

OECD 及各国对数字经济税收问题 解决方案探讨与展望

普华永道咨询（深圳）有限公司 | 全优

“数字经济”作为一个总括性概念，包括了电子商务、在线广告、社交网络、流媒体、数字化服务交付等多种形式。作为最近数十年间快速崛起的经济形式，数字经济对于各国的整体经济形势及消费者的日常生活产生了重大影响。数字经济的各个商业模式，均不同程度地存在“物理存在”（physical presence）与价值创造（value creation）不匹配的特点。数字经济从业者通过网络，可以跨区域交付其产品或服务，在其市场或用户所在地可能并不存在实体、雇员或资产；在当前国际税收体系高度依赖“常设机构”概念对跨区域经营者进行征税的前提下，数字经济的从业者这种不依赖“物理存在”的经营模式很可能不构成常设机构，从而无需在其市场所在地缴纳所得税。同时，配合选择特定的低税率国家或地区（爱尔兰、卢森堡等）作为主要的纳税实体，从事数字经济的跨国企业往往可以大幅降低其总体税负。

随着数字经济的迅猛增长，这一现状在导致从事数字经济的公司相较其传统行业的竞争对手而言拥有低税负优势的同时，也严重影响了数字经济市场所在地的税基，对税收公平和税收主权提出了挑战。根据欧盟的报告，2013—2015年间，谷歌和脸书两大巨头在欧盟市场可能造成了高达54亿欧元的税款流失；而相比传统企业的23.3%，数字经济企业的平均税负仅为9.5%。

有赖于媒体的广泛报道，自2010年左右开始，公众及政府对科技公司利用数字经济模式及现有国际税收体系漏洞实现避税的不满日益增加，经济合作与发

展组织（OECD）也开始着力解决这一问题，试图提出全球统一的解决方案。新方案将致力于解决：一是新的联结度（nexus）规则，即如何突破现有规则对“常设机构”概念的依赖，为市场所在地的税务机关向非居民企业征税提供新的依据；二是利润分配规则，即在确认市场所在地税务机关征税权的基础上，将应税利润分配到市场所在地。

数字经济相关税收的全球统一方案，有可能颠覆当前的国际税收规则和转让定价体系，对国家整体财政、税务机关的税收征管、数字经济产业的从业者甚至传统行业跨国公司的税收体系和业务运营产生重大而深远的影响。而与此同时，以各自的不同利益作为考量，多个国家和地区业已采取单边行动，在全球统一方案提出之前出台或计划出台相关法律，对于数字经济税收问题加以规范。此类单边行动也使得数字经济相关税收问题更加复杂。

OECD 提出方案试图解决常设机构问题

随着数字经济对传统行业的渗透和传统行业企业向数字化的转型，从税收角度很难区分数字经济与非数字经济，OECD在其税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行动方案中也承认了这一点。数字经济最核心的税收挑战，从更广泛的意义上而言，也可以说是如何针对数字时代的跨境业务活动所产生的收入在各管辖地之间划分征税权。

在当前的国际税收框架下，是否在收入来源国形成常设机构，是判定企业在该市场是否有“实体化存

在”的标准，往往决定企业就其收入在某一个国家或地区是否有纳税义务。但常设机构这一判定标准的缺陷在于，无法应对数字经济业务模式中，企业在其市场所在地只需要很少（甚至完全不需要）实质性存在、却可以获得巨额收入的特点。数字经济企业在其主要市场可能仅存在一些仓储设施，或为位于税收洼地的主要运营实体提供支持的简单实质，在现有的标准下，不会被判定为形成常设机构，因此可能无需在市场所在地缴纳所得税。

针对这一问题，OECD 在其 2015 年发布的 BEPS 行动方案 1 中，对于数字经济的税收政策，提出修订常设机构的判定规则，力求确保常设机构的例外条款仅适用于“准备性或辅助性”活动，以将在现有判定标准中不构成常设机构的某些数字经济存在纳入到常设机构的讨论中，并最终将相关的条款反映到现有的税收协定中。这一方案认为，传统不会被判定成常设机构的某些职能或存在，在数字经济的业务模式中可能属于核心功能，而不是“准备性或辅助性”的活动。例如，对于电子商务行业，物流效率、配送速度可能决定了企业是否能从竞争当中脱颖而出，因而更靠近客户、更高效地将货物配送到消费者手中的诉求，可能是电子商务业务模式的核心组成部分之一。又如在各种类型的云服务中，服务器的延时影响了对于用户请求的响应速度，是用户选择云服务提供商时考量的重要因素，因此在部署服务器时尽量靠近用户、从而缩短响应时间，也是云服务公司需要考虑的问题，在这种情况下，服务器及其所搭载的信息处理系统是否仍应当被视为“准备性或辅助性”活动，就值得探讨。

在 BEPS 行动方案 1 中，OECD 也提出了数个备选方案，以替代常设机构方法。OECD 在其行动方案中，不建议实行上述备选方案，但是并未限制各主管税局在不损害其现有税收协定的前提下在其本地立法中引入上述方案，作为针对数字经济税收问题的临时措施。

OECD 探讨提出全球统一解决方案

2018 年 3 月，OECD 发布了数字经济相关税收问题的中期报告，强调了高度数字化的业务模型往往具备

的特性。同时中期报告指出，解决数字经济税收问题的关键在于确立关联度规则，从而划分征税权，以及利润分配规则，以独立交易原则为基础，考虑企业在各个国家或地区功能、风险、资产及其价值贡献的分布来决定应税利润的归属。

在此基础上，OECD 分别于 2019 年 1 月 29 日及 2019 年 2 月 12 日发布了应对经济数字化带来的税收挑战的政策文件及公开征询文件。文件汇总了来自多个国家、地区、组织和数字经济从业者的意见，提出了两个“支柱”下的数种潜在解决方案。在经过一系列公开讨论后，OECD 随即于 5 月 31 日发布了针对两个“支柱”的分析报告，并在其中规划了下一步的工作计划。

“支柱一”针对征税权划分和用以代替常设机构概念的“联结度”问题，汇总了各方提交的三项提案：

一是用户参与。在社交媒体平台、搜索引擎及在线第三方电商平台这三类商业模式中，用户的持续关注和活跃参与对于业务的成功也有重要贡献。基于此种假设，利润分配原则中应体现用户的价值。该提案提出修订联结度规则，使得用户所在的管辖区有权对可分配给他们的额外利润进行征税，并建议通过一定的分配方法计算分配给用户所在管辖区的利润。

二是营销型无形资产。相比用户参与提案，该提案的潜在适用范围更广，认为营销型无形资产和市场所在管辖区之间存在一种内在功能性的联系，从而认为市场所在管辖区应享有部分或全部与营销型无形资产及风险相关的非常规收入的征税权。该提案提出修订联结度规则，使得市场所在管辖区有权对营销型无形资产相关的利润征税。该提案提出了两种可能的方法。第一种是基于正常交易的转让定价原则，即识别营销型无形资产及其贡献，相应分配利润，另一种是修订的剩余利润分割方法。

三是显著经济存在。该提案基于 BEPS 行动方案 1 中的“显著经济存在”概念，认为如果一个非居民企业通过数字技术等方式与市场所在管辖区进行有目的并持续的互动，则在该管辖区构成了应税存在。该提案提出运用分数分配 (Fractional apportionment method) 的方式分配利润，或采用核定征收、基于收入的代扣代

缴所得税等方法。

“支柱二”主要针对跨国公司将利润分配到税收洼地的问题，总结了如下两项提案：

一是收入归入股东规则。针对境外分支或受控实体所获取的收入，如此项收入在其设立地或税收居民所在地适用于较低的实际税负，则对此收入进行征税。具体而言，除非企业的收入至少适用一定的最低税负，否则该企业的股东需要相应额外累加一笔按照比例计算得出的收入，并就此纳税。收入包容规则被认为是对现行受控外国企业规则的补充。

二是对税基侵蚀支出征税。除非一笔对外支付至少适用于一定的最低税负，否则不准予其适用所得税税前扣除或税收协定给予的豁免。

OECD 方案面临的挑战

上述几种提案在背离现有国际税收及转让定价规则的同时，在实施上各自面临着一定困难。

首先是方案落地前，如何在具体细节上获得全球范围内的认可。例如“显著经济存在”提案中，需要按照一定的分摊因素和权重来分配跨国企业的利润，所使用的分摊参数，需要获得不同国家和地区的认可，这一任务极具挑战性。又如“收入归入股东”规则中，如何设定合理的最低税率门槛，也需要各个国家和地区达成共识。

其次是计算上的复杂。如这几种提案都要求企业准备全球认可的财务报表，这本身对企业就是一个挑战。在计算待分配利润时，是否需要以及如何根据集团内的不同业务线、不同市场划分出可供征税的利润，建立合理的分部财务结果，在亏损的情况下是否分摊、如何分摊亏损，也是需要细化和回答的问题。

同时，各个提案可能面临多种执行上的问题，包括如何与现行的国际税收和转让定价体系相协调整合、如何有效避免双边争议等。

各国针对数字经济税收问题的单边行动

如前所述，在 OECD 探寻全球统一性方案的同时，部分国家和地区已经出台相关法案，对于数字经济税

收问题加以规范。以下是部分相关国家的立法或行动动态。

欧盟。2018年3月发布议案，同时提出了针对数字经济税收的长期解决方案和过渡性措施。第一项议案提出，满足一定条件（收入规模、用户数量和缔结在线合同的数量）的数字平台将被认为在其市场所在国形成数字常设机构，从而应当基于其利润在该国缴税。而第二份议案提出，针对满足一定定量条件的销售在线广告位、销售所收集的用户数据和提供允许用户互动的数字平台业务，临时加收相当于收入3%的数字服务税（Digital Services Tax）。而欧盟内部各成员国对于上述提案看法存在差异，因此相关提案并未在全欧盟范围内顺利施行。

法国。作为上述欧盟提案的主要推动者之一，法国率先于2019年7月签署通过了全球首部数字税法。根据法案，全球年收入超过7.5亿欧元且来源于法国境内收入超过2500万欧元的网络广告商、以广告为目的的用户数据销售商、网络中介平台将就来源于法国的收入额外缴纳3%的数字税。该法案追溯至2019年1月1日生效。据统计，该法案将影响近30家在法国经营的跨国企业，其中多数企业来自美国。

英国。与法国类似，英国预计将于2020年4月起，针对满足一定定量条件的在英国从事搜索引擎、社交网络平台等服务的企业，征收等于其主营业务收入2%的数字服务税，以作为针对英国用户在相关企业的业务中所创造价值的回报。

其他欧洲国家，如意大利、西班牙、奥地利等国家也纷纷将数字税相关法案的订立提上日程。

印度。自2016年起，印度境内的常设机构或实体向非居民企业支付与在线广告服务相关的服务费时，需扣缴6%的额外税项。同时印度官方宣布，引入以关联度为基础的新政策，针对在印度超过一定收入或用户数量的从事数字经济的非居民企业征税，并承诺将新政反映到其已经签订的税收协定中。

美国。对于欧洲各国的数字税法案或立法计划美国明确表示反对，并要求欧盟放弃单独为数字经济设立税种的计划。针对数字经济的税制改革，将主要波

从欧盟电子商务增值税方案 看我国数字经济税收发展

北京神州税道税务研究中心合伙人 | 吴东明

当下，信息技术不断发展并渗透，继而衍生到经济领域，数字经济蓬勃发展。所谓数字经济，目前的定义是指一个经济系统，在这个系统中，数字技术被广泛使用并由此带来了整个经济环境和经济活动的根本变化。2016年G20杭州峰会上，习近平总书记首次将数字经济列为一项具有全球意义的重要议题，并提出发展数字经济将成为中国创新增长的主要路径。2017年《政府工作报告》再次提出要推动“互联网+”深入发展，并首次将“数字经济”写入政府工作报告，明确了促进数字经济加快成长的要求。2018年5月商务部发布的《中国电子商务报告2017》指出，作为数字经济最活跃、最集中的表现形式之一，电子商务正全面引领我国数字经济发展，2017年实物商品网上零售对社会消费品零售总额增长的贡献率达37.9%。经济新业态的成绩固然可喜，但对比实体零售，相关数据显示，电子商务对社会经济的发展并没有产生应有的税收贡献，甚至带来一系列税收问题。

及以脸书、谷歌为代表的美国公司，而后者全球范围内的营收有相当一部分来源于欧洲。因此可以想见，欧盟与美国在这一议题上的立场存在天然的对立。

数字经济税收问题展望

按照计划的时间表，BEPS预计在2020年提交一份报告，以总结其在数字经济税收方面取得的成果，作为一个全球性解决方案的基础。如前所述，作为数字经济的重要市场，欧盟内部各成员国的经济形态各

电子商务的蓬勃发展带来的税收问题

首先，造成了税收的流失。由于我国电子商务起步发展较晚，目前并没有针对电子商务的税收单独立法，且原先长期以来形成的适用于实体经济的征管体系，对这种无边界而又错综复杂的交易行为很难控制，这使得我国电子商务必然存在或多或少的税收流失，长期来看也不利于税法的完整性、严肃性。

其次，损害了税负公平。实体经济下传统零售业以门店/公司为载体纳税登记、申报赋税，税务机关以其机构或经营所在地，通过以票管税或者采取核定征收的方式对其进行有效管辖。而电子商务中，交易主体的身份很难被认定和控制；经营者和消费者直接进行网络交易，打破了传统的地理概念，导致纳税环节难以确认；尽管税务机关近几年以来大力培养专门适应电子商务的复合型人才，但是还是不能够适应电子商务的迅速发展，人才问题，特别是基层税务局的电子

异，因此存在不同声音，而作为数字经济主要输出国的美国，在涉及其居民企业利益的问题上也不会轻易让步。可以预见的是，各国即便可以就数字经济的税收问题最终达成共识，这一过程也将经历反复的讨论与博弈，也必然将包含各国基于各自利益的政治考虑。而除征税权和利润划分的核心争议点之外，数字经济相关的间接税及征收管理等，也将是需要进一步研究的议题。□

责任编辑 张蕊