

共享经济下兼职收入的税法规制

——兼评《法国共享经济税收法案》

茅孝军

(西南政法大学,重庆 401120)

内容提要:共享经济正快速发展,而现行税制难以回应。法国税法创设出一个新的标准应对此类兼职收入,不仅简化了税制,保护了竞争秩序,还及时地平衡了共享经济与传统经济的差异。基于所得税制改革的目标与税收公平原则的要求,我国有必要在税制改革中回应此类收入。而僵硬的税目标准与难以获得的涉税信息是现行税制面临的主要困境。结合法国的创新与经验,我国可以从涉税信息的获取出发,着眼于税收公平的实质,在税制改革过程中及时回应:在征管程序上完善个人纳税申报制度、增加相关平台的信息报告义务;在实体税法中或增加税目、或另行计算,使此类兼职收入的税收监管简化,以应对这一新兴经济模式。

关键词:共享经济 兼职收入 个人所得税法 税收公平

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2018)07-0036-07

党的十九大报告中指出,要“推动互联网、大数据、人工智能和实体经济深度融合,在共享经济等领域培育新的增长点,形成新动能”。根据《中国分享经济发展报告(2018)》预测,未来几年分享经济仍将保持年均40%左右的高速增长,到2020年交易规模占GDP比重将达到10%以上,到2025年占比将攀升到20%左右。庞大的税源正在形成。共享经济依靠P2P技术而不是现有的市场参与者,创造了新的供应商品与服务的方式和机会,来促成交易。与传统经济模式相比,共享经济下同类交易达成的成本相对较低。其实质是个人通过平台分享闲

置资源,需求者通过平台获取相关资源,最终达成交易。这一交易过程可能会涉及物的租赁、劳务的提供以及两种类型的混合等情况。

以网约车为例,^①其经济模式体现为一种“四方协议”,其中“四方”分别为司机、网约车公司的网络平台、汽车租赁公司和劳务派遣公司。而司机的来源存在三种方式:网络平台运营公司雇佣、劳务公司派遣以及个人兼职的方式。在很多网络平台运营公司的官方网站和服务协议中,平台公司都宣称网络平台仅仅是信息的提供者或合同的促成者,并且强调平台提供的不是出租、租车或驾驶服务。^②这种

[收稿日期]2018-03-26

[作者简介]茅孝军,中国财税法治研究院助理研究员,经济法学院硕士研究生,研究方向为经济法学、财税法学。

[基金项目]本文是四川省社科规划青年项目“互联网共享单车的风险管理与软法自治研究”(SC17C064)阶段性成果。

作者感谢香樟经济学术圈提供的帮助,同时感谢匿名审稿人提出的宝贵意见。当然,文责自负。

①2016年7月28日,交通部等七部委正式颁布《网络预约出租汽车经营服务管理暂行办法》(以下简称《暂行办法》)。第二条对网约车作出了明确定义:“本办法所称网约车经营服务,是指以互联网技术为依托构建服务平台,整合供需信息,使用符合条件的车辆和驾驶员,提供非巡游的预约出租汽车服务的经营活动。”

②参见滴滴打车《专车使用条款》第1条、优步《专车协议》第1条等类似服务协议相关条款。

约定使得上述问题进一步复杂化。因此,很多学者认为“四方协议”的最大功能在于规避法律的强制性规范。^①当司机由网络平台运营公司雇佣或者由劳务公司派遣时,司机均会签订劳动合同,不应被视为兼职行为。当司机由私家车车主兼职时,其收入至少应分为两个部分:一是财产租赁所得,二是劳务报酬所得。关键在于,该类兼职收入在实际纳税活动中应如何定性?更进一步,现行税制下共享经济中个人兼职收入应如何定性?即使是我国完成了个人所得税综合与分类相结合的税制改革,那么新的税制能否较好地应对此类收入?以上问题亟待解决。

一、法国共享经济税收法案的出台

(一)法案出台的背景

全球经济危机发生后,法国人民生活理念和消费方式的转变在技术、经济、文化等多种因素综合作用下直接或间接地导致了法国共享经济的迅速发展,并蔓延至衣、食、住、行、娱乐、购物、服务、融资和交通等多个领域。与此同时,共享经济也给法国带来了一些挑战,例如对传统行业从业者的冲击、“非职业化”的风险、对税收模式的挑战等等。^②尽管共享经济为数百万人创造了交流和服务的新机会,但是其模糊了普通个人、业余爱好者与专业从业者之间的界限,因此给税收和社会保障制度带来巨大压力。为应对共享经济对税收的挑战,法国参议院于2017年3月29日通过了第482号法案:《法国共享经济税收法案》(以下简称《法案》),^③旨在完善法国现行税法体系,系统应对共享经济。《法案》主要有三个目标:简化纳税人申报;促使税法规范与社会领域统一;保证纳税人间公平,防止不正当

竞争。^④

(二)法案的主要内容与可借鉴性

《法案》在“法国通用税法(CGI)”中新设第155c条,旨在建立共享经济下个人通过网络平台获取非工资收入(包括以下三类:商业利益(BIC)、非商业利益(NBC)和土地收益)的所得税制度。同时,《法案》首次建立一个简易而统一的标准(通过网络平台获取的年非工资收入是否低于3000欧元),用以区分普通个人与网络平台上的专业从业者。当一个纳税年度内这些收入总额不少于3000欧元时,纳税人将被推定为专业从业者。此时,无论纳税人是否满足前述三类所得项下的税收减免要求,其都将享受3000欧元的费用扣除标准。当该类年收入少于3000欧元时,纳税人将被推定为普通个人,《法案》将免征该类小额、偶然所得的税款。而且,如果个人通过在线平台实现的总收入低于3000欧元,他就没有义务加入RSI并支付社会保险费。这可以推定为年收入低于3000欧元门槛的网络平台用户不影响其社会保障的获取。^④共享经济下,交易更为频繁。《法案》遂将法国通用税法(CGI)第242之2条修改,取消每次交易时的纳税申报义务。同时新增网络平台运营商的自动报告义务和用户同意后的相关信息提供义务。当然,专业从业者只有主动进行网上纳税申报,才能享受此类所得的税收优惠。简言之,通过网络平台兼职获取收入的个人,不论其有无其他职业,只要一个纳税年度内该类收入总额超过3000欧元,其将被认定为专业从业者,单独适用费用扣除标准。

本文认为,某种程度上,法国通用税法(CGI)建立了一种全新的所得类型,并且将其与所有传统的所得类型相区别。这是该《法案》的一个重要创新。但《法案》并未将这种所得列为新的所得税税目,而是通过网上申报与税收征管技术,将共享经济下个人兼职的收入归为一类,另行考虑费用扣除等事项。有学者研究发现,法国个人所得税的改革,不同历史时期税制变动的侧重点都不一样。所有的变动都围绕着从“综合制”走向“分类与综合相结合”展开。^⑤而《法案》的此次创新不失为一次从“分类与综

^①参见唐清利:“专车”类共享经济的规制路径,载《中国法学》2015年第4期;参见彭岳:《共享经济的法律规制问题——以互联网专车为例》,载《行政法学研究》2016年第1期;参见侯登华:《共享经济下网络平台的法律地位——以网约车为研究对象》,载《政法论坛》2017年第1期。

^②该《法案》已于2018年1月1日生效,具体条文参见<http://www.senat.fr/leg/pp16-482.html>,最后访问日期2018年2月7日。

^③参见<https://www.lepetitjuriste.fr/droit-fiscal/difficultes-fiscales-presentees-leconomie-collaborative/>,最后访问日期2018年2月7日。

^④参见<http://www.fiscalonline.com/Les-18-propositions-du-Senat-pour.html>,最后访问日期2018年2月7日。

合相结合”到“再分类”模式的转变。其突破了“兼职”的劳动法认定,实际上形成了综合与分类所得税制的“二元结构”。通过“二元结构”,《法案》营造了一个更加公平的市场竞争秩序,从税制上消除传统经济与共享经济的差异与不合理的竞争优势,不失为一次对共享经济与传统经济的平衡。因此,《法案》的应对方式给了一个全新的视角,我国有必要考虑是否对个人通过网络平台兼职获取的收入进行专门回应。当然,《法案》的规制模式是否将成为一种全球趋势,也是需要考虑的因素。

(三)关于法案的争议

“法国通用税法”第12条规定:“纳税人每年对其在同一年内实现或处置的利润或收入负纳税义务。”因此,所有收入或利润原则上都是应该缴纳的,包括向与他们有联系的其他人提供服务的收入,例如合作平台。^①但是,有人质疑这一措施是否符合“宪法”。事实上,新制度只适用于通过网络平台支付的安全自动声明收入。因此,直接出租带有3000欧元租金的家具住房的纳税人仍需缴纳税款(从50%的折扣中受益),而通过网络平台的纳税人将完全免除。在他们看来,在议会通过该法案前,应由“宪法委员会”决定是否存在违反税收平等的问题。^②

同时,此类收入的税收制度不仅需要及时调整税收法律,还需要注意以下几点内容:网络平台的信息保密义务、平台的年度认证制度、个人数据的保护、如何保证相关对价经由网络平台支付等等。^③尽管本文的一个前提是各国税法体系难以应对共享经济及其商业模式下新的交易形式,但是欧盟法院最近在其2017年12月20日的判决中(Case C-434/15: Asociación Profesional elite Taxi v. Uber

Systems Spain SL)^④宣布有关网络平台的中介服务被归类为欧盟法律意义范围内的“运输服务”,这个判断很重要,因为它决定了优步平台提供服务的性质。更重要的是,其提出了平台的角色和它提供的服务定性的问题。尽管我们不能直接由此认定这类服务为运输服务,但是有必要思考:通过法院的判例进行扩张解释进而适用税法一般规定与直接修正法律相比,哪种方式更加有利于我国应对共享经济。

二、我国规制兼职收入的必要性分析

互联网作为一种新的生产方式,促进了共享经济这一新型资源配置方式更高效地运行。本次出台的《法案》作为第一个应对共享经济的税收法律,某种程度上对各国均有借鉴意义。而且我国目前正处于共享经济发展初期,故有必要结合我国现实国情展开分析。

(一)所得税制改革的需要

我国个人所得税改革,要实现先期设立的综合与分类相结合的个人所得税改革目标,仍有很长的路要走。目前工资、薪金所得税目下固定的3500元免征额,以及新一轮税改草案中提到的5000元的合并扣除额^⑤,依旧离理想的个人所得税税制相距较远。如果共享经济商业模式未出现,现行税制对传统行业的税收征管模式并不会影响到我国个人所得税综合与分类相结合的改革目标。但随着共享经济的发展,未来一定会出现各类新型的民事法律关系,暂且不考虑其合法性,其不仅会冲击到现有税制,还会继续影响综合与分类改革后的税目划分标准。

我国之所以采用分类所得税制模式,主要是基于我国经济欠发达、税收征管手段比较落后、公民纳税意识不强的客观现实。^⑥然而,随着社会经济的发展,个人收入来源和渠道呈现多样化,分类所得税制的弊端日益显露。近日,美国联邦最高法院革新了1992年确定的税收管辖的“实体存在规则(physical presence rule)”。其主要着眼点在于:该规则不仅没有实现矫正市场扭曲的目的,反而使网络销售者获得了一系列不正当的竞争利益。最终该规

^①参见 <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/economie-collaborative-revenus-imposables>, 最后访问日期2018年2月7日。

^②参见 <http://www.fiscalonline.com/Adaptation-de-la-fiscalite-a-l.html>, 最后访问日期2018年2月7日。

^③参见 <https://droitdupartage.com/tag/economie-collaborative/>, 最后访问日期2018年2月7日。

^④参见 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198047&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=336607>, 最后访问日期2018年2月7日。

^⑤参见新华网.为何是5000元起征点?透视本次个税法修改的背后深意 [EB/OL]. http://www.xinhuanet.com/2018-06/24/c_1123026274.htm. 最后访问日期2018.7.19。

则被推翻,法院认为:经济与互联网虚拟的联系已经使得各州政府与公司的联系足够充分。^①可见“互联网+”时代,不仅是共享经济,还将会有人工智能等新的方式冲击我国的税制。在此次改革中,我国完全需要对这一新形式的生产方式加以思考,结合别国有益经验,进一步完善税制以跟上时代的潮流。

(二) 税收公平原则的要求

共享经济通过互联网运行,必然导致传统经济交易减少,使传统经济产生的税源相应地减少;^②还会使以市场为主的价格形成机制失灵,实质上使共享经济相关产业获得不合理的竞争优势,导致市场竞争关系缺乏公平,最终使得国家税收收入减少。除却共享经济下复杂的民事法律关系,其提供的服务与传统行业相比并无不同。税法之目的,在于公平分配租税负担,而不干扰市场自由竞争秩序。^③那么,提供同样服务的纳税人,税收负担却不同,这显然有违税收公平之嫌疑。而制度性变革非一日之功所能健全和完善,非均衡经济法制仍会有一定的存续空间,社会现实的权利不平等、资源的行政性垄断和制度性“路径依赖”等依然会持续下去。^④虽然共享经济商业模式通过技术革新与互联网的运用,降低了交易成本,一定程度上扭转了权利不平等、行政性垄断等弊端,但是也带来了一定的负外部性。

共享经济成本的降低看似使消费者受益,但实际上,却将成本转嫁给了国家税收,最终反馈至消费者获得的公共服务水平。因为,当现行税制无法同等对待传统经济模式与共享经济模式下相同的商品、服务时,两种经济模式下经营者的税负已经不同。加之,共享经济商业模式主要依赖互联网技术,很多内容仍处于税务机关监管范围外。基于此,共享经济下兼职个人的纳税遵从度不会很高,尤其是非工资、薪金类税目下的所得。以美国为例,虽然美国的税制比较完善,在电子商务领域,其纳税人

遵从度同样很低。^⑤因此,共享经济繁荣现状某种程度上得益于税收征管不严、纳税人遵从度不高。然而,这种繁荣也挤压了传统经济的市场范围,其利用税制不足而获取的不合理竞争优势是否应该受到《反不正当竞争法》的规制,税制中性与税收公平原则应当就这一竞争优势背后的现实情况予以回应。

另外,尽管网络平台运营公司会对劳动者的加入设立门槛,但这种门槛也仅仅是一些程序性的、形式的要求,实际上提高了普通劳动者在业余时间兼职的积极性,保障了机会公平。机会公平固然重要,然而如果将机会公平等同于分配公平的全部,或者说用机会公平遮蔽或者压制了结果公平,那么这同大多数人心中对公平的期待相比还是存在很大的距离,因为这几乎是抛弃了人们借助“公平”这个符号所希望传达出来的价值诉求。^⑥在以往的研究中,学者们强调城乡差距、贫富差距、东西差距以及行业差距。但很少有学者提出同一行业内的差距。共享经济的繁荣正加剧着同一行业内的“线上”与“线下”的竞争,行业内的实质公平问题更值得我们关注。

综上所述,如果税制不能及时回应共享经济商业模式,一方面其会导致相关行业的竞争秩序失衡;另一方面,其借助互联网技术加剧了行业内部的实质不公。正如科斯所述:“当经济学家考察有关交易的管理规则时,通常假定它们代表的是一种运用垄断力量的企图,其目的在于抑制竞争。但他们忽视了或者至少可以说是未能强调对这些管理规则的其他解释:它们之所以存在就是为了减少交易成本,从而增加交易的数量。”^⑦税制改革作为顶层设计,在此背景下,反思共享经济下兼职收入的规制现状具有积极意义。

三、我国征管实践面临的困境分析

实际上,共享经济下的交易是多种合同的混合,而且未来会变得更加普遍和复杂。同时,共享经济主要依靠现代互联网技术,这意味着所有的交易都将会通过网络进行。而目前共享经济下兼职的个人无需在有关部门登记,相关涉税信息难以获取,

^①See *South Dakota v. WAYFAIR, INC.*, No. 17-494 (U.S. June 21, 2018); *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298, 112 S.Ct. 1904, 119 L.Ed.2d 91 (1992).

^②See GAO, Report to Congressional Requesters: Sales Taxes, States Could Gain Revenue from Expanded Authority, but Businesses Are Likely to Experience Compliance Costs 5 (GAO-18-114, Nov. 2017) (Sales Taxes Report).

现行税收征管体系很难有所作为。因此,就此类兼职收入而言,我国现行征管实践主要面临如下两大困境:税目归属模糊与涉税信息获取困难。

(一)税目归属模糊

现行《个人所得税法》第2条共规定了11类税目,通过共享经济网络平台兼职的收入可能被归类在以下税目:1.工资、薪金所得;2.劳务报酬所得;3.财产租赁所得;4.其他所得。^①很多学者批评税目划分过细,应该加快我国个人所得税综合与分类相结合的税制改革。实际上,仍有必要思考现行税制下该类兼职收入税目归属模糊的原因,并作出相应回应,而不是苦等个人所得税的税制改革。因为税制改革作为一种顶层设计,一方面很难保证其应有效果,另一方面在等待中会错失很多改良的经验教训积累和税收收入。当个人进行兼职时,且不考虑其从事服务的种类多少,假设仅兼职一种服务,该收入应如何归类仍是个关键问题。因为民事法律关系的复杂将掩盖服务的实质,现行税法难以对服务进行定性。

税收规避是现代税收面临的法律难题。“在税收法定主义的制约下,传统的法律漏洞补充理论无法对此发挥积极的功效。针对这种情况,各国税法都强调,当行为的法律形式与经济实质不一致时,应当抛开法律形式的束缚,直接针对经济实质课税。”^②一般认为,私法概念的传统文义取向于私法上的目的,如果考虑到税法的规范目的,肯定其文义可能性不必与私法保持一致,那么税法解释超出私法的可能文义也仍然是一种解释。并且,如果一直纠结于税目归属,必将导致此类所得税收征管活动难见成效。因此,税务机关可以考虑超越私法的限制,将此类收入统一认定为劳务报酬所得或是其他所得。在无法突破现有税目划分标准的情况下,此种选择虽然不够完善,仍不失为一个较优的选择。根据《个人所得税法实施条例》第8条第2款“个人取得的所得,难以界定应纳税所得项目的,由

^①参见我国《个人所得税法》第2条、《个人所得税法实施条例》第8条。

主管税务机关确定”的规定,国家税务总局可以作出类似的扩张解释统一适用,在税收征管效率与纳税人权利保护间取得一定平衡,以待个人所得税制的修正。但是这样操作是否符合税收法定主义,仍然存疑。

一般认为,“在若干事件中赋予行政人员行为及形成的裁量,其意义在于:行政可以依时间、地点及既存情事之不同,在多种法律准许的措施中选择其一,甚至不采取措施,于此,指引行政抉择的比较不是合法性,毋宁是合目的性的考量。”^③如果税务机关将此类兼职收入分别认定,即使兼职者按时申报,仍然无法将财产租赁所得与劳务报酬所得细致区分,最明显的就是其中的占比。另外,以网约车为例,在实际民事法律关系中,兼职者与消费者间的合同属于传统行业类似的运输服务合同,还是承揽合同,抑或是租赁合同与劳务合同的组合,在实务与学术界仍然没有一个一致的结论。因此,将兼职者通过网络平台获取的收入分别认定是不切实际的。

另有学者认为,由于缺乏明确的税法规则的指引,为确保课税公平,新型交易的税收待遇不得不由税务机关在个案中予以裁量。但主要甚至完全依赖于裁量解决新型交易的课税问题,并不符合税收法定主义的要求。“在新型交易尚未被市场广泛、普遍地接受的情况下,立法者可以选择以标准的形式对这一征税事项作出规定。在标准规范之下,税务机关对新型交易的征税作出裁量决定,所形成的先例可以为这一征税事项严格规则的制定提供必要的经验积累。”^④在处理此类通过共享经济网络平台获取的收入之认定争议时,这种观点不失为一种首尾兼顾的好方法。但是,如何迈出这第一步?财政部、国家税务总局应该如何适用实质课税原则依旧是个难题。

(二)涉税信息获取困难

共享经济的一个特征是网络平台将传统行业线下服务合同订立的过程放在了线上,线下服务义务的履行与线上合同的签订被技术手段完全剥离开来。因此,涉税信息的获取将依赖网络平台运营

商的提供。全面深化改革的一个目标就是使市场在资源配置中起决定作用,更好发挥政府作用。宏观层面,张守文教授认为,“我国应强调转变政府职能,简政放权,充分保护市场主体的经济自由权。这需要转变立法思路、结构和内容,来提升各类主体能力以及整体经济治理能力。”^①“共享经济商业模式刚刚兴起,尽管前景一片光明,但其仍未完全被各地政府所接受,并且与部分地方政府的合作步伐依旧缓慢。涉税信息共享制度的发展则更为滞后。

目前,我国《税收征收管理法》只规定了企业(包括其分支结构、场所等)、个体工商户与从事生产、经营的事业单位有办理税务登记的义务。随着“五证合一”的推进,纳税人识别号也只在前述三者里存在,自然人目前并没有纳税人识别号。^②虽然我们可以将此类收入认定为《个人所得税法》第8条、《个人所得税法实施条例》第36条第1款第4项“取得应纳税所得,没有扣缴义务人的”情形,使其承担纳税申报的义务,但这项活动成本巨大、效率不高。如果责令网络平台运营商承担代扣代缴义务,似乎也难以展开。因为在私法约定下,税目种类与税款性质并未确定,代扣代缴义务难以完成;同时此类收入乃经由一个个小型交易获得,每次交易的款项将直接进入纳税人的账户,运营商只能获取其中的信息。

此外,我国公民纳税人身份意识淡薄,如果每个纳税人都由税务机关责令申报,将会占用税务机关大量人力物力,使得本就事务繁重的税务机关雪上加霜。如若纳税人依旧不进行纳税申报,税务机关将依照《税收征收管理法》第35条第1款第4项的规定“发生纳税义务,未按照规定的期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的”,核定此类纳税人的应纳税额。然而,即使无视

税收核定程序的复杂,计税依据也没有一个明确的参考标准,^③此类收入的征管活动仍将难以展开。

四、法国经验的启示

当前阶段我国主要税收改革工作是降低税收征收成本、降低税收负担和促进税收公平的完善,比如已经完成的“营改增”改革与正在进行的国地税合并改革。按上述分析,共享经济主要在两个方面冲击着现有税制。结合法国《法案》的相关创新与争议,我国税制改革可予以借鉴。

(一)网络平台运营商报告涉税信息的义务

共享经济相关合同的签订均在线上,而合同的履行很多则在线下。这实际上也呈现出一种“二分格局”。尽管通过网络平台兼职提供商品或服务的个人交易都会被记录,但是一般而言,此类信息税务机关难以获取或者获取成本较大。因而涉税信息的监管一直是一个难题,并且兼职者的涉税信息更难获取。如果不令网络平台承担报告的义务,针对共享经济下个人兼职收入的规制将难以展开。同时,就目前来看,通过网络平台运营商报告相关涉税信息将是成本最为低廉的。因此,重要的是如何保证信息报告的真实性与网络平台运营商的积极性。本文认为,针对此项报告义务,《税收征收管理法》可以增加税收优惠的激励性条款,用以激励网络平台运营公司的报告积极性。另外,应规定惩罚措施,当网络平台信息报告不实时,不仅限制网络平台的税收优惠,还将处以罚款等措施,以保证这一义务的履行。

(二)完善个人纳税申报制度

目前我国还没有一个系统的个人纳税申报制度。在“互联网+时代”,共享经济下的相关交易款项将直接交付给兼职的个人,因此《个人所得税法》难以适用代扣代缴制度。但是我国现有纳税申报制度不适用于此种情况。如果不立即完善个人纳税申报制度,那么这一潜在的巨大税源将会被遗漏。并且一旦共享经济彻底铺开,未来的税收征管必定更加难以展开且成本高昂,因为届时会侵犯更大部分个人的利益。那么如何完善这个制度?不仅是纳税

^①2015年1月12日,国家税务总局公布的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》规定了每个自然人都将拥有一个纳税人识别号,但随后修改的《税收征收管理法(2015年修订)》并未出现自然人纳税人识别号制度。

^②中国平安财产保险股份有限公司深圳分公司、孙家友机动车交通事故责任纠纷一案中,由于滴滴打车司机兼职收入不稳定,一审法院综合全案,酌定其每天此项收入为80元。参见合肥市中级人民法院(2017)皖01民终6596号民事判决书。

人识别号制度的建立,我国还应该尝试将税收优惠、家庭免征额的扣除等内容与纳税申报制度放在一起。纳税人只有主动进行纳税申报,才有资格享受税收优惠和免征额的扣除等内容,以此鼓励纳税人申报的积极性。对于共享经济下兼职提供商品或服务的个人,《个人所得税法》可以规定此类纳税人通过网络报告相关涉税信息的义务,藉由网络技术简化纳税申报的程序,并拓展开来,最终降低税收征管的高额成本。

(三)共享经济下兼职收入的实体法应对

上述两个建议更多是从征管程序的角度对共享经济下兼职税收的涉税问题予以回应。如何设计实体法,既尝试维护竞争秩序,保护行业内公平竞争,又能满足当前《个人所得税法》改革的需要?实际上,我国《个人所得税法》不仅仅是有效税率存在问题,累进性难以发挥调节收入的效果,还在于税制结构零散,很难体现税收公平的要求。本文目前提供以下两种方案,以契合正在进行的综合与分类相结合的改革。

1.增加税目

在《个人所得税法》中增加一类税目——共享经济兼职所得,纳税人将此类所得汇总以后,单独进行费用扣除,进而适用对应税率计算应纳税额。现代社会中,个人没有工作而完全依靠此类兼职获取收入的情况极少,因为这类行为需要相应的物质资本,比如滴滴打车所要求的车、Airbnb所要求的房子及其配套设施等。因此,这样设计不会影响到兼职者个人的其他收入,同时他的其他生活成本将通过其他方式扣除,此项税目下主要是相关费用的扣除。这样可以不改变综合与分类相结合的税制改革目标,同时兼顾对传统经济的保护。新增的税目可以避免税目归属模式的弊端,同时简化税制,降低税务机关税收征管活动中产生的争议。当然,新的税目能否保护传统经济,主要取决于其费用扣除标准与税率的设计。而这需要借助结合综合与分类相结合的税制改革,整体考量。

2.各税目下另行计算

在综合与分类相结合的税制改革基础上,我国也可以采取与《法案》相同的做法,即在综合与分类税制改革基础上不增加上述新型税目,而是将分别认定通过网络平台兼职提供商品或服务的收入。部分税目下形成一种“二元区分”——普通所得与共享经济下兼职所得。此两类所得可以考虑对其分别计算,适用不同的费用扣除和不同税率;也可以尝试进行分别计算,适用不同的费用扣除标准和相同税率。两种方式的取舍,主要看分类与综合相结合改革的最终成果。最理想的状态就是,最终改革的税目安排中,与共享经济下商品或服务的提供相关的收入被划至一个税目下。

参考文献:

- [1] 杨清清.法国共享经济缘何发展迅速[J].人民论坛,2017,(21).
- [2] 何代欣.个人所得税分类与综合改革研究:法国税制借鉴[J].地方财政研究,2013,(8).
- [3] 崔军.从法国个人所得税制度看我国的个人所得税改革[J].国家行政学院学报,2000,(4).
- [4] 李波,王金兰.共享经济商业模式的税收问题研究[J].现代经济探讨,2016,(5).
- [5] 葛克昌.所得税与宪法[M].北京:北京大学出版社,2004:13
- [6] 张怡.论非均衡经济制度下税法的公平与效率[J].现代法学,2007,(4).
- [7] 张怡.衡平税法研究[M].北京:中国人民大学出版社,2012:130.
- [8] [美]罗纳德·H.科斯.企业、市场与法律[M].盛洪,陈郁译,上海:上海三联书店,2014:8.
- [9] 刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004:147.
- [10] [德]卡尔·拉伦茨,法学方法论[M].陈爱娥译,北京:商务印书馆,2003:176.
- [11] 汤洁茵.税法续造与税收法定主义的实现机制[J].法学研究,2016,(5).
- [12] 张守文.政府与市场关系的法律调整[J].中国法学,2014,(5).

【责任编辑 成丹】