

数字服务税的国际协调困境与多边解决方案探索

王卓然

(南京审计大学经济学院, 江苏 南京 211815)

摘要: 数字平台经济重塑价值生成模式, 用户数据、网络参与、营销无形资产成为数字收益的关键来源, 传统以物理常设机构为连接点的国际征税权规则逐步失灵。为挽回流失的数字经济税基, 欧盟、亚太经济体、美洲国家相继落地差异化的单边数字服务税制度, 由此引发税收管辖权冲突、跨国企业双重征税、经贸摩擦等一系列难题。当前全球数字服务税多边协调遭遇三层阻碍: 用户价值贡献、营销类无形资产、显著经济存在等核心概念的技术认定分歧; 发达国家和发展中国家之间税基收益分配的固有利益矛盾; 数字巨头母国、市场消费国之间结构性立场对立。本文立足于 OECD-G20 包容性框架双支柱改革方案, 剖析支柱一、支柱二的制度进展、固有短板, 探究单边征税政策与多边税收公约的过渡期衔接路径。研究表明国际社会应当完善包容性的多边协商机制、细化利润分配技术标准、搭建单边措施约束机制、健全发展中国家权益保障制度, 推进数字经济税收规则走向多边共识, 化解数字服务税碎片化困局, 构建公平兼容的全球数字税收治理体系。

关键词: 数字服务税; 征税权; 双支柱方案; 国际税收协调; 数字经济

中图分类号: F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 3134-9943(2026)04-0007-03

一、数字服务税的征管逻辑与单边兴起的制度背景

(一) 数字经济价值创造与物理存在的脱嵌: 征税权连接点的传统规则失灵

长久以来国际所得税管辖权限依托常设机构原则, 跨国企业只有在市场国拥有办公场地、分支机构、实体雇员等物理载体, 市场所在地国家才能够对该企业的经营利润行使征税权。传统制造业、实体服务业的价值诞生于厂房生产、线下交易, 物理经营场所和价值创造地点高度重合, 常设机构规则适配传统实体经济的征税需要。

伴随社交媒体、搜索引擎、跨境电商、短视频平台、云端服务等数字化商业模式普及, 大型跨国数字企业可以依托服务器、算法、远端运营团队, 面向全球多地用户供给数字服务。平台依靠所在地用户浏览行为、社交数据、用户网络效应完成价值增值, 市场用户已经成为数字经济不可或缺的价值贡献主体。跨国数字服务商不需要在消费市场设立实体机构, 便可攫取当地市场红利, 传统物理型常设机构规则出现明显漏洞。

价值创造地点、企业实体所在地、资本注册地三者相互脱钩, 造成市场国征税权缺位。很多头部互联网企业将收益归集至低税地区, 市场消费国家难以凭借现有双边税收协定获取对应税基, 税基侵蚀问题持续加剧。正是传统征税连接点的制度失灵, 倒逼各个

国家探索适配数字经济的新型征税工具, 数字服务税由此登上各国财税政策清单。从征管逻辑而言, 数字服务税属于针对跨境线上服务收入征收的专项税费, 将用户聚集形成的市场影响力视作全新征税连接点, 弥补常设机构原则的制度短板。

(二) 单边数字服务税措施的兴起: 欧盟方案、亚太方案与美洲方案的差异化路径

在双边税收谈判长期停滞的背景之下, 世界各大区域经济体纷纷出台单边数字服务税政策, 受产业结构、本土数字企业实力、外资平台依赖程度影响, 可以划分欧盟、亚太、美洲三类典型实施路径。

第一, 欧盟保守统一型征税方案。欧盟很早就启动数字经济税收议题研讨, 2018年欧盟委员会发布数字服务税提案, 提议对搜索引擎、社交平台、线上广告服务、用户数据交易四类业务征税, 应税门槛设定为全球年收入7.5亿欧元、欧盟区内营收5000万欧元。欧盟层面统一税制的计划没能达成全体成员国共识, 之后部分成员国采取独立单边立法。法国、英国、意大利、西班牙陆续落地本国法案, 税率大多处于2%-3%区间。欧盟体系之下数字服务税主要针对海外大型科技企业, 本土中小型数字服务商一般获得豁免, 政策目标在于夺回广告、用户数据红利带来的流失税基。

第二, 亚太发展导向型制度安排。印度是亚太较早推行数字服务税的新兴经济体, 先后设置均衡税、线上数字服务税费, 面向海外平台的线上广告、流媒

体、电商中介业务征税；韩国、印尼、泰国立足于本土数字市场保护，下调应税营收门槛，将跨境外卖、游戏服务、直播业务纳入征税清单。多数亚太新兴经济体本土头部互联网企业体量有限，境内数字市场长期被海外跨国平台占据，因此其数字服务税更加看重维护本土市场利益、扩充财政收入、倒逼境外平台遵守本地监管法规。

第三，美洲各国分化式政策路径。美国作为全球大型科技平台的母国，本身抵触单边数字服务税，多次对征收数字税的经济体发起贸易调查；加拿大、巴西、墨西哥出于财政诉求推进数字服务相关税费建设；南美洲诸多低收入国家暂时没有搭建专项数字服务税，优先依托增值税规制跨境线上业务。美洲地区政策分歧本质源自国家身份差异：科技输出国抵制单边税，数字消费市场国有意在借助税收工具分享跨国平台收益。

各大经济体规则并不统一，应税业务范围、营收门槛、适用税率、豁免条件千差万别，全球数字税收规则走向碎片化。单边措施可以短期弥补本国税收缺口，但是极易引发双重征税、国际经贸争端、跨国资本抵触，多边层面的制度协调已经成为迫切需要。

二、多边协调的核心制度障碍

（一）征税权分配规则的技术性难题：用户参与、营销无形资产与显著经济存在的认定分歧

技术标准难以统一是多边协商首要阻碍。想要赋予市场所在地国家全新征税权，首先需要从法律层面确认数字经济当中的价值来源，现阶段各国对于三项核心要素认知并不统一。

第一，用户参与的价值量化争议。用户浏览、内容产出、社交互动、消费习惯数据可以强化平台网络效应，属于重要的价值要素。可是用户贡献属于间接、无形的投入，当前缺少公认的测算方式。发达国家认为普通用户仅作为消费者，并不创造实质性价值；广大新兴市场国家坚持海量本土用户是平台盈利根基，市场国有权分得对应份额利润，二者认知分歧阻碍利润划分标准落地。

第二，营销无形资产的管辖权纠纷。用户流量、平台口碑、本土品牌知名度、本地化算法都属于营销类无形资产。跨国平台总部大多位于科技强国，无形资产研发工作集中于母公司，市场国家只是无形资产发挥收益的场地。资本输出国主张无形资产收益归属注册地，消费市场国家坚持无形资产依托本土用户资源产生回报，应当享有征税资格。

第三，显著经济存在的判定标准。显著经济存在用来代替传统物理常设机构，只要平台达到当地营收、活跃用户数量门槛，即认定具备应税连接点。但是各国对于用户数量、年度收入、交互频次的门槛设定差距较大。高门槛会使得中小型数字平台免于缴税，低门槛则会加重跨境服务商合规压力，各方很难达成统一阈值。

（二）发达国家与发展中国家在税基划分中的利益根本对立

国家发展层级差异催生税基分配层面的固有利益冲突，直接造成多边协调陷入僵局。

第一，发达国家大多拥有成熟的本土数字产业，全球头部互联网集团注册于发达经济体。在利润分配博弈当中，发达经济体希望维持原有居民管辖权优先的格局，尽量将应税利润留存至企业母国；而发展中国家主要充当数字服务消费市场，本土大型跨国数字平台稀缺，跨境数字服务商基本来自海外，市场国迫切需要新增征税权扩充财政收入。

第二，发展中国家和发达国家的税收诉求并不相同。发达国家更加看重税收中性、降低跨国企业合规负担、扶持本国数字产业出海；很多低收入国家首要目标是拓宽税源，用来投入基础设施建设、民生保障事业。发达经济体希望抬高支柱一的营收门槛，缩小可以重新分配的A金额规模；发展中国家不断呼吁下调门槛，保障中小型市场国家也能够分得数字经济利润。

第三，发展中国家税收征管硬件短板同样拉大分歧。高标准的数字税收征管需要大数据税务系统、跨境信息交换机制、专业的国际税务人才，不少欠发达地区税务部门能力不足，即便多边协议落地，落地执行层面依旧困难重重，这一部分国家会担忧统一规则超出本国行政承载能力。收益诉求、产业基础、征管能力的差距，构成发达国家与发展中国家之间难以调和的利益鸿沟。

三、多边解决方案的探索

（一）OECD/G20包容性框架下双支柱方案的进展

历经多轮磋商之后，OECD-G20税基侵蚀和利润转移包容性框架推出面向数字经济税收难题的双支柱改革方案，目前已经拥有一百四十余个辖区参与共识，是现阶段最具备影响力的多边税收框架。

支柱一重在征税权的重新调配，创设A金额机制。对于达到营收门槛的超大型跨国集团，将一部分剩余利润分配至产品销售、用户聚集的市场管辖地，不再硬性要求企业具备物理常设机构；同时搭建多边公约

作为法律载体,参与国家需要撤销已经落地的单边数字服务税等同类措施。支柱二为全球最低企业所得税制度,设定15%的有效最低税率,阻止跨国集团借助低税地区开展利润转移,压缩税基侵蚀的操作空间。

双支柱方案代表国际税收规则百年以来的重大革新,回应数字经济价值脱嵌的现实难题,搭建起多边统一的制度框架,能够缓解单边数字税泛滥、多重征税、税收争端频发的现状。

(二) 过渡期内单边措施约束机制与多边共识之间的衔接路径

在双支柱多边公约全面生效之前,世界处在单边数字税和多边规则并行的过渡期,应当搭建起顺畅的衔接制度,管控单边征税措施带来的负面冲击,稳步向着统一多边规则过渡,可以从四方面推进路径建设。

第一,搭建清晰的单边数字服务税退出时间表。参与包容性框架的缔约方签署多边公约之后,必须废止本国专项数字服务税、线上广告税等相类似单边征税举措;针对尚处在观望阶段的经济体,建立约束沟通机制,引导单边税制设计对标双支柱的核心原则,防止各国出台带有贸易壁垒属性、歧视海外企业的税收条款,减少重复征税风险。

第二,完善过渡期争端预防机制。建立OECD主导的数字税收争端调解平台,当跨国企业遭遇多国重复征税、税收歧视的时候,可以发起中立调解;推进各国税务机关信息互通,共享跨境数字平台营收、用户规模、业务分类数据,提升税收透明度。

第三,丰富多元主体的协商通道。改变过往发达国家主导OECD谈判的旧格局,提升发展中国家代表的话语权,吸纳联合国税收委员会、发展中国家财税研究机构参与规则研讨,针对用户价值测算、营销无形资产归属、活跃用户门槛等争议指标广泛征询市场国意见,让多边方案适配不同经济体的利益诉求,减少各国继续实施单边政策的内在动机。

四、结束语

数字服务税的多边协调本质是全球数字经济收益的利益分配博弈。未来国际税收治理应当兼顾科技输出国、消费市场国、欠发达经济体的多元诉求,跳出单边征税引发的税收博弈困局,持续完善公平、简易、具备包容性的多边数字税收制度,推动全球数字经济税收秩序走向均衡稳定。

参考文献:

- [1] 朱青.国际税收(第11版)[M].北京:中国人民大学出版社,2024.
- [2] 张智勇.数字服务税:正当的课税抑或服务贸易的壁垒[J].国际税收,2020(04):36-43.
- [3] 朱炎生.双支柱方案:现行国际税收体系的自然延伸[J].税务研究,2022(03):56-64.
- [4] 龚辉文.数字服务税的实践难点、争议焦点与理性抉择[J].涉外税务,2021(05):17-25.
- [5] 周文,韩文龙.平台经济发展再审视:垄断与数字税新挑战[J].中国社会科学,2021(03):86-105+207-208.
- [6] 白雪苑,朱青.OECD“双支柱”国际税改方案的落地困境与中国应对[J].国际税收,2023(07):41-48.

Exploration on the International Coordination Dilemma and Multilateral Solutions of Digital-Services Tax

Wang Zhuoran

(School of Economics, Nanjing Audit University, Nanjing, Jiangsu 211815)

Abstract: The digital-platform economy has reshaped the mode of value generation. User-generated data, network participation and marketing-related intangible assets constitute crucial sources of digital earnings. Traditional international-tax jurisdiction rules based on physical permanent-establishment nexus have gradually failed. To recover the eroded tax-base of the digital economy, the European Union, Asia-Pacific economies and American countries have successively carried out differentiated unilateral digital-services-tax regimes, which brings about tax-jurisdiction conflicts, double-taxation on multinational corporations and trade frictions. Multilateral coordination now faces three-level obstacles: technical disputes over the identification of user-contributed value, marketing intangible assets and significant economic presence, fundamental interest conflicts on tax-base allocation between developed and developing economies, and structural stance-based contradictions between home countries of digital giants and market-consuming jurisdictions. Based on the two-pillar reform scheme issued by the OECD-G20 inclusive framework, this paper analyses institutional progress and inherent defects of pillar one and pillar two, and explores transitional-period connection channels linking unilateral taxation policies and multilateral tax-related conventions. It concludes that the international community shall improve inclusive multilateral consultation mechanisms, refine technical standards for profit-allocation, establish restriction mechanisms for unilateral tax measures and safeguard interests of developing-country members. Such moves can promote multilateral consensus on digital-economy tax norms, resolve fragmentation of digital-services-tax policies and build an equitable and compatible global digital-tax-governance framework.

Keywords: digital-services tax; taxing right; two-pillar scheme; international-tax coordination; digital economy