

学校编码: 10384
学号: 15520121151800

分类号 _____ 密级 _____
UDC _____

廈門大學

硕士学位论文

跨国在线销售营业所得的课税问题研究
Study on Issue of Taxation of
Cross-Border Online Sales Business Profits

孟凯

指导教师(校内): 张丽芳 副教授
指导教师(校外): 唐冰
专业学位名称: 税务硕士
论文提交日期: 2014年10月
论文答辩时间: 2014年 月
学位授予日期:

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2014年 月

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

内容摘要

随着信息通信技术的不断发展和互联网的日益普及,在网上在线支付等金融创新手段的支持下,跨国在线销售发展迅猛,以其低成本、高效率和非中介化等优势特点,逐渐成为全球众多企业青睐的电子商务交易方式,使得全球位于不同国家或者地区的交易双方能够通过互联网直接完成所有的交易环节。

跨国在线销售在促进国际商品和服务贸易的同时,给现行的国际税收制度提出了严峻的挑战。在这种情况下,如何得当地运用常设机构原则,对不同国家之间的国际税收权益进行平衡,成为各国当局、国际组织和学者们研究的重点之一。

中国作为重要的发展中国家之一,在全球跨国在线销售中,处于净输入国地位,如果仍然沿用传统的常设机构认定原则,则会严重侵蚀税基,损害中国的税收利益。因此,中国应该采取积极的态度参与世界范围内跨国在线销售营业所得如何适用常设机构原则的政策讨论。本文从分析跨国在线销售对传统的常设机构认定原则带来的问题入手,分别介绍针对这些问题的解决方案并加以评析,通过加以借鉴,提出中国解决跨国在线销售营业所得课税问题的具体对策。

关键词：在线销售；税收管辖权；常设机构

ABSTRACT

With the continuous development of information and communication technology and the increasing popularity of the Internet, with the support of on-line payment and other means of financial innovation, the rapid development of cross-border online sales, with its low cost, high efficiency and other advantages and features of disintermediation, has become the world's enterprises favored way of e-commerce transactions, making all parties from different countries or regions to complete the transaction directly through the Internet.

While promoting international trade in goods and services, Cross-border online sales poses a severe challenge to the current international tax system. How in the case of cross-border online sales growing popularity, the proper use of the principle of permanent establishment determined, a reasonable allocation of international tax equity between different countries, become the focus of governments, international organizations and academic concerns.

China, as one of important developing countries in the global cross-border online sales in the country is a net importer status, if you still follow the tradition finds a permanent establishment principle, would severely erode the tax base and damage the interests of China's tax revenue. Operating income for the maintenance of considering tax jurisdiction of the country of origin, China should adopt a positive attitude to participate in the world recognized the principle of cross-border online sales to discuss how to apply the permanent establishment and policymakers to go.

Based on the analysis of cross-border online sales of traditional permanent establishment determined to bring the principles of problems, we were introduced for the solution of these problems and make assessment, through to learn, put forward China to resolve cross-border online sales business income tax issues specific countermeasures.

Key Words: Online Sales; Tax jurisdiction; Permanent establishment

目 录

引言	1
第 1 章 绪论	2
1.1 选题背景及意义	2
1.2 国内外研究综述	2
1.2.1 国外研究综述	3
1.2.2 国内研究综述	4
1.3 研究方法及论文结构	5
1.4 创新及不足之处	6
第 2 章 电子商务与跨国在线销售的基本概念	8
2.1 电子商务概述	8
2.1.1 电子商务的概念	8
2.1.2 电子商务的特点	8
2.1.3 电子商务的类型	9
2.1.4 电子商务发展现状	11
2.2 跨国在线销售概述	14
2.2.1 跨国在线销售的概念	14
2.2.2 跨国在线销售的特点	14
2.2.3 跨国在线销售的模式	15
2.3 对跨国在线销售营业所得行使税收管辖权的一般性争议	15
2.3.1 居民管辖权	16
2.3.2 来源地管辖权	16
2.3.3 跨国在线销售营业所得税收管辖权的不同观点	16
第 3 章 跨国在线销售对营业所得来源地税收管辖权的挑战	17
3.1 营业所得来源地税收管辖权的传统理论	17
3.1.1 OECD 范本和 UN 范本简介	17
3.1.2 常设机构的认定原则	17
3.2 跨国在线销售对常设机构认定原则带来的冲击	19

3.3 苹果应用商店 (App store) 案例分析	21
3.3.1 苹果公司简介.....	21
3.3.2 苹果应用商店 (App store) 的运作模式.....	22
3.3.3 国内外关于苹果应用商店营业收入纳税问题的争议.....	24
3.3.4 苹果应用商店运行模式对现行国际税收制度提出的挑战..	25
第4章 跨国在线销售方式下适用常设机构原则的方案及其评析	27
4.1 跨国在线销售方式下适用常设机构原则的方案	27
4.1.1 保守性方案.....	27
4.1.2 加强居民管辖权方案.....	29
4.1.3 征收预提税方案.....	30
4.1.4 虚拟常设机构方案.....	31
4.1.5 基于消费地经济存在标准的改革方案.....	32
4.2 方案评析	33
第5章 国外关于电子商务的税收立法实践及对中国的启示 ..	35
5.1 国外关于电子商务的税收立法实践	35
5.1.1 美国关于电子商务的税收立法实践.....	35
5.1.2 欧盟关于电子商务的税收立法实践.....	36
5.2 国外关于电子商务的税收立法对中国的启示	36
5.2.1 美国关于电子商务的税收立法对中国的启示.....	36
5.2.2 欧盟关于电子商务的税收立法对中国的启示.....	37
第6章 中国对跨国在线销售营业所得课税问题的对策	38
6.1 一般性原则	38
6.1.1 坚持谨慎的税收征收态度	39
6.1.2 开展广泛的国际税收合作	39
6.2 企业所得税对策	39
6.2.1 坚持税收来源地管辖权.....	39
6.2.2 细化适用于电子商务环境下常设机构原则的规定.....	39

6.3 流转税对策	40
6.3.1 适用消费地课税原则.....	40
6.3.2 对纳税义务人确定方法的建议.....	41
6.3.3 将在线数据化产品定性为劳务或者无形财产.....	41
结论	43
参考文献	44
致谢	47

厦门大学博硕士学位论文摘要

CONTENTS

Preface	1
Chapter1 Introduction	2
1.1 Background and Significance	2
1.2 Review of Domestic and Foreign Studies	2
1.2.1 Review of Foreign Studies.....	3
1.2.2 Review of Domestic Studies.....	4
1.3 Research Methods and Structure of the Paper	5
1.4 Innovation and Deficiencies	6
Chapter2 Basic Concepts of E-Commerce and Cross-Border Online Sales	8
2.1 E-Commerce Overview	8
2.1.1 The Concept of E-Commerce	8
2.1.2 Features of E-Commerce	8
2.1.3 Type of E-Commerce	9
2.1.4 Situation of E-Commerce Development.....	11
2.2 Overview of Cross-Border Online Sales	14
2.2.1 The Concept of Cross-Border Online Sales.....	14
2.2.2 Features of Cross-Border Online Sales.....	14
2.2.3 Models of Cross-Border Online Sales	15
2.3 General Controversy of Exercising Tax Jurisdiction Over Income of Cross-Border Online Sales Business	15
2.3.1 Residents Jurisdiction	16
2.3.2 Source of Jurisdiction	16
2.3.3 Different Perspectives of Transnational Online Sales Business Income Tax Jurisdiction.....	16
Chapter3 General Controversy of Exercising Tax Jurisdiction	

Over Cross-Border Online Sales Business	17
3.1 Operating Income Source of the Traditional Theory of Tax Jurisdiction	17
3.1.1 Introductions of OECD Model and UN Model.....	17
3.1.2 The Principle of the Permanent Establishment.....	17
3.2 The Impact of Cross-Border Online Sales On the Permanent Establishment	19
3.3 Apple App Store Case Study	21
3.3.1 The Introduction of Apple Company	21
3.3.2 The Operation of Apple App Store	22
3.3.3 Domestic and International Controversy About Apple Application Store Revenue Tax Issues.....	24
3.3.4 The Challenges of Apple application store operation mode about the Current International Tax System Proposed	25
Chapter4 Applicable Under the Principle of Cross-Border Online Sales Agency Program and Its Permanent Comment	27
4.1 Applicable Under the Principle of Cross-Border Online Sales Agency Program Permanent	27
4.1.1 Conservative Scheme.....	27
4.1.2 Strengthen Residents Jurisdiction Program	29
4.1.3 Levy Withholding Tax Scheme.....	30
4.1.4 Virtual Permanent Establishment Plan.....	31
4.1.5 Based On the Standard of Consumption of Economic Reform Programs Exist	32
4.2 Analysis Program	33
Chapter5 Foreign Tax Legislation Regarding the Practice of E-Commerce and Its Enlightenment to China	35
5.1 The Practice of Foreign Tax Legislation On E-Commerce	35

5.1.1 The Practice of United States Tax Legislation On E-Commerce...	35
5.1.2 The Practice of EU Tax Legislation On E-Commerce Practice....	36
5.2 Inspirations of Foreign Tax Legislation On E-Commerce to China	36
5.2.1 Inspirations of United States Tax Legislation On E-Commerce to China.....	36
5.2.2 Inspirations of EU Tax Legislation On E-Commerce to China	37
Chapter6 Responses of China to Income Tax Issues of	
Cross-Border Online Sales Business	38
6.1 General Principles	38
6.1.1 Adhere to A Cautious Attitude on Tax Collection.....	40
6.1.2 To Carry Out A Wide Range of International Tax Cooperation....	41
6.2 Measures of Corporate Income Tax	39
6.2.1 Adhere to the Jurisdiction of the Tax Sources.....	39
6.2.2 Refinement Provisions Applicable to the Permanent Establishment of the Principles of E-Commerce.....	39
6.3 Measures of Turnover Tax	40
6.3.1 Apply the Principles of Consumption Tax	40
6.3.2 Recommended Method For Determining the Taxpayer.....	41
6.3.3 The Online Data Products Classified as Services or Intangible Property.....	41
Conclusions	43
References	44
Acknowledgements	47

引言

由于互联网技术的不断发展，电子商务这种全新的交易方式应运而生，并以其低成本、高效率和非中介化等优势特点，在全球范围内得到快速发展。电子商务使得传统国际商务的交易中介和交易方式发生了结构性和革命性的变化，对经济社会的发展产生了巨大的影响，但同时也给现行的国际税收制度提出了严峻的挑战。其中，跨国在线销售这种交易方式对国际双边税收协定中运用的常设机构原则带来的冲击就是典型的例子。

传统的常设机构原则中，来源地国若要对非居民纳税人的营业利润主张税收管辖权，必须首先认定该所得源自该非居民纳税人设在来源国境内的某个常设机构。但是因为互联网的无国界性和虚拟性，使得跨国在线销售的营业所得很难与实体经营场所或者机构联系起来，造成传统的常设机构原则在电子商务交易环境下难以适用。

OECD 作为全球范围内具有广泛影响力的经济组织，在电子商务税收研究方面发挥着重要的作用。1998 年，OECD 通过了《电子商务税收的框架条件》，2000 年通过了《常设机构定义在电子商务中的应用：对第 5 条注释的修订》，2003 年发布了《目前对营业利润征税的协定规则适用于电子商务吗》，2014 年，OECD 发布了《关于数字经济面临的税收挑战的报告》等等研究报告。

各国政府也积极地研究制定电子商务的税收征管措施，其中美国先后颁布的《美国互联网免税法案》、《市场公平法案》，欧盟目前已经实施的增值税法中，都对电子商务的税收征管提出具体规定。而中国目前还没有颁布针对跨国在线销售营业所得如何进行课税的具体规则，仍然处于理论研究阶段。

中国作为全球电子商务的重要市场，有必要加快相应的税收立法步伐。本文通过对跨国在线销售对传统的常设机构认定原则带来的问题进行分析，在借鉴吸收国外税收实践经验的基础上，结合中国实际情况，提出具体的征管对策。

第1章 绪论

1.1 选题背景及意义

随着互联网的蓬勃发展,电子商务逐渐成为传统交易以外一种重要的交易方式。对比传统国际商务活动,电子商务对交易中介和交易方式带来了革命性的变化,也给传统的税收理论和税收规则提出了新的要求和严峻的挑战。其中,跨国在线销售,作为一种全新的电子商务交易方式,对国际税收协定中营业所得课税原则的冲击就是典型的一例。当前,在各国相互间签订的双边税收协定中,调和来源地国与居住国关于跨国营业所得课税权矛盾的基本原则是常设机构原则。传统的常设机构原则中,常设机构是与固定地点或有形市场紧密相连的,而在跨国在线销售方式下,交易运作的空间是基于虚拟的互联网,由于互联网的无国界性、无实体性,从而使得传统的常设机构原则难以适用。针对跨境在线销售这种交易形式,是否需要修改传统的常设机构原则,是否有必要引入新的税收方案,和怎样均衡输入国和输出国税收管辖权的行使,已成为国际社会面对的首要课题。

中国虽然已跃居全球第二大经济体,但是在跨国在线销售中,仍处于净输入国地位。在中国对外签署的双边税收协定中,常设机构原则是主要规则之一。为了维护国家税收利益,如何对跨国在线销售营业所得适用常设机构原则的研究就显得尤为重要。而且,与传统有形商品和服务相比,跨国在线销售具有明显的新特点,对中国当前实行的流转税制度和所得税制度提出了新的挑战。因此,研究跨国在线销售营业所得的课税问题以及相关的税收政策,对于保障中国的税收利益,充分发挥税收在跨国在线销售业务中的调控作用有着积极的理论和实践意义。

1.2 国内外研究综述

随着跨国在线销售的不断发展,对于跨国在线销售营业所得如何进行课税已经成为各国政府、国际组织和学术界关注的焦点。目前,各国政府和国际组织已经对跨国在线销售采取适当措施,国内外一些专家学者也提出了自己的看法和建议。纵观国内外的研究情况和税收实践,对跨国在线销售营业所得的课税问题主要集中在传统常设机构原则的适用与否,在实务中对跨国在线销售的课税对象如

何界定以及如何进行征税等。

1.2.1 国外研究综述

OECD 作为全球范围内具有广泛影响力的经济组织,在电子商务税收研究方面发挥着重要的作用。1998 年,OECD 通过了《电子商务税收的框架条件》,2000 年通过了《常设机构定义在电子商务中的应用:对第 5 条注释的修订》,2003 年发布了《目前对营业利润征税的协定规则适用于电子商务吗》等等一系列研究报告。2014 年,OECD BEPS 税基侵蚀和利润转移项目(Base Erosion and Profit Shifting Project)发布了《关于数字经济面临的税收挑战的报告》,在报告中提出,可能有需要修改 CFC 规则以适应数字经济的需要,因为根据现行的 CFC 规则^①,对提供远程数字产品和服务取得的收入,往往不需要缴纳税款,这给跨国公司提供了避税空间。另外,报告中还提出为保护税基和促进境外供应商与境内供应商的公平竞争,针对企业对消费者(B2C)交易行为征收 VAT 是一个亟需解决的问题,此项工作将由 CFA 第 9 工作小组负责该领域的工作,并应于 2015 年底前完成。^②由此可以看出,OECD 主张对跨国在线销售行为进行征税,并且根据跨国电子商务在发展过程中对现行国际税收制度提出的新问题,适时对国际税收协定的规则内容进行调整和补充说明,在协调国际间关于跨国电子商务营业利润的课税权冲突起到了重要的作用。

A.A.Skaar 和 Luc.Hinnekens(2000)主张虚拟常设机构方案。他们提出了“虚拟常设机构”作为连接点的来源地税收管辖权方案,应取消或放弃固定场所判别要求,并确定相关辅助活动的排除范围。这样有利于扩大来源国的税收管辖权,在输出国和输入国之间达成税基的合理分享,对缓解发达国家和发展中国家的税收矛盾起到积极作用。

R.L.Dorenberg(2001)主张征收预提税方案。他提出,可以参照现行的国际税收协定中对于跨国利息、股息等投资性所得征收预提税的方式,由来源国对跨国电子商务的营业所得优先征收预提税,这样可以在一定程度上可以维护来源国的税收利益,解决现有的税收利益分配失衡的问题。^③

^① CFC 规则:是居民股东就非居民企业的利润纳税.此规则可被视为一种反避税规定,或者税基的延伸,对股东所取得的被动所得或其非居民子公司产生的高度流动的所得征税.

^② 国家税务总局.关于数字经济面临的税收挑战的报告.<http://www.chinatax.gov.cn/n2735/n622518/n779904/n779980/c780044/content.html>.2014 年 9 月 22 日访问.

^③ R. L. Dorenberg, Electronic Commerce: Changing IncomeTax Treaty Principles a Bit? [J]. Tax Notes International, 2001, (21).

Lamensch.M. (2012) 在《反向计费和单店模式是对数据提供服务征收增值税的有效方法吗?》(“Are reverse charging”and the “one shop scheme”efficient ways to collect VAT on digital supplies?)一文中,通过对数据产品与传统有形商品交易的差异性进行分析,指出数据化产品交易的无形性、瞬时性和非地域化使得传统的属地课税原则在适用上存在问题,采取反向课税方式,即由服务接受方向所在国税务机关申报纳税,履行代扣代缴义务,这样可以有效地征收增值税。

①

Arthur Cockfield (2013) 提出应以消费地作为判别标准进行征税。他在《全球电子商务的征税问题》(Taxing Global Digital Commerce)著作中,通过对美国、加拿大、澳大利亚、新西兰等国家关于电子商务的增值税(VAT)或销售税(GST)进行对比分析,认为对跨国电子商务营业收入的税收政策(Cross-Border Income Tax Rules to E-Commerce)应坚持来源地税收管辖权。该方案坚持了税收中性和税收公平原则,主张对电子商务活动和传统商务活动公平对待,避免扭曲正常的经济活动,有利于保障收入来源国对跨国在线销售营业所得的税收管辖权。②

1.2.2 国内研究综述

谭荣华(2000)认为,电子商务与传统商务交易行为相比,存在着明显的差异,但是并没有改变交易的本质,应该对其征税。对于间接电子商务行为,现行的税法制度仍然可以适用,而对直接电子商务中无形的数字化产品和服务的征税问题,要引起足够的重视,应该制定相应的税收征管措施。③

王君(2006)通过对国内外电子商务的税收政策进行对比分析,主张对电子商务进行征税,提出中国在制定电子商务税收征管对策时,应结合国内发展实情,学习国际经验,在现行税制的基础上进行适当修改。他认为中国可以参考欧盟对电子商务实行的增值税政策来调整本国的流转税政策,并且完善相应的税收征管制度。④

龙韶(2010)提出对跨国电子商务要予以适当课税,但是应坚持中性和公平原则,主张在跨国电子商务营业课征所得税时,应强化收入来源地税收管辖权,

① Lamensch.M. “Are reverse charging”and the “one shop scheme”efficient ways to collect VAT on digital supplies?[J].World Journal of VAT Law,Vol 1,Issue1,2012.

② Arthur Cockfield. Taxing Global Digital Commerce[M].Kluwer Law International, 2013.

③ 谭荣华.对未来几年内我国电子商务是否征税的思考[J].涉外税务,2000(11):20-22.

④ 王君.电子商务税收问题研究[M].北京:中国税务出版社,2006. 28.

确保发展中国家的税收利益，平衡国际税收分配。^①

廖益新（2012）认为对于跨国在线销售行为应该进行征税，从目前各种在线交易的内容和电子商务国际税收的发展趋势看，中国应明确认定此类交易在性质上属于销售劳务或无形财产。他指出，对在线销售交易，中国应区分境内交易和跨境交易，对前者实行提供方所在地课税原则，对后者适用接受方所在地课税原则。^②

毛慧华（2013）通过对美国及欧盟对跨国电子商务税收政策的对比分析，认为中国现阶段对电子商务征税有利于维护电子商务贸易的利益，特别是中国以流转税制为主的国情来说，进行征税能够保障国家的财政收入，促进电子商务的可持续发展。对跨国电子商务主张实行来源地税收管辖权，平衡发达国家与发展中国家在跨国电子商务上的税收利益。^③

张焱（2013）指出数字化产品在线交易对中国现行税制造成了巨大的冲击，建议对数字化产品在线交易按照交易的本质来认定交易的性质，分别征收增值税和营业税。对现行的税法进行修改和扩充，增设源泉扣缴条款，明确由购买方履行税款代扣代缴义务；增加常设机构的认定范围。^④

李恒、吴维库和朱倩（2014）通过对美国电子商务的税收政策及具体做法进行分析，结合中国的发展国情，认为中国在制定电子商务税收政策时，可以借鉴美国的经验，不主张开征新税种，在现行税制基础上加以完善，坚持“匹配、中性、简化”原则，主张对线上有形商品交易征收增值税，对数据化产品交易课征营业税。^⑤

1.3 研究方法及论文结构

本文先从介绍电子商务和跨国在线销售出发，接着介绍跨国在线销售对传统常设机构原则带来的新问题，随后对传统常设机构的概念及认定原则进行简要叙述，再对现行国际上关于跨国在线销售适用常设机构原则不同的方案进行介绍和评析，通过加以借鉴并且结合中国的实际国情，提出中国对跨国在线销售营业所

^① 龙韶.跨国电子商务对国际税收管辖权的挑战及应对策略[J].中南林业科技大学学报(社会科学版),2010(10):68-72.

^② 廖益新.远程在线销售的课税问题及中国的对策[J].法学研究,2012,2:71.

^③ 毛慧华.国内外电子商务税收政策探析[J].税收与税务,2013(5):42-44.

^④ 张焱.我国电子商务课税问题及相应对策[J].税务研究,2013(6):84-86.

^⑤ 李恒,吴维库,朱倩.美国电子商务税收政策及博弈行为对我国的启示[J].税务研究,2014(2):74-78.

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.

廈門大學博碩士論文摘要庫