

基于国内外数字经济课税经验的中国最优应对方案实证研究

摘 要

数字经济的发展给国际税收利益分配格局和国际税收制度带来前所未有的挑战，我国也应更加注重对于数字服务税收的研究与探索。本文基于各个税收要素对英、法以及欧盟的数字服务税制度进行了对比分析，并对中国数字经济展开讨论。

基于对国外数字经济课税经验与全球数字经济的研究，本文提出了适于中国的数字服务税制。本文建议我国对于纳税企业的门槛定为 50 亿人民币应税数字服务收入，其中 1 亿的应税收入来源于中国用户或中国境内；征税对象为在线市场业务、定向广告业务以及出于广告目的而销售收集到的用户数据的服务。本文使用 2016 年至 2020 年的传统广播电视与互联网新媒体广告收入数据，创新性的使用负外部性法对数字服务税率进行定量研究，在不同的条件下分别得到 14.18% 与 10.72% 的税率，结合国情考虑，最终建议税率范围为 3%-8%。在逃税模型下，建议针对大型企业的税率设定范围为 5%-15%，中小型企业税率设定范围为 1.5%-4%。

作为政策评估，本文从企业与政府的角度分别进行了反事实分析，使用腾讯公司 2007-2020 年间的网络广告营收数据，对腾讯应税情形进行数值模拟。从评估结果来看，中国应审慎借鉴各国数字服务税经验，积极参与国际数字税收规则制定，完善国内税收征管体系，应对国际数字税收冲击。

关键词：数字服务税；数字经济；负外部性；税基侵蚀

Abstract

As the development of the digital economy has brought unprecedented challenges to the international tax benefit distribution pattern and the international tax system, China should also pay more attention to the research and exploration of digital service tax. This paper presents a comparative analysis of the British, French, and the EU's digital service tax systems based on various tax elements, and to discuss China's digital economy.

Based on the research on the experience of foreign digital economy tax and global digital economy, this paper proposes the digital service tax system suitable for China. This paper proposes that the threshold for taxable enterprises shall be those who gain RMB 5 billion worldwide, of which RMB 100 million is from Chinese users or from providing taxable digital services in China; tax objects should be substantive and not incidental services on online market business, targeted advertising and selling collected users' data for advertising purposes. Using the advertising revenue data of the traditional radio and television and Internet new media advertising from 2016 to 2020, the paper creatively employs negative externalities to conduct quantitative research on the digital service tax rate. The results are 14.18% and 10.72% respectively under different conditions and the final recommended tax rate range is 3% -8%, considering the national conditions. Taking tax evasion model and advertising revenue data into account, the tax rate range for large enterprises should be 5% -15%, and for small and medium-sized enterprises should be 1.5% -4%.

As a policy evaluation, this paper conducts a counterfactual analysis from the perspective of enterprise and government. We use Tencent's online advertising revenue data from 2007 to 2020, by which we simulate the situation on Tencent. From the results of evaluation, China should prudently learn from the experience of British digital service tax, actively participate in the formulation of international digital tax rules, improve the domestic tax collection and management system, and deal with the impact of the international digital taxation in advance.

Keywords :digital service tax; digital economy;;negative externality;;tax base erosion

目 录

一、 选题背景与意义	6
(一) 选题背景	6
(二) 现实意义	6
二、 文献综述	7
三、 概念界定与理论方法	10
(一) 概念界定	10
(二) 理论基础	11
四、 国外数字服务税制度分析--以英法为例	12
(一) 英、法两国数字服务税开征背景	12
(二) 各国数字服务税政策梳理--以欧盟、英国、法国为例	14
(三) 英、法数字服务税特征分析	15
(四) 英、法数字服务税制度对比	16
(五) 英、法两国数字服务税制度现存问题反思	18
(六) 英、法两国数字服务税影响分析	19
五、 我国数字经济的现状与政策	21
(一) 我国数字经济发展现状	21
(二) 我国数字经济政策法规梳理	23
六、 我国开征数字的税制方案	26
(一) 我国开征数字服务税的可行性分析与必要性分析	26
(二) 国外数字服务税征收经验在我国的借鉴意义（预计 1500）	31
(三) 我国开征数字服务税的最优方案	32

七、 对于我国开征数字服务税的政策评估	45
(一) 企业角度	45
(二) 政府角度	48
八、 总结与展望	49
参考文献	50

一、选题背景与意义

（一）选题背景

随着当下数字技术的蓬勃发展，数字经济也不断迎来变革。数字经济带来的机遇与挑战孕育了许多以数字服务为主要业务的企业，更有许多佼佼者从中脱颖而出，迅速占据了国内乃至国外市场的大量份额。全新的商业模式、转变的价值链以及影响效率与经济发展的行业巨头的市场行为都给中国的税收征管体系及税收实践带来了诸多挑战，亟待完备的相关税收体制给予回应。

在这样的背景下，许多国家启动了数字服务税的征收。2019年3月，法国财政部长布鲁诺·勒梅尔向政府提交征收数字税的法律草案，计划对约30家互联网巨头征收3%的数字税。在这之后，18个国家和地区也相继推出跨境（州）数字经济的单边征税策略。

虽然中国暂未有数字服务税的有关提案，但中国的数字经济规模已相当可观。据中国信息通信研究院报告，2020年中国的数字经济保持9.3%的高位增长，是同期GDP增速的3.2倍之多；《2021年互联网趋势报告》显示，全球互联网企业市值的前25名中中国拥有6席，且中国在2020-2021年间互联网使用人数的增长量已超过美国现有互联网使用人数。然而在如此广阔的数字市场中，大量数字服务获得的营收却未被纳入我国的税收链条内，这导致了严重的税基侵蚀与税收流失。因此，对于数字服务税方案的确定迫在眉睫。

（二）现实意义

在“以国内大循环为主，国内国际双循环相互促进”的背景下，无论从国际还是国内的角度来看，对中国数字服务税的征收的探究都有着深远的意义。

1. 完善税法体系，确保经济稳定。

数字服务税的推行可以完善我国的税收法律体系建设，减少税基侵蚀与不合理避税，使中国的税收链条更加完整、严谨，保证了社会的稳定与经济平稳向好的发展。

2. 增加财政收入，加强宏观调控。

数字服务税的开征将增加政府财政收入，从而有效提升政府履行各项职能的能力与效率；有助于政府实现资源配置职能，克服负外部性，调节市场失灵，促进竞争，提升帕累托效率；有助于促进国民经济平稳运行，实现社会总供给与总需求的平衡与结构最优化，稳定物价，保证国民经济快速、持续、健康发展；有助于促进社会公平，通过收入再分配，改善民生，完善社会保障与加强基础设施的建设。

3.推动定价合理化，鼓励幼稚企业发展。

创新性的中小企业是我国经济发展的活力源泉。而国外数字服务行业的巨头严重侵蚀了我国的市场，国内的巨头企业的不规范市场行为也阻碍了幼稚企业的成长。完善的数字服务税方案可从生产者的角度提供相关对策，有助于促进竞争，削弱巨头企业的市场势力，推动各数字化中小企业的发展，提高国民福利。

4.提升国家话语权，争取更多权益。

国际税收规则发展表面上看是税收管辖权的重新划分，实则是国际税收治理的大国博弈。我国应占据数字经济国际税收竞争利益的主动权，在遵守平等互利的国际税收规则的基础上，通过双方或多方的友好谈判与平等协商来实现各国税收利益协调。对数字服务税方案的预先准备与筹划，也为我国争取有利政策、维护税基安全与国家税收利益抢占了先机。

5.体现大国担当，推动世界共同发展。

我国作为世界第二大数字经济体发展中国家，应展现出大国担当，积极参与国家与规则制定的顶层设计，促进国际税制规则重塑的进程，在市场国征税权设定、价值创造和价值实现的贡献要素范围、利润分割方法与要素选择、反税基侵蚀税和最低税率设计等诸多关键方面提出我国的意见建议，引导世界合力打造高质量世界经济，为全球税收治理贡献中国方案。

二、文献综述

进入数字经济时代，传统的税收制度面临颠覆性挑战。2013 年，OECD 启动《基础侵蚀和利润转移 (BEPS) 》研究。2017 年 10 月举行的二十国集团 (G20) 财长和央行行长会议上，“欧盟版衡平税”（即数字服务税）被正式提出。OECD

在 2019 年 1 月提出了“修订利润分配及联结度规则”和“全球反税基侵蚀解决方案”双支柱框架体系,在 2021 年 10 月宣布 136 个国家和地区就国际税收制度重大改革达成共识并发布了《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》。国际方面,2020 年 10 月,联合国税收委员会发布了关于联合国税收协定范本第 12B 条(自动化数字服务收入)的修订草案。国内方面,国务院反垄断委员会于 2021 年 2 月 7 日制定《国务院反垄断委员会关于平台经济领域的反垄断指南》,拉开数字平台反垄断的序幕。

数字服务税提出的动因是多方面的。企业竞争格局方面,白彦锋、湛雨潇(2018)^①认为,中国的电子商务企业的运营成本和纳税负担显著低于实体零售企业,对后者经营的冲击巨大;廖益新与宫廷(2019)^②指出,数字服务税可缓解科技巨头与传统企业税负不公平问题;刘柏与卢家锐(2021)^③指出,如果监管层面不加以引导,或将导致整个互联网平台经济领域的创新意愿受到较大阻碍。税收法理方面,朱惠涵(2021)^④指出数字经济对传统国际税收框架中的联结度规则和基于独立交易的利润分配原则造成冲击,郭天序(2021)^⑤指出几乎所有具有垄断地位的数字平台均已涉及或将涉及 BEPS 等税收问题。

国内外学者以及国际组织均从不同角度对数字税的各要素进行讨论。关于税基选取,管治华、陈燕萍与李靖(2019)^⑥认为应主张消费者对数字企业价值贡献的作用,对跨境数字经济企业开征特别消费税;Erik Brynjolfsson 与 Avinash Collis(2019)^⑦提出 GDP-B 的衡量手段;12B 条款中的预提所得税将税基确定为缔约一国对缔约另一国的付款。关于税率,2020 年 10 月发布的 12B 条款草案中建议将预提所得税的税率定为 3%-4%,2021 年 10 月 OECD 发布的《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》中明确全球最低有效税率为 15%。

目前关于数字税的理论与实践也存在着诸多难题与争议。厉贺林(2018)^⑧提

^① 白彦锋,湛雨潇. 欧盟税改与国际税收发展新出路——针对互联网巨头跨国避税问题的分析[J]. 公共财政研究, 2018, No.20(02):6-17.

^② 廖益新,宫廷. 英国数字服务税:规则分析与制度反思[J]. 税务研究, 2019, No.412(05):76-82.

^③ 刘柏,卢家锐. 互联网平台经济领域垄断的潜在风险及防范[J]. 财会月刊(3):5.

^④ 朱惠涵,谭旻,陈畅,等. 全球数字经济税收的探索和发展以及我国的应对[J]. 科学发展, 2021(5):10.

^⑤ 郭天序. 数字平台垄断及风险行为分析[J]. 地方财政研究(7):8.

^⑥ 管治华,陈燕萍,李靖. 国际视域下数字经济国际税收竞争挑战的应对[J]. 税务研究, 2019, No.412(05):85-93.

^⑦ Brynjolfsson E, Collis A, Diewert W E, et al. GDP-B: Accounting for the Value of New and Free Goods in the Digital Economy[J]. NBER Working Papers, 2019.

^⑧ 厉贺林. 对数字经济商业模式下收益归属国际税收规则的思考[J]. 税务研究, 2018(7):8.

出目前数字服务税征收的联结度规则难题、所得定性难题与所得归属难题。理论层面, 管彤彤 (2019) ^①指出其是否符合“价值创造”原则的正当性争议以及其税种性质是否违反税收协定的合法性争议; 卢艺 (2019) 指出目前尚不存在客观公正的“用户创造价值”地评定方法; 张志勇 (2020) ^②指出开征数字服务税在涉嫌违反 GATS 下的非歧视待遇。实践层面, 黄健雄、崔军 (2020.2) ^③认为如果中国在近期开征数字服务税, 将对具有战略意义的数字产业产生抑制效果; 朱惠涵 (2021) 提出各国就税制调整难以达成共识的现状以及多国单边征收数字服务税将会恶化当前贸易形势、不利于形成统一的国际税收新秩序的难题。对于联合国 12B 条款, 励贺林 (2021) ^④指出预提所得税存在对支付国不是来源国情况的忽视、固定比率带来的对利润率的不平等对待以及容易引发税负转嫁等局限之处。对于最低有效税率方案, 金方剑 (2019) 认为其存在执行复杂、缺乏多边税收合作条件、适用范围不够明确、法律兼容存在制度障碍等问题。

对于数字服务税在我国的实行, 朱惠涵 (2021) 提出我国应探索符合数字经济发展要求的税收征管模式; 管治华、陈燕萍、李靖(2019)则认为我国短期应尽可能减少我国的数字经济企业境外税收利益受损, 长期则应坚定维护中国的“消费地”税收利益, 对跨境数字经济企业开征特别消费税; 王克智 (2021) 提出我国目前并无主张对跨国数字企业征税权的迫切需求, 同时征收数字服务税或将增加中美贸易关系中的不稳定因素, 最低有效税率方案可能最符合中国国情。

对于国际税收调整方案在我国的实践, 高金平 (2020) ^⑤基于 OECD 的双支柱改革方案, 提出我国应修订与完善企业所得税、选择适用的跨税种优惠以及储备但审慎采取数字服务税的建议。薛皓天 (2021) ^⑥针对 OECD 支柱二最低方案在我国的具体实施过程, 提出我国作为居民国可将所得纳入规则 (IIR) 作为反避税启示, 完善现行受控外国公司 (CFC) 规则; 作为来源国可考虑实施应予征税规则 (STTR) 和征税不足规则 (UTPR) 。

^① 管彤彤. 数字服务税:政策源起、理论争议与实践差异[J]. 国际税收, 2019(11):58-63.

^② 张智勇. 数字服务税:正当的课税抑或服务贸易的壁垒?[J]. 国际税收, 2020(4):8.

^③ 黄健雄, 崔军. 数字服务税现状与中国应对[J]. 税务与经济, 2020, No.229(02):88-93.

^④ 励贺林, 骆亭宇, 姚丽. 联合国协定范本 12B 条款的突破与局限[J]. 国际税收, 2021(8):7.

^⑤ 高金平. OECD"双支柱"改革方案之国内应对[J]. 国际税收, 2020, No.90(12):34-38.

^⑥ 薛皓天.OECD 最低税方案的政策目标与我国的实施路径[J].税务与经济,2021(04):11-22.

三、概念界定与理论方法

（一）概念界定

1.数字经济

随着科技与社会经济发展的交融，数字经济和实体经济逐渐融合，数字化平台也成为推动国家经济发展的新引擎与新动力。数字经济理论基于梅特卡夫法则、摩尔定律与达维多定律，其具有高渗透性、快捷性、自我膨胀性、边际效益递增、外部经济性、可持续性的特征。基于历史发展情况，数字经济被各国专家学者赋予了不同的定义，如表 3.1 所示：

表 3.1 不同阶段的数字经济定义对比

年份	学者/机构与文献	定义
1998	美国商务部《浮现中的数字经济》	数字经济是一种以信息技术生产行为为基础的经济，该经济中发生着影响经济方方面面的、数字化的技术性变革。
2009	澳大利亚宽带、通信和数字经济部	数字经济是在信息和通信技术带动作用下形成的经济和社会活动的全球网络，这些技术包括互联网、移动网络和传感器网络。
2018	中国信息化百人会《中国数字经济发展报告（2017）》	数字经济是以数字化信息为关键资源，以信息网络为依托，通过信息通信技术与其他领域紧密结合，形成了基础型、融合型、效率型、新生型、福利型五个类型的数字经济。
2019	联合国贸易和发展会议（2019 年数字经济报告）	数字经济是在数字化领域广泛投入使用的以半导体和处理器等基础创新以及计算机和通信设备等核心技术为关键，依赖数字平台、应用程序和支付服务等为代表的数字和信息技术部门。

未来，数字经济或将成为经济增长的主流，而中国也将从跟跑者变成领跑者。纵观我国的数字经济发展，可以看到数字产业化稳步发展、产业数字化进程提速、数字化治理成效显著、数据价值化加速推进的四大特征。中央也高度重视数字经济的发展，2022 年 1 月，国务院出台了《“十四五”数字经济发展规划》，强调了全球化浪潮下数字经济对于国家发展的深远意义。

2.数字服务与数字服务税

各个国家与机构在近近年来都对数字服务做了概念性的定义。马来西亚在

2019 年通过了新销售与服务税法案 (SST)，在法案中，数字服务被直白的定义为“经由互联网提供的服务”。新加坡税务局 (2019) 对其进行了更详细的定义，即数字服务为在几乎不需要人为干预且不能与信息技术脱离的情况下通过互联网或者电子网络提供的服务。

显而易见，数字服务税则是针对数字服务征收的税种。但由于许多种数字服务由于体量较小、不易产生垄断、不易度量或监管成本过高等原因未能被纳入税基范围，因此数字服务税中的“数字服务”范围小于普遍意义上的数字服务。在本文中，通过研究与分析，我们为数字服务给出这样的定义：数字服务税为对企业实质性而非偶然获得的数字广告业务、在线市场业务、社交媒体业务与搜索引擎业务征收的超额累进税。

(二) 理论基础

1. 税收公平理论

税收公平原则是亚当·斯密提出的税收四原则之首，同样也是数字服务税开征的一大意义所在。税收公平理论要求横向公平与纵向公平，而数字经济边际成本递减的特征使大量的财富集中在少部分手中，且该部分收入未能被公平的征纳税收。据欧委会 2018 年的报告显示，传统商业模式公司承受着 23.3% 的平均税率，而部分以数字服务为主业的企业平均税率仅为 9.5%。该状况会导致人们认为当前税制存在不公平因素，从而导致人们对税制的信心减弱，产生偷、逃、漏税等行为，影响社会稳定于经济发展。数字服务税的征纳可以以合理的税率对数字服务业务收入居高且实际税率较低的数字企业征税，完善税制，促进税收公平。

2. 税收管辖权

一直以来，国际税收管辖权的划分都是国际税收领域研究的热点所在。特别是对于具有国际性的数字服务，税收管辖权的处理直接影响了逃避税及重复征税的可能性。在开放经济条件下的种种税收现象，其背后隐含着的是国家政府与跨国税务人之间的关系，以及国与国之间的税收关系。因此，想要确定数字服务税的各项基本要素，国际税收管辖权是该问题的关键。

四、国外数字服务税制度分析--以英法为例

（一）英法两国数字服务税开征背景

数字巨头企业的垄断对本土数字经济的抑制。据《2019 年福布斯数字经济百强榜》报告，全球排名前十的数字经济企业中有七所美国企业、两所中国企业以及一所韩国企业，如表 4.1 所示^①：

表 4.1 全球排名前十的数字经济企业

排名	企业英文名	国家	分类
1	Apple	美国	计算机硬件
2	Microsoft	美国	软件与程序
3	三星电子	韩国	半导体
4	Alphabet	美国	计算机服务
5	AT&T Inc.	美国	电信服务
6	Amazon	美国	互联网和目录零售
7	Verizon Communications	美国	电信服务
8	中国移动有限公司	中国香港	电信服务
9	Walt Disney Company	美国	广播与有线电视
10	阿里巴巴集团	中国内地	互联网和目录零售

相较于北美洲与亚洲凶猛的数字经济势头，欧洲的数字经济发展显得尤为单薄。在欧洲，数字市场的大部分份额已经被美国企业抢占，而本土数字企业的发展被严重抑制。

数字经济发展导致的全球化征管难题。数字经济的全球化、高渗透性等特征为数字经济营收的征收与管理带来了挑战，对于数字类企业营收的确定不明晰导致了严重的税基侵蚀与税收流失。这一问题必然需要世界各国联合起来，共同商讨出一份全球性的解决方案。2018 年 3 月 16 日，经济合作与发展组织 (OECD) 发布《数字化带来的税收挑战—2018 中期报告》，对应对数字经济税收挑战方案进行了肯定，并特别提到对衡平税的引入。但各国之间的利益博弈使得共同方案难以被确定，而英国与法国先发制人，率先提出了数字服务税征收方案，以便为自己国家争取到更多的利益。

^① 数据来源：《2019 年福布斯数字经济百强榜》

由于政治局势变动而导致的财政压力增加。对于英国而言，脱欧行动对英国稳定的经济形势与社会发展都产生了一定的冲击。这些不稳定因子需要经由政府的宏观调控来缓冲，这对英国政府的财政也造成很大的压力。在脱欧期间，英国财政形成了赤字，如表 4.2 所示^①：

表 4.2 英国脱欧期间的财政状况

	2017/2018
收入和支出	
公共部门经常性收入	36.6
管理总支出	38.8
其中：	
公共部门经常性支出	34.5
公共部门净投资	2.0
折旧	2.0
财政强制性目标和附加目标	
经周期调整的净借款	1.9
公共部门净债务	85
赤字	
公共部门净借款	1.9
融资	
公共部门净现金需求	3.9

而对于法国来说，受 2017 年全球减税浪潮的冲击，其实行了企业所得税减税降费改革，企业所得税率由 33.33% 逐渐下降至 26.5%，预计在 2022 年将下降至 25%。然而法国民众仍然认为税制有待调整，在“黄马甲”运动过后，政府不得不再次削减了 17 个税种，这进一步的减少了法国的财政收入，同时增加了法国的财政压力。

^① 数据来源：<https://zh.tradingeconomics.com/united-kingdom/government-budget>

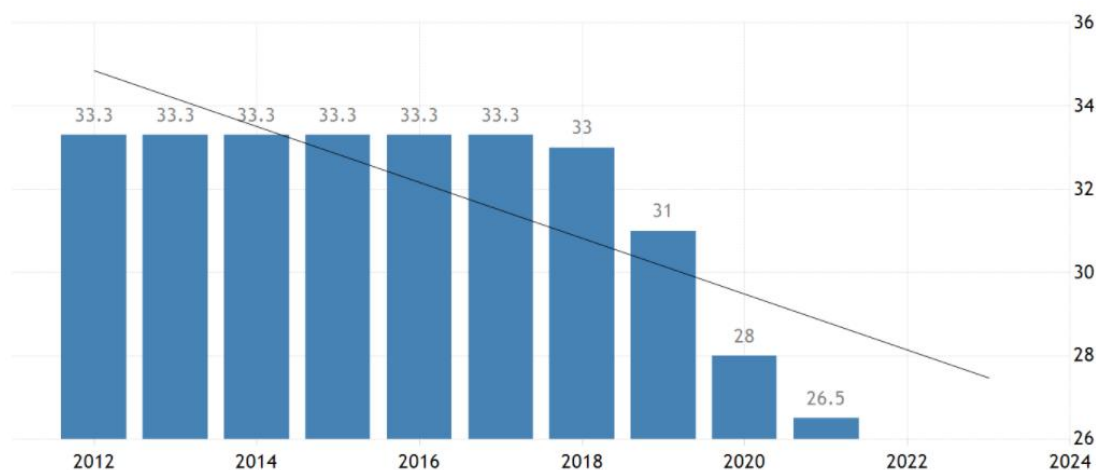


图 4.1 法国企业所得税税率变化^①

(二) 各国数字服务税政策梳理--以欧盟、英国、法国为例

欧盟前期为建设秩序良好的数字经济市场做出了许多努力, 后期二十国集团也对数字服务税的征收提出建议, 但最终因欧盟内部无法就该税收的征管达成一致而搁浅。2011 年, 欧盟提出《建设数字单一市场的政策建议》; 2015 年推出《欧洲数字单一市场战略》; 2016 年提出《欧洲数字单一市场倡议》; 2017 年发布《当供应商不在税收管辖地时如何有效征收 VAT/GST 的机制》。2017 年 10 月, 二十国集团会议在美国华盛顿举行, 而该会议正式提出了“欧盟版衡平税”, 也即数字服务税的前身。

相较于英国, 法国更早的对数字服务税进行了提案与讨论。在 2017 年 9 月, 法国、意大利、德国和西班牙发布《关于对数字化经营企业征税的联合倡议》, 建议欧委会对欧盟境内的数字企业的营业收入征收特别税。2018 年 3 月, 欧委会第一次正式提出数字服务税 (DST) 的临时税收方案, 但仅仅作为欧盟范围内解决经济数字税收问题的临时草案。然而欧盟各国却未对数字服务税的征收释放同意的信号, 法国只能探究本国范围内的数字服务税征收方案。2019 年 7 月 25

^① 数据来源于: <https://zh.tradingeconomics.com/france/government-revenues>

日，法国正式通过数字服务税法律。法国经济部于 2020 年 11 月 25 日的发言中证实，法国将于该年 12 月起正式向大型跨国互联网企业征收数字服务税。

英国于 2017 年 11 月发布《公司税与数字经济立场性文件》，2018 年 3 月发布《英国数字服务税咨询稿》，就数字服务税制度设计进行阐释与说明的同时，也为本国数字服务税的开征做足准备。迫于政治压力，英国数字服务税制度的实行速度远快于法国。2020 年 4 月 1 日起英国数字服务税正式实行，对从事特定活动的数字化企业按照英国用户参与所形成的价值贡献征收临时数字服务税。

（三）英、法数字服务税特征分析

整体而言，英法数字服务税制度较为相近，其特征也大致相同。两国数字服务税的制度可概括为征收单边性、短期过渡性、义务针对性与连结度改革（张恒泽，2022）^①。

1. 征收单边性。

数字服务税矛头直指美国等数字经济大国，同时也与许多低税国家的政治观念相悖，受到这些国家的阻碍，多边或双边性质的数字税协议难以达成，这也是欧盟提出的数字服务税方案被搁置的原因。现今，已实行的数字税规则皆属于单边征税政策，作为较早对数字服务征税的英国与法国也难以避免这一困境。

2. 短期过渡性。

相较于其他已实行的较成熟的税种，数字服务税更像是一种临时性措施。若被各国同时接受的数字经济协议出台，国际数字税多边协议达成，届时现行的相关法案均会被替代。但从全球数字经济发展现状来看，当前大多数并不支持数字税的推行。短期内，该过渡性法案仍然会坚持为数字经济的平衡效力。但通过对现有的临时规则不断的修正与完善，长期内，已有措施都将为达成国际税收长期方案做出贡献。

3. 义务针对性。

从征税范围来看，英、法数字服务税将征税范围锁定在用户参与价值创造程度较深的数字服务活动内。从其征收门槛来看，较高的收入门槛使得数字服务税

^① 张恒泽.英国数字服务税制度分析及其启示[J].对外经贸,2022(01):76-79.

避开大部分的本土数字企业，将纳税义务人对标至境外大型跨国互联网企业，特别是谷歌、亚马逊、脸书和苹果等来自美国的科技巨头公司。

4. 联结度改革。

随着数字经济的发展，传统国际税收规则受到了挑战，亟待对细则进行适应性修改。数字服务税以“用户参与价值创造”为核心，以此确定征税范围和计税依据。其关于用户创造价值所在地的确定是对税收管辖权划分的一大挑战，更是对自古以来不曾改变的传统物理意义上所在地定位的一大冲击。

(四) 英、法数字服务税制度对比

根据英法两国颁布的政策文件，我们可以对两国的税收要素进行对比。英国的税收制度来源于 2019 年 7 月颁布的英国海关与税务总署关于数字服务税的立法草案和指南草案，法国的数字服务税制度来源于 2019 年 7 月颁布的法国议会关于数字服务税的正式法律文件。接下来，我们将从征税范围、纳税义务人、税率、申报时间、税收优惠等税收要素来分别进行比较。

1. 纳税义务人

英国对于纳税企业的门槛要求为全球范围内的应税数字服务收入达到 5 亿英镑，而这之中要求有 2500 万英镑的应税收入来源于英国用户；法国要求对收入超过 7.5 亿欧元的企业征收数字服务税，且该企业在法国境内提供应税数字服务的收入也超过 2500 万欧元。即达到该要求的企业或个人为纳税义务人。

对比之下，法国征收数字服务税的门槛较高，从这一角度讲，这代表法国数字服务税覆盖的企业会更少。

2. 征税对象

英国所指的特定范围内的数字业务包括企业实质性而非偶然进行的社交媒体业务、搜索引擎业务与以 C2C 和第三方销售行为为主的在线市场业务；法国所指的范围则指中介服务、定向广告以及出于广告目的而销售收集到的用户数据的服务。

整体而言，英法两国确定的征税范围较为相近。英国的在线市场业务类似于

法国的中介服务，而法国提到的定向广告服务，实则类似于英国提出的社交媒体和搜索引擎业务。这是由于大部分的社交媒体会在自己的数字界面上投放广告而获取收入。

3.税率

英国采用的税率为 2%，而法国采用的税率为 3%。从数值来看，两国的税率相差并不大，但若将被征收数字服务税企业庞大的税基纳入考虑，两国的数字服务税税收实则有很大的差异。

具体到应纳税额的计算，英国的计算方式相较于法国更加简便。英国的数字服务税应纳税额为应税收入总额的 2%。而法国的应纳税额需在不含增值税应税收入总额的基础上乘以一个特定的可变比例，以此确定归属于法国的应税收入，实际应纳税额仍为应税收入的 3%。

对于可变比例的计算，每项应税服务都有不同的计算方式。

用于提供在线市场服务数字接口的可变比例

$$= \frac{\text{至少包含一个法国用户的交易数量}}{\text{所有交易数量}} \times \text{当年的全球应税收入总额} \quad (4.1)$$

用于提供其他服务数字接口的可变比例

$$= \frac{\text{用户位于法国时开具的账户数量}}{\text{所有账户数量}} \times \text{当年的全球应税收入总额} \quad (4.2)$$

提供定向广告服务的可变比例

$$= \frac{\text{在法国用户浏览的数字界面上投放的广告数量}}{\text{投放广告总量}} \times \text{当年的全球应税收入总额} \quad (4.3)$$

单独销售来源于法国用户浏览的数字页面的数据服务的可变比例

$$= \frac{\text{销售来源于法国用户浏览数字界面的数据的数据的数量}}{\text{销售来源于所有用户浏览数字界面的数据的数据的数量}} \times \text{当年的全球应税收入总额} \quad (4.4)$$

4.纳税环节与期限

英国的数字服务税申报时间与其企业所得税的申报时间相同；法国的纳税申报及管理遵从法国增值税相关规定。特别的，法国企业缴纳数字服务税时，需在

四月份与十月份分两期预缴税款,两笔预付款均至少等于上年度应纳税款的 50%。

英、法两国的数字服务税的征管规则均有着本国的一个成熟税种作为借鉴。英国的申报管理较为简单,完全参照其企业所得税的申报;法国的申报管理仍然更加复杂,对于申报月份与预缴税款都有着附加的要求,这意味着法国的征管成本会高于英国。

5.纳税地点

而在对征收对象的讨论中,需特别注意的是对于用户所在地的认定标准差异。英国强调的是对大型跨国企业从英国用户参与中获取显著价值的特定数字业务收入征税。其更关注用户大多数时间所在的居住地,而不是交易位置。而法国是针对大型跨国企业因在法国提供的特定服务获得的收入征税,其更强调以用户的实际 IP 地址作为确定用户所在地的标准。而两国对于应税服务范围的确认准则,都对现行国际税收框架下以实际物理存在为主的认定标准造成了冲击。

6.税收优惠

在相关税收优惠减免方面,英国对首笔收入做了优惠减免,即征税范围内的企业无需为首笔 2500 万英镑的收入支付数字服务税。其次,英国规定了数字服务税独有的“安全港”,即若企业亏损或利润率较低,可采用如下计算方式:

数字服务税应纳税额=特定数字业务利润率*应纳税所得额系数

此外,为了避免双重征税,英国规定在与其他国家数字服务税的应税收入联系在一起时,对符合条件的交易产生的应税收入仅征 50%的税。而在法国的规定中,若数字服务税纳税义务人同时需要缴纳企业所得税,则数字服务税可在企业所得税税前项目中扣除。

因此,我们可以看到英国的方案更加人性化,其细致的考虑了数字业务在英国的实际利润水平与英国用户对其价值的贡献程度,只是实际计算起来会更复杂。

(五) 英、法两国数字服务税制度现存问题反思

1.重复征税的压力:各行其是的税收制度

二十国集团会议中对数字服务税的征收提出建议,但最终因欧盟内部无法就该税收的征管达成一致而搁浅。回看现行与拟行的数字服务税,其均为单边征收制,并未在税制与其他国家建立协议关系。而这样的情况会导致各国的数字服务税制度有所差距,各行其是的税收制度造成了国际上的混乱。而对于应税企业,

由于各国制度不同，应税范围很可能发生交叉，那么企业就将面临重复征税的风险，这无疑会对企业的积极性将会造成巨大打击。对于数字服务税，任何一个国家都不能垄断定义用户参与的时间节点，因此欧盟委员会提出应当“缩小目前国际规则中存在的差距”。OECD 也多次强调，“对于数字经济的划定范围，难以给出确切规定”。解决该问题的最好方式，则是共同商讨出一个为世界各国所接受的税收方案。

2.国际秩序的冲击：可能存在的税收歧视

以英国为例，据英国预算部门测算，英国 DST 方案将适用于至少 30 家跨国企业，平均每家企业将额外纳税 1300 万英镑^①。同时，由于 DST 方案设有双起点额，其课征可巧妙地避开英国本土的数字化企业，将潜在征税对象集中在包括谷歌、苹果等在英国有较高市场份额的美国企业。此外，根据世界贸易组织规则，数字服务税具有禁止性关税的特征。这些规定事实上造成了对美国数字化企业的歧视，有可能违反《服务贸易总协定》规定的国民待遇原则，造成了单边增加关税的行为。作为反击，美国可以向世界贸易组织申诉 DST 违反国民待遇原则，也可以发起一项多边协议，禁止 DST 和类似的税收，甚至可以对英国企业所获得的来源于美国的收入予以双重征税。而这样的博弈终将造成两败俱伤的局面，两国的财政收入并未因此发生较大的变化，但各企业的发展均将受到严重冲击。即使两国以补贴的方式将税收重新返还至被征收数字服务税的企业，其间发生的信息成本等各类成本也难以弥补。国际秩序将在各国的博弈中动摇，过于激进的数字服务税最终可能会挑起经济乃至社会的严重冲突。

（六）英法两国数字服务税影响分析

英国与法国均表示目前开征的数字服务税具有临时性的特征，仅仅是 OECD 全球统一解决方案出台前的临时措施。作为临时措施，数字服务税将是一把双刃剑，在解决现有的数字服务税收过轻以及 BEPS 问题的同时也会引发新的争议与问题。

数字服务税最直接的影响是增加了国家的税收收益。英国开征数字服务税的第一

^① 张恒泽.英国数字服务税制度分析及其启示[J].对外经贸,2022(01):76-79.

年，预估收益将为 2017 年总税收的 0.04%，也即公司税收总额的 0.5%；法国开征第一年带来的预估收益相当于 2017 年法国税收总额的 0.05%和公司税收总额的 0.9%。根据英国政府与法国政府的估算，数字服务税的收入将逐年增加,其影响如表 4.3^①。

表 4.3 英法两国数字服务税对财政收入的影响

国家	2019-20 财年	2020-21 财年	2021-22 财年	2022-23 财年
英国	+0.041	+22.68	+30.51	+32.99
法国	+28.34	+30.87	+37.73	+44.59

法国与英国开始单边征收数字服务税，也传达出当前数字经济背景下国际税收秩序亟需建立统一标准的信号。法国与英国此项临时措施同时也在向国际社会表达维护自身税收利益的急切诉求，引发广泛关注，倒逼国际社会关于数字经济征税的共识尽快达成。

法国与英国开征数字服务税也在为国际社会提供一项可以参考的方案。欧洲内部诸如德国、西班牙、意大利等国也纷纷效仿英法两国，试图对跨国数字企业征收数字服务税。将数字服务税以法律的形式出台，也赋予了其税收正确性，同时其关于征税范围、收入门槛、税率、税收优惠等方面的规定，也为其他国家以及国际社会提供了可借鉴的对照。

但需要注意的是，英法两国开征的数字服务税作为一项临时措施，在解决现有问题的同时也在一定程度上打破了原有的税收平衡，带来一定的争议与新的问题。

目前英法的数字服务税征收成本过高。HMRC（英国税务及海关总署）测算发现，征收数字服务税所需要的技术及人工成本将高达 800 万英镑。在确定应税所得的过程中需要对用户进行 IP 定位，且法国的税收规定具有溯源性，这进一步推高了相关企业的税收遵从成本。

此外，数字服务税的实行也将对国际税收格局乃至国际经济贸易格局造成影响。各自为政将不利于国际税收秩序的形成，将加剧国家之间的税收治理博弈，各国也更加倾向于制定有利于自己国家的法条，这也将为沟通带来更多障碍。美国针对法国数字服务税展开 301 调查，这也说明单边征收数字服务税将可能反而

^① 数据来源：英国政府官网关于数字服务税的指南介绍、法国国民议会关于数字服务税的收入影响评估（参考 2022 年 3 月 13 日英镑兑人民币、欧元兑人民币汇率转换）

会对其他国家的税基造成侵蚀，造成“矫枉过正”的局面。进一步讲，若“用户参与”的标准延伸至金融、医药、制造等领域，将可能对目前已经稳定税收格局造成冲击。

五、我国数字经济的现状与政策

（一）我国数字经济发展现状

随着当下数字技术的蓬勃发展，数字经济也不断迎来变革，数字经济带来的机遇与挑战也孕育了许多以数字服务为主要业务的企业。

2017 年发布的《全球数字经济竞争力发展报告》中将数字经济定义为以使用数字化的知识和信息作为关键生产要素、以现代信息网络作为重要载体、以信息通信技术的有效使用作为效率提升和经济结构优化的重要推动力的一系列经济活动，因而数字经济的核算可从数字化赋能设备、数字化赋能服务、数字化交易与数字化媒体等方面入手。

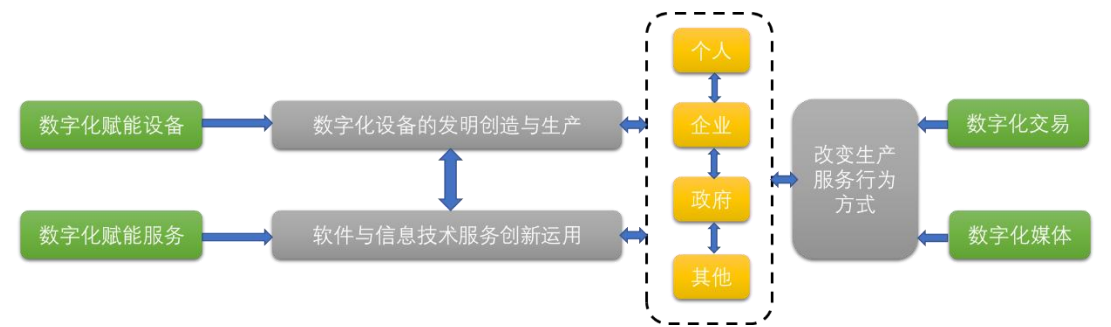


图 5.1 数字经济分类结构图

我国数字经济的发展阶段大致可分为萌芽期（1994-2002）、高速发展期（2003-2012）与成熟期（2013-）三个阶段。我国数字经济的主要商业模式经历了较长时间的演变，目前形成了百度、阿里巴巴、腾讯（BAT）三巨头主导的格局，未来一段时间内较难发生改变。

表 5.1 中国数字经济发展阶段划分与特征描述（来源：《全球数字经济竞争力发展报告》）

阶段	时间	主要特征	主流业态
萌芽期	1994-2002 年	业内龙头企业相继成立	门户网站
高速发展期	2003-2012 年	网民数量高速增长	电子商务
		电子商务高速发展	社交网络服务

	新业态不断涌现		
成熟期	2013 年至今	网民增速趋于平缓	互联网+
		移动互联网时代到来	共享经济
		新模式加速产业融合	其他新兴业态

根据《全球数字经济竞争力发展报告》的分析，我国目前处于数字经济领域高产出高增速的国家。在数字经济竞争力排名中，我国位列全球第二，仅次于美国，由此可见，目前全球数字经济发展呈现中美双引擎引领的格局，美国依仗其雄厚经济实力而呈现明显的综合优势，中国依靠强劲的产业动能成为后起之秀，二者竞争优势短期内较难撼动。

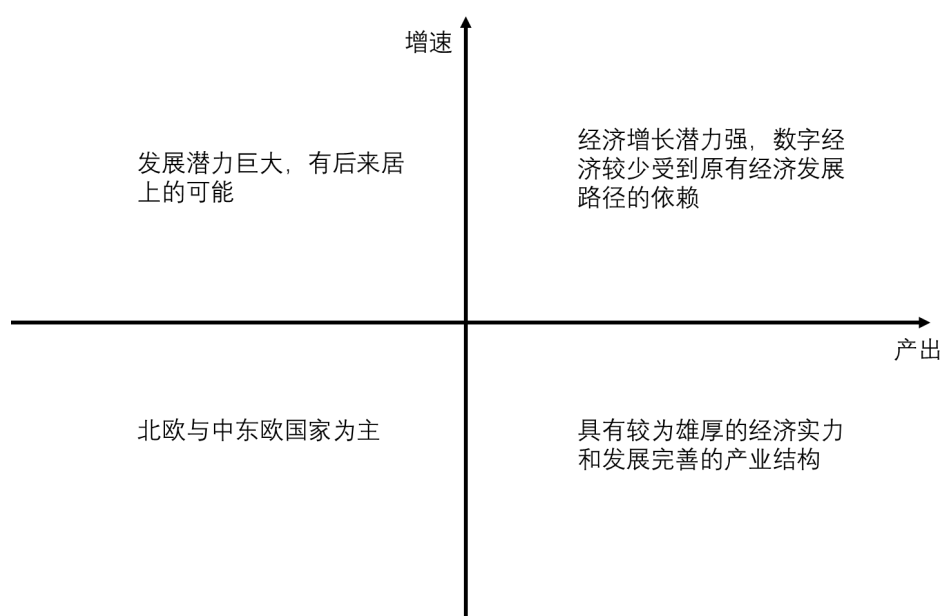


图 5.2 增速与产出维度下的国家特征

当前，中国的数字服务行业规模已相当可观。中国信息通信研究院发布的《中国数字经济发展白皮书（2020）》显示，2005-2019 年，我国数字经济增加值规模逐年增加，由 2.6 万亿元增加至 35.8 万亿元；数字经济占 GDP 比重由 14.2% 提升至 36.2%。彭刚和赵乐新于《中国数字经济总量测算问题研究——兼论数字经济与我国经济增长动能转换》一文中指出 2018 年我国数字经济对 GDP 的增长贡献水平达到 25.2%。而全球互联网企业市值排名前 30 名的企业当中，美国占到 18 席，中国紧随其后占到 7 席。

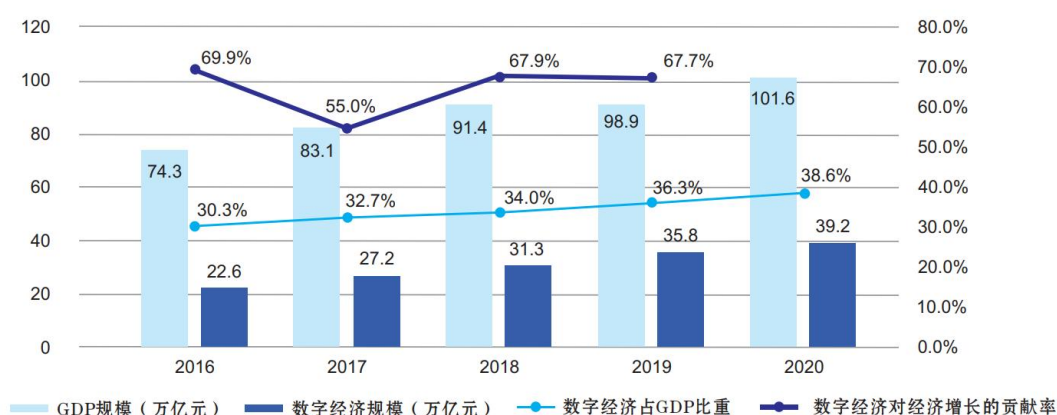


图 5.3 中国数字经济规模及占 GDP 比重^①

党和国家始终重视数字经济的发展。主管部门在发展初期没有对数字经济相关行业设置门槛，允许其自由发展，对于后来的网络支付、共享经济等领域也以“包容审慎、鼓励创新”作为监管的主基调。“产业数字化”“数字产业化”的概念相继提出，2015 年的政府工作报告中首次提出“互联网+”的概念。新基建、东数西算均有序推荐，为数字经济提供了坚实的算力基础。

但同样需要注意的是，我国互联网平台经济已经从高速发展阶段进入到行业寡头阶段。如 2020 年中国互联网广告领域，阿里巴巴的市场份额达到 30%，四大企业便占据了 78% 的市场份额^②；2020 年 6 月至 2021 年 6 月，百度在中国搜索引擎市场中所占市场份额达到 79.89%^③；2021 年 10 月 8 日，国家市场监管总局依法对美团在中国境内网络餐饮外卖平台服务市场实施“二选一”垄断行为作出行政处罚。我国在数字经济竞争力的排名中仅为世界 23 名，因而如何引导数字经济有序良性地发展，成为当前不可回避的一大问题。

（二）我国数字经济政策法规梳理

政策方面，我国数字经济相关政策的发展大致经历了三个阶段，相关政策的梳理可按照这三个阶段来划分。

第一阶段，信息化建设起步阶段。此阶段的政策主要集中在对信息化基础设

^① 数据来源：国家统计局《中国统计年鉴 2020》、《2020 年国民经济和社会发展统计公报》，前瞻产业研究院《2020 年中国数字经济发展报告》、中国信息通讯研究院《中国数字经济发展白皮书》（2020 年）（2021 年）

^② 数据来源：中关村互动营销实验室《2020 中国互联网广告数据报告》

^③ 数据来源：Statcounter

施建设的扶持上。

1999 年 1 月，国务院办公厅转发信息产业部国家计委《关于加快移动通信产业发展若干意见》，其中提出加强对移动通信产品市场的宏观调控与监管。2001 年 7 月，国务院办公厅转发国务院信息化工作办公室《关于促进我国国家空间信息基础设施建设和应用若干意见的通知》，提出要加强国家空间信息基础设施建设和应用的宏观指导与协调、加快国家空间信息基础设施建设并促进国家空间信息基础设施的应用。

第二阶段，电子商务发展与信息化建设深入阶段。此阶段的政策随着数字经济的快速发展而不断丰富。

2002 年至 2006 年，国务院相继印发《关于振兴软件产业行动纲要的通知》《关于加快电子商务发展的若干意见》《关于同意建立全国文化信息资源共享工程部际联席会议制度的批复》等文件，引导软件产业、电子商务以及文化信息共享等方面的有序发展。2012 年 7 月 9 日，国务院发布了《“十二五”国家战略性新兴产业发展规划》，将云计算作为新一代信息技术产业的重要发展方向和新兴业态加以扶持，并将物联网和云计算工程作为中国“十二五”发展的二十项重点工程之一。2014 年，“大数据”概念首次写入政府工作报告。

第三阶段，数字经济发展新阶段。以 2015 年 7 月发布的《国务院关于积极推进“互联网+”行动的指导意见》为重要开端，数字经济已经上升至国家战略的高度，政策重心转移到产业规划和指导意见为主，形成了较为明确的产业发展方向和发展目标。

2015 年 12 月，习近平总书记在第二届世界互联网大会上指出中国将推进“数字中国”的建设。2016 年举办的杭州 G20 峰会上发布了《G20 数字经济发展与合作倡议》。2017 年，“数字经济”概念首次写进政府工作报告。2019 年举行的十三届全国人大二次会议后，国务院总理李克强提出以包容审慎的原则对待共享经济等新业态、新模式。2020 年 3 月，工业和信息化部办公厅印发《中小企业数字化赋能专项行动方案》，方案着眼于以数字化网络化智能化赋能中小企业，助力中小企业疫情防控、复工复产和可持续发展。2022 年 1 月 12 日，国务院印发《“十四五”数字经济发展规划》，将数字经济放到极高的战略位置上来。

数字服务是数字经济的一个重要组成部分，新加坡税务局于 2019 年指出，

数字服务是通过互联网或电子网络提供的服务，几乎不需要人为干预，并且在不使用信息技术的条件下不可能实现。我国目前涉及数字服务的征税法规可从间接税与直接税两方面分析。

间接税层面，我国税收征管主要集中在互联网相关的产品与服务方面。2000年7月20日发布的《国家税务总局关于计算机软件征收流转税若干问题的通知》明确外籍个人和外国企业向我国销售计算机软件应缴纳营业税和增值税。2003年1月1日发布的《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的增加》中明确了基础电信服务和增值电信服务的定义，并提出电信单位提供的电信业务按“邮电通信业”税务征收营业税。2019年6月30日发布的《企业自建和第三方电子发票服务平台建设标准规范》中明确规定电子发票服务平台数据交换信息项目以及各相关平台的建设标准，一定程度上便利税务机关获取第三方、电商、中介等平台的在线交易活动信息。

直接税层面，我国最初的征管法规主要集中在以促进数字经济发展为目的的税收优惠上，而近来则开始对税收过程中的无形资产部分予以重视。2000年7月1日印发的《财政部、国家税务总局、海关总署关于鼓励软件产业和集成电路产业发展有关税收政策问题的通知》中规定经认定的软件企业享有企业所得税减免等相关优惠。2005年3月29日印发的《财政部、海关总署、国家税务总局关于文化体制改革试点中支持文化产业发展若干税收政策问题的通知》中表明特定期间对鼓励发展的新办文化企业免征3年企业所得税，其中包括多类以互联网为主、从事数字化业务的企业。2006年3月14日发布的《国家税务总局关于税收协定常设机构认定等有关问题的通知》中说明常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定场所。2013年9月1日发布的《国家税务总局、国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》中规定境外机构或个人从境内获得的服务贸易收入应主动进行税务备案，其中包括通信、计算机和信息服务。2015年3月18日发布的《国家税务总局关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》中规定企业支付特许权使用费若涉及使用境外关联方提供无形资产的情形，应同时考虑各方在其价值创造中的贡献程度。

由以上总结可以看出，我国现行税制在税收优惠方面仍存在税基侵蚀的风险，并且无论是针对性的税收法规还是所得税征管在数字服务领域仍有较大空白，因

而基于我国现状，我们给出对于在中国开征数字服务税的可行性与必要性论述。

六、我国开征数字的税制方案

（一）我国开征数字服务税的可行性分析与必要性分析

1. 必要性分析

我国目前尚未针对数字经济进行有效的税制体系改革，但如下论及的各方面现状均表明：我国在税收过程中将数字经济纳入考量十分有必要。

税负平等方面，面对如此规模庞大的数字服务行业，国内数字企业在现行税制下享受着诸多并不公平的税收优惠乃至税收空白。目前我国数字平台行业的实际有效税率仅有 8.5%，不及传统企业的 50%。新型数字企业享受了当下发展所带来的收益，但却并没有承担起相应的税收责任，这也导致政府面临税基侵蚀和利益转移（BEPS）的问题。

行业发展方面，互联网巨头企业占据巨大的市场份额，同时享受着远低于传统企业的税率，获得超额利润，从而积累更多资本进一步拓宽市场、占据更多的市场份额，如此“滚雪球”式发展，势必严重挤占中小企业的发展空间。

国民福利方面，消费者面对巨头企业较高的议价能力，可选择空间很少，面对企业的加价行为可替代选择很少，甚至别无选择，从而导致消费者利益受到伤害。且现有税制下，数字消费创造的价值被数字企业独占，参与这部分价值创造的数字服务消费者没有获得补偿，这部分税收的缺失也一定程度上降低了国民福利。

国际方面，在别国征收数字服务税而本国不征收数字服务税的情况下，会有互联网跨国集团拓展在中国的数字业务的情况出现，中国或将成为互联网企业的避税天堂，并将面临被别国征数字服务税而本国税基侵蚀的情况。其次，中国由于庞大的人口规模和消费市场，将会成为美国数字经济推进自由贸易过程中的重点进攻对象。此外，满足属地征税条件的中国的大型跨国企业在当地会被征收数字服务税。美国“301 调查”报告显示，我国企业阿里巴巴预计将被法国征收数字服务税。

由以上论述，我国目前针对数字经济这一领域进行税制调整很有必要。开征数字服务税，或将数字经济纳入整体税制考量，可以缩小数字企业与传统企业之间有效税率的差距，使得征税形势回归“税收中性”原则；可以对国内处于垄断

地位的互联网巨头企业起到约束作用，为中小企业发展创造良好条件；可以维护消费者利益，促进社会福利的合理分配；同时也可以在国际税收实践中维护我国的财政利益，保护本国互联网公司的发展。

2.可行性分析

虽目前我国数字经济规模庞大，税收时间当中存在的诸多问题产生出对于税制调整的需求，但目前国内形势表明，直接开征数字服务税可行性较低。

税种性质方面，数字服务税属于在国际社会未就数字经济税收达成一致意见的阶段采取的一项临时举措，目前征收数字服务税的各国均表示，一旦国际社会针对数字经济课税问题达成一致意见，将会停止征收数字服务税。目前国内外形势较为复杂，若草率采取数字服务税这一临时举措，或将为后续的税制调整、适应带来更多问题。

征税目的方面，目前世界各国开征数字服务税的主要目的是避免国外数字企业在本国开展业务获得利润却没有承担起相应的税收责任，从而保护本国数字企业的发展。如法国最开始于 2017 年 9 月针对在线提供广告的视频播放服务商开展的税收便直接命名为“youtube 税”，后来征收的数字服务税的主要对象也是美国的跨国企业集团。而我国的数字经济的主要参与者为国内的数字企业，此举起到的改善作用并不明显，甚至可能抑制国内数字经济的发展。

国际形势方面，美国作为世界舞台上有明显影响力的国家，坚决反对数字服务税的开征。在法国宣布开征数字服务税后，美国立即启动“301 调查”，并采取关税威胁等措施表达强烈反对。而 2019 年，中美贸易争端事起，相关制裁与反制裁措施纷纷被实行。若我国在此时间点开征数字服务税，势必将对一些如苹果、谷歌等等在我国开展业务的美国互联网公司征收相应税款，以法国等国的先例来看，届时美国极有可能采取相应的“301 条款”和加征关税的制裁举措，不利于中美双方稳定贸易关系的维持。

结合以上分析，我们认为，目前开征数字服务税，对于国际贸易关系的稳定弊大于利，且其作为一项过渡的临时举措，不确定性较高而适应度较低，因而建议对其抱持审慎态度，而将重点转移到对国内数字企业征税方法的改进上来。

3.结合可行性与必要性进行的相关讨论

结合以上对于在我国开征数字服务税的必要性与可行性的分析，我们认为，目前我国对于数字服务税征收的态度应为：在国际社会的协商中积极参与，但在国内的开征上采取审慎态度，以国际社会达成一致意见与明文规定后再采取相应措施为宜。但面对国内数字巨头企业的垄断行为以及有效税率偏低的问题，应及时采取措施，针对现有税制进行改革，将数字经济纳入目前的税收体系当中，促进税收公平。

而梳理国际社会上关于对数字经济征税的诸多规定条款，可以为我国的企业所得税制改革提供借鉴。

(1) “双支柱方案”与我国现有规则的适应

2019 年 1 月，OECD 提出“全球反税基侵蚀解决方案”双支柱框架体系，我们可基于双支柱体系与 BEPS 之间的协调关系来探寻我国针对数字经济的税收改革的方法。

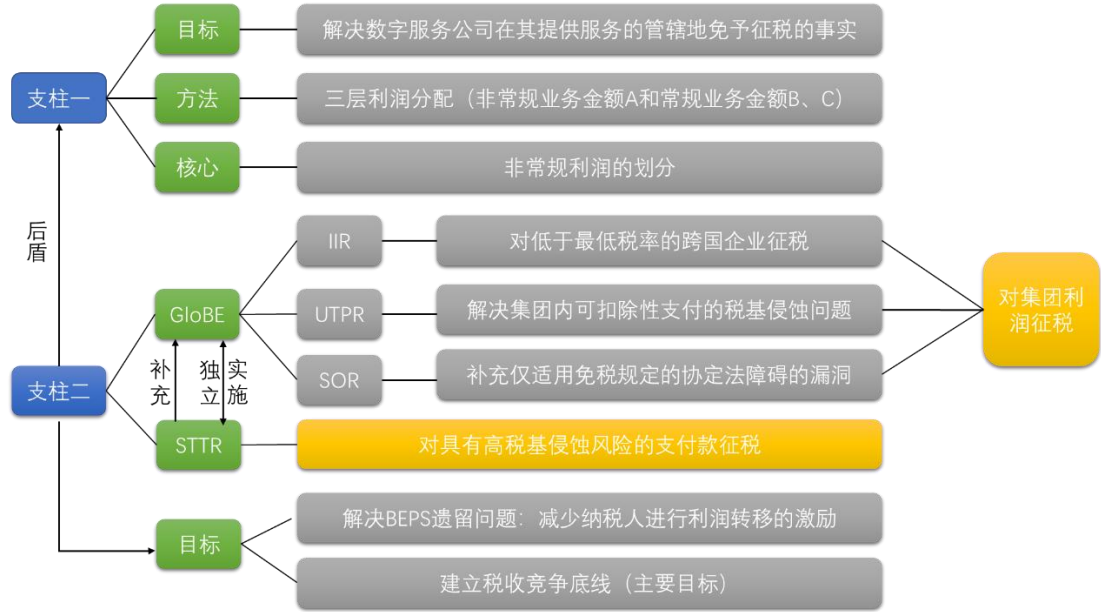


图 6.1 双支柱方案的梳理

由上图所示的关系可以看出，支柱二方案对我国实现现有规定的完善更具有参考价值，因而我们试图提出一种国际合作层面上的税收改革方法。

支柱二的两大目标分别为解决 BEPS 遗留问题与建立税收竞争底线，我们首先对这两大目标的完成情况进行介绍。

BEPS 计划针对的是“有害”的税收竞争，也即一国的税收优惠未平等且公开地提供给所有纳税人的情况，而支柱二方案中统一最低税率的针对范围将真实、

公平、透明的税收竞争也囊括在内。虽然 GloBE 税制中对于集团公司的利润进行征税将在一定程度上避免由数字服务收入引起的避税与可接受的节税之间的模糊而导致的税收损失，但由于与 BEPS 计划中 CFC 规则的豁免机制、分配原则等问题的不兼容，支柱二方案中 IIR 规则在实践中也将在一定程度上带来制度成本。

因为制度之间的潜在冲突，所以支柱二方案中更加重要的是对税收竞争导致“一降到底”问题的解决。支柱二方案不仅扩大了所针对的税收竞争的范围，同时也扩大了 BEPS 计划中对于“有害”税收竞争的界定范围，将“逐底竞争”也囊括进来，从而体现了其建立税收竞争底线的主要目标。

我们可参考支柱二方案的相关内容 with 思想，分居民国与来源国两方面对我国针对数字经济征税的实践改革提出相关的改革建议。

作为居民国实施 IIR 规则中，我国将主要面临违背营业利润条款与协调 IIR 和 CFC 规则这两方面的问题。对于前者，我们可参考 CFC 规则在国际税收协定中的引入，通过增加征税权保障条款的方式实现税收协定的合法性。而对于后者，我们认为若同时采用 IIR 与 CFC 规则，则可能出现重复征税的情况，带来较高的制度成本，因而我们建议参考 IIR 规则中的思想，对现有的 CFC 税制进行完善。

表 6.1 对 CFC 的完善建议

要素	现有 CFC	建议
实体类型	企业 (不包括透明实体和企业的常设机构)	纳入在国内无实体但达到一定 (如 1 亿元) 年营收的企业
所得适用	消极所得	同时纳入因数字服务所产生的积极所得
豁免	对“合理的经营需要”进行豁免，要求强调考虑 CFC 的人员、设备与场所	将因数字服务而产生的营业收入排除在豁免范围之外

作为来源国，我国可以考虑实施 STTR 与 UTPR。考虑到 STTR 和 UTPR 规则与我国《企业所得税法》第 41 条中的独立交易原则之间的冲突，我们若确实需要采取 STTR 和 UTPR 规则，则应当先引入最低税率的要求以协调二者之间的冲突。扩大来源国税权的问题则可以通过建立“保留征税权条款”的方式解决。

而对于国内数字巨头企业的课税方法，可以考虑针对我国《企业所得税法》中对于居民企业的征税规定进行一定的修改。《企业所得税法实施条例释义》的第十四条对于“销售货物收入”的解释中并未包括数字企业出售广告空间、用户产生的信息数据等方面的收入，第十五条中关于提供邮电通讯服务产生的收入的解释也并未包括订阅费、网络佣金、广告服务费用等内容，因而可以考虑将因数字服务产生的收入归于销售货物收入与提供劳务收入当中。同样也可直接引入“最低有效税率”，或对因数字服务产生的收入征收“预提所得税”

(2) 对税率的初步讨论

由于目前国际社会尚未针对数字经济征税达成共识，贸然征税会影响国际贸易格局，且我国目前数字经济的本土色彩极为浓重，因而本部分的初步讨论仅关注对国内数字巨头企业的征税。

2020 年 10 月，联合国国际税务合作专家委员会在《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》的 2021 年更新版本中增加 12B 条款，其中允许缔约一国对向缔约另一国的付款征收预提所得税，税率建议设定为 3%到 4%，同时为纳税方提供了可替代选择的年度净利润法。因而针对数字巨头企业利润巨大而未承担相应税负责任现状，可以结合 12B 条款，以建议的 3%到 4%的税率为参考，采取分段税制，对数字企业的营业收入或数字业务的营业收入征收相应的预提所得税。且将该条款提供的方法应用于我国政府对国内数字巨头企业征税，省去了“支付国不是来源国”带来的征税权分配问题，同时降低了不同地区采取不同会计准则带来的避税风险，监管成本也相应较低，从而与在国际税收中施行预提所得税相比，执行难度相应较低。但仍应注意其施行过程当中可能引发的税负转嫁问题与避税风险。

以上 12B 条款当中的“预提所得税”税率或难以确定，也即难以确定何种程度的税率可以使得数字企业的实际有效税率与传统企业相当，而税率设置过高也将对整体数字经济发展不利。因而，“最低有效税率”也可作为我国面向数字经济的税制改革的一项参考。“最低有效税率”可以确保企业利润的总体税负不低于一定水平，从而可以确保数字企业的有效税负不致于过低，从而可以确保国内税收实践中的“税收中性”原则。同时可以采用累进税率，使得规模较小的数字企业承担较轻的税收负担，而规模较大的巨头企业承担相应更多的额税收责任，

从而可以在一定程度上为中小企业的发展营造空间，促进社会福利的合理分配。且在实践过程当中，一国之中的利润和有效税负的计算准则相应一致，同时监管方面也更为便利，执行难度相较于在国际社会施行大大降低。

由上讨论可以见得，参照国际社会关于数字经济税收的国际解决方案来解决国内针对国内数字经济企业的税收改革属于“降维打击”，实际执行过程中的困难相应减小很多，因而“支柱二方案”和 12B 条款具有一定的参考意义。

（二）国外数字服务税征收经验在我国的借鉴意义

1.明确开征数字服务税的目的

英法两国征收数字服务税的初衷主要集中于避免跨国数字巨头企业的 BEPS 问题，从而保障本国数字企业的发展。而我国数字经济的本土化色彩较为浓重，政体与经济环境和英法也有较大不同。因而是否开征数字服务税、如何开征数字服务税、数字服务税各要素的确定都应结合我国 BAT 寡头竞争格局审慎确定，而不应直接照搬英法两国的现有法条。如不开征数字服务税，则可以参考英国与法国的数字服务税税制的相关要素，对我国的企业所得税法进行完善。例如可参考英国与法国的数字服务税征税范围，对我国企业所得税的应税收入中的邮电通讯收入与销售货物收入的范围进行扩充。而如果确实开征数字服务税，则可在税收实践中参考法国在企业所得税的税前扣除缴纳的数字服务税的做法

2.避免为数字企业带来过重的税负

数字服务税设立的原因之一是数字企业的税负明显低于传统企业，但在实行过程中同样需要避免“矫枉过正”的问题。在具体的实行过程中应当考虑与其他税收的衔接，避免出现“双重征税”的问题。如法国在企业所得税的税前扣除缴纳的数字服务税，英国通过“安全港”原则来保护数字服务部分利润较低甚至亏损的企业。在税率的确定上也应参考传统企业的实际税率，避免为数字企业带来过重的税负，抑制数字经济的发展。

3.密切关注国际社会动向，加强合作

英国与法国均表示开征数字服务税仅仅是一项临时举措，待国际社会就数字服务纳税问题达成共识便会废除数字服务税。这也启示我国在数字税收问题上应当加强国际间的合作。我国作为数字经济大国，应当加强与国际社会的交流，避

免我国数字企业在国外受到不公平待遇。法国在开征数字服务税之后遭到了美国的 301 调查，这也提示我国在数字服务税的征收上应当采取谨慎的态度，贸然开征将有可能影响国际贸易格局。

在对国内传统税制的改革方面，我们也应当积极吸取国际经验。如 OECD 提出的双支柱方案与联合国的 12B 条款，对我国完善税制便是可以借鉴的范本，我们也可在其基础上，结合中国国情，提出更为实际可行的税收方案，向国际社会贡献出中国特色的数字税制改革方案。

（三）我国开征数字服务税的最优方案

1. 基于我国国情税收要素的确定

（1）纳税义务人

本文建议我国对于纳税企业的门槛要求为全球范围内的应税数字服务收入达到 50 亿人民币，而这之中要求有 1 亿人民币的应税收入来源于中国用户或为在中国境内提供应税数字服务的收入。即达到该要求的企业或个人为纳税义务人。

在这样的标准下，根据腾讯近年发展预测，腾讯预计在 2021 年达到数字服务税缴纳门槛。而谷歌 2018 在大中华区(包括中国大陆、香港、澳门和台湾)的收入增长了 60% 以上，达到 30 多亿美元，也应向中国缴纳数字服务税。

（2）征税对象

结合我国国情，本文建议我国适用的征税对象为企业实质性而非偶然进行的在线市场业务、定向广告业务以及出于广告目的而销售收集到的用户数据的服务。

该范围与英国与法国的征税范围较为相似。这样的确定方式是出于对我国国情的考虑，现今国外数字巨头企业在我国的如上三种业务较为广泛，且这三种服务的痕迹更加易于收集，从而便于税收征管。

（3）税率

通过前文对税率的初步讨论可知，数字经济的崛起不可避免地导致了许多传统行业的下行甚至衰微，即数字产品和服务带来了负外部性。因此，我们可以从负外部性的角度来对数字服务税进行衡量，使数字服务税税收额应当等于负外部性成本。而对于广告行业来说，传统广播电视收入的削减绝大部分归咎于互联网新媒体广告的兴起。因此，我们以网络广告为例进行税率的量化确定。

①思路 1:

a. 理论框架与数值计算:

首先我们使用来源于国家广播电视总局财务司的传统广播电视广告收入与互联网新媒体广告收入数据，并考虑通货膨胀的因素，对数值进行调整；接下来结合传统广播电视广告收入减少值与互联网新媒体广告收入来确定网络广告的数字服务税率。

首先我们需要得出原始值在考虑通货膨胀因素后的数值，由式 (6.1)：

$$p' = p \prod_{i=1}^{2020} (1 + r_i) \quad (6.1)$$

其中， $i = 2017, 2018, 2019$ ， p 为原始值， p' 为考虑通胀后的值， r_i 为第 i 年的通货膨胀率，以 2020 年做基期，将 2016 年至 2020 年的传统广播电视广告收入与互联网新媒体广告收入数据代入可得：

		2020	2019	2018	2017	2016
通货膨胀率		2.5083%	2.9000%	2.1250%	1.5500%	2.0083%
传统广播电视广告收入	原始值	789.58	998.85	1099.23	1123.90	1150.70
	同比减少值	209.27	100.38	24.67	26.8	——
	同比减少值 (考虑通胀)	209.27	102.90	26.02	28.87	——
互联网新媒体广告收入	原始值	889.96	828.76	491.88	306.71	396.52
	调整值 (考虑通胀)	889.96	849.55	518.84	330.40	——

表 6.2 思路 1 相关数据与计算结果

根据负外部性原则，我们可以确定网络广告数字服务税率=传统广播电视广告收入减少值/互联网新媒体广告收入，即：

$$\eta = \frac{\sum_{i=2017}^{2020} p'_{_dec_i}}{\sum_{i=2017}^{2020} p'_{_net_i}} \quad (6.2)$$

其中，第 i 年的传统广播电视广告收入同比减少值（考虑通胀）和互联网新媒体广告收入值（考虑通胀）分别记作 $p'_{_dec_i}$ 和 $p'_{_net_i}$

($i = 2017, 2018, 2019, 2020$)，记建议网络广告税率为 η 。

将表 7 得到的调整值代入，最终计算得到建议网络广告税率 $\eta = 14.18\%$ ，该税率也可以作为在线市场业务与出于广告目的而销售收集到的用户数据的服务税率制定的参考。

b. 对于该思路的反思

该思路使用负外部性法，将传统广播电视收入的削减的原因全部归于互联网新媒体广告的兴起上。在数值计算上，该数值虽与英、法数字服务税税率有着一定的差距。但据欧委会 2018 年的报告显示，传统商业模式公司承受着 23.3% 的平均税率，而部分以数字服务为主业的企业平均税率仅为 9.5%，两者之间的差值为 13.8%，与该思路求出的 14.18% 的税率及其接近。且在本文即将提到对逃避税的讨论中，其也建议针对大型企业税率设定范围为 5%-15%，该数值也在此范围内，即在 14.18% 的税率下，逃税的概率较低，有利于稳定而完善的税收征管。

然而本思路也存在着一一定的问题，即在是否可以将传统广播电视收入的削减的原因全部归于互联网新媒体广告的兴起上存疑。且在众多兴起的数字行业中，广告行业的数字化发展远远优于传统广告业的发展，由于两者差距较大且传统广告行业基数较小，导致了税率偏高。基于该缺陷，本文在思路 1 的基础上提出了思路 2，将其他数字化势头较弱的行业纳入考虑，建立一个合理的系数。

②思路 2：加入系数

a. 理论框架与数值计算

根据 2020 年三大产业数字经济渗透率来看，农业、工业和服务业占比分别为 8.9%、21%、40.7%。三大产业占 GDP 比重为 7.7%、37.8%、54.5%。^①对三产业的数字经济、总经济与 GDP 比重进行如下定义：

^① 数据来源：中国信息通讯研究院《中国数字经济发展白皮书》（2020 年）国家统计局《中国统计年鉴 2020》

表 6.3 相关变量的定义

	数字经济	总经济	占 GDP 比重
农业	x_1	y_1	k_1
工业	x_2	y_2	k_2
服务业	x_3	y_3	k_3

则有：

$$\frac{x_1}{y_1} = 8.9\% \quad , \quad \frac{x_2}{y_2} = 21\% \quad , \quad \frac{x_3}{y_3} = 40.7\%$$

$$k_1 = 7.7\% \quad , \quad k_2 = 37.8\% \quad , \quad k_3 = 54.5\%$$

我们以广告业代表服务行业，则根据上述广告税率，有：

$$\eta = 14.18\%$$

故有税率 $\bar{\eta}$ 为

$$\bar{\eta} = \eta \left[k_1 \left(\frac{\frac{x_1}{y_1}}{\frac{x_3}{y_3}} \right) + k_2 \left(\frac{\frac{x_2}{y_2}}{\frac{x_3}{y_3}} \right) + k_3 \right] \quad (6.3)$$

解得建议税率 $\bar{\eta} = 10.72\%$ 。

b. 对于该思路的反思

该思路解决了思路 1 中由于仅考虑数字化发展较突出的广告业而导致的导致税率偏高。得出的税率较思路 1 相比有所下降。且依然在后文即将提及的大型企业税率设定范围内，保证了较为完善的数字服务税征收管理。

然而，相较于已开征国 2%与 3%的税率，我国税率仍然偏高。可能的原因因为我们使用了 2020 年数据进行处理，受疫情影响，产业数字化成为数字经济发展强大的引擎，缓解了疫情对我国实体经济的负面冲击，故相比于正常态来说，数字经济偏高，导致数字影响偏大， $\bar{\eta}$ 偏大， k_3 偏大，从而得到的总税率偏大。除此之外，有除互联网新媒体广告的兴起以外的因素影响传统广播电视收入的削减，但我们未将其纳入模型。

当然,我们也需注意英法两国的数字服务税是否完全的衡量了数字经济的营收。究其原因,可能是英法两国与我国计算方式不同,更可能的原因是对于新开征的税种税率做了适应性调整。适应性调整的原因在于开征国在极力避免对势头正旺的数字经济造成不可修复性打击,以及担心过于激进的数字服务税制会引起世界格局的动荡。

综上所述,为了避免对于我国数字经济的严重遏制与对国际局势的影响,我国也应适度调低税率。结合其他国家的税率与本文对我国数字经济的探索,我们建议数字服务税定在 3%-8% 的范围内。

(4) 纳税环节与期限

本文建议,数字服务税的纳税环节与期限参考本国成熟税种。这里建议与企业所得税的缴纳环节与时间期限一致。

使用企业所得税做参照,第首先是因为是、达到数字服务税门槛的纳税人基本上均为企业,与企业所得税相同的规则可以为纳税企业减少因制度复杂多样而产生的负担。此外,相对于其他的税制,如增值税,企业所得税制较为简洁,且其自实行以来变动不大,更加稳定。

(5) 纳税地点

本文建议中国在确定征税地点时将英国与法国的方案相结合,即既对大型跨国企业从本国用户参与中获取显著价值的特定数字业务收入征税,也针对大型跨国企业因在法国提供的特定服务获得的收入征税。也就是说,我们既应该关注交易发生的位置,也就是强调以用户的实际 IP 地址作为确定用户所在地,也应当关注用户大多数时间所在的居住地。只有将两者结合,才能最大程度上减少税基侵蚀与税收流失。

特别需注意的是,本文提出的对于应税服务范围的确认准则对现行国际税收框架下以实际物理存在为主的认定标准造成了冲击。在这样的情况下,我国应当改革常设机构的认定规则,即以数据存在原则替代物理存在原则(李蕊、李水军,2020)。^①我国应着力于修订数字企业跨境业务收入征税权分配标准,而不是延续套用既有税收征管规则。

^① 李蕊,李水军.数字经济:中国税收制度何以回应[J].税务研究,2020(03):91-98..2020.03.015.

(6) 税收优惠

在税收优惠方面，本文建议对首笔收入做优惠减免，即征税范围内的企业无需为首次 1 亿人民币镑的收入支付数字服务税。

税收优惠制度参考了英国的制度，其较为简便可行，且能对数字企业起到激励作用。

2. 中长期视角下的政策展望

本文的研究基于如今国内互联网巨头体量飞速增长的形式之下研究而得，仅仅针对当下的数字经济以及数字服务市场进行研究以及讨论。但是数字服务乃至数字经济本身的特点就是变化迅速，加之数字服务税涉及到国际间数字贸易，所以数字服务税会是一个变动速度大、需要不断迅速适应市场变化以及国际政策变化的税制。

市场的变化难以细化分析，但是国内国际的政策变化在中长期范围内会有一个变化浮动不大的结果，所以在这里将展开对数字服务税制开展后可能出现的几种国际局面以及应对方式，以及站在今天的视角尽可能远的对未来的税制变化进行分析。

当今世界其他国家实行数字服务税的主要原因是本土数字市场份额被其他国家的大型互联网公司所拥有，故而出台数字服务税来保护本土中小企业的发展，但是这样的情况下会导致大型互联网公司利用互联网的跨国便利来进行利润转移达到避税的目的，本文中关于如何让中国在这样一种局面当中找到合适的位置已有讨论，这里不再赘述。但是在未来，国际上两种不同的政策走向，会对我国的税制有着不同方向的影响：一是全球各国对于数字服务税税收政策达到某种平衡，二是在长时间内仍然是如今各国各不相同的税收方式。

①全球各国对于数字服务税税收政策达到某种平衡。

针对这一点，OCED 已经于 2019 年 5 月提出了《全球各国对于数字服务税税收政策达到某种平衡》，该计划明确了应对数字经济税收挑战的两大支柱：支柱一集中于税收管辖权的分配，旨在解决数字经济带来的更为宽泛的挑战；支柱二则集中于悬而未决的税基侵蚀和利润转移（BEPS）问题。从支柱一来看，主要是将剩余利润的税收管辖权给到市场国。鉴于中国的数字经济市场的特殊性，比起国外大型跨国互联网公司在我国国内所产生的利润带来的影响，我国的大型互联

网公司在海外的拓展会更加受限。由于本文讨论的现阶段的讨论是双管齐下，对国内外互联网公司进行双重管控，如果面临该解决办法成功实施，除去要对外国企业在我国产生的利润征税产生进一步合适税率的讨论之外，更要关注能否从税收政策上达到鼓励本土企业走出国门的同时抑制其在国内数字经济市场成为寡头的目的。

从支柱二来看，通过采用国际公认的最低有效税率，来达到减少所谓“避税天堂”存在的目的。本文讨论的税收规则已经考虑到了这一点，如果能达到一个良好的国际税收环境，可以再结合实际情况稍加变动即可。

②优化自身环境。

如果短时间无法达成一个平衡，仍然保持当今世界上的稍显混乱的数字服务税征收环境，我国应当考虑技术方面的提升，并不断结合别国政策的变化对税收政策进行调整。

可针对数字服务税进行技术优化。数字服务不同于其他税种，在前文已经提到，目前国内的互联网企业没有针对数字服务这一项进行单独的利润或者其他方式的衡量与计算，这也就导致如果开始征收数字服务税，首先要面临的问题就是如何对税基进行低成本、高效率的统计与衡量，以及政府如何对此数据进行监管，这有赖于进一步的科技探索与研究。

可针对数字服务税进行政策协调。前文提到，当今世界征收数字服务税国家的主要特征是为了保护本土数字经济市场的中小企业从而对外国大型企业进行征税，我国市场的特殊形式也决定着我国的税收原则一定是约束与鼓励并行，约束是指对国内互联网企业在本土可能发生的过度扩张行为进行约束从而达到保护本土中小微企业的发展的目的，鼓励则是对大型互联网企业走出国门走向世界进行一定程度上的政策鼓励。所以，如何与当今世界上的数字服务税的征收国对数字服务税的征收规则进行讨论并提出解决办法尤为重要，避免双重征税以及减小企业由此而可能产生的过重负担是主要目的。

3.逃税模式视角下对于我国税制的再次讨论

(1) 数字服务税的逃税动机与方法

数字经济独特新颖的运行方式，加剧了企业与税务机关之间的信息不对称程度。数字经济依托互联网平台，通过大数据实现各方之间的信息、资源共享，商

品和服务交易的完成不再硬性要求客观物理实体的存在。相反，数字企业更多地通过无形资产进行经济交易，或者借助网络平台实现交易全过程，产品和服务呈现出更加电子化的特征。此外，随着云计算、区块链等技术的发展，大数据隐秘性进一步增强，导致跨国企业之间信息难以公开透明，其避税行为更加隐蔽，更不易被境内外税务机关发现，在数字经济背景下助长了国际避税动机。

出于避税的动机，应税企业有多中避税方式。互联网巨头可以通过通过子公司或者采取代理的形式分割收入，让自己的营收处于门槛之下。也可以利用各种货币证券等不同形式计量，使收入复杂化，对税务部门的统计造成挑战。此外，互联网公司还可以将从其他国家获得的利润转移到总部所在的低税率甚至零税率国家进行纳税，利用税法漏洞和商业惯例达到避税的目的。

(2) 基于静态博弈模型的逃税问题假设研究

① 博弈假设

假设数字服务税在我国施行后，存在一部分的偷逃税的企业，同时也存在一部分依法纳税的企业。且企业间逃税现象不相互影响，企业是否逃税的决策仅与自己有关，与其他企业无关。

假设参与博弈的双方都是理性的，博弈双方（即执法机关与互联网企业）在给定对方的博弈策略下追求自身效用最大化。最终双方不断调整策略，达到博弈均衡。参与人的策略选择依赖于对手的最优策略，双方之间的最终博弈结果是相互决定，相互制约的。

假设执法机关有“检查偷漏税”和“不检查偷漏税”两种策略；企业有“逃税”与“依法纳税”两种策略。

假设两边决定策略双方同时进行，不存在先后问题。即执法机关不会提前通知企业是否要对其进行“是否依法纳税”的检查，企业也不会告诉执法机关自己是否依法纳税。且决策双方不知道对方次轮变化的情况，即概率变化是对方不知道的，即此模型为**不完全信息静态博弈问题**。

② 博弈模型

表 6.4 博弈模型符号定义

定义	符号
执法机关检查偷漏税概率	$\varpi \ (0 \leq \varpi \leq 1)$

企业偷漏税概率	δ ($0 \leq \delta \leq 1$)
企业依法缴税的利润	Q_1
企业偷漏税后的利润	$Q_2 (Q_2 \geq Q_1)$
执法机关检查偷漏税情况的成本（每次）	C
执法机关检查到企业偷漏税后的罚款	T

表 6.5 博弈模型得益矩阵

收益（企业，执法机关）		执法机关	
		检查 (ϖ)	不检查 ($1-\varpi$)
企业	偷漏税 (δ)	$(Q_2 - T, T - C)$	$(Q_2, 0)$
	依法纳税 ($1-\delta$)	$(Q_1, -C)$	$(Q_1, 0)$

(3)期望计算

根据以上得益矩阵，我们可以利用数学期望的概念进行计算。

执法机关检查偷漏税的情况后预期收益为：

$$E_1 = \delta \cdot (T - C) + (1 - \delta) \cdot (-C) \quad (6.4)$$

执法机关不检查偷漏税的情况，则预期收益为：

$$E_2 = \delta \cdot 0 + (1 - \delta) \cdot 0 \quad (6.5)$$

则根据执法机关的博弈，当达到均衡时，即

$$E_1 = E_2 \quad (6.6)$$

时，有企业偷漏税的概率为：

$$\delta = \frac{C}{T} \quad (6.7)$$

企业偷漏税后预期收益为：

$$E_3 = \varpi \cdot (Q_2 - T) + (1 - \varpi) \cdot Q_2 \quad (6.8)$$

企业依法纳税后的预期收益为：

$$E_4 = \varpi \cdot Q_1 + (1 - \varpi) \cdot Q_1 \quad (6.9)$$

则根据企业的博弈，当达到均衡时，即

$$E_3 = E_4 \quad (6.10)$$

时，有执法机关检查偷漏税的概率为：

$$\varpi = \frac{Q_2 - Q_1}{T} \quad (6.11)$$

(4)结论与分析

首先，针对企业偷漏税的概率进行分析。当达到博弈平衡时，企业逃税概率与执法机关检查的成本成正比，与机关查到偷漏税后的罚款成反比。这说明，当执法机关的检查成本高时，为了收益，会减少检查的频率或次数，这使得企业逃税后不被检查的概率大大提升，企业为了更高的利益，会增大其逃税概率。当执法机关查到企业逃税后进行的罚款提升后，企业的利润降低，为了更高的利润，企业反而会更加遵守税法，依法纳税。

其次，针对执法机关检查偷漏税的概率进行分析。当达到博弈平衡时，执法机关检查概率与企业是否偷漏税的利润差成正比，与机关查到漏税的罚款成反比。这表明，当企业偷税后的收益比依法纳税更高时，国家的损失增大。执法机关为抑制此现象的发生，从而尽可能减少国家的损失，将倾向于增大检查企业是否依法纳税的频率及概率。当执法机关查到企业偷漏税后的收益增加时，企业的利润损失增大，其中大部分用于缴纳逃税的罚款。在这样的情况下，企业为避免更高额的罚款，将会选择保守的依法纳税，以此实现利益最大化。逃税的可能性因此被削减，执法机关的工作压力也随之降低，针对企业的纳税情况的检查频率也会下降。

最后，针对以上得出的分析，政府应当加大对企业的管理监督力度、制定完善的税收体系、增加对依法纳税与逃税企业的奖惩力度，完善税收征管体制，从而降低逃税的可能性。

(5)实证数值计算

基于企业规模越大，检查账目人员、资源等消耗越多的事实，以下假设执法机关检查的成本与企业盈利成指数增长关系。

①以腾讯 2020 年的网络广告收入（8,227,100 万元）为例，若采取数字服务税税收制度，记税率为 $k(0 < k < 1)$ ，逃税罚款为总盈利 $t_1(1 < t_1 < 5)$ 倍（基于现有逃税罪的法律规定），执法机关检查偷漏税情况的成本为企业总盈利的

$t_2(0.0005 < t_2 < 0.001)$ 倍。则有:

表 6.6 大型企业相关计算数据

Q_1	$8,227,100 (1-k)$
Q_2	$8,227,100$
C	$8,227,100 (t_2)$
T	$8,227,100 (k t_1)$
δ	$\frac{t_2}{k t_1}$
ϖ	$\frac{1}{t_1}$

据此，我们画出图像，如图：（税率 k -概率 δ ）

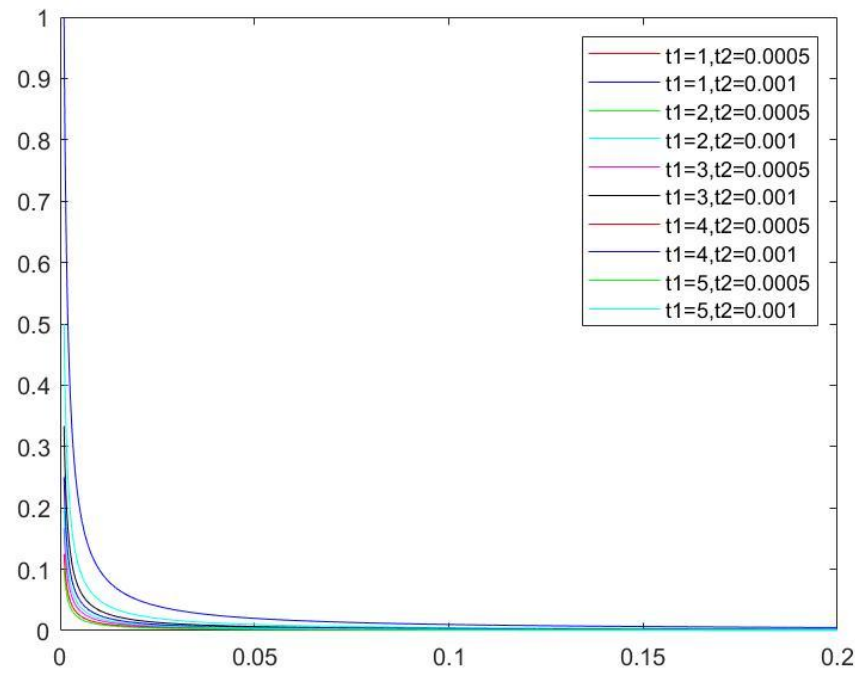


图 6.2 大型企业税率 k -概率 δ 图像

可以看出，在假设的逃税罚款为总盈利 $t_1(1 < t_1 < 5)$ 倍，执法机关检查偷漏税情况的成本为企业总盈利的 $t_2(0.0005 < t_2 < 0.001)$ 倍下，当税率在 0%-4%时，企

业逃税的概率开始大幅降低；当税率达到 5%-15%时，企业逃税现象可以很好地避免。同时执法机关搜查的概率可以控制在 20%以内，在执法机关可承受的检查压力范围内；而税率再增加时，企业缴税压力过大，且逃税概率没有得到更有效的下降，造成执法机关的资源浪费。

综上所述：建议针对大型企业税率设定范围为 5%-15%。

此处进一步佐证了本文提出的针对大型企业的税率的合理性，即 14.8%在此建议范围内。

②以中小型数字化企业为例,若采取数字服务税税收制度,记税率为 $k(0 < k < 1)$,逃税罚款为总盈利 $t_1(1 < t_1 < 5)$ 倍（基于现有逃税罪的法律规定），执法机关检查偷漏税情况的成本为企业总盈利的 $t_2(0.0001 < t_2 < 0.0005)$ 倍（基于中小型数字化企业总盈利低，故执法机关检查时的花费占比小）。则有：

表 6.7 中小型企业相关计算数据

δ	$\frac{t_2}{kt_1}$
ϖ	$\frac{1}{t_1}$

据此，我们画出图像：（税率 k -概率 δ ）

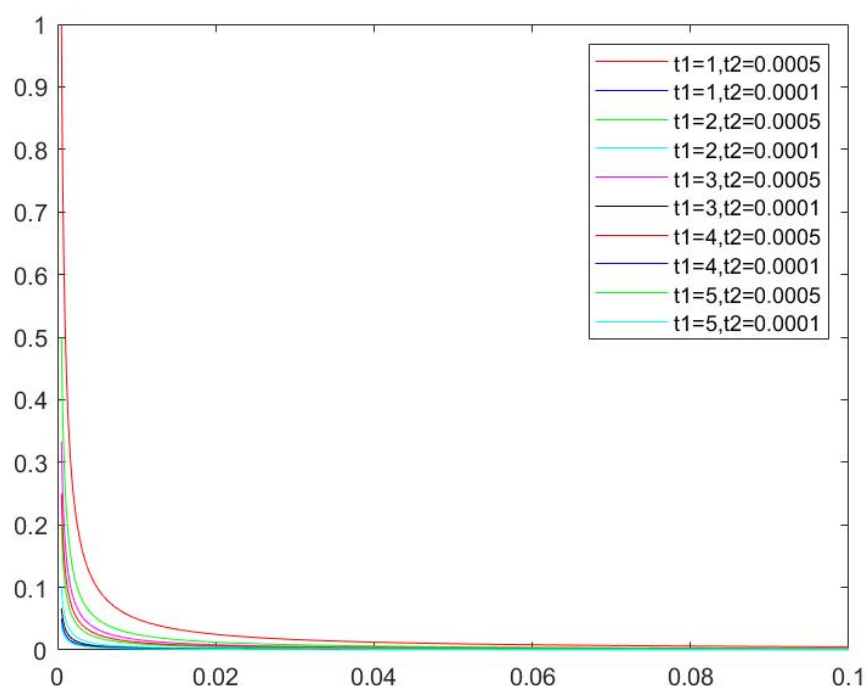


图 7 中小型企业税率 k -概率 δ 图像

可以看出，在假设的逃税罚款为总盈利 t_1 ($1 < t_1 < 5$) 倍，执法机关检查偷漏税情况的成本为企业总盈利的 t_2 ($0.0001 < t_2 < 0.0005$) 倍下，当税率在 0%-1.5% 时，企业逃税的概率开始大幅降低；当税率达到 1.5%-4% 时，企业逃税现象可以很好地避免。同时执法机关搜查的概率可以控制在 20% 以内，在执法机关可承受的检查压力范围内；而税率再增加时，企业缴税压力过大，且逃税概率没有得到更有效的下降，造成执法机关的资源浪费。

综上所述：建议针对中小型企业税率设定范围为 1.5%-4%。

(6) 基于逃税模型的数字服务税制度反思

我国是数字产品与服务的生产大国、消费大国，对数字经济立法一方面可以监管和保护我国数字企业的发展，另一方面可以减少我国数字企业的国际和国内避税行为，也可减少外国的数字企业在中国的避税，减少国家的税收流失。同时，应该看到数字服务税的征收是大势所趋，我国税务部门应该紧跟数字服务税的国际前沿，做好我国数字服务税立法的相关准备与预案工作。

美国提出全球最低企业税率倡议，2021 年 7 月 10 日在意大利 G20 财长和央

行行长会议上，132个国家和司法管辖区就“更稳定、更公平的国际税收框架达成历史性协议”，即达成15%的全球最低企业税率国际税收框架，这是构建数字时代国际税收新秩序的开端，也是维护国际税收利益、开展国际反避税合作的制度基础。^①我国作为世界上第二大数字经济体，在国际反避税制度建设方面还存在一些不足，因此必须加强我国与世界各国的交流与合作，进行税收情报交换，共同治理跨境视域下的国际避税问题。

七、对于我国开征数字服务税的政策评估

我国的数字经济的规模在信息技术的发展中呈现高速膨胀的态势，参考许宪春和张美慧（2020）的核算方法，可以看到数字经济的增长值逐年递增，其在GDP比重也呈现递增的趋势。在我国GDP保持高速发展的今天，数字经济的增长率保持着比GDP更高的增长率迅速发展，成为推动我国GDP发展的强大助力。

结合上文提出的政策方法，下面将从企业本身和政府两个角度出发，对数字服务税的开征进行评估。

（一）企业角度

随着数字经济的发展，各企业的网络广告业务呈显著递增趋势。有“互联网女皇”的分析师玛丽·米克尔发布的《2021互联网趋势报告》显示，在按照市值排名的全球企业名单中，腾讯位列第七名，为进入榜单的中国企业中的第二名。相较于排名第一的百度，腾讯具有更广泛的业务范围。因此，在政策评估中，我们选择腾讯公司作为分析对象。

1.未开征数字服务税的企业营收分析

我们通过Wind数据库获取了腾讯公司2007-2020年间的网络广告营收数据。从图xx中我们可以看到，2007-2020年间的网络广告营收涨幅明显。2012年后，网络广告营收占总营收的比重也逐年递增，如图7.1与图7.2所示。

^① 蔡昌,曹晓敏,蔡一炜.数字企业国际避税与反避税研究——以亚马逊公司避税案为例[J].会计之友,2022(02):107-113.

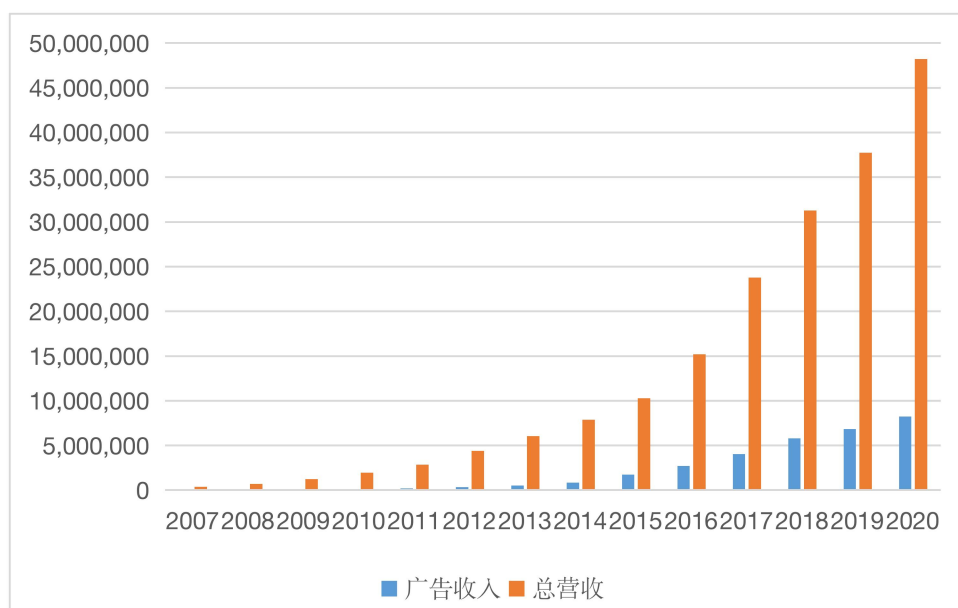


图 7.1 2007-2020 年腾讯广告营收和总营收 (单位: 万元)

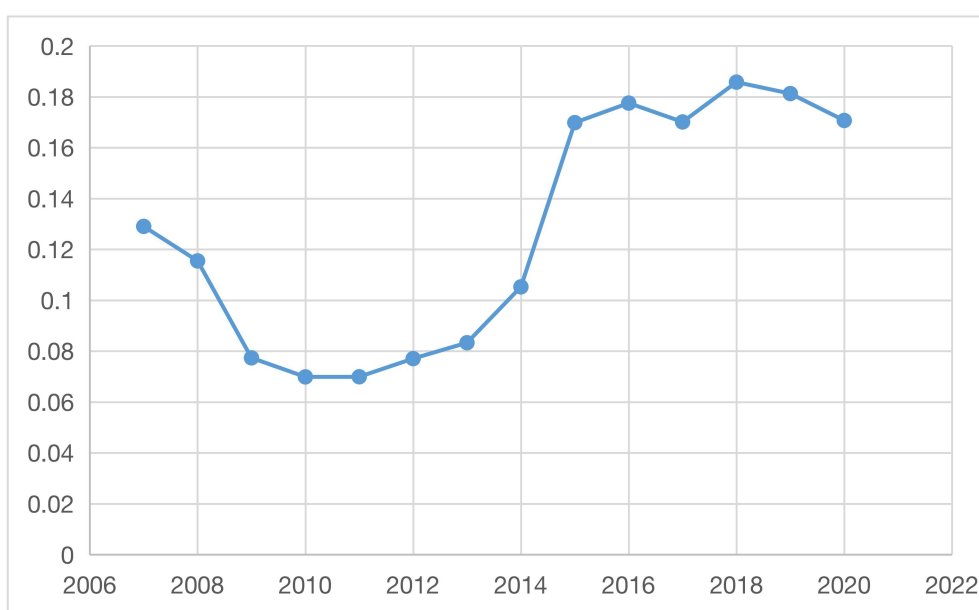


图 7.2 2007-2020 年网络广告营收占企业总营收的比重

2.开征数字服务税后的反事实分析

若对企业开征数字服务税，纳税企业的税收负担将会有一定程度上的增加，净利润会随之受到影响，企业的行为决策也会据此做出调整。因此，利用统计学软件进行数值模拟，从而进行反事实分析，可以较为直观的观察数字服务税开征对企业的影响。

首先，我们针对 2020 年这一节点进行分析。根据腾讯公司的财报显示，2020

年企业所得税开支达到了 1989700 万元。由于前文使用广告行业的数据进行研究，并由此得出了对于数字广告行业的理想税率，因此我们继续进行对网络广告收入的数值模拟。此处使用 2020 年腾讯企业的财务报表数据，并采取前文中负外部性方法确定的税率 14.18% 来进行反事实分析。经过计算，可得出应缴纳的数字服务税税额为 1166602.78 元，相较于企业原缴所得税额，总税额提升了 58.63%。

据此，我们可以看到数字服务税为企业的税收造成了更大的压力，使其税收负担增长至原来的 1.5 倍左右。而此处仅考虑对财务报表中呈现出的广告服务征税，若将其他数字服务税征纳范围内的营收计入总额，税收将有更大程度的提升。

接下来，我们将时间线延展至 2025 年。本文重点探讨对于未来开征数字服务税的情形，并给出了数字服务税的征收方案，故而对于未来数字服务税的开征情形进行评估是必要的。

大型联网企业的税收结构复杂，其税额与广告收入受到宏观经济波动、企业策略等影响。我们使用 2007 年至 2020 年内腾讯公司的广告收入与所得税数据，对其发展趋势进行拟合，Matlab 报告结果如图 7.3 和图 7.4。两个拟合函数分别为：

广告收入：
$$f = 7.38 \times 10^5 (x - 2013)^{1.245}$$

(7.1)

所得税：
$$f = 5.105 \times 10^5 (x - 2013)^{0.6585}$$

(7.2)

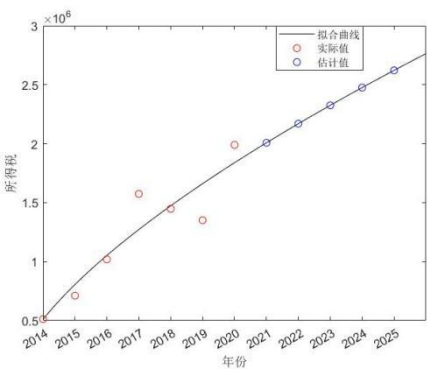
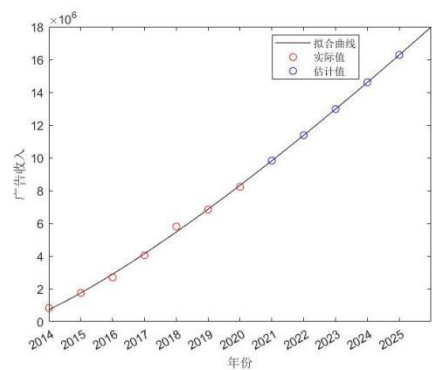


图 7.3 广告值的拟合函数

图 7.4 所得税的拟合函数

以拟合函数对未来五年的结果进行预测，得到 2018-2025 缴纳税额的增长比如图 7.5 所示。

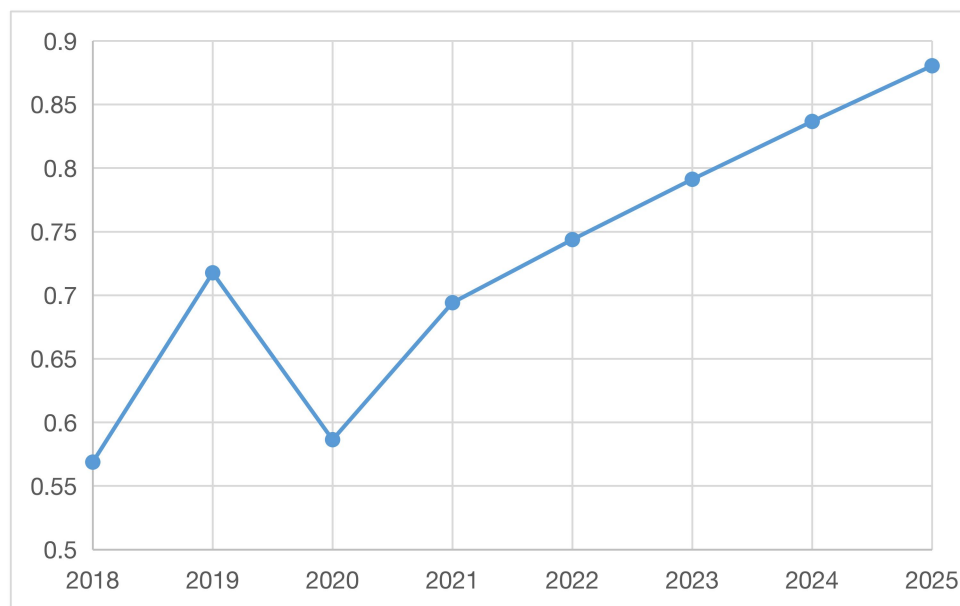


图 7.5 2018-2025 缴纳税额增长比

由此可见，虽然网络广告的营收占总营收的比重不大，但是它所带来的税收负担却很高。这展现出两个方面的问题：首先，以腾讯为例的各大互联网企业的发展之迅速、在数字经济市场扩充规模的能力之强大已经到了一种不容小觑的地步。数字经济不同于实体经济，由于其产品与服务的特殊性，企业的边际成本呈递减趋势，从而导致边际收益递增。特别是在缺乏强有力的掣肘的情况下，大型企业可以以更短的时间积累资本并且以更小的成本进行大规模的扩张。短期内，这可以促进我国在数字经济领域的发展。然而，从长期视角来看，国内数字市场会被巨头企业占领，中小企业失去发展空间，不利于整体的数字市场发展；另一方面，对于企业而言，过高的税额也会形成负担，150%的税额会形成很大的冲击，造成打击产业发展积极性、市场混乱等后果。综合以上两点考虑，要进一步合理规划税收政策所带来的收益以及遏制作用，达成平衡。

（二）政府角度

据国家广播电视总局财务司的广告收入数据显示，互联网新媒体广告收入在

逐年递增，而 2020 年在新冠疫情造成的冲击下，互联网新媒体广告收入也未显疲态。在直接对这部分进行征税的前提下，政府会获得更高的税收收入，但与此同时也需要考虑对消费者所产生的潜在影响。

政府以人民福利最大化为目标。通过数字服务税开征得到的额外税收收入可以使政府拥有更强的宏观调控能力，从而改善基础建设与调整福利制度。然而政府必须要考虑到，税收的增加却会导致企业的税收转嫁行为。企业税收转嫁的最直接行为即提价，而数字服务价格的提升将会对广大人民群众的利益造成冲击。因此，从这一角度来看，数字服务税制的具体细节仍有待商榷，政府应借鉴以往新税种开征经验，对本文得出的理想税率进行调整，整体调整方向为下调。

数字服务税和以往的税种有着较大的差异。对比其他已开征或正在筹划中的税种，如碳税与增值税，其均建立在有一个明确的税基基础之上。对于碳税，可以使用化学手段对碳排放进行精确计量，从而得到有明确的统计数据；对于增值税，每一个流转过程均有信息的纪录与传输，仅通过已有的技术手段便可以实现。而数字服务在每一个互联网的角落里发生，如果没有前期较为明确的统计，那么不管是开征数字服务税或者探究其对于其它产业的影响，都无法做到合理的估计。因此，无论是出于对于开征数字服务税的可能性探究，还是在未来征收数字服务税时对于税基的确定，低成本、高效率的统计数字服务的收入是一个必须突破的技术难关。在本文对于数字服务税的开征方案中，并未提及对于税基计量手段的具体监控手段，而该手段必然会涉及各个国家之间的交涉与计算机系统、卫星定位系统等科学手段的操作，该操作有赖于政府的行为。

八、总结与展望

随着当下数字技术的蓬勃发展，全新的商业模式、转变的价值链以及影响效率与经济发展的行业巨头的市场行为都给中国的税收征管体系及税收实践带来了诸多挑战，亟待完备的相关税收体制给予回应。本研究结合英法两国的数字服务税收实践，针对我国国情提出了我国数字服务税收的建议征收方案，在当下较为空白的数字服务税研究领域有较高的现实意义与价值。

在明确选题及其意义之后，我们阅读和研究了国内外的大量相关学术文献、政府和有关机构的法案与声明、以及主流媒体与学者的相关访谈和文章等，进行

详细梳理并完成文献综述，明晰相关概念与理论基础。

之后，我们探讨了英法两国数字服务税的开征背景、制度、特征、影响并将二者进行对比，最后对其现存问题进行反思，以求在我们的税制制定上有所经验参考以及问题警示。然后我们将着眼点放回中国自身，研究和梳理了我国数字经济的发展现状和现存法规。

至此我们已做好数字服务征税方案探究的准备。在研究的主体部分，我们首先论证了我国开征数字服务税的必要性与可行性，迁移应用国外数字服务税对我国带来的经验与启示，提出了确定税率等税收要素的两种思路并对其进行评估和合理改进。较为新颖的是，我们还基于博弈论进行了逃税视角下的讨论，并进行了数值计算的实证。

最后，假定上述开征方案开始实行，我们探讨了其对于政府和企业造成的影响，考虑和反思了可能出现的问题，提出警示与展望。

数字经济的体量之大、发展之快、影响之深、牵涉之广，形式之新，导致了数字服务税的制定需要进行多方利益的考量、克服诸多的技术、立法和执法困难。目前为止，世界上大部分国家对于数字服务税的开征还在观望和倡议阶段，我国和全球的税法制定将绝不是一蹴而就的过程。

我们热切的期待与渴望，我们的研究能为数字服务税相关法律和体制的完善尽一份力，整合现有的研究，提供新的可行思路，引起未来的更有价值的探讨。

参考文献

- [1]杨兴寿. 信息经济的数字服务微分化模型[C]// 基于互联网的商业管理学术会议. 2010.
- [2]白彦锋, 湛雨潇. 欧盟税改与国际税收发展新出路——针对互联网巨头跨国避税问题的分析[J]. 公共财政研究, 2018, No.20(02):6-17.
- [3]刘柏, 卢家锐. 互联网平台经济领域垄断的潜在风险及防范[J]. 财会月刊(3):5.
- [4]朱惠涵, 谭旻, 陈畅,等. 全球数字经济税收的探索和发展以及我国的应对[J]. 科学发展, 2021(5):10.
- [5]郭天序. 数字平台垄断及风险行为分析[J]. 地方财政研究(7):8.
- [6]卢艺. 数字服务税:理论,政策与分析[J]. 2021(2019-6):72-77.

- [7]廖益新, 宫廷. 英国数字服务税:规则分析与制度反思[J]. 税务研究, 2019, No.412(05):76-82.
- [8]管治华, 陈燕萍, 李靖. 国际视域下数字经济国际税收竞争挑战的应对[J]. 税务研究, 2019, No.412(05):85-93.
- [9]彭刚, 赵乐新. 中国数字经济总量测算问题研究——兼论数字经济与我国经济增长动能转换[J]. 统计学报, 2020, 1(3):13.
- [10] Brynjolfsson E , Collis A , Diewert W E , et al. GDP-B: Accounting for the Value of New and Free Goods in the Digital Economy[J]. NBER Working Papers, 2019.
- [11]金方剑. 全球"最低有效税率"方案的"税率"设计问题研究——基于税收竞争ZMW模型的分析[J]. 税收经济研究, 2019(5):27-33.
- [12]励贺林. 对数字经济商业模式下收益归属国际税收规则的思考[J]. 税务研究, 2018(7):8.
- [13]管彤彤. 数字服务税:政策源起、理论争议与实践差异[J]. 国际税收, 2019(11):58-63.
- [14]张智勇. 数字服务税:正当的课税抑或服务贸易的壁垒?[J]. 国际税收, 2020(4):8.
- [15]黄健雄, 崔军. 数字服务税现状与中国应对[J]. 税务与经济, 2020, No.229(02):88-93.
- [16]王克智. 数字服务税立场和税制的国际比较与应对[J]. 税务研究(9):7.
- [17]励贺林, 骆亭宇, 姚丽. 联合国协定范本12B条款的突破与局限[J]. 国际税收, 2021(8):7.
- [18]高金平. OECD"双支柱"改革方案之国内应对[J]. 国际税收, 2020, No.90(12):34-38.
- [19]薛皓天.OECD最低税方案的政策目标与我国的实施路径[J].税务与经济,2021(04):11-22.
- [20]马念谊,靳友雯.个人所得税流失估算研究——基于发现-控制模型的实证分析[J].经济经纬,2019,36(04):149-156.DOI:10.15931/j.cnki.1006-1096.20190521.010.
- [21]彭维嘉.基于静态博弈模型的私企偷逃税问题研究[J].当代经济,2013(22):160-161.

- [22]蔡昌,曹晓敏,蔡一炜.数字企业国际避税与反避税研究——以亚马逊公司避税案为例[J].会计之友,2022(02):107-113.
- [23]朱彬、朱祖平: 企业偷漏税行为的经济学分析及其博弈模型研究[J].福州大学学报, 2002.
- [24]张恒泽.英国数字服务税制度分析及其启示[J].对外经贸,2022(01):76-79.
- [25] 赵珂艺. 英法两国数字服务税制度研究及启示 [D]. 云南财经大学,2020.DOI:10.27455/d.cnki.gycmc.2020.000382.