

# 电子商务税收问题的国际比较

靳东升 罗天舒

(国家税务总局,北京 100038)

**【摘要】**电子商务是传统的经营方式与互联网技术相结合的产物,是知识经济时代的新事物、新情况、新问题。有关电子商务税收问题的研究发展很快,国际、国内都取得了喜人的成果,本文仅对电子商务税收问题的有关情况进行比较,以利于为更加深入地研究电子商务税收问题提供参考。

**【关键词】**电子商务、税收、国际比较

**【中图分类号】**F813.32 **【文献标识码】**B

**【文章编号】**1006-3056(2002)02-0044-05

为了迎接电子商务税收问题的挑战,1998年10月在加拿大渥太华召开的OECD部长级会议上,通过了一项关于电子商务税收问题框架性意见的部长宣言(以下简称《渥太华宣言》)。目前《渥太华宣言》中阐明的主要观点已经成为各主要发达国家制定其电子商务税收政策的出发点和基本指导原则。

但是由于各自国家的现行税收制度和电子商务的获益程度不同,在一些基本做法上仍然

存在分歧。美国国会已经通过了继续对电子商务免征关税和销售税六年的议案,对此欧洲各国政府以及像德意志银行这样的大型企业均表示反对,主要因为:一是美国的免税政策对欧洲国家在电子商务中维持现行增值税制度的做法造成了巨大压力,如果欧洲放弃对电子商务征收增值税,财政风险过大;二是美国的这种做法,为国际间对电子商务税收管理的合作造成了困难,为国际避税提供了可能性;三是美

国的电子商务免税对传统企业发展可能会造成新的税收歧视,不利于公平竞争。法国、德国及CFA的几位税务专家也基本持上述观点。

## 关于电子商务税收政策

由于各国的经济发展水平、税收制度、信息化程度的不同,使电子商务的税收政策存在很多分歧,具体有以下几个方面:

### (一) 关税方面:

目前WTO、WCO(国际海关组织)、OECD几大国际组织和各发达国家都在积极倡导对网络信息传输实行零关税,并为此召开了几次国际会议进行协调,但是由于很多发展中国家反对,1999年在美国西雅图召开的WTO部长级会议没有就此问题达成共识。

### (二) 增值税方面:

《渥太华宣言》确定了OECD国家对间接税政策的三个基本原

则：一是现有税种应当继续执行；二是实行消费地原则；三是对可数字化的产品视为服务贸易。同时，渥太华部长级会议要求OECD和欧盟对此问题做进一步的研究，并提出相应的法律解决方案。为此，OECD成立了7个技术专题小组，对间接税、直接税及有关的税务管理问题提出了一系列方案，正在准备提交部长级会议讨论。欧洲委员会在1998年提出了一个法律草案作为过渡性税收政策，并要求各成员国相应进行法律修订。OECD和欧盟对电子商务增值税问题的主要观点是：

1.对通过电子商务形式进行的货物贸易(off-line)仍然沿用现行的增值税政策。但在电子商务中，可能大量发生个人消费者直接进口货物(每次小批量)的情况，对此税务监控和管理可能会有些问题，因此对电子商务中货物贸易运输者的税收监控就显得尤为重要。

2.对可数字化的产品交易和网上信息服务按照提供劳务征收增值税，并实行消费地征税原则。但其中有些问题仍在讨论：(1)关于消费地的判定问题，涉及到由哪国的税务机关履行税收管辖权。目前公认可以有四个标准：一是卖方提供给税务机关的买方居住国；二

是买方使用的银行信用卡的签发国；三是买方税号的所在国；四是网络服务提供者或网址的物理地点所在国。法国财政部的官员认为，将来判定消费地时同时使用多个标准的可能性较大。(2)关于确定纳税人的问题，由于实行消费地原则，很多消费者可能是个人，这对于税务管理来说，成本极大并且不易管理，因此提出了四个可能被确定为纳税人的标准：一是买方如果是企业，那么该企业就是纳税人；二是由在消费地所在国进行过特殊登记的卖方作为纳税人；三是卖方在卖方所在国纳税，再通过买卖双方所在国的税务机关进行税收转移；四是由电子商务的中介人作为纳税人，包括网络服务商(ISP)、支付银行等等。

3.所有增值税的纳税人，特别是作为消费者的个人应当承担自行申报、评估、缴纳税款的义务，从而降低消费地原则给税务机关带来的较高的成本。

4.所有向欧盟内消费者提供服务达到一定数额的欧盟以外国家的卖方企业，必须在欧盟进行特殊的税务登记，以便于税务机关进行核查和审计。此项建议是实行消费地征税原则的关键，但是据德国财政部官员介绍，由于该规定给欧盟法律管辖之外的企业设定义务，因此能否顺利实施

及如何对违法的企业进行制裁尚不确定，还需要进一步加强全球性的税务协作。

### (三) 所得税方面：

电子商务涉及的所得税问题主要与税收协定的执行有关，其中主要有两个问题：

1.关于常设机构的定义。过去OECD范本中定义的常设机构强调物质性基础的存在，即应当具有固定性(常设机构应当有固定的人员和场所)、非辅助性和非准备性(常设机构应当可以代表总机构独立从事贸易活动)。但是电子商务的发展使固定性不能成为常设机构的基本标准，同时使传统的国际税收规则判定非辅助性和非准备性的标准也发生了混乱，进而使一国因为原有常设机构的消失而丧失了作为收入来源国征税的基础。目前，OECD提出，在构成电子商务的诸多技术要素中，一个简单的网站不能构成常设机构，而一个服务器因其可以独立承担签订契约、自动提供服务等功能，可以成为构成常设机构的认定标准。法国尽管是OECD成员国，但对此建议却有不同看法，他们认为，一个服务器还必须同时有固定的业务人员(通常被认为是可以代表总机构签署文件的代表)在本国的存在，才能被认定为

常设机构,这主要是出于对原有常设机构认定中应当排除辅助性和准备性工作的理解,并且认为只有这样才不会改变传统的国际税收规则,同时还有助于保持原来的国际税收利益分配格局。2001年10月在美国旧金山召开的国际税收协会第55届年会上,专题对电子商务问题进行了探讨,以服务器所在地作为标准的观点比较有代表性。同时提倡对常设机构认定采用国际一致的标准,避免产生国与国之间的矛盾和冲突。

2. 关于预提所得税的问题。按照目前的国际税收规则,一国有权对外国企业或个人取得来源于本国的某些特定种类(如租金、特许权使用费等等)的所得征税,但是网络贸易使得种类的划分变得模糊,进而对现行预提税制度提出了挑战。为此,OECD也提出了一些意见和看法,但是各成员国之间尚未就此达成一致。其中,法国认为,只有当本国的使用人将网络信息下载后同时获得了产权的转移,即拥有复制权时,本国才有权对该笔交易征收预提税。但是对于如何核实这种下载行为发生的同时是否伴有产权转移行为的发生,法国也没有可行的办法和实践的经验。

世界各国对电子商务税收政策问题,特别是有关国际税收

规则的考虑,核心问题就是实行居民管辖权还是地域管辖权,由于各国现行税制结构不同以及在电子商务中的获益地位(有的是消费国,有的是提供国)不同,大多都从保护本国利益的角度出发提出了各自的看法。从理论上讲,实行单一的居民管辖权可能更有助于对电子商务的税务管理,但是目前大多数国家的税制结构中间接税的比重较大,因而坚持地域管辖权的呼声较高。

## 关于电子商务的税务管理问题

对于电子商务的税务管理问题,法国和德国税务当局均做了一些有益的尝试。CFA最近也提出了一份关于电子商务税收征管模式的文件,但尚未经过OECD部长级会议讨论。法国和德国的有关做法如下:

### (一) 立法保障。

为了保障对电子商务的管理,立法是必不可少的。法国在1991年已经通过立法,授权税务局可以检查企业电子形式的资料,并可以获得企业任何电子形式的信息。德国对税务局检查企业电子信息的法案已经在上院获得通过,目前正待下院予以确认。2000年3月13日法国又通过一项电子签名立法,认定电子签名的商务文件具有充分的合法

性。经过电子签名的文件可以作为司法活动中的直接证据,这就为税务机关查获企业的电子信息作为举证违法的存在奠定了法律基础,德国在1998年也通过了类似的法律。

### (二) 管理手段。

法国税务稽查局定期对网络上注册的域名进行搜索,并通过专门的软件来确定域名拥有者的真实身份和网站的物理地点,一旦确定域名或网站的真实地点在法国本土,就采用常规手段进行税务稽查,如果发现有税务违法行为的嫌疑,便可以与其他司法机关协作,动用一切可行的司法手段对网络信息进行侦察,如截获信息、解密等等,从而保障税务稽查的有效性。另外,目前法国对大型集团公司的税务稽查工作已经越来越多地从公司的网站开始入手。

德国为了加强对电子商务的税务管理,曾经考虑在支付环节对电子商务进行监管,但是由于法律规定银行有为储户保密的义务,并且对支付行为是否应税的性质也难以在技术上区分,此提案被否决了。目前对电子商务的监管办法,德国仍在探索之中。

### (三) 电子发票制度。

为了适应电子商务的发展,保障对电子商务实施有效的税务

管理,法国通过立法建立一套独特的电子发票制度。对此有三项规定:一是企业必须按照税务当局提供的几种技术标准之一完成电子发票的制作、开具;二是电子发票的开具必须通过认证中心,以便于认证中心确定双方的不可抵赖及发票的合法性,同时有利于税务机关在稽查过程中从认证中心调取有关的电子证据;三是只有法国公司之间开展的B to B(企业对企业)业务才能使用电子发票。但是,由于电子发票的成本较高,目前只有法国的大型企业才使用电子发票,法国税务局正在考虑进一步简化电子发票制度,以利于电子发票在更大范围内推广。

#### (四) 机构保障。

为了应对电子商务发展,法国税务局在全国范围内成立了电子信息稽查大队,专门从事对电子信息的税务稽查工作和有关国际合作,一旦其他稽查部门发现企业有可疑的电子信息,也交由电子信息稽查大队进行处理。并且为了便于全国性的协作,该大队直属于经济财政部的国际税务稽查局。除此之外,法国海关、警察、市场竞争管理机构等部门也都有专门的电子商务检查机构,这些机构与税务局的电子信息稽查大队一起,对电子商务的发展进行跟踪,监视可疑网站,

并且彼此获取的信息可以共享,共同打击计算机违法犯罪行为。

#### (五) 加强国际合作。

为了应对电子商务的超国界性,法国、德国都在积极谋求全球电子商务税务管理机制的建立。

### 借鉴国际经验的几点思考

#### (一) 电子商务税收原则。

我们认为,目前主要应有六条关于中国电子商务的税收原则:一是以现行税制为基础的原则;二是不单独开征新税的原则;三是保持税制中性的原则;四是税收政策与税务征管相结合的原则;五是维护国家税收利益的原则;六是前瞻性原则。总的来看,这些原则与OECD的观点基本接近,但是由于税制和财政利益的不同,在具体实施意见上与这些发达国家特别是美国将会产生一些分歧。因此,我们必须尽快在各种国际场合表明基本观点和立场,并且可以利用OECD成员国之间的分歧,争取更多的支持者,从而影响电子商务国际税收规则的制定,使其符合我国的利益。此外,对于电子商务对税收管理产生的积极影响,也应当引起我们的重视,密切跟踪电子商务技术的发展,借助新技术改善税务管理手段。

#### (二) 关税。

我们认为,从客观上讲,由于网络中是很难分清国界的,目前的技术无法保障对网络数据传输征收关税的可操作性,并且在货物贸易都在逐步减低乃至消除关税壁垒的趋势下,我们倾向于同意对网络数据传输实行零关税的做法。但是,是否会因此导致企业将那些可数字化的产品全部数字化,进入本地后再使之实物化进行销售,从而达到规避关税的目的,现在尚不得而知,需要进一步深入研究。

#### (三) 增值税。

我们认为,OECD和欧盟关于电子商务增值税问题的若干意见具有较高的借鉴价值:一是对电子商务增值税问题的研究重点应当主要是可数字化产品,即我们通常所讲的直接电子商务;二是将可数字化产品的网络销售及其他网上服务一律视为提供劳务进行征税是较为可行并且简便的。但是我国目前对大部分劳务行为征收营业税,将来可能将增值税扩大范围,在此情况下如何将增值税与营业税进行衔接是需要研究的;三是实行消费地征税原则是大趋势,并且对我国税收利益的保护是有利的。但是由于我国目前国内增值税实行提供地原则,如果全部实行消费地原则,可能涉及到地方财政利益的

重新划分,因此我国可能需要对消费地原则做适当的保留或逐步地进行过渡。至于消费地的判定标准和纳税人的确定问题,则需要视我国电子商务发展的实际技术状况而定;四是为有效实施对电子商务的增值税管理,我国应当加强国际间的税务合作,为境外行使税收管辖权进行必要的法律磋商和准备。

#### (四) 所得税。

如果考虑对原有常设机构定义的理解,法国的观点是有道理的,但是电子商务实践中服务器确实可以在无人的状态下自动完成工作,我国又是一个电子商务主要的消费国,由此将可能导致收入来源国地位的丧失,进而出现税收的流失。因此,接受OECD对电子商务中常设机构新的定义可能是较好的选择。当然,即便如此,由于电子商务可超越国界,因此仍不能排除企业将服务器转移到临近的避税港国家或地区的可能性,对此问题仍然需要做进一步的研究。

从保护我国税收利益的角度出发,应当在电子商务的税收对策中加强预提税制度,即对所有网上有偿下载信息的行为征收预提所得税,并且规定由消费者承担申报和纳税的义务。当然,在网络中,有时消费者可能无法区分卖方(提供信息者)是国外的,

还是国内的,以及卖方是在本国设有常设机构的企业还是没有常设机构的企业,这就可能导致双重征税,因此还需要就此问题做进一步研究,应考虑建立一套完整的税收抵免制度。我国也是如此,如果不坚持地域管辖权,可能将有大量的税收流失。从目前的发展趋势看,国际上最终达成的一致意见可能仍然是目前国际税收规则中强调的居民与地域管辖权并重原则,不过其中的内容及实施办法将会有较大的改变,并且会更加强调各国政策的一致性和实施过程中的协作性。对此,我们应有充分的准备,积极参与国际税收规则的制定。

#### (五) 电子商务的税收管理问题。

目前对于电子商务的税收管理问题,一直是各国税务当局比较棘手的问题,法国和德国的做法对我们有一定的启发意义:一是应当尽快加强电子商务的立法,最重要的是要明确税务机关检查和获取企业电子信息的权力;二是建立电子发票制度,促进电子商务的有序发展;三是加强与其他部门在电子商务管理问题上的合作;四是开发专门的应用软件,包括识别网站真实身份、破解电子加密信息的软件等等,以技术制技术,提高对电子

商务的监控能力;五是加强国际间关于电子商务的税务协作;六是设立专门的电子商务税务机构,设立专门的电子商务税收政策机构和稽查管理机构,同时抓紧培训法律、税收和计算机知识兼通的专门人才。

#### (六) 是否应当给予电子商务税收鼓励的问题。

尽管法国、德国、OECD的官员及德意志银行的经济专家都认为,不应当给电子商务以特殊的税收对待。但我们认为,电子商务代表了未来贸易发展的趋势,并且如果工作得力,我国的电子商务是可以实现跳跃式发展的。基于目前我国企业普遍的信息化程度较低,应当对传统企业在电子商务发展过程中给予一定的税收优惠。具体来说,就是可以通过在企业所得税立法修订有关税收优惠政策时,对企业在发展电子商务初期投入的成本给予一定的税收抵免,这样将有助于电子商务在我国更快地普及和发展。