

电子商务模式下增值税的立法完善

陈月秀

(广州大学法学院 广州 510006)

【摘要】当前困扰电子商务税收征管的问题较多,主要包括:电子商务模式下的增值税中纳税人的主体身份的法律定性、税收管辖权的界定、增值税的税率制定、增值税征收手段和方式、电子商务模式下的税收稽查制度以及电子商务模式下的逃税避税等。本文拟对这些问题进行思考,深入分析电子商务模式下增值税机制中存在的问题,并寻求与之相对应的解决方案。

【关键词】电子商务 增值税 税收征管 税收管辖权界定

近年来,我国电子商务在不断推动国家经济增长的同时,也对国家法律制度带来了极大冲击。本文以我国当前的电子商务行业中的B2B、B2C和C2C模式为对象,由电子商务对我国增值税制度的冲击加以展开,探讨我国增值税制度下纳税人主体身份的法律定性问题、征税对象法律定性问题、增值税税率问题以及增值税的税收征管问题,为规范我国电子商务模式发展的法律环境、完善我国的税收制度提供参考。

一、电子商务的发展对我国增值税制度的冲击

电子商务是相对于传统商务模式而言的一种新型商务模式。按照全球信息基础设施委员会电子商务工作委员会的定义,电子商务是运用电子通信手段开展的经济活动,借助这种方式人们可以对具有经济价值的产品和服务进行宣传、购买和结算。由于其利用了现代互联网、移动通信等技术,在商品交易过程中对商品流、信息流进行了整合优化,使得商品交易的中间环节大大减少,对商品的“生产、流通、销售、再生产”整个流程都进行了优化,能够大大地降低企业的成本,甚至于改变企业的经营结构。但电子商务具有虚拟的本质,决定了电子商务交易特有的流动性强、隐蔽性高、自动化、智能化、数字化、电子化等特点。这必然导致以传统商务模式为基础的税收制度将受到极大的冲击,出现了税收征管过程中课税对象不明确、纳税主体身份定性难、税收管辖权混乱、税种交叉、税率制定不合理、税务稽查无迹可寻等问题。

以美国和欧盟的电子商务发展过程来看,电子商务模式下增值税的征管主要分为两种类型:一是以美国为首的发达电子商务国家的增值税制度。该制度有一个明显的特点就是对电子商务进行的交易实行免税政策。美国实行电子商务免税政策主要是因为美国是世界上电子商务最发达的国家,倡导实行电子商务的免税政策有利于维护美国的电子商务国际贸易霸主地位。同时,能够极大地刺激美国电子商务经济的发展,使得美国的电子商务能够始终保持其全球性的领先地位。

二是欧盟早在1997年就出台了《欧洲电子商务动议》及《波恩部长级会议宣言》等文件,实行电子商务征税与传统商务征税制度的统一,坚持采取“保持电子商务与传统商务的税收中性”的态度,将电子商务纳入传统商务税收征管制度中,对电子商务行业进行征税。

相比于美国实行的电子商务免税政策,欧盟国家坚持的税收原则更加凸显了电子商务模式和传统商务模式下的税收公平原则,更加符合增值税设立的宗旨。

相比欧盟和美国发展成熟的电子商务,我国电子商务起步较晚,国内关于电子商务模式下的增值税立法一片空白。一旦引入具有虚拟性质的电子商务,就会出现许多的不确定性问题以及法律不适用问题。比如:因交易主体身份多元化和虚拟而导致的增值税纳税义务人不明;“商品”的不明确而导致增值税的课税对象复杂化;摆脱时空限制的电子商务交易模式导致的“合法避税行为”等等。国内关于电子商务增值税立法的研究大部分都只是停留在学术理论探究层面,而且零散而不全面,或者存在较大的滞后性。

二、电子商务模式下增值税纳税主体的法律定性问题

1. 电子商务模式下,对纳税主体的身份定性和纳税主体的范围界定。按《增值税暂行条例》的规定,传统商务模式中的纳税主体身份定性方式同样也可适用到电子商务模式中,即通过互联网、移动通信网络进行商品交易的经营者应当属于我国法定纳税义务人,但一般认为这里的“商品交易”应当定义为“实体货物”的网络销售行为。

而与“实体货物”的网络销售相对应的是“虚拟类型”的数字化商品的网络销售,比如“网络自动充值业务”、“离线代理销售行为”、“音乐付费下载”、“电子书籍交易”等,这类商品的交易者在整个消费过程中甚至不需要商品销售者的参与和控制,直接依靠电脑程序控制自动进行,并完成交易的整个流程。那么,按照我国税法规定的增值税纳税义务人的范畴,数

字化商品的网络销售者明显是不符合税法关于纳税人的主体资格规定的。但是,从网店经营的角度看,网店只是作为经营者的一种手段或者方式,无论是“自动销售行为”还是“离线交易行为”,都是按照背后的单位或者自然人的真实意思表示进行的。因此,网店的主体资格应当来源于背后真实存在的单位或者自然人的主体资格,相应的纳税义务也就应当由该单位或者自然人所承担。

2. 电子商务模式下,纳税主体的确定方式和手段。

(1)普通的电子商务网站和网店经营者的“准工商登记”和“工商登记”。根据国家工商总局发布的《网络商品交易及有关服务行为管理暂行办法》的规定,通过网络从事商品交易及有关服务行为的自然人,应当向提供网络交易平台服务的经营者提出申请,提交其姓名和地址等真实身份信息。具备登记注册条件的,依法办理工商注册登记。即使是从事C2C模式电子商务交易的个人,进行电子商务网站经营,尚不具备工商登记注册条件时,也必须接受网络平台运营商的监管,处于运营监管之下就必须进行真实身份信息的登记。从某种意义上讲,这种登记行为的实质是“准工商登记”行为,工商管理部门可以完全通过平台运营商的“代为监管”行为获得完整、具体、准确的网站和网店经营主体身份信息。而从事B2C或者B2B模式的网站经营者,由于具有企业性质而到工商部门进行备案登记,这是真正意义上的工商登记。因此,对于普通电子商务网站或者网店的经营者的工商、税务监管而言,这种特殊的“准工商登记”行为,可以清楚确定纳税主体的身份信息。

(2)针对电子商务交易平台的实名认证。目前国内主流的购物平台,如以B2B模式为主的阿里巴巴电子商务平台,以B2C和C2C为主的淘宝网、拍拍网,这些电子商务平台采用了实名登记制度,即要求平台上进行交易的人必须进行实名认证和登记备案。

以淘宝网为例,淘宝买家用户必须进行真实身份认证,同时通过网上银行与支付宝签约账户转账行为,进一步确认主体的身份信息;淘宝网的卖家身份认证则在买家身份认证的基础上,进行进一步的认证,即要求卖家上传清晰可辨的“手持身份证半身照”,以供淘宝网进行身份审核。如此一来,在淘宝交易平台上的买卖双方身份信息、住址信息、联系方式甚至资质等都进行了详细的登记和备案,交易主体的身份确认只需要简单地通过淘宝平台资料调取即可完成。

(3)针对所有交易用户的严格电子登记制度。“严格电子登记制度”是从电子商务的长远发展角度上提出的一种观点,即所有从事网络电子商务行为的用户必须到工商管理部门进行登记或者进行电子申报登记,对主体身份信息、居住地信息、网址、数字认证信息、账户信息等进行备案,并要求发生实质性信息变动情况时,经营者也都要进行申报登记。“严格电子登记制度”以“登记”作为电子交易的准入资格之一,能够非常有效地规范电子商务行业,解决目前困扰电子商务发展的问题。但是,就目前电子商务发展的程度而言,实行完全“严

格电子登记制度”仍然存在很大的难度,甚至会限制电子商务的发展速度,因此,“严格电子登记制度”目前只能在特定的领域或特定的行业实行。

三、电子商务模式下征税对象的法律定性问题

1. 传统的实物商品与虚拟的数字商品。现代电子商务模式中,商品除了传统意义上的实物商品,也包括虚拟形态的数字产品和服务。在现代电子商务范畴中所销售的实物商品,主要是指传统商务领域的企业在电子商务领域的业务延伸,或者依附传统商业基础的非完全电子商务企业所提供的具有实物形态的商品,因此这些企业有着一个显著的特征:商品的交付必须依赖物流配送而发生空间上的转移。以订餐网为例,订餐网还不能脱离传统的门面经营而完全独立地进行电子商务交易,其提供商品和服务必须围绕传统的门店来进行,即当顾客通过电子商务手段购买了订餐网上的商品和服务时,信息中心会根据顾客的所在地选择最近的门店为顾客提供商品和服务。与此相对应的另一种商品是虚拟形态的数字化商品,这类商品没有实物形态,是具有很高的数字化和电子化程度的数字产品,而且这类商品交付过程不需要任何物流参与,只需要借助网络或者移动通信设备的辅助即可快速完成。有时候甚至连商品的消费、所有权和使用权的转移过程都不需要任何人员参与,只依靠计算机程序即可自动完成。从某种意义上说,这种类型的商品交易是纯粹的电子商务交易,这些数字化的商品交易具有不同于传统商品交易的流程。

2. 电子商务模式下的“服务型”商品的税种归属。通过电子商务提供的“服务型”数字商品是属于营业税的课税对象范围,还是属于增值税的课税对象范围?比如,通过网站进行数字产品升级的服务包、软件升级序列号的销售、网店的装修模板、音乐下载等,属于知识产权的有偿销售行为的范畴,可以认定为销售者向购买者进行的“有偿转让无形资产”使用权的行为,因此这种行为应按照国家营业税的规定进行征税。但是,如果将“数字产品”的升级服务和“网店的装修模板”归入“按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务范围”,将“软件升级序列号的销售”归入“商品功能的修复”业务范围,也就是增值税条例规定的“提供加工、修理修配劳务”范围,那么就应当对其课以增值税。在对电子商务模式下的“服务型”商品进行征税时,容易出现“课税对象认定不明确”从而可能导致重复纳税现象。因此,从电子商务增值税和营业税设立的必要性方面讨论,我国可以参考外国的税收制度将“营业税和增值税合并”,也就是学者们热议的“两税合一”、以“增值税取代消费税”。如此一来,通过电子商务进行的“服务”和“服务型”的数字产品二者就不会出现征税范围划分上的困难,税收成本也会降低。

四、电子商务模式下的税率制定问题

1. 传统的税款抵扣制度和比例税率在电子商务模式下的困境。从全球电子商务行业的发展过程来看,中国电子商务发展起步晚,发展不完善,并没有形成成熟的社会环境、法律

环境、技术环境以实现电子商务成本的极大降低。相反,中国式的电子商务的发展处在一个“量大利微”的尴尬局面,即电子商务企业的发展在没有税收政策的支撑下还很难和传统企业抗衡,其价格优势也并不非常突出。

按照有关规定,即便通过电子商务进行商品交易,只要其符合一般纳税人条件,也应当依照一般纳税人的标准承担纳税义务。但是,相对于部分规模较小、实力较差的电子商务B2C模式的商家而言,这一增值税税负(17%)在其他的费用支出的基础上(如物流费用),会使得这部分商家的商品和服务完全丧失网络销售的“价格优势”,在电子商务销售领域被淘汰。如此一来,17%的增值率的制定不仅不能有效地维护国家税收征管制度,还会对电子商务行业造成巨大冲击,与国家大力发展电子商务行业的政策相背离,也不符合税收的中性原则。

相对于电子商务C2C模式的个人卖家而言,如果按照《增值税暂行条例》中的相关规定,对其征收3%的增值税,也足以让小规模卖家的利润极大降低。当总体利润水平明显低于一般行业收入水平时,这些个人卖家大多会选择退出C2C市场,这将非常不利于电子商务C2C模式的发展,也不利于电子商务行业规模的扩大。因此单一的比例税率,对于类型、规模不同的电子商务经营者,可能导致税收成本和税收承受力的差异,并成为税负不公平的根源。

此外,传统的增值税税款抵扣制度对增值税发票有非常大的依赖性。而电子商务发展至今,由于其特有的虚拟性、数字化和隐蔽性等特点,目前依旧没能普及电子发票,对电子交易的信息还难以确定。

2. 采用“区别对待”的方式进行税率的制定。根据电子商务的特有性质,有学者支持对电子商务模式下的交易实施“区别对待”的税率政策。也就是说,在更大程度上实现将传统商务和电子商务加以区分,从税负的角度采用“独立固定的税率”以及“统一的税票”,以充分考虑到电子商务线上交易的特殊性。

我国目前税法规定的增值税税率主要分为四种情况:基本税率、低税率、0税率和实行征收率。针对一般纳税人实行的基本税率一般为17%,而针对小规模纳税人实行3%的税率,针对部分国家政策扶持的行业和产品实行13%的低税率或者零税率。这种政策主要体现了国家的宏观调控以及兼顾公平的原则。从更深入的角度上看,这种税率制定方式也体现了“区别对待”的思想,只是这种“区别”还局限在传统商业模式中,并没有将电子商务从传统商业中“区别”出来。因为这种区别对待的方式制定的税率,还是非常粗糙、笼统的,并没有针对复杂的电子商务行业进行深入、细致、有区别、有效率的制定。

如果按照交易参与方进行归类,将电子商务以B2B模式、B2C模式、C2C模式进行基本划分,很容易发现只要电子商务交易方有企业方(B)参与,则税率的制定完全可以参照传统的商业模式税收征管的相关规定。比如:针对一般企业适用

17%的基本增值税税率,实行固定统一的征收率;如果是国家政策扶持的行业则适用13%的税率或者免税、退税优惠。在征税年限上,可以参照美国的“因特网税收豁免条例(ITFA)”和我国关于“互联网、软件、计算机服务类税收优惠政策”规定,对我国的电子商务实行“前2年免税优惠”。同样,如果交易双方都是个人时,则可以综合考虑小规模纳税人的纳税能力和电子商务的行业特点,按固定经营周期内的营业收入量进行“分层级、分阶段”纳税。也就是对不同层级收入水平的企业,按照不同的发展阶段采用所对应的税率,充分做到税负公平。

澳大利亚的做法或许是较好的借鉴,澳大利亚规定个人网店的交易额超过1 000澳元时,需要结合当年的总体收入缴纳一定数量的税收;日本则规定个人网店年收益高于100万日元时,需要缴税。因此,我国的电子商务小规模纳税人的纳税能力可以按营业额层级划分为三级:第一层级为月营业额超过20 000元,或者按营业额超过500元/次,需按照3%的征收率进行征税;第二层级为月营业额超过100 000元,或者按次营业的,营业次数超过200次的,超过第一层级的营业额需按照5%的征收率进行征税;第三层级为月营业总额超过200 000元时,不再适用征收率增税,应当依照一般纳税人的相关规定进行征税。

与此同时,针对“分层级”税率给税收征管所带来的工作难度和工作量增加等情况,可以加大推行“电子发票”的力度,或者借用第三方电子商务平台的“代为征收”行为,推广使用电子化手段对电子商务进行税务监管。

五、电子商务模式下增值税的税收征管

1. 电子商务模式下的税收管辖权的界定。税收管辖权规则是保证税收征管工作顺利开展的关键。目前对于电子商务增值税管辖权的归属问题主要存在以下几种观点:交易发生地税收管辖权;消费行为发生地税收管辖权;居民税收管辖权;主机所在地税收管辖权。

在电子商务模式下,由于交易的数字化程度高、交易时间短、交易环境的虚拟(甚至不存在)等特点,“交易发生地税收管辖权”的原则明显难以适用。

而实行“消费行为发生地税收管辖权”原则是目前最受推崇的观点,采用“消费行为发生地”征税体制,而不是“卖方所在地政府征税”,既可以避免由于卖方向低税区转移或者向税收优惠区聚集从而引发的恶性税收竞争,还可以实现税收征管流程的优化。因为增值税的课税对象是商品流通过程中的增值额,电子商务模式下的商品交易能够极大地减少商品流通的中间环节,甚至可以不经任何中间商,而直接实现“生产→消费”的理想模式。那么,根据“增值税的最终承担者是消费者”的理论,实行“消费行为发生地税收管辖权”原则无疑是最优化的。与此同时,对消费和消费发生地的确认,可以采用“第三方支付平台代扣代缴”的方式。

而“居民税收管辖权”原则适用的一个重要的前提是:交

易发生时居民的物理位置相对稳定,也即居民发生消费时总是处于进行身份信息登记地工商部门的管辖区域内。

实行“主机所在地税收管辖权”原则,是在电子商务模式下交易双方所在地难以确定的前提下提出来的一种观点,以销售方的主机或者服务器所在地为基准,该地的税收监管部门享有相应的税收征收权。由于销售方的主机或者服务器在较长时间内具有相对的稳定性,因此能够保证税率的稳定性。但是,从消费市场的角度分析,消费者作为增值税的最终承担者,受到价格因素的影响,其必然会选择具有税收优惠地区的销售方提供的商品和服务,这就必然导致市场需求逐渐向税收优惠区倾斜。与此同时,受供需关系影响,销售方基于占领市场份额的考虑,也会转移到税收优惠区经营,如此循环,必然导致两个恶劣的结果出现:一是商品和服务向某些特定的地区转移;二是出于对税收管辖权的考虑,各地政府会采取经济保护政策,加大对经济的干预程度,并最终形成对电子商务行业发展的极大制约。因此,实行“主机所在地税收管辖权”不能解决电子商务增值税管辖权的问题,相反会引发更多的不利影响。

综上所述,笔者赞成在“消费行为发生地税收管辖权”的基础上,综合考虑借助第三方支付平台或者第三方交易平台等实行交易监督,确定消费行为的发生和消费所在地,以明确税收管辖权。而对于采取了“代扣代缴”行为的第三方平台,在性质上可以定性为税收征管的协助部门,只是代为行使征税权,并不实际享有征税权。

2. 传统实体企业借助电子商务模式的逃税、避税行为,以及对应的及法律稽查手段。首先,最常见的一类避税行为是企业利用不同地区的税收政策进行避税。比如,甲地有A、B两家进行贸易往来的企业,将交易地点改在了具有税收优惠的乙地。由于乙地的税收优惠政策,A、B两家公司就成功地将原本17%的增值税率降低为优惠税率,实现了合法避税。此时,对于电子商务企业而言,这种避税方法的使用几乎不需要增加任何成本。

其次,按照传统增值税的税收抵扣制度,利用销项税减去进项税,保证增值税链条连接,以实现增值税的有效征管。但是,在C2C模式下,这种抵扣制度往往会出现链环的断裂。因为该模式下的销售者都是小规模纳税人,对于他们的增值税税收征管是使用征收率,不存在“增值税=销项税-进项税”的情况。因此,这种模式下的小规模纳税人在“购进商品”的环节中往往会拒绝索要发票。

最后,是对电子商务增值税征收中影响最恶劣的“一条鞭逃税法”。A、B、C三者进行交易,形成交易链条,A、B是一般纳税人,C是小规模纳税人或者消费者。由于对C采用的是征收率征税,因此C在购进商品时往往没有索要增值税发票的内在动力,这就可以帮助上一环节的B隐瞒销项税,实现B的偷税。与此同时,C由于帮助B实现了偷税,受到利益的驱使向B提出低价进货的要求,这种外在动力同样也就迫使B向A提出

压价要求,由此B、C只能以“税款”填补价差。层层递进,处于链条之中的A、B、C也就形成了“一条鞭逃税”,从而造成了整个增值税链条的完全脱节。

而此时,利用传统的征管手段很难进行有效的税收监督和税收稽查,只有通过和银行、第三方支付平台的合作,才能够从交易的资金链上进行有效的监管,协助征收增值税。同时,借助网络平台和网络监管部门,可以对交易行为的发生与否进行准确有效的认定,为税收征管部门提供确实的证据。多部门的协同合作,也能够某种程度上形成对企图逃税、避税的纳税人震慑作用,促使其主动积极地进行纳税申报。

3. 电子商务模式下的征税手段和方式。在现代电子商务模式下,传统的征税手段和方式已经呈现出了极大的缺陷。应该采用“电子发票”代替传统纸质发票,借助电信网络将纳税人、税务部门、海关和银行连接在一起,基本上实现了一体化的税务结算方式,避免由于单一独立的税务部门进行征税引起的众多问题。

就目前而言,根据2012年国家发改委、商务部等八部委联合发布的《关于促进电子商务健康快速发展有关工作的通知》要求,我国已经开始了“电子发票”试行。因此,针对B2B模式下和B2C模式下的商品交易而言,电子发票的采用能够很好地适应电子商务模式的虚拟性、数字化、电子化、隐匿性等特点,提高了税收征管部门的税收征管力度和有效性。但是相对于C2C模式下的个人卖家而言,电子发票的采用也形成了一定的局限性。对于个人卖家而言,所采用的征收手段和方式可以依附于电子商务平台的“代扣代缴”行为,也即需要电子商务平台在小规模卖家进行商品交易的同时按照征收率向平台缴税,再由国家税收征管部门向电子商务平台进行统一征税。如此一来,电子商务平台就成了“税收征管部门”的“代理人”,代为行使“征税权”,而税收征管部门仅需要利用“小规模纳税人”的“纳税申报”信息和电子商务平台的“缴税申报”信息进行税务稽查。

主要参考文献

1. 吴应良. 电子商务概论. 广州: 华南理工大学出版社, 2009
2. 孙江森. 浅谈我国电子商务税收法律制度. 公民与法, 2011;2
3. 张乃强. 完善电子商务模式下流转税法律制度建议. 学理论, 2011;16
4. 曾娟红. 增值税研究国外文献综述. 湖南税务高等专科学校学报, 2010;1
5. 杜志宏. 电子商务的税收问题与对策. 北京物资流通, 2007;1
6. 裴祥喜, 孙森. 电子商务中电子支付安全探究. 中国商贸, 2011;3
7. 胡晓娜. 电子商务模式下我国税收问题研究. 经营者, 2010;5