

要不要启动 APPSTORE 涉税调查

中国社会科学院法学研究所 席月民

APPSTORE 下载业务的涉税问题,需要我们冷静客观地作出分析而不是情绪化地去臆断或质疑,税务机关应否启动调查程序展开调查取证才是其中的关键。

APPSTORE 的每一个交易对苹果公司而言都会产生手机售后服务中的增值收益和营业收入,因此苹果公司应依法向中国政府缴纳增值税和营业税,同时也需要缴纳企业所得税。

苹果公司的注册地在国外,其实际管理机构也在国外,因而苹果公司并不具有我国居民企业的资格,因此无法享受我国高新技术企业的税率优惠待遇。

对 APPSTORE 的涉税问题的查处需要慎重行事,一旦启动案件调查程序,最好由国家税务总局出面并负责直接查处,必要时可授权有关地方机构进行有关调查。

今年苹果公司在中国的“受关注度”可谓一路走高。继在央视“3·15”晚会上被曝光后,苹果公司即遭遇了来自媒体和众多中国消费者的口诛笔伐,并最终迫于压力修正了其对中国消费者的不公平待遇条款。

然而树欲静而风不止,近段时间以来,苹果公司的纳税问题再次引起社会关注,尤其是其应用商店(APPSTORE)软件下载业务的涉税讨论不断见诸报端。苹果公司是否构成偷漏税,现在给出结论恐为时尚早,其应用商店软件下载业务的涉税问题,需要我们冷静客观地作出分析而不是情绪化地去臆断或质疑,税务机关应否启动调查程序展开调查取证才是其中的关键。

智能手机的税收政策环境

在手机市场上,智能手机(SMARTPHONE)日益受到人们青睐。因其具有独立的操作系统,可以由用户自行安装软件、游戏等第三方服务商提供的程序,并通过移动通讯网络进行无线网络接入,于是,相较于传统手机,智能手机彻底实现了对手机功能的无限扩充,不断满足人们在通信、娱乐、工作、学习、休闲、消费等方面的现实需求,成为国家鼓励科技创新和促进科技成果转化的典型高科技产品。

智能手机的发展离不开国家的税收政策扶持。1999年8月20日《中共中央、国务院关于加强技术创新、发展高科技、实现产业化的决定》(中发[1999]14号)对我国智能手机业的发展而言无疑具有重要的战略指导意义。该决定明确提出,国家对高新技术产品实行税收扶持政策。其规定,国家对技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务的收入,免征营业税;对开发生产软件产品的企业,其软件产品可按6%的征收率计算缴纳增值税;软件开发生产企业的工资支出可按实际发生额在企业所得税税前扣除;对高新技术产品的出口,实行增值税零税率政策;对软件销售企业以及国内没有的先进技术和设备的进口实行税收扶持政策。从政策取向上看,我国对包含智能手机在内的高科技产业的税收政策采取了倾斜保护立场,表现出了明显的免税或低税姿态。

为贯彻落实上述决定的精神,国家税务总局在其财税字〔1999〕273号通知中,进一步明确了国家在流转税和所得税方面对高新技术企业的税收扶持政策,并通过减免税的实际举措,鼓励技术创新和发展高新技术企业。从具体税种看,高新技术企业所享受的税收优惠安排涵盖了增值税、营业税、企业所得税以及进出口关税等领域。

入世以来,中国的税制改革明显提速,中国的税制结构在逐步适应入世后经济社会发展的巨大变化中不断获得调整和优化。以增值税为例,2004年起开始试点,2009年初全面实行增值税改革,由生产型增值税改为消费型增值税,在维持既有增值税税率不变的前提下,允许全国范围

内的所有增值税一般纳税人新购进设备所含的进项税额可以计算抵扣。同时，作为转型改革的配套措施，相应取消了进口设备增值税免税政策和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策，将小规模纳税人的税率统一调低至3%，将矿产品增值税税率恢复到17%。

2011年，为支持小型和微型企业发展的要求，中国政府继续实行减税政策，大幅提高了销售货物、销售应税劳务以及按次纳税的增值税起征点。当然，这些年来营业税、消费税、所得税的改革也在不断释放减税信号。应该说，智能手机的开发、制造和销售多年来在中国有着良好的税收政策环境。

作为一家知名的外国公司，苹果公司显然抓住了在中国的发展机遇，其旗下产品尤其是智能手机在激烈的竞争中不断赢得市场优势地位。毫无疑问，基于中国的属地管辖权，在中国目前的税制结构下，苹果公司对其在中国境内的生产经营活动及其所得显然负有依法纳税的义务。但问题在于，针对苹果公司应用商店软件下载业务，在讨论和认定其是否存在偷漏税行为时，必须注意澄清三个问题。

税务机关如何启动针对苹果手机应用商店软件下载业务的涉税调查

这里，是否启动涉税案件调查程序属于税务机关的主观判断问题，其法律依据主要是现行《税收征收管理法》及其实施细则。

《税收征收管理法》第十三条明确规定，任何单位和个人都有权检举违反税收法律、行政法规的行为。按照该条规定，收到检举的机关和负责查处的机关应当为检举人保密，并按照规定对检举人给予奖励。从现实情况看，对检举权的行使和保护有利于税务机关及时获得相关偷漏税行为的线索和证据，加强税收的征收与管理。该法实施细则第九条进一步规定，税务稽查局专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。该规定依法赋予了税务稽查局对税收违法案件的查处权力。当然，税务稽查局作为税务机关，其选案、检查、审理、执行等工作应当符合税务稽查工作规程，相关人员的职责应当明确，并相互分离、相互制约。

具体到苹果手机应用商店软件下载业务，理论上讲对苹果公司启动涉税案件调查程序是没有法律障碍的。但是，由于苹果手机的这一业务所涉及的地域范围十分广阔，而且其广大用户遍布全国各地，因此具体应由哪家税务稽查机构进行立案，会不会重复立案，或者说是否需要由国家税务总局立案查处，便是其中的首要难点。其次，在查处案件的具体过程中，各地税务稽查机构是否会协助和配合，如何保证查处的效率，也是一个重要问题。再次，苹果手机应用商店软件下载所涉及的中外软件商家众多，消费者人数众多，再加上跨境支付、跨境下载、发票开具等一系列问题，其查处的工作量之大和工作难度之大可想而知，有关机构是否有充足的心理准备并不确定。

总之，鉴于苹果手机在中国智能手机市场的重要影响力，对其涉税行为的查处需要慎重行事，一旦启动案件调查程序，则最好由国家税务总局出面并负责直接查处，必要时可授权有关地方机构进行有关调查，这无论是从办案经验，还是从办案保障和效果上看，均更适宜、更现实一些。

苹果手机应用商店软件下载业务所涉税种主要有哪些

目前社会上针对苹果手机应用商店软件下载业务涉税问题的讨论并不集中，其中有的争论专门探讨了应否征收关税的问题，也有提出应否征收增值税或者企业所得税等问题。其实，高科技企业的生产经营行为及其经营收益主要涉及流转税和所得税两个方面，国家的相关税收优惠安排也主要围绕着这两大类税收而展开。

中国现行的税制结构以流转税为主体，但需要注意的是，苹果手机应用商店软件下载业务并不涉及其中的消费税，这主要是因为国家对智能手机及其软件应用一直以来是在鼓励而不是在限制，因此该业务在理论上主要涉及流转税中的增值税、营业税和进出口关税等税种。此外，由于该业务会产生经营收益，因此还涉及企业所得税。

增值税是中国税收体系中的第一大税种，对销售、进口货物以及提供加工、修理修配劳务的单位和个人征收，覆盖了货物的生产、批发和零售各环节，也涉及众多行业。营业税则对在中国

境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人就其所取得的营业额而征收。进出口关税的纳税义务人为进口货物的收货人、出口货物的发货人以及进境物品的所有人，其征税对象主要限于准许进出口的货物和进境物品。

因此，具体就苹果手机应用商店软件下载业务而言，苹果公司的法律地位无疑相当于一家百货公司，虽然软件下载的交易双方是由软件开发商(通常也是直接的销售商)和手机用户构成，似乎无涉苹果公司，但其实不然。苹果公司的智能手机硬件支持和应用商店本身的软件系统也是相关软件下载交易之所以能够完成所不可或缺的构成要素，该应用商店软件系统是其手机自身必带系统，苹果是否提供正常营业支持是该商店内所有软件成功下载交易的前提条件，每一个交易对苹果公司而言都会产生手机售后服务中的增值收益和营业收入，因此苹果公司应依法向中国政府缴纳增值税和营业税，同时也需要缴纳企业所得税。

另外，对其应用商店中的国外软件进口行为以及国内软件出口行为，同样存在着进出口环节的关税问题。有观点认为，苹果手机应用商店的线上数字服务交易是 WTO《服务贸易总协定》中典型的“跨境交付”，入世后的中国不得就此行为征关税，而且根据世贸组织《关于软件海关估价的决定》和《中国关税完税价格办法》，只有有载体的软件才需交关税。应该说，这种观点并不成立。一方面，苹果手机的应用商店本身就是相关软件的载体；另一方面，苹果公司已在中国建立了有组织的分支机构和代理机构。

现行《企业所得税法》规定高新技术企业适用 15% 的优惠税率，苹果公司能否享受这样的税率优惠待遇

表面看，苹果公司开发、制造和销售苹果系列智能手机，并在中国市场赢得了数量众多的用户，其应该享有高新技术企业的税收优惠待遇。但问题在于，根据科技部、财政部、国家税务总局 2008 年 4 月联合颁布的《高新技术企业认定管理办法》以及《国家重点支持的高新技术领域》，高新技术企业在中国的认定有着严格的标准和范围。

按照其规定，高新技术企业属于国家重点支持的知识密集型和技术密集型企业，是持续进行研究开发与技术成果转化，形成企业核心自主知识产权，并以此为基础开展经营活动，在中国境内(不包括港、澳、台地区)注册一年以上的居民企业。

这里的“居民企业”，是和非居民企业相对应的概念。根据我国 2007 年《企业所得税法》及其实施条例的规定，前者是指依法在中国境内成立，或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。反之，依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业则属于非居民企业。其中的“实际管理机构”，即指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。而“场所、机构”则指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所，具体包括：管理机构、营业机构、办事机构；工厂、农场、开采自然资源的场所；提供劳务的场所；从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；以及其他从事生产经营活动的机构、场所。如果非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，则该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

众所周知，苹果公司的注册地在国外，其实际管理机构也在国外，因而苹果公司并不具有我国居民企业的资格，因此其无法享受前述高新技术企业的税率优惠待遇。但是，这并不是说，苹果公司就不再享受其他的减免税待遇。目前我国的减免税分为报批类减免税和备案类减免税两大类型，其中备案类减免税项目包括取消审批手续的减免税项目和不需税务机关审批的减免税项目。苹果公司是否享受减免税待遇，需要看其是否在我国履行了相关报批手续或备案手续，对于报批类减免税而言是否获得了书面的减免批复。