

数字经济背景下税收核定征收的影响、挑战及应对措施

朱振东

重庆科技大学法政与经贸学院, 重庆

收稿日期: 2023年10月19日; 录用日期: 2023年12月1日; 发布日期: 2023年12月11日

摘要

随着数字经济的迅猛发展, 财政收入, 税源渠道得以拓展, 然而数字经济交易的虚拟性和隐蔽性给核定征收工作带来了诸多挑战。本文首先分析核定征收在数字经济中的变革, 结合税收原则阐述核定征收在数字经济中的应用; 其次说明数字经济环境中核定征收对个人、企业、社会和政府四个层面的积极与消极影响, 分析利弊, 总结核定征收在数字经济背景中面临的机遇与挑战; 最终提出应对数字经济中核定征收挑战的措施。

关键词

数字经济, 核定征收, 数字赋能, 税收管辖, 应对措施

Impact, Challenges and Countermeasures of Approved Tax Collection in the Context of Digital Economy

Zhendong Zhu

College of Political Science and Law and Economic, Chongqing University of Science and Technology, Chongqing

Received: Oct. 19th, 2023; accepted: Dec. 1st, 2023; published: Dec. 11th, 2023

Abstract

With the rapid development of the digital economy, fiscal revenue, tax sources have been expanded, but the virtuality and concealment of digital economic transactions have brought many

challenges to the approved collection. Firstly, this paper analyzes the change of approved levy in digital economy and discusses the application of approved levy in digital economy. Secondly, it illustrates the positive and negative effects of approved levy on individuals, enterprises, society and government in the digital economy environment, analyzes the pros and cons, and analyzes the opportunities and challenges of total nodule levy in the context of digital economy; Finally, measures to address the approved levy challenges in the digital economy are proposed.

Keywords

Digital Economy, Approved Levies, Digital Empowerment, Tax Jurisdiction, Response Measures

Copyright © 2023 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

数字经济的日益发展为人类社会带来了新的资源以及生产力的变革，在各领域的广泛拓展对创造就业、拉动消费等发挥着重要作用。但是数字经济下产生的新兴商业模式给传统核定征收带来了挑战。核定征收是一种税收征收方式，指的是税务机关根据法律法规以及纳税人的经营状况、所得情况和行业特点，对纳税人的应纳税额进行评估和核定的征收方式。核定征收主要适用于规模较小的纳税人、收入来源不稳定或难以核实的纳税人、没有完善记账或核算能力的纳税人。

2021年3月，中办、国办发布《关于进一步深化税收征管改革的意见》中称，加强重点领域风险防控和监管。对逃避税问题多发的行业、地区和人群，采取核定征收方式、转移利润和关联交易等逃避税行为，加强预防性制度建设，加大依法防控和监督检查力度[1]。2021年12月21日审计署发布的《国务院关于2020年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题整改情况的报告》中总结了国家税务总局立案调查相关领域发生的偷逃税款问题，对套用核定征收方式逃税问题，国家税务总局已选取核定征收情况较多的15个省份分两批开展试点，将符合一定情形的个人独资、合伙企业调整为查账征收，共调整规范近8万户企业，追缴税款7.56亿元[2]。

2. 文献综述

在核定征收性质的研究上，大多数学者的看法是一致的，认为核定征收作为税务部门在以其它手段不足以准确有效地进行税款征收时的一种补充性措施[3]。现有研究认为税收核定的概念外延要大于核定征收，而核定征收只属于根据事实推定的税收核定这一种情形[4]。核定征收制度层面上，多数学者将研究集中于核定征收的方法与程序，其中关于“计税依据明显偏低”以及“无正当理由”的研究最为丰富[5]，税务机关实际执法中，方法与程序缺乏明确的依据，易造成核定征收权的滥用，与私法的意思自治原则产生冲突[6]。核定征收执行层面上，自由裁量属性受到广泛探讨，核定征收的自由裁量权受到行政区域的限制[7]，在这一过程中，默认了税收核定与核定征收属于相同概念。除此以外，核定征收的自由裁量权也容易滋生税务内部的腐败[8]。核定征收结果应用层面上，从公平效率理论与路径依赖理论出发，认为核定征收没有能够呈现其调校公平和效率的根本特点[9]。另外，核定征收在税务处罚中的应用也受到广泛探讨，目前的核定征收已经超出其应用范围，在税务处罚中的应用应当受到限制[10]。

通过对现有文献总结，不难发现核定征收的研究大多是基于传统经济，缺乏数字经济背景下核定征

收所面临的机遇与挑战，核定征收作为一种不可或缺的税收征收方式，如何在数字经济背景发挥其更大的作用，对于促进经济发展，提升税收安全具有重大意义。

3. 数字经济时代核定征收的变革与税法原则

3.1. 数字经济时代核定征收的变革

核定征收制度是一种以预估的纳税额作为征税依据的征收方式。这种征税方式常用于某些行业的特定环境中，特别是在纳税人的收入或利润难以准确计算的情况下。然而随着数字经济的发展和普及，核定征收制度也需要不断适应新的变化并进行相应的变革。在数字经济时代，核定征收制度的变革主要表现在以下几个方面：

数据化。数字技术的广泛应用使得税务部门可以更为准确和快速地获取和处理纳税人的相关信息，从而对纳税人的税负进行更准确的估计，这也让核定征收制度的基础数据更加完备和准确。

个性化。通过大数据、AI 等技术，税务部门能够对纳税人的行为进行深入分析，从而提供相应的个性化服务。例如，根据纳税人的业务特点，提供不同的税收优惠政策和税务顾问服务，进一步优化了核定征收制度。

自动化。利用先进的信息技术，例如计算机辅助系统、云计算等，税务机关可以自动收集、整理和分析税务数据，以及自动计算和核定税款，从而大大提高了税务工作的效率。

3.2. 核定征收的税法原则

税收法定原则包括法律保留和法律优位要求。法律保留要求基本税收制度由法律制定和规范，其他法律、规章不得对基本税收制度进行规定。在核定征收中，税务局根据税法规定以评估方法确定税款总额，其计算方法、核定范围和频率等均根据法律法規明确规定。法律优位原则强调上位法地位高于下位法，下位法不得违反上位法规定，例如地区核定征收率不得超出国家规定范围。税收法定原则也是依法行政、依法执政的前提。

税收效率原则包括经济效率和行政效率两方面。经济效率要求税法促进资源有效配置和经济体制有效运行；行政效率要求提高税收行政效率，节约征管成本。税收立法应促进资源优化配置、经济健康运行并符合国家发展计划，税务机关征管时，应考虑征管成本与效益的平衡。核定征收可减少税务核查工作，简化流程，提高行政效率；对纳税人而言，可简化税款计算，降低纳税复杂度，符合经济效率。

税收公平原则是税收的核心。它要求在征税时必须考虑纳税人的实际负担能力，根据这一原则，具有较高负担能力的纳税人需要多缴纳税款，而负担能力较低的人则应少缴税。此外，不得对纳税人进行无正当理由的差别化对待，或给予特定纳税人没有正当理由的税收优惠。税收公平不仅在立法中至关重要，而且在税务机关执法时同样非常重要。核定征收的实施，最初是为了应对会计核算不健全的情况以及征纳双方存在的信息不对称问题。由于税务机关难以全面掌握纳税人的涉税信息，因此采取了这种折中的方法。然而在实践中，核定征收往往存在不公平现象，甚至可能导致各类税收违法行为的产生。

4. 数字经济时代核定征收产生的影响

在数字经济时代，核定征收可能会产生多方面的影响，数据已经成为一种除土地、资本、劳动以外的新型生产要素，对个人、企业、政府和社会都造成了一定的影响，各有利弊。

4.1. 个人层面

优化服务体验。数字技术为纳税人带来了极大的便利。在数字经济时代，核定征收相关的各种业务

都可以在线上完成，大大简化了办事流程。通过数字化技术，纳税人可以更加方便快捷地完成申报、缴税等业务流程，降低了税务成本，提高了办事效率。此外，数字化技术还可以为纳税人提供个性化的服务体验，根据纳税人的需求和偏好，为其提供定制化的服务，进一步提高服务质量和用户体验。

规范行为习惯。在数字经济时代，核定征收不仅有助于增加税收收入，还有助于打击逃税行为，进一步规范个人纳税习惯。通过核定征收制度，可以更加准确地评估纳税人的税收负担能力，减少逃税漏税现象的发生。同时，核定征收还可以为税务机关提供更加全面、准确的数据支持，帮助其更好地掌握纳税人的税收情况，规范税收征管行为。

隐私安全问题。虽然数字化技术为纳税人带来了许多便利，但同时也引发了关于个人隐私保护与数据安全的关注。在核定征收过程中，需要收集大量的个人信息，包括纳税人的身份信息、收入情况等敏感信息。这些信息的泄露可能会对纳税人的隐私造成严重威胁。

4.2. 企业层面

减轻税收负担。在数字经济时代，核定征收制度通过实现对企业业务的精准征收，有效地降低了企业的税收负担。这种制度可以更加准确地反映企业的实际经营状况，避免了过去那种简单粗暴的“一刀切”式的征收方式，从而让企业能够更好地掌握自己的税收情况并做好规划。

法律不确定性。尽管核定征收制度有很多优点，但在数字经济下，它也可能面临一些法律上的问题。比如，如何确定企业的应纳税额、如何保护企业的商业秘密等等，这些问题都需要通过法律手段来解决。如果处理不当，可能会对企业造成负面影响，甚至会影响整个行业的稳定和发展。

资源限制。核定征收的实施和管理需要足够的技术资源和人力支持，这是任何一项制度都必须面对的问题。特别是对于一些中小企业来说，他们可能无法承担这些额外的成本。

4.3. 政府层面

提高税收效率。在数字经济时代，核定征收可以显著降低政府税收征管成本，同时提高税收效率，这是由于核定征收能够精确计算出应纳税额，减少税务纠纷和争议。通过这种方式，政府能够更加有效地利用资源，减少不必要的浪费，同时为纳税人提供更加优质的服务，这是由于核定征收能够减少征税成本和时间，让政府有更多的资源来为纳税人提供更好的服务。

管理难度增大。然而，随着数字经济的发展，核定征收面临的税种、税源等也变得越来越复杂，这是由于数字经济的发展带来了新的业态和交易模式，使得征税对象和税源变得更加复杂多样。这增加了政府的管理难度，需要政府采取更加有效的措施来应对挑战。

法制化程度要求高。数字经济对征税法规、征税技术等都提出了更高的要求，政府在实施核定征收过程中需要严格遵守相关法规和政策，确保程序的公正和透明。同时，政府还需要加强法制化建设，完善相关法律法规，以保障数字经济的健康发展。这是由于数字经济时代需要更加完善的法律法规来保障税收征管的公正性和有效性，同时也需要更加完善的法律体系来保障数字经济的健康发展。

4.4. 社会层面

提升社会信任度。在数字经济时代，信息化技术的广泛应用为提高纳税透明度提供了强有力的支持。通过先进的信息技术，可以更加及时、准确地公开税收信息，使纳税人更加了解核定征收的详细情况，从而增强纳税人对税收制度和税务机关的信任。同时，信息技术也有助于提高征收的透明度，使得纳税人能够更加清晰地了解税务机关的工作流程和征收标准，进而更好地监督税收使用情况。

优化税收营商环境。在数字经济时代，信息技术的广泛应用为提高纳税透明度提供了强有力的支持。通过数字化手段，税务管理得以实现精细化和智能化，使得纳税人可以更加方便地获取核定征收的详细

信息,更加准确地了解税务处理流程,有助于增强纳税人的信心和参与度,为税务工作的顺利开展提供有力保障,使得税务工作更加规范化和透明化,有利于构建公平、公正、透明的税收环境。

可能导致社会不公。在个别情况下,核定征收可能会导致税收不平等,这可能会引发社会不公的问题。这是因为在一些情况下,核定征收可能会受到各种因素的影响,如地区发展不平衡、行业差异、执法寻租等,从而使得不同纳税人之间的税收负担存在差异,导致社会不公的现象出现。

5. 数字经济时代核定征收面临的机遇与挑战

5.1. 数字经济时代核定征收面临的机遇

数字赋能税收核定征收管理。在数字经济时代,数据分析技术已经成为一种重要的工具,被广泛应用于各行各业。在税务领域,数据分析技术同样发挥着重要的作用。通过利用大数据、人工智能等技术,税务机关可以对纳税人的经营情况进行深入分析,从而更加准确地估算纳税人的应纳税额。例如,税务机关可以利用大数据技术对纳税人的资金流动、货物流转等信息进行全面分析,通过比对各种数据之间的关联关系,判断纳税人的真实应纳税额。同时,人工智能技术的应用还可以帮助税务机关进行自动化核定征收,减少人为错误和疏漏,提高工作效率和准确度。

数字化的税务管理可以显著简化纳税程序,同时提高办税效率。通过利用一系列先进的技术手段,如在线申报和电子支付等,纳税人可以轻松完成缴税过程,而不必再前往税务机关办理。这些技术手段的应用不仅减少了纳税人的办税成本和时间,还极大地减轻了税务机关的工作压力,使得整个税务流程更加顺畅、高效。同时,数字化的税务管理也提高了税务机关的工作透明度,减少了人为操作失误和舞弊行为的可能性,进一步提升了整个税收体系的公正性和稳定性。

5.2. 数字经济时代核定征收面临的挑战

核定规则模糊与法律适用结果的不确定性。在面对数字经济新业态时,核定征收的税收法律法规容易产生规则模糊、法律适用结果不确定等问题。例如,对于不同所得项目之间的性质界定标准不清晰,相关从业人员所得定性模糊,这使得在实际操作中难以确保执行结果的客观与公正。二是对所得项目重新定性的案件处理规则不够清晰。在部分地区不规范使用核定征收制度的影响下,部分从业人员可能会通过个人独资企业等将相关所得“包装”成为经营所得以降低税负。对于此类案件,税务机关在惩处时应当如何适用相关罚则,目前缺乏具体标准,这使得在处理此类案件时难以保证公平性和合法性。

纳税人税源信息、涉税数据难以获取。在数字经济时代,随着技术的快速进步和全球经济一体化的深入发展,纳税人的经营模式、收入来源和业务结构也变得越来越多样化。这种多元化的经营模式为税务机关带来了新的挑战,使得核定征收的复杂性大大增加。传统的核定征收方法可能已经无法充分适应这些多元化的经营情况。此外数字经济中的企业和个人可以更加便捷地进行交易和资金支付,导致纳税主体范围扩大,变得更加分散。因此获取纳税人的真实数据的难度加大。在一些行业中,数据的透明度可能由于各种原因而较低,比如行业本身的特性或是存在虚假报告、遗漏等情况。这些因素都为税务机关获取准确的纳税人数据带来了困扰。同时,这也对核定征收的准确性产生了影响,进一步增加了税务管理的复杂性。

税收管辖权争议。首先,数字经济的发展使得物理存在的依赖性逐渐淡化,自然人可以通过互联网进行信息交流以及销售合同、劳务合同等的订购,这使得一些传统的居民税收管辖权判定标准可能失效。例如,在传统的居民税收管辖权中,习惯性住所等判定标准可能不再适用。此外,数字经济下自然人居住时间、住所等认定标准也受到了冲击。其次,对于法人的居民身份认定来说,也有一些判定标准可能不适用于数字经济下法人居民身份的判定。例如,法人登记注册地标准、法人实际管理和控制中心所在

地标准、法人总机构所在地标准、控股权标准、主要营业场所所在地标准等。

6. 应对数字经济时代的核定征收挑战的对策

6.1. 抓准机遇，数字赋能，提升以“数”治税能力

数字赋能是一种利用数字化技术来提升效率和生产力的方式。在提升技术水平、提高核定征收的效率与水平，以及加强数字治税能力方面，可以从以下几个方面入手：首先，引入先进的数据分析工具：通过引入先进的数据分析工具，如大数据平台、人工智能等，可以对大量的税务数据进行高效的处理和分析，从而为核定征收提供更准确、更快速的支持。其次实现自动化核定征收，降低人为干扰因素。通过开发自动化系统，可以实现税务的自动核定和征收。该系统可以根据预先设定的规则和算法，自动生成税务报告，并完成税务的征收工作，同时可以在一定程度上消除人为错误与执法人员寻租。再者，建立数字化档案系统。通过建立数字化档案系统，可以实现税务数据的全面记录和存储，方便随时查询和调用。同时，数字化档案系统还可以提高数据的安全性和可靠性，避免数据丢失或损坏。最后，加强人员培训。数字赋能虽然可以提高效率 and 生产力，但也需要相关人员具备相应的技能和知识，因此，需要加强人员培训，提高税务人员的数字化素养和技能水平。数字赋能是一种非常有潜力的技术手段，在实施过程中，需要结合实际情况，制定科学合理的方案，确保数字化转型的顺利实现。

6.2. 优化核定标准与程序，提高法律适用结果确定性

随着经济环境和社会发展的变化，对核定征收的标准和方法进行定期调整和优化，从而确保核定征收制度与时俱进。数字经济促进了各行业的融合，使得确定应税所得率更加复杂。因此，税务部门需要密切关注数字经济时代纳税人的行为变化，以便合理、准确地核定征收。一是明确核定标准的范围和内容。在制定核定标准时，需要明确其范围和内容，避免出现歧义和误解。同时，应当根据案件的具体情况，对不同的核定标准进行分类和细化，增强法律结果适用性，以便于实际操作。二是建立科学的核定程序。核定标准应当建立科学的程序，包括申请、审查、决定等环节。在程序中应当注重证据的收集和审查，保证核定结果的客观性和公正性。三是引入动态核定机制。根据纳税人的经营情况、行业特点、市场份额等因素，采用不同的核定方法，以更好地反映纳税人的实际应纳税额。为了确保核定征收的合理性和准确性，可以确定一个合理的核定周期，如每季度、每半年或每年核定一次，可以及时反映数字经济的动态变化，避免过度征收或少征税款。

6.3. 加强信息平台建设，理清税收源泉、打破信息壁垒

在数字经济交易的全流程中，很多业务并没有显露在外，而是通过数据信息的传递得以完成。借助于信息平台涉税信息交流机制，税务机关可以清楚地看到每一笔业务往来的全流程，无论是销售收入的计税数据，还是利润分成的计税数据，税务机关都能清晰掌握，全部的税源也都将被税务机关有效监管。这使得税务机关与纳税人处于信息对等地位，就极大地避免了因为信息不对称而造成的一系列问题。构建数据源头的质量评估体系，制定数据管理办法，建立完善数据需求管理、数据质量监控、征管效能监控、数据安全管理和数据标准管理等基础管理机制，从源头上改善数据质量，保证税收风险分析数据的准确性和有效性。构建数据应用的无缝对接体系，通过借助大数据管理、云计算以及 5G 等手段，进一步完善各类税务应用系统的衔接，加强电子底账系统、金税四期系统以及自然人税收管理系统中相关数据的比对，建立和发挥智能税务数据模型机器学习识别的作用，最大限度地实现各类涉税数据的互联互通、无缝对接。另外，我国税务部门在进行税款征收时，还可以建设政府内部信息共享平台，联合各政府机构开展协同办公，各部门信息共享，提高工作效率。例如与海关部门合作，从海关部门提取个人邮

寄、携带物品进出境的相关记录、金额、时间等，然后与税务部门已经获取到的数据进行综合比对，摸清税源。

6.4. 完善税收管辖权认定标准，提升税收核定征收效率

应进一步扩大解释收入来源地与实际消费地这两个法律概念，以准确涵盖真实意思。同时，需根据税收法定原则，制定相关规定，明确跨境数字交易的实质，以及如何确定其收入来源地与实际消费地，从而明确该跨境交易应当归属于哪一税务机关管辖。特别是对于无法确定实际消费地的交易，可以由第三方支付平台代为缴纳税款，再由该平台在收取货款时一并收取税款。另外，对于来源地的内涵，可以由物理上的常设机构扩大为虚拟的常设机构，比如将交易中所涉及到的服务器经营所在地视为常设机构所在地，但必须要综合考察确定其是否真的构成“显著经济存在”，当满足这一条件时，便可对其进行管辖。同时，也可以考虑借鉴 OECD 税收协定范本提出的第一支柱中的三层式利润分配机制，对数据来源地和数据变现地之间进行利润分割，但需注意避免双重征税和税收争议问题。

基金项目

重庆科技大学研究生科技创新计划项目(YKJCX2221022)“数字经济下个人所得税核定征收执行问题及策略研究”。

参考文献

- [1] 中共中央办公厅 国务院办公厅《关于进一步深化税收征管改革的意见》[EB/OL]. https://www.gov.cn/zhengce/2021-03/24/content_5595384.htm, 2022-07-08.
- [2] 中华人民共和国审计署. 国务院关于2020年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题整改情况的报告[EB/OL]. <https://www.audit.gov.cn/n5/n26/c10180212/content.html>, 2022-07-08.
- [3] 崔焯城. 我国税收核定征收的现实困境及路径选择[J]. 山东农业大学学报(社会科学版), 2016, 18(4): 87-90.
- [4] 王媛媛. 税收核定的征管运用研究[D]: [硕士学位论文]. 上海: 上海国家会计学院, 2018.
- [5] 李宪宁. 计税依据明显偏低又无正当理由条款法律分析[D]: [硕士学位论文]. 厦门: 厦门大学, 2018.
- [6] 邓慧敏. 论税务机关核定征收权[J]. 经贸实践, 2017(22): 255.
- [7] 李登喜, 李大庆. 论税收核定权的裁量属性及法律控制——基于“德发案”和《税收征管法》第三十五条的研究[J]. 税收经济研究, 2018, 23(6): 81-88.
- [8] 张晨. 核定征收自由裁量权的法律问题研究[D]: [硕士学位论文]. 大连: 大连海洋大学, 2023.
- [9] 陈红国. 个人所得税征管配套制度的法律评判[J]. 法制博览, 2019(8): 39-41.
- [10] 叶金育, 润晟泽. 税收核定的性质厘定与结果应用限制——以偷税行政处罚案件类型化研究为出发点[J]. 税务研究, 2023(1): 77-84.