

# 美国数字商品税收模式及对我国的启示

师晓丹

(中国政法大学国际法学院 北京 100088)

**内容提要:**我国电子商务近两年呈快速发展的态势,预计2017年中国在全球电子商务中的份额将达到75%,成为“电子商务大国”。与此同时,我国的电子商务立法也提上了日程,然而在目前的电子商务法大纲草案讨论稿中并没有有关电子商务税收的具体建议。原因在于,目前我国就电子商务税收问题相关的数字商品分类、电子商务流转税征管、跨境数字商品交易的税收征管与退税等关键问题尚未形成统一且成熟的意见。美国近期形成的数字商品税收模式对我国颇具启发意义,我国可在此基础上构建自己的数字商品税收规则,进而推动电子商务立法进程。

**关键词:**数字商品分类 数字商品税收 电子商务税收 市场公平法案

DOI:10.16092/j.cnki.1001-618x.2015.03.014

近几年,我国电子商务发展迅猛。根据全球调查公司 eMarketer 的数据显示,到2017年中国在全球电子商务中的份额将达到75%,成为“电子商务大国”。<sup>①</sup>但是,电子商务税收问题一直以来困扰着我国,至今未能解决,诸如数字商品分类、电子商务流转税征管、跨境数字商品的税收征管与退税等核心问题仍停留在讨论阶段,在国际机制的谈判上也缺乏相应规则制定的话语权,可以说处于一种规则供给严重不足的状态。作为电子商务准发达国家,我国在电子税收征管问题上面临着与电子商务最发达的美国相同或相似的问题和情况。美国近年来形成的数字商品税收模式对我国在很大程度上具有启发意义,也鞭策我国制定相应的规则体系

来予以应对。

## 一、美国力推数字商品分类双重标准

随着信息技术的发展,以往通过纸张、录音磁带、光盘等物质载体作为媒介交易的书籍、软件、音乐、电影等产品,如今都可以通过网络以电子方式进行交付,这种通过网络进行传输和交付,可以直接通过网络下载的无形商品,被称为“数字商品”。WTO 谈判将数字商品分为四类:电视电影,音乐,软件,录音录像、计算机以及娱乐节目。<sup>②</sup>

从2004年坎昆会议至今,美欧关于电子商务(主要是数字商品)分类问题存在巨大分歧。多年来美国一直坚持将数字商品归类为“货物”,欧盟则认为数字商品应归属于“服务”。

**作者简介:**师晓丹(1981—),女,汉族,河北石家庄人,中国政法大学国际法学院博士研究生。

<sup>①</sup> 工业和信息化部国际经济技术合作中心:《全球电子商务发展酝酿新高度》,张冬杨编译,载《中国电子报》2014年5月9日第3版。

<sup>②</sup> Sacha Wunsch - Vincent, The WTO, the Internet and Trade in Digital Products: EC - US Perspective, Hard publishing, 2006, p. 2.

WTO 框架下针对电子商务的议题谈判基本处于停滞状态。虽然 WTO 专家组在 2005 年安提瓜和巴布达诉美国赌博服务案<sup>③</sup>的专家组意见中认为电子商务可以适用《服务贸易总协定》(GATS)调整,但一方面由于 WTO 判决不产生先例效应,对以后的案件并无拘束力;另一方面,根据 DSU 的规定,在争端解决中 DSB 对争议事项的定义并不能反推认为 WTO 就争端所涉范围之外的问题——数字商品的性质做出了定性。因此,数字商品的性质问题目前仍是一个悬而未决的问题。在各种谈判中,美国力主数字商品应归类为“货物”而不是服务,但是美国在其国内的立法中却采取了与其在国际谈判中截然相反的态度,个中原因不得不令我们深思。

(一) 美国数字产品排除“货物”定性的国内法实践

无论在立法领域还是司法领域,美国均认为数字商品不应归属为“货物”,主张纯粹的信息或类似产品由别的法律规范会更恰当。<sup>④</sup>1991 年,美国统一州法委员会(UCCUSL)和美国法学会(ALI)决定对《统一商法典》第二编进行修订,旨在“使之能适应电子商务并能反映商业实践的发展和其他法律的变化并对实践中

的重大困难进行阐释”。该修订于 2003 年通过,其第 2-103(1)(k) 条款对“货物”的定义是:“在买卖合同确认时可移动的物。这个术语不包括信息、支付价款的金钱,第八编所调整的投资证券、外汇交易的标的以及授权动产”。美国统一州法委员会 1999 年公布的《统一计算机信息交易法》是第一部专门为处理信息交易而设计的统一合同法,确立了信息交易的许可证模式。美国法院<sup>⑤</sup>对数字商品的判定标准是交易的根本目的。<sup>⑥</sup>如标准软件交易,<sup>⑦</sup>其根本目的不是获得一张光盘,而是转让信息和信息中的权利,所以标准软件交易就不属于货物买卖范畴。2013 年至 2014 年,美国专门针对数字商品税收问题出台了多部新的法案,包括《市场与互联网税收公平法案》、<sup>⑧</sup>《数字商品及服务公平税收法案》和《无线网络税收公平法案》,旨在系统化解解决远程电子商务征税问题和禁止州或地方政府对数字产品或服务的电子化销售及移动服务双重征税或歧视性征税问题。

(二) 美国在国际谈判中坚持数字产品属于货物的利益驱动

<sup>③</sup> 2003 年,为解决有组织犯罪和洗钱犯罪以赌博的网络化作为平台的问题,美国国会通过了《禁止非法网络赌博交易法》,该法明确了对网络赌博的限制措施,特别是限制美国公民使用信用卡或银行账户向境外的赌博网站支付赌资。美国的上述举措使得安提瓜和巴布达的赌博服务业受到了沉重打击。2003 年 3 月 21 日,安提瓜正式向 WTO 争端解决机构提起磋商请求,认为美国联邦和地方政府采取的措施影响了对赌博和博彩服务的跨境交付,不仅违反了 GATS 关于服务贸易市场准入的规定,而且违反了美国服务贸易减让表中所做的承诺。上诉机构维持了专家组的认定,即美国 GATS 减让表(第 10. D 分部门)中含有对赌博和博彩服务的具体承诺,并认定美国《有线通讯法》、《禁止非法网络赌博交易法》等三部联邦法律违反 GATS 第 16.1 款和第 16.2(a)、第 16.2(c) 市场准入义务的认定。作为经过上诉机构审理的案件,本案对 WTO《服务贸易总协定》(GATS)的澄清和发展的影响是深远的。

<sup>④</sup> Hardwick, Abby J., Amending The Uniform Commercial Code: How Will a Change in Scope Alter The Concept of Goods?, Washington University Law Quarterly, 2004. p290.

<sup>⑤</sup> 《美国统一商法典》(2003)规定:当一项交易同时包含货物的买卖和信息中的权利转移时,将由法院来决定是否整个交易完全适用本编,或者在何种程度上将本编适用于交易的一部分。

<sup>⑥</sup> Hardwick, Abby J., Amending The Uniform Commercial Code: How Will a Change in Scope Alter The Concept of Goods?, Washington University Law Quarterly, 2004. p295.

<sup>⑦</sup> 标准软件是一种由有形物和信息结合而成的产品,是一种能从当地零售商处购买的软件,表现为储存有电脑程序的一张光盘。

<sup>⑧</sup> 截至 2014 年 7 月 15 日,《市场与互联网税收公平法案》已进入参议院二读阶段,其前身是著名的《市场公平法案》(2013)。该法案授权美国各州向网络零售商和邮购零售商(“远程销售者”)征收交易的销售税,不论其是否存在固定的营业场所,但年销售额在 100 万美元以下的小规模销售商可以豁免。

尽管美国国内法已清楚地将数字商品排除在“货物”之外,但其在WTO谈判时,多年来一直坚持主张数字商品在分类上应归属于“货物”。美国针对同一种商品区别对待,在国际和国内采用两种分类标准,表面看自相矛盾,其实完全出自于其本国的经济与政治需求。美国在国际电子商务领域实际处于最大的净出口国地位。<sup>⑨</sup> 根据市场调研公司 Berg Insight 的数据显示,全球移动应用程序下载量预计在2017年将达到186亿美元,拥有超过77.5万个应用程序的苹果 App Store、Google Play 和 Windows Phone Store 将稳居前三瓜分市场份额。<sup>⑩</sup> 不排除美国利用 GATT 进一步推进数字商品贸易自由化从而垄断市场的可能。同时,美国信息产业和版权产业为两个政党提供了大量的竞选捐款,因此也要求美国政府建立一个数字化交付信息产品的全球自由贸易框架。<sup>⑪</sup>

经济与政治的双重驱动,形成了美国在WTO对数字商品待遇的明确立场和基本原则:在数字贸易的市场准入方面避免产生对电子商务的新的贸易壁垒,并在WTO中最大限度地促进数字贸易自由化。此种立场驱使美国在WTO谈判中不遗余力地主张将数字商品归类为“货物”,以便适用《关税与贸易总协定》(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT)。为了达到在国际领域维护本国利益的目的,美国在推动数字商品归类为“货物”时找到了官方理由:(1)将电子传输产品贸易列入货物贸易,同时永久取消电子传输的关税,有利于延续GATT促进贸易自由化的精神,是确保自由贸易的最明确的方法。<sup>⑫</sup> (2)基于GATT1994下《信息技术协议》(ITA)应解释为涵盖电子传输产品,因此对于电子传输产品也应同其他“软

件”一样适用永久性免税。<sup>⑬</sup>

综上,虽然美国在数字商品分类的问题上目前呈现双重标准,其WTO谈判的理由也无法说服以维护本国文化多样性为重的欧盟,但美国在为推动本国经济发展和国际贸易便利化方面所做的努力是值得肯定的,或许内外有别的双重标准能够起到简化电子商务税收征管的作用。

## 二、利用自由贸易协定推广跨国数字商品贸易美国模式

如上所述,尽管美国一直在为数字商品的贸易便利化谈判不懈努力,但在WTO框架内形成共识仍然需要更久的时间。出于推动本国经济的考虑,美国开始采用WTO之外的方法解决问题。迄今为止,美国与20个国家签订了自由贸易协定,并在12个国家或地区的自由贸易协定中专门设置了“电子商务”一章。该“电子商务章”与货物贸易和服务贸易并列存在,彼此独立,旨在输出和推广未能在WTO框架内形成共识的美国电子商务价值理念与模式。这12个国家或地区包括:约旦、澳大利亚、巴林、智利、摩洛哥、秘鲁、巴拿马、韩国、阿曼、哥伦比亚、新加坡、多米尼加共和国与中美洲自由贸易区。这些协定建立在WTO规则之上,但规则更全面、更灵活。对于“电子商务章”,各协定基本设置了相同的条款,主要用来规范跨国数字商品贸易。以《美国与澳大利亚自由贸易协定》为例,有关电子商务的内容,在协定的第16章,由8个主要条款和4个注释条款构成,内容涉及总则、术语界定、关税、非歧视待遇(国民待遇、最惠国待遇)、认证和数字证书、在线交易消费者保护、无纸化办公贸易管理等。

通过对《美国与澳大利亚自由贸易协定》

<sup>⑨</sup> 廖益新:《跨国电子商务的国际税收法律问题及中国的对策》,http://www.citact-xmu.com/plugin.php?mid=2&heid=16&heid=16&id=2028,访问日期:2014年12月4日。

<sup>⑩</sup> 王立武、杨柳:《美国自由贸易协定的电子商务条款探析》,载《亚太经济》2013年第6期,第47页。

<sup>⑪</sup> 郭鹏:《信息产品数字化交易的法律规制:美国的双重标准》,载《武汉大学学报(哲学社会科学版)》2010年第1期,第68页。

<sup>⑫</sup> 美国提交WTO总理事会电子商务工作组的法律文件:WT/GC/16.1999-02-12。

<sup>⑬</sup> Committee on Market Access, Information Technology Agreement, Communication from the US, 1996-10-04。

具体条文内容的分析可知,美国之所以能够通过自由贸易协定与上述各国达成共识,成功解决在WTO框架下尚未解决的问题,是因为:第一,协定回避了数字商品分类的问题。鉴于数字商品分类属于定性问题,涉及各国的国际立场以及诸多国内问题,协定一方面采取将电子商务问题独立于货物贸易和服务贸易单独设立“电子商务章”的设计,另一方面在协定的注释条款中特别强调数字产品<sup>⑭</sup>的定义不得被理解为反映了缔约方有关通过电子传输的数字产品应归类为“货物”还是“服务”的观点。<sup>⑮</sup>这样自然减轻了很多国家缔约时的心理压力,有利于仅在贸易层面达成共识。第二,协定最大化了数字商品的国民待遇和最惠国待遇。《美国与澳大利亚自由贸易协定》“电子商务章”国民待遇条款规定,任何一方缔约国不得对一些数字产品提供低于其他同类产品的待遇:(1)这些数字产品在该国境外创建、制作、发布、存储、传输、承包、委托或者第一次以商业形式在境外提供;(2)这些数字产品的作者、表演者、制作人、开发商或者发行人是另一缔约国或非缔约国的人;(3)国民待遇的目的是提供与在该缔约国境内创建、制作、发布、存储、传输、承包、委托或者第一次以商业形式在境外提供的其他同类数字产品相同的保护。<sup>⑯</sup>最惠国待遇条款规定,任何一方缔约国不得:(1)对另一成员方境内创建、制作、发布、存储、传输、承包、委托或者第一次以商业形式在境外提供的数字产品给予低于非

成员方境内相同数字产品的待遇;(2)对另一成员方数字产品的作者、表演者、制作人、开发商或者发行人,给予低于非成员方数字产品主体的待遇。<sup>⑰</sup>以上条款内容的设计采取混合模式,将GATT待遇和GATS待遇进行组合,由此在数字商品领域将服务贸易的国民待遇上升为一般义务,同时将货物贸易的最惠国待遇扩大适用到货物提供者,这其实是采用了更高水平的自由措施,既使协定双方受益于数字商品贸易自由的最大化,又不违反WTO的规定。第三,协定协调了数字商品“关税”条款与缔约国国内税收征管的关系。《美国与澳大利亚自由贸易协定》“电子商务章”关税条款规定,任何缔约方不得对数字产品进出口征收关税、手续费或其他费用,不论该数字产品固定在有形载体或以电子形式传输。<sup>⑱</sup>这一规定旨在确保数字产品和传输的永久性零关税,但协定的注释条款特别强调了协定第16.3条不排除缔约国针对数字产品征收国内税或其他国内费用。<sup>⑲</sup>如此,可以促成协定双方仅在数字商品跨国交易领域迅速达成共识。

可见,尽管美国的自由贸易协定未能解决数字商品分类的根本问题,相比WTO也增加了更多的法律不确定性,<sup>⑳</sup>但美国的自由贸易协定开拓了以国际性法律文件规制数字产品贸易的先河,而且目前美国正在协商一个亚太区域的自由贸易协定,<sup>㉑</sup>一个由美国主导、波及全球的自由贸易协定网络正在形成。美国正在凭借其

<sup>⑭</sup> 《美国与澳大利亚自由贸易协定》在“电子商务章”采用了 digital products(数字产品)的术语,并作出了相对较宽的界定:数字产品指以数字化编码存在的计算机程序、文本、视频、图像、音频和其他产品,不论是否固定在有形载体或以电子形式传输。也就是说即便数字信息已经固化在有形载体上,以“货物”的形式存在和交易,也一并适用数字产品交易规则。

<sup>⑮</sup> Australia - United States Free Trade Agreement, 16 - [7].

<sup>⑯</sup> 同注释<sup>⑮</sup>, Art. 16.4(1).

<sup>⑰</sup> Australia - United States Free Trade Agreement, Art. 16.4(2).

<sup>⑱</sup> 同注释<sup>⑰</sup>, Art. 16.3.

<sup>⑲</sup> 同注释<sup>⑰</sup>, 16 - [4].

<sup>⑳</sup> Sacha Wunsch - Vincent, The WTO, the Internet and Trade in Digital Products: EC - US Perspective, Hard publishing, 2006, pp. 208 - 209.

<sup>㉑</sup> 何其生:《美国自由贸易协定中数字产品贸易的规制研究》,载《河南财经政法大学学报》2012年第5期,第142页、第144页。

强大的谈判能力和经济实力来推行对其有利的电子商品的征管制,这种征管制正在逐渐为越来越多的国家所接受。对此,我国的选择无非是两种:要么接受美国制定的这种体制,将其视为国际通行的一种惯例加以接受;要么提出自己的理念并构建与之抗衡的制度,并如法炮制地进行推广以对抗美国这种内外不一的双重体制。但无论如何,我们必须拿出具体可行的对策,并有理有据地建立相应的具体制度。这显然成为了建立我国电子商务税收法律制度的当务之急。

### 三、借鉴美国模式构建中国数字商品税收规则体系

互联网的无国界性决定了电子商务交易的天然无国界性。eBay中国发布的《eBay大中华区外贸电子商务报告》显示,中国卖家在eBay平台的跨境交易额同比增长高达70%到80%,一些比较著名的商家也入驻eBay平台,向包括美国人在内的全球消费者出售自己的商品。《市场与互联网税收公平法案》虽为美国国内法,但我国的电子商务卖家也难免不受其所累。对此,目前我国只出台了一个鼓励性政策文件《关于跨境电子商务零售出口税收政策的通知》,旨在鼓励传统外贸企业自建跨境电商平台或者利用已有的电商平台来拓展自身的出口业务,而关于跨境电商退税的细则、跨境电商的退税流程如何进行、退税的幅度如何界定等核心问题并未在文件中体现,关于数字商品的措施也未见提及,关于征税的问题更是处在讨论之中。

笔者认为,借鉴移植美国的先进模式是一方面,由此生成以本国利益为驱动的规则体系才是更为重要的。第一,我国电子商务发展规模虽然在某些方面有赶超美国之势,但两国具有不同的国情,优先维护的利益领域不同。我

国的悠久历史和传统文化底蕴决定了我国在追求贸易自由的过程中必然把保护文化多样性放在首位,不可能跟随美国的步伐。第二,我国在税收体制设计上与美国不同。我国是全国统一税收管理,相对美国各州分别采取不同的税制,我国电子商务税收统筹管理更为简单,而且由于税种和征收方式设置的不同,美国的具体规则我们不能原封照搬,但原则性地借鉴先进方法是可行的。第三,在跨境电子商务交易税收领域,涉及国与国税收利益分配的问题,我国立法时要注意坚持本国利益优先原则,不能简单地接受美国标准。对于我国数字商品规则体系的构建,建议从以下三个层面展开:

#### (一) 促进数字商品贸易便利化的同时坚持文化多样性保护的例外

中国在2004年已经超越美国,成为世界头号信息技术产品的出口大国,<sup>②</sup>预计未来10年内中国将有70%的贸易额通过电子交易完成,<sup>③</sup>数字商品贸易的便利化和零关税同样是我国的诉求。但若赞同美国的观点适用GATT,则意味着该国将对数字商品的互联网传输承担全面自由化的义务,失去市场准入与模式选择的控制手段。这对广大发展中国家来讲是难以承受的,对于电子商务刚刚进入发展阶段且国内法律规制尚不健全的中国来讲也是一个挑战。而且,数字商品中有相当一部分构成是文化产品,美国在追求数字商品贸易便利的同时,也在利用GATT和零关税积极输出其文化价值观念,这也是在WTO谈判中美国适用GATT的观点遭到欧盟、加拿大、巴西等国家和地区坚决反对的原因。<sup>④</sup>我国同上述几个国家一样,也是文化大国,一旦开放数字商品贸易市场,对我国的文化产业及价值观建设将造成严重的冲击。所以,我国在追求数字商品便利化的同时,还要

<sup>②</sup> UNCTD. Information Economy Report 2007-2008, p124.

<sup>③</sup> 《电子商务开启跨国作战时代》, [http://news.xinhuanet.com/internet/2009-04/02/content\\_11120957.htm](http://news.xinhuanet.com/internet/2009-04/02/content_11120957.htm), 访问日期:2014年12月5日。

<sup>④</sup> C. Edwin Baker. An Economic Critique of Free Trade in Media Products, 78 North Carolina Law Review, 2000, pp1357-1435.

兼顾文化多样性的保护。我国应积极参与WTO数字商品谈判,并支持欧盟的适用GATS同时主张“文化例外”<sup>⑤</sup>原则的观点。但“文化例外”原则在WTO规则中仅体现在GATT第4条和GATT1947第20条,内容局限在电影产品和具有艺术价值的文化产品上,而且规定在GATT项下,如何在既适用GATS又适用“文化例外”上达成共识,是一个棘手的问题。加之,为防止文化自由贸易政策被粉碎和遭受巨大利益损失,美国对此主张多年来强烈反对,一个被普遍承认和接受的“文化例外”原则尚未由主张上升为WTO法律规则。为推动在WTO框架内达成共识,我国还需要挖掘有说服力的官方理据。

关于电子商务的谈判虽基本停滞,经济还要继续发展。为此,美国采取的破局之路是与各国分别签订自由贸易协定,借雄厚的经济实力输出本国的价值观念,先逐个击破再波及全球,不排除将来形成国际习惯或惯例的可能。美国常常通过自己的贸易代表将自己的国内政策向国际推行,力争成为国际社会共有的价值观念,尽管有成功也有失败,但这种行为方式和逻辑思路恰恰是今天的中国所缺乏的。<sup>⑥</sup>目前,在中国签订或将与中国签订自由贸易协定的国家中,新加坡、秘鲁、智利、韩国、澳大利亚都与美国签订了包含“电子商务章”的自由贸易协定。同时,东盟成员国文莱、马来西亚、新加坡、越南已加入由美国主导的跨太平洋伙伴关系协议(TPP)谈判。如此看来,与我国交往密切的大多数国家都或多或少地接受了美国的价值观念与模式。

中国与他国的自由贸易协定中尚没有设置专门的电子商务条款,这是极其危险的。建议

我国在与他国的自由贸易协定中专章设置电子商务的相关规则,而且要补充“文化例外”条款。这也在是行使联合国2005年的《文化多样性公约》项下的权利:缔约国有采取保障文化多样性措施的权利。这样做有三个好处:第一,可以在暂时搁置数字商品分类问题的同时,谋求我国电子商务的快速发展;第二,可以通过自由贸易协定的签订输出我国的价值理念,维护我国的电子商务产业和文化产业,防止被动接受美国模式;第三,若通过自由贸易协定逐步形成规模性共识,再推动WTO谈判就容易多了。但需要强调的是,美国的自由贸易协定战略是建立在本国完善的法律体系之上的,健全的国内法律体系使美国在电子商务国际规则的谈判中更有理据和目标。我国在国内规则国际化的过程中也要强化并抓紧这一方面的建设。在电子商务领域,仅有宏观政策不能解决长期快速发展的问題,在政策出台后一定要及时形成统一的立法,否则在争夺电子商务规则话语权的战场上要么以卵击石、要么被动跟随。

(二) 坚持数字商品税收规则制定的简单性与灵活性相结合的方针

我国目前的传统税制在税种、税率、征收环节设计方面的设置是极其复杂的,在电子商务,特别是数字商品交易方面的适用性很差。为解决困扰我国多年的电子商务税收问题,一套简明的统一规则亟待建立。

第一,借鉴《市场公平法案》(MFA)成功经验,为我国电子商务税收设计简化且灵活的规则。MFA胜出《大众商业公平法案》(Main Street Fairness Act,MSFA)和《市场平等法案》(Marketplace Equity Act,MEA)的原因是:(1)MFA设计了比MEA更实用的简化方法,直接

<sup>⑤</sup> “文化例外”是指在国际自由贸易体制下,基于文化商品和服务的双重属性,而将其排除在贸易自由化的谈判之外,不适用有关的自由贸易法律规制。1993年在GATT乌拉圭回合最后一轮谈判中,美国坚持将文化商品和服务纳入自由贸易的框架体系下,引起法国的强烈反对。当时的法国总统密特朗和总理巴拉迪尔一同赴会就此问题与美国代表们展开激烈论战,“文化例外”就是在这次谈判过程中被法国代表们首次提出来的。自此,该原则为越来越多的国家和民族所了解和熟识,也在贸易谈判和实践得到多次运用,成为保护本国文化产业的一项工具。

<sup>⑥</sup> 何其生:《美国自由贸易协定中数字产品贸易的规制研究》,载《河南财经政法大学学报》2012年第5期,第152页。

吸收已形成良好群众基础的《简化销售使用税协议》(Streamlined Sale and Use Tax Agreement, SSUTA),而没有抛开已有经验盲目创新;(2) MFA比MSEA设计了更灵活的税收机制,不仅完全兼容SSUTA,而且提供了足够的替代方式供各州选择适用。这一做法为我国税收制度在电子商务领域的改革创新指明了方向,即尽量在已有成功经验的基础上,设计更加灵活的征管方式。目前,我国的“营改增”已取得初步成效,货物税收与服务税收正在协调统一,这就弱化了数字商品的分类问题,不妨在“营改增”试点行业里加入电子商务,然后再设置全国范围适用的简化规则。

第二,借鉴MFA设计统一的纳税路径和优惠措施。MFA规定的纳税路径是:电子商务企业向消费者收取消费税,电商所在州的州政府向电商企业收取销售税。我国电子商务税收可以考虑建立第三方平台代收代缴机制,消费付款时费用分两部分列明:实际价款和应纳税费,然后第三方平台再将收到的税费统一上缴国家税收机关。这一过程也可以采用技术手段,在网络平台实时进行。MFA规定的豁免措施是:年销售额在100万美元以下的小规模销售商可以豁免。<sup>②7</sup>我国也应通过测算和调研得出我国目前的小规模电子商务销售额的上限。我国电子商务平台的相当一部分C店卖家仍是需要支持和帮扶的弱势群体,对C店卖家的所得税监控也需要设计,电子发票的试用和推广打下了一个很好的基础,同时也需要促进第三方平台的协助与配合。税率方面,不妨考虑适用简易的单一所得税。<sup>②8</sup>现实表明,超额累进税率的

实施面临着一系列的问题,俄罗斯曾采用复杂的累进税率,不但没有实现其预期的调节公平的目的,而且造成了税收的超额负担。<sup>②9</sup>而在以13%的单一比例税率替代了原有的12%、20%、30%的三档累进税率后,俄罗斯实现了简化税制、优化税收结构、减轻税负、打击偷税漏税、惩治税务官员寻租与腐败,增加税收并促进经济增长的目的,其2001年的个人所得税比2000年税改前增加了802亿卢布,扣除通货膨胀因素后,收入实际增长了28%。<sup>③0</sup>

(三)形成以数字商品税收为核心的规则体系

美国2013年到2014年集中出台的三个法案是相辅相成的。《市场与互联网税收公平法案》(Marketplace and Internet Tax Fairness Act)授权美国各州向网络零售商和邮购零售商(“远程销售者”)征收交易的销售税,主要解决传统商务和电子商务税收公平的问题,以确保在线和离线零售商家可以在同样的条件下开展竞争。<sup>③1</sup>《数字商品及服务公平税收法案》(Digital Goods and Services Tax Fairness Act)是针对美国优势产业的专门保护,确保《市场与互联网税收公平法案》适用时避免对数字商品的双重或歧视性征税,禁止州或地方政府对数字产品或服务的电子化销售双重课税或歧视性课税。<sup>③2</sup>《无线网络税收公平法案》(Wireless Tax Fairness Act)是对移动商务这一新兴产业的特殊保护,旨在禁止州或地方政府在法案实施五年内对移动服务、移动服务供应商或移动服务财产(如手机)课征新的歧视性税收。<sup>③3</sup>这三个

<sup>②7</sup> Marketplace and Internet Tax Fairness Act, SEC. 101. (c) SMALL SELLER EXCEPTION.

<sup>②8</sup> 单一税(The Flat Tax)是美国斯坦福大学研究院的霍尔(Robert E·Hall)和拉布什卡(Alvin Rabushka)针对美国经济滞胀以及繁琐的所得税制提出来的一种简明、高效的所得税税改方案。

<sup>②9</sup> 胡娟:《我国单一税实践选择的依据与时机》,载《求索》2009年第6期,第155页。

<sup>③0</sup> 同注释<sup>②9</sup>,第156页。

<sup>③1</sup> Marketplace and Internet Tax Fairness Act, SEC. 101. AUTHORIZATION TO REQUIRE COLLECTION OF SALES AND USE TAXES.

<sup>③2</sup> Digital Goods and Service Tax Fairness Act of 2013, SEC. 2. MULTIPL AND DISCRIMINATION TAXES PROHIBITED.

<sup>③3</sup> Wireless Tax Fairness Act of 2013, SEC. 3. MORATORIUM.

法案构成了美国电子商务税收的征管体系,可以统一、全面地解决问题。我国电子商务税收征管也要在与传统税制协调整合的过程中逐步形成以数字商品税收征管为核心的体系化规则。我国相应可以形成由《数字商品税收办法》、《电子商务法》税收专章、《税法》组成的体系化规则。《电子商务法》税收专章解决 C2C 电子商务与传统商务公平竞争的问题、电子商务与移动电子商务领域税收的宏观问题、电子商务税收与传统商务税收的协调问题。《数字商品税收办法》解决数字商品具体税收征管操作办法设计问题,包括国内交易和跨境交易,在跨境交易领域设置消费地课税原则<sup>③</sup>对我国将较为有利。《税法》解决 B2B、B2C 和传统商务税收问题。

中国政法大学教授、博士生导师张玉卿点评:

《美国数字商品税收模式及对我国的启示》一文选题很好,正值我国电子商务法提上立法日程之时。本论文的作者曾多次参加我国

电子商务立法工作的高层论坛,对该问题有较为全面且深入的掌握。电子商务税收问题,特别是数字商品税收,一直是困扰我国电商立法的难点。从讨论是否需要征税一直到讨论具体如何征税,历经若干年仍未有定论,世界范围内亦未形成普遍共识。近年来,我国电子商务蓬勃发展,该法律问题日益凸显。该问题的解决不仅涉及国内立法的问题,更涉及电子商务国际规则制定的问题。在欧美立法冲突日益严峻的情况下,我国应理性选择适合自己的解决方案。该文书写规范,条理清晰,文献材料收集详实,较为全面地分析了美国当前数字商品的税收征管模式,提炼出美国数字商品分类的双重标准,阐明了美国利用自由贸易协定推广本国数字商品贸易理念的战略导向,分析了由美国新近出台的几个电子商务税收法案构成的电子商务税收体系,并在此基础上针对我国数字商品税收及整个电子商务税收提出了较为具体的建议,有利于我国电子商务立法工作的推进,具有较强的参考价值,不失为一篇好文章。

## U. S. Mode of Digital Goods Tax and Its Enlightenment to China

Shi Xiaodan

**Abstract:** In recent years, China's e-commerce has been developing fast. It is estimated that in 2017 our share of global e-commerce will reach 75%, and our country will turn into "e-commerce power". Meanwhile, the legislation of e-commerce law is on the agenda. Whereas, the specific suggestions of e-commerce tax have not been found in the discussion paper of draft outline of e-commerce law. That is because we have not reach the unified and mature ideas refers to such key e-commerce tax issues as digital goods classification, e-commerce indirect tax and tax collection and refund of cross-border digital goods trading. The recent U. S. mode of digital goods tax enlighten us so much, on the basis of which can we establish our own digital goods tax rules, and furthermore promote e-commerce legislation.

**Keywords:** digital goods classification; digital goods tax; e-commerce tax; MFA

(责任编辑:李 辉)

<sup>③</sup> 廖益新:《远程在线销售的课税问题与中国对策》载《法学研究》2012年第2期,第83页。