

The Enlightenment of Tax Agency System on China's Response to Digital Tax

Zhe Xu

Shanghai University of International Business and Economics, Shanghai, 200000, China

Abstract

The development of digital economy is the trend of The Times, and it serves the world and the society with hidden dangers. The existence of "digital hegemony" in the international world constantly breeds and reflects the rule conflict between the US and Europe, which has aroused the strong friction between platform economy and real economy in China. As a temporary policy, digital tax is gradually transformed into an unequal unilateral policy driven by endless interests of all parties, lacking coordination and temporarily difficult to reach a consensus; the author believes that international digital tax has little impact on China's Internet economy, so the main contradiction should be focused on China. Therefore, this paper refers to the tax agency system, how to learn from and operate the concept of tax agency, and clearly implements the tax obligation of such intangible products as big data to the agent identity, so as to avoid the risk of overseas digital tax, and gradually improve the domestic tax system.

Keywords

digital tax; tax agent; tax global governance

论税务代理制度对中国回应数字税的启示

徐喆

上海对外经贸大学，中国·上海 200000

摘要

数字经济的发展本是大势所趋，它服务世界与社会的同时必然并存着隐患。国际间“数字霸权”的存在，不断滋生与映射出美欧数字资本市场的规则冲突，更引起了中国国内对平台经济与实体经济间强烈摩擦的关注。而数字税作为一项临时政策，因为各方无尽利益驱动逐渐转变为一项不平等单边政策，缺乏协调性，且暂时难以达成共识。笔者认为国际数字税对中国互联网经济形成冲击但影响不大，应把主要矛盾聚焦到国内。故本文就参考税务代理制度，如何借鉴和运作税务代理这一概念，将大数据此类无形产品的纳税义务明确落实到代理人身份，在避免海外数字税风险的同时，逐步完善国内税收制度。

关键词

数字税；税务代理；税收全球治理

1 引言

近年来，在数字经济创新力上呈弱势状态的“市场国”欧盟，一直致力于寻求跨国数字型企业税务筹划的解决方案。此行业具有两大特征：第一，无形产品成为主导地位的产品属性，如数码影像、游戏、文本等，以电子商务或者网络虚拟的交易方式进行买卖。而其中数字货币更是已经形成相对完整的产业链，所有权及其价值都正在以数字化的方式转移。对于这些失去实物载体的货品，税收制度需要参考相同性质的有形产品，同等对待。第二，行业收入集中化。不同于实体企业，从生产商一起点，途径不同层级的分销商，最后来到终端销售渠道并由消费者购入；互联网企业完全不

需要设置常设服务机构（PE）^①，甚至也不曾考虑设置其他任何其实体性的营业代理机构，导致当地市场监管的部门被迫丧失原来对一家互联网公司卖家的日常营收情况的集中监管，导致税收两极分化。

针对上述第一个税务问题，尤其是关于虚拟货币交易的主要征税拯救途径，我国现阶段的主要解决方案参考税法《国家税务总局关于个人通过网络买卖虚拟货币取得收入征收个人所得税问题的批复》明确规定^②。

而第二个问题，也是更棘手的：常设机构的缺失，意味着数字企业自身可凭借技术与自动化工具来达到 PE 相同的效果，确保跨境活动的确定性。这样的性质扩大企业纳税的自由度以及选择开放度，但其真正的价值增量（亦可映射其真实盈利率）往往是难以衡量的。好比某些 App 投放和开发，一旦被消费者购买或者运用，其边际成本就会急剧下降，甚至为零^③；而互联网经济其本身，是存在着边际效益

【作者简介】徐喆（2001-），女，中国上海人，在读本科生，从事国际会计专业研究。

递增值^④以及信息的指数倍增性，让其潜在的真实利润变得难以捉摸（后述）。

所以对此，引入税务代理这一法人身份，虽然不能从根本治理数字经济的纳税征税问题，但是税务代理者能够站在客观公正的立场上，依法为纳税人进行税务代理，不但取信于纳税人，而且也减轻了税务机关的工作负担，节省行政开支，势必打造一套完善的税务代理机制。

2 国际数字税环境下：我们该何去何从？

引言中提到过，在当前国际税法下，大多数平台经济只在某个国家或一个地区设置常设机构（实质性缴税机构），当地政府才可以对其征税。而当今互联网经济现状，美国几乎拥有绝对的“数字霸权”，一边通过长臂管辖力与独裁权，妨碍发展中国家数字经济发展的萌芽；一边通过在欧洲低税率地区运用经典的“三明治避税法”^⑤，有效降低税负，不断占领市场份额。让欧盟成员国损失巨额税收。所以，霸权与税基侵蚀和利润转移（BEPS）归根结底来源于世界格局。

参考苹果集团各子公司税收地位：首先以爱尔兰为例，一是因为其本身的税率低至 12.5%；二是由于爱尔兰是欧盟成员国，可以做到在签订成本分摊协议，并且在汇回收入回合基本都是免税，这样就可以作为多层避税股权结构安排的起点，这样就成为了这些互联网企业的在股权构架当中的重要环节。从苹果公司的 2013—2015 年的报告中得出（图 1），外国税前收益大约是美国国内收益值翻一番，“雪上加霜”的是“国内”和“外国”收入的有效税率差异大，国内税率超 60%，外国税率还不到 10%。综上所述，数字经济存在着利润产生地与课税地的剥离的可能性是其天然属性；但这也给了许多企业倾倒地避税，税务筹划的可乘之机。

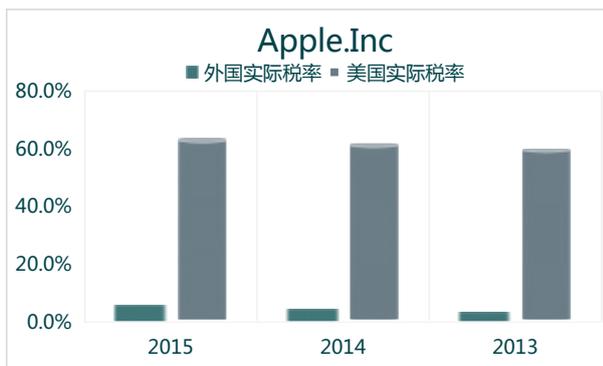


图 1 根据苹果公司报表绘制而成

巨额损失让补缴税款这一方案无济于事，新型税种应运而生。引入数字税作为一种临时保护措施是有理有据的，更是学者所言的“数字经济发展的必然产物”^⑥。它不仅是对国际间出口国与市场国之间避税与反避税之间冲突的税收秩序的突破；也是各国内缓解现代数字经济与传统实体经济间的税负不均的强监管。可这样一个由欧盟率先提出，本质上是作为一项出台长期稳定政策前过渡的临时新税种。它

需要各方的同意与协商，更需要对传统税收制度进行必要的变革与重新解读。而长期的未彻底落实与异议，让它渐渐变为一项单边的贸易保护主义，也让更多国家欲加入这场围剿硅谷科技巨头的行动中来。可见没有统一的准则，新税种会走向异化和畸形。

可未来的商界，巨头之间的撕战必会愈演愈烈，受到的数字税冲击也不容小觑。在《2021—2022 全球算力指数评估报告》^⑦中指出：根据算力指数国家排名显示，美中分别是以 77 分和 70 分位列排名前两位，同处于“领跑者”位置。我国的数字巨头如阿里巴巴、腾讯、百度等企业也正符合“跨国电商平台、搜索引擎和社交媒体”此类的征税对象。我国需要提前思考应对措施，但笔者认为当今数字税争议的主要矛盾仍聚焦于欧美间，中国虽被波及但非首当其冲。提高自身谈判地位，摆正数字税平衡调节实体与平台产业间的税负问题，才是关键。

3 会计人与税务代理：数字税下税务代理的引入的就业优势

中国税务代理的雏形追溯至 20 世纪 80 年代初的税务咨询业，而 1993 年实施的《税收征收管理法》以及 1994 年国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》明确了代办税务的相关事宜，开展税务代理试点工作。至 2005 年，《注册税务师管理暂行办法》第一次明确了注册税务师行业下的双重职能：涉税鉴证和涉税服务。目前《民法典》中已经明确：税务代理制度为一项民事代理中的委托代理制度。至此经历了 40 余年的蜕变与不断改善，从朦胧到缜密，无序到有序。虽然优势众多，其核心是：①有权威的法律管辖和依赖；②有执业资格考试——注册税务师。前者是外界对其权利义务以及业务内容的严密限制；后者是其自身准入门槛的清晰界限。

就现在本国就业形势而言：会计专业应届生仍倾向择业于会计师事务所，企业财务内审相关就业岗位。每年参考注册会计师（CICPA）人数也一直大幅增长，但事实是会计的人才市场早已饱和，人满为患；且入门门槛不高，更注重工作经验以及技能证书，对转专业生很友好。从宏观角度来看，引入税务代理制度作为公正独立的中介机构或者个人，是现代商品经济社会中税收征管体系的重要环节，微观角度来看，也可以分散掉一部分拥有税务方面代理能力的会计人才加入税务岗位，一定程度上提高和稳定商科方面的就业率。而从职业的服务对象上来看，会计师原则上从属监察法人（比如四大），服务于上市公司级别的大型企业，而税理士原则上独立开业，充当独立代理，在并不隶属于某个法人的情况下，可具有数个到数十个中小企业客户，并可同时为他们提供财务服务（一般来说微小企业的会计实务上，只在年终报税的节点，进行财务整理时需要提供服务）。

4 以补足税为例：如何以税务代理辅助落实？

在《支柱二》的 5.1 条提到了有效税率为：位于该辖区的每个成员实体经济调整有效税额的总和除以该辖区该财年的净 GloBE 所得。而通过将低税辖区（即有效税率低于最低税率）补足税^⑧份额乘以超额所得^⑨，并减去任何合格的国内最低补足税的金额，来确定每个低税辖区的补足税。在经过一系列计算得出最终税额后，每个低税成员实体产生的补足税将向母公司实体^⑩或位于 UTPR 管辖区的成员实体收取。另外需要注意的是，第 5.3 和 5.4 条还分别罗列了基于实质的所得排除中符合条件的有形资产以及不能排除的工资成本类型；以及如果存在因根据第 5.4.1 条重新计算产生的附加当期补足税，且该辖区当前财年无净 GloBE 所得，则以各成员实体 GloBE 所得占比其分配补足税。

税务一旦基于准则法制条例化，若单凭企业的税务与财会部门来适应新税制，那么在确认需提交补足税身份后，必须先合并报表着手，剖析资产负债表与损益表，剔除实质的所得排除，并与税务监管部门分工合作，最后再落实到各个成员实体纳税。整个流程耗时长，查询的会计科目多，内容复杂，工作量大，税额分配比例和对象间也会引发异议。这时社会与企业都需要税务法律相关的人才充当“桥梁”的角色。税理士可以为中小企业负责财务从记账到报税的“一条龙服务”，申请执行税务事项代理记账；对外进行企业税务问题磋商调查与决策咨询活动；对外制作相关税务报表资料及出具有关文书等。对于社会而言，具有资格职证的税务代理人申报纳税增加了可信度，也便于税务部门统一管理，减轻政府负担；对于企业而言，无论是以“外包”，还是设立相关税务代理部门的方式都有助于企业更加了解新税种的运作方式，减少在忙季或审计年末人员调动的相关费用，也一定程度上与相关监管部门维持良好的关系。

5 法治税理士：对中国国内应对数字税的一些启示

引入税务代理规则，可以更加有利于新税种的初次实施。从税理士自身职业素养来看，合格的税务代理人不仅具有社会道德责任感和职业道德修养；另一方面他们具备、财务会计、审计、税法方面的复合性专业知识，面对现实问题可以更加灵活地解决。同时，从法治角度来看，有法可依是数字税可行的前提；有法必依运行税务代理制的中心环节。当前关于中国加强对国外税务的代理有关问题上的实际法律的根据还只能是追溯到国务院 1992 年，由全国人大常委会七届常务会议全国人大常委会研究制定公布的文件《中华人民共和国税收征收管理法》中对我国税收代理已做过的一项初步原则性的规定。并在 1996 年发布了《注册税务师资格制度暂行规定》。相关规定还不足以支撑完整的税务代理体制。我国需要具备一部完整和专业的税务代理管理法，约束和框定税收三方的权责义务。在为征纳数字税双方服务

的过程中，税务代理人一方面辅助企业依法纳税，防止其运用非法反避税手段肆意妄为，减少当地税收流失；另一方面作为第三方监督者，使税务机关和监管部门了解互联网公司的营收情况，在客观准确的流转额上征税。对于逃税漏税等行为，真正做到有法可依，有法必依，执纪必严，违法必究。

注释：

①参考 OECD《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反税基侵蚀（GloBE）规则立法模板 BEPS 包容性框架》（以下简称《支柱二》）中的“3.4.3”。如果成员实体根据第 10.1 条定义（d）段为常设机构，则其用于计算财务会计净所得或亏损的收入是主体实体所在辖区免税的收入，并归属于在该辖区以外开展的业务。用于计算财务会计净所得或亏损的费用是在主体实体所在辖区内未出于应税目的扣除的费用，以及可归属于此类业务的费用。

②（国税函〔2008〕818 号）中的如下规定：

第一，个人通过网络收购玩家的虚拟货币，加价后向他人出售取得的收入，属于个人所得税应税所得，应按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税。

第二，个人销售虚拟货币的财产原值为其收购网络虚拟货币所支付的价款和相关税费。

第三，对于个人不能提供有关财产原值凭证的，由主管税务机关核定其财产原值。

③软件开发类的主要开发资源成本以及用人成本发生于研发时期，每多卖出一单位不需要生产流程，只有后续第三方服务费用，如支付、客服，业务相对成熟所以边际成本骤降为 0。

④上方注释已证明数字经济在成本上具有递减性，而其外部经济又呈现累计增值性，用户规模的庞大会导致个体用户得到的效益越高，福利服务越好；而在环境方面又杜绝了工业生产的有形资源浪费，成效甚佳。

⑤跨国公司避税的一种手段，其手法是通过跨国的业务倒腾，将利润转移到避税天堂的做法。下段会详细提及。

⑥摘自岳云嵩、齐彬露：《欧盟数字税推进现状及对我国的启示》，载《税务与经济》，2019 年第 4 期，第 98 页。

⑦由国际数据公司（IDC）、浪潮信息和清华大学联合推出。该报告量化揭示了全球主要国家 GDP、数字经济与算力之间的关联性和相互拉动作用。报告显示，算力指数平均每提高 1 点，数字经济和 GDP 将分别增长 3.5% 和 1.8%。

⑧摘自《支柱二》。其中支柱一关注税款的缴纳地点，以令无需实体经营的互联网公司也能向利润来源国交税；支柱二关注税款的总体水平，致力于提高互联网企业的交税率。

⑨超额所得 = 净 GLOBE 所得 - 基于实质的所得排除。

⑩就《支柱二》第 5 章而言，每个无国别成员实体应被视为位于单独辖区内的单独成员实体。

参考文献

- [1] 陈洪章,袁红林,艾苏晨.单边数字税对中国数字型企业的影响机制及风险防控措施研究[J].国际贸易,2022(10):27-33.
- [2] 李佳卉,文洋.平台经济下数字服务税的挑战及应对[J].中国领导科学,2022(3):5.
- [3] 路广通.解析数字税:美欧博弈的新战场[J].信息通信技术与政策,2020(1):5.
- [4] 李佳,张春宇,高洪成.《民法典》视域中完善税务代理制度的对策研究[J].税务研究,2021(2):5.
- [5] 张金玲.浅析推行税务代理的必要性[J].纳税,2021(2):36-37.
- [6] 周丽君.税务代理行业存在的问题及其优化对策[J].企业改革与管理,2019(21):2.
- [7] 朱兆一,陈欣.美国“数字霸权”语境下的中美欧“数字博弈”分析[J].国际论坛,2022,24(3):55-71+156-157.