

数字税的特征及征管建议

侯立新 白庆辉

随着互联网、大数据和人工智能技术的发展,数字经济逐渐蓬勃壮大,大量以数据服务、数据存储、在线广告、网络搜索和社交媒体等为主的数字型企业应运而生。

数字型企业在规模扩张上有边际成本递减的特征,拥有先发优势的企业往往占据行业竞争的有利地位,后来者往往难以找到生存空间。基于此特点,数字型行业成为集中度较高的行业之一,而经济的全球化进一步推动数字型行业集中度的提高,推动本国数字型企业走向国际。我国依靠网络科技的持续进步和庞大网络人口优势,缔造了几个本土巨无霸数字型企业,或许是因为国内市场容量比较大,让我国数字型企业国际化的动力长期不足。近年来,“字节跳动”是我国数字型企业国际化的一个亮点,体现我国企业正在走向国际的雄心。

数字型企业不断拓展国际“势力范围”,引发不少国家的警觉,对数字型企业进行征税的呼声日渐升高。已实施数字税和正要实施数字税的国家,一般都将在开征数字税的理由归结为两点:一是为了保护当地数字型企业的发展;二是数字型企业与传统企业相比贡献相对较低。对于第二个理由的延伸解释是,数字型企业往往并不需要在收入来源国设立机构和雇佣很多人员,但却拿走了巨额收益。而且在税负方面对收入来源国的贡献也不突出,因为根据国际通行的税制,

不在一国设立机构场所会适用较低的税率,比如按照欧盟的税制,数字型企业的税负不足传统企业的一半。

一、数字税征管的相关问题

(一)数字税在世界各国的推进情况

数字税正在世界范围内广泛推进,其中欧盟的一些国家在这方面较为领先。从数字税的立法和实施进度看,大致可分为以下三类:

1.已立法和实施数字税的国家。包括法国、意大利、英国、西班牙、奥地利、匈牙利、土耳其、印尼、马来西亚、印度。这些国家已立法并实施了数字税,虽然各国在征税范围方面有所区别,但基本都符合数字税的特征。

2.已立法或正在立法但实施时间待定的国家。包括德国、捷克、加拿大、墨西哥、澳大利亚、新西兰、泰国。这些国家都在积极推进数字税的立法,其中德国和捷克已完成了立法,但生效的时间待定。

3.未单独立法,而是以其他税名目对数字服务征税的国家。包括新加坡、俄罗斯、缅甸。新加坡对数字服务以消费税名目征税;俄罗斯将其放在增值税中征收;缅甸将其列入企业所得税中征收。

从以上各国数字税的推进情况看,数字税在世界范围内的广泛实施已是大势所趋。不过其中也蕴含着若干亟待解决的问题,比如对数字税征

收的法理基础、征税管辖权和征税范围等方面未能完全明晰,仍有继续研究探讨的空间。从已立法但生效时间待定国家以及以其他税种形式对数字服务征税的国家来看,他们对数字税的征税时机和征税可行性并不坚定,也说明数字税征收尚未成为国际统一共识。

(二)数字税实施的相关问题

数字税的实施当以立法为先,其立法难度表现在除了其本身容易引起国际争议外,也缘于数字税具有不同于传统税种的诸多特征。数字税是数字经济国际化的产物,数字经济本身的服务内容不同于传统企业,面对一个全新的征税对象,对于相关税收要素应当如何界定,从立法角度看是一个巨大的挑战。笔者认为,数字税实施存在的问题主要体现在以下三个方面:

1.征税的法理基础。数字税的征收虽然经过多年的探讨和酝酿,但由于其一般指向外部企业的特点,使得其法理基础并不扎实。数字税是在企业已缴纳企业所得税的基础上“新增”的一笔税款,数字企业比传统企业需要多缴纳一笔税款,法理上似也违背了“税不重征”的原则。作为一个新税种,如果评估其征收的正当性,一个重要标准是看它是否对企业间正常竞争形成干扰,是否违背了税收“中性”的原则。对于数字税征收的法理基础一个看似合理的解释是,

在当下网络智能化和大数据时代，“数据”自身就有价值，因为数据分析可以创造巨额财富，基于这种财富征税便拥有科学依据，但对数据的价值很难进行准确评估，这让数字税的计税依据并不能可靠确定。

2. 征税管辖权的界定。当前大多数国家通行的税法，一般将企业分为居民纳税人和非居民纳税人，居民纳税人需要就全球收入负担纳税义务，而非居民纳税人只需要对来自本国的收入纳税，对两类纳税人适用完全不同的征税管辖权。判断是居民纳税人还是非居民纳税人的主要依据为是否在该国设立了机构、场所。对于非居民纳税人，其收入的来源是否与该机构、场所相关也是是否征税的判定依据。数字型企业的服务内容都是通过虚拟方式实现的，并不需要设立机构场所，或者即便设立了机构场所，其所得来源与机构场所的关联度也难以判定，这对数字税征收管辖权的界定构成挑战。

3. 征税范围和税率的确定。对于数字税的征税范围和征税税率，不同国家和地区一般都基于本国现状出发，制定适合本国利益的方案。欧盟长期未能达成统一的数字税，主因也是欧盟各国在征税范围和征税税率上的分歧。从目前欧盟成员国已生效的数字税来看，其存在以下不同：法国确定的数字税征税范围是广告的数字销售和服务收入，依据3%的税率征税；英国确定的征税范围是搜索引擎、社交媒体和除在线销售外的数字服务收入，依据2%的税率征税，相对于法国，英国数字税的税率偏低，但征税范围比法国要广；德国的数字税方案尚未生效，但德国准备对外资平台在线广告征收15%的数字税，其数字税的税率在欧盟中较高，但征税范围也相对较小。

二、对我国数字税征管的建议

作为适应新时代经济生态的一个税种，数字税在我国的开征只是时间问题，因此，应借鉴他国制定和实施数字税的相关经验，特别是在征税对象、征税范围和征税依据等税制要素方面，充分考虑我国的具体特点，积极探索制定适合我国国情的数字税方案。基于国际相关经验和我国当前数字经济发展现状，笔者就我国数字税的征管提出以下建议：

（一）征税时机要综合评估

我国数字经济在世界居于领先地位，以阿里巴巴和腾讯为代表的一批数字型科技企业占据了国内市场。我国数字型企业存在的主要问题是较为依赖国内市场，国际化方面不足。正是基于这一背景，我国数字税法规制定的原则与法国、英国、印度等国的出发点不同，这些国家的征税目标指向国外企业，意在保护本国数字型企业的发展。我国由于国外企业在国内内场的份额较小，国外企业对国内企业生存并未构成威胁，因此数字税的征收很可能首先冲击国内数字型企业，特别会影响到我国数字型企业的国际竞争力。因此，对于征税时机以及征税力度都需要进行综合评估。

（二）立法的内容要考虑税种特征

数字税将是在我国目前税种基础上开征的新税种，其服务内容包括电子商务、搜索引擎和网络媒体等方面，这些都是不同于传统企业的新兴业务，因此其征税对象是可以与其他税种清晰界定开的。从税负的转嫁视角看，数字税最终可转嫁给消费者，这点具有流转税的特征，但其税负和转嫁对象难以完全对应，这点又具有所得税特征。因此，对数字税的法规制定和征收管理都需要打破固有思维。从税种属性看，作为中央和地方

共享税可能较为适宜，因为这样既有利于中央层面的整体协调，又有利于调动地方政府支持地方数字企业发展的积极性。在数字税的分配比例上，建议地方政府享受较大比例。

（三）积极参与国际规则的制定

目前世界很多国家已制定数字税或正在准备制定数字税，在数字税制定的“竞赛”中，有先行者也有后来者。先行者的优势是可以确定很多“标准”，后来者的优势是可以充分借鉴先行者的经验，少走弯路。实践中，数字税涉及两方的博弈：一方为数字服务的提供方；另一方为数字服务的接受方。我国作为数字服务的提供和接受大国，应主动参与数字税相关规则的国际协调，积极参与相关规则的制定，以期在未来制定的数字税法规，既能符合国际规则，又可最大限度维护我国的利益。□

（本文得到教育部人文社科项目“中国降低制造业税负的路径选择：三类关键税费的作用机理与企业行为调查研究”<17YJC790001>的支持；白庆辉为本文通讯作者）

（作者单位：国家开放大学金融学院
北京联合大学商学院）
责任编辑 刘黎静

主要参考文献

- [1] 卢艺. 数字服务税：理论、政策与分析[J]. 税务研究, 2019, (6): 72-77.
- [2] 岳云嵩, 齐彬露. 欧盟数字税推进现状及对我国的启示[J]. 税务与经济, 2019, (4): 94-99.
- [3] 张泽平. 数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则[J]. 学术月刊, 2015, 47(2): 84-92.