

浅谈电子商务对我国税收的影响及对策^{*}

张荣海

(盐城工学院 工商管理学院 江苏 盐城 224003)

摘 要 通过分析电子商务对我国税收制度、税收政策、税收征管、国际税收规则带来的冲击,提出了以现行税制为基础、税收中性和税负公平、居民税收管辖权和地域管辖权并重的电子商务的征税原则以及适应电子商务环境征税的对策。

关键词 电子商务;税收管辖权;征税原则;征税对象

中图分类号 F224.33 **文献标识码** A **文章编号** :1008-509X(2003)02-0047-03

电子商务(E-Business)是指通过计算机网络的现代化电子方式来进行的贸易或商务活动。世界贸易组织(WTO)在其电子商务专题报告中指出,电子商务就是通过电信网络进行的生产、销售和流通活动。电子商务的出现,使得越来越多的商品和劳务购销在网上进行。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,用户高达3亿。据统计,全球500强大型企业在网上开展业务,98%的采购经理在网上寻找采购信息。近期我国45%以上大中型企业将实施电子商务。据有关专家预测,2002年世界电子商务交易额已达到近5000亿美元,我国电子商务交易额达20亿人民币。

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,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,应予以高度的重视。

一、电子商务对税收带来的冲击

随着电子商务的应用和迅速发展,越来越多的商品或劳务销售在网上进行,使商品流通、财务管理等均发生了革命性的变化。由于电子商务特有的销售方式,传统的税收观念受到了冲击。由此也引发了一系列的税收问题。

(一)一些税收的基本概念要重新界定

1、居民的概念

各国税收及税收协定中,传统的对居民身份的判定,主要是以纳税人有无“住所”为标准。其中对居民自然人依据其有无永久性住所或居留时间是否达到一定天数来判定。但是外国个人通过互联网在该国从事经营,不必住在该国,按现行规定,就不能界定其为该国的居民个人。对居民公司的界定,也是依据“住所”的原则,一般以注册登记地、总机构所在地、管理控制中心所在地为标准。而通过互联网的跨国经营,已不需在外国设立管理机构。传统的以实际管理控制中心为标准判定法人居民身份的国家,一般以召开董事会或股东大会的场所为重要标志。现

在通过网络的可视会议技术,各大股东、董事虽分散在各国,可以就地参加董事会或股东大会,从而根据召开董事会或股东大会的地点来判定法人居民管理控制中心的标志,也显得“过时”和“不再适用”。

2、常设机构的概念

常设机构是指一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。这个营业场所具有相对固定性或永久性。国际互联网推广运用后,许多国家的国内商人通过国际互联网购买外国商品或劳务,外国销售商并没有在该国出场,按照传统的判定常设机构的标准,并不能认定该外国销售商在该国设有常设机构,因而就不能对外国销售商在该国的销售和经营活动所得征税,收入来源国失去了对该类贸易所得征税的基础。此外现代网络交易中的服务器已逐步取代雇员的营业活动。若将服务器界定为常设机构,服务器中只有数字化资讯,它的利润如何征税,也尚未明确。

(二)对现行税制的冲击

1、征税对象的认定问题

(1)商品、劳务、特许权使用费等所得项目,难于划分电子商务的所得,很难划分为销售所得、劳务所得或特许权使用费所得,特别是传导“数字化资讯”,更不易确定是销售货物、提供劳务、还是转让特许权。因此,难以确定适用的税种和税率。

(2)有形产品的销售和提供劳务,难以区分

过去作为有形产品的销售,现在可以采用计算机光盘的形式销售。有形产品的购买和销售,比较容易征税,而销售和购买计算机光盘,其征税的难度就大,尤其是通过国际互联网,顾客不一定要真正购买计算机光盘,只要购买网上的数据,这种交易与其说是销售产品,毋宁说是提供劳务,更为确切。

(3)著作权和专有技术等预提税的课税,也因此发生了困难

^{*} 收稿日期 2003-03-04

作者简介 张荣海(1972-)男,江苏盐城市人,盐城工学院讲师,主要从事财税研究。

万方数据

由于国际互联网的蓬勃发展,著作权和专有技术等在国际贸易中所占的份额越来越大。对于著作权和专有技术等交易所得,按照传统的税务处理方法,销售方要就其来源于购买方所在国的所得缴纳预提所得税。现在这些著作权和专有技术等软件交易通过互联网的电子商务完成,征税就成为问题。例如,甲国的软件公司将软件销售给乙国的用户或公司,甲国的软件公司不须有任何人员在乙国出场,乙国的用户或公司就可把软件公司的软件程序下载到自己的计算机里。这种通过互联网销售软件的方法,由于媒体不是实际实物的转移,税务部门对它征收预提税的理由,似乎不太充足。

(4) 印花税的征收无从下手

印花税是各国普遍开征的传统税种,其征税对象为交易各方提供的书面凭证,而互联网的无纸化交易使印花税的凭证贴花无从下手。

2. 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,能够从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,而发展中国家正好相反,其更侧重于维护自己的地域管辖权。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,给行使地域税收管辖权带来了相当大的困难,容易使各国在这一问题上发生争论,造成新的国际税收纠纷。

3. 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性交易特点,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,通过转让定价来达到目的。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,以逃避应纳所得税。目前通过离散金融机构使用电子货币避税甚至偷税的案件时有发生。因此电子商务的出现,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。

4. 造成电子商务与传统贸易税收负担不公

在很多情况下,从事网络贸易的企业可以轻易地避免纳税义务,其结果使网络贸易企业的税务明显轻于传统贸易企业的税务,造成网络贸易企业与传统贸易企业间的税负不公。

(三) 给税收稽查和征管带来新的困难

1. 电子商务活动使目前的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,从帐务管理上,要建立健全会计帐簿,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,税收机关集中征收、重点稽查,这就要求纳税人必须“证、帐、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,在计算机内的资料被人破坏之后,税收征收的依据也就相对失去了。加之电子商务作为贸易方式,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,因此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。例如网上知识产权的销售活动,企业可以通过任何一个站点向用户发放专利或非专利技术以及软件等产品,用户需要时,只要通过有关密码将产品打开或在网上拷贝一下即可,这时产品的物质载体和销售数量都不存在,打破了通常的销售观念,其销售收入的多少,税务机关也难以掌握。还有,国际互联网给厂商和消费者提供了世界范围内直接交易的机会,这样就削弱了商业中介机构的作用,从而使中介机构代扣代缴税款的作用,也随之削弱或消失。

2. 电子商务的无纸化,给税务稽查工作提出了新的挑战

首先,计算机的无纸化操作,导致税收稽查失去了最直接的纸制凭据。账簿、发票均不存在,保留在计算机中的电子凭证又易修改,不留任何线索、痕迹,这就使税务审计没有可靠依据,交易无法追踪。

其次,电子货币可以在瞬间传向地球的任何一端,而且非记帐的电子货币可以实现匿名化交易,只要鼠标轻轻按动一下,无须传递信用卡号码,就能够付款,这使税务机关不易掌握纳税人的交易活动。

再次,由于计算机加密技术的发展,使纳税人可以用超级密码和用户名双重保护来隐藏有关信息,从而使税务机关收集资料的难度加大。

此外,通过网络提供的信息服务、信息咨询等活动收取的费用,税务机关很难稽核。

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。同时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。

2. 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。

3、税收中性和税负公平原则。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。而且从本质上说,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。

4、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。

5、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,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,确保税收政策能够被准确地执行。

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《申请网络商贸的税务登记表》,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

参考文献:

[1] 苑新丽.国际税收[M].大连:东北财经大学出版社,2001.第2版.
[2] 高媛,欧阳志明,石晓军.电子商务[M].北京:企业管理出版社,1999.

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,在电子设备逐渐成熟的时候,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,为电子设备的有效征税提供技术上的保障。这种电子设备税务管理技术平台,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、隐匿性极大地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,但电子商务的各处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。

The Effect of E – Business on Taxation and the Countermeasures

ZHANG Rong-hai

(School of Adult Education of Yancheng Institute of Technology, Jiangsu Yancheng 224003, China)

Abstract: Through the analysis of the impact of E – business on our taxation system, policy, collection and international taxation regulations, the author puts forward the principle for taxation which are basic for present taxation, neuter and equitable taxations, equivalent between citizen authority of taxation venue and regional authority of taxation venue, and its countermeasures which are suitable for E – business.

Keywords: E – business; authority of taxation venue; principle for taxation; countermeasures of taxation