

武汉大学财税与法律研究中心



研究报告

(No.20220130)

网络主播个人所得税法律适用与征收管理研究

课题负责人：熊伟教授

报告撰稿人：刘珊、毛彦、许恋天

高苑丽、金超

二零二二年二月十日

目 录

前 言	1
第一节 数字经济背景下网络直播行业的发展情况	3
一、网络直播对经济发展和改善民生的影响	3
（一）促进就业作用明显	3
（二）拉动经济赋能显著	4
（三）文化传播价值凸显	5
二、税收规则、征管实践、舆论环境对直播行业的影响	5
（一）网络直播的税收规则存在滞后性与模糊性	5
（二）税收征管中滥用核定征收政策的现象比较突出	5
（三）直播行业专项税务检查的标准和口径不统一	6
（四）大众舆论对于网络主播的否定性评价过于流行	6
第二节 网络主播收入税法适用中的规则模糊之处	7
一、网络主播收入的所得类型定性模糊	7
二、网络主播收入个人所得税扣缴义务人模糊	8
三、核定征收在实践中被滥用，背离了立法原意	8
四、网络主播收入形式转换的合法性模糊	9
五、税收行政处罚裁量空间过大、尺度不明确	10
第三节 对网络主播收入个人所得税争议问题的分析	11
一、网络主播所得的税法定性	11
二、网络直播收入个人所得税的扣缴义务	14
三、税收核定征收模式的适用问题	16
四、偷税与避税的认定标准问题	17
五、纳税人偷税处罚的裁量标准问题	18
（一）区分纳税人的认错态度和纠错效果	19
（二）区分纳税人的违法事实和危害结果	19
第四节 完善网络主播收入税收征管的政策建议	20
一、对网络直播行业秉持审慎包容的税收立场	20
二、增强税收政策确定性及精细服务能力	22
三、探索网络主播收入的分级分类税收征管	23
（一）明确分级分类管理的基本标准以及相应的管理规则	24
（二）明确不同类型主播收入的税款缴纳方式	24
（三）系统建构直播从业人员纳税信用评级体系	25

四、落实直播行业税收管理的案例指导机制	25
五、规范核定征收时照顾纳税人的合理诉求	26
六、对照构成要件不枉不纵处理税收违法行为	27
结 论	28
参考文献	30

网络主播个人所得税法律适用与征收管理研究

前 言

2021年是平台经济的监管和规范之年，反垄断法、个人信息保护法、金融证券法都在积极介入，税法也是其中的重要成员。在此背景下，网红主播偷逃税案件被查办，引发社会各界广泛议论和关注。除警示平台直播行业加强税务合规建设外，这些案件还暴露出新业态下税务监管与税法适用中的一些问题，不仅关乎网络直播行业税收征纳的确定性，还会影响网络直播行业的健康发展，因此值得从制度规范角度深入研究。

2022年1月14日，武汉大学财税与法律研究中心举办了“平台直播税法适用问题研讨会”。来自全国的18名中青年专家参与研讨，¹60多名博士及硕士研究生在线旁听。围绕经营所得与劳务报酬所得界分标准、直播行业税收核定、平台主播群体分级分类管理、直播平台税收风险防范等焦点问题，与会专家经过深入讨论，形成了一些倾向性意见。

关于经营所得与劳务报酬所得的界分标准，专家们认为，二者都与独立劳务提供有关，但在是否具有商事外观、是否持续、是否经常、是否劳资结合等方面存在较大差别。税务机关在对网络主播获得的收入进行定性时，应尊重纳税人对商业组织形式的选择自由，通过个体工商户、个人独资企业的营业活动而取得的收入，一般认定为经营所得。对于滥用组织形式规避税收负担的行为，税务机关可以依法反避税，但应尽可能坚持谨慎性原则，防止动辄得咎，过度侵入纳税人的经营自由。

¹ 参会发言及提供书面意见的人员依次为：中南民族大学法学院叶金育教授、武汉大学经管学院王玮副教授、中国地质大学（武汉）公共管理学院吕凌燕副教授、西南政法大学经济法学院王婷婷副教授、中南财经政法大学法学院侯卓副教授、厦门大学法学院王宗涛副教授、江西财经大学法学院聂淼博士、国家税务总局干部学院（长沙）胡邵峰讲师、华中科技大学法学院李貌副研究员、暨南大学法学院任宛立博士、西南政法大学法学院张成松博士、山东大学法学院田蒙蒙博士、湖北经济学院法学院房海军博士、武汉工程大学法商学院冯铁拴博士、中央财经大学财税学院郭志东博士后、中南民族大学法学院顾德瑞博士、华东政法大学经济法学院欧阳天健副教授、武汉体育学院经济管理学院陈洪平教授。

关于直播行业从业人员的核定征收问题，专家们认为，核定征收作为一种兼顾行政效率和税收公平的征收方式，既非直播行业税收征管的首创，也非税收优惠，而是兼具惩罚与反避税功能的推定课税。直播行业核定征收之所以引发关注，并非是因为核定征收本身不具有合法性，而是因为个别地方税务部门偏离了制度初衷，异化了核定征收的功能。随着核定征收政策的收紧，各地在对直播行业核定课税时应更加规范，避免使其沦为地方政府招商引资和头部主播避税的工具。实际上，经营所得与劳务报酬所得、工资薪金所得的税负差异，并未如公众所想象的巨大，孰轻孰重并不能事先得出结论，要结合具体纳税事实才能判断。核定征收的漏洞被堵塞后，转换收入形式规避税收的问题应该会迎刃而解。

关于对平台主播进行分级分类税收管理，专家们认为，这是一个实事求是的设想，不仅与税收实质公平的理念相契合，也是提升税收征管效率的应有之义，更有利于精准发挥税收调控功能。税务机关可以考虑根据主播的收入多寡，将之划分为不同类别，适用不同的税收征管方式。对于高收入的职业网络主播，税务机关可倡导其设立个体工商户、个人独资企业等，按商事组织的统一规则查账征收，同时允许其依法享受税前扣除待遇。

关于直播平台税收风险的防范，专家们认为，直播平台作为网络直播行业的重要主体，应全面收集主播的涉税信息，按《电子商务法》的规定向税务机关履行报告义务。与此相关，平台应建立健全直播业务管理规则，准确识别主播所获取收入的性质，以免因未履行代扣代缴义务而被处罚。另一方面，在平台直播关系中，资金支付的流向呈现不同类型，甚至镶嵌了不同的层级，与法律关系的建构未必保持一致。在这种情况下，需慎重考虑代扣代缴义务是否发生、由谁履行、如何履行的问题。此外，税务机关也应该对平台加强纳税指导，解决这些新业态带来的新问题，避免让纳税人陷入两难境地。

关于增强直播行业税收征纳确定性问题，专家们认为，直播行业作为数字经济的产物，不仅对传统税法规则构成了较大挑战，也加大了行业自身税务合规的风险，必须重视其税收确定性问题。税收征管确定性的提升有赖于立法者积极回应数字经济带来的挑战，不断提高税收立法质量，还需要税务机关采纳包容性立场，通过办税指南、咨询辅导、典型案例、税法解释等多种

形式，帮助纳税人准确理解税法。另外，纳税人合规意识的提升及风控机制的完善，也是其中发挥作用的重要因素。

在此基础上，武汉大学财税与法律研究中心组织成员进一步系统论证，形成了这份研究报告。报告分为四个部分，第一部分介绍网络直播行业的发展情况，展示平台直播的业态及其对经济社会的影响；第二部分梳理直播收入税法适用与纳税遵从存在的问题，其中既包括法律界限不明，也包括税收征管不规范，还包括纳税人合规意识和合规能力不强；第三部分侧重于从税法解释与适用层面进行论证，基于理论和实践提出有针对性的建议；第四部分结合新经济、新业态的特点，从税政、征管、执法等角度，对直播课税提出政策方案，供决策部门参考。

课题组总体认为，网络直播行业的税收问题之所以引发关注，除了报导出来的案件所涉税款金额巨大之外，该领域的从业人员数量众多，在新经济、新业态发展中占有一定分量，但相关税收规则不甚清晰，税收管理方式比较粗放，容易引发纳税遵从的风险，也是其中的重要原因。在回应新经济、新业态发展中的涉税问题时，税务机关既要积极作为，依法打击偷逃税款行为，维护税收公平，也应该审慎包容、实事求是，全面准确理解共同富裕战略，促进新经济、新业态持续发展。随着大数据技术、“智慧税务”和“金四工程”的推进，涉税信息的可及性大大增强，纳税人更应加强合规管理，防范涉税风险。

第一节 数字经济背景下网络直播行业的发展情况

一、网络直播对经济发展和改善民生的影响

（一）促进就业作用明显

根据中国互联网络信息中心发布的第 48 次《中国互联网络发展状况统计报告》，截至 2021 年 6 月，我国网络直播用户规模达 6.38 亿，同比增长 7539 万，占网民整体的 63.1%。其中，电商直播用户规模为 3.84 亿，游戏直播的用户规模为 2.64 亿，真人秀直播的用户规模为 1.77 亿，演唱会直播的用户规模为

1.30 亿，体育直播的用户规模为 2.46 亿。¹根据中国演出行业协会网络表演（直播）分会发布的《2020 年中国网络表演（直播）行业发展报告》，截至 2020 年底，网络主播账号累计超过 1.3 亿。²

网络直播已成为中国经济新业态，网络主播逐渐成为一种新职业，成为拉动社会就业的新动力。³2020 年 7 月，人力资源和社会保障部联合市场监管总局等部门发布了互联网营销师等 9 个新职业，其中，在“互联网营销师”职业下增设“直播销售员”工种。这意味着带货主播成为正式工种，将享受其他职业同等的就业保障与能力提升培训。

网络直播产业的发展，也促进了人才需求量的增长和从业人员收入的提升。智联招聘携手淘榜单共同发布的《2021 年直播产业人才报告》显示，2021 年第三季度，直播行业招聘职位数同比增加 11.72%，大于全平台岗位 6.82% 的增幅；直播相关岗位平均薪酬同比上涨 10.78%，达到 10448 元，其中直播产品开发岗位平均薪酬最高，达 26372 元。⁴

（二）拉动经济赋能显著

随着网络直播的迅猛发展，传统产业借力网络直播加快转型升级，焕发出产业创新的活力。⁶尤其是新冠疫情期间的“宅家生活”，更是加速了网络直播的常态化进程，网络直播成为了复产复工、脱贫攻坚和乡村振兴的强力帮手，为区域经济发展和产能升级发挥了新引擎作用。

直播与电商产业的结合，集中体现了直播重塑产业供应链的能力。在线下交易场景受限的情况下，直播平台为商品零售提供了在线销售渠道，借助主播对商品的讲解介绍和实体拍摄，给了用户更好的选购体验。艾瑞咨询发布的《2021 年中国直播电商行业研究报告》显示，2020 年中国直播电商市场规模超 1.2 万亿元，年增长率为 197.0%，从业人数达到 123.4 万人，预计 2023 年直播电商规模将超过 4.9 万亿元。报告进一步指出，直播电商在网络购物零售市场的渗透率将

¹ 中国互联网络信息中心.第 48 次《中国互联网络发展状况统计报告》[EB/OL].<http://www.cnnic.net.cn/hlwfzjy/hlwzxbg/hlwtjbg/202109/P020210915523670981527.pdf>.

² 新浪网.报告：我国直播主播账号达 1.3 亿 用户规模超 6 亿人 [EB/OL].<https://news.sina.com.cn/o/2021-05-18/doc-ikmyaawc5987265.shtml>.

³ 参见陈宇,李锐.我国分享经济税收问题研究[J].中央财经大学学报,2017(08):3-12.

⁴ 中国经济网.《2021 年直播产业人才报告》发布 [EB/OL].http://www.ce.cn/xwzx/gnsz/gdxw/202111/15/t20211115_37086276.shtml.

⁶ 参见张晓港.网络直播个人所得税的税务处理[J].财务管理研究,2022(01):76-80.

由 2020 年的 10.6% 提高到 2023 年的 24.3%。³

（三）文化传播价值凸显

网络直播扩展了文化传播的路径，扩大了文化传承的声量，为多元文化创新传播与文化生命力延续提供了更多可能性。多家直播平台自发开展了一系列精彩纷呈的文化直播活动，如“直播+非遗文化”“直播+戏曲”等等，实现了直播行业助力传承传统文化的愿景。

网络直播拓展了共享共创的边界，不仅链接了历史纵向的文化传承，也推动了现实横向的知识普惠。新冠疫情期间，各类院校、医院、科研机构等利用直播平台开展公开课、讲座、知识科普等活动，有效减小了数字鸿沟，为用户提供了纾解压力、了解外界的新渠道。

网络直播还有助于社会创新和个人才艺潜能的挖掘，开启了公益传播的微时代。疫情期间的“爱心抗疫”行动，直播平台成为了聚汇公益力量的集中站；网络直播也是新时代的群众路线，激发出每一个普通人身上的创新活力。

二、税收规则、征管实践、舆论环境对直播行业的影响

（一）网络直播的税收规则存在滞后性与模糊性

随着网络直播新业态的快速发展，税收问题越发复杂，对传统的税收规则及征管制度提出了挑战。⁴现行《个人所得税法》基本上是以线下经济为基础而制定的，既有规则不完全适用于线上经济活动，产生诸多规则模糊、不确定的问题，难以为纳税人提供明确的行为指引，也会给基层税务机关带来执法方面的困惑。这主要表现为：（1）经营所得和劳务报酬所得的界定标准不清晰，税目认定差异较大，导致对直播从业人员取得的各类收入定性模糊；（2）地方政府之间的税收分配规则存在模糊之处，加剧了地方政府争夺税收的积极性；（3）网络直播行业涉及多方主体，基础交易法律关系的性质不清，税收扣缴义务的主体因此不明确；（4）网络直播的灵活就业人员多，节税与避税的界限模糊，对转换收入性质等行为的定性饱受争议。⁶

（二）税收征管中滥用核定征收政策的现象比较突出

网络平台主播偷税系列案件的曝出，揭示出部分地区税务机关存在滥用核定

³ 艾瑞网.2021 年中国直播电商行业研究报告[EB/OL].<https://report.iresearch.cn/report/202109/3841.shtml>.

⁴ 参见郑洁,程可.规范和激励:平台经济税收征管研究[J].税务研究,2021(08):71-76.

⁶ 参见张均斌.影视、网络直播行业何以成偷逃税重灾区[N].中国青年报,2021-12-22(004).

征收政策的情况，使核定征收异化为税收优惠的工具。

就现行《个人所得税法》而言，经营所得与劳务报酬所得、工资薪金所得之间虽有税负差异，但并不是十分巨大，在个人所得税实践中，纳税人转换收入形式降低税负的做法并不普遍。由于直播行业的可扣除成本微乎其微，采用核定征收方式后，即便采用较高的应税所得率，实际应税所得的金额也会大大降低。正是由于这种手段的介入，才使得经营所得与劳务报酬所得的税负差异被人为放大，实践中刺激了大量主播注册个体工商户、个人独资企业、个人合伙企业。

产生这种现象的缘由，除了纳税人趋利避害的动机，地方政府之间争抢税源也是重要因素。有的地方还利用财政返还政策，人为创设税收洼地，为头部主播规避税法提供了机会。因此，在清理整顿税收秩序、规范纳税人行为时，对地方政府和基层税务机关的作用也应有所考虑。如果将所有过错都归于直播从业人员，容易产生不公平的处理和处罚结果，影响政府和行政机关的公信力。

（三）直播行业专项税务检查的标准和口径不统一

主播税案曝光后，税务机关针对该行业启动了专项检查，也在督促纳税人自查自纠。不过，在专项检查中，各地税务机关对应税收入的定性仍不统一，专项检查程序的起始时间也不一致。尤其严重的是，平台主播收入的征税管辖权划分不清晰，户籍所在地和经营所在地税务机关都希望拥有课税权，且对征税方法的判断也存在不一致，让纳税人陷入两难境地。

税务机关在此轮税收检查中，普遍将主播收入定性为劳动报酬所得，除了 20% 的标准费用扣除外，未考虑主播从业的其他成本投入，导致部分纳税人税收负担大幅上升，经纪机构、主播存在倒闭及停播的风险。部分上市平台因税收征管工作的不确定性，影响投资者对企业业绩的预估，也导致二级市场存在观望情绪，引发股价波动明显等不良后果。

（四）大众舆论对于网络主播的否定性评价过于流行

目前网络主播偷税案频频发生，但税务行政处罚决定书并未公开，公众对于案件事实认定以及法律适用等问题并不清楚，都在根据有限的信息各自解读，舆论对网络主播的批判之声不绝于耳。

迫于舆论压力，网络平台对受处罚的头部主播采取管理措施，淘宝、微博、小红书、抖音、快手等纷纷将其账号封禁，相当于“全网封杀”。“全网封杀”

虽非行政处罚，但头部主播之前获得的潜藏着巨大流量和变现率的粉丝量化为乌有，不仅造成巨大的财产损失，其形象资源也被彻底剥夺。经此一劫之后，这些头部主播难有机会东山再起，对于已发展成熟的头部主播个人、直播行业以及平台经济都是重大损失。

实际上，在整个网络直播行业中，头部主播的人数不到 10%，其中涉及税收违法的应该也只是少数。大部分主播并无巨额收入，经过费用扣除和预扣预缴之后，基本不需要补缴个人所得税。很多主播只是业余兼职，不会发生个人所得税纳税义务。舆论对网络主播的口诛笔伐，未区分从业状况和收入情况，给直播行业的发展带来负面影响。

第二节 网络主播收入税法适用中的规则模糊之处

一、网络主播收入的所得类型定性模糊

在平台直播业务中，主播的收入主要来自用户观看直播的打赏收入和为商家带货的分成收入。这些收入与《个人所得税法》下的工资薪金所得、劳务报酬所得、经营所得等都可能产生关联，并存在以下区分问题：

第一，劳务报酬所得和经营所得的区分。根据《个人所得税法实施条例》第 6 条的规定，经营所得是指个体工商户、个人独资企业以及合伙企业从事生产、经营活动，个人从事办学、咨询等有偿服务活动，以及个人从事其他生产经营取得的所得。劳务报酬所得是指个人从事劳务取得的所得。从形式上看，主播以个人身份为平台或经纪机构提供独立劳务时，取得的收入为劳务报酬所得；主播设立个体工商户、个人独资企业以及合伙企业，从事生产经营活动时，取得的收入为经营所得。不过，基于业务内容和经济实质的判断，劳务报酬与经营所得的界限并不见得如此清晰。在主播未登记为个体工商户等情形下，其直播收入是否可能构成经营所得？在主播已经登记为个体工商户等情形下，其收入是否可能构成劳务报酬所得？这些是实务中最容易发生争议的问题。

第二，劳务报酬所得和工资薪金的区分。随着平台经济的兴起，劳务和劳动关系的区分标准日益模糊。“个人与支付主体间不存在劳动关系，是区分工资、

薪金所得与劳务报酬所得的关键。”⁸尽管在我国建立综合与分类相结合的个人所得税制度后，劳务报酬所得和工资薪金所得都适用综合所得税率，只是劳务报酬所得的预扣预缴税率更高，且允许一定比例的额外费用扣除。同时，主播与平台之间是劳务关系还是劳动关系，对增值税征收也具有意义，它决定主播从平台所获报酬是否应当缴纳增值税、按何种税目缴纳增值税。

二、网络主播收入个人所得税扣缴义务人模糊

《个人所得税法》第9条规定，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。个人所得税扣缴制度对加强税收征管和防止税款流失具有重要意义，¹⁰然而在网络直播领域，存在下列与个人所得税扣缴义务相关的问题：

第一，网络主播所得类型的区分影响扣缴义务的履行。如果网络主播取得的是经营所得，则由其自行申报；如果认定为劳务报酬所得或工资薪金所得，则需要由支付方履行扣缴义务。在当下网络主播收入定性模糊的情况下，扣缴义务是否存在，按什么标准履行，难以在规则层面明确。

第二，直播平台 and 经纪机构谁为扣缴义务人不清。¹²如果网络主播从直播平台、经纪机构和观众多处获得收入，多方支付主体之间可能存在多重支付情形，该如何确定扣缴义务人？直播平台与经纪机构之间，又该如何分配扣缴义务？

三、核定征收在实践中被滥用，背离了立法原意

核定征收是指“税务机关在无账可查或难以查账时，依照税法的规定，运用各种间接资料合理确定纳税人的应纳税额，并据以征收税款的一项制度。”¹³我国税收征收以查账征收为原则，核定征收为例外。网络主播税案暴露出目前我国核定征收制度存在的如下共性问题。

第一，立法上，核定征收的实体内容和程序规定欠缺。首先，现行税收法律规定对核定征收的情形、方法等实体性内容规定简略。例如，《税收征收管理法》第35条、37条规定了适用核定征收的8种情形，《税收征管法实施细则》第47条规定了核定征收的方法，但并未涉及核定征收方法的适用顺序、法律效力、变更和撤销、核定不当的法律责任等其他实体性内容。其次，重实体、轻程序。目

⁸ 王桂英.网络主播收入的个税征管分析[J].湖南税务高等专科学校学报,2019(03):42-47+66.

¹⁰ 参见崔志坤,李菁菁,杜浩.平台经济税收管理问题:认识、挑战及应对[J].税务研究,2021(10):62-68.

¹² 参见孙正,杨素,梁展硕.第三方共享经济平台税收治理研究[J].税务研究,2021(08):65-70.

¹³ 丛中笑.我国税收核定制度的梳理与重构[J].经济法论丛,2009,16(01):215-233.

前法律规定中欠缺核定征收的程序性条文，回避、公告与听证、举证责任、纳税人的权利救济等规定亟待补充完善。

第二，实践中对核定征收的定位不当，有滥用之嫌，背离制度本意。核定征收原本在难以查账的特殊情况下适用，在地方税收竞争背景下，却被各地政府异化为吸引投资的政策工具。为了竞争税收收入，税务机关将不符合核定征收条件，设置账簿且账目完备、应当适用查账征收的纳税人也适用核定征收，大幅降低了其应纳税额，严重侵害国家税款利益，不利于地区间税收公平。因此，有必要严格限定核定征收的适用条件，防止税务机关滥用自由裁量权。

第三，推翻已经税务机关确定的核定征收，要求主播补缴税款甚至按照偷税处罚，可能损害税务机关的公信力。除非纳税人有欺诈行为，故意让税务机关陷入错误认识，否则，经税务机关确定后的核定征收，一般不宜轻易否定。即便要否定其法律效力，在处理时也应将税务机关的过错考虑在内，不宜将所有不利后果全部归于纳税人。

四、网络主播收入形式转换的合法性模糊

由于工资薪金所得与劳务报酬所得执行的税率与经营所得适用的税率不一，现实中经常有网络主播将其取得的工资薪金所得或劳务报酬所得转变为经营所得。从法律上看，存在下列与主播收入形式转换相关的问题：

第一，网络主播是否有权对个人的收入形式进行转换？纳税人权利的边界又在何处？对收入性质进行转换是常见的税收筹划方式。¹⁵工资薪金所得与劳务报酬所得最高边际税率达到 45%，而经营所得的最高边际税率仅为 35%，且经营所得还能扣除与经营相关的成本费用。网络主播基于自身税负的考量，以个体工商户或个人独资企业的名义与直播平台或经纪机构签约，所获收入形式上符合经营所得的来源标准。但在实践中，税务机关基于实质重于形式原则，对经营所得做出否定性评价，其理由是什么？怎么把握其中反避税的限度，防止过度侵入纳税人的职业自由？

第二，网络主播转换收入性质的税收违法属性区分。网络主播通过设立个人独资企业、个体工商户，将实质为劳务报酬所得性质的收入转换为经营所得，这应当被认为偷税还是避税，界限模糊。“避税是通过事前的规划，规避税法的规

¹⁵ 参见卜羽勤. 网红主播迎来“补税潮”？新业态缴税亟待合规[N]. 21 世纪经济报道,2021-10-14(002).

定，实现少缴或者不缴税。而逃税则是在事后采用虚假的手段隐匿收入或虚列支出。”¹⁷一般情况下，只要交易真实，转换交易形式和收入类型，这属于纳税人的交易自由，即便存在权利滥用情形，也只能被认定为避税。避税与偷税虽都会造成国家税款减损，但纳税人的主观恶性、社会危害性和法律后果不同，应当将二者严格区分。

网络主播将实质为劳务报酬性质的收入转换为经营所得，并不是绝对不可能构成偷税。只不过，税务机关在做出这个结论时，一定要严格遵守税法关于偷税的构成要件，在事实和证据方面找到充分支撑。从税务机关披露的几个税案看，经营自由、税收规避、偷逃税款之间的界限并不十分清晰，税务机关尚未披露充分的证据材料信息，也没有披露调查和证明的过程，从业人员和普通公众不明就里，难以从中总结出明确的行为规范，纳税遵从意识也无从提升。

五、税收行政处罚裁量空间过大、尺度不明确

税务机关对税收行政处罚享有较大的自由裁量权，如构成偷税，可以处少缴税款 0.5 倍到 5 倍的罚款，具体的处罚幅度由税务机关自由裁量。为了规范税务行政处罚裁量权行使，尊重和保护纳税人合法权益，国家税务总局积极推进税务裁量基准的建立。结合网络主播的税案来看，其仍然存在不甚明确的地方：

第一，税务行政处罚裁量基准规定过于抽象、可操作性不强。国家税务总局发布的《税务行政处罚裁量行使规则》要求，制定税务行政处罚裁量基准“应当根据违法事实、性质、情节、社会危害程度等因素确定适用条件和具体标准”，各省税务机关制定的裁量基准对“事实”、“性质”、“情节”、“社会危害程度”要素的界定仍不明确。聚焦到近来接连发生 3 起网络主播税收偷税行政处罚案件的浙江省，根据《浙江省税务行政处罚裁量基准》，仅按照不缴或少缴税款占应纳税款的比例这一要素，将偷税的违法程度区分为较轻、一般、严重三个幅度，而未纳入纳税人的违法手段、违法次数、主观过错、认罚态度、是否补缴税款等要素，税务机关仍有非常大的裁量空间。

第二，处罚尺度不明确的问题仍十分显著。同为偷税行为，违法手段不同罚款倍数差异较大。如在薇娅案中，税务机关根据隐匿收入和转换收入性质方式虚构业务体现的社会危害性不同，处以不同倍数的罚款：隐匿收入，未主动补缴税

¹⁷ 徐艳红.薇娅们当如何提高税法遵从度[N]. 人民政协报,2021-12-28(012).

款的，处 4 倍罚款；转换收入性质方式虚构业务，亦未主动补缴税款的，处 1 倍罚款。虚构业务和隐匿收入社会危害性不同的理由何在？该案税务机关并未予以明确说明。违法手段相同，是否主动补缴税款对罚款幅度影响较大。例如在薇娅案中，同样是隐匿收入，主动补缴税款处 0.6 倍罚款，未主动补缴处 4 倍罚款，分别接近于罚款倍数的最低和最高值，差异悬殊。违法手段相同，均未主动补缴税款，处罚倍数也存在较大差别。例如在范冰冰偷税案中，对于利用个人独资企业转换收入性质处 3 倍罚款；在薇娅偷税案中，同为转换收入性质虚构业务却处 1 倍罚款。

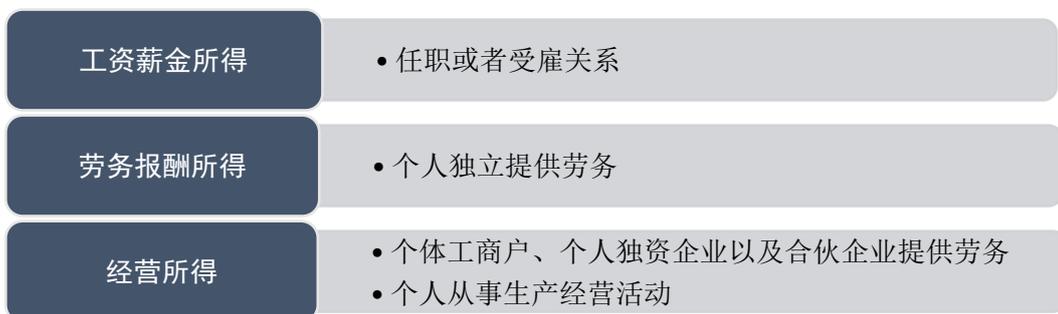
第三节 对网络主播收入个人所得税争议问题的分析

一、网络主播所得的法定性

在网络主播的个人所得税征管中，所得定性是核心环节。网络主播的所得如何定性，既是个人所得税征管的先决条件，也是征管确定性的基石。

基于纳税人的形式外观、经济实质以及法律关系等因素，网络主播取得的所得既可能是工资薪金所得或劳务报酬所得，也可能是经营所得。《个人所得税法》允许以个人形式获取工资薪金所得或者劳务报酬所得，也允许个人注册个体工商户、个人独资企业等商事主体赚取经营所得，网络主播也不例外。因此，网络主播所得的定性，应当具体问题具体分析，不可一概而论（见图 1）。

图 1 - 所得类型的厘定



(1) 当网络主播任职或者受雇于平台或经纪机构，网络主播取得的所得为工资薪金所得。依据《个人所得税法实施条例》第 6 条，工资、薪金所得是个人因任职或者受雇取得的所得。如果网络主播与平台或经纪机构之间订立劳动合同

或形成劳动雇佣关系，主播从平台或经纪机构取得的收入，可定性为工资薪金所得。

(2) 当以个人身份为平台或经纪机构提供劳务时，网络主播取得的所得为劳动报酬所得。区别与工资薪金所得，取得劳务报酬所得的个人与所得支付方之间不存在劳动雇佣关系，而是个人独立提供劳务取得的所得。

(3) 当网络主播注册个体工商户、个人独资企业以及合伙企业从事生产经营活动时，其为平台或经纪机构提供劳务而取得的所得为经营所得。不过，经营所得的本质是从事生产经营活动取得的收入，并不完全以注册商事主体为前提。基于业务内容和经济实质的判断，即便注册了个体工商户或个人独资企业，如果所有活动都是以个人名义进行，或者虽然以商事主体名义从事活动，但收入、成本都与其注册的商事主体无关，也可能不被认定为经营所得。

(4) 根据《个人所得税法实施条例》第 6 条的规定，个人从事办学、咨询等有偿服务活动，以及个人从事其他生产经营取得的所得仍可被认定为经营所得。实践中，有大量主播并未注册商事组织，但一直以直播为业，不但投入了资金和设备，有相对固定的直播场所，甚至形成了相对稳定的团队。《国家税务总局对十三届全国人大三次会议第 8765 号建议的答复》中提到，灵活用工人员取得的收入是否作为经营所得计税，要根据经济实质进行判定。按照分级分类管理的要求，对这类具有经营所得性质的收入，只要符合简便管理的条件，也应该适用核定征收方式课税。

综上所述，网络主播与平台之间有不同的合作模式，主播取得的所得来源多样，“需要根据主播与网络直播平台的关系对收入类型进行划分”，¹⁹确定其所得性质。²⁰具体而言，其所得定性可以分三步走（见图 2）。第一步，识别网络主播与平台或经纪机构之间的法律关系，进行交易定性；第二步，识别纳税主体的形式外观，是以个人形式提供劳务，还是以商事主体名义提供劳务；第三步，税务机关依据经济实质，审慎检视是否需要纳税调整。

¹⁹ 储德银,左芯.“互联网+”背景下加强税收征管面临的挑战及应对[J].税务研究,2018(07):120-124.

²⁰ 参见徐艳红.薇娅们当如何提高税法遵从度[N].人民政协报,2021-12-28(012).

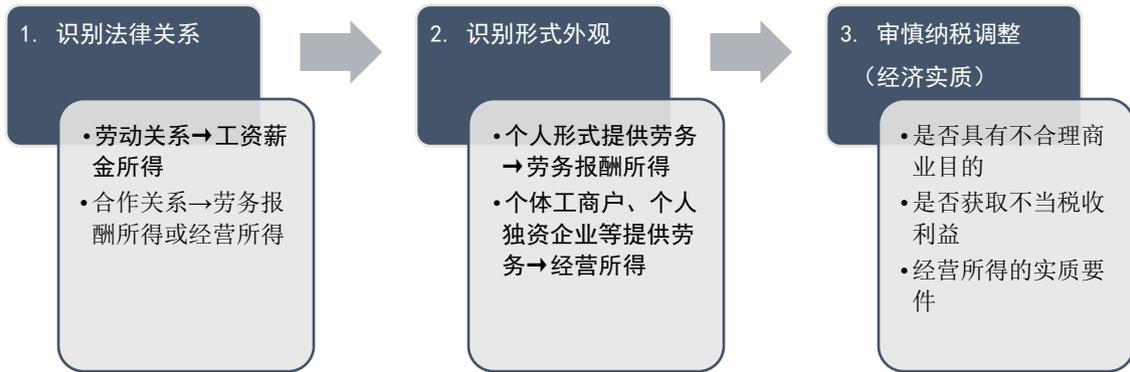


图 2 - 网络主播所得的定性步骤

第一步，识别法律关系。

网络主播的收入来源多样，既可能从平台处获取收入，也可能从经纪机构处获取收入。虽然主播取得的收入包括打赏、带货分成以及坑位费等多种类型，²¹但是仍应回到《个人所得税法》的语境，依据法律关系对所得定性。²²

(1) 如果主播与直播平台或经纪机构之间订立劳动合同，或者符合人身、组织以及财产的依附性，双方之间构成任职或者受雇的劳动关系，网络主播取得的所得可以定性为工资、薪金所得。

(2) 如果主播与直播平台或经纪机构之间为合作关系，双方之间构成劳务提供关系，网络主播取得的所得可能是劳务报酬所得或经营所得。

第二步，识别纳税主体的形式外观。

在所得定性的过程中，劳务报酬所得与经营所得的区分较为模糊，税务机关可首先进行形式外观判断：(1) 如主播以个人的形式提供劳务，其取得的所得一般为劳务报酬所得。(2) 如主播以个体工商户、个人独资企业或者合伙企业的形式提供劳务，其取得的所得一般为经营所得。

第三步，检视形式外观与经济实质是否相符，审慎进行纳税调整。

遵循经济实质原则，在判断个人收入是否构成经营所得时，不宜单纯以形式外观作为标准。个人以个体工商户、个人独资企业的形式从事生产经营活动，取得的所得虽一般为经营所得，当出现外观与实质严重不符时，税务机关有权依据

²¹ 庄德通. 带货主播应如何缴税? [N]. 民主与法制时报,2021-11-12(004).

²² 参见范锰杰.我国共享经济税收治理的挑战与应对[J].税务研究,2021(01):139-143.

《个人所得税法》第8条进行纳税调整，但是应当保持审慎并且说明理由。只有当网络主播滥用个体工商户、个人独资企业等形式谋求不当税收利益时，税务机关才有必要进行调整。此外，网络主播虽未注册为商事主体，但有团队、有投资、有固定经营场所、有经营的持续状态，其所取得的收入也可认定为经营所得。

实践中，税务机关在认定网络主播是否实施不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益时，往往从实质上观察纳税人的前期资本投入、本人劳务权重、经营持续性等因素。然而，在以网络直播为代表的新业态中，纳税人前期资本投入数额较低，直播劳务提供的人身属性较强，个人劳务占比也区别于传统经济模式。在判断是否构成经营所得时，既要考虑资本投入、经营连续性等要素，也要考虑网络直播行业轻资产、个性服务、流动性强的特点，不宜将传统标准简单适用于新业态。

二、网络直播收入个人所得税的扣缴义务

在网络直播的个人所得税领域，扣缴责任作为一种法定义务，是直播平台和经纪机构面临的税务风险点。个人所得税以支付所得的单位或个人为扣缴义务人。直播平台或经纪机构是向主播支付所得的单位，针对其支付的工资薪金或者劳务报酬，需要依法履行扣缴义务；针对其支付的经营所得，却无需履行扣缴义务，由纳税人自行申报。

其中的税务风险在于，所得性质将会实质影响平台或经纪机构是否发生扣缴义务。一旦税务机关认定某笔所得“名为经营所得、实为劳动报酬所得”时，其可能面临未履行扣缴义务的法律风险。依据《税收征收管理法》第69条，扣缴义务人面临百分之五十以上三倍以下的罚款。依据我国《刑法》第201条，存在逃税情形时，扣缴义务人甚至面临被追究逃税罪的刑事责任。

扣缴义务人是直接向主播支付所得的主体。在网络直播领域，既存在网络主播与直播平台的两方关系，也存在网络主播、经纪机构与直播平台的三方关系，因此，扣缴义务人的认定应当回归《个人所得税法》，根据直播平台、经纪机构和网络主播三方主体之间的法律关系，锁定直接向主播支付所得的主体²⁴（见图3）。

（1）当直播平台直接向主播支付所得时，平台是个人所得税的扣缴义务人。

²⁴ 陈华龙.互联网直播个人所得税税收法律规制[J].税收经济研究,2018(01):61-68.

(2) 当主播与经纪机构签约，平台向经纪机构支付合作费用后，经纪机构再向主播支付所得时，经纪机构是直接支付所得的单位，履行扣缴义务。

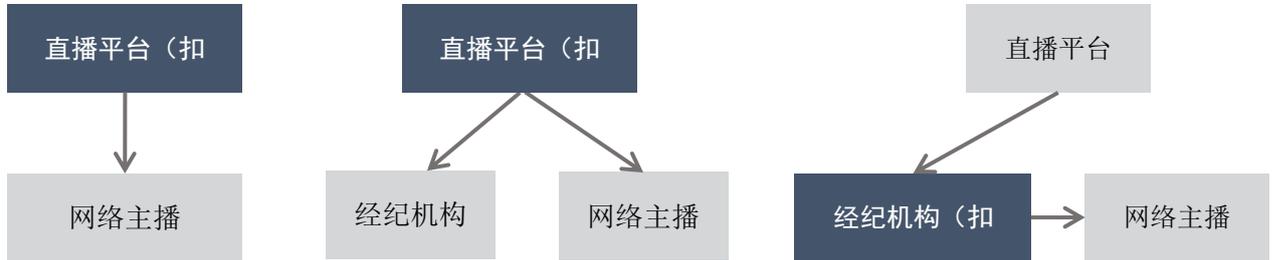


图 3 - 网络直播个人所得税中扣缴义务人的判定

履行扣缴义务、承担扣缴责任与否，取决于支付所得的性质及其对支付行为的控制力（见图 4）。作为支付所得的单位，扣缴义务人是所得的源泉。扣缴责任正是源于其对支付行为的控制。一旦扣缴义务人的支付行为完成，其对该笔款项的控制力随之丧失。

履行扣缴义务	无需履行扣缴义务	无需承担扣缴责任
<ul style="list-style-type: none"> • 支付工资薪金 • 支付劳务报酬 	<ul style="list-style-type: none"> • 支付对象为个体工商户或个人独资企业 	<ul style="list-style-type: none"> • 丧失对支付行为的控制 • 例如，转换收入形式，后经纳税调整的。

图 4 - 是否履行扣缴义务、承担扣缴责任的判定

(1) 当直播平台或经纪机构直接向主播支付工资薪金或劳务报酬时，直播平台或经纪机构是法定的扣缴义务人。

(2) 当网络主播注册个体工商户或个人独资企业，直播平台或经纪机构直接向其支付相应款项时，支付人没有扣缴义务，由纳税人自行申报。

(3) 当直播平台或经纪机构丧失对支付行为的控制时，其不应承担扣缴责任。直播平台或经纪机构对于支付所得的定性，应当以形式外观为主。即便税务机关进行纳税调整，也不宜追究扣缴义务人的责任。这是因为，它已经丧失对支付行为的控制，无法代扣代缴税款。对于事后的反避税行为，支付人在付款时无法预见，不能期待其有如此强大的税法能力。

三、税收核定征收模式的适用问题

实践中，网络主播通常采取以下方式降低应纳税额：第一步，设立个体工商户或独资企业等商事主体，以此转换所得性质；第二步，以该商事主体名义申请“核定征收”；第三步，由该商事主体对外签订合作协议、提供劳务、收取报酬；最后，根据核定税额缴纳个人所得税。

尽管利用税收洼地、转换所得性质等行为都是网络主播偷、避税行为的主要手段，但最终决定网络主播能否利用商事组织形式获取不当税收利益以及不当税收利益多少的关键，并不是“所得类型转换”，而是“核定征收”。

核定征收本质是推定课税。根据《税收征管法》第 35 条、37 条的规定，纳税人有下列 8 种情形之一的，税务机关有权核定其应纳税额：

1. 依照法律、行政法规的规定可以不设置帐簿的；
2. 依照法律、行政法规的规定应当设置帐簿但未设置的；
3. 擅自销毁帐簿或者拒不提供纳税资料的；
4. 虽设置帐簿，但帐目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查帐的；
5. 发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；
6. 纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的；
7. 对未按照规定办理税务登记的从事生产、经营的；
8. 临时从事经营的。

以上 8 种情形中，除第 1 种和第 8 种外，都是基于纳税人存在过错而由税务机关对其核定。核定征收非但不是税收优惠，从立法目的看，反而带有一定的惩罚性质。但在实践中，税收核定征收存在泛化和滥用的现象，被不少地方作为招商引资的优惠政策。“纳税义务的确定习惯上依赖核定征收的方法，这使得其内容不再依据法定课税要素来确定，背离税收法定原则。”²⁵

鉴于网络直播业务涉及的法律主体较多，税收法律关系复杂，税务机关对网络直播行业相关企业适用核定征收应尤其谨慎，将核定征收严格限于税收征管的目的。具体思路如下：

²⁵ 叶姗.经营所得个人所得税纳税义务之构造[J].环球法律评论,2021(04):54-70.

1. 严格限定核定征收的适用条件。只有当税务机关难以确定纳税人的计税依据、应纳税额，或纳税人自己确认的计税依据明显偏低的特殊情况下，才应考虑对纳税人适用核定征收。

2. 合理协调核定征收与查账征收之间的关系。对于网络主播设立的合伙企业或个人独资企业主动申请核定征收的，税务机关有必要对其进行实质审查，确定是否属于依法不设置账簿，或“临时从事经营”的纳税人。

3. 对直播从业人员实行分级分类管理，区分经营形式和收入水平，分别设定税收管理办法。对头部主播和高收入人员，严格纳税管理，防范税收规避。针对兼职或业余的主播，则应重点考虑征管的灵活性，无论是否注册为商事主体，只要构成经营所得，仍不排除核定征收方式的适用。

4. 明确核定征收的程序规则，例如回避、公告与听证、举证责任等。

《行政处罚法》第 40 条规定，“违法事实不清、证据不足的，不得给予行政处罚”。核定征收建立在“事实推定”基础上，而不是根据充分的事实和证据征税。这种推定事实可以作为征税的依据，却不应作为认定纳税人偷税的证据，更不宜将其作为行政处罚的主要依据。税务机关有必要区分税款征收和行政处罚，行政处罚应满足更严格的条件。

四、偷税与避税的认定标准问题

偷税与避税具有本质区别。偷税是税法明文禁止的违法行为，避税并不属于违法行为，至少在形式上具有合法性。二者在目的、手段、行为违法性和可罚性上都具有明显不同。

依据《税收征收管理法》第 63 条，对于偷税行为的认定，采取“手段+结果”的方式。手段包括以下几种：（1）伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证；（2）在账簿上多列支出或者不列、少列收入；（3）经税务机关通知申报而拒不申报；（4）进行虚假的纳税申报。纳税人基于上述手段，导致“不缴或者少缴应纳税款”的结果，则被认定为偷税。纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处一定金额的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

避税行为通常具有以下特征：（1）以最大化降低纳税义务、获取税收利益为唯一目的或者主要目的；（2）在纳税申报形式上符合税法规定。

依据《个人所得税法》第 8 条和国家税务总局《一般反避税管理办法(试行)》的规定,在认定不合理避税时,需要同时具备以下两点:(1)不具有合理商业目的;(2)个人获取不当税收利益或企业获取税收利益的。对于实施上述避税安排的,税务机关对其进行特别纳税调整,但并不涉及行政处罚。

综上所述,认定网络主播是否构成偷税应当分两步走:

第一步,审查纳税人是否具有形式合法性。

偷税与避税的最明显区别在于,避税行为具有形式合法性,而偷税行为无论形式还是实质都是违法的。《税收征收管理法》第 63 条规定的 4 种偷税手段中,第三种手段需要以“经税务机关通知”为前提,较为容易辨识,因此,在认定纳税人构成偷税行为时,重点应当审查纳税人是否存在其他三种手段。

网络主播在进行纳税申报时,通常存在两种所得形式:综合所得(工资薪金或劳务所得)和经营所得。其中,经营所得是由网络主播所注册的合伙企业或个人独资企业取得的,较之综合所得在形式上更为复杂。因此,有必要对此类企业的账簿合法性和记账规范性进行审查,核实是否存在“伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证”或“在账簿上多列支出或者不列、少列收入”等情形。

第二步,审查纳税人是否具有实质违法性。

依据《税收征收管理法》第 63 条,实施偷税行为的纳税人具有明确的主观故意,在手段上带有明显的虚假或欺骗性,意欲通过违法行为实现不缴或者少缴应纳税款的目的。避税并不具有违法的主观故意,只在经济实质与纳税申报形式上存在背离。因此,应当将纳税人是否具有主观故意或违法目的作为认定偷税的重点审查内容。

同时,在认定偷税时必须合理界定“虚构业务”和“虚假申报”,尤其需要对网络主播设立的商事主体是否具有实质业务进行审查,不宜基于所得性质的转换而一刀切认定为偷税。

五、纳税人偷税处罚的裁量标准问题

当前,税务机关对纳税人偷税的处罚方式,主要采取罚款+滞纳金的方式。对于个人避税安排获取不当税收利益的,税务机关在补征税款的基础上,可对补征税款依法加收利息。

除《税收征收管理法》第 32 条明确规定了滞纳金的征收方式外,对于罚款

和利息的裁量标准，税法并没有明确，《税收征收管理法》第 63 条只规定处以“不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款”这一处罚范围，税务机关享有较大的自由裁量权。

网络直播行业中的税收征管和行政处罚裁量应当具有合理性，综合考虑事实、性质、情节及社会危害程度等因素，制定细化裁量标准，并保持其一致性。

（一）区分纳税人的认错态度和纠错效果

依据《行政处罚法》第 32 条、《税务行政处罚裁量权行使规则》第 15 条，对于主动纠错的偷逃税等违法行为依法从轻处理；对于未能纠错的违法行为视危害程度依法严肃处理。现实中，网络主播在面临税务处罚时，往往存在隐匿收入不缴税款与少缴税款。从处罚裁量角度来看，对于少缴税款，应当按照具体金额和危害程度进行处罚，但对于隐匿收入不缴税款部分，如果纳税人主动纠错，实际上能避免或减少国家税款流失。从近期频繁发生的主播偷税被罚案中，也可以看出，税务机关考虑到了主播主观恶性的程度，并区别适用不同比例的罚款数额。²⁶ 因此，税务处罚裁量应充分考虑纠错即时性和补缴主动性。具体而言，对于隐匿收入但主动补缴的部分，或主动报告税务机关尚未掌握的涉税违法行为，应当较之其他违法情形从轻处罚；对隐匿收入且未主动补缴的部分，则应从重处罚。

（二）区分纳税人的违法事实和危害结果

对于纳税人构成偷逃税情形的，税务机关在处罚裁定时应当结合纳税人所处的违法事实阶段，充分考虑情节是否恶劣，以及其所造成的危害结果。具体建议如下：

1. 自查自纠阶段纳税人主动补缴税款和滞纳金的，并未造成国家税款流失的，可不按照偷税处罚；
2. 稽查局下达税务检查书后，尚未查实、纳税人主动交代的，构成有效纠错，虽可认定为偷逃税，但应以减轻处罚为宜；
3. 已经认定为偷逃税行为的，可根据偷逃税具体金额多少以及所造成的税款损失结果确定处罚；
4. 对于隐匿收入偷税且未主动补缴，严重危害国家税收安全，扰乱税收征管秩序的，可从重处罚；

²⁶ 参见徐艳红. 薇娅们当如何提高税法遵从度[N]. 人民政协报,2021-12-28(012).

5. 税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任。

第四节 完善网络主播收入税收征管的政策建议

网络直播行业的兴起与迅速发展，在带动经济发展、助力疫情防控、保障人民生活、支撑稳定就业等方面提供了有力支撑，也对个人所得税法律和政策带来了诸多挑战。²⁷作为数字经济时代的新业态、新模式，网络直播行业具有交易主体多元灵活性、交易信息碎片化、交易空间虚拟性等显著性特征。“平台经济模式与传统贸易模式存在形式上的明显差别”²⁸，而现行个人所得税制度基本上是以线下经济为基础而制定的，既有的税收规则并不完全适用于线上经济活动。因此，治理网络直播收入的税收问题时，宜采用审慎包容的征管立场，给新经济、新业态一定的试错空间。

一、对网络直播行业秉持审慎包容的税收立场

疫情之下，世界经济增长持续放缓，国内经济下行压力加大，随着网络直播行业的兴起与迅速发展，其在保障人民生活、支撑稳定就业中的作用日渐突出。²⁹不过，纳税人经济活动面临税收问题也越发复杂，税收政策的不确定性随之增加。打造数字经济新优势，为网络直播行业持续发展保驾护航，要坚持发展和规范并重，践行稳字当头、稳中求进的工作总基调，理性看待头部主播税案的社会影响。

当前我国正处在全力推进共同富裕的战略新时期。中央财经委员会提出，要加大税收、社保、转移支付等调节力度并提高精准性，扩大中等收入群体比重，增加低收入群体收入，合理调节高收入，取缔非法收入，促进社会公平正义。查处头部主播的偷逃税案件，督促演艺和直播从业人员自查自纠，这与促进共同富裕的总体部署是一致的。

不过，2021年中央经济工作会议也强调，实现共同富裕目标，首先要通过共

²⁷ 参见王桂英.网络主播收入的个税征管分析[J].湖南税务高等专科学校学报,2019(03):42-47+66.

²⁸ 田开友,崔琦文.论平台经济税收征管困境的法律克服[J].河南理工大学学报(社会科学版),2022(02):19-25+33.

²⁹ 参见周佳佳.为新业态配套新规则[N].人民政协报,2021-12-27(002).

同奋斗把“蛋糕”做大做好，然后通过合理制度安排把“蛋糕”切好分好，这是一个长期的历史过程。中央财经委办公室副主任韩文秀特别提醒，不能把长期目标短期化、系统目标碎片化，不能把持久战打成突击战。因此，查处税收违法案件、震慑税收违法工作的同时，政策部门也要考虑向社会准确传递信息，避免让新经济、新业态遭受太大不利影响。

正如本报告第一部分所展示的，网络直播是数字经济的产物，是新经济、新业态的代表，从业人员众多，经济价值和社会价值都不可低估。另一方面，网络直播行业税收管理不规范，纳税遵从度不高，税收收入流失严重。在此背景下，税务机关强化征管、规范税收秩序，完全是合理合法的举措。只不过，应该认识到，问题发生并非完全没有客观原因。面对平台经济的兴起，现行税制本身存在不适应，税收征管也存在脱节之处。“在不同行业领域、不同企业中，网络打赏收入的税种、税率以及缴纳方式等扣缴规则各不相同，缺乏明确统一的税收征缴法律依据。”³⁰因此，税务机关在查处违法行为、规范征管秩序的同时，还是应该秉持审慎包容的立场，“在严守安全底线前提下对平台经济采用适宜的税收管理可以促进其持续健康发展。”³¹例如，对因法律规则不明、政策界限不清而造成的问题，能不处罚尽量不处罚。即便需要处罚和征税，也可斟酌上述情形，对纳税人从轻减轻处理。

税务机关查处典型税案固然能够产生威慑效果，更为重要的是，应借此机会明确税法适用的界限，强化政策引导，³²“通过渐进改革确保数字平台征税类目明确、纳税范围精准，对日益多元的线上服务类型与网络数字商品进行合理归类，”³³以期为纳税人提供确定的行为指引。

近年来，一直有人大代表、政协委员在“两会”期间提交有关互联网平台经济税收管理的建议，江西、重庆、天津的税务机关也都及时做出了答复，国家税务总局也曾答复过全国人大代表的建议，内容涉及灵活就业人员的收入定性、如何区分劳务报酬所得与经营所得、是否可以委托平台代征税款代开发票、增值税起征点优惠对平台从业人员如何适用，等等。这说明，平台经济税收的确存在不

³⁰ 王新鹏.论我国互联网“打赏经济”的立法困境与消解方式[J].理论月刊,2021(08):133-143.

³¹ 崔志坤,李菁菁,杜浩.平台经济税收管理问题:认识、挑战及应对[J].税务研究,2021(10):62-68.

³² 参见宋永生.平台经济税收管理问题研究[J].税务研究,2021(12):133-138.

³³ 钟鸣.欧盟数字平台监管的先进经验及我国的战略选择[J].经济体制改革,2021(05):165-172.

小问题，急需从规则建设层面予以关注。对于目前因规则不明而产生的问题，应实事求是，妥善处理。

二、增强税收政策确定性及精细服务能力

为提高网络直播从业人员的税收遵从度，有必要进一步增强税收政策本身的确定性、可预期性，提升税务执法部门及其执法人员精准执法、精细服务的能力。具体而言，可以考虑从以下三个方面展开：

其一，由税务机关出台《网络直播行业纳税安全服务手册》，增强税收的确定性与可预见性。目前各地税务机关发布的行业纳税安全服务手册，主要是针对传统经济，对直播带货、线上经营等数字经济新业态作用有限。尤其是，网络直播从业人员与经纪机构签约形式多样，直播经营模式多元，纳税申报工作的复杂性与专业性很强，而直播从业人员自我纳税的实操能力有限，涉税服务市场发展尚不健全。因此，出台网络直播行业纳税安全服务手册，明确纳税申报操作指引，有助于服当前税收政策模糊与规则不确定。

手册内容可以紧扣网络主播个人所得税适用和征管过程中的风险点、网络直播的主要经营模式、相关法律法规梳理、纳税申报指引、法律责任等方面。（1）网络直播行业税务风险部分，可以采用经典案例回顾的方式，分类型地罗列可能出现的税务风险点。（2）主要经营模式部分，可以针对行业主流的经营模式，梳理“主播—平台—经纪机构”之间的法律关系，从而为所得定性与后续征管奠定基础。（3）相关法律法规梳理部分，建议汇总与网络直播个人所得税有关的法律、行政法规、部门规章、规范性文件以及司法解释，既涵盖个人所得税、税收征收管理等税法领域，也囊括民法典、商法、劳动法等其他相关法律。（4）纳税申报指引部分，主要包括主体形式选择、所得类型申报、扣缴义务、申报程序等方面。（5）法律责任部分，可以从税务刑事责任、行政责任两个方面展开，明确各个类型违法行为对应的法律责任，尤其是区分逃税和避税行为的法律责任。通过梳理以上内容，可以帮助直播从业人员全面认识日常账务处理、纳税申报中存在的潜在风险，提前进行税务合规管理，进一步规范网络直播行业个人所得税适用与征管。

我们建议，《纳税安全服务手册》可考虑以国家税务总局纳税服务司名义发布，或者由相关行业协会起草、经纳税服务司审定后发布。为提高手册的公共参与度和透明度，在发布前还应出台征求意见稿，广泛征求社会各界的意见。

其二，税务机关可考虑制定税务规范性文件，从规则角度明确界定劳务报酬所得与经营所得。劳务报酬所得是个人独立提供劳务取得的收入，经营所得是指个体工商户、个人独资企业以及合伙企业从事生产、经营活动，个人从事办学、咨询等有偿服务活动，以及个人从事其他生产经营取得的收入。二者都涉及纳税人独立劳务的提供，不太容易界分。税务机关厘清界限后，不仅有助于明晰劳务报酬所得与经营所得的实质内涵与具体适用，便于税务机关统一执法口径、提升征管效率，也有助于网络直播行业纳税人准确识别其行为的法律后果，增强纳税遵从度和规则确定性。

其三，提升税务机关的纳税服务能力、创新纳税服务形式，“构筑基于云计算技术的涉税信息动态共享场景、财税政策精准推送场景等应用场景，”³⁴为从业人员提供精准纳税服务。通过涉税风险短信提醒、不定期税收风险防范辅导会等形式，税务机关可为直播从业人员的自查自纠提供专业指导。不同经营模式下网络直播从业人员取得的收入性质不同，适用的个人所得税政策亦有所不同。税务机关在认定网络直播从业人员是否滥用商业组织形式时，应综合考量商业法律形式、资本投入、经营成本以及经营连续性等因素。一般情况下，纳税人有权决定是否设立商事主体、选择何种劳务类型从事经济活动。对纳税人的权利滥用行为，税务机关可以进行纳税调整，但要维持合理限度，保持执法标准的统一性。

其四，推动税收事先裁定制度的规范适用，加强税务机关与网络直播行业的沟通。“根据有限理性理论，纳税人对税收知识的掌握、理解及其对待税收的心理成为决定纳税人选择纳税遵从与否的关键因素。”³⁵为增强税收政策的确定性，有必要赋予纳税人预先裁定申请权。纳税人对其预期发生、有重大经济利益关系，且难以直接适用税法的特定复杂事项，可以向税务机关申请“事先裁定”，由税务机关提出书面的解释性意见。只要能保障事先裁定的法律约束力，就可确保纳税人享受事前纳税服务，增强税收政策可预期性和确定性。

三、探索网络主播收入的分级分类税收征管

分级分类管理是在保持税款入库级次不变的前提下，对纳税人和涉税事项进行科学分类，对税务机关各层级、各部门管理职责进行合理划分，运用风险管理的理念和方法，将有限的征管资源配置于税收风险或税收集中度高的纳税人，实

³⁴ 蔡昌,马刘丁,蔡一炜.云计算推进税务管理创新研究[J].财政研究,2021(09):113-125.

³⁵ 王宝顺.数字经济下强化税收意识和税法知识的思考[J].税收经济研究,2021(05):50-56.

施规范化、专业化、差异化管理。分级分类管理契合税法对不同主体、不同收入类型设定不同征税规则的公平理念，也符合税收征管效率目标。

网络主播收入范围较广且分层明显，收入较低者为绝大多数，高收入者行业占比极低。以直播为职业的高收入主播群体，为提高服务能力，多存在包括拍摄、选品、运营团队招募与报酬支付、场地租赁、购买成本与装潢、拍摄设备与办公设备采买、平台流量采买与推广费等前期服务投入。因此，税务机关有必要根据主播的身份性质及其收入对网络主播进行分级分类监管，考虑网络主播的前期经营投入等各类成本，对不同经营模式的主播采用不同的征管方式，分级分类、精准施策。³⁶一方面，加强对头部主播等高收入人员的纳税管理，严格实行查账征收、据实征税，另一方面，针对兼职、业务爱好的直播从业人员，继续探索简便高效的管理方式，降低税收征管成本，提升税法遵从度。

（一）明确分级分类管理的基本标准以及相应的管理规则

税务机关可以网络直播的收入数额作为分级分类管理的基本标准，以纳税主体的形式外观和所得类型作为具体判定依据。如果不分收入规模，对所有网络主播实行“一刀切”的征管手段，对从事网络直播的经营主体一律适用查账征收，那么会大大提高税收征管成本和纳税遵从成本，不利于征管效率提升和行业持续健康发展。

1. 对于收入数额已经达到一定标准的头部主播，倡导其设立个体工商户、个人独资企业等商事主体。设立相应商事主体的主播，应当依法办理税务登记，规范建账，依据经营所得征税并且严格落实查账征收。当然，倡导设立并非强制性规定，税务机关仍需要尊重纳税人的自由选择权。

2. 对于未达收入标准或未设立商事主体的网络主播，从平台或经纪机构取得的收入可能被认定为劳务报酬所得，也可能被认定为经营所得，主要依据资本投入、劳务投入以及经营连续性等要素进行区分。

（二）明确不同类型主播收入的税款缴纳方式

对按“劳务报酬所得”征税的网络主播，由支付方（平台或经纪机构）代扣代缴、纳税人年度汇算清缴；适用“经营所得”规则的，则由纳税人自行申报。为此，应明确直播从业人员与直播平台、经纪机构之间的法律关系，探索直播从

³⁶ 参见白彦锋,刘璐.平台经济发展“双失序”与共同富裕取向的财政治理选择[J].河北大学学报(哲学社会科学版),2022(01):10-23.

业人员收入性质的认定标准，合理确定直播从业人员、直播平台等主体的权利义务，统一各平台的代扣代缴规则。³⁷

（三）系统建构直播从业人员纳税信用评级体系

税务机关可以“将纳税人的税务登记、纳税申报、税款缴纳等信息作为纳税人信用评价体系的评价指标，”³⁸对纳税信用较高的主播采取不定期抽查的方式，对纳税信用相对较低的主播进行重点监控，这样可以提高税务机关的征管效率，也有利于对直播从业人员进行分级分类管理。税务机关还可考虑以纳税人识别号为载体，建立全国联网的自然人涉税信息系统，³⁹规范网络平台的涉税信息披露义务。与此同时，也要考虑对平台明确免责事由，以免给平台带来过重的遵从负担⁴⁰例如，平台的义务不应包括发现和报告税收风险，亦不应包括对涉税信息的内容进行实质性审查。

四、落实直播行业税收管理的案例指导机制

《行政处罚法》第5条及《行政处罚法》第48条规定，具有一定社会影响的行政处罚决定应当依法公开。然而，法律法规并没有对“一定社会影响”的具体内涵及其认定标准作出明确规定，国家税务总局也没有发布相关的指导性意见，基层税务机关实际上还是在各行其是，自行决定何为“一定社会影响”，是否公布行政处罚决定书。

税务机关公布典型的案件，其意义不仅在于震慑税收违法，更是为了向公众提供行为指引。如果只是选择性公布信息，不能完整呈现案件的全貌，不能全面展现案件的事实证据与争议焦点，有理有据地阐释税务机关的执法逻辑，面对争议问题时，其他纳税人还是不知道何去何从。

在2019年的年底，国家税务总局就印发了《税务行政执法案例指导工作实施办法》，要求各地税务机关认真贯彻落实。所谓“指导案例”，是指税务行政执法决定已经发生法律效力，认定事实清楚，适用法律正确，符合法定程序，对税务行政执法具有普遍指导意义，并符合以下条件之一的案例：（1）社会广泛关注的；（2）疑难、复杂或新类型的；（3）执法存在争议、执行不统一的；

³⁷ 参见王新鹏.论我国互联网“打赏经济”的立法困境与消解方式[J].理论月刊,2021(08):133-143.

³⁸ 陈宇,李锐.我国分享经济税收问题研究[J].中央财经大学学报,2017(08):3-12.

³⁹ 参见边羽美.大数据时代下网络主播个税征管问题探究——兼议纳税人识别号辅助税收经验运用[J].东南大学学报(哲学社会科学版),2018(S2):64-67.

⁴⁰ 郑伊.论网络平台的涉税信息披露义务[J].税务研究,2021(10):81-86.

(4) 法律法规等规定比较原则的；(5) 其他具有指导作用的。指导案例应当及时在《国家税务总局公报》和国家税务总局门户网站上公布。税务机关办理案件，在基本案情和法律适用方面与指导案例相类似的，应当参照适用指导案例，不参照适用的，应当在案件审理意见中说明理由。

在网络直播个人所得税征管中推广指导案例制度，有助于在全国范围统一征管秩序与规则适用标准，消弭不同区域之间的税务执法差异，进一步提升税务机关的征管效率与确定性，降低纳税人的税务合规成本。

近期发布的网络直播税案，社会关注度高，涉及新经济、新业态，法律适用的界限不明，执法标准存在争议，通过对比不难得知，它们应该完全符合上述指导案例的要求。如果能将其作为指导案例公布，不仅对社会公众能起到积极的引导作用，对税务执法也能起到良好的规范作用。出于保护个人隐私、商业信息、经营秘密的考虑，⁴¹即便不能公布完整的执法文书，按照上述国家税务总局的要求，将案件的关键信息整理出来，刊登在官方公报和网站上，供人们查阅、学习和参照，其对提升纳税遵从意识的促进效果也不可限量。

五、规范核定征收时照顾纳税人的合理诉求

“核定征收方法在性质上属于推计课税的范畴，应对其适用设置严格的条件。如果不作出必要的限制，而被当作一项事实上的“税收优惠措施”加以利用，不仅可能使纳税人获得不当税收利益，而且可能影响甚至瓦解整个课税要素体系。⁴²部分地方政府滥用核定征收政策，吸引平台直播从业人员到本地注册个体工商户、个人独资企业，然后以商事主体名义与平台或经纪公司合作，将劳务报酬所得转换成经营所得，赚取税负差异，导致国家财政收入减少，也损害了平台地政府的利益，这是当前网络主播收入个人所得税问题的症结所在。针对这个情况，国家税务总局要求各地税务机关对平台主播收入查账征收，规范税收征管行为，于理于法都是经得起检验的。

不过，无论是纳税人申请还是税务机关依职权而为，核定征税的主动权始终掌握在税务机关手中，不是纳税人想要就可以得到的。按照国家税务总局的要求，基层税务机关严格对照标准，对不符合条件的情形不再适用核定征收方式，这是

⁴¹ 参见曹阳.“互联网+”背景下我国税收征管制度改革的现存短板与具体应对[J].税收经济研究,2021(04):44-55.

⁴² 叶珊.经营所得个人所得税纳税义务之构造[J].环球法律评论,2021(04):54-70.

一种比较理性可行的做法。当新政策只是面向未来，不溯及既往时，纳税人也不容易遭受不利的后果。

现在的问题在于，对于已按核定征收方式清缴的税款，不少地方的税务机关也开始清理规范，否定之前核定征收的结果，要求按照查账征收方式补缴税款，包括追征与税款相关的滞纳金。在实务中，有些核定征收是通过招商引资协议确认的，税务机关也已经对此予以承认。假如其中存在欺诈情节，导致税务机关做出错误决定，税务机关取消原有征收方式，改为规范的查账征收，这当然不存在任何问题。如果不存在这种情况，税务机关推翻原先的承诺，将不利后果全部推给纳税人，就会存在不合情理的问题，影响地方政府的公信力。

因此我们建议，税务机关在清理规范核定征收时，还是应该区分情况。对于纳税义务已经按照核定履行完毕的，原则上不宜推倒重来，可考虑尽量维持原来的核定征收结果。即便否定税务机关的行为，改为查账征收方式，在实体上也只宜考虑补缴税款，不宜另外适用滞纳金，更不应按照偷税予以处罚。这主要是因为，在这种情况下，税务机关也存在过错，应该与纳税人分担损失才好，以体现权责一致和诚信公平。

六、对照构成要件不枉不纵处理税收违法行为

偷逃税的认定不是小事，除了补缴税款、征收滞纳金外，轻则行政处罚，重则移送司法机关，可能被追究刑事责任，因此需要十分谨慎，既不能放纵违法行为，也不能矫枉过正，扩大打击面。

在薇娅税案中，据杭州市税务机关通报，纳税人通过设立多家个人独资企业、合伙企业虚构业务，将其个人从事直播带货取得的佣金、坑位费等劳务报酬所得，转换为企业经营所得进行虚假申报偷逃税款。如果纳税人确有虚构业务、虚假申报行为，对照《税收征收管理法》第 63 条有关偷税的构成要件，税务机关做出偷税认定并对其罚款，这自然是完全正确的。只是由于披露出来的信息有限，我们并不能准确探知税务机关的处理思路，尤其是不了解“虚构业务”是如何发生的。

从现有的这段话看，税务机关先行认定，纳税人是以个人名义直播带货，所取得的收入为劳务报酬。为了少缴税款，纳税人通过“虚构业务”的方式，将其伪造成个人独资企业、合伙企业的经营所得。由于其本应该按照劳务报酬所得申报纳税，纳税人将其转换成经营所得后，其申报即为虚假申报，因此构成偷逃税

款行为。

基于上述信息，似乎仍可以看到两种性质迥异的情景。第一种情景是，纳税人的所有活动都以个人名义进行，包括与平台签订直播合同，但却以个人独资企业的名义和账户接受报酬，然后按照经营所得申报纳税。这种情形符合虚构业务、虚假申报的特点，被认定为偷逃税是站得住脚的。不过，转换到第二种场景，如果纳税人以个人独资企业名义与平台签订直播合同，以个人独资企业名义对外安排直播，以个人独资企业的名义和账户接受报酬，就很难简单认定其在虚构业务了。在这种情况下，纳税人按经营所得申报纳税，与虚假申报似乎有较大距离。

按照《税收征收管理法》第 63 条的规定，偷税有严格的构成要件，只有该条列举的行为才构成偷税。在此之外的行为，不宜作为偷税处理。如果认为纳税人滥用企业组织形式，没有实质经营活动、没有合理商业目的，2019 年 1 月 1 日之后，税务机关可以依据《个人所得税法》第 8 条进行纳税调整，否定纳税人的企业组织形式，直接按照个人提供劳务所得征税。即便在法律修订之前，也不排除税务机关按照实质公平、诚实信用、权利不得滥用等一般法律原则予以处理。不过，这些都属于反避税的范畴，税务机关可以追缴税款、加征利息。直接作为偷逃税款处理，法理上会存在不周延之处。

纳税人是以个人名义还是以商事主体的名义提供劳务，这首先是法律赋予纳税人的自由。在经济实践中，个别纳税人在税收洼地大量注册商事主体，借助核定征收方式大幅降低税收负担，确实冲击了正常的税收征管秩序，损害了中央及经营地的税收利益，需要及时清理规范。但是，清理规范本身也要依法而行，不枉不纵。在职业选择自由、不合理避税与偷逃税款之间，税务机关需根据事实和法律准确判断，只要纳税人不存在欺诈，一般不宜对避税行为按照偷逃税处理，以体现精确执法和精准监管的税收征管要求。

结 论

直播行业不仅吸纳了数量庞大的就业人群，而且刺激居民的网络购物与消费，为中国经济的发展做出了重要贡献。作为新经济、新业态，网络直播行业对个人所得税规则以及征管制度提出了挑战，相关规则不明确，征管口径不一致，也为纳税遵从和税务执法增加了难度。

近期发布的网络直播税案，由于涉案金额巨大，引发社会舆论的广泛讨论。《“十四五”数字经济发展规划》要求，“不断做强做优做大我国数字经济，推动平台经济规范健康持续发展”。平台经济从业人员税收政策的制定，因此需要兼顾规范与发展。

对于网络直播行业出现的各种偷逃税行为，税务机关当然应该加强监管、依法查处，但是打击涉税违法行为本身不是目的，通过查处和公示违法案件，总结和出台行业纳税规范，提高税收政策的确定性，促进直播行业的规范和发展，才是征纳双方和社会公众更应关注的立场。

本报告结合网络直播行业的特点，从税政、征管以及执法等角度，对网络直播个人所得税的法律适用与征管提出以下政策建议：

第一，提升网络直播行业个人所得税法适用与征管的确定性。面对新经济、新业态，税务机关宜秉持审慎包容立场，通过纳税安全服务手册、涉税风险短信提示、税收风险防范辅导等形式，为直播从业人员的自查自纠提供专业指导，提高纳税遵从度。同时，落实直播行业税收管理的案例指导机制，向行业从业人员和社会公众全面展现执法逻辑。

第二，明确网络直播收入的法律属性及征税规则。直播从业人员可以独立提供个人劳务，也可以成立商事组织从事生产经营活动，这是法律赋予的经济自由。在判断直播收入的性质时，税务机关应以法律关系作为基础，根据不同的组织形式以及交易内容，辅之以经济实质的审查，不宜一刀切。税务机关应加强税法解释，厘清网络直播行业收入划分的界限，提升税收规则的确定性。

第三，审慎看待纳税人转换收入形式的行为，合理认定行为的违法属性。虽然劳务报酬所得与经营所得之间存在差异，但是税收负担孰轻孰重，需要结合具体事实判断。在处理转换收入形式的问题时，税务机关应依据事实和证据，对照税法规定的构成要件，严格区分偷税与避税。

第四，规范核定征收，实施分级分类管理。网络主播收入分层明显，收入较低者为绝大多数，高收入者行业占比极低。为提高税收征管效率，降低征纳成本，不宜采用“一刀切”的征管手段，对网络主播一律适用查账征收。税务机关可以考虑根据主播的收入多寡，将之划分为不同类别，适用不同的税收征管方式。对于收入数额达到一定标准的头部主播，倡导其设立个体工商户、个人独资企业等

商事主体，规范建账，依据经营所得征税并且严格落实查账征收。对于未达收入数额的直播从业人员，可探索简便高效的管理方式，降低税收征管成本。

在规范网络主播个人所得税法律适用与征管的过程中，税务机关既要积极作为，以“精确执法、精细服务、精准监管”为目标，依法打击偷逃税款行为，维护税收公平，也应该审慎包容，在规范的同时促进新经济、新业态发展。行业从业人员则要依法纳税，加强税务合规管理，防范可能出现的涉税风险。

参考文献

- [1]陈宇,李锐.我国分享经济税收问题研究[J].中央财经大学学报,2017(08):3-12.
- [2]张晓港.网络直播个人所得税的税务处理[J].财务管理研究,2022(01):76-80.
- [3]郑洁,程可.规范和激励：平台经济税收征管研究[J].税务研究,2021(08):71-76.
- [4]管永昊,吴佳敏,贺伊琦.直播行业税收问题探析[J].税务研究,2017(12):98-100.
- [5]张均斌.影视、网络直播行业何以成偷逃税重灾区[N].中国青年报,2021-12-22(004).
- [6]王桂英.网络主播收入的个税征管分析[J].湖南税务高等专科学校学报,2019(03):42-47+66.
- [7]卜羽勤.网红主播迎来“补税潮”?新业态缴税亟待合规[N].21世纪经济报道,2021-10-14(002).
- [8]崔志坤,李菁菁,杜浩.平台经济税收管理问题：认识、挑战及应对[J].税务研究,2021(10):62-68.
- [9]丛中笑.我国税收核定制度的梳理与重构[J].经济法论丛,2009,16(01):215-233.
- [10]孙正,杨素,梁展硕.第三方共享经济平台税收治理研究[J].税务研究,2021(08):65-70.
- [11]徐艳红.薇娅们当如何提高税法遵从度[N].人民政协报,2021-12-28(012).
- [12]范锰杰.我国共享经济税收治理的挑战与应对[J].税务研究,2021(01):139-143.
- [13]储德银,左芯.“互联网+”背景下加强税收征管面临的挑战及应对[J].税务研究,2018(07):120-124.

- [14]庄德通. 带货主播应如何缴税? [N]. 民主与法制时报,2021-11-12(004).
- [15]陈华龙.互联网直播个人所得税税收法律规制[J].税收经济研究,2018(01):61-68.
- [16]叶姗.经营所得个人所得税纳税义务之构造[J].环球法律评论,2021(04):54-70.
- [17]田开友,崔琦文.论平台经济税收征管困境的法律克服[J].河南理工大学学报(社会科学版),2022(02):19-25+33.
- [18]周佳佳. 为新业态配套新规则[N]. 人民政协报,2021-12-27(002).
- [19]王新鹏.论我国互联网“打赏经济”的立法困境与消解方式[J].理论月刊,2021(08):133-143.
- [20]宋永生.平台经济税收管理问题研究[J].税务研究,2021(12):133-138.
- [21]钟鸣. 欧盟数字平台监管的先进经验及我国的战略选择 [J]. 经济体制改革,2021(05):165-172.
- [22]蔡昌,马刘丁,蔡一炜.云计算推进税务管理创新研究[J].财政研究,2021(09):113-125.
- [23]王宝顺.数字经济下强化税收意识和税法知识的思考[J].税收经济研究,2021(05):50-56.
- [24]白彦锋,刘璐.平台经济发展“双失序”与共同富裕取向的财政治理选择[J].河北大学学报(哲学社会科学版),2022(01):10-23.
- [25]边羽美.大数据时代下网络主播个税征管问题探究——兼议纳税人识别号辅助税收经验运用[J].东南大学学报(哲学社会科学版),2018(S2):64-67.
- [26]郑伊.论网络平台的涉税信息披露义务[J].税务研究,2021(10):81-86.
- [27]曹阳.“互联网+”背景下我国税收征管制度改革的现存短板与具体应对[J].税收经济研究,2021(04):44-55.

