

国际税法

跨国电子商务活动对常设机构概念的挑战

朱炎生

目 次

- 一、跨国电子商务活动的交易方式
- 二、常设机构原则能否适用于跨国电子商务活动？
- 三、跨国电子商务活动对常设机构认定提出的新课题
- 四、常设机构概念在网络空间的适用
- 五、结论

随着网络技术的迅猛发展,人类开始进入信息社会。一场信息革命在全球范围内广泛展开。在这场革命中,信息产业的崛起,对人类的工作、学习、生活以及思维等方面产生了根本性的影响,进而引起整个人类社会发生了巨大变革。在税收领域,网络技术推动了税收管理的现代化,大大提高了税收征管水平,但是另一方面,也对传统的税收政策和税收管理带来了严峻的挑战。在国际税收

领域,最为突出的是,如何解决通过国际互联网(Internet)进行的跨国电子商务所引发的国际税收问题。本文就跨国电子商务对国际税法中的关键概念——常设机构概念的挑战试作分析和探讨。

一、跨国电子商务活动的交易方式

电子商务,通常是指通过在开放性的或封闭性的网络上(该网络通常在开放性网络上留有人口)处理和传输各种数字化资料(包括文本、声音和视图等资料),而在有关组织之间、个人之间,或者组织和个人之间发生的商业交易。尽管有的销售商在网上销售图书、服装、食品、计算机、汽车等各种有形的实体商品(hard goods),但是,电子商务更多的是涉及那些无形商品和服务(soft goods and services),如计算机软件、网上娱乐(例如网上音乐、网上游戏等)、信息提供、法律咨询、健康咨询、教育、银行、保险、经纪人业务等。

通常,销售商在自己拥有的计算机上建立并保持自己的网址(web site)。该计算机被称之为服务器(server),可以通过国际互联网被访问。而那些预期客户则通过他们的计算机和调制解调器(modem),通过国际互联网访问提供商(Internet access provider,以下简称网络提供商)提供的访问(access)进入国际互联网,与销售商在国际互联网上相会。网络提供商一般是在其用户(user)居住的当地呼叫区域(alocal calling area)建立向其用户提供服务的服务器,以免其用户使用长途电话呼叫访问。当然,如果网络提供商提供免费的呼叫转移服务,或者其用户愿意支付长途电话费,网络提供商也可不必在其用户所在国或在其用户附近建立服务器。网络提供商就其提供的访问向用户收取一定的费用。该费用根据用户访问时间的长短收取或者按照一个固定数额收取。显然,通过国际互联网先期将访问服务销售给用户,对于国际互联网上的电子商务的开展,十分重要。

国际互联网上的实际交易活动可谓多姿多彩。客户可以直接

在国际互联网上向销售商购买产品和服务。例如,软件销售通常采取这种形式。客户只要向销售商提供其信用卡的有关信息,销售商就允许客户将其所需的软件下载(download)到其计算机上。整个交易完全在国际互联网上完成。至于那些有形的实体货物的销售,销售商可以通过国际互联网接受客户的订单和支付,然后通过传统的交货方式,从其货物的库存中发货来履行订单,或者指示其供应商直接履行订单。

二、常设机构原则能否适用于 跨国电子商务活动?

如前所述,电子商务活动主要涉及网络提供商和销售商的活动。网络提供商主要是通过国际互联网向客户提供各种形式的网络服务,特别是向客户提供进入国际互联网的访问。销售商主要是通过国际互联网向客户销售各种商品和服务。鉴于国际互联网的全球性,网络提供商以及使用国际互联网的销售商(以下简称销售商)可以向外国的客户提供访问服务或销售产品,由此产生境外收益,形成跨国所得。对于这种通过跨国电子商务活动所取得的跨国所得,按照现有的国际税法原则,所得取得者的居住国和所得来源国都享有征税权。如果所得取得者的居住国和所得来源国之间订有税收协定时,两国对这一跨国所得的征税权将按照税收协定中规定的原则进行划分。常设机构原则就是当前各国税收协定中确定的征税权划分标准之一。

由此产生的问题是:上述跨国电子商务活动所产生的跨国所得的征税权的划分,是否可以适用现有的国际税法原则?进而言之,对于跨国电子商务活动所产生的跨国营业所得,是否可以按照现有的国际税收协定中确定的常设机构原则确定征税权的划分?

1. 有关国家观点

跨国电子商务活动的税收问题是否适用现有的国际税法原则,特别是跨国电子商务活动所产生的跨国营业所得的征税权划分是否适用现行的常设机构原则,美国、澳大利亚、加拿大、荷兰在讨论电子商务活动对税收政策的影响时,认为电子商务活动与传统的商务活动的主要区别,仅仅在于活动方式上的差别,就商务活动的实质而言,两者并没有差别。因此,对于电子商务活动的税收政策,这些国家在其研究报告中都主张,从维护税收中性并促进电子商务活动的发展角度出发,现行的税收原则应当适用于电子商务活动。在国际税收领域,现行的国际税法原则,包括常设机构原则,也同样应该适用于跨国电子商务活动。^①

① 1996年11月,美国财政部发布一篇题为《全球电子商务的若干税收政策》的文件,对跨国电子商务的税收问题提出了自己的建议(该报告参见 Intertax, Vol. 25, Issue 4, 1997, pp. 148—171.)该报告就有关电子商务的税收政策和管理的一般原则、税收实体法问题、税收管理和税法实施问题,进行了广泛的讨论。尽管该报告在开篇中就指出,该文件中的观点并不代表美国政府(包括财政部和国内收入署)对法律和税收政策的解释,但是该报告对美国有关电子商务的税收政策产生很大的影响。例如,1997年7月1日美国总统提出的《全球电子商务框架》,以及1998年10月20日,美国国会通过的《国际互联网税收自由法案》,都是建立在该报告的基础上。1998年4月,加拿大国家税务局局长设立的关于电子商务咨询委员会向加拿大国家税务局提交了一份题为《电子商务与加拿大税收管理》的报告(该报告参见网页 <http://www.rc.gc.ca>)。该报告就电子商务对一般税收政策、所得税、消费税、关税、税收管理等方面的影响进行了详细分析,并向国家税务局提出了各项建议。1998年9月,加拿大国家税务局就上述讨论报告中的建议发表了其答复报告。在该报告中,加拿大税务局表示,接受上述讨论报告中所提的各项建议。就电子商务对税收管理的影响问题,澳大利亚国家税务局专门组织成立了一个研究小组。1997年8月,该小组发表了题为《税收与国际互联网》的报告,详细讨论了电子商务活动中的税收问题(该报告参见网页 <http://www.ato.gov.au>)。该报告建议澳大利亚国家税务局,一方面积极与其他国家和有关国际组织合作,就现行的国际税收规则的适用问题开展讨论和研究,另一方面,积极与国内的其他部门合作,以促进电子商务活动的发展,同时加强对使用国际互联网的管理。1998年5月,荷兰财政部发表了题为《无间隔世界的税收》的报告,讨论了电子商务对荷兰税收政策的影响,同时建议荷兰税务局加强与其他国家和有关国际组织合作(该报告摘要参见 Intertax, Vol. 26, Issue 10, pp. 303—306.)

2. 有关国际组织的观点

对于国际互联网上开展的电子商务活动中的税收问题,有关的国际组织,特别是经合组织(以下简称是 OECD)给予密切关注。OECD 的财政事务委员会(CFA)就此问题展开了一系列的研究和讨论活动。1997 年 11 月,OECD 在芬兰的图尔库举行讨论会,CFA 发表了题为《电子商务:对税务当局和纳税人的挑战》的报告。^② 该报告指出,在国际税收领域,应该保证各国公平分配从跨国电子商务活动中产生的税收利益,应该将考虑重点放在如何适用当前的国际税法规则上而非导入新的国际税法规则。关于常设机构原则,CFA 要求其成立的关于常设机构研究的工作组就以下问题开展调查,即是否需要修改对税收协定中有关营业利润征税的规则进行修改,如果需要修改,那么赞成的意见和反对的意见是什么。

1998 年 9 月,CFA 发表了题为《电子商务:税收问题讨论稿》的报告。^③ 在该讨论稿中,CFA 提出,已经广泛适用的中性、效率、确定、简便、效力、公正、敏捷等税收原则,同样可以适用于电子商务活动。关于税收协定问题,CFA 认为,在税收协定范本所包含的原则,包括常设机构原则,同样可以适用于电子商务活动,但是必须明确如何将 OECD 税收协定范本的条款适用于电子商务活动。1998 年 10 月,OECD 成员国和若干非成员国的政府代表以及 40 多个来自不同行业的企业代表,参加了渥太华会议。会议通

^② 参见网页 <http://oecd.org>。该报告对国际互联网涉及到税收政策和税收管理的各个方面作出了总结,讨论了这些方面对消费税、所得税,以及国际税收的影响,并提出了供各国政府处理这些问题的各项选择。在有关电子商务的一般税收政策方面,该报告指出,各国政府的一般意见是:有关电子商务的税收也应该适用公正、简便、确定、效率、敏捷和避免经济扭曲等税收原则。

^③ 同上注。该讨论稿是为 1998 年 10 月在渥太华召开的政府与企业关于税收问题的意见交流会而准备的,作为该会议讨论和交流意见的基础。

过了《电子商务:税收框架条件》。^④基本上接受了CFA提交的上述讨论稿中所提出的意见。在该份文件中,OECD认为,OECD税收协定范本中有关常设机构的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。目前,CFA已经着手进行如下工作,即在该税收协定范本注释中明确,常设机构概念将如何适用于通过在他国建立的服务器上的网址开展的电子商务活动。

综上所述,当前普遍的观点是:对于跨国电子商务活动中产生的跨国营业所得的征税权划分,仍然适用现行的常设机构原则。由此可见,在存在税收协定的前提下,就所得来源国而言,其是否有权对缔约国对方的网络提供商以及销售商通过国际互联网在其境内取得营业所得征税,将取决于网络提供商和销售商是否在其国内设有常设机构。由此产生的问题是:在跨国电子商务活动中,如何认定常设机构的存在?

三、跨国电子商务活动对常设机构认定提出的新课题

按照现行的常设机构概念,^⑤常设机构可分为以固定营业场所构成的常设机构和以营业代理人构成的常设机构。然而,除了在客户所在国拥有、租用或使用服务器之外,外国的网络提供商和销售商不必在客户所在国设有场所、场地、设施或设备,换言之,他们不必在客户所在国保持其他形式的“有形存在”(physical presence)。当然,他们也可以在客户所在国建立办事处、管理场所、分

^④ 同注③。

^⑤ 当前各国签订的税收协定中的常设机构概念,主要参考OECD税收协定范本和UN税收协定范本中常设机构概念,都没有对上述两个税收协定范本中常设机构概念作出任何实质性的变动。因此,本文所提及的常设机构概念,主要以上述两个税收协定范本中常设机构概念为参考。

支机构等“有形存在”的营业场所,或者设立营业代理人。

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营业活动时,按照现行的常设机构概念,需要考虑的就是,他们拥有、租用或使用的服务器,能否构成一个固定营业场所,进而构成常设机构。就销售商来说,拥有、租用或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?此外,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,它可以和网络服务提供商达成协议,使用或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. 服务器或网址是否构成固定营业场所的问题

按照现行的常设机构概念,构成常设机构必须符合以下条件,①是企业开展营业活动的营业场所;②在空间上和时间上是“固定的”;③所从事的活动必须是准备性或辅助性活动以外的营业活动。^⑥然而,这些条件适用于服务器和网址时,将产生许多新的问题和困难。

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处理各种营业事务,然而,在电子商务活动中,所有的商务活动都是由服务器或网址自动完成的,企业不必在来源国保留任何雇员,因此,某一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存放在某个建筑物中,也可以建立在手提电脑上,而该手提电脑可以在上述的建筑物的各个场所使用,或者由雇员从一个城市转移到另一个城市。此外,网址可以每隔一段时间就转移到位于

^⑥ 参见 OECD 范本和 UN 范本第 5 条第 1、4 款。

不同的建筑物、城市或国家的一个新的服务器上。在此情况下,难以认为服务器或网址在空间上和时间上是“固定的”。

第三,服务器和网址可以自动完成各种功能,例如广告、收发订单、收款、储存和发送数字化资料以及这些功能的综合等。因此,能否将服务器或网址视为常设机构,必须考虑服务器或网址开展的上述活动是否属于 OECD 税收协定范本和 UN 税收协定范本第 5 条第 4 款所指的准备性或辅助性的活动。此外,在网址和服务器储存了大量的数字化资料时,还必须确定,储存数字化资料的数据库是否构成 OECD 税收协定范本和 UN 税收协定范本第 5 条第 4 款中所指的货物的库存。如果属于货物的库存,在该数据库还提供研究和查阅便利的情况下,能否认为该数据库的设立是属于 OECD 税收协定范本和 UN 税收协定范本第 5 条第 4 款所指的专为储存、陈列或交付的目的?另外,还必须考虑有关通过服务器和网址收集情报的问题,因为 OECD 税收协定范本和 UN 税收协定范本第 5 条第 4 款规定,专为收集情报而设立的固定营业场所不构成企业的常设机构。根据这一规定,如果某一固定营业场所不仅仅收集情报而且从事对情报的加工活动,那么该营业场所将可能构成常设机构。而在电子商务中,难以确定服务器或网址何时将收集情报活动转为对所收集情报的加工活动。

2. 网络提供商是否构成营业代理人的问题

根据现行的常设机构概念,一个企业在设有代理人为其进行营业活动的条件下,即使该企业在一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。根据 OECD 税收协定范本和 UN 税收协定范本的规定,该代理人在以下两种情况下皆可以构成常设机构:①在缔约国另一方代表企业进行准备性或辅助性活动以外的活动,并且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);^⑦ ②虽然没有缔约权,但是经常在缔约国另一方保存货物或商品的库存,并且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)。^⑧

如果企业的营业代理人不受企业的“详细指示”和“全面控制”,并且其代理行为所产生的企业风险也是由被代理企业承担,换言之,该代理人在经济上和法律上都独立于其所代理的企业,那么,该代理人被称之为独立地位代理人。这种营业代理人特别包括经纪人、一般佣金代理人等。^⑨ UN 税收协定范本则进一步规定,如果独立地位代理人的活动全部或几乎全部代表一个企业,即其客户存在单一性,那么该代理人丧失其独立性。^⑩

按照现行的常设机构概念,当缔约国一方企业通过上述的独立地位代理人缔约国另一方进行活动时,该独立地位代理人如果按照其营业常规进行活动,则不构成常设机构。^⑪ 换言之,独立地位代理人构成常设机构必须符合以下条件:该独立地位代理人代理企业进行活动时未按照其营业常规进行活动。这里所谓的“营业常规”,是指该独立地位代理人的行业惯例,即该行业当前已经存在的惯常活动。

如果根据上述对营业代理人的理解,在电子商务活动中,当外国销售商与网络服务提供商达成协议,使用或租用网络服务提供商的服务器维持网址,开展其自身的销售活动时,能否仅仅因为前者将其网址建立在后者的服务器上,就可以认为后者是前者的营业代理人? 如果答案是否定的,那么在何种情况下可以构成前者的营业代理人,进而构成销售商的常设机构?

⑦ 参见 UN 范本第 5 条第 5 款; OECD 范本第 5 条第 5 款。

⑧ 参见 UN 范本第 5 条第 5 款。

⑨ 参见 OECD 范本注释第 5 条,第 32、37 段。

⑩ 参见 UN 税收协定范本第 5 条第 7 款。

⑪ 参见 OECD 范本第 5 条第 6 款, UN 范本第 5 条第 7 款。

四、常设机构概念在网络空间的适用

从常设机构的发展历史看,不论常设机构概念作任何发展,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,这两个核心要素仍然存在,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。

(一) 网址和维持网址的服务器——跨国 电子商务活动中的固定营业场所

1: 营业场所的判断

在跨国电子商务活动中,尽管没有企业雇员的存在,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。^⑫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. 营业场所固定性的判断

将网址和服务器视为固定营业场所的另一疑问,是如何适用营业场所的固定性标准,判断网址和服务器在时间上和空间上都

^⑫ 参见 OECD 范本注释第 5 条,第 10 段。

具有“固定性”。理论上讨论较多的是,为了逃避税目的,服务器存在着有意的流动,并且难以控制。通常情况下,网址和维持网址的服务器具有一定的稳定性,总是和一定的地理位置相联系,存在着空间上的固定性和时间上的持久性。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,不能以此为由否定网址和服务器的固定性。当然,以逃避税目的经常变换服务器或网址地点的行为,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行为。这是网络技术给税收管理带来的新课题。

3. 营业活动性质的判断

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中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、1977年的OECD范本以及1980年的UN范本中,这一列举就存在着差异。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。如果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,如果服务器和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,那么该网址和服务器从事的活动将构成重要或主要的活动。

(二) 网络提供商——跨国电子商务活动中的营业代理人

如前所述,跨国电子商务活动中,销售商有时在网络提供商的服务器上建立网址,开展商务活动。这种情况下,网络提供商能否构成销售商的营业代理人,要根据具体情况进行分析。

根据固定营业场所构成常设机构的理论,只要企业“通过”某一固定营业场所处理其营业活动,那么该固定营业场所就可以构成企业的常设机构。至于这一固定营业场所为企业所有、租用,还是与企业存在其它关系,并不重要。因此,笔者认为,无论销售商通过网络提供商的服务器还是自己的服务器开展营业活动,都可以根据该服务器是否构成固定营业场所来认定常设机构是否存在。换言之,销售商通过网络提供商的服务器维持网址,开展营业活动,这一事实本身并不使得两者之间存在代理关系。网络提供商是否构成销售商的营业代理人,仍然需要根据其它因素加以判断。

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。有鉴于此,即使我们将某一网络提供商向销售商提供维持网址的服务器,使得销售商在来源国开展销售活动的活动,视为一种代理活动,那么,该网络提供商也应当属于独立地位代理人。根据营业代理人构成常设机构的理论,独立地位代理人只有

在没有按照其营业常规进行营业活动时,才可以构成被代理企业的常设机构。因此,如果网络提供商为销售商从事与销售活动有关的活动,例如有权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库存中交付商品,那么,此类活动与其自身从事的网络提供服务完全不同,显然非其行业惯例,而是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。

五、结 论

回顾常设机构概念发展的历史,可以发现,常设机构概念实际上是一个开放的概念。随着社会经济生活的变化,常设机构概念的内容也日渐丰富。在国际经济生活中出现新的经济活动时,常设机构概念亦增加新的内容。究其原因,在于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。每当新的经济活动产生,居住国和来源国财政利益的冲突在新的经济活动中也必然存在,相应地,人们就必须对常设机构的概念加以发展,以满足在新的经济生活中平衡居住国和来源国财政利益冲突的需要。

网络技术的进步使得电子商务活动成为现实。全球范围内的电子商务活动方兴未艾,各国在电子商务活动中的财政利益的冲突就已经产生。因此,如何再次将常设机构原则适用于电子商务活动领域,就成为各国纳税人、政府及有关国际组织关心的焦点之一。

常设机构是居住国企业在来源国展开营业活动的工具,在自动化技术不发达的情况下,人的介入在这一工具的使用过程中是必不可少的。而人的介入完全是因为技术条件的限制所致,并非是常设机构概念构成中必不可少的要素。在网络技术发达的今天,通过国际互联网、网址和保持该网址的服务器完全可以自动完成企业的有关营业活动,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功能。网络技术带来的这一新内容,必将推动常设机构概念的又一次发展。这在客观上也要求我们对现行的常设机构概念作出新的理解和定义。(本文责任编辑:朱晓勤)

(作者系厦门大学法学院讲师、法学博士)