CAICT 中国信通院

数字经济对税收制度的挑战与应对研究报告

（2020 年）

中国信息通信研究院政策与经济研究所

2020 年 12 月

版权声明

本报告版权属于中国信息通信研究院，并受法律保护。转载、摘编或利用其它方式使用本报告文字或者观点的，应注明“来源：中国信息通信研究院”。违反上述声明者，本院将追究其相关法律责任。

前　言

数字经济的快速发展在深刻改变人类生产生活方式的同时，也对包括税收在内的各种制度带来了冲击与挑战。要推动数字经济发展进程持续深入，建立健全与数字经济相适配的税收制度是重要前提和保障。党中央高度重视数字经济税收规则的制定。习近平总书记在《国家中长期经济社会发展战略若干重大问题》中提出，要加快数字经济、数字社会、数字政府建设，推动各领域数字化优化升级，积极参与数字货币、数字税等国际规则制定，塑造新的竞争优势。

首先，本报告以数字经济为经济社会带来的新变化为切入点，系统分析了数字经济对现行税收制度的挑战，包括纳税主体难以有效监管、课税对象难以准确评估、纳税地点难以合理确定等问题。此外，报告还分析了数字经济税收问题对经济社会发展效率及公平带来的负面影响，包括市场机制的扭曲、财政收入的流失、税收分配的不公平以及税收负担的不均衡等。

其次，本报告全面总结了相关国际组织及国家应对数字经济税收挑战的政策举措，包括：OECD 推动国际税收体系重塑的双支柱方案，联合国计划在税收协定范本中新增的第 12B 条款，欧盟推进区域税收规则调整的方案，美国推进国内税收制度改革的举措，以及法、意、英、印、澳等多个国家推出的单边数字税政策。报告还总结了我国在应对数字经济税收挑战方面的举措及不足。

最后，本报告立足我国应对数字经济税收挑战的现状与问题，并基于对国际数字经济税收规则调整趋势的把握，从税收制度设计、税

收征管能力和国际税收合作三个维度提出了构建完善与数字经济相匹配的税收制度的政策建议。

研究报告仍有诸多不足，望请各界批评指正。

CAICT 中国信通院

目 录

一、数字经济对现行税收制度的挑战与影响.....1
（一）数字经济对现行税收制度造成的挑战.....1
（二）数字经济税收问题带来的经济社会影响.....4
二、应对数字经济税收挑战的国际国内探索.....9
（一）OECD 着力推进国际税收体系重塑.....9
（二）联合国积极推进税收协定范本修订.....13
（三）欧盟探索推进区域税收规则调整.....15
（四）美国稳步推进国内税收制度改革.....16
（五）多国制定出台单边数字税政策.....18
（六）我国已采取一定举措予以应对.....21
（七）小结与启示.....23
三、构建完善数字经济税收制度的政策建议.....25
（一）不断完善相关税收制度.....26
（二）着力提升税收征管能力.....27
（三）持续加强国际税收合作.....28

图 目 录

图 1　数字经济对现行税制的主要挑战.....2
图 2　数字经济税收问题对效率的影响.....6
图 3　数字经济税收问题对公平的影响.....9
图 4　OECD 应对数字经济税收挑战的主要文件.....10
图 5　金额 A 分配流程.....12
图 6　各国单边数字税政策.....21
图 7　国际数字经济税收规则主要类型.....25

CAICT 中国信通院

一、数字经济对现行税收制度的挑战与影响

近年来，随着新一轮科技革命和产业变革的孕育兴起，数字经济快速发展壮大，已成为继农业经济、工业经济之后的新的经济形态。据中国信息通信研究院测算，2019 年全球数字经济增加值规模已超过 31.8 万亿美元，数字经济占 GDP 的比重达到 41.5%；中国数字经济规模达到 5.2 万亿美元，数字经济体量稳居全球第二，占 GDP 的比重超过 30%。数字经济的快速发展，在深刻改变人类生产生活方式的同时，也对包括税收制度在内的各种制度带来了巨大冲击和挑战。

（一）数字经济对现行税收制度造成的挑战

数字经济为经济社会发展带来了许多新变化。例如，数据在生产、管理、流通等全产业链中发挥着越来越重要的作用，已成为继土地、劳动力、资本、技术之后的又一项关键生产要素；用户直连制造（C2M）等模式的发展使得用户在企业生产经营中的参与度不断提高，用户成为价值创造的新主体；依托对数字技术及无形资产的充分利用，企业无需借助物理场所即可在不同国家和地区开展经营活动，企业跨地区、跨国界提供产品和服务的能力以及在全球多地之间进行业务整合的灵活性得到显著提升；数字经济新兴业态的持续涌现以及对传统产业的深度赋能，推动各个维度的跨界融合持续加深，极大地拓展了经济边界、显著地改变了业务形态。

数字经济带来的这些新变化对基于传统经济建立的现行税收制度产生了多个层面的冲击和挑战。一般而言，税收制度的基本构成要

素包括纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免税等。由于现行税制基本要素的确定规则均是针对传统经济而构建的，而数字经济带来了一些新的变化，导致现行税收制度中多个基本要素的适用性受到挑战，税收制度的可持续性面临一定威胁。具体来说，数字经济对税收制度的冲击与挑战主要体现在纳税人、课税对象和纳税地点三个方面：



来源：中国信息通信研究院

图 1　数字经济对现行税制的主要挑战

一是数字经济促使经营主体分散化，纳税主体难以有效监管。在数字经济领域，依托互联网平台即可高效便捷地完成信息交互、商品销售、服务提供、资金交付等交易活动，商业经营的门槛因此得以大幅降低，吸引大量个人经营者积极从事数字经济经营活动，推动 C2C 等商业模式快速兴起壮大，导致数字经济经营主体相较于传统经济明显地分散化。过去很长一段时间内，我国相关规定仅要求从事网络交易的自然人向第三方交易平台提交姓名、地址等个人信息，并未要求个人经营者进行工商登记、税务登记，加之数字经济交易活动较强的

隐蔽性和虚拟性，税务部门难以获取个人经营者真实的交易资料，也就无法对从事数字经济的个人经营者进行有效监管和征税。《电子商务法》出台之后，虽然提出了“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。依照前条规定不需要办理市场主体登记的电子商务经营者[1]在首次纳税义务发生后，应当依照税收征收管理法律、行政法规的规定申请办理税务登记，并如实申报纳税。”但是，对于“不需要办理市场主体登记的电子商务经营者”如何办理税务登记、在何处办理税务登记、如何申报纳税等问题，目前依然缺乏具体的规定，这使得数字经济纳税义务人的确定和监管仍然面临困难。

二是数字经济促使业务边界模糊化，课税对象难以准确评估。借助技术和网络平台，数字经济企业可以突破业务范围和地域限制，促使业务边界模糊化，从而对课税对象的合理确定和准确计量带来挑战。一方面，数字经济领域新模式新业态层出不穷，这些新模式新业态往往涉及多种传统业务模式和经济形态的融合，这导致现行税制中课税对象的判定标准难以适用于数字经济的新兴业态。例如，以滴滴出行为代表的网约车服务，是将为司机提供的信息技术服务和为乘客提供的交通运输服务融合为一体的综合性服务，而交通运输服务和信息技术服务在现行税制中是两类不同的课税对象，造成网约车服务应界定为哪一类课税对象存在争议。另一方面，数字经济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，使得企业更容易跨地区、跨国界重组价值链，将更多的收入和利润向低税收国家和地区

[1] 《电子商务法》第十条规定：电子商务经营者应当依法办理市场主体登记。但是，个人销售自产农副产品、家庭手工业产品，个人利用自己的技能从事依法无须取得许可的便民劳务活动和零星小额交易活动，以及依照法律、行政法规不需要进行登记的除外。

转移，从而对税基的准确衡量形成挑战。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。

三是数字经济促使供需对接远程化，纳税地点难以合理确定。现行税收制度主要以纳税人的机构所在地、登记注册地或居住地[2]作为判定纳税地点、划分税收管辖权的标准。在传统经济模式下，跨地区的经营活动往往需要通过设立分支机构来实现，在相当程度上保证了纳税地点与销售地、消费地的一致性。但在数字经济领域，经营者借助互联网平台、电子支付、物流体系等，可在不设立分支机构的情况下向不同地区甚至不同国家的消费者销售商品和服务，这种销售地与消费地的分离，导致数字经济无法像传统交易一样准确确定纳税义务发生地，也就无法合理划分税收管辖权。尤其在跨境数字贸易中，现行国际税收规则主要基于常设机构判断跨国企业利润来源、划分税收管辖权，但数字经济企业主要依托互联网等数字技术提供产品和服务，而不再依赖传统物理性机构开展交易，且数字经济的发展使得数据和用户成为价值创造的新来源，导致市场所在国难以依据常设机构对跨国数字企业征税，从而无法享有价值创造地的征税权力。

（二）数字经济税收问题带来的经济社会影响

[2] 《中华人民共和国企业所得税法》规定，“居民企业以企业登记注册地为纳税地点；但登记注册地在境外的，以实际管理机构所在地为纳税地点”，“非居民企业以机构、场所所在地为纳税地点”。《中华人民共和国增值税暂行条例》规定，“固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税”，“非固定业务销售货物或者劳务，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税”。

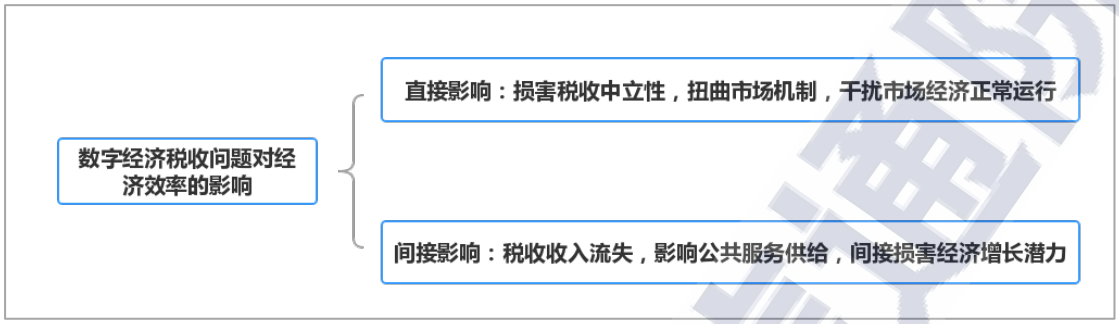
税收是国家财政收入的主要来源和调节经济的重要杠杆，对于促进经济发展、维护社会公平等具有重要作用。数字经济对税收制度的冲击和挑战，在一定程度上妨碍了税收组织财政收入、调控经济活动的功能，进而导致了经济增长（效率）、收入分配（公平）方面的多重问题，对数字经济的持续健康发展造成了一定的负面影响。

首先，数字经济税收问题一定程度上影响了经济效率。一方面，与数字经济发展不相适配的税收体系扭曲了市场机制，对市场效率造成了直接的负面影响。税收中性是税收制度应当遵循的一项基本原则，即税收应该在不同商业活动之间保持中立，不扭曲或尽可能少地扭曲市场机制作用。但由于数字经济对现行税制的冲击和挑战，当前的税收体系在不同的经济业态、不同的商业模式、不同的市场主体之间难以保持中立，严重影响了市场机制在资源配置中的决定性作用，造成了税收对市场经济正常运行的干扰，对于经济的长期健康发展而言产生了不利影响。

另一方面，数字经济对税收体系的冲击导致政府丧失了大量税收收入，甚至损害了税收制度的可持续发展，将影响政府提供公共服务、完善经济发展环境的能力，进而间接损害经济增长的潜力。在财政部发布的 2018 年会计信息质量检查公告中，互联网行业“部分企业跨境转移利润、逃避缴纳税等问题比较突出”[3]被列为检查发现的突出问题之一。相关研究显示，2004 年至 2014 年之间，仅网络零售导致的税收流失规模总额就达到了近万亿元 [4]。税收作为最重要的财政收入来

[3] 财政部：中华人民共和国财政部会计信息质量检查公告
[4] 李昊源. 我国互联网交易的税收征管问题研究[D].中央财经大学,2017.

源，税收收入的流失将影响政府在基础设施建设、公共服务提供等方面的投入水平，降低国家经济调控的能力，从而影响国民经济的持续健康发展。



来源：中国信息通信研究院

图 2　数字经济税收问题对效率的影响

其次，数字经济税收问题也妨碍了社会公平。一是国家之间税收收入分配存在不公平问题。由于现行的国际税收规则是基于常设机构判断跨国企业利润来源、划分税收管辖权，而数字经济企业借助互联网、大数据、人工智能等新一代信息技术，可在不设立常设机构的情况下进行跨国交易，这使得用户所在国无法享受与本国用户创造的价值相匹配的税收管辖权及税收收入，导致税收在不同国家之间的分配不尽合理。例如，苹果、谷歌、亚马逊等美国数字巨头依托互联网等技术在全球广泛开展商业活动，但在基于常设机构进行征税的现行税收规则下，这些公司在用户所在地缴纳的税收较少，使得用户所在国蒙受较大的税收损失。据测算，Facebook 在境外实现的利润占比高达 66%，但境外缴纳的税收占比仅为 8%[5]。

二是国内不同地区之间税收收入分配不合理。数字经济组织方式加速了经济活动的远程化、虚拟化发展，数字经济企业无需设立分支

[5] 路广通.解析数字税:美欧博弈的新战场[J].信息通信技术与政策,2020(01):74-78.

机构即可跨地区销售商品、提供服务。按照当前的纳税地点确定规则，数字经济经营活动所产生的税收收入将脱离于消费地而集中于经营主体所在地。而我国数字经济企业主要分布在东部经济发达地区，如在 135 家互联网上市企业中，北京、上海、杭州、深圳、广州五地的企业数量合计占比 66.6%[6]；电子商务零售商也主要集中在东部地区，2019 年东部地区的网络零售额占全国比重高达 84.3%[7]。与此同时，我国数字用户遍布全国各地，据统计，北京、上海、广州、深圳等一线城市的数字用户占比约为 12%，高达 88%的数字用户分布于一线城市以外的地区[8]。供需主体的错位意味着数字经济经营活动带来的增值税、企业所得税等相关税收也将主要在发达地区缴纳，造成欠发达地区在税收收入分配中处于劣势地位，进一步加剧区域发展失衡。

三是数字经济与传统产业之间税负不均衡。现行税制不适应数字经济发展导致的纳税主体难以确定、课税对象难以准确界定和衡量等问题，造成数字经济企业利用税收规则进行避税的现象较为突出，使得数字经济相较于传统产业而言税负水平较低。根据欧委会评估，传统行业的平均税率为 23.2%，而数字行业的有效平均税率只有 9.5%，远低于传统行业的税负水平。数字经济作为经济发展的新动能，给予适当的税收优惠促进其发展具有合理性，但因为税收制度的漏洞导致的避税并非良方，由此引发的数字经济与传统产业之间税负的不均衡是不合适的。

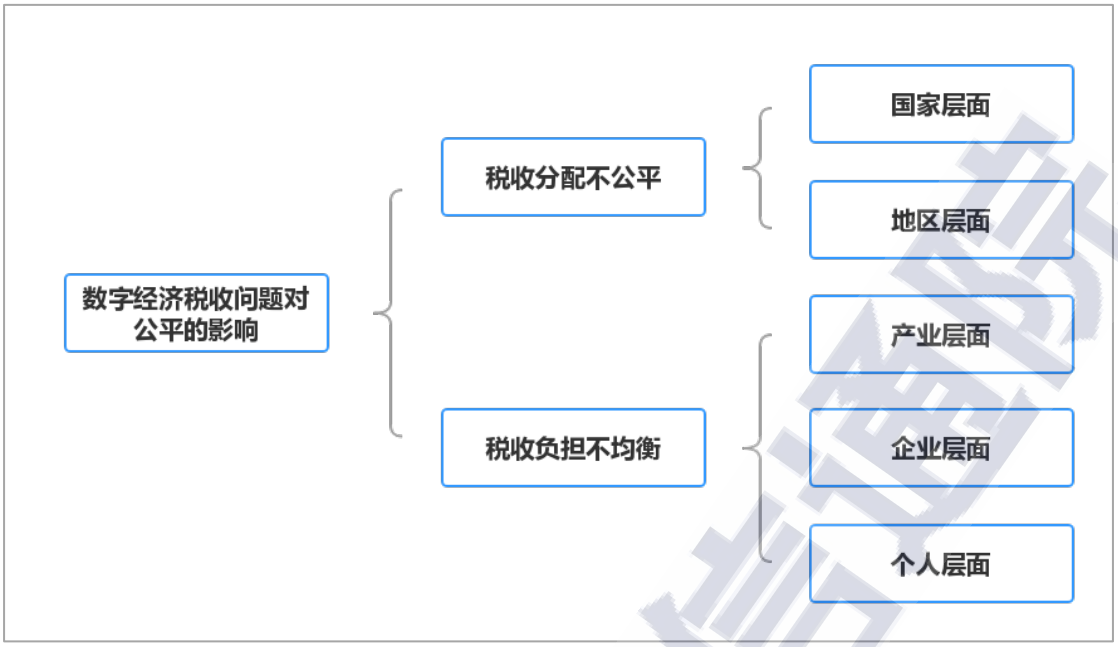
四是境内企业与境外企业之间税负不公平。当境外企业依托互联

[6] 中国互联网络信息中心：第 45 次《中国互联网络发展状况统计报告》
[7] 商务部：《中国电子商务报告 2019》
[8] 易观：《中国数字用户年度分析 2019》

网等技术向境内消费者销售无形商品、提供服务时，在当前税收制度下，由于境外企业未在境内设立经营机构，应以购买方为增值税扣缴义务人。但在购买方为个人的情况下，即 B2C 或 C2C 的交易模式下，个人履行代扣代缴手续存在制度性障碍，且个人消费者缺乏代扣代缴的积极性。这种状况导致个人消费者从境内购买商品或服务时将负担增值税，而从境外购买同一商品或服务则不需要承担相应的税款，在事实上造成境内商品销售方或服务提供方受到不公平的税收待遇，使得境内企业在市场竞争中处于不利局面。

五是数字经济与传统产业的个人从业者税负不均。一方面，数字经济 C2C 交易模式中的个人经营者具有隐蔽性、虚拟性强等特点，加上数字经济领域个人经营者税收登记制度的不健全，使得数字经济领域的个人经营者可以游离于税收征管体系之外，从而逃避纳税义务。而对于从事传统交易的个体工商户，税务登记制度较为完善，个人经营者需要按照相关制度办理税务登记、依法缴纳税款，导致参与不同经济业态的个人面临的税收负担存在差异。另一方面，一些平台企业通过与人力资源服务公司或平台服务公司合作，诱导与其建立劳动关系的劳动者注册为个体工商户，使得提供劳务的个人将按照劳务报酬所得缴纳的个人所得税转化为按经营所得缴纳的个人所得税[9]。这导致在线上线下从事同一性质劳动的个体，其税负存在差别。

[9] 根据《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》，在计算应纳税所得额时，经营所得以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额为应纳税所得额。此外，取得经营所得的个人，没有综合所得的，计算其每一纳税年度的应纳税所得额时，应当减除费用 6 万元、专项扣除、专项附加扣除以及依法确定的其他扣除。



来源：中国信息通信研究院

图 3　数字经济税收问题对公平的影响

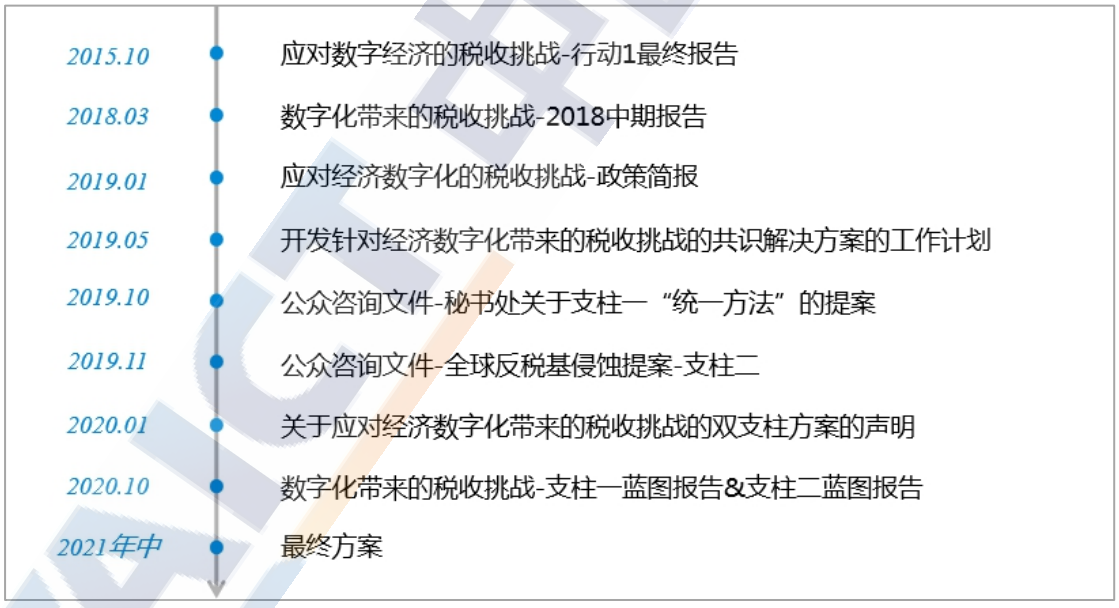
二、应对数字经济税收挑战的国际国内探索

近年来，数字化浪潮蓬勃兴起，数字经济在全球范围内迅速发展、深入渗透。随着数字经济的深入发展，数字经济对税收制度的挑战引起了相关国家及国际组织的广泛关注和高度重视。OECD 多年来持续致力于制定国际税收规则改革方案，联合国提出在税收协定范本中新增第 12B 条款，欧盟探索推进区域层面的税收规则调整，美国适时推动国内税制调整优化，英、法、意等国先后出台单边数字税政策，各方基于各自立场采取了不同的行动以应对数字经济带来的税收挑战。而我国作为数字经济大国，也采取了一定举措应对数字经济相关税收问题。

（一）OECD 着力推进国际税收体系重塑

应对数字经济带来的税收挑战是 OECD 税基侵蚀和利润转移

（BEPS）计划的重点领域之一，在 2015 年发布的 BEPS 行动 1 报告中，OECD 指出数字化可能会加剧 BEPS 问题，还可能带来一系列更广泛的税收挑战。2017 年 3 月，在 G20 财长的倡议下，OECD 应对数字经济税收挑战的相关工作加快了进程。迄今为止，OECD 已出台了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。在 2019 年 1 月的政策简报中，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。截至目前，OECD 已开展了大量技术性工作推动“双支柱”方案持续完善，但最终方案预计到 2021 年中才能形成。

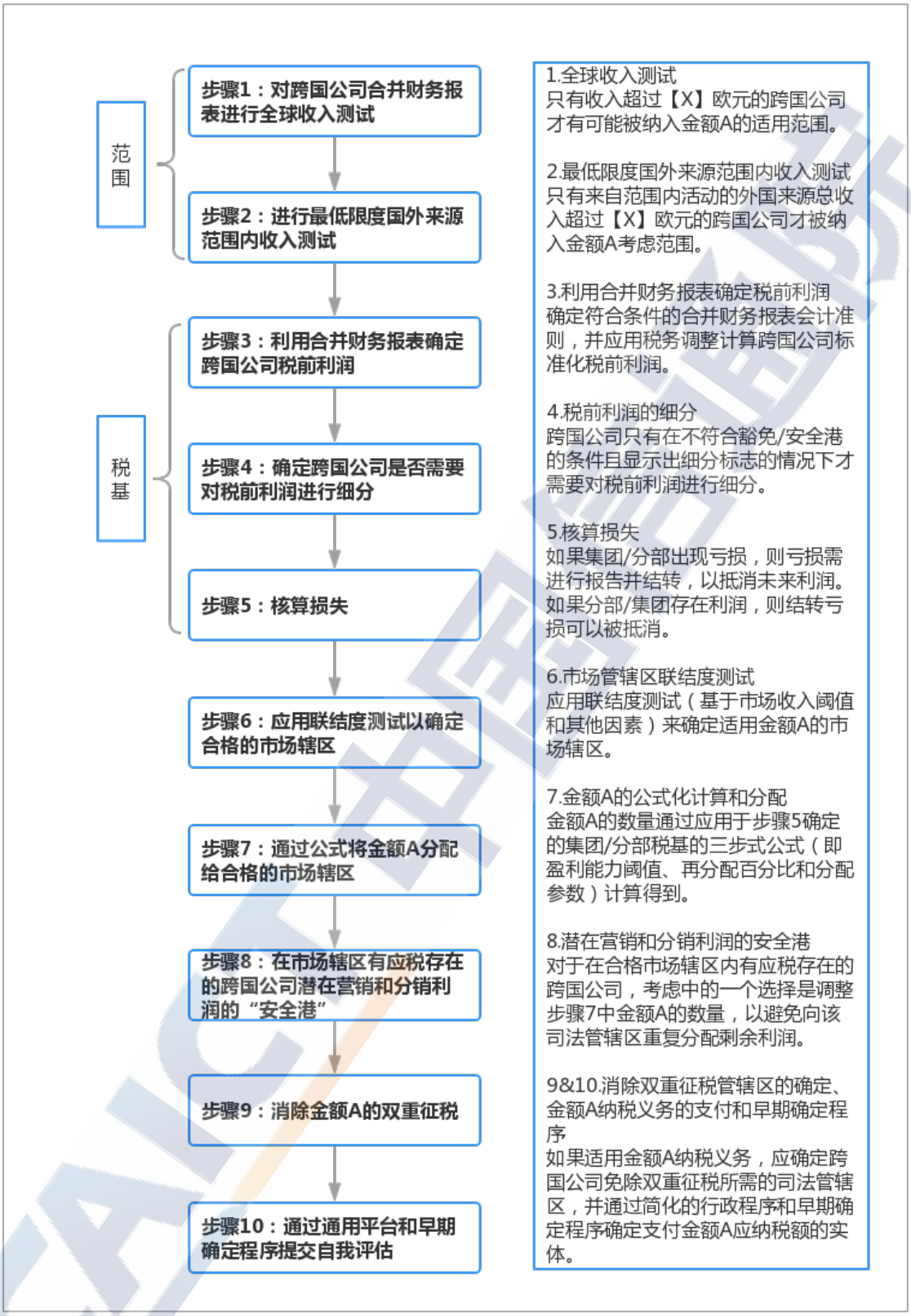


来源：中国信息通信研究院

图 4　OECD 应对数字经济税收挑战的主要文件

支柱一旨在构建与数字经济商业模式相匹配的税收管辖权分配机制，以扩大市场管辖区（用户所在地）的征税权。为实现这一目标，

OECD 提出将跨国公司的应税利润分为三种：金额 A、金额 B 和金额 C。其中，金额 A 是在跨国公司集团层面或业务线层面采用公式法分配给市场管辖区的剩余利润份额，是应对数字经济税收挑战的主要对策。其适用范围包括两类业务：自动化数字服务和面向消费者的业务。同时，跨国公司的合并收入及在国外获得的范围内收入也需分别高于一定的阈值，才会适用金额 A。对于金额 A 范围内的两类业务，将设置基于收入等指标的不同的联结度规则，以确定有资格参与金额 A 分配的市场管辖区。金额 B 是基于独立交易原则在市场管辖区发生的市场营销及分销活动等基本活动取得的固定回报。该固定回报可能在不同地区、不同行业之间存在差异，需要为每个适用差异化回报的行业和区域准备参考基准。金额 C 是企业在市场管辖区国从事不属于基本活动范围的活动所创造的额外利润。



来源：OECD，中国信息通信研究院

图 5　金额 A 分配流程

支柱二致力于解决剩余的利润转移和税基侵蚀问题，确保大型跨

国公司支付最低水平的税收，无论其总部或经营所在位于哪个司法管辖区。支柱二适用于上一会计年度合并年收入达到或超过 7.5 亿欧元的跨国公司，以避免对中小企业的不利影响。支柱二制定了多项相互关联的规则来应对企业向免税或低税收国家转移利润的风险：一是所得纳入规则和转换规则（Income Inclusion and Switch-over Rules），若公司在境外的分支机构或关联方所获取的境外所得在当地适用的税率低于最低税率水平，则股东所在国可以对此项收入进行征税，以确保跨国企业集团的收入按最低税率征税。同时，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。二是低税支付规则（Undertaxed Payment Rule），如果向关联方支付的款项在对方国适用的税率低于最低税率水平，则来源国不允许支付方税前扣除该笔款项。三是应予纳税规则（Subject to Tax Rule），该规则可以使付款在来源地缴纳预扣税或其他税，并在付款适用的税率低于最低税率的情况下拒绝某些收入项目的税收协定优惠。目前，OECD 的解决方案仍在调整完善，预计在 2021 年中形成应对数字经济税收挑战的共识性解决方案。

（二）联合国积极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 条进行了修订，并于 2020 年 10 月发布了修订草案。

根据第 12B 条款，对于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因特网或电子网络上提供的、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。

第 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，但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，例如常设机构、固定基地或在缔约国一方最短停留时间等。

值得注意的是，联合国的提案是基于“付款”的溯源规则而非“用户所在地”。这是由于联合国认为价值创造的概念过于主观和模糊，在管理上非常困难，因此有意识地将提案与“支付”挂钩。联合国税收协定范本不依赖于价值创造作为国家之间分配征税权的关键因素。

联合国的提案能够较好地解决数字经济对国际税收规则中“常设机构”概念的冲击，但基于“付款”而非“用户所在地”的规则意味着该方案忽略了数字经济的一个重要特征——即用户成为价值创造的重要主体，这导致联合国的提案相较于 OECD 支柱一方案与数字经济的匹配度还不够充分，对于解决数字经济税收挑战而言可能仍不够彻底。

（三）欧盟探索推进区域税收规则调整

为保障欧盟数字单一市场的正常运作、确保公共财政的可持续性以及维护公平的竞争环境，欧盟委员会于 2018 年 3 月提出了两项独立的立法提案，以构建与数字经济更加适配的税收框架。

一是对“显著数字化存在”征税的提案。“显著数字化存在”是对“常设机构”概念的补充。如果企业开展的业务全部或部分是通过数字接口提供数字服务，且满足以下一个或多个条件，则认为该企业具有“显著数字化存在”：（a）在一个纳税期内，向某一成员国的用户提供数字服务获取的总收入超过 700 万欧元；（b）在一个纳税期内，向某一成员国提供的一项或多项数字服务的用户数量超过 10 万；（c）在一个纳税期内，与某一成员国用户订立的提供数字服务的商业合同超过 3000 份。在欧盟成员国拥有“显著数字化存在”的企业，需要就归属于或与“显著数字化存在”相关的利润在该成员国纳税。归属于或与“显著数字化存在”相关的利润是指，在相同或相似条件下进行相同或相似活动的独立企业，通过数字接口执行相关职能、使用相关资产并承担相应风险所应获得的利润。

二是数字服务税提案。欧盟数字服务税的应税收入包括企业提供在线广告、数字中介、用户数据销售等数字服务所产生的收入。数字服务税的纳税人需同时满足两项条件：（a）在相关财政年度报告的全球收入总额超过 7.5 亿欧元；（b）在相关财政年度内从欧盟获得的应税收入总额超过 5000 万欧元。对于满足以上条件的企业，将按照 3%的单一税率征收数字服务税。数字服务税的纳税地点为应税服务相关用户在相应纳税期内所在成员国，无论用户是否直接为收入的产生做出贡献，这一规则均适用。

欧盟的提案得到了法国、西班牙、意大利等国家的大力支持，但爱尔兰、瑞典、芬兰等国家则表示反对。2018 年 12 月，德法两国又提交了一份计划草案，拟对科技公司的广告销售收入征收 3%的数字税，取代欧盟原本更为广泛的数字税计划，但该方案再次被否决。在 2019 年 3 月欧盟各国财长参加的会谈中，数字税计划又一次遭到了否决。由于欧盟内部的分歧难以弥合，欧盟一度搁置了数字税计划，等待 OECD 达成关于数字税收规则一致意见。

（四）美国稳步推进国内税收制度改革

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于美国以外[10]。为维护本国利益，美国在国际和国内层面分别采取了一定的举措，以应对数字经济带来的税收挑战。

[10] 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(07):153-160.

在国际层面，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”。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、印度和印度西尼亚已执行或正在考虑的数字服务税发起“301 调查”。同时，对于 OECD 主导的国际税收规则调整方案，美国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”，跨国公司可以在“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。

在国内层面，美国顺应数字经济发展趋势，适时推进税收制度的相应调整，缓解数字经济带来的税负不均问题。在数字经济发展的初期，美国在税收政策方面坚持中性、简便、透明原则，以减少对数字经济发展的干预。在 1967 年 National Bellas Hess 公司与伊利诺伊州的诉讼以及 1992 年 Quill 公司和北达科他州的诉讼中，法院均裁决各州不得强迫没有设立实体店的零售商代征销售税。在很长一段时间内，由于受到先例判决的制约，美国各州无权对于没有设立实体店的电子商务零售商代征销售税。而在 2018 年 6 月南达科他州与 Wayfair 公司关于该法律适用性的诉讼案中，美国联邦最高法院最终推翻了既往案例中确立的物理存在规则，为各州对电子商务的跨州销售征收销

售税提供了依据。

同时，为确保跨州电子商务销售税的有效征管，美国部分州之间达成了“简化销售税和使用税协议”（Streamlined Sales and Use Tax Agreement，SSUTA），提出多项措施以加强跨州电子商务销售税征管。具体措施包括：要求各州尽量采用单一税率，统一销售税商品目录及定义，并建立和更新税收法律和政策共享数据库；要求各州采用统一的以目的地原则为主的征税权分配规则，优先将消费归属于商品或服务的接收地；建立一站式网络登记系统，企业只需在该系统上进行商业登记和信息更新，不必向各州单独进行登记；零售商依托税务自动化软件及税务服务提供商进行销售税的计算、收缴和申报等相关工作[11]。

（五）多国制定出台单边数字税政策

由于多边的数字税收规则进展缓慢，一些国家出于维护公平竞争环境、保护本国税收利益等目的，开始采取单边行动，自行开征数字服务税。

欧洲是征收数字服务税的先驱和主力。2019 年 7 月，**法国**率先通过了数字服务税法案，提出追溯自 2019 年 1 月 1 日起对全球年收入超过 7.5 亿欧元且来源于法国境内收入超过 2500 万欧元的数字企业，征收 3%的数字服务税。征税范围主要针对定向在线广告、用户数据销售、在线中介平台等数字服务。法国的数字服务税引起了美国

[11] 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.

的强烈不满，美国于2019年7月对法国数字服务税发起了“301”调查，随后还威胁对葡萄酒、奶酪等从法国进口的商品征收最高达 100%的报复性关税。2020 年初，法国与美国同意在 OECD 框架下就数字经济税收规则进行多边谈判，法国因而暂缓开征数字服务税。但在 2020 年 10 月 OECD 宣布全球数字经济税收谈判延期至 2021 年中之后，法国再次表示将从今年 12 月起恢复征收数字服务税。**意大利**自 2020 年 1 月 1 日起，对于提供在线广告、数字中介、销售用户数据等数字服务的企业，若其在一个财年内全球总收入不低于 7.5 亿欧元且在意大利境内取得的数字服务收入总额不低于 550 万欧元，则将对其在意大利境内提供数字服务取得的收入按照 3%的税率征税。**奥地利**自 2020 年 1 月 1 日起，对于在一个营业年度内产生的全球销售收入超过7.5亿欧元且在奥地利提供在线广告服务获取的销售收入超过2500万欧元的在线广告服务提供商，将按照 5%税率征收数字服务税。**英国**自 2020 年 4 月 1 日起正式开征数字服务税，对于提供社交媒体、搜索引擎、在线市场等数字服务活动的企业，若同时满足提供应税活动的全球收入超过 5 亿英镑以及英国用户参与应税活动所带来的收入超过 2500 万英镑两个条件，则应就英国用户为企业创造的收入缴纳 2%的数字服务税。**西班牙**于 2020 年 10 月 15 日批准了数字服务税法案，针对提供在线广告、在线中介和数据销售等数字服务的企业，如果在一个日历年度内的全球收入超过7.5亿欧元且来自西班牙的数字服务收入超过300万欧元，则需缴纳3%的数字服务税。

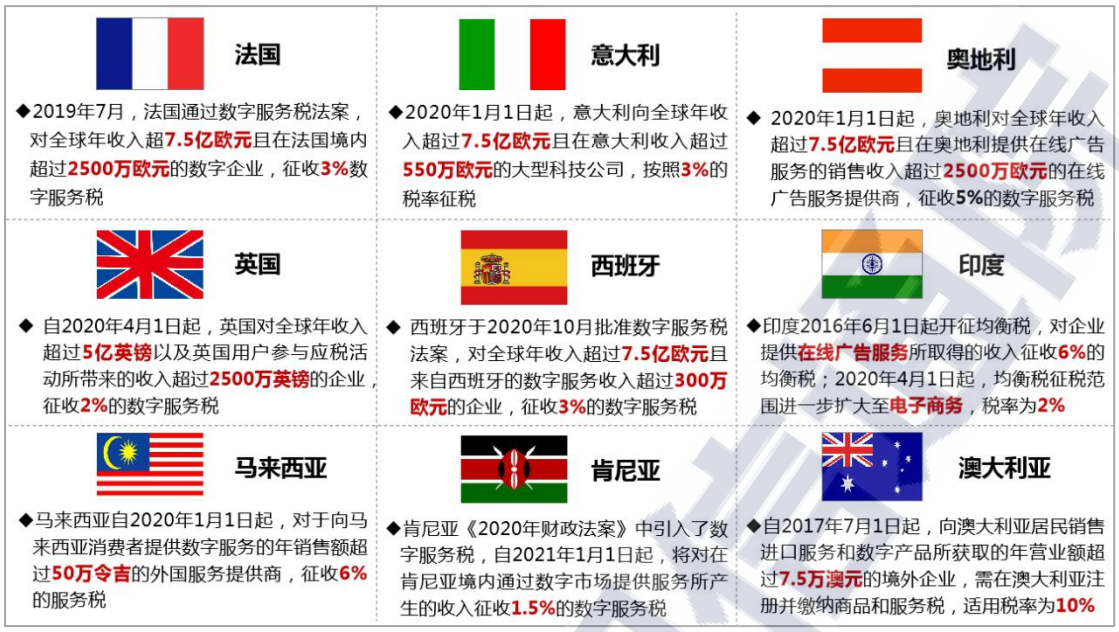
其他地区相关国家也开征或计划征收数字服务税或类似税种，以

缓解数字经济带来的税收困境。例如，**印度**自 2016 年 6 月 1 日起开征均衡税，对非居民向“开展商业活动或专业活动的印度居民”或“在印度境内拥有常设机构的非居民”提供在线广告服务所取得的收入总额或应收账款总额征收 6%的均衡税。[12]自 2020 年 4 月 1 日起，印度将均衡税的征税范围进一步扩大至电子商务，外国电子商务运营商向印度居民、“特定情况”下的非居民以及使用位于印度的互联网协议地址购买商品或服务的人销售商品或服务，须按其营业收入或应收账款缴纳 2%的均衡税。**马来西亚**于 2020 年 8 月发布了一份外国服务提供商数字服务指南，该指南规定，自 2020 年 1 月 1 日起，如果外国服务提供商向马来西亚消费者提供数字服务的年销售额超过 50 万令吉，则外国服务提供商必须登记缴纳服务税，税率为 6%。**肯尼亚**在 2020 年 6 月 30 日批准的《2020 年财政法案》中引入了数字服务税，自 2021 年 1 月 1 日起，将对在肯尼亚境内通过数字市场提供服务所产生的收入征收 1.5%的数字服务税。

此外，一些国家通过推进增值税相关改革，来应对数字经济产生的税收挑战。**澳大利亚**自 2017 年 7 月 1 日起，对于境外企业向澳大利亚居民消费者销售的进口服务和数字产品，如果企业从中获取的年营业额超过 7.5 万澳元（约 5.5 万美元），则企业需要在澳大利亚注册并缴纳货劳税（GST），适用税率为 10%。纳入征税范围的进口服务和数字产品包括：提供电影、音乐电子书等数字内容，在线提供游戏、应用程序、软件和软件维护，远程教育，在线约会，以及保险、

[12] 罗翔丹,刘奇超,李垚林,张怀文.经济数字化的税收规则研究系列文章(二) 印度均衡税:理论阐释、立法实践与政策思考[J].国际税收,2018(02):36-42.

法律、会计、咨询等服务。



来源：中国信息通信研究院

图 6　各国单边数字税政策

（六）我国已采取一定举措予以应对

我国是数字经济第二大国，数字经济对税收体系的挑战与冲击在我国已有所显现，同时国际层面的数字经济税收变革也直接关乎我国战略利益。为加强数字经济税收治理、有效应对国际税收规则调整，我国已在国内、国际两个层面采取了一定的行动。

在国内层面，我国逐步推进数字经济相关税收规则的调整与完善。在数字经济发展初期，我国对电子商务、移动支付等数字经济新兴业态的征税规则并不明确。随着数字产业化业务不断发展壮大，数字经济带来的税收流失、数字经济与传统产业之间的税负不公平等问题日益突出，为维护税收中性、税收公平原则，我国开始着手调整相关税收规定。2013 年，我国正式启动《电子商务法》立法进程，历

时五年，《中华人民共和国电子商务法》于 2018 年 8 月 31 日在十三届全国人大常委会第五次会议上表决通过。《电子商务法》明确规定，“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。依照前条规定不需要办理市场主体登记的电子商务经营者在首次纳税义务发生后，应当依照税收征收管理法律、行政法规的规定申请办理税务登记，并如实申报纳税”，为数字经济税收治理奠定了法律基础。2020 年 11 月 6 日，中央网信办、市场监管总局、税务总局三部门联合召开的规范线上经济秩序行政指导会上，再次要求互联网平台企业“依法履行纳税义务，遵守《税收征管法》及其实施细则、《电子商务法》等法律法规，依法履行纳税义务，依法享受纳税优惠。”

在国际层面，我国积极参与国际税收规则的制定以及国际税收合作。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 成员国和发展中国家代表，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。

尽管我国已经采取了一些行动来应对数字经济的税收挑战，但总体而言，与数字经济相匹配的税收体系建设尚处于起步期，数字经济税收政策仍存在一定不足，亟待进一步调整与完善。例如，数字经济税收政策的系统性和全面性不足，数字经济领域课税对象的界定、征税权的划分等问题还缺乏相应政策举措；现有数字经济税收政策的可行性和可操作性有待加强，税收征管机制可能难以满足数字经济税收治理需求；在国际税收规则制定中的话语权亟待提升，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。

（七）小结与启示

当前，相关国际组织及主要国家出于不同的立场和目的，制定出台了相应的数字经济税收政策。总结而言，相关税收政策可以归纳为四类：

第一类以 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。

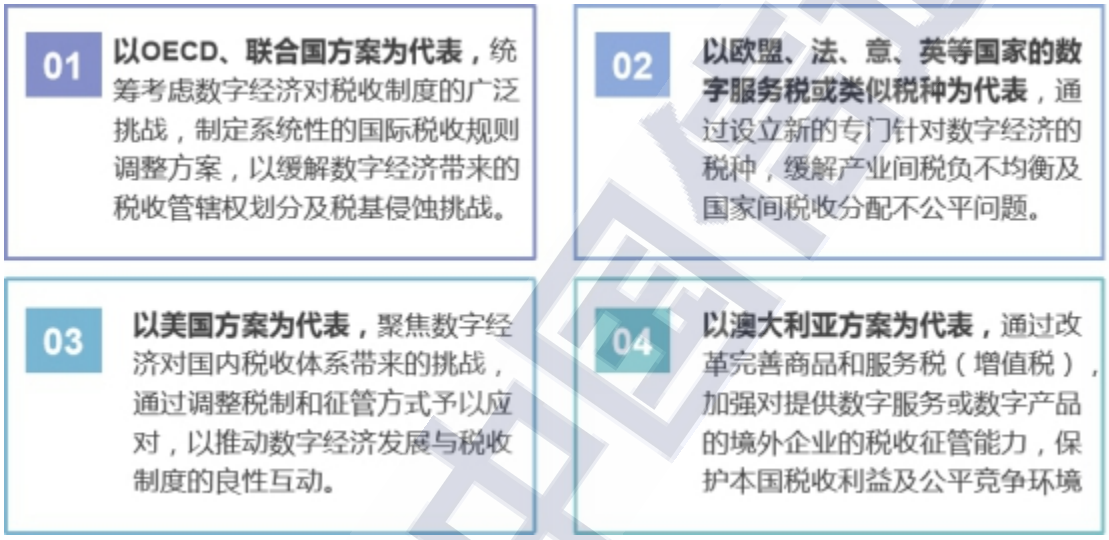
第二类以欧盟、法国、意大利、奥地利、西班牙、英国、印度等国家的数字服务税或类似税种为代表，通过设立新的专门针对数字经济的税种，缓解数字经济造成的产业间税负不均衡问题并为相关国家拓展新的税源。数字服务税简单易行，且对征收数字税的国家而言，既能为本国带来额外的税收收入，还能保护本国相关产业的发展。但是，这种单边征税的举措会加剧国家间的税收竞争，引致更多国家模仿性地出台单边征税措施，同时可能引发美国这一数字经济大国的反制性贸易措施，为国际税收体系、经贸形势增添不稳定因素。

第三类以美国方案为代表，在国际层面坚定反对单边的数字税政策，以维护本国数字经济发展利益；在国内层面则聚焦数字经济对国内税收体系带来的挑战，根据数字经济发展的不同阶段，逐步实现从尽量减少干预到调整税制和征管方式予以应对的转变，以推动数字经济发展与税收制度的良性互动。我国与美国同为数字经济大国，但两国的数字经济发展状况不同且税收制度也存在一定差异，因此我国与美国所面临的数字经济税收挑战既有相似性也有差异性，对于美国的相关实践与经验可选择性地参考借鉴。

第四类以澳大利亚等国家的方案为代表，通过货劳税（增值税）的改革完善，加强对提供数字服务或销售数字产品的境外企业的税收征管能力，在保护本国税收利益的同时维护境内外企业公平竞争环境。数字经济同样为我国跨境增值税的征管带来了挑战，既造成了我国税收收入的流失，也影响了境内外企业的公平竞争。我国可借鉴澳

大利亚、新西兰等国的相关经验，进一步深化增值税改革，有效应对跨境数字产品及服务带来的增值税方面的挑战。

各个国家和国际组织的探索实践为应对数字经济带来的各种税收问题提供了可参考的解决思路。当前，我国应对数字经济税收挑战的政策举措亟待完善，应把握国际税收规则调整趋势，有针对性地借鉴相关经验，加快建立健全与数字经济更加匹配的税收制度。



来源：中国信息通信研究院

图 7　国际数字经济税收规则主要类型

三、构建完善数字经济税收制度的政策建议

数字经济的发展对现行税收制度造成了较大冲击，并带来了种种社会经济问题。同时，国际范围内针对数字经济进行单边征税的趋势加速发展，又将对数字经济的发展造成负面影响。作为数字经济大国，数字经济造成的税收问题在我国均已有所显现，国际税收规则的调整也将对我国数字经济的发展产生重要影响。因此，为促进数字经济以及国民经济整体的持续健康发展，保护我国税收利益不被侵蚀，我国必须在国际、国内两个层面加快推动形成与数字经济更加适配、更加

科学合理可持续的税收制度。

（一）不断完善相关税收制度

一是探索完善税收联结度规则，构筑向数字经济企业公平合理征税的坚实基础。加快调整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，从而实现对境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。

二是持续健全相关税种设计，着力化解现行税制与数字经济的不适配问题。完善企业所得税中防范税基侵蚀和利润转移相关规则，防范“走出去”的数字经济企业向免税或低税收国家转移利润。尽快建立健全跨境数字服务和产品的增值税管辖权规则，探索通过一般定义和正面清单相结合的方式厘清数字产品和服务的范围，构建以目的地原则为基础的跨境数增值税管辖权规则。继续深化个人所得税制度改革，进一步扩大综合所得征税范围，推动经营所得纳入综合所得，增强个人所得税的公平性。

三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。

（二）着力提升税收征管能力

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。

（三）持续加强国际税收合作

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。持续强化对数字经济税收规则的研究，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，充分发挥我国作为数字经济大国的担当精神，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，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。

二是强化数字经济税收征管国际合作，提升我国对于数字经济的税收管理效率及效果。依托“一带一路”倡议、区域全面经济伙伴关系协定（RCEP）等国际合作平台，深入推进与相关国家的税收协定谈签，加强数字经济领域的国际税收协调，完善涉税情报交换机制和相互协商机制，通过双边及多边合作提升对数字经济的税收管理水平。积极为我国“走出去”的数字经济企业提供涉税指导，及时跟踪并适时介入数字经济企业在“走出去”过程中的税收争端，合理维护我国企业权益，降低企业“走出去”的税收负担。

参考文献

[1]OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[2]OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[3]OECD（2019）. Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

[4]OECD（2019）. Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") -Pillar Two, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[5]OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

[6]OECD. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[7]OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on

Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[8]蔡昌,李艳红.共享经济的税收治理难点与治理方略研究[J].商业会计,2020(05):4-9.

[9]戴悦.国际税收体系的现行问题与发展方向分析[J].中央财经大学学报,2019(05):13-18.

[10]管治华,陈燕萍,李靖.国际视域下数字经济国际税收竞争挑战的应对[J].江淮论坛,2019(05):85-93.

[11]胡连强,杨霆钧,张恒,李海燕.基于数字经济的税收征管探讨[J].税务研究,2019(05):119-122.

[12]李昊源. 我国互联网交易的税收征管问题研究[D].中央财经大学,2017.

[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(07):153-160.

[14]廖益新,官廷.英国数字服务税:规则分析与制度反思[J].税务研究,2019(05):74-80.

[15]刘丽,陈高桦.OECD“双支柱”改革方案研究及其对中国的影响分析[J].国际税收,2020(08):14-23.

[16]路广通.解析数字税:美欧博弈的新战场[J].信息通信技术与政策,2020(01):74-78.

[17]罗翔丹,刘奇超,李垚林,张怀文.经济数字化的税收规则研究系列文章(二) 印度均衡税:理论阐释、立法实践与政策思考[J].国际税

收,2018(02):36-42.

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

[19]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.

[20]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(04):94-99.

[21]张巾,李昭,肖荣美.全球数字经济税收规则调整动态及思考[J].税务与经济,2020(04):95-99.

[22]中国信息通信研究院.全球数字经济新图景（2020 年）——大变局下的可持续发展新动能[R], 2020.

中国信息通信研究院 政策与经济研究所

地址：北京市海淀区花园北路 52 号

邮政编码：100191

联系电话：010-62302431

传真：010-62302476

网址：www.caict.ac.cn