

“互联网+”语境下电子商务税收征管的立法对策

刘继虎, 王湘平

(中南大学法学院, 湖南长沙, 410012)

摘要: 我国电子商务快速发展的同时, 产生了税收严重流失现象。原因在于, 我国《税收征收管理法》欠缺有关电子商务税收征管的规则, 现有的税务登记、纳税申报、税务检查 and 法律责任等制度难以适用于电子商务税收征管。因此, 加强电子商务税收征管需要制定和完善相关法律法规, 修订《税收征收管理法》。确定电子商务纳税人税务登记和税务信息公开制度, 明确网络交易平台和电子商务支付服务平台的协税义务, 引入电子商务纳税人税务登记和信息公开的强制措施, 从严规定电子商务纳税人和网络交易平台的法律责任, 是加强电子商务税收征管的必要对策。

关键词: 互联网+; 电子商务; 《税收征收管理法》

中图分类号: D922.22

文献标识码: A

文章编号: 1672-3104(2017)03-0070-09

2014年11月, 李克强总理出席首届世界互联网大会时指出, 互联网是大众创业、万众创新的新工具。2015年3月5日, 李克强总理在第十二届全国人大三次会议上作政府工作报告时首次提出了“互联网+”行动计划。2015年7月1日, 国务院颁布了《关于积极推进“互联网+”行动的指导意见》。2015年9月28日, 国家税务总局印发了《“互联网+税收”行动计划》。在“互联网+”语境下, 我国电子商务将更加迅猛地发展, 对税收征收管理也将提出更加严峻的挑战。如何看待电子商务发展与税收流失的关系? 如何变革我国的税收征收管理法, 以回应电子商务对税收征管的挑战? 本文将作初步的探讨。

一、电子商务的蓬勃发展与我国税收的严重流失

“十二五”期间, 电子商务迅猛发展, 产业规模迅速扩大, 电子商务交易额的记录连年刷新。据中国电子商务研究中心发布的报告显示, 2011年我国电子商务交易额达6万亿元, 同比增长33%^[1]; 2015年电子商务交易额达20.8万亿元, 同比增长27%^[2]。据商务部发布的报告显示, 2012年我国电子商务交易额达8.1万亿元, 同比增长31.7%^[3]; 2013年交易额突破

10万亿元, 同比增长26.8%^[4]。国家统计局发布了2014年我国电子商务交易的统计结果, 总交易额达16.39万亿元, 同比增长59.4%^[5]。在“十二五”期间, 全国电子商务平均年增长率达35.58%。此外, 网络交易平台的年交易额也是突飞猛进。如阿里巴巴旗下淘宝天猫的交易额从2011年的6321亿元增长到2015年的3万亿元, 年平均增长率高达53.75%^[6]。京东的交易额从2011年的308亿元增长到2015年的4627亿元, 连续四年的增长率分别为94.8%、66%、111%和78%^[7]。尤其是在所谓的“双十一”日, 各大交易平台的单日交易额达数百亿元, 如淘宝天猫电子交易平台2013年为350亿元, 2014年达571亿元, 2015年达912亿元, 增长率分别为63%和59.7%^[8]。京东电子交易平台2014年为100亿元, 2015年增长了140%^[9]。苏宁易购、唯品会、国美在线等专业购物平台的交易额增长也很快。目前, 我国电子商务已经超过美国, 位居世界首位。

虽然电子商务交易额连年攀升, 但电子商务的税收却流失严重。根据中国税务学会学术研究会和中央财经大学税收教育研究所的测算, 2011年中国电子商务领域税收流失规模达1157~7800亿元^[10]。目前电子商务交易存在税收漏洞和征收盲区是不争的事实。以淘宝购物平台为例, 作为我国最大的C2C电子商务

收稿日期: 2016-09-10; 修回日期: 2016-12-14

基金项目: 国家社会科学基金一般项目“信托所得课税法律问题研究”(12BFX099)

作者简介: 刘继虎(1962-), 男, 湖北荆门人, 法学博士, 中南大学法学院教授、博士生导师, 法治湖南建设与区域社会治理协同创新中心研究员, 主要研究方向: 财税法学和信托法学; 王湘平(1969-), 男, 湖南邵阳人, 中南大学法学院经济学博士研究生, 主要研究方向: 财税法学, 信托法学

网站, 2012年的交易额突破1万亿元, 2013年的交易额突破15400亿元^[11]。若以5%的税率征收营业税, 税收将分别达500亿元和770亿元。随着每年电子商务市场交易额的快速增长, 税收流失会更加严重。我国国家税务总局、财政部、国家统计局没有专门对电子商务交易的税收进行统计, 确切的税收流失数额也无法确定。但是, 根据2010—2014年国家统计局年鉴数据测算, 2014年未纳入税收征管体系的C2C电商规模为1.51万亿元, 按照平均税负水平进行测算, 税收流失规模约为0.25万亿元, 占实体经济总税收的1.8%^[12]。关于电子商务的税收流失, 全国人大代表、步步高商业连锁股份有限公司董事长王填表示, 电商每年5万亿元的交易额占到全社会商品零售额的1/4, 不纳税对传统零售企业不公平, 国家将为此流失1000亿元的税收^[13]。2015年4月20日, 浙江省委副书记、省长李强到阿里巴巴集团调研时也曾透露, 阿里巴巴集团2014年纳税额为109亿元^[14]。但阿里巴巴集团财报披露, 该年度零售业务总成交额为2.3万亿元^[15], 若按5%的营业税税率测算, 应纳营业税税额为1150亿元, 流失达1041亿元^[12]。可见, 电子商务领域已成为税收征管的真空地带。

电子商务税收的严重流失不仅引发税赋不公、损害国家财政收入, 而且破坏市场公平竞争秩序。电子商务税收的严重流失使《税收征收管理法》面临严峻的挑战, 这将导致电子商务交易增值税征收的真空区域。

二、我国电子商务税收征管的法律漏洞

电子商务在本质上是把商品流通领域中的多环节交易变为单环节交易, 减少交易环节, 降低交易成本。现行的税收法律对电子商务交易没有实行税收豁免, 电子商务也不是避税港, 由此电子商务交易应当依法课税。但是, 电子商务交易中存在税收征管的诸多法律漏洞。

(一) 税收征管法律法规欠缺, 部门规章难以奏效

电子商务是一种运用互联网信息技术支撑的新型商业模式, 其发展规模以惊人的速度扩张, 但有关的税收征管法律制度严重滞后。到目前为止, 我国没有制定专门关于电子商务税收征管的法律法规, 《税收征收管理法》中也没有相关的规定, 国家税务总局也没有颁布任何有关电子商务交易税收征管的部门规章。虽然国家工商总局及相关部门颁布了一些部门规章, 但由于效力层次比较低, 操作上存在难度, 所以实施

效果不明显。如2010年国家工商总局发布了《网络商品交易及有关服务行为管理暂行办法》, 要求电子商务交易者实行“实名制”登记和信息公开(该办法第10条)。武汉和兰州有少数经营者获颁了营业执照, 但就全国来看, “实名制”登记和信息公开形同虚设。这种电子商务经营者的工商登记不仅没有成为税务登记的基础, 反而给税务登记树立了“典范”, 致使电子商务交易者进入“避税天堂”。2013年国家工商总局颁布了《网络发票管理办法》, 要求所有电子商务经营者向消费者出具发票。人们普遍认为该办法将开启电子商务经营者的纳税时代。但是, 大多数消费者出于个人利益考虑, 没有要求商家开具相应的发票, 而商家为了自身的超额利润, 不会主动给消费者开具发票, 致使众多电子商务税收征管落空。2013年4月国家发改委联合其他12个部门发布的《关于进一步促进电子商务健康快速发展有关工作的通知》, 要求推进电子商务企业备案信息共享和加强电子商务企业税收管理的研究, 然而到目前为止未见成效。2014年3月15日, 国家工商总局出台的《网络交易管理办法》第7条规定, 从事网络商品交易及有关服务的经营者, 应当依法办理工商登记。从事网络商品交易的自然人, 应当通过第三方交易平台开展经营活动, 并向第三方交易平台提交其姓名、地址、有效身份证明、有效联系方式等真实身份信息。具备登记注册条件的, 依法办理工商登记。目前, 全国网店有近2000万家, 但进行工商登记的寥寥无几。由此可见, 关于电子商务税收征管的法律法规缺位, 部门规章乏力。

(二) 税收管辖权的归属难以确定

电子商务交易具有全球性、自由性、开放性和虚拟性特点, 其订购、仓储、收货、结算等都在不同的地点, 致使税收管辖权难以确定。

目前, 国际上主要有两种税收管辖权形式: 属地管辖权原则、属人管辖权原则。属地管辖权原则以税收来源地为标准。属人管辖原则包括公民管辖和居民管辖, 前者以个人国籍为标准, 后者以居所或者住所为标准。因此, 在传统的商务交易中, 这两种代表国家主权的税收管辖权在操作上不会存在太大的障碍, 如联合国范本(《关于发达国家与发展中国家避免双重征税的协定范本》)和 Organization for Economic Co-operation and Development(国际经济合作与发展组织, 简称“OECD”)范本(《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》)所采纳的税收来源地认定标准已经得到普遍认同^[16]。但是, 电子商务的出现不仅促进区域间的商品、服务交易, 而且增加了跨区域的商品、服务交易, 打破了地域隔阂和国界限制。譬如说, 亚

亚马逊公司把服务器设在美国,中国客户选货、议价、订货、付款都是通过互联网完成的,公司通过中国货物储存仓库发货,将预定货物邮送给客户。如果按照传统的属地管辖权原则,即联合国范本和 OECD 范本所规定的“常设机构”所在地具有税收管辖权,那么企业“常设机构”所在国家或地区对其经营所得认定为税收来源地、享有税收管辖权,该国家或地区依照本国度或地区法律课税。但是在电子商务交易中,服务器、网址、货物陈列地、货物存储仓库、结算银行所在地等,都可以认定为“常设机构”。如果电子商务企业的服务器所在地、货物与服务地、接受货物与服务的客户、银行结算在不同的主权国家,那么每个国家都可以认为该企业在本国设有“常设机构”,这些主权国家对同一笔电子商务交易都享有税收管辖权。但是,究竟哪一个作为税收来源地的常设机构,在国际税法中没有达成共识。因此,联合国范本和 OECD 范本规定的税收来源地管辖权在电子商务交易中难以适用。我国目前同样没有法律法规明确电子商务税收管辖权^[17]。

(三) 现行《税收征收管理法》的规范难以适用

《税收征收管理法》及《税收征收管理法实施细则》是我国专门针对税收征收管理出台的法律法规。但由于其欠缺电子商务税收征管的条文,其关于税务登记、纳税申报、税务检查 and 法律责任的一般规定难以适用电子商务征税,导致电子商务游离于《税收征收管理法》之外^[18](52-58)]。

首先是税务登记规则。《税收征收管理法》第 15 条规定从事生产、经营的纳税人向税务机关申报办理税务登记。第 16 条规定从事生产、经营的纳税人,向税务机关办理变更或者注销税务登记。第 17 条规定从事生产、经营的纳税人将其在银行或者其他金融机构开立的基本存款账户和其他存款账户的全部账号向税务机关报告;银行和其他金融机构应当在纳税人的账户中登录税务登记证件号码,并协助税务机关查询纳税人的情况。前两条是纳税人的税务登记规则,后一条是税务机关和金融机构对纳税人信息互通共享规则。《税收征收管理法实施细则》第 11—17 条是有关纳税人税务登记规则和信息共享规则的具体规定。《税务登记管理办法》在《税收征收管理法实施细则》的基础上对纳税人的各种税务登记作出具体的规定。这些规则是针对从事传统生产、经营的纳税人的税务登记而制定的,即在生产、经营所在地的税务机关进行税务登记,但难以适用于电子商务纳税人的税务登记。因为,电子商务经营与实体店铺经营不一样。电子商

务经营者只需要一台电脑和一根网络数据线就可以构成一个服务器,建立电子商务交易平台,进行电子商务交易。网络销售、在线订购以及在线银行服务等都是通过网络完成的,这些机构通常在不同的地点。因此,税收来源地规则难以适用于电子商务交易地点的多重性。况且,经营者充分利用互联网的全球性、无界性和流动性的特点,可以随时变更网址或者服务器所在地,故意避开税务登记。此外,电子商务交易经营者为了获得税收利益,不愿意进行税务登记,加之没有法律法规明确要求电商进行工商登记和税务登记。因此,生产、经营所在地的税务登记规则难以适用于电子商务纳税人^[18]。

其次是纳税申报规则。《税收征收管理法》第 25 条规定,纳税申报需要纳税人向税务机关提交纸质的纳税申报表、财务会计报表以及其他纳税材料。第 26 条规定,纳税人可以到税务机关办理纳税申报,按照规定采用数据电文方式办理纳税申报和报送事项。第 25 条是要求纳税人须申报纳税并提交申报纳税有关资料的规则,第 26 条是纳税申报方式规则。《税收征收管理法实施细则》第 30—34 条不仅明确了纳税人申报纳税须提供相关的纳税材料,而且明确要提交书面材料。其中第 31 条第 2 款规定:纳税人采取电子方式办理纳税申报的,应当按照税务机关规定的期限和要求保存有关资料,并定期书面报送主管税务机关。但是,这些规则在电子商务领域难以适用。因为,其一,税务登记的欠缺无法确定纳税主体和纳税地点。其二,即使确定了纳税主体和纳税地点,因电子商务经营者使用“无纸化”的电子票据和账簿,无法提供书面材料。此外,税务机关和电子商务企业或者经营者之间没有建立统一的信息互通平台,造成信息不对称。如果经营者出于趋利避税的动机而偷税或者逃税,可能提供不真实或者不完整的申报材料,甚至通过修改、删除或者加密、授权电子数据,致使税务机关无法恢复、查询纳税人的交易记录。譬如说,纳税人可以虚列成本、虚开增值税电子发票。所以,传统的纳税申报规则在电子商务领域难以适用^[19](141-144)]。

再次是税务检查规则。《税收征收管理法》第 54 条规定了税务检查的方式,包括检查纳税人的账簿、记账凭证、报表和有关资料;到生产、经营所在地和货物存放地进行实地检查;提取缴纳税款的有关证据材料以及询问纳税人相关情况。《税务稽查工作规程》第 30 条规定:以电子数据的内容证明案件事实的,应当要求当事人将电子数据打印成纸质资料,在纸质资料上注明数据出处、打印场所,注明“与电子数据核

对无误”,并由当事人签章。这些检查方式对电子商务无实际规制作用。因为,电子商务纳税人使用“无纸化”的电子账簿、记账凭证和各种报表,如果被修改、被加密、被授权或者被删除,检查和提取有关资料就会成为泡影。此外,电子商务交易的无界性、流动性,将导致实地税务检查和询问纳税人易失去目标。再者,缺少电子商务纳税人的税务登记和纳税申报,就欠缺了税务稽查选案的基础。即使有人举报漏税、偷税和逃税,由于电子商务服务器的变更,税务稽查机关也无法追踪。因此,现行的税务检查和稽查在电子商务领域无法适用^{[20](42-49)}。

最后是法律责任规则。《税收征收管理法》第5章对纳税人违反税收法律的行政处罚、刑事处罚作出了明确规定。但是,在电子商务交易中,现行的税务登记规则、纳税申报规则和税务检查规则难以适用,造成欠税、漏税、偷税和逃税等违法主体难以认定,《税收征收管理法》所规定的税收违法责任在电子商务领域难以适用,在追究电子商务交易偷税和逃税的法律责任方面陷入被动,在打击电子商务交易偷税、逃税方面出现了真空地带。

三、电子商务税收征管法律漏洞的立法填补

既然电子商务税收严重流失是由于税收征管法律的不完善,那么完善税收征管法律制度是必然的措施。

(一) 借鉴国外经验, 加强电子商务税收征管的立法

英美等发达国家在电子商务方面不仅制定了法律效力层次比较高的专门法律法规,而且对电子商务交易税收管理有明确规定。这使电子商务课税有法可依,且易于操作。如在美国,1997年克林顿政府颁布了《全球电子商务框架》,确立了“实行现行税收制度,不开征新税”和“跨国交易的货物劳务免征关税”等原则;1998年美国国会颁布《互联网税收豁免法案》,确立了“虚拟商品不应征税,但一般商品都需要按照实体经营的标准征税”的原则;2007年美国国会颁布《互联网免税法修正案》,延续法律法规确立的免税政策。2014年美国国会审议了《市场公平法案》,确立“网商企业向消费者收取消费税,电商所在的州政府向电商企业收取销售税”。英国在2002年颁布了《电子商务法》,网络销售与实体经营适用“无差别”的增值税税率。日本国际贸易和工业部1997年颁布的《关于数字化经济》涉及电子商务的税收问题。虽然日本颁布的只是部门规章,但采取的是征收预提税和建立电子

商务税收稽查队的措施。澳大利亚在1999年颁布了《电子交易法》,确立了电子交易和传统交易模式在法律上同等对待的原则。欧盟在2002年通过了电子商务增值税《指令》^[21]。

我国已经成为世界第一大电子商务国,电子商务交易额日益攀升。但是,我国到目前为止还没有制定有关电子商务的法律法规,尤其是没有法律法规制约电子商务税收的严重流失。笔者认为,美国、英国和澳大利亚所确定的网络交易与实体经营实行“无差别”原则、国际经济合作与发展组织的网络交易税收管辖权规则、日本的电子商务预提税制度和税务稽查制度,给我国电子商务税收立法提供了宝贵经验。因此,我国应当借鉴国外电子商务税收立法的经验,如专门制定《电子商务税收管理法》,明确电子商务税收管辖权、电子商务的税务登记规则、纳税申报规则、税务检查规则、电子商务出口货物豁免或者退税规则以及法律责任规则。此外,由于我国电子商务主要是服务业,在“营改增”后,电子商务交易应当课征增值税。因此,在电子商务税收征管中,税务机关应运用电子商务税收征管制度和增值税制度,对电子商务纳税人课税^{[22](5-12)}。

(二) 加强国际税务合作, 确立我国电子商务税收管辖权

税收管辖权是一个国家依据其国家主权所行使的征税权力,是国家主权的一种象征。目前,国际上通行的是属人性质税收管辖权和属地性质税收管辖权^[16]。作为新兴商业模式的电子商务交易没有脱离税收法律制度的约束,仍然是一种应税行为。所以,我国应当依据属人性质税收管辖权和属地性质税收管辖权确立我国税收管辖权,即只要电子商务交易发生在我国领域或者涉及到我国公民或者居民,我国就享有税收管辖权。但是,为了避免重复征税,各国或地区在维护税收管辖权和税收利益的前提下,在平等互利原则的基础上,应当加强电子商务税收国际合作,协调税收利益和解决税收冲突与矛盾。OECD财政事务委员会在1999年发布了《常设机构概念在网络交易背景下的运用——对OECD税收协定范本第5条的注释的建议性说明》,确定了现行税收基础上的网络交易税收管辖权^{[20](9-12)}。但这一规则仍颇具争议。因此,我国对电子商务税收管辖权可以遵从联合国范本和OECD范本的规定,但更应该在国际税务合作中制定确定我国税收管辖权的规则。我国目前在避免双重征税方面已经与100多个国家或地区签订了税收协定。这给我国在确定电子商务税收管辖权和加强国际合作方面提供了保障条件和成功经验^{[23](94)}。

(三) 增补电子商务税收征管规则, 完善《税收征收管理法》

在《电子商务管理法》未制定之前, 完善现行税收征管规则和增补电子商务税收法律条文是阻止电子商务税收流失的当务之急。

一是电子商务税务登记规则。《税收征收管理法》规定纳税人应先进行工商登记, 然后再进行税务登记。那么《税收征收管理法》应当增加电子商务企业或经营者进行工商登记和税务登记的规则。我国目前实施的“三证合一”(工商营业执照、组织机构代码证和税务登记证)登记制度为电子商务登记提供了强有力的契机。在电子商务税务登记中, 电子商务的纳税人在电子税务登记表上除传统的税务登记的信息外, 还需要登记买卖商品和提供服务所使用的域名、经营网址、服务器所在地、电子邮箱、网络服务提供商名称、资金支付方式及相关的银行账户、计算机密钥备份等有关真实信息。税务登记机关对所有信息进行审核, 确定电子商务经营者的税务登记符合登记条件, 发放全国统一电子税务登记号作为纳税人唯一的身份识别代码, 然后将有关纳税人的所有信息储存在全国统一的电子商务纳税人数据库中。如果电子商务企业或经营者的“实名”和网络“虚名”不一致, 两者都要进行税务登记。如果电子商务的税务登记内容发生变更或者注销税务登记, 电子商务纳税人使用其识别代码进入数据库, 将变更信息或者注销信息提交给税务机关, 税务机关将及时变更信息和注销税务登记。只有通过税务登记才能确定电子商务纳税义务人^{[24](101-112)}。

二是电子商务纳税申报规则。《税收征收管理法》第26条规定纳税人可以采用数据电文方式进行纳税申报; 《税收征收管理法实施细则》第30条规定, 数据电文方式是指电话语音、电子数据交换和网络传输等电子方式。《税收征收管理法》应当增加电子商务企业或经营者进行电子商务纳税申报的规则。纳税人通过全国统一的税务网络信息平台, 依照纳税申报规程, 通过纳税申报系统真实填写纳税申报表, 纳税申报系统自动计算交易税额, 生成电子税务发票, 税务机关对申报表中的信息和税额进行核查, 然后委托电商经营者的开户银行进行税额扣缴。《税收征收管理法》要求纳税人保存纳税申报的所有资料以及交易的流水记录, 以便税务检查。同时, 税务机关对纳税人的纳税申报信息负有保密义务。

三是电子商务税务检查规则。《税收征收管理法》应当增补电子商务税务检查的规则。纳税人将有关税务的材料保存完整, 如财务报表、纳税申报、交易流

水记录、电子发票存根等; 不能对税务检查的材料进行修改、删除、加密或者授权; 纳税人不能随意更改使用的域名、经营网址、服务器所在地、电子邮箱、网络服务提供商名称、资金支付方式及相关的银行账户、计算机密钥备份等有关信息。税务稽查是税务机关对纳税人的纳税情况进行检查监督的一种方式。税务稽查机关可以根据税务登记信息和纳税申报信息选案, 依法按照程序对电子商务交易流水记录进行追踪检查。

四是法律责任规则。《税收征收管理法》应当增加电子商务的法律连带责任。电子商务经营者从事电子商务经营活动, 不仅要进行工商登记和税务登记, 还须同专业购物网站签订协议, 然后申请注册, 成为该专业购物网站的用户, 最后才可以从事电子商务经营活动。在电商进行电子纳税申报中, 可能会出现纳税人申报不实的情形, 如少报交易项目、多报交易成本、虚开增值税发票以及核算错误等。如果是核算错误, 应当要求电商纳税人补缴税款。如果电子商务经营者欠税、抗税、漏税、偷税或逃税, 专业购物网站与电子商务经营者承担连带法律责任。

(四) 建立电子商务税收信息平台, 实现涉税信息共享

《“互联网+税务”行动计划》提出了信息公开和数据共享等要求。信息化是当今时代的一个重要特征, 电子商务信息是电子商务税收征管的一个先决条件。因此, 税务机关应当建立电子商务税收信息平台, 实行税务机关与电子商务纳税人、提供电子商务涉税信息的其他人、金融机构和国家其他行政机构的信息共享。首先, 税务机关运用信息平台公开涉税信息, 包括税收法规和政策、税收征管、税务稽查、税务服务以及发票认证等, 这将方便电子商务纳税人查询、了解国家税收征管的动态。其次, 电子商务纳税人不仅要提供其税务登记的基本信息, 而且要能让税务机关查询其交易记录、账簿、会计凭证以及电子发票等资料信息。其三, 与电子商务纳税人进行交易并支付款项的支付人应当有义务向税务机关提供所支付交易额的付款凭证等信息。其四, 银行等金融机构提供的信息, 如电子商务纳税人通过银行等金融机构开立账户、收取货款等信息。其五, 最重要的信息是第三方交易平台保存的交易记录。第三方交易平台保存的交易记录是最全面、最准确的。最后, 工商、财政、公安、海关、外贸等国家行政机关提供与电子商务税收有关的信息, 如工商登记、电子商务出口货物等信息。因此, 税务机关不仅要加强与纳税人的信息互通, 而且要加强与有关部门、社会组织、国际组织的合作, 扩

大共享信息的范围, 丰富共享信息的内容, 满足共享信息的需要。

四、《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》的再完善

2015年1月国务院公布了财政部、国家税务总局起草的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(下文简称《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》), 该修订草案正式将电子商务纳入税收征管的范围, 设立了专门条款。但是有关规则有待进一步完善。

(一) 引入电子商务纳税人税务登记及其信息公开的强制措施

《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第19条规定:“从事网络交易的纳税人应当在其网站首页或者从事经营活动的主页面醒目位置公开税务登记的登载信息或者电子链接标识。”该条款明确要求公开税务登记信息。公开税务登记信息的主体为从事网络交易的纳税人; 公开的内容为纳税人在主管税务机关登记的登载信息或者电子链接标识; 公开的方式为在纳税人网站首页或者从事经营活动主页面的醒目位置公示。但税务登记信息公开应当以税务登记为前提。因此, 该条款不仅确定电子商务纳税人的税务登记信息公开义务, 也意味着电子商务纳税人必须进行税务登记。

《税收征收管理法》第15条和《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第18条确定了从事生产、经营的纳税人的税务登记制度。税务登记是税务机关依照法律对纳税人的生产、经营活动进行税务登记管理的一项法定制度, 也是纳税人依法履行纳税义务的法定手续。电子商务是一种通过互联网从事商品交易的经营活动, 纳税人有义务依法依规在税务机关进行税务登记。电子商务纳税人的税务登记不仅是税务机关的一项职权, 更是纳税人必须依法履行的义务。税务登记是登载信息或电子链接标识公开的先决条件。如果没有电子商务纳税人的税务登记, 登载信息或者电子链接标识公开就是无源之水、无本之木。

电子商务纳税人不仅须进行税务登记, 也应公开税务登记信息。我国《税收征收管理法实施细则》第20条规定: 纳税人应当将税务登记证件正本在其生产、经营场所或者办公场所公开悬挂, 接受税务机关检查。该条款确立了纳税人税务登记信息公开制度。但是, 电子商务纳税人并非实体经营, 其税务登记的登载信息或者电子链接标识只能挂在网站首页或者从

事经营活动的主页面的醒目位置。由此, 税务机关只要打开网页或者链接就可以进行税务检查; 其他交易的第三方需要了解电子商务纳税人的税务登记信息时, 只需要打开网站或者其经营活动的主页, 任何时间和任何地点都可以进行查询。因此, 电子商务纳税人将税务登记的登载信息或电子链接标识挂在网站首页或主页面的醒目位置是纳税人的法定义务。

但是, 对于电子商务纳税人没有进行税务登记或者未在其网站首页或者从事经营活动的主页面醒目位置公开税务登记的登载信息或者电子链接标识的情形, 《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》没有设立责任追究制度或者税务处罚制度。电子商务经营者的交易是通过网络交易平台来完成的, 不进行税务登记或者税务登记信息未公开并不影响其商品交易。如果电子商务纳税人不进行税务登记, 电子商务税收仍然可以游离于《税收征收管理法》之外, 达到其偷逃税的目的。如果电子商务纳税人不在其网站首页或者从事经营活动的主页的醒目位置公开税务登记的登载信息或者电子链接标识, 税务机关所进行的税务检查也就失去了目标。如果是这样的话, 《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第19条很可能成为一纸空文。

因此, 《税收征收管理法》应当设立对电子商务纳税人税务登记及其信息公开的强制措施。其一, 从事电子商务的经营者没有进行税务登记, 不能从事电子商务经营活动; 已经从事电子商务经营活动的, 应当在一定期限内补办税务登记, 否则, 税务机关可处以罚款, 并建议工商机关吊销其营业执照。其二, 如果电子商务纳税人未在其网站首页或者从事经营活动的主页面的醒目位置公开税务登记的登载信息或者电子链接标识, 税务机关可以进行行政处罚, 如警告、罚款。当然, 这些措施的执行需要网络交易平台的协助。

(二) 强化涉税信息的协助义务

《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》对电子商务协助义务作出了明确规定。其第5条规定:“建立、健全涉税信息提供机制, 各有关部门和单位及时向税务机关提供涉税信息。”第30条规定:“与纳税相关的第三方应当按照规定提交涉税信息。”第32条规定:“银行和其他金融机构应当按照规定的内容、格式、时限等要求向税务机关提供本单位掌握的账户持有人的账户、账号、投资收益以及账户的利息总额、期末余额等信息。”第33条规定:“网络交易平台应当向税务机关提供电子商务交易者的登记注册信息。”第111条规定:“负有提供涉税信息义务的有关单位和个人未按照本法规定履行提供涉税信息和其他协助义务的, 经税务机关责令限期改正, 逾期仍不改正的, 由税务

机关对其处二千元以上一万元以下的罚款;造成国家税款重大损失的,处十万元以下的罚款。”

从《税收征管法修订草案(征求意见稿)》关于电子商务涉税信息协助义务的规定来看,基本上形成了完整的制度体系。其第5条原则上要求“各有关部门和单位及时向税务机关提供涉税信息”,该涉税信息应当既包括实体经营的涉税信息,也包括电子商务经营的涉税信息。如果该条款是对电子商务涉税信息协助义务的一般性规定,那么第30、32、33条则是对电子商务涉税信息协助义务的具体规定。这三个条款要求交易第三方、银行等金融机构和网络交易平台应当按照规定向税务机关提供涉税信息。具体来说,第三方向税务机关提供与纳税人的交易内容的信息;银行等金融机构从电子商务支付服务平台的角度向税务机关提供纳税人账户及账户内容的信息;网络交易平台从交易平台的视角向税务机关提供纳税人的登记信息以及全部交易信息。如果前述各项条款是对与电子商务纳税人相关的个人或单位提供涉税信息协助义务的制度性规定,那么第111条则是对负有提供涉税信息协助义务而未能按照规定提供涉税信息协助义务的单位 and 个人的处罚机制。该处罚机制分为两个档次,责令限期改正而未改正的和造成国家税款重大损失的。因此,该草案有关条款从电子商务涉税信息协助义务的一般性规定到相关单位和个人的具体规定,再到不履行协助义务的处罚规定,基本上形成了完整的涉税协助义务的制度体系。

但是,这些规定中存在两个缺陷:一是对涉税信息的真实性没有明确规定;二是没有规定提供虚假信息的处罚措施。

从事电子商务的经营者必须在银行或者其他金融机构开设银行账户、向网络交易平台提出申请、完成注册、获取用户名和密码、填写真实信息和支付宝银行认证等程序后,才能进行电子商务经营活动。因此,银行和网络交易平台能通过开设账户和登记注册掌握电子商务纳税人的真实信息。

对于涉税信息,除了纳税人申报纳税的信息外,网络交易平台和第三方支付平台提供的电子商务纳税人的涉税信息是最重要的。在这两者所提供的涉税信息中,网络交易平台提供的涉税信息是最为关键的。因为,电子商务纳税人与第三方的所有交易必须通过网络交易平台才能完成。相对来说,交易的第三方所提供的涉税信息协助义务只是印证网络交易平台记录交易信息的真实性和准确性。作为支付服务平台的银行或者其他金融机构,根据网络交易平台的交易额提供支付服务。因此,只要控制网络交易平台的涉税信

息,就可以抑制电子商务交易的税收流失。

由于电子商务交易的快捷性和交易信息修改的便利性,涉税信息的真实性和准确性非常重要。为了防止电子商务税款的流失,不仅税务机关要求负有提供涉税信息协助义务的单位和个人必须提供真实、准确的涉税信息,同时,法律应当规定提供真实、准确涉税信息为负有提供涉税信息协助义务的单位和个人的一项法定义务,要求该单位和个人积极配合税务机关的检查,主动提供真实、准确的涉税信息,尤其是网络交易平台应当保存和提供电子商务纳税人经营交易的原始流水记录。因此,提供真实、准确涉税信息协助义务不仅是税务机关的要求,更是相关单位和个人的法定义务,法律应当作出明确规定。

此外,《税收征管法修订草案(征求意见稿)》第111条规定了未提供涉税信息协助义务的处罚措施,但没有规定提供虚假信息的处罚措施。快捷的电子商务交易给税务机关掌握涉税信息增加了难度。如果网络交易平台修改、删除交易信息或者与电子商务纳税人合谋、串通修改、删除交易信息,向税务机关提供虚假信息,《税收征管法修订草案(征求意见稿)》对这种现象没有设置处罚措施,那么电子商务纳税人就可以随意偷逃税款。因此,在修订草案中,对负有提供涉税信息义务的有关单位和个人提供虚假信息的,尤其是网络交易平台,应当增补处罚措施如罚款,或者应当规定其承担连带责任等。

(三) 加强电子商务税收征管法律规范的协调统一性

《税收征管法修订草案(征求意见稿)》第32条和第33条之规定与第88条的第7项之规定具有关联性。第88条规定:“税务机关在履行税额确认、税务稽查及其他管理职责时有权进行下列税务检查:……(七)到网络交易平台提供机构检查网络交易情况,到网络交易支付服务机构检查网络交易支付情况;……。”第32条规定银行或者其他金融机构提供涉税义务与“到网络交易支付服务机构检查网络交易支付情况”是一致的和协调的。前者规定了协税义务,后者规定了税务机关的权利,权利与义务相对应。

但是,《税收征管法修订草案(征求意见稿)》第33条之规定与“到网络交易平台提供机构检查网络交易情况”存在不统一。第33条的规定,只要求网络交易平台提供交易者的登记注册信息,而没有规定网络交易平台提供交易者的交易信息。当然,纳税人的登记注册信息是涉税信息,但保障电子商务税收不流失的关键不仅是交易者的登记注册信息,更是电子商务的交易信息。依据第33条之规定,网络交易平台没有义

务向税务机关提供交易者的交易信息, 如果税务机关要求网络交易平台提供纳税人的交易信息, 网络交易平台可以拒绝。由此, 第 88 条第 7 项“到网络交易平台提供机构检查网络交易情况”在实际操作中将无法实施。这可能导致电子商务交易税收失去计税依据, 税务机关的税务检查和课征税收的权利都没有对应的法定义务。因此, 从法律规范的一致性和可操作性来看, 第 33 条应修改为“网络交易平台应当向税务机关提供电子商务交易者的登记注册信息及交易信息”。这不仅使第 33 条之规定与第 88 条第 7 项之规定保持协调和统一, 而且进一步强化了网络交易平台提供电子商务纳税人涉税信息的协助义务。

综上所述, 虽然《税收征管法修订草案(征求意见稿)》已经将电子商务纳入税收征管的规制范围, 但是, 在有关电子商务税收征管方面的规定仍然有待进一步完善。因为, 只有完善的电子商务税收征管制度, 才能在实际税收征管中具有可操作性, 否则, 电子商务纳税人就可以钻法律的空子或者打擦边球, 规避电子商务交易的税收征管。

五、结语

财政是国家治理的基础和重要支柱, 税收是财政收入的主要来源, 电子商务税收则是财政收入的重要来源。电子商务税收的严重流失, 不仅损害了国家财政收入, 而且破坏了市场的统一和公平竞争。电子商务主要是进行商品交易活动和提供服务活动, 涉及缴纳增值税和所得税等的税收。电子商务税收的流失, 根本原因在于我国现行《税收征收管理法》还没有建立一套严密的电子商务税收征管制度。当前我国正在修改《税收征收管理法》, 抓住修法机遇, 嵌入电子商务税收征管法律制度, 填补电子商务税收征管漏洞, 是遏制电子商务税收流失的必由之路。

注释:

- ① 《税务登记管理办法》第 14 条规定: 税务登记表的主要内容包包括: (一)单位名称、法定代表人或者业主姓名及其居民身份证、护照或者其他合法证件的号码; (二)住所、经营地点; (三)登记类型; (四)核算方式; (五)生产经营方式; (六)生产经营范围; (七)注册资金(资本)、投资总额; (八)生产经营期限; (九)财务负责人、联系电话; (十)国家税务总局确定的其他有关事项。

参考文献:

- [1] 中国电子商务研究中心. 2011 年度中国电子商务市场数据监

- 测报告 [EB/OL]. <http://b2b.toocle.com/detail--6028225.html>, 2012-03-08/2016-06-16.
- [2] 中国电子商务研究中心. 2015 年度中国电子商务市场数据监测报告 [EB/OL]. <http://b2b.toocle.com/detail--6297170.html>, 2016-05-19/2016-05-25.
- [3] 商务部. 2012 年我国电子商务交易额突破八万亿 [EB/OL]. http://news.xinhuanet.com/info/2013-05/30/c_132420075.htm, 2013-05-30/2016-05-16.
- [4] 商务部. 商务部发布《中国电子商务报告(2013)》[J]. 信息技术与信息化, 2014(4): 5.
- [5] 国家统计局. 2014 年全社会电子商务交易额突破 16 万亿 [EB/OL]. http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/201508/t20150803_1224544.html, 2015-08-03/2015-05-16.
- [6] 阿里巴巴. 阿里巴巴零售平台 2015 财年交易额突破 3 万亿 [EB/OL]. http://www.ce.cn/cysc/tech/gd2012/201603/21/t20160321_9665811.shtml, 2016-03-21/2016-05-25.
- [7] 京东集团. 2015 年业绩报告: 业绩增长高于市场预期 [EB/OL]. <http://tech.sina.com.cn/i/2016-03-02/doc-ixfpvysv5079978.shtml>, 2016-03-02/2016-05-25.
- [8] 阿里巴巴. 天猫双十一历年交易额 [EB/OL]. <http://www.yjbys.com/news/475636.html>, 2016-11-01/2016-12-30.
- [9] 新浪科技. 京东公布双十一总数据订单增长 130% [EB/OL]. <http://tech.sina.com.cn/i/2015-11-12/doc-ixfksqiu1521054.shtml>, 2015-11-12/2016-05-26.
- [10] 中国电子商务研究中心. 税务专家贾绍华: 电商征税尚远 [EB/OL]. <http://b2b.toocle.com/detail--6139692.html>, 2013-12-04/2016-05-26.
- [11] 天涯论坛. 2003-2013 年淘宝历年交易额数据(转载) [EB/OL]. <http://bbs.tianya.cn/post-333-578453-1.shtml>, 2014-11-13/2016-05-26.
- [12] 中国产业信息网. 电子商务领域存在“征税盲区”, 税收流失严重 [EB/OL]. <http://www.chyxx.com/industry/201507/329503.html>, 2015-01-07/2016-05-26.
- [13] 第一财经. 全国人大代表王填: 电商不纳税国家每年流失千亿税 [EB/OL]. <http://finance.qq.com/a/20130311/000606.htm>, 2013-03-11/2016-05-26.
- [14] 凤凰科技. 浙江省长李强: 阿里去年纳税 109 亿 [EB/OL]. http://tech.ifeng.com/a/20150420/41061856_0.shtml, 2015-04-20/2016-06-26.
- [15] 刘剑文. 国际税法(第三版)[M]. 北京: 北京大学出版社, 2013.
- [16] Rifat Azam. E-commerce taxation in China [J]. International conference of Chinese Tax and Policy of the Journal of Chinese Tax and Policy, 2012.11.24-25.
- [17] 陈莹莹. 我国电子商务税收问题探讨 [J]. 经济研究参考, 2014(42): 52-58.
- [18] 王风飞. 论电子商务税收征管路径的优化——基于信息不对称视角 [J]. 河北学刊, 2013(2): 141-144.
- [19] 朱军. 我国电子商务税收流失问题及其治理措施 [J]. 财政论丛, 2013(2): 42-49.

- [20] Clayton W. Chan. Taxation of global e-commerce on the internet: The underlying issues and proposal plans[J]. www.winthrop.com/portals/0/pdf/claytonchan.pdf. 2001(11): 9-12.
- [21] 谢波峰. 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, 2014(11): 5-12.
- [22] 杨斌. 电子商务的类型及其常设机构的确定——国际税收协定《OCED 范本》研究和注释的最新进展[J]. 福建税务, 2015(4): 101-112.
- [23] 曹海生. 电子商务税收征管体系研究[D]. 上海: 东华大学博士论文, 2012.
- [24] 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): 101-112.

Study of tax law problem and solution in internet plus E-commerce

LIU Jihu, WANG Xiangping

(School of Law, Central South University, Changsha 410083, China)

Abstract: With the rapid development of the E-commerce, the tax revenue of it has seriously flowed away. And the reasons lie in that there lack regulations relating to tax collection and administration of the E-commerce in *The Law of the Administration of Tax Collection* and that present tax registration, tax declaration, tax inspection and legal liability are hard to apply. Therefore, to enforce the tax collection and administration of the E-commerce, it is necessary to lay down the laws and regulations relating to the E-commerce or to revise *The Law of the Administration of Tax Collection*. And the countermeasures to enforce the tax collection and administration of the E-commerce are to ascertain the tax registration and the information disclosure of the E-commerce taxpayer, to specify the tax responsibilities of Online Trading Platform and the Payment Service Platform of E-commerce, to introduce the strengthening measures of the tax registration and the information disclosure of the E-commerce taxpayer, and to stipulate strictly the legal liability of the assistance obligation of tax collection and the integration of the norms of *The Law of the Administration of the Tax Collection*.

Key Words: internet plus; E-commerce; *Law of the Administration of Tax Collection*

[编辑: 苏慧]