

高质量发展背景下数据共享税的征课理据、功能定位与制度擘画^{*}

◎ 曲君宇 周志波

内容提要 高水平的税制建设是保障数字经济高质量发展的关键,研究同新业态相适应的税收制度、增强税制体系与数智社会适配性,是以税收治理现代化助力中国式现代化的题中之义。鉴于数字经济发展给税收治理秩序带来重大冲击,相比既有的数字经济税收方案,中国应立足自身数字经济发展实际,选择构建在遵从税收基本原则、契合数据特性与符合时代要求等方面更具优势的数据共享税,从而有效促进数字红利公平分配、数据要素顺畅流通、数字经济协调发展,实现“共享促发展、发展为共享”,为以高质量发展服务中国式现代化添智赋能。在具体制度设计层面,应当在明确数据共享税的特定目的税之定位的基础上,以“列举+排除”方法设置税目,以“经营性”标准确定纳税主体,以“基准税率”为参照设计税率,以“产业倾斜”为基调拓展税收优惠,以“央多地少”为原则划分税收收入。

关键词 数据课税 数智社会 税收治理 高质量发展

(中图分类号) F810.42 (文献标识码) A (文章编号) 0447-662X(2025)05-0065-10

DOI:10.15895/j.cnki.rwzz.2025.05.002

一、引言

党的二十大报告指出,“高质量发展是全面建设社会主义现代化国家的首要任务”。^①而高水平的经济社会制度建设特别是税收制度建设又是高质量发展的重要保障,对助力中国式现代化具有关键作用。当下,数字智能革命通过技术创新改进了生产力系统要素结构,提升了社会物质生产能力,^②使经济呈现数字产业化和产业数字化双重趋势,产业结构持续优化,为高质量发展奠定了坚实基础。但其在为产业发展注入新动力的同时,也让既有税收制度体系和税收治理秩序面临重大挑战,使现行税制与数字经济时代的高质量发展产生一定的适配性矛盾,^③故亟须构建与数字经济发展相适配的税收制度体系。为此,2022年中共中央、国务院发布《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

* 基金项目:国家社会科学基金一般项目“数字智能时代税收治理现代化的理论建构与实践路径”(23BJY030)

① 《高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗——在中国共产党第二十次全国代表大会上的报告》,《人民日报》2022年10月26日,第3版。

② 张小芳、周志波《数智社会税收治理现代化赋能新质生产力发展研究——一个马克思主义政治经济学分析框架》,《国际税收》2025年第1期。

③ 这种矛盾主要表现为:数据作为新型生产要素在经济活动中的重要性日益凸显,数字经济在经济总量中的占比持续增长,但相比于其他生产要素,对数据要素的税收回应却显著不足,既没有设法将其纳入现行税制中,亦未替其设计如土地增值税这样的专门性税制,导致其在价值释放过程中引发了社会贫富差距扩大、数据壁垒难破除、经济发展“脱实向虚”等负面现象。



“数据二十条”)，明确提出“完善数据要素收益的再分配调节机制，让全体人民更好共享数字经济发展成果”。^① 随后，财政部联同多部门依据“数据二十条”相继出台多个推动数据要素资产化的政策文件，为数据课税做了一些基础性铺垫。党的二十届三中全会进一步明确提出，“健全促进实体经济和数字经济深度融合制度”，“加快构建促进数字经济发展体制机制”，并强调“研究同新业态相适应的税收制度”。^② 在此背景下，研究数据要素课税问题，具有很强的理论意义和实践价值。

关于数据课税的理论探索，最早源于对数据按其共享的流量进行征税的“比特税”设想。^③ 但由于权属争议悬而未决及流量测量困难，国外逐渐对其范围进行限缩，目前多聚焦于对虚拟币、数字藏品(NFT)等特定数据资产的课税研究。而国内学界则围绕加强数据要素市场建设，尝试构建与数据要素产生的广泛课税需求相适配的税收制度，^④ 并将其视为税制改革的重要方向。我国关于数据课税所取得的共识性研究成果主要包括三个方面：一是夯实了数据课税的必要性基础。将数据作为征税对象嵌入现行税收体系，对于推进数字产业发展、补充数字经济税制内涵、增强税收跨国联结性、完善我国税收管辖权等有着重要现实意义。^⑤ 已有研究回应了数字产业利润高而有效税率低所造成的税收不公现象，为我国推进数据财政建设、实现财政健康发展提供了重要理论支撑。^⑥ 二是实现了对数据可税性的证成。数据能通过多种形式产生经济利益，可以征收不同种类的税收，从经济、法律、征管等角度出发，均具有可税性，应当予以课税。^⑦ 三是为数据课税的制度设计提供了基本思路。数据课税中纳税人、课税范围、税基、税率、税收优惠等税收构成要素间不仅相互协同配合组成整体结构，内部亦存在结构建设问题。^⑧ 因此，在进行制度设计时，既要考虑生产力与生产关系相互作用的理论内涵，也要遵循税收制度设计的一般规则原理，还要体现国家治理对税收制度的职能要求，充分体现税收制度的国别属性。^⑨

然而，对于主要税种选择这一关乎数据课税制度整体性构建的根本问题，学界仍存在采用增值税还是数据使用税方案的重大分歧。前者认为，数据课税可在现行税制基础上演化发展，^⑩ 建议将数据作为无形资产征课增值税，以尽快满足当下数据交易市场的税收治理需求，增强税制对数据要素的包容程度。^⑪ 但后者认为，传统税制不利于减轻相关企业税收负担，且增值税的抵扣机制与数据要素生产的虚拟性和交易的独特性不匹配，^⑫ 应在数据的开发、使用环节征课契合数据特性和价值创造机制的数据使用税。^⑬ 纵观上述两种观点，前者寄望于通过解释论方法将数据作为无形资产征课增值税，却未注意数据与无形资产的差异，可能会遭遇税率过高、抵扣失灵等障碍；后者试图合并流转与利用环节从而构建统一的数据使用税，但忽视了数据利用难以查证的困难，以及可能造成对其他生产要素重复课税的问

① 《中共中央 国务院关于构建数据基础制度更好发挥数据要素作用的意见》，https://www.gov.cn/zhengce/202212/content_6720768.htm。

② 《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定》，《人民日报》2024 年 7 月 22 日，第 2 版。

③ C. Arthur, “Taxing the Internet: The Proposal for a Bit Tax,” *Journal of Internet Banking and Commerce*, vol. 2, no. 2, 1997, pp. 1~8.

④ 参见谷成、史心旭、李鹏洋《数字经济发展与税收：综述与展望》，《财政研究》2024 年第 6 期；刘剑文、江利杰《数字税立法的理论续造与规范进路——以立法视角的国内转换为线索》，《理论探索》2025 年第 1 期。

⑤⑪ 孙正、闵庆汉、朱学易《数据课税的理论、逻辑与中国方案》，《税务研究》2023 年第 1 期。

⑥ 周坤琳、李悦《论数据交易的征税理据》，《税收经济研究》2020 年第 6 期；李海舰、唐跃桓《数据财政的基本框架、运行模式与实施路径》，《改革》2024 年第 6 期。

⑦ 邓伟《数据课税理论与制度选择》，《税务研究》2021 年第 1 期。

⑧ 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。

⑨ 田彬彬、张欢《数字经济时代税收制度的适应性改革研究》，《税务研究》2024 年第 10 期。

⑩ 蔡昌、赵艳艳、李艳红《数字资产的国际税收治理研究》，《国际税收》2020 年第 11 期。

⑫ 杨志勇《数字资产税征收的国际实践与我国的政策建议》，《经济纵横》2020 年第 11 期。

⑬ 马慧洁、夏杰长《数据资产的确权及课税问题研究》，《税务研究》2023 年第 12 期。

题。鉴于上述两种方案均有显著之不足,需要通过扬弃探索更契合数据价值实现规律,能够对数据要素收益进行单独征课、有效征课、公平征课的数据课税方案。

本文提出一种新的税制设想——数据共享税。该税为特定目的税,兼具调节数字红利分配、规范数据共享秩序、优化财政筹措能力功能,可以有效缓解数字经济发展过程中出现的数字红利分配不公、数据要素共享不畅、产业及地区发展不协调等实践难题,为实现高质量发展提供制度供给和保障。为契合税收基本原则、数据特性及高质量发展目标,该税设计为在数据的流转环节征课,以特定类型数据共享所产生的货币性收益和非货币性收益为税基,税率水平较低且不可抵扣,附带之税收优惠具有产业倾斜性质,所得收入多数归为中央、少数划入地方。本文的边际贡献在于:一是从比较视角出发,总结相比既有干预举措及研究方案,数据共享税在应对我国数字经济高质量发展过程中实践难题方面的优势;二是基于目的论角度,对高质量发展背景下数据共享税应然上的功能定位予以明确;三是从制度回应角度出发,为高质量发展背景下数据共享税的构建提供科学的制度擘画。

二、高质量发展背景下数据共享税的征课理据

新税的开征不仅关涉纳税人财产权利,更会影响国家财富分配格局,故要具备充分理据。本文立足服务高质量发展,以数据共享税解决数字经济课税实践难题的现实基础和比较优势为逻辑起点,对开征数据共享税的正当性展开论证。

1. 数据共享税构建的现实基础: 服务高质量发展需要

数据共享税构建的现实基础在于其可以回应数字经济失衡发展的实践难题,在公平、效率和结构三个层面助推高质量发展。目前,数字经济已成为经济发展的重要动力引擎,2022 年我国数字经济规模为 50.2 万亿元,占 GDP 比重高达 41.5%。^①然而,快速增长并不意味着高质量发展,数字经济在创造海量经济价值的同时,也引发了极化效应,^②使资本、技术、数据等要素向头部企业聚集,在社会公平、经济效率和发展结构三个层面对实现高质量发展造成了一定障碍。因此,必须通过积极的国家治理引导数字技术和数字经济健康发展,促进社会公平正义、提升经济运行效率、推动经济协调发展,为高质量发展奠定坚实基础,而数据共享税正是实现这一目标的重要制度安排。

一是数据共享税可以调节数字红利的分配不公,有效促进社会公平正义。高质量发展的一个重要内涵是社会公平,因而推动高质量发展必须增进社会公平正义。数字技术的进步不仅带来了经济发展,也催生出巨大的数字鸿沟。具有绝对技术优势的数字企业,会借助自身主导权用低廉成本获取用户的数据,并通过算法差别定价等方式对用户实施剥削,阻碍分配正义的实现。而数据共享税通过锚定数字企业的超额数字红利作为税源基础,选择数据要素予以课税,同时将不控制数据及不通过数据共享活动营利的主体排除在纳税人之外,可以破解平台经济“数字红利私有化与数据资源成本社会化”的矛盾,为高质量发展注入更多公平正义基因。

二是数据共享税可以化解数据要素的共享不畅,有力提升经济运行效率。随着“BATT”(百度、阿里巴巴、腾讯和字节跳动)平台流量分发通路格局的形成,我国数字巨头间对于数据要素的争夺已经达到白热化,^③他们通过组建自己的矩阵联盟,形成了一连串“数据岛链”。但这样的“数据岛链”即便规模再大,本质仍然是“数据孤岛”,只能成为维持垄断的“护城河”,干扰经济有效运行。而数据共享税通过在流转这一数据要素价值释放的核心环节课税,可适当提高数据共享成本,抑制矩阵联盟企业间的低质量

① 国家互联网信息办公室《数字中国发展报告(2022 年)》, https://www.cac.gov.cn/2023-05/22/c_1686402318492248.htm。

② 刘建徽、周志波《经济数字化与全球税收治理: 背景、困境与对策》,《宏观经济研究》2020 年第 6 期。

③ 曲君宇《数据公益捐赠所得税扣除的理论证成与制度构想》,《税务研究》2022 年第 11 期。



数据共享,督促企业寻找具有高价值回报的数据共享伙伴,从而在一定程度上化解数据要素共享不畅问题,并加快形成全国统一大市场,促进数据要素优化配置,为实现高质量发展提供有力支撑。

三是数据共享税可以克服数字经济在产业及地区间发展的不协调,推动经济协调发展。一方面,数字技术的加持使数字产业的利润率显著高于一般产业,造成资本、人才等生产要素的不断涌入。在数据要素未与实体产业密切结合前,该现象可能导致经济“脱实向虚”。另一方面,目前我国数字企业 500 强中有 84% 分布在东部地区,^①通常这些企业落户于哪里,所获得的数据及数字红利便会向哪里转移,进而使地区间发展愈加不平衡。而数据共享税就是要通过政府干预的“有形之手”,对数字经济进行“征课端”和“收入分配端”的双端调控,从而消解发展失衡的结构性矛盾,促进不同产业、区域间的联动发展、协调发展,为实现高质量发展打下坚实基础。

针对上述实践难题,国家其实已采取了诸多干预举措如强化市场监管、组建数据交易市场等予以回应。但由于缺乏税收举措的协同配合,这些干预措施并未取得理想效果,而这强化了数据共享税的构建基础。就数字红利的分配而言,国家难以帮助弱势的用户在初次分配中直接获得公平的份额,只能依靠完善再分配机制予以调节,而税收正是国家进行财富再分配的主要手段。通过构建数据共享税,国家可以收取数字企业所获得的超额数字红利,并将之转化为公共服务提供给全社会公平分享。同理,数字巨头搭建数据壁垒、数字产业获得远高于一般产业的超额利润以及发达地区借助数字经济的“东风”发展愈加领先,背后都有市场惯性的推动。国家若强行对此进行干预,只会事倍功半,而通过构建更为间接、柔和,对市场机制影响较小的数据共享税对产业和地区发展进行调控,反而可取得事半功倍的效果。

2. 数据共享税构建的比较优势: 兼顾社会公平与经济效益

兼顾效率与公平是高质量发展的题中之义。税收在国家治理中具有基础性、支柱性和保障性作用,^②数字经济的高质量发展需要税收回应,并以数字经济的高质量发展加快整个经济社会高质量发展的进程。因而本文提出了数据共享税方案。数据共享税是以数据在共享过程中产生的收益总额为计税依据而征收的一种流转税,具有税率低、禁止抵扣及针对货币性收益和非货币性收益征课三大特点。然而,对数据要素课税有诸多可选择的方案,数据共享税有何比较优势呢? 这一问题直接关系数据共享税的合法性、正当性与适切性。本文认为,数字经济的核心要素是数据,因此税收回应也应围绕数据的价值周期即生产、保有、利用和流通四个环节展开,以实现课税与价值实现的匹配。数据共享税属于流转税,作用于数据的流通环节,可行性强且比较优势显著,因而具有正当性。

在生产环节,数据主要通过“自主制造”和“向外收集”两种方式生产。前者指生产者进行的不依靠外源的数据生产,例如企业通过自主研发生成科研数据。该种生产是创新发展的源泉,为国家所鼓励,且在该情形下,生产者有投入而无收益,故不宜课税。后者指生产者从其他主体处收集数据(包含简单加工)并形成新数据。该种生产本质上还是数据的共享,故可以纳入流转环节一并进行课税回应。在保有环节,由于数据未实现收益,故与“自主制造”情形同理,不宜课税。数据的虚拟性、时效性使保有对数据拥有者而言多是一种被动投入而非主动投资,对其课税不符合经济可税性标准。而且,时效性也决定了拥有者不会坐视数据贬值而不对其进行共享和利用,故即便从促进数据共享的角度考量亦不需对其征课财产税。在利用环节,数据会产生实际收益,现行税法已对此征课了所得税,但效果并不明显。故有观点提出设立数据税,以将数字企业无偿占有的数据利益“反哺”给数据主体,^③但此方案有违税收收

① 中国企业评价协会、中国信息通信研究院《2022 中国数字经济企业发展报告——经济复苏的中坚力量》,http://www.ceeaa500.org.cn/news/detail/54/4156.html。

② 周志波、张小芳《税收治理现代化: 逻辑建构、现实困境与未来取向》,《人文杂志》2023 年第 10 期。

③ 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。

率、税收公平和税收中性原则,且可能会阻碍创新,不利于新质生产力的培育与发展,因而不宜采用。

既然在生产、保有、利用环节对数据进行课税均难以取得良好效果,那么流转环节呢?在流转环节,数据可以通过共享取得收益,且该收益仅体现数据要素自身之价值,故对其课税所取得的红利分配、产业调节等干预效果更直接,还不易造成区别课税或重复征税,符合税收公平、税收效率等基本原则。同时,数据具备聚集效应,发挥其价值的基础在于共享,所以数据要素市场的规模很大,而这意味着对数据共享收益课税的作用范围广泛,干预效果会更佳。可见,能否在流转环节形塑科学税制,是数据课税成功回应实践难题的关键,也正因如此,支持征课增值税与数据使用税的两方学者展开激烈讨论。一方面,向数据征课增值税面临税率过高、抵扣失灵的问题。数据共享的高频性和加工过程的复杂性决定了即便按6%的税率对其课税,税负仍然畸高,且难以通过进项税额抵扣。另外,征课增值税还会抑制数据的共享。虽有学者提出相关进项税额可以在企业销项税额中予以抵扣,^①但其忽视了数据具备可复制性,且共享是双向的,几乎任何企业都可能是数据的买家或卖家,以至于企业间互通数据时可以相互抵扣,国家将无法从数据的增值中汲取任何税收。另一方面,对企业使用数据的行为征课数据使用税,也会存在对其他生产要素重复课税的问题,而且还无法对企业利用数据的次数进行查证。

本文提出的数据共享税,具有以下比较优势:一是在流转环节课税,具备前述流转环节课税的全部优势,如对数字经济的干预效果直接、作用范围广泛等;二是税率水平较低,不仅符合量能课税原则,适应数据共享的高频特性,还有助于规范数据共享秩序;三是不可抵扣,有利于提高征管效率,减轻纳税人抵扣负担,并降低税收风险;四是同时适用于以货币形式为对价和以非货币形式为对价的数据共享,既维护了税收公平,又可以促进企业间的公平竞争。综上,数据共享税作为促进高质量发展的新型税收治理方案,与诸多同类型方案相比具有明显的比较优势,特别是在兼顾社会公平与经济效率方面可以发挥重要作用,故具备构建之正当性。

三、高质量发展背景下数据共享税的功能定位

明确数据共享税的功能定位是促成其立法目的实现的前提。作为回应高质量发展背景下数字经济失衡发展问题而构建的新税种,数据共享税应被定位为一种特定目的税。在税收的宏观调控与财政筹措二元功能体系下,需使该税呈现调节数字红利分配、规范数据共享秩序、提升财政汲取能力三大功能,从而为高质量发展提供有效的制度供给和政策保障。

1. 调节数字红利分配,促进分配正义

税收治理通过重构价值分配格局促进分配正义,这一过程与高质量发展的制度需求形成深层耦合。因而,数据共享税对数字经济发展实践难题的回应,首先聚焦于对数字红利分配不公的调节上,体现促进分配正义、实现共同富裕的制度功能。事实上,共同富裕是高质量发展的出发点与落脚点,无法促进共同富裕的发展不是高质量发展。数字鸿沟拉大了企业与用户间的不平等,使用户无法享受应得的数字红利。而在其他干预举措对治理这种不平等力有不逮之时,数据共享税的构建,就是要通过对企业的数据共享收益进行持续课税的方式,将其攫取的超额数字红利收归国家。这些数字红利虽然不会被直接分配给用户,却可以通过财政手段以公共服务的形式回馈给用户乃至投放至社会更为需要之处,从而使企业与用户之间失衡的分配关系重回正轨,促进分配正义。

关于数据共享税如何调节数字红利分配的作用机理问题释明如下:一是数据共享税的税率水平较低,是否会影响其功能实现。本文认为,较低的税率不会影响其功能实现,甚至汲取超额数字红利的效

^① 李夏旭《论数据要素的分层课税机制》,《税务研究》2023年第3期。



果更佳。根据拉弗曲线可知,对数据共享收益设置较高税率会抑制企业的数据共享活动,如此不仅使税基变少,造成数字红利无法被有效汲取和公平分配,还可能会阻碍人工智能大模型开发、大数据应用等创新活动,导致数字红利整体产出减少,共同富裕的高质量发展目标将无从实现。反之,通过设置较低税率降低纳税痛感,数据共享活动便不会受到不合理抑制,而高频的数据共享还会对调节数字红利分配功能予以强化。

二是为何致力于将非货币形式的数据共享收益纳入数据共享税的课税范围。数据显示,2022 年我国数据交易行业规模为 876.8 亿元,但大数据产业规模已达 1.57 万亿元。^① 可见目前我国的数据共享仍以非货币形式为主、货币形式为辅。在非货币形式的数据共享活动中,纳税人收益形式隐蔽,表现为其他数据、实物或服务等非货币形式。因此,需要增加课税范围,对非货币形式的数据共享收益课税,防止企业通过“数数交换”“数服交换”等方式逃避纳税。只有如此,数据共享税才能更具公平性与效率性,从而真正实现对数字红利分配的有效调节。需要注意的是,此举可能致使日常工作生活中的数据共享受阻。因此,在制度擘画时,应注意通过限缩税目等方式规避可能产生的负效应。

2. 规范数据共享秩序,引导效率变革

高质量发展中,实现发展是前提,高质量则是优化结构的结果。因而,引导效率变革、提升经济发展质量,是数据共享税的重要目标。制度经济学理论认为,制度运行的结果是秩序,秩序则是经济社会发展的保障。因而,数据共享税对数字经济发展实践难题的回应,还聚焦于数字经济秩序尤其是数据共享秩序的规范方面。换言之,数据的有序共享是数字经济高质量发展的基础,而数据共享税则为其提供了基本制度保障。数字经济相比于传统经济形式更易引发市场垄断,数字巨头可通过组建矩阵联盟对未参与企业形成绝对压制。对此,数据强制许可、反垄断处罚等监管举措固然可以立竿见影起效,然其强制意味过浓,可能造成激励弱化,使数据共享、数据保有乃至数据生产对企业而言成为一种负担。长此以往,不利于发挥市场对要素配置的决定性作用。而数据共享税可以减轻数据要素市场的监管压力,与竞争政策相协同产生“1+1>2”的干预效果。事实上,数据共享税的构建就是要形成一种提质增效的引导机制,通过在流转环节对企业的数据共享收益进行课税,使企业自主自愿地回避数据垄断和低质量的数据共享,并将资源和精力转向市场创新。

数据共享税对数据共享秩序的规范,主要通过以下方式实现。一是在流转环节征课,且采用低税率。《中华人民共和国个人信息保护法》要求企业处理用户数据应遵循“正当、必要、最小化”等原则,然而由于认定规则模糊和监管匮乏,企业对此多有意忽略,反而基于有备无患心理,尽最大可能获取数据以供不时之需,从而导致数据的“滥享”。在流转环节征课低税率的数据共享税,正常的、有真实价值的数据共享由于有足够收益,故不会减少;无价值、低价值的数据共享,则会因课税后缺乏收益而被主动停止,从而促进了数据的有效共享。当然,此举更多旨在规范企业间的数据共享秩序,且强制性较弱。而对于企业过度获取公共数据、个人数据的行为,还需要通过“数据资源税”乃至一些非税举措进行干预。

二是同时适用于货币化共享与非货币化共享。由于非货币化形式的数据共享多见于矩阵联盟企业间,而货币化形式的共享多为公平的市场行为,故对二者同等课税,纵然不能直接打破数据壁垒,也可以通过增加税负引导矩阵联盟企业减少不公平的数据共享。而且,如此做法还能减少企业通过不公平的数据共享所获取的非正当收益,进而间接促进数据的公平分享和企业间的公平竞争。但也应注意到,通过构建数据共享税营造公平的市场竞争秩序时,对于非企业主体,如果其以从事数据共享活动为业并获

^① 弗若斯特沙利文(北京)咨询有限公司、头豹信息科技南京有限公司等《2023 中国数据交易市场研究分析报告》, <https://www.digitalelite.cn/h-nd-8058.html>。

得收益,亦应同等课税,从而避免企业与非企业主体间的经营成本失衡。

三是通过禁止抵扣堵住可能产生的税收漏洞,抑制通过破坏数据共享秩序获益的投机心理。对此,可能的质疑是数据共享税的开征会增加纳税人成本,若纳税人为逃避纳税而从事非法数据共享活动,反而会破坏数据共享秩序。但实则只要合理确定纳税主体,科学控制税率,使纳税人负担不至过重,同时施以严格监管,该问题就可以被规避。以税率控制为例,不同类型的数据价值各不相同,如果采用相同税率课税,将导致纳税人在部分情形下承担的税率畸高。面对不合理的“恶法”,纳税人更有动机通过黑市进行数据共享。但若采用合理的差别税率,纳税人则会保持较高的纳税遵从度,偷逃税款现象也会相应减少。

3. 优化财政筹措能力,强化财政调控

经济的高质量发展离不开有为政府的统筹协调,而政府的统筹协调多通过财政调控实现。因此,数据共享税对数字经济发展实践难题的回应,最后还应聚焦在对财政筹措功能的优化方面,即强化政府对数字经济跨区域、跨产业的财政调控。事实上,数据共享税的构建初衷是为了促进数字经济的高质量发展,假设未来该目的已然实现,汲取数据要素市场的庞大财源反哺国家财政自无不可。但倘若现阶段便过度地进行财政筹措,无疑会给纳税人带来巨大负担,进而对数字经济发展造成阻碍,难以呼应高质量发展对可持续性的核心诉求。如此看来,财政筹措功能似乎无必要讨论,只需照章课税即可。但若更进一步将该功能拓展为优化财政筹措能力功能,则会发现其在统筹产业、地区发展方面可以发挥巨大作用。因而应当以强化财政调控为宗旨,而非以扩大筹措规模为导向。

数据共享税想要通过优化财政筹措能力促进数字经济下不同产业间和地区间的协调发展,首先要完成由“最大化财政筹措”向“科学财政筹措”的观念转变。即认识到对于数据共享税而言,其筹措的财政收入并非多多益善,而是需要根据财政调控目标向不同纳税人分别筹措适当的财政收入,并为这些收入确定合理的归属。具体而言,通过数据共享税进行财政筹措时应当注意以下事项:一是制定税收优惠时,不仅要考量数据共享本身的收益情况等因素,还应结合数据共享活动的产业价值进行判断。例如,对于收益较高但不具正外部性的数据共享活动,由于不会给社会带来额外发展机遇,故应正常课税。而对于可以发挥数据乘数效应,促进经济“虚实结合”的数据共享活动,宜谦抑课税,给予一定税收减免,从而激励数字产业正向外溢,促进产业间协调发展。二是确定税收收入归属之时,应对数字经济在不同地区间发展不均衡的情况予以充分考量。即在数据共享税收入的央地划分和府际划分中,应依据党的二十届三中全会《决定》的思路,在增加地方自主财力,拓展地方税源的基础上,充分运用财政转移支付等手段,发挥中央政府在协调区域发展中的关键作用。

四、高质量发展背景下数据共享税的制度擘画

依靠三大功能,数据共享税对如何助力高质量发展做出了回应。但我们仍需进一步讨论:数字共享税应如何构建体现高质量发展核心要义,兼顾公平、共享、创新、协调以及可持续发展的制度体系,方可较为完美地呈现其功能?为此,本文从税目、纳税主体、税率、税收优惠、收入归属等与之功能呈现密切相关的几个方面对数据共享税予以制度擘画。

1. 以“列举+排除”方法设置数据共享税的税目

数据共享税以数据共享为课税对象,然而数据的类型多样,共享所产生的经济和社会价值也各有不同,故是否及如何课税尚需讨论。首先,部分类型数据的共享不应课税。数字时代下大量日常工作文件的传输都要通过数据共享完成,该种数据共享收益微薄,对其课税得不偿失。其次,部分类型数据的共享不宜通过数据共享税课税。例如,商业秘密数据具备高价值性和低共享性,对该类数据的共享征课数据共享税将导致纳税人实际承担的税负过低,造成税收不公,故应参照知识产权转让征课增值税。最



后,即便适用数据共享税,由于数据价值、纳税人获得的共享收益乃至给社会带来影响的差异,征课也要有所区别。例如,与匿名化数据相比,用户数据的共享给社会带来的风险更高,^①故税负也应更高。总之,若所有数据共享活动按统一标准征课数据共享税,既不符合税收效率原则,亦与税收公平原则相违背。

数据共享税宜参照酒及酒精类消费税的课税规则,采用“列举+排除”的方法设置税目。可以通过列举方式将用户数据、一般工业数据、一般商业数据等明确为主要税目,设立兜底条款,将可获得商业收益的其他数据概括式地纳入课税范围。同时,对不适用于兜底条款的数据类型如日常工作数据、商业秘密数据等应予以明确排除,以增强与新业态的适应性,也便于税务机关及纳税人把握其征课界限。但应注意以下几点:一是税目列举数量不宜过多,且需设置兜底性条款。数据类型的多样意味着在列举税目时不可能对所有应予课税的情形加以穷尽,故宜仅列举主要情形,再设置兜底条款整体加以概括,而这也是需要采用“排除”法的原因,即防止兜底条款滥用。二是税目设置需依据民主程序进行。坚持税收法定原则,将设置税目的权力归于人民,既有助于响应群众对公平发展的需求,也是对共建共治共享治理新理念的落实。三是在税目设置中应引入动态调整机制。数字经济发展日新月异,数据共享税的税目应据此作动态调整,以回应高质量发展之需要。

2. 以“经营性”标准确定数据共享税的纳税主体

数据共享税以数据共享的货币性收益和非货币性收益为税基,然而包括企业、个人、政府等在内的所有主体,几乎都可以在数据共享中获益,若据此将他们确定均为纳税主体既不现实,亦不合理。一方面,无论主动还是被迫,几乎所有社会主体都身在数字时代的洪流中并参与数据共享。如果均需课税,则不仅成本过高,有碍于征管便利,还会使那些本就未分得多少数字红利的主体处境更糟,违背量能课税原则。另一方面,有些主体虽然在数据共享中获得了收益,但该收益不具备直接的经济性,抑或已被全部用于公共事业,对此也不应课税。如,用户通过上传数据获得算法推荐,政府将公共数据有偿使用所获收入全部归于财政等。因此,需为数据共享税选择适当的纳税主体。

数据共享税宜采用“经营性”标准确定纳税主体,该标准通过精准锚定数字经济价值创造的关键主体,成为驱动高质量发展的重要制度引擎。“经营性”包含了“以营利为目的”和“为自己营利”双重内涵。按该标准确定纳税主体,既可以避免对以生活需要为目的进行数据共享的个人予以课税,又可以将从事公益性数据共享的政府主体和公益组织等排除在外,因此具有公平性与效率性,有助于调节数字红利分配功能的实现。以“经营性”为标准,并不意味着纳税主体只有企业,也不意味着企业一定是纳税主体。原因在于,数字经济的特点是轻资产、重技术。故掌握技术的个人也可通过处理数据盈利,而其中就可能会涉及数据的共享。按“经营性”标准,此时也应对其课税。同理,公益组织进行营利性的数据共享活动且收益未用于公益的,亦需同等课税。反之,若企业进行公益性的数据共享活动如数据公益捐赠等时,则不应课税,甚至还应对其进行一定的税收激励,以促进社会的共享发展。

3. 以“基准税率”为参照设计数据共享税的税率

数据共享税宜采用较低税率,但较低税率的具体水平及是否要采用统一税率等问题仍需探究。数据共享税的税率无论过高还是过低,都会影响数字红利的有效汲取和公平分配。除此之外,过高的税率还会抑制数据共享主体的正常市场需求,进而阻碍数字经济发展;过低的税率则会导致负向激励流于形式,使数据共享主体丧失纳税痛感,从而弱化规范数据共享秩序功能。而且,由于不同类型数据共享时的经济收益和社会价值差异较大,按同一税率值对不同类型数据的共享进行课税,可能起到截然相反的效果。如以特定税率对两种不同类型数据的共享课税,一种可能会因税率过高而抑制共享,另一种则因

^① 根据《中华人民共和国个人信息保护法》第四条规定,用户数据在匿名化处理后便不再属于用户数据。

税率设计过低而难以防止“滥享”。因此,数据共享税需采用差别税率,且税率设计必须科学。

对于差别税率的具体数值应如何设计,需要较为复杂的实证调研与经济分析。故本文只提出和讨论“基准税率”,从而为差别税率的设计提供参照。所谓“基准税率”,是仿照基准利率而来,其目的是给数据共享税的各级税率设计定基调。在具体设计上,数据共享税的基准税率应低于3%。原因在于:一方面,目前我国对软件产品征课增值税采用即征即退政策,以使其实际税负不超过3%;^①另一方面,小规模纳税人的增值税征收率则一般为3%。相比之下,绝大多数类型的数据在共享频率上通常比软件产品和一般商品的交易率高,单次收益率却更低,且其课税亦不得抵扣,故需要比3%设计得更低方符合量能课税原则。而对于极少数例外类型数据的共享,则如上文所述,不宜采用数据共享税课税。另外,各级税率在参照“基准税率”进行设计时,应在其范围内根据所涵摄数据之生产成本、共享频率、共享形式及共享收益率等进行调整,从而引导各方主体更为规范地进行数据共享。

4. 以“产业倾斜”为基调拓展数据共享税的优惠

从广义角度看,前述某些制度擘画都可视为数据共享税的税收优惠,如将某些类型数据的共享排除于征课范围之外或为其设计更低的税率等。然这些设计更多是为了落实公平发展、共享发展、创新发展之要求,而非从产业协调发展方面展开。但后者同样是促进高质量发展的重要内容,故税收优惠还需拓展。虽然税收优惠可能会使数据共享税偏离税收中性,扭曲市场机制的要素配置作用,但是若市场的自发秩序只能导致产业分化加剧,使经济“脱实向虚”,则所谓的市场权利和市场机会的平等只是既得利益者的借口。所以,通过税收优惠对市场机制所引发的马太效应予以矫正,从而实现数字产业与其他难以获得要素流入的实体产业间的协调发展,与税收中性相比应处于价值优位。

是故,数据共享税应以“产业倾斜”为基调,拓展税收优惠。对此,可能的疑惑是为何不将府际协同纳入考虑。原因在于,府际竞争中地方政府可以利用获得的收入对数字产业进行扶持,而对欠发达地区进行相应税收优惠只是省略了该过程,还会减少其施政空间,并无必要。为实现“产业倾斜”,设计税收优惠时应注意以下问题:一是为确保税收优惠的精准性,对数据共享之产业价值的判断可以先结合国家政策导向进行。如《“数据要素×”三年行动计划(2024—2026年)》中就列举了数个适于且需要数据赋能的产业,对数据向这些产业的共享进行激励,更易于提高全要素生产率,实现经济的“虚实结合”。当上述产业发展成熟时,相关税收优惠应转向其他弱势产业,毕竟其目的是促进产业协调而非不断强化特定产业。二是为保证产业内部的协调发展,应优先选择在产业内部亦具有倾斜效果的税收优惠形式。譬如,应先采用起征点或免征额等更具扶弱性质的形式,而对于超过起征点或免征额的,则采用延期纳税等激励效果较弱的形式。通过对中小企业的进一步优待,可以促进产业内部市场主体间的良性竞争。

5. 以“央多地少”为原则划分数据共享税的收入

财政状况的恶化和数字经济的壮大加剧了地方税收竞争,如何确保“税得其所,税尽其用”,通过价值反哺措施为区域数字经济协调发展持续供能,是构建数据共享税必须考虑的问题。或有观点认为,应将数据相关的税费收入划分给地方财政,以有效缓解其压力。然而,目前数字企业主要集中于发达地区,如此划分数据共享税的收入,将使绝大部分收入归于少数发达地区。因此,该方案不仅不能实现其原定目标,反而会进一步拉大不同地区间的财力差距。除此之外,欠发达地区虽然数字企业的数量不多,但用户与数据产出的数量却未必少,而这样亦妨碍其获得公平的数字红利分配。

有鉴于此,本文建议数据共享税的收入应按照“央多地少”的原则划分。其中,“央多”是为了通过中央政府对收入的统筹调配,促进地区间数字经济的协调发展。“地少”则既抑制了由税收造成的马太效

^① 王竞达、刘东、付家成《数据资产的课税难点与解决路径探讨》,《税务研究》2021年第11期。



应,又能在一定程度上增加地方政府的自主财力,强化其发展数字经济的内生力和持久力。在收入划分中落实“央多地少”原则,除了要对欠发达地区和发达地区分别予以倾斜性分成支持和严格分成限制外,最重要的是善用中央财政转移支付。中央政府将其从发达地区获得的税收分成通过转移支付的方式分配给欠发达地区,才是平衡府际间收入分配和促进欠发达地区数字经济发展的关键。考虑到数据共享税不以扩大财政筹措规模为导向,收入相对有限,中央政府可将相关收入中的大部分用于财政转移支付,且转移支付中的一部分宜以专项形式进行。如此可以防止资金全部被欠发达地区的地方政府挪作他用如偿还债务等,而后的类似做法往往偏离协调发展本意,会使当地数字经济发展状况难以有效改善。

五、结语

科学技术的进步引发了数据的生产要素化,使其成为举足轻重的社会资源。无论是公民的数字化生存、企业的跨越式发展抑或政府的现代化运作,都有赖于数据提供内在驱动。而要实现数据资源的优化配置,进而最大限度地挖掘数据价值,根本在于从生产层面促进其自身的有序共享和从分配层面促进其红利的公平共享。这难以仅靠自生自发的市场机制实现,需要国家适度干预。所以我国需要正视数字经济时代特征,突破对既往粗放发展模式的路径依赖,进一步推动国家治理体系和治理能力现代化,为高质量发展提供上层建筑保障。而税收治理作为国家治理的重要组成,不应也不能在此过程中缺席。申言之,推动税收治理现代化转型升级是打造竞争新优势,优化国家治理体系的必由之路。^①故在现行税制难以与数智社会相适应的情形下,我国亟须构建与数字经济新业态相适应的税收制度体系,并充分释放数字智能技术的治理潜能,增强国家的税收治理能力,提升国家的税收治理效能,^②以税收治理现代化服务数字经济高质量发展,以高质量发展助力中国式现代化。由此,本文提出了“数据共享税”这一同数字经济新业态相适应的数据课税新方案,并基于高质量发展理念的实质内涵,探讨了其征课理据、功能定位及具体的制度擘画。

之所以要构建“数据共享税”,原因在于其既遵循数据价值通过共享实现这一基本规律,亦契合“共享促发展,发展为共享”的高质量发展要求。同时,其也充分反映了解放生产力,发展生产力,消灭剥削,消除两极分化,最终达到共同富裕的社会主义本质。也正是基于上述特点,本文认为数据共享税有望在促进数字经济高质量发展的过程中扮演重要角色,承担重要作用。数据共享税的三大功能——调节数字红利分配、规范数据共享秩序和优化财政筹措能力,都立足于回应数字经济发展实践难题,其制度擘画则聚焦于如何确保三大功能完美呈现。倘若数据共享税得以科学构建,数字红利将以二次分配的形式在企业与用户之间得到更为公平的分配,数据要素将在不同企业尤其是大型数字平台企业与中小企业间得到更为顺畅的流通,数字产业与其他产业间的“虚实融合”将更加紧密,且地区间的产业发展将得到有效协调。届时,数据共享税将作为税制改革的重要标杆,为其他税收治理乃至国家治理进行契合高质量发展目标的现代化改革做出引领和示范。当然,碍于笔力和篇幅有限,本文关于数据共享税构建的讨论并不充分,尚留有如怎样与其他干预工具相配合、征管如何实现等未竟之问,仍待进一步研究。

作者单位:曲君宇,贵州大学法学院;周志波,西南政法大学政治与公共管理学院、吉林财经大学税务学院、重庆市税务学会

责任编辑:牛泽东

^① 孙正、朱学易、张艺川《数字经济税收治理的现代化转型:理论逻辑与实现路径——基于建设现代化产业体系视角》,《人文杂志》2024 年第 10 期。

^② 周志波、张小芳《以数治税:税收治理现代化的技术逻辑》,《上海交通大学学报》(哲学社会科学版)2024 年第 7 期。