

# 从临时措施到贸易保护：欧盟“数字税”的兴起、演化与省思<sup>\*</sup>

茅孝军

**内容提要：**“数字经济”应否征税以及如何征税成为世界各国探讨的问题。从兴起背景来看，欧盟“数字税”的制度初衷在于，作为临时措施以填补长期方案落实的“空窗期”。其在一定程度上可以缓解数字型企业与传统企业的税负不均问题，但这并不能作为各国通过单边措施推进“数字税”的依据。从法国“数字税”实践观之，相关课税要素的设计存在明显的歧视性。无论被定性为直接税还是间接税，“数字税”只能作为一项临时措施。从国际税制角度来看，单边“数字税”只会表现出“贸易保护主义”倾向，加剧国际税收竞争。短期来看，中国既要及时更新税法规则回应数字经济，也要防备“数字税”外衣下的“非关税壁垒”；长期来看，良好的税制设计才是税收全球治理话语权的基础，回到问题本身才是解决问题的根本之道。

**关键词：**欧盟 数字税 国际税制 贸易保护 税收全球治理

## 引言

利润分配规则(the Profit Allocation Rules)与联结度规则(the Nexus Rules)是当今国际税法的建制基础。随着数字经济时代的来临，国际税制正遭受前所未有的挑战。一方面，技术型企业正通过税收规避(Tax-avoidance)与积极的税收筹划(Aggressive Tax-planning Practices)严重侵蚀税基；另一方面，借助现代信息、通信技术及数据的大量使用，“数字经济”这一全新商业模式将价值创造(Value Creation)与经济实体(the

<sup>\*</sup> 本文研究获得国家社科基金重点项目“‘宽进严管’背景下市场主体信用监管制度研究”(项目编号:16AFX016)、重庆市教委人文社科项目“复合功能型消费税的法律重构”(项目编号:17SKG099)和财政部央地共建西南政法大学中国财税法治研究院项目的资助。匿名评审专家对本文的修改提出了宝贵的建议,特此感谢,文责自负。

Physical Presence)分离,导致纳税地与价值产生地不一致的问题,严重影响当前国际税制框架。传统税制已无法对数字型企业公平合理课税,造成了传统企业及数字型企业税负不公现象。数字经济时代,各国政府正面临着“双螺旋困境”:在鼓励创新与深挖经济潜力的同时,还要避免市场分裂与保证竞争公平。因此,如何构建一个适于数字时代优化营商环境需要的税制成为迫在眉睫的问题。

“数字税”的讨论起源于经济合作与发展组织(Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD,以下简称“经合组织”)。最早可以追溯到1996年经合组织的财政事务委员会(the Committee on Fiscal Affairs, CFA)有关通信技术发展对于税收影响的讨论,以及1998年10月经合组织于渥太华部长级会议上形成的《渥太华电子商务税收框架条件》(Ottawa Taxation Framework Condition)<sup>①</sup>。而专门回应数字经济的研究从2013年起逐渐展开,其中以《税基侵蚀与利润转移行动计划》(BEPS Action Plan)的第一项行动计划“应对数字经济的税收挑战”(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)为主要标志。<sup>②</sup>在2015年发布的报告《Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1-2015 Final Report》中,经合组织建议了三种应对措施:(1)全新的税收联结度规则(a new nexus in the form of a significant economic presence);(2)针对特定数字交易的预提税(the withholding tax);(3)“数字衡平税”(the equalisation levy)。<sup>③</sup>

“数字衡平税”的立法实践始于欧盟,法国是全球首个开征“数字服务税”(the Digital Service Tax, DST,以下简称“数字税”)的国家。欧盟于2018年3月发布“关于对提供某些数字服务所产生的收入征收数字服务税的共同制度指令的提案”(Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services,以下简称“数字税指令”)。其背景在于:数字经济正在改变我们互动、消费和开展业务的方式。考虑到现有企业所得税制

<sup>①</sup> See OECD, “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998),” <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>, last accessed on 30 September 2019.

<sup>②</sup> See OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013, p.10.

<sup>③</sup> See OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1-2015 Final Report*, OECD Publishing, 2015, p.13.通常认为,就第(1)点而言,其侧重修正目前国际所得税协调机制中“常设机构”(Permanent Establishment, PE)的概念,最终呈现为显著经济存在(significant economic presence),旨在强调数字企业借助技术与自动化工具可以达到PE的相同效果,确保跨境活动的确定性。就第(2)点而言,其侧重征收一国纳税人从该国非居民提供者处在线购买的商品和服务所支付的预提税,这样既可以作为对向在线订购的商品和服务的非居民提供者的某些付款单独征收的最终总预扣税,也可以作为支持收取税金的应用的主要征收机制和执行工具,但可能会挑战有关国际贸易义务和欧盟法律。就第(3)点而言,其旨在避免基于第(1)点建立新的利润归属规则来形成税收联结继而带来一些困难,并确保外国和国内供应商得到平等待遇。“数字衡平税”的提出是作为应对数字经济更广泛的税收挑战的替代方法。但如后文所述,这一初衷并未实现。

已经过时,各国决策者都在努力寻找解决方案,以确保随着经济数字化转型的加速而实现公平、有效地征税。<sup>①</sup>因此,该提案旨在通过临时措施应对数字经济的挑战,并同时寻求最终的全面解决方案。但由于部分成员国的强烈反对,该提案并未成为正式欧盟立法。然而,仍有部分成员国在该暂时性方案基础上,推动国内“数字税”法案的设计与起草。例如,2019年7月24日,法国国民议会与参议院共同批准《“GAFA”数字税法案》(以下简称《法案》)<sup>②</sup>。

学界对于“数字税”的研究,角度多样、议题广泛。“数字税”可被视为“数字衡平税”的具体体现,不少学者都从数字化技术对税收规则造成冲击的角度进行解读。例如,有学者认为从物理导向的商业环境转向基于数字技术的商业环境,伴随着数字产品与服务的发展,已经需要重新评估传统税法规则与原则。<sup>③</sup>有学者甚至称其为“数字经济发展的必然产物”。<sup>④</sup>尽管有学者从一种独立于现有政府立场的角度为数字税辩护,<sup>⑤</sup>但笔者认为,近几年兴起的“数字税”实践虽然在理念和制度设计方面可以从国内视角找到相应依据,但这种视角忽略“数字税”的本质,未能抓住问题的关键。作为一项临时措施,除了回应经济数字化对现有税法规则挑战,其是否包含其他目的?在诸多可选方案中,为何仅有“数字税”被偏爱?考虑到“数字税”自身带来的经济扭曲、双重征税、不确定性及复杂性的增加,以及运营成本增加的担忧,这不禁令人反思:为何欧盟如此急切地落实“数字税”提案?

“数字税”的出现,特别是征税客体从所得额向流转额的扩展,对传统的税收理论提出了重大挑战。这种新型税制究竟代表了未来税收立法应对数字经济的一个方向,还是仅为欧盟对国际税收秩序的一次试探,抑或是缘于欧盟对数字经济本身特质的深层反思?从税法原理与相关税制设计来看,在可能造成重大风险的情况下,依旧通过单边措施推进“数字税”是否有其紧迫性?回答这些问题,既要找到“数字税”的制度初衷,也要顾及制度可能的外部效应,发现潜藏在制度背后的核心目的。有鉴于此,本

<sup>①</sup> 该提案的目标有四方面:保护数字单一市场的完整性并确保其正常运作;确保欧盟内部的公共财政是可持续的,且不削弱成员国税收基础;确保维护社会公平,并为在欧盟中运营的所有企业提供公平的竞争环境;反对积极的税收筹划并弥合国际规则中目前存在的差距。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 (Brussels, 21.3.2018)。

<sup>②</sup> Legifrance, 《LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1)》, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000038811588&categorieLien=id>, last accessed on 10 December 2019.

<sup>③</sup> See Arthur J. Cockfield, “The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Laws and Principles,” *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.56, No.12, 2002, pp.606-619.

<sup>④</sup> 岳云嵩、齐彬露:《欧盟数字税推进现状及对我国的启示》,载《税务与经济》,2019年第4期,第98页。

<sup>⑤</sup> See Wei Cui, “The Digital Services Tax: A Conceptual Defense,” *SSRN*, 2018, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3273641](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3273641), last accessed on 30 September 2019.

文通过分析“数字税”的实践模式,从制度演化的角度说明“数字税”的利益基础,讨论其对传统税收理论造成的挑战,并结合现有国际税收秩序的制度成因,反思单边“数字税”的根本目的。在此基础上,围绕其正当性的争论,探讨中国的因应方案。

## 一 制度初衷:作为临时措施的“数字税”

跨国企业(Multinational Corporations, MNCs)利用税收筹划与转移定价策略进行“选购型纳税”(Tax Shopping)的活动由来已久。<sup>①</sup>而由于数字型企业运营的灵活性,以及各国企业所得税的不一致,在欧盟从事经营活动的数字型企业的平均有效税率仅有9.5%,而相同规模传统企业的平均有效税率为23.2%。<sup>②</sup>过去三年来,欧盟一直在寻求各种方式规制跨国企业税收筹划的问题,以获取更多财政收入。而这也是BEPS行动计划兴起的重要原因之一。既然经合组织推荐了三种措施应对挑战,为何独独“数字平衡税”被偏爱?相对其他两项措施,其有何特点?欧盟作为“数字税”的主要践行者,其目的究竟是什么?

### (一)直接目的:作为长期方案的过渡措施

实际上,伴随“数字税”方案一同发布的还有“数字所得税”(Digital Profit Tax)方案,后者主要作为一项长期方案应对数字经济的挑战。按照欧盟委员会的观点,根据“显著数字存在”原则(significant digital presence)<sup>③</sup>及“显著经济活动”(economically significant activities)的判断标准,价值产生国有权对一定规模数字型企业征收“数字所得税”。“显著数字存在”原则决定了欧盟成员国是否有权对境外数字型企业征收“数字所得税”,而“显著经济活动”的判断标准决定了何种所得(profit)将被纳入“数字所得税”的征税范围。其原因在于,欧盟认为现有所得税国际税收协定的常设机构无法回应数字经济的挑战。当然,也有学者明确反对采用拟制税收联结的应对方式,认为

<sup>①</sup> 选购型纳税是指跨国企业自由选择税率较低之国家进行纳税活动。相关讨论参见“Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services,” Article 3.

<sup>②</sup> Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the Document Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence and Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, SWD(2018) 81 final/2 (Brussels, 21.3.2018), p.18.

<sup>③</sup> 根据“数字所得税”提案第4条的规定,“显著经济存在”需要满足以下条件之一:(1)在任意一个欧盟成员国中,自用户所取得的年收入超过700万欧元的企业;(2)在一个纳税年度内,在任意一个欧盟会员国有超过10万名用户的企业;(3)在一个纳税年度内,在任意一个欧盟会员国有超过3000笔数字服务的新商业模式的企业。三种标准满足其中任何一个,该欧盟成员国便可对跨国数字型企业征收“数字所得税”,即使该企业并未在该国办理设立登记。参见“Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence,” COM (2018) 147 final (Brussels, 21.3.2018), Article 4.

应改行税收分享原则。<sup>①</sup>

从某种程度上说,“数字所得税”是对现有国际税收秩序的突破。按照传统国际税制的理论与实践,国际税收管辖权划分的原则建立在以下假设上:应该在企业创造价值的地方对企业经营产生的利润征税。<sup>②</sup>按照这个假设,在应税国的企业经济实体存在与否,是征税与否以及征税多寡之依据。这也构成了经合组织《税收协定范本》(Model Tax Convention on Income and on Capital)第5条的理论来源。<sup>③</sup>而实际上,数字经济对现有税制的直接冲击在于其导致利润产生地与课税地的分离,并且这种分离并非源于企业刻意的税收筹划。<sup>④</sup>

因此,“数字所得税”实质上是以修订国内法的形式单方面促使国际税收规则的变革。但这种模式需要欧盟成员国的一致同意,也需要注意避免影响欧盟外其他国家的利益。故该方案补充规定了对非欧盟国家数字型企业的适用条件:如果非欧盟国家的数字型企业注册国家与特定欧盟成员国间订有双重课税(double taxation)协定,仅在协定中亦规定有类似于该方案的“数字所得税”条款时,其才得以适用。<sup>⑤</sup>但即使以这种形式避免该方案对其他国家的影响,仍会招致它们的抵触与不满。例如,美国正敦促其北约盟国放弃该计划,其国务卿蓬佩奥(Mike Pompeo)警告,这些方案将伤害美国企业。<sup>⑥</sup>

显然,“数字所得税”需要各国的配合,才有机会最终落实。一方面,“数字所得税”需要欧盟成员国的一致同意,这将花费较长时间讨论才能达成一致;另一方面,无论是否与欧盟成员国缔结双重课税协定,非欧盟成员国或需要修订双重课税协定,或需要缔结双重协定解决这一新的问题。这意味着在“数字所得税”最终落实以前,需要较长时间维持现状。有学者指出,以往欧盟层面的税务改革都难以让全体成员国达成一致的共识,所以可以预见的是,本次的“数字所得税”草案也不会快速通过欧盟立

<sup>①</sup> 廖益新:《数字经济环境下营业利润课税权的分配》,载《厦门大学学报(哲学社会科学版)》,2017年第4期,第92页。

<sup>②</sup> “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services.”

<sup>③</sup> See OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version)*, OECD Publishing, 2019, pp. M-19-M-24.

<sup>④</sup> 参见杨静怡:《OECD及欧盟因应数位经济课税挑战之过渡性措施简介》,载《月旦会计实务研究》,2018年第7期,第14-15页。

<sup>⑤</sup> “Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence,” Article 2.

<sup>⑥</sup> See AFP, Lionel Bonventure, “French MPs Approve Digital Tax, Defying US Ire,” <https://www.channelnews-asia.com/news/business/french-mps-approve-digital-tax--defying-us-ire-11424418>, last accessed on 30 September 2019.

法程序,仍须经过相当时间的成员国协商;更何况,近期欧盟的立法资源将会更专注于解决英国脱欧的过渡问题。<sup>①</sup>因此,作为“数字所得税”落实前“空窗期”的过渡措施,“数字税”应运而生。

## (二)附带目的:缓解数字型企业与传统企业的税负不均

作为临时措施应对“空窗期”,并非只有“数字税”一种方案可选。为何其他两种方案未被纳入其中?讨论该问题,需要比较其与其他两种方案之间的差异。而三种方案间的差异比较需要以宏观的视角审视数字经济对现有税法规则以及传统经济的冲击。尽管数字经济来源于传统商品与服务的规则,但通过商业模式和技术的创新,数字经济已经部分脱离现有税收制度的监管。<sup>②</sup>正是这种脱离监管的现状,诱发了后续一系列不良反应。

数字经济正加剧着同一行业内“线上”与“线下”的失衡状态。数字经济的特征包括:(1)在某市场具有一定营业利润,但在当地不存在任何显著或实质的商业活动;(2)高度依赖无形资产;(3)使用者参与(User Participation)与数据(Data)的使用。在这些特征下,数字型企业可以将新技术与传统规则结合,形成新的服务类型。基于此产生的新商业模式中有四种典型代表:社交网络商业模式、数字化经销商商业模式、共享乘车商业模式和云计算商业模式。各种商业模式正利用国内与国际税法规则的滞后,或多或少地对传统行业产生影响。例如,共享经济通过互联网技术加剧了行业内部的实质不公。<sup>③</sup>而考虑到数字经济的巨大体量,可以预见,如果现有规则不加改变,这种“线上”与“线下”的失衡状态将进一步加剧。

在不考虑正当性的前提下,三种临时措施应当满足税收中性。按照税收中性的要求,税收的负担应保持竞争中立性的原则,不应变更营业的公平竞争关系,同时税法应当实现纳税人决定之中立性,不应扭曲不同的法律形式之选择,以落实按照经济上的负担能力公平课税。<sup>④</sup>这意味着,即使为了缓解数字型企业与传统企业的税负不均,也应与现有制度框架保持基本一致,不应过多地影响纳税人的选择。尽管数字单一市场(Digital Single Market)已被欧盟列为优先发展的政策重点,但这并不意味着其需要被特殊对待。因此,三种临时措施如何实现现有竞争状态的稳定是一个关键问题。而欧盟认为,数字型企业需要一个稳定的且竞争的环境去进一步发展,“数字税”恰好提

<sup>①</sup> 参见黎家兴:《欧盟数位税包裹修正草案之介绍》,载《月旦会计实务研究》,2018年第9期,第127页。

<sup>②</sup> See Pierre Collin and Nicolas Colin, “Task Force on Taxation of the Digital Economy,” *Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, 2013, pp.1-5.

<sup>③</sup> 参见茅孝军:《共享经济下兼职收入的税法规制》,载《地方财政研究》,2018年第7期,第39页。

<sup>④</sup> 参见陈清秀:《税法总论》,元照出版公司2018年版,第57页。

供了这样一种制度基础。<sup>①</sup>

相较于其他两种临时措施,“数字税”是一种定性较为混乱的制度。其中,最为明显的表现为,“数字税”究竟是一个全新的税种,还是一系列税制措施的集合?其属于直接税还是间接税?按欧盟官方的解释,“数字税”可以抵扣企业所得税,也可以单独作为一个税种开征。<sup>②</sup>这是否意味着“数字税”是一种直接税?从“数字税”的征税对象来看,其对数字型企业特定范围内的流转额(Turnover)征税,与直接税的定位并不相符。就此而言,将其认定为间接税并不过分。表面上看,“数字税”的混乱定性是其不足之处,但从应对数字经济的挑战来看,正是因为这种宽泛的外延,保证了其作为“空窗期”的临时措施,相对其他两种,能够更好应对未来可能出现的其他挑战。

此外,这种混乱的定性也能帮助“数字税”同时从几个方面应对数字经济的挑战。换言之,其既可以作为一种全新的税种,也可以作为一系列税制措施的集合,关键看征税国如何选择。正如部分学者指出,“数字税”的开征是对各国重新划分税收管辖权所提供的一项新标准,是对解决数字经济时代下价值创造地与利润征税地发生错配问题的一次新尝试,是缓解科技巨头与传统企业税负不公平问题的一项新举措。<sup>③</sup>显然,其他两种临时措施无法达到这种效果。综合来看,“数字税”回应数字型企业与传统企业的税负不均自有其优势所在。

## 二 “数字税”的异化:从临时措施到单边措施

“数字税”作为应对数字经济税基侵蚀的临时方案,需要各国具体细化。虽然经合组织在2015年最终报告中发布了“数字税”等应对措施,但并未就上述建议发布任何有关具体措施供成员国参考。而各国现在也未就应对数字经济对税收制度的挑战之必要性达成一致意见。这导致各国在应对数字经济具体方案上分歧较大,纷纷采取本国方案,最终形成一系列单边措施。“数字税”也不例外。换言之,“数字税”已从共同临时措施异化为一种单边措施。这显然违背“数字税”的制度初衷。因此,“数字税”如何发展将取决于各国对其风险及效用的理解与判断。

### (一) 异化背景:通过单边措施应对数字经济的趋势

<sup>①</sup> European Commission, “Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market,” Brussels, 21 March 2018.

<sup>②</sup> “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market,” COM(2017) 547 Final, Brussels, 21.9.2017, p.10.

<sup>③</sup> 参见廖益新、宫廷:《英国数字服务税:规则分析与制度反思》,载《税务研究》,2019年第5期,第74页。

按经合组织已有研究,就是否需要应对数字经济对税收制度的挑战而言,存在三种态度:(1)需要有针对性的改变。按此观点,现有国际税收规则总体有效,但用户创造的价值必须考虑进“价值创造”的规则之中,因此需要相应调整。而其不会因为数字化服务提供重要市场,即认为在该市场就构成了应税的税收联结。(2)需要做出根本性的改变。按此观点,对所有跨国企业而言,国际税收规则需要就联结度规则及利润分配规则进行根本性改变,而不仅限于数字化企业。其否认用户参与应被纳入“价值创造”规则的必要性。(3)无须改变。<sup>①</sup>

在尚未清楚可能产生不良影响的前提下,原则上各国应该采取保守态度,但事实并非如此。目前各国纷纷采取单边措施应对数字经济的挑战。例如,美国联邦最高法院于2018年6月判决,推翻 Quill 案所确定的常设机构必须存在实体机构的观点。<sup>②</sup>肯尼迪(Kennedy)法官认为在课税州,州外卖家的经营实体存在与否并非该州要求州外卖家收集与汇出销售税的必要条件。<sup>③</sup>换言之,美国已经突破既有观念限制,回应无常设机构的非居民企业在现行税收框架下缺乏有效征管的现状。此外,英国受国内政治压力影响,也决定征收临时数字税。其先后发布《公司税与数字经济立场性文件》和《英国数字服务税咨询稿》,旨在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。<sup>④</sup>

经合组织在2018年中期报告(Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018)中将各国采取的单边措施归纳为四类:常设机构的替代性适用、预提税、流转税,以及针对大型跨国企业的特殊反避税措施。<sup>⑤</sup>就“数字税”而言,最为典型的代表是,印度针对向外国企业提供的在线广告服务的付款征收了6%的“数字平衡税”<sup>⑥</sup>。这些措施表现出的核心特征主要在于:一是通过扩大解释企业在消费者和用户所在国的参与情况,保护或扩大该国税基;二是税基的许多要素设计都包含了与市场相关的要素。换言之,无论哪种类型,均反映了采取这些措施的国家对现行国际所得税制度的不满。

<sup>①</sup> See OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018*, OECD Publishing, 2018, pp.171-172.

<sup>②</sup> Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298, 112 S.Ct. 1904, 119 L.Ed.2d 91 (1992).

<sup>③</sup> South Dakota v. WAYFAIR, INC., No.17-494 (U.S. June 21, 2018).

<sup>④</sup> See HM Treasury, “Budget 2018 Digital Services Tax,” [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), last accessed on 30 September 2019.

<sup>⑤</sup> 需要说明的是,四类措施中的“流转税”就是本文所称的“数字税”,只是经合组织认为其征税对象是流转额,而将其认定为一种流转税。See OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018*, pp.135-158.

<sup>⑥</sup> Manoj Kumar Singh, “Taxation of Digital Economy: An Indian Perspective,” *Intertax*, Vol.45, No.6, 2017, pp.467-481.



## (二)作为单边措施的“数字税”

按照欧盟规定,税收领域的相关立法适用咨询程序(Consultation Procedure),<sup>①</sup>欧盟理事会最终需要以一致行动或以特定多数的方式通过提案。具言之,欧盟委员会通过一项立法提案后,需要将其发送给理事会和欧洲议会进行咨询。而欧盟理事会正式批准立法提案前,必须咨询欧洲议会的意见。收到提案后,欧洲议会主席将该提案交于专门委员会检查立法的正当性与合适性。随后,专门委员会将以立法决议草案的方式提出对该提案的意见(建议欧洲议会接受或拒绝),并交付欧洲议会讨论。该意见获得多数通过后,将形成欧洲议会的正式意见。通常来说,当欧洲议会对提案倾向于否决时,会提出相应的修正意见,以推迟立法决议提案的表决时间,向欧盟理事会施加压力。2018年12月13日,欧洲议会对数字税指令提案提出详细的修正意见。<sup>②</sup>因此,目前数字税指令的提案仍处于咨询程序,可以预见,欧盟数字税指令最终立法仍将花费很长一段时间。总体上,按照部分学者的统计,目前德国、法国、奥地利、捷克、意大利、波兰、西班牙及英国均已提出自己的“数字税”方案。<sup>③</sup>法国作为欧盟第一个引入“数字税”的国家,自有其目的所在。尽管法国敦促各方,但欧盟各成员国始终未能就共同的数字税收达成一致意见。而部分国家正以这种方式吸引外国企业投资。因此,这构成法国目前单独行动的可能原因之一。

从表面来看,“数字税”似乎有助于解决跨国企业避税问题。然而根据福格勒(Voegele)的观点,虽然法国政府支持对数字型企业的收入而不是利润征税以使避税变得更加困难,但在欧盟范围内的“数字税”模式下,税收筹划仍有很大的空间,特别是在政府采取单边主义的情况下。<sup>④</sup>尽管“数字税”可抵扣法国企业所得税,确保已在法国缴纳企业所得税的企业受“数字税”的影响小于未在法国缴纳企业所得税的企业,但这并不意味着,“数字税”的单边推行不存在任何弊端,尤其是那些隐藏在背后的风险。一个值得关注的问题是,“数字税”解决数字型企业与传统企业间税负不均的目标能否如预期般实现。

<sup>①</sup> 参见李靖莹:《解读欧盟机构体系及其相关立法决策程序》,《中国社会科学报》,2014年10月15日,第B04版。

<sup>②</sup> 按照欧盟官方网站的梳理,数字税指令提案自提出以来,已经讨论了17次。其中,欧盟理事会(Council of the European Union)共讨论13次,经济及社会委员会(Economic and Social Committee)讨论1次,欧洲区域委员会(European Committee of the Regions)讨论2次,欧洲议会(European Parliament)修正1次。最近一次讨论(2019年3月8日)主要涉及对数字广告服务征收数字税的相关问题。具体内容参见 [https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2018\\_73?&sortOrder=desc#2019-03-08\\_DIS\\_byCONCIL](https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2018_73?&sortOrder=desc#2019-03-08_DIS_byCONCIL), 2019年12月20日访问。

<sup>③</sup> 参见曾博升、彭人恬:《数位税的课税方案与趋势》,载《月旦会计实务研究》,2019年第4期,第14页。

<sup>④</sup> See Josh White, “The EU’s Digital Tax Framework Threatened by Conflicting Political Agendas,” *International Tax Review*, 2018.

事实上,主权国家单边推行“数字税”的同时还可能伴以大量的配合措施。以法国为例,有学者综合分析数字经济增长的生态系统、经济价值创造的核心(用户“免费劳动”),以及现有税制框架下的可能风险,得出了以下结论:如果一个主权国家重新获得数字企业在该国所赚取的利润征税的权力,对企业监测用户在该国的活动获取数据的行为征税,并改善研发和市场融资的税收待遇,则有助于该国创造有利于新企业兴起的税收环境。<sup>①</sup>然而,一个值得关注的现象是所谓“内外不公”。经合组织关于税收优惠的数据表明,法国为其境内企业<sup>②</sup>提供了大量的研究和开发补贴。2018年,法国对境内企业的研发支出适用43%的税收补贴率,是经合组织成员国中最高的。<sup>③</sup>一方面,法国通过研发补贴大力投资于境内的创新型企业,但另一方面,政府正在推动对一些最成功的境外数字企业征收数字税。一旦这种做法推广开来,国际经济合作的前景与现有税收框架的稳定都将受到很大影响。换言之,从国际税收公平的视角来看,境内企业得益于配合措施可以扩大竞争优势,境外企业却只能面临“数字税”导致的营业收入压缩,这将严重影响现有国际贸易秩序。在此基础上,如果任这种单边措施自由发展,现有税制框架所拟解决的税收管辖权划分问题将被搁置一旁,单边措施所欲解决问题的前提条件也就形同虚设。因此,这些配合措施与“数字税”的推行共同构成了现有单边措施的制度体系。

### (三)单边“数字税”的风险

不可否认,“数字税”确实有其优势。但不可因此忽视其带来的种种不足。“数字税”面临的挑战主要在于,其与现有税收框架的不一致,以及在已有税制复杂度之上新增的复杂度导致的税收不确定性。<sup>④</sup>“数字税”作为一种临时措施,首先会打乱大型数字企业的税收安排。其次,“数字税”的税基是企业的相关营业收入,而非利润或所得,这意味着“数字税”本身设计的复杂也导致了税收的不确定性。因此,“数字税”设计的混乱也将损害其效果的发挥,并带来新的问题。

在此基础上,企业遵从成本将进一步提高。按照税法设计的一般原理,为了税收负担之预测可能性,有关税法的规定应当体系化与系统化,致力于税法体系的建立,以避免课税杂乱无章导致无法事先进行经济活动之规划安排。<sup>⑤</sup>尽管大型数字企业可

<sup>①</sup> See Pierre Collin and Nicolas Colin, “Task Force on Taxation of the Digital Economy,” pp.1-5.

<sup>②</sup> 境内企业一般包括非居民企业,但在数字经济环境下,数字企业无须在法国设立经济实体,故此处境内企业实质上没有包含大型数字企业。——作者注

<sup>③</sup> See Daniel Bunn, “France’s Digital Services Tax: Facts and Analysis,” <https://taxfoundation.org/france-digital-services-tax/>, last accessed on 30 September 2019.

<sup>④</sup> See Georg Kofler and Julia Sinnig, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’,” *Intertax*, Vol. 47, No.2, 2019, pp.189-198.

<sup>⑤</sup> 陈清秀:《现代财税法原理》,厦门大学出版社2017年版,第5页。

以通过严密的税收筹划脱离监管,导致国家财政收入减少,但并不意味着解决此问题时可以颠覆税法的建制原则,突破法之安定性的基本要求。此外,“数字税”对国家整体是否有利,仍需要时间的检验。

### 三 贸易保护:用于国际税收竞争的“数字税”

单边“数字税”显然不利于现有国际税收秩序。一方面,虽然欧盟委员会认为,“数字税”将会以公平和增长友好型的方式征收,但考虑到符合征税条件的企业多半是来自美国的大型企业,因此“数字税”可能导致国际间不可避免的税收战争(tax war)。<sup>①</sup>另一方面,美国税制规范上的弱化,导致其资本大量输出境外,同时由于部分欧盟国家力争成为欧盟市场中最具吸引力的投资地点,竞相推出各种诱人设计,先是降低税率、再到各种税收优惠。<sup>②</sup>因此,一定程度上,当前阶段推行“数字税”是在加剧国际税收竞争。需要思考的是,“数字税”背后是否存在其他考量?

#### (一)“数字税”的歧视性表现:以法国为例

在现行国际税收体系应对电子商务问题方面,世界贸易组织强调各成员国应保持不对电子商务设立关税性义务的现状。<sup>③</sup>基于此,有研究指出,虽然欧盟认为“数字税”是在国内企业与国外企业间法律上中立的一种税,但某种程度上,对国外企业的歧视使其实质上构成一种准关税(defactotariff)。<sup>④</sup>尽管按照法国的官方说法,对数字巨头征税是一项强有力的措施,旨在恢复财政正义(Restore Fiscal Justice)并制定21世纪的税收政策,其最终目标是改革国际税收制度,以更好地适应数字时代。<sup>⑤</sup>但必须指出,即使无法证明主观上存在故意,也无法忽略客观上存在的歧视效果。以下以法国《法案》为例,从关键课税要素说明其存在的歧视效果。<sup>⑥</sup>

#### 1. 应税企业门槛

<sup>①</sup> See Sung-Soo Han, “Undesirable Google Digital Tax & Tax War,” *Bepress*, 2019, p.9.

<sup>②</sup> 参见陈衍任:《国际税法在“数字经济”面临的冲击与挑战:评〈BEPS第1号行动方案〉对我国跨境电商课税制度的影响》,载《台大法学论丛》,2019年第1期,第265-266页。

<sup>③</sup> See World Trade Organization, “A Description of WTO Activities on Electronic Commerce,” WT/MIN(98)/DEC/2, May 25, 1998.

<sup>④</sup> See Gary Clyde Hufbauer and Zhiyao Lu, “The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff,” *Peterson Institute for International Economics*, 2018, p.8.

<sup>⑤</sup> David Meyer, “France Hits Google and Amazon with New Digital Tax to ‘Restore Fiscal Justice’,” <http://fortune.com/2019/03/06/france-digital-tax-tech/>, last accessed on 30 September 2019.

<sup>⑥</sup> 需要说明的是,由于法国通过《法案》是欧盟数字税指令无法及时法律化的单边行为,其很多内容直接来源于欧盟数字税指令提案。因此,在分析法国立法实践时,本文通过与欧盟数字税指令提案中课税要素选择的理由相对照,作为分析法国《法案》课税要素选择理由的依据之一。

在一个纳税年度内,同时满足下列条件的企业是“数字税”的应纳税人:(1)在相关财政年度内实体报告的全球收入总额超过 7.5 亿欧元(与欧盟标准一致);(2)相关财政年度内于欧盟获得的应税收入总额超过 2500 万欧元<sup>①</sup>(欧盟此项标准为 5000 万)<sup>②</sup>。所谓“相关财政年度”是指在有关纳税期结束前发布的最新财务报表所涵盖的财政年度。而且,应税收入应在到期时获得,无论相关金额是否已实际支付,均应予以确认。

就全球收入总额而言,欧盟现有指令提案的倾向是强调该门槛“更关注具有市场支配地位的企业”。而数字型企业中绝大多数企业来自美国。这意味着,欧盟设置的门槛主要关注美国的大型跨国企业。可以推断的是,法国《法案》也在侧重对美国企业征收“数字税”。就欧盟获得的应税收入而言,在发布指令提案前,欧盟倾向于将此门槛界定为 1000 万欧元,因为根据全球相关企业数字服务收入的数据,欧盟认为超过 5000 万欧元的特定门槛可能会被视为事实上的歧视。<sup>③</sup> 毕竟从实际情况看,应税收入较高的主要是美国企业。而法国在实践中出台的《法案》将此门槛降至一半,即 2500 万。因此,我们可以得出这样的结论:一方面,法国在“数字税”课税要素设计中,极力避免其应税门槛被认定具有歧视性,保证“数字税”的顺利推行;另一方面,歧视与非歧视间,并非泾渭分明。但实际上,《法案》确实是以歧视性标准作为其参照物。故判断《法案》是否存在歧视,还需结合其他因素综合考量。

## 2. 应税收入范围

《法案》第 299 条规定,数字企业提供的数字内容、通信服务、支付服务(支付服务的概念规定于《法国货币与金融法》第 314-1 条)、销售给广告商或代理商的服务为应税服务。<sup>④</sup> 具体而言,应税企业以下收入被纳入征税范围:通过销售在线广告的收入、通过数字平台促进用户交易获得的收入、销售用户提供信息所生成数据而获得的收入。上述应税收入类别基本符合欧盟数字税指令提案划定的范围。<sup>⑤</sup> 就在线广告而

<sup>①</sup> 《projet de loi: portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés》, [http://www2.assemblee-nationale.fr/documents/notice/15/ta/ta0256/\(index\)/ta](http://www2.assemblee-nationale.fr/documents/notice/15/ta/ta0256/(index)/ta), last accessed on 30 September 2019.

<sup>②</sup> “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/2018/0148 final-2018/073 (CNS), Article 4.

<sup>③</sup> 按照欧盟指令提案的意见,数字型企业提供以下服务产生的收入为应税收入:(1)在数字平台针对其用户的广告配售;(2)向用户提供多边数字平台,允许用户找到其他用户并与其他用户互动,这也可以促进用户之间直接提供商品或服务;(3)收集有关用户的数据以及用户在数字平台上的活动产生的数据。See “Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence,” pp.67-69.

<sup>④</sup> 《projet de loi: portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés》.

<sup>⑤</sup> “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services,” Article 3.1.

言,首先想到的是 Google 和 Facebook;就数字平台而言,具有代表性的数字平台包括但不限于 Amazon、eBay、Uber 及 Airbnb;就用户数据而言,最具代表性的是 Facebook 和 Twitter。毫无疑问,这些典型的大型跨国企业都是美国企业。

尽管不排除相关欧洲企业也被纳入征税范围,但美欧企业数量乃至体量的对比明显失衡。结合应税企业的门槛,可以明确得出一个结论:主要是来自美国的大型跨国企业被纳入“数字税”的征税范围。此外,令人奇怪的是,一些数字时代新型收入的类型被排除在应税收入范围之外,例如,订阅费(subscription fees)和 APP 内出售虚拟物品获取的收入。尽管这些被排除的收入类型可以被解释为体量较小、对传统税制的影响不大,不需要专门回应,但似乎与“数字税”的兴起背景不相一致。

### 3. 税款的抵扣

由于无法对“数字税”准确性,所以其到底属于直接税还是间接税需要分开讨论。直接税与间接税的区分对于税款的抵扣至关重要。因为现有国际税收秩序主要处理的是直接税领域存在的双重征税,并未过多关注间接税相关问题。按照欧盟的观点,“数字税”作为填补“数字所得税”空白期的临时措施,其属于直接税的范畴。但是奇怪的是,按照欧盟的主张,增值税及相似税收可以从“数字税”中抵扣。这样就加重了“数字税”的定性混乱问题。

而从法国的实际做法来看,“数字税”实际上属于一种间接税。因为法国税收通则(Code général des impôts, CGI)在第 256-0 到 298 条规定了增值税法相关制度。<sup>①</sup>而“数字税”相关主要集中在三个方面:一是对增值税实体规则予以完善,增设第 299 条、第 299 条之二、第 299 条之三、第 299 条之四、第 299 条之五及第 300 条,回应数字经济时代增值税的实体管辖权问题;二是增设第 1693 条之四、第 1693 条之四 A、第 1693 条之四 B 条,完善税收征纳问题;三是增设第 16C 条、第 70A 条及第 177A 条,完善“数字税”的依职权强制征税程序。<sup>②</sup>因此,从条文具体位置来看,法国“数字税”是一种特殊的增值税。

但需注意的是,美国至今未在联邦政府层面开征增值税或统一销售税(sale tax),因此无论增值税及相似税收能否抵扣“数字税”,美国企业自始至终无法抵扣相应税款。从实质来看,这种抵扣方案将显著影响美国企业的税负承担,导致其承担的税负明显高于其他国家企业,造成一种明显的不合理负担。甚至可以说,在这种制度环境中,没有增值税或统一销售税的美国将处于“制度劣势”的状态。

<sup>①</sup> See Code général des impôts (Version consolidée au 24 avril 2019).

<sup>②</sup> 《 projet de loi: portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés 》.

总体来看,无论是客观上的歧视性门槛、有选择的收入类型以及针对“制度劣势”的抵扣规定,还是“数字税”自身的混乱定性,都表现出了对特定企业的歧视效果。作为特定企业的所在国,必然会对这种歧视效果做出一定反应作为回应。

## (二)披着“数字税”外衣的“贸易保护主义”

从本质上来说,“数字税”从临时措施向单边措施的转变意味着其已经超出制度初衷。按照现有实践来看,推行“数字税”的国家意图通过该单边措施改变数字经济时代的国际税收秩序,并且试图掌握其话语权。从更宏观的视角来看,这表现为“新贸易保护主义”。正如有学者指出,根据《欧盟运行条约》(the Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU)第 110 条,“数字税”有可能被认定为歧视性的国内税(discriminatory internal taxation),而通过数字平台销售的进口产品在进口国将表现出立竿见影的效果,故其被视为对国内传统产品具有“贸易保护主义”效果( protectionist effect)。<sup>①</sup>

“数字税”作为一项国内税,并无任何直接证据表明其具有“贸易保护主义”的倾向,但在实践中,各国可以通过嵌入其他政策目的,将“数字税”发展成为“贸易保护主义”的全新工具。从前述分析看出,单边“数字税”除去单边措施的缺点之后,作为税制工具本身依然可以被看作是中性的,故最终效果需要具体考量所在国采取的政策目的。而这种“贸易保护主义”借由“数字税”的外衣,将表现得更为隐蔽。这种方案忽略了国际间税权分配的均衡,同时也难以被税法体系化理论涵盖,很难从规范的层面肯定其实际效果。因此,注重数字经济税基国际分配的大体均衡和实际可执行性,<sup>②</sup>是“数字税”推行的关键因素之一。尽管“数字税”的目的与形式几经变迁,即使各国单方面为了解决数字经济带来的不公平问题,但其应满足国内及国际税法的一般要求,而不应采用现有这般粗暴的模式。因为良好的税制目的绝不可能使坏手段变为正当。<sup>③</sup>“如果对法律所产生的社会功效和后果不了解,法律就是一种野蛮的武器”。<sup>④</sup>如果无视这个原则,那么其他国家完全可以考虑采取相似的税收作为反制措施,加剧“贸易保护主义”的泛化。

作为一种税收措施,欧盟可以开征“数字税”意味着其他国家和地区也可以征收。此外,即便选择不开征或因客观因素不能开征,非欧盟成员国也可以选择相应的贸易

<sup>①</sup> Christina Dimitropoulou, “The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law,” *Intertax*, Vol.47, No.3, 2019, p.268.

<sup>②</sup> 廖益新:《应对数字经济对国际税收法律秩序的挑战》,载《国际税收》,2015年第3期,第20页。

<sup>③</sup> [美]哈罗德·M·格罗夫斯:《税收哲人:英美税收思想史二百年》,刘守刚、刘雪梅译,上海财经大学出版社2018年版,第122页。

<sup>④</sup> [英]韦恩·莫里森:《法理学:从古希腊到后现代》,武汉大学出版社2003年版,第21页。

手段作为回应。作为拥有全球互联网企业最多的国家,以及满足“数字税”要件的数字企业之主要所在国,美国反对“数字税”便不足为奇。例如,在法国参议院通过“数字税”法案的前一天,美国贸易代表办公室启动了对法国政府“数字税”的“301调查”。其理由在于:法国“数字税”的主要针对对象是美国企业及其最新技术,尽管美国支持数字型企业税收规则的变革,但并不希望其中的税收利益被法国独占。因此,美国反对的内容可以概括为两点:一是反对法国“数字税”的征税方式;二是反对仅仅对数字广告及数据流动的行为征收税收。<sup>①</sup>从这个角度来看,美国的反制也从侧面反映了“数字税”具有贸易保护的效果。

此外,各国间的税收协定关注的问题侧重在避免双重征税上,而往往会忽略“双重不征税”的情形。而现有国际税制框架无法证明这种忽略是“故意的”还是“无意的”。如果“双重不征税”是特定群体所期待看到的,那么从这个角度来说,“双重不征税”与“数字税”之间存在一个基本矛盾:一方面,“双重不征税”保证了跨国企业的技术持续繁荣,最终通过一定技术将其税负转嫁至那些不能转嫁的国家;<sup>②</sup>另一方面,“数字税”期望以一己之力扭转这个局面,但其忽略国际协作必要性的同时,也未能通过良好的税制设计保证其自身的可执行性。这种矛盾在现有国际税制框架内难以化解。可以预见,未来采用类似形式的税收将层出不穷,严重影响经济全球化的进一步加深。

总体上,无论作为直接税还是间接税,企图通过“数字税”解决国际税制滞后的问题依旧非常困难。从这个角度来看,将“数字税”作为一项长期措施,乃至作为国际税收秩序话语权的依据并不现实。这意味着,“数字税”自诞生起便是一项临时措施,除非各国对其重新释义,符合税法一般原理,并被其他国家认可,否则将不可避免地被理解为一项“贸易保护”措施,引发新一轮的国际贸易争端。而这与“数字税”的制度初衷以及各国采取“数字税”预期显然不相符合。所以,笔者认为当前阶段“数字税”不应被鼓励,相关研究应该谨慎对待这一全新事物。

#### 四 应对“数字税”的中国方略

从短期来看,中国既要考虑到数字经济对国内税法规则的挑战,也要意识到“数字税”阻碍中国数字经济快速发展的风险。从目前来看,中国高度重视发展数字经

<sup>①</sup> 孙南翔:《全球数字税立法时代是否到来》,《经济参考报》,2019年8月7日,第008版。

<sup>②</sup> [美]约瑟夫·E·斯蒂格利茨:《全球化逆潮》,章添香等译,机械工业出版社2019年版,第32页。

济。据中国有关机构测算,截至2018年底,中国数字经济规模达到了31万亿元,约占GDP比重的1/3。<sup>①</sup>习近平主席在2019年中国国际数字经济博览会上指出:“中国正积极推进数字产业化、产业数字化,引导数字经济和实体经济深度融合,推动经济高质量发展。”<sup>②</sup>而前述分析指出,现阶段的单边“数字税”更侧重“贸易保护”,与数字经济的直接关联不大。数字经济的快速发展给欧盟及经合组织成员国提供了一个契机,让各国以数字经济的挑战为借口,有机会通过单边措施进行国际税收竞争。因此,单从“数字税”本身谈其对中国的意义,<sup>③</sup>似乎有以偏概全之嫌疑。

### (一)以“数字税”为契机优化中国税制设计

从更广阔的视角来看,各国对“数字税”的强烈反应,无论是反对还是支持,均代表着数字经济领域国际税基分配的重要性。而关键在于,国内税法无法突破现有国际税法规则,单方面对国外企业开征“数字税”及其相似税收。既然如此,中国可以借此契机及时更新现有税法规则,应对数字经济的挑战。

#### 1. 直接税领域的革新

在直接税领域,中国企业所得税法可以考虑借鉴修正常设机构的概念来回应数字经济的崛起。这在中国现有《企业所得税法》中体现为非居民企业的认定(第2条)以及非居民企业的应税所得范围(第3条)。参考数字经济的特点和经合组织推荐的临时措施,中国《企业所得税法》相关概念需要适当调整。按照传统的解释,如果不修正《企业所得税法》,在应对数字经济时需要考虑两个问题:一是“机构、场所”能否扩大解释成为无形资产、用户参与、非显著经济活动所需的基础?二是“来源于中国境内的所得”如何适用于数字经济?显然,在第一个问题上,不修正这个概念,无法适用至数字经济,否则将严重损害税收法定。在第二个问题上,似乎存在可以操作的空间。因为现有税收联结度规则即是在此基础上发展而来的。

因此,中国可从两个方面完善现有企业所得税法:一是考虑将数字经济表现出的无形性纳入非居民企业的认定中,即非居民企业是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所、服务器等经营所需要素,有一定中国用户的,或者在中国未设立机构、场所、服务器等经营所需内容,但在中国境内存在显著经济活动的企业。二是扩大管辖范围,即在前述对非居民企业重新界定的基础上,针对非居民企业应税所得的范围不仅强调属地管辖,还强调与该企业在中国

<sup>①</sup> 《我国数字经济规模去年达31万亿元》,《人民日报》,2019年4月3日。

<sup>②</sup> 《习近平向2019中国国际数字经济博览会致贺信》,《人民日报》,2019年10月12日。

<sup>③</sup> 参见卢艺:《数字服务税:理论、政策与分析》,载《税务研究》,2019年第6期,第72页;岳云嵩、齐彬露:《欧盟数字税推进现状及对我国的启示》,第94页。



境内显著经济活动相关联的应税所得,修改传统所得税法两分的僵化规定。从这个角度来看,企业所得税领域回应数字经济更侧重于应对非居民企业产生的诸多问题。

## 2. 间接税领域的革新

在间接税领域,中国增值税法可以考虑将数字服务的内容纳入增值税的征税范围,或纳入服务类别,或增加新的类型。在“营改增”改革提出以前,有学者指出,在线交易的数据化产品的提供应当区别具体情况,分别确定为提供服务或转让无形财产交易。<sup>①</sup>也有学者指出,不开征新税种,而通过对“劳务”“无形资产”等相关税收基本概念、范畴的重新界定,以及通过对现有税制的修改将数字商品销售纳入流转税课征范围,是目前最好的立法选择。<sup>②</sup>但以目的地为基础的增值税体制在一个没有边界的统一市场中,需要加强增值税的国际税收协调。<sup>③</sup>而经合组织正通过增值税的国际协调,促进国际税制的优化。经过一系列的协调与谈判,《国际增值税/货劳税指引》(International VAT/GST Guidelines)最终完成,旨在统一各国增值税制度,保持税收中性之特征,减少对人员、劳务、货物及资本流通的阻碍。<sup>④</sup>

从间接税的角度看,其与直接税领域革新的不同之处在于:它并未针对非居民企业,而是针对所有的数字类服务,并不会存在明显的歧视性。直接税与间接税领域的革新会带来不同效果。如果仅革新直接税的税制设计或者对数字经济整体保持沉默,只会影响国外数字企业,而保护了国内数字经济的稳定发展。这也与中国正在推动的减费降税、优化营商环境基本方案如出一辙。因此,选择革新直接税还是间接税的税制设计,不再是技术层面的问题,而是上升为战略判断,需要中国政府审时度势,相机选择。为了保证中国数字经济继续高质量发展,我们要积极推进税法规则及时更新,应对数字经济对现有税法的冲击,为世界应对数字经济挑战提供“中国方案”,增强中国国际影响力。

### (二) 防范作为“非关税壁垒”的“数字税”

“数字税”的发展为各国重启“贸易保护主义”提供了新的思路。基于对实践经验的总结,有研究指出,国际贸易争端解决机制渐渐向规则导向机制靠拢:依靠条约对事件进行客观裁定,而不是通过外交斡旋来维护国际贸易体系的稳定,并促进国际贸易体系的发展。<sup>⑤</sup>但需注意的是,现有国际争端解决机制建立时互联网及数字经济尚处

① 廖益新:《论电子商务交易的流转税法律属性问题》,载《法律科学》,2005年第3期,第109页。

② 杨小强:《中国增值税法:改革与正义》,中国税务出版社2008年版,第181页。

③ 叶姗:《增值税法的设计:基于税收负担的公平分配》,载《环球法律评论》,2017年第5期,第49页。

④ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, 2015, p.9.

⑤ 黄东黎、杨国华:《世界贸易组织法:理论·条约·中国案例》,社会科学文献出版社2013年版,第98页。

于萌芽阶段,其不可能预见数字技术对现有规则的冲击。而且,“数字税”出现,使得“贸易保护”的实施更加隐蔽,因为数字经济的国际贸易不再依赖关税、通关程序、检验检疫等措施。这进一步增加了现有国际争端解决机制适用的困难。因此,如何在现有国际争端解决机制中揭示隐藏在“数字税”中的贸易保护主义是关键问题。为避免其他国家借“数字税”之名,行“贸易保护”之实,有必要专门回应其他国家的“数字税”外衣下的贸易保护主义。

尽管“数字税”的歧视性效果不可否认,但其是否构成“非关税壁垒”仍有待考察。通常来说,非关税壁垒包括两个类别:一类是绕过世界贸易组织法规,另一类是抓住并滥用世界贸易组织法规。后者通常表现为反补贴税和反倾销行动的滥用。其被作为战术工具使国外竞争对手屈服,驱使它们及其政府对自愿出口限制进行协商。于是,合法的低层次机制被蓄意滥用,为不合法的贸易保护使用行政保护的高层次机制铺平道路。<sup>①</sup> 例如,笔者认为,法国推行“数字税”部分原因是在针对中国企业。这与“中美贸易战”中中国企业被美方借由“国家安全”限制原料供应、打击海外市场等行为殊途同归。因此,本次以“数字税”为代表的“新贸易保护主义”风潮,是一次典型的利用新型“非关税壁垒”打击数字贸易,影响各国数字型企业海外发展的重要事件。

但现有理论与实践并未对“非关税壁垒”达成一致的看法。在借鉴《关税与贸易总协定(1994)》(General Agreement on Tariffs and Trade, 1994)对“关税和其他关税”描述的基础上,只要一项措施构成对正常贸易的干扰,并被世界贸易组织协定所禁止,那么该措施就构成贸易壁垒。<sup>②</sup> 按照这种观点,“数字税”显然已经构成了“非关税壁垒”。根据上述分析,“数字税”主要征税对象是数字服务。在贸易政策的选择方面,数字服务与传统货物的主要区别在于:一方面,由于数字服务的生产与消费环节已经难以明确区分,导致传统关税措施难以适用于数字服务领域;另一方面,即使能够通过技术手段监控数字服务的跨境活动,对数字服务定量也将较为困难,且极其昂贵。换言之,一国企图以“数字税”保护国内产业是行不通的,以“数字税”抵制国外数字服务也将难以奏效。

“数字税”属于直接税还是间接税的问题,并不能阻碍“非关税壁垒”的认定。在国际税制领域,区分直接税与间接税的重要意义在于:对某一税种的税目进行补贴在国际贸易中是否合法,取决于其属于直接税还是间接税。只有当其属于间接税时,相关补贴才不会引致反倾销或反补贴税。依据《关税与贸易总协定》第6条第4款:“一

<sup>①</sup> [美]贾格迪什·巴格沃蒂:《贸易保护主义》,王世华等译,中国人民大学出版社2010年版,第45页。

<sup>②</sup> 孙南翔:《互联网规制的国际贸易法律问题研究》,法律出版社2017年版,第118-119页。

缔约国领土的产品输入到另一缔约国领土不得因其免纳相同产品在原产国或输出用于消费时所须完纳的税捐或因这种税捐已经退税,即对它征收反倾销或反补贴税。”<sup>①</sup>实际上,这仅在事实上鼓励各国采取增值税这一税种。但现实情况是,各国依旧需要通过多边框架来共同推进税制的优化。

这也说明了一个问题:在国际税制领域,如果现有税制无法应对数字经济的挑战,应当首先考虑采用间接税的方式应对相关挑战。直接税领域的相关税制设计需要国际协同,以实现数字经济时代直接税的革新。但在实践中,“数字税”难以定性:一方面,其税基是数字型企业特定范围的收入,而非所得,不符合所得税的税制原理;另一方面,采用“数字税”的政府积极就税收双重征收问题,与其他国家签订双边协定,保障其他国家数字型企业可以从缴纳所得税中抵扣“数字税”。显然,“数字税”属于直接税还是间接税的问题被刻意混淆。有鉴于此,健全企业海外税收风险预警机制、加强国际协作消除偏见、构建国际争端解决机制的“中国方案”是当务之急。

## 五 余论:税收全球治理的话语权建设

从长期来看,面对单边“数字税”的出现,首先应当反思现有税收全球治理体系。“数字税”异化的根源在于缺乏一个有效的国际多边对话平台。因为“数字税”只有在各国一致认可的情况下,采用相同或类似的税制设计时才会发挥出应有效果。例如,增值税作为一个新型税种被世界逐渐接受也是近几十年的事情。而分析各国接纳增值税的原因时,制度优势一直是其主要理由。尽管有学者从历史制度主义的角度重新反思原因,<sup>②</sup>但必须承认,一个税制得到其他国家认可,并且保持设计上的协同,关键在于税制设计确实能够解决现实问题。从这个角度看,“数字税”的异化也在意料之中。其既没有起到临时措施的作用,也无法全面地回应数字经济对税制的挑战,反因国际税制协调的滞后成为新型“贸易保护主义”的工具。因此,要想从根源上解决“数字税”或者类似税收所带来的新型“贸易保护主义”,完善税收全球治理体系才是关键。

从国家战略的角度来看,一方面,中国可以像其他国家一样,为了保护国内数字产业,限制其他国家数字产业的发展,单方面开征“数字税”,应对其他国家的“新贸易保护主义”。在必要时,中国可以选择主动退回“制度劣势”的状态,不回应数字经济对

<sup>①</sup> See the General Agreement on Tariffs and Trade, [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/gatt47.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47.pdf), last accessed on 10 December 2019.

<sup>②</sup> Kathryn James, *The Rise of the Value-added Tax*, Cambridge University Press, 2015, p.8.

现有税法的影响。而作为一种零和博弈,这只有在“退无可退”的情况下才会考虑实施。另一方面,中国也可以从本国实践出发,拿出应对数字经济的“中国方案”。两种思路也将带来两种结果。前者将会加剧国际税收秩序的失衡,后者将有可能重塑中国在税收全球治理体系中的角色。毕竟,在复杂的国际环境下,利益衡量将是各国的首要考量。而所谓国际话语权不过是这些利益衡量之后的产物。

笔者认为,良好的税制设计才是税收全球治理话语权的基础。中共十九届四中全会明确提出:“推动构建更加公正合理的国际治理体系。”<sup>①</sup>在税收全球治理领域,推动的关键在于优化国内税制设计,以实际效果吸引其他国家。正如有学者指出,在国内法治和国际法治的互动过程中,中国应明确国际定位,积极参与国际法治进程,掌握法治建设话语权。<sup>②</sup> 尽管一直以来,中国在税收全球治理体系中充当参与者角色,相关税法的制定与修改始终以国际主流观点为标准。例如,中国增值税的制定与数次修改均是朝国际实践靠拢,而很少将回应本国实践需要放在首位。但中国目前已处于抉择的“十字路口”:是继续做参与者,还是尝试做引领者?从中央政策、立法等要素来观测,显然是后者。

这意味着,当其他国家、地区开征新税种、实行新税制时,首先想到的不应是引进和借鉴其具体设计,而应着重思考这些举措背后的国家利益考量,从中国立场出发,分析这些新税种、新税制背后隐藏的社会问题,提出“中国方案”。故就“数字税”与数字经济给税制带来的挑战而言,未来研究最重要的事情还是回到问题本身,构建出一个完善的长期解决方案。这既是回应数字经济的需要,也是中国掌握税收全球治理话语权的基本要求。

(作者简介:茅孝军,西南政法大学经济法学院博士研究生、西南政法大学中国财税法治研究院助理研究员;责任编辑:张海洋)

<sup>①</sup> 《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度、推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》,《人民日报》,2019年11月6日。

<sup>②</sup> 赵骏:《全球治理视野下的国际法治与国内法治》,载《中国社会科学》,2014年第10期,第79页。