

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741



硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 数字经济下跨境特许权使用费征税问题
研究

研究生姓名: 辛悦

指导教师姓名、职称: 包智勇 副教授 姜新录

学科、专业名称: 应用经济学 税务

研究方向: 国际税收

提交日期: 2023.05.31

独创性声明

本人声明所呈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： 李悦 签字日期： 2023.5.31

导师签名： 李新录 签字日期： 2023.5.31

导师(校外)签名： 李新录 签字日期： 2023.5.31

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： 李悦 签字日期： 2023.5.31

导师签名： 李新录 签字日期： 2023.5.31

导师(校外)签名： 李新录 签字日期： 2023.5.31

Research on the Taxation of Cross-border Royalties in the Digital Economy

Candidate :Xin Yue

Supervisor:Bao Zhiyong

摘要

近年来数字经济的高速发展为我国经济整体增长提供了新的动力,在数字经济下各企业间产品及服务无需任何实体即可完成交易。数字经济本身具有无形化、虚拟化的特点使传统的商业模式遭到冲击,数字经济下催生出云计算、电子商务、3D 打印技术等新型商业模式,在该模式下无形资产成为主要交易对象使得跨境特许权使用费征税成为难点问题之一。同时,数字经济发展对我国商业模式的影响使得传统跨境特许权使用费征税规则受到挑战导致来源国税基遭到侵蚀,即当前背景下依据传统税收规则应对跨境特许权使用费征税问题存在明显不足。

从我国现行的跨境特许权使用费的征税规则来看,我国将税收分享原则和常设机构原则作为主要优先原则,主张所得仅在居民国纳税,只有构成常设机构认定时才享有征税权,该原则下容易将跨境特许权使用费所得与营业利润、劳务所得相混淆。然而数字经济的发展弱化了固定实体及其所得的划分界限,使得所得来源地的经济关联因素发生改变。在此背景下,为保障我国税收权益不受侵害,本文将通过案例分析的方式引出当前传统国际税收规则下应对跨境特许权使用费征税的不足并借鉴国际经验,为保证我国税收权益完整性提供应对数字经济背景下跨境特许权使用费征税问题的策略。

首先,本文从理论角度出发,对于数字经济与特许权使用费定义及相关理论做出明确的规定。其次,通过案例分析的形式展示 G 跨国公司在印度境内关于跨境特许权使用费的认定所引起的争议、案例处理结果及相关启示。总结出当前数字经济下跨境特许权使用费征税问题主要表现在跨境特许权使用费定性不明确、税收管辖权困境及税收征管困境等三个方面。再次,从国际视角出发,通过借鉴数字经济下国际组织 OECD 提出的“双支柱”方案以及美国、以色列、巴西等国家的经验,系统梳理相关的税收管理实践,为解决我国跨境特许权使用费的征税困境总结经验启示。最后,结合对于国际经验的探索,得出我国应对该难题的具体措施,第一,完善我国相关税收法律制度;第二,完善税收管辖权的划分规则;第三,加强跨境特许权使用费的税收征管。

关键词: 数字经济 特许权使用费 征税

Abstract

In recent years, the rapid development of the digital economy has provided new impetus for the overall growth of China's economy. Under the digital economy, products and services among enterprises can be traded without any entities. The intangible and virtualized nature of the digital economy has impacted traditional business models. The digital economy has spawned new business models such as cloud computing, e-commerce, and 3D printing technology. In this model, intangible assets have become the main trading object, making cross-border royalty taxation one of the difficult issues. At the same time, the impact of the development of the digital economy on China's business model has challenged traditional cross-border royalty taxation rules, leading to erosion of the tax base of the source country. That is, in the current context, there are significant shortcomings in responding to cross-border royalty taxation issues based on traditional international tax rules.

From the perspective of China's current taxation rules for cross-border royalties, China takes the principle of tax sharing and the principle of permanent establishment as the main priority principles, advocating that income is only taxed in the resident country, and that it only enjoys the right to tax when recognized as a permanent establishment. Under this principle, it is easy to confuse income from cross-border royalties with business profits and labor income. However,

the development of the digital economy has weakened the boundaries between fixed entities and their income, resulting in changes in the economic correlation factors of the source of income. In this context, in order to protect China's tax rights and interests from infringement, this article will draw on the shortcomings of the current traditional international tax rules in dealing with cross-border royalty taxation through case analysis, and draw on international experience to provide strategies for ensuring the integrity of China's tax rights and interests in the context of a digital economy.

Firstly, from a theoretical perspective, this article makes clear provisions on the definition and related theories of the digital economy and royalties. Secondly, through case analysis, the disputes caused by the determination of cross-border royalties by G multinational companies in India, the results of case handling, and relevant implications are displayed. It is summarized that the current issues of cross-border royalty taxation in the digital economy are mainly manifested in three aspects: the unclear nature of cross-border royalty, the dilemma of tax jurisdiction, and the dilemma of tax collection and management. Thirdly, from an international perspective, by drawing on the "dual pillar" scheme proposed by the international organization OECD under the digital economy and the experiences of the United States, Israel, Brazil, and other countries, systematically comb relevant tax management practices, and summarize

experience and inspiration for solving the tax difficulties of cross-border royalties in China. Finally, based on the exploration of international experience, specific measures are proposed to address this problem in China. First, improve the relevant tax legal system in China; Secondly, improve the division rules of tax jurisdiction; Third, strengthen the tax collection and management of cross-border royalties.

Key words: Digital economy; Royalty collection; Taxing

目录

1 绪论	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	2
1.2 文献综述	3
1.2.1 特许权使用费的界定	3
1.2.2 数字经济下跨境特许权使用费税收管辖权研究	4
1.2.3 数字经济下跨境特许权使用费征管研究	5
1.2.4 文献评述	6
1.3 研究内容和方法	6
1.3.1 研究内容	6
1.3.2 研究方法	7
1.4 创新与不足	7
1.4.1 研究创新之处	7
1.4.2 研究不足之处	8
2 数字经济下跨境特许权使用费相关理论	9
2.1 数字经济基本介绍	9
2.1.1 数字经济的概念	9
2.1.2 数字经济的特征	9
2.1.3 数字经济当前发展现状	11
2.2 特许权使用费基本介绍	12
2.2.1 特许权使用费的基本概念	12
2.2.2 跨境特许权使用费征税权的一般规则	13
2.3 理论基础	14
2.3.1 税收公平原则	14
2.3.2 博弈论	14

2.3.3 信息不对称理论	15
3 数字经济下跨境特许权使用费案例分析及启示	16
3.1 G 公司跨境特许权使用费案例分析	16
3.1.1 G 公司背景介绍	16
3.1.2 G 公司案件起因及争议焦点	18
3.1.3 G 公司案件处理结果及影响分析	22
3.2 G 公司案例启示	23
3.2.1 税法角度启示	23
3.2.2 税额角度启示	25
4 数字经济下跨境特许权使用费征税存在的问题	26
4.1 跨境特许权使用费所得定性不明确	26
4.1.1 跨境特许权使用费所得界定模糊	26
4.1.2 交易类型不明晰易产生混合合同问题	28
4.2 跨境特许权使用费税收管辖权实施困境	28
4.2.1 常设机构标准认定困难	28
4.2.2 征税权划分难度大	29
4.2.3 来源地识别难度大	30
4.3 数字经济下跨境特许权使用费税收征管困境	31
4.3.1 税收征管手段不相适应	31
4.3.2 涉税信息获取难度大	31
4.3.3 税收征管方式落后	32
5 数字经济下跨境特许权使用费征税的国际经验借鉴	33
5.1 数字经济下 OECD 改革方案探索	33
5.1.1 “支柱一”方案：数字经济下跨境所得税权的划分	33
5.1.2 “支柱二”方案：数字经济下税基侵蚀的预防	35
5.2 数字经济下其他国家经验借鉴	35
5.2.1 美国经验借鉴	35
5.2.2 以色列经验借鉴	36

5.2.3 巴西经验借鉴	36
5.3 国际经验对我国的启示	37
6 数字经济下解决我国跨境特许权使用费征税问题的建议	38
6.1 完善跨境特许权使用费的相关税收法律	38
6.1.1 修订并完善我国税法中特许权用费的界定	38
6.1.2 明确区分混合合同中各类经济事项	38
6.2 完善跨境特许权使用费税收管辖权划分规则	39
6.2.1 完善税法中关于常设机构规则的认定	39
6.2.2 建立新的联结度规则	40
6.2.3 新增独立交易原则补充条款	40
6.3 加强跨境特许权使用费税收征管	41
6.3.1 优化数字经济征管方式	41
6.3.2 建立数字化信息共享机制	41
6.3.3 加强国际税收征管合作	42
参考文献	43
后记	47

1 绪 论

本章首先是对本文研究背景和意义进行说明，并对特许权使用费的界定、数字经济下跨境特许权使用费税收管辖权归属问题及税收征管方式问题三方面进行文献梳理和评述，最后介绍本文的研究思路、方法及创新点与不足。

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

当前，新一轮的信息技术革命正在进行，信息技术的高速发展不仅为经济发展提供了新的动力，更是改变了人们的日常生产生活方式。近年来伴随着数字技术的发展，更是涌现出了一批新型的商业模式，该模式促使无形化的交易服务及数字化产品更为普遍，从而带动整个经济社会的转型升级。“数字经济”这一概念首次在 2017 年的《政府工作报告》中明确提出。中国信息通信研究院于 2022 年发布《中国数字经济发展报告》，其报告中明确指出我国数字经济现有规模已经超过 45 万亿元，整体规模位居世界第二。国务院于 2022 年 1 月又印发《“十四五”数字经济发展规划》，提出进一步加强健全全球数字化经济治理体系。数字经济的高速发展已经成为了新一轮国际竞争领域的重点，党的二十大报告中对于数字经济也作出了特别强调，数字经济在我国国民经济整体发展中的作用显著提升。

数字经济助力新的商业模式形成与发展的同时，无形资产交易变得愈加频繁。新商业模式下的数字经济具有隐蔽性、虚拟性、复杂性等特点，这使得传统的商业模式受到冲击与挑战，新商业模式下的数字产品难以进行准确的划分和价值的判定。当前众多跨国企业利用数字经济特性及国际税收漏洞整合自身产业链价值，力求实现企业利润最大化。

新商业模式下无形资产的频繁跨境交易必然伴随着特许权使用费用的产生。特许权使用费本身具有一定的特殊性，加之在对该定义判定过程中存在差异，难以进行准确划分与辨别，使得跨境特许权使用费的征税问题长期占据国际税收的

难点和热点话题。通过对于我国税务部门的发函文件整理,新型商业模式之下我国跨境特许权使用费征税问题的认定缺乏相对应的税收政策依据,进而使我国现行税收政策暴露出明显滞后的特点。税收政策的不完善直接导致在跨境交易过程中暴露出众多征税权属争议问题,给我国现行的跨境特许权使用费征税规则带来巨大的挑战和冲击。长期以来,我国对于特许权使用费征税权的认定主要依据以下三原则:无形资产转让定价、所得税分类规则及常设机构规则。但在新商业模式之下,对于跨境特许权使用费所得的界定及其分类、常设机构的判定、国际税收征管难题及国际税收公平合理分配成为国际税收当前亟待解决的难题。

1.1.2 研究意义

1.1.2.1 理论意义

新型商业模式之下对于传统所得税界定做出了的改变,我国常设机构的判定、无形资产转让定价的认定、所得性质的分类与界定及跨境特许权使用费界定模糊的困境等问题都需要顺应数字经济背景的发展及时做出相应的调整和完善。当前对于无形资产的相关研究主要集中在电子商务模式之下,而数字经济下特许权使用费研究较少。

因此,本文主要从跨境特许权使用费理论定义的界定及其相关理论的研究出发,探索出一套符合当前国际形势之下顺应经济发展、符合国际税收交易环境的认定标准。通过数字经济背景下跨境特许权使用费征税规则研究及国际税收理论经验的分析借鉴,为完善我国税收规则提供可靠的理论依据,以此来弥补我国现阶段在新型商业模式之下跨境特许权使用费税收规则滞后难题这一研究领域的空白。

1.1.2.2 现实意义

无形资产在居民日常生活中的地位日益提升,使得无形资产在各跨国企业的交易中愈加频繁。然而,在此交易背景之下所产生的特许权使用费所得征税问题更是成为当前各国、各企业之间竞争和关注的重点话题。本文主要通过案例分析的形式引出当前国际关于数字经济下跨境特许权使用费的征税问题,加之借鉴数

数字经济下 OECD 探索方案和各国经验，重点为解决我国数字经济下跨境特许权使用费征税问题提出建议，对我国更好应对数字经济潮流下征税问题具有一定的借鉴意义。

第一，有利于维护我国税收权益。各国企业为了保护本国的税基不受侵蚀都会采取相应的措施来进行保护，数字经济下影响税收管辖权划分最直接的影响是跨国企业在市场国所获得的利润金额。相比较部分发达国家，我国数字经济起步较晚，现有国内法中与数字经济相关的制度和政策内容较为滞后，这一滞后性将使我国出现税收流失的巨大风险。本文通过对于数字经济下跨境企业产生的特许权使用费征税问题的研究提出可行措施来减少避税行为的发生，维护我国税收权益的完整性。

第二，有利于平衡税收负担。数字企业利用当前税制漏洞减少税款缴纳，使得数字化企业在数字经济浪潮下获得巨大收益，该种情况导致传统企业在税收环境下处于相对劣势的地位。因此，国际市场应该尽快建立合理的税收管辖制度，给予数字企业和传统企业公平的税收环境，平衡税收负担。

第三，有利于加快数字企业“走出去”。尽管我国数字经济起步较晚，但是发展势头迅猛，现在我国的数字经济在发展速度和规模上都已经进入全球第二梯队行列。为了加快我国数字企业“走出去”步伐，应紧跟“一带一路”倡议，积极参与国际对于税收管辖权的划分进程。

1.2 文献综述

1.2.1 特许权使用费的界定

A.G.Heredia (2005) 在文章中指出，对于特许权使用费和营业利润的两者之间的差别，主要根据合同中对于标的物是否进行了转移或者知识产权使用权是否被授予。Garcia Heredia (2006) 在其文章中指出大有必要将特许权使用费和其他费用之间做出界限划分，同时对于 OECD 范本和 UN 范本之下关于特许权使用费的定义进行了比较分析。Reuven S.AVI-YONAH (2007) 指出，从国际范围来看，大多数国家还是更加赞成将线上交易的数字化产品界定为营业收入所得，将其不划分特许权使用费范围的原因主要是为了能够减少预提所得税的支付。

2018年OECD发布的税收中期报告中提出,现有国际上关于是否应对数字产品进行征税的问题指出,马来西亚、英国、希腊等国家对于部分特定的数字产品和服务通过扩大特许权使用费范围界定的方式来允许来源国国家预提征收所得税以此增加来源国财政收入。

习小琴(2019)从税务机关角度出发,将研究领域主要确定在软件交易上,指出税务机关应该在法律角度将交易行为进行分析,从本质确定其归属和性质问题。郑晓艳(2011)建立在电子商务背景下研究特许权使用费问题,指出应该明确电子商务交易所得中对于营业利润、劳务所得、特许权使用费三者的概念界定,还应该将特许权使用费概念做更进一步的延伸。崔灿光(2015)、戴长征(2015)等人关于数字经济下新型商业模式的研究,仅是从知识产权法角度分析该新型商业模式现存的问题,关于该商业模式下所得的定性问题并未进行深度分析。魏姝明(2015)表示其赞成将所使用的商业、科学等设备的相关报酬在现有的特许权使用费范围内予以删除,其原因是在数字经济下各企业间对于无形资产的交易增多,应尽快将无形资产和有形资产的范围进行明确区分,这两者在使用权和租赁方面存在本质的区别。在对业务进行特许权使用费的界定时,应该主要根据合同交易目的进行判断。翟志浩(2017)通过对于分析国际上对特许权使用费的定义,发现国际对于该定义的界定存在一定的差异,并将其差异原因主要总结为以下三种:发达国家限制特许权使用费模式、发展中国家扩充其模式以及实质课税原则。

1.2.2 数字经济下跨境特许权使用费税收管辖权研究

UN范本中相关提议保证了居住国的合法税收权益,其给予来源国优先征税权力,对于居住国可以征收预提税,该做法协调了关于跨境特许权使用费交易所引起的国家间税收冲突。但对于OECD范本则赋予所在国征税权力,主要通过剥削来源国征税权以保证所有人在居民国税收权益的实现。针对以上两范本的不同做法,Reuven S.认为居住国将预提税的缺失和避税地的规则结合,但两国之间缺乏有效的信息交换导致居住国难以进行有效纳税,这种情形将导致包括特许权使用费在内的一系列消极所得达到双重不征税目的进而使税基遭受侵蚀。欧盟主席国爱沙尼亚于2017年8月提出为适应数字经济更好的发展,建议纳入“虚拟常设机构”来补充和修改现有的常设机构定义。为了避免因数字经济引起各国

家之间的税收征管争议，OECD 于 2019 年 2 月针对数字经济征管问题提出“双支柱”提案，为数字经济下跨境特许权使用费所得税权的划分提供了新的思路和依据。其中，“支柱一”方案引入新的税收联结度，将显著经济存在方案纳入该方案当中，通过确立显著经济存在的方式来代替传统国际税收规则下关于常设机构的认定。

廖益新（2008）提出，两国在税收协定规则中并未明确规定预提所得税上限且所得来源国享有优先征收特许权使用费的权利，如果在居民国实行税收抵免政策而在来源国地区征收较高的预提所得税，则在特许权使用费交易下居民国的税收权益难以保证。张丽芳（2014）认为，根据 OECD 范本要求应将服务器认定为常设机构以此来纳税，各国间应考虑利润分配问题。即需要计算出根据无形资产交易所得中计入特许权使用费所得的部分有多少应该来确定出具体应该归属于某一国家的服务器。该方法从税收层面来讲使得税收遵从成本大幅度提升，从实务角度来讲使得各国家间对于税收权划分难度增大。张美红（2019）和陈艺婧（2021）指出，常设机构认定在数字经济背景下加剧了来源地国家的税权划分问题，建议我国应尽快在税法中增加虚拟常设机构这一认定规则，同时将数字产品交易类型进行具体的划分^{[31][43]}。徐加喜、陈虎（2020）认为，现有的税收规则仅适用于有形商品和服务的划分，暂未能达到从根本上解决因数字产品交易所引起的各国家间税收管辖权归属的分配问题。提议我国可以根据 OECD 中提出的“双支柱”提案，将税收联结度中纳入“用户参与”“显著经济存在”“营销型无形资产”等内容，同时将税收管辖权在用户和市场国中进行公平分配。王爱清（2021）指出，数字经济下的新商业模式使得常设机构原则对传统国际税权划分规则造成冲击。

1.2.3 数字经济下跨境特许权使用费征管研究

Tsindeliani IAetal.（2019）在税收征管中，强调应该进一步提升数字化技术水平，实现大数据的自动化处理，促进各国家数字经济的发展。Muscat Y（2021）考虑到数字经济的快速增长及税收系统对于相关数据和操作透明度的要求，区块链技术可以进行实时性的简化合规，同时区块链透明度技术可以减少纳税人偷逃税机会，认为现代技术（区块链）的增值税系统可以解决纳税人偷逃税现象。

Mustamim, Met al. (2021) 提出, 基于数字技术的发展重构网上办税系统可以提高税收征管的效率和涉税事项的安全性、准确性。

学术界将数字经济下跨境特许权使用费所得税收征管的漏洞主要归因于涉税信息获取难度大、涉税数据的真实性和完整性等原因。数字经济技术水平越先进, 对于税收征管的要求越高, 传统的税收征管方式已经不能适用于当前数字经济的发展。李平(2018) 建议我国应借鉴发达国家的经验制度, 从国际视野角度出发考虑应该完善税收手段以应对数字经济下新型商业模式。梁鲜珍(2017) 指出, 传统的以票控税的方式已不能适用当前税收征管模式, 并且对于部分未完成税务登记的自然人不能得到有效的监管。王凤飞(2020) 建议当前背景下应该对于电子商务交易下交易行为中涉及税率、征收方式的部分应该做出详细的规定。

1.2.4 文献评述

通过对于国内外相关文献的梳理, 当前国内外对于无形资产转让定价的问题研究较多且学术界探讨相对全面。但是针对数字经济下跨境特许权使用费所得研究比较零散, 国内学者大多也只是站在电子商务角度来探讨特许权使用费的相关问题, 同时将征税权的划分问题也一并纳入特许权使用费认定问题当中。而国外学者大多都是根据 OECD 范本和 UN 范本^①下对于征税权划分依据的补充和完善。但是关于数字经济发展下的新型商业模式, 例如关于应用商店、3D 打印技术、云计算等面临的相关所得的定性问题, 国际组织和国内外学者都并未有得到公认的权威结果, 对于该问题的相关讨论也较少。此外, 国内现有的可参考文献大都集中在 OECD 范本、UN 范本所提供的框架之下展开的探讨, 针对数字经济下跨境特许权使用费相关征税问题并未扩展到国际上部分发达国家的研究成果当中。

1.3 研究内容和方法

1.3.1 研究内容

全文共分成六个部分, 研究思路如下:

^① OECD 范本即《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重课税的协定范本》。

UN 范本即《联合国关于发达国家与发展中国家避免双重课税的协定范本》。

第一章为绪论，主要包括对整篇文章研究背景及意义、文献综述、研究思路和方法及创新与不足的介绍。

第二章为文章理论部分，主要涉及数字经济、特许权使用费的基本介绍及相关理论基础。

第三章以案例的形式分析数字经济下跨境特许权使用费征税问题并为下文做出铺垫。文章引入 G 公司与印度方税务机关因交易事项认定所产生的争议焦点，主要从税法角度和应纳税额角度重点分析跨境特许权使用费征税问题。

第四章主要是结合当前数字经济背景和 G 公司案例对跨境特许权使用费征税问题进行分析，整理出数字经济下跨境特许权征税问题主要包括特许权使用费的定性问题、税收管辖权困境和税收征管方式问题。

第五章主要是对于当前国际上关于该问题的征税经验借鉴，主要分析数字经济下 OECD 改革方案探索和美国、以色列、巴西等国家的经验。

第六章针对国际现存问题为我国跨境特许权使用费征税问题提出具体的解决措施。

1.3.2 研究方法

文献研究法。通过研究和系统梳理国内外学者在该领域的研究理论及该领域研究热点话题，为本文提供丰富的理论支撑。

案例分析法。通过对于 G 公司数字经济下跨境特许权使用费案例的争议分析，引入当前国际对于跨境特许权使用费征税所暴露的问题，为我国解决该征税问题提出应对建议。

1.4 创新与不足

1.4. 研究创新之处

本文紧跟时代发展脚步，选题方面主要抓住当前国际税收关注的重点及热点问题。以数字经济作为大背景，讨论跨境特许权使用费现有征税问题并提出具体的解决措施。本文通过案例分析的形式得出结论使得该问题表现得更为直观。本文的国际经验借鉴部分与 OECD 制定的《“双支柱”蓝图》中做出的最新的

规定相结合并借鉴其他国家经验为我国提出应对数字经济下跨境特许权使用费征税问题的措施。

1.4.2 研究不足之处

相比较本文研究内容可供参考文献较少，外加本人学术研究水平有限，导致整篇文章研究较为粗糙，针对存在的问题可能分析得并不透彻到位，没有深入核心。希望本文能够引起更多专家学者的关注并对本文进行批评指正，方便本人对文章做出更进一步的完善。

2 数字经济下跨境特许权使用费相关理论

本章节主要是针对数字经济和特许权使用费相关概念及理论基础的介绍,为后文分析提供一定的理论基础。本章节主要从三个方面展开论述:第一,对于数字经济相关概念的介绍及数字经济下数据的流动性、交易无形性、业务不透明等特征都会给跨境特许权使用费的认定工作带来困难;第二,国际对于特许权使用费的认定标准包括所涵盖的范围和国际一般税收规则的认定,为我国税法中扩大特许权使用费认定范畴提供借鉴;第三,数字经济下跨境特许权使用费相关理论基础,主要包括税收公平原则、博弈论及信息不对称理论。本章节内容主要是为下文案例分析提供理论指导,以便对案例进行更深层次的分析。

2.1 数字经济基本介绍

2.1.1 数字经济的概念

随着信息技术的成熟和整体数字化程度的提升,为顺应数字经济发展,国际上对“数字经济”的内涵不断做出适时调整,但目前并未在全球关于该定义达成统一共识。相比较中国信息科学院于2020年给出描述较为具体,即数字经济是指包括数字化信息和知识的关键要素,核心动力为数字技术的创新,借助现代化网络技术融合实体经济与数字经济重构经济发展新模式。关于数字经济技术层面主要包括了人工智能、大数据、云计算等新技术;应用层面主要包括以新制造、新零售为首的新型行业。数字经济已经发展成为改变全球竞争格局的重要力量之一,自从党的十八大以来,我国高度重视数字经济发展,顺应党和国家政策的支持与助力,数字经济已经成为发展的必然趋势。

2.1.2 数字经济的特征

因为数字经济具有虚拟性、流动性等特征,从整个数字经济的发展趋势来看已经对我国传统的税收征管方式提出了新的挑战,本文主要是从税法层面对于数字经济特征进行分析主要表现在以下几方面。

2.1.2.1 数据流动性

因为数字经济时代主要依赖于互联网技术的高速发展,导致与传统的实体商业模式出现脱节,同时也摆脱了传统地域范围的限制,税务机关人员最为关注的数字呈现出高流动性的特点。这种流动性与传统的经济模式相比,主要体现在无形资产、业务功能等方面。数字经济下,企业利用互联网技术对于所需的数据进行高效的存储和分析并对其结果进行及时反馈,对于交易主体间的短期交易也可线上实现。通过利用互联网数据高流动性的特征促进双方达成交易,打破了传统的交易障碍,同时也降低了各交易主体间因线下载达成交易的商业成本,使企业收益尽可能达到最大化。

2.1.2.2 用户流动性

在数字经济背景下,最显著的特征是用户的高流动性,即在数字经济背景下,各企业打破传统地域限制,摆脱注册营业地范围。当下全球用户可以在任意时间进行线上交易且交易地点、交易产品等均可来自不同地区或国家。同时,用户所扮演的角色与传统相比较也大不相同,对于某项数字产品的交易,用户可同时扮演买卖双方角色。

2.1.2.3 交易无形性

数字经济下新型商业模式出现在各行业中导致传统商业环境发生改变。与传统的商业模式相比,新型商业模式最突出的特征是将企业和消费者两者接触方式发生改变,突破企业对于传统实体机构的依赖,企业间的交易不再局限于传统的线下模式,更多地转变为依赖互联网进行的线上交易模式。通过数字化的发展实现了全球计算机网络系统间的无障碍通讯,位于两不同位置的计算机间可随时进行通信。在数字经济下,高速发展的以互联网为依托的数字产品和数字服务在无显著实体存在的情况之下也可完成交易,但是该笔交易主体可能涉及到多个税收管辖范围。利用数字经济下交易主体的无形性,这类相关的数字产品无需设立专门的实体机构即可完成交易。按照我国现有的税收法律规则的要求,若互联网机构在该所属的管辖区范围中未设立实体机构,则企业无需履行纳税义务,该种规定当前存在明显弊端需及时作出调整。

2.1.2.4 业务不透明

在数字经济时代,各种交易都呈现虚拟化状态导致涉税业务不透明,税务机关难以对其相关业务的性质进行准确的判定。数字经济下业务不透明主要突出表现在以下两个方面。

第一,纳税主体不透明。多数用户在互联网下都选择匿名形式借助浏览器线上完成交易,部分居住国对于企业向海外地区提供的数字产品交易行为并未进行登记,即使有部分进行登记的国家也因为虚拟货币、虚拟服务器等因素将交易双方真实信息进行掩盖,追踪难度的增加导致税务机关人员查询交易资金流时受到阻碍。

第二,交易标的价值不透明。数据成为数字交易价值链中重要组成部分,然而数据不同于传统的专利、著作、商标等无形资产,对于数据所产生的价值和归属现阶段都难以做出准确的评估。此外,现有的数据大多都经过了专业人士的处理,该种情况下对于原始数据增值的部分更难以做出判定,这就造成数字产品定价及成本金额并不是最准确的数字。

2.1.3 数字经济当前发展现状

2.1.3.1 全球数字经济发展现状

伴随数字时代的加速到来,顺应数字经济更高速度的发展已经在全球范围内达成共识。美国早在1999年就已经成立了NITRD^①(网络与信息技术研究与发展计划)迎接人工智能时代的到来,我国将推动数字经济发展工作作为一项长期国家战略,于2006年专门发布了《国家信息化发展战略》来推动数字经济发展。数字经济成为推动全球发展新潮流的重要力量,如图2.1所示,通过对于2021年各国数字经济规模的资料数据查找及研究,在数字经济浪潮下中国稳居世界第二^②。

^① NITRD 全称:网络与信息技术研究与发展计划。

^② 数据来源:中国信通院。

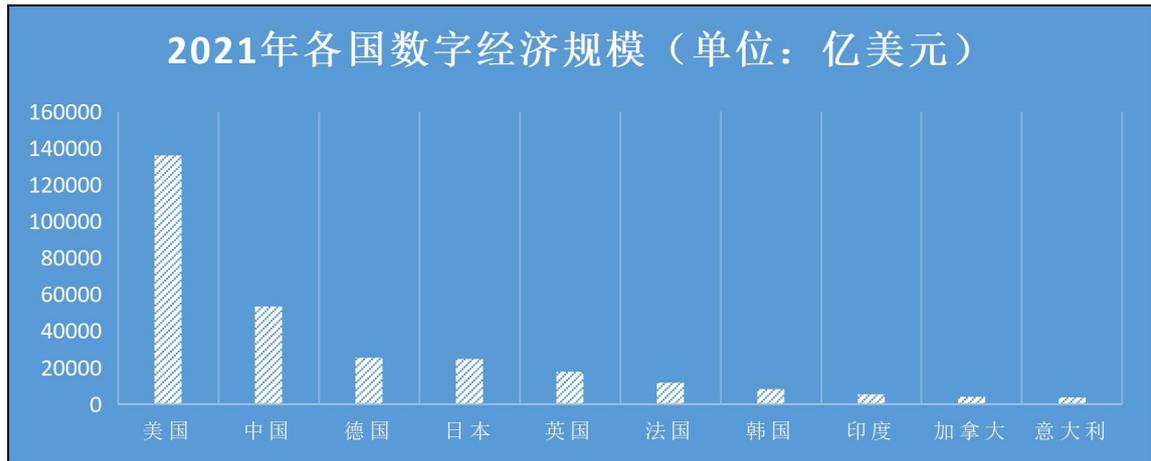


图 2.1 2021 年各国数字经济规模

2.1.3.2 中国数字经济发展现状

数字经济已经成为推动我国经济高质量发展的重要力量，我国在数字经济下取得了巨大的进步，各种新模式、新业态层出不穷。当前，为了让数字经济更高速地助力经济发展，我国数字经济和其他产业已经进行了深度融合，向实体经济渗透的步伐正在加快。

我国国务院新闻办于 2022 年 11 月 7 日发布了《携手构建网络空间命运共同体》白皮书，其中指出截至 2021 年底我国数字经济发展规模已经达到 45.5 万亿元，占到整个生产总值比重的 39.8%。根据《“十四五”数字经济发展规划》显示，我国在“十三五”期间深入实施数字经济发展战略，不断完善数字经济相关基础设施，加快培育新业态新模式步伐，我国在推动数字产业化方面已经取得了显著成效。

2.2 特许权使用费基本介绍

2.2.1 特许权使用费的基本概念

在数字经济下特许权使用费相关的形式更加多样，使得特许权使用费所得的相关范围、所得来源地、征税对象、征税地点等内容都发生了巨大变化。面对以上变化，国际组织必须尽快将特许权使用费所属范围和所得进行更为明晰的界定。当前，各国对于该定义的界定不尽相同，各国间为了达成一致，往往都遵循国际

组织对于该定义的界定。现在各国间基本普遍采用 OECD 范本、UN 范本中对于“特许权使用费”概念的界定，其归纳总结如下表 2.1 所示：

表 2.1 特许权使用费的界定

来源渠道	定义
OECD 范本	使用或者有权使用专利、商标、设计、版权或者包括模型、计划、配方、秘密程序等在内的相关艺术、文学或者科学作品；为获得相关工业、商业或者科学经验的信息所支付的报酬。
UN 范本	使用或者有权使用包括电影影片、无线电或者电视广播使用胶片、磁带版权以及为取得专利、商标、模型、程序等而支付的款项；使用或者有权使用文学艺术或者科学著作的权利；为使用或者有权使用工业、商业或者科学设备、实验情报而支付的款项。

资料来源：根据 OECD 范本、UN 范本归纳整理

根据上表可以得出结论关于特许权使用费的界定大部分保持一致。但是针对不同的来源渠道，对于特许权使用费的界定存在一定的差异，这两范本代表着不同的立场。OECD 范本更加代表发达国家权益，强调的是对于受益人所在国的单一征税权，而 UN 范本代表发展中国家利益，主要是站在税收分享原则的角度，整体来看，UN 范本中设定的特许权使用费涵盖范围更广。因此，大多数国家之间签订协议时更多的是采纳 UN 范本的规定。

2.2.2 跨境特许权使用费征税权的一般规则

因国际上对 OECD 范本和 UN 范本更加认可，所以本文主要针对税收协定范本中的跨境特许权使用费征税权的一般规则展开论述。对于跨境特许权使用费征税权的划分，OECD 范本和 UN 范本都将常设机构进行优先考虑。OECD 范本中第 12 条做了如下说明：“如果作为缔约国一方的特许权使用费所得的受益人在另一方境内设有常设机构营业且支付特许权使用费的权利财产和设立的该常设机构存在联系，则该种情况所得不适用预提所得税规定，应该适用税收协定中

有关营业所得的条款规定，来源国享有优先征收特许权使用费的权利”^①，UN范本中相关条款也做了类似情况说明。综上，如果将特许权使用费所得归入常设机构，则该笔收入应该按照营业利润进行课税。

2.3 理论基础

2.3.1 税收公平原则

税收公平原则对企业提出最基本的要求即企业在其经济水平相匹配的范围之内所能承受的经济负担，进而达到不同企业可保持大致相同税收负担能力的目的。简言之经济水平相同的纳税人应该缴纳相同金额的税收。数字经济下尤其是各跨国企业间的征税问题必须保证税收公平的原因如下：第一，与传统的经营管理相比较，数字经济下产生的新型模式与传统模式间存在巨大差别，如果现阶段不能将新型商业模式尽快纳入征税范围体系中，则会对传统经营模式造成不公平的征税环境，甚至导致整个征税环节出现混乱。第二，当前现有的法律相关规定并不能顺应数字经济发展趋势，由于相关法律规定的缺失，并未将现有的新型商业模式全部纳入税收法律范围规定之内，这种情况极易造成数字经济发展与税收征管不匹配的问题。因此，在数字经济下税收征管制度的完善，必须以税收公平为基本原则，即税收征管不仅要保证数字经济背景下经济的稳定增长，更应该避免税收流失问题的出现，以此保证税收营商环境的公平。

2.3.2 博弈论

各决策主体间的行为相互影响，任一决策方所做出的决策都会对另一方产生影响，同时也将影响到另一决策方的决策选择及均衡。博弈论主要是基于不同决策主体间以达到均衡状态的理论。从整体来看，博弈论可被划分为合作博弈与非合作博弈两部分，两者间区别主要在于前者的合作博弈最终可使决策主体及相关决策方均达成一致的协议，后者非合作博弈则不能。

在关于数字经济下跨境特许权使用费的税收征管问题中，缔约国双方企业为

^① 本文仅查找了该条款中与特许权使用费相关内容。

了能够获得更大的利益收入,减少税额缴纳,缔约国双方都可能存在非博弈现象。其中居住国和来源国双方的非博弈主要表现为当两国涉税案件存在争议时,居住国担心来源国暴露相关涉税秘密因此选择对于涉税企业相关信息不及时披露的举措。各企业和税务机关的非博弈主要表现为随着数字经济环境下交易主体的多样性,纳税人可能会选择通过加工涉税信息达到少缴纳税款的目的;而税务机关相对难以全面掌握涉税企业的数据信息,由此双方之间产生非博弈现象。

2.3.3 信息不对称理论

因市场信息的不对称导致各经济交易主体间掌握的信息也不大相同,因此各交易主体双方会做出不同的决策选择,该种现象被解释为信息不对称理论。这一概念于1970年首次提出,该理论认为卖方市场相比较买方市场拥有更多的信息,这种现象出现的原因主要是买卖双方获取信息的渠道存在差异,导致了双方对于经济业务参与程度和信息掌握程度的不同。随着市场上新交易信息的不断出现,买卖双方为了自身市场优势而披露不同信息,由此导致交易双方因掌握着不同信息出现信息不对称现象。

数字经济下信息披露越多可为税务机关带来更多便利,如果市场信息不对称,税务机关工作人员难以获取有效信息对经济实质进行辨认,以此增加税务机关征税成本降低工作效率。而企业为了履行纳税义务将付出更多的纳税遵从成本。在数字经济下跨境特许权使用费的征管问题上,信息不对称主要表现在交易双方信息的不对称,一方面可能因为言语交流的障碍,另一方为交易双方对于各国法律条款规定的理解不够透彻,致使所在国只能获取小部分信息,税务征管工作难以正常开展。同样,税务机关与纳税人之间也存在信息不对称可能性,企业为了获得更多的利益一般选择在来源国分支机构开展跨境业务,其方便隐藏交易信息,该种行为长此以往会加剧两者间信息不对称现象。这就要求税务机关应该将企业间交易信息不断进行更深层次的挖掘以保证税收征管工作的有序开展。

3 数字经济下跨境特许权使用费案例分析及启示

上一章节对于数字经济及特许权使用费的定义及相关理论做了概述，为本章节案例分析内容提供理论铺垫。本章节将从实际案例出发，以 G 跨国公司为背景，利用案例分析的形式对数字经济下跨境特许权使用费具体存在问题从税法和应纳税额角度进行详细分析，并根据印度方做出的最终判决总结整理案例相关启示。

3.1 G 公司跨境特许权使用费案例分析

3.1.1 G 公司背景介绍

G 公司于 1997 年在美国成立，是全球最大的域名服务商之一，在域名注册界有着世界领先水平，截至 2022 年该公司托管的域名已接近 5700 万个，用户量达到 1200 多万。G 公司诞生于 PC 互联网 1.0 时代，存活于互联网泡沫，最终成为移动互联网时代成功上市的领头公司。G 公司旨在通过在单一技术平台提供简单易用的产品，并提供个性化指导和服务。随着近年来数字经济的高速发展，G 公司不断扩大业务范围，除了基础的远程域名注册服务、网站建设等业务之外，现阶段主营业务主要包括对于相关软件的自主研发、定制、销售及后期一系列服务，云端存储及软件设计中心服务。该公司主要有三大核心部门，分别为域名注册及服务中心、云服务中心和及软件设计中心。如图 4.1 所示：

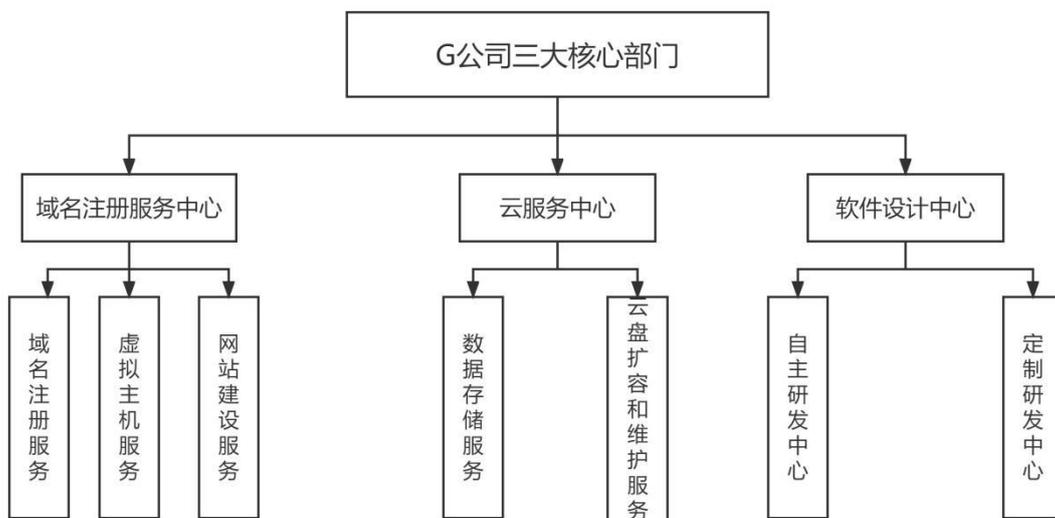


图 3.1 G 公司核心部门组织框架图

2016年，G公司获得在印度地区的授权认可后主要从事互联网主机业务和其他相关域名注册服务，例如网站建设、虚拟主机服务等，其中还包括云服务，软件设计服务等。在此期间，G公司并未在印度境内设立常设机构。经资料查找，G公司在印度地区云服务及软件设计服务并未与印度方税务机关产生争议。因此，本案例的税收争议焦点分析仅围绕该公司在印度境内的域名注册服务和虚拟主机服务展开。

根据G公司2022年度年报资料显示，在数字经济背景下，G公司2020—2022年度主要收入来自域名注册服务，且软件设计服务、域名注册服务及云服务总收入呈现整体逐年递增趋势。详细业务收入如图4.1及4.2业务收入占比图所示。

表 3.1 G公司主要类型收入

(单位：亿美元)

	2022	2021	2020
软件设计服务	1279.7	1128.3	926.1
域名注册服务	1959.2	1815.9	1521.4
云服务	852.4	871.5	869.2
合计	4091.3	3815.7	3316.7

资料来源：G公司2022年报。



图3.2 G公司2022年业务收入占比

3.1.2 G 公司案件起因及争议焦点

3.1.2.1 案件起因

G 公司在印度境内开展的域名注册服务主要包括以下几个流程：首先，印度方用户根据其对于域名的需求通过 G 公司官网发起请求。然后，G 公司需要向数字地址分配机构进行查询，主要查询该域名的可用性及是否现已处于使用状态。如果该域名请求并未被禁止使用，该地址分配机构需要向 G 公司分配唯一 IP 地址。最后，在该机构经认可之后 G 公司可在印度境内为企业注册域名。在整个域名注册服务过程中，G 公司只需负责该域名在合同期限之内的日常维护工作，而印度境内企业只是取得对于该域名的相关使用权利及复制权等。如果合同到期企业并未按时进行续费，则 G 公司有权收回域名并进行拍卖。

G 公司在印度境内提供的虚拟主机服务是当前网络时代一种新型的网络经济形式，主要通过该公司提供的网站空间完成。印度境内企业只需要在 G 公司提供的服务器上就可以实现互联网的访问，同时企业不需要关心与该服务器相关的一系列基础设施是否完善，在整个服务期间 G 公司都要参与企业的具体实施过程当中，且 G 公司提供的该项服务采用按需租用方式，用户可采取包月或者包年的方式进行使用。

G 公司关于此次税收案例的争议点关键在于对该公司业务所得类型的认定不同。该事件主要背景如下介绍：在 2020 年及之前年度，G 公司就在印度地区根据本公司在其印度境内经营所获得收入和服务向该地区税务机关按时进行纳税申报。在整个纳税期间，G 公司将虚拟主机所得计入特许权使用费范畴。但是印度地区税务机关参照《印美避免双重税收协定》内容将 G 公司此项收入所得划入技术服务费范畴。不仅如此，印度方税务机关还根据 G 公司在其印度方境内获得的域名注册收入划定为特许权使用费范畴，因此按印度方要求，G 公司针对该项收入必须进行所得税预提工作。针对上述双方争议点，G 公司坚持其不是美国税收居民，为此针对印度方提出的《印美避免双重税收协定》的规定 G 公司不符合协定要求，外加 G 公司有证据证明在印度境内并未专门设立分支机构，即该业务发生在印度境外，不应该按照此标准进行认定纳税。此外，G 公司坚持认为本公司经营的域名注册所得业务及相关的其他收入是独立于其他营业利润

之外的收入，该项收入本不应该构成特许权使用费。因双方并不能针对该分歧点得到有效的解决，决定上诉法庭进行审判处理。

3.1.2.2 G 公司案件争议焦点

通过对上述案件的简单介绍，G 公司与印度税务机关的争议点主要是针对 G 公司在其境内所开展业务的认定，即主要可概括为对于域名注册业务和虚拟主机业务的认定问题。根据案例介绍对于两方的焦点可以总结如下表 4.2 所示。

表 3.2 G 公司与印度税务机关双方争议焦点总结

双方争议点	G 公司	印度税务机关
域名注册服务所得	营业利润	特许权使用费
虚拟主机服务所得	特许权使用费	技术服务费
双方依据	印度《所得税法》	《印美避免双重征税协定》
印度方是否可以征收预提税	否。在印度无分支机构，所有业务在印度界外开展。	是。域名注册服务所得主要是在印度境内支付纳税人
虚拟主机和域名注册服务相关性	二者独立存在	二者不得分割

资料来源：税收案例信息整理。

针对上述两方的焦点问题中关于收入性质的认定及常设机构等问题，主要从双方所依据的税法角度及其税额角度展开分析。

（一）税法角度分析

（1）域名注册服务费应该属于营业利润还是特许权使用费。

G 公司认为该项服务所得属于营业利润的原因如下：第一，印度方《所得税法》第 9 条中有明确规定，特许权使用费收入的范围内不包括在印度境外开展的业务和利用权力所赚取的收入部分。G 公司根据该条款的规定有充足证据证明其在印度境内并不存在任何分支机构或者固定联络地点且在该项业务交易期间 G 公司也并未派任何技术人员进行现场操作，有证据证明其所有的服务均发生于印度境外。第二，G 公司坚持认为印度税务机关不应将域名注册服务和网络托管服务相联系，这两者应该属于独立存在的部分，不应将两者混为一谈。第三，域名注册服务并非网络公司进行的域名买卖行为，企业域名的选取及其 IP 地址的对

应工作都是自动完成的。综合上述三点因素的考虑，G 公司认为客户为其支付的费用应该属于营业利润范畴，与特许权使用费无关。尤其是 G 公司在印度境内并未设立常设机构，印度税务机关无权对该项收入纳税。

印度税务机关认为该项服务所得属于特许权使用费的原因如下：印度方税务机关主要是根据《印美避免双重税收协定》中第 12 条的规定特许权使用费收入涵盖使用或者有权使用任何工业、商业或者科学设备等类似财产所得收入的部分。印度方税务机关认为域名注册等同于使用工具设备，G 公司在印度境内的客户使用该服务器并且支付相关费用以此来获取使用该服务器的权利，因此该项收入应计入特许权使用费范畴。

（2）虚拟主机服务所得应该属于特许权使用费还是技术服务费

G 公司认为该项服务所得属于特许权使用费的原因：G 公司根据印度《所得税法》中第 9 条的规定，非居民企业在印度境内开展相关业务所使用的与任何权利、财产或者信息服务而支付的费用只要在印度方赚取都应计入特许权使用费。根据该条款依据 G 公司认为该项服务并不要求任何知识或者技能的参与，印度方客户通过 G 公司建立的网站进行自行搭建且通过许可获得在该服务器上构建网站的权利以此来支付费用。因此，该项收入应计入特许权使用费。

印度税务机关认为该项服务所得属于技术服务费的原因。

第一，域名注册和虚拟主机服务两者不可分割。网络托管的实现必须依赖于域名注册服务且两者均来自同一个服务器。因此，虚拟主机服务可看作域名注册服务的辅助性服务手段。第二，该案例中印度商户必须选择在运营商提供的网络空间下进行操作，并不能脱离运营商主机的情况之下独立运作，因此该种行为并不能够满足特许权使用费的定义要求。第三，根据《印美避免双重税收协定》中第 12 条款中所含服务费的定义，即为提供任何技术或者咨询服务而向任何人支付的费用，其中该项服务包括对财产、权利或信息应用的附属性服务。因为虚拟主机业务与高新技术相关，使得域名注册在服务器运行成为可能，因此该项服务满足条款中对于技术服务费的规定，印度方有权针对 G 公司收到的虚拟主机全额款项征收 10%的预提税率。

（二）应纳税额角度分析

通过 G 公司财务报表及其印度方相关资料查找，G 公司在印度境内营业收

入金额占整个 G 公司营业收入总额的 28%，且该公司域名注册服务所得与虚拟主机服务所得均归入域名注册服务所得收入中，域名注册服务所得占整个域名注册服务收入的 63%，虚拟主机服务所得占整体收入 37%。如下表 4.3 所示，通过该公司官网数据查找到 2020-2022 年度整个公司的整体运营情况，G 公司净收入逐年递增且 2022 年相较于前两年增速最高。

表 3.3 G 公司 2020—2022 年运营情况 (单位：亿美元)

项目	2022 年	占收入 比重 (%)	2021 年	占收入 比重 (%)	2020 年	占收入 比重 (%)
域名注册服务	1959.2	47.9	1815.9	47.6	1521.4	45.9
软件设计服务	1279.7	31.3	1128.3	30.1	926.1	28.0
云服务	852.4	20.8	871.5	22.3	869.2	26.1
总收入	4091.3	100	3815.7	100	3316.7	100
成本和运营费用						
收入成本 (不包括折旧和摊销)	1484.5	36.3	1372.2	36.0	1158.6	34.9
技术与发展	794.0	19.4	706.3	18.5	560.4	16.9
营销和广告	412.3	10.1	503.9	13.2	438.5	13.2
客户关怀	305.9	7.5	306.1	8.0	316.9	9.6
一般和行政	385.5	9.4	345.8	9.1	323.8	9.8
折旧和摊销	210.3	5.1	199.9	5.2	246.3	7.4
总成本和运营费用	3592.5	87.8	3433.6	90.0	3044.5	91.8
营业收入	498.8	12.2	382.1	10.0	272.2	8.2
利息支出	146.3	3.6	126.0	3.3	91.3	2.8
净收入	352.9	8.6	256.1	6.7	180.9	5.4

资料来源：G 公司年报^①。

根据 G 公司对于上述两项服务在印度境内的确认，以下分别将对 G 公司与印度税务机关划分标准确认该公司在印度境内应纳所得。对于确定为特许权使用费的收入，G 公司应该在印度境内缴纳 10% 预提所得税。下表 4.4、4.5 分别对

^① 数据来源：sec 官网 (<https://www.sec.gov/>)。

两方认定情况进行纳税金额的对比。

表 3.4 G 公司认定标准下 2020 年纳税金额对比

项目	G 公司认定	印度境内应纳税额
域名注册服务	营业利润	0
虚拟主机服务	特许权使用费	$1521.4 * 28% * 37% * 10% = 15.76$ (亿美元)

资料来源：由笔者根据 G 公司运营情况数据计算。

表 3.5 印度税务机关认定标准下 2020 年纳税金额对比

项目	印度税务机关认定	印度境内应纳税额
域名注册服务	特许权使用费	$1521.4 * 28% * 63% * 10% = 26.84$ (亿美元)
虚拟主机服务	技术服务费	0

资料来源：由笔者根据 G 公司运营情况数据计算。

通过上表对比，G 公司在其认定标准之下可在印度境内少缴纳税费 $26.84 - 15.76 = 11.08$ （亿美元）。

3.1.3 G 公司案件处理结果及影响分析

3.1.3.1 G 公司案件处理结果

印度法院根据上述案件的争议焦点，最终判定结果为支持印度税务机关的观点将 G 公司提供域名注册服务所得划定为特许权使用费。主要依据是：本案件中，上诉人因不属于美国居民，理论不应该按照《印美避免双重征税协定》的规则要求 G 公司纳税。但是，对于该案件的所涉及的域名注册服务受理工作应该按照印度《所得税法》规定，因为使用相同或者相似域名都可能导致用户分流现象的发生，假网站的存在使得真网站存在潜在客户损失的风险，所以将域名作为类似于商标的无形资产，通过该域名注册所取得的收入按规定计入特许权使用费范畴^[44]。因此，G 公司应按照印度方税务机关要求针对在印度境内所取得的收入按时申报缴纳预提税。对于虚拟主机业务的收入，因 G 公司在该案件申诉之前

已经按照 10% 税率进行了纳税申报，因此 G 公司该项收入不再做说明。

3.1.3.2 G 公司案件影响分析

针对上述案件的分析，双方争议点主要是对交易实质的认定问题，印度方税务机关在今后类似数字经济业务中，不应该仅根据合同内容进行简单的判定，更应该将重点放在交易本身，把握实质重于形式基本原则。G 公司方不管是印度境内业务还是涉及全球范围内的数字业务，不论是否在来源国设立常设机构，都应该关注业务本身内容，关注国际对于数字产品征税的具体规定对公司业务重新进行详细分类减少类似税收争议。

3.2 G 公司案例启示

3.2.1 税法角度启示

3.2.1.1 特许权使用费认定启示

该案件主要是在数字经济背景之下出现的两类新型的虚拟主机业务和注册域名业务，在上述案件的判决处理中，双方之间因为法律依据中对于特许权使用费界定的差异争议。数字经济的发展使得特许权使用费、营业利润、技术服务费三者间界限模糊。随着数字技术的发展和完善跨境交易的形式也变得更加复杂，数字经济下出现的产品销售和技术服务中相关的知识产权问题更是加剧了特许权使用费的界定难题，加剧了跨国企业的涉税风险。

3.2.1.2 特许权使用费与营业利润的区分启示

该案例中，印度税务机关最终将域名注册服务所得纳入特许权使用费范畴原因如下：第一，该项服务并不涉及所有权的转移，G 公司与印度境内企业不存在该项服务的买卖问题，只需在合同规定的所属期限内按时为企业提供服务即可。第二，G 公司提供的该项服务全程可依靠数字地址分配机构自动化完成，即获得该项服务的过程当中，G 公司无需提供任何技术和人员的支持即可完成域名注册，因而该项所得属于消极所得，不应该划分为营业利润范畴。

因此,关于特许权使用费与营业利润的区分可以总结出两点主要标准:第一,区分交易目的属于满足自身需要还是为了其他的商业目的;第二,区分交易内容是“物的相关权利的使用”还是“物的使用权”。对于两者区分如下表 4.6 所示。

表 3.6 特许权使用费和营业利润的区分

区分标准	特许权使用费	营业利润
交易标的	取得无形资产使用权和复制权等相关权利	无形资产本身
权属转移	所有权未发生转移,仅是授予用户使用许可权利	所有权转移
实际交易目的	满足其他需要	满足自身需要
所得性质	消极所得	积极所得

资料来源:由笔者个人根据资料整理。

3.2.1.3 特许权使用费与劳务所得的区分启示

上述案例中,印度税务机关将虚拟主机服务所得纳入技术服务费(即劳务所得)范畴原因如下:第一,该项服务与传统的主机服务最大区别之处在于用户的共享,G公司并未转移所有权的使用,只是为客户提供数据存储提供网络空间。第二,在上述案例中,G公司通过自己专业技能为印度境内客户提供主机群并为客户提供后续维护服务,保证网站不会因停机等突发情形造成客户利益受损的情形,该项所得认定为积极所得。第三,在G公司提供该项服务的整个过程中,供应商G公司实际控制着对于该设备的使用,在整个服务过程中供应商并未将该项成果传授给用户使用,而是利用自身的专业技术为用户提供服务来获得收入。

因此,关于特许权使用费与劳务所得的区分主要总结出以下两点主要标准:第一,提供的技术服务是否需要保证服务效果的实施。第二,是否存在知识的授权。同时根据案例焦点我们也应该认识到特许权使用费指的是专有技术服务提供方对于技术使用权的转让,并非对所有权的转让。对于特许权使用费和劳务所得的区分如下表 4.7 所示。

表 3.7 特许权使用费和劳务所得的区分

区分标准	特许权使用费	劳务所得
是否存在知识传授	存在,技术受让方可进行独立使用	无,技术受让方仅接受相关的服务

续表 3.7 特许权使用费和劳务所得的区分

区分标准	特许权使用费	劳务所得
所有权归属方	技术许可法	技术接受方
合同形式	技术许可合同	技术服务合同
技术许可方是否参与具体实施	不参与	参与
所得性质	消极所得	积极所得

资料来源：由笔者个人根据资料整理。

3.2.1.4 征管制度启示

在该案例中所介绍的业务中仅针对 G 公司在印度境内提供的服务认定问题展开论述，在对上述案件的分析过程中，因 G 公司在印度境内并未设立常设机构且对于其在印度境内收入来源比例在财务报告中都做了详细说明，因此该公司与印度方税务机关并未因为常设机构、税权划分等产生争议。但是随着数字经济的高速发展和交易类型的特殊性，难免跨国企业会产生常设机构认定困难，征税权划分难题，这一系列问题如果税收征管制度不太完善，更容易出现争议导致来源国税源减少、税基遭到侵蚀。

3.2.2 税额角度启示

通过上述公 G 司在印度境内 2020 年纳税金额的计算，最终按照印度方税务机关的判定结果，经上表计算，G 公司 2020 年度在印度境内应补缴税额约 11.08 亿美元。对于上表应纳税额角度的分析，G 公司在印度境内的虚拟主机服务无需进行补缴税款。印度方税务机关通过对于该争议焦点的判定，从应纳税额角度分析增加了本国的税收收入，且对于其他跨国企业在印度境界开展相似业务可具有一定的参考和借鉴意义。

4 数字经济下跨境特许权使用费征税存在的问题

通过上一章节对于公 G 司关于跨境特许权使用费所得争议点的判定，暴露出 G 在印度境内开展的该项服务存在对于特许权使用费与营业利润、劳务所得界定混淆及常设机构认定、征税权划分、税收征管等问题为本章节内容做铺垫。因此，本章节主要是结合上一章节案例相关问题并整理当前数字经济下跨境特许权使用费征税问题的具体表现。主要从三个层面展开，第一，跨境特许权使用费所得定性不明确；第二，跨境特许权使用费所得税收管辖权划分困境；第三，跨境特许权使用费征管困境。

4.1 跨境特许权使用费所得定性不明确

4.1.1 跨境特许权使用费所得界定模糊

4.1.1.1 跨境特许权使用费所得与劳务所得界定模糊

近年来数字经济的高速发展使得收入来源渠道增加，在数字经济背景之下，跨境特许权使用费所得极容易与劳务所得下的技术服务费所得相混淆。在我国现有的税收制度及其现在所使用的税收协定中对于跨境特许权使用费所得和劳务所得并未做明显的区分。该缺陷导致跨国企业为了逃避税收增加企业收入，在跨境交易的业务中利用税收法律漏洞中对于这两个概念的模糊界定从而混淆合同性质，进而达到逃避税款的目的。正如上述案例中双方依据不同的税收法律进行特许权使用费所得的界定使得 G 公司将收入纳入技术服务费范畴，与印度方税务机关认定相比 G 公司达到避税的目的。

数字经济背景下以计算机软件销售跨境企业为例，在软件购买时，软件公司通常需要和购买该款软件的跨国企业之间签订相对应的技术服务合同，该技术服务合同的主要目的是约定该软件公司后期应该履行的一系列服务，如售后指导、软件升级和维护、软件后期使用等。该合同的签订看似将所有的售后技术服务纳入同一合同中，但是软件的售后服务与后期升级服务存在本质的区别。正因为是在跨境合同中并未将专有技术服务进行明确区分，才会造成税务部门对该笔跨境业务类型难以进行准确判定，进而使两企业陷入征税纠纷。在互联网企业跨境销售

业务中,经常存在这样的情况,如果软件公司在出售其软件之后只是单纯保障软件购买方后续对于该软件的顺利使用,则针对软件公司所提供的后续服务确定为劳务所得。而如果软件公司在出售过程中,将该软件的专利和应用程序一并销售给购买方,在后续使用过程中,购买方需要根据公司自身的实际运营情况在购买方原软件基础上修改,如若软件公司对于修改后的程序并不需要进行担保其后期软件整体运行情况,该项业务本质还是归属于技术使用权转移,软件公司将其该项提供的服务划入特许权使用费范围中。但是在签订的一般合同中,交易双方并不能根据跨国技术服务进行明确的业务说明,通常做法都是将售后服务和专有技术使用权利转移看作同一项服务。因此,仅根据合同内容难以进行服务所得具体类型的准确判定,进而出现跨境特许权使用费和劳务所得混淆问题。

4.1.1.2 跨境特许权使用费所得与营业利润界定模糊

根据传统的税收理论,我们一般依据交易物标的性质及其交易活动的方式来判断所得的性质与类型,但是随着数字经济的不断发展,其交易的方式和性质发生巨大变化,新型的商业模式需要依靠信息技术来完成交易,所有的业务都可以利用数据通过互联网进行线上传输,这种情况使得跨境交易的商业模式变得愈发复杂,传统的税收理论依据已经不能适用。新的商业模式之下跨境交易业务不同类型的所得按照原有划分标准存在一定问题,极容易出现不同类型所得间交叉的情况,使得数字经济背景之下跨境特许权使用费所得和营业利润出现混淆的。

计算机企业在跨境交易业务中,软件公司需要向所得来源地进行纳税,但是当软件公司将自主研发的软件销售给另外一家跨国公司时,该项收入可能被界定为营业利润,也有可能将该项收入纳入跨境特许权使用费的范畴。如果该购买方企业通过购买软件并且对其进行复制、发售,则该项业务可看作是转让软件所有权该项业务所得应纳入营业利润。但是,如果购买方仅是为了购买软件后得到该软件许可权自用,并不是对于该软件复制、发售,则该项所得应该被界定为特许权使用费。但是在现实生活中,跨国企业在购买计算机软件的过程中,可能存在上述两个目的,即一方面获得该软件所有权,另一方面又得到该软件专利权的使用,而在购买合同中针对该项业务并未作出明确的说明,这种情况导致税务机关对其实际目的难以进行准确判定,难以区分该项交易所得属于营业利润还是跨境

特许权使用费所得。在上述案例分析中，G 公司将域名注册服务所得和虚拟主机业务并未在合同中做出明确具体说明将两者看成独立服务，继而与印度方税务机关引发争议。

4.1.2 交易类型不明晰易产生混合合同问题

数字经济背景下相关的跨境特许权使用费的交易可远程提供线上服务完成，因为其交易的虚拟性很容易导致交易类型难以准确判定。因此纳税人可能通过利用各国家间的税法漏洞将交易合同的类型进行混淆进而达到企业降低税负的目的。在数字经济下，对于企业提供的服务是否将所有权进行转移很难做出明确的辨析。通常在实际发生的业务中，企业间签订的合同并不是单独出现的，数字经济下通常将软件的使用权与后期维护费、软件转让权等进行混合，企业针对不同的所得应缴纳不同税率的税收。

在跨境特许权使用费的交易中，如何对其交易类型进行准确判定是当前亟待解决的问题。特许权使用费交易中通常会涉及技术授权的问题，企业为了逃避来源国纳税问题，一般通过派公司内部专业技术人才直接前往现场指导，该种做法的目的可以和技术授权取得同样的效果且该种情况下此项经济行为并不能确定为特许权使用费所得。在实际操作中，企业通常利用混合合同交易难以进行准确区分的现状以及税收协定未能进行及时更新的漏洞造成数字经济下跨境特许权使用费的征管难题，增加税务机关征管的各项成本。

4.2 跨境特许权使用费税收管辖权实施困境

4.2.1 常设机构标准认定困难

在数字经济背景下，跨国企业间可以直接通过互联网与购买方完成线上交易及合同的签订，企业无需在市场国设立分公司便可获取利润，该种方式下导致原有的常设机构认定规则不再适用。目前国际上还是存在部分条约遵循物理原则进行所得判定，但是该判定原则目前在数字经济背景下存在明显弊端，常设机构认定原则已经受到了国际的普遍关注。

在传统的经济活动中，跨国企业开展的业务主要是依据收入来源国的分公司

发挥作用，该种情况下利用常设机构认定原则可以做出准确的判定。但在数字经济下，传统的线下实体机构交易模式正在逐步被线上交易所取代。正如上述案例中 G 公司在印度开展的一切相关业务活动都并未在印度境内建立常设机构，对于印度用户提供的虚拟主机服务和域名注册服务均在线上完成交易。对于传统的开展云计算业务或者网络商店的企业其实体机构大多选择在免税或者低税率地区，而数字经济下的无形资产交易可以轻松在线上完成一系列操作，导致原有的实体机构并不能发挥作用。企业开展的相关特许权使用费的交易活动对于市场国设定的原有位置依赖性明显下降，对于居民国企业而言，即使未在所得来源国设立固定经营场所都可以参与该项经济活动，同时也无需代理人出面就可线上完成交易。如果常设机构原则认定继续按照税收规则，则会出现认定困难的难题。在上述案例下，G 公司在印度境内并未设立相关分支机构，该实体机构的设立牵扯印度方税务机关预提税的征收，双方根据常设机构原则产生分歧。因此，在数字经济下对常设机构标准的认定会影响到跨境特许权使用费征税权的准确划分。

4.2.2 征税权划分难度大

在数字经济背景之下，数字化产品在各跨国企业交易间频繁出现，其中以无形资产居多，其交易方式也愈加呈现多样化的形式。因无形资产本身具有的高流动性特点导致对其交易价格难以进行准确的计算。针对这一国际漏洞，跨境企业大多选择利用无形资产转让定价的方式影响跨境特许权使用费的界定，该种方式使得原有的独立交易原则和转让定价原则受到影响。

4.2.2.1 数字经济对独立交易原则的影响

按照国际税收规则传统理论，各关联企业间应该遵循独立交易原则，但是在跨境特许权使用费转让定价的案例中，各关联企业间所涉及的相关的无形资产的交易不仅难以进行准确的估值，而且也很难在现有条件之下找到可对比的对象，这一难题无形之中增加税收成本。上述案例中印度方税务机关认为域名注册服务和虚拟主机服务两者间存在联系不可分割，但 G 公司认为这两者独立存在且无关联，而在印度境内针对上述两者之间的关系也并无明确可比对象。为了解决数字经济背景之下独立交易原则的实施难题，OECD 在 2018 年 6 月发布了《难以

估值的无形资产的税务管理指引》，这一指引主要是从税收征管的角度出发针对难以估值的无形资产进行辨析，为税务机关人员提供了一定的方法指导。这一指引的相关规定只适用于税务机关难以掌握有效的可比信息来判定无形资产的具体价值以及判定各关联企业间交易金额是否合理的问题，因此存在一定的局限性。

4.2.2.2 数字经济对转让定价原则的影响

数字经济背景下数字化产品和手段层出不穷，也衍生出许多新的运营模式。利用这一背景，企业可以借助新的数字化手段搭建组织架构去建立和关联企业之间的联系进而开展业务，企业可选择将跨境特许权使用费所得转移到低税率国家甚至转移至避税港地区，其目的主要是对于特许权使用费所得权属造成干扰和划分困难。借助转让定价这一原则达到避税目的的企业众多，如星巴克各关联企业间应用这一原则借助英国和瑞士地区的税收优惠政策及税收政策差异将特许权使用费转移至瑞士和英国，这一举动容易扰乱其他国家的税收征管权属秩序。星巴克通过夸大商标权技术制作权在整个价值链中的价值，忽视制造环节价值，导致实际利润和价值创造两者间出现不匹配问题。

4.2.3 来源地识别难度大

数字经济背景之下新的数字化经营模式突破了传统的时间和空间的限制，无需通过市场国设立的实体机构就可以实现商品和服务的交易。目前，专有技术、专利、商标权等无形资产的使用或者转让都可以借助互联网完成交易。意味着居民企业打破传统模式不再依赖于物理实体的存在，这使得现有税收体系下的税收联结度规则受到挑战。OECD 范本和 UN 范本都将常设机构原则作为特许权使用费征税权划分的重要依据，因此，针对常设机构认定困难所带来问题首要解决的应该是来源地对于营业利润课税的不确定难题。

针对这一难题，OECD 在 2019 年 1 月发布了一份在数字经济背景下解决相关税收问题的政策报告，其报告中“支柱一”提案中提出了显著经济存在的概念，其目的是建立新的税收经济联结度来应对现阶段虚拟经济的存在。这一新的显著经济存在的方案主要是试图通过数字化的手段建立非居民企业和用户市场国间的税收联结度，着重强调经济活动发生地和价值创造地间所应该享有的征税权力。

但是该方案目前还未完全实行，对于来源地的识别依旧是难题之一。

4.3 数字经济下跨境特许权使用费税收征管困境

4.3.1 税收征管手段不相适应

面对数字经济的发展，传统的税收征管方式已经不能适用现有新型的商业模式，尽管在该背景下税务部门进行积极探索，但是从大局来看税务机关对于数字经济的把控仅处于初级阶段，我国关于数字经济的征管还需要进行长期的探索和努力。另外，因为税收专管员个人素质相对较低，对数字经济下业务新模式了解不够深入，难以进行有效的监管。目前，就我国来看税务部门税收管理方式现阶段仍然仅局限于对发票的管控，传统的“以票控税”方式主要以纸质发票作为基础，而数字经济下纸质发票难以对企业间交易通过数据进行准确的反映，以往的“以票控税”监管模式暴露出了许多漏洞。因此，传统的税收征管手段已不能适用于当前数字经济税收征管的需要。

4.3.2 涉税信息获取难度大

传统的商业模式具有数据依赖性的显著特点，但是数字经济下，企业间各项相关交易都可以依靠网络进行，这对企业带来巨大便利，企业间交易事项只需借助网络平台线上即可达成交易。现在互联网企业之间普遍适用无纸化、电子化的线上交易，外加该交易具有巨大的隐蔽性，这种问题会给税收征管带来巨大困难，使得监管部门在该种情况下不占据优势，难以对企业的利润、成本、收入等信息获得准确的数据。上述案例对于 G 公司最终预提所得税金额的计算，仅依据 G 公司运营收入情况进行判定，对于其他的涉税信息印度方税务机关并无足够证明材料。随着互联网信息技术的发展，出现了更多对其身份无法准确判定的纳税人，使得税务机关对其应纳主体、纳税义务发生地、税收管辖地等信息难以进行准确判定，为企业偷税漏税行为提供空间，损害国家的税收权益。对于自然人而言，税务机关不能对其网上进行的虚拟交易确定纳税主体，我国现阶段对于自然人都是采用自行申报的税收征管方式，并没有对其进行严格的控制。随着当前全球数字经济的发展，税务机关对于企业之间的数据信息获取难度加大。

4.3.3 税收征管方式落后

目前我国在税收治理过程中暴露出对于先进技术应用不足、基础信息数据分散等问题。主要表现在以下两方面：第一，对于先进信息技术应用不足导致我国税收征管方式落后，征管效率低下，虽然税务机关也采取一系列相关措施，但并不能完全应对数字经济所带来的变化；第二，基础数据零散，我国税务部门当前所需要的数据大多来源于传统人工录入的方式，该方式已经不能适应数字经济发展需要，而且会导致税务机关所需数据的凌乱，加大税务人员数据采集工作量。

多方面的原因带来的数字经济下的税收征管难题，除了征管方式的落后、税收征管手段的不适应、数据信息的获取难度大外，还包括了税收法律体系和征管体系本身的缺陷，税务机关对于企业信息的审核不够严格等问题。

5 数字经济下跨境特许权使用费征税的国际经验借鉴

本章将站在国际角度,结合第三章节中印度境内关于跨境特许权使用费案例,从具体国家和国际组织两个角度梳理对于跨境特许权使用费征税的探索。即主要梳理数字经济背景下 OECD 及其他三国对于跨境特许权使用费的征税经验并进行系统整理,进而为我国应对数字经济下跨境特许权使用费征税难题提出应对措施。

5.1 数字经济下 OECD 改革方案探索

2019 年 1 月 29 日,OECD 针对解决数字经济相关问题发布了一则简报,该简报主要包括了“支柱一”方案下数字经济下跨境所得权划分,“支柱二”数字经济下预防税基侵蚀。

5.1.1 “支柱一”方案:数字经济下跨境所得税权的划分

5.1.1.1 用户参与度

“支柱一”方案提议,非居民企业不论是否在用户所在国地区设立常设机构,只要为用户提供数据支持,均可以参与跨境利润的分配。换句话说,该方案的提议将用户参与度纳入企业间跨境交易所得分配的范围中。“支柱一”方案对于各市场国新征税权的利润分配如下图 5.1 所示。

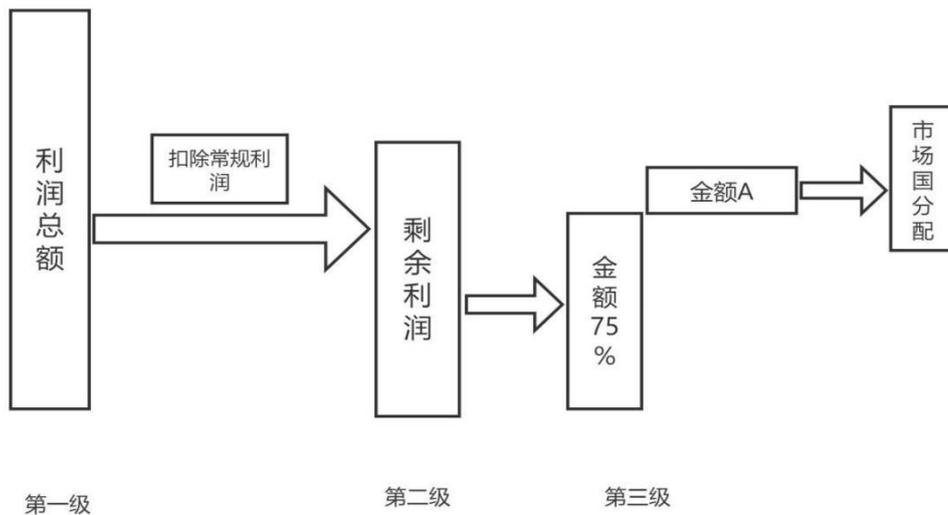


图5.1 “双支柱”方案中各市场国新征税权利利润分配图

5.1.1.2 营销型无形资产

所谓营销型无形资产主要是指用于生产产品和提供服务的专利、设计、专有技术等。该方案认为，企业所提供的营销型无形资产与市场国所在国之间存在某种联系。因此，该方案下提议市场国对与营销型无形资产相关的交易收入和承担的市场风险均享有参与分配的权利。市场国主要参与分配的方式有两种：第一，针对市场国利润调整采用无形资产转让定价的方式；第二，市场国可一并将扣除常规后的剩余利润和与营销型无形资产相关联的部分一并进行分配。

5.1.1.3 显著经济存在

OECD 在最新报告中提出了显著经济存在的概念，目的是说明在数字经济下只要有要素可证明非居民企业在未设立常设机构情况下通过技术手段与另外一国之间存在经济关系，就可以认定企业在该国存在显著经济，进而可获得征税权利。显著经济的分配方案主要通过以下步骤完成：（1）定义待分摊税基（跨境营业所得或特许权使用费的比例）；（2）针对分配税基参考因素可纳入资产、销售额、用户等指标；（3）根据所得贡献程度确定要素权重并进行税基的分配。

5.1.2 “支柱二”方案：数字经济下税基侵蚀的预防

“支柱二”重点是解决部分遗留的 BEPS^①问题，保证大型跨国企业必须支付最低的税收，避免各国之间在数字经济下税基遭到侵蚀。“支柱二”方案下主要包括了以下规则：所得纳入规则、征税过低支付规则、应予课税规则和转换规则四个部分。在该方案的使用过程中，将税基的确定、税率的计算、混合方式的选择等作为核心的问题进行讨论。尽管 BEPS 计划主要是致力于将经济发生地和价值创造地的税收尽可能达成一致，进而保证税收公平，但是并不能解决企业将利润转移至低税率或者不征税地区的风险。基于此背景，“支柱二”下的全球税基反侵蚀规则（即 GLOBE 规则）提出了一个全新的解决方案，该方案设定了 15% 的全球最低税，确保全球大型企业至少都应该按照该最低税率标准进行纳税。GLOBE 规则对数字化企业有较大影响，原因主要是数字化企业主要利用组织架构的规划和无形资产转移的便利性来减少税收的支付。另外，GLOBE 规则设定了最低门槛，即只有满足全年集团营业利润总额达到 7.5 亿欧元的企业才可以适用该规则。若企业全年营业利润总额并未达到该最低门槛，各国家可以选择对于该企业在本国的总部进行纳税。从整体来看，“支柱二”方案的制定，可以弥补“支柱一”方案中的漏洞与不足，减少各国家间的因税收所引起的恶性竞争。

5.2 数字经济下其他国家经验借鉴

5.2.1 美国经验借鉴

美国主要是对于软件交易所得做出了明确具体的规定，美国国家税务局根据不同的计算机软件的交易所得进行了详细具体的划分，主要将其分为销售软件产品、销售软件服务和销售软件版权三个方面。针对销售软件产品的行为主要关注所有权是否转移的问题，如果交易行为中软件所有权发生转移则应该计入营业收入范畴；如果软件所有权并未发生转移，则应该对该交易进行进一步判断。针对销售软件版权的问题，规定了三项明确与版权相关权利的规定。第一，公开展示软件版权的相关权利；第二，公开展示软件程序的相关权利；第三，复制并且公

^① BEPS：税基侵蚀和利润转移。

开软件程序的权利。美国明确指出，如果用户使用了一种或者一种以上的权利，则应当纳入特许权使用费范畴。如果软件及其相关的所有权一并进行了转让，则应该纳入营业利润范畴。

美国国家税务局同时对于软件版权的销售问题也做了界定，如果软件内含版权的所有者并不直接将软件进行销售，而是选择通过硬盘等中间介质再进行销售，对于该种行为可以直接判定为营业收入。针对软件销售问题，如果供应商仅对用户授权使用的权利，但要求用户不得进行任何的改造，对于该种行为也可直接纳入营业收入。因此，美国通过将软件交易行为进行明确的列举必要时以案例的形式进行更为直观的讲解，使得税务机关对于与软件交易所得相关的各项业务有迹可循，对纳税人交易行为进行准确的判定避免双方产生争议。

5.2.2 以色列经验借鉴

早在 2016 年，以色列税务局为应对数字经济下特许权使用费对于传统常设机构认定规则的挑战，因此引入了“显著经济存在测试”（简称“SEP”）。SEP 专门针对于和以色列并未签订双边税收协定的国家，其主要内容是若非居民企业对以色列居民提供线上远程服务，倘若经 SEP 检测出该非居民企业在以色列地区具有经济业务往来且该笔业务收入与以色列居民之间存在密切联系，满足该种情况后即使没有有形的常设机构的存在，该非居民企业仍然需要向以色列对于特许权使用费所得进行纳税。SEP 检测包含因素主要包括以下几方面：第一，国外企业和以色列居民之间提供的产品或者服务合同线上签订即可；第二，国外企业在以色列提供的产品或者服务主要是为以色列居民服务；第三，国外企业为以色列主要提供网站的设计服务。这种测试的方式存在一定的合理性，其测试主要会综合分析用户所在地消费习惯、合同签订地等因素，对于测试的相关因素也会通过列举的方式进行详细的情况说明，采用一系列数字化因素说明在数字经济背景下经济活动发生地和消费者所在地之间均享有征税权利。

5.2.3 巴西经验借鉴

近年来，关于云计算软件服务相关的预提税征收问题在巴西一直存在税收争议，巴西税务机关于 2017 年 3 月发布相关的解决方案说明。巴西税务机关认为

关于云计算软件服务所得应当征收预提税和相关的经济贡献税,巴西作为收入来源国应该享有一定的征税权利。巴西税务机关方认为,针对跨国企业在巴西境内开展的云计算软件服务,巴西进口企业可以获得该软件的访问权或者授权使用的权利,或者巴西进口企业有权将其转让给其他用户,通过该种方式用户可以通过任何的设备或者互联网随时访问跨国企业相关的软件。在以上的整个交易过程当中,访问授权这一操作通过互联网就可实现线上远程的操作,对于用户所要访问的数据也无需线下实体机构即可完成。针对云计算软件的商业服务模式,巴西税务机关认为软件可授权给多个用户同时进行使用,但对于该软件并非是订单生产的产品,也不是现成产品拷贝所得到的软件,而应该将这一操作看成是特许权的转让将其相关收入计入特许权使用费所得范围中。

5.3 国际经验对我国的启示

通过对于数字经济下 OECD 改革方案的探索和其他三个国家的国际经验借鉴的探索研究,对我国跨境特许权使用费征税总结出以下几条建议。

第一,数字经济背景下关于特许权使用费的认定,随着新型无形资产交易类型的增多并未对其进行明确的规定,导致在实际交易中,各企业间极易出现特许权使用费、劳务所得、营业利润之间的混淆,对我国来讲必须着重把握对于以上三种所得之间的区分。

第二,我国可参考“双支柱”方案,适时建立新的税收联结度,根据本国实际情况引入“显著经济存在”,以此来应对数字经济背景下税基侵蚀和利润转移的问题,OECD 在该方案中充分考虑了各国之间的政策差异性,对我国重构利润分配规则具有较强的借鉴意义。

第三,OECD 对于无形资产转让定价规则的完善做了规定,主要考虑本土市场特征对于价值创造的贡献程度,对于剩余利润的分配问题重新做了界定,我国可根据企业的市场参与程度重新进行利润的分配。

第四,数字经济下各国家之间的软件交易更加频繁,我国可以借鉴上述三个国家在软件服务方面的做法,对于各交易类型确定明确的判定准则。针对未与我国签订双边税收协定的国家可借鉴以色列做法。

6 数字经济下解决我国跨境特许权使用费征税问题的建议

随着数字经济发展，我国对于无形资产的需求会愈发增加，特许权使用费相关的业务随之增多，跨国企业通过选择转让定价方式降低税负。因此，我国亟待采取相关措施维护我国在跨境特许权使用费所得方面的税收权益。本章节主要从特许权使用费的相关税收法律角度的完善及税收征管方面给出建议，具体包括完善相关概念的界定、完善常设机构的认定、建立新的税收联结度、加强国际税收征管合作等。

6.1 完善跨境特许权使用费的相关税收法律

6.1.1 修订并完善我国税法中特许权用费的界定

我国法律所规定的范围之内并未将特许权使用费的范畴进行统一明确的划定，因此关于跨境特许权使用费所得的征税问题一直是难点和重点工作。在我国，虽然《企业所得税法实施条例》中有部分特许权使用费范畴界定的内容，但是由于税制和税收规则的局限，仅采用简单的方式将特许权使用费做了宽泛的界定。因此，为了尽快适应数字经济条件下国际税收规则的完善，使得国内法和国际法之间可以进行有效的衔接，必须尽快对于我国税法中关于特许权使用费的内容进行修订和完善，主要可从两方面进行完善。

第一，现有的特许权使用费概念的界定。对于这一概念的确定，必须结合我国创新发展的实际需要和经济发展要求的需要，在原有概念基础之上进行补充和完善。我国现有的法律条款，如《商标法》《知识产权法》《专利法》等，其中都对于无形资产、知识产权、商标等内容进行了明确的界定，可借助该法律条款的内容将税法与商标法、知识产权法等进行结合。同时，对于特许权使用费概念的界定还可以借鉴前文 UN 范本中的定义描述将现有定义中的“有权使用工业、商业或科学经验情报而支付的费用”进行分类，详细说明“有权使用”所涵盖的范围，方便与国际法条款做更好地衔接。

第二，在数字经济背景之下，需要将跨境特许权使用费所得的类型进行更加具体的细分，尤其是需要细分现阶段借助于新技术之下的特许权使用费所得，合我国现有的税收环境的实际情况，根据所得判定的标准对于跨境特许权使用例如：5G、云计算等新型商业模式所得。对于新型商业模式的界定，可以结合我国现

有的税收环境的实际情况，根据所得判定的标准对于跨境特许权使用费所得类型进行新增或删减。针对软件服务这一新商业模式会涉及相关的版权问题，我国可以借鉴联合国对于 UN 范本将软件服务模式进行重新界定将版权认定所收取的费用纳入特许权使用费的范畴。在上述案例之中，随着 G 公司在印度境内业务的广泛性，难免会涉及相关软件服务，印度方税务机关更应该提前着手该项工作，避免发生更多的税收争议。

6.1.2 明确区分混合合同中各类经济事项

针对混合合同业务类型难以准确区分的难题，我国应采用实质重于形式的原则对业务类型进行区分，防止纳税人逃避税款。针对这一问题可借鉴 OECD 范本中对于混合合同的相关做法，具体做法主要包括以下两个方面：第一，若该合同存在主要的合同目的，对于企业提供的其他相关服务只是作为辅助经济事项或者无关紧要、经济金额较小的合同可使用统一的税率纳税即可；第二，若对于合同中同时存在的几个经济事项无法进行准确区分时，可以利用以下方式：（1）判断合同商业目的是满足交易企业其他需要或者自身需要。（2）是否可以单独购买，判断混合合同下的各项经济行为是否可以单独购买。（3）站在用户角度分析所提供服务的类型，判断混合合同中是否对于用户范围进行了限制，例如在特许权使用费交易中交易客户是否对用户和使用范围提出要求，对于企业所提供的经济类型难以进行准确区分时可利用特许权使用费限制条款作出更进一步的判定和区分，对于部分混合业务可通过税率的差别进行简单区分以减少税务部门工作量。

6.2 完善跨境特许权使用费税收管辖权划分规则

6.2.1 完善税法中关于常设机构规则的认定

数字经济下对于常设机构的认定提出了新的挑战，当前国际上对于这一问题的解决方案主要有以下两种：一是将现有的常设机构认定的标准保留不变，而在该基础之上将新的相关概念重新进行界定，可将该概念进行扩大或者缩小，最终目的使得新型商业模式之下的新概念可以适用原有的常设机构认定标准；二是将

原有的常设机构认定规则全盘否定，重新引入新的常设机构认定规则。这两种方案各有其利弊存在，方案一较为保守，方案二较为激进。

当前，现有的显著经济存在和虚拟常设机构都可以很好地将征税权在居民国和来源国之间进行分配，但是显著经济存在的方案过于激进，旨在将原有的常设机构认定规则完全抛弃，这一解决方案在国际上并未得到广泛的认同，我国即使采用该方法，但是很难与其他签订双边税收协定的国家达成一致的看法^[43]。而虚拟常设机构主要是根据现有以数字经济为背景之下的新型商业模式，将原有的常设机构认定标准进行延伸、丰富，考虑到这一相对保守方案也可以得到大多数其他双边税收协定签订国的认可，我国可以在现有数字经济背景下，将虚拟常设机构认定规则纳入我国税法中，在我国税法中明确其存在的方式、外延等规则。

6.2.2 建立新的联结度规则

针对数字经济背景下国际税收规则受到的巨大挑战，当前国际上对于常设机构的认定规则也主要集中在两个方案其中一个扩大常设机构的概念涵盖范围，这一类方案虽然可以解决电子商务中常设机构规则的认定问题，但是对于新型商业模式并不能进行完全覆盖，因此该种方案还是存在一定的局限性，我国可借鉴OECD经验建立新的税收联结度，即数字企业即使未在来源国税收管辖范围内建立营业场所、营业机构，但该辖区可以根据新的税收联结度规则行使征税权。

为保证我国数字经济健康发展，可引入显著经济存在作为新的税收联结点。我国可以借鉴“支柱一”提案，通过跨国企业销售额、用户参与及活跃程度等因素来判定是否在我国境内达到显著经济存在的判定标准，进而对于企业来源于我国境内的所得按照新的税收联结度征税。对于未与我国签订双边税收协定的国家可以借鉴以色列做法引入“显著经济测试”。但这一方案的行使现阶段还存在一定的问题，在当前国际形势之下，各国对于数字经济的规则还并未得出一致的结论，我国应该继续坚持税收中性原则，在保证我国税收权益得到实现的同时，应该尽可能降低我国数字化企业的跨境税收负担。

6.2.3 新增独立交易原则补充条款

数字经济下跨境企业间交易主要产生无形资产交易类型的判定问题，这就对

税务机关估值人员专业知识储备和素养提出更高要求。考虑到我国税务人员该方面经验不足且国际可借鉴经验较少，因此对无形资产价值评估准确度难以保证。因此，我国可以借鉴 OECD 提出的《难以估值的无形资产的税务管理指引》中的相关内容在我国现有的税收规则中加入独立交易原则补充条款，根据这一条款内容，对于价值难以进行准确估计的无形资产，可以跟踪关联交易事后的难以估量的无形资产带来的收入进行纳税调整，进而达到征税的目的。

6.3 加强跨境特许权使用费税收征管

6.3.1 优化数字经济征管方式

数字经济业务下因本身存在虚拟性、数据高流动性等特征，为了更快速地适应数字经济的发展，我国主要可从以下几个方面优化数字经济征管方式：第一，优化电子发票管理系统。我国可以构建全国统一的单子发票系统，制定明确的各环节领用、申报等相关措施，降低征税成本，加强各环节对于电子发票的监控。第二，加强大数据信息技术的应用。首先，税务机关在不同地区可建立数字企业相关的信息数据库，方便对于数字企业信息评估，防范数字经济为企业增强的税收风险，防止税款的流失。其次，税务机关可以建立数字经济下跨国企业税收案例库，将较为典型的跨境税收案例纳入其中，方便税务人员学习，为税务人员提供参考价值。最后，税务部门应加强区块链信息平台的构建。税务部门可利用区块链技术，对于企业开具发票的内容，如时间、金额、去向等进行具体的追踪，同时对于交易的真实性可进行自动识别，降低数字企业逃避纳税的风险，提升我国税收征管的信息化水平。

6.3.2 建立数字化信息共享机制

现阶段对于跨境特许权使用费征税问题的划分，针对国际层面的状况，OECD 范本和现有的少数国家之间互相签订的相关税收协定始终保持居住国优先原则，即居住国一国独占征税权。因此，针对国际目前这种状况，我国作为数字经济产品主要进口大国之一，必须保障最大程度去维护所得来源国的相关税收权益，即针对征税原则我国应该始终站在经济进口大国的角度，在数字经济大背

景之下继续坚持跨境特许权使用费所得的来源地享有优先征收税收的权利。

我国一直坚持倡导进行多边国际合作,即我国坚持数字经济之下跨境特许权使用费需在来源国和居民国进行税收分享,我国更应该充分发挥 OECD 国际平台的作用,建立数字化共享机制,积极主动开展国际税收政策对话,积极推进针对跨境特许权使用费税收分享原则在国际层面的认可与实施。继续坚持税收分享原则,实现各国间合作共赢、互惠互利的局面,更好地维护包括我国在内的各发展中国家的权益。

6.3.3 加强国际税收征管合作

健全国际税收征管合作机制,是促进数字经济背景下跨境特许权使用费发展的必然要求。我国应该不断加强国际税收征管合作,一方面,积极探索国际税收征管合作下的税收征管新模式,积极推动合作各方在新模式下加强国际涉税事项的沟通与交流,形成合作有效地解决国际税收争议的新合力,促进各国税收征管机制的完善。另一方面,逐步推进迈向多边合作的步伐,在充分保证各国间税收主权完整和税收权益不被侵犯的基础之上,深刻思考我国迈进多边合作步伐的可行性方式,针对我国合理诉求积极与相关部门进行及时有效的沟通交流,从而促进相关部门更加深入地进行国际税收征管的合作。我国可以借助“一带一路”,建立数字经济涉税争议解决机制,对于税收管辖权进行合理的划分,为全球数字经济下跨境税收工作树立典范,更好地将跨境特许权使用费所得进行划分,保证各所在国利益。

参考文献

- [1] Altenburger, Peter and Czajkowski, Joseph (2020) How to Tax the Digital Economy? *N-ovità fiscali*, 2020 (4). pp. 208-214.
- [2] Andreia Barbosa. Indirect Taxation on 3D Printing-A New Challenge for the European Union [J] . *EU Law Journal*, 17 December 2018.
- [3] Andrew Thomson, Louis D.C. Grandjouan, 2018, “Digital Economy Taxation: The OECD's Report and European Commission's Draft Directives”, *Journal of Taxation of Investments*, Summer Version, PP 23-34.
- [4] Anonymous. Gold Royalties announces unsolicited offer for Elemental Royalties[J]. *The Northern Miner*, 2022, 108(1).
- [5] Brauner Y , Pistone P . Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment[J]. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2018, 72(4a/Special Issue).
- [6] Bukht Rumana , Heeks Richard. Defining , Conceptualizing and Measuring the Digital Economy [J] . *SSRN Electronic Journal*, 2017.
- [7] Don Tapscott. Strategy in the New Economy [J] . *Strategy & Leadership*, 1997, 25 (6) .
- [8] Kofler G , Mayr G , Schlager C . Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures[J]. *European Taxation*, 2018, 58(4).
- [9] Kokott J. The “Genuine Link” Requirement for Source Taxation in Public International Law[J]. *W. Haslehner et al*, 2019
- [10] Li Dongdong. Optimal licensing strategy of green technology in a mixed oligopoly: Fixed fee versus royalty[J]. *Managerial and Decision Economics*, 2020, 42(4).
- [11] Lucas-Mas Cristian Oliver, Junquera-Varela Raul Felix. Tax Theory Applied to the Digital Economy[M]. *The World Bank*: 2021-03-02.
- [12] Ronald Saake. international tax issues and cloud computing[J]. *International Tax Review*, 23 January 2014.

- [13] Singh Ajit Kumar. Taxability of receipts from live transmission rights as royalty under the domestic law: A critique of the tax tribunal decision in the fox network group case[J]. Vision: Journal of Indian Taxation,2022,9(1).
- [14] 蔡昌,孟子茜,李梦娟.数字经济征税规则:基于 GoDaddy 特许权使用费跨境交易税案[J].财会月刊,2021(12):138-145.
- [15] 陈焯. 跨境特许权使用费重复征税问题研究[D].西南政法大学,2019.
- [16] 陈艺婧.虚拟常设机构原则在课税权判断中的应用——基于经济存在的数字化发展 [J]. 税务研究, 2021 (02): 89-93.
- [17] 陈宇,丁玉娟,吕钰瑾.数字经济新规则下跨境云计算服务税收问题初探[J].国际税收,2022(02):39-44.
- [18] 崔晓静,刘渊.OECD 支柱二方案:挑战与应对[J].国际税收,2021(09):51-64.
- [19] 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.
- [20] 高金平.特许权使用费条款适用的案例分析[J].国际税收,2020(08):76-79.
- [21] 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.
- [22] 洪佩佩. 数字经济背景下税收管辖权问题研究[D].安徽财经大学,2022.
- [23] 姜跃生,姜奕然.过程、要害及对策:对 OECD 统一方法支柱一方案的分析与透视(下) [J].国际税收,2021(02):35-47.
- [24] 靳东升,权锐.数字经济下特许权使用费跨境征税问题及解决思路[J].国际税收,2020(11):36-40.
- [25] 靳东升,权锐.数字经济下特许权使用费跨境征税问题及解决思路 [J]. 国际税收, 2020 (11): 36-40.
- [26] 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 (03): 91-98.
- [27] 林美辰.基于 OECD 双支柱框架的我国数字经济税收挑战与应对 [J]. 财政科学, 2021 (05): 66-75.
- [28] 刘伟,李俭.特许权使用费税收风险评估及管理分析 [J]. 国际税收,2020(03):78-81.

- [29]彭晓洁,颜希,李欣芸.数字经济下特许权使用费跨境所得征税问题研究[J].财政科学,2022(03):123-132.
- [30]权锐.数字经济下特许权使用费跨境所得税问题研究[D].中国社会科学院研究生院,2020.
- [31]王宝顺,邱柯,张秋璇.数字经济对国际税收征管的影响与对策——基于常设机构视角[J].税务研究,2019(02):86-91.
- [32]吴蕾,宗志娟.支付境外公司特许权使用费涉税分析[J].合作经济与科技,2021(06):186-187.
- [33]谢幸福.海关视角下的特许权使用费税法问题研究[D].天津大学,2019.
- [34]杨磊.跨国公司特许权使用费税务风险研究[J].财会通讯,2020(06):146-148+153.
- [35]杨群,任静.数字服务税改革的制度挑战及政策启示——基于数字经济的背景[J].生产力研究,2021(09):105-108
- [36]杨斯婷,陈文渊.印度云托管服务费征税案法理分析[J].税务研究,2022(01):101-105.
- [37]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.
- [38]于静婕.数字经济对我国特许权使用费所得征税权的影响研究[D].中南财经政法大学,2020.
- [39]张美红.数字经济对特许权使用费跨境征税权分配原则的挑战及回应[J].税务研究,2019(10):66-72.
- [40]张少峰,江河,李海,夏初阳.“走出去”企业利用税收协定情况分析和建议[J].国际税收,2020(10):64-68.
- [41]张馨月.双边税收协定下特许权使用费税收问题研究[D].延边大学,2021.
- [42]赵玲.中外双边税收协定中的特许权使用费认定及完善[J].国际商务研究,2019,40(05):63-73.
- [43]郑燕.非居民特许权使用费税收管理的问题和对策[J].国际税收,2017(12):42-45.
- [44]朱湫妍,关晓彤,高佳攀.跨境云计算的 BEPS 问题研究[J].全国流通经

济,2021(26):149-153.

后 记

行文至此，落笔为终。我的最后一段校园时光即将接近尾声，回顾我的求学之路，一路走来，有顺利、有挫折；有泪水、有欢笑；有家人的支持、恩师的指导、朋友的帮助。

感谢我的家人。感谢你们对我学业的支持以及二十多年无微不至的关心与照顾，在我挫折和迷茫之际，感谢你们选择做我最坚强的后盾。在此，一语难表万般情，希望我的家人们身体健康，开心快乐！

感谢我的导师包智勇老师。自入学以来，三年的研究生都是在导师的悉心教导下度过，对于学术问题研究时严谨细致的态度使我受益良多。本篇论文是在导师的指导下完成的，不论是论文的选题还是写作期间的修改都注入了导师的心血，感谢导师在忙碌的工作之余抽空为我们认真、耐心地修改，帮助我们理清论文的逻辑与思路，对论文整体写作提供大量意见。祝愿恩师工作顺利、平安喜乐！

感谢财税与公共管理学院每一位授课的老师，通过老师们上课期间对于专业知识的讲解，使我对税务专业有了更深的了解和更浓厚的兴趣。在此，我还要特别感谢毕业论文开题、盲审、答辩中遇到的各位老师，感谢你们对我论文提出的宝贵意见。

感谢我 113 的室友们及我的师门小伙伴，三年的学习生涯里，你们在工作、生活、学习各方面都给我很大的帮助。因为你们我的研究生生涯才欢声笑语，祝我们未来前程似锦！

感谢兰州财经大学，对于三年前收到研究生录取通知书的情景依然记忆犹新。我将时刻牢记兰财校训，带着母校给我的谆谆教诲和对生活的热爱踏进社会。很高兴在这里与 2020 级财税与公共管理学院税务专硕每一位小伙伴的相识，祝愿大家在未来一路顺利、闪闪发光！祝愿自己平安喜乐，万事胜意！

因本人研究能力及学术水平有限，论文内容难免出现漏洞和表达不妥之处，敬请各位老师和同学批评指正。