

我国电子商务税收走向

● 邓子基 李 茜

当今时代,是以知识经济为主要潮流的经济全球一体化的时代,电子商务作为信息化的一种标志,迅猛地渗透到世界各个角落。据统计,目前全球已有1.5亿个互联网用户,预计到2005年,全世界上网人数将达10亿人之多^①。电子商务对传统商业带来了一场伟大变革,改革了现有的商业形态、流通体系与营销方式,并将成为二十一世纪最具有潜力、活力的贸易方式。与此同时,电子商务这一新生事物的出现,必将对现有的税收管理制度带来一定程度上的冲击。我国是一个发展中国家,正在进行社会主义市场经济建设,面对知识经济时代和电子商务发展,应该既要抓住机遇充分利用科学技术发展经济,又要维护国家主权、保证财政利益,这要求我们要务必妥善处理电子商务与税收二者的辩证关系。

电子商务对现行税制的影响

根据目前电子商务发展的状

况,可以将其分为离线交易和在线交易。离线交易是指以电子媒体作为交易手段的传统商务活动,即当广告宣传、签约、货款支付等三个环节在网上实现以后,最后一个环节——商品的交易必须在网下另行配送。离线交易相对于传统商务活动而言,二者没有实质上的区别。在线交易是指伴随电子通讯手段的进步而发展起来的新兴的信息服务业,商家与消费者之间不进行任何有形物的交换,交易的全部过程都在网上进行。这种交易只有能够转化为无形产品的商品(劳务)才能实现。

离线交易,并没有脱离实物的传送,它仍可按照传统的方式进行征税。但离线交易会使得现行税收征收管理复杂化,进一步要求征管手段科学化。在线交易具有虚拟化、数字化、隐匿化、流动化的特点,超越了传统商务的时空限制。因此,现行税制对建立在有形贸易基础上的它是无能为力的。这不仅造成了电子商务税法上的缺位,而且也使现行税收征

管手段难以发挥其应有的作用。电子商务对现行税制的主要影响表现在:

(一) 对税收管辖权的影响

传统税收管辖权以各国地理界线为基准划分为居民管辖权和来源地管辖权,而电子商务则消除了国家间的界限。首先,电子商务弱化来源地税收管辖权。INTERNET是通过网络在服务器上实现的,外国企业采用电子商务在一国开展贸易活动时,常常只需装有事先核准软件的智能服务器即可。服务器的营业行为很难被分类和统计,提供远程服务的劳务也突破地域界线,这使各国对于所得来源地的判断产生争议。其次,电子商务动摇了居民定义及其判断标准。现行税制一般都以有无“住所”、是否“管理中心”或“控制中心”作为纳税人居民身份的判定标准。然而,电子商务超越了时空的限制,促使国际贸易一体化,造成了纳税主体的多元化、模糊化和边缘化。最后,常设机构难以确定。传统税收是以常

① http://www.enews.com.cn/documents/19991105/0001_shtm1.

设机构即企业进行全部或部分经营活动的固定场所来确定经营所得来源,但电子商务的虚拟化、无形化往往使企业的贸易活动不再需要原有的固定营业场所等有形机构来完成,造成无法确定贸易目的地和消费地,无法判定国际税收中的常设机构概念。

(二) 对税收基本原则的影响

税收中性原则要求税制的设置要以不干预市场机制的有效运行为基本出发点,尽可能地使社会现有的有限资源得到合理配置,增加经济效益。电子商务是一种贸易形式,与传统贸易没有质的区别。但现行税制却没有对其征税的合法依据和对其进行管理的有效手段,往往因税负不公导致对经济的扭曲。

税收公平原则要求,相同经济情况的人要承担相同的税负,经济情况不同的人则承担不同的税负。而建立在INTERNET基础上具有虚拟贸易形式的电子商务,不能被现行税制所涵盖,造成电子商务主体与传统贸易主体之间税负不公平。

税收的效率原则要求,税收的征收和缴纳应尽可能确定、便利和节约,尽可能避免额外负担,促使市场经济有效运转。在电子商务交易中,生产者可直接将商品提供给消费者。中介人的消失,会使许多无经验的纳税人加入到电子商务中来,这将使税务机关工作量增大。并且,面对电子商务,税务机

关必须运用高科技现代化手段征管,要投入大量的人力、物力、财力,税务机关的管理成本必将增加。

(三) 对税制要素的影响

1. 纳税主体。电子商务超越了国家间的界限,交易直接、方便、快捷,并免去了传统交易中的中介环节。这影响了从事经济活动的企业和个人身份的确认,使纳税主体趋向国际化、复杂化、边缘化和模糊化,具有不确定性。

2. 征税对象。电子商务将一部分以有形形式提供的商品转变为以数字形式提供,在一定程度上改变了商品的性质,使商品、劳务和特许权难以区分。

3. 纳税环节。电子商务交易直接、快捷,对原有流转税制中的多环节纳税体系形成不可低估的冲击,严重影响流转税的收入。

4. 纳税地点。电子商务的虚拟化和无形化,使纳税地点具有流动性、随意性。使我们无法确定贸易的供应地和消费地,从而无法正确实施税收管辖权。

5. 纳税期限。现行税制的纳税期限,是以传统支付方式、销售货物发票的开具时间来规定纳税义务发生时间的。而以INTERNET为基础的在线交易,既没有纸质发票又没有现金、支票流动,使现行税法规定无法生效。

6. 税基。一方面,某些税基可能丧失或转移,税款流失风险加大。另一方面,中介环节大量消失,

导致相应的课税点消失,加大税收流失。

(四) 对税收征管的影响

税收征管在税收工作中占有重要地位,其能力和水平直接影响税收的收入。电子商务的出现,给税收征管带来了前所未有的影响,具体表现在:

1. 税源失控。在现行税收征管制度下,税务登记依据的基础是工商管理登记。但在电子商务条件下,纳税人通过服务器在网上从事商务活动,而网上的经营范围是无限的,并且不需要经过工商部门的批准,这使税务机关无法了解纳税人的生产经营状况,容易造成漏管漏征。

2. 课税凭证消失。传统意义上的税收征管是以纳税人的真实合同、账簿、发票、往来票据和单证为基础的。在电子商务中,纳税人交易信息电子数据化,账簿和记账凭证是以网上数字信息形式存在的。这使传统发票的开具、取得、保管规定将与电子交易流程不相适应。另外,保留在计算机中的电子凭证,一方面容易被修改且不留痕迹;另一方面信息资料可能被加密,税务机关难以查阅。所有这些变化,使会计记账凭证基础受到冲击,税务审计难度加大。

3. 逃避税加剧。电子商务无纸化,增加了税收征管的复杂性,加大了税收稽查的难度。电子商务采用了信息加密手段、匿名电子支付工具,税务机关难以了解和掌握交

易双方的具体交易事实。此外,电子商务促进了跨国公司内部功能一体化,电子邮件、IP电话等技术为企业架起了随时沟通的桥梁,这不但使跨国公司转让定价意图更容易实现,而且在避税地建立基地公司也将轻而易举。

4. 国际税收协调面临严峻挑战。随着全球经济一体化和电子商务的蓬勃发展,商品、劳务、技术和资本在世界范围广泛流动,贸易国际化和纳税人国际化已成为世界经济的主要特征,各国间因税收争议而引发的矛盾与磨擦日益明显与复杂化。这在客观上要求国际间进一步加强国际税收协调与合作。但由于各国政治、经济、文化背景存在差异,发展程度不同,这种协调与合作将显得力不从心,难以步调一致。

我国电子商务税收基本思路

(一) 电子商务税收定位

目前,世界上有关电子商务税收政策有两种倾向:一是以美国为代表的免税派,认为对电子商务征税将会严重阻碍这种贸易形式的发展,有悖于世界经济一体化的大趋势^①。美国从1996年开始,就有步骤地力推网络贸易的国内

交易零税收和国际交易零关税方案。美国作为电子商务应用面最广、普及率最高的国家,已对电子交易制定了明确的暂免征税的税收政策,该政策的出台除对其本国产生影响外,也对处理全球电子贸易的税收问题产生了重要影响。另一种是以欧盟为代表的征税派,认为税收系统应具备法律确定性,电子商务不应承担额外税收,但也不希望为电子商务免除现有的税收,电子商务必须履行纳税义务,否则将导致不公平竞争^②。

我国作为发展中国家,电子商务上处于初级阶段,交易额比重很低。但电子商务是未来贸易方式的发展方向,对经济增长和企业竞争有巨大影响。如何引导电子商务健康、有序发展,是我国政府亟待解决的一个重要问题。2000年4月17日,财政部部长项怀诚在北京召开的“世界经济论坛2000中国企业高峰会”上表示:不想放弃征税权,但又想让我国的电子商务发展更快点。他说,现在整个世界已进入新经济时代,网络、互联网信息技术对整个经济拉动作用非常大,对我国来说包括互联网在内的整个信息产业,都给予了税收的倾斜,现在已有了对信息技术的优惠政策…^③。最近,

国家税务总局负责人表示,出于对税收中性原则和保护发展中国家税收管辖权力的考虑,我国将不会对电子商务实行免税政策^④。

(二) 电子商务税收的指导思想和基本原则

基于对电子商务一方面要积极扶持、促进经济发展,另一方面又要维护国家主权、保证财政收入的定位,构建中的电子商务税收框架的指导思想应该是:立足中国国情和电子商务实际状况,以现行税制为基础,以鼓励扶持为先导,既坚持税收管辖权,又促进电子商务发展,保证国家财政收入。遵循这一指导思想,制定电子商务税收政策的基本原则是:

1. 中性和公平性。在多种贸易形式并存情况下,税收政策应尽量避免对经营者选择的影响,要有利于高科技的发展。

2. 普通性和瞻前性。对电子商务这个新兴领域,税收规则与制度试图求全是不现实的,应该是简单而明确,具有普遍适用性。

3. 整体性和系统性。电子商务税收要注意与其它电子商务规则、规定的衔接,统筹规划、合理配套,形成一个有机的统一整体。同时,还要注意与国际有关法规接轨,避免操作上的不可行性和国际间的重复征税、逃避税的发生。

① <http://www.eneews.com.cn/document/20000707/2000070713251601.shtm1>.

② <http://www.eneews.com.cn/document/20000707/2000070713251601.shtm1>.

③ <http://www.eneews.com.cn/document/20000418/200004181130150.shtm1>.

④ <http://www.eneews.com.cn/document/20000724/200007241630501.shtm1>.

(三) 适应电子商务发展的税制改革主要措施

1. 改革与完善立法。我们应该按电子商务的特点和要求, 改革和完善现行税收法规、政策, 补充电子商务适用的税收条款或制定新的适应电子商务发展的税法。为此宜注意如下几点:

(1) 积极稳妥, 循序渐进, 长期规划, 短期扶持, 立足征税, 发展经济。

(2) 在坚持居民管辖权与来源地管辖权并重的原则下, 针对电子商务的特点, 重新界定“居民”、“常设机构”、“所得来源”、“商品”、“劳务”、“特许权”等于电子商务相关的税收概念的内涵与外延。

(3) 改革、补充和完善增值税、消费税、营业税、所得税、关税等法律规定中不适应电子商务运作的有关条款。

(4) 修改征管法, 建立专门的电子商务税务登记制度, 并授予税务机关有对电子网络、网络用户及电子数据信息进行检查的权利, 确保建立公平的税收环境。

(5) 补充现行税法中有关网络银行定义、电子凭证的保管和使用、法律效率等方面的规定。

2. 深化征管改革, 实现税收电子化。目前, 我国已全面实行以计算机网络为依托的税收征管模式。但电子商务的出现与发展, 使原有的税收征管体系、手段远远不能适应, 税收征管电子化势在必行。

必行。

(1) 电子申报。它是指纳税人利用各自的计算机或电话机, 通过电话网、国际互联网等通讯网络系统, 直接将申报资料发送给税务局。

(2) 电子支付。即税务机关根据纳税人的税票信息, 直接从其开户银行或专门的“税务账号”划拨税款或帮助纳税人办理“电子储税卷”以扣缴应纳税款的过程。

(3) 电子协查。它是指税务机关的自身网络与 INTERNET 及财政、银行、海关、国库、网上商业用户的全面连接, 实现各项业务的网上操作, 达到网上监控与稽查的目的; 并加强与其它国家税务机关的网上合作, 防止税收流失, 打击偷、逃、避税。

税收电子化, 有利于税务机关运用现代化高科技手段征收管理, 是我国税务“科技兴税”的具体体现。税收电子化不但提高了申报率, 方便了纳税人, 而且减少了税务机关的工作量, 工作效率大幅度提高。

3. 加强国际税收协调与合作。电子商务的全球化, 使国际间的税收协调与合作显得非常重要。这种协调将不再局限于消除关税壁垒和避免对跨国公司的重复征税等方面, 面对税收原则、立法、征管、稽查等方面也要协调一致, 甚至在其它经济政策上都要广泛协调。我国即将加入 WTO, 在推进国际经贸往来的同时, 应积极参与国际电子商

务税收研究和情报交流, 防范偷税与避税行为。我们要在维护国家主权和利益的前提下, 坚持世界各国共同享有对 INTERNET 贸易平等课税的权利, 尊重国际税收惯例, 谋求能为各方所接受的税收政策。

主要参考文献:

1. 郑友敬-[美]拉赛尔·派普:《中国电子商务的发展与决策》, 北京, 中国财政经济出版社, 2000年。
2. 梅绍祖:《电子商务法律规范》, 北京, 清华大学出版社, 2000年。
3. [美]查克·马丁:《数字化经济》, 北京, 中国建材工业出版社, 2000年。
4. 刘山在:《电子商务与金关工程》, 北京, 对外经济贸易大学出版社, 1998年。
5. 蒋建英:《税网漏洞的出现和对策》, 载《深圳税收参考》, 2000年第9期。
6. 深圳市地方税务局电子商务税收问题课题组:《电子商务税收问题研究》, 载《涉外税务》, 2000年第11期。
7. 《现代电子技术发展对税收的影响》, <http://www.ctaxview.com/gdz.htm>.
8. 《迅速发展的电子商务给税收征管带来的新课题亟待解决》, <http://www.bnii.gov.cn/zazhi/n8109.html>.
9. 《电子商务带来的课税问题及相关对策》, <http://www.ctaxview.com/gdzz.htm>.

作者单位: 厦门大学财金系