

数据资源资产化面临的会计实务及 税收征管问题研究

——以贵州省数字经济发展现状为分析起点

◎文/ 国家税务总局贵州省税务局课题组

近年来,数字经济在国民经济中的地位及作用愈加凸显,逐渐成为引领我国经济转型升级的重要力量。党的二十届三中全会指出,要“加快构建促进数字经济发展体制机制,完善促进数字产业化和产业数字化政策体系”。^①数据资源是数字经济的关键要素。释放数据资源价值,实现数据资源资产化,不仅能有效促进数据之间的流通交易,更能直观体现我国数字经济的竞争力和影响力。税收是国家重要的财政政策工具,数据资源实现资产化,意味着数据将很可能被作为资产纳入现行税收治理体系,成为继货物、服务、无形资产、不动产之后新的课税对象。本文立足贵州省数字经济发展现状,结合数据资源资产化实践案例,讨论数据资源资产化过程中的会计核算争议,以及数字经济快速发展对现行税收治理、税收政策造成的影响,探讨税收支持数字经济发展的同时亟需解决的涉税问题。

一、数字经济快速发展背景下 数据资源价值亟待充分释放

贵州省是国内算力资源最丰富的地区之一,也是全国首个大数据综合试验区。2023年,贵州省数字经济产值占地区生产总值的比重为42%左右,^②增速连续八年保持全国

前列。目前,贵州省在建和运营的重点数据中心达到47个,其中大型以上数据中心25个,预计2025年年底贵州省将基本建成全国最大的国产化算力集群。^③为进一步将数据储备、算力服务转化为新质生产力,贵州省在探索解决数据确权、定价、安全等问题上也处于全国领先地位。2022年,贵阳大数据交易所发布了全国首套数据交易规则体系。2023年上线全国首个数据产品交易价格计算器。2024年,《贵州省数据流通交易促进条例》施行,贵阳大数据交易所已累计入驻数据商885家、数据中介210家,上架交易产品超2000个,累计交易额突破52.49亿元。^④同年,贵州省内首家大数据企业自主研发的数据模型被作为资产纳入财务报表核算,实现了数据资源资产化零的突破。数据资源作为数字经济的核心生产要素,其基础交易额的持续走高,反映数据交易规则体系逐步完善,数据资源活跃度不断攀升,数据资源价值正逐步实现。

贵州省数字经济核心产业发展势头向好,资产总额不断扩大,但无形资产比重偏小,数据资源优势难以迅速转化为产业优势。国家税务总局贵州省税务局根据国家统计局发布的《数字经济及其核心产业统计分类(2021)》(国家统计局令第33号),

分析全省数字经济核心产业^⑤发展现状。数据显示:2023年,贵州省数字经济核心产业正常经营企业达3.6万户,提供就业岗位21.88万个。当年实现的营业收入占全省全行业营业收入总额的5.6%。但从资产规模看,截至2023年年底,贵州省数字经济核心产业资产总额为5278.16亿元,仅占全省全行业资产总额的2.3%。从资产结构看,全省数字经济核心产业资产总额中,无形资产仅占2.6%。^⑥收入规模与资产规模的不匹配、无形资产占比偏小等问题,使地方政府及大数据企业意识到,数据资源资产化不仅能让企业清晰认识到数据资源的资产价值,还可以实现数据资源的金融属性及流通价值,有利于推动数据资源更快转化为新质生产力。

二、数据资源资产化的实施路径

数据资源是以电子化形式记录和保存的,可供持有者利用的数据集合。数据资源与数据的重要区别在于其具有使用价值,可以为持有者带来一定的经济利益。数据资源资产化,是将具有使用价值的数据资源从原始状态过渡到具有经济价值的资产的过程,可以使数据资源具有可衡量、可流通、可交易的金融属性,从而实现数据资源价值最大

化。在数据资源资产化过程中,解决会计核算问题是关键。2023年8月,财政部发布《企业数据资源相关会计处理暂行规定》(财会[2023]11号,以下简称《暂行规定》),从会计层面明确了数据资源资产化的形式、范围及具体处理方法。其中规定:“企业使用的数据资源,符合《企业会计准则第6号——无形资产》(财会[2006]3号,以下简称无形资产准则)规定的定义和确认条件的,应当确认为无形资产。企业日常活动中持有、最终目的用于出售的数据资源,符合《企业会计准则第1号——存货》(财会[2006]3号,以下简称存货准则)规定的定义和确认条件的,应当确认为存货。”^⑦这就为数据资源资产化提供了会计上的实施路径。

与传统资产不同的是,数据资源通常是以电子化形式记录和保存的,具有可读取、可重复利用等特性,其更新迭代的频率更快、可复制性更强。因此,对数据资源的会计处理与对存货、无形资产的会计处理并不完全相同,还存在诸多会计实务争议。比如,数据资源被转让后,由于可复制性较强,面临重复销售、重复结转成本的问题。在税收处理方面,由于尚没有针对数据资源资产化后的税务处理规则,持有数据资源的纳税人在数据资源初始确认、后续计量、处置转让等环节面临税收政策“盲区”。又比如,大数据企业过去以提供“信息技术服务”为增值税开票品目的传统核心业务,在数据资源资产化后将面临增值税税率变化、缺少增值税进项税额、企业整体税负波动等问题。对税务部门而言,数据资源是全新的课税对象,其适用的具体税率、征收

方式、享受税收优惠政策类型和范围等,都需要持续不断的探索研究。总之,以上问题对征纳双方而言均是全新且艰巨的挑战。

三、数据资源资产化需关注的会计实务问题

《暂行规定》区分了企业“外购”“内部数据资源研究开发”“数据加工”三种形式的数字资源,要求按照无形资产或者存货准则如实反映其成本构成及金额(余鹏峰,2024)。即企业持有的数据资源可以通过外购、自行研发、数据加工等形式确认为存货或无形资产。但无论何种形式,都要求符合存货或无形资产在会计准则上的定义和确认条件,需满足“成本能够可靠计量”等要求。但实务中,数据资源在初始计量、后续计量、处置转让等环节都不能简单套用传统资产的会计处理方式。

(一)数据资源初始计量时的成本确认

1. 授权取得的数据资源,初始成本无法计量

通常来说,企业外购的数据资源可参考购买其他存货或无形资产,以购买价款和相关税费作为初始入账成本,以购买时取得的增值税发票作为入账凭证,这时数据资源的所有权应发生转移。但笔者在调研中了解到,部分大数据企业取得的原始数据资源主要来自政府部门授权。例如,云上贵州大数据产业发展有限公司通过授权获得贵州省12家厅局级单位的百余项数据资源,但授权获得的数据资源既不属于企业自有,也不属于外购,其入账时的成本无法确认。

从所有权上看,政府部门不应

从事将数据资源所有权转让并取得收益的营利性行为,授予企业的仅是数据资源的加工使用权。^⑧但企业确认的资产应是其拥有或者控制的,由于数据资源的所有权并未发生转移,授权取得的数据资源也就不能判定为企业所拥有或者控制,不能确认为企业的存货或无形资产。从会计规则上看,政府部门授权的数据资源使用权通常是无偿的,企业对授权取得的数据资源没有付出采购成本,也就不会取得增值税发票或其他成本凭据,其成本也就无法计量。这不符合会计准则对资产“成本能够可靠计量”的确认条件,该数据资源同样不能作为存货或无形资产确认。

2. 内部研发的数据资源,研发成本与实际价值不匹配

除外购的数据资源外,企业还可以通过自行研发的方式,将符合条件的数据资源确认为无形资产。《暂行规定》明确,企业内部数据资源研究开发项目的支出,应当区分研究阶段与开发阶段支出。研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益;开发阶段的支出,满足无形资产准则第九条规定的有关条件的,才能确认为无形资产。^⑨

笔者认为,企业自行研发数据资源形成的无形资产,成本构成应包括数据资源、人工费、机器设备折旧费等,其中占比最大的应是数据资源成本。但企业的原始数据无论是自有或授权取得,其自行负担的采购成本都很少,甚至是零成本。对数据资源的研发投入主要是人工工资和设备折旧,但人工费和折旧费是极为有限的,尽管企业认为,人工智力研发的数据资源价值要远大于实际支付的人工费及折旧费,但

该价值在会计上无法可靠计量,因此,即使企业研发的数据资源能成功转为无形资产,其入账价值也会非常有限,与市场对该数据资源的认可度和需求度并不匹配。甚至不排除企业通过虚构研发费用提高数据资源入账价值的可能。

3. 数据加工形成的数据资源,资产化时点难以确定

除外购和内部研发外,《暂行规定》允许企业通过数据加工方式将数据资源确认为存货,从而实现资本化。“存货,是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。”^⑩但数据具有较强的时效性,很可能在企业认为该数据资源已达到出售条件并确认为存货后,还会根据客户要求或时间推移不断更新调整,产生新的后续投入,因此判断数据资源是否达到以备出售状态有一定难度。

根据存货准则,存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。“存货的其他成本,是指除采购成本、加工成本以外的,使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。”^⑪那么,对数据资源的后续投入是作为使存货达到目前场所和状态的支出计入存货其他成本,还是直接计入当期损益,值得商榷。因为一旦将后续投入计入存货成本,意味着作为存货的数据资源并未达到实际可出售状态,其成本会根据客户的需求实时发生变化。如果将后续投入直接确认为当期损益,该后续投入又与使存货达到以备出售状态密切相关,不应确认为当期损益,否则会对企业当期利润总额及企业所得税应纳税额产生影响。

(二) 数据资源资产化后续计量时的税会差异

1. 数据资源作为无形资产的摊销年限差异

企业在对作为无形资产的数据资源进行后续计量和计算摊销金额时,应根据技术进步、更新频率和时效性、有关产品迭代、同类竞品、利用模式、权利限制等因素,对该数据资源使用寿命进行合理估计,计算确定应摊销的具体金额(秦荣生, 2024)。

情形一:数据资源被确认为使用寿命有限的无形资产,会计上的应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。在税务处理上,《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十七条规定:“无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于10年。”^⑫即对使用寿命有限的无形资产,税法规定的摊销年限通常不低于10年,这不符合大数据生成极快且多变的特征。^⑬如果要缩短摊销年限,可参考外购软件的企业所得税处理规定:“企业外购的软件,凡符合固定资产或无形资产确认条件的,可以按照固定资产或无形资产进行核算,其折旧或摊销年限可以适当缩短,最短可为2年(含)。”^⑭但这里可以享受缩短摊销年限的软件只能是外购的,企业自行研发的无形资产不在加速摊销之列,企业或面临会计摊销年限与税法规定最低摊销年限不一致且不能享受加速摊销的情形。

情形二:数据资源被确认为使用寿命不确定的无形资产。会计上,“使用寿命不确定的无形资产不应摊销”。^⑮而对不计提摊销的无形资产,税法暂未明确是否与会计处理保持一致。因此,企业自行研发

的数据资源,可能面临会计上因使用寿命不确定不计提摊销,而由于税法上暂未明确,存在各地执行情况不一的问题。

2. 数据资源计提资产损失的税会差异

无论作为存货还是无形资产确认的数据资源,均应当在资产负债表日判断是否存在可能发生减值的迹象;发生减值的,应确认减值准备。但企业计提的资产减值准备通常只能在实际发生时予以税前扣除,即企业对数据资源计提的减值准备,只有在数据资源实际发生损失时,才能影响当期企业所得税税额。^⑯

情形一:数据资源确认为存货的,根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号,以下简称《管理办法》)第二十六条、第二十七条的规定,存货损失主要是指存货发生盘亏、报废、毁损、变质时的损失。由于数据资源不具有实物性,界定其报废毁损的难度较大。

情形二:数据资源确认为无形资产的,根据《管理办法》第三十八条的规定,无形资产损失是指被其他新技术所代替或已经超过法律保护期限,已经丧失使用价值和转让价值,尚未摊销的无形资产损失。但税务部门很难判断数据资源是否符合技术过时、市场价值下跌、无法获得预期经济收益等条件,进而判定企业计提的减值准备及确认的实际损失是否合理,极易造成征纳双方意见不一致的状况。

(三) 数据资源处置转让时的会计处理争议

1. 数据资源作为原材料的成本分配问题

如果将数据资源视为原材料,

同一数据资源可经过多次加工形成若干可以出售的数据产品,但作为原材料的数据资源,成本结转理应只有一次。

情形一:将该数据资源成本在多个数据产品之间进行分配,但目前没有具体的操作规定,无法确保成本分配的科学性。

情形二:将该数据资源成本计入其中一个数据产品并在销售时结转成本,企业之后转让其他数据产品时,结转的成本中不再包含该数据资源成本,而只能结转与该数据产品相关的其他加工成本,但这会造成数据产品转让时的收入与结转的成本不匹配问题,同时增加财务核算难度。

2. 数据资源作为存货时的重复销售问题

例如,某大数据企业将该地区气象数据加工成数据场景出售给茶厂等涉农企业。企业出售确认为存货的数据资源,应当按照存货准则将其成本结转为当期损益,同时确认收入。销售数据资源并结转成本,意味着数据资源所有权已经发生转移,但数据资源并不具有实物形态,不具有物理上的排他性,判断所有权转移在现实中很有难度。也就是说,企业反复出售同一数据场景是很难监管的。并且,数据资源的成本在首次出售时就已结转,后续出现多次销售时,企业如何避免成本的重复结转。

3. 转让数据资源的会计科目选择问题

情形一:将数据资源确认为无形资产,以转让无形资产使用权的形式确认收入,无形资产摊销额确认为成本。这时数据资源的所有权并未发生转移,可以避免数据资源

作为存货时的重复销售、重复结转成本问题。但存货是企业持有以备出售的,无形资产并不具备日常出售功能,如果将最终目的为出售的数据资源确认为无形资产,这不符合当前无形资产准则的相关规定。

情形二:将数据资源确认为无形资产,以转让无形资产所有权的形式确认利得或损失。出售无形资产的行为在会计上被视为财产转让,转让的利得或损失应计入“资产处置损益”科目,尽管最终都会影响当期损益,但收入与利得还是有所区别。会计利得是经营主体在主要经营以外的或偶然发生的交易,具有随机性和非主营性;而收入则是企业在日常活动中形成的经济利益。因此,企业不宜将出售数据资源的主营业务活动作为销售无形资产来确认。

四、数据资源资产化对税收征管带来的挑战

数据资源资产化已完成会计路径的探索及实践,尽管部分会计处理细节需要完善,但数据资源资产化的趋势不会改变,这也意味着对数据资源的税收管理应尽快提上日程,推动解决数据资源资产化后的税收征管难题。

(一) 数据资源资产化后适用的增值税税率亟待确定

大数据企业加工数据资源目前适用的增值税税目普遍为“信息技术服务”,增值税税率为6%。数据资源资产化后,若数据资源被确认为存货,则现行增值税规定,销售货物的税率一般为13%,销售粮食、自来水、暖气等货物适用低税率(9%),提供服务、转让无形资产可

能适用13%、9%或6%的税率。而转让作为存货的数据资源,不应作为提供服务或转让无形资产处理,目前看来理应按照13%的税率计算销项税额,这与原先提供“信息技术服务”适用6%的增值税税率相比,有较大提升。并且对企业而言,政府部门无法对授权的数据资源开具增值税专用发票,数据加工过程中的人工成本也无增值税进项税额,可抵扣税额不足,适用13%的税率会使企业增值税税负偏高。

(二) 适用混合销售还是兼营业务存在争议

实务中,大数据企业转让数据资源并不是“一锤子”买卖,企业会根据客户需求不断优化产品并提供技术支撑。即在一项销售行为发生的同时,也提供后续服务行为,且该后续服务的发生并不一定在转让数据资源的同时完成,很可能贯穿数据资源整个使用期间。在税法上,“一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个人工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个人工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税”。^⑦大数据企业提供的后续服务是应视为一项既涉及服务又涉及货物的销售行为,按照混合销售业务以“销售存货”适用13%的增值税税率,还是应按照兼营业务以提供“信息技术服务”适用6%的增值税税率,存在争议。因为销售货物与提供应税服务适用的增值税税率相差较大,如果将转让数据资源与提供后续服务视为兼营业务分开核算,企业可能在一项合同中将数据资源价格设置过低,而将后续服务价格设置过高,存在少计

算增值税销项税额的风险。

(三) 数据资源转让缺少对应的税收优惠政策

目前并无针对数据资源转让设置的特殊税收优惠政策,但可参考现行政策进行探讨。

情形一:数据资源被确认为存货。大数据企业受托加工数据资源并转让,这与软件开发商受托加工软件并转让的行为相似,可参考软件产品现行政策制定税收优惠。具体来看,根据《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税[2011]100号)第一条第(三)款规定:“纳税人受托开发软件产品,著作权属于受托方的征收增值税,著作权属于委托方或属于双方共同拥有的不征收增值税。”在营业税改征增值税后,原不征收增值税的情况发生变化,即软件开发企业受托开发软件,若著作权属于委托方或双方共有的,该行为属于软件开发而不是软件销售,适用6%的增值税税率。若软件开发企业独占著作权,则按销售自行开发生产的软件产品处理,按13%的税率征收增值税后,对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。参考以上情况,大数据企业受托加工数据资源、开发数据产品并转让的,如果该产品著作权属于受托方独有,可参照制定销售数据资源的增值税超税负即征即退政策。

情形二:大数据企业受托加工数据资源,被认定为提供研发服务或技术转让服务的,可按规定享受免征增值税优惠。具体情况为:“纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,免征增值税。”^⑧需要注意的是,该免税政策只涉及“转让技术”“研发服务”,其适

用的增值税税率应为6%。也就是说,数据资源被确认为无形资产的,转让无形资产适用6%的增值税税率,才可能享受上述免税优惠,数据资源被确认为存货的,转让存货的增值税税率应为13%(参见情形一),则不能享受上述免征增值税优惠。

(四) 数据资源处置转让时的价格风险

情形一:数据资源缺乏可供参考的公允价格。部分企业表示,当前90%以上的数据交易仍是买卖双方的线下交易,数据要素市场尚不活跃,数据资源的转让价格还不透明。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第七条:“纳税人发生应税销售行为的价格明显偏低并无正当理由的,由主管税务机关核定其销售额”,《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十六条:“纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者,按下列顺序确定销售额:(一)按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;(二)按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;(三)按组成计税价格确定。”^⑨但数据资源具有高度个性化、定制化的特点,税务部门难以参考纳税人最近时期同类货物的平均销售价格或其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格。

情形二:数据资源的组成计税价格难以确定。由于缺乏全国统一的大数据交易市场,大数据企业普遍以成本加利润率的方式制定价格参与市场竞争,制定利润率的标准不同可能导致定价不能准确反映其真实价值。“纳税人因销售价格明显偏低或无销售价格等原因,按规

定组成计税价格确定销售额的,其组价公式中的成本利润率为10%。属于应从价定率征收消费税的货物,其组价公式中的成本利润率,为《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。”^⑩大数据企业加工数据资源及提供后续服务的增值空间很大,单项产品的利润率可高达100%,与税法规定的成本利润率可能存在较大差距。而且数据资源的入账价值有限,税务部门难以衡量企业的数据资源成本,在成本及利润率均无法准确判定的情况下,不能计算科学的组成计税价格,存在纳税人以偏低的价格转让数据资源的税收征管风险。

五、建议及对策

随着《暂行规定》的实施,数据资源资产化进入落地阶段。在实践层面,新规定在对数据资源密集型行业产生较大影响的同时,也对税收征管带来新的挑战。财政、税务等部门要抓好财税体制改革落实,积极顺应数字时代发展浪潮,认真研究作为新质生产力的数据资源,以数据的深度应用推动会计规定、税收管理、税费治理的科学化精细化智能化,出台符合数据资源特性、推动数据资源交换的系列政策及措施,更好服务数字经济发展。

(一) 立足行业特质,完善会计规定

《暂行规定》提供了数据资源资产化的会计处理操作指引,解决了数据资源资产化的初始问题。针对后续计量可能产生的会计处理争议,本文提出两项建议。一是建议新增会计科目。除存货及无形资产外,另外增设“数据资源资产”科目,

用以核算日常以备出租出售的数据资源,该科目应同时兼具存货及无形资产属性。二是参考投资性房地产准则,完善数据资源资产的会计处理。数据资源资产与投资性房地产同样兼具“出租”及“出售”功能,因而投资性房地产的会计处理规则具有一定的参考价值。例如,将数据资源确认为数据资源资产后,其后续计量模式可选择按照成本或公允价值模式。对具备公允价值市场的数据资源资产,允许其按照公允价值计量,但选择公允价值计量的数据资源资产后续不得转为成本模式计量,且不得计提折旧或摊销。在出租出售业务方面,对出租数据资源资产使用权的,相关收入计入“其他业务收入”,计提的折旧或摊销计入“其他业务成本”;对转让数据资源资产所有权的,其处置利得或损失不计入“资产处置损益”,而是将相关收入计入“其他业务收入”,相关成本计入“其他业务成本”,使日常用于出售的数据资源可兼具存货及无形资产特性,更符合数据资源特质。

(二) 明确行业税率,平衡行业税负

一是尽快明确相关税率。主要指明不同情形下,涉及数据资源的增值税税率。例如:大数据企业仅提供数据资源开发服务、转让数据资源使用权或销售的数据资源著作权属于委托方与受托方共同拥有的,按照“转让技术”“研发服务”,适用6%的增值税税率;大数据企业转让数据资源所有权(确认为无形资产的数据资源除外),或销售的数据资源著作权属于受托方独有的,适用13%的增值税税率。二是参考现行增值税政策,分类实行简易征收。

对企业通过授权取得的数据资源或自行获取但无法取得增值税进项税额的数据资源,在取得授权部门相关内部凭证的前提下,建议适用增值税简易征收政策,使大数据企业增值税税负保持相对平稳。

(三) 合理评定纳税人后续服务业务性质

根据不同情形,合理判定后续服务属于增值税混合销售还是兼营业务。大数据企业转让数据资源所有权的,其后续服务应分情况判定适用混合销售还是兼营业务。例如,企业转让的数据资源或数据产品,需要经过安装调试才能达到预定可使用状态的,该安装调试费用计入数据资源成本,按照混合销售一并计算增值税销项税额。数据资源达到预定可使用状态后提供的后续服务,或该后续服务与使数据资源达到预定可使用状态无关,该服务费用按照兼营业务,与数据资源分开计算增值税销项税额。若大数据企业只提供数据资源使用权,企业提供的后续服务与转让数据资源使用权统一适用6%的增值税税率,两者没有税率差别,企业提供后续服务的业务性质不会影响增值税销项税额的计算。需要注意的是,此时数据资源所有权并未发生转移,企业不应结转数据资源成本。

(四) 制定针对性较强的税收优惠政策

一是分情形适用增值税税收优惠政策。对按销售货物征收增值税的数据资源,可参考软件销售的增值税规定,制定增值税超税负即征即退税收优惠政策。对按研发服务、技术转让征收增值税的数据产品开发服务,科技、税务等部门应对该研发服务、技术转让是否符合增

值税免税认定做好论证,符合条件的可享受增值税免税政策。二是立足实际减少企业所得税税会差异。结合现行税法,参照企业外购软件最短摊销年限为2年的政策,考虑适当缩短数据资源资产的摊销年限。对使用寿命不确定的数据资源,建议税务与会计处理上统一执行不摊销规则,避免产生企业所得税递延差异,减少税会差异。考虑到鉴定数据资源损失具有很强的专业性,建议完善《管理办法》,对数据资源资产发生毁损、报废,减少当年应纳税所得、增加亏损达到10%的,引入第三方鉴定机制,减少征纳双方争议。

(五) 加强行业共治,构建数据资源涉税数据库

一是探索搭建数据资源、算力服务的税收信息库。税务部门应主动联系大数据交易所等数据交易部门,获取已进入公开交易平台的数据产品市场价格。贵州、内蒙古、四川等算力中心所在地税务部门还可以强化跨区域交流合作,掌握本土算力企业利润率测算规则,比较全国算力服务价格区间,合理界定数据资产的公允价值。二是开展基础调研,摸底辖区重点企业动态。对辖区重点大数据企业的资产负债表开展分析。掌握企业数据资源来源,对企业无形资产、存货金额发生较大变动的,了解企业确认数据资源资产的成本依据。例如,对企业外购的数据资源资产,应关注企业取得的增值税发票品目及税率,关注交易双方是否为关联企业等。对自行研发形成的数据资源资产,应关注企业开发阶段的成本构成,研发费用的归集,对研发支出的真实性、合理性做出科学判断。三是做

好案头调研,分析涉税风险。各级税务部门应积极辅导大数据企业规范账务处理,及时调整税会差异,加强风险预警。建立数字经济核心产业涉税风险指标,对数据资源转让与后续服务价格明显不匹配、服务金额超过合同总额一定比例的,考虑纳入预警信息。计算数字经济核心产业分税种平均税负,对企业的产税能力进行科学评估。

注释:

①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[N]. 人民日报,2024-07-22(1).

②2024 年《政府工作报告》[EB/OL]. (2024-02-18) [2024-11-08]. https://www.guizhou.gov.cn/zwgk/zfgzbg/gzsgzbg/202402/t20240218_83813566.html.

③方亚丽. 加速“东数西算”! 贵州:夯实数字底座建设算力集群[EB/OL]. (2024-08-23) [2024-11-08]. https://share.eyesnews.cn/news/news-news_detail-news_id-11515116519470.html.

④贵阳贵安 全面推进数字经济高质量发展[N/OL]. 贵州日报,2024-08-28(16) [2024-11-08]. http://paper.people.com.cn/rmrh/html/2024-08/28/nw.D110000renmrh_20240828_1-16.htm.

⑤《数字经济及其核心产业分类(2021)》(国家统计局令第33号)指出,数字经济是指以数据资源作为关键生产要素、以现代信息网络作为重要载体、以信息通信技术的有效使用作为效率提升和经济结构优化的重要推动力的一系列经济活动。本分类将数字经济产业范围确定为:01 数字产品制造业、02 数字产品服务业、03 数字技术应用业、04 数字要素驱动业、05 数字化效率提升业等5个大类。数字经济核心

产业是指为产业数字化发展提供数字技术、产品、服务、基础设施和解决方案,以及完全依赖于数字技术、数据要素的各类经济活动。包括本分类01—04 大类,即数字产品制造业、数字产品服务业、数字技术应用业、数字要素驱动业。本文数字经济核心产业相关涉税数据中,不包含数字要素驱动业中的信息基础设施建设。

⑥数据来自税务部门金税三期核心征管系统。

⑦详见《财政部关于印发〈企业数据资源相关会计处理暂行规定〉的通知》(财会[2023]11号)附件《企业数据资源相关会计处理暂行规定》。

⑧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) [2024-11-19]. https://www.gov.cn/zhengce/2022-12/19/content_5732695.htm.

⑨《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定:“企业内部研究开发项目开发阶段的支出,同时满足下列条件的,才能确认为无形资产:(一)完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性;(二)具有完成该无形资产并使用或出售的意图;(三)无形资产产生经济利益的方式,包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场,无形资产将在内部使用的,应当证明其有用性;(四)有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产;(五)归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。”

⑩参见《企业会计准则第1号——存货》第三条。

⑪参见《企业会计准则第1号——存货》第八条。

⑫参见《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 第512号)第六十七条。

⑬参见《信息技术大数据术语(GB/

T 35295—2017)》。

⑭参见《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路企业企业所得税政策的通知》(财税[2012]27号)第七条。

⑮参见《企业会计准则第6号——无形资产》第十九条。

⑯《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号)第三条规定,准予在企业所得税税前扣除的资产损失,是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失,以及企业虽未实际处置、转让上述资产,但符合《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》(财税[2009]57号)和本办法规定条件计算确认的损失。

⑰参见《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》第四十条。将于2026年1月1日生效的《中华人民共和国增值税法》第十三条规定:“纳税人发生一项应税交易涉及两个以上税率、征收率的,按照应税交易的主要业务适用税率、征收率。”

⑱参见《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3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条(二十六)项。

⑲组成计税价格的公式为:组成计税价格=成本×(1+成本利润率),属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税税额。

⑳参见《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》(国税发[1993]154号)第二条第(四)项。

作者简介:国家税务总局贵州省税务局课题组,组长:丁习文;副组长:赵书强,岳克健;成员:钱晴岚,蒋春晖,楚文海,张旭,苏凌志;执笔人:张旭,苏凌志。

原载《国际税收》(京),2025.2.3~11