

# OECD 双支柱国际税改方案：落地与应对

白雪苑 朱青

**内容提要：**截至 2021 年，已有 141 个包容性框架国家原则上就双支柱方案达成一致。当前，双支柱方案似乎已经驶向两个独立的轨道，支柱一仍在筹备和推进，支柱二已经进入立法阶段。然而，“双支柱”方案的制度设计和有效实施似乎是两回事，同样一项规则在不同经济体量的成员国中可能形成截然不同的效果，方案实施过程中也难以兼顾各方利益诉求，由此引发诸多技术、法律问题和政治风险。在此背景下，本文总结双支柱国际税改方案的最新进展以及各国立场，并针对我国落地执行中可能存在的问题进行研究和探讨。

**关键词：**双支柱方案 国际税收规则 “支柱一” “支柱二”

## 一、双支柱方案的最新进展

支柱二的改革步伐正在加快，实施指日可待。自支柱二全球反税基侵蚀（GloBE）立法模板和相关解释性文件颁布以来，OECD 持续简化规则以构建兼具合规性、确定性和协调性的实施机制。<sup>1</sup>当前，支柱二对于各国的挑战主要体现在税收征管层面，不同辖区的税务机关在规则解读和应用上存在巨大差异，能否有效及时地获取信息并落实征管是一个未知数。为解决这一问题，OECD 于 2023 年 2 月发布《支柱二全球 GloBE 规则的征管指南》<sup>2</sup>（以下简称《征管指南》），为各国协调一致地实施提供指引。<sup>3</sup>作为 GloBE 规则实施框架的最后一部分，《征管指南》获得包容性框架 142 个国家（含管辖区，下同）的一致通过，它标志着支柱二正式进入国内立法的实施阶段。《征管指南》进一步确定了支柱二的规则顺序，即各国首先可以通过同行审查程序适用 QDMTT，然后依次是受控外国公司（CFC）

<sup>2</sup> OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two) [EB/OL]. (2022-07-11)[2023-04-30]. <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.

<sup>3</sup> 《征管指南》增加全球无形低税所得（GILTI）和合格国内最低补足税（QDMTT）的认定及设计，并涵盖 GloBE 规则的适用范围、操作和过渡性条款等内容。

规则以及合格的收入纳入规则（IIR）。如果范围内 MNE 的最终母公司实体所在国家没有适用合格的 IIR，则可以将低税支付规则（UTPR）作为后备规则。

尽管支柱二进入各国立法关键阶段，但支柱一仍具有较大的不确定性，支柱一的实施时间一再被推迟，从原定的 2022 年推迟到了 2024 年，引发了国际社会对于其能否最终落地实施的极大怀疑。目前，金额 A 大量咨询工作已经尘埃落定<sup>4</sup>，OECD 高级税务顾问安德鲁·奥尔巴赫（Andrew Auerbach）认为，构建支柱一方案的基石已达到非常先进的阶段。<sup>5</sup>但在紧凑的时间表面前仍有复杂而艰巨的任务亟待解决。美国等发达国家以及印度、沙特阿拉伯等发展中国家均未表现出对支柱一明确的支持态度，国际社会就支柱一最终方案达成一致的前景仍不明朗。值得注意的是，金额 A 在设立之初是为了避免数字服务税（DST）等单边措施引发的贸易紧张局势，DST 是包容性框架成员国之间进行政治谈判的关键要素之一。2022 年 7 月，金额 A 进展报告进一步阐述多边公约（MLC）中“暂停和退出”的承诺框架并为 DST 和类似措施提供定义要素。<sup>6</sup>2022 年 12 月，OECD 就支柱一金额 A 的 MLC 中关于 DST 的条款草案公开征询意见，要求包容性框架成员方取消 DST 和类似措施并承诺未来不再引入此类措施。<sup>7</sup>显然，消除 DST 是支柱一稳定国际税收框架中不可或缺的一部分。

国际组织纷纷对于“双支柱”方案产生的经济效应展开评估。OECD（2023）<sup>8</sup>认为预期税收收益将出现大幅提高，支柱一可以从跨国企业筹集 2000 亿美元的新征税权，使全球税收每年增加 130 亿至 360 亿美元。支柱二则将在全球范围内产生 2200 亿美元的额外收入，相当于全球企业所得税收入的 9%，增长效应远大于支柱一。IMF（2023）<sup>9</sup>认为双支柱产生的税收收益规模相对较低，预计使得全球公司所得税收入增加约 6%，仅占全球国内生产总值的 0.15%。支柱一将使全球企业所得税收入增加 120 亿美元，支柱二预计使其提高

<sup>4</sup> 自 2022 年以来，包容性框架成员方持续就支柱一金额 A 联结度和收入来源地、税基确定、适用范围、排除采掘业、排除受监管金融业等细节进行大量谈判和咨询，并陆续发布金额 A 进展报告、金额 A 征收管理及税收确定性方面的进展报告。

<sup>5</sup> Josh White. OECD building blocks on pillar one at ‘very advanced’ stage. [EB/OL].(2023-02-16)[2023-04-30]. <https://www.internationaltaxreview.com/article/2baexewm0792lw7zh924g/oecd-building-blocks-on-pillar-one-at-very-advanced-stage>.

<sup>6</sup> OECD. Progress Report on Amount A of Pillar One – Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy [EB/OL].(2022-07-11)[2023-04-30]. <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-two-pillar-solution-to-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

<sup>7</sup> OECD. Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures [EB/OL].(2022-12-20)[2023-04-30]. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf>.

<sup>8</sup> OECD. ECONOMIC IMPACT ASSESSMENT OF THE TWO-PILLAR SOLUTION. [EB/OL].(2023-01-18)[2023-04-30]. <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>.

<sup>9</sup> IMF. International Corporate Tax Reform. [EB/OL].(2023-02-06)[2023-04-30]. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2023/02/06/International-Corporate-Tax-Reform-529240>.

5.7%。社会各界普遍认为支柱一有利于改善国际收入分配，在世界范围内产生“赢家”和“输家”。IMF（2023）<sup>10</sup>提出支柱一将使低收入国家、新兴市场和发达经济体的企业所得税收入分别增加约 0.7%、0.4%和 0.9%，投资中心则损失约 2-3%。EU Tax Observatory（2023）<sup>11</sup>发现，发达国家、发展中国家和不发达国家分别在金额 A 下增加 0.17%、0.15%的税款，避税天堂将损失惨重。OECD（2023）<sup>12</sup>认为，中低收入国家将在支柱一改革中获取更多收益，联结度、收入来源、最低排除规则和终端收入规定是其收入增长的主要驱动力。此外，研究显示支柱二将影响国际投资格局，IMF（2023）<sup>13</sup>发现，支柱二将使得平均企业所得税率由 22.2%上升到 24.3%，全球企业所得税收入将增加 8.1%。UNCTAD（2022）<sup>14</sup>认为，企业所得税的增加将对投资造成潜在的下行压力，支柱二实施将促使跨国公司适用的 ETR 增长 2%，并使得全球外国直接投资（FDI）下降 2%。

## 二、各国立场及落地的政策

### （一）支柱二：收入预测及立法程序

支柱二全球最低税规则的实施依赖于不同国家税务机关协调统一的行动。当前，近 50 个国家对于支柱二的落地实施表态较为积极，具体实施的时间表因国而异。截止 2023 年 4 月，已有英国、韩国、瑞士、欧盟等 12 个国家颁布相关法案草案，已有新加坡、中国香港、马来西亚等 10 个国家拟定立法提案，近 30 个国家成立工作小组并展开公共咨询或讨论。多数国家选择在 2024 或者 2025 财政年度实施支柱二，并针对税收收入进行预测及报告。<sup>15</sup>

欧洲诸多国家正在实施支柱二的立法程序，并对税收收入预期增长进行估计。欧盟是支柱二全球最低税实施的先行者，达成欧盟指令（理事会指令（EU）2022/2523）<sup>16</sup>被视为影响支柱二导向的关键举措。早在 2021 年 12 月，欧盟委员会就发布了实施支柱二的立法提案，随着 2022 年 12 月匈牙利取消否决权进一步达成共识，提案要求成员国在 2023 年底之前将指令转化为国内法。欧盟是高度整合的经济体，但每个成员国具有迥然不同的经济

<sup>10</sup> 同上

<sup>11</sup> EU Tax Observatory. Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates. [EB/OL].(2023-03-21)[2023-04-30]. [https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2023/03/wp\\_202312\\_.pdf](https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2023/03/wp_202312_.pdf)

<sup>12</sup> OECD. ECONOMIC IMPACT ASSESSMENT OF THE TWO-PILLAR SOLUTION. [EB/OL].(2023-01-18)[2023-04-30]. <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>.

<sup>13</sup> 同上

<sup>14</sup> United Nations Conference on Trade and Development. World Investment Report 2022 [EB/OL]. (2022-06-09)[2023-04-30]. <https://unctad.org/webflyer/world-investment-report-2022>.

<sup>15</sup> Lee Hadnum.Domestic GloBE Implementation [EB/OL].(2021-10-12)[2023-04-30]. <https://oecdpillars.com/domestic-globe-implementation/>.

<sup>16</sup> EU. COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2022/2523 [EB/OL].(2022-12-14)[2023-04-30]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2523>.

和税收目标。对于德国、法国等体量较大的经济体而言，他们长期遭受税收洼地带来的税基侵蚀和利润转移困扰，故而希望其他国家能够提高税率、扩大税基以与本国税制相匹配，增加本国的投资吸引力和税收竞争优势。法国正在将欧盟指令转化为法国法案，认为支柱二每年将形成至少 11 亿美元的收入增长。德国政府已经发布《最低税指令实施法案（征求意见稿）》，并计划在 2023 年之后正式开始实施，慕尼黑研究所认为支柱二每年产生的额外收入为 58 至 76 亿美元。<sup>17</sup>而匈牙利、爱尔兰等经济体量较小的国家难以主导多边规则的制定，将失去低税负吸引外资的传统优势，需要通过商业环境、基础设施和公共管理等非税收因素来增强投资吸引力。

美国在支柱二的实施方面仍然停滞不前。一方面，美国财政部对于《征管指南》的内容表达赞同，认为优先排序的 QDMTT、与税收协定兼容的 UTPR、合规穿透税收优惠（QFTB）规则以及 GILTI 的税收分配条款，不仅为绿色能源的税收优惠政策提供保障，还将为美国企业创造公平竞争环境并终结税收逐底竞争。<sup>18</sup>另一方面，美国共和党众议院筹款委员会成员多次表达对实施全球最低税的担忧<sup>19</sup>，认为 UTPR 可能使得其他管辖区对跨国公司在美国的低税收入课征补足税，造成针对产业研发、低收入住户、新兴市场与境外无形所得的特定税收抵免失效，侵蚀美国税基。美国众议院筹款委员会主席詹森·史密斯（Jason Smith）于 2023 年 2 月致信 OECD 秘书长马蒂斯·科尔曼（Mathias Cormann），认为 UTPR 规则“存在根本性缺陷”，会严重影响美国商业活动、就业和税收。<sup>20</sup>此外，全球最低税有可能使透明的税收竞争转变为非透明的补贴竞争。总体而言，美国对支柱二的态度仍然模棱两可。尽管拜登政府 2024 财年的预算提出系列税收提案<sup>21</sup>，希望修订 GILTI、废除 BEAT 制度来与支柱二规则相协调。但是分别控制国会参议院和众议院的民主、共和两党分歧较为严重，可以预见关于实施支柱二的政治纷争仍将继续。

<sup>17</sup> Daniel Bunn. Select Country-Level Revenue Estimates for Pillar Two [EB/OL].(2023-04-04)[2023-04-30]. <https://taxfoundation.org/pillar-two-corporate-tax-revenue-estimate-by-country/>.

<sup>18</sup> U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Treasury Welcomes Clear Guidance on Pillar Two Global Minimum Tax, Tax Credit Protections [EB/OL].(2023-02-02)[2023-04-30]. <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy1243>

<sup>19</sup> Kevin Brady, Kevin Hern. Brady, Hern Ask Yellen for OECD Pillar 1 Docs [EB/OL].(2022-10-27)[2023-04-30]. <https://www.taxnotes.com/research/federal/legislative-documents/congressional-tax-correspondence/brady%2c-her-n-ask-yellen-for-oecd-pillar-1-docs/7f9lv>.

<sup>20</sup> The Committee on Ways and Means. Smith: OECD Must Stop Colluding with Biden Administration to Surrender American Sovereignty [EB/OL].(2023-02-10)[2023-04-30]. <https://waysandmeans.house.gov/smith-oecd-must-stop-colluding-with-biden-administration-to-surrender-american-sovereignty/>.

<sup>21</sup> The White House. FACT SHEET: The President's Budget for Fiscal Year 2024 [EB/OL].(2023-03-09)[2023-04-30]. <https://www.whitehouse.gov/omb/briefing-room/2023/03/09/fact-sheet-the-presidents-budget-for-fiscal-year-2024/>.

亚洲国家整体显示对于支柱二较为积极的态度。韩国、日本均已经制定 GLOBE 法案。韩国是全球第一个颁布支柱二法案的国家，GLOBE 法律规定 IIR 和 UTPR 规则均于 2024 年开始生效。<sup>22</sup>日本国会通过税收改革法案，规定自 2024 年开始实施与支柱二立法模板大体一致的 IIR。<sup>23</sup>印度尼西亚、越南、马来西亚等国正在加快研究部署，马来西亚已经确认实施 GLOBE 并计划在 2024 年实施 QDMTT<sup>24</sup>，印度尼西亚等国认为放弃支柱二将面临收入损失的风险<sup>25</sup>。值得关注的是，多个以税收吸引力而闻名亚洲投资中心已宣布计划采用支柱二<sup>26</sup>，新加坡<sup>27</sup>、中国香港<sup>28</sup>确认在 2025 年开始适用 GLOBE 和 QDMTT 方案，中国台湾计划于 2023 年开始采取 CFC 方法<sup>29</sup>，并将最低企业税率提高至 15%。阿拉伯联合酋长国也规定 GLOBE 将纳入企业税制。<sup>30</sup>与亚洲相反，支柱二在严重依赖税收优惠吸引投资的非洲地区遇到实施困境。非洲国家认为，IIR 排序位于 UTPR 之前，而 UTPR 仅适用于 IIR 无法实践或 UPE 所在辖区税率低于 15% 的情况，将使得拥有大多数 MNE 总部的居民国将拥有优先征税权，对于作为来源国的非洲国家缺乏吸引力，故而当前仅有南非明确表示采用和实施支柱二方案。

## （二）支柱一：全球争议及政治谈判

当前，支柱一正在进行激烈的政治谈判，其中主要有以下争论的焦点。一是在金额 A 和 DST 之间的权衡取舍。2021 年，141 个包容性框架成员国签署关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明，同意在 2023 年 12 月之前暂停开发新的 DST。作为回应，美国与英国、法国、意大利、西班牙和奥地利就 DST 和贸易反制措施达成协议<sup>31</sup>，并设定 DST 和

22 Ministry of Economy and Finance. 2022 Tax Revision Bill [EB/OL].(2022-07-21)[2023-04-30]. <https://english.moef.go.kr/pc/selectTbPressCenterDtl.do?boardCd=N0001&seq=5389>.

23 Ministry of Finance Japan. Comparison table of income tax amendment bill [EB/OL].(2023-03-28)[2023-04-30]. [https://www.mof.go.jp/about\\_mof/bills/211diet/st050203h.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/bills/211diet/st050203h.pdf).

24 Ministry Of Financial Malaysia. Malaysia expects to implement two-pillar taxation approach in 2024 [EB/OL].(2022-10-28)[2023-04-30]. <https://www.mof.gov.my/portal/en/news/press-citations/malaysia-expects-to-implement-two-pillar-taxation-approach-in-2024-tengku-zafrul>.

25 Muc Consulting. Indonesia Implements 15% Minimum Tax Rate Next Year [EB/OL].(2023-02-17)[2023-04-30]. [https://mucglobal-com.translate.google.id/news/3086/tahun-depan-indonesia-terapkan-tarif-pajak-minimum-15?\\_x\\_tr\\_sl=auto&\\_x\\_tr\\_tl=en&\\_x\\_tr\\_hl=en&\\_x\\_tr\\_pto=wapp](https://mucglobal-com.translate.google.id/news/3086/tahun-depan-indonesia-terapkan-tarif-pajak-minimum-15?_x_tr_sl=auto&_x_tr_tl=en&_x_tr_hl=en&_x_tr_pto=wapp).

26 MINDY HERZFELD. A Pillar 2 Tour Around the World [EB/OL].(2023-04-17)[2023-04-30]. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/transfer-pricing/pillar-2-tour-around-world/2023/04/17/7ggwf?highlight=The%20South%20Centre>.

27 IBFD. Budget 2023: Singapore Proposes Implementation of Pillar Two from 2025, New Incentives for Innovation [EB/OL].(2023-02-14)[2023-04-30].[https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-03/singapore-budget-2023-singapore-proposes-implementation-of-pillar-two-from-2025-new-incentives-for-innovation-ibfd\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-03/singapore-budget-2023-singapore-proposes-implementation-of-pillar-two-from-2025-new-incentives-for-innovation-ibfd_0.pdf).

28 The Financial Secretary. THE 2023-24 BUDGET [EB/OL].(2023-02-22)[2023-04-30].[https://www.budget.gov.hk/2023/eng/pdf/e\\_budget\\_speech\\_2023-24.pdf](https://www.budget.gov.hk/2023/eng/pdf/e_budget_speech_2023-24.pdf).

29 Holly Chu. Taiwan CFC rules will be implemented as of 2023 in response to the Global Minimum Tax [EB/OL].(2022-08-07)[2023-04-30].<https://wts.com/global/publishing-article/20210528-taiwan-tp-nl-publishing-article?language=en>.

30 IBFD. United Arab Emirates: Corporate Tax Relief on International Investment [EB/OL].(2023-03-14)[2023-04-30].[https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-03/ibfd\\_freecarticle\\_united-arab-emirates\\_oecd\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-03/ibfd_freecarticle_united-arab-emirates_oecd_0.pdf).

31 U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures

金额 A 规则所产生的应纳税额之间的抵免方法。2022 年 11 月, 欧委会通过了修正《自有资源决定》的提案, 提出如果支柱一在 2023 年底仍然没有明显的进展, 将实施 DST 或类似措施以便在 2026 年产生收入。<sup>32</sup> 由此可见, 金额 A 规则的延迟或分歧均可能导致欧盟重新采取对数字活动征税的单边措施, DST 是世界各国实施支柱一金额 A 的谈判筹码和机会成本, 将加剧支柱一达成协议的难度, 需要审慎和辩证地看待金额 A 的经济影响。EU Tax Observatory (2023)<sup>33</sup> 数据显示, 金额 A 有望为美国、中国和欧盟带来 77 亿欧元、32 亿欧元、26 亿欧元的净收益。Neidle (2023)<sup>34</sup> 认为美国、中国、日本、印度和德国分别将从支柱一中获取 126 亿美元、47 亿美元、27 亿美元、26 亿美元和 20 亿美元的税收收益。法国财政部长预计支柱一每年可以为法国筹集 5 亿至 10 亿欧元<sup>35</sup>, 美国则声称支柱一对美国呈现收入中性<sup>36</sup>。孤立地看待支柱一产生的经济效应, 多数国家的税收收入会出现一定增长。但是如若考虑到支柱一金额 A 与 DST 的税收收入存在的抵消效应并将因废除数字服务税损失的收入计算在内, 则金额 A 产生的收益有可能被完全抵消而呈现整体收入损失状态。

二是发展中国家与发达国家的诉求立场存在不一致, 难以达成共识。当前, 尼日利亚、肯尼亚、巴基斯坦和斯里兰卡对双支柱声明呈现保留意见, 认为支柱一对其税收收入存在潜在负面影响。ATAF (2022)<sup>37</sup> 等组织就支柱一的范围及其影响表达担忧, 认为支柱一可能会造成不公平的竞争环境。沙特阿拉伯、尼日利亚等国家认为金额 A 范围内 MNE 大多数集中在石油和天然气、金融、电信、制药领域, 将不利于其境内相关产业发展。同时将采掘业和金融业的公司排除在外, 使得可以征税的跨国公司数量更为局限。此外, 双支柱方案是否连贯一致的实施至关重要, 部分国家认为支柱二虽然在一定程度上增加国内税收收入, 但需要以放弃数字服务税现有和潜在收入作为代价, 故而方案整体仍可能侵蚀税基。

---

During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect [EB/OL].(2021-10-21)[2023-04-30].<https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>.

<sup>32</sup> EU. European Parliament legislative resolution of 23 November 2022 on the proposal for a Council decision amending Decision (EU, Euratom) 2020/2053 on the system of own resources of the European Union [EB/OL].(2022-11-23)[2023-04-30].[https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0404\\_EN.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0404_EN.html).

<sup>33</sup> 同上

<sup>34</sup> Robert Goulder. The Price Of Tax Reform: Pillar 1 Reduced To The Back Of A Napkin [EB/OL].(2021-07-06)[2023-04-30].<https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2021/07/06/the-price-of-tax-reform-pillar-1-reduced-to-the-back-of-a-napkin/?sh=403a7cfe6868>.

<sup>35</sup> Leigh Thomas. France expects minimum tax to yield "several billion" euros -minister [EB/OL].(2021-06-09)[2023-04-30].<https://www.zawya.com/en/economy/france-expects-minimum-tax-to-yield-several-billion-euros-minister-xbvun73p>.

<sup>36</sup> Reuters Staff. Yellen says 'Pillar 1' tax deal could add or subtract small amount of U.S. revenue [EB/OL].(2022-06-07)[2023-04-30].<https://www.reuters.com/article/usa-economy-yellen-tax-idINW1N2OC055>.

<sup>37</sup> Oluwakemi Gbadebo. The Global Two-Pillar Solution: Why Nigeria Said No [EB/OL].(2023-04-13)[2023-04-30].<https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/base-erosion-and-profit-shifting-beps/global-two-pillar-solution-why-nigeria-said-no/2023/04/13/7fzn8?highlight=Nigeria%20pillar>.

The South Centre (2022)<sup>38</sup>认为几乎没有非洲企业能够达到支柱一的收入门槛，实施双支柱方案将减少潜在的税收收益并造成投资流失。此外，支柱一复杂性的规则和沉重的征管负担将为发展中经济体施加压力。方案设计应当充分考虑发展中国家有限的税收资源和征管能力，大多数发展中国家缺乏与其他管辖区的税务机关进行争端解决的资源配置，在双支柱框架下难以解决转让定价、常设机构和利润分配等诸多问题，OECD 应争取建立争端解决机制以回应发展中国家的需求。

三是各国对于支柱一不同态度所造成的政治挑战性。支柱一的广泛实施取决于国际协议的达成，如果没有“临界数量”的国家采用双支柱解决方案，将有可能因拖延而最终以失败告终。当前，欧盟整体表现对于支柱一较为积极的态度，持续推动各国采用支柱一规则并签署即将发布的 MLC。但是，对于净出口国家而言，MNE 就国外利润纳税流失的税收利益将高于外国公司在该国所缴纳税款，故而可能成为剩余利润在市场国进行重新分配过程中的净受害者。对于中低收入国家而言，支柱一意味着需要签署具有法律约束力的 MLC 来放弃 DST 的征税权，并取得具有较高不确定性且难以预估的收入，故而其实施将具有较大的政治阻力。同时，美国对于支柱一犹疑不决的态度将成为达成协议中最大的阻碍之一。美国共和党认为支柱一金额 A 会导致美国税收利益的流失，总统拜登对于支柱一方案的实施关注较低，而国会对通过立法实施支柱一并未持开放态度，如果美国选择不实施，其他国家的政策制定者有可能会采取观望的态度，支柱一将有一定的可能会“胎死腹中”。

### （三）总结评述

当前，支柱一整体仍处于起步状态。在欧美的政治博弈下，支柱一金额 A 已经逐渐脱离对数字服务领域征税的初衷，转而对符合收入门槛的大型跨国企业征税，并将金融业、采掘业等利润丰厚的行业排除在外。因此，支柱一所覆盖范围和产生税收收益相对有限，评估报告中仅有 82-108 家跨国公司被纳入范围内<sup>39</sup>，仍有较大利润被排除在外。OECD 提出若支柱一实施成功并实现足够的税收确定性，7 年后 200 亿欧元的门槛可能会降低至 100 亿欧元<sup>40</sup>，然而门槛是否能够真正降低尚不确定，支柱一是否能够实现设立之初的目标仍是一个未知数，总体来看还有很长一段路要走。

<sup>38</sup> ATAF. ATAF Sends Revised Pillar One Proposals to the Inclusive Framework [EB/OL].(2021-05-21)[2023-04-30]. <https://www.ataftax.org/ataf-sends-revised-pillar-one-proposals-to-the-inclusive-framework>.

<sup>39</sup> OECD. ECONOMIC IMPACT ASSESSMENT OF THE TWO-PILLAR SOLUTION. [EB/OL].(2023-01-18)[2023-04-30]. <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>.

<sup>40</sup> OECD. Progress Report on Amount A of Pillar One – Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy [EB/OL].(2022-07-11)[2023-04-30]. <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-two-pillar-solution-to-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

相较之下，支柱二受到了普遍的欢迎，这是因为全球大多数发展中国家和发达国家对企业征收高税，仅有少数“税收洼地”国家税率较低，支柱二的实施符合大多数国家的税收利益。此外，支柱二机制设计不断趋于简化，GloBE 规则属于“共同方法”，它不强制要求各国采纳，但如果采纳则需要按照协调一致的规则和步骤进行实施，同时还要接受其他成员国对规则的应用，因此规则中蕴含参与国与非参与国税收利益的零和博弈，可以不断推动潜在参与国停止观望、加入规则。由于 GloBE 规则中 IIR、UTPR 设计较为复杂，驱动了简化规则 QDMTT 的诞生和发展，QDMTT 优先于 IIR 和 UTPR，可以减少 UPE 所在辖区征收根据后者征收的补足税额，将税收主权由居民国交还给来源国，同时具备“一户一率”的征税灵活性，缺多少补多少，使各国可以在维持具有竞争力税制的基础上引入 GloBE，为支柱二的落地实施增加可行性，是支柱二落地实施过程的关键着力点。

### 三、针对中国情况的政策落地建议

我国需要准确评估方案实施所带来的经济政治影响。当前，支柱一方案对我国“走出去”企业的实质税收影响可能有限。中国目前仅有少数大型跨国集团被纳入金额 A 范围内，总体影响相对可控。但是，支柱一的规则设计将对我国现有税收制度产生冲击，金额 A 大量进行创造性规则和概念设计，预计会对我国所得税法中税收居民身份、所得类型、常设机构以及联结规则和利润分配等条款带来挑战。支柱二对我国影响则主要聚集在以下三个方面，一是将减少 MNE 利用税制差异、架构设计和规则空档进行的 BEPS 行为，我国 2021 年对外直接投资存量排名前三的为香港特别行政区、英属维尔京群岛和开曼群岛，均属于税率较低的管辖区。部分“走出去”企业通过将利润囤积至避税天堂并长期不进行分配来实现避税，支柱二的实施将在一定程度上减轻此类行为。二是额外的补税机会，IIR、UTPR 以及 QDMTT 有可能将为我国提供额外的税收来源，使得税收收入有所增加。三是税收优惠政策的设计和改善，我国的高新技术企业税率优惠、研发费用加计扣除以及加速折旧等优惠政策合力后会使一些企业的实际税率（ETR）下降至 15% 以下，支柱二从长远来看将驱动我国重新评估现行税收优惠政策体系，而从短期来看及时征收 QDMTT 看来势在必行。

就支柱一而言，我国应当注意以下方面的要求。一是注意将我国法律法规与方案设计接轨，可以修订企业所得税法及税收协定中有关所得来源地、常设机构、利润归属的概念，使其与支柱一金额 A 有关联结度规则和公式化利润分配原则保持一致，预先铺设便捷和高效的税收制度环境。二是关注金额 B 的简化方法，金额 B 基于独立交易原则提供一种识别范围内的基础营销和分销交易简化转让定价方法，将有效减少纳税人在转让定价方法、净

利润指标、报酬方面的争议。我国应当重点关注其方法及设计，以此减少税收争端并增加税收确定性。三是及时汇集税收数据进行收益评估。支柱一的重点已由数字经济转移至数字化的整体经济，我国应当紧密遵循 CbCR 规则，及时收集支柱一相关的税收数据，并根据各国的税收决定及时测算最终影响。

此外，我国需要妥善运用支柱二的规则设计来规避风险并获取收益。第一，考虑引入 QDMTT、STTR 等规则，实现优先征税权的“弯道超车”。众多国家正在起草 QDMTT 相关法案，我国也应当积极研究引入。此外，可以考虑在谈判中扩大 STTR 的范围并强化其设计和效力，考虑在双边税收协定中加入 STTR，使之成为 GloBE 条款实际实施过程中的优先顺序。第二，采用财政补贴的方式为企业注入现金流。支柱二立法模板为确定 ETR，合格的可退还税收抵免（QRTC）和其他所得税抵免。QRTC 通常被看作一种使得税前收入增加的政府补贴，而后者则属于纳税义务的减少。因此，可以将部分领域的税收优惠政策转化为财政补贴，不仅能够充分利用 QRTC、QFTB 的规则红利，还将以较低的政策成本更为直接和迅速地发挥财政激励作用。第三，注重所得税法的过渡和衔接。各国所得税法律的配合在支柱二方案的实施中尤为重要，我国应当在税收法律法规中为计算有效税率、收集税收信息和实体排除规则的应用奠定基础，并确保开展实质性经济活动的实体尽量避免支柱二规则的干扰。

#### 参考文献:

- [1]朱青,白雪苑.OECD“双支柱”国际税改方案的最新进展[J].国际税收,2023(01):26-30.
- [2]朱青.OECD 第二支柱中的 IIR 规则与美国 GILTI 税制的差异[J].税务研究,2021(1):85-88.
- [3]朱青.“双支柱”方案的“难”与“解”[N].中国税务报,2021-10-20(B1).
- [4]朱青,杨宁.关于 OECD 应对经济数字化国际税收改革方案的评论[J].国际税收,2020(08):3-7.

# OECD Two-Pillar International Tax Reform Solution: Landing and coping

BAI Xue yuan ZHU Qing

**Abstract:** 141 inclusive framework member countries had reached an agreement in principle on the two-pillar scheme as of 2021. Currently, the two-pillar scheme seems to have sailed to two independent tracks. Pillar one is still being prepared and promoted, and Pillar two enters its legislative stage. However, the institutional design and effective implementation of the two-pillar scheme seem to be two different things. The realization of one same rule may result in very different effects in member countries with different economies, as it is difficult to accommodate the interest demands of all parties in the process, causing many technical and legal problems as well as political risks. In this context, the latest progress of the two-pillar international tax reform program and the positions of various countries are reviewed in this paper, and the possible problems in our implementation are discussed here.

**Keywords:** Two-pillar Solution; International tax rule; Pillar one; Pillar two

# 税收现代化服务中国式现代化： 基于国家治理视角的认识\*

谢波峰

中国人民大学数字税收研究所

**内容提要：**党的二十大报告提出以中国式现代化全面推进中华民族伟大复兴，税收现代化服务中国式现代化成为社会主义现代化强国征程中税收工作的主题。本文从国家治理的视角，分析税收现代化服务中国式现代化的逻辑，提出税收现代化服务中国式现代化的新目标、新模式、新对象，并从树立典型范例形成新理念、深化税制改革、实施“金税四期”工程、推出更多税收产品和服务等方面推动税收现代化服务中国式现代化提出了若干建议。

**关键词：**税收现代化 中国式现代化 国家治理

**中图分类号：**F810.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-6126（2023）0X-00XX-XX

党的十八大以来，我国税收管理部门努力探索和完善税收现代化体系，结合这一实践，税收理论工作者从不同角度展开了相应研究。其中，围绕税收现代化与国家治理体系和治理能力现代化（以下简称“国家治理现代化”）关系的研究，不少学者提出了与传统研究不同的视角，并形成了诸多成果（张斌，2019；朱诗柱，2020 等）。党的二十大报告提出以中国式现代化全面推进中华民族伟大复兴，并指出了中国式现代化的中国特色和本质特征，对税收现代化服务中国式现代化提出了新的要求。全方位、多角度落实税收现代化服务中国式现代化成为新时期的主旋律，本文以此为主题，基于国家治理的视角，在现有研究的基础上分析税收现代化服务中国式现代化的相应逻辑，从目标、模式、对象等角度研究新时期新要求，并尝试提出若干建议。

---

\* 本文为国家社会科学基金一般项目“数字经济国际规则变化背景下的数据要素税收问题研究”（项目编号：20BJY223）的阶段性研究成果之一。

## 一、基于国家治理视角认识税收现代化服务中国式现代化的逻辑

### （一）中国式现代化与税收现代化

党的二十大报告指出,“从现在起,中国共产党的中心任务就是团结带领全国各族人民全面建成社会主义现代化强国、实现第二个百年奋斗目标,以中国式现代化全面推进中华民族伟大复兴。”<sup>41</sup>中国式现代化是人口规模巨大的现代化,是全体人民共同富裕的现代化,是物质文明和精神文明相协调的现代化,是人与自然和谐共生的现代化,是走和平发展道路的现代化。中国式现代化的本质要求是:坚持中国共产党领导,坚持中国特色社会主义,实现高质量发展,发展全过程人民民主,丰富人民精神世界,实现全体人民共同富裕,促进人与自然和谐共生,推动构建人类命运共同体,创造人类文明新形态。中国式现代化延续了我国在建设社会主义现代化强国征程中提出的工业现代化、农业现代化、国防现代化、科学技术现代化等“四个现代化”的目标,并赋予了其新的时代内涵及本质特征。

党的十八大以来,税务部门不断探索和实践税收现代化体系建设,并在 2020 年提出“坚强有力的党的领导制度体系、科学完备的税收法治体系、优质便捷的税费服务体系、严密规范的税费征管体系、合作共赢的国际税收体系、高效清廉的队伍组织体系”的税收现代化“六大体系”。<sup>42</sup>税收现代化是中国式现代化在税收领域的具体体现,是中国式现代化宏观蓝图的重要组成部分,并且从政治、经济、文化、社会、生态等方面全方位服务中国式现代化。

### （二）中国式现代化与国家治理现代化

党的十八届三中全会确立了全面深化改革的目标之一就是“推进国家治理体系和治理能力现代化”。现代化与国家治理紧密相关,中国式现代化为国家治理现代化提出了更加明确的目标和要求。

国家治理现代化作为“第五化”,与工业现代化、农业现代化、国防现代化、科学技术现代化等“四化”(许耀桐,2014)共同组成中国式现代化各方面的子目标。中国式现代化目标不仅有着各国现代化的一般特征,而且在以上五方面具有中国特色,并且反映本质特征。国家治理现代化一方面是中国式现代化的子目标,另一方面也服务

41 习近平. 高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗[EB/OL]. (2022-11-01)[2023-1-18]. [http://www.qstheory.cn/dukan/qs/2022-11/01/c\\_1129089160.htm](http://www.qstheory.cn/dukan/qs/2022-11/01/c_1129089160.htm).

42 王军. 推进税收现代化 服务高质量发展[EB/OL].(2021-06-22)[2023-01-18].<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5165636/content.html>.

于中国式现代化的总体目标。无论作为子目标，还是服务总体目标的手段、方式，中国式现代化所具有的中国式特色内容和本质特征必然对国家治理现代化提出相应的要求。党的二十大之后，国家治理现代化有了更加明确的目标，即更准确地服务中国式现代化。

### （三）从国家治理视角认识税收现代化服务中国式现代化的意义

税收在国家治理中发挥基础性、支柱性和保障性作用。税收现代化是国家治理现代化在税收领域的具体实施和体现，必然要服务中国式现代化。从治理视角认识两者之间的关系，有利于理解的进一步深入。

习近平总书记指出，国家治理体系是党领导下管理国家的制度体系，包括经济、政治、文化、社会、生态文明和党的建设等六个方面（习近平，2014）。税收现代化也包括如上所述的“六大体系”。国家治理能力则是运用国家制度管理社会各方面事务的能力，体现到税收现代化的能力上，则是税收领域的具体治理能力，包括政治引领能力、谋划创新能力、科技驱动能力、制度执行能力、协同共治能力、风险防范能力等六个方面。<sup>43</sup>

税收现代化服务中国式现代化是国家治理现代化服务中国式现代化在税收领域的具体体现，其在服务中国式现代化过程中也面临新的要求。为把握新阶段新要求，下文将从新目标、新模式、新对象三个方面，展开相应分析。

## 二、税收现代化服务中国式现代化：新目标、新模式、新对象

### （一）更广的目标：拓展到税收收入之外

党的十八届三中全会之后，国家治理拓展成为税收收入职能的新目标，税收的功能和作用得到了极大的提升和拓展（高培勇，2015），税收现代化服务中国式现代化的目标更广阔，需要税收嵌入社会和经济的肌体之中实现更多的新职能（吕冰洋，2020）。

中国式现代化是人口规模巨大的现代化，14.11 亿人口分布在疆域辽阔的中国大地，<sup>44</sup>各区域间的发展水平存在相当差距。对于支持共同发展、共同富裕的高质量发展而言，税收现代化的目标制定是一个挑战。例如，设计科学合理的税制体系不仅要从税收收入和征纳成本等经济效率角度考虑，还可借鉴基于环境、社会和公司治理

43 王军. 聚焦“四力”战疫情促发展 推进税收治理现代化[EB/OL]. (2020-03-26) [2023-01-18]<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5147359/content.html>.

44 第七次全国人口普查显示我国总人口达 14 1178 万人[EB/OL].(2021-05-11) [2023-01-18].<https://baijiahao.baidu.com/s?id=1699426093781724554&wfr=spider&for=pc>.

（Environment, Social and Governance, ESG）考核企业绩效的做法，考虑生态发展、社会影响、文化塑造等非经济领域目标，尤其要从国家治理的角度进行相应谋划，具体包括以下几个方面。

第一，需要考虑税收收入以外的更多治理目标。其实，我国税收领域早就有政策服务方针战略的指导思想，基于国家治理视角的思考无非是进一步明晰了新阶段税收现代化服务中国式现代化的目标。在西方国家的税收实践中，税务部门的工作目标也早已不仅是组织税收收入，还广泛涉及社会保障和救济、金融管理和反洗钱、文化和价值观塑造等目标。在我国税收现代化建设中，仅以完善税收制度为例，除税收收入和征纳成本外，还应综合考虑国家治理的长期收益、综合收益，尤其是不能局限于传统思维，而应在新的税收文化、技术条件下，重新思考税制设计、税法体系构建的目标。例如，简化税制不等于简单税制，精细化的税制设计或许更有利于实现国家治理的多重目标；信息透明化背景下税收法律中的兜底条款不一定就是否定税收法定主义，而可能构成税收法律、行政法规、部门规章某些条款的有益补充，从而有利于提高治理效率，还有利于提高不同层次人群的法治意识等。

第二，需要结合世界各国的发展现状，尤其是中国现代化的建设实践，制定税收现代化的中国目标。例如，在税制结构的安排上，西方发达国家的税收现代化建设经验是以所得税为主，但这一经验是建立在工业化从无到有的历史阶段之上，具有一定的制度依赖性。当今世界，数字化、网络化、智能化发展迅猛，这一经验是否成立需要辩证思考。货物和劳务税等间接税与经济社会运行紧密关联，密切反映经济社会运行的微观动态，是税收现代化服务中国式现代化的核心基础。同时，加强和完善间接税体系与合理调整间接税和直接税比重两个目标并不矛盾，都是调节收入分配和规范财富积累的重要抓手，可以同时服务于中国式现代化建设。

第三，需要总结归纳我国税收现代化建设中的成功经验，形成不仅可以服务中国式现代化，而且可以为各国现代化建设提供借鉴参考的中国方案。例如，在 2019 年推动实施个人所得税改革过程中，各部门协同共享涉税信息，以个人所得税 App 的数字化平台为基础，依靠税务部门和广大纳税人缴费人的共同努力，圆满完成了改革任务，较好地实现了各方面的预期，并且成功入选为国际社会广泛认可的“金砖税务最佳实践”案例，<sup>45</sup> 为各国相关领域的建设贡献了中国方案。类似的这些实践生动形象地展

45 中国税务网. 2022 年金砖国家税务局长会议举行 发布“金砖税务最佳实践”首批案例[EB/OL]. (2022-11-03) [2023-01-18]. <https://baijiahao.baidu.com/s?id=1748487764776934017&wfr=spider&for=pc>.

现了税收现代化服务中国式现代化的探索。在新的阶段，就要在税收现代化领域多形成一些既有利于国家治理、又可供其他国家借鉴的中国方案。

## （二）更智的模式：智慧税务建设

税收现代化是中国式现代化在税收领域的生动实践和具体体现。从国家治理的角度来看，体现现代化的治理模式在新阶段、新时期的特色集中反映在智慧税务建设任务当中。2021年3月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》，提出“深化税收征管制度改革，建设智慧税务”。<sup>46</sup>国家税务总局局长王军指出，进一步深化税收征管改革是时代之需、民心所向，建设智慧税务是为了更好服务国家治理现代化、顺应纳税人缴费人期盼、高质量推进税收现代化，从而服务中国式现代化。<sup>47</sup>对于智慧税务，笔者有如下认识。

第一，我国税收征管改革已经确立了“精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治”等具体目标，在探索税收现代化历程中，应通过智慧税务建设助力国家治理现代化，进而服务中国式现代化。具体而言，可通过税收大数据、自然语言处理、知识图谱等技术创新，将税收政策和管理制度融入相应平台，构建基于“文本+判例”的智慧税务执法系统，深入推进精确执法，不断提升税收法治服务国家治理现代化的能力和水平；通过对纳税人缴费人的需求和行为分析，跟踪人工智能领域新技术的发展和应用，大力推行精细服务，全面落实以人民为中心的中国式现代化的本质要求；以健全完善税务监管体系为重点，在拥有海量涉税数据的基础上，进一步拓展隐私计算、联邦计算等跨部门数据共享应用，构建覆盖线上、线下，甚至元宇宙虚拟空间的数字化全方位税收监控系统，科学实施精准监管，切实维护社会公平正义，彰显国家治理效能；要以共建共治共享为遵循，提供多元化互动开放平台，加强涉税信息披露和沟通，积极拓展精诚共治，为国家治理现代化服务中国式现代化提供共治样本。

第二，智慧税务建设所要实现的税收现代化，不仅是税务部门的现代化，还是面向全体纳税人缴费人、第三方服务机构、政府涉税管理部门等各方的现代化。通过智慧税务建设，纳税人缴费人的经营系统与税务系统将共同组成一个更为广泛的“税务生态系统”，这一要求和OECD在《税收征管3.0:税收征管的数字化转型》中提出的税收管理系统无缝嵌入企业的自然运作系统（Natural System）的目标不谋而合

46 新华网. 中共中央办公厅 国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》[EB/OL]. (2021-03-24) [2023-01-18]. [http://www.xinhuanet.com/politics/zywj/2021-03/24/c\\_1127251062.htm](http://www.xinhuanet.com/politics/zywj/2021-03/24/c_1127251062.htm).

47 王军. 深化税收征管改革 顺应人民群众期盼[J]. 求是, 2021(18).

(OECD,2021)),<sup>48</sup>从而成为企业信息系统的有机组成,并实现自动算税的战略目标。通过智慧税务建设,实现税收收入之外的治理目标,不仅要联系纳税人端,还需要联系国家治理的另一端——政府涉税管理部门,要以国家治理现代化的整体政府理念完善智慧税务的信息流、应用分布等流程与架构,实现更广阔的治理目标。智慧税务建设还要面向提供涉税服务的中介机构,协助其通过业务完善和创新,在税收领域形成有利于税收遵从、有利于社会治理、有利于树立社会主义文化的税收价值观。

第三,智慧税务服务中国式现代化还要具有适应不同管理场景的系统化治理模式。管理场景有不同的分类角度,如可以从遵从理论和智能化程度两个角度进行分类。从遵从理论来看,近年来的研究提出,现代税收管理不仅需要有传统的“大棒+胡萝卜”的管理模式,还要建设合作型遵从和“助推式”(Nudge)遵从(王秀芝等,2022)。从智能化程度来看,智慧税务要适应在自动、主动、互动等不同层次的税收管理中,利用智能技术实现不同水平、不同形态的智慧税务(谢波峰,2021)。中国式现代化服务人群广泛、发展要求高、国际开放性强等特点需要适应性强的税收管理模式,更智慧的税务模式应当汲取这些不同场景的需求,形成服务中国式现代化的税收现代化模式。

### (三)更新的对象:数字经济及数据要素税收治理

中国式现代化是高质量发展的现代化,需要在推动发展的进程中不断创新,与此相对应,税收现代化服务中国式现代化就要瞄准新要素、新对象。例如,以数据要素为核心生产要素的数字经济已经成为经济发展的重要驱动力。党的十八大以来,以习近平同志为核心的党中央高度重视发展数字经济,并将其上升为国家战略。党的十九届四中全会创造性地提出数据要素概念,将其与“土地、劳动力、资本、技术、管理”等传统生产要素并列,认为数据要素是实现中国式现代化建设过程中的关键驱动力。<sup>49</sup>因此,形成与数字经济及数据要素相匹配的税收现代化相关制度是服务中国式现代化必须考虑的问题。

第一,完善与数字经济相匹配的税收治理体系。从目前来看,数字经济的发展给税收政策和税收管理带来了一定挑战,深入分析税收制度及税收管理与数字经济发展不匹配现象,大致可以将这些挑战分为以下三类。第一类,需要进一步明确政策和管理要素,

48 OECD(2021).Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, OECD Publishing, Paris.

49 中华人民共和国国家发展和改革委员会.《“十四五”数字经济发展规划》解读|加快推进数据要素市场化建设 充分发挥数据要素作用[EB/OL].(2022-01-21)[2023-01-18].[https://www.ndrc.gov.cn/xxgk/jd/jd/202201/t20220121\\_1312584\\_ext.html](https://www.ndrc.gov.cn/xxgk/jd/jd/202201/t20220121_1312584_ext.html).

如零工经济从业人员适用劳务所得或经营所得的个人所得税政策要求；第二类，需要进一步反思，如 OECD 在《数字化带来的税收挑战——2018 中期报告》中指出，<sup>50</sup>数字经济商业模式可分为价值链、价值网络、价值商店三种模式，但目前的增值税制度是基于价值链模式设计的，其是否可以适配价值网络、价值商店这两种新模式存疑；第三类面临的挑战相对更新，当前最为典型的应该是针对数据要素的税制设计问题，下文将详细展开。通过以上三种主要分类进行梳理，可以有助于我们认清问题的本质，并分别施策以形成一个短期措施和中长期制度改革相结合的框架，构建与数字经济相适配的税收治理体系。

第二，结合数据要素基本制度创新数据税收制度。2022 年 6 月 22 日，中央全面深化改革委员会第二十六次会议审议通过《关于构建数据基础制度更好发挥数据要素作用的意见》，提出要建立数据产权制度、数据要素流通和交易制度、数据要素收益分配制度、数据要素治理制度等基本制度。数据要素税收制度是基本制度的重要组成部分。为了推动数据要素作用的发挥，不能简单地将现有的税收制度套用在数据要素上，而应该使其成为促进数据要素市场发展的一种良性机制。这种税收机制可以让数字经济企业、平台等数据持有者主动地释放数据，进一步释放数据价值，产生数据要素价值的倍增效应，使平台本身、平台外的主体、整个社会都能收获数据红利，形成数据要素市场的多赢局面。因此，数据要素税收制度要基于数据要素基本制度制定，即课税对象、课税环节、税率和优惠政策等税制要素要基于数据要素主体、交易场所、发展目标等进行设计，甚至于在初期重点要实现有利于数据要素市场发展的治理功能，而不是组织税收收入功能。

第三，发挥税收数据在中国式现代化建设中的能动作用。税收大数据在国家治理中的作用已经被大家所认可（田彬彬，2022），在数据要素基本制度出台之后，税收数据服务中国式现代化就有了新的可能性。参照相关的制度（国家发展与改革委员会，2023），<sup>51</sup>数据要素包括公共数据、企业数据和个人数据三类。税收数据作为公共数据，可以在保护数据隐私和确保公共安全的前提下，按照“原始数据不出域、数据可用不可见”的要求，以模型、核验等产品和服务形式向社会提供，对不承载个人信息和不影响公共安全的税收数据，可按用途加大供给使用范围。推动用于公共治理、公益事业的税收数据有条件无偿使用，探索用于产业发展、行业发展的税收数据有条件有偿使用。数据要素是中国式现代化

50 OECD. Interim Report on the Tax Challenges Arising from Digitalisation[R]. Paris: OECD, 2018.

51 国家发展与改革委员会. 加快构建中国特色数据基础制度体系促进全体人民共享数字经济发展红利[J]. 求是, 2023(1): 32-35.

的重要创新，在税收现代化建设过程中，要将税收数据合法合规地释放到数据要素流通和使用市场之中，进一步发挥税收数据的能动作用，全力服务中国式现代化。

### 三、推动税收现代化服务中国式现代化的若干建议

#### （一）塑造典型范例形成新理念是税收现代化服务中国式现代化的核心引领

税收现代化服务中国式现代化是新事业，树立和形成新理念是完成新任务和迎接新挑战的核心引领。新理念的形成不仅需要及时把握税收现代化服务中国式现代化的新目标、新模式和新对象，而且要求深刻理解这些新变化、新创造、新奋斗都是围绕中国式现代化这一时代主题展开的，从而自觉主动地将税收现代化置于中国式现代化的理论和实践之中。新理念的形成需要具体鲜活的税务领域典型范例，要从现在的新方位、新使命、新时代出发，挖掘基于实践、来自基层的生动案例，推动税务部门迅速深入地理解新理念的精髓，进而全身心投入税收现代化服务中国式现代化的实践之中。

要通过典型范例回应重大问题，如税收现代化在服务党和国家重大战略、服务中国式现代化等方面怎么样发挥更大的作用，税收现代化怎么样更好地发挥其在国家治理中的支撑性、基础性、保障性作用等。

要从典型范例中反映中国式现代化及税收现代化领域的最新理论和实践成果，如行为税收学、合作型税收遵从、数字税收等税收政策和管理领域的研究成果，以及整体政府、协同治理、服务型政府等公共管理领域的经验借鉴，从理论上深入认识税收现代化服务中国式现代化发展新模式、新格局的逻辑和目标。

要推出更多具有全局性、前瞻性、全球性的典型范例，整理类似智能化个人所得税汇算、税收宣传月以及税务海关转让定价协同管理机制等具有入选“金砖税务优秀案例”水平的中国税务实践。在典型范例挑选中，不仅要面向当前，还要前瞻性布局扩展至 2035 年，甚至到 2049 年，重点考虑世界百年未有之大变局下的全球性时代背景，以共建“一带一路”为依托，在典型范例中将建设社会主义现代化强国的远景目标注入税收现代化的具体实践，提升新理念的国际视野。

#### （二）深化税制改革是税收现代化服务中国式现代化的关键基础

近年来，经过多轮减税降费及政策调整，我国税收制度建设已站在一个新的起点之上，面向中国式现代化目标任务，是当前及今后一段时间税收现代化服务中国式现代化的关键基础。

在税制改革中，不仅要考虑组织税收收入目标，还要考虑服务共同富裕、高质量发展等中国式现代化目标，还要有助于相关领域治理制度的创新 and 实施。例如，地方税制建设关系到区域间共同富裕目标的平衡实现，也关系到不同省市间能否形成各有特色的高质量

发展方式。因此，地方税制的建设不仅要有利于形成地方特色的税源体系，有利于城市群建设，还要有利于地方经济和社会发展。又如，结合当前数据要素使用和流通体系的特点，可以考虑在地方税制中探索建立数据税收制度。

在税制改革中，既需要总结当前国内外税制建设的最新经验，又需要结合中国国情，反映中国特色。例如，可以借鉴经济数字化国际税改双支柱方案的经验，考虑设置跨区域经营企业集团的区域最低税率水平。又如，在税费政策的进一步完善中，依托征管现代化能力的支撑，通过智慧税务“无问题不打扰”的服务提供自动化解决方案，有利于将更多人群纳入税费管理体系，使税收管理拓展到更大的社会管理空间。

在税制改革中，还需要考虑广大纳税人不同的需求，增加纳税人的选择权。建立具有适度弹性的税制体系有利于增强社会调控，如在推进房地产税改革过程中，针对住房免征扣除标准，可提供按面积、套数、市值等多种扣除方案以适应不同需求，兼顾公平和效率原则，服务于“房是用来住的，不是用来炒的”中央精神，尽量不误伤“住的”，对“炒的”发挥税收调控功能。

另外，还需做好中长期税制的稳定框架，在增值税、个人所得税等重要税种改革基本完成之后，进一步完善确定较长一段时期内的重要税制改革细节，稳定市场主体税收预期，降低税收政策的不确定性，有利于社会经济的高质量稳定发展。

### （三）实施“金税四期”工程是税收现代化服务中国式现代化的有力抓手

“金税四期”工程不仅是税收现代化最重要的技术支撑，也是数字经济背景下推进税收现代化服务国家治理体系和治理能力现代化，从而服务中国式现代化的有力抓手。

要从“金税四期”工程服务中国式现代化这一角度去归纳和挖掘其重点和亮点。明确了这一点，在工程实施规划、业务架构提升、技术路线选择、系统布局分工、数据应用管理等方面的不少难点和困惑就可以有更清晰的方向，众多繁重细琐的技术和管理工作就可以有更明确的线索，各种技术方案也可以有更准确的选择。

要认真落实发票电子化改革工作。发票电子化改革既要有对传统“以票管税”弊端的扬弃，更要匹配经济数字化时代“以数治税”的多元化功能需求。作为发票电子化发展的新阶段，全面数字化的电子发票（以下简称“全数电票”）是税收现代化服务中国式现代化的核心纽带和重要微观基础，是服务共同富裕、高质量发展、全球化的重要数字化基础设施，是全面体现税收现代化服务中国式现代化更广目标、更智模式、更新对象的标志性载体。在新阶段、新任务、新要求下，应进一步深化完善发票信息及其相关数字化、智能化工程，将全数电票打造成为税务部门服务企业、社会、政府数字化转型的先锋和生力军。

要考虑“金税四期”工程在国家治理体系中的对外融合和核心支撑作用，不仅要在架构层、数据层、应用层等各层次具备可以和其他政府部门对接的相应能力，而且要具备与企业、协会、中介，甚至国外相关税务部门在相应层面的对接能力；不仅可以在日常运作时对接，而且可以在重要时刻、重要事项上对接决策部门，从税收角度服务经济社会发展。

#### （四）推出更多税收服务是税收现代化服务中国式现代化的现实路径

新公共管理理论提出，税收管理部门要像企业提供产品一样，向纳税人提供纳税服务（谢少华，2003）。<sup>52</sup>税收现代化服务中国式现代化过程中，税收管理部门应推出更多的税收产品和服务，以提升决策部门、纳税人缴费人、第三方机构等各方满意度。

进一步丰富和完善税收领域的产品和服务。近年来，我国各省市税收管理部门推出了税收公益宣传、党政经济决策报告、基于大数据的产业链服务等创新业务。未来可在这些业务的基础之上进行总结归纳，转化形成常态化的产品和服务，并且面向新职能、新要求，开发更多、更好的产品和服务。例如，全数电票就要探索通过接口、云化等方式，甚至将部分通用性组件作为公共设施，服务企业、其他政府部门数字化建设，降低整个社会、政府数字化转型的制度成本和技术成本。

提高产品和服务的智能化、集成化水平。在智能化方面，要能够准确预测相关各方对税务产品和服务的个性化需求，通过线上线下、数字化和非数字化等多种渠道、多种方式及时精准地推送服务；在集成化方面，整合相关产品和服务，提供一站式、一体式服务，还要在符合法律要求的基础之上，综合各方面的涉税信息，提供站位更高远、视野更广阔的信息和支持。

#### 参考文献:

- [1]高培勇.论完善税收制度的新阶段[J].经济研究,2015, 20 (02):4-15.
- [2]国家发展与改革委员会.加快构建中国特色数据基础制度体系促进全体人民共享数字经济发展红利[J].求是,2023 (1) :32-35.
- [3]吕冰洋,张兆强.中国税收制度的改革:从嵌入经济到嵌入社会[J].社会学研究,2020,35(04):152-173+244-245.

---

<sup>52</sup> 谢少华.从新公共管理的兴起看西方税收管理理念的转变——兼议我国纳税服务体系的构建[J].涉外税务,2003(04):16-19.

- [4]OECD(2021).Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, OECD Publishing, Paris.
- [5]OECD(2013).Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris.
- [6]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.
- [7]田彬彬.税收大数据服务国家治理的逻辑与路径[J].人民论坛,2022(08):66-69.
- [8]王军.深化税收征管改革 顺应人民群众期盼[J].求是, 2021 (18) .
- [9]王军.深化税收征管改革服务国家治理现代化[N].人民日报, 2021-10-04(12).
- [10]王秀芝,曹杰.行为洞察与税收征管实践: 国际案例与启示[J].国际税收,2022(01):44-52.DOI:10.19376/j.cnki.cn10-1142/f.2022.01.005.
- [11]习近平.切实把思想统一到党的十八届三中全会精神上来[N], 人民日报, 2014-01-01(2).
- [12]施正文.迈向税收征管现代化的里程碑式改革[J].国际税收, 2021(10), 11-16.
- [13]谢波峰.智慧税务建设的若干理论问题——兼谈对深化税收征管改革的认识[J].税务研究,2021(09):50-56.
- [14]许耀桐.习近平的国家治理现代化思想论析[J].上海行政学院学报,2014,15(04):17-22.
- [15]张斌.国家治理视角下的税收现代化进程:共性、差异与路径[J].税务研究,2019(04):8-13.
- [16]朱诗柱.新时代税收服务国家治理的职能定位与基本路径[J].税收经济研究,2020,25(03):3-13.
- [17]张斌.深化税收征管改革 推进税收治理现代化[J].国际税收, 2021 (10), 17-20.
- [18]郭晓林.高质量推进国际税收现代化建设 助力构建高水平对外开放新格局[J].国际税收, 2023 (3), 17-23.
- [19]蒙玉英.开启国际税收新征程服务高水平对外开放[J].国际税收, 2023 (3), 3-9.

# Approaches to Tax Modernization in the New Era: A State Governance Perspective

XIE Bofeng

**Abstract:** The report of the 20th National Congress proposed to comprehensively promote the great rejuvenation of the Chinese nation with Chinese-style modernization, and tax modernization to serve Chinese-style modernization has become the theme of the taxation department in the journey of modernized and strong socialist country. From the perspective of national governance, this paper analyzes the logic of tax modernization serving Chinese-style modernization, studies the new objectives, new modes and new objects of tax modernization serving Chinese-style modernization, and makes several suggestions to promote tax modernization serving Chinese-style modernization in terms of shaping typical demonstrations, laying a solid foundation for tax system reform, implementing Golden Tax IV, and launching tax products and services.

**Keywords:** Tax modernization, Chinese-style modernization, National governance