第24卷第6期 上海财经大学学报 Vol. 24 No. 6
2022年12月 Journal of Shanghai University of Finance and Economics Dec. 2022

DOI: 10.16538/j.cnki.jsufe.2022.06.010

数字经济下营业利润征税权分配规则改革：中国问题及其应对

曹 阳[1,2]

（1. 中国政法大学 民商经济法学院，北京 100088；2. 广西现代法学研究院，广西 南宁 530022）

摘 要：随着数字经济的飞速发展，营业利润等相关领域税收均受到较严峻挑战。我国营业利润征税权分配规则在常设机构、预提税与源泉扣缴、税收核定与公式分配、地域性特殊优势、税收征管程序、区域合作与多边公约等方面存在的问题在新形势下均暴露无遗。是故须做有针对性的改革，以解决上述问题。这需要积极借鉴OECD（Organization for Economic Co-operation and Development，经济合作与发展组织）联合国和域外部分辖区在此方面税改的实践探索经验，充分结合我国实际，以进一步完善我国营业利润征税权分配及其相关领域的现存规则。由此应从多方面数管齐下形成合力，建构出一整套应对营业利润征税权分配规则改革的策略：在实体税收方面，应修订《企业所得税法》中的相关条款，明晰价值创造等新理念，完善联结度等范畴；在涉外税收协调合作与因应方面，应保持创新与开放的税收营商环境，推动税收合作改革，引领国际税收分配规则改革；在税收程序和涉税信息管理方面，应提升税收征管能力，加强涉税信息分析与共享，促进国际税收协同共治。

关键词：数字经济；营业利润征税权分配；我国现存问题；域外经验借鉴；规则改革

中图分类号：D922.22 **文献标识码：**A **文章编号：**1009-0150(2022)06-0138-15

一、引 言

随着数字经济的飞速发展，全球范围内相关经营模式正持续发生根本性变革。数字经济与传统经济间呈高度融通之势。我国数字经济发展也毫不逊色，这对促进我国经济结构优化和产业转型升级等均颇有助益。但数字经济作为一把“双刃剑”，其带来的风险与挑战在数字产品及服务征税等领域显得尤为突出。数字经济所具备的多项涉税特质给相关领域的课税带来严峻挑战，尤其对既有联结度和利润分配等规则造成猛烈冲击。为此各主要辖区和各大国际组织都在积极寻找办法，以更好地解决这些难题，但这些努力往往因部分辖区的杯葛无果而终，且导致情势更趋复杂。于是一些主要辖区开始制定乃至实行相应的单边课税措施。但这带来了更大的风险和纠纷，甚至引发了美国等辖区的不满和反制。就此OECD和联合国等国际组织也加快了制定多边方案的步骤，但其未来走向仍不明朗。我国在数字经济中所处位置与上述经济体有显著不同，这充分表现在我国兼具数字产品和服务主要输出国和市场国、跨境数据流动大国这三重角色等方面，使我国在处理数字经济相关税收问题时往往处于矛盾境地。此外，尽管历经

收稿日期：2022-09-11

基金项目：2021年度教育部人文社会科学研究青年基金项目“数字税立法路径选择与制度构建研究”（21YJC820032）；2022年度广西哲学社会科学规划研究课题“数字经济下营业利润征税权分配规则改革研究”（22FFX015）。

作者简介：曹 阳（1987— ），男，河北平泉人，中国政法大学民商经济法学院师资博士后，广西现代法学研究院研究员。

多年发展，我国在所得税及其相关规则建构和健全等方面均取得长足进步，而且力图与相应形势的不断变化相适应，但我国在此方面尚存一些问题，对其优化的空间仍较广阔，由此亟须进行全方位改革。

尽管如此，仅立足自身的革新尚不足以解决上述问题，相关各方应通过协商与调适才能在这方面达成共识，取得较满意的预期成效。另外，域外这方面税改的实践探索均较早，积累了较丰富的实践经验，这需要我国积极借鉴，并充分结合我国实际，以更好地服务于我国这方面税改的重要使命。基于中国视角对营业利润征税权分配规则改革问题予以探讨和完善，还具有多方面显著意义：在理论层面，这有助于妥善纾缓乃至部分化解数字经济给既有税法规范带来的诸多理论挑战和困扰，促进相关理论丰富、更新和体系化；在应用层面，这也能对我国国内税收及相关立法与法律适用、企业合规守法等方面提供积极而有效的指导，进而可使上述诸方面更好地适应国内和国际税法理论与实践的最新发展，保持我国在相关领域的先进性。

国内外在此方面的研究成果颇丰，较多学者对部分辖区率先开征的数字服务税做了评析和探讨，部分学者对此持支持态度，甚至建议将其引入国内，[①]但也有不少学者对此持批评乃至反对态度。[②]另有不少学者评介和研究了OECD持续推动下不断完善的支柱一方案，一些学者对此持乐观态度，[③]但也有部分学者对此持疑虑甚至悲观态度。[④]同时还有不少学者对其他相关议题做了研究和讨论，如有学者对联合国税收协定范本第12B条做了解析和展望，[⑤]也有学者对营业利润征税权分配规则改革的不同方案间的异同和优劣做了比较和评估。[⑥]他们给出的对策建议也莫衷一是，但大多着眼于全球税改层面的讨论和相关方案的评介与选择。可见国内外相关研究成果已日渐丰硕，为进一步研究提供了一定的文献基础，但尚存较大的讨论和优化空间。

鉴于此，需要立足我国实际，但又不能拘泥于我国相关实定法规定，而应积极借鉴域外相关成功经验，同时以发展的眼光审视并汲取域外这方面的教训，由此从综合性视角观察和分析我国在该方面应采取相应的对策，以推动我国在国际税改相关领域话语权的持续提升。

二、我国营业利润征税权分配相关规则的现状与问题

（一）常设机构方面的现状与问题

首先，我国现行法律规范在常设机构方面的规定并不周详，且相关规范多停留在前数字经济时代，未能有效吸收相关国际税收规则中的最新规定。其中较高层级的征税依据主要集中于现行《企业所得税法》及其实施条例的零散规定中。《企业所得税法》第2条中对非居民企业做

①白彦锋、岳童：《数字税征管的国际经验、现实挑战与策略选择》，《改革》2021年第2期；Wei Cui. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense, Tax Law Review, 73, 2019, pp. 69-112.

②茅孝军：《从临时措施到贸易保护：欧盟“数字税”的兴起、演化与省思》，《欧洲研究》2019年第6期；陈镜先、周全林：《数字服务税：内容、挑战与中国应对》，《当代财经》2021年第4期。

③姚丽：《愿景与现实：OECD应对经济数字化税收挑战的“统一方法”》，《税务研究》2020年第6期；廖体忠：《国际税收政策的世纪选择与未来出路》，《国际税收》2021年第2期。

④龚辉文：《数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思》，《税务研究》2021年第1期；洪菡珑：《引入“价值创造”是锦上添花还是有心无力？》，《国际税收》2021年第2期。

⑤Betty Andrade. Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns, International Tax Studies, 4, 2021, 6, pp. 2-23; Andrés Baez Moreno. Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services, World Tax Journal, 13, 2021, pp. 501-532.

⑥李蕊、李水军：《数字经济：中国税收制度何以回应》，《税务研究》2020年第3期；樊轶侠、王卿：《数字服务课税模式比较研究及其启示》，《财政研究》2020年第12期。

了简略规定，但其并未采用国际通行的“常设机构”等术语，而代之以“机构、场所”这一较含糊的措辞。第3条第2、3款则对非居民企业的应税所得范围做了扼要勾勒，其中第2款相关规定与OECD税收协定范本中对常设机构的范围限定大抵相符。其实这不仅是国内税法的问题，还与该法中涉外条款高度关联，第58条明确了双边税收协定具有优先于国内税法的效力，而我国对外签订的大部分双边税收协定均采用了国际通行的常设机构规则，仍强调“机构、场所”在境内物理上存在的有形性。在下位法方面，现行《企业所得税法实施条例》第5条对“机构、场所”的界定采用了穷尽式列举，显得较粗疏和封闭，未能明晰国际普遍规定的多种常设机构之具体范畴，也无一般性界定及相应的例外排除，由此显著不同于国际通行的常设机构范围。

其次，尽管我国签订的大多数双边税收协定相较于上述实定法规范已有显著进步，至少能与OECD和联合国的税收协定范本对接，但仍落后于时代发展步伐。迄今我国对外签订且正式生效的双边税收协定已逾百个，我国国内税法中并无常设机构概念，故而这些双边税收协定在此方面主要沿袭了上述两大税收协定范本的内容和体例，但仍与相关最新研究成果相去甚远。国税总局考虑到重新谈判或逐一修订的多方面成本均很高昂，因此其在2010年通过明确我国与新加坡新修订的双边税收协定及其条文解释的效力，为后续相关协定确立了解释蓝本。对应常设机构部分的是该协定的第5条及相应的解释，基本实现了我国相关实定法规范与国际通行两大范本的有效衔接，且更接近OECD税收协定范本，并进行了适度的本土化调整。但其在效力与内容等方面均存在较严重的滞后性，难以适应数字经济下层出不穷且趋于恶化的避税现象，对特定活动等可豁免行为拆分的监管更显得捉襟见肘。鉴于我国对外签订的双边税收协定大多签订时间较早，且近年来少有紧跟形势而修订者，故而相关国际税收规则就常设机构特定活动豁免等方面的新规定并无多少反映在这些协定中，明显滞后于相关国际税法规范的最新变化。

最后，国税总局制定的其他相关规范性文件一定程度上弥补了《企业所得税法》及其实施条例在常设机构等方面规定的不足，但与两大税收协定范本等国际通行规则相比仍有较大差距。其中与常设机构相关较重要的规定见于国税函〔1999〕607号文和国税发〔2006〕35号文相应条文中。这些规范性文件并未将具有准备性或辅助性功能的实体机构判定为常设机构，从而为其利用新兴技术逃避税提供了一定程度的便利。

（二）预提税与源泉扣缴方面的现状与问题

我国预提税方面的相关规定主要见于《企业所得税法》第3条第3款及第19条、第37条等条文，并在相关下位规范性文件中有所体现。第3条第2款和第3款构成对应税所得的初步分类，其中适用预提税手段和源泉扣缴的对象通常是第3款规定的消极所得。第19条对其中各种所得的计算方法做了扼要规定，第37条则明确第3条第3款规定对应的源泉扣缴方式，第39条是对源泉扣缴方式的有机补充。在下位法方面，国税总局公告2017年第37号文对部分非居民企业所得税源泉扣缴问题加以进一步明确规定，细化了相应的扣缴主体顺位。

这些规定相较于国际税法相关领域的最新进展仍有不小距离，难以从容应对新形势下逃避税等方面的严峻挑战。首先，当下我国企业所得税领域的预提税征税范围主要为消极性投资所得，而数字服务相关收入更倾向于被认定为经营性积极所得，因而此类所得难以被直接纳入我国预提税相关实定法的上述征税范围中。另外，数字企业的经营模式不断推陈出新，上述相关收入难以通过正面列举方式来穷尽其外延。其次，在B2C（Business to Consumer，商家面对消费者）和C2C（Consumer to Consumer，消费者面对消费者）等经营模式中，作为买方的自然人系支付主体，难以有效履行扣缴义务，相应的征缴阻力可想而知。而第三方平台等其他扣缴义务

人履行其相应义务的表现也不尽如人意。预提税征收时的相对滞后性及计算方法上的不确定性等多重特质，对预提税适用于对数字服务相关收入征税也造成相当程度的影响。

（三）税收核定与公式分配方面的现状与问题

国际税法中，税收核定构建于税务机关对居民企业相关情况熟悉和准确认知的基础上。新形势下，很多非居民企业——尤其是数字企业——在来源地并无常设机构，而且其相关市场往往为全球，难以直接核算其收入或成本费用等项目，加之其经营模式不断更新，故而对其准确核定税额有一定难度。各辖区税务机关面对此问题时也束手无策，遑论准确达致较妥切的税收“盈亏”平衡点。

数字经济下仍需利润分配规则紧密配合联结度规则修订。我国所得税利润分配方面的相关规定仅见于国税总局公告2012年第57号文。该规定尽管初步尝试了公式分配的新思路，但仅限于居民企业在国内不同地区的分支机构利润分配问题，而且发布于前数字经济时代，对需求端要素考虑不周，对我国对外签订的双边税收协定影响甚微。事实上，我国在此方面长期坚持独立实体和独立交易法，国内相关规范基本未提及跨境公式分配等重要问题，太过重视相关实体存在的权重，未能顾及新形势下数字企业在来源地无物理存在等新型问题。

（四）地域性特殊优势方面的现状与问题

我国就需求端的地域性特殊优势等新兴范畴也做了前瞻性探索，凸显了市场在价值创造中的地位和作用。早在2011年，国税函〔2011〕167号文中即明确将选址节约和市场溢价等本土化概念与营销型无形资产计价等境外提出的理念并举，将这些范畴与方法运用于维护我国税收利益过程中。2012年10月联合国发布的《发展中国家转让定价操作手册》中创设的“中国实务”部分，以地域性特殊优势这一范畴吸纳并融汇了我国主张的选址节约和市场溢价理论，并对后两者做了较权威的界定。国税总局公告2016年第42号文中，新增价值链分析环节，并将无形资产、地域特殊因素等有助于企业价值实现的要件纳入该环节的考量范围中。上述理念在国内多地税务机关与相应企业间谈签的预约定价协议等实践中得以运用，凸显其中国特色。

但由于缺乏必要的量化分析，各辖区就地域性特殊优势的定量标准等尚存一定争议，如何将该分配要素落到实处，亟需各辖区间达成共识。

（五）税收征管程序方面的现状与问题

一方面，我国税收征管程序方面的改革虽然在稳步推进中，但该领域改革仍稍显滞后。尽管现行《税收征管法》修订工作早已启动，也推出过好几版修订草案，但因我国税收征管实践改革速度较快，相关法律规范的修订工作跟不上，故而一直处于观望状态，仅做了几处范围很小的修订，主体框架修订工作延宕至今，此种滞后性在涉税信息管理方面尤为突出，这给我国相关领域税制的改革也造成不小的影响。

另一方面，我国税务机关信息化程度还有进一步优化的空间。鉴于目前国内各涉税部门间普遍存在沟通协调不足等问题，任由涉税信息形成“数据孤岛”，以致未能形成一套缜密的涉税信息网，各方间涉税信息因此仍保持不对称态势。而新形势对用户数目及数据或流量等指标、用户来源及其地理位置等参数均有较高要求，这在客观上要求完善种种相关技术。鉴于上述信息大多属于私密性较强的个人信息，税务机关在对其进行收集和分析时，若稍有不慎，则很可能使之大范围泄露或被滥用，而我国在这方面的技术配置和规范也不甚完备。

（六）区域合作与多边公约方面的现状与问题

一方面，在区域合作层面，我国一直坚持与“一带一路”沿线辖区就国际税收议题进行积极的合作与交流，其中我国倡导设立的“一带一路”税收征管合作机制已取得较丰硕的成果。这种

积极态势在RCEP等其他跨境区域合作领域也得以凸显。另一方面，在多边公约与全球合作层面，我国也积极投身于其中，充分表达自己的声音，凸显自身的重要作用。尽管如此，鉴于当下复杂的国际局势，国际税改方面各方间的协调与合作仍任重道远。尽管我国在上述领域取得的进步和地位提升有目共睹，但尚有一些薄弱之处亟待完善。

三、域外营业利润征税权分配规则改革的经验借鉴

（一）OECD支柱一及其经验借鉴

尽管OECD对营业利润征税权分配规则改革的实践探索起步较早，但囿于种种原因，其演进历程仍稍显曲折、复杂。自2013年BEPS(base erosion and profit shifting, 税基侵蚀和利润转移)诸行动计划启动，经2015年相关行动计划最终报告对外公布，到2018年OECD发布的《数字化带来的税收挑战中期报告》，均未给出相应的解决方案，难以适应新形势的飞速发展。自2019年有关双支柱的《公众咨询文件》成型及相应的四大提案征求意见，经《支柱一统一方法提案》（以下简称《统一方法》）征求公众意见，在2020年底形成《双支柱蓝图报告》（以下简称《蓝图》），较好地综合并汇集了各方意见，但仍有不少重要辖区未加入。为此OECD又对上述《蓝图》做了大幅度修订，并于2021年7月和10月先后得到BEPS包容性框架大多数成员的同意和背书，从而形成较稳定的《BEPS包容性框架关于双支柱方案的声明》（以下简称《框架声明》），并确定其中多项关键性内容。尽管国际社会仍有部分不同声音，但此项改革成果仍可谓国际税改史上的一座重要里程碑，相关后续细化工作仍在持续进行中。

双支柱中的支柱一集中回应了我国现存的上述问题，其经过缜密论证和综合各方意见后形成的规范性成果值得我国借鉴。早在2019年对外发布的《统一方法》中，OECD就在集成并扬弃相关三大提案的基础上，形成税改新思路，其考量重心主要包括适用范围、新联结度与新征税权、利润分配新方法等诸方面。[①]其中将从事自动化数字服务（ADS）和面向消费者业务（CFB）的企业纳入新征税权的适用范围，在确保该范围具有较广泛普适性的同时，也将数字产业中的较大部分纳入其中，使其适用范围得到较大程度的延拓。新联结度适用于在市场辖区有持续且显著参与的情况，其判定标准由定性转向定量，部分解决了联结度等方面出现的问题。新征税权（即金额A）则与新联结度对应，从而使其巧妙融入三层利润分配机制中。在利润分配新方法方面，《统一方法》采用了颇具特色的三层利润分配机制，通过对金额A、金额B、金额C这三条路径的设计，拟向市场辖区分配部分利润，将相关利润分配新方法融于一体，部分摒弃了国际税收界长期固守的独立实体与独立交易法，从而在一定程度上解决了国内利润分配与归属方面存在的问题，并顺带改革了既有的利润分配法，三者相互紧密勾连，以更好地实现守成与创新间的有效平衡。[②]《蓝图》广泛采纳各方意见，在部分原先较薄弱的方面做了显著改良：先是取消了原先的金额C，转而在金额A中引入全新的“营销和分销利润安全港”机制，从而将三层利润分配机制简化为两层，有助于消除前者中潜在的双重征税问题；随后将先前从属于金额C的争议预防与解决机制从规范中独立出来，并将其适用范围扩展至全方案，力图使之具有较强约束力，从而增强其可操作性和确定性。随后在2021年先后发布的两项《框架声明》对一些亟待明确的内容作了有针对性的细化或更新规定，并针对一些存有争议的内容作了妥协性完善，以取得最大程度的共识。尽管《框架声明》为了迁就部分辖区的诉求而稍有避让，但其特

①姚丽：《愿景与现实：OECD应对经济数字化税收挑战的“统一方法”》，《税务研究》2020年第6期。

②邱冬梅：《数字经济所得课税国际规则制定的最新进展及中国应对》，《税务研究》2020年第10期。

色仍较鲜明，不但突出了简明性与适用上的广泛性，而且其致力于改革的意味仍很浓厚。

尽管支柱一也存在一些缺陷，并凸显于《框架声明》中，但相较于其他缺陷更多的税改方案，支柱一仍是一项长处远胜于短处的税改方案，而且其能较好地综合各方间博弈的结果，成为最终全球性解决方案的可能性很大。因此从中汲取有益经验，规避其潜在短板，对我国完善营业利润征税权分配相关规则亦颇有助益。

（二）部分辖区数字服务税及其经验借鉴

部分辖区开征的数字服务税等单边措施与OECD一系列税改方案近乎同时进行，尽管此类方案渐呈式微之势，但因双支柱方案发展趋势尚存一些不确定因素，加上数字服务税等单边措施的支持者大有人在，故而其仍有可能“回潮”。鉴于开征数字服务税等单边措施的辖区较多，在此仅以欧盟、法、英等多个重要辖区的相关方案为例，稍加探讨和比较。欧盟和法国的数字服务税方案在征税范围、税基、税率等方面大体相同，均要求纳税人按当地增值税法或类似规定纳税，且均迫于内外部压力，推迟或未能施行。英国数字服务税方案除纳税人门槛和税率等异于欧盟和法国外，在征税排除范围、首笔收入部分免税优惠、安全港条款等方面颇具特色，其对相关事项的规定更贴近本国公司税法。这对印度均衡税等其他辖区单边措施产生了较显著的影响。

数字服务税形态多样，其针对当前全球各辖区营业利润征税权分配规则普遍存在的诸多问题进行了相应革新，其经验值得参考。而数字服务税也存在不少缺陷，这些缺陷叠加起来，甚至远超过其优势，从而严重制约了其效果的发挥，也留给我们不少教训。

（三）联合国税收协定范本第12B条及其经验借鉴

历经数载讨论，联合国在其税收协定范本引入第12B条，对支柱一的发展和突破层层障碍起到了激励作用。该条文将ADS行业面向与预提税机制紧密结合，在诸方案中别具特色，鉴于其可作为全面转向支柱一的过渡措施，有必要借鉴其有益的经验。

近些年来，联合国借助相关研究成果，在相应的税改领域也进行了一些积极探索。2020年8月，在OECD相关谈判陷入僵局的背景下，联合国发布了税收协定范本的第12B条讨论稿，拟在既有单边措施和多边措施外，为成员国提供一个双边技术框架，即基于现行国际税收框架，扩张特许权使用费范畴，容许相关服务客户所在国通过预提税、采用更具可操作性的简易征收方法对ADS征税，且可通过双边税收协定谈判就其税率达成共识，并可由成员国在毛收入或净所得这两种税基中任选其一施行。该讨论稿在不遽然改变现行国际税收框架的基础上，可进一步扩大来源国的征税权。后于2020年10月，联合国国际税收合作专家委员会对此条款做了进一步修改，在汇总反馈意见基础上形成该条款的修订草案，并最终于2021年4月通过该草案，为全球各辖区提供了数字经济税收改革的新思路。尽管该条款具有不少亮点，但也存在一些短板，需要我们关注和扬弃。[①]

四、我国应对营业利润征税权分配规则改革的策略

（一）修订《企业所得税法》、明晰新理念与完善相关范畴

首先，应全面修订《企业所得税法》中的相关条款，扬弃常设机构认定等范式，完善联结度等范畴，同时适时引入相应的新提法，以与国际税收相关规则更好地接轨。必要时可将联合国税收协定范本第12B条作为过渡措施，待时机成熟后再逐步过渡到支柱一中的相关措施。营业利润方面近乎所有的税改方案都对各辖区的企业所得税法中有关营业利润征税权分配的条款

①励贺林、骆亭宇、姚丽：《联合国协定范本12B条款的突破与局限》，《国际税收》2021年第8期。

进行了全面更新乃至再造。这看似简单易行，但实际上并不能一蹴而就，需要各辖区立法机关密切配合。

详言之，从长期来看，一是应扩展《企业所得税法》及其实施条例等现行法律规范中“机构、场所”的范畴，引入新的联结度作为考量要素。因数字产业起源于传统产业，其经营模式仍蕴含着传统产业的诸多要素，因此传统联结度规则在一定范围内仍具有可适用性。与“一刀切”的方法相比，更恰当的做法应是对传统联结度规则加以修正和补强，而非简单替代或废止，以成本最小的方式实现对常设机构认定等范式的扬弃，将市场辖区纳入既有解释体系中，以维护其税收利益，确保各辖区间征税权的合理划分。若要基于支柱一中相关规定赋予市场辖区新征税权，则需要在国内所得税法中增加机构、场所类型作为新联结度。不妨贯彻落实价值创造理念，针对支柱一金额A范围内的相关企业，其在境内达到一定标准的要素（如一定时间内持续且活跃的用户群）可视为其在我国境内设立的非实体机构、场所。对此可进一步细化为相应的数量标准，这与支柱一提出的新利润分配法也一脉相承。[①]

二是修订利润分配规则，将公式分配法作为独立交易法的补充。鉴于以色列等辖区修订相关法律时忽视利润归属的教训，征税权分配问题的关键仍是税收利益分配。针对新形势下跨境企业的多元化布局与分散经营，在类比适用转让定价方法分配利润的同时，应参考OECD支柱一中提出的两层利润分配机制，将常规利润与剩余利润加以精细区分，将剩余利润中的一部分按其在各环节中的分配权重公式加以分割，从而在各辖区间有效划分相应的税收利益。另外，也可借鉴在印度等国广泛适用的公式分配法，并将其作为利润分配的备选方案。[②]鉴于此，针对上述总分机构汇总纳税的相关规定，可尝试增加活跃用户数目、流量等数据作为其分摊要素，同时适当降低职工薪酬与资产总额的权重，将此规定作为跨境经济活动中产生的税收利益分配时的必要参考。[③]也可对支柱一金额A征税范围内的企业，适当修订与补充现行《企业所得税法》“特别纳税调整”一章中的相关条款，从而实现公式分配法与独立交易法间的有机结合。

此外，为落实集团单一实体税制，应新增以集团、业务线为单位的应税所得额核算方法及境外所得免税规则。我国现行《企业所得税法》以独立法人实体为主体计算应税所得额，但支柱一金额A系从集团或业务线层级按公式计算可供分配的剩余利润。故而应在《企业所得税法》等相关法律规范关于应税所得额的计算条款中，增加合并财务报表的税会差异调整、亏损结转等相应规定，以与上述国际税法规则相匹配。而我国现行《企业所得税法》采取抵免法消除重复征税，总体计算逻辑是自下而上逐层计算抵免税额。但支柱一金额A中的利润分配规则系自上而下计算剩余利润，并在各市场辖区间分配，抵免法将使计算过程显得太过复杂。故而应对落入金额A征税范围内的企业，就其在各市场辖区被征税的剩余利润，单独规定适用免税法，以避免重复征税之虞。[④]

另外，由于双支柱在全球范围内的推行本身是一项宏大且复杂的系统工程，在国内推行时如稍有不慎，即有可能取得适得其反的效果。因此可在双支柱谈判至落地漫长的空档期间，在部分数字化程度较高的行业或国内部分较发达地区，先行试点支柱一中相关规定，尤其应重点考察金额A等支柱一中较复杂的部分，待其大体上取得成功后，再将整个方案在全行业和全国范围内推广。[⑤]

①郝东杰、陈双专：《数字经济跨境课税之“双支柱”方案的创新、影响及应对》，《税务研究》2020年第11期。

②崔虹：《拨开迷雾：数字经济下税收管辖分配规则三重挑战的应对》，《国际经济法学刊》2020年第4期。

③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》，《税务研究》2019年第11期。

④高金平：《OECD“双支柱”改革方案之国内应对》，《国际税收》2020年第12期。

⑤郝东杰、陈双专：《数字经济跨境课税之“双支柱”方案的创新、影响及应对》，《税务研究》2020年第11期。

从短期来看，考虑到OECD双支柱谈判和落地很可能会旷日持久，我国还应在国内相关法律规范中将联合国税收协定范本第12B条安排为过渡措施，待时机成熟后再逐步过渡到支柱一中的相关措施。可效仿联合国税收协定范本第12B条，适当改造并接受其中的合理内核，将预提所得税适用范围扩张至跨境数字服务，同时优化相应的征税规则。这在OECD支柱一短期内未能完全落地的空档期间，提供了一项替代性过渡措施，通过国际税收合作而形成更理性、务实且相对温和的双边解决路径。我国现行《企业所得税法》及相关下位法中的规定将预提所得税的征税范围主要限于消极性投资收入，与ADS相关的大部分收入均未被纳入其中。因此应在上述法律规范中调整并修订预提所得税制度，将其范围延拓至包括ADS收入在内的经营性积极所得。在税率选择上，基于相关利润属于经营性积极所得的考量，其所适用的税率应适当低于上述消极性投资收入的限定税率，具体可依各辖区实际情况而定，也应因税基不同而有所差异。[①]在税基选择上，可效仿联合国税收协定范本第12B条，采取以总收入或净利润为税基两可的立场，但应协调好两种征税方案的关系，并可适当抵免已在其他辖区缴纳的这方面预提所得税，也可针对经合法证明相关年度内亏损或未盈利的企业，退还其已缴预提所得税税款。此外在程序上，应将互联网服务提供商（ISP）等买卖双方以外、具有可靠保障的主体作为扣缴义务人，以免源泉扣缴机制难以落实。但鉴于该方案的缺陷，其仅为支柱一落地前的过渡措施，一旦支柱一在包括我国在内的全球范围内正式施行，以联合国税收协定范本第12B条为蓝本的预提所得税措施即应通过立法技术宣告终止，并逐步过渡到支柱一中的相关措施，以免其蜕变为长期措施，可通过日落条款将其临时性法定化。

其次，应明确价值创造、新受益等理论对我国相关领域税改的重要指导作用。鉴于相关国际税改方案在理论基础方面尚存在短板，需要明确价值创造、新受益等新兴的理论资源对全球相关领域税改的重要指引作用，以为相关税改夯实理论基础。同时也亟需将这些理论与中国实际紧密结合，并实现其本土化和精细化，以更好地指引我国相关领域税改。

质言之，在国际税改过程中，新老规则将长期共存，欲形成国际税收利益的有序新格局，仍需各方不懈努力。而重塑营业利润的税收利益分配秩序，仍需回归征税权的逻辑起点，明晰价值创造和新受益理论在新形势下作为指导原则的重要地位。价值创造和新受益理论尽管已从全新维度对经济忠诚等传统理论加以延拓，实现对后者的承继与发展，但其作用边界仍较模糊，这影响到其效用的进一步发挥。我国应以价值创造和新受益理论等作为理论指导，把握OECD全力推动税改的契机，通过加入用户参与及数据、市场地域性特殊优势等贡献要素，对国内法中相关规定从细化和量化两方面加以修订和完善，以契合我国实际情况和税收等方面利益。进而结合我国市场的独特优势，把握住价值创造提出后税收利益格局重塑和对话的契机，提出并推广“市场是价值实现的基本形式”等理论成果，推动全球价值链体系重构。[②]这直观地表现为前述地域性特殊优势，与用户参与和数据等同为市场辖区影响价值创造的贡献要素。我国应在国内外继续果断推广市场溢价和成本节约等地域性特殊优势理论，通过国内相关立法实践，为国际税改贡献中国智慧，同时为它们制定出更精细的量化方法，使之得以有效落实，描绘出更具鲜明中国特色的数字经济税收法律框架。

（二）推动与引领国际税收分配规则与区域税收合作变革

首先，应保持创新与开放的税收营商环境，积极应对并妥善协调好域外部分辖区先已开征

①若以净利润为税基时相应税率可稍提高些，但若以总收入为税基时则应保持较低税率。

②姜跃生：《BEPS的价值创造论与中国全球价值分配的合理化》，《国际税收》2014年第12期。

的数字服务税等单边措施对我国的影响，以将其负面影响最小化；而自身应审慎对待并暂缓采取数字服务税等单边措施，但可提前研判和储备这类方案。

一是新形势下我国应避免被相关单边方案左右，仍应保持创新与开放的税收营商环境。美国自拜登执政后，双支柱谈判和数字服务税存废渐趋明朗，但仍有部分辖区逆势推行数字服务税方案，这不禁为国际税改的前景蒙上一层阴影。此时我国更应保持必要的定力，坚持自己的税改既定方针，而且应继续优化自身“软硬件”，多措并举，以更好地保持创新与开放的税收营商环境。这就需要我国恪守税收中性、税收公平与包容—审慎等原则理念，提质增效，进一步优化和简化征纳程序，为境内外纳税人营造更公平、更高效的优质税收营商环境；而部分辖区采取的单边措施与之背道而驰，对此我国更应审慎对待，不宜轻易采纳，而应按既定整体改革方针坚定地走下去，但同时也应重视数字经济及其孕育的新业态给税改带来的挑战，并结合自身国情进行切合实际的税改（但应契合多边主义精神）。

二是我国应积极应对并妥善协调好数字服务税等单边措施对我国的影响。前述域外不少辖区已先行采取开征数字服务税或其他类似税种等单边措施，而且这些辖区分布相对较集中，易对输入其境内的数字产品和服务产生不利影响。我国作为数字产品和服务重要输出国自然也将受到波及，我国出海的数字企业亦有被征税的可能。对此棘手问题，应站在国家高度，积极应对并妥善协调好这些单边措施对我国的影响。但若太过强硬，则有可能影响我国与这些辖区乃至相关区域间持久、稳定的双边经贸关系。因此我国在明确己方立场的同时，需要采取适度和灵活的措施。具体措施除加强对全球数字服务税演进动态的跟踪与研究、大力推动我国数字经济发展并提高我国数字产业国际竞争力、积极参与数字贸易等相关规则协调的国际谈判等重要外围措施外，[①]还应未雨绸缪，积极应对上述单边措施对我国跨境数字企业和全球税收秩序的冲击。可通过双边或多边税收协定等方式，强化与采行上述单边措施辖区（尤其部分发展中辖区）的协调合作，在协商谈判中据理力争（但要保持必要的适度），发挥我国在此方面的软实力，[②]甚至可对部分深受数字服务税困扰的我国数字企业采取必要的单方面税收抵免措施，以维护其全球竞争力。同时还应充分利用国际组织的相关平台，明确表达出中国对数字服务税等单边措施的不支持立场，以更好地维护我国相关税收利益，并适度兼顾对方税收利益，以妥善协调好上述单边措施对我国的影响。必要时还可团结与中国处于类似情形的辖区、就这些单边措施采取共同行动，以更好地发出我国的声音。[③]另外，我国可以联合国税收协定范本第12B条为蓝本，积极组织双边税收协定谈判，将市场辖区新开征的数字服务税纳入税收协定的调整范围，使纳税人可享受税收协定的抵免优惠，由此消除双重征税。

三是我国应审慎对待并暂缓采取数字服务税等单边措施，但可提前研判和储备这类方案。我国面临的情势与开征数字服务税的辖区有明显不同。从当前的宏观环境分析，近期我国开征数字服务税与减税降费的宏观经济政策相悖，也不符合我国鼓励数字经济发展的战略目标。而从新发展理念的视角分析，近期我国开征数字服务税与鼓励创新与开放的时代背景相悖。数字经济产生的创新动能可有效弥补我国因多重因素而导致的经济增长动能下降，推动我国经济向创新驱动转型升级。[④]由于我国在互联网领域仍存在市场管制，我国相关市场并未被域外数字企业所垄断，相反它们在我国市场的份额微乎其微。而且我国拥有最具竞争力的数字人才红

①邵军、杨丹辉：《全球数字服务税的演进动态与中国的应对策略》，《国际经济评论》2021年第3期。

②卢艺：《数字服务税：理论、政策与分析》，《税务研究》2019年第6期。

③王克智：《数字服务税立场和税制的国际比较与应对》，《税务研究》2021年第9期。

④黄健雄、崔军：《数字服务税现状与中国应对》，《税务与经济》2020年第2期。

利和最庞大的数字市场规模，相关国内数字企业普遍遵循“先借鉴、再创新”的成长方式，由跟随乃至复制域外同类企业的领先模式，逐渐转型至增量创新与本土化，继而在国内市场做大做强后，积极拓展域外市场，在诸多域外辖区的市场竞争中脱颖而出，占据越来越多的技术和市场优势。假如近期我国开征数字服务税，征税对象将主要集中于国内数字企业，对具有战略价值的数字产业可能会产生一定的抑制效果，预计所获财政收入也将相当有限。由此增加的税负最终很可能转嫁给我国消费者，同时可能会对相关国内企业的免费商业模式带来冲击，致使其改变策略，通过提价实现盈利。[①]这些弊端均表明，开征数字服务税与我国当前和长远的战略目标格格不入。由此短期内，我国不宜追随其他辖区，盲目开征数字服务税，而应对其秉持审慎对待的立场。

但我国也可研判和储备数字服务税等单边方案，以作为必要时的反制措施。国内不少学者将数字服务税等单边措施的研判和储备作为备选项加以探讨，认为这类措施可作为当数字服务税等单边措施兴起时，针对其他辖区藉此损害我国及相关企业合法权益的行径必要的反制措施。[②]这类观点固然很有战略眼光，而且确实有利于更深入地理解数字服务税等单边措施的本质和价值，但大多形成于特朗普当政时期，与当时贸易战盛行的时代背景密切相关。这种反制措施至今尚未经实践检验，而且很可能会引发进一步的矛盾冲突，甚至会导致贸易战升级，因而仅备不时之需。而随着拜登上台，各辖区间贸易战有缓和的趋势。尽管OECD支柱一的发展前景被普遍看好，但因目前国际税改形势还存在一定变数，数字服务税仍不排除有“回潮”的可能，各方间博弈还未完全画上句号，因此上述建议的现实可行性尚待进一步评估。

其次，我国应全面推动税收合作改革。一是应积极推动国际税收协定改革。现存国际税收协定主要旨在维护欧美发达经济体的利益，更多保护数字产品输出和居民辖区的税收利益，明显不利于包括我国在内的新兴和发展中辖区。我国作为负责任的大国，由于所处角色的复合性，应采取居民管辖权和属地管辖权并重的立场，从全面推动国际税收协定改革出发，力图重塑公平合理的国际税收秩序。在双边层面，OECD和联合国发布的税收协定范本影响相当广泛，通过对其全面修订，在一定程度上能起到事实上多边化的效果。这对兼具三重角色的中国影响更复杂，如何在这几重身份间更稳妥地进行利益转换和权衡，已成为我国订立或修改双边税收协定时不得不慎重考虑的问题。这可以根据我国的数字经济发展水平分别采取恰当的措施。其一，针对数字经济发展水平逊于我国的辖区，我国在与其签署的双边税收协定中，可结合数字经济的特点，用支柱一规定的剩余利润分配法或公式分配法，部分替代原有的独立交易法；其二，针对数字经济发展水平强于我国的辖区，我国在与其签署的双边税收协定中，则需要强调数字企业从事的经营活动中来源地与市场地均为数字企业的利润获取与价值创造作出重要贡献，借此契机对联结度范畴做扩张式修订，即将用户参与、数据、市场地域性特殊优势等要素都纳入考量范围，进而在此基础上修改利润分配规则。鉴于公式分配法比剩余利润分配法和独立交易法具有更广泛的适用性，故而在利润分配规则重构方面，可以公式分配法为基础，调整既有规定中的各要素权重，并赋予上述新型贡献要素适当的权重。[③]

在多边层面，鉴于支柱一系近年来各类改革方案的集大成者，而且随着双支柱相关内容的深入推进和细化，我们距离“第二次伟大妥协”的实现越来越近。若在此基础上达成全面、细致的全球性解决方案，我国不仅要对国内法进行相应的全面修改，还需要借助国际法工具，尤其

①陈镜先、周全林：《数字服务税：内容、挑战与中国应对》，《当代财经》2021年第4期。

②邓小俊、郑雷：《数字经济时代欧盟数字服务税改革动向及我国应对》，《福建论坛·人文社会科学版》2020年第6期。

③崔虹：《拨开迷雾：数字经济下税收管辖分配规则三重挑战的应对》，《国际经济法学刊》2020年第4期。

需要达成一项多边税收公约，以协调各辖区税收利益。在多边税收公约订立过程中，我们仍需紧密结合我国具体实际，提出契合本国利益的主张。在支柱一中的多个维度，我国都有提出自身主张、贡献中国智慧的广阔空间，甚至可藉此引领国际税收秩序的重构进程。

二是应全力推动乃至引领国际税收相关领域我国深度参与的区域合作改革，以为全球性税改提供必要的实践镜鉴。我国除系G20（二十国集团）重要成员和积极参加者外，在金砖国家、亚投行等领域也担负起大国责任。但“一带一路”和RCEP（Regional Comprehensive Economic Partnership，区域全面经济伙伴关系协定）更能充分体现我国的主导和担当，这在全球性税改出现停滞或踟蹰之际更应凸显出来。国际政治经济方面扑朔迷离的形势为相关领域税改的顺利推进增添了不少变数。在此关键时刻，为更好地推进双支柱，逐步废止数字服务税，我国更应全力推动乃至引领国际税收相关领域我国深度参与的区域合作改革，由点及面，由表及里，从而为全球性税改提供必要的实践镜鉴。

我国正从多渠道积极参与区域乃至全球税收治理。而从数字服务税的争议本质来看，尽管支柱一已确定以消除单边措施为己任，但由于这些单边措施相当复杂，它们还不适宜在全球框架内协商解决。我国可尝试从区域合作视角入手，开展应对数字经济的税制协商。美国之前与西欧五国达成的过渡性妥协安排也是从同一截面切入，逐步扩展至更多辖区，以寻求各方间最大程度的共识。从消极方面而言，我国可在“一带一路”或RCEP框架内推动对数字服务税等单边措施的认定工作，防范其破坏较稳定的现有区域合作机制。从积极方面而言，也有必要防止自身的相关措施被错误认定为与数字服务税等单边措施具有相同或相似效果，从而影响到区域一体化。[①]这两方面实质上是“同一枚硬币的两面”，回应数字经济应作为加强区域合作的重点内容，但数字经济的税制回应应保持协同一致，无论是消极应对还是积极作为都应如此。这将赋予我国在国际税改中更多话语权，最终促使相关成果成为税制协商由区域合作升格为全球对话的制度基础。

“一带一路”或RCEP框架下的税收征管合作还可为纳税人增添确定性，解决跨境企业投资和经营中面临的种种税收问题。而且它还为其他发展中辖区的税收能力建设作出应有的贡献，这恰恰是营业利润征税权分配规则改革所亟需的，因此内嵌于“一带一路”及RCEP框架内的税收征管合作机制是BEPS包容性框架进行国际税改的重要支持和补充。这些税收征管合作机制必将在国际税改及其发展进程中发挥突出和积极的作用。[②]国际税收领域这些先行的区域合作改革可为全球性税改提供必要的实践镜鉴，进而可为税改在全球范围内的平稳落地铺平道路。

最后，应积极引领国际税收分配规则改革。一是应通过自身的表率作用，积极投身于双支柱等国际税收新规的制定和调整工作。尽管中美在全球数字经济地位上存在诸多相似之处，但两国在回应国际税改方面却大相径庭。美国政府对OECD支柱一的执意且不甚合理的改动仍让其行为与其初衷背道而驰，加上仍有部分辖区执意推动数字服务税开征，这给新形势下的国际税改带来了不少不确定性。在相关规则制定过程中，各国需要在维护自身利益的同时，适度顾及他方合理关切，通过适度妥协与有效制衡，实现税收利益的合理分配。因此面对数字经济下税改大局，我国应坚持连贯一致的原则，通过自身的表率作用，积极参与相关规则谈判，推动各辖区在协调一致的基础上形成广泛共识。另外，这还需要我国对双支柱等国际税改方案的实际支持和建言献策，而不能像部分辖区那样，名义上支持双支柱落地，实际上却仍在推行数字服务税等单边措施。二是应充分重视国际税改话语权之争，并审慎评估相关税改新规给我国造

①茅孝军：《新型服务贸易壁垒：“数字税”的风险、反思与启示》，《国际经贸探索》2020年第7期。

②张志勇：《近期国际税收规则的演化——回顾、分析与展望》，《国际税收》2020年第1期。

成的损益，从而及时制定因应对策，促使相关税改措施朝有利于我国的方向发展。

从长远来看，当数字服务税等单边措施大量涌现出来时，应对全球税收治理体系做深刻反思。上述单边措施异化的原因有很多，但其根源仍在于行之有效的全球性对话平台还远未成型，类似税种仅在各辖区一致肯认的情形下，其相同或相似的税制设计才会发挥出应有成效。其关键仍在于相应的税制设计确实能解决现实问题，是故数字服务税的出现也在情理中。因此若想从根源上解决类似措施带来的贸易保护主义问题，完善全球税收治理体系必不可少。我国正确的做法应是从本国实际出发，拿出行之有效的中国方案，而不应在数字服务主要输出方和主要输入方间随意“选边站”，这样方可重塑我国在全球税收治理体系中的地位和角色。毕竟随着国际政治经济环境日趋复杂，各辖区自然会首先进行利益权衡，国际相关领域的话语权不过是利益衡量后的产物。因此良好的税制设计才是取得国际税收治理话语权的根基。其关键又在于审慎评估相关税改新规给我国造成的损益，从而及时制定或调整相应对策，以进一步优化国内税制设计，以实际效果吸引其他辖区。尽管我国在全球税收治理中一向以参与者乃至跟随者的角色存在，但现正面临时代变局的风口，我国也需要重新作出相应的抉择，[①]应借此契机尝试做国际税改的引领者，以促使相关税改措施朝着有利于我国的方向发展。

（三）提升征管能力、加强涉税信息管理与国际税收协同共治

首先，应着力提升税收征管能力，通过便捷高效的信息化税收征管程序，有效降低采行相关税改方案所带来的高昂成本。针对相关领域的国际税改新形势，《税收征管法》等程序税法也需要相应做联动修改，以纾缓相关实体税法的实施难度，并力图降低其相应成本，实现对境内外营业利润征税的提速增效。随着“金税四期”工程等取得突破性进展，我国税收征管制度近些年来已相对成熟，借此契机，《税收征管法》修订工作又被提上议事日程。2021年3月，中共中央办公厅、国务院办公厅联合发布了《关于进一步深化税收征管改革的意见》，其中与数字经济下的税改问题直接相关的措施，除税收治理实现数字化、智能化、智慧化突破外，较重要者还包括实现从“以票管税”向“以数治税”精准监管的转变等举措，由此彰显中央高层在税收征管制度改革方面的力度和决心。而这恰好与数字经济背景下国际税改的目标和途径相契合，“以数治税”正是解决程序方面相关税改问题的重要抓手，提升税收征管能力成为我国回应国际税改的重要目标，控制征纳成本也成为新形势下判定我国税收征管制度改革成效如何的考量要素。因此有必要将相关问题耦合在一起加以讨论。

详言之，一是应对《税收征管法》做系统性修订，在相关条文中适时引入相应的前沿技术，并对其加以合理使用，以有效提升税收征管能力。随着数字经济时代的到来，前沿技术层出不穷，并对税收征管活动产生了深刻影响，这更反衬出现行《税收征管法》的滞后性。因而应对《税收征管法》做系统性修订，不但要增添涉税信息管理与保护等相关章节，而且要在相关条文中适时引入区块链、大数据等前沿技术，并对其加以合理使用。唯此方能助力实现对跨境企业营业收入、相应用户数目及数据或流量的精准测算，使支柱一等税改新规在国内能顺利落地。

二是应贯彻落实《关于进一步深化税收征管改革的意见》（下文简称《意见》），实现相关既有机制向“以数治税”精准监管的逐步转变。该《意见》中多次提及在税收征管领域运用新兴技术及对数字经济下新业态的适应，并提出实现从“以票管税”向“以数治税”精准监管的转变等重要目标，具有较显著的实践价值。这对营业利润征税权分配新规在国内稳妥落地亦有所助益：在“以数治税”理念引领下，相关新兴技术在税收征管中的充分运用，不仅能对跨境企业日益猖獗的逃避税行为起到积极的防控作用，而且能通过精准的分析和测算，洞悉跨境企业与营

①茅孝军：《从临时措施到贸易保护：欧盟“数字税”的兴起、演化与省思》，《欧洲研究》2019年第6期。

业利润征税权分配相关的数据，从而实现精准执法和监管，确保应收税款不会被错算，可实现兼顾公平和效率、消弭各方争议的效果。

三是在引入营业利润征税权分配新规时，应合理控制其征纳成本。营业利润征税权分配新规的本土化和法定化，需要纳税人提供或搜集其地理位置，并要准确测算用户数目及数据或流量等各类指标，其繁复程度可想而知，这样不仅有暴露纳税人信息之虞，而且很可能会消耗更多企业和公共资源，进而会提高企业的税收遵从成本和税务机关的征管成本。因此我国立法机关在引入营业利润征税权分配新规、制定或修改相关法律规范时，应对相关税制要素做全面评估和审慎选择，针对一些还需国内立法明晰的税制要素，在权衡成本和收益、公平和效率等各方面预期效果的基础上，合理制定相关征管规则，将征纳成本控制在必要限度内，以确保各方面成本和收益能匹配。

其次，应加快税务机关信息化建设，加强国内相关部门间协作，优化用户、数据等方面的定位、测算技术，确保对各方数据等的周密保护。尽管我国税务机关信息化程度已有显著改善，但还有进一步优化的空间，以确保国内与域外税务机关有效对接，因此当务之急是加快我国税务机关的信息化建设，打通其信息化瓶颈。这对实现从“以票管税”向“以数治税”精准监管等重要目标的转变也大有裨益。承前所述，有必要加强国内相关部门间协作程度，而用户数目及数据或流量等指标系测算市场活跃与用户参与程度的重要依据，对跨境企业无实体存在时在各辖区间分配营业利润征税权相当重要，营业利润征税权分配对用户来源及其地理位置也有较高要求，这在客观上要求对用户、数据等方面的定位、测算技术加以优化，而当前相关前沿技术的飞速发展为其实现提供了相应条件，应借助这些前沿技术，利用国际税改的契机，优化上述技术，并在相关税改新规引入过程中加以充分运用，确保准确、及时地获取相关数据。在完成对上述相关信息的定位和测算工作的同时，应确保对各方数据等的周密保护，以兼顾涉税信息安全和周密保护与涉税信息的有效管理和合理利用。[①]

最后，在涉外程序方面应多措并举，促使相关程序性应对措施扩展到国际层面。这些措施在国际经贸交流日益频繁、跨境企业逃避税现象屡禁不绝的形势下尤为重要，不但能助力于支柱一等新规在国内落到实处，并与之形成防范逃避税现象的联动监管机制，而且能确保各辖区间税收治理机制统合协调、形成合力，从而进一步促进国际税收协同共治。

一是应实行全球一户式纳税登记和风险评估。承前所述，可以联合国税收协定范本第12B条作为我国相关税改的过渡措施，而该措施的重要特点之一是通过征收预提所得税方式确保付款国税收利益。为此，应实行全球一户式纳税登记和风险评估，这在便利纳税人和税务机关的同时，亦可增强税收征管的透明度和确定性。一方面，这主要是针对跨境数字产品和服务交易中的B2C和C2C情形，由于较难以境内付款个人作为相关税款的代扣代缴方，考虑的替代性选择之一是强制规定数字产品或服务的供给方，即相关非居民数字企业在我国注册登记、自主申报纳税，[②]这实际上是对征收跨境增值税的合理借鉴。为了确保征收便利和税收公平，宜简化纳税登记制度，其中最佳方案乃是实行全球一户式纳税登记，这样既简洁高效，也有效避免重复征税，[③]但要确保各辖区纳税登记系统能处于大体相当的水平，这样才能使全球一户式纳税登记真正落到实处，而不致形成制度罅隙，留给跨境企业逃避税机会。另一方面，鉴于ADS企业的交易更隐蔽且难以掌握，全球一户式风险评估机制势在必行，以便全面掌握跨境企

①朱大旗、曹阳：《大数据背景下我国纳税人信息权的法律保护研究》，《中国人民大学学报》2020年第6期。

②李蕊、李水军：《数字经济：中国税收制度何以回应》，《税务研究》2020年第3期。

③廖益新：《在供需利润观基础上重构数字经济时代的国际税收秩序》，《税务研究》2021年第5期。

业的交易情况及最新动向。因此可适时引入跨境企业税收强制披露规则，要求相关非居民企业向我国税务机关披露其税收筹划方案及其真实动机，在此基础上探索建立全球一户式风险评估机制，针对具体风险源执行相同口径和标准的因应措施，必要时可开展全国性风险应对活动，尽量缓解国内各区域间执行尺度不一等问题，尽量减少国际税收中相关争议。[①]

二是应将ISP等第三方平台提供数据+源泉扣缴等义务落到实处，以确保前述过渡措施能取得成效，更好地防范税款流失。联合国税收协定范本第12B条作为相关税改的过渡措施，以付款国的预提所得税为其重要表现，而这也需要ISP等第三方平台紧密配合。申言之，若将该条作为营业利润征税权分配规则改革的过渡措施，就数字经济中B2B（Business to Business，商家面对商家）交易而言，源泉扣缴是确保顺利课税必不可少的征管方式，确有必要加以完善。由于当下我国预提所得税的源泉扣缴措施仅限于消极性投资所得，因此新形势下的课税需求要求将其适用范围扩展至数字企业的积极性经营所得；另外，为防范扣缴税款时出现的时滞等漏洞，确保相关税款能按时、足额征收，应将扣缴时间提前至相关企业付款时。但对B2C和C2C等经营模式而言，由于纳税人个人并无动力履行代扣代缴义务，故源泉扣缴未能解决征税难问题。因此需要从其他相关主体出发考虑征收预提所得税问题，其中较好的选项是由第三方平台代为扣缴。[②]而相关第三方平台也很多，应将ISP作为代扣代缴人。此外，上述各类第三方平台向税务机关提供相关涉税信息等机制也很重要，以便对相关信息进行交叉比对，更准确地掌握纳税人活动情况，将其逃避税等风险降至最低。

三是应加强跨境税收情报交换，力图与国内涉税信息管理无缝对接，更好地服务于全球税收治理。营业利润征税权分配新规需要收集跨境企业在某个具体辖区的用户数目及数据或流量等信息，以确保其征税有的放矢，这还需要各国在跨境税收情报交换层面相互配合，以形成管控合力，促使国际税收协同共治得以顺利实现。这要求我们应加强相关机制设计和信息化等软硬件建设，通过对《税收征管法》及其下位法相关条款的修订完善，确保相关涉税信息交换能依法合规、有条不紊地进行，并能与国内涉税信息管理制度无缝对接，形成全球联动治税的良性局面，让部分跨境企业的逃避税行为无处遁形，促使上述新规能更顺利地落地实施。

五、研究结论与启示

鉴于数字经济给营业利润征税权分配传统规则造成剧烈冲击，并由此充分暴露出我国现行相关规则的众多问题，亟需有效借鉴域外该领域税改方案的实践经验，同时防范其潜在短板，以对我国营业利润征税权分配规则进行针对性的改革。这需要我们数管齐下，形成改革合力，唯此多措并举，相互间保持耦合协调，方能确保这一整套应对措施更趋周密与体系化。

同时基于对域外营业利润征税权分配规则改革相关方案的扼要评述，我们可窥见其各自的优势与短板，进而可揭示出它们对未来国内外相关领域税改的启示：一是上述改革方案经历了由众声喧哗、相对简单但各具特色，到渐趋统一和复杂的历程，未来应做好多方面平衡协调；二是单边措施引发的争议及后果不容小觑，故而各辖区应慎用，不应轻易改变政策走向；三是多边措施仍需国际高度协调合作，需要在简明可操作和技术理性间权衡；四是每种税改措施都需要将联结度、征税权与利润分配法紧密结合，征税权分配逐步实现以自下而上向自上而下进路的转变，以形成一套完整的征税权分配体系；五是相关征管技术和能力应与数字经济下的税制设计匹配。这对我国相关领域的税改工作持续、深入推进具有积极的指导价值。

①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》，《国际税收》2020年第8期。

②林美辰：《基于OECD双支柱框架的我国数字经济税收挑战与应对》，《财政科学》2021年第5期。

Reform of the Allocation Rules of Taxing Rights over Business Profits in the Digital Economy: Relevant Problems in China and Their Countermeasures

Cao Yang[1,2]

(1. *Civil, Commercial and Economic Law School, China University of Political Sciences and Law, Beijing* 100088, *China*; 2. *Modern Legal Institute of Guangxi, Guangxi Nanning* 530022, *China*)

Summary: As the digital economy develops rapidly, the taxation in business profits and other relevant fields suffers severe challenges, which has caught a high attention of all the global circles, and some constructive countermeasures have been put forward correspondingly. The existing multiple problems of the allocation rules of taxing rights over business profits in China, such as permanent establishments, withholding tax at source, tax assessment and formulary apportionment, location-specific advantage, tax-administrative procedure, and regional cooperation and international convention, are exposed thoroughly under the new situation. Therefore, a thorough and targeted reform in this aspect is required to resolve the problems above. We should learn from the practical experiences of the tax reform such as Pillar One of OECD, Article 12B of the Model Tax Convention of the UN, digital services tax levied by some jurisdictions overseas and so forth in this aspect actively, and combine them with the reality in China sufficiently to improve the existing rules in the relevant allocation fields of taxing rights over business profits in China further. Thus, we should take multiple measures and form a synergy to build a full set of reformative countermeasures of the allocation rules of taxing rights over business profits to better respond to changes in the situations and ensure that rules in the relevant fields in China can keep up with the times: First, in terms of substantive taxation, we should modify the relevant provisions of *Law of the PRC on Enterprise Income Tax*, reform permanent establishments and other existing paradigms, specify value creation and other new ideas, and improve the nexus and other rules. Besides, if necessary, we can take Article 12B of the Model Tax Convention of the UN as the correspondingly interim measure, and when the time is ripe, it can be transited to the relevant measure of Pillar One gradually. Second, in terms of foreign-related tax coordination, cooperation and response, we should maintain an innovative and open tax-related business environment, tackle actively and coordinate properly the influence on China by digital services tax and other unilateral measures, promote the reform of tax cooperation, and lead the transformation of allocation rules in the international taxation. Third, in terms of tax procedures and tax-related information administration, we should modify *Law of the PRC on the Administration of Tax Collection*, improve the capabilities of tax collection and administration, accelerate the digitalized construction of tax authorities, enhance the collaboration among domestic authorities concerned, strengthen the analysis and share of tax-related information, realize the globally one-stop tax registration and risk assessment, combine the data provision with the withholding tax at source from the relevant platforms as third parties, and promote international tax co-governance.

Key words: digital economy; allocation of taxing rights over business profits; existing problems in China; learn from foreign experiences; reform of rules

（责任编辑：倪建文）