

# 数据分层课税的税法构造

黄 卫

**【内容摘要】** 我国《关于构建数据基础制度更好发挥数据要素作用的意见》(以下简称“数据二十条”)规定了数据资源持有权、数据加工使用权、数据产品经营权的“三权分置”,这带来了传统税制在纳税人识别、课税对象、税基判难、征管手段等方面的适用难题。作为一种新型生产要素,数据具备经济、法律与征管层面的可税性,应依据其在持有、加工使用和经营三个不同阶段的价值实现方式,设计差异化的课税规则。具体来说,在数据资源持有阶段探索开征数据资源税,在加工使用阶段通过增值税进行税收调节,在数据产品经营阶段对流转增值和经营收益分别课征增值税和企业所得税。同时,整个课税体系须严格遵循税收法定与量能课税原则,以保障课税的合法性、合理性与公平性。

**【关键词】** 数据三权分置 数据可税性 税收法定 量能课税

**【作者】** 黄卫,汕头大学生态治理与法治建设研究中心研究员,广东省习近平新时代中国特色社会主义思想研究中心广东省法学会研究基地特约研究员。(广东汕头 515063)

**【基金项目】** 广东省哲学社会科学规划 2025 年度习近平法治思想研究专项法学理论与实践研究专项委托项目“民营经济税法保障及其体系构建”(GD25XFZ04);汕头大学科研启动经费项目“税务诉讼中税务规范性文件一并审查制度研究”(STF25024T)

数据作为新型的生产要素,推动着既有生产要素的重新配置,由此带来的生产方式数字化转型也推动着产业体系的结构变革。在此背景下,数据的经济价值不再通过独占持有而彰显,而是在数据资源化过程中对零散化的碎片原始数据进行技术化加工,成为具有生产价值的数据生产资源。在数据生产资源基础上,通过提高全要素生产率以及赋能新技术使其转变为数据资产。最后,通过资本化运营投入生产及经营全过程实现数据价值释放,进而激发经济发展效能。

从研究现状来看,2020 年以来数据课税研究历经了从理论证成向制度建构的转向。傅靖首先从经济、法律与征管三层面对数据可税性进行系统论证,但其未深入探讨课税机制的具体设计;<sup>①</sup>邓伟批判以数据数量或价值为税基的路径,主张以收益为税基并构建直接税与间接税协同的框架,

<sup>①</sup> 傅靖:《关于数据的可税性研究》,《税务研究》2020 年第 8 期。



却缺乏收益计量方案；<sup>①</sup>汤洁茵反对开征新税种，主张将数据纳入无形资产调整现有税制，但忽视了数据的非排他性等独特属性。<sup>②</sup>2023年—2025年，学界对于数据课税的研究愈发精细化，但也存在一定的局限。如李夏旭尝试构建分层课税机制，但受制于产权制度缺失而缺乏现实操作性，<sup>③</sup>赵申豪创立二元课税路径，却可能带来既有税制的复杂化；<sup>④</sup>褚睿刚以结构功能主义定位税法调控功能，<sup>⑤</sup>但未解决过渡安排等实施难题。整体而言，该领域研究已形成“专门税与传统税互补”的基础共识，但由于数据产权缺位，导致纳税主体模糊、数字技术治理与法律规则融合不足。对此，亟须构建产权与税制联动的法律范式，并在技术赋能征管中坚守税收中性原则，避免税制创新成为数据要素市场发展的阻滞因素。

“数据二十条”原创性地提出“数据资源持有权”“数据加工使用权”“数据产品经营权”的“三权分置”结构。而数据交易的去中心化、数据交易媒介的去实体化、数据交易行为的去中介化以及隐蔽化，导致在数据商业模式中纳税主体难以识别，现行税法体系中的纳税人定义无法涵摄数据业务所涉经济活动主体。数据三权分置结构下数据产权已非传统的线性分割，而是具有显著的复合性，在其上存在多种权利形态，呈现出复杂性、共享性、可分性的特性，传统上以有体物等作为客体的课税规则无法确定课税对象甚至无法划分课税范围。当下的数据运营模式极大挑战既有税法规制体系，侵蚀既有税收规则。例如，大型数据交易平台的业务虚拟性抑或收入隐匿性等新兴特征，都不断冲击应税所得实时性、征管稽查可行性等传统税收征管逻辑。现有课税规制效力自然也被随之削弱，税收治理难度显著增加，使得税收权力行使的深度和广度受限。税收调节功能也被弱化，变相加剧税负横向不公，进而打破传统税收分配格局。现行税法规制体系缺少对数据课税的制度安排进而影响税收中性，海量数据要素游离于现行税收征管体制之外，导致传统要素与数据要素之间税负差距较大。

党的二十届三中全会明确提出，要“加快构建促进数字经济发展体制机制，完善促进数字产业化和产业数字化政策体系”“研究同新业态相适应的税收制度”。数据课税的成效既要符合当下数据产权结构，又要避免税负过高阻碍数据流转。这就要求在明确数据可税性的基础上“回归税法的顶层逻辑：数字交易实质决定交易定性，数字交易对价决定交易定量”。<sup>⑥</sup>及时调整既有课税体系以回应实践需求，同时建构与数据三权分置相匹配的“数据资源持有阶段—数据加工使用阶段—数据产品经营阶段”多层课税模式，以及新的课税规则，如此才能激发纳税主体活力、提升数据资源效能、优化数据市场结构，最终达成对数据市场的有效调控。因此，本文在既有研究基础之上，紧密结合“数据二十条”的要求，提出“数据生命周期阶段化课税”模型，将数据“三权分置”的产权结构与数据价值实现的生命周期相结合，构建“持有一加工使用—经营”三阶段差异化课税模型。这一模型将抽象的数据权利转化为具体、可识别的应税行为与节点，为税法精准介入数据价值创造过程提供了理论框架。在应用前景层面，也期待本文为税收征管革新提供“技术解决方案”，为平衡数据市场“效率与公平”提供“税收工具箱”。

## 数据课税的理论逻辑

在数字经济时代，数据作为经济建设的关键要素，将对其他生产要素产生倍增效用，为我国经济转型发展提供新动力。<sup>⑦</sup>数据的价值在于流动与加工。大型企业通过汇聚海量数据，能够更精准地洞察用户需求、优化产品服务、提升运营效率，从而形成“数据越多—体验越好—用户越多—

① 邓伟：《数据课税理论与制度选择》，《税务研究》2021年第1期。

② 汤洁茵：《数据资产的财产属性与课税规则之建构：争议与解决》，《税务研究》2022年第11期。

③ 李夏旭：《论数据要素的分层课税机制》，《税务研究》2023年第3期。

④ 赵申豪：《数据课税的理论基础与二元实现路径》，《税务研究》2023年第8期。

⑤ 褚睿刚：《结构功能主义视阈下数据可税性的规范实现》，《法学》2024年第3期。

⑥ 税梦娇：《平台类型化的反垄断数字税法规则构造》，《法学评论》2024年第4期。

⑦ 吴焯：《数据信托：数据资产利用的中国方案》，《法治社会》2024年第6期。



数据更多”的增强回路。这种正向反馈循环极易导致市场力量的高度集中，使巨头企业获得碾压式的竞争优势，进而扼杀潜在竞争者的创新机会。为解决当下数据市场调控不规范的问题，税收可发挥事前引导和事后分配功能。传统上，税收具有财政汲取能力、经济宏观调控能力以及社会治理能力，通过对数据课税不仅有利于“开源”，更有利于调控市场秩序进而改善数字治理环境。一方面，提高税率可以遏制大型数字企业的野蛮生长，抑制数据市场的投机行为；另一方面，税收优惠能够助力中小型数字企业的有序成长。将数据税收收入专项用于提供具有竞争性和正外部性的公共产品与服务。通过立法明确其用途与分配机制，确保数据税基所创造的税收收益能够突破“数字鸿沟”，最终实现数据红利的全民共享与包容性增长，这也是现代税法追求实质公平与社会公共利益的必然要求。但对数据课税毕竟是生产关系与生产力双向互动的结果，这要求数据课税必须有其理论依据以及正当性。

### （一）数据可税性的理论证成

针对数据可否课税，其前提就是要证立数据的可税性问题，不能仅凭数据与传统生产要素一样能够产生价值即认为对数据可任意行使课税权力。可税性理论是税法基础理论的重要组成部分，其核心功能在于衡量何种对象可以进入税法课征范围，确保国家征税具有可行性和合法性。<sup>①</sup>税法上的可税性理论就是要证立对某一个对象课税的正当性，以及从税法理论层面限制恣意限缩或扩大征税对象以保障纳税人权利。一般而言，税法上的可税性包含经济上的可税性、法律上的可税性以及征管上的可税性三个层面，该基本逻辑是，课税对象具有经济上的可税性是制定法律对其课税的前提要件，课税对象具有法律上的可税性才能实现征管上的可税性，进而完成税法理论上的证立。可税性一般论证思路是，待税对象存在经济意义（通常表现为具有非公益性收益），当事人据此获取收益并因该收益增加税收负担能力，即视为满足可税性基本条件。<sup>②</sup>相较于经济上的可税性，法律上的可税性属于形式层面的证立，征管上的可税性则属于技术层面的证立，因此，需要从这三个层面对数据可税性系统性展开分析。

第一，数据具备经济上的可税性。经济上的可税性包含以下几项要求：一是课税对象能够给纳税主体带来一定的经济利益；二是流入的经济利益能够可靠地计量；三是流入的经济利益减去相应的成本费用后仍有剩余。<sup>③</sup>据此，经济上的可税性前提是考量数据可否带来经济利益抑或数据是否具有收益性，该标准与量能课税原则相符合。数据在流转过程中发生增值需要纳税，其核心要素就是经济利益的增益性，数据在“数据资源所有权阶段—数据加工使用权阶段—数据产品经营权阶段”运行周期中不断得到增值，该收益同样也具有可计量性。数据通过参与生产、分配、流通、消费等各环节不断释放潜能，无论数据处于数据三权分置的哪个形态，都能带来收入与利润、创造经济价值。首先，数据本身就是商品，可以在不同的纳税人主体之间流转、销售以获取直接收益。其次，“数据资源所有权”与“数据加工使用权”阶段的数据处于保有状态，尚未直接投入生产经营活动中，并未给纳税主体带来直接利益，但正是缘于数据蕴含海量的间接利益，纳税人主体可通过收集、分类、筛选、储存、分析数据取得用户数据画像以提供个性化服务。纳税人主体更可以通过数据掌握市场动向和消费需求以改善经营策略优化资源配置，进而获取市场份额，数据对于加快市场资源流通以及优化资源配置效率具有重要经济价值。最后，处于“数据产品经营权”阶段的数据，纳税人主体已将数据加工蜕变为数据产品，纳税人主体将相关数据产品投入生产及经营中，纳税人主体已经取得实际经济利益甚至货币性收益。

① 张守文：《收益的可税性》，《法学评论》2001年第6期。

② 邓建鹏、李昂：《被回避的税源：加密资产可税性证成及税法治理》，《河北学刊》2025年第2期。

③ 傅靖：《关于数据的可税性研究》，《税务研究》2020年第8期。

第二，数据具备法律上的可税性。整个税法体系都是建立在税收法定原则之上，凡是对纳税人的财产权予以限制的课税行为都必须有法律明文规定。对数据课税必须有正当且明确的法律依据，由于我国并未制定颁布专门性的数字税法，那么只能从现有的税法中寻找相关依据，避免数据脱离税法规制范围。其一，可将数据纳入无形资产范畴，运用无形资产的课税规则予以规范。其二，通过税法上的不确定法律概念，以及一般性概括条款，将数据纳入相关课税规则。从法律适用的技术来看，不确定法律概念和一般性概括条款是立法者留给法律适用者的弹性空间，只要不超过税法的可能性文义范围，就能被现行税法所涵摄，符合纳税人的可预见性且不与税收正义的基本精神相违背。

第三，数据具备征管上的可税性。该阶段主要是法技术层面的检验，数据课税通过税务机关在税务实操中完成，这就要考量纳税人的遵从度以及税收征管效率。税收征管追求征管成本的最小化以及征管效率的最优化。我国税收征管技术通过数年的迭代更新已经取得长足进步，为因应数据的隐秘性、可复制性、场景多元性等特性，区块链技术、智能合约技术以及其他人工智能技术被广泛运用到税收征管实践中，这也赋能我国税收征管从“以票控税”向“以数治税”转型，税务机关可以准确确定相关纳税人主体、税基等。例如，税务机关通过金税工程、智慧税务的技术化手段准确地核算数据价值、评估数据交易定价，更可有效监管数据税源。新技术引入税务实践，助力税收征管能力大幅提升，并使得税收征管效率大幅提高，纳税人所要履行的协力义务也随之减轻。在此背景下，其税收遵从度自然也随之提升，这可解决数据课税在税收征管中可能遭遇的问题。

## （二）数据课税的税法逻辑证成

第一，税收法定对数据课税的约束。税收法定作为纳税人权利的保障基石，是法的安定性价值在税收实践中最根本的体现。关于国民的纳税义务，不仅纳税义务的发生须依据法律，税源的选择、税率的高低、税额的多寡、纳税主体、纳税方法、税收的减轻或免除，以及违反纳税义务的制裁等事项，也必须以法律定之。如果相关税收制度未能由法律事先明定而任由政府事后“调整”或“变通”，那政府通过征税权的行使侵害公众权利的风险将会提升。税收法定限制政府的征税权力，进一步通过法律保留划定权力范围，保证了税收行为在宪法秩序内运行，以税收法律关系为纽带在国家与人民之间形塑实然的社会秩序。在税法理论层面上，税收债务主要是通过税收法定原则项下所衍生的“课税要件法定”与“课税要件明确”进行规制，而在税法实务层面上则主要是通过个案累积勾勒出课税要件的基本图像。

数据课税应受课税要件法定拘束。课税要件法定要求课税要件以及法律效果均必须规定在法律制度中。按照课税要件法定原则的要求，在税收立法中，立法机关虽可以把课税要件、税的课赋、征收的规定委任给行政法规，但出于课税要件法定的要求，这种委任只能限于具体的或个别的委任，而一般的、空白的委任是不被允许的。<sup>①</sup>由法律明定课税要件来规范税收的设立、开征、减免、优惠等，可以有效行使其对征税权的控制，防止行政机关滥用其行政权力侵害纳税人的权利。详言之，在后续数据课税要件的设计中，立法者应结合当下数据的特性以及内核要素，就相关课税所涉及的纳税人主体要件、数据课税客体、数据课税税基的评估、数据课税的税率设定以及客观归属，展开税法规制，如此方能保护纳税人财产权利，优化税收征管秩序，进而促进数字经济的可持续发展。

数据课税应受课税要件明确拘束。根据课税要件明确性的要求，在税法上，纳税主体身份识别、

① 金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林斌译，北京：法律出版社，2004年，第59—60页。

应税行为界定、核算标准、税率结构、税收优惠与减免条件等关键事项必须内容清晰、标的特定、目的透明、范围确定,从而使数据企业能够准确预测其数据所承担的税负,并具备可靠的计算基础。严格限制征收机关的裁量空间,清晰划定国家税收权力的边界。即使在立法机关授权政府主管部门以行政法规或部门规章形式对具体征管细则进行补充的情形下,授权法律本身也必须对授权的内容、标的、目的及范围进行明确界定,以确保最终的税收负担是可测量、可预见的,纳税人能够事先知悉并规划其成本。

第二,量能课税对数据课税的约束。量能课税原则合乎当下多数纳税人对税收的看法,符合市场经济的主流观念。量能课税原则是指按照纳税人的税收负担能力对其课以相对应的税收,即便有税法作为依据,但其内容因违反量能课税原则,会导致形式意义的法律违反实质正义的结果。<sup>①</sup>量能课税原则是建构整体税法成为一体法秩序的重要价值元素,也是税务实践中制定税法规范的基础原则,是判断立法者制定税法规范是否符合法规范的重要衡量标准。这要求立法者在制定税法时,应将课税的衡量基础与量能课税原则相互联结。税法内容必须符合税收正义与税收实质正当性的要求,受到法的价值拘束。税收分配必须遵循普遍、平等,与纳税人个人税收负担能力相当。通过量能课税原则的适度调整,可以缓解收入分配差距过大,税收负担能力弱者税负过重的情况,在客观上则是将财富以合乎事物本质的方式从多向少、从高向低转移。

相较于传统制造业,数据企业的利润率普遍较高,理应课以更高的赋税,但由于我国现行税法体系不完善,导致数据企业收益与国家税收利益倒挂。例如,《关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(财政部 税务总局公告 2023 年第 7 号)规定:“企业开展研发活动中实际发生的研发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按规定据实扣除的基础上,自 2023 年 1 月 1 日起,再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除;形成无形资产的,自 2023 年 1 月 1 日起,按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。”给予过度的税收优惠并不能正确地衡量纳税人真实的纳税能力,为适应数字经济发展、规范数据要素市场、促进公平竞争与创新,应根据数据活动参与者的实际负税能力设计税制,这旨在实现税收目标的同时,最大限度地保持税收中性,避免对市场机制产生不当扭曲。在推动数据企业发展的同时,应当均摊社会成本,避免人为地造成不同行业间的税收不平等,影响产业整体竞争结构的稳定。

### “三权分置”下的数据分层课税模式

数据具有流动性与再创性,在数据全生命周期的过程中,数据会经历采集、处理、储存、访问、传输、使用、分析等环节。数据可根据不同的市场需求以多种方式不断加速价值流动,在数据的收集、深度处理以及交易等阶段都会产生相应增值,从数据资源到数据产品的过程中不断释放潜在价值。依照“谁投入、谁贡献、谁受益”的基本原则,“数据二十条”淡化了数据所有权,聚焦数据全生命周期中各方参与者的权利以强化数据的商业利用率,数据利用率愈高则其提供的价值愈大,能更好促进数据生产力的释放,进而引发社会生产关系和社会生产力的变革。在“数据资源持有阶段”,主体主要将收集的数据进行大规模汇聚并妥善保存,为数据资源向数据资产演化提供必要准备;在“数据加工使用阶段”,主体主要分析并挖掘数据的核心以释放资产价值;在“数据产品经营阶段”,主体主要通过数据产品的开放、流通、定价分配使数据完成交易从而实现收益分配。如前文所述,税收是重要的经济调控工具,数据从初始资源到经受甄别、清

① 黄茂荣:《税法总论:法学方法与现代税法(第一册)》(增订四版),台北:植根法学丛书编辑室,2023年,第164页。

洗、优化、入库后的集合状态,最后成为经营产品,这一系列数字劳动使其要素价值获得“重生”,促使“课税之手”延伸至数据要素。依据生产要素更迭催生税制结构演化的经济规律,数据成为课税对象是基于财政分配和税收调节之需,也源自优化税制结构与健全税制体系之需。<sup>①</sup>

从数据生产周期看,生产要素基本遵循“资源→材料→产品”的运转逻辑,由此形成了资源税、流转税、所得税和财产税的税制框架。<sup>②</sup>我们必须厘清“三权分置”下数据分层课税可能产生的理论分歧,预判制度可能遭遇的困境并提出解决之道,以此呈现我国本土法学话语体系的完整脉络,在遵循认识规律的基础上建构逻辑自洽且符合实际的制度。<sup>③</sup>数据课税模式需要旧税制调整和新税种创设同步进行,这是缘于通过解释论的方法可将数据纳入既有税法调整范围,实现课税目的,降低政策成本并提高征税效率。如果从解释论上不能将之纳入既有税法体系实现数据课税目的,就要在立法上创设一种新的税种,如此方能避免不课税或者双重课税,避免有违税收公平原则和税收征管经济原则的情况。

### (一) 数据资源持有阶段课税模式

在数据资源持有阶段,主体并非以往传统物权模式下对数据的物理性控制,而是通过事实上的管控排除数据价值流通的束缚并以此作为实现其他权益的基础,这也是数字经济运行的基础性制度保障。这是缘于在数据资源持有阶段的数据大多包含个人信息且呈现碎片化、非标准化等特征,通过加工使用发掘数据资源背后的经济价值且对其中的个人信息进行脱敏,对数据予以价值创造或添附,进而将低价值的的数据资源转变成高价值的的数据资产。

大型数据企业可以通过技术优势提升算力,汇聚整合数据并对用户精准画像,大型数据企业可以通过掌握的海量数据实施数据封禁、算法共谋、算法价格歧视等不正当竞争手段,推行零价竞争挤压小型数据企业,稀释其他主体市场份额,实现本行业数据垄断进而推行不公平的行业规则,有些头部数据企业甚至借此掌控数据市场定价权。这些问题会固化信息壁垒,形成各类“数据孤岛”,侵蚀消费者利益及公共利益,最终导致经济效率下降。如前文所述,税收具有财政汲取、经济调控以及社会治理功能,为了遏制大型数据企业的数据垄断,优化数据市场公平的竞争环境,应该在“数据资源持有”阶段就课以税收。传统上,课税对象主要是财产、所得、消费,法律将对应地设置相关税种。由于“数据资源持有”阶段的经济利益不具备独立性、可计量性和可归属属性,其与以“交易行为”和“已实现收益”为基础的现行税收法律体系存在冲突,导致其难以被直接且有效地纳入现有税制。为满足税收法定和税收公平,应当在后续的立法中新增数据资源税以解决此难题。

数据资源本质上具有浓厚的公共财产属性,加之数据资源中蕴含大量的公共数据,公共数据亦具有行政法上的公物属性,<sup>④</sup>课征数据资源税一方面体现国有资源的有偿使用,另一方面则是为了调节资源级差收入。更重要的是可以促进数据的合理利用,“以资源税的形式设立数据税不仅能缓解数据滥用、税基侵蚀等问题,还可以优化数据要素结构,提高数据要素的使用效率”。<sup>⑤</sup>对数据资源课税,会加重数据企业持有数据的经济成本,作为理性的纳税人,数据企业倾向于优化数据要素结构,加大数据挖掘分析力度、提高单位数据利用价值。在相关课税规则的设计上:首先,可将纳税人主体划分为自然人、企业和政府。纳税人主体的属性决定了自然人持有数据资源的规模不会太大,在通常情况下对自然人不予课征资源税,但税务机关可以证明自然人是为了通过持有数据资源达成经济获利的情况下,可课征小额税收以示提醒。同理,税务机关可以证明政府出于营利目的而持有大量数据的,应按照数据体量课征数据资源税。其次,依据数据类型分

① 蒋震、苏京春、杨金亮:《数字经济转型与税制结构变动》,《经济学动态》2021年第5期。

② 褚睿刚:《数据资源税:一种数据税立法模式的体系考察》,《税务研究》2023年第9期。

③ 黄卫:《备案审查暂停规范效力决定的理论及制度建构》,《政治与法律》2024年第10期。

④ 江利红、黄碧云:《论政府数据开放的收费范围》,《河南财经政法大学学报》2024年第6期。

⑤ 路文成、魏建、贺新宇:《数据税:理论基础与制度设计》,《江海学刊》2022年第1期。



级设置税率。涉及公共利益的政务数据等，由于该类数据具有很强的公共产品属性且直接关系到公众利益，持有该类数据大多是出于保障公共利益之目的，对于此类数据应该设定低税率甚至零税率。至于具有较大经济价值的商业数据，由于该类资源后续大多可以转化为数据产品或数据资产，可带来较大的经济价值回报，该类数据则应设定较高税率以遏制前述数据企业的不正当竞争。如此方能避免数据资源课税的“一刀切”，维持合理税率并避免重复课税。

## （二）数据加工使用阶段课税模式

数据加工使用阶段处于整个数据生命周期的核心，是数据基础经济价值的生成阶段，其目的就是实现数据价值转化，这是数据交易流通的关键环节。数据企业需对数据进行精炼与重塑，这些经过深度加工的数据“标准件”方能无缝输入算法模型，驱动其高效运转，将原始数据的“潜在价值”转化为赋能模型决策的“即时价值”。尤其个人信息保护是横跨诸部门法的宏观规范目标，<sup>①</sup>这就要对涉及个人信息的数据进行脱敏化处理。数据的经济价值蕴含于海量数据的复杂关联性判断中，必须经过加工才能发掘其潜在经济价值。未经加工处理的原始数据价值有限，个别单一数据的经济价值较低，但通过整合分析、加工处理后就会产生溢价，形成高价值经济属性，亦即数据企业在不同应用场景借由算力对数据进行不断地循环再分析、再标注、再利用，实现数据经济价值激增。数据在加工使用的过程中不断变换形态最终形成固定形态与价值，数据也从原始状态通过加工蜕变为具有经济价值的数据产品。

数据企业对原始数据实质性投入程度越高，经费和资源耗费也就越多，数据被加工附加的经济价值越高，这就直接影响着数据企业的营利能力。对数据加工使用阶段的课税，首先，对数据的加工会使数据产生经济增值，这些经济利益必然内含于数据产品销售或服务的销售额中，适当提高这些产品或服务的增值税税率就能实现课税的目的。其次，由于数据本身成本较低，即便数据企业对数据进行加工需要耗费大量的人力物力，但其所获取的利润仍远超一般企业。这些利润尽管不体现在某次的交易上，但最终会体现在企业的总收入中。税务机关依法享有对不符合独立交易原则或合理商业目的的利润进行纳税调整的权力，将不符合独立交易原则的利润水平参照可比数据和方法重新核定，并将调整后的利润作为企业所得税的税基。由于数据企业在数据加工使用阶段投入大量资源，从激励数字经济发展的角度出发，当下应当提供相应的税收优惠以冲抵税收成本，待我国数字经济发展成熟后，再减少或取消各类税收优惠措施，如此方能促进数据产品流通，进而也能在新科技革命下促进新质生产力发展。<sup>②</sup>

## （三）数据产品经营阶段课税模式

在数据产品经营阶段，数据企业对前述经过加工的数据享有占有、使用、收益、处分的权利，为了平衡公共利益与数据企业的私益，在允许数据企业对数据采取保护措施的同时，也应该保障公众对信息的可获得性，如此方能促进数据产品的价值最优化。由于这些数据产品具有较高的商业价值和使用价值，可为数据企业带来相应的商业利益和市场竞争优势。对数据产品的收益是数据产品经营的核心权能，实践中，数据企业对数据产品的经营主要包括数据产品销售、数据许可使用、数据质押融资、数据出资入股以及数据整体出让等形式。随着技术的迭代更新，有些数据企业会将数据产品再投入生产经营中，借此更好地规划、组织生产经营以获取超额利润，通过这些形式促使数据的经济价值充分实现。

数据产品在流转过程中产生增值的，应当课征增值税。数据产品经营的本质就是实现数据企业收益，强调数据产品在经营过程中实现数据经济效益。就数据产品的客体属性而言，数据产品

① 李昱：《迈向“风险”范式的侵犯公民个人信息罪之教义学重构》，《苏州大学学报》（法学版）2024年第3期。

② 李佳：《新质生产力赋能金融数智化的逻辑透析与实现路径》，《商业经济与管理》2024年第8期。

是以知识形态呈现的非物质化产品,我国税法体系中的“无形资产”概念无疑是可容纳数据产品的上位概念,数据产品在经营流转过程中产生的增值额可作为增值税的课税对象。无形资产,是指不具实物形态,但能带来经济利益的资产,包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。在我国境内从事转让无形资产所有权或者使用权的业务活动的单位和个人就是增值税纳税人,应当缴纳增值税。<sup>①</sup>同理,数据企业经营数据产品获得收益的,同样要课征企业所得税。企业转让无形资产取得的收入,是《企业所得税法》第6条第(三)项所称转让财产收入。<sup>②</sup>数据企业凡是基于自己意愿进行数据产品销售、数据许可使用、数据质押融资、数据出资入股以及数据整体出让等多数据产品经营/转让的,都可视为《企业所得税法》第6条第(三)项所称转让财产收入,不论时间或地点,据此获取所得的收益均应课征企业所得税。

### 数据分层课税的具体实施路径

制度包括法律制度的发展,既需要宏观明确的价值指引和理论夯实,也需要搭建细致入微的规则体系和强化制度刚性约束。<sup>③</sup>法定化(有法可依)是基础和框架,优惠政策(科学调控)是框架内的精细调整与价值引导,而征管革新(高效执行)则是确保所有规则能够从“纸面”落到“地面”的关键技术保障和能力支撑。构建数据分层课税体系的保障路径如下:首先,确立法律基础实现课税模式的“有法可依”,解决当前数据课税模式在法律层面的空白与模糊性问题,最终为数据课税奠定稳定、明确、可预期的法定化基础,这是所有规则得以有效运行的前提。其次,优化政策工具,运用税收优惠实现“调节与引导”,解决单纯课税可能导致的市场失衡问题,保护创新活力。最后,解决数据交易隐蔽、高频带来的征管难题,构建一个服务化、协同化、智能化的现代税收征管系统,实现对数据产品交易的全方位、动态化监督,最终破解监管困境、降低征管成本、保障税款应收尽收,维护数字经济税收秩序。如此,三者环环相扣、逐步推进,共同服务于构建科学、公平、高效的数据要素税收治理体系的总目标。

第一,明确数据分层课税模式的法定化。在“社会主义市场经济”的宪法规范指引下,遵循“市场经济是法治经济”的要义,需要进一步完善与市场经济相适应的中国特色社会主义法律体系。<sup>④</sup>如前文所述,数据分层课税的模式及其应用,是基于税法理论的推演,强调法律适用者具有较高的法学素养,但是我国绝大多数的税务机关的实操能力强而法律适用能力较弱,税务机关人员习惯于依税务规范性文件行政。税务规范性文件是对上位法的具体化,在现行税法法律或税法行政法规难以及时修改的情况下,应当允许税务机关制定相关税务规范性文件,将数据分层课税模式予以明确化。例如,数据“三权分置”下的数据强调对数据的事实控制,以此“谁控制,谁纳税”的模式可以确定纳税人主体,待条件成熟之后再将税务规范性文件核心内容与税务实操经验融入后续修订的企业所得税实施条例或者可能要制定的增值税实施条例中,如此方能保障税法的安定性、明确性和可预期性。

第二,明确数据分层课税的税收优惠。相对于大型数据企业,中小数据企业在技术、市场份额的占有层面都具有显著的劣势,对这些中小数据企业课征税收,显然会增加外部成本进而影响其市场竞争能力。因此,应当给予符合条件的中小数据企业税收优惠,以此调节数字经济、促进长期健康发展。税收优惠是指,政府基于特定目的,通过税法规范上的例外或特别规定,突破量能课税原则的要求,给予纳税人与其纳税能力不相称的特别优惠。税收优惠就是利用税负的差异

①《营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2016]36号)第1条;《销售服务、无形资产、不动产注释》(财税[2016]36号)。

②《企业所得税法实施条例》第65条。

③孙晋、王贵:《控权论视野下公平竞争审查制度的理论溯源与路径拓展》,《法治社会》2024年第5期。

④姚海放:《加快建设全国统一大市场需要高水平法治支持》,《经济法学评论》2021年第1期。



化配置来引导各类经济形式企业从事或不从事某种行业和产业，以实现特定政策目标。相关的税收优惠应当能够通过比例原则的检验：一是只要给予中小数据企业税收优惠追求的目标具有公益性，就具备初步正当性。二是只要给予中小数据企业的税收优惠部分有助于促进数字经济目的之达成，即可认为给予税收优惠手段与目的之间具有相当关联性。三是对中小数据企业给予税收优惠应当是对市场竞争损害相对最小的措施手段。四是应该维持目的与手段之间的均衡，要求紧扣具体个案，在具体个案中澄清税收优惠对中小数据企业权利的侵犯强度，以及公益获取的可能性与分量。

第三，健全完善数据分层课税征管机制。首先，税务机关要实现从管理到服务的角色转变，以增加纳税人税收遵从度。例如，依托税收大数据和智能算税规则，结合纳税人缴费人标签特征，上海、四川、重庆三地上线“确认式申报”场景，对经营业务相对简单的纳税人缴费人提供“确认式申报”服务，通过数据智能预填服务，进一步减少纳税人缴费人税费申报办理时长。<sup>①</sup>数据交易大多在线上进行且交易频繁，税务机关可以通过技术手段有效获取数据交易标的、金额，进而确定税额以形成税单，数据企业只要确认或修改部分信息就能完成纳税申报，无需再提供相应的合同、发票等。税务机关的便民服务不仅可以简化纳税申报流程，更可降低税收征管成本。其次，加强各部门之间的涉税信息共享以降低税收征管成本。由于数据的隐蔽性、可复制性等特征，税务机关对其交易进行监管较为困难。在后续的制度优化中，应当破除税务机关、银行、市场监管部门之间的信息壁垒，建立统一的跨部门涉税信息交流平台，实现各部门之间的信息共享，如此方能及时更新数据，提高涉税信息的时效性和精准度。最后，创新税收征管技术手段。在税收征管的实操中，引入新型技术手段实现从“以票控税”到“以数治税”的转变。例如，税务机关可将区块链技术嵌入数据资产交易平台，该技术赋能税务机关以法定职权，依托《税收征管法》所确立的信息获取权，自动化、实时化地捕获交易流水、合约内容及发票信息，显著提升涉税数据的真实性、完整性与可溯性。此措施直击数字经济下税基侵蚀与税收流失的痛点，通过对数据资产交易实施全流程、可溯源的电子化监控，为税务机关行使税收管辖权提供了坚实的数据基础。征管技术的创新不仅强化了税务部门对纳税义务履行的动态监督，更有助于其及时识别与矫正税源流失风险，遏制逃避税行为，最终服务于税收法定、公平效率的现代税法原则，为构建与数字经济发展相适应的税收治理体系提供技术支撑。

①《国家税务总局关于扎实开展税务系统主题教育推出“便民办税春风行动”第四批措施的通知》（税总纳服函〔2023〕72号）。

## 结语

税法学理论与税务实践的互相砥砺，方能有效保障数字经济的可持续发展，<sup>②</sup>这要求既有研究突破传统税法对有体物课税的路径依赖。本文从产权结构性分置的视角提出“阶段化课税”模型，有助于实现数据要素与现行税制在概念、客体与征管层面的有机关联，进而为数字税理论的本土化建构提供新思路，同时也可数据产权制度与税收制度的协同创新提供跨学科研究范式。未来需要进一步研究的议题在于，数据跨境流动中的税收管辖权划分与国际协调机制，以及在税收治理层面如何平衡数据税负与数字产业创新激励之间的关系等。以上议题仍需学界在数字经济的动态发展中持续深入研究。

②黄卫：《民营经济税法平等保护的制度内涵及其体系化建构》，《南通大学学报》（社会科学版）2024年第6期。

编辑 孙冠豪