

# 数字经济发展对税收制度的冲击及应对策略

——以长三角区域为例

田发<sup>1</sup> 康家烁<sup>1</sup> 周琛影<sup>2</sup>

(1.上海理工大学,上海 200093;2.东华大学,上海 200051)

**内容提要:**长三角区域数字经济发展与税收制度的不适应性日益凸显,亟需优化税收制度来顺应数字经济发展。本文评估了长三角数字经济发展及税收流失状况,重点研究了数字经济发展对税收制度的冲击,在此基础上,提出优化税制要素设置和具体税种税收制度试点改革策略,以更好地对接长三角数字经济发展。

**关键词:**长三角 数字经济 税收制度

**中图分类号:**F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2023)09-0059-11

数字经济在助推我国经济高质量发展、提供持续稳定税源的同时,也对现行税收制度形成冲击与挑战,而建立健全与数字经济相适配的税收制度体系是数字经济可持续发展的重要前提和保障。长三角区域已成为我国数字经济发展新高地,具有规模大、头部数字企业多等特征。中国信通院数据显示,2021年长三角数字经济规模占其GDP比重将近半壁江山<sup>①</sup>,成为区域经济增长的重要引擎,拓宽了税收收入增长的潜在空间。但现有税收制度与数字经济发展的不兼容性突出,进而造成数字经济领域税收流失、弱化税收治理效能。据此,如何厘清长三角区域数字经济发展所衍生出来的税收制度问题,并

构建顺应长三角区域数字经济发展的税收制度新体系,事关长三角数字经济高质量发展与税收一体化进程,是亟待研究的重要议题。

## 一、文献综述

2015年OECD/G20发布税基侵蚀和利润转移(BEPS)第一项行动计划《应对数字经济的税收挑战》以来,数字经济发展引发的税收制度问题成为理论与实务界研究的热点。国外文献集中在数字经济下国际税收制度规则的研究,以分配好国家之间数字跨境活动的税收收益权。理论研究上,OECD(2014)提出按照“价值创造原则”来划分数字经济的国际税

[收稿日期]2022-10-08

[作者简介]田发,博士后,管理学院教授,博士生导师,研究方向为数字经济与税收治理;康家烁,管理学院硕士研究生;周琛影,博士,管理学院副教授,研究方向为地方财政与国际经济。

[基金项目]上海市哲学社科项目“数字经济企业的税收治理效果评估与优化策略研究”(2023BJB005)。

①数据来源:中国信息通信研究院,中国数字经济发展报告(2022年)[R].北京,中国信息通信研究院,2022。

收管辖权,更加偏向于来源地分享数字经济的征税权。研究重点是如何修订联结度规则 (Brauner & Pistone, 2017)、建立新的利润归属规则 (Schon, 2017)、衡量数据与用户参与度的价值、设计临时性征税方案 (Kofler et al., 2018)。立法实践上,各国主要采用了常设机构修订/替代规则、预提所得税、流转税和大型企业特殊税制四类应对数字经济的课税提案 (Cockfield, 2020)。诸如印度引入显著经济存在作为新联结度规则 (Income Tax Department of India, 2018),法国征收均衡税 (Collin, 2013),英国征收数字服务税 (Olbert & Spengel, 2017)。政策设计上, European Commission (2018) 提出《数字服务税统一规则》提案,拟调整对大型互联网企业的征税规则,以对欧盟境内数字经济活动公平课税。OECD (2021) 提出数字经济的“双支柱”方案,有望成为解决全球共同问题的税收范例。具体是支柱一重新分配大型跨国企业全球利润的征税权,以平衡经济数字化的国际税收权益分配格局;支柱二通过实施全球最低税,抑制跨国企业逃避税行为,为各国税收竞争划定底线。

数字经济的税收制度体系建构是一场深刻的利益重构与制度变革,国外现有的研究成果有助于达成一个多方平衡的数字经济国际税收规则。但由于各国政治、经济、社会和文化的巨大差异,“双支柱”方案要落地实施并成为长期稳定的数字经济国际税收制度,面临制度执行成本、消除重复征税和税收确定性之间的协调困境,解决这些难题要寻求多边合作、技术协调和政治决断。

国内研究数字经济与税收制度议题基本上采用理论、问题、对策这样的研究范式。理论分析上,刘奇超等 (2018) 基于受益理论和价值创造理论来认定经济数字化税收规则;王雍君 (2020) 基于资源观建

构的分析框架鉴别了数字经济对税制的侵蚀性影响;冯俏彬 (2021) 从“数据成为新生产要素”的角度来探讨其与税收制度的内在关系。问题聚焦上,数字经济对税收制度产生冲击,体现在对税制要素本身的影响,并且反映到具体税种如所得税 (郭心洁等, 2015)、增值税 (樊勇和邵琪, 2021)。学者们的基本观点是数字经济改变价值创造模式,引发税收争议;经营主体较为分散,增加纳税主体界定难度;新业态新模式层出不穷,导致课税对象复杂;交易多以远程化形式出现,难以确定纳税地点。对策建议上,湖北省国际税收研究会 (2021) 提出坚持税收法定原则、推进数字税收制度法律体系建设;马洪范 (2021) 提出规范数字经济活动的税制要素;邢丽等 (2022) 建议健全数字经济领域的增值税、所得税制度,并探讨数字资产开征数据资源税的可能性。马海涛等 (2022) 强调应加快构建与全球数字经济税收规则相适应的税收体系。

国内研究在数字经济与税收制度的理论基础、价值功能探讨上取得较好的成果,而数字经济的税收制度问题分析却主要停留在全国层面,多数给出方向性的政策建议。考虑到不同区域数字经济的发展程度及其引发的税收制度问题具有差异性,有必要观察样本区域的实情,从中提炼出数字经济税收制度的共性问题。据此,本文以长三角区域为研究对象,就其数字经济发展引发的税收制度问题展开研究,期望通过地方先行先试改革来为数字经济税收制度顶层设计提供参考。

## 二、长三角区域数字经济发展情况

中国信通院发布的历年《中国数字经济发展白皮书》显示,2017年至2020年长三角区域三省一市的数字经济规模不断攀升,由7.29万亿元升至

10.83 万亿元,占地区 GDP 的比重也从 37.33%提高到 44.26%。<sup>①</sup>2021 年长三角区域中,上海的数字经济占比超过 50%,浙江和江苏的数字经济占比也超过全国平均水平。<sup>②</sup>

### (一)数字产业化

从数字产业化来看,长三角已经建立了新一代信息技术产业体系,涵盖集成电路、信息通信以及电子器件等多个领域,同时在云计算、区块链以及人工智能等新兴数字产业方面也全国领先。长三角累计建成 5G 基站 22.1 万个,占全国总量的 26.9%;人工智能相关专利申请总量已超过 12.8 万件<sup>③</sup>;电信业和软件业发展上均有强势表现,2021 年长三角电信业务总量超过 3600 亿元,居我国主要城市群首位,区域软件业务总收入达到 2.79 万亿元,江苏、浙江和上海均位列全国前五位。<sup>④</sup>

### (二)产业数字化

从产业数字化来看,长三角产业数字化占比已经达到 60%以上,其中安徽、浙江和上海高达 80%。<sup>⑤</sup>在智能制造和工业互联网方面,长三角承揽了超过全国三分之一的重点项目。<sup>⑥</sup>以 G60 科创走廊建设为平台打造产业数字化样板,长三角正初步形成 G60 科创走廊工业互联网行业服务体系,为制造业的转型升级提供了重要支撑,有利于制造业智

能化、网络化以及数字化水平的提升。

### (三)数字化治理

从数字化治理来看,长三角将建设智慧城市和数字政府作为推进数字化的着力点,不断提高社会治理的智能化和网络化水平。长三角共同推进“一库、一章、一卡”建设,借助信息系统及时共享数据,促进海量数据信息的互联互通,充分整合各个城市的信息数据,从而实现政务服务一网通办。重点城市在线服务和在线办理指数中,上海、杭州、南京、合肥等重点城市的在线办理成熟度与服务成效度均位于全国前列。

### (四)数字价值化

从数字价值化来看,长三角推动数据要素的跨区域流动和融合利用,已经形成“四位一体”数据要素市场格局,在数据要素市场培育和监管方面为全国提供参考。《2020 长三角政府数据开放一体化报告》显示,长三角是地方政府数据开放一体化实践的重要发源地,在数据交易主体、数据交易手段、数据交易中介、数据交易监管、数据要素市场培育等方面均处于领跑位置。中国信通院测算的全国要素市场化指数排名中,长三角的浙江、江苏和上海居全国第 2、4、5 位,数据要素市场发展潜力巨大。<sup>⑦</sup>

## 三、长三角区域数字经济发展对税收制度的冲击

### (一)长三角数字经济税收流失估算

学者们在测算税收流失的过程中,应用较多的方法主要有“收支差异法”“现金比率法”以及“平均税负法”等。由于数字经济的交易数据获取难度较大,难以获得企业层面的微观数据,所以无法通过修正现金比率法以及地下经济法估算税收流失情况。在数字经济税收流失规模的测算方面,由于相关交

①数据来源:中国信息通信研究院.中国数字经济发展白皮书[R].北京:中国信息通信研究院,2018-2021。

②数据来源:中国信息通信研究院.中国数字经济发展报告(2022 年)[R].北京:中国信息通信研究院,2022。

③数据来源:叶琴,徐晓磊,胡森林,曾刚,陆嘉铃.长三角人工智能产业空间格局及影响因素[J].长江流域资源与环境,2022,31(03):526-536。

④数据来源:中华人民共和国国家统计局.中国统计年鉴[M].北京:中国统计出版社,2022。

⑤数据来源:中国信息通信研究院政策与经济研究所.长三角数字经济发展报告(2021)[R].北京:中国信息通信研究院,2021。

⑥数据来源:数字化转型究竟“怎样转”“转向哪”?长三角这个大会值得关注[EB/OL].中国江苏网,2021-3-27. <https://baijiahao.baidu.com/s?id=1695396788723864753&wfr=spider&for=pc>。

⑦数据来源:复旦大学数字与移动治理实验室.2020 长三角政府数据开放一体化报告[R].上海:复旦大学,2020。

易数据等往往较难获得,而电子商务是当前数字经济中产业数字化占比最大的部分之一,学者们往往选择通过研究互联网交易的税收流失情况进行分析。朱军(2013)在《我国电子商务税收流失问题及其治理措施中》中指出,可以通过实体交易数据对增值税和消费税的平均税负率进行估算,在此基础上用电子商务销售总额与平均税负率相乘,得到税收流失规模;郭沛廷和李昊源(2017)在《网络交易税收流失测度及治理路径的现实选择》中应用“平均税负

法”对 2004 年 -2014 年间网络交易的消费税和增值税税收的流失情况进行了估算;周琛影和苏凌(2022)在《数字经济的税收治理问题研究》中应用“平均税负法”对我国 2013 年 -2021 年的电子商务税收流失规模进行估计,以此分析数字经济下的税收流失问题。本文借鉴朱军(2013)、郭沛廷和李昊源(2017)的做法,拟采用“平均税负法”对长三角电子商务的增值税、消费税税收流失进行估算,以此来衡量数字经济税收流失状况。

表 1 长三角区域增值税和消费税平均税负率

年份	增值税(亿元)	消费税(亿元)	社会商品销售额(亿元)	平均税负率(%)
2013	8455.85	1840.47	150362.2	6.85
2014	9303.29	2062.33	170258.8	6.68
2015	9706.49	2367.98	163824.0	7.37
2016	12206.19	2402.94	178115.7	8.20
2017	16601.22	2237.55	217968.8	8.64
2018	18083.86	2486.51	246235.2	8.35
2019	18469.61	2706.79	284922.2	7.43
2020	16888.75	2710.13	323764.8	6.05
2021	18913.56	3056.56	405483.1	5.42

数据来源:根据历年长三角三省一市《统计年鉴》的数据整理得出。

表 2 长三角区域电子商务税收流失规模及比重

年份	电子商务销售额(亿元)	税收流失(亿元)	税收收入总额(亿元)	税收流失占总税收比例(%)
2013	17256.00	1181.64	32785.45	3.60
2014	25544.10	1705.20	35818.85	4.76
2015	26098.40	1923.55	39208.58	4.91
2016	31131.13	2553.39	40813.08	6.26
2017	32049.65	2770.01	44868.01	6.17
2018	39782.81	3323.44	49167.56	6.76
2019	47387.81	3522.02	49186.57	7.16
2020	55219.42	3342.67	48568.45	6.88
2021	64884.01	3515.58	55848.54	6.29

数据来源:根据表 1 和商务部发布的 2013 年 -2021 年《中国电子商务报告》的数据整理得出。

具体估算步骤为:一是先对长三角各个年度的消费税和增值税<sup>①</sup>进行加总,然后与社会商品销售总额相除,由此算出相应年度的“平均税负率”;二是用“平均税负率”与长三角相应年度的电子商务销售总额相乘,得出电子商务税收流失金额<sup>②</sup>;三是运用电子商务税收流失金额与税收总收入相除,估算出长三角电子商务税收流失占比。

表 1 显示,长三角区域的平均税负率从 2013 年的 6.85% 提高到 2017 年的 8.64%,表明尽管整体经济环境面临下行压力,但长三角的增值税和消费税两税能保持快速增长,以至于这段时期的平均税负率得以提升;得益于 2018 年以来的大规模减税政策实施,平均税负率从 8.35% 逐年下降到 2021 年的 5.42%。

由表 2 可见,长三角区域电子商务销售额从 2013 年的 1.73 万亿元逐年提高到 2021 年的 6.5 万亿元,增长约 3.76 倍,年均增长率达到 18.01%;而同期依据平均税负率测算出来的税收流失规模从 2013 年的 0.12 万亿元提升到 2021 年的 0.35 万亿元,增长了 2.98 倍,年均增长率达到 14.60%。电子商务税收流失规模占总税收的比重也在逐步攀升,从 2013 年的 3.60% 快速提高到 2019 年的 7.16%,近年来均保持在 6% 以上的水平。具体到长三角三省一市来看(见图 1),上海、江苏和浙江的税收流失比重相对稳定,近年来大致维持在 6% 左右的水平,而安徽省的税收流失问题较为严重,流失占比从 2013 年起一路走高,到 2020 年已经超过了 20%。

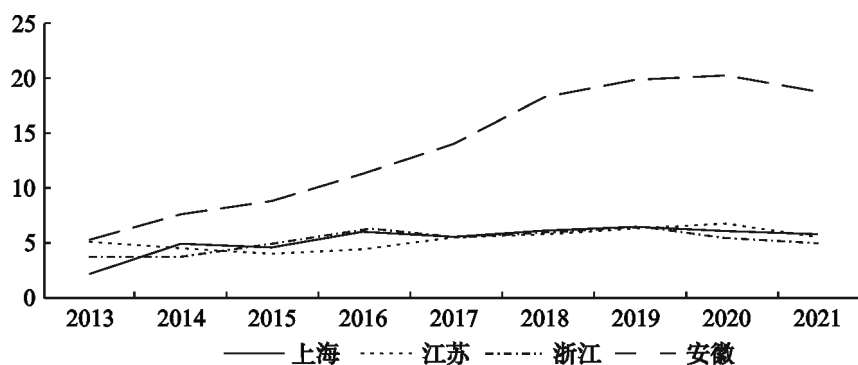


图 1 长三角三省一市电子商务税收流失占总税收比重 (%)

数据来源:根据历年长三角三省一市《统计年鉴》《中国电子商务报告》的数据整理得出。

通过估算长三角电子商务税收流失情况,可见该区域数字经济领域存在一定程度的税收流失问题,它源于数字经济税收制度滞后、数字化税收征管乏力、数字企业纳税不遵从等综合因素,且区域内的安徽相比上海、江苏、浙江呈现较严重的税收

流失状态。

另外,长三角区域数字经济税收流失变化与国际税收新规则高度关联。为应对经济数字化的税收挑战,OECD 提出的“双支柱”方案经历了前期准备、不断修订及正式发布几个阶段,于 2023 年形成全球共识性的解决方案得以生效实施。“支柱一”方案赋予市场国对跨境数字企业在该国市场产生经济活动收益的征税权,这样长三角可对其消费的境外数字

①此处参考朱军(2013)的做法,并考虑到电子商务税收流失主要在交易环节,将涉及的流转环节的增值税和消费税纳入。

②此处参考朱军(2013)的做法,选取电子商务销售总额为“宽口径”,估计全部的税收流失规模。

产品与服务分享税收,同时本区域数字企业的境外收入也要让渡部分税权。“支柱二”方案将全球最低所得税率设定为15%,这样长三角的跨国数字企业的税率需达到这一标准,同时本区域数字企业享受的“避税天堂”税收优惠将不可持续,若实际税率低于标准,需向市场所在国缴纳补足税。可见,国际税收新规则对长三角数字税收流失冲击利弊兼有,关键点是征税机关要行使好市场国的征税权,以及数字企业做好税务合规的方案应对。数字经济作为长三角区域经济可持续增长的重要引擎,应借助深化税收制度改革来对接数字经济发展新业态,减轻数字经济税收流失程度,促进地区间、行业间的税负公平。

### (二)长三角数字经济发展对税制要素的冲击

#### 1. 纳税主体分散化,纳税人身份难以准确认定

长三角是我国平台经济发展的重点区域,核心城市如上海、杭州、苏州等有着优质的营商环境和信息资源,以“短视频+直播”为代表的网红经济迅速崛起。而与传统的交易模式不同,平台经济下的数字交易具有远程化和网络化的特征,纳税主体也变得多元和分散,往往很难对其进行精准定位。一方面,数字交易中的商品和服务供给方很少主动进行税务登记办理,并且利用网络平台的虚拟性和隐蔽性等来逃避纳税义务,使得税务机关无法掌握纳税人的真实身份和涉税信息。另一方面,数字交易基于网络平台等数字基础设施进行,价值创造很难追溯到个人,价值难以明确分摊。以长三角区域直播带货为例,资金流向上显示纳税主体有第三方支付平台、直播平台以及网络主播,然而直播带货的形式

多样与分散,很难对其真实身份进行判别,使得纳税主体难以明确。作为长三角曾经的头部主播之一,“薇娅”和其合伙人在通过网络直播平台疯狂吸金的同时,也利用直播平台纳税人身份的不明晰来隐匿应交税款,逃税漏税高达6.43亿元。数字经济如火如荼发展的背后,对如何清晰界定纳税主体提出了迫切的要求。

#### 2. 业务边界模糊化,课税对象难以有效评估

传统税收管理体系主要是基于税收主体进行的生产和经营活动来设计,收入来源、交易地点和经营方式等都易于判定。而长三角区域的数字经济企业可以利用网络平台和数字技术来打破传统业务在地域空间方面的限制,促使业务边界模糊化,从而对准确确定课税对象带来挑战。

一方面,在数字技术推动下,长三角的传统企业开始利用互联网信息技术进行转型升级,使得此前有形产品经营模式发生转变,经济活动也更加复杂多样。2021年长三角企业百强榜显示,长三角互联网服务行业大幅增长达37%,营业收入超过1万亿元。<sup>①</sup>数字经济具备数字化、信息化的特征,可将一部分以有形形式提供的商品转变为数字化虚拟产品,而现有的税收制度又无法将其完全剥离并合理确定课税对象。另一方面,随着数字经济深入发展,数据本身也成了关键的生产要素,数字经济活动以数据为载体。2021年长三角数据要素流通服务平台(CADESP)正式成立,承担着区域间数据流通、数据互联和数据融合等重要功能。但是目前数字经济的规模、数据资产的价值等缺乏明确的衡量标准和科学的核算方法,难以保证实际核算结果的准确性与可靠性。在数据要素的生产过程中,平台、厂商、消费者都进行了参与,无法具体确定某个环节数据的产权边界。因此,税务机关很难根据模糊的业务边界与

<sup>①</sup>数据来源:2021长三角百强榜单在沪发布 互联网服务业营收超过万亿元[EB/OL].新民晚报,2021-11-18. <https://baijiahao.baidu.com/s?id=1716761474766172712&wfr=spider&for=pc>.

业务范围对征税对象进行准确界定,对课税对象的评估难度不断提高。

### 3.数字经济流动性强,纳税地点难以精确定定

长三角区域数字经济具有极强的流动性,交易也多以远程化形式出现,但现有税收制度是将纳税人的居住地、注册登记地以及机构所在地作为税收管辖权的划分标准或纳税地点的判定依据。数字经济模式下经营者借助互联网平台、电子支付、物流体系等,可在不设立分支机构的情况下向不同城市的消费者销售商品和服务,这种销售地与消费地的分离,导致数字经济无法像传统交易一样准确确定纳税义务发生地,也就无法合理划分税收管辖权并确认实际的纳税地点。

《长三角商务发展报告(2022)》显示,2021年长三角网络零售规模超过4.5万亿元。其中:上海电子商务交易额3.24万亿元,江苏网络零售额再次突破万亿元,浙江的淘宝村、淘宝镇数量均居全国第一,安徽网络零售额也位居全国第8位。<sup>①</sup>在电商交易中,全国各地的消费者通过网络平台进行下单,再通过第三方支付来付款,商家将商品邮寄到对应收货地,这一交易过程中,卖方是固定业主与否,实际纳税地点应为何地,这些主要信息的甄别变得更加困难。

### 4.跨域交易体量大,税收管辖权不清晰

长三角积极培育以跨境电商为代表的跨境数字贸易新模式、新业态,跨境电商业务实现井喷式发展。商务部公布的数据显示,2021年浙江实现跨境电商进出口3302.9亿元,同比增长30.7%,规模约占全国六分之一。上海跨境电商零售出口年交易量仅次于广东和浙江,江苏跨境电商B2C进出口同

比增长2.5倍,安徽跨境电商交易额首次突破200亿元。<sup>②</sup>

数字经济企业不再依赖传统物理性机构开展交易,其主要依托互联网等数字技术提供产品和服务,而且数字经济发展使用户和数据都变成创造价值的重要来源,所以市场所在地很难根据常设机构进行征税,从而无法享有价值创造地的征税权。欧盟着手将增值税的征收从跨境服务调整为消费地原则,将此前的服务贸易征收地调整为消费所在地,提供服务的主体需要在消费所在地完成相应的税务登记及税款缴纳。

从跨境进口服务来看,长三角目前并没有就跨境税收征收地做出相应改革,对于企业与个人以及企业之间的交易也没有做出明确的区分和界定。尽管对服务接受方应当履行税收扣缴义务有所明确,然而在操作过程中很难得到落实。特别是在B2C跨境服务贸易中,很少有消费者主动进行纳税申报,而受限于监管手段的缺乏,税务机关无法明确税收管辖权的具体范围。

### (三)长三角数字经济发展对具体税种的冲击

长三角数字经济发展对流转税、所得税等税种产生较大冲击,主要会导致区域间税收收入分配的不均衡,考虑到消费税属于中央税,重点关注受影响较大的增值税、企业所得税及个人所得税这几个共享税种。

1.增值税。数字经济快速发展情景下增值税制度设计与政策执行暴露出一些问题。一方面是数字活动交易性质的界定问题。数字交易是通过互联网平台利用数字化产品和服务创造价值,而目前没有针对数字经济活动制定税收政策,根据笼统的增值税征收范围,难以判断数字化产品和服务是有偿转让无形资产还是其他服务,进而无法确定相应的税

①数据来源:上海市商务发展研究中心.长三角商务发展报告(2022)[R].上海:上海市商务委员会,2022。

②数据来源:商务部电子商务和信息化司.中国电子商务报告(2021)[R].北京:商务部电子商务和信息化司,2022。

率及税额。另一方面是跨国和跨地区交易问题。现有增值税征收制度遵循目的地原则,通过地域界定销售服务是否在境内来确定相应的纳税行为。数字经济下跨境交易经营的内容越来越丰富,涉及的领域不断拓宽,境内单位或个人通过多种渠道从境外购买各类数字服务,包括网络广告、知识产权及应用软件等。然而,无论是国家还是长三角区域层面,税收条文中对于“应税行为”并没有数字交易的明确规定,跨境交易的服务发生地无法准确判断,导致税务机关难以对跨境服务进行有效的征管。国内跨区域增值税征管上也存在类似的问题,各种生产活动与消费行为只需借助互联网或其他数字媒介就能够实现,征税机关很难识别交易双方的居民身份并精准定位商品或服务的消费地,从而难以对跨区域的数字服务交易进行有效税收管理。

2.企业所得税。居民企业身份认定注册地或者实际管理机构在中国境内的企业均为居民企业,负有企业所得税纳税义务,而实际上部分数字经济企业可能利用这两个标准来规避纳税义务。诸如企业的实际业务活动发生在长三角,但其不在长三角设立机构、场所或者固定的网络基础设备等,或者利用先进的数字技术隐匿其IP地址,使得长三角的税务机关难以确定企业的居民身份,极易造成税收流失。

企业所得税征收主要按照利润归属与联结度的原则进行,而数字经济形成的新型商业模式对常设机构的认定范围产生了冲击。数字经济交易行为产生和生产要素流动跨越了地理空间上的限制,根据企业的注册地和物理生产地对企业所得税税收管辖权进行划分的方式,并不适用于新型的数字经济业务,难以维护区域内的税收权益。为鼓励数字经济发展,长三角各省市自行制订一些本地化的税

收优惠政策,如江苏、浙江、安徽在税收扶持政策上均有自选动作,有的区域税收变相返还力度比较大,以至于很多中小型数字经济企业选择在昆山、太仓、常熟、湖州、嘉兴、宁波等地注册,而实际业务经营则在上海、杭州等地进行。如果不采取税收协同治理,会对长三角区域内数字经济税收权益合理分配产生较大冲击。

3.个人所得税。个人所得税制通过对纳税人的所得类型进行划分,再来判定相应的计税标准和税率结构。数字经济交易主体中自然人的占比持续升高,生产者和消费者的身份分界开始模糊,逐渐演变出多种商业模式,更是催生出“产销合一者”的角色。个人的收入来源更加灵活、多元和复杂,劳务报酬、特许权使用费和经营所得等相互参杂,使税务部门难以准确区分。

以平台经济为代表的商业模式迅速崛起,在长三角更是汇聚了大规模依附于各平台开展经济业务、收取流量收入的个体用户。以抖音平台为例,2020年长三角集聚了全国29.1%的抖音主播数量,抖音带货主播销售额占比更是达到42.1%(马芳芳和丁志伟,2021)。该群体具有流动性大、分布性广、分散性强的特点,相当一部分没有完成税务登记,缺乏纳税遵从意愿,而税收征管制度对于数字经济平台提供税务信息和代缴代扣税款的义务未做出明确规定,导致税务机关对纳税人身份认定、义务认定、所得类型认定等形成监管困境。个人所得税超额累进税率最高可达45%,而个体工商户与个人独资企业税率最高为35%,两者之间有10%的规避纳税义务的空间。在浙江省税务局公布的知名网络主播逃税案例中,涉事主播不仅“巧妙选择”了税种,还伪造了虚假的税基,通过在上海等地设立公司来虚构业



务,将个人收入的性质进行转换,反映出数字经济下个人所得税问题的严重性。

#### 四、长三角区域应对数字经济发展的税收制度改革策略

(一)优化税制要素设置,提高现行税制对数字经济的适应度

##### 1.规范纳税主体,完善数字平台治理

长三角的税务机关不仅要互联网企业及个人纳入纳税主体,同时还需要利用信息技术对纳税人身份进行识别。为确保纳税主体判定的准确性,可以综合受益方和资金流向两个方面来认定,从而确保其履行应有的纳税义务。

共享经济、平台经济和网红经济等均以数字平台作为重要载体,纳税人需借助数字平台开展实际的交易或者商业活动,这使得平台更容易掌握交易对象、交易资金等具体涉税信息。据此,长三角可以先行先试数字平台作为税收的代扣代缴义务人的具体细则,明确涉税信息报送义务的履行主体。保障条件是以行政性法规或者规章的形式,推进税务部门与网络平台的数据库直接对接,规范网络经营主体的税务登记要求,以纳税人识别号为基础建设纳税信用平台,将涉税信息报送质量纳入信用评价体系,以有效引导数字平台运营商参与税收治理。

长三角的税务部门要建立健全区域税收协商机制,促进三省一市常态化数据信息交换。涉税信息的沟通和分享上要与各省市的市场监管、社保、公安等部门主动对接,利用大数据技术实时监测线上交易所涉及各参与方,查实数字平台上的偷漏税行为。

##### 2.厘清课税对象,推进数字技术应用

长三角具有极强的创新创业活力,吸引了大批

数字经济企业入驻。对数字企业的迁移与流动、知识产权的转让、科技成果的转化与运用等,长三角可以采取相对灵活的税收处理机制,应将税制中没有覆盖的数字服务和产品纳入征税范围。

厘清数字经济的课税对象和计税依据,更需借助数字信息技术的有效利用。长三角最大规模数据中心已经吸引阿里、百度和字节跳动等头部互联网企业在此布局。通过人工智能、区块链和大数据等数字技术,长三角的税务部门不仅要明确划分数字资产、产品及服务收入的性质,还应重新界定数字交易的生产地、消费地、支付地、常设机构等涉税概念,确认相关主体的利润划分规则 and 市场份额,以确保数字经济行为中的应纳税款与实际产出价值相匹配。数字交易在界定征税地时具有空间差异性,这就要求税务部门在实体空间的基础上进行拓展,即覆盖数字经济的虚拟空间,以弥补现有税收制度在数字经济领域的缺失。

##### 3.对接国际税收新规则,明晰跨境税收管辖权

长三角是我国进出口贸易和跨境电商交易的核心区域,应当主动对接国际税收新规则,抓紧修订数字经济来源地规则与常设机构界定标准,从而为长三角数字经济企业的国际化发展提供稳定且公平的税收环境。

跨域数字交易是长三角跨境贸易的重要部分,可以试点采用消费地原则来征收增值税,根据价值创造地以及经营活动发生地原则来征收所得税。建立基于目的地原则的跨境数字交易增值税管辖权规则,对具体的交易范围和交易类型进行划分,在消费地收入达到相关标准的单位与个人应当缴纳增值税。对于跨境交易而言,按照虚拟常设机构和新联结

度规则来建立新的所得税征税权分配机制,可以将数字交易中涉及的平台、网站、服务器等纳入为常设机构的范围,将用户数量、成交额、持续性、目的等价值创造要素纳入参考指标,以明确所得税税收管辖权。

(二)试点具体税种改革,推进数字经济的国内税法革新

### 1. 增值税改革——试行“消费地征收”模式

在长三角率先推进增值税税收制度的试点改革。纳税主体应包括向实际消费地提供数字产品和服务的单位和个人;征收范围应明确界定数字产品、数字服务、数字资产等作为具体征税对象;税目及税率应调整现有增值税的税目,在长三角区域内统一划定数字产品和服务的标准税率,并实行一档简并税率;纳税环节由生产地征收逐步转向消费地征收,即从生产环节征税、生产者申报纳税转变为零售环节征税、支付方纳税申报。实行消费地征收模式有助于解决数字经济下价值创造地和税收来源地相背离的问题,平衡区域间的税收分配,使收入归属地与价值实现地更一致,也不会对现有增值税税制造成较大的冲击。

跨境贸易方面,长三角应在 B2B 进口环节建立反向征收机制,即明确纳税人是接受服务方,由其来履行进口环节增值税纳税申报义务;在 B2C 跨境服务中明确提供跨境服务的主体来完成纳税登记,并就提供的服务缴纳增值税。以法规形式来明确零售环节销售企业、中介和平台等第三方的信息共享、代扣代缴等纳税协同义务。

2. 企业所得税改革——改进数字企业的税收营商环境

长三角的数字经济体量大、数字企业多,更需要

调整企业所得税制度来为数字经济企业提供优质的税收营商环境,助力长三角数字经济持续发展。一是要扩充“机构、场所”的定义范围。数字经济的“无形”特征和“双支柱”包容性框架的形成,预示着要尽快修订常设机构的确定规则。长三角可先行出台相应的行政法规,适当扩展机构、场所的定义,将数字企业的用户、市场、客户群等要素纳入其中,增设虚拟常设机构。二是调整数字经济企业的所得税税率。数字经济企业高度依赖无形资产,成本费用扣除范围较窄,应适当降低数字企业的名义税率,减轻研发创新的税收负担。三是要细化数字经济企业的核定征收方式。部分数字经济企业面临收入或成本费用难以准确核算,进而无法适用查账征收模式的问题,应当根据数字企业的行业状况和实际经营情况,对征收利润率进行核定。

### 3. 个人所得税改革——充分发挥个税分配功能

自然人借助网络平台、通信技术等数字手段,通过数据供给来创造财富,个人所得税的功能和地位正在不断上升,未来很有可能成为调节收入分配差距最重要的工具。在制度设计改革试点上,长三角可采取反向列举收入的方式,扩大综合征收范围,容纳其他相同或相似类型的所得。比如在网络知识付费场景中,属于个人独立提供咨询、讲学、录音、录像等劳务所取得的收入,在网络平台中取得的打赏收入和建立网络社群开展知识付费业务获得的收入等,均应确认为个人劳务报酬所得;除了工资薪金、劳务报酬、稿酬和特许权使用费所得,还应考虑将经营所得纳入综合所得范围,避免出现人为转化所得类别来避税的现象。除此之外,应当优化专项附加扣除标准,将长三角区域内的地区经济差异、家庭收入情况等因素纳入综合考量范围;适当降低“对劳动类所

得”的边际税率,简化税率档次;健全自然人税务登记制度,借助中介、平台等第三方的信息优势,改进用户应纳税款代扣代缴和涉税信息共享制度。

#### 参考文献:

- [1] OECD Address the Tax Challenges of the Digital Economy [R].2014.
- [2] Brauner Y.,and P.Pistone.Adapting Current International Taxation to New Business Model:Two Proposals for the European Union [EB/OL].Bulletin for International Taxation,2017,pp.1-10.
- [3] Schon W.Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy [Z].Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.No.11,2017,pp.1-31.
- [4] Kofler G GMayr and CSchlagerTaxation of the Digital Economy:A Pragmatic Approach to Short -Term Measures[J]. European Taxation,2018,58(4),pp.123-129.
- [5] Cockfield J.Tax Wars:How to End the Conflict over Taxing Global Digital Commerce [J].Berkeley Business Law Journal,2020,17,pp.353-396.
- [6] Income Tax Department of India. Memorandum Explaining the Provisions in The Finance Bill,2018.
- [7] Collin P N.Collin.Task Force on Taxation of the Digital Economy [R].Paris: Ministry of Finance Publishing,2013.
- [8] Olbert M C.Spengel.Germany/United States - US Tax Reform:The Implications in a Germany-US Context[J]. Bulletin for International Taxation,2017,71(6).
- [9] European Commission. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services [R]. Brussels:European Commission Publishing, 2018.
- [10] OECD.Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy [R].Paris:OECD Publishing,2021.
- [11] 刘奇超,罗翔丹,刘思柯.经济数字化的税收规则:理论发展、立法实践与路径前瞻[J].国际税收,2018,(04):35-42.
- [12] 王雍君.数字经济对税制与税收划分的影响:一个分析框架[J].税务研究,2020,(11):67-75.
- [13] 冯俏彬.数字经济时代税收制度框架的前瞻性研究——基于生产要素决定税收制度的理论视角[J].财政研究, 2021,(06):31-44.
- [14] 郭心洁,张博,高立群.数字经济时代国际税收面临的挑战与对策[J].国际税收,2015,(03):6-11.
- [15] 樊勇,邵琪.数字经济、税收管辖与增值税改革[J].税务研究,2021,(03):11-17.
- [16] 湖北省国际税收研究会.税收促进我国数字经济发展的国际经验与借鉴[J].税务研究,2021,(01):89-96.
- [17] 马洪范,胥玲,刘国平.数字经济、税收冲击与税收治理变革[J].税务研究,2021,(04):84-91.
- [18] 邢丽,樊轶侠,施文泼.面向数字经济时代的我国税制改革前瞻[J].税务研究,2022,(05):61-67.
- [19] 马海涛,曹明星,白云真.经合组织数字经济国际税收改革的方案逻辑与中国应对——一个基于新市场财政学的分析框架[J].当代财经,2022,(01):29-39.
- [20] 朱军.我国电子商务税收流失问题及其治理措施[J].财经论丛,2013,(02):42-49.
- [21] 郭沛廷,李昊源.网络交易税收流失测度及治理路径的现实选择[J].经济问题,2017,(03):35-40.
- [22] 马芳芳,丁志伟.中国抖音直播带货行业发展的空间分异及影响因素[J].经济地理,2021,41(12):22-32.

【责任编辑 寇明风】