

数字税立法：原理依循与价值引领*

□ 张守文

内容提要：数字经济发展对现行税法提出了诸多挑战。如何构建数字税制已成为国内和国际层面高度关注且存在诸多认识分歧的重要问题，并由此形成了数字税立法的两种路径，一是在现行税法框架下进行制度改进，二是制定专门的数字税法。而无论采取哪种路径，都要依循基本原理并体现相关基本价值。基于差异性、经济性、规制性和可税性四大基本原理，有助于揭示数字税立法的必要性与可行性、合理性与合法性，明晰立法的目标与手段、价值与规范的内在关联。而通过对效率与公平、自由与秩序、安全与发展“三对价值”的兼顾、权衡和综合考量，则有助于在上述价值的引领下，确立数字税立法的基本原则，增进各类税法原则之间的协同，并在立法时机、立法技术等方面作出理性选择，从而推动“发展导向型”的“数字税制”的形成。

关键词：数字税 立法 基本原理 价值引领 数字经济 可税性

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2021.01.007

一、背景与问题

数字经济的迅速发展，不仅有力推动了经济增长，也带来了复杂的税收问题。从全球范围看，数字经济的发展并不平衡。基于数字经济的特殊性，“价值创造与税收规则的错配”问题普遍存在，并影响相关国家之间的税收利益分配。对此，法国等国家已率先开征数字税，OECD等国际组织也倡导有效解决数字企业的税基侵蚀问题，但对数字税立法的理论和实践仍存在诸多不同认识。如何构建数字经济的税收制度，不仅会影响数字经济的健康发展，也是新经济时代税收法治建设需解决的重大现实问题。

从国内情况看，我国数字经济在GDP中的占比已超过三分之一，并将持续增长。^①在构建“双循环”新发展格局的过程中，无论是国内经济大循环还是国际经济循环，都离不开数字经济的有力推动，因此，大力发展数字经济，必然是国家

的长期战略选择。基于国内税制对数字经济发展的影响，对于构建数字税制的具体问题，已有不少研究成果，但也存在诸多分歧，迫切需要在既往研究的基础上，通过求同存异形成基本共识，夯实数字税立法的理论基础。

事实上，无论在现行税制下完善数字税制，还是开征专门的数字税，都属于数字税立法。数字税立法非常复杂，涉及技术、经济与法律等诸多方面，^②需要从经济发展战略与国家法治要求、国内法与国际法、立法时机与立法技术等多层面综合考虑。对于此类复杂的立法问题，唯有回归基本原理和基本价值，才能在多重“权衡”中形成“规矩”，在基础层面化解认识分歧，从而有助于确立数字税立法的基本原则和具体规则，并据此协调国内和国际的税收立法，持续推动数字经济乃至整体经济的发展。

有鉴于此，在全球数字经济迅速发展以及我

* 本文是国家社会科学基金重大项目“税收立法的核心价值及其体系化研究”（项目编号19VHJ008）、“文化名家”暨“四个一批”人才项目“中国税收法治问题研究”的阶段性研究成果。

① 国内研究机构采用广义口径，对数字产业化和产业数字化分别测算后相加计算数字经济规模。参见：国务院发展研究中心创新发展研究部，数字化转型：发展与政策[M]，北京：中国发展出版社，2019：9。

② 数字经济中的“数字”，至少包含“数字技术”和“数据”两层含义，这对数字税立法的制度设计亦有影响。参见：汤潇，数字经济：影响未来的新技术、新模式、新产业[M]，北京：人民邮电出版社，2019：3。

国构建新发展格局的背景下，基于信息技术革命、数字经济发展及其引发的诸多问题，以及完善税收法治建设的现实需要，有必要在“信息技术—数字经济—税收法治”的框架下，探讨数字税立法应依循的基本原理，并明晰其应体现的基本价值。这有助于在诸多歧见中形成基本共识，推动国内与国际数字税收法治的完善和协调。为此，本文拟着重提出数字税立法的两种路径，分析其应依循的差异性原理、经济性原理、规制性原理和可税性原理四大基本原理，以及在立法中应着重体现效率与公平、自由与秩序、安全与发展“三对价值”，并强调在基本价值引领下增进税法原则的协同，以期为数字税立法夯实基础，推进数字经济的健康发展。

二、数字税立法的路径及其原理依循

（一）数字税立法的两种路径

对于数字税及其立法，有多种不同理解，^①大略可概括为两类。第一类认为，数字税就是与数字经济相关的各类税种的统称，或者说是涉及数字经济的多个税种组成的体系；相应地，数字税立法主要是通过对现行税法制度的改进来回应数字经济发展，重点关注对数字经济的新业态、新模式所产生的销售收入或营业利润如何征税，以及对相关税收利益如何分配等问题，其立法路径是在既有税法框架下，对与数字经济相关的增值税、所得税等制度予以改进或优化。第二类认为，数字税是单独开征的税种，数字税立法并非局限于既有的税收制度，而恰恰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。在以往的立法倡议或制度实践中，欧盟及相关数字输入国（消费国）从国内税收立法的角度，提出了数字服务税、均衡税、预提所得税等设想，有的国家已将相关设想付诸实施。但这些税种是否都属于独立税，与既有的商品税、所得税等是否

存在根本差别，仍值得研究。^②

基于上述对数字税的两类理解，可以提出数字税立法的两种路径：一是在现行税法框架下的制度改进，二是制定专门的数字税法。对于上述两种立法路径，OECD 都有关注，一方面强调对既有所得税、增值税等制度的改进和完善，另一方面又将征收数字税作为过渡性措施。而在国内税收立法层面，无论主张选择上述哪种立法路径，都应从基本原理、基本价值、基本原则等视角，明晰立法的必要性、可行性、合理性与合法性，并由此形成对立法战略、立法技术等方面的基本共识。

与上述数字税立法类似，我国在房地产税、环境税等领域，也都有过两种立法路径的探讨。例如，相关研究综述（丁成日，2007）表明，曾有人主张在既有的税法框架下，通过完善与房地产行业 and 环境保护相关的税种，构建房地产税和环境税制度。这属于立法改进的路径。当然，国家最终采行了专门立法的路径，且已制定专门的《环境保护税法》，并正在推进房地产税法的立法，其中涉及不同于立法改进路径的大量特殊问题（高萍等，2010）。对上述两种立法路径的探讨，都要考虑相关基本原理和法律价值，并在此基础上明确相关法律原则和具体规则。这对于数字税立法同样是适用的。

此外，无论是在既有税法框架下进行制度改进，还是制定专门的数字税法，都涉及课税要素的调整。例如，在征税对象方面，农业经济时代的土地，工业经济时代的能源、资源、技术等，都可以成为征税对象，同样，数字经济时代的信息或数据，也可能成为征税对象。在数字经济时代，是否要征收专门的数字税，如何确定纳税主体、征税对象、税基、税率等，需要从技术、经济、法律等维度展开研究，尤其应依循相关基本原理并体现相关基本价值，这样才可能有效确立体现

^① 例如，有人认为数字税包括对电子商务征收的国内税、涉及国际税收分配的所得税，以及作为过渡性措施的数字服务税。参见：冯俏彬，开征数字服务税要从长计议[N]. 中国经济时报，2020-08-05（4）。

^② 例如，2018年欧盟委员会提出的《数字服务税统一规则》，主张征收数字服务税（Digital Services Tax），并将其定性为临时税和间接税。

数字经济特点和要求的规范,才能合理配置税收管辖权,公平分配税收利益,充分体现税制的包容性,并在此基础上构建“公平、可持续和现代化的国际税制体系”。^①

总之,在推进数字税立法的过程中,无论主张采取哪种路径,抑或认为两种路径可并行不悖,同时推进,都要回归基本的原理和价值层面展开论证,并回答数字税立法的必要性与可行性、合理性与合法性等问题,从而厘清税制设计的相关基本问题,推进数字经济的税制建设和法治发展。为此,下面先着重探讨数字税立法应依循的基本原理,再分析相关的价值引领问题。

(二) 数字税立法应依循的基本原理

数字税立法属于经济立法,各类经济立法均应依循差异性原理、经济性原理和规制性原理,即应当针对现实存在的不合理的或有害的差异,确立多种可实施的规制手段,以消除或减少相关差异,并通过降低交易成本,使经济运行“更经济”,从而实现经济与社会的良性运行和协调发展目标。数字税立法不仅应依循上述三大原理,还应基于数字经济税收的特殊性,体现税收立法上的可税性原理。从上述四大原理的视角,有助于明晰数字税立法的必要性与可行性、合理性与合法性,揭示其目标与手段、价值与规范的紧密关联。

第一,从差异性原理看,“经济—法律”差异是普遍存在的。各国数字经济发展和税收法律制度存在的较大差异,加剧了数字经济与税法制度的不匹配,由此引发的问题日益凸显,亟待从制度上有效解决,从而使数字税立法更显必要。

回应差异及其引发的问题,是数字税立法的直接动因。在国际层面,各国的数字经济发展存在差异,直接影响其税收利益分配,需要构建相应的数字税制;在国内层面,对数字企业与非数字企业的差别征税问题,亦需要通过构建数字税

制加以调节。正是由于上述国家之间、企业之间存在的信息能力和分配能力差异,导致数字企业或信息能力较强的一方持续更多获益,并由此影响相关利益分配的失衡,因而才需要通过推进数字税立法加以解决。^②

数字经济领域的相关差异导致的不公平问题,亟待对传统税法制度作出变革。只有重新厘定相关国家的税收管辖权、税收收益权,才能通过税收结构的调整,实现税收利益的公平分配。这既是数字税立法的重要目标和内容,也是制度变革的动力之所在。为此,依循差异性原理,数字税立法应当基于数字经济领域的客观差异,重新配置相关税权,使税收利益的分配更加公平,从而有效解决不合理的差异问题。

第二,从经济性原理看,各类税收立法都应有助于促进整体经济的发展,使经济运行“更经济”。同样,数字税立法亦应有助于降低相关交易成本,促进数字经济发展,使整体的经济运行更有效率。与此相关联,在数字税立法的具体立法路径选择方面,究竟应在两种路径中“二选一”,还是沿两种路径同时推进,主要仍要看如何选择更有助于促进数字经济乃至整体经济的发展。

依循经济性原理,在回应数字经济发展与现行税法制度错配方面,需要考虑哪些不合理的差异需要解决,如何在课税要素方面进行制度设计才能促进经济发展;同时,在立法路径选择上也要进行成本收益分析。从经济性原理的视角审视数字税立法,更有助于揭示或说明如何进行制度设计更具有合理性。

第三,从规制性原理看,针对现实存在的差异,应当运用规制手段进行相应的法律调整,从而实现“更经济”的目标。税法的规制手段主要包括两个方面,即“积极的鼓励促进”与“消极的限制禁止”。与此相关联,数字税立法需要处理好“励

^① 这是OECD在《制定应对经济数字化税收挑战共识性解决方案的工作计划》中提出的目标,该计划已在2019年6月8日举行的二十国集团(G20)财长和央行行长会议上获得批准。

^② 有关差异性原理的一般性讨论,可参见:邱耕田.差异性原理与科学发展[J].中国社会科学,2013(7):4-21,204.此外,财税法研究尤其应关注差异性原理,可参见:张守文.企业所得税法统合的内在局限[J].税务研究,2008(2):50-53.

进型规范”与“限禁型规范”的搭配，两类措施各自占比的多少，决定着税法制度是包容性制度抑或攫取性制度。^①只有构建具有包容性的税制，才能有效促进数字经济乃至整体经济的发展，并在更高层次上体现数字税立法的合法性。

为了实现有效规制，在纳税主体、征税对象等课税要素方面，应审慎进行制度设计。从相关国家数字税的制度实践看，并非对所有数字企业都征税，而是分门别类，区别对待，即仅对达到一定规模的大企业进行征税。这既有助于保障征税效果，体现对本国税收利益的保护，又有助于促进中小数字企业的成长，推动数字经济的均衡、健康发展，从而实现税法规制的目标。

第四，从可税性原理看，对数字经济、数字产业、数字企业、数字价值等可否征税，需要考虑多种因素，尤其要符合可税性的基本要求。只有数字企业的行为具有营利性和收益性，才具备征税的基本条件，其行为才可能成为法定的应税行为。数字税立法不仅要回应现实的差异性，还要符合可税性的要求，这样才能运用有效的税法规制手段，实现经济性的目标。因此，是否具有可税性，会直接影响数字税立法的可行性。

国家征税要遵循可税性原理，现已成为基本共识。^②面对数字经济的发展，无论在现行税制下对相关税种进行扩展，还是开征专门的数字税，都必须符合可税性的要求。为此，对于作为数字经济时代基本要素的数据是否具有可税性，对于数字服务行为应否征税，等等，仍需展开深入研讨，^③这些都是数字税立法需解决的基础问题。

总之，上述四大原理密切相关，依循差异性原理和可税性原理，有助于说明数字税立法的必要性与可行性；而依循经济性原理和规制性原理，则有助于明晰数字税立法的合理性与合法性。此外，基于上述四大原理的视角，还可以揭示数字

税立法的目标与手段、价值与规范的内在关联。只有切实遵循和体现上述原理，才能高质量地推进数字税立法，有效回应数字经济的发展，并有效解决数字经济发展带来的诸多税法问题。

三、数字税立法的价值引领与原则协同

推进数字税立法，需要在相关重要法律价值的引领下，确立其立法宗旨、基本原则和具体规则。事实上，在上述四大原理中，蕴含着多种基本价值，尤其是效率与公平、自由与秩序、安全与发展这“三对”紧密关联的重要价值（以下简称“三对价值”），更需要在立法上进行有效的协调和平衡。只有依循上述基本原理，明晰相关价值引领，才能提升数字税立法和法律实施的质量。因此，有必要对上述基本价值展开进一步解析，以揭示价值引领的重要性。

（一）效率与公平的价值兼顾

从效率与公平的角度看，一方面，在数字经济时代，交易更为便捷，交易的规模和距离突破了地理空间的局限，使交易成本大为降低，从而带来更高的效率；另一方面，空间限制的排除，使以物理意义上的实体机构为连接点的税法制度受到冲击，导致相关国家税收管辖权“落空”，并影响其税收利益的公平分配，从而形成了对现行税制的巨大挑战。

在数字经济条件下，无论对跨国数字企业的普遍、平等征税，还是相关国家之间税收利益的公平分配，都涉及税收公平问题。因此，数字税立法既要关注数字经济发展所带来的效率，也要重视由此产生的影响征税公平和税收利益的分配公平问题，应切实兼顾效率与公平两类价值。其中，影响税收公平问题的大量存在，使数字税立法变得更为必要和迫切。这也是相关国家开征数字税的重要动因。

^① 德隆·阿西莫格鲁 (Daron Acemoglu) 将制度分为包容性制度和攫取性制度，并认为前者更有助于促进国家的发展。参见：德隆·阿西莫格鲁，詹姆斯·罗宾逊. 国家为什么会失败[M]. 李增刚，译. 长沙：湖南科学技术出版社，2015：51-58.

^② 有关可税性基本问题的讨论，可参见：张守文. 论税法上的“可税性”[J]. 法学家，2000（5）：12-19；张守文. 收益的可税性[J]. 法学评论，2001（6）：18-25.

^③ 对于数据是否具有可税性的讨论，可参见：傅靖. 关于数据的可税性研究[J]. 税务研究，2020（8）：54-61.

在效率与公平价值的兼顾方面,既要肯定数字经济的效率价值,并力求使税法制度有助于促进数字经济的发展,又要正视数字经济带来的诸多问题,通过税权结构的重整,解决相关的税收公平问题。基于前述的差异性原理,由于各国经济发展阶段、数字经济发展水平、税法制度都存在差异,相关市场主体恰恰会利用这些差异,通过事实上的税基侵蚀谋求更大的利益,从而导致相关国家依据现行税法制度的“预期可得利益”受损,并由此影响其国家利益和社会公共利益,因此,对其中涉及的税收公平问题必须通过税制的改进和优化加以解决。

数字经济带来的“新与旧”的冲突在诸多领域都有呈现。数字经济时代的技术、经营模式和经济形态等创新,带来了收益分配的变化,需要在法治框架下推进利益结构的调整和收益的再分配。事实上,相对于数字经济带来的创新,税法制度如不能及时回应和有效应对,就会客观上形成税法的缺漏,导致数字经济活动与既有税法框架、制度预期存在背离,使数字企业被认为客观上存在“逆法避税”的行为。针对因税法网络不能有效覆盖数字经济而导致的经济发展创新与既有税法制度的不协调或不一致,^①只有及时进行税法的制度变革,才可能实现经济效率与税收公平的有机统一。因此,数字税立法应同时兼顾效率价值和公平价值,及时回应数字经济发展和税收利益分配问题,既要促进数字经济的健康有效发展,又要在不同类型企业之间、相关国家之间实现税负公平与税收利益的公平分配。

(二) 自由与秩序的价值权衡

从自由与秩序的角度看,一方面,数字经济的发展离不开市场主体的经济自由,这尤其需要宪法以及相关经济立法的保障;另一方面,市场主体的经济自由还要受税法等多种法律的约束,才能形成公平竞争、公平分配的经济秩序,确保

“有序”数字经济的发展。可以说,经济自由与经济秩序都是数字经济发展不可或缺的,且都需要法律的有力保障。

为此,数字税立法应在自由与秩序之间有效权衡。既要体现税收中性原则,保障市场主体的经济自由,发挥市场机制在资源配置中的决定性作用;又要更好地发挥税收调控的作用,维护税收分配秩序和整体经济秩序。与此相关,基于数字经济与既有税法制度的不匹配,以及经济自由与税法秩序之间的紧张关系,对数字经济活动是否征税、如何征税,会影响对数字企业与非数字企业的公平对待。这既涉及一国的经济发展战略,又涉及税收法治,对这两个方面同样需要有效协调。

从经济发展战略看,如果一国数字经济发展得好,有望在国际竞争中占据优势地位,该国对数字经济的税法规制就可能采取宽松的态度。例如,美国在二十世纪九十年代,基于当时知识经济的蓬勃发展,对电子商务就采取宽松的税法规制策略,鼓励新型经济的发展。在数字经济时代,美国对其数字企业巨头的国际竞争仍持积极的鼓励态度,反对欧洲国家对其征收数字税。而欧盟及其主要成员国的态度则相反,因其数字经济发展落后于美国等经济体,并认为由此使其税收利益和国际税收分配秩序受到影响,因而不仅出台《通用数据保护条例》(GDPR)等以加强对数字企业经济自由的限制,还注重对数字经济的税法规制,以维护其税收利益和国际税收分配秩序。可见,各国的经济发展战略与税收法治之间存在紧密关联,其中贯穿着自由与秩序的价值权衡,以及经济发展战略与法治发展战略之间的协调。这对数字税立法亦会产生重要影响。

基于经济系统与法律系统、经济发展战略与法治发展战略之间的联动与协同,在某些情况下,数字税立法的相对滞后也可能是相关国家主动为之,而未必是其怠于行使征税权。其中贯穿着对

^① 全球化和数字化形成了新的经营模式,对相关国家税收制度造成了压力,数字经济对税法制度的重要挑战是OECD重视税法制度回应的重要原因。参见:迈克·兰,伊内·勒琼.全球数字经济的增值税研究[M].国家税务总局税收科学研究所,译.北京:经济科学出版社,2017:6.

上述效率与公平价值的兼顾，以及对自由与秩序价值的权衡，涉及对税收中性、公平竞争的认识。总体而言，基于效率价值和自由价值，数字税立法会更强调税收中性原则；而基于公平价值和秩序价值，数字税立法会更强调公平竞争原则。对上述与相关价值密切相关的两类原则如何协调，同样是数字税立法需要解决的重要问题。^①

具体而言，在国内税收立法层面，从企业竞争的角度，往往更重视公平竞争，强调对数字企业而非数字企业平等征税，而不应单独对数字企业给予税收优惠，这同税收法治的精神更加一致；在国际税收治理层面，从国家竞争的角度，往往更重视经济发展战略。各国的经济发展战略不同，对公平竞争的理解和强调也可能有所不同，并由此会影响国内税收立法的策略以及对跨国公司的税法规制。可见，数字税立法与一国数字经济的发展阶段、发展战略、法治体系都直接相关，其中不仅涉及自由与秩序的权衡，也贯穿着效率与公平的兼顾，体现了各类法律价值之间错综复杂的内在关联。

（三）安全与发展的价值考量

从安全与发展的角度看，一方面，数字经济有助于提升经济效率，促进经济增长，因而有必要保障其“健康发展”；另一方面，数字经济也会带来诸多风险，涉及技术、伦理、经济、法律等多个层面的问题，在税收领域尤其需要防控其导致的税收分配风险，保障国家的财政安全和整体的“经济安全”。

在信息技术高速发展的时代，对于网络化、数字化、智能化可能带来的诸多问题或负面影响，需要加强多种法律的有效规制，以在法治框架下缓解其带来的风险，保障国家的经济安全和个人信息安全等。^②其中，数字税立法作为对数字经

济活动进行税法规制的重要制度安排，既有助于通过维护税收秩序，促进税收分配公平，防控财政意义的税收风险以及数字企业的税法合规风险，也有助于通过相关税法规则的明晰，化解相关管辖权冲突，防控相关国家的税法实施风险。因此，防控风险和保障安全，是数字税立法应体现的重要价值。

在有效防控数字经济导致的诸多风险的同时，还要看到发展数字经济的诸多积极意义。由于数字经济被视为经济增长的重要引擎，代表未来的经济发展方向，其对产业链、供应链、价值链的影响尤为巨大，因此，数字税立法需要把握立法时机，优化立法技术，尤其在具体课税要素的确定方面，应基于各类数字企业收益模式或价值创造方式的差异，考虑是否将所有数字企业作为纳税主体，是否对不同主体的信息行为区别对待，以及如何确定税率和税基，等等。只有厘清课税要素，才能明晰征税的广度和深度；只有保持征税的适度 and 谦抑，才能构建具有包容性的税制，并据此推动数字经济的健康发展。

当前，我国正在构建“双循环”的新发展格局，事关国家经济的“安全与发展”。其中，数字经济的有效发展，既是国内经济循环的重要保障，也有助于化解疫情、逆全球化、单边主义、保护主义的影响，排除相关阻滞因素，推动国际经济循环。因此，国内、国际的“双循环”都离不开数字经济的推动，相应地，对于数字税立法如何推进、如何展开，是否征收专门的数字税，等等，都要作出谨慎选择。^③只有全面体现“三对价值”，将国内立法与国际税收治理结合起来，才能有效把握立法的时机、征税的广度和强度，实现数字税立法的预期目标。

总之，“三对价值”构成了数字税立法中的价

^① 与此相关，有学者认为数字经济领域的国内税收制度应遵循税收公平和税收中性原则。参见：李蕊，李水军.数字经济：中国税收制度何以回应[J].税务研究，2020（3）：91-98.

^② 对于数字经济，特别是人工智能发展可能对人类安全构成的威胁。参见：TOTH K.人工智能时代[M].赵俐，译.北京：人民邮电出版社，2017：69-80.

^③ 基于不同的价值和立场，对数字税的制度设计也会有不同理解。例如，对OECD数字税提案就存在不同认识。参见：彼得·A.巴恩斯，H.大卫·罗森布鲁姆.数字税：我们如何陷入这一迷局，又应如何摆脱困境？[J].陈新，译.国际税收，2020（8）：8-13.

值体系,能否有效兼顾、权衡和考量上述价值,并在此基础上实现税收正义和分配正义,会直接影响数字税立法的品质。因此,应在上述重要价值的引领下,确立数字税立法的宗旨、基本原则和具体规则,发现数字税立法与其他税收立法的共性与个性,揭示数字经济给税收立法带来的“变与不变”。

(四) 价值引领与原则协同

在上述各类价值的探讨中,对相关税法原则已有所涉及。在数字税立法方面,同样要贯彻税法的三大基本原则,即税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则,同时,还应在“三对价值”引领下,加强相关原则的协同。

在“三对价值”中,基于公平、秩序、安全的价值,应强调数字经济领域的公平竞争和法治保障,为此,应切实落实税收法定原则和税收公平原则,保障数字企业的基本权利和相关国家的税收管辖权,推进数字企业与非数字企业的公平竞争,维护税收分配秩序,保障国家和相关主体的经济安全。基于效率、自由、发展的价值,应强调通过依法保障市场机制的有效运行提升经济效率,促进经济发展,为此,应切实落实税收法定原则和税收效率原则,通过建立税收法治体系,保障市场主体的经济自由,促进数字经济的有效发展。而在具体的税收立法过程中,对税收中性原则、竞争中立原则等会有更多的强调。

由于在数字税立法中,需要对上述各类价值予以兼顾、权衡和考量,因此,税法的各类原则作为上述价值的具体体现,也应相互协同,从而为各类具体规则的确立提供指引,以保障税法调整目标的实现。事实上,无论是国内的税收立法还是国际层面的税法协调,都体现了在基本价值引领下的原则协同。

例如,在数字经济发展早期,OECD曾提出电子商务的税收原则,其强调的效率原则、简

化税制原则等,就与效率、自由和发展价值的要求内在一致,并由此会使税制更多地体现“包容性”。随着数字经济的不断发展,其带来的税基侵蚀和利润转移问题不断突出,为此,OECD又推出“BEPS行动计划”,将“关于数字经济面临的税收挑战”的报告置于首位,以回应数字经济发展对税收制度的影响,并在后续出台的多个报告中,持续体现了对效率、公平、秩序和安全等价值的重视。其实,OECD提出的数字经济时代应坚持的“税收的中性、效率性、确定性、简化性、有效性、公平性、灵活性以及可持续性原则”,正是上述各类价值的具体体现。鉴于数字经济乃至整体经济的高度复杂性,在相关价值引领下推进各类原则的协同,会更有助于回应国际税法体系的百年变革,并全面实现税法的调整目标。

上述各类原则的协同需在具体立法上加以体现。我国经过多年努力,对税收法定原则的落实已有较大推进,多个税收行政法规已“升级”为法律,但对于数字经济发展的回应仍很不充分,整体税法体系的优化还远未完成,这与主要采取“税制平移”的立法模式、缺少对税法的实质性修改有关。在维持既有税制框架的情况下,数字经济发展与税法之间的罅隙会不断扩大。只有切实体现上述各类基本价值,推进相关税法原则的有效协调,才能随数字经济的发展而不断优化数字税立法,并持续推动数字税收法治的完善。

税法领域有三大基本范畴,即税权、税收行为和税收利益(张守文,2003)。与此相对应,各类税收立法都要有效界定税权、规范税收行为和分配税收利益。同样,数字税立法需明晰数字经济领域的税收管辖权、应税行为和税收利益分配规则,这对于国际税收协调亦非常重要。^①依托上述三大基本范畴,可以构建数字税立法的基本架构,如能将“三对价值”及其引领下的税法原则贯穿其中,则会使数字税立法“形神兼备”,更有

^① 在OECD提出的应对经济数字化的税收挑战的共识性解决方案中,就涉及这三个方面的协调。参见: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.

助于在立法的基本问题上形成共识。

四、结论

数字经济对既有税制提出了诸多挑战，为回应数字经济发展导致的诸多问题，推进数字税立法已成为完善国内税收立法和加强国际税法协调的基本选择。但对于如何构建数字税制，如何形成有效的数字税制度，还存在诸多认识分歧。为此，有必要探讨数字税立法应遵循的基本原理和基本价值，这更有助于形成基本共识。

基于“信息技术—数字经济—税收法治”的内在关联，本文着重探讨了数字税立法应依循的四大基本原理。从差异性原理和可税性原理的维度，有助于揭示数字税立法的必要性与可行性；从经济性原理和规制性原理的维度，有助于说明数字税立法的合理性与合法性。上述四大基本原理蕴含着立法的目标与手段、价值与规范的内在关联，由此也可以发现四大原理与基本价值之间的紧密联系。在此基础上，本文进一步探讨了数字税立法应体现的基本价值，强调效率与公平、自由与秩序、安全与发展这“三对价值”尤为重要，它们构成了数字税立法的价值体系。由于上述各类价值既相互独立又紧密关联，因此，应重视各类价值的兼顾、权衡和综合考量，这直接影响数字税立法的基本原则和具体规则的确立，以及各类税法原则之间的协同，从而会影响现行税制的改造和完善。

针对数字税立法的两种路径，各国需要依据本国数字经济的发展阶段，结合本国的经济发展

战略和法治发展战略，在立法时机、立法技术等方面作出理性选择，同时，应注意国内立法与国际治理的有机协调，并在总体上构建“发展导向型”的、具有包容性的“数字税制”。这对于弥补工业革命时代形成的税制框架之不足，推动数字经济乃至整体经济的发展，丰富税法的价值论、规范论和运行论，均具有重要的现实意义。

参考文献：

- [1] 国务院发展研究中心创新发展研究部.数字化转型：发展与政策[M].北京：中国发展出版社，2019.
- [2] 汤潇.数字经济：影响未来的新技术、新模式、新产业[M].北京：人民邮电出版社，2019.
- [3] 丁成日.房地产税制的理论回顾（上）[J].财政研究，2007（2）：13-18.
- [4] 高萍，计金标，张磊.我国环境税制模式及其立法要素设计[J].税务研究，2010（1）：36-40.
- [5] 邱耕田.差异性原理与科学发展[J].中国社会科学，2013（7）：4-21.
- [6] 张守文.企业所得税法统合的内在局限[J].税务研究，2008（2）：50-53.
- [7] 迈克·兰，伊内·勒琼.全球数字经济的增值税研究[M].国家税务总局税收科学研究所，译.北京：经济科学出版社，2017.
- [8] 彼得·A.巴恩斯，H.大卫·罗森布鲁姆.数字税：我们如何陷入这一迷局，又应如何摆脱困境？[J].陈新，译.国际税收，2020（8）：8-13.
- [9] 张守文.税收行为范畴的提炼及其价值[J].税务研究，2003（7）：42-48.
- [10] 李蕊，李水军.数字经济：中国税收制度何以回应[J].税务研究，2020（3）：91-98.
- [11] 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.

作者单位：北京大学法学院
（责任编辑：窦清红）