

飞地经济合作中的税收利益分配制度构建

姚子健

(北京大学法学院, 北京, 100871)

摘要: 飞地经济已成为协调区域经济发展的重要策略, 作为一种新型的空间重构方案, 其核心是合理的利益分配制度。飞地经济合作中的税收利益分配是一种横向政府间的税收利益分配制度, 应遵循公平优先、秩序优先与和谐合作的基本原则, 明确税收利益的约定与法定分配方式。税收利益的约定分配是飞地经济市场化发展的体现, 具有正当性, 但立足于当前的发展阶段, 应对其加以限制。税收利益的法定分配将企业所得税作为主要分配对象, 以本地销售额、资产、劳动力三个要素在合作政府间分配税收利益。

关键词: 飞地经济; 税收利益分配; 分配原则; 约定分配; 法定分配

中图分类号: D922.22; F812.42

文献标识码: A

文章编号: 1672-3104(2023)04-0052-11

一、构建飞地经济合作中的税收利益分配制度之必要性

飞地经济合作是府际经济合作的重要形式, 是一种“嵌入式”的发展模式, 即两个相互独立、资源禀赋存在差异的行政地区打破原有体制和边界限制, 通过规划和税收分配等合作机制进行跨空间的经济开发, 进而实现两地资源互补、互利共赢、协调发展^[1]。飞地经济合作与其他形式的经济合作相比有四大突出特征: 展开合作的自发性、合作范围的普遍性、合作利益的共享性、合作主体的平等性。而其他形式的经济合作往往需要上级政府统筹规划, 仅在特定政府间展开, 利益呈单向流动状态, 且存在主导合作的主体^①。

地方政府展开经济合作虽出于公益目的, 但亦有其希冀获取的利益。2021年的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》(以下简称《十四五规划

纲要》)明确提出“鼓励探索共建园区、飞地经济等利益共享模式”的发展目标, 指明了利益分配制度在飞地经济发展中的重要意义。飞地经济合作将产生自发的产业梯度转移, 生产要素从经济发达地区向欠发达地区流动。因飞入地与飞出地对作为税本的合作产业发展均有贡献, 合作所创造的价值, 即由合作税源产生的税收利益^②, 必然涉及在不同政府间分配的问题。税收利益作为一种长期利益, 也是飞地经济合作中为双方所关注的核心利益。

有关税收利益分配制度, 现有法律往往集中于纵向政府间, 如央地之间的税收利益分配。有关横向政府间的税收利益分配, 我国规定了跨省经营企业(总分公司间)的企业所得税利益分配制度^③, 而无专门法律对府际经济合作中的各地区政府间的税收利益分配制度作出规定^④, 学界也缺乏系统研究^⑤。政府间的经济与财政关系是府际治理的重要内容, 需引起特别关注^[2]。

笔者在北大法宝以“飞地”“共建园区”“产

收稿日期: 2022-11-03; 修回日期: 2023-03-06

基金项目: 国家社科基金重大专项“税收立法的核心价值及其体系化研究”(19VHJ008); 国家社科基金一般项目“新发展阶段促进共同富裕的税法保障研究”(22BFX090)

作者简介: 姚子健, 男, 天津人, 北京大学法学院博士研究生, 主要研究方向: 经济法总论、财税法学, 联系邮箱: yaozjian@pku.edu.cn

业转移”“经济合作”“工业园区”“企业入驻”“共同开发”等涉及自发性府际经济合作的名词为关键词，共检索到 202 份现行飞地经济政策文本，具体出台时间如图 1 所示。2016 年的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十三个五年规划纲要》初步提出发展飞地经济的要求后，各地开始探索飞地经济发展模式，飞地经济政策文本数量激增。从 2017 年各部委发布《关于支持“飞地经济”发展的指导意见》到 2021 年的《十四五规划纲要》重申发展飞地经济的 4 年间，飞地经济政策文本年增加量逐步上升。此 202 份政策文本的地域分布情况如图 2 所示，除了北京、上海外，其他 29 个省级行政单位(港澳台除外)均出台了飞地经济发展政策文件。由此可见，飞地经济在我国正以蓬勃态势发展。

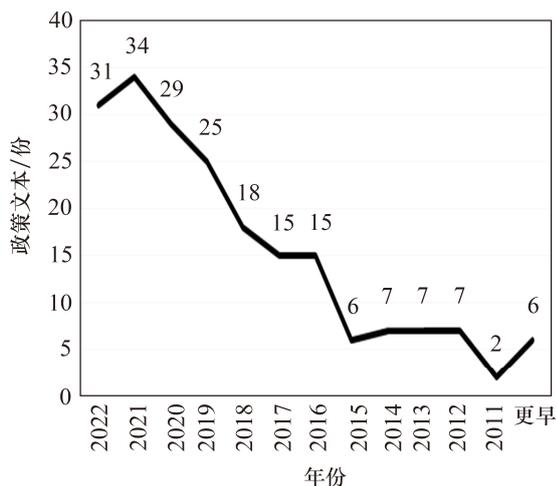


图 1 各地飞地经济政策文本出台时间分布情况

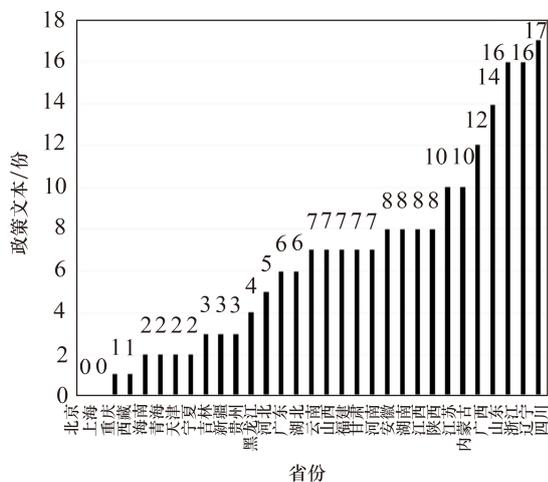


图 2 各地飞地经济政策文本出台地域分布情况

这 202 份政策文本的出台主体层级分布情况

如图 3 所示。大部分文件为市级政府自行出台，亦有省级、县级政府出台的。除了地方规范性文件外，各地还出台了大量有关发展飞地经济的地方政府工作文件。出台主体包括各类政府下设部门，如：政府办公室、发展改革部门、投资促进局、财政局等。政出多门将使飞地经济政策文本出现效力冲突，并且无法有效约束政府行为。省级政府应出台效力更高的地方政府规章，对发展飞地经济作出原则性的规定，并由实际展开合作的政府制定具体的政策方案。除此之外，应当杜绝在地方规范性文件之下或由特定政府的下设部门制定飞地经济政策文本。

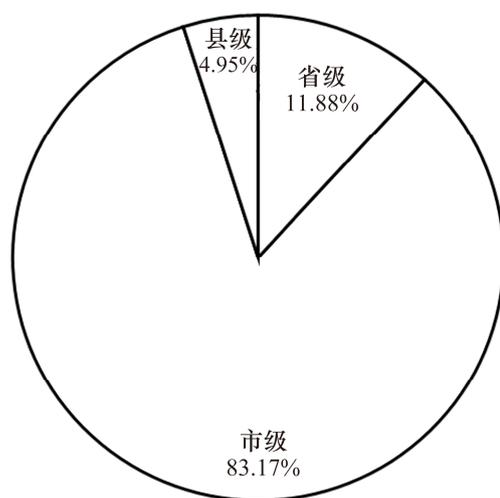


图 3 各地飞地经济政策文本出台主体层级分布情况

飞地经济合作中的税收利益分配是一种横向的税收利益分配，发生于各地方政府之间。合作政府的上级政府应主要发挥鼓励、指导与帮助发展的激励作用^[3]，而不可给予直接利益[®]。税收利益应由实际参与发展过程的各地方政府获取，而具体的税收利益分配方案应当在合作展开前加以明确。特别是在当前国家尚未对统一的税收利益分配制度作出具体规定的背景下，由合作双方明确税收利益分配方案显得更加重要。各地区发布的飞地经济合作政策文件，除了规范政府行为外，还有“要约邀请”之作用。为了招募合作伙伴，在政策文件中明确利益分配方式，也就明确了合作合同的定价方式。这是非常重要的。据统计，此 202 份政策文本中有 54 份具体规定了合作双方税收利益的分配方式，占比 26.73%。为

何未对税收利益分配方法作出明确规定,当然有合作双方针对税收利益分配事项无法达成一致而暂时搁置的原因,但缺乏明确的利益指引,合作双方无法产生稳定预期,将进一步导致合作的失败。如在江阴、靖江共建工业园区的合作中,随着合作的深入开展,刚开始达成一致的利益分配方案无法继续适用,此后双方仅注重自身发展的自由,无法达成新的税收利益分配制度,利益共享机制混乱无序,双方摩擦不断,直接导致经济合作的失败^[4]。即便规定了税收利益分配方案的飞地经济政策文本,其分配方案也往往有失合理性,不能实现在各地区政府之间有效分配税收利益的目的。由此可见,研究飞地经济合作中的税收利益分配的原则及具体方法,已成为当务之急。

二、飞地经济合作中的税收利益分配之基本原则

法律的基本原则,是连接法律宗旨与具体规范的桥梁、纽带,是价值论的重要内容。确立法律制度构建与实施的基本原则,有助于完善此种法律制度的整体理论,并充分发挥制度的实践价值。我国飞地经济发展水平较低,可归咎于制度建设基本原则的缺失。依据“价值—规范”的分析框架,需明确构建飞地经济合作中的税收利益分配制度的基本原则,再进一步确定税收利益分配的具体方案,实现综合利益最大化,这也成为国家干预市场的目标^[5]。

(一) 公平优先原则

飞地经济合作中税收利益的分配应当贯彻公平优先原则,这是基于我国飞地经济发展现状作出的判断。理想状态下的税收利益分配制度应更加强调效率价值^⑦。而要提高效率,就要确立市场配置资源的决定性作用,追求飞地经济合作的商业化。然而在飞地经济发展初期,完全市场化的飞地经济发展模式缺乏制度基础。各地区政府间经济发展水平悬殊,经济发达地区处于优势地位,可能会认为与经济欠发达地区合作是单方向的帮扶,无法从中获益,因而不具有强烈的合作意向。而经济落后地区处于劣势地位,为了争

取合作机会,也有可能放弃自身应得的利益。加之专门争议解决机制的缺乏,追求完全的市场化会导致公平价值的极大缺失,并加剧飞地经济的混乱局面。因而立足于目前的发展阶段,应当确立公平优先的价值导向,在保障合作公平的基础上追求效率的提升。公平价值优先的导向不意味着对效率价值的完全牺牲,即使是在飞地经济发展初期,也要体现出一定的市场化发展理念。

(二) 秩序优先原则

立足于自由与秩序价值,发展飞地经济构建税收利益分配制度时,应当遵循秩序优先的原则。秩序优先的价值理念,表明在法律预期目的中,有序、安全、稳定,是首先要保障的^[6]。目前,我国各地在发展飞地经济过程中忽略或回避税收利益的分配制度,并未对其作出详细规定,或者随意约定税收利益的归属方式,体现了地方在飞地经济发展过程中的经济自由权。税收利益的多寡天然具有不确定性,在展开经济合作前只是一种潜在利益,这也是飞地经济合作中的税收利益分配制度过于随意与自由的原因。然而,过分自由的税收利益分配方式将阻碍飞地经济的发展。基于“税收利益—税收行为”的分析框架^⑧,良好的分配秩序可以形成稳定的收益预期,并更好地驱动地方政府展开有利于发展的行为。不受控制的不确定性蕴含风险^[7],无秩序而过分自由的利益分配制度将导致地方政府“合而不作”,使飞地经济发展受到阻碍;或是“作而不合”,驱使地方政府在经济合作中掠夺税收资源,动摇飞地经济合作的根本目的。

(三) 和谐合作原则

在飞地经济合作中,飞入地与飞出地存在较大的发展差异,政治与经济地位并不平等,利益出发点也不尽相同,从而会产生矛盾与冲突^⑨。目前我国尚无专门的府际经济冲突解决制度,仅存在一些非正式、非常态化制度:两个政府之间发生经济冲突,往往由共同的上级调停;省际政府之间发生经济冲突,则往往由分管区域经济的副总理解决矛盾。笔者认为,对此应在税收利益分配过程中确立和谐合作的原则。在涉及具有争议的税收利益分配事项时,不同政府应做到互谅互让,确保双方利益协调一致,达成平衡状态,

尽量避免冲突的发生。

上述三个基本原则具有全局性、基础性与指导性地位。公平优先与秩序优先原则主要用于确定税收利益分配的具体方案。强调公平与秩序的优先，也是立足于我国飞地经济发展初期而作出的论断。待飞地经济的发展水平提高到一定程度、政府间的经济发展差异缩小、专门的争议解决机制得以构建时，可以确立效率与自由价值优先的税收利益分配制度，制定市场化程度更高的税收利益分配方案。和谐合作则是税收利益分配的核心理念，将对税收利益分配制度产生调和作用。在当前发展阶段，注重税收利益分配制度的公平与秩序价值，才能切实实现和谐合作。

凭依价值引领，即可确定飞地经济合作中的税收利益分配的具体方案。确定税收利益分配的方法有事先约定与法定两种形式，前者强调自由与效率价值，而后者强调秩序与公平价值。无论是何种分配方式，都要贯彻和谐合作的理念，以确保合作的顺利进行。

三、飞地经济合作税收利益之约定分配的正当性及其限制

在理想状态下，飞地经济要获得长足发展，应当强调税收利益的约定分配，此种形式的分配具有正当性。但立足于飞地经济发展水平较低的现状，有必要对税收利益的约定分配作出合理限制，以追求公平、秩序与和谐价值。

（一）税收利益约定分配的正当性

据笔者统计，在具体规定税收利益分配方式的54份政策文件中，包含约定方式的共计34份，占比62.96%。即使是规定了具体税收利益分配方式的政策文件，也往往以约定方式作为补充。因此，首先需要思考的是，政府间约定税收利益的分配是否具有正当性？

私主体间的合作，双方有自由决定利益分配的权利，这是私法中契约自由原则的体现。而政府间缔结的飞地经济发展协议，属于行政协议的范畴。为了实现区域经济一体化的目的，区域政府间缔结各种行政协议在主体资格上并无瑕疵^[8]，问题的核心是行政协议的内容中是否可以

约定财税利益的分配方式，这种做法是否违背税收法定的原则。所谓税收法定，“是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定，税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定；征纳主体的权利义务只以法律规定为依据，没有法律依据，任何主体不得征税或减免税收”^[9]。税捐之课征，将产生剥夺公民财产权的效果，需征得人民之同意。“因将人民直接以创制或复决的方式，或由其代表决议的方式，表示之同意所制定之规范，定义为法律，所以，由之导出税捐之课征，应有法律为其依据的宪政要求。”^[10]由此可见，对税收法定原则的强调系出于保护公民财产权的核心目的。税收利益分配不属于基本课税要素，并不直接关涉纳税人的合法权益，允许地方政府约定税收利益的分配方式并不违反税收法定原则。税法并不禁止协商与约定的存在，如应税事实认定中即存在协商与约定的空间。税收法定原则多运用于关涉纳税人利益的场合，其本身亦在不断发展，追求动态法定以适应国家经济社会发展状况。同时，税收法定仅作为分析工具之一，除此之外，税收公平与税收效率原则也将发挥重要的功用。

笔者认为，地方政府与其他地区政府在一定限度内约定本地分成部分税收利益的分配方式，作为地方财政自主性的体现，应被允许。在实现税款的应征尽征并分配到地方后，分得的税收利益即转变为地方政府的财政资金。基于财政联邦主义导向^⑥，地方政府拥有财政支出自主权^[11]，进而可以决定财政资金的用途。此种财政支出自主权不可避免地伴随着自由裁量，应更加强调整支程序的合理性，而无需过分关注支出的具体内容^[12]。但某些方面的支出应被严格禁止，以避免造成其他不良后果^[13]，具体的限制包括：遵守预算约束；给予市场主体的经济性财政支出应特别慎重，以避免扰乱市场公平竞争秩序；不与纳税人缴纳的税收利益相关联而对纳税人给予变相的税收返还。政府间约定税收利益的分配作为财政支出行为，并不涉及三大红线，基于地方财政自主权的考量，应当被允许。

允许地方政府约定税收利益的分配方式，是推动飞地经济合作走向市场化的重要举措。在飞

地经济合作中, 税收利益是潜在利益, 其多寡不可控。通过设定法定分配制度的方式, 对政府分配到的税收利益作出限制, 以外力干扰双方合作价格的形成过程, 属于广义上的价格调控^⑩。基于市场配置资源的决定性作用, 应尽量减少适用政府定价或政府指导价, 更多地采用市场调节价。因此, 允许地方政府约定税收利益的分配方式, 由市场供求关系决定税收利益分配, 将更利于促进飞地经济的发展。此外, 这种约定形式的税收利益分配制度, 隶属于反思型税法中的“协商性税法”, 更有助于适应经济社会发展的复杂情况^[14]。如果对税收利益分配制度作出过于严苛的限定, 会导致制度僵化而无法适应经济与社会发展的步伐。

(二) 税收利益约定分配方式的限制

政府间约定税收利益分配虽具有正当性, 但基于下述理由, 需在某些方面予以限制。

第一, 不同类型的税种, 如直接税与间接税、直接税中的财产税与所得税存在较大差异。府际经济合作产生的税收利益并非全部适宜在各地进行分配, 两种认为地方分成到的所有税收利益均可进行分配的观点是错误的^⑪, 理由在于我国税收利益分配制度存在种种问题, 税收利益的归属往往有失合理性, 在此基础上不当分配税收利益会导致“错上加错”。因而在各地区政府间分配税收利益, 需要依据税种差异以及飞入地与飞出地的贡献程度, 选择最适合在区域间分配的税种。

第二, 税收与税源背离、省际税源分布不均等问题在我国很突出。其中既有制度因素, 即法律规定欠合理; 也有行政执法因素, 即地方政府行政执法的规范程度、对市场主体的保护力度参差不齐; 还有经济因素, 即地区间生产要素分布存在差异。上述问题阻碍了均衡发展目标的实现, 需要系统工程辨证施治。跨省的税收利益分配方案若欠缺合理性, 会导致税收利益的无序流动, 并进一步加剧区域发展不平衡的态势。除了飞地经济合作外, 实践中也存在税务机关将税收债权让与其他税务机关的情形^[15]。若税收债权让与的方案不合理, 会导致税收利益无序流动, 从而进一步加剧税收与税源背离的程度。在现阶段,

允许地方政府约定税收利益的归属应当限于一定地域范围, 跨省经济合作应适用法定的分配制度。

第三, 在飞地经济合作中, 难以避免具经济发展优势或行政优势的一方损害另一方的利益。近年来, 府际冲突呈现出从隐性到显性、从单纯到复杂以及方式多样的特征^[16]。伴随着市场经济的全面浸透和城市化进程的不断深入, 各类社会主体利益诉求中的经济因素越来越多, 因交往而发生的社会矛盾、纠纷早已突破原有的类型, 而逐渐发展为带有明显市场化、城市化和现代化特征的非传统型纠纷^[17]。飞地经济合作中的政府纠纷是基于自由市场经济而产生的, 具有市场化、现代化、城市化特征。这种纠纷产生的基础即完全自由的、约定形式的税收利益分配制度。在缺乏专门纠纷解决制度的背景下, 需引入外部约束机制, 以确保合作的顺利进行。比如应充分发挥上级政府在合作中的辅助性功能, 协调下级政府经济合作中的矛盾, 避免府际经济冲突的爆发。

第四, “市场的功能之一是使个人和集团的利益冲突达成妥协, 也即利益冲突的‘调解者’。市场中的价格代表着通过竞争实现的利益平衡点。在市场中, 具有独立权利的商品所有者之间的交易就是各自寻求利益平衡的过程, 这个平衡点就是交换价值或价格。”^[18]在飞地经济合作中, 往往存在着双重价格, 税收利益是双方合作的合同价格, 飞入地与飞出地分配的多少一定程度取决于各自投入的生产要素。在私主体的市场交易中, 市场机制一般可以正确决定价格。而在飞地经济合作中, 政府作为调制主体, 本身拥有一定的生产要素定价权, 有可能操纵生产要素价格进而影响税收利益分配, 从而破坏市场机制中的价格平衡, 使得市场无法成为利益冲突的“调解者”。因此, 飞地经济合作中的税收利益分配方案应由合作政府共同的上级政府审核批准。此种审核批准的重点是确保税收利益分配方案的市场化, 避免一方政府操纵定价, 此种审批不应被理解为上级政府对下级政府合作的干预。

第五, 政府约定税收利益的归属应向纳税人公开, 受纳税人监督。税收使用权、税收知情权、用税决策参与权、税收监督权是纳税人基本的社

会权利^[19]。为了构建和谐和的取予关系，纳税人的税收归属于直接为其提供公共服务的政府是最合适的。如果要约定税收利益的归属，须向纳税人公开，纳税人对自己缴纳税款的归属具有知情权，这将影响后续纳税人的税收使用权、用税决策参与权与税收监督权。

在上述对税收利益约定分配方式加以限制的过程中，需要上级政府发挥诸如解决争议、审批方案、帮助发展等辅助性功能。由于良好的府际合作将改善资源的配置效率，促进国民经济的健康发展^[20]，因此上级政府应有内生动力确保下级政府飞地经济合作的顺利进行。当然，这需要国家层面的外在推力，通过宣传与指导使地方政府树立正确的合作理念。随着飞地经济的不断发展，上级政府应逐渐减少对下级政府合作中的税收利益分配方案的干预，比如不再负责审批下级政府的税收利益约定分配方案，从而确保效率的最大化。

四、飞地经济合作中的税收利益法定分配制度之构建

此处的法定分配制度与“税收法定”的意义有所不同，是指通过法定的制度框架为政府合作提供规则指引，形成稳定的分配秩序，确保飞入地与飞出地的合作得以公平、和谐地进行。而“税收法定”强调对纳税人的保护，是指当涉及跨省的税收利益分配，或者合作双方未约定税收利益的具体分配方案时，应当适用法定的分配制度。法定的分配制度还可为省内税收利益的分配提供指引。

（一）作为主要分配对象的所得税

据笔者统计，在具体规定税收利益分配方式的 54 份政策文件中，有关分配税种的规定各不相同，增值税与企业所得税系主要分配税种，有些地区还将消费税、资源税、个人所得税、城镇土地使用税、土地增值税纳入分配范围；有些地区规定合作项目所产生税收的地方分成部分均应纳入分配范围；有些则未明确具体税种^⑧。基本情况如表 1 所示。

地方在飞地经济合作中具体可以分配哪些

税种的税收利益，应当遵循价值创造理论。价值创造是国际税法上的概念，是指国家的征税权应以其经济活动或创造的价值为依据，从而防止人为的税收利益转移^[21]。价值创造理论着重体现对消费者与消费市场的关注^[22]，可进一步拓补以指导飞地经济合作中的税收利益分配。一方面，政府可以分配的税种系合作经济项目展开实质性经济活动所创造的价值；另一方面，飞入地与飞出地应当对合作经济项目所产生的价值作出实质性贡献，两地政府方可有权分配税收利益。

表 1 飞地经济政策文本中有关分配税种的规定及占比情况

分配税种	比例/%
增值税	42.59
企业所得税	38.89
个人所得税	7.41
城镇土地使用税、土地增值税	3.70
消费税	1.85
资源税	1.85
合作项目所产生的全部税收(地方留存部分)	18.52
未明确具体税种	38.89

基于价值创造理论，增值税不完全是合作经济项目实质创造的价值，不宜作为分配税种。大部分的政策文本中包含了增值税，源于增值税作为我国第一大税种，税收数额最高，为各地政府所关注。增值税作为间接税，其价值创造地在消费者所在的消费地，而非纳税人所在的生产地。经济合作与发展组织(OECD)发布的 *International VAT/GST Guidelines* 指出，消费地原则应该是协同各国增值税管理的重要原则，因其最符合价值创造理论^[23]。我国实行的增值税生产地课税模式固然有利于提高税收征管的行政效率，却不可避免地有损经济效率^[24]。合作经济项目产生的增值税，实质上不能体现其经济活动所创造的价值，而主要体现终端消费地的消费者经济活动所创造的价值，由生产地政府征收是出于征管效率的考量。同理，资源税可将税负转嫁给下游企业并最终转嫁给消费者，其实际的价值创造者并非纳税人，作为分配税种并不合适。消费税作为间接

税具有可转嫁性,按照现行的分税制结构,消费税是一种中央税,地方无留存部分。飞地经济合作是一种横向的经济合作,地方得以分配的税收利益应局限于当地留存部分。在此意义上,当前将消费税作为分配税种更不合适。

在直接税中,可进一步划分为财产税与所得税。个人所得税的负担者是个人,征税对象是“一定时期内个人消费能力净增加部分的货币价值”^[25],企业需负代扣代缴义务。飞地经济合作企业代扣代缴的个人所得税,属于新创造就业的,即构成飞地经济合作项目的价值创造,可以分配。“‘公司乃国家之创造物’,公司的一切权力与利益,是由国家主权赋予的”,“国家对公司征收所得税,可看作是公司享受其特权或利益所付出的代价”^[26]。飞地经济中成立、转移的企业是飞入地与飞出地的共同创造物,其实地经营形成的利润,产生的企业所得税是合作经济项目实质上的价值创造。同时,飞入地与飞出地对此种价值创造均有贡献,因此,企业所得税利益应在合作政府间加以分配。

在飞地经济合作中,常会有飞出地出资在飞入地设立厂房的情形,因此亦有相关政策文件将城镇土地使用税与土地增值税等财产税作为分配税种的规定。财产税是一种典型的受益税,如作为征税对象的房产,地方政府提供公共产品增

加了其市场价值,地方公共服务支出被资本化到房屋价值中^[27]。合作经济项目产生的城镇土地使用税以及土地增值税,更多地源于飞入地政府的公共物品提供行为,这才是实质上的价值创造行为。财产所有者或使用者、出资人的经济活动对财产税形成的助力作用不大。作为财产税的城镇土地使用税,是纳税人使用飞入地土地的对价,与飞出地无关。而土地增值税采净额原则,转让房地产获得的收益来源于飞入地政府提供的公共服务,也与飞出地无关。基于以上论述,财产税同样不宜作为飞地经济合作中的分配税种。

综上可知,在发展飞地经济的过程中,在府际分配税收利益时,主要分配的税种应为所得税,其他税种并不适合在区域间进行分配。

(二) 企业所得税利益分配方案的确定

基于税种差异的考量,企业所得税可以采取约定与法定相结合的分配方式。由于对产生个人所得税相关要素认定的困难,个人所得税的分配更适宜采取约定分配的方式。法定的税收利益分配制度更加注重体现飞入地与飞出地在经济项目价值创造中的贡献,并以此决定两地政府分配税收利益的多寡。据笔者归纳统计,此54份政策文件中有关税收利益分配制度的具体规定如表2所示。

首先,需要明确飞入地政府与飞出地政府具

表2 飞地经济政策文本中有关税收利益分配制度的具体规定

税收利益分配制度	地区	出现频率/%
同比共享	鹤岗市、阜新市、青岛市、哈尔滨市、营口市、沈阳市、大连市、辽宁省、抚顺市、拉萨市、莆田市、阳泉市、南平市、台州市、怀安县、三明市、齐齐哈尔市、佳木斯市、山东省	35.19
飞出地与飞入地按比例分配,飞出地分配比随年限递减	沧州市、淄博市、柳州市、宜春市、黄冈市、盘锦市、营口市、辽宁省、抚顺市、安康市、菏泽市、驻马店市	22.22
飞入地与飞出地按固定比例(偏向飞出地)	唐山市、北海市、济南市、铜陵市、黔南州、菏泽市、宜昌市、鄂州市、台州市	16.67
飞入地与飞出地按固定比例(偏向飞入地)	淮安市、淮南市、山东省、广西省、晋中市	9.26
划分存量与增量的税收分配	襄阳市、大连市、晋中市、红河州	7.41
按特殊要素(基础设施、投资额、注册资金、原料)分配	宁夏回族自治区、三明市、齐齐哈尔市、平凉市	7.41
飞出地独享	锦州市、宁夏回族自治区、平凉市	5.56
飞入地独享	台州市	1.85

有平等的分配资格。这并非意味着飞入地政府与飞出地政府平均分配税收利益，而是两方政府均拥有分配税收利益的资格，不得排除一方的分配资格。平等的分配资格是地方政府发展机会平等的体现。分配平等系“确定了某种利益——例如权利——应当平等地加以分配”，这是一种个人主义层面的平等，要求给予某个人(他或她)应有的东西，应有的东西依赖于“所分配的是什么东西以及分配在其中发生的情境”^[28]。不少政策文本中存在飞入地政府让利于飞出地政府，甚至一段时间内排除飞入地政府分配资格的规定。在飞地经济合作情境中，经济发展机会是由飞入地依靠自身生产要素等优势争取而来的，并非由飞出地施舍而来。作为分配对象的税收利益由飞入地与飞出地共同创造，因此，飞入地政府与飞出地政府均应享有利益分配资格。

其次，需要明确税收利益的分配范围。理论上来说，坐落于飞入地由飞地经济项目所产生的企业所得税的地方留存部分，均属于飞地经济项目的价值创造，应进行利益分配。若飞出地企业在飞入地成立分公司，则可分配的飞入地税收应为采用公式分摊法分配后飞入地政府分成企业所得税的地方留存部分。部分地区采取划分存量与增量的利益分配模式，将飞入地地方留存税收的增量部分作为分配对象。这对飞出地并不公平。而要求合作经济项目的原地方留存基数归属飞出地，飞入地仅分成增量部分，则对飞入地不公平。

再次，飞地经济合作是政府间的长期合作，税收利益应作为长期利益，在飞入地政府与飞出地政府间进行分配。不少政策文件规定了税收利益的分配时限，最短3年，最长20年，普遍合作年限为10年。笔者以为，10年左右比较合适，过短的合作年限会导致地方政府争夺短期利益。

最后，应当选择最公平合理的分配方式。税收利益的共享并不意味着双方以同比划分税收利益。同比共享的分配方式是平均主义的体现，往往存在于改革开放以前的发展阶段，当前要实现从平均到公平的嬗变^[29]。按固定比例划分税收利益的方式过于僵化，缺乏灵活性且不能准确反映飞入地与飞出地在经济合作中的贡献，也不宜

作为税收利益的法定分配制度。按要素划分税收利益是最公平的分配方式，即划分影响企业所得税利益的要素，衡量飞入地与飞出地在每个要素中发挥的作用，进而计算出一方政府所应分配的税款比例。

(三) 企业所得税利益要素分配制度的完善

按要素分配企业所得税利益，应细化到每一个企业，即每一个从飞出地落户至飞入地的企业，在飞入地形成企业所得税的地方留存部分，都要单独在飞入地与飞出地之间加以公平分配。具体要素的选取应进一步回归企业所得税创造的基本原理。企业所得税的产生离不开飞入地与飞出地的生产贡献与市场贡献。生产贡献体现的是生产要素，包括资产与劳动力。其中，资产既有从飞出地转移而来的财产，又有飞入地提供的土地。有关劳动力要素，无论是飞入地还是飞出地，均存在劳动力贡献。合作企业在飞入地雇佣劳动力，同时亦由飞出地提供先进人才帮助飞入地发展，这种模式的市场贡献的指标应采用“市场基准原则”(market-based rule)。在数字经济背景下，消费者往往享受着经营者提供的跨地区服务，服务提供地与消费地分离的现象十分普遍，且服务的提供地往往有着企业的资产与工作人员，这就导致市场贡献与生产贡献的评价指标相互重合。对此，应当利用“市场基准原则”评价企业的市场贡献，将市场消费来源地而非服务提供地作为税收收入归属地^[30]。

在具体的要素选取方面，资产要素应参考俄罗斯的经验，将飞入地、飞出地提供固定资产和无形资产的剩余价值作为各自的资产贡献^[31]，以此作为税收利益分配的标准。飞出地政府也会进一步鼓励与促进本地企业采取跨地区固定资产投资的行为，以获取更多的税收利益，从而以合法正当的税收利益引导地方政府的行为，同时，也可避免流动资产带来的权属关系不明确、容易转移而有失公允的问题。飞地经济合作初期，资产要素更加偏重于飞出地，因其在合作初期发挥的作用更大，市场贡献应以合作企业来源于飞入地、飞出地市场的销售额为准，劳动力要素则参考来自飞入地与飞出地的职工数量。也有相应的分配公式将职工工资总额作为具体的劳动力指标

以分配税收利益^①，但出于不同职工薪酬水平的差异，以职工数量作为飞入地与飞出地的劳动力贡献标准更加客观，更具可比性。劳动力主要由飞入地提供，因而劳动力要素更加偏向于飞入地。资产、劳动力与本地销售额三个要素所占比重，应当考量不同行业的差异性^[32]。如不同要素在劳动密集型产业与资本密集型产业中的贡献具有差异性，三个因素所占比重也有所不同。要发展不同行业类型的企业，飞入地与飞出地需付出不同的努力，因而政府分配到的税收利益也应存在合理差异，以追求公平价值。

五、结语

府际经济合作对于协调区域经济发展具有重要意义。飞地经济合作模式的优势日益凸显，它打破了生产要素流动的行政区划障碍。在“三新一高”背景下，飞地经济合作对促进我国经济的长远健康发展具有较强的助力作用。我国各地正在如火如荼地展开飞地经济合作，作为核心制度，税收利益的分配制度长期处于缺失状态。本文在明确飞地经济合作中的税收利益分配制度重要意义的基础上，提出了构建税收利益分配制度的具体方案。整体来看，我国税收利益分配制度的规范性较差，与其他税收利益分配制度不同，飞地经济合作中的税收利益分配制度本质上是一种“混合契约”，兼具公权力与合意特征^[33]。税收利益既是地方政府经济合作中予以分配的“私益”，又具有作为地方税收收入、提供公共物品需要的“公益”特征。徘徊于“私益”与“公益”之间，本文构建了飞地经济合作中府际税收利益分配制度的法治化路径。面向未来，如何提高税收利益分配制度的整体规范性，仍是重要命题，值得继续深入研究。

注释：

① 在国家重大发展战略“京津冀协同发展”中，也涉及共同优化产业结构的经济合作与税收利益的分配。此种重大发展战略，需要国家层面的顶层设计加以推动，仅在特定区域政府间展开，不属于区域自发性的合作。又如，“对口支援”也是一种区域经济合作形式，但其本质是

一种具有中国特色的横向转移支付制度，往往存在利益的单向流动而不强调利益共享。

- ② 现代财政税收学家小川山太郎认为，各种产业是税本，在产业的基础上所产生的效益就是税源。参见傅文清主编：《税源管理理论与实践》，武汉工业大学出版社1994年版，第1页。
- ③ 跨省经营企业所得利益分配是一种法定的利益分配制度，无协商与约定的空间。该制度适用于跨省经营企业(多为总分公司)，汇总各地区应纳税额后在各地间进行分配。而飞地经济合作中的税收利益分配制度主张市场化发展，存在一定的约定空间。适用情形不限于设定分公司的情况，分配对象主要为来源于飞入地的税款。飞地经济合作中的税收利益分配制度需在一定程度上借鉴跨省经营企业所得利益分配制度，但更应当构建专门、独立的法律制度，以促进区域间的协调发展。
- ④ 府际关系包括中央与地方政府、地方政府之间、政府部门之间、各地方政府之间的关系。本文所称的飞地经济合作与税收利益分配主要发生于各地方政府之间。
- ⑤ 有学者以特定区域为对象展开研究，如王郁琛：《促进长三角高质量一体化发展的税收分享政策研究》，载《税收经济研究》2019年第3期；李大庆：《政府间税收利益协调的法律机制——以京津冀协同发展税收收入分配政策为例》，载《税收经济研究》2016年第4期。还有学者从财税一体化的视角论述了地方政府的财税合作，如薛菁：《论区域经济一体化中地方政府的财税合作》，载《社会科学辑刊》2010年第4期。但上述研究并未着眼于“飞地经济”这种可以在全国普遍展开的经济合作形式，针对税收利益分配特别是具体的分配方式展开详细研究。
- ⑥ 据考察，高层级政府出台的政策文本中一般会规定，下级政府展开飞地经济产生的税收利益完全由其自身留存，或是返还一部分下级政府缴纳的税收以激励其展开飞地经济合作。这种激励形式形成了不当干扰，将导致下级政府合作意愿的改变。上级对下级政府的财政激励属于转移支付的范畴，这种无序且规模逐渐扩大的转移支付将进一步降低地方政府的治理能力，加剧财政纵向失衡。2022年《关于进一步推进省以下财政体制改革工作的指导意见》明确指出，除国家另有规定外，逐步取消对各类区域的财政收入全留或增量返还政策，确需支持的应通过规范的转移支付安排。
- ⑦ 利益分享制度应更加强调效率价值，而利益补偿制度更加强调公平价值。参见汪伟全：《推进区域一体化必须协调地方利益冲突》，载《探索与争鸣》2009年第11期。
- ⑧ 税法学的基本研究范畴为税权、税收利益与税收行为，由此产生“税权—税收行为”，“税权—税收利益”，“税收利益—税收行为”的基本分析框架。
- ⑨ 如在京津冀合作中，三个城市间的政治和经济地位并不

平等，三地背后有各自为战的利益出发点，造成各方之间的矛盾与冲突，并成为阻碍京津冀协同发展的主要原因。参见薄文广，陈飞：《京津冀协同发展：挑战与困境》，载《南开学报(哲学社会科学版)》2015年第1期。

- ⑩ 我国是一个单一制的大国，受到历史和现实的诸多因素的影响，在许多领域比较强调集中和集权，在财税领域，也曾经存在过比较突出的集权倾向。随着市场经济的进一步发展，以及政府职能的转变，人们普遍认识到，在财税领域，不能单纯地考虑集权，还必须考虑适度的分权，为此应引入财政联邦主义。财政联邦主义所关注的，是财税领域中央与地方的关系问题。参见张守文：《财税法疏议》，北京大学出版社2016年版，第64页。
- ⑪ 广义的价格宏观调控，是一国政府为创造有利于市场价值机制正常运行的客观环境和弥补市场价值机制的缺陷，减少经济震动，降低运行成本，提高资源配置效率，兼顾公平与效率关系，而采用经济、法律和行政的宏观调控手段和措施，通过各种间接和直接的途径，对宏观价格和微观价格、物质商品价格、服务商品价格和要素商品价格的形成与运行过程及其相关运行因素进行必要而适当的宏观管理、控制和调节。参见陈学彬：《价格宏观调控论》，上海财经大学出版社1995年版，第30页。
- ⑫ 不少规范性文件中谈及，合作项目产生的所有税收的地方分成部分应予以分享，或是企业缴纳的全部税收的地方分成部分予以共享。政策制定者认为，只要是飞地经济合作项目所产生税收的地方分成部分，均属于可分配利益。
- ⑬ 作为共享税的分配，在规范性文件中多表述为“主体税种县区分成部分”。作为中央税的消费税的分配，在规范性文件中表述为“园区项目投产后产生的消费税在各主体间予以分配”，而规定合作项目所产生全部税收的地方分成部分均可分配的规范性文件中则表述为“企业缴纳的财税收入地方留成部分予以分享”，这种观点将企业缴纳的所有税收，包括作为纳税人、代扣代缴人缴纳的所有税收纳入了分配范围，但仅限于地方分成部分。
- ⑭ 我国、美国、加拿大等国将职工工资作为劳动力要素指标来分配企业所得税，欧盟的劳动力要素既考量职工工资又考量职工数量，而在日本则仅考虑职工人数。

参考文献：

- [1] 冯云廷. 飞地经济模式及其互利共赢机制研究[J]. 财经问题研究, 2013(7): 94-102.
- [2] 陈潭, 肖建华. 地方治理研究: 西方经验与本土路径[J]. 中南大学学报(社会科学版), 2010, 16(1): 28-33.
- [3] 袁达松, 赵雨生. 论经济法的激励机制[J]. 财经法学, 2019(5): 109-121.
- [4] 蒋成钢, 罗小龙, 王绍博. 陷入困境的跨界区域主义——对江阴靖江跨界合作的重新认识[J]. 现代城市研究, 2018, 33(10): 60-66.
- [5] 甘强. 论经济法调整利益的价值基准[J]. 中南大学学报(社会科学版), 2010, 16(3): 38-44.
- [6] 谢晖. 论法律预期目的及其规范预设[J]. 东方法学, 2022, No.89(5): 126-138.
- [7] 蒋大兴, 沈晖. 公司利益不确定性的控制机制[J]. 北京理工大学学报(社会科学版), 2022, 24(6): 74-84.
- [8] 叶必丰. 我国区域经济一体化背景下的行政协议[J]. 法学研究, 2006, 28(2): 57-69.
- [9] 张守文. 论税收法定主义[J]. 法学研究, 1996, 18(6): 57-65.
- [10] 黄茂荣. 税法总论(二): 税法解释与司法审查[M]. 台北: 植根法学丛书编辑室, 2015: 152.
- [11] 徐阳光. 地方财政自主的法治保障[J]. 法学家, 2009(2): 135-142, 160.
- [12] 刘剑文. 论财政法定原则——一种权力法治化的现代探索[J]. 法学家, 2014(4): 19-32, 176-177.
- [13] 姚子健. 论财政补贴制度规范运行的三个立法层次[J]. 地方财政研究, 2022(3): 35-45.
- [14] 王婷婷. 反思型税法的理论构建及对现代税法危机的破解[J]. 法学, 2017(5): 139-151.
- [15] 马蔡琛, 刘嵘. 企业税收债务转移的国际经验及启示[J]. 涉外税务, 2008(2): 56-59.
- [16] 沈广和. 当代中国府际冲突省察: 由内耗转向创能治理[J]. 南京农业大学学报(社会科学版), 2014, 14(6): 106-112.
- [17] 崔玲玲. 人民调解制度与现代乡村治理体系之契合[J]. 西北大学学报(哲学社会科学版), 2021, 51(2): 133-142.
- [18] 陶坚. 美国自由市场经济[M]. 北京: 时事出版社, 1995: 74.
- [19] 单飞跃, 王霞. 纳税人税收研究[J]. 中国法学, 2004(4): 91-98.
- [20] 周婷婷, 马芳. 中国府际关系及其经济功能: 回顾与展望[J]. 投资研究, 2021, 40(12): 4-25.
- [21] LI J, BAO NJ, LI HC. Value creation: A constant principle in a changing world of international taxation[J]. Canadian Tax Journal, 2019, 64(4): 1107-1134.
- [22] 张泽平. 数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则[J]. 学术月刊, 2015, 47(2): 84-92.
- [23] OECD. International VAT/GST guidelines[EB/OL]. (2017-04-12) [2023-04-23]. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1682255638&id=id&accname=oid008951&checksum=30FA09818B30EA572AD3752CCF175CA4>.

- [24] 黄夏岚, 刘怡. 增值税收入地区间转移的衡量——生产地原则与消费地原则的比较[J]. 财贸经济, 2012(1): 25-33.
- [25] 哈维·S. 罗森, 特德·盖亚. 财政学: 第10版[M]. 郭庆旺, 等译. 北京: 中国人民大学出版社, 2015: 313.
- [26] 国家税务总局税收科学研究所. 西方税收理论[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1997: 171.
- [27] 胡洪曙. 财产税、地方公共支出与房产价值的关联分析[J]. 当代财经, 2007(6): 23-27.
- [28] 戴维·米勒. 社会正义原则[M]. 应奇, 译. 南京: 江苏人民出版社, 2008: 285-287.
- [29] 吴忠民. 从平均到公正: 中国社会政策的演进[J]. 社会学研究, 2004, 19(1): 75-89.
- [30] SWAIN JA. Reforming the state corporate income tax: A market state approach to the sourcing of service receipts[J]. Tulane Law Review, 2008, 83(2): 285-358.
- [31] LEHOUX L, DUCK H, AKHMADEEV R, et al. Sustainable development facets: Taxation solutions for the energy industry[J]. Journal of Security and Sustainability Issues, 2019, 9(2): 457-472.
- [32] BANNOVA K A, DOLGIH I N, POKROVSKAIA N V, et al. Social-economic principle in apportionment of corporate profit tax paid by consolidated group of taxpayers[C]//Proceedings of the 27th International Business Information Management Association Conference-Innovation Management and Education Excellence Vision 2020: From regional development sustainability to global economic growth, IBIMA 2016. Milan: International Business Information Management Association, 2016: 1655-1661.
- [33] 余凌云. 论行政协议的司法审查[J]. 中国法学, 2020(5): 64-83.

On the construction of tax benefit distribution system in enclave economic cooperation

YAO Zijian

(School of Law, Peking University, Beijing 100871, China)

Abstract: Enclave economy has become an important strategy to coordinate regional economic development. As a new spatial reconstruction scheme, its core is a reasonable benefit distribution system. The system of distribution of tax benefits in enclave economic cooperation is a system of distribution of tax benefits between horizontal governments. Therefore, it is necessary to follow the basic principles of fairness priority, order priority and harmonious cooperation, and specify the agreed distribution method and the statutory distribution method. The agreed distribution of tax benefits reflects the marketization of the enclave economy, hence owning legitimacy. However, restrictions shall be imposed on the distribution of such benefits given the current development stage. The statutory distribution of tax benefits system regards enterprise income tax as the main object of allocation, and allocates tax benefits among cooperative governments based on the three factors, i.e. local sales volume, assets and labor force.

Key Words: enclave economy; distribution of tax benefits; principles of distribution; agreed distribution; statutory distribution

[编辑: 苏慧]