

全球数字经济税收的探索和发展以及我国的应对

朱惠涵 谭旻 陈畅 张鹏飞¹

(上海市人民政府发展研究中心 200003)

【摘要】: 数字经济对我国税收体系的挑战和冲击已有所显现,同时国际层面的数字经济税收变革也直接关乎我国的战略利益。我国应持续强化对数字经济税收问题的研究,深度参与 OECD 等国际组织主导的数字经济国际税收规则制定工作,在数字经济全球治理舞台上贡献“中国方案”,推动形成合理公平的国际税则新制度,展现我国作为数字经济大国主动作为的积极态度和担当精神,以提升我国在国际税收规则制定中的话语权。

【关键词】: 数字经济 数字服务税 税收规则

【中图分类号】: F810.423 **【文献标识码】:** A **【文章编号】:** 1005-1309(2021)05-0049-010

一、数字服务税在全球兴起和出台的背景

由于数字经济的虚拟性,对目前正在运行的、基于传统经济模式构建的全球税收体系产生了巨大的冲击和挑战,不同国家从数字经济中获利差异明显。对此,一些区域掀起了对数字企业征收数字服务税的浪潮,法国等国先后出台了数字服务税法,经合组织(OECD)、欧盟、20国集团(G20)等也纷纷将数字服务税纳入政策议题。

(一)数字经济占据全球经济的核心地位

在全球经济缓慢曲折的复苏进程中,以云计算、大数据、物联网、人工智能为代表的新一代信息技术创新发展及广泛渗透,在持续催生新兴产业的同时,不断激发传统产业的发展活力,数字经济呈现出持续快速增长态势,对全球经济增长的拉动作用愈加凸显。中国信息通信研究院发布的《全球数字经济新图景(2019年)》显示,截至2018年末,全球47个国家数字经济总规模超过30.2万亿美元,占全球GDP比重高达40.3%。其中,英国、美国、德国的数字经济已成为其国民经济的重要组成部分,占GDP的比重分别为61.2%、60.2%和60.0%,韩国、日本、爱尔兰和法国的数字经济规模占GDP比重超过40%,我国则超过30%。同时,各国数字经济增速高于同期GDP增速。其中,韩国、土耳其提升幅度最大,数字经济增速分别高出GDP增速7.5个和7.2个百分点。

(二)数字经济改变传统价值创造模式

数字经济的发展使得数据和用户成为价值创造的新来源。数字经济促进了以消费者为中心的商业模式变革,使得消费者角色被重塑,数字产品和服务的购买方不再是单纯的消费者。用户通过提供数据为某些类型的数字业务创造价值,消费者实质上

¹**作者简介:** 朱惠涵、谭旻、陈畅,上海市人民政府发展研究中心研究人员。
张鹏飞,上海市人民政府发展研究中心博士后工作站研究人员。

成为数据信息的生产者，用户群的积极参与被视为数字企业的核心价值驱动因素，从而产生了全新的“产消者”角色。随着用户与企业之间、用户与用户之间呈现日益高度的交互性，用户逐步与企业共同参与到价值创造过程之中。数字经济改变了价值创造的逻辑，由传统价值创造(生产—销售)转向现代价值创造逻辑(需求—服务)，更加体现的是网络化、协同化的商务模式和价值创造活动。

(三)数字经济对现行国际税收规则带来挑战

数字经济改变了传统的价值创造模式，使得传统国际税收框架不再适用，具体表现为数字经济冲击了现有营业利润征税框架的两个基本规则：对非居民企业征税管辖权的联结度规则(基于常设机构如固定营业地点或独立代理人等)和基于独立交易原则的利润分配规则。现行国际征税最大的特点是依据企业开展经济活动的位置来进行，而数字经济使得利润征税的地点和价值创造的地点无法保持一致。

一是联结度规则受到挑战。非居民企业在来源地国家设有常设机构是适用联结度规则的前提，但在数字经济条件下，企业摆脱了对实体存在的依赖性，经济实体逐渐虚拟化，许多跨国企业只需利用互联网等数字技术就可以提供商品和服务。数字经济的虚拟性使国际税收管辖权的常设机构认定规则部分失灵，因为按照传统标准，很多不被认为是常设机构的某些职能或存在，在数字经济中却是核心功能，如电子商务行业中的物流和仓储、云服务中的信息处理系统等。这进而导致与数字经济企业有密切联系的收入来源国由于无法认定该企业存在常设机构而无法对其征税。

二是利润分配规则受到挑战。数字企业基于数字技术提供产品和服务、高度依赖无形资产等特征，使得企业更容易跨国重组价值链，将更多的收入和利润向低税收国家和地区转移，从而对税收权力的分配形成挑战。例如，谷歌、苹果、脸书等数字巨头均采用“爱尔兰—荷兰三明治架构”，通过转移知识产权等方式将收入和利润转到设立在爱尔兰的运营公司，并最终转移到“避税天堂”，从而达到避税的目的。

二、全球数字服务税征收的最新进展

(一)OECD 等国际组织推进制定系统性的税收规则调整方案

1. OECD 提出“双支柱”方案推动国际税收体系重塑

一直以来，OECD 是税收征管全球治理的主要政策讨论平台。2013 年，OECD 启动《基础侵蚀和利润转移(BEPS)》研究，建立了数字经济特别工作组，超过 45 个国家参与，包括 OECD 和 G20 所有成员，发布《税基侵蚀与利润转移行动计划》的第一项行动计划“应对数字经济的税收挑战”。2015 年，OECD 发布《应对数字经济的税收挑战》，建立了 BEPS 包容性框架。迄今为止，OECD 已出台一系列关于数字经济征税的文件，包括 2018 年 3 月的《中期报告》、2019 年 1 月的政策简报、5 月的《工作计划》、10 月的“统一方法”提案以及 11 月的“支柱二”咨询文件、2020 年 1 月的“双支柱”方案声明、10 月的蓝图报告等。2019 年 1 月，OECD 首次提出了“修订利润分配及联结度规则”和“全球反税基侵蚀解决方案”双支柱框架体系。

OECD 指出解决数字税收问题的关键是以独立交易原则确定关联度规则，依据企业在各个地区的功能、风险、资产及价值贡献来划分征税权，在此基础上提出“双支柱”解决方案。“支柱一”主要针对征税权划分和联结度问题，提出 3 个解决方案：(1)在利润分配原则中体现用户价值，主要是因为社交媒体平台、搜索引擎、第三方电商平台等业务模式中，用户的活跃度对业务成功是有贡献的，因此需要修订联结度规则，使用户所在管辖区有权通过一定的分配方法对额外利润进行征税。(2)市场所在管辖区有权对营销型无形资产利润征税，主要是因为营销型无形资产与市场所在管辖区之间存在一种内在功能性的联系，可以通过基于正常交易的转让定价原则或修订剩余利润分配的方法来实现。(3)对“显著经济存在”征税，如果非居民企业通过数字技术与市场管辖区进行有目的的持续经济活动，应运用分数分配方式分配利润，或基于收入代扣代缴所得税等方法。“支柱

二”主要针对跨国公司利润转移问题，提出两个解决方案：(1)所得纳入规则，对于境外分支机构或受控实体所获得的收入，若在其设立地或税收居民所在地的实际税率低于最低税率，将以最低税率进行征税，以减少跨国公司将收入分配给低税率实体的动机。(2)税收转换规则。对于可归属于免税外国分支机构的利润或来自免税外国不动产的利润，若这些利润在国外适用的有效税率偏低，则转换规则将允许居住地辖区在税收协定中将免税法改为抵免法，以促进所得纳入规则的实施。

2. 联合国推进税收协定范本修订

2020年8月6日，联合国税收委员会发布了关于联合国税收协定范本第12B条(自动化数字服务收入)的讨论稿，以调整国家间的数字经济征税权分配问题。随后，根据各方反馈意见，联合国对第12B条进行修订，并于2020年10月发布修订草案。

根据第12B条款，对产生于缔约国一方并支付给缔约国另一方居民的自动化数字服务所得，允许来源国通过预提税的形式对自动化数字服务所得进行征税。其中，自动化数字服务是指在电子网络上提供的、需要服务提供者最少人工参与的服务，包括在线广告服务、出售或转让用户数据、在线搜索引擎、在线中介平台服务、社交媒体服务、数字内容服务、在线游戏、云计算服务以及标准化在线教学服务等。

12B条款允许缔约国对自动化数字服务的总收入进行征税，这种安排是考虑到许多发展中国家行政能力有限，因此通过一种简单、可靠且有效的方法对非居民提供的服务所得征税可行性更高。但纳税人有权选择按照年度净利润纳税，可以要求来源国对其合格利润征税，其中合格利润是按照纳税人自动化数字服务利润率与在来源国获取的自动化数字服务年收入总额计算所得金额的30%。税率由缔约国双方协商确定，为防止过度征税或双重征税，联合国建议采用3%或4%的税率。此外，第12B条款不设置任何门槛作为对自动化数字服务所得征税的条件，如常设机构、固定基地或在缔约国一方最短停留时间等。

(二) 欧盟探索推进区域层面的税收规则调整

2018年3月，欧盟委员会发布《关于制定对显著数字存在征收企业所得税的相关规则的欧洲理事会指令的建议》和《关于建立对提供特定数字服务所获收入征收数字服务税的共同规则的欧洲理事会指令的建议》，提出对欧盟的数字活动进行公平征税数字税提案。

其主要包括两项举措。第一项是长期解决方案，采用企业所得税法使企业通过数字渠道与用户进行交易所获得的利润能够被征税，并修改税收协定以明确新的常设机构规则(比如“显著经济存在”，Significant Digital Presence)和利润分配规则(明确用户参与等要素)，旨在以数字税为契机推动全球公司税改革，对符合下列标准之一的数字收入征收3%的数字税：(1)年度收入超过700万欧元；(2)在一个纳税年度内，在一个成员国拥有超过10万名用户；(3)在一个纳税年度内，公司与企业用户之间签订超过3000项数字服务商业合同。第二项是临时解决方案，对全球年收入总额为7.5亿欧元、欧盟收入为5000万欧元的互联网公司征收3%的数字税，这涵盖了目前在欧盟逃税的主要数字活动，包括在线广告收入、数字中介活动收入、用户数据销售收入。该方案旨在确保长期税改实施前，成员国能够从相关企业的数字活动中获得收入，它还有助于避免某些成员国单方面的数字征税损害欧盟数字单一市场。此外，欧盟委员会为更好地在成员国之间分配跨国集团利润，还提出了确保数字利润来源地及纳税地之间联系的倡议。

(三) 多国制定出台单边数字服务税政策或类似税种

1. 以法国、英国、意大利等欧洲国家为代表，基于特定数字服务收入设立新税种

法国。2019年，法国颁布了全球第一部数字服务税法。目前，数字服务税适用范围包括“通过电子方式提供的数字界面，使用户可以与其他用户联系并互动，包括在这些用户之间直接提供商品或服务”和“广告商或其代理商通过购买数字界面上的

广告空间,来向法国用户显示推送广告”,具体涉及的业务模式或范围包括社交网络、搜索引擎、中介机构(如在线销售平台)、数字服务、文件共享、在线零售商和在线内容。征税门槛全球收入至少为 7.5 亿欧元,且法国本地收入至少为 2500 万欧元,征税比例按照总收入的 3%进行征收。

英国。2020 年 1 月,英国开始起征数字服务税,数字服务活动是指提供社交媒体平台、互联网搜索引擎和在线市场,受到影响领域包括社交媒体平台如社交网站、微博平台、视频/图像共享平台、在线约会网站以及用于共享用户评论的平台,而流媒体、广播或发布媒体(如电影或音乐)等业务不属于数字服务范畴。征税门槛主要是在全球范围内产生超过 5 亿英镑、在英国国内收入 2500 万英镑的企业,而从英国用户那里获得的首笔 2500 万英镑收入则无须缴税。此外,英国还有数字服务税的豁免项目,如营业利润率非常低的企业可以选择“安全港”算法来替代数字服务税。目前的征税比例为 2%。

意大利。2020 年 1 月,意大利开始征收数字服务税,针对用户参与价值创造程度较高的数字服务征税,包括在数字接口上放置针对该接口用户的广告(数字广告)、向用户提供便于联系互动和提供商品或服务的多面数字接口(中介服务)、传输收集的用户数据和通过使用数字接口产生的数据(数据传输)。征税门槛是在相关财政年度的全球收入超过 7.5 亿欧元、意大利境内获得的应税收入总额(上述数字服务的收入)超过 550 万欧元的企业。意大利数字服务税有豁免项目,如企业将数字服务提供给关联方(根据《意大利民法典》第 2359 条,被视为母公司、子公司或姐妹公司的企业),则不对该数字服务征税。目前的征税比例为 3%,如有取得国际共识的数字经济税收规则出台,意大利的数字服务税将被自动废除。

西班牙。2020 年 10 月,西班牙议会批准了数字服务税法案。西班牙数字服务税的征税范围是对西班牙提供某些数字服务的总收入,包括针对用户的在线广告服务、在线中介服务和数据传输服务等。征税门槛是全球收入超过 7.5 亿欧元、在西班牙获得的数字服务收入超过 300 万欧元的企业。目前的征税比例为 3%。

奥地利。2020 年 1 月,奥地利开始征收数字服务税,其方式是在原广告税中引入在线广告,属于所得税。征税范围是在线广告收入,受影响领域包括社交网络、搜索引擎、中介机构(在线销售平台)、数字服务、文件共享、在线内容、在线零售商。奥地利广播公司无须缴纳广告税。征税门槛是全球收入超过 7.5 亿欧元、提供在线广告服务的奥地利境内收入超过 2500 万欧元的在线广告提供商。目前的征税比例为 5%。

印度。2016 年 6 月,印度实行均衡税,对非居民提供线上广告服务的总收入进行征税,税率为 6%。印度成为第一个对数字经济收入实行均衡税的国家。2020 年 4 月,印度扩大了均衡税的覆盖范围,适用征款的电子贸易供应或服务包括:(1)网上销售电子商务运营商的货物。(2)网上提供电子商务运营商的服务。(3)电子商务运营商在网上销售商品或者提供商品(即为他人提供销售商品或提供服务的平台)。(4)上述的任何组合。2020 年 10 月,印度要求电子商务平台运营商对其通过数字或电子设施或平台销售的商品或提供的服务总额预扣 1%的税款。如果国际社会达成共识,印度将废除均衡税。

2. 以新加坡、澳大利亚等国家为代表,向数字企业征收商品与服务税或增值税

新加坡。2020 年 1 月,新加坡规定海外数字服务提供商在其境内销售“数字服务”的行为须缴纳商品与服务税。其中,“数字服务”是指通过互联网或电子网络提供的服务,如提供可下载的数字内容、基于订阅的数字媒体、软件项目、电子数据管理等。每年全球营业额超过 100 万新加坡元且其中包括对新加坡用户销售数字服务达 10 万元以上者,需要在新加坡注册并缴纳商品与服务税。

韩国。2015 年 7 月,韩国修订《增值税法》,要求外国服务提供者对向韩国用户提供电子服务(如游戏、音频、视频文件、电子文件或软件等)时登记并收取增值税。

澳大利亚。2017 年 7 月,澳大利亚商品与服务税的适用范围将扩大到进口的数字产品和其他服务的跨境供应,包括流媒体

或下载电影、音乐、应用程序、游戏、电子书等数字产品，以及建筑或法律服务等服务。

此外，日本、新西兰、塞尔维亚等国家对非居民企业(跨国公司)向当地提供的进口数字服务征收相关增值税。

3. 数字服务税基本特点总结

一是在征税对象上，主要集中于数字经济相关活动，在线广告、用户数据销售、数字中介等发展较好的数字经济活动均被纳入缴税范围。征税标准绕开现行的“常设机构”标准，对在境内无实体常设机构但获得一定规模收入的跨国企业征税。

二是在课税主体上，仅对具备一定规模和社会影响力的大型数字企业征税，不对中小型企业、初创型企业额外征税，以确保数字经济创新创业有序发展。

三是在征税方案上，大多数欧盟国家的数字服务税方案是基于欧盟此前的提案来制定，对征收对象设置了一定的全球收入与国内收入门槛，且在数字服务的具体范围、相关税率等做出相关规定。

四是在未来与国际税制的衔接上，大部分国家提出，若未来 OECD 达成了全球数字服务税协议，则以 OECD 相关规则为准。

(四) 美国采取措施反对单边数字服务税政策

美国是数字经济第一大国，且美国数字经济的全球化布局成效显著，数字企业的大部分收入来自美国以外。为维护本国利益，美国坚定地反对以法国数字服务税为代表的单边数字税政策。2019 年 7 月，美国贸易代表办公室发布公告称，法国数字服务税“不公平”地针对美国数字公司，并据此对法国数字服务税发起了“301 调查”。调查结果认为，法国数字服务税构成了对美国公司的歧视，法国数字服务税的追溯征收、对总收入而非所得课税、对与在法国存在无关的收入课税、仅针对少量公司课税等条款违背了国际税收规则，会给美国公司带来沉重的税收负担。2020 年 6 月，美国又对欧盟、英国、奥地利、捷克、意大利、西班牙、土耳其、巴西、印度和印度尼西亚已执行或正在考虑的数字服务税发起“301 调查”。对于 OECD 主导的国际税收规则调整方案，美国则致力于推动达成对其有利的方案。2019 年 12 月，美国提议将 OECD “双支柱”方案中的“支柱一”设定为“安全港”，跨国公司可在“支柱一”和传统国际税收规则之间自由选择，以避免美国数字化企业承担过多的税负和税收遵从成本。2020 年 6 月 17 日，美国以“世界各国政府目前正集中应对新冠肺炎疫情和安全重启本国经济”为由，宣布暂停参与 OECD 框架下的数字税谈判。

三、全球数字服务税探索面临的主要问题

(一) 以 OECD 为代表的国际组织推动国际税收调整方案达成共识面临诸多困难

以 OECD “双支柱”方案、联合国第 12B 条款为代表，统筹考虑数字经济对税收制度的广泛挑战，制定系统性的税收规则调整方案，意图缓解数字经济带来的国家间税收管辖权划分及税基侵蚀等挑战。若能形成最终方案并达成多边协议，“双支柱”方案及联合国的第 12B 条款均能够在相当程度上促进数字经济税收收入在不同国家间公平合理分配、保护各国税基免受侵蚀、维护数字经济与传统产业税负公平。但是，多边规则的达成需要多个国家达成一致意见，如“双支柱”方案的推行需要参与包容性框架的 137 个成员国达成共识，推进过程中必须协调各方利益，因此进度较为缓慢且面临诸多困难。

具体来看，“双支柱”方案在具体操作上也面临较大困难。例如，在“支柱一”中，对“显著经济存在”进行征税时确定利润所使用的分摊参数，很难获得所有国家认可。在“支柱二”中，所得纳入规则中的最低税率门槛也很难在各国中达成共识。另外，相关的计算也非常复杂，按照现有框架，需要企业根据新的财务报表计算不同市场、不同业务线的待分配利润，以及亏

损情况下仍需作出同样的分摊，难度较高。

(二) 欧盟内部对数字税提案存在分歧，难以达成区域性的税收规则协定

在欧盟成员国中，经济体量相对较大的传统欧洲强国普遍对数字服务税持支持意见，经济体量和面积较小的国家以反对意见为主。英国、法国、西班牙、奥地利等国是数字服务税的坚定支持者，而爱尔兰、瑞典、丹麦、芬兰等国明确表示反对征收数字服务税。反对国认为欧盟的改革应与 OECD 全球数字税改革相结合，不应在国际税法协议达成前草率行动。在 2018 年欧洲财长会议上，瑞典、丹麦等国认为，对于税收较少的国家而言，数字服务税会损害传统行业、阻碍创新，对本国大型互联网企业产生不利影响，并可能招致美国方面的报复；爱尔兰、芬兰、捷克等国认为，仅在欧盟内征税将会破坏欧盟与其他国家的税收协议，使欧盟与国际惯例不同步，可能违反国际公约和破坏跨大西洋关系。除上述原因外，经济体量较小的欧盟成员国不愿意开征数字税还包括两方面原因：一是数字经济发展相对缓慢，征收数字服务税的收益可能小于修改国家税收制度的成本；二是爱尔兰、卢森堡等国家一直通过低税率吸引跨国科技巨头入驻，并因其巨额业务和销售利润而受益，征收数字服务税可能会对其财政收入与产业发展造成损害。欧盟成员国中数字服务税支持国、反对国、中立和观望国三者的比例为 1:1:2，反对征收数字税的国家仅占少数。但是由于财税政策关乎国家主权，欧盟税改需要得到所有成员国一致同意方可推行，所以欧盟数字税进程仍然比较缓慢。

此外，对于如何定义企业营收中的“数字服务”内容，欧盟各个成员国也无法达成一致。

(三) 多国单边征收数字服务税也将带来诸多问题

1. 单边征税行为不利于形成统一的国际税收新秩序

现行的国际税收规则旨在通过协调不同国家的税收利益分配关系，以尽可能消除因一国国内税收政策的溢出效应而导致国际税收冲突，从而维护公平的国际税收环境，保障全球经济的平衡和可持续发展。伴随着数字经济的快速发展，部分国家出于自身利益的考量，在当前全球缺乏共识性改革良方的前提下，率先开征数字服务税，打破了现有的国际税收规则。这种单边行动可能会加剧国家间的税收竞争，引致更多国家模仿性出台单边征税措施，为国际税收体系的重塑增添不稳定因素，增加国际税收规则的协调和统一难度。

2. 征收数字服务税可能会恶化当前贸易局势

部分国家单方面开征数字服务税，可能会引起其他国家的报复性动作，如美法之间因为法国征收数字服务税而爆发的关税战。2019 年以来，美法就数字服务税问题反复拉锯、引发的矛盾不断升级。法国的数字服务税法案是全球首部落地实施的数字服务税法，尽管一再声明设计目标不存在国家的针对性，只为寻求“恢复税收公平”，但还是损害了美国优势企业的利益，特别是对美国互联网巨头存在歧视性之嫌，从而诱发美法数字服务税之争。美国以数字服务税违反国际税赋政策的主流原则、美国科技企业遭遇不公平对待为由，自 2019 年 7 月起对法国展开长达 4 个月的 301 调查，并扬言以加征最高幅度关税作为报复措施。如今越来越多的国家单边开征数字服务税，对此，美国贸易代表已宣布对 9 个国家和欧盟的数字服务税政策进行 301 调查，这可能会加剧本已紧张的贸易局势。

3. 征收数字服务税将增加数字企业成本

目前，各国的数字服务税政策或提案标准均有所不同，新的数字服务税规则需要技术投入。这将导致数字企业的合规成本增加。目前，各国的数字服务税政策根据数字企业在用户所在国取得的收入、拥有用户的数量以及签订的商业合同数量等要素来判定是否达到征税门槛、确定征税对象等。上述要素的判定需要追踪用户的 IP 地址，这项工作将产生较大的合规费用。亚马

逊表示，计算所欠税款需要重新编程其系统并跟踪用户数据，以确定该国产生的数字收入，花费达到数百万美元。

四、未来数字经济税收发展方向及对我国的启示

（一）未来数字经济税收发展方向探究

1. 未来将形成数字经济下的国际税收新秩序

面对许多国家单边开征数字服务税的计划，以 OECD、G20 为代表的国际对话平台在构建全球统一的包容性数字经济税收框架上取得了一些实质性进展，有望形成全球一致的联合声明。

自 2013 年 G20 圣彼得堡峰会委托 OECD 启动国际税收改革项目——税基侵蚀和利润转移项目 (BEPS) 以来，以 2015 年《应对数字经济的税收挑战》、2018 年《数字化带来的税收挑战——中期报告》、2019 年《应对经济数字化的税收挑战》以及 2020 年《OECD/G20 关于实现包容性数字税框架的“双支柱”路径的声明》4 个文件为标志，国际社会正朝着在围绕数字服务税问题达成一致协定的宏大愿景持续努力。OECD 方案将引发国际税收规则产生 3 个层次的协调：一是修订所得税领域的国际税收规则；二是引发各国国内税法与国际税收规则的良性互动；三是形成多边法律工具，促进多边税收协调。自 1920 年代首次出现国际税收合作以来，其基本特点一直是采用双边税收协议模式。目前在 BEPS 行动计划包容性框架下，有 130 多个国家和地区共同探寻多边解决之道，这有利于避免国家之间无益的税收竞争。多边合作下各国达成共识困难重重，总体来看，当前虽尚未形成数字服务税的全球政策框架，但仍取得了一定进展，数字服务税全球治理仍然存在坚实基础和共识空间。可以预见，未来将会形成数字经济下的国际税收新秩序。

2. 发展中国家将成为数字经济税收秩序谈判中的重要主体

当前，发达国家总体实力与霸主地位减退，新兴经济体、发展中国家力量上升，后者对世界经济增长的贡献率达到 80%，世界秩序变革进程已经开始。世界格局正在转向“世界多极”和“多方共治体系”，力量对比变化呼唤着现有国际税收秩序的调整。

第二次世界大战之后，以美国为代表的发达国家成为国际税收治理的主导者，在人员任命、规则制定、研究议题、投票权等方面控制着国际税收治理的话语权，发展中国家只能接受既有国际税收秩序。显然，西方主导下的国际税收治理体系更多地维护发达经济体利益。但在大变革的今天，随着西方经济实力的相对下降与霸权主义走向终结，随着中国特色社会主义的成功，以中国为代表的发展中国家在世界政治舞台上的地位不断提升，这一力量对比变化有利于发展中国家争取国际税收治理话语权，新现实要求国际税收秩序要协调发达国家和发展中国家税收利益，推动不同税收现代化道路的并存和合作。

在数字经济发展过程中，发展中国家表现亮眼，潜力巨大。随着发展中国家数字经济的不断增长，世界数字经济发展格局将发生变化，发展中国家会扮演越来越重要的角色，积极地参与国际税收规则的调整，成为数字服务税谈判中的重要主体。

3. 短期内或有更多国家采取单边征税措施

当前，国际上尚未形成数字经济税收征管问题的共识，部分国家单边开征数字服务税以应对数字经济带来的税收挑战。从税收征管角度来看，单边开征数字服务税是相关国家填补数字经济时代税基侵蚀和利润转移漏洞的重要手段。征收数字服务税是对现行税收体系漏洞的重要补救，尤其是引导互联网巨头照章纳税、实现税收公平、填补税基侵蚀的重要手段。从产业竞争角度来看，开征数字服务税是相关国家应对贸易摩擦和培育本国数字产业、提升本国数字经济竞争力的手段。此外，开征数字服务税还是相关国家抢占国际税收话语权、保障公平竞争和维护公众福利、进一步拓宽财政资金来源缓解财政压力的重要手段。

因此，在国际税收新秩序形成前，可能会有更多国家模仿性出台单边征税措施。

(二)对我国的启示

1. 建立健全与数字经济更加匹配的税收制度

近年来，我国数字经济蓬勃发展，保持较快增长势头。中国信息通信研究院发布的《中国数字经济发展白皮书(2020)》显示，2005—2019年，我国数字经济增加值规模逐年增加，由2.6万亿元增加到35.8万亿元；数字经济占GDP比重由14.2%提升至36.2%，数字经济成为国民经济发展新动能。根据中国信息通信研究发布的《全球数字经济新图景(2019年)》，2018年美国数字经济规模达到12.34万亿美元，排在全球第1位；中国以4.73万亿美元的规模成为第二大数字经济体；德国、日本、英国、法国的规模列第3~6位。

税收征管模式应与所处时代经济技术发展特点相契合，我国应探索符合数字经济发展要求的税收征管模式。其必要性体现在以下3个方面：

一是促进数字产业与非数字产业公平竞争。在数字经济时代，消费者和数字平台在价值创造中扮演重要角色，目前超大型数字平台企业的实际税负率明显低于传统产业，主要是由于这些数字平台可以通过无形资产转让定价等组合形式，将所得利润转移到税收洼地，据统计，其实际有效税率只有8.5%。如果不对数字企业征税，将会形成不公平的市场竞争环境，扭曲市场资源配置功能。

二是促进数据所创造价值的公平分配。数据是大型数据平台从每个用户那里所收集到的，单个数据的所有权是产生数据的单个用户。单个数据没有实用价值，海量数据通过大数据分析后才具有市场价值，但是清洗过的数据所有权不明晰，大型数字平台是否拥有这些数据的所有权，目前尚无定论。大型数据平台利用这些数据进行价值创造，获取了超额市场利润，理应承担一定比例的税负，通过国家二次分配返还给消费者。

三是增加国家税源基础。一方面，我国数字经济规模巨大，传统经济规模缩小，存在企业通过异地申报逃避税收的情况，如果沿用传统征税模式，国家税基将会被逐渐侵蚀。另一方面，跨国互联网企业利用我国巨大的数字消费市场获取规模可观的利润。目前在算力和算法方面，美国等发达国家的跨国公司具有相对优势，利用我国庞大消费市场进行盈利活动，如不对该数字企业征税，会造成国家税源流失。随着我国数字经济的快速发展，未来流失的规模将会越来越大，因此应当考虑对数字经济企业依法征税。

2. 加强国际合作，提高我国在国际税收规则制定中的话语权

我国作为OECD关键伙伴国，以成员、伙伴方或参与方的身份参与了OECD多个重要机构和项目，在税收领域签署了《多边税收征管互助公约》《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)的多边公约》等多项多边法律文件。在《BEPS多边公约》特别工作组中，我国当选为第一副主席国，积极参与组织《公约》研究制定工作，成为首批签署《公约》的67个国家和地区之一。同时，作为G20成员和发展中国家代表，我国在涉及数字经济税收规则的制定过程中发挥了重要作用，先后提出了“修改数字经济税收规则”“利润在经济活动发生地和价值创造地征税”等1000多项立场声明和意见建议，成功将我国观点和理念渗透到BEPS行动计划成果之中，并持续参与后续方案调整过程。但我国在国际税收规则制定中的话语权仍亟待提升，尤其在多边谈判面临重重阻碍、单边征税行动趋于扩张的当下，我国更应体现大国担当，努力促进多边谈判的持续推进，推动达成多边协议，营造更有利于数字经济健康发展的国际环境。

随着“走出去”战略和“一带一路”倡议的实施，以腾讯、百度、阿里巴巴为代表的互联网企业不断进军海外市场。因此，

我国的数字企业应针对在国际共识未达成前，欧盟以及其他国家已经采取的和未来可能采取的单边临时性税收措施做好预案。如果全球更多国家制定并实施数字服务税，可能会影响我国互联网企业的创新积极性和“走出去”的进程。对此，我国政府应加强与欧盟以及其他国家财税部门的沟通和协调，积极寻求数字经济税收方面的协商合作，避免相关国家针对中国数字企业发动不公平竞争调查或强制征税，为我国数字企业争取更为公平的竞争环境和更为宽松的发展环境。

五、关于我国应对数字经济税收挑战的具体思考

（一）在国内层面，探索形成与数字经济更加适配的税收制度

1. 推动形成数字服务税征收方案顶层设计

为了规范我国数字经济发展，增加国家税源，基于联结规则和利润分配规则两大核心问题，借鉴主要国家的具体做法，未来我国数字服务税征收架构如下：

一是完善数字经济非居民企业“常设机构”的认定标准，研究构建基于营业收入、用户规模等指标的新联结度规则。对在中国境内未设立机构或场所的非居民企业按照新联结度规则确定征税权，从而实现对外数字经济企业依法征税，促进境内外企业税负公平。尝试建立适用于数字经济居民企业的新的税收联结度规则，探索按照新联结度规则对跨地区经营的数字经济企业进行征税。具体可借鉴国际经验，增加对虚拟常设机构和显著经济存在的判定。例如，法国出台的《数字经济的征收行动方案》规定，只要非居民企业利用互联网、数字技术和电子手段在来源国内进行持续性经营活动（包括为网络数据收集提供服务的公司）并获得利润，就认为其在来源国设有虚拟常设机构，应对其征收数字服务税；或者根据 OECD 对显著经济存在的界定，只要非居民企业通过数字技术等自动化手段与管辖区进行持续有目的的互动关系，就认为该企业在该税收管辖区具有显著经济存在，应作为征收主体。

二是探索改革跨地区征税权划分原则，明确按照目的地征税原则进行征税，赋予消费者所在地、价值创造地政府相应的征税权。研究制定增值税等流转税按照目的地原则课税的相关机制，并顺应数字经济时代产业链扁平化的趋势推动流转税的简并优化，探索逐步将增值税、消费税等改为只在货物和服务零售环节征收的销售税，以更好地落实目的地课税原则，促进地方间税收分配更加公平合理。研究创新企业所得税征税权分配机制，推动落实“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”的征税原则。

三是基于各地数字经济发展程度，梯次推进数字服务税征收工作。我国数字经济目前处于快速发展期，但是各地差异明显，据此建议：首先对各地数字经济评估，然后在数字经济不发达区域的自贸试验区内先行先试，主要是征收门槛、征收比率、征收范围、利润分割模式等，依据不同国家经验，在不同自贸试验区进行压力测试，并将所征收数字服务税返还企业，对企业由此产生新工作量进行适当财政补贴，待经验成熟后，逐步向城市推广，最后依据国际数字税发展趋势，择机在全国复制推广。

2. 增强税收征管的信息技术支撑

一是建立健全税务登记制度，促进数字经济纳税义务人的确定和监管。加快明确数字经济领域经营者税务登记细则，推动数字经济经营者依法进行税务登记，助力税务机关对数字经济领域纳税义务人进行及时全面的监管。明确境外数字产品和服务提供商进行税务登记的相关规定，推动在境内提供数字产品和服务的境外企业有效执行税务登记，从而实现对境外数字经济纳税主体更加精准高效地锁定和监管。

二是提升税务部门数字化建设水平，增强税务机关对数字经济的税收征管能力。税务部门应加快研发能够自动计算应纳税额并识别消费者所在地的自动化税务软件，引导数字经济企业广泛应用自动化税务软件进行纳税申报等工作，减轻企业纳税遵

从负担。基于大数据、区块链等技术打造更加高效的税务管理平台，持续深化新一代信息技术在纳税信息搜集、传输、分析等方面的应用，推动不同层级、不同地区税务部门进一步打破数据壁垒，加强相关数据的互联互通，提升数字经济税收征管能力与效率。

三是加强第三方涉税信息共享建设。通过信息化平台的建设和引入跨部门的数据交换，能够有效追踪数字经济环境下的资金流和数据流信息，同时在系统中明确操作规程和安全防护，防止信息被滥用和泄露。对各种匿名交易主体，建立基于自然人或者探索唯一的“网络身份证”制度，强化主体识别；在纳税评估中同步金融机构的资金流数据和支付平台的交易数据、物流平台的运输数据等，提高数据间的协同性和实时跟踪的效能。

四是强化数字平台在税收征管中的作用。加快出台《网络交易监督管理办法》，引导数字平台经营者认真履行对平台内经营者进行信息收集、核验、登记等义务，鼓励数字平台定期向税务部门提供平台内经营者的涉税信息。支持数字平台监督平台内经营者税务登记情况，并向平台内经营者提供纳税义务提醒、税务培训等相关服务，充分发挥平台自身优势，构建多方共治的税收治理格局，促进数字经济税收征管的高效实施。

(二)在国际层面，积极参与国际税收规则制定，提高话语权，推动形成合理公平的国际税则新制度

一是积极参与国际税收规则调整，提高我国在数字经济税收规则制定方面的话语权。我国应持续强化对数字经济税收挑战问题的研究，深度参与 OECD 等国际组织主导的数字经济国际税收规则制定工作，在数字经济全球治理舞台上贡献“中国方案”，展现我国作为数字经济大国主动作为的积极态度和担当精神，以提升我国在国际税收规则制定中的话语权。尤其是在 G20 框架内发出数字经济生产和消费大国的声音，积极影响 OECD 组织主导的 BEPS 项目进展，在常设机构的重新定义、转让定价规则的修改、增值税税收管辖权的界定以及跨境增值税管理等问题上发出中国声音，提出有利于全球数字经济持续健康发展、有利于国际经贸秩序稳定的数字经济征税方案，不断推动和引领双边、次多边及多边数字服务税的国际合作，推动形成税收利益合理分配、税收负担更加公平的国际税收规则体系。

二是加强国际合作，维护我国数字企业合理权益。随着“一带一路”倡议深入推进，我国数字经济企业加快了“走出去”进程。例如，腾讯、阿里及百度等正积极部署全球化的云计算、电商、娱乐、支付等服务；京东加快“一带一路”沿线跨境物流；华为、小米等手机制造商纷纷前往海外投资建厂等。其他国家“数字服务税”发布实施将对我国数字企业的国际拓展产生影响。对此，税务部门应积极为我国“走出去”的数字企业提供涉税指导，及时跟踪并适时介入数字企业在“走出去”过程中的税收争端。加强国际合作，依托 OECD 等国际组织积极开展多边、双边对话，强调我国企业对当地经济的拉动作用，通过国际税收协议等方式制定各方都能接受的税制政策，为我国互联网企业走向世界开拓公平稳定的税制环境，合理维护我国企业权益。

参考文献:

- [1]高金平.数字经济国际税收规则与国内税法之衔接问题思考[J].税务研究,2019(11):70-76.
- [2]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(2).
- [3]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).
- [4]陈咏升,潘国忠,王文来.应对跨境数字产品交易的税收方案[J].税务研究,2016(10).
- [5]岳云嵩,齐彬露.欧盟数字税推进现状及对我国的启示[J].税务与经济,2019(4):94-99.

-
- [6]卢艺. 数字服务税：理论、政策与分析[J]. 税务研究, 2019(6):72-77.
- [7]黄健雄, 崔军. 数字服务税现状与中国应对[J]. 税务与经济, 2020(2):85-90.
- [8]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(3):91-98.
- [9]邱峰. 数字税的国际实践及启示[J]. 西南金融, 2020(3):13-24.
- [10]KPMG. Taxation of the digitalized economy, 2020.
- [11]赛博研究院. 数字服务税的全球兴起与趋势挑战, 2020.
- [12]中国信息通信研究院. 数字经济对税收制度的挑战与应对研究报告, 2020.
- [13]励贺林, 姚丽. 法国数字服务税与美国“301 调查”：经济数字化挑战下国家税收利益的博弈[J]. 财政科学, 2019(7): 153-160.