

电子商务税收征管机制创新研究^{*}

梅洪常^{1a}, 杨 艺^{1b}, 雷小华², 张德海^{1c}

(1.重庆工商大学 a.管理学院;b.计算机科学与信息工程学院;c.商务策划学院,重庆 400067;

2.重庆市地方税局,重庆 400019)

摘 要:随着电子商务的飞速发展,电子商务税收征管成为热点问题。本文借鉴境外电子商务税收征管经验,构建电子商务税收的电子发票征管架构,从纳税主体、征管流程和委托代征等角度设计电子商务税收征管机制,并提出完善法律法规、建立征管信息平台、出台优惠政策、加强人才培养等对策建议。

关键词:电子商务;税收征管;电子发票;委托代征;纳税主体;税收征管机制;税收征管流程;征税税制;征税方式

中图分类号:F713.36;F81.42

文献标志码:A

文章编号:1674-8131(2015)05-0037-05

一、引言

电子商务作为商品流通的重要手段,在我国经济中的比重日益增加。根据《2014 年中国电子商务报告》显示,2014 年我国电子商务交易额突破 12.3 万亿元,同比增长 21.3%;网络购物市场交易规模达到 2.8 万亿,增长 48.7%;其中典型电子商务企业阿里巴巴全年缴纳税金总额约 109 亿元,而京东缴纳税金总额超过 46 亿元。根据估算,如果美国 2012 年不征收电子商务交易税,那么全美各州将放弃共计 230 亿美元的税收;从 2013 年开始,中国电子商务交易规模已经超过十万亿,如果按营业税率(5%)或增值税率(3%)征税,将为国家和地方政府创造上千亿的税收。这些数字表明我国电子商务规模相对于传统商务而言已经到了不可忽视的程

度,相应的税收征管也显得尤为重要。

电子商务税收征管问题一直是国内外学者的研究热点。Jones 等(2002)指出电子商务的虚拟性以及传统税收方式的不适应性,其征税问题引发了各方争议,各国希望在不阻碍电子商务发展的前提下保证正常的财政收入。而后针对具体的电子商务征税管理,Borkowski(2003)实证研究了转移定价与电子商务征税的关键环节;James 等(2004)分析了电子商务消费税征管方法;Murphy(2012)认为电子单证系统可以自动传递发票,在移动设备上就能处理发票信息,为电子商务税收发票信息带来较高的透明度。阎坤等(2001)指出电子商务的无国界性使得税收征管在很大程度上依赖于国际协调与合作,而中国应加强这方面的研究和参与国际交流。李智敏等(2009)分析了电子商务对我国税收

* 收稿日期:2015-04-27;修回日期:2015-07-12

基金项目:国家发改委电子商务试点项目(发改高技[2012]2218-R121201)

作者简介:梅洪常(1954—),男,四川乐山人;教授,博士,硕士生导师,在重庆工商大学管理学院任教,主要从事企业管理、电子商务研究;E-mail:m_hchangong68@163.com。

通讯作者:张德海(1973—),男,重庆万州人;教授,博士,硕士生导师,在重庆工商大学商务策划学院任教,主要从事电子商务、保税物流研究;E-mail:jameszhdh@163.com。

带来的冲击,从而提出了我国电子商务税收征管方案。杨怡(2011)回顾了国内外关于电子商务是否应该征税及怎样开展征税的研究结果,总结了主张免税、开征新税种和纳入现有税收制度等主要观点。王凤飞(2012)认为电子商务给传统税收征管体制、税收原则、税收要素等带来了挑战,可从信息不对称理论、宏观层面、微观层面制定相关政策和措施。李建英(2014)等分析了电子商务税收征管模式的基本思路和原则,构建了以“资金流”控制为主的税收征管模式,并完善了相应的实施保障体系。谢波峰(2014)从适用性、消费课税转型、利于经济和商业发展、税收优惠等角度提出了电子商务税收政策建议。刘铮(2014)认为有必要借鉴国际经验,深化税收政策改革,构建科学、合理的电子商务税收平台。

现有研究使各界认识到电子商务税收征管的特殊性和艰巨性,应该补充和完善传统税收政策。但由于电子商务税收征管还涉及技术手段以及消费者观念等,需要利用全数字化的电子发票对电子商务开展税收征管,深入分析电子商务税收征管的参与主体和具体流程,创新电子商务税收征管机制。2012年11月,国家发改委批准重庆、南京、杭州、深圳、青岛等五个城市成为开展电子发票的首批试点城市,展开对电子商务税收征管政策的探索和研究。本文总结了重庆市试点项目组的相关研究成果,借鉴了境外电子商务税收征管经验,进而以电子发票为征管工具构建了电子商务税收征管架构,设计了电子商务税收征管机制,并提出了电子商务税收征管的对策建议。

二、境外电子商务税收征管经验借鉴

随着电子商务的迅猛发展,其开放性和流动性给世界各国税收带来了冲击和挑战,电子商务造成的税收流失也越发严重。无论发达国家还是发展中国家,都基于本国经济利益的考量,对电子商务税收征管持有各自的观点和立场,部分国家和地区已经进行了相应的征税实践,形成了如下经验。

1. 确立电子商务征税税制

一是世界各国普遍认同税收中性原则,充分肯定了对电子商务征税的观点。绝大多数国家规定

了商品销售和劳务收入等征税范围,包括软件、音像制品、游戏等在线数字产品(除美国外)。例如,美国大多数州及许多城市的政府向电子商务消费者征收地方销售税;印度于1999年规定,对在境外使用计算机系统而由印度公司向美国公司支付的款项,均视为来源于印度的特许权使用费,在印度征收预提所得税(武汉市国际税收研究会课题组,2015)。

二是世界各国将电子商务税纳入现行课税范围,并未开征诸如“现金流量税”“比特税”等新税。欧盟于1998年发表了《关于保护增值税收入和促进电子商务发展》的报告,决定对成员国居民网购商品或劳务的行为一律按20%的税率征收增值税;又于2003年规定非欧盟居民企业,不管是向欧盟企业提供电子商务,还是向欧盟个人消费者提供电子商务,都要缴纳增值税。欧盟主要是拓展了增值税制,平衡了欧盟居民企业与非欧盟居民企业之间的税收负担。

2. 建立电子发票制度

电子发票在电子商务征税中具有不可忽视的重要性。欧盟、新加坡以及中国台湾地区都在应用电子发票,为了进一步扩大其实施范围,各国税务部门采取了一系列措施强化电子发票的推广使用。2004年1月1日,欧盟《电子发票指导纲要》正式生效实施,建立起了适用于欧盟内部市场的统一发票开具平台,极大促进了发票从纸质向电子化过渡。新加坡的电子发票工程在2006年启动试点,2008年开始向经营者全面推广应用电子发票系统,并于当年11月实现全面覆盖。中国台湾地区采取“自愿试点、分步推进、政府配合社会”发展电子发票,以社会力量为主建设的加值服务中心;经税务机关核准,采取对外租赁的方式提供电子发票服务,并收取相应费用;纳税人利用加值服务中心可以获得发票汇集、分析利用等加值服务。

3. 选择合理的征税方式

传统纸质发票征税的关键环节是工商登记和税务登记,主要涉及发票申领、开具、接收、查验、抽奖、兑奖、归集、核销入账等业务流程,由于部分税收征管的特殊性,又出现了代扣代缴和委托代征等方式。针对电子商务税收的特殊性,境外大多采取

代扣代缴方式,在交易支付环节进行税款的征收。例如,美国规定电子商务企业向消费者收取消费税,然后由电子商务企业所在州的州政府向电子商务企业征收地方销售税;但当电子商务企业与消费者位于不同州的时候,要求电子商务税收由消费者所在州征收,电子商务企业有代收代缴该税的义务。欧盟成员国开发了一款集电子商务和自动扣税于一体的软件,自动分离购物款和税款,将购物款划到公司账户,税款划到税务部门。

4. 制定电子商务税收优惠政策

电子商务能够促进消费、增加就业、鼓励大众创业和大众创新、降低流通成本、带动相关行业的发展,从而促进经济发展,最终增加政府财政收入。因而,世界各国都在大力发展电子商务,出台一些保护和扶持政策。例如,美国为了促进电子商务的发展,多次延缓对在线数字产品进行征税;欧盟对电子商务企业年销售额在 10 万欧元以下的非欧盟公司免征增值税;日本给予年收益低于 100 万日元的网店免税优惠政策。

三、电子商务税收征管机制设计

1. 电子商务税收的电子发票征管架构

中国物流与采购联合会于 2011 年 7 月发布的《中国电子发票蓝皮书》认为电子发票是指交易主体在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中,由税务机关赋码,通过税务机关电子发票管理系统或其他电子方式开具、传输和接收并反映收付款的电子凭证。

项目组认为,电子发票是发票的新型电子载体,由税务机关进行电子赋码和电子签名,并统一发放使用,通过网络加密存储、开具和传输,能真实反映一切单位和个人在购销商品、提供劳务或接受服务以及从事其他经营的活动,可作为财务收支的法定凭证和会计核算的原始依据以及审计机关、税务机关执法检查的重要依据。电子发票具有合法性、真实性、统一性、全程无纸化、可追溯性、不可抵赖性等特征,天生吻合了电子商务税收征管。

项目组采用电子发票对电子商务进行税收征管,主要以电子发票整合服务平台为中心(具体架

构如图 1 所示),前端连接电子商务平台,延伸至电子商务企业(B 店和 C 店)以及消费者;后端连接银行或第三方支付平台、会计系统、金税三期系统以及金库系统,并与认证中心相连。

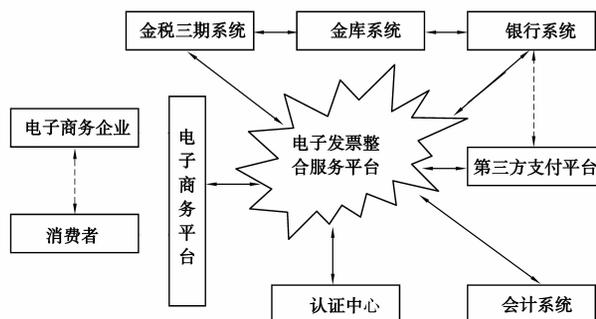


图 1 电子商务税收的电子发票征管架构

2. 电子商务的纳税主体类型

按照电子商务交易模式类型,纳税主体主要分为 B2B 经营者、B2G 经营者、B2C 经营者、C2C 经营者等,本文主要对 B2C 经营者、C2C 经营者等纳税主体予以说明。一方面,B2C 经营者是在电子商务平台注册的企业或公司,一般需要进行工商注册和税务登记。这类交易的过程可追溯,纳税证据便于收集,交易量大,单笔交易额较低,但是由于 C 方客户群数量巨大,所以累计交易额不容忽视。另一方面,C2C 经营者是在电子商务平台进行虚拟注册的个人,少部分已经进行工商注册和税务登记,大部分是没有进行工商注册和税务登记的。虽然其交易的规模较小,交易金额较低,但是交易频繁,累计交易额仍不容忽视。

3. 电子商务税收征管的主要流程

利用电子发票对电子商务征税的业务流程涉及发票申领、开具、接收、查验、抽奖、兑奖、归集、核销入账等环节。在征管架构图中,电子发票整合服务平台要求纳税人进行虚拟注册或临时登记,能够为受票人提供发票查验、核销、入账等功能,为消费者、税务、工商、海关、银行等部门提供联网查询发票信息的功能,满足受票人验证发票信息真实性需求,支持多样化的查询渠道接入,减少虚假发票、大头小尾票等情况的发生。此外,还能提供财务软件

将电子发票转换为电子凭证的通用接口,方便消费者获取发票后简单、快捷、安全地进行入账报销。总之,该架构可以从全数字化角度加快发票的流通,消灭纸质发票,降低交易成本;同时,采用统一的数据标准,使用 PKI 技术签名和加密,从而保证电子商务交易和税收征管各方的信息流、商流、资金流能够无障碍地交换和应用。

4. 电子商务税收的委托代征方式

项目组认为银行或第三方支付机构作为电子发票整合服务平台的资金结算子平台,利用银行或第三方支付机构对电子商务纳税主体的应纳税款进行委托代征,更能适应当前电子商务税收的客观现实。具体方式为税务机关与银行签订委托代征书,将银行或第三方支付机构作为税收的委托代征人,监控与管理电子商务平台、电子商务企业与消费者等三方的交易资金信息,将支付体系作为稽查、追踪和监控交易行为的手段,把握整个税收的关键和核心环节。该委托代征方式还可以通过电子发票服务平台整合电子商务企业的基本信息和资金流信息,可以摆脱交易分散化困境,简化税收征税流程,有效分配各级财政收入,解决目前电子商务税收流失和高成本问题。

四、电子商务税收征管的对策建议

以上电子商务税收征管机制取得了良好的试点成效。如“猪八戒网”的交易采用传统发票和电子发票并存的办法,每月开具 3 000~5 000 张发票,从 2014 年 4 月 1 日至 2015 年 1 月 31 日,共开具电子发票 3 381 张,其中自开电子发票 1 886 张,代开电子发票 1 495 张;珠海魅族手机从 2014 年 11 月 24 日至 2015 年 2 月 5 日开展电子商务,共开具电子发票 98 107 张,开票总额约 1.48 亿元。结合试点情况与我国现行的法律法规,提出如下电子商务税收征管的对策建议。

1. 完善电子商务税收相关法律法规和管理制度

针对电子商务的特点和发展现状以及未来趋势,尽快形成电子商务税收法律制度体系,填补电子商务税收征管法律制度空白。一是制定专门的

电子商务税收征管办法。这些税收征管办法主要包括《电子商务税收征收管理办法》《电子发票管理办法》等,明确电子商务的纳税主体、税务登记、课税对象、税种、纳税流程、征管机构、税务检查、法律责任等系列问题。二是补充和完善其他法律制度。深入分析电子商务应用电子发票的业务处理流程,结合网上开店的实际交易环节,修改完善《税收征管法》《发票管理办法》《电子签名法》等现行法律制度与电子商务征税不相适应的地方,在电子签名、会计账簿、发票管理等方面做出相应调整。三是修订增值税法和营业税法。可以将电子商务纳入此次增值税的扩围之内,对通过网络进行交易的所有产品(包括有形产品和数字产品)统一征收增值税,以解决直接电子商务课税对象性质模糊的难题。

2. 建立电子商务税收征管信息平台

基于电子商务的虚拟性和无纸化,需要构建综合税收征管信息平台,以电子发票打通征税流程。一是建立电子商务纳税主体认证中心。为确定电子商务交易的双方,以便确定纳税人,建议由国家信息产业部牵头,税务、银行、工商、公安等部门联合建立纳税主体认证中心,通过一定的技术方案和加密技术确定唯一身份识别码,编制纳税号,为每个纳税主体实行数字身份认证。二是推广实施电子发票。由于电子商务交易及相关服务行为依托电子发票,税务机关应大力推广使用电子发票,每一笔电子商务交易在进行网上支付时自动生成电子发票,建立一个“生产商—零售商—客户—第三方服务机构”之间能够共同支持和使用的电子发票规则和技术平台。

3. 出台电子商务税收优惠政策

以培育电子商务在全球的核心竞争力和发挥拉动内需、解决就业的重要民生作用为导向,制定有针对性的电子商务税收优惠政策,促进电子商务产业持续快速发展。首先,制定针对电子商务税收委托代征的手续费制度,研究科学合理的委托代征/代开佣金比例,以便提高委托代征人的积极性。其次,税收立法部门和税务机关可以通过制定消费者抽奖制度以及扩展电子发票的中奖范围和受众数量、加大奖励力度,甚至设立大奖、巨奖来激励电

子商务消费者主动索票。最后,结合国家对高新技术企业的“两免三减半”税收优惠政策,按照行业、区域的不同划分,对主动缴纳税金的电子商务平台和企业制定合理的优惠额度和信用评级。

4. 加强电子商务税收征管的宣传培训与人才培养工作

电子商务税收征管在我国还处于探索阶段,对各个参与主体需要做好宣传培训工作。一方面,可以通过各种宣传媒体,广而告知,以便有关主体熟悉线上税务登记、税款计算、发票开具、数据传输等事项。另一方面,通过在职学习、短期培训、海外参观考察、产学研合作等形式提高税收征管人员的业务水平,大力培养电子商务税收征管技术专业人才,尤其是既懂技术又懂商务知识的复合型人才,拓展相关人才的管理理念、业务水平、管理技能。

参考文献:

- 李建英,李婷婷,谢斯博.2014.构建“资金流”控制为主的电子商务税收征管模式[J].经济与管理评论(3):113-120.
- 李智敏,杨路明.2009.我国电子商务税收征管及相关政策研究[J].江苏商论(2):63-65.

- 刘铮.2014.电子商务背景下的税收问题[J].宏观经济研究(11):55-58.
- 王凤飞.2012.电子商务税源监控和税收征管对策探析[J].经济与管理,26(2):55-62.
- 武汉市国际税收研究会课题组.2015.电子商务税收征管国际经验及借鉴[J].国际税收(3):54-57.
- 谢波峰.2014.对当前我国电子商务税收政策若干问题的看法[J].财贸经济(11):5-12.
- 阎坤,陈昌盛.2001.电子商务税收理论探析[J].世界经济(1):57-64.
- 杨怡.2011.我国电子商务中相关税收征管政策研究[D].硕士学位论文,华中师范大学.
- BORKOWSKI S C. 2003. Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices [J]. International Tax Journal,28(2):1-36.
- JAMES P A, SHAW L. 2004. The Relation of Electronic Commerce and Sales Taxes:A Consumer Survey [J]. Journal of State Taxation,22(3):19-25.
- JONES R, BASU S. 2002. Taxation of Electronic Commerce:A Developing Problem [J]. International Review of Law, 16(1):35-51.
- MURPHY C. 2012. Electronic Invoice Authorization-Providing the foundation for an efficient accounts payable department [J]. Credit Control,33(2):80-85.

Study on Innovation Mechanism of Tax Collection and Administration of Electronic Commerce

MEI Hong-chang^{1a}, YANG Yi^{1b}, LEI Xiao-hua², ZHANG De-hai^{1c}

(1.a. School of Management; b. College of computer science and information engineering;
c. School of Business Planning' Chongqing Technology And Business University, Chongqing 400067, China;
2. Chongqing Local Tax Bureau, Chongqing 400019, China)

Abstract: Tax collection and administration of electronic commerce becomes a hot issue with the rapid development of electronic commerce. Based on overseas experience, a tax collection and administration architecture of electronic invoice is constructed. Further, tax collection and administration mechanism of electronic commerce is designed from the perspective of taxpayer, process and commission levy. Some countermeasures and suggestions are proposed from the perspectives of perfecting law system, constructing information platform, introducing preferential policy and training personnel.

Key words: Electronic Commerce; tax collection and administration; electronic invoice; commission levy; taxpayer; tax collection and administration mechanism; tax collection and administration process; taxation; tax treatment

CLC number: F713.36; F81.42

Document code: A

Article ID: 1674-8131(2015)05-0037-05

(编辑: 南北; 段文娟)