

应对数字经济发展的税制改革取向

谷 成 史心旭

(东北财经大学,大连 116025)

内容提要:党的二十大报告提出了“加快发展数字经济,促进数字经济和实体经济深度融合,打造具有国际竞争力的数字产业集群”的战略部署。我国现行税收制度制约了数字经济在税收领域的价值创造潜力,加剧了征税主体所处地区之间税收利益分配失衡,影响税收制度的公平性。为了积极应对数字经济发展给税收制度带来的冲击,本文基于数字经济的特征,结合现代国家治理对数字经济税制改革的要求,提出了准确界定数字经济活动纳税主体、明确数字经济业务课税对象及税目税率、合理划分数字经济下征税主体间税收管辖权、根据税源的变动情况完善主要税种、适时考虑征收新型税种、提升税收制度的公平性等建议,以期更好地推动数字经济发展。

关键词:数字经济 税制改革 现代国家治理

中图分类号:F812.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)11-0010-07

一、引言

数字经济作为全球科技及产业革命的重要标志之一,已经成为优化要素资源配置和重塑经济发展模式的核心动力。党的二十大报告提出了“加快发展数字经济,促进数字经济和实体经济深度融合,打造具有国际竞争力的数字产业集群”的战略部署。值得注意的是,数字经济带来的不仅是技术应用、要素禀赋及商业模式的更迭,对我国税收制度也造成了巨大冲击。

作为财政收入的重要来源,税收不仅是公共部门汲取社会资源的重要工具,也是政府调节社会经

济运行的必要手段。税收政策目标是通过税收制度实现的。相应地,税收制度的构建和完善也应以社会经济发展状况为基础,并随之进行调整。当前,我国正处于工业经济和数字经济接轨的关键时期,现行税制在数字经济飞速发展的背景下仍存在诸多不确定和不合理之处,这不仅制约了数字经济对税收收入的贡献,也加剧了征税主体所在地区之间的税收利益分配失衡。因而,进一步完善现行税收制度,使之与数字经济发展更为契合是当前我国税制改革面临的重要课题。

从税收视角看,数字经济的特征主要表现为以下四个方面。第一,自然人在经济活动中的数量增

[收稿日期]2022-10-09

[作者简介]谷成,财政税务学院教授,博士生导师,研究方向为财税理论与公共政策;史心旭,财政税务学院硕士研究生,研究方向为税收理论与政策。

[基金项目]本文系作者主持的国家社会科学基金重大项目“基于现代国家治理的税收理论体系创新研究”(18ZDA099)阶段性研究成果。

多。数字经济红利的不断释放带动了互联网平台的迅猛发展,“平台+自然人”的新型就业模式(如网络主播、灵活用工等)兴起并受到大力推广,为海量的自然人开展生产经营活动提供了空间,使其广泛地参与到价值创造活动当中。这类群体的出现打破了传统市场交易对生产者和消费者身份的界定准则,从而使集生产者与消费者特征于一身的“产销者”应运而生且规模日益壮大。第二,产业渗透性增强。就产业内部而言,数字技术的应用能够带动传统产业数字化转型,促使产业发展模式革新升级^①,推动高附加值数据资产的形成。就产业之间而言,数字经济下的业务交易无形无界,摆脱了传统产业界定的约束,加速了产业交互融合发展,导致产业间的边界日趋模糊。第三,虚拟交易成为主流趋势。无接触、高效便捷的数字经济在疫情防控常态化的背景下发展更加迅速,原有以线下为主的实体交易逐步向线上虚拟化的互联网交易转变,促进了生产要素的流动,打破了消费者对产品和服务需求的时间及空间限制,提升了交易效率,降低了交易成本。第四,数据要素价值凸显。作为数字经济下挖掘新知识、打造新产品、创造新价值的重要媒介,数据在交易活动中的广泛应用突破了传统生产要素在供给方面的局限,通过扩大业务交易规模和开创业务交易模式提升了交易主体创造税收收入的能力,并使数据成为市场中各类交易主体基于竞争实现利益最大化目标的重要工具。

数字经济的特征使其在发挥积极作用的同时,也对我国现行税收制度的完善提出了诸多值得思

考的问题。首先,数字经济下自然人群体的身份如何界定?针对其开展交易活动的应税行为,如何实现有效监管?其次,数字经济下的产业融合发展增加了产品和服务边界的模糊性,这对我国现行税收制度的实施会造成怎样的冲击?再次,在虚拟化的互联网交易中,如何精准判定相关主体的涉税信息?数字经济下的生产要素推动了业务交易活动时间、跨地域常态化开展,这对我国各征税主体所处地区之间的税收利益分配格局会产生怎样的影响?最后,市场主体运用数据要素开展交易活动创造的应税价值应如何衡量?数据资产业务交易应如何征税?是否应该征收新的数据资产税?这些均是我国数字经济税制改革亟需探讨和解决的难题。可见,我国要进一步深化税制改革,使之与数字经济下复杂多变的业务交易模式更加适配,从而更好地促进数字经济发展。

二、数字经济对现行税收制度的冲击和挑战

我国现行税收制度是基于工业经济形态构建的,当前跃升式发展的数字经济给税收制度带来了一系列冲击和挑战,直接影响税收收入增长潜力、地区间税收差距及税收制度的公平性。

(一)纳税主体难以确定

数字经济下的交易行为主要以虚拟化、网络化的数字平台为依托,凸显了纳税主体的界定问题。首先,纳税主体的身份界定困难。数字经济的迅猛发展对传统经济模式下以生产方为中心的交易模式造成冲击,交易主体通过数字技术的应用打通了“产销”两端壁垒,在交易活动中集生产者与消费者角色于一体的“产销者”大量出现,进而导致业务交

^①2021年,我国产业数字化规模达到37.2万亿元,同比名义增长17.2%,占GDP比重为32.5%。详见:中国信息通信研究院.中国数字经济发展报告(2022年),中国信息通信研究院网站(www.caict.ac.cn)。

易供需主体身份的界定趋于模糊。其次,纳税主体的应税行为界定困难。数字经济下多元化的交易方式和与时俱进的商业运作模式为自然人从事生产经营活动提供了巨大空间,众多自由职业者、灵活就业者等群体应运而生。然而,由于目前我国工商税务登记制度中所涵盖的从事生产及经营活动的主体并不包括这类自然人群体,因而诸多自然人从业者创造的潜在税基并没有被纳入有效征收范围,进而造成税收损失。再次,数字经济下纳税主体的交易范围呈多点位扩散式分布,交易行为难以准确捕捉、交易手段更加复杂多元,导致税务部门对纳税主体参与交易活动的真实信息难以精准挖掘和判定,对纳税主体应税行为的界定难度也会相应加大。最后,随着数字经济下大数据、人工智能等技术水平的不断提升,机器人的成本将逐步降低且价值创造能力不断增强,因而产品及服务的供应主体由人类向机器人转变的趋势愈发明显。这种转变可能会导致部分个人所得税收入流失,不利于直接税比重的提升。目前学术界对于是否应将机器人囊括至纳税主体中的看法仍存在争议,但是可以确定的是,数字经济下技术的更迭变革必然会对纳税主体等相关税收要素的界定产生冲击,亟需对现行税制进行调整及优化。

(二) 征税对象及税目税率模糊

在原有的工业经济体系下,纳税主体进行生产经营活动的场所比较固定,开展业务的空间范围相对有限,业务交易的内容、方式、流程及收入来源也有迹可循,可以较为清晰地确定征税对象及其所属税目和适用税率。近年来,随着数字经济的迅猛发展,市场主体的业务交易更多地通过数字化手段实

现。尽管这种交易方式能够促进生产要素流动,使其摆脱交易时间和空间的约束,但也淡化了产品及服务的边界,导致征税对象、税目及适用税率等税制要素的适应性日益模糊。具体而言,数字经济下企业间开展业务交易的范畴主要为数字技术支持、数据资源转让及知识产权成果转化等无形的产品及服务,征税对象由可视化的物理商品向虚拟化的数字商品转变,使税务部门难以对其进行精准界定。同时,数字经济发展如火如荼的背景下新型的商业模式层出不穷,有形的物理产品与无形的数字技术服务往往融于一体共同进行价值创造,按照当前税制中对于征税对象的界定准则,仍无法将数字技术服务从中单独划分出来作为征税对象来进行征税。此外,数字经济下的交易呈多业态、多领域高度融合的趋势,相关业务的收入性质、适用税目和税率难以在现有税收制度中被准确判定,进而加剧了税收征管的难度。

(三) 数字鸿沟和既有税收制度加剧地区税收收入失衡

数字经济发展导致我国地区间税收利益分配失衡的原因主要包括以下两个方面:一是我国各地区的地理位置、资源禀赋、技术能力及政策支持力度等推动数字经济发展的要素存在差异,导致地区间“数字鸿沟”的形成。“数字鸿沟”直接影响各地区通过数字技术等手段创造价值的能力——数字经济发展较好的地区助推税收收入增长的能力也更强,税收规模增长更快;相反,数字经济发展较差的地区对税收收入增长的助推作用也较弱,税收收入增长较慢,进而形成地区间税收收入差距。二是为了更好地匹配工业经济下固定的产销模式,我国的

税收管辖制度将企业注册地界定为税款征收地。然而,数字经济下生产要素的流动性加强,区域之间的合作壁垒大大降低,大量跨地域、跨国界的数字业务交易应运而生,导致企业的注册地、生产地、消费地均不一致。在这种情况下,只有企业的注册地能够获得税收收入,共同参与价值创造的生产地、消费地等往往得不到相应的税收收入,这种税收制度进一步加剧了地区间税收收入的不均衡。

(四)主要税种在税制中的地位发生转变

一国经济发展形态的变化势必会使产业结构发生转变。相应地,主要税种在税制中的地位也会因此而变动。就增值税而言,工业经济下产品及服务规模化、产量化及标准化生产的特征显著,企业间开展业务交易分工明确,上下游链条清晰,因而增值税成为工业经济下的主体税种。随着数字经济在各行业及各应用领域中的渗透性不断增强,业务交易中产品及服务的判定边界逐步被淡化,所涉及的交易环节也相对模糊,这对产品及服务类别需要明确界定且“道道征收,增值计税”的增值税会造成冲击。加之作为间接税的增值税易于转嫁且具有累退性,因而数字经济下虚拟化的交易在流转环节所产生的税源会大幅降低,这也在一定程度上削弱了增值税在税制结构中的地位。同时,数据作为一种新的要素资源,在产品及服务的流转过程中发挥的作用日益显现,未来可能征收的数据资产税也会改变商品税的内部结构。就所得税而言,前已述及,数字经济下从事生产经营活动的主体逐步由企业向自然人转变,企业所得税的地位将会降低;同时,个人基于知识及技能偏好型的数字经济进行价值创造的能力将不断凸显,个人收入的规模也将不断攀

升并且成为所得税的主要收入来源。因此,数字经济下个人所得税在税制结构中的地位将进一步提高并成为重要的税收调控工具。

(五)新兴数据资产征管难度较大

党的十九届四中全会首次提出将数据作为全新生产要素的战略举措,从而打破了原有以劳动、资本、土地为主要生产要素的格局。数据作为数字经济下经济活动主体进行交易的重要媒介,具有流动性强、更迭速度快等特点,有助于打破交易的产业壁垒、突破交易的时空限制,但是也通过数据应用等数字化手段进行价值创造形成的资产估值带来了不确定性——传统的价值核算方法难以通过定价的方式对数字经济下诸多虚拟化的数字产品及服务的规模和价值进行有效衡量。同时,随着数字经济下产业交互融合进程的不断加快,经营主体通过交易创造的价值也无法在产品与服务之间进行明确划分,进而导致计税依据的模糊性增强,数字经济业务交易产生的税收易于出现“应征但不知如何征”的情况,造成税收流失。此外,值得注意的是,数据资产本身自带价值,但是目前我国对数据资产归属判定及价值衡量在理论和实践方面的经验仍较为有限,数据资产税收制度尚未构建。随着社会成员对数据要素的认知不断深化(冯俏彬,2021),税务部门在对数据要素参与生产经营活动而形成的产品及服务进行征税的同时,也可以适时考虑对数据资产自身征税。

(六)税收制度的公平性亟需提升

数字经济发展对税收制度公平性的冲击主要体现在两个方面。一方面,对于同一项业务,纳税人采用不同的交易方式(线上和线下)所承担的税负

可能会存在不一致的情况。数字经济下互联网平台的迅猛发展为各类经营主体采用线上方式销售产品及服务提供了便利,一些企业法人以自然人名义通过开网店的方式避税;同时,线上的交易行为相较于线下更加不易捕捉,部分纳税人会通过隐匿线上销售收入、增加成本等方式来逃避税款征收,进而导致线下实体店与线上网店的所承担的税负存在差异,影响税收制度的公平性。另一方面,数字经济下数字企业的增值税税收负担较重。数字企业的价值创造成果主要通过高附加值的无形资产来体现,这部分资产在增值税中无法抵扣,同时无形资产凝结着巨大的人工成本,现行增值税的抵扣链条并没有将这部分成本纳入其中,导致附加值高的数字企业实际承担的税负更重。当前在数字领域仅有软件行业及高新技术企业增值税税负过重的问题得以缓解,其他数字企业仍存在税负过重的问题。

三、基于数字经济发展的税制改革策略

准确把握数字经济时代税制改革的方向和思路,是发挥税收在现代国家治理中支柱性、保障性作用的前提。因此,我国应结合数字经济发展的新模式和新业态布局优化现行税收制度,最大限度地通过数字经济税收制度的完善来提高税收治理效能,在促进数字经济发展的同时,更好发挥数字经济在税收收入中的贡献和作用。需要注意的是,当前我国工业经济仍占据主导地位,因而现阶段税制改革的重点是结合数字经济的新变化,弥补现行税制存在的不足,使之与数字经济的发展更加契合;随着数字经济规模的扩大,可以考虑适时开征数据资产税,并对其可行性及征收要件进行考量。

(一)准确界定数字经济活动的纳税主体

数字经济下新业态、新模式层出不穷,相关领域从业者的数量也与日俱增,这类群体开展经营活动理应承担纳税义务。然而,现行税制与数字经济缺乏适配性,对纳税主体身份及应税行为界定模糊导致潜在税基流失,因此明确纳税主体势在必行。一方面,应制定与数字经济形态相符的纳税主体认定准则,即以业务交易的收入流向及主要获益方为标准来界定纳税主体身份并对其进行征税。另一方面,随着共享经济、零工经济等数字经济分支领域的发展和壮大,自然人纳税主体对数字平台的依赖程度也越来越高,作为第三方交易媒介,数字平台具有纳税人开展交易活动的全部信息,能够准确把握应税交易动态,及时捕捉纳税人的应税行为,因而将其作为自然人纳税主体的代扣代缴义务人具有可行性。

(二)明确数字经济业务的征税对象及税目税率

数字经济的发展使产品和服务的边界日趋模糊,因而需要在法律上进一步明确征税对象及税目、税率等税制要素,使相关税种与数字经济形态更为契合。在增值税方面,与数字经济相关的货物和服务均应作为征税对象进行征税。然而,目前部分数字货物和服务依然没有被纳入增值税征税范围。因此,可以根据现行增值税制度中已有货物及服务的种类,按照与之属性就近的原则,将数字货物及服务的税目和税率予以界定并补充到增值税制度中。同时,也可以考虑将增值税税率简并为一般税率和特殊税率——特殊税率仅适用于保障民生需求的货物及服务,其余货物及服务均适用一般税率。税率简并后,数字经济下业务交易的征税对

象边界模糊和收入性质难以界定的问题便可迎刃而解。在企业所得税方面,数字经济下企业之间开展业务交易不再完全依靠传统意义上的常设机构,因此,可以考虑修改《企业所得税法》中常设机构的界定标准,增加“虚拟机构”的设定,并将是否开展实质性业务作为征税标准,使实际经营活动与税款征收更适配。在个人所得税方面,税目、税率等税收要素难以界定也是税务部门在征管过程中面临的难题,因此,有必要在现行税收制度中将纳税人在数字经济领域所取得的收入种类进行准确划分,清晰界定各项收入的性质以及适用税率,从而更为有效地减少税收流失。

(三)合理划分数字经济下征税主体的税收管辖权

数字经济下货物和服务跨地区、跨产业交易已成常态,现行税制中按照经营主体的注册地来划分税收管辖权和判定税收收入归属的准则明显与数字经济发展不匹配,易于加剧生产地与消费地政府间税收利益分配失衡,拉大征税主体所处地区间的税收差距。相应地,税收竞争和税源争夺问题也会接踵而至,因此通过明确征税主体的征税依据来缓解地区间因数字经济发展导致的税收收入差距十分必要。征税依据是税收正当性的终极诠释,是各征税主体进行征税的基本准则。从税收的正当性视角来看,社会成员应通过向所在辖区政府缴纳税收的方式来弥补地方公共产品和服务的成本(谷成等,2020),尽量避免因政府间税收划分不合理而导致的税收收入与公共服务错配以及由此而产生的

效率损失。数字经济的快速发展是海量的生产者和消费者共同进行价值创造的结果,但实质上是生产者之间对产品和服务的使用价值进行互换而形成交换价值的过程。^①因此,数字经济下各经营主体应按照业务交易中产品及服务使用价值的成本和交换价值产生的利润向所在辖区缴纳税款,各辖区政府享有平等且独立的征税权。在公共产品及服务的受益主体与成本补偿主体相匹配的基础上,可以通过政府间转移支付的方式来进一步解决地区间因数字鸿沟而形成的横向财政失衡问题。

(四)结合数字经济下税源的变动情况完善主要税种

规模日益扩张的数字经济推动了社会生产方式、价值创造手段及产业结构的变革。相应地,税源分布情况和主体税种在税制结构中的地位也将随之发生改变。从现有主体税种的变动情况来看,数字经济下虚拟化的交易模式使间接税所具有的隐蔽性、累退性及易转嫁等特征被放大,征税点更多集中在分配环节而非流通过程,从而使作为间接税的增值税收入增长空间低于所得税,所得税将在税制结构中发挥更加重要的作用。就所得税内部而言,数字经济下自然人无须依托实体企业就可以参与价值创造活动,个人所得税收入占比会逐渐扩大。因此,完善所得税尤其是个人所得税有利于更好地发挥税收调节收入分配、缩小贫富差距的作用。

(五)根据数字经济发展形势考虑征收新税种
数据是数字经济下各类经营主体进行价值创造的核心生产要素,也是区别于传统经济的重要媒介。因此,税制改革既可以在原有税收制度的基础

^①所谓的消费者,只是先前的生产者(或者未来的生产者),只不过在信用货币的情况下,由一般等价物的表象进行了替代和遮蔽(曹明星,2022)。

上进行调整优化,也可以考虑开征一个全新的税种——数据资产税。开征数据资产税需要注意以下两个问题。首先,征收数据资产税的前提是数据产权归属明确、数据价值计量方法合理、数据收益界定清晰。因此,应在法律层面对数据的应用范围、归属权限、定价方式及交易条件等内容予以明晰,逐步建立普适化、规范化的数据资产计量及归属准则,为数据资产税的征收奠定基础。其次,征收数据资产税的重要条件是数据资产交易活动的信息要公开化、市场化和透明化,因此,可以考虑在全国范围内建立标准统一的数据资产交易市场,使各地税务部门准确地掌握数据资产交易信息。

此外,在上述两个问题得以解决的情况下,需要对数据资产税的税制要素进行考量。针对纳税主体的界定问题,在对数据资产进行合理确权后,可以将各环节中参与数据资产交易活动的实际受益方作为纳税主体进行征税,各纳税主体根据受益程度承担相应税负。针对税基的确定问题,在对数据资产进行准确定价后,可以考虑以数据资产在交易活动中创造的收益作为税基进行征税。同时需要注意的是,数据资产的价值是由用户和市场主体共同创造的,因此需要确保数据资产的价值创造贡献与税基相匹配。在税率的设定方面,为鼓励中小数字企业创新发展,在数据资产税开征的初期,应该选择较低的税率来征税,后续随着数据资产交易规模的扩大,可以适时提高税率。此外,为充分发挥数据资产交易对产业数字化的引领作用,对于同一时期内不同类型的数据资产交易也可以考虑实行差异化税率。

(六)提升数字经济下税收制度的公平性

社会成员对税收制度公平性的看法直接影响

其税收遵从程度的高低(谷成等,2020),因此提升税收制度的公平性,保证所有社会成员都公平地适用相关税收制度安排是推进数字经济税制改革的重要举措。从公平层面看,对于性质相同的业务收入,无论是在工业经济还是在数字经济形态下,都应承担相同的税负。例如产品及服务销售,线上的互联网销售与线下的实体店销售所提供的产品及服务的性质是一样的。为此,税务部门应加强对线上交易的监管力度,以避免出现因偷税等行为加剧线上互联网交易与线下实体交易之间税负不公的现象。此外,对于数字企业增值税税负较高的问题,可以通过调整及优化税收政策来进一步支持数字企业发展,从而提高税收制度的公平性。

参考文献:

- [1] 高培勇.新时代中国税收的主题和使命[J].红旗文稿,2020(11):26-27.
- [2] 谷成,张洪涛.基于现代国家治理的税制改革思考[J].税务研究,2020(11):23-30.
- [3] 陈志勇,王希瑞,刘畅.数字经济下税收治理的演化趋势与模式再造[J].税务研究,2022(7):57-63.
- [4] 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(6):31-44.
- [5] 李红霞,张阳.数字经济对税制改革的影响及对策建议[J].税务研究,2022(5):68-72.
- [6] 国家税务总局税收科学研究所课题组,谭珩,李本贵,龚辉文,孙红梅,刘和祥,陈雏音,刘同洲.数字经济对我国税制和征管的影响及相关政策建议[J].国际税收,2022(3):3-11.
- [7] 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(5):61-67.
- [8] 肖育才,杨磊.数字经济时代与工业经济时代税制的比较分析[J].税务研究,2022(2):81-85.
- [9] 曹明星.数字经济国际税收改革:理论探源、方案评析与中国抉择[J].财贸经济,2022,43(1):44-58.
- [10] 蔡昌,赵艳艳,李艳红.数字资产的国际税收治理研究[J].国际税收,2020(11):27-35.

【责任编辑 孟宪民】