

论我国数字服务税法律制度的构建

李 帅*

摘要:数字经济时代来临后,许多国家都出台了数字服务税,甚至在国际社会已经达成“双支柱”的初步共识后,仍有许多国家积极推进数字服务税的立法。数字服务税并不是一个新税种,而是消费税在特定数字商品上的拓展适用,虽然表面看数字服务税的开征是因为常设机构原则和独立交易原则等传统国际税制的失灵,但背后隐含的动机仍然是不同国家对税收话语权的争夺。由于数字经济模式让可归因于特定地区的利润归属认定变得与过往不同,因此相应的税制也应当随着数字经济的兴起而调整。我国应当积极出台符合我国国家利益的数字服务税制度,将数字服务税作为消费税的子税目进行立法固化,同时明确其具体的税收要素,并辅之以特定条件下的加计扣除税收优惠。

关键词:数字服务税 单边措施 双支柱方案 常设机构原则 消费税

一、问题的提出

随着数字经济的发展,越来越多的商品或服务脱离了线下实体场所的约束,以数字化的方式呈现在我们面前。我们习惯了互联网或移动设备提供的各种新闻资讯的推送、广告的投放、软件服务、视频和音乐的播放服务、在线支付,等等,这些被人习以为常的内容却引发了税收领域的法律变革和国际矛盾,其中数字服务税就是数字经济时代国际税收矛盾的冲突焦点之一。

当前,以英国、法国为代表的许多国家已经出台了本国的数字服务税法规,这招致美国等另一些国家的强烈反对,但这并没有阻挡数字服务税的立法浪潮,欧盟许多成员国已公开表态,在数字服务税立法问题上所采取的措施“不需要基于国际共识”。^①虽然二十国集团通过重重努力,于2021年10月达成了《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》(以下简称《“双支柱”方案》),要求各国放弃数字服务税立法并不再引入类似措施,但截至目前不仅没有任何国家

* 华东师范大学法学院副教授
基金项目:国家社会科学基金资助项目(18CFX055)

① See Wei Cui, The Digital Services Tax: A Conceptual Defense, 73 Tax Law Review, 70 (2019).

因此而废除已有的数字服务税立法,而且在《“双支柱”方案》出台的两个多月后,加拿大财政部再次发表声明重申要推动数字服务税立法。^①《“双支柱”方案》对数字服务税的态度更像是一个倡议,是不同国家在这一问题上的利益妥协,该方案在内容上存在一定的瑕疵,如“支柱二”虽采用了美国提出的“全球最低税”的设想,但对发展中国家的优惠进行了限制,且其内容与“税基侵蚀和利润转移行动计划”中的某些计划无法合理衔接,^②这导致其实施过程很难一帆风顺。如果执行不够顺利,那么该方案就会被视为作废从而重新回到方案前的状态,^③而欧洲国家也会担心这一变数而不会过早放弃数字服务税。因此,数字服务税并不会因为《“双支柱”方案》的出台而消亡,仍需要我们予以密切关注。

在世界各国纷纷出台数字服务税的今天,我国若不及时跟进,则很容易让我国的数字平台在国外进行商业活动时付出多余的税收成本、而别国企业在我国却不必负担该税收义务,最终既造成我国的税款流失,也让我国的数字企业失去了公平的国际竞争环境。当下,我国学者已经对数字服务税展开了相关研究,但仍有许多问题有待解答,如数字服务税到底是不是一个新税种,其合法性基础为何,到底征税权应该归于哪些国家,等等。从现今的国际立法趋势来看,一部分国家单方面施行数字服务税是不可避免的,^④而在这股席卷全球的税收立法浪潮中,我们需要厘定数字服务税的内涵并作出符合我国国情的应对。有鉴于此,笔者将基于相关国家的立法经验,对数字服务税的税种归属与征税依据进行探讨,并提出构建我国数字服务税法律制度的具体设想。

二、数字服务税国际立法的演进

(一)数字服务税的缘起

1. 外因:传统国际税制的失灵

在长期的国际交往中各国形成了税制争议上的“最大公约数”,这些为各国所接受的准则被纳入联合国、经济合作与发展组织(以下简称“经合组织”)的相关协定范本中。^⑤ 在传统的国际税制下,一国对非居民企业的所得是否能征税,主要取决于该企业在该国是否设置了常设机构。^⑥ 对跨国公司而言,可能出现收入来源国、市场国、居民国相分离的情况,由于国际社会一般公认收入来源国的征税权优先,因此如何确定跨国公司的收入来源国就至关重要,目前公认的标准是看该主体是否在特定国家有常设机构。经合组织的相关协定确定,常设机构必须有固定的营业场所,若是具体的经纪人、代理人,则必须有物理意义上的存在实体,但专为存储、陈列、交付货物或商品的场所不属于常设机构的范畴,^⑦因为在传统税收理论看来,这些场所并非创造价值

^① 参见吴小强、李晓凡、崔军:《双支柱时代国际税收环境与中资跨国企业全球税务策略》,《税务研究》2022年第3期。

^② 参见陈镜先:《新发展格局下中国国际税制竞争力的提升路径》,《法学》2022年第2期。

^③ 参见姚丽:《美国与欧洲五国达成协议:数字服务税会否销声匿迹?》, <https://baijiahao.baidu.com/s?id=1715179427257285952&wfr=spider&for=pc>, 2023-02-01。

^④ See Wei Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, 73 *Tax Law Review*, 70 (2019).

^⑤ 参见廖体忠:《公平和现代化的国际税收体系:回顾与探索》,《国际税收》2019年第11期。

^⑥ 参见崔晓静、赵洲:《数字经济背景下税收常设机构原则的适用问题》,《法学》2016年第11期。

^⑦ 参见《OECD关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》第5条。

的主要物理空间,其对利润的影响几乎可以忽略不计。在确认了收入来源国征税权的基础上,独立交易原则进一步提供了母子公司或关联企业跨国利润的确认和划分方法,即当两个关联企业之间因直接或间接的管理、投资或资本控制等而导致两者之间的财产、利润分配方式与独立企业之间的交易明显不同,计税时则应参照无关联关系的企业之间的交易重新核算并计算利润。^①

常设机构原则和独立交易原则共同构成了传统国际税制下的征税权确认体系,但数字经济导致商业模式发生了巨大变化,^②以至于既有的国际税制无法涵摄这种变化。数字商品和服务不必依托于物理存在,也不需要经纪人、代理人,因此常设机构关于实体经济存在的要求对数字平台而言几乎没有效力。相反,通过数字交易平台订立的合同,即使平台的存储、交付货物的场地在一国之内,也不能基于传统税制原则认定其在该国境内有常设机构,但若认为这些场所对平台的价值创造无甚贡献则难以让人接受。在这样的时代背景下,国际社会亟须新的规则来对数字平台的跨境收入进行规制。

2.内因:国际税收话语权的争夺

常设机构原则和独立交易原则的失灵只是数字服务税缘起的必要条件,而非充分条件。自数字经济勃兴以来,国际社会力图通过对话来解决新的税收冲突,并形成了诸如《“双支柱”方案》等阶段性共识。在经合组织的“支柱一”方案中,缔约国修改了传统的税收联结度规则,放弃了简单的场地或空间上的认定标准,转而认定事实上的经济活动的显著经济存在。为防止利润转移侵蚀税基,“支柱二”规定了收入归入规则和征税不足支付规则。^③“双支柱”计划为数字经济时代数字平台的征税问题提供了可行的解决方案,之所以还有很多国家热衷于在“双支柱”计划之外继续推进数字服务税立法,是因为背后隐含的是特定国家对国际税收话语权的争夺动机。

法国在提出数字服务税立法倡议时,就指名道姓地针对谷歌公司,甚至一度把数字服务税称为“谷歌税”,后因实际征税对象包含了谷歌(Google)、苹果(Apple)、脸书(Facebook)、亚马逊(Amazon),因此又被称为“GAFA税”,^④这其实就已经旗帜鲜明地将数字服务税作为挑战美国国际税制权威的武器了。法国这样做是出于两个方面的考量:(1)其背后有其他欧盟成员国的支持。通过立法获取更多税源,同时遏制以美国为代表的数字发达国家的经济渗透,是欧盟大多数成员国共同的需求。在与美国的税制对抗中,法国充当领头羊的角色,可以提升法国的国际影响力。(2)税法规制关乎利益分配,各国在进行立法时都会尽量选择本国利益最大化的方案,在单个国家的数字服务税立法形成事实之后,可以促进欧盟形成合力,最终形成大体一致的区域性立法。因此,欧盟国家积极推动数字服务税立法进程,甚至不惜用前推溯及力的手段让数字服务税提前生效,背后的政治动因就是抢占数字服务税阵地,做未来国际税制的主导者。

(二)当前数字服务税的国际立法现状

欧盟是最早提议对数字平台征收数字服务税的主体。2018年3月,欧盟提出立法议案,拟对数据平台提供的在线广告、数字接口及数据传输服务收入征收3%的数字服务税,但该税收义

^① 参见李帅、彭婧嫣:《数字经济对税收体系的挑战和我国的应对》,载史际春主编:《经济法学评论》(2020年第2辑),中国法制出版社2022年版,第17页。

^② 参见沈斌:《数字经济时代涉税数据行为的法律规制》,《法商研究》2023年第2期。

^③ 参见李文、邢丽:《数字经济跨国企业所得税课税探索及中国应对》,《地方财政研究》2020年第2期。

^④ 参见邱峰:《数字税的国际实践及启示》,《西南金融》2020年第3期。

务的触发必须同时满足两个条件,一是该数字平台在全球范围内的收入超过7.5亿欧元,二是该主体在欧盟单个成员国的收入超过0.5亿欧元。^① 欧盟数字服务税提案从提出时起招致的质疑就未曾间断,在该议案的审议过程中,各国没有形成一致意见,美国借此机会对欧盟施压,导致该提案未被通过。但是,该提案作为欧盟服务税立法的首次尝试,对后续欧盟各国的立法实践均有不同程度的影响,在英、法等国出台的数字服务税法案中都可看到欧盟数字服务税提案的痕迹。

法律意义上的数字服务税最早于2019年7月22日诞生于英国。英国的数字服务税立法有以下特征:(1)确立了向前追溯的溯及力。法律的生效时间在通常情况下不会早于其颁布的时间,一般总是在法律颁布之后过一段时间才生效或者于法律颁布时生效,但是英国数字服务税立法一反常态,2019年7月通过的法律其生效日期追溯至当年的4月1日。(2)确立了不同于欧盟提案的应税收入来源。英国数字服务税的应税收入来源包括数字接口、在线广告,不针对在线零售、在线支付等征收,这一点与欧盟提案一致;但英国数字服务税税制将数据销售和传输的收入排除在了数字服务税征收范围之外,这一点与欧盟提案明显不同。^② (3)确立了更低的税率和更高的起征门槛。英国将数字服务税税率降至2%,在征税门槛上,英国也采用了更高的标准,即在英国收入超过2500万英镑,且全球范围内收入超过5亿英镑。^③

在英国推出数字服务税法案后,欧盟的数字服务税立法在欧盟各国迅速铺开。法国想要开征数字服务税的想法由来已久,早在2019年4月法国财政部长就提出相关的立法建议,该建议稿在保留欧盟立法建议稿确立的3%的税率的同时,删除了对在线零售、在线支付收入的征税规定。2019年7月24日,法国总统马克龙签署了法国数字服务税法案。^④ 法国也采取将数字服务税法案的生效时间向前追溯的方法,使法国数字服务税法的生效时间提前至2019年1月1日。因此,虽然法国数字服务税法案的出台晚于英国,但法国却是数字服务税法最早生效的国家。

意大利在数字服务税立法上也一直较为积极,在欧盟数字服务税提案公布两个月后,意大利就对其进行了公众咨询,并于2019年12月31日推出了本国的数字服务税法案,该法案于2020年1月1日起生效。该法案与欧盟数字服务税提案几乎无异,只是将征税门槛中的国内税收门槛调整为500万欧元,仅为欧盟提案的十分之一。^⑤ 西班牙的数字服务税立法在采用3%的税率和7.5亿欧元全球收入门槛的同时,将本国收入门槛进一步降为300万欧元。^⑥ 这显示了意大利、西班牙等国想要放低数字服务税的征税门槛从而获取更多的税收收益的立法意图。

(三)数字服务税的前景展望

数字服务税未来有3种可能的走向:一是由于其他国际税收协定的发展,各国放弃了数字服务税;二是数字服务税的理论和实践不断丰富,世界各国对数字服务税取得了共识,从而使数字

^① See Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM (2018) 148 final (Mar. 21, 2018), pp. 24-26.

^② See HM Treasury, Digital Services Tax: Consultation, 2018 (U.K.), p.19.

^③ See Wei Cui, The Digital Services Tax: A Conceptual Defense, 73 Tax Law Review, 81 (2019).

^④ See Hamza Ali, France's Macron Signs Digital Services Tax into Law, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/frances-macron-signs-digital-services-tax-into-law>, 2023-02-12.

^⑤ See legge 30 dicembre 2018, n.145, in G.U. Dec. 31, 2018, n.302 (It.).

^⑥ 参见每日经济科技:《西班牙政府将对科技巨头开征数字服务税》, <https://cn.dailyeconomic.com/tech/2020/02/18/6018.html>, 2023-02-12.

服务税从个别国家采取的单边措施变成国际通行的立法；三是虽然没有形成关于数字服务税的国际共识，但是各国也没有放弃这种税制，数字服务税依旧是与其他国际税收协定长期共存的单行立法，目前看来，这种可能性最大。

在欧盟启动数字服务税立法时，美国就曾向其施压，要求欧盟放弃相关立法动议。可以说，美国对数字服务税的反对和排斥是造成欧盟提案流产的重要原因。不过，随后英法等国分别进行了数字服务税立法，并有其他国家陆续跟进。《“双支柱”方案》的出台虽然给数字经济国际税制争议的处理提供了一个备选方案，但是英、法、意等国明确表示，要想让其废除本国的数字服务税，必须以《“双支柱”方案》完全生效为前提。^①然而，由于经合组织成员国存在利益分歧，因此“双支柱”的前景并不乐观，有学者甚至认为《“双支柱”方案》很难在短期内得到推进。^②自《“双支柱”方案》问世至今，仍然没有哪个国家宣布废除本国已经出台的数字服务税立法，也从侧面反映了这一点。

同样，数字经济发达的国家也不会放弃对数字服务税的抵制，其典型代表就是美国。美国的数字企业对比欧盟的数字企业占据着绝对的非对称优势，且这种非对称优势很难在短期内被超越。由于美国不会放弃超高市值份额的国际数字巨头所带来的跨国利润，也不会放任其他国家以数字服务税的形式分“蛋糕”，因此其才会旗帜鲜明地反对数字服务税。对欧盟来说，数字服务税是对抗美国数字经济霸权的一把利器，即使《“双支柱”方案》提出各国要放弃包括数字服务税在内的单边措施，但仍有国家陆续开启数字服务税的立法之路。

从近些年的国际政治态势来看，欧盟有强化数字服务税的立法甚至重启欧盟区域立法的可能。一方面，欧盟许多成员国陷入财政问题的泥淖，亟须数字服务税来开源。在这种情况下，数字服务税在产生财政收入的同时，又不会对欧盟企业造成额外负担。另一方面，美国的《通胀削减法案》对特定的产业进行了偏颇性的不正当补贴，导致欧美之间的产业竞争日趋升级，数字服务税就成为欧盟对抗美国的非对称优势的政策储备工具。^③综上，数字服务税未来不会消亡，它与《“双支柱”方案》在今后相当长的时间内会在博弈中并存发展。

三、数字服务税的税种归属及属性分析

（一）数字服务税是一种消费税

对于数字服务税的概念，有学者认为：“数字税就是与数字经济相关各类税种的统称”，^④这更像是一种分类而非概念；也有学者提出：“数字税是指国家对于一国境内的大型跨国互联网企业通过境外子公司所提供的搜索引擎、社交媒体、在线广告等数字服务进行征税”。^⑤后者似乎

^① See UNCTAD, Digital Economy Report 2019, <https://unctad.org/webflyer/digital-economy-report-2019>, 2023-02-16.

^② 参见王玉柱、高璐：《欧盟推进数字服务税的动因、困境及展望——兼论欧盟财政分权困局对我国数字税治理的政策启示》，《德国研究》2022年第6期。

^③ 参见王玉柱、高璐：《欧盟推进数字服务税的动因、困境及展望——兼论欧盟财政分权困局对我国数字税治理的政策启示》，《德国研究》2022年第6期。

^④ 张守文：《数字税立法：原理依循与价值引领》，《税务研究》2021年第1期。

^⑤ 苗龙、郑学党：《全球数字服务税发展态势与应对策略研究》，《财经理论与实践》2021年第2期。

与世界上现行的数字服务税立法实践有所差异。首先,不同国家的征税对象不尽相同,除非将数字服务税的概念限定在特定国家的语境下,否则以列举的方式界定数字服务税的应税收入来源难免产生遗漏或者误举。其次,将数字服务税的征税对象限定为“境外子公司”收入,虽然贴合当今数字服务税的立法目标,但是当前各国的数字服务税应税与否主要是看其在全球范围内和管辖国之内的收入,企业的注册国籍与所在地并非应税与否的标准,而并非只针对其境外子公司。最后,由于学术界对数字服务税到底属于什么税种仍然众说纷纭,上述两种莫衷一是的税种认定观点遮蔽了数字服务税的真面目,加之各国实践也存在特例和差异,这为数字服务税的界定造成了不小的困难。

关于数字服务税的税种归属,存在着“新税种说”“所得税说”和“消费税说”3种代表性观点。持“新税种说”的学者认为,数字服务税是一个全新的税种,这意味着之前已知的税种并不能将数字服务税涵摄在内。并且,各国的数字服务税大多是以消费税的形式存在的,^①数字服务税其实只是将既有税种的征收范围扩大到了数字产品或者服务,不应被视为一个新税种。有部分学者认为数字服务税是一种企业所得税,^②还有学者认为数字服务税存在双重征税的问题,它虽然绕开了常规的企业所得税,但是并没有给出解决问题的方案。^③法国的数字服务税法案允许以征收的税款折抵本国企业所得税税款的做法更是给“新税种说”提供了有力的支持。“所得税说”固有的弊端在于:(1)所得税属于直接税,是直接针对纳税主体征收的,该种赋税具有不可转嫁性。^④然而,相关机构对法国数字服务税税收情况调查后发现,“大约55%的(数字服务税)总税收负担由消费者承担,40%由使用数字平台的企业承担,只有5%由目标大型互联网公司承担”,^⑤可见数字服务税具有明显的转嫁性,并不符合企业所得税作为直接税的特征。(2)所得税针对“所得”课税,而当今主要的数字服务税模式都是对数字平台的“收入”按比例课征。由于数字服务税是直接对符合征税标准的数字平台之本国营业收入进行征收的,其间并没有成本、损失等的扣除过程,因此数字服务税并不像所得税一样属于直接税,将数字服务税视为是企业所得税无疑是一种误读。

其实,纵观欧盟的数字服务税立法历程,相关的立法文件及立法说明稿中早已明确,数字服务税在设计之时立法者就力图将之明确为消费税下的流转税子类别,而非所得税或者其他税种。之所以采用这样的税制设计,是因为让其与企业所得税区别开来,不再受实体的常设机构限制,从而达到奖励市场国的目的。数字服务税适用于特定数字业务模式的市场国总收入,这些收入的产生被认为是可归因于本地用户的参与。^⑥从这个意义上讲,数字服务税并不是一个新税种,它是一种对数字平台的特定商业活动收入进行课征的消费税,它将消费税的征税对象进行了扩

① 参见邱峰:《数字税的国际实践及启示》,《西南金融》2020年第3期。

② See Young Ran Kim, Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate, 72 Alabama Law Review, 164 (2020).

③ See Yariv Brauner, Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously, 46 Intertax, 465 (2018).

④ 参见王怡:《立宪政体中的赋税问题》,《法学研究》2004年第5期。

⑤ Julien Pellefigue, The French Digital Service Tax: An Economic Impact Assessment, <https://tai-strategie.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>, 2022-03-11.

⑥ See Sean Lowry, Digital Services Taxes (Dsts): Policy and Economic Analysis, Congressional Research Service, 2019, p.9.

张,在这个扩张的过程中,如何界定数字平台的收入来源、怎样计量用户的价值创造等问题上的差异化理解引发了国与国之间的冲突。

(二)数字服务税的单边措施属性

一种反对数字服务税的理由是单边数字服务税可能会基于国籍而歧视企业。由于各国创设数字服务税的主要目标是让外国的数字平台在本国纳税,因此对数字服务税的税制设计更具针对性。虽然数字服务税一经生效就具有普遍性,即无论本国企业还是外国企业都要适用,但能触发纳税条件的仍以外国企业为主。

正常情况下,一国无论是创设一个新税种,还是增加一个新税目,都不会引发大的国际争议。税收立法一般只需要满足同意原则,由代议制的立法机关代表人民同意即可。数字服务税的特殊性在于,其立法目标本就是原本不需要纳税的外国数字平台纳入征税的范畴,可是在立法过程中,这些即将被纳入征收范畴的主体却没有立法表决权,从形式上来讲不符合同意原则的要求。各国之所以纷纷加入数字服务税的阵营,是因为数字服务税不仅仅是一个全新的税制,更是一国以税收形式创立的单边措施。单边措施与单边主义不同,单边主义是不被接受的,但国家可以在特定情况下采取一定的单边措施,前提是这种单边措施的采取必须基于正当理由,如维护国家核心利益或公共政策目标,这在立法过程中应当予以明确。

关于数字服务税的争议,与其说是立法之争,不如说是国际垄断资本与一国民族资本的利益博弈。大型的跨国数字平台与传统市场主体相比有着鲜明的新时代烙印,经合组织将之归纳为4点:(1)其网络效应可以产生市场力量,(2)其双边或多边的商业模式可以涉及利润最大化的商业选择,(3)其边际成本可以忽略不计,(4)其所提供的服务与利润确定地点具有流动性特征。^①这些数字巨头与资本相结合,利用其头部效应,以极低甚至忽略不计的成本,在规避了与利润确定地点的税收关联的情况下垄断了市场,并获取了大量免税或低税收入。例如,谷歌、脸书等数字平台在欧盟市场的综合税负仅有9.5%,远低于欧洲传统行业企业23.2%的税负平均水平,^②这些数字平台每年在欧洲要少交500~700亿欧元的税,^③为了防止跨国数字平台侵蚀本国税基,欧盟国家必然会想方设法地夺回税收权。^④通过出台单边措施,维护本国经济利益、促进本国经济发展、提高本国经济创造能力,以国家干预的形式应对国际资本的竞争,符合国家的利益,数字服务税也就成了这些国家的共同选择。

四、数字服务税立法的法理基础

数字服务税虽然是一种基于国家利益而产生的单边措施,但是并非仅仅是政治或经济诉求的产物。从法理角度看,数字服务税制度有着其他税收制度不具备的优势及合理性。

(一)有利于解决数字经济背景下税权的国际争议

^① See OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, Organization for Economic Cooperation & Development, 2018, p.24.

^② 参见周文、韩文龙:《平台经济发展再审视:垄断与数字税新挑战》,《中国社会科学》2021年第3期。

^③ 参见白彦锋、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》,《公共财政研究》2018年第2期。

^④ 参见张群:《全球数字税最新进展、动因及对我国的启示》,《信息通信技术与政策》2019年第7期。

由于《“双支柱”方案》并不是专门针对数字经济模式出台的,因此对数字平台征税问题仍然欠缺解决方案。具体而言,“双支柱”的征税对象是“全球营业收入 200 亿欧元以上且利润率(税前利润/收入)10%以上的跨国企业”,同时根据新的联结度规则,该跨国企业需满足“从某个税收管辖区取得的收入不低于 100 万欧元”的条件,^①这样的规则对数字平台而言很难适用。例如,脸书公司如果与德国奔驰订立契约,以 100 万欧元每年的价格提供广告服务,而相应的服务内容是向中国市场投放数字广告,那么对德国而言,因为脸书公司在德国获得 100 万欧元的收入符合了“双支柱”的联结度规则而取得了征税权,但由于给我国的用户提供的数字广告是免费的,因此我国就难以被认定为“特定市场”。可见,数字平台的市场国可能因为常设机构的缺失而丧失税收权,而《“双支柱”方案》显然无法完全解决这一问题。

相比之下,数字服务税改变了以往的市场认定规则,采用了基于用户的征收模式,即将数字商品或服务的市场与特定用户相联系,至于具体的收入和支出发生在哪国则在所不问。例如,如果数字平台的广告服务等业务以本国用户为目标客户,那么即使广告主并没有在用户所在国境内向作为广告经营者的数字平台支付广告费用,该费用也被视为在用户所在国取得的收入,数字平台也需要缴纳数字服务税。之所以采用基于用户的征税模式,主要是因为网络效应导致数字平台可以根据用户(可能是消费者也可能是商家)的供求关系而调整双边价格结构,进而产生正外部性。因此,从解决数字经济背景下税收划分争议的角度看,数字服务税是比《“双支柱”方案》更优的解决方案,虽然在各国的立法过程中可能会产生一些摩擦,但这只是新的国际税收秩序形成过程中的必然阵痛而已。

(二)符合实质课税原则的要求

实质课税是现代财税法治的基本理念,它要求税法穿透当事人之间人为设置的交易形式或名义,根据应税对象的经济实质确定税负。^②数字经济有着不同于以往的交易模式,对应着不同的经济实质,像《“双支柱”方案》那样简单地设置以收入额为标准的联结度,将无法对应不同经济模式下的经济实质、无法满足实质课税原则的要求。确定用户创造的价值并进行规范性评价是确定数字服务税税收要素的前提,^③但“用户参与”不一定意味着“用户创造价值”。^④数字服务税为了满足实质课税的要求,在基于用户确定市场国的基础上,又根据交易的经济实质,将用户分为客户(消费者)与商户,并设置了基于“客户创造”价值与“商户创造”价值的两种征税模式。

“客户创造”价值往往出现在数字平台对商家征收相关费用的商业模式中,最典型的是数字广告。假设法国的车企甲希望向我国销售更多的汽车,于是在谷歌上购买广告空间,专门针对我国的谷歌客户进行投放,由于知名度、认可度等增加,因此甲企业的收入和利润都有所增长,通过供求分析可知:(1)甲企业投放广告的资金是从该企业在我国汽车消费市场中的预期收益中预支的,如果这种收益不存在预期可能性,那么甲企业就不会支付这笔广告费用。(2)甲企业在我国市场上的预期收益,大概率是来自于广告宣传的特定车型之市场需求的增长。由于这种需求的增长不是由于甲企业的生产方式转变产生的,甲企业的生产模式和供应曲线在短期内不会发生

① 参见《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》关于支柱一“适用范围”和“联结度”的规定。

② 参见张世明:《论穿透课税原则》,《法学评论》2022年第4期。

③ 参见张牧君:《用户价值与数字税立法的逻辑》,《法学研究》2022年第4期。

④ 参见管彤彤:《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。

改变,因此数字广告的主要作用是增加我国消费者对甲企业的汽车的需求。(3)我国客户虽然参与了这一市场过程,但是该如何确认我国客户的参与创造了来源于我国的广告价值呢?数字广告的投放与传统广告的投放相比,其覆盖范围更广,数字广告投放技术一旦开发出来,就可以在世界不同地区同时部署,这就使得数字广告的边际成本极低甚至近乎零。在上述案例中,甲企业针对我国消费者投放的广告不会排除、阻止谷歌对其他地区的消费者投放竞争者的广告,反之亦然,这说明甲企业即使减少对我国的广告投放,也不会导致他在其他地方投放广告的机会增加,也就不会导致来源于其他地方的利润增加;而减少针对我国客户的广告也不会减少他来自其他地方的利润。综上,甲企业因在我国的数字广告而获得的收入增长是他无法从其他地方获得的,这部分收入减除谷歌在我国投放数字广告时的实际成本(无限低的边际成本)即所得的剩余利润,只可能是源于我国。由此可以认定,我国客户的参与使谷歌在车企甲处获得的新增利润属于可归因于我国的“依赖于特定地点的利润”。^①

有些数字平台采取了与在线广告完全相反的定价策略,不对提供服务的商家收取费用,而是向客户收取服务费用,此时即为“商户创造”价值,根据实质课税原则应当以商户所在地为市场国。其中最具代表性的是爱彼迎模式。爱彼迎是一家总部设在美国的服务网站,其核心业务是让业主出租那些平时不会出租的空置房间。对爱彼迎平台来说,需要租房的人不会无故变多或减少,即需求曲线短期内不会发生变化,其业务重点就是如何发现与市场相匹配的房屋并提供给租客。为此,爱彼迎非但不向房屋的商户收费,反而还通过种种让利的方式吸引更多的业主成为商户,包括降低初始挂牌费、免费制作房屋的专业摄影作品等,^②而其收入来源则是向租客收取业务费。爱彼迎的服务基本上没有改变住户的偏好和需求,但爱彼迎介入市场后,房产的供应曲线发生了偏移,产生了额外的消费者盈余,爱彼迎就在这部分盈余中提取出其收入。爱彼迎的数字业务创造了商户与租客之间交易的可能性,而爱彼迎在某一国的业务部署也不会影响其在他国的商业部署,那些额外的消费者盈余则是产生在商户所在国的。爱彼迎平台虽然是从消费者一方支付的款项中提取利润,但是这一利润是因爱彼迎在特定的市场国(也就是商家业主供应房屋的所在国)提供服务而产生的。因此,不同于上文提到的谷歌广告,在爱彼迎商业模式中,新增利润源于商户所在地。可见,数字平台获得的利润不仅可能归入客户的所在国,也可能源于商户的所在国,应区别不同的交易模式进行实质课税,而数字服务税的设置恰好满足了这一需求。

(三)有利于提升我国的国际税收话语权

对于我国是否应当构建自己的数字服务税制度,学者们仍存争论。有些学者认为,我国符合开征数字服务税的条件,该税制在我国没有制度障碍,它是一种中性的税收,符合量能课税的原则。^③也有学者认为我国在数字服务税问题上不应盲目跟风,其主要理由是数字服务税是一种

^① See Daniel Shaviro, *Mobile Intellectual Property and the Shift in International Tax Policy from Determining the Source of Income to Taxing Location— Specific Rents: Part Two*, (1) *Singapore Journal of Legal Studies*, 141 (2021).

^② See Benjamin Edelman, *The Market Design and Policy of Online Review Platforms*, 33 *Oxford Review Economic Policy*, 636(2017).

^③ 参见张牧君:《数字服务税的争议与法理辨析》,《法律科学》(西北政法大学学报)2022年第4期。

临时措施,且我国数字经济的发展在国际上相对领先,没有开征数字服务税的必要。^① 其实无论数字服务税未来会向何方发展,这个过程都不会是简单而平顺的,期间会充斥着国与国之间的博弈。谁能够在这场国际税制变革中主导话语权,谁就可以在国际经济治理过程中占得先机。

数字服务税制度,是经济全球化的过程中由于新型交易载体或模式带来的数字平台跨国利润归属的重新认定所产生的,这关乎跨国税源的重新分配问题。正是由于在该问题上并没有形成国际共识,因此才造成了围绕数字服务税的理论争议和贸易摩擦,而冲突的各方所持的立场无不体现着背后的国家主义本位。无论对数字服务税抱有什么样的态度,数字服务税立法浪潮已经不可阻挡,如果我国没有相应的数字服务税立法,我国数字平台就将成为其他国家单边措施的侵占对象,这不利于保护我国的数字企业的发展。此外,在缺失了数字服务税的情况下,其他国家的数字平台可以绕开传统国际税制的税权连接点,从我国获取大量利润而只缴纳很少的税款甚至不缴纳税款,这会造成我国税款流失的恶果。^② 在新的国际税收秩序形成过程中,我国应主动在国际舞台上争取话语权,在具体的协议和税制上倡导、选择最符合国家利益的规则。因此,虽然我国在数字经济发展上取得了一定的成绩,但这种相对优势的地位并不稳固,我们不能因此拒绝数字服务税。为了防止税源流失,为我国的数字企业争取更加公平的国际竞争环境,我国应以积极、开放的态度应对数字服务税,尽快进行数字服务税的立法尝试并推动相关立法工作。

五、构建我国数字服务税法律制度的具体进路

在经济全球化的趋势下,没有哪个国家能够奉行孤立的经济政策,及时构建我国的数字服务税法律制度,引领新国际税制的改革进程已是大势所趋。为此,我国应从立法模式选择、税收实体要素的确立、征管程序的设置等方面构建数字服务税法律制度。

(一)数字服务税的立法模式选择

第一,我国的数字服务税应当以立法的形式固化下来。税收作为对财产进行“剥夺”的公法之债,其设立应当有明确的法律依据,这样才符合税收法定的要求。^③ 纵观世界各国数字服务税的发展,都是以立法的方式进行的。要完善税收法治,首先要建立税收法制。数字服务税制应当是法定税制,这里的“法定”专指法律,而不应该由法律以外的其他规范予以规定。我国引入数字服务税的进程应当融入税收立法的大背景中,最终以法律的文本予以呈现。

第二,将数字服务税作为消费税子税目进行立法。新税种的设立要与其他税种相协调,^④数字服务税作为一种消费税下的子税目,不宜进行单独立法。(1)如前文所述,数字服务税并不是一个独立的新税种,不能将一个税种拆分成两部法律来规定,为了保障税收制度的体系化,将之归入其所属的税种进行立法更加符合法治化的要求。(2)将数字服务税误读为企业所得税进而否认其存在的合理性的观点仍然存在,为了避免这种误解,最好的方式就是直接将数字服务税制

^① 参见郭昌盛:《应对数字经济直接税挑战的国际实践与中国进路》,《法律科学》(西北政法大学学报)2022年第4期。

^② 参见张牧君:《用户价值与数字税立法的逻辑》,《法学研究》2022年第4期。

^③ 参见丛中笑:《税的本质探析》,《法制与社会发展》2006年第6期。

^④ 参见邓海峰:《碳税实施的法律保障机制研究》,《环球法律评论》2014年第6期。

度纳入消费税立法中。(3) 目前我国的消费税立法工作正在进行中, 这正是一个对其进行补充和完善的良好契机, 既可以进一步推进消费税领域税收法定原则的落实, 又可以将消费税的内涵进一步细化以满足数字经济时代的需求。

第三, 关于数字服务税嵌入消费税立法的方式, 建议以在当前的消费税税目中增加“数字广告和数字接口”子税目的方式进行。目前我国的《消费税暂行条例》规定了 14 项应税的税目, 且都针对有形商品进行征收。但数字经济的发展会导致既有规制方式的滞后, 进而倒逼推陈出新,^①数字时代的商品不再仅仅是有形商品, 数据也包含重要的经济价值和战略价值,^②形成不同于以往的无形商品, 数字服务税正是对这种数字商品课税的结果。总之, 数字服务税的立法可在消费税立法草案中增加相关税目, 并辅之以对应的税率, 从而实现与既有税种的规范衔接。

(二) 数字服务税的税收要素构成

首先, 在纳税义务人方面, 数字服务税的纳税义务人为在我国境内提供数字广告和数字接口的单位或个人。(1) 数字服务税的纳税人既包括单位也包括个人。当前立法囿于数字平台主体, 但如果只针对单位进行征收, 那么这些数字平台完全可以将业务拆分给个人实施, 数字服务税就形同虚设了。为避免可能的税收规避, 纳税人应当也包含从事数字业务的个人。(2) 对数字服务税纳税人应当设立适当的收入起征门槛。当前数字服务税的立法通例是设置国内外双重起征点, 并根据本国的实际需求调整起征点的数额。我国数字平台国内收入较多而全球范围收入相对较少, 这与谷歌、脸书等国际数字平台巨头形成鲜明对比。对此, 在设置我国数字服务税的双重起征门槛时, 可以将我国的国内收入门槛定得较低, 让更多的国外数字平台在我国获取收入时符合征税标准; 但同时将全球收入门槛定得较高, 以保护我国的数字企业不必因新的税收负担而削弱其国际竞争力。具体起征门槛建议由税务机关会同工信部等相关部门调研后提出。

其次, 数字服务税的计税依据应界定为纳税人因提供数字广告和数据接口而产生的收入。数字广告收入对应“客户创造”价值模式, 而数据接口对应“商户创造”价值模式, 在对两者加以区分的基础上, 可以推导出可归因于本国的利润, 这也是数字服务税可税性的法经济学基础。值得注意的是, 数字服务税的应税收入, 除了起征门槛即起征总数额之外, 还应当注意其与“所得”的区分, 即该“收入”并不扣除相关的成本和费用等, 也不扣除起征点数额, 它对应着传统消费税计税依据中的“销售额”。

再次, 在税率方面, 数字服务税可采用 3% 的比例税率。我国目前的消费税采用比例税率(如汽车轮胎为 3%)、固定税率(如黄酒为 240 元/吨)以及比例加固定税率(如甲类卷烟为 30% 加 0.003 元/支)3 种模式。就数字服务税而言, 由于数字商品没有可供计量的单位, 因此其无法采用固定税率。从国际立法惯例来看, 数字服务税都是以比例税率的形式存在的。而在具体的税率设计上, 应当遵循适度税负的原则, 既要避免国家的税源流失, 也要尽量减少纳税人的负担。^③ 目前国际数字服务税立法的主流税率选择是 3%, 虽然也有个别国家低于或高于此税率, 如英国规定的数字服务税税率是 2%, 而奥地利和土耳其的数字服务税税率则为 5%, 但总体而言, 选择 3% 的税率可以在兼顾适度税负原则的情况下, 与当前大部分国家的数字服务税税率保

^① 参见王首杰:《数字时代商业模式创新的私法规制》,《法商研究》2022 年第 2 期。

^② 参见周尚君:《数字社会对权力机制的重新构造》,《华东政法大学学报》2021 年第 5 期。

^③ 参见张守文:《改革开放、收入分配与个税立法的完善》,《华东政法大学学报》2019 年第 1 期。

持一致,进而减少因税率差而产生的摩擦,这也是当前税率选择的最优解。

最后,制定配套的税收优惠制度,以“数字服务税成本加计扣除”的配套措施减轻特定纳税人的税收负担。为了避免税收歧视,数字服务税立法一经通过就无差别地适用于本国纳税人和外国纳税人,但数字服务税是为了解决外国企业规避传统税收连接点而创设的,因此对本国企业而言,无异于在所得税的基础之上又增加了一层数字服务税的负担。为了解决这一问题,各国采用不同的税收优惠政策,如法国就允许本国企业以数字服务税直接折抵企业所得税的应纳税额,但这种做法在事实上混淆了消费税与企业所得税之间的边界,使得数字服务税无法摆脱所得税的影子。对此,我们可以采用加计扣除的方式给予数字服务税以特殊的优惠,具体而言,可以将数字服务税的应纳税额界定为企业的成本,对在我国既缴纳数字服务税又缴纳所得税的纳税人,允许其在计算其所得时将已经缴纳的数字服务税成本加计100%扣除,从而降低本国纳税人的综合税负,避免因数字服务税的开征而削弱其国际竞争力。

(三)数字服务税的征管程序设置

数字服务税的本土化,除了要构建符合我国国情的税收要素外,还要建立契合我国税收征管秩序的征纳程序。虽然数字消费品有可能是由国外数字企业提供的,但是由于数字消费品的跨国提供并不需要报关进口的手续,因此不宜以进口应税消费品来适用征收程序;数字服务税的征税对象可以视为一种特殊的商品,即以数字形式存在的消费品,何时产生纳税义务、该纳税义务在哪个交易环节发生,这些问题只需要参照消费税征管的一般模式规则即可。但是数字服务税也有其特殊的征管方式,具体体现在纳税期限和纳税地点两个环节。

在纳税期限方面,数字服务税的纳税期限应当为一个纳税年度。目前在我国的消费税征管程序中,纳税期限有7种分类,短则1日,长则1个季度,并要求纳税人于期满后15日(纳税期限不满1个月的为次月起15日)内申报纳税。但是由于数字服务税作为消费税的一个子税目,计税基础是数字企业提供的特定数字消费品的年收入,因此在纳税年度终了之前很难确定一个主体是否触发了数字服务税的收入门槛,实践中不能以月或者季度进行征收。换言之,现有规范中所规定的7种纳税期限均无法适用于数字服务税,应在立法时赋予数字服务税税目独特的纳税期限。数字服务税的纳税期限应为从公历1月1日起至12月31日止的完整年度,数字服务税纳税人在该期限内取得的国内外收入符合数字服务税征收门槛的,应按照该年度内的全部收入计税。纳税申报期限也应当适当延长。企业在一个纳税年度终了之后,需要一定时间来对一年的收入进行汇总,尤其是对需要缴纳数字服务税的企业而言,作为大型数字平台,年收入较高,汇总计算收入的工作量大,很难在15天内完成。建议参照企业所得税的纳税申报期限即年度终了之日起5个月内进行数字服务税申报并结清税款。

在纳税地点的确定方面,需要解决以下3个问题:(1)数字服务税的纳税人,如果是具有我国国籍或者在我国有住所的自然人,或者是注册地点在我国境内或者在我国境内有常设机构的企业,就应当以自然人户籍所在地、住所地、注册地、常设机构所在地为纳税地点。(2)数字服务税的纳税人的总机构和分支机构如果不在同一县(市)的,就应当将收入进行汇总,确定其是否需要缴纳数字服务税;达到征税条件的,企业应当以总机构注册地为纳税地点。(3)对在我国无常设机构的外国数字平台,应指定专门的税务机关所在地为纳税地点。外国数字平台如果在我国不设置常设机构,就缺乏传统税制上的连接点,难以确定其所在地,在有数字服务税征管需求时可以指定特定地方的税务机关专门负责该情形下数字服务税的申报受理和征收,以该税务机关所

在地为纳税地点。由于数字服务税属于消费税,按照我国的分税制体制,消费税又属于中央税,因此数字服务税的税收收入应当归入中央收入,无论由哪个地方的税务机关管辖,该税款都不会成为地方收入,不会影响地区之间的发展均衡。但指定管辖数字服务税的税务机关应当保持相对稳定,具体税务机关的确定可由财政部、国家税务总局联合提案并以立法的形式指定,且一经确定,非经法律修改程序不得变动。

六、结 语

传统国际税制是在 20 世纪 20 年代工业化背景下为了适应资本主义海外贸易需求而形成的,其具体规则对发展中国家并不友好,我国在历史上几乎没有参与传统国际税制的形成过程,更多地是以被动接受的姿态成为规则的适用者。数字服务税产生于传统国际税制失灵的大背景下,尽管它作为一种单边措施被部分学者诟病,但是其作为消费税的一个子税目仍然有其合理性,在“双支柱”的前景不明朗且其规则存在一定缺陷时,数字服务税以其独特的方式给出了问题的解决之道,更加符合实质课税的原则,也更加符合我国的国家利益。我们应积极接纳数字服务税,将数字服务税法律制度的构建与我国分税制财政管理体制的特点相结合,将数字服务税内嵌于消费税法的立法进程,明确规定在数字服务税的纳税人、计税依据、税率等税收要素之外,为了减轻本国纳税人的税收负担、防止过高的数字服务税税负制约其国际竞争力,还应建立配套的税收优惠制度,允许数字服务税税款作为成本进行加计扣除;在征管程序方面,为匹配数字服务税的征管需求,应增设 1 年期的消费税纳税期限,并区分不同情况分别确定纳税地点,以确保数字服务税征管程序能顺利、有序进行。

Abstract: After the advent of the digital economy era, many countries have introduced digital service tax, even after the international community has reached a preliminary consensus of two-pillar, there are still some countries actively promote the legislation of digital service tax. Digital service tax is a consumption tax levied on the income of specific business models. It is imposed because of the failure of traditional tax principles such as permanent establishment principle and arm's length principle on the surface, but the underlying motivation is the contention of different countries for the right to speak on tax reform. As the digital economy model leads to the emergence and identification of location-specific profit are different from that of the past, the tax system should adapt to the rise of the digital economy. China should adopt a positive attitude to deal with the legislative tide of digital tax, take digital tax as a sub-tax item of consumption tax to legislation, clarify its specific tax elements, and provide corresponding tax preferences to domestic taxpayers by allowing additional deductions.

Key Words: digital service tax, unilateral measure, two-pillar, permanent establishment principle, consumption tax
