

Research on e-commerce taxation in C2C model

Tiantian Guo^{1,a}, Quanyi Li^{2,b}, Yue Zhang^{3,c}

¹Capital University of Economics and Business, Beijing, China

²Capital University of Economics and Business, Beijing, China

³Capital University of Economics and Business, Beijing, China

^a424320342@qq.com, ^b1335083020@qq.com, ^c769497917@qq.com

Key Words: E-commerce Tax collection management C2C model

Abstract. With the continuous development of the world "+" Internet era, the management mode of electronic commerce is more and more popular and attention, become a break traditional management mode of fresh, has a great development potential and activity. Since 2015, China's online retail sales have ranked first in the world. E-commerce, though immature, has been able to become a model of economic growth comparable to that of traditional real economy. However, there are still many problems on the tax issue of e-commerce. In this paper, starting from the basic theory of e-commerce tax collection and administration, through a tax on C2C mode in our country to study the problems arising from the substantive law and procedural legislation, put forward the Suggestions of perfecting our country's tax problems C2C mode.

C2C 模式下的电子商务税收问题研究

郭田甜^{1,a}, 李泉怡^{2,b}, 张悦^{3,c}

¹首都经济贸易大学, 丰台区, 北京, 中国

²首都经济贸易大学, 丰台区, 北京, 中国

³首都经济贸易大学, 丰台区, 北京, 中国

^a424320342@qq.com, ^b1335083020@qq.com, ^c769497917@qq.com

关键词: 电子商务 税收征管 C2C 模式

中文摘要.随着世界“互联网+”时代的不断发展, 电子商务的经营模式受到越来越多的追捧和关注, 成为了一种打破传统经营的新鲜模式, 具有极大的发展潜力和活跃性。自 2015 年起, 中国网络零售额就已位居世界第一, 电子商务虽不成熟, 但可以成为一个和传统实体经济相媲美的经济增长模式。然而我国在电子商务的税收问题上还存在诸多问题。本文主要从电子商务税收征管的基础理论出发, 通过我国对 C2C 模式下征税的实体法和程序立法中出现的问题进行研究, 提出完善我国 C2C 模式下税收问题的建议。

1. 引言

在“互联网+”的信息时代中, 电子商务模式是指企业运用互联网技术开展经营取得营业收入的运营模式。目前, 常见的电子商务模式主要有 B2B, B2C, C2C, O2O 及 C2B。在我国, B2B 和 B2C 模式在线下都有相应的实体企业, 可以根据现行的法律法规要求进行工商登记,

税务机关也可以对其采取相应的税收监管，问题不大，因此本文主要针对 C2C 模式下的税收征管问题进行研究。

2. 对 C2C 模式进行税收征管的理论基础

2.1 税法的基本原则分析

税法的基本原则，是指一国调整税收关系的抽象的基本规律，与其他法律原则相同，其贯穿于税法的立法、执法、司法和守法的全过程中，具有普遍性的指导意义¹。其主要包括税收法定原则、公平原则、效率原则和税收中性原则。

2.1.1 税收公平原则。税收公平原则是指政府征税只应将纳税人承受的负担与经济状况相适应的程度作为考虑因素，而不应考虑其他不相关因素²。C2C 作为电子商务的一种模式，其实质仍是商品、劳务之间的交易，它与传统交易模式的不同之处主要在于交易载体，仅仅为了促进电子商务的发展而对该模式不实行征税不仅是对实体企业主体的不公平，也容易在互联网中形成价格垄断，从而对消费者不公平。而且这种免税政策仅能在短期之内有所成效，长期来看不利于电子商务的正常发展并加剧社会矛盾。

2.1.2 税收效率原则。税收效率原则就是指以投入最少的成本而取得尽可能多的税收收入，并通过税收分配促使资源得到合理有效的配置。C2C 的交易中因没有中间人的存在，企业可以直接对消费者提供商品和劳务，这虽节约了交易成本，税务机关却要面向规模庞杂的消费者进行征税，这大大增加了税务机关的征收费用。而对于纳税主体而言，因没有了传统的实体企业经营方式，缺少了专业的会计、财务分析制度与纸质化的交易凭证，纳税公民在纳税申报的过程中无法向税务机关提供相关证明，增加了其纳税的奉行费用。这种投入与产出的不平衡正是对该模式长期未进行明确征税的主要原因之一。

2.1.3 税收中性原则。税收中性原则的概念是指国家在征税时，除了纳税负担外，最好不要使人民承受其他额外的经济负担和损失。对 C2C 模式下电子商务税收征管的缺失容易扭曲社会对经济模式的选择，尤其在现今网络跟风的潮流中，QQ、微信等不断涌现出盲目个人代购的经营现象就是税法缺乏该原则的体现，其违背了税收中性中的尽量减少税收对经济干预程度要求。

2.2 税收实体要素理论分析

税收要素是确定税收种类和税收范围的基本因素，是税收内容的具体表现，税收要素可以鉴别是否对该行为征税，这也是对 C2C 模式进行税收征管的实体原因。

首先从纳税主体来看，在 C2C 模式下，电子商务以互联网为载体进行交易，交易双方具有不确定性，存在虚拟性和不真实性；其次从课税对象来看，该模式下的所有信息都要以互联网为载体进行传输和共享，它打破了传统适用纸质凭证的交易模式，有易修改、易删除的缺点，从而导致了课税对象的模糊性；最后，从纳税期限和纳税地点来看，我国目前的税收征管主要以属地原则为主，而 C2C 交易打破了传统模式下交易对地域的界限，使纳税地点不确定，导致了 C2C 模式的税收征管变得混乱、无序。但该模式下的税收要素只是因信息的不对称和技术不过关导致的不确定，它的内容与传统交易模式无实质区别，因此我国的税收法律需要做到的是如何确定 C2C 模式下的各个要素，而不是一味地回避它。

2.3 税收程序体系理论分析

对 C2C 模式的电子商务进行税收征管，其对传统模式下税收征管的程序是影响最大的，因为在该模式下所有的信息都以数字信息记载，其要求对税收程序中的各个环节都要以互联

¹ 曹鸿轩：中国税法教程[M].中国政法大学出版社，2003，第 14 页。

² 刘剑文：《税法基础理论》，北京大学出版社，第 33 页。

网技术为基础。

2.3.1 税务登记环节。税务登记是税收管理的基础，是税收工作的第一环节。在税收的法律中一般规定企业在办理工商登记以后，需在一定时限内进行税务登记，而在 C2C 模式下，首先商家无需进行工商登记，而其一般不会主动进行纳税登记，其次相对于企业而言，C2C 模式下的商家属于小部分群体，而税务机关会基于税务效率的考虑，放弃对这部分的征收。

2.3.2 账簿、凭证管理环节。对于传统模式的交易，账簿、凭证是经营的必备项目，而税务机关也主要依此来确定应纳税额，依此来确定经营主体是否存在偷税漏税现象，因此其也是税收监管的基础。而在 C2C 模式下一般没有纸质凭证，无法保证信息的客观性和真实性。

2.3.3 纳税申报环节。C2C 模式下的商家一般没有专业的会计、财务审核制度，且因电子商务的通性也没有纸质材料，鉴于对申报成本的考虑，一般个人不会主动进行纳税申报，这更增加了税务机关的征税难度。

这是因为对传统税收环节的突破，使 C2C 模式的税收征管一直处于真空状态，而这种缺失也体现了完善该模式下税收征管的紧迫性。

3.国外在 C2C 电子商务税收领域的经验

3.1 美国的 C2C 模式税收经验

美国是世界最早发展电子商务的国家，其最初一直对电子商务采取免税政策，原因首先在于美国是一个主要以所得税为主的国家³，其次采取免税态度极大的促进电子商务的发展，使美国的电子商务能长期在世界范围内取得支柱、领导地位。而对电商的免税造成的不公平竞争促使《2013 市场公平法案》提案的通过⁴，该法案扩大了电子商务的征税范围，除通过无线等出售产品的企业外，对移动应用开发者及数字产品下载的服务商也要进行税收⁵，但该法案对无形资产的税收问题并没有涉及，是该法案并不完善之处。

3.2 欧盟在 C2C 电子商务税收征管的经验

欧盟从电子商务发展的一开始就对其征收增值税，是世界上第一个对电子商务征收增值税的国际组织。一开始，欧盟对电子商务采取加征增值税的态度，在 1998 年公布的《关于保护增值税收入和促进电子商务发展》的报告中指出由商品、服务的购买者代为扣缴 20% 的增值税⁶，到了 1998 年底，欧盟强调不会对电子商务贸易加征新税种也不会减少现有税负。从欧盟的立法经验中可以看出，欧盟对于电子商务贸易是持与传统商务贸易无实质区别的态度，其秉持税收公平和税收中性原则，其实质在于不对电子商务贸易征加新税收种类。

3.3 印度

印度作为发展中国家是首个向电子商务征税的国家，其征收模式类似澳大利亚，是将向商家支付的款项作为特许权使用费来对其征收预提税⁷，其实质上是对电子商务加征了一种新的税种。

4.我国 C2C 模式的税收法律现状

C2C 模式的交易因其纳税群体小且散，主体、对象具有虚拟化等特点使税收在这部分相

³ 卢锐、刑怡媛：《美国网络免税相关法案的发展和借鉴》，载于《涉外税务》2009 年第 5 期，第 45 页。

⁴ W.Scott Blackmer,Going Global with Electronic Commerce, 1Elec.Banking L.& Com Rep.1(1997)

⁵ 罗正媛，张虹敏：《美国电子商务税收政策演变的借鉴与思考》，载于《金融理论与教学》2013 年第 4 期，第 20 页。

⁶ 刘奇超、徐慧琳：《走出迷局：侧窥全球增值税指南之构建机理与运行机制（一）》，载于学术期刊《海关与经贸研究》2015 年第 3 期。

⁷ 王裕康：《论电子商务对国际税收划分的影响》，载于《涉外税务》2004 年第 7 期，第 45 页。

比较与 B2B、B2C 模式而言处于模糊状态，因此税收流失较为严重，主要体现在：

4.1 税收法律层级过低

自互联网交易发展以来，我国也出台过许多办法、规定。如 2010 年出台的《网络商品交易及有关服务行为管理暂行办法》规定，进行电子商务交易进行“实名制”登记⁸。发改办在 2012 年出台的文件中也对北上深等地方进行电子发票推广的试点提供了指导⁹，对网络交易行为的规范、虚假交易的救济办法及身份认证等内容则通过 2014 年工商局出台的《网络交易管理办法》中进行了规定¹⁰。通过这些内容可以看出我国对 C2C 电子商务交易的税收规定主要通过各政府部门的办法和红头文件进行规定，几乎没有全国人大制定的法律对该部分进行规定，法律层级过低。

4.2 税收实体上不确定

C2C 模式下税收要素中的税收主体虚拟性，课税对象不确定性，征税地点及纳税期限的模糊性等实体上的原因导致税收征管失去明确的法律依据，无法做到有法可依，而我国目前的法律也并没有对这部分作出明确的规定。

4.3 税收程序上不合理

4.3.1 税收征管信息不平衡。对 C2C 交易进行征税，税务机关必须掌握纳税主体，第三方交易平台与第三方支付平台三者之间的基本信息才能大致达到信息的准确性，而税务机关目前无法与个平台建立信息共享联动机制¹¹。另外我国法律也没有实质规定这三者提供信息的法律义务，因此税务机关很难掌握 C2C 交易过程中的税务信息。

4.3.2 税务登记落不到实处。在 2010 年出台的《暂行办法》中规定 C2C 模式下具备登记注册条件的自然人应该依法办理工商注册登记，但是这只是条原则性规定，并没有明确需要登记的具体情形，在现实中很难操作。且 C2C 下的卖家一般也属自然人，大都没有主动登记的自觉性，要求该类商家到税务机关进行税务登记成本也较高，不好实际落实。

4.3.3 现行的纳税申报不符合实际需求。C2C 的交易模式打破传统的现付制交易模式¹²，使得商家进行纳税申报时的流程会变得繁琐，而“以票控税”的申报方式也无法在该模式下实行，使得申报信息更为复杂，增加了纳税主体的申报成本。

5. 如何完善我国 C2C 模式下电商税收制度

完善我国 C2C 模式下的电商税收制度不仅要从宏观上坚持税收的三个基本原则，还要从微观上对税收的实体法律和程序法律都要查缺补漏。主要可以从以下几个方面探讨：

5.1 提高 C2C 模式税收法律层级

要想税收的切实落实，仅仅依靠政府部门的红头文件和办法是远远不够的，其具有临时性和不确定性的缺点，必须将对 C2C 电商税收的相关规定统一于法律之中，这也是税收法定的实质要求。笔者认为，目前我国可以先单独制定专门的电子商务税收征管法，待该法律在实践中不断完善成熟之后再一同并入整体的税收征管法。

⁸ 载于《网络商品交易及有关服务行为管理暂行办法》，由工商管理总局发布。

⁹ 赵德欣：《电子商务企业的经营模式》，载于学术期刊《中国电子商务》2012 年第 13 期。

¹⁰ 刘贺澎：《电子商务税收征管制度研究》，载于河北经贸大学学位论文，2015 年出版，第 22 页。

¹¹ 刘夏阳：《C2C 模式下我国电子商务税收征管问题研究》，载于武汉纺织大学硕士学位论文，2016 年 3 月出版，第 31 页。

¹² 李臻颖：《C2C 模式下电子商务税收法律制度研究》，载于北京交通大学学位论文，2011 年出版，第 36 页。

5.2 完善 C2C 模式下电商税收的实体规定

5.2.1 明确征收的税种。笔者认为对电子商务征税不应增加新税种，可以以属人原则为主，以在工商登记和第三方交易平台所登记的信息为基础，向纳税人征收个人所得税。其次在“营改增”的税制改革大范围内，以属地原则为辅，以交易主体为纳税义务人缴纳增值税。

5.2.2 明确各方主体的权利义务。我国应对第三方交易平台和第三方支付平台的涉税信息共享设立法律义务，规定税务机关有从各平台提取涉税信息的权利。明确纳税主体的纳税申报义务，规定其申报的奖惩机制。

5.2.3 规定税收优惠政策。既然对 C2C 模式进行税收在所难免，则对该模式规定税收优惠则变得十分重要，笔者认为可以对我国 C2C 贸易的商家进行最低限额的征税额度，规定商家每月交易额超过 5 万以上才需要进行税收申报，其次还可以将税收收归国家税务局后，国税局根据交易额的百分比退还给地方税务局，以此来促进地方税务征税的积极性。

5.3 完善 C2C 模式下电商税收的程序规定

继续完善《税收征管法》的对于 C2C 模式税收的有关内容，将电子凭证的相关规定纳入《税收征管法》。除在工商管理部门的登记之外还要明确在第三方交易平台进行登记的相关规定，应该规定在地方交易平台的“实名制”登记应与在工商管理部门的登记享有同等效力。便于税务部门进行登记管理，也减少纳税主体申报成本。

5.4 建立信息共享机制

对 C2C 模式电商贸易税收征管的缺失最重要的原因就在于信息的不对称，因此应利用互联网技术建立一套信息共享机制，将纳税主体、第三方交易平台、第三方支付平台及银行和税务机关的信息进行共享，并利用在线数据分析技术¹³对电子商务纳税的情况进行实时监测。

6 结束语

随着电子商务的不断发展，加之我国 2015 年《税收征管法》的最新修订内容是对电子商务贸易税收征管的首次明确规定，从该内容可以看出电子商务税收问题变得日益重要，其不仅关系政府的财政收入，也影响着市场的经营选择模式及社会的稳定。本文从基础理论出发，通过纵向的国内外法律经验研究及横向的我国立法问题研究，提出一些对 C2C 模式的电子商务贸易税收的完善建议，但本文掌握的素材较少，缺乏一定的实例研究，因此有些结论仍需进行更深层次的探讨。

References

- [1] G.R. Huang, the study on the basic principle of tax law, *Thesis of Anhui University*, pp.14, 2005
- [2] J.W. Liu, the basic theory of tax law, *Peking University Press*, pp.33
- [3] R.Lu and Y.Y.Xing, development and reference of relevant act in American network tax exemption, *International Taxation in China*, vol.5, pp.45, 2009
- [4] Z.Y.Luo and H.M.Zhang, reference and reflection on policy evolvement of American e-commerce tax revenue, *Financial Theory and Teaching*, vol.4, pp.20, 2013
- [5] Q.C.Liu and H.L.Xu, out of the puzzle: peeping at the construction mechanism and operation mechanism of global added-value tax guide (I), academic journal *China Customs and Trade Study*, vol.3, 2015.
- [6] Y.K.Wang, influences of e-commerce on international taxation distribution, *International*

¹³ 谢菲：《电子商务税收征管问题研究》，华东政法大学硕士学位论文，2016 年四月出版，第 28 页。

Taxation in China, vol.7, 00.45, 2004.

- [7] D.X.Zhao, business Model of E-commerce Enterprises, academic journal *Chinese e-commerce*, vol.13, 2012.
- [8] H.P.Liu, the system study on e-commerce tax revenue, *Thesis of Hebei University of Economics and Business*, pp.22, 2015.
- [9] X.Y.Liu, the study on Chinese e-commerce tax revenue collection and management under C2C, *Master's Thesis of Wuhan Textile University*, pp.31, March, 2016.
- [10] Z.Y.Li, the legal system study on e-commerce tax revenue under C2C, *Thesis of Beijing Jiaotong University*, pp.36, 2011.
- [11] F.Xie, the study on e-commerce tax revenue collection and management, *Master's Thesis of East China University of Political Science and Law*, pp.28, April, 2016.
- [12] Y.N.Xu, the feasibility study on e-commerce added-value tax, academic journal *E-commerce*, vol.1, 2015.
- [13] W.Scott Blackmer, Going Global with Electronic Commerce, *1Elec.Banking L.& Com Rep.1*, pp.17, 1997.