

# 网络主播个人所得税代扣代缴义务人的确定

刘晓纯, 王鑫伟

天津大学法学院, 天津

收稿日期: 2022年6月30日; 录用日期: 2022年9月14日; 发布日期: 2022年9月22日

## 摘要

代扣代缴是我国当前个人所得税征收的主要途径,但由于网络主播作为新兴行业且收入来源复杂多样使得针对网络主播的“个税”征管工作困难较大,如何加强针对网络主播“个税”的征管工作成为了我国个税法规制的难点问题,专业的第三方税务服务平台的兴起为上述问题的解决提供了新思路。为了加强针对网络主播行业“个税”的征管工作,首先应明确不同种类网络主播所取得收入的类型,确定其收入所对应的税目种类。其次,在此基础上明确针对网络主播“个税”代扣代缴的主要主体为直播平台公司以及经纪公司,最后在承揽合同法律制度的规制基础上,从实践以及理论两方面对委托第三方服务机构针对网络主播“个税”进行代扣代缴可行性进行论证,以推进我国税收公平的实现。

## 关键词

代扣代缴义务人, 网络主播, 个人所得税, 第三方服务平台

# Determination of Withholding Agent for Individual Income Tax of Network Anchor

Xiaochun Liu, Xinwei Wang

Law School, Tianjin University, Tianjin

Received: Jun. 30<sup>th</sup>, 2022; accepted: Sep. 14<sup>th</sup>, 2022; published: Sep. 22<sup>nd</sup>, 2022

## Abstract

In recent years, with the popularity of the mobile Internet, watching webcast has become one of the main entertainment activities in people's lives. The advantages of the webcast industry, such as low employment threshold, high expected income and broad market prospects, have attracted a large number of workers to invest in the direct broadcast industry. With the development and improvement of the webcast industry, the network anchor has gradually shown a large-scale and professional growth trend, the trend of network anchor type and specialization is becoming more

and more obvious. At present, China's legal system on how to determine the withholding agent in the field of live webcast involving different types of anchors is still imperfect, and many provisions are more principled and lack of operability; the digitalized tax collection and management capacity of the tax authorities is still in the stage of improvement, and the network anchor lacks clear provisions on the issue of individual tax withholding and payment. It is of great significance for promoting tax compliance, preventing tax loss and ensuring tax fairness to clarify the issues related to the network anchor individual tax withholding agent.

## Keywords

Withholding Agent, Network Anchor, Individual Income Tax, Tax Rate

Copyright © 2022 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

近年来,随着移动互联网的普及,观看网络直播成为了人们生活的主要消遣娱乐行为之一,网络主播的收入也呈现性质多元化的趋势,网络直播公司、主播经纪公司作为承担网络主播收入代扣代缴义务的重要主体,面临着税务规定复杂多变、公司内部税务人员不足等诸多问题。第三方税务服务平台作为具有税务专门知识且具有丰富税务操作实践经验的税务服务机构,其不但具有专业性而且具有国家相关政策支持,委托第三方服务平台对网络主播的收入进行代扣代缴具有法理上以及现实上的可行性。

## 2. 税率的适用

就主播所取得的个人收入而言,其应税部分应受到《个人所得税法》调整。表演主播与带货主播作为信息时代的新兴职业,其收入来源具有其特殊性,我国税法体系中针对个人所得税的征收,实行的是个人收入调节税,在此基础上为完善税收制度实施个人所得税的代扣代缴制度,因此合理区分网络主播不同收入的性质是准确认定网络主播个人所得税代扣代缴义务人的基础所在[1]。

以个人所得的收入来源不同将收入调节税分为九个税目,分别为:(一)工资、薪金所得;(二)劳务报酬所得;(三)稿酬所得;(四)特许权使用费所得;(五)经营所得;(六)利息、股息、红利所得;(七)财产租赁所得;(八)财产转让所得;(九)偶然所得。居民个人取得前款第一项至第四项所得被统称为综合所得,以纳税年度为单位进行个人所得税的征收,居民个人收入性质属于其余五项的,应依据《个人所得税法》第三条所规定的的税率进行纳税申报。

结合当下直播现状,网络主播的收入呈现来源多元化、收入性质复杂化以及收入性质难以区分等特点,因此需要根据其收入性质、来源对其应缴税款所对应的税目和税率进行区分,便于税务机关确认其代扣代缴义务人。

首先,在“直播平台”的经营模式中,“平台+个人”是其主要的生产组织方式。依据《互联网直播服务管理规定》,直播平台应当与网络主播签订服务协议。由于主播与直播平台之间存在经济依附性强、人身依附性弱的特点,因此在司法实务中多认定主播与直播平台之间属于劳动关系。且在直播实践来看,表演型主播的直播内容以才艺表演、游戏直播等表演性质的直播为主,因此根据《个人所得税法实施条例》第六条中对于劳务所得的界定,签约主播的收入性质也属于劳务报酬,因此就该部份签约主

播与平台成立的法律关系及其收入性质来看, 其均应依据《个人所得税法》中劳务报酬所得的纳税标准进行缴税, 针对未进行签约的个人主播而言, 其收入为观众、平台用户的自愿赠与, 应依据《个人所得税法》中偶然所得进行纳税, 因此上述两种网络主播所得收入均属于应税个人所得收入, 并且适用代扣代缴制度进行纳税申报(见表 1)。

**Table 1.** Tax schedule  
**表 1.** 税目表

		签约主播		个人主播	
		平台签约	经纪公司签约	成立工作室	未成立工作室
表演型主播	劳务或工资、薪金所得	劳务或工资、薪金所得	劳务或工资、薪金所得	经营所得	偶然所得
带货型主播	劳务或工资薪金所得	劳务或工资、薪金所得	劳务或工资、薪金所得	经营所得	劳务所得

其次, 对于带货型主播而言, 带货型主播的“带货”行为类似于广告推销行为。对于直播带货主播而言, 其所收坑位费、代理费等均是依据带货主播与商家订立的劳务合同进行计费, 其所对应的税目以上述表演主播所对应的项目相同, 也同样适用个人所得税代扣代缴制度[2]。

再次, 对于自己作为营业主体的主播而言, 例如以服装买卖为业的公司。其本身作为公司, 带货主播本身作为该公司企业的员工, 其与公司之间为劳动关系, 其所得对应工资、薪金所得税目进行纳税, 法律关系明晰, 代扣代缴义务人明确, 本文将不再对该部分主播的个人所得税的代扣代缴义务人的确定进行论述[3]。

若商主体为个体工商户, 则按照《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第六条第二款的规定, 其通过直播带货或者视听表演所得, 则均应认定为经营所得。

最后, 若主播与直播平台通过订立合约, 依据劳动关系判断标准, 双方形成劳动关系, 则主播所得收益均为劳动所得。

综上所述, 在针对网络主播个人收入的代扣代缴问题而言, 应主要分析个人主播、签约主播以及带货主播这三种类型主播收入的来源及其性质, 在此基础上确认其代扣代缴义务人[4]。

### 3. 代扣代缴义务人的确定

个人所得税以支付的单位或者个人为扣缴义务人。扣缴义务人向纳税人支付收入时所扣的个人所得税, 需按照税法规定及时向税务机关办理申报。扣缴义务人作为国家与网络主播纳税人之间的联系纽带, 为了进一步防止国家税款流失保证国家税收制度的健康发展, 税法中设立了个人所得税代扣代缴制度, 委托个人所得税的发放人针对个人所得进行税款的预扣缴, 用以保证个人所得税的如实足额征缴。因此扣缴义务人作为国家和实际纳税人的连接纽带在个人所得税的征收环节有着重要地位。

根据《电子商务法》第二十八条以及《网络直播营销管理办法(试行)》对市场纳税主体的要求, 并结合《个人所得税法》第二条规定, 在直播平台上所取得的收益同工资收益一样都应个人所得, 均应缴纳个人所得税, 又因直播平台作为该种收益的发放主体, 所以可以明确直播平台具有法定的代扣代缴义务。下文将从个人主播、签约主播、带货主播三种主题角度对代扣代缴义务主体进行分析。

#### 3.1. 签约主播

根据上文所述, 对于与平台直接签约承担主播而言, 若其与网络直播平台之间的法律关系为劳务关系或劳动关系, 因此根据《个人所得税法》第九条的规定网络直播平台为代扣代缴义务人。

与公会进行签约的主播。总体上而言, 主播进行直播后, 先由直播平台与公会之间发生经济往来,

此时属于两个企业之间的经济往来, 不存在代扣代缴义务的问题。随后公会扣除相应费用后[5], 将主播应得收入发放给主播。此时公会作为支付主体, 其应当履行相应的代扣代缴义务。

### 3.2. 个人主播

对于个人主播的个人所得性质的确定而言, 最重要便是对劳务报酬所得与经营所得的进行界定。

从主体角度出发, 实践中判断收入性质属于劳务所得还是经营所得的曾经的一个重要标准是收入主体是否进行行政登记。但《个人所得税法实施条例》对于个人依法从事服务活动取得的所得取消了需要经过政府有关部门批准以及需获得营业执照的要求。同时, 增加了个人从事生产、经营活动取得的所得。由此可见, 目前经营所得税的缴纳主体不仅包括已进行行政登记的个体工商户、个人独资企业, 还包括未进行行政登记的个人[6]。因此, 不能仅从行政登记这一形式要件判断主播收入性质, 也就不能仅依主体身份界定税。

从行为角度出发, 虽然我国的相关法律法规规定了劳务报酬所得和经营所得的范围, 但是依旧存在税目范围界定模糊的地带, 导致实践中难以区分劳务行为与经营行为。比如在劳务报酬所得和经营所得里都有咨询这个项目, 两个项目有明显的交叉、重叠关系, 而经营所得本身就具备劳务性和非劳务性的双重属性, 所以往往会与劳动性的劳务报酬所得和非劳动性的资本利得相竞合。同时, 在经营所得相关条款中, “个人从事其他生产、经营活动取得的所得”作为“兜底条款”的存在, 大大降低了对经营所得判断的确定性[7]。

#### 3.2.1. 劳务行为与经营行为区分角度

##### 1) 是否存在雇佣与受雇两方主体

是单一的个人活动还是存在受雇与雇佣两方关系是界定劳务关系或者经营行为的重要因素。在劳务关系中, 存在受雇与雇佣两方主体, 即用工方和劳务的提供者, 而劳务提供者往往需要按照劳务用工方的指示进行工作, 双方一般会达成雇佣关系的合意。而在经营活动中, 经营者不受任何第三方主体的雇佣。对于经营者来说, 无论是平台还是接受服务的客户都不属于雇主, 双方主体也并没有建立雇佣关系的意思表示。劳务关系中虽然雇主对雇员没有形成严格的管理和控制, 但是用工方对劳务提供者仍有一定的指挥权[8], 双方之间仍然具备从属性。但是对于未签约的独立个人主播来说, 平台没有权利对个人的直播活动进行管理和控制, 个人可以随时发布直播, 自由决定直播时长, 作品内容, 所获得的收益也完全由观众的打赏量决定。平台仅作为中介, 不存在与经营者达成雇佣关系的合意。虽然平台对此利益分配方式的决定权由平台掌握, 但不能由此认定主播对平台具有一定的经济依赖性进而认定劳务关系, 平台所进行的抽成是一种双方互利共赢的利益分配方式, 是典型的格式条款, 而非平台向主播发放的佣金[9]。

##### 2) 生产资料

共享经济时代, 数据已被作为一项重要的生产要素。对于个人进行经营行为的个人主播而言, 最重要的生产资料实际上是主播掌握的流量、数据。对于已经形成自己的运营模式的非签约主播来说, 通过吸引、维系流量作为生产经营的基础。而平台或者工会所提供的传统意义上的生产工具、生产设备不再是主播行业的最重要生产资料。

##### 3) 对工作成果的独立决定权

劳务给付具有利他性, 即劳务提供者是为用工方之目的而非自己的营业活动而工作, 劳务提供者的行为和目的仅限于提供劳务, 并且该劳务依附于用工方, 并作为其生产、经营的组成部分。而经营活动中, 经营者进行的活动、提供的服务为独立的商业行为, 直接参与市场竞争。

任何的商事活动都会受到一定外部条件的限制, 合作方可能对经营者提供的服务提出限制或者要求,



但一般这种限制的目的在于对工作成果的要求,而非对提供劳务人员的监督、管理与控制。至于个体经营者的工作时间、工作方式、工作所用到的工具等都由自己支配[10]。

#### 4) 专门的营业场所和完整的组织结构

以卢文克工作室为例,卢文克作为个人主播以工作室的名义在抖音、b站、西瓜等各大平台上进行活动,其活动内容主要是做国际政治、军事领域的素材供给、观点分享。其团队已经具有具体的、团队化的工作流程、组织机构、团队合作模式、线上或者线下的工作场所等。在此经营模式,整体工作流程具有专业化、规范化、系统化、团队化的特征,已经形成了较为成熟的商业运作模式。

### 3.2.2. 主播分类[11]

#### 1) 未签约的个人主播(成立工作室或成立相应的运作团队)

通过上文论述可知,其工作室所有的工作内容均是为打造主播“个人IP”,用以获得回报即观众“打赏”等。因此其所取得的收入应当对应的税目为经营所得。《个人所得税法》第十二条明确规定纳税人取得经营所得,按年计算个人所得税。根据《国家税务总局关于发布<个人所得税扣缴申报管理办法(试行)>的公告》第二条规定,经营所得不属于扣缴义务人全员全额扣缴申报范围,经营所得不需要代扣代缴个人所得税。由此可见对于经营所得,均应由纳税义务人自己进行纳税,不存在相应的代扣代缴义务人。

且对于该种情况的带货主播而言,其直播带货行为对工作室与商家所签订的合同的履行行为,因此该部分行为应属于工作室的经营所得,也应为纳税义务人自主进行税务申报,不存在代扣代缴义务人。除此以外还存在着未成立工作室的带货主播情况在下文将进行相关论述(见表1)。

#### 2) 未签约的个人主播(未成立个人工作室且没有相应的运营团队)

通过上文论证该种主播不将直播作为自己的职业化行为,通过直播所获得的收入也不是其生活的主要来源,直播行为具有“玩票”性质。观看其直播的观众也是基于自愿将其所拥有的个人虚拟财产赠予主播,因此该种主播的收入对应税目中的偶然所得。且该笔收入最终由直播平台发放给主播,因此直播平台应为该笔收入的代扣代缴义务人。

### 3.2.3. 带货主播

对于带货主播而言,经过前文论述。未成立工作室的带货主播所收取的坑位费、推广费等均是基于该主播与商家的劳务合同关系,其所取得的收入为劳务所得。在该种情况下,该劳务所得并不是由平台发放而是商家对带货主播的直接给付,因此商家为该劳务报酬的代扣代缴义务人。

综合上文所述,当今主播收入趋于多元化复合而成,因此在区分平台与主播所建立的法律关系不同以及综合考虑主播收入来源的基础上,针对主播特定的收入区分有无代扣代缴义务人,代扣代缴义务人为哪个主体,直播平台还需代为缴纳增值税及其附加税费。但直播平台公司以及经纪公司在面对网络主播收入性质多元化、我国税法规定复杂的情况时,公司内部税务部门往往不堪重负,因此委托第三方平台对该部分税务事项进行处理具有紧迫性。

## 4. 第三方服务平台代扣代缴可行性

### 4.1. 第三方服务平台

随着国家对税法及相关法规的完善,相关的税法体系愈发复杂,利用第三方服务平台作为专业性税务服务机构处理相关的个人所得税代扣代缴问题具有可行性。“抖音”、“快手”等以网络直播平台的运营为主要业务的企业以及相关的主播经纪公司,与传统企业相比其本身便有更大的税务业务压力。根据上文所述,直播平台作为主播各部分收入的主要代扣代缴义务人,因此在内外部环境压力下,直播平

台公司对于自身相应税务职能的需求日新月异。因此, 考虑到直播平台公司的资源配置、运营模式, 以及数据和科技的运用, 直播平台企业需要重新整合内部资源, 降低在税务业务上的成本, 包括业务运营成本以及违法违规成本, 因此将部分税务业务外包有利于企业健康发展。以“抖音”为代表的直播平台公司的相应税务职能, 以及其所附属的财务流程, 越来越多地被考虑放入外包范围。

## 4.2. 税务委托管理的可行性

### 4.2.1. 内部可行性

由于税法体系的纷繁复杂, 再加之主播从业人员的技术大、其收入构成复杂, 这直接导致作为代扣代缴义务人的直播平台公司税务压力大幅提升, 直播平台企业出于盈利的角度考虑, 必须重新调整资源配置, 使更多资源从手动的、重复的和日常合规的工作中解放出来, 更多关注企业高价值和高效益的业务。

另外, 由于直播平台企业作为新兴行业不但创造了巨额的财富而且发展潜力巨大, 国家不断针对直播行业进行相关规制, 颁布有关税务规制的法律法规, 使得直播平台企业的税务工作比照传统行业更为复杂多样, 对企业内税务人员的数量及其专业知识、职业技能的要求更高。除了传统的税务技能, 也需要具备流程、数据和科技方面的技能。后疫情时代, 人力资源缺口较难迅速补充, 有关税务人才稀缺。此时寻求税务委托管理可以保持团队的业务敏捷和人员精简, 企业内部的税务部门也无需承担此类小众专项人才的投资, 大大减轻企业的资金压力和人员压力[12]。

### 4.2.2. 外部可行性

税收法定是税法的基本原则, 它要求税法主体的权利义务必须由法律加以规定, 税法的各类构成要素都必须且只能由法律予以明确。因此纳税义务人应当法定、税务征收机关应当法定。代扣代缴是我国当前个人所得税征收的主要途径。依据《个人所得税法》第十二条规定经营所得需要纳税人自行进行申报, 不存在代扣代缴问题。《个人所得税法》第九条赋予了支付个人所得的单位及个人法定的扣缴权。

首先, 在直播行业的税务实践中, 主播不但人数众多且主播所取得的收入具有复杂性、隐蔽性的特点, 若仅允许纳税义务人个人进行纳税申报, 那么不但会极大增加税务机关的税收工作压力而且为主播偷税漏税行为提供了操作空间, 加大了我国税收流失风险。因此在没有违背税法强制性效力性规定的前提下, 在税收的实际操作中直播平台公司成为了主播个人收入的代扣代缴义务人, 具有了相应的“扣缴权”。

“扣缴权”源自于税法中的法定委托, 即本身享有征税权力的征税机关出于税收效率的考虑, 将扣缴权委托给便于管理的一方代为扣缴。这是在税收法定的框架下综合考虑税收效率原则所作出了税收形式的改变, 这不但不会违背我国当今税法的效力性强制性规定, 而且有利于提高我国税收征管效率, 规范我国个人所得税的纳税行为。

其次, 从国家政策角度来看。党的十八大提出要“加强和创新社会管理, 改进政府提供公共服务的方式”。在此基础上, 国务院办公厅出台了《关于政府向社会力量购买服务的指导意见》, 明确了在公共服务领域将更多利用社会力量, 加大政府购买服务力度, 凡适合社会力量承担的, 都可以通过委托等方式交给社会力量承担。根据上述会议精神以及政策的指导, 我国政府部门尤其是基层税务部门已经开始了将税务业务委托给相应企业进行管理的实践尝试, 且有着较好的实践效益。因此“抖音”、“快手”等直播平台将税务业务进行委托管理具有法理与现实的可能性。

再次, 针对上述政府税务部门、市场主体、个人的税务需要, 当下市场上已经出现了一批专业性较强且业务成熟的第三方代扣代缴平台公司。第三方代扣代缴平台公司作为第三方, 能够相对独立地处理财务数据, 以此可以规避股东之间的利益矛盾。一般来说, 将税务委托给服务商的成本远远低于直播平台

企业自己聘请财务人员的用工成本, 再加上服务商一般都是拥有多年经验的成熟公司, 社会关系比较好, 而且人脉资源广泛, 这在给客户提供服务时能降低业务操作成本, 并且直播平台公司作为发包单位和第三方代扣代缴平台公司之间为合同关系, 双方因订立的业务外包合同而各自承担相应的权利与义务。通常来说, 税务委托管理模式中, 发包人支付报酬, 购买的是外包企业的劳务成果。直播平台和第三方代扣代缴平台借由承揽合同来保障和实现发包单位与承包单位之间交付业务成果、给付报酬的民事法律关系。

我国税务委托管理服务发展起步较晚但随着互联网技术的发展, 一批专业网络公司提供专业的网络财务应用平台, 企业管理者可以在该平台上通过合同协议的形式将税务业务系统交由服务商进行委托管理。ODY 随着公司规模的扩张, 其所对应的税务业务成本也不断增长, ODY 公司自 2017 年将税务业务进行委托管理之后, 大力发展本公司的主营业务(见表 2)。通过下表可以分析出, 2017 年 ODY 公司将其税务业务进行外包后, 其管理费用节省了 96 万余元, 这大大降低了该公司的运营成本。

**Table 2.** Financial data of ODY before and after outsourcing  
**表 2.** ODY 公司外包前后财务数据

项目	2016 年	2017 年	2018 年
主营业务收入	11848.00	16311.81	19201.41
主营业务成本	10723.88	14213.71	17427.76
管理费用	715.91	1156.71	1063.30
净利润	40.44	36.42	65.94

综上所述, 直播平台公司虽然具有税法赋予的“扣缴权”, 但在现实的个人所得税代扣代缴的业务操做中无法达到税法所期待的预期效果, 因此具有在税收法定原则与税收效率原则相结合的基础上, 在借鉴基层政府税务部门将税务业务进行委托管理的基础上, 作为代扣代缴义务人的直播平台公司也可以将代扣代缴业务委托给专业的第三方服务平台, 以达到合法高效征收个人所得税的目的, 并且有利于企业聚焦自身核心业务提高经济效益以及核心竞争力。

## 5. 结语

直播行业是一个新兴行业, 近年来发展迅猛, 市场规模庞大, 涉及税收数额较大。由于网络主播收入类型不同, 其所涉及的税目种类也具有重大差别。作为市场主体的直播平台公司、经纪公司乃至网络主播个人而言很难高效、准确的对网络主播的收入性质进行明确区分, 在该种需求的驱使下第三方税务服务平台提供的相关代扣代缴义务业务一方面可满足网络主播个人所得税缴纳需要, 以保证国家税收不流失, 另一方面大大减轻了直播平台公司的税务业务压力, 更能最大限度的规避法律风险, 因此委托第三方税务服务平台进行网络主播个人所得税的代扣代缴业务具有可行性。

## 参考文献

- [1] 张樱. 新个税下“网络主播”收入征税计算方法的探究[J]. 中国管理信息化, 2020, 23(10): 148-149.
- [2] 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.
- [3] 刘艳艳. 山东省运用大数据实施精准纳税服务研究[D]: [硕士学位论文]. 济南: 山东大学, 2020.
- [4] 温静. 我国游戏网络视频直播平台的运营研究[D]: [硕士学位论文]. 南昌: 江西财经大学, 2019.
- [5] 樊勇, 杜涵. 税收大数据: 理论、应用与局限[J]. 税务研究, 2021(9): 57-62.

- [6] 叶浩. 基于网络的个人所得税代扣代缴系统的设计与实现[D]: [硕士学位论文]. 厦门: 厦门大学, 2013.
- [7] 马婧菁. 企业扣缴义务人在新个税法下遇到的问题与思考[J]. 纳税, 2020, 14(32): 11-12.
- [8] 毛淑珍, 贾齐. 熊猫 TV 网络直播平台盈利模式分析[J]. 经营管理者, 2017(30).
- [9] 马天, 秦岭. B2C 平台代扣代缴个人所得税的可适用研究[J]. 衡阳师范学院学报, 2021, 42(5): 84-89.
- [10] 王国英, 袁瑞奇, 陈顺兴. 强化税收管理引导私营企业健康发展[J]. 税务研究, 1988(11): 47-49.
- [11] 施文. 税务 IT 服务外包的风险管理[J]. 中国税务, 2011(7): 50-51.
- [12] 宋潇英, 山焕. 中小企业财务外包的风险及对策研究——以 ODY 中小企业为例[J]. 现代商业, 2019(28): 168-170.