

论数字经济时代网络平台的 税源征收义务

沈 斌

(华中师范大学,湖北 430073)

内容提要:网络平台税源征收制度是税收征管法治回应数字经济挑战的必然选择。网络平台企业社会责任理论、卡尔多—希克斯效率准则和税法上的他人责任理论可以揭示网络平台负担税源征收义务的法理基础与底层逻辑。具体制度的建构应当将网络平台税源征收义务的履行主体限缩为非自营交易型网络平台,并设置差异化的税源征收义务规则;细分网络平台税源征收义务的履行对象,并将存在其他税源征收义务人和兼顾线下经营的平台内经营者排除在外;选择法定的代扣代缴作为网络平台税源征收义务的具体履行方式,并由税务部门构建网络平台代扣代缴税款服务体系。

关键词:网络平台 平台内经营者 协力义务 税源征收 代扣代缴

中图分类号:DF812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2023)03-0014-10

一、数字经济时代网络平台税源征收义务 的提出

当前,数字经济的浪潮汹涌而至。数字经济整体呈现出数字化和平台化的特征。^[1]一方面,数字经济的数字化特质使得涉税事项具有隐蔽性、模糊性和高度流动性。数字经济背景下,市场边界无限拓展,市场主体和交易过程日渐隐蔽,征税客体和纳税主体在现实空间可以随意流动。由此,税收征纳双方的信息不对称性急速加剧,税收征管的难度极大地提升,并导致数字化企业与传统企业出现严重的税负不公平现象。根据欧盟的调查,传统企业的

有效平均税率高达 23.2%,而数字化企业的平均税率仅为 9.5%。^[2]可以说,数字经济时代税收征管法治正面临着严峻的挑战,不仅国家税收征收的有效性日渐降低,而且税法的公平性也在不断遭受侵蚀。另一方面,数字经济的平台化特征催生了大量网络平台。作为数字经济时代交易双方或多方主体的网络经营场所,诸如淘宝、美团等超大型数字平台事实上成为特定网络空间的治理主体,并基于数字技术的留痕特征掌握着大量的涉税数据,可以有效弥补数字经济时代税务部门税收征管能力的缺失,甚至借此实现税收完全征收。一言以蔽之,数字经济不仅对现有税收征管模式提出严峻挑战,而且也孕

[收稿日期]2022-09-27

[作者简介]沈斌,法学院讲师、博士,研究方向为财政税收法学。

育着新的变革税收征管模式,提升税收征管能力的契机。

正因如此,加强网络平台与税务部门的合作共治,使网络平台负担一定的税收协力义务成为社会各界的基本共识。虽然现行法律体系仅规定了网络平台的信息协力义务^①,而尚未提供协力程度更高的网络平台税源征收义务的规范基础。但网络平台的税源征收义务亦正在进入税收征管理论视野,并付诸实践尝试。学界概括性提出,数字经济时代,网络平台需要在一定程度上与税务部门共享税收征管权力,承担更为广泛的税收协力义务,可将网络平台作为平台内经营者的税源征收义务人,发挥网络平台掌握平台内经营者涉税数据信息的优势,通过网络平台代扣代缴、代收代缴或委托代征税款。^②借此,可将传统的税收征管对象由相对分散且不确定的个体或企业转为相对有限且确定的网络平台,实现数字经济税收征管效率的提升。同时,由于既有征管模式失效造成国际税收分配失衡的严重后果,网络平台税源征收义务已在跨国税收领域付诸于实践。就域外来看,欧盟规定由从事 B2C 跨境交易的电子商务平台对平台内经营者的增值税履行代扣代缴义务。^③第五届全球增值税论坛就 OECD 提交的《数字平台对在线销售征收增值税/货物劳务税的作用》达成共识,网络平台或将承担跨境 B2C 交易税款缴纳的完全责任、连带责任或其他一些角色以协助税务部门征收税款。就我国来看,财政部、海关总署和国家税务总局联合发布的《关于跨境电

子商务零售进口税收政策的通知》(财关税〔2016〕18号)则明确将电子商务平台作为跨境电子商务零售进口商品关税和进口环节增值税、消费税的扣缴义务人之一。

中国是数字经济领先国家,数字经济的规模至 2020 年已达到 39.2 万亿元,占 GDP 的比重攀升至 38.6%^④,并在持续超高速增长。置身数字经济带来的税收征管挑战,中国税收征管法治是否以及如何落实网络平台的税源征收义务成为亟待解决的核心议题。诚然,网络平台作为特定网络经营场所的治理主体,掌握着相对完整的平台内经营者的涉税数据信息,承担税源征收义务具有可行性与效益性,有助于回应数字经济时代传统税收征管模式面临的挑战。然而,网络平台毕竟不是纳税主体,单纯效率性并不能够证成作为第三方主体的网络平台承担税源征收义务的正当性。网络平台缘何承担税源征收义务是需要法理证成的基础性问题。同时,哪些网络平台需要承担税源征收义务?需要针对那些对象履行税源征收义务?具体应当如何履行税源征收义务?上述诸端直接关涉网络平台税源征收义务的合理性与有效性,亦有必要予以探讨阐明。基于此,本文首先论证网络平台税源征收义务的法理基础,并在此基础上,逐次探讨网络平台税源征收义务的履行主体、履行对象和履行方式等问题。

二、网络平台税源征收义务的法理基础

网络平台税源征收义务是税收征管法治回应数字经济时代税收征管挑战的产物,税收征管的可行性与效率性是其直接正当性来源。借由税源征收制度,税务部门不仅能够掌握纳税主体的课税信息,而且能够保证税收及时征收入库,并节省征管费用。^⑤不惟如是,网络平台税源征收义务事实上具

①《电子商务法》第 28 条第 2 款规定:“电子商务平台经营者应当依照税收征收管理法律、行政法规的规定,向税务部门报送平台内经营者的身份信息和与纳税有关的信息,……”。

②具体论述参见樊勇,邵琪.数字经济、税收管辖与增值税改革[J].国际税收,2021(3);王宗涛.网络主播征税分级分类管理:标准如何设定,方案如何设计?[N].澎湃新闻,https://www.thepaper.cn/newsDetail_forward_16515134,2022-5-1.冯俏彬.数字经济时代税收制度框架的前瞻性研究——基于生产要素决定税收制度的理论视角[J].财政研究,2021(6)等。

有深厚的法理基础,其正当性至少可以从网络平台企业社会责任理论、卡尔多—希克斯效率准则和税法上的他人责任理论三方面得到证成。

(一)税源征收义务是网络平台企业社会责任的题中之义

随着工业革命带来的社会生产力的飞跃和企业制度的完善,企业社会责任的观念日渐勃兴,企业被赋予“企业公民”的身份,担负着道德伦理责任。申言之,基于社会经济均衡发展和资源环境合理保护的要求,企业不能为了追求利润而为所欲为,必须受到组织内部的道德约束和社会外在的道德约束,^[6]在对股东和员工承担法律责任的同时,还应当生产经营过程中注入对人的价值关怀,注重对消费者、环境和更广泛社会的贡献。

数字经济时代,经济的平台化特征催生了新的网络平台企业,企业社会责任的基础与内容亦实现质的飞跃。网络平台基于自身搭建的数字平台界面成为链接供给侧与需求侧双边市场的桥梁。平台内的双边用户及其他参与主体广泛分布于社会系统,其互动不再局限于市场要素的流动,各种社会性元素亦涵摄其中,并成为社会系统的重要组成。在此意义上,网络平台不再是单纯的商业生态系统,而是经过社会建构且与社会系统相互嵌套的社会生态系统。相较其他类型的企业,平台企业控制的网络平台成为双边用户资源与要素链接、耦合并创造综合价值与共享价值的公共性平台,作为平台控制者的平台企业在平台公共场域中不仅具有市场逻辑主导的“经济人”属性,而且亦扮演着治理逻辑主导的“社会人”角色^[7],亦即,平台企业作为平台系统的构建者和领导者负有在平台公共场域进行公共监管与公共治理的社会责任。^[8]由于网络平台兼具私人市场属性与公共价值属性,网络平台成为私人

属性与公共属性的耦合体,其社会责任范畴也从私人产品服务的市场理性内容,拓展至“类政府”组织的社会理性的范畴。

基于网络平台的公共属性,平台企业成为具有数据信息优势的“类政府”组织,在一定程度上担纲着特定网络空间的社会治理责任。税收是平台内经营者通过网络平台进行交易或取得收益而必须负担的社会义务,网络平台构成应税行为或所得的生成场域。由此,税务部门的税收征管职责与平台企业的公共平台治理责任相互叠合,平台内经营者的税收征管不仅是税务部门的法定职责,而且亦是平台企业的社会责任,成为平台企业公共治理的题中之义。现实来看,平台嵌入式,即将社会责任内容直接嵌入平台企业并使平台系统运行符合社会预期的实践范式,构成平台企业社会责任的实践范式之一。平台企业通过将社会责任要求融入平台生态系统内双边用户的治理中,保证双边用户的行为合乎社会期望,真正做到对社会负责任。^[9]而不难发现,网络平台税源征收义务正是平台嵌入式之平台企业社会责任实践范式的具体表现,具有法理正当性与现实可行性。

(二)税源征收制度符合卡尔多—希克斯效率的正义准则

效率与公平的价值衡平是任何法律制度设计都必须考量的基本内容。“价值冲突不过是人们之间相互冲突利益的内在化反映,法律的重要功能就是通过对相互冲突的利益进行调节来实现对社会正义的追求”。^[10]数字经济时代,网络平台税源征收制度固然符合税收征管效率的价值追求,但网络平台作为纳税主体之外的第三人承担税源征收义务是否符合公平正义价值,并非不言自明。制度正义的评价通常涵摄两项准则,即帕累托最优准则和卡

尔多一希克斯效率准则。由于数字经济时代税收征管效率需要以网络平台承担税源征收义务为实现基础,即需要损害网络平台的利益,网络平台税源征收制度并不符合“制度安排为其覆盖下的人提供利益必须保证不会有人因此而受到损失”的帕累托最优原则。现实而言,由于只要有一个人利益受损,整个制度变革就无法进行,帕累托最优原则事实上使得绝大多数制度变革成为不可能,严格坚守帕累托最优原则将阻滞社会的进步。为此,卡尔多一希克斯效率准则设计了条件相对宽松的正义准则,并逐渐成为制度正义评价的主导准则。根据卡尔多一希克斯效率准则,尽管新的制度安排会损害制度覆盖下的一部分人的利益,但只要制度获益方因此而获得的收益在弥补受损方后仍有剩余,新制度安排整体上就是有效率的,可以通过损害弥补的方式实现新制度安排的公平正义。^[14]就网络平台税源征收制度而言,虽然网络平台会因履行税源征收义务而付出一定成本,遭受不利益,但是整个社会因此而获得的收益是巨大且显而易见的,不仅纳税主体纳税的便利性大大提升,而且税务部门税款征收的有效性亦可实现。职是之故,只要网络平台税源征收制度设计充分考量网络平台的利益,合理设置其义务边界并给予必要的经济补偿,网络平台承担税源征收义务就是符合卡尔多一希克斯效率准则的制度设计,从而是兼具效率与公平价值的正义制度。

(三)税源征收义务是税法上他人责任的实践扩展

追根溯源,传统税法基于税收法定原则而奉行自己责任原则,即税收债务人以自身全部财产作为税收公法之债的担保,承担无限清偿责任。然而,随着国家税收债权实现的困难增加和税收立法技术的进步,除坚持自己的责任外,税法逐渐在债务与

责任相互分离的法理基础上引入他人的责任,即为确保税收之债的有效实现,规定具备一定要件者为他人的税收债务承担责任。^[15]税法上的他人责任属于无债务而需承担责任的情形,通过设置行政相对人之外的第三人的义务与责任,消解税务部门独立税收行政困难或不经济的现实难题,进而实现国家税收债权,本质上也是一种行政协力行为。^[16]纵观税收征管史,税法上的他人责任在税收征管实践中长期存在。虽然随着人类文明的不断演进,税收征管模式受信息分布和传导机制的变化而不断改进,但是从古代的包税人制度到现代的第三方涉税服务,税收从来都不是仅涉及征纳双方的简单命题。^[17]现实来看,税法上的他人责任在税法上已有较为广泛的实践,诸如第三人代缴责任、扣缴义务人责任等纳税主体之外的他人责任形式广泛存在于世界各国税法。由此可言,税法并不排斥借由他人责任实现税收目的,事实上,第三方主体的行政协力是自古至今确保国家税收债权有效实现的一以贯之的手段。数字经济时代,涉税数据信息的分布形态和共享机制发生了新的质变,税务部门对纳税主体的直接掌控力遭到削弱,为再次实现税收征管的有效性,借由税法上的他人责任机理创设新的税收征管模式,势所必然。而网络平台税源征收义务正是因应上述吁求的制度创设,是税法上的他人责任在数字经济时代的实践拓展,因具有现实问题的回应性和法理逻辑的延续性而应当为税法所承认,并为其提供法律正当性。

综上,网络平台税源征收义务具有充实的法理正当性。网络平台的公共性及其塑造的平台企业特殊社会责任构成其税源征收义务的根本正当性来源,符合卡尔多一希克斯效率准则的可能性与税法上他人责任法理逻辑的延续性,进一步夯实了网络

平台税源征收义务的正当性基础。未来,随着平台经济的不断壮大和延伸发展,网络平台税源征收义务的法治建构将势所必然。需注意的是,网络平台税源征收义务的正当性基础,同时也昭示着网络平台承担税源征收义务的底层逻辑,从而限制着网络平台税源征收义务的具体内容和边界。易言之,网络平台税源征收义务履行主体、履行对象与履行方式等具体制度的规范建构,必须受制于网络平台税源征收义务的底层逻辑,不跃出其正当性边界。

三、网络平台税源征收义务的履行主体

网络平台是一个类概念,内涵运营模式、功能性质和规模结构各异的诸多网络平台类型。如果仅概括性地规定网络平台的税源征收义务而不考虑各类网络平台的模式互异性、功能异质性和结构差异性,将可能造成义务履行主体虚置、竞合与负担不均衡等问题。

其一,网络平台税源征收义务履行主体虚置问题。税源征收制度只有同时存在需要通过税源征收实现有效征管的纳税主体和具备税源征收能力的征收主体方才具有正当性,二者缺一不可。然而,由于各类网络平台运营模式的差异,并非全部网络平台都符合履行税源征收义务的条件,诸如纯自营电子商务平台、内容型平台与中介型平台,便因不存在义务履行对象或缺乏义务履行能力而无负担税源征收义务的正当性。由此,强行规定此类网络平台税源征收义务只会导致义务履行主体的虚置,造成立法浪费。其二,网络平台税源征收义务的履行主体竞合问题。数字经济时代,交易活动的进行很难再依靠单个平台的一己之力便能完成,而是需要仰赖诸多平台经营者的密切合作,通过合资、专有、授权和共享等形式共同创造出完整的平台生态系

统。^[15]比如,滴滴打车、美团外卖等网络平台由于未开发自己的支付系统或用户习惯等原因,需要依赖支付宝、微信等第三方支付平台提供支付服务,进行交易结算,甚至是交易的匹配和撮合。由是,平台内经营者的涉税交易同时分属于两个相互独立的网络平台,概括性地规定网络平台的税源征收义务,将造成交易平台与支付平台两者间税源征收义务的竞合,引发实践的混乱。其三,网络平台税源征收义务履行主体负担不均衡问题。随着数字经济的演进,网络平台间事实上已经呈现出明显的结构性差异,不仅存在阿里、滴滴、美团等在各自市场领域独占鳌头的超级网络平台,而且也存在诸多在平台竞争中处于劣势地位的初创型小微平台。概括性地设定全部网络平台承担同样的税源征收义务,固然符合抽象平等的法理逻辑,但不考虑各类网络平台的规模和能力差异及其义务履行的成本与效果,必然造成各类网络平台税源征收负担的失衡,导致初创型小微网络平台负担过重,加剧网络平台间市场竞争的不公平性,遏制初创型网络平台的创业创新。故此,网络平台税源征收义务的制度建构必须限缩义务履行主体的范围,明确义务履行主体的类型,并设置差异化的义务规范。

首先,为避免网络平台税源征收义务履行主体虚置问题,应当将义务履行主体限定为非自营交易型网络平台。根据平台用户内容生成和商品服务交易双重维度差异,可以将网络平台概括分为交易型平台、中介型平台与内容型平台三类。中介型平台,如58同城、Boss直聘等,其主要功能是为双边用户建立链接,至于最终能否交易以及如何交易,则取决于服务需求者与服务提供者之间的进一步沟通。由于中介型平台本身并不掌控双边用户后续的交易活动,从而也就没有履行税源征收义务的能力。

内容型平台,如小红书等,主要特征是在网络平台上吸引用户创造内容,并通过高质量的内容吸引更多用户加入并输出内容。因平台用户不存在涉税事项,内容型平台也无须负担税源征收义务。而交易型平台以双边用户在网络平台上完成一个完整的交易过程为基本特征,不仅涵摄电子商务平台,而且也包括其他兼涉网络交易的平台。前者如淘宝、拼多多等电子商务平台承担税源征收义务的必要性,不言自明。后者如抖音、斗鱼等社交娱乐平台,也因直播带货、直播打赏等商业模式的引入催生了大量依赖网络平台从事涉税交易或取得应税所得的新型平台内经营者,从而亦需要网络平台承担税源征收义务。当然,华为商城等纯自营交易型平台因不存在平台内经营者而无须承担税源征收义务。概言之,交易型平台作为外延相对宽泛的概念,当前立法尚不存在对应的概念规范,是否存在依赖网络平台从事完整涉税交易或取得应税所得的平台内经营者可以作为交易型平台的判断标准。就具体范围而言,交易型平台不仅包括《电子商务法》规定的电子商务平台和《网络交易监督管理办法》规定的社交电商平台和直播电商平台,而且也包括《互联网平台分级分类指南(征求意见稿)》规定的直播视频类等平台。

其次,为避免网络平台税源征收义务履行主体竞合问题,应将提供网络经营场所、交易撮合与信息发布的交易平台确立为税源征收义务的履行主体。一方面,现实中,第三方支付平台、交易平台和平台内经营者三者间关于交易款项的结算,通常是先由第三方支付平台将全部款项支付给交易平台,再由交易平台分期支付给平台内经营者并定期抽取佣金,或由交易平台先扣除佣金后再支付给平台内经营者。^[16]由此不难发现,第三方支付平台仅仅是交

易款项的转结支付中介,其辅助行为不触及前期交易,更不对涉税交易负担担保义务。作为纳税主体涉税交易的有限参与者,第三方支付平台更适宜承担一定程度的信息协力义务,而无力担负协力程度更高的税源征收义务。网络交易平台则近乎全程参与平台内经营者的交易过程,涉税信息掌握充分,对交易款项也具有掌控力,更便于全面履行税源征收义务。另一方面,同一网络交易平台往往存在多种支付方式,即存在多个第三方支付平台,若将第三方支付平台设定为税源征收义务履行主体,将造成一个平台内经营者面对多个征税主体的现象,不仅作为纳税主体的平台内经营者的税收程序义务可能过重,而且由于税源征收义务履行主体的分散性,税收征收的有序性、准确性和全面性也难以保证。

最后,为避免网络平台税源征收义务履行主体负担不均衡问题,应当设置差异化的税源征收义务规则,适度减免初创型网络交易平台的税源征收义务负担。网络平台主导的数字经济具有“赢者通吃”的特征,容易形成超级平台主导市场的垄断格局。为消解超级平台市场垄断造成的负面效应,网络平台税源征收义务的规则设计必须兼顾网络交易平台市场上的创新和公平竞争。具言之,可以参照OECD减免初创型网络交易平台涉税信息报告义务的规则建构逻辑,适度减免初创型网络交易平台的税源征收义务。OECD发布的《平台运营商对共享和零工经济中卖家进行报告的示范规则》规定,成立时间不超过36个月和营业收入低于100万欧元的初创型网络交易平台,可以在24个月内免于履行涉税信息报告义务。^[17]借此,初创型网络交易平台具有充分的时间准备涉税信息报告事项,降低合规成本,弥补市场竞争劣势。循此逻辑,网络平台税源征

收义务的规则设计可以根据网络平台企业的发展规律,给予成立时间不满一定期限、营业收入低于特定额度和平台内经营者少于特定数量的初创型网络交易平台特定期限内的税源征收义务豁免权。根本而言,初创型网络交易平台税源征收义务的履行豁免决定于税源征收制度的底层逻辑,由于初创型网络交易平台的公共性和治理能力较弱,承担企业社会责任的范围相应受到限制,并无力担负税源征收义务。

四、网络平台税源征收义务的履行对象

网络平台税源征收义务的逻辑起点在于平台内经营者的纳税义务,但这并非意味着全部平台内经营者都应成为网络平台税源征收义务的履行对象,也不意味着所有网络平台税源征收义务的履行对象都具有同质性。如同网络交易平台存在结构性差异,平台内经营者作为一个宽泛的群体概念也存在显而易见的层次性和差异性。根据《电子商务法》等法律规定,网络交易平台内不仅存在经营规模较大的需要办理市场主体登记的平台内经营者,而且也存在个人销售自产农产品、家庭手工业产品,从事便民服务活动和从事小额零星交易活动等不需要办理市场主体登记的小型平台经营者。^[18]同时就平台经济的实践发展来看,网络平台内既存在企业型平台内经营者,又存在个人型平台内经营者,尤其是网络主播等通过网络平台提供新型服务并取得应税所得的平台内经营者。另外,网络平台内不仅存在仅开展电子商务活动的平台内经营者,而且也存在同时兼顾电子商务活动和线下经营活动的平台内经营者。上述经营规模不一、性质类型迥异、是否同时兼顾线上线下经营业务等各不相同的平台内经营者作为税源征收义务履行对象的必要性

及其特殊性,尚需要根据网络平台税源征收义务的底层逻辑仔细甄别。

其一,平台内经营者,无论经营规模大小暨办理市场主体登记情况皆可作为网络平台税源征收义务的履行对象。根据《电子商务法》第28条的规定,即使无须办理市场主体登记的小型平台内经营者也应当在首次发生纳税义务后申请办理税务登记。也即,在办理税务登记并履行纳税义务方面,需办理市场主体登记的一般平台内经营者与无须办理市场主体登记的小型平台内经营者并无实质不同。而税务登记与纳税义务的存在决定了平台内经营者无论规模大小都可能成为网络平台税源征收义务的履行对象。不过,需注意的,由于增值税计税方式及其真实纳税义务直接与平台内经营者的经营规模挂钩,仍有识别网络平台税源征收义务履行对象之规模特征的必要。申言之,当平台内经营者为增值税一般纳税人时,网络平台应当按照进项抵扣的计税方式扣缴税款,当平台内经营者为增值税小规模纳税人时,网络平台应当按照征收率的计税方式扣缴税款,而当平台内经营者销售额未达到增值税起征点时,网络平台的税源征收义务并不真实发生。此外,需注意同一主体在同一网络平台注册多个账户开展经营活的情形,因其本质上仍然是同一纳税主体,应当作为同一税源征收义务履行对象合并计算应纳税额并扣缴税款。

其二,已经存在其他扣缴义务人的个人型平台内经营者无须作为网络平台税源征收义务的履行对象。一般而言,无论何种性质类型的平台内经营者,只要借由网络平台从事涉税交易或取得应税所得,就可成为网络平台税源征收义务的履行对象。然而,个人型平台内经营者根据现行税法规定可能

本就存在与其具有劳动关系的扣缴义务人,从而无须再将网络平台作为税源征收义务人。比如,任职或者受雇于网络平台或经纪机构的网络主播,无需作为网络平台税源征收义务的履行对象,而应由网络平台或经纪机构作为扣缴义务人按照现有税法规定扣缴税款。同时,由于平台内经营者的性质类型直接关联着适用所得税的类型、所得性质与具体税率,网络平台在履行税源征收义务时需要平台内经营者的性质类型进行精细化的识别。申言之,企业型平台内经营者通常是企业所得税的纳税人,个人型平台内经营者则只能个人所得税的纳税人,且经营形式不同取得所得性质不同,适用税率不同。以网络主播为例,以个人身份在网络平台提供独立劳务的主播作为税源征收义务的履行对象,应按照劳务报酬所得的七级累进税率征收所得税;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的网络主播作为税源征收义务的履行对象,应按照经营所得的五级累进税率征收所得税。

其三,同时开展线上与线下经营活动的平台内经营者无需作为网络平台税源征收义务的履行对象。在传统商业与电子商务并存的数字经济时代,从事电子商务活动的平台内经营者可能同时基于传统商业模式开展线下经营活动,且已依法办理税务登记并缴纳税款。此时,若再将其作为网络平台税源征收义务的履行对象实施税源征收,会造成同一纳税主体需向两个征税主体纳税的复杂现象。进而由于线上线下经营活动并非绝对泾渭分明,确定某项涉税事项是线上税源征收还是线下申报纳税可能面临困难,并造成增值税一般纳税人无法在线上实现进项抵扣的难题。且如果线上线下征税尺度不一,还可能激励纳税主

体避税甚至是逃税。根本而言,税源征收制度的价值取向就在于缓释税务部门征税的困难,实现税收征管效率。^[19]相较税源征收,由税务部门在网络交易平台履行涉税数据信息报送义务的基础上合并征税,更能实现征税的准确与效率。故此,为保证纳税申报的完整性和税收征收的准确性,应将同时兼顾线上线下经营活动的平台内经营者排除于网络平台税源征收义务履行对象的范围,允许该类平台内经营者就线上和线下涉税事项自行向登记税务部门合并申报纳税。^[20]当然,为方便税务部门通过数据信息的分析比对正确征收税款,网络交易平台仍需根据《电子商务法》等法律规定履行涉税数据信息报送义务。

五、网络平台税源征收义务的履行方式

作为一项税收征管制度,税源征收并非类型单一的税收征收方式。就税收征管实践来看,税源征收事实上涵摄代扣代缴、代收代缴和委托代征三类税收征收方式。详言之,代扣代缴是指根据税法规定负有扣缴义务的单位或个人,在向纳税人支付收入时扣缴其应纳税款,并代为向税务部门缴纳的方式。代扣代缴法律关系中,扣缴义务人是付款方,而纳税人是收款方。代扣代缴是较为普遍的税源征收方式,广泛存在于个人所得税、企业所得税、增值税和资源税的税收征管实践。代收代缴是指税法规定的代收代缴义务人借由与纳税人的经济往来关系向纳税人收取应纳税款并向税务部门解缴的行为。代收代缴法律关系中,纳税人是付款方,扣缴义务人是收款方。实践中,代收代缴主要适用于消费税和车船税。委托代征则是指税务部门委托具备一定条件的单位或个人代为征收零星分散或异地缴纳的税款并定期

向税务部门报缴的税源征收方式。委托代征在我国税收征管实践中也较为普遍,可以适用于零星、分散和异地缴纳税款的各个税种。

网络平台税源征收义务的履行方式,到底应当是代扣代缴,还是代收代缴,亦或委托代征,并非不待言而自明。对此,学界亦尚未形成共识,甚至缺乏针对性的论述,存在代扣代缴^[21]代收代缴^[22]和委托代征^[23]等多元化的方式选择。归根结底,网络平台税源征收义务的履行方式应当根据各类税源征收方式的法律性质,以及网络平台税源征收义务履行主体与履行对象的关系特征确定。

就法律性质来看,代扣代缴与代收代缴是扣缴义务人的法定义务,即税源征收义务直接来源于税法的明确规定。而委托代征本质上属于约定义务,税源征收的依据是税务部门与代征人双方合意基础上签订的委托代征协议,即行政合同。^[24]虽然代扣代缴、代收代缴与委托代征都能够达至税源征收的效率价值,但深究之,委托代征作为约定义务,代征人的自由度相对较高且脱法责任较低。^①为避免代征人担负税源征收义务动因缺失,甚至是与纳税人合意逃避税收问题,委托代征通常以代征人与纳税人两者间不存在利害关系,即代征人不会从税收不征收中获得利益为基本条件。现实中,无论是委托邮政部门代征税款,还是委托交通运输部海事管理机构代征船舶车船税等委托代征实践也大都契合上述法理逻辑。而代扣代缴、代收代缴是扣缴义务人必须负担的法定义务,且脱法责任较重,即使与纳税人存在直接利害关系,也可以借由强有力的法律责

任消弭扣缴义务人从税收不征收中获益的动因。网络平台与平台内经营者不仅是管理与被管理的关系,也是相互合作关系,置于平台间相互竞争的市场环境,平台内经营者构成网络平台需要争取拉拢的对象,从而存在网络平台帮助平台内经营者逃避税收的可能。在此意义上,网络平台税源征收义务更适宜选择带有强制性的代扣代缴或代收代缴作为履行方式。不惟如是,由于数字经济的跨地域性特征^[25],为数众多的网络平台与各地税务部门基本都存在错综复杂的关系,如果选择委托代征作为网络平台税源征收义务的履行方式,势必需要各个网络平台与各地税务部门之间签订数量庞大的委托代征协议,增加网络平台税源征收义务全面落实的难度。而代扣代缴、代收代缴作为法定义务,只需税收立法作出规定即可在全法域推行,更有助于网络平台税源征收义务的实现。当然,在网络平台税源征收制度的探索试验阶段,可以先试用灵活性更高的委托征收方式,由税务部门与个别网络平台签订委托代征协议累积税源征收经验,待条件成熟时再通过税收立法将其转变为强制性的法定扣缴义务。

进而,就网络平台与平台内经营者的关系特征来看,网络平台作为税源征收义务的履行主体相对平台内经营者事实上是付款方,反之,平台内经营者作为税源征收义务的履行对象,相对网络平台是收款方。由此,根据代扣代缴与代收代缴的法律特征,更适宜将网络平台的税源征收义务称为“代扣代缴”。虽然区分代扣代缴与代收代缴因两者的法律性质、违法责任等完全相同而意义有限,但法律术语的准确使用仍然有助于正确理解和适用网络平台税源征收义务。综上,网络平台税源征收义务应当采用代扣代缴作为具体履行方式,并通过税收

^①根据《委托代征管理办法》第22条的规定,代征人未履行代征义务,代征人最多按照约定承担违约金的民事责任。而根据《税收征收管理法》第69条的规定,扣缴义务人未履行代扣代缴、代收代缴义务的,税务部门可对其处以罚款的行政责任。

立法落实作为税法上的他人责任的网络平台代扣代缴义务。

此外,由于网络平台跨类经营的特征,如何准确判断平台内经营者的行业归属、适用税率与税收优惠资格等,变得越来越缺乏确定性。^[20]网络平台作为扣缴义务人虽然站在征税立场具有征税权,却不掌握税务部门所具有的专业知识,面临极大的税务合规负担。为此,税务部门需要建立健全网络平台代扣代缴税款的服务体系,尤其是根据税法规定在网络平台预置各类税种的起征点、税收优惠信息和税款计算公式等税款算法,方便网络平台代扣代缴义务的履行。借此,网络平台可以对平台内经营者的涉税交易和应税所得实施实时扣缴,并定期汇算清缴。同时税务部门应当协助网络平台建立税务专户,以便网络平台归集代扣税款,并向税务部门报缴。

参考文献:

[1] 王敏,彭敏娇.数字经济发展对税收征纳主体行为的影响及政策建议[J].经济纵横,2020(8).

[2] 管治华,陈燕萍,李靖.国际税收视域下数字经济国际税收竞争挑战的应对[J].江淮论坛,2019(5).

[3] 冯守东,王爱清.数字经济背景下我国税收面临的挑战与应对[J].税务研究,2021(3).

[4] 中国信息通信研究院.中国数字经济发展白皮书(2021年)[R].http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202104/t20210423_374626.htm.

[5] [日]北野弘久.税法学原论(第四版)[M].陈刚等译,北京:中国检察出版社,2000:219.

[6] 朱晓娟,李铭.电子商务平台企业社会责任的正当性及内容分析[J].社会科学研究,2020(1).

[7] 李广乾,陶涛.电子商务平台生态化与平台治理政策[J].管理世界,2018(6).

[8] 阳镇.平台型企业社会责任:边界、治理与评价[J].经济学家,2017(5).

[9] 肖红军,阳镇.平台企业社会责任:逻辑起点与实践范式[J].

经济管理,2020(4).

[10] 周灵.价值的冲突与选择——兼论法的正义价值之优先性[J].伦理学研究,2011(6).

[11] 冯博,杨童.法律经济学的本源与难题[J].浙江大学学报(人文社会科学版),2017(4).

[12] 程信和,杨小强.论税法上的他人责任[J].法商研究,2000(2).

[13] 陈峰.行政协力行为初论[J].东方法学,2009(4).

[14] 马蔡琛,赵笛.“互联网+”背景下的税收征管模式变革[J].财政科学,2018(9).

[15] [美]杰奥弗雷 G·帕克,马歇尔 W·范·埃尔斯泰恩,桑基特·保罗·邱达利.平台革命:改变世界的商业模式[M].志鹏译,北京:机械工业出版社,2017:138—139.

[16] 陈兵,程前.《税收征收管理法》修订下网络交易税收征管问题解读——以第三方平台管控为中心[J].上海财经大学学报,2015(4).

[17] OECD.The Model Rule for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy.Pairs:OECD Publishing,2020,p14.

[18] 田开友.电子商务平台经营者涉税信息报送义务履行的规范化研究——基于我国<电子商务法>第28条规定的阐释[J].政治与法律,2021(3).

[19] 俞敏.效率视野中的个人所得税源泉扣缴制度:兼论扣缴义务人的税法主体地位[J].上海财经大学学报,2005(4).

[20] 陈筠,付彤,许昕羽.源泉扣缴税收征管模式在电子商务中的应用初探[J].税务研究,2019(2).

[21] 冯俏彬.数字经济时代税收制度框架的前瞻性研究——基于生产要素决定税收制度的理论视角[J].财政研究,2021(6).

[22] 樊勇,邵琪.数字经济、税收管辖与增值税改革[J].国际税收,2021(3).

[23] 王宗涛.网络主播征税分级分类管理:标准如何设定,方案如何设计? [N]. 澎湃新闻,https://www.thepaper.cn/newsDetail_forward_16515134,2022-5-1.

[24] 袁森庚,徐汇俊.税收委托征收的法理研究[J].涉外税务,2004(5).

[25] 白谨豪,刘儒.数字经济的发展趋势与未来机遇[J].人民论坛,2020(20).

[26] 国家税务总局泰安市税务局课题组.平台经济税收监管探讨[J].税务研究,2020(4).

【责任编辑 王东伟】