

数据资产的确权及课税问题研究*

□ 马慧洁 夏杰长

内容提要：在数字经济时代，数据已然成为与土地、资本等相类比的重要生产要素，数据资产确权及合理课税是实现要素合理分配的前提。数据资产的确权需在确定数据来源者、数据处理者、数据使用者基础上确定数据资产的持有权、使用权及收益权，建立数据资产产权的多重权益架构。对数据资产的课税应在发挥税收调节职能与作用的同时不影响数字经济的发展，因此对数据资产课征数据使用税和所得税是比较合理的选择。

关键词：数字经济 数据资产 数据使用税 所得税

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2023.12.013

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。^①税收作为国家参与收入分配的重要手段之一，参与对数据生产要素的分配，首先需要对数据资产予以确权。2022年12月，《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》（以下简称《意见》）指出，“数据作为新型生产要素，是数字化、网络化、智能化的基础，已快速融入生产、分配、流通、消费和社会服务管理等各环节”，要求“根据数据来源和数据生成特征，分别界定数据生产、流通、使用过程中各参与方享有的合法权利，建立数据资源持有权、数据加工使用权、数据产品经营权等分置的产权运行机制，推进非公共数据按市场化方式‘共同使用、共享收益’的新模式，为激活数据要素价值创造和价值实现提供基础性制度保障”。^②这不仅对数据在

经济社会中的地位与作用给予充分肯定，而且提出了数据确权的原则、方法、目标，同时也为数据资产的课税奠定了基础。

一、数据资产确权及课税的研究现状

（一）数据资产确权的研究现状

关于数据资产的确权，学术界主要从以下几个方面予以研究。一是关于数据资产的占有权、使用权、收益权等的研究。杜振华等（2016）认为数据是一种虚拟物品，其特征是占有与使用高度分离，比如，互联网平台用户协议约定用户享有在其公开区域产生内容的永久免费使用权，但并不一定拥有其所有权，而对于同一条数据，传统意义的所有权归用户，实际的控制权或使用权归平台。肖冬梅等（2015）认为，数据是信息时代的新资源，像资本一样可以产生增值效应；数据是一种资产，数据财产权是一种新型财产权，与知识产权、物权、债权等是并列关系，主要包括采集权、使用权、收益权等，但不具有物权项

* 本文系国家自然科学基金面上项目“生产网络视角下服务业技术进步影响因素、机制及路径优化研究”（项目编号：72073139）的阶段性研究成果。

① 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：2019年10月31日中国共产党第十九届中央委员会第四次全体会议通过[N].人民日报，2019-11-06（1）。

② 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[EB/OL].（2022-12-19）[2023-09-30].<http://politics.people.com.cn/n1/2022/1219/c1001-32589890.html>.

下的所有权。二是关于数据资产的控制权和经营权。文禹衡(2019)提出,早期人们并没有认识到数据的经济价值属性,对于数据权利的研究更多从人格权和隐私保护的角度展开,由此提出“数据权—数据权利—数据产权”这一数据确权范式嬗变,在数据产权之下分设数据控制权和数据经营权。数据控制权是指数据的拒绝权、可携权和删除权,是配置给客户的;数据经营权是指数据的相对占有权、生产性使用权、经营活动自主权和增量财产收益权,是配置给企业的。三是关于数据要素确权重要性的研究。奉国和等(2023)认为:数据作为生产要素需商品化,以商品形式通过交易释放价值;基于数据作为生产要素的特征,政府数据、企业数据和个人数据等不同主体数据要素的价值释放应以法律形式对数据资产予以确权。

可以看出,数据资产存在价值,可以交易,而对于体现数据资产产权的占有权、使用权和收益权等,学者们的看法不尽相同。学者们均认为企业具有数据资产的使用权;而有的学者认为数据使用者不一定拥有占有权;有的学者认为企业具有收益权,但不具有传统意义上物权下的所有权。那么,数据资产是一种什么性质的资产,数据资产的产权与传统物权下的所有权有什么不同,对数据资产确权的难点是什么,这些将是本文进一步关注的重点。

(二) 数据资产课税的研究现状

关于数据资产课税问题,不同学者从不同视角进行了研究。王竞达等(2021)从会计的角度阐释数据资产能够为企业创造价值,具有明确的资产属性,且拥有一定的权属,其价值可以计量,认为应在合理确定数据资产税基、合理设计数据资产税收优惠政策、加强数据资产信息化征收管理的前提下,对数据资产征收增值税和所得税。李香菊等(2022)从数据资产的资产属性入手,基于经济价值、可计量性和所有权属三个方面的考量,认为数据资产符合产权明晰和可计量条件,具备可税性,提出建立以产权转移为基础的数据

资产税收制度,对数据资产征收增值税、所得税和财产税。汤洁茵(2022)、罗敬蔚(2022)认为,数据资产本身具有经济价值、使用价值和交换价值,能够带来经济收益或创造获取收益的机会,可纳入无形资产类别,对现行增值税制度和所得税制度中无形资产的内涵给予适当调整,将数据资产纳入征税范围,但不应对其征收财产税。

由此可见,不论从会计视角还是从资产属性视角,学者们都认为应对数据资产征收增值税、所得税,有的学者还认为应对数据资产在征收增值税、所得税的同时征收财产税,当然也有学者对于征收财产税持不同意见。那么,由于增值税的特殊征收机制,对于数据资产征收增值税是否会制约数字经济的发展,对于数据资产征收所得税是否存在现实困难,是否应对数据资产征收财产税,即对数据资产的课税难点是本文进一步讨论的内容之一。

二、数据资产确权及课税难点分析

在数字经济时代,数据已然成为与农业经济时代的土地和工业经济时代的资本、技术相类比的重要生产要素,其对于生产的贡献明显提升。这是现代社会经济发展的一个重要趋势,数据资产确权及合理课税是实现要素合理分配的前提。

(一) 数据资产及其确权难点

1. 数据资产的界定。数据主要包括政府数据、企业数据和个人数据等不同主体数据。其中,政府数据为公共数据,企业数据和个人数据等属于非公共数据。所以,本文的研究主要聚焦于企业数据和个人数据等非公共数据。数据资产是指由个人或企业拥有或者控制的,能够为个人或企业带来未来经济利益的数据资源。具体来讲,数据资产是指以个人或企业的视频、软件、数据库等为载体的数据,是相对于实物资产以数据形式存在的一类资产。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的数据资源,应

当确认为“无形资产”。因此，数据资产产权的确认不同于实物资产产权的确认。实物资产的产权——所有权，体现为占有权、使用权、收益权等，而数据资产的产权体现为持有权、使用权、收益权等。

2. 数据资产确权的难点。《意见》要求“根据数据来源和数据生成特征，分别界定数据生产、流通、使用过程中各参与方享有的合法权利”，而由于数据的可复制性、非竞争性、非排他性等特征，使得数据来源者、数据处理者、数据使用者等的权益关系交织重叠，难以确定。

(1) 数据来源者难以确定。例如，个人借助平台产生的个人位置信息、个人浏览记录等，其信息内容是涉及相关个人的，但其信息又是自然产生于平台的，那么这些信息的来源者是个人还是平台？

(2) 数据处理者难以确定。比如，对于企业或个人授权第三方技术企业投入算法处理数据，从而获得加工后的数据——数据资产，那么，这时的数据处理者是企业、个人，还是被授权的第三方技术企业？

(3) 数据资产的持有权、使用权、收益权等往往交织在一起而难以确定。由于数据来源者的不确定以及数据处理者的不确定，导致涉及数据资产权益的数据资产的持有权、使用权、收益权等的难以确定。例如，某购物平台记录了买家点评数据，在对这些数据进行加工处理后的结果——数据资产——成为其制定经营策略的依据，从而获得经营收益。经加工处理后的购物平台点评数据作为一项数据资产，其产权似乎可以归属于数据处理者——平台企业，但平台内记录的买家的个人账户信息、消费记录、地理位置等信息，也是数据资产中的重要组成内容，买家是否对数据资产享有一定的产权？如果享有，应如何确定？数据资产的持有权、使用权、收益权等通常并不是归属于数据来源者、数据处理者、数据使用者等某一特定主体，而是可能分别归属于不同主体，因此数据权益主体如何界定、各主体

享有何种数据资产权益，成为数据资产确权的难点。

(二) 数据资产课税的难点

对于数据资产课税，需要确定纳税主体——纳税人以及课税对象、计税依据等，同时需要考虑课税在发挥调节作用的同时不影响数字经济的发展。而由于当前数据资产的确权存在的难题导致数据资产课税存在纳税人确定的困难；由于数据资产交易有限性，导致计税依据确定的困难。此外，不同税种对于数字经济的作用不同，对数据资产课税的税种的确定需要慎重考虑。

1. 数据资产课税的纳税人确定难。不论对数据资产征收增值税还是所得税乃至财产税，都应首先确定数据资产的归属，数据资产的归属，决定了对数据资产的纳税人的确定。目前，我国的《数据安全法》《个人信息保护法》《电信和互联网用户个人信息保护规定》《工业数据分类分级指南》等主要针对数据资产进行基础界定和信息保护规范，有关数据资产权益界定尚不明确，因此，数据资产的纳税人难以确定。

2. 数据资产课税的税基确定难。对于数据资产的课税，若征收增值税，其税基的确定取决于数据资产的销项税额和进项税额；若征收所得税，其税基的确定取决于数据资产经营所得；若征收财产税，其税基取决于其资产价值。对于增值税和财产税的税基的确定，首先需要确定数据资产的收入（价值或价格）。而现实中，数据资产交易大多发生在关联企业之间，属于关联交易，很多企业的资产交易价格往往偏低或者价格偏高以实现避税目的，导致数据资产税基确定困难（王竞达等，2021）。对于所得税的税基的确定，应以收入的确定为前提。鉴于目前财政部已经将数据资产归类于无形资产，而根据《企业所得税法实施条例》第十三条规定，无形资产收入应按照市场价格确定的公允价值确定收入额。根据《个人所得税法实施条例》第八条规定，数据资产应属于“其他形式的经济利益”，应“按照市场价格核定应纳税所得额”。然而，一方面，由于数据资

产交易的有限性,^①按照市场价格确定公允价值存在困难;另一方面,传统的资产价值评估方法——成本法、市场法和收益法——对数据资产价值进行评估存在难点。成本法评估的数据资产价值为重置成本减去贬值因素,经济性贬值作为数据资产的主要贬值因素,其因具有时效性等特点而难以量化;市场法评估数据资产价值的前提是拥有活跃且公开的数据资产交易市场,现阶段该条件尚不具备;收益法是对数据资产预期收益求取现值的一种方法,而由于数据资产相比传统资产具有更大的收益不确定性,合理估计数据资产未来收益是收益法评估中的一大难点(王竞达等,2021)。因此,数据资产的税基难以确定。

3. 数据资产课税的税种确定难。税种的确定,一方面取决于开征该税的意义或作用,另一方面取决于开征该税的现实可能性、合理性、科学性。就开征意义或作用而言,对数据资产征收增值税、所得税,均是在数据资产产生收入以后对其收入的不同税收形式的调节,不会对没有产生收益的“资产”征税,不会违背“资本本身不得课税”的原则。^②然而,若对数据资产征收财产税,则无论数据资产是否获得收益都要对其征收财产税,从根本上违背“资本本身不得课税”的原则(汤洁茵,2022),这不利于数字经济的发展,也不利于促进整个经济的发展。就开征的现实可能性、合理性、科学性而言,数据资产价值评估可以解决数据资产收益被低估或被高估的问题,从而解决增值税销项税额的确定问题,但是,由于数据资产形成的过程中,科研、技术、数据、管理等要素均发挥了不可或缺的作用,而这些要素相关的增值税进项税额有的是无法体现的,因此,如果对数据资产征收增值税,会由于进项税额扣除的有限性加重其税负,不利于数字经济的发展,这也是欧盟等采用数字服务税的原因之一。同样地,若对

其征收所得税,数据资产价值评估可以解决数据资产收益的被低估或被高估问题,但无法解决对于该收益对应的成本费用的科学考量,应纳税所得额的计算依然存在困难。

三、数据资产确权及课税建议

(一) 数据资产确权建议

数据资产确权是数据交易市场秩序与规则建立的前提,其目的是更有效地提高数据交易和流通效率,形成更优的数据权益行使秩序,降低数据交易和流通成本。根据《意见》要求,数据资产的确权包括建立数据资源持有权、数据加工使用权、数据产品经营权等分置的产权运行机制。因此,不同于传统意义上体现所有权的占有权、使用权、收益权等的有机统一,数据资产的确权需在确定数据来源者、数据处理者、数据使用者的基础上确定数据资产的持有权、使用权及收益权,建立数据资产产权的多重权益架构。

首先,确定数据来源者、数据处理者和数据使用者。(1)数据的来源主要包括个人提供的信息(比如个人办理银行业务时提供的个人信息)和企业自有信息(比如生产经营过程中产生的信息)或搜集的信息,因此,数据来源者是个人、企业等。(2)数据处理者是对来自个人、企业等原始数据通过算法进行加工的主体,可以是企业,也可以是个人,还可以是企业或个人授权的第三方技术企业。数据处理者对原始数据投入算法形成数据资产。(3)企业或个人使用这些数据资产,投入生产经营并获得收益,企业或个人便是数据资产的使用者。以前述某购物平台为例,在平台上消费后评价的用户即为数据来源者,该平台投入算法加工处理数据形成数据资产即为数据处理者,使用经过算法加工后的数据资产而产生收益的用户即为数据使用者。

^① 尽管近年来我国已经出现了诸如贵阳大数据交易所、上海数据交易中心等数据交易机构,但受限于交易平台的不成熟,无法提供大量、全面的交易参考数据,数据资产交易频率较低、种类较少、规模不大,尚不足以形成公允的市场价格(王竞达等,2021)。

^② 葛克昌. 租税国的危机[M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2016: 16.

其次，确定数据来源者、数据处理者、数据使用者等权益。(1) 数据来源者对所提供的数据拥有所有权，该权利体现为对所提供的信息的查阅、更正、删除等权利。当然，处理这些原始数据的数据处理者应对这些原始数据负有保密的义务。(2) 数据处理者（被委托的第三方技术企业或个人除外）以及委托第三方技术企业或个人进行数据处理者享有数据资产持有权。对于企业而言，如果数据来源者为企业，那么企业既是原始数据的所有者，又因其是数据处理者而具有数据资产的持有权；如果数据来源中有搜集或购买的数据，那么因其在搜集或购买中付出了一定的成本，所以，数据处理者对其搜集或购买的数据具有使用权，对于运用这些原始数据加工处理后形成的数据资产拥有数据持有权。对于受企业或个人等委托对原始数据进行加工、处理的第三方技术企业而言，其加工处理后的数据资产的持有权应归属于委托方——企业或个人，而不是第三方技术企业。(3) 数据使用者享有数据资产的使用权、经营权。数据使用者对于从数据处理者手中获得的数据资产具有使用权和经营权。

最后，确定数据资产的产权。对于数据来源者而言，如果其数据没有被加工处理，则不会体现其价值，因此数据来源者不具有数据资产的持有权，也不享有数据资产的收益权。不论数据资产的处理者还是数据资产的使用者，均有获得数据资产收益的权利。对于享有数据资产持有权的数据资产的处理者和委托者而言，有从这些数据资产的出售或使用经营中获得收益的权利。对于数据资产的使用者而言，其运用购买的数据资产后有获得收益的权利。即：有数据资产持有者，有数据资产使用权、经营权和收益权；有数据资产使用权者，有数据资产经营权和收益权。

对于数据资产的以上界定，可以解决数据来源的数据所有权与数据资产的权益分割问题，可以厘清数据资产持有权、使用权、经营权与收益权等之间的关系。当然，对于获得数据资产收益的数据处理者和数据使用者等获得的收益，国家

应通过对其征税参与其收入分配。

(二) 数据资产课税建议

1. 确定税种。

首先，根据“资本本身不得课税”的原则，不应数据资产课征财产税。其次，基于税收课征的科学、合理性原则，不应数据资产课征增值税。最后，基于有收入即应对其收入予以调节，且调节有度、科学、合理，建议对数据资产的收入征收数据使用税和所得税。对数据资产征收数据使用税，是在数据资产产生收入的前提下的课征，既可以在数据资产的开发、使用中发挥税收的调节职能与作用，又不会对没有产生收入的数据资产形成税负，不会抑制数字经济的发展，而且还会平衡数据资产生产要素和资本等非数据资产生产要素之间的税负。对数据资产所得征收所得税，主要是基于有所得即征税的公平原则，使得数字经济的所得税税负与非数字经济的所得税税负一致，当然，这里的所得税并不是独立于我国现行所得税的税种，而是归属于现行所得税的收入项目之一——无形资产收入——征税。

2. 确定数据资产的纳税人。

数据资产使用税的纳税人是数据资产持有人、数据资产使用人。数据资产所得税纳税人为数据资产持有人、数据资产使用人或被委托加工数据资产的第三方企业。数据资产持有人通过出售其数据资产取得收入，因此，数据资产持有人，是数据资产使用税和所得税的纳税人。数据资产使用人从数据资产持有人购买数据资产用于生产经营并获益，从而是数据资产使用税和数据资产所得税的纳税人。被委托加工数据资产的第三方企业，虽然没有数据资产的持有权，但因其有与数据资产加工有关的所得，因此是数据资产所得税的纳税人。

3. 确定数据资产的税基。

(1) 数据资产使用税的税基是数据资产的收入（价值或价格）。对于前述通过内部交易导致数据资产价值过低问题，可以将数据资产的评估价值作为课税的重要参考，以确定数据资产使用税

的税基。数据作为不具有实物形态的虚拟存在,传统的价值核算方法难以对这些虚拟化的数字产品及服务进行有效的价值衡量。数据资产具有在不同场景有不同价值、不同时段有不同价值等特有属性,数据资产价值评估应将风险因素、交易场景和关联交易纳入考量,应明确被评估数据资产的法律属性、信息属性、交易属性、价值易变属性及具体表现,根据数据资产的非实体性、依托性、价值易变性和时效性等特点,将数据资产价值的成本、场景、市场和质量等影响因素纳入考量。具体可利用数据势能模型衡量数据资产在不同维度之间的价值。^①数据势能模型将数据资产的法律属性、信息属性、交易属性、价值易变属性及具体表现纳入修正因素,不同因素可根据不同的适应场景进行调整,使得模型可以广泛用于不同应用场景下的数据资产价值评估。具体操作方法是:首先,以数据资产用于某种特定应用场景为前提,基于数据资产的质量评价,将数据资产的法律属性、信息属性、交易属性、价值易变属性及具体表现纳入修正因素,确定数据资产形成过程中可能发生的成本;其次,根据数据资产的非实体性、依托性、价值易变性和时效性等特点,对数据资产形成过程中可能发生的成本进行调整;再次,根据数据资产的应用场景所在行业特征,结合数据资产应用于特定场景下所具有的稀缺程度或垄断程度,对数据资产的成本进行修正;最后,基于数据资产可复制性特点,在不同场景应用时存在潜在市场开发的贡献,将这部分价值贡献纳入数据资产价值修正因素,以确定数据资产价值。由于现阶段数据交易市场并不活跃,从多维度因素对数据资产价值及成本进行系统经济学分析更可行、更可靠。

(2) 数据资产所得税的税基是数据资产的应纳税所得额。应纳税所得额为应税收入减去成本(费用)。根据《企业所得税法实施条例》第十三条,无形资产收入应按照公允价值确定收入额。在市场交易有限、市场价格难以有效获得的前提下,采用上述数据势能模型衡量数据资产在不同维度之间的价值是比较可行的选择。同时,采用该方法对于不同场景的数据资产的成本予以评估,从而以数据资产评估价值减去评估成本确定数据资产所得税的应纳税所得额。在市场交易有限、市场价格难以有效获得的前提下,采用上述数据势能模型衡量数据资产在不同维度之间的价值及成本,也符合《个人所得税法实施条例》第八条关于数据资产应纳税所得额的确定原则。

参考文献:

- [1] 杜振华, 茶洪旺. 数据产权制度的现实考量[J]. 重庆社会科学, 2016 (8): 19-25.
- [2] 肖冬梅, 文禹衡. 数据权谱系论纲[J]. 湘潭大学学报(哲学社会科学版), 2015 (6): 69-75.
- [3] 文禹衡. 数据确权的范式嬗变、概念选择与归属主体[J]. 东北师大学报(哲学社会科学版), 2019 (5): 69-78.
- [4] 奉国和, 肖雅婧. 数据要素价值释放研究进展[J/OL]. 图书馆论坛, (2023-08-18) [2023-10-09]. <http://kns.cnki.net/kcms/detail/44.1306.G2.20230817.1641.006.html>.
- [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] 李香菊, 付昭煜, 王洋. 基于资产属性视角的数据资产课税制度研究[J]. 税务研究, 2022 (11): 23-28.
- [7] 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[J]. 税务研究, 2022 (11): 29-35.
- [8] 罗敬蔚. 数字经济税收征管的若干问题思考[J]. 价格理论与实践, 2022 (4): 133-136.

作者单位: 首都经济贸易大学财政税务学院
中国社会科学院财经战略研究院
(责任编辑: 窦清红)

^① 普华永道. 开放数据资产估值白皮书: 2021[EB/OL]. (2021-07-11) [2023-10-30]. <https://www.pwccn.com/zh/consulting/open-data-asset-valuation-white-paper-jul2021.pdf>.