

## 摘要

架构于互联网网络的商务活动即电子商务随着计算机、网络和通信技术日新月异的发展和融合迅猛发展，对全球经济一体化产生巨大的推动作用。电子商务会给商家带来巨大的发展机遇和丰厚利润，但电子商务不同于传统的贸易方式，由于其虚拟化、数字化、隐匿化等特点，对建立在传统的生产、贸易方式基础之上的税收征管影响广泛，涉及到增值税、营业税、关税、所得税、印花税等多个税种，给我国税收征管提出新的而且相当严峻的挑战。可以预期，我国电子商务在未来将得到更加充分的发展，在国民经济发展中将扮演越来越重要的角色。如何为电子商务的发展营造公平、有序的税收环境，充分发挥税收的宏观调控和为国聚财作用，为我国经济在新世纪的国际竞争中争取有利位置，已经成为税收理论研究的一个重要课题。

本文简述了电子商务与税收征管的相关内容，分析了电子商务对税收原则、现行课税要素、具体税种、日常税收征管以及国际税收等方面的影响，对国际上现行电子商务税收政策进行了比较分析，并在此基础上逐一提出了相应的对策。

本文提出在电子商务环境下应遵循的税收原则，并将电子商务在线交易划分到增值税的征收范围，认为在国际税收原则方面应坚持居民管辖权和来源地管辖权相结合的原则。在日常征管方面对税务登记、纳税申报、发票管理等方面做适当的修改和调整，同时完善相关配套措施。

关键词：电子商务 税收征管 税收政策

## ABSTRACT

The e-commerce is based on Internet network and pushing the economic globalization corresponding by the continuous development of computer, network and communication technique. The e-commerce influence on the tax theory and tax system that established on the traditional business deeply, involving value-added tax, business tax, income tax, tariff, stamp tax etc because of the dummy, digital and confusable characteristic contrasting to the traditional business. And it also contributes to our economy development and tax base enlargement. We predict that the e-commerce will develop adequately and play a more and more important role in our national economy. It becomes a new topic that how to form a fair and order revenue circumstance for the e-commerce.

In this paper, the author has made a concise description of the e-commerce and taxation management, and analyzes the influence of the e-commerce at the current tax jurisdiction, categories of taxes, international tax, and the daily tax administration in China. The author also made an introduction on the relevant taxation policy of some countries and international organizations. Base on all the above, the author brought forward the main strategies to the issues.

The author suggested some tax principle that must be followed in the e-commerce environment. By insisting on the principle of combining the tax origin jurisdiction and resident jurisdiction, the author suggested to classify the e-commerce on-line transaction into the scope of value-added tax, made relevant modification and adjustment for the daily taxation management system in such aspects as implement progressive tax support policy for e-commerce legal construction, strengthen the international coordination and cooperation, use the new technology to distinguish the digital information flow on the Internet.

## 表 目 录

表 2.1 电子商务的分类 .....	9
---------------------	---

## 独 创 性 声 明

本人声明所呈交的学位论文是我本人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表和撰写过的研究成果，也不包含为获得国防科学技术大学或其它教育机构的学位或证书而使用过的材料。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示谢意。

学位论文题目： 电子商务对税收征管的影响及对策研究

学位论文作者签名： 姜青苗 日期： 2005年 4月28日

## 学位论文版权使用授权书

本人完全了解国防科学技术大学有关保留、使用学位论文的规定。本人授权国防科学技术大学可以保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和电子文档，允许论文被查阅和借阅；可以将学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文。

(保密学位论文在解密后适用本授权书。)

学位论文题目： 电子商务对税收征管的影响及对策研究

学位论文作者签名： 姜青苗 日期： 2005年 4月28日

作者指导教师签名： 徐善利 日期： 2005年 5月27日

## 第一章 引言

### 1.1 本文的研究背景与研究意义

进入 20 世纪 90 年代以来，随着计算机网络、通讯技术的日益发展，尤其是 Internet 的普及和应用，一种崭新的商务形式——以 Internet 为应用平台的电子商务，作为商业贸易领域中一种先进的交易方式，首先在以美国为首的西方发达国家以几何级数的速度迅速发展，而后风靡全球。据统计，1998 年，全球电子商务交易总额为 450 亿美元，1999 年猛增到 2400 多亿美元，2000 年达到 3.54 万亿美元，预计到 2005 年将上升到 5 万亿美元。IBM 公司预测，到 2010 年，全球将有 55% 的商业零售业务要通过互联网来完成。

电子商务相对于传统商务而言是一次质的飞跃，一方面，电子商务突破了时空的限制，促进了经济全球化发展的进程；另一方面，信息流动成为主要的商品流动形式。然而，现行的税收政策、税收制度和税收征管是针对传统商务活动而做出的，并不能完全适用于无论在技术上还是在经营上都超越于传统商务活动的电子商务活动。对照我国现行税收制度，在解决电子商务税收征管问题方面存在许多不足：一是现行税制对商品、劳务、特许权等概念的界定已不适用于电子商务；二是用现行税制难以确定电子商务交易双方的身份和交易实现地；三是用目前的税收征收管理手段和方法很难实现对电子商务交易额征税；四是现行税法中一些常用的国际税收的基本原则很难适用于跨国电子商务；五是面对电子商务避税问题，传统的反避税对策和手段显得较为滞后。因此，电子商务涉税问题是未来税收理论工作者及实践工作者所面临的一项重大课题，也是二十一世纪税收工作的难点与重点。加强对电子商务税收征管问题的研究无论在理论上还是在实践上都具有极其重要的意义。

首先，电子商务对税收理论的影响是深远的。在以全球性、高速流动性、隐匿性经营为特征的电子商务活动中，对各税制要素的确认及收入性质的划分显得极为困难，既定的税制结构也显得难以适应，进而税收三大原则的贯彻受到了挑战。同时，随着信息技术在国际贸易领域的广泛应用，经营者可以不在经营地点“出场”来进行跨国贸易，在全球范围内实现公司整合。这些变化同样使国际税收某些理论和原则面临难题，对国际税收管辖

权及相关概念的界定提出了挑战，使国际避税活动更加隐蔽，对国际税收协调也提出了更高要求。这些问题都是电子商务对税收理论提出的新课题。因此，加强这方面问题的研究、修改、补充，发展某些税收法规以适应电子商务活动，促进税收理论的可持续发展具有划时代的意义。

其次，电子商务对税收征管的影响是空前的。税务机关对纳税人的正确管理有赖于对纳税人信息的正确全面的把握。然而，许多电子商务活动都是在虚拟、隐蔽中进行，不受时间、地域限制，交易的方式采用无纸化，所有买卖双方的合同、作为销售凭证的各种票据都以电子形式存在，这种电子凭据具有随时被修改、删除而不留痕迹的可能，这动摇了税收征管的基础。因此，加强这方面问题的研究，转变税收管理思想，提高税收征管水平，对防止税收大量流失，维护税收权益，确保税收职能的发挥具有非常重要的意义。

## 1.2 电子商务税收征管问题国内外现状

电子商务作为一种影响全球的新经济模式和崭新的商品交易手段，已经成为最热门、最活跃的贸易方式，必将成为各国争先发展、各个产业部门最为关注的领域。对电子商务是否征税以及如何征税已成为各国政府经济界所关心的话题，但具体在发达国家与发展中国家又有所不同。

### 1、发达国家的电子商务税收管理现状

对于发达国家来说，一般是电子商务开展较早、交易规模较大的国家，也是在国际贸易中绝对受益的一方，并且由于在前一段时间dotcom经济神话破灭后，对发达国家经济发展产生了相当不利的影响，因此，有些发达国家主张对电子商务交易暂缓征税，但也有些国家或组织反对对电子商务交易免税。

#### (1)美国主张对电子商务免税和放宽税收管理

美国为保持其在网络科技方面的优势地位，一直主张把电子商务网络领域建成免税区<sup>[1]</sup>。美国的做法严重地影响了其它国家的利益，影响了全球经济的协调发展，遭到了世界上大多数国家包括其它发达国家的强烈反对。在全球大多数国家的反对下，美国被迫同意对电子商务征税，如美国加州法律规定，对该州客户通过网络购买商品，必须支付7.75%的销售税(Sales Tax)，而对于该州以外的客户则不需支付销售税。但美国政府仍坚持：应在消费发生地征收间接税；通过电子网络供应消费者的数字化产品视为劳务销售征收间

接税；对征收间接税必须定出征收范围。

美国电子商务咨询委员会于2000年3月20日获得通过了《互联网络免税法案》，将电子商务免税期延长至2006年。其目的是给予网络经济一个时间和空间的发展机会，其主要内容是：①即使征税，也要坚持中性原则，不阻碍电子商务发展；②坚持简易透明原则，不增加网络交易的成本；③征税应符合美国与国际社会现行税收制度，不开征新税；④跨国交易的货物和劳务免征关税；⑤放宽税收征管。

(2)以欧盟为首的全球大多数发达国家及经济组织反对免税，提出应加强税收管理

欧盟各国坚决反对对电子商务交易免征增值税，并于1998年6月8日发表《关于保护增值税收入和促进电子商发展的报告》，认为不应将征收增值税与发展电子商务对立起来。2000年6月，欧盟委员会提出了新的网上交易增值税议案，规定对欧盟境外的公司，通过互联网向欧盟境内顾客销售货物或提供应税劳务，包括以数字化形式下载软件、磁盘、录像、电脑游戏等，销售额在10万欧元以上的，应在欧盟国家进行增值税纳税登记，并按当地规定税率缴纳增值税。

OECD<sup>[2]</sup>组织虽然赞同遵循中性原则，但强调电子商务不能侵蚀税基和破坏税收行政；赞同目前以现行税制应对电子商务；赞同征税透明，不加重成本，避免双重征税，加强国际协调。同时反对免税区和放宽征管的主张，反对免征销售税或增值税。

## 2、发展中国家的电子商务税收管理现状

广大发展中国家坚决反对美国提出的“对电子网上交易永久性延期免税”的提案，其中智利提出了一个折衷方案：对电子商务征5%的交易税，由出售国和购买国各分摊一半。但此方案由于交易性质、交易地区的不同会造成新的不公，未被通过；大多数国家一致反对免征增值税，认为免征增值税会大幅减少税基，增加税收流失，削弱其政府财政实力，从而进一步扩大贫富差距。如印度认为：对境外使用计算机系统，由印度公司向美国公司支付的款项均应视为来源于印度的特许权使用费，并在印度征收预提税。

到目前为止，世界各国仍未形成统一的理论来应对电子商务产生的税收问题。

## 3、国内研究现状

尽管我国电子商务发展水平目前十分低下，但从政府税务部门到学术界都对电子商务税收问题给予高度重视，进行了广泛研究。

据国家税务总局电子商务税收政策研究小组介绍，目前我国对电子商务税收问题的研究主要集中在三个方面：一是对电子商务要不要征税；二是怎样对电子商务征税；三是如何完善国内的财税体制，以便和电子商务的要求相适应。电子商务税收基本框架为：坚持以现行税制为基础、不单独开征新税、保持税收中性、税收政策与税务征管相结合、维护国家利益以及制定政策应具前瞻性的原则，从中国的实际出发，制定既适应电子商务内在规律又符合国际税收原则的电子商务的税收政策，以维护国家的权益，促进电子商务在中国的发展<sup>[3]</sup>。

国家税务总局税收科研所李雪若不赞成对我国尚十分幼稚的电子商务进行征税，认为在现阶段对电子商务征税将不利于我国电子商务的发展，以我国目前的技术水平（国际上也是如此），对电子商务进行征税，税收成本高，技术上也无实现可能<sup>[4]</sup>。

国内一些学者，如人民大学兼职教授蔡金荣、湖南大学会计学院副教授刘宛晨等提出，我国可以遵循税收中性原则，以现行的税收政策为基础，制定电子商务税收政策，但反对开征任何形式的新税<sup>[5]</sup>。

东北财大苏惠香则提出，为鼓励电子商务的发展，可以开征新的税种，但应设置优惠税率<sup>[6]</sup>。

还有学者认为，税收政策的制定必须重新定位，来适应电子商务这种新的交易方式。如果将网上交易的数字化产品纳入增值税的课税范围，就必须完成增值税的转型，中央与地方的分配关系应作必要的调整。增值税的地方分成比例可考虑给予提高，以减轻由于税制改革而造成的中央与地方财政关系的震荡<sup>[7]</sup>。

学者们在研究我国电子商务税收具体对策时，提出了如下一些具有代表性的方案：

(1)现行税制方面：①完善现行税法；②建立网络贸易认证中心，规范网上交易；③分类确定征税对象。

(2)现行税收征管模式方面：①建议暂不对经济通讯不发达的城市地区开征有关电子商务的一切税收；②建立专门的电子商务税务登记制度，加强电子商务客户管理；③建立完善的电子账簿；④推行网络申报和税款结算制度，用电子发票代替手工发票进行管理；⑤设计具有追踪统计功能征税软件，加强税务机关本身网络安全的建设；⑥提高税务干部队伍的整体素质。

### 1.3 本文的主要研究内容和创新点

#### 1、本文主要研究内容

本文主要研究了电子商务的分类、特点、电子商务税收征管现状、我国对电子商务征税的必要性；电子商务对税收原则的影响；电子商务对现行的税制要素的动摇；电子商务对现行的主要税种增值税、营业税、所得税、印花税和关税的影响；电子商务对日常税收征管的挑战；电子商务对国家间的税收分配产生的影响；研究了相关国际组织和其他国家在税收征收原则、税制要素、适应税种、税收征管和税务稽查等方面不同的做法，并在此基础上提出相对应对策。

#### 2、本文的创新点

- (1)从维护国家主权、提供确定法律保护、进行宏观调控、保证税收公平原则的角度提出我国对电子商务征税的必要性；
- (2)提出电子商务的税收征管必须坚持税收中性、公平、效率三大基本原则，并应坚持国家主权；
- (3)从在线交易和离线销售两方面着手来论述电子商务对增值税造成的挑战，提出应将在线销售数字化产品划至增值税的征收范围；
- (4)从常设机构的构成要素来分析，提出网址和服务器在一定程度上可以被认定为常设机构，从而明确所得稅的征收范围；
- (5)建议放宽在电子商务中在线交易“合法发票”的定义，使用电子发票；
- (6)建议税务部门加强与银行的协作，共建“电子支付纳税系统”、“储蓄存款实名制”、“税款预储帐户”，完善税款征收环节的工作；
- (7)坚持居民税收管辖权和来源地税收管辖权并重原则。

### 1.4 本文结构

本文分为五章：

第一章引言部分提出了本文的研究背景和研究意义，概述了国内外对电子商务税收征管问题研究现状，概括了本文的主要内容和创新点。

第二章简述了电子商务、税收征管的有关内容，分析了我国电子商务税收征管的现状，阐述了对电子商务征税的原因。

第三章是本论文的重点部分，主要论述了电子商务的产生对我国目前的税收征管产生的影响，这一部分分为五节。第一节阐述了电子商务对税收原则造成的挑战。电子商务作为一种新的贸易形式，虽然在质的方面与传统的贸易形式没有什么区别，但现行的税收原则却没有对其征税的合法依据，因此，它必然对现行税收原则的实行产生影响。第二节阐述了电子商务对现行的税制要素的动摇。因为现行税制基本上是以有形交易为基础，所以在确定纳税人、征税对象及征税地点等要素时，需要大量有关有形交易的一些信息。而电子商务作为一种无形的交易形式，与现行税制要求提供的信息不符，所以动摇了现行税制的基础。第三节阐述了电子商务对现行的主要税种的影响。在增值税方面，本节从在线交易和离线销售两方面着手来论述电子商务对增值税造成的挑战。在所得税方面，则论述了电子商务对传统所得的认定、收入来源得原则和常设机构概念等带来的影响。第四节论述电子商务对日常税收征管的挑战，电子商务是以一种无形的方式，在一个虚拟的市场中进行商务交易活动，其交易的无纸化、虚拟化以及交易参与者很强的流动性给现行的税收征管带来了很大的困难。最后阐述了电子商务对国家间的税收分配产生的影响。因为目前，国际税收管辖权基本上是以属地原则进行征收，而电子商务的出现打破了传统的地域之隔，使得商业交易不存在地理界限，因此现行的税收管辖权的判定原则很难再适用于电子商务这种交易形式。

第四章主要是对相关国际组织和其他国家的电子商务税收政策进行比较研究。研究它们在税收征收原则、税制要素、适应税种、税收征管和税务稽查等方面不同的做法，找出它们的共性，以期对我国电子商务的税收征管起到借鉴作用。

第五章主要讨论如何构建我国的电子商务税收征管体系。包括电子商务税收征管应遵循的基本原则、电子商务环境下的具体税种与要素的调整、电子商务税收征管的体制和管理方式以及如何解决电子商务环境下国际税收征管的有关问题，并提出要完善电子商务的税收征管还必须加强配套措施建设。

## 第二章 电子商务与税收征管

研究电子商务的税收征管问题，首先应对电子商务和税收征管基本问题有一定的了解和认知。本章将对电子商务的概念、分类、特征、税收征管的涵义进行大致的描述，并分析我国电子商务的税收征管现状。

### § 2.1 电子商务概述

#### 2.1.1 电子商务的定义

在电子商务活动迅速发展的今天，如何给电子商务一个明确的定义成为人们广泛关注的焦点。虽然电子商务活动在世界经济活动中占有越来越重要的地位，但是到目前为止，对电子商务仍没有一个统一的定义。

最早提出电子商务概念的美国经济学家托马斯·马龙教授把电子商务分为狭义和广义两种。狭义的电子商务指的是在电子化买与卖的过程中，电子商务卖方找到潜在的客户并了解到其需求，而买方找到了潜在的卖主并了解到其产品的销售条件等等；广义的电子商务指的是商业活动中所有方面都得到了信息技术的支持，这些活动不仅包括买和卖，还有设计、制造和管理等等。它强调的是电子商务的信息技术和经济运行环境。

世界电子商务会议曾提出“电子商务是对整个贸易活动实现电子化”<sup>[6]</sup>，其涵盖范围可以定义为：交易各方以电子交易方式而不是通过当面交换或直接面谈方式进行的任何形式的商业贸易。

在我国较为普遍的观点是：电子商务是利用现有的计算机硬件、软件和网络（包括因特网、内联网、局域网等）等基础设施，在按一定的协议连接起来的电子网络环境下从事的各种各样的商务活动。它强调电子商务是在网络环境下实现了贸易过程的电子化。

另外其他如美国、欧洲一些机构和我国相关部门或学者，也对电子商务作过一些表述。这些表述虽不尽相同，但是存在以下几个共同点：1、电子商务是在计算机网络上进行的贸易活动；2、这种贸易各阶段实现电子化；3、是实现高效率、低成本的贸易活动。

根据上述见解，我们可以将电子商务（Electronic Commerce）定义为借助计算机网络，按照一定的标准，采用数字化电子方式进行商务数据交换和开展商务业务活动的一种无纸化商务形式。主要包括数据交换（EDI）<sup>[9]</sup>、电子邮件（E-mail）、电子资金转账（EFT）<sup>[10]</sup>。

## 2.1.2 电子商务的分类

### 1、按交易主体划分

可将电子商务分为：企业对企业（BTOB）、企业对消费者（BTOC）、消费者之间（CTOC）、企业对政府（BTOG）。

(1)BTOB 这一模式是企业之间通过互联网进行网上订货、采购、营销等商务活动，买卖双方在网上完成交易，也称电子贸易。

(2)BTOC 模式是人们最熟悉的一种商务类型，企业在网开设商店，消费者在网上购买商品，互联网提供双向的交互通信。这种模式节省了双方的时间、空间和交易费用，大大提高交易效率。

(3)CTOC 这种模式是指消费者之间通过互联网所进行的网上交易，如网上拍卖、物品互换等等，e-bay、易趣等网站就是提供这类服务的。

(4)BTOG 是指企业通过互联网与政府机构进行的交易活动，如网上报税、网上报关等。

### 2、从对税收征管的影响程度角度划分

从对税收征管的影响程度角度来看，电子商务可分为以下三种形式：

(1)电子商务作为远程销售有形产品的方式。即互联网作为有形产品的交易场所而存在，互联网上实现的仅仅是查看商品目录，发出订单等，有形产品的配送仍通过传统的运输渠道进行。通过互联网定货和传统的以电话、传真方式订货只是形式上的差别，该种交易形式对税收的影响极其有限。

(2)电子商务作为远程提供服务的方式。即使用电子媒介从遥远的地方提供服务，包括通过电话、传真，因特网技术提供信息服务。从税收角度看，各种媒介的区别是不重要的，其差别也仅仅是信息传送技术的差别。

(3)通过电子商务销售数字产品。即将图表（静态和影像的）、文本或声音转化为数字形式，对同样信息的数字版本加以传送或销售纯数字产品（如电脑程序）等。购买数字产

品的顾客用他们自己的设备（计算机、MP3 播放器等）重建这些文件、图片、影像、文本或音乐，进而直接拥有纯数字信息。由于该种电子商务形式所有的交易流程（订货、付款、传递）都是在互联网上进行的，脱离了传统的物流配送系统，该种形式的电子商务才是一种真正的交易革新，才对传统税收形成一定的挑战。

另外，各个行业由于集中度、可控性以及对中介的依存度等方面的不同，对税收的影响也不尽相同。（见表 2-1）

表 2-1 电子商务的分类

行 业	中介依存度	数据集中度	数据可控度	支付方式	交易产品
金融、证券、信托	高	高	高	电子中介 支付	数字化产品
软件业、出版业、娱乐业	中	中	中	电子中介 支付	数字化产品
采掘业、制造业	低	低	低	非电子中介 支付	非数字化产品

显然，集中度高、可控度高、中介依存度高、电子中介支付以及非数字化产品对现行税制的影响和对征收管理的挑战要小得多<sup>[11]</sup>。如金融业、证券业、网上期货与现货贸易、电力、自来水、煤气、电信以及美容美发、实物修理等实行电子商务对征税产生的影响将很小。但其他行业实行电子商务对税收的挑战将是巨大的。

### 2.1.3 电子商务的特点

由于电子商务是利用 Internet 提供的信息网络在网上进行的商务活动，因而具有传统商务不可比拟的特点：

#### 1、全球化

电子商务打破了地理界限，只要通过国际互联网的接口，即可以触及到世界每个角落，因而交易主体可以遍及全世界，给企业带来更广阔的交易空间。

#### 2、交易虚拟化

完全电子商务交易全过程都是虚拟化的，从磋商、签订电子合同到支付、交货都在网络这个虚拟化的环境进行。企业经营使用的场所、机构、人员都可以“虚拟化”，而不需

要实际设置机构、租用固定的经营场所、雇用工作人员。

### 3、无纸化

传统商务方式所用的信息及其载体在电子商务中被数字化了。人们被授予识别号、识别名或识别文件作为其在网上活动的标识，手写签名、图章被电子签名代替，纸质凭证、记录被电子表单、记录、文件所代替。

### 4、交易成本低

一是从网上获得信息的成本较低；二是交易主体直接通过互联网查阅信息，减少了中介环节费用的支出；三是由于买卖双方即时沟通供需信息，从而减少了仓储和采购成本，甚至有可能使库存成本降为零；四是供货商可以通过互联网络进行产品介绍、宣传，节省大量广告费；五是电子商务实行“无纸贸易”，减少了文件处理费用。

### 5、交易效率高

电子商务交易双方通过互联网，可以快速地传递信息，如提供供货信息、网上议价、商谈等活动，大大节省了时间。另由于互联网络将贸易中的商业报文标准化，使商业报文能在世界各地瞬间完成传递与计算机自动处理，使原料采购、产品生产、需求与销售、银行汇兑、保险、货物托运及申报等过程无须人工参与，在最短的时间内完成。

电子商务的在线交易更具有数字化、隐匿性和流动性的特点，因为在线交易的全部过程都是在网络中进行的，因此其产品或劳务必须能够数字化才会使生产商上传和客户下载成为可能；这些产品和劳务的存放地点也不同于传统意义上的仓库，而是网络空间，生产商可以借用网络商品交易中心或其他网站租用的空间进行存放，也可以自己租用网络空间进行存放，网站之间也可以做友情链接，而网站租用网络空间的服务器是遍布全世界的，在线交易可以通过任何一个服务器上的网站进行交易，也可以随时取消在任何一个服务器上某一个网站的信息发布和下载权，因此在线交易更具有流动性和隐匿性的特点。

## § 2.2 我国税收征管政策的有关内容

税收征管，是指国家征税机关依据国家税收法律、行政法规的规定，按照统一的标准，通过一定的程序，对纳税人应纳税额组织入库的一种行政活动，是国家将税收政策贯彻实

施到每个纳税人，有效地组织税收收入及时、足额入库的一系列活动<sup>[12]</sup>。税收征管与税收管理不同。税收管理是国家依据宪法对税收活动进行决策、组织征收、协调控制和监督检查等一系列活动的总称。税收管理包括税收立法管理、税收执法管理和税收司法管理。税收征收管理，即税收征管，实际上是指税收执法管理，是税收管理的一部分<sup>[13]</sup>。

在国家税制确定以后，能否把税收及时足额征收入库，关键在于税收征管的质量。因为税收制度只是明确了征纳双方的权利和义务，而要实现这些权利和义务，还要在征管方式和征收程序等方面提出措施和办法并贯彻执行。同时，税收的分配活动和征收任务必须通过税收征管活动才能实现。税收征管是贯彻税收政策、执行税收制度、完成税收任务、发挥税收职能作用最根本的环节和基础性工作。

税收征管职能是指税收征管活动中各个组成环节的内在功能的统一体，具体地说，它是税务机关在依法组织税收管理活动中所具有的内在功能，税收征管的全过程和诸环节，如税务登记、纳税申报、稽查征收等，都是税收征管职能的具体体现。税收征管职能是不断发展变化的，根据经济环境的变化而变化。比如我国现在面临的税收征管经济环境是由计划经济体制向社会主义市场经济体制转变阶段，为适应这一历史性转变，税收征管职能也必须随之改变。税收征收管理与其他管理的职能一样，是具有多样性的，但最常见的分类有两种：一是按管理运行的作用划分，这种划分方法实际上是任何管理职能均适用的划分法，主要反映管理活动本身固有的规律，一般划分为四种职能，即计划、组织、协调和控制；另一种是按管理过程的环节划分，体现的是税收征管所特有的管理环节、管理方式以及作用程序，它是税收征管的模式选择、科学化管理、机构设置等税收征管改革与运行的主要依据。国际货币基金组织的专家把税收征管分为纳税服务、纳税申报单的处理、税款缴纳、税务审计、对违法行为的惩罚和税务诉讼等6个环节。我国现阶段的税收征管职能可分为基本职能和具体业务职能两个层次，基本职能包括服务职能和执法职能，具体业务职能包括纳税服务、申报受理、纳税评估、税务稽查、税务审理、税务执行和复议诉讼等内容。

目前我国关于税收征管工作最重要的法律为《中华人民共和国税收征收管理法》，它确定了我国税收征管的内容体系，包括以税务登记、发票管理、纳税申报、税款征收及账簿凭证管理以及税务检查和纳税服务等内容。

我国现行《征管法》是2001年4月28日第九届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议修订通过并于同年5月1日起实施的新《征管法》，它在原法的基础上做了大量的补充和完善，进一步把征纳双方在税收征收管理过程中享有的权利、义务和应遵循的制度，以法律的形式固定下来。其中着重提出了强化税务部门信息化建设的观点，这对于纳税人依法纳税，税务职能部门打击偷税、抗税等不法行为，整顿税收秩序，以及税务人员依法征税，不断提高政策水平，特别是对于研究制定电子商务税收征管应对策略具有特别重要的意义。

### § 2.3 我国电子商务税收征管现状

电子商务的迅猛发展，对经济增长和企业竞争有巨大影响，对中国税收征管的影响越来越大。如何充分发挥税收调节经济的职能，引导电子商务健康、有序地发展，是摆在税务部门面前的一项重要任务。中央政府财税主管部门负责人多次在有关场合公开表示了对电子商务税收管理的态度。

在北京召开的“世界经济论坛2000年中国企业高峰会”上，原财政部长项怀诚表示，现在整个世界已进入新经济时代，网络互联网信息技术加速产业化进程对整个经济的拉动作用非常大，中国想让自己的互联网事业发展得更快些，现在已对包括互联网在内的整个信息产业，都给予了税收政策的倾斜，并已有了对信息技术的优惠政策。面对电子商务，我国总的税收政策定位为：出于税收中性原则和保护发展中国家税收管辖权的考虑，中国不想放弃对互联网的征税权，将不会对电子商务实行免税政策。因此，从维护国家税收主权来说，对电子商务征税是必然的。至于何时开征电子商务税收、征收哪些税种，则应根据我国的国情及电子商务的完善程度、税收征管水平来决定。国家税务总局也表示，为维护税制的权威与公正，我国不会效仿部分发达国家对电子商务免税。国家税务总局有关负责人认为，税收中立性原则表明税制不应因贸易类型的不同而变化，电子商务形式并不改变其贸易特征。由于电子商务是无纸化交易，因此，税收凭证是当前对电子商务进行征税的主要困难。特别是由于目前信用卡、储蓄卡等银行卡的普及率较低，网上看货、离线现金交易的情况非常普遍，使得税收流失加巨，慢慢会影响到税收任务的完成。同时，目前

中国的电子商务仍处于起步阶段，无论是网上交易的比重还是绝对数额都很低，征税的负面效应难以预料。目前国内大多数网站都在吃老本，如果在这时征税，将有可能造成一些网站的关门，以至于会延缓或限制我国电子商务的发展。但是由于电子商务发展非常快，对经济的拉动作用又非常大。国家税务总局已经专门成立了电子商务税收对策研究小组，处理电子商务的相关税收问题，加紧研究具体税收框架，包括研究如何防止网络逃税漏税现象。在经过多年的研究和论证的基础上，形成了大量的研究资料，并已从微观管理方面出台了一些具体的管理政策。

## § 2.4 对电子商务征税必然性的研究

当前，电子商务作为一种交易方式，伴随着网络科技的发展而不断发展，成为整个经济活动的重要组成部分，已日趋成熟。各国都认为若不对电子商务活动征税，将会致使纳税人寻求通过电子商务进行偷税或避税的途径，因此，对于中国来说，对电子商务征税已成必然之势。

### 2.4.1 维护国家税收主权的需要

税收主权是国家主权的重要组成部分，不但包括国家的税收立法权、执法权和司法权，而且还包含由于此权利的确定及实施所带来的税收利益和税收收入的分配权和使用权。它是通过国家对税收管辖权的确定来确认和体现的。

电子商务作为一种经济活动，是国民经济的重要组成部分。在电子商务环境下，发达国家多为电子商务“强势国”，广大发展中国家属于“弱势国”。以美国为首的发达国家强调对电子商务税收管理的属人管理原则，已在侵蚀和剥夺发展中国家的税收主权和税收利益。按照国家利益高于一切的原则，对电子商务征税是维护国家税收主权的需要，同时也便于在签订有关双边或多边国际税收协定时坚持国际通用的法律原则和法律规范，对等处理税收利益关系。

### 2.4.2 提供确定法律保护的需要

电子商务作为一种交易方式，是经济交往方式中的重要组成部分。我国的电子商务起步较晚，虽然在近几年有了较大的进步，但与发达国家相比，无论是经营规模、效益还是

其技术含量，都远远的落在了发达国家之后，还需经过较长时间的来发展。保护、鼓励电子商务的发展，成为我国当前经济领域的一项重要工作。但作为一种经济活动，就应遵循社会的游戏规则，用来促进社会的前进，而不能违背历史发展的潮流。

这个规则同样也适用于电子商务。电子商务在发展初期，人们在各方面对其认识得不是很清楚，对其有利的一面和不利的一面往往不能进行有效的区分。这是因为电子商务交易的高流动性和隐匿性所造成的。随着对电子商务活动研究的深入，就有必要对其有利于社会的一面进行保护，对其触犯社会利益的一面进行限制，甚至取缔。通过对电子商务活动立法，明确对其交易行为行使征税权，对征税主体及纳税主体的权利义务加以规定，从法律上承认其合法性，在征税的同时，从法律方面为其提供确定的法律保护。

#### 2. 4. 3 国家宏观调控的需要

市场经济是法制经济。电子商务作为市场经济的一种表现形式，必须纳入法制经济的运行范畴。税收作为国家调控宏观经济的重要手段，通过对电子商务征税，将税收的经济管理优势与市场经济较好地结合起来，使税收杠杆在对电子商务的调控中更为灵敏、有力，促使电子商务的发展方向与国家的宏观调控预期目标相一致。

税收作为市场经济的调控手段，具有评价、预测和教育作用，税收借助这些作用，可以增强对电子商务调控的导向性，使电子商务更加符合宏观经济调控的需求。通过对电子商务开征税收，对电子商务经营者的活动实施直接或间接的监督管理，维护市场规则，健全经济法制，有助于国家宏观调控监督体系的完善。

#### 2. 4. 4 确保税收公平原则实现的需要

公平原则是税收管理的一项基本原则，是近代法的基本原理即平等性原则在课税思想上的具体体现，与其他税收原则相比，税收公平原则渗入了更多的社会要求。各国税收法律制度基本上都是建立在这一原则基础之上的，它要求对所有的交易行为都要公平对待，不能有失偏颇。

电子商务活动主要是一种数字化的交易，其交易形式是无形的、可隐匿的。因此，从事电子商务交易的企业和个人可以以此为屏障轻易逃税、避税，致使传统企业的税收负担远远高于从事网络交易企业的税收负担，形成对传统企业的税收歧视。从交易实质上来看，电子商务虽然只是一种数字化的商品或服务交易，但它并没有改变商品交易的本质，仍然

具有商品交易的基本特征。按照税收公平原则的要求，应对电子商务征收与传统交易相同的税收，使他们负担相同的税负。同时，按照税收公平原则的要求，对电子商务交易活动没有必要开征新的税种，增大电子商务交易活动的税负。但由于电子商务活动所具有的特性，客观上要求对现行的税法进行修改完善，扩大税法的适用范围和解释，将电子商务交易活动纳入到现行税法中来，从而涵盖对电子商务交易的征税。

#### 2.4.5 避免税收流失的需要

税收是国家财政收入的主要来源，是国家的经济命脉，是国家调节社会分配、维护社会公平的一个重要经济杠杆。一国税收制度的确立是为了将所有应税行为纳入征收管理范围之内，从而更好地为国家聚财。

电子商务的出现对纳税人服从税法产生了极大的负面影响，给黑色（地下）经济的发展带来了机会。电子商务的黑色经济手段是高科技的，交易结果是隐蔽的。在互联网大环境下，交易实体是无形的，交易与匿名支付系统联接，没有有形的合同，其过程和结果不会留下痕迹作为审计线索，同时保密技术的发展和应用使确定纳税人的身份或交易的细节极为困难，没有明确的纳税人或交易数字，很难保证其服从税法，避税和反避税的斗争将更趋激烈。但是，从事电子商务活动的企业或个人在交易活动中要维护自己的网站，要将货物运送到客户所要求的地方，会产生成本，他们要求有所回报，当然也会有所增值；若是跨国交易的话，还要通过关境。像所有的传统企业一样，电子商务经营活动的目的也是追求利润最大化。因此，所有的企业都应该履行向国家纳税的义务，不管是通过互联网还是通过其它形式。按照现行政策规定及上述分析，对电子商务交易活动征收增值税、关税、所得税及其他税收，可以增加国家财政收入，可以保证应纳的税款不流失。尽管对电子商务免税将有助于中国电子商务的发展，但它也会使国家丧失很大一部分税收，这种影响对广大发展中国家更是明显。随着时间的推移，越来越多的网民将会接受这种网上交易方式，大多数的从事电子商务的公司也会慢慢找到自己的赢利模式，电子商务也就可能慢慢挑起国家税收增长的重担。

综上所述，中国对电子商务交易征税，既能维护国家税收主权不受侵犯，保证国家财政收入的及时足额入库，又能为电子商务交易提供法律保护，确保税收公平原则切实得到贯彻落实。

### 第三章 电子商务活动对现行税收征管的影响

现行的税收征管政策是在传统商务的基础上制定的。由于电子商务交易虚拟化、无国界等特点，对税收征管的各方面都带来了新的、巨大的冲击。

#### § 3.1 电子商务对税收原则产生的影响

税收原则是制定相关税收政策的基本依据，是衡量其是否合理的基本准则，体现税收的立法精神、本质、特征、功能作用，一般包括税收中性原则、税收公平原则、税收效率原则等。电子商务对税收原则的主要影响表现在：

##### 3.1.1 对税收中性原则的影响

税收中性原则要求税制的设置要以不干预市场机制的有效运行为基本出发点，尽可能地使社会现有的有限资源得到合理配置，增加经济效益。电子商务是一种商业贸易形式，与传统贸易没有本质的区别。但现行税制是以有形贸易为基础的，从事“虚拟”网络交易的纳税人可以轻易避免纳税义务，所以现行税制往往会因没有规定对电子商务交易征税的合法依据和对其进行管理的有效手段，而出现税负不公，导致对经济活动的扭曲。

##### 3.1.2 对税收效率原则的影响

税收效率原则要求在税务行政方面减少费用支出，尽可能减少税务支出占税收收入的比重。这一原则早在亚当·斯密时期就已得到体现。亚当·斯密在《国富论》中就提出了确实、便利、最少征收费用等原则，其后的瓦格纳提出的税务行政原则也包含了这些要求，总之，税收效率原则要求税收的征收和缴纳者都应尽可能确定、便利和节约，尽可能降低税收成本，避免额外负担。因此对电子商务的税收立法应贯彻肯定、明确、简洁、易于操作的原则，将纳税人的纳税成本和税务机关的征税成本控制在最低限度，提高税收效率。

电子商务对税务效率原则提出了挑战。在电子商务交易中，产品或服务由经营者通过网络直接提供给消费者，而失去了批发商、零售商、代理人等中间人。中间人的消失，会使税收征管变得复杂化，原来可以从中间人取得的税收，变成向广大消费者各自征收小额

的税收，这将加大税务机关的工作量，提高税收成本。而且对于电子商务，税务机关必须运用高科技手段征管，要投入大量的人力、物力、财力、更加增加了税收征管的成本。

### 3.1.3 对税收公平原则的影响

税收公平原则要求在普遍征税的前提下，相同经济情况的人要承担相同的税负，经济情况不同的人即承担不同的税负，电子商务却导致税收不公平。

税收公平包括普遍征税和平等征税两个方面。一方面普遍征税要求征税遍及税收管辖权之内的所有法人和自然人，即所有有纳税能力的人都应毫无例外的纳税。另一方面平等征税要求国家征税的比例或数额与纳税人的负担能力相称。具体的有两个方面的含义：一是纳税能力相同的人同等纳税，对所得相同的人同等课税，即所谓的“横向公平”；二是纳税能力不同的人不等纳税，所得多者多征，所得少者少征，无所得者不征，即所谓“纵向公平”。

建立在Internet基础上具有虚拟贸易形式的电子商务，由于具有全球化、交易虚拟化、隐蔽性和无纸化等特点，不能被现行税制所涵盖，既不能普遍征税亦不能平等征税，造成电子商务主体与传统贸易主体之间税负不公平。

## § 3.2 电子商务对税制要素的影响

税制要素是税收征管的法律依据，也是纳税义务所必须具备的前提条件，包括纳税主体、课税对象、纳税地点、纳税环节、纳税时间等。税制要素不确定，税收征管就难以进行。而电子商务的出现，使现行税制要素的有关规定难以对其适用，使税收征管失去了法律依据。

### 3.2.1 纳税主体认定较为模糊

纳税主体即纳税义务人。在传统方式下，交易双方是很明确的，确定纳税义务人较为容易。但是电子商务下的纳税主体呈现多样化、模糊化和边缘化，交易双方不必亲自出场，而且消费者可以隐匿其姓名，制造商可以隐匿其居住地。所以难以确认从事经营活动的公司和个人。另外对在国外设立、租用的服务器是否视同国际税法中的常设机构仍有异议，有关厂商是否因此而成为当国纳税人也难以确定。

### 3.2.2 课税对象性质难以确定

电子商务在一定的程度上改变了产品的性质，电子商务运用互联网的电子邮件和下载功能，将原先以有形形式提供的产品转变为以数字化信息进行传递，这使得税务部门难以确定其商品的内容、性质。如在传统方式下，出版商销售以实物形式存在的书籍，消费者需要的数量和出版商销售的数量是一致的，可视为销售货物，而在电子商务中，消费者可以通过网络的下载技术以数字化的形式进行转载，只要购买网上的数据权，至于书的数量可以随时复制。那么这种下载是属于销售还是属于提供特许权使用呢？电子商务将一部分以有形形式提供的产品转变为以数字形式提供，在一定程度上改变了产品的性质，使商品、劳务和特许权难以区分。对这些数据和信息是应视为提供劳务、提供特许权使用还是买卖商品很难界定，目前尚未制定出一个合适的标准。

Internet技术发展至今，使商品和服务的分类越来越难，也使电子商务中有形交易与无形交易的性质按现行标准来衡量不便界定。由于划分不清，便难以确定其征税地和由谁向哪个税务机构纳税。另一方面，其收益所得也难以划分，因此，难以确定适用的税种和税率。

### 3.2.3 纳税地点的确认失去基础

纳税义务发生地的确定，是实施税收管辖的重要前提。现行税法对纳税地点是以领土原则和有形原则为本，每个税种都有规定纳税地点。纳税人的经营地点相对固定，相关经营行为所围绕的地理中心也相对明确。在电子商务活动中，纳税人从事经营活动的地点可以是多变的，他在任何一个地方（存在着地理上的差异）都能从事电子商务活动，流动性很大，交易地点是很难确定的。交易行为的发生所涉及到的买方主体、银行、服务器、网络服务商、卖方主体等，都可能处于不同的地理位置。因此，是以电子商务主体的所在地或是注册登记地为纳税义务发生地，还是以行为发生地为纳税义务发生地，或是以服务器所在地为纳税义务发生地，在适用时很难把握。以往采用的“最密切关系地”原则<sup>[14]</sup>，在电子商务状态下，由于关系的错综复杂和主导商务行为的不突出，使这一原则的适用变得非常困难。

### 3.2.4 纳税环节游移不定

在电子商务中，由于采用互联网传递的方式，使得传统交易中漫长的交易过程可以在

瞬间得以完成，而且交易具有隐匿性，交易对象不易认定，因而原有的纳税环节难以适用。

### 3.2.5 纳税时间定夺困难

现行税法对纳税期限的规定是基于传统的商务活动，以传统交付方式确定纳税义务发生时间。而对于在互联网上瞬间可以完成的交易，有时既没有纸质发票，又没有现金、支票流动，与传统的交易行为在交易方式上有着明显的不同，若按现行税法规定来确定电子商务的纳税期限，是依据资金流、货物流，还是现金流，则显得不好操作，致使具体的规定无法生效。

## § 3.3 电子商务对主要税种的影响

### 3.3.1 对现行增值税的影响

《中华人民共和国增值税暂行条例》（增值税暂行条例）规定：在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物和应税劳务金额，以及进口货物金额计算税款。对出口货物要扣除增值税使货物不含税出口；对进口货物足额征税，视同国内产品。这样，纳税人只有在被确认在本国销售货物、提供劳务或提供进口货物时才产生增值税的纳税义务。在间接电子商务交易情况下，使用现时增值税规定毫无疑问，而在直接电子商务交易情况下，对无形的数字化商品是否征收增值税以及如何征收都产生了问题。

#### 1、在线交易对增值税的影响

##### (1) 在线销售适用税种问题

对于销售计算机软件产品的适用税种，按照现行规定，经过国家版权局注册登记，在销售时一并转让著作权、所有权的软件征收营业税，不征收增值税。但是，对于其他数字化产品如电影、书籍等在线销售时，是按销售货物征收增值税，还是按转让无形资产、提供劳务征收营业税？现行税法中对此没有明确规定，这必然会导致实际税务处理中的混乱。

##### (2) 在线销售海关代征增值税的问题

当国内单位或个人通过互联网的在线销售方式向国外购买数字化产品时，通过网络直

接将产品下载到最终用户、不需要经过海关，因此海关将无法对这部分产品代征增值税。而且，对这部分进口产品，税务机关是否有征税权，以及如何行使征税权，现行税法中没有给出明确的规定，税务机关无法进行政策把握；即使税务机关可以行使征税权，如何征税也是问题。购买者是普通消费者，他们会主动申报纳税吗？税务机关如何掌握交易的内容呢？因此，在线交易将直接导致海关代征税收的减少，大量税收将会流失于网络的无形之中。

### (3)在线销售是否属于出口销售的零税率优惠问题

如何区分出口退税企业的内销和外销也将比较困难。国内企业在国内设立网站销售货物或提供劳务给全球的消费者，税务机关如果无法把握交易的真实内容，也就无法准确区分内销和外销，出口退税政策的执行将面临一定的挑战。

## 2、离线销售对增值税的影响

《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》<sup>[15]</sup>中规定：“增值税一般纳税人购进货物或应税劳务、支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致，才能够申报抵扣进项税额，否则不予抵扣。”离线交易对增值税法的影响主要是可能造成资金流与物流的不一致，影响增值税抵扣链条的通畅。

下面以两个典型的例子说明：

例一：甲企业和乙企业均为增值税一般纳税人，乙企业在网上订购了甲企业的产品，货款要通过电子商城的支付平台划转给甲企业，也就是货款先划入了电子商城的账户。电子商城在以一定比例扣取手续费之后，再将剩余的货款划入甲企业的账户；甲企业开具增值税专用发票给乙企业，并将货物移送到乙企业。按照现行增值税的规定，在货物买卖过程中，资金流与物流的方向必须保持一致，如果不一致则购进货物的企业不能抵扣该笔货物的进项税额。这样，乙企业利用电子商务采购的原材料或商品非但没有降低成本，反而增加了企业的税负。另一方面，如果甲企业仅以实际收到的款项作为计税依据，无疑减少了增值税的应税收入。

例二：在电子超市的网上交易中，也存在资金流与物流不一致的情况。电子超市从甲企业购进了某商品，甲企业向电子超市开具增值税专用发票，但货物实际上并没有入电子超市的仓库；乙企业从电子超市购买了该商品，并向电子超市付清货款，电子超市向其开

具发票，而货物直接由甲企业送到乙企业，电子超市只作了虚拟的入库和出库手续。资金流是从乙企业到电子超市，再到甲企业，而货物则是由甲企业直接移送到乙企业。这样乙企业还是无法抵扣该笔货物的进项税额。目前的增值税政策还没有对电子超市所做的虚拟入库和出库的情况作出明确规定。

### 3、对增值税征收管理的影响

#### (1)如何确定销售额及如何区分小规模纳税人和一般纳税人出现障碍

《增值税暂行条例》参照国际惯例，将纳税人按其经营规模及会计核算健全与否划分为一般纳税人和小规模纳税人。由于在电子商务中经常使用电子支付系统（如电子货币），它将使税务当局难以识别和确定跨国交易。这种情形如同在传统交易中以现金方式交易一样，税务机关难以掌握交易双方。并且现金交易数额不可能巨大，因为这相当危险。然而匿名式的电子付款工具，并无这种危险。它可以迅速、频繁、匿名地将大批资金转移到国外或任何地方。此外，在电子商务中，为了保护交易的安全，通常会有加密的措施，这些加密措施使税务机关难以掌握交易双方的具体交易事实；并且，电子交易的资料（电子记录）非常容易改变，电子记录不像实物记录那样有力，它们可以不留痕迹地更改。因此税务当局很难查证其交易额。在电子商务中，税务当局既然无法确定交易额，因此也就无法根据销售额确定增值税（还有营业税、印花税等）的应纳税额，因而也就无法确定谁是一般纳税人，谁是小规模纳税人。

#### (2)增值税专用发票管理的难度加大

增值税实行凭国家印发的增值税专用发票注明的税款进行抵扣的制度。增值税专用发票指明了开票提供者及顾客的姓名、地址、货物或服务的品名、价值、增值税税率以及增值税额。专用发票不仅是纳税人经济活动中的重要商业凭证，而且是兼记销项税额和购货方进项税额进行税款抵扣的凭证，对增值税的计算和管理起着决定性的作用。然而由于电子商务具有迅速、隐匿、无纸化的特点，所有的交易都可以通过互联网达成，无须开具增值税专用发票，从而也就无法进行销项税额和进项税额的抵扣。这势必会动摇以传统纸制凭据为基础的整个增值税专用发票管理制度，因为现行增值税的征收管理是建立在发票、账簿这些纸制凭据的基础之上的，无纸化的交易使本应征收的增值税无从下手。这会导致国家增值税税款收入的大量流失。

### (3)征税公平原则受到动摇

对国内销售同样产品的销售者要征收17%的增值税，而对来自互联网上的商品却免税，有可能会造成国内企业和国外企业的不平等竞争。境外的企业向境内的私人提供的“无形”服务，如各种娱乐、信息、通讯和教育，以及含有音乐、图片、计算机软件的文件使用许可，这些文件可以从互联网上下载，目前还无法对此征收增值税。但是国内提供类似产品的企业（如销售音乐、图画或软件的磁盘或光盘的企业）却要缴纳增值税。这样就产生了问题：为什么国内提供CD等类似产品的企业应该被征收17%的增值税，而消费者通过互联网获得同样的数字产品却免征增值税？对可以互相替代的产品的税收待遇应该相同，而不管它是否是从商店里以传统方式购买的或是在互联网上以数字提供的。

### 3.3.2 对现行营业税的影响

《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，营业税是对在我国提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人，就其取得的营业额征收的税收；境外单位或者个人在境内发生应税行为而在境内又未设有营业机构，以代理人为扣缴义务人，没有代理人的，以受让人或者购买人为扣缴义务人。

如前所述，电子商务的情况下，销售产品、提供劳务及特许权许可行为界限已模糊不清，税务机关很难确定无形的、数字化产品交易的性质是销售产品、提供劳务还是授予特许权。因而，按目前税法对某一项电子商务行为是适用增值税还是营业税就变得很不清楚。

其次，在电子商务中，当交易一方能被认定是以电子传输方式提供劳务或无形资产给境内贸易方使用时，根据营业税暂行条例的规定，其行为属于应税行为，但税务机关在确定纳税人时将面临极大困难。其一，外国劳务提供者可能直接面对大量普通的消费者，给税务机关税款征收带来困难；其二，很难认定劳务提供者在我国境内是否有经营机构或者代理人；其三，在电子商务情况下，由于数字加密技术普遍采用，无形资产的受让人很难确定。

另外，《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，邮电通信业税率为3%，服务业税率是5%。网络公司取得的收入应如何认定，是列入网络经营者希望适用的“邮电通信业”税目中，还是列入“其他服务业”税目中。实践中税务部门多是按“其他服务业”的税率对

电子商务公司征收营业税，但缺乏一个较为合理明确的法律依据。另外，电讯企业提供的电子商务服务与普通网络经营者提供的电子商务服务执行的营业税也不同，电讯企业按3%缴纳营业税，而普通网络经营者按5%缴纳营业税。

### 3.3.3 对所得税的影响

电子商务对流转税的影响集中体现在如何对进口服务和数字产品课税上，而电子商务对所得税的影响则是新环境下的长期问题。该问题主要体现在三个方面，来自电子商务所得的性质，电子商务交易对所得来源地原则的冲击和对常设机构原则的挑战。

#### 1、对传统所得认定的冲击

在无形数字产品的情况下，一般无形产品的所有权不会传给客户，无论是使用软件包还是软件下载，客户点击按钮达成特许协定，便达到了购买使用程序的目的，但版权仍归所有者。如果对非居民支付的软件或相似产品的货款视为版税，这将受到预提版税的限制；如果支付被视为营业所得且销售商在客户居住的管辖权范围内没有常设机构或者子公司，根据双重税收协议，来源国无权对所得征税；即使销售商在管辖权范围内拥有常设机构或者子公司，如果销售直接来自于总部的话，所得来源国仍无权征税。如果所得来源国把货款视为应交预提税的版税，而居住国又将货款视为本管辖区内的营业所得，那么供应商要面临居住国不承认外国税收抵免的问题，则供应商将选择不在该辖区内销售货物，该辖区将面临缺乏先进产品的局面。

#### 2、对收入来源地原则的影响

电子商务的发展对收入来源地原则的冲击一方面来源于电子商务将现代的商业运作分解成多个组成部分，税收部门面临从断开的商业排列中发现收入的来源的任务。例如，亚太地区的一个客户向加拿大制造商购买某种出版软件。软件最重要的部分由加拿大的技术人员完成，但程序的源代码中的很大一部分由美国的承包商准备。亚太客户通过Internet 向位于澳大利亚的镜像服务器订购该软件，并收到由新加坡寄出的光盘。该客户打电话给爱尔兰的电话服务热线得到安装帮助，从加拿大公司的技术人员那里进一步得到电子邮件支持，之后的更新是从位于日本的制造商的镜像网络服务器下载。销售取得的收入来源地中有许多因素参加了进来，销售地点主要成分的分散对收入来源地规则提出了挑战。以上例，软件的购买得到了电话帮助、电子邮件支持和产品更新。虽然其中有些服务

是免费的，事实上它们早已包括在最先的销售价格中，而且都来自于不同的管辖权范围。

另一方面，开展电子商务以后，企业或者个人的收入来源越来越全球化，明确区分收入来源的做法不仅对企业是一种负担，而且由于企业很难确认交易对象的法律地址和身份，尤其网上数字化产品和服务的销售，因此，在国际税收协调中要求对他国企业在本国境内取得的所得提取预提税，也很难做到，而且容易发生争执。并且网络虚拟世界和现实物理世界不存在一一对应的关系，在交易对象身份和地址无法“明确”的条件下，税务机关试图对此进行追踪也是徒劳无功的。即使坚持属人原则，由于大多数国家实行居民管辖权，如果采用居民的概念，由于居民概念明显大于公民概念，也会产生一系列问题。这是因为电子商务交易的快捷性、隐匿性、无形性和交易地点的不确定性，许多传统交易条件下的“居民”已经不需要成为电子商务条件下的“居民”。另外，对于居民收入来源地的鉴别和控制也越来越困难，只要一国与其他不同国家的税收协定的条款存在差异，那么该国居民或者公民在多个国家取得的收入时，他就可能利用电子商务条件下的便利将收入大部分转移到税收协定条款比较优惠的国家。

### 3、对常设机构概念和确认的影响

现行的税收制度都是基于对常设机构、交易对象（纳税主体）等的无二义性确认而建立的体系，但是电子商务条件下却使得部分常设机构、纳税主体虚拟化，仅仅在网上提供一个网址就可以进行以前需要建立商店、分支机构、代销店、连锁店等才能完成的工作。所以，在所得税方面，这些地区就产生了一个常设机构和纳税主体虚拟化的问题。

按照现行的常设机构的概念，常设机构可分为以固定营业场所构成的常设机构和营业代理人构成的常设机构。因此，电子商务活动对常设机构的认定提出的问题包括两个方面：第一，如果外国网络提供商和销售商仅仅通过在客户所在国的服务器进行活动时，按照现行的常设机构的概念，需要考虑的是他们拥有、租用或者使用的服务器能否构成一个固定的营业场所，进而构成常设机构。就销售商来说，拥有、租用或者使用服务器的目的是维持一个网址，所以，进一步需考虑的问题是，网址能否构成常设机构？第二，在很多情况下，外国销售商也可以不必自己拥有网址和服务器，它可以和网络服务商达成协议，使用或者租用网络提供商的服务器维持网址，开展其自身的销售活动，由此产生的问题是，在拥有网址的销售商和网络提供商之间是否存在代理关系？

### (1)服务器和网址能否构成固定营业场所

按照现行的常设机构的概念，构成常设机构的条件有：一是企业开展营业活动的营业场所，二是在空间上和时间上是“固定”的，三是所从事的必须是准备性或者辅助性活动以外的营业活动。然而，这些条件适用于服务器和网络时，将产生很多的问题。首先，在传统的商务活动中，企业开展营业活动的营业场所都有雇员的存在，雇员在营业场所中为企业从事各种营业事务。在电子商务中，商务活动是通过服务器和网址自动完成，企业无需在来源国有任何雇员。外国企业在来源国拥有或使用的服务器或网址难以构成一个营业场所。其次，网址和服务器具有很强的流动性。维持网址的服务器可以在一建筑中，也可以在手提电脑上从一个城市移到另一个城市。此外，网址每个一段时间可以转移到不同的建筑、城市或国家的一个新的服务器上。因此，很难认为服务器和网址在空间上和时间上是“固定”的。最后，服务器和网址可以自动完成多种功能。因此，在认定服务器和网址能否构成常设机构时必须考虑服务器和网址的活动是否属于 OECD 和 UN 税收协定范本所指的准备性或者辅助性的活动。

### (2)网络提供商能否构成营业代理人

根据现行的常设机构的概念，一个企业在设有代理人为其进行营业活动的条件下，即使该企业在该国没有固定营业场所，该企业也可以因为该代理人的存在而被认为在该国设有常设机构。该代理人在以下两种情况下可以构成常设机构：一种情况是在缔约国另一方代表企业进行准备性或者辅助性活动以外的活动，并有权以企业的名义签订合同并经常行使这种权力（即缔约代理人）；另一种情况是代理人没有缔约权，但经常在缔约国另一方保存货物或商品的存货，并代表企业经常从该库存中交付货物或商品（即交付货物代理人）。根据上述对营业代理人的理解，在电子商务中，当外国销售商与网络提供商达成协议，使用或租用网络服务商的服务器维持网址，开展自身的销售活动，能否仅仅因为前者将其网址建立在后者的服务器上，认定后者是前者的代理人。如果不能，则在何种情况下可以构成前者的一个代理人，进而构成销售商的常设机构？

#### 3. 3. 4 对关税的影响

关税是对进出口我国关境的货物和物品征税。几十年来，关税谈判一直是国际贸易的主题，特别是以美国为首的发达国家，一直通过种种手段，为打破发展中国家的关税壁垒、

畅通无阻地进入这些国家日趋膨胀的大市场而作着不懈的努力。今天，网络高科技营造的信息化时空正好提供了难得的机会与充足的理由，为他们轻而易举地实现运用传统手法难以达到的目的提供了可能。1997年7月，美国政府发布了《全球电子商务纲要》，在有关电子贸易税收问题上主张“Internet零关税”。据悉，世界贸易组织成员国把“如何将网络贸易免税纳入世贸组织开放贸易原则”作为该组织讨论的一个焦点。如果全球网上贸易实行零关税，那么发展中国家的关税堤防将不攻自破。目前在线跨国交易尚未对我国关税造成明显影响，主要原因是外汇管制严格和基本实行外汇不自由兑换政策，因此在跨国在线交易中的支付环节受到制约，除少量国际信用卡的用户外，绝大多数国内网民尚不能在网上对国外支付货款或服务费用，也就不能通过下载获得产品和服务；此外目前网络经济发达国家，有形产品转换为数字化产品的比重和绝对量还不大，市场对在线交易还有一个适应过程，全球的在线跨国交易量还较小。因此目前在我国进口环节的税收流失尚不明显，包括关税和增值税。

但是，网络经济的发展一日千里，上述情况在未来若干年可能会发生较大变化。一方面，在线交易数量逐年增大，甚至在某些特定领域会取代有形产品交易成为世界经济的主流交易方式之一；另一方面，我国加入WTO后必须逐步开放外汇市场，包括外汇自由兑换和取消外汇管制，这样，大量数字化产品会以在线交易方式通过网络从国外进入国内，而目前这部分产品正以有形产品报关进口的方式缴纳着进口环节的关税和增值税。目前，国际上普遍认同：对在互联网上完成的在线交易免征关税，但是我国关税的涉外性决定了它是执行对外政策的工具，我国是否也免征关税，还需要根据对外政策的需要来明确。但无论如何，随着在线交易的迅猛发展，它对我国关税的影响也将逐步增大，具体表现在两个方面：其一，由于许多有形产品可以转化成数字化产品，预计未来关税会相应减少；其二，由于我国对低于一定金额的物品免征进口关税，在未来跨界小额进口可能逐渐取代中间代理商大额进口的情况下，也会减少我国关税收入。

### 3.3.5 对印花税的影响

印花税是对经济活动和经济交往中书立、领受的应税经济凭证所征收的一种税。电子商务对印花税的挑战主要表现在对网上签约有效性的确认和税务机关取证等几个方面：

首先，对网上签约有效性的确认。电子商务的签约活动是通过网上实现的，由此产生

了电子合同有效性认定的问题。在电子商务条件下，电子账本实际上就是一个数据库，电子交易票据就是数据记录。现行印花税是对境内书立、领受凭证征收，那么这些电子合同、电子账本、电子票据是否是合法凭证，又是否属于应税凭证，这些税法上都没有明确规定。

其次，如果对这些数据记录和数据库征收印花税，那么如何区分数据库或数据记录是用于交易记录的账本还是用于纯粹的内部管理目的的数据。而且这些电子数据、记录的隐匿性和易更改性，必然会使大量印花税流失。

下面是一个真实的案例：

某外商投资企业，从事化工类商品的生产，商品主要销往境外。2001年，该企业采取和购买商签订书面合同或传真订单、要货单等方式销售商品，出口商品合同金额为人民币4.2亿元。根据我国《印花税暂行条例》等法规的规定，通过签订合同或具有合同性质的凭证销售商品的，签订合同的当事人应按合同金额的万分之三缴纳印花税。因此，该企业缴纳了12.6万元的印花税。

2002年，该企业在和客户建立了稳定关系的基础上，为提高业务洽谈的效率并应客户的要求，在经济活动中改变了传统做法，不再和绝大部分客户签订书面购销合同，而是以互联网为平台，通过电子邮件的形式和客户洽谈业务，以电子邮件取代了书面合同。该企业在办理商品出境手续时，提供给海关的业务资料也通过互联网传递，也就是现在很时髦的“电子通关”。

按《印花税暂行条例》的规定，在我国境内书立、领受该条例所列举凭证的单位和个人，是印花税的纳税人，应当按规定缴纳印花税。该条例列举的凭证包括10类：购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证。具有合同性质的凭证指具有合同效力的协议、契约、合同、单据、确认书及其他各种名称的凭证。根据以上规定，印花税有两个特点：一是征税范围广。二是税法明确列举了征税对象，不在列举范围内的不征印花税。

该企业通过电子邮件方式洽谈业务，进行商品销售，是否应该征收印花税呢？毫无疑问，有关商品销售的电子邮件也属于具有合同性质的凭证，但其具有非常特殊的特点，即这种凭证不是纸质的，而是电子数字的。在目前税法没有明确规定的情况下企业通过电子商务进行商品销售可以不用缴印花税。

该企业2002年1月—9月出口商品金额达4.6亿元，如果按传统方式销售，应缴纳印花税13.6万元。因为该企业通过电子邮件销售商品，便少缴了13.6万元的印花税。据悉，该地税务机关对该企业是否应该缴纳印花税曾进行了激烈的讨论，并实际调查了企业洽谈业务的方式，最后决定还是不征收该企业的印花税。

## § 3.4 电子商务对日常税收征管的影响

### 3.4.1 对税收征管体制的影响

网上贸易发展迅速，越来越多的企业（尤其是跨国公司）搬迁到互联网上进行交易，必然导致传统贸易方式的交易数量减少，而税务机关又来不及研究相应的征税对策，更没有系统的法律法规来约束企业的网上贸易行为，出现了税收征管的真空和缺位，使本应征收的税款白白流失。另外，由于在互联网上企业可以直接进行交易，而不必通过中介机构，又使传统的代扣代缴税款无法进行。据国家税务总局的保守估计，2004年网上交易就造成我国税收流失42亿元，并以每年40%的速度增长。

#### 1、现行税收征管模式受到挑战

电子商务的新特点、不仅对税制要素产生了极大影响，而且对我们现行的税收征管模式提出了挑战。纳税人、适用税种、适用税率等的难以界定，使税收征管从一开始就陷于无从入手的窘境。同时、由于电子商务是在线交易，具有极为明显的虚拟性，交易者可以在网上开设企业、商店、市场等，可以在网上发布广告、签订合同或完成交易。而且电子商务的各种报表和凭证都是以电子化、数字化的形式出现和传递的，一方面随着计算机加密技术的发展，纳税人可以用密码来掩藏有关信息，使税务机关难以掌握其真实的原始资料；另一方面偷税者可以对电子凭证和数据进行修改和删除，现行的税收管理和税收稽查因失去了凭证依据而变得难以执行，使电子商务中的偷漏税行为得以存在而受不到应有的防范和处罚。另外，在电子商务的资金流动中、交易者的货款支付形式通常为电子汇票、信用卡、电子货币等，即电子支付。电子支付与网上交易相配合，使交易过程更为便捷，但这种在网络上对交易资金进行的电子划拨，使税务机关对应税收入的认定变得极为困难，再加上开展电子商务的企业会在异地甚至异国开设银行账户，税款的征收也就成为税

务机关一个棘手的问题。

## 2、关于税收征管体制问题

传统的税收制度是建立在税务登记、查账征收和定额征收基础之上的。税务机关通过对纳税营业场所、经营品种、经营数量及经营行为等指标，并通过对各种凭证和账簿的审核来确定税种和税率。这种面对面的操作模式在电子商务时代显然不能适应实际需要。电子商务的虚拟化、无形化、随意化、隐匿化给税收征管带来前所未有的困难。首先，电子商务实行无纸化操作，订单、买卖双方的合同，作为销售凭证的各种票据都以电子数据形式存在，且电子凭证又可被轻易地修改而不留任何线索、痕迹，导致传统的凭证追踪审计失去了基础。其次，互联网贸易的发展刺激支付系统的完善，联机银行与数字现金的出现，加大了税务机关通过银行的支付交易进行监控的难度。最后，随着计算机加密技术的成熟，纳税人可以使用加密、授权等多种保护方式掩藏交易信息。如何对网上交易进行监管以确保税收收入及时、足额地入库是网上征税的又一难题。

## 3、加剧税务机关掌握信息的难度

随着计算机加密技术的成熟，纳税人可以使用加密、授权等多种方式掩藏交易信息，加密技术的发展加剧了税务机关掌握纳税人身份或交易信息的难度，税务机关既要严格执行法律对纳税知识产权和隐私权的保护规定，又要广泛搜集纳税人的交易资料，难度很大。

国际互联网上跨国交易的迅猛发展加大了征管信息获取的难度。国际互联网潜力最大的领域之一就是跨国交易，而任意一个跨国交易人都会期望将其成本降低至与国内交易相当的程度，金融服务是满足其愿望的必要条件。为了刺激网上交易的发展，国际互联网已经开始提供某些在避税地区开设的联机银行以提供完全的“税收保护”。而国内银行是目前税务当局最重要的信息来源，税务机关可以通过查阅银行账目得到纳税人的有关信息，判断其申报的情况是否属实。即使税务机关不对纳税人的银行的账目进行经常性的检查，潜在的逃税者也会意识到偷税、漏税的风险。这样就在客观上为税收提供了一种监督机制，同时对于潜在的逃税者有一种威慑作用。然而如果信息源变为设在他国的联机银行，这种监督制约机制就会大打折扣，逃避税收也就很可能成为现实。

电子商务使得传统税收工作所依赖的书面文件销声匿迹，交易与匿名支付系统联接，其过程和结果不会留下痕迹，作为审计线索，使一些原有审计方法无法适用。税务机构在

获取可被法庭采纳的证明文件方面会遇到新的困难。此外，由于电子实体与其相对应物体之间缺乏联系，税务机构对交易进行追踪时也会遇到一些困难。

#### 4、增加征税成本

电子商务的发展还使得参加交易的企业的数量，特别是中、小企业数量大大增加，同时削弱了中介机构在交易中的作用。这就使得税务部门难以像过去一样，通过如贸易中介机构这类便利的征税点集中征税，而需要从更多的分散的纳税人那里收取相对来说金额较小的税款，从而增加了征税的成本。

##### 3. 4. 2 对税务登记的影响

###### 1、税源难以控制

进行税务登记的目的是为了使税务机关及时、准确、全面地掌握本辖区内纳税户的总数及行业分布情况，以便掌握税源分布合理配置征管力量。但电子商务不是发生在某个物理地点，而是发生在网络空间这样一个模糊世界里。纳税人仅拥有一台电脑、一个调制解码器和一部电话就可以成立一家“虚拟商店”开展电子商务，没有固定的经营场所，不用办理工商登记。而且现行税收征管法没有明确从事电子商务的企业要进行税务登记。所以对没有办理税务登记而从事电子商务的企业，税务机关很难认定其违反《税收征管法》。另外由于网站的经营者可以使用匿名，网络也是虚拟的，税务机关很难对网站进行控管。这使税务机关无法了解纳税人的生产经营状况，容易造成漏征漏管。

###### 2、电子商务公司多头开户现象普遍，不利于税收管理

新的税收征管法第十七条规定，“从事生产、经营的纳税人应当按照国家有关规定，持税务登记证件，在银行或者其它金融机构开立基本存款账户和其他存款账户，并将其全部账号向税务机关报告。”目前我国电子商务的顾客（消费者、企业）各自所开设的银行账户，遍及所有的商业银行和城市信用社，而我国的各商业银行（包括信用社）之间及各商业银行内部尚未实现或尚未完全实现计算机联网，各商业银行（城市信用社）之间的资金划转，一般需3至7天。这严重地阻碍了电子商务交易的发展。因此，各电子商务公司几乎都是在各金融机构多头开户，这一做法，既不符合我国金融管理的有关法规，也不利于税务部门的税收管理。

##### 3. 4. 3 对账簿设置的影响

各国税收征管都离不开对凭证、账册和报表的审查，为了确认纳税人申报的收入和费用，纳税人需要保留准确的会计记录以备税务当局检查。传统意义上的税收征管是以纳税人的真实合同、账簿、发票、往来票据和单证为基础的。然而，电子信息技术的运用，在互联网的环境下，订购、支付、甚至数字化产品的交付都可通过网络进行、无纸化程度越来越高，订单、买卖双方的合同、作为销售凭证的各种票据都以电子形式存在。这使传统发票的开具、取得、保管规定将与电子交易流程不相适应。电子凭证可被轻易修改而不留任何线索，另一方面信息资料可能被加密，税务机关难以查阅，这导致传统的凭证追踪审计失去基础。

从事电子商务的企业的账簿和电子凭证（包括电子票据）是以网上数字信息形式存在的，而且这种数字化信息又可以不着痕迹地随时修改，所以对于这些电子账簿、电子凭证的合法性有待税务部门研究。

### 3. 4. 4对纳税申报方式的影响

纳税申报是纳税人、扣缴义务人为了正确履行纳税、代扣代缴税款义务，就税收事项向税务机关提出书面申报的一种法定程序。在电子商务环境下，广大的网民都是潜在的纳税人或扣缴义务人，因此纳税人和扣缴义务人的准确确认变得困难，纳税申报无疑会受到影响。而且，电子商务的发展对传统的上门手工申报方式也提出了新的挑战。新的征管法实施细则第3条第2款规定：“数据电文申报方式是指税务机关确定的电话语音、电子数据交换和网络传输等电子申报方式”。第31条第2款规定：“纳税人采用电子方式办理纳税申报的，应当按照税务机关规定的期限和要求保存有关资料，并定期报送主管税务机关”可以说，新的税收征管法对电子化的申报方式虽然做出相应规定，但仍不能彻底放弃纸质文件，对电子信息的法律效力并没有给出明确定位。

### 3. 4. 5对税款征收的影响

#### 1、代扣代缴问题

传统的贸易方式由于存在很多中介机构，所以税款代扣代缴工作得以顺利进行。但是电子商务改变了传统的商品营销方式，使用互联网交易的双方可以在世界范围内直接交易，可以直接选择条件、价格相宜的合作伙伴，减少了许多商业中介环节如代理商、批发商、零售商等。随着中介环节作用的弱化，中介机构代扣代缴税款的作用被迅速弱化甚至

取消。代扣代缴作用的弱化，增加了税收征管的复杂性，原来的税收监控作用也随之弱化，这常常体现在一些跨国支付上，比如版税和版权支付等。对于计算机软件，它们可以电子化交货以及支付许可费，会不会出现新的合同（债务）还很可疑，虽然看起来在线交易与线下交易似乎并无不同。

## 2、转移定价问题

转移定价是指股权控制达到一定程度的母子公司之间，或在同一母公司控制的子公司之间人为地抬高或压低交易价格，达到将利润从高税率国转移到低税率国的目的<sup>[16]</sup>。新的税收征管法第三十六条规定，“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整”。

传统贸易方式下，利用转移定价规避税负的情形已屡见不鲜，而在网络贸易中却成为一件轻而易举的事。各大跨国公司通过互联网，可以轻松地与其设在国外的子公司或分支机构进行内部关联交易、通过转移定价方法转计原材料和商品价格。其内部交易价格的确定具有很强的隐蔽性，税务人员难以查实，因而造成国家税款的大量流失。

在跨国集团里，相关公司之间掌握的价格将被安全距离冲击，以避免税务当局寻求利益调整的风险。OECD指导方针提出了一些在决定安全距离价格时要考虑的一些因素，比如相关商业部门、通行惯例等，但是被掌握的价格仍与独立的同第三方进行交易的价格可以相比。对于经营实施电子化的跨国集团来说，确认一个可比的同第三方进行的贸易可能比较困难。据欧、美等国和OECD的有关人士研究指出，现行的国际、国内的转移定价准则基本适用于电子商务。但是，由于电子商务不受空间地域的限制，使得税务机关对跨国界交易的追踪、识别、确认的难度明显增加。因此，各国在补充、修改、完善现行有关转移定价准则的同时，应加强电子商务税收征管设施（包括硬件、软件、标准等）的建设，提高对电子商务的电子数据核查的质量。

## 3、税收保全和强制执行措施在电子商务面前变得束手无力

税收保全和税务强制执行的实践基础在于税务机关可以采取有效的方法控制纳税人的财产，如对纳税人的账户和所有的商品、货物以及其他财产可以采取相应的查封、冻结、

扣押、拍卖等措施使欠税得到追缴。但在电子商务中，税务机关在对纳税人和纳税人财产采取保全措施和强制执行措施时面临很多困难和不便。由此产生了一个新问题，如果纳税人采取电子信息化经营自己的智力成果并且银行账号在国外设立，如纳税人通过网络使自己开发的软件或程序通过购买方的电脑下载，倘若纳税人欠税，就会给税务机关采取税收保全和税务强制执行措施制造相当大的难度，因为纳税人既没有实物性的财产提供给税务机关采取税收保全和税务强制措施，税务机关也无法采用现在已有的手段加以控制，并且冻结其银行账号或划拨税款还需要国际之间进行普遍的税收协作才可能实现。届时税务机关的税收保全措施和税务强制执行措施对于这些电子商务纳税人是否还有必要存在将会引起置疑。

### 3.4.5 对税务检查的影响

#### 1、检查对象难以确定

税务机关要进行有效的检查工作，必须先确定检查对象，并掌握大量纳税人应税事实的信息和准确的证据。由于电子商务交易不见面、交易地点不确定，交易双方没有固定的场所和仓库，要确定其经营行为是一个相当困难的事情，因此检查人员难以掌握信息，确定检查对象。

#### 2、检查方法需要更新

传统的检查方法是通过检查纳税人的各种原始凭证、纳税资料、账簿等进行的。而电子商务采用“无纸化”方式，即买卖双方的合同、票据都以电子形式存在，且电子凭证又可以被轻易修改而不留任何线索痕迹。因此资料的电子化、不完全和不充分使传统的税务检查难以运用到电子商务检查中。

#### 3、检查速度急需跟进

电子商务的一个重要特点是快捷、高效，如果发现了线索而不能全面掌握和迅速投入稽查，则可能功亏一篑。即使是迅速投入检查，但纳税人又不合作，不肯交出密钥，假如检查人员不具备专业的计算机知识，无法解开密钥，时间一长，纳税人可以偷偷利用密钥，轻易删除有价值的资料，那检查工作就失去了有力的证据。

#### 4、货币流量的不可见性

互联网贸易的发展刺激了电子支付系统的完善。电子货币支付是在线贸易的其中一个

重要环节，具有匿名性、方便性、流动性的特点，诸如电子现金、网络现金等新型货币已被越来越多的网上购物者认可，它就像是客户放在互联网上的一个电子钱包，可以随时随地地通过网络进行转账结算。电子货币的匿名性，使税务机关难于掌握纳税人的货币流量，难于获取交易价格及款项支付信息，增加了税务检查的难度。

### § 3. 5 电子商务对国际税收征管的影响

随着信息技术的逐步发展及其在贸易领域的广泛应用，电子商务应运而生并获得空前发展，这使得跨国公司内部功能一体化及经济全球化呈加强趋势。在更自由、更开放的市场环境中，电子商务使得根据传统贸易方式的需要而制定的国际税收理论和原则面临许多难题，同时也对国际税收协调提出了更高的要求。

#### 3. 5. 1 对国际税收管辖权及相关概念的界定提出了挑战

现代电子商务的发展使纳税人极容易地进行跨国经营，由其引发的国际税收方面的问题是不容忽视的，在电子商务中尤为突出的是税收管辖权问题。

目前世界上的税收管辖权分为三类：地域管辖权、居民管辖权和公民管辖权。鉴于实行公民管辖权的国家很少，在此不予讨论。地域管辖权，又称为来源地管辖权，是指一个国家对发生于其领土范围内的一切应税活动和来源于或被认为是来源于其境内的全部所得行使的征税权力。地域管辖权是按属地原则确定的，其连接因素是确认所得来源地。居民管辖权是指一个国家对凡是属于本国的居民取得的来自世界范围的所得行使的征税权力。这种管辖权是按属人原则确定的，居民身份的确认是居民管辖权的重要连接因素。为了协调各国主权和各国经济利益关系，通过有关国家政府和国际税收专家的努力确定了一系列约束税收管辖权的国际规范，逐步得到各国的遵守和认同。现行税制主要是以领土原则为基础进行管辖，通过常设机构、居住地等概念将纳税义务与纳税人的活动联系起来，这是与传统的商务活动的特征相适应的。现行税制正是紧紧抓住了传统的商务活动必然会留下其活动痕迹（如活动发生地、住所、居所、财产所在地等）的特点，从而确定某国的税收管辖权。正是因为确定税收管辖权的连接因素和确定的地理位置有着直接的联系，从

而能成为征税的依据。然而，在网络空间的电子商务活动中，无法找到交易活动的痕迹和确定税收管辖权的连接因素，削弱了现行税制的课征基础。

### **1、对跨国劳务所得实行地域管辖权的约束规范提出了挑战**

跨国电子商务发展潜力最大的领域是劳务，国际互联网劳务主要集中在标准化服务项目，如计算机游戏、信息途径和财务软件，智力软件提供的法律、医疗等方面咨询建议。在信息技术高度发达的时代，劳务提供者可以足不出户为世界各地的网上客户提供各种服务而不需要在客户所在地“出场”。这动摇了对跨国劳务所得实行地域管辖权的约束规范标准，如劳务提供地标准、固定基地标准等。例如按欧洲增值税规定，提供劳务应在发送地征税，发送地是指提供劳务人的居住地；也就是说，欧洲各国对非欧洲国家利用国际互联网提供的劳务是无权征税的。

### **2、对跨国营业所得实行地域管辖权的约束规范标准——常设机构的界定提出了挑战**

根据大多数协定，一国对企业的营业利润课税前提条件是经营者在该国必须设有常设机构。如果纳税人被认为设有常设机构，他就要按照该国的税法要求交纳公司所得税。常设机构概念是1963年在《OECD》范本草案中针对传统贸易而提出的，是指一个企业进行全部或部分经营活动的固定营业场所。一般来说，构成常设机构的营业场所必须具备以下三个条件：①必须是一个营业场所，这种场所没有任何规模上的限制，也不管是自有或是租用的；②在空间上和时间上是“固定的”；③必须是企业用于进行全部或部分经营活动的场所，而不是为本企业从事非营业性质的准备活动或辅助性活动的场所。然而，这些条件在电子商务中，将产生许多新的问题。在互联网上运作的公司，不需要在来源国设有固定场所，可能不需要雇员的存在；这样的公司在来源国“出场”形式可能是某个服务器或网址，并且服务器或网址具有一定的流动性，可能不总是固定的；服务器和网址可以自动完成各种商务活动，很难分辨出这种活动是否是准备性和辅助性的。在这种情况下，常设机构的概念很难适用。另外《OECD》范本也规定，依附于企业的非独立代理人或者说其活动全部或几乎全部是代表该企业的独立代理人同样构成母公司的常设机构。在电子商务活动中，外国销售商可以不必自己拥有网址和服务器，他可以和网络服务提供商签订合同，使用和租用网络服务提供商的服务器建立网址，开展其自身的销售活动。在这种情况下，网络提供商代表代理人的地位，然而，如何将网络提供商认定为外国销售商的营业代理人

从而构成常设机构是一个难度很大的问题。常设机构的传统概念很难适用于国际互联网上动作的公司，来源国无法根据现行规定对这些公司征收所得税。

### **3、对跨国投资所得实行地域管辖权的约束规范提出了挑战**

由于国际互联网的蓬勃发展，跨国投资在国际贸易中所占比例越来越大。跨国投资所得一般是指股息、利息、特许权使用费等。投资所得以前在税务上的处理是，投资方就其来源于使用方所在国的所得在所得来源国缴纳预提税。电子支付手段的广泛采用使投资者不需要在来源国“出场”，可以直接通过国际互联网数字化传输投资活动。在这种情况下，投资活动和一封私人信件没有什么区别，无法判断其活动内容是什么、其所得来源哪里，也判定不出投资者位于何方。如果投资者和避税地的联机银行联网，问题会更复杂、更棘手。

### **4、对自然人居民判定标准“居所”的界定和判定法人居民身份的“管理中心”标准提出了挑战**

传统贸易时代，对居民自然人的界定主要是依据其永久性住所和居留达一定时限的居所为标准；对居民公司的界定依据管理中心标准、注册登记地等标准。通过互联网的跨国经营活动却动摇了“住所、居所、管理中心”等标准。因为通过国际互联网在某国从事经营、劳务活动，不需要设立住所，表面看来不构成此国的居民。但从其交易的实质来看，其经营活动可能长时间地和这个国家的联系极为密切。这种情况下，有可能放弃了对其境内外所得征税的权力。同样地，法人居民通过互联网在某国从事活动，不需要有开董事会或股东大会的场所，这种活动可在网上进行，“管理中心”标准在处理这个问题时显得无能为力。

#### **3. 5. 2 对国际避税提供了更广阔的发展空间**

电子商务的主要媒体国际互联网的发展及广泛应用对业已存在的经济日益全球化趋势起加速作用，在加快资金、技术、劳务在全球范围内流动、促进世界经济繁荣的同时，也为国际逃避税提供了广阔的发展空间。电子商务突破了时空限制，并且可以隐匿经营，税务局读不到信息，便无法判断电子商务活动情况。正如各国政府永远不能控制公海一样，它们也无法控制网络空间，国际互联网已成为一种新的“避税天堂”。

#### **1、利用现行税制与电子商务活动不适应避税**

针对传统贸易活动而设计出的税收制度对纳税主体、客体、时间、地点等都作过明确的规定，操作起来也有根有据。电子商务使这些定义模糊化、边缘化，操作起来无从下手。例如，现行税制未对非居民互联网网址是否构成常设机构做出解释，从而不能对其销售所得征税。

## **2、利用现有的管理手段落后于新的贸易形式避税**

电子商务活动是通过国际互联网以光速传递数字化信息，远远超出现有的税收征管水平，税务局很难跟踪、解读其交易的性质、数额，从而处于极其被动的地位。这样，跨国公司极易利用各国税制的差别将产品开发、生产、销售、筹资等成本、费用快捷地以网上交易的形式分散到各国子公司，将利润转移到避税地。只要拥有一台计算机，一个MODEM和一部电话，任何一个企业都可以利用其在避税地设立的网站与国外企业进行商务洽谈和贸易，形成一个税法规定的经营地，而仅把国内作为一个存货仓库。

## **3、利用银行网络化进行避税**

电子货币和加密技术的应用，使国际避税更加隐蔽，使关联企业在交易中的转让定价更为灵活、方便。实际上，国际互联网已提供了某些设在避税地的联机银行，用以对客户提供完全的“税收保护”。

### **3. 5. 3对国际税收协调提出更高的要求**

以国际互联网为代表的全球信息网络使信息的传输突破了任何行政区划的界限，使商品、技术、劳务、资本跨界流动，无论在深度和广度上，都是以往任何时期无法比拟的。随着经济全球化、金融国际化和知识经济的发展，跨国公司已成为全球性生产和贸易的最大经济载体。在跨越国界的网络空间里，跨国公司的发展使税收权益的国际分配问题更加尖锐，跨国公司间的大量转移定价行为以及避税港的出现更加大了这种分配的复杂性。一国税务当局所面对的纳税人已“国际化”了，并且追踪这些纳税人的行为很困难。收入的隐蔽，信息交换、管辖的脱节都会使一些国家在税收上受损，而另一些国家在税收上受益，造成各国间收入不公平和相互间的收入转移，引发税收管辖权上的冲突。发达国家凭借其先进的科学技术在利益格局重塑过程中掌握着主动权，而发展中国家受到技术、人力、财力的限制则处于劣势。这样，有些国家（尤其是发展中国家）为了维护本国的利益会更加重视税收优惠政策的实施，以此来吸引外资和外国消费者，来推动本国经济发展和人民生

活水平的提高。这样，又不可避免地会引发有害的跨越国界的扭曲性“税收竞争”，进一步扩大了国家间的磨擦。要想解决这个问题，单个国家的力量越来越有限，一个有效的措施就是加强国际协调与合作。因此，各国必须努力学会在税收政策的制订与执行上超出国界，加大国际协调的力度。

## 第四章 电子商务活动中税收征管政策的国际比较与借鉴

电子商务的发展给世界各国经济的发展带来了一个飞跃，同时也带来了相应的税收问题。各个国家由于经济发展和税收制度的不同，对电子商务的税收政策也有同有异。我们应紧密跟踪国际上关于电子商务税收问题的研究动向，对符合我国国情的政策进行学习和借鉴。

### § 4.1 电子商务税收征管适用的基本原则

如何对待电子商务税收问题，需要解决哪些电子商务税收问题，必须首先确立一些基本原则。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（《渥太华宣言》）。这个会议的参加者，除OECD成员国外，还有欧盟、美洲税收管理中心、英国税收征管协会等代表，实际上包含了官方、企业界、劳工等各界人士，在国际社会中具有十分广泛的代表性。其通过的决议对世界各国政府具有很大影响力。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。

《渥太华宣言》认为：

(1)促进电子商务发展的技术，为改善税务机关对纳税人的服务和提高税务管理效率带来了新的机遇。

(2)现行指导政府管理的传统商务的税收原则应当同样适用于电子商务，主要包括五项原则：一是中性，即税收政策应当在各种不同的电子商务形式及电子商务与传统商务之间寻求中立性和公平性，从而避免双重征税或税收流失；二是效率，即税收政策应当使政府和企业的管理成本尽可能最低；三是确定和简明，即税收政策应当被清楚和简便地理解，便于纳税人合理预期；四是有效和公平，即税收政策应当使税收在恰当的时机达到恰当的数额，以便于偷税和避税降到最低；五是灵活性，税收制度应当保持一定的灵活度，以便于随时跟上技术与商务发展的步伐。

(3) 应当避免采用新的关于电子商务的法律和管理措施，特别是反对给电子商务以特殊的税收对待。

(4) 任何有助于实施上述原则的税收政策和措施，应当适应国际税收原则。

(5) OECD 财政事务委员会将为实施上述原则继续开展工作，为各成员国提供一致的税收政策框架意见。

此外，《渥太华宣言》还为上述原则的实施，提出了应当对电子信息产品免征关税、对数字化产品视同提供劳务、在增值税中实行统一的消费地原则、应当基本沿用目前的国际税收协定范本但需要对常设机构等定义做适当修改等初步意见。

尽管作为 OECD 成员国的各主要发达国家都签署了《渥太华宣言》，但是由于各自国家的现行税收制度和发展电子商务的获益程度不同，在一些基本做法上仍存在分歧。美国国会已经通过了继续对电子商务免征关税和消费税六年的议案，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，但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。

## § 4.2 电子商务适用的具体税种

由于各国的经济发展水平不同，税收制度不同，信息化程度不同，有关电子商务的税收政策存在很多分歧，具体适用税种各异，具体表现在：

### 4.2.1 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、直接税政策及有关的税务管理问题提出了一系列方案。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会带来一些问题，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；三是卖方在其所在国纳税，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、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权之外的企业设定义务，因此能否顺利实施及如何对不履行义务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。

2003 年 7 月 1 日开始，根据欧盟有关决议，对境外公司通过互联网向欧盟 15 个成员国出售计算机软件、游戏软件等商品和提供网上下载音乐等服务征收增值税。这一决定在一定程度上维护了电子商务输入国的利益。因而，大多数电子商务输入国都对欧盟的这一政策表示认可与赞同<sup>[17]</sup>。

#### 4. 2. 2 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，并且他们认为只用这样才不会改变传统的国际税收原则，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）的所得征税，但是网络贸易使所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，大家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。

#### 4.2.3 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。

### § 4.3 电子商务的日常税收征管政策

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。OECD 财政事务委员会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：

#### 4.3.1 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行为的存在奠定了法律基础，德国在 1998 年也通过了类似的法律。

#### 4.3.2 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，税务局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。

#### 4.3.3 电子发票制度

法国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 BTOB（企业对企业）业务才能使用电子发票，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。

#### 4.3.4 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，监视可疑的网站，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。

### § 4.4 各国对电子商务税收征管政策的共识

通过对其他国家和地区电子商务税收政策的比较，我们可以看出，有如下几点已在国际上达成共识。

**1、确保税收的中性和税法制定的可确定性。**法律规范要尽可能地使在线交易与离线交易、有形货物交易与数字化产品交易享有同等的税收待遇，避免因交易形式的不同导致国际避税或双重征税。

**2、互联网税收法规必须易于遵从，并与商业经营相适应。**目前对电子商务不宜开征新税，应通过对现行税收制度进行调整来适应其发展。

**3、使用新技术，加强税务管理。**电子商务的广泛应用已严重影响到现行税收法律的施行效果、税务管理和税收奉行质量，各国税务当局必须逐步改进管理，规定纳税人使用

记录式电子支付系统，研究制定统一的标准，接收完整的支付系统的记录，规范申报、征收、稽核程序。

**4、重视对电子商务引起的避税问题的研究。**电子商务交易的高度流动性、不可追踪性及可匿名性为避税、逃税提供了新的手段，因此应加大这方面的研究力度，必要时可成立专门的追踪研究机构，以保护政府在税收方面的利益，阻止市场的扭曲。

**5、加强国际间的信息交流与工作配合。**电子商务的便捷性导致跨国业务增多且控管难度加大，因此各国政府要重视信息交流与国际使用，使得税收问题不成为电子商务发展的阻碍，电子商务也不成为税收收入流失的渠道。

但是，在税收管辖权方面，国际上还存在严重分歧。部分发达国家如美国坚持认为地域管辖权应让位于居民管辖权。但是发展中国家的普遍观点认为，目前的电子商务大多是由少数发达国家居民进行的，因此要支持来源地管辖权优先的原则，保证自己境内的税源不会流失。

总之，电子商务的发展为世界各国和国际组织带来了新的课题，我们应该以国际上对这一问题的共识作为出发点，通过不断研究、探讨和协商，制定出符合我国国情的，既培植税源又保护电子商务发展的合理税制。

## 第五章 完善电子商务活动税收征管的对策研究

### § 5.1 我国在电子商务环境下应遵循的税收原则

#### 5.1.1 税收中性原则

税收是一种分配方式，从而也是一种资源配置方式。国家征税是将社会资源从纳税人转向政府部门，在这个转移过程中，除了会给纳税人造成相当于纳税税款的负担以外，还可能对纳税人或社会带来超额负担。所谓超额负担主要表现为两个方面：一是国家征税一方面减少纳税人支出，同时增加政府部门支出，若因征税而导致纳税人的经济利益损失大于因征税而增加的社会经济效益，则发生在资源配置方面的超额负担；二是由于征税改变了商品的相对价格，对纳税人的消费和生产行为产生不良影响，则发生在经济运行方面的超额负担。税收的中性就是针对税收的超额负担提出的。税收理论认为，税收的超额负担会降低税收的效率，而保持税收的中性原则是减少税收的超额负担，提高税收效率的重要途径。由此，我们可以判断，税收中性包含两个最基本的含义：一是国家征税使社会所付出的代价以税款为限，尽可能不给纳税人或社会带来其他的额外损失或负担；二是国家征税应避免对市场经济正常运行的干扰，特别是不能使税收成为超越市场机制的资源配置的决定因素<sup>[18]</sup>。

从这个角度来讲，税收中性原则的实际意义是税收的实施不应对网络经济（电子商务）的发展有延缓或阻碍作用。从促进技术进步和降低交易费用等方面来看，电子商务和传统交易方式相比具有较大优势，代表着未来商贸方式，应该给予支持，至少不要对它课征什么新税。

就世界范围而言，遵循税收中性原则，已成为对电子商务征税的基本共识。1996年11月，美国财政部发表《全球电子商务选择性的税收政策》报告，认为税收中性是指导电子商务征税的基本原则，不通过开设新的税种或附加来征税，而是修改现有税种，使它适用于电子商务，确保电子商务的发展不会扭曲税收的公平。1997年4月，欧洲委员会也公布了《面对电子商务：欧洲的首选税收方案》的报告，接受了美国人的观点，认为应该努力

使现行的税种特别是使增值税适应电子商务的发展，而不是开征新的税种。

从我国电子商务发展的现实情况来看，我国的电脑拥有率和上网率按人口平均在全球是较低的，信息产业仍处于起步阶段，网址资源甚少，基本上属于幼稚产业，极需要政府的大力扶持。因此，在税收政策上，在电子商务发展的初期阶段应给予政策优惠，待条件成熟后再考虑征税，并随电子商务的发展及产业利润率的高低调节税率，进而调节税收收入。

### 5.1.2 税收效率原则

税收效率原则，就是政府征税，包括税制的建立、税收政策的运用和整个税收管理，都是应讲求效率，遵循效率原则。税收不仅应是公平的，而且应是有效率的。这里的效率，通常有两层含义：一是行政效率，也就是征税过程本身的效率，它要求税收在征收和缴纳过程中耗费成本最小；二是经济效率，就是征税应利于促进经济效率的提高，或者，至少对经济效率的不利影响最小。制订电子商务税收征管措施时既要考虑到充分利用互联网的优势，促进税收征管手段现代化，从而提高征收效率，降低征收成本；同时又要考虑纳税人的低奉行成本。如通过互联网实现税务机关与互联网络管理部门及工商行政管理部门联网，将原手工登记改成“网上登记”；通过互联网实现税务机关与纳税人联网，将原上门纳税申报改为“网上电子申报”、“网上管理”、“网上稽核”等；通过互联网实现税务机关与“网上银行”、国库联网，将原通过转账或现金缴纳税款的方式改为“网上电子纳税”；通过互联网实行税法宣传网络化。这些均可大大降低税务部门的征收成本及纳税人的纳税成本，提高征纳双方的效率。

### 5.1.3 税收公平原则

电子商务税收制度的建立和发展也必须遵循税收公平原则，要求每个纳税人承受的负担与其经济状况相适应，并使每个纳税人的税负水平保持均衡。如果税收能够以公平的方式对待每一个纳税人，公正地影响纳税人税前和税后的赢利水平，则认为税收是公平的。公平原则包括两层含义：一是横向公平，它要求具有相同赢利水平的纳税人应得到相同的税收待遇；二是纵向公平，它要求具有不同赢利水平的纳税人必须得到不同的税收待遇。从这个角度上讲，税收公平原则的实际意义是税收不应对电子商务这种“虚拟的”贸易形式采取有别于传统商务“有形的”贸易形式的特殊政策<sup>[19]</sup>。只要纳税人能力相同，就要承

担相同的税负。如果纳税能力不同，按支付能力承受不同的税负。

#### 5.1.4 坚持国家税收主权原则

我国目前还处于发展中国家行列，经济、技术相对落后的状况还将持续一段时间。在电子商务领域，这就意味着我国将长期处于净进口国的地位。所以，我国电子商务的发展不可能照搬发达国家的模式，跟在他们后面，亦步亦趋，而是应该在借鉴其他国家电子商务发展成功经验的同时，结合我国的实际，探索适合我国国情的电子商务发展模式。在制定网络商务的税收方案时，既要有利于与国际接轨，又要考虑到维护国家主权和保护国家利益。比如，对于在中国从事网上销售的外国公司，均应要求其在中国注册，中国消费者购买其产品或服务的付款将汇入其在中国财务代理的账户，并以此为依据征收其销售增值税。再如，为了加强对征税的监督，可以考虑对每一个进行网上销售的国内外公司的服务器进行强制性的税务链接、海关链接和银行链接，以保证对网上销售的实时、有效监控，确保国家税收的征稽。

### § 5.2 电子商务环境下具体税种与要素的调整

#### 5.2.1 电子商务与增值税

##### 1、对在线销售的数字化产品征收增值税

在电子商务活动中，采用离线销售方式的，产品是以有形物品销售，毫无疑问仍然征收增值税；对于采用在线销售方式的，产品是以数字化在网络上销售的，应扩大现行增值税征税范围，确保增值税链条不脱节，凡是涉及电子商务商品交易和劳务提供均列入增值税的征税范围，不应区分该笔业务的性质是否属于转让无形资产而应征营业税。这样做是因为目前对于以数字化方式传递的交易性质很难判定，在税法上将电子商务纳入增值税的征税范围，可以明确纳税义务，划清征管权限。为了平衡地域间的税源分布，将供货方和劳务提供方确定为电子商务的征税地，即通过互联网进行商品销售和提供劳务，无论商品和劳务是在线交易还是离线交易，都由供货方和劳务提供方所在地的税务机关征收增值税，如果同时配合有效科学的征管手段，既可以实现有效的征管、减少征税成本，也有利于电子商务的发展。

## 2、采用独立固定的税率和统一税票

考虑电子商务在线交易商品和提供劳务产品的特殊性，及目前传统交易此类商品的税负情况，供货方和劳务提供方所在地采用独立固定的税率征收，当期应纳税额=销售额×固定税率。固定税率不易过高，一般以1%至2%为宜，这样既可以平衡地区利益，购货方抵扣时又不会出现退税。由于电子商务的跨地域性，销售地税务机关征的税可用作抵扣，从征管角度出发要求使用统一的税票，并逐步过渡到使用无纸票据，以及采取电子化的增值税纳税申报。这样也便于税务机关通过本身局域网展开交叉稽核，防止逃骗税的发生。

## 3、对于进口环节的在线交易暂免征税

由于目前征税的综合条件尚不具备，而且在线交易量不大，对我国税收收入和相关行业影响较小的情况下，可以暂免进口环节的税收，包括增值税和关税。随着电子商务的发展，征税手段逐步完善，当在线交易量达到一定程度，对我国税收收入和国内相关行业的影响较大时，适时推出征税措施。这样，既有利于我国与世界主流科技同步发展，又维护国家主权、保证国家税收收入、保护国家民族工业。

### 5.2.2 电子商务与营业税

如果对于在互联网上在线提供劳务，确定由劳务提供方税务机关征收增值税，对营业税制的影响就不大；而对于提供离线劳务的，即在网上完成洽谈、订立合同以及付款，而劳务的提供仍然以传统的方式实现的，仍然由劳务消费地征收营业税。

案例：计算机软件销售应适用税种的几个问题。

计算机软件销售应适用何种流转税政策是近年来税务工作者探索和争议不断的课题之一。下面我们探讨一下关于计算机软件销售应适用税种的几个问题：

根据《中华人民共和国计算机软件保护条例》（以下简称《保护条例》）第二条所称：计算机软件是指“计算机程序及其有关文档”。而计算机程序是指“为了得到某种结果而可以由具有处理能力的计算机等装置执行的代码化指令序列，或者可被自动转换成代码化指令序列的符号化指令序列或者符号化语句序列”。文档是指“用自然语言或者形式化语言所编写的文字资料和图表，用来描述程序的内容、组成、设计、功能规格、开发情况、测试结果及使用方法，如程序设计说明书、流程图、用户手册等”。由此可见，一套完整的不包含在计算机硬件销售内的计算机软件应由三部分组成：一是程序，包括源程序和目

标程序；二是用于传递和贮存程序的有形载体，例如光盘、磁盘、磁带等有形介质；三是销售、使用时随附的文档，包括实物意义上的文字资料，如说明书、流程图、用户手册等。

计算机软件有二个显著的特征：一是可复制性；二是软件开发是工业生产行为。软件开发者首先是指单位（包括法人和非法人单位），其次才是公民。

由上述定义可见，程序从表现形式上看同文字作品相似，程序可以说是用代码或符号表示的文字作品，程序又同文字作品一样易于被复制。因此，程序也是计算机软件区别于另一种一般意义上货物的本质部分。而文档本身就是一种文字作品。这一点从计算机软件著作权法律保护方式上得到证实，世界上大多数国家是以著作权法来保护的，一些国际组织也制定了示范条件。如关贸总协定(GATT)规定：“计算机程序……将按伯尔尼公约(1971)作为文字作品保护。”现在，按照伯乐尼公约和世界版权公约对计算机程序和数据库作为文字作品保护已经成为国际惯例。按法律上解释，软件著作权本身包含下列权利：一是发表权；二是开发者身份权；三是使用权和获得报酬权；四是使用许可权和获得报酬权；五是转让权和获得报酬权。

前两项权利属于精神权利，后三项属于财产权。软件销售和贸易的实质是著作权人有偿转让或许可部分或全部财产权的行为。所谓使用权，是指在不损害公共利益的前提下，以复制、展示，发行、修改、翻译、注释等方式使用其软件的权利，复制是指软件转载有形物体上的行为。所谓使用许可权，是指著作权人许可他人行使上述使用权的部分或全部权利，并由此获得报酬。软件贸易的主要形式是许可证形式。

商业软件（复制品）的销售又离不开有形介质（货物）的贮存、成品化和传递。就可供销售的商业软件来说，有形介质是其外在、直观的表现形式和商标注册的载体，使软件的批量生产、销售和计量成为可能，亦使商业软件（复制品）具有了明显的货物特征。而附件的存在亦构成了商业软件的实体形式。因此，一套完整的商业软件兼有文字作品和货物的特征。而软件著作权财产权的转让行为则属于无形资产的转让范畴。

现在计算机软件的销售方式概括起来有三种类型：

一是软件著作权人（生产商）销售单纯的计算机软件复制品，通过许可购买者在法律规定或协议约定的范围内行使部分或全部使用权而获得报酬。如以电子出版物形式销售软件产品如各种财务软件、各种杀毒软件、电子游戏软件等；

二是软件著作权人（生产商）将软件复制品与计算机硬件一并生产、销售的软、硬件的固件产品，如随同计算机销售的内附软件、以及各种汉卡、防病毒卡等；

三是软件著作权人转让计算机程序的使用权或所有权给另一用户（或软件生产商）。

对于第一种销售方式，人们购买的是以电子出版物形式存在的计算机软件，实质上只得到软件的复制品，只得到软件的部分使用许可，而未买到软件的所有权或专用权。而软件生产商则以销售电子出版物形式的计算机软件产品来实现商品化和批量生产，从而获取经济利益。

第二种销售方式，是既存在硬件销售又存在软件销售的方式，特别是只读存储器 ROM。ROM 中程序和数据在制作时就写入了 ROM 并固化在其中，从物理性质上看是硬件，从其结构上看包含软件。软件的技术含量和经济价值在整个产品使用价值和价值构成中占有最重要份额。其软件的销售实质也是购买者得到部分使用许可。

第三种销售方式，实质上是转让软件的部分或全部使用权或所有权，而不是仅得到软件复制品。注意软件的转让和许可是不同的概念。在许可中，被许可人只取得以一种或数种方式对软件进行使用的使用权，被许可人支付的是使用费。而在转让中，受让人取得的是软件著作财产权的一项或几项或全部，从而成为该软件这些（一项、几项或全部）著作权的新的权利人。在出卖方式下，受让人支付的是软件著作权和价款，而不是使用费。

由于计算机程序是构成计算机软件价值的最根本的部分，因此现在有一种意见认为：计算机软件的销售应当属于转让无形资产——著作权的使用权或所有权的转让缴纳营业税。其理由也直截了当：既然计算机软件在我国法律上属于文字作品、以著作权来保护，销售或转让拥有著作权的软件产品实质上是转让著作权的使用权的行为，显然应该按营业税“转让无形资产（著作权）”缴纳营业税。至于其外在的贮存介质和包装物本身并不具有实质上真正的价值意义，不足以影响软件作为计算机程序本身的特征，也只是在生产复制品的时候才需要有形载体的存在。其征税依据为《营业税税目注释》中的注释：“转让著作权，是指转让著作权的所有权或使用权的行为。”

对这种说法，我们可以举一个简单的例子来反驳：全球最大的软件开发商美国 microsoft 公司在我国销售的 windows98 软件是装有光盘、使用手册及其他附件的套装商品，类似的电子出版物形式的软件商品在电子市场的柜台上比比皆是，完全具备普通货物

特性，征收营业税似乎有些牵强。现在电子出版物形式的软件商品作为电子类商品的一种已被人们普遍接受，征收增值税显得更加合理一些。也就是说，计算机软件商品是由有形贮存介质（光盘、磁盘等）、使用手册、加密卡、服务指南等有形物体构成。软件载体的存在使软件产品商标注册、市场销售和单独计量成为可能，其作用并不是可有可无的，这些都符合《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二条中对货物的定义：货物是指有形动产。

而另一种意见认为：财政部、国家税务总局财税字〔1999〕273号文已明确，因取得专利技术和非专利技术的所有权后而开发生产出批量计算机软件销售取得的收入，应征收增值税。例如：某财务软件的开发、使用、转让行为，该公司既可以将开发的拥有著作权的财务软件的所有权转让给某一生产或发行商，亦可以不转让其所有权，生产出批量的财务软件应用于自行发行和销售。前者因转让了其所有权，取得的收入按转让无形资产征营业税，后者因软件公司仍拥有对该项财务软件的所有权，取得的收入应视同货物销售征增值税。

结论：

综上所述，我们对计算机商品的适用流转税种的判断，根据财政部、国家税务总局财税字〔1999〕273号文件规定结合软件销售方式的不同而不同：

第一种销售方式下，不管软件生产商是不是软件著作权人，电子出版物形式的软件复制品销售应该征收增值税。

第二种销售方式，以ROM作为载体形式的软件产品销售由于硬件的存在而应视为货物的销售一并征收增值税。

第三种销售方式，转让软件的所有权或专用权应当按“转让无形资产”征收营业税。

### 5.2.3 电子商务与所得税

从常设机构的发展历史来看，不论常设机构如何发展，物的要素（固定营业场所）和人的要素（营业代理人）始终是常设机构的两个核心构成要素。在跨国电子商务活动中，这两个核心仍然存在，即网址和维持网址的服务器与网络提供商。因此，在跨国电子商务活动中，常设机构的认定，仍然围绕这两个要素。

#### 1、网址和维持网址的服务器可以构成固定营业场所

(1)网址服务器可以完成企业的营业活动。

在跨国电子商务中，尽管没有企业雇员，但是网络技术的自动功能，服务器或者服务器所维持的网址可以自动完成企业在来源国从事的营业活动。因此，该服务器或网址在跨国电子商务活动中，完全可以认定为居住国企业设在来源国的营业场所。OECD 范本注释也指出，居住国企业在来源国通过企业人员安装、控制、管理和维持的自动售货机、游戏机等自动设备，为企业开展营业活动，也可构成常设机构。显然，与服务器和网址相比，两者的区别主要在于：服务器和网址具有更强的自动功能，使得企业人员不必存在，这种差异完全是网络技术发展的结果，对于完成企业的营业活动不会产生任何影响。

(2)网址和服务器具有一定程度的固定性

将网址和服务器视为固定营业场所的另一个疑问是如何适用营业场所的固定性标准。在通常情况下，网址和服务器具有一定的稳定性，总是和一定的地理位置相联系，存在时间上和空间上的持久性；至于网址和服务器的流动，并非跨国电子商务活动本身的性质决定的，而是出于逃避税的目的，不能以此否定网址和服务器的固定性。

(3)网址和服务器可以完成企业的主要或重要营业活动

常设机构概念要求固定营业场所从事的活动必须是非准备性或辅助性的活动，换言之，该活动对于企业而言是“主要的或重要的”活动。当前常设机构的概念一般都具体列举了若干被认为是准备性或辅助性的活动。然而，从常设机构的发展看，这一列举并非是绝对不变的。1963 年 OECD 范本草案、1997 年的 OECD 范本以及 1980 年的 UN 范本中，这一列举就存在差异。笔者认为，这一列举实际上只是对何谓准备性和辅助性活动的说明，究竟何谓准备性和辅助性活动，还必须根据某一活动在整个企业活动中的地位而定。

在跨国电子商务活动中，网址和服务器为企业完成的营业活动，根据企业从事商务的不同，在整个企业的营业活动中的地位也存在差异。企业通过国际互联网销售各种数字化商品和服务，服务器和网址通常将广告、发送订单、接受客户订单和支付、库存和发送数字化商品和服务等一系列活动全部在国际互联网上自动完成。那么，该服务器和网址完成的营业活动将构成企业的主要和重要的活动。在企业通过国际互联网销售各种有形商品时，如服务器网址仅仅是一种通讯工具，那么可以认定该服务器和网址从事的是准备性或辅助性活动。相反，如果除了有形商品的储存和发送之外，企业在来源国的其他销售活动

全部都是通过网址和服务器进行的，那么该服务器和网址从事活动将构成重要或主要的活动。

## 2、网络提供商可以构成独立地位代理人

在通常情况下，网络提供商在来源国建立服务器提供各种形式的网络服务，特别是进入国际互联网的访问服务。相对于销售商而言，网络提供商是按照自己的营业常规进行营业活动，其地位是完全独立的。如果网络提供商提供与销售活动有关的活动，例如有要代表销售商缔约并经常行使此项权力，或者经常保存销售商的商品库存(例如数据库)并代表销售商经常从该数据库中交付商品，那么，此类活动与其自身从事的网络提供服务完全不同，超出其营业活动常规，应当构成被代理的销售商在来源国的常设机构。当然，如果该网络提供商全部或几乎是全部向某一销售商提供网络服务，那么，根据 UN 税收协定范本第 5 条第 7 款的规定，该网络提供商丧失了其独立性，也可以因此成为该销售商的常设机构。

总之，常设机构原则是平衡居住国和来源国的财政利益的杠杆，只要国际上存在着居住国和来源国的财政利益的冲突，常设机构原则就不会被抛弃。网络技术的进步使得电子活动成为现实，各国在电子活动中的财政利益冲突也已产生，客观上要求我们对现行的常设机构概念作出新的理解和定义。以上笔者从常设机构的构成要素来分析，认为网址和服务器在一定程度上可以被认定为常设机构。但由于电子商务的无国界性、虚拟性、无纸化特点，在实践中仍存在以下问题：①服务器或网址作为常设机构，它的所在地与参与当地经济生活深度之间的关系是可以分离的。利用网址经营的企业可以将服务器放在避税港，以逃避来源地税收，从而增加了税收管理的难度。笔者认为鉴于网络的全球性，在今后的税收管理中，各国有必要加强国际合作，共同管制跨国电子商务活动中的逃避税问题；②网络交易中，服务器允许国内外的客户下载数字化产品，常设机构可能有多个国家的来源收入，那么有多少利润归属于该常设机构在某一国的利润，这是难以划分的。

### 5.2.4 电子商务与关税

对于离线货物交易，现行政策应延续。对于在线交易关税以及代征的进口环节流转税应继续征收。一来可以有效利用加入 WTO 之前关税壁垒对民族 IT 产业的保护作用，二来可以平衡国内、国际以及网络交易、常规交易之间的税负。但应合理设置起征点，对于交

易额低于起征点的实行免税，以降低征管成本。

### 5.2.5 电子商务与印花税

印花税方面，针对电子商务在对网上签约有效性的确认和税务机关取证等问题，有必要对我国现行印花税的有关法规进行调整：

(1)应明确规定单位或个人在网上书立的电子合同，尽管没有传统意义上的纸质保留形式，也应属于印花税的应税范围，单位或个人进行电子商务活动必须保留电子交易记录，依法缴纳印花税。

(2)应明确规定在电子商务在线交易中“生产商”或“消费者”有任何一方是我国居民纳税人的，其在电子商务活动中书立的符合我国有关法律法规的合同，即受我国有关法律法规保护的，应依法向我国税务机关申报缴纳印花税。

## § 5.3 建立符合电子商务要求的税收征管体系

### 5.3.1 严格税务登记管理制度

要加强对电子商务的征管工作，首要就是做好征管的基础工作，即税务登记工作。只有完整的登记资料，才能做到不漏征、不错征。首先要规定从事电子商务的企业在办理上网手续之后，必须在一定期限内到主管税务机关办理电子商务的税务登记，登记内容包括纳税人的姓名、实际居住地、网址、数字认证证书、资金支付方式及相关银行帐号或信用卡号等。计算机密钥的备份资料也要提供给税务机关，以备税务机关随时进行稽查。相应的，税务机关对纳税人的资料要做好保密工作，假如因税务机关泄密而造成纳税人经济损失的，应承担法律责任。其次，纳税人网址或网站等登记内容发生变化的，应在一定期限内到税务登记机关办理变更手续，否则必须承担相应的处罚。除了要求纳税人自觉申报办理税务登记手续，税务机关要加强与有关信息产业部门的联系沟通，找出办理了入网手续超过时限又不办理税务登记的企业，并处以罚款。做到不放过每一个应税企业，应征尽征。

针对电子商务公司多头开户现象，有关税务部门指出，根本的办法是建立一个完善、安全、快捷、便利的金融体系，在这一体系尚未建立的情况下，可采取用国家技术监督部门制定的统一的企业代码作为企业税务登记号码的办法，这样即便是企业有多个账户，税

务部门可根据企业税务登记号码对企业的经营情况进行计算机登录、检索，实施有效的税收管理。

### 5.3.2 加强应税凭证保管

建议在法律法规中补充电子凭证保存和加密的相关条款，要求每一从事电子商务的纳税人应以可阅读的电子方式保存记录，并保存一定期限。当电子记录从一种格式转化为另一种格式时，纳税人有义务保证所转化的记录准确并且可阅读。当不能转化或没有其他电子方式替代时，则必须以书面形式保存记录。对于不论是有形的或无形的电子记录，征税的基本原则是：除非提供有效的证明，否则不能扣除有关的成本和费用。赋予网络征税以法律的效力。

### 5.3.3 积极推行电子纳税申报

为适应网络经济的“无纸化”，必须尽快建立电子纳税申报制度。电子申报是指纳税人利用各自的计算机和电话机，通过电话网、分组交换网、互联网等通讯网络系统，直接将申报资料发送给税务机关，从而实现纳税人不必亲临税务机关，即可完成申报的一种方式。要设计统一的电子申报表，凡是通过互联网进行交易的纳税人，必须按规定填制电子纳税申报表。电子申报不仅减少了数据库录入所需的人力、物力，也降低了输入的错误率，实现了申报的“无纸化”。

### 5.3.4 稳妥启用电子发票

电子商务交易适宜使用电子发票。所谓电子发票，是指纸质发票的电子映像，是一串电子记录。电子发票的启用不仅可以极大地推动电子商务的发展，而且会给整个税收征管带来质的飞跃。纳税人可以在线领购、在线开具、在线传递发票，并可以实现在线申报；税务机关可以对企业的经营情况进行在线、实时地监控，一改常规税收征管的滞后性、被动性。当然，在线开票系统必须建立在一整套严格规范的规则之上。基本规则有：企业向税务机关申领发票之后，税务机关可以对发票的有关项目进行预填，以防止电子发票被转移使用；税务机关对企业申领的电子发票必须加防伪码；企业对于开具完毕的发票只能以“只读”方式打开阅读，而不能以“读写”方式进行修改；企业填写完发票必须经税务机关备份才能传递给交易方等等。

另外，建议放宽在电子商务中在线交易“合法发票”的定义。因为在我国目前的发票

管理办法中，只有合法、正规的发票才能作为企业的入账凭证，而对于“合法凭证”的定义是十分严格的。所以，应该对电子商务的在线交易适当放宽“合法发票”的定义，规定单位或个人接受电子商务在线交易时，只要有银行的划款凭证及相应的代扣代缴凭证，即可作为入账依据。

### 5.3.5 完善税款征收手段

税款征收在整个税务管理过程中处于十分重要的位置，是办理纳税人涉税事项的关键环节。在这一环节，税务机关首先应按照网络发展的客观要求，在一定区域内规范征收机构，规范征收程序，创造性地贯彻执行好国务院办公厅转发国家税务总局《关于深化税收征管改革方案》中提出来的四种税款征收办法。由于电子商务具有高度的隐匿性、流动性，因此无论从交易发送地、接受地来讲，就销售结果进行征税都难操作。但是，由于电子商务作为一种交易，同样存在支付行为，为此，将支付行为体系作为征税研究的起始点很有必要。

目前，互联网交易中支付手段有三种，即信用卡支付、客户账户支付和电子货币，对于这三种交易方式已有一些相应的扣税方式。(1)信用卡支付体系。这种体系是目前互联网交易中最常用的支付方式。因为信用卡支付手段在世界各国广泛使用，所以采用这种方法进行电子商务结算最为方便快捷。客户只需将自己的信用卡密码信息告知售货方，售货方就可在客户信用卡账户直接划账。颁发信用卡的机构（规定机构为银行）必须从所收佣金中扣缴流转税款并直接划转至税务部门。收到信用卡所支付货款的一方可得到扣缴税款证明。这种扣缴税款模式称为“安全电子交易（Secure Electronic Transaction, SET）”模式。这种模式包括支付体系和全部的购买交易过程，包括购买订单和售货发票。德国的德累斯顿银行和萨克森银行已经在联手发展这项标准，许多部门也正在制定相关的实行软件。(2)客户账户支付体系。作为最传统的一种支付手段，客户账户支付体系是指由客户直接划款给销售方，同时扣缴税款的支付方式。客户账户通常交由事先买卖双方均签有合同的中介人处理。中介人通常要根据交易额向供货方收取一定的佣金。也就是说，交易中的流转额对于客户卖方和中介人同样重要，中介人为此还担负有账簿记账的义务。在这种条件下，客户只需在网上购物，他的付款自然会转到售货方。但是这种付款方式涉及到中介人的佣金费用，以及对交易额的隐私性保护不够，所以其适用范围有一定的局限性。(3)

电子货币支付体系。信用卡不适用于支付小额费用或匿名付款。为了在互联网的电子交易中保留先进的匿名性、安全性、流动性的特点，电子货币模式已经产生。如广泛使用的电子现金（E-cash）和南加利福尼亚大学的网络现金（Net-cash）。电子货币的工作原理如下：银行通过一种途径使客户可使用其提供的电子货币进行购买（如将互联网联机到客户硬盘），卖方也必须在同一银行接收电子货币。电子货币不能转移给第三方。银行只在该客户和该贸易商间互相转账。非匿名电子货币使用时，流转税课征的主要方法是银行发行或兑现电子货币时进行扣缴税。在实际操作中，一个贸易商无法在所有的国内外客户开户行中开设账户，这样需通过特殊的货币转换人（Money-changer）来解决不同货币的兑换问题。这些货币转换人在确认客户对经销商的支付后，由客户账户对经销商账户付款，并同时向税务部门交纳流转税款。针对在电子商务模式下电子货币、在线支付的特殊性，还应注意：纳税人以信用卡交款，也即是以电子货币缴纳税款的方式下，要解决好目前国内使用的各种信用卡与税务征收机关缴款网络的兼容问题，以便使纳税人可以在任一地点、任一时间将税款划入征收处。

由以上分析可以看出，税务部门如何借助电子商务的发展，加强与银行的合作，是做好税款征收环节工作的关键。

(1)税务与银行共建“电子支付纳税系统”。电子商务带来虚拟公司、网上交易带来支付不可追踪性、交易频繁等问题，但网上交易离不开支付，从银行账户转账。追踪电子商务中的税款，与银行合作无疑是一条捷径。纳税与转账连接，实现及时纳税，这样彻底击碎了纳税人利用高科技手段在网上偷税的企图。

(2)税务与银行共建“储蓄存款实名制”，可随时全面掌握存款、国债等动态的个人资料，从而依法征税，对那些有纳税能力和清欠能力却执意拖欠的，可由银行对账户上的存款有计划的截提充作税款。

(3)税务与银行共建“税款预储帐户”，由银行监督，企业货款结算一律都要先通过“过渡账户”，银行按企业清欠计划，扣纳欠税和滞纳金。

(4)由银行网络代收税款，大大降低了税收成本，减少了税务人员和办公面积，提高了工作效率。同时，有利于反腐倡廉，依法治税、规范管理，也为纳税人提供了多渠道服务，使纳税更加简便易行，纳税人可不必另外申报纳税。在网络时代，银行业务可延伸到每台

电脑和每部电话上，这一点对扩大税源、防止税款流失及税务稽查都是十分重要的。因此，税务与银行结盟，税务网络与银行网络应用平台相结合，会构成一个税务和银行双赢的模式。

### 5.3.6 有效实施税务检查

在电子商务模式下，税务检查面临着严峻的挑战。首先是检查对象的确定，目前我们的一些做法，比如，随意性很强的人工选案，以及利用一定局域网内的纳税资料进行计算机随机选案等，在电子商务模式下显然有很大的局限性。就是计算机选案，也由于储存资料的不完全以及网络范围的限制而成为人工选案的翻版。其次是检查依据资料难以规整。在 Internet 商业中消费者可以隐名，销售商或劳务提供者可以不公开其居住地，销售方式可以通过数字化服务将有形货物（如维修服务、书籍资料）变为无形，计算机加密技术的开发和广泛应用，更加使税收征管资料的搜集十分困难，使传统的税务检查陷入窘境。如何在电子商务模式下实施有效的税务检查呢？笔者认为可以从以下几个方面考虑：

(1) 充分发挥税务检查的监督功能，将关口前移，从税务登记开始，独立运用一整套监督工作程序软件，建立网络用户的基础资料，掌握税务检查的主动性。

(2) 抓住电子商务活动中的关键环节——货币流动。新模式下的商业往来，有形的可以变成无形的，销售上可以不公开地址，征税对象的性质可以改变等等，但有一点是共同的，这就是货币流动。抓住了货币所有权的转移，就抓住了税务检查的突破口。

(3) 建立与银行的固定联系制度。要取得税务检查的突破口，银行的支持是十分重要的，在电子货币作为新的支付手段的情况下，银行对信用卡等形式的电子货币的管理必将进一步规范，因而通过一定形式与银行建立某种联系是十分必要的。

(4) 赋予税务机关在电子商务模式下一定的特殊检查权。《征管法》中对税务检查权的规定，在新的形势下应有新的内涵，特别是在网络检查方面。

### 5.3.7 实现税收征管网络化

我国现已实行以计算机网络为依托的税收征管模式，网络贸易给这一征管模式提出了更高的要求，税务机关更应跟上时代的步伐，实现税收征管网络化。

#### 1、加快税务系统内部网络的建设

建立起一个自上而下的税收资料网络，包括国家税务总局、各省、地市、县四级的税

收征管资料网络。并设立管理权限，该开放的资料通通开放，该保密的就只由有权审阅的部门掌握。建立税务部门的广域联网，使税收数据、征管资料实现共享，才可更好地进行征管和稽查工作。

## 2、要实现税务部门与电子商务网络交易中心、电子商务结算中心的网络

(1)建立全国性的电子商务网络交易中心。该中心主要是作为电子商务的认证中心，要求所有从事电子商务的企业都必须通过该中心进行交易。因为交易的安全可靠性问题是影响网络交易的重要因素，因此有必要建立一个具权威性的认证中心，对交易双方的身份进行有效认证，确认其合法的身份后发给数字证书，使交易双方拥有安全交易保障的信心，才可促进我国电子商务的发展。

(2)建立电子商务结算中心。要求所有的电子商务交易都必须通过该中心结算。不论交易双方采用何种支付方式，销售方都应将电子合同备份交其开户银行，由开户银行通过结算中心交付付款方开户银行，付款方开户银行将电子合同交付付款方确认后，依据交易合同和相关税率扣除税金后将余款通过结算中心划转入收款方银行账户。建立统一的结算中心，有利于保障交易双方资金支付的安全，也有利于税务部门进行控管。

只要税务机关与电子商务网络交易中心、电子商务结算中心联网，税务人员就可随时查阅有关部门纳税人的交易情况及资金流动情况，进行有效地监控，而且税务机关可委托电子商务结算中心，按照电子合同进行印花税的代扣代缴。

## 3、实现税务部门与纳税户电子商务联网

针对电子商务难于控制的特点，税务机关应开发、研制出具有自动追踪统计功能的征管软件，安装于纳税户电子商务的智能服务器上，在每笔交易进行时自动按类别和金额计税，并及时把信息反馈给税务机关。实现了这样的联网，能有效控管纳税户的网上商务活动，同时也可减少税务机关的征管力量，集中精力放在检查工作上。

### § 5.4 电子商务环境下国际税收问题的探讨

随着电子商务的迅猛发展，国际分工越来越细，生产和流通实现了新的革命，跨国公司的大量转移定价行为更为隐蔽，各国的税收权益冲突更为尖锐。因此，针对电子商务活

动，加强国际税收问题的研究显得尤为重要。

#### 5. 4. 1 加强对跨国电子商务活动所产生的跨国营业所得的国际约束规范的研究与认定工作

目前，对于跨国营业所得，所得来源国和所得取得者的居住国都享有征税权。如果双方签有税收协定的话，两国对这一跨国营业所得的征税权的划分将遵循税收协定中规定的原则主要是常设机构原则来进行。但是对于跨国电子商务活动的跨国营业所得产生的征税权的划分是否适用于既定的常设机构概念确实是一个问题。世界上许多发达国家已就这个问题进行了深入的研究并提出了自己的看法。美国、澳大利亚、加拿大、荷兰这些国家都主张在国际税收领域，现行的国际税法原则、包括常设机构原则应当适用于跨国电子商务活动。这些国家认为，电子商务活动与传统商务活动相比，就其活动的实质而言两者没有什么差别，只是在于两者活动方式的不同；OECD在1988年10月举行的渥太华会议中认为，OECD税收协定范本中有关常设机构概念同样可以适用于跨国电子商务活动，但是需要进一步明确如何适用；日本已就这个问题给予明确的认定，日本认为，依据国际互联网服务的提供者在日本所从事的经营活动来确定国际互联网服务提供者是否构成常设机构，若国际互联网服务的提供者仅仅是通过当地电话公司来提供连接服务，不被认为常设机构；若国际互联网服务的提供者被作为国内的服务者，就应被视为常设机构。从中可以看出，当前许多国家普遍认为，对跨国电子商务活动所产生的跨国营业所得的国际约束规范标准仍然应遵循现行的常设机构原则。

虽然我国的电子商务活动起步较晚，所占份额也很小，但电子商务活动在全球范围内方兴未艾已成为现实，各国在电子商务活动中的财政利益的冲突已经产生，这客观上要求我国必须对常设机构的概念加以发展，对其作出新的理解与定义，以满足在新的经济环境中平衡居住国和来源国财政利益冲突的需要。我国可借鉴国外的一些做法来认定常设机构，即网址和维持网址的服务器可以构成企业的常设机构，网络提供商也可以构成企业的营业代理人。因为，在网络技术高度发达的今天，网址和维持网址的服务器完全可以自动完成企业的重要或主要的营业活动，实现现行常设机构概念中固定营业场所或营业代理人为企业所完成的各种活动；在跨国电子商务活动中，虽然没有雇员的存在，但企业可以通过国际互联网，利用在来源国设立或租用的网址或服务器自动地开展广告、发送订单、接受客户订单、支付、发送数字化商品和服务等一系列活动，这些活动将构成企业重要的或

主要的营业活动，并且网址和服务器具有一定的固定性（出于逃避税的目的故意移动网址和服务器除外）。如果服务器和网址仅仅是一种通讯工具，可以认定该服务器和网址从事的是准备性或辅助性的活动，不构成常设机构。因此，对设在我国的用以经营活动的服务器或网址就应视为常设机构，但如果网址或维持网址的服务器只是为了展示商品，相当于广告、仓库等辅助设施，就不应被视为常设机构。

#### 5. 4. 2坚持居民管辖权和来源地管辖权相结合原则

我国现行税法采用的是居民管辖权和来源地管辖权相结合的原则。在我国诸多学者税收政策的意见中，有人提议，为维护我国税收权益，应采用来源地管辖权。笔者认为，我国作为一个发展中国家，既应重视维护国家的税收权益，又应积极推进对外开放，参与全球性经济竞争。从我国主要作为电子贸易输入国地位出发，应坚持居民税收管辖权和来源地税收管辖权并重原则，不放弃来源地税收管辖权。

(1)向我国进行电子商务在线交易销售产品或提供劳务而取得来源于我国的所得收入，均应征税。

(2)对于我国的居民和公民，不管其身居国内还是国外，都受我国税法的管辖，属于我国税法规定应纳税的必须向我国税务机关进行申报缴纳。

#### 5. 4. 3加大对跨国电子商务活动中的国际避税的监管力度

电子商务的发展，使业已存在的国际避税活动更加容易和隐蔽。跨国自然人、法人可以不在行为发生地“出场”，使“居所”、“管理中心”、“常设机构”等概念的界定和适用发生困难；跨国公司通过转移定价实现收入、成本在各分支机构之间转移，将利润从高税国转到低税国更加轻而易举等等。这些都使国际避税活动有了更大的发展空间。根据电子商务带来的新情况，采取有力措施，加强反避税工作将是我国税务当局所面临的重要课题之一。一方面，要补充、发展现行的某些国际税收概念，制定适用的转移定价规则，堵塞税收漏洞；另一方面，要提高税收征管水平，加强国际合作和反避税宣传，加大处罚力度等等，为创造一个良好的国际税收环境打下基础。

#### 5. 4. 4大力加强国际间的协作，有效防止国际避税与偷税

对利用电子商务偷、避税的问题不是一、两国的事情，而是全球性的问题，直接涉及到每个国家的税收利益。因此有必要加强国际间的合作与沟通，定期相互交换税收情报，

并为相关国家税务机关之间的调查核实提供协助，共同防止国际避税和偷税行为的发生。

## § 5.5 加强电子商务税收的配套措施建设

电子商务作为一种新的交易方式给人类带来了便捷和利益，但同时人类也不得不面临一些新的问题，如电子商务的标准问题、法律问题、税收问题、安全问题和知识产权保护等问题。要想使电子商务的税收政策得以有效的实施，必须正确地解决好以上相关问题。在确保电子商务的运作可靠、安全、有法可依的基础上，电子商务税收政策才能真正地得到贯彻，并发挥其应有的职能。

### 5.5.1 加快统一电子商务的网络标准

目前越来越多的企业通过互联网开展电子商务，但是互联网是一个缺少技术监管的复杂体系，正如不同国家有自己独特的语言和产品标准一样，不同互联网使用者也有自己的信息传递方式和网络接入标准。在使用不同标准的实体之间传递数据必须要进行数据转换，否则极易导致数据的误解和误用。使信息以一种被信息接受者理解的方式传递，使信息的内容和传递机制遵循某种公认的标准，是保证电子商务在全球范围顺利开展的关键。只有更多的国家和企业都在国际标准的基础上采用电子商务手段，重视并遵守各种信息技术标准、规范和协议，才能更好地在全球范围发挥电子商务的效用，而在此基础之上的电子商务税收将更加有效，电子商务国际税收的协调将更加容易和可行。

在发展全球统一的互联网通讯和电子商务的活动中，已经有一些组织正在积极行动，它们致力于协调不同网络标准，以形成一个全球统一的、一致的互联网标准。如Rosetta Net机构的工作是致力于全球电子商务的标准化，它通过把全球信息技术方面的关键角色纳入标准化组织，以求得在电子商务方面目标一致，彼此具有共同语言。

### 5.5.2 健全和完善电子商务环境下的相关法律

#### 1、《电子商务法》的颁布是基础

目前我国（除香港外）尚没有完善的电子商务的法律、法规。香港于2001年颁布了《电子交易条例》，对电子商务行为进行规范，它明确规定了电子交易发生的时间和地点，如对于交易发生的时间，规定除另有协议外，电子交易的发出时间为电子记录在发讯者控

制以外（或代发讯者发出该记录的人控制以外）的资讯系统接受该记录时，如收讯者制定接受系统，接受时间为该系统有关部门电子记录时，若收讯人未指定资讯系统，则为电子记录的收讯者获悉有该记录发生时。明确了交易发生的时间和地点，税收征管就有了一定的法律依据。

为了使税收征管有法可依，也为了使电子商务更好地发展，有必要根据我国电子商务发展的实际情况，同时借鉴香港的有关立法，做好电子商务立法工作，建议尽快出台一部完善的既有中国特色又适应全球化经济发展需要的《中国电子商务法》，以规范电子商务的行为。

## 2、税收法规制度的完善是重点

电子商务的发展给传统的税收征管制度提出了挑战，因此有必要对现行税法的有关规定作修改补充，如对电子商务的纳税主体、税务登记、纳税申报时间、纳税地点、纳税环节、征税客体、纳税依据等作出明确规定。只有及时修改补充有关税法，使之适应电子商务的快速发展，才能对电子商务实施有效的税收征管。

(1)按照先综合后单行的原则，以联合国国际贸易法委员会 1996 年制定的《电子商务示范法》作为立法范本，由全国人大制定综合性的电子商务基本法——《电子商务法》，在立法指导思想、原则、目的、电子交易法地位及主要法律问题上做出重要规定。在《电子商务法》的基础上由国家税务总局制定《电子商务税收管理办法》，作为我国电子商务税收制度的“基本法规”。

(2)在《电子商务税收管理办法》未出台前，可先行修订现行税法，补充有关电子商务适用的税收条文，如可以结合电子商务的不同贸易形式，在我国现行的增值税、消费税、所得税、关税等法规中修改、补充对电子商务征税的相关条款；或者由国家税务总局制定《电子商务税收暂行规定》，明确电子商务的纳税义务发生时间，纳税期限、纳税地点、税率、减免、纳税资料申报、纳税资料保管制度以及税务稽查办法等，以便于电子商务税收征管的操作。并在《税收征收管理法》中对网上交易的相关事项作出明确规定。

## 3、其他相关法规制度的配套是保障

(1)完善《会计法》等相关法律，建立网上数字化发票的自动开具认证和稽核系统。针对电子商务的“隐匿性”导致计税依据难以确定的问题，建议以控管网上数字化发票作为

“切入点”。一方面完善《会计法》、《税收征管法》及其他相关法律，明确数字化发票作为记账核算及纳税申报凭证的法律效力，认定恶意修改为违法行为；另一方面与网络商务中心联合研制开发网上数字化发票自动开具和认证稽核系统。在电子商务交易完成并支付时，该系统将自动开出数字化发票作为支付系统代征代扣税款的依据，并具有未经授权无法修改的功能。数字化增值税发票只有在经过该系统认证稽核并实施电子鉴章后才予抵扣。

(2)完善金融及贸易立法，监管电子支付系统。一方面从法律上规定电子商务交易的双方必须通过与网络商务中心联网的银行结算支付，并公布账号。支付方法仅允许采用信用卡支付、客户账户支付和电子货币支付3种。交易的订购单、电子发票及支付款项等相关数据存储于网络商务中心的服务器中，以便于税务机关监管；另一方面与网络商务中心及银行联合研制在电子支付系统自动代征代扣网上交易预提税软件，为电子支付系统代征代扣税收提供法律和技术保障。

### 5. 5. 3 提高税务干部综合素质，应对电子商务挑战

信息经济时代的税收工作不再是紧紧依靠传统的征管方式和手段就能完成的，随着信息经济的日益发展，全球经济一体化趋势更为明显，经济成份也更为复杂。特别是中国加入WTO后，对外开放的程度越来越高，这将使税收工作面临新的挑战。税收管理水平的提高，关键因素在人。当前，税务机关在电子商务税收管理方面的尴尬是，懂税收政策的不懂电子商务的交易情况，了解或精通电子商务的又对税收政策知之甚少。因此，应从以下方面加强对税务干部的培养：

(1)将电子商务与税收政策结合起来，培养既精通电子商务又熟悉税收政策的复合型人才。可考虑由税务机关选派在职税务干部到高校进修电子商务专业，获取相关知识；或是由税务机关与高校商定委托培养电子商务税收管理专业人才，使税务干部业务素质能够适应信息经济时代的要求。但关键问题是将电子商务与税收政策真正结合起来，使税务干部能够对电子商务进行熟练操作并进行相关的税务处理，达到将电子商务纳入税务管理的范畴，这同时也对高校电子商务专业师资力量提出了较高的要求。

(2)加大税务干部对计算机、外语培训学习力度。电子商务的快速发展是与计算机技术的突飞猛进分不开的，这对从事税务管理及税务稽查干部的计算机水平提出了挑战；同时，

跨国电子商务交易的开展有多数是通过外语来反映的，若连一项交易的内容都不能准确翻译出来的话，那就谈不上加强管理了。因此，掌握计算机、外语是当前税务机关对在职税务干部培训的重要内容。要较好地完成这项工作任务，必须将其列入税务教育发展规划，制定年度发展目标，脚踏实地地完成这项培训工作，彻底改变过去培训工作中存在的重形式轻实质的问题。

(3)开展多种形式的交流活动，拓宽税务干部的视野。采取走出去、请进来的办法，输送一部分税务干部到国外去深造，学习他们的先进做法，与我国实际相结合制定适合我国国情的电子商务管理办法；同时，也可邀请国外的电子商务税务管理专家到中国来，讲授这方面的知识，提高我们的管理水平，尽快使我国税务公务员队伍的综合素质适应新世纪的要求。

## 结 论

电子商务影响了现行税制的方方面面，本人通过现实生活中对电子商务的接触以及长期从事税收工作的经验，结合国内外一些学者专家的看法，从电子商务自身的概念、分类、特点、税收征管的涵义和体系构成及两者之间的相互关系等有关问题的研究入手，根据大量的税收征管实地调查结果和多年的实践工作经验，重点分析了电子商务对我国现行税收征管工作产生的冲击：

1、电子商务对税收原则造成的挑战。电子商务作为一种新的贸易形式，虽然在质的方面与传统的贸易形式没有什么区别，但现行的税收原则却没有对其征税的合法依据，因此，它必然对现行税收原则的实行产生影响。

2、电子商务对现行的税制要素的动摇。因为现行税制基本上是以有形交易为基础，所以在确定纳税人、征税对象及征税地点等要素时，需要大量有关有形交易的一些信息。而电子商务作为一种无形的交易形式，与现行税制要求提供的信息不符，所以动摇了现行税制的基础。

3、电子商务对现行的主要税种的影响。在增值税方面，由于在电子商务情况下销售产品和提供劳务的界限模糊不清，电子商务的所得性质难以划分，税务机关很难确定无形的、数字化产品的交易是销售货物、提供劳务还是授予特许权。另外，由于电子商务的流动性及隐匿性，在电子商务状态下，很难将某一交易与特定的地理位置联系起来，因此很难认定一项贸易是进口还是出口。电子商务中出现的资金流和物流不一致还将导致纳税人抵扣进项税的困难。

在所得税方面，则论述了电子商务对传统所得的认定、收入来源得原则和常设机构概念等带来的影响。

4、电子商务对日常税收征管的挑战，电子商务是以一种无形的方式，在一个虚拟的市场中进行商务交易活动，其交易的无纸化、虚拟化等特点给现行的税收征管带来了很大的困难。

5、电子商务对国家间的税收分配产生的影响。因为目前，国际税收管辖权基本上是

以属地原则进行征收。而电子商务的出现打破了传统的地域之隔，使得商业交易不存在地理界限，因此现行的税收管辖权的判定原则很难再适用于电子商务这种交易形式。

本文对相关国际组织和其他国家的电子商务税收政策进行了比较研究，研究了它们在税收征收原则、税制要素、适应税种、税收征管等方面不同的做法，找出它们的共性，并借鉴国际理论与实践经验，提出在电子商务环境下我国税收征管应采取的相应措施与对策：

- 1、在目前电子商务规模小、各方面欠缺完善的情况下，我国制定电子商务税收政策应遵循中性原则、效率原则，并应坚持国家税收主权。
- 2、根据电子商务的特点和我国的税收现状，本文提出在线交易的数字化产品应视同提供劳务或特许权转让征收增值税。
- 3、关税方面应合理设置起征点，以降低征管成本。
- 4、所得税问题上对于贸易利润来源地判定时可以采用货物的实际销售地标准，在我国境内实现的贸易利润应在我国申报纳税。
- 5、从税务登记、凭证保管、纳税申报、税款征收等方面完善电子商务的税收征管基础。
- 6、在国际税收征管方面，坚持居民管辖权和来源地管辖权相结合的原则。
- 7、加强配套措施建设。

## 致 谢

转眼两年半的M P A 学习生涯就要结束了。在此我首先要感谢我的导师陈英武教授的悉心指导和帮助。他从论文的选题到开题报告，再到几经写作、修改和最终定稿都付出了很多心血。同时陈老师严谨的治学方法与宽厚的为人之道也将对我以后的学习和工作产生深远的影响。在论文完成之际，向陈老师致以诚挚的谢意。

在国防科大学习期间，我们的班主任张学礼老师给了我莫大的关心和帮助。谭跃进老师、周中朝老师、孙多勇老师、王瑞老师、苏徐红老师等的授课、讲座或讨论都使我收益非浅。在此表示衷心的感谢。

此外我还要感谢两年来班上同学对我的关心和照顾，让来自外地的我感到大家庭般的温暖。谢谢你们。

最后，我要把这篇论文献给我的父母和身在深圳的丈夫，是他们的殷切期望和精神鼓励促使我努力学习，愿我没有辜负他们。

## 参考文献

- [1] 张明娥. 电子商务税收对策的国际借鉴研究及启示. 涉外税务. 2000年第11期
- [2] Organization for Economic Cooperation and Development, 经济合作与发展组织
- [3] <http://www.qd-n-tax.gov.cn/qdntax/news>
- [4] <http://www.cnxuexi.com/xiezuo/biyelunwen/2921.html>
- [5] 刘宛晨. 电子商务的税收问题研究. 财政与税务. 2002年第2期
- [6] 苏惠香. 论电子商务环境中的税收问题. 税务研究. 2003年第1期
- [7] <http://www.cs114.org/ReadNews.asp?NewsID=5531>
- [8] 在1997年11月在法国巴黎举行的世界电子商务会议 (The World Business Agenda for Electronic Commerce) 上提出
- [9] Electronic Data Interchange. 电子数据交换
- [10] Electronic Fund Transfer. 电子资金转帐或电子金融汇兑
- [11] 谭荣华. 税务信息化简明教程. 中国人民大学出版社 2001年版. 第187页
- [12] 国家税务总局征收管理司. 新税收征收管理法及其实施细则释义. 第1页
- [13] 林明鹊. 论税收征管职能及其结构体系. 税务研究. 1999年第12期
- [14] 杨元伟. 电子商务时代税收制度及政策选择的理论分析. 中国税务网. 2003年11月
- [15] 国税发[1995]192号文
- [16] 高尔森. 国际税法. 法律出版社 1993年版. 第137页
- [17] 李雪若. 电子商务税收欧洲“试剑”. 财政与税务. 2003年第8期
- [18] 李冰、王洛忠. 浅论电子商务环境下的若干税收原则. 财政与税务. 2003年第2期
- [19] 徐燕:《关于电子商务的国际税收问题思考》,《财政与税务》2002年第6期
- [20] 陈晓红、喻强. 电子商务税收问题研究. 财经研究. 2000年第12期
- [21] 曾强. 电子商务的理论与实践. 中国经济出版社. 2000年
- [22] 王传纶. 国际税收. 中国人民大学出版社. 1997年
- [23] 梁平、徐晨. 网络贸易与税收对策研究. 税务研究. 2000年第2期
- [24] 许正荣、张晔. 论网络贸易中的国际税收问题及对策. 涉外税务. 2000年第2期

- [25]周晓明.电子商务的税收问题.经济论坛.1999年第1期
- [26]闵宗银.电子商务及其引发的税收问题分析.税务与经济.1999年第6期
- [27]王婧.电子税务.中国税务.2002年7月
- [28]崇志宏.进一步完善税收征管电子化的思考.中国税务报.2002年6月19日
- [29]聂元铭.网络经济.地震出版社.1999年
- [30]国家税务总局国际税务司译.经合发组织OECD税收协定范本注释.中国税务出版社.2000年
- [31]萧明同.计算机因特网涉税研究的国际动向.涉外税务.1997年
- [32]安体富.财政与金融.武汉大学出版社.1992年
- [34]袁媛.谈电子商务国际税收面临的挑战.审计与经济研究.2000年第4期
- [35]葛惟熹.国际税收学.财经出版社.1999年
- [36]李昌河.电子商务对发达国家和发展中国家之间税收收入分配的冲击.税务译丛2000年第2期
- [37]彼得.G.基恩.电子商务辞典(中译本).新华出版社.2000年
- [38]雷超.电子商务对国际税收的冲击与挑战.税务研究.1999年第11期
- [39]周小明.电子商务的税收问题.经济论坛.1999年第2期
- [40]万以娴.论电子商务之法律问题.法律出版社.2000年
- [41]郝昭成.电子商务发展与税收.财政与税务.2000年第6期
- [42]杨斌.OECD关于电子商务常设机构确定规则研究的最新进展.税务研究.2002年第4期
- [43]杨元伟.电子商务时代税收制度及政策选择的理论分析.税务研究.2002年第7期
- [44]邓远军.电子商务对税收征管的影响与对策.税务研究.2002年第7期
- [45]尹音频.电子商务税收理念与制度探析.涉外税务.2002年第6期
- [46]方美琪.电子商务概论.清华大学出版社.2002年
- [47]王曙光电子商务引发的税收问题及对策建议.财政与税务.2002年第1期
- [48]许正荣.论网络贸易中的国际税收问题与对策.涉外税务.2000年第2期
- [49]江经杰、刘红林.面对电子商务的税务稽查.涉外税务.2000年第3期
- [50]石海磊.电子商务对税收的影响及对策研究.财政与税务.2002年第3期

- [51]Alan Bloom and Robert Giusti. International tax Implications of Electronic Commerce on outbound Transaction. International Tax Journal. 23rd, 1997
- [52]David Hardesty. Electronic commerce: tax framework, report by OECD.  
<http://www.ecommertax.com>. 2002.11
- [53]Danid Hardesty. Europe Proposes New Taxes on Non-EU Sellers.  
<http://www.ecommertax.com>. 2000.6
- [54]Michael Chissick and Alistair Kelman. Electronic Commerce--Law and Practice.  
Sweet&Maxwell. 2002 年