

技术进步与国际税收秩序的变迁

● 杨志勇

引言

当前国际税收秩序的确立主要是由经济合作与发展组织(OECD)范本和联合国(UN)范本确立的。前者强调发达国家的利益,后者则维护发展中国家的权益。它们都是在传统工业经济时代形成的,有着许多共同点,在处理国际税收事务中形成了许多惯例。知识经济时代的来临特别是国际电子商务的兴起对这些惯例提出了挑战,国际税收秩序也因此处于新的调整期。关于电子商务课税之对策的讨论已有许多,本文将另辟蹊径,从技术进步角度探讨国际税收秩序的变迁问题,并进而反思税收原则之国际范围的适用性问题。

技术进步对国际税收秩序的冲击

技术进步使得相当多的国际税收惯例不再有效,从而对现有

国际税收秩序造成了冲击。国际税收征管环境随着技术进步而改变,国际税收协调内容也相应发生改变。若维持原有秩序,税收遵从成本(tax compliance cost)将大为提高,有效的税收征管也将难以实现。现代税系主要包括商品税(流转税)和所得税系。对于商品税,国际税务中一般采用的是消费地课征的原则,但信息技术的发展导致该原则的实施碰到了许多困难,甚至使其失效。对于所得税,国际上经常援引常设机构原则,对相关纳税人进行约束,但新技术的发展也使得常设机构概念甚至成为一个多余的概念。

1、消费地课税惯例受到技术进步的冲击。技术进步促进了国际电子商务的发展,无论是在线(on line)交易,还是离线(off line)交易都对该课税惯例提出了挑战。

在消费地课税惯例下,国际贸易中,进口国(消费地)征

税,而出口国不征税。这一惯例较为有效地解决了国际商品税的重复课征问题,也使得国际税收协调较少涉及商品税问题,但随着国际电子商务的发展,情况发生了变化。电子商务活动,特别是其中的在线交易,不仅进口国很难课税,而且出口国也很难征收。在线交易的所有商品交易流程都在网上进行,在现实中几乎不留下任何痕迹,不要说是进口国要对之课税存在一定的难度,即使是出口国,要控制也存在相当的困难。消费地要对之征税就显得困难重重。即使是那些离线交易,由于购买地和销售地的分离,买卖双方并不直接见面,要维持消费地征税的原则,出口国一家企业销售商品可能面对的是众多进口国的分散的消费者,这样,要对所有的消费者的消费行为课征税收,显然存在很大难度。

那么,能否通过追寻付款轨迹,对交易行为进行监控呢?在

传统经济时代，这一通过银行实行源泉扣缴的做法还行之有效，但在信息时代，付款更可能通过电子货币，而出于保密和安全原因而加密的电子货币的流通轨迹的追寻也成为一大难题，因此，这种做法也有很大的缺陷。这样，仅仅实行消费地课税的原则，是难以实现税收的有效征管的。一是消费地税务当局很难监督消费者行为；二是消费地面对的是较为分散的消费者，而销售的销售商相对集中，若能课税，应该由销售地课税更为符合课税的效率要求。

总之，技术因素导致从征税效率考虑，可能使消费地课税要让位于销售地（生产地），这样相对于传统国际税收秩序所带来的税收损失问题应该如何解决，就成为新国际税收秩序必须解决的重要问题。

2. 技术进步冲击了常设机构认定原则。目前国际税收管辖权的行使与常设机构的认定有着密切的联系，但在国际电子商务活动中，常设机构的确定存在很大的难度。一件简单的电子商务可能涉及多地。卖方一地，服务器一地，买方一地或流动在另一地。传统的常设机构概念因之受到挑战。现有的常设机构概念要

求人与物的配合，但若依此，在电子商务活动中，有的只是通过某国的服务器，根本就没有设立机构，就很难确定。仅仅扩大常设机构概念的内涵不是能解决这一难题的，这是因为即使这样做，还会碰到以下问题：一是在一宗交易中可能出现多个常设机构，国际重复征税问题将会更加严重。二是若以服务器作为常设机构，则销售方很容易通过服务器的转移改变常设机构，逃避税收。转移到本国或低税国（地）购买方所在国很难征收。三是若以具有签订合同软件服务器作为常设机构，则可能出现销售方将这部分功能剥离买方所在地，使之缺乏课税依据。四是即使承认了是常设机构，但根据成本配比原则，相关国家也可能所获无几。

国际税收秩序确立过程中遇到的技术因素对税制的影响是根本性的，它不可能通过对当前秩序的修修补补就可以得到解决^①。当前国际上的典型处理办法包括美国和 OECD 的办法。美国先是主张三年内免税，在 2000 年甚至继续主张五年内暂免电子商务税收的做法。这已经遭受相当多的阻力，能否继续还是一个问题。从直观上看，它是通过免税的做法鼓励电子商务这一新兴经

济的发展，但从根本上看是对电子商务课税以及相关国际税收秩序难题的回避。OECD 虽然有直面电子商务课税问题，并试图解决相关问题，但从 1998 年渥太华部长级会议达成的共识看，它基本上遵循了现有国际税收秩序。由于上面提及的原因，这一做法注定了它不能有效地适应税收征管和国际税收秩序稳定化的要求。

国际税收新秩序的建立

技术进步给国际税收秩序带来的问题，实际上就是原先的国际税收制度与新技术的不适应问题。按照新制度经济学的观点，这就必须进行相应的制度创新。技术进步问题，实际上是给能作为征税主体的所有国家所带来的税收利益的分配问题。这又可以分为两个层次，第一个层次是政府是否能将国际电子商务相关赋税征收上来，在这个层次上，不管赋税由哪个国家征收；第二个层次牵涉的是如何对征收上来的赋税在相关国家进行分配的问题。税收利益的分配必然导致相关国家之间出现利益冲突，而这只有通过国际税收秩序的创新才有可能得到根本性的改观。

^①有些课税，可以通过修修补补得到解决，如商品与劳务的区分，劳务与特许权转让费的区分等等，通过适当的课税对象或税率的合并很容易就得到解决，它从根本上说不归属于国际税收秩序的调整问题。

从第一个层次上看,摆脱了物理界限的国际电子商务是信息即时传递的产物,相关国家的税务机构要对之进行识别、追踪、数量化和确认的难度都会明显增加,这就提出了相关国家通力合作——国际税收合作的问题。电子商务课税的难度决定了它需要远多于传统商务的信息,各国税务机构必须相互提供比传统商务下更多的税务信息,才能保证赋税的足额征收。这只是新国际税收秩序所包括的第一点内容。国际互联网的保密性和开放性表明,新秩序对信息交换的范围和深度都有更多的要求,它不只包括直接课税信息,而且可能涉及众多的纳税人相关信息。

电子商务交易的隐蔽性决定了这也是国际电子商务课税最难以解决的问题。笔者认为,可以从以下两个方面入手,进行制度创新,寻找电子商务的交易痕迹。一是银行保密制度改革。电子货币的安全性决定了必须对之进行加密,这增加了税务当局通过银行间款项的支付追踪的难度。但这同样可以通过修改相关的银行保密制度,对电子货币的流向进行跟踪。税务当局在适当的时候,只要依法,就可以行使这一最后的权力。二是加强纳税人的申报管理,这是传统税务稽

核的基本办法,但在新时期,若仅仅依靠原有的办法,显然是不行的。这是由财务信息提供的有限性决定的。因此,国际税收秩序必须对纳税人提供满足税务稽核要求的财务信息作出限定,采取多方印证的办法判断纳税人信息披露的准确性。为增强制度的有效性,这一制度的推行还需要辅之以重罚手段。三是通过电子凭证的作用。电子凭证是电子商务纠纷解决的重要凭证。相关的国际电子商务活动离开了它就无法进行。因此在交易过程中都要留下凭证。这是电子商务课税可以利用的有效信息。资本和商品流动涉及国家的广泛性决定了以上所提及的相关信息往往需要多个国家税务当局的合作,才有可能顺利取得。

第二个层次的问题,从目前来看,它主要包括商品税和所得税在不同国家之间的重新分配问题。当然,税收分配的对象也将随着税制的根本性变革而发生改变^①。已有的国际税收秩序并非不涉及该问题,只是将相关问题的处理简单化了。它主要在两个国际税收范本的框架内按照不同的税收管辖权进行相应的税收关系协调,在经济国际化趋势不太明显,传统商业交易方式仍占主体的前提下,问题还不太严重。

此时,国际税收利益的冲突着重表现在发达国家与发展中国家的纷争上,而且这是围绕税收管辖权进行的。这一秩序确定的主要是国际税收的优先管辖权问题。在技术进步引致的国际电子商务背景中,它已很难适应了。国际税收利益的冲突不仅仅表现在发展中国家和发达国家之间,而且更广泛地表现在所有进行国际电子商务活动的国家。税收优先管辖权的不适应还表现在国际电子商务中已经很难确定哪个国家在征税中具有优先权,因为不同环节的交易几乎是在同时间完成的。再加上旧的惯例的失效,国际税收新秩序还必须解决由此而遗留下的问题,例如前已提及的商品税的课征问题。经济全球化趋势的加速,国与国之间的交往无论从广度上,还是深度上,都有了很大的发展,适应复杂化世界要求的新国际税收秩序的确立注定存在重重困难。

新国际税收秩序的核心问题是要在不同国家具体国情的基础之上,找到另外一种税收利益分配办法。国际税收秩序再也不能只是国与国之间的税权划分问题。传统国际税收秩序通过划分税权,将税款的征收问题留给了相关的主权国家或地区,但新经济的特殊性注定了必须对这一制

^① 20世纪税收与19世纪税收的根本性差别可以为21世纪税制的大幅度变化提供部分方法论上的依据。

度进行根本性的创新，才有可能从根本上解决国际税收利益的划分问题。生产地、销售地、消费地、避税地因素的混合加剧了其中的复杂性，消费地优先征税的失效，并不见得生产地或销售地征税就显得合理，特别是当考虑到避税地因素的加入时，情况就可能变得极为复杂。这是因为，国与国之间税收利益的划分必须依照某一新标准进行，而这一标准可能是相关国家的经济运行状况，即以相关国家在国际电子商务活动收益的实现过程中发挥的作用之大小为标准进行分配。这样，只要能证明某一行为是整体交易的组成部分，就该享受该交易全球收益的一部分，相关国家就可以获得相应的税收利益。

以上的分析进一步表明了要在现有的征税框架——不同的国家征收各自的税的前提下，建立新的国际税收秩序困难重重。这就可能导致进一步的制度创新。

国际税收新秩序的进一步思考：建立统一的税收区

仅靠不断的磋商形成的国际税收合作只是一个较低层次的国际税收秩序。问题的根本解决恐怕有赖于国际税收一体化进程的加速，税权这一历来作为国家主权象征的实现形式可能相应发生变化。国际税收信息交换数量和

质量的增加其实就是国际税收一体化的最初。渐渐地，一国只能依靠自己的税务当局征税的理念可能让位于相关国家互为协助，代为征税，或统一征税，尔后依适当标准进行分配的做法。这就可能形成一个统一的税收区，但这样的税收区不是以牺牲相关国家税收主权为前提的，它只是税权实现形式的变化，即国际税收秩序变化的要求。它与最优货币区有相似之处，但也存在很大差别。具体地说，这至少包括以下两个方面的内容：第一，统一的税收区可能没有统一的财政政策执行机构，它只是为了税收征管的方便而建立起来的；而最优货币区有着统一的货币政策执行机构，如欧洲中央银行。第二，统一的税收区不像最优货币区，只局限于部分国家，而是在范围上具有广泛的适用性，它可以覆盖进行国际电子商务活动的所有国家。

统一税收区的建立是对已有的税收原则理论的国际运用。从税收原则理论的提出来看，它只是针对一国经济而言的，所要解决的是一国内部的课税问题。已有国际税收秩序对技术进步的不适应性主要在于它只是简单地运用这样的税收原则，由此所形成的国际税收关系也必然处于不断的调整当中。而从根本上说，税收原则所要解决的是一国人民面

对一国政府的税收关系问题，而非一国人民面对多国政府的问题，只有统一的税收区才能使税收原则理论在国际经济中的运用问题得以解决。①

参考文献：

1. 安德鲁·C. 李：“最后的新领域——对电子商务应怎样征税”，罗宁 杜毅辉 译，《税收译丛》1999年第5期，57—61页。
2. 李昌和：“电子商务对发达国家和发展中国家之间税收收入分配的冲击”，邢丽 译，《税收译丛》2000年第2期，38—46页。
3. 步·梅塞：“二十世纪税收及其未来(上)”，罗晓林 译，《税收译丛》2000年第2期，3—18页。
4. 宋玉华、黄海英：“世贸组织为网络贸易免税的背景、效应与前景”《国际贸易问题》2000年第二期33—37页。
5. 许正荣 张晔：“论网络贸易中的国际税收问题及对策”，《涉外税务》，2000年第2期，25—28页。
6. 王如君：“美国要征网络的税”，《环球时报》2000年4月14日，16版。
7. 朱炎生：“跨国电子商务活动对常设机构概念的挑战”，《涉外税务》，2000年第2期，29—33页。

作者单位：厦门大学财政金融系