

数字服务税：理论阐释、国际实践与中国进路

齐萌，刘博

(上海政法学院 国际法学院, 上海 201701)

摘要:随着移动互联技术的发展,数字经济已经逐渐成为世界各国经济发展的新动力和重要税收来源。鉴于数字经济特有的虚拟性和跨区域性,可能会导致其价值创造地与利润征税地发生错配,以物理性存在的常设机构无法作为数字经济税收的联结度规则。欧盟与英国以“用户参与理论”作为理论基础在全球征收数字服务税,但美国对“用户参与理论”的质疑及其对法国开展的“301调查”,导致数字服务税在全球范围的进展产生变数。数字服务税是一把“双刃剑”,在当前新冠肺炎疫情防控常态化和经济下行的背景下,中国需要最大限度地减少其对经济的负面影响,对数字服务税所带来的机遇与挑战提前作出顶层设计与战略布局。为此,建议通过完善和优化“用户参与理论”的内涵,借鉴域外数字服务税的制度经验,从增强国际税收规则制定的话语权、确定合适的立法时机、合理设定征收范围、加快开展数字化征税流程等方面进行完善。

关键词:数字服务税;用户参与理论;显著性经济存在;数字经济

中图分类号: D912.294 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2022)03-0139-14

一、引言

以大数据、人工智能、物联网等科学技术为代表的数字信息手段推动了经济转型升级,成为经济高质量发展的新动能、新引擎。数字经济是以现代通信和信息技术为基础,通过对大数据的分析、选择、过滤、使用,实现商品和资源的数字化和优化配置的经济模式。通说观点认为,数字服务税是指针对数字企业提供的社交媒体平台、搜索引擎、在线中介平台、在线广告等数字服务的收入征税。^①由于数字经济具有轻资产、跨区域交易等特征导致较难确定纳税主体的常设机构,从而使得国际逃避税问题日益严重,故传统税收体系难以满足数字经济征税的实践需要。这不仅为划分数字经济税收管辖权带来了困难,也加剧了国际税基侵蚀和行业税收的不公。而欧盟、英国和印度等经济体垂涎于数字服务税所带来的巨大税收收益,并试图争夺数字经济治理体系的话语权,开始单方面征收数字服务税。

进入21世纪以来,中国在数字领域的发展显现巨大优势,数字经济年均增长率超过20%。2019年中国数字经济的规模高达35.8万亿元,占GDP比重高达36.2%,是世界第二大数字经济体。^②在新冠肺炎疫情仍然肆虐的当下,数字经济对中国经济的恢复和稳定发展更是具有不可

收稿日期:2022-01-12

基金项目:国家社会科学基金一般项目“公司债券违约市场化处置机制研究(19BFX154)”。

作者简介:齐萌(1982—),男,山东淄博人,上海政法学院国际法学院副教授;

刘博(1995—),男,河南周口人,上海政法学院国际法学院硕士生。

① 邓小俊、郑雷:《数字经济时代欧盟数字服务税改革动向及中国应对》,载《福建论坛(人文社会科学版)》2020年第6期。

② 新华网:《中国数字经济规模达35.8万亿元》, http://www.xinhuanet.com/mrdx/2021-09/27/c_1310211573.htm, 2022年1月1日访问。

替代的牵引作用。习近平总书记在2020年G20领导人第十五次峰会上指出,要发挥数字经济对经济发展的推动作用,解决数字经济税收所带来的挑战,并在《国家中长期经济社会发展战略若干重大问题》一文中首次提出要积极参与数字服务税国际规则的制定。^①2022年习近平总书记在世界经济论坛视频会议的演讲中提出,要为人工智能、数字经济等打造各方普遍接受、行之有效的规则。鉴于此,如何应对数字经济对现有税制所带来的挑战以及如何构建中国的数字服务税制度就成为当下学界研究的热点问题。

现有文献对数字服务税的研究主要包括以下几方面:第一,从数字服务税的出台背景来介绍其征税目的、征税对象、门槛等制度细节。^②第二,从数字服务税征收的合理性角度来阐述数字服务税的出台意义。^③第三,通过对境外国家数字服务税的比较分析来阐述对中国的启示与建议。^④上述研究成果为后期的理论研究和实践运行都提供了较好的指引和启示,也有待进一步回应中国开展数字服务税所面临的现实问题。本文将从数字服务税的出台背景和理论阐释出发,对域外数字服务税的制度进行比较,并结合中国本土实践分析开展数字服务税的利弊,提出中国数字经济税制改革的完善建议。

二、缘起与基础:数字服务税的发展与内涵阐释

(一)数字服务税的出台背景

日本早在20世纪90年代就确立了数字经济的发展战略,之后,美国、法国以及经济合作和发展组织(以下简称“OECD”)等国家或组织也开始对数字经济展开研究与实践。2016年在杭州举办的G20峰会通过的《G20数字经济与合作倡议》将数字经济定义为:以现代科技信息网络为载体,通过通信或信息技术等手段有效利用数字化信息等作为生产要素,推动产业效率提升和重整经济结构的经济活动。通常情况下,数字经济具备三种特点:(1)流动性。数字经济有别于实体物,其主要生产要素来源于数字企业用户所产生的数据,具有无形资产的特点。由于数字企业可以灵活地选择服务器,其用户也可以在不同的数字企业之间频繁切换,故数字经济具有高流动性的特点。(2)对数据的依赖性。数字企业的运行发展需要用户不断产生消费、生活等数据作为数字分析与战略规划的支撑,以此推动其规模效益和运营效率的提升。(3)波动性。数字经济的发展伴随着数字技术不断更新与进步,人工智能、区块链技术的横空出世使得数字企业的商业模式愈发创新,数字企业须随着技术革命的浪潮抓住发展机遇。^⑤

在国际局势方面,西方传统资本主义国家正从“资本本位”向“数据本位”的方向变革。^⑥世

①习近平:《国家中长期经济社会发展战略若干重大问题》,《求是》2020年第21期。

②张春燕:《法国数字服务税法案的出台背景及影响分析》,《国际税收》2020年第1期;茅孝军:《新型服务贸易壁垒:“数字税”的风险、反思与启示》,《国际税收》2020年第4期;谭书卿:《数字经济税收征管的制度挑战及应对措施》,《南方金融》2020年第6期。

③管彤彤:《数字服务税:政策源起、理论争议与实践差异》,《国际税收》2019年第11期;张智勇:《数字服务税:正当的课税抑或服务贸易的壁垒?》,《国际税收》2020年第4期;崔景华、李浩妍:《数字服务税的制度实践及其效应研究》,《税务研究》2020年第11期;邱峰:《数字税国际实践及其启示》,《南方金融》2020年第3期。

④廖益新、宫廷:《英国数字服务税:规则分析与制度反思》,《税务研究》2019年第5期;刘伯霞、王田、刘杰、何强、程婷:《数字服务税征收对中国的启示》,《财会研究》2021年第6期;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;方铸、王成展、王敏:《新加坡商品及服务税:改革目的、实践与政策启示》,《财政科学》2021年第10期;方铸、王成展、王敏:《亚洲国家数字服务课税的实践比较研究——以印度与新加坡为例》,《财政科学》2021年第6期。

⑤王宝顺、邱柯、张秋璇:《数字经济对国际税收征管的影响与对策——基于常设机构视角》,《税务研究》2019年第2期。

⑥邓力平:《百年未有之大变局下的中国国际税收研究》,《国际税收》2020年第2期;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。

界主要经济体都试图通过数字服务税来谋取国家话语权的提升,但由于无法统筹多边协作与税收利益的诉求,难以发挥应有的效应,导致国际贸易摩擦日益严重,国际税收公平渐行渐远。

(二)传统税收体系的常设机构在数字经济时代下的局限与嬗变

在国际税收征管的体系之中,税收的征缴通常需要境外的数字企业在国内设立营业场所,或是通过商业代理人等中介机构在国内开展经济活动,从而成为税收征管的依据。因此,世界大部分国家均将在国内设立营业场所或商业代理机构等物理性的课税联结点作为对跨国企业行使税收管辖权的依据。这也符合传统税法下价值创造地与利润征税地相一致的原则。^①但是,在数字经济时代,传统的价值创造地与利润征税地却可能发生错配。随着经济全球化的深入发展,全球跨区域投资和跨国企业可能在世界多个国家进行价值创造活动。为了确保利润征税与价值创造活动的统一,各个国家之间普遍通过缔结《OCED税收协定范本》,以物理性存在的常设机构(PE)作为征税联结度规则,并主要依靠固定位置、经营场所和活动三个标准来界定,以确保收入来源国对跨国企业在其境内的经济活动进行征税。OCED依照价值创造理论提出税基侵蚀和利润转移行动计划(以下简称“BEPS”),倡导对经济活动所产生的价值创造进行征税,以达到价值创造地和利润征税地保持一致,要求价值创造作为划分国际税收征管权的重要原则,以物理性存在的常设机构作为判断征税国是否享有征税权的实践依据。^②但数字企业的高度灵活性使得以物理性存在的税收联结度规则难以适应数字经济的特点。具体而言:首先,数字经济活动的跨区域性使得企业难以存在固定的实体机构。^③由于数字经济的虚拟化特征,数字企业可以利用网络平台将核心业务剥离至税率较低的国家或地区,从而较为容易地跨越地理限制实现全球的资源配置和业务拓展。其次,由于数字本身是无形的,需要借助服务器才能存在。在实践中,数字企业的服务器大多是租用且可以迅速在不同的服务器之间进行迁移。例如,数字企业开展业务的手段灵活多样,可以采用多种信息网络载体或者数字服务平台将在征税国开展的核心业务进行快速的转移,具有较强的瞬时性。^④与传统企业相比,其极易突破厂房、营业场所、设备等物理性的营业场所实现跨国的业务流动。因此,以物理性存在的常设机构已经无法成为数字企业的税收联结度规则,必然导致征税国无法仅以利润计量常设机构的可税收益。与此同时,数据作为数字经济的生产资料具有虚拟性的特点,需以数字服务器作为存在载体。但数字在服务器的跨国转移较为便捷,且数字在服务器内是否可以长期存在也缺乏识别标准,因此,若以数字服务器作为常设机构将会给税务机关带来难题。再次,传统的税收制度忽视了用户参与所产生的价值创造,从而导致利润征税地有别于价值创造地。如果数字企业没有在征税国设立常设机构却利用当地用户参与创造利润,征税国则无法依照现存的税收体系对数字企业在本国所产生的价值创造进行征税。因此,数字经济突破地理联系和物理存在的特点使得物理性存在的常设机构已经难以成为其税收联结度规则。^⑤

(三)数字服务税的理论基础:用户参与理论

由于数字企业掌控着用户在享受数字服务之时所产生的庞大数据,并利用这种交互数据对其商业决策和业务拓展产生重要影响,即这种互动经济模式实质上也有着互易行为。以百度为例,当用户搜索附近的餐馆并获得搜索结果的同时,百度便能收集到该用户的信息作为免

①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。

②王丽华、廖益新:《后BEPS时代居民税收管辖权的问题与改革》,《上海财经大学学报》2018年第4期。

③杨婷:《民事诉讼成本控制的域外考察与借鉴》,《齐鲁学刊》2021年第4期;王宝顺、邱柯、张秋璇:《数字经济对国际税收征管的影响与对策——基于常设机构视角》,《税务研究》2019年第2期。

④陈兵、顾丹丹:《数字经济下数据共享理路的反思与再造——以数据类型化考察为视角》,《上海财经大学学报》2020年第4期。

⑤王宝顺、邱柯、张秋璇:《数字经济对国际税收征管的影响与对策——基于常设机构视角》,《税务研究》2019年第2期。

费服务的回报。即身为消费者的用户同时是数据的生产者,这便逐渐形成了“产消者”的概念。^①事实上,网络用户在数字平台上所贡献的海量数据的价值已经远超数字平台的研发和运营成本。比如,2015年谷歌的单个用户数据的价值便已经达到了720美元每年。^②因此,数字用户参与的越多,产生的用户数据也就愈加丰富,数字企业也就能获得更多的超额利润。这种“用户参与理论”成为价值创造理论在数字经济时代的新发展,也构成了征收数字服务税的理论基石。换言之,征税国的用户参与价值创造,其应当有权对境内数字经济进行征税。欧盟和英国对用户参与的理解则更深一步。比如,欧盟认为,用户参与是指数字企业利用用户在其平台上所产生的数据,根据用户的偏好向其精准投放广告或者为第三方提供数据分析和技术服务。此外,“用户参与理论”应当理解为用户的个人信息数据、销售渠道、数据分析技术在算法知识的组合下会产生额外的经济价值。比如,用户在社交媒体发表评论能够为产品品质带来贡献,用户浏览网站或者视频的次數可以成为商品销售或曝光的有效手段。这些用户数据的聚集便能够为商家分析市场需求带来指导,从而有助于拓展商业决策、广告推广或者商业咨询等业务。如果境外数字企业利用用户所在国的用户数据创造出了利润,但没有在用户所在国交税,这也意味着用户对数字企业利润的贡献没有被考虑到征税范围之内。于是,欧盟主张以“用户参与”创造的收入在欧盟总收入的比例来征收数字服务税。而英国则认为用户参与是深度利用活跃于数字平台和参与品牌建设的庞大的用户群体引发的网络外部性效应而创造的价值,其认为用户长期持续使用数字平台将为其带来超额利润。新西兰在数字服务税的提案中提出,用户群体的大小与参与度将决定数字企业服务的价值。但是,“用户参与理论”尚未达成普遍共识。比如,美国针对法国数字服务税议案所开展的“301调查”就指出,数字服务税与国际税收的原则相悖,用户参与为数字企业所创造的价值与为用户使用数字产品的成本支出相抵销,美国数字企业将会因为数字服务税的开征增加经营成本。^③美国贸易代表办公室所发布的《法国数字服务税调查报告》也认为,以企业的收入而非所得利润作为征税的依据并不符合国际税法的通行原则。这也使得数字企业在现有企业所得税的基础上增加了额外的税负,即如果数字企业尚未盈利,则无须缴纳企业所得税,但是开征数字服务税就意味着数字企业无论是否盈利均需要缴纳数字服务税。^④美国与欧盟两大世界经济体对“用户参与理论”的分歧,也让数字服务税在全球范围的开展产生变数。

此外,数字服务税与传统税收的关系也存在争议。如果数字服务税被认定为直接税,那么便可以将数字服务税纳入国际税收协定的范围之内,有助于征税国之间通过税收协定来防止双重征税。但由于所得税属于直接税的定义范畴之内,若将数字服务税也定义为直接税,则数字企业可能面临着被双重征税的困境。笔者认为,相较于传统企业,数字企业额外承担数字服务税并不当然意味着对其双重征税。数字服务税的理论依据是“用户参与理论”,数字企业掌握庞大数字用户资源意味着以后也能获得高额营收。当前以常设机构作为税收联结度规则的税收体系无法有效适用数字经济时代,以企业所得税、增值税等仅以利润为计量基数的税种无法有效针对“用户参与价值”征税。数字服务税便是为了征收数字企业那些“无法以利润计量”的收益,即“用户参与价值”。由于数字服务税仅将达到一定规模的数字巨头纳入征收的对象范

①[美]C.K.普拉哈拉德:《自由竞争的未来——从用户参与价值共创到企业核心竞争力的跃迁》,机械工业出版社2018版,第13页。

②[英]阿里尔·扎拉奇、莫里斯·E.斯图克:《算法的陷阱:超级平台、算法垄断与场景欺骗》,中信出版社2018版,第306-309页。

③郭媛媛:《数字服务税的利益衡量与中国应对》,《海南金融》2020年第10期。

④陈镜、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。

围,而大多数中小数字企业并不会被纳入征税范围之内,就不能当然认为其违反税收公平的原则。鉴于此,在传统所得税之外征收数字服务税也就不构成双重征税。对于作为行业巨头的数字企业的所得税定义应当随着数字经济的发展而得以延伸,既包括当前以利润为标准的所得税,也包括以“用户价值”为计量标准的数字服务税。

笔者认为,数字服务税以“用户参与理论”作为理论基础具有一定的合理性,但是仍然存在不足之处。因为“用户参与”的价值较难计量,其与数字企业的发展、盈利模式等因素密不可分。比如,美国数字企业大多属于“科技型”,其数字产品的销售与传统企业商品的销售存在类似之处,单笔销售的利润可以被衡量与计算。“科技型”数字企业的用户参与通常仅有助于其收集用户需求帮助其更新完善。而“用户参与”的价值对于社交平台或者电商服务的“平台型”数字企业极其重要,庞大的用户群体不但可以为其创造巨大的经济价值,甚至是其生存的根本。比如,淘宝、微信、Facebook等企业均需要庞大的用户来丰富其内容。而中国数字企业大多属于“平台型”数字企业,且具有“先发展-后盈利”的特点,即数字企业在前期快速扩展以求得在行业市场占据垄断市场份额,然后依据庞大的用户群体开展广告、竞价排名等收费业务获取垄断利润,故数字服务税“用户参与”的价值也因数字企业的产品与发展模式呈现出不同。由于“用户参与理论”的内涵在全球范围内还未达成一致共识,也为数字服务税的开展增加不确定性。中国须发挥自己在国际舞台的领导力,推动各国在“用户参与理论”学说上达成共识,才能为数字服务税的开展扫除理论障碍。

(四) 税收征管制度在数字经济时代下的创新尝试

OECD在BEPS中提出了“显著性经济存在”(SEP)的方案,并认为SEP税收联结度规则应当考虑非居民企业在征税国是否存在应税实体。详言之,包括以下几个因素:(1)收入因素。通常以数字化交易范围、总收入和强制登记制度等标准来衡量。(2)数字化因素。以是否得到当地域名、构筑当地数字平台和数字支付作为判定标准。(3)用户因素。以每月活跃用户量、在线合同的数量、数据搜集情况作为评判依据。(4)结合收入因素和其他因素。比如,将数字收入与国家经济或用户因素等相关的综合指标作为参考标准。^①也有学者认为,如果在一国每月活跃用户数量达到1万人且每年数字经营收入达到了一定标准,就可视为构成SEP。^②印度则将OECD所提出的SEP概念作为其《所得税法案(1961)》下“商业联系”理念的延伸,其主要以收入因素作为衡量SEP的指标,即“单笔应税交易额超过10万卢比”或“年内向同一收款方应税交易超过100万卢比”。

为打破欧盟境内的数字市场壁垒和建立与数字经济相适应的税收体系,欧盟通过了欧洲数字单一市场战略。同时,欧盟通过发布《影响评估报告》提出了数字化PE或虚拟PE的概念。^③2018年3月,针对数字经济给税收制度带来的新挑战以及数字单一市场战略的实施,欧盟通过了《关于对提供特定数字服务收入征收数字服务税的统一标准》,但只是作为开始征收数字服务税的临时措施。同月,OECD也发布了《数字化税收挑战的中期报告》(以下简称《中期报告》),提出引入对数字经济征税的临时措施,但由于成员国未能达成一致意见,故该措施的具体方案仍有待探讨。2018年5月17日,联合国发布了《联合国关于发达国家与发展中国家间避免

^①罗翔丹、刘奇超、李垚林、张怀文:《印度均衡税:理论阐释、立法实践与政策思考》,《国际税收》2018年第2期。

^②See Hongler P & Pistone P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital EconomyR. IBFD Working paper, 2015. p.41.

^③See European Commission. Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence.COM(2018) 147 final.

双重征税的协定范本》，允许征税国通过预提税的形式对数字服务征税，税率通过双边谈判来确定。2020年1月31日，在经过OECD第十四次税收谈判之后，发布了《经合组织/二十国集团关于BEPS的包容性框架的声明》^①，包容性框架成员承诺在不损害双支柱的基础上于2020年底之前就数字经济征税方案达成共识。其中，“支柱一”方案同意用“统一办法”作为2020年底将要达成一致的数字经济征税方案的基础，侧重于在此基础上重新分配征税权的问题和提高税收的确定性，并在设计和实现解决方案时，尽量降低其复杂性。“支柱二”则侧重于其他BEPS问题，旨在通过全球最低税收规则解决跨国企业利润转移和税基侵蚀的问题，对象多为大型跨国企业。

三、趋同与差异：域外数字服务税的制度实践

印度在2016年率先推出数字均衡税，开启了征收数字服务税的先例。此后，欧盟、英国、法国、新加坡等国家或地区也将数字服务税纳入了实践范畴，并制定了相应的税收制度和法案。

（一）纳税范围

从目前域外立法实践来看，数字服务税主要是对依靠用户价值所产生的收入进行征税，而非对企业的净利润进行征税。英国数字服务税方案确立了“用户参与”创造的价值作为数字企业核心驱动力的原则，并将价值产生的渠道限定在四方面，即用户生成内容、深度参与、网络效应与外部性、用户对品牌的贡献。在此原则的指导下，英国将纳税范围确定为数字企业三类业务的收入所得，分别是社交平台、搜索引擎及在线市场。具体而言，包括社交媒体的在线广告、用户订阅、数据销售收入；搜索引擎的广告收入；网络市场的佣金、订阅费、送货费以及在线广告收入。法国数字服务税的纳税范围，可以总结为两类：一是数字平台提供的中介服务收入，即用户通过数字在线平台与其他用户进行联系和互动，以便进行商品和服务交易产生的收入；二是定向广告产生的收入以及基于广告目的销售收集的数据所产生的收入，包括提供广告在购买、存储和播放，以及与用户相关的数据管理和传输服务所获得的利润。而印度、匈牙利、奥地利主要将在线广告作为数字服务税的征收范围，主要包括提供数字化广告及其设施和服务所取得收入，而意大利和捷克还将数字接口及其用户数据作为征收的对象。^②

（二）起征点

大多数国家采用“双门槛”的起征点制度，即以数字企业在全中国和征税国全年数字经济的收入来确定。例如，英国的具体标准是该企业在全中国范围内相关业务年收入超过5.54亿英镑，且其中与英国用户有关的年收入超过2500万英镑。其中如何确定“与英国用户有关的服务”，主要是基于利用相关技术进行的用户位置识别。^③与英国类似，法国的数字服务税方案也设置了起征门槛，即不论该企业（纳税人）是否在法国注册成立，只要该企业提供的应税服务的年收入在全中国范围内超过7.5亿欧元且其中在法国提供的应税服务年收入超过2500万欧元，就需要缴纳数字服务税。至于“在法国提供的应税服务”的确定，这一点与英国类似但不完全相同，虽然都是基于相关技术的用户位置识别，但英国的用户位置识别更强调用户的经常位置，而法国则主要认定用户实际接入的IP地址。不同的认定标准可能导致法国认定的用户数量要比英国

^① See OECD, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, 2022年1月17日访问。

^② 罗翔丹、刘奇超、李焱林、张怀文：《印度均衡税：理论阐释、立法实践与政策思考》，《国际税收》2018年第2期；郭媛媛：《数字服务税的利益衡量与中国应对》，《海南金融》2020年第10期。

^③ 廖益新、宫廷：《英国数字服务税：规则分析与制度反思》，《税务研究》2019年第5期。

更多。^①奥地利、比利时均采用与法国完全相同的征税标准,而捷克和意大利分别将其国内税收门槛定位400万欧元和550万欧元。与此相反,也有部分国家采用“单门槛”制度作为起征点的依据。例如,匈牙利只规定了30万欧元的全球税收门槛起征点。印度则规定,若付款方在年内向同一非居民就数字广告服务支付额度超过10万卢比,就应当征收数字服务税。由此可见,数字服务税主要是通过对数字企业的收入来设定征收门槛,并未体现课税对象普遍征税的原则。^②

(三) 税基与税率

关于应税收入的确定,英国采取两步走的模式。首先,确定跨国数字集团在全球与上述三类业务相关的收入,其本质是将此三种业务收入与其他业务收入分离。其次,确定英国收入,即这三类业务的收入有多少与英国用户的参与相关,包括针对英国用户的在线广告收入或者一方当事人是英国用户的网络交易收入。除此之外,英国数字服务税的征收对象是企业的毛收入而非利润,并对其应税收入适用2%的税率。法国对于企业的数字服务税适用3%的税率,但法国的方案相较于英国更为复杂,其应纳税额是以纳税人在全球范围内提供应税服务所获得的销售收入(不含增值税税款),乘以应税服务中与法国相关的百分比计算得出。^③在税率方面,不同国家的数字服务税所设定的百分比略有不同,印度规定以6%的税率来征收均衡税,该税率低于印度国内40%的企业所得税,也低于特许权使用费和技术服务费所适用的10%-15%的预提所得税税率。而匈牙利和土耳其均将数字服务税的税率定位为7.5%,属于世界较高水平。综观域外立法实践来看,上述国家增值税率处在13.5-27%的区间,相比之下,各国结合自身经济发展状况均规定了较低的数字服务税税率。究其原因,数字服务税属于新征收的税种,其征收是基于“统一核定利润”的标准进行税前课税,为避免对利润率较低的企业带来过重的课税负担,因此不便设置过高的税率标准。

(四) 域外数字服务税立法实践优缺点分析

英国、法国、匈牙利等作为较早一批将数字服务税纳入实践范畴的国家,其制度方案具有一定的参考价值,在纳税范围的确定、税率的设置、起征点的限制上为其他国家数字服务税方案的制定提供了思路和借鉴。但缺点也较为明显,就其制度本身而言,首先,如何在实践中确定纳税范围有一定的难度。比如,在现实中数字企业的某些业务并不会带来直接的收入,而是与其他业务交叉运营、互补支持提高效率从而产生收入,这必然导致应税收入计量的困难。其次,关于本国用户参与的认定,也会在一定程度上引发争议,相关技术难以对本国用户进行定位并识别。比如,VPN的存在就使用户的实际位置难以确定。此外,数字服务税是属于直接税还是间接税的问题尚未有定论,难以充分回应双重征税的质疑。最后,综观域外数字服务税方案的制定和设计都带有浓厚的本国利益色彩,其不论是出于争夺国际税收规则话语权,还是出于应对贸易摩擦保护本国产业的目的,都使其数字服务税的设计在一定程度上体现出较重的本土特色。因此,中国在开展数字服务税之时,既要考虑本国国情与实际情况,也要兼顾国际诉求,建设共治共享的国际数字税收合作,以防单边主义的出现。

四、衡平与反思:在当前国际环境下中国开展数字服务税的利弊分析

(一) 数字服务税征收的国际环境分析

1. 国外开征数字服务税将会在一定程度上抑制中国数字企业“走出去”

^①张春燕:《法国数字服务税法案的出台背景及影响分析》,《国际税收》2020年第1期。

^②崔景华、李浩研:《数字服务税的制度实践及其效应研究》,《税务研究》2020年第11期。

^③张春燕:《法国数字服务税法案的出台背景及影响分析》,《国际税收》2020年第1期。

根据MaryMeeker先前发布的《数字趋势报告》，全球数字企业市值前30排名中，中国拥有7家公司，仅次于美国，排名第二。中国作为仅次于美国的世界第二大数字经济体也面临着数字服务税所带来的挑战。2020年4月，英国突然宣布对亚马逊、谷歌和Facebook等数字企业开征数字服务税，其认为能够为英国自身带来5亿美元的税收，并且能够平衡亚马逊对本土零售企业的冲击与影响。该消息一出，立刻引起在美国上市的中概股股价集体跳水。比如，阿里巴巴的股价暴跌超过6%，百度股价大跌3.5%。^①正如阿里巴巴在2019财报中明确指出，跨境电子商务税势必会增加其合规成本，并且国际业务的拓展也面临着不利的挑战。当前，阿里巴巴在欧洲地区建有3个数字中心，如果英国与欧盟各成员国进一步加大对数字服务的征收力度，其必将面临更大的挑战。虽然从目前的情况来看，英国与欧盟国家征收数字服务税的对象是美国企业，中国仅有阿里巴巴、腾讯等数字巨头可能受到影响。但随着中国数字企业进一步加大对海外投资的步伐，或是数字服务税起征点降低，中国的数字企业也将会面临着与美国数字企业一样的困境。因此，欧盟增收数字服务税将会在一定程度上制约中国企业“走出去”的战略布局。此外，在数字企业的产业链上，中国既有大量的数字企业作为“买者”从外国数字企业购买服务器等网络基础设施服务，也有不少具有实力的数字企业作为“卖者”为外国数字企业提供咨询等技术服务。如果外国政府对中国数字企业开征数字服务税，势必会导致中国数字企业税负增加，抑或是通过算法歧视的方式将税收成本转嫁给中国消费者承担。^②为了维护自身的税收利益，中国应尽早对数字服务税开展研究与顶层设计，以此减少国外数字服务税对中国数字企业产生的不良影响。^③

2. 中国开征数字服务税需尽量减少对国外数字企业在华投资的影响

在国际投资环境中，不同的国家往往通过税收优惠的方式来争取外国投资者的青睐，通常以降低税率且为外国投资者提供各种税收优惠政策，甚至开设自由贸易港等措施来吸引国外投资者，从而提高自身在全球的税收竞争力。^④比如，开曼群岛、英属维尔京群岛等凭借着超低的税率成为全球的避税天堂。中国自改革开放至今，为了吸引外国投资者，通过了“两免三减半”“五免五减半”等优惠税收政策来降低外资企业在华投资成本。近30年来，外商直接投资增速年均均为14.4%。2020年，外商投资对中国GDP的已经高达1.44万亿美元，占当年GDP的9.7%。^⑤因此，外商投资对中国经济的发展具有重大的推动作用，而中国的数字经济的发展也离不开外国数字企业的投资。由于数字服务税的开展主要针对具有相当规模的数字企业，若中国增加数字服务税，在某种程度上将会打击如亚马逊、微软等美国数字巨头在中国的投资积极性。因此，中国在开展数字服务税之时需要在降低国际双重征税、打击国际逃税与吸引外商投资的羁绊之间寻求最优解。

(二) 中国开展数字服务税的利益分析

1. 随着中国数字经济的蓬勃发展，数字服务税将会是中国财政收入的重要来源

进入21世纪以来，数字科技已经成为世界主要经济体竞争的新高地，中国在2019年政府工作报告明确提出鼓励新型信息技术企业、强化数字经济对经济发展的推动作用。^⑥中央经济工

① 搜狐网：《数字税要来！中概股再临重大风险》，https://www.sohu.com/a/272172682_100019684，2022年2月12日访问。

② 李丹：《算法歧视消费者：行为机制、损益界定与协同规制》，《上海财经大学学报》2021年第2期。

③ 朱青：《数字服务税 对于中国是一把“双刃剑”》，<https://baijiahao.baidu.com/s?id=1689642018773170260&wfr=spider&for=pc>，2022年2月13日访问。

④ 邓力平、陈涛：《国际税收竞争研究》，中国财政经济出版社2004年版，第5页。

⑤ 中国统计局：《中国统计年鉴2021》，中国统计出版社2021年版，第251页。

⑥ 中国信息通信研究院：《中国数字经济发展与就业白皮书（2019年）》，中国信息通信研究院2019年版，第2页。

作会议也已将数字经济列入了国家发展的战略布局,中国5G技术处于世界发展的前列。5G技术的发展和运用将会使得中国数字经济发展迎来爆发式的增长。在大数据推动传统工业体系变革的背景下,实体经济纷纷拥抱“互联网+”进行产业升级。今后随着中国在数字信息技术的领先,中国数字经济将会呈现指数级的增长,必将成为中国重要的税收来源。同时,在新冠肺炎疫情防控常态化的当下,民生等领域的财政支出骤涨,使得财政赤字的压力逐渐增大。相较于2019年2.8%的财政赤字,2020年中国的财政赤字首次突破3.6%,已经达到了国际财政赤字的红线。^①由此可见,中国需要新的税种来弥补目前日益严重的财政赤字问题。此外,地方财政在社会服务、城市发展等方面投入的财政资金也越来越多,财政赤字的问题更是捉襟见肘,导致地方政府过度依赖土地财政,引发房价过高等负面效果。如果征收数字服务税后,将其部分归于地方财政,有助于缓解地方财政赤字等问题。这也会引导地方政府重视数字经济的发展,促使其改善营商环境,吸引更多的互联网创新企业。

2. 数字服务税有助于缓解中国税基遭受侵蚀和国际逃避税的问题

国际数字巨头为了谋求利润最大化,便开始利用数字企业征税制度的漏洞,在不同的国家之间进行利润转移。比如,美国科技巨头使用“双层爱尔兰-荷兰三明治”的策略,通过转让知识产权专利许可使用费的方式转移支付,将利润流向低税率或者免税的国家和地区,以此达到逃避税的目的。^②2015年跨国企业超过40%的净利润,高达6000亿美元被转移到低税率国家;2006年至2011年期间,美国互联网巨头谷歌公司在英国获得了至少180亿美元的广告业务收入,但在英国的纳税仅为0.16亿美元。^③2017年,亚马逊在英国的营业利润同比增长了3倍,但是其向英国所纳税收却减少了40%,由此看来,国际互联网巨头的逃避税现象非常严重,也导致税基遭受严重侵蚀。^④中国财政部发布公告称,部分互联网企业转移逃避缴纳税款的问题较为严重,中共十八大以来,税务机关采取了多种监管方式,总共贡献税收高达2204.64亿元。^⑤此外,数字企业涉及无形资产,且经营方式伴随着信息技术的发展变得更为复杂,数字企业所能采取的逃避税手段也会层出不穷。因此,构建数字服务税制度对保护中国税基和完善相关监管制度具有十分重要的意义。

3. 数字服务税有利于解决传统企业与数字企业税收公平的问题,防止行业泡沫的产生^⑥

传统企业通常有较大比重的实体资产,在实践当中,税务机关可以通过传统企业的原材料、用电量等多种手段对其经营利润进行监测。而数字企业具有轻资产、交易虚拟性等特点,容易摆脱税务机关的监管,而且现行税法对数字经济的规制又落后于实践发展。这就导致在传统税制下数字企业与传统企业税收待遇的不公。根据欧盟公布的数据显示,国际数字巨头年均利润增长率超过14%,而传统实体企业仅在0.2%至3%之间;数字巨头的平均有效税率仅为

^①中央人民政府网:《2020年中国财政政策执行情况报告》,http://www.gov.cn/xinwen/2021-03/06/content_5590913.htm, 2022年2月11日访问。

^②双层爱尔兰-荷兰三明治是国际数字企业经常使用的税务筹划方法。即跨国数字企业先后在爱尔兰注册两家子企业,A企业与C企业,在荷兰注册一家B企业。跨国企业利用欧盟企业之间交易免收税费的特点,以知识产权转让费作为交易手段,爱尔兰A企业先与荷兰企业B交易,然后荷兰B企业再与爱尔兰C企业交易,避免税费,从而实现利润的转移。

^③第一财经日报:《财政吃紧 英国明年开征“谷歌税”》,https://www.yicai.com/news/4048624.html, 2022年4月11日访问。

^④搜狐网:《亚马逊季度利润创新高 但因为英国缴税变少而陷入争论》,https://www.sohu.com/a/245516286_114921, 2022年3月11日访问。

^⑤王懿、苏婷婷:《维护国家税基安全 促进国际经济合作——十八大以来反避税工作综述》,《国际税收》2017年第11期。

^⑥陈勃:《数字服务税理论探析》,《湖南税务高等专科学校学报》2020年第5期。

9.5%，而传统实体企业的有效税率是数字巨头的两倍多，高达23.3%。^①尤其在现阶段，实体企业生存环境比较困难，税收差异使得实体企业的地位更加窘迫。加之社会资本的逐利性，会从实体企业抽离资本转而涌入数字互联行业，进而使得实体企业更加萎缩，数字互联行业泡沫风险增加。鉴于美国互联网行业泡沫崩盘所带来的严重经济衰退，有必要征收数字服务税，实现税收对经济的调节和引导作用，促进实体企业和互联网行业的税收公平。

(三) 中国开征数字服务税的弊端分析

1. 数字服务税的征收在一定程度上会对中国经济产生下行压力

中国目前处于深化供给侧改革和经济换挡期，经济下行压力明显。为减少企业的压力，中国开展了一系列的减税措施。^②比如，2019年国务院的《关于减税降费的工作情况的报告》指出，要将当前增值税从16%降至13%，并且规范或取缔行政事务的收费。数字服务税的征收势必会减少数字企业的利润，增加其营运成本。此外，囿于当前大多数征收数字服务税的国家将其定性为间接税，因此存在着税收转移的难题。比如，以阿里巴巴、腾讯为代表的科技巨头在市场上拥有绝对的垄断地位，如果一旦被征收数字服务税，可能会导致其通过提高数字服务价格或算法歧视等手段，将税负转嫁给中国的小微企业和消费者。^③对此，《法国数字经济影响评估报告》也指出：如果对大型科技企业征收数字经济税，其最终仅承担5%，而将近一半的税负将会转移给消费者。因此，看似完美的数字服务税，最终结果可能是由市场的小微企业和普通消费者买单，数字服务税的实际效果可能会与其初衷相反。^④

2. 中国征收数字服务税可能会加大中美之间的贸易摩擦，国际经贸合作存在风险

美国是全球数字经济领域的霸主，占据了全球数字企业的半壁江山。如果全球各国征收数字服务税，美国的利益将首当其冲。美国对于数字服务税的态度在其2020年加入的《美墨加协定》(USMCA)之中可见一斑，其中，美国表达了其全力推进数字贸易的自由流动，意欲限制数据本地化，借此达到美国科技霸权的目的。事实上，美国目前拥有世界最多的高科技数字企业，世界前十大数字企业，美国占了8家。如果开征数字服务税，那么美国数字企业将会受到较大影响，进而影响美国科技霸权的野心。而美国奉行“美国优先”的策略已经使得当前世界贸易保护主义和单边主义逐渐加剧，如果中国开征数字服务税可能会增添国际贸易争端。

综上，数字服务税正处在发展的初期，各国对数字服务税的计税方式和征收办法未能达成一致意见。此外，各国征收数字服务税也都基于本国或地区的国情和利益，鉴于此，中国需要正确认识实施数字服务税的利弊。正如学者所言，中国现阶段既是数字服务的生产大国，又是数字服务的消费大国，征收数字服务税对中国宏观经济的影响深远。^⑤尽管征收数字服务税可能会增加本土数字企业的成本，暂时损害消费者利益，但从长远来看，数字经济在中国经济发展的比重将会越来越大，为了平衡数字企业与传统企业的税收待遇，以及增加国内财政税收，征收数字服务税亦是大势所趋。因此，中国有必要未雨绸缪，提前做好数字服务税的准备工作和制度构建。

^①刘奇超、科尔曼·茉莉、张春燕、屠琳舒：《欧盟数字经济公平课税方案的总体思路、核心理念与政策要领：一个全景式分析框架》，《国际税收》2018年第10期。

^②郭媛媛：《数字服务税的利益衡量与中国应对》，《海南金融》2020年第10期。

^③李丹：《算法歧视消费者：行为机制、损益界定与协同规制》，《上海财经大学学报》2021年第2期。

^④崔景华、李浩妍：《数字服务税的制度实践及其效应研究》，《税务研究》2020年第11期。

^⑤刘奇超：《经济数字化税收政策体系建构的新观察与新思路：一个总体分析框架》，《国际税收》2019年第3期。

五、启示与进路:中国应对数字经济的税制改革建议

(一)推进数字服务税的政策沟通,增强国际税收规则制定的话语权

中国作为数字服务和跨境电商服务大国,应借助国际舞台,积极组织开展国际数字经济治理会议,主动参与国际税收规则的制定,提高自身在规则制定的话语权。^①当今国际税收治理体制已经迎来了大变局,数字经济异军突起,使得全球主要经济体都想通过开展数字服务税来主导全球数字经济治理的控制权与标准,以此来谋求或巩固世界大国的地位。除了欧盟、印度开征数字服务税,美、日也紧跟其后缔结了首个双边数字贸易的国际协定——《美日数字贸易协定》,以谋求国际数字经济治理的掌控权。但全球数字经济治理不能仅靠单边行为,而需要世界主要经济体的共同协作。中国作为数字经济第二大经济体,可以充分利用“一带一路”、上海合作组织等多边平台,引领各国开展公平对话,共同制定共商、共建、共享的数字数字经济治理的多边协定。同时,数字服务税的纳税主体通常是跨境的数字巨头,该项制度的有效实施离不开国际多边合作。但由于目前数字服务税的国际规则尚未完全建立,如若各国都倾向于实施有利于本国的单边行为,很容易导致税收征收的混乱重复。因此,中国应推动各方国家共同努力,在国际税收规则的框架下,统筹兼顾各方利益,努力达成多边统一税收规则,避免单方行动,防止引发新的贸易壁垒等争端。^②在面对数字经济税收挑战之时应当统筹兼顾税收管辖权与地域管辖权,结合数字经济的特点适当对常设机构的内涵作扩张解释,合理划分数字经济征税权,防止国际逃避税导致的税基侵蚀。坚持立法与数字经济实践相一致,应考虑到征收数字服务税对数字经济的影响,采取谨慎的措施,避免因盲目开征新税种,导致数字产业错失发展机遇。此外,坚持以税收中立性和税收公平为原则,在常设机构的认定、跨境税收管理等方面发出中国声音,努力促成致力于公平公正的税收利益规则,努力在规则层面解决数字征税带来的争端和问题,达成以促进公平竞争、税收利益公平分配为目标的合作协议。

(二)确立合适的制度和立法时机,减少数字服务税征收的负面影响

在现行经济发展格局下,经济的增长与数字化的进程紧密相连,税收应当成为调和经济健康发展的润滑剂而不是成为经济发展的阻力。中国当前的数字经济正处于高速发展的阶段,无论是在大数据、人工智能领域还是在区块链等领域,中国都处在全球数字经济的前列。而课加数字服务税将会为中国数字企业在国际化竞争的浪潮中增添不少负担,可能会缩减其在数字经济浪潮中可分配的利益。因此,中国在构建数字服务税制度时,应充分考虑并结合国内实际情况,而不是盲目地学习西方的单边数字服务的做法,在对数字经济征税的同时,也需要考虑到其对数字经济的消极影响。目前,鉴于新冠肺炎疫情的影响,世界各国纷纷实施减税降费政策,以缓解经济下行压力。征收数字服务税应防止得不到相应收益,反而会导致税收制度的混乱。尽管各国在数字服务税方面诉求基本一致,但应当考虑到不同国家的数字经济发展差异,衡量数字经济在不同国家的比重,尽可能减少数字服务税的负面影响。在推进开展数字服务税合作之时,应当防止盲目征税导致中国企业丧失在该领域的优势,既要调控数字经济发展,也要推动数字企业“走出去”。为此,中国应当结合本土实际,及时完善增值税、企业所得税等税制,合理界定数字服务税和传统税收规则的关系,积极探索如何解决数字服务税可能带来的双重征税问题,明确征收范围、对象、税基、税率,最大限度减少数字服务税对中国经济的负面影响。

(三)合理限制征收范围,提高财政税收

首先,目前确立数字服务税的国家,都设置了相应的征税门槛。既为了将数字服务税的课

^①邱峰:《数字税国际实践及其启示》,《南方金融》2020年第3期。

^②房毓菲:《欧盟征收数字税及欧美博弈对中国的启示》,《中国物价》2020年第12期。

税对象界定在一定范围内,也为了规制达到规模经济的数字寡头。设立数字服务税的初衷是为了打击数字巨头在全球范围内利用税收洼地所开展的转移利润的逃避税策略。由于中国经济发展的不均衡,众多初创企业增加营业收入的方式还比较单一,资金缺口较大。中国在开展数字服务税时应合理限定征收范围,将规模较小的初创企业排除在外。这既有利于国内小规模、处于发展初期的企业,又能有效打击跨国企业的跨境逃避税行为,在保证国内现有宽松的营商环境的同时,也保护了本国税基不被侵蚀。同时,应该确定合理的起征点和税率。^①其次,应关注数字企业与传统企业税收不公的问题,在减税降费的背景下,探讨进一步降低传统企业税费的可能性,以此达到公平的征税环境。这就需要合理设定征税方法,防止对数字寡头通过提高服务价格等方式将税负转嫁给消费者。在国际方面,中国也应当与其他国家和地区展开深入的合作,积极建立多边税收协定,防止税负转移和多重征税。由于数字服务税关系到数字服务提供商、用户等多方利益,应当充分发挥各方智慧,通过积极有效的互动沟通,努力确立更加公平合理的制度。坚持最优课税原则,在保证不影响企业发展的同时,确保税收的最大化,以此保证充足的财政税收。

(四)体系化地确定数字服务税,共建数字经济税收治理体系

目前,数字服务税尚不在现有征税体系内,且存在概念不清晰的问题。而且数字服务税采用的“价值创造”理论也存在争议,其既可以解释为原产地利润分配规则,也可以视为目的地利润分配规则。而解释规则的不确定性使得征税国各自为政,造成国际税收征管标准的混杂不一,难以达成有效的国际税收合作。因此,税收制度必须体系化、系统化,才能防止课税混乱重复的情形。^②同时,数字经济的边界不明晰,也会带来征税上的混乱,最终导致企业面临多重征税风险,不利于数字企业发展。因此,中国应充分发挥后发优势,辩证地看待与讨论“价值创造”理论,分析其缺陷与不足,结合各方理论与经验,尝试确立完整、客观的方法。而在数字服务税中落实“价值创造”理论,主要的难点在于如何从数据的所有权与功能等角度来判定其所具有的客观价值。笔者认为,英国所采取的根据数字收入类别区分征税的做法值得借鉴。首先,明确用户在使用数字企业社交软件等产品所产生的数据的所有权,然后对数字企业使用数据财产所产生的收入进行征税;其次,有效界定数字企业在其用户参与相关活动时获得的巨大流量价值,并对此项收入进行征税;最后,明确数字企业对用户所产生的数据库进行综合分析产生的收入,并对其进行征税。

在税收联结度方面,笔者认为应以SEP作为联结度规则。首先,中国可以借鉴英国与法国采用双重门槛制度的方式来作为征税的基础,即数字企业不仅要满足在全球范围内总收入的门槛,还要满足中国境内的收入门槛才能被征收数字服务税。这样可以形成有效的安全港制度,将中小数字企业排除在征收范围之外。其次,可以借鉴法国以用户实际接入的IP地址作为计算用户数量的依据,避免用户使用VPN导致的用户位置偏差的问题。再次,在中国数字企业业务类型繁多,比如社交平台、搜索引擎及在线市场(包括但不限于电商购物、在线打车等服务模式)以及咨询服务。这些数字服务的盈利模式与用户数据依赖程度有所差异,故中国数字服务税的计算方法也应按照业务种类的不同分别计算。在此,中国可以借鉴法国数字服务税法案依照不同数字服务类型分别进行计税,对每种数字服务分别设定相应的数字服务税税率。

^①崔景华、李浩研:《数字服务税的制度实践及其效应研究》,《税务研究》2020年第11期。

^②乔安娜·海伊、陈新:《“在价值创造地征税”与OECD/G20税基侵蚀与利润转移项目》,《国际税收》2018年第6期。

(五) 加快开展数字化征税流程,降低税收征收管理成本

数字服务税的征收与管理离不开高效的税收征管系统。数字经济在推动经济高质量发展的同时^①,其信息技术的不断更迭也为税务征管部门带来新的挑战。数字化治理水平离不开税务机关对数字信息技术的应用,更是要求其打破数字壁垒以及部门内部做到数据共享、信息互通。由于数字经济通常采用数字技术进行交易,故虚拟化的交易方式需要专业数字技术来计算税基。此外,数字信息技术的升级常常会带来数字企业盈利模式或经营模式的不断创新,税务机关在核查企业营业收入之时更需要不断更新执法手段。面对成千上万的数字交易订单,税收征管人员需要花费大量的时间进行核对和校验。因此,为了应对数字经济时代的转变,需要税收监管机关加快税收征管系统数字化建设,解决数字化时代税收监管成本剧增的问题。首先,要不断发展人工智能技术在税务征收方面的应用。由于数字企业业务量众多,且较为琐碎,因此在纳税申报之时容易遗漏。而人工核对纳税申报将会变得十分繁琐,极大地增加工作人员的压力。这就需要利用人工智能和大数据技术将人工核对转变为AI校对,从而极大的提高税务监管部门的效率。其次,加快利用区块链等技术系统管理电子发票。申言之,税务征收管理部门需要深入学习大数据、区块链等新型信息技术,利用区块链技术不可篡改的、实时共享的特点,为税务核查提供技术服务,并探索税务机关与数字企业数据共享的服务平台,建立精细化的税务执法模式。最后,政府应当协同税务机关、市场监督管理机关着力建立政务信息互通服务系统与业务合作共享机制。这就需要解决各部门内部业务信息孤立与条块分割的问题,加强数字整合的能力,提高数字化办公的程度。税务机关可以借助统计、市场监管、电力等部门的企业经营或审批信息从而多角度、全方位地判断数字企业的纳税状况,达到精细化征收税款的目的。

六、结 语

全球经济在新冠肺炎疫情的影响下呈现逐渐下跌的趋势,而数字经济却已经成为经济复苏的重要驱动力。数字服务税作为全球数字经济治理的重要一环,对数字经济的健康有序发展起着至关重要的作用。当前,各国在数字服务税立场上的差异较为明显,以欧盟为代表的经济体主张推行数字服务税,谋求扩大自身在全球税收治理的话语权。而美国则以税收歧视为理由开展关税报复行动。在这场全球税收制度的变革中,中国应当深谋远虑,意识到数字服务税对全球税收的影响,在全球税收治理格局洗牌的变数中谋求自身的定数,尽早开启数字服务税的顶层设计。同时,还应理性对待数字服务税所带来的利益冲突,最大程度地减少数字服务税的不利影响,在“用户参与理论”的内涵、数字服务税与传统税种的有机衔接、促进传统企业与数字企业之间的公平竞争等方面不断探索。

为此,中国应充分利用“一带一路”、上海合作组织等重要平台开展全球数字服务税的政策沟通,积极参与全球数字经济的治理体系,力争在国际税收规则制定中获得更大的话语权;确定合适的立法时机和制度框架,积极探索数字服务税与我国现存税收规则的有效衔接,为我国数字企业“走出去”提供制度保障;合理地设定数字服务税的征收对象和税率,矫正传统企业与数字企业之间的税收不公,规制数字企业国际逃避税所导致的税基侵蚀;体系化设定数字服务税,系统研究我国数字企业的特点,针对不同数字服务设定差别化的计算方式,建设符合中国国情的数字经济治理模式;加快开展数字化征税流程,应用大数据、区块链等信息技术手段开展税收核查,建立精细化税务执法模式,降低数字税收征管的成本。

^①杨文溥:《数字经济促进高质量发展:生产效率提升与消费扩容》,《上海财经大学学报》2022年第1期。

Digital Service Tax: Theoretical Explanation, International Practice and China's Approach

Qi Meng, Liu Bo

(International Law School, Shanghai University of Political Science and Law, Shanghai 201701, China)

Summary: With the transformation of Mobile Internet technology, digital economy has gradually become a new driving force of global economic growth and an important source of tax revenue. Due to the virtual and trans-regional natures of digital economy, there is a mismatch between the place where value is created and the place where profit is taxed, and the permanent establishment that exists physically cannot be used as the tax nexus rule of digital economy. Digital enterprises use tax havens to transfer profits to aggravate tax base erosion and tax injustice. The European Union and the United Kingdom took the lead to levy digital service tax globally based on the “user participation theory”. However, the United States questioned the “user participation theory” and launched the “Section 301 Investigation” against France, which have altered the progress of digital service tax on a global scale.

By analyzing and referring to the overseas experience in digital service tax, this paper compares the pros and cons of overseas digital service tax in terms of tax base, tax rate and tax calculation, and provides reference for the development of digital service tax in China. Digital service tax is a double-edged sword. In the context of the routine epidemic control and economic downturn, China needs to minimize the negative impact of digital service tax on the economy, and make top-level design and strategic layout for opportunities and challenges brought by digital service tax in advance.

China should take advantage of the Belt and Road Initiative, Shanghai Cooperation Organization and other international stages to carry out policy communication on global digital service tax, actively participate in the governance system of global digital economy, and strive to gain a greater say in the formulation of international tax rules; determine the appropriate legislative opportunity and institutional framework, and actively explore the effective connection between digital service tax and China's existing tax rules to provide institutional guarantee for China's digital enterprises to “go out”; reasonably set the target and tax rate of digital service tax, correct the tax injustice between traditional enterprises and digital enterprises, and regulate the tax base erosion caused by the profit transfer of digital enterprises; set up digital service tax systemically and study the characteristics of China's digital enterprises, set up differentiated calculation methods for different digital services, and build a digital economy governance model that conforms to China's national conditions; accelerate the development of digital taxation, use big data, block chain and other information technology to carry out tax verification, establish a refined tax-law enforcement model, and reduce the cost of digital tax collection and administration.

Key words: digital service tax; user participation theory; significant economic presence; digital economy

(责任编辑: 倪建文)