

中文社会科学引文索引（CSSCI）来源期刊  
北京大学中文核心期刊  
中国人文社会科学期刊 AMI 综合评价（A 刊）核心期刊

CN 11-1011/F

# 税务研究

S H U I W U Y A N J I U

国家税务总局主管 中国税务学会会刊

2023年第12期 总第467期

## 新时代 新征程·税收现代化

- ◎ 新质生产力与税制变迁：元宇宙的视角 国家税务总局深圳市税务局课题组
- ◎ 税收该如何助推形成新质生产力？ 曾军平
- ◎ 税收助力新质生产力形成与发展的思考 陶 然 柳华平 周可芝

## 调查研究

- ◎ 促进医药制造业高质量发展的税收政策与服务建议  
国家税务总局湖南省税务局和长沙理工大学联合调研组
- ◎ 运用税收大数据优化纳税信用管理服务的实践与思考  
国家税务总局贵州省税务局调研组

ISSN 1003-448X



9 771003 448236

## 新时代 新征程·税收现代化

### ◎ 新质生产力与税制变迁：元宇宙的视角

国家税务总局深圳市税务局课题组

### ◎ 税收该如何助推形成新质生产力？

曾军平

### ◎ 税收助力新质生产力形成与发展的思考

陶 然 柳华平 周可芝

---

## 调查研究

### ◎ 促进医药制造业高质量发展的税收政策与服务建议

——基于湖南省医药制造业的调研

国家税务总局湖南省税务局和长沙理工大学联合调研组

### ◎ 运用税收大数据优化纳税信用管理服务的实践与思考

——基于贵州探索建立“纳税信用管家”服务的调查

国家税务总局贵州省税务局调研组

---

## 税制改革

### ◎ 应对数字经济挑战的税收治理变革

周 波 刘 晶

### ◎ 适应数字经济发展的税制选择：数据使用税

余 莎 孔祥思 王文甫

### ◎ 数据资产的确权及课税问题研究

马慧洁 夏杰长

---

## 局长视点

### ◎ 税收助力能耗双控转向碳排放双控的思考

齐志宏

---

# 适应数字经济发展的税制选择： 数据使用税\*

□ 余 莎 孔祥思 王文甫

**内容提要：**近年来，我国数字经济快速发展，数据作为关键生产要素发挥了重要作用。适应数字经济发展的税制，应充分考虑数据可重复使用的特性，聚焦数据参与价值创造关键的数据使用环节，以数据资产的市场成交价或估价作为计税依据，开征数据使用税，更好发挥税收对数字经济的调节作用，助力数字经济持续健康发展。

**关键词：**数字经济 生产要素 数据使用税 数据资产 税收制度

近年来，我国数字经济得到了快速发展，已成为推进中国式现代化的重要驱动力量。2011—2019年，我国数字经济的增加值由不足10万亿元增至约36万亿元。<sup>①</sup>2022年，我国数字经济规模达到50.2万亿元，年度名义增长10.3%，占国内生产总值的比重为41.5%，对第一产业、第二产业、第三产业的渗透率依次为10.5%、24.0%和44.7%。<sup>②</sup>与此同时，我国确立了数据的生产要素地位，并确定建立适应数字经济发展的体制机制。2019年，党的十九届四中全会提出要“健全劳动、资本、土地、知识、技术、管理、数据等生产要素由市场评价贡献、按贡献决定报酬的机制”，首次将数据视为生产要素，并强调要逐步形成关于数据的收入分配机制。<sup>③</sup>2021年习近平总书记强调，“数字经济事关国家发展大局。我们要结合我国发展需要和可能，做好我国数字经济发展顶层设计和体制机制建设”。<sup>④</sup>税收是调节经济的重要手段之一，构建适应数字经济发展的税收制度是当前的紧迫任务。

## 一、适应数字经济发展的税收制度选择

目前，国际上针对数字经济的税收制度主要是欧盟成员国等征收的数字服务税。而在理论层面，鉴于数据在数字经济中的关键生产要素地位，围绕数据的收集、交易和使用三个环节有不同的课税主张。

### （一）在数字产品和服务消费地征收数字服务税

数字服务税有着广义和狭义之分。狭义的数字服务税特指欧盟数字服务税立法提案及以欧盟提案为蓝图设计的各国数字服务税方案。广义的数字服务税是指对数字企业取得的特定数字服务收入征收的税收，除了包含狭义数字服务税外，还包括印度均衡税、匈牙利广告税等类似对数字经济征税的单边措施（王克智，2021）。数字服务税，可以缓解数字经济因突破交易物理空间限制、打破传统交易链条而造成生产者所在地和消费者所在地之间税收利益分配不均的问题。例如，欧盟2018年提出短期数字税立法提案，对线上广告、

\* 本文系2022年度国家社会科学基金重点项目“世界经济不确定性的测量、对中国金融风险效应及传导机制研究”（项目编号：22AZD120）的阶段性研究成果。王文甫系本文通信作者。

① 李瑞. 数字经济建设与发展研究[M]. 北京：中国原子能出版社，2022：10.

② 中国信息通信研究院. 中国数字经济发展研究报告：2023年[EB/OL]. (2023-04-27) [2023-07-13]. <http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202304/P020230427572038320317.pdf>.

③ 中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度 推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定[EB/OL]. (2019-11-05) [2023-10-20]. [https://www.gov.cn/zhengce/2019-11/05/content\\_5449023.htm](https://www.gov.cn/zhengce/2019-11/05/content_5449023.htm).

④ 习近平. 习近平著作选读：第2卷[M]. 北京：人民出版社，2023：539.



数字中介、数据销售等消费者承担价值创造主要角色的经济活动开征数字服务税，纳税群体为年收入在全球范围内总计超7.5亿欧元并且在欧盟超过5000万欧元的数字企业，按源自欧盟收入的3%简易征收（岳云嵩等，2019）。数字服务税以收入为计税依据，能绕开数据计价的难点，与传统税收体系相适应，易于施行。因此，数字服务税本质上是一种货物和劳务税，它与传统的增值税主要区别在于纳税地点由生产地调整为了消费地。

#### （二）在数据收集环节征收数据资源税

数据资源税是针对已被收集且准备进入数据市场的未经过深入加工的原始数据，将其视为数字经济的基础性资源，在数据收集环节课税（路文成等，2022）。数据资源税通过提高数据要素的收集成本来缓解数据滥用问题、优化数据要素结构，能广泛适用于数字经济各行业。不过，从本质上看，数据资源税类似于我国现行的资源税，二者的区别在于后者的课税对象为实物形态的自然资源，前者则为虚拟形态的数据。国家开征资源税是以自然资源所有者以及市场管理者的双重身份，实现对自然资源收益的分享、对自然资源开采的调控。而数据资源税的开征同样可以是国家以数据所有者<sup>①</sup>以及市场管理者的双重身份，实现分享数据创造的价值、提高数据资源配置效率的目标。

#### （三）在数据交易环节征收数据资产税

数据资产税有狭义与广义之分。狭义的数据资产税主要指针对虚拟货币等数字资产的投资与交易获利开征的数字资产税。该税以数字资产的交易金额或投资利润为计税依据，要求交易双方在交易环节实行实名制管理，并且交易数据能够被税务机关获取（杨志勇，2020）。可见，数字资产税本质上属于资本利得税或在转让环节征收的财产税，其征税前提是税务部门能够对交易进行有效监管，因此数字资产税计税简便、容易征管，有助于规范数字资产的交易。广义的数据资产税，

则是对所有形式数据资源的转让或交易行为征税（王竞达等，2021）。从本质上讲，广义的数据资产税是将数据当作商品或资产，针对其交易行为，基于交易金额课税，可以融入我国现行的增值税与所得税的税收体系中。2023年8月，财政部印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（财会〔2023〕11号），标志着数据资产“入表”。这意味着数据资产税的构想更具可行性了。

#### （四）在数据使用环节征收数据使用税

当前，最为普遍的数据使用权交换，便是用户为获取数字企业的产品或服务，让渡数据使用权（邓伟，2021）。然而，分散的用户与掌握交易信息优势企业之间的这种交换并不平等。用户既无议价能力，又未知自己的数据会被如何使用。这种情况下，政府可以对企业获得数据的使用范围和资质进行授权，并对企业使用数据行为征收数据使用税。由此可见，数据使用税在本质上属于特定目的税或行为税，其征税目的包括调节数字企业对数据的“垄断定价”，缓解用户与企业之间的信息不对称，将数据使用的负外部效应内化，以及政府（代表个人）参与数据所创造价值的收入分配，等等。

综合而言，上述四种税收制度的课税对象、课税环节、课税目标各不相同，使得它们能够发挥的作用也存在较大差异。数据这一新型生产要素具有可重复使用的特性，并且复制成本低、流动性强，一定程度上加大了国家对数据使用监管的难度，而对数据使用征税有助于实现国家对数据使用的监管。此外，由于数据的复制成本低，容易出现数据滥用等问题，容易使得大型数字企业获得市场垄断地位。因此，数字经济的税收制度选择应当基于数据作为生产要素的特点，着力于数据的使用行为。而上述税收制度中，数字服务税和数据资产税没有直接针对作为生产要素的数据进行课税（赵申豪，2023），数据资源税也只

<sup>①</sup> 根据路文成等（2022）的观点，数据要素可分为三大类型：行为交互数据、个体数据、公共数据。行为交互数据是消费者与平台企业互动中产生的消费者行为数据，消费者与平台企业共同拥有产权，但由于消费个体分散、集体行动存在困境，共有数据难以分割确权 and 定价等劣势，因此建议由政府代表个体对行为交互数据行使所有权。

在数据收集环节一次性课税。相比之下，数据使用税更有利于实现这一目标。本文接下来重点讨论数据使用税的制度设计。

## 二、数据使用税的制度设计

数据使用税本质上是对数据使用行为开征的特定目的税或行为税，旨在调节与规范数据使用行为。由于数据可重复使用的特性，在数字经济的生产经营活动中，同一笔数据可以被用在不同的业务中，给经济主体带来多重收益。鉴于此，数据使用税的税制设计应聚焦于数据的使用行为。

### （一）纳税人与征税范围

理论上，数据使用税的纳税人为使用数据开展经营活动的单位或个人。在操作层面，为便于甄别数据使用的行为主体以及使用范围，本文建议政府（有关部门）对数据使用资质和使用范围进行授权，经许可获得数据使用资质的数据使用者为数据使用税的纳税人。应税范围的确定，可根据数据来源，按以下两种情况分别进行处理。其一，如果是将自有数据用于生产经营，可不纳入征税范围。这里的自有数据是指经济主体对自身生产经营活动进行记录和总结的数据。经济主体对自有数据享有所有权，不依赖于外界主体提供数据来源。其二，如果是将非自有数据用于生产经营，应纳入征税范围。非自有数据包括经济主体通过公开市场购买或交换所得的数据、客户或用户无偿提供的数据、借助网络技术自行收集等方式获得的数据，等等。

### （二）计税依据、税率及减免税

如果纳税人是通过购买获得的数据使用权，则以数据资产的市场成交价格作为计税依据；如果纳税人通过其他方式获得数据，可参照近期市场同类或类似数据资产价格作为计税依据，若市场无参照对象，则以组成计税价格或税务机关指定的数据交易机构评估价格作为计税依据。数据使用税可以根据不同使用行为设置不同税目，适用不同税率，具体税目、税率可以综合考虑数据使用行为的目的、数字经济发展状况以及国家的

数字经济发展战略等因素而定。此外，可以根据使用数据的规模设定起征点或者免征额等措施，以保护数字经济发展中的新生力量。

### （三）纳税时间、地点与税款归属

首先，纳税义务发生时间应为取得数据使用权的次月。考虑到数据要素能够重复且持续作为生产资料被经济主体投入到经营活动之中，可以参考城镇土地使用税、房产税、车船税等按年征收数据使用税。其次，由于数据使用税需要政府有关部门对数据使用资质和使用范围进行授权，建议其纳税地点为纳税人的注册登记地。最后，数据使用税适合划为中央税。我国数字企业大多集中于经济发达地区而用户则分散在各地，将数据使用税的税款归属地方容易加剧区域间的税收横向分配矛盾，有悖于我国区域协调发展战略。将数据使用税划为中央税，并将所获税款通过相应的财政转移支付来协调区域之间的税收收入分配，则有助于区域协调发展。

## 三、数据使用税与其他税种之间的联系

对数据要素课税，能否通过修订现行增值税或者所得税而非开征新税来达到目标？这一问题关乎数据使用税存在之根本，也是现有研究争论的焦点。

有学者指出，我国现行税法中有关于数据征税的法律依据，数据课税可以融入现行税制（傅靖，2020；王竞达等，2021）。随着数据作为无形资产入表，理论上已经可以按照“增值税—销售无形资产”“企业所得税—转让财产收入”“个人所得税—转让财产收入”对数据进行课税。然而，如前所述，这一做法本质上还是将数据当成商品或者财产，对其交易征税，并不是对作为生产要素的数据课税。

那么，对作为生产要素的数据课税要怎样融入现行税制？现有文献提供了三条思路：一是根据数据交易环节的收入额或保有环节创造的价值量，征收具有间接税性质的数据税（邓伟，2021）；二是针对数据带来的超额经济利益课税，



以数字企业取得的超额利润为税基征收数字税(赵申豪, 2023); 三是将企业收集并储存数据视为租用了消费者或政府拥有产权的数据, 应根据数据规模支付“数据租”, 即数据税(路文成等, 2022)。思路一与现行税制中的增值税和消费税都密切相关, 但因数据要素重复参与生产而征税环节单一、无法确认进项税额等难以融入增值税体系, 又因其课税对象为生产要素而非商品或劳务也难以将其归类于消费税。思路二则对数字企业加征了一道所得税, 但其难点在于无法准确核算数据要素的成本与收益。思路三类似于对数据要素的收集开征资源税, 但数据要素能重复使用, 与资源税的课征对象(自然资源)有较大区别。

本文建议从调节数据使用行为入手对数据要素课税, 将数据使用税归属于行为税。实际上, 无论货物和劳务税、所得税、资源税抑或行为税, 皆是税制体系的一部分, 彼此并不冲突, 仅代表着不同的征税目的而已。因此, 理论上对数据课税可以从其中任一角度出发。但如上所述, 要发挥税收对数字经济的调控作用, 关键还是需要着力于数据的使用环节, 而数据使用税的主要目标就是调节数据使用行为。当然, 如果同时从多个角度对数据要素进行课税, 例如同时开征数据使用税和基于超额利润的数据所得税, 则需要不同目标之间进行平衡与协调, 尽量避免重复征税, 保障税制的公平与效率。

#### 四、数据使用税的开征意义

数据使用是数据创造价值的关键一环, 也是数字经济运行的核心环节, 因此开征数据使用税有利于政府更加充分地掌握数字企业的数据使用情况, 优化数据资源配置, 规范数据使用行为, 调节数字企业与传统企业的税负以及数字经济发达地区与数字经济欠发达地区的收入差距, 增加税收收入来源, 从而保障数字经济健康运行。

数据使用税有利于优化数据资源配置、规范数据使用行为。数据使用税意味着政府参与数据的价值分配, 能够为政府提供以“5G基站”“东数西算”“国家数据中心集群”“卫星互联网”“工业互联网平台”“物联网平台”等为代表的新基建投资提供财政资金支持。数据使用税通过提升数据要素的使用成本, 有助于约束数据滥用, 从而规范数据使用行为。数据使用税使数据使用行为更多的大型数字企业承担相对更高税负, 同时对新生的小规模数字企业给予税收优惠, 从而有助于在削弱市场垄断力量的同时, 推动新生数字经济力量的发展。

数据使用税有利于调节数字企业与传统企业的税负差距, 以及数字经济发达地区与数字经济欠发达地区的收入差距。2017—2022年我国A股盈利的上市公司中, 数字企业的年均营业利润率为18.33%, 超过制造业企业的12.86%; 而数字企业年均税负率为15.6%, 大幅低于制造业企业的22.99%。<sup>①</sup>数字企业与传统企业之间最大的差别在于对数据的使用。数据使用税的课征, 有利于调节数字企业与传统企业的税负差异。此外, 当前我国数字企业分布极为不均, 约六成的优质大数据企业集中在北京、上海、广州、深圳、杭州、南京、成都等七大城市。<sup>②</sup>数据使用税作为中央税, 从数字经济发达地区征收的数据使用税可以通过财政转移支付到欠发达地区, 有助于缩小地区间的财力差距, 从而有助于缩小地区间的经济发展差距。

数据使用税有利于增加税收收入来源。政府既是数据使用资质的实际管理者, 又是数据基础设施和公共数据的提供者, 通过数据使用税参与数据价值的分配, 既彰显了政府的公共权力, 也体现了税收的收入职能。此外, 数据使用税充分考虑到数据可重复使用的特性, 聚焦数据的使用行为而不是对数据资源进行一次性课税, 能够持续为政府增加税收收入来源。

① 资料来源: 中国研究数据服务平台(CNRDS), 并经计算整理。

② 中国大数据网, 产业创新力大数据与科技传播联合实验室. 中国大数据产业白皮书: 2021年[EB/OL]. (2022-04-14) [2023-10-23]. <https://max.book118.com/html/2022/0412/8004134132004071.shtml>.

## 五、结束语

对数字经济而言,数据是关键的生产要素,它能够赋能各类行业企业、发挥乘数效应、提高生产效率,构成商品或服务价值的一部分。缺乏数据,数字经济将会成为无源之水,规范数据使用也就成为保障数字经济健康运行的关键。因此,本文提出针对数据使用行为开征数据使用税,让税收政策更好地适应数字经济的发展。

数据使用税的开征依赖于两个前提:一是要加强数据使用权限和使用范围的资质管理,明晰纳税主体和征税范围;二是要获得数据使用权的公允价值,实现税基可度量。这两方面都是数据基础制度建设的重要组成部分。党的十八大以来,党中央高度重视发展数字经济,并将其上升为国家战略,基于数字经济发展的远景规划和管理制度愈加趋于完善,数据使用税的开征条件也日渐成熟。2023年7月,工业和信息化部出台了《关于开展移动互联网应用程序备案工作的通知》(工信部信管〔2023〕105号),明确要求互联网信息服务的App主办者应按规定履行备案手续。这充分说明政府已经开始加强数据使用权限的资质管理,向明晰纳税主体和征税范围迈进了一大步。2023年8月,财政部在《企业数据资源相关会计处理暂行规定》中规定,2024年开始企业使用的

符合相关规定的数据资源,应当确认为无形资产。这标志着数据资产正式“入表”,将大力推动数据使用权公允价值的形成,夯实税基可度量的基础。

数字技术的革新势必从根本上改变生产方式与经济社会结构,本文管中窥豹,提出聚焦数据参与数字经济价值创造的关键——数据使用环节,开征数据使用税,发挥税收对数字经济的调节能与作用,促进数字经济健康发展。

## 参考文献:

- [1] 王克智.数字服务税立场和税制的国际比较与应对[J].税务研究,2021(9):77-83.
- [2] 岳云嵩,齐彬露.欧盟数字税推进现状及对我国的启示[J].税务与经济,2019(4):94-99.
- [3] 路文成,魏建,贺新宇.数据税:理论基础与制度设计[J].江海学刊,2022(1):91-97.
- [4] 杨志勇.数字资产税征收的国际实践与我国的政策建议[J].经济纵横,2020(11):102-110.
- [5] 王竞达,刘东,付家成.数据资产的课税难点与解决路径探讨[J].税务研究,2021(11):68-73.
- [6] 邓伟.数据课税理论与制度选择[J].税务研究,2021(1):47-53.
- [7] 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.
- [8] 傅靖.关于数据的可税性研究[J].税务研究,2020(8):54-61.

作者单位:西南财经大学财政税务学院  
西南财经大学财政税务学院  
四川大学经济学院  
(责任编辑:窦清红)