

# 数字经济下税收治理的转型策略

刘艺苇

西南民族大学经济学院, 四川 成都

收稿日期: 2024年2月8日; 录用日期: 2024年2月23日; 发布日期: 2024年3月28日

## 摘要

随着全球进入数字化时代,数字经济对我国税收治理质效提出了更高的要求,主要体现在税收治理模式、税收征管制度和税收原则等方面的嬗变。我国税收治理不是一蹴而就的,逐步深化税收征管改革和治理,能够全面提高我国税收治理能力和服务水平,最终实现国家治理体系和治理能力现代化。本文通过梳理我国税收治理演变脉络,从不同的角度去分析数字经济下税收治理变革的必要性,分析了数字化时代下我国税收治理面临的新挑战,最后提出平衡税收治理结构、坚持税收法定原则和创新税收治理方式等建议。

## 关键词

数字经济, 税收治理, 征管改革

# Transformation Strategy of Tax Governance under Digital Economy

Yiwei Liu

School of Economics, Southwest Minzu University, Chengdu Sichuan

Received: Feb. 8<sup>th</sup>, 2024; accepted: Feb. 23<sup>rd</sup>, 2024; published: Mar. 28<sup>th</sup>, 2024

## Abstract

As the world enters the digital age, the digital economy has put forward higher requirements for the quality efficiency of tax governance in our country, mainly embodied in the changes of tax governance model, tax collection and management system and tax principle. China's tax governance is not achieved overnight, and gradually deepening the tax collection and management reform and governance can comprehensively improve our tax governance capacity and service level, and finally realize the modernization of the national governance system and governance capacity. By sorting out the evolution of China's tax governance, this paper analyzes the necessity of tax go-

vernance reform under the digital economy from different angles, analyzes the new challenges faced by China's tax governance in the digital era, and finally puts forward suggestions such as balancing the tax governance structure, adhering to the principle of tax legality and innovating tax governance methods.

## Keywords

Digital Economy, Tax Governance, Reform of Collection and Management

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. 引言

党的十八大以来,中国特色社会主义进入新时代。我国首次提出“完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化”这一全面深化改革的总目标,国家的治理能力直接影响到其政治稳定、经济增长、社会文明和国际安全,对于我国这样一个发展中国家更是如此。财税作为国家治理的重要基石,财税体制改革是发挥国家治理的重要支柱。新冠肺炎疫情防控以来,我国税务部门不折不扣的落实支持疫情防控的相关政策,助力企业复产扩能;采取减税降费来助企纾困解难;在税收服务方面,拓展了“掌上办税”、“无纸化申领、邮寄配送”等安全高效便捷的服务举措,全面发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性和保障性作用[1]。

然而,随着全球经济进入数字化时代,数字经济对我国税收治理质效提出了更高的要求,主要体现在税收治理模式、税收征管制度和税收风险管理等方面的嬗变。首先,当前我国税收治理产生了由单项治理向多元交互共治的结构变化,税收治理模式更加强调纳税人的参与和合作,重视税务机关、纳税人还有第三方平台等多元主体的利益兼顾;借助现代信息技术在税务领域的应用,税收治理模式更加规范、综合、智能。其次,数字化时代背景下涌现出许多互联网经济业务和商业模式,现有《税收征管法》是以传统实体商业和征管模式为基础,针对直播平台、网络借贷等互联网经济未实现专门的税收立法,税收争议和漏征漏管等问题频发。最后,尽管大数据、云计算等技术的变革提高了税务机关风险管理水平,但涉税信息不对称、数据采集的广度、深度和质量不高等一系列缺陷仍使得税收风险管理举步维艰。因此,研究我国数字经济背景下税收治理的基础理论和内在逻辑,有利于推进互联网创新和税收工作深度融合,加快税收治理现代化,全面提高我国税收治理能力和服务水平,最终实现国家治理体系和治理能力现代化。

## 2. 税收治理的演变脉络

“国之税收,民为邦本”,税收作为国家治理的公共基础和重要手段,是国家财政收入的主要来源,且发挥着调节经济活动和监督经济的重要作用。学者谷成从国家治理的角度,将税收职能定义为“通过对话和协商促进政府与社会成员的有效互动,提高公共部门的负责程度和财政资金的使用效率,培养社会成员的社会责任一是和税收道德水平,推进国家治理的负责性、透明性和有效性”[2]。传统财政理论以福利最大化为目标对税收职能进行定位,现代税收的职能要兼顾政策与制度再决定和实施过程中的政治功能和属性。目前,许多国家将经济上如何更有效率的增加社会公共财政收入作为税制改革的主要目标,忽略了税收在提升国家治理能力方面的作用。2020年我国为了深入推进税收治理体系和能力现代化,

围绕税收现代化建设形成“六大体系”，着力提升“六大能力”，将制度优势凝聚成治理效能。税收治理是个从量变到质变不断探索的过程，我国税收治理历经百年，从建党之初到新时代具有中国特色社会主义经济思想，税收思想和政策都渐渐迈向成熟。研究数字经济时代背景下税收治理的优化问题就需要从我国税收历史脉络出发，洞察不同时期税收制度和实践的特点。

1921~1949年新中国成立前，我党主张累进税制，把重担放在剥削者身上；毛泽东在陕甘宁边区高级干部会议上指出：“决定财政的是经济，没有经济不发展而可以使财政充裕的，”提出了税收限度的思想，指出了要兼顾人民的困难，控制赋税的限度，并通过发展国营经济，加大自给能力，从而减轻人民负担，以休养民力[3]。在这一阶段，税收作为财政收入的路径之一，不同地区的税收制度截然不同。1949~1956年是我国制定了《全国税政实施要则》，列出14个税种，构建了新中国税制结构的基本框架。城市税收和公粮税收双管齐下，企业利润也成为财政收入的主要来源，这一时期我国以人民为中心的税收思想开始显露，税率的制定考虑到了人民和社会负担。1957~1977年受苏联影响，我国税收作用逐渐被淡化，国民经济增长靠计划手段，税制改革的特征表现为简化税制，在这一时期，税制结构主要以流转税为主体。直到1978年之前，我国税制体系由复合税制过渡到单一税制，税收的经济调节作用并没有完全发挥，税收理论建设处于停滞状态。1978~1991年，我国经历了税收理论复苏萌芽阶段，在这一时期我国进一步完善税收制度，实行“利改税”来更好的发挥税收的经济杠杆作用，增加企业活力。此外，我国初步建立了社会主义税收体系的基本框架，建立流转税和所得税双主体税制模式，提出遵照“国家得大头、企业得中头、职工得小头”原则确定税负水平，但当时的税收治理思想还没有完全跳出计划经济体制的桎梏。

1992~2011年是我国税收治理的繁荣时期，1994年的分税制改革是一次根本性税制改革，形成了以增值税为主体，内外统一的流转税制度。这一时期我国非常重视税收调节收入分配、促进经济增长方式转变和宏观调控的作用。一是学术界对税收在国家政治经济中的地位有了更加深刻的认识，政府提供公共物品和税收之间实质上是一种市场式的等价交换关系；二是在税制改革和政策设计中更加重视公平和效率；三是依法治税成为一项重要原则；四是提出了规范税费关系等治税措施。在2001年我国加入WTO后，党的十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》，提出了新一轮税改方案，譬如“农村税费改革”和增值税扩大抵扣范围等措施。值得一提的是，加入世贸组织后，我国的税改方向要适应国际经济环境，从税制结构和税种设计等要适应对外开放和全球一体化的大趋势。

2012年以来，党的十八届三中全会通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》赋予财税新的内涵，明确提出“建立现代财政制度”。建立与国家治理体系和国家治理能力现代化相匹配的现代税收制度是中国特色社会主义进入新时代对税制改革提出的根本要求[4]。一是深化税制改革，实行营改增，加快税收立法；二是税收治理现代化。学者张斌将现代税收制度的基本特质归纳为：一是合作性；二是科学性；三是适应性[4]。税收治理是现代治理体系的重要组成部分，现代税收主要体现为从管理到治理的转型，管理是一元的、扁平化的、单向度的；而治理是多元化的、法制化的、体系化的，它的内涵更加灵活、包容、协调，彰显着我国税收治理是高效有序的。2021年通过的《关于进一步深化税收征管改革的意见》要求我国税收征管体制不断优化，纳税服务和税务执法更加规范、便捷、精准，实现“以票管税”到“以数治税”智能征管转变。现如今迅速发展的数字技术引发了我国税收治理的深度变革，对现有的税收治理理念、政策实施、制度建立和技术层面产生深刻影响。

### 3. 数字经济与税收治理的内在逻辑

#### 3.1. 马克思劳动价值论视角下的现代税收治理逻辑

2020年我国明确数据作为一种新型生产要素，具有取之不尽用之不竭的特点。在马克思劳动价值论

视角下，数字经济展现出一些新特征：一是数据要素化、商品化和资本化；生产要素是指进行生产经营所需要的主要资源，是财富创造和增长的重要源泉。农业时代土地和劳动力作为主要生产要素；工业时代社会大生产广泛发展，机器设备和资本作为不可或缺的生产要素；在 20 世纪 80 年代后，数字革命引起新的发展浪潮，数据作为新的生产要素颠覆性的改变了人们的生产和生活。数据可以分为未处理加工的数据和处理加工完成的数据，前者只是一种客观存在，没有进行交换，不能够成为商品；而后者加工后可以作为数据产品进行出售，因此它具有商品化的特征。因此，数据资本积累已经成为互联网企业平台的核心竞争力和核心资产，我国税务机关是有动机针对数据资产进行征税，然而目前的税收治理体系尚未纳入这一点。二是数字劳动生产使用价值和价值是数字经济的本质特征[5]。数字劳动的主体仍然是劳动者，基于马克思的劳动价值理论我们可以挖掘数字经济发展的本质问题。一方面，数字劳动的使用价值来自于其具体劳动。社会中的每个个体在互联网中进行社交、购物、学习与工作等不受空间限制的活动，都是生产使用价值的过程。在这个生产过程中，劳动者不仅生产出满足自身物质和精神需要，还创造出隐性价值。在数字时代，真正的最大受益者不是数字劳动的创造者，而是数字平台运营的数字资本家。另一方面，数字劳动的价值和交换价值来自于抽象劳动。拥有海量用户数据资源的数字资本家，将数据资源与有相关需求的企业进行交换，来获取数字劳动者的交换价值。此外，数字企业还会通过大数据跟踪互联网用户，在此基础上获得更加隐私的信息，继续获取剩余价值。这两个方面也就是数字经济时代下，数字企业逐利的本质。

劳动价值论将价值创造归功于人类劳动，着重强调人的主观能动性。在互联网经济下劳资关系有了新的变化，许多自然人作为劳动者与企业平台不再是雇佣关系，而是一种多元合作的关系。我国的劳动关系认定由“劳动二分法”向“劳动三分法”转型，个体劳动者需要自主完成个人纳税申报和税款缴纳[6]。因此税务机关在进行税收治理时，应该充分调动劳动者的积极性，将税收治理工作适度向自然人转移，加强自然人纳税数据平台建设和税收管理。

### 3.2. 新制度经济学视角下现代税收治理变革的关键

“大匠诲人，必以规矩”，税收制度是指引数字经济规范、科学和有序发展的重要因素。新制度经济学认为制度应作为传统经济理论中，除了天赋要素、技术和偏好以外至关重要的组成部分。然而我国现有税收制度与数字经济发展存在争议，表现为税制要素不确定导致税收征管困难，相关法律法规缺失导致税收治理无法可依，进而引发税收不公、税源流失、税收有害竞争等问题。因此，完善税收制度已经成为现代税收治理变革的关键一步。新制度经济学认为制度就是规则，它不同于传统意义的政治或经济制度，它将制度分为正式制度和非正式制度。正式制度是指人们有意识创造出来通过国家等组织正式确立的成文规则，包括宪法、正式合约等；非正式制度则是指人们在长期的社会交往中逐步形成、并得到社会认可的一系列约束性规则，包括伦理道德、文化传统、意识形态等。改革开放以来，我国税收立法已取得显著成就，包括《个人所得税法》《增值税暂行条例》和《中华人民共和国印花税法》等。但是在数字经济的时代背景下，税收立法的步调较为缓慢，现行较为成熟的法规包括《中华人民共和国电子商务法》等一些暂行条例。

## 4. 税收治理存在的挑战

### 4.1. 税收征管困难

数字治理现代化意味着税收征管现代化，伴随着互联网和社会经济生活的高度融合，一些新型交易模式出现，税务机关面对这些新交易模式展开征管工作较为困难。一是税收征管要素难以明确；数字经济下提供数字业务的单位没有进行规范的税务登记，交易过程无需固定交易场所，数字交易隐匿性高、

流动性强使得税务机关无法确认纳税主体。现有税制尚未对数字产品和服务进行准确概念界定，企业收入的性质存在争议，因此课税对象难以确定。二是纳税地点存在偶发性；我国《增值税暂行条例》规定，非固定业务销售货物或劳务，应当在销售地、劳务发生地或应税行为发生地的主管税务机关申报纳税，否则要由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。但是目前 C2C 模式平台经济交易场所多是网络虚拟平台，商户的居住地可能随时发生改变，因此税务机关难以监管数字平台是否进行申报纳税。三是涉税信息难以获取；税务部门对纳税人的信息掌握的不全面，一方面表现在税务机关和纳税主体两者之间的信息不对称；由于纳税人其经济行为的隐蔽性，他们充分掌握其涉税信息，而纳税人只能通过提交的申报资料和审计报告获取信息，这些信息的真实程度有待考量。另一方面表现在税务机关部门之间信息共享不充分。税务部门与工商部门、第三方平台尚未建成协同管理机制，对公安、环保部门的数据获取还比较困难。尽管有些地区已经出现综合信息智能管理平台，但是平台内系统各个部门仍存在条块分割和各自为政的现象，难以进行数据联通、信息共享。

面对数字经济对税收征管带来的冲击，我国税务部门应当充分掌握数字经济的发展趋势，逐步优化税收征管要素，对新型商业模式的虚拟性、非地域性进行分析和判断，引导各方平台积极参与税收协同治理。

#### 4.2. 税收效率与公平受到侵蚀

税收现代化离不开税收公平与效率原则的选择和发挥，反之，税收征管效率和公平的提升也要依靠征管现代化来实现。在数字经济时代，税收与税源的背离严重侵蚀了税收公平与效率原则。一方面，当前互联网的新业态成为新的经济增长点，其获取收入的能力远高于传统产业。国家对新业态和新模式采取包容审慎的态度，2020 年我国发布《关于优化税务执法方式严禁征收“过头税费”的通知》，贯彻税收优惠政策，支持行业发展。而根据税收公平原则下，高收入应该承担更高的税收，目前对数字经济产业的税收低于传统行业，与税收公平原则相悖。此外，数字企业对技术研发要求较高，一些数字巨头对行业或技术垄断和区域间发展水平的差异使得数字经济行业发展不均衡，收入分配差距较大，影响了税收公平与效率目标的实现。2021 年中央财经委员会会议上强调了“共同富裕是中国式现代化的重要特征”，我们如今已经实现了“做大蛋糕”，现在更加重要的是要“分好蛋糕”，数字经济加快了“做大蛋糕”的速度，巨大的社会资本财富被创造，但是这些财富的大部分被少数的国家、企业和个人所掌握，因此公平和效率问题就更值得重视。另一方面，C2C 模式平台阻碍了税收效率原则的实现。学者吕冰洋指出不同于税收经济效率，在国民经济收入循环中征税环节越往后移，税收征管效率越低，并且我国优先考虑税收征管效率[7]。在传统交易市场中，发票是税务系统的核心凭证，税务机关通过发票来征管和稽查纳税行为。C2C 模式下出现大量的自然人商户，灵活多变的经营形式，涉及多个税种，收益类型更加复杂多样，如果平台自然人商户自主去税务机关代开发票会花费非常大的时间成本和人力成本，税收效率非常低。我国目前尚未出台平台发票代开的政策法规，委托代征制度也非常不完善，“以票控税”的征收模式将无法有效落实。

#### 4.3. 纳税遵从度有待加强

纳税遵从是指纳税人依照税收法律规范履行纳税义务，包含及时申报、准确申报、按时缴款三个要求，纳税人会在权衡遵从成本和不遵从成本后作出使自身利益最大化的决策，降低税收遵从成本使提高纳税遵从度的重要途径[8]。一是数字技术的应用降低了纳税成本；大数据、云计算、区块链等互联网技术可以有效降低纳税遵从货币成本和时间成本，各省级税务部门陆续建成“电子税务局”，利用其建立全国统一的宣传辅导标签体系，向纳税人精准推送留抵退税政策，变“人找政策”为“政策找人”。有

效精简了纳税过程，降低了税收遵从成本。二是合作性税收遵从正在形成；合作性税收遵从是以契约论为基础，认为征纳双方的关系是“服务与被服务”的关系，而非“控制与服从”的关系。过去强制性的税收遵从主要是依靠政府强制力进行税务稽查和违法惩罚；而目前我国许多税务机关，如北京、山东等都跟相关大企业签订《税收遵从合作协议》，其显著特点是可以制定事先裁定的条款，增加了税法的透明度。

世界银行发布的《全球营商环境报告 2020》指出我国营商环境全球排名从此前 78 名跃至 46 位，而纳税排名 105 名、跨境贸易 56 名，明显滞后于一些发达国家，因此我国的纳税遵从治理还有待提高。威慑理论和规范理论是促进税收遵从的主要理论，我国传统促进税收遵从的方式主要是以威慑理论为背景，强调税务部门及时发现税收风险和违法偷漏税等行为，规范理论作为一种补充性治理方式，旨在提高纳税人的相互监督机制和道德认知。数字经济下的新业态带来高额的回报和多元化的交易模式，转让定价行为更加便利，税务部门对交易活动的管理和监控能力减弱，对纳税人的自我道德约束要求提高，因此个人的道德成为税收遵从促进理论中至关重要的部分。由于上述税收征管方面存在的漏洞，纳税人出于自身利益最大化的动机可能会去偷税漏税，纳税遵从度也会下降。此外，即使合作性税收遵从逐渐形成，但是目前主要是针对企业层面形成的税收风险管理手段，针对大量自然人和社会团体还尚未形成有效制度。因此，我国政府机关应该将政府公信力纳入税收遵从度分析框架，正确理解税收“服务与被服务”的征纳关系，简化税收程序、优化纳税服务，促进合作性税收的形成。

#### 4.4. 税收制度

党的十八大以来，税制改革加快推进，加快构筑现代市场体系，推进国家治理体系与治理能力现代化。2021 年中办国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》指出，要把“以数治税”理念贯穿始终，不断完善税务执法制度和机制，精准实施税务监管，深化税收共治格局。然而数字经济促进了新产业结构转型和新价值创造链条的同时，也为税收治理留下空白地带，尤其是对税法现有制度产生的冲击。

一方面，我国税制体系和税法体系难以适应数字经济下新模式的发展；合理有序的税收治理要求完善健全的税收制度，税收治理现代化要求我们重塑税收制度体系。进入大数据时代，传统工业时代多税种重复征税的税制已经不再适合以分散混营为特征、产权关系复杂的新经济模式<sup>[9]</sup>。当前数字经济背景下我国税收制度存在空缺，平台经济、电子商务等游离在法律体系之外。一是纳税人的义务难以确定；平台经济涉及的主体众多，交易模式多样化，其从业人员和平台经济的关系不同于传统意义上的劳务关系。以直播卖货平台为例，带货主播的收入来源于品牌方的佣金、平台的奖励等，一些平台会与主播签订合作合同来代替劳务合同，这样收入就按经营所得归类，此时的纳税人是主播个人。如果主播收入所得被判定为劳务所得，那平台具有代扣代缴义务，此时纳税人是平台，因此税务机关对平台经济运行的经济实质难以判断。二是现行税制没有对数据要素资产明确界定；目前除了传统的商品和服务贸易，数据交易也展开的十分频繁，而数据价值创造和税收的联结度并不够。因此税法对于如何衡量数据价值和辨别数据资产还有待进一步考虑。另一方面，国际税收管辖权和逐底竞争的乱象治理问题；日本学者谷口和繁认为，“税收竞争指的是为了把国际间的流动资本吸引到本国，各国均对这种资本实施减税措施而引发的减税竞争。”数字经济具有虚拟性、高流动性和高渗透性等特点使得资本流动更加隐蔽、便捷，一些国家会主动降低税率或出台税收优惠政策来吸引跨国资本的流入，来提高税收收入。爱尔兰公司 2013 年将税率从 16% 降至 12.5%，紧接着英国 2014 年将税率下调至 20%；还有一些如开曼群岛、巴哈马、保加利亚税率更低的“避税天堂”。这些国家引发了有害税收竞争，严重侵蚀了国家税收基础，扭曲了国际贸易，破坏了税收制度的公平性。此外，国际税收管辖权认定标准难以适用，传统管辖权依

赖于常设机构实体存在，而数字经济突破了空间和地域的限制，税务机关难以准确识别跨境平台交易双方的身份、居住场所等信息，造成持续性税基侵蚀。

对此，一些国际组织相继发布一些政策来应对国际税收治理问题。欧盟针对税收流失问题首先开启数字税立法，此举虽然缓解了欧盟内部的财政缺口，但是引发了欧美之间的利益冲突。2013年起 OECD 开启对税基侵蚀和利益转移(BEPS)展开相关工作，2021年“双支柱”方案达成共识，全球税收治理变革取得突破性进展。

## 5. 税收治理转型的策略

### 5.1. 平衡税收治理结构：由“一元管理”到“多元治理”

税收治理是一项复杂的系统工程，需要税务部门与多方主体合作，发挥各自优势和协同共治作用，实现数据共建共享。传统意义上的单一治理主体，也就是政府命令式管理已经不适用于现代数字经济税收治理格局，随着以新技术、新产品、新模式、新业态、新产业等为主要内容的新经济的崛起，税收治理对象表现出分散化、个性化、多元化等特征，因此对政府和第三方平台之间的信息共享程度要求更高，建立“多元治理格局”就更为重要。税收共治具有多元交互、互利共赢的效果。一是要强化数字化涉税信息共享机制；税务部门不仅要加强与其他部门的合作，还要加强与其他第三方平台的协作，不断推进跨部门协同监管，实现税收信息互通、数据资源共享。学者杨庆指出，当前我国税务系统实行垂直管理，存在队伍大、层级多、分布广、链条长的特点，“条条块块”的管理模式不适用于现代数字经济发展<sup>[10]</sup>。我国税务部门应该简化价值传递流程，塑造扁平化、精简化的管理层次，使得跨部门信息交流和沟通更加方便快捷。我国金税工程四期已经启动，税务部门在与第三方电子发票服务平台合作的基础上，继续搭建与各部委、中国人民银行和商业银行等多种机构的信息互通。此外，要抓住第三方共享经济平台自身带来的税收治理机遇，第三方共享经济平台利用现代信息技术，依法为共享经济体系下的平台企业(B端)用户和C端灵活就业人员提供身份核验、收入发放、智能报税等服务，税务机关要积极协同第三方共享经济平台签订委托代征协议，通过低成本高效率的方式实现了税收治理的多变互动，为税收监管和税源治理提供安全保障。二是加强整体化治理思维，优化税费服务；整体化治理思维是指将分散的经济活动信息整合还原或重塑为纳税人相关经济活动的系统信息<sup>[11]</sup>。我国政务信息化建设中还存在“各自为政、碎片化信息、信息孤岛”等缺陷，当前“点状”的税收治理政策与现代化税收治理远景存在“量级”差距。因此，我国要建立统一的公共服务标准体系，建设全国一体化数字政府服务平台，整合政府部门、市场主体和公共组织之间的数据信息，将海量数据信息整合成可作业的大数据库，将纳税服务内嵌到市场经营者的手机软件中去，如银行服务、支付系统和会计软件，将数据分类且有序的导入进税收征管系统中，对跨区域和跨境的经济活动也是如此，这样便于形成广域的、跨部门的、高效的税收治理网络，最终形成数字经济活动与税收治理协同。三是形成“整体化分散治理”模式，实现政社税收治理合而有力；政社分开改革不是单一的在政府与社会团体之间大做文章，它应该考虑到国家与社会整个大环境。在数字经济税收中，政府与社会团体应该充分发挥各自优势，政府专心于推进数字政府建设，提升纳税服务质量和税收征管流程一体化。社会团体应该注重于微观生产领域的社会事务的运作，发挥它的社会协调功能和道德建设功能。这就需要社会组织大力宣传依法纳税、诚信纳税，积极与税务部门建立统一的信息共享平台，做好税收监管工作。

### 5.2. 坚持税收法定原则，完善税收制度和监管体系

制度的本质是在既定的社会经济条件下维护全体社会成员的共同利益，税收制度是有效发挥政府功能的基础制度。数字经济下给企业组织形态发生显著变化，这必然会引发新的税制体系变革。一是对新

业态实施“硬法”和“软法”共治；我国税法制度设计上应秉持税收法定主义，构建刚性立法与柔性规则相结合的规范体系，如果政府一味的追求以法律形式将其课税规则完全列式是不现实的，频繁的更改法律也有损税法的严肃性。所以针对税收要素的完善，建议对课税要素予以明确，对税率和征管方式上可以做原则性规定。明确数据要素作为课税依据，对数据价值的衡量设定标准，使得数据价值可度量、数据征收更加简便易行。一方面依靠传统的税收征管“硬法”去进行税收稽查、反避税和“黑名单”纳入机制来约束企业行为，另一方面时依靠“软法”去引导企业进行诚信纳税、激励企业自愿依法纳税，特别是从简化增值税和完善税收抵扣规则入手，降低企业的纳税成本，减轻企业的税收负担来消弭其避税动因。二是完善跨区域、跨境税收分享机制；在跨境税收规则重构中，许多国家对于地区间税收收入与税源背离的现象采取了一些措施，尤其是对传统“常设机构”的概念提出扩展，提出将“服务器”列入常设机构范围，或是设定“显著经济存在”这一概念，将数字经济衍生的虚拟营业场所纳入征税范围。欧盟委员会于2018年提出对“显著经济存在”的具体认定标准，即在一个税收管辖区内是否构成“数字化足迹”，年数字化收入不低于7,000,000欧元，用户数不低于100,000人；单个欧盟成员国境内签订的数字化服务合同不低于3000份；三个条件满足其一就可以认定为数字化常设机构。而以色列的指标包括网络合同的签订、数字化产品的使用、本土化网站和多变商业模式，它未将收入要素纳入考虑范围。因此，在该概念拓展的同时，各国因标准的不同可能会导致适用上的不稳定。对此，中国作为发展中国家，在税收治理过程中，学习和效仿一些税制比较成熟和完善的西方国家是现实选择，但要根据我国自身的国情去将西方的制度“本土化”，正视“制度模仿”和适应“中国国情”的联系是持续推进税收治理的重要经验。我国在政策制定时可以考虑纳入负面清单和安全港测试等规则，以消减各国对显著经济存在这一补充标准的不当适用[12]。三是完善数字经济平台委托代征机制，大力推动个人所得税改革；数字经济平台作为媒介连接各方涉税主体，是我国税务机关依法实施监管的有效信息来源。我国应尽快出台数字经济平台委托代征的法律法规，明确其委托代征、信息共享义务。政府在赋予平台各种权限的同时，还要审慎抽查平台在注册登记、税款缴纳等环节的行为规范，要求数字平台定期进行技术升级，将整合完毕的交易系统数据与税收系统捆绑，使得税务机关能够方便快捷的对平台业务进行监管和审查。此外，税务机关还要时刻防范平台虚开发票的风险，按月定期严审收入申报和发票开具是否规范真实。国家“十四五”规划强调，要“推进扩大综合征收范围，优化税率结构”两方面完善个人所得税制度。个人所得税改革应该继续深化与细致化，政府需要厘清自然人的税收申报责任，制定相关细则明确划分自然人收入来源和性质，提高个人所得税在税收结构中的比重，加强对高收入者的税收调节和监管。这有利于我国进一步实现收入再分配效应，促进税收效率与公平。四是完善纳税信用评级制度；学者靳毓在分析纳税信用评级制度的研究场景，得出纳税信用评级制度对企业具有激励效应，政府应该完善评价机制，更好地发挥柔性激励征管和治理能力[13]。税收信用是税收治理的基础，数字经济蓬勃发展的同时，离不开信用机制的支撑，税务部门应该将“纳税人信用”贯穿纳税主体全生命周期。首先，创新事前环节信用管理，开展诚信纳税教育，将纳税信用机制纳入到《中华人民共和国税收征收管理法》中；其次，加强事中环节信用管理，将纳税人信用记录从企业法人拓展到自然人，推进信用分级分类的动态管理机制；最后要完善事后环节信用管理，对偷税漏税的企业或法人要严惩不贷，借助数据和平台支撑，充分披露违约信息、违法信息，从而有利于为特定主体的信用“画像”，依靠市场声誉机制使守信激励、失信惩戒的信用机制得到全面落实。

### 5.3. 创新税收治理方式，迈向智慧税务

一是政府要促进税务大数据走向税务大算法；现代国家税收治理越来越倚重数字技术的运用，智慧税务成为了税收治理体系和税收治理能力现代化的关键环节。各类现代信息技术在税收领域已经得到较



为深度的应用，例如上海税务部门在文娱领域综合治理中，利用税收大数据分析演员邓某通过虚构业务转换收入性质虚假申报个人所得税；深圳税务局利用人工智能搭建 AI 风控平台，借助“虚假注册”和“虚开发票”两张“画像”，扫描下发任务 177 批次，涉及 36,916 户纳税人，两张“画像”风险识别命中率分别为 89.64% 和 86.18%，有效提升了识别虚假登记和虚开发票企业的识别能力。国家税务总局王军指出在税务系统所进行的个人所得税汇算清缴计算机制、大数据支持的税务稽查等环节，算法技术已得到切实的应用，但中国税务算法是税务数据智能三要素中提升价值与空间最大的。税务数据转换成算法并精化算法，可以支持高效处置特定事项并优化处置方式，支持税收征管与纳税服务最佳办事方式普遍化、共性问题解决高效化。因此我国需要建设专业性税收算法研究实验室，培养税务算法人才，促进我国税务大算法税收治理方式的形成。二是应用区块链创新电子发票改革；我国电子发票政策已经在全国逐渐普及，金税四期我国将实现“以数控税”，推进“全面数字化电子发票”试点工作。区块链天然的去中心化、不易篡改、可追溯等特点解决了纳税主体难以识别和税源难以监管的困境，通过区块链电子发票和税收征管的融合，税务机关能够对企业或自然人为主体的交易行为监督更加便利和智能。通过区块链“共识机制”和“智能合约”技术的结合，加强涉税信息共享与交换，税务机关可以充分掌握零星分散的交易信息，运用线上电子发票、区块链发票的自动开具与线下税务机关的代开发票相结合的模式，完善发票管理机制，拓宽发票监管的广度。

## 基金项目

西南民族大学研究生创新型科研项目“数字经济下税收治理的转型策略”(YB2023249)。

## 参考文献

- [1] 滕祥志. 国家治理视角下的优化税务执法方式——时代定位、理念变革与实现路径[J]. 国际税收, 2021(10): 33-38.
- [2] 谷成. 现代国家治理视阈下的税收职能[J]. 学术月刊, 2017, 49(8): 88-97.
- [3] 闫坤, 史卫. 中国共产党百年财政思想的演变发展[J]. 中国财政, 2021(13): 66-69.
- [4] 张斌. 国家治理视角下的税收现代化进程: 共性、差异与路径[J]. 税务研究, 2019(4): 8-13.
- [5] 程文兰. 马克思劳动价值论视域下我国数字经济的发展[J]. 经济研究导刊, 2021(28): 1-3.
- [6] 孙正, 杨素. 互联网零工经济的税收治理: 理论、逻辑与前瞻[J]. 财政研究, 2022(2): 118-129.
- [7] 吕冰洋, 郭雨萌. 税收原则发挥与共同富裕——基于国民收入循环框架分析[J]. 税务研究, 2022(4): 12-18.
- [8] 王玺, 刘萌. “互联网+”背景下税收遵从的提高: 挑战与对策[J]. 税务研究, 2020(7): 58-63.
- [9] 焦瑞进. 大数据时代提高纳税申报资料真实性的思考[J]. 税务研究, 2018(3): 108-110.
- [10] 杨庆. 数字经济对税收治理转型的影响与对策——基于政治经济学和治理理论分析视角[J]. 税务研究, 2020(10): 56-62.
- [11] 西晓楠. 论共享经济税收治理的完善[J]. 税务研究, 2021(12): 129-132.
- [12] 陈艺婧. 虚拟常设机构原则在课税权判断中的应用——基于经济存在的数字化发展[J]. 税务研究, 2021(2): 89-93.
- [13] 靳毓, 文雯, 冯晓晴. 柔性税收征管对企业投资效率的影响研究——基于纳税信用评级披露的经验证据[J]. 江苏社会科学, 2022(4): 163-174.