

# 电子商务对我国现行税制的冲击及其对策

● 李 涛

(厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

**摘 要:**在电子商务交易迅速发展的形势下,电子商务税收问题越来越受到学界的关注。本文在对目前因电子商务所产生的税法问题进行分析的基础上,通过国际比较的方法,借鉴世界各国在电子商务立法方面的先进经验和研究成果,对我国的税制改革提出了相应的对策建议。

**关键词:**电子商务; 增值税; 营业税; 常设机构

中图分类号: F724.6 文献标识码: A 文章编号: 1009-4458(2005)04-0390-04

计算机网络技术的发展,使人类社会进入一个崭新的信息时代。由此所催生的电子商务,成为20世纪90年代新兴的一种贸易方式,这种贸易方式一经出现,就以空前的速度在各国迅速地普及和发展。根据联合国贸发会议统计,2003年世界电子商务交易额达到3.88万亿美元,预计2006年将达到12万亿美元。

目前,世界各国都没制定出一部有关电子商务税收完善的法规。但是电子商务发展所引发的税款大量流失的问题引起了各国政府、各大国际经济组织及其有关专家的高度重视。据德国税务工会主席迪特·昂德拉克在接受德国《商报》采访时透露,因无法控制众多的企业通过网络进行电子商务交易,联邦财政部每年损失税款近200亿马克。<sup>[1]</sup>就我国而言,目前网上交易的漏税额每年可能达到6400万元。<sup>[2]</sup>因此,修改现行税制,控制税款流失,就成为当前税收立法亟待解决的问题。

## 一、电子商务对现行税制的影响分析

根据世贸组织在其电子商务专题报告中的定义,“电子商务就是通过电信网络进行的生产、营销、销售和流通活动”。电子商务同传统的贸易方式一样,也涉及到信息流、物资流、资金流等环节,其中,物资流和资金流乃是一国建立其税收体制、据以课税的重要基础。电子商务以其数字化、虚拟化、隐匿化等独特的交易特点,对现行的税收体系产生了较大的影响。

### 1. 对增值税的影响

增值税是流转税的主要税种。根据《中华人民共

和国增值税暂行条例》的规定,增值税主要涉及在我国境内从事销售货物、提供加工、修理修配劳务以及进口货物等活动中所需缴纳的税款,征收方式一般为间接抵扣制。在电子商务活动中,货物的销售包括两种方式:一是在线销售(on-line sale),二是离线销售(off-line sale)。所谓在线销售,是指货物可以直接通过互联网以数字化方式传送销售;而离线销售则是指买卖双方先通过互联网达成销售协议,但是协议中的标的物不能通过互联网以数字化进行传送,只能以有形货物的方式完成交易。在离线销售的情形下,由于该商品未经网络数字化传送,其同传统的实物销售方式并无太大不同,因此,这种方式电子商务对增值税的影响不大。例如,国内某公司向国外网站购买某种商品,当这些商品运抵我国海关时,海关依照规定予以代征进口产品的增值税。在在线销售的情形下,由于该商品直接通过网络以数字化方式进行传送,那么,是否可以依据增值税对其进行征税,则存在以下诸多问题。

(1)当传统的有形产品转化无形的数字化产品进行交易时,由于产品没有实物载体,依据现行税法规定,其符合营业税关于转让无形资产的构成要件,因此,应当将所适用的税种由原来征收增值税改为征收营业税。此外,再假定这是一宗跨国界的进口交易,依据税法规定,进口货物的收货人或代理人为纳税人。当数字化产品以电子化传送时,这些收货人一般是大众消费者,每宗交易的数量又相对较少,他们不会也不可能想到要到税务机关纳税,税务机关很难掌握有关的资料,容易造成国家税收的流失。

收稿日期: 2005-07-30

作者简介: 李涛(1977-),男,陕西合阳人,厦门大学法学院国际法专业研究生,研究方向:国际经济法。

(2) 当国内某个单位或个人通过互联网向国内用户提供建筑方面的修理、修配的技术支持指导,或者是提供电影、书籍等文化娱乐产品,其似乎也符合有关营业税的规定,属于应税劳务,而无法按照传统交易方式适用有关增值税的规定。并且,在纳税主体不主动申报纳税的情况下,税务机关发现该类交易的可能性微乎其微,无法对其进行课税。

(3) 按照《增值税暂行条例》的规定,我国为鼓励货物出口,实行出口货物税率为零的优惠政策。假如某一中国境内的纳税人在中国境内设立网站销售货物或劳务给全世界的消费者使用,在这种情况下,如何区别是向国内还是向国外销售呢?是否应该适用出口退税政策?在纳税人极力夸大其外销份额的情况下,税务机关又如何查核事实真相?

## 2. 对营业税的影响

我国《营业税暂行条例》规定,营业税是对在我国境内提供应税劳务,转让无形资产或销售不动产的单位和个人,就其取得的营业额征收的一种税。其征收标准为在中国境内发生应税行为,而不论纳税人位于何处。当境外单位或者个人在境内发生应税行为而在境内未设有经营机构时,以代理人为扣缴义务人,没有代理人的,以受让者或购买者为扣缴义务人。

电子商务对现行营业税的影响除了上面提到的部分数字化产品该适用增值税还是营业税的问题外,还牵涉到提供网上远程劳务征税地点的确定问题。我国目前营业税的课税地点是按照劳务发生地的原则,而在电子商务中,提供远程劳务完全是通过网络实现的,劳务的发生地变得模糊不清,其征税地点也难以确定。

例如某企业通过互联网向客户提供技术服务,而根本没有派员工到客户所在地,这种情况下,劳务的发生地如何确定,是提供劳务方所在地还是客户所在地?一种意见认为应税劳务发生地应为劳务提供地,其原因在于提供远程劳务服务的主体及工程人员在提供方所在地,而且其进行劳务活动时,所使用的机器设备工具在提供方,由此而产生的成本费用也是在提供方发生的,因此劳务发生地应为劳务提供地。持相反意见的人则认为,正是由于提供劳务的对象在消费地,而劳务所进行的活动正是围绕劳动对象而得以实现的,因此他们认为劳务发生地应为劳务消费地。

当境外单位或者个人在我国境内发生应税行为,只根据网络服务器或者服务软件,很难认定劳务的提供者在境内是否有经营机构或者代理人,从而无法寻找代扣代缴税款的对象。同样地,由于电子商务所具有的隐蔽性、无形性,无论是在网上提供应税劳务或是转让无形资产,在纳税人不主动申报纳税的情况下,税务机关很难对其进行有效监控。

## 3. 对关税制度的影响

关税作为流转税的重要形式之一,它是由一国海关对进出境或关境的货物、物品,按照规定的完税价

格所征收的一定税额。在传统的贸易方式下,凡属于法律规定应税的货物、物品,只要经过一国的国境或关境,都必须向海关申报缴纳关税。但电子交易活动的出现,则对其构成了很大的冲击。

首先,通过网络完成的在线交易可以避免物品的物理流动。当某种有形产品转化为无形产品进行交易时,其交易的基本环节都是在网上完成,特别是产品的交付和货款的支付都在网上实现,不必经过国家的海关关卡和征税系统,海关监管在网络面前显得力不从心。其次,由于电子商务交易的简便性和快捷性为商家所青睐,导致原有的大额的代理商品额度可能会因为消费者直接面对商家而转化为大量小额的交易,而低于一定金额的物品是免征进口关税的,这样也削减了关税收入。<sup>[3]</sup>

虽然目前在线跨国交易对我国关税的影响尚未达到非常明显的地步,但随着我国加快履行入世承诺,逐步开放外汇市场,包括外汇自由兑换和取消外汇管制,从而使在线跨国交易的支付瓶颈彻底打开,这样便存在大量在线产品涌入我国的条件和可能性,可以预见,在不久的将来,电子商务对我国关税的影响逐步增大是个必然趋势。

## 4. 对所得税的影响

目前我国对非居民仅就其来源于境内的所得征税,而对居民则对其境内外所得全部征税。电子商务对所得税的影响主要体现在对非居民纳税人来源于我国境内的所得进行征税问题上。按照现行税法的规定,外国企业,也即非居民纳税人,如果在中国境内设有常设机构,并且通过该常设机构取得一定营业所得,或虽在中国境内没有设立常设机构,却有来源于中国境内的股息、利息、特许权使用费等项所得,都应当由中国税务机关实行来源地税收管辖权,依法予以征税。然而,电子商务的出现给来源地税收管辖权的行使带来了挑战,主要表现在以下两个方面。

(1) 常设机构的认定。根据经合组织范本和联合国范本的定义,常设机构是指一个企业进行全部或部分经营活动的固定营业场所,包括管理场所和作业场所,如管理总部、工厂、店铺等,它是一国税务机关据以对外国企业在本国境内经营活动征税的依托。然而在电子商务环境中,常设机构这一概念却无法界定。因为电子商务是完全建立在一个虚拟的市场上,企业的贸易活动不再需要原有的固定营业场所,代理商等有形机构来完成,大多数产品或劳务的提供并不需要企业实际出现,而仅需一个网站和能够从事相关交易的软件。而且互联网上的网址、E-MAIL地址、身份(ID)等,与产品或劳务的提供者并没有必然的联系,仅从这些信息上是无法判断其机构所在地的。<sup>[4]</sup>

即使一国采取较为严格的界定标准,将位于其境内从事相关交易的服务器视为常设机构,那么,经营者完全可以将服务器从控制严格的国家转移至其他国家,

比如转移到一个避税港国家。这样的转移对该服务器的经营业务一般来说不会有太大影响,而对于此前服务器的所在国来说,却失去了征税对象,难以实现其征税的初衷。<sup>[5]</sup>

(2) 关于预提所得税的问题。按照目前的国际税收规则,一国有权对外国企业取得来源于本国的某些特定种类(如租金、特许权使用费等等)的所得征税,但是网络贸易使所得种类的划分变得模糊。例如,某外国企业通过在国内设立服务器向国内消费者销售专利权等所取得的使用费,由于消费者无法区分卖方是在本国有常设机构还是没有常设机构的企业,因此,也就无法判断该所得是营业利润还是特许权使用费,结果,可能造成双重征税或不主动申报纳税。

## 二、世界各国应对电子商务的税收政策比较

面对电子商务飞速发展的迅猛势头,西方各国为了维护本国的经济利益,在税收方面纷纷进行积极有效的探索,研究和制定相应的政策框架。

### 1. 美国

美国是电子商务的发源地,也是世界上第一个对此做出政策反应的国家。1996年11月美国财政部发表了《全球电子商务选择性的税收政策》一文,提出为鼓励互联网这一新兴技术在商业领域的应用,各国税收政策制定和执行应遵照一种“中性的原则”,即不提倡对电子商务开征任何新的税种,以避免阻碍新技术的发展。可行的办法就是通过对一些概念范畴的重新界定和对现行税制的修改来处理网络贸易引发的税收问题。在税收管辖权选择问题上,美国更倾向于使用居民税收管辖权进行课税。

1997年7月1日美国政府在其发布的《全球电子商务政策框架》中,号召各国政府尽可能地鼓励和帮助企业发展互联网商业应用,对于无形商品经由网络进行交易的,无论是跨国交易或是在美国内部的跨州交易,均应一律免税。由此可见,美国主张对于数字化产品的交易予以免除关税。

1998年5月,美国国会又批准通过了《互联网免税法案》,规定不对信息这种“虚拟商品”征税,在未来三年内不对互联网开征新税,禁止联邦和地方政府对上网活动征收附加税。近期又明确规定,在2006年以前对网上贸易免征流转税。<sup>[6]</sup>

### 2. 经济合作与发展组织(OECD)

目前OECD是国际上讨论和解决电子商务问题的最重要的国际组织之一,其制定的建议和政策框架对全世界都具有广泛的指导作用。为了完成“为实现无摩擦的国际间电子交易建立必要的规则和基础设施”的宏伟战略,OECD召开了几次国际电子商务会议。

1997年11月,OECD在芬兰赫尔辛基会议中,关于电子商务税收问题达成了以下共识:第一,任何有关税收

的决定和建议都应该明确税收的中性和公平的原则,避免导致双重税收或者无效税收;第二,首选的方案是将现有的税收度应用于电子商务环境;第三,政府部门必须寻求全球无缝税收管理解决办法;第四,税收问题不应该成为电子商务发展的障碍,也不允许电子商务破坏税收制度;第五,“比特税”(即BIT TAX,由加拿大税收专家Arthur Cordell提出是一种对全球网络信息传输的每一个数字单位征税的方法)是不可行的。

1998年10月,OECD在加拿大渥太华召开了部长级会议,就如何促进全球电子商务的发展及有关电子商务课税问题,达成了一致意见,主要包括:(1)现行的税收原则将继续适用于电子商务课税;(2)课征消费税,应遵循消费地原则,对数字化产品应视同为提供劳务课税;(3)应继续沿用现行避免国际双重征税的原则,但应重新考虑其使用方法。<sup>[7]</sup>

### 3. 欧盟

由于欧盟15个成员国普遍征收增值税,其收入约占欧盟总税收收入的20%,因此,欧盟各国坚决反对对于电子商务免征增值税。于1998年6月8日发表的《关于保护增值税收入和促进电子商务的报告》中指出,不应将征收增值税与发展电子商务对立起来。并且,欧盟诸国增值税奉行的原则为所谓的消费地(目的地)原则,即谁消费谁负担税款,在成员国内部和成员国之间均是如此。那么,对于成员国以外的消费,即使是欧盟国家提供的,也不应在欧盟国内缴纳增值税,而由顾客所在地国家予以征税。欧盟的这个增值税原则体现在其电子商务和间接税的有关报告中,网上贸易和服务同样适用。此外,欧盟认为,在线提供“虚拟货物”(数字化产品)应视为提供劳务,对网上贸易与服务的税收监管应力求简便,应允许交易商使用电子发票和电子记账。<sup>[8]</sup>

## 三、我国电子商务税收的对策

与西方发达国家相比,因特网在我国的发展时间较短,提供电子商务的企业也有限,但其迅猛发展的势头却令人关注。2004年我国电子商务的交易总额达到4400亿元人民币,2005年估计将激增至6200亿元人民币,平均年增长率为40%。<sup>[9]</sup>因此,借鉴国际先进经验,结合我国国情,制定相应的税收对策已是刻不容缓的事情。

### 1. 我国电子商务税收应遵循的原则

(1) 税收中性原则。从世界各国的立法及研究成果来看,税收中性原则是处理电子商务税收政策的基本指导原则。它要求税收不应该成为超越市场配置资源的手段,对于电子商务这一新的贸易手段,更加不应该单独开征新税,以免税收政策对不同商务形式的选择造成误导和歧视,扭曲正常的经济活动。

(2) 维护国家税收权益,实行居民管辖和地域管辖相结合的原则。我国的税收政策必须保证国家财政的需要,不能因为电子商务税收的发展而严重影响税收基

础,维护国家税收权益原则必须被摆在重要的位置。

目前国际上是通过居民管辖权和收入来源地管辖权相互配合来实现税收利益在国际间的分配,国家之间存在大量的行之有效的税收协定。由于电子商务隐匿性及流动性的特点,必然导致各国对所得来源地的认定、服务提供地和消费地的认定以及所得种类的划分产生争议,因此原有的税收协定的执行就遭到了破坏。美国作为世界上主要的信息大国,大力提倡居民税收管辖权,目的就是为争取更多的税收权益,但这同时也在一定程度上损害了其他国家的税收权益。作为一个信息技术的进口大国,我国必须坚持国家税收主权,坚持收入来源地税收管辖权优先的原则,努力在常设机构原则的基础上补充和完善现有税收制度,最大限度地维护我国国家税收权益。

(3) 税收适当优惠原则。因为电子商务作为一种全新的商务手段,具有传统的商务手段无可比拟的优越性,能够极大地促进一个国家经济的发展,所以发达国家目前普遍对其采取暂缓征税的优惠政策。而我国目前企业信息化程度比较低,电子商务尚处于发展的初期阶段,单靠网络公司自行发展,一时难成气候,所以需要国家给予政策性支持,在税收政策上的有一定倾斜力度,从而鼓励电子商务的发展。

## 2. 电子商务法律制度调整

在坚持上述法律原则的前提下,我们可以通过对一些概念范畴的重新界定和对现行税制的修改来适应电子商务税收的发展。

(1) 增值税:重新界定增值税的征税范围。在保持对传统课税对象继续征税的基础上,对于电子商务则区分离线交易和在线交易两种方式适用不同的税种,离线销售仍按照普通货物征收增值税;在线销售中的数字化产品不按普通货物的提供征税,而视同提供劳务或特许权转让征收营业税;现行税法中补充有关电子记录保存的相关条款。目前增值税的征收以每笔交易的原始记录为根据。在电子商务交易中,每一个从事电子商务的纳税人都应当以可阅读的电子方式保存记录,并保存一定期限。当电子记录从一种格式转化为另一种格式时,纳税人有义务保存所转化的记录准确并可阅读。当不能转化或没有其他电子方式可替代时,必须以书面形式保存记录。不论是书面记录或电子记录,征税的基本原

则是:除非提供有效证明,否则不能扣除有关的成本和费用。

(2) 营业税。扩大无形资产的确认范围。现行税法只将土地使用权、商标权、专利权、非专有技术、著作权、商誉纳入无形资产的范围,无疑限制了税收对无形资产征收的范围。另外,对于无形资产的使用权转让方面,增值税和营业税存在着交叉重复征税的现象。为了适应电子商务的特点要求,应当将无形资产的使用权课税纳入营业税的范围;在处理国内税收关系时,确立劳务提供方征收的原则;在处理国际税收关系时,确立消费者所在地征收的原则。对于国内企业从事网上交易,如果采取消费者所在地征收的原则,由于消费者数目众多且较分散,不利于税收机关的税收征管;对于跨国提供在线劳务,由于我国是发展中国家,接受劳务的总量肯定会大大少于提供劳务的总量,因此,为了维护国家税收利益,应实行消费者所在地征收的原则。

## 4. 关税

由于关税在一国税收收入中占有较大的比重,因此,对电子商务免征关税,似乎不符合广大发展中国家的经济利益。但是从客观上讲,由于在网络中模糊了国家之间的界限,目前的技术也无法保障对网络数据传输征收关税的可操作性,并且,根据WTO的规则,逐步削减甚至消除货物贸易的关税壁垒是大势所趋,如果我们对电子商务征收关税,其结果不仅不符合国际社会的通行做法,也不利于促进电子商务这一新兴产业在我国的发展。以后随着电子商务的发展,网上交易量对国内的税收收入和相关行业的影响比较大,并且在征税手段也逐步完善的情况下,再考虑对其征收关税的可行性也为时不晚。

总之,电子商务的迅速兴起对现行的税收制度构成了很大的挑战。保护国家税收利益,杜绝新的避税方式出现,已成为修订现行税法的当务之急。只有通过补充新的制度以及对原有概念与范畴的重新界定,才能制订出适应电子商务税收要求的法律法规。同时,还要注意加强国际间税收协调与合作,以更好地解决互联网上经济活动的高度流动性与各个国家之间信息不对称之间的矛盾,防止纳税人利用电子商务进行国际避税与逃税活动。□

## 参考文献:

- [1] 电子商务逃税多,德国网络交易每年损失 200 亿马[1]. 国际金融报,2000-08-01.
- [2] <http://www.ectax.org.cn/taxcommerce/13/20040903/745.asp>.
- [3] 王纪平. 电子商务法律规范[M]. 清华大学出版社,2002.160.
- [4] 蒋志培. 网络与电子商务法[M]. 法律出版社,2001.431.
- [5] 刘剑文. 国际税法[M]. 北京大学出版社,2004.459.
- [6] [www.intertax.cn/gly/detail.jsp?ARTICLE\\_ID=5167](http://www.intertax.cn/gly/detail.jsp?ARTICLE_ID=5167).
- [7] 王铁军. 国际税收[M]. 经济科学出版社,2002.390.
- [8] 邵明均,梁友平. 网上贸易和服务及其税收对策研究[J]. 涉外税务,2000(9).
- [9] <http://tech.sina.com.cn/j/2005-04-24/1002591695.shtml>.