



罗格智慧

LogosSmart

电子商务税收 研究文集



A CORPUS OF E-COMMERCE
TAX RESEARCH

彭启蕾◎著



中国市场出版社
China Market Press

电子商务税收 研究文集



A CORPUS OF E-COMMERCE
TAX RESEARCH

彭启蕾◎著



中国市场出版社
China Market Press

· 北 京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

电子商务税收研究文集 / 彭启蕾著. —北京:

中国市场出版社, 2018. 6

ISBN 978-7-5092-1574-6

I. ①电… II. ①彭… III. ①电子商务-税收管理-文集 IV. ①F810.423-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 249757 号

电子商务税收研究文集

DIANZI SHANGWU SHUISHOU YANJIU WENJI

著 者: 彭启蕾

责任编辑: 宋 涛 (zhixuanjingpin@163.com)

出版发行: 中国市场出版社

社 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)

电 话: (010) 68034118/68021338/68022950/68020336

经 销: 新华书店

印 刷: 河北鑫兆源印刷有限公司

开 本: 170mm×240mm 1/16

印 张: 19.75 字 数: 320 千字

版 次: 2018 年 6 月第 1 版 印 次: 2018 年 6 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5092-1574-6

定 价: 58.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

电子商务起始于 20 世纪 90 年代，它既不是泡沫经济，也不能被神化，它是现代多样化、个性化的商贸需求和先进的信息技术、网络技术、计算机技术相结合的产物。电子商务因为不受或很少受地域和时间的限制、成本低、效率高、快速、方便等优势，受到越来越多企业和用户的欢迎，在世界范围内保持着快速、持续发展的态势。目前，电子商务的应用已经从零售、运输、外贸、旅游等个别领域扩展到各类企业和各个行业，显示出强大的生命力。我国电子商务市场也逐步突破了概念炒作进入到务实发展阶段。

与此同时，电子商务本身具有的诸多不同于传统交易的特点，对建立在传统的生产、贸易方式上的税收法律制度及税收征管造成严重冲击，出现了许多税收法律空白和税收管理真空。我国现有的税收体系及其征管手段也不足以对电子商务进行成熟和有效的管理。面对迅猛发展的电子商务，旧规则不适用、新规则未出台，必然会导致电子商务税收问题的混乱，导致漏征漏管的普遍存在和税收收入的大量流失。

在这种情况下，对电子商务税收问题系统、全面、深入的研究无疑对促进税收理论的可持续发展和指导我国电子商务环境下的税收实践具有划时代的现实意义。

虽然电子商务在全世界范围内取得了巨大进展，特别是在发达国家已经成为社会经济生活中随处可见的“常态”。但是从历史角度看，电子商务仍然是一个正在持续发展的新生事物，对电子商务税收问题的研究也只是处于起步阶段，离成熟和完善还相距甚远。2005 年，我在导师谭荣华教授的指点和鼓励下，选择了电子商务税收问题研究作为博士论文的研究方向，从理论和实践两方面展开研究工作，前后持续了近 2 年的时间，在此基础上完成了博士论文《电子商务税收问题研究》。博士毕业后，我

对电子商务税收问题的关注和研究并没有终止。2013年，我有幸进入北京大学的博士后工作站，在林双林教授的指导下，对电子商务税收问题尤其是涉及国际税收业务的电子商务税收问题进行了更深入研究，并完成博士后出站报告《电子商务税收征管的困境与对策》。

由于所研究课题的特殊性，我在研究过程中并没有天天钻进图书馆，而是常常挂在互联网上查找各种资料或者外出调研。网上的资料很丰富，案例、数据应有尽有，但是数据之间有冲突的现象很常见，鉴别真伪需要一定的功夫和水平。在第一阶段的研究中，我大量查阅国际国内的相关文献、资料，经过归纳、分析、整理，尽量全面客观地反映前人成果和前沿动态。结合自己所学理论，经过判断和思考，在前人研究的基础上进一步充实和扩展。第二阶段的研究主要是面对税收工作实际。我本着“从实践中来，到实践中去”的原则，进行大量的实地调研和网络跟踪，对掌握的一手资料进行分析，并结合实际工作经验，提出税收对策或建议，力求贴近我国现实和税收实际。比如，网络游戏虚拟财产交易税收问题的研究、域名注册涉税问题研究、“苹果税”的税收问题研究，等等。

电子商务税收问题的研究既很有意义，也很有意思，研究的过程同时也是个学习的过程，一个发现问题解决问题的过程。但是，电子商务税收问题并不仅仅是税收领域或者说财政金融领域的问题，而是一个多学科的综合，要把握好这个问题，除了要具备税收基本理论知识外，还要具备网络和信息化、社会学、法律、财政金融等方面的知识，而且电子商务税收问题是一个国际性问题，必须要了解国际最新动向，与国际接轨等。在研究过程中，我常常有力不从心之感，虽竭尽微薄之力，仍觉困惑很多，头绪如麻。

本书是对自己过去十多年来在电子商务税收问题上研究成果的结集，既有公开发表的文章，也有针对社会热点通过微信公众号发布的专业原创文章，还有在相关税收论坛或者沙龙中提交的论文，当然也有从未发表的相关文章，以及自己对未来互联网经济下的税制遐想等。同时，作为对电子商务税收问题进行研究的最基础最根本的框架研究也附于书后，权作抛砖引玉，为研究此课题的后来者做一块垫脚石吧。

实务研究篇——001

01 谈谈电商征税若干问题 / 003

交易形式并不影响纳税义务 / 003

依法征管是税务部门职责所在 / 005

税收流失规模需要科学测算 / 005

税务登记要考虑国情和技术 / 007

第三方支付机构代扣税款不合适 / 008

现实征管要抓大放小有所侧重 / 009

宣传工作任重道远不容忽视 / 010

“拔鹅毛”需环环相扣渐次发力 / 011

02 国际域名注册纳税性质判定研究 / 013

案件情况简介及征纳意见分歧 / 013

域名注册的相关概念及业务处理 / 016

业界的分类标准及管理规定 / 018

关于是否为特许权的判断 / 020

案件处理及借鉴 / 022

03 关于“税立方”综合信息管理系统设计及运行情况的调研报告 / 025

为什么要开发“税立方”综合信息管理系统 / 025

“税立方”综合信息管理系统简介 / 026

项目进展情况及取得的成效 / 029

存在的主要问题及对策建议 / 030

04 论税收数据分析的五项核心要素 / 035

确定主题 / 035

选择对象 / 036

运用指标、方法和模型 / 037

构建系统 / 039

组织管理 / 040

05 浅析信息化基础上的纳税评估方法及其实现 / 043

纳税评估的五个环节 / 043

解决纳税评估瓶颈 / 045

发挥税收信息化对纳税评估的支撑作用 / 047

06 电商征税:印度 GST 改革有新规 / 049

GST 改革前中央有政策,各邦自定规 / 049

GST 改革后采取统一激进的电商征税政策 / 050

对印度电子商务 GST 政策的评析 / 054

07 时评:说说“苹果税”的税收问题 / 055

08 网络游戏虚拟财产交易税收问题探讨 / 059

网游虚拟财产交易发展的现状 / 059

网游虚拟财产交易的特点 / 060

网游虚拟财产交易存在的两个法律问题 / 064

网游虚拟财产交易的税务征管现状 / 066

网游虚拟财产交易的税收对策 / 070

09 互联网上经营主体工商注册、税务登记备案制度研究 / 075

网上交易指导意见,一石激起千层浪 / 075

网上经营主体的登记管理亟待加强 / 078

部分城市实践情况 / 081

研究体会 / 084

10 电子合同印花税征管初探 / 089

电子合同的应用范围越来越广 / 089

电子合同是印花税应税凭证 / 091

电子合同印花税征收的几个现实问题 / 093

完善电子合同印花税税务管理的建议 / 096

11 电子商务环境下涉外企业的避税与反避税 / 099

我国涉外企业避税形势严峻 / 099

电子商务环境下涉外企业避税新动向 / 103

当前我国反避税工作存在的主要问题 / 107

电子商务环境下涉外企业反避税的对策 / 111

12 依托第三方信息加强非居民税收管理的研究 / 119

第三方信息是加强非居民税收管理的重要依托 / 119

海淀国税依托第三方信息加强非居民税收管理的实践 / 121

提升第三方信息采集应用质效的建议 / 125

13 跨国公司在华研发机构反避税的研究与实践 / 131

在华研发机构的概况 / 131

在华研究机构避税现象严重 / 135

海淀区反避税基础管理工作经验分享 / 142

14 关于数字经济下的税制构想 / 149

曾被提出的电子商务税制方案 / 149

对网络时代新税制的思考 / 152

大数据时代的透明税制构想(朱为群教授) / 154

基础研究篇——159

00 前言：电子商务税收的框架性研究 / 161

01 电子商务概述 / 163

1.1 电子商务基础 / 163

1.2 电子商务的特点 / 171

1.3 电子商务主要支撑技术 / 178

1.4 电子商务在全球的发展及影响 / 187

02 电子商务对税收的影响 / 197

2.1 电子商务对税收原则的挑战 / 198

2.2 电子商务对税收立法的挑战 / 200

2.3 电子商务对税收征管的挑战 / 206

2.4 电子商务对税务稽查的挑战 / 211

2.5 电子商务对税收管辖权的挑战 / 213

2.6 电子商务对国际反避税的影响 / 216

2.7 电子商务给税收带来的机遇 / 217

03 世界各国电子商务税收政策研究和实践 / 221

3.1 美国电子商务的税收政策 / 222

3.2 经济合作与发展组织的研究和成果 / 229

3.3 其他国家和国际组织的税收政策 / 233

3.4 各国电子商务税收政策的比较分析 / 240

04 我国电子商务发展及税收对策 / 245

4.1 我国电子商务的发展 / 245

4.2 处理电子商务税收问题应坚持的方向 / 256

4.3 电子商务税收具体对策 / 259

05 电子商务与电子税务局 / 273

5.1 对电子税务局的理解 / 273

5.2 我国电子税务局的构建 / 279

5.3 应对电子商务的解决方案 / 284

5.4 电子税务局建设的关键技术 / 287

5.5 国外税收信息化发展经验借鉴 / 294

A Corpus of E-commerce Tax Research

实务研究篇

01

谈谈电商征税若干问题

自2015年4月开始，北京、广西、江苏、山东等省市税务部门，相继约谈辖区内的电商企业，或者组织企业自查，或者开展专项检查，对电子商务的税务风险进行摸底，对逃税数额较大、情节严重的，除补缴税款之外，还加征了滞纳金并进行了处罚。这本来是税务部门的正常管理工作，却被媒体炒得沸沸扬扬，很多不明就里的人们纷纷吐槽。

我应《经济观察报》的朋友之邀，就电商查税风波发表一些专业观点，以正视听，于是有了5月1日匆匆发表于微信公众号“财税大观”上的小文《也来说说电商查税风波》。没想到，就这么一篇枯燥的专业性文章，公众号当天阅读量就超过了3 000人，点赞叫好者众，多家微信公众号转发。中央财经大学蔡昌教授阅后盛情邀请我参加“互联网+税收”的财税沙龙，并希望能将微信公众号的论文修改一下，增补进论文集。既如此，索性认真总结出八大原创观点，与读者分享。

交易形式并不影响纳税义务

“网购销售税步步逼近”“电子商务征税势在必行”“电子商务征税时机已经成熟”……诸如此类的言论和标题频频见诸报端，给普通大众一种错觉，网络交易原来是免税的，马上就要开始征税了。然而事实上，网络交易征税势在必行之类的言论纯粹是伪命题。

通过对网络交易的特征和本质的研究，我们发现：尽管网络交易的

“虚拟化”，使人们感觉网络交易似乎不受空间和时间的限制，但事实上它只是缩短了交易的时间，取消和减少了物理意义上的场所，如办公楼、商店、仓库等，网络交易中的人（买卖双方）、钱（货款）、物（有形的、无形的）仍存在于一定空间和时间内，并没有“虚拟”得无影无踪。最重要的是，绝大多数网络交易是有形商品的交易，其承载的内容仍然是属于课税范围内的商品、劳务，与传统商务比，未发生本质变化（纯数字产品等新兴经济行为需要另作判断）。依法纳税是我国宪法规定的公民义务，从法理上来讲，不因为交易形式的不同而不同，我国也从未制定网络交易免税的法律或者法规。

或许有人会提出：连电子商务最发达的美国都执行《互联网免税法案》，主张电子商务免税，我们为什么还要对电子商务征税呢？这其实是对美国《互联网免税法案》的误读。《互联网免税法案》的全文在互联网中很容易搜索到，它只是对 ISP（网络服务提供商）从公众那里收的接入费不开征新税，可以理解为：免税法案免的只是“网络接入服务税”。

对于网络销售，美国现行政策是：在线零售商在没有设立实体店的州销售商品，不必向顾客收取销售税；有实体店的，就要收取并向州政府缴纳销售税。以前很多热衷海淘的朋友常常纳闷，为什么同样是在美国网站购物，有时被扣销售税，有时没扣，答案就在这里。2013 年 5 月参议院审议通过了《市场公平法案》，该法案要赋予各州政府要求所有商家就远程销售代征代缴销售税的权利，也就是对网络销售全面征税。然而，按照美国的立法程序，由参议员提出的议案，参议院审议通过后，转众议院，众议院审议通过了，总统签发后才能生效。《市场公平法案》最终是否生效，网上没有查到相关信息。

当然，电子商务作为一种新的有别于传统商务的贸易方式，客观上的确对现有的税收制度和税收征管造成了很大的冲击。某些交易使现有税收实体法中关于纳税人、课税对象、税目税率、纳税环节、纳税地点等税收要素的规定产生了不确定性，对税务登记、税收管理、纳税申报、税款征收、税务稽查、国际避税与反避税等都提出了严峻的挑战。这种政策不清晰是导致社会上产生电子商务免税误解的原因之一。

依法征管是税务部门职责所在

税务部门的主要职责就是依法征税，为国聚财。既然税收中性原则已成为国际共识，我国也从未制定并发布网络交易免税的法律或者法规。那么，对电商征税就是有法可依的。依法对网络交易进行税收征管是税务部门的职责所在，依法执法，无可厚非。当然，野蛮执法不在其列。

事实上，随着电子商务的发展，税务部门很多有识之士一直在跟进研究电子商务的发展，研究电子商务的特点，分析电子商务对税收政策和征管的冲击和挑战，并试图寻找既不影响电子商务发展，又能体现税收公平和效率的最佳方案。很多基层局在网络交易的税收征管方面进行了有益的尝试。比如，2008年北京市地税局在调研的基础上出台了虚拟货币交易个人所得税征收细则，要求在网上进行虚拟货币交易的个人，按利润的20%或交易全额的3%，就交易所得申报缴纳个人所得税。山东威海环翠国税局以淘宝网和天猫中注册地为“威海”的网店为研究对象，对辖区内网店登记及纳税情况进行调研，得出网店税款流失面高达90%的结论。济南市国税局针对电子商务企业的特点，结合税源专业化管理体系，搭建“电子商务税源专业化管理云平台”，利用云计算技术对国内比较著名的电子商务网站进行数据采集和监控分析，取得了很好的管理效果。随着数据抓取技术的成熟，网络平台上交易数据的获取已经没有技术障碍，所以，类似的调研和管理在浙江、江苏等很多城市都有不同的进展。

当然，我们也应该看到，由于网络交易的注册地流动性强，单纯某一地区加强对网络交易的征管很容易导致网络商家的转移，从而导致当地税款流失，因此，全国各地对网络交易绝大部分处于放水养鱼的状态。这种在政策执行层面的放松管理，也是导致社会上产生电子商务免税误解的原因之一。

税收流失规模需要科学测算

我国网络零售市场发展迅速，2014年达2.8万亿元，已超越美国，成

为世界第一电子商务大国，但是，这相当可观的总交易额是由成百上千万大大小小的网店交易额累加而成的。考虑到起征点、小微企业优惠政策等因素，全国网络零售交易税源总盘子到底有多大，不是简单乘个系数就可以测算出来的，它与收入类型及收入额的分布情况关系密切。

关于网络交易的税收流失规模，湖南人大代表王填在 2013 年两会议案中测算，仅阿里巴巴网络平台经营的商铺 2012 年漏缴税、费超过 350 亿元，全国平台型电商漏税超过 1 000 亿元。而据淘宝内部研究人士透露，淘宝网 2012 年注册卖家 800 万左右，网络销售额约 1 万亿元人民币，80% 来自淘宝店大量的个人卖家，8 000 亿元个体网商的销售收入，对应测算应纳税额仅为 100 亿元。前文提到的山东威海环翠国税调研得出的结论是：网店税款流失面高达 90%。济南市国税局利用电子商务税源专业化管理云平台对在济南办理税务登记的 406 户有网络经营的纳税人进行了重点监控和评估，发现 228 户纳税人存在网店经营收入与实际申报收入不符，申报平均差异率为 72.85%。

网络交易税收流失到底有多少？各种报道的结论和数字离真相到底有多远？这需要大量的数据和科学的分析来支撑。然而，目前网络交易税收征管面临的最大问题就是信息不对称，即涉税信息的严重缺失。这种信息缺失导致税务部门对辖区内网络交易实现的税收收入规模、已纳入正常税收管理的税源规模、税源分布情况，以及税收流失规模等缺乏准确的判断。底数不清、情况不明，政策制定部门很难对是否要加强征管、如何分类分级征管、要在哪些层面制定什么样的优惠措施等做出正确的决策。

涉税信息的提供问题，是税收管理的基础，关乎政府部门、有关单位及纳税人的权利和义务。第三方涉税信息由谁提供、提供哪些内容、提供的频率，以及提供的渠道等都需要落到实处。如果税务部门主动伸出橄榄枝，与第三方交易平台沟通合作，借助第三方交易平台掌控交易信息，对税源进行科学测算，不失为一条对电子商务税收管理科学决策的捷径；自力更生，借助爬虫技术等先进的互联网技术，主动进行网上信息的搜集和整理，为我所用，也是一条可行之路。

税务登记要考虑国情和技术

税务登记是将纳税人纳入税收管理的首要环节，是进行税收管理的基础和前提。我国目前实施的《税务登记管理办法》要求企业和个人在办理税务登记时必须提供经营场所证明材料，这似乎可以变相地认为没有经营地址的网店，不具备办理税务登记的条件。互联网上个人经营者由于缺乏登记备案制度的约束，因而游离于税收管理之外。然而，在全民贸易（淘宝、微店、二手交换……）的形势下，是不是大小网商只要有交易都要办理税务登记，或者符合什么条件的该登记备案，通过什么渠道、使用什么方式进行登记管理，这些问题一直是业界热议的焦点。

关于符合什么标准的电商要注册登记，笔者并不赞成把税务登记作为个人注册网络商店的前置条件。原因有二：一是目前无证个体网络经营者的存量不小，仅淘宝网就有 600 多万户，而税务登记管理工作不仅仅是设立时的注册登记，还包括登记信息变更、停复业、注销、非正常户管理、外出经营报验等，税务登记管理工作量巨大；二是每天都有大量新开业网店诞生，但是网上消费者往往倾向于选择业绩和信用良好的网上店铺购物，新开业网店成交量不大。据业内人士介绍，淘宝新注册网店 50% 以上会因无法生存而倒闭，或者长期处于无交易状态。如果将税务登记环节作为个人网上销售的前置条件，会使很多个人放弃自主创业的机会，还会大大增加税务机关的征税成本，降低管理工作的有效性。因此，建议税务机关在税务登记工作中，对尚未达到纳税标准的商户（多为低收入者），实行宽松的管理，鼓励其进行税务登记（放宽时限），但不必把税务登记作为注册网络商店的前置条件。对已达到纳税标准的商户，实行严格的管理，要求其进行税务登记（限时）并依法纳税。

同时，把网络交易纳入税收日常管理范围，是加强网络交易的税收征管的基本前提。税务部门要研究制定符合网络交易特征的税务登记办法，对网络交易的税务登记设定基本的门槛，对符合什么标准必须办理税务登记、通过什么渠道办理税务登记、税务登记信息在网络上如何展示等都要