

# 欧盟推进数字服务税的动因、困境及展望

## ——兼论欧盟财政分权困局

### 对我国数字税治理的政策启示\*

王玉柱 高璐

**摘 要：**数字经济发展正在改变全球税收形态。由于数字业态的特殊性，数字业务市场所在地和征税地背离成为数字经济的常态化特征。国际数字巨头利用税收“洼地”进行转让定价的逃避税行为，使得欧盟遭遇严重税基侵蚀。欧盟财政分权模式的结构矛盾也因此越发突出。由于全球税收治理政策阶段性达成一致，短期内欧盟征收数字税进程暂时搁置。从中长期看，受欧美之间非对称产业竞争以及欧盟成员国之间复杂的税权关系的影响，未来欧盟数字税改革议程仍可能适时重启，并将被赋予更为重要的产业协同功能。欧盟数字税治理过程中出现的各类政策协调困境为我国制定和优化数字税规制提供了重要启示。以征收中央数字税作为过渡性解决方案，不断完善稽征制度和技术手段，研究确立基于消费地原则的省际数字税分配制度，是我国深化税制改革的重要发展方向。

**关键词：**数字税； 欧盟； 财政分权； 消费地原则； 央地财政

**作者简介：**上海国际问题研究院 研究员 上海 200233

上海国际问题研究院 硕士研究生 上海 200233

**中图分类号：**F811.6； F812.2

**文献标识码：**A

**文章编号：**1005-4871(2022)06-69-14

数字经济时代，数字服务超越了传统地理和行政管辖权边界，诸多数字服务企业为规避高额税收，将企业注册在“避税天堂”，并通过转移利润来降低实际税负。

---

\* 本文系国家社科基金重大项目“全面建设社会主义现代化新阶段我国发展环境研究”(项目号：21ZDA004)的阶段性成果。感谢《德国研究》编辑部对于文稿的精心雕琢及给予的宝贵意见，本文文责自负。

2008年全球金融危机以来,诸多欧盟成员国政府债务高企,越发意识到跨国企业利润和税基转移侵蚀本国税收收入。同时,这种行为还扰乱了欧盟财政分权制度下的税收分配关系,给欧盟既有财政治理带来重要挑战。欧盟财政分权范式下数字税治理困境反映了成员国间的税收主权竞争关系。当前政策推进的阻力不仅体现为欧盟与美国数字巨头之间的税权博弈关系,还受到成员国间的税源竞争关系的影响。欧盟数字税协同困境和相关教训对于我国地区间财政关系重构有着重要启示。尽管我国的数字税治理属于单一国家内的税制治理问题,但由于数字服务税跨越了传统行政区域管辖范畴,打破了地方间税权分配关系,对我国既有央地财税关系形成新挑战。因此,梳理分析欧盟财政分权模式下数字税政策制定进程中出现的相关问题,对我国央地财税关系重构和税收治理优化具有重要借鉴意义。

## 一、欧盟及其成员国推进数字税治理的动因分析

国际数字巨头利用其全球经营网络之便,通过国际税收筹划降低税收支出,导致全球范围内出现严重的税基侵蚀和利润转移问题。为应对国际数字巨头的税基侵蚀冲击,欧盟及成员国开展了数字税立法改革探索。尽管困难重重,但中长期政策的推进势在必行。数字经济的发展使提供数字服务的企业得以利用税收监管漏洞偷逃税,因而数字税并非在既有税种基础上的新增税目,而是相关国家通过设立新制进行的税收补征。

### (一)数字巨头特有的转让定价策略与欧盟税基侵蚀问题

欧盟数字经济发展相对滞后,由于本土缺乏大型数字企业,近年来,谷歌、苹果、脸书、亚马逊、微软等(GAFAMs)美国数字巨头在欧盟市场形成垄断。与此同时,欧盟由于与数字经济发展相关的税制改革相对滞后,域内税基侵蚀和利润转移现象变得越发突出。利用转让定价(Price Transfer)策略最大限度地提高位于较高税率辖区子公司的运营成本是数字巨头实现利润转移的主要手段。<sup>①</sup> 国际数字巨头通过数据等虚拟资产作价<sup>②</sup>或以支付知识产权特许使用费为借口进行转让定

<sup>①</sup> Carmel Peters, "Developing Countries' Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, No. 6/7, 2015, pp. 375-381, here pp. 377-381, [https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM\\_G20OecdBeps.pdf](https://static.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_G20OecdBeps.pdf), 访问日期: 2022-11-13。

<sup>②</sup> 区别于其他实体产业采用的转让定价策略,数字经济企业通过数字虚拟资产转让定价具有普遍性。经济合作与发展组织(OECD)为此于2019年发布公众咨询文件《应对数字经济时代的税收挑战》,提出“市场型无形资产”改革草案(Marketing Intangibles Proposal),另两项草案分别是“用户参与”草案(User Participation Proposal)和“显著经济存在”草案(Significant Economic Presence)。参见 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public consultation, 13 February-6 March 2019。

价,实现利润转移和逃避税。一般而言,数字企业将持有的无形资产以高于市场价格的定价出售给低税率辖区公司,且无需搬迁公司总部或实体工厂,也不用转移劳动力,就能使得公司实际应纳税额大幅度减少,甚至趋近于零。

近年来,越来越多的国际数字巨头被爆出在欧盟市场运用转让定价和人为规避常设机构(Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)等新型避税手段进行逃避税,导致欧盟及其相关成员国承受巨额税源损失。比如,2012年前后,谷歌法国分公司每年赚取广告收入达13亿欧元,但谷歌支付给作为内容提供者的法国媒体仅500万欧元,<sup>①</sup>其他绝大部分营业收入则以数据销售形式实现转让定价。谷歌使用一种被称为“双层爱尔兰—荷兰三明治”(Double Irish with Dutch Sandwich)的转让定价模式,在2007年至2010年期间成功避税31亿美元,使其平均税率在美国境外降低至2.4%,远低于美国国内约35%的平均税率,在全球五大科技公司中属于最低水平。<sup>②</sup>

## (二) 税收“洼地”诱发欧盟市场国与注册国之间的税权之争

欧盟境内国际数字巨头的逃避税行为主要发生在成员国之间。由于欧盟缺乏统一的财政制度,成员国之间的税率适用差异成为国际数字巨头逃避税的重要触发因素。《马斯特里赫特条约》确立了税收立法的辅助性原则,因而欧盟无法制定超主权税制。欧盟财政分权给互联网巨头避税行为带来便利,使欧盟成为遭受税基侵蚀和利润转移最为严重的经济体。另外,近年来,为激励数字产业发展,部分欧盟成员国给予的优惠税收政策,也给国际数字巨头在欧洲投资创造了避税空间。数据显示,欧盟范围内科技公司有效税负仅为9.5%,远低于传统商业23.2%的平均水平。<sup>③</sup> 诸多国际数字巨头利用政策漏洞,选择在低税国注册和纳税,以规避市场国相对较高的税率。以GAFAMs为代表的美国数字巨头在欧洲市场的经营份额逐年增加,年增幅超过14%。<sup>④</sup>

国际数字巨头竞逐欧盟市场的同时,也激化了欧盟成员国之间的税源和税权

---

<sup>①</sup> 《谷歌法国年获广告13亿欧元,法国媒体只得稿费500万》,中国网络电视台网站,2012年10月31日, <http://news.cntv.cn/20121031/104404.shtml>, 访问日期:2022-11-12。

<sup>②</sup> Nitasha Tiku, “Google Uses the ‘Double Irish’ and the ‘Dutch Sandwich’ to Avoid Billions in Taxes”, 2010-10-21, [https://nymag.com/intelligencer/2010/10/google\\_uses\\_the\\_double\\_irish\\_a.html](https://nymag.com/intelligencer/2010/10/google_uses_the_double_irish_a.html), 访问日期:2022-11-12。

<sup>③</sup> European Commission, “Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market”, 2018-03-21, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sv/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sv/MEMO_18_2141), 访问日期:2022-11-23。

<sup>④</sup> European Commission, “Time to Establish a Modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”, COM (2018) 146 final, Brussels, 2018-03-21, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0146>, 访问日期:2022-11-12。