

doi:10.3969/j.issn.1672-626x.2024.01.009

# 我国数字税立法的功能定位与实现路径

## ——以“经济租”为税基

王永强<sup>a</sup>, 张娅婕<sup>b</sup>

(中南财经政法大学 a. 法学院; b. 法律硕士教育中心, 武汉 430037)

**摘要:**数字经济创造出了传统税制难以捕捉到的价值,引发新一轮的国际税制变革。统筹国际国内两个大局,我国数字税立法应承载争取税收话语权,提升互联网企业国际竞争力,矫正收入分配格局,促进公平竞争的功能。在数据要素化和经济平台化的背景下,互联网企业通过平台集聚数字资本,并通过支配数字资本占据用户价值,由此形成的超额利润,是“经济租”的新形态。在满足可税性、合法性、公平性的基础上,对互联网企业的超额收益以“经济租”为税基课税。以“经济租”为税基构建数字税法,应以专门立法的方式创设一个具备直接税属性的新税种,根据“经济租”的来源位置配置征税权,将积累到一定量的“经济租”作为纳税起征点,划定数字接口服务和在线广告业务为具体征税范围,分期调整税率,并依照纳税人特征设置征管程序,确保数字税制能有效应对数字经济时代的税收挑战。

**关键词:**数字税;功能定位;数字资本;经济租;税制建构

中图分类号:D922.22

文献标志码:A

文章编号:1672-626X(2024)01-0100-12

### 一、问题的提出

数字经济的飞速发展以一种全新的价值创造模式为社会带来了丰厚的财富,现有税制难以对此类价值创造模式作出有效回应。国际税收规则的PE(常设机构)标准<sup>①</sup>失灵,使得互联网企业通过网上销售平台向境外消费者提供商品和服务的活动超出用户所在国税收管辖权的征管范围。受G20(二十国集团)的委托,OECD(亚太经合组织)针对数字经济下的税收治理问题出台了《应对经济数字化税收挑战的双支柱声明》(以下简称《双支柱声明》),《双支柱声明》摒弃了对“实体存在”的坚持,主张以用户流量、营业收入、合同数量等因素能够确定跨境企业与用户所在国之间相互存在重要经济影响时,用户所在国便对跨境企业利润取得了税收管辖权<sup>②</sup>。但税收管辖权的行使受到起征点的约束,只能针对全球营业收入超过200亿欧元,且有7.5亿元以上是从用户所在国取得的跨境企业实施。

具体来看,方案在“支柱一”中创设了一个金额A,通过将跨境企业的利润分为常规利润和非常规利润,以非常规利润中的25%为计税基础,适用用户所在国的所得税税率计算其分配额度<sup>③</sup>。双支柱方案对PE标

收稿日期:2023-07-29

基金项目:国家社会科学基金项目“税法基础理论的反思与拓补”(21FFXB020)

作者简介:王永强(1973-),男,湖南洞口人,中南财经政法大学法学院副教授,研究方向为经济法学;张娅婕(1999-),女,云南红河人,中南财经政法大学法律硕士教育中心硕士研究生,研究方向为经济法。

准的突破和对用户所在国税收管辖权的划定无疑对协调数字经济下各国的税收利益分配有积极意义,但是方案设计在立法定位和解决思路上的保守注定了围绕《双支柱声明》进行的国际税制改革仍然无法应对数字经济带来的税收挑战<sup>[2]</sup>。

申言之,首先,“支柱一”仅从量上粗浅地剥离出非常规利润,没有明确定义“非常规利润”的经济实质,而对经济实质的关注恰恰是税法的独立价值所在。OECD 仅从量上回应而规避定性回答,其实是在美国“营销型无形资产”论<sup>[3]</sup>和欧盟国家“用户劳动”论<sup>[4]</sup>的争辩中周旋,为谋求最低限度的国际共识搁置了对税制构建的价值审视<sup>[3]</sup>。其次,方案在定量设计上过分强调利润,意味着跨境企业只要没有利润就可以不缴纳数字税,容易诱发跨境企业通过恶性税务筹划规避纳税义务,引致更严重的税基侵蚀和税负不公问题。最后,无论是“支柱一”下的税收利益分配还是“支柱二”的全球托底税率安排,均未对现行企业所得税的税基作出改进,由此可知,各国根据《双支柱声明》进行的国内税制改革仅会局限于在现行所得税税率、扣除范围上小修小补,并非基于辐射新税源的目标创设一个在现行税制体系中定位明确、内涵清晰的税种。上述种种问题的产生,其实均源于 OECD 未在《双支柱声明》中提出一个有效的税基<sup>[2]</sup>。

2022年2月,《求是》杂志刊载习近平总书记重要文章《不断做强做优做大我国数字经济》,文章指出:“防止平台垄断和资本无序扩张,依法查处垄断和不正当竞争行为。要保护平台从业人员和消费者合法权益。要加强税收监管和税务稽查。”可见,在我国数字经济区域发展失衡、大型平台频频滋生反竞争现象的背景下,利用数字税推动数字经济协调发展,优化收入分配格局,增进公共福利已成为数字经济时代不可回避的重要议题<sup>[4]</sup>。考虑到我国数字经济发展状况与欧盟成员国有很大差异,我国数字税在顶层设计上需要结合国情通盘谋划,将征收数字税的价值认识贯穿数字税的整个立法过程,审慎设计数字税的各项课税要素,让数字税承载的立法期冀变为现实。

## 二、我国数字税立法的功能定位

### (一)国内视野:调节收入分配,促进公平竞争

数据要素化和经济平台化是数字经济的显著特征。在数据要素的驱动下,数字技术迭代升级,生产、交换、分配、消费环节被一体化整合,催生了以互联网平台为载体的商业生态系统。在生态系统内部,互联网平台企业通过对用户数据的管理支配,制定交易规则,肆意支配着用户的数据资源。“大数据杀熟”、强制“二选一”等就是平台行使管理支配权引发的恶劣现象。平台滥用流量、技术优势垄断定价、推行“霸王条款”等严重阻碍市场竞争自由化,违反了诚信、公平的交易原则。在生态系统外部,互联网平台企业利用平台的双边网络效应、虹吸效应,不断扩充数据要素的体量和维度,在产业链上迅速扩张,从单一行业开始沿多元化的路径铺开,通过集团化、规模化的形式不断增加经营者集中直到占据垄断地位。比如我国国内的阿里巴巴、腾讯等互联网巨头,其数字资本的垄断整合已经渗透到共享出行、求医问药、买菜送货等日常生活中的细分领域,若再任其恣意扩张,这些互联网巨头将会利用其现有的市场优势地位扼杀新生企业,掠夺并购同行企业,排除、限制竞争,最终造成竞争秩序的崩溃,市场整体陷入失灵状态<sup>[4]</sup>。

此外,传统企业销售产品和服务、转让固定资产、投资金融工具等产生的各项收益均可较好地反映在财务报表列示的项目中,经过特定的核算程序成为应予上缴的税额。由于传统税制无法对难以量化的数据价值进行课税,互联网企业以用户数据作为核心竞争力创造的经济利益未被现行税制所评价,导致互联网企业的税负能力被低估,相较于传统企业而言处于不合理的税收优势地位。

对于经营者集中和垄断问题,自自由竞争法来规制,但是竞争法的调整是以对垄断行为和经营者集中的个案查处来维护竞争秩序,属于从部分施治而力延整体的调整方式。在竞争法的治域之外,税法也是现

代国家管理和调节市场经济运行的重要手段,并且与竞争法的调整方式有别,是一种从全局着手而渗入局部的调节方式。对于平台资本无序扩张以及税负失衡衍生出的收入分配不公问题,自有税法的作用空间<sup>[5]</sup>。通过推行数字税,可直接对互联网平台企业的垄断利润进行调配,将该由平台商家和消费者获取却被互联网平台企业占据的价值进行强制性征收,再以公共财政支出的形式回馈给社会。照此看来,竞争法通过规制不正当竞争行为,侧重于从程序正义的角度直接促进公平竞争,而数字税法则通过调节收入分配,偏向于从结果正义的层面间接促进公平竞争。

## (二)国际视野:争取税收话语权,提升互联网企业竞争力

欧盟委员会早在2018年就通过了《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》,但是由于成员国对数字税适用范围争持不下,加之美国的干预反对,方案近乎夭折<sup>[6]</sup>。2019年,法国在有关数字服务税立法草案的报告中传达了单边开征数字税的两点预期:第一,通过数字税分享大型跨境互联网企业的营业利润,缓冲因停征能源税、减免社会保障收费造成的财政阵痛;第二,表达法国在全球数字经济发展格局中谋求更大话语权和收益权的决心,督促欧盟和OECD早日出台符合预期的国际税收方案。欧盟成员国多数面临与法国相同的财政困境,亟需数字税开源<sup>[7]</sup>。当前,包括法国、英国、西班牙、马来西亚、印度在内的30多个国家已经实施了数字税立法,数字税立法浪潮不可阻挡。

OECD《双支柱方案》的出台理论上可为各国提供一份有效应对数字经济税收挑战的法律蓝本,奥地利、法国等欧盟成员国也表示,《双支柱方案》如果能生效,其愿意终止施行现有的国内数字税法<sup>[8]</sup>。但是由于OECD成员国之间利益分歧过大,方案本身在基础理论方面也有缺漏,短期内不会签署落地,且从现实来看,已经颁布数字税法案的国家也并未因《双支柱方案》的出台而宣布废止本国数字税法。此外,美国罔顾欧盟各国声讨径自出合并实施《通胀削减法案》对特定产业进行不正当补贴,数字税法案作为对抗美国非对称优势的政策储备工具正中欧盟下怀<sup>[9]</sup>。从国际政治动态观之,数字税单行立法将与一系列国际税收协定长期共存。

在经济数字化、全球化的进程中,数字税法律制度的缺位对我国有诸多不利。首先,因为规则的缺失,外国互联网企业在我国不仅不用缴纳数字税,甚至在不存在实体联结的情况下还不用负担所得税,导致我国税源流失;其次,我国互联网企业成为他国数字税肆意侵夺的对象,外国互联网企业在本国却多得以免于负担数字税或者缴纳后享受补贴优惠<sup>⑤</sup>,使外国互联网企业相较于我国互联网企业处于优势竞争地位<sup>[10]</sup>。故此,我国也要及时跟进,作出符合我国国情的应对,积极参与数字税制的国际研讨和协议起草工作,抢占数字税的主阵地,为我国跨境互联网企业谋求更加公平的国际竞争环境,争取在国际税制的变革中占据主导权。

统筹国内国际两个大局,我国设立数字税法,应以调整收入分配为基点,与竞争法一同双向发力,对因平台资本无序扩张产生的经营者过度集中以及垄断问题进行治理,营造公平的竞争环境。同时争取在国际税制变革中占据主导地位,为创建公平的国际税收环境贡献中国智慧,提升我国互联网企业的国际竞争力。

## 三、“经济租”的内涵释义及其作为数字税税基的法理基础

根据阶层税收构成理论,税收构成要素是由定性系统和定量系统组合形成的双阶层体系。定性系统包含了征税对象、纳税主体、税收归属三个要件,计税基础、税率、纳税义务发生时间、税收特别措施则属于定量系统下的要素范畴<sup>[11]</sup>。计税基础又是征税对象在量上的阐释,是沟通定性和定量系统的“桥梁”,找到一个合理可靠的税基无疑是构建新税种的关键。下文先对“经济租”的内涵进行阐释,揭示“经济租”本质是数字资本运作带来的超额利润,并在此基础上进一步阐述“经济租”作为数字税税基的可税性、合法性和公平性。



### (一)“经济租”的本质内涵

支付给生产要素的报酬超出为获得该生产要素而必须支付的最低报酬的部分,是“经济租”的一般含义。美国学者赫德森(Michael Hudson)从古典政治经济学视角对“经济租”的概念做了进一步阐发,其认为“经济租”是通过特权获取的收益,属于不劳而获的收入。在封建经济时代,地主凭借土地私有权向佃户收取的地租是“经济租”的原始性形态。金融资本主义崛起后,金融机构将虚拟资产与实体资产捆绑,成为新的“地主”,利息成为“经济租”的新形态<sup>[12]</sup>。而在数字经济时代,资本的结构特点和运作方式又发生了极大变化,“经济租”的内涵也有了新发展。

在数字经济背景下,互联网企业获取用户数据,并未向用户支付对价。数据要素的投入和利用,生成并优化支撑平台运行的数字技术,作为企业的无形资产,以算法为代表的数字技术,精准刻画用户画像,实现个性化推送,在信息化环境中自主反复“摄入”和“输出”数据,为企业创造利润,数据要素化之后又进一步资本化<sup>[13]</sup>。数据资本是数字资本的典型代表,除了数据资本之外,互联网企业还掌控数据依附资本,包括平台内经营者的自有资本,诸如淘宝、京东平台上各个商家的自有资本,以及在平台内进行数字劳动的个人用户所有的资产,如大众点评中吃客书写的用户评价、哔哩哔哩上短视频上传者上传的短视频等<sup>[14]</sup>。

无论哪种类型的数据依附资本,都通过平台被整合到一起,并由互联网平台经营者管理、使用和支配以生成剩余价值。由平台内商家参与创造的价值在商家和平台之间分配,譬如平台向商户收取入驻费、中介费等;由消费者创造的价值不分配给用户,诸如进行数据挖掘、广告推销等。虽然传统经济形态下,也存在收取中介费、入驻费的价值分配方式,但是传统经济下的价值分配遵循等价交换原则,成本与收益是对等的,但是在数字经济背景下,虽然表面上符合等价交易的形式,但是互联网企业拥有平台管理者的身份,主导着数字资本的运作,平台内用户对其有显著的依附性,互联网企业可以利用这种依附性操控定价权来分配更多的价值,这部分价值就是超出平台在价值创造中所作贡献的“非常规利润”<sup>[15]</sup>。故此,结合数字资本的结构特性和运作模式进行定义拓补,数字经济背景下的“经济租”,是互联网平台企业凭借数字资本分享剩余价值产生的超额利润。

### (二)“经济租”作为税基的法理支撑

#### 1. “经济租”作为税基的可税性

依照通说,对征税对象的讨论必须在“可税性”的框架下进行。根据可税性原理,只有具有收益性的行为和事实才能作为征税对象<sup>[16]</sup>。这里的收益性与公益性相对,对收益的理解,学界也基本达成共识,要求被课税的收益具有可确定性。可确定性要求收益必须是客观的、可量化的、既得的利益。现代经济社会中,可量化又等同于可用货币计量。广义上来讲,收益是某种价值流向主体带来的效用增加,如果这种效用带有主观性或者无形性,无法用货币计量,将其纳入征税对象的范围,或将加大征管成本,也会由于评价的非客观性对当事人造成不公。因而,各国税收实践中的通行做法就是只对能以货币形式计量的收益征税。同时,如果某种收益还未现实取得,意味着相关主体便没有因为与该收益相关价值的流入增加经济支付能力,对预期收益课税就违背了量能课税原则的要求,因而,可税收益又增加了现实取得的要求<sup>[17]</sup>。

互联网企业创立初期,为搭建平台基础架构、运营并优化在线交易模式,企业需要投入大量资金,这部分资金作为企业的沉没成本,一时还未得到弥补,并且初生平台的用户黏性不强,企业也无法独占并排他使用用户数字资源,企业对发生在平台内的交易虽然也可以参与分享部分交易剩余,却不足以抵减营业成本,此时“经济租”还不存在。但无论是跨国垄断平台、国内互联网巨头还是中小型互联网平台,只要是互联网平台,都会借助技术工具不断收集、处理、使用用户数据,占有用户数字劳动的成果,强化其对数字资本的支配性,这是数字经济时代的生产方式使然<sup>[18]</sup>。互联网平台企业通过投资和运用数字资本,分享生产者剩余和经营者剩余,创造远远超过初期投入的高额利润,这些利润汇聚就形成了“经济租”,被互联网平

台企业所占据。

虽然概念中有利润的字眼,但从数字经济的价值创造模式来看,实是指向互联网平台企业的营业收入。因为用户数字资源可视为是一种公共资源,用户在接受互联网平台的服务时,免费将个人数据提供给平台,并无偿为其进行数字劳动,即便平台为获取用户的数字劳动成果会预先支付部分费用或者事后予以奖励,但是这部分费用最终是由消费数字商品和服务的用户来承受,平台获取数字资源并未支付相应对价。且随着用户规模的扩大和技术的精进,平台企业提供数字产品和服务增加的边际成本几乎为零,累积起来之后形成的“经济租”与收入在量上相差无几。因此可直接以互联网平台企业的营业收入作为计税依据,满足可税性对“可确定收益性”的要求。

### 2. “经济租”作为税基的合法性

如前文所述,以“经济租”为税基,即是对互联网平台企业的特定收入课税,而传统税制多倾向于对净所得征税,因此需得站在引领国际税收立法的高度上,讨论以收入课税是否符合国际法要求。

在国际税收领域,至今存在的3000多个税收实体文件,多是国家之间经过谈判形成,仅对缔约双方具有约束力。UN(联合国)与OECD制定的税收协定范本,也只是作为各个主权国家在缔约时的参考框架,各个主权国家在缔约实践中也不会原封不动地照搬范本内容,而会站在国家税收利益的角度进行取舍。即便是已经有67个国家签署的《BEPS行动计划》,如果签署国之间已经在先签订双边税收协定,只有双方都同意在双边税收协定中加入或者依照《BEPS行动计划》调整双边税收协定内容时,《BEPS行动计划》相应的措施才能生效。因此,国家的税收行为主要受缔结的双边税收协定所约束,国际税收领域至今还未有一个具有普遍约束力的正式法律渊源。

OECD《双支柱方案》推进工作的滞涩难行、欧盟统一数字税立法的行动挫败,充分表明各国目前并不希望税收主权受到一般、普遍的限制。质言之,除非缔约国在双边税收协定中自愿将税基限定于净所得或者其他特定范围,否则没有一个统一的国际税收规范能对国家的税基确定自主权进行限制。纵观双边税收协定的发展历程,以营业收入作为税基正逐步被国际社会接受并实践。诸如采取分类税制的法国和比利时,在计征所得税时将大致相近于收入总额的部分作为计税依据适用不同的税收制度<sup>[18]</sup>。

此外,由于数字税不同于所得税,不能适用双重税收协定,互联网企业的营业收入与净所得之间存在一定范围内的重合,可能会引致双重征税。但值得注意的是,双重征税是两个主权国家行使正当管辖权产生的,正当的管辖重叠不违背国际法,那么避免双重征税便不是国家应当负担的法定义务。大多数国家是基于推进跨国贸易的发展而主动予以税收优惠,并非因为适法性而被迫消除双重征税<sup>[19]</sup>。因此,以“经济租”为税基不违反国际法律,是我国税收主权的体现,并且在欧盟国家纷纷采取以收入作为税基的数字服务税单边措施背景下,也具备一定的实践基础。

### 3. “经济租”作为税基的公平性

在税制设计上,确保纳税人不被肆意区别对待,享有平等的法律地位,纳税负担公平地配置给不同的纳税主体,使其财产不承受超过税法规定的社会义务,是税收公平的应有之义<sup>[20]</sup>。税收制度的公平性以税制设计的非歧视性为前提,非歧视的税制建构以纳税人的支付能力为税收负担的分配标准,即纳税主体按照自己的资力情况提供国赋,向政府贡献,以维系政府的运转<sup>[21]</sup>。检验以“经济租”为税基是否具备公平性,要看“经济租”税基下的数字税制设计是否能使纳税主体承受与其支付能力相当的税负。这一方面,需要衡量以“经济租”为税基是否以支付能力为标准框定纳税主体;另一方面,要避免“矫枉过正”,确保数字税收不伤及互联网企业的再生产能力。

支付能力在市场竞争中表现为盈利能力。虽然互联网企业均能以平台为枢纽集聚数字资本获取超额利润,但是对于小规模、初创期的互联网企业而言,由于资源约束与商业模式的不成熟,新创的运营模式又

很容易被大型互联网企业复刻,用户黏性不强,其能够掌握的数字资本体量不大,非常规利润的获取不稳定,很难累积为“经济租”。大部分中小型互联网企业为谋求市场生存也依附于大型互联网企业,致使大型互联网企业不仅可以利用自营平台内用户的数字资本,还可掌控中小型互联网企业的数字资本,分享中小企业的非常规利润,并且由于技术的成熟和优厚的资源禀赋,其维持现有业务和拓展新业务的成本也显著低于中小型互联网企业,由此可见,互联网企业间的盈利能力可谓大相径庭。

我国以“经济租”为税基,在纳税主体上,只对因具备超强盈利能力而获取“经济租”的互联网企业征税。申言之,我国以“经济租”为税基开征数字税,不会将所有互联网企业纳入征税对象之列,而是综合考察企业的运营规模、成长周期、业务模式、收益水平等因素,衡量企业的盈利能力,并依照盈利能力测度企业税负能力。因此,即便最终结果可能在某些市场领域圈定阿里巴巴、腾讯、美团等国内数字巨头以及“GAFAM”(Google、Apple、Facebook、Amazon、Microsoft 五家美国大型跨境互联网企业的简称)等为纳税主体,豁免部分中小型互联网企业,但在识别纳税主体的过程中始终关注的是主体盈利能力,而非企业的居民身份等与支付能力无关的因素,因而,由具备超强盈利能力的互联网企业承受数字税负,系贯彻量能课税原则形成的合理差别对待,不构成歧视。

此外,以“经济租”为税基,在征税范围上,只对互联网企业通过数字资本运作获取的超额收益征税,而不对其传统生产模式下的常规收益重复评价。预期纳税主体阿里巴巴、腾讯、美团、“GAFAM”等大型互联网企业,平台商业模式几乎贯穿其所有业务层面,凭借国内用户和中小型平台的依附支配数字资本,占据剩余价值,是这些纳税主体的收益积累模式。但若纳税主体确能证明某项增收只是借助网络平台提升传统生产模式效率实现,仍然属于提供传统服务获取的常规收益,相应收入自不在数字税课税范围内。对这些企业的“经济租”征税,系锚定其平台商业模式下未及传统税制捕捉且为其现实占有的超额收益,同时排除对因互联网赋能提升传统生产模式效率带来的增益课税,不会让互联网企业同一财富承受两次税负,也就不会伤及互联网企业的财富再造能力,具备充分的公平性。

#### 四、以“经济租”为税基构建数字税法的具体进路

数字税制的建构是国家行使税收主权的表征,首先需要明确以何种方式推进数字税立法以使数字税制发挥其应有的功能。其次,还应在推进财税治理法治化的背景下探讨税收立法权、征管权、收益权分配给谁的问题。此外,税收构成要素作为数字税制之基石,只有精密设计税收构成要素,才能使数字税制具备税收法定原则统领下应有的安定性与确定性。为此,下文对数字税的立法路径选择、税权配置以及要素构成展开论述。

##### (一)以“经济租”为税基的立法路径选择

所得税说、新税种说和消费税说是关于数字税属性的三种代表观点<sup>⑥</sup>。由此衍生出在现有框架下改进税制与进行专门数字税立法两种立法路径<sup>[22]</sup>。

##### 1. 改进消费税背离直接税属性

实现分配正义是我国数字税法承载的主要功能之一,为了让数字税能够真正发挥消解传统税制下互联网企业不合理的分配优势之作用,宜将数字税设计为直接税,避免从规则上就给互联网企业留下向消费者、商家转嫁税负的口子。纵然在实践中掌握定价权的互联网巨头确有将税负转向消费者的能力,但这系市场失灵导致,非由规则炮烙,并且在公平竞争的自由市场中,数字巨头为了保持自己的竞争优势也不会贸然提价<sup>[18]</sup>。

从融入国际数字税收浪潮的角度来讲,数字税也应当作为一种直接税来建构。法国、奥地利数字税锚



定的纳税主体是全球营业额超过7.5亿欧元,本国营业额达2500万欧元以上的互联网企业,土耳其、意大利、西班牙也参照欧盟数字税法案中全球营业额7.5亿欧元的起征点,对互联网企业在境内的营业额分别下调至2200万欧元、550万欧元、300万欧元<sup>[23]</sup>。先立法国家虽然选择对营业额征税,但并不能因此就将数字税定义为营业税,因为营业税是在每次商品流通中的某一个或者几个环节纳税,从规则设计上就允许向价值链下游主体转嫁。数字税的营业额高企,实际是划定了一个征税门槛,企业只有在纳税年度终了时将营业额汇总计算,才能知晓是否承担纳税义务<sup>[10]</sup>。可见,先立法国家在数字税设计之初就有意规避转嫁,框定互联网企业为直接纳税人。直接税的属性决定了数字税不同于消费税,改造消费税以涵纳数字经济价值创造模式的道路行不通。

## 2. 调整所得税难抵预期目标

如果通过调整所得税的税目,或可将线上广告收入、在线销售数据、数字化产品服务纳入现行所得税的征税客体范围。但在税基设定上,为了保证企业具备持续创造财富的能力,企业所得税只对企业净所得征税。为了确定互联网企业来源于数字经济的净所得,需要测算行业的常规利润率,扣除该部分利润计算出互联网企业非常规利润,然后计算数据要素在非常规利润中的收益占比。测算行业常规利润率已属不易,数据要素的收益占比还牵涉规范目标的选择和顺位,即便经过论证得到的要素权重,也不一定能够贴合实际,还会诱致企业恶性税务筹划,使得数字税的征收目标落空。因而,仅对所得税制进行革新已然不敷需要<sup>[24]</sup>。

## 3. 专门数字税立法因应新型生产关系

就生成“经济租”的数字资本而言,其已经区别于传统的分支机构、代办处、子公司等实体资本,以虚拟化的形式存在。互联网企业操纵数字资本获取“经济租”,显著改变了传统生产关系下的收益分配方式,形成一种新的生产关系<sup>⑦</sup>,这种新型生产关系已经无法为传统税制所调整,自当以“经济租”为税基构建符合数字经济新型生产关系的新税制。

以“经济租”为税基进行专门立法,在数字商业模式下结合数字资本的去物质化,互联网平台的网络效应、虹吸效应分析数字资本的结构特征,充分关照数字资本运行下剩余价值的生成、分配方式,重新设计与数字资本结构特征与运行方式相匹配的课税要素,方可建构起适应新型生产关系的法律上层建筑。

### (二)以“经济租”为税基的税权配置

按照一般税收理论,税权的配置涵盖税收立法权、税收征管权、税收收益权的分配问题。就税收立法权而言,在全面落实税收法定原则的背景之下,多年的税收实践中,税收立法权逐渐向全国人民代表大会集中,数字服务税的立法权也不例外,应由全国人民代表大会实施。但考虑到我国代议程序的时限性与税务工作的专业性、复杂性和技术性,在税收领域由全国人大授权国务院先行立法已成惯例。数字经济涉及的利益面广,更应当遵照传统的立法路径,由全国人大授权国务院制定行政法规进行局部试点后,再择机于全国范围内推行,适时将行政法规上升为法律<sup>[25]</sup>。对立法权的配置无甚争议且路径选择基本明确,所以不再赘述,此处主要就税收征管权、收益权的配置问题展开论证。

#### 1. 税收征管权的配置

税收征管权主要包括税收征收权,即依法核定、征收税款的权力,以及税收管理权,即决定税种的开征、停征、减征、免征、缓征以及征管程序设置的权力<sup>[26]</sup>。从国内来看,数字税立法权可由全国人大授权国务院行使,相应地自然由国务院享有税务管理权,而税收征收权行使与纳税地点选择属于同一问题,可由后文纳税地点的设置统一回答,所以此处着重结合我国企业开展跨国数字业务的背景,立足于我国兼具数字生产大国和数字消费大国的地位,探讨国际税收征管权的配置问题。

诚如前述,用户参与创造价值可分为消费者创造价值和商家创造价值两种模式。在线广告的投放是典

型的消费者创造价值的模式。假设德国车企A为了增加其汽车产品在我国的销售量,在百度搜索引擎上投放汽车广告,根据搜索引擎用户的点击量200000次,A向百度支付广告费20万元。在这个例子中,如果我国的百度用户不点击广告观看,那么百度就不能获得广告收入,百度正是利用特定时间段和特定位置的广告投放吸引获取该时段消费者的注意力,或者根据平时消费者上网数据甄别出有购车需求的消费者进行精准推送,实现20万的营收。如果再将车企A纳入分析,“经济租”的识别路径更加直观鲜明地导向我国消费者创造价值的结论:(1)A在百度上投放广告,是基于广告投放能促进销量增长、带来收益增加的预期,在广告投放的期限内,A保持原有的生产模式不变;(2)A在我国投放的广告并没有阻止百度接受A的竞争对手在百度引擎上向国外用户投放广告,如果减少在我国的投放量,其在国外市场的投放机会也不会增多,来自国外市场的销售利润也不会受到影响,A因为在百度投放广告获得的收入增长无法从国外市场获得,反之,百度承接了A的广告订单,特定位置特定时段就只能投放A的车辆广告。这便可以认为,百度在从A处分享的20万元生产者剩余可归因于我国消费者的参与,是依赖于我国消费者参与产生的“经济租”。

如果互联网平台将索价对象由商家转向消费者,价值创造模式便也变更为商家创造价值模式。例如租房软件链家。链家隶属于贝壳集团,是一家总部在我国,以租房业务为核心业务的公司,目前正在积极开拓日本的租房市场。对于链家而言,有租房需求的客户数量不会大范围波动,为促进消费者与业主在平台达成交易以收取中介费用,链家积极寻找租房主体,不仅不向房东收费,还通过降低挂牌费、组建专业摄影团队包揽房源图片拍摄制作等方式吸引更多业主入驻。链家的在线中介服务增加了业主与租客之间的交易机会,其在国内、国外的业务部署并行不悖,链家向租客收取的中介费用,来自于其为商家提供的服务,本质上是从业主闲置房屋供应国分享了消费者剩余,分享工具系加工商户的房屋资源信息生成的数字化产品,“经济租”的产生依赖于商户的参与。

统筹消费者、平台企业、商家三方视角,将商家创造价值与消费者创造价值两种模式区别开来,关注数字架构背后的经济实质,不难发现“经济租”系由生产者剩余和消费者剩余直接转化而来。识别“经济租”,找到生产者剩余和消费者剩余的来源位置,赋予价值来源地税收征管权,将被互联网平台企业占据的剩余价值“归还”给用户所在国。具体来看,在消费者创造价值模式中,税收征管权配置给消费者所在国(包括户籍地、注册地)。在商家创造价值模式中,由商家所在国(包括户籍地、注册地、财产所在地)取得税收征管权,使得税收征管权的配置具有充分的经济正当性,符合利润在经济活动发生地和价值创造地被征税的国际税收基本准则。

## 2. 税收收益权的配置

税收收益权是因税收征管权的实现而产生的权利<sup>[26]</sup>。故而,承认其他国家享有税收征管权也就意味着同时承认其获得税收收益权,所以此处主要探讨由我国享有税收征管权而征收的数字税收收益归属于中央还是地方的问题。收益权的配置需要综合考量数字税的收入汲取能力、功能定位等因素。对整个税制系统进行审视后应当明确:数字税在我国税收体系中处于补充性地位。

从收入汲取能力来看,数字税是对企业所得税、增值税等现有税种的补充,即便其以“经济租”为税基,也只是对数字经济中的“经济租”征税,传统企业来源于不动产、无形资产、土地使用权等资产获取的剩余利润已被现行企业所得税、增值税所涵摄,没有数字税的作用空间。从收入体量来看,虽然互联网企业的营业收入十分可观,但是符合纳税条件的主体只是少数,故而数字税的税收收入相较于所得税、增值税而言可谓“微末”的。

从功能定位上看,以调节分配和调控市场为主,汲取财政收入为辅的定位也反映了数字税在税收体系中处于较为“边缘”的位置<sup>[27]</sup>。鉴于数字税收体量不大,央地分配矛盾不显,收益权可配置给中央,由中央统筹安排分作两用,一方面,用于奖励数字经济发达地区继续优化数字产业布局,推进数字经济高质量发展,



另一方面,可用于投资数字经济欠发展地区兴建数字基础设施,加快健全数字产业链,缩小区域数字经济发展差距<sup>[27]</sup>。

### (三)以“经济租”为税基的税收要素构成

#### 1. 税收实体要素的设计

首先,无论是跨国垄断平台、国内数字巨头还是中小型数字平台,只要是互联网平台,都会借助技术工具不断收集、处理、使用用户数据,占有用户数字劳动的成果,这是数字经济时代的生产方式使然。从互联网行业的市场发展来看,由于“马太效应”的存在,实际上少数互联网企业已经垄断了相关市场,用户转换的成本颇高。这就导致大型互联网企业利用用户依附性管理、支配数字资本,获取“经济租”的能力显著强于中小型互联网企业。考虑到数字税法调节收入分配,是为了让传统企业与互联网企业、大型互联网企业与中小型互联网企业在公平的税收环境中竞争,而不是要扼杀这种新型商业模式。因此,为了保证税收公平,兼顾正在进行数字化转型的传统企业和中小型互联网企业的发展利益,可考虑对标先立法国家的做法,通过设置纳税起征点的方式,将累积到一定量的“经济租”作为中国税法语境下的“显著经济存在”课征数字税。鉴于我国互联网企业的业务主要集中在国内市场,国外业务尚处于起步阶段,可以将国内收入的门槛定得低一些,这样不仅可以让数字税法充分发挥调节收入分配格局的作用,也可以更多地将国外互联网企业获取于我国的“经济租”纳入征税范围;同时将国际收入的门槛定得高一些,让我国互联网企业不会因承受新的税收负担在数字经济的国际博弈中处于不利地位。具体数值税务机关可会同工信部门进行调研后确定<sup>[10]</sup>。

其次,在税目设计上,现有开征数字税的国家也多半以数字接口服务和在线广告业务作为具体征税范围<sup>[28]</sup>,在线广告服务是消费者创造价值的典型代表。值得进一步探讨的是数据接口服务。数据接口服务的形式广泛,诸如短视频平台、购物平台、网约车平台、租房平台等,提供一个多面的数字接口以促进用户之间商品和服务交易,或者在数字接口上传输有关用户的数据以及用户活动所生成数据,都可统一概括为数字接口服务。如果将制作短视频等进行数字劳动的个人也看作商家(实际上其也通过短视频赢得用户流量,获得观者的投币和平台的经济奖励),带有中介性质的数字接口服务应当属于商家创造价值模式。用户数据的传输则需要重点识别作为交易内容的用户数据来源于哪一方。两项业务实际囊括了现有互联网平台的大部分经营模式。诸如“GAFAM”、淘宝、京东、微信、美团、抖音等平台的经营模式大致是二者的结合。因此,我国可以在线广告服务和数字接口服务作为税目。

复次,对于计税依据,前已述及“经济租”的收入属性,在实际稽征时,以在线广告服务和数字接口服务为核心业务的互联网平台企业,除非其能够证明相关收入不属于税目项下收入<sup>⑧</sup>,否则可直接以营业收入作为计税依据。

再次,将营业收入全额纳入计税依据范围,更多地倾向稽征效率的一端,在税率设计上就须精细打磨以促进税收公平。具体而言,通过科学设置数字税税率,保证互联网企业的传统业务得到与传统企业同类业务一般的待遇,互联网企业获取的收入在国家与国家之间、国家与纳税人之间合理分配。由于公平的税率设计尚需仰赖国际税收谈判与协作,征管实践需积累一定的数据才能完成,故可考虑在数字税开征之初采用单一比例税率,对标国际标准在2%~5%的区间内选择,这样也可减少因为税率差异带来的摩擦。待征管实践和国际磋商取得一定进展之后,可考虑采取超额累积税率,将级次设计得细密一些。其中,高级次设置宽级距,低级次设置窄级距,税率由低级次到高级次呈渐进式递增<sup>[24]</sup>,这样既可以实现税法依照“经济租”的获取能力在不同规模的互联网企业间分配税负的意旨,又能遏制互联网巨头的垄断态势,促进公平竞争。

最后,要审慎制定配套的税收优惠措施。税收优惠措施的出台必须立足于我国经济社会发展需要和国家的战略需求,数字税的立法与其他税种的立法一样,均要受税收法定原则的约束,不得仅因为产业发展的

需要就滥开税收特别措施削弱税制的法定性,影响税收的法治化价值<sup>[25]</sup>。数字税制的施行或多或少会掣肘我国互联网企业的国际竞争,为国家数字经济战略大局服务确需给互联网企业减负时,严格依照授权立法的程序制定税收特别措施。需要指出的是,无论是中央还是地方出台的税收优惠,都不宜直接用数字税抵减企业所得税,因为这样会混淆二者的界限,侵扰所得税与数字税的分治领地,较为妥当的做法是将数字税作为企业的税前成本按照一定比例扣除。此外,在整个税收优惠措施出台的过程中需要明确:为确保数字税制度的公平性,数字税收的配套优惠措施一经出台就要一视同仁地对本国企业和外国企业适用,避免在支出端背离税收中性的要求<sup>[29]</sup>。

## 2. 税收程序要素的设计

数字税制要“掷地有声”,除了实体要素的建构之外,还要确立一套符合税种特点、运转高效的征管制度,具体包含纳税期限和纳税地点两大环节。

我国现征税种的纳税期限长短不一,消费税和增值税纳税期限从1日到1个季度共7种设定,企业所得税分月(季)、经营中期、年度汇算清缴分别设置15日、60日、5个月的纳税期限。数字税是互联网企业提供特定数字产品和服务赚取累积的年度收入,只有在纳税年度终了之后通过收入汇总计算才能确定是否达到纳税起征点。因此可以参考企业所得税的年度纳税方式,按照一个纳税年度计算数字税应税收入,互联网企业自纳税年度终了之日起5个月内缴纳数字税。

对于纳税地点的选择,需要结合互联网企业的身份、机构所在地分三个层次讨论。为提高稽征效率,促进数字税与现有税制在征管程序上有序衔接,首先,满足数字税征税条件的纳税人,如果是我国居民设立的企业,或者登记设立地在我国,抑或是在我国境内有符合税法语境下的常设机构,可考虑在登记设立地或者常设机构所在地纳税(即由当地的税务机关行使税收征收权);其次,如果互联网企业系集团公司,总分公司位于不同的行政区域,那么应当将总分公司实现的整体营收作为计税依据判断是否达到起征点,并在总公司所在地纳税;最后,对于在我国没有常设机构的非居民互联网企业,可考虑结合其业务特点,指定我国主要用户市场所在地的税务机关负责征收数字税。

## 五、结论

数字经济的快速发展创造出许多新的经济业态和盈利模式,我国税收立法还未来得及对新经济模式创造出来的新税源进行回应。数字税立法已经成为不可阻挡的国际税收新趋势,为提升我国互联网企业的竞争力,引领国际税制变革的浪潮,调节收入分配,有效治理互联网企业过度经营者集中与垄断问题,我国应当积极探索构建符合国情的数字税法律制度。从古典政治经济学的视角观之,“经济租”是凭借特权获取的收益,是不劳而获的收入。在数字经济背景之下,互联网企业通过平台聚集数字资本,利用用户依附性掌握定价权占据由消费者和商家创造的剩余价值,形成平台企业的超额利润。质言之,互联网平台凭借数字资本运作盘剥剩余价值形成的超额利润是数字商业模式下“经济租”的新内涵。数字资本具有独特的运动方式和结构特性,突破了传统的价值创造和分配方式,形成了新的生产关系,由数字资本运作产生的“经济租”,是这种新型生产关系下的新税源。以“经济租”为税基,将商家创造价值与消费者创造价值两种模式区别开来,合理捕捉用户价值,筛选出具备财务能力的互联网企业,对其收入课税,满足可税性要求,并且不违反国际法,具备充分的公平性。在立法路径的选择上,为了消解传统税制下互联网企业不合理的税收优势地位,宜将数字税设计为直接税,现有消费税与企业所得税等税种的改进不符合数字税的立法期冀,故需将数字税作为新税种进行专门立法。以“经济租”为税基构建数字税法,在税权配置上可授权国务院先行制定行政法规,识别生产者剩余和消费者剩余的来源位置配置征税权,鉴于数字税收入体量不大以及数字税的

补充地位,收益权配置给中央。在具体的课税要素设计上,可对标先立法国家通行做法,设置双重征税门槛尝试为“经济租”合理赋值,并配置相应的征管程序,促进数字税制成功落地。

#### 注 释:

- ① 常设机构原则详见经济合作与发展组织(OECD)税收协定范本第5条。
- ② 根据税基侵蚀和利润转移(BEPS)行动计划1,判断“显著经济存在”需要考量的因素包括基于收入的因素、基于用户的因素、数字化因素等。
- ③ 营销型无形资产主要是指商标、商品名称、客户名单、客户关系、市场所有权、有助于市场拓展和产品销售的客户数据等。美国在参与BEPS包容性框架(Inclusive Framework, IF)下的多边谈判中,提出营销型无形资产概念,主张新设税权的适用范围不应局限于社交平台、搜索引擎和网上市场等高度数字化企业,还应该包括其他面向消费者的传统行业。
- ④ 用户劳动论由英国提出,该理论认可用户数据和用户忠诚具有价值,但进一步提出,价值是用户的劳动产品。互联网和知识信息的商品化创造了一种令用户进行持续性无酬劳动的条件,使得经营者能够从社会中最不愿意劳动的人抱怨自己的不幸中盈利。
- ⑤ 以法国为例,在倡导对一些成功的境外互联网企业征收“数字税”的同时,法国对境内创新型企业给予大量的研发补贴,仅税收补贴率就达到了43%。
- ⑥ 李帅、邱峰等认为数字服务税多以消费税的形式存在,应将数字服务税作为消费税子税目进行立法。观点详见李帅.论我国数字服务税法律制度的构建[J].法商研究,2023(4):45-57;邱峰.数字税的国际实践及启示[J].西南金融,2020(3):13-24。Young Ran Kim则认为,数字税是所得税的征收范围扩大到数字产品和服务,数字税实为企业所得税。观点详见Young Ran Kim.Digital Service Tax: A Cross—Broader Variation of the Consumption Tax Debate[J]. Alabama Law Review, 2020(7):164。王向东、罗勇等认为,因数字经济与传统经济完全不同的内涵和特征,导致税源发生本质变化,应把数字服务税与电子商务相结合,构建出一套适应数字经济发展的新税制模式。观点详见王向东,罗勇,曹兰涛.数字经济下税制创新路径研究[J].税务研究,2021(12):35-40。
- ⑦ 前文在阐述“经济租”的内涵时已经指出,有别于传统贸易与投资中的利润再分配方式与体系,数字平台经济主体不仅利用依附性来创造剩余价值而且利用依附性操控定价权来分配剩余价值,在很大程度上背离了等价交换原则,这就导致了传统生产关系被更新扬弃从而发生质的改变,因而是一种新型的生产关系。
- ⑧ 对于不属于税目项下收入的业务,笔者赞成侯卓观点,对于互联网企业通过网络平台提供通信服务、数字内容、支付服务以及仅以购买、出售、投放广告为目的利用网络平台等只是单纯利用网络平台,并不符合“用户参与创造价值”实质的服务,仍然属于提供传统服务的范畴,不应纳入数字税的征税范围。观点详见:侯卓.数字服务税开征的正当性及其思路——基于互联网反垄断视角的考察[J].江海学刊,2022(2):151-160+256。

#### 参考文献:

- [1] 樊轶侠,王卿.经济数字化背景下国际税收规则发展——对OECD“统一方法”的解读与研究[J].税务研究,2020(6):79-85。
- [2] 薛榆淞.论数字服务税确立为常设税种的正当性[J].地方财政研究,2022(2):57-67。
- [3] 张牧君.用户价值与数字税立法的逻辑[J].法学研究,2022(4):112-131。
- [4] 任宛立.税收公平视角下数字税功能创新[J].暨南学报(哲学社会科学版),2023(5):50-58。
- [5] 曾军平.论税收调节经济的范围和方式[J].税务研究,2016(2):24-29。
- [6] 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。
- [7] 齐萌,刘博.数字服务税:理论阐释、国际实践与中国进路[J].上海财经大学学报,2022(3):139-152。
- [8] UNCTAD, Digital Economy Report(2019)[EB/OL]. [2023-11-24]. <http://unctad.org/webflyer/digital-economy-report-2019>.
- [9] 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[J].德国研究,2022(6):69-82+122-123。
- [10] 李帅.论我国数字服务税法律制度的构建[J].法商研究,2023(4):45-57。
- [11] 叶金育.税收构成要件理论的反思与再造[J].法学研究,2018(6):109-127。
- [12] [美]迈克尔·赫德森.文明的抉择:金融资本主义、工业资本主义还是社会主义[M].黄钰书,宋玮,译.东方出版社,2023:78。



- [13] 孙蚌珠,石先梅.数字经济劳资结合形式与劳资关系[J].上海经济研究,2021(5):25-35.
- [14] 洪治纲.数字税市场国征税权的政治经济学依据及对我国的意义[J].税收经济研究,2021(5):6-13.
- [15] 周文,韩文龙.平台经济发展再审视:垄断与数字税新挑战[J].中国社会科学,2021(3):103-118+206.
- [16] 张守文.收益的可税性[J].法学评论,2001(6):18-25.
- [17] 张守文.论税法上的“可税性”[J].法学家,2000(5):12-19+129.
- [18] 张牧君.数字服务税的争议与法理辩释[J].法律科学(西北政法大学学报),2022(4):68-80.
- [19] KLAUS VOGEL et al.Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Third Edition) [M]. London: Kluwer Law International, 1997:14.
- [20] 张牧君.重申量能原则:数字时代税收制度改革的规范性理由[J].法制与社会发展,2023(3):207-224.
- [21] [英]亚当·斯密.国富论(下)[M].郭大力,王亚南,译.江苏:译林出版社,2011:361.
- [22] 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.
- [23] 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,2021(9):77-83.
- [24] 侯卓.数字服务税开征的正当性及其思路——基于互联网反垄断视角的考察[J].江海学刊,2022(2):151-160+256.
- [25] 胡翔.数字经济背景下落实税收法定原则的价值、难点与对策[J].税务研究,2022(4):90-96.
- [26] 张守文.税权的定位与分配[J].法商研究(中南政法学院学报),2000(1):43-49.
- [27] 洪联英,周天宇.共同富裕导向下数字税征税逻辑与推进思路——基于数据要素融入收入分配制度改革思考[J].财会通讯,2023(4):3-8.
- [28] 冯俏彬,李承健.数字税的国际实践及其对我国的影响[J].行政管理改革,2022(3):36-40.
- [29] 侯卓.重识税收中性原则及其治理价值——以竞争中性和税收中性的结合研究为视角[J].经济研究参考,2020(20):118-128.

(责任编辑:何 飞)