

略谈网络主播的合规监管（下篇）

作者：何军 | 姜冬妮 | 孔雨馨 | 孙金龙

导语：在本文上篇《[略谈网络主播的合规监管（上篇）](#)》中，我们主要结合国家广播电视总局、文化和旅游部于2022年6月8日发布的《网络主播行为规范》梳理和探讨了网络主播在直播活动中的行为规范问题。本篇中，我们将接着探讨网络主播在税务方面的合规问题。

2018年，国家税务总局发布《关于进一步规范影视行业税收秩序有关工作的通知》引导影视行业进行自查自纠、规范纳税，引发文娱行业第一轮补税潮。2021年中央宣传部印发《关于开展文娱领域综合治理工作的通知》后，国家税务总局发出通知，要求进一步加强文娱领域从业人员日常税收管理，采用查账征收方式申报纳税，对2021年底前能主动报告且及时纠正涉税问题的，可以从轻、减轻或者免除处罚，由此引发文娱行业第二轮补税潮。自2021年年底起至今，包括薇娅、雪梨、林珊珊等人在内的多起网络主播偷逃税案件被税务机关依法查办，要求补缴税款并处以不同程度的罚款。网络主播税务合规的重要性可见一斑。本文中，我们将对网络主播常见业务模式及相应税种进行梳理，结合近期出现的税务稽查案例分析网络主播的常见税务风险并对主要核查关注点予以提示。

一、网络主播的常见业务模式及相应税种

网络主播在网络直播活动中通过提供自己的形象、声音、特有的表达方式和内容等获得相应的报酬。因网络主播开展业务模式的不同，其取得的收入类型不一，所适用税种、税率会存在区别。

（一）网络主播与直播平台签署合同

就直播平台而言，对于具有强大“粉丝”吸引力及流量的头部主播，其更倾向于直接与该主播签署合同，要求该主播仅可在其直播平台进行直播，固定该主播带来的经济效益。

根据合同类型和内容的不同，若合同并非旨在主播和平台之间建立劳动合同关系，根据《个人所得税法实施条例》第六条第（二）项¹的规定，一般会认为主播依据合同取得的收入为提供劳务所得，按照个人所得税中的劳务报酬所得缴纳个人所得税；若合同旨在主播与平台之间建立劳动合同关系的，根

¹ 《个人所得税法实施条例》第六条第（二）项：劳务报酬所得，是指个人从事劳务取得的所得，包括从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。

据《个人所得税法实施条例》第六条第（一）项²规定，主播取得的收入一般会被认为是因其受雇于直播平台取得，而按照个人所得税中的工资、薪金所得缴纳个人所得税。

（二）网络主播与“公会”签署合同，通过“公会”与直播平台合作

除部分头部主播会直接和直播平台签约外，大多数主播通常只能和直播平台中的“公会”签署合同，以获得更多的资源、包装和曝光率，而直播平台也可以通过“公会”对主播进行开发、培训、管理等。网络直播平台的“公会”可以类比演艺行业中经纪公司或MCN机构，其与主播签署合同，为其提供资源，向其支付对价。因此，与第（一）类情形类似，这种工作模式下的网络主播因其与“公会”签署合同存在不同类型，就其取得的收入可能按照劳务报酬所得或工资、薪金所得缴税。

（三）网络主播设立个人工作室对外签署合同

对于超级主播或头部主播，如我们所熟悉的薇娅、papi酱等，其自带大量粉丝和流量，已形成个人IP，通常不会选择直接与直播平台或者“公会”签约，以免受到直播平台或者“公会”限制。超级主播或头部主播基于其业务量、业务类型及个人的巨大商业价值，多数选择成立个人工作室以开展业务，并通过个人工作室与直播平台、商家等其他直播业务链条上的各方签署合作合同，开展业务。个人工作室通常会采取合伙企业、个人独资企业或个体工商户的形式设立。

根据《个人所得税法实施条例》的规定³，网络主播通过其设立的个人工作室取得的生产、经营所得，一般应按照个人所得税项下经营所得适用5%-35%的税率缴纳税款。

另外，针对个人独资企业、合伙企业的征税问题，2021年12月30日，财政部和国家税务总局联合发布了《关于权益性投资经营所得个人所得税征收管理的公告》（财政部 税务总局公告2021年第41号）。根据该公告的规定：持有合伙企业财产份额等权益性投资的个人独资企业、合伙企业，一律适用查账征收方式计征个人所得税。该公告是共同富裕背景下强化对财产性收益税收征管的一项局部性措施，用以堵塞长期以来存在的个人独资企业与合伙企业个人所得税核定征收漏洞。

（四）网络主播自行在直播平台注册

全民直播时代，亦有许多人直接通过在直播平台注册账号的方式进行直播，这种模式下需根据其收入来源行为的实质来判断所需要缴纳的税种。如果是提供个人形象、表演等劳务行为通常属于劳务报酬所得，如果涉及到个人提供业务、经营的则可能构成经营所得。

总结来看，就网络主播需要缴纳的个人所得税而言，范围主要包括工资、薪金所得、劳务报酬所得、经营所得，其中工资、薪金所得、劳务报酬所得与稿酬所得和特许权使用费所得合并为“综合所得”计税，按纳税年度合并计算个人所得税。

同时，根据《中华人民共和国增值税暂行条例》、财税〔2016〕36号附件1所附《销售服务、无形资产、不动产注释》的规定，网络主播带货直播收取佣金或“坑位费”等，可以认定为销售经纪代理服务、商誉、肖像权等无形资产的还需缴纳增值税。

² 《个人所得税法实施条例》第六条第（一）项：工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

³ 《个人所得税法实施条例》第六条第（五）项：经营所得，是指：1.个体工商户从事生产、经营活动取得的所得，个人独资企业投资人、合伙企业的个人合伙人来源于境内注册的个人独资企业、合伙企业生产、经营的所得；……

就上述税种和对应的税率，我们总结如下：

#	税种	适用税率	特别提示
1	工资、薪金所得	按照综合所得使用 3%-45%的超额累进税率，全年应纳税所得额不超过 36,000 元的按照 3%，超过 960,000 元的按照 45%。	根据雇佣主体不同由直播平台或“公会”或个人工作室作为用人单位按月或者按次预扣预缴税款。
2	劳务报酬所得		根据实际支付主体不同由直播平台或“公会”或个人工作室作为用工单位按月或者按次预扣预缴税款。
3	经营所得	适用 5%-35%的超额累进税率，全年应纳税所得额不超过 30,000 元的按照 5%，超过 500,000 元的按照 35%。	纳税人按月或按季预缴税款，个体工商户为纳税义务人，个人独资企业以投资者为纳税义务人，合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。
4	增值税	认定为销售经纪代理服务、商誉、肖像权等无形资产的适用 6%的税率。	/

此外，值得关注的是，在元宇宙概念盛行的当下，虚拟数字人亦成为了当前炙手可热的主播人选。就虚拟主播的纳税要求，在目前法律框架下虚拟主播并非法律意义上的“人”，不具备人的生产及消费能力，其生产经营和消费的责任主体实际为经营虚拟主播的企业或个人。因此，我们认为虚拟主播直播产生的收益，应由真实的相关责任主体（涉及虚拟数字人运营方、对应的真实人物原型、平台方等）根据其自身性质以及收入性质就利用虚拟主播开展直播这一经济行为产生的收入相应缴纳增值税、企业所得税或个人所得税。

二、常见税务风险及税务核查的主要关注点

结合近期出现的案例，我们初步梳理了网络主播常见的税务风险，以及税务核查的主要关注点。

（一）设立个人工作室，利用税收洼地收取报酬

从近期实务案例来看，网络主播被处罚几乎都存在一个共同行为，即通过在税收洼地设立个人工作室，通过虚构业务、转换收入性质、虚假申报方式以偷逃个人所得税，造成国家税收的大量流失。薇娅、雪梨、林珊珊均因存在此类情形而被处罚。那么此类行为核心问题在哪里呢？

对于获得大额收入的主播而言，综合来看，其收入按照经营所得认定需要缴纳的税款是较劳务报酬所得认定缴纳更少的，而在某些税收洼地，个人独资企业、个体工商户、合伙企业还可以享受一定的地方税收优惠政策，例如减免税、核定征税、地方财政返还等，综合核算后通过这些主体纳税的税负可能降至 1%。在 1%与 45%这一巨大税率差异下，许多网络主播选择在税收洼地设立个人工作室，以工作室名义与直播涉及的各方签署合同，收取费用，缴纳税费。

如前述提及，网络主播是通过提供形象、声音、特殊表达等自身资源来取得直播收入，这类劳务具有明显的人身属性，并非个人工作室可以代替提供的。如果个人工作室并无实际业务经营，仅是作为收取直播报酬的通道而存在的，收入并非通过个人工作室的业务经营产生，而是网络主播通过提供劳务所产生的，从经济行为的实质判断，税务机关就会认为此类收入实际并不属于经营所得，而应当按照劳务

报酬所得纳税。

此类收入是否完全不能被认定为企业收入，答案显然是否定的，在具有经济实质且真实合理合法的前提下，是可以被认定为企业收入的。在被认定为企业收入纳税时，税务机关将重点关注业务转换的真实性，包括个人与企业交易是否真实，企业是否真实开展业务，尤其是否对外经营，企业是否实际提供相应服务并承担相应风险和责任，在整体业务链条下是否合法合规纳税，以及个人工作室向网络主播支付报酬时是否代扣代缴个人所得税等。

（二）隐匿直播打赏收入

在网络直播中，网络主播重要收入来源之一为打赏收入。税收征管实践中，在打赏收入属于何种性质以及是否课税的问题上仍然存在一定的争议。有观点认为，在 C2C 模式下，个人观众对主播的打赏经主播个人提现后，可以类比个人之间派发的现金网络红包。按照《国家税务总局关于加强网络红包个人所得税征收管理的通知》（税总函[2015]409 号）第三条的规定，应当不属于个人所得税法规定的应税所得，不征收个人所得税；有观点认为，由于观众的打赏具有随机性和偶然性，倾向于按照“偶然所得”征税；而第三种观点，亦是本文作者更为倾向的观点是，打赏收入是基于网络主播提供劳动取得，应该按照综合所得纳税。原因在于，尽管打赏具有一定的随机性和偶然性，但观众打赏是基于网络主播在该场直播中提供的演艺劳务而支付，应当理解为提供劳务所得收入并缴纳个人所得税。

实践中，存在网络主播通过中间公司代收平台支付的礼物分成收入，以此隐匿打赏收入，不缴纳个人所得税的情形，例如近期的孙自烜案，在其被发现前述违法行为后仍未配合税务机关如实披露，最终被认定为偷逃税款，被要求补缴税款并被处以罚款。在税务核查中，税务机关会重点核查各方签署的打赏收入分配合同、资金流水等，一旦发现网络主播是用“公会”、经纪公司等方式代收礼物分成而规避个人所得税缴纳的，将会要求补缴税款并根据情形认定是否处以罚款。

（三）劳务报酬计算周期错误

根据《个人所得税法实施条例》第十四条规定，劳务报酬所得，属于一次性收入的，以取得该项收入为一次；属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。

有些平台以“日结免税，底薪月结缴税”方式，对每日结算礼物分成的主播未超过 800 元的，不予扣缴个人所得税，以此进行避税。但根据前述规定，网络主播每日通过直播获取的礼物分成属于同一项目的连续性收入，应当按月合并计算，并缴纳个人所得税。税务机关核查过程中，通过对网络主播的提现数据、银行存款明细流水等资料，确认相应款项是否属于同一项目的连续收入，对收入进行分月汇总，重新计算劳务报酬所得及相应的个人所得税。

（四）通过税收优惠地区公司向平台签约主播支付劳务报酬，未代扣代缴个人所得税

根据现行税收监管规范，企业向个人支付劳务报酬，要取得合规的票据入账，要按时申报，要履行预扣预缴个人所得税的义务。在网络主播与直播平台公司或第三方劳务公司、经纪公司签订合同时，公司有法定的代扣代缴义务，由其代扣代缴网络主播的个人所得税。但是，实践中有不少案例不仅没有按规定代扣代缴，还会利用税收优惠政策达到少缴税款的目的。比如，企业通过注册在优惠地区的企业对外支付主播报酬，实际劳动关系在网络直播平台与直播间发生，应由网络直播平台代扣代缴个人所得税。公司通过取得税收优惠地区公司开具发票列支主播人员费用，但是未代扣代缴个人所得税。

在税务机关核查过程中，通常通过核查双方的合同、调查开票方信息，来定性网络直播平台企业是否足额代扣代缴主播个人所得税。

根据《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》的规定，纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。根据《中华人民共和国刑法》的规定⁴，纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。有前述行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。因此，网络主播未据实纳税的，将面临补缴税款、滞纳金，被处以罚款的行政处罚，严重者将被依法追究刑事责任。

当前我国税收征管改革不断深化，金税三期等平台的使用体现了我国税收征管的数字化、智能化升级改造。而就网络直播这一国家税务总局明确的重点领域，抽查比例的提高，核定征收向查账征收的转变，无一不展现了国家对于税务监管、精准执法的决心。因此，作为网络直播行业核心角色的网络主播们，更需要对自身税务情况进行系统的梳理，及时甄别风险，解决问题，并采取合法合规的方式进行税收筹划，避免违法行为和税务风险的发生。

三、结语

无论是从国家法律法规及政策层面，还是从直播平台管理层面，对于网络主播的行为已有较清楚的监管要求和规范。全民直播时代，网络主播应严格遵守相关法律法规政策和平台监管规则，积极履行纳税人义务，才能避免出现“翻车”、“塌房”等事件以及相应的法律后果。

⁴ 《刑法》第 201 条。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

何军

电话： +86 10 8525 5558

Email: jun.he@hankunlaw.com

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898

Email: dongni.jiang@hankunlaw.com