



浅谈电子商务 对我国税收的 影响及对策

○ 朱世宪

电子商务(E-Business)是将业务数据数字化,并将数字信息的使用和电脑化的业务处理与因特网集成一种全新的业务操作模式。短短五年,全球电子商务便在跨国民族的信息技术快车道上迅速发展,电子商务以其特有的魅力吸引了众多的商家加入。目前,互联网用户已遍及全球150多个国家和地区,近7万个计算机网络已联成一体,用户已高达3亿。据有关资料统计,现在全世界利用网络购物的人数已超过1.4亿人,网上购物额正以每年超过100%的速度递增,一个巨大的商务网络市场摆在人们面前。据统计,全球500强大型企业都在网上开展业务,98%以上的采购经理在网上寻找采购信息。有关人士预测,到2002年世界电子商务交易额将达到3000亿~5000亿美元。据有关专家预测,今年我国电子商务交易额达10—20亿人民币。近期我国45%以上的大中型企业将实施电子商务。总之,电子商务的出现不仅对传统的贸易方式和社会经济带来了前所未有的冲击,也对我国税收制度、税收政策、税收征管、国际税收规则提出了新的挑战,必须给予高度的重视。

一、电子商务对税收的挑战

从长远来看,由于电子商务交易总额的不断迅速扩大,无疑将成为各国政府的一笔巨大的潜在税收来源。因此对电子商务征税是必然趋势。如果对电子商务征税,具体操作将是一项非常复杂的工程,主要体现在以下几个方面:

(1) 电子商务活动使目前的税收制度、税收征管处于尴尬的境地。电子商务一个重要的方面就是给税务机关对税源的监控和管理造成了困难。按照传统的商务活动,一个公司成立,要办理工商登记、税务登记,要有固定的经营地点、法人代表;从账务管理上,要建立健全会计账簿,依法使用各种凭证。新的税收征管模式,要求纳税人自觉申报纳税,税务机关集中征收、重点稽查,这就要求纳税人必须“证、账、表、票”一应俱全,以便税务机关审核其纳税凭证,并据此征收税款。而电子商务没有任何完整的纳税资料,也不需要这些资料,在计算机内的资料被人人为地破坏之后,税收征收的依据也就相对地失去了。再如作为电子商务这种贸易方

式,其收款日期、发出货物日期、机构所在地以及经济活动或劳务发生都是很难确认的,都需要针对这一全新的商务活动的特点来重新制定相关税法补充规定。

(2) 电子商务的无纸化,给税务稽查工作提出了新的挑战。传统的税收征管都离不开对发票、账簿、会计报表等的审查。而电子商务是通过大量无纸化操作达成匿名交易,使税收稽查工作失去了最直接的纸质凭证。许多电子产品的订购和交货都在网上直接进行,而电子记录又可以不留任何痕迹和线索地加以修改,也很容易改变营业地点,这就使确认购买和销售的过程趋向复杂化。这样,就使税务部门无账可查,税收征管中的传统稽查工作失去了基础,从而使本应征收的增值税、消费税、营业税、关税、所得税、印花税等无从下手。再加上随着计算机加密技术的发展,电子商务交易者可以用超级密码来隐藏有关交易信息,使税务机关的税务稽查工作更加困难。

(3) 税收管辖权范围问题。税收管辖权的范围一般来说是指一个主权国家的政治权力所能达到的范围。目前世界各国实行的税收管辖权并不统

一,有实行地域税收管辖权的,有实行居民税收管辖权的,也有地域税收管辖权和居民税收管辖权都实行的。一般来说,发达国家的公民有大量的对外投资和跨国经营,能够在国外取得大量的投资收益和经营所得,因此,发达国家更侧重于维护自己的居民税收管辖权。而发展中国家正相反,其更侧重于维护自己的地域税收管辖权。但不管实行哪种管辖权,都坚持地域税收管辖权优先的原则。电子商务的出现,对收入来源地的确定提出了挑战,给行使地域税收管理权带来了相当大的困难,容易使各国在这一问题上发生争议,造成新的国际税收纠纷。

(4) 常设机构的概念问题。常设机构是指一个企业在某一国境内进行全部或部分经营活动的固定经营场所,包括管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所等。按国际规范,企业只有在某一国家设有常设机构,并取得归属于该常设机构的所得,才可以认定为从该国取得所得,从而由该国政府行使地域税收管辖权进行征税。而电子商务的出现,使传统的常设机构概念的适用性受到了严重限制。在电子商务环境下,许多国内消费者或厂商可以通过互联网购买外国商品和劳务,外国销售商并没有在本国出现,因而不能对外国销售商在本国的销售和经营征税。反过来,本国销售商向外国销售产品和劳务,本国当然要对其销售行为征税,但是,涉及到出口商品和劳务的税收优惠、出口退税等问题,同样不好解决。

(5) 征税对象的认定问题。现代税制对商品销售收入、劳务提供收入以及特许权使用费收入等的税种和税率均有不同的规定。而在互联网上,数字化信息易于传输与复制的特点使网上交易的划分越来越难,有形商品、劳务、特许权使用费等概论的区别将变得模糊起来。因为企业可以通过任一站点向用户发放专利或非专利技术以

及各种软件制品等,用户需要时,只需通过有关密码将产品打开或从网页上下载一下就可以了,而且还可以复制。这时产品的物质载体和销售数量将都不存在,彻底打破了传统的销售观念,从而给税务机关核实销售收入造成困难,甚至在确认按销售货物征收增值税还是按转让无形资产征收营业税方面造成混乱。如对于网上电影,客户如果只是用来欣赏,显然可以认定为购买劳务,而如果将电影文件下载后再欣赏甚至复制,则是特许权使用,具体如何界定是比较困难的。

(6) 国际避税问题加剧,国家税收流失风险加大。由于互联网上没有地域的概念,作为互联网上唯一标识方式的网址与交易双方的身份和地域都没有关系,再加上国际互联网的高流动性和隐匿性特点,使电子商务交易的双方都能够轻易地隐匿住所和进行匿名交易,使税务部门读不到有关交易的信息,无法掌握电子交易的真实情况。另外,企业还可以在互联网上轻易地改变站点,因而任何一个企业都可以选择一个免税或低税国设立站点,利用低税或免税国的站点与国外企业进行商务洽谈和交易,而把国内作为一个存货仓库,从而轻松避税。越来越多的跨国企业集团为了降低成本,逃避税收,更多地运用电子数据交换技术,使得企业集团内部高度一体化,通过定价转让来达到目的。而某些设在避税地的联机银行更是对客户提供“完全的税收保护”,使跨国公司更容易地通过各种虚构的业务和价格转移来实现避税目的,也可以用电子现金的形式直接汇入避税地联机银行,以逃避应纳税所得。目前通过离岸金融机构使用电子货币避税甚至偷税的案件时有发生。这样,再加上前面所说的对电子商务征税的复杂性,就不可避免地导致本应征收的增值税、消费税、营业税、关税、印花税等国家税收大量流失。

二、电子商务的征税原则

由于我国是一个发展中国家,电子商务的发展还仅仅是刚刚开始,因此,对于电子商务引起的税收问题,首先应当持谨慎态度。一方面,要切实维护我国的财政利益,要抓紧进行调研,形成自己的方针政策;另一方面,又要密切关注电子商务发展的动向,在制定税收政策时,要注意保护电子商务的健康发展。为了缩短与发达国家之间的差距,并有效地对电子商务进行征税,我国应当在鼓励、扶持的思想指导下,采取如下税收原则:

(1) 以现行税制为基础的原则。在制定相关税收政策时,应以现行税收制度为基础,针对电子商务的特点,对现行税收制度作必要的修改、补充和完善。这样做既不会对现行税制形成太大的影响,也不会产生太大的财政风险。

(2) 税收中性原则。即在有形交易和电子交易间应当遵循中性原则,平等对待经济上相似的交易收入。征税应当不影响企业对市场行为和贸易方式的经济选择,以免阻碍电子商务在我国的正常发展。

(3) 不单独开征新税、税收适当优惠的原则。我国的企业信息起步较晚,在网上进行贸易活动的企业更是少得很,为了促进电子商务在我国快速发展,开辟新的税收来源,应鼓励企业多进行网上交易,对电子商务的征税应当采取优惠政策,不能仅仅针对电子商务这种新贸易形式而单独开征新税,不然会导致税收负担的不公平分布,影响到市场对资源的合理分布,同时,对国内厂商提供的软件销售、网络服务等无论购买者来自国内还是国外,在较长一段时间内实行免税。

(4) 税负公平原则。从本质上说,传统贸易与电子贸易只是交易方式的不同,其实质都是商品的买卖活

动，因此，应当在税收上一视同仁，公平对待，并要避免国际间双重征税。

(5) 坚持居民税收管辖权和地域税收管辖并重的原则。国际上现行税收管辖权基本上呈两种格局：发达国家普遍采用由属人原则确立的居民税收管辖权；发展中国家则普遍采用由属地原则确立的地域税收管辖权。从我国是一个发展中国家这一现实出发，为了维护国家整体利益，同时也为了适应国际税收发展的需要，近期应当采取居民税收管辖权和地域税收管辖权并存的原则，并逐渐强化居民税收管辖权方式。

(6) 税收政策与税务征管相结合的原则。以可能的税务征收管理水平为前提来制定税收政策，确保税收政策能够被准确地执行。

(7) 维护国家税收利益的原则。应当在互惠互利的基础上，谋求全球一致的电子商务税收规则，保护国家应有的税收利益。

(8) 前瞻性原则。要结合我国电子商务和科技水平的发展前景来制定税收政策。

三、适用电子商务环境征税的对策

1、应建立专门的网络商贸税务登记制度。随着计算机网络技术的广泛应用，经济管理部门间的信息共享越来越重要，单一的渠道或孤立的方法将无法充分获得电子商务信息，也无法进行完整的管理。在电子商务活动中，银行的作用将举足轻重，加快与金融系统联网步伐，对电子商务税源实施有效的监控。对从事电子商务的单位和个人，在办理网上交易手续之后，必须到主管税务机关办理网络商贸的税务登记，首先由纳税人申请办理网络商贸的税务登记，填报《申请网络商贸税务登记表》，并提供有关网络材料。同时，税务系统也应做好

专门税务登记，掌握管辖地从事电子商务的户表，拥有相应的网络贸易纳税人的活动情况和记录，通过和银行、网络技术服务部门的密切交流，以便深入了解纳税人信息，使税收监控更加有力。

2、适应电子商务发展需要，开发电子税收软件。从长远来看，电子商务将会在各种贸易总额中占有相当大的比重，电子商务的税收也将是国家税收的重要组成部分。因此，应当加强税收征管方面的科研投入，在电子商务逐渐成熟的时候，尽快开发出一种电子商务税务管理的技术平台，加快税收管理电子化进程，提高税务管理能力和效率，完善电子税收系统，为电子商务的有效征税提供技术上的保障。这种电子商务税务管理技术平台，其功能应当十分强大，操作简单，能够在每笔交易进行时自动按交易类别和金额进行统计、计算税金并自动交割入库，从而能完成针对电子商务的无纸税收工作。

3、逐渐修订和完善现行税法与税制，补充有关对电子商务适用的条款。现行的税收法规对新兴的网络商贸已显得力不从心，我国应尽快修改和补充有关电子商务适用的税收条文，明确网络商贸的纳税义务发生时间、纳税期限、纳税地点、税率、纳税资料申报、纳税资料保管制度等等。加快制定《中国跨国电子商务税收对策框架》，对电子商务环境下出现的国际税收问题，应当通过对一些传统的税收概念重新修订和解释使其明确化，并使之能够适应电子商务环境。如对“常设机构”概念的重新定义等。在对一些税收问题的处理上，还应当遵循“实质重于形式”的原则。如网上音乐无论是在网上提供还是以光盘的形式出现，均应享受同样的税收待遇，因其实质上都属于商品销售。再如特许使用权问题，同样是进行复制，如果购买者是为了进行销售，就应作为特许使用权转让来进行税务处

理；而如果购买者是为了自己内部使用，就应当作为商品销售来进行税务处理。

4、加强国际税收合作，完善国际税收协定。电子商务是涉及全球性的经济贸易活动，其所带来的税收问题也是国际性的，因此，必须通过加强国际间的合作与协商来解决。电子商务是一个网络化、开放化的贸易方式，其高流动性、隐匿性极大的削弱了各国税务当局获取商品交易各方交易信息的能力，单独一个国家税务当局很难全面掌握跨国纳税人的情况，但电子商务的各个要求和环节最终至少要反映在一个国家的管辖范围内，因此，税务系统同外国税务机关互换税收情报和相互协助监控，深入了解纳税人的境内、境外信息，充分收集来自世界各地的相关信息、情报，及时掌握纳税人分布在世界各国的站点，特别是开设在避税地的站点，确定纳税人的收入来源地，从而防止上网企业利用站点偷逃税款。对于由于电子商务带来的税收概念问题，如“常设机构”，应在各国协商一致的基础上，对其作出调整，使世界各国都遵循一个相同的原则。

(作者单位：山东省菏泽地区地方税务局)

