法学研究 Chinese Journal of Law
Vol.44，No.4（2022）

用户价值与数字税立法的逻辑

张 牧 君 *

内容提要：在数字商业模式中，跨国经营者通过用户对免费数字商品或服务的消费占有了用户价值，但没有通过纳税实体取得货币价值，这突破了传统所得税法的规范逻辑，使得国家无法依托所得税法对用户价值征税。用户价值不只是用户数据的价值或用户忠诚的价值，用户所在国可以将其规定为用户加入用户网络的价值或用户数字劳动的价值，主张经营者的收入由本国用户创造，以数字商业模式中的付费交易总额为税基进行数字税立法。为了减少国家之间的规范冲突，追求最低限度共识，OECD 放弃对用户价值定性，转而采取定量规则，将部分剩余利润拟制为用户价值。我国根据“支柱一”方案的逻辑进行数字税立法时，需要制定法人合并计税规则、境外交易视同境内发生规则、剩余利润计算规则以及对境外交易进行税收征管的规则等。同时，应当认识到“支柱一”方案定量逻辑的缺陷，明确市场、市场价值等与用户之间的联系，促使数字税立法回归对用户价值的定性规范。

关键词：用户价值　数字税　数字服务税　双支柱　“金额 A”规则

自 2016 年起，全球范围内掀起了数字税立法的热潮，以便对数字经济带来的新价值增长征税。传统上，税收立法一般由各国立法者依据税收主权先制定国内法再进行国际协调，但是数字税立法活动具有极强的程序特殊性。各国试图先在经济合作与发展组织（OECD）和二十国集团（G20）的“税基侵蚀与利润转移”项目（以下简称“BEPS 项目”）下达成一致性规则，形成多边税收协定后，再进行国内的立法转化。〔1〕2021 年 10 月，OECD/G20 发布了《应对经济数字化税收挑战的双支柱措施声明》（以下简称“双支柱声明”）。包括我国在内的 137 个声明国承诺在 2023 年底之前参与“支柱一”方案中“金额 A”规则的相关谈判，并将按照谈判中拟定的规则进行国内立法，以确保各国一旦达成多边税收协定，具有一致性的数字税国内法和国际法能够同时生效。〔2〕

* 北京大学法学院博士后研究人员。

〔1〕 参见中国人民银行国际司课题组：《全球数字税改革及其影响》，《中国金融》2022 年第 2 期，第 86 页。

〔2〕 See OECD/G20, *Statement on A Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Oct. 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.htm, last visited on 2022-06-29.

目前，“金额 A”规则的具体内容尚在制定和谈判过程中，但各国关于数字税的理论研究和立法技术水平存在较大差异，规则制定的话语权在很大程度上被美国、英国等发达国家所掌握。我国税法学界在这一领域的研究主要集中于对各国国内数字税立法经验和“双支柱声明”的介绍和解释，少有从经济学关于价值规律认识的变化上对数字税立法的根本逻辑进行分析。经济学界则较少对数字经济中新出现的“用户价值”的形成过程进行完整的论述和阐释，也不能为我国数字税立法提供足够的理论支持。本文试图阐明作为数字税征税对象的“用户价值”，以及基于“用户价值”而形成的数字税立法逻辑，帮助我国更好地参与数字税立法的国际谈判，构建更适合中国国情的数字税法律规范。

一、传统所得税法律规范之外的用户价值

（一）传统所得税法律规范中的经济学预设

所得税是“以所得为征税对象，并由获取所得的主体缴纳的一类税的总称”。[3] 理论上，个人在一段时间内新占有的任何价值，包括“通过财产的利用而获得的效用和通过个人的劳务提供所获得的满足”，[4] 无论被用于消费还是留存下来，都会增强其经济能力，构成个人的经济性所得。但在实践中，所得税法律规范存在两个局限，使得个人的经济性所得无法全部构成法律上的“所得”：（1）价值对于个人而言是主观的效用和满足，但法律必须以客观标准界定“所得”。（2）价值是在包括法人在内的经济主体之间不断流动的，但法律必须确定其中一个经济主体为纳税主体，并在固定的时间和地点征税。基于以上两点考虑，自 20 世纪 20 年代起，包括我国在内的大多数国家通过签署双边税收协定，打造了一个全球通行的所得税法律规范逻辑：

第一，以货币价值作为价值的客观标准。传统经济学一般认为，价值虽然在被以商品形式生产出来时是“潜在的”，但一旦进入市场分配或交换就会“实现”为能够以货币表现出来的价格。所以，“交换市场上不存在‘绝对价值’”，[5] 价值在市场中就是货币价值。自 19 世纪末效用价值理论流行以来，主流经济学已经不再追究事物的内在价值，而是将市场价值——自由竞争市场中由普通效率的企业决定的交换价值——作为经济分析的一般前提，[6] 并将货币价值作为交换价值的统一表达方式，从而“价格变成了经济学必须关注的价值的唯一尺度”。[7]

所得税法律规范接受了经济学对价值和货币价值关系的认识，假设所有进入市场的价值都会实现为货币价值，“所得是在给定时间中个体经济力量净增加的货币价值”。[8] 因此，所得税法上的“所得”只限于通过分配或交换占有、并且能够以货币价值衡量的价值，未进入市场或者无法以货币价值衡量的价值不属于所得税法律规范划定的税基范围，如家庭劳动、个人

〔3〕 张守文：《税法学》，法律出版社 2011 年版，第 199 页。

〔4〕［日］金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社 2004 年版，第 139 页。

〔5〕［美］汉娜·阿伦特：《人的境况》，王寅丽译，上海人民出版社 2017 年版，第 126 页。

〔6〕 参见［英］约翰·阿特金森·霍布森：《财富的科学》，于树生译，商务印书馆 2019 年版，第 101 页以下。

〔7〕［美］菲利普·A. 克莱因：《经济学：配置还是评价?》，载［美］马克·R. 图尔、沃伦·J. 塞缪尔斯主编：《作为一个权利体系的经济》，张荐华、邓铭译，商务印书馆 2012 年版，第 19 页。

〔8〕 Robert M. Haig, *The Concept of Income*, in Robert M. Haig *et al.*, *The Federal Income Tax*, New York: Columbia University Press, 1921, p. 7.

投入再生产活动中的资本等。比较特殊的是长期滞留在再生产活动中的价值。由于具有独立法人地位的企业在财产上独立于出资人，个人投入企业的资本即便在企业层面已经获利，但只要企业不分红就不会构成个人所得税法上的“所得”。为了避免出资人利用法人制度无限延后缴税的时间，国家往往针对企业占有的价值制定特殊规则，也就是企业所得税法律规范。〔9〕不过，企业所得税法律规范仍然用货币价值衡量企业的经济能力，只有在计征税款期间企业账面价值净增加，即以货币表示的收入减去相关支出后有留存利润时，才会认为企业占有了收益性价值，构成企业的“所得”。如果企业存在亏损，则被允许在未来的一段时间内冲抵所得。

第二，将生产经营者而非消费者视为价值创造主体，并将生产经营者以实体占有货币价值的地点作为价值的创造地。传统经济学一般认为，社会再生产虽然包括生产、分配、交换和消费四个环节，但是“消费这个不仅被看成终点而且被看成最后目的的结束行为，除了它又会反过来作用于起点并重新引起整个过程之外，本来不属于经济学的范围”。〔10〕消费者的消费活动除了满足其自身需求之外，并不创造新的价值。

所得税法律规范接受了经济学对价值创造主体的认识，将纳税人规定为本国的居民个人和居民企业（以下简称“本国居民”），以及从本国境内取得所得的外国居民个人和居民企业（以下简称“外国居民”）。然而，当两个国家同时依据本国所得税法律规范向本国居民在另一国家的所得和另一国家居民在本国的所得主张征税权时，就会出现税收管辖权的重叠。虽然在理论上税收管辖权的重叠并不当然排除国家征税权的正当性，〔11〕但为了防止因此加重纳税人的经济负担以及可能随之出现的跨国经济萎缩，国家之间通常会通过签署双边税收协定的形式，对税收管辖权进行协调，以“避免双重征税”。〔12〕在全世界已有的 3000 多个双边税收协定中，几乎都包含类似条款，规定国家对外国居民企业通过本国境内的“常设机构”取得的全部营业利润比照本国居民企业的税率征收所得税；〔13〕对外国居民与不动产无关的收益，如利息或特许权使用费等只征收低税率的预提所得税；对在本国没有固定基地或停留未达一定时间的外国居民的独立个人劳务所得不征收所得税。这些条款都隐含了同一个规则，即国家对本国境内实体所得的税收管辖权优先于其他国家。显然，各国不仅普遍接受了价值由生产经营者创造的传统经济学观点，还根据传统实物商品经济常识，认为经济主体创造价值（参与生产、分配和交换）必须以实体进行。虽然经济主体从一国境内取得货币价值就会赋予该国价值流动起点的“来源国”地位，但只有当其以实体存在于该国境内并进行积极的生产经营活动时，才会被视为在该国参与经济生活，并达到了足以使该国产生税收权利的程度。〔14〕为了促进国家之间资本和经济主体的流动，国家愿意放弃对未在本国以实体从事积极生产经营活动的经济主体行使优先税收管辖权，将大部分税收利益让渡给经济主体之实体所在的国家即“居住国”。

〔9〕 参见［美］丹尼尔·沙维尔：《解密美国公司税法》，许多奇译，北京大学出版社 2011 年版，第 13 页。

〔10〕 马克思：《〈政治经济学批判〉导言》，载《马克思恩格斯选集》第 2 卷，人民出版社 1972 年版，第 92 页。

〔11〕 See Klaus Vogel *et al.*, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3rd ed., London: Kluwer Law International, 1997, p. 12.

〔12〕 刘剑文主编：《国际税法学》，北京大学出版社 2020 年版，第 9 页。

〔13〕 对于企业而言，其“实体”一般被视为固定在企业注册地或企业总部所在地。双边税收协定通过常设机构规则，使在一国境内以“实体存在”从事实质性营业活动的外国居民企业，被视为在该国设立了“纳税实体”，即“常设机构”。

〔14〕 See OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version), Paris: OECD Publishing, 2019, Commentary on Artical 7, para. 9.

（二）数字经济中的用户价值及其对传统所得税法律规范的冲击

在数字商业模式中，经营者往往通过免费的数字商品或服务吸引并积累用户，当用户数量达到一定规模后，才会向用户收取费用，或者在免费的基础之上，向其中一部分用户或第三方用户提供另一种较高费用的商品或服务。[15] 在典型的数字商业模式中，大部分用户都享受免费的数字商品或服务，经营者可以依靠少数用户付费而盈利。那么，为什么少数用户愿意支付高昂的价格？经济学家认为，原因在于付费商品或服务的价格中包含了一种与免费用户相关的价值，即“用户价值”。[16] 由于数字商品和服务在互联网中复制和分发的边际成本已经无限趋近于零，经营者向一部分用户提供免费的数字商品或服务并不会提高成本。[17] 但是，当用户消费免费数字商品或服务时，经营者可以从用户的消费活动中“抓住良好的外部副作用影响”，捕捉到“用户价值”。[18] 当经营者将这些用户价值作为付费商品或服务的一部分提供给付费用户时，付费用户就会愿意为此支付高昂的对价。例如，新浪通过出售微博热搜榜位置的方式，将微博用户的关注度提供给购买者。从而，数字商业模式的经营者可以在不增加成本的情况下不断获取用户价值，并将其对价转化为利润。

这种新近被识别出的用户价值具有两个颠覆传统价值规律认识的特征：第一，价值在用户的消费活动中产生。数字商业模式经营者追求的利润来源于用户对免费数字商品或服务的消费活动所产生的正外部性，如果用户不对免费数字商品或服务进行消费，经营者就不可能取得利润。显然，生产和消费的关系在数字商业模式中发生了变化，用户对价值产生起到了直接作用，而不只是间接影响。第二，经营者在占有用户价值的时间节点上没有取得货币价值。经营者通过提供免费数字商品或服务占有用户价值，而“免费”意味着在用户的消费活动和经营者对用户价值的占有过程中，并不存在货币价值的流动。换言之，免费数字商品或服务的提供和消费打破了用户价值与货币价值的联系，用户价值虽然在市场中分配或交换，但一直是“潜在”的，没有“实现”为货币价值。

通过对传统价值规律认识的颠覆，用户价值也打破了传统所得税法律规范中“价值以货币价值衡量”和“生产经营者以实体占有货币价值”两个基本预设，从而在事实上产生了经营者占有用户价值却不受传统所得税法规范的结果。这在采用数字商业模式的跨国经营者那里表现得尤为明显：

首先，当经营者向用户提供数字商品或服务时，既没有在用户所在国设立实体的必要，也没有以实体占有货币价值的必要。一方面，数字化使得“实体存在”不再是经济主体从事营业活动的必要因素。而根据双边税收协定的常设机构规则，如果缔约国一方居民在缔约国另一方没有“实体存在”，只通过互联网网站或软件向用户提供数字商品或服务，则不构成在缔约

〔15〕 例如，谷歌对搜索引擎用户提供免费服务，但向广告主提供增强型接入广告等付费服务，或者直接销售免费用户的数据。这被称为“双边市场模式”或“免费增值模式”。会员付费和限时免费等也属于免费增值的范畴。See Nicolas Pujol, *Freemium: Attributes of An Emerging Business Model*, SSRN Electronic Journal, 2010, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm? abstract_id = 1718663, last visited on 2022 - 06 - 29.

〔16〕 下文将指出，不同的经济学理论对于用户在消费活动中是直接创造了价值还是只有间接贡献，观点存在较大差别，并且这种差别将直接影响税收法律规范的制定。本文为方便讨论，采用较为宽泛的概念，将“用户价值”界定为在用户消费活动中产生的价值，不考虑用户的能动性问题。

〔17〕 参见［美］杰里米·里夫金：《零边际成本社会：一个物联网、合作共赢的新时代》，赛迪研究院专家组译，中信出版社 2017 年版，第 79 页以下。

〔18〕 ［英］保罗·梅森：《新经济的逻辑：个人、企业和国家如何应对未来》，熊海虹译，中信出版社 2017 年版，第 181 页。

国另一方的“常设机构”。[19] 另一方面，由于数字商品或服务的边际成本在理论上无限趋近于零，经营者完全可能基于合理商业目的而非避税目的，将数字商品或服务定为“零价”。这意味着经营者在占有免费用户的用户价值时，不会从免费用户那里取得货币价值，不可能构成传统所得税法律规范中“来源于”免费用户的“所得”。同时，由于数字商业模式的主要特征就是利用免费数字商品或服务吸引用户，经营者为免费用户专门设立的营业场所更可能被评价为出于商业目的而非避税目的。而付费业务与免费业务是两个独立的营业活动，经营者通过付费商品或服务取得的货币价值无法被归因于为免费用户设立的营业场所。[20] 因此，即便经营者在用户所在国境内有“实体存在”，并且有营业利润，但营业利润不是通过实体存在取得，该场所仍然不构成“常设机构”，从而该经营者不会与用户所在国之间形成所得税征纳关系。

其次，经营者利润中有多少用户价值难以测算。为了隔绝投资风险和方便开展经营活动，现代跨国企业往往直接在一国境内设立具有独立法人地位的子公司，并由企业总部占有所有的无形资产，通过授权使用合同或者成本分摊合同的方式让子公司有偿使用。这种资产配置方式和企业内部的关联交易一般被认为是基于商业目的，除非违反了所得税法律规范中用来限制利润转移的转让定价规则。[21] 用户价值是用户消费活动的正外部性，以用户的情感、知识、意愿等无形方式存在。因此，当子公司向用户提供免费数字商品或服务时，不仅没有货币的交换或分配，还可以由企业总部直接获取和控制用户价值。此外，用户价值还极易与其他无形资产产生协同效应并形成溢价，使企业获得远超成本的高额利润。[22] 这样一来，不仅用户价值本身难以用货币价值衡量，当用户价值被通过关联交易投入子公司的营业活动中，作为付费商品或服务的一部分时，其在付费商品或服务价格中的占比也难以计算。如果子公司将全部营业利润作为“费”转让给企业总部，或者用于分摊企业总部的成本时，通过传统定价方法无法找到一个“公平交易价格”，从而很难评价是否存在转让定价。

简单来说，在传统的所得税法律规范下，跨国经营者采用数字商业模式占有用户价值，更可能被评价为合理的商业行为而不是避税行为。个人和企业只要采用数字商业模式，就可以在居住国占有全球的用户价值，不会也不能受到用户所在国所得税法律规范的约束，无需就“取得用户价值”在用户所在国缴纳所得税。

二、从修改所得税法到专门的数字税立法

（一）所得税法律规范下对用户价值征税的尝试

从规则主义视角出发，采用跨国数字商业模式的经营者可以合法地不向用户所在国交税，

〔19〕 虽然 OECD 在其 2003 年税收协定范本评注中提出，在电子商务中，为运行网站所使用的计算机设备或服务器可以被视为固定经营场所，从而构成常设机构，但互联网网站本身不能构成实体存在，并且如果计算机设备或服务器没有被直接用于取得利润，也不会被视为固定经营场所。See OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2003* (Condensed Version), Paris: OECD Publishing, 2003, Commentary on Article 5, paras. 42.1 – 42.10.

〔20〕 在法国税务总局与谷歌集团的税务纠纷中，巴黎行政上诉法院裁定，虽然谷歌集团在法国的计算机设备对搜索引擎业务具有辅助功能，但无法确定其是否在实质上与广告业务有关，因而不构成谷歌集团在法国广告所得的常设机构。Cf. Ministre de l'Action et des comptes publics contre société Google Ireland Limited, Cour administrative d'appel de Paris, Décision no. 17PA03065 (2019).

〔21〕 在传统税法体系下，转让定价规则通过将转让价格与市场中的“公平交易价格”进行比较，判断关联公司之间是否涉嫌通过操控转让价格，将利润从高税率国家转到低税率国家。

〔22〕 参见［英］乔纳森·哈斯克尔、斯蒂安·韦斯特莱克：《无形经济的崛起》，谢欣译，中信出版社 2020 年版，第 67 页以下。

是因为用户所在国两次放弃了对外国居民占有的用户价值主张征税权：第一次是，当外国居民从一国境内的用户那里获取用户价值时，没有占有货币价值，从而不满足各国国内所得税法中的“实现”条件，不能构成“所得”。第二次是，当用户价值在付费交易中实现为货币价值时，因外国居民在用户所在国境内没有实体，按照各国签署并生效的双边税收协定，应当在居住国而不是来源国征税。然而，这种解读将导致严重的税收不公平。原因在于，本国居民占有的本国用户价值最终将全部在本国境内实现为货币价值，需要在本国承担所得税。而谷歌、苹果等跨国数字巨头只需要将企业总部注册在全球税收洼地，就可以将占有的全球用户价值在税收洼地实现为利润，只承担极低税率的所得税，甚至不承担所得税。这是任何一个国家都不能接受的，也不符合用户所在国的所得税立法以及双边税收协定的本意。对这一问题的恰当理解应该是，传统的所得税法律规范并不圆满，在数字商业模式中没有实现国家的规整意向，暴露了法律漏洞。

在法律漏洞出现时，国家一般会先尝试通过法律解释和完善的方式填补漏洞，或者依据新的观念对法律进行改造。[23] 然而，“用户价值免税”暴露出的法律漏洞根植于所得税法律规范的逻辑。无论如何进行论证和解释，互联网上的网站、账号和数字终端里的软件程序都不是“实体存在”，在经营者账面利润为零或亏损的情况下也没有“所得”。因此，要依托传统所得税法律规范对用户价值征税，就必须从根本上改造所得税法的规范逻辑。但世界各国的所得税法律规范和由 3000 多个双边税收协定组成的税收协定网络都采用了同样的规范逻辑，并且几乎所有的双边税收协定都约定适用于“协定签订之日后征收的属于新增加的或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收”。因此，要改变传统所得税法律规范的逻辑，必须在国际层面采取协调一致的行动，全面地改革各国国内所得税法律法规和双边税收协定。

BEPS 项目本来有可能成为一次在国际层面上根本性改革所得税法律规范的机会。2013 年 9 月，G20 领导人声明为 BEPS 项目背书，并提出国际税收改革“必须应对避税、有害实践和激进的税务筹划，数字经济的发展也给国际税收带来了挑战……应当在利润来源的经济活动发生地和价值创造地对利润征税”。[24] 因而，“在价值创造地征税”被确立为 BEPS 项目下所得税制度改革的基本原则之一。在理论上，所得税法律规范是国家对“价值取得”征税的一般性法律规范。如果以“价值创造”取代“价值取得”作为所得税法律规范的核心概念，那么所得税的征税环节就会被提前到价值被生产出来后、尚未进入市场分配或交换的时间节点，从而也就不再需要也不能够以纳税人在具体交易中的实际货币价值取得作为“所得”的衡量标准。[25] 用户价值之所以会造成所得税法律规范的漏洞，原因就在于用户价值从产生到被经营者用于新价值生产的过程中，一直是潜在形式，没有实现为货币价值。因此，如果能在 BEPS

〔23〕 参见［德］卡尔·拉伦茨：《法学方法论》，陈爱娥译，商务印书馆 2003 年版，第 298 页。

〔24〕 *G20 Leaders' Declaration in St. Petersburg*, Sept. 2013, http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html, last visited on 2022-06-29.

〔25〕 2007 年，有美国学者就曾提出，将跨国公司的全部利润按照公式分配法分配至各个税收管辖区。这一方法采取了与“价值创造”相似的逻辑，不再以具体交易中的实际货币价值取得作为“所得”的衡量标准。区别在于，公式分配法将所得税的征税环节后置，在纳税人完成一段时间内的全部市场分配或交换之后统一课税。See Reuven S. Avi-Yonah & Kimberly A. Clausing, *A Proposal to Adopt Formulary Apportionment for Corporate Income Taxation: The Hamilton Project*, U. of Michigan Public Law Working Paper No. 85 (2007), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=995202#, last visited on 2022-06-29.

项目中明确将“所得”定义为“价值创造”而非“价值取得”，并以一种新的价值标准取代货币，用户价值就会作为价值的一种形态被纳入所得税的税基，构成经营者在法律上的所得。而且，G20 成员国和 OECD 成员国占到全球生产总值的 90% 以上，跨国资本流动的起点和终点几乎全部在这些国家，如果“价值创造”概念能够在 BEPS 项目下得到明确，所得税法律规范或将迎来全球范围的根本性改革。

但令人遗憾的是，在 BEPS 项目的 2015 年最终报告中，除了明确“价值可能不在避税地创造”之外，国际社会实际上并没有就“价值创造”概念形成充分共识。[26] 最终，“价值创造”这一新的概念在 BEPS 项目中仅仅被作为“所得来源”的延续，“价值”仍然等同于货币价值，“创造的主体”也仍然是指传统意义上的生产经营者，“在价值创造地征税”也就相当于“在利润（货币价值）来源的生产经营活动发生地（经营者纳税实体所在地）”的同义重复，用于坚持而不是改造传统所得税法的规范逻辑。

放弃对“价值创造”概念的重新阐释，意味着 OECD/G20 虽然已经注意到经营者能够“使用用户在价值链中的贡献”，[27] 但放弃了在 BEPS 项目中通过根本性改革填补传统所得税法律规范的漏洞。当然，这一放弃是可以理解的，因为 BEPS 项目的首要目标——正如其名称“税基侵蚀与利润转移”所示——是“应对避税、有害实践和激进的税务筹划”，也就是防止税收违法和犯罪行为，而“数字商业活动”并不是违法行为，甚至是各国大力倡导的新型经济活动。数字经济对税收的真正挑战是价值、货币价值（价格）和经营者利润在时间和空间上的脱节，这虽然也会造成“双重不征税”，但“跨国企业的居民身份位于避税地”这一事实本身并不会单独使其构成逃税或避税。因此，对数字商业模式中的用户价值征税这一问题，实际上已经超出了 BEPS 项目讨论的范围，OECD 甚至明确指出，“从直接税角度来看，数字经济所带来的广泛性税务挑战已经超过了如何终止双重不征税”。[28]

除了数字商业活动本身不是 BEPS 项目讨论的问题之外，OECD/G20 放弃根本性所得税法律规范改革的另一个更可能的原因是，以货币作为价值的衡量尺度，是根植于整个现代市场经济的本质属性。如果以一个新的标准取代货币作为价值的衡量工具，并不再以货币流动评判经济主体是否取得“所得”，那么市场也有可能会放弃使用货币，改革就会从税收领域扩展开来，对传统物质商品的流通乃至社会经济制度产生巨大影响。可以想见，无论是 OECD 成员国还是 G20 成员国，都还没有准备好动摇货币在现代市场经济中的基础性地位。虽然货币经济和数字经济在本质上的矛盾已经显现出来——只要仍然以货币价值的流动作为评判价值流动的标准，用户所在国就无法对在数字商业模式中被外国经营者占有的本国用户价值征收所得税——但如果以可能的货币经济崩溃作为改革所得税法律规范的条件，显然是经济大国和 OECD 的经济学家们难以接受的。

（二）针对用户价值的专门数字税立法

固守传统的所得税法律规范不会对货币经济产生威胁，但如果不能对跨国经营者占有的本

〔26〕 参见［德］乔安娜·海伊：《“在价值创造地征税”与 OECD/G20 税基侵蚀与利润转移项目》，陈新译，《国际税收》2018 年第 6 期，第 32 页；Susan C. Morse, *Value Creation: A Standard in Search of A Process*, 72 Bulletin for International Taxation 198 (2018).

〔27〕 OECD：《第 1 项行动计划：应对数字经济的税收挑战》，黎颂喜等译，中国税务出版社 2015 年版，第 185 页。

〔28〕 同上引报告，第 235 页。

国用户价值征税，对于用户所在国又是极不公平的。除了会造成本国居民与外国居民之间税收待遇的不平等外，经营者可以从避税地通过互联网向用户提供远程服务还意味着，跨国企业及其股东的资本在流入避税地之后，并不一定会最终流向用户所在国。对于资本积累时间尚短、积累量较小的国家而言，接受国际规则并向其他国家开放本国市场的主要激励就是外国资本的进入。如果用户所在国的资本（用户价值）在没有分担公共支出的情况下流出，并且不会换得外国资本（货币价值）的流入，显然是这些国家难以承受的。

从我国的现实情况来看，外国居民能够充分利用数字商业模式获取我国的用户价值并转化为营业利润，却不向我国缴纳所得税，已经造成了我国税收的巨额流失。以硬件设备在我国电子移动终端消费市场占据较大比重的苹果公司为例，其虽然在我国设有实体经营场所，但主要是为硬件设备和免费的移动操作系统提供服务。中国用户在免费使用该移动操作系统过程中从“Apple Store”购买软件和增值服务，均不被视为由实体经营场所交付，而是由爱尔兰苹果国际分销公司（ADI）交付。由于 ADI 在中国没有常设机构，根据《中华人民共和国政府和爱尔兰政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第 5 条、第 7 条的规定，ADI 来源于中国大陆的营业利润，如中国应用程序（APP）开发者向苹果公司支付的 APP 上架费用，以及中国用户下载收费 APP 或者在 APP 内购买内容或订阅时中国 APP 开发者向苹果公司支付的 30% 手续费等，均不需要在我国缴纳所得税。中国用户向外国 APP 开发者进行支付时苹果公司收取的手续费，“所得来源”则会被视为在我国境外，也不需要在我国缴纳所得税。此外，当外国 APP 开发者通过“Apple Store”向中国用户提供应用程序时，ADI 仅作为“专员”，即独立代理人提供服务，不会构成该外国 APP 开发者的常设机构。[29] 根据我国签署并生效的 102 个双边税收协定（安排），缔约方居民在其居住国通过“Apple Store”向中国用户提供应用程序和数字服务，无论是个人还是企业，都不需要向我国缴纳所得税。

虽然传统所得税法律规范并非被刻意设计为损害发展中国家利益，但是数字经济的发展使得其在客观上更有利于已经完成资本积累、并将资本投入跨国数字企业的国家。正如学者指出的，“（BEPS）项目的前提仅仅是寻求加强现有规则，但是并不追问为什么这些规则需要根据全球经济的变化进行更新，以实现更加公平的税收权利分配……没有承认现行制度中的偏向，致使项目成果更有利于强国，而牺牲了弱小国家的利益”。[30] 特别是在全球数字化起步快慢不一的背景下，跨国数字巨头及其投资者主要是美国居民，在发达国家内部也出现了价值向美国单向流动的现象。[31] 这种不公平的结果必然会导致美国以外的国家寻求进一步的改革措施，而“在一种具有经济合理性、能够创造更多经济效益的新型交易形式为市场广泛接受，其发生频率大大增加的情况下，以规则的形式制定其课税规范是可行的”。[32] 既然无法从根本上改变传统所得税法律规范的构造逻辑，就需要单独构建一套针对数字商业模式的特殊税收规则即专门的数字税立法，以实现对用户价值的征税权。

---

〔29〕 参见《Apple 开发者计划许可协议》（2021 年 12 月 13 日），https://developer.apple.com/support/downloads/terms/apple-developer-program/Apple-Developer-Program-License-Agreement-20211213-Chinese-Simplified.pdf，2022 年 6 月 29 日最后访问。

〔30〕 Mindy Herzfeld, *The Case against BEPS: Lessons for Coordination*, 21 Florida Tax Review 2 (2017).

〔31〕 例如，法国文化部 2010 年发布的《创作与互联网》报告认为，谷歌集团利用在免费搜索引擎服务领域内的主导地位直接争夺广告市场，造成了法国文化产业收入的流失。Cf. Patrick Zelnik, Jacques Toubon et Guillaume Cerutti, *Création et internet*, Janvier 2010, p. 48.

〔32〕 汤洁茵：《税法续造与税收法定主义的实现机制》，《法学研究》2016 年第 5 期，第 83 页。

三、规范性数字税立法的逻辑

（一）用户价值的规范性评价

进行数字税立法，首要的是对用户价值进行规范性评价，然后才能够确定数字税的税收要素。毫无疑问的是，用户价值是由经营者取得的，因而数字税的纳税人应当是经营者。除此之外，还需要从两个方面评价用户价值，才能够将其规定为法律概念，并确定数字税的税基和税率：第一，用户价值是在用户对经营者提供的商品或服务的消费活动中产生的正外部性，其应当被视为来源于经营者对用户的改造，还是用户自身的异化？也就是说，用户价值应当被视为经营者原始取得的价值，还是用户原始取得的价值，或者是经营者与用户共同原始取得的价值？第二，当用户价值最终在付费商品或服务中实现为货币价值时，经营者收入中应当有多少被视为用户价值的转化？换句话说，用户价值占经营者收入的比例是多少？

基于对以上两个问题的不同回答，形成了四种用户价值理论。根据不同理论构造数字税规则，税基的范围和计算方式将有很大差别，并会影响用户所在国的税收管辖权。

1．数据要素论。数据要素论认为，数据是知识和信息的客观表现形式，构成了一种新的生产要素。〔33〕当免费用户增多时，经营者可以收集到的数据也会增多。经营者在将数据投入付费商品或服务的生产活动后，就能够增加付费商品或服务的价值。因此，用户价值就是“用户数据的价值”。基于这种认识，有观点认为，虽然用户数据可以由用户主动提供，但一般是由经营者进行采集、分析后投入到付费商品或服务中，实现为货币价值的，没有经过经营者采集、分析、加工的用户数据是没有内在价值的。因此，所谓的“用户价值”是在经营者将用户个人数据转化为商业数据的过程中，完全由经营者创造的，用户所在国不应当对外国经营者获取的用户数据征税。〔34〕但也有观点认为，从数据的民事权利保护趋势来看，未经经营者加工的用户数据本身就存在内在价值。〔35〕据此，当经营者从一国境内获取该国用户的数据，将该数据投入到付费商品或服务中并获取利润后，用户所在国可以征收数字税。此时，经营者利润中有一部分与用户数据的价值相当，用户所在国可以将这一部分利润扣除经营者取得用户数据必要支出后的部分，作为数字税的税基。

2．营销活动论。经营者可以通过营销活动支出获得在企业并购会计中表现为“商誉”或“持续经营”的价值，并以此实现远超一般经营条件下的高额利润。〔36〕基于此，营销活动论认为，在数字商业模式运作的初期，经营者往往宁愿持续亏损也要向用户提供免费甚至补贴性价格，是因为“免费”本身就属于一种能够使企业占有市场的营销活动。〔37〕与数据要素论不

〔33〕 参见李政、周希禎：《数据作为生产要素参与分配的政治经济学分析》，《学习与探索》2020 年第 1 期，第 112 页。

〔34〕 参见［德］约翰内斯·贝克尔、约阿希姆·恩利施、黛博拉·尚茨：《如何（不）对数据进行征税》，刘奇超译，《海关与经贸研究》2020 年第 1 期，第 94 页；Marcel Olbert & Christoph Spengel, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, 9 (1) World Tax Journal 36 – 37 (2017).

〔35〕 Cf. Pierre Collin et Nicholas Colin, *Rapport du Mission d' expertise sur la fiscalité de l' économie numérique*, Janvier 2013, p. 60, https://www.economie.gouv.fr/files/rapport – fiscalite – du – numerique_2013.pdf, consultéle 10 Juillet 2022.

〔36〕 See Internal Revenue Service, *IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute*, Sept. 11, 2006, https://www.irs.gov/pub/irs – news/ir – 06 – 142.pdf, last visited on 2022 – 06 – 29.

〔37〕 See Kristina Shampanier, Nina Mazar & Dan Ariely, *Zero as A Special Price: The True Value of Free Products*, 26 (6) Marketing Science 756 (2007).

同，营销活动论并不将用户数据视为用户价值的唯一载体，而是认为用户对经营者的信任、偏好等也构成了可以被经营者用于为付费商品或服务增值的“营销型无形资产”，即“与市场营销活动相关的，有助于产品或服务的商业运作，并且/或者对相关产品有重要推广价值的无形资产”。[38] 在这一理论下，经营者向用户提供免费数字商品或服务是为换取用户的忠诚而进行的营销活动，用户价值是“经营者在营销活动中以营销支出创造出来的用户忠诚价值”。因此，用户本身只是营销活动的对象，如果经营者不进行营销活动，付费商品或服务的价格中就不会含有用户价值。只有在经营者为提供免费数字商品或服务支出了成本，并且实现了远超一般经营条件下的高额利润时，用户所在国才能够征收数字税。此时，经营者超过一般利润水平的利润中有一部分与“营销型无形资产”的价值相当，用户所在国可以将这一部分利润扣除经营者提供免费数字商品或服务必要支出后的部分，作为数字税的税基。

3．网络效应论。网络效应是指当一些产品单独存在时，只有很少的价值或没有价值，但是这些产品能够与其他产品结合构成一个系统，系统中的所有用户又构成一个网络，用户的系统成员身份因为其他用户加入网络而发生价值的改变。[39] 通过加入网络，用户促进了整个系统边际效益的增加，引起积极的网络效应；通过退出网络，用户使得整个系统边际效益减少，引起消极的网络效应。网络效应论的支持者提出，数字商品或服务本身没有价值，是因为免费用户加入了经营者通过软件所营造的用户网络，才会具有价值。数字商业模式实际上就是“需求规模经济”，通过免费用户增加市场份额，追求积极的网络效应。[40] 因此，用户价值就是“用户加入用户网络的价值”，经营者的全部营业收入都可以被视为由用户创造。无论用户主动使用软件还是被动接受软件中的免费数字商品或服务，只要该国的用户量达到使数字商品或服务足以产生货币价值的程度，用户所在国就可以征收数字税。当经营者同时向多国用户提供免费数字商品或服务时，可以根据该国用户占全部用户的比例，将经营者的营业收入分配给该国作为数字税的税基。

4．用户劳动论。用户劳动论认可用户数据和用户忠诚具有价值，但进一步提出，价值是用户的劳动产品。互联网和知识信息的商品化创造了一种令用户进行持续性无酬劳动的条件，使得经营者能够从社会中最不愿意劳动的人抱怨自己的不幸中盈利。[41] 在数字商业模式中，劳动和娱乐失去了界限，免费的数字商品或服务实际上成为了用户的劳动工具，用户对数字商品或服务的持续性消费生产出了能够被经营者转化为货币利润的数据商品。[42] 用户的消费时间，也是其无报酬地生产用户数据和用户忠诚的劳动时间，在这个过程中，用户也将自身再生产成为具有价值的“受众商品”。[43] 因此，用户价值是“用户在使用数字商品或服务期间生

〔38〕 OECD：《第 8—10 项行动计划：确保转让定价结果与价值创造相匹配》，郁启生等译，中国税务出版社 2015 年版，第 113 页。

〔39〕 See Micheal L. Katz & Carl Shapiro, *System Competition and Network Effects*, 8 (2) Journal of Economic Perspectives 93 - 95 (1994).

〔40〕 ［美］杰奥夫雷·G. 帕克等：《平台革命：改变世界的商业模式》，志鹏译，机械工业出版社 2017 年版，第 18 页以下。

〔41〕 See Tiziana Terranova, *Free Labor: Producing Culture for the Digital Economy*, 18 (2) Social Text 52 (2000).

〔42〕 参见［英］克里斯蒂安·福克斯：《数字劳动与卡尔·马克思》，周延云译，人民出版社 2020 年版，第 321 页以下。

〔43〕 有关“受众商品”的理论分析，参见［加］达拉斯·W. 斯麦兹：《大众传播系统：西方马克思主义研究的盲点》，杨嵘均、操远芃译，《国外社会科学前沿》2021 年第 9 期，第 50 页以下。

产出的价值”。与数据要素论、营销活动论不同，用户劳动论不仅仅将用户视为一种有待开采的“矿产”，还将用户视为“矿工”。用户和经营者的关系相当于员工和雇主的关系，用户只是由于使用了经营者提供的劳动工具，才丧失了对劳动产品的控制权。因此，经营者的全部营业收入都是由用户创造，可以作为数字税的税基。与网络效应论的区别在于，用户劳动论认为，用户使用数字商品或服务构成了一种劳动，不要求一国用户达到一定规模，就可以视为创造了用户价值，该国就可以征收数字税。

上述四种理论都肯定用户是用户价值产生的基础，但数据要素论和营销活动论认为用户价值主要来源于经营者的商业行为，〔44〕网络效应论和用户劳动论认为用户价值主要来源于用户的消费行为。根据这四种理论，用户价值与用户所在国之间的关联性是递增的，用户所在国主张税收管辖权的强度也是递增的。

（二）用户价值的规定与数字税规则的构造

理论上，无论将用户价值规定为“用户数据的价值”“经营者通过数字营销活动创造的用户忠诚价值”“用户加入经营者数字网络的价值”“用户使用数字商品或服务劳动生产的价值”，都能构造出规范性的数字税规则。不过，从其他国家的数字税立法实践经验来看，数据要素论和营销活动论都未成为用户所在国构造数字税规则的主要理论依据，原因在于这两种理论会在两个方面产生不利于数字税立法的结论：

首先，如果将用户价值规定为用户数据的价值，那么用户与经营者之间、非关联经营者之间免费让渡用户数据使用权的行为，就会显示出用户价值没有客观的衡量标准，并被用于证明数据要素论的第一种观点，即“用户数据不存在价值”，从而用户所在国根本不应当征收数字税。如果将用户价值规定为经营者通过数字营销活动创造的用户忠诚价值，那么，在用户自发传播（如微博的“转发”“分享”）形成用户忠诚时，由于经营者没有起到主动促进作用，故不属于用户价值，用户所在国也就不应当对其征税。这样一来，数字税的税基就会非常狭窄，并且纳税人很容易通过预测热点话题等安排，将经营者自主营销转化为用户自发传播，从而避免承担税负。

其次，如果认为用户价值是由经营者创造，那么其在本质上就与经营者创造的其他价值并无区别，只是在创造过程中使用了数字化的生产方式。这就会导出两个子结论：一是，经营者在其居住地使用数字化方式创造用户价值，经营者居住国与用户价值的关联度要高于用户所在国与用户价值的关联度，用户所在国不应当主张比经营者居住国更优先的税收管辖权。二是，虽然经营者使用了特殊的生产方式，但仍然支出了必要成本，应当允许其扣除成本，从而数字税就是一种利润税。由于利润税在概念上几乎等同于所得税，数字税就成为一种所得税，需要适用双边税收协定。如前所述，双边税收协定通常要求，只有当外国企业在本国境内设立了常设机构，并通过该常设机构取得营业所得时，国家才可以行使税收管辖权。因此，以利润作为数字税税基需要先将协调数字税管辖权的规则纳入双边税收协定中，而这还需要缔约国家双方均进行数字税立法。正是因为认识到这一方案的困难，OECD 才提出了以数字商品或服务的交易总额为税基的“总额预提税”方案和“衡平税”方案。〔45〕在这两个方案下，数字税不会构

〔44〕 在数据要素论的第二种观点下，用户数据是有价值的，但是价值较小，在最终价格中是次要的，不是“主要来源”。
〔45〕 参见前引〔27〕，OECD 报告，第 197 页以下。

成所得税，数字税立法就不必受到双边税收协定的约束。

用户所在国一般都会倾向于依据网络效应论或用户劳动论，将用户价值规定为“用户通过软件参与用户网络的价值”或“用户消费数字商品或服务生产的价值”，即将用户价值视为全部或主要由本国用户创造，从而以数字商品或服务的交易总额作为税基，对数字商品或服务交易在整体上行使税收管辖权。虽然税基应当是交易总额中与用户价值相当的部分，但用户价值本身难以测定，并且在理论上等于一定比例的交易总额，因而，直接以交易总额为税基，并课以较低的税率，就可以解决税额计算上的难题。另外，在理论上，数字商品和服务的边际成本为零，固定成本可以在经营者居住国的所得税法律规范下扣除或延递，即便不允许经营者在数字税法下扣除实现用户价值所必需的成本，也不会对其造成额外负担。由于交易总额对于付费用户而言是支付总额，对于经营者而言是收入总额，因此，“总额预提税”方案和“衡平税”方案的区别实际上仅在于，前者是在支付端按一定税率对每一次交易的总额进行预扣预缴，而后者是在收入端按一定税率对一段时间内的所有交易总额进行一次性扣缴。实践中，印度和欧盟正是以此为基点，分别从支付端和收入端构造了两种形式的数字税法。[46]

印度 2016 年制定的衡平税法采取了“总额预提税”方案，对本国居民向境外网站支付的广告及相关服务费用以 6% 的税率征税。[47] 具体来说，以印度广告主为扣缴义务人，以外国经营者为纳税义务人，以在线广告服务的每一笔支付总额为税基，在交易支付端征税。其规范逻辑是，印度广告主购买外国经营者的广告服务，主要是为了向使用外国经营者提供的免费数字服务的印度消费者做广告，从而获得印度消费者“观看广告产生的价值”。因而，对印度广告主向外国经营者支付的广告费用征税，就是对外国经营者取得并提供给本国广告主的本国用户价值征税。印度将其称为“衡平税”，是因为“衡平”在英语中是指为了纠正遵守法律而导致的不公平结果，适用另一种合理的、公正的标准，[48] 并且其征税目的与 OECD 的“衡平税”方案一致，即在无法修改所得税规则的情况下，使国家能够通过对外国居民征税，实现本国经营者与外国经营者的平等税收待遇。[49] 然而，采用预提税形式意味着，国家只能对本国居民向境外的支付征税，其缺陷是，一旦外国经营者将印度的用户价值提供给其他国家的广告主，印度就无法依据衡平税法对这一部分本国用户价值征税。但是，如果外国的用户价值被外国经营者提供给印度的广告主，印度则会在事实上对其他国家的用户价值征税。

欧盟 2018 年 3 月提案的《对提供特定数字服务而取得的收入征收数字服务税的通例草案》（以下简称“数字服务税法”）则以 OECD 的“衡平税”方案为基础，[50] 规定在交易的收入端直接对经营者课税，并且不对本国经营者和外国经营者区分适用，只要是全球收入超过

〔46〕 OECD 在《第 1 项行动计划：应对数字经济的税收挑战》中的立论是基于数据要素论，将用户价值定义为用户数据的价值。而提出这两个方案时，纯粹从绕开双边税收协定的角度考虑，未严肃对待理论问题，导致后续很多学者围绕数据要素论驳斥数字服务税立法的合理性。实际上，数字服务税立法的理论根基已经与 OECD 提出方案时不一样了，批驳者没有与立法者处于同一个对话平台。

〔47〕 See India Finance Bill 2016, Chapter VIII.

〔48〕 参见沈宗灵：《论普通法和衡平法的历史发展和现状》，《北京大学学报（哲学社会科学版）》1986 年第 3 期，第 44 页。

〔49〕 参见前引〔27〕，OECD 报告，第 203 页。

〔50〕 See *Political Statement*: *Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy*, https://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf, last visited on 2022-06-29.

75 亿欧元并且欧盟应税收入超过 5 千万欧元的纳税实体，就会成为数字服务税的纳税人。[51] 欧盟委员会在网络效应论和用户劳动论的基础上，吸纳了数据要素论的第二种观点，提出“数字服务税是一种有目标范围的税种，对那些提供具有用户创造价值特征的数字服务而取得的收入课征……针对那些没有用户参与就不可能以当前形式存在的商业模式”，并规定了三种“具有用户创造价值特征的数字服务”，包括通过数字接口投放对用户具有针对性的广告、通过数字接口提供多边市场中介服务，以及销售通过数字接口取得的用户数据等。[52] 通过该提案，欧盟旗帜鲜明地将用户价值规定为“用户通过使用经营者提供的数字接口而创造的价值”。这一规范的逻辑在于，既然欧盟用户在创造价值时使用了经营者提供的数字接口，那么经营者就应当有能力查明其在付费交易中所使用的用户价值是否来源于欧盟，从而就来源于欧盟的用户价值及其增值在欧盟承担税负。

从理论上来看，欧盟的“数字服务税法”比印度的衡平税法更加明确地规定了用户价值，具有更强的针对性，并且不存在税基不合法、税收管辖权不正当或税制歧视等法理障碍，是值得借鉴的立法模式。[53] 事实上，印度在 2020 年也效仿欧盟，将 6% 的总额预提税修改为 2% 的特定数字服务（包括在线广告和电子商务平台）收入税，使衡平税法成为了实质上的数字服务税法。[54] 但在实践中，采取数字服务税形式的立法仍面临一定困难：一方面，对于哪些数字服务“具有用户创造价值的特征”，即便在欧盟范围内，也有不同看法。例如，法国和德国曾联合建议欧盟委员会将“数字服务税法”的适用范围限缩于广告。[55] 这个问题上的争议其实不是理论问题，而是政策选择问题。虽然数字商品或服务交易都可以被视为“具有用户创造价值的特征”，但各国会侧重关注本国已有的数字商业模式。例如，“主播带货”在我国已经是非常成熟的数字商业模式了，但在很多国家几乎没有，其数字税法中就不可能规范“主播带货”。另一方面，“以交易总额为税基不会加重经营者负担”这一假设，只有在经营者居住国存在关于数字服务税抵免所得税的制度安排的情况下才能够成立。用户所在国可以允许经营者在计算本国所得税税基时扣除提供数字商品或服务的固定成本，并以本国的数字服务税抵免传统所得税，消除在利润范围内可能产生的重复征税问题。但对于在用户所在国承担数字服务税而未承担所得税的经营者而言，抵免只能在其居住国实现，而用户所在国无法要求他国必须提供相应的制度安排。如前所述，重复征税的存在并不当然排除国家的税收管辖权，国家之间需要通过双边税收协定划分税收管辖权的范围。缺少相关国际协定意味着经营者居住国并不负担国际法义务，没有必要允许经营者在其本国所得税法下扣除向外国提供数字商品或服务的固定成本，或以他国数字服务税抵免本国所得税。因此，数字服务税立法除了要解决数字税

〔51〕 See 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*, *COM (2018) 148 final-2018/0073 (CNS)*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf, last visited on 2022-06-29.

〔52〕 同上引提案，第 7 页。

〔53〕 参见张牧君：《数字服务税的争议与法理辩释》，《法律科学》2022 年第 4 期，第 79 页。

〔54〕 See India Finance Act 2020, Chapter VI, Part VI.

〔55〕 See e.g. *Franco-German Joint Declaration on the Taxation of Digital Companies and Minimum Taxation*, https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf, last visited on 2022-06-29.

的构建问题之外，还要消除用户所在国数字服务税与经营者居住国所得税之间的双重征税问题。

四、多边一致数字税立法的逻辑

理论上，只要各国能够先在多边谈判中形成对用户价值的共识，并通过多边税收协定将数字税的国际规则添加到现有的双边税收协定中，就可以在本国的数字税法中允许经营者扣除获取用户价值的必要支出，直接以经营者的利润为税基。这样一来，各国无需专门签署针对数字税的双边税收协定，可以极大地节约立法成本，并且避免数字税与传统所得税的重复征税问题。因此，数字税立法出现了多边路径，各国预先同意让渡部分税收主权，在本国立法前先确定国际规则。

（一）用户价值定性之争

多边数字税立法所要解决的首要问题是哪一种用户价值理论具有更强的合理性。自 2017 年起，OECD 就在 G20 的委托下组织世界各国在 BEPS 框架下进行“应对数字经济的税收挑战”谈判，鼓励各国对多边一致的数字税规则给出提案，并由 OECD 的技术专家对数字税理论和规则进行研究和协调。

在谈判中，印度、英国和美国分别提出了关于数字税规则的提案。[56] 印度和英国作为用户所在国的代表，主张根据网络效应论和用户劳动论构造数字税规则。其中，印度提出了“显著经济存在”方案，基本坚持了其衡平税法的规范逻辑和总额预提税形式。但正如上文指出的，预提税形式立法的缺陷较为明显，因而 OECD 的技术专家排除了这一方案。英国则基于“未受经营者控制的（用户）参与，对于品牌的建立、有价值数据的产生、有助于建立市场控制力的核心用户群的发展，以及允许经营者利用低边际成本，特别是与运营横跨多个市场的平台有关的（低边际成本），均具有贡献”，[57] 提出了与欧盟“数字服务税法”的规范逻辑基本一致的“用户参与”方案，强调“用户参与是指用户通过他们的投入和积极贡献为特定类型的数字商业创造价值的过程”。[58] 其中，“投入”主要是指用户加入用户网络而形成网络效应，“贡献”主要是指用户生产数字内容（如撰写公众号文章）和数据等。与“数字服务税法”的区别在于，这一方案允许经营者扣除成本，因此，只有一定量或一定比例的“非常规利润”被视为用户价值，构成数字税的税基。

除了谋求数字税立法的用户所在国，参与多边谈判的还有拒斥数字税立法的跨国数字巨头居住国，[59] 以及其股东居住的资本输出国。虽然资本输出国不像跨国数字巨头居住国（一般

---

〔56〕 See OECD Public Consultation Document, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Feb. 13, 2019, https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf, last visited on 2022-06-29.

〔57〕 HM Treasury, *Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper*, Nov. 2017, p. 8, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661458/corporate_tax_and_the_digital_economy_position_paper.pdf, last visited on 2022-07-10.

〔58〕 HM Treasury, *Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper Update*, Mar. 2018, pp. 7, 9, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf, last visited on 2022-07-10.

〔59〕 例如，爱尔兰明确反对数字税立法。See Patrick Smyth, *Ireland Join Three Other Member States to Oppose EU Digital Tax Plan*, in *The Irish Time*, Oct. 8, 2018.

为避税地）一样完全否定数字税立法的必要性，但也持消极的态度。作为资本输出国的代表，美国以数据要素论和营销活动论作为理论基础，提出了“营销型无形资产”方案。这一方案将用户价值规定为“经营者获得的用户数据的价值和用户忠诚的价值”，主张根据营销和分销成本，将所有商业活动利润中的一部分归属于最终市场国。[60] 其规范逻辑在于，各行各业都能够采用数字化手段与用户进行更广泛、深入的交流，从而获得用户价值，而经营者不仅会在数字商业活动中使用用户价值，还会在数字化程度较低甚至完全没有数字化的传统商业活动中使用用户价值。当经营者的利润率超过市场一般水平，超额部分就可以被视为在数字化影响下通过利用用户价值取得的增值部分，从而对其征税。美国既是跨国数字企业的主要资本来源国，也是传统商品的消费大国，强调经营者的主体性地位可以使美国的海外资本较少地在用户所在国承担税负，而扩展用户价值来源又可以使美国从传统商品交易中获取税收利益。

由于英国和美国分别依据不同理论规定用户价值，并以此为基础构造出了截然不同的数字税规则，因而哪一种规定能够得到更多国家认可、更具有效性，就成为谈判中的重点问题和各国之间博弈的对象。为了将用户价值定义为“用户参与的价值”，英国、法国等 9 个欧洲国家率先立法并实施了数字服务税，以求强化“用户参与”概念的全球认识，并努力彰显用户所在国对用户价值的实际控制能力。而为了将用户价值定义为“经营者的无形资产”，美国在其 2017 年的减税与就业法案中，通过“全球无形资产低税所得”（GILTI）和“境外取得的无形资产所得减免”（FDII）等措施，促进本国海外资本回流，以此增添谈判筹码。[61] 在整个数字税立法的国际谈判过程中，美欧双方的话语权争夺不断升温。由于不满欧洲国家的不服从，美国还在 2020 年宣布退出国际谈判，并且发动“301 调查”，威胁将对其他效仿欧洲国家采取数字服务税形式立法的国家进行经济制裁。[62] 然而，美国退出谈判反而推动了更多国家制定数字服务税法。特别是在 2020 年新型冠状病毒疫情席卷全球后，各国都不同程度地成为数字商业模式中的用户所在国，并且各国财政也出现了不同程度的紧张，急需对用户价值征税，即便美国以经济制裁相威胁，仍收效甚微。因此，美国于 2021 年 2 月宣布重回国际谈判，并承诺放弃根据“301 调查”结果对数字服务税的征税国采取报复措施。[63]

（二）“双支柱声明”的妥协

美国虽然重回谈判，却并未放弃“营销型无形资产”方案，国际社会对于如何规定用户价值仍然缺少共识。但自 2013 年 BEPS 项目启动以来，数字经济已经有了长足的发展，“用户价值免税”问题的严重性已经达到了各国都难以忽视的程度，数字税立法也成为了刻不容缓的现实问题。OECD 意识到，如果坚持规范性立法，那么英国与美国在理论基础上的根本对立

〔60〕 参见前引〔56〕，OECD 公开咨询文件。

〔61〕 简单而言，GILTI 是美国受控外国公司规则（CFC Rules）的一部分，针对利用外国企业持有无形资产并取得利润但不向美国回流资本的美国股东，强制计算未分配投资性收益，并作为应纳税所得征税。FDII 则允许美国公司从应纳税所得中扣除其外国无形资产取得的利润。这两项措施与美国提出的营销型无形资产方案的设计思路基本一致，即美国放弃对本国居民的外国无形资产所得行使主要税收管辖权，但是，如果其他国家只对部分无形资产所得行使管辖权，美国将对当期剩余的全部无形资产所得行使管辖权。也就是说，如果其他国家承认美国居民获取的用户价值是美国居民的无形资产，美国就放弃对相关所得行使主要税收管辖权。

〔62〕 美国 1974 年贸易法 301 条款及其修正案允许美国贸易代表办公室无需经过世界贸易组织程序，即可对其他国家发起单边贸易调查，并且可以根据调查结果采取贸易制裁措施。See The Trade Act of 1974 Sec. 301.

〔63〕 See Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, *Regarding A Compromise on A Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 Is In Effect*, Oct. 21, 2021, https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419, last visited on 2022-06-29.

可能会导致谈判失败，各国就会任意选择用户价值理论并立法，各国数字税法之间相互冲突、引发国际税收争端的可能性就会大大增加。因而，OECD 放弃了从概念上对用户价值进行规定，转向采用完全技术性的标准衡量方法，通过提取用户参与方案所主张的“非常规利润”和营销型无形资产方案所主张的“利润的超额部分”，形成了“双支柱声明”中的“支柱一”方案。

“支柱一”方案从三个方面确立了数字税立法的框架性规则：一是“金额 A”规则。当跨国企业的年全球营业额超过 200 亿欧元并且税前利润率达到 10%，从一个管辖区内获取至少 100 万欧元收入，或者从 GDP 低于 400 亿欧元的管辖区内获取至少 25 万欧元收入时，该管辖区将构成“市场管辖区”，跨国企业 25% 的剩余利润将构成“金额 A”，由市场管辖区按照本国国内税法征税。二是“安全港”规则。当跨国企业通过常设机构或者子公司等纳税实体在市场管辖区内进行营销和分销活动，并且剩余利润已经在市场管辖区被征税，那么已缴税的剩余利润将可以排除适用“金额 A”规则。三是“金额 B”规则。如果通过“安全港”规则排除适用“金额 A”规则的剩余利润的相关营销或分销活动成本超过“基准”水平，则适用转让定价规则，即超过“基准”水平成本产生的利润将作为“金额 B”分配至市场管辖区，由市场管辖区按照本国国内税法征税。〔64〕

虽然“双支柱声明”仅表达声明国的意向，其中的框架性规则不代表最终规则，但我们仍然能够清楚地看到 OECD 在数字税立法方法上从“定性”到“定量”的转向。在“支柱一”方案形成初期，OECD 曾试图采用正面列举的方法，将“金额 A”的来源明确规定为“自动数字服务”和“面向消费者业务”，〔65〕但在“双支柱声明”中却改为以达到一定的利润率为“金额 A”的构成标准，并通过“安全港”规则进行反向排除。显而易见，OECD 放弃了对用户价值直接进行规定，回避了用户价值的概念、创造者和创造方式等关键性理论问题，只是经验性地肯定了经营者能够在用户的消费活动中取得可以转化为“剩余利润”的价值，并将其推定为用户价值。当经营者达到“金额 A”规则所要求的一系列条件，就被视为取得了用户价值，并且拟制出的用户价值即“金额 A”归属于用户所在国，使得用户所在国能够获得“市场管辖权”，按照本国的税收规则征税。这显然是为了追求最低限度共识而采取的策略性立法方案，以加快多边税收协定的签署和生效过程。

（三）“支柱一”方案下的中国数字税立法

“支柱一”方案只是纯粹技术性的规则，没有正面回答用户在价值创造中究竟扮演了什么角色，但通过创设“市场管辖权”，肯定了“用户作为市场的价值”，至少令“双支柱声明”参与各方第一次就“用户价值的存在”达成了共识。中国作为“双支柱声明”参与国，面临着将“金额 A”规则转化为国内法的任务。截至 2022 年 7 月底，OECD 为方便各国进行与“支柱一”方案一致的国内立法而起草的“金额 A 范本规则”尚处于公开征询意见阶段，〔66〕不代表最终规则和各国共识，但从中可以看出，为了实现“支柱一”方案的规范逻辑，我国

〔64〕 参见前引〔2〕，“双支柱声明”。

〔65〕 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint*, Oct. 14, 2020, https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm, last visited on 2022-06-29.

〔66〕 See OECD, *Progress Report on Amount A of Pillar One*, Jul. 11, 2022, https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf, last visited on 2022-07-14.

至少还需要制定以下规则：

第一，受同一个受益所有人控制的所有纳税实体合并计税的规则。根据我国企业所得税法第 2 条、《企业所得税法实施条例》第 3 条和税收征收管理法第 19 条确立的法人企业独立核算制度，受同一个受益所有人控制的子公司和常设机构是完全独立的纳税实体，分别计算税基和报税。而按照“金额 A 范本规则”，为计算“金额 A”，受同一个“最终母实体”控制的各纳税实体将作为同一个纳税人，以“集团”身份合并计算营业收入、税前利润和税前利润率。[67] 因此，我国应在现行企业所得税法外制定特殊的纳税人身份规则，明确“最终母实体”的构成标准，并规定在哪些情况下受同一个“最终母实体”控制的法人企业应当合并核算。

第二，“视同来源地”规则。根据我国企业所得税法第 3 条和《企业所得税法实施条例》第 7 条，我国仅对外国居民企业“来源于”我国境内的所得课征所得税，即当且仅当交易地点位于我国境内时，我国才会对相关交易征税。而按照“金额 A 范本规则”，除了采掘业和受监管的金融服务业以外，[68] 纳税人的营业收入需要根据每一笔交易的特性和具体情况来判断其“来源”。[69] 如此一来，将会有实际发生于我国境外的交易被“视同”发生于我国境内。为此，我国需要在现行企业所得税法外制定特殊的交易活动发生地认定规则，明确规定视同发生于我国境内的境外交易的标准。

第三，计算剩余利润的规则。根据我国企业所得税法第 4 条，我国对纳税人的全部利润适用比例税率，不以利润率为标准区别适用税收规则。但“金额 A”规则的核心就在于，按照 10% 的税前利润率将利润区分为“常规利润”和“剩余利润”，[70] 使“市场管辖区”对取得剩余利润且达到征税门槛的纳税人以“剩余利润的 25%”为税基征税。另外，按照“金额 A 范本规则”，“金额 A”规则下的“利润”本身也与我国现行所得税法中的“应纳税所得”在计算方法上有所不同。例如，纳税人的股息收入就不属于“金额 A”规则下的“利润”。[71] 因而，我国需要明确规定纳税人计算剩余利润时应当扣除的项目，并按剩余利润的 25% 计算税基。

第四，税收管辖权行使规则。根据我国税收征收管理法第 5 条，国家税务总局主管全国税收征管工作，具体的税收征管由各地的税务部门按照所辖区域承担职责。然而，“金额 A”有可能产生于在我国没有纳税实体的跨国企业，其不属于任何一个地方税务部门的管辖区域。另外，“金额 A”的归属规则以国家为单位，而我国现行企业所得税属于“中央地方共享税”，[72] 如果指定一个地方税务部门进行征管，并允许该地方分享税收，将造成对其他地方的不公平。因此，我国有必要制定特殊的税收征管规则，甚至可以设立独立的税收征管机关，统管视同发生于我国境内的境外交易和参与交易的跨国企业。

接受“金额 A”规则，就需要将其纳入我国的税法体系中，或者修改现行税法，或者单

〔67〕 参见前引〔66〕，OECD 报告，第 22 页以下。

〔68〕 同上引报告，第 32 页，第 46 页。

〔69〕 同上引报告，第 13 页以下。

〔70〕 按“金额 A”规则的计算要求，总剩余利润 = 总利润 - 总收入 ×10%，单一市场管辖区的剩余利润 = 总剩余利润 ×（视同来源于本管辖区的收入/总收入），单一市场管辖区的税基 = 本管辖区的剩余利润 ×25%。

〔71〕 参见前引〔66〕，OECD 报告，第 15 页。

〔72〕 参见《国务院关于明确中央与地方所得税收入分享比例的通知》（国发〔2003〕26 号）。

独制定新税法。由于“金额 A”规则只适用于企业利润，我国可以仅对企业所得税法进行修改。不过，上述规则实际上已经涵盖了纳税人、税基、计税标准、税收管辖权等税收要素，足以构成独立的税收法律制度。从我国所得税法律规范的现状和对数字税立法的实际需求来看，制定单行所得税法更为可行。

（四）回归用户价值的定性规范

OECD 放弃直接定性用户价值，转而使用“市场”这一替代概念，将用户价值等同于市场价值，但并没有明确规定什么是“市场”和“市场价值”。“支柱一”方案只是采取了定量的方法，以 100 万欧元的收入和 10% 的税前利润率作为“市场”和“市场价值”的构成标准，这可能会形成更广泛的合理性争议，并给数字税征管带来不确定性。首先，以“100 万欧元的收入”作为税收管辖区构成“市场”的统一标准，无法真实、客观地反映经营者的负税能力。按照这一标准，经济的通胀和紧缩、欧元的升值和贬值等偶然因素都将影响国家构成“市场”，而这些偶然因素显然与经营者的经济活动无关，理论上不应影响税负分配结果，至少不应当成为经营者是否承担税负的决定性因素。虽然 OECD 考虑到发展中国家的情况，允许 GDP 低于 400 亿欧元的税收管辖区以“25 万欧元的收入”作为构成“市场”的特殊标准，但这仍然是以固定金额的货币为标准，没有解决实质性问题。其次，“10% 的税前利润率”不宜作为经营者获取市场价值的标准。虽然近年来有学者主张“商品在特定市场上的销售量和价格，受到供给和需求两方面因素的影响”，〔73〕但传统商品和服务的利润确实主要取决于生产经营者的定价。对消费者效用一致的商品或服务，往往因为经营者生产效率的不同而在价格和利润率上存在较大差异，这也是经营者持续提高生产效率的主要驱动力。如果一刀切地以 10% 的税前利润率为标准，经营者就很可能仅仅因为生产效率更高而缴纳数字税。正因如此，也有学者认为，“市场具有价值”是“一个错误的概念”，“支柱一”方案存在方向性的错误。〔74〕

在本质上，“金额 A”规则并不是从“用户价值”这一征税对象本身出发、在理论共识的基础上构建起的坚实规则，而是从国际税收利益分配结果出发、搁置美欧之间理论争议而拟定的“未完全理论化的协议”。〔75〕OECD 采用定量规范，不仅模糊了“对用户价值征税”这一规范目的，也容易使人误以为经济数字化对税收法律体系的挑战仅仅是经营者的“实体存在”变为了“数字存在”。因此，在采取市场、市场价值等替代概念所构建的多边数字税立法路径下，还是应当回归定性方法，明确市场、市场价值等与用户之间的联系。

第一，明确“市场”为“用户因消费数字商品或服务而形成的市场”。如前所述，OECD 之所以通过“定量”的方法设计出对所有商品和服务收入统一适用的规则，主要是由于美国坚持主张数字化影响了所有商品和服务，强烈反对数字税规则仅适用于特定数字商品和服务收入。然而，用户价值能够被认识并成为数字税法所规范的征税对象，正是因为数字商品和服务在消费竞争性上与传统商品和服务存在本质区别。传统商品和服务的价值生产过程需要投入具有稀缺性的实物资源，经营者确定的价格主要是消费者占有、排除他人使用稀缺资源的价格，其他消费者的正外部性只是“附加值”。在没有其他消费者的情况下，生产经营者仍然可以为

〔73〕 廖益新：《在供需利润观基础上重构数字经济时代的国际税收秩序》，《税务研究》2021 年第 5 期，第 23 页。

〔74〕［美］彼得 · A. 巴恩斯、H. 大卫 · 罗森布鲁姆：《数字税：我们如何陷入这一迷局，又应如何摆脱困境?》，陈新译，《国际税收》2020 年第 8 期，第 9 页以下。

〔75〕“未完全理论化的协议在特例上的特殊目的是使不愿用政治哲学处理问题的人们对某一具体结果达成共识。”［美］凯斯 · R. 孙斯坦：《法律推理与政治冲突》，金朝武等译，法律出版社 2004 年版，第 55 页。

商品和服务定价并盈利。而数字商品和服务的特征是边际成本为零，消费者无需为消费稀缺资源而竞争，支付价格完全是为了获取其他消费者投入的时间、精力和情感。因此，在数字商品和服务的经营活动中，消费者的正外部性就是交换价值本身。如果不存在用户的消费活动，经营者就无法为数字商品或服务定价并盈利，因而其提供数字商品或服务的全部利润都可以视为产生于用户的消费活动。因此，只有在数字商品和服务的消费活动中，消费者的正外部性才真正是“用户价值”。

第二，明确“市场价值”为“用户消费数字商品或服务的价值”。用户数据和用户忠诚作为用户价值的表现形态，理应在数字税规则构造过程中得到足够的重视。但将用户数据和用户忠诚视为脱离于用户、由经营者投入生产的生产资料，显然理论分析意义大于实践指导意义。“对对立者进行严格分离只是一种抽象化的产物”，〔76〕虽然我们可以在理论上脱离用户，纯粹根据“用户数据的价值”和“用户忠诚的价值”来确定生产经营者在再生产过程中的所有投入和增值，再将增值中与用户价值相当的部分划分给用户所在国，但这种分离并不是真实有效的——一旦脱离了用户，用户数据就变成了单纯的数字；没有用户，更遑论用户忠诚。应当承认，只有在用户通过数字商品或服务与经营者保持连续的、长期的互动时，经营者才能够将用户价值转化为利润。因此，在构造数字税规则时，不应当把用户数据和用户忠诚视为与用户完全分离的经营者资产，而应当肯定用户在用户数据和用户忠诚产生中的积极作用，使用户所在国获得优先的税收管辖权。

第三，明确“个人数字商业模式经营者”也可以占有用户价值。迄今为止的国际谈判都忽略了个人采用数字商业模式可能造成的用户价值流失问题，这将构成新的法律漏洞。相比于跨国企业，个人不会产生“双重不征税”问题。但是，一国居民个人以数字商业模式占有另一国用户价值，在本质上与跨国企业占有用户价值并无不同。我国“粉丝经济”“流量经济”等商业模式的发展，以及 2021 年频发的网络主播逃税案已经证明，个人可以采用数字商业模式占有并实现极高的用户价值。近年来，逐渐有外国个人用户进驻我国数字平台，产生了对中国市场具有一定影响力的外国“大 V”。由于外国个人与数字平台普遍不存在雇佣关系，如果其在居住国录制的视频中含有专门面向中国用户的广告，并得到相应的广告费用，那么按照我国个人所得税法以及已经生效的双边税收协定中的居民身份条款和独立个人劳务条款，即便广告费用全部由我国居民支付，所得税也将全部归属于外国个人的居住国。同理，我国用户在数字平台上向外国个人进行的“打赏”，无论数额大小，也无论是否具有连续性和稳定性，都将只在外国个人的居住国课税。因此，各国还需要对个人跨境占有用户价值的规范形成共识，如当个人在其居住国连续、长期地向用户所在国提供数字服务，且收入达到“金额 A”规则的 100 万欧元标准时，国家能否向其征税。

结 论

从已经公布的“金额 A 范本规则”来看，“支柱一”方案引入了许多新的税法概念、规则和程序，加大了国际税收制度的复杂性，也加重了跨国经营者的遵从压力，且其立法逻辑并未比欧盟创制的单边规范性“数字服务税法”具有更强的合理性。OECD 过于关注规制失灵的结

〔76〕［德］阿图尔·考夫曼：《法律获取的程序：一种理性分析》，雷磊译，中国政法大学出版社 2015 年版，第 20 页。

果而非原因，使得“金额 A”规则虽然具有一定的可操作性，却没有评价用户在用户价值创造中的作用，也就无法回应用户价值的相关争议。各国之所以愿意在“双支柱声明”中承诺放弃数字服务税法、按照“支柱一”方案的逻辑进行本国的数字税立法，主要是因为该方案获得了许多避税地和资本输出国的支持。然而，多边税收协定按期达成的前景并不十分乐观。OECD 也承认，“支柱一”方案尚存在一些未得到解决的技术性难题，其实施可能会推迟到 2024 年之后。[77] 如果多边税收协定没有在 2023 年底以前达成，各国在“双支柱声明”中的承诺将失效，不仅各国已经施行的数字服务税法将继续有效，一些国家已经提案但尚未实施的数字服务税法也将生效。[78] 因此，我国也应当积极准备，借鉴数字服务税法的模式，基于网络效应论和用户劳动论，并汲取数据要素论和营销活动论的有益观点，厘清用户价值的形态、创造者、创造方式等方面，并结合我国数字商业模式发展的趋势和特点，构建更加科学、合理的数字税法律规范。

Abstract: In digital business models, multinational operators occupy user values through users' consumption of free digital goods and services, but do not acquire monetary value through a tax entity. This is a breach of normative logic of the traditional income tax law, making it impossible for jurisdictions to tax user values by relying on income tax laws. User value is not just the value of users' data or users' loyalty. User-located jurisdictions could prescribe user value as the value of users' participation in user networks, or the value of user digital labor, and therefore claim all the revenues of an operator to be created by users and make digital tax law using the total amount of digital transaction as the tax base. In order to reduce norm conflicts and reach a minimum consensus between countries, the OECD has abandoned the practice of characterizing user value and employed quantitative rules instead. In carrying out digital tax legislation according to the logic of "Pillar One", China needs to make such new rules as legal entity consolidated tax rules, rules on treating overseas transactions as domestic transactions, residual profit calculation rules, and tax administrative rules governing overseas transactions. Meanwhile, we should be aware of the weakness of the quantitative logic of "Pillar One", make clear the relationship among market, market value and users, and try to push digital tax legislation back to qualitative rules of user value.

Key Words: user value, digital tax, digital services tax, Two Pillars, rule of Amount A

〔77〕 See Laurie Dicker *et al.*, *OECD Pillar One Tax Rules Pushed Back to 2024 as Technical Work Continues*, in *BDO Tax News*, May 27, 2022.

〔78〕 例如，加拿大财政部 2022 年 2 月提案的数字服务税法规定，如果 2024 年 1 月 1 日各国尚未达成多边税收协定，加拿大将根据该法征收数字服务税。See Department of Finance Canada, Digital Services Tax Act.