



当代经济管理
Contemporary Economic Management
ISSN 1673-0461, CN 13-1356/F

《当代经济管理》网络首发论文

题目： 数据要素税收：课税方案、国际实践及我国税制完善
作者： 杜爽，冯明
收稿日期： 2025-01-18
网络首发日期： 2025-03-04
引用格式： 杜爽，冯明. 数据要素税收：课税方案、国际实践及我国税制完善[J/OL]. 当代经济管理. <https://link.cnki.net/urlid/13.1356.F.20250303.1735.004>



网络首发：在编辑部工作流程中，稿件从录用到出版要经历录用定稿、排版定稿、整期汇编定稿等阶段。录用定稿指内容已经确定，且通过同行评议、主编终审同意刊用的稿件。排版定稿指录用定稿按照期刊特定版式（包括网络呈现版式）排版后的稿件，可暂不确定出版年、卷、期和页码。整期汇编定稿指出版年、卷、期、页码均已确定的印刷或数字出版的整期汇编稿件。录用定稿网络首发稿件内容必须符合《出版管理条例》和《期刊出版管理规定》的有关规定；学术研究成果具有创新性、科学性和先进性，符合编辑部对刊文的录用要求，不存在学术不端行为及其他侵权行为；稿件内容应基本符合国家有关书刊编辑、出版的技术标准，正确使用和统一规范语言文字、符号、数字、外文字母、法定计量单位及地图标注等。为确保录用定稿网络首发的严肃性，录用定稿一经发布，不得修改论文题目、作者、机构名称和学术内容，只可基于编辑规范进行少量文字的修改。

出版确认：纸质期刊编辑部通过与《中国学术期刊（光盘版）》电子杂志社有限公司签约，在《中国学术期刊（网络版）》出版传播平台上创办与纸质期刊内容一致的网络版，以单篇或整期出版形式，在印刷出版之前刊发论文的录用定稿、排版定稿、整期汇编定稿。因为《中国学术期刊（网络版）》是国家新闻出版广电总局批准的网络连续型出版物（ISSN 2096-4188，CN 11-6037/Z），所以签约期刊的网络版上网络首发论文视为正式出版。

数据要素税收：课税方案、国际实践及我国税制完善

杜爽¹，冯明²

(1.中国社会科学院 财经战略研究院，北京 100006；

2.中国社会科学院 数量经济与技术经济研究所，北京 100005)

摘要：数据要素具有区别于传统生产要素的新特点，增加了数据要素课税问题的复杂性。当前文献基于对数据要素性质和定位的不同认识，形成了数据商品和服务税、数据财产税、数据资产税、数据资源税四种课税思路与方案。从国际实践看，完善数据商品和服务税是目前各国采取的主要手段。我国现行税收制度对数据要素具有一定包容性，但也面临相关理论及制度不够完善、数据要素税负现状不清、国际税制改革趋势不明、整体税制结构面临调整等挑战。我国应当通过逐步明确课税规则、完善税收政策、优化税收征管模式等方式，循序渐进地应对数据要素课税可能面临的新挑战。

关键词：数据要素；税收制度；国际实践

中图分类号：F812 **文献标识码：**A

一、引言

近年来，伴随着互联网产业的高速发展，我国经济社会活动中产生的数据量增长迅速。2023 年我国数据生产总量达 32.85ZB，同比增长 22.44%；截至 2023 年底，全国数据存储总量为 1.73ZB。^①我国拥有海量数据资源的独特优势，这是数据作为生产要素的必备条件之一。数据作为一种新型生产要素，在参与社会生产过程中与传统生产要素相融合，拓展了传统生产要素的外延，并充分展现了其

收稿日期：2025-01-18

基金项目：中国社会科学院智库基础研究课题“政府收入体系现代化研究”（ZKJC240906）；中国社会科学院学科建设“登峰战略”资助计划（DF2023YS27）；中国社会科学院哲学社会科学创新工程 A 类项目“现代财税体制建设与中国式现代化”（2024CJYA02）。

作者简介：杜爽（1987—），女，吉林长春人，经济学博士，中国社会科学院财经战略研究院助理研究员，主要研究方向为税收理论与政策；冯明（1988—），男，山西运城人，经济学博士，中国社会科学院数量经济与技术经济研究所宏观政策与评价研究室主任、研究员，主要研究方向为宏观经济理论与政策。

作为基础资源和创新引擎的功能,对促进经济高质量发展发挥了重要作用。同时,数据要素税收对经济增长、国民收入分配、要素流动、营商环境等多方面均产生重要影响。因此,对数据要素税收进行深入研究具有重要意义。数据要素在社会生产中的参与催生了新的交易模式、业态、商品服务以及资产类型,这对当前税法的适用性提出了挑战。生产要素税收本身具有复杂性,而数据要素又具有不同于传统生产要素的新特性,这进一步增加了课税的复杂性。

现有文献已对数据要素税收的理论基础、国际实践、制度设计以及面临的挑战与对策等进行了初步探讨。在理论基础方面,路文成等(2022)^[1]、曹明星(2022)^[2]等学者基于数据租理论、信用价值集聚生产理论等,对数据税收的本质和征税基础进行了剖析,为数据税收制度的构建提供了理论支持。邓伟(2021)^[3]认为,以数据的收益为税基征收的数据税,符合税收的可税性原理。在国际实践方面,各国对数据税收制度进行了探索,如数字服务税的推出就引起了国际社会的广泛关注和争议。谢波峰(2022)^[4]、龚辉文(2021)^[5]等学者通过对比分析,提出了各国数据税收制度、数字服务税制度的差异和面临的挑战。在制度设计方面,岳树民等(2024)^[6]、李悦(2021)^[7]、蔡昌等(2020)^[8]等学者审视了现行税收制度与数字化交易的适配性,提出应基于统筹建设和循序渐进原则,明确税制要素,优化税制结构,并研究数据衍生业态的税收政策;同时,针对数据交易税收征管的难点,提出了实行宽税基、简税率、严征管等完善路径和具体建议。李呈豪(2024)^[9]、余莎等(2023)^[10]等学者围绕数据要素的价值创造过程,探讨了开征数据流量税、数据使用税等新税种的可行性。

然而,尽管当前研究关于数据要素课税相关问题取得了丰富成果,但各界对数据要素课税的总体思路、基本原则和具体方案尚未达成共识。这主要源于数据要素作为新型生产要素的复杂性和特殊性,其计量和评估难度较大,且各国在税收制度、经济环境、法律框架等方面存在显著差异。这种缺乏共识的状况导致了数据要素课税实践面临混乱和不确定性。基于此,对当前数据要素课税方案及国际实践进行系统梳理和比较,分析各方案的理论基础及优缺点,并结合我国实际,提出完善我国数据要素税收制度的针对性建议尤为重要。本文将基于数据要素课税的复杂性,对当前文献中针对数据要素课税的四种思路进行梳理和比较,同时

分析我国当前税制对数据要素的包容性,并结合我国存在的课税问题及面临的课税挑战,提出完善我国数据要素税收制度的具体建议。

二、数据要素课税问题的复杂性

生产要素税收本身就是一个复杂问题,当数据作为生产要素参与价值创造后,问题的复杂性进一步加深。这既源于税种划分并未按照社会资源类型进行,也因为数据要素具有不同于传统生产要素的特殊性,因此在税制构建时需要予以特别考虑。总体看,数据要素课税问题的复杂性主要体现在以下几个方面。

第一, 税种划分标准与社会资源类型不一致, 增加了生产要素税收的复杂性。研究生产要素使用者的成本时,必须考虑生产和提供劳务过程中的税收。然而,当前税种划分并非基于社会生产经营活动需要的社会资源类型,而是综合考虑税收的目的及作用、征管难易程度、财富结构、收入来源、交易方式等多种因素。^②按照征税对象的不同,税种可划分商品税类、所得税类、财产税类、资源税类等。因此,在宏观经济研究中,无法直接依据现有税种的税收情况计算各类生产要素税负。需要按照国民收入的不同来源,重新归类、拆分各税种收入,以计算不同生产要素的税负水平。^③尽管国内已有不少学者对劳动、资本、消费三大“隐性税基”的税负水平进行测算^[11-13],但由于目前缺少详细的税收收入分项统计数据,导致不同学者在判定税基性质时存在一定争议。此外,国家之间税制结构的差异增大了生产要素税负跨国比较的难度与复杂性。数据要素税负同样面临这一问题,即由于税种划分标准与社会资源类型不相同,导致难以直接计算数据要素的税负水平,需要进一步的研究和细化分类来准确评估。

第二, 数据要素与各类生产要素相融合参与社会生产, 难以准确评估其创造的价值并征税。数据要素参与社会生产的方式多样,主要包括以下三种:(1)数据要素与数字技术相结合,创造了新的经济生态和业态。大数据、人工智能、互联网、物联网、云计算、区块链等技术的发展,带来了生产方式、商业模式、管理模式和思维模式的深刻变革。在这些数据要素和数字技术的驱动下,信息通信、软件服务、互联网等数字化产业实现了飞速发展。(2)数据要素推动传统生产要素数字化变革,促进产业数字化转型和发展。在信息技术的支持下,土地、

人力资本等传统生产要素的生产率显著提升。如数字化农场通过实现精准化操作和自动化控制，大幅提高了农产品的产量，显著提升了农产品的安全性。（3）数据要素拓展了传统生产要素的形态，催生了新的生产力。在数据和数字技术的作用下，土地、劳动力、资本和技术等要素被赋予了新内涵。“客服机器人”成为“新劳动力”、数字货币成为“新资本”、云组织成为“新技术”，这些新要素构成新的生产力。^[14]在上述过程中，数据要素往往与土地、劳动力等其他生产要素紧密融合在一起，共同创造价值。然而，由于难以将各类生产要素创造的价值完全区分开来，因此很难实现对数据要素单独课税。即便是在数字经济核心产业中，也有人力、土地等传统生产要素的广泛参与。这意味着，在复合税制下，数据要素课税涉及多个环节、主体、行为和目的的多税种安排，复杂性较强。

第三，数据要素具有区别于传统生产要素的特征，对税收制度提出新要求。

土地、资本等传统生产要素具有稀缺性和排他性，税制安排主要通过调整要素价格、利润水平等手段，影响要素流向，实现资源优化配置和收益最大化目标。然而，数据资源不具备稀缺性和排他性。数据要素能够持续产生，并且可以无限复制给多个主体同时使用、重复使用，任何主体对数据的使用都无法完全排除其他使用者的利益。基于此，税收对数据要素流动的影响路径和方式有别于传统生产要素。实际上，数据要素的“流动”更多体现为“共享”和价值的“共创”。在构建数据要素税制时，不仅需要关注课税规则、税收要素等基本内容的设定，还需要重视税收数据的使用标准、管理方法、交换渠道等的制度建设与完善，以确保税收制度能够与数据要素的特性相适应，更好发挥税收大数据服务社会经济发展的职能。

此外，在新一轮科技革命推动下，数字经济化和经济数字化进程不断加速。这不仅增加了传统税基的隐匿性，也削弱了传统征税原则的适用性，带来了税基侵蚀和政府财政收入受冲击等问题。同时，税收收入不断向生产地集中，导致生产地与消费地之间财力差距不断恶化。这些问题都是税收制度在数字经济背景下面临的新挑战，需要进行深入研究和有效应对。

三、数据要素的课税方案与国际实践

当前，文献中对数据要素的性质、定位等存有不同认识，并以此为基础大体上形成了以下四种课税思路与方案（见表 1）。^④各方案提出的背景、依据并不相同，各有优劣。

表 1 数据要素课税方案比较

方案	实践	优势	劣势
数据商品和服务税 (数据流转税)	(1) 征收数字服务税	对特定对象征税; 赋予市场国征税权	各国未达成一致意见, 易引发国际税收争议
	(2) 完善一般消费税 (consumption tax) ——完善增值税、销售税 ——销售税+使用税 (美国)	可操作性强; 税制改革成本低	难以完全解决数字经济带来的税收问题
	(3) 征收数据税 (美国州提案)	通过对州外企业征税弥补预算缺口; 解决州外企业从州内居民信息中获利的公共政策问题	开征新税种争议较大
数据财产税	处于探讨阶段	适当调节数据所有人收入	实现难度较高
数据资产税	(1) 征收增值税、销售税 (2) 征收资本利得税/所得税	提升税法确定性	存在理论争议
数据资源税	处于探讨阶段	优化数据资源使用	实现难度较高

来源：笔者自行绘制。

(一) 数据商品和服务税（数据流转税）

政府对数据^⑤或数据参与形成的商品和服务征收数据商品和服务税（数据流转税），计税依据为商品和服务的流转额或者营业额。“数据流转税”主要涉及两种情况：一是对数据要素本身或其参与形成的新商品和服务的交易征税，如用户数据、视频流媒体服务、在线广告等；二是对传统商品和服务在数据参与下形成的新交易形式进行征税，如电子商务、在线销售等。

对于第一种情况，由于新商品和服务没有包含在传统的流转税征税范围中，一些国家采取了完善国内流转税的方式，以将数字商品和服务纳入征税范围。具体来说：（1）拓展现有流转税征税范围。美国有 33 个州及哥伦比亚特区对视频流服务等征收销售税；^[15]加拿大的不列颠哥伦比亚、曼尼托巴及萨斯喀彻温省，

也已经或者计划将流媒体服务、广告等纳入省销售税的征税范围。(2) 征收数字服务税。英国、法国、意大利等欧洲国家对企业提供的在线广告、社交媒体服务、在线市场以及出售用户数据等取得的营业收入征税。由于美国各州销售税普遍对服务免税,部分州也通过开征或提议开征新税种的方式对数据商品征税。如马里兰州于 2022 年 1 月 1 日起征收数字广告税;^[16]印第安纳州提议对社交媒体公司征税。^[17](3) 征收数据税。美国纽约州提出征收消费者数据税(consumer data tax)。该税种对收集纽约居民信息的“商业数据收集者”征收,计税依据为收集信息的数量(人数)。^[18]

对于第二种情况,由于征税对象没有发生变化,各国通过不断完善征管手段来提高税收遵从度,同时,也有国家选择通过征收新税的方式来弥补当前税制在应对在线交易等新交易形式时存在的漏洞。在美国,由于各州及地区销售税率存在差异,这可能会促使消费者在不征税、免税或低税地区跨地区在线购买商品以降低税收负担。为应对这一问题,部分州制定了相关法律规定,明确要求对于在州内使用、储存或消费,但未缴纳过销售税的商品,消费者需要缴纳使用税(use tax),并需自行向政府申报纳税。使用税税率通常与销售税税率一致。^[19]此外,针对平台销售的情况,美国 47 个州(地区)和哥伦比亚特区制定了电商平台收税的规定,要求 Amazon、eBay 等电商平台(market facilitator)向通过其平台进行销售的第三方零售商收税。^[20]加拿大曼尼托巴省也规定,自 2021 年 12 月 1 日起,部分电商平台必须对其通过在线市场促成的应税销售和租赁收取省销售税。^[21]

将扩展现有税种的征税范围与开征新税种相比较,可以看出:扩展现有税种的征税范围在操作性上更具有优势,且税制改革的成本相对较低。然而,这种方式的局限性在于,它并未触及收入分配问题,因此仅通过扩展征税范围难以全面解决数字经济所带来的税收挑战。相比之下,开征新税种在针对特定对象征税方面更具灵活性,并且有助于解决市场国(地区)在数字经济背景下可能面临的征税权缺失难题。但是,开征新税种需要妥善应对纳税人的多样化诉求以及可能面临的政治压力,因此通常存在一定的实施难度,并且执行成本较高。

(二) 数据财产税

数据财产税是一种将经济主体拥有或支配的数据视为财产，并以其为征税对象的税种。其计税依据为纳税人持有的数据的价值。与数据商品税对财富流量进行课税不同，数据财产税是对财富存量进行课税，征收时间具有一定规律性，通常定期征收。^④然而，数据财产税的征收涉及诸多复杂问题，如数据价值的评估方法、数据权属的界定、数据财产的税收征管机制等，这些问题尚待深入探讨。目前，关于这一税种的讨论仍然停留在思路层面，尚未进入政策实践阶段。蔡昌等（2020）^[8]认为，随着数字经济的发展，部分“数据”的财产属性越来越强，其在财富分配中的占比越来越高，因而，设立数字资产的财产税制度具有一定的必要性。

（三）数据资产税

数据资产税并非一个独立的税种，而是政府对经济主体所拥有或控制、且预期能带来利益的数据，在持有、交易或以其他方式处置时征收的各种税的统称，涉及流转税、所得税、财产税等。与数据流转税主要针对数据参与形成的商品和服务在流转过程中征税不同，数据资产税侧重于对数据资产本身在处置时的税务处理。关于数据资产的范围，目前存在多种观点，但无论何种定义，数据资产交易通常都需要缴纳流转税，其相关规定与数据商品和服务税有相似之处；同时，经济实体的经营所得也需要缴纳所得税。

虚拟货币是一种特殊的数据资产，具有数字化、非真实性等特征。^⑤欧洲中央银行将虚拟货币分为三类：一是封闭虚拟社区的货币，用户只能通过互联网完成特定游戏规则获得，如魔兽世界金币。二是只能用实体货币单向支付购买，且购买后不能或者很难兑换回实体货币的虚拟货币，如腾讯Q币。三是与实体货币之间具有双向兑换汇率，用户既可用实体货币购买，也可将其出售兑换回实体货币的虚拟货币，如比特币。^[23]鉴于虚拟货币在功能、交易模式等方面的特殊性，其价值远超一般数据资产，其税务处理也因此受到广泛关注。当前，各国对虚拟货币的税务处理方式存在显著差异。有的国家将加密货币视为数字商品，对其交易征收商品和服务税；有的国家则将加密货币视为支付手段，不对比特币交易征收商品和服务税；还有的国家将加密货币视为数字资产，对其增值进行课税，游戏币也可按类似方式处理。^[24]以美国为例，加密数字货币所涉及的应税所得需作

为“资本所得”缴纳资本利得税，但如果纳税人通过工作、挖矿、持股、空投（air-drops）^⑥或贷款活动的利息得到了加密数字货币，则应当按照“普通所得”缴纳所得税。^[25]在销售税方面，美国各州决定是否对虚拟货币或加密货币征税主要考虑的因素是，这些购买行为是否属于应税销售。密歇根州明确规定，由于虚拟货币不是有形的个人财产，因而不对可兑换虚拟货币的购买征收销售和使用税。然而，即便是少数明确对虚拟货币征税的州，具体政策规定也存在较大差异。肯塔基州将比特币视为现金等价物，要求在应税交易中接受比特币作为付款的卖家将比特币兑换成美元，并征收销售和使用税；密苏里州将比特币视为现金等价物，但将比特币销售视为无形资产销售，并予以免税。^[26]

征收数据资产税能够为政府开辟新的税收来源，为数字经济的发展和公共服务提供资金支持。同时，通过对数据资产进行征税，尤其是在流转和持有环节征税，有助于引导数据资源的合理配置，避免数据过度集中，促进数据的有效利用。然而，由于数据资产的无形性、数字化、价值波动性及交易形式多样性等特性，使得数据资产的价值评估困难，交易性质界定模糊，且跨境税收征管难题突出。各国由于法律法规、税收政策导向及税收征管能力的差异，对数据资产的征税存在显著差异。

（四）数据资源税

有观点认为，新要素必然催生出新税种。在对数据要素参与生产的商品和服务、收入和所得征税的同时，也可以对数据要素本身课征资源税。^[27]数据资源税的计税依据为企业取得的营业收入。

征收数据资源税，通过提高数据资源的使用成本，能够在一定程度上提升数据资源的使用效率。然而，数据资源税的理论基础与传统资源税存在本质差异。传统资源税的理论基础较为复杂，包括：基于资源的稀缺性，通过征税增加资源使用成本，引导对不可再生的资源的节约开发及有效利用；基于资源使用结果具有外部性的特点，采取“寓禁于征”的方式，促进经济结构优化升级和经济发展方式转变，更好地保护生态环境；以及，基于政府国有自然资源所有权人和自然资源管理者的双重身份，为调节资源级差收入并体现资源有偿使用而征税等。相比之下，数据与传统资源的属性差别较大，数据不具有稀缺性，且权属界定也不

够清晰。因此，当前关于开征数据资源税的讨论，更多聚焦于“能否征税”的问题，即理论上是否存在征收资源税的可能性。税种的最终确立还需要进一步的理论阐述，以及更为完善的法律、会计等制度作为支撑。明晰的产权和明确的收益是开征数据资源税的前提条件。^[28]鉴于当前数据权属、数据要素创造价值评估等方面的法律、会计、统计等制度尚不完善，短期内征收数据资源税的难度较大。

从整体看，这四种方案是基于各国当前的税制结构，尤其是基于各国当前的税种结构而提出的合理设想。从国际实践来看，完善数据商品和服务税是各国采取的主要手段。与数据资源税、数据财产税等其他税系相比，征收数据商品和服务税的理论争议较小，而且，无论是完善现有的商品和服务税，还是开征新的商品和服务税，都能够充分利用现有的税收管理方式及手段，具有较强的可操作性。

四、我国数据要素课税现状、面临的挑战与制度完善

我国现行税制体系对数据要素具有一定包容性，但也面临一系列课税挑战。基于现实环境的复杂性与不确定性，我国需要综合考虑税制改革成本与可操作性等因素确定课税方案，循序渐进地推进数据要素税收实践。

（一）我国数据要素课税现状

在我国目前征收的 18 个税种中，主要通过增值税、企业所得税、个人所得税，以及随增值税同时征收的城市维护建设税 4 个税种对数据要素及相关经济活动进行课税（见表 2）。

表 2 我国现行税种对数据要素课税情况

序号	税种	税种性质与作用	征税对象
1	增值税	商品和服务税类（流转税类）	<ul style="list-style-type: none"> 提供数字产品（数字音乐、电子书、影视作品等） 提供数字服务（信息技术服务、研发和技术服务等） 转让网络游戏虚拟道具（无形资产）
2	企业所得税	所得税类	<ul style="list-style-type: none"> 转让数据
3	个人所得税	所得税类	<ul style="list-style-type: none"> 转让虚拟货币（转让财产） 数字型企业的经营所得（高科技企业、电商平台等）

4	城市维护建设税	行为与特定目的税类	缴纳的增值税收入
---	---------	-----------	----------

来源：笔者自行绘制。

第一，在流转环节征收增值税。主要包括两种情况：一是对销售数字产品、数字服务征税。其中，数字产品包括音乐、电子书、影视作品，数字服务包括信息技术服务、电信增值服务等。对数据的生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用属于提供信息技术服务；使用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络传输数据属于增值电信服务。^④二是对转让网络游戏虚拟道具，按照转让无形资产征收增值税。对于通过数据交易市场进行的交易，如果数据产品供给方通过数据要素市场交易已经完成开发研制、易于复制的软件产品，按照销售软件产品征收增值税；如果交易标的为储存了数据信息的有固定形态的磁电介质，如只读光盘、软磁盘、硬磁盘等，按照销售电子出版物征收增值税；如果发生了数据相关专利或非专利技术的所有权或使用权的转让，则按照转让无形资产征收增值税。另外，纳税人缴纳增值税，还需相应缴纳城市维护建设税及教育费附加。

第二，对依靠数据经营的经济主体征收所得税。电商平台、网约车平台、外卖平台等数字型企业，其经营所得应当按照企业所得税法或个人所得税法规定缴税。对于一般企业，若其取得收入与数据直接相关，如转让数据等，也应当依照税法规定纳税。具体而言：我国《企业所得税法》规定，企业取得的应税收入包括以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，如销售货物收入、转让财产收入、特许权使用费收入等。虽然对转让数据取得的收入没有明确规定，但根据兜底条款即“其他收入”规定，仍可对取得的收入征收企业所得税。《个人所得税法》及其实施条例规定，对个人取得的财产转让、特许权使用费所得、偶然所得征税。收入形式除了现金还包括实物等其他经济利益。因此，可以通过解释“财产”“偶然所得”范围，对数据有关的收入征税。目前，政策已明确规定，个人通过网络收购玩家、并溢价转让虚拟货币，按照“财产转让所得”征税。^⑤

从当前对数据要素的税收处理看，我国已经对数据要素征收了增值税（数据商品和服务税），并且明确部分数据为资产、对其交易征收增值税与所得税（数据资产税）。然而，从应对方式上看，我国现行税制主要通过“列举”的方式对

“数据要素”课税。这种处理办法虽然能够部分解决税种的征税范围不够明确的问题，但难以实现普遍征税，存在一定局限性。另外，由于数据要素参与对交易模式、产品形态等的改变，使得当前税制下原本已经存在的问题更加严峻。当前，我国经济社会发展战略面临重大转型，税制改革进入关键时期，完善数据要素税制还存在诸多困难和挑战。

（二）数据要素课税存在的问题

1. 带来新问题

数据要素课税带来的新问题主要体现在征税环节存在“真空地带”。在工业化背景下，每个环节创造的价值都以交易收益得到体现，并需要纳税。然而，在当前的税收制度下，数据要素创造价值流程中的部分环节并不产生“所得”，因此无需纳税。以互联网平台公司为例，其价值创造过程高度依赖数据和用户的参与。当前，这些平台公司通常通过向用户提供“免费”的平台服务来获取用户数据，用户数据实际上可以视为平台提供服务的“对价”。但我国目前并没有对这一环节的流转税处理作出明确规定。在我国当前的以流转税、所得税为双主体的税制结构下，数据要素的征税环节涉及消费环节、再分配环节，但部分“生产”活动并未纳入征税范围。

从价值创造过程看，当前税制并未完全覆盖数据要素直接参与价值创造的全过程，并进行有效课税。这主要是因为数字经济在一定程度上改变了经济运行基础，进而对传统税制的适用性产生冲击。在数字经济背景下，价值创造过程和模式发生改变，当前税制很难确定数据要素创造价值的大小，并据此进行征税。

2. 恶化原有问题

一是不同类型商业模式的税负存在差别。数字化商业模式高度依赖无形资产，各国为鼓励创新通常对无形资产所得给予一定税收优惠。同时，无形资产具有可移动性，企业容易利用这一特征将利润转移至低税地。因此，数字化商业模式的税负通常低于传统商业模式。欧盟报告显示，数字化国内商业模式的实际税率仅为 8.5%，不足传统国内商业模式的一半（20.9%）。^①在我国，销售音像制品、电子出版物适用 9% 增值税低税率；符合条件的技术转让免征增值税、并享受减免企业所得税优惠；^②高新技术企业减按 15% 税率征收企业所得税等。整体来看，

销售音像制品及电子出版物的增值税负担,以及依赖于数据要素的高新技术企业的所得税负担普遍较低。

二是仅对实现的收益征税,恶化财富分配差距状况。在我国,无论是增值税还是所得税,都以实现的收益为计税依据。即使数据要素创造价值,但在收入或所得实现之前都无需纳税。在数字经济时代更容易产生“超头部”企业,部分数据要素驱动公司的市值大幅提升、迅速积累财富,而公司股权所有者的财富也随之上涨。然而,股权所有者持有股票而增加的财富不需缴纳所得税,仅在转让股票、实现所得时纳税,这也在一定程度上恶化了财富分配问题。

三是以机构所在地税务机关征税为主,销售地或者劳务发生地主管税务机关征收为辅,加剧地方税收收入不均问题。在传统经济交易模式下,销售方在消费地“出场”才能够产生交易,依据属地课税原则,由消费地进行征税,形成了较为确定合理的税收分配格局。然而,数据要素参与而出现的在线销售、远程销售改变了这一现状,交易地、消费地、征税地之间的一致性受到影响。我国税收管理主要以企业为管理抓手,各税种纳税人通常需要向机构所在地、实际管理机构所在地等的主管税务机关申报纳税。^⑨仅对于非固定业户经营、跨地区经营且未向机构所在地申报纳税等特殊情况下,才由销售地或者劳务发生地主管税务机关进行征税。随着数字经济和经济数字化的发展,生产集中的趋势不断加强,税收收入不断向生产地集中,生产地与消费地之间财力差距不断恶化。^[30]

(三) 数据要素课税可能面临的挑战

1. 相关理论及制度不够完善

数据要素课税方案的选择,需要从税法原理出发,考虑民商事法律关系基础、商业安排,还需要对会计处理予以考虑。可见,具有完善的数据要素相关法律、会计等制度是对其课税的基础和前提。当前,数据要素参与价值创造的经济理论尚未建立,法律、会计等相关领域的制度完善也处于初级阶段,尤其是数据要素法律权属界定不够清晰,数据资产等的会计核算存在较大争议,尚难以为科学合理课税提供良好的制度与政策环境。

2. 数据要素税负现状不清

尽管数据要素对经济增长、构建现代化经济体系的重要性受到了广泛关注,

也有较多研究从税制构建与完善的角度,探讨如何对数据要素课税以应对数字经济挑战,但这些研究多是基于规范性分析的探讨,着重解决“征什么税”的问题,而运用实证分析工具、分析“征多少税”的研究则明显不足。当前,测算数据要素税负水平的实证研究较为缺乏,而这是进一步分析数据要素合理征税水平、构建与完善税收要素、优化税收征管的基础。

3. 国际税制改革趋势不明

国内税制改革在一定程度上会受到国际税收改革趋势的影响,有研究表明,自2009年以来,我国的税制改革总体上适应国际税制变革趋势。^[31]当前,国际税收规则正处于变革期,但具体实施方案仍存在不确定性。可以预见,即使最终方案的走向确定,在其落地实施的过程中也会因为遇到各种问题而需要不断调整。包括应对数字经济税收挑战在内的国际税收规则的理念和方法等,将会对我国税收制度构建产生深远影响。如何应对国际税收发展过程中的不确定性,也是我国完善数据要素税制需要面临的挑战。

4. 税收制度面临改革与调整

随着我国从经济高速增长阶段迈入高质量发展阶段,经济社会发展战略和重心都发生了深刻变化。为了适应这一转变,税收制度也必须进行相应的调整。传统的税收制度主要是适应市场经济体制的需求而设计的,而现在,需要建立面向现代国家治理的现代税收制度。这要求税制设计进行全面革新。在这个过程中,应当特别关注数据要素对经济活动带来的深刻变化,并确保税制与之相适应。随着数据要素在经济活动中的重要性日益凸显,与数据要素相关的税制改革尤为重要。如何正确认识这项改革在整体税制改革中的位置,以及如何处理好它与其他各项改革之间的关系,是当前亟待解决的一个难题。

(四) 完善数据要素税收制度的建议

传统生产要素税收的税种安排、管理思路、征管手段等为完善数据要素税制提供了宝贵的思路与经验。然而,鉴于现实的复杂性与不确定性,数据要素相关税制的建立与完善将是一个长期且动态的过程,需要持续探索和调整。

第一,明确数据要素价值创造环节的征税规则。首先,探索形成科学合理的方法,以准确界定数据要素在价值创造过程中的贡献,确认其作为生产要素的重

要地位。在此基础上，完善相关税种规定。界定交易的经济实质，将数据要素在价值创造过程中尚未被征税的环节纳入征税范围，并合理设定计税依据，以确保税收制度的公平性和有效性。

第二，健全相关法律、会计等基础配套制度。根据数据要素相关经济活动的发展，加快制定和完善数据要素相关的法律、会计等制度，逐步厘清数据权属、数据资产核算等关键问题，为数据要素税收提供制度支撑。

第三，加强数据要素税收征管的技术应用与信息共享。充分利用大数据、人工智能、区块链等先进技术，提高税收征管的效率和准确性。通过大数据分析技术，实现对数据要素交易的实时监控和深度分析，增强税收征管的全面性和及时性。同时，畅通数据共享渠道，促进数据要素价值的最大化利用。数据要素税收制度应当以不影响数据要素流通和共享为前提，充分发挥市场在数据要素资源配置中的决定性作用。中长期来看，可以依托金税工程等现有平台，加强工商、税务、社保等部门间的信息互联互通，推动各部委、人民银行、商业银行等相关机构的数据共享与协作，形成数据要素税收征管的合力。

第四，优化不同类型商业模式的税收政策。针对数字化商业模式税负较低的问题，适当调整税收政策，平衡不同类型商业模式的税负。对依赖数据要素的高新技术企业，在享受税收优惠的同时，应当设定合理的税收门槛，防止税收流失。同时，完善税制，规范市场行为，确保市场公平竞争。数据要素相关交易的适用税率应当与传统交易标准保持一致，以避免扭曲市场资源配置，促进数字经济健康发展。

第五，调整税收征管模式，促进地方收入平衡。针对地方收入不均问题，应当综合考虑征管效率与地区间税源差异，探索合理的税收征管模式。短期内，可以选择征管效率较高的纳税地点，确保税收征管的顺畅进行。长远来看，应当逐步平衡地区间税源差异，通过转移支付等财政手段实现税收收入的合理分配，促进区域经济协调发展，避免税收收入差距过大。同时，随着地方税体系的完善和技术手段的进步，未来可以探索在“目的地”征税的可行性，以更好地适应经济发展趋势。

最后，加强国际税收协调与合作。在全球化的背景下，数据要素的流动具有

跨国性，其税收问题也必然涉及国际协调与合作。应当密切关注国际税收改革趋势，及时跟踪国际上关于应对数字经济挑战的税收规则进展，积极参与国际税收协调与合作，共同应对数据要素税收带来的挑战。

注释：

①中国通信标准化协会发布的《数据要素白皮书（2024年）》。

②税种安排标准与社会资源类型不同是客观事实，本文以此为论据说明数据要素税收具有复杂性，目的是对数据要素的税制及相关税收规定进行深入分析，这一客观事实是否合理并非本文讨论的重点，本文暂不对此予以评价。

③生产要素的合理税负水平是一个重要的理论问题，也较为复杂，涉及税制设计、税收管理能力、经济发展阶段等多方面内容，因国别及各国经济发展阶段而异。对于我国现阶段以及未来一段时间而言，各类生产要素保持在什么税负水平，需要结合理论与我国实际情况进行专门探讨。本文以数据要素的税收制度为核心，暂不对其税负水平进行深入分析。

④数据参与形成的无形资产所适用的税收政策较为明确，本文不做重点讨论。

⑤狭义的数据特指数字数据，如文本信息等；广义的数据则可以涵盖数据参与形成的商品和服务。若无特殊说明，本文所称的数据为广义口径，数字服务、数字商品及由数据参与形成的商品和服务均属于数据范畴。

⑥房产税不是税种名称，而是对“财产”征收的一系列税种的统称。各国对房产税的划分标准不同，有国家的房产税包括财产的持有、转移两个阶段的税收。有国家的房产税特指财产持有阶段的税收。由于转移财产征收的税种与数据商品和服务税重合，本文的房产税主要指持有阶段的税收。

⑦Altman等（2006）^[22]提出，数字资产是指包含元数据嵌入的资产，其范围有广义和狭义之分。狭义数字资产仅指数字货币；广义数字资产则包括信息系统产生的数据，即以电子形式存在、同资产交易相关的直接数据（物流、资金、信息、商品流）和行业数据^[8]。本文主要介绍狭义的数字资产，即数字货币的课税情况。

⑧空投是将加密数字货币单位分发到纳税人多个分布式账本上的一种方式。

⑨增值电信服务是指“利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络，提供

短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动”；信息技术服务是指“利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用，并提供信息服务的业务活动”。

《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）。

^⑩《关于个人通过网络销售虚拟货币取得收入计征个人所得税问题的批复》（国税函[2008]818号）。

^⑪欧盟报告表明，欧盟28国的传统国际商业模式有效税率为23.2%；传统国内商业模式有效税率为20.9%；数字化国际商业模式（B2C）有效税率为10.1%；数字化国际商业模式（B2B）有效税率为8.9%；数字化国内商业模式有效税率为8.5%^[29]。

^⑫《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十条，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。

^⑬《增值税暂行条例》第二十二条、《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十六条、《企业所得税法》第五十条、《国家税务总局关于个人所得税自行纳税申报有关问题的公告国家税务总局公告》2018年第62号。

参考文献：

[1] 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, 255.

[2] 曹明星. 数字经济下的数据要素治理与数字税收改革——基于“信用价值集聚生产”创新经济理论的初步探讨[J]. 税务研究, 2022(11): 36-42.

[3] 邓伟. 数据课税理论与制度选择[J]. 税务研究, 2021(1): 47-53.

[4] 谢波峰. 数据相关国际税制评述[J]. 大数据, 2022(3): 78-86.

[5] 龚辉文. 数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思[J]. 税务研究, 2021(1): 39-46.

[6] 岳树民, 谢思董, 白林. 适配数字经济发展的税制结构优化[J]. 国际税收, 2024(4): 3-9.

[7]李悦. 数据交易税收征管的理论阐释与制度拓补[J]. 湖南财政经济学院学报, 2021(4):110-119.

[8]蔡昌, 赵艳艳, 李艳红. 数字资产的国际税收治理研究[J]. 国际税收, 2020(11):27-35.

[9]李呈豪. 开征数据税的理论基础及制度设计[J]. 税务研究, 2024(04):128-133.

[10]余莎, 孔祥思, 王文甫. 适应数字经济发展的税制选择: 数据使用税[J]. 税务研究, 2023(12):39-43.

[11]刘溶沧, 马拴友. 论税收与经济增长——对中国劳动、资本和消费征税的效应分析[J]. 中国社会科学, 2002(1):67-76.

[12]岳树民, 李静. 对我国劳动、资本、消费课税的比较及分析[J]. 涉外税务, 2011(6):48-54.

[13]吕冰洋, 陈志刚. 中国省际资本、劳动和消费平均税率测算[J]. 财贸经济, 2015(7):44-58.

[14]罗培、王善民. 数据作为生产要素的作用和价值[EB/OL]. (2020-06-04) [2025-02-25].

<https://mp.weixin.qq.com/s?biz=MzIxODcyMjE0MA==&mid=2247493625&idx=1&sn=8232d4a366fed00f7f68cfddb5a78b81&chksm=97e49dcaa09314dc268caa720a51708a1381cd7a50071ea9c43d52730771c5614b044c371201&scene=27>.

[15]RICHARD C. AUXIER. Chicago's streaming tax is a bad tax but it's not a "netflix tax" [EB/OL]. (2019-06-11) [2025-02-26]. <https://taxpolicycenter.org/taxvox/chicagos-streaming-tax-bad-tax-its-not-netflix-tax>.

[16]Maryland digital advertising tax: where are we now?[EB/OL]. (2023-02-02) [2023-02-10]. <https://rsmus.com/insights/tax-alerts/2023/Maryland-digital-advertising-tax-where-are-we-now.html>.

[17]CHARLIE KEARNS, SAMANTHA TRENC. Indiana Introduces surcharge tax

bill targeting social media platforms[EB/OL]. (2021-01-13)
[2022-07-10]. [https://www.stateandlocaltax.com/policy-and-legislation/
indiana-introduces-surcharge-tax-bill-targeting-social-media-platform
s/](https://www.stateandlocaltax.com/policy-and-legislation/indiana-introduces-surcharge-tax-bill-targeting-social-media-platforms/).

[18]BAKER HOSTETLER. New taxes on the digital economy: a closer look
at the New York data tax proposal[EB/OL]. (2021-03-25)
[2022-07-10]. [https://www.jdsupra.com/legalnews/new-taxes-on-the-digit
al-economy-a-6954569/](https://www.jdsupra.com/legalnews/new-taxes-on-the-digital-economy-a-6954569/).

[19]Massachusetts Department of Revenue. Sales and use
tax[EB/OL]. [2021-02-17]. [https://www.mass.gov/guides/sales-and-use-tax
#-sales/use-tax-vendors-](https://www.mass.gov/guides/sales-and-use-tax#-sales/use-tax-vendors-).

[20]How do state and local sales taxes
work?[EB/OL]. [2025-02-26]. [https://quaderno.io/blog/us-marketplace-fac
ilitator-sales-tax-laws-everything-you-need-to-know/](https://quaderno.io/blog/us-marketplace-facilitator-sales-tax-laws-everything-you-need-to-know/).

[21]BRIAN MORCOMBE. Manitoba: the last canadian jurisdiction to tax
digital[EB/OL]. (2021-10)
[2025-02-26]. [https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/
indirect-tax-news/issue-3-2021/canada-manitoba-the-last-canadian-juri
sdiction-to-tax-digital](https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-3-2021/canada-manitoba-the-last-canadian-jurisdiction-to-tax-digital).

[22]ALTMAN E, GOYAL S, SAHU S. A digital media asset ecosystem for the
global film industry[J]. Journal of Digital Asset
Management, 2006(1):6-16.

[23]贾丽平. 我国虚拟财产交易征税:现状、问题与对策[J]. 税务研
究, 2014(4):88-91.

[24]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.

[25]张春燕. 美国加密数字货币的税收问题研究:从制度设计到纳税征管[J].
税务与经济, 2021(6):14-22.

[26]Cryptocurrency tax by state [EB/OL]. (2022-07-25) [2025-02-26].
<https://pro.bloombergtax.com/insights/state-tax/cryptocurrency-tax-laws-by-state/#cryptocurrency-tax-laws-and-regulat>.

[27]冯俏彬. 数字经济时代税收制度框架的前瞻性研究——基于生产要素决定税收制度的理论视角[J]. 财政研究, 2021(6):31-44.

[28]邢丽, 樊轶侠, 施文泼. 面向数字经济时代的我国税制改革前瞻[J]. 税务研究, 2022(5):61-67.

[29]EUROPEAN COMMISSION. A fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market[R]. Brussels: European Commission, 2017.

[30]刘怡, 张宁川, 耿纯. 增值税分享、消费统计与区域协调发展——基于增值税分享由生产地原则改为消费地原则的思考[J]. 税务研究, 2021(8):28-34.

[31]马珺, 杜爽. “十四五”时期的税制结构转型[J]. 税务研究, 2021(2):12-19.

Data Element Taxation: Taxation Scheme, International Practice and Implication for the Improving of Chinese Tax System

Du Shuang¹, Feng Ming²

(1.National Academy of Economic Strategy, CASS, Beijing 100006;

2.Institute of Quantitative and Technological Economics, CASS, Beijing 100005)

Abstract: Data as a new kind of production factor have new characteristics which are different from the traditional production factors and increase the complexity of data factor taxation. At present, based on different understandings of the nature of data elements, scholars have formed four approaches regarding the issue of the taxation of data elements, which are data goods and services tax, data property tax, data asset tax and data resource tax. From the perspective of international practice, improving data goods and services tax is the main means adopted by various countries. China's current tax system is somewhat inclusive of data elements, but it also faces challenges such as incomplete theory and system, unclear status quo of tax burden of data elements, unclear trend of international tax reform, and adjustment of the overall tax structure. China should, by clarifying the taxation rules, improving tax policies, adjusting tax collection and management modes, alleviate the existing problems of worsening data factor taxation, solve the

new problems brought by data factor taxation, and deal with the challenges that may be faced by data factor taxation.

Keywords: data elements; tax system; international practice

