

# 论数字服务税确立为常设税种的正当性

薛榆淞

(北京大学,北京 100871)

**内容提要:**数字经济的发展严重冲击了传统跨境税收征管秩序,在新的国际税收规则建立之前,不少国家选择开征“数字服务税”以保护本国税基。这有助于减轻传统企业与数字企业之间横向税收负担分配不均衡的问题,可以在最大程度上恢复税收的公平性。但上述两种目标在底层逻辑上迥然不同,使得这一税种在正当性上面临着诸多诘难。此外,OECD的“双支柱”改革方案近期实现了历史性突破,有望从根本上重塑国际税收制度。此种情况下,已经开征的数字服务税作为临时应急措施的功能将被逐步弱化。由于数字经济在价值创造上的特殊性,故即使中美等在数字经济领域具有优势地位的国家,从完善一国税收体制的角度看仍不能忽视此种特殊价值。因此,很有必要引入“垄断租”范畴,破除仅以反避税或贸易保护措施理解这一税种的既有观念,系统论证在数字经济时代背景下数字服务税应作为一般性的长期措施持续征收、确立为常设税种的正当性。

**关键词:**数字服务税 正当性 课税理论依据 “垄断租” 用户参与

**中图分类号:**F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)02-0057-11

## 一、问题的提出:临时应急抑或长期措施

在跨境交易中,传统企业需要在市场国设立生产机构、营业机构或分销机构等实体,但数字企业可以在虚拟空间完成跨境交易,而无须依赖设立在市场国的各类实体。此种转变极大地冲击了基于传统制造业生产模式所建构的现行国际税收征管体系,使得市场国的税收主管机关无法依据传统的联结度规则对跨国互联网企业主张来源

地管辖权。

此种情况下,若居民国仅主张属地管辖权,互联网企业的境外数字收入实质上处于双重不征税的状态。即使居民国同时主张属人管辖权,由于预提所得税、税收抵免和税收饶让等消除双重征税措施的影响,此类企业的实际税负也明显偏低。这将产生以下两方面的不利影响:第一,从竞争公平的角度看,数字企业所享受的双重不征税或税负明显降低的效果,实质上是不当地利用了现行税收征管

[收稿日期]2021-11-29

[作者简介]薛榆淞,法学院税法研究中心研究人员,研究方向为财税法、经济法理论。

[基金项目]本文系2021年度北京大学区域与国别研究学术基金一般项目“应对数字经济税收挑战的国际探索与中国道路”的阶段性成果。

制度的漏洞,通过监管套利的方式形成了相较于传统企业不合理的竞争优势。第二,从国家财政能力的角度出发,此种双重不征税或税负明显偏低的情况无疑是侵蚀了市场国的税基。

为此,各国提出了诸多局部改革方案,主要包括无形资产转让定价指南、征收预提所得税和修改传统的常设机构规则等内容。但均未能突破对境外实体的依赖,且难以准确捕捉数字服务所创造的价值,导致其成效十分有限。同时,经济合作与发展组织(OECD)所主导的“双支柱”改革方案(以下简称OECD方案)经历了较长时间的停滞,为避免数字企业对国内税基的侵蚀,一些国家已经采取了征收数字服务税的单边措施<sup>①</sup>。例如,法国在2019年7月率先宣布,将对在法国经营的大型互联网企业的数字广告及跨境数据流动等数字交易行为开征3%的数字服务税。此后,英国也决定对部分大型互联网企业在其国内所产生的在线营业收入征收2%的数

字服务税<sup>②</sup>。截至2021年3月,已有46个国家开征或拟征直接数字税,其中包括日本、新加坡、澳大利亚、比利时、丹麦、加拿大、墨西哥、巴西、俄罗斯和南非等主要经济体<sup>③</sup>。

但值得关注的是,虽然大部分国家在征收数字服务税时都强调该税种只是一项临时的应急措施,包括英国、法国、土耳其和印度在内的多个国家已承诺将在支柱一生效后取消征收数字服务税以及其他类似的单边措施<sup>④</sup>。但尼日利亚、肯尼亚和斯里兰卡等三个OECD成员国仍对双支柱持有反对意见,且尼日利亚总统在2021年12月31日签署的《2021年财政法案》中已正式要求征收数字服务税<sup>⑤</sup>。作为非洲最大的经济体,尼日利亚在这一问题上的态度将会对非洲大陆的其他发展中国家产生极为重要的影响。此外,刚刚签署该方案的加拿大也选择继续推进其数字服务税的立法进程,引发了美国的强烈反对,其贸易代表办公室已正式向加拿大政府提出了书面意见<sup>⑥</sup>。由此可见,双支柱方案并未完全平衡各国在数字产业上的税收利益,不仅未能保障发展中国家的税收利益,也未能满足那些在数字产业上缺乏竞争优势的发达国家的利益诉求,本文籍此提出了一个重要追问,即数字服务税除了能作为应对税基侵蚀的临时措施外,是否还存在着某些尚未被发掘的税基,使之能够成为一个具有正当性的长期措施?换言之,数字服务税目前的困境是否源于其同时承载了临时措施和长期方案的双重定位。

基于此,本文首先明确了设立数字服务税在正当性层面主要的困境,并区分了该税种作为短期措施与常设税种所不同的立法目的,指出上述困境从根本上说是源于现行方案的双重定位所无法避免的矛盾。在此基础上,讨论了“垄断租”这一概念在数字经济下的重要性,并结合OECD方案最新进展,论证了将该税种确立为常设税种的必要性和正当性。整体而言,本文试图破解该税种所面临的理

①本文所涉及的域外数字服务税方案,主要是参考了欧盟、法国和英国的数字服务税提案或法律规定。为了行文的简洁,在没有特殊说明的情况下,后文讨论中涉及这三个国家或国际组织的数字服务税方案所依据的规范文本来源如下:欧盟的数字服务税提案:European Commission. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, [EB/OL] (2018-03-21) [2021-10-24]. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-05/d\\_proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-05/d_proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf), 法国的数字服务税立法:LAW no.2019-759 dated 24 July 2019 concerning creation of a tax on digital services and modification of the downward correction of the corporation tax, 英国的数字服务税立法:HM Treasury. Budget 2018 Digital Services Tax. [EB/OL]. (2018) [2021-10-23]. [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/752172/DST\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf).

②周念利,王达:《数字税的影响、挑战和建议》,载腾讯研究院2021年3月31日, <https://baijiahao.baidu.com/s?id=1695722300256976517&wfr=spider&for=pc>, 最后访问日期:2021年10月23日。

③《美国与欧洲五国就数字税争端达成妥协》,载新华社2021年10月21日, [http://www.news.cn/2021-10/22/c\\_1127984877.htm](http://www.news.cn/2021-10/22/c_1127984877.htm), 最后访问日期:2022年3月11日;“Turkey and US agree on phase-out of digital tax”, MNE Tax, <https://mnetax.com/turkey-and-us-agree-on-phase-out-of-digital-tax-46280>, 2021-11-23; “India and US agree on transition from India’s ‘equalization levy’ digital tax”, MNE Tax, <https://mnetax.com/india-and-us-agree-on-transition-from-indias-equalization-levy-digital-tax-46299>, 2021-11-29。

④Kevin Pinner, “Nigeria To Assess 6% Digital Services Tax On Foreign”, Law 360, <https://www.law360.com/tax-authority/articles/1452794>, 2022-1-5。

⑤Doug Connolly, “Canada advances digital services tax bill despite OECD pact, US objections”, MNE Tax, <https://mnetax.com/canada-advances-digital-services-tax-bill-despite-oecd-pact-us-business-objections-46454>, 2021-12-5。

论困境,改变仅以反避税或贸易保护措施理解这一税种的既有观念,试图说明我国作为一个在数字领域具有国际优势地位的大国,为何仍将其作为我国常设税种,以期能更好地促进我国现代税收制度的进一步完善。

## 二、现行数字服务税方案所面临的正当性困境

目前,各国在数字经济<sup>①</sup>领域的发展极不平衡,这不仅加剧了建立跨境数字税收规则的难度,也使得部分国家单边开征的数字服务税面临着诸多质疑。考虑到该税种旨在恢复税收公正的立法目的,此处主要关注现行方案在正当性上所面临的主要困境。

### (一)法律性双重征税问题

一般认为,税收抵免通常仅限于居民企业境外缴纳的所得税。以 OECD《关于避免对所得和财产双重征税的协定范本》<sup>②</sup>为例,该范本的第二条第二款就规定了该协议仅适用于对所得或财产征收的税款。但现行的数字服务税方案多将该税种界定为间接税,对于非居民企业而言,这就意味着其在市场国缴纳的数字服务税无法在其居民国主张抵免。由此引发的问题是,如果市场国希望以此来完全弥补当地法律实体缺失对其造成的所得税“损失”,由于无法主张抵免,此类企业的整体税负

反而会高于传统企业,很容易因矫枉过正而引发新的税收不公。

欧洲银行联合会也因此反复强调,只有全球性方案才能确保公平竞争和避免意想不到的双重征税,对数字经济的局部性征税不仅存在很大困难,而且不可避免地会产生双重征税问题。现行 OECD 2017 年版《转让定价指南》已经清楚地规定了金融机构所应遵循的规则,其所实现的利润也在跨境交易的相关实体之间按照价值创造地和承担的风险被征税。在此种情形下,对数字金融活动征收任何特别税都会造成重复征税<sup>③</sup>。

### (二)选择性征收所产生的“歧视性”问题

从前述已经开征或公布的数字服务税方案看,其大多设置了较高的征税门槛,从而将实际的纳税主体限定为大型互联网企业,且主要是针对美国的互联网巨头。以法国为例,其数字服务税的课征范围主要包括互联网广告服务和数字界面服务,而美国企业在这两类服务中都占主导地位。因此,法国如果对互联网广告征税,预计有 9 个公司集团会被涵盖在内,其中 8 个是美国企业。此外,其征税门槛为每年全球营业收入 7.5 亿欧元以上,且来自法国的业务收入 2500 万欧元以上。从实际情况看,符合该门槛的公司往往是美国公司,在法国提供应税服务的许多非美国公司都被免除了纳税义务。

由此引发的问题是,此种选择性征收模式很可能会构成对税收协定中“无差别待遇条款”的违反。具体而言,在国际贸易法领域,WTO 成员影响服务贸易的税收措施受 GATS(服务贸易总协定)管辖。基于 GATS 的要求,成员国所实施的税收措施不能构成不合理的差别待遇。由前文可知,现行方案多设置了较高的纳税门槛,导致实际纳税人十分有限,故可能构成对 GATS 下最惠国待遇和国民待遇的违反<sup>④</sup>。

### (三)对营业收入征税的合理性问题

美国贸易代表办公室在 2019 年 12 月发布了《301 条款调查:关于法国数字服务税的报告》<sup>⑤</sup>,并在 2021 年 3 月发布了《301 调查:外国数字服务税》<sup>⑥</sup>。

①本文所讨论的数字经济,在概念界定上是基于 2016 年 G20 杭州峰会上所达成的《数字经济发展与合作倡议》,即指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。基于同一逻辑,本文所讨论的数字企业(或称互联网企业)是以数字经济作为其主营业务的企业,典型的代表公司包括谷歌、亚马逊、苹果、微软、腾讯、阿里和百度等。但需要指出的是,对于兼营软硬件服务的公司,其销售硬件的收益与数字经济无关(即使其设备是通过线上销售的),本文的讨论仅涉及其所提供的数字服务。以美国苹果公司为例,其典型的数字交易收入是指基于苹果应用商店(AppStore)所产生的收入。

②OECD. Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital. [EB/OL]. (1977-10-19) [2021-10-24]. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264055919-en.pdf?expires=1634716718&id=id&accname=oid010242&checksum=FBFD316D44079C112BF346C0DA40AC0D>.

③United States Trade Representative. Section 301 Investigation Report on France's Digital Services Tax. [EB/OL]. (2019-12-02) [2021-10-24]. [https://ustr.gov/sites/default/files/Report\\_On\\_France%27s\\_Digital\\_Services\\_Tax.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf).

④United States Trade Representative. Section 301 Investigations: Foreign Digital Services Taxes (DSTs). (2021-03-01) [2021-10-24]. <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11564>.

这两份报告指出,现行的数字服务税方案将征税对象指向了营业收入而非利润,违背了国际税收的基本原则,不仅会加重互联网企业的负担,也不利于行业发展。

具体而言,目前全球有效的税收协定多是基于OECD或联合国范本所制定的,而这两个范本都是针对所得(利润)征税的准则,并没有提供对毛收入征税的准则。同时,由于对毛收入征税不考虑成本因素,即使税率再低,对那些利润率低的企业也会有很大的影响。因此,以毛收入为计税依据的税收一般被认为是一种“低效率、阻碍经济增长、不公平的税收”。此外,由于利润率低的企业所缴纳的数字服务税可能会超过其利润总额,甚至会出现一家企业没有利润也要缴纳数字服务税的情况,这使得数字服务税并不利于鼓励投资和创新<sup>[4]</sup>。

### 三、现行方案中数字服务税的双重定位

由前可知,现行的数字服务税方案面临着诸多正当性困境。最令人困惑的是,致力于恢复税收公正的数字服务税为何会产生一种歧视大型跨国企业的不正义感?笔者认为,这主要是因为现行方案在制定时没有准确界定其立法目的。基于此,结合OECD方案的最近进展,区分数字服务税作为短期措施与常设税种不同的立法目的,指出前文所述的诸多正当性困境就源于立法目的差异对制度设计的影响。

#### (一)作为临时措施的立法目的

在国际税收征管及协调方面,OECD认为“数字经济”的影响在一定意义上是涵盖于“经济数字化”

这一更大的范畴。因此,若要更好地应对数字经济挑战,长期来看不能仅靠引入特殊的数字税,而是要改变现有的税收规则<sup>[5]</sup>。基于此,自2013年启动BEPS行动计划以来,OECD始终致力于建构新的税收征管规则,试图通过解决“经济数字化”的影响来回应“数字经济”的挑战,其在2019年5月发布的《形成应对经济数字化税收挑战共识性解决方案的工作计划》(下文简称《工作计划》)<sup>①</sup>中提出了区分应对经济数字化税收挑战的双支柱方案<sup>②</sup>,即“修订的联结度和利润归属规则”与“全球反税基侵蚀提案”。

2021年10月8日,OECD发布声明称:“合计占全球国内生产总值90%以上的这些国家和司法管辖区同意实施双支柱国际税改方案,以应对经济数字化带来的税收挑战。该方案的支柱一是将确保规模最大、利润最丰厚的跨国企业利润和征税权在各国之间更公平地分配。新规则要求跨国公司在其经营活动所在国纳税,而不仅仅是在其总部所在地。支柱二是将全球最低企业税率设为15%。从2023年起,年收入超过7.5亿欧元(约合8.7亿美元)的公司都将适用这一税率。该方案实施后,超过1250亿美元来自全球约100家大型跨国公司的利润将被重新分配给各国,这些公司无论在哪里经营和创造利润,都将公平纳税”<sup>③</sup>。

与上述思路相契合的是,许多开征数字服务税的国家认为该税种仅是多边协议达成前的一项临时措施。具体而言,主要是基于短期内无法就数字税收达成多边协议的预期,通过单边开征数字服务税的方式应对数字经济对本国税基的侵蚀,以期恢复税收公正和增加财政收入,且在一定程度上保护本土互联网企业。因此,获取财政收入和保护市场国税基是该税种作为临时措施最为重要的立法目的,可以将之理解为一种特殊的反避税措施,旨在以相对简单直接的方式应对互联网企业日益复杂的税收筹划,且具有一定的贸易保护属性。

#### (二)作为常设税种的立法目的

从官方表态看,已开征数字服务税的国家基本都同意在OECD框架下形成数字税收的国际规则,

① OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.[EB/OL].(2021-10-08)[2021-10-20]. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

②如无特殊说明,下文所提到的双支柱方案即指这一方案。但需要说明的是,除了2019年通过的《形成应对经济数字化税收挑战共识性解决方案的工作计划》外,在实质内容还应包括OECD此后对这一方案所提出的各项改进措施,包括2021年的最新声明。

③《经合组织宣布136个国家和司法管辖区达成国际税改协议》,载新华社2021年10月9日, <http://baijiahao.baidu.com/s?id=1713109341036426304&wfr=spider&for=pc>,最后访问日期:2021年10月24日。

并将该税种界定为一项临时的应急措施。但从各国实际行动看,此种表态很有可能只是权宜之计。具体而言,虽然 OECD 此前在推动数字税收改革上出现一些停滞,但以其 2019 年发布的《工作计划》为标志,各国在应对经济数字化所带来的税收挑战方面正不断形成共识,OECD 所推动的双支柱改革图景日渐清晰。在此种情况下,如果仅将数字服务税作为临时的应急措施,就无法解释包括新西兰、加拿大、巴西在内的诸多国家继续积极推进数字服务税的相关立法和研讨。其中,非洲税收管理论坛(ATAF)在 2020 年 9 月 3 月发布的《数字服务税法范本建议》<sup>①</sup>尤其能说明问题,这一范本在很大程度上体现了发展中国家在数字税收上的利益诉求。由此可见,各国并未放弃将数字服务税作为常设税种的可能,强调临时措施的定位或只是在争议较大的情况下为数字服务税的开征争取国际舆论的支持。

事实上,在数字税立法的路径选择上,一直以来就存在着两种截然相反的观点。支持设立新税种的观点认为,数字税应是单独开征的税种,数字税立法也不能局限于既有的税收制度,而恰恰是要结合数字经济的特殊性,对相关课税要素进行独立的制度设计<sup>②</sup>。笔者认同,是否针对数字经济开征新税种在很大程度上确是政策考量的问题,也涉及法律的稳定性问题,但税法研究必须指出的是:数字经济在价值创造上实现了颠覆性的创新,使得传统领域中难以识别的“垄断租”在数字经济下变得十分明显。在此种情况下,若仍坚持以传统规则衡量数字企业的税收负担能力,显然违背了量能课税原

则的要求。而如果放弃这一部分的税收,将导致数字企业的很大一部分收益就不会被征税,既无法实现营造一个公平的税收环境,也不利于保障国家的财政能力。

综上,从数字服务税作为常设税种<sup>③</sup>的定位出发,该税种除了要具备组织收入的功能外,还应强调其捕捉数字经济创造的新价值、恢复横向税收公正的立法目的,以期能贯彻量能课税原则,补充现行税制在衡量数字企业的税收负担能力方面的不足,并最终实现数字企业与传统企业的整体税负均衡。

### (三)双重定位所产生的矛盾

基于临时措施和常设税种的不同定位,数字服务税在目标导向上存在着一定差异。但问题在于,这两种不同的思路会导致立法者税制设计上产生不同的思路。为更加形象地说明这一问题,本文假设 A 国境内的互联网市场同时存在 B 公司(居民国为 A 国)和 C 公司(居民国为 D 国,且在 A 国没有设置任何法律实体),以此为基础分别讨论临时措施和常设税种的定位对立法的影响。

从临时措施的角度看,前述“歧视性”的根源在于临时措施对征税范围及纳税门槛的必然要求。具体而言,由于 A 国认为 C 公司在其境内的运营构成了对其税基的侵蚀,并希望通过开征数字服务税予以回应。因此,在税制设计上会将 C 公司的经营事项纳入征税范围时,并将 B 公司的经营范围排除在外,且以 C 公司的营业额为依据确定起征点。由此引发的问题是,各国的互联网市场差异很大,本土企业的优势领域也不相同,故在征税范围和起征点问题上会出现很大的国别差异,而这种差异难以在税法理论层面予以合理解释,使得致力于恢复税收公正的数字服务税产生一种歧视大型跨国企业的非正义感。但需要说明的是,这种不正义感并不意味着数字企业在实质上被区别对待。事实上,如果以税收规避的惩罚措施来界定作为临时措施的数字服务税,将在很大程度上减弱这种不正义感<sup>③</sup>。

此外,临时措施的定位也使得立法者倾向于在

① ATAF. ATAF Suggested Approach to Drafting Digital Services Tax Legislation.[EB/OL].(2020-09-03)[2021-10-24]. [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=79](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79).

②需要说明的是,此处的数字服务税并非是指现在国际社会已经推行的数字服务税方案,而是在更为广泛的意义上使用这一概念,即针对数字经济所建立的新的税种。从概念的严谨性出发,数字税收是一个更为严谨的表达,但由于现行的数字服务税方案中包含了此种作为长期措施的数字税收的某些立法目的,故本文在此沿用了数字服务税的名称。

③在不考虑税收优惠和税收规避的情况,由于 B 公司通常会在 A 国设有各种法律实体,故即使 B 公司在 A 国豁免了数字服务税的纳税义务,其在 A 国所实际负担的纳税义务并不必然低于 C 公司。此外,如果进一步考虑 B 公司在 D 国所可能被征收的数字服务税,这一问题的结论便更加明显。

税基确定上选择营业收入而非利润征税。简言之,在临时措施的定位下,立法者更关注的是能否保证实现组织收入的目标。由于法律实体的缺失和税务信息交换渠道有限,市场国税收主管部门实际上难以获知跨国企业在其境内的实际利润率,故现行方案将税基建立在营业额的基础上,既能实现临时措施的定位下对惩罚税收规避的功能,也能实现基于实际征管能力的必要妥协。

但从常设税种的角度出发,前述问题将得到消解。在歧视性问题上,若将该税种界定为常设税种,显然是立法者关注到了现行税制无法捕捉 B 公司和 C 公司所创造的全部价值,而希望通过数字服务税予以弥补。因此,税制设计的重点在于对数字经济下一些特殊价值的识别。换言之,立法者此时不再区分 B 公司和 C 公司具体的经营范围,而是关注现行税制能否完全识别其所创造的价值,若答案是否定的,则会将其经营范围纳入该税种的征收范围。此外,在起征点的确定上,主要的考虑因素也并非 C 公司的营业额,而是稽征成本和产业发展目标。在税基确定上,一旦 OECD 方案能最终落地,市场国的税务主管部门将有能力获得企业的利润信息,此时作为常设税种的数字服务税显然可以选择以企业的利润作为税基<sup>①</sup>。此外,如果肯认定该税种作为常设税种的独立性,此时就不存在一个需要消除的双重征税问题,前述的法律性双重征税问题只是复合税制下的普遍现象。

综上可知,无论是依据临时措施还是常设税种的定位建构数字服务税体系,虽然都存在需要解决的问题,但至少在内部逻辑上具有一致性。现行方案的问题在于,其以临时措施为出发点建构数字服务税,但没有采取传统的反避税措施,而是试图建构一个全新的税种,且无论是否有意为之,在税制设计的过程中都体现了将之作为常设税种的要求。

<sup>①</sup>需要说明的是,这不意味着以利润作为税基是必要的,事实上,下文将说明为何应以营业收入作为数字服务税的税基。

此种双重定位所产生的矛盾主要表现为:一方面尝试以“用户参与”理论体现其作为常设税种的合理性,试图建构一般性的规则体系;另一方面,过于强调组织收入的功能,忽视了对其税基选择作出合理解释的重要性,且为实现保护本土企业的立法目的,在征税范围及纳税门槛上呈现出极大的国别差异。

#### 四、数字服务税常设的正当性:“垄断租”

由前可知,现行方案所面临的正当性困境主要源于其双重定位的不合理性。对此,最好方式是简化数字服务税的立法目的,而 OECD 方案的最新进展无疑为这一问题的解决提供了良好的契机。一旦该方案最终落地,向数字企业征收企业所得税的传统困难将会缓解。这将大大降低利用数字服务税作为应对税基侵蚀的临时措施的需求,这无疑有助于数字服务税回归其作为常设税种的立法目标,但也有观点认为这同时宣告着数字服务税已经完成其历史使命。基于此,本部分首先说明了 OECD 方案为何难以从根本上解决数字税收的问题,以及数字服务税层面既有的“用户参与”理论所存在的弊端。在此基础上,引入了“垄断租”的概念,讨论了以此为依据重新建构数字服务税的课税依据,并将之确立为一项常设税种的积极意义。

##### (一)数字税收的重要性及 OECD 方案的局限性

近年来,数字经济的快速发展使得如何实现数字行业与传统产业的横向税负均衡问题成了无法回避和继续解决的重大立法问题。具体而言,跨国互联网巨头的巨大收益在很大程度上源于对当地公共资源的经营性排它使用(即后文所说的“垄断租”)。对于此类人为原因形成的租金,传统上认为只要存在着可以自由进入的竞争性市场,长期而言就没有任何主体能够获得此类租金。但数字经济下“马太效应”过于明显,且其高度依赖的无形资产在边际成本与可变成本方面也构成对市场进入的实

质阻碍,这使得竞争法难以发挥调节作用。这导致互联网企业的税收负担明显低于传统行业。以欧盟委员会 2017 年的统计为例,跨国互联网企业在欧盟的平均税率仅为 10%左右,而传统行业的平均税率则为 23.2%<sup>[7]</sup>。因此,从横向公平的角度看,对互联网企业“加税”既符合分配正义的要求,也能回应国内民众及其他行业经营者对这种明显不公平税收负担的质疑。

从国际税收规则的发展看,OECD 方案无疑是一个历史性的突破,无论是支柱一对税款的跨境分配还是支柱二所希望建立的税收竞争底线,都重塑了国际税收征管的传统逻辑。法律实体的缺失将不再成为市场国对跨国互联网巨头行使其属地管辖权的障碍,笔者认为仅在 OECD 所建立的框架下不能完全解决数字领域的税收问题,主要理由如下:

第一,从应对思路上看,OECD 认为“数字经济”的影响在一定意义上是涵盖于“经济数字化”这一观点就决定了,无论是 BEPS 行动计划还是双支柱改革均无法从根本上回应“数字经济”所带来的挑战。为此,有必要区分“经济数字化”与“数字经济”的差异。本文在第二部分已经对“数字经济”进行了界定,而所谓的“经济数字化”,则是指现代科技为传统企业的赋能,本质上是对传统生产模式的效率提升。由此可见,“数字经济”与“经济数字化”虽然都依托于现代的信息技术手段,但体现的其实是完全不同的生产方式。因此,以“经济数字化”的应对为目标的税制改革只能将数字经济纳入现行的税

收体系,但难以实现对其所创造的全新价值征税的目标。

第二,从立法目的上看,双支柱方案旨在建立税收竞争的底线,而非以此彻底解决数字经济的税收问题。具体来说,该方案关注到了对跨国企业“超常规利润”征税的重要性,但如前所述,该方案并不致力于消除税收竞争,而是希望建立税收竞争的底线,故除了税率以外,各国企业所得税的税基设计并不会因此发生大的变动。而此种征税模式仍会引发以下问题:首先,该方案所称的“超常规利润”并不特指数字企业,而是针对包括数字企业和传统企业在内的大型跨国企业,更为关注的是企业的利润水平。其次,由于该方案无意改变现行的企业所得税制度,实际上就无法超越现行税制所能捕捉的价值,无法真正界定数字经济下的“超常规利润”为何,即使采用利润率水平进行估算,对常规利润和超常规利润适用同样税率也无法体现税法对此种“超常规利润”的独立评价。说明为何对从类利润适用与常规利润相同的税率。最后,过于关注利润会导致数字企业只要不创造利润,就能以接近零的税收成本利用当地的公共资源,而传统企业无论盈利与否都需要负担城镇土地使用税、房产税等税收。此外,即使能通过技术手段实现对数字企业的特殊处理,只会将本就过于复杂的双支柱方案变得无比繁复,不符合简并税制的整体趋势<sup>①</sup>。

综上,OECD 方案实难从根本上解决数字税收的问题,故即使其所倡导的双支柱方案能最终落地,仍有必要通过其他方式解决现行税制难以评价数字企业的税负能力的传统问题,使得一国的税收制度能够涵盖数字企业所创造的全部价值。

(二) 重拾数字服务税作为常设税种的障碍——“用户参与”理论的缺陷

如同当年针对制造业所建构的增值税一样,数

①以该方案的支柱一为例,为了实现“市场国”对理论上由本区域创造的价值——超常规利润征税,首先需要划分认为更容易产生超常规利润的经济活动,目前包括“自动数字服务”和“面向消费者业务”两大块,而且为了考虑不同行业特性,同时采取正面、负面清单的方式确定业务范围;其次,需要重新调整计算属于这两大范围内的业务所实现的总利润,按一定的利润率水平估算总利润中所含的常规利润,以计算可用于分配的总超常利润;再次,按一定比例折扣后计算可供所有符合条件的市场国进行分配的“可分配超常规利润”,或称可分配税基;最后,按分配因子在各市场国之间进行分配。其分配(计算)的复杂程度可见一斑,对这一问题的详细阐释,可参见龚辉文.数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思[J].税务研究,2021(1):44。



数字经济在价值创造上的特殊性使得立法者有必要专门建立新的常设税种。对此,前文已经指出了现行的数字服务税方案实质上隐含了将之作为常设税种的定位,如果能强化和突出其作为常设税种的定位,显然是有助于应对 OECD 方案的局限性。但从税种的正当性上看,既有理论没有提出合理的课税依据。

一般认为,对特定税种的正当性讨论不能脱离“可税性”标准。具体来说,国家在确定征税范围时,主要应考虑的因素是收益性、公益性和营利性,只有综合考察这三个方面,才能在理论上有效地确定某类行为和事实是否具有“可税性”<sup>[8]</sup>。由此可见,讨论课税依据的意义在于,其指明了立法者希望针对何种收益予以征税,即在具体税种中明确了“收益”的内容,对“可税性”的研究具有重要意义。但在数字服务税领域,目前主流的“用户参与”理论显然无法作为该税种合理的课税依据。

所谓的“用户参与”理论,首先由英国政府正式提出,其认为用户在数字化经济活动中以提供数据的方式创造了价值,基于 BEPS 行动计划所确定的“价值创造地征税”原则,用户所在国有权对这部分价值征税<sup>[9]</sup>。根据英国财政部先后发布的《公司税与数字经济立场性文件》<sup>①</sup>和《英国数字服务税咨询稿》<sup>②</sup>可知,其认为用户参与行为所创造的价值具体表现在以下四个方面:(1)用户使用平台软件提交生成数字化内容;(2)用户持续投入时间深度参与平台建设;(3)用户体验具有的网络性与外部性特征为平台企业创造超额利润;(4)用户参与提供的内容和服务彰显平台企业的核心价值<sup>[10]</sup>。

笔者认同,收益性的判断是其中最为重要的因素,且不同于将“收益”等同于“所得”的理解,此时的“收益”是与征税对象的整体相对应的,指相关主体“得到的利益”(或者说是其“经济能力或某种福利的增加”)<sup>[11]</sup>。但如下所述,上述观点显然过于夸大了用户参与的价值,也错误地理解了此时的“收益”。

第一,该理论忽视了互联网企业的数据处理技术对相关产业的推动作用。具体而言,虽然数字经济中的许多业态都极为强调“用户参与”,但这与价值变现之间仍有很大的鸿沟,并不能直接肯定二者间的因果关系<sup>[12]</sup>。换言之,用户参与所创造的数据本身固然是有价值的,但这种价值只有通过互联网企业的进一步加工才能产生现实的商业价值。以微博为例,用户发表和关注微博等参与行为固然体现了其行为偏好,但这些基础数据在未经加工的情况下就只是用户在某个时刻进行某项操作的记录。而平台方想要利用这些数据获利,还需要以这些数据为基础,通过技术手段生成“用户画像”,以此为基础吸引企业在平台上精准投放广告或进行其他商业运用。

第二,该理论忽视了传统产业中的用户参与行为。上下游产业链的融合并非新的现象,对“用户参与”的强调也非数字经济所独有,互联网的优势仅在于更好地记录和留存用户参与所产生的相关信息。以传统的餐饮行业为例,食客间的口口相传显然为其创造了价值,但显然不会有人认可能将此作为征税依据。在同样创造了价值的情况下,为何仅对在虚拟空间中的价值创造征税。对此,“用户参与”理论显然没有给出合理的解释。

综上,在无法准确界定用户参与行为所创造的具体价值,且不能说明基于何种税收目的在数字经济下捕捉此种价值的情况下,无论“用户参与”是否在一定程度上为企业创造了商业价值,径行征税的做法只会将税基建立在一个不确定的“价值”之上,

①HM Treasury. Corporate tax and the digital economy: position paper. [EB/OL]. [2021-10-24]. (2018-03-13) <https://www.gov.uk/government/consultations/corporate-tax-and-the-digital-economy-position-paper>.

②HM Treasury. UK Digital Services Tax: Consultation. [EB/OL]. (2018-11) [2021-10-24]. [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/754975/Digital\\_Services\\_Tax\\_-\\_Consultation\\_Document\\_FINAL\\_PDF.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf).



不仅违背了“价值创造”原则的基本要求,也不符合“可税性”原理对“收益性”的要求。因此,有必要重新提出一个更为合理的课税依据。否则,如果只是重复数字服务税作为一项特殊税种的优势,显然不能充分论证继续征收该税种的合理性。基于此,下文将以“垄断租”为依据,重新建构数字服务税的课税依据。

### (三)数字经济下“垄断租”范畴的引入

所谓的“垄断租”,并非一个特定的立法用语,可认为这是在数字经济背景下对LSR的理解与适用,LSR英文全称为“Location Specific Rent”,直译成中文是特定位置租金。目前,LSR的概念尚未得到充分的发展,故不存在具有法律约束力的立法语言可资借鉴,较为权威的理解主要来自于IMF、OECD、联合国和世界银行联合发起的税收合作平台(PCT)所发布的《对境外间接转让的税收征管工具包》<sup>①</sup>,其认为虽然通常难以识别LSR,但其在某些情况下是相当明显的,往往与政府创造的权利有关,尤其是在采掘业和电信业。基于此,LSR指向的应当是一种类似于现代经济学公共选择理论和国际贸易理论下的“经济租”。具体而言,是由于政府对经济活动的直接干预(如制定关税和进出口配额,对企业发生生产、销售许可证,实行价格管制等)抑制了市场竞争,造成人为的稀缺后所产生的价差收入<sup>[13]</sup>。

但理论上也存在不同观点,如有学者认为LSR指向的是地域性特殊租,本质上是服务于对数字经济中“用户参与价值创造”的精确化解释,旨在确定生产者或消费者剩余的特定位置来源问题。以平台市场为例,由于双边业务中B边市场的参与者关注的是A边市场中的用户规模,故平台方在A边市场可以低于边际成本定价(即向该方提供补贴或其他

激励机制),而通过在B边市场加大收费力度来弥补A边市场的损失,通过供需端的信息不对称来获取利润。在此种情况下,虽然平台方的获利依赖于B边市场对A边市场的需求,但企业的主要利润并不直接来自于A边市场,平台经济下的LSR由此就产生了<sup>[14]</sup>。

笔者认为,上述两种理解都关注到了LSR的某些特征,但从数字经济的角度来看,都存在问题。第一种观点关注到了LSR的本质在于对特定资源所享有的排他性支配权,但过于强调行政权力在此种支配权产生中的作用。在传统市场中,此种关联是能够成立的。而数字经济特殊的“马太效应”使得传统的规制模式失效,只能寄希望于加大行政干预的力度,通过各类经济法规进行外部监管。第二种观点虽然关注到了LSR与特定地域的关联,即LSR的产生必然会指向对特定区域资源的利用。但问题在于,这一理解将LSR的产生归功于企业在信息不对称下的优势。问题在于,互联网企业所赚取的利润固然来源于供需双方的信息不对称,但这一数额的大小在很大程度上取决于用户参与的数量,且二者间往往是指数关系而非简单的倍数关系。换言之,对于互联网企业而言,更为关键的不是保持或扩大信息的不对称,而是如何能在其所参与的市场内更大范围地排他性利用当地资源。

事实上,信息不对称几乎存在于所有的行业中,是商业活动得以维系的根本,之所以要在数字经济领域强调LSR,是因为其所特有的“马太效应”能放大此种信息不对称,使少数几个头部企业能利用相同或类似的产品获取远超行业平均水平的利润。因此,在数字经济下识别或界定LSR应结合上述两种观点,此时的LSR应被理解为一种“垄断租”,即互联网企业基于其产品优势地位对相关地域市场内的公共资源所实际享有的排他性支配权。

<sup>①</sup> The Platform for Collaboration on Tax. The Taxation of Offshore Indirect Transfers— A Toolkit.[EB/OL]. (2020-06-04)[2021-10-24]. [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT\\_Toolkit\\_The\\_Taxation\\_of\\_Offshore\\_Indirect\\_Transfers.pdf](https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers.pdf).

此外需要说明的是,特定位置不意味着“垄断租”只能附着于不动产之上,而只是要求基于“垄断租”所主张的税收管辖权只能是属地管辖权。换言之,税收主管部门只能对企业在其管辖的地域范围内赚取的“垄断租”主张税收管辖权。

#### (四)“垄断租”与数字服务税的正当性

在讨论数字经济税收问题时,一个重要的共识是利润应在经济活动发生地和价值创造地征税<sup>[5]</sup>。由于“垄断租”的形成根本上说是来自于对市场国公共资源的利用,故基于“垄断租”所获取的利润对于投资者而言构成了超额回报。对于此种超额回报,从“收益性”的角度看,即使采取全额征收的方法,理论上也不会对投资者的投资决策产生影响。因此,“垄断租”提供了一个完全有效的税基,可以认为是完美的征税对象。也正是基于这一原因,税收合作平台(PCT)认为,在税制设计上的最优选择是对此类“垄断租”开征特定的税种。但问题在于,企业会通过各种形式的税收筹划来转移或隐藏这些超额回报。因此,如何识别此类“垄断租”就成为税制设计方面最大的阻碍,这一问题在税收征管能力相对较弱的低收入国家更为突出。为解决这一问题,各国普遍采取了由资产所在国对其转让收益征税的方式,以此作为一种有效的替代手段来平衡效率与公平间的冲突。

但数字经济的特殊性有助于改变实体税制被迫向征管压力妥协的局面,即可以摆脱传统上对客体的依赖,从主体角度实现对“垄断租”的识别。以传统的不动产交易为例,一般认为不动产在交易中的增值构成了可以识别的“垄断租”,其所关注的是不动产这一客体而非所有者的主体身份。在数字经济下,虽然市场主体所享有的数字资源或权利(如对互联网空间的经营权)在形式上是相同的,但由于互联网市场所特有的“马太效应”,绝大部分的利润是由少数几个企业所赚取的,这些企业事实上构

成了对数字资源排他性利用。在这种情况下,就能够基于其市场地位实现对“垄断租”的识别,在判断上不再依赖于特定的实物或权利,在“垄断租”的识别上实现从客体向主体的转变。同时,不同于客体识别在时间上需要等到交易发生,在程度上受制于评估结果的可靠性,这种基于主体的识别更为高效可靠。

由此可见,数字经济的特殊性大大降低了识别“垄断租”的征管成本,即使是征管能力较弱的国家,也不再需要使用替代手段,可以直接对此类“垄断租”征税。但仍需回答的问题是,这种以“垄断租”为课税依据的税种为何仅针对数字企业,而非针对所有的商业模式?对此,笔者认为主要存在以下理由:

第一,从横向公平上看,有助于恢复竞争中性。由于数字经济特殊的“马太效应”,总是存在具有市场支配地位的企业,其经营活动即使符合竞争法的要求,所获利润中也有相当部分是通过“垄断租”赚取的。由于反垄断制度难以消除此类企业赚取的超额利润,故从横向公平和分配正义的角度看,应通过其他制度予以矫正,税收措施能在这一问题上发挥“寓禁于征”的作用,也有利于保证企业整体税负均衡。否则无法解释的问题是,既然要求企业就正常经营所获得的利润纳税,为何会对此种超额利润予以免税。

第二,从征管上看,在实体经济下识别此类“垄断租”极为困难。在传统领域,市场主体所占有的市场支配地位本身并不意味着其获得了“垄断租”,故主管机关也就难以基于企业的主体身份识别“垄断租”,而基于交易直接捕捉此类价值的困境前文已经述及。

第三,从税制结构看,数字服务税仅具有补充性。理由在于,传统企业所赚取的“垄断租”多体现为土地或无形资产的增值。因此,在现行税制下通过增值税、契税、印花税等方式就能够在交易环节

实现对此类“垄断租”征税的目标,将数字服务税用于捕捉此类“垄断租”不仅会出现上述的征管困难,还会产生法律性双重征税的弊端。

综上,从数字经济的价值创造模式、维护市场公平竞争和保证当地财政收入等实体性因素出发,并兼顾征管的可能性与稽征成本等程序性因素出发,以“垄断租”作为课税依据具有坚实的正当性基础,以此为基础建构的数字服务税制度显然能回应OECD方案在数字税收方面的局限性,且有助于完善我国的税收体制。

## 五、结论

作为数字税收领域最新的立法实践,数字服务税长期以来都被认为是在数字产业上处于落后地位的国家所采取的临时措施。但通过引入“垄断租”的概念,本文不仅强调了数字经济在价值创造上的特殊性,还进一步说明了中美等在数字经济领域处于国际领先地位的国家将之作为常设税种的必要性和正当性。在具体的税制设计上,还应强调以下几点:

在征税范围上,应严格限定其范围,不能将之从狭义的数字经济扩展至其他产业,否则将违背该税种作为现行税制补充的基本定位。在税率上,应考虑如何实现传统企业与数字企业的横向公平,即实现互联网企业基于该税种所承受的税负与传统企业在市场国设立实体本身的税收负担相接近。在起征点上,由于“垄断租”主要存在于头部企业中,且基于稽征成本的考量,该税种的起征点不宜过低,可参照特定企业的市场份额以及OECD方案所设定的起征点加以确定。在税基的确定上,由于“垄断租”的本质是对区域内公共资源的经营性排他使用,故仍应以营业收入而非利润作为税基确定的标准。但需要注意的是,对于部分在市场国内设立实体的数字企业,考虑现行税制能对其所赚取的部分“垄断租”征税,故应在税基确定或适用税率上有所

区别,避免产生不必要的法律性双重征税。同时,若担心由此会使得该税种过于复杂,也可考虑不从主体的角度进行区分,而是在整体上确定一个较低的税率。此外,对于发展和促进本国高新技术产业的发展问题,可通过基于税收优惠或制定产业政策的方式予以解决,但不应以此为由影响基本税制的设计。

## 参考文献:

- [1] 张巍,郭墨.数字经济公平征税的若干问题探析[J].税务研究,2021(2):49-54.
- [2] 龚辉文.数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思[J].税务研究,2021(1):42.
- [3] 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):28-35.
- [4] 朱青.美国“301条款”与数字服务税[J].国际税收,2021(1):46-47.
- [5] 张文春.属地税制、数字化税收与国际税收新秩序——当前国际税收发展的三大问题[J].国际税收,2019(6):34-39.
- [6] 张守文.数字税立法:原理依循与价值引领[J].税务研究,2021(1):31-38.
- [7] 张春燕.法国数字服务税法案的出台背景及影响分析[J].国际税收,2020(1):53-57.
- [8] 张守文.论税法上的“可税性”[J].法学家,2000(5):12-19+129.
- [9] 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.
- [10] 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(5):74-80.
- [11] 张守文.收益的可税性[J].法学评论,2001(6):19.
- [12] 朱望.论国际税收分配的再平衡——对“价值创造地征税”原则的反思与解释[J].税务与经济,2020(5):77.
- [13] 贺卫,王浣尘.西方经济学说史中地租理论的演变[J].当代经济科学,2000(2):65-71.
- [14] 崔威,刘奇超,肖畅.行将实施的数字服务税[J].财政科学,2020(8):139-151.
- [15] 张志勇,励贺林.数字经济、价值创造和财富分配——基于税收视角的分析[J].国际税收,2021(9):13.

【责任编辑 张经纬】