

数字经济背景下税收征管的现实困境、改革实践与展望

刘艺苇

西南民族大学经济学院，四川 成都

收稿日期：2023年3月6日；录用日期：2023年3月17日；发布日期：2023年6月7日

摘要

随着“大智云移物”的发展，数字经济成为世界各国普遍认同的发展战略，数字经济交易本身具有高度流动性、虚拟性和数据依赖性等特点，这给涉税主体提供了逃税避税的途径，也给政府税收征管带来巨大挑战。本文基于数字技术在税收征管中应用和数字经济背景的税收征管改革实践，从多维度分析数字经济发展对税收征管的现实影响，对数字经济时代的税制改革进行了展望，提出了通过数字技术引导税收征管技术变革、推进国际数字化税收征管协同治理、重新审视税收征管原则和政企合作等税收征管改革建议。

关键词

数字经济，数字技术，税收征管，改革展望

The Realistic Dilemma, Reform Practice and Prospect of Tax Collection and Administration under the Background of Digital Economy

Yiwei Liu

School of Economics, Southwest Minzu University, Chengdu Sichuan

Received: Mar. 6th, 2023; accepted: Mar. 17th, 2023; published: Jun. 7th, 2023

Abstract

With the development of “big intelligence cloud moving things”, digital economy has become a de-

development strategy widely recognized by all countries in the world. Digital economy transactions themselves are characterized by high mobility, virtuality and data dependence, which provide a way for tax evasion and tax avoidance for tax-related subjects, and also bring great challenges to the government's tax collection and management. Based on the application of digital technology in tax collection and administration and the practice of tax collection and administrative reform in the background of digital economy, this paper analyzes the realistic impact of the development of digital economy on tax collection and administration from multiple dimensions, and looks forward to the tax reform in the era of digital economy. It puts forward some suggestions on tax collection and administration reform, such as guiding tax collection and administration technology reform through digital technology, promoting international digital tax collection and administration collaborative governance, re-examining tax collection and administration principles and government-enterprise cooperation.

Keywords

Digital Economy, Digital Technology, Tax Collection and Administration, Reform Prospect

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

国务院于 2021 年出台了《关于进一步深化税收征管改革的意见》，对“十四五”时期深化税收征管改革做出了战略性部署。该《意见》明确提出“以数治税”理念，推进数字经济与税收征管在税务执法、税务服务和税务监管三个维度深度融合，提出“2021 年建成全国统一的电子发票服务平台”。根据第 48 次《中国互联网络发展状况统计报告》显示，数字应用基础服务日益丰富，政务服务水平不断提升，疫情期间推出网上办税等服务增进了人民福祉[1]。在数字经济服务人民的同时，也加大了政府税收工作的难度。一方面，数字经济促进大量新产业和新商业模式产生，但是我国税收制度存在滞后性，现行制度与经济发展不匹配造成征管效率降低。另一方面，数字经济导致了既有国际税收规则不适用，使跨国公司利润转移有机可乘，偷税漏税的行为更加严重，这大大损害了税收国的利益。与此同时，数字技术在税务中广泛应用，大大降低了征管成本和提高了征管效率，推动了税收征管的变革。可见，数字经济发展给税收征管带来了挑战和机遇。

数字经济下的税收征管成为国内外学者研究关注的重要问题，已有研究主要有三个方面：一是对数字技术在税收领域具体运用的研究，从多维度探究数字技术对税收征管和服务的作用。谢清华和周志勇(2021)研究了区块链对税收征纳赋能，阐明区块链的功能属性和社会属性能重构税收征纳关系[2]；王伟域和辛浩(2021)对国内外税收治理创新研究进行分析，提出现代数字治理理论和数据驱动下税收治理理论模型[3]；蔡昌(2021)阐述了云计算技术与税务管理的契合点，提出基于云计算技术搭建涉税信息动态共享情景、财税政策精准推送场景和税收数据安全防控场景[4]；王桦宇和连宸弘(2019)提出利用大数据采集存储技术、大数据分析挖掘方法和机器学习基础等方法，来建设税务大数据分析模型[5]；王寰(2018)基于比特币技术对国际逃税避税问题提出了一些建议[6]。二是对国内和国际征税规则进行研究，主要包括分析国内外数字经济下税收征管的异同、对国际组织和世界各国具体实践进行总结分析、提出税收征管政策性建议等。在税收制度方面，励贺林和骆亭安(2021)对 OECD 主导的“双支柱”方案进行分析探

讨，着重研究了支柱一方案对国际税收规则的实质性变革，为国际利润分配等相关问题提出建议[7]；闫少謙(2020)提出我国目前税制存在的问题，要简化税制设计和优化税制结构，增强企业创造能力和提高公共服务供给能力，构建现代税收制度[8]；赵利梅(2021)提出我国可以从联结度问题出发来完善常设机构和利润分配的规则来建立国际税收新秩序[9]。在税收征管方面，蔡昌和赵艳艳(2021)通过对国内外税收政策的研究与分析，对国际上的税收政策进行比较，引入数字经济税收生态系统的概念，提出了促进税收发展的政策选择和税收治理对策[10]；韩龙河(2021)提出税务人员执法能力转型是有效征管的根本，明确了税务人员应该在数字环境下所具备的能力，提出培养我国的税务人才的相关建议[11]；三是对目前全球征收的数字服务税进行分析，对我国数字服务税的征收提出建议。苗龙和郑学党(2021)对全球服务税进行相关比较研究[12]；李辉和张成(2021)分别比较了世界主要国际组织和国家对数字税的相关举措[13]。除此之外，数字经济催生了许多新的商业模式和经济形态，譬如共享经济、平台经济等电子商务模式，机会和挑战并存，颇多学者对现有的新模式所涵盖的税务管理和征收进行深入的讨论，如崔志坤(2021)提出了平台经济税收存在法律法规不完善、业务脱离监管、税源和税收收入背离等问题[14]。

数字经济为国家的税收增加了税源和税基，但同时由于数字经济高度流动性、虚拟性和数据依赖性等特点也为税收征管带来困难。因此，研究数字经济背景下的税收征管面临的挑战和相关政策具有重要现实意义。本文基于数字技术在税收征管中应用和数字经济背景的税收征管改革实践，从多维度分析数字经济发展对税收征管的现实影响，并对数字经济时代的税制改革进行了展望。

2. 数字经济发展现状及数字技术的税收应用

2.1. 数字经济发展现状及其特征

近年来，由于“大智云移物”的繁荣发展，全球数字经济发展卓有成效，数字经济发展成为全球共识和战略。根据中国信通院发布的《2021年全球数字经济白皮书》，2020年全球47个国家数字经济增加值规模达到32.6万亿美元，同比名义增长3%，占GDP比重为43.7%，产业数字化是数字经济发展的主要驱动力，占数字经济比重约84.4%，其中第三产业的数字经济占比相较于第一、二产业更多，约为43.9%。我国当前数字经济颇具规模且较为复杂，其吸纳就业能力显著，数字经济领域就业人数占当年总就业人数24.6%。另外，数字政府改革也受到了各地区、各部门的高度重视和积极探索，部分数字政府建设成效显著。值得一提的是，自2020年以来，数字化贯穿于政府疫情防控和防洪抗灾，中国政府全面化、智能化的数字化服务已进入新的阶段。我国已明确了“十四五”时期建设智慧税务的远景目标，将以电子发票落实为切入口，以税收大数据为源动力，全面推进税收征管数字化升级和智能化改造。也就是说，数字经济为我国的政治、经济、社会民生等多方面产生了深刻变革。

经济合作与发展组织(OECD)将数字经济特征概括为流动性、对数据的依赖性、波动性、多层面商业模式等。数字经济时代的经济特征主要表现在以下六个方面：一是数据成为一种新的核心生产要素，是价值创造的新来源。二是数字经济的主要商业模式为消费者对企业(C2B)，即以消费者为中心，革新了传统工业经济时代以厂商为中心的生产和营销模式，导致了生产者和消费者界限模糊，自然人可以深度参与经济社会活动。三是数字经济使得市场分工可以跨越企业边界，打破了工业经济时代以企业为基本组织形式的经济组织方式，商品和服务的生产过程从集聚性生产转向“零接触”生产。四是数字经济依托大数据和数据算法可以显著降低供给和需求之间的信息不对称，大大提升了资源配置效率。五是资产专用性在很大程度上可以通过数字技术加以消除，数字平台使工业经济时代的企业生产方式逐渐瓦解，社会分工合作更加社会化和实时化，在产业数字化和消费数字化的驱动下，产业界限逐渐模糊，促进了产业深度融合。六是数字经济时代的经济波动会明显加剧，数字技术的快速更新导致数字经济升级换代频

率高，加剧了经济的波动性和不确定性，对政府治理能力提出了更高的要求。

2.2. 数字技术在税收征管中的应用

继农业经济、工业经济之后，数字经济以现代科学技术为载体奋力前行，数字技术为税收征管理念和手段带来创新，推进了税收治理模式和治理能力现代化。

首先，“互联网+”改变了税收征管模式。“互联网 + 税收征管”是一种全新的税收管理新模式，它是将互联网的创新成果与税收征管工作有效融合。在税务服务方面，纳税者随时随地在线办理各种税收业务，全程信息化、智能化。2014年以来，国家鼓励办理电子营业执照，当地政府建立的电子税务局可以满足纳税人灵活缴税的需求，还可以进行实时监管和利用电子发票，税务工作的便捷性和用户体验都大大提升。在税务监督方面，数据化流程提供了全程跟踪式的监督路径，政府监督部门可以通过平台数据使整个缴税流程可视化，流水账单一目了然，便于稽查和监督。另外，“互联网+”背景下税务组织和机构实现了扁平化、信息化，冗余闲散机构减少，部门精简化，税收征管效率大大提升，各部门间信息不对称得以解决，将数据资源共享，实现不同部门的联动协作。

其次，“大数据”驱动税收征管变革。一是“大数据”为税收征管提供了新的技术应用，将税收工作从局部思维向整体思维转变。“大数据”的显著优点在于它能抓住每个人的行为“痕迹”，在税收征管中，所有纳税者的涉税数据都是数据资产，通过数据能分析税务征收存在的漏洞。如“济南电子政务数据交换平台实现了工商、国税、质检、公安、社保等 20 多个部门涉水数据的共享，国税局与地税局通过数据比对，发现了 250,000 条数据差异，落实纳税企业 5000 多户，补缴税款 2700 多万元。”^[5]大数据在税收方面的运用能够使税务机关以系统的、全方位的视角来管控税收。二是“大数据”实现更有效的税收风险管理。税收治理在大数据背景下被赋予新内涵，非常重要的就是对税收风险的预测和防范，充分运用大数据可以将传统的事中和事后征管向事前征管转变，由传统经验管理向数据管理转变。

最后，“税务 + 区块链”推动税务征管创新。区块链是一种基于计算机网络通过特殊加密的、点对点的、不可修改的、可溯源的交易技术和分布式记账技术^[10]。区块链技术被认为是税收征管最适合的一种新技术，尤其是它去中心化的分布式结构、无法篡改和可追溯性等特点，为税收征管提供很大的推动作用。一方面，区块链本身是一种去中心化的分布式账本，每个节点形成一个数据账本，税务部门可以通过授权将不同的节点数据进行共享，一定程度上解决了税收管理的信息不对称问题。当企业进行产品销售或结算等交易时，全面的数据会被同步记入账本中，便于稽查部门去核查和监控。另一方面，区块链不可篡改的功能是最为重要的功能之一，数据只能增加不能减少，若要变动数据需要全部节点的同意，这使得数据更为可靠，避免数据造假，这就保证了数据的安全性，也为事后监管提供有力支撑。区块链可以通过加密手段来保证存储信息的永久性，这不但降低了信用风险还会简化传统的操作流程。此外，区块链的可追溯性能够实现对以往数据的追溯，也就是对涉税人员以往行为进行追溯。这使得政府可以从源头上打击违法行为，并且企业的相关财务数据也是被可靠、准确的记录下来，这对企业计算成本和利润提供了准确保证。

2.3. 数字技术的应用对税收征管的影响

数字管税、数据管税已成为发展趋势，互联网、大数据、区块链的融合运用能够使税收征管更加系统化、严谨化、个性化和便捷化。第一，当前税收征管重要课题就是信息化和系统化，基于各种数字技术，税务机关可以打破信息孤岛，联动税收组织、企业平台、个体单位和其他社会管理机构多方联动，为构建我国税收现代化管理提供重要保障。第二，在现代产业发展极其迅速的情况下，我国税务部门主要是通过税务申报获取相关静态信息，对于动态信息难以把握，缺少对税源征管信息的事前和事中管理。

数字技术的普及能够使我国税务机关获得实时动态资料，能够检测到偷税、漏税等可疑行为。第三，数字经济时代背景下政府通过数据采集和分析，针对不同的用户提供个性化税收服务，互联网平台拉近了纳税人和税务机关的距离，提高了税务征管服务的效率和质量。第四，就数字化税收发展状况来讲，数字经济可以有效减少税务部门繁琐复杂的审核环节，过去的税收征管面临的是少数税务机关人员要面对大量的缴税单位，如今税务机关只需要少数人员在线操作，实现数字化信息化管理，解放了劳动力，降低了管理成本。数字技术的突破和应用是全球面临的共同难题，其他各国也在积极探索应用方案，我国应该充分研究各类数字技术在税收征管的运用，实现税收智能化和信息化。

3. 数字经济下税收征管面临的现实困境

目前国内外税收征管都面临着数字经济这把双刃剑带来的机遇和挑战，实体经济与虚拟经济的结合突破了时空限制，数字经济带来全球产业链提升和巨额效益的同时，也为税收征管加大了难度。因此，从两个角度来分析我国税收管理面临的现实困境，一是从国内面临的税收困境来分析；二是从国际面临的税收征管困境来分析。

3.1. 国内税收征管的困境

3.1.1. 数字经济的虚拟化提高了税收征管的难度

数字经济的发展颠覆了传统经济税制要素的认定方式，传统税收征管的基本要素分别为纳税主体、税收对象和税率。目前数字经济具有高度流动性、虚拟性，这导致纳税主体和税收对象的概念难以界定，这大大增加了我国税收征管的难度。一是数字经济促使纳税主体分散化，避税渠道多样化，纳税人的身份难以考虑，交易的性质难以确定。目前庞大的用户数量形成巨大的数据资源，一部分用户在进行网络交易时对发票概念较为模糊，对税务缴纳不积极，显著的信息不对称问题就会有较多的避税行为。二是数字经济模糊了商业界限，税收对象不易做出评估，例如付费电子软件、网络平台教育和数据资源等。三是收入无法定性使得税源难以确定，例如数字经济下对云计算的支付费用是作为特许权使用费还是营业利润无法确定，若是特许权使用费则需要缴纳预提所得税，若是营业利润则需要常设机构存在才能征税。因此，工商和税务局等部门无法对此进行监管，这会使大量的税源流失。

3.1.2. 税收征管制度滞后于数字经济发展

上层建筑一定要适应经济基础的发展，中国现行税制是根据传统工业经济所制定的，针对数字经济没有做出进一步的完善。目前数字经济对我国税制尚未造成颠覆性冲击，但是对我国税收征管造成的挑战更大。一是属地管理的税收征管原则使得税务部门对线上交易无法进行有效的管控，平台所在地和消费地的税务部门无法掌握数字企业的交易信息，两者的信息不对称难以明确纳税义务。二是我国法律对涉税数据的采集范围还需进一步完善。我国法律目前仅是对各类电商平台做出有效监管，对自然人或其他网络经营主体还没有出台相关政策法规。三是我国税务机关尚未形成系统化的税务登记制度。政府部门对数据的处理效率低，尽管数据是存在的，但是对数据的充分分析和提取是不够的，很少能发现数据信息中隐藏的重要信息。四是国对数字货币的税收政策尚未形成体系，数字货币具有匿名性、去中心化、兼有金融工具与无形资产混合属性等特点，其估值问题更加复杂。

3.1.3. 纳税人和征税机关税收理念滞后

尽管国内税收征管的数字化进程已经初有建设，但是我国纳税人和征税机关的税收理念阻碍了税收征管的信息化变革。传统经济下，税收征管和纳税人缴纳是一种管理和被管理的关系，征税机关征收税款并入库，纳税人依法缴纳税款。纳税人的税收理念表现在两方面：一是由于其经济行为的隐蔽性，部

分纳税人想要投机取巧进行避税，逃税空间不断增加；二是纳税人想要诚实纳税，但是具体纳纳税种类、纳税渠道和纳税数量并没有确定。此外，“互联网+税务”改变了税收关系的流向，过去以税务机关为中心的治理模式逐渐向以纳税人为中心的模式转变[15]。对税务机关而言，税务机关不再成为税收的主导者，慢慢成为一个参与者，向平台建设、协调、裁决、监督的角色转变。在“互联网+”的新背景下，税收管理思维会出现新的转变，传统的税收问题是从出现问题、分析问题、找出因果、解决问题，但互联网背景下的管理思维是由找出问题数据、量化分析、找出关系、解决方案。因此，税务机关与纳税人之间的关系逐步从原来的征管关系转变为合作关系，征管思想从“纳税管理”转变为“税收服务”。

3.2. 国际税收征管的困境

目前数字经济对跨国税收征管的影响主要包括常设机构原则和利润分配的界定规则。

3.2.1. 传统常设机构原则已经无法适用

常设机构是指企业进行全部或部分商业行为的固定场所，包括办公室、办事处、工厂、工作室等，代表企业开展经营业务或者订立合同的代理人亦可以视为常设机构[13]。由于数字经济交易的虚拟化和较强流动性等特点，进行交易的国家双方无需线下进行交易，只需要线上往来完成交易，而被常设机构排除在外的用于仓储和交付货物的固定措施变成了线上交易的核心，企业只需要将仓储地点放置利润来源国，企业可以借此进行转移定价来规避税务。所有价值创造过程由非物理虚拟交易掩盖，导致了价值创造地、收入来源地和企业母国产生税收管辖权的冲突，这带来了国际贸易与投资中的双重征税或双重不征税问题。

3.2.2. 利润分配和界定规则已经无法适用

数字经济时代，数据成为企业收入来源的重要组成部分。在零售业中，企业想要建立差异化服务，他们通过社交软件了解用户的信息，将客户分为高消费者和高影响者，旨在高影响者能够创造好的口碑，这是交易数据和数据交互的完美结合，那么针对这部分数据价值，应该怎样进行数据财产的利润分配是个难题。显而易见的还有手机APP软件的购买利润所得，他的销售额归属为收益来源国形成的营业利润还是非居民收入的特许使用费存在很大争议。在数字经济的背景下，过去我们普遍遵循的归属地征税原则已经不再适用，消费地征税原则应该受到重视和采纳。譬如高端手机零件生产地在一些发展中国家，而手机销售地在发达国家，若是采用生产地征收原则，则生产商需要承担所得税和增值税，因此不公平的双重征税就会产生。

3.2.3. 缺乏国际间的税收合作

国际间税收治理必然要求各个国家进行合作，现阶段国际合作的主要表现形式就是制定国际税收双边协议，主要内容包括情报交换、税收征管合作等。近年来，双边税收协定在数字经济发展下的弊端日益明显，由于数字化进程的差异，有些国家已经制定了单边税收制度，单方面的征收数字服务税，这会使部分国家失去税收主权，加大了国际间的税收不公平，国际争端冲突越来越频繁。目前为止，还没有制定出完善的全球税收合作共识，制定新的国际税收征管机制迫在眉睫。

4. 应对数字经济冲击的税收征管改革实践

4.1. 开征数字服务税的国际实践

狭义数字服务税是指一国政府对数字企业提供搜索引擎、网络广告投放等服务业务进行征税，近几年不同国家和国际组织相继开征数字服务税。欧盟于2018年提出了两项措施：一是短期措施，向国际或

欧盟收入超过 7.5 亿欧元的企业，征收 3% 的数字服务税；二是长期措施，尝试“重大数字存在”概念来完善税收。然而，在数字服务税方面欧盟各成员国并未达成统一意见，如法国实施单边征收数字服务税，2019 年法国宣布征收 3% 的数字服务税。一些东南亚国家也采取行动，印度于 2020 年《金融法案》中提出按 2% 的税率对在线广告和在线贸易等业务进行征税；新加坡于 2020 年将关税范围扩大至本地采购的数字服务，对跨国数字企业来源于本国居民消费的数字服务创造的收入征收数字服务税；马来西亚数字服务规则将外国数字服务上纳入征税范围，税率为 6%。2020 年 9 月，非洲税收管理论坛(ATAF)发布的《数字服务税法范本建议》中重申了发展中国家在数字税收上的利益诉求，从中体现开征数字服务税并非是作为临时措施，而是将来有作为常设税种的可能。

从全球征收数字服务税的改革措施来看，各国征税的目的在于更好地应对数字经济发展对国际税收制度带来的挑战，增加财政收入和避免税款流失，创造公平公正的国际税收环境。传统的国际税收规则被打破，新的数字服务税是对全球数字经济治理规则的重大调整，可以从各国数字服务税开征的范围、征税对象、税基、税率和纳税登记制度几个方面来窥探数字服务的改革实践。一是明确数字服务税征收范围。各国对数字服务税征收范围不能一概而论，需要进一步细化。欧盟和新加坡划分征收范围包括利用互联网或者电子网络提供的服务、高度自动化且极少人工干预，例如网络托管、软件和数据库、APP 下载、在线教育等；美国征税范围主要指通过电子化方式提供服务，包括数字产品或服务和相关支付行为，然而排除为人力资本发挥作用提供便利的服务，如电信、音频设计等；韩国和南非将征收范围界定为通过电子通信和互联网提供的服务[16]。部分国家同时采取正、负列举法明确数字服务范围，使得界定标准更加精确严格。二是科学设置征收对象和课税主体规则。为了减轻中小企业的负担，数字服务税设置了高门槛和免征额，征税对象转向一些美国互联网巨头。绝大多数国家确认收入规则是同时包含数字服务收入和传统业务收入的国外收入总额，在申报纳税前要将数字业务和其他业务剥离，只针对纯数字领域的收入作为起征点，这也大大增加了企业的行政成本。法国确定征税对象的方式不同于别国，它将国外数字服务收入高于 7.5 亿欧元的数字企业作为征税对象，省去了划分传统业务和数字业务的程序。涉及到跨国公司间交易 B2B 模式，欧盟、英国、日本采取逆向课税机制和自行估税机制，即跨国数字服务的境内接收方作为课税主体；针对跨境企业与个人交易的 B2C 模式，欧盟、英国、挪威、韩国、日本规定由跨境数字服务的境外提供方作为纳税义务人[16]。三是设定单一比例数字服务税税率。各国数字服务税税率分别为：印度和英国的税率为 2%，法国、意大利、西班牙为 3%，奥地利、新加坡、分别为 5%，马来西亚税率为 7%。通过以上比较，发现发展中国家相较于发达国家会制定较高的税率，这是因为发达国家更侧重于保护本国优秀的数字经济企业。部分低税率国家放弃成为互联网巨头的避税天堂，用较高的税率来弥补因互联网巨头搬出在此地的常设机构而造成的损失。各国税率不均，单边贸易保护主义更为明显。四是简化纳税登记和强化纳税监管。欧盟、美国、日本、韩国、英国、挪威等创建了简易的增值税注册缴纳制度。2017 欧盟进行增值税改革，消除了单一市场电子商务发展的增值税障碍，构建健全的欧洲单一增值税领域来应对增值税流失。首先是在法律层面重构跨境贸易的征管原则，坚持“一站式注册机制”，其次是将征税范围延伸到全部跨境贸易，使得国内外的货物服务供应都被统一管理。韩国也建立简化注册程序；挪威创设电子商务增值税注册(VAT on E-Commerce, VOEC)机制，境外数字服务企业仅需填报 VOEC 码、服务价值和应缴税额。此外，在纳税监督方面，国通过互联网机器人技术识别数字服务企业偷税漏税行为；澳大利亚按税款总额的 50%~75% 比重处以罚款。五是重塑税基避免利润转移。由于跨国数字服务企业拥有流动性强、界域形弱等特点，国际数字企业会转移利润到避税天堂，这种问题可以通过修改国际税收规则来解决。因此数字服务税的税基设为各国的营业收入，而非利润。英国税基是英国用户参与为企业创造的毛收入，应税所得主要是在线广告、销售数据产生的收入，互联

网企业应纳税所得包括订阅费、佣金；法国税基是在创造价值方面发挥重要作用的数字服务活动所产生的总收入；奥地利税基设定通常是服务提供商从买方获得的对价。

4.2. 数字经济引发的国际税收规则的变更

鉴于有些国家采取的单边措施破坏了国际税收规则公平，经合组织(OECD)于2019年提出“双支柱”解决方案，希望就经济数字化带来的税收挑战达成共识性方案。“支柱一”方案旨在解决全球征税权的重新分配问题，包括联结度规则取代实体存在规则、规定了征收门槛，主要是针对年收入达到一定金额的大型跨国企业，该方案消除了明显的地域歧视，实现了税收公平。“支柱二”旨在通过全球最低税规则解决跨国企业利润转移和税基侵蚀问题，这使得跨国企业的避税空间被大大压缩，由此来保障各国的税收权益。与此同时，“支柱二”还提出了三个关键性技术难点，即财务报表和税基的确定、境外收入和境外税款的合并、豁免规则的门槛问题。虽然“双支柱”方案初衷是在于构成融合性、非歧视性的国际税收框架，但由于疫情和各种不确定因素下，达成共识的道路困难重重。

为了应对数字经济对国际税收的冲击，联合国通过修订《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》(以下简称“联合国范本”的相关内容，解决数字经济企业跨境服务的税收管辖权和征税权问题。联合国国际税务专家在《联合国范本》2021年更新版本中增加了第12B条目，其允许一国对本国向另一国税收居民就“自动化数字服务(Automated Digital Services, ADS)”的付款征收预提税，实际上这一方案赋予自动化数字服务的客户所在国一定限度的优先征税权。传统优先征税权的前提是非居民企业在来源国构成物理存在为联接度的常设机构，ADS提供方在来源国无常设机构的情况下，ADS购买方无法对ADS所得行使征税权。然而12B条款将税收焦点转向付款环节，尽管ADS提供方没有构成常设机构，但是根据付款行为ADS购买方具备了额外的征税权。《联合国范本》新增加的条款，是基于双边模式的解决方案，是将原主张单边措施的“数字服务税”予以“双边化”的改造，为解决国际数字经济税收挑战开辟了新的思路。但是条款的有效实施需要双边共同的支持，双边谈判成本较高，效率较低，因此还尚未有国家按照范本来修订税收协定。

5. 数字经济时代税收征管的改革展望

综上所述，利用新兴数字化手段进行税收征管是大势所趋，在此趋势下我国应将不同的数字技术引入不同的税收征管过程中。国际税收征管呈现以下趋势：第一，各国会加强对数字技术的运用，政府和企业将会紧密联合，提高税收征管的效率和服务水平；第二，防范税收风险将会成为重中之重；第三，税务中介将会承担更多责任，税收征管的第三方将被严格监管。数字经济带来的税收征管困境是每个国家都面临的共同难题，目前某些国家推行的单边措施并不能够有效解决国际税收争端，我们应该基于共商、共享、共建原则，积极参与国际税收协议的协商和制定。

5.1. 加强税收征管专业化和技术创新

尽管目前我国税收征管已经与数字经济一定程度上紧密联合，数字化管理的应用已经普及，但是数字治税成熟性、灵活性和安全性还需要进一步探索。数字人才是数字经济背景下解决税收困境的根本，目前我国行政部门人员的专业性还需要加强，除了金融税法相关知识还需要数理统计、数据挖掘等计算机知识储备，要着重去培养交叉型人才去解决数字经济下税收征管的安全性和系统兼容问题。

5.2. 加强政府与经济平台紧密合作，探索政企数据共享机制

随着“大智云移物”的发展，企业商业模式不断更新，税收征管部门的征管方式不断重新刻画，想

要形成“以数治税”的征管模式，政府就要积极主动与数字企业合作。第二届“一带一路”税收征管合作论坛上提到，为顺应数字化转型，中国税务部门建成了中国最大的电子政务生产交易云——税务云平台，不断优化完善全国税务系统统一的信息化工程——金税三期。这些是我国税务征管信息化现代化的开始，通过企业的数据可视化和算法模型，我国税收征管平台可以根据相关大数据分析结果，提出应对税收风险控制的相关办法。另外，目前PPP模式这一新兴业态受到中国政府的大力推广，PPP模式就是公共部门通过与私人部门建立伙伴关系提供公共产品或服务的一种方式，政府在与私人企业合作的同时给予企业一定程度的税收优惠，这是各国推动PPP发展中最为有效的激励手段之一。因此，基于数据共享的PPP模式合作，可以推动建立现代化税收制度作为数字税收建设的中心和重心。

5.3. 加强互联网平台治理和税收安全管理

近几年例如支付宝、滴滴出行、京东和顺丰等独角兽互联网企业快速发展，相较于税收部门，互联网企业能够更加方便和快捷的获取各种数据。此外，互联网企业除了传统的企业属性，还兼具社会治理的功能属性，在纳税人信息采集、信用情况等方面更具优势。因此建议税务机关要重点关注互联网平台纳税对象；立法赋予互联网平台更多的社会治理责任，制定对互联网平台治理的相关法律法规。在税收风险防范方面，建议完善税收大数据安全治理框架和管控制度，推进建设安全态势感知平台，常态化开展数据安全风险评估和检查，健全监测预警和应急处置机制，确保税收数据全生命周期安全[17]。

5.4. 重新审视跨国税收征管原则

我国坚持对外开放的基本国策，坚持“引进来”和“走出去”发展战略，因此现行的税收准则应当紧跟数字经济时代发展潮流。为了有效抑制跨国公司采取转移定价或抑制税源等手段逃税避税，我国要对税收规则进行修改，以保证我国税收管辖权的公平和税收稳定。一是我国要坚持数字经济交易的消费地原则。基于物理存在的生产地原则的适用性大大降低，未来消费地原则将会得到更大认可。二是我国要重新定义常设机构原则。相关部门可以给常设机构的概念设置例外条款，要与交易国或国际组织协商出统一适用原则。目前讨论较多的观点是基于数据存在准则作为常设机构标准[14]，当数据达到某一规模时可以认定该企业可能存在虚拟常设机构，利润来源国可以据此征收税务。三是企业的利益分配原则要重新考量。OECD目前采用的是综合剩余利润分割法和分数分摊法，采用简化规则以固定比例进行征税的办法。我国可以在此基础上寻找其他可以量化的因素，譬如增加用户数量的数据化要素，通过用户数量来量化数字价值，以此制定标准来征收税务。

5.5. 避免双重征税，积极推进国际数字经济税收征管协同治理

新冠肺炎疫情席卷全球，面对共同敌人，全球税务部门相互合作，构建良好的税收环境。我国应该以对话的方式参与国际税收征管规则的制定，积极主动地出谋划策。首先，要保证我国在国际治理上的话语权，主动承担起国际税收征管的责任。面对有些交易国已经采取单边数字服务税，我国应该积极与交易国进行协商，采取协议税收抵免的方式免征数字服务税，或者在国内可以进行相关税务抵免来减轻数字企业的压力。其次，我国可以与各国建立专门机构用于解决税收争端。世界各国不同的税收规则存在很大的复杂性，涉税两国可以建立争端解决部门来针对不同国家提出不同的解决方案，积极维护我国的合法权益。尤其在我国进行“一带一路”建设过程中，亚投行考虑成为我国区域性开发金融机构，可以主动承担起解决涉税争端的责任，为我国税务解决提供稳定的资金支持。最后，在数字服务税方面，建议我国短期内不实行征收数字服务税。尽管有些国家已经推行了数字服务税的征收，譬如法国和英国，但是由此引发的争端和冲突也不在少数，在数字服务税没有明确的征收法案和办法的情况下，我国可以

暂缓该税务的征收。在数字税缺失的情况下，可以向增值税和个税所得转嫁部分来弥补。

参考文献

- [1] 中国互联网络信息中心. 《第 48 次中国互联网络发展状况统计报告》[EB/OL]. <https://www.cnnic.net.cn/n4/2022/0401/c88-1132.html>, 2021-09-15.
- [2] 谢清华, 周志勇. 区块链赋能税收征管与税务筹划的动态博弈[J]. 税务与经济, 2021(4): 40-47.
- [3] 王伟域, 辛浩. 大数据驱动下税收治理创新的理论基础与未来发展趋势[J]. 税务与经济, 2021(5): 34-41.
- [4] 蔡昌, 马刘丁, 蔡一炜. 云计算推进税务管理创新研究[J]. 财政研究, 2021(9): 113-125.
- [5] 王桦宇, 连宸弘. 税务数据资产的概念、定位及其法律完善[J]. 税务研究, 2020(12): 53-60.
- [6] 王寰. 比特币引发的国际逃税避税问题及其法律应对[J]. 税务研究, 2018(1): 81-87.
- [7] 励贺林, 骆亭安. 收入来源规则: 支柱一方案可行性的基石[J]. 税务研究, 2021(10): 94-101.
- [8] 闫少謙. 关于加快构建适应高质量发展的现代税收制度研究[J]. 税务研究, 2020(3): 116-120.
- [9] 赵利梅. 数字经济背景下数字服务税规则的分析与反思——基于常设机构与利润归属规则视角[J]. 南方金融, 2021(7): 82-90.
- [10] 蔡昌, 赵艳艳, 戴梦好. 基于区块链技术的税收征管创新研究[J]. 财政研究, 2019(10): 114-127.
- [11] 韩龙河. 数字经济背景下税务人员执法能力转型的路径[J]. 税务与经济, 2021(5): 1-8.
- [12] 苗龙, 郑学党. 全球数字服务税发展态势与应对策略研究[J]. 财经理论与实践, 2021, 42(2): 90-97.
- [13] 李辉, 张成. 数字经济征税的现实困境、国际比较与政策建议[J]. 经济体制改革, 2021(2): 167-172.
- [14] 崔志坤, 李菁菁, 杜浩. 平台经济税收管理问题: 认识、挑战及应对[J]. 税务研究, 2021(10): 62-68.
- [15] 马敏.“互联网 + 税务”背景下税收征管现代化问题研究[J]. 税务研究, 2019(2): 109-113.
- [16] 李万超, 张怡, 李思多. 跨境数字服务税征管国际实践与启示[J]. 金融纵横, 2021(10): 28-36.
- [17] 王丽娜. 数字经济下税收征管数字化转型的机遇与挑战[J]. 国际税收, 2021(12): 65-70.