

学校编码：10384

分类号_____密级_____

学号：13620141150226

UDC_____

廈門大學

碩 士 学 位 论 文

跨境电子商务交易课税方案比较研究

A Comparative Study on Methods to Tax Transactions of
Cross-Border E-Commerce

王劲杨

指导教师姓名：廖益新 教授

专 业 名 称：国际法学

论文提交日期：2017 年 月

论文答辩时间：2017 年 月

学位授予日期：2017 年 月

答辩委员会主席：_____

评 阅 人：_____

2017 年 月

厦门大学博硕士学位论文摘要库

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

内容摘要

信息与通讯技术的长足发展一方面促进了跨境贸易的蓬勃发展，但同时也方便了跨国公司利用各国或地区税收法律制度中的差异、漏洞或空白进行税务筹划，人为地规避来源地税收管辖权，使各国的税收利益严重流失。为了更好地应对数字经济带来税收挑战，经合组织于 2013 年起开展了税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划，其中的第一项和第七项行动计划确认、研究数字经济中的税务问题并提出了相应的解决方案。美国在其国内也通过各州合作立法以及国会讨论的方式以挣脱传统课税要件对各州税收主权在电子商务领域的束缚。本文通过比较经合组织的行动计划与美国国内的立法措施，以 1998 年经合组织确立适用于电子商务税收问题的“渥太华税收框架原则”为基础，分析两者的利弊，并提出应以数字化手段解决数字经济带来的挑战的思路，即建立以“显著经济存在”为新课税连接点和以税务软件进行源泉扣缴作为征管方式的针对性课税方案。

本文的正文分为四个章节。第一章介绍了经合组织对跨境电子商务交易课税问题所采取的传统立场以及近几年经合组织立场的变化，着重分析了 BEPS 第一项与第七项行动计划中提出的常设机构规则适用范围的扩大以及作为解决更广泛的税务挑战的备选方案——“显著经济存在”概念、预提税和衡平税，本文认为这些规则的修改仍具有保守性，应着重考虑备选方案以建立更符合数字化经济特点的规则。

第二章讨论了美国国内的跨州电子商务交易的税收立法。首先分析了参考美国国内立法的意义，其次介绍了美国各州政府对传统课税要件在电子商务情境下的修改，再次介绍了各州间的合作协议——《简化销售税与使用税协议》和美国国会对该协议的立法和讨论，最后肯定美国国内各方作出的努力，提出修改物理性的课税连接点具有重大意义，同时应配以相应税务软件的运用以降低纳税人遵从成本与政府的征管成本。

在第三章中，本文提出在“渥太华税收框架原则”下将经合组织 BEPS 相关的行动计划与美国国内的立法活动进行对比，并把主要的对比对象分为了两个部分，即税收管辖权划分原则与具体的征管程序。提出应着重考虑“显著经济存在”这一新课税连接点和源泉扣缴方式的运用，并结合美国国内实践中采用的网络登记制和税务软件等数字化方式作为具体的征管程序，建立更符合数字经济特点的

交易课税规则。

本文的最后一章立足于我国现实的发展战略，提出我国在“一带一路”战略下税收协定中相关规则的制定应考虑我国电子商务的实际发展情况而做出调整，同时应及时地更新相关税收协定并发展我国自主的税务软件。

关键词： BEPS 行动计划；显著经济存在；SSUTA

厦门大学博硕士论文摘要库

ABSTRACT

The developed information and communication technology has brought thriving improvement to transnational trade. However, it also makes multinational corporations easier to avoid the tax jurisdiction of source countries, by taking advantage of loopholes and gaps in different tax law systems, causing a tremendous loss of revenue to governments. In response to challenges brought by the digital economy, the Organization for Economy Cooperation and Development (OECD) launched an Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in 2013 to identify and analyze issues raised by digital economy and figure out possible solutions. Meanwhile, in order to break through the traditional conditions of taxation, some states in United States of America have come up with some unilateral and joint legislations which are discussed also in the Congress. This Article compares both of the methods mentioned above, examines them on the basis of the *Ottawa Taxation Framework Conditions* bought by OECD in 1998, suggests to resolve the digital challenge by a digital solution that is to design a taxation system with the 'significant economic presence' as the new nexus and the withholding at source by the use of taxation software.

This Thesis begins, in Chapter I, by introducing the conservative position OECD used to take and the recent changes in the taxation of the cross-border e-commerce, especially the amendments of some articles and the concepts of significant economic presence, withholding tax and equalization levy in the BEPS Action Plan 1 and 7. Chapter II discusses the legislative efforts made within U.S., and focuses on the Streamlined Sales and Use Tax Agreement and the Congressional process regarding the agreement, and how these indicate the possible solutions to a broader field. Chapter III looks at the comparison of solutions by OECD and U.S. in the frame of *Ottawa Taxation Framework Conditions*, and brings up the main thinking of this Thesis, that is to combine the considerable merits of both. The last Chapter proposes the Chinese arrangement to tax cross-border e-commerce in its 'One Belt and One Road' strategy, and several other measures China should consider to response to the

challenges of taxation brought by the digital economy.

Key Words: BEPS Action Plan; a significant economic presence; SSUTA

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

引言.....	1
第一章 经合组织的原则立场与应对方案	4
第一节 电子商务课税的五项基本原则与保守应对立场	4
第二节 规则的修改建议.....	6
一、修改例外条款.....	6
二、加入反拆分条款.....	7
三、修改代理人条款.....	7
第三节 备选方案的提出.....	8
一、公正性纳为考虑因素.....	8
二、新的关联度概念：显著经济存在.....	8
三、预提税与衡平税方案.....	10
第四节 对 BEPS 第 1 项行动计划的评析.....	11
一、修改后的规则不利于中小型企业.....	11
二、预提税与衡平税的税收公平待遇问题.....	11
三、备选方案仍有可为.....	12
第五节 构建针对数字经济特点的规则	13
第二章 近期美国跨州电子商务税收法律制度的发展.....	15
第一节 美国跨州电子商务税收法律制度的可参考性分析	15
一、各州相互独立的税收主权.....	15
二、跨州电子商务销售税的困境：缺乏“物理存在”课税连接点.....	16
三、多元且针对性较强的立法趋势.....	17
第二节 跨州电子商务税收管辖权的立法：最高法院的立场改变	18
一、纽约州的“点击联系”规则.....	18
二、科罗拉多州的“通知要求”	19
第三节 跨州税收征管机制的确立：推动国会立法	21
一、SSUTA 机制：税收主权的让渡、注册制和 CSP.....	21
二、国会的立法讨论：保护中小型电子商务企业.....	23

第四节 评析：以数字化方式解决数字经济税收问题	24
一、“物理存在”规则的适时改变.....	24
二、用互联网技术减轻税收遵从负担和征管成本.....	25
三、保护中小型电子商务企业的发展.....	25
第三章 美国立法实践与经合组织备选方案的对比	27
第一节 对比中所采取的评估原则	27
第二节 税收管辖权划分规则的对比	28
第三节 具体征管措施对比	29
第四节 构建更合理的应对方案	31
一、新的应对方案所预期达成的目标.....	31
二、税收管辖权划分的方案：量化考察因素.....	31
三、具体征管措施的方案：用 CSP 代为承担纳税人义务.....	32
第四章 对于中国的参考意义	34
第一节 税收协定应配合“一带一路”等国际发展战略	34
第二节 及时更新税收协定	35
第三节 发展自主的税务服务软件	36
结论	37
参考文献	38
致谢	43

CONTENTS

Introduction.....	1
Chapter 1 The Standpoints and Responses of OECD	4
Subchapter 1 Five Principles and Conservative Standpoint of Taxation of E-Commerce.....	4
Subchapter 2 Suggestions to Amend the Rules	6
Section 1 The Amendment of the Exceptional Clauses	6
Section 2 Include the Anti-splitting-up Clauses.....	7
Section 3 The Amendment of the Commissionaire Clauses	7
Subchapter 3 The Opitons.....	8
Section 1 Equity as a Factor of Consideration.....	8
Section 2 A New Nexus: Significant Economic Presense	8
Section 3 Withholding Tax and "Equalization Levy"	10
Subchapter 4 Analysis of BEPS Action Plan 1	11
Section 1 New Rules May Not Be Beneficial to SMEs.....	11
Section 2 The Fair Treatment of Withholding Tax and "Equalization Levy"	11
Section 3 The Options Are Still Available	12
Subchapter 5 Design Rules With Digital Features.....	13
Chapter 2 Recent Development of Rules of Taxation of Interstate E-Commerce in U.S	15
Subchapter 1 Why American Rules Can Be Referred.....	15
Section 1 Independent Tax Sovereignty of States.....	15
Section 2 Dilemma: Lack of "Physical Presence" as Nexus.....	16
Section 3 Trend of Diversified Legislations	17
Subchapter 2 Tax Jurisdiction of Interstate E-Commerce: Changes Made by the Supreme Court.....	18
Section 1 "Click-though" Nexus of New York State	18
Section 2 "Notification Requirements" of Colorado	19

Subchapter 3 Establishment of Interstate Tax Collection System with Congressional Response	21
Section 1 SSUTA: Compromise, Registration and CSP	21
Section 2 Congressional Discussions and Legislations	23
Subchapter 4 Analysis: Solve Digital Problems of Taxation by Digital Solutions.....	24
Section 1 The Change of "Physical Presence" Nexus.....	24
Section 2 Relieve the Burden of Compliance and the Cost of Administration By Digital Technology	25
Section 3 Protect the Development of SMEs.....	25
Chapter 3 Comparison of U.S. Legislations and the Options of OECD	27
Subchapter 1 Principles of Evaluation.....	27
Subchapter 2 Comparison of Rules to Decide Tax Jurisdiction	28
Subchapter 3 Comparison of Administrative Procedures.....	29
Subchapter 4 Design More Reasonable Solutions.....	31
Section 1 Anticipated Goal of the Solutions	31
Section 2 Rules to Decide Tax Jurisdiction: Quantification	31
Section 3 Administrative Procedures: Use of CSP	32
Chapter 4 The Measures China Could Take.....	34
Subchapter 1 Treaties Should Coordinate with the "One Belt and One Road" Strategy	34
Subchapter 2 Update Tax Treaties.....	35
Subchapter 3 Develop Own Software of Tax Service.....	36
Conclusion	37
Bibliography	38
Acknowledgement.....	43

引言

电子商务的出现改变了国际货物买卖的传统定义和方式，其具有的价格便宜、购买便捷以及商品多样等优势，使越来越多的人学会通过电脑、手机等电子设备登录外国电商设立的本国网站，或者直接登录国外的官方网址，购得来自世界各地的商品。就中国而言，据中国互联网络信息中心的统计数据，截止至 2014 年 12 月底，我国网络购物用户规模达到 3.61 亿，同时，随着跨境 B2C 业务的开启，仅在“双十一”期间，就有 217 个国家和地区在我国某一网购平台上进行了交易^①。这些数据表明，我国的电子商务市场呈现出全球化的趋势。而作为电子商务发源地的美国，其规模更是不断扩大，其 2015 年的电子商务销售额就达到美金 3417 亿元，比 2014 年增长了 14.6%，占零售业增长额的 60.4%，而且这也是美国电子商务销售额的增长率连续第 6 年达到或接近 15%，^②可谓欣欣向荣。尽管全球在 2008 年遭遇了本世纪第一次金融危机，经济下行，但仍挡不住各国人民网上消费的热情，数据显示，全球电子商务销售额自 2010 年以来一直稳定增长，增长率在 2013 年时到达最高的 28.5%，虽然之后的增长率开始下降，但这也是全球电子商务市场日趋成熟的标志。^③

上面这些数字体现出电子商务，尤其是跨境电子商务的蓬勃发展，其巨大的销售额也彰显了背后巨大的税收利益。但对于所得来源国而言获得这些税收利益也并非探囊取物，因为电子商务本身的特点对现行国际税法中，以常设机构原则作为协调收入来源国和居住国之间所得征税的方式产生了巨大的挑战。常设机构原则与固定有形的营业场所或营业代理人密切相关，强调一种物理性或实质性的存在（physical presence），但上述跨国电子商务的特点在于“无纸化”与“无址化”——这是一种看不见摸不着的交易，当事人通过电子数据的互换即可完成交易，而无需在来源地国设立任何有形的营业场所或营业代理人。从上个世纪九十年代开始，国际社会就已经关注到数字经济的发展中税基侵蚀与利润转移的现象（Base Erosion and Profit Shifting, 简称“BEPS”），所得来源地国无法对境外非

^① 中国互联网络信息中心.第 35 次中国互联网络发展状况统计报告

[EB/OL].<http://www.cnnic.cn/hlwfzyj/hlwzbg/201502/P020150203551802054676.pdf>, 2016-06-01.

^② ZAROBAN,STEFANY. U.S. E-Commerce Grows 14.6% in 2015[EB/OL].

<https://www.internetretailer.com/2016/02/17/us-e-commerce-grows-146-2015>, 2017-01-07.

^③ Ecommerce Foundation. Global B2C E-Commerce Report 2016[EB/OL].

https://www.ecommercewiki.org/wikis/www.ecommercewiki.org/images/5/56/Global_B2C_Ecommerce_Report_2016.pdf, 2017-1-7.

居民企业获取的此类跨境营业所得主张来源地税收管辖权,导致处于数字化产品或服务净进口国地位的广大发展中国家在国际税收权益分配上处于严重劣势^①。早期,国际社会曾认为,由于电子商务尚未对有关国家的税收收入造成重大损失,因此没有对现行条约中的营业利润课税规则进行修改的必要。但随着全球经济形势下行,各国政府财政收入减少,包括美国、加拿大等在内的发达国家也不得不开始重新面对这个问题。

前人已经在跨境电子商务税收方面做出了很多研究,为本文提供了宝贵的参考文献和思路。对于传统的常设机构概念如何取舍,廖益新教授指出,传统常设机构概念已经明显无法适当地解决当下跨境电子商务交易课税挑战,应及时地找到体现税收公平和有效征管的新课税连接点,而预提税方案是目前较为可操作的解决措施。^②朱炎生教授也认为,仅仅简单地对规则或注释进行修改或扩大其适用范围,税收协定仍然只是传统经济活动方式的产物,且可能会引起更大的不确定性,对来源地国的税收管辖权产生更大的争议和限制。^③但对于经合组织提出的新方案,张泽平教授则认为“显著经济存在”与经济关联原则相背离,应当更加强调根据企业活动与特定国家的经济关联程度来划分税收管辖权,尤其是其消费市场。^④对于美国国内的立法实践,美国的学者大多将视角集中合宪性问题上,而随着美国国会和美国最高法院或明或暗的认可,^⑤合宪性问题也不再是讨论的重点,而应当是如何在增加税负的同时保护中小企业的发展。这体现出美国国内的跨州电子商务交易课税问题与世界范围内的跨国电子商务交易课税问题面临相似的困境,因而赋予了前者更大的可参考性。

本文的主旨并非重述一遍前辈们的工作。本文主要关注的问题在于两点,一为跨境电子商务对传统跨境商业利润课税连接点常设机构原则的冲击及其应对方案,二为在电子商务环境下,如何对跨境交易课税进行适当有效的监管。对于这两个问题,本文研究的对象除了经合组织近些年来对税基侵蚀和利润转移所开展的相关行动计划之外,更侧重于美国国内的跨境电子商务税收立法进程。尽管

^① 廖益新.应对数字经济对国际税收法律秩序的挑战[J].国际税收,2015,(3):20-25.第21页.

^② 廖益新.数字经济环境下跨境服务交易利润国际税收的原则与方案[J].国际经济法学期刊,2014,(3):134-149.第140页.

^③ 朱炎生.跨国电子商务活动中常设机构的认定——经合组织观点述评[J].涉外税务,2001,(5):24-27.第27页.

^④ 张泽平.数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则[J].学术月刊,2015,47(2):84-92.第91页.

^⑤ Erika Lunder, Carol Pettit. "Amazon Laws" and Taxation of Internet Sales: Constitutional Analysis[J]. Congressional Research Service, April 9, 2015.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库