

数字经济时代区域税收失衡的矫正： 基于税权纵向配置视角

李蕊¹，李佩璇²

(1. 中国政法大学 民商经济法学院, 北京 100088; 2. 中国政法大学 中欧法学院, 北京 102249)

摘要:数字经济因其虚拟性、非中介化、崭新的价值创造模式等特点与传统税收治理体系不匹配,使得区域税收分配失衡问题日益凸显,地区间经济发展差距愈发扩大,这不仅与共同富裕的时代要求背道而驰,而且不利于全国统一大市场的建设。如何应对数字经济带来的挑战成为国内税收法律治理难题。综观域外,同为数字大国的美国率先探索各州税收利益平衡,Wayfair案及各州立法尝试为我国国内税收治理提供参考范式。回观国内,税权纵向配置作为决定税收分配体系的关键因素,是数字经济税收法律治理的核心。文章通过厘清数字经济时代税权纵向配置因何导致区域税收失衡,借鉴美国经验,试图构建与国内数字经济发展相适配的税权纵向配置体系,以发挥其矫正功能,实现区域数字经济税收分配纠偏,促进数字经济有序发展。

关键词:数字经济;区域税收失衡;税权纵向配置;国内税收治理

中图分类号: D922.22 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2023)01-0108-16

一、研究缘起

《“十四五”数字经济发展规划》明确提出,当前我国数字经济发展不平衡、不充分、不规范的问题较为突出,迫切需要转变传统发展方式,加快补齐短板弱项,提高我国数字经济治理水平,走出一条高质量发展道路。^①作为稳定我国经济增长的关键动力,^②数字经济在增加地方税收收入的同时,因其虚拟性、非中介化、消费者参与价值创造^③等特性与传统税收体系不匹配,致使区域税收利益分配失衡,地区间经济发展差距扩大。^④如何应对数字经济对国内税收治理

收稿日期: 2022-09-07

基金项目: 国家社会科学基金一般项目“我国粮食安全法治化的困境与克服研究”(21BFX110);2021年重庆市教育委员会人文社会科学重点研究基地重庆邮电大学网络社会发展问题研究中心项目“数字经济税基侵蚀与利润转移问题的法律研究”(21SKJD062)。

作者简介: 李蕊(1978—),女,河北秦皇岛人,中国政法大学民商经济法学院教授、博士生导师;

李佩璇(2000—),女,云南昆明人,中国政法大学中欧法学院经济法专业硕士研究生。

^①《“十四五”数字经济发展规划》,国发〔2021〕29号,2021年12月12日发布。

^②数据显示,数字经济在我国GDP占比为39.8%,在新冠疫情冲击和全球经济下行叠加影响下其已然成为稳定经济增长的关键动力。中国信息通信研究院《中国数字经济发展报告(2022)》,2022年7月8日,http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202207/t20220708_405627.htm,2022年8月30日访问。

^③李蕊、李水军:《数字经济:中国税收制度何以回应》,《税务研究》2020年第3期。

^④据统计,2021年有16个省区市数字经济规模突破1万亿元,分别是广东、江苏、山东、浙江、上海、北京、福建、湖北、四川、河南、河北、湖南、安徽、重庆、江西、辽宁等。其中除湖北、河南、湖南、安徽、江西属于中部城市,四川、重庆属于西部城市外,其余均为东部城市。数据来源,中国通信研究院《中国数字经济发展报告(2022)》,2022年7月8日,http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202207/t20220708_405627.htm,2022年8月30日访问。

体制机制的挑战,实现区域税收分配失衡格局的矫正,无疑成为新发展阶段税收治理现代化亟待解决的难点问题。

无可置喙,根据一致性原则,地方政府取得的税收收入应当与其产生的税源相匹配。诚然受地区政策差异等制度性因素和企业经营考量等经济性因素影响,^①税收与税源的背离在经济发展各个阶段皆不可避免,但数字经济的发展显然加剧了区域间税基流动与税负输出。(1)数字经济场域下经营的低实体依赖性,使企业跨区域经营成本降低,其无须在贡献地或者消费地设立“实体联结”,仅需就所得或产品、服务的增值额在企业注册地或产地纳税,税收收入理论分配格局被扭曲。有别于传统税收与税源背离问题可以通过对跨区经营企业适用总分机构利润分配方法加以矫正,数字经济时代企业仅在区域间存在虚拟联结,更勿论总分机构利润分配方法的适用。(2)数字经济发展背景下,地方政府充分利用其虚拟性,在产业园区建设中出台违反竞争中原则的税收优惠政策,以期吸引相关企业入驻。2021年12月浙江省税务局查处主播薇娅偷逃税款6.32亿元,^②其税收核定征收主要是在崇明岛,该地为汇聚税源,对企业提供了一系列税收优惠政策。^③天价罚单的背后是数字经济时代对于“税收洼地”的反避税管理力有不逮。人为转移税收,成为数字经济时代区域税收失衡的重要推手。(3)共享税的分成规定固然可以保持纵向财力格局,^④但僵化的比例设置会进一步扭曲数字经济区域失衡格局。忽略地方实质不平等的形式正义,只能导致陷入“富者愈富,穷者愈穷”的窘境,更遑论失衡矫治。数字经济时代区域税收失衡的矫正,关乎经济的稳定增长、财富的公平分配,更关乎全国统一大市场建设和共同富裕目标的实现,这是中国在新发展阶段必须直面的问题,亟待在税法制度层面予以回应。

数字经济时代,如何将全球税收治理经验内化落实于本国税收体系,进而有效疏解既有税收规范的封闭性与数字经济发展的开放性之间的矛盾,^⑤实现区域税收分配格局的衡平,已成为各国税制改革研究中一个重大时代命题。总体而言,相较于国外研究仍聚焦在国际税收侵蚀与利润转移的应对,数字经济的国内税收治理已然成为近年来中国学界关注的一个重点领域。既有研究侧重于以下三方面:(1)以数字经济典型特征厘定为基础,探讨其对我国现有税制和税收征管的挑战,并有针对性地提出改革建议。^⑥(2)从实证分析角度,以模型估算阐释数字经济对我国税收收入及区域间税收分配的影响。^⑦(3)着眼于比较研究的视角,系统性剖析并借鉴域外应对数字经济之经验,以期提高我国数字经济税收治理能力,革新数字经济税收治理体

①谷彦芳:《我国地区间税收与税源背离问题研究》,《税务研究》2022年第4期。

②《浙江省杭州市税务部门依法对黄薇偷逃税案件进行处理》,载国家税务总局浙江省税务局, http://zhejiang.chinatax.gov.cn/art/2021/12/20/art_13226_529541.html, 2021年12月20日。

③“上海市崇明经济园区优惠政策”,载上海市崇明经济园网, <http://www.cmyqu.com/yhzc.htm>, 2022年8月30日访问。

④汪彤:《共享税模式下的地方税体系:制度困境与路径重构》,《税务研究》2019年第1期。

⑤廖呈钱:《宪法基本国策条款如何进入税法“总则”——规制时代税收法典化的困境及其破解》,《法学家》2022年第1期。

⑥杨杨、徐少华、杜剑:《数字经济下税收与税源背离对全国统一大市场建设的影响及矫正》,《税务研究》2022年第8期;国家税务总局福建省税务局课题组、赖勤学、吴越、陈敏:《数字化转型背景下优化我国税收征管质效的思考》,《税务研究》2022年第6期;李红霞、张阳:《数字经济对税制改革的影响及对策建议》,《税务研究》2022年第5期;王雍君、王冉冉:《数字经济税收治理:辖区规则、财政自立与均等化视角》,《税务研究》2022年第1期;袁娇、陈俊言、王敏:《数字经济时代的税制改革路径:基于税制与征管互动关系的思考》,《税务研究》2021年第12期。

⑦曹静韬、张思聪:《数字经济对我国地区间税收收入分配影响的实证分析——基于空间杜宾模型》,《税务研究》2022年第6期;黄思明、解洪涛、匡浩宇:《消费地原则下数字经济增值税横向分配估算——基于建设全国统一大市场的视角》,《税务研究》2022年第6期;艾华、徐绮爽、王宝顺:《数字经济对地方政府税收收入影响的实证研究》,《税务研究》2021年第8期。

系。^①然而,数字经济地方税收治理不应局限于税收征管层面的制度修补,如不厘清税收治理体系的底层逻辑与宏观考量,仅依赖于微观层面的局部调适,显然难以从根本上解决问题。本文着眼于宏观税制层面,聚焦税权配置,深入分析数字经济下地方税收分配体系非对称、不健全之缘由,剖析税权纵向配置面临的现实困境,并针对性地提出优化建议,以期为数字经济时代我国税收治理改革提供可供参考的建议。

二、税权纵向配置与区域税收失衡:关系的厘清

作为税法研究的核心,税权能否有效配置关系到包括区域税收失衡在内的税法上诸多问题的疏解。^②税权配置是指涵括税收立法权、税收司法权、税收违宪审查权、税收征管权、税收收益权^③等国家税权在相关国家机关之间的分割与配置,其决定了谁有权征税、税收收益在央地之间如何划分、谁有权就税收问题制定相关法律法规等。作为决定税收分配体系的关键因素,税权配置是数字经济税收法律治理的关键环节。区域税收收益分配受制于税权的具体配置情况,故而数字经济时代分析区域税收失衡之原因并实现对其矫正均宜以税权配置为基础展开。

然而,税权配置包括横向配置和纵向配置。整体而言,我国的税权横向配置关注税收立法权、税收执法权和税收司法权的划分,是同级权力的分立与制衡。相较于地区间税收收益的横向分配,其更关注立法机关、行政机关、司法机关的功能定位和价值目标。^④而税权纵向配置则是指税权在不同层级机关之间配置,涉及中央与地方同类机关间权力博弈,^⑤其本质属性是政府间财权的划分。^⑥政府间财权划分作为民主机制的延伸,是决定地方自治程度的重要因素,故而税权纵向配置的核心便在于赋予地方政府以合法、合意的税收自主权,从而保障地方自治的财政自由度需要,^⑦提升本区域公共物品的供给效率。税收征管权、税收收益权、税收立法权的纵向配置,决定着地方可在何地域范围内就何种税收实行征收、管理甚至是制定相关法律法规,直接影响着统一大市场之下地区间税收收益的分配。故而,相较于眷注税权横向分配与制衡,要矫治数字经济时代地区间税收分配失衡更应着眼于税权纵向配置。若从税权纵向配置的视角审析并矫治数字经济时代区域税收失衡,亟须厘清的问题有二:其一,税权纵向配置为何是数字经济税收法律治理的根基?其二,税权纵向配置如何回应治理需求?

税权要素内涵及地位的厘清乃是运用税权纵向配置审视并矫正区域税收失衡的前置要件。(1)税收征管权涵括税收的征收权和管理权,它是实现税收收益权的重要保障。^⑧数字经济时代区域税收失衡,取决于地方税收收益权具体实现状况,而地方税收收益权作为终端实现性权力,则受制于税收征管权的行使。地方行使征管权的前提离不开税收征管权纵向划分的界定规则。(2)作为配置初端的基础性权力,^⑨税收立法权决定了征管权和收益权的归属。在税收法

①赵利梅:《数字经济背景下数字服务税规则的分析与反思——基于常设机构与利润归属规则视角》,《南方金融》2021年第7期;岳树梅、许俊:《OECD下数字税收法律治理的框架与路径:美国范式及中国借鉴》,《法学评论》2021年第6期;帕斯卡·圣塔曼、梅琳达·布朗、陈新:《数字经济背景下的国际税收规则》,《国际税收》2020年第12期。

②张守文:《税权的定位与分配》,《法商研究》2000年第1期。

③刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第38-52页。

④滕祥志:《我国税权横向配置改革的法治进路》,《税务研究》2019年第9期。

⑤张守文:《税权的定位与分配》,《法商研究》2000年第1期。

⑥熊伟:《政府间财政关系的法律调整》,法律出版社2010年版,第19页。

⑦刘剑文:《中央与地方财政分权法律问题研究》,人民出版社2009年版,第16页。

⑧张守文:《税权的定位与分配》,《法商研究》2000年第1期。

⑨冯杰:《分税制下中国税权配置的进路选择》,《税务研究》2018年第6期。

定原则下地方政府并不拥有税收立法权,但实质上出于引导某区域或者某行业的发展,或保障某特殊群体的合法利益,地方政府广泛保有减轻或免除特定纳税人群体税收负担的“准税收立法权”,^①即税收优惠政策制定权,其具体运行状况决定着政府间税收竞争能否符合中性原则。(3)分税制下,税收收益权是我国地方政府履行其公共职能的物质保障。^②在央地税种划分一定的情况下,共享税的分成比例对于地方财力的影响较大。

税权纵向配置模式的类别明晰为数字经济时代国内税制改革提供导向参考。整体上,税权纵向分配主要涵括集权模式和分权模式,前者强调一国税权应当高度集中于中央,后者则关注税权在不同层级治理机关之间的划分。^③当然集权与分权也是相对概念,绝对的集权模式或分权模式显然皆无法自治。一方面,国家的统一与利益的维护决定了作为财权核心内容的税权,必然不能向地方政府完全授予。另一方面,基于区域治理与保障地方公民利益的事权需要,地方政府理应拥有相适配的财权乃至税权。由此带来的中央与地方间税权博弈就成为各国税收治理中的一个恒定难题。长期以来,我国税权纵向配置主要秉持集权模式,税权整体集中于中央,地方根据授权行使有限的税收征管权及税收收益权。然而数字时代经济高速发展,高度不确定的系统性风险频发,封闭的税收规范体系下税收自主权有限的地方税务机关显然难以作为,无法及时回应现实税收治理需要。而立法机关和司法机关囿于各自职责,亦难以直接介入税收治理。^④由此,推进税收治理体系开放性建设必须成为数字经济时代实现有效治理的必然要求。相应地,适当扩大地方的税收自主权,^⑤以灵活手段疏解弥补既有税收规范之积弊,亦应成为实现区域税收失衡矫治的关键环节。

中央和地方的税权划分牵涉到经济资源配置的合理性和社会财富再分配的公平性,^⑥合理的税权纵向配置具备矫治区域税收失衡的功能。着眼于税权纵向配置,数字经济时代区域间税收分配横向失衡的研判与矫治,应当以税收征管权界定为核心,眷注地方政府税收政策制定权授予及运行状况,并从地方经济发展实际出发对税收收益权分成比例设置予以动态调整。无可置喙,在税收法定主义的基本原则下,税收收益权和征管权必须通过立法得以表达和保障。^⑦因此,应将税收立法权的重塑纳入数字经济时代国内税收治理改革的考量范畴。

三、区域税收失衡的根源检视:税权纵向配置失当

税权纵向配置决定着基于地方分权产生的地方税体系的运行状况,^⑧而数字经济时代区域税收分配失衡的本质即在于税权纵向配置的不合理。其中,既有税收征管权的界定规则乃是导致税收与税源背离的决定性因素,现有规则的狭隘甚至无法保障所得来源地、消费地获得最低限度的税收。税收优惠政策制定权的滥用,使得统一市场运作依赖的最优竞争条件被扭曲。^⑨

①叶姗:《税收优惠政策制定权的法律保留》,《税务研究》2014年第3期。

②刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第50页。

③张守文:《税权的定位与分配》,《法商研究》2000年第1期。

④廖呈钱:《宪法基本国策条款如何进入税法“总则”——规制时代税收法典化的困境及其破解》,《法学家》2022年第1期。

⑤税收自主权是指地方政府在税收立法、税收征管、税收收益领域自主支配的能力,熊伟:《分税制模式下地方财政自主权研究》,《政法论丛》2019年第1期。

⑥叶姗:《税权集中的形成及其强化——考察近20年的税收规范性文件》,《中外法学》2012年第4期。

⑦冯辉:《宪政视野下央地税权分配体制之重构——以〈关于实行分税制财政管理体制的决定〉的修改为中心》,《政治与法律》2015年第11期。

⑧陈少英:《可持续的地方税体系之构建——以税权配置为视角》,《清华法学》2014年第5期。

⑨王雍君、王冉冉:《数字经济税收治理:辖区规则、财政自立与均等化视角》,《税务研究》2022年第1期。

税收收益权分配制度的形式正义设置使得数字经济欠发达地区陷入税基侵蚀和分成不公的双重窘境。

(一) 税收征管权界定规则陷入窠臼

税收征管权是地方政府实现税收收益的前提,其配置决定了税收收入应由哪一税务机关具体执行。数字经济下传统的税收征管权界定规则使得税收与税源严重背离,直接导致区域间税收分配格局失衡。

众所周知,增值税、企业所得税作为地方政府税收收入的主要来源,亦是数字经济时代区域税收移转的主要税种。传统税收法律制度明确以企业的登记注册地或者机构所在地等“物理存在”为纳税地点,^①以产地原则和注册地原则划分税基的归属。但数字经济时代,企业以虚拟平台向消费者提供跨省、市的商品流通服务,打破了“专设店铺、专柜式”销售模式的局限。尽管极大地降低了企业的经营成本,但是其突破物理课税联结点的经营模式致使登记注册地与其所得来源地、商品的消费地与机构所在地分离,给区域税收征管权划分造成极大冲击。若仍适用传统税收征管权划分规则,必会造成目的地和贡献地的税基侵蚀。注册地原则忽视地方政府为培植数字经济税源所提供的公共产品和服务成本,产地原则无法使消费区域内居民承担的税负与政府税收收益相匹配。^②由此衍生汇全国之财,纳一地之税的现象,最终在税收逆向流动下导致区域税收分配不公。

数字经济时代,数据成为生产要素的核心。数字企业收集客户使用平台的数据形成数字画像,通过后处理使其能够反映社会公众的消费能力、消费偏好。用户在使用平台购买有价服务的同时,为数字企业创造了数量众多的客户群体基数、精准的商品和广告投放定位。用户彼此间互动产生的网络效应,同样为数字企业提供了竞争优势与利润效益,而企业也在广泛利用用户间的边际效用与互动^③为产品和服务的销售寻找捷径,如明星、网络主播的带货能力,应用中的推送文章等。传统税收征管权界定并未考虑到用户参与价值创造的崭新模式,引致由消费地用户产生的价值转为归属于企业登记注册地或者机构所在地等的利润。在纳税地点“物理存在”的认定原则的作用下,其不仅侵蚀了地方税基,更增加了税务机关界定税收管辖范围、有效监控税源的工作难度与成本。^④

(二) 税收优惠政策制定权运行失序

《立法法》中允许立法机关就尚未制定法律的税收立法授权国务院,^⑤其中禁止概括性授权和转授权的规定杜绝了地方政府参与税收立法的可能性。但出于区域税收征管或者调控地方产业发展等需要,地方保有一定的税收优惠政策制定权,在有限的幅度内对税率或减免税方案进行自主决策。^⑥数字企业跨区域经营的便利性实然加剧了地方政府间违反税收中性原则的优惠政策竞争。

数字经济时代税收优惠政策乱象的本质是地方税收竞争的失序,是地方政府违反税收中性原则干扰市场经济的正常运作,造成税收在地方间非正当转移。顺应发展趋势,各省市数字经济产业园区纷纷建立,以期吸引企业进驻,扩大地方税源,增加地方税收收入。其地域性税

①《中华人民共和国企业所得税》(2018年修正)第50条、《中华人民共和国增值税暂行条例》(2017修订)第22条。

②王蓓、计金标:《政府间横向税收分配的理论基础:内涵与原则》,《经济体制改革》2013年第6期。

③廖益新:《数字经济环境下营业利润课税权的分配》,《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2017年第4期。

④廖益新:《应对数字经济对国际税收法律秩序的挑战》,《国际税收》2015年第3期。

⑤《中华人民共和国立法法》(2015年修正)第10条。

⑥管金平:《地方税收优惠政策治理的理念重塑与制度回应》,《财经问题研究》2020年第10期。

收优惠形式丰富,包括税收抵免、税额抵扣等税收手段,亦包括地方留成等额扶持、投资抵免等财政手段,^①以最终达到减免税收、惠及纳税人的目的。^②然而部分违背税收优待比例原则的数字经济税收优惠政策助燃了税收洼地重塑之势,数字企业对税收优惠政策的非正当化利用亦破坏资源流动的市场配置,如“薇娅案”中崇明开发区对个人独资企业非合理的税收优惠给头部主播设立空壳公司的税收筹划以可乘之机,成为统一大市场建设的梗阻,均亟待税收治理体系回应。

数字经济对土地、资源等生产要素依赖程度较低,因此数字企业落户不必纠结于地区发展基础异质性,其“候鸟迁徙”比传统企业更为便利,更易实现税收优惠的套利,^③这也给地方政府利用博弈性税收优惠政策引导资源向本区域流动创造条件,^④由此地方政府间的税收竞争愈发激烈。相较于传统经济发展,地方税收优惠政策在数字经济时代“逐底竞争”困境尤为凸显。地方政府违反税收中性原则的税收竞争固然可以吸引数字企业进驻,但从总体上看对其税收收入的积极影响微乎其微。非合理的税收优惠,最终会导致地方实际税负设置低于最优水平,引发地方公共服务供给不足以及公共支出结构扭曲,最终必然对数字经济发展产生负面影响,^⑤对统一大市场形成逆向调节,^⑥甚至对经济发展的稳定性产生威胁。

(三) 税收收益权分配制度单一僵化

税收收益权的纵向配置应与央地政府间财权划分状况相匹配。区域税收收益的取得得益于地方税收征管权的行使。固然数字经济时代税收征管权界定不明是税收横向分配失衡的关键因素,但是无可否认,税收收益权纵向配置中单一僵化的央地税收分成比例设置加剧了失衡格局扭曲。固定的分成比例忽忽区域间实质不平等,未能协调地方政府间利益差异,亦未能有效扭转因征管导致的起点不公以实现结果公平。

共享税体系中形式正义规定未能充分考虑数字经济给消费地、所得来源地造成的税基侵蚀,忽忽消费者对数字经济价值创造的贡献,未能发挥纵向分配制度应具备的调控功能和作用,反而加剧地区间税收分配的非对称与不合理性。不可否认,调整地方政府间的税源分配与保持经济总体财力的稳定格局之间存在一定矛盾。数字经济的繁荣固然给中央税收收入带来了正向增长,但央地分税并不是以增加中央财政收入、缓解财政压力为唯一目标,其根本目的在于使各级政府都拥有支撑事权的规范、稳定的税收收入。^⑦增值税、企业所得税作为数字经济侵蚀地方税基的主要税种,同时也是共享税主要类型,其中增值税的央地分享比例为50:50,企业所得税则为60:40。简单统一的比例规定维护了央地税收关系的形式正义,却忽略了地区间由于数字经济发展所引致的实质不平等。传统税收治理体系中税收收益权分配制度僵化的缺陷本应由转移支付制度进行弥补,但税收返还额计算方式无疑会进一步加剧贫富分化,此种马太效应在数字经济愈加明显,以区域间非合理税收横向转移数额为基础的税收返还,不仅无法平衡地区间因税收与税源的背离招致的非正义差距,更会进一步扭曲区域税收分配格局。

^①参见《昆明市人民政府支持呈贡信息产业园发展的若干政策措施(试行)的通知》,昆政发〔2020〕26号,2016年11月10日发布。

^②熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期。

^③靳文辉:《论地方政府间的税收不当竞争及其治理》,《法律科学(西北政法大学学报)》2015年第1期。

^④侯卓:《重识税收中性原则及其治理价值——以竞争中性和税收中性的结合研究为视角》,《财政研究》2020年第9期。

^⑤龚锋、陶鹏、潘星宇:《城市群对地方税收竞争的影响——来自两区制面板空间杜宾模型的证据》,《财政研究》2021年第4期。

^⑥熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期。

^⑦汪彤:《共享税模式下的地方税体系:制度困境与路径重构》,《税务研究》2019年第1期。

四、美国州政府数字经济税收法律治理范式

发达的数字经济需要与之充分适配的税收法律治理体系,相较于世界主要国家仍重点关注数字经济的国际税收法律治理,美国作为数字经济先发国家,其各州政府为维护本区域税收利益,已然开始在联邦宪法税收条款规制下探索国内税制改革。诚如前述,受制于经济发展的实际需要,集权与分权在税权配置模式中孰轻孰重,在同一国家的不同经济发展阶段亦不尽相同。基于本国税收治理需要,向其中一端适当倾斜亦属常事。在地方出现财政困难、公共物品供给能力不足之时,适当扩大地方的税收自主权也是各国税制设置的必然选择。而数字经济时代,为实现对于系统性风险的纾解与区域税收失衡的矫治,亦要求我国应适当扩大地方税收自主权,即在传统集权模式下审慎扩大地方参与,从而实现税权纵向配置的优化。美国数字经济的国内税制探索在展示分权模式优势的同时,亦为我国实现区域税收失衡的矫治提供可供借鉴的范式与经验。

(一) South Dakota v. Wayfair案:“实质虚拟联结”取代“物理存在”规则

数字经济背景下,税收规则外溢的广泛性深刻影响着美国州际利益。^①为应对数字经济带来的税基侵蚀,解决地方税收分配失衡问题,在联邦法院判决确立的框架下,部分州政府充分利用国会立法试图扩大地方销售税的征收范围。如南达科他州通过修改销售税法案,要求满足条件的州外经营者承担代征销售税的义务。当然,该规定是否违宪的争议亦成为州政府与电商经营者系列诉讼的焦点。而South Dakota v. Wayfair案(以下简称“Wayfair案”)的判决结果推翻了“物理存在”原则,为美国数字经济时代的地方税收改革开启了一个新的时代。

销售税作为美国税收体系中州政府独立征收的税种,受到美国宪法中正当程序条款和贸易条款的限制。根据正当程序条款和贸易条款,美国最高法院判断某州要求外州电商经营者代收销售税是否违反宪法的重要规则,是该经营者与该州存在最低必要联系。^②Wayfair案前,美国最高法院曾一度坚持将此种纳税联系等同于物理存在原则,在National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Ill.案判决中明确外州公司只有在某一州有物理实体存在,才需向该州消费者代收代缴销售税。^③顺应经济发展和纳税实践需要,在Complete Auto Transit, Inc v. Brady案中最高法院确立以四要件来判断州征税权是否会存在阻碍州际交易。^④该方法在Quill Corp. v. North Dakota案中得以落实,判决中虽说明要件之一实质联结并不完全等同于物理存在,但并未明确其他构成实质联结的情况,更遑论数字经济虚拟联系的考量。^⑤

Wayfair案判决中,多数意见代表肯尼迪大法官明确,“物理存在等同于实质联结”的必然推论会造成市场的扭曲,在现代经济中原有的物理存在规则显得任意且武断,应当考虑以“实质虚拟联结”替代“物理存在”原则。这是美国联邦最高法院为州政府实施应对数字经济引发的税基侵蚀措施的合法性的背书,也为我国数字经济时代厘革重构税收征管制度中的“物理存在”原则提供借鉴。

但值得注意的是,Wayfair案后美国各州借机开启新一轮针对电商的销售税改革,众多个体经营者纷纷收到天价税单。该案判决的本意在于维护数字经济时代税收与税源背离造成的地方税收侵蚀,然而最终却加重了中小经营者税收负担。正如在Wayfair案中,作为少数意见的代

①岳树梅、许俊:《OECD下数字税收法律治理的框架与路径:美国范式及中国借鉴》,《法学评论》2021年第6期。

②叶永青、赵文祥:《美国最高法院销售税判决下的隐喻与变局——简评South Dakota v. Wayfair案》,《国际税收》2018年第8期。

③See National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of State of Ill., 386 U.S. 753 (1967).

④See Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977).

⑤See Quill Corp. v. North Dakota By and Through Heitkamp, 504 U.S. 298 (1992).

表, 罗伯茨大法官所指出的, 虽然物理存在规则存在弊端, 但如果法院贸然废除该规则, 可能会给电子商务销售商尤其是中小经营者增加负担。^①这亦是我国在改革数字经济时代税收制度防范地方税收侵蚀过程中, 必须关注的一个现实问题。

(二) 部分州政府数字经济税收立法尝试

充分的税收自主权是美国州政府实现数字经济税收立法探索的基础。数字经济对美国州际之间税收格局的影响引起各州以及跨州税收委员会的高度重视, 各州政府纷纷开启立法探索, 以期实现对于区域税收失衡的有效矫治。

尽管美国在国际税层面一直坚决反对开征数字服务税, 但是2021年2月, 美国马里兰州参议院和众议院推翻州长否决, 最终通过HB732法案 (House Bill 732 of the 2020 Regular Session: Taxation - Tobacco Tax, Sales and Use Tax, and Digital Advertising Gross Revenues Tax, 烟草税, 销售和使用税以及数字广告总收入税法案), 决定针对某些特定的数字广告服务开征“数字广告税”。^②为保障这一新税种的落地, 《数字广告税法案实施条例》草案应运而生。目前草案仍面临较多争议, 例如: (1) 其未能明确数字广告服务的含义, 这将导致税收范围的界定模糊不清。(2) 草案以公式分配法确定税基^③不仅可能与企业实际经济活动脱轨, 亦存在重复征收风险。(3) 以虚拟专用网定位用户地理位置的真实性存疑, 公式分配法要求从分母中剔除所有无法定位的设备数量, 这无疑会削减其他地区的税源。^④引发前述争议的深层缘由, 正是在于州际税收利益的衡平。数字经济时代区域税收失衡的矫治固然应以维护本地区利益作为出发点和落脚点, 但其他地区税收利益的衡平及市场竞争秩序的维护亦应作为重要的考量因素。故而, 数字经济时代区域间税收利益的协调, 是当下各国国内税收治理革新的必然命题。

相较于马里兰州的单独立法, 新泽西州与马萨诸塞州正在以相对温和的方式积极探索数字经济州际税收失衡的应对之策。新泽西州在2022年财政年度预算中专门拨款给州税务局研究数字经济下该州税法改革, 以期扭转州际税收失衡之局面。为保障本州数字经济税收利益, 马萨诸塞州则以数字广告为基点, 统合州际与国际同时推进税制改革研究。在该州众议院代表提出的2928号法案中, 要求“对每年全球营收超过1亿美元的公司在本州投放数字广告获得的收入进行全面研究”。^⑤

美国各州政府应对数字经济的国内税制改革和探索, 充分展现了分权模式的优势。固然税权纵向配置具体模式受制于各国政治体制以及经济、社会、文化等基本国情, 但是数字经济税源分布相对广泛、征管成本相对较高的现实条件, 客观要求治理者应根据需要及时、灵活调整税收措施。这要求彰显地方政府在税收治理中的主体地位, 充分发挥其贴近地方数字经济发展, 更了解资源配置和市场供求现实状况优势。相应地, 扩大地方税收自主权, 将税权纵向配置模式适当向分权倾斜, 亦是实现数字经济区域税收失衡矫治的关键。如何推动税权纵向配置的适度分权转向, 美国各州应对数字经济州际税收失衡的治理经验可供我国借鉴。当然, 这并不等同于我国税权纵向配置应径直转向分权模式, 中央能够有力且高效地应对经济风险, 保

^①South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. (2018).

^②Maryland General Assembly, HB0732: Taxation – Tobacco Tax, Sales and Use Tax, and Digital Advertising Gross Revenues Tax (February, 10, 2021), <https://mgaleg.maryland.gov/mgaweb/Legislation/Details/hb0732?ys=2020RS>.

^③公式分配法: 税基=从马里兰州某个位置访问数字广告服务的设备数量/从任何位置访问数字广告服务的总设备数量×纳税人的数字广告总收入。

^④Jared Walczak, Maryland Digital Advertising Tax Litigation Focus Moves to State Courts, Tax Foundation (March, 23, 2022), <https://taxfoundation.org/maryland-digital-advertising-tax-litigation>.

^⑤阿里研究院:《全球数字经济税收动态》, 载微信公众号“阿里研究院”, 2021年9月30日。

护人民利益是我国财政体制的绝对优势,而数字经济治理的客观需要则强调地方发挥活力。这要求我国的税权纵向配置在秉持集中模式,重视中央的宏观调控能力的同时,^①探索数字经济时代税权纵向配置中适当扩大地方税收自主权,充分调动地方矫治地区税收失衡的积极性,广泛汲取总结地方矫治地区税收失衡的智慧和经验。

五、矫正区域税收失衡的逻辑路径:税权纵向配置的优化

“数智时代”国内外现实环境的厘革发展,正在合力驱动我国税收治理体制机制改革。惟有构建与数字经济发展相适应的税权纵向配置体系,方能充分发挥税收对市场经济的调节作用,减少地方税基侵蚀,矫正区域税收失衡,缩小区域间税收分配非合理差距。进而推动共同富裕目标之达成,既提高地方提供公共服务能力,又促进数字经济良性发展。^②

(一) 重构税收征管权界定规则

构建适应数字经济的税收征管规则,明确数字企业在地方面税收分配适用方法乃是地方政府行使税收征管权的前提和基础。完善的税收征管权界定体系不仅能够改进区域税收分配失衡的状况,更能为我国数字经济发展助力。

1. 增设“虚拟联结原则”规定。毋庸讳言,数字经济引发所得来源地、消费地和税收征管地之间的错配加剧,用户参与价值创造模式复杂化。究其本质是既有的税收征管制度所秉持的“物理存在”原则难以适应经济发展现状。数字经济的虚拟性要求税收征管必须扩宽关于税收联结点的适用范围。美国Wayfair案确立的“实质虚拟联结原则”以及OECD(经济合作与发展组织)在应对数字经济带来的国际税收冲突所提出的“虚拟常设机构”“显著经济存在原则”等,可以为我国税收征管规则完善提供借鉴。

“虚拟常设机构”的概念是专门针对数字经济所提出的替代性联结度标准。^③它以有效的经济联系构成虚拟常设机构,打破了关于传统的物理场所认定,其本质是对于“常设机构”原则的扩展和延伸。OECD进一步明确关于“虚拟常设机构”的具体形式,包括“虚拟的固定营业场所”“虚拟代理人”“现场商业存在”。^④“虚拟常设机构”的提出及其内涵的阐明,维护了来源地国的税收主权,一定程度上缓减了税基侵蚀给国家间带来的税收冲突。不仅如此,BEPS(税基侵蚀和利润转移)行动计划的最终报告中也提出“显著经济存在”的概念,即通过综合考虑收入、数字化、用户因素来判断非居民企业是否在来源地国构成显著经济存在,并以此作为来源地国征税的标准。^⑤“显著经济存在”原则突破了传统税收中“常设机构”的桎梏,不再单一聚焦以地点为联结的认定,代之以一系列可量化标准综合判断,是对于“虚拟常设机构”的革新。

我国税收法律体系庞大,税收征管界定规则牵扯较广,不妨先从温和改良入手,循序渐进地推动数字经济税收改革。结合我国数字经济地方税收征管权运行现状,建议考虑在借鉴“虚拟常设机构”原则的基础上,在税收法律体系中明确“虚拟联结”原则,同时以“显著经济存在”原则作为辅助性判断标准,^⑥弥补前者难以周延之处。建议可以考虑进一步完善《企业所得税

①苗连营:《税收法定视域中的地方税收立法权》,《中国法学》2016年第4期。

②湖北省国际税收研究会、武汉市国际税收研究会课题组、胡立升、刘晓东、吴维平、庞凤喜:《税收促进我国数字经济发展的国际经验与借鉴》,《税务研究》2021年第1期。

③崔晓静、赵州:《数字经济背景下税收常设机构原则的适用问题》,《法学》2016年第11期。

④Organization for Economic Co-operation and Development, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, OECD, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/arethecurrenttreatyrulesfortaxingbusinessprofitsappropriatefore-commerce.htm>, 2022年8月30日访问。

⑤崔晓静、赵州:《数字经济背景下税收常设机构原则的适用问题》,《法学》2016年第11期。

⑥陈艺婧:《虚拟常设机构原则在课税权判断中的应用——基于经济存在的数字化发展》,《税务研究》2021年第2期。

法》关于纳税地点的规定,吸纳“虚拟常设机构”作为所得来源地实质考量数字企业与本区域税收联结度的重要因素;再如正在制定中的《增值税法》应当考虑允许对有固定生产经营场所,但应税交易多发生在其他区域的数字企业的纳税地点进行调整,从而将虚拟联结作为消费地行使税收征管权的基础。而“虚拟联结”的认定,则可以将数字企业的服务器所在地、以该企业名义通过非实体方式与消费者签订合同地、网页等电子商业界面提供服务的消费者所在地、消费者的收货地等纳入考量范围。具体而言,可以考虑从税收立法角度进一步明确将金额、交易量作为判断区域外经营者与本区域是否存在经济联系的主要标准。考虑到各地区数字经济发展程度存在差异,应当从立法层面授权地方政府根据具体情况确定具体的金额或交易量标准。为避免阻碍地区间经济发展、损害市场整体稳定,建议在立法中明确地方政府在细化规范适用和制定相关政策时,应当遵循非歧视原则。此外,增加地方税源、防止税基侵蚀,不应作为地方政府对法律授权细化实施时唯一考量因素,其制定的具体量化标准不宜过低。在应对数字经济挑战的同时须最大限度减轻中小企业的负担,做到扶持与征管并举。

2.明确跨区经营数字企业利润归属方法。重构数字经济下税收征管权界定规则,需要明确数字企业的利润归属方法。数字企业移动的便利性和交易的虚拟性,加重税收征管的成本压力,且区域征管的差异性极有产生重复征税的可能。惟有进一步明确数字企业地区间利润分配方法,方能从始端控制区域间税收失衡的乱象发生。

考虑到我国税收体系中地方税收自主权限较小的特点,我国更适合从立法层面统一数字企业利润分配规则。传统税收制度针对企业跨区经营制定了在总机构与分支机构所在地间进行利润分配的方法,^①但数字经济非实体依赖使该划分模式难以发挥效用。新发展阶段,关于剩余利润分配法和部分分配法的讨论,在数字经济背景下愈发激烈。部分分配法完全摒弃传统的独立交易原则,主张将企业集团总利润按照协定的分配因素及其权重确定利润归属。^②剩余利润分配法则是指来源地国在企业获得的总利润中减去常规业务活动产生的利润得出的剩余利润中,按照国家间达成共识的比例能提取的可分配利润。剩余利润分配法将利润划分为常规利润和剩余利润。前者仍遵循独立交易原则,后者则充分考虑市场管辖区的贡献。^③OECD提出的“支柱一”中的金额A就是通过合并财务报表确定跨国企业集团的税前利润,在核算亏损后减去常规回报得到剩余利润,再适用公式确定。金额B是根据交易净利润法下的可比公司基准分析确定固定收益,与独立交易原则大体一致。^④此外,现有数字经济税收治理经验对数字企业并非一“税”了之,而是进一步厘清新地区利润归属方法的适用范围。2022年4月为进一步明确金额A的适用集团范围,OECD发布《支柱一金额A的适用范围立法模版草案》征询公众意见,其中明确提及一个集团被适用金额A征税的前提是其须通过“全球收入测试”和“利润测试”。^⑤

①《财政部、国家税务总局、中国人民银行跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理办法》,国家税务总局税务公报2012年第7期,2012年6月12日发布;《财政部、国家税务总局总分机构试点纳税人增值税计算缴纳增值税计算缴纳暂行办法》,国家税务总局税务公报2013年第1期,2012年12月31日发布。

②赵利梅:《数字经济背景下数字服务税规则的分析与反思——基于常设机构与利润归属规则视角》,《南方金融》2021年第7期。

③李旭红、白雪苑、蔡雪山:《数字经济背景下剩余利润分配方法的发展趋势及其影响》,《国际税收》2021年第1期。

④帕斯卡·圣塔曼、梅琳达·布朗(陈新译):《数字经济背景下的国际税收规则》,《国际税收》2020年第12期。

⑤“全球收入测试”要求集团当期总收入超过200亿欧元,“利润测试”则需要多个期间同时满足税前利润率大于10%的要求。Organization for Economic Co-operation and Development, Tax challenges of digitalisation: OECD invites public input on the draft rules for scope under Amount A of Pillar One, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-draft-rules-for-scope-under-amount-a-of-pillar-one.htm>, 2022年8月30日访问。

借鉴国际税收治理经验,我国数字经济地方税收治理体系可尝试:(1)引入剩余利润分配法,确定适用“虚拟联结”原则的跨区经营的数字企业利润分配。(2)为兼顾促进中小数字企业发展需要,可以对于需要在区域间分配利润的企业进行范围限缩,重点聚焦于大型高利润跨省数字企业集团。(3)以其合并财务报表确定的税前利润,减去按照传统独立交易原则确定的常规回报后得到剩余利润,再代入公式模型计算得到所得来源地可征税额。

基于我国统一市场考量,该公式模型宜从国家层面进行整体规定,而非授权地方政府。其原因在于区域间数字经济发展程度与税收基础的差异,必然会导致计算公式或者量化模型的差异,故而存在重复征税的可能。公式模型应当对用户贡献和数据价值进行恰当估值,以各方都能接受的估值模型将其独立性、重要性等要素予以量化,^①从而更为合理地确定剩余利润中所得来源地政府可以征税比例。同时数字经济的高速发展要求该模型不应长期一成不变,应当在具体制定过程中留下调整空间,在政策的稳定性与灵活性之间实现平衡。应考虑在具体规则外增加但书规定,明确在极复杂的数字企业税收征管案件中应当加强跨省涉税信息共享与协作,以实现个案审查,保障数字企业的合法权益。由于税收制度对市场经济有牵一发而动全身的重要作用,笔者建议地区间的利润归属改革不宜过急,^②可以采取部分区域间先行试点的策略,待时机成熟再全面推开,以维护地区间税收分配的公平和秩序。

(二)规范地方税收优惠政策制定权运行

在地方税收自主权有限的情况下,税收优惠政策制定权可以作为地方税收治理的主要工具,从宏观层面对市场失灵的领域进行适当调整。但是囿于地方政府的经济发展短视性,易滋生高度碎片化、差异性较强的税收优惠政策,人为制造税收洼地,扭曲市场竞争机制,导致实际税负在地区间极不平衡。^③优化税权纵向配置应规范地方税收优惠政策制定权运行,破除地方税收“逐底竞争”困境,从根本上减少人为制造税收收入非正常横向流动。

首先,要清理合法性存疑的地方数字经济税收优惠政策。税收法定原则要求否定地方政府未经法律授权而行使税收优惠政策制定权。“越权”而生的地方税收优惠政策亦因缺乏正当性基础而失效。^④易言之,除存在明确授权外,地方政府无权对归属于本地方的税收进行减免。^⑤故而应将不存在法律、行政法规依据或者未经国务院批准的地方越权出台的税收优惠政策纳入清理范围。虽然基于发展数字经济的政策性目的需要,确实有必要为数字经济产业园区内特定纳税人提供税收优惠,但仍应保证目的、手段与效果之间的合比例性。^⑥

其次,要充分发挥公平竞争审查制度对地方税收优惠政策的矫正作用。在地方政府制定税收优惠有关规范性文件时,要注意依据《公平竞争审查制度实施细则》等实施公平竞争审查。出于数字经济税收法律治理的整体性考量,对于地方税收优惠政策的公平竞争审查应当在《实施细则》规定的审查范围基础上予以延伸,即对新制定的税收优惠政策进行“前瞻性审查”,同时加强对既有政策实施效果的“回顾性审查”。^⑦

数字企业的高税收优惠敏感度与其极强政策变现能力,更要求要有效纾解公平竞争审查

①姚丽:《数字经济价值实现与新征税权利利润分配难题》,《国际税收》2021年第5期。

②刘怡、耿纯、张宁川:《电子商务下的销售新格局与增值税地区间分享》,《税务研究》2019年第9期。

③曹胜亮:《我国地方税收优惠政策的检视与法律治理——以竞争中立原则为指引》,《法商研究》2020年第5期。

④叶姗:《税收优惠政策制定权的法律保留》,《税务研究》2014年第3期。

⑤《中华人民共和国税收征收管理法》(2015年修正)第3条。

⑥熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期。

⑦刘大洪、邱隽思:《推动民营经济发展背景下的公平竞争审查制度改进研究》,《法学论坛》2019年第2期。

制度中作为政策制定者的地方政府“既当运动员又当裁判员”的弊端。建议:(1)引入外部审查机制,对于新增的政策开展公平竞争审查应当采取政策制定主体与政策审查主体分离的外部审查制度。^①(2)基于数字经济快速发展而不断调整的税收政策,不同于税收法律的稳定,往往数量较多且对专业技术要求较高,故而可以考虑适当调整《税务规范性文件制定管理办法》中事后审查的规定。^②可由地方税收优惠政策制定主体的上一级税务机关的业务主管部门直接进行公平竞争审查。为提高审查工作效率,可事先制定列举限制竞争主要情形的负面清单,对于下级机关制定的税收优惠政策首先依据清单进行初步审查。如存在负面清单规定内容则意味着该政策可能排除、限制竞争,则需要对该政策的正当性与合理性进行深入审查,^③并广泛听取第三方机构的评估意见。(3)完善的税收优惠政策公平竞争审查体系离不开具有威慑力的追责机制,对于应审查而未审查、审查出现错误等违法情形,要强化惩戒机制,提升法律责任追究能力。^④当然,从长远看,要实现数字经济税收优惠政策彻底规范化,必须依靠税收优惠相关立法的完善。笔者期待在逐步推进我国税收立法体系改革的过程中,将税收优惠整合到基本规范框架之下。^⑤

(三)匡正税收收益权配置的制度设计

促进税收收益权协调有序运行是税收法律治理的应有之义。良性协调的央地税收收益权分配制度应具备缓减区域税收失衡之功能。着眼于数字经济发展中地区差异的税收分享比例设置,能够改进税收横向分配不公状态。横向转移支付制度的积极效用发挥,亦将裨益于实现从“劫贫济富”的形式正义到“共同富裕”的实质公平之转型。

1.调整央地税收共享比例。合理的税收收益“分成”制度能够减轻数字经济对地方税收收入造成的冲击。^⑥合理的共享比例,有利于缩小地区间因数字经济造成的税收差距,提高地方公共服务供给能力。央地分税应当充分考虑数字经济带来的收入来源地和税收征管地错配以及地方间数字经济发展程度差异,不宜因循固定僵化的分享比例。应当通过科学的计算公式模型设计,将地方实际情况充分纳入税收分享的考量范畴。各地可以着眼于不同的因素维度,代入本地具体数值计算确定地方分享比例。鉴于各因素对于比例的具体贡献差异,可给予各因素不同的权重,从而保证计算结果的合理性。^⑦

当然,着眼于增强可操作性、避免逆向选择及道德风险的考量,对于将何种因素纳入该模型计算范围,则需要立法者在充分研究后尽可能详尽地进行规定,如基于地区间数字经济发展消费地与机构所在地之间的税收移转、消费者价值创造等。为充分贯彻消费地原则和财政均等化原则,建议可以考虑将各省消费水平、常住人口、财政自给率、用户参与价值等因素,纳入增值税的分享比例设置考量范围。

2.引入横向转移支付制度。数字经济背景下,地区间发展水平的差异要求中央政府秉持区域公平原则进行差异化的财政分配,通过转移支付实现对于区域税收失衡的纠偏。转移支付制

①鲁篱、刘弘阳:《论我国地方政府竞争失范之规制》,《理论探讨》2018年第3期。

②《税务规范性文件制定管理办法》(2021年修正)第34条规定:上一级税务机关的政策法规部门具体负责税务规范性文件备案登记、审查、督促整改和考核等工作。业务主管部门承担其职能范围内的税务规范性文件审查工作,并按照规定时限向政策法规部门送交审查意见。

③鲁篱、刘弘阳:《论我国地方政府竞争失范之规制》,《理论探讨》2018年第3期。

④段威:《地方税收优惠政策清理中公平竞争审查制度实施探究》,《财会月刊》2021年第11期。

⑤曹胜亮:《我国地方税收优惠政策的检视与法律治理——以竞争中立原则为指引》,《法商研究》2020年第5期。

⑥冯杰:《分税制下中国税权配置的进路选择》,《税务研究》2018年第6期。

⑦汪彤:《共享税模式下的地方税体系:制度困境与路径重构》,《税务研究》2019年第1期。

度的核心功能在于调节“横向不均衡”，统筹区域发展，缩小地区间的财力配置差距，^①但现阶段以税收返还和所得税基数返还为主的纵向转移支付仍占据主导地位。多贡献多受益的分配方式、其政策的相对稳定性要求与数字经济税收法律治理实际需要的多样性、变动性之间的矛盾等，均导致其难以发挥均等化效能。笔者建议不妨考虑将横向转移支付引入转移支付制度框架，充分利用集群效应，加强地方间对口帮扶，以弥补纵向转移支付不足，从末端实现数字经济时代区域税收失衡的矫治。

横向转移支付是以均衡地区发展为目的在同级地方政府间进行财政资金转移。^②行之有效的横向转移支付体系，可以充分发挥中央政府总体布局和宏观调控的作用，克服地方政府的自利性，以区域间财政资源的正向流动进一步矫正税收横向分配不公。我国现行的横向转移支付主要包括对口支援和生态补偿两种方式。综合考虑数字经济地区间发展差异，现阶段宜从宏观层面建立起数字经济发达地区对欠发达地区的帮扶责任机制。(1)从横向转移支付的实行地域范围来看，鉴于数字经济的弱地域性，地区间的对口支援亦不必局限于地理接近，可以在全国范围内加强地方政府间的协作，以高效务实的合作调整区域间税收失衡。^③如可就数字经济规模位居全国前列的省份与其数字经济转入税收的主要来源省份结成对子，并建立相关项目的对口支援工程。(2)从横向转移支付的实施层级而言，^④作为新发展阶段的数字经济整体呈现阶梯式分布，因其造成的区域税收分配失衡和财力差异仍然集中在省级政府之间，故而当前数字经济的对口帮扶仍应聚焦省级政府之间。(3)从横向转移支付的具体判断标准出发，适宜从中央层面确定对口支援数额计算时应当考量的因素，如省级政府的数字经济发展规模，税收收入，数字经济下所得来源地、消费地与机构所在地间税收转移数值等。(4)考虑到支援方省份的自利性，亦为避免财政资源的浪费和配置效率的低下，数字经济的横向转移支付制度应当配以完善的监督机制，相关省份间的对口支援项目应当报中央审批后方得执行，从而在缩小区域不合理差距的同时实现有效监管。

(四)适当扩大地方税收立法权

毋庸置疑，目前我国地方政府在税收管理层面权力有限，难以根据财力状况、税源分布和调控目标因地制宜地自主实施地方税收安排，^⑤导致地方的税收治理能力远滞后于数字经济发展需要。为实现对于区域税收失衡的有效矫正，一个关键场域在于税收立法权的纵向配置。这不仅是前述优化税收征管权、税收收益权纵向配置的具体措施得以落实的重要保障，更是构建数字经济时代新税权体系的核心内容。不仅如此，我国税源的区域性特征也要求在统一立法中为地方保留一定的参与空间。^⑥适时适度扩大地方税收立法权，不仅有利于促进地方政府税收治理能动性的发挥，而且有利于增强地方对于数字经济时代本区域税基侵蚀和税收转出的调控和自救能力。^⑦

① 贾康、梁季：《中央地方财力分配关系的体制逻辑与表象辨析——客观存在的地区间“横向不均衡”，需要合理的中央、地方“纵向不均衡”机制加以调节》，《财政研究》2011年第1期。

② 孙开、沈安媛：《横向财政差异、空间效应与经济高质量发展》，《财经问题研究》2020年第4期。

③ 龚锋、陶鹏、潘星宇：《城市群对地方税收竞争的影响——来自两区制面板空间杜宾模型的证据》，《财政研究》2021年第4期。

④ 马敏涛、任致伟：《我国纵向转移支付问题评述与横向转移支付制度互补性建设构想》，《地方财政研究》2017年第11期。

⑤ 李华：《地方税的内涵与我国地方税体系改革路径——兼与OECD国家的对比分析》，《财政研究》2018年第7期。

⑥ 熊伟：《分税制模式下地方财政自主权研究》，《政法论丛》2019年第1期。

⑦ 苗连营：《税收法定视域中的地方税收立法权》，《中国法学》2016年第4期。

作为税收自主权的基础,税收立法权实质上是一种资源配置决策权。^①诚如前述,美国各州之所以能够迅速应对数字经济带来的州际税收失衡挑战,正是得益于州政府具有税收立法权,能够决定就某类管理事项征税。检视当下国内治理,前已述及,数字经济发展亦要求立法者应当尽快将适度扩大地方税收立法权纳入讨论范围。当然,不可忽视的是着眼于宪法维度,赋予地方税收立法权乃是税收制度体系建设中需要长期考量的问题。一个关键障碍在“税收法定原则”。即使将“税收法定”原则中的“法”扩大解释为法律和地方性法规,^②固然可以为赋予地方适度的税收立法权提供正当理由,但是无可避免会对既有税收法律体系以及立法法秩序产生较大冲击,而繁琐复杂的法律修改程序显然难以满足数字经济税收治理的迫切需要。

考虑到税收改革的渐进性,笔者建议现阶段不妨首先考虑提高地方政府对于数字经济领域征税方案制定的参与度,尤其是在税率厘定及税收减免等优惠选择方面,可以借鉴《环境保护税法》立法经验,适当引入地方决策。^③众所周知,《环境保护税法》授权省级政府在规定幅度内确定和调整应税大气污染物和水污染物的具体适用税额,^④并报请省级人大决定,这显然是赋予了地方有限度的税收立法权。立法者在制定和修改数字经济税收征管规则和利润分配方案时,可考虑授权省级政府根据本区域数字经济发展情况和实际需要,在法律允许范围内确定和调整对数字企业行使税收管辖的量化标准、地区间剩余利润分配比例等。此外,也可考虑将《立法法》中税收立法授权条款有选择地向地方予以开放,但是考虑到治理能力差异,兼顾市场统一建设需要,前述授权仅应限于省级立法机关。^⑤具体而言,可通过遴选试点尝试将税收立法授权条款的授权对象由国务院拓展到国务院、省级人大及其常委会,由行政法规拓展至地方性法规。^⑥

数字经济时代在适度扩大地方税收立法权的同时,也必然要加强对这一权力行使的监督,这不仅是贯彻落实税收法定原则的需要,亦是我国单一制体制下财政分权的必然要求,更是民主集中制国家机构原则的具体体现。^⑦首要的是关注扩大地方税收立法权之限度。具体而言,可规定地方在法律授权的范围内可以作出相应的税收决策,但须报同级人民代表大会常务委员会决定,并报请全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。^⑧从而通过适当放权与监督规范并举,使得地方政府在数字经济时代的税收治理中“能作为”,但不能“乱作为”。诚如是,不仅能实现对于区域税收失衡的有效矫正,而且有助于提升地方政府税收治理能力现代化及治理手段规范化水平。

六、结 语

前已述及,实现区域税收失衡的矫治,不仅是减轻税基侵蚀与利润转移给地方财政造成的负外部性影响,优化数字与市场资源区域间配置的必然要求,亦有助于税收禀赋差异下实质正义的实现,有助于打通数字经济发展的关键堵点,推动新发展格局下全国统一大市场的建设。而优化税权纵向配置正是矫正数字经济时代区域税收失衡的一条现实可行路径,完善的税收

①刘少英:《可持续的地方税体系之构建——以税权配置为视角》,《清华法学》2014年第5期。

②苗连营:《税收法定视域中的地方税收立法权》,《中国法学》2016年第4期。

③许建标:《地方税收决策权配置问题研究——基于OECD成员国与我国的比较分析》,《地方财政研究》2018年第7期。

④参见《中华人民共和国环境保护税法》(2018年修正)第6条第2款。

⑤参见《中华人民共和国立法法》(2015年修正)第9条。

⑥苗连营:《税收法定视域中的地方税收立法权》,《中国法学》2016年第4期。

⑦熊伟:《分税制模式下地方财政自主权研究》,《政法论丛》2019年第1期。

⑧参见《中华人民共和国环境保护税法》(2018年修正)第6条第2款。

治理体系除具体的体制机制建设外,更离不开科学的顶层设计,即数字经济场域下要实现对于区域税收失衡的有效矫正:(1)应关注数字经济可持续发展能力建设,统筹兼顾税款“应收尽收”与扶持数字企业发展。不宜“涸泽而渔”,以保障地方税收收益为由,忽怠中小数字企业发展需求。其要旨在于在公私领域之间如何寻找最佳平衡点,以提升税收征管质量和效率。^①(2)更应统筹兼顾缩小区域数字税收差距与维护市场秩序、实现税收整体利益。若以绝对平均的思想调整区域税收利益分配,则无异于饮鸩止渴。

Correction of Imbalanced Regional Taxation in the Era of the Digital Economy: Based on the Perspective of Vertical Allocation of Taxation Powers

Li Rui¹, Li Peixuan²

(1. *Civil, Commercial and Economic Law School, China University of Political Science and Law, Beijing 100088, China*; 2. *China-EU School of Law, China University of Political Science and Law, Beijing 102249, China*)

Summary: The digital economy has such characteristics as virtuality, disintermediation, and brand-new value-creating models. As a result, it does not fit the traditional tax governance system, leading to an increasingly prominent problem with imbalanced regional taxation. This phenomenon not only runs counter to the current requirement of common prosperity, but also is conducive to the construction of the unified national market. In the era of the digital economy, how to further optimize the tax structure to address the challenges brought about by new development patterns has become a difficult issue in domestic tax law governance. As the core of the tax governance system, the effective allocation of taxation powers profoundly affects the solution of many tax dilemmas. Especially, the vertical allocation of taxation powers would determine the operation of the local tax system. Taking the vertical allocation of taxation powers as a starting point, this paper tries to further clarify why the vertical allocation of tax powers has led to imbalanced regional taxation in the digital economy. By drawing on the experience of the United States, this paper attempts to forge a system of vertical allocation of taxation powers adaptive to the development of the Chinese digital economy, so as to play its rectification functions and realize the correction of imbalanced regional taxation in the digital economy. The essential reason for imbalanced regional taxation lies in the unreasonable vertical allocation of traditional taxation powers such as the narrowed definition rules for tax collection and management power, the abuse of the power to formulate tax preferential policies, and the rigidity of tax revenue distribution systems. It leads that the less-developed regions in the digital economy have fallen into double troubles: eroded tax bases and unfair sharing of taxes. Optimized vertical allocation of taxation powers is a realistic and feasible path to correct imbalanced regional taxation. The openness of the digital economy requires that tax rules be gradually moved out of the closed

^①李蕊:《公共服务供给权责配置研究》,《中国法学》2019年第4期。

system, and a moderate decentralization in the vertical allocation of taxation powers is the key to achieve effective governance. In the United States, its different states have taken the lead in exploring interstate tax benefit equalization based on tax autonomy, due to a more decentralized vertical allocation of taxation powers. The Wayfair case and the legislation attempts by different states provide a reference paradigm for China's domestic tax governance. We may effectively correct imbalanced regional taxation and promote the orderly development of the digital economy by taking the following measures: Reconstruct the allocation system of tax collection and management power to mitigate the negative externality impact on local finance caused by tax-base erosion and profit shifting at the level of institutional supply; standardize the operation of local tax-preferential policy formulation power to enhance the inter-regional allocation efficiency between digital and market resources; construct a vertical allocation system of taxation powers that adapts to the development of the digital economy, and give full consideration to the differences in tax endowments to ensure the realization of substantive justice; and appropriately expand local tax legislation power to promote the active participation of local governments in the tax governance of the digital economy.

Key words: digital economy; imbalanced regional taxation; vertical allocation of taxation powers; domestic tax governance

(责任编辑: 倪建文)

(上接第107页)

when the career horizon of officials in the region where the firm is located is higher, the market system is worse, and the unemployment rate is higher, the impact of the status perception of entrepreneurs on employment protection is more obvious. When a firm has a higher level of risk perception and does not establish unions and political connections, the impact of the status perception of entrepreneurs on employment protection is stronger. The mechanism test shows that the subjective status of entrepreneurs mainly improves the quality of employment protection by improving the internal employment environment, enhancing the "collective voice" of employees and strengthening the government-enterprise connection. Further research reveals that improving the quality of employment protection can effectively promote the improvement of regional market environment. From the perspective of social psychology, this paper reveals the effect and mechanism of the subjective status perception of entrepreneurs on employment protection, and expands the research on employee rights protection. It also provides necessary practical enlightenment for building a social atmosphere of respect for entrepreneurs, strengthening entrepreneurs' self-identity, and promoting high-quality economic and social development.

Key words: private entrepreneurs; subjective status perception; employment protection; entrepreneurship

(责任编辑: 倪建文)