

从社会化生产视角理解数字经济 税收制度的演变与发展*

蒋 震

【摘 要】税收制度始终需要与经济发展阶段相适应，在本质上反映国家和社会成员的分配关系。深入分析税收制度演变的内在逻辑，需要研究在不同经济发展阶段中劳动价值创造及分配的一般规律。税收制度的演变过程也是生产社会化程度不断提高的过程，不同时期的税收制度乃至税种结构深刻反映既定时期的生产社会化程度。数字经济的快速发展正在创造更多新产业、新业态、新模式，亦在改变着社会化生产方式，从而给税收制度带来影响。数字经济的快速发展在短期内会改变税收的区域分配格局，在中长期内会创造新的资源配置方式。数据会成为凝结劳动价值的新领域，数据流转将在一定程度上替代传统有形物质要素及产品的流转。政府需要顺应劳动价值创造及分配的一般规律，提出适应数字经济发展的短期和中长期税制改革方略。

【关 键 词】数字经济 税收制度 税制改革 税制创新

【作者简介】蒋震，经济学博士，中国社会科学院大学应用经济学院教授、博士生导师。

【中图分类号】F812.42 **【文献标识码】**A

【文章编号】2097-1125（2025）07-0090-13

* 本文系中国社会科学院大学校级重大科研专项项目“应用经济学院数字经济人才培养基地”（校 20220106）的阶段性成果。

党的二十届三中全会通过的《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定》指出：“健全有利于高质量发展、社会公平、市场统一的税收制度，优化税制结构。研究同新业态相适应的税收制度。”^① 全面贯彻落实党的二十届三中全会精神，要求我们按照历史唯物主义的基本原理，从税收基本理论层面深入理解和总结税收制度演变的一般逻辑。特别是随着数字技术的快速发展，与数字经济相关的新产业、新业态、新模式不断涌现，给既有经济运行格局带来了全面而深远的影响。因此，必须站在税收制度演变一般规律的高度，全面系统判断数字经济发展对税制结构优化的影响，进一步明确短期及中长期税制改革创新的路径。从人类税收制度演变历程看，税收制度是凝聚社会化生产的重要手段和工具，可以满足社会公共需要，有效激发社会成员的发展活力，更好实现社会公平正义。与此同时，社会化生产创造的各类收入和财富也成为税收收入持续增长的源泉。因此，全面深入研究社会化生产方式及其价值创造是深入分析税收制度演变的基础和前提。这进一步表明，数字经济的发展会影响社会化生产方式，成为税收制度演变的重要动因之一。

一、从社会化生产角度理解税收制度演变的理论逻辑

税收制度在本质上反映国家和社会成员的分配关系，不同时期的税制力求价值分配与价值生产相适应。因此，税收制度演变与人类社会的价值生产方式及其内在规律密切相关。从历史发展看，人类社会的每一次重大技术革命都会提高生产社会化程度，从而显著提升社会价值总量生产的效率。税收收入的持续增长在一定程度上源于生产社会化程度的不断提高。在现实经济运行中，市场经济体制是承载社会化生产的重要经济体制基础。从我国改革的历史经验看，得益于建立并不断完善社会主义市场经济体制，我国在社会化生产方面的能力水平持续提升，社会化生产范围不断拓展，取得了举世瞩目的经济发展成就。从社会化生产角度看，税收制度演变的理论逻辑主要体现在以下三个方面。

（一）不同时期的税种结构充分反映所处时期的生产社会化程度

不同时期的生产社会化程度有巨大差异，税收制度深刻反映生产社会化

^① 《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定（二〇二四年七月十八日中国共产党第二十届中央委员会第三次全体会议通过）》，《人民日报》2024年7月22日。

程度,对此可以从传统农业社会向工业社会转型过程中的税收制度演变窥探一二。

传统农业社会时期的生产方式以个体生产为主要特征,社会化生产范围非常有限,分工主要局限在家庭内部,其原因主要有两个方面。一方面,受制于技术条件(特别是交通技术条件),人们难以在长距离上开展分工,导致分工范围非常有限;另一方面,农业生产由于其自身的特征,在很大程度上属于同质性生产,对分工的要求总体较低。这种生产特征决定了传统农业社会的主体税种往往与农业生产成果及相关生产要素有关。比如,我国传统农业社会有较长的农产品课税及田赋、劳役课征历史。由于传统农业社会的生产社会化程度较低,而且受自然条件变化影响较大,故其税收收入无论是在绝对规模上还是在数量增长速度上均处于较低水平,而且税收收入的不确定性处于较高水平。

在工业社会时期,工业领域的技术进步大大拓展了社会化生产的范围,打破了传统农业的同质化生产模式,价值生产方式发生了巨大变化,从以个体生产为主转变为以社会化生产为主。市场经济体制得以构建并快速发展起来,成为社会化生产方式的主要表现形式,衍生了纷繁复杂的非农产业类型,不同产业间、不同区域间、不同国家间的分工开始不断深化和细化。社会化生产范围的极大拓展显著提升了劳动价值生产的效率,成为税收收入快速增长的源泉。^①总体来看,社会化生产范围的拓展对税制有两个方面的影响。一方面,大分工必然带来大交换,货物和劳务的流转成为体现社会价值总量生产的重要标志。因此,货物和劳务的价值流转课税成为国家获取税收收入的重要方式。社会分工的深化和细化成为社会化生产能力不断提升的重要标志。分工的范围拓展至不同地区乃至全球,形成区域分工和全球分工体系。产业类型更加多种多样,在不同产业间形成纷繁复杂的产业链分工。另一方面,社会分工的深化和细化形成了更加丰富多元的生产组织形态,在这些形态中,企业成为开展社会化生产的主要组织形态,个人通过加入企业而融入社会化生产体系。企业、个人的“所得”成为衡量市场主体创造的社会价值总量的重要尺度,与之对应,所得课税也成为工业社会税收收入的重要来源。由此,工业社会形成了以流转课税和所得课税为主要特征的税制结构,两种

^① 参见蒋震:《服务构建全国统一大市场的税制理论分析与思考》,《国际税收》2024年第2期,第3~10页。

税收成为主体税种，非农产业成为税收收入的主要来源。

总之，从主体税种看，从传统农业社会的以农业课税为主体转向工业社会的以流转课税和所得课税为主体的税制结构变化，在本质上反映出社会化生产范围逐渐拓展的规律。更形象地说，进入工业社会以来的税收收入增长主要源于生产社会化程度的持续提高。

（二）生产社会化程度的提高要求税制更加强化分配调控功能

随着技术进步和分工日趋深化和细化，社会化生产变得愈加复杂，确保这个复杂系统的持续有序运行和演进成为社会化生产的重要内容，更好发挥税收在调控分配方面的作用成为税收功能的重要体现之一。从我国的改革和发展实践看，坚持以人民为中心的发展思想、在高质量发展中促进共同富裕、正确处理效率和公平的关系，为社会和谐安定奠定了坚实基础。党的二十大报告明确指出，“共同富裕是中国特色社会主义的本质要求，也是一个长期的历史过程”，要“加大税收、社会保障、转移支付等的调节力度”。^①

在税收发挥分配调控功能时，社会化生产过程中市场主体创造的社会价值总量可以成为调控的依据。在工业社会中，区域分工与全球分工成为社会分工的重要形式，企业与个人均成为分工和交换的重要主体。在社会化生产中，更好地调节不同区域间、不同国家间、不同生产主体间的分配关系成为税收的重要功能之一，这项功能的有效履行将有助于增进社会化生产的组织性并使之更加有序地运行。在这种情况下，税制设计需要选择一种合适的度量尺度，以更好地服务于税收的分配调控功能。^② 企业与个人等生产主体在社会化生产中创造的社会价值总量反映出生产主体在社会化生产中获得的剩余，即企业所得与个人所得，成为税收发挥分配调控功能所需的良好度量尺度与计税依据。于是，企业所得税、个人所得税等所得税成为税收制度的重要内容，这反映出税收制度随社会化生产的发展而不断演变的规律。所得税能够在收入流量层面有效发挥分配调控作用，同时，随着财产类型的进一步多元化以及财富存量的不断积累，房产税成为在存量层面进行分配调控的

① 习近平：《高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗——在中国共产党第二十次全国代表大会上的报告（2022年10月16日）》，《人民日报》2022年10月26日。

② 参见高培勇：《从结构失衡到结构优化——建立现代税收制度的理论分析》，《中国社会科学》2023年第3期，第4~25页。

重要手段。

随着社会化生产越来越复杂,不同税类形成的税制结构必然出现结构性变化,这有利于提升社会化生产的有组织性。特别是随着市场分工不断深化和细化,产业类型更加多样化,市场主体创造的社会价值总量不断增加,这必然要求更加全面系统地处理好“做蛋糕”和“分蛋糕”的关系。在充分发挥税收的筹集收入功能时,要从生产环节转向分配及消费环节,循序渐进地提高所得税、财产税等直接税比重,更多地通过分配及消费环节取得税收收入,充分发挥税收在收入及财富等方面的分配调控功能。与此同时,应适当降低中间产品流转课税等间接税比重,充分体现税收中性作用,尽量减小税收对分工、交换等环节的干预作用。

(三) 社会化生产显著影响税收征管模式

税收征管是税收制度的有机组成部分,任何税制功能的实现都离不开良好的税收征管制度。在经典税收原则中,最小征税费用原则一直是税收制度设计恪守的基本原则之一。税收征管的过程也是解决征纳双方信息不对称问题的过程,在征管实践中,为更好地控制征管成本,往往会选择社会化生产结构的主要节点作为税收征管对象。这是因为,主要节点包含了社会化生产的广泛信息,将税收征管嵌入这些节点不仅有利于更好地获取社会化生产的相关税源信息,而且有助于控制征管成本。不同时期的社会化生产结构存在显著差异,因此通过税收征管了解相关节点交易信息的方式也会有所差异。

在传统农业社会中,社会化生产总体处于较低水平,社会流动性相对较低,人口、家庭以及土地等方面的信息往往成为了解这个时期社会化生产及税源的主要依据。在这个时期,国家往往会对人口数量、家庭情况、土地数据等信息进行较为严格的管控,在开展税收征管时,税务机关得以较为便利地掌握这些信息,这有助于降低农业税收的征管成本。在工业社会中,分工、交换等活动成为社会化生产的重要内容,税源开始“流动”起来,传统农业社会针对静态信息的管控难以适应这种变化,需要构建针对流动税源的征管制度。^① 由于社会化生产结构的分工、交换节点蕴含社会化生产的绝大部分信息,故而将税收征管嵌入这些节点成为以相对较低成本了解税源信息的重

^① 参见邢丽、樊轶侠、施文波:《面向数字经济时代的我国税制改革前瞻》,《税务研究》2022年第5期,第61~67页。

要方式。在工业社会早期，分工和交换节点是取得税源信息的重要途径，在不同区域的相应节点设置关卡能够有效降低税收征管成本。在这些关卡上，税务机关通常会以货物流转数量为依据课税。^① 随着生产社会化程度持续提升，企业逐渐成为分工与交换的重要载体，^② 与之相应，企业也成为社会化生产相关信息的“集大成者”，人们开始转向针对企业课税，构建了一套以属地管理为特征的征管模式。直到今天，这个模式仍然没有发生根本性变化。

二、数字经济发展改变社会化生产方式进而影响税收制度演变

随着数字技术领域不断取得突破，数字经济呈现快速发展趋势，相关新产业、新业态、新模式层出不穷，数据不仅成为新的生产要素，而且成为凝结劳动价值的新领域。数字经济的快速发展显然会改变工业社会形成的社会化生产方式，不仅快速提升社会分工协作效率，而且贡献新的劳动价值创造来源，特别是使数据流转成为要素和产品流转的新形态，进而深刻影响税收制度演变。对此，本文将按照前文逻辑开展初步分析和思考，这有助于我们站在未来看现在，更加全面地分析数字经济给社会化生产方式带来的影响，深入辨析数字经济税收制度与工业社会下税收制度的差异，并以此作为全面系统研判中长期税制改革战略的重要基础。

（一）从信息化到数字化：对社会化生产具有差异性影响

信息化和数字化是一对既有联系又有区别的概念，数字化是信息化发展到更高阶段的产物，但从对资源配置的影响看，二者存在一定差异。在某种意义上，信息化局限于“手段”或“工具”层面，能够提高工业社会的社会

① 这些关卡通常会设置在工业社会早期的重要交通节点上，这些节点是很多商品流转的必经之地，在这些节点上形成了早期关税的雏形。早期关税的主要功能不是幼稚产业保护等，而是作为工商业流转税的一种重要形式，从分工、交换节点获取税源信息并据此课税。

② 随着工业社会的发展以及产业结构的持续升级，特别是随着服务业的发展，个人也可能成为独立的市场主体，比如出现了各种类型的合伙制企业及合伙人，以及出现了很多自我就业者。但总体来看，在工业社会中企业仍然是分工、交换的主要组织形态。

化生产在某些环节上的资源配置效率,如通过信息化改造提高工业产品的生产或交换效率,^①从而提高社会化生产的能力水平。总体来看,信息化本身并不会创造新的资源配置方式。因而,从税制层面看,一方面,信息化会加快税收收入的增长,但不会改变工业社会的税种设置。由于企业运用信息化手段提高了劳动要素和资本要素的分工协作效率,故而信息化可能有助于生产率提升,但对税制格局并没有实质性影响,增值税和所得税这两种具有工业社会特征的税种基本不变。另一方面,信息化可能改变税收收入的区域分配格局。^②在工业社会中,社会化生产已经形成了一套以实体常设机构为主要载体的交换体系,社会产品在生产过程完成后,经历批发、零售等流通环节送达消费者。与之相对应的是,生产地和生产地之间、生产地和消费地之间的税收分配(特别是流转课税)几乎都是以实体常设机构为主要依据的。电子商务的发展可能改变税收收入的区域分配格局,特别是使工业社会中以实体常设机构为节点的分销网络发生显著变化,原先必须通过此类分销网络才能将商品或服务从生产者送达消费者,现在通过电商平台外加物流体系便可以做到这一点。显然,这在一定程度上将流转课税的纳税地点从实体常设机构所在地转为电商平台所在地,从而改变了流转课税的区域分配格局。从税制本身看,信息化为深化税制改革带来了新需求、新空间,主要表现为如何优化税收的区域分配或国际税收分配以确保不同区域、不同国家的税收分配与价值生产相适应。

数字化源于信息化、高于信息化,不仅能够提高资源配置效率,而且能够创造新的资源配置方式,从根本上改变社会化生产方式。^③随着互联网技术的快速发展和不同信息节点的连通,网络化的结构特征逐渐形成,在信息化下单向的数据信息传输开始转变为数据信息的交流互动,通过对信息交互

① 例如,电子商务可被看作数字经济在早期发展阶段的重要产物,但仍然属于信息化范畴,通过运用互联网技术改变工业社会中销售商品或提供服务的效率(根据现行《中华人民共和国电子商务法》,电子商务指通过互联网等信息网络销售商品或者提供服务的经营活动)。然而,随着电子商务的快速发展,人们不仅使用互联网这种工具或手段,而且开始利用电子商务产生的大量数据。由此,电子商务这种业态开始向更高阶段发展,从而进入了数字化阶段。

② 参见袁从帅、张少博、杨一帆:《数字经济企业的税收转移机制及测度——基于某搜索引擎企业的案例研究》,《税务研究》2022年第10期,第60~68页。

③ 参见谢波峰:《智慧税务建设的若干理论问题——兼谈对深化税收征管改革的认识》,《税务研究》2021年第9期,第50~56页。

过程中的大数据进行加工、分析、利用，形成了数字经济及众多相关新产业、新业态、新模式，这从根本上创新了劳动价值的生产方式。例如，数字平台具有网络效应特征，即随着数字平台上用户数量的持续增长，通过对不同用户之间累积的数据信息的分析，能够更好地减少供给方和需求方之间的信息不对称，甚至可以精准推断用户的偏好等。^① 总之，数字化和数字经济的资源配置及价值生产模式显示出与工业社会有所不同的特征。税收在本质上反映分配关系，一旦有新的价值生产来源，必然会要求构建与之相应的税收分配关系，因而数字化和数字经济的发展会催生税制创新。鉴此，我们应深入研究数字化的资源配置模式对社会化生产方式的影响，以便更好地辨析税制创新的方向。

（二）数字经济发展引致税种结构逐渐发生变化

税收制度在本质上反映国家和社会成员的分配关系，因此，税收分配必须与劳动价值创造相适应，这也是从理论和实践角度判断税制是否充分发挥功能的重要标准之一。从这个角度看，主体税种实际上反映出不同生产社会化程度下价值创造的主要来源。一方面，主体税种的部门结构始终与产业结构状况相匹配。随着数字经济的快速发展，数据要素在社会化生产中发挥越来越重要的作用，数据成为凝结人类劳动价值的新领域，主体税种的部门结构因此开始发生变化，无形服务产品课税在主体税种结构中的比重趋于上升。数据要素本身并不能创造价值，但人们可以通过劳动开发丰富的数据算法等技术，以此更加精准地认识和利用数据要素背后的规律。工业社会的社会化生产及价值创造主要围绕有形物质要素及产品展开，并主要呈现标准化生产以及追求规模经济的生产特征，特别是石油、煤炭、天然气等化石能源成为

① 实际上，网络效应是不同数据信息节点之间复杂的正外部性效应叠加。即使是在工业社会中，也有网络产业的提法，如对大规模的电信、电力、热力管道等基础设施网络体系，我们可以通过观察相关资源在这些体系内的流转情况，在不同节点之间开展资源调控或调度，从而实现优化资源配置的目标，这便是工业社会中网络效应的表现，与数字经济的运行有相似之处。在现实经济运行中，一些企业能够做到需求驱动供给，“订单式生产”、“个性化生产”以及“零库存”与数字化转型有一定程度的关系，特别是数字平台能够以低边际成本甚至零边际成本不断扩大用户规模，基于网络效应确定最优的生产策略。然而，现行税制尚未针对网络效应及相关的价值生产进行精准测度，因此也无法构建与之相应的税制，而这显然成为税制创新的重要方向之一。

社会价值总量生产的主要来源,也成为市场主体开展分工、交换等活动过程中的重要要素及产品类型。与之相应,工业社会的社会价值总量主要体现在有形物质要素及产品的流转过程中,因此,对有形物质要素及产品的流转课税成为工业社会税收参与劳动价值分配的重要形式之一,也成为这个时期税收制度实现普遍征收、充分发挥筹集收入功能的重要基础。无论是早期的产品税,还是后面出现的增值税,均深刻体现工业社会不同分工阶段下的流转课税特征。然而,数字技术使思想创意性劳动要素的确权成本大幅度下降,推动这类要素以数据要素的形态参与社会化生产,促使工业社会的标准化生产转变为数字经济的个性化生产。这意味着人们通过复杂劳动创造的思想创意要素将成为驱动生产的主要动力,事实上反映的是思想创意性劳动要素体现的劳动价值,每个人都能够凭借数字技术将思想创意充分融入社会化生产中,^①彰显了精神层面的价值,使数字经济的社会化生产方式有别于工业社会。另一方面,流转税作为工业社会的主体税种之一,其形态可能发生变化,数据流转课税可能成为税制创新的方向之一。在服务生产领域,数据流转将成为社会化生产及其价值创造的新度量手段,在某些领域甚至会对有形物质要素及产品流转产生替代作用。随之而来的税制创新方向是在这些领域探索新的流转课税方式——数据流转课税,这显然具有非常紧迫的现实意义。值得指出的是,在社会化生产过程中,数据流转与有形物质要素及产品流转将并行存在,因此,社会化生产以及主体税种结构将变得更加具有包容性和多元性。

(三) 数字经济发展要求税制更加强化针对个人的分配调控功能

在工业社会中,企业被长期实践证明为开展社会化生产的主要载体及组织形态,各类要素所有者在其内部形成较为稳定的分工、合作关系,由此形成科层式的组织体系。与在要素所有者之间直接开展市场交易相比,企业组织形态的相关交易成本较低。这种情况下,绝大多数个人直接作为独立主体

^① 事实上,人类社会的产业结构升级规律也能够反映出这一点。服务业的快速发展反映出思想创意性以及技术技能性劳动要素在社会化生产中的地位不断上升的趋势。服务业的生产技术特征与工业生产也有显著差异,后者的资本—劳动比率较高,而前者的资本—劳动比率较低,同时,前者的增值率和要素分配比率相应地都比后者有所提高。

参与社会化生产的成本较高，^① 必须通过参与企业组织的内部分工，从而间接参与社会化生产。

然而，随着数字经济的快速发展，社会化生产的基本单元悄然发生变化，个人在社会化生产中的地位逐渐提高，特别是应运而生的各类数字平台为个人直接参与社会化生产提供了成本较低、更加便利的渠道，越来越多的个人通过加入数字平台直接融入社会化生产体系并开展分工合作。事实上，数字技术的发展正在使某些领域的企业组织形态逐渐瓦解，从成本－收益比看，相较凭借数字平台开展直接市场交易，这些领域的企业组织形态的维持成本反而更高，要素所有者可能选择重新回到直接市场交易方式以降低交易成本。比如，在一些领域中，“数字平台+个人”的组织形态正在替代“企业+员工”的组织形态，新就业形态的出现与发展便能够反映出这个特征。^② 在工业社会中的企业之间以及企业与个人之间的大量市场交易，在不同程度上转变为个人与个人之间的交易。而且，个人凭借数字技术可以将大量的思想创意转化为个人所有的数据资产，进而凭借这些数据资产便可以参与社会化生产并取得相应分配份额。与此同时，个人之间的思想创意禀赋差异非常明显，这可能进一步扩大个人之间的分配差距，显然要求进一步强化税收在分配调控方面的功能。

对此，可以从收入流量和财富存量两个角度入手强化分配调控。一方面，由于个人在社会化生产中的地位不断提升，故而个人创造的社会价值总量及其带来的个人所得税收入占比会不断提高，这也为个人所得税充分发挥分配调控功能奠定更加坚实的基础。进一步强调个人所得税的累进性，成为强化税制分配调控功能的必然要求。另一方面，个人拥有的数据资产成为财产的新形态，数据资产课税也许会成为数字经济条件下财产课税的一种创新形式，能够在财富存量课税层面不断强化分配调控功能。

-
- ① 随着服务业等相关领域的快速发展，越来越多的个人通过自我就业、充当合伙人等方式直接参与社会化生产，但总体来看，个人直接参与社会化生产仍然不是主流，企业仍然是在工业社会中开展分工、交换等活动的主要组织形态。
- ② 从理论逻辑层面思考，在哪些领域中企业组织形态会趋于瓦解在一定程度上取决于产品生产的技术特征。如果某类产品生产的标准化程度较高，那么在该类产品生产领域中维持企业组织形态可能是“合算”的；如果某类产品生产的标准化程度较低、个性化程度较高，那么在该类产品生产领域中企业组织形态就有可能不是最优选择。从这个角度看，相较工业生产，服务业生产的标准化水平显然较低（甚至完全是个性化生产），产生诸如“长尾效应”等现象，整个生产组织形态更加柔性化、扁平化，所以在服务业中企业组织形态瓦解的可能性相对较高。

（四）税收征管对象从企业转向平台乃至去中心化组织

随着数字经济的快速发展，社会化生产结构及其相关分工、交换节点发生巨大变化。在某些领域，以企业为主要的分工、交换节点转变为以数字平台为主要节点，这意味着数字平台成为社会化生产结构的重要信息节点，蕴含着非常丰富的市场交易信息。在这种情况下，税务机关如何公平、公正、规范、稳妥地依法明确各类数字平台在共享涉税信息方面的权利和义务，构建与之相应的税收监管规则，有序开展数字平台税收治理，成为重要而迫切的现实问题。此外，数字经济及数字平台仍然呈现动态化的发展趋势。随着数字技术如区块链技术的不断发展，数字平台甚至会演化为去中心化结构，从而形成去中心化的组织形态，由此社会化生产及其相关交易信息便能够以较低成本及时快速地被自动记录在去中心化组织中。这样一来，去中心化组织中的相关信息就成为税务机关了解交易过程以及税源信息的重要来源之一。简言之，数字经济发展会影响社会化生产方式，从而给税收征管制度带来影响，对此，税收征管制度必须主动变革，以适应数字经济发展不同阶段的要求。

三、深入研究与数字经济发展相适应的税制改革方略

数字经济发展给社会化生产带来的影响是全面而深远的，进而会给税收制度带来冲击。我们必须秉持系统观念，从税收制度演变的历史经验和规律入手，立足社会化生产的新变化、新特征，提出适应信息化、数字化等不同发展阶段的短期和中长期税制改革方略，使税收制度与经济高质量发展始终保持良性互动关系。

第一，在短期内聚焦数字经济发展带来的区域税收分配问题和国际税收分配问题，通过税制改革优化税收分配。数字经济发展的信息化往往主要改变资源配置的区域特征，尤其是数字平台的发展弱化了消费地实体常设机构在资源配置中的地位，从而可能改变区域税收分配的特征，特别是数字平台所在地与消费地的税收分配关系，^① 更加强化平台所在地在区域税收分配中的地位，这一现象在国内区域税收分配乃至国际税收分配中都会不同程度地

^① 参见刘怡、聂海峰、张凌霄等：《电子商务增值税地区间分享和清算》，《管理世界》2022年第1期，第62~78页。

表现出来。这就要求正确处理并不断优化数字平台所在地和消费地的税收分配关系。无论资源配置方式如何变化,都要秉持价值生产与税收分配份额相适应的原则。从国内不同区域之间的分配看,适应电子商务快速发展的现实情况,尝试通过转移支付的方式酌情增加消费地的税收分配份额,或许是可行的优化路径。但从国际税收分配看,关于数字经济发展引发的国际税收分配问题目前仍然有巨大争议,生产地和消费地所在国持有的立场有一定差异。我国要凭借数字经济发展的先发优势,充分参与并积极引导国际多边磋商,形成更加全面系统的国际税收治理的中国行动方案,致力于构建公平、公正的现代化税收分配体系。

第二,从中长期看,全面系统深入研究数字经济税制创新的可行性。税收制度涉及分配关系,而分配关系要以劳动价值生产为基础。随着数字经济相关新业态的快速发展,我们必须全面系统深入研究新业态在劳动价值生产等方面的内在规律,明确其资源配置的重要环节或节点,以此作为开展税收分配的重要依据,并使之成为数字经济税制创新的前提和基础。鉴于该项工作具有高度的系统性、复杂性,笔者本着“抓大放小、突出重点”的原则,对其中两个方面的重点内容做初步分析。一方面,应进一步明确数据确权的理论本质,这有利于明晰数据资产课税的基本逻辑。^① 产权制度是开展社会化生产和确定税收分配关系所需的基础性制度之一,数据要素的确权对明确市场主体的数据资产边界至关重要,对数据资产课税及相关制度创新至关重要。^② 另一方面,应深入探讨数据流量课税的可行性。一旦部分产品的分工和交换等环节依赖于网络,数据流转就会成为开展社会化生产和价值创造的新手段,同时数据流量课税或许会成为一种新型的流转课税方式。鉴此,我们需要深入研究数据流转课税的基本问题,如能否从技术角度辨别数据流转所属的社会化生产环节(如分工、交换等),以及数据流转数量能否成为衡量社会价值总量生产的尺度并作为制定较为公平、合理税制的依据等。

第三,随着数字经济的快速发展,应致力于构建一个更加具有包容性的、二元性的税制体系,以进一步强化税制的分配调控功能。如前文所述,工业

① 参见杨志勇:《数字资产税征收的国际实践与我国的政策建议》,《经济纵横》2020年第11期,第102~110页。

② 参见张明、路先锋、吴雨桐:《数据要素经济学:特征、确权、定价与交易》,《经济学家》2024年第4期,第35~44页。

生产和服务业生产具有显著差异,事实上,这种差异随着数字经济发展而不断扩大。一旦数字经济发展到元宇宙等第三代互联网技术阶段,人们在进行服务产品消费时的体验感和真实感将大大增强,这在一定程度上会改变服务产品的生产方式。部分服务产品的生产原来是以“面对面”方式进行的,而在数字技术支持下,生产转变为以“无接触”方式进行,这意味着这些服务产品通过互联网即可送达消费者,不再需要线下空间。显然,一旦这种情况成为常态,那么经济运行系统就可能分化为两个空间——线下空间和线上空间,两个空间彼此衔接、相互连通。线下空间主要开展有形物质要素及产品生产,线上空间主要开展无形服务产品生产,这种经济运行的二元性可能促使税收制度变得更加具有二元性和包容性。^① 线下空间继续适用工业社会下的税收制度,而对线上空间则需要开展税制创新,如引入数据流量课税等新形态。与此同时,对线上空间还要更加强化税收制度在调控收入和财富分配中的功能作用,进一步提升个人所得税制的累进性,开展数据资产课税等创新。

第四,全面系统深入研究税收征管创新的可能性。在经济运行系统中,一旦线上空间承载大量的社会化生产活动及相关交易环节,就需要我们更好地依托数字平台甚至去中心化组织获取相关涉税信息。线上空间的交易往往是瞬时和高频的,同时具备可追溯等特征,而且线上空间中的个体往往既是生产者又是消费者,这就对税收征管提出了更新更高的要求,如在纷繁复杂的线上交易中及时捕捉并辨别异常信息,对线上交易的税收基础事项开展常规管理等。这要求税收征管制度在有效控制征税成本的前提下,更好地嵌入并依托数字平台,完善相关规则,主动获取相关有效信息。这些都是税收征管领域的新问题,需要更加深入系统的研究。

(责任编辑:任朝旺 李润东)

① 实际上,除了数字经济发展,工业社会的服务业发展也已经显现与工业生产有所不同的生产方式。随着服务业分工更加深化和细化,同一流转税制协调服务业和工业生产之间关系以及发挥税收中性作用的难度愈来愈大,也就是说,工业和服务业生产方式之间的差异内在地要求采用二元税制。与服务业类似,数字经济发展更加依赖劳动要素,因此,数字经济发展会不断凸显对税制二元性、包容性的需求。