature of digital economy has led to unclear identification of tax connection points, which has brought great challenges to international tax collection and administration. The influence of digital economy on tax collection and administration is not only obvious in the direct tax field, but also in the indirect tax field represented by VAT. OECD is committed to solving the international tax conflicts caused by digital cross-border trade, and has achieved remarkable results. China has carried out VAT system reform closely following the international pace, but the lag of legislation still leads to poor connection between China's cross-border VAT jurisdiction system and international tax rules, which puts China at a disadvantage in the game of cross-border jurisdiction.

This paper starts from the basic theory of VAT jurisdiction, analyzes the concept and characteristics of digital economy, combines the domestic legislation and international treaties of the current cross-border VAT jurisdiction system in China, and then concludes the problems existing in the substantive jurisdiction and enforcement jurisdiction of VAT in China. In view of the above problems, this paper mainly studies the cross-border VAT jurisdiction system of

the OECD which has a high degree of regional economic integration. The European Union, with its highly integrated economy, has done well in enforcing jurisdiction. Therefore, China can learn from the experience to construct the international cross-border VAT jurisdiction system. Specifically, in terms of the jurisdiction of VAT entities: first, the judgment method of determining the connection point of cross-border VAT taxation from the legislative level; The second is to revise the principle of cross-border VAT jurisdiction through tax neutrality theory. The third is to clarify the applicable types of China's cross-border VAT jurisdiction system. In terms of the jurisdiction of VAT enforcement: first, eliminate the risk of double taxation or no taxation by taxable subjects, and make different tax rules for taxable subjects under B2B and B2C modes; The second is to determine the nature of digital products and electronic services to solve the problem of taxable items in the digital economy; Third, it is necessary to strengthen international mutual tax assistance, promote the integration of domestic value-added tax system with international tax rules by participating in multilateral tax cooperation and optimizing international tax information exchange mechanism, so as to gain the leading position in cross-border VAT jurisdiction while safeguarding China's substantive and enforcement jurisdiction of VAT.

**Keywords:** Digital economy; Cross border VAT; VAT substantive jurisdiction; VAT enforcement jurisdiction

# 目 录

1. 引言 .....	1
1.1 研究背景及意义 .....	1
1.1.1 研究背景 .....	1
1.1.2 研究意义 .....	1
1.2 国内外研究综述 .....	2
1.2.1 国外研究综述 .....	2
1.2.2 国内研究综述 .....	4
1.2.3 国内外文献评述 .....	7
1.3 研究思路和研究方法 .....	8
1.3.1 研究思路 .....	8
1.3.2 研究方法 .....	8
1.4 研究创新与不足 .....	9
1.4.1 研究创新 .....	9
1.4.2 研究不足 .....	9
2. 数字经济跨境增值税管辖权制度概述和理论基础 .....	10
2.1 数字经济概述 .....	10
2.1.1 数字经济的概念和特征 .....	10
2.1.2 数字经济引发的新型交易模式 .....	11
2.2 跨境增值税管辖权制度概述 .....	12
2.2.1 跨境增值税管辖权的概念和分类 .....	12
2.2.2 跨境增值税管辖权制度的原则 .....	13
2.3 数字经济跨境增值税管辖权制度的理论基础 .....	14
2.3.1 税收中性理论 .....	14
2.3.2 税收主权理论 .....	15
2.3.3 国际税收协调理论 .....	16
3. 数字经济跨境增值税管辖权制度的立法现状及问题 .....	18
3.1 我国数字经济跨境增值税管辖权制度的立法现状 .....	18

3.1.1 国内法层面的跨境增值税管辖权制度的立法现状 .....	18
3.1.2 国际法层面的跨境税收协作机制条约的订立现状 .....	20
3.2 我国数字经济跨境增值税实体管辖权制度存在的问题 .....	21
3.2.1 跨境增值税课税连接点难以确定 .....	21
3.2.2 跨境增值税管辖权原则适用冲突 .....	22
3.2.3 跨境增值税管辖权制度适用不明 .....	23
3.3 我国数字经济跨境增值税执行管辖权制度存在的问题 .....	23
3.3.1 应税主体存在双重征税和不征税风险 .....	23
3.3.2 应税项目性质不明确 .....	24
3.3.3 国际税收协调能力不足 .....	25
<b>4. 域外数字经济跨境增值税管辖权制度考察 .....</b>	<b>27</b>
4.1 经济合作与发展组织跨境增值税管辖权制度 .....	27
4.1.1 数字产品和电子服务属性的界定 .....	28
4.1.2 B2B 和 B2C 模式下消费地的判断标准 .....	28
4.1.3 B2C 模式下平台责任机制的引入 .....	29
4.2 欧盟跨境增值税管辖权制度 .....	29
4.2.1 B2B 模式下的反向征税机制 .....	30
4.2.2 B2C 模式下的迷你一站式服务机制 .....	30
4.2.3 跨境税收的信息协作机制 .....	31
4.3 域外数字经济跨境增值税管辖权制度评价和启示 .....	31
4.3.1 域外数字经济跨境增值税管辖权制度评价 .....	32
4.3.2 域外数字经济跨境增值税管辖权制度启示 .....	32
<b>5. 我国数字经济跨境增值税管辖权制度的改革方案 .....</b>	<b>34</b>
5.1 我国数字经济跨境增值税实体管辖权制度的改革 .....	34
5.1.1 区分 B2B 和 B2C 模式下课税连接点的判定方法 .....	34
5.1.2 以税收中性理论修正跨境增值税管辖权原则 .....	34
5.1.3 采取跨境增值税接受地管辖权制度 .....	35
5.2 我国数字经济跨境增值税执行管辖权制度的改革 .....	36
5.2.1 区分应税主体的增值税处理规则 .....	37

---

5.2.2 明确应税项目的性质 .....	36
5.2.3 加强跨境增值税税务协作 .....	37
6. 结语 .....	39
参考文献 .....	40
致 谢 .....	43
附 录 .....	45

# 1. 引言

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

2022年3月5日第十三届全国人民代表大会第五次会议的政府工作报告中着重强调了数字经济发展的重要性，可见数字经济已经成为我国经济发展的重要助力。数字经济与税收息息相关，良好的税收制度可以为数字经济的发展提供保障。近年来，数字经济在全球范围的急速扩张，数字经济衍生出的新型交易主体和交易模式在促进国际经济发展的同时，也对国际税收规则产生了影响。

数字经济自身的流动性、虚拟性和隐蔽性等特点对传统跨境税收管辖造成冲击，数字经济对税收管辖的影响同样涉及跨境增值税领域。为了应对跨境增值税管辖问题，2016年我国发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）及附件4《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》，对跨境应税行为增值税征管政策作了总体性的规定。2019年11月27日，国家税务总局、财政部公布了《中华人民共和国增值税法（征求意见稿）》（以下简称《增值税法征求意见稿》），对数字权属的确立和完善数字经济跨境增值税管辖权的基本原则具有重大意义。虽然我国对数字经济跨境增值税征管的研究初见成效，但制度和规则的构建尚不成熟，仍存在应税项目和应税主体不明确、消费地难以确定、国际税收合作能力不足等问题，导致我国在跨境增值税管辖冲突时处于不利地位。反观欧盟、经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development）（以下简称OECD）<sup>①</sup>等政府间国际组织，为了契合数字经济发展模式出台了《国际增值税/货物劳务税指南》等政策性文件，先从宏观层面搭建国际税收管辖权划分框架，再通过税制优化缓和跨境数字经济发展中增值税管辖权冲突的矛盾，取得了显著成效。因此，缓和数字经济跨境增值税管辖权冲突，在我国现行制度的基础上构建和国际税收规则接轨的增值税管辖权制度，这是当前亟待解决的问题。

### 1.1.2 研究意义

本文从国内税法和国际税法的视角出发，结合域外先进改革理念对我国跨境增值税管辖权制度进行改革，具有理论和实践意义。

<sup>①</sup> 目前经济合作与发展组织（OECD）由38个以市场经济为核心的国家组成，以国际治理理论为基础，主要缓和和经济全球化带来的各国利益冲突。

### （1）理论意义

第一，为增值税管辖权制度构建的合理性和合法性寻求理论依据。本文从数字经济和跨境增值税管辖权的基本概念入手，分析跨境增值税管辖权制度构建的理论基础，并结合我国跨境增值税管辖权制度的立法现状，力求为我国构建与国际税收规则接轨的跨境增值税实体管辖权和增值税执行管辖权制度提供切实可行的理论依据。

第二，在税收中性原则的基础上确立我国跨境数字经济增值税管辖权制度的基本原则。本文在税收中性原则的基础上对增值税管辖原则进行分析，结合税收主权理论和国际税收协调理论确立我国数字经济跨境增值税实体管辖权和增值税执行管辖权的基本原则。

### （2）实践意义

第一，为保障我国数字经济跨境增值税实体管辖权和执行管辖权实现提供制度支撑。目前我国的增值税立法相对滞后，尤其是在数字经济领域，跨境增值税实体管辖权和执行管辖权制度及其配套的税收征管机制无法满足数字经济全球化的需要，因此，为保护我国税收主权，构建数字经济跨境增值税实体管辖权和执行管辖权制度具有重大的实践意义。

第二，为我国尽快出台与数字经济及国际税收规则相配适的增值税法律法规提供立法建议。当前，我国现有的增值税税制已无法满足跨境数字经济发展的需要，因此需要对国内增值税税制进行改革，适时出台增值税法，使我国的增值税制度和国际税收规则接轨。

## 1.2 国内外研究综述

### 1.2.1 国外研究综述

#### （1）关于数字经济的概念界定

数字经济是以数据消息为载体的新型经济发展模式。由于通信技术的不断革新，其内涵和外延也处于变化和发展中，因此学界对此尚未形成统一的观点。数字经济这一概念最早出现在 Don Tapscott（1994）《数字经济》一书，其对数字经济的全球化、虚拟化、中介化特征进行了详细阐述<sup>①</sup>；Margherio 等（1998）在《浮现中的数字经济》研究报告中否定了数字的经济属性，认为数字经济的基础是数字化而非经济<sup>②</sup>；Beomsoo Kim

<sup>①</sup> Don Tapscott. The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence [M]. New York: McGrawHill.1996:6.

<sup>②</sup> 姜奇平，浮现中的数字经济（美国商务部报告）[M]. 北京：中国人民大学出版社，1998.

(2002)通过数字经济与传统工业经济形态对比分析,认为商品或服务的数字化是数字经济发展模式的本质属性<sup>①</sup>; Rouse (2016)把数字经济解释为以数字技术为主要驱动力的经济发展模式<sup>②</sup>; Rumana Bukht & Richard Heeks (2017)在上述学者研究的基础上进行归纳总结,从价值创造的角度出发把数字经济定义为产品和服务在市场流动中以数字技术驱动的经济活动<sup>③</sup>。

### (2) 关于数字经济增值税制度的研究

Lee Makiyama 等 (2014)认为经济合作与发展组织(OECD)提出的数字化存在理念对构建独立数字经济增值税体制具有重大意义,但是仍要考虑数字产品与其实物税率不一致的问题。<sup>④</sup>Marie Lamensch (2015)以欧盟电子出版物和纸质出版物增值税率不同问题为切入点,在结合增值税财政中性原则的范围和目标,得出电子出版物和纸质出版物在具有共性特征,对电子出版物的税收优惠制度还需要考虑市场等因素。<sup>⑤</sup>Cristina Trenta (2018)通过研究新的欧盟增值税指令,认为数字经济对传统的增值税制度造成了巨大冲击,而且数字经济早已脱离电子商务的桎梏,演变出新的跨境发展模式。<sup>⑥</sup>

### (3) 关于数字经济税收管辖权的研究

数字经济流动性、虚拟性和隐蔽性的特点以及全球化跨境交易模式必然会带来国际税收问题(亦可称之为跨境税收管辖权问题)。在数字经济跨境税收管辖权方面,Reuven S. Avi-Yonah (1997)从“受益原则”的角度,分析了税收管辖权按照收益占比在交易过程中进行配置的可能性。<sup>⑦</sup>Arvid A. Skaar 等(2000)则认为税收管辖权的划分需要课税连接点,而在电子商务模式下“虚拟常设机构”的引入有利于课税连接点的判断。<sup>⑧</sup>而 Paweł Szwajdler (2017)认为数字经济引发的税收管辖权问题主要是新型商业模式所致,税收制度的差异解读和以市场利润为导向的税收政策使得税收管辖权分配失衡。<sup>⑨</sup>Lucas Mas 等(2021)认为要解决跨境税收管辖权冲突的问题需要建立国际征税通行规则,通

<sup>①</sup> Kim, Beomsoo, Barua, et al. Virtual field experiments for a digital economy: a new research methodology for exploring. [J]. Decision Support Systems, 2002(3):215-215.

<sup>②</sup> Rouse.M.Digital Economy[M/OL]Techtarget,New-ton,MA. <http://searchcio.techtarget.com/definition/digital-economy>.

<sup>③</sup> Rumana Bukht & Richard Heeks . Digital Economy Policy: The Case Example of Thailand[J]. Social Science Electronic Publishing,2017.

<sup>④</sup> Hosuk • Lee-Makiyama, Bert • Verschelde. OECD BEPS: Reconciling global trade, taxation principles and the digital economy[R]. ECIPE OCCASIONAL PAPER,2014-4.

<sup>⑤</sup> Marcel Olbert, MSc. International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?[D]. University of Mannheim,2016.

<sup>⑥</sup> Cristina Trenta. European VAT and the digital economy : recent developments[J]. E-Journal of Tax Research,2018: 285-306.

<sup>⑦</sup> Reuven S. Avi-Yonah, International Taxation of Electronic Commerce [J].Tax Law Review,1997(52).

<sup>⑧</sup> Arvid Aage, Skaar. Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce[J]. Intertax, 2000 (5).

<sup>⑨</sup> Paweł Szwajdler. Tax jurisdiction and E-Commerce[J]. Journal of Education, Health and Sport,2017(6):10.

过多边税务协作和税务合规来实现这一目标。<sup>①</sup>

#### (4) 关于数字经济跨境税收管辖权的研究

Westberg (2002) 认为在数字经济背景下, 以传统商业发展模式为基础的常设机构制度已经不能满足数字化商业模式发展的需要, 在税收管辖权划分上需要结合数字经济的特点, 重新构建跨境税收管辖权制度。<sup>②</sup> D.Pinto (2003) 认为数字经济衍生出的新型交易模式很大程度上颠覆了传统税收规则, 税收管辖权的冲突尤其表现在跨境交易中, 而跨境税收管辖权的核心问题在于课税连接点的确定。<sup>③</sup>

#### (5) 关于数字经济跨境增值税管辖权的研究

Michael Lang & Ine Lejeune (2015) 较为系统地分析了数字经济给增值税制度所带来的挑战, 并在深入剖析发达国家增值税制度改革的基础上, 对数字经济增值税管辖权的分类做了详细的论证。<sup>④</sup> Rebecca Millar (2016) 认为通过目的地原则确认跨境增值税管辖权的做法关于笼统, 部分国家在特定情况下会排斥“目的地原则”的适用。这种情况在 B2C 交易模式中更为明显, 究其原因是税收中性原则和税收效率原则的在跨境增值税管辖权制度设计中的博弈。<sup>⑤</sup>

## 1.2.2 国内研究综述

#### (1) 关于数字经济概念界定的研究

对于我国而言, 数字经济属于舶来品, 国内学者袁正光 (1994) 从数字革命对我国经济发展影响的角度, 第一次阐述了数字经济的概念。<sup>⑥</sup> 逢健、朱欣民 (2013) 把数字经济概括为以通信技术为基础, 利用物联网交易平台, 通过去物质化和中介化的交易模式促进经济发展的新业态。<sup>⑦</sup> 马卓夫 (2016) 则认为数字经济是现阶段经济发展的内生动力, 其运营模式总是随着通讯技术和智能科技的发展不断变化革新。<sup>⑧</sup> 马洪范、胥玲和刘国平 (2021) 认为数字经济依托于数字载体, 其价值属性较为模糊, 可以从数字经济的理论逻辑方面对其概念进行动态诠释, 具体表现为以数据为生成要素而衍生出的传

<sup>①</sup> Lucas-Mas Cristian Oliver, Junquera-Varela Raul Felix. Tax Theory Applied to the Digital Economy[M]. The World Bank:2021(3).

<sup>②</sup> Bjorn Westberg, Cross-Border Taxation of E-Commerce (IBFD, 2002).

<sup>③</sup> Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation (IBFD,2003).

<sup>④</sup> [奥] 迈克·兰、[比] 伊内·勒琼著 全球数字经济的增值税研究[M]. 国家税务总局税收科学研究所译, 北京: 经济科学出版社 2017.

<sup>⑤</sup> Rebecca Millar. VAT/GST in a Global Digital Economy-Looking Ahead: Potential Solutions and the Framework to Make Them Work[M]. Social Science Electronic Publishing, 2016.

<sup>⑥</sup> 袁正光. 数字革命: 一场新的经济战——世界数字技术发展的趋势及我们的对策[J]. 自然辩证法研究, 1994(04): 1-7.

<sup>⑦</sup> 逢健, 朱欣民. 国外数字经济发展趋势与数字经济国家发展战略[J]. 科技进步与对策, 2013(08): 124-128.

<sup>⑧</sup> 马卓夫. 数字经济新趋势的税务问题探讨[D]. 中国社会科学院研究生院, 2016.

统产业数字化。<sup>①</sup>

### (2) 关于数字经济增值税制度的研究

随着数字经济发展和通讯技术的革新,催生了依托互联网平台完成跨境交易的商业模式,商品和服务的物理痕迹难以确定导致了消费地点的识别困难,极大冲击了传统增值税制度。关于数字经济增值税制度的研究,国内学者主要围绕国内数字经济增值税制度和域外数字经济增值税制度两个方面进行研究。在对国内数字经济增值税制度的研究方面,倪红日(2016)认为数字经济语境下的增值税制度需要依托现有制度,同时在原来的增值税框架中着重强调消费环节,使税收负担作用于消费终端。<sup>②</sup>李淼焱(2017)认为数字经济的流动性、虚拟性和隐蔽性给增值税制度带来巨大挑战,尤其表现在跨国企业避税和税负转嫁两个方面。<sup>③</sup>张馨予(2020)以税收遵从为切入点,认为数字经济下我国增值税税收遵从降低的主要原因是增值税基本征税原则、制度和政策以及征管模式与国际税收规则脱节。<sup>④</sup>在对域外数字经济增值税制度研究方面,杨杨、杨晓倩(2015)认为法国在数字经济跨境服务贸易税收改革中遵循税收中性原则,在此基础上对国内的税收制度进行优化的方式值得我国借鉴。<sup>⑤</sup>沈瑛华、梁紫(2018)在渥太华税收框架的基础上,重点分析了澳大利亚 B2C 跨境服务的增值税征管方案,认为现阶段实现跨境服务增值税征管的最有效方式是国内税制和国际税收规制无缝对接。<sup>⑥</sup>王劲杨(2019)以美国跨州销售税数字化征管政策为研究样本,比对分析我国现行增值税征管制度,认为我国需要迅速构建数字化、规模化的增值税征管方案,防止税源流失。<sup>⑦</sup>周列平、李淼焱(2020)对比分析各国跨境数字经济的增值税征管新策略,认为欧盟等发达地区的应对方案有可行之处,并建议在坚持税收公平原则和中性原则的前提下,以利润为基础构建缓解增值税管辖权冲突的中国方案。<sup>⑧</sup>

### (3) 关于数字经济税收管辖权的研究

数字经济消除了商品和服务在交易过程中的物理痕迹,凭借流动性交易模式迅速占领国际市场,颠覆了传统跨境税收管辖规则。在数字经济税收管辖权方面,国内学者基

<sup>①</sup> 马洪范,胥玲,刘国平.数字经济、税收冲击与税收治理变革[J].税务研究,2021(04):84-91.

<sup>②</sup> 倪红日.经济数字化、全球化与税收制度[J].税务研究,2016(04):3-7.

<sup>③</sup> 李淼焱.数字经济给增值税征管带来的挑战及应对思路[J].国际税收,2017(07):51-53.

<sup>④</sup> 张馨予.数字经济对增值税税收遵从的挑战与应对——欧盟增值税改革的最新进展及启示[J].西部论坛,2020(06):113-121.

<sup>⑤</sup> 杨杨,杨晓倩.法国数字经济税收相关问题探析——基于全球 BEPS 行动计划[J].税收经济研究,2015(04):7-12.

<sup>⑥</sup> 沈瑛华,梁紫.应对数字经济发展 澳大利亚货劳税制借鉴与思考[J].国际税收,2018(02):21-26.

<sup>⑦</sup> 王劲杨.构建跨境增值税数字化征管手段的思考——基于美国跨州销售税数字化征管机制的研究[J].税务研究,2019(03):72-78.

<sup>⑧</sup> 周列平,李淼焱.经济数字化的增值税挑战与国际借鉴[J].财会通讯,2020(18):154-157.

于不同视角对该问题进行了研究。宁琦、励贺林（2014）<sup>①</sup>和丁家辉、陈新（2015）<sup>②</sup>从生产要素的角度出发，认为数字经济加快生产要素在世界市场的整合速度，交易的虚拟性和隐蔽性使得跨境税收管辖权冲突不断。杨晓雯、韩霖（2017）基于价值创造的视角，通过对数字价值属性的分析认为，数字经济的发展给传统税收管辖权原则带来巨大冲击，而按照传统的受益原则划分税收管辖权缺乏针对性和可操作性，因此造成数字经济模式下的税收规则不明确、分配税收管辖权分配不合理的问题。<sup>③</sup>辛浩（2020）从数据资产权属的角度，对数据资产权属转移路径进行了深入研究，认为数字经济下税收管辖权面临的挑战主要表现在数字经济交易过程难以追踪、常设机构判断原则失灵、多重税收困境和 OECD “双支柱” 方案与发展中国家不匹配等方面。<sup>④</sup>

#### （4）关于数字经济跨境税收管辖权的研究

在数字经济跨境税收管辖权方面，张泽平（2015）从国际税收规则重构方面的角度分析，认为数字经济的虚拟性特征以及征纳税主体和运营场所的不确定性对传统国际税收规则造成了冲击，因此需要把虚拟空间的运营模式和经济关联性原则相结合，设立一个“显著经济存在”以解决税收管辖权的适用问题。<sup>⑤</sup>在对《税基侵蚀和利润转移行动计划》（以下简称 BEPS 计划）的研究中，崔晓静（2017）<sup>⑥</sup>和高健敏（2020）<sup>⑦</sup>分别从设立双边或多边税收协定中的常设机构、构建国际税收征管间的信息交换制度和完善混合错配规则的方面对我国跨境数字经济税收管辖权制度构建提出建议；在对经济合作与发展组织（OCED）“双支柱”改革法案研究中，郝东杰、陈双专（2020）认为“双支柱”改革方案确立了新的课税连接点判定规则，在重构国际税收规则的基础上可以有效实现全球实体税收权和执行税收权的重新分配。<sup>⑧</sup>而龚辉文（2021）认为经济合作与发展组织（OCED）“双支柱”方案中对“市场管辖权”概念的重构，为非实体性存在利润征税提供了理论依据，是国际税收规则的一项重大革新。<sup>⑨</sup>

#### （5）关于数字经济跨境增值税管辖权的研究

在数字经济跨境增值税管辖权制度存在的问题方面，国内有部分学者也进行了深入探究。宫廷（2019）认为数字经济的快速发展和税收制度的滞后性是引发跨境增值税管

<sup>①</sup> 宁琦, 励贺林. 苹果公司避税案例研究和中国应对 BEPS 的紧迫性分析及策略建议[J]. 中国注册会计师, 2014(02):107-113.

<sup>②</sup> 丁家辉, 陈新. iTax—苹果公司的国际避税结构和双重不征税问题(上)[J]. 国际税收, 2015(02):27-32.

<sup>③</sup> 杨晓雯, 韩霖. 数字经济背景下对税收管辖权划分的思考——基于价值创造视角[J]. 税务研究, 2017(12):53-56.

<sup>④</sup> 辛浩. 数字经济下税收管辖权划分研究——基于数据资产权属转移的视角[J]. 税收经济研究, 2020(04):71-79.

<sup>⑤</sup> 张泽平. 数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则[J]. 学术月刊, 2015(02):84-92.

<sup>⑥</sup> 崔晓静. 中国与“一带一路”国家税收协定优惠安排与适用争议研究[J]. 中国法学, 2017(02):194-214.

<sup>⑦</sup> 高健敏. 完善我国税收政策体系以消除混合错配安排的影响[J]. 国际税收, 2020(12):37-42.

<sup>⑧</sup> 郝东杰, 陈双专. 数字经济跨境课税之“双支柱”方案的创新、影响及应对[J]. 税务研究, 2020(11):100-107.

<sup>⑨</sup> 龚辉文. 数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思[J]. 税务研究, 2021(01):39-46.

管辖权冲突的关键,当前我国增值税管辖权制度存在的主要问题是管辖权制度如何实现同国际税收规则的对接。<sup>①</sup>王卫军、朱长胜(2020)认为数字经济对跨境增值税管辖权的挑战集中表现为数字经济的虚拟性模糊了跨境交易的物理痕迹,使得实际消费地难以认定。<sup>②</sup>樊勇、邵琪(2021)认为数字经济引发多种新型交易模式,对传统跨境增值税管辖规则带来冲击,但冲突的根源在于国际税收协调理论和税收主权理论的矛盾。<sup>③</sup>

在数字经济跨境增值税管辖权制度的构建方面,高运根(2014)认为OECD在应对数字经济跨境增值税管辖中提出了原则性方案,各国可在此基础上结合国情制定和国际税收规则适配性较高的跨境增值税管辖权制度<sup>④</sup>;孔庆凯(2018)以跨境服务贸易的为切入点,认为数字经济跨境交易所形成的无实体物交易模式是跨境增值税征管的核心问题,通过构建“逆向征收”机制和自主申报制度实现对跨境贸易增值税的有效征管。<sup>⑤</sup>宫廷(2021)着眼于跨境B2C数字化交易的特殊性,认为构建在线税务登记制度可以解决跨境增值税管辖权制度中纳税人难以认定的问题。<sup>⑥</sup>

### 1.2.3 国内外文献评述

综上所述,在数字经济概念的研究方面,国外学者对数字经济的概念已经进行了较为深入和全面的研究,为《二十国集团数字经济发展与合作倡议》(以下简称《G20倡议》)中数字经济概念的权威界定奠定了理论和实践基础,相比之下国内学者对数字经济概念的研究相对滞后,而在《G20倡议》发布后,国内外学者把研究的方向转向了数字技术经济和数字载体经济,在多变的数字经济发展模式中,共同探究数字经济的动态内核。同时,《国际增值税指南》、《G20倡议》和OECD“双支柱”方案也为国内外学者的研究提供了新的思路,学界研究重点在于如何将上述方案和数字经济下国内税收规则相结合,确保跨境税收管辖权的合理配置。

在数字经济跨境增值税制度的研究方面,国外对数字经济增值税及其管辖权问题做了系统且全面的研究,而国内学者对于跨境数字经济增值税制度的研究主要集中在传统电子商务模式,忽略了数字产品和电子服务的跨境增值税管辖研究。

在关于数字经济跨境税收管辖权的研究方面,国外学者结合国际税收规则,在分析具体制度构建的同时着重分析了“目的地原则”在管辖权划分过程中的合理性和可操作

<sup>①</sup> 宫廷.我国跨境B2C数字化服务增值税管辖权规则的检思与建构[J].国际税收,2019(10):41-49.

<sup>②</sup> 王卫军,朱长胜.应对数字经济的挑战:从生产增值税到消费生产税[J].税务研究,2020(12):61-67.

<sup>③</sup> 樊勇,邵琪.数字经济、税收管辖与增值税改革[J].国际税收,2021(03):11-17.

<sup>④</sup> 高运根.BEPS行动计划1、成果1数字经济面临的税收挑战[J].国际税收,2014(10):15-17.

<sup>⑤</sup> 孔庆凯.数字经济对跨境服务贸易增值税征管的挑战与应对[J].国际税收,2018(09):75-80.

<sup>⑥</sup> 宫廷.跨境B2C数字化交易增值税课税的困境与出路——对OECD《国际增值税指南》政策建议的检思[J].国际税收,2021(03):25-35.

性等理论性问题。而国内学者从国际视角出发，在系统研究了 OECD 和欧盟出台的方案后，结合国际税收规则对我国跨境数字经济税收管辖权以及增值税管辖权制度进行了探索且取得了一定成果，但是国内研究主要集中在税收实践层面，注重制度构建的同时却忽略了对管辖权划分原则的合理性探究，虽然国内学者根据 OECD 的方案提出了“目的地原则”，但未具体到跨境增值税管辖权领域。

通过对比国内外研究现状不难发现，国内学者缺乏对增值税管辖权理论基础的研究，这导致我国在制定跨境增值税管辖权制度和规则时缺乏理论依据。同时国内学者在讨论跨境数字经济增值税管辖权冲突应对策略时，把研究重心放在执行管辖权方面，忽略了对实体管辖权的研究，因此本文主要在探讨跨境数字经济增值税管辖权划分理论依据的基础上，结合数字经济的特点和增值税管辖权的划分原则，通过借鉴域外成熟改革方案，从实体管辖权和执行管辖权两个方面提出我国的改革路径。

## 1.3 研究思路和研究方法

### 1.3.1 研究思路

正文一共五个部分，研究思路如下：

第一部分：界定数字经济跨境增值税管辖权制度的相关概念，在此基础上分析数字经济下跨境增值税管辖权制度的理论基础。

第二部分：我国跨境增值税管辖权制度的法律现状分析，通过对国内、国际层面的增值税管辖权相关法律的分析，引出我国跨境数字经济增值税管辖权制度存在的问题。

第三部分：主要涉及实体管辖权和执行管辖权两个方面，深入分析我国跨境数字经济增值税管辖权制度存在的问题。

第四部分：对欧盟、OCED 跨境数字经济增值税管辖权制度进行考察，借鉴并吸收先进经验，以形成跨境增值税管辖权制度改革的中国方案。

第五部分：通过前文四个部分的论述，提出跨境数字经济我国增值税实体管辖权和执行管辖权的具体改革方案。

### 1.3.2 研究方法

研究对象和研究目的决定了研究方法的选择。本文以跨境数字经济增值税管辖权制度为研究对象，以完善法律制度设计为研究目的，决定了本文将综合运用以下三个法学研究方法：文献分析法、规范分析法和比较分析法。

#### (1) 文献分析法

本文“1.2 国内外文献综述”部分运用了文献分析法，通过收集并归纳国内外学者针对数字经济背景下跨境增值税管辖权制度的研究成果，在探究增值税管辖权制度的理论基础，针对跨境数字经济增值税管辖权制度问题提出解决方案。

#### （2）规范分析法

本文“3. 我国数字经济跨境增值税管辖权的立法现状及问题”部分运用了规范分析法，在系统梳理我国增值税管辖权制度的适用原则和法律依据的基础上，分析了跨境数字经济增值税管辖权制度存的问题。

#### （3）比较分析法

本文“4. 域外跨境数字经济增值税管辖权制度改革方案考察”部分，在考察 OECD、欧盟的跨境增值税管辖权制度改革方案同时运用对比分析的方法，结合我国国情，为我国跨境增值税管辖权制度和国际税收规则接轨提供先进经验，更好的实现法律移植的本土化。

## 1.4 研究创新与不足

### 1.4.1 研究创新

本文可能的创新点：

第一，本文从执行管辖权和实体管辖权的角度出发，从一个较为新颖的角度构建我国的跨境增值税管辖权制度。

第二，本文在讨论税收中性理论的同时，结合税收主权理论和国际税收协调理论，在此基础上构建增值税管辖权制度，具有一定的理论深度。

### 1.4.2 研究不足

笔者在对策方面主要选取经济一体化程度较高的 OECD 和欧盟作为参照，因为存在区域间的制度差异，所以相关对策的实际成效有待验证。

## 2. 数字经济跨境增值税管辖权制度概述和理论基础

### 2.1 数字经济概述

随着互联网技术的不断发展，网络对数据处理能力的需求催生了大数据和区块链等数字信息技术，加之电子商务等新型经济业态对传统商业模式的冲击，数字经济应运而生。在研究数字经济增值税管辖问题之前，首先要明确数字经济的概念和特征以及由其引发的新型经济发展模式，从中挖掘数字经济的本质。

#### 2.1.1 数字经济的概念和特征

数字经济的概念最早出现在 Don Tapscott 《数字经济时代》一书，他认为网络智能时代的经济就是数字经济。<sup>①</sup>随着经济的发展，数字经济的概念变动复杂多样，目前国内最具权威性的概念是 2016 年 G20 《二十国集团数字经济发展与合作倡议》中对数字经济的定义。<sup>②</sup>数字经济是一个阶段性概念，用函摄的方式对可变性发展模式进行概念上的界定有些不切实际，因此可以从数字经济涉及的产业部门及其对其他经济领域的影响程度去把握。Rumana Bukht 和 Richard Heek 在 2017 年提出了“数字经济”概念三层次体系（见图 2.1）<sup>③</sup>，虽然没有对数字经济决定概念进行准确界定，但是从宏观上对数字经济的内涵和外延进行了阐述，具有较强的可操作性。

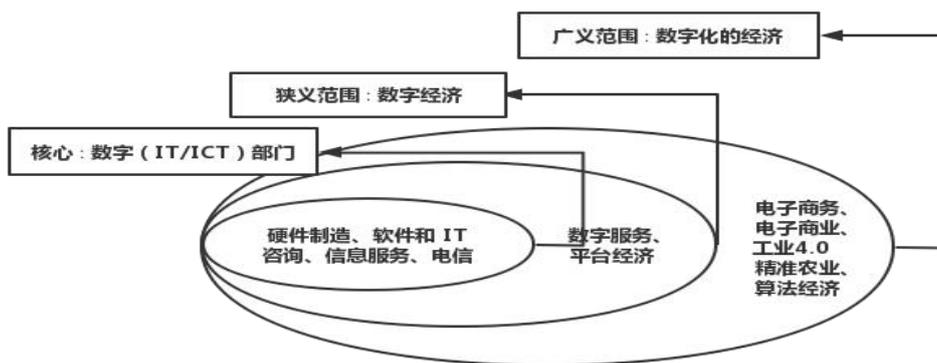


图 2.1 Rumana Bukht 和 Richard Heek “数字经济” 概念三层次体系

如图 2.1 所示，数字经济的第一层是核心概念，即通过电子方式捕获、传输和展示

<sup>①</sup> Don Tapscott. The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence [M]. New York: McGrawHill.1996:6.

<sup>②</sup> 2016 年《二十国集团数字经济发展与合作倡议》把数字经济定义为：数字经济是指以数字知识和信息作为关键生产要素、以互联网作为重要载体，利用现代信息通信技术提高效率、优化经济结构的一系列经济活动。

<sup>③</sup> BUKHT R, HEEKS R. Defining, conceptualising and measuring the digital economy [EB/OL].[2017-12-22]. 最后访问日期：2022 年 3 月 24 日。

数据和信息的制造业和服务业的结合<sup>①</sup>的生产和制造数字技术的部门；第二层是狭义上的概念，即由数字技术创造的新型经济业态，例如数字服务、共享经济、平台经济等；第三层是广义上的概念，即依托第二层经济发展模式，进行各类“数字化”的经济活动，最具代表性的就是电子商务和算法自动决算。通过以上三个层次的划分，可以很好的把握数字经济的外延，进而对数字经济加以分类整合。

数字经济概念的复杂性决定了其特征的多样性，正是这些独有的特征颠覆了传统经济发展模式，导致现行税收征管模式发展滞后，给税收管辖权制度带来挑战。数字经济的特征可以归纳为以下几个方面：

第一，数字经济具有流动性。在互联网和大数据技术高度发达的今天，区际间数据交换成为经济发展的主流。<sup>②</sup>区际之间的数据交换必然带动无形资产、商业服务以及消费信息的快速流动，使得跨境商业活动的增加，消费者依托第三方平台在不同地区使用在任何地方购买数字商品或服务，导致传统课税连接点的认定极为困难。

第二，数字经济具有虚拟性。数字经济以数据为生产要素，以信息技术为依托，企业通过将商品和服务数字化处理后即可在网络平台上进行销售，交易过程均以数据的形式展现。数字经济突破了传统实体交易的时空限制，企业仅仅依靠网络服务器所构建的交易平台即可完成交易，这就导致对劳务、商品这些征税对象的分类标准产生争议。

第三，数字经济具有隐蔽性。数字经济的虚拟线上交易模式，导致交易双方信息不对称。出于对个人信息保护的考量，消费者通常采用匿名方式，而生产者和销售者为了方便跨境交易，往往采用数字化传输模式完成交易，没有任何纸面凭据。交易过程的无形性和交易主体的不确定性，无形中增加了税务机关的税收成本。

### 2.1.2 数字经济引发的新型交易模式

基于数字经济的流动性、隐蔽性和虚拟性的特征，世界经济的全球化和数字化催生了全新的交易模式，这些模式使得更大规模和更远距离的交易成为可能。目前，数字经济主要由四大部分组成：数字产业化、产业数字化、数字化治理和数据价值化，如图 2.2 所示。其中数据价值化构成数字经济的生产要素，数字产业化和产业数字化是数字经济的生产力，数字化治理是数字经济的生产关系。本文主要讨论的是数字经济的生产力，并将其做了细化的分类：

第一，电子商务模式。“电子商务”是指通过计算机进行的多样化商业活动，根据

<sup>①</sup> OECD. Measuring the information economy 2002[EB/ OL].[2002-6-22]. [http://www.oecd.org/sti/ieconomy/measuring\\_the\\_information\\_economy2002.htm](http://www.oecd.org/sti/ieconomy/measuring_the_information_economy2002.htm).最后访问日期：2022 年 3 月 24 日。

<sup>②</sup> 张新红. 数字经济与中国发展[J]. 电子政务, 2016(11):2-11.

应税主体的不同进行分类，包括企业对企业（B2B）模式<sup>①</sup>、企业对消费者（B2C）模式<sup>②</sup>和消费者对消费者（C2C）模式<sup>③</sup>。上述三种模式均呈现“线上交易+线下物流”的特征，因为交易过程可能依附于线上平台，导致税务机关难以掌握交易信息，征管难度较大。

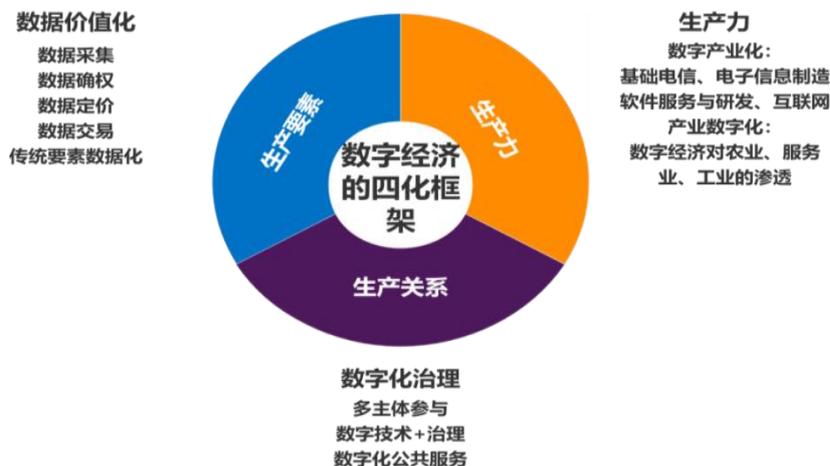


图 2.2 数字经济四化框架图

第二，支付服务和虚拟货币。目前，网上的支付模式可分为两种，第一种是虚拟货币模式，该模式不存在法定货币地位的实质性对应物；第二种是电子货币模式，简言之就是实体货币的去物质化。就支付服务和虚拟货币而言，现行制度无法将其规划为应征收增值税的某一类别。

第三，数字产品和电子服务。欧盟在增值税立法中将数字产品和电子服务定性为高度人工智能化的信息技术产品和服务，并将其统称为“服务”。数字产品和电子服务与电子商务最大的区别在于不需要线下物流，其产品通常呈现数字化特征，不需要通过实物载体的形式来提供，因此具有无形性的特征。

## 2.2 跨境增值税管辖权制度概述

本文主要研究数字经济背景下的跨境增值税管辖权问题，除了把握数字经济的概念、特征和发展模式外，还应该对跨境增值税管辖权进行研究。

### 2.2.1 跨境增值税税收管辖权的概念和分类

第一，跨境增值税税收管辖权的概念。跨境增值税管辖权（Cross-border VAT Jurisdiction）是增值税管辖权在跨境交易中的衍生概念，是指一个国家或地区的政府在

<sup>①</sup> 电子商务 B2B 模式是指企业之间通过互联网完成交易。

<sup>②</sup> 电子商务 B2C 模式是指企业依靠第三方平台和个人消费者达成交易。

<sup>③</sup> 电子商务 C2C 模式是指个人消费者之间通过第三方平台完成交易。

跨境交易中运用公权力确定课税要素的权力，其实质是国家征税权，是一种独立的且具有排他性的权力。征税权力独立性和排他性并不意味着各国政府可以不受限制的行使这一权力。<sup>①</sup>国际税收规则和国家间税收协定都对各国税收管辖权进行了制约，一般情况下，国家基于税收主权只能对与本国有着属人关系或属地关系的人或物、以及与本国经济存在关联性交易的经济活动主张征税权。当国家或地区的跨境服务贸易提供者和其他国家或地区的消费者进行交易活动，必然引发商品或服务的进出口，不同的税收政策导致增值税管辖权的配置不均，最终引发跨境增值税管辖权问题。

第二，跨境增值税税收管辖权的分类。按照课税连接点划分为标准，跨境增值税管辖权可分为接受地管辖权（Acceptance Jurisdiction）和提供地管辖权（Supply Jurisdiction）。接受地管辖权的核心在于“接受地”的确认标准<sup>②</sup>，同时将增值税的征收权赋予商品或服务的接受地。而提供地管辖权要解决的关键问题同样是对“提供地”的界定。不论是接受地管辖权还是提供地管辖权，都以实体经营地（包括接受地和提供地）为划分标准，但是在数字经济背景下，实体经营的概念被弱化，货物的销售地和服务的提供地难以确定。根据开征税收和管理税收为标准，跨境增值税管辖权可分为实体管辖权（Substantive jurisdiction）和执行管辖权（Executive jurisdiction）。实体管辖权是指一国对应税项目和应税行为行使税收主权，判断该国是否为商品或服务的消费地，从而证明该国可以在普遍公认的基础上对消费环节进行征税。执行管辖权是指一国对应税客体实现税收征管的技术性操作，即一国具有向该国居民消费者从远程供应商购得的商品或服务进行征税的权力，以及如何在税收中性的基础上实现税收征管权。而本文采取实体管辖权和执行管辖权的分类标准，对跨境增值税管辖权进行分析研究。

### 2.2.2 跨境增值税管辖权制度的原则

一般情况下，跨境税收管辖权原则可分为属人管辖原则和属地管辖原则，其本质区别在于关联性交易的经济结果是属人还是属地。征收增值税是对境内应税行为行使增值税课税权，“境内”是一个实体概念，一般理解为交易双方在交易过程中所处的地理位置，并不是一个身份上的概念，因此，就增值税的管辖而言原则上应当遵循属地管辖原则。在明确跨境增值税遵循属地原则后，跨境交易仍存在目的地原则与生产地原则两种取向。如图 2.3 所示：

<sup>①</sup> 廖益新. 国际税法[M]. 北京:北京大学出版社, 2001:28.

<sup>②</sup> 各国对接受地的确认标准存在差异，包括商品或服务的实际购买地、生产地、消费地或者转销地等。

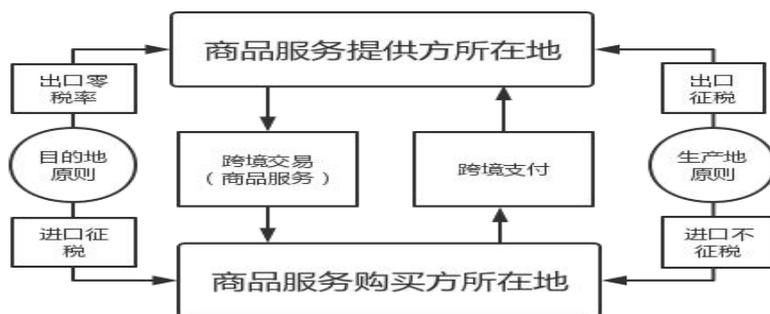


图 2.3 跨境交易增值税的目的地原则与生产地原则

根据生产地原则，商品或服务在出口时视同境内交易，需要征收增值税，而进口国对该类商品或服务不征税或者以税收优惠政策进行抵扣。在生产地原则下，进出口国较大的增值税率差，很大程度上影响了从事跨境贸易企业的区位选择，提供方会利用进口国家的税收政策，通过在低税率进口国设立营业地的方式避税。而这种交易模式产生的价格差异不会对消费者产生影响。

根据目的地原则，由商品或服务的接受国征收增值税，视同境内销售。在目的地原则下，不论是境内提供还是境外提供方，所面对的是同一增值税制度，与境内产品共同参与市场竞争，这也就意味着仅有最终消费发生国享有征税权。因为增值税制度相同，也就不会对商品的销售价格产生影响，低税率国家或地区进口的货物没有价格优势。因此，目的地原则不会影响生产要素在国际市场的配置，在很大程度上保证国际贸易的公平。

## 2.3 数字经济跨境增值税管辖权制度的理论基础

跨境增值税管辖权制度的理论基础可分为两个方面，一方面是增值税征收的根本遵循，它解释了增值税的制度基础和要求，核心是税收中性理论。另一方面是把增值税制度置于国际框架，在国家主权的基础上结合税收主权理论和国际税收协调理论，强调跨境增值税管辖权和国际税收规则间的统筹协调，寻求增值税管辖权领域的合作共赢。

### 2.3.1 税收中性理论

税收中性和税收调节相对立，是指国家在进行税收制度设计时，不考虑税收制度对国家经济发展的宏观调控作用，仅仅以市场为媒介，实现对社会资源的优化配置。因此，在对增值税制度设计上，强调普遍一致原则，即按照统一税率对价值增值普遍征税，实现其公平赋税和普遍调节的作用。税收中性理论是增值税税收制度设计的基础，有学者认为税收中性理论是在理想状态下，增值税的税负应仅由最终消费者承担，仅就交易过

程中的增值部分课税，对市场经济活动保持中立，不会对资源的配置产生影响。<sup>①</sup>

从微观经济学的角度来看，税收中性要求相同经济结果下的交易税负相当，不会对企业的决策产生影响。在实践中，增值税的税收中性主要体现在以下四个方面：一是税负的中性。商品或服务在流转过程中产生的税负最终落脚于消费环节，由消费者承担。二是经济的中性。增值税税收制度设计不应对市场主体的商业决策产生影响，更不会作用于生产经营活动及消费行为。三是竞争的中性。在相同经济条件下，对相似业务种类或范围的市场主体应给予相同的征税标准，以保证不会扭曲和破坏公平竞争的外部条件；四是税收遵从的中性。对于国外企业，在税负方面要保证其进入国内市场后和国内企业相比不会处于劣势地位，若需对国外企业实施税负上的差别对待，也不应给其带来不合理的遵从负担。税收中性是国际税收体制中达成的普遍共识，跨境增值税征管活动不得成为影响纳税人经济活动区位选择的因素，这是跨境增值税管辖权制度的构建核心。

在数字经济背景下的跨境增值税管辖权制度也应遵循增值税税收中性理论，在应税项目范围、应税主体划分、税收管辖权原则适用等方面全面贯彻落实税收中性原则，在此基础上保障增值税对国内市场经济的普遍调节作用。

### 2.3.2 税收主权理论

通常情况下税收决定了一个国家经济发展水平，税收主权派生于国家主权，强调一国在其管辖领域内的最高且独立的税收权力，较于贸易主权、投资主权而言，税收主权具有绝对性。<sup>②</sup>从国际税收层面上分析税收主权包括三个方面：一是排他性征税权。即一个宪法所明确的该国在管辖范围内自主征税权，任何国家不得干涉或控制。二是税收协定权。即国际法主体为了保护国民经济发展或参与国际货物服务贸易，在对等原则的基础上，通过协商方式同其他国际法主体就税负问题达成各项协定的权力。三是税收管辖权。根据传统税收管辖权划分规则，可分为属人管辖和属地管辖，理论上各国政府可根据自身经济发展情况确定一种或两种税收管辖权，并通过国内立法确定税收征管范围，理想上的税收管辖权是一种绝对的排他性管辖。可见税收管辖权属于税收主权的组成部分，即国家保障财政收入的权力基础，从其内部性和外部性来看原则上都是无限的、绝对的。<sup>③</sup>因此，根据税收主权理论，各国政府对本国关联性经济活动的税收管辖权具有绝对性和排他性，这也就为国家根据自身经济发展情况，设计税收征管规则提供了合理

<sup>①</sup> 杨小强. 法律正义下的增值税[J]. 中国法律评论. 2018(06): 35-44.

<sup>②</sup> 刘永伟. 税收主权与税收专约的解释依据[J]. 中国社会科学. 2013(06): 129-145+207.

<sup>③</sup> Knechtle A. Basic problems in international fiscal law[M]. Kluwer, 1979:34.

依据。

跨境增值税管辖权冲突的本质是税收管辖权的分配不均，其核心问题在于税收主权的难以调和，在国际实践中表现为关联因素判断标准<sup>①</sup>的不统一。这种矛盾在数字经济时代更为尖锐，因为数字经济本身具有流动性、虚拟性和隐蔽性的特征，因此对具备数字经济特征的商品服务的界定存在较大难度，尤其是数字产品和电子服务模式下，增值税应税项目的划分更加模糊，这也就导致数字经济发展过程中，国家征税权无法对课税要素进行明确规定。因此，为了缓和跨境增值税管辖权的冲突，各国商事主体间的数字经济跨境交易必须尊重国家管辖区域内的税收主权，同时本国为了保护税收主权，在国内税收规则制定中应和经济发展模式相契合，进而提高纳税人的纳税遵从。

### 2.3.3 国际税收协调理论

国际税收协调理论依托税收管辖权，是解决跨境税收管辖权冲突的核心理论。税收管辖权是一国税收主权的重要组成部分，当出现税收矛盾或管辖权冲突时，各国政府不会无条件让渡税收权力，解决国际税收纠纷的最好办法就是协商和合作，可以说国际税收协调理论为解决税收管辖权冲突问题提供了可行的思路。有学者认为税收协调主要包括税收制度的协调和税收管理的协调两个方面。税收制度的协调包括：确定纳税人原则的协调、征税对象的协调、税率的协调、税基的协调，以及税收征管制度的协调；税收管理的协调主要针对国际重复征税和跨境避税等税收征管问题。<sup>②</sup>国际税收协调是各国政府处理国际税收问题的主要方式，根据主体和范围的不同可以划分为四个方面：一是各国政府为了迎合国际市场，以国际税收规则为参考，对国内税收制度进行改革，以求国内税制和国际管理相契合。二是各国政府主动签署多方税收协定，以磋商的方式消除在跨境贸易中的税负壁垒，协调各方税收关系，达到各方利益均衡。三是以区域经济一体化为依托，统一各成员国的税收制度，实现区域内税收制度、政策的一体化。四是国际组织协调各方利益，制定统一的税收准则。跨境税收管辖权在影响一国财政收入的同时也决定了该国在国际税收中需要承担的责任和义务，为了维护国际税收的稳定，各国义务和责任在发生税收冲突时积极协商，解决税制扭曲带来的经济问题。

国际税收协调理论同样适用于数字经济发展过程中出现的跨境增值税管辖权问题，在数字经济背景下，商品和服务的无形性、流动性和隐蔽性导致管辖权关联因素判断标准的不统一，为了在世界资本市场竞争中取得主导权，吸引资本流入国内市场，世界各

<sup>①</sup> 关联因素判断标准主要是指：商品或服务的提供地、接受地、消费地、转消费地等实体经营场所的虚拟化，导致增值税管辖权的划分节点模糊不清。

<sup>②</sup> 陈琨. 有关税收协调的理论研究[J]. 税务研究, 2009(08):91-93.

经济体通过签订多方税收协定、制定区域经济一体化或国际税收规则等方式解决数字经济跨境增值税管辖问题，例如 OECD《国际增值税/货物劳务税指南》和欧盟出台的增值税体系构建的“一揽子”计划等，弱化了税收主权绝对性的同时在跨境增值税管辖权博弈中取得优势。因此，目前国际社会解决跨境增值税管辖权冲突的主流做法仍是根据国际税收协调理论进行多方磋商，以求达成共赢。

### 3. 数字经济跨境增值税管辖权制度的立法现状及问题

#### 3.1 我国数字经济跨境增值税管辖权制度的立法现状

##### 3.1.1 国内法层面的跨境增值税管辖权制度的立法现状

我国对跨境商品或服务的征税制度经历了“应税劳务”、“电子商务”和“数字经济”三个发展时期，但不论是现行的增值税暂行条例和增值税相关的规章及规范性文件，还是之前的增值税暂行条例和营业税暂行条例及相关的规章、规范性文件，都未对我国跨境增值税管辖权制度进行明确规定，如表 3.1 所示。

表 3.1 国内法层面跨境增值税管辖权依据的相关法律文件

法律文件名称和条文	管辖权依据
《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》 (1993 年修订) 第七条第一款	所提供的劳务发生在境内
《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》 (2008 年修订) 第四条	提供或接受条例规定劳务的单位或者个人在境内
2016 年《营业税改征增值税跨境应税行为增值税 免税管理办法(试行)》(财税〔2016〕29 号)	具体规定了跨境应税项目以及增值税免税对象， 并规定了跨境应税行为增值税的登记方式
2016 年《财政部、国家税务总局关于全面推开营 业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36 号) 附件 1 第十二条	服务(租赁不动产除外)或者无形资产(自然资 源使用权除外)的销售方或者购买方在境内
2016 年《财政部、国家税务总局关于全面推开营 业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36 号) 附件 1 第六条	境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内 未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务 人
2018 年《中华人民共和国电子商务法》第十一条 第一款	电子商务经营者应当依法履行纳税义务，并依法 享受税收优惠
2019 年《中华人民共和国增值税法(征求意见 稿)》第九条	销售服务、无形资产(自然资源使用权除外)的， 销售方为境内单位和个人，或者服务、无形资产 在境内消费

资料来源：北大法宝 [www.pkulaw.cn](http://www.pkulaw.cn)

第一，1994年至2005年的“应税劳务”时期。根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条第一款的规定，跨国企业所提供的劳务发生在境内需要缴纳营业税。根据该规定，在增值税管辖权方面我国行使单一的提供地管辖权，但立法未明晰“劳务发生地”的概念，劳务发生地既可以是劳务的提供地，也可以是劳务的接受地，跨国企业利用制度漏洞人为的将劳务发生地向境外转移，在跨境劳务合同中刻意缩减境内劳务比例逃避境内营业税，导致我国税基侵蚀。

第二，2005年至2012年的“电子商务”时期。2005年《中华人民共和国电子签名法》的实施使我国迎来了电子商务年，电子商务的崛起引发了新的跨境交易模式，B2B和B2C交易模式迅速占领跨境交易市场，造成了更为严重的税基侵蚀和境内劳务提供方市场竞争弱的问题。为了解决上述问题2009年我国对《中华人民共和国营业税暂行条例》（以下简称“营业税暂行条例”）和营业税实施细则进行了修订，其中涉及跨境税收管辖权制度的重大变革。一是从应税主体看，“电子商务”时期在我国境内接受劳务或提供劳务的单位和个人为纳税主体，这使得营业税的属性由“属地”转变为“属人”。二是从应税项目看，根据营业税实施细则第四条的规定，提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在我国境内的，属于在中国境内提供劳务，需要缴纳营业税。考虑到跨境电子商务交易的特殊性，修订后的营业税把境外向中国境内提供应税劳务的提供方纳入征税范围。三是从管辖权制度看，应税项目和应税主体的变化拓宽了营业税的税基，平衡了境内劳务接受方和境外劳务提供方的市场竞争地位，也标志着我国开始采用提供地管辖权加接受地管辖权的双重管辖权制度。

第三，2012年至今的“数字经济”时期。2012年1月1日，我国正式开启“营改增”税制改革，增值税把“应税劳务”拓展为“应税服务”，正式提出了服务贸易的理念。加之近年来以电子商务为主的数字经济快速发展，为了迎合当下的经济发展模式，我国增值税管辖权制度做出了相应的调整。一是从应税主体来看，根据“36号文”附件1第六条的规定，境外单位或者个人在境内没有经营机构时，其应税行为可以通过购买方代扣代缴的方式进行纳税。而且2018年出台的《中华人民共和国电子商务法》第十一条统一规定了电子商务经营者的纳税义务，可见在数字经济时期，增值税仍然保持“属人”属性，电子商务依托电商平台和通讯技术衍生出多种新型交易模式，我国增值税对数字经济发展中产生的新型交易模式并未加以区分，无论是B2B还是B2C交易模式采取统一的增值税征收规则。二是从应税项目来看，根据“36号文”的规定在我国销售服务、无形资产或者不动产的单位和个人需要缴纳增值税。同时财税〔2016〕29号文通过

反向和正向列举两种方式规定了增值税的应税项目和免税条件，虽然增值税把服务贸易纳入应税项目并细化了跨境应税行为的增值税免税备案的流程，但数字经济时代数字产品和电子服务等新型交易模式的大量出现导致了应税项目归属不明问题，无法享受免税政策。三是从税收管辖权来看，出于保护税源的目的，我国坚持接受地和提供地双重管辖制度。2019年《增值税法征求意见稿》规定销售服务，销售方为境内单位和个人或者服务在境内消费时，属于在境内发生应税交易应当缴纳增值税，同时在跨境增值税消费地的确认问题上，《增值税法征求意见稿》采用了OECD提倡的目的地原则，<sup>①</sup>但没有考虑到境内交易应税主体不同类型对增值税管辖的影响，在第七条第一款中笼统规定以购买方为扣缴义务人。

综上所述，我国的增值税管辖权制度在保护税收的同时，顺应经济全球化发展，遵循国际税收规则趋势明显。当然，数字经济的发展对增值税税收制度提出了新的挑战，目前增值税改革处于新的历史阶段，尽管OECD的制度框架为我国的增值税制度改革提供了指引，但我国增值税制度仍存在规则适用僵化，立法相对滞后等问题。<sup>②</sup>

### 3.1.2 国际法层面的跨境税收协作机制条约的订立现状

OECD呼吁各国应该充分利用已有的双边税收协定来协调增值税管辖权，据统计，截至2022年已有136个国家和司法管辖区已同意进行国际税收制度改革，旨在协调国际税收争端，解决税收管辖权问题，如表3.2所示。

表 3.2 国际法层面跨境增值税管辖权依据的相关条约

法律文件名称和条文	核心内容
《多边税收征管互助公约》（2013年加入）	旨在通过开展国际税收征管协作，打击跨境逃、避税行为，维护公平税收秩序的多边条约
《保护发展中国家的税基手册》（2015年发布）	旨在保护发展中国家的税收分配权
《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》（2015年加入）	旨在强化并规范跨境交易的税收情报工作
《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（2017年加入）	该文件是协调全球跨境投资所得税收政策的多边法律文件，但对增值税领域的国际秩序构建同样

<sup>①</sup> 《增值税法征求意见稿》第九条第二项规定：销售服务、无形资产(自然资源使用权除外)的，销售方为境内单位和个人，或者服务、无形资产在境内消费，将原来购买方在境内的规定修改为服务、无形资产在境内消费。

<sup>②</sup> 高运根. BEPS 行动计划 1、成果 1 数字经济面临的税收挑战[J]. 国际税收, 2014(10):15-17.

	具有参考意义
《区域全面经济伙伴关系协定》（2022 年生效）	该条约的第三章确定了原产地规则的适用标准和适用范围。突出了技术性、便利性和友好性，对国际税收框架的构建具有重要意义

资料来源：北大法宝 [www.pkulaw.cn](http://www.pkulaw.cn)

为了应对数字经济带来的税基侵蚀问题，2015 年联合国发布了《保护发展中国家的税基手册》，倡导各成员国以国际税收协调为原则共同制定国际税收规则，其中着重强调保护发展中国家的税收分配权。截至 2022 年 3 月，我国与 10 个国家（地区）签署了税收情报交换协定且均已生效<sup>①</sup>，同时我国的税收协定网络已经覆盖了 112 个国家和地区。<sup>②</sup>我国目前签订的多边税收条约有《多边税收征管互助公约》、《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》、《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》以及《区域全面经济伙伴关系协定》，其中《多边税收征管互助公约》和《区域全面经济伙伴关系协定》以及《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》已生效并执行。现行的国际税收合作主要是基于双边税收协定，这些税收协定都以直接税为主，很少涉及间接税种。<sup>③</sup>税收情报交换和税收协定是解决税收管辖权冲突的重要手段，现阶段数字经济的技术和市场依赖性较强，多数发展中国家缺乏数字经济发展的内生动力，国际数字经济市场主要由发达国家占据，而我国签订的税收情报交换协定均以发展中国家为主，对数字经济下的跨境增值税管辖权问题无法起到应有作用，因此我国需要扩大税收情报交换网络，加强与发达国家之间的增值税协调工作。

### 3.2 我国数字经济跨境增值税实体管辖权制度存在的问题

在上文中已经提到，增值税的管辖权可以分为实体管辖权和执行管辖权。跨境增值税实体管辖权的核心在于实际消费地的确认，进而引出管辖权原则和管辖权制度的适用问题。

#### 3.2.1 跨境增值税课税连接点难以确定

课税连接点是跨境增值税管辖理论中的重要概念，是指一国在行使增值税管辖权时必须以经济活动和与之形成的有形联系的特定场所为依据。<sup>④</sup>在传统经济时期，跨境交易以线下模式为主，跨境增值税的课税连接点一般包括交易双方的经常居住地、提供者

<sup>①</sup> 这 10 个地区分别是：列支敦士登、开曼、阿根廷、泽西、根西、马恩岛、英属维尔京、巴哈马，发展中国家居多。

<sup>②</sup> 数据来源：国家税务总局 [www.chinatax.gov.cn](http://www.chinatax.gov.cn)。最后访问日期：2022 年 3 月 25 日。

<sup>③</sup> 任宛立，“一带一路”背景下增值税管辖权的国际协调[J]。武汉大学学报（哲学社会科学版），2020（03）：151-158。

<sup>④</sup> 张泽平。数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则[J]。学术月刊，2015（02）：86。

的实体经营场所、商品或服务的提供地或接受地。<sup>①</sup>相较于传统经济，数字经济下多数经济行为不再受时间和空间的限制，跨境交易不再需要实体经营场所，而且数字经济背景下跨境交易主体流动性大，身份信息具有较强的隐蔽性，税务机关在行使增值税管辖权时无法准确掌握相关交易信息，更无法有效识别交易发生地和实际消费地。<sup>②</sup>目前国际税收规则对数字经济的跨境交易以消费地为连接点确定了目的地（消费地）原则来搭建增值税的税收管辖权制度，并针对 B2B 和 B2C 交易模式制定不同的实际消费地判断规则。从当前我国的增值税立法来看，尚未对 B2B 和 B2C 交易两种模式的课税连接点的判断规则加以区分，立法相对滞后。

### 3.2.2 跨境增值税管辖权原则适用冲突

跨境增值税在遵循属地原则的基础上划分为目的地原则和生产地原则。根据 1998 年达成的渥太华框架，数字经济领域的增值税管辖问题需要遵循下列原则：一是税收中性原则。即税收因素在企业决策中处于中立地位；二是税收效率原则。即各国税收实体管辖权和执行管辖权的实现理应成本最小化；三是确定和简明原则。即预设税收规则可被纳税人知悉并以此作为商业行为的判断依据；四是公平有效原则。即纳税时间、地点、金额以及方式正确；五是税收灵活原则。即国内税收制度和国际税收规则接轨，并根据科学技术、商业模式的发展需要进行调整。就我国而言，目前《增值税法征求意见稿》对于境外单位向境内单位提供服务，只有当服务在境内消费，才需要通过代扣代缴方式缴纳增值税，采纳了 OECD《国际增值税/货劳税指引》中的目的地原则，但是增值税法只停留在征求意见的阶段，同国际税收规则接轨仍存在一定的差距。

在数字经济背景下，目的地原则和生产地原则均无法和渥太华框架原则的要求完美契合。从生产地原则的角度来看，虽然该原则和税收效率原则保持一致，但由于税率不同，跨境企业基于盈利目的通常选择税率较低的国家作为其商品的生产地，进而影响企业决策，这又不符合税收中性原则；从目的地原则的角度分析，商品或服务的接受地有增值税的实体管辖权和执行管辖权，境外商品或服务视为境内销售，不会影响境外企业的商业战略决策，其符合税收中性原则。而数字经济引发的 B2C 商业发展模式必然导致消费地和消费者分散在世界各地，税务机关要想实现其执行管辖权必须消耗大量资源对消费者的消费地等相关信息进行筛选排查，这显然与税收效率原则相悖。同时，由于数字经济的流动性、虚拟性和隐蔽性特征，给增值税管辖权连结点的确定带来了严重障

<sup>①</sup> 刘剑文. 财税法专题研究（第三版）[M]. 北京: 北京大学出版社, 2015: 379-383.

<sup>②</sup> 龙笔锋. 关于我国电子商务涉税问题探讨[J]. 江西财经大学学报, 1999(01): 39-41.

碍,极大增加了目的地原则和生产地原则适用成本,在技术层面降低了适用效率。目前我国《增值税法征求意见稿》对于境外单位向境内单位提供服务,只有当服务在境内消费,才需要通过代扣代缴方式缴纳增值税,很好的采纳了 OECD《国际增值税/货劳税指引》中的目的地原则,可是制度本身尚未落实而且操作性较差。

### 3.2.3 跨境增值税管辖权制度适用不明

在明确增值税适用属地原则的基础上,跨境增值税管辖权可分为提供地管辖权和接受地管辖权。前文通过分析我国跨境增值税管辖权制度可得出如下结论:在“应税劳务”时期,由于我国坚持把“劳务发生地”作为境内劳务征税的依据,因此可以认定在这一时期我国采用了提供地管辖权制度。到了电子商务时期,出于保护税源和维持市场竞争机制的考量,我国进行了税制改革,将境外向中国境内提供应税劳务的提供方纳入征税范围,这一变化意味着我国开始采取提供地和接受地结合的双重管辖权制度。而在数字经济快速发展的今天我国在很长时期贯彻这一制度,只是在这过程中引入了“实际消费地”的概念,结合我国国情对双重管辖权制度进行优化。

我国当前的跨境增值税管辖权坚持提供地管辖权和接受地管辖权并存,同时侧重于提供地管辖权,并通过出台相关文件对提供地管辖权例外情形进行列举。双重管辖权制度在反避税和避免税基侵蚀等问题中作用明显,但是容易加重纳税人的税收负担,同时双重增值税管辖权制度使得我国跨境增值税管辖权制度的适用效率低下,导致国际税收领域的双重征税的问题。

## 3.3 我国数字经济跨境增值税执行管辖权制度存在的问题

执行管辖权的实现与税收征管方式和纳税遵从密切相关,是一国跨境增值税立法水平和征管能力的重要表现。在数字经济跨境增值税管辖中主要涉及增值税应税主体、应税项目和国际间税收协作等问题。

### 3.3.1 应税主体存在双重征税和不征税风险

在数字经济背景下,无论是 B2B 还是 B2C 交易模式,面临着双重征税的风险。跨境增值税双重征税风险的根源在于对来源问题的理解存在冲突、目的地原则的不同应用以及两国具体规则中对地点和征税对象等术语的解释存在差异。<sup>①</sup>同时因为增值税转嫁性的特征,税收成本会全部附加到产品和服务中,对跨境增值税的双重征税必然导致数字经济产品的价格上涨,引起关税壁垒,这和增值税税收中性原则相悖。B2B 和 B2C

<sup>①</sup> [奥]迈克·兰、[比]伊内·勒琼著 全球数字经济的增值税研究[M]. 国家税务总局税收科学研究所译,北京:经济科学出版社,2017:192.

交易模式同样面临双重不征税的风险。根据国际税收规则，B2B 和 B2C 交易模式均以目的地原则为基础构建跨境增值税管辖权制度，而在增值税征管过程中商品或服务的消费地确定就显得尤为重要。

第一，从 B2B 交易模式来看。在贯彻目的地原则的前提下是不会产生重复征税的风险，但是目的地原则的适用在国际社会并未统一，就导致增值税的税收返还、抵扣、扣除以及退税程序存在较大的差异，因此双重征税现象时有发生。在 B2B 交易模式中，双重不征税的问题主要集中在税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting 以下简称为“BEPS”）上。根据 OECD 的 BEPS 第一项行动计划，B2B 模式的中以跨境数字服务为营业范围的企业向免税企业提供服务类商品，就会存在不缴纳或不合理缴纳增值税的情形，给跨境数字交易消费国的增值税征管造成巨大障碍。

第二，从 B2C 交易模式来看。由于消费终端的个人信息较为隐蔽，增值税的纳税申报和抵扣减免难以实现，因此双重征税风险存在的可能性较大。在 B2C 交易模式下，当商品或服务的消费者在线上第三方平台完成交易时，应当把消费者的经常居住地或第三方平台的实体经营场所认定为消费地，如果是前者，消费者通过专用虚拟网络服务器代理利用跨境网络数据资源，在 IP 地址与其实际地址不一致的情况下实现跨境交易，其经常居住地就无法确定。如果是后者，那么核心问题就在于第三方线上交易平台能否被当作商品或服务提供者常设机构，对于虚拟线上交易平台能否成为常设机构的问题国际税收领域尚未达成一致意见。<sup>①</sup>

### 3.3.2 应税项目性质不明确

数字经济时代，所有税种都面临着虚拟现实问题。相应的数字经济的全球化趋势必然导致税收管辖权制度的冲突。增值税应税项目主要包括有形货物贸易和服务、无形资产贸易。由于数字经济下的有形货物贸易主要采用 B2B 和 B2C 交易模式，涉及应税项目主体的问题上文已经论述，因此下文中主要讨论数字经济给服务、无形资产贸易带来的挑战。

数字经济对服务、无形资产贸易的最大影响在于促进了数字产品和电子服务的迅速发展。相较于有形货物贸易，数字产品和电子服务的最大特点是具备流动性、虚拟性和隐蔽性，因此对于数字产品和电子服务的定性问题就显得尤为重要。我国经历了“营改增”的税制改革，在此之前劳务属于营业税的应税项目，在“营改增”之后才把劳务概念更新为服务纳入增值税的应税项目中，营业税和增值税的征管方式和税收效果存在重大差

<sup>①</sup> 林婧雯. 跨境数字经济下常设机构原则的新发展[J]. 武汉交通职业学院学报, 2021 (03): 58-62.

异,数字产品和电子服务的定性问题同时也直接影响了我国跨境增值税的税收效果。<sup>①</sup>从执行管辖权的角度来看,数字产品与电子服务具有特殊性需要对其应税项目进行明确规定,但我国现行增值税制度忽视了数字产品与电子服务的属性界定问题,降低了我国跨境增值税的纳税遵从,导致税基流失。<sup>②</sup>

### 3.3.3 国际税收协调能力不足

第一,从国际税收协调的角度来看。让渡税收主权主要集中在关税和所得税领域,各国很少在增值税协调管辖中做出让步。目前国际上尚未就跨境增值税管辖权问题达成共识,涉及增值税管辖权的双边或多边条约较少,增值税的国际协调能力略显不足。虽然欧盟为了解决不同成员国之间的增值税管辖权问题,在其辖区推行增值税法案,力求成员国国内税制和欧盟制定的增值税标准达成一致,在保证税制简单化、统一化的前提下,加强各国间的税务交流合作。但这种合作需以高强度的区域经济一体化为前提,因此在国际上,特别是同非欧盟成员国之间的适配性较差。可见国际税收领域尚未达成原则化规范化的跨境增值税处理规则。

第二,从税务信息交流共享机制构建来看。除了国际上没有达成原则化、规范化的国际增值税处理规则外,各国间的税务信息交流共享机制的缺失对跨境增值税执行管辖权的实现也造成了巨大障碍。税务信息交流共享主要依靠国际税收情报交换实现,现阶段我国的税务信息共享机制的立法和实施方面较为滞后,造成了我国国际税收交换工作存在障碍,主要体现在两个方面:一是国际税收情报交换立法层级较低。目前我国以规章的形式出台了《国际税收情报交换工作规程》,但是立法层级较低导致效力不足,没有相关的程序性配套措施导致该规程的实施不具有普遍约束力。纳税信息的真实性和征管流程的合法性和有效性是国际税收情报交换的关键环节,在税收情报收集工作没有高层级法律制度作为保证的前提下,国际税收情报交换的过程中就会产生较高的法律风险;二是税务机关和协同机关缺乏有效联动机制。就税务机关自身而言,税务机关属于垂直领导而且税收征管部门和情报交换部门不存在内部合作机制,双方信息闭塞,这就导致税收情报在交换过程中脱节,税收核查征管和情报收集衔接不畅。从行政机关协同治税来看,根据《增值税法征求意见稿》第三十六条<sup>③</sup>和第四十四条<sup>④</sup>的规定,海关、外汇管

<sup>①</sup> 张卫彬. 数字化产品贸易税收立法探讨——以欧盟增值税改革法案为视角[J]. 财税法论丛, 2010(11):226-243+5.

<sup>②</sup> 廖益新. 应对数字经济对国际税收法律秩序的挑战[J]. 国际税收, 2015(03):20-25.

<sup>③</sup> 《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》第三十六条: 增值税由税务机关征收。进口货物的增值税由税务机关委托海关代征。海关应当将受托代征增值税的信息和货物出口报关的信息共享给税务机关。

<sup>④</sup> 《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》第四十四条 国家有关部门应当依照法律、行政法规和各自职责,配合税务机关的增值税管理活动。税务机关和银行、海关、外汇管理、市场监管等部门应当建立增值税信息共享和工作配合机制,加强增值税征收管理。

理、市场监管等行政部门在税务机关行使税收征管权时需要进行信息共享，上述条款意图在行政机关间建立纳税信息共享长效机制，但是我国《中华人民共和国税收征收管理法》中缺乏对协助义务的明确规定，因此在实务中税务机关与其他行政机关的协同效果并不明显。

总的来说，数字经济的发展使得电子商务、数字产品和电子服务在国际贸易中所占的比重越来越大，必然对传统的跨境增值税管辖权规则造成冲击。从实体管辖权的角度分析，数字经济下的经济活动模式导致传统课税连接点难以判断，而跨境增值税管辖权的原则和制度选择均以课税连接点的确定为基础，因此导致了管辖权原则冲突和管辖权制度适用不明的问题；从执行管辖权的角度分析，数字经济流动性、虚拟性和隐蔽性的特征导致交易过程中的物理痕迹难以被税务征管部门掌握，交易双方的身份识别和经常居住地等纳税信息难以确定，导致跨境交易过程中执行管辖权难以实现。加之受到税收主权理论的影响，在跨境增值税管辖权冲突的过程中就税收主权让渡问题无法达成共识，各国税收情报交换工作存在重大差异，使得国际税收协调收效甚微。<sup>①</sup>

<sup>①</sup> 熊昕. 中国与“一带一路”沿线国家税收情报交换制度的完善[J]. 法学, 2018(09):122-134.

## 4. 域外数字经济跨境增值税管辖权制度考察

在数字经济时代，国际规则正发生重大变革，国际税收领域也是如此。通常，在涉及到国际税收管辖权问题时，经济一体化程度越高的地区越具有话语权，其中最具代表性的就是 OECD 和欧盟，OECD 作为由 38 个市场经济国家组成的政府间国际经济组织，一直致力于解决由数字经济引发的增值税管辖权冲突问题，并希望通过国际税收协调的方式形成一项具有普遍约束力的跨境增值税管辖适用规则。而欧盟作为一体化程度最高的经济体，在 OECD 搭建的跨境增值税管辖框架上形成了自己的增值税税收征管模式，具有一定的前瞻性和可借鉴性。

### 4.1 经济合作与发展组织跨境增值税管辖权制度

OECD 早在 20 世纪 90 年代就开始关注数字经济的增值税国际协调问题，为此出台了各项文件，如表 4.1 所示，以求解决各国增值税实体管辖权和执行管辖权冲突的问题。

表 4.1 OECD 协调增值税管辖权的主要文件及相关内容

年份及文件名称	涉及增值税管辖权的相关内容
1998 年《渥太华税收框架协议》	在会议上形成了《渥太华电子商务税收框架条件》，并就税收原则达成共识。
2014 年《国际增值税/货物与劳务税指南》	指南中对 B2B 模式下国际性劳务和无形资产的征税权归属做出了明确规定，并提出确定的经营机构身份和所在地的方法。
2015 年《国际增值税/货物劳务税指南》	指南明确了跨境交易的服务和无形资产采取目的地原则，并对在 B2B 和 B2C 电子商务下目的地的判定标准进行了阐释。
2015 年《应对数字经济的税收挑战》最终报告	最终报告修正了常设机构的关联度规则，分析了预提税方案的可行性，坚持在税收中性原则的基础上构建国际化税收规则。
2017 年《国际增值税/货物劳务税指南》	指南重点介绍了跨境贸易增值税的中性原则以及确定跨境服务和无形资产贸易增值税征税地的目的地原则（消费地原则）。

2018年《非居民纳税人简化注册登记与征税机制》的评估报告	评估报告认为当前最能行之有效地解决跨境B2C数字化服务税收征管难题的试点办法是建立完整的非居民纳税人登记注册机制。
2019年《数字平台对在线销售征收增值税/货物劳务税的作用》	在税收信息交换和纳税人义务方面，将数字平台纳入其中，并要求平台承担相应责任。

资料来源：OECD 官网 <https://data.oecd.org>

#### 4.1.1 数字产品和电子服务属性的界定

对应税项目进行划分一方面可以确定税率，另一方面是区分税收管辖权的适用规则。在数字经济背景下，数字产品和电子服务行业发展迅速，其虚拟性的特征导致无法对其适用同传统有形货物贸易相关的增值税税收管辖权规则。为了达到应税项目统一的目的，在1998年和1999年的渥太华会议和巴黎会议上，OECD成员国就对跨境电子商务中的数字产品和电子服务的属性达成共识，并在随后的2014年《国际增值税/货物与劳务税指南》和2015年《国际增值税/货物劳务税指南》以及2017年《国际增值税/货物劳务税指南》中提出了B2B模式和B2C模式下数字产品和电子服务的属性，即视为提供服务，在此基础上对数字产品和电子服务的征税权进行了合理配置，最终确立了以税收中性原则为核心的目的地征税原则。

#### 4.1.2 B2B和B2C模式下消费地的判断标准

OECD《国际增值税/货物劳务税指南》为跨境增值税管辖权冲突问题设定了双重原则：一是税收中性原则。即增值税作为流转税最终只作用于最终消费环节，对经济活动的其他环节不产生影响；二是目的地原则。即把实际消费地作为跨境交易的商品和服务的征税地，并对在B2B和B2C电子商务下实际消费地的判定标准进行区分，为判定课税连接点和进一步确定一国是否具有实体管辖权提供了可行的路径。

第一，在跨境B2B模式下。公司间的跨境贸易存在物理痕迹，可以通过三个层面确定商品或服务的实际消费地，一是当接受商品或服务公司所在地明确的情况下，将其所在地认定为消费地；二是在无法判断商品或服务公司所在地的前提下以产品的交付地或服务的接受地作为消费地；三是当有不同地区多个公司使用该产品或服务时，征税权按照交易过程中所耗成本按比例合理配置。

第二，在跨境B2C模式下。将现场交易和非现场交易形式加以区分。提供现场交易服务属于典型的线下交易模式，此时服务提供地和消费地相同，可以把服务实际发生

地作为实际消费地的替换标准；而在非现场服务中一般以线上交易居多，服务提供地和消费地不同，可以该服务消费者的经常居住地认定为实际消费地，以此行使跨境增值税管辖权。同时，为了弥补跨境 B2B 和 B2C 模式下实际消费地判定所导致的征税不合理漏洞，《国际增值税/货物劳务税指南》还引入了替代变量规则，在 B2B 模式下可以把企业的注册地或实际经营地认定为实际消费地，在注册地或实际经营地难以认定时，把企业的常设机构作为实际消费地的替代变量；在 B2C 模式下原则上认定消费者的经常居住地为最终消费地，在消费者经常居住地不明确时以现居住地作为合适的替代变量。

### 4.1.3 B2C 模式下平台责任机制的引入

根据目的地原则，跨境 B2C 模式的最理想情况是境内消费者在接受境外供应商提供的商品或服务时自行核算增值税并完成缴纳。但是，消费者的身份识别难度较大且纳税信息不明，在税务机关缺乏高效征管和处罚制度的前提下，消费者的纳税遵从较低，缺乏自主申报并缴纳增值税的动力，税务机关不会为了征收少量增值税款消耗过多税收成本对消费者信息进行收集、核对。在消费者纳税遵从较低，税收征管缺乏效率的情况下，作为桥梁的数字平台就起到了关键性作用。一是数字平台作为交易的第三方媒介，掌握消费者的身份信息，统一履行代扣代缴义务有利于提高税收征管效率，符合税收效率原则；二是数字平台利用第三方交易媒介的有利地位，使用技术手段对用户信息进行收集和筛选，具有提高纳税遵从的可能性。因此，在第五届全球增值税论坛中，OECD 在《数字平台对在线销售征收增值税/货物劳务税的作用》报告里首次提出了平台责任制度。OECD 认为目前数字经济 B2C 跨境交易多数依靠第三方平台，平台在收集和筛选交易双方信息中具有天然优势，因此建议由第三方平台承担 B2C 跨境交易的纳税责任，同时协助税务机关进行税款征收。

## 4.2 欧盟跨境增值税管辖权制度

为了应对数字经济对传统增值税执行管辖权的冲击，欧盟对增值税制度进行了重大改革，如表 4.2 所示。欧盟对区域内跨境增值税执行管辖权进行了统一调整，在 KOy 案例规则<sup>①</sup>的基础上，把改革的重心集中在消除数字经济贸易壁垒和减少增值税征收的合规成本以及简化税务行政管理等方面。

<sup>①</sup> KOy 判例认为电子书可以和纸质书籍一样适用增值税优惠，但需要遵循税收中性原则。同时，需要根据消费者的意向判断电子书和类似数字产品以及电子服务的性质，如果一国境内的消费者认为电子书和纸质书籍的区别在于介质载体不同，那电子书可以认定为普通货物，若认为购买电子书的目的是消费服务，那电子书就应该认定为服务。

表 4.2 欧盟增值税改革的主要文件

立法提案
2017. 11. 30: 《关于修订第 904/2010 号条例的提案——加强增值税领域行政合作》
2018. 5. 25: 《关于修订 2006 /112 /电子商务指令的提案——引入详细技术措施》
2018. 6. 22: 《关于修订第 904 /2010 号条例的提案——加强行政合作以预防增值税诈骗》
2018. 12. 11: 《关于跨境电子商务增值税现代化的提案》
报告/计划/协议
2010. 12. 1: 《增值税的未来绿皮书: 建立一个更简单、健全、有效的增值税体系》
2016. 4. 7: 《建立欧盟单一增值税区的增值税行动计划》
2019. 11. 8: 《增值税付款数据交换新规则的临时协议》
指令/条例
2017. 12. 5: 《修订 2006/112/电子商务指令和 2009/132/电子商务指令——远程销售和服务供应的增值税义务》 《修订第 282/2011 号条例——实施通用增值税制度的措施》 《修订第 904/2010 号条例——增值税行政合作和打击欺诈行为》
2018. 10. 2: 《修订第 904/2010 号条例——加强行政合作并预防增值税欺诈的措施》
2020. 2. 18: 《修订 2006/112/电子商务指令——引入支付要求》

资料来源: 欧盟官网 <http://data.consilium.europa.eu>

#### 4.2.1 B2B 模式下的反向征税机制

为进一步遏制利用数字经济进行增值税欺诈, 提高税收遵从, 欧盟经济及金融委员会 2016 年 6 月 17 日提出, 欧盟成员国可采用反向征税机制遏制 B2B 模式下的增值税骗税行为。和《国际增值税/货物劳务税指南》中提出的跨境 B2B 的电子商务逆向征收机制相比, 欧盟的反向征税机制主要将申报并缴纳增值税的义务转移给目的国, 供应商将不再承担相关义务。<sup>①</sup>2016 年 10 月 2 日, 出于防止供应商在欧盟成员国之间循环骗税的目的, 欧盟委员会通过了增值税普遍反向征税的提案, 该提案允许成员国适用一般反向征税机制, 并对反向征税施加限制: 一是每笔商品和服务的交易数额不得超过 17500 欧元; 二是截至 2022 年至 6 月 30 日, 该机制可作为应对循环骗税的临时性方案; 三是在欧盟理事会授权的基础上, 因循环欺诈导致成员国损失增值税税收超过 25% 的才可适用; 第四, 各成员国实施的反向征税制度必须符合欧盟保障措施; 第五, 在建立纳税人

<sup>①</sup> 《国际增值税/货物劳务税指南》中跨境 B2B 的电子商务采用逆向征收机制是当供应商未在购买方所在管辖区登记注册时, 由产品或服务的购买方进行增值税的缴纳, 其目的在于提高购买方的税收征管效率, 提高纳税遵从。

电子信息报告长效机制的同时，确保纳税人信息安全。

#### 4.2.2 B2C 模式下的迷你一站式服务机制

欧盟推行迷你一站式服务的目的在于简化供应商的增值税登记制度，该制度具有以下两个特点：一是适用于 B2C 电子商务模式下的跨境服务提供者；二是企业可以采取线上模式进行增值税的登记、申报和缴纳。<sup>①</sup>根据《增值税迷你一站式服务（MOSS）指南》的规定，若应税者在欧盟设有公司或若未设有公司但有固定经营场所，非欧盟应税者在欧盟未设有公司也无固定经营场所的，可以注册并使用 MOSS。可见欧盟根据税收中性原则，赋予未取得注册资格的企业按照简易注册制度单独向税务机关进行增值税进项转出的权利。欧盟在《增值税迷你一站式服务指南》指出，无论企业是否来自欧盟，只要提供的产品或服务符合欧盟标准，该企业就可在任意成员国间进行注册登记和纳税申报，而且在 2016 年公布的欧盟增值税行动计划中，正式将线上货物供应和跨境服务的最终消费者纳入一站式服务的制度范畴。MOSS 减轻了中小企业的税收遵从成本，有利于欧盟各成员国之间的跨境贸易。

#### 4.2.3 跨境税收的信息协作机制

为了加强欧盟成员国之间的税务情报共享，2020 年 2 月 18 日欧盟委员会同意并通过了强化增值税税务行政协作草案，要求各成员之间落实新的行政协作方式<sup>②</sup>。为了解决循环欺诈以及滥用免增值税商品进口计划两类跨境增值税欺诈问题，欧盟出台的税务协作机制主要包括两个方面：一是制定新的增值税付款数据交换规则。欧盟提出在保障数据安全的前提下赋予成员国税务机关调取电子商务跨境交易相关信息的权力，而且要求商品或服务的提供方向境内税务机关无条件提供支付信息；<sup>③</sup>二是推动“欧盟快速交换增值税欺诈信息网络”（Eurofisc）建设。（Eurofisc）旨在加快增值税欺诈信息的交互共享，要求成员国的税务行政机关充分利用行政协作工具，并及时对税务风险进行审计把控。

### 4.3 域外数字经济跨境增值税管辖权制度评价和启示

<sup>①</sup> [奥]迈克·兰、[比]伊内·勒琼著 全球数字经济的增值税研究[M]. 国家税务总局税收科学研究所译, 北京: 经济科学出版社, 2017:216-217.

<sup>②</sup> COUNCIL of the EU. Amended proposal for a council regulation amending regulation(EU)No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax-general approach[EB/OL][2018-06-22]<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9820-2018-INIT/en/pdf>. 最后访问日期: 2022 年 3 月 24 日.

<sup>③</sup> COUNCIL of the EU. Council directive amending directive 2006/112/EC as regards introducing certain requirements for payment service providers[EB/OL][2020-02-18]<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14127-2019-INIT/en/pdf>.最后访问日期: 2022 年 3 月 24 日.

### 4.3.1 域外数字经济跨境增值税管辖权制度评价

第一，就实体管辖权而言。通过梳理 OECD 和欧盟对跨境增值税管辖权冲突的应对方案可以发现。现阶段，OECD 搭建的跨境增值税管辖权规则框架已经初见雏形。欧盟以 OECD 指南为蓝本，在实体管辖权方面完全按照 OECD 提倡的目的地原则来确定消费地。可以说，就实体管辖权的问题世界各国达成了普遍共识：遵循 OECD 提倡的国际税收规则，以目的地原则确定消费地，并针对 B2C 和 B2B 的不同交易模式实施不同的消费地认定标准。

第二，就执行管辖权而言。由于各国行政和经济体制不一决定了采取应对的方式各有不同，但针对 B2B 和 B2C 模式自身存在的差异性，在征管方式上加以区分已成为主流应对方式。其中多数国家对 B2B 模式采用逆向征税机制，该方案在目的地原则的基础上，将原本由卖方承担的增值税纳税申报义务转移至买方，实现跨境交易向境内交易效果的转化；而对于 B2C 模式，主要通过简化增值税登记的方式来满足供应商的增值税抵扣的需求，进而增加其纳税遵从，让境外服务供应商进行增值税自主申报。与此同时，通过简化线上纳税登记，进而降低企业的纳税遵从成本也是较为可行的方法。

### 4.3.2 域外数字经济跨境增值税管辖权制度启示

保持增值税制度的稳定是应对数字经济给跨境增值税征管带来挑战的基础。在此条件下，国际税收通行规则将数字经济纳入现行税制的调整范畴，并根据其性质对应税项目、应税主体以及征管规则做出特殊处理。基于上述 OECD 和欧盟的经验，将数字经济跨境交易行为纳入现行增值税体系是相对稳妥的方法。当然，只要涉及到管辖权问题，国际税收协调理论仍是解决问题的关键。这就意味着，各国之间要积极参与增值税管辖条约的签订，加强国际间税收情报的交换，运用多边协同机制来解决数字经济带来的增值税征收难题。综上所述，OECD 和欧盟的经验可以归为以下三点：

第一，在规范应税项目性质的前提下完善管辖规则。数字产品和电子服务具有流动性、虚拟性和隐蔽性的特征，交易性质的虚拟化导致税收管辖权难以实现。而国际上大多数国家将数字产品和电子服务的跨境交易定性为跨境服务，在保持增值税制统一性的同时，也符合货物与服务的判断标准。在明确应税项目的基础上，欧盟的 MOSS 制度值得我国借鉴，通过利用线上纳税登记的方式优化税收服务，在减轻税收负担的同时提高了纳税人税收遵从。

第二，确定以目的地原则为基础的消费地判定标准。采用目的地原则已经成为实现

数字经济跨境交易增值税管辖的普遍做法。按照目的地原则对数字经济跨境交易课税，必须建立长期有效的消费地识别机制，从而减少税务征管部门的征税成本和纳税人的纳税负担。目前国际通行做法是对 B2B 和 B2C 模式下的实际消费地判定进行区分，在渥太华税收原则框架下，保证数字经济的跨境增值税交易课税环节维持在消费终端。

第三，在国际税收规则的基本框架下强化增值税税收协作。跨境数字经济的流动性、虚拟性和隐蔽性导致税基侵蚀风险，其全球化的发展趋势必然使得双重征税和不征税问题波及世界市场，因此要实现促进数字经济发展和保护税基的双赢目标，数字经济环境下的增值税管辖离不开国际税务合作。<sup>①</sup>其中较为有效的方式是加强国际税收情报交换和积极参与国际增值税税收规则的制定，借此提高在国际税收管辖权领域的话语权。

---

<sup>①</sup> Emilie Fridenskold. VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce Transactions [J]. Information & Communications Technology Law,2004(13):2.

## 5. 我国数字经济跨境增值税管辖权制度的改革方案

### 5.1 我国数字经济跨境增值税实体管辖权制度的改革

上文中已经提到，实体管辖权主要涉及课税连接点确认、管辖制度构建的基本原则和管辖权制度的选择问题，因此下文中着重对这三个问题进行论证。

#### 5.1.1 区分 B2B 和 B2C 模式下课税连接点的判定方法

课税连接点是税收实体管辖权实现的基础，具体到跨境增值税管辖权领域就是实际消费地的确定问题。目前数字经济跨境交易的主流模式为 B2B 和 B2C 模式，两者在交易过程中存在很大的区别，因此需要对这两种模式下消费地的判定方法加以区分。

第一，在 B2B 模式下。确定实际消费地的目的是消除双重征税和不征税的风险。可以根据 OECD 指南的建议，原则上把商品和服务接受方所在地认定为实际消费地，在接收方所在地不明确的情况下可以按照以下规则进行判断：首先是接收方的注册地；其次是接收方的实际经营场所或固定机构所在地；最后当一对多交易模式时，数个接收方按照交易的产品或服务占比分配征税权。当然要判定实际消费地，还需要结合合同、付款凭证等商业因素对交易双方进行身份识别，确定接收方的身份，从而确定其实际消费地。

第二，在 B2C 模式下。在商品或服务的接收方为个人的情况下，双方为降低交易成本大多选择线上无纸化合同交易模式。在数字经济背景下，“线上交易+线下物流”的 B2C 模式因为存在物理痕迹可以被税收征管部门监管，实际消费地较好判定；而数字产品和电子服务依靠互联网交易平台实现“线上交易+交付”的跨境交易。由于消费者较为分散，税务机关考虑到征税成本较高的问题，不会对其身份进行有效识别。因此，在消费地确定方面，建议采纳 OECD 指南的做法引入替代变量规则，把接收方的经常居住地作为实际消费地。为了符合我国国情，作为替代变量的经常居住地的基础概念和民法保持一致<sup>①</sup>，当经常居住地无法识别时，可以把订单信息、互联网 IP 地址等商业因素作为参考。

#### 5.1.2 以税收中性理论修正跨境增值税管辖权原则

根据 1998 年《渥太华税收框架协议》达成的税收原则，国际税收管辖权协调要遵循中性原则。上述原则在制定数字经济下的增值税税收法律制度的过程中仍然适用。

<sup>①</sup> 将户籍所在地视为经常居住地，当户籍不明确时，连续居住一年以上的地方可认定为经常居住地。

第一，从增值税的征税机制分析。增值税流转税和间接税的性质决定了其征税应当作用于最终消费环节，而目的地原则要求在商品或服务的最终消费地进行征税，在出口环节对增值税进行扣除，在进口环节视同国内商品或服务，享受同等税率，这与增值税的征税机制相契合。从国际层面来看，世界贸易组织（WTO）和 OECD 均提出了目的地原则作为增值税管辖权制度的一项基本原则；从国内层面来看，我国最新出台的《增值税法征求意见稿》也已经有采取目的地原则的趋势，因此，在立法层面确立目的地原则符合国际税收的整体框架，对我国税收制度同国际接轨具有促进作用。

第二，从管辖权原则的角度分析。目前增值税管辖权原则包括目的地原则和生产地原则，国际税收领域尚未对增值税管辖权原则达成统一，这也就是增值税双重征税和不征税问题频发的根源所在。各国为了防止税基侵蚀，通常采用利于本国税收征管的增值税管辖权原则。而目的地原则和生产地原则本质区别在于增值税的负担环节，在经济上的差异主要表现在对进出口贸易的影响，生产地原则下每一个参与跨境贸易的国家都会对商品或服务征税，加之各国增值税率存在差异，商品或服务提供者必然将营业地转向低税率国家，最终导致本国的税基侵蚀。而目的地原则使得商品或服务提供者在税收管辖区内的地位平等，降低了增值税对进出口贸易的影响，符合增值税税收中性理论<sup>①</sup>，有利于提高全球经济发展效能。

### 5.1.3 采取跨境增值税接受地管辖权制度

目前，我国对跨境增值税采取了双重管辖制度，然而提供地管辖权和接受地管辖权都是地域管辖权，是一种“互斥”的关系，若不明确两者的适用标准，极有可能造成增值税重复征税的问题。因此，我国应当根据税收中性理论，确立在目的地原则为基础的接受地管辖权制度。理由如下：

第一，从增值税特性方面分析。增值税是一种消费税，是以商品（含应税劳务）在流通过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。同时，增值税基于商品或服务的增值，在交易过程中由提供方缴纳并附加在商品或服务中，通过税收抵扣减免等方式作用于消费终端（商品或服务的接受方）。因此从接收方的角度对增值税进行划分符合增值税的特点。而且增值税的征税理念是层层课税、税负公平，商品和服务的纳税额只与其增值额有关，不会对纳税人的经营活动产生影响，符合税收中性原则。所以根据我国现行增值税法和国际税收框架，我国需要在增值税管辖制度中贯彻税收中性理论，统一管辖制度标准，选择符合目的地原则的接受地管辖权。

<sup>①</sup> 赵国庆. 我国跨境劳务增值税征税规则的构建[J]. 税务研究, 2015(01):102-106.

第二,从税法适用性方面分析。目前我国跨境增值税管辖权制度存在例外规定过多而指引原则性规定不明确的问题,使得制度本身缺乏适用性。从近年来的增值税制度改革中不难看出,我国加大了出口退免税等优惠政策的力度,而且在《增值税法征求意见稿》中也有采用目的地原则的立法趋势。接受地管辖权和目的地原则相适配,既然在立法趋势上选择接受地管辖权制度,那例外规定中表现出的提供地管辖权制度会和我国跨境增值税制度的衔接不畅,对后续跨境增值税税收规则的制定和实施不利,因此我国需要在增值税立法中明确接受地管辖权制度的适用。

## 5.2 我国数字经济跨境增值税执行管辖权制度的改革

执行管辖权是在实体管辖权确定的基础上的一系列技术性操作,主要目的是强化对该地区的税收征管,在保证税基的同时,减少多重征税和不征税的风险。

### 5.2.1 区分应税主体的增值税处理规则

跨境 B2B 与 B2C 交易本身具有巨大差异,存在的增值税问题也各有不同,而且《指南》中明确指出区分跨境 B2B 与 B2C 交易模式的增值税处理规则是应对跨境增值税管辖权冲突和双重征税及不征税问题的合理方案。因此,我国可以采用区别对待的方式,分别构建并明确 B2B 与 B2C 交易模式下具体的增值税处理规则。此外,在具体规则的制定时,应当立足我国现行增值税制度,在此基础上对 OECD 和欧盟已有的成熟经验进行借鉴,<sup>①</sup>具体设计如下:

第一,在跨境 B2B 模式下,采用逆向征税机制。在此机制下原本由卖方承担的增值税纳税申报义务转移至买方,买卖双方的交易金额不含增值稅款,境内买方需以销售金额为依据确定销项税额并向税务征管部门进行纳税申报,同时在买方将货物向境内终端消费者销售时,可以申请退税或者抵扣进项税额。目前,在跨境 B2B 模式下的逆向征税机制已成为处理跨境增值税管辖问题的国际通行方案,该机制的优点有以下两个方面:在税收征管成本方面,由于纳税义务转移至境内买方,增值税管辖问题由国际转向国内,境内税务机关对跨境交易具有实体管辖权和执行管辖权,在纳税申报时只需核对买方的交易信息,极大降低了税收征管成本;在税收遵从方面,境外卖方因为信息不对称的原因在跨境交易中的税收遵从度较低,而在逆向征税机制下税收遵从负担转嫁给境内买方,而且在交易过程中买方为了降低交易成本,必须向税务征管部门提供交易信息申请退税或者抵扣进项税额,大大提高税收遵从。

<sup>①</sup> 钱如锦. B2C 跨境服务增值稅的征收规则探讨——以 OECD《国际增值稅/货物劳务稅指南(2015)》为研究对象[J]. 安徽商貿职业技术学院学报(社会科学版), 2017(03): 39-44.

第二，在跨境 B2C 模式下，简化税务登记和纳税申报制度。对于境外企业应该设置非歧视性的税务登记制度并在纳税申报环节予以简化，可以有效提高其纳税遵从。<sup>①</sup>在简化税务登记和纳税申报方面，欧盟的 MOSS 的经验很值得借鉴。在消费者纳税遵从低的情况下可将纳税义务转移给境外供应商，但是需要取消境外供应商税务登记营业执照审查机制，<sup>②</sup>为其提供简易的线上增值税税务登记服务，同时要求境外供应商在办理简易税务登记后才可以取得销售资格并享受增值税抵扣优惠，提高境外供应商的自主申报缴纳增值税的意识。当无法对境外服务提供者或境内消费者进行身份识别时，可以采纳 OECD 的建议引入第三方完全责任制度，当跨境服务的供应商在我国没有实际经营场所时，可要求第三方数字平台进行增值税纳税申报。为了确保第三方平台的纳税遵从，应该规定第三方数字平台可以通过收取中介费用等方式将纳税成本转嫁给消费终端。

### 5.2.2 明确应税项目的性质

随着数字经济的发展，数字产品和电子服务在数字经济中呈现出两种情况：一是数字经济交易模式与传统交易模式并存，二是引入了全新的概念。<sup>③</sup>现阶段，我国的增值税制度建立在应税项目划分的基础上，因此，对于数字产品和电子服务的性质界定尤为重要。关于数字产品和电子服务的课税定性问题，渥太华框架早就提供了解决方案，即数字产品与电子服务应该视同服务。目前根据现行的增值税暂行条例，我国并未对数字产品与电子服务的性质加以界定，但随着国际税收规则的不断完善，为了推动国内税制和国际接轨，建议我国采用国际通用的做法，将数字产品与电子服务界定为提供服务并纳入我国现有的增值税体系中。将数字产品与电子服务统一定性为服务符合国际税收通行规则，增值税作用于最终消费环节，符合税收中性原则的要求，<sup>④</sup>而且通过明确应税项目的性质，可以解决应税项目划分不明导致的税收管辖权失灵以及税基侵蚀等问题。

### 5.2.3 加强跨境增值税税务协作

国际税收合作是解决税收管辖权冲突较为有效的方法，由于数字经济具有流动性特点，其交易活动辐射面较广，通常涉及到多个国家和地区，加之线上交易模式使得消费者信息识别困难，任何国家都无法单独实现跨境增值税的征管。因此，需要建立国际化

<sup>①</sup> 李淼焱. 数字经济给增值税征管带来的挑战及应对思路[J]. 国际税收, 2017(07): 51-53.

<sup>②</sup> 根据《中华人民共和国税收征管法》第十五条第一款的规定企业、个体工商户等如果要办理税务登记，需要事先办理工商登记，在领取工商营业执照之日起 30 日内，持相关证件才能向税务机关申请税务登记注册。可见申请并取得营业执照是进行纳税申报的前置程序。

<sup>③</sup> Gupta P. "Cloud" - A Technological Odyssey.[J]. 20 Asia-Pacific tax bulletin 2014(5): 308. 第一种情况，例如电子书、电子音乐等；第二种情况，例如云计算、应用程序和 3D 打印等。第二种情况下，该类数字产品服务是数字经济引入的与“真实”存在几乎没有可比性的全新概念。因为没有参照物，在应税项目划分上仍存在较大问题。

<sup>④</sup> 张卫彬. 数字化产品贸易税收立法探讨——以欧盟增值税改革法案为视角[J]. 财税法论丛, 2010(11): 226-243+5.

的增值税合作机制,让涉税地区或国家在平台上对相关税务信息进行互助交流、申请交流和主动交流。<sup>①</sup>具体来说可以选择以下两个路径:

第一,推进国内税收制度与国际税收规则接轨。在国际治理和涉外法治建设发展的数年间,国际社会致力于税收治理协调工作并取得了较大成效。以 OECD 为代表的国际间政府组织出台大量的具有引导性的国际税收指南,为构建国际税收规则提供理论和制度支撑。现阶段,全球税收治理在国际税收协调理论的推动下趋于制度化和规范化,因此我国要尽快建立和完善科学的税收制度,为国内税收制度与国际税收规则接轨提供保障,积极参与到全球税收治理中。一是从国际层面看,目前针对数字经济跨境增值税管辖权问题,由国际组织进行协调磋商是最好的解决路径。具体来说,由经济一体化程度较高的国际组织制定并公布统一的跨境增值税管辖权原则框架,在各国充分协商的前提下出具可操作性较强的增值税管辖权适用规则,各国结合本国国情制定符合国际税收准则的增值税管辖权制度,制度设计可以多样化、本土化,但必须建立在统一的跨境增值税管辖权原则框架下。同时建立多边税收争端解决机制,以磋商方式解决跨境增值税管辖权冲突。<sup>②</sup>二是从国内层面看,我国要加快立法进程,通过参与税收多边条约的制定来推进国内增值税制度和国际税收规则对接,并及时将现有的增值税税收协定和国际税收通行规则纳入现有的增值税体系中。

第二,加强国际税收情报交换工作。2018年3月9日,OECD发布了《针对 CRS 规避安排和不透明离岸架构的强制性披露规则范本》,进一步规范了会员国在金融信息交换中的强制披露义务。国际税收情报交换工作的有效开展可以很好的实现反避税目的,一是在国际层面,我国需要在现有的税收协定基础上扩大税收信息交换覆盖面积,加强与发达国家的税收情报交换工作,同时以多边税收协定为基础,搭建国际税务情报交换网络。二是在国内层面,通过修订税收征管法,增设“国际税收互助”专章,以渥太华税收框架为基础,明确税收情报交换、税款征收协助、税务文书送达、税务协商程序等事项的一般原则及基本要求,解决我国在国际税收情报交换工作存在的程序性问题,保障国家税收管辖权的有效行使。

<sup>①</sup> 赵国庆.我国跨境劳务增值税征税规则的构建[J].税务研究,2015(01):102-106.

<sup>②</sup> 崔晓静.全球税收治理中的软法治理[J].中外法学,2015(05):1271-1290.

## 6. 结语

时至今日，在信息科技和平台技术的推动下，数字经济迅速崛起，以此为契机，电子商务、支付服务、虚拟货币、数字产品等新型商业模式和数字化贸易层出不穷，数字经济一跃成为推动经济增长和贸易全球化的重要助力。然而数字经济无形性、隐蔽性和虚拟性特征，模糊了货物、服务以及无形资产之间的界限，课税连接点的难以确定彻底颠覆了传统的交易模式。加之数字经济高强度的流动性，现行的国际增值税管辖权规则无法满足现行经济发展模式，因此越来越多的国家和地区为了在国际增值税管辖权的博弈中取得主导权，分别构建和国际税收规则接轨的增值税管辖制度。本文在考察 OECD 和欧盟增值税管辖权制度的基础上，归纳出可供参考的部分。

详言之，在增值税实体管辖权方面：一是从立法层面确定跨境增值税课税连接点（消费地）的判断方法；二是通过税收中性理论来修正我国跨境增值税管辖原则；三是明确我国跨境增值税管辖权制度的适用类型。在增值税执行管辖权方面：一是消除应税主体双重征税或不征税风险，针对企业对企业（B2B）和企业对消费者（B2C）模式下的应税主体制定不同的纳税规则；二是要解决数字经济的应税项目问题，确定数字产品和电子服务的性质；三是要加强国际税收互助，通过参加多边税收协作和优化国际税收情报交换机制的方式，推动国内增值税制和国际税收规则接轨，在保障我国增值税实体管辖权和执行管辖权的同时，在跨境增值税管辖领域取得主导权。机遇与挑战并存，应对数字经济的挑战，对现行增值税管辖制度进行必要的调整和完善，并积极参与国际税收规则的制定是维护国家财政税收稳定的必然要求，也是我国在国际税收领域提高话语权加强涉外法治建设的根本遵循。

## 参考文献

### 1.1 外文参考文献

- [1] Antony Ting & Sidney J. Gray. The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises[J]. Journal of International Business Studies,2019.
- [2] Jinyan Li. Protecting the Tax Base in the Digital Economy[M]. Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries,2014.
- [3] Kadet J.M. Submission (To OECD Task Force on the Digital Economy) Concerning Tax Challenges of Digitalization[J]. Social Science Electronic Publishing, 2017.
- [4] Kim Ji Young. Analysis of Differentiation of Policy Strategies for Digital Taxation[J]. Journal of Digital Convergence,2019.
- [5] Lee Makiyama H & Verschelde B. Retraction Note to: OECD BEPS: Reconciling Global Trade, Taxation Principles and the Digital Economy[M]. Springer International Publishing, 2017.
- [6] Marie Lamensch. Different VAT rates for digital and paperback publications in the EU, a breach of ‘fiscal neutrality’? A tentative answer and broader reflection on the coherence of the EU rules prohibiting indirect tax discrimination[J]. World Journal of VAT/GST Law,2015.
- [7] Marina Bornman & Marianne Wassermann. Tax knowledge for the digital economy[J]. Journal of Economic and Financial Sciences,2020.
- [8] Rebecca Millar. Limitations on the right to credit input tax[J]. World Journal of VAT/GST Law,2016.
- [9] Rebecca Millar. VAT/GST in a Global Digital Economy - Looking Ahead: Potential Solutions and the Framework to Make Them Work[M]. Social Science Electronic Publishing, 2016.

### 1.2 中文参考文献

- [1] 蔡昌. 数字国际税收治理挑战巨大中国如何积极应对[N]. 中国财经报, 2020-12-15(08).
- [2] 蔡于茜. 数字经济税收政策研究[D]. 首都经济贸易大学, 2019.
- [3] 陈琍. 世界增值税制度发展趋势及特点[J]. 国际税收, 2017(10):35-41.
- [4] 崔晓静, 赵洲. 数字经济背景下税收常设机构原则的适用问题[J]. 法学, 2016(11):15

-27.

- [5] 崔晓静. 跨境电商交易中代理型常设机构的认定[J]. 法学, 2018(11):30-44.
- [6] 崔晓静. 我国跨境税收行政合作制度的深化拓展——以法国和欧盟的税收行政合作的新发展为借鉴[J]. 法学杂志, 2011(05):24-27+37.
- [7] [英]大卫·李嘉图著; 郭大力、王亚南译; 政治经济学及赋税原理[M]. 江苏: 译林出版社, 2000.
- [8] 樊轶侠. 积极应对数字化税收的国际化挑战[N]. 中国财经报, 2020-06-09(008).
- [9] 樊勇, 邵琪. 数字经济、税收管辖与增值税改革[J]. 国际税收, 2021(03):11-17.
- [10] 冯守东, 王爱清. 数字经济背景下我国税收面临的挑战与应对[J]. 税务研究, 2021(03):79-83.
- [11] 高运根. BEPS 行动计划 1、成果 1 数字经济面临的税收挑战[J]. 国际税收, 2014(10):15-17.
- [12] 宫廷. 数字经济涉税法律冲突及其解决方案探讨[J]. 市场论坛, 2015(02):11-13.
- [13] 宫廷. 我国跨境 B2C 数字化服务增值税管辖权规则的检思与建构[J]. 国际税收, 2019(10):41-49.
- [14] 龚辉文. 数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思[J]. 税务研究, 2021(01):39-46.
- [15] 金春贤. 跨境数字产品交易的增值税税收管辖权制度研究[D]. 华东政法大学, 2020.
- [16] 孔庆凯. 数字经济对跨境服务贸易增值税征管的挑战与应对[J]. 国际税收, 2018(09):75-80.
- [17] 廖益新. 国际税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2001.
- [18] 凌冰尧. 数字经济对来源地国家税收管辖权的挑战与对策[D]. 华东政法大学, 2018.
- [19] 刘剑文, 熊伟著. 税法基础理论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004.
- [20] 刘溪. BEPS 行动计划对我国税收管辖权实现的影响[D]. 首都经济贸易大学, 2017.
- [21] 刘颖. 数字经济给税收治理带来新挑战[N]. 中国财经报, 2021-07-13(008).
- [22] 马梅若. 政协委员共话数字经济探索安全发展路径[N]. 金融时报, 2022-03-07(003).
- [23] [奥]迈克·兰, [比]伊内·勒琼著; 国家税务总局税收科学研究所译. 全球数字经济的增值税研究[M]. 北京: 经济科学出版社, 2017.
- [24] 任宛立. “一带一路”背景下增值税管辖权的国际协调[J]. 武汉大学学报(哲学社会

科学版), 2020(03):151-158.

[25]孙正, 梁展硕. “两化”背景下我国数字经济税收政策研究[J]. 改革与战略, 2022(01): 107-116.

[26]王劲杨. 构建跨境增值税数字化征管手段的思考——基于美国跨州销售税数字化征管机制的研究[J]. 税务研究, 2019(03):72-78.

[27]王丽华, 廖益新. 后 BEPS 时代居民税收管辖权的问题与改革[J]. 上海财经大学学报, 2018(04):129-140.

[28]吴伟达, 江利杰. 数字经济领域国际税权协调的框架及进展[N]. 中国社会科学报, 2021-04-12(007).

[29]辛浩. 数字经济下税收管辖权划分研究——基于数据资产权属转移的视角[J]. 税收经济研究, 2020(04):71-79.

[30]杨晓雯, 韩霖. 数字经济背景下对税收管辖权划分的思考——基于价值创造视角[J]. 税务研究, 2017(12):53-56.

[31]张守文. 数字税立法:原理依循与价值引领[J]. 税务研究, 2021(01):31-38.

[32]张巍, 郭墨. 数字经济公平征税的若干问题探析[J]. 税务研究, 2021(02):49-54.

[33]张馨予. 数字经济对增值税税收遵从的挑战与应对——欧盟增值税改革的最新进展及启示[J]. 西部论坛, 2020(06):113-121.

[34]赵立斌, 张莉莉. 数字经济概论[M]. 北京: 科学出版社, 2021.

## 致 谢

时光荏苒，白驹过隙，在兰州财经大学三年的硕士学习已然接近尾声。记得刚刚来到兰州这个城市，来到兰州财经大学段家滩校区这个“天井小院”，一切都是那么的新鲜，充满生机和活力。在这里，我完成了从本科生到硕士生的蜕变，不论是学术水平的提高还是秉性的磨砺，都在我的硕士学习阶段中留下了浓墨重彩的一笔。感谢你，兰州！感谢您，我的母校！

回首往昔，感触良多，在这个“天井小院”里有太多可敬可爱的人教我做人、做事、做学问。

为人师者，惟匠心以致远。感谢我的导师史正保教授的谆谆教诲，您不仅是我学术道路上的引路人，更是我人生道路上的启明星。在实务研讨方面，您带着我在研讨室进行案例分析，学习法律文书的写作和案件脉络的梳理，分析案件的同时把握案件的争议焦点，把课堂上学习的理论与实际案件相结合，教会我知行合一的重要性；在学术研究方面，您严以律己，在传授我写作技巧的同时更教会我为学者应该秉承的学术态度：严谨、端正、一丝不苟，学生铭记在心；在为人处世方面，是您教会我谦逊待人，时刻怀着一颗学习的心。在您的帮助和鼓励下，我的法律实务水平和学术研讨能力有所提高，人生得遇良师，春风化雨，人生至幸！同时，也感谢师母对我的关心和呵护，是您给我们这些在外求学的游子家一样的温暖。

感谢研究生阶段给我授课的专业课老师，是您的无私奉献教会了我“法”眼看世界。感谢李长兵老师，您在商法专题研讨课上的一个个生动的案例，深入浅出地为我解释了商法和民法的关系，以及民商分立和民商合一的学术之争，我受益匪浅。我不会忘记教授法律论文写作的杨利华老师，您在课堂上带领大家研读论文的场景仍历历在目，在课堂上您是我们的师长，在课下您是我们的朋友。尊敬的孙丽君老师，是您在法理学上的言传身教，为我打开了法学基础理论的大门。感谢教授我文献综述写作方法的包哲钰老师，让我在撰写毕业论文的过程中受益良多。感谢教授我民法专题课程的吕春娟老师，在您的课堂上，我学会了用法律的思维分析问题、解决问题。我不会忘记教授我经济法的何立慧老师，您授课时正值疫情暴发，无法和您面对面交流很是遗憾，但隔着显示屏，您对经济法的独到见解令我醍醐灌顶，每一次的课堂研讨都让我受益颇深。感谢教授我知识产权法的张革新老师，在您的课堂上，我学到了知识产权的相关知识，拓宽了法学视野。感谢教授我社会保障法和行政法的张桂芝老师，您在课堂上列举的每一个案例都

令我印象深刻，在您的课堂上，我学会了对现实问题的分析和现行制度的反思。感谢教授我市场规则法的唐正彬老师，仍记得大家在课堂上进行专题汇报的情景，您严格把关，不厌其烦地对我们的课件进行点评并指出其中的不足。我不会忘记颇具学者风范的黎明老师，您诙谐幽默的上课风格和深入浅出地讲解，教会我立足国际视野研究法律问题，是您让我明白法律全球化的重要性。我也不会忘记张佳老师、李萌老师、陈冲老师等诸位老师的辛勤耕耘，正是因为你们的无私奉献，我才能完成硕士阶段的求学之路。

为父母者，为子女计深远。感谢我的父母，感谢你们在生活上对我无微不至地照顾，你们在精神上和物质上的无私支持，让我坚定了求学信念和人生奋斗的目标。

为朋友者，同道义以推心。感谢我的室友们，依稀记得在宿舍中一次次激烈的学术讨论，每次的“唇枪舌战”，都让我有所思、有所想，是你们的优秀激励着我不断前行。感谢我的同学以及同门师兄姐妹，感谢你们在学习和生活中对我的帮助，是你们教会我团队协作、乐于助人的重要性，也是你们让我学会了责任和担当。

感谢我的女朋友于来勇，是你的陪伴让我在异乡感受到了别样的温暖，认识你是我研究生学习阶段最大的确幸。

感谢答辩组的各位专家学者给我的论文提出宝贵的修改意见，您的“不吝赐教”令我受益匪浅。

三年时光，转瞬即逝，回首这三年，满满都是回忆。临近毕业，内心五味杂陈，感谢每一位帮助过我的人，是你们让我在奋斗前行的日子中不再孤单！

## 附录

### 1. 攻读学位期间发表的论文

[1] 论文《网络直播犯罪中特殊打赏者的刑法规制》发表于《信阳农林学院学报》2021年第3期。

[2] 论文《G县L食品有限公司虚开农产品增值税发票行政诉讼案例评析》收录于《中国税务律师评论》（第8卷），法律出版社，2021年版。

### 2. 攻读学位期间参与导师立法论证

[1] 2019年12月，在导师指导下参与《中华人民共和国消费税》（征求意见稿）立法论证。

[2] 2021年5月，在导师指导下参与《兰白科技创新改革试验区科技创新创业引导基金管理办法》立法论证。

[3] 2022年1月，在导师指导下参与《甘肃兰州白银国家自主创新示范区条例》（草案）立法论证。

### 3. 攻读学位期间参与导师案例研讨

[1] 在导师指导下参与《瓜州县乐万家食品有限公司虚开农产品增值税发票行政诉讼案》研讨。

[2] 在导师指导下参与《天水麦积区新华世汽车服务有限公司偷漏税案》研讨。