

我国电商税负 现状分析及政策完善研究

执笔人：谢波峰

我国电商税负现状分析及政策完善研究

执笔人:谢波峰

报告摘要

一、目前电商税负的主要问题和差距

- 1、大部分电商税负略低，C2C 电商模式流失较为严重。
- 2、由于缺乏对电商征管的明朗政策态度以及可操作性强的政策方案，电商征管环境一直不甚理想。
- 3、各地毫无例外地都是主要通过财税政策扶持加大对电商企业的扶持。

二、完善电商税负政策的意义

1、推动中国流通业的现代化转型

目前电商行业存在着五大忧患，无法支撑中国经济更高质量的发展。

2、促进税收遵从战略的建设

目前已经达到了考虑电商遵从的时间点了。过去的模式已经不合时宜，与新经济、新方法不再匹配。

3、为税收减负腾出更大空间

对于即定规模的财政支出，依法纳税企业税负重的事实与偷逃税的纳税人向缴纳更多税收的纳税人的压力转移也有一定的关系。

三、电商税负问题的影响因素分析

1、税收政策方面并无优惠政策，但有利于电商运营

(1) 目前的税收政策并无专门针对电商的税收优惠政策

从流转税和所得税来看，我国目前的增值税的相关法规，均没有将电子商务列为免税的行为。从所得税来看，电商企业与其它类型企业一样，并无单独的规定。

(2) 电子商务手段的应用的确某种程度有助于税负的降低

电子商务运营的特点以及税收政策的不明确使得电子商务企业在纳税方面较大的可操作空间。

(3) 电商企业与传统企业在全链条税收政策中的差异

电商企业与传统企业在投资和生产经营的全链条税收政策中存在差异。

2、税收管理方面对电商企业尺度宽松，且存在理解误区

(1) 机构设置和企业税务管理要求不同，电商企业相对更为宽松。

(2) 对电商企业的政策尺度较宽，尤其是宽纵部分 B2C 电商混淆于 C2C 电商之中。

(3) 将“小微电商依法享受税收优惠政策”与“加强电商的税收管理”混为一谈。

3、以“费”代税、信息垄断获利等机制是深层次的障碍

四、政策建议

1、澄清和明确电子商务的税收政策要素

根据税收政策和电子商务交易特点，明确：第一，需要交纳什么税；第二，按什么身份交税；第三，在哪交税；第四，明确电子商务经营中相关方的税收义务。

2、完善各类企业公平竞争的的税收政策和管理措施

第一，不区分是否电子商务企业，进一步完善流通企业和商务服务企业（平台、物流、技术服务）的税收优惠。

第二，明确开展电子商务的工商、税务登记要求，相关各种信息的税收申报要求，以及各相关部门的信息交换责任。通过电子发票、电子印章、电子合同、电子会计档案等一系列一体化应用措施，建立有利于税务部门管理的社会化环境。

3、从长远的角度总体考虑形成良性竞争机制的电子商务税收改革措施

第一，选择大型电商平台，按照消费者所在地，向消费者所在地省级税务机关缴纳（或代征代缴）增值税等其它相关税收。

第二，进一步完善物流、资金流、信息流的税收政策和管理措施，研究和试点实施减少中间环节纳税。

一、目前电商税负的主要问题和差距

1、大部分电商税负略低，C2C 电商模式流失较为严重¹

电商企业的税负，由于数据公开的原因，一直以来意见不一。但从有限公开的数据来看，比较客观的观点应该是：在以 B2C、C2C 形式开展的网上销售中，电商税负略低，但 C2C 模式税负过低，流失较为严重。

例如从已有研究来看（姚公安，2011），可比口径来看²，采取 2013 年³的数据进行比较，京东（JD）与国美相比较，一个为 0.4%，一个为 1%。而本报告课题组针对行业垂直电商的样本进行了了解，一般 B2C 电商税负约在 2.5% 左右。本报告课题组从流通行业连锁零售商获得调查数据来看，一般的流转税负大约是：1.3% 到 2.8% 左右，考虑到销售商品享有税收优惠程度不一、综合经营与专业销售定位不同、网上网下兼营比例高低、平台电商与垂直电商经营模式差异等各种因素影响，可以认为 B2C 行业的电商企业和传统商业企业的税负相比基本相当，略微偏低。

然而对于所谓的 C2C 电商而言，由于经营者众多，从公开数据来看，在 600 万到 1 千万家左右，经营额 2015 年占比约为 48.1%，按 2015 年网络购物 3.8 万亿计算，约为 1.8 万亿。对于这一部分的税负估计一直缺少较为准确的数据。我们可以进行一个粗略的估算，按 B2C 和实体零售的平均税负率 2% 左右估算，1.8 万亿中 30% 的纳税人存在着逃税现象，这部分税收的规模大约为 81 亿。若按征收率 3% 计算，这一规模则为 121.5 亿，当然我们要是估计偷逃面加大，则这一数据会更大，考虑到其中的确存在着部分达不到增值税起征点的纳税人，两项因素互相抵消。因此，我们认为，1.8 万亿中税收流失额至少在百亿上下。

另外，我们大致可以从一些权威渠道和专家调研中得到一些答案。例如，2016 年双 11 前，新华社做了一期名为“电商大国的喜与忧”的新闻报道，从新华社调研的情况来看可以推测这一部分的税负率较低。换句话说，面向最终消费者的

¹ 实际上造成电商税负更低的原因是多方面的，就本报告提及的主要问题而言，应该是政策、征管、发展阶段、地方政策等多方面造成的，但由于实质性的区别最后都要通过税负表现出来，因此本报告首先提出了税负方面的差异和问题。

² 文中采取了从财务报表直接提取应交税费与营业收入相比的做法，虽然有可讨论之处，但作为同口径比较，仍有一定的借鉴意义。

³ 2014 年京东美国上市年份，影响因素较多，因此可比性相对而言，更差一些。

2015年3.8万亿的网络销售额中，约有1.8万亿的电商销售税负，与其它2万亿销售比较而言，可能存在着较低的情况。

这一判断从税收流失的角度，也被国内的一些小样本的研究旁证，例如中央财经大学的2016年电商税收流失报告，该课题组结论分析称，被测算的C2C电商平台在2012年至2016年期间，税收流失额呈逐年增长趋势，且其交易的税收流失额增长率与该模式的交易额增长率基本一致。其它的一些研究者（如中国人民大学金融与财税电子化研究所高级研究员李雪若）也认为，从2012年至2015年，该C2C平台全年增值税与个人所得税税收流失总和，均呈逐年上升的趋势。

2、电商征管环境有待完善

目前而言，由于对电商征管的政策态度以及信息获取的原因，电商征管环境的宏观数据几乎没有，但可以从一些税务部门公布信息和研究机构的相关研讨会透露的个案信息当中，看到电商征管环境的情况反映和折射。

其一：杭州市国家税务局的税务公告披露，2014年1—5月杭州某电子商务有限公司存在网店销售收入未全额申报收入的情况，其中1-5月未申报收入（不含税）的货款合计为1114133.91元。上述货款均为该电子商务有限公司在天猫旗舰店经营的销售收入，通过支付宝账户收取货款。

其二，2015年5月，中央财经大学举办《“互联网+税收”电商纳税监管与税收诚信》专题沙龙，提到的青岛某电子商务企业的案例：该企业2013年1-10月网上销售明细，天猫商城网店实现销售收入290.85万元，同期企业申报销售收入2538.71万元，和实际收入差额923.54万元。剔除支付宝余额中保证金等充值金额179.72万元，退款折让11.33万元，实际少申报收入732.49万元。

类似以上典型案例，估计从全国来看，不在少数。但由于缺乏对电商征管的明朗政策态度以及可操作性强的政策方案，电商征管环境一直不甚理想。尤其是2015年5月6日，国家税务总局出台的《关于坚持依法治税更好服务经济发展的意见》（税总发2015（63）），该文件提出：“各级税务部门今年内不得专门统一组织针对某一新兴业态、新型商业模式的全面纳税评估和税务检查”。这一文件被各省级以下税务管理部门简单地理解为国家税务总局对电商企业的消极征管态度。在这一文件的简单理解的导向下，电商的征管环境完善任务戛然而止。

3、针对电商的地方税收政策过于泛滥

随着电子商务的发展，各地通过电子商务园区的做法促进地方经济发展，各地毫无例外地都是主要通过财税政策扶持加大对电商企业的扶持。除了大力通过财政补贴对投资、运营、研发、房租等各方面进行支持外，在在税收扶持政策方面，出台针对性的地方性税收减免优惠措施，例如对电子商务企业且年纳税额在一定规模以上的，按其解缴税收的“四税”(营业税(营改增前)、增值税、房产税、企业所得税)之和地方所得部分的一定比例给予奖励，甚至于全额返还，对电子商务企业高管人员，则可以按本人年度上缴个人所得税地方留成部分或全额给予奖励；这些税收返还的政策原则上是不符合国家有关规定的，不仅不利于电商企业的公平竞争，也不利于国家财政税收的长治久安。

二、完善电商税收政策的意义

1、推动中国流通业的现代化转型

正如新华社在 2016 年双十一前推出的重磅报告(新华社, 2016)所指出的, 电商步入“品质提升”关键期——这张不断拓展的电商大网在深刻改变经济社会生活的同时, 也迎来行业发展的“拐点”。经过多年发展, 我国电子商务已成为提高经济运行质量和效率、促进产业结构调整的重要力量。同时, 不容忽视的是, 存在着假货现象、低价竞争、诚信危机、规范缺失、税收争议等五大忧患, 这不仅困扰着电商行业本身, 也给中国流通业现代化转型带来一些隐忧。

在中国经济转型升级、爬坡过坎之际, 尤其需要高品质的电商。人们期望它能致力提高产品和服务品质, 推动整个流通行业的发展, 助力制造业转型升级和供给侧结构性改革。

解决上述电商的五大忧患, 可以通过税收公平为抓手, 集成质检、信用体系等多方位措施, 推动中国流通业的现代化转型, 进而支撑中国经济更高质量的发展。

2、促进税收遵从战略的建设

促进电商企业公平税收竞争有利于促进我国税收遵从战略的建设。

首先，企业做到遵从长远来看，既有利于国家税收成本的降低，也有利于企业税负的降低，在一个遵从度较高的税收环境中，国家可以减少税收征管成本的投入，依然企业的自我遵从，为进一步降低企业税收负担留下了空间。

其次，目前已经到了迫在眉睫的关键时期。有研究者曾经提出的电商征管的“三不原则”，即网络零售产业规模占整个零售业 5% 以下时，政府不要管；网络零售的就业人数在 500 万人以下时，政府不要管；网络零售年收入在 5 万元以下的就业人员，政府也不要管。该看法被认为代表了国内舆论普遍看法。早在 2012 年，仅阿里巴巴旗下的淘宝和天猫交易额已经过万亿元，相当于全国社会消费品零售总额的 5.4%，直接间接就业人员超过 1000 万人。可以说，目前已经达到了考虑电商遵从的时间点了。

第三，新经济、新方位的新需要。现代社会税收治理的重要方面是遵从意识、诚信意识的形成，良好的商业模式、商业文化离不开税收遵从的形成，过去以偷逃税等税收不遵从行为支撑商业企业发展的模式已经不合时宜，与新经济、新方法不再匹配。

3、为税收减负腾出更大空间

2016 年年底的由“死亡税率”提法引发的税负讨论是近些年来税负讨论涉及面最广泛、最深入的一次，企业税负重除了税制结构的原因之外，另外的重要因素之一对于即定规模的财政支出，依法纳税企业税负重的事实与偷逃税的纳税人向缴纳更多税收的纳税人的压力转移也有一定的关系。通过公平纳税，进一步规范不公平税收的领域的纳税行为，让他们缴纳应该缴纳的税收，可以为税收减负腾出更大空间，形成政府、企业、消费者的多赢局面。

三、电商税负问题的影响因素分析

1、税收政策方面并无优惠政策，但有利于电商运营

(1) 目前的税收政策并无专门针对电商的税收优惠政策

对于这一问题，其实目前在业内专业领域已基本澄清（谢波峰，2014），在此略作梳理。

从销售货物的流转税来看，我国目前的增值税的相关法规，均没有将电子商务列为免税的行为。例如，中华人民共和国增值税暂行条例第一条规定，“在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税。”电子商务作为一种销售方式，同样也应该是增值税的应税范围。

就纳税人而言，中华人民共和国增值税暂行条例实施细则第九条规定，“条例第一条所称单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。”对于个人电子商务经营者（或称个体网商）而言，在我国增值税体系中，分为个体工商户和其他个人两种类型，对于个体网商，中华人民共和国增值税暂行条例实施细则第三十七条规定，“增值税起征点的适用范围限于个人。增值税起征点的幅度规定如下：（一）销售货物的，为月销售额 5000-20000 元；（二）销售应税劳务的，为月销售额 5000-20000 元；（三）按次纳税的，为每次（日）销售额 300-500 元”。目前，各界人士所讨论的年销售额 24 万¹的个体网商应当不缴纳增值税，即是按这一规定进行的推算（2 万/月×12 个月=24 万）。对于个人网商而言，还有一条重要的规定，即中华人民共和国增值税暂行条例第十五条规定，“下列项目免征增值税：……；（七）销售的自己使用过的物品。”中华人民共和国增值税暂行条例实施细则第三十五条（三）做了进一步的规定，“第一款第（七）项所称自己使用过的物品，指其他个人自己使用过的物品。”即个人网商中的非个体工商户如果销售的物品全是自己用过的旧物品，可以免征增值税。但是，一般而言，目前在我国的 C2C 平台上经营的个体网商，基本上都不属于这一情况²。

1.该提法最初起于淘宝网针对人大代表王填提出的《电子商务税收征管法》议案的回应。目前我国针对小规模纳税人的起征点已提高至 3 万元，这一数字相应地变成了 36 万元。

2.虽然没有相关数据，但从淘宝热买商品中基本可以推断出这一点。

另外,从跨境贸易电子商务法律规定的情况来看,无论针对各种方式的一般性规定《关于调整进出境个人邮递物品管理措施有关事宜》(海关总署公告 2010 年第 43 号),还是针对跨境电子商务的专门性文件《海关总署关于跨境贸易电子商务服务试点网购保税进口模式有关问题的通知》(署科函[2013]59 号),对电子商务的税收政策及优惠都是明确的,即网购每次限值为 1000 元人民币¹,超出规定限值的,应按照货物规定办理通关手续,以电子订单的实际销售价格作为完税价格,参照行邮税税率²计征税款应征进口税税额在人民币 50 元(含 50 元)以下的,海关予以免征。

从所得税来看,电商企业享受的税收优惠主要体现在小微企业以及高新技术企业两方面,或者说,电商企业与其它类型企业一样,需要是小微企业或者高新技术企业才有税收优惠政策,并无单独的规定。

《企业所得税法》)第二十八条第一款规定:符合条件的小型微利企业,减按 20% 的税率征收企业所得税。财政部、国家税务总局《关于小型微利企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2015〕34 号)规定:自 2014 年 1 月 1 日至 2016 年 12 月 31 日,对年应纳税所得额低于 10 万元(含 10 万元)的小型微利企业,其所得减按 50% 计入应纳税所得额,按 20% 的税率缴纳企业所得税。财税〔2015〕34 号规定:自 2015 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日,对年应纳税所得额低于 20 万元(含 20 万元)的小型微利企业,其所得减按 50% 计入应纳税所得额,按 20% 的税率缴纳企业所得税。《财政部 国家税务总局关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》(财税〔2015〕99 号)规定,自 2015 年 10 月 1 日起至 2017 年 12 月 31 日,对年应纳税所得额在 20 万元至 30 万元(含 30 万元)之间的小型微利企业,其所得减按 50% 计入应纳税所得额,按 20% 的税率缴纳企业所得税。以上享受所得税优惠政策的企业是指符合企业所得税法及其实施条例规定的小型微利企业。小型微利企业的特点主要体现在“小型”和“微利”上。除了要求从事国家非限制和禁止的行业以外,还包括三个标准:一是资产总额,工业企业资产总额不超过 3000 万元,其他企业的资产总额不超过 1000 万元;二是从业人数,工业企业从业人数不超过 100 人,其他企业从业人数不超过 80 人;

1.财税关 2016(18)文做了进一步的调整,但优惠实质并没有太多改变。将网购限额调整到每次 2000,一年 20000。

2.目前我国适用行邮税的个人邮递物品根据种类不同,划分为 15%、30%、60%三档税率。

三是税收指标，年度应纳税所得额不超过 30 万元。

在高新技术企业方面，《中华人民共和国企业所得税法》第二十八条（第二款）国家需要重点扶持的高新技术企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十三条 企业所得税法第二十八条第二款所称国家需要重点扶持的高新技术企业，是指拥有核心自主知识产权，并同时符合下列条件的企业：（一）产品（服务）属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围；（二）研究开发费用占销售收入的比例不低于规定比例；（三）高新技术产品（服务）收入占企业总收入的比例不低于规定比例；（四）科技人员占企业职工总数的比例不低于规定比例；（五）高新技术企业认定管理办法规定的其他条件。

即使不考虑个人所得税等其它相关税收政策，从以上增值税和所得税的主要税法法律来看，并无针对电商企业的单独的税收减免优惠，这一点也逐渐为社会各界所认识到。

（2）电子商务手段的应用的确某种程度有助于税负的降低

虽然没有针对电子商务企业的税收优惠，但是企业税收负担与电子商务运用程度有很大关系。在税收方面，电子商务经营方式会在以下两个层面减少企业税负：

一是电子商务运营在实体店方面的投入较少，故与之相关的城镇土地使用税、房产税及其他费用的支出较少；

二是交易方式的新型化及网络发票运用的不规范化导致了电商企业销售额的模糊化，加上现行税法对电子商务的适用性较差，对于税务人员在征管中缺少具体的规范和指导，使得电子商务企业在纳税方面有较大的可操作空间。

三在收入方面，电子商务因省去了一些传统的流通渠道和店铺、人工费用，使得线上商品比线下商品更具有价格上的竞争力，所以即使在整个零售市场不景气时，网络零售市场仍保持高速增长，电商零售企业的销售额也水涨船高。

在以上主要因素的共同作用下，完全虚拟的零售企业的税负就保持在较低水平。这一判断也可以从目前的典型商业企业得到部分验证，例如国美虽然也开展了网上销售，但其虚实结合的业态布局仍是以实体店为支撑的，传统销售渠道的较大比重，使得国美的整体税负要高于京东。

（3）电商企业与传统企业在全链条税收政策中的差异

电商企业与传统企业在全链条税收政策中的差异一方面表现在投资和生产经营的各个环节，包括投资的税收差异、信息技术服务提供、物流环节等差异，有关研究测算，由于我国资本市场环节税收政策的不完善，资本的税负较低，加之国际税收中境外投资的避税措施，大部分电商的所谓“烧钱”行为一方面具有金融投资预期增值的特点，另一方面税收方面的优势也不容忽视。电商企业便于形成上下游之间的关联企业，通过高新企业、物流企业的税收政策降低税负也存在着一定的空间。

另一方面，由于传统电商企业与电商企业成长周期处于不同税收优惠政策周期空间内，也会造成一定的税负差异。例如，近十年来，我国主要的流转税领域的税收优惠政策，包括允许固定资产扣除的增值税转型、营改增等，基于与电商企业的成长周期同步，而传统企业由于存续时间更长，历史投资的税收包袱较重，与电商企业新投资的占领的税收高地优势相比存在着一定劣势。

存在着全链条和成长周期的税收差异，针对电商而言，产业链条的腾挪空间更大，诚然，这是新经济的内涵之一，然而进一步要思考的是，新经济带来的利弊，发展的支持带来的边际收益在递减，边际成本和社会成本在不断上升。从现阶段来看，进一步要求公平纳税，均衡发展实体商务和电子商务是更为明智和理性的选择。

2、税收管理方面对电商企业尺度宽松，且存在理解误区

（1）机构设置和企业税务管理要求不同

在纳税机构设置方面，传统商业企业一般根据经营和税务管理需要，在经营所在地需要办理相应的税务管理手续，而电子商务企业相对管理要求宽松，仅在部分税务管理要求较为严格的区域设置分支机构。

（2）对电商企业的政策尺度较宽

由于税收政策在具体执行过程中往往存在着一定弹性，在这方面，针对电商企业的政策尺度较宽，例如，有部分纯粹的 C2C 电商中小卖家通过不断经营，月营业额早已超过了征税标准的 3 万元收入，但实际由于税务管理部门没有及时跟进这种成长，放任这部分企业长期处于零税收状态，从而导致电商税收流失。另外，根据部分研究机构和税务部门的调研发现，C2C 电商平台上的卖家并非都

为纯粹的自然人店，其中一部分属于注册过公司的个人网店，还有一部分属于实体店的网上店铺，这两种卖家与线下实体公司并无二致，实质就是 B2C 电商交易，均属应依法纳税对象，税务管理部门有时也宽纵于这种混淆状况的存在。

（3）存在着税收管理理解误区

目前对电商企业的税收管理主要误区就是将税收政策和税收管理混在一起讨论，认为“小微电商依法享受税收优惠政策”与“加强电商的税收管理”是一回事。

很多观点认为 C2C 当中大部分是小微企业，在国家有关税收政策的规定下，这些企业本来就享受了税收优惠政策，既使加强和规范，也没有多少税收。的确，例如，2013 年，阿里巴巴集团曾披露，94% 的淘宝卖家年营业额在 24 万元以下，也就是月销售额小于 2 万元。这意味着，这些商家均符合免征增值税的条件；而个人所得税部分，对于部分省市的具体规定来看，例如北京市的规定，《北京市地方税务局关于进一步加强个体工商户税收征管工作的公告》，如果个体工商户的核定月经营额在 2 万元以下，个人所得税征收率为 0%；而核定月经营额在 2 万元(含 2 万元)至 5 万元的，对超过 2 万元以上的部分，按 0.6% 的核定征收率征收个人所得税。这些卖家的月营业额亦在起征点之下。

这些观点的错误在于：第一，在已有的各地税务管理检查上，以及和行业内的共识上，都指出一个事实，不少的 B2C 披着“C2C”的外衣，滥竽充数，企图逃避国家税收；第二，规范和完善的意义，更重要的并不在于目前的短暂税收利益。套用不少人指出针对小微企业的税收优惠政策其重点在于“放水养鱼”的说法，规范和完善电子商务税收政策和管理，在于不至于养“野鱼”，要在税收法律的笼子里让小微电商企业规范成长、健康成长。当然，这个“笼子”要足够科学合理。

如前所述，在国家税务总局出台《关于坚持依法治税更好服务经济发展的意见》（税总发 2015（63））之后，在扩大化的理解之下，本来部分省市开始对这一管理误区的纠正行动戛然而止。

3、以“费”代税、信息垄断获利等机制是深层次的障碍

(1) 以“费”代税的利益机制

对于规范和完善电子商务税收的争论较多，出现不少反对的声音，更深层次的原因是缺乏税收政策和管理到位的重要原因之一，是代表着近 2 万亿税收管理有待完善的利益障碍。这些利益障碍包括以“费”代税、低价低质产业链中的利益寄生者等。

电子商务平台对电子商务经营者收取平台费用已经成为国内外电子商务领域的惯例。例如，2011 年 10 月 10 日，某电子商务平台突然宣布，2012 年，向商家收取的年费将从 6000 元调整到 3 万元、6 万元两档，商家的保证金也将从 1 万元调整到 1 万—15 万元不等，10 月 11 日，数千家中小商户对淘宝商城的大卖家进行“攻击”，表达对提高收费的抗议。

正确理解电子商务企业以“费”代税，必须看到如下的利益机制。以某电子商务平台的 2014 年数据来看，该平台收入 525 亿，这部分收入大部分是属于“服务费”的形成，业务均属于服务业，这部分的基本税率为 6%，所以这部分的增值税大概为， $525 \text{ 亿} \times 6\% = 31.5 \text{ 亿元}$ 。另外，根据利润率，还需要交纳利润的 25% 的所得税，该平台 2014 年税后利润 234 亿，以此计算税前利润应为 312 亿，2014 年所得税为 78 亿。以此计算，该平台的 2014 年缴税 31.5 亿加上 78 亿，约为 109.5 亿元。

以“费”代税这一做法，可以说是用企业收取费用的形式来作为不同意国家征税的这种那种理由的内在利益机制，并且存在着“缩小”效应，本该是国家税款的一部分，却以作为收费的形式按一定税率比率交纳给了国家，一言以蔽之：可以用“平台税”来称呼这些收费，它们代替了国家税收，成为了影响公平纳税的重要利益机制。这一问题在一些重要场合也有所提及和影射，2016 年成都举行的 G20 财长和央行行长会议上，时任财政部长楼继伟指出，要实现对电子商务的公平很难，因为有很大的既得利益，真正付诸实施很难。

(2) 通过信息垄断获利的企图

除了“以费代税”的利益机制之外，部分电商企业对于电子商务过程中的数据的归属，认为属于企业私有，试图通过垄断进行获利，而否认其公开性，也影响了公平纳税的监督和判断。一方面这些电子商务数据其实并非完全意义上的私有

数据，而是消费过程中各参与主体均有一定获取权的公共数据，而仅仅是由于电商平台的技术不平等性，造成了交易的一方在数据拥有权中的垄断优势。另一方面而言，对于电商企业的纳税数据，按照互联网企业宣传的社会责任，也应该披露包括税收数据在内的相关数据，并且也不是一件困难的事情，然而，我们发现，获得这些数据往往较难，一方面由于部分电商企业在境外上市，信息披露的口径和标准相对复杂，另一方面也反映了电商通过数据不透明回避纳税问题上的晦涩态度。

在以上两个主要方面的问题上，诚然我们应该承认电商企业的合法利益诉求和商业模式创新，但是，促进电商快速健康的发展，并非要以牺牲国家的税收利益为前提，加快出台抑弊兴利的公平制度安排更是国家治理的内在要求。

四、政策建议

从分析因素可以看到，短期内可以澄清政策，并且在征管方面加强征管措施，在政策方面考虑传统商业企业的特点和历史原因，尽量拉齐传统商业企业在税收政策上的差距，解决公平纳税的现有问题。从长远来看，还需要顺应互联网+的社会发展趋势，考虑竞争良性机制的建立，进一步考虑整体税制改革下的公平竞争环境。

1、澄清和明确电子商务的税收政策要素

针对电子商务有关争论，澄清电子商务的纳税义务。应明确电子商务仅是销售方式的变化，基本属于我国目前的流转税的征收范围，“电子商务税收政策空白”等不正确说法影响了电子商务经营者的纳税意识养成。

围绕着电子商务的特性（3A 中的 anywhere）和税收要素，结合典型案例，分析电子商务的税收政策和税收管理。澄清以下电子商务的税收要素：

第一，需要交纳什么税：一般而言，电子商务销售的是货物，根据前述有关规定，需要交纳增值税，如果提供的服务，也要按照营改增后相关政策缴纳增值税。

第二，按什么身份交税：对于大部分电子商务企业而言，应该是以小规模纳税人的身份交税，但对于超过一般纳税人标准的电子商务企业而言，应该按要求

认证为一般纳税人。

第三，在哪交税：对于具有实体店的企业，由于其拥有注册地点，一般是注册点交纳。对于目前仅有网店的电子商务企业，区分不同类型的电子商务经营情况，按网店经营者所在地、网店发货地、消费者所在地（消费地原则）、交易平台所在地、网店经营者户口所在地等明确纳税地点。

第四，明确电子商务经营中相关方的税收义务。针对电子商务活动中相关各方没有相应的税收义务规定，例如平台提供者没有税收义务的规定，既没有作为第三方的信息报告义务，也没有像其它税收政策所规定的税款相关的义务。应明确电子商务平台提供者，在不同经营模式情况下，以电子商务平台的独立身份进行税务申报，具有信息报告义务、税款代征代缴义务等不同的相应税收义务。

2、完善各类企业公平竞争的的税收政策和管理措施

在“减税降费”的总体趋势下，承认促进电子商务发展的方向的同时，认识到政策优惠是给应用电子商务手段的所有流通企业的，而不是给所谓的电商企业的，是用于提升整个商业环境和商业行业。在达成以上共识基础之上，梳理实体商业的内在经营差异，完善公平竞争的税收政策和管理措施，拉齐各类企业税收政策待遇。重点考虑以下措施：

第一，研究实体连锁企业性质，解决物流、场所、软件支持等要素方面的税收政策差异，投资成长周期与税收优惠政策周期不匹配等问题造成的税负差异。从目前条件来看，应当结合国家电子商务示范项目中的电子印章、电子溯源、电子亮证¹等，给予流通企业应用电子商务技术一定的税收优惠，支持企业应用相应的技术和标准。这种税收优惠并非对传统商务企业或者电子商务企业的不公平，由于国家对电子商务企业的经营采取的自由进入立场，传统商务企业可以通过设立电子商务经营形态，与新兴的电子商务企业展开公平的竞争，这种竞争将有利于消费环境的优化，并将促进实体商业的发展。鼓励商务服务企业（平台、物流、技术服务）等结合国家营改增税收政策，参照软件企业的税收优惠政策，给予相应的流转税政策和所得税政策。

第二，优化外部征管政策环境。结合征管法的修订，明确开展电子商务的各

¹ 2012年，我国开始在22个电子商务示范城市开展网上信用、电子认证、在线支付和物流配送等多个领域的试点项目。

类型、各模式企业工商、税务登记要求，规定电子商务运营过程中涉及的物流、资金流等相关各种信息的税收申报要求，以及各相关部门的信息交换责任，从法律层面彻底击碎现有电商运营中“费代税”等不当利益机制的盾牌，为公平竞争提供法律保障同时，也促进电商企业以正当的方式健康发展。积极应用各类创新手段，通过电子发票的应用，加速建立有利于消费者索取发票等监督措施的机制，通过电子印章、电子合同、电子会计档案等一系列一体化应用措施，方便企业遵从的同时，建立有利于税务部门管理的社会化环境。

第三，在考虑制定小微企业经营电商的税收优惠政策时，应该强调开展实体经营的小微企业享有同样的权利，实现线上线上小微企业的一视同仁，避免“数字鸿沟”。

3、从长远的角度总体考虑形成良性竞争机制的电子商务税收改革措施

不可否认，电子商务的税收政策将对今后十到二十年内税收经济产生深远影响。因此，基于当前的短期税收政策考虑固然有一定道理，但将可能会留下些许隐患。我国未来的税收政策在流转税方面，或许会是基于消费课税的税收政策导向，而并非目前的基于生产的税收政策。基于生产和销售的增值税政策，在分税制财政体制下造成地方政府热衷上项目的内生财税机制冲动，一直为各界所诟病，而分税制财政体制估计将是中长期我国的基本财政制度，因此改变目前的内在税收设计带来的冲动，或许是可行的选项。电子商务作为一种新生增量，通过在该领域的制度设计改变目前的机制，未尝不是一种很好的选择，例如在电子商务纳税地选择上，可以考虑将消费者消费地作为税收交纳地点，这种面向消费课税的做法至少在美国将要开征的销售税是这样做的，也是国际电子商务课税原则中所推荐的一种做法。这一做法同时也可以减少中间纳税环节，降低流通过程中占有的税收资金，充分发挥增值税的优点。

具体而言，可以考虑：

第一，结合连锁企业的创新转型和电子商务的特点，选择大型电商平台和全国性连锁企业，按照消费者所在地，借鉴欧盟和美国经验，由连锁企业总部及电商平台统一向消费者所在地省级税务机关缴纳（或代征代缴）增值税等其它相关税收，并按照统一科学的税收分享机制解决地方财政利益关系。

第二，在一定经营规模以上的个体网店，按照简易快捷、成本最低的方式，

提供可选择的纳税方式，既可以委托平台电商代收代缴、各地分享收入的做法，在一定规模以下的个体网站经营者采取在所在地简易征收相关税收的做法。

第三，进一步根据流通企业特点，进一步研究物流、资金流、信息流的税收政策和管理措施，研究和试点实施减少中间环节纳税，改善干扰正常商业模式的税收政策和管理措施，努力适应电子商务时代的流通企业特点。