



# 数字经济税收治理：辖区规则、财政自立与均等化



数字经济的蓬勃发展提出了两个宏大的税收治理主题。第一个主题是恢复税收原则的有效性，通常被归结为税基侵蚀与利润转移（BEPS），在国际层面指跨国企业利用国际税收规则的缺陷与各国税制差异及征管漏洞，寻求最大限度降低其全球总税负甚至双重不征税，造成对各国税基的侵蚀。BEPS 同样存在于一国内部，主要源于数字企业运用电子商务、社交网络和按次付费平台等高度数字化的商业模式，以远程在线交易形式开展经济业务的同时规避传统应税存在，以至未能公平地缴纳最低限度的税收，成为目前学术界关于数字经济税收治理问题的研究热点。

随着传统应税存在趋向消失或变得模糊不清，数字经济的发展诱发了税收原则被系统侵蚀的高风险。这些税收原则主要包括税收效率、公平、简易与确定、有效执法与灵活性原则。BEPS 削弱了这些原则在数字经济背景下的有效性，主要后果集中反映为政府税收损失，以及扭曲共同市场运转依赖的最优竞争条件。

在此视角下，数字经济中税收治理的第一个主题即恢复税收原则的有效性，涉及重新界定应税存在以确保纳税地点的适当性。目前国际上的初步共识是：数字企业应在其经济业务发生地且非子公司注册地纳税，而无论经济业务发生地是否有传统的物理性应税存在，如常设机构或固定营业场所。

纳税地点问题还引申出数字经济税收治理的第二个主题——有效运用目的地或贡献地规则。除了弱化税收原则外，数字经济发展也加剧了运

用这两类合意辖区规则的困难与复杂性。具体地，在企业对消费者（B2C）模式下，对“消费履行地和消费者（用户）经常居住地”的认定变得非常困难，尤其是在个人消费者向外地供应商大量购进货物、数字产品与服务或其他无形资产的情形下；在企业对企业（B2B）模式下，对“商业用途及其实际使用地销售”的认定（不予征税）变得非常困难，而这正是确保增值税把税负集中在终端消费环节所必需的。两类认定难题意味着目的地规则很难被有效实施，至少比传统经济下远为困难和复杂。

贡献地规则被弱化的情形更复杂。一种情形是电子商务平台在目的地设立大型仓库，以此为平台用户配送订购的物品，该仓库因缺失显著经济存在，得以规避应在目的地缴纳的所得税。另一种情形是操纵利润贡献的来源地，有两类常见的具体情形：来源地用户和用户数据的价值贡献未被确认或被低估，导致分配给该地的应纳税所得进而归属该地的所得税偏低；应税所得扣除额最大化，主要涉及利息、特许权使用费和股利分配，还有研发费用、市场营销费用和网络设备维护费用，在这些支付与实质性经营活动脱节的意义上，可被判定构成“操纵”。

与第一主题关注税收制度与数字经济的兼容相对应，第二主题关注纳税地点与政府间财政体制核心价值与功能。本文的中心观点是：由目的地或贡献地规则界定的合理纳税地点，应被视为良好的财政体制设计的内在组成部分；而良好的财政体制确保纵向财政控制不会妨碍或弱化地方财政自立性，因而可以有效约束与引导各级政府履行包括财政均等化在内的各

项职责。没有任何社会能够长期承受缺失财政自立性的后果。在自立性未被确立的体制中，政府间税收划分、支出划分和转移支付在某种意义上就是虚幻概念，即“为分钱而分钱”而非“为职责而分钱”的概念。

无论如何，探讨数字经济税收治理不应对财政自立性视而不见。一旦关注财政自立性，确保有效运用合意辖区规则界定正确纳税地点的特殊重要性便凸显出来。这里的逻辑关系可描述为“辖区规则→纳税地点→‘财政自立+财政均等’”的因果机制。

数字经济下税收治理的两个一般路径：第一，BEPS 路径，即通过消除税基侵蚀与利润转移以恢复税收原则的有效性，使税收制度在数字经济背景下也能有效运作；第二，辖区规则路径，即通过选择或强化合意辖区规则以促进财政自立性和财政均等化，使政府间财政体制在数字经济背景下也能有效运作。两个路径都把税收治理视为应对税基侵蚀的集体行动。两类税基侵蚀并非数字经济发展的必然产物，因为在传统经济下也会产生。尽管如此，数字经济的发展系统加剧了税收原则与合意辖区规则被侵蚀的风险与负面后果，从而赋予税收治理概念以崭新内涵，并强化了以集体行动“积极施治”的重要性与紧迫性。

认识到用以界定纳税地点的辖区规则会一并影响上述两个路径很重要。在国际税收领域中，课税权控制是国家拥有和掌握的全部主权中最重要的权力之一，即使放弃一小部分控制权也会使人感到苦恼并带来政治和实践中的问题。国家内部的情形与此类似。地方政府通常渴望地理区域、所得

属性和产品类型的某种程度与方式的税收控制权，控制程度则主要取决于传统应税存在以及制度许可条件。本文关注地方辖区基于地理区域的税收控制，而控制范围、强度与形式取决于相关制度安排，即运用怎样的辖区规则界定纳税地点——本质上属于税基归属问题。很少被相关文献阐明的是：产地或实现地规则下的税基归属不仅扭曲税收原则，而且无法兼容地方财政的自立性价值进而有损财政体制的功能，尤其是财政均等化功能。两个路径都与纳税地点问题相连，但第一路径只是“涉及”，焦点是恢复税收原则进而提高税收制度的有效性。在产地或实现地规则扭曲税收效率与公平原则意义上，以及在目的地或贡献地规则契合税收效率与公平原则的意义上，对恢复税收原则有效性的关注不可能对纳税地点问题视而不见，但这并不意味着把纳税地点视为焦点，焦点必须是税收原则本身。我们所珍视的税收原则一直被作为评价税制优劣的共识性标准。因此，税收原则遭遇侵蚀意味着税制功能退化，需要通过治理加以救济。

相比之下，第二路径把有效运用合意纳税地点作为焦点。似小实大的纳税地点问题一直被相关文献漏看，因而有必要加以根本论述，以使“数字经济→税基侵蚀→纳税地点扭曲→财政自立与均等受损→财政体制功能退化”的因果联系明朗化。财政自立系由地方财政的三项互补的核心价值结合而来，这就是主体性、自主性和能动性。一般而言，在财政自立未牢固扎根的体制中，地方辖区很难有“主人翁精神”和内生激励与责任，而这些恰恰是政府职能合理化并被赋予创造性地履行最重要的前提条件。可观察的广泛经验事实表明，缺失财政自立性的地方辖区往往对其职责漠不

关心或者敷衍塞责。

因此，数字经济下的税收治理必须两面作战：不只是完善旨在规范政府与纳税人关系的税收制度，还需完善旨在规范政府间财政关系的财政体制。在中国这样有着多层次政府的大国中，旨在界定政府间职能与责任的财政体制尤其重要，因为它是整个公共部门治理体系的核心和基石。本文的后续讨论将表明，财政体制的有效性从根本上取决于财政自立性被尊重和保障的程度，一如税制有效性之于税收原则。然而，财政自立性又是脆弱的，因为非常容易被包括税基侵蚀在内的各种世俗压力损害。

第一路径的税收治理根植于如下核心理念：数字企业必须公平地缴纳最低限度的税收。然而，即便数字企业 BEPS 未曾发生或通过征收数字服务税而被消除，数字经济发展也会招致扰乱“税收蛋糕”区际分配格局进而扭曲财政体制的高风险。因此，选择合意辖区规则和确保纳税人在正确地点纳税，宜作为数字经济税收治理的第二个主题（路径）对待，与恢复税收原则这一主题并行不悖。

鉴于现有文献对第一路径的讨论相对充分，本文接下来仅就第二路径进行讨论。首先阐明财政自立的含义与重要性，如何经由非合意辖区规则而被侵蚀，以及可预见的两类主要后果——政府间财政关系失衡和削弱地方财政多样性。其次讨论产地或实现地规则对财政均等化的影响。计量研究表明这种影响是负面的，并且影响程度足够大因而不应被忽视。最后的结语部分鉴别了强化财政自立和财政均等化的政策选择，主要是把由来已

久的产地规则或实现地规则分别转换为目的地规则与贡献地规则。在此基础上，创建具有自主权的税收分享和转移支付机制也很重要。

当前的数字经济税收治理文献仍未把指向财政自立性的税基侵蚀纳入视野。但是，这些侵蚀是真实发生的，并在财政体制上具有可预见的深远负面后果。基于分析目的，不妨把财政自立性定义为自我维持或较少外部依赖的财政可持续性，并将其视为主体性、自主性与能动性的互补性组合。

### （一）对主体性的侵蚀

地方财政的主体性根植于地方政府与地方辖区的主体性，也就是基于公共利益而在法律框架内可以采取行动的独立主体，无论制定、实施还是执行公共政策，也无论生产还是交付当地民众偏好的公共服务。主体性的核心是对自己享有独立身份和主体地位的自我意识，无论相对于中央还是其他地方辖区。在面对国家利益与职责时，主体性意味着地方财政能够意识到自己的从属地，从而配合中央财政共同运作；在面对地方利益与职责时，主体性意味着地方财政能够独立运作，而不必依赖或过度依赖中央政府或其他辖区的财政援助。以此言之，主体性意味着接纳“必须自己救自己”的观念，同时拒斥把自己的命运托付给“救世主”的观念。

主体性的关键特征是彼此承认对方的独立且正当的存在，并且彼此都被承认享有采取独立行动的正当权力，在此基础上找到彼此如何相处的规范。在国际层面，相处规范即协调性的国际税收管辖权，以及界定税收管辖权归属的辖区规则——属人原则、属地原则或两者的某种结合。只要我

们确认每个国家都应被当作拥有主权的独立行动主体对待，确认和界定税收管辖权的适当归属就是必需的。至于现行辖区规则随着数字经济发展变得很难运用，则是另一个问题。我们需要的不是抛弃辖区规则本身，而是对这些规则进行审视和修订，以使其数字经济背景下也能够被有效运用。这正是当前二十国集团（G20）和经济合作与发展组织（OECD）正在全力推进的事情。

与国家在国际关系中的主体性存在类似，对多层次政府体制的国家而言，确认和尊重地方辖区的主体性存在也是重要和必需的。就税收关系而言，这意味着体现国家主权的税收管辖权的执行责任被适当地分配给各个辖区，而非由中央政府独享，这与国家的整体职能和责任由各级政府分担完全一致，区别仅在于形式上和程度上。在形式上，国家的税收管辖权归属被转换为税收管辖权执行责任的归属——焦点是税基归属，即按照辖区规则把特定税基归属给各相关辖区，使其成为属地税基进而产生属地收入，以及基于属地收入来源的收入分享和转移支付。在程度上，地方辖区的税收权力虽然不可与国家的税收管辖权相提并论，但保持对税收管辖权执行责任的独立性仍是必需的。无论其干预责任还是其推动地方政府履行职责

**预览已结束，完整报告链接和二维码如下：**

[https://www.yunbaogao.cn/report/index/report?reportId=1\\_36384](https://www.yunbaogao.cn/report/index/report?reportId=1_36384)

