

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741



硕士学位论文  
(专业学位)

论文题目 网络直播行业个人所得税征管问题研究

研究生姓名: 张晓宇

指导教师姓名、职称: 史正保 教授

学科、专业名称: 应用经济学 税务

研究方向: 税收理论与制度政策

提交日期: 2023年5月31日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 张晓奇 签字日期： 2023.5.31  
导师签名： 史正保 签字日期： 2023.5.31  
导师（校外）签名： 方文国 签字日期： 2023.5.31

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

- 1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
- 2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 张晓奇 签字日期： 2023.5.31  
导师签名： 史正保 签字日期： 2023.5.31  
导师（校外）签名： 方文国 签字日期： 2023.5.31

# **Study on the Collection and Administration of Personal Income Tax in Network Broadcast Industry**

**Candidate : Zhang Xiaoyu**

**Supervisor: Shi Zhengbao**

## 摘要

近些年来，随着我国互联网技术的快速发展，网络经济应运而生，并逐步变成了促进我国消费和推动我国经济发展的重要动力。与此同时，网络经济也孕育了一批与网络有关的从业人员，诸如网络直播、网络理财、共享经济等各种不同的新商业模式也相继产生。这些新兴模式从业人员的收入，已经彻底打破了过去主要依靠工资薪金和劳务报酬等常规收入方式。尽管在这种新兴产业中，支付方式变得多元化，让这个新兴行业从业人员的收入渠道得到了极大的拓展，但是也让税务部门对该行业从业人员尤其是网络主播的收入很难进行精准掌控，因此出现了大量的偷逃税款现象，从而造成了我国的一部分税款流失。

本文首先从网络直播与网络主播的概念界定、网络直播的类型、个人所得税的概念和税收征管的概念入手，进而分析了网络直播行业个人所得税征管涉及的原则及理论基础。其次，分析了网络直播行业在我国的发展现状与该行业个人所得税的征管现状。再次，通过网络直播行业个人所得税征管的典型案例剖析了该行业个人所得税征管存在的征管效率低下、纳税申报制度不健全、纳税信用评级制度不完善和涉税信息共享制度不全面等问题。最后，针对上述问题，提出了如下对策与方案：一是提高网络直播行业个人所得税的征管效率；二是完善网络直播行业个人所得税的纳税申报制度；三是优化网络直播行业的纳税信用评级制度；四是完善网络直播行业的涉税信息共享制度。综上，在依法治税的背景下，希望本文提出的建议能给该行业的发展提供指引，并提升整个行业的合规认知，促进行业的健康有序发展。

**关键词：**网络直播 网络主播 个人所得税 税收征管

## Abstract

For the past few years, along with the fast developing of the internet technique in China, the online economy has come into being at a historical time, which has been an important impetus for the promotion of consumption and economic growth. At the same time, the network economy also breeds a number of practitioners related to the network, such as network broadcast, network finance, sharing economy and other different new business models have also emerged. The income of the employees of these new models has completely broken the traditional way of income which mainly depends on wages and salaries and labor remuneration. Although the diversification of payment methods in this new industry greatly expands the income channels of employees in this new industry, it also causes the tax administration to have a hard time keeping an accurate check on the earnings of staff in this sector, particularly on the Internet. As a result, a large number of tax evaders appear, resulting in a part of the tax loss in China.

This paper firstly starts with the definition of network broadcast and network anchor, the types of network broadcast, the concept of personal income tax and the concept of tax collection and management, and then analyzes the principles and theoretical basis involved in the collection and management of personal income tax in the network broadcast industry. Secondly, it analyzes the development status of network broadcast industry

in China and the collection and management status of individual income tax in this industry. Thirdly, through the typical cases of personal income tax collection and management in the network live broadcasting industry, the author analyzes the problems existing in the personal income tax collection and management, such as the low efficiency of collection and management, the imperfect tax declaration system, the imperfect tax credit rating system and the incomplete tax-related information sharing system. Finally, in view of the above problems, the following countermeasures and schemes are proposed: first, to improve the efficiency of personal income tax collection and management in the network broadcast industry; The second is to improve the personal income tax declaration system of the network broadcast industry; The third is to optimize the tax credit rating system of the network broadcast industry; The fourth is to improve the tax-related information sharing system of the online live broadcast industry. In summary, under the background of administering taxes according to law, it is hoped that the suggestions put forward in this paper can provide guidance for the development of the industry, enhance the compliance awareness of the entire industry, and promote the healthy and orderly development of the industry.

**Keywords:** Live network broadcast; Network anchor; Individual income tax; Tax administration

# 目 录

<b>1 绪论</b> .....	<b>1</b>
1.1 问题的提出.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 国内外研究现状.....	3
1.2.1 国外研究综述.....	3
1.2.2 国内研究综述.....	6
1.2.3 文献述评.....	8
1.3 研究方法.....	9
1.4 研究的创新点与不足.....	10
1.4.1 研究的创新点.....	10
1.4.2 研究的不足.....	10
<b>2 相关概念及理论基础</b> .....	<b>12</b>
2.1 相关概念.....	12
2.1.1 网络直播与网络主播.....	12
2.1.2 个人所得税.....	13
2.1.3 税收征管.....	13
2.2 理论基础.....	14
2.2.1 税收公平原则.....	14
2.2.2 信息不对称理论.....	14
2.2.3 纳税遵从理论.....	15
2.2.4 税收征管效率理论.....	16
<b>3 我国网络直播行业个人所得税征管现状分析</b> .....	<b>17</b>
3.1 我国网络直播行业的发展背景与现状分析.....	17
3.1.1 我国网络直播行业的发展背景分析.....	17

3.1.2 我国网络直播行业的用户规模和市场规模分析.....	20
3.2 我国网络直播行业个人所得税的征管现状分析.....	21
3.2.1 我国网络直播行业个人所得税征管现行法律规定.....	21
3.2.2 我国网络主播的收入来源与收入现状分析.....	22
3.2.3 我国网络直播行业个人所得税征管实践现状.....	25
<b>4 网络直播行业个人所得税征管典型案例分析.....</b>	<b>27</b>
4.1 网络直播行业个人所得税征管案件总体情况.....	27
4.2 典型案例介绍.....	28
4.2.1 典型案例一介绍.....	29
4.2.2 典型案例二介绍.....	29
4.3 典型案例分析.....	29
4.3.1 转变收入性质.....	30
4.3.2 滥用税收优惠政策和利用核定征收政策.....	31
4.3.3 利用中间公司隐匿个人取得的直播打赏收入.....	31
4.4 典型案例启示.....	31
4.4.1 国家层面.....	32
4.4.2 社会层面.....	32
4.4.3 税务机关层面.....	33
<b>5 网络直播行业个人所得税征管存在的问题.....</b>	<b>34</b>
5.1 网络直播行业个人所得税征管效率方面存在的问题.....	34
5.1.1 网络直播行业纳税主体不明确.....	34
5.1.2 网络主播所得的收入类型定性模糊.....	34
5.2 网络直播行业个人所得税纳税申报制度存在的问题.....	35
5.2.1 电子纳税申报制度不完善.....	35
5.2.2 缺乏纳税申报激励制度.....	36
5.3 网络直播行业纳税信用评级制度存在的问题.....	37
5.3.1 纳税信用评级主体范围较窄.....	38
5.3.2 纳税信用等级展示方式不完善.....	38
5.3.3 纳税信用评级结果公开范围较窄.....	39

5.4 网络直播行业涉税信息共享制度存在的问题.....	39
5.4.1 涉税信息共享标准制度不完善.....	39
5.4.2 涉税信息共享保障制度不完善.....	40
<b>6 完善网络直播行业个人所得税征管的建议.....</b>	<b>41</b>
6.1 提高网络直播行业个人所得税的征管效率.....	41
6.1.1 明确网络直播行业的纳税主体.....	41
6.1.2 针对网络主播收入进行分级分类管理.....	43
6.2 完善网络直播行业个人所得税纳税申报制度.....	44
6.2.1 完善电子纳税申报制度.....	44
6.2.2 建立纳税申报激励制度.....	45
6.3 优化网络直播行业纳税信用评级制度.....	46
6.3.1 优化纳税信用评级主体制度.....	47
6.3.2 完善纳税信用等级展示制度.....	47
6.3.3 优化纳税信用评级结果公开制度.....	48
6.4 完善网络直播行业涉税信息共享制度.....	48
6.4.1 完善涉税信息共享标准制度.....	48
6.4.2 完善第三方涉税信息共享保障制度.....	49
<b>结 语.....</b>	<b>50</b>
<b>参 考 文 献.....</b>	<b>51</b>
<b>后 记.....</b>	<b>56</b>

# 1 绪论

## 1.1 问题的提出

### 1.1.1 研究背景

近年来,得益于互联网行业的飞速发展、4G 技术的积极推进和 5G 技术的出现,时代的步伐迈入通用直播的领域,给直播行业带来了巨大的发展前景。2016 年直播 APP 的不断出现,被学术界普遍认为是“网络直播元年”。2019 年 2 月 27 日,第二届中国网络表演(直播)行业高峰论坛在北京举行,刘克智在会上表示,2018 年网络直播市场的整体营收达到了 495.5 亿元<sup>①</sup>。这一庞大的收入,引起了许多投资人和青年的注意。随着 2020 年疫情的爆发,“宅经济”得到了快速发展,互联网直播行业被按下了“快进键”。与此同时,艾媒咨询公布的一份报告显示,中国网络直播的用户数量在 2021 年已经突破了 6.35 亿,而到 2022 年,这个数字预计将会增长到 6.60 亿<sup>②</sup>。

但是,在这股互联网经济的浪潮中,有关部门没有对其进行充分的关注,使得网络主播个人所得税的征收和管理无法与网络直播行业的发展同步,从而产生了大量的税款流失。2017 年,北京市朝阳区地税局公布了一则新闻,称一家网络直播平台在上一年度的经营过程中没有根据有关法律法规对旗下主播的个人所得税进行代扣代缴,造成国家个人所得税 6000 万余元的损失,最终,这家直播平台根据国家有关法律法规进行了税款的补缴<sup>③</sup>。

为进一步加强互联网市场的管理,保护广大用户的合法权益,推动新的经济形态的健康发展,《网络直播营销管理办法(试行)》(以下简称《办法》)由国家互联网信息办公室、国家税务总局、商务部、国家文化和旅游部等七个部门共同制定,并于 2021 年 4 月正式公布。该《办法》明确提出直播平台要将相关涉税

---

<sup>①</sup> 数据来源:环球网:《第二届中国网络直播行业高峰论坛在京举行》, <https://baijiahao.baidu.com/s?id=1626674556491795378&wfi=spider&for=pc>, 2019-02-28, 2023-01-10。

<sup>②</sup> 数据来源:艾媒数据中心: <https://www.iimedia.cn/>。

<sup>③</sup> 中央人民广播电台网财经:《北京地税局约谈多家直播平台 指导平台代扣缴纳主播个税》, [http://finance.cnr.cn/txcj/20170527/t20170527\\_523774860.shtml](http://finance.cnr.cn/txcj/20170527/t20170527_523774860.shtml), 2017-05-27, 2022-06-15。

信息如实上报给税务机关，并依法履行代扣代缴的职责。此外，还对有关部门的工作进行了规定，如有必要，可以对直播营销平台的履行主体责任的情况进行监管，并对出现问题的平台进行专项调查。从 2021 年 9 月起，税务部门加大了对包括网络直播在内的一系列行业的监管力度，其中主播 Z 某某、L 某某、H 某等人的偷漏税事件相继被曝光，其中漏税数额最高者甚至达到了 7 亿，一时间在全社会都掀起了轩然大波。2022 年 3 月 25 日，国家互联网信息办公室、国家税务总局、国家市场监督管理总局联合发布了《关于进一步规范网络直播营利行为促进行业健康发展的意见》（以下简称《意见》），从落实网络直播平台主体责任、规范网络直播营销行为、规范税收管理等方面，强化对网络直播企业的指导作用，并鼓励企业合法、合规运营。《意见》对网络直播盈利后的税收问题提出了较多的要求，同时也对网络直播平台、网络主播、以及网络主播运营的公司和个人工作室等主体的法律义务作出了规定。

虽然近些年来，我国的网络直播行业得到了很大的发展，但是这个新兴行业的偷逃税现象却是屡见不鲜，特别是对网络主播的个人所得税征管问题导致了国家税款的巨大流失。可以看出，网络直播行业出现的税收征管问题给当前税收征管提出了很高的要求。因此，本文从网络直播行业个人所得税征管的角度出发，研究现阶段该行业存在的个人所得税征管问题，以期为我国网络直播行业个人所得税征管提出完善建议。

### 1.1.2 研究意义

#### （1）理论意义

第一，促进我国网络直播行业个人所得税征管相关法律制度的完善。将税收公平原则、信息不对称理论、纳税遵从理论和税收征管效率理论结合起来，研究并分析当前网络直播行业的个人所得税征管状况，从而推动我国网络直播行业个人所得税征管的进一步完善。

第二，促进了税收学与法学以及其它相关学科的紧密结合。研究网络直播行业在个人所得税征管中存在的问题，运用法学视角研究个人所得税征管中存在的法律问题，这对于维持一个良好的、公平的、有效的、稳定的、有序的市场环境有着重要的作用。

## （2）实践意义

第一，有利于为保障国家财政收入、保证税收公平并且有效防止税源流失提供参考价值。通过分析网络直播行业相关从业人员的收入性质和网络直播行业个人所得税的征管现状，确定网络主播收入的类型，加强新兴产业中税收征管的监督作用。

第二，有利于打击网络直播行业偷逃税现象的发生，促进网络直播行业良性发展。通过对网络直播行业个人所得税征管存在的不足进行分析，并提出针对性的建议，在一定程度上可以有效地打击现存的网络直播行业偷漏税现象，对保障网络直播行业等新兴行业稳步发展有着一定的现实意义。

## 1.2 国内外研究现状

### 1.2.1 国外研究综述

#### （1）关于税收征管问题的研究

直到上个世纪 80 年代末，国外学者才意识到过去被忽略的税收征管问题，才开始把税收征管列为重点关注的课题进行研究。一方面，伴随着学者们的研究不断有了新的进展，他们的文献逐渐在提升税收征管效率和个人所得税征管方面颇有建树。另一方面，在查找国外文献后，笔者发现网络直播行业在国外发展较慢，关于网络直播税收征管的相关文献非常少，但人尽皆知的是，电子商务的各类活动中是包含网络直播的，因而很多有关电子商务的税收征管的文献中，所提出来的一些征管手段对本文的研究具有很大的借鉴意义。

第一，关于提升税收征管效率的研究。Berenson（2008）认为，一个好的税收体制对实现有效的税收征管具有非常重要的作用，一个国家的税收体制是否完善会影响这个国家税收征管的效率。Adkisson（2010）提出，想要提高税收征管的效率，就必须要提高税收征管的精确实施程度。Choi（2011）认为，通过学习民营企业的经营方式也可以提高税收征收效能。Gatchair（2015）提出，只要税务各个有关部门可以做到信息互通，协调好政府各个部门的利益，就可以有效地提升税收征管的效能，同时也可以有效地减少税收征管的成本。

第二，关于个人所得税征管的研究。Carolos 和 Augsti（2014）指出，个人所得税的征管是美国国家公共事务的一个主要内容，是保证国家正常运行的一项主

要税收手段。他们认为,要想克服在税收征收管理过程中存在的信息不透明问题,就必须建立一个开放、透明的税收征收管理制度,从而创造一个良好的税收环境。Fadiyaa 和 Saydamb (2014) 提出,在个人所得税的征收过程中,可以利用大数据技术对日益多样化的收入进行监测,从而提高征收的有效性。此外,在将分布群集体系整合起来,在对收入来源进行采集之后,就能够对在个人所得税的征收过程中生成的海量数据展开实时、精确的管理和监测,从而使征收管理的效能得到极大的提高。V.S.Datey (2016) 指出,发达国家信息系统和个人征信系统的完备是实现个人所得税征管的主要保证,因此,在发达国家税收不合法行为的代价很高。

第三,关于电子商务税收征管的研究。Kunal (2000) 指出,应当对电子商务进行征税,但不能由于其复杂性、虚拟性等特征给税收的征管造成了一定的困难,就对网络经济的征收视而不见,要与国家的实际情况相联系,制定与国家的基本情况以及公共利益相一致的税收法规,对电子商务税收进行征管。Donald, William 和 Matthew (2003) 对电子商务展开了纳税的主张,在他们对电子商务的合规成本展开了深刻的剖析和比较之后,他们认同应当对其进行征收。然而,Harry (2003) 不同意这一看法,他认为,若要对电子商务进行税收征管,税务机关的人力物力成本将十分巨大,因此,必须认真考量是否应对其进行征税。James (2000) 提出了应该对电子商务进行交易税新税的征收,而一些税收专家也是提议对互联网电子商务开征新税,比如计算机税或电信税等。Sana'a N M (2016) 认为,随着现代互联经济的快速发展,所有的行业都面临着严峻的考验,其中,没有什么比传统的经营方式受到的影响更大的了。Vladimir, Natalia (2021) 提出,在条件允许的情况下,电子商务人员更愿意将其登记为个人独资企业或个体经营者,并在有条件的时候,可以享受一些特别的税收政策,但是还存在着对他们的税收活动进行控制、对有关的税收政策进行改进,避免双重纳税的情况的产生。

### (2) 关于纳税人的税收遵从度研究

税收遵从度是指在一定的条件下,纳税人从心理学的角度对税收法律法规的遵守情况。网络直播行业的相关人员对税收的遵从度不高就会出现偷逃税现象,

从而导致国家税款的流失。国外学者主要从纳税人对税收征收的认可度和便利性以及纳税人的主观心理因素来研究税收遵从度。

第一,关于纳税人对税收征收的认可度和便利性的研究。Elster(1989)指出,从长远来看,纳税人对税收的遵守程度将变成一种社会规范。当他承认这种社会规范时,他就会积极主动地纳税,反之,就会逃避缴纳税款。而税收征管的效率高,又会在很大程度上决定着纳税人的税收遵从度。据 Kirchler(2008)的调查,丹麦、瑞典、芬兰等发达国家普遍采用了提高纳税便利度的公共服务型管理模式,其简化纳税流程,提供便捷纳税制度的做法,对于推动税收制度的改革和提高纳税人的税收遵从度有一定的影响作用。

第二,关于纳税人的税收遵从度与主观心理因素的联系研究。Sandmo(2005)认为,在很多国家,政府部门对纳税人进行税务稽查的可能性很小,而且对其处罚力度也不是很重,但是仍然有很多纳税人依法缴纳税款,而且他们的税收遵从度远远超过了人们的期望。Erard 和 Feinstein(2010)从纳税人心理的角度剖析了纳税遵从程度的问题,并提出了偷漏税会引发其内心的愧疚感。Janina(2019)通过以奥地利个体雇员与非个体雇员为研究对象的税收情绪调查实验,通过质与量相结合的方法,验证了具有积极情绪的纳税人在缴税时,其纳税遵守程度要比具有消极情绪的纳税人更高,且情绪经验是影响其纳税遵从程度的关键因素。

### (3) 关于互联网企业收入确认的研究

由于网络主播所依赖的直播平台属于互联网企业的范畴,而国外对于网络直播行业的企业收入研究较少,因此借鉴互联网企业收入的研究也有一定参考价值。Grant(2000)认为关于澳大利亚网络通讯产业中的收益认定问题,在融合的背景下,应该依据有关标准来确定收益。Omar(2002)提出了“虚拟组织的多元管理理念”,为网络公司收入会计的信息化和网络化提供了新的思路,并建立了以网络为基础的会计报表模型。Sana'a N M(2016)指出,随着网络的迅速发展,公司的业务方式以及公司的会计计量都发生了巨大的变化。许多业务由于在网络上进行,而不需要任何实物的证明或者是文档记录,这就对常规的会计确认和计量造成了极大的影响。

## 1.2.2 国内研究综述

### (1) 关于税收征管问题的研究

国内学者在提升税收征管效率方面有一定的见解。除此以外,由于我国网络直播行业近几年发展迅速,所以部分学者开始针对网络直播行业个人所得税征管进行研究。

第一,关于提升税收征管效率的研究。何平林,石亚东(2012)指出,在低成本的税收资源情况下,获得较高的税收收益是征管效率高的体现。卢洪友,尹俊(2016)提出,要想提高税收征收的有效性,必须从整体的征收层次或征收因素上入手。在影响税收征管效率的因素中,其中涉及到了一些税收征收管理方面的投入,征收费用,资源配置,机构设置和人员配置等。在特定情况下,可以达到减少费用增加收益的目标。胡怡建(2018)认为,要想提高征管效率,必须采取简政放权、科学管理、便利服务、综合治税、征管信息化等措施来减少征收费用。

第二,关于网络直播行业个人所得税征管的研究。一些学者认为网络直播个税征管存在问题主要是因为个税计算方法的不统一。王艺蓉(2017)指出,目前对网络主播的个税征收还面临着打赏收入性质不明确、不能确定纳税主体与扣缴义务人、应纳税额难以确定、个税计算方式参差不齐、征收技术滞后等问题,并对此进行了一系列的探讨。梁嘉茵(2017)认为,目前,我国对网络主播的个税计算方式没有一个统一的标准,并且,简单的分类征税制不但没有灵活性,同时也加大了税收征管的难度和费用。所以,在对网络主播的所得进行税收管理时,应逐渐采取一种以综合所得课税为主、分类所得课税为辅的混合所得模式进行征税,这样,就可以让网络主播在其直播过程中获得的一切收益都可以被依法征税。还有一些学者则从法学的视角对网络直播行业的税收征管进行了研究。张世军(2018)以网络主播为例,对网络直播行业中各个参与人之间的法律联系进行了剖析,指出了在多元的大环境下,个税征管体系面临的困难,并对此提出了相应的改进建议。此外,我国已有部分学者就网络直播中的打赏税征收问题进行了探讨。赵丽萍,邱嘉瑜(2018)以“微信公众号”为案例,对点赞文章这一类收益的征税问题进行了深入研究,力图明确该类收入的性质,并从实体法和程序法两个角度对这一类收益的征税问题进行了探讨。张云云(2021)提出,应首先对网

络平台的打赏费进行定性,并对其征税对象进行界定,明确纳税人和扣缴义务人,对其进行分类后确定计税的标准。

## (2) 关于个人所得税相关问题的研究

国内学者近年来关于个人所得税的研究主要集中在个人所得税纳税申报制度、个人所得税纳税信用评级制度和个人所得税涉税信息共享制度这三个方面。

第一,关于个人所得税纳税申报制度的研究。康姝萌(2016)认为,在个税的税收征收管理中,纳税人的主动申报意识相对薄弱,因此,现阶段主要以代扣代缴这种与源泉扣缴相联系的手段为主,以纳税人自行申报为辅,但是这种征管方式在实践中的最大漏洞就是个人所得税的偷逃税现象频发。施文泼(2017)指出,目前国内的自主申报体系实施成效不显著,其自身申报的质量较差,纳税人的纳税观念淡薄,税务部门缺乏对其所申报的资料进行审查的资源,基于目前的扣缴义务人的源泉扣缴模式,应当制定相关的激励政策,以促进纳税人自主申报。湖北省税务学会课题组(2020)认为,有效的纳税申报制度将成为新一轮个人所得税改革后,个人所得税制度的一个非常关键环节。

第二,关于个人所得税纳税信用评级制度的研究。朱梅琴(2018)在对当前新的税制发展态势进行了剖析的基础上,以自然人纳税遵从为出发点,探讨了强化税务监督制度构建的途径与措施。唐学军(2019)建议,应该加速制定和健全个人纳税信用管理的有关规定,颁布个人纳税信用管理的指导准则,把个人的纳税纪录与个人的信用状况联系起来,构建一个标准的个人纳税信用的评估体系。

第三,关于个人所得税涉税信息共享制度的研究。王青亚(2019)认为,大力发展大数据技术,将其运用到税务实践中,建立起一个有效的信息交换、交流、分享的制度,是提升我国个人所得税征收效率的关键。郭亚楠,张楠(2019)指出,将大数据技术应用于个人所得税征收管理,可以推动税收征收管理体系的进一步优化。但同时也存在一些不足:一是相关税务人员没有培养大数据的意识;二是税收征管体制与大数据时代的发展相脱节;三是在征纳两方面存在着信息不对称和第三方信息不对等的问题。

## (3) 关于纳税人的税收遵从度研究

网络直播行业的纳税人如果对税收的遵从度不高,就很有可能出现偷逃税现象,进而就会导致国家税款的流失。国内学者近年对于纳税人的税收遵从度的研

究从运用前景理论分析纳税遵从的影响因素和公平视角分析纳税人税收遵从度问题两个方面展开。

第一，关于运用前景理论分析纳税遵从的影响因素的研究。这些影响因素包括税率、纳税人的心理状态、惩罚率和稽查率等，并从这些角度提出政策建议。孙百惠（2016）通过前景理论和小概率事件的实证分析，揭示了在较低的稽查率条件下，通过增加罚金能够在较大程度上改善纳税人的税收遵从度，进而通过借鉴国外先进国家的经验，对如何改善纳税人的自主申报行为进行了针对性的探索。赵磊（2018）应用前景理论在社会心理和个人心理两个层面对纳税人的决策进行分析，发现纳税人的纳税遵从是与心理因素有关的。

第二，关于公平视角纳税人税收遵从度问题的研究。宋阳（2014）认为，纳税人和国家之间的联系是一种交换关系，纳税人通过判断国家提供的公共服务是否公平而影响其纳税遵从程度。谢婧雅（2016）认为，税收公平程度与纳税遵守程度存在着显著的正向关系，从惩罚公平、程序公平和分配公平三个视角对其产生机理进行了剖析，为提高我国的税收公平程度提供了理论依据。

#### （4）关于网络直播行业等新兴产业收入确认和纳税情况的研究

国内学者对于网络直播行业的收入确认情况和纳税情况主要是立足于互联网企业来说明的。庄任艳（2014）指出，互联网企业的产生与发展引发了新的业务模式出现，这时确认业务收入应与实践相结合，规定一个比较合适的收入核算时间，这样才能更好地计算公司的实际应纳税额，防止公司存在漏税行为和避免重复征税。管永昊，吴佳敏和贺伊琦（2017）指出，在网络直播这一新兴领域，一家公司的主要经营业务是以提供文化和娱乐等方面的服务，它的收益可以被划分为劳务所得和其它所得，在对企业收入的监管中，应利用大数据对公司所得税款进行准确的控制，这样才能更好地控制公司的收益和纳税情况，从而防止税款损失。

### 1.2.3 文献述评

通过对国外研究成果的梳理，可以发现以下几个问题：第一，国外学者主要是对税收征管问题、纳税人税收遵从度和确认互联网企业收入这三个方面进行的研究。其中，对于税收征管的研究是上个世纪末期才逐渐开始的，但相对于我国

在这方面的研究经验较为丰富。但由于网络直播这个新兴行业是在我国出现的,所以国外对于直播行业税收征管的问题研究较少,仅有关于电子商务税收征管问题的研究和关于确认互联网企业收入的研究可以参考借鉴。第二,国内学者对网络直播行业个人所得税征管的研究主要集中在税收征管问题研究、个人所得税的相关问题研究、纳税人税收遵从度研究和网络直播行业等新兴产业收入确认和纳税情况研究这四个方面。相对于国外,国内对这个行业的税收征管研究的文献较为丰富,这是因为我国网络直播行业发展较为快速,前景较好。

综上所述,第一,虽然国内对于网络直播个人所得税征管问题的研究较为丰富,但由于这个新兴行业出现发展的时间较短,对于这方面的研究还处于初级阶段,这与我国网络直播行业的快速发展是相悖的,是不利于该行业发展的。第二,国内个人所得税征管的研究立足于纳税申报制度、纳税信用评级制度和涉税信息共享制度这三个方面,但没有与网络直播行业结合起来,这同时也是该行业个税征管存在的问题。第三,对于网络直播行业个人所得税征管的研究,国内学者大多在探讨该行业个税计算方法的不统一,而没有明确网络主播收入的性质。因此,本文在此基础上,结合已有理论,通过典型案例分析对网络直播行业个人所得税征管问题进行研究,并有针对性地提出完善建议。

### 1.3 研究方法

(1) 文献研究法。本文的第一章主要通过对国内外税收征管问题、纳税人的税收遵从度问题进行文献梳理,同时还对国内网络直播行业个人所得税征管相关问题研究的文献进行整理,归纳和总结网络直播行业中存在的个人所得税征管问题,提出完善网络直播行业个人所得税征管的对策建议。

(2) 案例分析法。本文在第四章中会涉及到我国网络直播行业个人所得税征管的具体典型案例,通过对网络直播行业典型的个人所得税偷逃税案例分析,找出我国网络直播行业个人所得税征管存在的问题及原因,进而提出完善我国网络直播行业个税征管的对策建议。

(3) 归纳分析法。在对有关的文献资料进行整理并对其进行归纳的同时,文章的第五章还对现实中的互联网直播行业的个人所得税征管有关问题展开了

总结和分析，最后在第六章给出了更合理、更现实的建议来解决网络直播行业个人所得税征管问题。

## 1.4 研究的创新点与不足

### 1.4.1 研究的创新点

本文的创新点主要有两点：

第一，选题新颖。本文选题符合当下对网络直播行业研究的热潮。本文选取了在网络经济的大环境下，新兴的网络直播行业作为研究的角度，以此为切入口，并对其所带来的新型的收入模式的个人所得税征管问题进行研究，并提出相关的完善建议。

第二，内容创新。一方面，当前对于网络直播行业的各种新型收入很少有文献对其展开过分类，仅仅是表明要强化监督和征管，但仍然很难将各类所得的征税方式进行统一，因此，在对网络直播行业的收入属性进行分析定性的基础上，进一步对这个问题展开探讨。另一方面，文章引入了网络直播行业的偷逃税典型案例，找出不同案件之间偷逃税手段的相似点和不同点，进行分析与研究得出网络直播行业税收征管存在的漏洞，为后文提出改进的建议与措施提供一些参考价值。

### 1.4.2 研究的不足

本文的不足之处主要有两点：

第一，因为本文所关注的网络直播行业是最近几年才兴起的一个行业，目前关于它的税收征管方面的研究成果并不多，这就限制了本文探讨问题的视角，也造成了本文的研究视角相对狭窄；另外，由于网络直播这个新兴行业在国外发展较为缓慢，所以国外的相关研究基本处于起步阶段，相关文献非常少，文献较难查找，导致本文很难去借鉴域外经验提出相应的对策建议。

第二，因为本文的研究对象是互联网行业的一个分支，而互联网作为一个国家网络信息安全的重点关注对象，导致本文较难获取一些内部数据或资料。同时，由于国家相关部门对于网络直播行业的偷逃税案披露的较为表面，缺少案件的细节与内幕。又因为笔者自身的能力水平有限，很难去全面地剖析典型案例中主播

---

偷逃税运用的手段，分析的原因可能不是非常的准确到位，所以相关案例启示部分可能仅停留在笔者自身的学识水平上，很难进行深层次的分析与解读。

## 2 相关概念及理论基础

### 2.1 相关概念

#### 2.1.1 网络直播与网络主播

##### (1) 网络直播的概念界定

根据《互联网直播服务管理规定》中的规定，网络直播是指基于互联网，以视频、音频、图文等形式向公众持续发布实时信息的活动；互联网直播服务提供者，是指提供互联网直播平台服务的主体，如淘宝直播、斗鱼直播、虎牙直播等网络直播平台；互联网直播服务使用者，包括互联网直播发布者（即主播）和观看直播的用户。

##### (2) 网络直播的类型

根据网络直播的发展历程来看，目前的网络直播主要有两种类型：一种是传统型网络直播，也就是互联网直播平台将采集到的电视模拟信号转化为数字信号，然后将其录入计算机并立即上传到该平台，让用户观看。第二种是新型的网络直播，它是在这个信息世界里，随着互联网的发展而产生的，也就是本文所要讨论的内容，它是一种以主播为主体的新兴媒体，他们使用音频和录像设备，将实时发生的事情转换为数字信号，随后使用电脑或手机上传到网络直播平台。

根据网络直播平台的内容来看，现在的直播平台主要有三种：一是秀场类直播，二是游戏类直播，三是移动全民直播。秀场类直播主要包括聊天、才艺表演等等，是观众们最常见的一种，也是国内起步最早的一种，在国内直播市场占据了很大的份额，格局也比较稳定。游戏类直播主要是各种类型的游戏和比赛，它在电子竞技产业链中，担负着信息传递的重要任务。当前，在主流的游戏直播平台上，主播的收入主要来自于打赏收入、广告收入和会员收入，而在这些收入当中，打赏收入的分成比例通常在 30%到 50%之间。目前，移动全民直播是一种新兴的直播方式，它的出现是以手机智能装置的不断推广和深入为基础的，与此同时，便宜的网络流量成本以及越来越多的社交需求，使得在任何地方都可以进行现场直播和交流变成了一种无法阻止的潮流。

##### (3) 网络主播的概念界定

网络主播是随着网络经济的发展而逐渐兴起的一个产业。从广义上讲，网络主播是指在网络节目或活动中负责一系列文案撰写、录像、加工视频、受众互动等工作的人或职业。从狭义上讲，网络主播是指通过手机、电脑等终端设备，通过视频、音频等交互方式，在直播平台上与观众进行实时互动的表演者。

### 2.1.2 个人所得税

个人所得税是国家对本国公民、居住在本国境内的个人的所得和境外个人来源于本国的所得征收的一种所得税。个人所得税的纳税人是指在税法上负有纳税义务的个人，包括自然人个人以及从事生产经营但不具有法人资格的个体工商户、独资合伙企业。分为居民纳税人和非居民纳税人。他们的判定标准有住所标准和时间标准。在中国境内有住所，或者没有住所但在一个纳税年度内，在中国境内连续居住超过 183 日，属于居民个人。在中国没有住所且不居住，或一个纳税年度没有住所却在中国境内连续居住未超过 183 日，属于非居民个人。个人所得税的征税内容是指来源中国境内及境外的全部所得，包括工资薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得，经营所得，利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所得和其他所得。在中国，个人所得税采取了综合分类制的征税方法。与其它税种不同的是，它是以纳税人的净收入为征税的，它可以对纳税人的收入状况进行调整，是体现税收公平的一个税种。

### 2.1.3 税收征管

税收征管指的是根据我国相关的税收法律、法规的要求，税务机关在征税的时候，进行的组织、管理、检查等一系列工作的统称。从更广的角度来看，税收征管是指对各类税收的征收管理，它包含了以下五个部分：管理服务、征收监督、税务稽查、税收法制、税收执法。税收征管是征管税收管理活动的核心阶段，它是实现税收管理目标，将可能的税源转化成现实的税收收入的实现方法，也是落实国家产业政策，指导和监督纳税人正确地履行纳税责任，充分发挥税收功能的重要措施的基础性工作。

由于本文主要探究的是网络直播行业个人所得税的税收征管，因此，在本文中，个人所得税税收征管是由税务部门对网络直播行业的纳税群体各项收入进行

税款征收管理的过程,其中最为突出的是对网络主播这个群体的个人收入进行征收管理的过程。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 税收公平原则

一般情况下,税收公平原则包含了两个方面的内涵,即横向公平和纵向公平。其中,横向公平是指经济能力或纳税能力相同的人需要负担相同的税收,而纵向公平是指经济能力或纳税能力不同的人缴纳不同的税收。税收公平原则实际上是源于法律上的平等原则。

从税收公平的角度考虑,应对网络直播行业征税。而网络直播这一新兴行业,对推动社会多元化发展、增加个人和公司的收益均起到了积极的作用。如果不对在直播产业中获得的收益的个人或公司展开一系列的税收征收,很明显会与这一基本的原则相抵触。此外,在当前的情况下,我们并没有针对直播行业的具体税收优惠。因此,与其他传统产业中的个体或公司一样,该行业中的营利主体也应该承担相同的纳税义务。网络直播行业是一个新型产业,其营利主体受利润的驱使,通过各种手段进行偷税漏税,对其发展的规制迫在眉睫。反之,就会使传统行业中的企业员工在激烈的竞争中处于不利地位,从而造成市场的不均衡,进而对经济的发展起到阻碍作用。直播行业的从业主体是一个按照法律规定的纳税主体,因此不应该受到歧视,也需要和其他社会成员一起,同等地缴纳税费,不然就有损税法的公平性。

### 2.2.2 信息不对称理论

一般情况下,在经济运行过程中,人们对于各类相关信息的认识程度是有差别的,这就是我们所称的信息不对称理论。了解得越多,就越占优势,了解得越少,就越吃亏。这一原理是:在一个交易中,卖家对某一产品所知的各类信息要多于买家;信息较多者,若能将信息提供给信息较少者,则能从中获利;买方和卖方之间的信息比较缺乏的那一方,将会想方设法地从对方那里得到信息;而在某种意义上,市场的讯号也能对信息不对称起到补偿作用。

在我国个人所得税征收管理实践中,因为不能充分了解纳税人的基本情况,导致了征收工作不能很好地进行。以对互联网直播的税收征收为例,税务机关是征税的一方,而网络直播行业中的纳税主体是被征税的一方。通常来说,税务机关非常熟悉我国的税收政策和税务规定,然而却不清楚甚至不了解网络直播行业纳税主体的收入、财产状况,如网络主播群体、网络直播平台等。也就是因为这样的不对称,税务机关不能全面地了解与之有关的数据。此外,作为纳税人的网络主播,也不愿意将他们的有关信息,尤其是他们的收入和财产情况这种涉及个人隐私的信息,毫无隐瞒地告诉税务部门。加之大多数网络主播的相对学历层次不高,纳税意识淡薄,同时又对国家的有关税收政策知之甚少,这就导致税务机关对他们的税款征收工作很难顺利展开。

### 2.2.3 纳税遵从理论

纳税遵从理论,是指具有纳税义务的公民,要自觉遵守有关的税收法律和规定,遵守税务机关和执法人员的管理,并及时、精确地向税务机关缴纳各种税款。因此,若能够增加人们的税收遵从度,则不仅可以有效地减少税务部门的征管费用,还能够提高税务征收工作效率,为推动良好的税收征收环境的产生与发展贡献力量。

《中华人民共和国宪法》第 56 条规定,中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。此外,税务部门的稽查和处罚力度也会影响纳税遵从度。以互联网直播的个人所得税征收管理为例,对互联网直播的纳税人来说,其纳税行为的遵从程度,直接关系到税务部门对其进行的稽查和惩罚力度。简单来说,在税务机关的稽查和处罚力度较大的情况下,网络主播更容易选择纳税遵从,相反,则很有可能选择不遵从。另外,税率、纳税成本等因素可能会影响人们的纳税遵从度,网络主播也不例外。以纳税成本为例,当网络主播的可支配收益因为纳税成本的影响而变动很大时,其纳税不遵从程度就会增加;反之,则会选择纳税遵从。

## 2.2.4 税收征管效率理论

在征收税款的过程中，税务部门不可避免地会产生诸如人力、物力、财力等一类的税收征管费用，因此，引进税收征管效率的理念，其目的就是为了衡量这个征收程序的成效，通常表现为征收成果与征收费用之比。

从广义上来讲，税收征管效率包括税收征管经济效率和行政效率。税收征管的经济效率就是要尽量降低税收征收对经济的影响，把过大的税收超额负担降到最低限度。所以，在对互联网直播行业展开税收征管的时候，要想达到税收征管的经济效果，税务部门要把互联网直播行业的持续发展作为一个基本条件，尽可能地对互联网直播平台展开税收征收，防止其造成的税收损失。

税收征管的行政效率，是指从管理学的视角，以最低的征收费用来实现税收征管的最高目的。因为目前在互联网直播平台中，主播的数量正在逐步增加，在这样的环境之下，很难防止存在着分散的纳税对象和大量的小额税费现象，这也会导致税务机关在税收征管的工作中，存在着一些问题，比如：税收征管工作变得复杂、工作量增加、成本上升、效率低下等。

### 3 我国网络直播行业个人所得税征管现状分析

#### 3.1 我国网络直播行业的发展背景与现状分析

##### 3.1.1 我国网络直播行业的发展背景分析

我国网络直播行业的快速发展离不开各种因素的支撑与扶持, 本文将从政策、经济、社会和技术这四个方面的因素进行分析。

###### (1) 政策因素

随着我国在线直播产业的迅速发展, 其自身所面临的问题也日益凸显。一些问题已经对该行业的健康发展造成了很大的冲击。针对这种情况, 国家制定了一系列法律法规来对这个行业的发展进行规范, 其中, 国家的政策可以划分成两种类型: 一种是与互联网直播相关的政策扶持, 能帮助它更好地起到带动地方经济的积极效果。二是相关的互联网直播的政策监管, 在直播产品质量的控制、直播营销合理性的规范等问题上, 做出了具体的规定。具体内容如表 3.1 所示。

表 3.1 2021-2022 年我国网络直播的相关政策

政策类型	政策名称及相关内容
政策扶持	2021 年 3 月, 国家发展改革委、工业和信息化部、财政部、商务部、市场监管总局等 28 个部门和单位联合印发《加快培育新型消费实施方案》, 方案指出: 发展直播经济, 鼓励政企合作建设直播基地, 加强直播人才培养。
政策监管	2021 年 3 月, 中国广告协会正式发布《网络直播营销选品规范》, 涉及: 商家、商品资质, 质量检验把控, 商品的直播描述, 直播后出现质量问题的消费者权益救济, 主播和机构在选品方面的基本要求和导向等。
	2021 年 4 月, 国家互联网信息办公室等七部门联合发布《网络直播营销管理办法(试行)》, 旨在规范网络市场秩序, 维护人民群众合法权益, 促进新业态健康有序发展, 营造清朗网络空间。

续表 3.1-1 2021-2022 年我国网络直播的相关政策

	2021 年 9 月，国家税务总局办公厅发布《加强文娱领域从业人员税收管理》的通知，要求进一步加强文娱领域从业人员日常税收管理，对明星艺人、网络主播成立的个人工作室和企业，要辅导其依法依规建账建制，并采用查账征收方式申报纳税。
政策监管	2022 年 3 月，国家互联网信息办公室、国家税务总局、国家市场监督管理总局三部门联合发布《关于进一步规范网络直播营利行为促进行业健康发展的意见》，从压实网络直播平台管理主体责任、规范网络直播营销行为、规范税收管理等方面加强网络直播营利行为规范性引导，鼓励支持网络直播依法合规经营。

资料来源：根据国家发展改革委、中国广告协会、国家互联网信息办公室和国家税务总局文件政策整理可得。

(2) 经济因素

艾媒咨询的统计结果表明，在 2022 年度，中国的 MCN 机构数量将超过 40000 家，并有望在 2023 年达到 47000 家。具体如图 3.1 所示。MCN 机构的数量越来越多，说明了国内的互联网直播经营正在朝着专业化、精细化和规范化的方向发展，它为互联网直播的可持续发展带来了强大的支持力量。

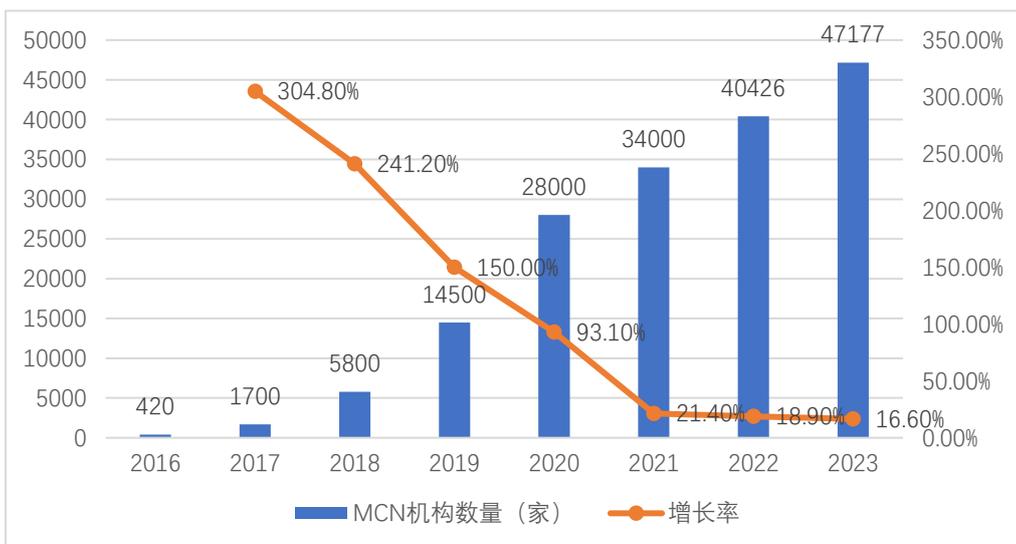


图 3.1 2016-2023 年中国 MCN 机构数量及预测

数据来源：艾媒数据中心：<https://www.iimedia.cn/>。

### （3）社会因素

根据图 3.2 所示，在整体上，我国的教育文化娱乐消费支出呈现出了稳定的发展态势，在 2021 年，人均教育文娱消费支出上涨到了 2599 元，将近涨幅了 30%。也许受到了疫情的影响，也许是因为人们的消费理念发生了变化，所以在 2022 年出现了一些下滑，但总体来说，仍然呈现出上涨的态势。由于人们的消费能力不断增强和生活质量不断提升，人们对精神和文化的需要也在不断增加。互联网直播服务带来的体验感好、互动性强等优点，极大地满足了人们对高质量文化娱乐服务的需要。

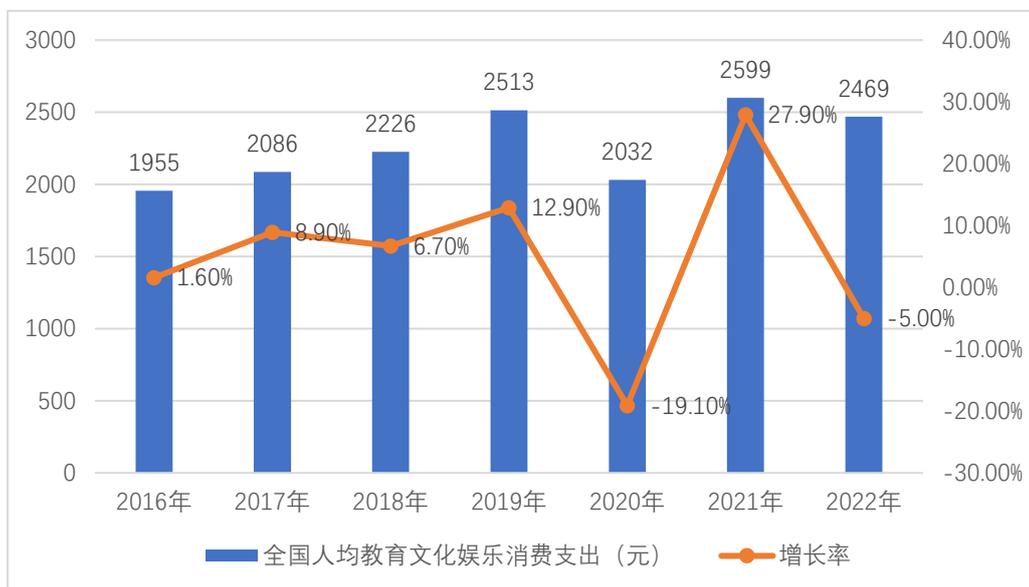


图 3.2 2016-2022 年中国国民人均教育文化娱乐消费支出

数据来源：根据国家统计局《2016-2022 年居民收入和消费情况》整理得出，<http://www.stats.gov.cn/>。

### （4）技术因素

5G 技术让无延时的实时直播变成了可能，元宇宙的崛起更是带动了诸如虚拟实境之类的高端科技的崛起。以新技术为驱动，互联网直播以 VR、AR、MR 三种不同的直播方式为基础，其中，VR 技术可以让现场的视频变成三维的场景；AR 技术把虚幻的东西和现场直播结合在一起；而 MR 技术，则是将虚幻的场景整理呈现在直播现场。详细内容如图 3.3 所示。

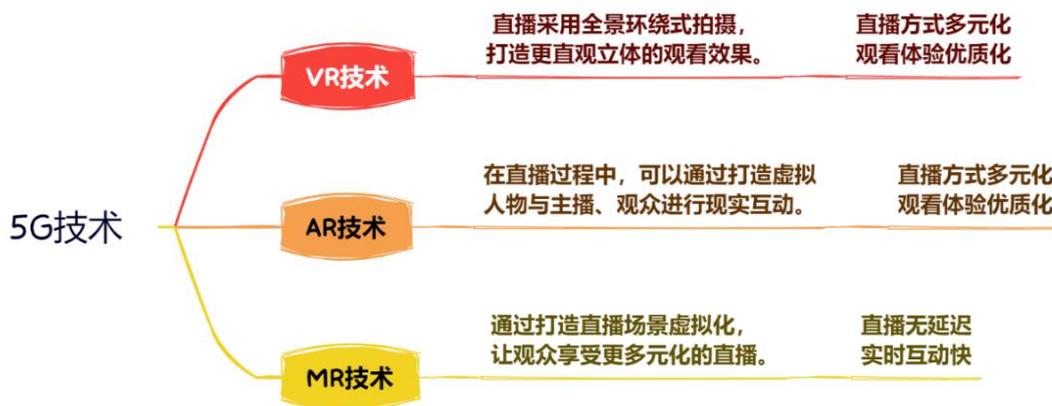


图 3.3 直播技术的应用<sup>①</sup>

### 3.1.2 我国网络直播行业的用户规模 and 市场规模分析

在对互联网直播行业的个人所得税进行征收时，必须要注意其纳税规模的大小，以及是否能够获得切实的税收收入。从当前的情况来看，我国的网络直播用户规模和在线直播市场规模都是非常庞大的，其中蕴藏着巨大的税源。中国互联网信息中心（CNNIC）发布的第 50 次《中国互联网网络发展状况统计调查》报告显示，截止到 2022 年上半年，全国在线直播的人数达到了 7.16 亿，比 2021 年 12 月增加了 1290 万人，占比达到了 68.10%。具体如图 3.4 所示。

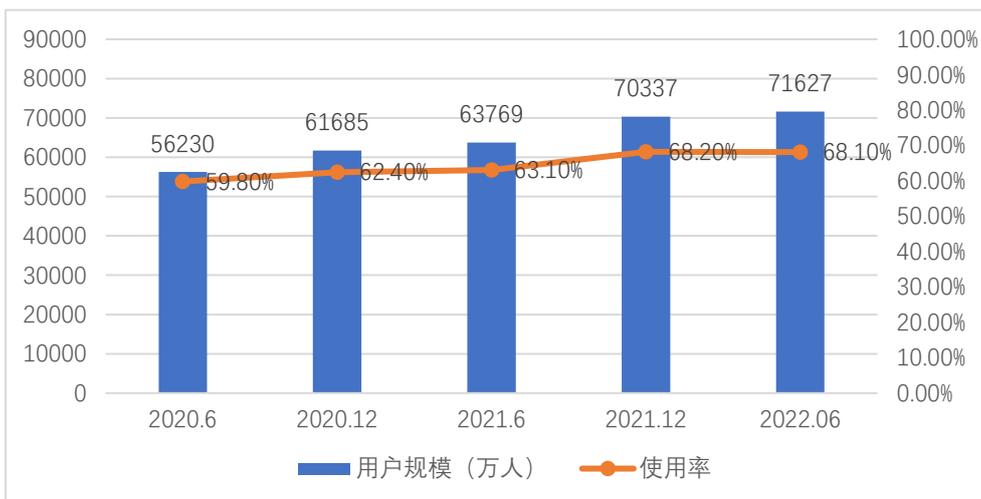


图 3.4 2020.6-2022.6 我国网络直播用户规模及使用率

<sup>①</sup> 参照艾媒数据中心：《2021 年度中国在线直播行业发展研究报告》中相关内容绘制而成。

数据来源：根据中国互联网络信息中心第 50 次《中国互联网络发展状况统计调查》整理得到。

另外，艾媒咨询发布的一份研究报告表明，中国的直播电商市场规模在 2020 年度达到了 1.2 万亿元，年增速为 197%，从业人员总数超过 123.4 万人，该行业的市场规模在 2023 年有望突破 4.9 万亿元<sup>①</sup>。这些数据可以表明，我国网络直播行业的纳税人和税收来源都已经达到了具备征收的程度。

## 3.2 我国网络直播行业个人所得税的征管现状分析

### 3.2.1 我国网络直播行业个人所得税征管现行法律规定

(1) 《中华人民共和国税收征收管理法》相关规定

与其他的一些传统产业相比，网络直播行业也需要遵守《税收征管法》。但是，由于《税收征管法》在此方面的法律法规存在着一定的限制，只能在一定程度上实现对其的约束作用。

第一，关于税务登记的内容存在局限性。只对企业等主体进行了税收登记，而对自然人纳税人是否必须进行税务登记，并没有做出具体的规定，这就须由国务院单独制定。而《税务登记管理办法》中并未对国家机关、个人及无固定生产经营场所的流动摊贩是否需要强制性办理税务登记作出规定。

第二，关于账簿和凭证管理方面的相关问题。《税收征管法实施细则》明确规定了代扣代缴人应设立单独的账簿，用于代扣代缴和代收代缴。根据国家税务总局关于推广增值税电子普通发票的通知，各省、自治区和直辖市的有关部门要加强对增值税电子普通发票的认识，并通过多种途径，对其进行宣传和推广。

第三，关于纳税申报的内容存在局限性。根据《税收征管法》第 25 条的有关规定，凡是纳税人都必须按照法律的要求进行纳税申报。但是，其他有关的法律法规规定，只有部分自然人有必要进行纳税申报。例如，《税收征管法实施细则》中规定，不是全部的自然人纳税人，只有自然人纳税人中定期定额缴纳税款的，可以实行简易申报等不同的纳税申报方法。

---

<sup>①</sup> 数据来源：艾媒数据中心：<https://www.iimedia.cn/>。

## (2) 《中华人民共和国个人所得税法》相关规定

在我国的个人所得税法中也有一些规定是适用于网络直播行业的。例如,《个人所得税法》第 1 条、第 2 条中有关纳税主体与征税对象的法律条文,也可以应用到网络直播行业中去。第 10 条对哪些情形下的纳税人需要按法定程序进行纳税申报,有较清晰的认识。根据有关个人所得税代扣代缴的申报规定,应当由扣缴义务人来填写纳税人的申报材料。但是,对于没有扣缴义务人的自然人,其纳税申报过程能否同样适用目前还不得而知。

### 3.2.2 我国网络主播的收入来源与收入现状分析

#### (1) 网络主播的收入来源

伴随着互联网直播产业的迅猛发展,互联网主播的收益来源也呈现出日益复杂化和多样化的趋势。不同类型的网络主播他们的收入来源也不尽相同。主播的收入来源主要有签约费、打赏收入、坑位费<sup>①</sup>、佣金、广告收入以及游戏推广费等等。具体的网络主播分类和他们的收入来源如表 3.2 所示。

表 3.2 网络主播分类及收入项目<sup>②</sup>

主播类型	主要收入
秀场主播	签约费、打赏收入
带货主播	签约费、直播带货收入、网店收入等
内容型主播	签约费、广告收入
游戏主播	签约费、打赏收入、游戏推广费等

第一, 签约费: 指的是主播和直播平台、MCN 机构签订独家合同后产生的收益。通常来说, 游戏主播的签约费用是其收入中的最大部分。该部分收入属于工资薪金所得, 一般来说是面向与平台、MCN 机构进行签约的主播。签约公司

<sup>①</sup> 在大多电商直播中, 可以理解成发布费, 也就是商家需要给带货主播坑位费, 主播才会给商品上架, 在直播间介绍你的商品。

<sup>②</sup> 北京大数据协会财税大数据专业委员会, 中央财经大学税收筹划与法律研究中心, 中国社科院大学税收政策与治理研究中心, 众合云科政策研究中心. 网络主播税收治理研究报告[R], 北京, 2022 年.

会按照主播每个月的直播时长、粉丝增长量、直播热度以及粉丝打赏等因素，来支付相应的工资。

第二，打赏收入：指的是粉丝因为喜爱或欣赏某主播通过直播平台将需要用金钱充值的礼物送给主播的一种收入。2017 年网络直播行业的迅猛发展为打赏机制带来了机遇。根据抖音直播发布的《2022 抖音演艺直播数据报告》，仅 2021 年度，抖音演艺类直播打赏收入同比增长 46%，超过 6 万名才艺主播实现月均直播收入过万元<sup>①</sup>。网络直播平台是使用虚拟货币为主播进行打赏，若想给主播送礼物，就需要充值虚拟货币。以抖音直播为例，在该平台中，1 元人民币约等于 10 抖币，价值最高的礼物“嘉年华”为 30000 抖币，折合人民币约为 3000 元。主播的打赏收入累积到一定的金额后，就可以从平台提现，变为真实的货币。不过，主播的打赏收入是要与平台分成的，平台会从中抽取一部分作为平台的收入。平台不同，抽取的比例也会不同。

第三，直播带货收入：指的是主播通过销售商品而获得商家给予的推广品牌费，包括坑位费和销售佣金。坑位费顾名思义就是占据主播直播的“坑位”，即进场费。出场的顺序不同费用自然不同。如某头部主播 L 某某直播时，他的直播商品链接就分为“爆款”链接和普通链接，那么前者的坑位费肯定会比后者的高。而销售佣金，是以货物的成交金额为基础，再按照一定的比例或者递增比例来计算确定的。

第四，广告收入：广告收入主要分为两种，一种是在直播间里，在页面的底部和侧面放上横幅广告和弹窗广告，广告商要支付一笔费用，然后按照直播间的具体广告推广情况，给予相应的广告费。另一种是产品方直接联系主播或其签约的 MCN 机构，请主播在直播时推广他们的产品而给予的费用。

第五，网店收入：指的是主播在诸如淘宝、抖音等平台开设自己的店铺，在直播中向观众推荐自己的店铺，推销自己店铺的商品，从而带来客源和提升店铺的营业额，获得相应的收益。

---

<sup>①</sup> 数据来源：杭州电商：《抖音直播：近一年演艺类直播打赏收入同比增长 46%》，[https://mp.weixin.qq.com/s?\\_\\_biz=MzA3NzMwOTczNw==&mid=2650685939&idx=2&sn=b330336f11f994bc788e92cc5a5a72bc&chksm=875913b5b02e9aa321696f6aa1628e273922381d70503cc250466cca6b26d11b961949af63ab&scene=27](https://mp.weixin.qq.com/s?__biz=MzA3NzMwOTczNw==&mid=2650685939&idx=2&sn=b330336f11f994bc788e92cc5a5a72bc&chksm=875913b5b02e9aa321696f6aa1628e273922381d70503cc250466cca6b26d11b961949af63ab&scene=27)，2022-11-08，2023-01-20。

第六，游戏推广费：是指游戏公司找具有庞大粉丝量的游戏主播推广他们的游戏而给予的费用。游戏主播可以直播试玩游戏给粉丝们推荐某个游戏，也可以拍摄试玩游戏视频、发布推荐游戏的文章来推广某个游戏。

## （2）网络主播的收入现状分析

直播行业的收入规模已经达到了一个相当高的程度，并且有不断上升的趋势。《2020年中国网络表演(直播)行业发展报告》于2021年5月在中国互联网(直播和短视频)产业年会上公布，报告显示，2020年中国网络表演行业市场规模达到1930.3亿元，营收稳步上升，其中以打赏为主的收入占比达到75%，但大部分主播的月薪在3000-5000元之间浮动<sup>①</sup>。

艾媒咨询发布的一份调查报告显示，从网络主播的月收入状况来分析，2020年上半年，我国网络主播中有54.9%的人收入超过1万元，其中收入在1-1.5万元之间的主播占比为7.1%；收入在1.5-2万元之间的主播占3.9%；收入在2-3万元之间的主播占22.3%；收入在3-5万元之间的主播占17.5%；而收入在5万元以上的主播占4.1%，部分主播收入较高，具体如图3.5所示。

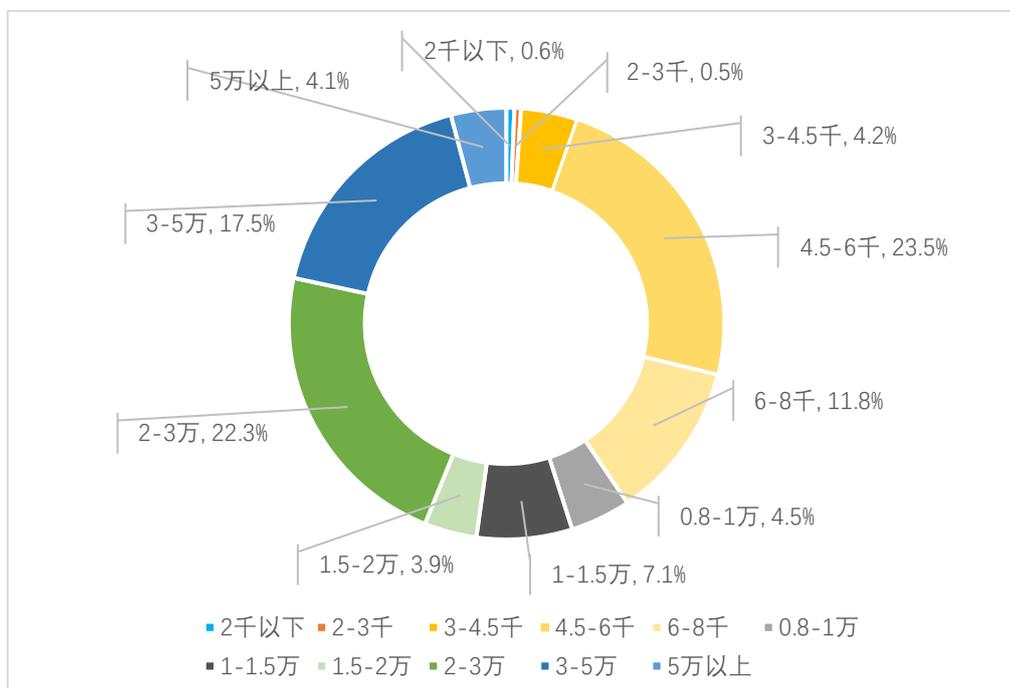


图 3.5 我国网络主播月收入结构分布情况

<sup>①</sup> 数据来源：人民日报：《去年我国直播用户达 6.17 亿，网络主播账号超 1.3 亿》，<https://baijiahao.baidu.com/s?id=1700166825220511372&wfr=spider&for=pc>，2021-05-19，2023-01-20。

数据来源：艾媒数据中心：[https://www.sohu.com/a/429517518\\_728793](https://www.sohu.com/a/429517518_728793)。

在 BOSS 直聘公布的《2020 上半年直播带货人才报告》中，在 2020 年的前两个季度里，主播们的平均月工资为 11220 元，但与前一年同期相比下降到了 9000 元左右，但与全行业的其他主播相比，这个收入水平是比较高的。而且，该行业的工资水平也呈现出明显的两极化，各大 MCN 机构的主播的收入水平明显高于平均水平，71% 的主播每月工资在 1 万元以下，一天 10-12 个小时的工作时间是正常的生活状态<sup>①</sup>。

根据有关平台的资料来看，高收入的主播能够得到更多的资源以及更高的流量，他们能够通过各种各样的方式来获取收入，而且一般情况下，随着他们的知名度提高，他们所能获得的收入也会变得更高。虽然高收入的主播屈指可数，但是他们的收入额却占据了主播总收入的绝大部分。在缺乏系统的职业规划的情况下，我国的低收入主播群体尽管人数众多，但是他们的收入在整个直播行业中所占据的比重却微乎其微。

### 3.2.3 我国网络直播行业个人所得税征管实践现状

虽然直播平台超过半数的从业人员收入很高，但是他们的个人所得税的征管问题，一直没有得到很好的解决。2017 年 5 月 27 日，央视旗下的《天下财经》节目曾报道，2017 年 1-5 月，互联网直播平台上的 21 家企业中的从业人员只有 10 家进行了个人所得税的申报，6 家平台更是无一人申报，仅有 5 家公司的申报人数超过了 1000 人。据部分内幕消息显示，在整个 2016 年度，全国的网络直播平台一共有数百家，他们所申报的个人所得税总额约为 5.6 亿元。但是，在这类已被申报的应税所得中，较大比例的不是网络主播的直播所得，而是由互联网直播平台公司自己的雇员进行的个人所得税申报，因此，网络主播申报的数量非常少。一名曾经与多个直播平台签约的主播表示，他并没有被通知要报税，只是每个月的收益会被平台抽走 30%。如今，大部分的直播平台和 MCN 机构，都没有主动承担起给主播代扣税款的责任。近年来，类似的案例屡见不鲜，比如北京市

---

<sup>①</sup> 数据来源：《2020 上半年直播带货人才报告》，BOSS 直聘发布，<https://baijiahao.baidu.com/s?id=1670177127578179148&wfr=spider&for=pc>。

朝阳区就出现过一例网络主播偷逃税的案例。一位网红主播长期在一家著名的直播平台上做晚间直播活动。从她入驻该平台到 2016 年初,每天两个小时的直播,她的收入累计高达 3.9 亿元。但是,多年来,网络直播平台未对其直播所得的收益进行代扣代缴,其本人也未主动到税务部门进行纳税申报。被媒体揭露后,在税务部门的追缴之下,她又自行缴纳了 6000 多万元的税款以及滞纳金<sup>①</sup>。再比如,从 2021 年 9 月起,税务部门加大了对包括网络直播在内的一系列行业的监管力度,其中主播 Z 某某、L 某某、H 某等人的偷漏税事件相继被曝光,其中漏税数额最高者甚至达到了 7 亿。

根据上述发布的数据以及媒体的报道,我们可以看出,在最近几年里,尽管我国的网络直播行业已经引起了大量的资金流入,使得互联网直播平台和互联网主播获得了相当可观的收益。但是,这个行业的纳税状况并不十分理想。原因在于,直播平台 and 主播们的纳税观念比较薄弱,他们对缴税这件事情缺乏主动性,因此,他们无论是在故意还是无意地逃避缴纳税款,都会对我国的税收征管产生一定的影响。

---

<sup>①</sup> 中央人民广播电台网财经:《北京地税局约谈多家直播平台 指导平台代扣缴纳主播个税》, [http://finance.cnr.cn/txcj/20170527/t20170527\\_523774860.shtml](http://finance.cnr.cn/txcj/20170527/t20170527_523774860.shtml), 2017-05-27, 2023-01-20。

## 4 网络直播行业个人所得税征管典型案例分析

偷逃税行为虽然是纳税人的主观行为，但它与税收征管密切相关。网络直播行业偷逃税案频发，正是我国现行税收征管细则对该行业的有关规定不具体、不清楚，存在着非常大的漏洞，导致了有心人加以利用、钻了税收征管的空子。而由于网络直播行业收入的特殊性，导致大多收入属于个人所得税的范围，所以偷逃税案均和个人所得有关。因此，本章首先汇总我国近年来网络直播行业征管案件；其次，根据汇总表选取两个典型案例作为研究对象进行介绍与分析；最后通过典型案例启示发现现存的税收征管问题，从而为引入第五章的问题作出铺垫。

### 4.1 网络直播行业个人所得税征管案件总体情况

近年来，网络经济背景下的新兴产业发展迅速，网络直播这个行业也借助了这股快速发展的“东风”。但是，在这个产业迅速发展的同时，也出现了一些关于网络主播的偷逃税的负面案件。自 2021 年以来，我国相关部门加大对网络直播行业的偷逃税案件征管惩处力度后，网络主播 Z 某某、L 某某和 H 某等人的偷逃税案件不断被通报披露，具体案件见下表 4.1 所示。

表 4.1 2021 年以来我国网络直播行业税收征管案件汇总<sup>①</sup>

序号	案件日期	处罚主播	处罚机构	案件事实	补税、滞纳金及罚款	处罚原因	税收征管中可能存在的问题
1	2021.11.22	L 某某	浙江省杭州市税务部门	偷逃个人所得税 1311.94 万元	2767.25 万元	虚构业务转换收入性质	核定征收方式 存在漏洞 主播收入定性模糊
2	2021.11.22	Z 某某	浙江省杭州市税务部门	偷逃个人所得税 3036.95 万元	6555.31 万元	虚构业务转换收入性质	核定征收方式 存在漏洞 主播收入定性模糊

<sup>①</sup> 税收征管中可能存在的问题属于笔者个人推测。

续表 4.1-1 2021 年以来我国网络直播行业偷逃税案件汇总

3	2021.12.20	H 某	浙江省杭州市税务部门	偷逃税款 6.43 亿元 其他少缴税款 0.6 亿元	13.41 亿元	虚构业务转换收入性质	核定征收方式 存在漏洞 主播收入定性模糊
4	2022.02.22	P 某	广东省广州市税务部门	偷逃个人所得税 1926.05 万元 其他少缴税款 1450.72 万元	6200.3 万元	隐匿带货收入及未纳税申报	电子申报制度不完善 涉税信息共享制度不健全
5	2022.06.09	S 某某	北京市税务局	偷逃个人所得税 220.12 万元 少缴其他税费 34.76 万元	1171.45 万元	借助中间公司隐匿个人取得的直播打赏收入	电子申报制度不完善 涉税信息共享制度不健全
6	2022.06.16	X 某某	江西省抚州市税务局	少缴个人所得税 1755.57 万元 偷逃个人所得税 1914.19 万元 少缴其他税费 218.96 万元	1.08 亿元	虚构业务转换收入性质	电子申报制度不完善 涉税信息共享制度不健全
7	2022.06.30	F 某某	厦门市税务局	少缴个人所得税 167.89 万元 少缴其他税费 100.56 万元	649.5 万元	隐匿收入及未依法办理纳税申报	电子申报制度不完善 涉税信息共享制度不健全

资料来源：根据国家税务总局税案通报信息整理可得。

## 4.2 典型案例介绍

### 4.2.1 典型案例一介绍

2021年12月,浙江省杭州市税务部门对知名主播H某的纳税情况进行了税收大数据的处理,发现其可能存在偷逃税款的嫌疑,并与有关部门联合,对其纳税情况展开了全面的深度调查。经过调查发现,从2019年到2020年,H某隐藏了其直播带货取得的销售佣金收入,并进行了虚假申报;同时,H某还成立了等多个个人独资企业和合伙企业进行虚构业务,如浙江自贸区WF企业管理咨询有限公司、上海DW企业管理咨询中心等等,并将自己的主播带货收入等劳动报酬所得转移到这些个人独资性质的公司中,使其成为公司的运营收益,这种收入的性质就变成了经营所得,从而进行虚报的纳税申报以达到偷逃税款的目的;以及因从事其他生产经营活动而未依法进行纳税申报的其他所得。共计偷逃税款6.43亿元,其他少缴税款0.6亿元。最后,杭州市税务局对H某做出了相应的税务行政处罚处罚决定,并对其进行追缴税款、加收滞纳金和处以罚款,共计13.41亿元。

### 4.2.2 典型案例二介绍

2022年6月,北京市税务部门利用税收大数据,对直播平台的主播S某某进行了调查,并与有关部门联合,对其纳税情况展开了全面的深度调查。经过调查发现,从2019年到2020年,S某某没有按照规定进行纳税申报,因而漏掉了197.86万元的个人所得税,并利用中介公司将自己获得的直播打赏收入隐藏起来,从而达到了偷逃220.12万元税款的目的,同时还漏掉了34.76万元的其他税费。在被税务机关立案后,S某某仍然抱着一丝侥幸的心态,没有如实地提供相关情况,直到被税务机关拿到了确凿的证据后,他才坦白交待自己偷逃的税款以及相应的事实,并补缴了税款。据此,北京市税务部门决定追缴该网络主播S某某的税款,并加收滞纳金以及处以罚款,总计1171.45万元。对其没有按照规定进行纳税申报而造成未缴的197.86万元的个人所得税,处以1倍罚金;对其利用中间公司隐瞒个人收入以逃避缴纳220.12万元税款的个人所得税,处以2倍罚金,共计440.24万元。

## 4.3 典型案例分析

根据上文我国网络直播行业偷逃税案件总体来看,大部分主播被处罚原因都是虚构业务转换收入性质、利用中间公司隐匿个人取得的直播打赏收入,说明这几个手段是该行业相关人员偷逃税使用的最主要的手段。因此,本文选取涉案金额最大、影响最广且偷逃税手段为转变收入性质的“H 某案”,以及偷逃税手段为利用中间公司隐匿个人取得的直播打赏收入的“S 某某案”作为典型案例进行分析。

#### 4.3.1 转变收入性质

根据税务部门的案情通报可以看出,H 某在 2019 年到 2020 年,多次与直播平台签署合同,将自己因直播取得的收入转入其成立的个人独资企业或合伙企业账户中,从某种意义上来说,主要是为了少缴税款。由 H 某偷逃税款 6.43 亿可知其适用于个人所得税的最高税率 45%。像主播 H 某这样的行业“领头羊”,一次直播就可以赚到六位数起步的收入,这还不包括它平时其他类型的收入,若按照劳务报酬所得纳税申报的话她将适用于 40%的个人所得税预扣预缴率。如表 4.2 所示,假设 H 某一次直播能够获得 500 万元,根据劳务报酬所得要缴纳 159.3 万元的个人所得税,而根据经营所得(假设成本、费用以及损失等为 100 万元)要缴纳 131.35 万元的个人所得税,通过改变收入性质来实现的少缴税额为 27.95 万元<sup>①</sup>。可想而知的是,H 某作为直播带货行业的领头羊,她的收入远远不止所假设的 500 万元。因此,H 某通过设立个人独资企业的方式转变收入性质再缴纳个人所得税少缴的税款只会更多。此外,H 某成立的个人独资企业还享受当地的税收优惠政策,则其少缴纳的税款只增不减。

表 4.2 转变收入性质少缴的个人所得税

收入形式	收入金额	计算公式	应缴个人所得税
劳务报酬所得	500 万元	$500 * (1 - 20%) * 40% - 0.7$	159.3 万元
经营所得	500 万元	$(500 - 100 - 6) * 35% - 6.55$	131.35 万元
转变收入性质少缴的个人所得税为 27.95 万元			

<sup>①</sup> 以上按照劳务报酬所得和经营所得缴纳个人所得税均在不计其他税费、扣除以及汇算清缴的情况下。

### 4.3.2 滥用税收优惠政策和利用核定征收政策

根据“H 某案”的案情分析，可以得知 H 某和其丈夫设立了多个无实质性经营活动的个人独资企业，这些企业基本上均设立在上海市奉贤区、上海市崇明区和中国（浙江）自由贸易试验区舟山市。这几个区域是指，国家为了对特定的地区和产业进行激励，专门制订了属于这些区域的税收优惠政策，其中有些地方的政府还利用财政返还、财政奖励或财政补贴等方法来吸引更多的公司到这些区域进行投资。H 某就是利用这些税收优惠园区的优惠政策进行所谓的“节税”，从而达到她少缴税款的目的。同时，H 某还利用这些税收优惠园区的核定征收政策，大大降低了实际税负，让其少缴税款似乎变得“合理”。

### 4.3.3 利用中间公司隐匿个人取得的直播打赏收入

S 某某偷逃税案其偷逃税的技术手段是借助中间公司隐匿个人取得的直播打赏收入，这个中间公司在案情通报里没有明确说明，但我们可以推测，该中间公司就是专门帮助网络主播、明星等隐匿个人收入的公司。这个公司与“H 某案”成立的个人独资企业不同，也与明星艺人偷逃税成立的个人工作室不同，后面两者均是个人参与控股的企业，而前者的中间公司 S 某某并未参与控股。我们可以大胆地猜测，S 某某可能与中间公司签订了协议或是合同，将个人直播获得的打赏收入转入该中间公司变成公司的经营收入，那么即是应将应缴纳的个人所得税转变成为了企业所得税，而企业所得税的税率为 25%，若是该公司是小微企业或高新技术企业，则其所适用的税率会更低。而根据案情通报得知，其利用中间公司隐匿个人取得的直播打赏收入为 220.12 万元，这么大的金额应适用个人所得税的最高税率 45%。因此，S 某某通过该手段少缴税款的金额是非常巨大的。尽管 S 某某与中间公司签订协议或合同时可能答应给予公司一定的“好处费”，就是将自己的收入的一部分作为帮助他隐匿收入的中介费，但这点中介费与通过该方式让他少缴的税款相比只是凤毛麟角。

## 4.4 典型案例启示

#### 4.4.1 国家层面

前文所述的两个典型案例，偷逃税金额分别达到 7.03 亿元和 452.74 万元。如此庞大的数额对于国家来说最直观的影响就是造成了国家税款的大量流失。由于税收承担着“为民聚财，为国收税”的职责，应该缴纳的税款而未缴纳或是少缴，应该入库的税款而未入库，还造成了大量的税款流失，这在一定程度上可能会影响国家经济的有效发展，市场的有效运行，这对国家各行各业的可持续发展都是非常不利的。

#### 4.4.2 社会层面

##### （1）违反税收公平原则

当前，在个人所得税中，我国采取的是一种超额累进税率的征税方式，这是为了在垂直层面上反映出税负的公平性。但是，如果是在同样的收入水平的情况下，遵守法律缴纳税款的人，其所支付的税款必然会比不遵守法律而少缴甚至不缴纳税款的人要高，那么依法纳税的人其所得到的收入在同等权利下就会出现不平衡的情况。尤其是网络直播行业的从业人员他们大多都具有一定的知名度，作为公共人物，他们本来就拥有高收入，能够享受更好的公共服务，但是他们并没有按照要求缴纳税款，这不管是对一般民众还是对同等收入的依法纳税人，都是一种非常不公平的行为，这在很大程度上违背了税收公平原则。

##### （2）影响公众的纳税遵从度

以上所述的案例中所提及的数个网络主播，在最近几年里，他们都是非常有名气和影响力的公众人士，他们畸高的收入以及他们的所作所为都必然会引起人们的广泛关注。所以，他们做出的偷逃税行为必将造成很大的影响。因为按照税收法定原则，缴纳税款是每一个公民都应该履行的责任，但是他们却因为掌握着更多的社会资源，而发生违法行为，造成了巨大的税款损失，这就很可能让那些本来就没有很好的纳税观念的人产生了一种“侥幸”的心态，他们觉得自己可以通过钻进这些法规的漏洞中，来减少自己的缴纳税款。这也导致了依法纳税的纳税人的不满和抗拒，从而对社会大众的纳税遵从度造成了一定程度的负面影响。

### 4.4.3 税务机关层面

#### (1) 税务部门应加大监管力度，将核定征收转变为查账征收

如上文所述，大多数主播都是通过转变收入性质来达到少缴税款的目的，其中不乏像H某这样利用核定征收这项政策来少缴税款的。核定征收还是存在对主播各类收入的账目核定不清的问题，所以，税务部门应该对主播的纳税情况加大监管力度的同时，还应对主播的各类收入采用查账征收的方式来确实其应缴纳的税款。

#### (2) 电子纳税申报制度的不完善导致偷逃税案频发

以我国的税收法律法规和实际的情况为依据，在现阶段，个人所得税的申报仍然是以书面申报为主、电子申报为辅助。但是，以上提到的这些电子申报方法，并不能有效地对网络主播的收入展开纳税。首先，在电子申报的模式下，对纳税人的纳税观念提出了很高的要求，然而，由于直播行业普遍存在着依法纳税观念淡薄，并且第三方的交易平台经常会利用一些隐秘性条款来规避其代扣代缴税款的义务，从而不如实的进行纳税申报。其次，目前大部分的互联网直播都属于线上交易模式，主播通过直播获取收益时并没有形成书面的、纸质的单据，这给税收部门在审查纳税申报资料时造成了很大的困难。因此，电子申报制度的不完善导致偷逃税案频发。

#### (3) 纳税人信息共享制度不完善

目前，我国税款大量流失的一个最主要的问题就是税务征管信息系统的不完善。在进行税收管理的过程中，首先要确定的就是纳税人的主体信息，但是，由于网络直播行业不受限制且无门槛性，以及每日成千上万的网络主播的加入，使得税务部门对其进行准确的纳税人主体身份的认定面临着极大的考验。如果相关信息共享平台不能将有关数据与税务机关或者其他行政部门进行实时的交换，将导致税务部门和主播以及直播平台之间的信息数据不对称问题。例如，H某案中H某作为知名主播，会经常受商家邀请参加线下活动为他们的产品进行宣传，但由于线下活动的隐秘性，H某可能虚假申报或不申报其线下活动获得的出场费、广告收入等。这时税务机关就应该与其他部门进行合作，了解该主播线下活动的信息，调查清楚其在线下活动获得的收入，共享涉税信息，才能一举解决该网络主播偷逃税的问题。

## 5 网络直播行业个人所得税征管存在的问题

### 5.1 网络直播行业个人所得税征管效率方面存在的问题

#### 5.1.1 网络直播行业纳税主体不明确

纳税主体是指依法负有纳税义务的纳税人和依法负有代扣代缴、代收代缴税款义务的扣缴义务人<sup>①</sup>。《税收征管法》第4条还对具有纳税义务的纳税人和具有代扣代缴税款义务的扣缴义务人进行了明确的界定，他们均是纳税主体。网络直播活动中的主体主要有网络主播、网络直播平台 and MCN 机构。但要判断他们是否为纳税主体，首先要判断他们是不是具有纳税义务和代扣代缴的义务。但是，由于网络主播与网络直播平台以及 MCN 机构之间的法律联系错综复杂，使得对其纳税主体的认定比较困难。网络主播与网络直播平台、MCN 机构之间因具体情形的差异而产生了不同的法律关系。当前，网络主播与网络直播平台与 MCN 机构之间的法律关系，大体可以分为劳动关系、劳务关系、演艺经纪关系以及普通用户关系<sup>②</sup>。网络主播、网络直播平台、MCN 机构之间存在着法律关系的差异，导致网络直播行业的纳税主体也会存在差异，这就造成了难以明确纳税主体。

#### 5.1.2 网络主播所得的收入类型定性模糊

在平台的直播业务中，主播的收入来源是观众的打赏收入以及直播带货的分成收入。根据《个人所得税法》，上述所得与工资薪金、劳务报酬和经营所得均有关联，它们之间也有所区分：

##### （1）劳务报酬所得和经营所得的区分

按照《个人所得税法实施条例》第6条的规定，经营所得是由个体工商户、个人独资企业和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，个人从事其他生产经营活动获得的所得。劳务报酬所得是指个人从事劳务取得的所得。在形态上，若主播以个人身份为网络直播平台或是 MCN 机构提供劳务时，

<sup>①</sup> 刘剑文：《纳税主体法理研究》，北京：经济管理出版社，2006年版，第12页。

<sup>②</sup> 张云云. 基于网络直播打赏行为的个人所得税征管问题探讨[J]. 北京化工大学学报(社会科学版), 2021(02):66-70.

取得的收入为劳务报酬所得；若主播设立个人独资企业和合伙企业将自己的直播收入打入企业的账户，那么他取得的收入就是经营所得。但是，在实际中劳务报酬所得和经营所得区分并不明确。这是因为劳务报酬所得中的“其他劳务取得的所得”和经营所得中“其他有偿服务活动”这两个兜底条款规定模糊，使得两者的表现形式存在交叉，留下了纳税人将劳务所得转换为生产经营所得进行避税的空间。

## （2）劳务报酬所得和工资薪金的区分

在网络经济的背景下，劳务关系和劳动关系的区分标准变得越来越模糊。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<sup>①</sup>。虽然在我国国家确立了综合与分类相结合的个人所得税制后，无论是劳务报酬所得还是对工资薪金所得都采用了综合所得税率，但是对劳务报酬所得的预扣预缴率要高一些，并且还可以有一定比例的额外费用扣除。

## 5.2 网络直播行业个人所得税纳税申报制度存在的问题

### 5.2.1 电子纳税申报制度不完善

从目前的立法及实际情况来看，现阶段的纳税申报方法还是比较传统的，一般是以书面申报为主，使用电子纳税申报的占比较小。目前，电子纳税申报表适用范围还非常有限。事实上，纳税人使用电子纳税申报的方法有两种，一种是直接线上申报，另一种是在个人所得税 APP 中进行。但是，由于实际中网络主播对纳税申报的特殊要求，目前，基于以下两个方面的因素，电子申报方式尚不能满足网络直播行业纳税主体的申报需求。

#### （1）从主观方面的原因来看

因为目前的网络直播行业的进入门槛较低，导致了网络主播的质量参差不齐，一些网络主播缺乏税收知识，没有缴纳税款的意识，再加上网络直播平台为了自己的利润，往往会采用各种各样的方式来躲避自己的代扣代缴义务。网络直播行业若采用电子纳税申报方式，首先要该行业的纳税人有缴纳税款的意识，如他们缺乏缴纳税款的意识，那么电子申报方式就难以展开。另外，网络直播平台为了

<sup>①</sup> 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.

实现自己的最大收益，避免被税收机关监管，经常利用第三方支付方式（如支付宝、微信等）为主播支付薪酬，从而逃避自己的代扣代缴的法律义务。

## （2）从客观方面的原因来看

在很多时候，无论是主播还是网络直播平台，都不能为税务部门提交财务报表等书面资料。目前，我国互联网直播行业普遍存在着“无纸化”交易的特点，而绝大多数的网络直播平台均缺乏完善的金融、会计体系。在互联网直播的时候，粉丝用户会用直播平台上的虚拟货币来进行交易，但是，这一类的虚拟货币是以电子形式的，因此，在进行买卖的时候，无法对其进行有效的保留，所以也就不可能形成财务报表。

## 5.2.2 缺乏纳税申报激励制度

在税收的激励制度方面，关于纳税申报激励制度是缺失的。大部分的法律都是以责任类型的条款为主，并有少量的权利类型的条款加以补充。而对于网络主播的直播收益，其纳税申报的激励制度也是缺失的，主要有以下两个方面的缺失：

### （1）纳税申报中缺乏正向激励

正向的激励实则是一种奖励制度。目前，在对网络主播的直播收益进行纳税申报的激励机制中，既没有对直播平台的，也没有对网络主播群体的，更没有对与征收工作有关的人员进行正向激励。一是缺乏对直播平台有效的正向激励。网络直播平台公司是市场的参与者，它的特征是趋利性，它的运营目的是将利润的最大化。但是，在目前的情况下，我国对网络直播平台的相关条款中，主要是义务性的条款，这就不能满足其趋利性的需求，同时还缺少了一些在正向激励上的条款，这就使得他们不能充分地发挥出自己进行代扣代缴义务的积极性。二是缺乏对网络主播的正向激励。目前的网络直播行业的进入门槛较低，导致了网络主播的质量参差不齐，一些网络主播在纳税方面存在着税务知识储备不足、纳税观念淡薄等问题。在此背景下，现行的税收法律法规并没有为该人群普及纳税申报知识、增强纳税意识而设定相应的奖励措施的条款，税务部门也没有为主播主动纳税申报提供物质或非物质的奖励。三是缺乏对征收工作有关人员的正向激励。目前，在中国的税收法规体系中，还没有制定出一套可以用来对征收工作人员进行主动提示主播群体纳税的具体规定，而且，根据目前的征收工作人员的绩效评

估体系,也没有将这一选择列入到评估指标之中,这就造成了大量的税务工作人员缺乏对主播进行敦促的积极性和自发性。

## (2) 纳税申报中缺乏负向激励

负向激励实则是一种处罚机制。我国现阶段在对网络主播的各项所得进行纳税申报的激励机制中,缺乏这种惩罚机制。一是对网络直播平台的负向激励机制不足。现实生活中,各大直播平台规避代扣代缴责任的现象屡见不鲜,而直播平台与网络主播两者间存在着更加错综复杂的法律关系,使得本应属于网络直播平台的代扣代缴责任往往具有很强的不确定性,这样别有用心的人抓住了漏洞,给了直播平台规避代扣代缴责任的机会。并且直播平台还通过第三方支付平台(如微信、支付宝等)展开了一种全新的工资支付模式,企图逃避其代扣代缴的职责,而税务机关也不能根据现有的法律法规对这一类型的直播平台进行惩治。二是对网络主播的负向激励机制不足。由于《税收征管法》和《税收征管法实施细则》等有关税法并没有对负面激励做出完善的规定,因此,对于不按时缴纳税款的网络主播,税务机关虽然可以对其进行一定的处罚,但是,该处罚的幅度很小,不能起到震慑效果,也不能完全遏制其逃税现象。三是对征收工作有关人员的负向激励机制不足。在现行的税法中,只对相关人员工作中的违规操作给予惩罚进行了规定,而对工作中的不当操作却没有给予相应的惩罚。换句话说,只要是在对网络主播进行纳税申报的活动中,征收工作人员没有采取积极的措施来督促网络主播群体缴纳税款,就不会被处罚,所以大多数征收人员只会做好他们认为的分内工作,对网络主播群体不按时申报纳税的行为视而不见。

## 5.3 网络直播行业纳税信用评级制度存在的问题

关于纳税信用等级的评定,按照《纳税信用管理办法(试行)》,由国家税务总局收集纳税人的资料,由全国各地税务局按照有关的评定指标和评定方法评定纳税人的信用等级,得出其纳税信用分数,并据此评定其信用级别。在纳税信用等级的公示上,当前,税务部门只对纳税信用等级为 A 级的纳税人信息及重大税收违法案件信息向全社会进行公开,纳税信用等级为 B、C、D 级的纳税人信息暂时不会公开,但是可以在必要的时候及时进行公开。同时,纳税人能够通过

申请让税务部门对其纳税信用信息进行公开<sup>①</sup>。在纳税信用等级评价中，税务机关根据纳税人级别的高低，实行相应的奖励和惩罚措施<sup>②</sup>。同时，由国家文化部发布的《网络表演经营活动管理办法》中明确规定，要对网络直播行业实行“警告清单”、“黑名单”等诚信管理机制。

### 5.3.1 纳税信用评级主体范围较窄

当前，进行纳税信用评级的主要对象就是税务机关。但是，在税收的实际工作中，由于种种原因，仅仅依靠税收机关是很难了解到相对完整的网络主播的纳税信用信息，也很难对其进行适当的处理。另外，因为“术业有专攻”，税务部门工作人员在对纳税人的信用数据进行分析时，因为其缺乏专业知识，很可能会出现数据处理和运用失误等问题，这就极大地影响了纳税信用评级结果的可靠性<sup>③</sup>。与此同时，在对互联网主播进行纳税信用评级的管理过程中，由于缺少了其他部门的工作人员的广泛参与，税务机关由于占据绝对的主导地位，因而其就成为了对网络主播进行纳税信用信息的唯一收集者，也是进行纳税信用评级的唯一评估者，更是网络主播的纳税信用评级奖惩制度的制定者和实施者。税务机关作为“唯一的法官”，在实际工作中极易滋生“权力寻租”等问题，进而影响到纳税信用评级制度的公信力和执行效果。

### 5.3.2 纳税信用等级展示方式不完善

现阶段，国家税收机关将网络主播的信用等级分为 A 级、B 级、C 级和 D 级四个等级。但对于纳税信用等级展示，税收机关不能很好地展示出来。由于税收机关对网络主播的纳税信用评级多采用 ABCD 这样的文字表达方式，文字表达的张力远不及数据表达的力度。而且同样的纳税信用等级，两个主播之间的信誉也是有很大差别的。例如，两个被评定为 C 级的网络主播，其中一个的信用分可达到 69 分，而另外一个的信用分仅为 41 分，但是这两个人都享有相同的信用等级和对应的待遇，这对鼓励他们继续提升自己的纳税信用值是不利的。税收机关

<sup>①</sup> 黄建烂. 加强我国纳税信用管理和应用的研究[D]. 江西财经大学, 2016.

<sup>②</sup> 闫晴. 大数据时代纳税信用评级制度的三维向度与优化路径[J]. 财会月刊, 2018, No.833(13):56-60.

<sup>③</sup> 于魏华. 税收诚信体系建设的国际经验及启示[J]. 特区经济, 2015, No.313(02):143-144.

会定期对网络主播的纳税信用水平进行了动态调节,频率为每月一次。这不但大大增加了税收机关的工作负担和费用,还会极大地影响到评级结果的准确性,从而影响到该制度的执行效率。

### 5.3.3 纳税信用评级结果公开范围较窄

建立纳税信用评级制度是为了推动纳税人的诚信自觉,提升税收法规的遵守程度,但是,由于目前纳税信用评级结果的公布程度偏低,所以这一目标的实现受到了很大限制。当前,纳税信用评定结果的公开范围是水平公开,主播可以向税务机关提出查询自己的信用等级要求,但仅公开纳税信用级别被列为 A 级的主播的纳税信用信息和重大的税收违法案件的数据。这就导致了大众无法了解其他级别的主播的纳税状况,而各大市场主体也无法通过纳税信用来推断是否可以和某个主播进行交易,从而导致了税收信誉度和社会影响力的下降。在纳税信用评分的垂直公开的层面上,目前的纳税信用评分只显示了仅能反映出某个主播在一个月里的信用情况,并不能给个人、企业或公司等多个市场主体直观地查询该主播在连续几个月内的信用状况。也就是说,目前的纳税信用评级制度缺少对纳税信用的动态变动进行公开,这使得纳税信用评级制度与预先设定的价值相比有所下降。

## 5.4 网络直播行业涉税信息共享制度存在的问题

### 5.4.1 涉税信息共享标准制度不完善

#### (1) 涉税信息共享主体标准不统一

当前,在收集涉税信息的过程中,我国税务部门会碰到一些特殊情况,就是每个单位或部门对同一个涉税信息主体所指的是不相同的,或者是,不同的涉税信息主体所指的是相同的,这就增加了我们实现涉税信息共享的困难。造成这种情况的主要原因是,目前,我国还没有构建出以公民的身份证号码及企业法人或其他组织的企业组织机构代码为基础的统一的纳税人识别号,很难确保每一个涉税信息的参与者在各个系统下都具有一致的、独特的识别编码。

#### (2) 涉税信息共享数据标准不统一

目前，国内网络直播行业中，有关个人收入的涉税信息较为零散，以金融、工商和房地产这几个领域为主。但是，每个单位或部门都没有对与涉税信息相关的符号、单位、格式、类别等进行统一，这就导致了每个部门的涉税信息数据出现了多样化的情况。各单位对涉税信息的储存方式和处理方式均有不同之处。

#### 5.4.2 涉税信息共享保障制度不完善

若想实现涉税信息共享这一目标，就必须建立一个涉税信息共享平台保障制度。当前，虽然在“金税工程”的推动下，税务部门已建成了CTAIS系统<sup>①</sup>，但是，这一系统仅仅是对税收业务的一小块区域进行管理。目前，在全国范围内，还没有形成一个能够涵盖全部税务事项的系统。与此同时，因为工商管理部门、金融机构和第三方支付机构等第三方部门或机构的信息化建设程度存在差异，所以有关的涉税信息的共享仅仅局限在某个纵向的范围内，造成了涉税信息的分享出现了条块划分的情况，因此，如何将已收集到的各种涉税数据进行整理和提取，是税务机关面临的一大难题。另外，因为当前中国的涉税信息的碎片化现象比较严重，因此，使得税务机关在对网络直播平台的代扣代缴数据和网络主播的自行纳税申报数据进行调查与分析时，不能取得较为明显的成效，而对于相关的涉税资料，税收机关更是难以运用数据对网络主播、网络直播平台纳税申报的完整性与真实性展开全面详尽的比较与核查。这就导致了在互联网上，缺乏对个人获得的相关税收资料进行共享的保障体系，从而增加了对互联网上的个人所得税征收管理的困难。

---

<sup>①</sup> 金税工程，是吸收国际先进经验，运用高科技手段结合我国增值税管理实际设计的高科技管理系统。该系统由一个网络、四个子系统构成。一个网络是指国家税务总局与省、地、县国家税务局四级计算机网络；四个子系统是指增值税防伪税控开票子系统、防伪税控认证子系统、增值税稽核子系统和发票协查子系统。金税工程实际上就是利用覆盖全国税务部门的计算机网络对增值税专用发票和企业增值纳税状况进行严密监控的一个体系。CTAIS是税务局内部使用的系统。

## 6 完善网络直播行业个人所得税征管的建议

### 6.1 提高网络直播行业个人所得税的征管效率

#### 6.1.1 明确网络直播行业的纳税主体

前文所述，网络主播与网络直播平台及 MCN 机构之间的关系，大体可以分为四种类型：劳动关系，劳务关系，演艺经纪关系，以及普通用户关系。但是，网络主播与网络直播平台、MCN 机构之间存在着的法律关系的差异，这就造成了网络主播各种收入的纳税主体存在差异，同时也导致了网络主播各种收入的纳税主体的认定比较困难。所以，对纳税主体的有关规定进行明确与完善，就是要对网络主播、网络直播平台、MCN 机构之间的法律关系进行明确，并以此为依据，对纳税主体进行明确。

##### (1) 明确劳动关系下的纳税主体

《劳动法》第 16 条对劳动合同的概念进行了定义，还对劳动关系成立的条件进行了明确的界定。在网络直播的过程中，只有很少一部分主播与网络直播平台签订了书面的劳动合同，这种类型的主播主要是依靠网络直播平台，必须遵守网络直播平台的规章制度，才能从网络直播平台领取工资薪金；若是不遵守平台的相关规定，则不能获得相应的报酬。对此，笔者认为，该群体与平台之间的法律关系，应定义为劳动关系。网络主播负有纳税义务，应是纳税主体。直播平台具有为网络主播的收入进行代扣代缴的责任，所以也是纳税主体。另外，在此类情况下，往往都是由网络直播平台来进行代扣代缴，而不是由主播个人来缴纳税款。

##### (2) 明确劳务关系下的纳税主体

劳务关系是一种由一方以劳动的方式为需要的一方提供的劳务活动，而需要方向另一方支付约定的报酬的社会关系。在大部分的网络直播关系中，尽管某个网络直播平台与一个网络主播签订(非劳动合同)，并为其支付了一些基本工资，但是，由于这个网络直播平台与主播两者间并不具有任何的隶属关系，所以，这个网络直播平台并没有控制该主播的劳动力的权利。反之，网络直播平台仅仅是希望与网络主播签署合同，并向其一份基本工资，从而约束他们在其他的竞争平

台上进行直播,进而能够独自享受到签约的网络主播在直播演出中所获得的利润<sup>①</sup>。除此以外,在工作场所的选择上网络主播是非常自由的,通常情况下,他们可以不受工作场所的限制在旅馆、家中、饭店进行直播,也可以在不违背法律、法规的任何地方进行,只是在某些需要的场合时,才会被要求在网络直播平台进行直播。在使用生产手段方面,区别于一般的劳动关系,通常是使用其所拥有的移动电话来完成工作要求。所以,基于以上的分析,这一类的主播群体与直播平台之间的法律关系,应当界定为劳务关系。主播作为纳税主体承担着按时缴纳税款的法律义务。而网络直播平台向网络主播提供了相关的酬劳,应作为代扣代缴方,同样也是纳税主体。一般来说,是通过互联网直播平台来缴纳税款,而不是主播自己来完成的。

### (3) 明确演艺经纪关系下的纳税主体

一些网络主播与其所在的MCN机构签署了演艺经纪合同,而MCN机构则将其分配到某个直播平台上进行直播活动。此情况与艺人在娱乐表演产业中所签署的演艺合同相似。网络主播选择与MCN机构合作意味着可以获得更多的培训、更好的包装、更好的宣传,让一位主播的名气更大,粉丝也更多,说不定还能让该主播变成“网红”。随着粉丝数量的增加和主播名气的提高,主播拍摄广告的经济意义也随之提高。而且,随着主播粉丝数量的增加,他们从直播平台上获得的粉丝打赏奖励也会随之增加。与之对应的,直播平台和MCN机构的收入也会随之增长。这就像是艺人和经纪公司的关系一样。由此,关于网络主播和MCN机构之间的法律关系的判断,我们可以认定为演艺经纪关系。总而言之,由互联网主播与MCN机构签订合同,并从互联网直播平台获取报酬和抽取一定比例的分成而构成的一种法律关系,其实质是互联网主播为互联网直播平台服务,而互联网直播平台则向互联网主播支付了对应的报酬,从而构成了一种劳务关系。但是,为与普通劳务关系相区分,本文还是把其定义为演艺经纪关系。主播作为纳税人,承担着缴纳税款的责任,是纳税主体。但是,在此情况下,网络直播平台通过为网络主播支付相应的报酬,对其承担着代扣代缴的责任,也是一个纳税主体。一般来说,该种关系下是通过互联网直播平台来缴纳税款,而不是主播自己来完成的。

<sup>①</sup> 张世军. 收入多元化背景下我国个人所得税法完善研究[D]. 兰州大学, 2018.

#### (4) 明确普通用户关系下的纳税主体

在进行互联网直播的过程中,并不是全部的互联网主播都会与互联网直播平台或者MCN机构签订合同,实际上,也有大部分的互联网主播是既没有与平台也没有与MCN机构签订合同的个人主播。这一类型的网络主播与互联网直播平台的联系十分松散,只要在注册时,他们必须接受互联网直播平台的注册协议,并按期缴纳“房间租用费”就可以了。此外,这一类型的网络主播与互联网直播平台或MCN机构没有什么权利和义务关系,他们的身份只是互联网直播平台的一个普通的注册用户。对于主播在直播平台上进行直播活动从而获得的直播收入,通常被认为是“互联网+”的一种新型收入。在此情况下,网络主播应承担相应的税收责任,属于纳税主体。

### 6.1.2 针对网络主播收入进行分级分类管理

分级分类管理指的是,在维持税费入库级次不会发生变化的情况下,对纳税人和涉税事项展开了科学的分类,对税务机关各层级、各部门管理责任展开了合理的划分,并使用了风险管理的概念和方法。对于存在涉税风险和税收集中度非常高的纳税人,税务部门是将有限的资源进行最大化的利用,从而实行规范化、专业化和差别化的征收管理。分级分类管理与税法对不同主体、不同收入类型设立不同征收规则的公正理念相吻合,也与税收征管效率目标相一致。

网络主播的收入层次很宽,大部分是低收入者,高收入者占比较小。高收入的主播群体将直播作为自己的主要职业,他们为了提升自己的服务水平,往往背后有一个专业团队与各方对接。比如存在拍摄团队、选品团队和运营团队分别去各大品牌商、各个直播平台对接,期间会产生场地租赁费、购买成本与装潢费、购买拍摄设备与办公设备的费用、平台流量采购费、宣传费用等等。所以,税收机关有必要以主播的身份特点和他们的收入为依据,对他们展开分级分类的监管,同还要对他们的早期经营投入等各种成本进行综合考量,对具有各种经营模式的直播采取差异化的征管方式,分级分类、精准施策<sup>①</sup>。一方面,要强化对头部主播等高收入人群的纳税监管,严格执行查账征收、据实征

---

<sup>①</sup> 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.

税的规定。另一方面,对于兼职、业务爱好的直播从业者,要持续研究便捷、有效的监管方法,以减少税务征管的费用,提高纳税遵从程度。另外,对直播行业中各类主播所得的纳税问题,也应加以明确。对于以“劳务报酬所得”计税的主播,应由直播平台或MCN机构代扣代缴,并在年度汇算清缴;对于属于“经营所得”的,应由纳税人自行申报纳税。为此,应明确网络直播行业的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<sup>①</sup>。

## 6.2 完善网络直播行业个人所得税纳税申报制度

### 6.2.1 完善电子纳税申报制度

通过引入第三方付款方式,完善网络主播的电子纳税申报制度,本文根据相关文献资料,提出了构建专属于网络主播的电子纳税申报系统的设想。在此基础上,可以通过设置纳税申报程序和研发纳税申报培训程序这几个措施来完善电子纳税申报制度。

#### (1) 建立纳税申报程序,强化纳税申报功能

因为这些直播人员都是以自然人纳税人的身份,所以他们都将自己的身份证号码作为纳税人识别号<sup>②</sup>,这个纳税人识别号是专属于个人的,是唯一的且特别的。因此,他们可以利用这个识别号进入到第三方支付平台的纳税申报程序中,在该程序中,他们可以运用这个需要身份识别的平台进行电子纳税申报,从而可以避免有关的纳税数据的伪造。建立纳税申报程序,要求将纳税申报资料和税务审查方式电子化。网络主播就可以在第三方支付平台上进行填报,然后再通过这个平台将有关资料上传到纳税申报程序中,这个程序还可以将税收信息与税务机关的税收系统进行共享,这样就可以让税收部门对数据进行审核,从而达到将纳税申报资料数据化、可视化的目的。

<sup>①</sup> 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.

<sup>②</sup> 江苏省徐州地方税务局课题组,黄纬东,任际.加快建立自然人纳税识别号制度的综合分析[J].国际税收,2017,No.44(02):21-23.

## (2) 研发纳税申报培训程序, 强化培训功能<sup>①</sup>

税务机关尽可能地为直播平台、网络主播提供在线讲师, 为直播平台和主播群体提供纳税申报方面的相关知识和技能培训。税务机关应该选择熟悉和了解有关税收的法律法规的税务工作人员, 让其成为一名专职的网上培训者, 对直播平台和网络主播群体展开网上培训, 向他们介绍有关税收的法律法规, 并引导他们如何进行纳税申报, 为他们提供纳税申报指南。

## 6.2.2 建立纳税申报激励制度

由于网络主播的直播收入一般都比较隐蔽, 加之其整体的纳税观念普遍较差, 导致其纳税状况并不理想, 因此, 针对此问题构建一套纳税申报的奖励机制, 以避免国家的税收损失。

### (1) 建立纳税申报正向激励制度

在正向激励方面, 我们可以从如下几方面着手: 一是对直播平台实行有效的正向激励。在具体的制度安排上, 需要对《税收征管法》等有关税收法律进一步的修改和改进, 并对如何鼓励网络直播平台自觉地承担代扣代缴的法定责任作出相应的安排。在具体的运作过程中, 可以运用一些税收优惠、开通纳税申报的绿色渠道等方法来激发网络直播平台代扣代缴的主动性, 从而对它们进行税收激励。二是对网络主播进行有效的正向激励。想要实现这种有效的正面激励, 就必须建立起一种完善的纳税申报信用评定系统, 可以对网络主播在纳税申报中的特定表现, 对其纳税信用度进行评分, 并与网络主播的评定级别相关联。如果网络主播在纳税申报中踊跃争先, 或是最先缴纳了税款, 抑或是其在报税过程中所交的税款经税务检查符合规定的, 均可以获得 5 个纳税信用分。信用分数是可以累积的, 在每一次的纳税申报活动中, 信用积分达到 15 点的, 在纳税申报信用评定中属于第一级, 可以获得一个“一级主播”的头衔, 并可以享受一定的税收优惠; 如果一个网络主播的声望值达到了 10 分, 那么他在纳税申报信用评定中的级别就是第二级, 获得“二级主播”的称号, 并可以享受到相对于第一级主播较少一些的税收优惠; 信用分数只有 5 分的网络主播, 在纳税申报信用评定中的级别是第三级, 获得“三级主播”的称号, 并可以享受到相对于第二级主播还要少一些

<sup>①</sup> 张睿超. 互联网+模式下网络打赏的纳税管理[J]. 知识经济, 2018, No.451(02):109-110.

的税收优惠。信用分数为 0 的主播,在纳税信用评定中属于第四级,即最低一级,没有几级主播的称号,更不能享受税收优惠。三是应对征收工作人员进行有效的正向激励。应对征收工作人员主动提醒网络主播进行纳税申报的具体工作内容进行分类,并实行相关工作人员责任承包制度。按照网络主播从事直播活动的入行时间,并以直播平台登记注册的经营时间作为区分,将不同的网络直播平台和不同工作年限的网络主播分别发包给不同的征收工作人员,界定征收工作人员专门负责的网络直播平台和网络主播范围,明确工作职责,积极监督其所负责的网络主播及时进行纳税申报。

### (2) 建立纳税申报负向激励制度

在纳税申报中建立负向激励机制,应从如下方面着手:一是对直播平台的纳税申报提供负激励。可以采取加强税务稽查的措施,对不主动承担代扣代缴责任的网络直播平台展开惩罚。首先加强对这类网络交易平台的检查力度,加大检查的频次,发挥警示的效果作用;其次可以对这一类型的直播平台进行公开惩罚,以减少其对公众的负面影响,以达到警示和震慑的目的;最后是加大惩罚的力度,要进一步明晰网络直播平台的代扣代缴的法律责任,并对规避代扣代缴行为的平台予以重罚。二是对网络主播采取负向的激励措施。前文提到,网络主播的信用度在纳税申报上分为四个级别。而在网络直播中,被评定为第四级的主播,其在纳税的申报活动中的行为与现有的税收法规不符。税务机关对此类直播人员不能有任何的袒护,应该按照规定的程序进行处罚,严肃地对其进行法律上的问责,同时还应该对其进行追缴和罚款。另外,税务部门还可以与网络主播的直播平台以及相关行政部门合作,联合对评级为第四级的网络主播进行处罚。比如,对一个网络主播的最大粉丝人数进行了限制,对他的直播时长进行限制,对他的出境也进行限制。三是对征收工作人员采取负向激励机制。按照征收工作人员的责任承包制度的规定,征收工作人员负有敦促网络主播和网络直播平台及时进行纳税申报的义务。所以,对不能完成这些任务的税务人员,也应该采取惩罚措施。如果一个税务工作人员在两个月内没有积极地督促他所管辖的直播平台按时完成纳税申报,则可以给予他物质或非物质的惩罚,例如:罚金、警告措施。

## 6.3 优化网络直播行业纳税信用评级制度

### 6.3.1 优化纳税信用评级主体制度

建立健全纳税信用评级体系,有利于提高纳税信用评级的精度和评价的社会影响效果。由此,有关机关可以加大对纳税信用等级的评估力度。对直播平台进行纳税信用评估的对象不应该只是税务部门,还应该包括工商行政管理部门、审计部门、银行、海关、银保监会等部门。保证各类主体都可以切实地参加到对网络主播的纳税信用评分的过程中,这样能够充分地利用各类主体在审查、规避风险等方面的专长,保证了对网络主播的纳税信用评分的可信度和可靠性。但是,由于各类部门的加入,会导致纳税信用评级工作出现混乱的情况,因此,有必要对税务部门在评级工作中的地位进行明确,税务部门应处于核心地位,工商行政管理部门、审计部门、银行、海关、银保监会等部门起到次要的协助作用,也可以对有关问题提出质疑。只有这样,随着多部门加入纳税风险评估主体,才能保证纳税信用评级工作的成功展开。

### 6.3.2 完善纳税信用等级展示制度

完善和优化的纳税信用等级展示制度,既能保证纳税信用等级展示系统的作用,又能提高纳税信用评级结果的透明度和公平性。为此,在优化我国纳税信用等级展示制度时,应该改变纳税信用评级结果的表现形式,由文字和字母展示变为数据展示将更加直观,同时还需扩大纳税信用等级的差距。税务机关对直播平台的直播人员,按照其信用评级的比例,将其评级结果按百分比反映出来。例如:将主播的纳税信用级别划分成四个级别,第一个档次是纳税信誉情况非常好,与之相应的,其评分的百分数应该在 80%到 100%之间,在显示纳税信用级别时,应该清楚地将百分数列举出来,这样才能达到非常直观的效果。第二个档次是纳税信誉度良好的,相应的,百分数在 60%到 80%之间。第三个档次是纳税信用中等,相应的,百分数在 40%到 60%之间。第四个档次是纳税信誉不良,相应的,百分数的比例小于等于 40%。此外,纳税信用级别的显示时间可以由一个月延长至 3 个月,以此来提高纳税信用评分数据的稳定性,并将其更深一层的社会影响力发挥出来,以期能够提高社会公众对该展示制度的认可度。

### 6.3.3 优化纳税信用评级结果公开制度

优化和健全纳税信用评估结果的公开制度,有利于增强纳税信用信息的社会影响力,提高纳税信用评估体系的社会公信力。在此基础上,提出了以下几点建议:一是扩大纳税信用评级信息结果水平面的披露。税务机关对主播的纳税信用等级结果的披露不能再局限于这个主播或者是评级为 A 级和 D 级的主播,而是应该将四个等级的所有主播的评级结果都公布出来,信息非常公开透明才能让全社会充分了解主播们的纳税信用情况。这样可以方便与某个网络主播存在经济交易往来的个人、公司和企业对该网络主播的信用状态进行更多的认识,进而指导该市场主体高效地进行交易活动。二是扩大纳税信用等级信息结果披露的垂直面。税务机关要建立一个网络直播平台的纳税信用动态变动公告体系,将其一定期间的纳税信用情况呈现出来。笔者建议,税务机关可以将一年时间作为一个轴线,绘制一年时间里网络直播平台主播的纳税信用动态变动地图,这样,有关的企业就可以对该主播的纳税信用情况有一个全面的了解,并以此为依据研判该主播的纳税信用情况的发展态势。

## 6.4 完善网络直播行业涉税信息共享制度

### 6.4.1 完善涉税信息共享标准制度

若想要完善涉税信息共享标准制度,则必须要统一涉税信息的标准,这样才能推动涉税信息共享的规范化。可以从以下两个方面展开:

#### (1) 统一涉税信息主体标准

建立一个由税务机关对涉税信息的主体进行规范和统一的涉税系统,规范每一个纳税人的纳税人识别号,是实现涉税信息统一的基础所在。所以,在网络直播行业中,要想实现对该行业所有涉税信息的掌控,可以通过网络主播每个人的身份证号码,或者是通过网络直播平台、MCN 机构这些企业的法人或企业组织机构代码来建立统一的纳税人识别号,保证每一个涉税信息的参与主体在各个系

统下都具有一致的和独特的识别编码。从而可以确保涉税信息共享的有序进行，避免重复数据、垃圾数据、无效数据的产生<sup>①</sup>。

#### (2) 统一涉税信息共享数据标准

相关规定由税务机关联系各有关部门统一制订。调整与涉税信息有关的符号、单位、格式、类别不统一的问题，将各个部门这些有关数据信息均统一起来，才能保证税收部门从各个部门提取的涉税信息是可靠的、有品质的，才能降低由于不可靠、不标准而耗费的时间成本，从而可以更好地提升对涉税信息的提取效率。同时，还要对各单位的涉税信息储存方式和处理方式进行规范，统一储存的方式方法才能统一涉税信息共享标准。

### 6.4.2 完善第三方涉税信息共享保障制度

实现涉税信息共享保障制度这一目标的前提是必须建立一个涉税信息共享平台去协助。具体方法如下：一是可以让不同级别的税务机关之间的信息得到互联互通。具体操作是建立起一个税务系统协同的信息平台，在这个平台上，可以实现对与网络直播行业有关的纳税主体的财务报表和税收登记等方面的涉税信息的共享，从而提升了各个不同级别的税务机关的信息的联通率和利用率。二是要强化税收机关与其他行政机关之间的信息联系。以“金税工程”为依托，完善企业纳税信息化建设，加强与公安、工商等部门的合作，从各部门中获得丰富的涉及税收的数据和资料。例如，工商行政管理部门已经拥有了网络主播等纳税主体的注册资料，当税务机关与工商行政管理部门完成了联通后，就能够大大减少涉税信息共享的工作量。另外，在税收机关和其他非政府机构之间建立直播平台纳税信息共享平台也是值得关注的问题。总之，要构建与直播行业有关的第三方税收数据分享系统，实现对直播行业税收数据的有效利用。在此基础上，采用“抽取”、“转换”、“清洗”<sup>②</sup>等手段，对各类税收主体的注册资料进行综合、全面的处理，实现主播涉税信息在全平台的实时共享。

<sup>①</sup> 徐昂. 黑龙江省涉税信息共享机制建设研究[D]. 哈尔滨工业大学, 2018.

<sup>②</sup> 刘磊, 钟山. 试析大数据时代的税收管理[J]. 税务研究, 2015(01):89-92.

## 结 语

“十四五”规划中已清楚地指出，现阶段要从完善直接税税收制度出发，进一步完善税收结构，实现税收制度的优化。可见，我国已将个人所得税列为一项需要加强监管的税种。基于目前新兴的网络直播行业，在对网络主播的收入所得的纳税状况进行了剖析之后，本文还对有关网络直播行业税收征管的基础理论进行了介绍，对网络直播行业的主播收入构成进行了详细的论述，从而对我国网络直播行业个税征管的实践进行了深入的剖析，并与现有的法律法规相关联，从而对目前我国网络直播行业个税征管中存在的问题进行了说明，并以我国的现实国情为依据，给出了一些改进的对策和建议。

网络直播是一门新兴的产业，其发展前景不可估量。对此，政府既要对其给予积极的支持，又要对其进行有效的监管与指导，使其能够平稳、健康地发展。另外，目前的税收征收管理制度也存在着诸多的问题。经过对有关的法律和研究的情况进行整理后可以发现，除了网络直播行业其他互联网经济领域也存在着一些相似的税收征管问题。通过对税收征管和个人所得税法等有关的法律法规展开了深入的研究，并对网络直播行业的税收征管的存在问题，给出了自己的看法和意见，希望能够对网络主播的个人所得税征管中出现的问题有所帮助。但是，如果想要把该行业的个人所得税征管问题从根本上加以改善，那么就必须要继续进行深入的探索和推进。在优化网络直播产业的个人所得税征收制度的过程中，既要提升互联网直播行业的有关从业人员的纳税意识，提升他们的缴纳税款的积极性，又要提高税务、法律工作者的工作效率，在社会的实际操作中，总结出一些有效的做法，并对此进行进一步的研究。总体来说，为了避免税收流失，应该逐渐对互联网直播行业的个人所得税征收管理体系进行改进，并充分利用税收为民聚财的社会公共服务功能，从而促进网络直播行业的可持续性和高质量发展。

## 参考文献

- [1]Allingham,M.G.,&Sandmo,A, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis[J] Public Economics, Vol.1, 2005.
- [2]Donald Bruce, William Fox, Matthew Murray. To Tax or not to Tax the Case Electronic Commerce[J]. Contemporary Economic Policy,2003.
- [3]Elster J, The Cement of Society: A Survey of Social Order[M],Cambridge University Press, 1989.
- [4]Erard Brian and Feinstein Jonathans. The Role of Moral Sentiments and Audit,2010.
- [5]Harry Grubert. Source Rules, Trade and Income Taxes, and Electronic Commerce[J].Designing Rules for the Taxation of Cross-Border Income, Economic Analysis and Policy, 2003.
- [6]James Tobin. Financial Globalization[J]. World Development, 2000.
- [7]Kangsik Choi. Unions, government's preference, and privatization[J].Economic Modelling, 2011,28(6):2502-2508.
- [8]Kirchler,E.,&Maciejovsky,B, Tax Compliance within the Context of Gain and Loss Situations, Expected and Current Asset Position, and Profession[J]. Economic Psychology, Vol.22,2008.
- [9]Kunal Gangakhedkar. The Taxation of E-Commerce[J]. IETE Technical Review,2000.
- [10]Marc P. Berenson. Rationalizing or Empowering Bureaucrats Tax Administration Reform in Poland and Russia; [J].Journal of Communist Studies and Transition Politics,2008,Vol.24(1).
- [11]Richard V. Adkisson The New Fiscal Sociology:Taxation in Comparative Perspective[J].The Social Science Journal, 2010, 9(47):723-724.
- [12]Robert. Equality and Efficiency, The Big Trade off[J]. The Brookings Institution,2012.
- [13]Sana'a N M, Recognition and Measurement Obstacles of the Conceptual Framework of Financial Accounting Underlying E-commerce Business[J]. Internet

- Bank Commer,2016.
- [14]Sonia D. Gatchair. Ideology and Interests in Tax Administration Reform in Jamaica[J].Politics and Policy,2015,Vol.43(6).
- [15]Vladimir Tyutyuryukov, Natalia Guseva. From Remote Work to Digital Nomads: Tax Issues and Tax Opportunities of Digital Lifestyle[J]. IFAC-PapersOnLine,2021,Vol.54(13).
- [16]北京大数据协会财税大数据专业委员会,中央财经大学税收筹划与法律研究中心,中国社科院大学税收政策与治理研究中心,众合云科政策研究中心.网络主播税收治理研究报告[R],北京,2022年.
- [17]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),2018,20(S2):64-67.
- [18]蔡昌.电商税收流失测算与治理研究[J].会计之友,2017(08):2-13.
- [19]曹胜亮.税收优惠制度的法理机理与建构路径——以企业所得税优惠制度为视角[J].湖北行政学院学报,2015(04):86-90.
- [20]曹阳,郭康淼,汪蔚青.网络直播产业链税收风险问题研究[J].财会研究,2022(04):24-28.
- [21]陈纯柱,刘娟.网络主播监管中的问题与制度构建[J].探索,2017(06):136-145.
- [22]程欣怡,田发.电商直播的税收征管问题研究[J].互联网天地,2021(09):44-48.
- [23]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.
- [24]陈瑛瑛.网络主播的税收征管问题研究[J].中国农业会计,2019(11):18-19.
- [25]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.
- [26]郭亚楠,张楠.大数据时代个人所得税管理新挑战[J].商讯,2019(08):128+130.
- [27]何键海.网络主播打赏收入税收征管制度研究[D].西南政法大学,2019.

- [28]何平林,石亚东.基于数据包络分析的税收征管效率探究[J].税务研究,2012(07):81-84.
- [29]湖北省税务学会课题组,刘勇,吴维平,肖绪湖,张铁牛.个人所得税申报制度构成要素国际比较[J].税务研究,2020(07):38-43.
- [30]胡怡建.完善系统运行机制提升税收征管效能[N].经济日报,2018(004):53.
- [31]黄建烂.加强我国纳税信用管理和应用的研究[D].江西财经大学,2016.
- [32]黄勇军,张国建.网络主播的特性与监管[J].中国广播电视学刊,2016(05):75-76+107.
- [33]贾绍华,李为人.税务管理新论[M].北京:中国财政经济出版社,2016.
- [34]康姝萌.中美个人所得税制度对比分析[J].财经问题研究,2016(S2):61-65.
- [35]李锋浩.网络直播打赏收入税收流失及防范研究[D].河北经贸大学,2022.
- [36]李昊源.我国互联网交易的税收征管问题研究[D].中央财经大学,2017.
- [37]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(01):194-195.
- [38]刘剑文,熊伟,施正文.财税法学(第四版)[M].北京:高等教育出版社,2021.
- [39]刘义树,吴顺文,于贤金,卢楠.网络直播行业企业所得税税收调研报告[J].天津经济,2018(12):35-40.
- [40]卢洪友,尹俊.国税系统征管效率及影响因素实证研究[J].统计与决策,2016(2):63-65.
- [41]潘孝珍.我国个人所得税的征管效率评价与改进[J].税收经济研究,2011,16(02):60-64.
- [42]秦铭明.研讨网络直播课税的法律与政策问题 稳定国家税收征纳秩序[N].财会信报,2022-02-28(001).
- [43]施文泼.新一轮税制改革个人所得税征管机制构建研究[J].地方财政研究,2017(06):17-24.
- [44]唐学军.建立完善自然人税收信用管理机制的思考[J].中国税务,2019(11):38-39.
- [45]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.

- [46]王海勇. 自然人税收管理体系的构建——以税收本质属性为视角[J]. 税务研究, 2016(11):118-120.
- [47]王青亚. 中英个人所得税比较及对我国个税改革的借鉴[J]. 纳税, 2019, 13(28):25.
- [48]王秀芝. 税收能力提升的必由之路:税收征管现代化建设[J]. 中国人民大学学报, 2015, 29(06):27-36.
- [49]王艺蓉. 网红直播收入涉税问题浅析[J]. 法制博览, 2017(26):26-27+16.
- [50]武汉大学财税与法律研究中心. 网络主播个人所得税法律适用与征收管理研究[R], 湖北武汉, 2022年.
- [51]吴泽星. 网络直播个人所得税征管问题研究[D]. 江西财经大学, 2020.
- [52]吴志峰, 石赟, 刘钰. 网络直播行业高收入人群税收监管探析[J]. 国际税收, 2022, No. 113(11):60-64.
- [53]夏甜甜. 网络直播行业个人所得税征管法律问题研究[D]. 安徽财经大学, 2021.
- [54]熊伟, 毛彦, 许恋天. 网络主播个人所得税法律适用问题辨析[J]. 国际税收, 2022, No. 107(05):52-60.
- [55]熊玉婷, 董梅. 网络直播打赏个人所得税税收征管问题分析[J]. 湖北第二师范学院学报, 2022, 39(01):71-75.
- [56]闫晴. 大数据时代纳税信用评级制度的三维向度与优化路径[J]. 财会月刊, 2018, No. 833(13):56-60.
- [57]易佳颖, 陶力. 大数据治税: 电商主播日入百万 应“税”几何? [N]. 21世纪经济报道, 2021-10-22(012).
- [58]于魏华. 税收诚信体系建设的国际经验及启示[J]. 特区经济, 2015, No. 313(02):143-144.
- [59]于雅杏. 直播电商税收征管策略分析——从参与方盈利模式的视角[J]. 河南财政税务高等专科学校学报, 2021, 35(04):21-28.
- [60]张世军. 收入多元化背景下我国个人所得税法完善研究[D]. 兰州大学, 2018.
- [61]张云云. 基于网络直播打赏行为的个人所得税征管问题探讨[J]. 北京化工大学学报(社会科学版), 2021(02):66-70.

- [62]赵丽萍, 邱嘉瑜. 新媒体运营平台赞赏收入课税问题初探——以个人微信公众账号为例[J]. 税务研究, 2018(11):109-112.
- [63]周黎慧. 行为经济学视角下的直播行业个税遵从问题研究[D]. 上海财经大学, 2020.
- [64]朱梅琴. 关于建立自然人纳税信用体系的研究[J]. 金融经济, 2018(22):213-214.
- [65]庄德通. 鼓励支持网络直播依法合规经营[N]. 民主与法制时报, 2022-04-14(003).
- [66]庄任艳. 新型互联网企业收入确认实例探讨[J]. 行政事业资产与财务, 2014(09):111.

## 后 记

时光荏苒，岁月蹉跎，转眼间在兰州财经大学的三年硕士生活已经步入了尾声。还记得三年前我在研招网上收到兰州财经大学税务专硕录取通知时的喜悦；还记得三年前我刚刚步入兰州财经大学校门时的好奇；还记得三年前我刚刚进入教室上专业课时时的激动……一切的一切，都是那么的历历在目。在即将离开母校之际，内心感慨良多。在兰州财经大学读研期间，非常感谢每一位对我给予过帮助的老师、家人、同学和朋友。

我师恩泽，在心永存。非常感谢我的导师史正保教授三年来在学习和生活中的对我的悉心指导。对于史老师印象最深刻的一句话是：“要想做好学问，要先学会做人。”史老师身上对于实务工作的热情、对于学术研究的钻研、对于专业知识的不断进取都感染了我，为我树立了一个良好的学习榜样。史老师总是不辞辛苦，不厌其烦地为我解答我学习和生活上的各种各样的问题。史老师真真切切地做到了教书育人，教会我做好学问，更要做好人。同时，还要感谢师母对我们的悉心照顾，虽然不经常见面，但是在每次师门聚会时都给我们带来各种家乡的特产和水果，跟我们交谈甚欢，没有任何距离感，让我们感受到了母亲的关怀。除此之外，还要感谢我三年硕士生涯的所有任课老师，每个老师都真诚而可爱，遇见老师们是我的荣幸。

父母德高，子女良教。感谢我的父母以及家人们对我的支持与帮助，他们不仅是我在生活中的后盾，更是我精神的依托。在 19 年的求学生涯中，不论我做什么决定都能坚定地支持我，让我没有任何后顾之忧。

团结共进，众志成城。首先，感谢我的同门伙伴们在学习生活中对我的帮助，我可以非常地说笃定我们师门是最有凝聚力的师门，也是最有团队精神的师门。其次，感谢 115 宿舍我亲爱的室友们，三年时间在同一个屋檐下生活，我们曾一起探讨学习上的问题，也曾畅聊人生的经历以及未来的选择，有时还会一起八卦发生的有趣的事情。最后，感谢我的好朋友们，十几年的友谊已经让我们非常了解彼此，在我迷茫和焦虑时你们给予我的力量让我支撑下来，去面对和完成人生中的一个新的挑战。

行文至此，是时候和兰州财经大学说再见了。这是我学生生涯的终点，但也是我步入社会的起点。再次感谢所有帮助过我的人！祝福我们都有美好的未来！