

远程在线销售的 课税问题与中国的对策

廖益新^{*}

内容提要：远程在线销售具有区别于传统商业交易方式的特点，对中国现行的以增值税和营业税为代表的一般流转税制度提出了问题和挑战。从目前各种在线交易的内容和现行增值税与营业税的课税对象以及适应电子商务国际税收协调的发展趋势看，我国应明确认定此类交易在性质上属于现行营业税意义上的销售劳务或无形财产。对在线销售交易，中国现行营业税制度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。在跨境远程在线交易的营业税征管方式上，对B-to-B交易应适用境内接受方申报纳税的逆向课税机制，对B-to-C交易宜适用非居民企业境内税务登记代为收缴营业税的征管机制。

关键词：远程在线销售 营业税 消费地课税原则 征管方式

在线销售 (on-line sale)，亦称直接电子商务，是电子商务的一个专用术语，指的是交易双方通过互联网进行的以提供某种数据化产品或服务为标的的交易活动。而所谓远程在线销售 (remote on-line sale)，通常是指位于不同地域（国家）的交易当事人之间进行的上述在线销售活动，有时也称为跨国（境）在线销售。远程在线销售之所以能够实现，关键在于现代信息和通讯技术的发展使得某些传统的有形商品或服务能够经过数据化处理成为可通过计算机网络传输的数据化产品，在网上支付手段的配合支持下，使位于不同国家境内的交易双方能够通过互联网直接完成订购签约、交货付款以及售后服务等全部的交易环节。随着越来越多的商品和服务的数据化，远程在线销售以其成本低廉、快捷便利和非中介化等优势特点，为许多企业所青睐，尤其为众多中小企业进入国际市场提供了条件和机会。

然而，这种全新的电子商务交易方式在极大地方便和促进了国际商品和服务贸易的同时，也对各国现行的以增值税或一般销售税为代表的流转税制度的适用构成了严重的挑战和冲击。各国现行的增值税或一般销售税制度是早期在适应传统有形商品或服务的销售活动特点的基础上逐渐

^{*} 上海财经大学法学院教授。

本文系教育部人文社科规划项目课题“电子商务的税收法律问题研究”（项目号：01JB820004）的部分研究成果。

发展完善起来的。^{〔1〕} 远程在线销售具有根本区别于传统有形商品和服务交易活动的新特点, 各国现行有关流转税法律制度中针对有形商品或服务交易特征确立的概念、认定标准、课税原则和方式在远程在线销售情形下变得模糊不清、无法依循或难以适从。本文拟在简要阐述远程在线销售对中国现行有关流转税制度构成的挑战的基础上, 结合晚近国际社会在电子商务消费课税方面的国际协调发展趋势, 分析论证中国在远程在线销售的流转额课税问题上的应有对策方案。

一、远程在线销售对中国现行流转税制的挑战

相对于传统的商品和劳务交易方式而言, 远程在线交易具有作为交易标的的数据化产品的无形性、交易主体的虚拟化和隐匿性、交易的瞬时性和履行的非地域化以及交易环节的非中介性这样一些特点。远程在线交易的这些新特点使中国现行的以增值税和营业税为代表的一般流转税制度的适用面临着一系列严重的问题。

(一) 数据化产品的无形性造成对在线销售交易的税收属性难以确定

中国现行流转税体制是由增值税、营业税和消费税三种主要的流转税构成的。根据2008年修订的《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》和《消费税暂行条例》的有关规定, 除不动产以外的所有有形货物交易属于增值税的课税对象范围, 其中少数属于应税消费品的有形货物同时还构成消费税的课税对象, 而绝大多数的劳务或服务交易、无形资产转让交易以及不动产转让交易则属于营业税的课征范围。^{〔2〕} 在传统商业交易方式下, 有形货物交易与劳务服务提供以及无形财产的转让交易, 彼此间的界限相对清晰可辨, 有关交易的流转税属性确定通常并不困难。而远程在线交易由于具有交易标的的无形性或数据化的特点, 模糊了货物、服务和无形财产三者间的界限, 造成了对有关当事人之间交易内容和性质的认定困难, 难以确定当事人之间有关交易的流转税属性和相应的税收待遇。

我国现行的增值税和营业税虽然同属流转税性质的税收, 但在适用税率、税目和计算征收税款的方式等方面存在较大差别。在线销售交易额归属于增值税还是营业税的课税范围, 对纳税人有着实质性的利害关系。例如, 通过网络发送和下载电子书籍或报刊, 如果认定为货物销售, 在现行流转税体制下属于增值税的课税范围, 可适用13%的增值税优惠税率, 并以进项税额抵扣销项税额计算应纳增值税额。如果定性为提供应税劳务或转让著作权, 则应纳入营业税的课税范围, 应按营业销售毛额课征3—5%的营业税, 不能适用以进项税额抵扣销项税额的计税方式。此外, 我国现行营业税实行复税率制, 不同税目适用的法定税率不一, 而且还有诸多减免税的政策优惠规定。例如, 外国企业和外籍个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入, 根据财政部和国家税务总局的有关规定, 免征营业税。^{〔3〕} 因此, 一项在线交易的数据化产品究竟应认定为文化体育业税目下的应税服务还是其他服务业税目范围内的咨询服务, 是转让无形资产税目意义上的提供专有技术还是一般的转让著作权行为, 不仅直接关

〔1〕 各国现行的增值税 (value added tax) 或一般销售税 (general sale tax) 是以各种有形货物和无形财产以及劳务的销售额 (流转额) 为对象征收的流转税性质的税收。在税法理论上或国际文献中, 这类广泛适用于各种有形货物或劳务销售的一般性流转税亦被统称为消费税 (consumption tax), 与我国现行消费税不同。后者是以特定的少数消费品货物为对象征收的流转税, 属于特别销售税。而我国现行的适用于各种货物销售的增值税和适用于提供各种劳务或服务的营业税, 才属于这类一般性的流转税。

〔2〕 参见我国2008年11月5日国务院第34次常务会议修订通过的《增值税暂行条例》第1条、《营业税暂行条例》第1条和《消费税暂行条例》第1条。与修订前的三个暂行条例相比, 此次修订在征税对象范围上没有变化。

〔3〕 见国家税务总局《关于明确外国企业和外籍个人技术转让收入免征营业税范围的通知》(国税发[2000]166号), 2000年10月8日。

系到特定交易的营业税负担轻重，也影响到税法的准确适用。

（二）远程在线销售的瞬时性和履行的非地域化使传统的属地课税连接点适用困难

与其他各国的流转税制一样，我国现行的增值税和营业税在税收管辖权上也实行属地课税原则，这一原则体现在有关税制对不同种类交易的课税连接点的具体规定中。根据《增值税暂行条例》第1条的规定，在中国境内销售货物或进口货物，应在中国履行缴纳增值税的义务。所谓在中国境内销售货物，依照《增值税暂行条例实施细则》第8条第1款第1项的解释，是指所销售的货物的起运地或所在地在中国境内。其中，“货物的起运地”是适用于货物销售涉及运输交付的交易情形的课税连接点。如果销售货物的起运地位于中国境内，则构成增值税意义上的在中国境内销售货物，属于我国增值税的课税范围。而“货物的所在地”则是适用于那些未涉及运输交付的销售货物情形的课税连接点。在这类货物销售情形中，只要作为交易标的物的有关货物位于中国境内，也构成应征增值税的在中国境内销售货物行为。这些属地性质的课税连接点在适用于传统有形货物交易时，由于货物的起运地和所在地都容易识别认定，不会发生适用上的困难。

但是在直接电子商务交易情形下，如果当事人之间通过在线销售方式进行的数据化产品的交易被定性为销售货物，则面临如何认定数据化产品的起运地和所在地的问题。数据化产品是无形的数据流，它们通过计算机网络发送、传输和接收，并且包括交货履行在内的整个交易过程是在瞬间内完成的。在典型的在线交易环境下，买方用于购买数据化产品的价款支付经过卖方或有关中介机构确认后，买方可能直接通过卖方的网址点击下载所购买的数据化产品，或者由卖方通过网络发送数据化产品到买方指定的接收系统或终端。作为交易标的的数据化产品可能储存在卖方网址所在的服务器上，或是某个第三方的数据仓库中。这种通过计算机互联网传输的数据化产品交易是否存在着类似于有形货物交易中的货物起运地或货物所在地这样的物理性的地域概念？如果认为在线数据化产品交易中也同样存在货物起运地和货物所在地这样的概念，应该如何认定？数据化产品的起运地是卖方的主要营业机构所在地，还是卖方营业网址所在的服务器所在地，或是储存数据化产品的第三方数据化仓库所在地？能否将买方的营业机构所在地（在买方是一家企业的情况下）或居住地（在买方是作为消费者的自然人的情况下）认定为数据化产品的起运地？或者是否应以接收数据化产品的计算机终端所在地为货物的起运地或所在地？这些都是现行属地性质的课税连接点适用于在线数据化产品交易所产生的新问题。

另外，在传统有形货物交易中，位于中国境外的卖方直接向中国境内的买方销售货物，如果作为交易标的物的有形货物位于中国境外，虽然由于货物的起运地或所在地不在中国境内，不构成在中国境内销售货物的行为，但由于这种跨国销售货物涉及货物进口，依照现行增值税条例的有关规定，中国海关要在货物进入中国关境时代征进口环节的增值税，〔4〕这样就实现了进口的外国商品与国内同类产品流转税上的税负平衡，保证了外国企业和国内企业在国内市场上的平等竞争。但是，在跨境的数据化产品在线销售中，如果以卖方的主要营业机构所在地或卖方设置营业网址的服务器所在地为货物的起运地，由于作为货物的数据化产品是通过计算机网络传输交付的，海关目前在技术上无法通过关境控制代征进口环节的增值税，加上远程在线销售具有的交易主体的虚拟化和隐匿性特点，买方很容易规避就进口的数据化产品缴纳进口环节增值税的义务，从而使从国外购进的数据化产品可以不承担进口环节的关税和增值税就进入国内市场，在与国内相同或类似产品的竞争上获得优势地位。因此，在线交易的数据化产品如何定性以及如何适当地确定跨国数据化产品在线交易的属地课税连接点，不仅关系到中国政府的财政税收权益，也影响到外国产品和国内产品之间的公平竞争。

〔4〕 参见《增值税暂行条例》第1条、第14条、第20条和第22条规定。

中国2008年修订后的营业税制对劳务交易改为兼行提供方所在地和接受方所在地两种属地性质的课税原则。根据修订后的《营业税暂行条例实施细则》第4条第1款,所谓在中华人民共和国境内提供条例规定的劳务,是指提供或者接受条例规定劳务的单位或个人在中国境内。与修订前的营业税制仅采劳务发生地(履行地)课税原则相比,按照修订后的营业税制,只要有关劳务交易的提供方或接受方位于中国境内,就构成在中国境内提供应税劳务从而应缴纳营业税。但是,我国目前税收政策和立法上尚未明确在线销售数据化产品是否属于营业税意义上的提供应税劳务,上述修订后的营业税制增补的劳务接受方所在地课税原则是否适用于境外企业通过在线交易方式对中国境内客户销售数据化服务的情形,在法律上是有疑问的。其次,即使我国明确了在线销售数据化产品属于营业税意义上的提供应税劳务而非增值税意义上的销售货物,由于修订后的营业税制未明确规定劳务提供方所在地课税和劳务接受方所在地课税这两种属地性质的课税原则各自应适用的劳务交易范围(即未区分境内劳务交易和跨境劳务交易两类不同情形分别适用),对远程在线销售适用这两种课税原则也会产生税收扭曲的影响问题。按照提供方所在地课税原则,中国境内的企业和个人通过在线销售方式向境外客户销售数据化服务将被视为在中国境内提供应税服务,从而应就其出口销售额缴纳营业税,这与国际上普遍实行的出口免税或出口退税惯例相悖。^[5]而且,电子商务消费课税国际协调的发展趋势是对跨境在线销售数据化产品或服务实行消费地课税原则。欧盟已经于2003年起率先对跨境在线数据化服务交易实施消费地课税原则,规定欧盟境外的数据化产品服务的提供商对欧盟境内的客户在线销售数据化服务应在欧盟缴纳增值税。^[6]如果中国对境内企业以在线销售方式向欧盟客户销售数据化服务征收营业税,势必造成同一笔跨境在线销售交易的国际重复课税现象,其结果是不利于境内信息产业在国际市场上的竞争。另外,虽然根据接受方所在地课税原则,境外企业或个人以在线销售方式对中国境内企业或个人提供数据化服务也可被认定为是在中国境内提供应税劳务,从而中国可以对这样的跨境在线销售征收营业税,但由于没有明确这种接受方所在地课税原则应仅适用于跨境劳务交易而不适用于境内劳务交易,因此不加区别地同时主张上述两种课税原则可能造成对同一笔境内劳务交易的重复课税。例如,一个位于中国境内甲地的企业向位于中国境内乙地的客户提供应税劳务,甲地的税务机关按提供方所在地课税原则可以主张对该项劳务交易额课征营业税,乙地的税务机关按照接受方所在地课税原则也有权要求对该项劳务交易课征营业税。因此,这两种课税原则的适用范围应予明确。

(三) 远程在线交易的非中介化使得传统的课税方式难以运作

在传统的跨国有形货物和劳务交易方式下,位于一国境内的企业要进行跨国商品销售或劳务提供,往往需要在东道国境内设立某种固定的营业机构、场所,或者通过进口商和委托营业代理人的方式进入东道国的国内消费市场。因此,非居民企业在境内设立的营业机构、场所,货物的进口商或非居民企业在境内的营业代理人这类中介性的机构和环节往往成为各国流转税制上设定相应课税方式的依据和税款征收环节。例如,按照我国现行《营业税暂行条例》的有关规定,纳税人提供应税劳务、转让无形财产应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税,境外的单位或个人在境内销售应税劳务或转让无形财产,如在境内未设有经营机构的,以其境内的代理人为扣

[5] 在跨国有形商品交易方面,商品的出口国对本国生产的产品出口给予出口免税或出口退税待遇,而进口国对从外国进口的商品征收进口环节的国内销售税,已成为进出口税收的国际惯例,也是现行的世界贸易组织规则所认可的边境税收调整行为。

[6] Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/38/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, OJL 128, 15. 5. 2002, p. 41.

缴义务人。^{〔7〕}上述课税环节和课税方式适用于传统的跨国有形货物和劳务交易并无问题。但是，在远程在线销售方式下，整个交易环节（包括数据化产品或服务的交付和履行）都是通过计算机互联网直接完成的，位于他国境内的出售方无需像在传统商业交易方式下那样在东道国境内设立某种营业机构或委托营业代理人，而且在线销售也不存在有形货物的运输入境和报关环节。对跨境在线销售的税收征管无法再依赖这些传统的课税环节来实现。

二、远程在线销售的流转税属性及其课税原则

面对远程在线销售对包括中国在内的各国流转税制度的上述挑战，国际税法理论界和发达国家的财税主管当局从20世纪90年代末开始关注和研究对策方案，经合组织更是努力推动国际社会形成协调一致的解决方案。1998年10月，渥太华经合组织部长级会议通过《电子商务：税收框架条件》，标志着经合组织成员国就应对电子商务课税问题的基本政策原则和工作方案达成了初步共识。具体到跨国在线销售的课税问题，《电子商务：税收框架条件》在两个重要问题上达成了国际共识：首先明确了在线销售数据化产品应视为提供服务而非销售货物，其次，跨境在线销售应实行消费地课税原则，即应由数据化产品的接受方所在地国行使课税权。^{〔8〕}为指导协调各成员国贯彻执行跨国在线销售数据化产品的消费地课税原则，经合组织的财政事务委员会成立了第9工作组，专门负责跨国电子商务的消费课税协调问题。自2000年以来，第9工作组在两个技术咨询小组的协助下，就消费地课税原则的统一适用和消费课税的征管方法提出了一系列研究咨询报告和建议方案。^{〔9〕}这些研究报告和建议方案反映了国际社会在远程在线销售消费课税问题上协调发展的趋向。

近年来，随着制约中国电子商务发展瓶颈的网络带宽、法律环境和信用与支付体系以及物流配送体系的不断完善，我国电子商务进入了新的高速发展时期。根据中国B2B研究中心的相关调查数据，截至2009年6月，我国规模以上电子商务网站的数量已经达到12282家。其中B-to-B电子商务服务企业有5320家，B-to-C、C-to-C和其他非主流模式企业达6962家。特别是进入2008年以来，呈现出井喷式的高速增长态势。2009年上半年国内电子商务服务类企业营业收入累计达75.3亿元人民币，其中最为重要的B-to-B和B-to-C两块分别为32.5亿元和40.2亿元。国内使用第三方电子商务平台的中小企业用户已经突破1000万，而中国网购用户已经突破了1亿人。^{〔10〕}然而，对于远程在线销售的流转税属性认定问题，即究竟是增值税制意义上的销售有形货物还是营业税制意义上的销售劳务或转让无形财产，我国财税主管部门一直没有明确的政策表态。同时，对于跨境在线销售交易应适用何种属地原则课税（提供方所在地课税原则还是接受方所在地课税原则，抑或是无形资产使用地或服务实际消费地课税原则），现行有关流转税法律制度中也缺乏明确具体的规定。由于目前在技术上对跨境在线销售数据化产品无法进行海关边境监控，现行流转税制适用的实际结果是位于中国境外的企业通过在线销售方式对境内

〔7〕 参见《营业税暂行条例》第11条第1款第1项、第14条。我国现行《增值税暂行条例》第18条和第22条也有类似的课税环节和源泉扣缴方式的规定。

〔8〕 OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, 1998.

〔9〕 See Richard L. Doernberg, Luc Hinnekens, Walter Hellenstein and Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2002, pp. 519-530; Arthur J. Cockfield, *The Rise of OECD as Informal "World Tax Organization" Through National Response to E-Commerce Tax Challenges*, Yale Journal of Law and Technology, Spring 2006, pp. 136-187.

〔10〕 参见中国电子商务研究中心：《1997—2009：中国电子商务十二年调查报告》（电子版），第12页以下，<http://b2b.toocle.com>，2010年5月20日访问。

的客户提供服务和转让无形财产没有负担相应的营业税，而境内居民企业无论是通过在线销售方式还是传统的商业交易方式对境外和境内客户销售服务或无形财产，往往实际负担了营业税，没有享受到出口免税的待遇。^{〔11〕}这种现状既不利于维护国家的财税利益，也在一定程度上妨碍了国内信息产业的发展及其与国外同行之间的公平竞争。我国政府应积极支持对远程在线销售数据化产品应课征相应的流转税的政策立场，并根据我国国情特点和现行流转税制的实际情况以及此方面的国际税收协调发展趋势，通过对相关流转税制的修改调整，进一步规定远程在线销售交易的流转税属性和相应的课税原则。

关于在线销售数据化产品的流转税属性，笔者曾撰文指出，就目前通过网络直接进行的各种数据化产品交易的实际情况看，中国应通过有关税法明确此类交易在性质上属于现行营业税意义上的销售劳务或无形财产，而非增值税意义上的有形货物销售，这样定性既能与目前电子商务消费课税的国际税收协调发展趋势相接轨，又符合我国现行流转税的结构特点和税制实际情况，能够在更大程度上实现税收中性原则和税负公平。^{〔12〕}本文对此问题不再重复论述。需要补充的是，由于修订后的营业税制增补了接受方所在地课税原则，我国更宜将远程在线数据化交易定性为营业税意义上的销售劳务或无形财产。如此，境外企业通过在线销售方式对境内企业或个人提供数据化服务或无形财产同样构成在中国境内提供应税劳务或转让无形财产。只要建立相应有效可行的税款征收管理机制，就能够实现对这类跨境在线销售的流转额课税，这样既维护了国家的税收权益，又保证了在中国境内市场上境外企业与境内企业在同等税负条件下的公平竞争。

目前各国在流转税立法和课税实践中，通常根据有关货物和劳务交易的不同情况（如交易主体的身份和所在地，货物或劳务的性质和类型，交易标的是否涉及跨国运输和实际履行等），分别实行产地课税管辖和目的地课税管辖这样两种不同的课税原则。^{〔13〕}对本国范围内货物和劳务的销售交易，许多国家基于便于税源控制、税务监管和降低征管成本等因素的考虑，一般实行产地课税原则；而对于跨越国境的货物和劳务销售，则普遍实行目的地课税原则。^{〔14〕}

对于远程在线销售数据化产品应适用何种课税原则，国际税法理论界存在着采用目的地课税原则和实行产地课税原则两种不同的主张。主张采用目的地课税原则的主要理由是：首先，实行目的地课税原则不会对企业的经济活动地域产生扭曲影响，能够在更大程度上体现税收中性，而

〔11〕 根据2008年修订前的《营业税暂行条例实施细则》第7条，所谓在中国境内提供应税劳务，是指所提供的劳务发生在中国境内，在税务实践中通常是以劳务的履行地作为劳务发生地的标志。位于中国境外的企业通过在线销售方式对境内企业或个人提供服务时，难以认定其服务的履行地是在中国境内，因而没有对此类跨境服务交易额课征营业税。而位于中国境内的企业对境外的企业或个人通过在线销售方式提供服务时，由于境内企业从事经营活动依法要办理税务登记，它们处于机构所在地税务机关的日常监管之下，而且修订前的《营业税暂行条例》并未明确规定此类跨境交易可以免征营业税，因此境内企业依法应就其申报缴纳营业税。2008年修订后的《营业税暂行条例实施细则》第4条虽然将原先实行的劳务发生地（履行地）课税原则改为劳务提供方或劳务接受方所在地课税原则，但由于没有相应有效的征管机制，对境外企业通过在线销售方式对境内企业或个人提供数据化服务实际上仍然难以课征相应的营业税。

〔12〕 参见拙文：《电子商务交易的流转税属性确定问题》，《法律科学》2005年第3期。但我国在2008年修订《增值税暂行条例》和《营业税暂行条例》时对这个问题的规定仍然没有作出明确规定。

〔13〕 所谓产地课税原则，也称起点课税原则或卖方所在地课税原则，是指在商品和劳务的生产和提供地进行课税的原则，具体可能表现为卖方企业或机构所在地课税、出口方所在国课税或劳务提供地课税等课税规则。所谓目的地课税原则，亦称终点课税原则或买方所在地课税原则，则是指对货物或劳务的销售应在有关货物或劳务的使用地或消费地进行课税的原则，具体表现为进口国课税、货物或劳务的接受方所在地课税、货物或劳务的使用或消费地课税等课税规则。See Subhaji Basu, *Global Perspectives on E-commerce Taxation Law*, Ashgate Publishing Company, Burlington, VT, USA, 2007, pp. 60-63.

〔14〕 与多数国家一样，我国现行增值税制也区分境内销售和跨境销售，对在境内范围发生的货物销售实行产地课税原则，即原则上在销售货物的企业或营业机构所在地课税；对跨境货物销售则采目的地课税原则，对境内企业向境外客户销售货物实行出口免税和退还增值税，境外企业向中国境内销售货物则由进口商在货物进口口岸缴纳进口环节的增值税。

采用产地课税原则容易诱导企业将经济活动转移到税负较低的区域,从而进一步加剧国家间的税收竞争。其次,消费课税就是对使用或消费商品或劳务的行为课税,实行目的地课税原则更符合消费课税的性质,而采用产地课税原则有对生产或产品课税的嫌疑,与消费课税的本质不尽吻合。再次,目前各国普遍对国际有形货物贸易实行目的地课税原则,对远程在线销售数据化产品实行目的地课税原则,符合经合组织《电子商务:税收框架条件》这一纲领性文件中主张的对电子商务交易应适用与传统商业交易方式相同的课税原则的精神,能够确保在消费地国国内市场上外国企业和国内企业在同等的流转税税负条件下的公平竞争,同时防止消费地国税基的流失。采用产地课税原则则可能由于各国消费课税税率的差异而无法实现境外企业和境内企业在相同税收条件下的平等竞争。

主张对远程在线销售数据化产品实行产地课税原则的主要理由,是认为目的地课税原则存在实际适用的困难,采用产地课税原则具有实际可行性。第一,与传统有形货物的跨境贸易不同,跨境在线销售数据化产品是地处不同国家境内的交易双方通过虚拟的网络空间进行和完成的交易。前者的交易标的是有形货物,交易涉及货物的跨境运输或邮递,存在着海关边境控制的可能,目的地课税原则可以通过边境海关征收进口环节的消费课税实现。而跨境在线交易环境下不存在传统的边境海关控制环节,无法像有形货物销售那样在目的地的海关边境执行目的地课税原则。如果将课税环节向后延伸到购买数据化产品或服务的企业和众多消费者,则难以有效监控税源和保证税款征收。采用产地课税原则,在提供数据化产品的企业或机构所在地课税,可以避免上述问题,确保税款的征收。第二,实行目的地课税原则意味着应适用消费地国的流转税法 and 税率计算纳税,而跨境在线交易的主体具有虚拟性和隐匿性,交易双方往往并不清楚知悉对方的身份(如是企业法人还是自然人)和所在国家,即使将课税环节前移,例如采用由卖方在销售时代消费地国征收税款的课税方式,也有各种法律上的障碍和实际操作的困难。例如,消费地国有何正当理由要求和保证位于其境外的外国企业(卖方)履行代收消费税款的义务?即使外国企业(卖方)愿意承担这种代收消费税款的义务,卖方如何识别买方的身份地位和所在国家以确定应适用哪个国家的消费税法和相应的税率?^[15]

客观而论,对跨境在线销售数据化产品实行目的地课税原则或是产地课税原则,都各有其优点和存在的缺陷或困难,问题在于如何权衡利弊作出抉择。由于欧盟的积极提倡推动,考虑到对跨国电子商务交易课税坚持税收中性原则的重要性和各国普遍对国际有形货物交易采用目的地课税原则的法律现实,经合组织最终选择了目的地课税原则,在《电子商务:税收框架条件》中确认“跨境贸易的消费课税规则应指向在消费发生地课税,关于认定在线提供数据化产品的消费地的条件标准应努力寻求达成国际共识”。为贯彻执行上述消费地课税原则,经合组织财政事务委员会下设的第9工作组在2001年《电子商务的消费税问题》的研究报告中指出,严格意义上的消费地概念是指某种产品或服务被使用或利用的地点。由于电子商务的全球性和网络通讯的可移动性,通过网络销售的这类数据化服务(例如在线提供数据化的咨询、会计、法律、金融、广告、资料提供和数据检索、广播、电视、游戏、音乐、影像、娱乐服务等)属于难以精确界定其实际使用或消费地的无形服务,要适用纯粹的消费概念标准来认定某种数据化服务的消费地从而确定对这种数据化服务销售额的课税权的归属,不具有实际可行性,而只能采用实际可行的某种最近似于消费地的概念标准。^[16]为此,该报告建议各成员国区分企业与企业之间的电子商务交

[15] 关于跨境在线销售数据化产品交易应适用目的地课税原则还是产地课税原则的争议,参见前引[13], Subhaji Basu 书,第267页以下。

[16] OECD, *Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce, A Report from Working Party No. 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs*, 2001, paras. 25-30.

易（即 B-to-B 交易）和企业与消费者之间的电子商务交易（即 B-to-C 交易）。对前一类在线销售数据化服务交易应以数据化服务的接受方（买方）的“商业存在”（business presence）地为消费地，对于后一类在线数据化服务交易则应以接受方的惯常居住地为消费地。^{〔17〕} 经合组织财政事务委员会已经通过并公布了上述研究报告，该报告提出的消费地概念标准使经合组织主张的跨境在线销售数据化产品的消费地课税原则具有了实际可操作性。

笔者认为，中国在跨境在线销售数据化产品的税收管辖权原则问题上，应该考虑实行经合组织主张的消费地课税原则。首先，基于目前和今后一个时期我国信息产业的发展水平和我国在直接电子商务国际贸易方面实际所处的净进口国地位，从尽可能维护本国税收权益、争取在跨国电子商务税收利益的国际分配中取得适当合理的份额这样的政策立场考虑，我们应当实行消费地课税原则。消费地课税原则将跨境在线销售数据化产品的消费课税权分配给购买和使用数据化产品的接受方所在地国，客观上符合在数据化产品或服务的国际贸易中实际处于净进口国地位的广大发展中国家的税收利益要求。起点课税原则固然有便于税源监控和税款征收、减少纳税人的奉行费用和税务机关的征管成本的优点，但在各国消费课税的税率无法统一的情况下，难以实现国内市场上消费课税的税收中性和课税公平。另外，一国对跨国在线数据化产品交易实行起点课税原则，意味着居住在消费课税税率水平较低的国家或地区的外国企业在国内市场上将获得税收待遇优越于国内企业的竞争地位，这样的结果是大多数国家在政治上将面临阻力而难以接受的。

其次，中国对跨境在线数据化产品销售适用消费地课税原则，除了具有前已述及的优点和益处外，更是与电子商务消费课税的国际协调发展趋势保持一致的需要，有助于避免对跨境在线销售数据化产品的国际重复征税和国际双重未征税。如果甲国适用消费地课税原则而乙国实行起点课税原则，当乙国境内的居民企业以远程在线方式提供数据化产品给甲国境内的客户时，这笔跨境在线销售交易将因甲乙两国都主张对其进行消费课税而导致国际重复课税。反之，如果甲国境内的居民企业以远程在线销售方式对乙国境内的客户提供数据化服务，则这笔跨国交易额可能因甲乙两国适用的课税原则的差异而在两国均未负担消费税。在经济全球化时代，各国对跨国流通的商品和劳务（无论它们是有形的还是无形的）的消费课税采取相同或类似的课税原则和方式，是目前和未来国际税收协调的发展趋势。由于经合组织已经在《电子商务：税收框架条件》中确定了对跨境在线销售数据化服务实行消费地课税原则，而且欧盟已于 2002 年 5 月发布了修改欧盟增值税制度的第 2002/38/EC 号理事会指令，对跨欧盟边境的在线数据化服务适用接受方所在地课税原则，^{〔18〕} 基于国际税收协调的考虑，中国在跨境在线销售数据化产品的课税原则上可能已经没有别的选择了。

适用接受方所在地课税原则的税收效果是，中国境内企业或个人以在线销售方式对境外客户提供数据化劳务或转让无形财产，在中国不征收营业税，而是由境外客户所在地国征收相应的消费税；而中国境外企业或个人以在线销售方式对中国境内客户提供数据化劳务或转让无形财产，境外企业所在国因同样适用消费地课税原则不征收消费税，而是由接受方所在地的中国课征相应的营业税。这样，跨境在线销售数据化产品就与有形货物的跨境销售一样，体现了出口国方面给予出口免税待遇，在进口国负担相应的消费课税的国际惯例，保证了中外同类应税服务和无形财产在流转税上的平等竞争。

但是，对于交易双方均位于中国境内的提供应税劳务或转让无形财产交易（包括以在线销售方式提供数据化服务或无形财产），仍应适用提供方所在地课税原则。这类交易的主体双方和征

〔17〕 前引〔16〕，OECD 文件，第 34—35 段。

〔18〕 前引〔6〕。

税客体完全处在中国属地税收管辖权的范围内，并不涉及其他国家的税收权益和国际税收协调问题，也不需要考虑境内企业在外国市场的竞争地位问题，因此在有关课税原则的权衡选择上应更多地注重税收的确定性和可预期性、征税的效率和易于执行以及降低纳税人的奉行负担和税务机关的征管成本。提供方所在地课税原则是产地课税原则的一种表现形式，具有产地课税原则便于税源监控和税款及时有效征收以及纳税人奉行负担轻和征管成本低等优点。另外，由于在中国现行分税制下营业税主要属于地方财政收入税种，实行提供方所在地课税原则也符合我国现行营业税税收管理体制，不致对现行的营业税税收利益分配格局造成影响。因此，我国在明确远程在线销售交易的税收属性应为营业税意义上的提供应税服务或转让无形资产交易，并对远程在线销售交易实行消费地课税原则的基础上，应对《营业税暂行条例实施细则》的有关条款进行相应的修订补充，明确规定劳务提供方所在地课税原则适用于交易主体双方均在中国境内的劳务提供或转让无形资产；而劳务接受方所在地课税原则仅适用于跨境的有形劳务交易和远程在线销售数据化服务或转让无形资产。此外，细则中还应进一步明确，在通过远程在线销售方式提供数据化服务或无形资产的情形下，在接受方为法人实体时，其所在地原则上应是指实际接受在线提供的数据化服务或无形资产的法人营业机构或固定场所所在地；在接受方为个人消费者时，其所在地原则上是指个人的惯常居住地。

同时，由于网络通讯的全球性和可移动性的技术特点，交易当事人可能出于避税动机先在避税港或税负较低的地区设立营业机构或场所接受在线销售的数据化服务，然后再无偿提供给中国境内的关联企业实际使用，从而规避在中国缴纳营业税的义务。为防止上述国际避税安排，在适用接受方所在地课税原则的同时，有必要在细则中补充具有反避税性质的“实际使用或利用地课税”的例外规定，即规定如果在线销售劳务或无形资产的接受方位于中国境外的避税港或实际税负远低于《营业税暂行条例》规定的税率的地区，但所接受的有关数据化服务或无形资产是由中国境内的企业或个人实际使用或利用的，亦视为在中国境内接受条例规定的应税劳务或无形资产，在这种例外情形下应以实际使用或利用有关数据化服务或无形资产的企业或个人为营业税的纳税义务人。

三、适用接受方所在地课税原则的征管模式与具体方法

对跨境在线销售数据化服务或无形资产适用接受方所在地课税原则，必须设计切实可行的税收征管机制。在如何对跨境在线销售执行消费地课税原则问题上，经合组织财政事务委员会第9工作组探讨了以下5种可能的税款征收机制：（1）自行核课或逆向课税方式：即规定接受方负有义务自行依法计算确定其购进的数据化服务或无形资产的应纳税额，并向所在国税务机关申报缴纳。（2）非居民提供方在接受方所在国办理税务登记并代收税款方式（以下简称非居民企业税务登记方式）：在这种征管机制下，境外在线提供数据化服务或无形资产的非居民企业应向接受方所在国税务机关办理税务注册登记，在向接受方收取交易价款时依照接受方所在国的税法和税率代收相应税款并汇总缴付给接受方所在国税务机关。（3）源泉扣缴后转移支付方式：这种税款征收机制是由数据化服务的出口国规定境内企业在向境外的非居民销售数据化服务或无形资产时应收缴消费税，并将收缴的税款汇缴给本国税务当局后由后者通过国际转移支付方式支付给消费地国的税务当局。（4）由第三方代收税款方式：这种征管方式是要求某个第三方（例如银行或信用卡公司这类金融中介）在处理数据化产品提供方和接受方之间的款项支付时负责收缴税款，并缴付给消费地国的税务机关。（5）依靠技术支持征收税款方式：这是指利用某种可以自动计算应纳税款（通过某个金融中介或受委托的第三方）并将税款汇付给消费地国的计算机软件程序实现

税款征收的方式。^{〔19〕}

在关于上述5种税款征收方式的讨论中,各界代表比较认同第(1)种逆向课税方式适宜用于B-to-B在线数据化产品交易的税款征收。欧盟一些成员国在企业之间跨境有形商品或劳务交易的消费课税制度上已经采用此种税款征收机制,且这些国家的实践表明,这种税款征收方式具有实际可行性和有效性,纳税人的奉行负担和税务机关的征管成本也相对较低。^{〔20〕}但是,这种逆向课税机制对B-to-C在线数据化交易的消费课税则不具有可行性,因为此类在线数据化交易绝大多数是金额不大的小额交易,而且作为接受方的消费者个人缺乏企业所具有的税法知识,要求他们为这类小额交易承担计算应纳税款和申报纳税的义务显然构成一种过重的奉行负担。^{〔21〕}第(3)种源泉扣缴后转移支付的征管模式虽然能够大大减少税务机关的征管成本和纳税人的奉行负担,但其适用须建立在数据化产品出口国与进口国之间的国际协议和有效的国际税务协助的基础之上,这使其现实可行性大打折扣,尤其是在信息产业发展水平存在较大差距的国家之间,达成这种国际税务协助安排非常困难。第(4)种由第三方代收税款的机制则是一种全新的税款征收方式,可能需要投入较大的启动成本,对大多数国家的现行税收征管制度会构成较大的冲击。当然,如果能够找到合适的第三方(例如像银行或信用卡公司这类金融中介)承担代收税款的义务,并且能够设计出相应的软件程序植入有关支付软件中实现在货款支付的同时扣缴相应的税款,这种方式应该是有效的,且能降低纳税人的奉行费用和税务机关的征管成本,但问题在于将征收税款这样繁重的责任义务加给第三方的正当合理性和实际可行性。金融界明确反对要求它们承担这样的代收税款义务,认为要求金融中介机构承担核实在线交易双方的纳税身份并收缴税款的义务,超出了金融机构作为支付中介人所应和所能承担的责任范围。^{〔22〕}第(5)种征管方式取决于能否设计出能够可靠地发挥这种自动计算扣缴税款功能的软件程序,这可能需要税务机关先期投入相当的资源研究开发出这样的计算机软件。因此,它应该是各国税务机关在中期或远期要考虑的工作,在近期还缺乏实际可行性。

在讨论过程中争议最大的是上述第(2)种非居民企业税务登记征税方式。欧盟为了配合其实现对跨境在线销售数据化产品课征增值税的改革需要,极力主张这种税收征管方式的必要和可行性。欧盟认为,由于对跨境B-to-C在线交易不可能要求私人消费者承担计算缴纳税款的义务,要执行消费地课税原则保证实现对跨境B-to-C在线交易的国际税收中性和维护消费地国的税基,目前唯一现实可行的征管机制就是要求消费地国境外提供数据化产品的非居民企业在消费地国进行税务登记,并在以在线方式向消费地国的私人消费者提供数据化产品时,按消费地国税法规定的税率收缴相应的税款后再缴付给消费地国。^{〔23〕}但美国和信息产业界的代表却对这种征管机制的可行性提出强烈质疑:首先,消费地国要求境外非居民企业在接受方所在国办理税务注册登记和代为收缴税款,这在国际法上缺乏正当性和合法根据。目前各国在国际税收管辖权的立法实践中都是以非居民纳税人在征税国境内有某种实际存在(如机构、场所或营业代理人等)作为对非居民纳税人行使税务行政管理权力的前提条件。而跨境在线销售情形下境外非居民企业

〔19〕 参见前引〔16〕,OECD文件,第42—55段。

〔20〕 参见前引〔9〕,Richard L. Doernberg等书,第557页。

〔21〕 参见前引〔16〕,OECD文件,第43—44段。

〔22〕 参见前引〔9〕,Richard L. Doernberg等书,第565页。

〔23〕 欧盟委员会在讨论修改欧盟增值税第6号指令的报告中就建议采用这种税款征收机制以实现对欧盟境外的企业通过在线方式对欧盟境内的居民提供数据化服务或无形资产的交易课税。See Commission of the European Community, *Explanatory Memorandum to the Proposal for a Council Directive amending the Sixth Directive as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic means*, COM(2000) 349 Final, June 7, 2000.

在消费地国境内并不存在机构、场所或营业代理人这类构成消费地国主张属地税收管辖权的前提条件。因此，消费地国如何使其境外的非居民企业遵守这种税务登记和代为收缴税款的义务，是一个问题。其次，这种征税机制将给从事在线销售的境外非居民纳税人造成奉行困难和负担。一方面，实行这种征管机制意味着非居民企业要在购买其数据化产品的消费者所在国办理税务登记，在非居民企业同时对多个国家的消费者提供数据化产品的情形下，将大大增加其税务登记的奉行负担，尤其是在销售额不大的情况下，这样的奉行负担有失合理。另一方面，由于在线销售的交易主体具有隐匿性和虚拟性的特点，境外非居民企业要核实在线销售交易对方的身份和所属国家从而决定应适用何国的税率计算和收取相应的消费税款，亦有相当的困难。

经合组织财政事务委员会第9工作组在广泛征求工商企业界、各成员国税务主管部门以及计算机信息技术行业等业界的反馈意见的基础上，认为最终理想的解决在线销售消费课税的征管方案，可能是兼取上述不同方案要素的综合方案。但就近期而言，工作组建议各国对B-to-B在线交易采用第(1)种逆向课税机制，而对B-to-C在线交易，比较可行的则是第(2)种非居民企业税务登记方案。经合组织在2006年2月发布的《增值税/一般商品和服务税国际准则》中正式确认了该工作组的上述主张。^[24]不过，与要求执行消费地课税原则和统一消费地的概念含义不同，在对在线销售数据化服务的课税方式上，经合组织并不要求各国适用统一的税款征收方式，各国可以根据各自的国情和税制特点选择合适的征管方式，只要这种征管方式符合《电子商务：税收框架条件》中确定的电子商务课税的基本原则。

笔者认为，对B-to-B跨境在线交易，中国营业税法应该考虑采用经合组织建议的逆向课税机制，即规定由购进应税劳务或无形财产的境内接受方企业在对外支付有关劳务或无形财产的价款时有义务缴纳相应的营业税，否则购进劳务或无形财产的支出不得在接受方企业的当期有关成本费用中列支或不允许计入企业的有关资产的成本。由于境内接受方企业处在中国税务机关的属地税务登记监管范围内，且缴纳了相应营业税的购进数据化服务或无形财产的支出允许列入企业的当期费用或作为相应资产的成本列支扣除，境内企业有动力履行缴纳营业税的义务。现行《营业税暂行条例》第11条第1款的规定已经为实行这种逆向课税机制提供了相应的法律依据。

对B-to-C跨境在线交易则不可能采用逆向课税征管方法，因为这类企业与消费者个人之间的在线数据化产品交易多属交易额不大的零星小额交易，如果消费者大众要为这类零星小额交易承担缴纳营业税的义务，其奉行成本过高。同时，由于消费者个人一般不从事生产经营活动而没有办理税务注册登记，税务机关要对数量众多的个人消费者履行缴纳营业税的义务进行监管，势必付出大量的人力物力，不符合税收效率原则。笔者认为，对这类跨境在线交易可以考虑借鉴欧盟目前在增值税指令中采用的要求境外非居民企业在境内办理税务登记的征管方法。尽管这种征管方式缺乏传统的国际税收管辖权所要求的属地性质的课税连结点，但是远程在线销售的非地域性特点要求对传统的国际税收管辖原则进行改革，如果仍然固守传统的属地课税连结点，则无法实现国际税收权益分配的基本均衡和境内与境外数据化产品提供商在国内市场上的公平竞争。至于这种征管方式的实际可行性，前述欧盟对远程在线销售征收增值税的改革已经取得初步成效表明，只要在相关的税制设计上为境外非居民企业提供简化的税务登记程序和核查交易客户的便利条件，减轻它们的奉行负担，同时辅以相应的违法惩处规定，境外那些注意维护企业声誉和不愿放弃中国这个巨大市场的非居民企业通常会依法自觉履行税务登记和相应的代收税款义务。

简化非居民企业税务登记制度主要涉及简化税务注册登记、简化纳税申报和简化有关保存交

[24] See OECD, *International VAT/GST Guidelines*, Chapter III, III. C. Electronic Commerce, Paras. 15-17, February 2006.

易文书和财务凭证的要求三个方面的内容。在非居民企业办理境内税务注册登记方面,我国税务主管机关应尽可能采用电子注册登记程序进行管理,在国内税务机关的网站上设置可供境外非居民企业远程登陆的网页,提供标准化的可供在线提交的电子税务注册申请表。申请表的有关栏目内容应尽可能简化,仅限于必要内容,如企业名称、企业注册成立地、企业的网站、所在国的税务身份号码以及负责税务事项的联系人的姓名和通讯地址(电话号码和电子邮箱)。国内税务机关可以通过电子方式确认、收讫非居民企业在线提交的税务注册申请表并通知作为卖方的非居民企业取得的税务登记身份号码。在简化境外非居民企业的纳税申报方面,我国税务主管机关应考虑采用电子在线申报纳税的管理方式,设计比国内企业的纳税申报要求更为简单的纳税申报文书,并注意尽量与非居民企业所在国税务当局统一协调有关消费课税的纳税申报期限和申报内容方面的要求,以方便从事电子商务的企业进行在线申报缴税。由于从事远程在线销售的非居民企业在中国境内通常不可能设置、保存纸质的会计账簿、交易文书和财务凭证,在营业税的征收管理方面应考虑相应修改国内税法上要求以书面形式保存纳税文书和财务凭证的有关规定,确认电子文书和记录保存的有效性,并且在有关保存纳税文件资料的要求方面尽可能与非居民企业所在国税务当局协调一致,以减轻纳税人的奉行成本。

要使非居民企业境内税务登记缴税这一征管机制得到有效执行,还需要考虑为非居民企业提供核实交易客户地位和所属国家的方便条件。笔者认为,经合组织的税收政策和管理中心于2008年1月发布的《消费税指南系列第3号文件:核查客户的地位和所属国家》为各国税务当局和纳税人提供了具有可操作性的指导。^[25]该文件认为,客户本身对自己纳税身份和所在国家的申明固然是卖方在确定客户身份和所在国家时应予考虑的一个主要因素,但由于在适用逆向课税机制下,作为买方的企业可以在购进劳务或无形财产时不被卖方收缴消费税款,这样某些个人消费者在网上购买数据化服务或无形财产时有可能出于逃税的动机对境外卖方声称自己是一家企业客户。因此,客户本身的申明披露不能成为卖方判断客户纳税地位和所在国家的唯一手段,必须同时考虑采用其他可能的方式核实客户自己的申明是否属实。^[26]根据各国税制发展和商业实践以及目前网络通讯技术的发展水平,核实方式可以包括核查交易客户是否具有相应的税务注册号码,参考有关交易情形如款项的支付方式和支付手段、客户购进的服务或无形财产的内容和性质等因素进行判断,以及采用数码证书帮助确定客户的纳税地位。在确定客户的所属国家方面,还可以考虑采用目前已经比较成熟的根据IP地址追踪确定其所在国家的地理定位软件技术。^[27]该文件并对这些手段和方式在适用过程中应注意的问题和可靠程度作了必要的指示说明。

从我国实际情况看,当务之急是提高国内税务机关的电子化征管技术手段和能力,尽快建立全国范围内统一的企业纳税人税务登记身份号码和纳税地位资料数据库,以便境外非居民企业能够在从事在线交易过程中实时上网登陆该数据库核查交易客户申报的纳税地位和所属国家。如果交易客户自行申明披露的税务登记身份号码、名称、注册地址与数据库提供的信息资料一致,则基本可以确定客户的企业纳税人地位;如果客户不能提供准确一致的税务登记号码和相关注册登记信息,则卖方可以判断交易客户为自然人,在收取数据化产品价款的同时应收缴相应的营业税款。

无论是对B-to-C交易适用非居民企业税务登记机制还是对B-to-B交易适用逆向课税机制,要实现对远程在线销售的有效税收征管,中国都需要与有关国家积极建立和发展流转税方面

[25] OECD, Centre for Tax Policy and Administration, *Consumption Tax Guidance Series: Paper No. 3, Electronic Commerce: Verification of Customer Status and Jurisdiction*, January 2008.

[26] 上引 OECD 文件,第9-10段。

[27] 上引 OECD 文件,第11-43段。

的国际税务行政协助与合作, 加强有关流转税方面的税收情报交换, 建立流转税方面的税款国际转移支付机制。中国国内统一的企业纳税人识别号和纳税地位数据库应与我国主要贸易伙伴国家的相应数据库实现网络互联, 从而形成国际范围的纳税人身份资料交换系统。目前, 欧盟已经率先行动, 在欧盟范围内建立起各成员国之间增值税情报资料交换网络系统和税款国际转移支付机制, 并且从 2002 年 6 月起向社会公众开放在线访问该增值税情报交换网络系统中的增值税纳税人注册登记资料数据库。^[28] 笔者认为, 由于对跨境在线数据化服务和无形财产销售实行消费地课税原则符合广大发展中国家的利益要求, 经合组织努力协调的跨境在线数据化劳务和无形财产交易的消费地课税原则和征管方式将得到更多国家的共识和遵行, 消费课税方面的国际税务行政协助的氛围和条件也将更趋成熟。

Abstract: Remote on-line sale has some features which are different from those of traditional commercial transaction mode, and has posed challenges to the application of Chinese current general turn-over tax systems such as the Value-added Tax and the Business Tax. In view of the contents of current various on-line sale transactions, the current taxation scopes of China's Value-added Tax and Business Tax and the trends of international reconciliation on E-commerce taxation, China should clearly identify on-line digital transactions as supplies of taxable services or intangible property in the sense of the Business Tax.

For the sakes of avoiding both domestic and international double taxation, protecting China's tax rights and interests in remote on-line transactions and realizing the fair competition between onshore and offshore enterprises, China's current Business Tax system should differentiate the inland on-line sales from the cross-border on-line transactions, and apply the tax jurisdiction of the provider's place to the inland on-line transactions and the tax jurisdiction of the receiver's place to the cross-border on-line sales respectively.

With respect to the method of the Business Tax collection applicable to the cross-border on-line transactions, the reverse-charging tax collection mechanism should be applied to B-to-B on-line transactions. For B-to-C on-line sales, in order to reduce taxpayers' compliance burden and improve the efficiency of levying Business Tax on remote on-line sales, China's Business Tax system should adopt the taxation mechanism of requiring the non-resident enterprises to make tax registration in China, simplify the registration requirements on non-resident enterprises and provide them with necessary facilities to identify the identities of the customers and the countries they live in.

Key Words: remote on-line sale, business tax, taxation principle of consumption place, taxation mechanism

[28] 参见前引 [13], Subhaji Basu 书, 第 222 页。