

摘 要

在传统跨境交易中，所得来源地国一直将企业设立的常设机构作为征税依据对跨境企业行使来源地税收管辖权。但随着数字经济的兴起跨境网络服务平台不再以设立常设机构作为跨境营业活动的开展条件，至此原有的税收法律框架在跨境网络服务平台的税收规制上出现法律空缺。同时在数字科技的加持下，利润转移以及税基侵蚀的情况日益严重，由跨境网络服务平台引发的所得定性问题也逐渐凸显。面对多项税收挑战，经济合作与开发组织在维持原有常设机构规则的前提下提出 BEPS 行动计划以及“双支柱”方案以促成各国税收法律问题的解决，此外，各国针对本国税基侵蚀日益严重的情况，提出试行各类间接税以期望维持本国的税收平衡但却引发了诸多争议。面对国际税法的发展变化，我国应积极参与到跨境网络服务平台税收征管的讨论中，与国际税法同步发展，从国际社会采取的措施中总结出适合我国税收法律制度发展的经验，找到跨境网络服务平台的合理法律监管措施。本文围绕跨境网络服务平台的法律征管困境，以跨境网络服务平台的基础理论为切入点，突出跨境网络服务平台交易模式中不设立常设机构、极度依赖电子科技以及用户数量激增的特点。简述传统征税权的行使方式进而引出用传统征税权对跨境网络服务平台的所得进行征税时存在的问题，对跨境网络服务平台的征税现状进行分析，并结合跨境网络服务平台交易特点引出跨境网络服务平台中所得来源地认定不能、所得来源地国无法参与税收分配以及来源国分配的利润数额不明问题。进而从国际社会采取的征税措施中探析各国对于前述问题的态度以及各项国际税收措施的可取性，最终结合各国征税措施的经验提出完善我国国内法律规定的建议，总结出在跨境网络服务平台税收问题上我国应持有的态度并对跨境网络服务平台中存在的问题提出个人看法，针对所得来源地不明的问题提出增设虚拟常设机构条款作为来源地认定标准并且以“双支柱”方案中的利润分配规则作为居民国与市场国利润分配标准并进一步细化具体实施措施，以促进跨境网络服务平台中征税问题的解决。

关键词：跨境网络服务平台；常设机构；来源地税收管辖权

ABSTRACT

In traditional cross-border transactions, the country of origin of income has always exercised jurisdiction over cross-border enterprises by taking the permanent institutions established by enterprises as the basis of taxation. However, with the rise of digital economy, cross-border Internet service platforms no longer take the establishment of permanent institutions as the conditions for the development of cross-border business activities. So far, the original legal tax framework appears a legal vacancy in the tax regulation of cross-border Internet service platforms. At the same time, with the support of digital technology, the situation of profit transfer and tax base erosion is increasingly serious, and the qualitative problems caused by cross-border online service platforms are gradually highlighted. In the face of a number of tax challenges, OECD put forward the BEPS action plan and the "two-pillar" plan to solve the tax law problems of various countries on the premise of maintaining the original rules of permanent institutions. In addition, countries put forward various indirect taxes for trial in order to maintain the tax balance of their own countries in view of the increasingly serious erosion of their tax base, but it caused a lot of controversy. In the face of the development and changes of the international tax law, China should actively participate in the discussion on the tax collection and administration of cross-border online service platforms, develop synchronously with the international tax law, summarize the experience suitable for the development of our tax legal system from the measures taken by the international community, and find the reasonable legal supervision measures for cross-border online service platforms. This paper focuses on the tax legal collection and management dilemma of cross-border online service platform, takes the basic theory of cross-border online service platform as the entry point, and highlights the transaction mode of cross-border online service platform, which does not set up permanent institutions, extremely relies on electronic technology and the number of users surges. This paper briefly describes the way of exercising the traditional right

of taxation and then leads to the problems existing in using the traditional right of taxation to tax the income of cross-border online service platform, and analyzes the current situation of taxation of cross-border online service platform. Combined with the transaction characteristics of cross-border online service platform, it leads to the problems that the source of income in cross-border online service platform cannot be identified, the source country cannot participate in tax distribution and the profit amount distributed by the source country is unclear. Then, from the tax measures adopted by the international community, it analyzes the attitude of various countries towards the above-mentioned problems and the desirability of various international tax measures. Finally, combined with the experience of tax measures in various countries, the paper puts forward suggestions to improve the domestic legal provisions, summarizes the attitude that China should hold on the tax issues of cross-border online service platforms, and puts forward personal views on the problems existing in cross-border online service platforms. In order to solve the problem of uncertain source of income, it is proposed to add the provision of virtual permanent institution as the source identification standard and take the profit distribution rule in the "two pillar" scheme as the profit distribution standard between the resident country and the market country, and further refine the specific implementation measures, so as to promote the solution of the tax problem in the cross-border network service platform.

Key Words: Cross-border web services platform; permanent establishment; Source jurisdiction

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 选题意义	1
1.1.1 理论价值	1
1.1.2 实践价值	1
1.2 研究现状	2
1.2.1 国内学术研究现状	2
1.2.2 国外学术研究现状	4
1.3 研究方法	6
1.3.1 比较研究法	6
1.3.2 案例分析法	6
1.3.3 多学科研究法	6
第 2 章 跨境网络服务平台基础问题概述	7
2.1 跨境网络服务平台概述	7
2.1.1 跨境网络服务平台概念	7
2.1.2 跨境网络服务平台交易特点	8
2.2 跨境所得征税权	8
2.2.1 居民税收管辖权	9
2.2.2 所得来源地税收管辖权	9
2.3 跨境网络服务平台的征税现状	11
2.3.1 跨境网络服务平台所得类型	12
2.3.2 跨境网络服务平台中征税权行使情况	14
第 3 章 跨境网络服务平台的征税法律问题	16
3.1 所得来源地认定困难	16
3.1.1 所得来源地认定困难的原因	16
3.1.2 所得来源地认定不能的后果	19
3.2 分配标准存在争议	21

目录

3.2.1 税收份额分配不均	21
3.2.2 分配数额不明	22
第 4 章 国际及各主要国家立法的评析	25
4.1 经济合作与发展组织采取的立法措施	25
4.1.1 BEPS 行动计划	25
4.1.2 “双支柱”方案	28
4.2 欧盟及主要国家的立法措施	30
4.2.1 欧盟提出“虚拟常设机构”制度	30
4.2.2 英国试行数字服务税	31
4.2.3 印度实施衡平税	33
4.2.4 美国提出“营销型无形资产”方案	34
第 5 章 中国应对跨境网络服务平台的征税措施	36
5.1 完善《中华人民共和国企业所得税法》有关规定	36
5.1.1 增设虚拟常设机构条款	36
5.1.2 建立相应保障机制	38
5.2 明确分配标准	39
5.2.1 合理考量市场国价值贡献	39
5.2.2 进一步落实“双支柱”方案	41
结语与展望	45
致 谢	46
参考文献	47

第1章 导论

1.1 选题意义

1.1.1 理论价值

国际税收是指两个或两个以上的国家对纳税主体的跨国所得进行征税所形成的税收分配关系。目前国际主要的税收管辖权形式是居民税收管辖权和来源地税收管辖权。对于国际税收而言，来源地税收管辖权的运用相对更为广泛一些，然而各国基于来源地税收管辖权而制定的法律规定目前难以完全适用于跨境网络服务平台商业贸易。因此解决跨境网络服务平台的税收问题尤为必要。

在传统的商业贸易模式中，跨国企业为了能够在其他国家顺利开展商业贸易会在当地设立具备物理实体的分支机构或营业代理人。据此，来源国会以跨国企业是否在本国境内设立常设机构或委托营业代理人为依据行使来源地税收管辖权，该税收管辖权所依据的原则为常设机构原则。现如今伴随着科技的进步，跨境网络服务迅速发展。科技上的进步使得跨境网络服务贸易更为迅捷和便利，跨境网络服务平台由实物转为线上，使得跨境网络服务平台不再局限于地理区域的限制可以向不同国家的客户发送平台服务信息。除此之外，跨境服务平台开展商业服务不再以在主要消费群体所在地设立常设机构或营业代理人为必要，仅凭借网络技术构建虚拟的网络平台，买卖双方即可在该平台上完成交易。这一商业模式的改变使得各国依据常设机构原则设立的相关规定难以适用进而导致所得来源地国丧失相关征税权利。基于网络操作的便利化使得跨境企业不用在来源国纳税的同时，可将营业所得转移至低税率地区进而导致税基侵蚀的现象。本文通过分析跨境网络服务平台的特性以及参考国际上相关文件中的规定，对原有的常设机构原则进行扩充或修正，同时对因新型数字经济发展而导致的税基侵蚀现象进行进一步的讨论和研究。

1.1.2 实践价值

研究跨境网络平台的征税问题有助于进一步完善我国目前的税收制度，同

时我国企业在发展境外贸易活动时也由传统的实体商业模式逐渐转向线上商业模式，深入了解国际对于跨境网络服务的相关规定对我国企业开展境外服务可以提供理论帮助。此外，不同国家的学者对跨境网络服务的发展所带来的一系列税收问题已经在国际上展开热烈讨论，并且部分国家已经出台相关政策或临时措施以防范该项商业模式所带来的风险，所以研究跨境网络服务相关问题对促进我国与外国制定相关双边或多边条约具有一定的积极作用。

此外，在跨境网络服务平台税收方面的缺失对于我国境内从事同样行业的企业而言有失公平。跨境网络服务平台少缴纳的税收可投入到企业的后续发展中，有助于企业规模的进一步扩大，提高市场竞争力。因此，为体现竞争公平也应当探索出更合适的税收方案以及具体的执行措施。另外，我国也应紧跟国际脚步，加入到国际讨论当中，提高在国际方面的发言权，在国际方案中提供适合发展中国家的方案，更好地保障我国相关税收权益。

1.2 研究现状

1.2.1 国内学术 research 现状

跨境网络服务平台可以不在一国设立常设机构的前提下进行商业贸易，由此导致跨境网络服务平台所得主要价值创造的市场国难以实施来源地税收管辖权征收税款最终造成该国境内税基侵蚀现象的发生。目前部分国家虽然试图摆脱以常设机构为征税依据的限制，通过修改法律规定并明确提出来源于本国境内的收入国家就享有征税的权利，但具体的执行方案有待进一步的细化。突破常设机构原则限制主张税收管辖权是针对跨境网络服务平台税收空白的改进，但是以何种标准确定平台的收入来源于本国境内法律尚未做出规定。

廖益新教授在《在供需利润观基础上重构数字经济时代的国际税收秩序》一文中提出两种利润观，一种为供应利润观，一种为供需利润观。供应利润观认为企业利润是由资产或劳动这两种资源要素投入企业运营而产生利润的，否认市场需求对利润的贡献作用。供需利润观主张企业获得的利润是市场需求和企业生产供应共同努力的结果。^①两种理论观的关键区分点在于是否承认市场需

^① 廖益新：《在供需利润观基础上重构数字经济时代的国际税收秩序》，载《税务研究》2021年第5期。

求对企业利润的贡献作用，如果承认市场需求对企业利润的贡献作用，则利润来源地行使征税权更具有说服力；如果否认市场需求对企业利润的贡献作用，则利润来源地行使征税权则会受到极大得限制。如果该企业并未在利润来源地国投入资产或劳动，根据供应利润观，利润来源地国行使征税权会比较被动。跨境网络服务平台可以在市场国投入极少资产或劳动的情况下达成交易，该商业模式若放在供应利润观的框架下运行，所得来源地国行使征税权的范围相对有限。作为数字经济输入国从本国的经济运行角度出发会更偏向于供需利润观，而作为数字经济输出国的国家则希望供应利润观得到广泛支持，以便扩张自身的居民税收管辖权。在目前的国际经济环境当中，对于接受平台提供的跨境网络服务的市场国而言其属于数字经济输入国，所以采用供需利润观的可能性更大，此类国家对跨境网络服务平台进行征税的趋势在所难免。

不同国家在应对跨境网络服务平台税收问题时所采取的措施有所不同，王文静、巴·道丽玛、余泳欣几位作者在《跨境互联网广告征税问题研究——基于谷歌案例视角》一文中分别对印度花商案、印度谷歌案和法国谷歌案进行分析，提出在跨境网络服务贸易中存在所得性质认定、常设机构认定、互联网用户数据价值评估存在争议等问题。根据销售模式或者协议模式的不同可能导致最终所得定性的不同。^①跨境网络服务平台贸易模式有别于传统贸易模式，所以对于根据传统贸易模式对所得定性的规则适用在跨境网络服务平台中会出现空缺或者边界模糊等问题。对于此类问题应当积极采取措施解决，提供合适的认定标准，在制定认定标准时需注意要有利于我国利益同时不打击跨境网络服务平台的积极性，并且与国际的脚步保持一致，积极在国际中发挥作用等因素，争取在解决问题的同时不为外界所诟病。

除了上述平台提供网络广告服务存在争议，在跨境软件交易过程中也存在部分问题。在跨境软件交易过程中，如何对软件交易所得定性引发了一系列讨论。崔晓静教授、孙奕在《跨境软件交易所得的税法定性研究》一文中提出，由于软件的无形性、网络空间的虚拟性和网络交易的复杂性使得软件交易所得应定性为营业利润，还是特许权使用费，又或者是财产收益理论上存在争议。崔晓静教授建议我国采用基于权利的方法处理跨境软件交易所得的定性问题，即根据受让人从软件交易合同中所获得的权利的性质对跨境软件交易所得进行定

^① 王文静、巴·道丽玛、余泳：《跨境互联网广告征税问题研究——基于谷歌案例视角》，载《国际税收》2022年第2期。

性。^①总而言之，在不同的利益对弈中，软件输入国和软件输出国的倾向有所不同。所以应当从我国自身情况出发，结合市场的交易情况进行分析应当将交易所得归类于营业利润，还是特许权使用费，又或者是财产收益中的哪一类更有利于我国的经济，再从理论层面上加以规定，从而保障我国的税收利益。

1.2.2 国外学术研究现状

Alessandro Turina 在 *The progressive policy shift in the debate on the international tax challenges of the digital economy A “Pretext” for overhaul of the international tax regime?* (2020) 一文中描述了一个案例：该案涉及的结构是爱尔兰谷歌公司在法国没有任何营业地点。另一方面，另一家集团公司法国谷歌向爱尔兰谷歌公司提供行政和营销支持，并收取服务费。事实上，法国谷歌不接受来自法国客户在法国展示广告的订单，法国客户的订单必须得到爱尔兰谷歌公司的批准。^②这个案例涉及一个问题：当一家非居民公司向当地客户销售广告服务，而市场管辖范围内的另一家集团公司仅负责营销和行政职能而未与客户正式签订合同时，后者可被视为常设机构吗？法国法院给出的答案是否定的。该案例引发国际社会对此种商业模式的重视，数字技术可以保证企业在一个国家展开重大经济活动而不会因此而建立私募股权，不用缴纳所得税。此种商业模式成功规避现有法律规定而不用缴纳所得税，使得该种服务投放地无法进行有效征税。但是服务投放地显然不愿意放弃可以征税的权利，所以在原有法律无法对跨境网路服务进行规制时各国试图寻找新的解决方式。自此“用户参与”“市场管辖权”等概念不断涌现出来，但此类概念是否能够真正在跨境网络服务当中得到支持有待考究。

在对跨境网络服务税收方面进行探索时，不免会涉及电子商务与传统商务之间税收平衡问题以及多个国家之间税务协调的问题。Antonio Faúndez-Ugalde 和 Felipe Molina Marisio 等作者在 *Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario* (2021) 一文中提及尽管 1998 年的渥太华会议促进了不同形式的电子

^① 崔晓静、孙奕：《跨境软件交易所得的税法定性研究》，载《河南师范大学学报（哲学社会科学版）》2022 年第 1 期。

^② Alessandro Turina, *The progressive policy shift in the debate on the international tax challenges of the digital economy: A “Pretext” for overhaul of the international tax regime*, vol.36,2020,pp.46~48.

商务之间以及电子商务与传统或传统商业之间的中立性和公平性，但我们得出的结论是，面对当今运营的新形式的数字业务，遵守中立原则并不意味着税收负担一定要平等。因此，数字经济运营中的不对称税收待遇对于避免不同经济主体之间的扭曲至关重要。^①需要注意的是，国家单方面实施的税收政策可能产生的税收优惠也可能对数字经济中的税收产生不利影响，在纳税人的经营活动不征税的情况下更是如此，在他们有重要业务的另一个国家。现如今数字经济发展迅速，如果不对其进行有效的税务征收，那么互联网将成为极佳的避税天堂，所以目前的税收体制需要改革。因为网络科技的便利，服务投放地所属国失去征税的依据进而可能导致企业所在国征税权的扩大，在这种服务贸易形式的转变中，财富可能逐渐流向企业所在国进而造成其他国家的财务危机。二者之间不公平的经济地位需要通过实施税收加以调整，但是在实施税收的过程中应当注意税收中立原则，采取单边措施时在兼顾本国利益的同时也不能造成其他国家不公平的利益损失。

失去以常设机构为征税依据的部分国家希望对现有国际税收制度大幅度改革以便更好地挽救税收损失，但是包括美国在内的一些国家认为跨境网络服务平台所带来的问题早已存在，只不过数字经济加剧了该问题的严重性，只需在现有税收制度中做出修改即可。Arthur J.Cockfield 在 *Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation*, *Minnesota Law Review* (2001) 中表示国际价格转移的现象早已存在，并不是个新问题，跨境电子商务活动只是加剧了国际价格转移的严重程度。所以，没有必要创建一套新的规则来应对，他们倾向于在传统的税收原则和规则框架下寻找解决问题的出路。^②希望更改现有国际税收规则的国家主张变革的很大一个原因是希望能够通过变革之后的国际规则解决对跨境网络服务平台的税收问题。电子科技为贸易消除了地域限制，但其提供的服务模式与往常的服务模式相比，没有发生太多变化，主要改变是从线下转至线上，此种变化增加了贸易的便利性也增加了交易的隐蔽性。但是不管是否对现有国际税收进行变革，只凭现有规定对跨境网络服务平台进行监管难以有效展开税务征收是各国共同承认的事实。

^① Antonio Faúndez-Ugalde, *Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario*, vol.10,2021,pp. 9~28.

^② Arthur J.Cockfield, *Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation*, *Minnesota Law Review*, Vol.85,2001,p.1176.

1.3 研究方法

1.3.1 比较研究法

深入了解国际上对于跨境网络服务平台的政策或者法律规定。例如印度因谷歌案而采取征收衡平税，意大利则采取征收预提税。将两种措施进行比较，进而分析是否会加重纳税人税务，此举能否真正有效解决税基侵蚀的问题，该措施是否可取。除此之外可以了解不同国家提出的有关税收方面的政策，将这些措施进行比较，汲取有利经验，帮助我国完善税收方面的规定。

1.3.2 案例分析法

了解国际以及国内有关跨境网络服务平台的案例，归纳出案例争议点的同时整理出法院对于该争议点所做出的判决，并且关注该国政府在案件争议发生后所采取的措施或提出的政策。分析提出该项措施或该项政策的原因以及该项举措是否能够真正达到预期效果。

1.3.3 多学科研究法

由于跨境网络服务平台税收问题不仅仅涉及国际经济法相关内容，同时涉及税法有关规定。在了解国际经济法有关跨境网络服务平台税收规定的同时还要了解我国《中华人民共和国企业所得税法》等相关税法条例，分析两种法律所追求的立法目的，使两类法律相互统一、互为补充。归纳整理出目前税法条例对于跨境网络服务平台的规定，在现有法律规定的基础上进行修改或完善，以解决跨境网络服务平台的税收问题并使之更符合国际税收发展趋势。

第2章 跨境网络服务平台基础问题概述

科技的便利化使得国际数字贸易往来更加频繁，因国际数字贸易而产生的税收问题日益凸显，同时也因为网络贸易模式有别于传统贸易模式，传统的税收框架难以全部适用于当前的跨境网络服务平台交易模式。在网络背景下如何更好地对跨境网络服务平台所得行使征税权有待进一步研究，在讨论跨境网络服务平台的征税问题之前先明析跨境网络服务平台的相关理论，再对具体征税问题展开论述。

2.1 跨境网络服务平台概述

自20世纪60年代末诞生了一项新兴技术产物——互联网，自此人类的生活方式以及休闲活动发生了日新月异的变化。互联网诞生于20世纪60年代末，于90年代后风靡全球，因为互联网的迅速发展人类的生活方式以及经济模式也发生了日新月异的变化。随着互联网技术的快速发展，网络经济逐渐在经济领域中崭露头角，经过长时间的沉淀，网络经济新型经济模式已经成为目前经济的主要发展方式。跨境网络服务平台贸易作为网络经济的一种随着网络技术的发展不断地更新迭代，因其变化速度之快导致现有税收法律不能全然规制跨境网络服务平台的贸易行为，进而出现税基侵蚀的情况。面对因跨境网络服务平台引发的系列法律问题，国际社会积极采取立法措施规制其贸易行为但也引发了不少税收争议。总而言之，解决跨境网络服务平台的征税问题是目前国际社会共同关注的热点，对此本文也将对跨境网络服务平台的征税问题提出个人建议，期望能够有助于找寻到适合跨境网络服务平台税收的法律运行机制。

2.1.1 跨境网络服务平台概念

不同学者对于跨境网络服务平台的概念可能有不同的表述，目前跨境网络服务平台的具体概念应该如何描述国际社会尚未有统一的定论。虽然没有统一的定义，跨境网络服务平台作为科技时代的产物与虚拟数字科技有着密不可分的联系，所以根据跨境网络服务平台的虚拟化特点可以将其概念总结为：通过

互联网技术和信息通信技术连接不同国家和地区的服务供应商和服务需求方，提供各种线上服务的虚拟数字平台。

2.1.2 跨境网络服务平台交易特点

作为科技发展的产物，跨境网络服务平台所展现的交易特点也与数字科技息息相关，其主要特点是虚拟化、数字化、范围广。

（1）虚拟化。因跨境网络服务平台提供的主要服务类型大多是以数字科技作为主要表现形式，所以跨境网络服务平台对实物载体的依赖程度大大降低，进而不再设立具有实物外形特征的机构开展贸易，即实体机构不再是跨境网络服务平台开展跨境贸易的必要条件，由此跨境网络服务平台的交易模式脱离实体化转向虚拟化。

（2）数字化。作为新型贸易模式跨境网络服务平台贸易表现出对数字科技的极大依赖使得其交易方式有别于传统贸易模式。相较于之前的交易条件，在电子科技的加持下跨境网络服务贸易在交易时间以及交易范围上都有所突破，通过数字科技跨境网络服务贸易可以在有限的时间内达成更多数量的贸易，并且不再受制于地理条件的阻隔可以广泛开展业务。因此跨境网络服务平台中的交易活动与数字科技有着密不可分的联系，使得数字化成为跨境网络服务平台交易的显著特点。

（3）范围广。网络科技为跨境网络服务贸易构建了一个集中性的大平台，广泛吸纳各国用户登记注册，由于网络平台的自由化以及便利化，跨境网络服务的使用用户不再只局限于某一国家或某一地区而是来自世界各地。在数字科技的助力下跨境网络服务平台贸易在地域上以及用户数量上相较于传统贸易都有显著的扩大，最终成为最广泛的交易模式。

2.2 跨境所得征税权

不同领域之间的广泛交流使得跨境经济活动蓬勃发展，因为频繁的交易活动使得有关财产在不同领域之间流通，由此产生的跨境所得需要制定一定的规则分配纳税份额。因此国际税法根据所得种类、领域以及身份等各项因素对税收管辖权进行划分。目前各国较为认可的税收管辖权是以属人原则以及属地原

则为划分依据而产生的居民税收管辖权以及所得来源地税收管辖权。

2.2.1 居民税收管辖权

根据属人原则，在一般国际税务上，由于在一国境内的税收主体享受居住国提供的公共服务，税收主体应支付相应的税款作为对价，不论其所得来源为国内或国外，应就其国内外所得承担无限纳税义务。^①根据属人原则，若依照法律认定征税权行使对象属于本国的居民范畴，该国就可依据居民税收管辖权对纳税人享有无限制的税收征管权利，不论纳税主体的所得来自于国内还是国外。

根据法律规定，居民税收管辖权的纳税主体分为自然人与企业。在判断自然人是否为本国居民纳税人时主要采用的标准是国籍以及居住期间。如果纳税主体符合拥有本国国籍或者在本国境内有住所并连续居住达到一定时间（部分国家的时间标准为一年，大部分国家时间标准一般为183天）两个条件中的一个条件即为居民纳税人，纳税义务人就其所得承担无限纳税义务。企业的居民身份判断标准主要有以下三种：（1）实际管理控制中心所在地标准；（2）登记注册地标准；（3）总机构所在地标准。^②我国《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）对企业身份的辨认是将实际管理控制中心所在地标准和登记注册所在地标准两者相结合进行判断。依据《企业所得税法》第二条的规定，在我国境内成立或是依照外国企业法律成立但实际管理控制中心在我国的企业都会被认定为居民企业。^③纳税人的各项所得或收益一般可划分为四类：营业所得、劳务所得、投资所得和财产收益。如果纳税主体符合居民身份认定标准，那么居民国有权对纳税主体的四项所得行使居民税收管辖权，纳税主体应就其境内外所得承担无限纳税义务。

2.2.2 所得来源地税收管辖权

根据属地原则，对于不属于本国居民的纳税主体，国家仅能对非居民纳税人从本国境内获得的经济利益课税，这便是来源地税收管辖权。^④一国在行使所得来源地管辖权时，并不考虑居民身份，所以纳税主体只承担有限纳税义务，

^① 陈清秀：《国际税法》，法律出版社2017年版，第6页。

^② 武肇英：《浅谈合伙企业居民身份的确认》，载《税务研究》2001年第12期。

^③ 参见《中华人民共和国企业所得税法》第2条。

^④ 陈清秀：《国际税法》，法律出版社2017年版，第6页。

纳税主体只需就来源于来源国的所得缴纳税款。

所得来源地税收管辖权的纳税主体也是自然人和企业。要缴纳税款的所得种类主要有：营业所得、劳务所得、投资所得以及财产收益。营业所得是指纳税人从事工业生产、服务业、商业等企业经营性质的活动而取得的利润，也称为营业利润或经营所得。劳务所得是指纳税人按照他人的要求，为他人提供劳动而获得的报酬。投资所得主要是指纳税义务人将其资金、财产与技术提供给他人使用而获得的所得，主要包括股息、利息、特许权使用费和租金。^①其中特许权使用费是指：由于使用，或有权使用任何文学、艺术或科学著作，包括电影影片的版权，任何专利、商标、设计或模型、计划、秘密配方或程序作为报酬的各种款项，或有关工业、商业或科学实验的情报作为报酬的各种款项。^②我国法律对于特许权使用费的定义是：企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。^③简而言之，特许权使用费主要是使用了知识产权相关权利之后，为使用这类权利所支付的费用。财产所得主要是指转让不动产或动产所有权而取得的所得。来源地税收管辖权对以上所得的具体执行方法如下：

对于营业所得，所得来源地国对纳税人主张所得来源地税收管辖权的主要依据是纳税人的营业利润是从来源国境内获取的，因此明确所得来源地的认定是来源国主张所得来源地税收管辖权的重要内容。对于营业所得来源地的确认，各国一般都以营业活动发生地作为营业所得来源地。如果各国在营业活动发生地的认定事项上存在不一致的标准，可能会引发居民国与所得来源地国之间的税收冲突。为了协调居民国与来源国之间对于营业所得的冲突，各国一般都采用《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》（以下简称《OECD 范本》）中常设机构原则的规定，即缔约国一方企业的营业利润应仅在缔约国一方征税，但是企业在缔约国另一方设立常设机构的，可以在缔约国另一方征税。^④一国如果对该企业的营业利润行使来源地税收管辖权，那么只有在该企业在所得来源地国有设立常设机构时所得来源地国才能对常设机构获得的营业利润行使所得来源地税收管辖权。其中常设机构的具体概念为一个企业从事全部或部分经营的营业固定场所，相当于一个独立的分设企业。此外如果代理

^① 陈清秀：《国际税法》，法律出版社 2017 年版，第 256 页。

^② 参见《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》第 12 条。

^③ 参见《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第 20 条。

^④ 参见《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》第 7 条。

人代表缔约国另一方的企业在缔约国一方进行活动，有权并经常行使这种权利以企业的名义签订合同，那么这个人为企业所进行的活动应视为该企业在缔约国一方设有常设机构，同时《OECD 范本》还规定了不属于常设机构的情形，例如为从事辅助性质或者准备性质的活动而设立的固定场所不视为常设机构。^①

在劳务所得中分为独立劳务所得以及非独立劳务所得。独立劳务所得是相对于非独立劳务所得而言的，主要指个人独立地从事非雇佣性质的劳务活动所获得的所得。非独立劳务所得是指个人从事具备雇佣关系的劳务活动所获得的所得。对于劳务所得，居民国与所得来源地国可能存在不一致的标准，为避免两项税收管辖权之间发生冲突，在劳务所得的处理上主要依靠各国之间签订的税收协议解决劳务所得的征税问题。

对于投资所得，投资所得的受益方以及投资所得支付方都可对该项所得行使征税权。^②来源国对于纳税人从本国境内获得的投资所得，一般采用源泉扣缴的方式进行征税，即由投资所得的支付方作为扣缴义务人，在支付相关费用时代为缴纳相应税款。

在财产收益方面，对于转让不动产所获得的所得，不动产所在地的国家拥有优先征税的权利，其他国家也可对该项所得进行征税，但是不能够优先于不动产所在地国行使征税权。对于转让不动产之外的财产所得征收问题，各国标准不一，主要通过国家之间税收协定进行协调。

从跨境网络服务平台的交易特点可以看出平台的交易模式与传统交易模式有较大的差别，跨境网络服务平台对电子科技表现出的极大依赖性，使得传统国际税收法律制度难以完全规制跨境网络服务平台的贸易活动，因此下面的内容将简略分析在跨境网络服务平台交易模式中运用传统国际税收法律制度进行征税时存在的问题，并寻求解决对策。

2.3 跨境网络服务平台的征税现状

从上述对跨境网络服务平台交易特点以及跨国所得征税权的描述来看，跨境网络服务平台与数字科技有着紧密的联系，平台大部分交易活动主要是以数字科技作为表现方式或是直接在虚拟平台上完成，所以平台在数字科技的加持

^① 参见《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》第5条。

^② 参见《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》第10条。

下可以不设立实体机构开展跨境交易。这一交易条件的改变使得传统所得征税权中所得来源地税收管辖权行使困难,进而导致所得来源地国税基侵蚀的情况。本节先明确跨境网络服务平台的所得类型,再介绍在传统征税框架下跨境网络服务平台所得的征税现状,对平台所得的征税问题进行大致描述,再在之后的章节中具体阐述跨境网络服务平台所得的征税问题。

2.3.1 跨境网络服务平台所得类型

跨境网络服务平台的网络交易内容主要是提供数字化产品以及数字化服务,其网络服务类型主要有:(1)提供音乐、游戏、视频、书籍等数字内容的下载、在线订阅与购买服务;(2)提供社交媒体、用户评论等数字媒介服务;(3)在线广告服务;(4)信息搜索服务;(5)云计算服务;(6)在线中介服务;(7)提供其他数字化产品与数字化服务。从跨境网络服务平台各项服务的表现形式可得知跨境网络服务平台提供的各项服务时不再依赖于实物载体的需要而是以虚拟网络为传递媒介。

因跨境网络服务平台对数字科技表现出的极大依赖性,使得跨境网络服务平台提供这些服务时所获得的所得定性存在较大争议。以跨境网络服务平台提供的广告服务为例,跨境网络服务平台提供的广告服务的具体经营模式有:定向投放以及关键词搜索等方式。广告的定向投放主要运作模式为先由平台搜集用户的浏览记录等信息,根据收集的用户信息分析不同用户的喜爱偏好,总结推算出用户可能感兴趣的物品或服务,当用户登录该平台时,再将与用户兴趣相关的广告定向投放到这类用户打开的页面中,以此宣传广告。关键词搜索类型的广告服务模式较为简单,广告商将自己设计的广告移交给跨境网络服务平台,通过平台自己设计的运行程序,在用户搜索与广告有关联的词语时,平台的搜索结果里便会弹出广告商设计的广告。

在印度花商案中的跨境网络服务平台就是通过关键词搜索这一方式提供的广告服务,交易具体内容为印度花商在谷歌等搜索引擎上发布企业的广告并支付相应费用给谷歌等搜索引擎。^①印度花商与印度税务机关就跨境网络服务平台提供这项服务所获取的款项属于特许权使用费还是营业利润持有不同意见。该案的主要争议点在于印度花商在投放广告时,运用了谷歌等搜索引擎的运算程

^① 王文静、巴·道丽玛、余泳:《跨境互联网广告征税问题研究——基于谷歌案例视角》,载《国际税收》2022年第2期。

序即关键词技术，虽然名为谷歌等平台提供的广告服务，但实为使用电子科学技术，因使用相关运算程序即关键词技术才达到宣传广告的效果。谷歌等平台能够获得收益也是得益于这一系列运算程序。而计算机运算程序本身可以作为一项科学技术获得专利保护，利用电子科技所获得的费用也可能涉及特许权使用费相关法律条款的适用。因为这一特殊情况的存在，引发跨境网络服务平台提供的广告服务所得应该算作营业利润还是特许权使用费的争议。

前文已经讲述了《OECD 范本》对特许权使用费做出的定义，但对于条款规定的解读有必要进一步细化。其中“使用文学、艺术……的版权、任何专利”中对“使用”二字的理解应该解读为使用者的目的是仅仅针对这一系列作品的专利权，商标权，著作权等知识产权的使用，而不涉及其他目的。例如书店以商品的形式出售多本文学作品，每位读者购买了文学作品后，也可使用该文学作品进行阅读和分享并且也了解文学作品的编排与内容，但从购买目的上而言读者不是为了获取文学作品的版权而付费，是把文学作品作为一种商品而付费，虽然读者所支出的费用当中可能包含该文学作品的版权成本，但读者本身没有获得文学作品的版权。书店将书本视为商品进行出售，读者也以书本作为商品进行购买，虽然其中涉及版权等相关权利，但书店将书本出售给读者的所获得的利润不应视为特许权使用费，而应该视为营业利润。但如果一家企业拥有文学作品的版权，与别的企业签订允许其他企业使用文学作品版权的非独家许可合同，这种形式获得的收入应算作特许权使用费。

从印度花商与谷歌等公司的交易内容来看，印度花商想要购买的主要是谷歌等公司对花商公司的宣传效果，而不是关键词技术本身。谷歌公司为广告提供宣传的方式是以关键词技术达成的，所以为了达到广告的宣传效果，会存在使用关键词技术的过程。但关键词技术的使用不是双方必需选择的途径，如果有其他更好的宣传方式，那么花商公司也会选择其他宣传方式替代关键词技术，所以这项合同的侧重点并不在技术的使用上，重点在于谷歌公司的广告宣传目的的达成。此外在合同履行完毕时，花商公司也未曾获得关键词技术的转让许可。至于在交易过程中用到的关键词技术是为达到目的而必须使用的工具，不是交易的对象。如《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》中所规定的：在服务合同中，如果服务提供方提供服务过程中使用了某些专门知识和技术，但并不转让或许可这些技术，则此类服务不属于特许

权使用费范围。^①就像文章需要纸张呈现,读者为此支付价款,读者不会认为是为造纸术而支付费用,是为文章而支付费用。所以在这项交易中,谷歌等公司获得的收益应当被认为是营业所得而不是特许权使用费。

跨境网络服务平台提供的其他网络服务可能也会像广告服务所得一样涉及特许权使用费以及营业利润的争议。例如购买者在购买平台的云计算服务时可能会获得使用云计算技术的权利,使用云计算中的存储和处理 CPU 等技术。^②运用云计算技术的行为可能会造成电子科技的知识产权使用问题,从而影响购买云计算服务时费用的定性。在这种情况下应当结合购买者的使用目的以及费用的支付目的来判断所得定性问题。如果购买者支付一定的费用是为了获得跨境网络服务平台中相关技术的使用,支付费用后跨境网络服务平台有关技术的权属发生了变动,那么这笔费用应当被视为特许权使用费。如果购买者支付费用是为了达到与技术权利无关的目的,购买者被允许使用或复制计算机程序是为了能够让购买者顺利使用跨境网络服务平台的网络服务,在这种情况下,购买者支付的费用应当被视为跨境网络服务平台的营业利润。

综上所述,本文是将跨境网络服务平台提供各项服务的所得视为营业利润进而展开有关征税法律问题的讨论。

2.3.2 跨境网络服务平台中征税权行使情况

从前述的内容可得知,跨境网络服务平台较为突出的交易特点就是虚拟化,正是因为虚拟化的特点使得网络空间不像现实生活中存在地域限制,网络服务可以在不同国家与地区之间高速流动,并且不必借助物理实体开展服务。也即跨境网络服务平台可以不设立任何固定场所即可在不同国家开展业务。这一交易条件的改变使得传统税收管辖权对跨境网络服务平台的营业所得进行征管时出现了一些问题,具体情况如下:

如果跨境网络服务平台符合一国居民身份的认定标准,那么该平台就属于该国的居民企业,对于平台所获得的营业利润,不论该利润来自于国内或国外,居民国都可对这项所得行使居民税收管辖权,跨境网络服务平台需就其全球营业所得承担无限纳税义务。虽然跨境网络服务平台所提供的服务具有虚拟化的

^① 参见《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》(2009年9月14日)

^② 陈宇、丁玉娟、吕钰瑾:《数字经济新规则下跨境云计算服务税收问题初探》,载《国际税收》2022年第2期。

特点，对实物的依赖程度较低，但跨境网络服务平台不可能完全独立于实物存在，仅仅依靠电子科学技术无法实现跨境网络服务平台的有效运营，跨境网络服务平台最终会在某一场所设立相应的营业机构从事跨境网络服务平台的主要经营活动。因此跨境网络服务平台的实际管理控制中心仍然具备物理实体的外形，居民税收管辖权仍然可以得到有效行使。

虽然跨境网络服务平台的总机构必须具备物理实体外形，但是跨境网络服务平台开展境外贸易活动时可以利用跨境网络服务平台的虚拟性优势，通过网络空间提供各项服务而无需在来源国设立实体场所。从前文对来源地税收管辖权的描述可得知，对于非居民企业的营业所得，只有非居民企业在来源国境内设立常设机构时，所得来源地国才能够对常设机构范围内的营业所得行使税收管辖权，否则来源国无法对非居民企业的营业利润行使征税权。跨境网络服务平台不依赖于物理实体而获得营业所得的交易方式使得来源地税收管辖权无法对跨境网络服务平台的营业所得进行有效征管，使得来源国税基遭受严重侵蚀。从跨境网络服务平台的交易模式可得知，相对于居民税收管辖权而言，来源国税收管辖权更难以得到有效实施。

因此本文主要讨论来源国对跨境网络服务平台营业所得行使来源地税收管辖权时存在的征税法律问题。

第3章 跨境网络服务平台的征税法律问题

跨境网络服务平台极度依赖于数字科技的交易特点，使得税务机关在对平台所得行使征税权时存在诸多阻碍。因跨境网络服务平台数字化以及虚拟化的特点，使得跨境网络服务平台在开展跨境业务时不再设立常设机构，交易过程可在虚拟网络空间中完成。而按照以往的国际税法规则，对非居民企业的营业所得行使来源地税收管辖权时首先要明确本国是所得来源地，按照国际税法的规定所得来源地是以常设机构所在地为认定依据，因此所得来源地国想要对跨境网络服务平台的营业所得行使来源地税收管辖权进行征税时，会遭遇所得来源地认定不能的情况。同时也因为跨境网络服务平台不设立常设机构开展境外业务的行为，所得来源地国因无法确认所得来源地进而无法参与跨境网络服务平台营业所得的税收分配，并且也无法明确应当对多少数额的营业利润进行征税。本章将对以上征税问题展开论述，分析各个问题的形成原因及不良后果以期望找到解决办法。

3.1 所得来源地认定困难

从前述内容可知所得来源地税收管辖权主要是以常设机构作为非居民企业营业所得的征税标准，但在跨境网络服务平台的交易中，跨境网络服务平台规避常设机构条款的适用使得来源地税收管辖权缺乏征税依据进而造成来源地税收管辖权的行使不能问题。一般情况下这一部分税收利益会转嫁到居民国的税收利益中，但实际情况与此相反，跨境网络服务平台利用不同国家的税收优惠政策以及税务机关信息的不对等使得营业利润在不同分支机构间自由流转，规避居民税收管辖权的监管，企业的大部分所得成为两项税收管辖权监管外的空白领域，最终导致来源国与居民国的税收利益受到严重损害。

3.1.1 所得来源地认定困难的原因

在明确一国是所得来源地之后，来源国才能够对纳税义务人行使来源地税收管辖权，所以在行使来源地税收管辖权之前必须明确所得来源地位于何处。

根据传统受益原则所设立的“积极所得在来源国征收、消极所得在居民国征收”的跨境所得税征收规则体系肇始于1923年国际联盟委托四位经济学家所作的《双重征税报告》，并沿用至今。^①积极所得是指纳税人积极参与生产经营活动而取得的所得，主要有：营业利润、独立个人劳务以及董事费等。消极所得是指纳税人没有实质性参与生产经营活动而取得的所得，例如：股息、利息以及特许权使用费等。在以往传统跨境贸易中，这项征收规则能够有效解决居民国与来源国对同一项所得重复征税的问题，但电子技术的发展使得跨境网络服务平台的营业所得难以认定所得来源地，进而影响具体征税规则的适用。

在传统贸易模式中，企业在他国开展业务会设立相应的子公司或分公司。子公司属于来源国的非居民企业，来源国可以进行有效征税，如果企业在来源国设立分公司，分公司只有在来源国构成常设机构时，来源国才能够行使来源地税收管辖权。也即按照以往的征税规则，常设机构所在地是营业所得中所得来源地的认定标准。因科学技术的高速发展，跨境网络服务平台借助科技的力量在他国开展业务时，即使不设立常设机构也仍然可以进行营业活动。如印度花商案中，印度一家花商企业利用谷歌等搜索引擎从事商业活动，印度花商每年在谷歌等搜索引擎上支付300万卢比使得自己可以在搜索引擎上发布广告，整个交易过程都是在网络空间自动完成，没有人工参与。^②按照前文的分析跨境网络服务平台提供广告服务而获得的所得应该视为营业所得，根据以往的征税规则，营业所得的来源地应该为常设机构所在地，但在印度花商案中，谷歌等网络服务平台在获得营业所得时并未在印度设立常设机构，所有的营业活动是通过虚拟网页开展的，营业所得也是通过虚拟网站汇入到谷歌等跨境网络服务平台的账户中。至此，跨境网络服务平台从他国获得营业所得，他国却无法成为营业所得的来源地，造成来源地税收管辖权行使困难。

跨境网络服务平台除不设立固定常设机构之外，代理型常设机构也有意被跨境网络服务平台所规避。法国谷歌案中，谷歌爱尔兰有限公司在法国没有任何营业地点。另一方面，另一家集团公司，谷歌法国向谷歌爱尔兰提供行政和营销支持，并收取服务费。事实上，谷歌法国并没有接受法国客户的广告订单，这些广告必须经过谷歌爱尔兰的批准。法国税务机关认为法国谷歌应当构成代

^① 徐伟：《数字经济背景下跨境所得税征收规则之反思与重构》，载《上海对外经贸大学学报》2023年第1期。

^② 曹亚楠、王沛晗：《数字经济背景下广告服务商常设机构税收规制的新发展》，载《税务研究》2018年第7期。

理型常设机构，谷歌爱尔兰应当就其获得的营业所得缴纳税款，对此谷歌爱尔兰表示异议并将案件提交至巴黎行政法庭，巴黎行政法庭认为只负责营销和管理职能且不能与客户签订合同的机构不能认定为常设机构，以至于谷歌公司在法国从事重大经济活动却不用缴纳企业所得税。^①虽然巴黎行政法庭不认为谷歌爱尔兰在法国设立了常设机构，但法国税务机关认为即使合同上声明谷歌法国只是负责营销提供协助与咨询服务，实际上谷歌法国参与了谷歌爱尔兰在法国境内各项合同的签订，并且在合同的签订过程中发挥着主要的作用，因此法国税务机关认为谷歌法国应当是谷歌爱尔兰在法国境内设立的代理型常设机构，要求谷歌爱尔兰补缴一定数量的税款。^②这个案件最终在法国税务机关的多次上诉下，谷歌公司与税务机关达成协议，补缴一定数额的税款以及滞纳金。从法国谷歌案可以看出，跨境网络服务平台可以通过绕开常设机构的规定，规避所得来源地税收管辖权的行使。跨境网络服务平台可以像谷歌公司一样通过规避常设机构的现有含义使得跨境网络服务平台可以从所得来源地国获取巨大利润但却不用缴纳营业所得税。

从印度花商案以及法国谷歌案可以了解到，跨境网络服务平台可以不设立常设机构提供各项跨境服务。而不设立常设机构的行为导致无法明确所得来源地进而影响所得来源地税收管辖权的行使。如果仍然适用传统的征税法律规则规制跨境网络服务平台的贸易行为，那么所得来源地国的税基将遭到严重侵蚀，一旦所得来源国不能行使所得来源地税收管辖权，所得来源地国不可能总是以税务机关的多次上诉达到征税的目的，应当从主要原因入手寻找解决办法。征税争议产生的主要原因就是传统所得来源地税收管辖权相关法律存在局限性，其局限性具体表现在传统征税法律将所得来源地国对企业营业所得行使来源地税收管辖权时所得来源地的认定只限定在常设机构所在地。如果跨境网络服务平台有意避免构成常设机构，那么来源地税收管辖权就会面临行使不能的问题。此外，跨境网络服务平台对实物载体较低的依赖程度使得这一问题更加严重，同时这种交易特点促使跨境网络服务平台在选择跨境网络服务交易的方式时，更倾向于放弃设立常设机构。

总而言之，跨境网络服务平台通过不设立常设机构开展跨境贸易的交易模

^① Alessandro Turina, The progressive policy shift in the debate on the international tax challenges of the digital economy: A "Pretext" for overhaul of the international tax regime, vol.36, 2020, pp.46-48.

^② 王文静、巴·道丽玛、余泳欣：《跨境互联网广告征税问题研究——基于谷歌案例视角》，载《国际税收》2022年第2期。

式，使得所得来源地认定困难，进而使得所得来源地国税收利益遭受损失，因此需要完善所得来源地的认定规则，保障来源地税收管辖权的行使。

3.1.2 所得来源地认定不能的后果

如果继续沿用常设机构有关的法律规定，那么跨境网络服务平台可以在各地从事重大经济活动但不用承担过重的税收压力。跨境网络服务平台因为未具备在所得来源地国设立常设机构这一条件，所以无法明确所得来源地，不用在所得来源地国缴纳营业所得税，那么跨境网络服务平台所属的居民国应当就跨境网络服务平台的全球所得行使居民税收管辖权，要求平台缴纳一定数额的税款。跨境网络服务平台本应由所得来源地国征收的税款会转由居民国进行征收，但在实际交易过程中，跨境网络服务平台可以利用不同国家的税收优惠，使得居民国对平台的营业所得只征收少量税款，那些本应由所得来源地国以及居民国征收的税款没有被征收最终造成双重不征税问题。

以亚马逊公司避税案为例，数字经济独特新颖的运行方式，加剧了企业与税务机关之间的信息不对称程度。^①亚马逊公司利用不同地区之间税收制度的差异减少应缴纳税额，其避税操作主要是：设立在税率较高地区的亚马逊总公司不从事经营业务，而由设立在税率较低地区的控股公司从事经营业务，控股公司利用当地税收优惠以及利润转移的方式将企业的营业所得转入到亚马逊在当地设立的符合税收优惠的合伙企业中，以此降低从事主要经营业务的企业营业所得，从而达到避税的效果。所以在亚马逊避税案中，亚马逊公司作为电子经济领域中的商业巨头，其平均有效税率极其细微。将印度花商案、法国谷歌案以及亚马逊避税案相结合分析，一方面跨境网络服务平台通过规避常设机构有关法律规定的适用使得所得来源地认定存在困难，所得来源地国无法对平台的营业所得行使所得来源地税收管辖权，另一方面平台通过利用居民国的税收优惠政策，将企业的营业所得降到最低，最终跨境网络服务平台所纳税额占比细微，本应由所得来源地国和居民国征收的税款未被征收或者被少量征收，使得跨境网络服务平台可以达到双重不征税的目的。这种双重不缴纳税款的行为不仅是对国家税基的侵蚀，也是对市场秩序的破坏。本应由来源国征收的部分无法征收，由居民国收缴的部分，通过利润转移等方式致使应缴纳税额骤减，所

^① 蔡昌、曹晓敏、蔡一炜：《数字企业国际避税与反避税研究——以亚马逊公司避税案为例》，载《会计之友》2022年第2期。

有本应纳税但未纳税的部分变为企业自身资产，再投入到双重不征税的运作中，恶性循环，对其他从事同种贸易的企业而言有失公平。

《联合国关于发达国家与发展中国家避免双重征税协定范本》（以下简称《UN 范本》）针对联属企业之间通过利润转移和转让定价等方式躲避税收的行为已经提出了解决措施，根据《UN 范本》第九条的有关规定，如果两个企业属于联属企业的关系，由于这种关系而没有取得的任何利润，可以计入该企业的利润内，并据以征税。^①其中联属企业的主要情形是指缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；或者同一人直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本，在上述任何一种情况下，企业之间的关系不同于独立企业之间的关系，亚马逊避税案中涉及的各个企业就属于第一种情形下的联属企业。依照这项规定，如果联属企业之间通过利润转移或不合理分担成本的方式降低企业营业收入，被转移的利润仍然可以视作企业的营业利润被征收。辨认利润被转移的办法也较为明确，联属企业因为想要逃避税收，可能会恶意抬高或压低交易价格将企业的营业利润进行转移，这种情况不会发生在非联属企业之间。以具有独立关系的企业之间的交易价格作为参考价格，就能分辨联属企业之间是否通过不正当方式转移企业营业利润，如果交易价格不合理，就不合理价格部分计算出差价后征收相应的所得税。虽然有明确的解决方法，但跨境网络服务平台纳税数额占比细微的情况仍然存在，表明实际操作中存在一定的难度且税务机关信息更新相对滞后，税务机关了解跨境网络服务平台在其他国家所设立的企业的营业情况存在一定困难，导致跨境网络服务平台营业所得逍遥在税收法律监管之外。

针对联属企业之间转移利润或不合理分摊成本逃避税收的行为《UN 范本》已经有明确的解决办法，虽然实际操作中存在一定的难度，但至少明确的方向。所以目前主要症结还是在所得来源地认定不能的问题上，各国也在积极寻找不同的征税标准替代或完善常设机构原则以此明确所得来源地的认定。但跨境网络服务平台具体有多少所得来源于一国境内，所得来源地国应当对跨境网络服务平台的多少营业所得行使来源地税收管辖权还未有统一结论，所以跨境网络服务平台营业所得的来源地税收管辖权的行使问题仍然需要深入的研究。

^① 参见《联合国关于发达国家与发展中国家避免双重征税协定范本》第9条。

3.2 分配标准存在争议

在跨境网络服务平台贸易模式中，继常设机构这一物理存在的联结因素不存在后，不仅所得来源地无法明确，来源国能否参与跨境网络服务平台营业所得的分配以及跨境网络服务平台提供跨境服务所获得的营业所得具体哪一部分应当归属于来源国都无法明确。来源国无法参与跨境网络服务平台营业所得的税收分配显然是对来源国税收利益的损害，为此，应当明确来源国能够参与营业所得分配的原因并且明确来源国具体分配的数额以保障来源国税收利益。

3.2.1 税收份额分配不均

根据国际征税规则，只有非居民企业在来源国设立了常设机构，来源国才能对常设机构范围内的营业所得行使来源地税收管辖权。常设机构的营业利润归属方法主要是根据功能独立实体法进行判断，这一方法在独立交易原则的基准下发展为两步走的路径：第一是将常设机构视为独立分设企业，对常设机构的功能、资产、承担的风险作出事实与功能分析，第二根据分析结果类比适用转让定价方法，对比与常设机构从事类似情况下的交易，从而认定常设机构的归属利润。^①总而言之常设机构的营业利润判断是围绕独立企业原则以及独立交易原则进行判断的。根据这个方法，可以解决不同税收主体之间的利益平衡，但是无法解决跨境网络服务平台贸易模式中税收征管以及利润归属的问题。

功能独立实体法强调以常设机构中承担重要职能的人员为分析对象，对其进行功能分析，进而对常设机构的功能、资产以及风险进行归属。在跨境网络服务平台进行的交易模式中，跨境网络服务平台可以通过互联网技术实现对常设机构的功能进行分散转移，在不设立实体机构的情况下也能获取营业利润，实际存在的机构大多也只承担运输、储存等功能不承担重要职能，因此无法得到有效事实与功能分析结果。此外，功能实体法仅强调劳动、资产这两种生产要素的作用，忽略了市场以及用户的价值贡献，造成税收利益分配不均的结果。跨境网络服务的多样化发展暴露出功能独立实体法所存在的局限性，人们对于网络服务的创造性需求使得平台用户从网络服务的接受者转变为网络服务的创造者。仅仅凭借跨境网络服务平台自身劳动以及资产的投入已经无法满足虚拟

^① 崔虹：《拨开迷雾：数字经济下税收管辖分配规则三重挑战的应对》，载《国际经济法学刊》2020年第4期。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/137060054133006032>