

电子商务课税研究的国际动向与借鉴^{*}

肖 鹏

(厦门大学 财政金融系, 福建 厦门 361005)

摘 要: 结合国际上电子商务涉税问题的众多研究成果, 从对税收形成挑战性大小的角度将电子商务划分为三种具体形式: 作为远程销售有形产品的方式、作为远程提供服务的方式和网上销售数字产品, 并着重对真正的交易革新——网上销售数字产品对传统流转税和所得税的影响与对策进行分析, 结合我国现实国情, 对我国电子商务涉税研究中应采取的态度、思路、措施作初步探讨。

关键词: 电子商务; 流转税; 所得税

中图分类号: F812.42 文献标识码: A 文章编号: 1007-5585(2001)04-0075-03

International Trend and Its Implication on Assessment about E-commerce

XIAO Peng

(Finance and Banking Department of Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: The author, in the light of international researches on tax about E-commerce and form the angle of challenges to revenue, divides E-commerce into three specific ways: to sell long-distance tangible products, to provide services for long-distance, digital products sold on the Internet, and gives an emphatical analysis of the influence and countemeasures of the real transaction innovation——the digital products on the Internet to the traditional exchange and income taxes. Moreover, the author supplies a discussion on the attitude, thoughts and measures that should be taken in the tax study of China's E-commerce on the basis of China's real situations.

Key Words: E-commerce; Exchange Tax; Income Tax

自 1992 年 Internet 商业化以来, 网上贸易得到了前所未有的发展。虚拟商店、网上广告、网上银行均呈快速增长的趋势。据国际数据公司 (IDC) 的推断, 互联网电子商务 1997 年年交易额已达 100 多亿美元 (其中美国为 85 亿美元, 欧洲为 11 亿美元), 2001 年电子商务年交易额将激增至 2200 亿美元, 在线购物的比重将从 1998 年的 12% 上升到 2000 年的 30%。电子商务飞速发展的同时, 也在经济、法律、生活等各方面带来了一些新的问题。其中, 电子商务一些新的交易特征对税收产生的影响更是引起了众多的税收专家、政府部门人士的极大关注。本文拟在合理界定电子商务概念的基础上, 从税收研究角度对其具体形式进行划分, 结合国际上电子商务涉税研究的最新成果和我国具体国情, 对我国电子商务的税收对策作进一步探讨。

一、电子商务及其具体形式

研究电子商务与税收的关系, 必须首先界定电子商务的内涵。目前, 关于电子商务的定义, 国际上也未统一, 但所有定义, 都应包括以下三部分内容: 电子商务首先是使用因特网来做广告和出售有

* 收稿日期: 2001-04-23

作者简介: 肖鹏 (1976-), 男, 厦门大学财政金融系硕士研究生, 主要从事国际税收研究。

形产品;其次是使用电子媒介提供服务;第三是把信息转化为数字模式,并对数字产品加以传送。

从对税收形成挑战性大小的角度来看,电子商务应分为以下三种形式:

1. 电子商务作为远程销售有形产品的方式。即互联网作为有形产品的交易场所而存在,互联网上实现的仅仅是查看商品目录、发出订单等,有形产品的配送仍通过传统的运输渠道进行。

2. 电子商务作为远程提供服务的方式。即使用电子媒介从遥远的地方提供服务,包括通过电话、传真、因特网技术提供信息服务。

3. 通过电子商务销售数字产品。即将图表(静态和影像的)、文本或声音转化为数字形式,对同样信息的数字版本加以传送或销售纯数字产品(如电脑程序)等。该种形式的电子商务是一种真正的交易革新,对传统税收形成一定的挑战。

二、电子商务对税收的影响

(一)电子商务对流转税的影响

从电子商务的三种具体形式来看,前两种形式,电子商务只是作为一种交易媒介革新的方式而存在的,互联网作为有形物品、劳务的交易场所,其税务处理措施与其他的货物交易场所(电话、传真方式)中所采取的税务处理方案是大体相同的。而真正引发问题的是以电子方式传送数字产品的电子商务,即所谓的在线交易(on-line transaction)所引发的税收问题。

在流转税情况下,网上销售数字产品主要引发如下两个问题:

1. 如何区分国内销售和出口销售。许多流转税(如增值税、消费税)都对出口实行零税率(或免税)。在有形货物的情况下,由货物的运送地点或邮寄地址可以很容易地判定该批货物是国内销售或出口销售。但是,在线交易中的网上订购者是国内还是国外却无从得知了。国际互联网服务提供商(ISP)的任何用户都可以拥有一个无国籍地址,技术上,网上销售不可能通过目前的地址确定某项销售是出口还是国内销售,这样就无法确定某项数字产品的销售是免税还是要承担税负。

2. 如何对进口数字产品征税。数字产品如果以有形方式(如光盘、磁盘或CD)进口,在通常情况下是要征收进口关税和国内流转税的。但如果这些产品通过网上订购和下载使用,就可以逃避对进口征税的海关和邮局的检查。在过去,技术限制了这一部分交易的发展——网络费用的昂贵和下载文件需花费大量时间。但是随着压缩技术的发展,上网费用的下降和网络速度的加快,该种传递媒介的缺陷被大大减少,这一领域的电子商务可能会得到很快发展,也引发了相应的税收流失。

(二)电子商务对所得税的影响

电子商务对所得税的影响主要集中于三个方面——电子商务交易所得性质的界定;电子商务交易所得来源的确定和常设机构是否适用于电子地址和服务器。

1. 电子商务交易所得性质的界定。传统交易模式下,纳税人购买商品一般被界定为销售所得,适用流转税。但是电子商务环境下纳税人购买的产品很大一部分价值在于通过不断从网上下载补丁,以对原有的软件进行更新。那么消费者在最初购买产品是界定为销售所得还是购买一种特许权呢?不同的界定标准,其税务处理措施也就不尽相同,前者适用于一般流转税,而后者适用于特许权使用费。

2. 关于电子商务交易所得来源地的界定问题。根据国际税收上的惯例,一国对收入的税收管辖权(即对收入征税的权力)通常取决于收入来源地,居民对其所有来源的收入纳税,而非居民只对来自于管辖权范围内的收入纳税。由于电子商务交易的多面性,其整个商务过程可通过分解成若干个子块来完成,这样在判定一笔交易的收入来源地时就无固定标准可循。在判定某项销售收入的收入来源地时,可考虑产品的生产地、合同的签订地及产品的销售地等,通常传统销售情况下,这些地点存在着紧密联系,但电子商务环境下上述地点的分散则对收入来源地规则产生很大的压力。

3. 常设机构概念是否适用于电子商务环境下的电子邮件地址和服务器地址。常设机构概念是国际税收中的一个重要概念,这一概念的提出主要是为了确定缔约国一方对缔约国另一方企业或分支机构利润的征税权问题。《OECD 范本》和《UN 范本》都把常设机构定义为:企业进行全部或部分营业

活动的固定营业场所。而电子商务环境下,互联网的灵活性使得常设机构概念无能为力。

三、迎接电子商务挑战的税收对策研究

针对电子商务的交易形式对流转税和所得税的影响,国际上关于电子商务课税问题的具体税收对策主要有以下几方面内容:

1. 在区分流转税的国内销售和出口销售问题上,可通过寄帐单地址来进行确定。作为对网上订购者确认信用卡支付的方式,顾客经常被要求提供信用卡的寄帐单地址。这样,网上销售数字产品的公司可通过这个地址来确定某项销售是国内销售还是出口销售。

2. 在对进口数字产品的征税上,欧盟采取的方案值得借鉴,即一国单方面对国外供应商运用国内注册和付款规则,对国外供应商与国内供应商同样对待征税。

3. 关于电子商务交易所得性质的界定上,由于其涉及到国与国之间税收利益的调整,最好由一些国际性组织对交易进行合理分类的基础上,界定其属于何种性质。

4. 关于交易所得来源地确认所引发的税收问题,可采取“预提税”的方案加以解决。由于电子商务的整个交易流程可分成若干子块来进行,如果支付给外国销售商的货款侵蚀了顾客所在国的税基,则顾客所在国可以对支付给外国电子商务的货款征收10%的预提税。

5. 关于常设机构概念的修正问题。由于互联网的灵活性,销售商完全可以通过把电子地址或服务器设于避税地以合理避税。因此,应修正对“常设机构”的解释条款,减少对常设机构实际着落地的考虑,而转向实际的管理控制所在地。

四、国际电子商务研究动向对我国的借鉴意义

经过对电子商务三种交易形式进行比较后发现,电子商务对税收的影响并没有想象中的那么可怕。国内众多电子商务课税问题研究的论文把电子商务对税收的影响视作根本性的,其根源在于没有对电子商务的具体形式进行恰当分类,以本文中电子商务的第三种交易形式涵盖所有交易形式,有“以偏概全”之嫌。因此,在确定电子商务的税收政策时必须适度,同我国现行税制特征、国情相结合,脱离了现实国情的税收制度设计最终会归于失败。

1. 针对前两种电子商务交易形式所引发的税发问题,仍适用于传统的税收制度。由于此两种交易形式仍需传统物流配送系统的配合才得以顺利实现,这样,以税务机关目前的征管水平,是能有效征管的。否则,在网络技术出现之前,电话、传真作为一种交易媒介的革新,也应引发相应的税收问题。之所以电子商务出现后,其税收问题引发了诸多争论,原因在于电子商务的第三种交易形式实现了电话、传真所不能完成的交易,网络技术的出现不仅作为一种信息的工具,同时也真正作为一个虚拟空间、交易场所而存在。

2. 目前应对电子商务第三种交易形式持完全免税态度。据有关统计,1999年我国网上消费额仅有5500万人民币,占社会零售总额的0.018%,同期美国上网购物家庭有1700万,网上消费额达202亿美元,据此推算,我国电子商务发展水平仅为美国的0.23%。电子商务作为21世纪最有潜力、充满商机的领域,过重的税负势必抑制我国企业间电子商务的开展,使我国企业与世界竞争中丧失先机。

3. 紧密跟踪国际上关于电子商务税收问题的研究动向,并结合我国国情提出一定的税收处理方案。随着经济全球化的不断推进,国与国之间的税收协调也十分重要。当前OECD财政事务委员会中起草电子商务税收政策、对范本中部分概念进行修订的委员大都来自发达国家(其中主要来自于澳大利亚、美国),其势必站在发达国家立场上——电子商务(软件产品)净出口国的立场上,不利于保护发展中国家——电子商务净进口国的利益。这样,作为发展中国家的一员,我国也必须紧密关注国际上电子商务的研究动向,研究我国的税收对策。

责任编辑:刘玉屏