



国际税务合作专家委员会

第十五届会议

2017年10月17日至20日，日内瓦

临时议程* 项目 5(c)(九)

数字化经济对征税的影响——与发展中
国家相关的问题

数字化经济：与发展中国家可能相关的部分问题

秘书处的说明

一. 引言

1. 本说明的目的是概述自经济合作与发展组织(经合组织)启动税基侵蚀和利润转移项目以来,世界各国为使国内税制适应新的跨境商业模式而采取的一些单方面措施,这类商业模式利用最先进的技术来规避在产生利润或建立消费市场的国家驻设应纳税的机构。

2. “单方面行动”一词是指未经重新谈判双边征税条约或与其他国家协商而单方面(即通过实行直接和间接征税)试图收取数字活动产生的“租金”。这种行动的特点是通过新的税法或重新解释现有的国内法律或条约条款,以适应日益数字化和全球化的经营方式。这是各国采取的自下而上的办法,而不是经合组织的自上而下的办法。经合组织在 2015 年关于数字经济的报告中宣布,决定继续就这一专题开展工作,2020 年提出最后报告。¹ 参与经合组织数字经济工作的一些人士在这方面的提法倾向于用“数字化”一词而不是“数字”,反映了这样一种观点,

* E/C.18/2017/4。

¹ 经合组织,“应对数字经济的税务挑战,行动 1: 2015 年最后报告”(巴黎,2015 年 10 月),第 138 页,第 361 段。可查阅: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>。



即没有特别存在的数字经济，而是整个全球经济已经数字化。² 本说明中“数字经济”一词的使用不应被视为反对这一提法。

3. 有趣的是，发达国家率先发起立法改革，目的是允许采取应对数字经济挑战的单方面行动。然而，随着时间推移，一些发展中国家也加入这一趋势，颁布了类似的立法。

4. 下文第二节描述的是澳大利亚、中国、法国、印度、以色列、意大利和大不列颠及北爱尔兰联合王国的单方面行动。这些行动可分为：(a) 基于消费市场地理位置的增值税措施；(b) 将利润假定分配给国内管辖区(例如英国和澳大利亚采用的假定常设机构的办法，或者因其数字存在而要求纳税人在该国注册)；(c) 对使用该国的数字基础设施征税(例如印度的均等征税)；(d) 与转让定价有关的措施(改革转让定价规则，将消费市场所在地列为考虑因素，例如意大利的做法)。单方面措施可能还有一种形式是对数字活动征收边境税，如美利坚合众国最近提议的税务改革，不过下文所述实例中没有提到这种形式。

5. 实行旨在管理数字经济的政策，获益最多的是发展中国家。一方面，数字经济带动的单方面行动更强调预扣税结构，不论是以增值税、商品和服务税还是以收入或利润为基础，国家只要通过对消费市场或数字基础设施的“所有权”即可增加征税能力。拥有较大消费市场或发展滞后的国家对此尤其会感兴趣，因为它使所得来源国有权对无需驻设实体的经营活动征税。

6. 还有一个观点是，这种新的经营方式可能导致各国想要重新解释或补充现有的常设机构概念(可能会参照《联合国发达国家与发展中国家双重征税示范公约》新版中提及技术服务费用的第 12A 条创建“数字常设机构”)。这就需要修改《联合国示范公约》。对这个问题，发展中国家可能希望在联合国主持下进行辩论，即使在其他论坛上也有讨论。国际税务合作专家委员会仍被普遍视为在制定税收政策规范方面给予发达国家和发展中国家同等地位的唯一机构。因此，专家委员会将为发展中国家特别是最不发达国家提供这样一个环境，使其能以同等地位参与分析与监管应数字经济的需求所采取的单方面行动有关的问题，以及为单方面发展利益重新解释常设机构这一概念的问题。制定适合所有国家的规则，有利于各种税收制度的所有利益攸关方。

7. 这个论题适逢其时，现在应该结合世界各国推出的单方面措施进行讨论。之所以出现这些措施，正是因为没有一个共同框架对国家间的税收分配加以规范，结果使一些国家获益，但大多数国家受损，特别是那些最脆弱和最不发达国家。

² 例见 <https://ion.icaew.com/taxfaculty/b/weblog/posts/ocdbepswebcastanupdateonprogress?Redirected=true>。在给 2014 年经合组织“应对数字经济的税务挑战，行动 1”公开讨论草稿的回复中，税基侵蚀和利润转移监测组指出了使用“数字”和“数字化”两个词的区别(见 <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/2014/04/>)，评论见 www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf)。

8. 本说明并不提供详尽的实例清单，而只是为说明目的，力求反映一些国家采取的做法。如果委员会决定设立数字经济小组委员会，则需要就这一主题进一步开展工作。

二. 各国实例

澳大利亚

9. 澳大利亚推出了税收诚信跨国反避税法，已于 2016 年 1 月 1 日生效。³ 虽然这项立法并非专门针对数字市场，但据称改革是针对从本地经营但与客户签订远程合同、因而在该国产生销售的跨国公司。⁴

中国

10. 中国一直在对企业所得税和增值税标准进行改革。2016 年 3 月 24 日，财政部、国家税务总局和海关总署联合发布了《关于跨境电子商务零售进口税收政策的通知》。根据该通知，通过电子商务(商对客)进口零售商品需缴纳关税、增值税和消费税。交易价格(包括货物价格、运费和保险费)作为完税价格。电子商务企业、平台或物流企业可作为代收代缴义务人。⁵

法国

11. 根据法国的一项提案，⁶ 如果在国内市场收集互联网用户数据，即被视为存在常设机构。

印度

12. 印度 2016 年财政法案推出一项均等征税，⁷ 其中规定，向未在印度派驻常设机构的外国公司支付在线广告服务，须缴纳 6% 的附加费。印度居民纳税人在向国外汇款时有义务扣缴税款。⁸ 均等征税是印度政府对经合组织 2015 年 10

³ 《2015 年税法修正(税收诚信跨国反避税法)法案》，澳大利亚联邦议会，2015 年。

⁴ EY,《全球数字征税发展述评》，2016 年 4 月，可查阅：[www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/\\$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf)。

⁵ 国际财政文献局，“Tax policy on cross-border retail e-commerce clarified”，2016 年 3 月 31 日。

⁶ O. Popa, “Taxation of the digital economy in selected countries – early echoes of BEPS and EU initiatives”, *European Taxation*, vol. 55, No. 1 (2016).

⁷ 印度政府财政部税收司中央直接税务局，“Proposal for equalization levy on specified transactions”，电子商务征税委员会的报告(2016 年 2 月)。可查阅：www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf。

⁸ Marcel Olbert and Christoph Spengel, “International taxation in the digital economy: challenge accepted?”, *World Tax Journal*, vol. 9, No. 1 (2017), pp. 3-46. 可查阅：www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf。

月关于数字经济的税收挑战的报告⁹作出的反应，它采用了经合组织曾讨论但未在该报告中建议的改革方案之一。¹⁰

以色列

13. 2016年4月，以色列发布关于对通过互联网在以色列提供服务的外国公司征税的通告。¹¹ 该通告强调，向以色列居民提供服务和货物的外国数字提供商，即使在以色列没有按“常规规则”（指经合组织2015年10月关于数字化经济税收挑战的报告）⁹ 驻设的实体，其收入也应缴税。¹² 根据该通告，增值税立法修正案也在讨论之中。

意大利

14. 意大利正在讨论一项关于修改转让定价立法并对中间商实行预扣税（也称为“网络税”）的提案。这项拟议立法旨在规定用成本指标之外的估值技术来确定数字交易的公平价格。¹³ 如果得到接受，网络税将从所得来源征收预扣税，并修改常设机构的地位，对在意大利驻设机构的跨国企业实行收入和成本最低门槛检测。¹⁴

联合王国

15. 联合王国《2015年金融法》¹⁵ 颁布了关于转移利润税的立法。该条例规定，所有被认定为“转移”的利润将按25%缴税。非联合王国公司如寻求避免通过在英国境内驻设常设机构进行交易，或者联合王国公司进行无“经济实质”但产生有效税务错配的集团内部交易，则利润被视为“转移”。

三. 结论

16. 迈克尔·德弗罗恰当地指出，在现有框架内，各种互不协调的措施纷纷出台，不大可能为数字化给税收制度带来的挑战提供令人满意的长期解决办法。¹⁶

⁹ <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>。

¹⁰ Manoj Kumar Singh, “Taxation of digital economy: an Indian perspective”, *Intertax*, vol. 45, No.6 (2017), pp. 467-481。

¹¹ 第4/2016号通告(仅提供希伯来文版)。

¹² 国际财政文献局, “Taxation of foreign digital companies – circular issued”, 2016年4月12日。可查阅: <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/israel--taxation-of-foreign-digital-companies---circular-issued.aspx>。

¹³ G. Gallo, “Italy – budget law for 2014 – details” (国际财政文献局新闻, 2014年1月7日)。

¹⁴ Marco Allena, *The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy*, *European Taxation*, vol. 57, No. 7 (2017)。

¹⁵ 《2015年财政法》，联合王国，第11章，第3部分。

¹⁶ Michael Devereux 和 John Vella, “Implications of digitalization for international corporate tax reform” (即将发表)。

因此，必须结合一项条约就各国处理数字经济征税问题的各种可选办法进行公开辩论，采用一个预先界定的既提高政府征税能力、同时也对企业和纳税人有利的框架。
