

数据课税法律问题浅析

韩美龄

华北理工大学人文法律学院, 河北 唐山

收稿日期: 2025年5月8日; 录用日期: 2025年5月21日; 发布日期: 2025年6月13日

摘要

数据作为生产要素, 在新兴领域和市场中发挥着重要的作用, 已经成为数字经济时代的关键生产要素。随着数据交易市场的建设和数据交易越来越发达, 数据课税问题也开始进入人们的视野。税收是实现国家对收益分配的二次调整的重要手段, 对于数据要素的发展也起着重要激励和规制作用。因而是否应对数据课税在高速发展的数字信息时代也成为亟待解决的课题。在数据课税的法律问题中, 首先要明确的就是数据是否具有可税性, 即数据课税的正当性和可行性; 其次, 由于数据与其他生产要素相比具有更加灵活和难以监管等特点, 如何对数据进行课税也是需要讨论的重要问题。目前, 数据课税仍然存在一些现实的障碍, 尤其是在数据课税的可行性上, 如数据的无体性、非独占性和排他性使得数据权属和课税主体确定困难, 数据跨国流动性强和联结性问题也导致国际数据税税收规则难以确定。本文以数据的可税性问题出发, 进一步讨论了数据课税的可行性路径选择。

关键词

数据税, 收益分配, 数据可税性, 分层课税机制

Analysis of Legal Issues Concerning Data Taxation

Meiling Han

School of Humanities and Law, North China University of Science and Technology, Tangshan Hebei

Received: May 8th, 2025; accepted: May 21st, 2025; published: Jun. 13th, 2025

Abstract

As a production factor, data plays a crucial role in emerging fields and markets and has become a key production factor in the digital economy era. Taxation is an important means for the state to achieve secondary adjustment of income distribution and plays an important role in stimulating and regulating the development of data factors. Therefore, whether to levy taxes on data has become an urgent issue that needs to be addressed in the era of rapid development of digital information. In

the legal issues of data taxation, the first thing to clarify is the taxability of data, that is, the legitimacy and feasibility of data taxation. Secondly, compared with other production factors, data has the characteristics of greater flexibility and difficulty in supervision. How to levy taxes on data is also an important issue to be discussed. Currently, there are still some practical obstacles to data taxation. Especially in terms of the feasibility of data taxation, for example, the intangibility, non-exclusivity and non-excludability of data make it difficult to determine data ownership and tax subjects. The strong cross-border mobility of data and nexus issues also lead to the difficulty in determining international data tax rules. Starting from the issue of the taxability of data, this paper further discusses the feasible path choices for data taxation.

Keywords

Data Tax, Income Distribution, Taxability of Data, Hierarchical Taxation Mechanism

Copyright © 2025 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. 引言

数据作为新型生产要素，对传统的生产要素起到放大的作用，正在推动着生产、生活方式的巨大变革。2022年中共中央国务院发布的《关于构建数据基础制度更好发挥数据要素作用的意见》(以下称《数据二十条》)将数据列为第五生产要素，确立了数据要素的基础性地位，为促进数据合规高效流通、赋能实体经济提供了制度保障。在这一政策框架下，2024年1月国家数据局等17部门联合印发的《“数据要素×”三年行动计划(2024~2026年)》，聚焦12个重点领域的典型应用场景，明确了发挥数据要素价值，推动激活数据要素潜能。在此背景下，数据课税问题逐渐成为学术界和实务界关注的焦点。

当前，关于数据课税的研究主要集中在以下几个方面。首先，学者们从经济学、法学等角度探讨了数据是否具备可税性。褚睿刚从结构功能主义视角分析了数据可税性的规范实现路径，认为数据的“增益性”和财产属性为其可税性提供了经济基础([1]: p. 174)。赵申豪则提出以“经济性”替代“收益性”作为数据可税性的核心原则，为数据课税提供了新的理论框架([2]: p. 52)。对于课税路径的选择，学界存在的争议主要分为“专门税”和“传统税优化”两种观点。党玺主张渐进式课税，短期内优化增值税和财产税，长期则要构建专门税制([3]: p. 75)；褚睿刚则认为两种模式并非对立，可以结合使用，形成复合税制结构([4]: p. 51)。另外，数据无形性、跨境流动性等特点使得传统征管模式面临挑战，在此基础上，方铸提出通过区块链等技术手段优化征管体系([5]: p. 49)，而李夏旭则强调需明确数据权属和纳税主体，分层设计税制([6]: p. 114)。尽管现有研究取得了一定成果，但对跨境数据流动引发的税收管辖权冲突探讨较为浅显，未能充分结合国际税收规则提出系统性解决方案。且部分研究对征管技术的应用停留在理论层面，未深入分析实际落地中的技术瓶颈和制度障碍。本文基于现有研究的成果与不足，从数据可税性的正当性、可行性及路径选择三个维度展开分析，旨在构建一个兼顾理论深度与实践可行性的数据课税框架，为完善我国数据要素税收制度提供参考。

2. 数据课税的正当性

2.1. 数据课税的可能性

数据包括数据信息和数据产品，数据是信息的一种表现形式，包含物理层的存储介质，符号层的数

据产品和内容层的数据信息[7]。而税收作为国家宏观调控的手段之一,为实现国家经济管理的目标,课税对象应当对经济生活产生实质性作用。从经济学的角度来说,数据作为一种生产要素,其价值来自于数据自身的特性,数据创造的价值是数据可税性的基础。数据创造经济价值的方式可以总结为以下几种模式,一是直接向企业销售数据或与平台进行数据交易;目前已有企业采用公平补偿的方式让用户提供数据以实现共同获益。二是网络效应带来的价值,平台可以通过收集的数据进行用户画像,来实现有效推广和广告价值;基于对用户数据的掌握,平台也能够获得间接的网络价值,用户量大的平台能够以此实现商誉的提升。三是基于数据的用益权,通过对数据的加工处理,以无形资产的方式获取利益,如企业数据库、微博观点评论等。四是企业之间的数据交换和数据服务,数据服务商以数据接口的方式提供服务获得数据价值,也有企业之间通过数据交换以促进数据价值的实现。无论以哪种方式获得数据价值,数据本身能够带来经济价值都是毋庸置疑的,因而数据具有可税性的经济基础。

2.2. 数据课税的合理性

数据作为能够产生经济收益的生产要素,对数据课税更能够体现出税收的公平性。传统企业销售商品和提供服务等生产经营活动产生的收益大都能够反映在财务报表中,经过特定的核算程序成为应予上缴的税额。但是目前无法直接适用传统税制对数据进行课税,数据税的缺失导致以数据作为核心竞争力创造的经济利益的公司,尤其是一些大型的互联网公司相较于传统企业处于不合理的税收优势地位。从税收公平的角度来看,对数据进行课税具有合理性。

数据要素市场目前还处于萌芽状态,为促进数字经济的发展,避免税收不合理导致对数据要素市场的抑制,数据税法应被定义为宏观调控法,以调节收益分配、规范数据要素市场竞争和数据安全协同保障的调控功能为主位([1]: p. 183)。数据税对市场的调节作用也是数据课税合理性的体现之一。一方面,数据产品具有自然垄断产品的性质,数据要素的流动性高,可复制性特点导致了以数据要素为核心的产品和服务迭代周期更短,成本投入相较其他产品较为固定,边际成本低,这使企业在面对国家时有更强的竞争优势,让数字经济市场内驱的走向完全垄断,大型企业获得支配地位,挤压小型企业的发展空间,不利于数据要素市场走向成熟。国家通过税收的方式能够引导数据市场的发展,通过税收优惠、差别税率等促进传统行业和新兴行业,同类型企业间的公平竞争。另一方面,若不明确数据的权属问题,公共数据的形式虽然有利于数据的流通,但不利于个人数据权利和隐私的保护,还可能会导致数据价值对于所有权人的折损。以税收的方式对数据收益进行再分配,明确公共数据、企业数据和个人数据的分级管理,有利于缓解数字资源市场的“公地悲剧”。

2.3. 数据课税的合法性

从法律上来看,对数据课税应当遵循税收法定原则,只有当法律明确规定时才能将数据作为课税的对象,即要对数据进行课税应当先进行相关立法。这里的法律应当限制在狭义的法律形式,而不包括行政法规、规章和财税相关的规范性文件,其中税种的确定更是立法的绝对保留事项。这是对人民整体“同意”的法定原则置于最重要的地位的体现,从税收的合法性角度,其可能发挥的宏观调控功能,则是附随性、补充性的。然而,考虑我国税收的实践情况,目前税收法律存在着法律供给不足,可执行性不够强等问题,也应当因地制宜,发挥地方的自主性,通过税收单行法律确定合理的税率幅度。因对数据概念界定还没有完全统一的认识,加之数据生产要素参与价值生产的环节和方式的广泛性,数据课税的合法性还应当包括通过法律解释推定。随着时代的发展和市场经济的变化,法律条文没有明确列举的新的商品形式或经济业态越来越多,如数据、数字产品等,对于这些新商品是否属于法律规定的课税对象、能否对其征税,由于立法程序过于复杂,立法不能及时覆盖全部课税对象,行政机关可以通过分析立法

原意后解释确定[8]。

广义上数据课税的合法性要求课税追求实质上的公平，以实现税收的实质公平正义为旨归。税收法定应从规范公权力、保护纳税人权利的角度出发，以贯彻税收公平原则、量能课税原则为实质价值追求，以期实现国家税收治理现代化目标。在数据税立法设计中应当对不同的税收制度进行审慎的对比，例如对于数字资产，作为劳务征收所得税还是征收增值税对于数字资产发展和相关市场交易可能会产生不同的影响。同时，要保护中小企业的发展空间，避免数据税税负过高和双重税收对中小企业产生不利影响，保障企业的生存权和数据市场的发展潜力，应当合理考量确定数据税起征点和税基。

3. 数据课税的可行性

3.1. 数据课税的计税可行性问题

数据课税的计税可行性问题不仅是实体法上的问题，税收制度应当具有可操作性，因而计税的可行性问题也是程序法上的问题。首先，应当优先考虑的就是课税对象的问题。征税对象通常可划分为流转额、所得额、财产、资源、特定行为等五大类，一般情况下只对货币收益征税而不对实物性收益征税，对于实物性收益应当计算出其对应的货币价值。如果以企业的流转额或所得额作为数据税的课税对象，数据因其本身的特征和交易性质，尤其是不直接进行数据交换而是通过网络效应或大数据定向推广等方式获得的收益，传统的资产估值方法如重置成本法、市场法和收益现值法都不适合用来计算其货币价值([2]: p. 55)。这就导致数据的市场价格难以确定，因数据要素产生的流转额和交易额也就不容易被确定。而单纯地将数据作为资产或者资源进行收税，也不能完全满足不同数据交易和收益模式的需求。因此数据课税的税基要根据不同数据在生产中的角色和收益模式区分确定，以提高实践中数据税征收的可操作性。

其次，要解决的是数据税税基和税率的确定问题。税基又叫计税依据，用以解决对征税对象征收应纳税款的直接数量的计算问题，应纳税额的计算一般以税基乘以税率来计算。数据的无形性、流动性、可复制性等自然属性使得应纳税额的计量要比其他生产要素困难得多，数据经过加工处理之后，数据的价值也会发生改变。即使是相同类型的数据，价值也不是完全一样的，使用次数的增多也会增加数据的价值。即使排除数据价值的不确定性而采取从量税的税收方式，也会面临着数据规模和企业既得利益不一致的问题，以预期利益进行征税明显不符合税法的基本原则。同时，税基和税率的确定也需要考虑到税收公平的问题，如纳税起征点的设置，对中国语境下的“显著经济存在”征收数据税，通过差别税率和对小型企业给予税收优惠等限制大型企业的垄断，鼓励中小企业的发展，合理地确定这些定量的税收要素，才能促进市场公平竞争。如何有效发挥调控功能和利益二次分配的公平都是需要进一步研究的问题。

3.2. 数据课税的征管可行性问题

数据要素作为数字经济时代的新型生产要素，其跨境流动的特性给税收征管带来了前所未有的挑战。征管可行性首先面临的的就是纳税主体界定的难题。数据交易的无形性、即时性和跨地域性特征，使得传统的纳税人识别标准难以适用。特别是在数据要素通过机器学习等环节创造衍生价值的过程中，纳税义务发生的时点判定缺乏明确的标准。这些问题的解决需要制度创新与技术赋能的协同推进。其中，数据权属问题作为确定纳税人的基础，《数据二十条》提出了数据产权结构性分置制度，将数据产权划分为数据资源持有权、数据加工使用权和数据产品经营权，推进数据分类分级确权授权机制。具体而言，原始数据持有者应承担数据资源税纳税义务，数据加工处理者需缴纳增值税，而数据产品经营者则应当就其经营所得缴纳所得税。在技术层面，则可以依托区块链技术的可追溯特性，通过智能合约自动记录数据流转全过程，为纳税主体识别提供技术支撑。

征税权分配是数据课税面临的另一难题。数据要素的流动性在跨国数据流通中表现得最为明显，传

统税制中的常设机构规则，主要关注的是从事商业活动的有形设施、身份限制、特殊情况、除外责任和特别规则几个方面，不能适用于通常表现为无形交易的数据要素市场。数据跨境流动进一步打破了传统税收管辖权的地域限制，导致了“价值创造地”与“征税地”的严重脱节。OECD 数据显示，跨国数字企业通过将数据业务转移至低税率地区，使其平均有效税率(约 9%)，远低于传统企业(约 23%)的水平。这种状况凸显了现行国际税收规则的不适应性，亟需建立新的征税权分配机制。OECD 双支柱方案中的“支柱一”提出了创新性的解决方案。该方案将跨国企业集团 25%的剩余利润重新分配给市场管辖区，并采用“用户所在地”作为分配标准。这一机制在一定程度上承认了用户参与创造价值的事实，但仍存在明显局限。首先是适用的门槛过高，全球仅约 100 家企业符合条件；其次，这一方案未能充分考虑发展中国家作为数据资源输出国的特殊地位，数字时代的数据垄断已演变为一种新型的市场失灵现象。头部数字平台凭借数据垄断地位获取超额收益，却未承担相应的社会成本([3]: p. 76)。以东南亚国家为例，虽然其贡献了大量用户数据，但在现行分配机制下获益有限。

针对以上问题，国际社会需要构建更加公平合理的征税权分配体系。首先要在“用户参与”原则基础上，增加“基础设施贡献度”指标，充分体现数据资源国在数字基础设施建设方面的投入；其次，应当建立差异化分配机制，对发展中国家设置更优惠的分配比例；最后，为完善争议解决机制，可以设立专门的国际税收仲裁机构。对我国来说，可依托“一带一路”倡议，率先构建区域性的数据税收协调机制，为完善全球治理提供实践样本。在征管技术方面，可建立跨境数据流动监测系统，实现对数据要素全生命周期的追踪；进一步地，开发智能征管工具，通过大数据分析识别异常交易行为，对数据交易中的失信行为进行精准识别，从而落实信用奖惩机制，保障税收公平[9]；此外，构建国际税收信息共享平台，打破征管信息壁垒，不仅有助于解决数据跨境流动带来的税收管辖权争议，更是对增强税收跨国联结性的实践探索。这些技术创新将为数据课税提供有力的技术保障，推动建立公平、高效的国际数据税收秩序。

4. 数据课税的路径选择

从税制的选择上专门征税，更有利于数据税的统一性和整体上的协调性。将数据税归入到现有的税制之中，分散地进行征收的方式有一定的可行性，但是也存在着诸多问题。实现分配正义是我国税法承载的主要功能之一，将数据税归入所得税，会从规则上就给互联网企业留下向消费者税费转移的不合理的分配优势，这与数据税调节企业和消费者之间对数据收益的不公平分配的目的相违背，还会诱致企业恶性税务筹划。将数据税收入纳入到增值税之中，数据作为资产所产生的增值额，因数据本身价值衡量的困难，增值额的确定存在困难，再次，增值税是一种间接税，基于多级消费机制和消费环节，数据资产的流动性强，更加难以控制，基于以上，旧的增值税税制不能完全适用于数据资产。因此对数据税进行专门立法，在数据商业模式下结合数据要素的结构特征，重新设计税收制度，是比将数据税归入传统税收更为合适的税制。

在专门税的基础上，数据税制应与数据要素的权属划分以及在生产环节中的角色变更相呼应，按照数据要素的特点分层课税。数据要素在数字经济市场中的流转，按照数据要素的角色，可以基本划分为从数据资源到数据资产再到数据产品的转变，在不同环节可以采用不同的数据税方案。

在数据的收集环节，数据作为一种资源，按照“经济租”的模式课税。数据具有公共财产的属性，国家对数据资源享有所有权是数据资源税课征正当性的前提。为促进数据流动和市场发展，公共数据一般采取公开原则，但基于数据安全的要求和国家对数据要素市场的调控，一部分数据采取授权许可或特许许可制的有偿模式[10]。《数据二十条》中的三权分置结构强调数据资源的持有权，而不是所有权，这说明对数据的持有是一种对“占有”的保护，这种持有是会流转变动的，这符合“经济租”的模式，即国家

拥有数据资源的所有权,对数据采集人在国家法定授权的范围内收取数据资源的使用租金。

在数据交易环节中,数据作为交易的标的,采用数据资产税方案。对国家或纳税人具有重大意义的财产课征财产税是税制结构中的重要组成。数据经过加工处理之后可以被固定为资产,完成资产化后,数据便成为一种独立的财产形式,具有交易价值。当资产化后的数据在交易中产生了增益,无论是本身的增益价值还是劳动价值,这部分收益达到应税交易的标准时,可以对数据产品征收数据资产税。

最后,在数据产品、服务销售环节采取数据产品税方案。数据以产品或服务的方式参与生产周期的最后一个环节,可以课征数据产品税。数据产品(服务)是经营者基于数据加工使用权和数据产品经营权,对数据分析、提炼加工处理后形成的,融入了生产者的劳动价值。对于大数据产品,数据接口服务,数据处理技术方案,数据分析服务等皆可以课征数据产品税。

5. 结语

构建数据基础制度是不断深化对外开放,统筹发展和安全,推动构建人类命运共同体的世界性课题,数据作为新兴的生产要素对数字经济时代的经济发展起着重要作用。数据课税作为发挥政府在数据要素收益分配中引导调节作用的重要手段之一,应当审慎研究,探索完善政策标准和体制机制。数据的法律可税性包含课税可能性,课税正当性和课征可行性,数据可税性理论为数据税法的构建提供了理论依据和指引。尽管在数据课税问题上仍然存在着一些现实障碍,但随着数据交易市场和体制的建设完善,加上信息技术的快速发展,这些问题也一定能找到最合适的解决方案。目前数据要素市场发展仍处于萌芽阶段,应当将数据税法定位为宏观调控法,以功能和数据权属作为区分,塑造数据税法的规范结构,为推动完善相关法律制度提供理论支持。

参考文献

- [1] 褚睿刚. 结构功能主义视阈下数据可税性的规范实现[J]. 法学, 2024(3): 174-192.
- [2] 赵申豪. 数据课税的理论基础与二元实现路径[J]. 税务研究, 2023(8): 52-59.
- [3] 党玺, 李钦尧. 我国数字资产的课税困境及其破解之道[J/OL]. 浙江理工大学学报(社会科学版), 1-8. <http://kns.cnki.net/kcms/detail/33.1338.TS.20250414.1100.002.html>, 2025-05-23.
- [4] 褚睿刚. 专门税与传统税的辩证: 数据税立法模式的体系性检视[J]. 税务研究, 2025(2): 51-58.
- [5] 方铸, 何倩, 赵坤. 数据要素课税的理论进展与实现路径[J]. 云南财经大学学报, 2025, 41(2): 49-62.
- [6] 李夏旭. 论数据要素的分层课税机制[J]. 税务研究, 2023(3): 112-118.
- [7] 邬展霞. 数据要素价值创造的原理、模式及其对税收制度的挑战[J]. 税务研究, 2023(5): 60-67.
- [8] 傅靖. 关于数据的可税性研究[J]. 税务研究, 2020(8): 54-61.
- [9] 孙正, 闵庆汉, 朱学易. 数据课税的理论、逻辑与中国方案[J]. 税务研究, 2023(1): 56-62.
- [10] 廖明月, 成倚欣, 万龄熙. 数据资产课税的法理逻辑、困境检视与制度优化[J]. 财政科学, 2024(12): 33-46.