

NFT 税收治理：意义、挑战与应对

潘宁

(北京大学,北京 100871)

内容提要: NFT (Non-Fungible Token) 是互联网 3.0 阶段数字经济的新模式, 是元宇宙的重要基础设施。NFT 市场健康发展具有重要的经济意义、文化意义和战略意义, 因而 NFT 课税具有显著的税收收入意义和以税规制的发展意义。NFT 课税面临实体和程序方面的一系列挑战。NFT 法律性质模糊, 流通性质和交易方式多样多变, 交易目的多元, 这些特点使税法上认定 NFT 收益属性的问题变得复杂。而且, NFT 铸造和流通均发生于数字空间, 但同时与地理空间存在诸多关联, 这也触发了税收管辖权确定与协调问题, 增加了税务信息获取的困难度。目前, 对于 NFT, 新加坡、澳大利亚、新西兰、韩国及美国税务主管机构均以不同形式关注着 NFT 税收问题, 这些举措对我国 NFT 税收治理具有启发意义。

关键词: 数字经济 NFT 税收治理 税收挑战

中图分类号: F812 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-9544(2023)03-0064-08

一、背景与问题

数字经济是重组要素资源、经济格局和竞争格局的关键力量, 数字经济的迅速发展不仅推动了经济增长, 也带来了复杂的税收问题。如何构建数字经济税收制度是新经济时代税收法治建设需解决的重大现实问题(张守文, 2021)。^[1]数字经济时代有着与工业经济时代诸多不同的经济特征(肖育才、杨磊, 2022),^[2]数字经济活动模式也不断发展更新。数字经济下的交易呈多业态、多领域高度融合趋势, 相关业务的收入性质模糊,^[3]税源有许多不同往日的新特征, 因此需要及时认识和探讨数字经济新模式

的税收问题, 提升税收治理水平,^[4]积极推动税制创新。NFT (Non-Fungible Token) 是互联网 3.0 阶段下数字经济模式创新的代表。不同于诸如比特币、以太坊等同质化权益凭证 (Fungible Token), NFT 是依托区块链技术的非同质化资产的数字证书, 即每个 NFT 都是某特定数字资产或实物资产所有权的数字证明, 具有独特性, 不可直接等价互换。自 2021 年开始, NFT 市场急速扩张, 成为数字经济中的新热点。

NFT 是互联网 3.0 时代数字经济的前沿模式和热点模式, 亟待分析有无必要重视 NFT 税收治理问题, 以及探讨如何对 NFT 课税这两大重要问题。基

[收稿日期] 2023-01-11

[作者简介] 潘宁, 法学院博士研究生, 研究方向为财税法学、数字经济法学等。

[基金项目] 国家社会科学基金重大专项课题“税收立法的核心价值及其体系化研究”(19VHJ008)的阶段性成果。

于此,本文首先分析 NFT 的经济意义、文化意义和战略意义,论证 NFT 课税的收入意义和以税规制的发展意义。其次,如何对 NFT 市场上各参与者征税的问题取决于商业模式、交易性质以及管辖区的税制结构,目前 NFT 的商业模式较为多元,交易性质不断发展演变,所以本文通过结构化解析 NFT 商业模式和交易机制指出 NFT 课税所面临的挑战。最后,各国 NFT 发展各有特色,对 NFT 税务处理进展及方式不一,因此本文以比较分析典型国家税收应对框架为基础,探讨中国 NFT 税收治理的基本路径。

二、NFT 课税的重大意义

NFT 健康发展具有重大的经济意义、文化意义和战略意义。首先,NFT 的经济意义显著。NFT 是当下备受瞩目的区块链应用,拥有很高的公众关注度和市场价值。NFT 的交易模式有助于促进文创行业和创新经济的发展,应用场景有多重可能性,有助于盘活经济,提升资源配置的效率。其次,NFT 提供了用数字技术赋能优秀传统文化的重要契机。中国市场铸造的 NFT 多为依托传统建筑和文艺等内容的再创造,有着不同于海外市场的鲜明特色。NFT 创新了中华优秀传统文化和艺术的传播和传承方式,方便可及、直观有趣等特点能显著提升传播范围并改善传播效果,加强中华民族的文化认同,方便中国优秀传统文艺走向世界,而且先进的数字化技术也能够助力于解决实物修复文化遗产的操作难题,更好地沉淀、保护和传承文化遗产。再者,当前国际关系的竞争性和对抗性提升,NFT 健康发展还具有应对国际竞争的重要战略意义。基于 NFT 的经济意义,引导和支持国内 NFT 市场健康发展将有助于经济复苏,为国际竞争提供经济基础。

基于 NFT 的文化意义,其健康发展将有助于提高中国的文化软实力。而且,NFT 的健康发展能够为本国争取更大的主动权和控制权。国内 NFT 市场的大发展能够吸引外资,减少资金外流和数字交易逆差,而且伴随此发展,国内监管框架日趋成熟,这不仅有益于防止 NFT 异化为炒作、洗钱和非法金融活动的工具,而且有助于保持本国对外采取制裁行动的效力。

(一)对 NFT 课税具有收入意义

当前形势下,国家财政可持续性成为各国重要关切。人口持续低增长和老龄化进程加快,逆全球化浪潮加剧,新冠疫情席卷全球,经济增速台阶式下行,给财政收入带来了负面影响。同时,人口老龄化意味着沉重的社会抚养负担,逆全球化和动荡的国际环境急切迫使调整经济循环重心,疫情控制措施需要庞大的医疗卫生等公共资源,这些都需要更多的财政支出。^[5]税收是现代是国家获取财政收入的主要手段,也是国家履行各项职责的重要经济来源,^[6]解决财政可持续性问题很大程度依赖开拓税源、创新税制来充盈国库。对 NFT 相关经济活动主体及其相关收益课税具有可能性与可行性,而且 NFT 较大的市场可使 NFT 税收收入可期。NFT 市场涉及铸造者、平台、购买者等参与主体,这些主体基于数字空间内铸造、发行、销售 NFT,而取得所得等多种形式具有营利性的收益,所以 NFT 流通收益具有良好的客体可税性。^[7]而且,虽然 NFT 铸造及流通发生在数字空间内,且部分以加密货币而非法定货币结算,但由于区块链上对交易全过程的清晰记录及不可篡改性,以及稳定币等交换媒介的出现,NFT 课税具有可确定性。更重要的是,NFT 市值和交易量庞大,具有较好的流通性,这提供了充盈的税源。

(二)对 NFT 课税具有规制意义

获取税收收入增长并非税收立法的唯一目标,在新发展阶段,应将包含富强在内的社会主义核心价值观融入税收法治之中,^[9]建设发展导向型税收法治,^[10]既要肯定国家为实现职能而适度获得税收收入的必要性,又要发挥税法的规制功能,通过减少税收负担或增加税收负担的方式,引导、鼓励或抑制作为纳税人的市场主体的特定经济行为。部分与 NFT 相关的税种具有显著的规制功能,因此对 NFT 课税可以发挥以税促进 NFT 市场健康发展的功能。NFT 健康发展具有重要的经济意义、文化意义和战略意义,通过一定税收手段规制 NFT 市场使其长远健康发展,将有助于体现和落实我国加快数字化发展、建设数字中国的重要发展规划。因此,应当借鉴数字经济税收的国际经验完善我国现行数字税制,使税收能够更好地促进我国数字经济的健康发展。^[10]

三、NFT 经济生态及课税的现实挑战

(一)NFT 经济生态解析

如图 1 所示,首先,铸造者将自己创作的一个

数字文件铸造上链,并在特定平台上市首次发售,此时形成了三对法律关系:一是铸造者与平台之间,铸造者向平台支付一定数额的铸造和上市费,由平台将铸造者的铸造内容上链上市;二是铸造者与一级市场买家之间,一级市场买家向铸造者支付 NFT 价格购买,铸造者向一级市场买家转移 NFT 所有权并取得交易收入;三是一级市场买家与平台之间,一级市场买家向平台支付一定比例佣金。随后,NFT 进入再流通环节。以转售为例,二级市场卖家(原一级市场买家)与二级市场买家之间形成买卖关系;基于智能合约,在第二次流通以及之后每次流通时,该 NFT 转售额的一定比例金额将自动支付给铸造者,铸造者取得基于转售的经常性收入;同样地,买家需就此次交易向平台支付佣金。当然,不同国家对 NFT 再流通的监管要求,以及不同平台对 NFT 再流通的协议并不相同。有时,再流通环节是被禁止或是限制的。例如,有些平台不允许转售但允许转赠,此时数字资产所有权未经结算便发生转移。

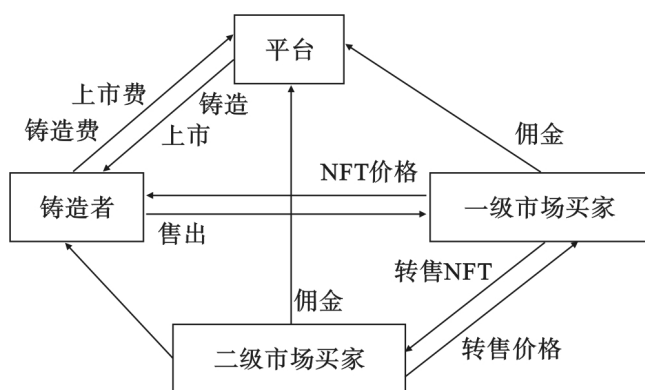


图 1 NFT 生态中的经济与法律关系

当然,NFT 被视为元宇宙的重要设施之一,NFT 在数字空间里的运用场景具有很大的可扩展性。例如,部分 NFT 还被运用在金融场景,发展出 NFT 抵

押借贷。对于持有者而言,只需提供姓名、联系方式、NFT 所在集合位置以及凭证编码,就可以在不出售 NFT、不进行信用检查的情况下借入特定加密

货币,获得即时流动性。在中心化 NFT 借贷模式下,贷款价值比决定了持有者可以根据 NFT 价值获得的信贷规模,其年化借款利率随市场条件和特定 NFT 在一定范围内波动。当持有者如期偿还,平台会立即转回 NFT,反之则 NFT 将被作为还款形式。此外,还有去中心化模式,在此情况下利率、信贷规模、还款形式等都取决于交易双方创建并达成的个性化协议。

(二) NFT 课税的现实挑战

1. NFT 收益属性认定的复杂性

NFT 收益属性主要受到 NFT 法律性质、流通性质、交易方式以及交易目的等方面的影响。法律性质的不确定,流通性质和交易方式的多样性和多变性,以及参与者交易目的的多元性,共同使得在税法上认定 NFT 收益属性十分复杂。

首先,作为交易客体,NFT 法律性质是有待解决的基础问题。NFT 是非同质化权益凭证,以链上数据的形式关联着一定数字资产,实现数据的价值流转。NFT 所标识的资产分为有物理映射的数字化资产和纯数字资产两类。NFT 的价格与人们对关联内容的主观评价密切相关,但转让时无须在物理世界平行交付关联标的,即使是纯数字作品,也可以基于智能合约限制 NFT 所标识的权利范围。NFT 是这两大类资产的链上权益映射,是一种不可分割、独一无二的通证。NFT 外观是一串数据,本质是一种权益凭证,同时也可以作为具有交换价值的数字商品,或是具有使用价值的虚拟财产,甚至是发展出发挥结算功能的货币属性。这意味着从全球税种来看,NFT 课税可能涉及印花税、所得税、增值税

(或商品及服务税)、资本利得税、遗产税等多个税种。因此,明确了 NFT 是被视为数据、凭证、商品、财产还是货币这一问题之后,才可以进一步讨论交易 NFT 产生收益如何课税的问题。

其次,NFT 税收征纳法律关系所依托的基础法律关系具有多样性。NFT 所有者可以持有 NFT 自用,可以将 NFT 出售给他人,^①可以将 NFT 赠予其他个人或捐赠给非营利性组织,也可以将 NFT 抵押给放贷人获取贷款。因此,促使 NFT 流通的基础法律关系可能是买卖关系、赠予关系、抵押借贷关系等。而且,随着 NFT 应用场景的开发,带来 NFT 流通效果的基础法律关系类型也会更为丰富。不同性质的 NFT 流通产生不同性质的收益,不同性质收益的营利性也并不相同,因此导致不同流通情形的可税性存在差异。

此外,NFT 交易方式多样且多变。例如,基于买卖关系的 NFT 流通存在多种交易方式。首次流通和再流通时,买方与铸造者之间存在两种不同的交易方式。当铸造者作为买卖关系主体时,一次性获得 NFT 首次发行的销售收入。当 NFT 处于再流通状态时,基于铸造者原始的智能合约,铸造者会自动得到他人买卖关系中流转额一定比例的经常性未来收入。这两种不同的交易方式给铸造者带来的收入,可能会在税法上被视为不同的收益类别。又如,买卖 NFT 既可以以加密货币结算,也可以使用法定货币结算,不同的结算方式会导致适用不同的税法规则。而且,各国对加密货币的监管态度、法律定性和制度差异较大,且不断发生变化。有的是限制,有的是控制,有的是放任,有的是鼓励促进,甚至还有国家直接确定了特定加密货币的法币地位。这些影响到以加密货币结算 NFT 是否构成应税事件。

最后,即使是在特定的买卖关系下以特定方式

^①此外还有学者提出初次转让行为应当被视为销售还是许可的问题。See Nathan W.Giesselman,Carl R.Erdmann,David Berke,Martin de Jong,Proliferation of NFT Transactions Raises Numerous U.S.Tax Questions,The Contemporary Tax Journal,2021,10(2):18-23.

结算,交易主体不同的交易目的可能会影响行为定性,从而涉及不同税法规则的适用。例如,作为首次发售主体的铸造者,既可能认为 NFT 有趣,将铸造 NFT 作为一项单纯的爱好,偶然地无计划性地铸造 NFT,又可能是看好 NFT 市场的未来发展潜力,将铸造 NFT 作为一项事业有规划地持续经营,成为 NFT 领域的自由职业者。又如,购买 NFT 的交易主体既可能是为个人使用而购买 NFT,也可能是出于投资或者投机想法而购买 NFT,还有可能是出于欣赏、收藏或炫耀等不同目的。这些不同的交易目的也会影响到 NFT 收益属性认定,从而涉及不同税法规则的适用。

2.NFT 税收征管难题

除了税收实体方面的挑战,NFT 课税也会面临税收程序方面的挑战。

首先,对于发生于数字空间并存在一定实体映射的 NFT 活动而言,确定其应税收益的管辖主体、协调税收管辖权并非易事。与所有数字活动问题类似,NFT 铸造和流通均发生于数字空间内,且同时与地理空间也存在关联。铸造、发售和流通 NFT 的活动全部发生于数字空间,但参与主体身处不同的地理空间,NFT 关联的资产内容也可能因具有物理映射而存在于异于参与主体的地理空间,支持 NFT 铸造、发行、销售、赠予或是抵押的数字平台也有其创立和注册地。不同所在地的主体和物体通过互联网发生数字链接,拓展并加速了资源和价值的流动。多个主权国家可能与数字空间的应税收益存在关联,由此导致税法适用空间多元化。在此背景下,各国为了本国税收权益,均着力扩大税法适用空间,由此使数字税收管辖权的协调成为亟待解决的重要问题。

其次,NFT 底层技术特点也意味着 NFT 税收征

管需要创新。NFT 是编纂独特数字资产所有权的无记名工具,通过智能合约和数字钱包进行管理。尽管 NFT 是依托区块链技术的运用,铸造上链就会形成对全部流通过程的完整记录,而且由于每一区块包含数据、本区块的哈希以及上一区块的哈希,此链式结构加上工作量证明等机制使之不可篡改,公链上 NFT 的铸造及流通记录可以被所有接入网络的公众访问和验证。但 NFT 是无记名通证,持有人即为受益人。公共账本上所有公众均可清晰看到 NFT 从一个公钥地址转到另一个公钥地址,但并不能知晓每个地址背后对应的主体身份,这就带来了所在地、所属国认定问题。尽管现在很多互联网平台都会记录和显示通过本平台数字活动参与者的 IP 地址,但仍需要解决通过虚拟专有网络等手段改变访问 IP 地址达到避税效果的问题。而且,由于 NFT 铸造者获取的未来经常性收入并不是通过平台,而是基于智能合约自动执行,如果在自主纳税意识不够充分的情况下,此种所得也很难依靠平台预先代扣代缴。另外,如果参与者用以结算 NFT 交易的加密货币保存在多个自托管数字钱包,或是基于去中心化协议来流通 NFT,那么报告和计算应税收益的重担将要落在纳税人身上,税务机关需要通过一定制度创新来提高对应应税收益的可控性。

四、NFT 课税国际动态及我国的应对路径

近年来,不仅各国学者从理论上就平台企业提供数字服务的课税问题和数字资产课税问题开展了诸多有益探讨,而且各国政府也围绕数字经济开发新的税收框架、出台新的数字税法,在实践中取得了诸多进展。但总的来看,现有的数字经济税收理论和税收政策更多是面向互联网 2.0 阶段的数字经济,尚不能充分解决互联网 3.0 时代新数字经济

模式带来的税收挑战。NFT 参与者数量大幅增加,市场热度空前,NFT 交易的多样性、多变性和复杂性也在增加。对于 NFT 这种全新数字经济模式的税收问题,有必要在追踪各国最新动态的基础上,前瞻地思考对我国 NFT 课税的启示。

(一) NFT 课税国际动态

1. 新加坡 NFT 课税动态

新加坡法律规则对数字行业较为包容,该国允许在受监管的交易中使用加密货币,这使之成为汇集加密货币企业之地。2022 年 3 月 11 日,新加坡财政部长劳伦斯·王表示,新加坡所得税规则将适用于来自 NFT 交易的收入,NFT 交易中获益的个人将被征税。新加坡税务局计划通过考虑 NFT 标识资产性质、购买 NFT 动机、持有 NFT 时间、交易频率、交易量等因素,来评估个人进行了怎样的 NFT 交易以及从中获得的收入。与此同时,由于新加坡税制体系中不包括资本税制,因此,NFT 交易的资本收益不是应税收益。

2. 澳大利亚 NFT 课税动态

澳大利亚政府对加密资产的课税理念是力图促进本国该产业的创新领先地位的同时风险可控。澳大利亚税务办公室(ATO)出台了专门的 NFT 税务处理指南。^①该指南指出 NFT 的税务处理主要涉及所得税和商品及服务税(GST)。在所得税方面,NFT 遵循与加密货币相同的一般原则。NFT 交易是否涉及所得税主要取决于交易主体的个人情况、使用 NFT 的方式以及交易主体持有和交易 NFT 的原因。对此,澳大利亚税务办公室还分别以 NFT 作为业务的一部分、个人使用 NFT、NFT 作为企业的资本资产三种情况,制作了税务处理示例。不过,这些

示例是源自有形艺术品的 NFT 示例,并未涉及针对纯数字商品 NFT 的情形。在商品及服务税方面,澳大利亚税务办公室指出,NFT 是存储在数字分布账本上的数据单元,是一种独特且不可互换的数字资产,不是一种数字货币,NFT 销售额是否为商品及服务税应税销售额取决于该交易是否符合商品及服务税规则下的应税或免税要求。

3. 新西兰 NFT 课税动态

新西兰对于 NFT 征税立场是确保加密资产与其他资产相比获得税收中性待遇。在新西兰,大多数加密资产变现都需要缴纳所得税。如果你购买了加密资产然后出售获得了利润,大多数情况就要缴纳商品及服务税(GST)或增值税(VAT)。与澳大利亚类似,新西兰税务局也出台了专门的 NFT 纳税指导。该指导明确提到,在新西兰,NFT 被归类为应税的商品及服务税中的服务。如果在 12 个月内出售价值超过 60000 新西兰元的 NFT,则需要申报缴纳商品及服务税。如果将 NFT 出售给新西兰以外的人,则该销售适用零税率。其次,从出售 NFT 中获得的利润可能需要缴纳所得税。新西兰对加密资产收入征税时非常重要的因素是购买加密资产的主要目的。与加密资产不同,一些 NFT 可以被人们使用和享受。如果 NFT 是为个人使用和享受而获得的,则后续出售这些 NFT 无须缴税。但是,由于 NFT 也可能作为投机或投资而获得,因此纳税申报人需要提供明确且令人信服的证据,证明在购买 NFT 时的购买目的。对此,新西兰税务局官网发布了作为兼职活动销售 NFT 情形税务处理的示例。^②

4. 韩国 NFT 课税动态

韩国 NFT 市场迅速崛起,韩国政府对数字资产利润课税的行动也在加快步伐制定“公平”和“透明”的数字资产税收计划,并在权衡与斟酌 NFT 是

^①<https://www.ato.gov.au/Individuals/Investments-and-assets/In-detail/Cryptocurrencies/Tax-treatment-of-non-fungible-tokens/>

^②<https://www.ird.govt.nz/cryptassets/non-fungible-tokens>

否属于虚拟资产类别。韩国政府对 NFT 课税的态度发生了一些变化。韩国金融监督委员会曾对外公开声明称 NFT 不在规范范围内,韩国财政部长也在国民会议上表示,NFT 还不属于虚拟资产,将不会被列在加密货币课税提案中。但随后不久,韩国金融监督委员会在新的声明中表示,从 2022 年起,将可能将部分 NFT 视为虚拟资产,开始对 NFT 课税。委员会副主席表示,根据法律,购买和出售虚拟资产所获得的任何收入都属于“其他收入”类别并需纳税,如出售收入金额超过 250 万韩元,则必须缴纳 20% 的税。^①

5. 美国 NFT 课税动态

尽管美国国税局还尚未发布任何针对 NFT 的税收指南,但已指出正在推动对 NFT 等加密资产实施更严格的报告要求,而且,依据现有的加密货币税收通知以及税法典内容可知 NFT 课税的几种可能情形。首先,对于 NFT 铸造者而言,创造 NFT 并在市场上发售可能构成应税事件,但根据铸造者主观心态的不同,发售行为触及的税法规则不同。如果铸造者将铸造 NFT 作为一项爱好,那么他将 NFT 发售所得申报为普通所得,适用普通所得税税率,不能将铸造和发售 NFT 的成本扣除。但如果他将 NFT 作为他的经常性事业,NFT 发售所得就视为业务收入,就可以扣除必要费用,与此同时,还需要缴纳自雇税。其次,对于 NFT 购买者而言,购买、持有和处置 NFT 可能构成应税事件。一般来说,NFT 通常使用加密货币结算,根据美国国税局 2014 年第 21 号通知,加密货币被视为财产而不是货币,当加密货币与另一种资产的交换中所获得的任何收益都应当纳税,而且加密资产持有时间会影响处置

加密货币取得收益的课税方法。再者,NFT 铸造内容的独特性使之在适用税率和扣除规则方面具有一定复杂性。一方面,根据《美国税法典》第 408 (m)条,美国国税局将艺术品、古董、金属或宝石、酒精饮料、邮票或有形硬币等物品视为收藏品。由于目前铸造的 NFT 内容多与艺术品相关,NFT 也可能被视为美国税法规则中特殊的一类财产“收藏品”,长期持有收藏品获取资本收益的税率相对普通投资目的持有资产更高。另一方面,NFT 交易动机也会影响税法适用。根据美国国税局 2014 年第 21 号通知,加密货币被视为投资资产,除非由交易商持有,因此加密货币交易的资本损失一般可扣除。但是,由于 NFT 内容的独特性,其既可以被视为投资资产,又可被视为个人使用资产,这意味着申报资本损失扣除能否成功的关键在于投资动机举证,且投资动机举证责任在于纳税人,故纳税人必须保留完整交易记录来证明 NFT 交易活动的投资属性。此外,除有价销售之外,还有一种常见的 NFT 流通方式是无价赠予,因此在美国,无价赠予 NFT 可能涉及慈善捐赠 NFT 作为扣除事件的处理规则。

(二) 中国 NFT 课税应对路径

1. 借鉴共性经验

基于对几个国家 NFT 税收动态的梳理与回顾可知,NFT 课税应对大致存在三点共性可供借鉴。

第一,在价值追求方面,这些国家的 NFT 课税旨在为数字经济创新发展提供一个确定性、支持性的制度环境,在不扭曲市场和不妨害税收正义的情况下,鼓励新型数字市场健康发展,并且他们认识到数字经济模式快速创新与税收法律规则调整的困难性,致力于实现税收治理灵活性与稳定性之间,以及鼓励创新发展与保障安全秩序之间的平衡。

^①http://www.koreaherald.com/view.php?ud=20211123000711&ACE_SEARCH=1

第二,这些国家都对 NFT 流行引发的税收问题予以密切关切,认为无论是从本国 NFT 市场繁荣释放的经济潜能,还是本国居民纳税人积极参与国际 NFT 市场带来的收入来看,NFT 税收都不容忽视。而且,在关注内容上,这些国家大多认识到 NFT 法律性质、NFT 商业模式、交易方式等方面对 NFT 课税的基础性意义,并以此为关键点对 NFT 税收问题进行类型化处理。

第三,引入信息报告义务,同时引入规则或发布有关购买、持有和处置 NFT 的税收处理详细指南至关重要。^①在应对方式方面,这些国家考虑了自愿披露制度,推动并敦促相关纳税人主动报告相关交易,同时多以指南作为文件载体,在现行税法规范框架内解释既有税法中的兜底性概念,进而将 NFT 税收问题融入既有税制体系当中。从时间维度来看,数字空间与物理空间从最初的映射关系,发展到连接关系,再到成为交叉融合关系。因此从长远来看,形成区隔数字税与传统税的二元税制安排,并不能很好地契合数字空间发展的整体趋势。数字世界中,数字资产的流转、持有,数字化的所得,数字化的凭证等内容,本质上没有完全脱离传统税制的经典概念。因此,应当在传承并改造既有税制的基础上应对数字经济税收治理的新挑战。

2. 寻求个性创新

NFT 模式同样在中国备受关注,除了很多国人积极参与海外 NFT 市场活动,很多互联网平台企业、艺术品展览馆、原创艺术家都在踊跃尝试发展中国的 NFT。在中国,数字藏品是 NFT 本土化、合规化的展现模式。中国数字藏品市场有着鲜明的特

色,因而中国应对 NFT 税收治理问题,除了应借鉴国际税收处理的共性方法,应对中国纳税居民从海外 NFT 市场获取收益课税的问题之外,还需要结合中国数字藏品市场的特殊性,寻找税收治理的创新之路。

中国数字藏品市场体量也在迅速增长,平台数量急剧增多,形成了层次丰富的市场格局。根据可二次流通程度的不同,中国数字藏品平台大致可以被分为非流通、有限流通和全流通三类。目前,从平台数量上看,全流通类平台最多,但体量往往较小,影响力低,非流通类和有限流通类平台数量相对较少,但有较大体量、影响力大的平台。这三类数字藏品平台在交易方式、底层技术方面各有特色。非流通类仅限一级市场交易,主要采取 B 端发行邀请制铸造 NFT 项目。有限流通类虽然也为开放二级市场交易,但开拓了基于赠予的流通功能,有些平台在发行邀请制之外引入了申请审批制。这两类平台底层技术为联盟链。全流通类平台开放了平台内的二次交易,有的还对接公链。

限制和禁止二次流通是中国市场比较典型的数字藏品模式。与海外典型模式相比,此种模式在去中心化程度、流通性、结算方式和铸造标的风格上具有独特性。中国典型的数字藏品发行平台的底层区块链技术大多为联盟链,购前要求实名认证,去中心化程度较低。在流通性方面,尽管国内尚未出台数字藏品市场的监管规则,但平台通过用户规则主动限制了数字藏品的再流通。在结算方式方面,不同于海外的加密货币结算,数字藏品交易主要以法币进行结算。从铸造标的角度来看,中国数字藏品多是依托传统艺术概念、古建筑等数字化再创造,而且首次发行数量并不唯一,发售单价金额较小。

(下转第 79 页)

^①Raffaele Russo, OECD's Crypto Asset Reporting Framework Could be Pivotal for Tax, International Tax Review, 2022, 4. <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1xtfg4hmy40n4/oecd-crypto-asset-reporting-framework-could-be-pivotal-for-tax>