

# 数字经济时代涉税数据行为的法律规制

沈 斌\*

**摘要:**涉税数据是税收征管法治回应数字经济时代挑战的核心要素,属于数字经济时代作为生产要素的数据资源范畴,承载着相互冲突的多元主体的多元法益。涉税数据法秩序的建构除考量税务部门的税收治理利益外,还必须同时关照纳税主体的信息权益、其他公共部门的行政利益和第三方私主体的财产权益。基于数据权利保护路径存在诸多问题而创设的行为规制路径可担当构建涉税数据法益秩序的重任,应当对涉税数据法律关系实施类型化、场景化的行为规制。在涉税数据采集场景,税务部门以法律授权为行为依据,纳税主体承担数据协力义务;在涉税数据共享场景,税务部门遵循“法无禁止即可为”的法理,其他公共部门负有数据协助义务;在涉税数据公共化场景,税务部门遵循“法无授权不可为”的法理,第三方私主体负有数据协力义务。修订《中华人民共和国税收征收管理法》应当根据上述规则进行条款设计。

**关键词:**数字经济 涉税数据 数据权益 行为规制 税收征管法

## 一、问题的提出

当下,我国已经迈入数字经济时代,数字经济的规模至2020年已达到39.2万亿元,占国内生产总值的比重攀升至38.6%,<sup>①</sup>并在持续超高速增长。数字经济时代价值创造模式的重塑不可避免地给现行法治秩序带来挑战,税收征管法治更是首当其冲。产业数字化和数字产业化使得市场边界无限拓展,市场主体和交易过程日渐隐蔽和模糊,征纳双方的信息不对称急速加剧,税收征管的难度极大提升,现行税收征管制度趋于失灵。<sup>②</sup>正因如此,数字化企业与传统企业间已出现严重的税负不公平现象。据调查,传统企业的有效平均税率高达23.2%,而数字化企业的

\* 华中师范大学法学院讲师

基金项目:中国法学会部级法学研究课题资助项目[CLS(2021)C20]

① 参见中国信息通信研究院:《中国数字经济发展白皮书(2021年)》,http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202104/t20210423\_374626.htm,2021-12-16。

② 参见李辉、张成:《数字经济征税的现实困境、国际比较与政策建议》,《经济体制改革》2021年第2期。

平均税率仅为9.5%。<sup>①</sup>数字经济时代税收征管法治正面临着严峻的挑战。

在此背景下,推动税收征管法治变革,实现税收征管数字化成为社会各界的共识。税收征管数字化不仅依赖于技术要素,而且更依赖于数据要素,涉税数据是数字经济时代税收治理数字化的基础要素。然而,作为法律关系的客体,数字经济时代涉税数据的处理并非以主体能动性和技术可行性为充分条件。换言之,涉税数据作为多元主体之多元利益的载体,其获取利用更多的是一个法律问题,而非单纯的技术问题。由于《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)第6条关于涉税数据法秩序只有原则性的规定,不仅税务部门在获取涉税数据时陷入无法可依的困境,而且相关主体在提供涉税数据时也不知如何行为,<sup>②</sup>因此落入无法获取涉税数据而征管无力或不当获取利用涉税数据而侵害纳税主体和涉税第三方合法权益的二元困境。鉴此,笔者以数字经济时代涉税数据法益秩序为研究对象,解构涉税数据承载的多元法益,分析借由行为规制建构涉税数据法益秩序的法理基础,并探讨涉税数据行为规制的具体路径,希冀对《税收征管法》的修订有所助益。

## 二、数字经济时代涉税数据的多元法益解构

涉税数据是数字经济时代税收征管数字化的基础要素,属于数字经济时代作为生产要素的数据资源的范畴。相较涉税信息,涉税数据的内涵与外延及其法益特征呈现出一定的差异性。为此,有必要在明确涉税数据概念的基础上解构其承载的多元主体之多元法益。

### (一)数字经济时代涉税数据的概念

作为数字经济时代新出现的税收征管要素,涉税数据的概念尚未明确见于我国税收立法,而仅在部分税收征管政策性文件中有所体现。涉税数据概念由涉税信息演化而来,是涉税信息概念在数字经济时代的进化和升级,故可以类比涉税信息概念描述涉税数据的内涵与外延。然而,对于涉税信息概念,现行税收立法并没有进行明确的界定。不过,2015年发布的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》)专门设立了“信息披露”一章,虽然也未明确规定何为涉税信息,但是对需要披露的涉税信息类型进行了规定。据此,可在一定程度上推定涉税信息的概念框架。有学者从税款征收的维度将涉税信息界定为:“对确定应纳税额具有直接或间接影响的各种信息,特别是有关收入、支出等计税依据的信息。”<sup>③</sup>这是相对狭义的涉税信息概念。也有学者从税制设计和实施的维度将涉税信息界定为:“纳税人在经济活动过程中形成的、作为税收决策与征管基础的收入、支出、财产、行为、货币资金等流量性和存量性课税资料。”<sup>④</sup>这是较为广义的涉税信息概念。由此可见,当前涉税数据尚不属于法律概念,学术界的相关讨论也止于涉税信息层面,涉税数据的内涵与外延有待进一步阐明和廓清。

质言之,涉税数据内涵与外延的准确界定必须以涉税信息概念为基础,并考量数据相较于信

<sup>①</sup> 参见管治华、陈燕萍、李靖:《国际税收视域下数字经济国际税收竞争挑战的应对》,《江淮论坛》2019年第5期。

<sup>②</sup> 参见符裔、贺鹏皓、江燕:《个人所得税综合计征制下的涉税信息共享体系构建》,《税务研究》2019年第11期。

<sup>③</sup> 施正文:《需对涉税信息提供的主体、内容、时限和法律责任作详细规定》,《中国税务报》2013年7月23日。

<sup>④</sup> 张念明、庞凤喜:《论涉税信息管理能力和税制结构优化》,《中南财经政法大学学报》2015年第2期。

信息的本质差异。同时,基于涉税数据作为税收治理基础要素的价值定位,必须从价值功能的维度厘定其内涵与外延。循此逻辑,需首先明确数据的概念及其对信息概念的继承和超越。根据《中华人民共和国数据安全法》(以下简称《数据安全法》)、《深圳经济特区数据条例》(以下简称《深圳数据条例》)等中央和地方立法的规定,数据是指任何以电子或其他方式对信息的记录。换言之,数据作为信息的载体,是信息表达的一种方式,同时也是最容易保存和传递信息的手段。数字经济时代,随着数据体量的激增,发现和挖掘数据之间的关联性成为数据创新的主要任务,数据的社会价值已经超越信息。数据的来源和生产机制的改变也使数据价值的实现不再单纯依托于信息,数据逐渐取代信息成为相关事物的主概念。<sup>①</sup>正因如此,相较涉税信息,涉税数据概念由于数据价值功能的扩展而应当具有更为广泛的内涵与外延。申言之,一方面,信息的本质意义是对事件特定性的确定,对这个世界确定性的描述与量度,都可成为信息。<sup>②</sup>涉税数据作为涉税信息的载体,具有描述纳税主体应纳税额的确定性功能,所有能够直接或间接确定纳税主体应纳税额的信息都属于涉税数据的范围。另一方面,数据不限于直接提供对特定事务的确定性描述,随着数据体量的增加和数字技术的创新,数据之间的关联性亦具有十分重要的价值。尤其是在强调税收征管数字化的数字经济时代,那些并非直接关联应纳税额的纳税人经济活动信息,因为对加强税收监管和优化纳税服务具有重要的价值,所以也应纳入涉税数据的范围。

一言以蔽之,涉税数据作为数字经济时代生产要素的范畴,具有更为广泛的内涵与外延,凡是有助于确定应纳税额、强化税收监管或优化纳税服务的信息,都应当纳入涉税数据的范围。因此,可将涉税数据界定为:纳税主体在经济活动过程中形成的,能够直接或间接影响应纳税额确定、税收监管实施或纳税服务优化的各种信息,包括纳税主体和第三方主体掌握的纳税主体的账户、账号、收益、支出、财产、行为、资金流量等信息。

## (二)涉税数据多元主体的法益解构

数据领域的利益并不是单一的,作为企业生产要素、国家战略资源和个体数字人格,数据负载多元利益,是多元主体之多元利益载体。<sup>③</sup>涉税数据涉及税务部门、其他公共部门、纳税主体和第三方私主体等多元主体,承载着相互冲突的公共利益和私人法益。

其一,涉税数据是税务部门税收治理利益的重要载体。在数字经济时代,数据资源既是数字企业的核心资产,也是税收征管的关键要素,<sup>④</sup>存在不可替代的税收治理价值。依涉税数据的内涵与外延,涉税数据的税收治理价值主要体现为税款征收、税收监管和纳税服务3个方面:首先,涉税数据是消弭征纳双方信息不对称、提升征管效能、确保国家税收利益的基础要素。在数字经济时代,由于数字技术的应用,市场边界无限拓展,市场交易日趋分散和隐蔽,税务部门与纳税主体间的信息不对称性被无限放大,因此国家税收面临大规模流失的风险。同时数字技术的留痕特征也能够给税收治理带来便利,<sup>⑤</sup>亦即基于数字技术留痕特征产生的涉税数据成为税务部门

<sup>①</sup> 参见郑春燕、唐俊麒:《论公共数据的规范含义》,《法治研究》2021年第6期。

<sup>②</sup> 参见杨蓉:《从信息安全、数据安全到算法安全——总体国家安全观视角下的网络法律治理》,《法学评论》2021年第1期。

<sup>③</sup> 参见许可:《数据权利:范式统合与规范分殊》,《政法论坛》2021年第4期。

<sup>④</sup> 参见郝东杰、陈双专:《数字经济跨境课税之“双支柱”方案的创新、影响及应对》,《税务研究》2020年第11期。

<sup>⑤</sup> 参见马洪范、胥玲、刘国平:《数字经济、税收冲击与税收治理变革》,《税务研究》2021年第4期。

获取纳税主体交易信息并确定应纳税额的支撑要素。其次,涉税数据是创新税收征管模式、实施分类精准监管的基础要素。信用基础上的风险管理是数字经济时代实现及时、透明和高效税收征管的必由之路。而税收风险管理以精准分析、精准执法和精准防控为基本特征,必然涉及涉税数据的处理和应用,涉税数据构成税收风险管理的要素基础。最后,涉税数据是优化纳税服务、促进税法遵从的基础要素。税收征管数字化既是应对数字经济税收挑战的外在驱动,也是治理数字化框架下提升纳税服务的内在规定。税收治理数字化以数据分析和利用为根本表征,涉税数据也就成为提供个性化纳税服务、降低纳税主体税法遵从负担的支撑要素。

其二,涉税数据是纳税主体信息权益的载体。数据所承载的个人信息属于人格权益的范畴。<sup>①</sup> 涉税数据是纳税主体从事市场交易行为留下的痕迹,是对纳税主体个人信息的存储和记录。从此种意义上讲,涉税数据既是承载国家税收治理利益的公共数据,也是记录纳税主体信息权益的个人数据。当然,由于纳税主体并不限于自然人,也包括企业等其他组织,因而纳税主体的信息权益也具有多种表现形式,但其中最为核心的内容是个人的隐私权。相较于个人信息和商业秘密的权益保护模式,法律对个人隐私信息采取了更高形式的权利保护模式。《中华人民共和国民法典》(以下简称《民法典》)第1032条明确规定:“自然人享有隐私权。”此处需要明确的是,虽然纳税主体会因税务部门掌握涉税数据而承担税收义务并造成财产利益减损,但是这种利益减损已经过税收立法的权益考量和正当性评价,无须再作为数据立法关照的利益。

其三,涉税数据是其他公共部门行政利益的载体。在数字经济时代,数据的集合价值被无限放大,纳税主体散落在工信、科技、财政、统计、市场监管、金融监管等政府部门的信息成为涉税数据的重要组成部分。虽然上述主体作为公共部门在法理上不应存在单独的部门利益,但是事实并非如此。“信息的垄断意味着权力的垄断,信息共享常常意味着一些权力的丧失,随之失去的是权力带来的利益”,<sup>②</sup>即公共部门对其控制的数据享有事实上的权力利益。同时,数据信息是公共部门政绩的重要组成部分,即公共部门对其控制的数据享有事实上的政绩利益。此外,公共部门因其控制的数据可能承载着个人隐私、商业秘密、国家秘密等而负有安全保护责任,出于数据安全考量,公共部门也不敢或不愿共享数据。可以说,公共部门对其控制的数据也享有安全利益。<sup>③</sup> 概言之,由于公共部门对涉税数据的权力利益、政绩利益和安全利益存在于公共行政程序中,因此可将其统称为行政利益。

其四,涉税数据是第三方私主体财产权益的载体。纳税主体虽然是涉税数据的原发者,但并非数据的唯一掌控者。由于商业模式的革新,涉税数据不限于为交易对方和传统金融机构所占有,因此网络交易平台、电子支付平台等网络平台作为大型涉税数据的集散中心,成为最重要的涉税数据控制主体。<sup>④</sup> 网络平台等第三方私主体通过用户授权取得用户数据,并借由数据的海量性和集合性产生财产利益,即网络平台既可通过用户数据的开发利用间接产生收益,也可通过数据交易直接产生收益。因此,涉税数据也承载着网络平台等第三方私主体的财产权益。

综上,涉税数据作为多元主体之多元利益载体,同时承载着税务部门的税收治理利益、纳税

<sup>①</sup> 参见申卫星:《论数据用益权》,《中国社会科学》2020年第11期。

<sup>②</sup> 王芳:《政府信息共享障碍及一个微观解释》,《情报科学》2006年第2期。

<sup>③</sup> 参见李重照、黄璜:《中国地方政府数据共享的影响因素研究》,《中国行政管理》2019年第8期。

<sup>④</sup> 参见王霞、刘珊:《涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡》,《税务研究》2017年第6期。

主体的信息权益、其他公共部门的行政利益和第三方私主体的财产权益。基于数据获取方与供给方的二元对立,税务部门借由涉税数据实现税收治理利益时可能侵害其他主体的合法利益,发生法益间的冲突。申言之,围绕涉税数据的获取利用可能存在3对法益冲突:税务部门税收治理利益与纳税主体信息权益之间的冲突、税务部门税收治理利益与其他公共部门行政利益之间的冲突以及税务部门税收治理利益与第三方私主体财产权益之间的冲突。

### 三、数字经济时代涉税数据行为规制的法理基础

涉税数据承载的多元主体之多元法益冲突构成税务部门获取利用涉税数据的现实障碍,多元主体的法益衡平成为涉税数据法秩序构建和税收治理数字化的必然要求。然而,从现实来看,数据作为新发掘的要素资源,其法益秩序的建构路径尚未形成定论。虽然《民法典》第127条将数据作为客体纳入法律调整范围,但是结合第126条的规定来看,数据到底是属于法律权利还是法律利益,《民法典》并未有定论。同时,学术界也就数据是否应当权利化存在争议,并形成了沿循财产所有权逻辑的数据权利保护路径与实施场景化个别性界权的数据行为规制路径两种法益秩序建构模式。就理性而论,基于数据权利保护路径失灵而创设的行为规制路径,可担当构建涉税数据法益秩序的重任。以下笔者将在揭示数据权利保护路径失灵的基础上,阐释数字经济时代涉税数据行为规制的法理基础。

#### (一)数据权利保护路径的功能失灵

数据权利保护路径基于法律形式主义范式将数据视为法律权利客体,主张通过数据权属的分配即通过在私法层面赋予不同主体相应的财产权性质的数据权利以保护其数据利益,并根据不同数据权利的效力位阶平衡各主体之间的数据法益、构建数据法益秩序。归根结底,数据权利保护路径体现了人们习惯用传统财产所有权逻辑理解数据的社会价值及对应制度需求的路径依赖。<sup>①</sup>然而,综合考量数据权利保护路径的法理逻辑和数据的价值属性,不难发现数据权利保护路径不仅存在固有的路径缺陷,而且在涉税数据等公共场域存在失灵现象,无法有效衡平涉税数据多元主体之多元法益。

具体而言,数据权利保护的法理逻辑并不适用于以大规模聚合为价值实现方式且利用具有非对立性的数据资源。主张数据权利保护路径的学者以创制财产权的科斯定理为法理基础,认为只要清晰界定财产权,资源就能通过市场交易获得有效率的配置,<sup>②</sup>即通过经济上的必要性证成创制数据财产权的正当性。然而,数据作为新型资源以大规模聚合为价值实现前提且利用具有非对立性,即数据只有聚合形成规模且在流动中获得多元、多维开发利用方能最大限度实现数据资源的价值。这与科斯定理通过数据确权和数据交易将资源配置给最能实现资源价值的主体的逻辑存在根本性差异。从此种意义上讲,创建或确认财产权的数据权利保护路径与促进数据共享、开放的数据价值实现方式,即使不是南辕北辙,也相去甚远。同时,由于数据的内容、来源和规模决定了数据的利用方式及其后果无法像有形财产那样具有基本的可预测性,因此对数据

<sup>①</sup> 参见戴昕:《数据界权的关系进阶》,《中外法学》2021年第6期。

<sup>②</sup> See Boerding Andreas et al, Data Ownership — A Property Rights Approach from a European Perspective, 110(2)Journal of Civil Law Studies, 323—370(2018).

实施标准化界权面临难以逾越的困难。由此,不仅任何数据权利方案在事实上都无法包容适用于所有数据关系场景,而且数据权利化的理论研究也难以形成统一的标准化权利方案。实际上,数据权利化的研究实践已经证明上述论断,创制法理逻辑完全自洽的标准化数据权利方案遭遇巨大困境,无法为涉税数据法益秩序的建构提供现实可用的具体方案。

不仅如此,数据权利保护路径也与涉税数据的公共属性存在根本矛盾。在数据权利保护路径下,纳税主体的数据权利尤其是绝对权性质的数据所有权,将从根本上压制税务部门的税收治理利益、瓦解国家征税权,并最终危及全体纳税人的利益。换言之,税务部门获取涉税数据通常意味着纳税主体税收负担的增加,纳税主体不存在放弃绝对性的数据权利的动因,而数据权利化可以使纳税主体合法拒绝提供涉税数据。这既与税收征管的法制实践不符,也将会使数字经济时代的税务部门落入无法有效征税的困境。从此种意义上讲,数据权利保护路径在公共场域存在功能失灵的根本性弊端,难以构建高效的涉税数据法益秩序。

## (二)数据行为规制路径的法理逻辑

正是注意到数据权利保护路径存在的诸多问题,不少学者提出数据法益秩序的构建应当另辟蹊径、创设新的行为规制路径。持数据行为规制路径观点的学者主张以法律实质主义为方法论,着眼于公共秩序的构建与维持而非直接关注数据本身的权利属性,认为数据在本质上是公共品性质的要素资源,其价值实现不以数据处理者对数据排他性控制和利用为前提,从而无须回答“谁拥有数据”的基本问题,即无所谓确权。不过,为实现公正高效的数据法秩序,仍需要为不同场景下的数据处理行为设置合理的法律规则。<sup>①</sup>换言之,数据立法应以数据资源的价值最大化实现为价值目标,使用强制性的公法明确数据的采集、储存、共享、开放、交易和开发利用等规则,即借由类型化和场景化的行为规制协调多元主体之多元利益。

数据行为规制的基本特征体现为在特定数据处理场景中单独设置相关主体的行为规则。相较于数据权利保护路径旨在创设统一适用的财产权框架,数据行为规制路径的法益平衡逻辑更多地体现为在特定主体的具体法律关系中分别描述各方主体的权利与义务,尤其是行为主体的法律义务。其法理基础可追溯至美国法学家霍菲尔德创设的法律权益与法律关系的分析概念框架。根据霍氏的分析框架,法律主体间存在4种相互对立的二元法律关系,分别为“请求权—义务”“自由—无请求权”“权力—负担”和“豁免—无能力”。<sup>②</sup>相较于“权利”“义务”等概念,上述概念是更为细化的法律概念,也是最小的概念单位。例如,“权利”一词既可能指权利人的“请求权”,也可能指权利人的“自由”,还可能指权利人的“权力”或“豁免”。为更准确地描述主体间法律关系的实质内容,必须在特定主体间的具体法律关系中界定主体的权利内容。据此,有学者认为,霍氏的分析框架不仅具有揭示失之过宽的“权利”概念的批判功能,而且具有帮助人们反向搭建更为灵活多样的法律规则的建构功能。<sup>③</sup>尤其就标准化界权存在巨大困难的数据而言,霍氏的分析框架事实上为特定数据处理场景中的具体法律关系的个别界权提供了理论基础。

数据行为规制路径以更为准确精细的底层概念分析框架为理论基础,不仅能够将多样化的

<sup>①</sup> 参见戴昕:《数据界权的关系进路》,《中外法学》2021年第6期。

<sup>②</sup> See Wesley N. Hohfeld, Some Fundamental Legal Conception as Applied in Judicial Reasoning, 123(1) Yale Law Journal, 21-24(1913).

<sup>③</sup> 参见戴昕:《数据界权的关系进路》,《中外法学》2021年第6期。

数据法益作为数据立法的调整对象、避免一体化的赋权性保护不能兼容数据领域多样利益平衡的弊端,<sup>①</sup>而且能够根据特定场景数据法益衡平的需要创设数据主体的权利义务内容,从而具有更强的适用包容性和现实可行性。数据法益秩序的行为规制路径已经成为立法和司法实践的自觉选择。在立法层面,《数据安全法》《深圳数据条例》等数字经济时代的数据立法皆在未明确数据权属的条件下通过对信息处理者实施行为规制的方式,达到数据安全、个人信息保护与数据利用有效衡平的立法目的。在司法层面,数据法益纠纷案件的司法判决也都是将公法行为义务的违反而非私法数据财产的侵权作为裁判的规范依据。例如,“大众点评网诉百度不正当竞争案”<sup>②</sup>、“新浪微博诉脉脉数据抓取侵权案”<sup>③</sup>等数据权益纠纷案件,人民法院都将不正当竞争行为规制作为裁判的逻辑基础。

### (三) 涉税数据行为规制的场域证成

在数据行为规制路径之下,数据被视为公共品,数据行为的规制在数据最大化共享利用之价值定位的基础上借由行为主体的义务规则衡平多元主体法益。据此,涉税数据法益衡平应以税务部门税收治理利益为逻辑起点,并通过涉税数据处理的行为规制保护其他主体的数据法益。这既能够有效衡平多元主体的多元法益,也契合税收征管的制度逻辑与实践,即具有场域自治性。一方面,税务部门获取涉税数据是课税权题中应有之义。“法律对信息隐私权之保障并非绝对,课税的目的原本即在纳税义务人对国家公负担予以财务给付,在课税介入人民财产权的同时即包含信息之干预。”<sup>④</sup>易言之,课税权本身即是税务部门税收治理利益高于纳税主体信息权益的证成。同时税收治理利益也是其他主体利益的基础保障。“权利需要钱,没有公共资助和公共支持,权利就不能获得保护和实施。”<sup>⑤</sup>不论是纳税主体的隐私权等信息权益,还是第三方私主体的财产权益,皆有赖于国家以公共财政为基础的权力保障。此外,数字经济时代的税收治理利益既内置纳税服务优化的内容,也涵摄纳税主体的基本利益。可以说,税务部门的税收治理利益是涉税数据法益秩序构建的逻辑基础,以税务部门税收治理利益为逻辑起点的行为规制路径具有正当性。另一方面,数据行为规制路径的弊端在涉税数据场域基本可以得到消解。数据行为规制路径的核心在于识别数据的多元利益并分场景予以规制性保护,数据利益的稳定性和可预期性是行为规制模式有效的前置条件。由此,数据行为规制路径常常面临的诘难是,基于数据利益期待的开放性和增长性,数据法益秩序构建的行为规制模式因缺乏对世性而存在无法实现法律周延性和安定性的弊病。具体到涉税数据场域,因为法律关系主体明确且稳定、涉税数据法益具有稳定性和可预期性,所以也就不存在上述由数据利益不确定性引致的数据法秩序不安定性问题。同时,税务部门获取利用涉税数据的目的在于实现税收治理利益而非借由市场行为获利,即涉税数据具有公共属性而无涉市场流通,因此也可消解数据行为规制路径因产权不明晰而无法构建公正高效的数据流通模式的弊端。

总而言之,数字经济时代涉税数据行为的法律规制具有充分的法理基础。据此,涉税数据法

<sup>①</sup> 参见许可:《数据权利:范式统合与规范分殊》,《政法论坛》2021年第4期。

<sup>②</sup> 参见上海知识产权法院(2016)沪73民终242号民事判决书。

<sup>③</sup> 参见北京市海淀区人民法院(2015)海民(知)初字第12602号民事判决书。

<sup>④</sup> 葛克昌:《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第37页。

<sup>⑤</sup> [美]史蒂芬·霍尔姆斯、[美]凯斯·R.桑斯坦:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2011年版,第3页。

益衡平应优先保护税务部门的税收治理利益。在此基础上,一方面,通过设定其他主体的涉税数据供给义务确保税收治理利益的实现;另一方面,通过限制税务部门数据获取范围和处理方式、规定税务部门的数据安全保护等义务的方式,有效保障纳税主体及其他相关主体的数据法益。

#### 四、数字经济时代涉税数据行为规制的具体路径

基于数据行为规制路径,涉税数据的法益衡平与秩序建构需要进行类型化和场景化,并在此基础上为不同场景的涉税数据行为分别设置妥当的法律规则。根据数据来源的不同可以将涉税数据场景分为以下3种类型:针对纳税主体的数据采集、针对其他公共部门的数据共享和针对第三方私主体的数据公共化。<sup>①</sup> 涉税数据法秩序的建构需要分别在上述场景衡平各方主体之间的数据法益,并据此设定主体的行为规则即权利义务的内容。

##### (一)涉税数据采集场景的行为规制

数据采集是数据处理者向数据原发者采集信息的行为,是数据处理的基础环节。作为税务部门直接向纳税主体采集信息的行为,涉税数据采集是税务部门获取纳税主体涉税数据最直接、最主要和最基础的方式,关涉税务部门和纳税主体。因此,涉税数据采集场景的行为规制应当围绕税务部门税收治理利益与纳税主体信息权益的平衡和协调设计规则。

税务部门税收治理利益实现的关键在于涉税数据采集的可行性、便捷性与充分性。为此,必须设计能够保证税务部门涉税数据有效采集的制度规则。目前,学术界基本认同将告知同意原则作为数据采集的一般规则,实定法也基本吸纳了告知同意规则的法理精神。例如,根据《民法典》第1035条的规定,处理个人信息,应当“征得该自然人或者其监护人同意”。告知同意规则是个人信息自决权的基本体现,是个人信息权益的核心保障。根据告知同意规则,数据处理者的数据权能来自数据原发者对其在数据处理层面的授权,<sup>②</sup>数据原发者可自主决定是否授权数据处理者采集承载其信息的个人数据,从而具有较好的保护数据原发者信息权益的功能。然而,囿于涉税数据的公益性和法定性,纳税主体不宜对其涉税数据行使同意权能,即不能拒绝税务部门直接或间接地收集涉税数据。<sup>③</sup> 其原因在于,一方面,告知同意规则内含优先保护纳税主体信息权益的规则要旨,从而与课税权存在本身即彰显的税收治理利益高于纳税主体信息权益的法益秩序相矛盾;另一方面,倘若涉税数据采集适用告知同意规则,那么可以合理预见纳税主体基于回避税收义务之动机而在整体上倾向于拒绝对税务部门采集涉税数据进行授权,从而导致国家税收能力危机,损及全体纳税人的利益。

涉税数据采集在本质上是公权以合法方式对私权的侵犯,如果是合法的数据采集,那么私权理应容忍信息权益的减损。<sup>④</sup> 循此逻辑,涉税数据采集只能采用法定授权规则,即通过立法事先

<sup>①</sup> 严谨而言,在最广泛的意义上,国际税收数据交换也属于涉税数据获取的场景类型。但囿于其跨国界性、跨法域性,适用不同的法理逻辑,故不在本文讨论的范围内。

<sup>②</sup> 参见马宇飞:《企业数据权利与用户信息权利的冲突与协调——以数据安全保护为背景》,《法学杂志》2021年第7期。

<sup>③</sup> 参见闫海:《论纳税人信息权、税务信息管理权及其平衡术》,《中国政法大学学报》2019年第6期。

<sup>④</sup> 参见苟学珍:《涉税信息共享中纳税人信息权保护论纲——基于法权理论的视角》,《税务与经济》2020年第6期。

授予税务部门采集纳税主体涉税数据的权力。从数据立法看,虽然现有立法未明确规定公共主体数据采集遵循法定授权模式,但是也留足了法定授权模式的适用空间。作为数据立法的“母法”,《民法典》第1035条在规规定告知同意规则的同时附有“但书”条款,规定“但是法律、行政法规另有规定的除外”。同时,《深圳数据条例》等地方立法也遵循类似的立法方式。由此,可通过立法概括授予税务部门采集涉税数据的权限。如果说告知同意之意定授权模式是规制私法主体数据采集行为最佳规则的话,那么法定授权模式就是规制包括税务部门在内的公共部门数据采集行为的最优规则。

为保障税务部门税收治理利益的实现,还应当为纳税主体设定行为规则,使其负担涉税数据提供义务。因为涉税数据采集法定授权只是从正面赋予税务部门采集涉税数据的正当性,并不能确保税务部门涉税数据采集的有效性。相较于网络平台等私主体因深度参与用户数据活动而可方便快捷地采集数据,税务部门由于并不直接参与或协助纳税主体市场交易,因此其通常无法直接采集纳税主体的涉税数据。从此种意义上讲,税务部门涉税数据的采集只能仰赖纳税主体的积极配合,由其主动提供涉税数据。换言之,有必要根据行为规制模式的逻辑范式,从反面设定纳税主体的涉税数据提供义务,借由纳税主体的协力义务保证税务部门有效采集涉税数据。

至于纳税主体信息权益的保护,则可借助税务部门涉税数据安全保护义务和课税禁区两项规则设计来实现。一方面,通过设置数据处理者的数据安全保护义务,可在不妨碍数据正常利用的前提下保护数据原发者的合法权益。<sup>①</sup> 数据处理者的安全保护义务旨在保护数据原发者的信息权益而非限制数据的正常利用和流通。换言之,数据处理者只要不违反安全保护义务,就可以在数据原发者授权范围内根据“法无禁止即可为”的法理处理数据。<sup>②</sup> 当然,税务部门作为公法主体受“法无授权不可为”的法理限制,需要在履行数据安全保护义务的同时,在法律授权的范围内处理涉税数据。在此基础上,可通过行政责任追究和民事侵权救济两种方式落实税务部门的涉税数据安全保护义务,前者可以预防和阻吓税务部门怠于履行安全保护义务,而后者则可在危害后果发生时为纳税主体提供有效的救济途径,使其获得损失赔偿和摆脱危险状态。另一方面,通过设置课税禁区可从根本上保障纳税主体的个人隐私、人格尊严等核心信息权益。课税禁区乃是国家课税权力不得违背税收本质规律恣意侵入的涉及纳税人生存和发展等基本权利核心内容的区域。<sup>③</sup> 现今,隐私权逐渐取得基本权地位,直接关涉人格尊严的信息内容构成隐私权的核心。正因如此,“税课应仅及于市场公开部分,对涉及隐私权之个人私域,国家税收行政不应予以窥伺探寻”。<sup>④</sup> 基于维护纳税主体核心信息权益之需要,应当在纳税人信息权益领域设立一个课税禁区,与人格尊严直接相关的具有敏感性的隐私信息,不应作为课税依据,乃是课税禁区。<sup>⑤</sup> 因此,对于关涉纳税主体人格尊严的隐私权核心领域本身不能设立课税权,依附于课税权的涉税

<sup>①</sup> 参见马宇飞:《企业数据权利与用户信息权利的冲突与协调——以数据安全保护为背景》,《法学杂志》2021年第7期。

<sup>②</sup> 参见高富平:《数据生产理论——数据资源权利配置的基础理论》,《交大法学》2019年第4期。

<sup>③</sup> 参见王婷婷:《课税禁区的范畴、机理与建构路径》,载李昌麒、岳彩申主编:《经济法论坛》(第12卷),法律出版社2014年版,第221页。

<sup>④</sup> 葛克昌:《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第36页。

<sup>⑤</sup> 参见苟学珍:《涉税信息共享中纳税人信息权保护论纲——基于法权理论的视角》,《税务与经济》2020年第6期。

数据处理便不再具有正当性和必要性,与纳税主体人格尊严紧密相关的隐私信息也就可以从根本上免遭侵犯。

综上,应当在未来修订《税收征管法》时增设落实涉税数据采集场景行为规则的法律条款。从体系化的角度看,鉴于数字经济时代涉税数据对税收治理的基础性价值和涉税数据承载主体利益的多元性与复杂性,有必要借鉴《征求意见稿》的思路,设立涉税数据专章,对各种涉税数据场景中相关主体的行为规则进行明确规定。在专章名称方面,建议用“数据披露”取代《征求意见稿》第4章的“信息披露”。一方面,就数据与信息的关系而言,数据是信息的载体,客观性较强,信息是数据承载的内容,具有主观性,<sup>①</sup>且信息更多地体现为信息的实体价值,数据则更多地体现为信息的集合价值。<sup>②</sup>数字经济时代的税收征管并非意在获取个人隐私、商业秘密等涉税信息的实体价值,也不再局限于直接获取纳税主体的交易信息,而是同时关注涉税数据承载的原始信息和经数字技术处理后溢出的集合价值。从此种意义上讲,“涉税数据”的概念既包括原始的涉税信息,也包括数字技术处理后的合成信息。使用这一概念更符合数字经济时代税款征收、税收监管和纳税服务三位一体的税收征管需求。另一方面,随着数据体量的激增,数据之间关联性的发现和挖掘使得数据的社会价值已经超越信息,取得生产要素的价值地位,构成治理数字化的基础要素,税务部门获取涉税数据之目的正在于借助数据要素提升税收征管效率和优化纳税服务,在本质上利用的是生产要素意义上的“数据”而非“信息”。“数据披露”专章应设置税务部门涉税数据采集授权与限制条款、数据安全保护义务条款和纳税主体涉税数据协力义务条款。涉税数据采集授权与限制条款可规定为:“税务机关根据税收征收管理的需要可以向纳税人采集涉税数据,涉税数据采集应当遵循合法、正当、必要原则。”数据安全保护义务条款可规定为:“税务机关处理涉税数据应当遵守法律法规,履行安全保护义务。”数据协力义务条款可规定为:“纳税人应当按照规定向税务机关提交涉税数据。”

## (二)涉税数据共享场景的行为规制

一般而言,数据共享泛指各类数据控制主体向其他主体提供或开放自有数据以供其开发利用的行为。它既包括公共主体之间的数据共享,也包括私主体之间的数据流通,还包括公共主体与私主体之间的数据开放。学术界也存在将税务部门与其他公共部门之间和税务部门与私主体之间的数据行为统一叙事的倾向,并依据同一规则进行规制。<sup>③</sup>然而,从目前的立法实践看,数据共享愈来愈成为一个专有法律概念,专门用于指公共数据在公共部门之间共享的情形。且事实上,公共部门之间的数据共享和公共部门与私主体之间的数据开放因涉及主体不同,确实构成不同法律性质的行为,从而可能适用不同的法律规则。因此,笔者将税务部门与其他公共部门之间的数据共享行为和税务部门与第三方私主体之间的数据开放行为分开叙事,在此专门论述涉税数据共享,即税务部门从其他公共部门获取涉税数据的行为。

究其本质,数据共享在法理性质上属于行政协助行为。<sup>④</sup>行政协助是指某一行政主体在行

<sup>①</sup> 参见申卫星:《论数据用益权》,《中国社会科学》2020年第11期。

<sup>②</sup> 参见马宇飞:《企业数据权利与用户信息权利的冲突与协调——以数据安全保护为背景》,《法学杂志》2021年第7期。

<sup>③</sup> 参见王霞、刘珊:《涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡》,《税务研究》2017年第6期;林溪发:《推进涉税信息共享的〈税收征管法〉修订思考》,《税务研究》2020年第11期。

<sup>④</sup> 参见徐伟学:《大数据语境下的涉税信息共享与信用规制》,《学术界》2019年第12期。

政执法中为了有效实施执法行为而请求其他行政主体予以协助,被请求主体有义务对请求主体进行协助的行政法上的内部行政行为。<sup>①</sup> 虽然我国尚无中央立法明确规定行政协助程序,但是地方立法已存在较为成熟的行政协助规范。例如,《湖南省行政程序规定》第17条规定:“有下列情形之一的,行政机关应当请求相关行政机关协助:……”。就法理逻辑和法律规范而言,行政协助的请求主体应当适用“法无禁止即可为”的原则,即只要行政主体存在需要其他行政主体予以协助的现实需求就可以向目标行政主体提出行政协助申请。同时,行政协助的接受主体则应当适用“法无禁止即须为”的原则,即只要不属于法律明确规定的可以拒绝协助申请的情形,接受行政协助申请的行政主体就必须向申请主体提供自身能力范围内的协助。根据行政协助的法理逻辑,税务部门在涉税数据共享场景中享有涉税数据共享请求权,而接受共享请求的公共部门只能在法律有特殊规定的情形下才能拒绝数据共享请求。涉税数据应当以共享为原则,以不共享为例外。循此规则,在涉税数据共享场景中税务部门的税收治理利益可以得到较高程度的实现。

同时需要注意的是,虽然其他公共部门的行政利益是一个复杂的利益集合,带有部门私益的特征,因与公共部门的公共目的相违背而不具有形式合法性,但是如果完全无视其他公共部门的行政利益,那么会降低其数据采集和管理的积极性,从根本上削弱涉税数据共享的基础。为此,可考虑从两个方面适度维护涉税数据共享场景中其他公共部门的行政利益。一是承认其他公共部门对数据的权力利益和政绩利益,同时转化数据利益的实现方式,引导公共部门主动共享数据。因此,可将数据共享纳入公共部门绩效考核体系,对积极进行数据共享的主体给予适当的奖励,<sup>②</sup>在一定程度上消解公共部门数据共享动因缺失的问题。二是明确涉税数据共享程序中的数据安全责任分担方式,消除其他公共部门数据共享的后顾之忧。为此,可借鉴地方立法中的数据责任划分经验,明确“谁使用、谁负责”的数据责任划分原则,由数据共享场景中的数据使用部门承担公共数据使用过程中的安全管理责任。易言之,税务部门应当接替其他公共部门承担涉税数据的安全保护责任,其他公共部门的数据安全责任在数据进入税务部门控制范围后自动熔断。唯有如此,方能从根本上消解其他公共部门数据共享动力缺失且后顾之忧的现实困境,满足税务部门涉税数据共享的基本需求。

综合考量我国税收征管法立法范围的限制和涉税数据共享场景行为规制的需要,应当在“数据披露”一章中设置其他公共部门涉税数据共享义务条款和税务部门涉税数据安全保障条款。虽然涉税数据共享遵循“法无禁止即可为”的法理逻辑,理论上无须法律另行授权,但是基于涉税数据共享顺畅性的现实考量,仍有必要通过立法明确宣示其他公共部门的涉税数据共享义务及其拒绝共享的法律依据。其他公共部门涉税数据共享义务条款可规定为:“政府有关部门和机构应当向税务部门提供本单位控制的纳税人主体资格、人口身份、财产、收入、支出等涉税数据,但法律、行政法规规定不得共享的数据除外。”当然,基于“法无禁止即须为”的法理逻辑,涉税数据共享的内容范围无须采取完全列举的模式,上述条文中的“等”属于“等外等”的性质。税务部门涉税数据安全保障条款可规定为:“税务机关使用其他政府有关部门和机构的涉税数据,应当承担安全管理责任。”

<sup>①</sup> 参见关保英:《论行政执法中的行政协助》,《江淮论坛》2014年第2期。

<sup>②</sup> 参见王霞、刘姗:《涉税信息权初探》,载肖洪泳、蒋海松主编:《岳麓法学评论》(第10卷),中国监察出版社2016年版,第249页。

### (三) 涉税数据公共化场景的行为规制

税收法律关系是税务部门与纳税主体两造之间的行政法律关系,原本无涉其他主体。然而,在数字经济时代,第三方私主体尤其是网络交易平台、电子支付平台等网络平台因控制着大量的涉税数据,对税收治理意义重大,也存在将其纳入涉税数据法律关系调整的必要性。同时从现实看,由于数据资源构成网络平台的核心资产且涉税数据提供义务在现有法律上并未明确化,网络平台缺乏提供涉税数据的动力,<sup>①</sup>因此,为确保税务部门税收治理利益的实现,必须明确税务部门获取利用第三方私主体数据的基本规则,即在涉税数据公共化场景中的行为规则。

就法理而言,第三方私主体向税务部门提供涉税数据,系第三方私主体辅助税务部门完成税收行政目的之行为,在法理性质上属于行政协力。行政协力是行政主体依法要求或接受公民、法人或其他组织协助、配合其完成既定行政目标的行政行为,是在行政管理过程中一种较为普遍的行为形式。<sup>②</sup>就协力方而言,行政协力是一项法定义务,行政相对人是最为常见的行政协力义务人,纳税主体在税收行政中承担着最常见和最普遍的协力义务。然而,随着经济社会的发展和行政法理论的演进,行政协力的义务主体不再局限于行政相对人,对行政目的之实现不可或缺的第三方私主体的行政协力义务,尤其是第三方私主体的税收协力义务日渐被行政法学理论所承认,并被行政立法所吸纳。<sup>③</sup>由于行政协力行为是对社会私主体课以特定义务,因此必须以法律明文规定为依据,即遵循“法无授权不可为”的法理逻辑。<sup>④</sup>同时,在数字经济时代,第三方私主体的涉税数据协力义务又涉及更深层次的财产权益侵犯,应坚持法律保留原则。反言之,第三方私主体履行涉税数据的协力义务应遵循“法无要求无须为”的法理逻辑,税收法律明确规定第三方私主体的涉税数据提供义务是税务部门提出行政协力要求和第三方私主体提供涉税数据的正当性基础。

在数字经济时代,数据资源是网络平台等第三方私主体的核心资产,税务部门从其获取涉税数据事实上构成私人数据的公共化,近似于行政征收,有可能侵犯第三方私主体的财产权益,即使有法律为正当性依据,仍不为已足,尚须借助其他行为规则予以规制。一方面,私人数据的公共化近似于行政征收,但因数据资源非竞争性和非排他性的准公共品性质,税务部门获取和利用涉税数据并不会妨碍第三方私主体继续占有、使用和交易数据,即不会直接给第三方私主体带来财产利益上的减损。从此种意义上讲,在涉税数据公共化场景中没有对第三方私主体进行财产性补偿的必要性。另一方面,涉税数据的公共化毕竟无法像市场交易一样给数据处理者带来收益,相当于变相减损其财产利益,且使得数据风险大大增加。职是之故,税务部门在涉税数据公共化场景中至少应当负担如下两项义务:一是数据开放禁止义务。税收治理利益的公共性赋予涉税数据公共化目的正当性,构成涉税数据公共化合法性与合比例性的根本基础。而数据开放不仅不符合涉税数据公共化的目的,而且会从根本上减损第三方私主体数据的财产价值,剥夺其通过数据交易等市场行为获利的可能性。因此,税务部门通过公共化手段获取的涉税数据,无论

<sup>①</sup> 参见郝东杰、陈双专:《数字经济跨境课税之“双支柱”方案的创新、影响与应对》,《税务研究》2020年第11期。

<sup>②</sup> 参见陈峰:《行政协力行为初论》,《东方法学》2009年第4期。

<sup>③</sup> 参见张馨予:《协力义务本源考及其语义纠正》,《行政与法》2018年第11期。

<sup>④</sup> 参见褚睿刚、韦仁媚:《税收协力义务及其限度刍议》,《云南大学学报》(法学版)2016年第6期。

是否承载个人隐私、商业秘密等信息权益,皆不应向社会开放。二是数据安全保护义务。涉税数据公共化增加了数据安全隐患,不仅可能减损第三方私主体的财产权益,而且可能侵犯数据承载的个人隐私、商业秘密等信息权益。因此,税务部门必须承担在涉税数据公共化场景中的安全保护义务,在涉税数据因公共化而发生安全事故时对第三方私主体和其他信息权益主体承担相应的民事责任。

此外需要指出的是,无论是涉税数据共享还是涉税数据出现的公共化,皆是公共部门从第三方主体获取纳税主体的涉税信息。虽然纳税主体因负担税收义务而出现的财产利益损失是因公益目的而产生的损失,涉税数据行为规制无须额外考量其法益保护,但是因涉税信息错误多缴税款而造成的财产利益减损则必须为法律所关照。因此,即使纳税主体因涉税数据具有公益性和法定性而不宜行使同意权能,即不能拒绝税务部门直接或间接获取利用涉税数据,但为避免因涉税数据错误而多缴税款,纳税主体也应享有一定限度的知情权。<sup>①</sup>同时,鉴于税收征收工作的庞杂性,因此纳税主体的知情权无法借由税务部门主动告知的方式实现,而只能通过先由纳税主体申请查询再由税务部门被动告知的方式实现。<sup>②</sup>在此基础上,还应当赋予纳税主体一定的涉税数据删改权,允许其删除或者修正因自身错误而形成的涉税数据。如此,既可以维护纳税主体的合法权益,也可以保证涉税数据全面且准确的品质。基于税收行政的本质特征,自然人纳税人的继承人、配偶、财产托管人和企业纳税人的公司股东、合伙人等作为利害关系人也可享有上述知情权和删改权。

综上,除前文述及的税务部门安全保护义务条款外,还应当在“数据披露”一章中设置税务部门涉税数据公共化授权条款、第三方私主体协力义务条款、税务部门涉税数据开放禁止条款、纳税主体涉税数据知情权和删改权条款。首先,税务部门涉税数据公共化授权条款可规定为:“税务机关根据税收征收管理的需要可以向银行和其他金融机构、网络交易平台和其他网络平台获取涉税数据”。其次,第三方私主体协力义务条款可设置两个条款分别规定为:“银行和其他金融机构应当按照规定的内容、格式、时限等要求向税务机关提供本单位掌握的账户持有人的账户、账号、投资收益以及账户的利息总额、期末余额等涉税数据”;“网络交易平台和其他网络平台应当按照规定的内容、格式、时限等要求向税务机关提供平台用户的登记注册、市场交易、投资收益和财产余额等涉税数据”。需说明的是,由于税务部门涉税数据公共化应遵循“法无授权不可为”的法理逻辑,并且根据法律保留原则,税务部门无权从第三方私主体处获取法律规定之外的涉税数据,因此应对第三方私主体数据开放的内容范围采取完全列举模式,即上述条文中的“等”是“等内等”。再次,税务部门涉税数据开放禁止条款可规定为:“税务机关从银行和其他金融机构、网络交易平台和其他网络平台获取的纳税人数据不得向社会第三方开放”。最后,纳税主体涉税数据知情权和删改权条款可分两款予以规定:一是“纳税人及其利害关系人有权向税务机关查询自身涉税数据,税务机关应根据查询人的要求,以口头或者书面方式如实告知涉税数据”;二是“纳税人及其利害关系人对税务机关提供的涉税数据有异议并能够提供相关证据证明的,可以要求税务机关进行删除或修改,税务机关应当在审查确认后予以删除或修改”。

<sup>①</sup> 参见闫海:《论纳税人信息权、税务信息管理权及其平衡术》,《中国政法大学学报》2019年第6期。

<sup>②</sup> 参见朱大旗、胡明等:《〈税收征收管理法〉修订问题研究》,法律出版社2018年版,第166页。

## 五、结 语

在数字经济时代,税收征管的有效性和公平性正在遭受严峻挑战。涉税数据作为税收征管数字化的基础要素和动能源泉,是税收征管法治回应数字经济时代挑战的核心和关键,也是数字经济时代修订《税收征管法》应重点关注的内容。可以说,数字经济时代税收征管法治变革的首要课题就在于创建一个公正高效的涉税数据法秩序。涉税数据作为数字经济时代由涉税信息演化而来的新生事物,归属于作为生产要素的数据资源范畴,并因此承载着相互冲突的多元主体的多元法益。涉税数据法益秩序的构建应当基于数据资源的本质属性另辟蹊径,基于权利保护路径存在诸多问题而创设的行为规制路径可担当构建涉税数据法益秩序的重任。为此,需要对涉税数据法律关系实施类型化、场景化的行为规制,将涉税数据法律关系类型化为涉税数据采集、涉税数据共享和涉税数据公共化 3 个场景,并分别设计相关主体的权利义务内容,修订《税收征管法》也应当根据上述内容进行条款设计。

---

**Abstract:** Tax-related data is the core element for tax collection and management to respond to the challenges of the digital economy. It belongs to the category of data resources as production factors in the digital economy era, and carries the multiple legal interests of conflicting multiple subjects. In addition to considering the tax governance interests of tax departments, the construction of tax-related data law order must also take into account the information interests of tax payers, the administrative interests of other public departments and the property interests of third-party private subjects. The behavior regulation path created based on the failure of the data right protection path can take on the important task of building the order of legal interests of tax-related data, and should implement typed and scenario based behavior regulation on the legal relationship of tax-related data. In the tax-related data collection scenario, the tax department takes legal authorization as the basis for action, and the tax payer assumes the obligation of data cooperation; In the tax-related data sharing scenario, the tax department follows the legal principle that everything which law does not forbid is permitted, and other public departments have the obligation of data assistance; In the tax-related data public use scenario, the tax department follows the legal principle that everything which law does not allow is forbidden, and the third-party private subject has the obligation of data cooperation. The revision of the law on the administration of tax collection should be designed according to the above rules.

**Key Words:** digital economy, tax-related data, data interest, behavior regulation, law on the administration of tax collection

---

责任编辑 翟中鞠