

# 论电子商务交易的流转税法律属性问题

廖益新

(厦门大学法学院,福建 厦门 361005)

**[摘要]** 如何确定电子商务在线交易数据化产品的流转税法律属性,是目前中外各国财税当局在电子商务税收实践中面临的共同问题,税法理论界也存在着不同的观点。在我国现行流转税体制未进行结构性的改革调整的情况下,在线交易的数据化产品提供,不宜视为增值税意义上的销售货物行为,而应该区别具体情况,分别确定为营业税意义上的提供服务或转让无形财产交易。这样能够在更大程度上体现税收中性原则和实现课税公平,也有利于我国对电子商务课征流转税的制度与未来可能形成的电子商务流转税国际协调规则的接轨。

**[关键词]** 电子商务;流转税;在线交易;转让无形财产

**Abstract:** One of common problems faced by tax authorities of China and other countries in terms of electronic commerce taxation is how to determine the tax legal character of digital products supplied through on-line transaction of electronic commerce, about which there exists different opinions in the academia of tax law. Under the condition that Chinese current turn over tax system is not subject to a structural reform, on-line transactions of digital products should be identified not as sales of goods in the sense of Value-added Tax, but as the supply of services or transfer of intangible property respectively for Business Tax purposes according to specific transaction circumstances. This identification of on-line transactions of digital products may realize to a greater extent the principle of tax neutrality and tax equity, and make Chinese turn over tax rules governing taxation of electronic commerce be in conformity with the prospective rules of international conciliation of turn-over taxation of electronic commerce.

**Key Words:** e-commerce; turn over tax; on-line transactions; transfer of intangible property

我国现行的流转税体系主要由增值税、消费税和营业税这3个税种构成,目前规范这3种税收征纳关系的法律制度是1993年12月国务院分别颁布的《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》和《消费税暂行条例》。如同所得税法律制度面临的情形一样,近年来电子商务交易的蓬勃发展,也对我国建立在上述3个条例基础上的流转税法律制度的适用提出了一系列严峻的挑战。本文探讨的是电子商务交易在我国现行流转税体制下的法律属性问题,即各类电子商务交易究竟是属于现行增值税法或消费税法意义上的货物销售行为,还是现行营业税法意义上的劳务提供或转让无形资产行为。这个问题不仅关系到我国现行的有关流转税制度在适用于各类电子商务交易课税

时,能否在更大范围和程度上实现课税的公平与合理,避免与传统交易方式之间形成税收差别待遇,而且也影响到信息经济社会时代政府税基的稳固和拓展,以及我国的电子商务税收制度与各国相关税收制度的配合协调。

## 一、电子商务交易在我国现行流转税体制下的法律属性确定

尽管目前国内外对电子商务交易尚未形成一致的定义,但借助现代化的计算机通讯技术,通过互联网从事商业交易活动,通常被认为是属于电子商务交易概念涵盖的范围。<sup>[1](P9-20)</sup> 建立在现代数据通讯和计算机互联网络技术基础上的电子商务交易,就其涉及的交易标的而言,既可能是传统的有形动产货物和需要实际现场履行的劳务,也可能是承载于有形媒介物中的数据化产品,如储存在软盘、光碟中的书籍、杂志、音像作品等,更多的则是单纯的可通过互联网直接传输的数据化产品或服务。因此,电子商务交易根据履行交付义务方式的不同,大体可区分为直接的

收稿日期:2005-01-10

作者简介:廖益新(1957—),男,湖南郴州人,厦门大学法学院教授,博士生导师。

基金项目:本文系作者承担的教育部人文社科“十五”规划项目(01JB820004)《电子商务的税收法律问题研究》课题的阶段性研究成果。

电子商务交易和间接的电子商务交易两类。直接的电子商务交易,亦称“在线交易”(on-line transactions),是指包括履行货物的交付或服务的提供义务在内的全部交易环节,都是通过计算机互联网络完成的电子商务交易。能够实现这种在线交易的关键因素,是作为销售商品或服务的卖方提供给买方的是那些可以直接经由互联网传输的数据化商品和服务(简称数据化产品),如可以通过网络发送或网上直接下载的电子书籍、报刊、音像作品、计算机软件和各种技术服务或资讯产品等。而间接的电子商务,也称“离线交易”(off-line transactions),是指交易的谈判、签约、单证制作签发和款项支付等环节是通过计算机互联网络实现的,但卖方销售的仍然是实体性或称物理性(physical)的商品或劳务,如各种有形货物和劳务,包括储存在磁盘、光碟等物理性媒介物内的数据化产品和服务,它们仍需要通过传统的方式如运输、邮寄和现场实际提供等方式完成交付。<sup>[2](P402)</sup>

上述间接性的电子商务交易,在我国现行流转税体制下的税收法律属性的确定,似乎并不存在太大的困难或问题。在离线交易情形下,由于作为交易标的的货物或服务,仍然是有形的商品和服务,并且是通过运输、邮寄和现场提供等方式履行交付义务,在交易的流转税属性认定上,它们与传统交易方式下的货物销售或劳务提供没有什么不同。如果交易涉及的是有形商品的买卖,属于现行增值税的课税范围(如果交易的标的物属于应课消费税的消费品货物,同时也在消费税的课征范围);如果交易涉及的是除加工、修理修配外的各种劳务、无形财产和有形的不动产的销售,则属于营业税的课税范围。虽然在理论上有人对在离线交易方式下将承载于光盘、磁碟等有形媒介物中的数据化产品认定为有形货物课税仍持有异议,但目前包括中国在内的多数国家在有关电子商务税收立法或实践中都是将销售储存于有形媒介物中的数据化产品,视为提供有形货物按销售有形货物课征增值税或销售税。根据中国财政部、国家税务总局《关于贯彻落实中共中央、国务院关于加强技术创新,发展高科技,实现产业化的决定有关税收问题的通知》文件规定,对销售承载计算机程序软件的有形媒介物(包括软盘、硬盘和光碟等),应视为增值税意义上的销售货物课征增值税。瑞士海关当局认为,进口以光碟或磁盘销售批量销售的软件产品,应认定为有形货物进口课征关税。

对现行的有关流转税课税范围规定的适用构成挑战的主要是直接电子商务交易方式下,交易双方通过互联网络实现远程交付的数据化产品的定性问题。由于这类通过互联网直接传送的数据化产品并无形

体,这类电子商务交易在流转税法上的性质究竟是销售货物、提供服务或是转让无形资产?这个问题首先关系到通过在线交易发生的流转额(销售额)在现行的流转税体制下究应课征增值税,还是营业税?我国现行的增值税和营业税虽然同属流转税性质的税收,但在适用税率、税目和计算征收税款的方式等方面,存在着较大的差别。在线电子商务交易额归属于增值税或是营业税课税范围,对纳税人而言有着实质性的利害关系。例如,通过网络发送或下载的电子书籍或报刊,如果认定为货物销售,在现行流转税体制下属于增值税课税范围,可适用13%的增值税优惠税率和以进项税额抵扣销项税额计算应纳增值税额。如果定性为营业税法意义上的提供应税劳务或转让著作权,则应纳入营业税的课税范围,按营业销售毛额课征3%-5%的营业税,不能适用以进项税额抵扣销项税额的计税方式。

其次,我国现行营业税实行的是复税率制,不同税目适用的法定税率不一致,而且同时还有诸多减免税的政策优惠规定。例如,外国企业和外籍个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入,根据财政部和国家税务总局的有关规定,免征营业税。因此,一项在线交易的数据化产品,究竟应认定为文化体育业税目下的应税服务,或是其他服务业税目范围内的咨询服务,是转让无形资产税目意义上的提供专有技术,还是一般的转让著作权行为,不仅直接关系到交易的营业税负担轻重,也影响到税法的准确适用。

再次,在跨国电子商务交易情形下,如何确定在线交易的数据化产品的流转税法律属性,还关系到我国现行有关流转税法上确立的税收管辖权的行使。根据《营业税暂行条例》第1条规定,在中国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的交易,均应在中国课征营业税。这里所谓的在中国境内提供劳务,是指所提供的劳务发生在中国境内。虽然《营业税暂行条例》及其《实施细则》中均没有对劳务发生地这一概念作出明确的解释界定,但在税务实践中一般是以劳务的提供地或履行地视为劳务的发生地;

See Switzerland IFA Branch, *Comments on Electronic Commerce Report*, 20 April 1998, p4.

见国家税务总局《关于明确外国企业和外籍个人技术转让收入免征营业税范围的通知》,2000年10月8日,国税发[2000]166号。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第7条第1款第(1)项。

参见国家税务总局《关于国家教委考试中心举办涉外考试收费有关税收问题的复函》,1995年3月14日,国税函发[1995]108号;国家税务总局《关于国际航空协会从中国境内收取费用有关税收问题的补充通知》,2003年6月17日,国税函[2003]703号。

在涉及营业机构提供劳务的情形,则通常是以机构的所在地为劳务的发生地。所谓在中国境内转让无形资产,是指所转让的无形资产在中国境内使用,即实行的是财产使用地税收管辖权原则。而《增值税暂行条例》第1条意义上所说的在中国境内销售货物,则是指所销售的货物的起运地或所在地在中国境内。这体现了对货物销售实行的是起点课税原则。由于现行流转税制对货物销售、劳务提供和无形资产转让实行的税收管辖权原则不尽一致,中外当事人之间直接通过国际互联网络实现的某项数据化产品交易,在现行流转税制下的税法属性应如何认定,还直接关系到我国政府的税收管辖权和财政利益。在不改变现行有关流转税制确立的税收管辖权原则的前提下,对位于境外的卖方通过远程在线交易方式出售给境内买方的数据化产品,如果定性为营业税意义上的提供劳务或是增值税意义上的有形货物销售,由于劳务的提供地或货物的起运地难以认定是在中国境内,我国依法不应行使课税权征收营业税;如果认定为是转让无形资产交易,由于无形资产的使用地在中国境内,依照现行营业税规定,我国有权对此项无形资产交易课征营业税。

## 二、关于在线交易数据化产品定性的理论与实践

如何确定在线交易的数据化产品的税收法律属性,是目前各国财税当局在电子商务税收上面临的共同问题。税法理论界有以下几种不同的观点:

1. 销售货物说。此说认为通过网络直接发送或下载的数据化产品(如电子书刊、音乐和影像等),在流转税属性上应该认定为销售货物。理由是此类数据化产品与其有形的形式(如纸质书刊、储存于磁盘、光碟之类的有形介质中的音乐和影像),在功能用途上基本相同,在税收上应该与其有形的形式同样对待,视同货物销售,唯有如此才符合税收中性基本原则,不致在离线交易、在线交易和传统交易方式之间产生税收差别待遇。<sup>[3](P9)</sup>

2. 销售服务说。此说主张在线交易中卖方提供的并非有形的货物而是无形的数据化产品,应该与无形的劳务一样对待,在流转税意义上定性为销售劳务行为。<sup>[4](P18) [5](P60)</sup>

3. 授权行为说。此说认为目前在线交易的内容,大多是拥有数据资料著作权的一方将有关数据资料直接通过网络传输给对方,并许可对方在支付对价的条件下在一定范围内使用其数据化产品,这类交易的性质或重点在于数据资料使用权的授予。因此,此类交易应定性为转让或许可使用无形财产权利的行为。

4. 区别对待说。此说认为数据化产品的性质介于有形货物和服务之间,应分类区别对待。其中像电脑软件、电子

书籍这类数据化产品,尽管是通过网络传输,应认定为有形货物销售。至于音乐、影像和动画之类的数据产品,依据消费者是否能够通过网络合法下载并可永久性储存于储存装置内,可区分为购买有形商品或服务。如果通过在线数据化传输所取得的影像、动画或其他记录拷贝,消费者可以将它们永久储存在某种媒介物内(如磁盘、光碟等),则此种在线交易性质是购买货物;如果网上下载的此类数据化产品不能被消费者合法地永久储存,或消费者仅拥有线上阅读、观看或在一定期间内使用的权利,这种情形下消费者不过是支付对价取得一段使用期间,并未实质获得数据化产品的所有权,这种交易性质应认定属于购买服务。<sup>[6](P150-151)</sup>

在数据化产品的定性问题上,有关国家和国际组织的税收立法和司法实践也并不一致。在美国,联邦税收中没有类似我国的增值税和营业税这样的流转税税种,对销售有形动产或提供应税劳务课征流转税属于各州的税权范围。目前美国各州征收的这类流转税的具体税种,包括一般零售税(general sale tax, retail tax),特种零售税(special sale tax, excise tax)和使用税(use tax)等。<sup>[2](P136-137)</sup>在计算机软件这种数据化产品是否构成各州零售税和使用税课税对象的有形动产这个问题上,各州法院的司法实践存在分歧。在1976年田纳西州最高法院审理的Commerce Union Bank v. Tidwell案和1977年阿拉巴马州法院审理的Alabama v. Central Computer Service Inc.案中,两个法院的判决均认为计算机软件程序,即使是载于像磁盘和磁卡这类有形媒介中,本质上仍属于无形的智能知识,不构成有形动产,不能成为各州的零售税和使用税的课征对象。而1994年路易斯安纳州最高法院在South Central Bell Telephone Co. v. Barthelemy一案的判决中却有完全相反的见解。该案涉及South Central Bell Telephone公司通过网络传输购进的电脑软件是否属于有形动产而须课征该州的零售税和使用税问题。州最高法院的判决意见归纳为两点:其一,法院否定了电脑软件仅仅是智能知识的概念,认为电脑软件需要储存在磁带或硬盘等实体媒介物内,占据了实体空间,具有实体存在性,并且人类要察觉电脑软件的存在必须借助于机器辅助,因

财政部、国家税务总局《关于营业税若干政策问题的通知》,财税[2003]16号。

台湾官方有关部门持有此种看法。参见台湾“经济部商业司”,《法规障碍研究报告》,第33页。<http://www.ec.org.tw/bpr/doc/law-barrier.doc> (2000.9.30)。

Commerce Union Bank v. Tidwell, 538 SW2d 405 (Tenn. 1976). Alabama v. Central Computer Service Inc. 349 So.2d 1160 (Ala. 1977).

此它符合有形财产的定义;其二,电脑软件的交付方式,不应改变该软件的性质。不论是先将软件储存于软盘或光碟等有形介质物中再寄售给消费者,或者是直接将软件通过数据化传输方式交付给消费者,两者的性质均应相同,属于有形动产,因此须要缴纳州的零售税和使用税。目前,美国联邦最高法院尚未对数据化产品的税法属性发表意见,由于美国各州对于在线交易的数据化产品是否课征零售税或使用税的态度不同,为避免因此而影响阻碍跨州的电子商务交易发展,联邦政府在1998年颁布了《因特网免税法》(Internet Tax Freedom Act),禁止各州对互联网电子商务交易征收任何现行税种以外的新的税收,有效期三年,并且于2001年11月又通过了《网络税收非歧视法》(Internet Tax Nondiscrimination Act),将前述法令规定的冻结课税的期间再延长2年至2003年11月。

欧盟在各成员国推行统一的增值税制度,其增值税的课税范围包括在欧盟境内进行的货物或劳务提供以及进口货物行为。欧盟关于增值税的第6号指令第5条将提供货物定义为所有权人转让处分其有形财产的行为,而凡不构成第5条意义上的提供货物的其他交易,包括转让无形财产权利,均属于提供劳务的行为。关于在线交易的数据化产品的定性问题,早在1998年欧盟委员会就在发表的题为《通讯、电子商务与间接税》的研究报告和2001年2月向欧盟理事会提出的关于修改增值税第6号指令的建议案中明确主张,“凡通过电子网络以数据形式将某种产品提供给对方的行为,应认为是增值税意义上的劳务提供。……某种产品,在其有形的形态下,属于增值税意义上的货物,而在以电子方式传输的情形下,则属于增值税意义上的劳务。”欧盟委员会的上述主张和建议已实际贯彻体现于2002年5月欧盟理事会通过的关于修改增值税第6号指令的第2002/38/EC号指令中。根据这个指令的解释,提供网址、网址寄宿(website - hosting)、程序和设备的远程维护、以及以在线方式提供软件、音像、游戏、资料和数据库使用等数据化产品,均属于增值税第6号指令第9条第(2)款(e)项意义上的以电子方式提供服务的行为。

与欧盟的主张一样,新加坡和瑞士的税务当局也认为数据化产品在流转税意义上应该定性为服务。而加拿大、巴西和日本等国则主张提供数据化产品即可能定性为服务,也可能认定为提供无形财产。<sup>[2]</sup>(P457 - 458)

### 三、在线交易数据化产品的流转税法律属性

在我国现行流转税体制下,在线交易的数据化产

品如何定性,应该结合我国有关税种制度的实际情况,综合考虑各方面因素来确定。既要注意贯彻税收中性和公平原则,也要考虑课税的效益和技术上的可行性;既要国内税制的实际出发,又要看到电子商务税收国际协调的发展趋势。笔者认为,在我国现行流转税制度未进行根本性的改革调整的情况下,在线交易的数据化产品提供,应该区别具体情况,分别确定为提供服务或转让无形财产权利性质的行为,纳入营业税的课税对象范围。其理由主要有以下诸项:

1. 从我国现行有关流转税的制度规定来看,在线提供数据化产品交易,更适宜归入营业税而非增值税的课税范围。

根据《增值税暂行条例实施细则》的定义解释,现行增值税意义上的销售货物,是指有偿转让货物的所有权。所谓货物,是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。而属于增值税课税范围的有偿提供加工、修理修配劳务,前者是指由委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务;后者是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。因此,现行增值税法规定的课税客体,一类是各种有形财产,以及视同有形财产的电力、热力和气体等自然力。销售货物在法律上的结果是完整意义上的货物所有权由卖方转移至买方。另一类是范围有限的加工和修理修配劳务,此类劳务必须是通过有形的现场实际履行方式提供,不可能以在线交易的方式完成。通过在线交易的数据化产品,无论是各种软件、游戏、书刊、音像制品,还是咨询意见和情报资料,其本身都是由人们设计的数码组合而成,并无任何形体,它们不能脱离计算机设备存在,不具备有形动产的物理特征,也不属于自然力。而且,就目前通过网络直接进行的各种数据化产品交易的实际情况看,大多数交易性质并非严格意义上的所有权一次性转让,更多地是数据化产品使用权的授予,即卖方在提供给买方某种数据化

South Central Bell Telephone Co. v. Barthelemy, 637 So. 2d 451 (La. 1994).

Article 2 of Sixth Council Directive, 77/388/EEC.

EC, Communication, E-Commerce and Indirect Taxation, 1998.

Council Directive 2002/38/EC amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio television broadcasting services and certain electronically supplied services.

See The Inland Revenue Authority of Singapore, Goods and Services Tax Guide on E-Commerce (31 August 2000); Swiss Federal Administration, Brochure No. 61050730 on VAT and Telecom Enterprises, June 1998.

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第2条、第3条。

产品的同时,对买方使用和处分该数据化产品往往附有多种限制,如仅限在一定期限内买方个人或企业内部复制使用和不得用于商业销售等,具有明显的权利许可特征;或者是卖方负有提供后续服务性质的义务,如提供数据仓库、应用程序寄宿、软件维护和数据库检索以及网上专业咨询服务等在线交易。前一类在线交易情形,更符合于我国现行营业税法规定意义上的转让无形资产交易。而后一类在线交易则视具体交易情形分别更接近于营业税税目中的仓储、租赁业,电信服务和其他服务业等细目规定范围内的服务交易。如果要将它们认定为销售货物或提供加工、修理修配劳务,显然是前述《增值税暂行条例实施细则》的定义解释所难以包容的。

2. 从贯彻税收中性和税负公平的课税原则的需要上说,在我国现行税制下,将在线交易的数据化产品定性为销售服务或无形资产,能够在更大程度上体现税收中性原则和实现课税公平。

税收中性原则要求在各种形式的电子商务之间以及电子商务与传统商业交易之间,应实现课税的中性和平等,企业的决策应基于经济因素而非税收因素的考虑,在相似情形下从事相似性质交易的纳税人,应被课征相同水平的税收。前述主张在线交易的数据化产品应该定性为货物销售的观点,主要来自美国税法理论界和实务部门,其基本理由是认为不应由于纳税人从事商业交易方式的不同而在纳税义务上有差别待遇,采用传统商业交易方式从事某种商品的销售活动(例如销售纸质书刊)应该与通过互联网交易方式销售类似性质的商品(如电子书刊)承担同等的税收负担。就这种观点的基本论据本身而言并无可厚非,问题在于这种针对美国的流转税制环境提出的主张并非是一种能够“放之四海而皆准”的真理,在不同的国家的流转税制度下,将在线交易的数据化产品认定为有形货物销售的结果,可能在更大范围和程度上背离税收中性和课税公平原则。从贯彻体现税收中性和课税公平原则的需要来考虑,数据化产品究竟应该定性为货物销售,还是服务提供或是转让无形资产,必须结合特定国家的有关流转税制的具体情况进行分析。

美国各州开征的一般零售税和使用税的课税对象,主要是各种有形货物销售行为,仅有少数的劳务交易被纳入课税范围。<sup>[2](P137-139)</sup>因此,在美国各州的税制下,在线交易的数据化产品如果认定为提供劳务或服务,将难以纳入各州现行的一般零售税和使用税的课税对象范围,其结果势必导致在线交易与传统商业交易之间的税负失衡。我国现行的流转税制结构是对有形货物销售与有偿劳务提供分别课征增值

税(对一般有形货物和加工修理修配劳务)、消费税(对特定消费品货物)和营业税的多税种流转税体制。在营业税制下,纳入其课税对象范围的各种服务和劳务活动种类较多,涵盖范围较广。如前所述,目前和今后一个时期内通过网络直接进行的数据化产品交易,就其性质和内容而言,大多数交易更接近于现行营业税上的转让无形资产、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、服务业等税目规定范围内的劳务或服务活动。如果将这些在线数据化交易活动定性为有形货物销售,纳入现行增值税的课税范围,将造成通过在线交易方式提供这些服务活动的纳税人与采用传统交易方式从事这些服务提供的纳税人之间的流转税负不平衡,其结果可能是在更大程度和范围上背离了税收中性和税负公平原则。

主张在线交易的数据化产品应定性为货物销售的论者经常以纸质书刊和电子书刊为例,说明两者内容功用相同,彼此之间不应有税负差异,进而推论在线交易数据化产品宜视为有形货物销售,方符合税收中性和课税公平原则。这种见解仍值得商榷。就目前在线交易的数据化产品的实际情形来看,它们与传统交易方式下的有形货物的一个显著区别是前者往往还同时具有互动性质和功能。以印刷的纸质报刊和在线提供的电子报刊为例,消费者购买纸质报刊,他只能阅览这份纸面报刊上登载的相关信息内容;如果在线购买一份电子报刊,消费者可以同时浏览该报刊近期的相关内容,得到相关的新闻背景链接服务,甚至可能与编辑和其他读者就有关问题即时进行网上的讨论交流。电子报刊的这类互动性能和服务是传统的纸质报刊所不具备的。

还应该看到,我国现行营业税制对转让无形资产实行财产使用地税收管辖权原则,根据《营业税暂行条例》第1条及其《实施细则》第7条第1款第3项,以及财政部、国家税务总局的有关文件规定,外国企业和外籍个人从中国境外向中国境内转让无形资产所取得的销售收入,应在中国课征营业税。如果将在线数据化产品交易定性为货物销售,目前在网上传交易中占有相当比例的涉及著作权转让和使用内容的

---

关于目前各种在线数据化产品交易的类型划分,可参看 OECD Committee on Fiscal Affairs, *Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-commerce, Annex 2 Analysis of Various Categories of Typical E-commerce Transactions*, 1 February 2001.

按照国家税务总局1993年发布的《营业税税目注释(试行稿)》中对转让无形资产税目的解释,转让无形资产,是指转让无形资产的所有权或使用权的行为。无形资产是指不具实物形态、但能带来经济利益的资产。该税目的征收范围包括:转让土地使用权、转让商标权、转让专利权、转让非专利技术、转让著作权、转让商誉。

财政部 国家税务总局《关于外国企业和外籍个人转让无形资产营业税若干问题的通知》,2001年3月16日,财税[2001]3036号。

交易就不属于现行营业税的课税范围。这样一方面会形成与采用传统交易方式转让著作权之间的税收差别待遇,有悖税负公平原则;另一方面在这类跨境的网上交易情形下,由于作为货物的数据化产品的起运地和所在地不在中国境内,难以认定构成在中国境内销售货物,依照现行增值税条例对货物销售确定的税收管辖权原则无法在中国课征增值税。另外,根据WTO《信息技术协议》的要求,原则上从2000年1月1日起,该多边协议的成员方应取消对包括各种软件在内的信息技术产品的进口关税及其他税费。<sup>[7](P262-267)</sup>中国已于2003年4月加入《信息技术协议》。如果我国将在线交易的数据化产品确定为现行增值税意义上的有形货物销售,依照上述多边协议的有关规定,同样也不能对作为货物进口的数据化产品征收关税和进口环节的增值税。这样的结果显然不利于维护我国的税收权益。如果将在线交易的数据化产品定性为现行营业税意义上的劳务提供或转让无形资产,则不在该多边协议的规范约束范围。

3. 在线交易数据化产品定性为销售服务或无形资产,符合目前国际社会在电子商务课税问题上已初步达成的共识,有利于我国电子商务课征流转税的制度与未来可能形成的电子商务流转税国际协调规则的接轨。电子商务,尤其是在线电子商务交易,是全球性的或称无国界的交易。各国对位于其境内和境外当事人之间发生的电子商务交易流转额的课税,如果在数据化产品交易定性、税收管辖权原则,以及课税方式等问题上,彼此规定和做法存在分歧,不仅可能在流转税方面造成同一笔跨国电子商务交易的国际重复征税,也可能导致在流转税上的国际双重未征税。因此,与电子商务的所得税国际协调一样,国际社会也早已认识到在流转税方面协调各国税制的必要性,有关国际组织已经开始这方面的努力,并已经取得了初步的成效。

在关于在线交易的数据化产品的流转税法律属性认定问题上,如前所述,欧盟已经先行一步,在其全体成员国范围内统一了认识,即通过关于修改欧盟增

值税的第2002/38/EC号指令明确规定,以在线交易方式销售数据化产品均属于增值税意义上的以电子方式提供服务的行为。经合组织1998年渥太华部长会议通过的《电子商务税收框架条件》,为各成员国处理电子商务税收问题确定了基本的准则。在数据化产品的定性问题上,该《框架条件》也明确主张,“基于消费税之目的,不应将提供数据化产品视为货物提供”。《框架条件》目前被认为是在电子商务税收方面对经合组织各成员国具有法律拘束效力的文件,对各成员国有关电子商务课税制度的发展具有重要的影响。我们对在线交易数据化产品的税法属性确定,应同时考虑到适应电子商务流转税国际协调发展趋势的需要,尽可能与各国的税法实践取得协调一致。这样有利于在流转税方面避免产生国际重复课税和不征税问题。

#### 四、结束语

以上笔者关于电子商务交易额的流转税法律属性认定的见解主张是建立在我国对现行的流转税法律体制未作结构性的修改调整的前提之下。从长远的观点看,要在更大程度和范围内实现电子商务交易与传统商业交易之间、境内交易与跨境交易之间、以及在线电子商务交易与间接电子商务交易之间的流转税税收中性和税负公平,则需要对我国现行流转税体制进行结构性的改革,即应取消现行的营业税,将提供劳务和转让无形资产交易纳入增值税的课税范围,同时尽量简化合并适用于各类劳务服务交易的税目税率,对跨境劳务交易和转让无形资产交易实行消费地和使用地课税原则。

---

关于跨国电子商务交易在流转税方面可能发生的国际双重征税和双重未征税情形和原因分析,可参见OECD Committee on Fiscal Affairs, *Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues*, September 17, 1998, <http://www.oecd.org/daf/fa/E-com/Framework.pdf>. 1999, 07, 23.

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, October 8, 1998, <http://www.oecd.org/daf/fa/E-com/Framework.pdf>. 2002, 04, 03.

#### 参 考 文 献

- [1] 张楚. 电子商务法初论[M]. 北京:中国政法大学出版社,2000.
- [2] Richard L. Doernberg, Luc Hinnekens, Walter Hellerstein, Jinyan Li. *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2001.
- [3] 傅传训. 电子商务课税之问题[J]. 财税研究,1999,(1).
- [4] 黄茂荣. 网上交易之课税问题[J]. 植根杂志,2001,(6).
- [5] 严安. 电子商务的税收对策[J]. 税务研究,2001,(3).
- [6] 邱祥荣. 电子商务课征加值型营业税之探析[M]. 台北:翰芦图书出版有限公司,2002.
- [7] 石广生. 中国加入世界贸易组织知识读本(一)世界贸易组织基本知识[M]. 北京:人民出版社,2001.