



# 风云激荡 蓄势待发

——经合组织经济数字化  
中期报告及欧盟委员会数  
字税提案评述

二零一八年六月



# 引言

2018年3月16日，经合组织（OECD）发布了《数字化带来的税收挑战——2018年中期报告》（*Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018*）（以下简称《中期报告》）。3月21日，欧盟委员会发布了两份对数字化企业征税的指令草案，第一份草案有关“数字化服务税”（*Digital Services Tax*）这一临时措施，第二份草案则是关于对“显著数字化存在”（*Significant Digital Presence*）征税的长期方案。

本刊旨在为促进有关讨论作出积极贡献，并阐述毕马威对上述提案的初步回应。

我们的目的不是提出解决方案或成果，而是尝试明确各提案能否满足它们的既定目标，并强调各提案可能导致的结果。

本刊首先探讨数字化带来的问题，以及需要调整对高度数字化企业征税的不同原理，随后对OECD及欧盟委员会的长期方案及临时措施进行了阐述。

## 背景

- 2015年10月：OECD税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目关于数字经济的第1项行动计划发布，该计划：
  - 指出是经济数字化，而非数字经济
  - 数字化加剧了BEPS问题
  - 提出目的地原则以在跨境供应中确定增值的征税地
  - 未就所得税达成一致意见
  - 同意继续监测最新发展，并在2020年提交最终报告
- 2016年之后：一些国家开始实施单边“数字”税，如以色列的显著经济存在税（2016年）；印度的平衡税（2016年）；法国的在线视听内容/广告税（2016年扩大范围）；斯洛伐克共和国扩大固定营业场所的定义范围（2017年）；意大利对数字化交易征税（2017年）；匈牙利的广告税；
- 2017年3月：二十国集团（G20）要求OECD在国际货币基金组织/世界银行2018年4月的春季会议前完成中期报告；
- 2017年10月：欧盟委员会发起“数字经济公平税制”问卷调查；
- 2017年11月：OECD开始向公众征求意见；
- 2018年3月16日：OECD发布经包容性框架内113个成员国审议通过的《中期报告》；
- 2018年3月21日：欧盟委员会就“数字化服务税的统一体系”及“显著数字化存在的所得税”发布了两份指令草案。



简单而言，最基本的问题在于数字化使企业更易于进军一个税收辖区的市场，却无需或几乎很少在当地有实体存在。这意味着在现行国际税收规则下（基于实体存在分配营业利润的征税权），一国（居民国）的居民企业可在另一国（来源国）取得巨额收入，而无需在来源国缴纳相当数额的公司税。OECD与欧盟似乎采取了相关但不同的观点来应对该问题：

- 1) OECD：《中期报告》重点关注在价值创造地征税，并试图阐述数字化对商业模式及价值创造可能已经带来的影响。由于成员国之间缺乏共识，因此《中期报告》未就“是否需要以及在多大程度上需要修订国际税收规则，以在来源国和居民国之间分配利润”提出任何建议。相反，《中期报告》要求开展进一步工作，以审视现行国际税收规则中的联结度（*nexus*）概念（如数字化企业是否可被认为在其没有传统实体存在的税收辖区拥有应税存在）以及基于联结度概念的利润分配规则。
- 2) 欧盟委员会：欧盟委员会似乎将数字化带来的税收挑战更多的看成是一个政治问题，而不是来源国与居民国之间的征税权及其平衡问题。这可从欧盟委员会谈及数字化企业“缴纳公平份额的税款”看出<sup>1</sup>。欧盟委员会发布的指令草案把更多的征税权分配给数字化服务用户的所在国，而不是提供这些服务的企业的居民国。短期数字化服务税有较强针对性（对广告、数字化平台及数据出售征税），而长期显著数字化存在提案则对广泛的数字化服务征税，如电影、音乐、软件或云计算的服务供应。在这些情况下，除了从来源国居民处取得收入外，并不能直接得出非居民企业在来源国开展业务或创造价值的结论。

在现阶段，我们尚不明确各国能否就如何精确识别高度数字化企业的价值创造地，以及就改变来源国与居民国之间征税权的传统平衡达成一致。但OECD和欧盟的方案均要求各国在全球范围内达成政治共识；之所以是“政治”共识，原因在于两个方案均须改变现行国际征税权的划分；之所以是“全球范围内”的共识，原因在于若未达成全球共识，将会造成来源国及居民国对利润的双重征税。

### 因此，重要事项如下：

- 明确已发现的问题，尤其是任何新规则背后的基本原理是否为确保在经济活动发生地或价值创造地征税，或是否应考虑从根本上改变来源国与居民国之间的征税权平衡；
- 在找到问题的解决方案之前，了解不同商业模式中价值是如何创造的，包括数据在价值创造过程中的角色；
- 在探寻长期解决方案的过程中坚持寻求达成共识；
- 临时措施（若有必要）应当审慎，并相互协调。



<sup>1</sup> 可参见2018年3月21日发布的情况说明中的问答部分，[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)。

# 经济数字化征税问题的辩论背后的基本问题

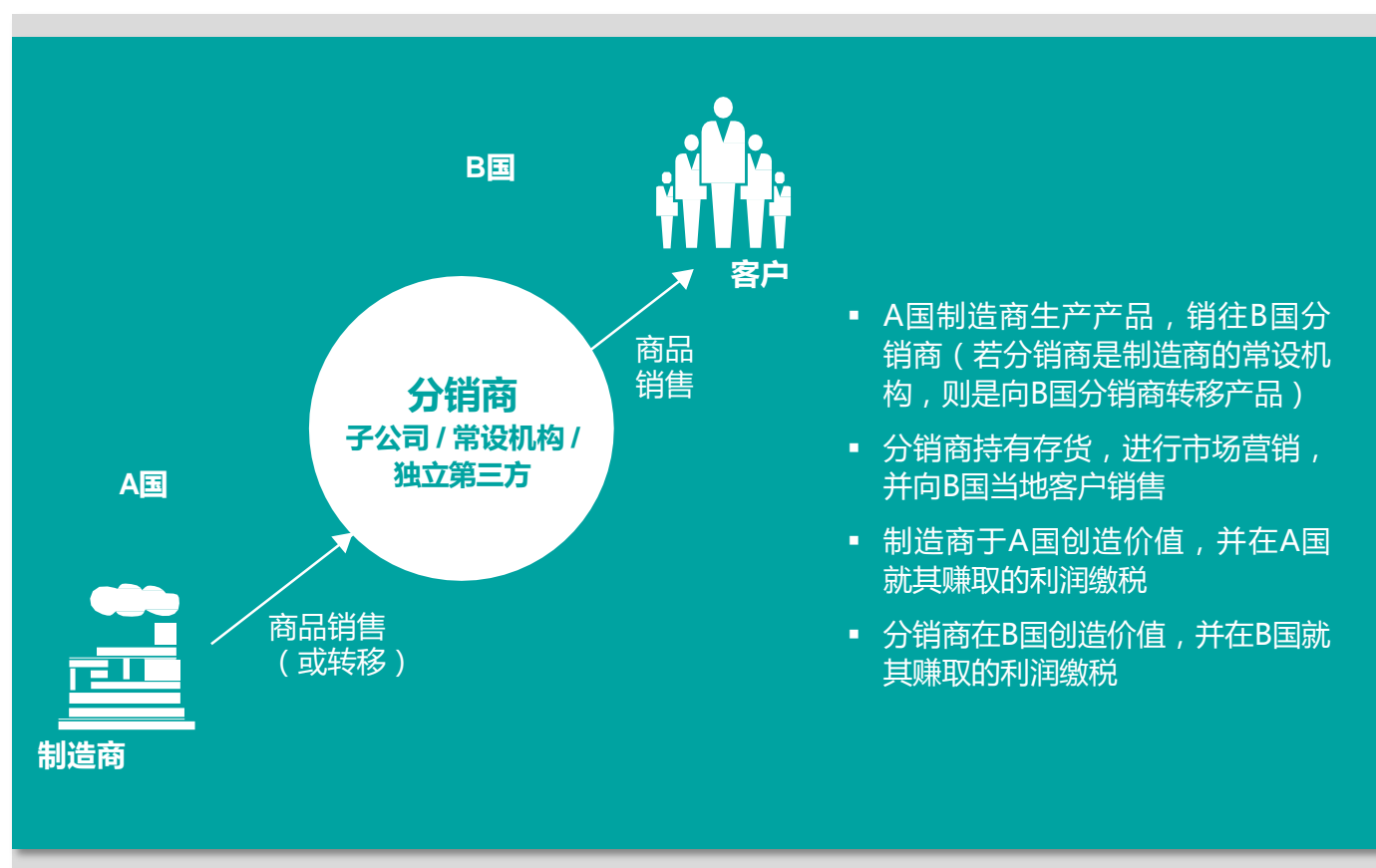
在数字化趋势来临前，居民国的企业从来源国的居民处获取巨额收入，来源国不能对部分价值链征税的现象一般不会发生。过去，居民国的企业向来源国提供产品或服务，一般会通过设立本地子公司、常设机构或独立本地实体进行。在这些情况下，本地实体是整体供应链的一部分，在本地创造价值，也一般会在本地缴纳企业所得税。技术的发展使企业在某些情况下不再需要设立本地实体，因此问题便产生了，即企业持续在来源国获取巨额收入，但来源国却不能征收足额的税款。

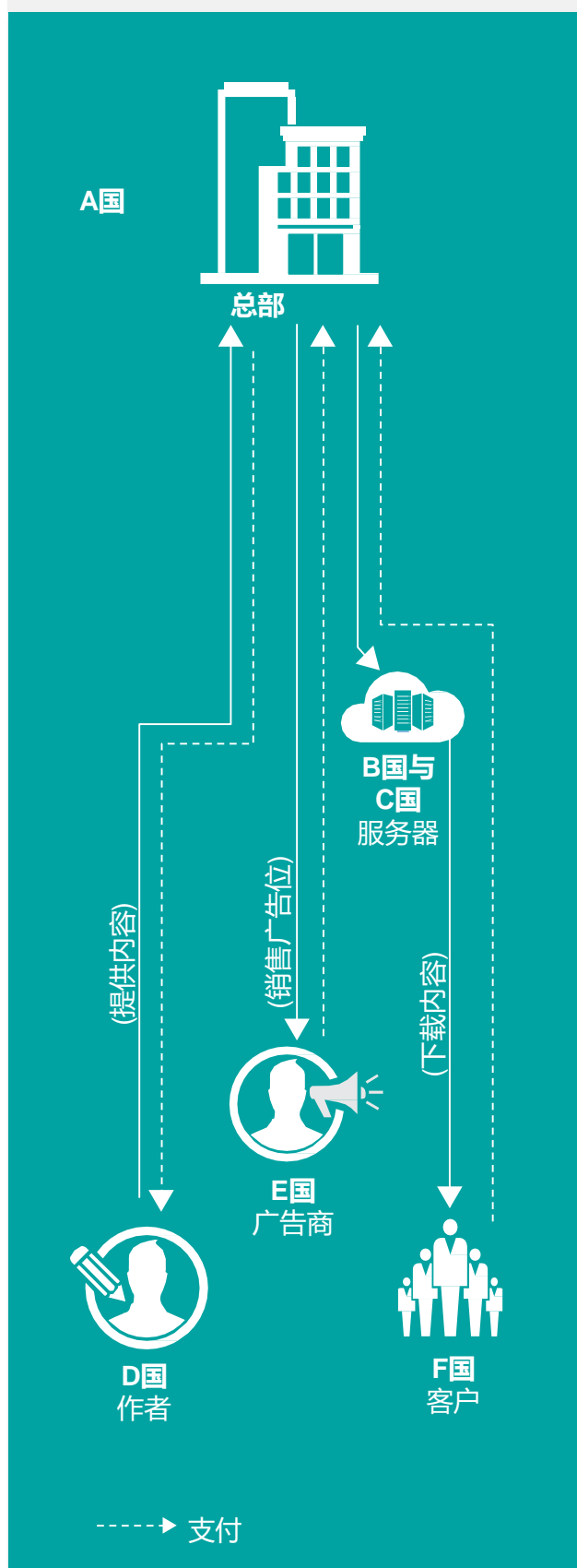
我们可以这样认为，经济数字化征税问题的辩论背后的基本问题是，科技使得商业模式发生变化并产生新的问题，即价值是否以及在多大程度上是在来源国创造的。特别是，是否应改变传统的来源国与居民国之间的征税权划分。但在各种税务辩论中，有关经济数字化的担忧往往以不同的方式表达，而这就导致了如何对数字化企业征税的不同方案。

下文审视了相关担忧以表明虽然它们在某些情况下可能相关，但却不应一概而论。这意味着有关经济数字化的担忧不能成为全面变革数字化企业征税规则的良好基础。



## 传统的价值创造





- A国出版商负责所有软件系统的开发并管理整个业务
- D国独立的作者向A国出版商出售文章
- A国出版商将所有内容上传到云平台，服务器位于B国和C国
- A国出版商向E国广告商出售广告位，使E国广告商能向位于F国的客户（订阅者）发送定向广告
- F国订阅者向A国出版商支付订阅费以获取平台上的内容
- 出版商在A国通过开发平台及运营业务来创造价值，并就其赚取的所有利润在A国缴税
- 作者在D国就其赚取的稿费缴税
- 出版商通过使用F国客户的数据向E国广告商出售广告位来创造价值。但价值是在数据搜集地F国创造的吗？还是在进行对外支付款项扣除的E国，亦或是在软件及商业模式开发的A国？哪个国家具有此部分价值创造的征税权？
- 出版商在F国仅通过收取订阅费来创造价值吗？如果出版商能够使用客户数据来出售更多数字化内容或如果客户积极地建议出版商应出版何种文章，上述问题的答案是否会改变？哪个国家能够对订阅费（全部或部分）征税？
- 出版商业务需依赖B国和C国的服务器，但出版商无需雇佣本地员工来维护这些服务器。出版商是否在B国及C国创造价值？B国和C国能否对出版商的利润征税？



## BEPS/避税

OECD的数字经济工作最初是作为BEPS项目的一部分，该项目关注的是企业将利润从来源国及居民国转移至低税率或零税率管辖区，但企业在这类管辖区实际履行的功能极少。OECD在其2015年数字经济税收挑战报告中提出，现代化的数字经济的某些特点可加剧BEPS风险。BEPS项目的初衷是为了应对企业人为规避来源国联结度，或将利润转移至仅执行极少活动的第三国等问题，其中包括数字化业务。

但从近期的数字经济征税提案涉及的范围已远远超出企业将利润转移至低税率管辖区来看，虽然BEPS问题仍然被认为是改变现行数字企业征税方式的一个原因，但显然不再是主要原因。譬如，欧盟委员会的短期提案和长期提案（显著数字化存在）都允许来源国对跨国企业征税，无论该企业在居民国的税率或整体有效税率是多少。

## 税基减少

另一个论点是，即使不考虑任何税收筹划或BEPS问题，数字化仍正侵蚀着某些国家的税基。譬如，来源国的酒店越来越多地采用网上预订服务，并需向离岸的预订服务供应商（居民国）支付费用；希望在来源国推广产品以促进销售的企业，需要向居民国的社交媒体网络服务支付费用。因此，在来源国存在费用的税前扣除，但来源国却不能对居民国的利润征税。

对是否存在上述税基侵蚀现象及其轻重程度，目前似乎尚未有相关研究。鉴于本地企业会出于商业原因（如增加预订量，获取更低价或更有效的广告）而使用数字化平台，本地企业的利润可能会增加，而本地的企业税也同样会增加。也可能存在这样的情况，即为在来源国进行产品推广而支付广告费的企业也有可能是居民国企业。在这种情况下，由于来源国不存在税收扣除，那么税基侵蚀的论点也就不能用作对数字化企业利润征税的依据。

总而言之，问题的根源并不是数字化，而是当企业发现从境外进行采购变得更富有成效而进行跨境活动的结果。

## 不公平竞争

欧盟委员会报告提及“为欧盟的数字化单一市场建立公平、高效的税收体系”<sup>2</sup>，而其于3月21日发布的情况说明进一步指出，“数字化企业的有效税率约为传统企业的一半”。因此，辩论的重点有时是围绕传统企业和数字化企业之间的不公平竞争。

然而，税率的差异是由于数字化企业的国际属性，以及数字化企业可能在低税率国家运营的事实。传统企业在低税率国家生产产品并向全球销售，也可以获得类似的好处。此外，如果提供产品和服务的数字化企业所在的居民国为高税率国家，那么该数字化企业也将适用较高税率。但根据欧盟提案，无论数字化企业的居民国税率高低，数字化企业仍需就其利润在来源国纳税。

## 公平性/公平的税收份额

与不公平税收竞争类似的论点是数字化企业必须“支付公平的税收份额”<sup>3</sup>。但此论点本身已假定跨国企业没有缴纳“公平份额”的税收。因此，此论点的基础假设是：1) 跨国企业正进行利润转移；2) 跨国企业正在来源国运营业务或创造价值，但未缴纳（足够）的税款；或3) 征税权需从居民国转移至来源国。

## 需在价值创造地征税

欧盟委员会的情况说明认为现行的税收规则不能“有效地对主要源于客户数据的利润征税”。OECD也表示，联结度及利润分配是两个关键问题。目前已经提出各种方案以应对联结度问题。譬如，根据欧盟委员会“显著数字化存在”提案，当收入门槛、用户数量或业务合同数量达到一定标准时，便视同企业在来源国存在常设机构。但难点是如何将利润分配至该视同常设机构。从根本上说，这关系到如何评估数据的价值。有观点认为数据就如自然资源（如石油），如果运用了一个国家的居民产生的数据，那么就在这个国家交税。其它观点则认为真正的价值来源于负责处理数据的算法，而算法则是在居民国创造的。

<sup>2</sup> 可参见2018年3月21日发布的情况说明中的问答部分，[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)。

<sup>3</sup> 同上

欧盟提案似乎已在一定程度上解决了如何评估数据价值的问题，具体方法是将通过数字界面执行的与数据及用户相关的活动认定为通过“显著数字化存在”执行的、与资产及风险的归属有关的经济意义重大的活动。然后基于现行转让定价原则，将利润归属至“显著数字化存在”，这便将价值创造考虑在内。但这种方法，是通过为“显著数字化存在”核定其所执行的功能来实现。此外，欧盟方案还对电影、音乐、软件及云计算的供应征税，即使这些情况下供应商无需使用客户数据。在这些情况下，除了客户对服务进行支付的事实外，我们很难看到企业在来源国创造了什么价值。因此，欧盟的“显著数字化存在”提案似乎更是为重新平衡来源国与居民国税权划分的一种尝试，而不是为了量化价值创造并对其进行征税。

#### 是否就改变数字化企业征税规则达成一致？

《中期报告》指出，包容性框架成员未就是否改变数字化企业征税规则达成一致；包容性框架成员仅就应继续致力于分析新的商业模式达成了一致意见。





### OECD方法

《中期报告》描述了所谓的高度数字化商业模式的三个共同特征（见《中期报告》第51页2.5部分）：应对这些挑战的潜在措施方面，各国的意见可分为三组（参见《中期报告》5.4.2部分）：

- 跨辖区的没有量的规模（即能够从未设立显著实体存在的国家取得大量收入）；
- 无形资产的重要性；及
- 数据、用户参与，以及其与知识产权的协同效应的重要性。

《中期报告》还指出，某些包容性框架成员国认为用户参与是数字化企业价值创造的独特而重要的驱动因素。但其它国家将数据收集视为用户与数字化企业之间的交易，企业提供了财务或非财务交换。虽然所得税制度甚少应用于这样的易货交易上，但原则上这样的交易也可被征税（第58页第158段）。

《中期报告》第五章识别了调整国际税收体系以适应经济数字化方面的挑战，提及2015年BEPS第1项行动计划中提出的挑战：

- 联结度：企业为在一国开展业务而设立实体存在的需求下降；
- 数据：如何归属数字化产品及服务中数据产生的价值；
- 定性：新兴数字化产品及服务交付方式的发展对付款的合理定性产生了不确定性。

第一组国家认为，高度数字化商业模式的特征可导致利润征税地与价值创造地之间的不匹配。这是现行国际税收框架无法捕获这些高度数字化商业模式的独特特征所导致的。因此，问题仅限于某些商业模式，可通过有针对性地改变现行税收规则来解决，其中包括重新考虑与利润分配及联结度相关的规则。

- 第二组国家认为问题涉及范围十分广泛，持续的经济数字化转型以及全球化的推进不断挑战着营业利润的现行国际税收框架的持续效力。
- 第三组国家认为BEPS一揽子措施已基本解决双重不征税问题，虽然许多国家认为现在对BEPS项目结果做全面评估还为时尚早。

《中期报告》的结论是，虽然各国仍存在不同看法，但均同意继续探索联结度及利润分配规则的可能改变（见《中期报告》第5.4.3部分）。因此，下一步工作将要求改良高度数字化商业模式的某些特征的价值创造分析，以了解其对联结度及利润分配规则的修订的影响。最终目的是在2020年<sup>4</sup>前通过包容性框架制定基于各国共识的解决方案。

<sup>4</sup> 最新的消息显示，OECD将于2019年而非2020年提出其解决数字经济税收问题的建议方案。







在数字经济方面，如果担忧的是BEPS问题，那么第三组国家的观点有一定道理，即大部分问题已在经合组织BEPS项目中着手应对，因此明智的做法是几年以后评估BEPS项目的成效。

但这并未解决某些国家的担忧，即价值在来源国创造但未在来源国征税，或来源国与居民国税收规则需作出调整。在此方面，第一组国家与第二组国家的观点似乎在一定程度上是一致的。两者均认为商业模式及实操的变革给传统国际税收规则带来压力。问题在于，这是否仅影响或主要影响高度数字化企业，还是更广泛的全球性的问题。显然，来源国与居民国税收原则的根本改变需要建立在全球共识的基础上，而这将难以实现。因此，将“重点关注高度数字化企业带来的特定问题，并确定这些问题是否及如何对现行税收原则构成压力”作为第一阶段工作也许是合理的。

关键问题将是如何识别数字化企业的价值创造地并达成一致，这就引出了另一个问题，即如何评估数据的价值。《中期报告》第二章对商业模式及价值创造进行了详细分析，我们支持在此领域进行进一步工作的呼吁。

## 欧盟委员会提案

欧盟委员会提案是对视同常设机构（即“显著数字化存在”）的利润征税。该提案旨在对来源于“数字化服务”的利润征税，“数字化服务”是指“通过互联网或电子网络交付的，其性质决定服务供应基本上是自动化的，涉及最低限度的人力干预，并在缺乏信息技术的情况下无法进行的服务”。许多服务都被包含在这一定义中，如一般性的数字化产品、软件及升级；使得一个企业或个人能在电子网络中存在的服务，如网站；自动从电脑中产生的服务；转让将货物或服务放到互联网在线市场销售的权利，以获取相应对价；提供网页内容、网页托管及在线数据库访问等服务。指令草案附录2提供了更为详尽的数字化服务清单，其中包括获取或下载电影及音乐。产品或服务的销售因使用互联网而得到促进的被排除在定义之外。

指令草案表示，若欧盟成员国与第三国之间签有税收协定，则需要新的常设机构概念应用前重新续签该协定。因此，临时措施（见下文）将在协定变更生效前持续有效。

当数字化服务通过数字化界面提供，并符合以下三个条件之一时，便会构成“显著数字化存在”：

- 纳税期间内，向成员国用户供应数字化服务而取得的总收入超过700万欧元；
- 成员国内接受数字化服务的用户数超过10万；
- 纳税期间内，与成员国用户订立的数字服务供应合同数量超过3,000份。

指令草案第5条表示，可归属至“显著数字化存在”的利润为假设其是单独的独立企业时应赚取的利润。通过分析其执行的功能计算可归属于“显著数字化存在”的利润。在确定资产的经济所有权和风险时，有必要考虑通过数字界面执行的有重大经济意义的活动。“与数据或用户”有关的活动被视为“显著数字化存在执行的、将风险及资产的经济所有权归属于该存在的、具重大经济意义的活动”。最后，应归属的利润按利润分割法计算，除非纳税人证明基于国际公认原则的其他替代方法更为合适。



欧盟委员会提案向显著数字化存在分配利润的提案是基于现行的OECD转让定价框架，而OECD授权方法（AOA）仍是其基础原则。但欧盟委员会承认，为了满足将利润分配至显著数字化存在的目标，AOA需进行调整。现行的AOA根据常设机构的重要人员执行的功能，将资产的经济所有权和风险以及相应的利润归属于常设机构。因此当来源国缺乏此类职能时，不会将许多或任何利润归属至显著数字化存在。因此，欧盟委员会提案将跨国企业通过数字化界面执行的、与数据及用户有关的活动视同为在来源国执行的与资产的经济所有权及风险归属有关的“具有重大经济意义的功能”。因此，欧盟提案回避了相关异议，即由于重要人员功能在别国执行，因此不能向该视同常设机构归属价值。

然而，向显著数字化存在归属多少利润仍是一个难题。欧盟委员会提案将跨国企业在来源国执行具有重大经济意义活动所使用的那部分无形资产的经济所有权归属至显著数字化存在。主要问题是如何确定跨国企业使用的那部分无形资产究竟是什么。

当确定了可归属至来源国的无形资产后，下一步是确定如何在利润分割中计入此因素。提案建议，与数字化存在执行具重大经济意义活动时使用的无形资产有关的开发、增强、维护、保护及利用功能（DEMPE）可归属至来源国，可将上述活动产生的费用，与其它可归属于总部及/或任何其它显著数字化存在的费用的比例作为可能的分割因素。然而，除非跨国企业能够跟踪归属至不同显著数字化存在的、与无形资产有关的费用（可能性很低），否则此分摊基准难以提供有用信息。提案还建议将来源国的用户数量以及

于该国收集的数据作为利润分割的备选分摊基准。但这些分摊基准的难题在于与数字化平台相比，如何衡量来源国的用户贡献。因此，即使是规定使用利润分割法，各国也必须对不同功能及数字化活动产生的相对价值达成一致。

虽然仍需执行大量工作以确定如何将欧盟委员会提案付诸实施，但欧盟委员会似乎已抛弃对数据使用进行价值评估及征税的主张。提案会触发来源国纳税义务，即使企业在来源国没有使用或仅少量使用客户数据，或没有进行任何无形资产创造，或没有进行除向用户提供服务以外的其他商业活动。譬如，提案可应用于电影、软件、音乐等的供应，以及数据储存（即使服务器不位于来源国）。即使修订后的AOA可能不会将很多利润归属至此类常设机构，但通过在该等情况下认定应税显著数字化存在，提案似乎已从关注是否对价值创造征税，转移到改变来源国与居民国之间征税权的平衡。

应对OECD识别出的某些国家的担忧（即认为关注重点应是对因客户互动及数据而创造的可感知的价值征税）的一个可能方法是缩窄数字化服务的定义以排除仅涉及极少客户数据或用户互动的服务。但可感知的“用户价值创造”的程度将取决于服务类型及特定业务结构，并很可能引起各方争议。因此，难以建立明确的界限以说明哪些服务具备此类特点和哪些服务不具备此类特点。



《中期报告》表示，各国尚未就临时措施的必要性及价值达成共识（见第407段）。许多国家反对推出临时措施，无论这些措施如何设计。其中的顾虑如下：

- 对投资、创新及增长的影响；
- 对社会福利的影响，因基于总额征税会扭曲商业选择，很可能对经济产生不利影响；
- 临时措施的相关税收负担可能落在消费者及其他企业身上，因税负可能以更高价格的形式（部分）转嫁给消费者；
- 可能出现过度征税情况，因企业可能需就其利润缴纳企业所得税并需缴纳临时措施相关税收；

如果临时措施税被应用于价值链的不同层面时，可导致经济上的双重征税；

- 临时措施相关税收可能难以取消，因此而成为长久而非暂时的税收；
- 合规及行政成本。

但《中期报告》进一步指出，许多国家认为征税地及价值创造地之间可感知的不匹配会对现行体系的“公平性、可持续性、及公众接受性”带来挑战（第408段）。因此，它们认为临时措施是有必要的，尤其是考虑到各国就应用面更广泛的方法达成共识尚需较长时间。这些国家还提出了一个用于设计临时措施的框架，它们认为该框架可减轻对临时措施的一些担忧。



## 毕马威观察

某些国家就临时措施提出顾虑是不无道理的。

由于为了遵守双重征税协定，任何临时税项均都不能是所得类税种，这就导致临时措施几乎将不可避免地导致双重征税。临时税项将对初创企业产生严重影响，这是由于合规负担增大以及企业在亏损年度也需缴纳相关临时税。如果基于流转额征税的临时措施被引入，考虑到其他相关税种的影响，临时措施的税率不能过高。

可喜的是，赞成采纳临时措施的国家就临时措施的设计框架达成了共识，譬如临时措施需具针对性，不与税务协定冲突，遵循其它国际协议（如世贸组织）等。虽然这些国家表示，设计框架的初衷是尽量降低负面影响，但临时措施的负面影响在很大程度上取决于临时措施的细节。

## 欧盟提案

欧盟数字化服务税的指令草案对源于以下项目的收入征收3%的数字化服务税：

- 在数字化界面上投放针对该界面用户的广告；
- 向用户提供多边数字化界面，使用户能找到其他用户并进行互动，并促进用户之间产品或服务的供应；
- 传输在数字化界面上搜集的与用户相关的数据以及源于用户活动的数据。

数字化服务税仅适用于相关财务年度内全球收入超过7.5亿欧元，欧盟内应税收入（即从提供上述数字化服务而获取的收入）超过5000万欧元的企业。



与显著数字化存在提案不同，临时措施范围更窄，仅涉及商业模式中的一个子集，包括收集用户数据并将其货币化，充当不同用户群组之间的中介。譬如，销售从来源国收集的数据需要征收数字化服务税（此处的假设大概是数据本身具有价值，而不是所有的价值均在收集及处理数据的软件上）；数字化服务税对在来源国运营的平台征税，对广告收入征税（对广告收入征税的基本原理大概是数字化企业使用客户数据来进行针对性广告投放）。

因此，数字化服务税更具针对性，但作为基于总额征税的税种，其不可避免具有上文所

讲的缺陷。即使数字化服务税允许在计算居民国的应税利润前扣除，数字化服务税仍会导致双重征税。此外，由于企业利润不同，数字化服务税将带来企业不同的有效税收负担。由于数字化服务税是基于总额征收3%的税费，而不是净利润，因此数字化服务税反映了征税权向来源国的重大转移。

数字化服务税的收入门槛似乎是为了降低对初创企业的不利影响，以及减少企业在亏损时仍需缴税的可能性。但数字化服务税不适用于所有企业这一事实可能会导致国家援助问题。





## 间接税

数字化服务税提案与增值税有着许多相同点，如应用目的地原则来判定税基，允许纳税人运用从客户收集的信息（在增值税背景下）来确定其位置。

OECD对临时措施的探讨亦提到可能会运用现行的增值税方法来对非居民征税。可能的想法是非居民纳税人在它需要纳税的各个管辖区进行登记和支付税款。欧盟提案同样考虑应用欧盟现行的增值税征收方法。

增值税征收方法的经验引起了人们在实操方面的一些顾虑。首先，可能借鉴的增值税征收方法主要适用于企业对消费者（B2C）跨境供应，而不是企业对企业（B2B）跨境供应。但临时措施将同样适用于企业对企业（B2B）供应（如广告服务）。因此，应用现行增值税征收方法的好处可能无法兑现。其

次，这些增值税征收方法之所以能在欧盟合理有效地运作，是因为非居民可在单一地点有效登记并计算所有成员国的增值税（被称为迷你一站式服务，“Mini One Stop Shop”）。但世界上难以找到其它类似欧盟的地区，因此在其他管辖区运用增值税的征收方法将需要赋予新的合规义务，并需要指派财务代表、开立本地银行账户及做好外汇管理等工作。第三，当前的增值税征收经验显示，各国实施的征收方法缺乏一致性，经常使用的方法包括从平台运营者处征收增值税（即通过平台进行的供应）；从服务供应方处征收增值税；服务接收方代扣代缴增值税；甚至在分离支付机制下通过信用卡供应商征收增值税。这表明，依赖现行增值税征收方法在实际中可能难以操作，特别是对拥有全球客户的数字化供应商而言。



显然，全球化、商业模式和科技的发展已对上世纪初制定的国际税收体系及理论构成压力。数字化加剧了这一情况，但这（主要）是“数字化问题”还是涉及更广的问题的争论仍在持续。目前尚未达成任何一致的解决方案。

我们认为相关争论一方面应承认各国政府制定自身税收政策的权利，另一方面还需承认税收体系需支持经济发展。后者包括尽量降低税收对投资决策的扭曲，避免双重征税及过度复杂性，以及避免将税收政策服务于保护主义。此外，如果相当多的国家都采取行动，一个统一的全球方法将优于一系列不协调的单边措施。

就具体方法而言，可能的选择有：

- 1) 不采取额外行动：《中期报告》指出，一些国家认为先前商定的BEPS措施足以应对数字化带来的挑战。然而，不采取额外行动可能存在政治上的质疑，因为需要采取办法来应对一些国家已经采取的不协调的单边措施。
- 2) 采取具体的、有针对性的措施：尽管《中期报告》和欧盟提案均承认有针对性的措施会带来一些问题，但如果就如何设计这些措施达成明确而广泛的共识，那么一定程度上可以统一这些单边措施，并防止不同单边征税措施的扩散。
- 3) 重点关注数字活动的创造价值地：这种方法试图调整现行价值创造概念以适应数字化环境。这一方法的优点在于可以提供客观的标准，但难点在于如何确定价值创造。

价值创造不仅仅取决于企业特定的商业模式、提供的产品或服务，还取决于具体企业的结构。这些因素也具有高度的复杂性，且存在争论。不仅如此，该方法还要求对现行的双重征税协定进行修订。未来两年内，OECD将承担起这一艰巨任务，对价值创造进行详细研究，对此我们表示欢迎。

- 4) 确定来源国和居民国之间新的平衡点。上述第3种方法通过关注价值创造，在某种程度上也改变了来源国和居民国之间征税权的既有平衡。第4种方法走的更远，因为它更关注所谓的“现实情况”，即某些数字化企业在来源国产生了巨额收入，但这些收入却不用在来源国纳税（或被认为在来源国纳税太少）。由于第3种方法需要个案分析价值创造，第4种方法显得更易于运用，当然也更加武断。第4种方法可能仅针对数字化业务（如欧盟的显著数字化存在提案），但如何判定视同常设机构以及是否可以/应当将征税权从居民国转向来源国，这两个问题也无法回避。而且和第3种方法一样，第4种方法也需要对现行的双重征税协定进行修订。

这些问题的解决将涉及政治、技术及实操问题。我们呼吁所有利益相关者以开放、合作的方式展开讨论，我们同样期待继续参与讨论。





## 联系我们



### 卢奕

Lewis Lu

税务服务主管合伙人

毕马威中国

电话: +86 (21) 2212 3421

邮箱: lewis.lu@kpmg.com



### 何坤明

Khoonming Ho

税务服务主管合伙人

毕马威亚太区

电话: +86 (10) 8508 7082

邮箱: khoonming.ho@kpmg.com



### 王磊

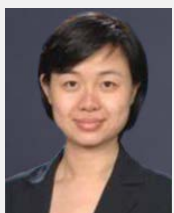
Lachlan Wolfers

间接税服务主管合伙人

毕马威中国

电话: +852 2685 7791

邮箱: lachlan.wolfers@kpmg.com



### 梁新彦

Sunny Leung

信息技术、媒体和电信业 (TMT)

税务服务主管合伙人

毕马威中国

电话: +86 (21) 2212 3488

邮箱: sunny.leung@kpmg.com



### Conrad Turley

税务总监

毕马威中国税务研究中心

电话: +86 (10) 8508 7513

邮箱: conrad.turley@kpmg.com



### 程娱

Carol Cheng

高级经理

毕马威中国税务研究中心

电话: +86 (10) 8508 7644

邮箱: carol.y.cheng@kpmg.com

创新赋能  
税道渠成

[kpmg.com/tax](https://kpmg.com/tax)

[kpmg.com/cn/socialmedia](https://kpmg.com/cn/socialmedia)



如需获取毕马威中国各办公室信息，请扫描二维码或登陆我们的网站：  
<https://home.kpmg.com/cn/en/home/about/offices.html>

本刊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资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。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所载资料行事。

© 2018毕马威会计师事务所— 香港合伙制事务所，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。  
© 2018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。

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。

刊物名称：经合组织经济数字化中期报告及欧盟委员会数字税提案评述

发表日期：2018年6月