

# 美欧数字服务税规则博弈探析

刘宏松 程海焯

**内容提要:**在《双支柱解决方案 2021 年》通过之前,国际社会尚未形成与数字经济发展相匹配的国际税收规则体系。欧盟为应对成员国之间的恶性税收竞争,曾提出征收欧洲统一的数字服务税,但遭到部分成员国的反对。法国、意大利、西班牙等欧盟成员国为应对经济数字化税收挑战,选择单边开征数字服务税。美国主张在既有国际税收规则中推动数字服务税改革,并借助“301 调查”向单边征收数字服务税的部分国家施压。围绕数字服务税规则,美欧展开博弈。尽管美欧在《双支柱解决方案 2021 年》中就数字服务税规则达成一致,但双方的分歧仍未完全消除。新国际税收改革方案中与数字服务税相关的规则还存在诸多缺陷,面临潜在的风险。在此背景下,欧盟将继续寻求在新国际税改规则中体现数字经济特质;美国和欧盟将努力促成各国国内税法与新国际税改规则的衔接;双方将为构建符合自身数字服务税规则偏好的税收监督机制展开博弈。

**关键词:**数字服务税 国际税收改革 数字经济 全球数字税收治理

近年来,数字经济已成为重塑全球经济结构的新引擎和改变全球竞争格局的重要驱动力。2020 年,全球数字经济增加值规模为 32.6 万亿美元,数字经济占全球 GDP 的比重达 43.7%,全球产业数字化占数字经济比重达 84.4%。<sup>①</sup> 跨境数字贸易打破了以常设机构所在地为征税权判定标准、通过转移定价确定所在国(地区)利润分配的传统税收规则,数字跨国企业通过软件、算法和电子消费等无形资产创造利润,并依赖数字经济特质转移利润,加剧了全球税基侵蚀与恶性税收竞争等问题。<sup>②</sup>

<sup>①</sup> 该数据测算了全球 47 个国家。参见中国信息通信研究院:《全球数字经济白皮书——疫情冲击下的复苏新曙光》,2021 年 8 月,第 11-12 页, <http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202108/P020210913403798893557.pdf>。

<sup>②</sup> Thomas Rixen, “Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance,” *Global Governance*, Vol.17, No.4, 2011, pp.447-467; Satoru Araki, “A Global Framework on the Formulation and Implementation of International Taxation Standards,” *Journal of Tax Administration*, Vol.2, No.2, 2016, pp.67-81; Allison Christians, “Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How,” *Journal of Tax Administration*, Vol.3, No.2, 2017, pp.5-21.

在全球税收治理中,最具挑战的一项任务是向跨国公司征税。传统国际税收制度孕育了跨国公司的全球结构性权力,而数字经济全球化则助推了跨国公司全球结构性权力的扩张。<sup>①</sup> 针对数字经济税基侵蚀和利润转移的国际税收制度改革,在联合国(UN)、二十国集团(G20)、经济合作与发展组织(OECD)、七国集团(G7)等多边机制的推动下,已取得突破性进展。在此过程中,美国和欧盟是推动全球达成新国际税收改革方案的关键力量。针对如何向数字经济课税的问题,美国提议设置全球最低税率、吸引跨国数字企业资金回流;欧盟则强调向跨境数字服务和数字产品征收“数字服务税”(Digital Services Tax, DST)、营造统一且公平的欧洲数字市场环境。由于欧盟成员国之间存在意见分歧,法国、意大利、西班牙等部分成员国先后单边开征了数字服务税,并在全球掀起数字服务税征收“浪潮”。为此,美国曾向部分单边征收数字服务税的国家发起贸易制裁。鉴于美国和欧盟及其部分成员国就数字服务税问题难以达成共识、国际社会尚未形成数字税收治理体系,美欧双方正借助 G20 和 OECD 等多边机制修改现行国际税收规则,并就数字服务税规则展开博弈。

既有研究以 OECD 和 G20 等多边机制为全球税收治理主体,围绕国际避税与反避税、税收不公平竞争、税收主权、税基侵蚀和利润转移、税制竞争等跨境税收征管,以及数字服务税的正当性等相关议题展开讨论,但对美国和欧盟及其部分成员国在数字服务税规则博弈中的利益诉求、规则偏好、潜在分歧,以及对国际税收改革的影响等方面缺乏关注。<sup>②</sup> 本文将围绕上述问题,通过梳理美欧就数字服务税提出的政策主张和规制路径,分析双方的利益诉求和规则偏好;在此基础上,探究美欧数字服务税规则博弈对相关国际税改规则制定的影响、美欧之间尚未消除的分歧与潜在的风险,以及今后美欧数字服务税规则博弈的新方向。

---

<sup>①</sup> Pepper D. Culpepper, “Structural Power and Political Science in the Post-crisis Era,” *Business and Politics*, Vol.17, Issue 3, 2015, pp.391-409; Charles Edward Lindblom, *Politics and Markets: The World's Political Economic Systems*, Basic Books, 1977; Margarita Gelepathis and Martin Hearson, “The Politics of Taxing Multinational Firms in a Digital Age,” *Journal of European Public Policy*, Vol.29, Issue 5, 2022, pp.708-727; 罗秦:《国际税收治理从双边到多边的演进:新格局、新挑战及新趋势》,载《国际税收》,2021年第1期,第20-26页。

<sup>②</sup> 刘奇超:《经济数字化税收政策体系建构的新观察与新思路:一个总体分析框架》,载《国际税收》,2019年第3期,第25-33页;龚辉文:《数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思》,载《税务研究》,2021年第1期,第39-46页;Ronen Palan, “Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty,” *International Organization*, Vol.56, No.1, 2002, pp.151-176; José Antonio Alonso, “Two Major Gaps in Global Governance: International Tax Cooperation and Sovereign Debt Crisis Resolution,” *Journal of Globalization and Development*, Vol.9, Issue 2, 2019, pp.1-17; Daniela Hohenwarter, Georg Kofler, Gunter Mayr and Julia Sinnig, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties,” *Intertax*, Vol.47, Issue 2, 2019, pp.140-147; Wouter Lips, “Great Powers in Global Tax Governance: A Comparison of the US Role in the CRS and BEPS,” *Globalizations*, Vol.16, Issue 1, 2019, pp.104-119.

## 一 数字服务税的兴起

数字经济的特质挑战了传统国际税收规则的有效性。在本轮国际税改通过之前,全球尚未形成与数字经济发展相匹配的数字税收规则体系。OECD 和 G20 正尝试对既有国际税制开展“自上而下”的改革,但因面临诸多困境而进展缓慢。作为一种新兴税制,数字服务税在法国、意大利、西班牙、印度、巴西等部分国家逐渐兴起,并呈现在全球范围内扩散之势。

### (一) 国际税收改革的时代背景

为促进世界经济复苏、推动全球经贸合作,国际联盟于 20 世纪初发布了《关于双重征税报告 1923 年》(Report on Double Taxation 1923)和《双重征税和避税报告 1928 年》(Double Taxation and Tax Evasion Report 1928),奠定了现行国际税收规则的基石。<sup>①</sup> 其中,以永久常设机构(Permanent Establishment, PE)、独立交易原则(Arm's Length Principle, ALP)为基础的税收管辖权和利润分配权延续至今。<sup>②</sup> 然而,在经济全球化进程中,跨国公司的跨境利润转移行为和全球企业所得税税率“逐底竞争”现象,正在不断挑战传统国际税收秩序。

数字经济时代再次凸显了以实体存在的常设机构为主要征税权判定标准的传统国际税收体系面临的严峻挑战。数字经济独有的“无边界”跨境数字交易模式、虚拟实体存在、高度依赖数据和用户参与等重要特质,使得许多大型数字跨国公司比以往任何时候都更加“自由自在”。<sup>③</sup> 数字跨国公司不仅利用数字经济的特质,在传统税收领域的“灰色地带”进行无形资产、知识产权利润重组,还能够凭借“无实体存在”的虚拟机构将利润转移至低税率国家,实现低成本的跨国避税。此外,数字经济带来的税

<sup>①</sup> “Economic and Financial Commission. Report on Double Taxation,” League of Nations, April 5, 1923, <https://deriv.nls.uk/dcn23/1903/8232/190382323.23.pdf>; The General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, “Double Taxation and Tax Evasion Report,” League of Nations, October 1928, [http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax\\_treaties/league\\_1928.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/league_1928.pdf); 徐海燕:《国际税法变革中的多边主义:兼评 OECD/G20 的 BEPS 一揽子方案》,载《经贸法律评论》,2019 年第 4 期,第 59-78 页。

<sup>②</sup> 永久常设机构(Permanent Establishment, PE)是指企业开展全部或部分经营活动的固定营业场所,一般包括三种类型,即基本型常设机构(the Basic Rule PE)、建筑型常设机构(the Construction PE)和代理型常设机构(the Agency PE)。独立交易原则(Arm's Length Principle, ALP)是指在判断关联企业之间是否发生交易时,假设各关联企业间的相互关系与独立企业间的相互关系相同,关联企业间的交易价格(或利润)参照非关联企业之间相同或在类似交易中各方约定的价格(或利润)。参见 OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (Full Version)*, Article 5, 2019, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page4); OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,” 2010, pp.19-20, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en#page21](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page21)。

<sup>③</sup> Margarita Gelepitithis and Martin Hearson, “The Politics of Taxing Multinational Firms in a Digital Age”.

收边界“模糊”导致各国税收主权交错、价值创造与利润分配错配,引起国际双重征税或双重不征税等税收冲突。<sup>①</sup>数字经济带来的高额利润还使得部分国家(地区)继续竞相出台“最低企业所得税税率”等优惠政策,以提升全球税收竞争力、吸引跨国企业在本土的投资。<sup>②</sup>1980年至2021年,全球180个税收管辖区的平均企业所得税税率已从40.11%下降至23.54%。<sup>③</sup>

面对数字跨国企业在全球的结构性权力扩张,重申国家税收主权、遏制税基侵蚀和利润转移的国际税收改革行动刻不容缓。

其一,数字跨国企业正不断挑战国家税收主权。国家税收主权主要涉及三个基本问题:谁征税、对什么征税以及在何处征税。<sup>④</sup>目前,由于跨国公司经营数字业务所获得的利润归属地、来源地与企业实体存在地相互脱节,市场所在国(地区)、跨国公司母国和设置“空壳公司”所在地三者中,谁最终对跨国公司拥有征税权存在争议。各国(地区)还面临如何对数据、用户价值等无形资产(而非货币、资金等有形资产)的跨境流动进行征税的挑战。互联网的飞速发展使得各国(地区)税收管辖边界“模糊”,虚拟的跨国网络交易平台导致各国(地区)无处征税。

其二,全球企业所得税税率“逐底竞争”为跨国数字企业利润转移、税基侵蚀提供机会,加剧发展中经济体与发达经济体之间的“数字鸿沟”,破坏全球税收的公平环境。<sup>⑤</sup>为防止资本外流,部分国家(地区)不惜降低或放弃对跨国企业征税权,形成低税率或零税率的市场环境。这为企业的跨国避税提供了便利。企业的跨国避税行为

<sup>①</sup> Martin Hearson, “Transnational Expertise and the Expansion of the International Tax Regime: Imposing ‘Acceptable’ Standards,” *Review of International Political Economy*, Vol.25, Issue 5, 2018, pp.647-671.

<sup>②</sup> Ha Yeon-Seob, “Globalization, Institutions, and Tax Reform,” *Korean Review of Public Administration*, Vol. 3, Issue 2, 1998, pp.171-200; Reuven S.Avi-Yohah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, 2007, pp.1-21; Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, 2018, pp.1-5; Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen, “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries,” *IMF Working Paper*, May 2015, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>; Jannick Damgaard, Thomas Elkjaer and Niels Johannesen, “The Rise of Phantom Investments: Empty Corporate Shells in Tax Havens Undermine Tax Collection in Advanced Emerging Market, and Developing Economies,” *Finance and Development*, Vol.56, Issue 3, 2019, pp.11-13; 张文春:《属地税制、数字化税收与国际税收新秩序——当前国际税收发展的三大问题》,载《国际税收》,2019年第6期,第34-39页。

<sup>③</sup> Sean Bray, “Corporate Tax Rates Around the World 2021,” Tax Foundation, December 9, 2021, <https://tax-foundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/#Trend>.

<sup>④</sup> 廖体忠:《国际税收政策的世纪选择与未来出路》,载《国际税收》,2021年第2期,第3-11页。

<sup>⑤</sup> Rasmus Corlin Christensen and Martin Hearson, “The New Politics of Global Tax Governance: Taking Stock A Decade After the Financial Crisis,” *Review of International Political Economy*, Vol.26, Issue 5, 2019, pp.1068-1088; 潘晓明:《国际数字经济竞争新态势与中国的应对》,载《国际问题研究》,2020年第2期,第93-106页; 励贺林、姚丽:《法国数字服务税与美国“301”调查:经济数字化挑战下国家税收利益的博弈》,载《财政科学》,2019年第7期,第153-160页; 贾开:《“数字税”全球治理:双重挑战与未来变革》,腾讯新闻网,2020年3月28日, <https://new.qq.com/omn/20200328/20200328A0LFR800.html>; 陈永伟:《如何发展数字经济》,载《中国改革》,2020年第1期,第45-53页。

已造成全球每年损失约 1000 亿美元至 2400 亿美元,占全球企业所得税收入的 4%—10%。<sup>①</sup> 2010 年至 2019 年,谷歌(Google)、脸书(Facebook)、苹果(Apple)、亚马逊(Amazon)、微软(Microsoft)和网飞(Netflix)六家互联网巨头公司被指控逃税或漏税超过 1000 亿美元。<sup>②</sup> 相较发达经济体,发展中经济体因过度依赖企业所得税收入而面临更大的风险。例如,企业所得税分别占马来西亚、印度税收总收入的 66%和 58%,而该税种收入仅占法国和英国税收总收入的 9%。<sup>③</sup> 同时,全球化正使得各国税收政策不断产生“溢出效应”,即一国的税收政策可能影响他国参与全球利润再分配的权力。发展中国家在应对税收“溢出效应”时显得更加脆弱。<sup>④</sup> 随着新冠肺炎疫情的全球蔓延,抗击疫情与税基侵蚀、利润转移等叠加,各国的财政赤字压力加剧,促使各国将国际税收改革提上议程。

## (二)数字服务税的兴起

在 OECD 发布的《关于应对经济数字化税收挑战的双支柱解决方案的声明 2021 年》(Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2021)(简称《双支柱解决方案 2021 年》)<sup>⑤</sup>通过之前,前欧盟委员会主席让·克洛德·容克(Jean Claude Juncker)曾根据 OECD《应对数字经济的税收挑战:行动计划 1》(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1)向欧盟委员会提议对数字交易征收“均衡税”(The Equalization Levy),即对以数字化为主营业务、向用户提供特定数字服务的企业征收间接税,又称“数字服务税”。<sup>⑥</sup>

数字服务税(DST)打破了传统税制的常设机构实体存在和独立交易等原则,改变了传统税收联结度和利润分配规则,具有以下特征:一是数字服务税被定性为营业税,

---

<sup>①</sup> OECD, “Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy,” October 8, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

<sup>②</sup> Chloe Taylor, “Silicon Valley Giants Accused of Avoiding Over \$100 Billion in Taxes Over the Last Decade,” CNBC, December 2, 2019, <https://www.cnbc.com/2019/12/02/silicon-valley-giants-accused-of-avoiding-100-billion-in-taxes.html>.

<sup>③</sup> OECD, “Developing Countries More at Risk of Lost Corporate Tax Revenues,” October 11, 2021, <https://www.oecd.org/coronavirus/en/data-insights/developing-countries-more-at-risk-of-lost-tax-revenues>.

<sup>④</sup> Andrew Baker and Richard Murphy, “Creating a Race to the Top in Global Tax Governance: The Political Case for Tax Spillover Assessments,” *Globalizations*, Vol.18, Issue 1, 2021, pp.22–38.

<sup>⑤</sup> OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy,” July 1, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

<sup>⑥</sup> OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1,” October 5, 2015, pp.111–117, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1621220799&id=id&accname=guest&checksum=D1AED152EED3BAFDD1AB67F105DB701B>.



属于消费税的子类,是市场国对企业的数字服务和商品所得营业收入征税;二是数字服务税税率普遍设定在 2%—7%,收入门槛要求较高,包括该公司业务范围内获得的全球收入以及在某些国家(地区)内经营业务所得收入;三是数字服务税将“在市场国发生的利润额、用户数量和交易金额”等作为征税依据。<sup>①</sup>

截至 2022 年 3 月 4 日,全球共有 42 个国家(地区)征收或拟征收数字服务税,其中包括奥地利、法国、意大利、波兰、西班牙、英国、比利时等欧洲 OECD 成员国。<sup>②</sup> 数字服务税之所以得到部分国家的重视并在全球范围内呈“零星状”兴起且不断扩散,主要原因有四个:第一,数字服务税与本国其他税种不冲突,征税成本低且易执行。第二,数字服务税能够提升跨国巨头科技企业转移剩余利润和规避税收的成本。第三,数字服务税将额外增加本国的税收收入。例如,在欧盟统一开征税率为 3% 的数字服务税,可以为成员国平均每年增加约 50 亿欧元的税收收入。<sup>③</sup> 第四,数字服务税赋予各国制定税收规则的“自由裁量”权、参与全球数字红利分配的机会。<sup>④</sup>

然而,数字服务税在合法性、公平性和可操作性方面面临诸多质疑。

其一,根据现行国际税收规则,应以实体存在的常设机构为主要征税权判定标准,而数字服务税直接对在用户所在国(地区)设置实体常设机构的跨国企业征税,其征税合法性受到质疑。

其二,数字服务税以数字经营模式为主的大型互联网企业作为重点纳税对象,对这类企业实行与传统经营模式企业不同的纳税标准,具有针对性课税特质,其税制公

---

<sup>①</sup> Justin Ross, “Gross Receipts Taxes: Theory and Recent Evidence,” Tax Foundation, October 6, 2016, <https://taxfoundation.org/gross-receipts-taxes-theory-and-recent-evidence>; Garrett Watson, “Resisting the Allure of Gross Receipts Taxes: An Assessment of Their Costs and Consequences,” Tax Foundation, February 6, 2019, <https://taxfoundation.org/gross-receipts-tax/>; Young Ran Christine Kim, “Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate,” University of Utah College of Law Research Paper, No.371, December 4, 2020, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3578348](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3578348); KPMG, “Taxation of the Digitalized Economy Developments Summary,” June 26, 2020, pp.7-53, <https://www.wita.org/wp-content/uploads/2020/07/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

<sup>②</sup> KPMG, “Taxation of the Digitalized Economy Developments Summary,” June 3, 2022, <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

<sup>③</sup> European Commission, “Fair Taxation of the Digital Economy,” March 21, 2018, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en).

<sup>④</sup> Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, p.23; European Commission, “Digital Taxation: Commission Proposes New Measures to Ensure that All Companies Pay Fair Tax in the EU,” March 21, 2018, [https://ec.europa.eu/cyprus/news/20180321\\_2\\_en](https://ec.europa.eu/cyprus/news/20180321_2_en).

平性与中立性遭到质疑。<sup>①</sup>

其三,各国单边征收的数字服务税具有多样性和多态性特征,存在跨国双重征税或双重不征税的风险,其可操作性遭到质疑。例如,西班牙对全球年收入超过7.5亿欧元和在西班牙年收入超过300万欧元的公司征收3%的数字服务税;英国政府对全球营业收入高于5亿英镑且至少有2500万英镑来自英国用户的企业征收2%的数字服务税;法国则要求对全球营业收入高于7.5亿欧元且在法国国内营业收入高于2500万欧元的企业缴纳3%的数字服务税等。<sup>②</sup>

## 二 美欧对数字服务税的不同政策主张及规制路径

美国和欧盟就数字服务税问题持不同的政策主张,并采取了两种规制路径:第一种是在既有国际税收规则框架下进行修正或优化;第二种是结合自身需求偏好,单边开征数字服务税。<sup>③</sup> 美欧双方在以下三个阶段做出了努力。

### (一) 第一阶段(2013-2018年)

2013年至2018年,在G20和OECD的推动下,《针对税基侵蚀与利润转移的行动计划2013年》(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2013,简称《BEPS行动计划2013年》)和包括数字经济在内的15项议题逐渐从国际税收改革的规则设计阶段向实施落地阶段过渡,这场税收改革行动被看作“传统的国际税收秩序自其形成近百年以来的首次重大变革”。<sup>④</sup> 在此期间,美欧选择了不同的规制路径参与制定国际税收改革方案。

美国选择了第一种规制路径,要求在G20和OECD等多边机制中增强现有国际

---

<sup>①</sup> Lilian V. Faulhaber, “Taxing Tech: The Future of Digital Taxation,” *Virginia Tax Review*, Vol.39, Issue 2, 2019, pp.145-196; Arthur Cockfield, “Tax Wars: How to End the Conflict Over Taxing Global Digital Commerce,” *Berkeley Business Law Journal*, Vol.17, Issue 2, 2020, pp.347-390; Daniel Bunn, Elke Ase and Cristina Enache, “Digital Taxation Around the World,” Tax Foundation, May 27, 2020, pp.2-3, <https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>; Daniel Bunn, “The European Commission and the Taxation of the Digital Economy,” Tax Foundation, February 4, 2021, <https://files.taxfoundation.org/20210203170922/The-European-Commission-and-the-Taxation-of-the-Digital-Economy.pdf>.

<sup>②</sup> Patricia Lampreave, “Spain Has Approved the DST: The Controversy Is Served,” Kluwer International Tax Blog, February 24, 2020, [http://kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/#\\_ftn1](http://kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/#_ftn1); UK Government, “Policy Paper Digital Services Tax,” March 11, 2020, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>; Bruno Gouthière, “France-New Digital Services Tax: Potential Tax Treaty and EU Law Issues,” *International Tax Journal*, Vol.45, Issue 5, 2019, pp.7-8.

<sup>③</sup> 张守文:《数字税立法:原理依循与价值引领》,载《税务研究》,2021年第1期,第31-38页。

<sup>④</sup> OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,” July 19, 2013, <https://www.oecd.org/ctp/BEPS-ActionPlan.pdf>; 张泽平:《全球治理背景下国际税收秩序的挑战与变革》,载《中国法学》,2017年第3期,第184-201页。

税收规则对数字经济征税的适用性。美国以常设机构所在地为征税权判定标准,意图推进全球范围内的经济数字化税收改革,并且重视跨国数字公司的税基侵蚀和利润转移,以及全球企业所得税税率“逐底竞争”问题。<sup>①</sup>奥巴马政府曾针对《BEPS 行动计划 2013 年》的第 3 项提出终止纳税递延、征收最低税的建议,即对来自无形资产的过高收入按照成本加价征税,并建议将全球企业所得税最低税率调整为 19%。<sup>②</sup>由于奥巴马政府的税改方案未经过民主、共和两党和国会同意,此次税改行动并未阻挡跨国公司的避税行为。特朗普政府执政时期,美国政府则提出将法定联邦企业所得税税率从 35%降至 21%、改革海外收入征税制度等减税规定。<sup>③</sup>

欧盟选择了第二种规制路径,即针对数字经济特质专门制定欧洲统一的数字服务税。相较美国,欧盟更加重视成员国之间因企业所得税税率差异过大而造成的不良税收竞争行为。<sup>④</sup>消除成员国之间的税收壁垒、制定一套与数字经济发展相适应的欧洲统一数字税收规则,是欧盟实施欧洲数字服务税改计划的优先事项。

2014 年至 2018 年,欧盟针对数字经济课税问题多次召开会议,发布了一系列数字经济税收治理报告,如《关于向数字经济征税的委员会专家组报告 2014 年》(Commission Expert Group on Taxation of Digital Economy Report 2014)、《数字经济的税收挑战 2016 年》(Tax Challenges in the Digital Economy 2016)等。欧盟委员会在《欧盟单一数字市场公平高效的税收体制 2017 年》(A Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market 2017)中进一步明确了对数字经济征税的强硬态度,倡议各成员国共同建立一个适应数字时代、有效且公平的税收制度。<sup>⑤</sup>为营造公平与平等的竞

<sup>①</sup> 李超民:《BEPS 行动计划与美国治理跨国利润转移的政策改革》,载《上海商学院学报》,2020 年第 4 期,第 104-116 页;Reuven S. Avi-Yonah, “Proposals for International Tax Reform: Problem or Opportunity,” *Challenge*, Vol.60, Issue 1, 2017, pp.51-55。

<sup>②</sup> The Joint Committee on Taxation, Congress of United States, “Description of Certain Revenue Provisions Contained in the President’s Fiscal Year 2016 Budget Proposal,” September 2015, <https://www.jct.gov/publications/2015/jcs-2-15/>; U.S. Department of the Treasury, “General Explanations of the Administration’s Fiscal Year 2017 Revenue Proposals,” February 2016, <https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2017.pdf>。

<sup>③</sup> U.S. 115<sup>th</sup> Congress, “H.R.1—An Act to Provide for Reconciliation Pursuant to Titles II and V of the Concurrent Resolution on the Budget for Fiscal Year 2018,” December 22, 2017, <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1>。

<sup>④</sup> 例如,葡萄牙、德国和法国的企业所得税税率分别为 31.5%、29.9%和 28.4%,而匈牙利、爱尔兰和立陶宛的企业所得税税率仅为 9%、12.5%和 15%。参见 Elke Asen, “Corporate Income Tax Rates in Europe,” Tax Foundation, April 8, 2021, <https://taxfoundation.org/2021-corporate-tax-rates-in-europe/>。

<sup>⑤</sup> European Commission, “Commission Expert Group on Taxation of The Digital Economy Report,” May 28, 2014, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2016-09/report\\_digital\\_economy.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf); Eli Hadahiva, “Tax Challenges in the Digital Economy,” European Parliament, June 2016, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL\\_STU\(2016\)579002\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf); European Commission, “A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market,” September 21, 2017, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2017-09/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2017-09/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf)。



争环境、减少税收损失、提高欧盟用户在数字平台上的数据价值,2018年3月21日,欧盟委员会正式公布了《一个公平的数字经济课税一揽子计划》(A Fair Taxation of the Digital Economy Package,简称“一揽子计划”),确保现行的税收政策与数字化、新商业模式相匹配,并要求跨国企业应为其数字经济行为缴税。“一揽子计划”包括:长期计划——显著数字存在(Significant Digital Presence),旨在通过修正常设机构的判定范围,重新判定企业是否在数字行业中获利;<sup>①</sup>短期计划——征收数字服务税,要求单方面直接对在欧洲拥有互联网业务活动的相关企业征收3%的间接税,涉及对数字企业的营业额征收均衡税、对数字交易征收预扣税、对因提供数字服务或广告而产生收入的企业征税等多重形式。<sup>②</sup> 欧盟还计划修订与《数字化单一市场版权指令2016年》(Directive on Copyright in the Digital Single Market 2016)相匹配的《数字服务税指令》(Directive on Digital Services Tax),将征收3%的数字服务税和制定欧盟最低企业所得税税率两项税收规则提上日程。<sup>③</sup>

然而,欧盟内部各成员国对统一向数字经济课税行为产生了严重分歧。以奥地利、法国、匈牙利、意大利、西班牙等为代表的成员国支持征收数字服务税,斯洛文尼亚、拉脱维亚、比利时等也表示愿意接受数字服务税。<sup>④</sup> 但以爱尔兰、匈牙利、立陶宛等为代表的低税率国家则强烈反对数字服务税,认为其征管成本高于税收收入,并将损害外国企业投资的积极性。还有一些成员国认为,单边征收数字服务税是一种临时

---

<sup>①</sup> 显著数字存在(Significant Digital Presence)是指满足以下条件之一的公司:(1)向某一成员国的用户提供数字服务的收入超过700万欧元(约合810万美元);(2)在某一纳税期内,数字企业在某一成员国用户数量达到10万名以上;(3)在某一纳税期内,用户和平台签订的在线商业合同数量超过3000份。对于显著数字存在的利润归属问题,则根据用户对价值创造的贡献度来判定企业应分配多少利润给用户所在税源国。参见 European Commission, “Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence,” March 21, 2018, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-03/proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf)。

<sup>②</sup> 数字企业的纳税门槛为全球年度总收入超过7.5亿欧元(约合8.68亿美元)且在欧盟产生数字活动的收入超过5000万欧元(约合5800万美元)的企业,向用户所在成员国纳税。参见 European Commission, “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services,” March 21, 2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>。

<sup>③</sup> European Council, “Economic and Financial Affairs Council,” December 4, 2018, <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2018/12/04/#>。

<sup>④</sup> KPMG, “Taxation of the Digitalized Economy Developments Summary”; European Commission, “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Time to Establish a Modern, Fair and Efficient Taxation Standard for the Digital Economy,” March 21, 2018, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-03/communication\\_fair\\_taxation\\_digital\\_economy\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/communication_fair_taxation_digital_economy_21032018_en.pdf)。

应对方案,欧洲更需要的是提出对数字经济课税具有长期性与持久性的解决方案。<sup>①</sup>而欧盟委员会难以突破成员国本身的税收主权屏障,强制推行统一的欧洲数字服务税。<sup>②</sup>随后,“一揽子计划”因未能在欧盟内部取得共识而被搁置。

## (二)第二阶段(2019-2020年)

2019年至2020年,既有的国际税收治理架构与数字经济的迅速发展依然脱节,而OECD等多边机制推动的数字化国际税改工作却进展缓慢。在欧洲,“一揽子计划”尚未在欧盟成员国内部达成共识,对数字经济征税处于停滞状态。

在此情形下,以法国为代表的部分国家从传统的以实体常设机构所在地为征税权判定标准,转向以数字消费市场为征税权判定标准,并选择第二种规制路径,即在国内层面单边推动税收改革。法国重视市场国参与跨国企业及其母国海外利润再分配的权力,曾向欧盟委员会提出建立数字常设机构和实施数字服务税两项建议。<sup>③</sup>在2018年11月爆发的“黄背心”运动的推动下,法国推出国内税改方案:一是对在国内经营的数字企业征税,并对数字经济中的常设机构进行重新定义,包括认定虚拟常设机构存在和征收数字服务税;二是为技术研发企业、数字市场融资企业提供良好的税收环境,提升法国在国际上的税收竞争力。此外,法国增强了转让定价(Transfer Pricing)<sup>④</sup>规则的严苛程度,提出境内跨国公司必须以公平交易原则为前提,向其海外关联公司转移无形资产利润或财产风险等。<sup>⑤</sup>2019年7月24日,法国总统马克龙(Emmanuel Macron)批准在本国境内征收3%的临时性数字服务税。<sup>⑥</sup>意大利和西班牙等欧盟成员国也紧随其后开征数字服务税。

<sup>①</sup> Elke Asen, “Corporate Income Tax Rates in Europe”; European Council, “Economic and Financial Affairs Council”; Michael Nienaber and Benoit Van Overstraeten, “France Renews Push for EU Digital Tax If Global Efforts Fail,” Reuters, September 16, 2020, <https://www.reuters.com/article/eurozone-tax-france-idUSKBN2620WG>; Georg Kofler and Julia Sinnig, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’,” *Intertax*, Vol.47, Issue 2, 2019, pp.180-181.

<sup>②</sup> 李娜:《欧盟税法的新发展:利用 BEPS 项目推进税收一体化》,载《欧洲研究》,2017年第1期,第80-94页;《欧洲联盟基础条约:经〈里斯本条约〉修订》,程卫东、李靖堃译,社会科学文献出版社2010年版,第90-92页;陈镜先:《欧洲法院在欧盟税法发展中的作用》,载《欧洲研究》,2020年第3期,第124页。

<sup>③</sup> European Council, “Franco-German Joint Declaration on the Taxation of Digital Companies and Minimum Taxation,” December 2018, <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>.

<sup>④</sup> 转让定价(Transfer Pricing)是指关联企业之间转让有形商品、无形资产或提供劳务时确定的价格。参见OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”。

<sup>⑤</sup> 张春燕:《法国数字服务税法案的出台背景及影响分析》,载《国际税收》,2020年第1期,第53-57页;“Update-France Publishes Law For Digital Services Tax and Corporate Tax Rate Change for 2019,” Orbitax, July 29, 2019, <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Update---France-Publishes-Law--39058>.

<sup>⑥</sup> “LOI n° 2019-759 du 24 Juillet 2019 Portant Création d’une Taxe Sur Les Services Numériques Et Modification De La Trajectoire De Baisse De L’impôt Sur Les Sociétés,” Legifrance, July 25, 2019, <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>.

美国强烈反对上述国家单边征收数字服务税的行为,主要原因有以下四点。

第一,美国认为跨国数字企业的价值创造来源于算法模型、服务器和存储设备建设、平台搭建等企业的无形资产和固定资产,而对于因用户参与和价值创造带来的实际利润则缺少具体的量化标准。<sup>①</sup>

第二,数字服务税的课税对象、方式和范围等直指美国大型互联网公司,具有税收歧视性。数字服务税曾多次被法国部分官员称作“GAFA TAX”,即向谷歌、苹果、脸书、亚马逊课税。美国认为,这不仅违背了 OECD 在加拿大渥太华签署的《电子商务:税收框架条件 1998 年》(Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions 1998)中税收中立、公平等原则,而且有悖于关贸总协定乌拉圭回合谈判达成的《服务贸易总协定》(General Agreement on Trade in Services, GATS)的“国民待遇”原则。<sup>②</sup>

第三,数字服务税将限制美国跨国企业的海外竞争优势。尽管数字服务税是在跨国企业提供数字服务或产品的范围内产生的总收入基础上,先扣除增值税及其他税款后再征税,但美国认为该税制实际上是对企业的利润征税,目标企业将会增加当地客户支付的费用,继而将税收负担转嫁给消费者。在激烈的数字市场竞争中,相对高昂的使用价格将降低消费者对跨国企业数字产品的需求,导致美国跨国企业失去在海外市场的竞争优势。<sup>③</sup>

第四,“显著数字存在”提案违背了原有的国际税收规则。作为对常设机构判定标准的补充,“显著数字存在”是欧盟“一揽子计划”中的一部分,但与以实体存在为常设机构判定标准的 OECD 税收协定范本相违背,也违反了国家间双边税收条约,如《美法税收条约》(U.S.-France Tax Treaty)等。<sup>④</sup>

然而,部分国家选择第二种规制路径,认为单边征收数字服务税属于国家税收主权,OECD 等多边机制无法干预,这将挑战美国主导的全球税收规则体系。为此,美国坚持第一种规制路径,主张在既有国际税收规则中推动数字服务税改革行动。美国一

<sup>①</sup> Office of the United States Trade Representative, “Section 301 Investigation Report on France’s Digital Services Tax,” December 2, 2019, [https://ustr.gov/sites/default/files/Report\\_On\\_France%27s\\_Digital\\_Services\\_Tax.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf); 周念利、王达:《拜登执政后 OECD 框架下数字服务税谈判前景展望》,载《亚太经济》,2021 年第 3 期,第 47-53 页。

<sup>②</sup> Gary Clyde Hufbauer and Zhiyao Lu, “The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff,” Peterson Institute for International Economics, June 2018, p.5, <https://piie.com/system/files/documents/pb18-15.pdf>.

<sup>③</sup> Scott A. Hodge and Daniel Bunn, “Digital Tax Deadlock: Where Do We Go from Here?” Tax Foundation, July 1, 2020, <https://taxfoundation.org/oece-digital-tax-project-developments/>.

<sup>④</sup> Daniel Bunn, “The European Commission and the Taxation of the Digital Economy”; Marcel Olbert and Christoph Spengel, “Taxation in the Digital Economy—Recent Policy Developments and the Question of Value Creation,” Centre for European Economic Research Discussion Paper, No.19-010, April 8, 2019, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3368092](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092).

方面向世界贸易组织(WTO)提交全面禁止“数字关税”的提案,并依据《1974年贸易法》(Trade Act of 1974)第301条,对10个贸易伙伴单边征收数字服务税的行为予以不同程度的贸易制裁;<sup>①</sup>另一方面,美国提议与欧盟在G20和OECD等多边机制中寻求过渡性解决方案、平衡双方的税收利益。例如,在《针对数字化税收挑战的支柱一蓝图报告2020年》(Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint 2020)(简称“支柱一”)中设定“安全港”(Safe Harbor),即跨国企业可通过签署“安全港”协议,向市场国以“补交税”的方式弥补遗漏税款的方案。<sup>②</sup>

### (三)第三阶段(2021年至今)

由于导致欧盟成员国之间恶性税收竞争的税基主要来自美国大型数字企业,欧盟选择了第二种规制路径,提出统一征收欧洲数字服务税;在G20和OECD等多边机制的国际税改谈判中,欧盟将第二种规制路径作为向美国施压以取得谈判优势的筹码。<sup>③</sup>

拜登政府与欧盟谈判的核心目标是,借助多边机制废除包括数字服务税在内的所有单边税收措施的第二种规制路径,并在第一种规制路径的基础上,重新设置全球最低税率。在国内层面,拜登政府为避免与OECD发布的《针对数字化税收挑战的支柱二蓝图报告2020年》(Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar Two Blueprint 2020)(简称“支柱二”)的税收方案冲突,提议废除本国的税基侵蚀和反滥用税(Base Erosion and Anti-abuse Tax, BEAT)和海外无形收入(Foreign-Derived Intangible Income, FDII)税,希望通过多边合作达成统一税制。同时,建立与美国国内税收改革相匹配的全球最低税率机制。为保持美国企业竞争力、保护美国税基、终止利润转移和就业机会外溢,拜登政府将21%的全球最低税率作为与其他OECD成员国就“支柱一”谈判的诉求之一。<sup>④</sup>面对拜登政府推动数字化国际税收改革的实际行动,

<sup>①</sup> WTO, “DDG Wolff: All Members Benefit from the Existence of the Multilateral Trading System,” May 1, 2019, [https://www.wto.org/english/news\\_e/news19\\_e/ddgaw\\_01may19\\_e.htm](https://www.wto.org/english/news_e/news19_e/ddgaw_01may19_e.htm); Office of the United States Trade Representative, “Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes,” June 5, 2020, <https://www.federalregister.gov/documents/2020/06/05/2020-12216/initiation-of-section-301-investigations-of-digital-services-taxes>.

<sup>②</sup> Julie Martin, “U.S. Treasury Official Defends ‘Pillar One’ Safe Harbor Proposal for New Global Tax Rules,” Multinational Group Tax and Transfer Pricing News, December 20, 2019, <https://mnetax.com/treasury-official-defends-us-pillar-one-safe-harbor-proposal-for-new-global-tax-rules-37131>; OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint,” October 14, 2020, <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf>.

<sup>③</sup> European Commission, “Digital Taxation: Commission Proposes New Measures to Ensure That All Companies Pay Fair Tax in the EU,” March 21, 2018, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_18\\_2041](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041).

<sup>④</sup> Andrea Shalal, Michael Nienaber and Leigh Thomas, “U.S. Drops ‘Safe Harbor’ Demand, Raising Hopes for Global Tax Deal,” Reuters, February 27, 2021, <https://www.reuters.com/article/us-g20-usa-oecd-idUSKBN2A2E6>; OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar Two Blueprint,” October 14, 2020, <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint.pdf>.

德国、法国、意大利等欧盟成员国积极考虑美国提出的解决方案,并希望通过与美国协商达成“全球最低税率”来赢得“支柱一”关于数字服务税规则的谈判优势。<sup>①</sup> 为不妨碍数字化税改谈判的顺利进行,欧盟委员会也宣布推迟单边征收欧洲统一的数字服务税。

目前,拜登政府促使欧盟暂时搁置了实现第二种规制路径的努力,双方就第一种规制路径达成共识。2021年6月5日,G7财长会议将全球最低税率由美国最初建议的21%下调至15%,并达成多边协议,结束了全球公司税率的“逐底竞争”。<sup>②</sup> 7月1日,OECD发布《双支柱解决方案2021年》。<sup>③</sup> 随后,G20财长和央行行长会议批准了跨国企业利润再分配和设置有效的全球最低税率等措施,就更稳定、更公平的国际税收框架达成了历史性协议,目前共有137个国家(地区)加入《双支柱解决方案2021年》。<sup>④</sup>

### 三 美欧关于数字服务税的利益诉求与规则偏好

美欧数字服务税规则博弈反映了双方围绕数字服务税开征与否、与既有多边税收规则如何衔接等核心问题的不同利益诉求。为实现其利益目标,美欧双方均努力推动

---

<sup>①</sup> Paul Hannon and Yuka Hayashi, “G20 to Seek Agreement on Global Minimum Tax Rate by Mid-2021,” *The Wall Street Journal*, April 7, 2021, <https://www.wsj.com/articles/g-20-to-seek-agreement-on-global-minimum-tax-rate-by-mid-2021-11617807018>; European Commission, “A New EU-US Agenda for Global Change,” December 2, 2020, p.3, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/fs\\_20\\_2285](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/fs_20_2285).

<sup>②</sup> 2020年,全球223个国家(地区)的平均税率为22.57%;G7成员国、OECD成员国、欧盟27国和G20成员国的平均企业所得税税率分别为27.24%、23.51%、21.47%和26.96%;美国的企业所得税税率为25.77%,法国为32.02%。在全球企业所得税税率最低的20个国家中,欧洲国家有12个,其中列支敦士登、爱尔兰、塞浦路斯的企业所得税税率为12.5%,摩尔多瓦共和国企业所得税税率为12%,安道尔、波黑、保加利亚、直布罗陀、科索沃和北马其顿的企业所得税税率为10%,匈牙利和黑山共和国的企业所得税税率为9%。参见Elke Asen, “Corporate Tax Rates Around the World 2020,” Tax Foundation, December 9, 2020, <https://files.taxfoundation.org/20201208152358/2020-Corporate-Tax-Rates-around-the-World.pdf>; Madeline Chambers, “German, French Ministers Back U.S. on 21% Minimum Corporate Tax Rate—Zeit,” Reuters, April 27, 2021, <https://www.reuters.com/article/us-germany-france-tax-idUSKBN2CE0FY>; Jeff Stein and Antonia Noori Farzan, “G-7 Countries Reach Agreement on 15 Percent Minimum Global Tax Rate,” *The Washington Post*, June 5, 2021, <https://www.washingtonpost.com/us-policy/2021/06/05/g7-tax-us-yellen/>.

<sup>③</sup> OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”.

<sup>④</sup> 据估计,“支柱一”将为市场管辖区每年带来超过1000亿美元利润的征税分配权,而15%的最低税率将为全球带来约1500亿美元的额外税收收入。参见OECD, “130 Countries and Jurisdictions Join Bold New Framework for International Tax Reform,” July 1, 2021, <https://www.oecd.org/newsroom/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>; OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy,” October 8, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.



OECD 等多边机制制定符合自身偏好的全球数字税收规则。

### (一) 欧盟与部分成员国的主要利益诉求和规则偏好

首先,数字服务税有助于欧盟维护欧洲数字主权、提升战略自主性。维护欧盟的数字主权是欧盟委员会主席冯德莱恩(Ursula Von Der Leyen)任期内的优先事项之一,欧洲理事会主席米歇尔(Charles Michel)也多次明确表示,推广欧盟标准、倡导欧盟价值观、强化欧盟数字主权是赢得欧洲战略自主的关键。<sup>①</sup>为推动该目标的落实,2021年3月,欧盟委员会正式发布《2030年数字罗盘:欧洲数字十年之路》(2030 Digital Compass: the European Way for the Digital Decade),再次体现了欧盟为提升欧洲数字竞争力、摆脱对美国和中国依赖的决心,并决定将约1500亿欧元拨款投资于数字领域。<sup>②</sup>

其次,征收欧洲统一的数字服务税是欧盟塑造欧洲数字单一市场和提升全球数字监管影响力的重要手段。<sup>③</sup>目前,欧盟正积极为相关产业制定“欧洲标准”,并构建与其内部市场规模相匹配的有效监管机制,形成“布鲁塞尔效应”。<sup>④</sup>在《欧盟宪章》(EU Charter)、《欧洲人权公约》(European Convention of Human Rights, ECHR)、《一般数据保护条例》(General Data Protection Regulation, GDPR)的基础上,根据《塑造欧洲的数字未来》(Shaping Europe's Digital Future)和《欧洲数据战略2020年》(A European Strategy for Data 2020),<sup>⑤</sup>欧盟委员会已陆续公布提升数据媒介信任度、强化数据共享机制及数据获取度为主的《数据治理法》(Data Governance Act, DGA)、在数字治理领域确立反托拉斯法的《数字市场法》(Digital Markets Act, DMA)、加强大型数字平台监管和传播责任的《数字服务法》(Digital Services Act, DSA)等,共同维护欧洲单一数字

<sup>①</sup> 忻华:《“欧洲经济主权与技术主权”的战略内涵分析》,载《欧洲研究》,2020年第4期,第1-30页; Tambiama Madiega, “Digital Sovereignty for Europe,” European Parliament, July 2020, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/651992/EPRS\\_BRI\(2020\)651992\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/651992/EPRS_BRI(2020)651992_EN.pdf); European Council, “‘Strategic Autonomy for Europe—the Aim of Our Generation’—Speech by President Charles Michel to the Bruegel Think Tank,” September 28, 2020, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2020/09/28/1-autonomie-strategique-europeenne-est-1-objectif-de-notre-generation-discours-du-president-charles-michel-au-groupe-de-reflexion-bruegel/>.

<sup>②</sup> European Commission, “Communication from the Commission to the European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2030 Digital Compass: the European Way for the Digital Decade,” March 9, 2021, [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/communication-digital-compass-2030\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/communication-digital-compass-2030_en.pdf).

<sup>③</sup> Wouter Lips, “The EU Commission’s Digital Tax Proposals and Its Cross-platform Impact in the EU and the OECD,” *Journal of European Integration*, Vol.42, Issue 7, 2020, pp.975-990.

<sup>④</sup> “布鲁塞尔效应”是指欧盟凭借市场权力等单方面监管全球市场的能力。参见 Anu Bradford, *The Brussels Effect: How the European Union Rules the World*, Oxford University Press, 2020, pp.1-4.

<sup>⑤</sup> European Commission, “Shaping Europe’s Digital Future,” February 2020, [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/communication-shaping-europes-digital-future-feb2020\\_en\\_4.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/communication-shaping-europes-digital-future-feb2020_en_4.pdf); European Commission, “A European Strategy for Data,” February 19, 2020, <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/european-strategy-data>.

经济市场的秩序。<sup>①</sup> 作为对欧洲数字税收市场法规的补充,数字服务税法不仅可以推动欧盟数字经济税收一体化的进程,还可以填补国际税改规则中关于跨国数字企业税基侵蚀和利润转移等问题的漏洞,进而提升欧盟在全球数字税收规则制定中的影响力。<sup>②</sup>

再次,数字服务税可助力欧盟数字经济发展。欧洲的本土数字科技企业逊色于美国,在全球前30名数字科技企业中,美国企业有18家,欧盟仅有瑞典的流媒体音乐平台“声破天”(Spotify)位列其中。<sup>③</sup> 众多在欧洲具有显著经济存在的美国数字科技企业支付的有效税率,远低于传统商业模式下的有效税率,给欧洲国家造成了税收损失。2013年至2015年,谷歌和脸书两家美国的大型互联网企业给欧洲国家带来的税收损失近54亿欧元;谷歌和脸书在欧盟以外地区需支付的有效税率分别为6%–9%和28%–34%,而在欧盟成员国内支付的有效税率仅为0.36%–0.82%和0.03%–0.10%。<sup>④</sup> 数字服务税将使美国科技巨头企业面临更高的纳税合规成本,有助于欧盟成员国在减少税收损失的同时,提升其数字科技企业竞争力。

基于自身利益诉求,欧盟偏好于能够维护税收主权和利润分配权的数字服务税规则,并重点针对“数字服务”的判定标准、跨国数字科技企业规避常设机构行为,及其利用无形资产转让定价等问题,提出了相应的数字服务税改革方案。

第一,明确“数字服务”的具体判定标准,包括承认面向线上消费者和用户参与的新型商业模式的存在。欧盟认为,数字服务税是一种有目标范围的税种,征税对象应是提供以用户价值创造为特征的特定数字服务所产生的收入。“一揽子计划”关于

---

<sup>①</sup> European Commission, “Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on European Data Governance (Data Governance Act),” November 25, 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020PC0767>; European Commission, “Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on Contestable and Fair Markets in the Digital Sector (Digital Markets Act),” December 15, 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?qid=1608116887159&uri=COM%3A2020%3A842%3AFIN>; European Commission, “Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on a Single Market for Digital Services (Digital Services Act) and Amending Directive 2000/31/EC,” December 15, 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?qid=1608117147218&uri=COM%3A2020%3A825%3AFIN>.

<sup>②</sup> 房乐宪、殷佳章:《欧盟的战略自主追求及其国际含义》,载《现代国际关系》,2020年第11期,第57–63页;程卫东:《欧洲一体化的政策选择与未来走向》,载《人民论坛》,2020年第14期,第126–129页;Leonard Seabrooke and Duncan Wigan, “Powering Ideas Through Expertise: Professionals in Global Tax Battles,” *Journal of European Public Policy*, Vol.23, Issue 3, 2016, pp.357–374。

<sup>③</sup> 全球前五名的科技公司为微软(Microsoft)、亚马逊(Amazon)、苹果(Apple)、谷歌母公司(Alphabet)、脸书(Facebook)。参见Mary Meeker, “Internet Trends 2019,” Bond, June 11, 2019, p.13, <https://www.bondcap.com/report/itr19/>。

<sup>④</sup> Paul Tang and Henri Bussink, “EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook,” PvdA, September, 2017, pp.3–5, <https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>。

“数字服务”文件部分的第3条第1款明确了数字服务税应税收入的范围,并在第4条第1款确定纳税人的起征点。此外,根据数字服务税中用户价值创造的概念,第5条要求在承认面向线上消费者和用户参与的新型商业模式存在的基础上,新增线上数字活动等虚拟征税地点(Place of Taxation)。<sup>①</sup>

第二,强调符合“显著数字存在”的跨国公司也应向市场国缴纳税款。欧盟认为,基于以实体存在的常设机构为判定标准的传统国际税收规则与当前数字经济条件下新的商业模式不匹配。欧盟在“一揽子计划”关于“显著经济存在”文件中提议,修正传统国际税收规则关于“永久常设机构”的判定范围,并在征税体系中新增“显著数字存在”作为对现有常设机构判定标准的补充,即只要在一个市场管辖区内产生了数字服务金额、用户或合同的数量等达到了一定标准,就应与数字市场管辖区建立征税联结。<sup>②</sup>

第三,欧盟要求无形资产创造的价值,包括线上消费者和用户参与等,都应纳入剩余利润分配。在传统国际税收体系下,市场国参与剩余利润分配面临双重困境:其一,母国对剩余利润或企业常规经营活动之外的剩余或超额利润一般具有全部征税权;<sup>③</sup>其二,部分跨国数字科技企业利用“双层爱尔兰加荷兰三明治”(Double Irish, Dutch Sandwich)财务战略,<sup>④</sup>在操作无形资产转让定价时采用“高税低价”和“低税高价”等策略,导致市场国难以从现有基于实体存在的常设机构和独立交易原则的剩余利润分配的税收规则中获益。为此,欧盟在“一揽子计划”中强调,利润应包含数字价值,并提倡将利润分割法作为体现基于“显著数字存在”的、最合适的剩余利润分配方法。<sup>⑤</sup>

<sup>①</sup> European Commission, “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services,” pp.24-28.

<sup>②</sup> European Commission, “Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence,” pp.16-17.

<sup>③</sup> 白彦锋、湛雨潇:《欧盟税改与国际税收发展新出路——针对互联网巨头跨国避税问题的分析》,载《公共财政研究》,2018年第2期,第4-15页;朱青、杨宁:《关于OECD应对经济数字化国际税收改革方案的评论》,载《国际税收》,2020年第8期,第3-7页。

<sup>④</sup> “双层爱尔兰加荷兰三明治”(Double Irish, Dutch Sandwich)是指外国公司在爱尔兰设置一个子公司(X),该公司在爱尔兰再创建一个拥有完全控制权的子公司(Y),即“双层爱尔兰”(Double Irish)模式。同时,外国公司在荷兰还设置另一个空壳子公司(Z),子公司(Y)产生的收入将首先转移至位于荷兰的空壳子公司(Z),再返回位于爱尔兰的子公司(X),从而实现跨国公司的海外避税。参见 Steven A. Bank, “The Globalization of Corporate Tax Reform,” *Pepperdine Law Review*, Vol.40, Issue 5, 2013, pp.1307-1310; Ambarren Beebejaun, “The Double Irish and Dutch Sandwich Strategies and Tax Avoidance in Mauritius,” *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 24, No.4, 2021, pp.737-751.

<sup>⑤</sup> 《转让定价和跨国企业(1979年)》(Transfer Pricing and Multinational Enterprises 1979)确立的转让定价调整方法以价格为主;《OECD跨国公司和税务机关转让定价指南2010年》(OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010)提到了利润分割法(Profit-Split Method, PSM)的计算要素,包括研发经费、营销以及成员国用户数量和其他数据等。参见 OECD, “Transfer Pricing and Multinational Enterprises,” June 1, 1979, <https://doi.org/10.1787/9789264167773-en>; OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”; European Commission, “Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence,” p.9.

## (二) 美国的主要利益诉求和规则偏好

一方面,美国意图在 G20 和 OECD 等多边机制层面将自身偏好的数字税收规则合法化,抑制欧盟的全球监管影响力——“布鲁塞尔效应”。在数字经济监管领域,“布鲁塞尔效应”已取得显著成效。自《一般数据保护条例》(GDPR)生效至今,欧盟境内和英国的数据保护机构共开出 900 多笔罚单。其中,美国亚马逊公司被处罚款金额最高,为 7.46 亿欧元(约合 8.77 亿美元)。<sup>①</sup> 欧盟对数字经济构建的规制体系正逐步为欧盟带来额外收入。例如,欧盟关于《增值税电子商务规则》(VAT E-commerce Rules)生效后,每年为欧盟带来约 70 亿欧元的额外收入。<sup>②</sup> 美国担心,如果数字服务税成为欧洲长期税制,美国科技巨头企业将在欧洲市场面临更多的监管限制。为此,美国选择在 G20、OECD 等多边机制层面,推行包括全球无形资产低税收入(The Global Intangible Low-taxed Income, GILTI)税、海外无形收入(FDII)税与税基侵蚀和反滥用税(BEAT)等有利于吸引美国数字科技企业离岸资金回流的全球税收规则。

另一方面,保持全球数字经济第一大国的优势地位也是美国参与应对经济数字化税收挑战的重要诉求之一。技术变迁是决定数字经济发展最本质的动力。自美国商务部发布《浮现中的数字经济(1998-1999年)》(The Emerging Digital Economy 1998-1999)以来,美国政府正式揭开推动数字技术发展大幕。<sup>③</sup> 二十年来,美国出台了一系列政策法规和相关举措引领全球数字技术发展。2020年,美国数字经济规模达 13.6 万亿美元,蝉联世界第一。<sup>④</sup> 尽管新冠肺炎疫情使全球面临前所未有的经济衰退,但是标准普尔 500 指数前五大市值公司——微软、苹果、亚马逊、谷歌母公司和脸书的市值总和仍占标普总市值的 23%,突破历史峰值。<sup>⑤</sup> 制定有利于美国数字科技企业发展的国际数字税收规则,将成为助力美国数字经济蓬勃发展的全球“保护伞”。

为此,美国坚决要求废除任何形式的单边征收数字服务税的行为,并重视制定避免

<sup>①</sup> “30 Biggest GDPR Fines So Far (2020, 2021, 2022),” TESSIAN, May 5, 2022, <https://www.tessian.com/blog/biggest-gdpr-fines-2020/>.

<sup>②</sup> 刘志毅:《理解数字税:公平、疫情、数字化与反垄断》,载《经济观察报》,2021年1月18日,第21版; Jeanne Whalen, “Europe Fined Google Nearly \$10 Billion for Antitrust Violations, But Little Has Changed,” November 10, 2020, <https://www.washingtonpost.com/technology/2020/11/10/eu-antitrust-probe-google/>; European Commission, “Modernising VAT for Cross-border E-commerce,” September 3, 2020, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-e-commerce/modernising-vat-cross-border-e-commerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en).

<sup>③</sup> Economics and Statistics Administration, Office of Policy Development, “The Emerging Digital Economy,” U.S. Department of Commerce, July 1998, [https://www.commerce.gov/sites/default/files/migrated/reports/emergingdig\\_0.pdf](https://www.commerce.gov/sites/default/files/migrated/reports/emergingdig_0.pdf); Economics and Statistics Administration, Office of Policy Development, “The Emerging Digital Economy II,” U.S. Department of Commerce, June 1999, [https://www.commerce.gov/sites/default/files/migrated/reports/ede2report\\_0.pdf](https://www.commerce.gov/sites/default/files/migrated/reports/ede2report_0.pdf).

<sup>④</sup> 中国信息通信研究院:《全球数字经济白皮书——疫情冲击下的复苏新曙光》,第20页。

<sup>⑤</sup> Andrew Bary, “Big 5 Tech Stocks Now Account for 23% of the S&P 500,” Barron's, July 26, 2021, <https://www.barrons.com/articles/big-tech-stocks-sp-500-51627312933?tesla=y>.



跨国数字企业转移利润、侵蚀税基的数字税收规则。美国试图通过降低公司所得税税率,将全球征税制度的属人原则改为属地原则,吸引本国数字企业投资母国;同时,通过新增税制,支持全球最低税率,以降低或限制跨国企业转移利润、实施避税行为。<sup>①</sup>例如,全球无形资产低税收入(GILTI)税设置了21%的全球最低税率。它不仅要求对受控海外子公司10%的有形资产征税,而且要求对剩余无形资产(超额利润或非正规利润部分)征税,用以限制将知识产权等无形资产置于海外低税国家以及利润转移等行为。<sup>②</sup>税基侵蚀和反滥用税(BEAT)要求年收入超过3亿美元、税基侵蚀百分比超过4%的纳税企业,都应缴纳该税。海外无形收入(FDII)税主要针对以无形资产对外销售产品和提供劳务的美国国内公司,目的是减轻拥有大量知识产权、在海外销售产品和提供相关服务企业的税收负担。<sup>③</sup>前两种新税旨在防止美国数字跨国企业实施利润转移,第三种新税则是为了减轻本国企业纳税负担、吸引本国数字企业资金回流。

### (三)美欧数字服务税规则偏好在新国际税改规则中的体现

在此次国际税改与数字服务税相关的规则中,欧盟要求新增市场国管辖权、市场国参与跨国企业的剩余利润分配权,并建立税收联结度规则等。例如,《双支柱解决方案2021年》在现行属地管辖权和属人管辖权的基础上,新增了市场管辖权(Market Jurisdiction),赋予市场国参与跨国企业剩余利润分配权,并确定市场国与跨国企业间的税收联结度,即跨国企业产生剩余利润的25%(金额A)将重新分配给市场国、跨国企业关联实体在各国从事营销和分销活动的回报部分(金额B)的剩余利润依据独立交易原则分配等。<sup>④</sup>

<sup>①</sup> Andreas Cassee, "International Tax Competition and Justice: The Case for Global Minimum Tax Rates," *Politics, Philosophy and Economics*, Vol.18, Issue 3, 2019, pp.242-263.

<sup>②</sup> 根据美国税法,外国公司中的美国公民或具有美国居民身份的合格股东(在外国公司持股10%或以上公司、个人、合伙企业和信托基金等)持股总和达到50%以上的,属于受控外国公司(Controlled Foreign Corporations)。美国税法允许受控外国公司用所负担外国税款的80%抵免其在美国的纳税义务。参见 Internal Revenue Service, "4.61.7 Controlled Foreign Corporations," October 8, 2019, [https://www.irs.gov/irm/part4/irm\\_04-061-007](https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-061-007); IMF, "Corporate Taxation in the Global Economy," March 10, 2019, p.22, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>.

<sup>③</sup> 全球无形资产低税收入(GILTI)税=受控海外子公司净收入-[合格经营资产投资额的10%-应扣利息费用],有效税率为10.5%;税基侵蚀和反滥用税(BEAT)=10%\*修正应税收入-扣除研发之外的其他税收优惠后的常规税负;海外无形收入(FDII)税=应有无形收入\*(海外可扣税收入/总可扣税收入),有效税率为13.125%。参见余永定:《特朗普税改:两减一改、三大新税种和对美国经济的影响》,载《国际经济评论》,2018年第3期,第9-25页;朱青:《OECD第二支柱中的IIR规则与美国GILTI税制的差异》,载《税务研究》,2021年第1期,第85-88页;胡怡建:《美国税改法案制度设计、政策导向和减税分析》,载《税务研究》,2018年第1期,第13-17页;Mindy Herzfeld, "Can GILTI + BEAT=GLOBE?" *Intertax*, Vol.47, Issue 5, 2019, pp.504-513.

<sup>④</sup> 金额A是指跨国企业因与市场国的消费者或用户进行交易或提供服务,通过公式计算出的一部分应分配给市场国的剩余利润;金额B是指对于在市场国构成常设机构的,根据基准营销和分销水平设定的固定回报。参见OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint," pp.19-22, 65-66, 123-138, 212-224.



相较欧盟,基于《BEPS 行动计划 2013 年》框架下的《双支柱解决方案 2021 年》,更多地体现了美国数字服务税的规则偏好。

第一,美国反对单边征收数字服务税或制定专门针对数字服务税规则的独立框架体系,该方案强调其根本目的是构建一个应对经济数字化税收挑战的包容性框架,平衡成员国的不同诉求、取消或暂停与数字服务税相关的单边征税行为。<sup>①</sup>

第二,由于该方案适用于达到一定经营数额的所有跨国企业,不仅降低了低利润数字企业向市场管辖区缴税的可能性,而且失去了仅针对以数字科技企业产生的数字经济价值为主要征税特征的指向性。据估计,原先应被纳入市场国征税范围的跨国企业从 780 家降低至 100 家左右,<sup>②</sup>入围的企业也不具有明显的行业和国别特征。数字服务企业仅占入围企业总量的 33.9%,而包括亚马逊在内的数字巨头企业因其主要服务对象是以零售为主的消费者,利润额甚至并未达到 10%的门槛。<sup>③</sup>

第三,由于美国的坚持,OECD 参照了其有关“安全港”的原则,设置了“营销和分销利润安全港”(Marketing and Distribution Profits Safe Harbor),为市场国参与剩余利润再分配的金额 A 设定了上限,限制与预防市场国获得双重利润。<sup>④</sup>

第四,美国成功地借助“支柱二”推出以全球无形资产低税收入(GILTI)税为基础的 15%全球企业最低税率,以及参照全球无形资产低税收入(GILTI)税与税基侵蚀和反滥用税(BEAT)的“全球反税基侵蚀”(Global Anti-Base Erosion, GloBE)提案,为加强美国国内与国际税法衔接、促进美国跨国数字科技企业的资本回流提供了机会。<sup>⑤</sup>

由此,美欧就数字服务税问题在多边机制谈判中达成妥协。美国反对单边征收数字服务税、设置全球最低税率和增强数字型企业的税收确定性等核心目标得以实现,

① OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint,” p.11.

② OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint,” p.127; Isabel Gottlieb and Laura Davison, “U.S. Floats Tax Compromise Targeting 100 International Firms,” Bloomberg Tax, April 9, 2021, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/u-s-offer-on-global-tax-deal-would-tie-levies-to-revenue>.

③ 2021 年《财富》500 强排行榜仅能显示大部分(非全部)入围“支柱一”金额 A 的跨国企业,排在首位的是美国苹果公司,营业收入为 2407.4966 亿欧元,利润率为 20.91%。在入围“支柱一”金额 A 的 59 家企业中,美国企业 27 家、欧洲 17 家、中国 9 家。参见《2021 年《财富》世界 500 强排行榜》,财富中文网,2021 年 8 月 2 日, [https://www.fortunechina.com/fortune500/c/2021-08/02/content\\_394571.htm](https://www.fortunechina.com/fortune500/c/2021-08/02/content_394571.htm);朱晓丹、曹港珊:《论〈双支柱框架协议〉立法目的之变动与影响》,载《国际税收》,2021 年第 9 期,第 43-50 页。

④ 励贺林:《应对经济数字化税收挑战的技术理性和利益抉择——对第一支柱“统一方法”的研究》,中国税务出版社 2021 年版,第 123 页。

⑤ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar Two Blueprint”;[德]约阿希姆·恩利施、[德]约翰内斯·贝克尔:《国际有效最低税:全球反税基侵蚀提案(一)》,刘奇超、任雪丽译,张春燕、李加晶校,载《海关与经贸研究》,2020 年第 4 期,第 62-94 页;[德]约阿希姆·恩利施、[德]约翰内斯·贝克尔:《国际有效最低税:全球反税基侵蚀提案(二)》,刘奇超、任雪丽译,张春燕、李加晶校,载《海关与经贸研究》,2020 年第 5 期,第 79-92 页;崔晓静、刘渊:《OECD 支柱二方案:挑战与应对》,载《国际税收》,2021 年第 9 期,第 51-64 页。

并为美国的数字跨国企业在欧洲市场继续运营扫清了税收障碍。而欧盟主张市场国对价值创造的贡献得到多边机制的承认,并因此获得剩余利润的分配权。此外,欧洲国家以单边征收数字服务税措施对抗美国数字科技企业在市场国的税收强势地位,取得了一定效果。<sup>①</sup>

#### 四 尚未消除的分歧与美欧数字服务税规则博弈的新方向

美国和欧盟在新国际税改方案中就数字服务税部分规则达成共识,是双方通过多边机制谈判形成维护各自税收利益偏好的“最大公约数”的结果。尽管《双支柱解决方案 2021 年》旨在应对数字经济带来的税收挑战,但实际结果是对跨国企业的税基侵蚀与利润转移行为做出回应,并非完全针对数字企业价值创造模式变化背后的税制设计。因此,欧盟对既有税制框架与数字经济发展模式不匹配、数字企业与传统企业适用当前税制结构不公平等核心诉求的呼吁并未得到全面解决。美欧之间围绕制定数字服务税规则的诸多分歧依然存在。

##### (一) 美欧数字服务税规则博弈中尚未消除的分歧与潜在风险

其一,美欧未达成与数字服务税相关规则的全面共识。美国既反对任何形式的单边征收数字服务税措施,又不愿将既有国际税收规则调适为与数字服务税相关的治理框架。因此,包括“数字广告”“数字界面”“数字接口”“数字平台”等数字经济新模式、新样态,以及其他与数字服务税相关的应税门槛、征税地点、应税人等概念没有在 2021 年最新的国际税改方案中出现。<sup>②</sup> 并且,起源于应对经济数字化税收挑战的“支柱一”并非仅仅针对数字科技企业征税问题而设。这意味着欧盟在“一揽子计划”中,针对以用户价值创造为特征的特定数字服务所产生的收入,应纳入国际征税范围的诉求并未得到美国的回应。不过,《双支柱解决方案 2021 年》也未对征收数字服务税行为的合法性做出明确规定。因此,部分国家可能继续开征数字服务税或增加其他税种,这将再次为全球带来有害税收竞争的风险。

其二,美欧双方未就关于“显著数字存在”等数字经济特质纳入国际税收规则达成一致。欧盟在“一揽子计划”、《BEPS 行动计划 2013 年》和“支柱一”中,均要求凡是在市场管辖区内,有跨国企业存在重大且持续的数字经济参与、交互活动,包括用户

<sup>①</sup> 姚丽、励贺林:《美国与欧洲五国达成协议:数字服务税会否销声匿迹》,第一财经,2021 年 10 月 31 日, <https://www.yicai.com/news/101214211.html>。

<sup>②</sup> European Commission, “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services”。

参与、营销无形资产 (Marketing Intangibles) 和显著数字经济存在等,即便没有设置实体机构,也应视作与市场管辖区之间建立了新的联结度,市场管辖区对应税利润有征税权。<sup>①</sup> 美国则认为,“显著数字存在”将使得美国的大型数字型跨国企业成为市场国征税的重要对象。<sup>②</sup> 在美国推动下,新国际税改方案避开了市场国对具有用户参与价值、显著数字存在、营销无形资产等数字经济特质的跨国企业征税权的直接承认,仅赋予市场国与来源国共享征税权,并用全球最低税率扩大应纳税企业的范围。例如,原先“支柱一”中新增“自动化数字服务”(Automated Digital Services, ADS)和“面向消费者的业务”(Consumer Facing Business, CFB)等概念被删除。<sup>③</sup> 同时,在金额 A 征税范围内,新规则取消了原先提到的企业经营活动和营业金额两个门槛,即企业应同时满足从事“自动化数字服务”(ADS)或“面向消费者的业务”(CFB)和全球合并收入不低于 7.5 亿欧元等,仅在《双支柱解决方案 2021 年》中要求,全球营业额超过 200 亿欧元且税前利润率超过 10%的企业与市场国建立剩余利润分配的联结度。<sup>④</sup> 因此,欧盟失去了针对数字型跨国企业的直接征税权,数字科技企业因无形资产、用户价值等产生的利润仍存在于新国际税改规则中的“灰色地带”,这将为国际税收环境带来潜在风险。

其三,欧盟提出的剩余利润分配的计算方式受到多边公约、争端预防与解决机制、“安全港”等诸多限制。除了强调市场国的征税权,欧盟还要求应通过金额 A、金额 B 和金额 C 三个途径赋予市场国参与剩余利润分配的权利。其中,金额 B 和金额 C 是基于现行独立交易原则参与分配跨国企业在各国从事营销和分销活动的回报部分,而金额 A 则是市场国对基于新联结度规则的跨国企业剩余利润部分征税。<sup>⑤</sup> 美国没有

<sup>①</sup> European Commission, “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services”; OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”; OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint”.

<sup>②</sup> Shafik Hebous and Alexander Klemm, “Destination-based Taxation: A Promising but Risky Destination,” in Ruud De Mooij, Alexander Klemm and Victoria Perry, eds., *Corporate Income Taxed under Pressure*, International Monetary Fund Press, 2021, pp.265–281.

<sup>③</sup> OECD, “Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy,” July 2021, p.4, <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>; 侯思捷、刘怡:《应对经济数字化挑战的国际税收规则演进:市场国和新联结度》,载《国际税收》,2020年第9期,第29–33页。

<sup>④</sup> OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy Policy Note,” January 23, 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>; OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint”; OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”; 曹明星:《OECD 数字税改方案述评:理论阐释、权益平衡与规则建构》,载《税务研究》,2021年第6期,第77–84页。

<sup>⑤</sup> 樊铁侠、王卿:《经济数字化背景下国际税收规则发展——对 OECD“统一方法”的解读与研究》,载《税务研究》,2020年第6期,第79–85页;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》,载《国际税收》,2021年第1期,第49–56页。

完全接受欧盟提出关于市场国对剩余利润再分配的计算规则,认为上述三个利润分配途径将为市场国带来对跨国企业不利的双重征税的机会。<sup>①</sup>目前,在《双支柱解决方案 2021 年》中,OECD 建议以多边公约(Multilateral Convention, MLC)形式确定市场国的新征税权(金额 A),包括计算公式、管理程序、信息交换等,美国尤其强调争端预防与解决机制(Dispute Prevention and Resolution)对金额 A 的约束力;而对于金额 B,将基于原先的独立交易原则,确定回报 10% 的利润,用于建立“营销与分销利润安全港”的上限,通过多边公约、双边协议等确立更具灵活性的国际税收机制,以此给予跨国企业在“支柱一”和传统国际税收规则之间自由选择的权利,从而降低“支柱一”的强制执行效力。金额 C 未在该方案中提及。<sup>②</sup>

## (二)美欧数字服务税规则博弈的新方向

鉴于上述分歧的存在,美欧将在新国际税改方案中围绕数字服务税规则继续展开博弈。

第一,欧盟将继续寻求在新国际税改规则中体现数字经济特质。《BEPS 行动计划 2013 年》及其框架内的“双支柱”起初的设想是应对经济数字化带来的税收挑战,但根据最新国际税改方案,“支柱一”失去了对产生数字经济价值的跨国企业征税的目标性,而“支柱二”拟解决各国间企业所得税税率的“逐底竞争”、跨国企业税基侵蚀和利润转移等传统国际税收治理的遗留问题,两者均未直接关乎数字经济及其相关商业模式。<sup>③</sup>即便如此,由于“支柱一”明确了市场国管辖权与参与剩余利润分配权,欧盟仍将其视为对在欧洲市场的跨国企业实施有效征税权方面的重要进步。目前,欧盟将单一数字市场和资本市场联盟视作塑造欧洲单一市场的两个优先事项。<sup>④</sup>欧盟对内将继续促使成员国达成单边开征数字服务税的一致性,从而提升“布鲁塞尔效应”。在 OECD 等多边机制中,欧盟将以征收欧洲统一的数字服务税作为与美国谈判的手

<sup>①</sup> Michael P. Devereux et al., *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford University Press, 2021, pp.62-98; 高金平:《“支柱一”之国际税收规则构建若干问题思考》,载《税务研究》,2020 年第 8 期,第 62-66 页。

<sup>②</sup> 周念利、王达:《拜登执政后 OECD 框架下数字服务税谈判前景展望》,第 50 页; OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on the Pillar One Blueprint,” pp.174-175; OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018,” March 16, 2018, pp.167-168, [https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf? expires=1606360526&id=id&accname=guest&checksum=A0EA416A6B4D4AF495BA08326507C680](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1606360526&id=id&accname=guest&checksum=A0EA416A6B4D4AF495BA08326507C680); Mark Martin and Thomas Bettge, “US: New Horizons for Dispute Resolution Under Pillar One’s Amount A,” *International Tax Review*, November 19, 2020, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1p9zn4dh0vqkk/us-new-horizons-for-dispute-resolution-under-pillar-ones-amount-a>; OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”。

<sup>③</sup> [加拿大]李金艳:《关于双支柱方案的全球税收共识:真相探究和法律现实》,载《国际税收》,2022 年第 3 期,第 12-23 页。

<sup>④</sup> Elena Danescu, “Taxing Intangible Assets: Issues and Challenges for a Digital Europe,” *Internet Histories*, Vol. 4, Issue 2, 2022, pp.196-216.

段,为将数字经济特质与数字服务税等相关的税收规则纳入“支柱一”做出更多努力。<sup>①</sup>

第二,美国和欧盟将努力促成各国国内税法与新国际税改规则的衔接。如前所述,美欧数字服务税规则博弈是推动本轮国际税改达成全球共识的重要力量,双方关于数字服务税的利益偏好与规则诉求同时涉及“两大支柱”,即美国将赋予市场国征税权和剩余利润分配权的“支柱一”与“支柱二”捆绑,才与欧盟达成了政治妥协。当前,《双支柱解决方案 2021 年》仍停留在 OECD 成员国达成政治共识的层面,并不具备法律意义上的约束力、可执行性和持久性。而要将新国际税改方案达成全球共识的象征意义转变为实际意义,各成员国首先需要应对的是权衡国际税改对本国税收主权的影响,包括将国际通用型税收框架“嫁接”至国内税法、暂停征收数字服务税,以及以市场国的身份围绕税收管辖权、利润分配权与跨国公司进行谈判等。<sup>②</sup> 由于欧盟与美国达成暂缓单边开征数字服务税是建立在“支柱一”能够在 2023 年 12 月 31 日之前如期、有效执行的基础之上,因此,美欧将进一步围绕税收主权展开国内与国际双重层面的博弈。如果失去这一基础,欧盟可能会继续单边开征数字服务税,美国也将选择恢复报复性关税措施。

第三,美欧双方将为构建符合自身数字服务税规则偏好的税收监督机制展开博弈。由于新国际税改方案尚未确定数字服务税的合法性,对签署协议的国家暂停征收数字服务税也不具备法律意义上的约束力,国内税法与国际税法形成了两个“平行的税收空间”。要加强其联结与相互制约,则需要制定争端预防与解决机制和税收监督机制。然而,由于欧盟对市场国参与剩余利润分配(金额 A)的纳税企业、税务监管机构、成员国代表权等规则与美国存在争议,双方暂未就“支柱一”的争端预防与解决机制达成共识,部分跨国企业和低税率国家(地区)将借此探寻新的避税方案,从而影响本轮国际税收改革方案的实际效果。<sup>③</sup> 因此,制定具有约束力的争端预防与解决机制和构建符合自身数字服务税规则偏好的税收监督机制,将成为美欧数字服务税规则博弈的新方向。

<sup>①</sup> Wouter Lips, “The EU Commission’s Digital Tax Proposals and its Cross-platform Impact in the EU and the OECD,” p.976.

<sup>②</sup> [加拿大]李金艳:《关于双支柱方案的全球税收共识:真相探究和法律现实》,第 12-23 页。

<sup>③</sup> 张义、汪成红:《数字经济征税争端预防与解决机制探索》,载《国际税收》,2020 年第 8 期,第 44-49 页。



## 五 结论

在《双支柱解决方案 2021 年》通过之前,国际社会尚未形成与数字经济发展相匹配的国际税收规则体系。欧盟为应对成员国之间恶性税收竞争,曾提出征收欧洲统一的数字服务税,但遭到部分成员国的反对。法国、意大利、西班牙等欧盟成员国为应对数字经济带来的税收挑战,选择将单边开征数字服务税作为一种临时性税制选择。随后,数字服务税在全球兴起,加剧了国际税收体系的碎片化态势。<sup>①</sup> 美国主张在既有的国际税收规则中推动数字服务税的改革,并借助“301 调查”向单边征收数字服务税的部分国家施压。美欧数字服务税规则博弈既彰显了欧盟维护数字主权、提升欧洲凝聚力、实现欧盟经济复苏计划的利益诉求;也凸显了美国维持其在多边机制中的规则领导权和数字经济第一大国地位的利益诉求。目前,美欧在《双支柱解决方案 2021 年》中就数字服务税部分规则达成一致,但双方的分歧尚未完全消除,新国际税收改革方案中关于数字服务税规则仍存在诸多缺陷,面临潜在风险。

2020 年,中国数字经济规模已达 5.4 万亿美元,位居全球第二。<sup>②</sup> 当前,全球数字治理领域规则博弈激烈。为更好地把握新一轮科技革命和产业变革的新机遇,中国应主动参与包括数字服务税在内的数字经济议题谈判,在数字经济领域开展双边与多边数字治理合作、塑造新的竞争优势。<sup>③</sup> 关于全球税收治理的合作方向,中国可以在联合国、世界贸易组织、经合组织、二十国集团、《区域全面经济伙伴关系协定》(RCEP)、《数字经济伙伴关系协定》(DEPA)、《全面与进步跨太平洋伙伴关系协定》(CPTPP)等多边机制中积极参与制定数字服务税相关规则,与其他国家深化国际税制合作、制定符合发展中国家利益的国际税收规则。同时,还可以通过“‘一带一路’税收征管合作论坛”(The Belt and Road Initiative Tax Administration Cooperation Forum),深入推进“数字丝绸之路”(Digital Silk Road)规则的制定,构建数字贸易多边税收征管合作机制,推进与数字经济发展相匹配的数字税收监管体系。

(作者简介:刘宏松,上海交通大学国际与公共事务学院教授;程海焯,上海外国语大学国际关系与公共事务学院博士研究生。责任编辑:蔡雅洁)

<sup>①</sup> Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, pp.3-4.

<sup>②</sup> 中国信息通信研究院:《全球数字经济白皮书——疫情冲击下的复苏新曙光》,第 20 页。

<sup>③</sup> 《习近平主持中央政治局第三十四次集体学习:把握数字经济发展趋势和规律 推动我国数字经济健康发展》,中国政府网,2021 年 10 月 19 日, [http://www.gov.cn/xinwen/2021-10/19/content\\_5643653.htm](http://www.gov.cn/xinwen/2021-10/19/content_5643653.htm)。