



《2018中国税务前瞻》系列之

通往2025 之路

——全球间接税趋势与
中国增值税体系

kpmg.com/cn

本文就全球间接税发展的长期趋势发表见解，着重探讨了科技在间接税发展中扮演的角色以及对中国增值税体系的影响。

最近，业界一位间接税领域的专家发表了名为“间接税：五项国际趋势”的博客，列示了间接税领域主要发展趋势如下：

- 1 增值税及货物劳务税（以下简称“货劳税”）税率保持稳定，但始终维持在高税率水平；
- 2 增值税及货劳税低税率和免税的倾向呈回头之势；
- 3 增值税及货劳税体系正在全球范围内扩张；
- 4 电子化税收管理的迅速发展；
- 5 税务管理日益依赖于技术手段。

大部分税务专家无疑会认同这些确实是全球增值税和货劳税体系的趋势。但是，这些评断是非常“安全”的，因为这些都是显而易见或已确定的趋势。而本文期冀于探讨一个更深层次的问题：到底哪些趋势才是我们尚未观察到的，且有可能即将席卷间接税领域的趋势或变化？在通往2025的道路上，哪些趋势会逐渐显现出来？这些逐渐显现的全球趋势对于中国增值税体系来说，又意味着什么？

当下发展趋势

让我们先快速概览一下当下趋势，从而进一步展开探讨。简而言之，纵观过去20年的间接税发展历程，对于未来全球间接税的方向从未有一个时刻像现在这样确定，至少是对于接下来的几年。原因如下：

首先，世界范围内的增值税和货劳税税率维持在历史高点，且税率提高或降低所承受的压力非常有限。一个普遍的共识是欧盟的税率已触到天花板，而对于亚太地区，相对税率降低，税率增长的空间可能会更大。因此，从税率角度看全球范围内不太可能会有巨变，尤其是与2008年到2015年间曾经发生的变化相比。

在中国，增值税标准税率是17%，比OECD平均税率19.18%低一点，但这个税率也超过了亚洲地区12.73%的平均水平。考虑到国务院近期取消了13%税率，并考虑在未来进一步简并税率，一些税率上的变化还是可能发生的。这也并不奇怪，因为多税率的增值税制度往往会具有更高的复杂性。

第二，从2016年到2018年，我们见证或即将见证世界范围内几个主要经济体实施增值税或货劳税，无论是第一次，还是在原有间接税体制上的扩张——2016年的中国，2017年的印度，随之而来的是2018年的海湾地区以及巴西（具体实施时间还尚未确定）。届时，世界范围内，除美国以外的所有重要经济体均将实施增值税或货劳税体系。

在中国，作为特别行政区的香港和澳门未实施广税基间接税体制。澳门或许还可以暂且不谈，因为澳门其实存在另一种形式的间接税，比如旅游税；并且澳门最重要的产业赌博业也是需要缴纳一种特别的博彩税的（此外还征收赌博专营权费）。而香港政府的财政储备则看起来相当充裕，加上零售业受到居高不下租金的影响，几乎没有需要改变的政治压力。实施增值税或货劳税也会被视为改变了香港作为自由港的传统地位。因此，即便要引入增值税或货劳税，其税率也很可能相对较低。

第三，在2015年到2019年间（或大概这一时间点左右），一个重要的全球现象将是电子化税收管理的迅速发展——无论是针对未形成常设机构的通过电子方式提供跨境应税服务的征税措施，还是对于通过电子商务平台进口货物的企业对消费者（以下简称“B2C”）商业行为征税的新措施。经济与合作发展组织（以下简称“OECD”）一直在明确征税难点方面发挥引领作用，但OECD的建议是宽泛的且看似不易协调一致的（欧盟地区除外），这反倒使很多电子商务供应商大失所望。

在OECD最初发布其指导意见时，笔者认为这些指导意见的设计初衷明显是为了适用于欧盟地区，当这些指导意见在亚太地区国家执行时将会面临诸多问题。原因诸多，譬如“一站式购物”的缺失，一些国家对外汇的管制，尚无法从根本上识别非居民的增值税/货劳税体系，一些地区缺少对增值税/货物或劳务税留抵税额的返还，以及一些国家没有实施增值税/货劳税的目的地原则等。显而易见，中国到目前为止尚未实施这些指导意见是因为中国的增值税制存在上述多个特征，使得其比其他国家更难采用这些指导意见。

如果我们将镜头拉至2017年，会发现其中很多担忧正变成现实。在亚太地区，澳大利亚、印度等国正考虑对平台运营商征收增值税/货劳税——也就是对那些为电子商务提供基础平台设施的机构，或向其自身征收，或将其作为第三方卖家的代理征收。而其他一些国家和地区，例如日本、韩国、台湾和新西兰，似乎更坚定地采用了OECD的建议（新加坡近期也有可能采用），制定措施以就非居民纳税人向本国消费者提供数字化服务征税，或采用广税基征收方式，或采用更具针对性的征收方式（至少初期如此）。



而像中国，甚至是像马来西亚（鉴于其货劳税体制刚建立）这样的国家，目前还完全没有实施这类措施。在我们看来，这只是时间问题，因为不实施相关措施会损失税收收入并存在侵蚀税基的潜在风险。尽管从理论上讲，中国目前对于跨境的B2C服务应适用增值税代扣代缴机制，但OECD认为这种方式合规程度较低，并非长远之计。

在亚太地区以外，一些欧盟国家例如英国、意大利、波兰和罗马尼亚，正在实施或正在认真考虑采用“分别支付”方法来征收增值税。在这种方法下，收款方将购买价款中所包含的增值税直接划付到税务机关指定的银行帐号中。在美洲，像哥伦比亚、哥斯达黎加和阿根廷，则倾向于由向B2C电子商务提供服务的金融机构代扣代缴增值税，而这有悖于OECD的指导意见。

与此同时，近几个月来，关于如何更有效地对进口低价值货物征税的问题也在全球范围内热议，澳大利亚、欧盟、瑞士和俄罗斯都参与到其中。而在中国，这却不是一个特别值得讨论的问题，因为中国对进口低价值货物的起征点是人民币50元，并且近期还出台了对于网购方式进口货物征税的新措施。

最后，一些国家例如泰国和印尼，已颁布或者出台了一些粗略的征税提案。如果这些提案实施了，那么若货物或服务的非居民供应商在这些国家建立了虚拟店面，则将被认定或视同在这些国家形成了常设机构。这一类提案似乎更多地是基于政治方面的考量，即企图对一些全球化的平台运营商，例如谷歌、脸书（Facebook）等，进行报复性的征税或补征税。

诚然，各个国家的征税方式还将在未来几年内进一步变化和发展。尽管这将对那些受影响的企业（以及他们的咨询顾问）带来挑战，但大趋势已明确，因此并没有什么特别的报道价值。

因此，本文试图探讨的问题是，这些趋势是否仅仅是表象事件，其后是否有着更大的背景？换句话说，随着我们迈向2025年，间接税是否正在发生更大的变化？这些变化对中国的增值税体制将产生哪些影响？

点亮通往2025之路

秉持抛砖引玉的态度及见仁见智深入探讨的目的，我们提出三个关键的间接税趋势，希望借此点亮通往2025年的间接税之路。



增值税和货劳税体系将被零售税取代，或许存在不同的形式但这一变化将在实质层面体现；

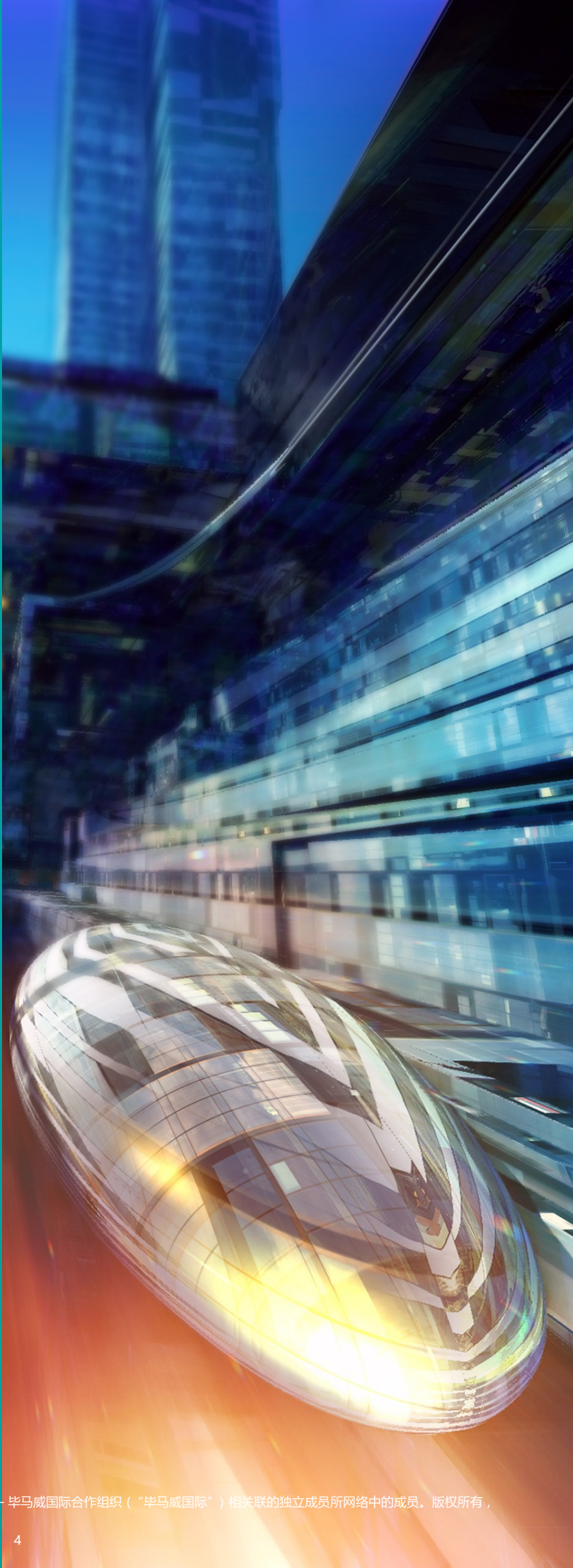


与第1点紧密相关的是，间接税的管理将会全面通过技术手段实现；



间接税税基将会以前所未有的方式扩大。

下文将对上述趋势逐一做出阐述。





增值税和货劳税体系会更加接近于零售税

间接税领域的全球领军人物，前毕马威合伙人麦克·埃文斯（Michael Evans）先生擅长将表面不相关的问题联系起来，并从中总结出未来可能的变化或发展趋势。因此，他常常可以比其他人（包括他提供顾问咨询的政府机构）提前预见如何应变。

第一个趋势，即增值税和货劳税体系会被零售税取代，是由麦克在2009年左右提出的。当时很多国家正在引进增值税和货劳税体系，企业所得税税率逐步降低，而增值税/货劳税税率逐步提高，因此这个观点在当时被认为颇为荒谬而未予以重视。简而言之，在增值税/货劳税蓬勃发展的鼎盛时期，麦克已经预见到这个税种的消亡。在当时预见增值税/货劳税体系将终结与形势不符，甚至听起来有些荒唐，但是他的观点完全有可能是正确的。

首先要理解增值税和货劳税体系运作的两大基本准则：

1. 增值税/货劳税的税基是家庭的最终消费支出。换句话说来说，增值税/货劳税的目标对象是就最终消费者所消费的价格或价值征税；
2. 基于第1点，增值税/货劳税不是要对交易征税。除法规有明确规定以外（例如免税），在企业对企业（简称“B2B”）的交易中，增值税/货劳税并不会成为真正的成本，这一点也称为税收中性原则。

这里所隐含的意义是，在以下典型的货物供应链中：

- a) 从生产企业到批发企业；
- b) 从批发企业到零售企业；以及
- c) 从零售企业到最终消费者，

从增值税/货劳税的角度来看，唯一真正受到“影响”的交易是交易C，这是由于征税针对的是交易C的收入。在交易

A和B中，征收销项税和抵扣进项税仅仅是为了保持整个供应链上税收中性的一种征管机制。

有趣的是，从税务顾问的角度来看，我们每天面对的很多问题源于针对交易A和B的税收征管机制的失效，即为了保证交易税收中性而出现的问题。如果税收中性出现问题，则通常会呈现出税收无效率、无竞争力以及供应链条上的重复征税。

那么，为什么政府会将多环节抵扣的增值税/货劳税机制转变为更接近于单环节征收的零售税？原因包括以下三个方面：

首先，随着技术的进步，B2B供应链中的销售方在某一时间点确认增值税/货劳税销项税，购买方在另一时间点抵扣增值税/货劳税进项税的做法将消失。简单来说，这些义务会实时完成，不需要有任何实际支付、抵扣或者退税。最近，欧洲两位学者也提出了同样的理论，大致总结如下：

- 所有的销售将通过即时数据处理系统记录，B2B销售将通过电子凭证的方式来完税；
- 对于B2C销售，客户的状态和地点必须是确定的，从而保证正确计算税款（以及确认有税收征管权的国家）；
- 自动化税收稽查软件对每一项交易跟踪建立电子交易记录，而非纸质记录；
- 从B2C销售中征收的增值税自动上缴财政，无需从销售方的银行账户中划转，从而提高征管力度。

尽管他们的理论并不是旨在解决所有交易的问题，但是明显指出了发展的方向。

第二，我们注意到世界上一些国家修订本国的增值税/货劳税体系以解决税收欺诈问题——最突出的一种是循环与不明交易骗税。大多数情况下，税收欺诈发生在销售方未计提销项税，但购买方却要求退还进项税的情境中。近些年，我们看到欧盟国家出现大量二氧化碳排放许可骗税案（据估计，涉案金额高达50亿欧元）以及澳大利亚贵金属骗税案。为应对这些情况，立法机构提出由逆向征收机制代替直接征收增值税/货劳税，从而实现由单方面缴税和抵扣。最近一段时间，我们注意到很多欧盟国家已经实施或者提出实施“分别支付”机制，通过这项机制，交易中的增值税由购买方直接缴纳给税务机关指定的单独的银行账户。意大利已经开始实施“分离支付”机制（针对政府机构的B2B交易），而像英国（针对B2C在线交易）、波兰（2018年1月1日起对B2B交易）以及罗马尼亚（可能从2018年1月1日对B2B和B2C交易）等国家也已经处于征求民众意见或实施阶段。

相反地，循环与不明交易骗税在中国不是一个突出的问题，因为增值税进项税抵扣需要依赖于销售方所开具的增值税专用发票，而开具增值税专用发票则必须缴纳销项税。然而，中国的税收欺诈似乎更多发生在虚开发票，或者未在系统中记录交易信息（即逃税）的情况下。

以上例子中的相通之处在于骗税或逃税常发生在B2B交易中，而非B2C交易。因此，如果已经意识到B2B交易中的缴税和抵扣机制可能导致骗税或逃税，为什么还要使用这一机制呢？

第三点，我们注意到中国和印度近期均开始采取行动——引进或者对税控发票系统进行重大升级。这些发展是符合全球趋势的。巴西目前处于领先地位，因其采用了世界上最先进的税控发票系统。巴西的税控发票系统要求提供税局出具的电子印花以及实时交易报告。尽管世界各国的税控发票系统不尽相同，其共同的考虑是确保购买方抵扣进项税之前销售方已经缴纳销项税。

毋庸置疑，可以预见在未来，数据匹配系统可以不再要求缴纳销项税或抵扣相应进项税。实际上，为了打击税收欺诈，新西兰在2011年已经对土地的B2B销售实现了强制性零税率。从经济实质上来说，这项措施类似于将土地销售相关货劳税局限于零售消费环节。特别是在中国，可以预见在金税系统（可能是金税五期或六期）中实现这些技术功能指日可待。

我们认为B2B交易中销售方计提销项税同时购买方抵扣进项税的概念将被舍弃，如此一来，余下的即是零售税，一个对最终消费者交易征收的单环节税。

需要澄清的一点是，我们并非暗示增值税或货劳税体系将被零售税取代，而是从实质上来讲，增值税或货劳税体系将以与零售税相似的方式运行。意识到这两者的差别很重要，因为零售税的历史表明，与多环节征税的自我强化因素相比，单环节征税更容易引发骗税和逃税。

将再造的是新零售税，而不是过去各国曾经使用的零售税，例如澳大利亚在2000年废除的批发销售税，或者增值税改革前的中国增值税或印度货劳税。新零售税和之前的零售税有一个重要的区别即税基广泛，也就是说，将同时适用于货物和服务，而且会通过自动程序将B2B销售排除到税制之外。最近相关领域的国际发展（例如“分别支付”机制以及对平台运营商征税），仅仅是为了实现流转税征收软件自动将B2C交易的增值税或货劳税直接划转给税局的过渡性步骤。

关于这个话题，还有一个终极问题值得思考——如果我们预测增值税或货劳税体系将会消亡（至少是实质运作层面的消失），那么美国的联邦和地方零售税将何去何从？很多年前，学术界在讨论这些税种将被增值税或货劳税取代，然而我们现在提出了相反的观点。但是这完全是另外一个话题，我们在此不做赘述。





间接税将几乎完全通过技术手段进行管理



在思考2025年技术对间接税未来的影响时，最近几年的发展值得我们参考。

在过去五年左右的时间里，我们已经注意到电子发票在全世界很多国家迅速发展，以及增值税和货劳税在线申报的发展。最近，我们也注意到增值税和货劳税申报表的自动预填写进入了早期发展阶段（例如，中国海关交易和发票自动认证，以及印度销售方申报的销售额自动填写在购买方的购买申报表中）；实时税务报告的发展（例如，巴西、西班牙（SII系统）、匈牙利、波兰、挪威、立陶宛的标准税务审计文件（SAF-T）等）；对数据和分析工具的应用，包括预测性分析；政府征管思维的转变（例如新加坡政府嘉奖开展预防性风险控制的纳税人，也被称为合规保证辅助计划（ACAP））。更精细管理的纳税人也在同时发展税务引擎以更大程度地实现间接税决策流程自动化。通过人工智能实现全面自动化决策和合规流程必然是下一个前沿发展方向。

虽然这些发展对于税务专业人士来说非常有趣，但实际上，它们并不是利用技术管理间接税的主要原因。主要的原因是因为整个经济本身的技术发展。

间接税本身就是以交易为基础的税收。由于越来越多的交

易在数字世界中发生，必然的结果就是通过数字方式对这些交易产生的间接税进行管理。我们举几个例子来阐述这一观点。

如果分析零售贸易领域过去五年中的发展情况，其中一个重要的发展就是平台运营商的增长和发展。即，数字市场的建立将世界各地的购买方和销售方连结起来。

2017年，澳大利亚、印度、新加坡乃至欧盟等政体开始对是否利用平台运营商的市場影响力对进口货物征税展开了讨论（一些国家政府甚至已颁布立法）。我们认为，这仅仅是一个过渡性解决方案，也就是说，这是在税务机关真正找到技术解决方案之前的一个辅助性办法。如果我们考虑这样一个问题，即政府为什么要就平台交易向平台运营商征税呢？答案是非常明显的。相较于使用平台的小型供应商履行增值税/货劳税的注册登记和纳税义务而言，政府相信从平台运营商征收税款更高效。换言之，政府将税款的征收和合规义务外包给了大型的平台运营商。然而，当技术解决方案日趋成熟、触手可及的情形下，A国的小型供应商销售给最终消费者应缴纳的增值税/货劳税会自动支付给B国税务机关。如果能实现这一点，则无需再通过平台运营商征收税款。实际上目前已经有受专利保护的零售税征收技术。



为了进一步说明这一问题，我们预期区块链技术或分布式账本技术将支持或至少部分支持这一解决方案。如果我们认可区块链技术的本质是利用加密技术为交易提供安全性、透明性和确定性，那么就不难预见区块链技术被用于增值税缴纳和开票流程。在谈及增值税发票开具时，需要引用在此领域非常有名的一位学者的话，“发票是最重要的增值税文件，基于区块链技术的体制将会要求每一张有效的增值税发票必须显示通过增值税区块链技术共识过程产生的数字签章。”有趣的是，实际上这一想法并非什么前瞻性想法，因为海湾地区已提案在其自2018年开始实施的增值税体制中推行该技术，因为推行该技术并不会取代现有技术。

总而言之，如果存在技术解决方案可以使B2B交易中销售方无需计算增值税销项税并且采购方无需抵扣相应进项税，那么间接税顾问的角色将会很大程度上局限于B2C交易的合规性服务。发票开具将会在很大程度上实现自动化，并且，我们预测也会更加格式化（以使得技术能够自动检测舞弊的交易）。此外，增值税/货劳税的申报表将会自动预填写。间接税顾问会更像一个管弦乐队的指挥，即并非演奏乐器而是指挥音乐家来进行演奏并保证他们合拍。间接税顾问将需要持续监督技术手段、测试控制点，以及解决检测出的任何问题。

需要明确的是，我们并不支持“机器人即将于2025年替代你们的工作，从而你们将是多余的”这一消极的观点。但是，在间接税领域，也许确实无法找到更好的论据反驳增值税/货劳税即将发展成为高度自动化的税种这一论点。此外，向自动化的转变并非仅仅是因为技术发展将助力税务合规性管理，而是因为税收本身将适应技术的发展。以澳大利亚最近对跨境B2C服务及低价值货物征税而推行的措施为例，在这两种情形中，“澳大利亚消费者”的定义都被进行了修改，以便为实现自动化决策提供保障，而自动化决策则基于平台运营商所维护的合理数据。换言之，自动化将是两种力量相互作用产生的结果，即技术的进步助力税务合规性管理，同时税务立法的发展将使得技术应用朝着更加自动化的方向发展。

在中国，我们已经看到了在这一方向上的阶段性发展。目前电子商务交易可以开具电子发票，并且，我们预测在不久的将来，所有行业均可开具电子发票。发票认证日趋自动化；增值税申报表可以在线填报。将技术解决方案纳入金税系统以使销售方销项税与购买方进项税匹配并不需要重大技术突破，并且，将区块链技术运用在已高度规范化的税控发票系统中也将很快实现。



间接税税基将会以前所未有的方式扩大

在20世纪70年代，当增值税在欧洲广泛流行时，各国政府面临的一大挑战是如何将这一新税种融入到它们现有的税收体制中。为此，欧洲各国政府做出了一定的妥协，例如，将住宅排除在增值税征税范围之外，一方面是为了实现业主与租户之间的中立性（由于前者不对应收租金缴纳增值税），另一方面也是顾及已经存在的财产转让税和印花税。此外，欧洲各国政府还引入了其他的一些免税政策以保证对基本需求不征收增值税，主要考虑到累退性的影响。类似的逻辑还适用于其他的基本需求，例如教育和医疗。由于金融服务很难从逐个交易的层面确认增值额，亦适用免

税政策。针对企业和其他创业者从事的交易征税，部分原因也是因为那些非盈利的参与者会不可避免地以增值税退税的方式侵蚀税收体制。再者，当时对于企业的概念通常是商店店面或其他实体存在。

问题在于，到了2025年，这些原则是否仍能有效适用。我们认为，它们将会被淘汰。相反，我们预测，中国最近的很多发展将会为世界其他国家指明出路。简单来说，由于以下几点：



1

仅“企业”或“创业者”可以注册登记为增值税/货劳税纳税人的前提将不再适用

在世界上几乎所有的增值税或货劳税体制中，注册登记为增值税/货劳税纳税人以及缴纳增值税/货劳税的前提都是这些销售方要么经营一家企业，要么是创业者，要么从事某些商业活动。然而，不同的是，中国的增值税体制要求“单位”（这是一个宽泛的概念，并非仅仅局限于商业活动）注册登记为增值税纳税人并缴纳增值税，并根据起征点确定不同的纳税义务。

世界上其他国家逐渐发现，数字市场的发展意味着企业或创业者并不需要一个实体的商店铺面，无需聘请员工，实际上，也不需要实际拥有任何存货。因此，传统的类似于对形成常设机构的企业征收增值税或货劳税的征税方式必将受到威胁。一个问题是，追求盈利以及免除微小企业纳税义务（管理合规的成本高于征收的税款）是否真的构成征收增值税或货劳税的前提？个人消费或商业用途的划分将会变得多余，这样的税收体制更加类似于我们现在看到的中国的税收体制！

2

就消费者对消费者（以下简称“C2C”）交易征收增值税/货劳税

与第1点类似，数字市场有利于促进个人之间的交易。例如，点对点贷款（以下简称“P2P”）的增长、在线住宿平台的兴起，以及类似于滴滴这样的承担乘客和运输服务之间中介角色的公司都印证了这一点。这一类型的商业发展普遍被称为“共享经济”、“众筹”、“众包”和“共享出行”。

核心问题是，为什么从这些活动中获取的利润或收益可以不征收增值税或货劳税？已经有税务机关在此领域开展行动，特别是针对众筹和共享出行。但是，在某种程度上，这仅触及到了一个更重要问题的表象——核心问题是：增值税或货劳税体制需要对增值额征税，无论是传统行业还是在线消费业务都应该纳入其中。员工提供的增值额已经通过其服务的企业予以征税，但是如何对其他形式的独立合同项下产生的增值额征税呢？

中国的增值税体制再次为这一问题指明了出路。在中国，企业和非企业活动之间并没有真正的区别。增值税或货劳税可以适用于上述两种活动，并且，起征点的规定使得上述两种活动要么适用简易征收办法（即较低的征收率且不可抵扣进项），要么适用一般征收办法（销项税减进项税）。预计其他国家也会采取类似做法。



3

增值税/货劳税的税基会扩展到其他领域

关税对进口货物征税，通常会与增值税/货劳税一并征收。

关税的税基本身比较狭窄，仅针对货物征税，而不对服务征税。由于过去10年间技术有了很大的发展，越来越少的产品以货物的形式进口，而是通过数字化服务的形式提供，例如图书、杂志、报纸、视频、电视节目或者音乐等等。这些还仅仅是在3D打印技术普及之前的一些例子。

一个必然会被提及的问题是，如果不做任何改变，关税税基是否会最终萎缩？如果是这样，关税是否要对服务征税？如果对服务征税，如何征收税款并进行管理？新的特朗普时代是否会导致自由贸易协议的撤销以及全球范围内关税税率的提高？

有趣的是，中国政府近日采取了先发措施，即对最终消费者跨境电子商务零售进口的低价值商品征收增值税、关税和消费税。根据这些措施，对于限值以内的交易（跨境电子商务零售进口商品的单次交易限值为人民币2,000元，个人年度交易限值为人民币20,000元），关税税率暂设为0%，进口环节增值税、消费税暂按法定应纳税额的70%征收。换言之，通过提供税款折扣的方式，将这些税种的征收和缴纳有效地合并了。至少从管理角度来看，这是否预示着在全球范围内增值税和关税将会被普遍地合并征收？

4

对金融服务不征收增值税或货劳税的惯例解释是，无法在逐个交易层面征税。然而，这一逻辑构建于以边际利润为主导模式的时代，并未考虑收取服务费的服务模式

早期对金融服务征税所采取的征税方式包括新西兰以现金为基础对保险服务征收货劳税；南非对收取服务费的服务征收增值税；澳大利亚引入进项计算抵扣机制以消除对外包服务的偏见并达到一个类似免税的效果；新西兰对B2B交易实行零税率。

最近，中国开始更加广泛地对金融服务征收增值税（仅少数免税），这主要得益于之前营业税对这些服务征税。无论是什么原因，对于金融服务征收增值税的尝试是卓有成效的，或许会推动其他国家采取类似做法。

即使是传统意义上免征增值税/货劳税的领域，例如医疗和教育，也可能变为应税。传统的反对就这些行业征税的观点，是认为政府往往是这些行业的主要供应方（增值税/货劳税和财政收入只是左进右出的关系）。然而，最近的研究表明，如果对这些服务免征增值税/货劳税的目标是为了应对增值税/货劳税的累退性本质，那就真的有失偏颇了。简单来说，对这些行业征税是为了将增值税/货劳税的税基拓宽，而这些补征税款或者部分税款会以特别的财政补贴方式用于有需要的群体。

挑战主要来自于怎样平衡完善政策（或许可以支持取消免税政策）和政治问题（某些国家在政治上排斥对生活必需品征税）。

一项关于澳大利亚的案例研究可能说明了应对变化的重要性。澳大利亚自2000/2001年实行货劳税到2012/2013年间，货劳税应税消费比重从61%下降到了56%左右。而家庭在免税的医疗、教育、房租、保险以及金融方面的支出比例反倒有所上升。除非这个趋势发生转变，否则增值税/货劳税税基将受到长期重大影响。

如增值税/货劳税这种基于交易或现金流的税种的重要性将持续攀升

在过去的十年中，世界范围内增值税和货劳税的税率在显著增长，而企业所得税税率却在相应降低。毕马威全球企业所得税税率调查显示，在2003年至2016年期间，全球企业所得税的平均税率从29.42%降低至23.47%。OECD国家企业所得税的平均税率也表现出类似趋势，从30.08%降低至24.27%。反之，OECD国家的增值税/货劳税的平均税率却从2015年的17.81%逐步增长至2017年的19.16%。若非一些新的国家开始实施增值税/货劳税（通常会先采用较低税率并随时间逐渐增长），这个增长的趋势会更明显。

可以想象一个合理的问题，这个趋势会持续下去吗？

最简单的回答是，是的，至少部分正确。在我们看来，在有着史无前例的错综复杂的商业模式的时代，我们认为那些基于交易或现金流征收并指向消费实际发生地的税种会逐步凸显。

在这个商务数字化、电子商务交易激增、机器人发展以及人员流动性极高的时代，建立在模糊的住所和来源概念基础上的企业所得税制度

在很大程度上即将成为过去时。现如今，我们要关注的是税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目是否代表着对于过时概念如“常设机构”的最后一次革新尝试，亦或它意味着企业所得税制度的持续复苏。对于后者，我们是持有怀疑态度的。

为什么？因为构建在“交易”和“现金流”上的税基就其本质而言是更容易确定、更可测量的。或者从本质上说，在企业进入新市场销售可带来利润的货物或服务时，它是可以更紧密与商业目标联系起来的。举个简单的例子，目前美国特朗普政府税制改革中在考虑（曾一度被搁置）的基于目的地原则的现金流税，它融合了增值税的特征，因其就消费征税、刺激美国的生产活动并基于现金流征税。

简而言之，我们并不是在预测企业所得税的让位。与此相反，我们是在预测企业所得税制度会发生变化，直到其变得更接近增值税/货劳税的特点。中国也许已走在时代的前端，因为相较于国际标准，中国间接税税收收入占其整体税收收入的比重是非常高的。

结论

本文尝试指明通往2025年的道路。难点在于预测两大重要发展的交点。一方面，我们正在经历的由技术进步带来的第四次工业革命对经济本身造成的深远影响；另一方面，随着间接税不断完善并成为21世纪主要税种，我们对间接税的依赖程度越来越高。在很多方面，中国近期对于增值税体系的改革以及对于金税系统的升级，都预示着其或将照亮通往2025的道路，而其他国家也或将跟随中国的步伐。



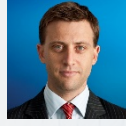
毕马威中国联系人

全国



卢奕

税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3421
E: Lewis.lu@kpmg.com



王磊(Lachlan Wolfers)

间接税服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 2685 7791
E: lachlan.wolfers@kpmg.com

华北区



沈瑛华

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7586
E: yinghua.shen@kpmg.com

华中区



李忆敏

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3463
E: michael.y.li@kpmg.com

华南区



罗健莹

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8609
E: grace.luo@kpmg.com



姜妍

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (755) 2547 1163
E: aileen.jiang@kpmg.com

香港



王磊(Lachlan Wolfers)

间接税服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 2685 7791
E: lachlan.wolfers@kpmg.com



Alexander Zegers

税务总监
毕马威中国
Tax Technology
T: +852 2143 8796
E: zegers.alexander@kpmg.com

中国内地

北京

中国北京东长安街1号
东方广场毕马威大楼8层
邮政编码: 100738
电话: +86 (10) 8508 5000
传真: +86 (10) 8518 5111

重庆

中国重庆邹容路68号
大都会商厦15楼1507单元
邮政编码: 400010
电话: +86 (23) 6383 6318
传真: +86 (23) 6383 6313

福州

中国福州五四路137号
信和广场12楼1203A单元
邮政编码: 350003
电话: +86 (591) 8833 1000
传真: +86 (591) 8833 1188

杭州

中国杭州民心路280号
平安金融中心A幢12楼
邮政编码: 310016
电话: +86 (571) 2803 8000
传真: +86 (571) 2803 8111

青岛

中国青岛东海西路15号
英德隆大厦4层
邮政编码: 266071
电话: +86 (532) 8907 1688
传真: +86 (532) 8907 1689

沈阳

中国沈阳北站路61号
财富中心A座19层
邮政编码: 110013
电话: +86 (24) 3128 3888
传真: +86 (24) 3128 3899

天津

中国天津大沽北路2号
天津环球金融中心
津塔写字楼40层06单元
邮政编码: 300020
电话: +86 (22) 2329 6238
传真: +86 (22) 2329 6233

成都

中国成都红星路3段1号
国际金融中心1号办公楼17楼
邮政编码: 610021
电话: +86 (28) 8673 3888
传真: +86 (28) 8673 3838

佛山

中国佛山灯湖东路1号
友邦金融中心一座8层
邮政编码: 528200
电话: +86 (757) 8163 0163
传真: +86 (757) 8163 0168

广州

中国广州市珠江新城珠江东路6号
周大福金融中心21楼
邮政编码: 510623
电话: +86 (20) 3813 8000
传真: +86 (20) 3813 7000

南京

中国南京珠江路1号
珠江1号大厦46楼
邮政编码: 210008
电话: +86 (25) 8691 2888
传真: +86 (25) 8691 2828

上海

中国上海南京西路1266号
恒隆广场2号楼25楼
邮政编码: 200040
电话: +86 (21) 2212 2888
传真: +86 (21) 6288 1889

深圳

中国深圳深南东路5001号
华润大厦9楼
邮政编码: 518001
电话: +86 (755) 2547 1000
传真: +86 (755) 8266 8930

厦门

中国厦门鹭江道8号
国际银行大厦12楼
邮政编码: 361001
电话: +86 (592) 2150 888
传真: +86 (592) 2150 999

香港特别行政区和澳门特别行政区

香港

香港中环遮打道10号
太子大厦8楼
香港铜锣湾轩尼诗道500号
希慎广场23楼
电话: +852 2522 6022
传真: +852 2845 2588

澳门

澳门苏亚利斯博士大马路
中国银行大厦24楼BC室
电话: +853 2878 1092
传真: +853 2878 1096

创新空间

毕马威智能创新空间

南京集庆门大街272号
苏宁慧谷E07-1号21楼
邮政编码: 210017
电话: +86 (25) 6681 3000
传真: +86 (25) 6681 3001

毕马威创新创业共享中心

中国北京丹棱街3号
中国电子大厦B座6层603室
邮政编码: 100080
电话: +86 (10) 5875 2555
传真: +86 (10) 5875 2558

kpmg.com/cn

本刊物所载资料仅供一般参考用,并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的数据,但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊物所载资料行事。

© 2017 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业,是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有,不得转载。中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

刊物编号: CN-TAX-0006c

二零一七年十二月印刷