简论电子商务对税收征管的挑战及对策

刘晓虹[1]， 王宁宁[2]

（1. 神州数码(中国)有限公司 财务部， 北京 100085；2. 财政部 驻北京财政监察专员办事处， 北京 100089）

[摘要] 电子商务“无纸化”、“无址化”特点以及中介人的消失、网上交易收入性质难以分辨和税源分布的变化，给税收征管带来了诸多挑战。应对挑战，我国应从政策建设方面采取相应对策，如征税要遵循中性原则，加快税务机关的信息网络化建设，依法正确区分各项收入来源，加强对电子商务发展的跟踪研究等。

[关键词] 电子商务；税收征管；网上交易；挑战；税收

[中图分类号] F810.42 [文献标识号] A [文章编号] 1004-3489(2004)06-0073-04

随着经济全球化的发展，应运而生的网络经济正以迅雷不及掩耳之势席卷世界经济的各个层面，构成网络经济主要部分的电子商务，正在改变着传统的贸易方式，给现代生活带来深刻的变革。电子商务，即EB（electronic business）或者EC（electronic commerce）是20世纪90年代初期才开始在美国、加拿大等发达国家兴起的，但发展速度很快。据统计，1997年全世界通过电子商务实现的交易额为120亿美元，1998年为430亿美元，1999年为1450亿美元，2000年为3000多亿美元，2001年为6800多亿美元，可以说，电子商务极大地促进了实际经济贸易的发展，显示出越来越强大的生命力。同时，它也对传统的商业经济管理模式和方法形成了巨大的冲击，特别是对世界各国的税收征管提出了全面的挑战。从我国目前的情况来看，对电子商务的税收征管完全依照对传统商业的征管模式，而没有充分考虑电子商务与传统商务模式的巨大差别。正是由于税务机关没有制定一套完整的、行之有效的政策，使得对电子商务的税收征管在实际操作中遇到了很大的困难。本文将主要从政策建设方面论述电子商务对税收征管的挑战及我国应采取的对策。

一、电子商务对税收征管的挑战

（一）电子商务“无纸化”的特点使得税务审计难度增加。

由于电子商务的发展，纳税人的交易信息电子数据化，有关交易可能没有纸质的合同、账簿，传统的以凭证、账册、报表为基础的记账方式将逐渐被电子票据、电子账册、电子报表所替代。而保留在计算机内的电子凭证不仅容易被修改，而且可能被加密保护，使税务机关难以查阅。因此，传统税收征管所依赖的最直接的实物凭证，在这里消失。无形的交易主体，无形的结算手段，匿名的支付系统，一切都以电子数据形式存在，整个过程不会留下任何有形的交易痕迹，税务部门很难甚至无法对其做出准确的审计。同时，由于难以取得合法的发票凭证，用户如何记账、列支成本费用也是一个需要解决的税收征管问题。如

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

果允许不凭发票列支，而没有相应的税控手段，必将导致偷逃税更为严重；如果一定要实行以票控税、以票扣税，则需要根据在线交易的特点调整发票管理规程。

（二）电子商务“无址化”的特点容易造成漏征漏管。

由于电子商务活动建立在一个虚拟的市场上，网上的经营没有有形的“场所”、“基地”或者“人员”出场，即无“址”，使得在传统经济模式下的常设机构、经营活动所在地、劳务活动发生地等概念变得模糊不清。如果一个企业通过在多个网络服务商提供的服务器上设立网址，从事网上交易活动，该企业机构所在地和网络服务商提供的服务器所在地多数情况是不一致的，而且该企业并没有在服务器所在地设立固定基地或者有人员“出场”，按照现行税法和国际税收惯例中关于常设机构的规定，尽管该企业事实上已通过异地服务器从事了应税交易活动，但仍无法确定异地服务器为该企业的常设机构，对其征税缺乏法律依据。同样，根据现行税法关于经营活动所在地的规定，类似的通过异地服务器从事的经营活动，也无法确定服务器所在地为企业经营活动所在地。对于劳务活动产生地问题，由于人们完全可以足不出户地通过网络，为异地、异国的部门、企业或个人提供远程教育、咨询、设计等服务，而无需在异地设立固定基地或停留许多天，也使得现行税法和国际税收惯例中关于独立个人服务和非独立个人服务的“固定基地”和“停留时间”的规定显得有些“尴尬”，确定有无活动发生地成为十分困难的事情。这些都容易产生漏征漏管，造成国家税收流失。

（三）中介人的消失会影响税款征收。

在传统交易下，商业中介（如代理人、批发商、零售商），包括其常设机构等有规范的税务登记和固定营业地点，课税相对容易。在电子商务交易中，产品和劳务的提供者和消费者可以在实际范围内直接交易，在课税环节较少的情况下，消费难以从批发商零售商等中间环节取得税收；而买卖双方均具有较高的隐蔽性，税务机关难以控管，可能导致大量的税收流失。同时，原来分摊在这些中间人身上的税基可能会丧失。从国际角度看，有些国家可能税基增大，有的可能税基减小。另一方面，纳税申报也将受到削弱。以前，中间人可以提供相关的信息，并代扣预提税，而现在许多无经验的纳税人加入到电子商务的行列中来，他们并无这方面的纳税经验，这将使税务机关工作量增大。

（四）网上交易收入性质难以分辨，加大了征管难度。

在传统贸易中，商品、劳务、特许权容易区分，因此，多数国家（包括我国）的税法和国际税收协定对商品销售收入、劳务收入和特许权使用费收入的适用税种、税率均有不同的规定，但是目前关于所得税性质的国际税法概念已不能适用于电子商务活动。例如，在有税收协定的情况下，非居民在来源国有营业利润即出售货物所得，该营业利润只有通过该非居民设在来源国的常设机构所取得时，来源国才有权对此征税。而对非居民在所得来源国取得的特许权使用费和劳务报酬，通常来源国只能对此征收预提税。然而在电子商务时代，随着传送方式的变化，上述三种所得的区别已经变得模糊不清，软件的销售就是一个例子。软件公司认为，他们卖软件，从理论上说正如卖书一样，是在销售货物，购买者是在买一件供自己使用的产品，只是被禁止复制和销售给其他人。因此，这是一种货物销售所得。然而，从知识产权法和版权法的角度看，软件的销售一直被当成是一种特许权使用的提供。另外，网上交易收入性质难以分辨的特点，也容易造成国际间的税收争议。

最后，尽管我们可以通过银行控管电子商务交易的资金流，但却难以确定这笔交易的具体性质是商品还是劳务，是何种商品或者劳务，这给正确使用税种、税率带来困难，加大了征管难度。

（五）税源分布发生变化，国内税源分配可能面临争议。

目前我国对网上交易的征税地点尚未做出明确规定，实际操作中为方便起见，都以售货方或劳务提供方所在地为征税地点，这样，一方面由于采用汇总缴纳规则造成所得税税源向生产地或劳务提供地集中，另一方面由于采用收货方或劳务提供方所在地为

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

征税地点的办法造成流转税税源向生产地或劳务提供地集中，从而加剧了税源的不均衡分布。例如北京某高科技企业通过互联网直接向其他省市的客户销售产品或提供劳务，其纳税地点在北京，其他省市难以像过去那样通过中间销售环节取得征税收入。这样，由于各地经济发展不平衡，必然导致税源分布向发达地区集中。

二、电子商务的税收征管对策

（一）根据我国国情，适时进行课征。

首先，我国应该对电子商务进行课税。因为无论是通过电子商务方式进行的交易，还是通过其它方式达成的交易，他们的本质都是实现商品或者劳务的转移，差别仅在于实现手段不同。如果对传统贸易方式征税，不对电子商务方式征税，则有违公平税负和税收中性原则。而且在我国电子商务将会日渐成为一种重要的商务活动形式，如果不对之征税，政府将会失去一块很大的税源，不利于政府职能的有效发挥。同时，由于电子商务具有无地域、无国界的特点，在日益复杂的国际税收问题面前，如果不及时出台电子商务税收征管的可行性办法，税收的国家主权和由此带来的国家利益就会受到影响。

其次，征税要遵循中性原则，即：对通过电子商务达成的交易与其他形式的交易在征税方面一视同仁，反对开征任何形式的新税或附加税，以免妨碍电子商务的发展。以我国目前的国情而论，更应该如此。在我国信息产业还处于稚嫩时期，网址资源相当紧张，加上我国传统经营方式落后，机制僵化，信息不灵，因此急需上网经营。如果我国税收政策阻碍电子商务的发展，不仅会妨碍企业的经营发展，而且也会减少税收来源。

最后，针对我国的现状，可对电子商务暂时采用适当轻税的税收政策，以促进电子商务在我国的迅速发展，开辟新的税收来源。与发达国家相比，我国的电子商务不仅起步晚而且发展慢，目前，与美欧等国存在巨大的差距。而这种电子商务方式恰恰有可能成为今后几十年商务方式的主流，为了鼓励它的发展，也为了涵养税源，国家应对它实行一定的优惠政策。

（二）加快税务机关的信息网络化建设。

根据电子商务“无纸化”、“无址化”和中间人消失的特点，税务机关应积极加快信息网络化建设，以实现“无纸税收”的目标。

1. 设立专门的电子商务税收管理制度。

首先，应建设专门的电子商务税务登记制度，扩大税务登记范围，规定所有从事电子商务活动的单位和个人，都必须及时办理电子商务税务登记，主动将有关材料报送主管税务机关，并及时报送有关业务内容变动情况的资料。根据电子商务的特点，规定税务申报时间、事项等内容，及时准确掌握纳税人电子商务情况。

其次，为了加强对企业资金流的监控，应严格实行财务软件备案制度。现行税制要求从事生产、经营的纳税人需将财务、会计制度或者财务、会计处理方法报税务机关备案，也要求那些使用财务软件记账的企业，在使用前将其记账软件、程序和说明书及有关资料报税务机关备案，但实行起来并不严格，因此基本流于形式。为此，对于开展电子商务的企业，税务机关必须对其实行严格的财务软件备案制度，即要求企业在使用财务软件时，必须向主管税务机关提供财务软件的名称、版本号、超级用户名和密码等信息，经税务机关批准后才能使用。

再次，税务机关可使用电子商务交易专用发票，即每次通过电子商务达成交易后，必须开具电子版专用发票，并将开具的电子版发票以电子邮件的方式发往银行，才能进行电子账号的款项结算。同时，纳税人在银行设立的电子账户必须在税务机关登记，并应使用真实的居民身份证，以便税务征管。

2. 实施电子税务工程，形成网上自动征税系统。

为适应信息化对税收征管的要求，应不断改进和完善计算机的软、硬件，以增强税收征管信息系统的功能。同时应组织技术力量开发智能征税软件，该软件要强制加装在所有提供电子商务活动的网络服务商的服务器上，要求所有提供电子商务的网络服务商必须在网上贸易活动中运行智能征税软件。所有客

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

户在网上达成交易，签署电子交易合同前，必须点击纳税按钮才能实现交易。

3. 税务机关应加强与相关部门的协调配套工作。

在税务机关运用网络软件对电子商务征税的过程中，必然要与财政、金融、外汇、外贸、统计、工商行政管理、质量技术监督管理、海关、公安等部门或行业产生或多或少的联系，税务机关要顺利完成征税工作，必须得到这些部门特别是金融部门的协调配合。因为，传统商品交易通常包括物流、资金流、信息流三个组成部分。电子商务与传统的商品交易一样，至少有信息流和资金流，但不一定有物流，因为交易对象可能是无形商品或者数字化商品，通过电子数据传递。目前，我国的电子商务基本上是把传统的交易移植到网上，即便是无形商品的网上交易，也必定有资金流，通常企业资金的流动会通过银行，试想，如果银行不能准确提供企业的资金流运动信息，税务机关何以对企业的各项收入进行划分，然后征税。如果银行对企业的资金流进行适当的分类处理，再与税务机关共享这些信息，必然会大大减少税务机关的工作，进而提高征管效率。

（三）依法正确区分各项收入来源。

针对网上交易形式难以分辨的特点，我认为应对电子商务的各项交易进行深入的研究，进行大致的分类，制定税法，严格规定各种收入各应适用什么税种。仔细分析当前我国网络公司的收入，主要有以下五类。经过研究，不难发现它们各应适用何种税种。

网络使用费，即按使用时间或定额向用户收取的费用，属于邮电通信业，应按3％的税率缴纳营业税；网络广告发布费，即向在互联网发布广告的客户收取的费用，属于服务业中的广告业，应按5％的税率缴纳营业税；代理域名注册费，属于服务业中的代理业，应据收取的代理费金额缴纳5％的营业税；网页制作维护费和服务器租赁费，均应按5％的税率缴纳营业税。

对于软件的销售这类性质不易认定的贸易，笔者认为可进行这样的规定，即认为软件的销售是被当成一种货物销售还是特许权使用的提供，关键是看购买者是否取得了复制软件以销售给公众的权利。如果没有这种权利，软件的销售将被当成是货物的销售，而不是特许权使用的提供。

（四）成立相关机构，加强对电子商务发展的跟踪研究。

对于电子商务可能造成国内税源分布不均的问题，笔者认为暂时不用出台政策，而可以成立专门的机构，对这一问题进行跟踪调查。因为在电子商务没有兴起之时，各地税源已有很大的差距（这是由于各地经济发展不平衡造成的），只是说电子商务的出现会加大这一差距。应该看到，与发达国家相比，我国的电子商务还处于起步阶段，在全国各地没有也不可能均衡发展，因此现在还只是一个过渡阶段。相信十几年后各地电子商务都有了全面的发展，这一问题自然会迎刃而解。当然，对现阶段这一差距也不能坐视不理，国家可适当采用一定的宏观调控政策，在支持电子商务发展的同时，均衡各地的税源分布，而要做到调控得当，深入细致的调查是必不可少的。因此，应该成立相应的研究机构。

[参考文献]

[1] 程永昌. 电子商务对中国税制的影响[J]. 涉外税务，2000(9).

[2] 江经杰，刘红林. 面对电子商务的税务稽查[J]. 税务研究，2000(6).

（责任编辑　齐琳）

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net