

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

□ 王劲杨

内容提要：当前，跨境数字化服务和无形资产交易的增值税征管面临着巨大挑战。美国通过跨州数字化征管合作机制，简化统一了各州的销售税规则，并运用通信技术，采用一站式的网络登记制度，提供了便捷的税务自动化软件，解决了数字经济给跨境消费带来的税收征管难题。这证明运用信息科技解决信息科技带来的税收征管问题是有效可行的。本文通过对美国跨州销售税数字化征管手段的分析和研究，探讨了数字经济背景下我国构建跨境交易的增值税数字化征管手段的可行性方案。

关键词：销售税 跨境 增值税 税收征管 数字经济

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2019.03.014

数字经济给各国的经济带来了巨大发展，也为人们的生活提供了便利。但同时，跨境数字化服务和无形资产交易使得税务机关无法对其进行有效监管，消费者更是缺乏主动向本国税务机关申报相关税款的积极性。这导致大量的税收利益流失。面对数字经济带来的消费环节税收征管难题，在电子商务产业最为发达的美国，某些州政府达成了“简化销售税和使用税协议”(Streamlined Sales and Use Tax Agreement, SSUTA)，要求协议各成员州通过立法简化各自的销售税制，并运用信息技术和税收征管软件建立相应的数字化征管机制(以下简称“SSUTA 机制”)。尽管 SSUTA 机制是销售税的征管手段，但销售税与增值税同属消费环节税种，且两者税基一致，均为销售额。因此，SSUTA 机制对构建我国的跨境增值税数字化征管手段具有参考价值。

一、SSUTA 机制出台的背景

(一) 数字经济背景下跨州销售税征管的困境

美国是实行分权型税制的国家，其联邦、州、

地方三级政府均拥有属于本级的税收主权。^①尽管税种繁多，但对于大多数的州政府而言，销售税和使用税是最主要的税收来源之一。根据美国统计部门 2018 年 3 月发布的数据，2017 年，美国州和地方政府税收总收入的 47.6% 来源于销售税。^②销售税是一种基于商品或服务的零售价计算的消费类税种，一般在交易发生时由零售商代为收缴；使用税则是销售税的补充税种，当一州居民在外州购买商品并带回居住州使用时，居住州将该商品的消费在本州发生，并以本州销售税税率对居民征收外州商品的使用税，且允许居民用在外州已缴纳的税款进行抵扣，这是为了避免居民寻求更低的价格而去低销售税税率或零销售税税率的州购买商品。^③这就意味着如果零售商不预先收缴税款，且在消费者隐瞒消费行为的时候，出于成本考虑，各州政府难以向单一的居民消费者直接征收税款，况且消费者本身也并没有自行申报的积极性，很多消费者甚至都不知道自己有缴纳税款的义务。

电子商务的蓬勃发展更增加了美国各级地方政府对于数字化服务和无形资产销售税的课征难

① 安徽省国家税务局课题组. 美国州际税收的分配与协调[J]. 涉外税务, 2009(6).

② U.S. Census Bureau. 2017 State Government Tax Tables [EB/OL].(2018-03-29)[2018-12-17]. <https://www.census.gov/data/tables/2017/econ/stc/2017-annual.html>.

③ Pareesa Ashabi. The Struggle Over Internet Sales and Use Tax: Why the Marketplace Fairness Act Could Be the Hero for Wall Street, Main Street, and the Fifty States[J]. University of San Francisco Law Review,2015(49).

度。早在1967年和1992年,美国最高法院就以两个经典判决确定了“物理存在”规则(Physical Presence),要求各州政府不得对远程或虚拟零售商行使征税权,除非零售商在各州州内具有“物理存在”。各大电子商务巨头便以企业在消费者所在的州内没有设立厂房、办公室或派遣人员等“物理存在”为由,拒绝为各州政府收缴销售税。尽管美国联邦最高法院在近期的判决中推翻了“物理存在”的要求,^①但仅靠征税权分配规则的改变,依然无法实质性地解决数字化服务和无形资产的税收征管难题。这也导致美国每年将近120亿美元的税收收入流失,^②同时也为实体零售商带来了不公平的税收待遇。

(二) SSUTA 机制的创设和现状

各州政府相信运用现代通讯科技可以使他们更好地与零售商合作,^③为了解决上述跨州销售税征管的困境,2000年,由44个州和华盛顿特区的政府代表与商业团体共同发起了“简化销售税和使用税计划”(Streamline Sales and Use Tax Project),意图发展、设计、测试并完善简化的销售税和使用税制度,减轻政府和企业双方面的税务压力。简化销售税和使用税计划本身虽因电子商务而起,但并不完全针对电子商务企业,而是希望能够为包括传统实体零售商在内的所有零售商服务。简化销售税和使用税计划的最终产物就是于2005年10月生效的SSUTA,其中包含四个主要的目标,即建立州政府层级的监管机制、统一商品目录、简化税率和统一征税权分配规则,并围绕着这些目标构建数字化的税收征管体系。^④

截至2018年12月,已经有24个州按照SSUTA的要求修改了自己的法律,并且成为了SSUTA的成员州。这些州的总人口约为9300万,约占美国总人口的33%。其他州尽管已经与SSUTA机制管理部门进行了接洽,但因其州内的法律仍未达到SSUTA的要求,^⑤因而仍未加入。此外,截至2018年12月,已经有4653个^⑥正在经营的零售商主动在SSUTA机制下为成员州政府代为收缴销售税和使用税。

(三) 美国联邦层面的认同

有学者指出,SSUTA机制设立的最终目的在于推动联邦层面的立法,^⑦而美国国会也多次适时地推出相关法案并分别进行了讨论,分别是商业街公平法案(Main Street Fairness Act)、市场平等法案(Marketplace Equity Act)和市场公平法案(Marketplace Fairness Act)。^⑧尽管这三部法案有一定程度上的偏差,但均以SSUTA机制为基础,尤其是对于消费归属规则的确定,赋予各州强制外州或网上销售商代为征收销售税的义务。^⑨虽然这些法案在美国国会中受到两党的支持,前途却十分不明朗。有学者指出,其中最重要的原因是各州的销售税税制尚未达到SSUTA的要求。^⑩此外,美国联邦最高法院在近期的判决中不仅推翻了“物理存在”的要求,并且在其判决中特别介绍了SSUTA机制,体现出司法部门对该机制某种意义上的认同。

尽管尚未得到美国联邦层面的立法,但通过分析SSUTA机制中的基本运行制度,不难看出运用信息技术实现跨境税收征管合作,从而解决信

① 前述判决的简介与新判决内容详见: South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. (2018). [EB/OL]. (2018-06-21) [2018-12-17]. https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf.

② Adam Thimmesch. Taxing Honesty[J]. West Virginia Law Review, 2015(118).

③ John Swain, Walter Hellerstein. The Political Economy of the Streamlined Sales and Use Tax Agreement [J]. National Taxation Journal, 2005(53).

④ Steven Maguire. State Taxation of Internet Transactions [EB/OL]. (2013-05-17) [2018-12-17]. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R41853.pdf>.

⑤ Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc. .How many states have passed legislation conforming to the SSUTA?[EB/OL]. [2018-12-17]. <https://www.streamlinedsalestax.org/Shared-Pages/faqs/faqs---about-streamlined>.

⑥ Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc. .Streamlined Sales Tax Registration System (SSTRS) [EB/OL]. [2018-12-17]. <https://www.streamlinedsalestax.org/for-businesses/registration>.

⑦ Blaise Sonnier, Sharon S. Lassar. State Taxation of Remote and Internet Sales: Congressional Options on the Table [J]. Journal of State Taxation, 2012(31).

⑧ Congress.gov.S.976 - Marketplace Fairness Act of 2017[EB/OL].(2017-04-27) [2018-12-17].

<https://www.congress.gov/bills/115/congress/senate/bills/976?q=%7B%22search%22%3A%5B%22marketplace+fairness+act%22%5D%7D&r=2>.

⑨ South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. (2018). [EB/OL]. (2018-06-21) [2018-12-17].

https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf.

⑩ Juliana Frenkel. Something's Gotta Give: Origin-Based E-Commerce Sales Tax [J]. Brooklyn Journal of Corporate, Financial & Commercial Law, 2017(12).

息通信技术带来的税收挑战，正是 SSUTA 机制的价值所在。

二、SSUTA 机制的具体运行架构

SSUTA 机制并不是单一的某项措施，而是由多项具体的措施相互依托构成的数字化征管架构体系。

（一）税制简化与数据库构建

对零售商而言，税率的数量越少越有利于降低他们的遵从成本。因此，在讨论如何简化税率时，曾有商业协会建议各州对于所有类型的交易都采用单一税率，这样上千个税率就会降低至不到 50 个。但同时，政府方面的代表提出，考虑到销售税是许多地方政府的主要财政收入来源，地方政府仍然应当对地方销售税税率拥有一定的决定权。^① 在权衡各方的利益之后，SSUTA 机制首先采用了折中的方法，即州政府和地方各级政府对于所有类型的交易（除了几种特定交易，如能源与某些交通工具）都只能适用单一的税率。^② 其次，统一商品目录^③和定义。要求每个州都必须有一个针对何种商品或服务的交易需要征收销售税和使用税的统一目录，除非联邦法律有禁止性规定，地方各级政府的目录必须与其所在州政府的目录相同。^④ 这就意味着，如果一个交易发生时州政府有权征收税款，那么其地方各级政府也有权对相同的交易进行课税。尽管更有效率的做法是 SSUTA 提供一个适用于所有成员的统一商品目录，但这在很大程度上还是会伤害到地方各级政府对各自税收政策的把握。^⑤ 成员州只是在一定程度上让渡主权，但还是不能过于限制地方政府的财政收入。SSUTA 机制还要求各成员采用统一的对商品或服务的定义，各州和各地方政府不得在其税法内规定与 SSUTA 不同的定义，

或是擅自将某些商品或服务排除在 SSUTA 统一定义之外。^⑥ 但也有学者提出，这些定义是无法自我解释的，随着新型商品或服务的出现，纳税人也会通过寻找定义中的细微差别，从而滥用这些定义。^⑦ 最后，以上述的具体税收法律和政策构建一个共享数据库，同时各州只能通过州政府层级的税务部门进行监管，并在数据库中更新其税收法律或政策的变化。这意味着，无论是州政府还是地方各级政府的销售税和使用税的征管，都由州政府的税务部门进行，而地方各级政府则无需单独对零售商或消费者进行额外的征管工作。^⑧ 这不仅在很大程度上减轻了纳税人的遵从负担，也降低了政府部门的征管成本。

（二）统一征税权分配规则

SSUTA 机制要求各州采用统一的消费行为归属规则 (sourcing rules)，即销售税征税权分配规则，这也是销售税规则如何最终在税收征管软件的运用上发挥效用，进行税款计算、收缴工作的重要前提。值得注意的是，尽管 SSUTA 机制主要采用的是目的地原则，但仍允许某些州在一定情况下选择适用原产地课税原则。

对于目的地原则的具体适用，SSUTA 机制考虑到了不同的应税消费行为归属情况：对于商品或服务的销售，如果买方是在卖方的营业场所接收的，那么则应归属于该营业场所所在地；如果买方不通过上述的方式接收，那么消费行为应当归属于买方实际接收地，包括寄送给买方的物流地址；如果上述两种方式不适用，那么消费行为应当归属于卖方留存档案中可查到的买方地址，且这些地址的留存必须基于诚实信用原则；如果上述三种方式均不适用，则应当归属于卖方在交易过程中获得的买方地址，包括支付信息提供的地址，且这些地址的留存必须基于诚实信用原则；如果上述规则均不适

① Dale Sevin. Capture Tax Revenue on Internet Sales: Abandoning the Streamlined Agreement for Origin Sourcing[J]. Arizona Law Review ,2014(56).

② 参见 SSUTA, Section 308.

③ 尽管 SSUTA 原文中是 tax bases，但通过联系上下文，本文认为这并不是指传统意义上的流转税税基，而是指作为税收客体的具体交易商品或服务，例如软件、食物、衣服等，但为了与原文相对应，本文使用“商品目录”或“目录”作为代称。

④ 参见 SSUTA, Section 302(A).

⑤ John Swain. State Sales and Use Tax Jurisdiction: An Economic Nexus Standard for the Twenty-First Century [J]. Georgia Law Review , 2003(38).

⑥ 参见 SSUTA, Section 327.

⑦ Brian Galle. Designing Interstate Institutions: The Example of the Streamlined Sales and Use Tax Agreement [J]. U.C. Davis Law Review ,2007(40).

⑧ 参见 SSUTA, Section 301.

用,则消费行为应当归属于有形商品运输的来源地、数字化商品或软件最早可以传输的地方或是服务的提供地。^①

总体而言,这些归属规则遵从的是目的地原则,即将消费归属于商品或服务的接收地,包括推定的接收地,比如买方的所在地等。但条款仍然以原产地课税原则作为其兜底条款,在目的地原则无法适用时,仍能找到一个可以征税的管辖权。SSUTA机制正是以这样统一的征税权分配规则作为构建具体的数字化征管手段的前提。

(三) 一站式网络登记制

这是SSUTA机制运用互联网技术解决数字经济时代跨境税收征管问题的重要措施之一。SSUTA机制设立了一站式的登记系统(Streamlined Sales Tax Registration System),零售商只要在该系统上进行商业登记,就会得到一个在所有成员州都通用的销售税账号,同时,该行为也将被视为在所有成员州都进行了登记,零售商不必再向其他州进行单独的登记行为,而零售商也只需在系统中更新其信息从而不必向各州单独提交信息。如果有新的州加入,则零售商也将会被视为自动在该新成员州登记。同时,这也意味着登记人从登记之日开始就同意且必须承担缴纳税款的义务。^②在登记完成之后,零售商可以获得成员州一切关于销售税和使用税的信息。例如,税率、商品目录等必要的税收征管信息,而这些信息都由成员州提供,成员州则必须时常更新其税收信息数据库,并将更新的数据及时地通报给登记在册的零售商,否则零售商不承担按原数据缴纳税款带来的一切后果。^③

为了吸引更多零售商的加入,除了上述一步到位的登记程序之外,SSUTA机制还提供了额外的优惠政策。如果零售商在某成员州加入SSUTA机制之后的12个月内进行了登记,那么该州不得对

该零售商登记前未收缴的税款进行检查。^④同时,对于每一个州,零售商在纳税年度中只需进行一次申报,提交一份电子申报表即可,而不必针对州内不同的税收征管部门提交不同的申报表。此外,零售商还可以选择SSUTA机制认证的税务自动化软件(Certified Automated System, CAS)或税务代理人(Certified Service Provider, CSP)进行税务登记、申报和缴纳税款工作,而且这些服务都将由成员州支付费用。^⑤

(四) 税务自动化软件和税务代理人

在SSUTA的定义部分,所有登记在册的零售商被分为了四类:第一类是选择了SSUTA机制认证的税务代理人作为其代理人代为履行相关义务的零售商。这意味着义务和后果将由税务代理人代为承担,包括计算、收缴和申报均由税务代理人完成。第二类是零售商要继续承担缴纳税款的义务,但其可以选择接受SSUTA机制认证的税务自动化软件来进行其他部分义务,如计算和收缴。第三类则是指那些大型的零售商,他们至少在五个州存在销售活动,且年销售额超过5000万美元。他们往往拥有自己的自动化销售税计算系统,而且与各州政府存在税收义务履行协议。第四类则是不属于上述任何一类的零售商。^⑥

这样的分类看似复杂,但最有利于零售商的无疑是第一种运用税务代理人的做法。从成本来看,税务代理人拥有自己的税务自动化软件,和其他类别的零售商一样可以自动计算和缴纳税款,同时,税务代理人会自动生成纳税申报表提交给有关部门,因此也就不必对各州的销售税情况作具体的了解,而且税务代理人的服务费用由州政府承担,这就节约了很大的遵从成本。从风险上看,由于税务代理人承担了零售商一切与纳税有关的义务,包括向有关部门提供税务资料以及接受税务检查等义

① 参见SSUTA, Section 310(A).

② Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc. .What does it mean to register through the SSTRS? [EB/OL]. [2018-12-17]. <https://www.streamlinedsalestax.org/for-businesses/registration/registration-general-faqs>.

③ 参见SSUTA, Section 305.

④ 参见SSUTA, Section 402.

⑤ Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc. .What are the benefits of registering under the Agreement? [EB/OL]. [2018-12-17]. <https://www.streamlinedsalestax.org/for-businesses/registration/registration-general-faqs>.

⑥ 参见SSUTA, Section 204-207.

务,^①哪怕是税款计算错误,零售商也不会面临税务机关检查的风险。而对税务机关而言,检查税务代理人也相对比检查单独的零售商更加高效,毕竟税务代理人是专业的税务代理人,而且还保存每一笔交易的记录和凭证,更方便税务机关调阅。此外,税务代理人的佣金也会在其向政府收缴过程中按照其与SSUTA机制监管委员会合同中所约定的公式自动计算支付给税务代理人。

此外,要通过计算机技术实现上述目标,SSUTA机制还对税务自动化软件作出了更为关键的要求。税务代理人必须负责将其税务自动化软件安装至零售商的会计系统中,其中最重要的就是必须在其税务自动化软件中内置商品归类程序(Product Mapping Process),该程序必须能够根据上述SSUTA机制下各州提供的税务信息数据库和应税消费行为归属规则,自动识别某一项交易的商品或服务是否应当课税、交易应归属于何地的管辖权范围内以及应适用多少税率等一系列相关问题。当前,共有7家税务代理人得到了SSUTA机制的认证,同时也允许其他税务代理服务商提出申请,前提是满足前述的各项要求。^②

三、SSUTA机制与欧盟增值税跨境征管机制的对比

同样运用数字化征管手段解决数字经济带来的税收问题的还有欧盟。2015年,欧盟正式启用迷你一站式服务(The Mini One Stop Shop,以下简称“MOSS机制”)。在MOSS机制下,跨境零售商可以选择一个成员国进行增值税登记,并就其在欧盟境内的所有业务使用一个由上述成员国分配的增值税识别号。此外,纳税人也只需向其登记的成员国按季度提交一份增值税申报表,成员国会根据零售商的消费者所在国向各成员国转交各自的纳税申

报表以及税款。MOSS机制与SSUTA机制在一定程度上具有相似性:它们所建立的前提都为征税权分配规则的统一,即采用目的地原则;它们都简化了纳税人的遵从负担,如纳税人只需一次性登记,且不需要向各管辖权区域分别提交纳税申报表;两者都提供管辖权区域范围内的税务信息数据库。

然而,从实现征管的具体手段上看,SSUTA机制无疑比MOSS机制数字化程度更高。首先,SSUTA机制在一定条件下可以选择免费的税收服务提供商,能够将税收服务软件安装在自己的服务或销售平台上,自动计算、留存、生成并提交纳税申报表,相对于MOSS机制更降低了非税务专业的纳税人的遵从成本和风险。其次,SSUTA机制在满足一定条件下,还允许税务代理人直接代替纳税人接受税务机关检查,这免去了许多企业的税务风险,也一定程度上提高了税收征管的效率。因此,与MOSS机制相比,SSUTA机制更符合以数字化手段解决数字经济带来的税收挑战的要求。

四、对我国构建跨境增值税数字化征管手段的启示

(一) 立法确立并细化目的地原则的适用标准

如前文所述,SSUTA机制能够顺利运行的前提在于各成员州统一了销售税征税权分配规则,即目的地原则。而在跨境增值税征收领域,适用目的地原则也是国际社会的明显趋势。2015年,经济合作与发展组织(OECD)在其发布的应对税基侵蚀和利润转移(BEPS)现象的行动计划中,第一项行动计划就提出相应的征税规则解决方案,如目的地原则^③(或称消费地课税原则^④)等。同时,OECD于2017年发布的《国际增值税/货物和劳务税指南》中也确认了目的地原则对于解决跨境数字化服务和无形资产增值税征管问题的重要

① 仅限于“自愿零售商”(volunteer sellers,即在某一州不需要进行税务登记的零售商),但实际上大部分在成员州内没有固定营业基地也没有资产、人员的网络销售平台都可以构成协议中的“自愿零售商”。参见 Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc.:CSP Operating Contract (2018~2020) Article B.1, Article D.2[EB/OL].[2018-12-17]. <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=alias-40>.

② Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc.:Certified Service Providers[EB/OL].[2018-12-17]. https://www.streamlinedsalestax.org/docs/default-source/contracts/csp-contracts/2018-20-csp-contract.pdf?sfvrsn=75d2af04_8.

③ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Action 1: 2015 Final Report [EB/OL].(2015-10-09) [2018-12-17]. <http://www.chinatax.gov.cn/download/2015g20/1.pdf>.

④ 陈 琍. 跨境服务贸易增值税制度的国际借鉴及启示[J]. 税务研究, 2016(7).

性。^① 此外,部分发达国家与国际组织^②也在积极推进目的地原则在跨境增值税征管领域的适用。

尽管我国目前的增值税规则较营业税时期更能体现目的地原则,但基于税收法定原则,仍应以立法形式明确对进口商品或服务采取目的地原则作为增值税征税依据。同时,对于具体的交易活动,尤其是数字化服务和无形资产交易,应更细化目的地原则的适用标准,解决应税销售行为视为在我国境内的何处发生的问题。例如,以消费者在购买商品或服务时所填写的住址、互联网协议地址(IP地址)、户籍地址或其支付信息所提供的地址等作为其认定的标准。增值税作为中央与地方的共享收入,这样具体的标准也能够使税务自动化软件记录并计算可归属于某一地方政府的增值税收入,为中央向地方返还税收时提供参考依据。

(二) 设计自主的增值税跨境数字化征管系统

SSUTA 机制与 MOSS 机制的成功运行表明,数字化的跨境征管手段是有效可行的,这也必然是未来国际社会解决数字经济税收征管问题的重要手段之一。以我国的信息科技水平,设计出一个集税务登记、纳税申报、税款缴纳和检查于一体的增值税跨境数字化征管系统并非难事。系统的整体架构可采用如下方式:

1. 该系统应由国家税务总局设立并负责运营维护,其首要功能即为非居民企业提供一站式的增值税税务登记系统,并由国家税务总局负责整体的税务登记审核。值得注意的是,出于方便支付和扩大受众的考虑,非居民企业尤其是境外的网络游戏平台与软件下载平台,有时不得不依托我国境内的支付服务商(例如“支付宝”“中国银联”等)进行消费结算。因此,国家税务总局也可以与这些国内的支付服务商合作开发跨境增值税征管系统,使得境外零售商在支付服务商平台上注册时便可自动登录到线上的税务登记系统,或在其注册的环节增加税务登记的步骤,作为其完成支付服务商平台注册的必要条件。

2. 在系统中提供税务自动化软件,并使其能够安装于对方在线销售或支付系统中。此外,为提高非居民企业的税收遵从度,该软件应具备高度自动化税收征管功能。例如,根据目的地原则识别销售地或服务发生地、识别交易商品或服务所适用的增值税税率、计算并从交易款项中扣缴相应的税款、^③留存交易涉税信息、为非居民企业按季度生成纳税申报单并自动提交等。于 SSUTA 机制而言,尽管 SSUTA 机制赋予零售商相当多的税务自动化软件和税务代理人选项,但仍需以通过认证作为其使用前提,这增加了一定的征管成本。同时,若非居民企业使用市场上的软件和税务代理人,则又将产生新的跨境服务消费,这会使问题更加复杂。因此,我国的数字化征管系统不宜采用认证市场上的软件或税务代理人的做法,可由政府主导设计或外包设计自主的税务自动化软件,并提供给所有登记在册的纳税人免费使用,这不仅可以省略复杂的认证程序,更有利于税务机关直接获取交易中的涉税信息。更进一步地,由于可以及时掌握信息,对于使用我国设计的税务自动化软件的非居民企业可以在一定程度上不进行税务检查,但如果非居民企业采用自己的税务自动化软件,则可以要求企业按时补齐我国税务机关所需要的一切其他增值税相关材料。

3. 系统还应提供我国增值税法律法规和政策的中英文数据库,并向已经登记的非居民企业免费开放,使其能够及时地了解到在我国从事跨境销售活动所需的相关税收信息,以提高其纳税遵从度。与美国零散的销售税体系不同,我国的增值税体系较为统一。因此,在增值税相关信息数据库的构建上相较 SSUTA 机制会更加简便。

(三) 运用数字化税收征管平台促进税收情报共享

SSUTA 机制表明,多边协同合作能够更好地解决数字经济带来的税收难题,这同时也是 BEPS 行动计划的宗旨之一。其中,税收情报的共享显得尤为重要。税务自动化软件可以帮助税务机关获得

① OECD. International VAT/GST Guidelines [EB/OL].[2018-12-17].

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en#page40.

② 例如,英国、新西兰、澳大利亚、日本以及欧盟。详见:马晓鸣.部分国家跨境服务增值税政策研究[J].国际税收,2018(5).

③ 可以参照进口货物,在计算增值税时不扣除进项税额。

大量的交易信息,在这些交易信息中,税务机关不仅可以了解到增值税的缴纳情况,更重要的是可以获取企业的境外业务经营状况,这对所得税等其他与经营活动相关的税收的征管工作也能够产生积极作用。尤其是在当前我国鼓励企业“走出去”和“一带一路”倡议的政策背景之下,我国企业的境外业务或交易相关信息将是评估我国政策实施情况的重要指标,也是维护我国税收利益的重要情报。因此,我国可以主导构建一个区域性或多边性的增值税数字化税收征管平台,鼓励“一带一路”沿线国家共同参与。同时,在该平台上提供我国的税务自动化软件系统给参与的各国税务机关和企业使用,以从中收集到的国内外企业交易信息为基础构建一个涉税信息数据库,并在国际税收情报交换的框架内与各国税务机关共享。

此外,尽管我国目前尚未对没有在我国境内设立常设机构的非居民企业所从事的跨境数字经济交易课征所得税,但通过上述系统的信息收集,可以增强税务机关对这些非居民企业在我国从事经营活动情况的了解程度。若未来国际社会基于BEPS行动计划的建议,对变更传统常设机构原则取得共识,以“显著经济存在”或其他原则为基础,对没有在一国境内设立常设机构的非居民数字经济企业在其境内取得的利润课征所得税,那么我国也可以根据收集到的交易信息对所得税进行征管,而届时上述系统也可以拓展相应的所得税征管功能。

综上所述,由信息科技发展衍生的跨境税收征管问题,最终也应该寻求信息科技的方法去解决。^①通过重塑课税规则,辅以一站式网络登记和第三方税务自动化软件和税务代理人,SSUTA机制的有

效运行已经证明这种方式对消费环节的税收征管是可行的。作为消费大国,同时也作为信息科技大国,为解决跨境消费带来的增值税征管难题,我国可以借鉴SSUTA机制建设符合我国税收利益的数字化税收征管手段,并以此为基础促成更高效的多边税收征管合作,实现税收情报的智能化共享,进一步解决数字经济带来的税收征管难题。

参考文献:

- [1] Rifat Azam. Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income [J]. Virginia Tax Review, 2012(31).
- [2] Pareesa Ashabi. The Struggle Over Internet Sales and Use Tax: Why the Marketplace Fairness Act Could Be the Hero for Wall Street, Main Street, and the Fifty States[J]. University of San Francisco Law Review, 2015(49).
- [3] Blaise Sonnier, Sharon S. Lassar. State Taxation of Remote and Internet Sales: Congressional Options on the Table [J]. Journal of State Taxation, 2012(31).
- [4] John Swain, Walter Hellerstein. The Political Economy of the Streamlined Sales and Use Tax Agreement [J]. National Taxation Journal, 2005(53).
- [5] Juliana Frenkel. Something's Gotta Give: Origin-Based E-Commerce Sales Tax [J]. Brooklyn Journal of Corporate, Financial & Commercial Law, 2017(12).
- [6] Dale Sevin. Capture Tax Revenue on Internet Sales: Abandoning the Streamlined Agreement for Origin Sourcing[J]. Arizona Law Review, 2014(56).
- [7] John Swain. State Sales and Use Tax Jurisdiction: An Economic Nexus Standard for the Twenty-First Century [J]. Georgia Law Review, 2003(38).
- [8] Brian Galle. Designing Interstate Institutions: The Example of the Streamlined Sales and Use Tax Agreement [J]. U.C. Davis Law Review, 2007(40).
- [9] 陈 琍. 跨境服务贸易增值税制度的国际借鉴及启示[J]. 税务研究, 2016(7).
- [10] 马晓鸣. 部分国家跨境服务增值税政策研究[J]. 国际税收, 2018(5).
- [11] 廖益新. 数字经济环境下营业利润课税权的分配[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 2017(4).

作者单位: 厦门大学法学院
(责任编辑: 郝东杰)

^① 廖益新. 数字经济环境下营业利润课税权的分配[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 2017(4).