

# 税收与电子商务

Jeroen Kuppens 著，葛夕良、叶丹未 译

原载：BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION DECEMBER 2009, IBFD

## 1. 引言

### 1.1. 网络空间

伴随着新技术的出现，新的商业创意——或者说模式——也会随之出现，其中一些模式会被付诸实践，而由技术支持的全球化、专业化和集中化则推动了这些新兴商业模式的发展。同时，随着跨国企业的不断增多，已有的国际税法体系也遇到了挑战，主要有三个方面：

一是对越来越多的新兴虚拟商业模式的调控。传统情况下，实体公司的地址很容易确定，但是电子贸易或电子商务下技术性虚拟交易的发生地很难确定，因为现行的税收概念很大程度上依赖于物理存在（如实际管理地、常设机构等）。很显然，鉴于这些变化，传统的经合组织税收规则是否能继续适用，各界存在一些质疑。

二是利润和损失在不同交易和交易地之间的分配，以及与此相对应的、具体税收管辖权的归属。举例说，如果无形资产在网络零售中起到主要作用，那么税务机关将其看作是充当有限风险分担者的常设机构，并对归属于它的利润征税，这种做法合理吗？或者再说，由于没有必要在某个市场设立一个实体机构来经营业务，就可以通过把总公司设在避税地来进行避税。

三是新兴的电子产品或电子服务的所得应该基于税收目的而被准确地归类。例如，在一个给定交易（电子产品或电子服务）的支付款项是应该被归为特许权使用费、劳务费还是营业利润呢？

“网络泡沫”大约在20世纪90年代末达到了顶点，旧经济时代也被认为即将结束。那时，人们都将电子商务作为商业交易的一种新兴的基本方式，并且认为交易方式将发生深刻的变革。因此，网络空间的征税问题在全世界范围内变的越加紧迫。在这种情况下，就像 Jeffrey Owens 所说的那样，经合组织成为了协调电子商务和税收工作的国际领导者。

### 1.2. 技术

现在还没有关于电子商业或电子商务的一致定义。它可以被定义为利用电子信息和通讯技术实施商业活动，或者销售电子产品。这包括整合企业之间或企业与消费者之间的交易链，以改进销售和服务效率，减少成本，开辟新的销售渠道或新的市场。从组织学的角度来看，

它可以促进商业的进一步集中和整合，这主要表现为跨国公司的销售市场区域化、制造活动和研发活动全球化。过去几十年的技术进步促进了中心企业家模式的形成，以下这些数字工具可以用来说明这种现象，如全球性的企业资源规划系统、数据库系统及软件、以及能够理想的为中央企业家每天甚至是实时提供相关资料的客服系统。

Sprague 和 Boyle 在国家财政顾问报告中提到了这些问题。具体来说，这些问题包括转让定价的可比性的确定将变得更加困难，因为商业模式开始向下列这些方向演变：跨区域的高附加值活动的高度分散化、相关实体之间的交易的进一步整合化及职能的进一步专业化。比如，一个全球性企业可能会在不同区域设立地区总部、研发部门、行政或后勤部门、客户支持部门、制造部门、或地方或区域销售市场，而这些相互联系的部分最终都是由设立在另一个区域的全球公司总部管理。这些运作都是通过一个全球性或区域性的通讯基础设施进行电子化联接，使企业能进行有效的跨国经营，这在以前是不可能做到的。这种商业结构与传统组织可能有很大不同，传统组织往往将最重要的活动集中在一个区域内，以保证企业所有活动的统一管理。

Graham 和 Heiselmann(4)将电子商务的发展定义为四个阶段：

一是在线业务：特点是“虚拟商店”网站。除了具有市场营销的作用外，这个发展阶段并没有对企业的业务流程产生重要影响；

二是整合在线业务：在这个发展阶段，在线业务被整合到一个企业的内部流程和系统中，优点是可以降低运作和交易成本；

三是高级在线业务：在这个阶段，为了有更好的客户体验，网站的内容、互动性和技术能力得到了改进。另外还包括安全支付系统，通过数据库整合的内部流程和工作流程，还有集成呼叫中心。这样可以减少成本，也形成了客户关系管理的新途径，并且可以通过这种新的销售渠道来增加利润；

四是全面电子商务：在这个阶段，一个企业在一对一的基础上，实时的与客户或商业伙伴进行在线交流和交易。这种交叉销售形成的动态关系创造了额外收益。比如化工行业的 B2B 交易。

从（直接）税上说，并不是特别需要一个关于电子商务的准确的、无懈可击的定义。但是，基于税收目的，各种形式的电子商务都必须根据其自身特点进行归类。为了简便起见，可以将英国税务当局关于电子商务的定义作为参考，该定义认为：电子商务就是借助电子技术做生意。

### 1.3. 新时代的税收：是否需要新的规则？

Jeffrey Owens 写道：“两股力量，即：全球化和技术进步，将决定新时代是否需要新规

则。我们将见证，在充满活力的全球经济中，世界贸易将逐渐由电子商务和新兴通讯技术所主导。金融活动、劳务活动和投资活动将不受限制。与获取信息相比，物理位置将变得不再那么重要。”对于税收管理会对其产生哪些影响这类疑问将会出现。在实体经济中发展起来的规则可能不再适用于虚拟经济；实际上税收管理很可能导致公司更倾向利用避税地来进行更灵活的全球税收筹划。那么在这种情况下，政府间该如何分享国际税基呢？

和 Owens 一样，许多人也看到：在新时代下，传统的商业模式以及过时的税收规则和税收原则的运行空间会越来越少。Horner 和 Owens 强调“跨国交易/传输的高速度、多样性和分散性将对传统的税收概念造成压力”。

人们担心的是（在一定程度上现在仍然担心的是），由技术和新兴商业模式结合而成的电子商务会挫败全球税务当局想要争取公平的税收份额的意图，因为电子商务就其性质而言不会局限于国界。Hinneken 则近乎以宗教的方式提到这么一个问题，即：“新时代的税收规则不能说恰好是新的，也不仅仅是作一些变更或改革。它需要并且必须是新的，因为传统税收原则和体系不再能充分发挥其作用了。”

美国政府公开了一份议案，该议案强调这些新技术引起的最主要的实质性问题确定哪个或哪些国家对这些收入拥有税收管辖权。有人认为有必要阐明如居民和来源地这些现有概念如何应用于从事电子商务交易的纳税人。另外，美国政府认为数字信息交易产生的收入的分类必须明晰化：该收入到底是属于特许权使用费，还是属于劳务费或销售利润？

最终，“网络泡沫”的破灭也没有影响新兴技术和新兴商业模式的重要性。相反地，公司仍然从某些技术和商业模式中得到收益，并且这些技术和商业模式仍在不断变革之中。

## 2. 税收问题概述

### 2.1. 引言

人们意识到网络带给税收体系的挑战已经确实存在，政府需要重点考虑如何迎接这些挑战。在一个共同的威胁下，集体合作精神产生了。第一个对策是：保留现有概念，并尽力使其适用于新的挑战。

如前所述，在解决由新兴商业模式和新兴技术造成的问题上，经合组织的财政事务委员会发挥了关键性的作用。根据渥太华框架得出的结论是：政府采用的、适用于传统商务的税收原则，也同样适用于电子商务。因此，对电子商务的课税不应该比传统商务更严苛，但同时电子商务的税收待遇也不应更加优待。这就意味着以下几方面的特点：

一是电子商务和传统商业的税收待遇的平等性，即：避免双重征税或并非出自立法意图的不征税；

二是效率原则，即：税务管理部门的管理成本和纳税人的奉行成本最小化；

三是确定性和简明性，即：税收规则应当清晰而简明，易于理解；

四是有效性和公平性，即：在适当的时间和地点课征适当数量的税款，以使避税和逃税的可能性最小化；

五是灵活性，即：税收制度应跟上技术和商业的发展步伐。

有人相信可以利用现有的税收规则来实现这些目标。逻辑是：（1）一般税收原则也应适用于电子商务；（2）一般原则可以在现行规则中得以体现；（3）因此，现行规则应该适用于电子商务。一般税收原则包括：全球税基的公平共享、避免双重征税以及并非出自立法意图的不征税。经合组织主持开展了成员国、企业而非成员国之间的对话。议程包括：

——消费税问题，即：消费地征税和征收机制；

——国际税收问题，即：对营业利润征税时现行规则的适用性问题，相关电子商务交易的支付特征问题和常设机构的概念问题；以及

——税务管理问题，即：遵从和管制问题，以及身份确认和信息要求。

为此，经合组织成立了五个包含企业代表、经合组织成员国代表和非成员国代表的技术顾问小组（TAGs）。这些小组分别负责研究互联网支付的协议特征、营业利润问题、消费税问题、技术和数据存储问题。新税种——如比特税，都被否决了，因为它们不符合现行国际税收的基本原则。

而欧盟不得不放弃经合组织的领导权，尽管一定程度上，它在一些具体政策领域做出了积极的贡献，如增值税问题（欧盟一体化）以及税收竞争问题（特别是通过对国家补助条款的创造性使用）。

## 2.2. 经合组织税务辩论的范畴

在直接税领域，下列问题得到了确定：（1）自然人以外的其他组织的居民问题；（2）常设机构的定义；（3）网络支付的特征（即它们到底是属于营业利润、特许权使用费，还是属于其他支付种类）。也有人研究国际税收原则对于新技术是否仍然有效的问题。

至于间接税，重点讨论的是消费地征税问题。对企业而言，消费地最好参照收据上已标明的消费了商品或服务的企业实体的地址。对个人消费者而言，可以将消费者的习惯性住所作为消费地。

因为大多数企业间的跨国交易都是在关联企业间进行的，所以，不言自明，转让定价法则被摆到了最显著的位置。在涉及全球税基分享问题的讨论时尤其如此，因为该问题与转让定价是紧密联系的。关于这方面的其中一个问题是：公平标准是否仍然能够处理所有类型的集团内部交易，或是否应把重点置于利润分割，或是否应该用公式分配法代替公平测试法。

### 2.3. 税收竞争和信息交流

在电子商务发展的潮流里，以下两个领域越来越受到国际社会的关注：税收竞争和信息交流。在第一个例子里，跨国企业的迁移性意味着地理位置与商业运作的成功不再那么相关。因此，由于现有的各种信息通讯技术平台，转移业务和在避税港或低税率地区开展业务变得相对容易。

由于业务流动性的增加，税务机关对他们的运作信息的需求也随之增加。这引发了完善目前信息交流框架的新的努力。经合组织和欧盟都对避税地施加了压力，并且针对它们拒绝共享信息而设计了“黑名单”和“灰名单”，许多国家随后做出让步并遵守已制定的规则。

## 3. 经合组织对直接税问题的处理

技术顾问小组全面负责审查现行营业利润征税规则（税收协定）如何应用于电子商务，和审查有关替代规则的提案。

### 3.1. 居所

国家对所得税所依据的两个主要原则是：属地原则和属人原则。居住在特定国家的人们原则上可就其全世界所得纳税。从税收目的出发，人（个人以外）的居住地是由当地法律根据注册地原则、住所原则和/或管理地原则决定的。如果一个人被两个国家认定为税收居民，税收协定提供了最终判定规则【OECD 范本的第4（3）条】，指出：这样的人“应只能被视为实际管理地所在国家的居民”。最终判定规则只能在税收协定下使用，因为如果根据国内税法，这个人明显是被判定为该国居民。根据一般规则，实际管理地被认为是实际上做出公司经营必需的重要管理和商业决策的地方。这个判定是一个事实判定。

2008年新修订的 OECD 范本指出，在一个国家不承担全面纳税义务的人们不会被认定为该国居民，因为这些人该国税法下被认定为居民，但是根据两个国家之间签订的协定而被认定为另一国家的居民。

鉴于技术变革，（重新）考虑实际管理地法则被认为是有先见之明的。技术顾问小组在《对现行营业利润征税规则的应用问题的观察》的文件中，提到了下列选项：

- （1）将实际管理地法则替代为①注册地、②董事/股东居住地或③经济利益联系中心；
- （2）完善实际管理地法则，以使其符合现代企业要求；也可以根据主要因素或综合考虑各种因素来做出判定；
- （3）建立一个（1）和（2）中所描述的判定程序和共同同意方案；或
- （4）第（2）和（3）种方案的组合。

技术顾问小组不认为第（1）个选项是令人满意的。注册地法则很容易应用，因为它是

一个纯粹的形式标准。股东或董事居住地法则并不总是能得到一个明确的结果，经济联系法也不是明确和清楚的标准（它可以包含主观的比较）。

第（2）个选项更可能获得支持。如第4条款的注释的第24段所介绍的那样，主要因素有：“最高级别的个人或集体（如，董事局）做出决策的地方，做出一个企业集体实施行动的决策的地方；尽管如此，还是没有任何明确的规则，在确定实际管理地时要检查所有相关因素和情况。一个企业可能拥有不止一个管理地，但在同一时期内只能有一个实际管理地。”

该议案提出了一个可能可行的判定程序，即：实际管理地、注册地、经济中心，而共同协商作为最后手段。关于迁移性，技术顾问小组提到了 OECD 范本的第8（3）条款，其中规定：关于船舶的实际管理地，船舶母港所在地即是实际管理地；或，如果没有这样的母港存在，实际管理地就是船舶经营者居住的地方。

2003年5月27日，关于实际管理地概念的修订议案得以公布，其中提出了两个备选方案。第一个方案倾向于通过对实际管理地概念进行注释而进一步完善该概念；第二个方案以最终判定规则的形式提出了一个针对除了个人以外的其他人的判定程序。

在2008年，以上考虑都被纳入 OECD 范本。第二个方案被采用，注释的第24段中修订后的注释正文提到：“实际管理地被认为是实际上做出公司业务运作必需的重要管理和商业决策的地方。”有关最高级别的个人或集体（如董事局）等等的居住地的文本被删除了。

对于电子商务而言，实际管理地似乎是强调雇主做出最重要的商业决策的地方，包括与创业风险和（研发）无形资产最相关的决策，这是税收居民法人的决定性因素。这个准则使电子商务运营商将法人设立在低税区的做法变得困难。一个类似的准则早就被包含在一份已获批准的关于常设机构利润归属问题的经合组织指南文件中（“重要职能人物”；“SPFs”），和一份关于风险分配的经合组织企业重组议案的说明1（首先是“风险控制”标准，其次是“承担风险的财政能力”标准）中。

但是，一些国家认为法人双重居民案例应被逐案处理。这会是处理新兴通讯技术运用过程中产生的法人实际管理地的判定问题的最好方法。通过用相互同意条款代替最终判定条款，这些国家可以轻松的将居民问题留给主管机关解决。在未达成协议的情况下，该人将不会获得任何减免（即使在2008年，仲裁条款也被包含在第25条的相互同意程序中）。上述可能性也被包含在注释的2008年补充材料中。这表明：一些国家意识到，新兴通讯技术创造出的业务经营的新模式，不能在严格的税收（居民）规则下轻易的被定性，所有案例都应该在具体事实和情况的基础上做出判决。

### **3.2. 常设机构**

#### **3.2.1. 常设机构的定义（OECD 范本，2003，第5条款）**

### 3.2.1.1. 概述

一个独立的工作小组（研究现行对营业利润征税的协定原则是否适用于电子商务的技术顾问小组）负责调查在电子商务背景下的现行常设机构定义的应用。2000年12月22日公布的有关“阐明常设机构定义在电子商务中的应用”文件中，关于“税收协定范本第五条注释的更改”，技术顾问小组达成了以下共识（葡萄牙和西班牙对此有不同意见）：

- (1) 互联网网址本身不能构成常设机构；
- (2) 一个托管网址不能作为在这个网址上经营业务的企业的常设机构；
- (3) 互联网服务提供商（ISP），除非在非常特殊的情况下，否则不能构成另一个企业的非独立代理人；
- (4) 常设机构的认定不需要人的参与（见3.2.1.2）；以及
- (5) 某个地点的计算机设备是否构成一个常设机构，取决于通过该设备履行的职能是否超出了准备性或辅助性界限，并且它要根据具体案例具体考虑。

葡萄牙和西班牙不认为物理存在是构成电子商务背景下的常设机构的必需条件，而认为在一个国家通过网站经营业务的任何企业都可以有一个常设机构。英国则认为电子零售商使用的服务器，不管是单独的还是连同网址，都不可以作为常设机构。

一个网址是软件和电子数据的集合体，本身不构成有形资产。因此，它没有一个有资格被称作“营业场所”的地址。另一方面，技术顾问小组认为：存储网址的服务器是一个有物理地址的机器，因此该服务器可以作为营业场所。举例说，技术顾问小组指出网址设在互联网服务提供商的服务器上是很普遍的。根据这些服务支付给互联网服务提供商的费用取决于网址所需的软件和数据储存所用的磁盘空间，这并不能表示服务器及其地址是由企业控制的。但是，如果企业拥有服务器，并根据 OECD 范本第五条，该服务器在一段足够长的时间期限内位于一个特定地点而固定下来，那么它就可以作为常设机构。

在2009和2010年，经合组织将再一次完善第五条款的注释。但2009年的国际财政协会温哥华会议并没有预见到第五条的文本会发生改变。届时将会有很多问题得到解决，其中一个是有关电子商务的，即注释的“在……处置下”部分。

在定义一个常设机构时，另一个需要考虑的方面是：哪种类型的行为有资格被认为是辅助性和准备性的？范本第五条款的注释（42.7段）列出了一些例子，如：

- 在供应商和消费者之间提供一个类似电话线路的通讯链接；
- 商品或服务的广告；
- 出于安全和效率考虑而通过一个镜像服务器传递信息；
- 为企业收集市场数据；

——提供信息，等。

但是，如果这些行为本身就是商业活动必不可少的、重要的组成部分，它们就不会被认为具有辅助性和准备性。

由什么构成一个特定企业的核心职能取决于其所涉及业务的性质。例如，一些互联网服务提供商从事的业务是在自己的服务器上托管其它企业的网站。对这些互联网服务提供商来说，服务器的运营就是他们核心业务的主要部分，不能被认为是辅助业务。另外一个例子是一个企业通过网上销售来开展业务(电子零售商)。在这个例子中，电子零售商拥有某个特定网址这一事实本身不足以得出这些活动是核心业务这一结论。

第五条款注释的第42.9段指出，如果该网址或服务器执行涉及销售的典型性职能（如，与客户订立合同、办理付款和交付货物这些职能，都是通过该设备自动执行的），那么通过该服务器开展的业务不能被认为是准备性或辅助性的。

而且，通常不会认为一个托管网站的互联网服务提供商构成一个企业的常设机构，因为它不是该企业的代理人。不过，它可以被当作一个处理日常业务的独立代理人，这被互联网服务提供商托管很多不同企业的网站这一事实所证明。

在2008年，从劳务税方面考虑，对常设机构注释作了改变。第五条款的注释新增加了第42.11到42.48段。如果劳务活动超出了一个国家推定常设机构存在的商业活动的特定界限，那么一些国家就会对该劳务征税。这些更改一般不涉及电子商务税收，所以不在这一部分作进一步讨论。

### 3.2.1.2. 人的参与

在考察现行常设机构概念在电子商务背景下的适用性时，技术顾问小组总结说：人的参与不是构成常设机构的必需因素。2000年12月22日公布的文件（见3.2.1.1）指出一个企业的业务主要由企业主或该企业主的雇员来运作。但是，它没有排除可能有部分业务是不需要人的参与的。另外，不考虑电子商务背景，人的参与要求可能会导致这样一个状况，即：重要的和必不可少的业务职能是通过永久位于某个地点的固定自动设备运作的，但是它不会形成一个常设机构。那将违背第五条款的目标和宗旨。

人们都认识到了这个问题，并提出了这样的意见，即：必须弄清电子零售商的活动是否可以、以及在何种环境下能被推定为具有辅助和准备性质。在许多情况下，常设机构问题最终归结为通过设备执行的职能是否具有准备或辅助性质。这个要根据具体情况具体考虑。

蒂尔堡大学的税法教授 Kemmeren 在其开幕致词中谈到了这个问题(《电子商务和常设机构：恐慌》)，他认为技术顾问小组所作结论的基础是薄弱的，因为据称该结论是参照了一个德国法庭的石油管道案例的判例。斯普拉格参考了1903年瑞士最高法院的一个判决，该判决



认为自动售货机是常设机构。在他看来，这个判例法促使经合组织工作组得出了这样的结论，即：认为一个计算机服务器本身就是一个常设机构。

有趣的是，一个国家的常设机构可以在没有人的参与的情况下存在（第5条款）。然而，归属于该常设机构的利润（第7条款）很大程度上是源于人的参与。可参考3.2.2。

### 3.2.2. 电子商务和经合组织关于收入分配的权威观点

#### 3.2.2.1. 公平原则

OECD 范本的第7（2）条确立了关于常设机构的公平原则，并且该条款是常设机构利润分配的关键条款。它指出，归属于常设机构的利润相当于该常设机构作为一个独立企业在相同或类似的活动、以及在相同或类似的情况下与企业的其他分支机构独立交易时会实现的利润。

在关于常设机构的利润归属问题的2008年 OECD 认可方法（“AOA”）报告中，认识到各国对于 OECD 范本第七条款的解释有很大不同。概括而言，存在两种解释：“关联企业活动”和“功能独立实体”方法。在 AOA 报告中，经合组织对这两种方法进行利弊权衡，总结说：常设机构的收入要在常设机构是“功能独立实体”的假设下确定。接着，通过功能和事实分析确定应归属于常设机构的收入【这个作为第一步，经济分析作为确定常设机构公平薪酬的第二步（详见本出版物的“OECD 范本第七条款注释：常设机构的利润分配”这一章节）】。

2008年的 AOA 中介绍了重要人物职能（“SPFs”）这一条款。SPFs 针对风险、发展和重要无形资产的管理方面做出重要决定。SPFs 引导和控制（“管理”）了高附加值的企业活动，并因此获得剩余利润。如果在常设机构中没有 SPFs，或者说甚至没有人类（见上文），这样的常设机构就应该获得从属报酬。OECD 范本的2008年修订没有改变第7条款文本本身，但是在它的注释中包含了两步法，以及来自没有违背 OECD 范本第七条款现行文本的 AOA 的更多内容。人们期望 OECD 范本第七条文本的2010修订将会更好的反映 AOA 的内容，特别是在处理“免税资金”的新的第7条款第3段时将会被扩展。

在一个国家作为销售代理的关联实体形成了一个非独立代理人常设机构，这样的非独立代理人常设机构能够在适当条件下分配到超出该代理机构应得的正常酬金。这可能就是代理或委托这类机构在信息通讯技术驱动的商业模式中那么普遍的原因。在这种情况下，收入来源国可以通过建立常设机构来获得部分总公司利润，这种做法变得很有吸引力。但是，AOA 报告指出：仅仅一个销售代理机构不可能被认为是一个销售主管或是能交易无形资产的“SPSs”。这个表述显著减少了这些类型的机构被认定为常设机构的风险，因为它使税务当局难以将部分销售业务或无形资产贸易归属于该机构。另一方面，如果在代理常设机构中存在这样的 SPFs，那么常设机构的酬金可能超过实体代理人的酬金，原因是：如常设机构会承担

某些企业的风险，而销售代理合同中不会包括这个风险，那么代理人也就不会获得相应回报。

SPFs 更常被用于确定无形资产的经济所有权。根据 AOA 报告，SPSs 的居住地决定了该实体、总部或常设机构的哪个部分在经济上拥有无形资产，并因此有权获得与它相关的报酬。这包括，例如，对研发无形资产（参与）做出最初决定、研发管理，也包括引导和控制该项目、决定预算、确定基础、说明研究领域，等等。正如已经指出的那样，给常设机构分配利润的整个计划最终归结为确定 SPSs 工作的地理位置，即那些对于涉及最重要的利润产出和业务风险时需要做出积极决定的人。

2009年9月2日的经合组织通知说：在2009年12月或11月经合组织预计会发表一份包含了 AOA 成果的 OECD 范本新的第7条款的议案。经合组织随后会将第7条款的最终文本放入修订后的2010年 OECD 范本和注释中。

#### 3.2.2.2. 电子零售商

2001年2月，研究现行税收协定规则在营业利润税的应用问题的技术顾问小组（营业利润税技术顾问小组）公开发布了一份在电子商务交易中常设机构的归属利润的讨论文件。这份文件试图对电子零售商业务做有限制的评价，但是并没有试图去评价现行规则的有效性。这份讨论文件的目的是在现行规则的基础上分析电子零售商的营业行为。

这份议案的出发点是电子商务领域的如下所示的四种情况：

(1) 一个极端的例子是：独立的计算机服务器在常设机构没有员工的情况下执行自动化功能（在线处理数字产品的交易和传输）；

(2) 多个服务器执行相同任务；

(3) 常设机构中的人员负责提供在线服务和维护服务器；以及

(4) 常设机构使用的硬件和软件的开发都在常设机构内进行。

技术顾问小组的结论是：根据公平原则，归于常设机构的利润取决于其所执行职能的性质，同时考虑其使用的资产和承担的风险。为此，由于电子商务活动中的无形资产的重要性，主要因素之一是确定常设机构使用的无形资产是由企业的哪一部分“拥有”或创造。在（1）和（2）所提到的两种情况下，有人认为常设机构很可能仅仅执行日常职能，或多或少地独立于给它提供了进行商业活动所必须的无形资产的企业的其它部门。因此，技术顾问小组继续认为：分配活动中的例行回报可以归属于一个“独立”服务器或多个服务器。技术顾问小组进一步指出：因为缺乏人员，这种类型的常设机构很可能是在将实物资产和风险都留给总公司这种合同制服务供应商协议下营运。即使常设机构被认为是一个独立的服务提供商，这个分析也不会有显著性差异，因为，在这种情况下，常设机构一样需要从企业的其他部门（以公平价格）获得它使用的（无形）有形资产。

另外，在存在执行维护和在线服务任务的人员的第（3）种情况下，该常设机构的利润相当于在类似情况下独立服务供应商预计得到的收入。在最后的第（4）种情况下归属于常设机构的剩余利润——通常是更为实质性的利润分配——是合适的。常设机构已经承担了足够的发展风险而被认为是无形资产的经济所有者。它经营服务器和网站，管理风险，因此，它有权获得利用该资产而得到的利润。

### 3.3. 国际税收协定定性问题

#### 3.3.1. 概述

负责税收协定定性问题的的工作小组拥有“根据税收公约检查各种电子商务支付的表征以及在注释中提供必要说明”的全面授权。2001年2月，该小组在“电子商务中的税收协定定性问题”报告中发表了它的建议。这一结果被包含在2003年 OECD 范本第12条款的第11.1-11.5和17.1-17.4段中。

#### 3.3.2. 营业利润：第7条款或第7段？

该工作小组假设与典型电子商务交易关联的支付都是在经营业务活动中获得的，而不管付款人是否也在进行这样的活动。因此，原则上，所有的支付都应根据范本的第7条款作为营业利润。但是有些支付可能要服从第7（7）条款的规定，这一规定在处理特定种类的收入问题时优先于其它条款。其中一个条款是关于特许权使用费的第12条款。该工作小组没有发现属于“其他收入”条款范围（范本的第21条款）的任何支付。

其中一个问题是：如何区别对技术知识的支付（即特许权使用费）和对电子商务服务的支付（即营业利润）。注释中提供了做出这种区分的相关标准。(19) 在提供技术知识时，供应商只是传输现有的机密信息，而不会被要求采取进一步的行动。在提供服务时，供应商只被要求利用特殊的知识、技能或专业知识来执行服务，而不是转移或传输这样的知识、技能或专业知识。另外，提供服务通常比提供技术知识的费用要高。报告指出，技术知识与众不同的特点是，它是一种资产；同样，它是已经存在的、并且不是在具体合同下被要求履行的一些义务。因此，在大多数情况下，与简单复制现有材料相比，从供应商那里不会得到更多技术知识。被认为应该是提供服务而获得的支付的例子有：售后服务付款，基于卖方和买方的保证（2008年从担保改为保证）付款，纯技术援助的付款，潜在客户名单的付款——该名单是根据一般可用信息特别为付款方拟成的（而不是源于经验拟成的现有客户的机密名单；这样的支付会是特许权使用费）（从2008年起），工程师、律师或会计师的咨询付款，以及对以电子方式提供、与技术人员进行电子交流、或利用计算机网络和故障排除数据库获得建议的付款，等。

另一个问题是某些数字产品交易是否在第12条款的管辖之下，换句话说，就是一项付款

是属于营业利润还是属于特许权使用费。正如第12条款的注释（第17.1-17.4段）中所解释的那样，做出该项付款的根本原因的性质是决定性的因素。如果根本原因不是使用或有权使用版权中的权力（如为获得其他类型的合同权力、数据或服务），并且该版权的使用仅限于能让客户在电脑上下载的权力，那么这样的版权使用在为了应用“特许权使用费”定义而对付款性质进行分析时则不予考虑。因此，准许客户下载电子数据产品供客户自己使用这样的交易付款，一般不构成特许权使用费，而是作为营业收入。在这种情况下，版权的使用有附带性质。如果，相反地，付款涉及电子下载产品的版权使用问题，那么它就可以被认定为特许权使用费。注释引用了一个要付款来取得复制一张图片的权力的书籍出版商的案例，该图片是用于正要出版的一本书的封面。

在2008年 OECD 范本的修订中，加入了新的、作为说明的第14.4段（特许权使用费）。它指出：软件著作权人和经销中介商之间的协议，常常给予经销中介商销售程序副本的权力，但不包括复制程序的权力。在这样的交易中，经销商只支付软件拷贝的购买费用，并且不能使用软件著作权的权力。因此，这种交易不会构成特许权使用费，但是该付款会按照第7条款作为营业利润处理，而不管经销的拷贝是在有形媒体上发表还是以电子形式发表（经销商没有复制软件的权力），或因安装目的而将软件用于少量定制。

技术顾问小组认为：电子商务支付也可以被归为租金（使用工业、商业或科学仪器所支付的费用）、服务费、技术费和混合费用。这里，这些费用也可以在技术上被视为特许权使用费。根据这方面的美国标准，技术顾问小组总结说，在与服务提供商交易时的支付是劳务收入，而不是租金收入。在这些交易中，一个服务提供商使用了软件给客户提供服务，维护了所需软件，拥有了软件所在的设备，给众多客户提供了相同的设备，并且有权利随意更新和更换软件。客户可能不能拥有或控制软件或设备，而是与其它客户同时使用软件，并且可以根据由软件处理的交易量来支付费用。类似的数据库交易应该被视为劳务交易。

正如报告指出的那样，关于区分劳务费和从供应商那里收购资产费用的主要因素是：从供应商那里收购资产而支付费用的根本原因是什么？如果该交易中有一个电子产品（音乐、电子数据、软件程序或视频图像）被客户收购，且不管它是以有形媒体还是以数字信号提供，那么，该收购资产的交易就会被认为包含了另一个交易。一般来说，如果客户在交易后对相关资产拥有所有权，但是该资产没有从供应商那里移交过来，那么这个交易被认为是劳务交易。另外，如果一方从另一方那里收购资产，就劳务提供的主要特征以及辅助性的资产收购来说，这样的交易仍然是劳务交易。

对于技术费来说，当该服务需要特殊技能或知识时，所提供的服务具有技术性质是必须的。事实上，提供服务中所利用的技术并不能表明该服务是否带有技术性质。这一点很重要，

因为在电子商务环境下，互联网的基础技术常常在提供服务时被使用，但是这种服务本身并不带有技术性。

关于混合合同，2003年第12条款的 OECD 注释（第11.6段）指出：如果所提供的一部分构成了目前的主要目的，合同的其它部分是次要的，并且很大程度上不具备重要性，那么，适用于主要部分业务的税收协定也应该普遍适用于所有部分。

在本报告的附件中，给出了28个例子的列表，根据不同类型进行分析并得出结论，例如有形产品的电子订单处理、产品的下载、应用托管、应用服务器供应商、网站托管、数据库、技术信息和（流动的）实时网站播放。在大多数情况下，经合组织的结论是：第7条款的一般规则是适用的。

### 3.4. 对营业利润征税的国际税收协定规则

在咨文中，技术顾问小组讨论了对营业利润征税的现行协定规则的几种替代方案。它分为根本性更改和对现行规则的、更加严格的变更或替代。所有这些变更都根据前面提到的税收目的进行过分析。此外，拟议中的变更与共享税基原则的一致性，以及全体共同同意规则的必要性，也都得到尊重。

大体上，技术顾问小组已认识到各界对于现行条约规则的某些方面存在一些担忧。但是，根本性更改对于经合组织成员国来说显然是不切实际的，因为技术顾问小组没有收到过支持这样的更改的任何评论。这些根本性更改如下所示：

——通过将电子商务支付看作是特许权使用费或类似艺术家和运动员的所得，而扩大对电子商务支付的来源征税。

——通过所谓的基础侵蚀支付的“主要联系”来扩大来源征税：这是第一个条款的变更，如果付款人扣除电子商务支付，那么来源地征税就是唯一合适的做法。反映这条准则的例子可以在秘鲁的法律条款中找到。根据这些规定，通过互联网在秘鲁境外得到、但在秘鲁境内使用的收入或数字服务，被认为是来源于秘鲁的收入，并要征收30%的预提税。法律认为将电子服务费用作为成本扣除的企业纳税人，在秘鲁是数字服务的用户。

——引进计算和分配利润的公式分配法，而不是公平标准，即在国家之间分配一个在多国开展业务的集团公司的净利润时，要使用公式。

——通过“虚拟”常设机构加入新的关联方来扩展来源地征税：这可以通过纳入一个虚拟的固定营业场所，一个虚拟的独立机构或一个现场业务点来更改常设机构定义而做到这一点。

这些现行规则的替代方案暂时已经被取消，因为现状并不能证明迫切需要这些新规则。据技术顾问小组所说，“与早些的预测相反，似乎没有实际证据来证明互联网的通讯效率已引

起资本输入国的税收收入显著下降”。另外，为了使各国接受根本性变革，对于替代方案与现行规则相比的优越性，必须达成广泛共识。

同时，技术顾问小组也认识到现有规则所存在的一些缺点——这些缺点可以通过更多的限制性变更，在国家间签订税收协定而得到处理。几个变更已被纳入考虑范围，而如下所示的其中三个变更是肯定不会得到进一步推行的：

- ① 从常设机构定义中排除不需要人的参与的活动；
- ② 并清除第5（4）条款中的现有例外；以及
- ③ 增加关于电子商务的引力规则。

将会被技术顾问小组研究的替代方案有6个，如下所示：

- ① 从常设机构定义中排除服务器本身；
- ② 当应用第5（4）条款的准备性或辅助性例外时，排除归属于软件的职能；
- ③ 使第5（4）条款的例外隶属于准备性或辅助性情况；
- ④ 清除第5（4）条款的储存、展示或交付条款；
- ⑤ 增加关于电子商务的引力规则；以及
- ⑥ 对提供服务利润进行征税时采用补充关联规则。

关于前四个替代方案，技术顾问小组将会继续评估在实际困难下是否能保证实施这些变更。最终选项将会在税收协定对劳务的适用性这个背景下作进一步讨论。但是，重要的是要注意到：绝大多数变更不会只影响电子商务，而且还会影响到其它类型的商业活动。因此，在实施这些变更前检查变更对其他活动的影响是至关重要的。

#### 4. 总结和趋势

毋庸置疑的是，这不是对电子商务税收讨论的结束。一些特别税种，如“比特税”，或者称之为“GET-IT 税”，不可能获得足够的支持，但是似乎有对营业利润税进行重新处理的发展趋势。让税务机关对居民和常设机构或来源地这些概念作根本转变是不可能的。关于公平法则的严格审议和关于常设机构的职能独立实体的拟议，已经在 OECD 范本和注释中被提出和得以实施。另一方面，如果涉及全球的、有组织的和纵向一体化的企业，很明显，公平检验要在严格的监视之下。另一种选项很可能是利润分割法或公式分配法，该选项可以作为一个长期的解决办法被引入欧盟。此外，经合组织已经在2009年9月发表了“转让定价指南第 I-III 章的拟议修订”，该修订包括了使用利润法的多方面标准。另外，根据 Gammie 的意见，公式分配法在欧盟内部的使用看起来也只是时间问题。

概括而言，为了在短时间内对主要事项达成共识，并且为所有有关各方创造一个充分舒

适的环境，经合组织应被赋予重大的信任。因为税法暂时还是可行的，经合组织似乎越来越关注税收实践问题。在这种思路下，控制、遵从和道德规范问题得到了提升，代替了对旧规则的质疑。欧盟法院的革命性课题似乎现在看起来不再那么具有革命性了，我们都希望共同综合公司税基这个大实验能被引进。但是，值得注意的是：亚洲和东欧的商业正在发展中，这毫无疑问地将会对这片图景做出重要贡献。这些新兴企业将会最大限度地开发新的技术和商业模式，并在巨大的动力和承诺下将它们结合起来。税收竞争将会继续存在，国际税收环境将会继续保持活力。

译者单位：浙江财经学院财政与公共管理学院

邮政编码：310018