

对电子商务税收问题的思考

■ 张 冰

摘要:随着电子信息技术和互联网技术的飞速发展,电子商务为交易各方提供了一个以电子形式而不是物理交换或直接物理接触方式完成任何形式的业务交易的虚拟市场,以其全球性直接性、便捷性成为一种发展前景广阔的新型贸易形式。与此同时,电子商务对传统的贸易形式形成了巨大冲击,也为当前我国的税收征管带来了新的挑战。文章通过分析电子商务引发的税收问题,提出了对我国电子商务税收征管的建议。

关键词:电子商务;税收;问题

一、电子商务的发展带来的税收问题

(一)电子商务对税收原则的影响

1、电子商务对税收公平原则的影响。税收公平的含义包括3个层次的内容:(1)税收负担的公平。这一层次的税收公平包括横向公平和纵向公平。横向公平是指相同福利水平的纳税人必须得到相同的税收待遇;纵向公平指不同福利水平的纳税人必须得到不同的税收待遇。(2)税收的经济公平。即通过课税机制建立机会平等的经济环境,并且税收政策本身对平等竞争没有妨碍,税收以此可以保持中性。(3)税收的社会公平。除天赋和劳动努力的区别对待外,税收对因血统、出身、地位、权力以及生产资料占有上的优先权形成的特殊利益,可以给予一定程度上的“掠夺”,用以补偿不能占有特殊利益的人们,达到某种程度的平均。电子商务作为新型的贸易方式,尚未纳入税收征管范围。由此造成的电子商务交易主体和传统贸易主题之间的税负不公,显然有违于税收的公平原则,甚至会因两种贸易形式的竞争环境的不公平扭曲市

场主体的行为,危及到传统形式的贸易存在和发展。因此,对于电子商务依靠自身优势得到的“特殊利益”,应当也必须以税收予以再分配和公平化。

2、电子商务对税收效率原则的影响。由税收导向的经济行为及由此所引起的资源配置,必然带来效率损失。所以,如何在维持一定的政府税收收入的前提下,使税制设置所形成的效率损失达到最小,就是税收效率原则。当前,电子商务作为交易主体的“避税港”,以极大的免税利益诱惑着传统贸易经营者改变经营方式,进军电子商务市场。然而,作为一种新兴的贸易形式,电子商务仍然具有很多弊端和风险,其成熟程度远不及传统贸易形式。在这种力量驱使下,对市场交易主体行为造成的扭曲不仅危及到传统贸易市场的繁荣发展,也给刚刚起步的电子商务市场带来了更多问题,从而降低了社会经济的整体效率。

3、电子商务对税收中性原则的影响。税收中性原则是指政府征税会带来除税额之外的额外负担,从而影响纳税人的生产、消费等决策。要求税收保持中性,就是要求一种税除使人民因纳税而承受税额负担之外,最好不要再遭受其他额外负担或损失,即额外负担最小化。税收对市场机制的运行应保持“中性”,避免不适当的干预,特别是国家不能超越市场机制的作用而对资源配置起决定性的作用。如果对电子商务免予征税,则必然使通过传统方式交易的市场主体处于不利地位,进而影响到市场主体经营产品的价格、消费者对相关产品的选择与市场主体的经营活动,

并最终影响到资源的合理、有效的配置。因此,从税收中性原则来看,应当对电子商务征税。

(二)电子商务对税收制度要素确定造成的困难

1、纳税主体的认定:纳税人作为缴纳税款的主体,包括自然人和法人两类。对于同一笔所得,纳税主体的不同会造成税款征收的很大差异。如对于一笔生产经营利润,法人要交纳企业所得税,个体户则要交纳个人所得税。由于电子商务的隐匿性、无纸化等特点,交易双方的身份、交易地址、交易金额甚至交易本身都很容易隐匿,从而使征税人员难以追溯到交易源泉,纳税主体也就无从认定。

2、征税对象的确定:电子商务交易过程中出现了新的产品与交易内容,包括传统商品和劳务,还包括网络信息产品,如在线服务和其他网络劳务等。信息化的网络商品因电子商务本身的无纸化、隐匿性而难以确定;是否对网络中所有信息都征税也尚无定论,而如何区分与确定交易对象对当前税收征管人员来说,仍然是十分艰难的任务。

(三)电子商务的发展给税收征管制度带来的挑战

1、税务登记制度已无法适用于电子商务交易。传统的税收征管是以工商登记为基础的,但是电子商务的出现使相关交易主体无需登记便可实现交易。这样就使得传统税收征管体制失去了对征税源泉的控制和掌握。

2、获取传统会计凭证困难大。在电子商务市场环境下,所有交易都是通过大量

无纸化操作达成的,作为销售凭证的各种票据都是以电子形式存在的。这些记录可以随时不留痕迹地加以修改,从而动摇了传统凭证审计稽查的基础,无法控管税源。

3、中介代扣代缴制度作用弱化。如今,电子商务交易的双方可以通过互联网在世界范围内直接交易,从而省去了很多中间环节,中介的作用也因此而淡化。于是,作为税务稽查重要支柱之一的中介代扣代缴制度作用便被弱化,使得交易主体偷逃避税更加容易。

(四)电子商务对国际税收管辖权的影响

税收管辖权分为居民(公民)税收管辖权和收入来源地税收管辖权。电子商务交易因其国际性、流动性的特点比一般的国际贸易产生了更多国际税收管辖权选择的难题,从而不可避免会产生双重征税、容易避税等问题。

1、如果选择居民(公民)税收管辖权,就面临着确定纳税人的居民身份的问题。若交易主体是自然人,其居民身份的判断要考虑住所、居住时间、利益中心等问题;若交易主体是法人,则要依据以下标准来判断:公司组建地、公司所在地、中心管理和控制所在地、实际管理机构所在地、主要机构或总机构所在地等。但在互联网环境下,市场是虚拟的,交易各方可以轻易隐匿姓名、身份、居住地等,企业也可以轻而易举地改变经营地点,这样一来,居民(公民)税收管辖权便形同虚设。

2、如果选择行使收入来源地管辖权,核心问题是确定跨国收入或所得来源地。现行国际税收协定采取由收入来源国有限制地优先征税的办法,这个限制条件就是常设机构。国际税收协定的《OECD范本》、《联合国范本》以及《美国范本》都同样规定:常设机构“是指一个企业进行全部或部分营业的固定营业场所。”然而,在电子商务环境下,企业开展跨国营业活动并不需要在该国境内设立传统意义上的管理场所或办事处等常设机构。他们只需通过在服务器建立网址便可开展经营活动。2000年经合组织在对税收协定第5条的修订中认定,维持网址的服务器可以认定为通过该网址从事营业活动的企业所设立的常设机构。但是对服务器的认定有相对严格的限制条件:即服务器必须是固定的、必须处于企业的支配之下并且企业的营业必须是全部或部分地通过服务器进行。这样一来,满足条件、能被认定为

常设机构的服务器数量便少之又少。由此看来,收入来源地管辖权的行使同样举步维艰。

二、适应电子商务发展的税收对策建议

(一)修订和完善税收法律

税收立法机关应尽快构建电子商务税收征管法律框架,以推进《税收征管法》的修订和完善,填补当前税法在这一领域的空白。流转税与电子商务的联系最为紧密,也是受其冲击最大的税种。所以,完善流转税法便成了首当其冲的任务。具体说来,主要涉及两个税种的修订:一是增值税,应当在增值税法中增加线上交易的征税规定,将课税对象扩展到一切有形货物和应税劳务,包括网络实体商品和线上应税劳务。二是营业税,要在营业税法中增加网上服务和信息提供劳务的征税规定,扩大“转让无形资产”和“服务业”等税目范围。除此之外,应同时调整、修订其他相关税种有关电子商务的征税规定。

(二)建立和健全税收征管制度

1、建立电子商务税务登记制度。进行电子商务交易的纳税人必须办理专门的电子商务企业工商登记手续,经过税务机关对其填报的有关事项严格审核,逐一登记后,才能获得交易身份许可证,实现网上交易。北京市工商局于2000年发布了《北京市工商行政管理局网上经营行为登记备案的通告》,指出有下列行为的经济组织应当登记备案:利用互联网签订合同,从事经营活动,进行网上交易;利用互联网发布广告;利用互联网进行经营性形象设计、产品宣传;利用互联网专业从事互联网接入业务、网络技术服务、电子商务、提供信息源服务;其他以营利为目的的活动。北京市工商局已经研发了类似程序,凡经工商登记的企业均加载了工商认证标识,通过点击标识可以了解该企业工商登记的有关信息,这对加强电子商务税收征管提供了一个非常好的借鉴模式。

2、推行电子商务交易专用发票的使用。如同传统交易中专用发票的使用一样,可以研制开发电子化的税务票证系统,包括电子发票、电子税票、电子报表等税务凭证。每一笔交易的实现,必须开具专用发票,通过网络发给银行,才能进行电子账号的款项结算。只有这样,每一笔交易才有处可循,电子发票的牵制作用才能有效堵塞漏洞,提高征管效率。

3、确立电子申报纳税制度。电子申报允许纳税人通过网络系统,将申报数据材料发送到税务局。税务局在审核验证后进

行税款结算,并将受理结果返回纳税人。这种新型纳税申报制度是为适应电子商务无纸化、虚拟性、流动性等特点而必须建立的。

4、建立电子征税系统,加强电子银行中介作用。电子征税通过电子申报和电子结算两个环节,实现申报无纸化和税款支付无纸化,降低了征税成本,提高了征税效率,更重要的是这种新的征税方式能够克服传统征税方式对电子商务的不适用性,顺应了新型贸易方式的发展潮流。由于传统中介代扣代缴作用的弱化,因此电子银行应承担起代扣代缴的义务,成为电子商务税收稽查的重要支柱,担负起网络交易的款项结算、税务部门的税款征纳、交易主体的身份认证等重大责任,成为电子商务征税强有力的保障。

5、加强税务检查力度,提高征税人员稽查水平。通过规范电子票据,完善电子征税制度,有利于提高税务工作的效率。同时,税务机关要不断加强同工商、银行、海关、等部门的联系,共同建立专门的计算机监控系统,最大程度地保障税款的足额入库。此外,电子商务的税收征管要依赖大量既精通电子商务运作,又具有扎实税收业务知识的复合型人才。重视人才培养,建立高素质的税收队伍,也是电子商务税收征管不可忽视的重点。

(三)加强国际间税收协调与合作

电子商务的开放性、国际性要求税收征管必须进行国际协调与合作。世界各国的税务机关只有在互惠互利的原则下密切配合,在全球范围内开展合作,才能探索出适应电子商务发展的税收政策,并保证国家的税收主权。因此,我国作为最大的发展中国家,应积极参与电子商务税收理论的研究和政策的制定,促进国际税收新框架的形成。

参考文献:

- 1、杨斌,雷根强,胡学勤.税收学[M].科学出版社,2003.
 - 2、杨斌.国际税收[M].复旦大学出版社,2003.
 - 3、李丽,郭凯峰.电子商务税收可行性分析[J].法制与社会,2009(1).
 - 4、姚国章,王秀明.制定我国电子商务税收政策的思考[J].税务与经济,2001(3).
 - 5、杜志宏.电子商务的税收问题与对策[J].北京物资流通,2007(1).
 - 6、陶恒.探索与借鉴:我国电子商务税收制度研究[J].公共管理,2008(12).
- (作者单位:厦门大学财政系)