

我国数字税收制度面临的挑战及对策

胡子琪

河南财经政法大学民商经济法学院, 河南 郑州

收稿日期: 2024年3月20日; 录用日期: 2024年4月2日; 发布日期: 2024年5月10日

摘要

数字经济的迅猛发展给国际税收体系带来新的挑战, 数字税应运而生。经历萌芽、起步、争议和发展4个阶段, 数字税正在从一种“临时方案”转变为新的国际立法趋势。各国通过单边、双边和多边模式开展了广泛的数字税立法实践。经比较可知, 各国数字税的立法目的较为趋同, 主要是防止税基侵蚀、增加财政收入和保护本国数字企业, 但在征税对象、纳税义务人、起征点和税率等具体制度设计等方面又因各自国情不同而存在差异。为积极参与构建国际税收新秩序和完善国内税收法律体系, 中国应当通过多边谈判和国内试点并行推进的方式开展数字税立法实践。数字税的中国方案应符合中国实际情况, 服务中国式现代化建设。

关键词

数字税, 数字经济, 税收制度

Challenges and Countermeasures Facing China's Digital Tax System

Ziqi Hu

School of Civil, Commercial and Economic Law, Henan University of Economics and Law, Zhengzhou Henan

Received: Mar. 20th, 2024; accepted: Apr. 2nd, 2024; published: May 10th, 2024

Abstract

The rapid development of the digital economy has brought new challenges to the international tax system, and digital taxes have emerged. After four stages, namely, germination, inception, controversy and development, digital tax is transforming from a “temporary solution” into a new international legislative trend. Countries have carried out a wide range of legislative practices on digital taxes through unilateral, bilateral and multilateral models. Upon comparison, it can be seen

that the legislative purposes of digital taxes in various countries are relatively similar, mainly to prevent base erosion, increase fiscal revenue and protect domestic digital enterprises, but there are differences in the design of specific systems, such as tax objects, taxpayers, starting points and tax rates, etc., due to the different national conditions of each country. In order to actively participate in the construction of a new international tax order and improve the domestic tax law system, China should carry out the legislative practice of digital tax through multilateral negotiations and domestic pilot projects in parallel. The Chinese proposal for digital tax should be in line with the actual situation in China and serve the Chinese-style modernization construction.

Keywords

Digital Tax, Digital Economy, Tax System

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 问题的提出

近年来,数字经济催生诸如电子商务、在线教育、线上办公、网络直播等数字经济新业态,其直接性、虚拟性、高渗透性的特点引发了社会和经济的整体性深刻变革。《中国互联网发展报告(2023)》显示,2022年中国数字经济规模达50.2万亿元,总量稳居世界第二,占GDP比重提升至41.5%。诚然,数字经济已成为我国经济平稳发展的主要驱动力。

为推进数字产业化和产业数字化高效融合,削弱新型经济业态对传统商业模式造成的冲击,尽可能地将数字经济对实体经济不利影响降到最低,数字经济下的税制改革就变得尤为迫切。在这些交易中,数字服务与数字产品是数字经济模式中最重要交易内容,其无形性和虚拟性特点致使传统税制模式无法与之适配,产生诸如常设机构界定不清、税收收益分配不均等问题。由此,在跨境经营业务运作中,大型数字企业往往会通过上述鲜明特点将其营业地点设在税务洼地,从而造成税基侵蚀和利润转移,达到国际避税或逃税的目的。据此,为规制这一乱象,数字税应运而生。

2. 数字税引发的问题

数字税,也称为“数字服务税”,是指国家对境内因销售互联网业务而产生了有效利润进行征收的一种税,其征收对象多为大型互联网公司。数字税制度具有以下特征:第一,适用对象上具有特定性。数字税旨在对数字企业的特定收益征税,该数字企业往往需要达到特定收入额或用户数量的条件,在一定程度上能够使传统企业与数字企业实现税负均衡,为传统商业模式的企业营造一个较为公平优良的竞争环境,确保不同类型、不同规模的企业承担更公平的纳税义务。第二,规范组成上具有系统性。数字税制度通常不是单一的一项规则条款,而是从制度的立法目的、基本原则、构成要件、税收征管程序四个维度进行设计,这些规范条文之间有着一定的逻辑关系,互相关联、互相补充、互相协调,形成一个相对完备的制度体系。第三,实施过程中具有可操作性。国际上的数字税制度有明确的纳税主体、征税客体、征税范围,形成了完整的规则链条,因此具有较强的可操作性。而我国基于数字经济的发展态势,课税对象明确和征管手段完备,给税款的征收提供了可能,税收法律制度越健全完善的国家,其数字税的执行也就越容易,立法成效也就越好。

数字税可能引发一系列问题，首先，重复征税与税收中立性：数字税有可能导致不必要的征税和重复征税，这违反了税收中立原则。例如，一些数字企业已经缴纳了所得税等其他税收，若再对其交易活动征税，可能会引发重复纳税的争议。同时，针对用户免费提供数据和使用服务的情况进行征税，理论基础可能并不充分，因为这种情况通常被视为一种“以物易物”的交换，而不是真正的交易活动。其次，征税和合规成本：数字税的征缴难度较高，可能涉及跨境征税和复杂的税务管理，这会增加征税和合规成本。这不仅可能降低税务部门的工作效率，还可能增加企业的运营成本，从而对整个经济环境造成不利影响。最后，跨国公司的利益分配：数字税涉及到跨国性质的互联网公司、数字巨头所创造的巨额利润在不同国家、地区之间的分配问题。这可能引发关于税收公平性和国际税收合作的讨论，甚至可能引发国际贸易争端。

综上所述，数字税的实施需要综合考虑各种因素，包括税收公平性、效率、中立性以及国际税收合作等。同时，政府和企业也需要共同努力，通过完善税收制度、加强税务管理、推动国际合作等方式，解决数字税可能引发的问题，实现数字经济的健康发展。

3. 我国数字税构建的可行性分析

我国征收数字税尤其必要性。我国征收数字税的必要性主要体现在以下几个方面：首先，从公共经济学视角来看，征收数字税有助于实现税收公平。随着数字经济的快速发展，数字企业在创造价值的过程中获得了巨额利润。对这些利润进行合理的税收征收，有助于平衡数字经济和传统经济之间的税收差距，实现税收公平原则。同时，数字税还能提高互联网企业的经营成本，从而平衡与实体企业的税收负担，为传统企业尤其是制造业的发展提供公平的竞争环境，促进就业稳定。其次，征收数字税可以引导互联网企业承担社会责任，实现市场公平竞争。通过征收数字税，可以引导头部互联网企业意识到市场公平竞争的重要性，避免通过垄断等不正当手段获取利润。同时，数字税也能支持正在进行或即将进行数字化转型的传统企业实现产业结构提质升级，建立更加公平完善的市场体系。此外，征收数字税还有助于促进数字经济的健康发展。通过合理的税收制度设计，可以鼓励数字企业创新，推动数字经济与传统经济深度融合，实现经济转型升级和高质量发展[1]。最后，征收数字税也是我国参与国际税收合作的重要一环。随着数字经济的全球化发展，跨国数字企业的税收问题日益突出。通过征收数字税，我国可以积极参与国际税收规则的制定和完善，维护国家税收权益，促进全球数字经济的健康发展。

综上所述，我国征收数字税具有多方面的必要性，不仅可以实现税收公平，引导市场公平竞争，还能促进数字经济的健康发展并加强国际税收合作。然而，在征收数字税的过程中也需要注意避免重复征税、保护企业合法权益等问题，确保税收制度的公平、合理和有效。

其次，我国征收数字税有其可行性。第一，课税基础扎实。数字税是以数字经济项下的数字服务收益为税基，基于现有庞大的数字经济规模，给我国数字税制度的建立与施行夯实基础。“十四五规划”中系统地分析研究了我国经济的发展路径，随着《网络强国战略实施纲要》《数字经济发展战略纲要》等相关文件的发布，在全国范围内大力推进的数字经济决策，以数据为核心的数字经济，已逐渐成为当代我国经济发展的中流砥柱。在网络效应、规模效应的作用下，我国数字经济的发展潜力不断彰显，产业数字化和数字产业化的融合促使数字经济的涉猎行业和领域不断拓展，通过数字税的制度构建与实施，不仅可以缓解国家近几年的巨额财政支出，还能将纳税收入用于基础设施建设、养老医疗等方面。故而，基于数字经济在我国的强劲韧性与巨大市场潜能，数字税的税款征收具有一定的课税基础，给数字税的制度构建提供了可能。

第二，课税要素明确。数字企业利用技术和市场的双重优势，赚取高额利润，但是税收的贡献率却相对较低。数据作为数字企业的价值创造基础，通过用户参与程度的高低进行分配，成为数字服务市场

的重要组成部分，它关系到一项新的经济业务，或者一项新的税收制度。从税务部门的视角来看，数字税制度并不是“无中生有”，税收体系的角度而言，对现有的纳税主体、征税客体、征税范围、税率、应纳税额计算与税收优惠等具体因素进行升级。在纳税主体方面，由于我国放宽了外资企业的市场准入，一批已经成长起来的境外公司将会瞄准中国庞大的用户群，在“一带一路”政策的推动下，更多的传统企业将会加速“国际化”“数字化”，从而在未来的全球竞争中，中国企业与境外企业之间的数量也会更加均衡；在征税范围方面，目前还没有一个可以将整个数字经济中商业活动的范围全部涵盖在内的概念。因此，可以将数字服务范围简化，将其固定在某一特定的区域之内，并且对这些商业活动从国内的市场中产生的应税收益进行课税，而税制因素的清晰，让系统性的制度构建成为可能。

第三，征管手段完善。随着智慧税务跨层级、跨部门、跨地区的不断深入，税收征管技术也在逐步走向成熟。为加强对企业的信用监管，建立了统一社会信用代码制度，这对澄清税源、强化税款征收管理、网络信息共享都起到积极的推动作用，同时，有助于明确税务机关的征管职责，避免部门之间相互推诿，对工作效率有正面提升作用。另外，还可以利用智能化的税务稽查模式，包括但不限于设立涉税信息平台、自动选案系统、第三方信息共享制度，高效治理互联网行业偷漏税乱象，用网络化、智能化的手段对企业日常的现金流进行审查追踪，核定企业实际营业利润，给予偷漏税乱象精准打击。这些工具手段都是为了辅助我国能够更好地实现税收征管，促进企业间税负公平分担，均衡地区收入分配，在征税举措与技术方面的进步，对一国税收征管的作用是举足轻重的。

4. 我国数字税制度构建面临的主要挑战

第一，税收调节经济发展功能削弱，税负公平性、合理性受到影响。数字经济自身运行在很多情况下突破了时间空间约束，不仅对于参与相关经济活动主体的要求门槛相对较低，具体的生产方式更具柔性，而且数字经济税收关联度也明显下降。这就容易引发数字经济条件下的利润归属、税收分配以及监管政策等规范性方面的矛盾和问题。以数字平台企业所得税为例，由于数字交易不再受到税收管辖地的空间约束以及生产要素的跨区流动等因素影响，过去按照企业的法定注册地和产品生产地确定税收管辖地方式，可能加剧区域之间的税收分配结构性失衡，削弱税收对经济社会发展的调控作用[2]。而由生产地和消费地共同分享，抑或在提高中央增值税分享比例的基础上设定统一分配的做法，则反映了税收分享改革的趋势，但是如何科学合理地确定其具体实现形式，仍需结合相应的数字经济具体类型及其空间分布特征等因素综合考虑。

第二，数据要素及其创造价值的权属问题有待更加清晰的界定。在人类所有的经济活动中都会产生大量的数据，只不过在没有数字技术的条件下，人们搜集数据的能力、处理数据的能力都受到了很大限制，因此，这种情况下数据要素很难成为真正的经济要素。随着现代信息通讯技术的快速发展，不仅海量数据的高效精准搜集、存储、加工以及使用已经成为可能，而且在这一过程中，每一个环节都具备为企业创造价值的条件。同时，需要指出的是，尽管人类已经找到了一种以数字技术运用为主要标志的，具有更高效率的经济发展模式，但是在数据从搜集到使用的各个阶段中产生的经济价值如何在利益相关方之间进行分配，仍需要在实践中进行科学合理地界定。

第三，数字经济收入类型界定不清增大税收监管难度。目前，我国尚未建立起与数字经济直接税收相关的税目税率体系。随着数字经济的快速发展，越来越多的企业通过信息交互技术、数据处理与关键信息提取技术等变革传统运营模式，实现了交易成本的下降和企业资源要素整合能力的显著提升，从而显著推动了市场内在作用机制的复杂化、系统化，而且市场边界得到进一步拓宽，企业的收入支出结构更加丰富多样，进而直接影响企业的负税结构状况。从税收治理的角度看，数字经济的多元化、包容性和开放性加大了税收监管的难度。比如，基于数字平台的自然人群体并不能实现与平台之间的稳定劳动

关系,难以享受覆盖完整的“五险一金”等社会保障,如果单纯强调“劳务报酬所得”而非“经营所得”课税,则可能会加大税负不公现象。另外,还有一些数字平台利用“大数据环境下的任务化”模式进行“隐蔽性雇佣”“阴阳合同”等方式的市场交易活动,来逃避税收义务。数字经济的分散化、虚拟性还容易引发平台交易的“业务流-资金流-契约流-票据流”之间的错位,导致税务部门与监管、金融等部门之间难以实现高效、准确的实时信息交互。

5. 我国数字税制度构建的应对之策

第一,关于纳税主体。在对数字税制度的纳税主体进行设计时,应充分采用数字企业性质与用户参与数量标准并行的举措。一方面,就企业主体而言,可以将特定的网络中介平台、在线广告供应商和数据销售商等作为纳税主体;另一方面,采取本国用户数与市场地营业收入双门槛,并辅之以必要的豁免阈值。采用这样的设定标准,原因有二:其一在于数字企业的用户数量是数字服务创造收入的基础,用户数量、用户活跃度以及签署的合同数量,都能体现出数字企业对用户参与度和用户信息内容的依赖性,从而形成数字业务和利润来源国征税权的关系链条。所以,将用户的设定标准局限于该数字企业在本国拥有的用户数量及其活跃度作为一个征税阈值,不仅可以反映出数字企业通过国内用户的数据信息生产及其所创造的具体收益,还可以兼顾本国与其他国家的税收利益分配问题[3]。其二在于企业的经营收益是用户数据信息价值的直接反映,因此,企业经营收益的确定和纳税基础的确定就显得尤为重要。为保障中国互联网行业稳中向好的发展局势,也有必要对大中小型数字企业引入一定的营业收入门槛,将处于发展初期的企业排除在纳税主体之外。具体的收入数额和用户数量可以根据我国的市场特点来确定,同时需要对国内外实体企业与数字企业的税收负担、纳税风险与涉税成本进行比较,为中国数字企业与数字经济发展争取税收规则红利。

第二,关于征税客体。其实我们个体的、少量的信息并不足以产生价值,只有大量的信息聚集起来被处理和应用,使用价值才会产生。所以,将数字收益作为数字税征收的目标对象,并将其纳入数字税征收的计算基础之中,例如法国、意大利、英国等率先开征数字税的国家将数字企业的营业收入作为数字税的课税基础,通过对超过一定营业收入标准的企业征收固定税率的数字税,这样的做法可以避免按照征税对象课税,新兴的数字商业模式无法被包含的现实困难。

第三,关于征税范围。首先征收一到两种具有较高利润率的新型商业模式,先试先行,这是一个比较安全的方法,对此可以借鉴房地产税在国内的试点经验,充分考察各省市数字企业的发展规模以及网民用户的积极活跃度。由于我国数字企业主要集中于长三角地区,导致地区间税收收入失衡,在制度设计时可先对其采取试点[4]。同时结合各国数字税实践,得出首先包含在征税范围内的数字业务:1)在数字界面上投放广告(包括但不限于:社交媒体平台、搜索引擎和流媒体播放页面上的广告);2)提供使人们能够进行交流和互动的社交媒体(在线)平台服务,包括订阅费和销售数据。

我国可以采取OECD提出的方案建议,将征税范围进行清单式列明,即仅将数字界面的供应商、在线广告的销售商和负责数据管理和传输的运营商纳入征税范围,并保持该范围与前款的征税客体相匹配,同时设置例外条款,比如无偿使用、公益分享、慈善捐赠和内部流通活动,避免将一些特殊类型的交易活动落入征税范围之中[5]。

第四,关于制定合理税率和税收优惠政策。一方面,就税率而言。可将税率设定为2%与3%的累进税率,税率较低以至于税收负担不会过重,就制度施行效果而言也会相对良好,不会对国内数字经济发展造成特别严重的阻碍。另一方面,就税收优惠而言。可以根据注册地点、数字企业经营范围类型采取不同的优惠政策,在如何选取企业的登记地址方面,充分运用到国家对高新技术产业开发区、贫困地区、保税区、经济特区的税收优惠,节约纳税成本,同时我国的涉外税收优惠政策采用分地区、有重点、多

层次的管理模式；针对数字企业的经营范围类型，采取通行的做法：对慈善事业、节能环保、科学发展、社会福利设定分项优惠举措。

6. 结语

综上所述，我国的数字税征收需要借鉴国际数字税实践的经验，加快对我国数字经济、互联网企业及数字税开征条件的研判，做好顶层设计与方案规划，明确标准，完善税收征管规则，提升技术水平，改进征收方式，通过试点实践，逐步推进，为全面实行数字税的征收打下坚实的基础。此外，还需要不断加强数字税的宣传，建立更亲民、更具操作性的报税系统，简化报税流程，促进相关方形成主动报税的主观意识，并提供便利的客观条件。

参考文献

- [1] 张春燕. 法国数字服务税法案的出台背景及影响分析[J]. 国际税收, 2020(1): 53-57.
- [2] 白彦锋, 岳童. 数字税征管的国际经验、现实挑战与策略选择[J]. 改革, 2021(2): 69-80.
- [3] 陈岱松, 蔡丽楠. 我国应对数字服务税的内在困境与破解之道[J]. 税务与经济, 2021(2): 18-25.
- [4] 何杨. 经济数字化背景下的国际税收变革: 理论框架与影响分析[J]. 国际税收, 2020(5): 48-53.
- [5] 曹明星. OECD 数字税改方案述评: 理论阐释、权益衡平与规则建构[J]. 税务研究, 2021(6): 77-84.