

# 试析电子商务对征税的影响

刘荣 彭志国

(天津财经大学经济学院 天津 300222 天津泛凯科贸有限公司 天津 300012)

**【摘要】**目前,电子商务的发展很快,由此也引发了很多税务问题。本文主要论述电子商务对税收管辖权、常设机构的认定等方面的影响和为纳税筹划提供的机遇。

**【关键词】**电子商务 国际纳税筹划 地域税收管辖权 居民税收管辖权

## 一、电子商务下的纳税理念

20世纪90年代以来,随着信息技术的突飞猛进,国际互联网的应用迅速普及,以国际互联网为平台的电子商务应运而生。电子商务在推动世界经济发展的同时,也对传统税收理念形成了巨大的冲击。世界各国对电子商务的纳税问题有两种截然不同的观点:

一种观点认为电子商务是全球经济闪亮的增长点,应给予维持和保护,至少暂时不应征税。美国是电子商务的发源地,同时是迄今为止电子商务的最大受益国,其60%的小企业、80%的中型企业、90%以上的大型企业已经借助互联网广泛地开展了电子商务活动。因此,美国一贯主张对电子商务免税。1999年10月26日,美国众议院通过了对《全球电子商务免税案》,并在同年12月召开的世界贸易组织(WTO)西雅图会议上要求永久禁止对电子商务进行征税。

另一种观点是以欧盟成员国为代表的一些国家主张对电子商务进行征税。根据欧盟的规定,从2003年7月1日开始,所有的电子商务公司都必须对发生在欧盟境内的交易支付增值税,欧盟同时规定了对电子商务的征税率,根据其客户所在国家不同,实行13%~25%不等的税率。更有一些专家对此问题提出了十分严格的设想,如加拿大税收学家 Arthur Cordell 和荷兰马斯特里赫特大学教授 Lue Soete 建议对全球信息传输的每一个数字信息单位课征比特税(Bit Tax)。

## 二、电子商务条件下的国际纳税筹划

国际纳税筹划是在全球范围内通过对注册地点、企业组织形式、经营活动的精心安排,有效降低企业总体税负,实现企业全球价值最大化的一种理财行为。各国税收管辖权的冲突与各国税制的差异是国际纳税筹划得以存在的基础和前提条件。随着近年电子商务的迅速发展,利用国际互联网平台进行纳税筹划已成为一种新的理财手段。电子商务对税收管辖权、常设机构等传统税收理念提出了挑战,在各国政府态度大相径庭且没有统一规定的情况下,电子商务活动存在进行国际纳税筹划的契机。因为电子商务的出现使得税收管辖权的运用、常设机构的判定、应税所得类型的确认等问题趋于复杂和混沌,而这些因素恰恰是纳税人进行国际纳税筹划的重要

切入点。

## 三、电子商务使税收管辖权的运用出现困难

税收管辖权分为地域税收管辖权、居民税收管辖权和公民税收管辖权。目前同时实行地域、居民和公民税收管辖权的只有美国一个国家,它对各类纳税人来自本国境内的所得和美国居民(包括自然人和法人)、公民来自境外的所得,政府均有管辖权;少数国家采用单一的地域税收管辖权,即以收入是否来自本国(本地区)境内决定是否行使征税权,其代表主要有法国、巴西、阿根廷等国;大多数国家采用地域与居民双重税收管辖权,即对各类纳税人来自本国(本地区)境内的所得和居民纳税人(包括自然人和法人)来自境外的所得均有管辖权,其代表包括日本、新加坡、英国、德国以及我国。

由于美国对电子商务征税持反对态度,因此利用电子商务逃避美国政府税收的意义不大,但对于在欧盟、亚洲和其他国家、地区开展电子商务的纳税人来讲,则需要认真研究所在国的税法,寻找进行税收筹划的机遇。电子商务特有的无址化、无纸化、无界化、无形化、虚拟化的特征使得收入来源地难以确定,进而影响到地域税收管辖权的适用。比如,外国企业利用国际互联网在一国境内开展贸易活动时,一般只需装有经过授权软件的服务器便可买卖数字化产品,其从事的商务活动已经突破了地域的限制,它是服务器所在地为所得来源地,还是以数字化产品购买者所在地为所得来源地?目前各国税法规定不尽一致,甚至未做规定,纳税人应在了解相关国家税收法规的基础上,做出有利于减轻自身税负的安排。

当今世界上大多数国家采用地域与居民双重税收管辖权。居民税收管辖权是将纳税人分为居民纳税人和非居民纳税人两大类,分别规定不同的纳税义务。居民纳税人来自境内外的所得都要列入征税范围,非居民纳税人只就来自境内的所得向该国政府承担纳税义务。在这种制度安排下,进行纳税筹划的关键是尽量避免成为居民纳税人,而网络的出现,使得一些法人居民身份的判定标准受到了前所未有的挑战。比如,英国以召开董事会会议或股东大会的地点作为认定实际控制中心的标志,但通过网络的可视会议技术,各董事或大股东即使分散在世界各地,仍然可以参加董事会或股东大会,这

样的话,只要不在英国召开董事会或股东大会,并尽可能把与会议有关材料、报告也不放在英国国内,就避免了按照传统管理中心标准被认定为英国居民公司的纳税义务。

#### 四、电子商务使常设机构的认定难以成立

在确定对非居民法人的所得是否课税时,传统税收以是否构成常设机构作为标准,按照《经合组织范本》和《联合国范本》对常设机构的初始定义,常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定场所。但电子商务却使得非居民法人能够通过设在收入来源国服务器上的网址来实现销售活动,此时该非居民法人在收入来源国是否拥有常设机构就很难判断,因为互联网上的网址是虚拟空间,并不是固定场所,即使按照常设机构的扩展性定义即是否具备代理人的标准来衡量,因为网络服务供应商并不是一般意义上的代理人,所以据此对非居民法人征税也显得过于牵强。到目前为止,尚没有国家对非居民法人互联网网址是否构成常设机构作出规定。根据法律的确定性原则,我们可以认为互联网网址目前不构成常设机构,这样,一国非居民组织通过建立的网络公司进行交易,如果筹划得当,就不难规避收入来源国的税收。

例如,在甲国有一家企业A公司,它在乙国有客户,如果A公司在乙国设立自己的常设机构进行经营活动,则需要向乙国缴纳税款,而A公司又是甲国的居民纳税人,按照甲国税法规定亦应向甲国缴纳税款,从而面临双重征税的压力。这时A公司可以利用电子商务进行筹划,具体运作过程是:A公司在乙国通过互联网网址销售货物或者提供劳务给乙国客户,同时在乙国设立一个辅助机构,该机构的主要任务是提供售后服务。因为互联网上的网址不构成常设机构,而该辅助机构又不从事具体的销售活动,又没有存货,同样不构成常设机构,所以该企业无需向乙国政府缴纳税款,只承担对甲国的纳税义务,这样税负就会明显减轻。

#### 五、电子商务模糊了各类所得的界限

国际税收协定和各国国内税法,对不同类型的所得制定的征税办法有一定差别,但是电子商务的兴起,模糊了经营所得、劳务所得和特许权使用费所得的界限,有时很难清晰地界定所得的类型,进而影响到所得税征税方法的适用。

例如,以前在商店购买软件产品,大多以软盘或光碟的形式为载体,所支付的款项形成了商家的经营所得,但是现在可以从网上直接下载购买软件或数据,那么该如何判断支付款项的性质呢?商家是取得经营所得还是取得特许权使用费?1996年11月,美国国内收入局提出一项关于计算机程序和软件交易性质的规定,认为软件的销售如何界定性质,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。如果没有取得这种权利,软件的销售将被看做是货物的销售,而不是特许权使用的提供。这样的规定表面看起来是明确而合理的,但在实际操作中有较大的难度,大大提高了征管成本,而且对此各国并未达成共识,纳税人仍然存在进行筹划的空间。一般而言,经营所得税负低于特许权使用费的税负,纳税人在转让数字产品时,应尽量避免被认定为转让特许使用权,争取让税务机关认定为一般的销售行为。

我国税法中也有相关的规定,可为纳税人纳税筹划所用。如针对外国企业通过网络为境内企业提供信息资料服务而取得的收入是这样限定的:①如该信息资料为专利权或专有技术,则此类信息资料费属于特许权使用费,应对其征收预提所得税和营业税。②如该信息资料不涉及专利权和专有技术,而是外国企业收集、整理的一些社会公开的信息资料,则该项资料费不属于特许权使用费,而且因为资料的收集活动是在境外完成的,属于境外发生的劳务,因此对此类信息资料费不征收预提所得税和营业税。目前可以为纳税人纳税筹划所用的主要是上述第二种情况,外国企业为中国境内企业搜集各种信息,并通过网络传输则不必向中国政府纳税。

#### 六、电子商务对印花税、关税征收以及转移定价的影响

电子商务的一个显著特征就是无纸化,而现行税制没有明确规定网上订单是否具有纸质合同的性质和作用,是否应该缴纳印花税。网上交易方式动摇了传统的账册、凭证记账方式,使得依附于纸质应税凭证的印花税无法施行。

此外,电子商务的交易方式可以节省关税。信息技术的快速发展推动了互联网的普及,使得一些有形产品转化为数字化产品的形式便可以在网络上实现销售,而原来必须经过海关的部分商品借助网络就能轻松地传递给消费者,因此这些产品可以避开关税,从而大大降低了税负。如果数字化产品的购买者处于高税国,则电子商务的优势将更加明显。

电子商务的出现推动了经济全球化的进程,跨国企业对于注册地点的选择更加灵活,在避税地设立基地公司的成本也大为降低,因为开展电子商务活动,只要在避税地有一台电脑、一个调制器和一个网址就够了。伴随着电子支付手段的推广,加密技术的升级,跨国公司可以更加隐蔽地利用基地公司积聚利润,而税务机关的稽查将面临许多技术难题。

由于电子商务改变了企业进行商务活动的方式,跨国企业的转移定价运作起来更为便捷,它们可以迅速地在关联企业之间对成本费用及收入、利润作出分配和转移。电子商务在促进企业集团内部功能一体化的同时,又能够根据企业集团的需要将产品的开发、生产、销售等活动分散到世界各地的关联企业,使得转移定价更加复杂、严密,从而为跨国企业提供了更加灵活而安全的避税手段。

#### 主要参考文献

1. 朱洪仁.国际税收筹划.上海:上海财经大学出版社,2000
2. 凯文·E.墨菲著.解学智等译.美国联邦税制.大连:东北财经大学出版社,2001
3. 财务管理经典译丛(包括公司理财基础、公司财务管理论、财务管理与政策、国际财务管理、财务理论与公司政策共五本).大连:东北财经大学出版社,2002
4. 盖地.企业税务筹划理论与实务.大连:东北财经大学出版社,2009
5. 刘元兵.电子商务模式下现行税制面临的挑战.财会月刊(中),2009;4
6. 金凤.制定我国电子商务税收政策——借鉴国外电子商务税收政策.江苏商论,2006;11