

法教义学视角下电商平台中虚拟财产交易 可税性辩护

兰婉恒

扬州大学法学院, 江苏 扬州

收稿日期: 2025年7月14日; 录用日期: 2025年7月28日; 发布日期: 2025年8月27日

摘 要

互联网经济的发展对传统税收法律秩序提出了制度调整新要求, 电子商务平台中虚拟财产交易课税问题本质上反映了产权形态创新与税收法定主义之间的冲突。为解决这一治理难题, 需构建“双层规范结构”: 在实证法层面, 应当超越物权-债权二元论的传统民法教义, 依据税收中性原则重构课税要求。在法经济学层面, 需通过成本收益分析确立最优征税节点, 实现征管效率与权利保障的帕累托改进。本文采用规范移植方法, 类型化电子商务平台中虚拟财产交易模式, 在法秩序统一性原理下达成部门法之间的规范协同。同时, 运用法教义学的知识和方法, 通过对税法概念-规则及价值-原则的体系化建构, 在现行法的效力框架内克服体系冲突, 使具有经济价值的虚拟财产交易可被纳入税务行政秩序之中, 并落脚于法律适用, 为课税行政提供一般性规则。

关键词

法教义学, 电商平台, 虚拟财产可税性

Defense of Taxability of Virtual Property Transactions in E-Commerce Platforms from a Perspective of Legal Dogmatics

Wanheng Lan

School of Law, Yangzhou University, Yangzhou Jiangsu

Received: Jul. 14th, 2025; accepted: Jul. 28th, 2025; published: Aug. 27th, 2025

Abstract

The development of the Internet economy has put forward new requirements for the adjustment of

the traditional tax legal order, and the issue of taxation of virtual property transactions on e-commerce platforms essentially reflects the conflict between innovation in property rights and the legalism of taxation. In order to solve this governance problem, it is necessary to construct a “two-tier normative structure”: at the level of empirical law, it is necessary to go beyond the traditional civil law doctrine of property-credit dichotomy, and to reconstruct the taxation requirements based on the principle of tax neutrality. At the level of legal economics, the optimal taxing node should be established through cost-benefit analysis to realize the Pareto improvement of tax administration efficiency and rights protection. This paper adopts the normative transplantation method to typify the virtual property transaction mode in the e-commerce platform, and reach the normative synergy between sectoral laws under the principle of unity of legal order. At the same time, by applying the knowledge and method of legal dogmatics, through the systematic construction of the concept-rule and value-principle of tax law, it overcomes the systematic conflict within the framework of the effectiveness of the existing law, so that the virtual property transactions with economic value can be included in the administrative order of taxation and settled in the application of the law, which provides general rules for the administration of taxation.

Keywords

Legal Dogmatics, E-Commerce Platforms, Taxability of Virtual Property

Copyright © 2025 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

在数字经济时代，电子商务平台已从单纯的中介服务者演变为集交易撮合、规则制定、技术治理于一体的新型市场主体。作为互联网经济的核心枢纽，平台通过数字化基础设施重构了传统交易模式，而网络虚拟财产则成为这一数字生态中的关键价值载体。虚拟财产的流通创造了新的市场行为，但这类交易可能脱离传统法律监管，引发权益保护、税收征管及市场监管等盲区。故为推进电子商务平台及虚拟财产交易之整体发展，对虚拟财产交易问题的思考可借助法教义学方法指引虚拟财产理论研究与实践活动。

税法研究多集中于可税性辩护及征税要件证成。然而网络虚拟财产税法研究的发展，不可避免地建立在有关虚拟财产概念等理论基础之上。与此同时，为证成虚拟财产交易可税性，关注虚拟财产的财产属性，通过体系化建构为课税活动提供相应的执法立场、范式与方法。但是，现有虚拟财产交易可税性研究与法教义学之间仍比较疏离，现有税法制度并未对虚拟财产交易予以规范，而法教义学就是以概念、原理和原则来体系化把握某一法律领域的各个实在的现行法[1]，这就使得法教义学难以完成规范性作业，这在一定程度上增加了从法律文本出发分析虚拟财产交易税法属性的困难程度。

具体而言，法律规范的缺失使得虚拟财产交易的可税性存疑，使得在适用税法时不可避免地缺乏理论与法律依据。虽然课税领域中诸多学者侧重于关注虚拟财产交易行为及由此产生的价值增值，强调打破民法研究路径，但虚拟财产属各种收入或其他足以推测纳税能力的事实，乃为税法所把握作为课税的对象，参见[2]。具体而言，现有研究更多关注虚拟财产交易是否符合征税构成要件，忽视了对其予以课征的理论基础。证成虚拟财产交易可税性的关键即在于如何为虚拟财产征税事务提供理论基础。本文从法教义学视角出发，利用意义阐释、法学建构及体系化的方式，建构兼具解释力与规范性的基础理论体系，在此基础上，从实用主义角度出发，构建具有可操作性的课税模式，完善课税路径。

2. 网络虚拟财产交易类型

虚拟财产交易为网络运营商创造新的盈利增长，同时也对整体社会经济发展具有显著推动作用。当前网络虚拟财产的交易类型日趋多样化，既包括游戏账号、比特币等具有明确市场价值的数字资产，也涵盖浏览器等网络工具类服务，这些财产形态使得虚拟财产交易类型呈现出多层次性。电子商务平台中虚拟财产交易分为五类：一是用户与网络服务商之间的直接交易，如游戏道具购买、虚拟货币充值等，此类交易本质上构成网络服务商向消费者提供数字商品或服务的 B2C 合同关系。二是用户之间的 C2C 自由交易，主要表现为游戏账号买卖、虚拟道具交易、数字货币场外交易等形式。三是作为服务对价的抵偿性交易，如用虚拟货币抵扣服务费用。四是投资性金融交易，包括在专业交易所进行的加密货币买卖以及证券型代币发行(STO)等行为。五是知识产权衍生交易，该交易类型以数字藏品授权使用、虚拟形象版权交易为代表。这种服务类型的多元性，反映了虚拟财产在现实交易中的多功能性，即其可以在用户与网络服务商之间形成债权债务关系，也能在用户之间进行自由流转，甚至可以作为服务对价进行支付结算。

3. 网络虚拟财产可税性分析

3.1. 经济上的可税性

经济理论上，税收的正当性基础在于收益的存在。收益来源是经营所得抑或是劳动报酬，只要产生了实际的经济收益，就应当纳入税收征管范畴。这一原则构成了现代税法体系的理论根基，即政府通过税收实现社会财富再分配的前提，使纳税人获得了可支配的经济利益，并具备相应的税负能力。基于收益性质的差异，各国税法形成了以商品税、所得税和财产税为支柱的基本架构。虚拟财产在流通交易的各个环节都能为持有人创造实质性的经济收益。无论是游戏道具的转售、数字货币的交易，还是虚拟服务的提供，都可能产生可观的所得。但现实情况是，许多通过电商平台进行虚拟财产交易并获利的个人，并未就其所得申报缴纳个人所得税。这种征管空白与现行税法体系形成了明显的价值冲突。

3.2. 法律上的可税性

经济学者多关注虚拟财产的财产属性这一核心属性。其从功能主义出发，将虚拟财产交易的课税立场立足于税法发展的本土研究，强调在经济与法律中虚拟财产交易可税性的证立，进而确保有效税源追踪、税收管辖、实现实质课税原则及税收公平原则贯彻下的社会效果。可税性理论最早由张守文教授提出，其认为国家征税通常应当同时考虑“经济上的可税性”与“法律上的可税性”两个方面，即向征税对象征税应当具有经济上的可行性，且符合公平正义的税法精神[3]，并提出确定征税范围的要素以收益性、公益性和营利性为主[4]。自此引发了学界对可税性理论的探讨。虚拟财产交易可税性理论的研究也不外乎以张守文教授“可税性”理论为基础，融入对虚拟财产特殊性要求的回应。如吕钺钢认为：“可税性理论中增加独立性的要求，即虚拟财产的利益可以被纳税人独立控制并能与其他主体的利益相区分”，并提出为回应数字技术创新所导致的数字财产形式多样，应注重数字财产收益确定性的判断[5]。然相较于民法解释论中教义学知识的一般性和体系性色彩不断增强，税法研究中可税性证立缺乏规范性研究立场及体系化作业。

规范性研究立场及体系化作业的缺失使得虚拟财产交易可税性理论既难以与现有规范相衔接，完善路径也经不起实践检验。因此有必要借助法教义学方法，着眼于互联网市场及电子商务平台未来发展趋势，增强课税对象对不断变化发展的市场的可预测性和适应性。需注意的是，法教义学虽以法律解释等活动为出发点，但其更核心的工作在于建构概念和知识体系化。而建构概念和知识体系化反过来又会对解释活动起到制约作用。这种各环节相对独立但又前后相连的规范性作业过程，这就要求对除概念界定

外, 可税性理论分析还需着眼于理论体系构建。在该理论基础上, 落脚于法律适用, 通过个案分析, 在追求理论体系自洽的同时, 为司法实践提供一般性规则。

4. 网络虚拟财产可税性的体系化建构

法教义学方法是一种以法律规范为出发点, 各环节相对独立但又前后相连的规范性作业过程。本部分主要适用法教义学方法中的法学建构及体系化方法, 将电子平台中虚拟财产交易归入既有的税法范畴之下, 通过对税法概念、原理和原则的分析, 复现出虚拟财产交易与税法间的内在关联, 即虚拟财产可税性。

4.1. 税法概念 - 规则体系

基于前述事实归入, 虚拟财产借用民法解释论已然添入法律概念体系。但民法规范对象为静态的财产关系, 税法规范对象则为动态的财产交易行为及交易过程中产生的增值。随之而来的问题是税法解释论中能否准确将虚拟财产纳入各税收种类之中? 对虚拟财产概念及范围的界定, 应当在维护法的整体安定性基础上, 突破民法解释论的界定僵局, 进行概念 - 规则的体系化作业。

概念 - 规则作为教义学体系化作业的层面之一, 塑造了法的内在体系。普赫塔曾按照形式逻辑的方法构建了一座“概念金字塔”, 即“概念的谱系”方法。按照普赫塔的方法, 以概念构成及法条体系为法的体系性知识形成与理解法条关联性的关键。这种方式从单个的法律命题中抽象出普遍的共性, 然后以“概念金字塔”的形式完成概念一般性的上升[6]。这一方法的适用以有效的法律存在为前提, 通过对有效法律的描述, 串联法律之概念体系。虽税法解释论未能立足于法律规范, 但该财产利益的实现已为司法效力的承认, 给予税法中经济主体课税负担立足点。为此, 税法解释论中虚拟财产概念界定的基本矛盾为, 税收法律文本无法涵盖多变的虚拟财产发展。事实上, 从虚拟财产被普遍认同的财产属性可以看出, 虽相较于现实财产而言其存在方式具有一定虚拟性, 但不可否认其财产真实性。基于此, 进行概念释义时应着眼于互联网市场未来发展趋势, 使对于同样具有网络虚拟财产特性的物品所进行的价值认定陷入相似的重复性困境。于范围界定中, 既不能狭义地将虚拟财产界定为“虚拟物”, 也不能采取列举式的界定路径, 以防治虚拟财产的学术发展滞后于社会现实需要。因此, 需依据课税实践确立虚拟财产的认定标准, 探究经济与法律之间各种类型与实质之间的问题, 其中所涉及的事实涵摄于价值判断问题是虚拟财产交易课税无法绕开的必经环节, 增强理论认识对不断变化发展的市场的可预测性和适应性, 以对所涉及的法律纠纷作出合理的法律决定。

4.2. 税法价值 - 原则体系

法教义学的核心任务便是为单个法律规定建构关联体系, 从上位更大的原则以及核心价值中衍生出属于特定领域的和以成文法、法官法为导向的, 将愈加细化的具体法律原则, 从而让人们得以整体把握这一法律体系[7]。现今随法学的自我发展, 大多法律领域已经有了具有基础意义的根本原则。他们居于法律体系核心地位, 不再需要从规范中以归纳的方式获得或予以证成。各法律领域通过建立原则体系规范与原则间关联, 并通过原则通过概念 - 规则体系的逻辑构造, 实现从基础概念到具体规则的法效力传递, 构建具有逻辑闭环的规范谱系。二是以价值 - 原则体系的融贯整合, 使原则体系成为检验规则正当性的标准, 实现法律秩序在价值层面协调统一。二者相互支撑, 共同塑造法律的确信性与正当性。

上述法教义学理论和方法运用至税法领域, 即要求在相关重要价值引领下, 抽象出具体规则背后的证立理由即法律原则, 以法律原则进一步阐释法律规则, 以探求具有一致性、连续性与确定性的法律秩序。早在改革开放以来, 尤其是确立建立发展社会主义市场经济法律体制目标和在税收领域提出了“依

法治税”口号后，税法四大基本原则与税法制度一同引进到中国，伴随中国法治化进程发展。虚拟财产这一新兴事物需融入现有税法制度，必然要受到税法基本原则审查，以证立其可税性。

第一，税收法定原则中虚拟财产交易可税性证立。现代法治国家的纳税人对课税具有制度需求，因为税收作为国家以公权力形式对课税主体无偿征收资财的活动，是将维持国家机器运转成本分摊在人民身上的负担。为使人民财产权免受无依据的侵害，纳税人产生控制政府征税权力的愿望，要求课税要素和程序由人民在议会上决定，并制定法律加以规范，使税法制度尽可能地符合和体现民意。可税性理论研究同样不能脱离税收法定原则的“射程”，必须以之为指引。是故，互联网时代下课税对象在经济上及法律上可税性、征税范围的要素的确定及征税程序等理论上的探讨，最终仍需回归税法，将这些新现象通过体系性的分析和综合进行归类，确定对其具有决定性的法律条文。目前，我国税法制度虽尚未对网络虚拟财产进行总体法律评价，但仍能在各税法课税对象文意范围内寻找其规范依据。国务院税务总局下发的《关于个人通过网络买卖虚拟货币取得收入征收个人所得税问题的批复》(意见简称《批复》)中规定，个人通过网络购买、出售虚拟货币所取得的收入，应按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税。该规定明确了国家对虚拟财产的征税态度。

第二，实质课税原则中虚拟财产可税性证立。实质课税原则的精神之一就是实质主义，尤其是经济实质主义，在该精神指引下，其更为关注的是有无经济效果存在，经济效果归属于谁。电子商务平台中虚拟财产交易区别于传统交易的交易模式、交易对象，转化为线上数字活动，然其交易本质并未产生变化，虽目前虚拟财产课税面临税源管理挑战、税收配套措施缺乏、纳税人遵从成本高等问题，但如若继续忽视数字经济对传统税收框架的冲击，必将大幅缩小税基，难以解决电商经济交易税款流失问题。

5. 实用主义课税路径完善

上文分析表明虚拟财产交易可税性通过教义学之体系化建构得以证立，但仅在理论层面识别可税性难以切实实现虚拟财产交易税收的课征，还需在实用主义立场下，遵循现有法律对虚拟财产交易的规范，通过把握虚拟财产类型，推导出适法且具有经济可行性的一般性规则，以便于在税务课征中可以重复地适用。

5.1. 课税模式构建

虚拟财产交易课税的规范困境集中体现于课税要件定性与征管技术适配两方面。虚拟财产交易形成四元主体的复合法律关系，该关系就将电子商务运营商、交易平台、用户、中间商包含在内，导致传统税法主体归属规则面临适用障碍。交易收益同时符合增值税与所得税的课税要件，产生税法评价双重性问题。然用户间交易、第三方与用户间交易，基于其隐蔽性、分散性等特性，此类税源大多难以追踪，造成大量税源流失。对此，有学者提出税务机关在应对虚拟财产时可以沿用德国学者亨佩尔提出的“有关解释的归类理论”[5]。但这一方法面临操作上的巨大困难，其实质上是运用解释学的方法为法律上的期待提供辩护，于出现新兴虚拟财产时仍需就其可税性进行重新解释，然其并未指出该种解释所依据的法理基础及判断规则。为实现课税模式构建的实用化，不能脱离虚拟财产交易类型分析，以交易类型为规则形成素材，通过检验、证立交易类型事实归入于经济上、法律上的可行性，推演和形成一般性规则，为解决不断发展的虚拟财产类型与征税成本间矛盾在较长时间内成为可能。

事实归入意义上的法学建构，指的是“通过体系之概念要素的分析和综合，将个别现象在体系中进行归类”[8]。生活事实之所以需归入法律体系之中，其目的不仅在于对其给予法律评价，使之规范化，还在于对其适用特定法律规则，防止社会生活因其产生无序性的同时节省立法与执法成本。依据现有法律规范，虚拟财产大体可归属于增值税及所得税概念之下。具体而言，大致可分为三类：一是国务院税

务总局下发的《营业税改征增值税试点实施办法》(以下简称《办法》)将无形资产纳入增值税征税范围,采用内涵及例举式规定无形资产类型,其中包括网络游戏虚拟道具、域名。该列举方式虽具有局限性,未能将其他诸多虚拟财产予以涵盖,但不失为新兴虚拟财产适用该《办法》的基础规范性依据。二是在《批复》中将个人销售虚拟货币的所得收入纳入“财产转让所得”征税范围。三是归入企业所得税领域,虽《企业所得税法》并未明确虚拟财产归属于收入总额,但早在《“网络游戏虚拟货币发行企业”、“网络游戏虚拟货币交易企业”申报指南》规定了企业有关虚拟货币的发行、交易事项,并在《企业所得税法实施条例》中将无形资产纳入企业取得收入的非货币形式。由此可得出以主体为标准的三类虚拟财产交易课税模式:一是以企业为一方交易主体的,企业交易所得归入收入总额,适用企业所得税法,如企业向用户发行、出售虚拟货币。二是用户与用户进行的虚拟财产交易,如游戏虚拟装备、游戏道具、虚拟货币。三是中间商与用户进行的虚拟财产交易。前一种交易模式税负主体、税种选择、征税方式均较为明确,后两种交易模式则具有极强的隐蔽性和分散性,税务机关难以展开税收征管。对此,可以建立第三方交易平台的税收征管机制。

第三方平台承载大量用户间及用户与中间商的虚拟财产交易,也是虚拟财产交易信息的电子化存储地。目前我国存有的官方网络游戏交易平台,如 BUFF 租赁、网易藏宝阁、趣蔺等集中了大部分虚拟财产交易。其中趣蔺作为华为官方交易平台,将游戏账号信息与华为账号进行绑定,由华为游戏中心官方验证数据、认证交易,规范交易双方准入门槛。该种交易模式由平台全程参与,通过查证官方交易记录,即可明确交易主体、财产原值与应税收入等课税要素,为税务机关征税提供计税依据,防治纳税人偷税漏税等行为。因此,税务机关可通过与第三方平台进行合作,以实名制认证为前提,实行第三方平台代扣代缴,增强征税机关税收征管的主动性,有效降低数字经济时代税收监管成本。

5.2. 比例原则下税收裁量的展开

为增加虚拟财产可税性的现实化操作,除将各类现实交易类型化为课税模式,还需注重有关税收征管过程中税务行政裁量权的合理适用。税务机关的裁量权固然有法律为其权源依据,但仍应借助比例原则对裁量权的行使予以规制。比例原则着眼于目的与手段之间的衡平,涉及法律应当实现的目的,也涉及用于实现目的之手段[9]。

比例原则在税法体系中发挥着成本效益调节的关键作用,一般认为,比例原则包含三个具体的原则或衡量标准,这三个子原则发挥着共同作用。有效性原则要求税收裁量必须超越国库中心主义的单一价值取向,在税收法定与财产权保障之间建立目的的正当性联结,要求税务机关不得以财政收入最大化为唯一目标,而应兼顾纳税人基本权利的防御性功能。必要性原则要求在实现相同税收目的的多种可行手段中,必须选择对纳税人基本权干预强度最弱的方式。狭义比例原则通过利益衡量公式进行量化评估,考察税收裁量带来的收益是否过分高于适用该方式对纳税人财产权的损害价值。由上观之,比例原则本身的内涵丰富且层次分明,既有原则的概括抽象性又有规则的明确可操作性,适合作为税收债权实体上内容应具体确定和程序上应合理正当的衡量标准。于虚拟财产税收征管中,税务机关应增强针对变量的可操作性,裁量标准和衡量尺度应遵循基本的市场规律,同时尊重经由私法关系形成的交易价格。具体而言,判断虚拟财产交易所得可以参考如下因素:(1) 电子商务运营商对虚拟财产的定价;(2) 价值投入,包括数字劳动与货币充值;(3) 实际交易价格,包括买入与售出的价格;(4) 虚拟财产的一般市场价格,即承认虚拟财产价格的波动性。

6. 结语

互联网经济时代下社会经济进程的转型不断扩展虚拟财产的范围及内容,但电子商务平台中虚拟财

产交易在税法上的理论定性仍未明确,由此导致虚拟财产逐渐成为脱离税法监管的权利客体。为推进可税性的现实性研究,现阶段不应再在各个层面上对其进行分类讨论,有必要从整体上对税法理论进行分析,以税收征管为目的推导出虚拟财产概念的税法定性。本文立足于法教义学的立场,在税法体系化理论中寻求税收课征的具体依据,实现对课税模式的构建,以减少税收流失,保障国家财政收入,规范电子商务平台及虚拟财产行业的发展。

参考文献

- [1] [德]乌韦·迪特里希森. 法教义学的道路[M]. 雷磊, 译. 北京: 商务印书馆, 2018: 168.
- [2] 陈清秀. 税法总论[M]. 北京: 法律出版社, 2019: 6.
- [3] 张守文. 财税法疏义[M]. 北京: 北京大学出版社, 2005: 139.
- [4] 张守文. 论税法上的可税性[J]. 法学家, 2000(5): 12-19+129.
- [5] 吕钺钢. 论税务行政中虚拟财产的可税性[J]. 行政法学研究, 2023(2): 145-157.
- [6] 焦宝乾. 法教义学的观念及其演变[J]. 法商研究, 2006(4): 88-93.
- [7] [德]托马斯·维滕贝格尔. 德国视角下的基础研究与教义学[M]. 查云飞, 张小丹, 译. 北京: 法律出版社, 2016: 6.
- [8] 雷磊. 法教义学的方法[J]. 中国法律评论, 2022(5): 77-93.
- [9] 克里斯蒂安·施塔克. 论法律的价值证立之必要性[J]. 苏州大学学报(法学版), 2022, 9(1): 68-79.