

马里兰州的数字广告税：制度介绍及合法性分析

唐 颂

华东政法大学国际法学院，上海

收稿日期：2023年10月1日；录用日期：2023年11月1日；发布日期：2023年11月9日

摘 要

经合组织《关于应对经济数字化税收挑战的双支柱方案的声明》作为国际税收软法，规定了共识方取消数字税的义务。美国作为共识方之一本不应当开征数字税，马里兰州却以英、法等较早征收数字服务税的国家的方案为蓝本，创设了美国首个对数字广告服务征收的州税。本文将在分析马里兰州数字服务税法内容的基础上，讨论其存在的合法性不足，并分析其在OECD“双支柱方案”背景下的处境。

关键词

数字服务税，数字税，国际税收

Maryland Digital Advertising Tax: Policy Introduction and Legality Analysis

Song Tang

School of International Law, East China University of Political Science and Law, Shanghai

Received: Oct. 1st, 2023; accepted: Nov. 1st, 2023; published: Nov. 9th, 2023

Abstract

As an international soft tax law, the OECD Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy stipulates the obligation of consensus parties to cancel digital taxes. As one of the consensus parties, the United States should not levy a digital tax, but Maryland has created the first state tax on digital advertising services in the United States based on the plans of countries such as Britain and France that levied a digital service tax earlier. Maryland's move will cause many legal problems. Based on an analysis of the content of Maryland's digital services tax bill, this paper discusses its legitimacy shortcomings and analyzes

its situation in the context of the OECD's "two-pillar approach".

Keywords

Digital Service Tax, Digital Tax, International Tax

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 马里兰数字广告税的出台背景

(一) 数字经济对传统税收规则的挑战

数字经济的快速发展加速了价值创造过程的重塑，对各国税收主权和利益造成的影响也逐渐增强，传统国际税收规则应对乏力。部分国家和地区有针对性地对跨国科技巨头开征单边数字税，激起了跨国科技巨头居民国美国的强烈反对，但随着数字经济造成的税收流失在美国日趋严重，美国内部也出现了不同的声音。

在新冠疫情带来的巨大财政压力下，美国的马里兰州率先推出了数字广告税(Digital Advertising Tax, DAT)。建立 DAT 的法案(HB 732)¹于马里兰众议院 2020 年常会上被提出，马里兰州参议院长比尔·弗格森(Bill Ferguson)、参议院名誉主席迈克·米勒(Thomas V. Mike Miller)与经济学家保罗·罗默(Paul Roemer)共同倡导了该法案，他们认为对大公司的数字服务征税是一种公平的税收，而且可以阻止科技公司跟踪用户并根据收集的个人信息操纵广告。²马里兰州州长劳伦斯·霍根(Lawrence J. Hogan Jr.)在 5 月否决了该法案，理由是担忧税负最终被转嫁至消费者。³2021 年 2 月 12 日，马里兰州立法机构又推翻了州长的否决，至此，马里兰州的 DAT 成为全国首个对大公司获得的数字广告收入征收的州税。

2021 年 4 月 12 日，马里兰州通过参议院第 787 号法案(SB 787)，推迟了 DAT 的开始日期，新增对部分实体的免征条款，并禁止企业转嫁税款给用户。⁴该法案是对州长否决的回应。2021 年 11 月 24 日，马里兰州审计长办公室通过了最终法规。⁵该法规于 2021 年 12 月 13 日生效，该州的数字广告服务税于 2022 年 1 月 1 日开始征收。

马里兰州的数字税法案引发了激烈的辩论，对新税种的法律挑战接踵而至，陆续有贸易团体和企业提起了关于该税的诉讼。⁶目前这项税收正因涉嫌违反宪法和联邦法律而受到司法审查。

(二)正在形成的数字服务税收国际法律框架

数字经济带来的挑战引起了国际社会的注意。在过去数年间，OECD/G20 主导了应对数字化税收挑战的多边谈判，以协调数字服务税国际治理。经过长期的谈判，2021 年 7 月 1 日，OECD 发布《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》(以下简称《双支柱方案声明》或《声明》)阐述了“双支柱”

¹Maryland House Bill 732. [EB/OL]. <http://mgaleg.maryland.gov/mgaweb/Legislation/Details/HB0732?ys=2020RS>, 2022-01-23.

²Danielle E. Gaines.Senators Want to Tax Digital Ads to Fund School Reforms. [EB/OL]. <https://www.marylandmatters.org/2020/01/30/senators-ponder-menu-of-tax-measures-to-fund-kirwan/>, 2022-01-23.

³Danielle E. Gaines & Elizabeth Shwe. With Override Votes, Senate Passes Landmark Education Reform and Digital Ad Tax Bills Into Law Maryland Matters. [EB/OL]. <https://www.marylandmatters.org/2021/02/12/with-override-votes-senate-passes-landmark-education-reform-and-digital-ad-tax-bills-into-law/>, 2022-01-23.

⁴Maryland Senate Bill 787. [EB/OL]. <http://mgaleg.maryland.gov/mgaweb/Legislation/Details/SB0787?ys=2021RS>, 2022-01-23.

⁵Md. Reg.03.12.01.01-03.12.01.06. [EB/OL]. http://www.dsd.state.md.us/COMAR/SubtitleSearch.aspx?search=03.12.01.*#, 2022-01-23.

⁶其中比较有代表性的是“美国商会等联合诉马里兰州审计长 Peter Franchot”案，参见 Chamber of Commerce v. Franchot, No. 1:21-cv-00410-DKC (D.Md.). [EB/OL]. <https://www.chamberlitigation.com/cases/chamber-commerce-v-franchot>, 2022-01-23.

方案的内涵和计划，其中支柱一致力于改变现行跨境所得税规则，向市场国分配更多跨国企业集团剩余利润的征税权；支柱二通过实施全球最低税来打击跨国企业集团逃避税行为并抑制有害税收竞争。同年10月8日，OECD再次发布声明，在7月共识的基础上，BEPS包容性框架下140个成员中的136个国家(地区)就“双支柱方案”达成共识。

为了促进支柱一方案的核心规则“金额A”的落实，《双支柱方案声明》提出将促成各方加入一项新的多边公约(Multilateral Convention, MLC)，由BEPS包容性框架(Inclusive Framework, IF)授权的数字经济专责小组(Task Force on the Digital Economy, TFDE)制定MLC并确定相关文本内容。TFDE将寻求在2022年初之前完成MLC及其解释性声明的文本，并在2022年年中组织高级别的签署仪式。《声明》预测一旦关键司法管辖区批准多边公约，该公约将于2023年生效。

2. 马里兰州数字广告税的政策设计

(一) 征税范围

马里兰州DAT向全球年总收入至少1亿美元的大公司在该州从数字广告服务中获得的收入征税。⁷ 法案将税收的“可评估基础”定义为纳税人从该州的数字广告服务中获得的年度总收入。⁸ 其中，“数字广告服务”指数字界面⁹上的广告服务，包括横幅广告、搜索引擎广告、插页式广告和其他类似广告服务形式的广告；不包括广播实体或新闻媒体实体拥有、运营或代表其运营的数字界面上的广告服务。“广播实体”指主要从事经营广播电视或电台业务的实体。“新闻媒体实体”指主要从事新闻采集、报道或发布有关新闻、时事、文化或其他公共利益事项的文章或评论业务的实体，不包括主要是第三方内容的聚合者或再发布者的实体。

总体而言，法案对征税范围的定义不清。首先，法案对于一个实体是否“主要从事经营电视台或广播电台的业务”的认定没有提出相应的标准，这将会导致对某些经营多线业务的公司认定的问题。其次，法案也未提供“主要是第三方内容的重新发布者”的认定方法。许多地方新闻出版刊物主要发表通讯社(如美联社或路透社)的报道和联合专栏，很少有原创的地方报道，目前尚不清楚它们是作为“新闻媒体实体”受到保护，又或者作为第三方内容的重新发布者被排除在保护之外。按规定，上述问题均应当由马里兰州审计长作出解释。¹⁰

(二) 税率

税率根据纳税人的全球年度总收入确定：对于全球年总收入在1亿美元至10亿美元之间的纳税人，税率为应税基数的2.5%；对于全球年总收入超过10亿美元至50亿美元的纳税人，税率为应税基数的5.0%；对于全球年总收入超过50亿美元至150亿美元的纳税人，税率为应税基数的7.5%；全球年总收入超过150亿美元的纳税人将按10%的税率缴纳税款。¹¹

以收入为计税基础并非马里兰州首创，法国、英国等推出的较为典型数字服务税方案均采用了此方法[1]，但英、法两国的数字税[2]均采取了固定的比例税率。¹² 马里兰州的创新设计会导致巨大的断层效

⁷Md. Code, Tax-Gen.7.5-201(a). [EB/OL].

<https://casetext.com/statute/code-of-maryland/article-tax-general/title-75-digital-advertising-gross-revenues-tax/subtitle-2-returns/section-75-201-duty-to-file-return>, 2022-01-24.

⁸“年度总收入”指根据公认会计原则计算的所有来源的收入。

⁹“数字界面”指用户能够访问的任何类型的软件，包括网站、网站的一部分或应用程序。“用户”是指通过设备访问数字接口的个人或任何其他人。

¹⁰Jason R. Brown. Kean Miller LLP. The Maryland Digital Advertising Services Tax and the Expanding Map for Digital Taxes. [EB/OL]. https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataxtimes_home/21spr/21spr-pop-brown-md-digital-tax/, 2022-01-24.

¹¹Md. Code, Tax-Gen. §7.5-103. [EB/OL].

<https://casetext.com/statute/code-of-maryland/article-tax-general/title-75-digital-advertising-gross-revenues-tax/subtitle-1-definitions-general-provisions/section-75-103-tax-rate>, 2022-01-24.

¹²法国采取3%的固定税率，英国采取2%的固定税率。

应，康涅狄格大学法学教授 Richard Pomp 撰文详细阐述了这一问题。¹³ 假设一家企业在一个纳税年度内拥有 10 亿美元全球数字广告服务(Digital Advertising Services, DAS)收入，它将产生 2.5%的数字服务税。如果这家企业的下一笔 DAS 收入来自马里兰州以外的交易，它将面临 5%的税率，马里兰州的税收收入将因为该企业州外活动的增加而翻倍。税收不确定是以收入计算税基的数字税方案的通病，但马里兰州的设计会放大这种不确定的影响。

(三) 确认来自马里兰州的收入分配规则

马里兰州政府参考了法国的方案，采用访问设备所在地作为判断数字服务广告收入来源地的判断标准，当数字广告服务的任何部分通过位于某个州的设备访问时，数字广告服务的收入即在该州产生。

统计来自马里兰州的数字广告服务年总收入需要以下三个步骤：第一步确定从马里兰州访问 DAS 的设备数量，并将不能确定位置的设备排除在计算外(即“排除规则”)，得出从任何地点访问 DAS 的总设备数量；第二步统计纳税人的 DAS 年总收入；最后依据公式计算得出来自马里兰州的 DAS 年总收入值。

计算公式为：来自马里兰州的 DAS 年总收入 = (从马里兰州访问 DAS 的设备数量/从任何地点访问 DAS 的可确定位置的设备数量) × 纳税人的 DAS 年总收入。

法案采取的分配规则是不合理的，理由如下：

第一，该法案只关注特定平台提供给马里兰州的数字广告服务占有此类服务的比例，分配规则依赖对设备数量的计算，而不关心通过设备访问 DAS 的用户最终创造了多少价值。

第二，法案对于设备定位的规定模糊。在确定访问设备所在地时，法案将“位置”定义为用户访问数字广告服务时数字界面的实际物理位置。设备的位置应由纳税人使用其拥有或控制的全部数据确定，可用于确定设备位置的技术信息包括但不限于：互联网协议、地理位置数据、设备注册地、Cookie、行业标准指标，或者其他类似信息。然而，这些指导信息都不能确定访问数字广告服务的设备是否实际投入或离开马里兰州。这些信息中的某些项目之间可能彼此矛盾，而“最可靠”的标准欠缺可操作性。另外，用户使用虚拟专用网络(VPN)访问也会产生设备定位和设备实际位置不一致的情况，法案未曾设想类似情况的解决措施。

第三，计算公式中排除规则的设计不合理。排除规则假设那些无法定位的设备产生的收入均未在其他司法管辖区征税，很有可能导致重复征税。此外，为增加分配给州的总收入数额，排除规则被设计为将所有无法定位的设备数排除出 DAS 总访问设备数的计算，即在公式分子不变的情况下缩小分母的数值，这种设计在某些情况下可能导致对收入征收超过 100%的税额。

(四) 纳税申报

虽然最低应税税基是全球年总收入至少 1 亿美元，但要求向审计长提交年度申报表的门槛仅为马里兰州数字广告的年总收入 100 万美元。¹⁴ 法案规定“合理预期”在一个日历年内 DAT 估计值将超过 100 万美元的纳税人必须按审计长规定的形式和方式提交一份数字广告总收入税的预估税申报表。

3. 马里兰数字广告税的合法性分析

(一) “软法”的约束力

“软法”(Soft Law)是相对于“硬法”(Hard Law)而言的一个概念，在国际法领域，软法被用来描述那些本身不构成国际法意义上的法律，但具有唤起法律程序或形式的效果的规范。¹⁵ OECD 将软法定义

¹³See Forbes. The Fight Over Maryland's Digital Advertising Tax, Part 2. Forbes tax notes. [EB/OL].

<https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2021/11/23/the-fight-over-marylands-digital-advertising-tax-part-2/?sh=6edde1b9745f>, 2022-01-24.

¹⁴Md. Code, Tax-Gen.7.5-201(b)(1); 7.5-301(b)(1). [EB/OL].

<https://casetext.com/statute/code-of-maryland/article-tax-general/title-75-digital-advertising-gross-revenues-tax>, 2022-01-26.

¹⁵See Allison Christians. BEPS and the New International Tax Order, 2016 BYU L. Rev.1603(2017). [EB/OL].

为“基于不具有法律约束力或其约束力略弱于传统法律的文书的合作”。¹⁶

虽然“软法”所描述的规范性文件清晰地指向了某些特定的类型，但这些文件带来的约束力仍然是理论界争议不止的话题。有学者将关于国际硬法和软法的研究总结为三种基本立场：第一种是以二元约束/非约束二分法来区分软法和硬法的法律实证主义观点；第二种是建构主义的观点，认为所谓法律的硬或软是其社会影响的次要因素；第三种是认为软法与硬法之间是多维、连续关系的理性制度主义立场。^[3]即便是最激进地否认国际软法的法律效力的法律实证主义者也承认，即便软法不具有规范意义上的约束力，也可能产生某种实际约束效果。研究表明，实践中的国际协议通过许多因果途径影响国家行为，合法性既不是改变国家行为的必要原因也不是充分原因。^[4]换言之，在促进国际承诺履行的方面存在软法的发挥空间。

软法具有的制度理性使它可以转化为条约或被理解为习惯的基础，或转化为国内法，或被国际裁判机构援引作为对现有国际法的补充或辅助。^[5]在国际税收法治的语境下，软法不仅发挥着对硬法的辅助、促进和补充作用，也具有自身的独立价值，构成全球税收治理中极为重要的、甚至是主要的力量。^[6]基于条约必须遵守原则，政府在国际谈判中必须考虑到条约的强制力可能带来的结果而采取更保守的谈判策略，进而增加达成国际共识的谈判成本。^[7]由于税收主权是一国主权的重要内涵，且与国家经济利益直接相关，形成条约需要漫长的磋商过程。相对灵活的软法能更快地促进政府作出承诺，并通过 G20 的政治决策和压力机制来保障承诺的履行。来源于软法渊源所具有的“协同效力”和由多元主体形成的网络结构及其功能运作形成的“功能约束力”保障了国际税收软法的约束作用。OECD/G20 BEPS 项目的实践证明了这一点，以《跨国企业指南》为代表的许多标准虽然在性质上属于软法，却通过同行评审或通过被纳入其他规范而具有了实际的约束力，在全球范围内产生广泛而深远的影响。¹⁷

经济全球化让各国的利益越来越紧密地结合在一起，税收软法的约束力也在增强。尽管在税收领域没有超国家机构能对有关国家进行惩罚并强制其践行承诺，但违背承诺的代价是巨大的：它可能将面临国际社会的谴责而在政治舆论上面临不利，并因为拒绝合作而丧失某些经济利益，如被 G20 列入黑名单而遭遇经济制裁，或被排除在世界银行的融资安排之外等。可以预见，软法将成为国际社会日益重视的税收治理工具。

(二) OECD《双支柱框架协议》的软法性质

《双支柱方案声明》本身不具备条约的形式和实质特征，但它创设了各国对于促进多边条约缔结、取消数字税的义务，构成了各国依据承诺内容采取相关行动的规范性文件基础，其性质属于国际税收软法。

从目前的国际实践来看，《声明》对共识方的约束力已经有所体现，部分国家已经为取消数字税做好了准备。《声明》发布两个月后，欧洲五国(奥地利、法国、意大利、西班牙、英国)与美国达成共识，欧洲五国表示在 2023 年支柱一方案生效后取消征收数字服务税，并同意从 2022 年 1 月到支柱一方案生效前的过渡期内，若企业在这五国缴纳的数字税金额超过支柱一方案新规则生效后应缴数额，超出部分可以用来抵扣其未来在此五国产生的税收。¹⁸

(三) 美国作为共识方的义务

《双支柱方案声明》提出：“即将达成的多边公约将要求各方取消一切与所有公司有关的数字服务税和其他相关类似措施，并承诺今后不再引入此类措施。从 2021 年 10 月 8 日起至 2021 年 12 月 31 日或 MLC 生效之前，不会对任何公司征收新颁布的数字服务税或其他相关类似措施。”也就是说，共识方应

¹⁶OECD. Definition of Soft Law. [EB/OL]. <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/irc10.htm>, 2022-01-24.

¹⁷See OECD. OECD Guidelines for Multinational Enterprises (2011 Edition). [EB/OL]. https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-guidelines-for-multinational-enterprises_9789264115415-en, 2022-01-26.

¹⁸新华网：《美国与欧洲五国就数字税争端达成协议》，[EB/OL]. http://www.news.cn/fortune/2021-10/22/c_1127984877.htm, 2022-01-25.

当承担两个方面的义务：不再新增或引入数字税及类似措施，以及取消已有的数字税及类似措施。美国作为共识方之一，也应当承担上述义务。一旦 MLC 落实并经美国签署和批准，这种义务将成为具有强制力的法定义务。

值得注意的是，加拿大同样在《声明》出台后实施了数字服务税法案。但加拿大联邦政府在 2021 年 12 月发布的《2021 年经济和财政更新》中表示数字服务税法案仅在多边协议生效之前适用。¹⁹ 马里兰州政府没有作出类似承诺，这意味着若马里兰州坚持实施现有法案，美国关于取消该税的努力很可能将通过司法途径解决。

4. 马里兰州数字税法案可能产生的影响

(一) 对即将形成的多边条约的影响

1) 对美国其他州以及其他国家产生示范效应

继马里兰州出台数字税法案后，其他州也引入了对数字广告收入征税的立法，截至 2021 年 5 月 10 日，已经有九个州出台了十二项数字广告或数据税法案。²⁰ 马里兰州的数字税引发了新一轮对数字税立法的热情，无论该法案最终命运如何，它都将成为其他州或其他国家的重要参考对象。

2) 影响美国后续谈判

作为多个跨国科技巨头的居民国，美国在国际谈判中向来对其他国家征收的单边数字服务税措施采取坚决的抵抗态度。美国在过去数年间陆续发起 301 调查并对其他国家采取报复性关税措施，以打压各国开征数字服务税的势头。^[8]

州政府擅自推出数字税的举措无疑会削弱美国的外交政策，动摇联邦政府在对外贸易谈判中的立场。弗吉尼亚大学法学教授露丝·梅森(Ruth Mason)指出，如果马里兰州的数字广告税法案成为法律，那么证明欧盟 DST 提案具有歧视性将更加困难。²¹ 这项税收还可能带来与外国政府发生冲突的巨大风险，或者损害联邦政府在外交事务上以一个声音说话的能力。如果马里兰州的数字服务税最终被认定为合法，美国在后续的谈判中将更难说服其他国家取消类似措施。

(二) 一旦多边公约落地，将引起税收主权与条约义务的冲突与再协调

尊重主权自治是促进征税权分配问题国际谈判的基础，也是稳定税收框架的前提。²² 征收数字服务税是马里兰州在政府行使宪法授予的税收权利，是国家主权在税法领域的体现，没有任何一个超国家机构能将其意志强加于一国的税收政策上。

在国内立法与条约发生冲突时，国际法在国内如何以及在何种程度上生效取决于各国的法律制度，如果条约义务被视为至多与国内法具有相同的等级，则在一些国家的法律制度中必须遵守“后法优先”原则。²³

美国根据其《宪法》第六条选择给予条约义务与国内法同等的地位。²⁴ 因而当新缔结的多边公约落地时，解决其与国内法的冲突也服从此逻辑。届时联邦法院可以多边公约作为后法、具有优先效力为由，

¹⁹See Department of Finance Canada. Economic and Fiscal Update 2021 [EB/OL]. <https://budget.gc.ca/efu-meb/2021/home-accueil-en.html>, 2022-01-26.

²⁰Jared Walczak. States Consider Digital Taxes Amidst Conflicting Rationales. [EB/OL]. <https://files.taxfoundation.org/20210507112717/States-Consider-Digital-Taxes-Amidst-Conflicting-Rationales.pdf>, 2022-01-23.

²¹G. Salis. Crossing the Digital Services Tax Divide-But Is It Worth the Journey? [EB/OL]. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/talk/html/talk_2021_01_int_1.html, 2022-01-23.

²²See OECD. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15-2015 Final Report. [EB/OL]. <https://www.oecd.org/ctp/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>, 2022-01-23.

²³OECD. Tax treaty override, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). [EB/OL]. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-8-tax-treaty-override_9789264239081-101-en, 2022-01-23.

²⁴U.S.Const.art.VI, §2.

裁判马里兰州数字服务税违法，并予以取消。

5. 结论

从国内法的角度看，马里兰州的数字税是州政府为应对疫情带来的财政压力而仓促推出的产物，在制度设计上存在诸多不合理之处，落实后将会给税收征管和纳税人遵从带来多重困难，并极有可能带来重复征税。从国际法的角度分析，尽管 OECD《双支柱方案声明》在性质上属于软法，不具有直接的法律约束力，但其创设了共识方不再新增或引入数字税及类似措施的法律义务，为共识方的行为提供了行动指引，并对以多边公约等形式存在的成文国际法的形成具有塑造作用。因此，美国依据其在双支柱方案框架下的承诺而负有取消该税的义务，后续可能从联邦层面取消该税。

然而，身为跨国科技巨头居民国的美国在对于数字服务税的立场上存在巨大的内部分歧。即便该法案面临的批评声不断，其他州却纷纷效仿马里兰州推出类似政策。在实施 OECD 支柱一方案的多边公约完成全部立法程序并生效执行前的过渡期内，美国是否会取消马里兰州的数字税以及其他州的类似措施，不仅取决于该税的合法性，也将受到各种外部现实因素制约。

参考文献

- [1] 张春燕. 法国数字服务税法案的出台背景及影响分析[J]. 国际税收, 2020(1): 53-57.
- [2] 廖益新, 宫廷. 英国数字服务税: 规则分析与制度反思[J]. 税务研究, 2019(5): 74-80.
- [3] Shaffer, G. and Pollack, M.A. (2021) Hard and Soft Law. In: Dunoff, J. and Pollack, M., Eds., *Interdisciplinary Perspectives on International Law and International Relations: The State of the Art*, Cambridge University Press, Cambridge, 197-222. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139107310.011>
- [4] Raustiala, K. (2005) Form and Substance in International Agreements. *American Journal of International Law*, **99**, 581-614. <https://doi.org/10.2307/1602292>
- [5] 何志鹏, 孙璐. 国际软法何以可能: 一个以环境为视角的展开[J]. 当代法学, 2012, 26(1): 36-46.
- [6] 崔晓静. 全球税收治理中的软法治理[J]. 中外法学, 2015, 27(5): 1271-1290.
- [7] Goldstein, J. and Martin, L. (2000) Legalization, Trade Liberalization, and Domestic Politics: A Cautionary Note. *International Organization*, **54**, 603-632. <https://doi.org/10.1162/002081800551226>
- [8] 朱青. 美国“301 条款”与数字服务税[J]. 国际税收, 2021(1): 43-48.