

学校编码: 10384

学号: 15520131151899

分类号_____密级_____

UDC _

数字经济时代跨境交易的税收问题研究

刘欣齐

指导教师

张丽芳副教授

厦门大学

厦门大学

硕士学位论文

数字经济时代跨境交易的税收问题研究

A Study on Tax Issues of Cross-border Transactions

under Digital Economy

刘欣齐

指导教师(校内): 张丽芳 副教授

指导教师(校外): 唐冰 注册会计师

专业学位名称: 税务硕士

论文提交日期: 2015年 月

论文答辩时间: 2015年 月

学位授予日期: 2015年 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2015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 日

内容摘要

上世纪末以来，作为信息和通讯技术创新产物的数字经济，逐渐渗透到了各个行业，推动了商业模式创新和企业架构的变革，促进了跨境交易规模和形式的增加，加快了经济全球化的步伐，成为了世界经济增长的新引擎。与此同时，具有虚拟性、可移动性、数据依赖性和网络外部性特点的数字经济也对已经运行近百年、基于传统经济构建的国际税收体系造成了严重的冲击，包括税收管辖权的判定、常设机构原则的适用、收入的定性、税基的确认、间接税的管理、征管程序的执行等问题，几乎涉及国际税收管理的所有层面。

面对数字经济带来的税收挑战，以经济合作与发展组织（OECD）为代表的国际组织、以美国为代表的发达国家以及部分发展中国家纷纷作出了积极的尝试和探索，形成了一批理论成果，积累了宝贵的实践经验，但由于各国国情、所处立场不一，目前国际社会并未就修改国际税收规则的具体方案形成统一意见。

作为当今世界第二大经济体和最大的数字产品消费国之一，我国目前正处于经济转型发展、产业结构升级的历史转折点，数字经济既给我国国际税收管理带来了严峻的挑战，也为我国争取新一轮国际税收规则制定的主动权提供了新的机遇。

本文从分析数字经济的定义、特征及典型商业模式入手，详细阐述数字经济跨境交易面临的税收挑战，对比分析各国近年来的理论和实践成果，结合我国国情，从中探究具有适用性的内容予以借鉴，提出今后我国健全国际税收法律体系、加强多边协调合作、参与国际税收规则制定的对策建议，以期能为我国应对数字经济下跨境交易的税收问题提供参考。

关键词：数字经济；跨境交易；国际税收

ABSTRACT

Since the end of last century, digital economy, a new product of information and communication technology innovation, has infiltrated into various industries, promoted the innovation of business model and the revolution of enterprise architecture, facilitated to increase the scale and form of cross-border transactions, accelerated economic globalization, and developed into a new engine of global economic growth. In the meanwhile, the digital economy featured virtuality, mobility, data dependency and network externality has seriously impacted the international tax system which has run for nearly a century based on traditional economy, including determination of tax jurisdiction, application of principles of permanent establishment, determination of income, confirmation of tax base, management of indirect tax, execution of tax collection procedures and other levels involved in international tax management.

Confronted with tax challenges from digital economy, international organizations represented by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), developed countries represented by America and some developing countries actively tried and explored, established a batch of theoretical achievements and accumulated precious practical experience. On account of differences in national conditions and standpoints, the international community has not reached an agreement on the concrete proposal for modifying international tax rules.

As the second economic entity and one of the biggest consuming country of digital products, China is going through the historical turning point of economic transition and industrial structure upgrading. Digital economy not only creates severe challenges for international tax management in China, but also provides new opportunities for us to strive for the initiative to develop new international tax rules.

In order to provide references for tax issues of cross-border transactions under digital economy, this paper elaborates tax challenges faced by cross-border transactions of digital economy, and contrastively analyzes theories and practices all countries in recent years from the point of the analysis of definitions, characteristics and typical business models of digital economy. Moreover, the author proposes countermeasures and suggestions about perfecting international tax laws systems, strengthening multilateral coordination and cooperation and participating in establishment of international tax rules combined with China's national conditions and exploration of applicable contents.

Key words: Digital Economy; Cross-border Transactions; International Taxation

目录

第 1 章 绪论	1
1.1 选题背景和意义.....	1
1.2 文献综述.....	2
1.2.1 国外研究成果.....	2
1.2.2 国内研究成果.....	4
1.3 研究思路和方法.....	4
1.4 论文框架.....	5
第 2 章 数字经济的定义及特征	6
2.1 数字经济的定义及要素.....	6
2.2 数字经济的商业模式.....	7
2.2.1 电子商务.....	7
2.2.2 在线支付.....	8
2.2.3 应用商店.....	8
2.2.4 互联网广告.....	9
2.2.5 云计算.....	9
2.2.6 社交媒体.....	10
2.3 数字经济的特征.....	11
2.3.1 虚拟性.....	11
2.3.2 数据依赖性.....	11
2.3.3 可移动性.....	12
2.3.4 网络外部性.....	12
第 3 章 数字经济跨境交易面临的税收挑战	13
3.1 税收管辖权的判定.....	13
3.1.1 居民税收管辖权.....	13
3.1.2 来源地税收管辖权.....	14
3.2 常设机构原则的适用.....	14
3.3 收入的定性.....	15
3.4 税基的确认.....	16
3.5 间接税的管理.....	19
3.6 征管程序的执行.....	20
3.7 典型案例分析.....	20
第 4 章 应对数字经济税收问题的探索	23
4.1 OECD 的努力.....	23
4.1.1 电子商务税收框架条件.....	23
4.1.2 税基侵蚀与利润转移行动计划.....	26
4.1.3 个人数据经济研究.....	26
4.2 美国的对策.....	30
4.2.1 免税立场.....	30

4.2.2 市场公平法案.....	31
4.3 欧盟的实践.....	32
4.3.1 电子商务增值税指令.....	32
4.3.2 欧洲各国的行动.....	33
4.4 发展中国家的尝试.....	34
4.5 各国方案对我国的启示.....	35
第5章 数字经济下我国应对跨境交易税收问题的策略思考.....	38
5.1 我国数字经济跨境交易发展现状.....	38
5.1.1 我国数字经济发展现状.....	38
5.1.2 我国跨境数字交易发展现状.....	39
5.2 加强我国数字经济跨境交易税收管理的建议.....	41
5.2.1 健全法律法规体系.....	41
5.2.2 参与税收规则制定.....	43
5.2.3 推进多边合作实践.....	45
结论.....	47
参考文献.....	48

厦门大学博硕士论文摘要库

Contents

Chapter1 Introduction	1
1.1 Background and Significance	1
1.2 Overview	2
1.2.1 Foreign Research Achievements	2
1.2.2 Domestic Research Achievements	4
1.3 Research Thought and Method	4
1.4 Framework	5
Chapter2 Definitions and Characteristics of Digital Economy	6
2.1 Definitions and Elements of Digital Economy	6
2.2 Business Model of Digital Economy	7
2.2.1 E-commerce	7
2.2.2 Online Payment	8
2.2.3 Application Store	8
2.2.4 Internet Advertisement	9
2.2.5 Cloud Computing	9
2.2.6 Social Media	10
2.3 Characteristics of Digital Economy	11
2.3.1 Virtuality	11
2.3.2 Data Dependency	11
2.3.3 Mobility	12
2.3.4 Network Externality	12
Chapter3 Tax Challenges Faced by Cross-border Transactions of Digital Economy	13
3.1 Determination of Tax Jurisdiction	13
3.1.1 Tax Jurisdiction of Resident	13
3.1.2 Tax Jurisdiction of Origin	14
3.2 Application of Principles of Permanent Establishment	14
3.3 Determination of Income	15
3.4 Confirmation of Tax Base	16
3.5 Management of Indirect Tax	19
3.6 Execution of Tax Collection Procedures	20
3.7 Analysis of Typical Cases	20
Chapter4 Exploration of Tax Issues of Digital Economy	23
4.1 Effort of OECD	23

4.1.1 Taxation Framework Conditions of October 1998	23
4.1.2 Base Erosion and Profit Shifting	26
4.1.3 Exploring the Economics of Personal Data.....	26
4.2 Countermeasures of America	30
4.2.1 Standpoints of Tax Exemption	30
4.2.2 Marketplace Fairness Act.....	31
4.3 Practices of European Union	32
4.3.1 Directive for E-commerce Value-added Tax	32
4.3.2 Action of European Countries.....	33
4.4 Trial of Developing Countries.....	34
4.5 Enlightenment of Foreign Plans upon China	35
Chapter5 Thinking of Countermeasures Against Tax Issues of	
Cross-border Transactions under Digital Economy in China...38	
5.1 Status Quo of Cross-border Transactions of Digital Economy in	
China.....	38
5.1.1 Status Quo of Digital Economy in China	38
5.1.2 Status Quo of Cross-border Digital Transactions in China.....	39
5.2 Suggestions about Strengthening Tax Management of Digital	
Economy Cross-border Transactions in China.....	41
5.2.1 Perfect Laws and Regulations Systems.....	41
5.2.2 Participate in Development of Tax Rules	43
5.2.3 Promote Practices of Multilateral Cooperation	45
Conclusions	47
References.....	48

第 1 章 绪论

1.1 选题背景和意义

上世纪末以来，信息和互联网技术的发展逐步向实体经济渗透，实体产业通过数字化被吸纳入互联网的经济范畴，从而构成了一个全新的经济形态——数字经济。由于数字化技术打破了传统的国家、地区等地理地域范围的限制，使得数字经济具有天然的全球化和跨国性特点。借助互联网、现代物流与支付等数字经济基础设施，跨国企业能够以更高的效率开展跨境经济活动。尼尔森（Nielsen）2013 年的调查数据显示，该年全球跨境电子商务交易额为 1050 亿美元，预期 5 年内将达到 3070 亿美元，其中包括我国在内的新兴国家的增长速度最快。

数字技术在增进跨境交易效率、提供经济发展动力、加速全球化进程的同时，也催生了全新的商业模式和经营架构，对基于传统经济的国际税收规则的适用带来了全方位的挑战，如“实体存在”的税收联结度在“虚拟存在”的环境下如何适用、跨境提供数字产品所取得的收入如何定性、如何确认数据这一数字经济核心资产对企业价值的贡献、如何对从事跨境 B2C 业务的纳税人进行管理等一系列问题应运而生。

面对数字经济带来的税收挑战，以经济合作与发展组织（OECD）、欧盟为代表的国际组织、以美国为代表的发达国家以及部分发展中国家纷纷采取行动。其中，由 G20 领导人背书并委托 OECD 推动的“税基侵蚀和利润转移”行动计划将“数字经济面临的税收挑战”作为首要项目，该行动及后续的一揽子税收改革项目对于跨境交易税收规则的重构和各国税收利益的分配都将产生深远的影响。

相对欧美发达国家，我国数字经济起步较晚，但近年来发展势头强劲。由于受到劳动力、原材料成本上涨、外汇压力和全球金融危机的影响，我国出口贸易从 2010 年开始增速放缓，年增长率从 31.3% 下降至 6.1%，然而跨境电子商务却发展迅速，2013 年交易额达到 3.1 万亿元，同比增长 33%；2014 年交易额达 4.2 万亿元，同比增长 35%，增速远高于外贸增速。

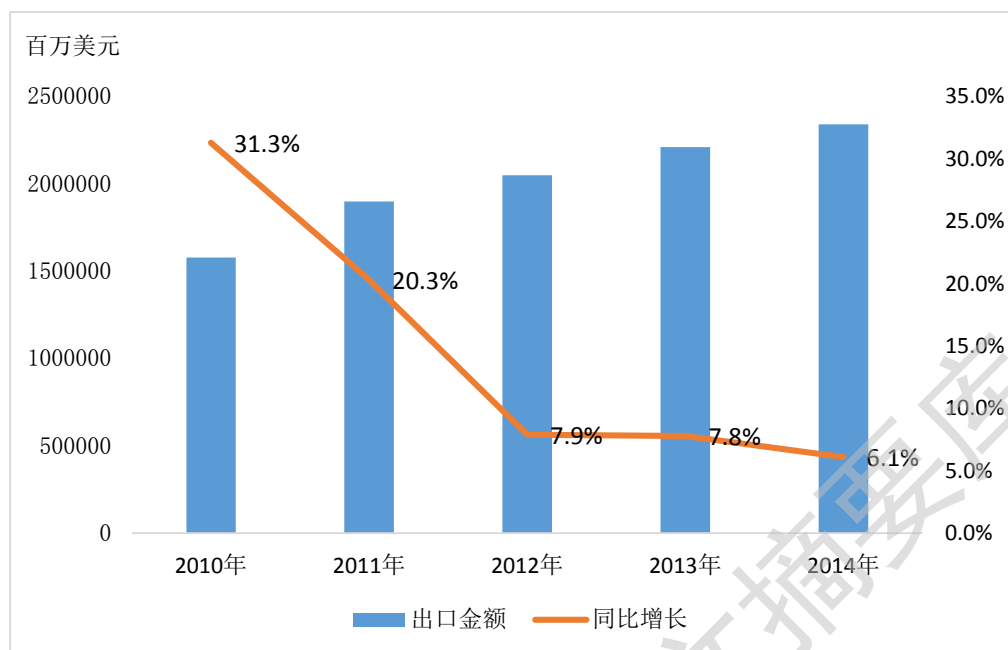


图 1.1: 我国 2010—2014 年外贸增长状况

资料来源：阿里研究院《“互联网+”——中国经济新引擎》2015 年 3 月

跨境交易税收问题事关国家税收主权，因此把握数字经济特点、完善跨境交易税法体系在当前时代背景下对我国维护自身税收权益、争取国际税收规则制定的主动权具有极为重要的意义。本文从分析数字经济的定义、特征及典型商业模式入手，详细阐述数字经济跨境交易面临的税收挑战，对比分析各国近年来的理论和实践成果，结合我国国情，从中探究具有适用性的内容予以借鉴，以期能为我国应对数字经济下跨境交易的税收问题提供参考。

1.2 文献综述

自数字经济最早的形态——电子商务出现以来，其对于国际税收规则的冲击就引起了国际社会的关注，各大国际组织、各国政府和国内外理论学界纷纷着手研究应对策略，形成了一系列的理论成果。

1.2.1 国外研究成果

过去的几十年里，OECD 始终在数字经济税收问题研究领域处于前沿位置。早在 1998 年 10 月，OECD 就发布了《电子商务税收框架条件》报告，提出“中

立、效率、确定和简易、有效和公平、灵活”这五大适用于电子商务的课税基本原则。此后，又相继发布了《电子商务交易中常设机构的利润归属》、《实际管理机构的概念：修改 OECD 税收协定范本的建议》、《电子商务交易所得的税收条约定性》、《电子商务下跨境服务与无形资产消费税指南》等研究报告，从不同的课税要素角度对税收协定范本和国际税收规则提出修订完善建议。2014 年 9 月，OECD 发布了“税基侵蚀和利润转移”（Base Erosion and Profit Shifting, “BEPS”）行动计划的第一项成果《数字经济面临的税收挑战》研究报告，完整地论述了数字经济的发展历程及其主要特征，深入地剖析了其对传统国际税收规则的挑战，有针对性地提出了应对挑战的建议方案。该报告是在近一年时间里广泛征集各方意见的基础上形成的，其全面性和系统性是前所未有的，对于当前数字经济税收问题的理论研究具有重要的指导意义。

作为全球信息产业最发达的国家，美国从上世纪90年代开始就成立了专家小组，从事电子商务相关税收问题研究，先后发布了《全球电子商务的选择性税收政策》等一系列报告，总体趋向于采取保守立场，建议维持现状，不专门针对电子商务课征额外的税收。1998年10月，美国国会通过了《互联网免税法案》，将互联网划为免税区。与美国的免税倾向相对应的是，欧盟始终坚持不对数字经济给予特殊的低税或免税待遇，其于2002年发布的“电子商务增值税指令”及后续的政策，都明确要求对跨境提供电子服务收入征收增值税。此外，加拿大、澳大利亚、法国等西方发达国家也曾相继发布过《电子商务与税收管理》、《税收与互联网》、《数字经济的税收行动方案》报告，但其研究成果大多停留在理论阶段，尚未付诸立法实践。

在学术领域，争论的焦点主要集中于跨境数字经济活动税收管辖权的划分问题上。例如，挪威教授 A.A Skaar 和比利时教授 Luc Hinnekens 等人提出“虚拟常设机构”方案，对非居民企业利用互联网、数字技术和电子手段，在来源国境内持续进行实质性营业活动的行为视为构成常设机构，由来源地国行使征税权；部分学者提出“预提税”方案，由来源地国对电子商务所得优先行使征税权；加拿大税收专家 Arthur Cordell 和荷兰专家 Lue Soete 提出“比特税”方案，即对网上信息传输的每一数字单位征税。上述方案虽未能转化为实际的解决方案，但为全面解决跨境数字经济税收问题提供了必要的理论基础。

1.2.2 国内研究成果

国内对数字经济税收问题的研究较欧美发达国家稍晚,在数字经济发展尚处于初期且模式相对单一的情况下,国内相关理论研究主要围绕电子商务税收问题中的某一特定要素、概念展开,如厦门大学廖益新教授的《论适用于电子商务环境的常设机构概念》(2003年)、厦门大学蔡庆辉教授的《电子商务跨国特许权使用费所得征税与协调》(2006年)、辽宁大学储琦的《跨国电子商务税收管辖权研究》(2013年)、湖南师范大学刘金星的《电子商务中的涉外流转税法比较研究》(2011年)等。

随着数字经济发展的不断深入,相关理论研究也不再局限于电子商务这一早期模式,呈现出多样化、综合性的特点,如厦门大学张丽芳教授的《跨境云计算的国际税收问题》(2014年)、华东政法大学张泽平教授的《数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则》(2015年)、厦门大学刘思晋的《数字经济时代的国际税收管理问题》(2014年)等。

值得一提的是,中国国际税收研究会会刊《国际税收》于2015年3月出版了一期关于数字经济国际税收问题的专刊,登载了《数字经济背景下的国际税改及其对中国的影响和建议》(高运根)、《应对数字经济对国际税收法律秩序的挑战》(廖益新)等多篇专题文章,围绕 BEPS 行动计划已有的理论成果,立足于我国国情,提出应对数字经济税收问题的意见建议,为国内相关领域的理论研究提供了参考。

1.3 研究思路和方法

本文从分析数字经济的定义、要素及主要特征入手,列举了数字经济典型商业模式的营运流程及价值创造的特点,引出数字经济给传统国际税收规则体系在税收管辖权的判定、常设机构原则的适用、收入的定性等方面带来的一系列挑战。在此基础上,详细阐述了国际社会为应对相关问题所进行的探索和尝试,包括理论研究和立法实践两个方面,比较分析了各方案的适用性,归纳总结了我国跨境数字经济发展现状,进而提出应对相关税收问题的建议措施。

本文采用的主要研究方法包括:

一是文献研究法，通过收集查阅大量国内外的文献资料，归纳整理与本文相关的研究素材。

二是词义研究法。对文中涉及到的一些基础性、关键性的概念，如数字经济、税收管辖权等，都对其具体定义进行了清晰的介绍。

三是比较分析法。通过对 OECD 等国际组织、欧美发达国家、亚洲发展中国家应对数字经济跨境交易税收问题方案的比较评析，总结出适用的、合理的成果，对我国可以从中和学习和借鉴的方向进行有针对性的探索。

四是理论与实践相结合的方法。在对数字经济跨境交易税收问题进行理论分析的基础上，提出具有实际操作性的措施及建议。

1.4 论文框架

绪论部分，包括选题成文的背景和意义、国内外已有的相关文献综述、全文的框架结构、研究思路和方法等内容。

正文主要分为四个部分。

第一部分简要阐述数字经济的定义、要素及主要特征，列举分析数字经济典型的商业模式及其在运营流程、价值创造等方面的特点。

第二部分分别从税收管辖权的判定、常设机构原则的适用、收入的定性、税基的确认、间接税的管理、征管程序的执行等角度，深入剖析数字经济给传统国际税收规则体系带来的挑战。

第三部分综述以 OECD、欧盟为代表的国际组织、以美国为代表的发达国家以及部分发展中国家自上世纪末以来为应对数字经济跨境交易税收问题而开展的理论研究和立法实践，并对其在当前时代背景下的适用情况进行评析。

第四部分在正视我国当前跨境数字经济发展现状的基础上，提出今后我国通过健全相关法律法规体系、参与国际税收规则制定、加强多边协调合作等途径，应对数字经济下跨境交易税收问题的对策建议。

结论部分，对全文的观点进行归纳和总结。

第2章 数字经济的定义及特征

2.1 数字经济的定义及要素

对于数字经济，国际上并没有统一的定义，各大国际组织、各国政府、专家学者的解释各有侧重。一般来说，数字经济是指基于数字技术，包括数字通信网络、计算机、软件和其他相关信息技术的经济，有时也被称作互联网经济或是新经济^①。

“数字经济”一词最早由美国新经济学家 Don Tapscott 于 1995 年在其畅销著作《数字经济时代》中提出：数字经济时代是一切信息数字化和以知识为基础的时代。计算机科学家 Nicholas Negroponte 则是使用了“由原子加工过程转变成信息加工处理过程”的隐喻，说明数字经济对于人类发展的推动和促进。1999 年 10 月，美国统计局公布了《关于电子商务定义及其衡量标准的报告》，指出数字经济包括网络网际、电子商务、电子化企业及网络交易，并建议将数字经济的内涵分为四部分，即基础建设、电子化企业、电子商务和计算机网络^②。2001 年，美国经济学家 Thomas Mesenbourg 在《衡量数字经济》一文中进一步指出，数字经济的基本要素主要包括：支持性的基础设施，例如硬件、软件、电信、网络等；电子商务，即商业运作的方式以及机构在任何以计算机为媒介的网络中所运行的各种流程；电子交易，即商品的流转，例如网购图书。2010 年，英国政府颁布了《数字经济法 2010》，认为数字经济是通过人、过程和技术发生复杂关系而创造社会经济效益。澳大利亚政府在《澳大利亚的数字经济：未来的方向》中则认为，数字经济是通过互联网、移动电话和传感器网络等信息和通讯技术，实现经济和社会的全球性网络化。

综合各界对数字经济的定义和界定，可以认为数字经济是以信息和通信技术为基础，通过互联网、移动通讯网络、物联网等，实现交易、交流、合作的数字化，推动经济社会的发展与进步^③。数字经济为企业和个人提供了一个通过数字

^①Wikipedia.https://en.wikipedia.org/wiki/Digital_economy. 2015.

^②李俊江,何泉吟.美国数字经济探析[J].经济与管理研究.2005 年第 7 期:13.

^③逢健,朱欣民.国外数字经济发展趋势与数字经济国家发展战略[J].科技进步与对策,2013 年第 8 期第 30 卷:124.

网络和通信基础设施实现设计战略、交互、通信、合作、收集和搜索信息的全球化平台。

2.2 数字经济的商业模式

信息技术的发展迅速渗透到各种产业,伴随经济领域不断加速加深的数字化进程,以数字融合为核心趋势的发展方向已逐步形成。不断变化的客户预期要求企业不断进行创新,调整其商业模式,向数字经济模式转型;重塑客户价值观,运用数字技术使商品和服务与消费者之间的关系更加灵活和紧密,通过合作伙伴互动协作来重构运营模式;通过硬件、软件及覆盖到其他行业的服务创造新的收入来源,使企业获得成长。下文将分述数字经济领域的商业模式中,相对典型和常见的类型:

2.2.1 电子商务

电子商务(Electronic Commerce),其含义是指通过借助计算机和网络及远程通信技术,来完成商务交易整个过程环节的数字化、网络化和电子化。电子商务经济模式较之传统的经济商务模式,特点为:以现代信息技术服务作为支撑体系,节省了管理和人员环节的成本开销;以电子虚拟市场(Electronic Marketplace)为运作空间,以全球市场为市场范围,虚拟的全球性贸易环境使得客户和供货方均能了解对方的最新数据、提供多种交互式的销售渠道,电子数据交换(EDI)则加强了企业和企业之间的合作互联;以高效而迅速的信息互动方式保证运营流程顺畅,令企业方能够即时获取市场一线的有效反馈信息,提升服务质量和商务活动水平。电子商务的整个活动过程,包括信息流、资金流以及物流的迁移和交换。

电子商务的类型,按照商务活动的交易双方来分类,大类可以分为企业内部、企业与企业以及企业与消费者之间等种类。发展得比较早且相对成熟的电商模式有:企业间电商模式简称B2B模式,典型企业有Kompass、慧聪网等;企业与消费者间的单上模式简称B2C模式,典型企业有亚马逊、天猫和京东等;消费者与消费者之间的电商模式简称C2C模式,典型企业如ebay和淘宝等。另外还有部分创新且发展迅速的电商模式正在逐渐形成市场比如企业与产品销售方或经理人之间的电商模式B2M、企业与政府机构之间的电商模式B2G以及消费者与政府之

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts 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.