

数字经济时代税收治理范式革新：多元主体协同共治的逻辑与路径

郭亮谨¹, 谭光荣²

(1. 华南理工大学 法学院, 广东 广州 510006; 2. 湖南大学 经济与贸易学院, 湖南 长沙 410082)

[摘要]在数字经济背景下,现代化的税收治理模式是完善宏观经济治理体系、提升宏观经济治理效能的重要支撑。而基于工业经济时代的“行政主导型”传统税收治理模式与数字经济不相适配,存在税收治理主体结构单一、税收信息不对称加剧、税收治理效能不显等问题,严重制约税收治理的现代化转型。税收治理模式的现代化转型与协同治理框架相契合,表现为协同治理调适税收治理主体的生态结构、矫正税收信息不对称格局以及优化税收治理效能的协同机制。因此,数字经济时代税收治理模式应以协同治理为锚点,厘清多元协同主体的权义配置,健全以数字平台涉税信息报送义务与跨部门数据共享制度为支撑的税收信息共享体系,并通过科学认定纳税主体、规范界定征税客体、技术赋能税收征管机制,提升税收治理效能,以税收治理现代化夯实国家治理现代化的财政基础。

[关键词]数字经济; 税收治理现代化; 协同治理; 税收征管; 税收制度; 税制改革; 税收管理

[中图分类号]F810 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2026)03-0118-10

一、引言

数字经济突破传统经济的地域和行业限制,为传统产业转型升级注入核心动力,为税收收入增长提供了巨大潜力^[1]。但是在此背景下,大量新技术、新经济形态的相继出现也致使交易方式隐蔽化、法律关系多元化、价值创造模式模糊化,造成计税依据不明、税源监管困难等困境,动摇了税制要素与税收征管的规范基础,使税收体系在公平性、效率性、适配性层面均面临严峻挑战,税收治理模式亟须现代化转型^[2]。2024年召开的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》,提出“研究同新业态相适应的税收制度”,^①为税制改革指明了方向。2025年《中国共产党第二十届中央委员会第四次全体会议公报》要求“完善宏观经济治理体系”,并强调“提升宏观经济治理效能”,税收制度作为宏观经济治理体系的关键组成部分,其适应程度与治理效能直接关系到整体治理目标的实现。基于此,为响应宏观政策对治理体系与治理效能提出的新要求,本文将聚焦数字经济税收治理,系统剖析数字经济对传统税收治理模式在主体结构、信息基础与征管效能上的挑战,进而论证引入协同治理范式何以化解数字经济对传统税收治理模式的冲击,最后构建具有操作性的协同治理实施路径,以推动税收治理模式的现代化转型,为提升宏观治理效能提供参考。

学界关于数字经济时代税收治理模式的研究,主要集中在以下两个方面:

其一是数字经济对传统税收治理模式的冲击。学界一般认为,税务登记制度与以票控税是传统税收征管制度的两大制度基点,它们与数字经济的去实体化特质不相契合^[3]。此外,数字经济革新了价值创造模式,纳税主体、征税客体、税目和税率等税制要素在数字经济背景下面临不匹配困境^[4]。数字经济对传统税收治理模式的冲击体现在税制要素与税收征管两方面,但现有研究忽视了税收治理模式与数字经济的不兼容根源于传统管理型税收治理理念的滞后,只有基于治理理念层面的革新才能指引税收治理现代化转型。

其二是税收协同治理的实现进路。协同治理是实现税收治理模式现代化转型的必由之路,而税收协同治理的着力点在于税收治理主体多元化呈现、税收信息共享化发展、税收治理工具组合化应用。第一,在税收治理主

[收稿日期]2025-09-14

[基金项目]国家社会科学基金后期资助(20FJYB051)

[作者简介]郭亮谨(1996—),男,湖南慈利人,华南理工大学法学院博士研究生,从事财税法学、经济法学研究,E-mail:gliangjin@163.com;谭光荣(1963—),男,湖南湘乡人,湖南大学经济与贸易学院教授,博士生导师,从事税收理论与政策研究。

^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[N].人民日报,2024-07-22。

体层面,曹阳等认为税务机关行使税收征管权应当更加规范化^[5],欧阳天健提出应当在规范层面明确数字平台税收协力义务人的税法定位,使其协助税务机关查明应税事实、完成税款征收^[6],周洪波探讨了将税收治理主体拓展到公众、中介机构、行业协会等主体的必要性,以实现多元主体共治^[7]。以上观点都是基于税收法律关系内部观察视角得出的结论,对税务机关与其他行政机关、司法机关等外部税收治理主体的协同治理机制关照不足,没有从整体性、系统性视角出发完善税收治理主体结构。第二,在矫正税收信息不对称格局层面,现有研究已经充分认识到信息不对称是税收治理中的一种永恒现象^[8],进而提出数字经济时代在税务机关与平台内经营者之间、税务机关与数字平台之间税收信息不对称加剧^[9],但对数字经济时代税收信息不对称加剧生成机理的具体阐释不足,并大多从纵向关系切入,聚焦于税务机关与数字平台间的税收信息流动,忽视了跨部门、跨层级的系统性税收信息共享网络构建。第三,在税收治理工具层面,刘蓉等强调数字技术对于缓解征纳双方信息不对称、健全税收监管、增强征纳双方信任等方面效果显著^[10],张婉苏将税收法治视为实现税收协同治理的理论支撑与根本保障^[11]。前述学者对于税收协同治理工具的论断偏向从技术思维抑或制度逻辑出发,没有基于技术赋能与制度保障的差异化功能合理配置两者以实现协同治理。综上所述,学界对于数字经济时代税收协同治理的回应虽然有效,但难以认定是充分的。

本文可能的研究贡献在于:第一,将数字经济对税收治理主体结构的冲击总结为内部结构的单一化与外部结构的碎片化,进而引入协同治理理论,以多元治理主体具体的权义配置为基点,构建内部多元主体共治与外部系统联动的税收治理主体结构,推动税收治理从行政主导型向多元协同型转型。第二,以税源监控、税基界定等税收治理核心环节为切入点,具体阐释数字经济下税收信息不对称加剧的生成机理,弥补现有研究对于税收信息不对称多停留于现象描述的不足,进而提出通过平台涉税信息报送义务与涉税信息共享机制,将原本分散的涉税信息转化为推动税收治理多元主体理性决策的公共资源,以此实现多元主体协同与信息共享机制间的勾连。第三,以技术与制度协同治理为切入点,发挥数字技术的赋能作用与制度规范的保障作用,从协同治理的维度融贯税收治理现代化转型中的技术与制度工具,实现技术逻辑与制度逻辑在税收协同治理中的功能耦合。

二、数字经济对传统税收治理模式的冲击

在数字经济时代,大量新业态、新模式的出现亟须新型生产关系与之相适应。而税收治理模式作为生产关系的重要组成部分,通过平衡税收治理主体结构、矫正税收信息不对称格局、健全税收治理规则,重塑与数字经济相契合的税收治理模式,进而完善税收治理体系和强化治理能力。

(一)数字经济背景下传统税收治理主体结构单一

以是否受税收法律关系调整为依据,税收治理主体结构可以划分为内部税收治理主体结构和外部税收治理主体结构。传统税收治理模式下,税收治理主体结构呈现“行政主导型”模式,内部税收治理主体结构以税务机关为中心,公权力为主导,纳税人与第三方起协助作用,表现出自上而下的特征^[12]。外部税收治理主体结构分工为税务机关占主导,其他行政机关协作,司法机关保障税收机制落实。但在数字经济变革的当下,法律关系的复杂化、价值创造的模糊化导致纳税主体、课税对象、计税依据等税收要素难以准确识别,亟须多元主体协助税务机关查明课税事实,完成税款征收^[13]。

一方面,数字经济冲击单一化的内部税收治理主体结构。数字经济催生了多元化的生产方式和交易模式,数字平台凭借自身信息化技术支持,掌握平台内海量交易信息。在应然层面数字平台被规定为税收协力义务的履行主体,实然层面其被视为降低税务机关信息不对称、提升税款征收效率的“正外部性”载体^[14]。税务机关在税收治理机制中扮演的角色由主导者、监管者转变为涉税信息使用者、监管者,税收征管流程由纳税人自主申报-税务机关审核的线性流程,转变为平台数字化采集-智能化预填-纳税人确认的完整流程,传统税务机关主导的内部税收治理主体结构在数字经济冲击下亟须转型。

另一方面,数字经济冲击碎片化的外部税收治理主体结构。伴随数字经济的勃兴,交易形态与交易信息纷繁复杂,实践中计税依据认定与税源监管的难度大大增加,如果仅仅依靠“税务机关主导-行政机关协作-司法机关保障”这一旧有模式,会导致遗漏税源的情形频繁发生。在此背景下,需要规范税务机关与其他行政机关就涉税信息在规定时间内以规定方式共享传递的路径,落实涉税信息共享制度,并依靠司法机关支持,通过税务机关与司法机关的协同联动以及强有力的司法执行,保障税收机制平稳运行。

综上所述,传统单一化的税收治理主体结构无法平衡税务机关、纳税人、第三方之间的权义责配置,也缺乏税务机关与其他行政机关、司法机关规范的协同机制,导致在保护纳税人权益基础上提升税收征管效率的目标落空。因此,为了提升税收治理主体结构与数字经济的兼容性,应当推动“行政主导型”税收治理主体结构向多元化、协同化的税收治理主体结构转型。

(二)数字经济背景下涉税信息不对称加剧

掌握及时且充分的涉税信息是税务机关查明应税事实、提升税收征管效率、促进纳税人税收遵从的前置要件,但囿于纳税人的自利性与行为的隐蔽性,税务机关天然处于涉税信息不对称的劣势地位,涉税信息不对称是贯穿税收治理全过程的一个永恒难题。在传统税收治理模式下,税务机关主要依靠纳税人自主申报、会计账簿记录以及发票等有形凭证来获取信息,税务检查与税务稽查作为税务机关查明应税事实的补充手段,存在成本较高等弊端,征纳双方始终存在一定程度的信息差,进而造成税款流失现象。进入数字经济时代后,经济活动形态发生深刻变革,税务机关的信息获取能力与监管能力被削弱,相应地放大了纳税人的信息优势,重塑了涉税信息不对称现象的生成机制,并在税源监控、税基界定等税收治理核心环节加剧并固化。

一方面,数字经济下交易的虚拟性与主体的隐匿性动摇税源监控的有效性,税务机关涉税信息获取能力大幅削弱,信息不对称加剧。税源即税收收入的来源,可识别的应税行为是税务机关掌握税源的关键,而明定的税源是税收治理的基础。传统税收治理模式下,税源监控很大程度上依赖于物理存在与实体痕迹,税务机关通过核查经营场所、追踪货物物流、比对资金与发票流向等方式,开展税源监控工作。在数字经济时代,经济活动的核心场域是数字空间,无需传统的物理载体与地理节点,商品交易与服务提供均能以数字化形式完成,脱离了以实地核查为主要手段的传统税源监管模式。此外,数字经济催生大量的零工就业群体,这些主体数量庞大、流动性强、收入零散,且零工就业群体与平台企业之间只是一种临时合作关系,而非传统意义上的雇佣关系,税务机关难以充分把握零工就业者的身份信息与涉税信息,征纳双方信息不对称加剧^[15]。

另一方面,数字经济下价值创造的不确定性冲击税基估值的稳定性,税务机关所依赖的传统计量模式无法因应价值创造的现实逻辑,数字平台基于价值识别与价值计量层面的显著优势得以准确计量税基,信息不对称加剧。税基指课税的基础,是建立税种、设定税制的经济基础和依据,准确计量的税基是税收治理的核心。在传统税收治理模式下,计量税基主要依赖于从量计征与从价计征,从量计征以课税对象的物理数量为基础,从价计征则以其货币价值为依据,两者皆建立在课税对象有形、价值创造模式清晰的前提之上。在此背景下,税务机关与纳税人之间的信息不对称虽始终存在,但主要表现为对交易数量或申报价格真实性的分歧,税务机关可以通过税务检查等手段将信息差控制在合理限度内。进入数字经济时代,数据成为其核心生产要素,价值创造的不确定性导致传统税基计量方法无法对其进行准确计量,税务机关税基估值难以确定^[16]。而数字平台作为平台内事实上的信息掌控者,基于其掌握的海量涉税信息与数字技术加持,叠加价值识别层面与价值计量层面的显著优势,能确定税基估值,双方涉税信息相对平衡的格局被打破。

(三)数字经济背景下传统税收治理模式效能不彰

1. 纳税主体难以识别

数字经济呈现出虚拟性、融合性、远程交易等特征,传统经济所依托的物理空间、稳定的组织形态以及线性的交易链条被逐步瓦解。在数字经济时代,供给与需求的边界日益模糊,数字平台作为桥梁联结供给方与需求方,两者深度融合,甚至催生出大量兼具生产与消费功能的“产销者”,经济活动参与者的身份呈现出显著的动态变化与多重属性特征,税务机关难以有效识别^[17]。第一,作为数字经济核心驱动力的数据,其权利归属与收益分配模糊,无法适用传统税法中收益人纳税原则的纳税主体认定逻辑,纳税主体难以界定。具体而言,数据具有无形性、可复制性、非排他性特质,其经济价值的实现有赖于从资源到应用的全过程,包括数据来源者提供原始数据、数据生产者分级分类开发加工、数据应用者个性化服务并产生新数据等环节。但是当前法律层面对于数据所有权、使用权、收益权的权属划分缺乏明确规定,实践中多元主体参与价值创造,个体用户提供原始数据,数字平台完成规模化采集与深度挖掘,数据分析结果应用于企业决策以及公共管理,收益大多归于数字平台与公共管理机构,而个体用户难以获取相应的收益。在税法领域,纳税义务的产生源于纳税义务人享有经济收益,而数据权属不清与收益不明导致无法指向明确的纳税人,纳税主体难以界定。第二,数字经济催生大量新业态、新模式,交易主体身份模糊化,税务机关难以有效识别纳税主体。一方面,大量自然人通过线上直播带货、在线

付费教育等形式实质从事交易性活动,传统民事主体与商事主体的界限被打破。另一方面,生产者和消费者的角色定位日益交融,同一个体可能在不同交易场景中频繁切换身份,这种动态化的特质使得税务机关难以有效识别纳税主体。

2. 征税客体界限模糊

随着传统产业与数字经济、实体商品与数字技术深度融合,价值创造过程呈现去物理化、跨领域、跨时空的特征,导致现行税制无法准确认定相关交易行为的税收客体,课税对象认定体系面临挑战。以电子书为例,我国增值税已经形成商品和服务的二元课税规则,目前税收征管实践中将电子书类推解释为电子出版物,适用9%的增值税税率^[18]。但该做法面临一定的合法性与合理性诘问,依据《电子出版物管理规定》第二条的规定,电子出版物须满足存储在固定物理形态的介质上这一核心要件,而电子书则是依靠云存储技术,不存在物理形态的存储介质。据此,电子书不属于电子出版物的范畴,应当划分为应税服务适用相应的课税规则。以上学理与实践相冲突的根源在于电子书的交易模式兼具商品与服务的双重属性,在现有增值税法体系下无法周延地解释适用,导致其增值税征税客体认定的界限模糊,进而引发适用商品还是服务课税规则的争议。

3. 税收征管效能欠佳

税收征管效能是衡量税收治理现代化程度的关键因素,税收征管体系运转高效与否同税收治理体系和能力密切相关。在数字经济时代,传统税收治理模式下税收征管效能欠佳主要表现为日常税收征管效率不佳和税收流失问题频发,日常税收征管效能难以提升是技术赋能缺失所导致,税收流失问题频发的主要成因是税收监管体系不健全。

一方面,技术赋能缺失导致税务机关涉税信息获取和处理流程不畅,进而造成日常税收征管效率不佳,弱化税收征管效能。数字经济时代涉税信息取代发票成为税务机关查明课税事实、完成税款征收的重要载体,也是税收征管体系高效运行的关键要素。但在传统税收治理机制下,涉税信息的获取和处理方面都存在技术性缺陷,导致税收征管体系运转不畅,税收征管效能不彰。在涉税信息获取方面,传统税收治理模式主要依靠纳税人自主申报和税务机关工作人员核查,无法应对数字经济时代海量涉税信息与多元法律主体。具体而言,仅仅依靠以上两种途径,涉税信息获取方式过于单一,税务机关无法应对数字经济下纷繁复杂的交易情形进而明晰课税事实,极易形成税收征管盲区。在涉税信息处理方面,传统税收治理模式下涉税信息的滞后性以及偏差影响税收决策的实时性、准确性。展言之,传统税收治理模式下的涉税信息处理技术嵌入度不高,不可避免会出现不同程度误差。面对数字经济产生的海量涉税信息,更是无法从中进行有效提取,进而税务机关会基于有误差的、滞后的涉税信息采取不适当的税款征收行为,最终偏离税收公平的治理目标。另一方面,税务监管体系不健全诱发纳税人偷漏税行为,税收流失问题频发,导致税收征管效能有限。其一,电子发票制度尚未完全普及,“以票控税”为主线的税务登记制度无法为税务机关查明课税事实提供充足信息,进而影响税务机关准确征收税款。其二,传统以人工为主导的税务检查制度面对数字经济海量、高频、数字化的交易模式,无法以大数据驱动的涉税风险识别技术完成税源监管。

三、数字经济背景下税收协同治理的理论逻辑

如前所述,数字经济背景下传统税收治理模式在主体结构、信息不对称格局、治理效能层面亟须现代化转型。鉴于税收治理作为一项公共管理活动所涉主体多元的特性,协同治理强调多元主体协同共治的公共治理范式与税收治理的逻辑转向存在诸多契合,下文将对此予以揭示。

(一) 协同治理基本范畴的梳理提炼

协同治理发轫于20世纪后期全球化进程与科技革命的重大变革,为克服传统管理手段的失灵,强调多元主体协作的协同治理兴起,促成了公共管理范式从“管理”到“治理”的转变^[19]。在此背景下,公共服务供给领域中政府和社会资本合作(PPP)共担风险与整合资源、跨区域环境治理中的府际协作等协同治理实践层出不穷。上述实践模式都集中体现了多元主体以共同理念为指引,在形成整合力的基础上,以自身优势为着力点,在主体协同、信息共享、规则保障等层面协同联动,达致多元共治解决公共问题的目标。

在理论层面,李汉卿从语义学角度切入,认为协同治理理论是“协同论”与“治理论”两个不同系统的结合,以主体的多元性、子系统与自组织间的协同性、规则的保障性构成其特征^[20]。张贤明和田玉麒从决策制定过

程、构建良善关系、善治实现方式三个维度对协同治理的内涵进行阐释,提出协同治理具备巩固民主与改善民生的二元价值^[21]。蔡岚将协同治理的内涵归纳为参与主体多元、以共识为导向、决策过程平等三个方面,并认为协同治理的范式特征包含民主治理的理念、协同治理的价值取向、协同治理的路径设计三个层面,以显著区别于其他公共治理范式^[22]。由此不难看出,协同治理是一种新兴的公共管理范式,引入多元主体参与公共事务决策,以全新的治理理念为指引并形塑参与主体的行为决策,依靠治理方式的多样性与互动性确保公共事务得到妥善处理。

总体而言,协同治理是指在共同的理念指引下,多元主体基于共同目标,通过制度化合作机制整合资源、协调行动,以应对复杂公共事务的治理模式。具体而言,协同治理具有以下特征:一是治理主体的多元性。公共事务的复杂性决定了需要通过政府、市场主体、社会中间层的协同联动,整合各类主体的资源,发挥多元主体的治理优势,形成多中心治理网络,突破单一主体治理模式的局限性。二是治理信息的共享。在多元主体参与公共治理的框架下,主体间信息的交流与互信,是化解多元主体间不可避免的利益冲突、协调多元主体认知差异、引导多元主体形成价值共识的重要纽带,进而促成治理主体的决策理性,达致“善治”的治理目标。三是治理工具的多样性、互动性。治理工具的多样性与互动性体现在通过法律规制、契约治理等正式制度与平台自治规则等非正式制度的协同作用,适应不同的治理场域。

(二) 协同治理与税收治理模式转型的逻辑关联

在剖析协同治理基本范畴的基础上,不难发现税收治理模式转型与协同治理框架相适配。依托协同治理框架,有助于在革新税收治理理念的基础上,型构与数字经济相契合的税收治理主体结构,矫正税收信息不对称格局,进而提升税收治理效能,实现税收治理模式的现代化转型。

1. 协同治理调适税收治理主体的生态结构

协同治理强调多元主体通过公私合作、平等协商等方式参与公共事务的治理,在一定程度上克服了传统税收治理模式下行政管理属性浓厚、税务机关占绝对主导地位的固有缺陷。在数字经济背景下的税收治理过程中,突出治理主体的多元性有助于税收公平与稽征效率二元目标的实现。

第一,协同治理推动内部税收治理主体结构由单一化向多元化转型。协同治理打破传统“税务机关-纳税人”的二元征纳主体结构,以数字平台为代表的税收协力义务人、税务中介组织等主体参与税收治理全过程,形成多中心协同治理网络。依循多元主体共治的内部税收治理主体结构,税务机关在税收治理过程中所占权重自然会有所下降,数字平台承担协助税务机关查明应税事实、开展税务检查的协力义务,税务中介机构也会承担起解读税收政策、反映纳税人诉求等职责,形成多元化的内部治理主体新格局^[23]。

第二,协同治理推动外部税收治理主体结构由碎片化向系统化转型。在协同治理框架下,税务机关与其他行政机关通过机制协同、职能互补共同完成税收治理,例如税务机关与金融机构通过金融涉税数据共享,能有效破除税收治理中的部门藩篱,在落实金融监管的同时优化税收征管效率,促进金融体系与税收治理的现代化转型^[24]。此外,协同治理需要加强税务机关与法院的联动机制以保障税法实施效果和税收收入增长。在实践中,法院与税务机关分属司法机关与行政机关,但处理复杂的税收治理问题时需要两者协同联动。人民法院通过诉源治理机制与司法审判职能分别介入税收监管和税收征管领域,具体表现为涉税争议前端化解、企业破产程序中的税务处理、司法拍卖环节的税费征缴等协同治理实践^[25]。由此,协同治理通过内部税收治理多元主体协同与外部税收治理多元主体联动,推动“行政主导型”税收治理主体结构向“多元协同型”税收治理主体结构转型。

2. 协同治理矫正税收治理信息不对称格局

协同治理作为一种超越传统科层制与单一市场机制的治理范式,强调治理结构的开放性、过程的互动性与结果的关联性,其核心逻辑是通过多元主体的有序参与、信息共享与信任,共同应对复杂公共问题。其中,信息共享更是弥合多元主体利益分歧、构建制度性信任体系的基础^[26]。在税收治理领域,通过制度性的信息共享机制,将原本分散的涉税信息转化为推动税收治理多元主体理性决策的公共资源,能促进税收遵从管理,提升税收治理效能。

信息共享是税收协同治理的核心要义,贯穿于涉税信息采集、涉税信息整合、涉税信息共享全流程,旨在构建从分散到集中、从对抗到合作的涉税信息治理体系。首先,在涉税信息采集层面,扩大税收治理的信息输入口径。一是通过拓展纳税人信息申报边界,将大量未纳入法定申报范围的涉税信息纳入税务监管范畴;二是通过

数字平台履行税收协力义务与代扣代缴义务,将海量微观的交易数据转化为标准化的涉税信息,税务机关基于以上信息识别应税行为,在涉税信息收集环节扭转税收信息不对称格局。其次,在涉税信息整合层面,依托“金税四期”智慧税务系统,打破系统内“信息孤岛”,实现涉税信息价值的释放。通过“金税四期”智慧税务系统,整合分散在税务机关系统内部各层级、不同系统间的涉税信息,依托数字化技术交叉验证资金流、发票流、合同流、货物流四流合一情况,实现涉税信息核查的便利化与涉税信息共享的数字化,以“互联网+税务”的形式倒逼纳税人税收遵从管理,矫正税收信息不对称格局^[27]。最后,在涉税信息共享层面,加快涉税信息共享平台建设。涉税信息共享平台是推进税收治理体系和治理能力现代化的重要工具,相较传统依靠人工、点对点式的信息获取与管理方式,其依托数字化技术能准确且及时地呈现多元主体所需的涉税信息,进而多元主体能基于平台所提供的涉税信息做出理性决策。在释放涉税信息价值的同时,激励纳税人、行政机关等第三方及时准确提供涉税信息,吸引多元主体参与税收治理,从而强化税法遵从,构建税收协同治理格局。

3. 协同治理优化税收治理效能的协同机制

税收协同治理效能的优化机制以治理工具的多样性供给和互动性调适为支撑,将技术逻辑与制度逻辑融贯于税收治理全过程,进而融合数字化税收治理工具的赋能作用以及制度化税收治理工具的刚性保障功能,最终实现税收治理效能提升的目标。

第一,治理工具的多样性有助于提升税收治理效能。协同治理突破了传统单一行政控制型治理工具的局限,构建了多维度、多层次的治理工具供给机制。具体而言,协同治理下税收治理工具分为行政控制型治理工具、市场激励型治理工具和公众参与型治理工具,行政控制型治理工具依靠法律的制度刚性,通过强制性规则设定,约束税收征管实践中相关主体的行为。而市场激励型治理工具、公众参与型治理工具相较前者,能柔性引导纳税人行为且激励公众参与税收治理全过程并监督。例如,纳税信用评级作为典型的市场激励型治理工具,通过发挥“资源效用”与“信息效应”,能显著降低企业感知的不确定性,进而提高纳税人遵从度,提升税收治理效能^[28]。公众参与型治理工具如税收举报制度,能扩大税收监管覆盖面,弥补税务机关的监管盲区。

第二,治理工具的互动性有助于提升税收治理效能。在协同治理框架下,多元治理工具并非孤立存在,而是彼此功能互补以组合应用。以增值税留抵退税为例,《中华人民共和国增值税法》第二十一条首次在法律层面明确了纳税人留抵退税的法定权利,即当期进项税额大于当期销项税额的部分,纳税人可以按照国务院的规定选择结转下期继续抵扣或者申请退还,进而以制度刚性保障纳税人权益。《关于深化增值税改革有关政策的公告》规定了纳税人向主管税务机关申请退还增量留抵税额与纳税信用等级相挂钩,以上行政控制型治理工具与市场激励型治理工具的组合应用,在控制合理风险的同时优化了留抵退税制度运行效率。

四、数字经济背景下税收协同治理的实践进路

税收协同治理模式与数字经济时代相适配,应当以协同共享理念为指引,通过完善多元共治主体的权义配置,畅通涉税信息共享路径,健全技术-制度双向互动的效能提升机制,进而构建规范的税收协同治理体系,实现税收治理模式的现代化转型。

(一) 多元共治:厘清多元主体的权义配置

税收协同治理本质是秉持共治共享的税收治理理念,通过多元主体间的协商和博弈应对税收治理过程中面临的问题。数字经济重塑传统生产组织方式和生产关系,其跨地域性、虚拟性、创新性的特质要求税收治理多元主体协同共治,而主体的多元性往往导致权义配置的模糊性,因此需要厘清税收治理多元主体的权义边界。

第一,细化税务机关内部的税收征管权。数字经济对传统税收分配格局造成冲击,其去物理化特征使得纳税人无须依托固定经营场所即可开展经营活动,这不仅增加了纳税人通过人为选择纳税地或虚构税收联结进行税收筹划的可能性,还加剧了地区间税收利益分配的不均衡现象^[29]。为规范税务机关内部的税收征管权配置,有必要在国家治理体系中适度下放税收立法权,赋予地方一定税收征管权以保障其税收利益的实现,并借此充分调动地方税务机关的治理能动性。

第二,规范其他政府部门的税收协助义务。税法践行税收协同共治理念,将其他政府部门纳入税收治理多元主体范畴,例如《中华人民共和国环境保护税法》第十五条、第二十条与第二十一条,分别明确了生态环境主管部门与税务机关共建涉税信息共享平台、报送环境相关保护信息至税务机关、复核纳税申报数据、核定污染物

排放应纳税额等税收协助义务。《中华人民共和国车辆购置税法》第十六条规定了公安、商务、海关、工业和信息化等部门应当建立应税车辆信息共享和工作配合机制,及时交换应税车辆和纳税信息资料。由此可见,在其他实体税法中,可以通过引入权责清单机制,明确其他政府部门的税收协助义务,具体包括涉税信息共享平台建设、涉税信息核对、涉税信息交换等内容,健全内部税收治理主体结构。

第三,明确数字平台的税收协力义务与代扣代缴义务。数字平台作为联结平台内经营者与用户之间交易的桥梁,实时掌握海量的交易信息与涉税信息,且数字平台为经济交易提供了可能性与利益既存性,应被视为个人所得税法规定的“支付所得的单位”^[30]。基于提升税收征管效率以及平台公私二元属性同协力义务、代扣代缴义务功能定位相契合的双重考量,数字平台在规范层面应当被界定为税收协力义务人与代扣代缴人,并就义务履行主体、履行客体、履行内容、履行监督体系、履行例外机制等作出规定,完善税务机关-数字平台-纳税人三元外部税收治理主体结构,以符合数字经济的时代需求。

第四,拓宽社会公众参与机制。首先,健全税收政策制定的公众参与程序,通过听证会等制度化渠道,广泛吸纳社会公众的建议,确保政策制定的合法性与合理性。其次,完善纳税人权利救济机制,畅通行政复议、司法审查等渠道,并建立第三方评估制度。最后,鼓励行业协会、中介机构等社会组织参与税收治理,构建多元共治的现代化税收治理格局。

(二)信息共享:矫正涉税信息不对称格局

信息共享作为税收协同治理的核心机制,贯穿于涉税信息采集、整合、应用的全流程,是促进涉税信息有序流通、矫正涉税信息不对称格局的关键举措。一方面,通过数字平台履行涉税信息报送义务,强化税务机关涉税信息获取能力,协助税务机关查明应税事实、完成税款征收。另一方面,健全涉税信息共享制度,明确各主体的权义配置,构建常态化的跨部门、跨层级涉税信息共享制度,进而拓展涉税信息获取渠道,矫正涉税信息不对称格局。

1. 规范数字平台涉税信息报送义务

《中华人民共和国税收征收管理法》第六条,《中华人民共和国电子商务法》第二十八条、《互联网平台企业涉税信息报送规定》(以下简称《报送规定》)将数字平台定性为通过履行涉税信息报送义务协助税务机关查明课税事实、完成税款征收的协力义务人,应当从报送义务履行的主体、报送义务履行的内容、配套规则层面明晰数字平台税收协力义务的规范边界。

第一,立足分类分级视角,科学界定履行报送义务的主体。《报送规定》明确了互联网平台企业应当履行涉税信息报送义务,《国家税务总局关于互联网平台企业报送涉税信息有关事项的公告》(以下简称《公告》)第一条就互联网平台企业的内涵与外延做出详细规定,进而共同构建履行涉税信息报送义务的主体范围。但以上规定忽视了互联网平台企业的规模差异,会导致处于初创期的中小平台企业成长受阻,不利于数字经济长远发展。因此,应当立足分类分级视角,落实超级平台与大型平台的涉税信息报送义务,并建构低频、小额交易行为占主体的中小平台涉税信息报送义务减免规则,科学化、规范化界定涉税信息报送义务履行主体。第二,基于比例原则,细化履行报送义务的内容。《报送规定》明确互联网平台企业履行报送义务的内容包括平台企业自身基本信息、平台内经营者和从业人员的身份信息以及收入信息。但《公告》第四条规定,税务机关依法开展税务检查或者发现涉税风险时,可要求互联网平台或其他相关方提供其他可能涉及税务的信息,平台及相关方应依照执法文书要求提供。“其他可能涉及税务的信息”这一概念范围不清,税务机关及执法人员享有的自由裁量权过大,可能损害相对人的权益。因此,应当基于比例原则,细化“其他可能涉及税务的信息”范畴,平衡涉税信息与公民个人敏感信息、平台内经营者商业秘密之间的价值冲突。第三,在包容审慎理念的指引下,借助纳税信用管理体系构建更为具体的激励涉税信息报送义务履行机制,勾勒数字平台涉税信息报送义务配套规则。

2. 健全涉税信息共享制度

在数字经济时代,涉税信息是税务机关查明课税事实的重要载体,其完整性、真实性、时效性对于税收治理效能至关重要。涉税信息共享制度是畅通税务机关与行政机关、司法机关税收治理联动机制的抓手,也是促进涉税信息规范化流动、化解涉税消息不对称格局的制度工具。

第一,健全涉税信息共享制度主体性规则。2025年《税收征收管理法(征求意见稿)》第六条明确了“建立、健全税务机关与政府其他管理机关之间的信息共享制度”,但对于涉税信息共享制度的内容、程序、违反规定的

法律责任等主体性规则并无涉及,应当以《中华人民共和国税收征收管理法》修改为契机,在《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》中构建涉税信息共享制度体系性规则。第二,优化涉税信息共享制度配套性规则。一方面,完善涉税信息共享制度的激励机制。有效的激励机制是促成涉税信息在税务机关与政府其他管理机关间有序及时流通的重要制度工具,对于积极履行涉税信息共享义务的主体,应当以税务信用等级评定、政府奖励等方式给予奖励或补偿。另一方面,补强涉税信息共享制度的监督机制。实践中相关主体履行涉税信息共享义务监督缺失的问题,应当从建构事前引导机制与事后查处机制两方面入手,以构建系统性的监督机制。第三,构建涉税信息共享平台。涉税信息共享平台通过整合市场监管、银行、社保、司法机关等多部门的涉税信息,实现涉税信息的即时交互与动态更新,显著提升税务机关的治理效能。

(三)效能协同:构建“技术-制度”联动的效能提升机制

1. 科学认定纳税主体

在数字经济背景下,法律关系多元化、交易行为隐匿化、价值创造去中心化等特征导致难以准确识别纳税主体。为克服纳税主体识别难题,需要依托法律制度的刚性保障与数字技术的赋能机制,准确认定纳税主体。第一,以资金流向和主要受益方为标准界定纳税主体身份。纳税主体认定是税收治理的核心环节,也是实践中税收征管争议的焦点。以平台经济为例,数字平台与各类经纪公司共同介入交易使得平台经济的法律关系复杂化,交易的资金流向与收入归属不明。此外,平台经济多依赖分布式网络促成点对点交易,价值的创造、流转与实现由分散的参与者共同完成,经济收益来源高度分散,将纳税义务归于具体法人或自然人的传统模式不再适用。因此,需要遵循实质课税原则,以资金流向与主要受益方为认定标准,从经济实质角度充分理解税法所把握的经济给付能力,而不是单纯以外在的法律形式理解经济给付能力,确保主体税收负担与其真实经济收益相匹配^[31]。第二,强化自然人纳税主体地位。一方面,构建纳税人数字身份体系。首先,推进自然人税收数字身份认定。相较法人,自然人税收数字身份编码规则仍需完善,应当制定全国统一、标准一致的自然人税收数字身份编码规则,矫正征纳双方信息不对称格局,提升自然人纳税遵从度^[32]。其次,推动规范化的自然人税收数字身份体系向其他政府部门拓展。借鉴企业纳税人“三证合一”商事制度改革,推动自然人税收数字身份编码向市场监管部门、金融机构等部门拓展,形成全国统一的自然人税收数字身份体系。最后,强化自然人税收数字身份信息安全技术保障。为避免自然人身份信息被滥用、冒用,应当利用数字化技术对纳税人身份进行多重验证,确保纳税人个人信息权益得到合法保障。另一方面,引入区块链技术赋能纳税主体认定。区块链技术以其分布式存储、链上数据不可篡改及全程可追溯的特性,为应对数字交易中主体隐匿、行为虚拟化等纳税主体与应税行为认定难题提供技术支撑,其构建的信息机制能增强交易透明度,实现纳税主体的精准识别。

2. 规范界定征税客体

数字化革命解构并重塑了传统经济形态,加速了价值创造模式、组织结构与分工模式的变革,传统有形的商品呈现数字化、电子化趋势,现有税制难以准确界定相关业务的征税对象进而适用相应的税法规则。鉴于数字化的传统产品课税要素界定不明确现状,需在厘清数字化的传统产品属于哪一类课税事实的基础上,明确其相应的税法适用规则。以数字化产品交易最为密切的增值税为例,应当依据《中华人民共和国增值税法》第三条的应税行为条款,以是否改变其核心使用价值与功能属性为类型化依据,以实质课税原则为认定标准,对数字化产品进行分类进而适用相应税法规则。一是传统产品的数字化,即未改变原商品属性与功能的数字化产品,应当适用传统商品的税法规则,以电子书为典型例证。尽管旧有规范对电子出版物的界定以固定物理介质为识别基础,致使云端下载、在线阅读形态下的电子书一度存在归类偏差,但其核心使用价值仍在于阅读与知识传播,并未转化为独立的信息技术服务。现行《中华人民共和国增值税法》将电子出版物纳入9%税率范围,正体现出以核心功能而非交付形式作为类型化依据,并依据交易实质确定税法适用的规范取向。二是依托数字经济兴起而产生的新型数字化产品,适用销售现代服务6%低税率,例如数据库管理、网站托管等^[33]。新型数字化产品相较传统产品的数字化,其产生源于数据要素驱动、数字技术赋能,是数字经济基础设施的重要组成部分,因此超越传统商品有形的范畴,将其界定为现代服务适用6%低税率契合税收公平与税收中性原则。

3. 技术赋能税收征管效能提升

数字经济对税收征管制度与实践的挑战,本质上源于根植传统工业经济时代的税收征管制度与数字经济去中心化、价值创造模糊化的特征相龃龉^[34]。需要基于技术逻辑与制度逻辑的融合治理思维,将数字化技术融贯

到税收征管实践的全过程,以弥合数字经济与传统税收征管体系的内在张力,进而提升税收征管效能。

技术赋能推动税收征管数字化转型体现在税收服务体系、税务监管体系、税务执法体系三个应用场域。其一,技术赋能以纳税人权利保障为中心的税收服务体系。税务机关依托涉税信息共享平台整合的涉税信息,通过数字化技术生成纳税人精准画像,进而基于纳税人画像定向推送适配的税收政策,在便捷税务机关税收服务的同时切实保障纳税人知情权、信息权。其二,技术赋能以涉税风险预防为原则的税务监管体系。首先,依托信息化技术,精准识别虚开发票等涉税风险行为,建立动态风险指标库,提升涉税风险筛查的广泛度和准确度。其次,通过区块链技术实现涉税信息跨部门共享,对高风险纳税人进行全流程追踪,实时监控交易行为和资金流向,实现交易全程可溯源的穿透式税收监管体系。最后,基于人工智能模型对涉税信息进行多维度评估,量化风险等级并匹配应对对策,为差异化监管提供科学依据。其三,技术赋能以程序正当和实质正义为指引的税务执法体系。依托智能算法将税务执法规则转化为量化参数,减少因执法人员个体认知、经验差异导致的裁量偏差,压缩税务执法人员的自由裁量空间。同时,预设的权重调整机制能兼顾个案正义,在规范框架内保留个案的裁量空间^[35-37]。

五、结语

税收是国家组织财政收入、调节收入分配、优化资源配置的重要制度性工具,规范的税收治理体系和高效的税收治理能力是推动国家治理现代化进程中的关键支撑和重要驱动力。协同治理与数字经济这一时代背景和税收治理现代化转型这一发展目标相契合,指引税收治理模式由传统税务行政管理模式向多元主体共治、“制度-技术”协同治理转变。首先,以协同治理理念为指引,划定税务机关、其他政府部门、数字平台、社会公众的权义边界,推动税收治理主体由税务机关主导向多元主体协同共治转变。其次,以信息共享机制矫正数字经济下税收信息不对称格局。一方面,在明确数字平台为税收协力义务人这一法定定位的基础上,科学化、合理化配置数字平台涉税信息报送义务,扩展税务机关涉税信息获取渠道,协助税务机关查明应税行为。另一方面,健全涉税信息共享制度,加强税务机关与其他行政机关的内部协同以及同司法机关的外部联动,促进涉税信息双向流动。最后,以技术与制度协同治理逻辑为依循,健全税制要素和税收征管机制,提升税收征管效能,达到稽征效率与税收公平的二元目标。概言之,数字经济时代税收协同治理不是简单的治理主体与治理工具的机械叠加,而是将协同治理理论融贯至税收治理的全过程,以回应新时代税收治理现代化的转型需要。

参考文献:

- [1] 谷成,史心旭,王巍. 数字经济发展对税收收入的影响分析——来自中国城市的经验证据[J]. 财政研究,2022(10):85-99.
- [2] 王婷婷. 互联网零工经济的税法治理:挑战、逻辑与应对[J]. 人文杂志,2023(4):118-128.
- [3] 马克和. 财政事权与支出责任相适应的地方收入体系优化方略[J]. 南京审计大学学报,2024(3):88-99.
- [4] 李红霞,张阳. 数字经济对税制改革的影响及对策建议[J]. 税务研究,2022(5):68-72.
- [5] 曹阳,黎远松. 构建以纳税人为中心的税收法治理念及其实践路径[J]. 税务研究,2021(9):90-95.
- [6] 欧阳天健. 共享共治理念下平台经济的税收征管挑战与治理优化[J]. 华中科技大学学报(社会科学版),2023(5):10-19.
- [7] 周洪波. 关于构建税收数据治理共同体的思考[J]. 税务研究,2022(1):135-139.
- [8] 王婧美,邵寒驰:“人工智能+”背景下税收治理数字化转型的理论机制与实践路径[J]. 税务与经济,2025(6):45-52.
- [9] 闫晴. 数字经济时代灵活用工平台税收征管制度的困局、溯源及破解[J]. 上海交通大学学报(哲学社会科学版),2023(3):104-120.
- [10] 刘蓉,张尚蓉,李娜. 以数治税赋能效能税务的机制和路径研究[J]. 税务研究,2025(5):20-26.
- [11] 张婉苏. 新质生产力背景下税收法治的价值意蕴及实现进路[J]. 现代经济探讨,2025(6):114-120.
- [12] 李慈强. 多元共治格局下税收保障机制的体系转型[J]. 北京大学学报(哲学社会科学版),2025(2):165-176.
- [13] Kapon S, Del Carpio L, Chassang S. Using divide-and-conquer to improve tax collection[J]. The Quarterly Journal of Economics, 2024, 139(4):2475-2523.
- [14] 郭亮谨. 数字平台税收协力义务的理论证成与边界厘定[J]. 税收经济研究,2025(3):75-84.
- [15] Boning W C, Hendren N, Sprung-Keyser B, et al. A welfare analysis of tax audits across the income distribution[J]. The Quarterly Journal of Economics, 2025, 140(1):63-112.
- [16] 姚东旻,彭卓然,徐傲晗. 新业态发展下的税收制度改革:原则、问题与应对——以数字经济为切入点[J]. 税务研究,2025(4):31-37.
- [17] Rothberg S, Steinberg J B. Tax evasion and capital taxation[J]. Journal of Political Economy, 2024, 132(7):2488-2529.
- [18] 诸竹君,俞萍,鲁建坤. 增值税制完善与创新量——质困境破解——基于留抵退税政策的经验证据[J]. 经济研究,2025(8):141-164.

- [19] 田培杰. 协同治理概念考辨[J]. 上海大学学报(社会科学版), 2014(1): 124-140.
- [20] 李汉卿. 协同治理理论探析[J]. 理论月刊, 2014(1): 138-142.
- [21] 张贤明, 田玉麒. 论协同治理的内涵、价值及发展趋向[J]. 湖北社会科学, 2016(1): 30-37.
- [22] 蔡岚. 协同治理: 复杂公共问题的解决之道[J]. 暨南学报(哲学社会科学版), 2015(2): 110-118.
- [23] 孙奕. 互联网平台税收征管义务的法理检视与制度构建[J]. 华中科技大学学报(社会科学版), 2025(4): 115-124.
- [24] 郑丁灏. 论中国金融数据的协同治理[J]. 经济学家, 2022(12): 76-85.
- [25] 陈寒非. 税收共治格局下“法税”协作的实践形态与优化路径[J]. 税务研究, 2024(7): 77-82.
- [26] Acemoglu D, Cheema A, Khwaja A I, Robinson J A. Trust in state and nonstate actors: Evidence from dispute resolution in Pakistan[J]. Journal of Political Economy, 2020, 128(8): 3090-3147.
- [27] 李聪. “金税四期”背景下智慧税务的构建与实现[J]. 地方财政研究, 2022(8): 64-72.
- [28] 杜雨晴, 王金东, 王梦凯, 等. 柔性税收征管能降低企业不确定感知吗? ——基于纳税信用评级的准自然实验[J]. 审计与经济研究, 2025(3): 117-127.
- [29] 刘焕明, 杨恩宁. 税收治理现代化: 数字经济时代共同富裕的助推器[J]. 税务与经济, 2025(3): 14-20.
- [30] 汤洁茵. 协力抑或扣缴: 数字经济平台的税法地位与权义配置[J]. 法学, 2024(10): 163-177.
- [31] 汤洁茵. 形式与实质之争: 税法视域的检讨[J]. 中国法学, 2018(2): 248-268.
- [32] 祝露西, 张小芳, 周志波, 等. 税收征管数字化转型的国际比较与中国路径[J]. 国际税收, 2025(8): 65-73.
- [33] 翁武耀. 应对数字经济的增值税法完善[J]. 法学家, 2024(2): 113-129 + 194-195.
- [34] 姚东旻, 熊国豪, 高洋. 完善平台经济税收治理: 现实问题与路径探索[J]. 国际税收, 2025(7): 27-35.
- [35] 苑泽明, 尹琪, 黄灿. 数据资产对企业劳动收入份额的影响研究[J]. 广东财经大学学报, 2024(5): 72-87.
- [36] 张宸瑜. 基于公共性算法制度建构的新质生产力治理——以新一代生成式人工智能参与数字政府建设为例[J]. 南京审计大学学报, 2024(4): 97-111.
- [37] 易行健, 李青堰, 杨碧云. 数字政府建设与中老年消费[J]. 广东财经大学学报, 2025(1): 4-17.

[责任编辑:杨志辉]

Innovation of Tax Governance Paradigm in the Digital Economy Era: The Logic and Path of Collaborative Governance by Multiple Subjects

GUO Liangjin¹, TAN Guangrong²

(1. School of Law, South China University of Technology, Guangzhou 510006, China;

2. School of Economics and Trade, Hunan University, Changsha 410082, Hunan, China)

Abstract: In the context of the digital economy, building a modern tax governance model is an important support for improving the macroeconomic governance system and enhancing the effectiveness of macroeconomic governance. The traditional tax governance model based on the industrial economy era is incompatible with the digital economy, presenting problems such as a single tax governance subject structure, intensified tax information asymmetry, and poor tax governance effectiveness, which seriously restrict the modernization transformation of tax governance. The modernization transformation of the tax governance model is in line with the framework of collaborative governance, which is manifested in the adjustment of the ecological structure of tax governance subjects by collaborative governance, the correction of the tax information asymmetry pattern, and the optimization of the collaborative mechanism for tax governance effectiveness. Therefore, in the digital economy era, the tax governance model should take collaborative governance as the anchor point, clarify the rights and obligations configuration of multiple collaborative subjects, improve the tax information sharing system supported by the obligation of digital platforms to report tax-related information and the cross-departmental data sharing system, and enhance tax governance effectiveness through scientific identification of taxpayers, standardized definition of taxable objects, and technological empowerment of tax collection and management mechanisms, so as to consolidate the fiscal foundation of national governance modernization with the modernization of tax governance.

Key Words: digital economy; modernization of tax governance; collaborative governance; tax collection and administration; tax system; tax system reform; tax management