

平台经济下个人所得税属性界定的类型化路径

欧阳天健 杨叶凡

(华东政法大学,上海 200050)

内容提要:平台经济在带来经济模式创新的同时,也对传统税收治理体系能力形成新的挑战。平台经济下,平台内主体个人所得税属性的界定问题一直是税收法治进程中的“痼疾”,在平台经济时代,法定所得类型愈发难以适配复杂的经济业态。本文从类型化的理论视域出发,以主体经济关系为动态要素对传统所得类型归类模式进行拓新,提出依附型、媒介型、独立型三种主体关系,对劳资二元结构下的所得属性加以厘清。在完善类型化理论的同时,通过明晰实体规则、强化监管协力以及完善自律规则的手段实现硬法软法的协同共治,将个人所得类型化的成果扩大至税法体系的建构与完善上。

关键词:平台经济 个人所得税 所得属性 类型化理论 主体经济关系

中图分类号:F812.0 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2024)07-0089-13

一、引言

在数字经济催生的新型生产关系和经济业态下,传统经济模式正在经历规模空前的解体与重构。平台经济作为数字经济的重要内容之一,具有跨越实体与虚拟的多重经济属性,在创造大量就业机会及经济效益的同时,也具有潜在的经济风险。2019年8月,《国务院办公厅关于促进平台经济规范健康发展的指导意见》印发并明确提出,“互联网平台经济是生产力新的组织方式”。但平台经济本质上仍遵循资本逐利的运行规律,在新兴经济模式与

旧有治理机制的冲突下,必然会引发社会、经济等领域的治理问题。从税法视域出发,平台经济已对个人所得税的征管体系造成巨大冲击,上至2021年主播“薇娅”偷逃税款被处13.41亿元天价罚款,下至中下游的平台内主体通过各种手段规避纳税义务,平台经济衍生的税基侵蚀现象已不再是税收问题的冰山一角。

平台经济往往包含多层次、复合化的经济关系,进一步加大了个人所得税的属性界定难度。一方面,平台内主体的实际所得与法定所得类型存在交叉与冲突现象,若对每一种收入精确定位并加以

[收稿日期]2024-05-08

[作者简介]欧阳天健,经济法学院副教授,研究方向为财税法;杨叶凡,经济法学院硕士研究生,研究方向为财税法。

[基金项目]国家社会科学基金青年项目“平台经济发展的税法规制研究”(22CFX031)。

课税,很容易陷入重复课税的泥沼。另一方面,税收法律法规中个人所得税的主体类型日益繁杂,难以与传统的劳资二元税收结构相匹配。质言之,传统税收体系下的个税所得类型已显疲态,无法适应收益结构多元化的平台经济。因此,应当同步推进税法理论与税收制度的改革,本文从类型化的逻辑维度出发,擘画以经济关系为标准的个人所得税属性的类型化方案。

二、问题提出:所得类型固定化与经济形态多元化的抵牾

数字经济的发展改变了纳税主体的各项特征,以具体纳税人或代扣代缴义务人为征管对象的传统征管模式已不再适用。^[1]一方面,法定所得类型具有固定性,难以适应平台经济下复杂的经济形态。《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)对所得类型采取列举式立法,通过“工资薪金”“经营所得”“偶然所得”等九种法定类型界定所得的属性,但平台内主体产生的收入并非都能纳入九种法定所得类型中;另一方面,虽然《个人所得税法》中仅以居民个人和非居民个人区分纳税主体,但实务中还存在大量特殊纳税主体,例如个体工商户、合伙企业等,根据税务机关出台的税收法规或优惠政策适用不同的课税规则,在平台经济复杂的经济关系中,这些规则也极易产生冲突和抵触,产生法所不能及的规制空隙。平台经济对个税法领域所得类型的影响,主要体现为实际所得与法定所得的错位以及所得类型与主体类型的错位。

(一)实际所得与法定所得的错位

在传统可税性理论中,收益性是确定可税性的基础^[2],收益这一要素贯穿税收征管的始终,而收益的属性也在很大程度上影响着法定的所得类型。

尽管各国税收立法对所得税的类型划分各有差异,但从宏观角度看,劳务所得与资本利得的二分模式是多数立法者的共识。现行《个人所得税法》在秉承劳资二分理念的基础上,将个人所得类型以列举的方式分为九类,其中“工资薪金”与“经营所得”两项分别对应税法理论中的劳动所得与资本利得,但出于应对收入多元化趋势的考量,在以上两种所得之外,个税法还规定了“稿酬”“偶然所得”等七项所得类型。然而,法定的所得类型往往难以适应快速变化的社会经济关系,平台经济在催生新的生产经营模式的同时,也改变了平台内主体的收入模式,导致平台内主体的收入难以被直接归入法定的九种所得类型中,即发生实际所得与法定所得的错位现象。

实际所得与法定所得的错位体现在平台内主体的收入属性与法定九种所得类型的不匹配上。平台内主体的收入结构较为多元化,既存在通过劳动、表演等形式从平台用户处获取报酬、打赏的“类劳动”收入,也存在利用数字平台提供的流量机会与平台用户进行直接交易的“类经营”收入。此外,平台经济对经济关系的革新还催生了大量介于劳动和经营活动之间的混合收入模式,难以用传统的劳资二元理论界定收入的理论属性,进而无法将这些收入准确地纳入法定的九种所得类型中。以网约车平台为例,网约车司机一般被认定为自然人,并不需要登记为个体工商户,但其业务却又具有经营性质。^[3]根据《机动车驾驶员个人所得税征收管理暂行办法》(国税发[1995]050号)规定,出租车司机拥有车辆所有权、挂靠经营的行为界定为经营行为,并明确按“经营所得”缴纳个人所得税。网约车司机拥有车辆的所有权或使用权,其承运行为也具有开展独立经营活动的特征,原则上可以适用出租车相关的税法规定。但平台对司机的控制力极强,

涵盖定价、路线、时长各方面,网约车司机的承运行为极度依赖平台派单,如果缺少平台的流量推介,其承运的效率和规模都将大打折扣。因此,网约车司机身份似乎更接近被平台所雇佣的劳动者。根据2022年修订的《网络预约出租汽车经营服务管理暂行办法》第十八条规定:“网约车平台公司应当保证提供服务的驾驶员具有合法从业资格,按照有关法律法规规定,根据工作时长、服务频次等特点,与驾驶员签订多种形式的劳动合同或者协议。”该条文只对网约车平台与司机的法律关系做了原则性规定,至于签订的何种内容协议(并不局限于劳务协议)并未给出统一标准。^[4]网约车司机利用车辆这种个人所有权或使用权的生产资料,通过载运乘客获得收入,其所得属于劳动性质、资本性质还是二者兼备,目前也尚无定论。

(二)所得类型与主体类型的错位

适用《个人所得税法》的主体类型除自然人外,还包括个体工商户、合伙企业、个人独资企业等,这些分散式的主体类型在平台经济的冲击下,逐渐无法与法定所得类型相匹配。如果说法定的所得类型是税收征管指向的终点,那么税务登记制度对应的主体类型便是税收征管的起点,只有明确了税法应当适用的主体和客体,税收征管程序才得以正常开展。平台经济打造了一个去中心化、自由化、流动化的场域,社会各主体也不再是过去普遍的、抽象的、相互联系的“理性人”,而是成为分散的、扁平的、颗粒的“微粒人”。^[5]在平台经济中,平台内主体不仅可以是自然人,也可以登记注册为各种法定主体类型。在缺乏统一界定标准的前提下,复杂的主体类型并不能与《个人所得税法》中的九种所得类型相对应,这不仅不利于税款的准确征收,还会动摇税法类型体系的整体性

与稳定性。

以个体工商户为例,个体工商户作为一种可以“选择成为”的主体类型,在平台经济中极易成为逃税避税的孔道。根据2018年修订的《个体工商户个人所得税计税办法》第七条规定“个体工商户的生产、经营所得,以每一纳税年度的收入总额,减除成本、费用、税金、损失、其他支出以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额”。可以看出,虽然个体工商户属于《个人所得税法》的适用对象,其收入构成相较以劳动所得为主要收入来源的劳动者,更接近以生产、经营为目的的企业。同时,个体工商户家庭式的经营规模以及连带性的责任承担方式,又使其具有浓重的劳动属性与个人底色,这种劳资糅合的特质使个体工商户极易成为税收征管的灰色地带。以网络直播打赏为例,用户在直播平台上以虚拟货币、虚拟礼物等形式对主播进行打赏,平台在收取一定的管理费后将打赏金额返还给主播,而打赏究竟属于何种性质的所得,现行税法并未对其加以明晰。有学者认为,对打赏收入征税,应当以主播与平台间的雇佣关系为标准,分别按照劳务报酬所得、工资薪金所得、偶然所得三种税目来缴纳税费。^[6]但在现实中,网络主播的主体类型琳琅各异,有的主播仅与平台签订简单的经济合同,双方的经济关系处于劳务与劳动关系的边界地带难以分辨,有的平台企业为降低成本或规避税负,要求主播注册为个体工商户进而适用更低的核定征收税率。正是由于到“税收洼地”注册并实施核定征收的方式,使得其经营所得与劳务所得的税收差异被扭曲放大。^[7]应当将纳税人的税负能力作为课税的标准,对满足个人经济欲望的各类来源综合进行课税,纳税人真正的税负能力才能在税收中体现。^[8]若严格适用法定的主体类型,同种平台

内主体可能适用完全不同的税目和税率,严重违背了税收公平原则。

三、优化方向:类型化理论的适用场域

平台经济时代,实际所得与法定所得的错位以及所得类型与主体类型的错位两个问题的实质,是概念式思维影响下法律规范与经济社会的脱节。《个人所得税法》规定的法定所得类型存在较为明显的概念式思维,即在条文中预设所得类型的全部特征要素,并与纳税主体的收入属性或主体类型相对照,进而适用适配的所得类型。但概念式思维作为概念法学倡导的法学方法,具有极高的确定性和客观性,无法及时适应平台经济下不断变化发展的经济业态,极易产生涵摄结论的偏斜或错判。因此,对所得进行科学分类,不能仅聚焦于平台内主体自身或其收入属性,而应当将视野置于整个平台经济之上,以类型化思维探寻足以涵摄各种经济形态的所得类型归类模式。

(一)类型化思维的适用原因

近代法学在很长一段时间里,具有浓郁的概念法学色彩,其推崇的概念式思维也在我国的税收立法中有所体现。按照德国法学家卡尔·拉伦茨(2003)的界定,“只有当借列举——描绘其特征的全部要素得以清晰界定者,始能称之为严格意义的抽象概念。”^[9]简而言之,概念式思维是在某种规范或理念的指导下,通过提取事物的部分特征作为定义要素,舍弃其余不重要的特征从而得出某个涵摄标准。然而,概念法学的设想虽然完美,却存在明显的缺陷:一方面,立法可能无法涵摄全部的现实情形;另一方面,概念式思维的更新往往滞后于社会发展。概念上被严格划分者,实际上常以各种方式相互结合,抽象化一旦趋于极端,往往会断开与

事实的联系,当最高概念落入空洞境地,便无法展现所描述事物的本质,因此,抽象化经常导致荒谬的结论。^[9]平台经济中存在大量不能被九种法定所得类型涵摄的新型收入形式,例如网约车司机开展承揽活动获得的收益,既有凭借自身生产资料进行营业活动的经营属性,也有为平台创造经济收益的劳动属性,难以用单纯的“经营所得”或“劳动报酬”定义其所得类型。

类型化思维有助于解决概念式思维导致的类型固化问题。英国学者哈特(2006)认为类型思维能够使概念更加明确化:“基于法律普遍调整社会事实的目的性,应当增加立法层面类的概念,通过类的概念,将各种事实抽象化为语言,并纳入实在法的涵摄体系下。”^[10]类型作为普遍与具体的中间点,能够以词句辨明事物间的相似性与差异性,在将抽象概念转化为具体内容的同时,也能尽量避免主观意志的随意性。此外,马克斯·韦伯(2005)认为,构建理想类型,可以系统性地摹画某种具有关联性的个别现象,进而对社会现实进行溯源,这种思维方式具有特殊的逻辑功能。^[11]

类型化思维与概念式思维相比,具有开放性、意义性和直观性三个方面的优势。第一,类型化思维的开放性可以有效把握事物的多样形态。抽象概念为了界分对象间的差异,其特征往往呈现“非此即彼”的分离性,而类型思考则是将特征揉碎打散进每一个相关对象中,其特征多呈现“或多或少”的层级性。拉德布鲁赫曾经说过,“现象与现象之间的关联与区别是具有流动性的,但概念往往在这些差异间划出明显的分界。很多在现象中‘或多或少’的程度,概念却必须做出‘非此即彼’的判断,因此,概念式思维的滥用会割裂现象的整体性。”^[12]按照传统概念式思维判断平台内主体的所得类型,只

能被迫面对二选一甚至多选一的困境,而类型化思维则提供了一种新的思路,即通过某种特征体现的程度多少设置判断标准,进而制定更具包容性的归类模式。第二,类型化思维的意义性弥补了抽象概念的空洞化趋势。概念式思维将涵摄作为唯一的演绎方式,过度追求现象的界限而忽略法律的价值意义本身,类型化思维则因类型表达的意义和由此意义决定的整体形象的不同显现出差别。德国学者施特拉克认为,“是意义或者说是评价的观点,指出了法律上类型构筑的建构性因素;在此,经验的诸表象在一个规范性的尺度下被‘总括视之’”。^[13]第三,类型化思维的整体性有助于把握法律制度的内在价值脉络。类型是一种有机组合的结构性整体,各要素的终点是某个统一的精神核心,类型的功能和意义必须与整体联系才能得以确认。^[12]而概念式思维往往通过切断规范间的意义联系来实现法律的确量化,因此,能够把握各要素之间联结关系的类型化思维更能适应多变的社会现实。

(二)类型化思维的税法路径

类型化思维在法律层面的实际应用,就是将类型作为法律理念与社会现实的中间点,通过各种类型图景,将法律理念中的价值转变为制定法。社会发展必然带来复杂的事实关系,而法律规范又是相对固定不变的,并非每一项社会现实都有与之对应的法律规范。^[14]将视野置于平台经济的税收治理领域,引入类型化思维是为了调和税法规范与经济现实间的差异,即解决考夫曼所言的“相同性难题”。尼采曾说过,“举凡秩序,皆源于相同事物不断重复地出现”。针对平台经济下所得类型固定化与经济形态多元化间的冲突,立法者需要准确地把握经济生活中的各种类型,挖掘类型背后所蕴含的价值与意义,通过类型描述的方式细化法律条文中的抽象

概念,创造更具灵活性与延展性的解释空间。换言之,应当在保留原有所得类型架构以维护法律稳定性的前提下,提出新的“开放式要素”来联结所得类型与经济形态,对《个人所得税法》固化的所得类型归类模式加以改进。

法定所得类型之所以无法适应当前的平台经济,是因为它所强调的是孤立的、个别的特征要素,并不足以穷尽平台经济中复杂的经济关系。考夫曼(1999)曾经指出,“立法成功或失败,取决于立法者能否掌握正确的类型”。^[15]实质课税原则要求按诸事实认定为税捐之发生有关构成要件事实,并按一个人以事实为基础所具有之负税能力定其纳税义务之有无及其应纳税额。^[16]因此,想要正确界定平台经济下个人所得的所得类型,必须将各种经济关系作为一个意义整体,通过对经济关系内各要素的相互对流式互补和限制探寻真正的“开放式要素”,即贯穿整个经济关系,并以其程度判断纳税主体经济能力有关指标的有无、范围及归属的经济实质。本文认为,改良所得类型归类模式所需的“开放式要素”应当是平台经济中的主体经济关系,

其理由如下:第一,从实质逻辑看,实质课税原则要求税法规范尽可能指向经济实质。将平台经济内的经济实质进一步解构,可以得到“平台企业—平台内主体”的基本关系框架,无论是平台企业还是平台内主体,都需通过在此框架内进行活动创造经济价值,两者间的经济关系包含了所得属性与主体类型两大法定标准,因此得以在一个相对流动的区间内同时反映影响所得类型归类的各种要素的动态变化与相互作用。第二,从形式逻辑看,《个人所得税法》在法定类型上的规定已经较为完备,不必通过颠覆性立法创设新的所得类型。以主体经济关系作为归类要素并不排斥九种法定所得

类型以及数种法定主体类型,相反,主体经济关系作为相对模糊的判断要素,能够弥合法定类型间尖锐的棱角,在保证稳定性与效率性的前提下成为联结所得类型与经济形态的纽带。

四、改进路径：以主体关系为基础的类型化思路

无论是从税收实体法对纳税主体、纳税客体等实体概念的描述看,还是从税收程序法对税目、税率等程序概念的规定出发,我国税法体系目前欠缺的并非法定类型的不足,而是类型自身涵摄

范围的有限以及类型之间协同联系的淡薄。因此,本文提出的类型化思路旨在提出新的归类标准,尽可能填补法律文本在所得类型领域的空白,弥合平台与平台内主体间属性不对称的鸿沟,利用经济关系这一沟通纳税主体、经营活动的关键词,构建一套贯穿平台经济税收征管全过程的统一类型化程序。以经济主体关系为要素构建新的所得属性类型化标准,根据平台企业与平台内主体的经济联系紧密度不同,可分为依附型主体关系、媒介型主体关系和独立性主体关系(见表1)。

表1 主体关系分类

主体关系	对平台依赖程度	现实案例
依附型主体关系	高	直播平台、各类线上服务平台
媒介型主体关系	中等	电子商务平台、网约车平台、各类灵活用工平台
独立型主体关系	低	各类综合性平台

(一)依附型主体关系

依附型主体关系是指平台内主体对平台企业具有高度依赖性,其所有经济活动均需在平台内完成,并从平台处获取收入的一种经济关系。依附型主体关系的核心是平台资源在平台内主体活动中的不可替代性,主体脱离平台后将无法开展正常经济活动。以网络直播为例,网络主播通过平台提供的媒体介质进行直播活动的同时,也受到直播平台的严格监管,一旦监管人员认定存在违规行为,直播平台可以直接关闭直播间。此外,直播平台在与网络主播签订直播合同时,也会对直播内容和范围进行限制,网络主播一般不被允许播出自身版块之外的直播内容收入。除了直播内容外,直播平台对于网络主播的经济也具有强控制力,观众打赏的礼物会由直播平台统一收取,在扣去管理费用后发还

给主播,也就是说,网络主播必须通过平台提供的途径才能获取直播收入。现实中还存在各种线上服务平台,通过向平台用户提供在线咨询、数据处理等业务收取服务费,此类平台内的客服以及工作人员的经济实质同样接近平台企业所雇佣的劳动者。

依附型主体关系这一类目的提出,是为了刺破平台企业与平台内主体“假合作、真雇佣”的面纱,从而对平台内主体适用正确的税种和税率。平台经济在带给平台企业巨大网络流量的同时,也赋予平台内主体自由的活動空间,平台内主体不需要固定的场所或时间便能通过平台进行各种经济活动,因此,依附型主体关系在形式上并不一定呈现明显的劳动或劳务关系。仍以网络直播为例,直播平台与网络直播间往往不签署劳动合同,直播平台甚至

会通过签约第三方平台来向网络主播代发直播报酬,使平台与主播间的经济关系更加难以辨认。此外,网络主播多采用个人身份入驻平台、成立个人工作室入驻平台、通过经纪公司与平台合作、与平台签订雇佣合同等四种经营模式,顶流主播们还会就个人收入事先进行所谓的税收筹划,导致其收入和税负比例失衡。^[17]因此,需要通过确定性立法完善对依附型主体关系的认定体系,并构建与之配套的所得类型判断标准。

(二)媒介型主体关系

媒介型主体关系是指平台内主体对平台企业有一定依赖性,其经济活动虽然在平台内完成,但即使脱离平台也能凭借自身拥有的生产资料继续开展劳动经营的一种经济关系。媒介型主体关系与依附型主体关系最大的差异在于平台内主体是否拥有足以独立进行经济活动的生产资料。电商平台以及各种灵活用工平台均属于媒介型主体关系的一部分,平台内主体注册认证账号后,即可利用平台提供的流量推介服务匹配平台用户并与之达成交易,平台内主体与平台用户构成交易关系或劳务关系,平台企业的地位则类似交易中介,通过促成主体间交易赚取服务费用。电商平台及其入驻商家是最典型的媒介型主体关系,电商平台为入驻商家提供大量的买家资源,但除了一部分只提供虚拟线上服务的店铺外,入驻商家一般都拥有自己的进货渠道、仓储场地等实体经营内容,电商平台对于它们而言更像是业务范围的拓展工具,换言之,入驻商家即使失去了平台提供的流量支持,其本身仍可以进行一定程度的经营活动。灵活用工平台的平台内主体独立性略低于电商,以网约车平台为例,网约车司机虽然拥有车辆的所有权或使用权,即一定的独立生产资料,但平台对司机的控制

力极强,涵盖定价、路线、时长各方面,司机的承运行为极度依赖平台,其身份更接近为平台工作的劳动者。其他诸如搬家、货运、外卖等灵活用工平台也或多或少面临相似的问题,平台内主体虽然在理论层面能够独立承揽业务,可一旦脱离平台的海量客户资源,其收入将会断崖式下跌。

确认媒介型主体关系这一类目的意义在于弥合劳动所得与资本利得交界地带的立法空白,并构建更具可操作性的所得类型判断标准。平台经济时代,平台内主体的收入形式很难以简单的劳资二元理念界定,收入性质的模糊性在媒介型主体关系中更加明显,除部分具有完全独立活动能力的平台内主体外,大部分平台内主体的利益已经与平台企业高度绑定,不存在太多脱离平台自立的可能性。但是,这并不意味着应当将这些平台内主体视为平台企业麾下的劳动者。媒介型主体关系主要分布于实体经济与虚拟经济的交接地带,诸如网约车、外卖等产业早在平台经济兴起前便存在,它们与平台经济更多呈现交织融合、互利共生的发展业态。平台经济的存在扩大了产业的规模,但并没有改变经济关系的实质,如果抛开平台经济带来的用户流量与交易机会,这些产业的运行逻辑仍然是传统的交易关系或劳务关系。因此,对媒介型主体关系的税务处理,可以适当参考现行税法对个体工商户、合伙企业等特殊纳税主体的规制经验,在保证税收效率和税制稳定的前提下尽可能实现所得类型判断标准的统一。

(三)独立型主体关系

独立型主体关系是指平台内主体与平台企业仅具有基本协作联系,其经济活动的开展并不依赖单一平台资源,拥有高度活动自主权的一种经济关系。独立型主体关系中的平台内主体的经济活动

范围往往不囿于特定平台,平台企业对平台内主体的限制和约束非常小,二者的交集仅体现在部分经济活动中。目前数量众多的综合性平台都可被纳入独立型主体关系中,这些平台都有一个共同特征:个体创作者在平台内上传视频、图文等内容,并由其他用户进行分享交流,从而形成具有强交互性的平台社群。综合性平台的盈利模式较为多元化,往往会围绕自身用户多、流量大的信息优势,同时经营直播、电商、广告等商业领域。与盈利模式单一的平台企业不同,综合性平台对平台内主体的态度更多呈现积极鼓励创作而非严格规制活动,平台内主体对账号拥有很高的支配权,可以自由选择是否开展某项经济活动。例如抖音平台用户既可以通过短视频的播放量获得平台发放的创作收益,也可以通过接取外部商家的商单取得广告收益,其收入来源并不局限于平台内部。此外,许多综合性平台的平台内主体会选择跨平台运营复数账号,提高粉丝的黏性以及自身的IP价值,逐步与平台资源脱钩成为独立的经济个体。

独立型主体关系是平台经济对传统经济模式的一次重大突破,不同于依附型主体关系的“实质雇佣者”与媒介型主体关系的“形式个体户”,独立型主体关系中的平台内主体在拥有高度活动自主权的同时,其收入结构更为复杂多元,既可以通过签约直播的形式成为综合性平台某一板块的“劳动者”,又可以通过代言推广的形式成为跨平台发布作品的“个体户”,其作为经济主体的价值并不囿于平台资源限制,而是在数字经济的流量逻辑下得到独立证成。在理论研究层面,独立型主体关系的提出有助于实现纳税主体与所得类型的进一步突破,劳资二元的理论结构存在先天不足,在二者之间设置较为明晰的折中概念是税法理论进步的题中应

有之义;在税收实践层面,独立型主体关系的提出有利于调适税法规则与经济现实的错位,捋清平台经济下各种平台内主体纷繁如絮的收入结构,并以统一化、系统化的所得类型制度加以治理。

五、制度设计:税法规范与自律规则并行的治理体系

前已述及,平台经济下我国个人所得税体系面临的一大问题是所得类型与经济现实的不符,无论制定怎样的法定所得类型,法律规范的边界总是不能涵摄所有的经济关系,亟须以针对性的立法进行规制。在制定相关税收规则时,需要以主体关系这一“开放性要素”作为类型化制度建构的基础,在完善税法规范的同时鼓励平台企业建立内部的自律规则,形成软法硬法兼备的税法治理体系。

(一)明晰实体规则制定倾向

建立与完善实体规则是完善个人所得类型归类模式的第一步,在秉持税收法定原则的基础上,需要对平台经济下各主体关系展开多维度的评判与分析,并根据它们的内部特性以及相互关系构建具有一定倾向性的税法规范,使其能够在保证税法治理体系稳定的同时尽可能实现税收的效率与公平。

1. 依附型主体关系的税务处理模式

对于依附型关系主体,应当采用贯穿化的税务处理模式,即根据平台企业与平台内主体间的经济本质进行课税。在依附型主体关系中,平台内主体处于劳动者或劳务提供者的地位,通过在平台内的劳动(劳务)活动为平台企业创造经济收益,平台企业向其支付相应的劳动(劳务)报酬,二者构成高度依附的雇佣关系。判断平台企业与平台内主体是否属于依附型主体关系,需要考量主体活动与经济

关系两方面因素,只有在平台内主体的劳动(劳务)活动受到平台企业的较高程度约束,且主体收入的取得必须经由平台的情况下,才能认定构成依附型主体关系。在税务处理中,无论平台内主体是以劳动者、个体工商户还是其他身份进行注册登记,都应当视其与平台企业构成劳动(劳务)关系,适用个人所得税中关于“工资薪金”“劳务报酬”的相关规定。税务机关也应加强对平台企业的引导,敦促其及时与依附型平台内主体签订劳动合同或建立事实上的劳动关系,防止平台企业利用个体工商户注册等手段规避应有的纳税义务。此外,对依附型主体关系适用这种贯穿化的税务处理模式,并不代表平台内主体的一切收入均被视为劳动所得。例如,网络主播在打赏收入外,可能会与直播平台外的第三方企业达成商务合作,并在直播平台应允的情况下于直播间推介第三方产品以获得推广收入,此类非完全依附平台实行的经济行为,则应视行为的性质作税法上的例外处理。

2. 媒介型主体关系的税务处理模式

对于媒介型主体,应当采用形式化的税务处理模式,即优先采用外观主义的所得类型判断标准,按照平台内主体的税务登记类型适用对应的税种。与依附型主体关系不同,媒介型主体关系中的平台内主体形式较为多样,且对平台企业的依赖程度各有千秋,若过度关注平台内主体的收入属性或主体类型,尝试对其收入逐项细分,很容易陷入个例的认定泥潭中,不仅会加剧税收立法的臃肿程度,也会提高税款征收的开展难度。因此,出于追求税收效率的考量,可以适当简化收入属性的认定流程,以平台内主体的税务登记类型为第一顺位的判断要素,若主体存在其他类型的收入,则通过例外条款或法律解释加以补充。例

如,登记为个体工商户的平台内主体,应适用《个人所得税法》有关个体工商户的相关规定,按“经营所得”类目计算所得税;没有进行工商注册登记的灵活用工平台内主体,则按“工资薪金”“劳务报酬”类目计算所得税。

3. 独立型主体关系的税务处理模式

对于独立型主体关系的税务处理,应当采用贯穿化的税务处理模式,将其认定为具有经营能力的企业、个体工商户等独立经济个体。虽然独立型主体关系与依附型主体关系都适用贯穿化的税务处理模式,但二者的经济本质不同,依附型主体关系中的平台内主体不具有独立的经济活动条件和能力,其经济本质是附属于平台的劳动者,而独立型主体关系中的平台内主体的收入源泉不仅包括自身的劳动,也包括经营账号带来的商业价值,其经济本质是糅合了劳动者和经营者双重属性的复合经济主体。因此,在税务实践中可以对这些主体进行以下税务处理:以个人名义在平台注册的平台内主体,按照其收入来源分开计算所得税,对其从平台内取得的收入,按“工资薪金”“劳务报酬”类目综合计税,并由平台企业统一申报扣缴;对其从平台外取得的收入,按“经营所得”类目计税,平台企业对平台内主体的税务申报承担一定的检查义务;以个体工商户、企业名义在平台注册的平台内主体,由于法人和非法人组织不存在民商法意义上“劳动”行为,因此仍需对自然人进行独立的税务审查,自然人从平台内取得的收入,按“劳务报酬”类目计税,从平台外取得的收入,则可以个体工商户、企业名义以“经营所得”类目计税。

(二) 强化政企监管协力关系

在平台经济背景下,平台企业与税务机关之间存在明显的交易信息不对称,由于平台经济运行产

生的数据大部分由平台企业收集和储存,若征纳双方缺少交流途径,税务机关便很难准确及时地把握各类涉税信息。因此,应当建立行之有效的政企监管协力关系(见图1),并设定平台企业与平台内主体一定的协力义务。所谓协力义务是指“纳税义务人在接受税务机关的检查询问时,负有完整而真实地陈述有关课税的重要事实并提出其所知悉的证据方法的义务”。^[18]在税法领域,协力义务不仅包括平台企业自身的涉税信息,还应当包括有助于税务机关确定平台内主体身份的一切经济信息。《中华人民共和国税收征收管理法》对纳税人协助税务机关开展税收征管工作仅有零散的规定,在平台经济时代,碎片化、分散化的涉税信息进一步加大税务机关的税收征管难度,加强平台经济内各主体的信息申报义务成为税收立法必须面对的环节。此外,基于税法关系与经济活动的紧密联系,可以对协力义务进行扩张解释,即协力义务还应包括平台企业与平台内主体对经济活动的自我管理,例如税务登记、设置账簿以及自主申报等各项涉税行为的合法化与规范化。

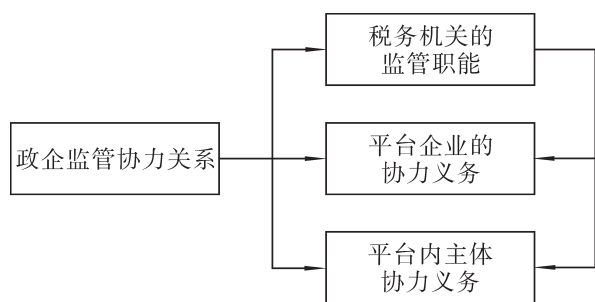


图1 政企监管协力关系

1. 税务机关的监管职能

税务机关的监管职能主要体现在涉税信息系统的构建上。由于平台经济虚拟化、分散化的经营特性,税务机关作为征税主体,对平台企业的经营状况、收入成本、发展规划等了解往往不全面、不准

确、不及时。因此,建立一套垂直立体的涉税信息系统成为税务机关发挥监管职能的必备要求。

一方面,要完善代扣代缴制度,鼓励委托代征。需要从法律层面明确依附型主体关系与媒介型主体关系中平台企业的代扣代缴义务。通过给予平台企业一定的代征激励或优惠政策,促使其增加涉税专业人员的配置以及涉税信息的采集。平台企业是平台内主体各类经济信息的第一掌握者,代扣代缴制度的完善能够最大程度保证涉税信息的完整性与真实性。另一方面,要强化税务监管体系,建立完备的数字化信息共享平台。《税收征收管理法实施细则》《个人所得税法实施条例》等行政法规以及国务院印发的相关部门规章也提出要构建全国统一的信息交换平台,以增强税务机关对第三方涉税信息的获取与利用。^[19]通过互联网平台积极推进税务机关与平台企业的联系互动,探索“共享共治”理念下的双网格化治理模式,才能有效破解平台经济下平台内主体涉税信息流通不畅的难题。

2. 平台企业的协力义务

平台企业的协力义务主要体现在信息申报方面,要求平台企业及时、准确、完整地向税务机关报送自身以及平台内主体的涉税信息。加强平台企业的涉税信息申报义务便于税务机关认定平台企业与平台内主体的关系,进而适用正确的所得类型归类标准。

平台企业作为平台的运营方,掌控着各种交易数据以及平台内主体信息,大型的互联网平台企业甚至会利用自身在市场上的支配地位,以平台产品及服务的基本使用权为筹码,强制要求平台内主体签署数据收集协议。^[20]平台企业所收集的电子数据中存在大量平台企业及平台内主体的涉税信息,然而现行法律并未明确要求平台企业报送该类涉税

信息,导致税务机关在税收征管中面临严重的信息不足问题。《电子商务法》中仅对平台经营者向税务机关报送纳税有关信息的问题作出了原则性规定,《网络交易监督管理办法》中亦缺少相关的涉税信息报送义务规定。税务机关落实纳税主体登记及监管等相关职责的前提是掌握平台内主体的身份、交易等相关信息,只有赋予平台企业及时报送或者提供相关信息的法定义务,相关登记及监管规定才可实现监管到位。^[5]根据前文所述,平台企业应当主动接入税务机关建立的数字化信息共享平台,将自身以及平台内主体的涉税信息进行上报,实现政企间的良性信息互通。

3. 平台内主体协力义务

平台内主体的协力义务主要体现在自我管理方面,要求平台内主体主动进行税务登记、纳税申报等涉税行为,并积极配合平台企业的信息收集以及税务机关的税务核查工作。

平台内主体具有主体属性模糊、收入结构复杂等特点,只凭平台企业或税务机关难以全面掌握其涉税信息。因此,需要对平台内主体附加更多的自我管理义务,搭建“平台企业—平台内主体—税务机关”三体联通的涉税信息收集体系。因此,应当完善平台内主体的税务登记制度,推进平台内主体身份登记的类型化。虽然《网络交易监督管理办法》规定“在互联网平台从事商品交易或服务的自然人,只要具备注册条件就应当依法办理工商登记”,但其并没有进一步明确具体的登记类型。因此,需结合前文所述的主体关系类型化标准,对平台内主体进行分类登记:对于依附型主体关系中的平台内主体以及媒介型主体关系中未注册为个体工

商户的平台内主体,由担负雇主身份的平台企业统一进行税务登记和纳税申报;对于媒介型主体关系中已注册为个体工商户的平台内主体以及独立型主体关系中的平台内主体,则要求其根据自身收入性质以及主体属性主动进行税务登记和纳税申报。

(三)完善平台内部自律规则

税收法律法规具有制度刚性的同时,也经常滞后于社会经济的发展,可借由平台自律规则的灵活性和变通性,实现硬法软法的协同共治。“互联网的程序、协议并不是和规则分离的,它们本身就是规则的一部分。”^[21]在数字经济时代,平台企业不仅是税收法律的遵行者,还可以成为自律规则构建的执行者。当法律法规以及税收政策等“硬法”无法及时适应快速发展的经济形态时,平台企业可以发挥“先行予以厘定私人权益、规制交易关系,具有构建新制度和新秩序的功能”。^[22]

自律规则与税收法律的有机衔接是实现硬法软法共治的前提。“由当事人依私法自治形成之法律事实首先应依其所据以形成之各该法律的规定,例如契约法、亲属法、营业法等,而后将其解释的结果归属到其该当的税捐法。”^[23]对于平台企业制定的自律规则,国家应当在立法层面为其提供指引、督导和协调,发挥社会治理机制在税收征管领域的作用。首先,应当在《税收征收管理法》的修订中增设倡导性条款,鼓励平台企业制定平台内的自律规则,通过自律管理的方式监督平台内主体依法履行纳税义务。其次,国家应当加强对平台企业所制定自律规则的监管。在数字经济时代,资本逐利性的弊端会被无限放大,平台企业极有可能为了自身利益作出纵容或直接参与扰乱甚至破坏税制的行为。

因此,一方面,平台企业需要及时公开内部自治规则,接受社会监督,另一方面,税务机关需要构建严密的自治规则备案审查制度,并辅以定期抽查机制,防止制度“黑箱”的出现。最后,还可以设置司法审查机制,自律规则作为平台内部法律关系的组成部分应当具有民事可诉性,当平台内主体认为平台的自律规则侵犯自身权益或与法律相抵触,其可向法院提起诉讼要求平台企业更改或废除相关规则。

赋予平台企业以自律规则的制定权,主要是为了弥补税制空白以及提高税收效率。因此平台自律规则的制定和修改应以税务机关的稽征工作为中心,从数据采集、信息报送等方面加强平台企业的管理和协同能力。参考西方的立法案例,以美国《联邦税法典》为例,其在“信息与纳税申报”一章中,共用65个条款近6.2万字详细规定了包括政府部门和非政府部门在内的报送“关于遵守特殊规定的主体的信息”“与他人交易信息”“获薪雇员的相关信息”“养老金等登记信息”和“所得税纳税申报准备的信息”等五大类源头信息的具体内容、申报程序和监督管理。有必要在未来的《税收征收管理法》中增设条款,赋予平台企业行使包括涉税信息采集、储存及共享等行为的权利以及对应义务。具体而言,在与所得类型相关的涉税信息采集中,平台企业作为平台内主体经济活动的承接者与管理者,能够第一时间掌握平台内主体的收入性质。对于依附型主体关系中的平台内主体以及媒介型主体关系中未登记为个体工商户的平台内主体,平台企业应当承担全面、严格的涉税信息报送以及税款代扣代缴义务,并对平台内主体违反税法规定的逃

税漏税行为负责;对于媒介型主体关系中已登记为个体工商户的平台内主体以及独立型主体关系中的平台内主体,平台企业则只需承担相应的税务协助义务,由平台内主体自行承担纳税义务以及涉税风险。

平台经济时代,税收法治面临新形势与新局面,发轫于传统工商业经济模式下的所得类型制度已经无法适应平台经济衍生的各类新型经济关系。应对传统的所得类型化理论进行拓新,让经济关系成为认定纳税主体经济属性以及收入性质的要素,并在对应税务处理模式的指引下构建系统化、体系化的所得类型判断标准。此外,平台企业与平台内主体的协同共治功能也应尽快被纳入税收征管体系中,通过立法赋予平台自律管理权,通过平台自律规则的制定打通涉税信息的交互渠道,实现类型化理论与税收实践的真正联通。

参考文献:

- [1] 李红霞,张阳.数字经济对税制改革的影响及对策建议[J].税务研究,2022(5):68-72.
- [2] 张守文.论税法上的可税性[J].法学家,2000(5):12-19.
- [3] 柳冬梅.网约车各方主体纳税处理探析——以滴滴出行为例[J].财务与会计,2022(5):58-61.
- [4] 网约车平台与驾驶员之间的法律关系[N].人民法院报.2018(129).
- [5] 马长山.迈向数字社会的法律[M].北京:法律出版社,2021.
- [6] 梁嘉茵.网络主播的收入的个人所得税的征税问题探讨[J].现代经济信息,2017(1):194-195.
- [7] 程欣怡,田发.直播电商税收流失治理研究[J].财政税收,2022(2):16-21.

- [8] 山田太门.财政学的本质[M].宋健敏,译.上海:上海财经大学出版社,2020:79.
- [9] 拉伦茨.法学方法论[M].陈爱娥,译.北京:商务印书馆,2003.
- [10] 哈特.法律的概念[M].许家馨,等译.法律出版社,2006:124.
- [11] 马克斯·韦伯.社会科学方法论[M].韩水法,莫西,译.北京:中央编译出版社,2005:49.
- [12] 吴从周.论法学上之“类型思维”[C]//法理学论丛——纪念杨日然教授.台北:月旦出版社股份有限公司,1997.
- [13] 林立.法学方法论与德沃金[M].北京:中国政法大学出版社,2002:128.
- [14] 梁迎修.类型思维及其在法学中的应用——法学方法论的视角[J].学习与探索,2008(1):105-109.
- [15] 考夫曼.类推与“事物本质”——兼论类型理论[M].吴从周,译.台北:台湾学林文化事业有限公司,1999:125.
- [16] 黄茂荣.税法总论——法学方法与现代税法[M].北京:北京大学出版社,2011:186.
- [17] 侯江玲.新时期平台经济所得税监管问题探析[J].中国注册会计师,2022(7):116.
- [18] 陈清秀.税法总论[M].台北:元照出版有限公司,2006:38.
- [19] 周克清,郑皓月.平台经济下第三方平台信息共享对个税遵从的影响研究[J].西南民族大学学报(人文社会科学版),2022(9):99.
- [20] 詹姆斯·柯兰,娜塔莉·芬顿,德斯·福利德曼.互联网的误读[M].何道宽,译.北京:中国人民大学出版社,2014:121.
- [21] 黄茂荣.税法总论——法学方法与现代税法[M].北京:北京大学出版社,2005:601.
- [22] 张菲,朱桐雨.互联网平台企业的数据垄断问题研究[J].国际经济合作,2022(5):69-79.
- [23] 高亚平,周梦,纪倩.灵活用工平台的合规之路:合规解决方案的路径设计[M].北京:法律出版社,2021:167-168.

【责任编辑 韩旭光】

(上接第88页)

- [7] 肖焰恒,陈艳.生态工业理论及其模式实现途径探讨[J].中国人口·资源与环境,2001(03):102-105.
- [8] 徐桂华,杨定华.外部性理论的演变与发展[J].社会科学,2004(03):26-30.
- [9] 盛丽颖.中国财政政策碳减排效应实证分析[J].经济与管理研究,2011(07):125-128.
- [10] 郭俊杰,方颖,杨阳.排污费征收标准改革是否促进了中国工业二氧化硫减排[J].世界经济,2019,42(01):121-144.
- [11] 倪志良,覃梓文,王蕾.环境保护费改税与重污染行业企业杠杆——基于庇古税微观模型的研究[J].社会科学研究,2023(05):74-84.
- [12] 乔永璞,储成君.庇古税改革、可耗竭资源配置与经济增长[J].经济与管理研究,2018,39(02):19-30.
- [13] 赵燕菁,宋涛.平台经济的公共属性与市场边界[J].社会科学,2023(11):122-134.
- [14] 王冰.市场失灵理论的新发展与类型划分[J].学术研究,2000(09):37-41.
- [15] 蔡锦松,黄臻.生态环境保护的财政政策应对——评《环境保护与节能减排措施研究》[J].生态经济,2019,35(01):230-231.
- [16] 姚彦玲.公共财政促进经济可持续发展的相关性分析及对策探索[J].中国产经,2024(02):41-43.
- [17] 于贵瑞,杨萌.自然生态价值、生态资产管理及价值实现的生态经济学基础研究——科学概念、基础理论及实现途径[J].应用生态学报,2022,33(05):1153-1165.
- [18] 魏吉华,蒋金法.绿色财政支出:理论与实践——对党的十九大关于深化绿色发展的思考[J].当代财经,2018(12):26-36.

【责任编辑 成丹】