

论企业数据交易的所得税法适用

李乔戡, 欧颖

(中南财经政法大学 法学院, 湖北 武汉 430073)

摘要:随着企业数据交易规模的扩张,如何对企业之间数据交易的所得课税逐渐成为税法学界的研究重点,其核心在于适格税目的选取问题。鉴于数据交易的客体并非所有权而系使用权的观点渐成共识,适用“转让财产收入”税目对企业数据交易所得课税将有悖于该税目的适用逻辑。因此,在企业数据交易尚未常态化时,可以适用兜底条款对企业数据交易所得进行税法评价;随着企业数据交易的常态化发展,可以由立法机关进行“转让数据收入”的税目提取,同时为补偿数据要素中蕴含的用户价值而对新税目的税率加以调适。文章通过剖析企业数据交易的类型和特征,提出笼统采用“转让财产收入”税目进行课税的做法存在诸多理论悖论,故而应当重新为企业数据交易所得课税提供更为妥当的规范方案,以求同时实现针对企业数据交易所得课税的合法性与合理性诉求。

关键词:企业数据交易;数据课税;转让财产收入;转让数据收入

中图分类号: D922.222 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2025)02-0125-13

一、前言

一般认为,企业数据是企业生产经营过程中形成或合法获取、持有的数据。数字经济时代,鉴于企业数据中蕴含着较大的商业价值,以企业数据为标的的交易已成为发挥数据要素价值的重要渠道。当下,中国的企业数据交易规模正处于稳定高速增长的发展阶段,未来仍有十分可观的市场增长空间。根据《2024年中国数据交易市场研究分析报告》,中国2023年的数据交易市场整体规模约为1 536.9亿元,2030年预计可达到7 159亿元。^①与此同时,随着数据交易规模的增长,数据交易蕴藏的税源收入亦蔚为可观。根据估算,在不考虑成本费用扣除的情况下,按照企业所得税25%的基本税率计算,我国2023年的企业数据交易可产生约384.23亿元的企业所得税收入。然而,由于我国现行《企业所得税法》并未明确将数据交易涵盖其中,致使理论上的税源在向现实财政收入转化时往往面临制度掣肘。是故,为实现对企业数据交易所得的有序课税,数据交易相关课税制度理应受到重视,其核心体现为适格税目的合理择取以及与数据交易特征相适配的税率体系完善。

与数据收集、使用环节的税法探讨基本侧重于立法论不同,^②企业数据交易课税问题的讨

收稿日期: 2024-12-18

基金项目: 国家社会科学基金青年项目“规范数字经济领域收入分配秩序的财税协同机制研究”(23CFX029)。

作者简介: 李乔戡(1992—),男,河南洛阳人,中南财经政法大学法学院讲师、硕士生导师;

欧颖(2001—),女,广西崇左人,中南财经政法大学法学院硕士研究生。

^①上海数据交易所等:《2024年中国数据交易市场研究分析报告》,2024年11月发布,第1页。

^②目前学界针对数据收集和使用环节已分别提出开征数据资源税和数据使用税的建议,详见褚睿刚:《数据资源税:一种数据税立法模式的体系考察》,《税务研究》2023年第9期;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》,《税务研究》2023年第12期。

论既有解释论视角,也有立法论视角。一部分分析路径立足解释论,主张可通过扩张解释将数据划归无形资产范畴予以课税,其原因有二。其一,数据符合《企业会计准则第6号——无形资产》(以下简称《企业会计准则》)中对于无形资产基本特征的描述,^①企业在数据资源“入表”^②后可明确将数据资源确认为存货或者无形资产。其二,《民法典》第127条已对数据的财产权客体地位予以确认;^③另一种分析路径立足立法论,认为通过法律解释已无法实现对企业数据交易所得课税,需要改进现行所得税条款,将数据交易收入纳入所得税的课税范围。具体而言,该观点认为数据既不属于《实施条例》第16条明确列举的财产类型,也不属于传统意义上的无形资产。鉴于此,既可选择在《实施条例》第16条中增加“数据”作为新增财产类型或通过立法完善的方式将数据纳入无形资产范畴,也可选择在《实施条例》第22条中新增“转让数据收入”。^④分析可知,既有的理论探讨虽然尚存分歧,但均聚焦“转让财产收入”税目,且此观点将因数据资源“入表”而在实践中逐步发挥深远影响。

在国外研究中,学者同样注意到数据的会计处理、私法定性与税法定性之间的关系。例如,丹麦学者指出尽管原始数据、聚合和结构化的数据集以及获得控制权的算法可能会出于会计目的在资产负债表上被确认为资产,但这并不意味着出于会计目的被定性为资产的数据也应当被视为丹麦税法意义上的资产,其税法定性必须依赖丹麦税法中现有概念和收入构成的具体规定。^⑤美国学者则从数据的私法定性与税法定性之间的关系出发,认为所得税法通常依赖私法对权利和义务的设定。在数据的私法定性尚处于不确定状态之时,美国税法学界忽视这一空白而将数据作为无形资产课税,实际上更多出于直觉,缺乏对数据独特属性的严肃分析。^⑥

本文认为,虽然数据资源“入表”后企业可将数据资源确认为存货或者无形资产,但数据交易的会计定性并不意味着数据交易的客体在税法适用时也应被认定为无形资产。同时,中共中央、国务院于2022年12月发布的《关于构建数据基础制度更好发挥数据要素作用的意见》创造性地提出数据产权的“三权分置”方案,致使在数据资源这类生产要素上确立所有权的观点受到强烈质疑,适用“转让财产收入”可能导致“错误的涵摄”,故有必要对适用税目进行重新检讨。为实现论证目的,本文首先检讨适用“转让财产收入”税目存在的问题,提出不应笼统采用该税目对企业数据交易所得进行课税;其次,为避免不当扩大《企业所得税法》的适用范围,本文通过分析企业数据交易的可税性,证成数据交易的课税基础;最后,本文结合企业数据交易的典型特征,分析企业数据交易所得课税的应然税目及其规范构造的应然方案,以求为企业数据交易所得的课税提供兼备合理性与合法性的制度供给。

二、企业数据交易适用“转让财产收入”课税的路径反思

总体而言,学界提出的课税方案虽分析路径有所不同,但落脚点均在于将数据交易划归“财产转让”的概念范畴。鉴于现行立法未明确将数据纳入规范范围,此种扩张适用“转让财产”

①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》,《税务研究》2022年第11期。

②2023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)规定,企业自2024年1月1日起可将符合《企业会计准则》相关规定的企业数据资源确认为无形资产或存货。

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;王延隆:《数据要素化:人工智能时代政府数据治理的功能、困境与变革》,《贵州师范大学学报(社会科学版)》2024年第6期。

④邓伟:《数据课税理论与制度选择》,《税务研究》2021年第1期。

⑤Bundgaard Jakob; Kjærsgaard Louise Fjord. Big data and Tax : Domestic and International Taxation of Data Driven Business, Cahiers de droit fiscal international. Vol. 106 B International Fiscal Association, 2022, pp. 303-320.

⑥Yariv Brauner. Taxation of Information and the Data Revolution, Iowa Law Review.,2024,Vol.109, Issue 5, pp. 1959-2016.

的做法能否取得正当性的关键点在于数据交易与转让财产的性质是否相同。由此,有必要探讨的问题有二:其一,《企业所得税法》中“财产转让”的判断逻辑是什么?其二,数据交易是否符合前述逻辑。为此,本部分将围绕这两个问题展开,主张鉴于数据交易的性质与转让财产的性质并不相同,不应笼统地选取“转让财产收入”作为企业数据交易所得的课税税目。

(一)“转让财产收入”的适用逻辑廓清:对所有权转让的所得课税

虽然《企业所得税法》立法文本未明确界定“财产转让”,但从立法内外协调的角度来看,税法意义上的财产转让应指“财产所有权”的有偿转移。

其一,基于《企业所得税法》规范体系的内在秩序而言,以所有权转让为基础理解适用“转让财产收入”税目,符合量能课税原则要求下的税目设计逻辑。《企业所得税法》针对财产类收入设计税目时,主要围绕所有权的收益、处分两项权能展开。具体而言,《企业所得税法》第6条中的“转让财产收入”“股息、红利等权益性投资收益”“利息收入”“租金收入”以及“特许权使用费收入”均属于财产类收入。其中,“转让财产收入”以所有权的处分权能为基础,后四项则以所有权的收益权能为基础,由此构成外延互补且不冲突的财产类收入税目体系。与此同时,为贯彻量能课税原则,不同的税目所适用的应纳税额计算规则有所不同。具体来看,在计算应纳税所得额时,以处分权能为基础的转让财产收入可以扣除该项财产的原值,而其余以收益权能为基础的四项税目均无财产原值可供扣除。对以处分所有权为基础的转让财产收入予以扣除财产原值,更符合量能课税原则要求下的经济能力净增加理念。

其二,基于外部法秩序的评价一致性而言,除特殊情形外,税法秩序应建立在民法秩序的基础上,税法规则设计应尊重民法规则。^①梳理民法财产权谱系的发展历史可知,传统的民法财产权制度最初以物权、债权的二元结构为基本范畴。随着科学技术的发展,出现了知识产权等新型财产权。最终,民法财产权制度形成了以所有权为核心,以物权、债权、知识产权、股权为具体类型的规范体系。税法承接民法的财产权制度,以所有权转移为中心建构转让财产课税规范体系,《企业所得税法》中的转让财产课税规则可证明这一点。《实施条例》第16条列举的财产类型包括固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等。其中,固定资产与生物资产属于有体物,是物权之客体;无形资产是无体物,为知识产权的客体。由此可见,《实施条例》第16条规范的财产类型与民法以所有权为中心建立起来的财产权客体范畴基本一致。质言之,《企业所得税法》第6条第3项、《实施条例》第16条等相关条款均以财产所有权转让为基础。

(二)企业数据交易不符合“转让财产收入”的适用逻辑

根据上文分析,适用“转让财产收入”对数据交易课税应以所有权的确认和转让为前提。然而,一方面,数据交易的类型复杂,不同的数据交易类型对应的课税逻辑并不一致,以所有权转让为基础的“转让财产收入”并不能够适用于所有的数据交易类型;另一方面,鉴于“数据交易客体系所有权”的观点已备受质疑,适用“转让财产收入”税目对企业数据交易所得课税并不妥当,分析如下。

1.“转让财产收入”的课税逻辑无法适用于所有的数据交易类型

鉴于数据交易并非内涵清晰的法律概念,且企业数据交易的实践类型多样,加之不同交易类型的课税逻辑并不一致,故而为实现对数据交易的合理课税,有必要根据数据交易的民商事合同法律关系将数据交易实践类型化。本文认为,基于准确适用税法的考虑,应根据数据交易基础法律关系对实践中的交易类型进行划分,将企业数据交易划分为数据转让、数据许可及数

^①滕祥志:《税法的交易定性理论》,《法学家》2012年第1期。

据服务三类。其中,数据许可和数据服务两类企业数据交易的所得,不应被笼统纳入“转让财产收入”税目,而更宜采用“特许权使用费收入”“提供劳务收入”两大税目予以课税,具体分析如下。

从数据交易实践来看,我国企业数据交易类型纷繁复杂、划分标准多样。例如,北京国际大数据交易所的交易标的包括数据处理服务、数据产品及其应用、数据集以及其他衍生服务四种。其中,数据集通过数据包或API接口的方式交付。^①上海数据交易所分设数据产品与数据资产两大交易市场,其中,数据产品交易市场中的产品包括数据集、数据服务与数据应用三种类型。^②广州数据交易所的交易标的包括数据产品、数据服务、数据能力以及数字资产等,其中,数据产品包括数据API、数据集、加密数据、数据资源等类型。^③《2023年中国数据交易市场研究报告》则将我国场内数据交易的数据产品划分为数据集、数据服务与数据应用三类,而场外数据交易包括数据包、数据解决方案以及数据云服务等。概括而言,我国数据交易标的包括原始数据、数据资源、数据资产、数据产品、数据集、数据服务等类型。

由于不同数据交易类型的课税逻辑并不一致,根据不同交易类型的特征对数据交易进行分类是准确适用税法的前提,而这一点恰恰是我国税法学界既有研究的薄弱之处。其一,部分文献并未考虑当前数据交易的现实情况,笼统地使用“数据”的概念表达对数据征税进行探讨,^④缺乏对“数据”范畴的审慎分析。其二,部分文献使用“数据资产”的表述进行课税安排,并明确广义的数据资产包括原始数据、中间数据、临时数据等。^⑤然而,该观点主张的“数据资产”与数据交易实践中的数据资产交易是否为同一所指并不清晰。其三,部分观点根据数据处理程度对数据进行划分,并以此为基础提出不同的课税方案。例如,有观点主张对原始数据、被加工但未成为数据产品的数据交易与数据产品交易作出不同的课税安排。^⑥又如,有观点将数据划分为原始数据与衍生数据,并对两类数据交易提出分层课税方案。^⑦然而,数据处理程度的划分标准本身具有模糊性,以此为数据交易的分类标准将难以确定处于原始数据与衍生数据中间地带的数据交易之税收待遇。

本文认为,由于所得的认定以民商事合同法律关系为基础,故为实现对企业数据交易所得的准确定性,可以根据数据交易基础法律关系将企业数据交易划分为数据转让、数据许可及数据服务三种类型。关于数据交易合同法律关系的私法认定,目前学界主要存在“单一合同说”和“复合合同说”两种观点。“单一合同说”将数据交易实践简单归结为单一的交易样态,主张将数据交易合同类型化为单一买卖合同、^⑧单一服务合同、^⑨单一许可合同^⑩等。“复合合同说”则放弃了单一交易合同的思路,主张将数据交易合同区分为不同性质的合同。例如,有观点主张将数

①李三希、林心仪、兰森:《数据要素市场化:数据交易平台建设路径探析——基于北京国际大数据交易所的案例分析》,《江西社会科学》2024年第10期。

②上海数据交易所网站:<https://www.chinadep.com/website/transaction-service>,2025年2月21日访问。

③广州数据交易所网站:<https://www.cantonde.com/home.html#/>,2025年2月21日访问。

④傅靖:《关于数据的可税性研究》,《税务研究》2020年第8期。

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》,《税务研究》2021年第11期。

⑥邓伟:《数据课税理论与制度选择》,《税务研究》2021年第1期。

⑦李夏旭:《论数据要素的分层课税机制》,《税务研究》2023年第3期。

⑧该学者认为,虽然在一般情况下大数据交易属于买卖合同,但大数据拥有者对购买方使用数据的行为作出严格限制的数据交易更接近无名的许可使用合同而非买卖合同。不过依照《民法典》第646条,大数据交易中的许可使用合同亦应参照买卖合同的规定。因此,大数据交易合同的法律性质仍可视作买卖合同。刘宇:《〈民法典〉视野下的大数据交易:过程控制、性质认定与法律适用》,《甘肃政法大学学报》2022年第3期。

⑨梅夏英:《数据交易的法律范畴界定与实现路径》,《比较法研究》2022年第6期。

⑩张艳:《企业数据交易模式的构建》,《法商研究》2024年第2期。

据交易合同归结为买卖合同、许可合同与承揽合同。^①还有观点认为,数据交易可区分为数据转让、数据许可、数据服务三种形态。^②从数据交易所得税法适用的角度而言,本文赞同将数据交易类型化为数据转让、数据许可及数据服务三类,原因有二。其一,“单一合同说”将复杂的数据交易实践简单归结为单一交易类型,存在以偏概全的嫌疑;其二,就“复合合同说”而言,“数据承揽”本质上是提供数据服务,故而代之以“数据服务”显然更符合税法的适用逻辑。具体而言,数据转让是指卖方将数据控制权一次性让渡于买方,采用的形式通常包括迁移数据库、提供离线数据包等。^③数据许可则为卖方授权许可买方获取、使用数据的数据交易形态,卖方以数据调用接口的形式向买方提供所需数据,买方可在一定期间或条件下获得数据的使用权限,采用的形式通常包括API接口、数据终端以及在线查询等。数据服务^④是以“技术服务+数据交付”为给付内容,以解决特定技术问题为目的的数据交易形式,具体方式包括提供数据标注、个性化数据产品定制等。^⑤一般而言,数据转让的交易标的为原始数据以及经过加工但尚未成为数据产品的数据,而数据许可与数据服务则为经深度加工处理的衍生数据交易。

立足前述数据交易分类标准,我们可以清晰地看到三者的实践逻辑并非均与“财产转让收入”的课税逻辑相吻合。具体而言,如果说数据转让模式因买卖双方的交易标的为数据控制权而尚且存在适用“转让财产收入”的空间,数据许可和数据服务模式则完全没有适用该税目的制度空间。与数据转让以数据控制权的一次性让渡为特征不同,数据许可可以分享数据使用权为给付特征,且此种分享具有继续性与期限性。^⑥除此之外,数据转让模式的交易标的难以成为知识产权的客体,而数据许可模式的交易客体因可能受到知识产权保护而得以适用“特许权使用费收入”税目。在数据服务模式下,数据交易的标的是数据服务提供者者为接受者专门制作的服务成果。^⑦在数据许可和数据服务模式下,买方的交易目的并非获取原始数据,并不涉及数据控制权在主体间的转移。因此,这两类交易的本质是卖方向买方分享数据使用权或提供数据服务。由此,既有观点笼统地认为数据交易应适用“转让财产收入”税目的做法实际上未能考虑到企业数据交易实践中的具体情形。对企业通过数据许可和数据服务获得的收入课税,更妥当的做法是根据具体情况分别适用《企业所得税法》第6条第1款第7项的“特许权使用费收入”或第2项的“提供劳务收入”两大税目。

2. 数据交易中转让的客体并非所有权

根据前述分析,数据许可和数据服务模式下的企业数据交易所得应当适用“特许权使用费收入”或“提供劳务收入”税目。同时,通过接下来的分析,本文将进一步说明即便在数据转让模式下,由于私法领域已普遍认为企业数据交易^⑧的客体并非所有权,故而对其产生的所得不宜采用“转让财产收入”税目予以课税。

①高郦梅:《论数据交易合同规则的适用》,《法商研究》2023年第4期。

②时诚:《数据交易的合同法规则》,《比较法研究》2025年第1期。

③时诚:《数据交易的合同法规则》,《比较法研究》2025年第1期。

④需要说明的是,各地方性文件和主要的数据交易平台在表述此类交易类型提供的对象时,往往并列或交替采用“数据产品”和“数据服务”的表述方式。对此,本文认为,从税法适用的角度而言,区分二者既不可行,也无必要。首先,根据商业实践可知,区分二者不具有可操作性。例如,在买方最终获取的是数据模型的情况下,对于此数据模型进行产品与服务的区分实际上并不可行;其次,根据税法规定,鉴于二者均系卖方主营业务,在适用税目和税率上几乎没有分别,故而也无必要予以区分。

⑤时诚:《数据交易的合同法规则》,《比较法研究》2025年第1期。

⑥高郦梅:《论数据交易合同规则的适用》,《法商研究》2023年第4期。

⑦时诚:《数据交易的合同法规则》,《比较法研究》2025年第1期。

⑧需要再次说明的是,鉴于上文的分析,数据许可和数据服务的税法适用可继续因循既有思路选取对应税目,故而在理论上并无进一步探讨的必要。同时,当下的数据交易类型以数据转让为主要类型,因此,如无特别说明,后文中均以“数据交易”代指“数据转让”,并以“数据”代指数据转让模式下的数据交易标的,包括原始数据、数据包、数据集等。

其一,数据权益的多重归属导致所有权主体难以确定。从企业数据的来源与构成来看,企业数据大体包括用户参与生成的网页数据、平台自主收集的个人信息以及机器生成的非个人信息三种类型。^①无论是用户参与生成的网页数据、平台自主收集的个人信息,还是机器生成的非个人信息,均涉及多元主体的价值贡献,且承载多元主体的利益诉求。无论是将权利“一刀切”地分配给任何主体还是由多元主体共享,都可能出现顾此失彼的情形。是故,赋予企业数据所有权将导致数据权利主体无法明确。具体而言,用户参与生成的网页数据和平台自主收集的个人信息由企业用户在用户授权的前提下依法采集,经过脱敏化处理后形成企业数据。尽管企业可通过技术手段对此类数据进行事实上的控制,但用户对其仍依法享有一定权利,如访问权、删除权、更正权以及携带权。此种立法架构使得企业对于用户数据并不享有排他性的所有权。反之,若将用户纳入此两类数据的所有权主体范围,将导致大数据集存在多个所有权主体,徒增数据利用的协商成本。^②质言之,将该类数据权利配置给用户,既不经济,也不切实际。同时,机器自动生成的非个人数据的利益相关者包括设备制造商、设备所有人以及设备使用人等。一般而言,设备制造商将传感器放置于机器设备中,设备使用人的使用行为产生数据,设备制造商通过传感器收集、存储设备使用人的数据。设备所有人虽然未参与数据的生产、收集过程,但仍可基于其所有者身份主张数据权利。鉴于此,机器设备生成的数据存在多元利益主体,若多个利益主体同时主张数据所有权,将难以确定一个或多个所有者。

其二,数据动态变化的范围边界及其非竞争性、非排他性等特征,使其不符合立法在某项客体上设置所有权时应具备的基本条件,即权利客体应具备特定性、竞争性与排他性。具体而言,在数据的使用和流通过程中,源源不断的新增数据会与原有数据融合并产生新的数据,这使得企业“数据池”的边界范围始终处于动态变化之中。如果对某一时刻的数据集合赋予绝对化的所有权,将导致数据集合的所有权边界和范围处于不断变化中,从而无法满足对权利客体特定性的要求。^③同时,赋予企业数据所有权的做法也与数据的非竞争性、非排他性特征不符。非竞争性意味着一个人对某产品的消费不会减损其他人对该产品的消费,新增消费者使用产品的边际成本为零;非排他性则是指一个人无法排除他人对某产品进行消费,或者即使可以排除他人从该产品中获取利益,也需要付出极高的成本。^④数据文件可被无限复制且复制的成本非常低,“一个市场参与者对数据的使用不会限制其他市场参与者对相同数据的使用”,^⑤故而数据具有较强的非竞争性;特定主体对数据的使用无法排除其他主体对该数据的开发,故而数据具有非排他性。^⑥因此,传统所有权构筑于有体物的竞争性与排他性的基础上,这与数据的非竞争性、非排他性特征不符。^⑦

其三,会计准则对于数据资源的无形资产定性,并不必然意味着数据交易之客体在税法适用时也应被认定为无形资产。在会计准则主义的影响下,许多国家的企业所得税立法均直接承认会计准则对于计算企业所得税应纳税额的效力。^⑧虽然我国立法并未明确承认该主义,但税

①周樾平:《大数据时代企业数据权益保护论》,《法学》2022年第5期。

②梅夏英:《数据的法律属性及其民法定位》,《中国社会科学》2016年第9期。

③金耀:《数据治理法律路径的反思与转进》,《法律科学(西北政法学报)》2020年第2期。

④黄恒学:《公共经济学》,北京大学出版社2009年版,第93-94页。

⑤武长海:《数据法学》,法律出版社2022年版,第5页。

⑥纪海龙:《数据的私法定位与保护》,《法学研究》2018年第6期。

⑦王利明:《数据权益的民法表达》,《荆楚法学》2024年第1期。

⑧企业准据主义是指纳税人在计算所得税的应纳税所得额时,原则上应以财务会计的相关规定为准。受此影响,美国《国内收入法典》第446节a款规定,纳税人的应纳税额应当依据账簿记录日常采用的会计方法。参见廖益新、樊政荣:《论权责发生制在企业所得税法中的适用》,《税务研究》2022年第12期。

法学界的分析均深受其影响,持“无形资产说”观点的学者常以《企业会计准则》的定性作为数据交易收入应当适用“转让财产收入”的论据,故有必要对此予以专门回应。本文认为,鉴于会计与税法的原则遵循和规范目的有所区别,^①二者对资产的认定标准并不必然也无须保持统一。会计准则旨在规范企业的会计核算,通过提供真实、完整的会计信息,满足各方了解企业财务状况和经营成果的需求。^②因此,会计准则中的资产确认需要满足三个条件,即“企业已拥有或控制”“与之相关的经济利益很可能流入企业”和“成本可以可靠计量”,并不强调企业必须拥有资产的所有权。此种条件设置主要是为了帮助财务报表使用者判断企业未来的营收能力,故而相关概念的界定思路无须完全遵从私法和税法的思路。例如,依据会计准则之标准,商誉可作为企业并购行为中经常出现的无形资产类型,旨在反映企业收购价格超出重估后净资产的部分。然而,商誉并非私法和税法认可的概念,并无判断所有权归属之余地,故其无形资产的定性显然未得到私法和税法的承认。循此逻辑,会计准则在认定数据资源时,关注的重点仅仅是数据资源是否满足前述三个标准,至于企业是否拥有数据资源之所有权并不会成为掣肘性因素,^③故而自然可以将数据资源划归无形资产范畴。然而,税法上的无形资产须明确所有权归属。现代税法以保障纳税人财产权为本位,故为维护纳税人财产权,对财产转让所得行使课税权时应当以明确所有权归属为前提。唯有明确所有权归属,才能据此衡量纳税人的负担能力,课税权的行使因之具有正当性。反之,若税法仅以控制权为财产的判断标准,可能搅乱财产转让税目的适用逻辑,且有不当侵蚀纳税人财产的风险。正如一位学者所言,“不能以会计判断取代税法判断,更不能以会计计量的技术手段论证并取代某种经济交易的税法性质判断”。^④是故,即使数据资源依据《企业会计准则》以无形资产之定性入表,其是否能够被认定为税法意义上的无形资产仍然应当以所有权为判断标准。

三、企业数据交易所得课税的理论基础

鉴于企业数据交易尚处发展初期,《企业所得税法》中暂无明确与之对应的税目,加之上文已述企业数据交易所得不宜适用“转让财产收入”税目,在将数据交易纳入税法评价体系之前,有必要运用可税性理论对企业数据交易所得进行检验,以避免企业所得税课税范围的不合理扩张。与此同时,鉴于数据要素的价值形成与转移逻辑显著不同于传统生产要素,故而在完善企业数据交易课税制度之前,有必要提炼针对企业数据交易所得课税时的特殊考量因素。为此,本部分将从以下两方面展开。

(一) 企业数据交易的可税性分析

税法适用存疑的交易类型均应当通过可税性理论的检验。通过判断该类交易类型可否进入税法的课征范围,避免国家征税行为正当性与可行性的丧失。由于税法上的可税性验证主要包括经济、法律和征管三个层面,企业数据交易的可税性分析应分别从经济上的可税性、法律上的可税性以及征管上的可税性三方面展开。

其一,经济可税性标准要求课税对象可以给纳税主体带来能够可靠计量、减除成本费用后仍有剩余的经济利益。^⑤首先,当下数据市场的发展趋势清楚地表明数据交易的商用价值已不再停留于理论或观念层面,数据交易已经真实地为相关市场主体带来高额的收入,相关市场主

①陈国辉、崔刚:《会计与税法的分离与协调》,《财经问题研究》2002年第3期。

②侯江玲、王成科:《会计与税法差异调整》,北京大学出版社2012年版,第3页。

③罗玫、李金璞、汤珂:《企业数据资产化:会计确认与价值评估》,《清华大学学报(哲学社会科学版)》2023年第5期。

④滕祥志:《税法的交易定性理论》,《法学家》2012年第1期。

⑤傅靖:《关于数据的可税性研究》,《税务研究》2020年第8期。

体在扣除数据收集、加工等成本后仍有利润剩余。其次,数据交易一般以货币作为数据的对价,数据交易收益直接体现为货币量的多少,符合收益可计量的要求。^①因此,企业通过数据交易获得的收入能够为其带来经济利益,进而增强其经济能力,故企业数据交易所得具有经济上的可税性。

其二,法律可税性标准虽然要求“只有法律明确规定可以对某类客体征税时,该客体才能够成为课税对象”,^②但该标准仅是旨在限制征管权力的肆意扩张,而非阻碍税制应对新情境的合理发展。从这一角度看,虽然现行《企业所得税法》尚无与数据交易明确相对应的税目,但如果能够通过对现行体系进行妥当解释或对立法予以及时增补,针对企业数据交易课税的法律可税性标准仍可得到充分满足。具体而言,在数据交易发展初期,企业数据交易收入虽然超出现行所得税法税目的涵盖范围,但仍存在适用“其他收入”条款的可能,由此便可通过法律可税性标准的检验。与此同时,后文提出立法机关应随着企业数据交易常态化发展完成“转让数据收入”的税目提取,也可为企业数据交易提供明确的课税依据,使数据交易满足法律上的可税性要求。

其三,征管可税性标准旨在从现实角度确保税制设计的可行性,具体包括应有明确的纳税主体、能够准确计算应纳税额、征纳双方的遵从成本不能过高等要求。据此,在将企业数据交易的客体界定为数据使用权的前提下(下文详述之),由于数据控制者基于让与数据使用权而获得经济利益,税务机关能够毫无争议地将其确定为纳税义务的承担主体。同时,随着数据交易市场渐成规模,数据交易的收入和成本扣除已可以通过市场机制较为清晰地获取,准确计算企业数据交易所得的应纳税额自当不成问题。除此之外,随着数据资源“入表”以及数据资产登记制度的构建与完善,^③税务机关能够更为全面地掌握企业数据交易涉税信息,数据交易课税将具有征管上的可操作性。

(二) 针对企业数据交易所得课税时的考量因素

《企业所得税法》中的各类税目本质上是对立法时生产要素和交易形式的确认。申言之,现行所得税法税目是对劳动和资本要素的确认。在此基础上,为便于税收征管,立法者以劳动、资本要素交易的具体实现方式(即民商事契约类型)为依据,对各项收入类别加以细分,最终形成了目前的税目框架。然而,在数字经济时代,数据要素俨然成为一种新型生产要素,数据交易也随之成为新型交易类型,但现行所得税法并未及时将此等新型生产要素与新生交易类型的特征考虑在内,致使企业数据交易所得游离于现行所得税法体系之外。为此,在探讨如何完善制度之前,有必要从税法角度提炼数据要素及企业数据交易的典型特征。

其一,根据数据的特性,企业数据交易的客体为数据使用权,相关税目的设计应当立足此等前提。从私法角度看,将企业数据交易的客体界定为数据使用权不仅与数据法的社会本位理念相契合,还能够促进数据的流通与共享。一方面,在数据交易市场中,处于弱势地位的中小型企业尚不具备强大的数据建模、计算与挖掘能力,一般被排除在数据交易的买方群体之外。^④故而,以使用权为交易客体能够使处于相对弱势地位的市场主体有机会获取与使用数据,从而维护数据的公共性与公平性,符合数据法的社会本位理念。另一方面,从当前数据交易实践来

①邓伟:《数据课税理论与制度选择》,《税务研究》2021年第1期。

②傅靖:《关于数据的可税性研究》,《税务研究》2020年第8期。

③随着《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》提出“研究数据产权登记新方式”以及“建立健全数据要素登记及披露机制”,各地区、各行业迅速掀起了设立数据产权登记机构的热潮,为当下数据交易的有效税收征管提供了制度保障。

④张艳:《企业数据交易模式的构建》,《法商研究》2024年第2期。

看,大部分企业并无进行数据交易的动机,而是尽可能地获取、存储数据。^①若将数据交易的客体界定为数据使用权,数据让与方在提供数据后可以继续控制和利用数据,这能够增强数据让与方的交易动机,符合促进数据流通与利用的数据法规制目标。^②

现行所得税法尚无针对数据使用权让与设计的税目,以数据使用权为基础完善数据交易所得税目是落实税收法定主义的当然要求。民法上规范使用权让与的合同主要有租赁合同与许可合同两种类型,《企业所得税法》承袭私法秩序,围绕使用权的让与设置“租金收入”与“特许权使用费收入”两项税目。然而,企业数据使用权让与所得与这两项税目的规范对象并不契合。一方面,与有体物租赁中承租人到期必须返还租赁物不同,企业数据交易以一次性买断为典型特征,^③数据购买方并无到期返还租赁物的义务。另一方面,数据交易中的大部分数据呈现的是事实类信息而非智慧信息,并不具备独创性,数据交易难以进入许可合同的规范范围,进而无法适用“特许权使用费收入”税目。质言之,鉴于企业数据交易的客体为数据使用权的观点已得到私法的普遍肯认,现行所得税法的税目设计应当及时对数据使用权的私法交易秩序予以确认。

其二,鉴于企业数据主要来源于用户且数据交易的收入内含尚未补偿的用户价值,为落实量能课税原则的要求,相关税法制度的建构应当考虑到用户价值的因素。一般而言,企业数据的初始来源主要有二:一是在用户为获取服务而主动于网络平台上发布评论、上传文章及照片时,企业可以通过服务换取用户数据;二是企业通过后台自主收集用户的浏览数据、支付数据以及位置数据等。在获取相关数据后,企业通过分析、加工等手段形成数据包。这些数据包既可以用于企业自身的生产经营活动,也可以提供给其他企业,即开展数据交易。在此过程中,无论是用户主动输入数据还是企业自主收集数据,企业并未就所获取的数据对用户作出补偿。同时,虽然企业在为获取数据而向用户提供免费服务时确实付出了成本,但在建成收集数据的基础设施及完成服务提供后,数据收集、分析的边际成本近乎为零,即企业在承担初始成本后便可“一劳永逸”地独享数据收益。^④就此而言,企业数据交易收入内含尚未补偿的用户价值。

鉴于此,为实现量能课税原则,《企业所得税法》在设计有关企业数据交易收入的课税制度时,应当对企业数据交易利润中包含尚未补偿的用户价值这一状况予以回应。基于量能课税原则之要求,一方面,企业所得税仅对客观净所得课税,即企业在计算税前利润时应扣除与取得收入相关的、合理的成本、费用和损失;另一方面,企业在取得相同收入时的税负待遇应当相同。在基于传统生产要素的交易中,企业在扣除购进传统生产资料而付出的成本、费用等支出后,即可完全实现对客观净所得课税。然而,鉴于企业数据交易收入内含尚未补偿的用户价值,即便扣除企业收集、加工数据的成本,所得数额仍不属于客观净所得。质言之,对比基于传统生产要素和数据要素的交易所得,后者实际上给企业带来了额外的利润优势。因此,对于企业将加工处理后的数据进行自用的情形,已有学者提出应创设“专门的平台所得税”,以合理调节平台企业通过数据利用所获得的高额利润。^⑤同样地,对于企业将加工处理后的企业数据用于交易的情形,税收制度自然也应当将数据中蕴含的超额用户价值纳入考虑范畴,以求真正实现在传统生产要素和数据要素之间的量能课税。

①金耀:《数据治理法律路径的反思与转进》,《法律科学(西北政法大学学报)》2020年第2期。

②张艳:《企业数据交易模式的构建》,《法商研究》2024年第2期。

③时诚:《数据交易的合同法规则》,《比较法研究》2025年第1期。

④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。

⑤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》,《财政研究》2021年第6期。

四、企业数据交易所得课税规范的完善

由于企业数据交易所得可通过可税性检验,故应当将其纳入《企业所得税法》的课税范围。然而,除部分可适用“特许权使用费收入”和“提供劳务收入”的情形外,数据要素及企业数据交易更加呈现出与其他生产要素及交易形式不同的特征,因此不宜采用“转让财产收入”税目对其课税。鉴于此,所得税立法应当将数据要素与数据交易的独特特征考虑在内,以求构建与数据交易相适配的课税制度。同时,考虑到我们对于企业数据交易的特征认识仍有待进一步深化,企业数据交易所得课税规范的完善无法一蹴而就。因此,本文建议可根据数据交易市场的发展情况,对企业数据交易所得的课税规则采取近期方案与远期方案相结合的完善路径,具体如下。

(一)近期方案:兜底条款的过渡适用

本文认为,在企业数据交易尚处于发展初期的当下,适用兜底条款(即《企业所得税法》第6条第1款第9项之“其他收入”)对企业数据交易所得课税具有正当性和必要性。同时,鉴于兜底条款适用的“副作用”,该方案只能作为过渡期的选择。

1.适用兜底条款的正当性与必要性

其一,适用兜底条款对企业数据交易收入进行税法评价的做法因符合《企业所得税法》第6条的立法目的而具有正当性。根据立法文本可知,《企业所得税法》第6条对于所得概念的界定实际上是建立在“增值说”的理论基础之上,即“凡是能够增加人们税负能力的经济收益都构成所得”。^①同时,考虑到立法者的理性有限,第6条在其他类型化税目之后规定“其他收入”作为兜底条款,以回应堵住未知立法漏洞的需求。^②因此,虽然《实施条例》第22条列举的其他收入类型中并未明确包括转让数据收入,但鉴于转让数据收入符合“企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入”之概念界定,适用“其他收入”将企业数据交易所得纳入征税范围与该兜底条款之功能相吻合,故具有正当性。

其二,在数据交易尚处发展初期且缺乏适格税目的当下,适用兜底条款是兼顾税收法定主义和税收公平原则的必要选择。数据作为一种新型生产要素,其特性仍待人们进一步认识。鉴于“规范的确立应当建立在具有相似性的交易开始反复发生的基础之上”,^③在数据交易尚未反复发生的当下,立法者实际上难以在个案比较中抽象出事实特征,故无法进行企业数据交易所得课税规范的提取。此时若因税法滞后而对此类新型交易类型不予课税,将违反税收公平。为此,可由税务机关适用“其他收入”对企业数据交易进行个案裁量,既能够满足税收公平原则之要求,又不存在违反税收法定原则之嫌疑。

2.适用兜底条款的过渡性:兼论长期适用兜底条款之不足

尽管适用“其他收入”似乎可实现对数据交易所得课税的规范供给,然而基于以下三方面的原因,该条款并不适合作为长期的制度选择,企业数据交易所得课税仍须另寻他途。

其一,兜底条款的长期适用将致使税法确定性与可预见性的逐步丧失,进而违背税收法定主义的深层次要求。根据税收法定主义的要求,随着企业数据交易的频繁发生,理应将其相适应的课税规范纳入税目体系。作为针对生产要素交易收入课税的税种,所得税立法正是根据生产要素的具体实现方式设置与之相对应的税目结构。由于现代财政学将生产要素二分为劳

①施正文:《“应税所得”的法律建构与所得税法现代化》,《中国法学》2021年第6期。

②黄家强:《税法兜底条款设计与适用的方法改进》,《政治与法律》2022年第5期。

③汤洁茵:《税法续造与税收法定主义的实现机制》,《法学研究》2016年第5期。

动与资本,故企业所得税法现有税目框架以资本和劳动的传统生产要素之民商事交易契约为依据而建立。然而,随着数据要素成为与土地、资本、劳动等传统生产要素并列的新型生产要素,不应将兜底条款作为对企业数据交易课税的主要依据,企业数据交易所得的课税方式应从税务机关的个案裁量逐步转向更为明确的课税规范。在此情况下,仍然适用兜底条款对企业数据交易课税会导致税法确定性与可预见性的丧失,终究难以摆脱来自税收法定主义的质疑。

其二,兜底条款的长期适用将增加同案异判的风险,进而违背税收公平原则的要求。在缺失课税规则的情况下,是否应当对新型交易征税基本取决于税务机关的个案裁量。然而,“裁量过程的主观性也决定了,即使是相同或极为相似的事实,也未必作成相同的税务决定”。^①质言之,面对日益频发的企业数据交易案件,不同的税务机关在依据兜底条款进行裁量时很有可能基于不同的价值偏好作出征与不征两种决定。前者以实现税收公平为导向,后者是对税收法定主义的严格贯彻。不同税务机关对于两项原则的法益衡量之结果有别,势必导致相同事实的税收后果相异之实践偏差,进而违背税收公平原则。

其三,兜底条款的长期适用将减损税收征管的效率。由于税法规则的缺失,新型交易类型的税法适用依赖税务机关的个案裁量,而这将会为税务机关带来较重的说明义务。具体到企业数据交易所得课税领域,在缺乏对企业数据交易所得的明确课税规范时,征税与否取决于税务机关对兜底条款的解释与适用。在企业数据交易尚未常态化且呈现为个性化交易时,税务机关的裁量成本尚可以忽略不计。但是,随着企业数据交易的普遍性程度不断提高,税务机关必须根据大致相同的税收征管流程,对反复发生的数据交易所得一再重复地对兜底条款进行解释,这将会明显减损税收效率。为此,立法完善才是更优方案,期待“规则制定完成后的实施成本将随着交易的大量反复发生实现边际递减”。^②

(二) 远期方案:税目引入与税率调适

本文认为,兜底条款仅适宜在过渡期使用。长远来看,随着企业数据交易活动的日益高频化,立法者应当在归纳相似案件典型特征的基础上提炼出更具针对性的“转让数据收入”税目,并对其适用税率予以差别化设计。此种做法既能缓解数据要素与数据交易对现行《企业所得税法》造成的冲击,又能够回应落实税收法定原则、税收公平原则和效率原则的法治期待。

1. “转让数据收入”税目之规范构造

“转让数据收入”税目以数据使用权的让与为逻辑基础。企业数据使用权是指“由具有利益关系的主体通过合同所创设和定义的,由企业的技术措施所保障的企业数据控制权”。^③企业凭借技术控制措施对其掌握的数据享有有限的控制力,并且可以将数据使用权让与他人,此处分权能是数据交易得以实现的基础。^④除此之外,“转让数据收入”税目下的数据使用权让与情形应当进一步受到限制,以区别于可能适用“特许权使用费收入”或“提供劳务收入”税目的情形。鉴于数据许可和数据服务模式下卖方所获收入可涵摄于既有税目,“转让数据收入”仅仅指向“数据转让”模式下的所得课税。申言之,“转让数据收入”税目所指向的数据使用权让与还应当满足“控制性”要求,即受让人可排除他人(包括让与人)在未经进一步加工的情况下直接利用该数据资源开展经营活动的可能。与此同时,受让人无须经由他人同意,可以自主地决定数据

① 汤洁茵:《税法续造与税收法定主义的实现机制》,《法学研究》2016年第5期。

② 汤洁茵:《税法续造与税收法定主义的实现机制》,《法学研究》2016年第5期。

③ 付新华:《企业数据财产权保护论批判——从数据财产权到数据使用权》,《东方法学》2022年第2期。

④ 张艳:《企业数据交易模式的构建》,《法商研究》2024年第2期。

资源的存在形态,并承担因数据资源毁损灭失而带来经济利益丧失的风险。唯有同时具备此两项条件,方可视为满足“控制性”要求。

“转让数据收入”税目的此种规范构造,既可以在满足税收法定要求的前提下兼顾税收效率原则,还可实现税法与数据交易私法体系的有序衔接。第一,将企业数据交易的客体界定为数据使用权,可因省去搜寻数据所有权人的中间步骤而极大降低税收征管成本,这在虚拟财产交易的所得课税实践中也有体现。虚拟财产交易课税同样面临交易客体的界定难题。根据网络服务协议,虚拟财产的所有权与使用权分属网络服务商与用户,此时,应当如何确定虚拟财产交易的所得税纳税人?对此,有学者指出,所得概念的关注点在于“财富的增加”,由于用户转让虚拟财产时可获得经济利益,故应当由对虚拟财产享有使用权的用户承担纳税义务。^①第二,根据数据交易的私法理论,赋予企业数据所有权的做法已面临困境,而将企业数据交易的客体界定为数据使用权的做法则更具有正当性和回应性。将企业数据使用权作为交易对象,一方面可使得同一数据同时为数据提供方与多个数据使用方所使用,从而充分释放数据价值;另一方面可使得数据提供方在达成数据交易的同时得以继续控制和使用数据,进而增强其交易动机。^②

2.“转让数据收入”税目之税率调适

考虑到企业数据既可来源于外购也可来源于用户,二者应因内含的用户价值不同而适配不同的税率。根据量能课税原则的要求,如果企业转让数据收入内含尚未补偿的用户价值,可以对该税目匹配相较于现行企业所得税略高的税率,从而补偿用户价值,这一点进一步证明了为数据交易单独设置“转让数据收入”税目的必要性。事实上,为补偿用户价值而对税法规则予以完善的做法已有先例。鉴于传统所得税规范无法对跨国经营者所占有的用户价值实现有效征管,部分国家在企业所得税之外对跨国企业的特定数字服务收入以2%-5%的税率征收数字服务税。^③对此,本文综合考虑立法成本、税制协同等因素,认为无须对企业数据交易所得另行开征税种,只要借鉴数字服务税的立法经验,适度调高蕴含用户价值的收入所适用的税率即可。

与此同时,从企业数据的来源来看,尽管企业的大部分数据直接来源于用户并蕴含用户价值,但仍有例外情形。是故,较高税率仅应适用于“转让数据收入”中蕴含尚未补偿的用户价值之情形,而是否属于此种情形可以根据企业数据的来源加以判断。首先,若企业加工、销售的数据来源于外购,因企业在外购数据时已对蕴含其中的用户价值支付对价,此种情况下的转让数据收入在扣除购买、加工数据的成本后,可直接适用现行《企业所得税法》所规定的税率计算应纳税额。其次,若企业清洗、加工的数据来源于用户,由于企业获取该数据时并未补偿其中蕴含的用户价值,此种情况下的转让数据收入在扣除清洗、加工数据的成本后,应适用较企业所得税正常税率略高的税率计算应纳税额。最后,若企业销售的数据既有来源于外购的部分又有来源于向用户收集的部分,在扣除相关的、合理的成本与费用后,可以根据外购数据价值与用户数据价值之间的比率分别计算出外购数据转让收入与用户数据转让收入。由于仅有后者内含尚未补偿的用户价值,故而前者应适用现行《企业所得税法》所规定的正常税率,后者则应适用较前者略高的税率。

①吕铨钢:《论税务行政中虚拟财产的可税性》,《行政法学研究》2023年第2期。

②张艳:《企业数据交易模式的构建》,《法商研究》2024年第2期。

③李帅:《论我国数字服务税法律制度的构建》,《法商研究》2023年第4期。

五、结 语

根据前文论述,为实现对规模日益增长的企业数据交易的合理课税,现行《企业所得税法》仍有进一步廓清与完善之必要。具体而言,在数据许可和数据服务交易模式中,交易双方不以数据控制权为交易标的,故此两种情形下的数据交易收入可分别适用“特许权使用费收入”和“提供劳务收入”。同时,数据转让模式下的企业数据交易虽能够通过可税性理论的检验,但并不适宜采用“转让财产收入”税目对其课税。从“转让财产收入”税目的适用逻辑来看,该税目适用于因所有权转让而取得收入的情形。在私法领域已普遍认为数据交易的客体并非所有权并且《企业会计准则》之定性并不足以支撑适用“转让财产收入”结论的前提下,适用“转让财产收入”对企业数据交易所得课税将有悖于该税目的适用逻辑。

鉴于此,本文结合数据要素的特征和数据交易市场的发展情况,提出近期方案与远期方案相结合的完善路径。在企业数据交易尚未常态化之前,可暂且适用“其他收入”这一兜底条款对企业数据交易所得进行税收征管。然而,考虑到兜底条款的长期适用将违背税收法定、税收公平与税收效率原则,本文主张随着数据交易的普遍化发展,立法机关应当及时引入“转让数据收入”税目,并且为补偿数据要素中蕴含的用户价值而对新税目加以税率调适,以满足对企业数据交易所得合理课税的法治期待。

The Application of Income Tax Law on Corporate Data Transaction

Li Qiaoyu, Ou Ying

(Law School, Zhongnan University of Economics and Law, Hubei Wuhan 430073, China)

Summary: With the growth of the scale of corporate data transaction, how to tax the income from data transaction between corporates has become a research focus in tax law academia, with the core focus being on the selection of appropriate tax items. Given the emerging consensus that the object of data transaction is the usage right rather than ownership, applying the tax item of “income from property transaction” to tax income from corporate data transaction would contradict the applicable logic of this tax item. Therefore, before corporate data transaction becomes normalized, catch-all provisions can be applied to evaluate the income from corporate data transaction under tax law. As corporate data transaction becomes normalized, the legislature should extract the “income from data transaction” as a tax item and adjust the tax rate for this new tax item to compensate for the user value embedded in data elements. By analyzing the types and characteristics of corporate data transaction, this paper points out that there are numerous theoretical paradoxes in generally adopting the tax item of “income from property transaction” for taxation. Therefore, a more appropriate regulatory framework should be re-established for taxing income from corporate data transaction, so as to simultaneously achieve the legitimacy and rationality of taxation on such income.

Key words: corporate data transaction; data taxation; income from property transaction; income from data transaction

(责任编辑:倪建文)