

数字经济发展对我国税收征管的挑战与应对

张俊伟 | 尤梦莹 | 黎昕奕

数字经济的发展带来了一系列新业态、新模式、新理念。网络营销、直播带货、远程医疗、在线教育等蓬勃发展，平台经济、共享经济、线上线下融合、虚拟产业园方兴未艾。数字经济的发展深刻改变了社会经济结构和经济运行方式，也给税收管理带来了严峻的挑战。

数字经济发展给税收管理带来的挑战

OECD 研究报告《数字经济面临的税收挑战》曾从税收管理的视角归纳了数字经济的特点，主要包括：高度依赖无形资产，要素流动性高；大量使用数据，对数据高度依赖；网络效应、垄断或寡头垄断倾向；外部经济效应与商业模式多层面的扩展性；技术、商业模式、产品和服务提供的多变性；全球业务整合，跨国公司扩展其价值链等。这些特征从不同侧面冲击全球现行的税收管理制度带来了冲击和挑战。具体到我国，数字经济发展带来的税收挑战主要表现在如下几方面：

(一) 无形资产重要性显著提升，提高了企业开展税收筹划、规避税收责任的可能性。数字经济最显著的特征是信息、知识成为核心生产要素，

而信息和知识恰恰又是无形的、便于跨地区转移的。这就使企业在国家(地区)之间乃至同一国家(地区)内部人为定义(配置)价值链带来了极大便利，从而助长了跨国投资中久已存在的“税务筹划”和“合法避税”行为，造成税收权益的流失。在国内，企业在“税收洼地”(如高新技术区、总部基地等)注册，但企业业务(利润创造)却遍布全国各地的现象也层出不穷。

(二) 区分商品和服务难度加大，差异化流转税政策面临挑战。在数字经济条件下，商品和服务高度融合(如硬件与软件捆绑式销售、借助特定存储介质的知识和信息、设备采购与运营维护高度锁定等)，甚至出现了“制造即服务”的生产、运营模式。在此背景下，如果商品和服务适用不同的增值税税率，那么，生产者就可以通过人为调节最终产品(一揽子交易)中商品和服务价值的构成而达到降低税收负担的目的。

(三) 价值创造与企业注册地相分离，带来了税收创造与税收归属的差异。随着信息通讯技术的快速发展，在线办公、用户参与价值创造流行开来，公司注册地与价值创造活动在地域上的分离给税收的缴纳和分配带来挑战。如企业利润是企业员工共同创

造的，企业所得税全部归属企业注册地是否公平合理；在平台(公司)对个人所得税负有代扣代缴义务的条件下，个人所得税归属地应该在哪里；税务机关如何有效对纳税人收入进行监控；由企业所得税归属不平衡问题导致的“总部经济热”是否会因此而进一步加剧，等等。

(四) 就业方式、收入方式更加灵活多样，对所得税征管带来挑战。平台经济是数字经济的重要表现形态。和规模庞大、功能齐全、具有典型规模经济效应的平台相对应，平台参与者日益专业化、小型化，甚至出现了“互联网+个人(家庭)”的新个体经济，以及基于“员工共享”概念而出现的新型灵活用工模式。在新的经济模式下，个人收入形式也更加多元化，既有底薪+提成，也有根据流量分成，还有打赏等。如果说底薪和提成可视为劳务性收入，那么打赏则应视为馈赠，而馈赠是免于缴纳个人所得税的。另外，在平台销售活动中，涉及预付卡支付、折扣乃至平台积分抵现等情况时，往往在确定商户销售收入方面存在困难和争议。

(五) 新的商业模式下，既有的税收征管模式面临越来越大的挑战。伴随着平台经济、新个体经济的崛起，

信息流、资金流、票据流、商品流日益分离(如供给方企业在A地运营,在B地存储货物;需求方在C地下单,在D地收货,而发票在E地开具寄往F地的情形),导致税收征管信息越来越“碎片化”,增加了税收征纳双方信息不对称的矛盾,使传统的“以票管税”面临越来越大的挑战。此外,随着B2C、C2C模式的发展,当向国内消费者多批次销售低价值商品时,销售商是可以享受免交增值税和消费税优惠的,但多批次销售又使得销售方的营业额很高。营业额高但又享受免税待遇,对于国内类似企业而言就形成了税收歧视。

应对数字经济税收征管挑战的基本思路与建议

综合多种因素,今后一段时期我国应坚持“统筹考虑、内外联动、包容调整、数据支撑”的基本思路,积极应对数字经济发展对税收征管的挑战。“统筹考虑”,就是把数字经济发展作为完善我国税收制度的重要约束条件,既要着眼于应对数字经济带来的新挑战,又要以此带动弥补现行税制设计的内在不足;“内外联动”,就是把国内税制的调整与国际税制的演变结合起来考虑,综合平衡,既要顺应潮流,借势借力完善国内税收制度和税收征管,又要能够有所贡献,在世界税制格局演变中贡献中国经验;“包容调整”,就是指税制的调整与完善要具有开放性、灵活性,既要有助于解决当下的突出问题,又要为解决未来可能遇到的新问题留下空间;“数据支撑”,就是指要充分发挥大数据、

信息化在税收管理方面的作用,打造“大数据+税收”,显著提高税收管理水平。主要政策建议如下:

(一)理性应对数字服务税,推动OECD“双支柱”税收解决方案尽快落地。“双支柱”税收框架是OECD受二十国集团委托,在开展“反税基侵蚀和利润转移”项目研究基础上提出的解决方案,它反映了国际社会在全球化背景下谋求构建合理国际经济秩序的努力,具有广泛的政治基础。“双支柱”方案涉及大量的技术细节问题,要成为国际社会普遍遵守的行为准则,仍需要国际社会做出大量的努力。即便中国是数字经济大国,是数字服务输出方,在普遍开征数字服务税的背景下要遭受部分利益损失,但这种利益损失(成本)是我们在追求客观、公正的国际经济秩序下应该承担的。承担了这方面的成本,我们在防范资本外逃、充分发挥个人所得税职能作用方面寻求国际合作才能赢得先手。我国应该做好相应准备,并在必要时开征数字服务税,以撬动“双支柱”税收方案尽快落地。

(二)进一步明确“基本税率+简便征收税率”的目标模式,加快增值税改革步伐。鉴于增值税是我国主体税种,并轨后的增值税税率应介于13%和6%之间,而不应该一味地“趋低”、过分迁就低税率行业的既得利益。应当在合理测算目标税率的基础上,该调低的税率要尽快调低(以减轻企业负担),该调高的税率则可通过赋予相关产业一定过渡期的办法来对冲负面冲击,从而尽快消除不同行业增值税税负不均衡的局面。

(三)加强个人所得税征管,堵塞税收流失漏洞。应当强化各类平台性企业的第三方责任,以大数据信息技术为依托,加强对新型就业方式和就业人员的收入监控,进一步明确收入性质(如工资薪金性收入或个体经营收入,劳务所得收入或赠与收入),明确代扣代缴个人所得税收入归属地,充分调动税收系统积极性,不断加强个人所得税征管。在推动OECD“双支柱”税收方案落地生效的过程中,我们要及早谋划,强化国际合作,以超高收入人群(0.1%人群)为重点,加强收入监控和税收征管,遏制富豪阶层跨国避税、逃税的行为。为了维护社会公平、遏制贫富差距的代际传递,有必要尽早研究考虑推出遗产税(赠予税)。从国际环境看,目前国际舆论的转向也为推动开征遗产税(赠予税)创造了有利的外部环境。而遗产税(赠予税)的推出,也将为加强个人所得税征收创造良好条件。

(四)积极打造“大数据+税收”,在加强税收征管的基础上优化税收归属,均衡分配格局。要紧跟新业态、新商业模式的变化,分析税收征管风险的变化,出台弥补措施;完善税务机关与银行、支付公司等机构的信息交换,推动“以票控税”向“依托大数据征税”转型。要强化税收第三方(如平台公司)的代扣代缴义务,堵塞所得税征收漏洞。要加强国际合作,借鉴“数字平台完全责任模式”,强化境外企业代扣代缴义务,堵塞税收流失漏洞。要借鉴欧盟数字税的设计理念,针对消费者参与价值创造的数字经济活动,探索建立增值税分享机制,将相关