



毕马威中国 税务数字化 转型之道



毕马威中国

kpmg.com/cn



目录

01

税务数字化的全球之道

- 应对数字化税收挑战的最新全球动态
——包容性框架发布《中期报告》之后 4
- 应对经济数字化带来的税收挑战的最新进展
——制定未来国际税收规则 28

02

税务数字化的中国之道

- 推进中国税务数字化变革 34
- 大数据时代下的中国税务管理 48
- 为质的飞跃做准备
——助力数字中国，为发展创新加强税收激励 58
- 数字化技术支持中国个人所得税改革 70

03

税务数字化的未来之道

- 数据在手，剑指何方？
——中国转让定价全新的挑战和机遇 90
- 弦如旧，曲尤新
——数字时代下中国并购重组长期的税务挑战及其新发展 102
- 中国金融领域对外开放
——数字转型下的税务机遇与挑战 112
- 中国的海关与贸易事务管理 124

01

税务数字化 的全球之道

应对数字化税收挑战的最新全球动态
——包容性框架发布《中期报告》之后

应对经济数字化带来的税收挑战的最新进展
——制定未来国际税收规则





应对数字化 税收挑战的 最新全球动态

——包容性框架发布《中期报告》之后



1 历史沿革及 OECD《中期报告》概览

1.1 应对数字化带来的税收挑战的历史沿革

2018年3月16日，OECD发布了《数字化带来的税收挑战——2018中期报告》（*Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018*，以下简称《中期报告》），并计划在2020年前就数字化商业模式推出基于广泛共识的、全球一致的税收政策，《中期报告》的发布无疑是该计划中具有里程碑意义的事件。

实际上，OECD和二十国集团（G20）对“应对数字化带来的税收挑战”的BEPS倡议也是在过去五年中逐步形成。《中期报告》的标题本身正反映了对这一倡议的思维转变，从原来将“数字经济”视为更广泛的BEPS问题的一个组成部分来加以关注，到后来转变为关注整体经济的数字化的应对方案。在这一思维转变过程中，发生了以下关键事件：

日期	里程碑
2013年1月	法国政府公布了其针对数字经济征税的报告。该报告提出了部分出现在《中期报告》中的核心概念，并且是最早提出“对数字经济征税存在问题”的报告之一。
2013年2月	OECD发布了首份应对BEPS问题的报告，并与G20共同发起了BEPS行动计划。
2013年9月	44个OECD及G20成员国认可了BEPS的15项行动，其中第1项行动计划为《应对数字经济的税收挑战》（ <i>Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy</i> ）。
2014年9月	数字经济工作组发布了关于应对第1项行动的提案的中期报告。
2015年11月	BEPS一揽子行动计划提案（15项）提交给G20并全部通过。
2016年6月	建立BEPS包容性框架，使参与BEPS行动计划的国家超过110个。
2017年1月	包容性框架授权数字经济工作组在2018年提交《中期报告》，并在2020年提交最终报告。
2017年6月	67个国家签署多边工具，以促进与BEPS有关的税收协定的更新。
2018年3月	包容性框架批准《中期报告》的发布。
2020年12月之前	包容性框架发布最终报告。



何坤明 Khoonming Ho

税务服务主管合伙人
毕马威亚太区

虽然《中期报告》密切关注对数字化企业的征税动态,但我们无法通过这些动态预测包容性框架对数字化的最终立场,因此判断这些动态的整体影响还为时尚早。然而,密切关注某些经济数字化大国的立场却是必不可少的,因为这些国家之间立场的异同,很可能对包容性框架的最终立场产生影响。

一旦包容性框架的最终立场得以确定,即制定了一个改变现行税收体系的全球协调一致的应对方案。那么这一方案将同时影响不以税收驱动为目标的公司架构,以及旨在利用低税管辖区或跨境税收错配的公司架构。

1.2 《中期报告》的主要观点

《中期报告》反映了截至目前包容性框架就经济数字化及其带来的税收挑战所取得的共识,其主要观点包括:

- 包容性框架不仅关注那些旨在实现低税负结果的企业架构,还主要关注如何将征税权公平地分配至(各个)商业价值的创造地。
- 在确定“联结度(nexus)”规则(用以确定非居民企业何种情况下应就来源于某国的利润交税)及利润分配规则(用以确定企业利润的多少应在来源国交税)是否需要修订以确保在数字化商业模式背景下产生公平、合理的结果之前,需要进行更多的研究和分析。
- 如果结论是需要修订,那么需要决定是采用“定量门槛”还是“定性门槛”规则。
- 那些赞成在达成全球共识前采取短期(可能是单边)措施的包容性框架成员提出了短期措施设计时的考量因素,以减轻短期措施的不利影响。这些考量因素包括:遵守现行双重征税协定及贸易协议、临时性,设置门槛以降低对初创企业和创新活动的不利影响等。与此同时,有几个国家表示《中期报告》似乎不应限制其自主权。
- OECD的工作很可能影响所有存在数字化收入的企业,而不仅仅是那些经常出现在财经新闻头条中的高度数字化企业。



1.3 其他相关进展

BEPS 的其他行动计划也间接影响到对数字化商业模式的征税，包括：

- 第 3 项行动计划：修订受控外国公司规则；
- 第 7 项行动计划：防止人为规避构成常设机构；
- 第 8-10 项行动计划：确保转让定价结果与价值创造相匹配。

对各国迄今为止采取的 BEPS 行动的结果，《中期报告》持肯定态度。但如前所述，包容性框架的一部分成员已实施或正考虑实施其他单边措施，以影响对数字化企业及服务的征税。

与此同时，包容性框架的一些成员也在不断创造出各种各样的观点，这些观点可能出现在对税收和数字化的全球讨论当中。譬如，在《中期报告》发布之前的征询各国立场环节，英国政府在其立场文件中提出了“用户参与是一种价值创造形式”这一观点，并在价值创造中不仅关注传统的供给方，还明确承认需求方的价值创造。需求方的价值创造概念将用户视为价值创造的贡献者，将用户类似视为企业的员工。另一方面，供给方的价值创造重点将价值创造视为主要由企业本身及其知识产权产生的。尽管澳大利亚的公开立场尚不明确，但我们预计澳大利亚也会公布类似的立场文件。

此外，在《中期报告》发布仅仅 5 天之后（即 3 月 21 日），欧盟委员会便公布了其“为欧盟数字化单一市场建立公平、有效的税制”的一揽子提案（以下简称“欧盟委员会提案”）。欧盟委员会提案建议，当企业在一国的收入、客户或用户数量超过相应门槛时，则视同企业在该国构成应税存在，企业需就相关期间取得的收入按总额缴纳数字化服务税（Digital Services Tax）。然而近几个月来，实施这些提案所需的共识已不复存在。

包容性框架成员之多，意味着《中期报告》实际上为经济数字化的全球讨论做出了重要的、全面的贡献。不同国家、交易主体、学术机构都参与到这一全球大讨论中，并试图解决“全球经济数字化背景下如何征税”这一问题。虽然《中期报告》不会导致对数字化商业模式征税方式的立即改变，但其提供了最终报告的可能进展，以及税法和税收协定的可能变化。



卢奕 Lewis Lu

税务服务主管合伙人

毕马威中国

为了更好的应对数字化带来的税收挑战，跨国企业管理层应当：

- 评估自身商业模式的价值创造地；
- 将评估结果与自身应税利润在不同市场的分配进行比较。这将有助于评估任何税法的可能变动对企业的影响，也能帮助跨国企业向政策制定者提交意见书；
- 从跨国企业如何调整自身架构以支持新商业模式出发，思考《中期报告》的要旨。

2 数字时代的商业模式及其价值创造

2.1 “数字化转型”

数字化转型不但改变了人们的日常生活，还改变了社会及经济的组织方式。包容性框架指出数字化转型主要体现在以下几个方面：

包容性框架识别的数字化转型的主要体现

无处不在的设备、智能科技

- 数字化设备的扩散已从根本上改变了社会和商业。
- 技术的进一步发展将持续推动上述改变。
- 比如，《中期报告》指出，在2016年，有50%的大型企业已在使用云计算。

连通性

- 尽管人们已经比以往任何时候都联系紧密，互联网流量仍在增长。

数据

- 数字数据的年度总量预计每年翻倍。
- 通过数据收集和分析，企业及政府对社会及大众的洞察力达到前所未有的程度。

创新

- 转型的性质不断变化。
- 重大的新发展包括：物联网、加密数字货币、共享经济、3D打印、高级机器人等。

这些发展表明，数字化转型已改变了全球经济中价值被创造、转让及分散的方式。这反过来影响了全球税收体系，因为全球税收体系建立在“企业在其拥有实体存在的国家纳税”这一原则。

采取数字化转型的企业，一般都会去追寻新的收入来源、新的产品和服务、新的商业模式。因此数字化转型是技术与商业模式的深度融合，数字化转型的最终结果是商业模式的变革。包容性框架分析了特定的商业模式以解释此情况是如何发生的。

2.2 数字化商业模式中的价值

准确了解“数字化经济中，价值是如何创造的”是《中期报告》的关键所在，也是确定数字化与全球税收政策之间更广泛关系的关键所在。

《中期报告》考察了数字化背后的市场动态以及“价值链”，“价值网络”和“价值商店”这三个概念，并通过这些概念描述了数字化前后价值是如何被创造的。

下面将通过四个案例，重点阐述数字经济中特定价值是如何被创造及转让的。第一和第三个商业模式可以被视为“价值网络”类型，第二个是“价值链”类型，第四个则是“价值商店”类型。

数字经济中，四类数字化商业模式是如何创造价值的？



模式1

社交网络商业模式



模式2

数字化经销商商业模式



模式3

共享乘车商业模式



模式4

云计算商业模式

下面的图表展示了数字化商业模式普遍具有的三个基本特征，以及这些商业模式区别于传统商业模式价值创造方式的特征所在：

数字化企业的三个特征

跨管辖区的没有量的规模¹

- 数字化业务通常从很多国家获得营收，但仅在几个甚至仅在一个国家拥有实体存在。

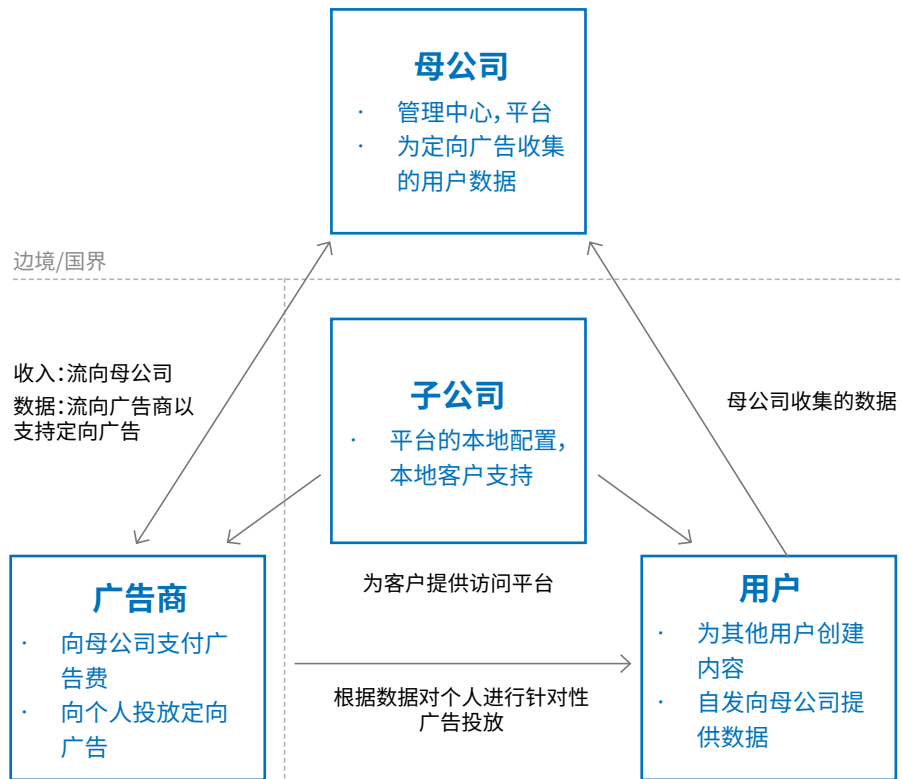
高度依赖无形资产，包括知识产权

- 无形资产对数字化企业创造价值的方式和地点影响越来越大，且可能被视为创造价值的因素。
- 例如，数字化企业的某些重要无形资产（以及其他类型的知识资本）的所有权所在地和管理所在地可能并不总是清晰可辨的。
- 因此，企业无形资产所在地将对利润征税地产生重大及可能不匹配的影响。

数据及用户参与非常重要

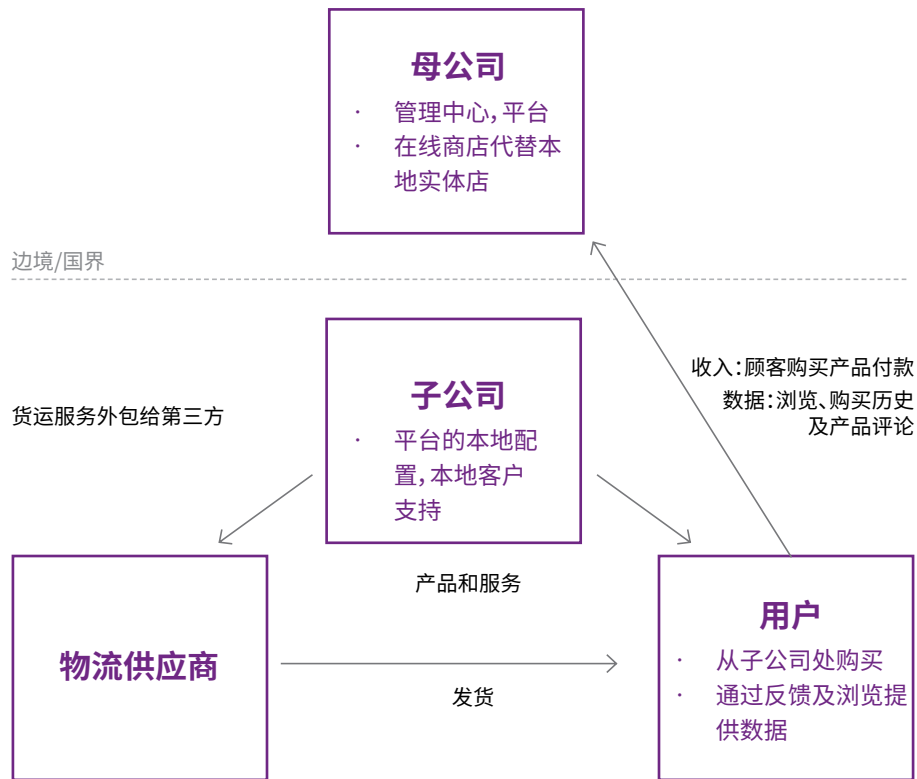
- 企业已通过更广泛地应用数据来大大提升其产品及服务。
- 用户数据的收集、分析及使用为更多企业创造更多利润空间

¹ 根据《中期报告》，“跨管辖区的没有量的规模”是指“数字化使得很多高度数字化的企业可以在没有实体或没有显著实体存在的前提下，在不同管辖区的经济生活中进行实质性商业活动，从而在本地实现没有量的规模运作”。



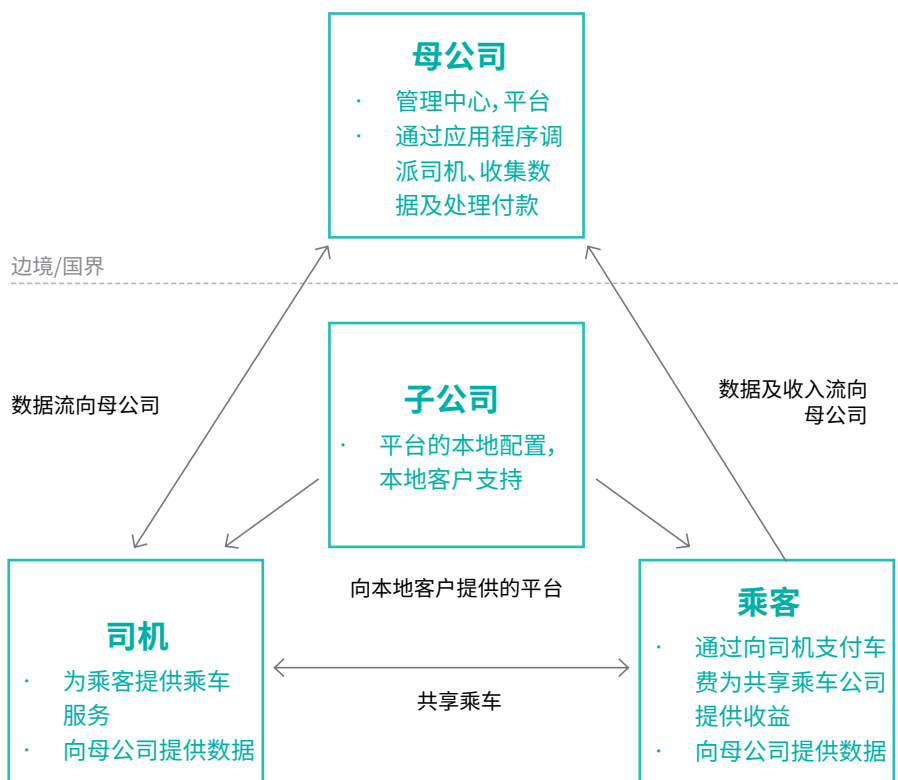
新旧模式对比: 与电视商业模式相比, 社交网络商业模式的关键特征

电视商业模式	社交网络商业模式
<p>跨管辖区的没有量的规模</p> <ul style="list-style-type: none"> · 一般在广告商及观众所在管辖区运营 	<ul style="list-style-type: none"> · 公司、广告商及客户分散于全球各地
<p>高度依赖无形资产, 包括知识产权</p> <ul style="list-style-type: none"> · 一部分价值创造通过原创节目的授权及分销 · 与数字化商业模式相比, 无重要价值通过 IP 创造 	<ul style="list-style-type: none"> · 无形资产是社交网络平台的必要部分 (其中包括软件、算法及 IP) · 这些资产一般位于客户所在国境外
<p>数据及用户参与</p> <ul style="list-style-type: none"> · 观众数据不是一项输入, 且只能估算 · 电视广告根据这些估算投放 · 没有用户参与: 内容由公司出资, 通过自己拍摄或购买现成节目获取 	<ul style="list-style-type: none"> · 用户自发提供大量个人数据 · 这些数据通过平台实现货币化, 广告公司根据用户需求投放广告, 并通过实时反馈评估用户反应 · 用户自己制造媒体内容



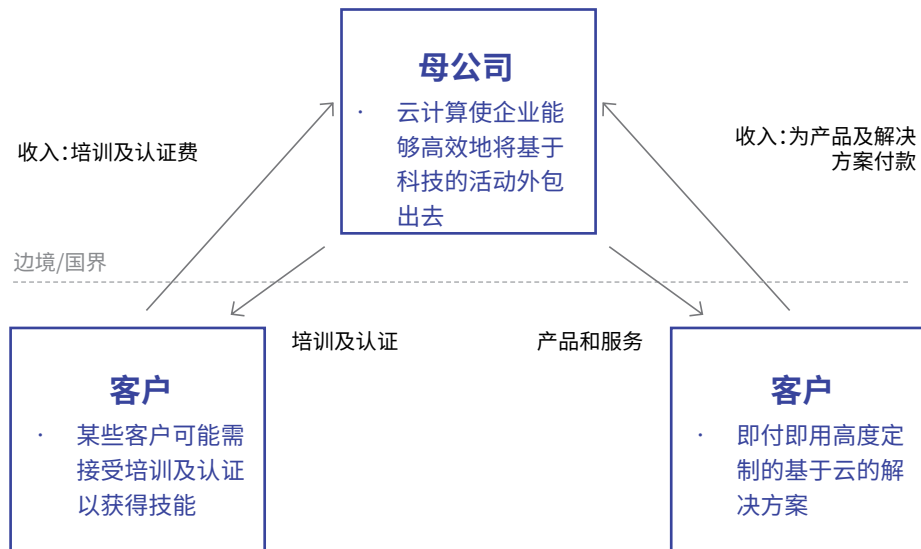
新旧模式对比: 与传统经销商商业模式相比, 数字化经销商商业模式的价值链

传统经销商商业模式	数字化经销商商业模式
<p>跨辖区的没有量的规模</p> <ul style="list-style-type: none"> 通过本地零售店开展业务 货物从仓库运至本地零售商店, 然后销往客户 	<ul style="list-style-type: none"> 通过一个本地化网上商店获取全球客户 订单在一个地点接受及处理 成品在该地点组装, 并发往全球客户
<p>高度依赖无形资产, 包括知识产权</p> <ul style="list-style-type: none"> 物流、运营、市场营销及服务功能的执行不需使用无形资产 科技应用在追踪、供应链管理、库存管理及了解客户偏好上 	<ul style="list-style-type: none"> 高度依赖无形资产 无形资产包括组装机器人的知识产权、供应链软件、定价算法及客户数据
<p>数据及用户参与</p> <ul style="list-style-type: none"> 收集数据但并非实时进行 市场调研识别潜在客户兴趣点, 并调查客户满意度 	<ul style="list-style-type: none"> 通过数据及用户参与创造重大价值 运用实时数据管理以监控供应链、库存及交付 通过购买及浏览历史搜集消费者数据 保存竞争者数据以辅助定价 维护客户评论数据库



新旧模式对比: 与传统出租车商业模式相比, 数字化共享乘车商业模式的关键特征

出租车商业模式	共享乘车商业模式
跨辖区的没有量的规模 <ul style="list-style-type: none"> · 调度员、司机及乘客均位于同一管辖区 	<ul style="list-style-type: none"> · 总部设于一个地点, 在全球运营, 拥有全球用户基础
高度依赖无形资产, 包括知识产权 <ul style="list-style-type: none"> · 对司机或乘客而言, 未通过知识产权创造任何重大价值 	<ul style="list-style-type: none"> · 无形资产创造重大价值 (算法、平台、应用程序和知识产权) · 这些资产可能位于用户所在国的境外
数据及用户参与 <ul style="list-style-type: none"> · 传统出租车公司会维护一个司机数据库及乘车记录 · 最低限度的用户参与 	<ul style="list-style-type: none"> · 保留大量司机及乘客数据, 再通过公司拥有的个人详细信息、客户及司机档案及评级, 将数据货币化 · 用户提交数据、评论及评级



新旧模式对比:云计算商业模式的关键特征

云计算公司	
跨辖区的 没有量的规模	<ul style="list-style-type: none"> 难以与任何传统商业模式比较 这些公司拥有巨大的全球覆盖性，但仅有有限的当地实体存在
高度依赖无形资产， 包括知识产权	<ul style="list-style-type: none"> 运营系统及应用程序中的知识产权创造了云计算公司的潜在价值 对电网及硬件的巨额投入也提升了向客户提供的价值
数据及用户参与	<ul style="list-style-type: none"> 不同于此处探讨的其它高度数字化商业模式，云计算公司对客户数据的依赖较低 用户参与不是该商业模式的关键因素



王俪儿
Mimi Wang
税务合伙人
毕马威中国

经济数字化的过程中，价值被创造和转让的方式发生了改变，这就给现行转让定价规则带来影响。如，在数字经济背景下，独立交易原则是否仍然适用？在数字经济背景下，什么才是价值创造的驱动因素？BEPS针对无形资产的转让定价议题提出的的开发、价值提升、维护、保护、应用（DEMPE）原则是否需要得到遵循？是否需要且可以修改当前经合组织授权方法（Authorized OECD Approach，简称“AOA”）以适用于数字化征税提案？若修改AOA，那么利润分割如何进行？

要对上述问题达成共识并非易事，而且我们不能过度地通过当前视角展望未来，还需要考虑到之后可能涌现的更加新型的商业模式，这无疑又给上述共识的达成增添了许多复杂性。

3 数字化背景下的 国际税法原则

国际税收的两个核心概念

联结度规则判断一国居民企业是否需就其部分利润在另一国纳税的情况。

利润分配规则判断该企业需要就多少利润在另一国纳税。这些规则也适用于关联企业之间的跨境交易,以防止跨国企业通过操纵集团内部定价获取税收利益。

支撑国际税收规则的核心概念是联结度和利润分配。这两个概念越来越成为国际税收体系的一部分,但却因数字化商业模式的出现而遭受重大压力。

包容性框架成员一致认为,在对跨境运营的企业适用一套协调一致的国际税收规则方面,各国有着共同的利益。但各国的分歧在于,国际税收规则如何一致地应对企业价值创造基础的不断变化。

3.1 联结度规则

目前的国际公司税原则是,一国居民企业不应在另一国纳税,除非该企业通过常设机构在另一国获得所得。多数双边税收协定对在缔约国另一方构成常设机构的活动进行了界定,包括运营一个营业场所或配置大量设备等。然而,提供数字化服务的企业能从另一国获取重大收入,却不用在另一国从事上述构成常设机构的活动。

在高度依赖无形资产(如知识产权)的商业模式中,上述问题更为突出。至关重要的是,与工厂、实验室或交易柜台的活动相比,与无形资产相关的这些企业活动更具可移动性,而在特定地点的无形资产所有权本身并不被视为国际税收规则下的创造价值。

因此,除非常设机构概念得到扩展,或对税收协定进行修改以使常设机构不再是企业应在另一国纳税的必要条件,否则这些市场不能对数字化企业征收企业所得税。

3.2 利润分配规则

当确定一家企业在某个市场具有应税存在时,接下来便须确定该企业中可归属于该市场的利润额以计算所得税。一般应用独立交易原则来分配利润。该原则对构成公司或集团一部分的各常设机构、关联公司进行功能分析,并试图对关联方之间的交易按照独立交易原则进行重新商业定价。

符合独立交易原则的利润分配并不一定受无形资产所在地地的影响。相反,一家企业参与无形资产的开发、价值提升、维护、保护、应用(“DEMPE”)将决定这家企业在多大程度上创造了价值。

但这一方法的一个弱点是,仅关注纳税人本身在哪里设立实体存在、进行实体活动,却不考虑从企业或集团以外创造的价值。

3.2.1 企业价值可否从企业/集团以外创造？

包容性框架成员尚未就电子平台用户提供的数据是否构成价值创造达成共识。

某些成员国认为用户数据类似货物或原材料，得益于数字化企业开发的算法及流程才将这些数据转化为有价值的商品。其他成员国则认为应将实质性价值归属于独特的用户生成内容或数据，因为如果数据不是独特的，便不值得对其应用算法，所以用户生成数据应被视为价值创造的贡献因素。

《中期报告》的结论是，引起税收挑战的一个重要驱动因素是数据和用户参与在多大程度上被认为有助于创造价值。然而，数字化企业所依赖的数据和用户参与的程度并不都是相同的，《中期报告》也认识到在确定长期解决方案之前需要对此做进一步研究。

包容性框架成员已决定对不同高度数字化商业模式的价值创造过程做进一步研究，以更好地建议未来新的税收规则。



Conrad Turley

税务合伙人

毕马威中国税务研究中心

对于“是否需要修改‘联结度’和‘利润分配’规则，以使数字化企业在客户所在地缴纳更多税款”这一问题，目前还无法得出确切的结论。在政策制定者就这一点得出结论之前，进一步研究是非常可取的：

- 所谓“数字化带来的税收挑战”到底是关于数字化还是更普遍的无形资产化？因为越来越多的研究和评论认为，全球经济变革已经超越了数字化，而是投资从有形资产向无形资产转变。
- 如果挑战真的是数字化，可以更好地定义数字化吗？截至目前，什么是“数字化”显然没有一个权威的，大家普遍接受的定义。
- 如果认为挑战本质上是持续的、慢性的，那么什么样的持久性原则可以随着商业模式的演变来不断指导规则的修订？

3.3 可能的解决方案

包容性框架成员并未对所有可能的解决方案达成共识。

3.3.1 定量和定性门槛测试

定量门槛方法

定性门槛方法

方法

通过定量门槛测试,可以确定企业是否与某一市场具有可构成常设机构的充分联结度。可通过以下其中一个或多个定量指标进行测试:

- 来源于该市场客户的收入总额;
- 该市场的用户数量;
- 与该市场客户订立的合同数量。

包容性框架的其他成员偏向制定定性门槛以评估企业在特定市场是否存在常设机构,而非采用定量门槛测试。

优势

- 此方法对每种情况都可以给出明确答案。
- 有观点认为,此方法合规成本低,因相关数据可由纳税人在其正常运营过程中收集。
- 可设定门槛,将创新创业企业在达到某个成熟度前排除在外。

- 有观点认为此方法适用范围更广,因此可识别不同商业模式的差别。
- 此方法亦容许对不同数字化商业模式作区分,将严重依赖用户数据及用户互动的商业模式与其它对用户数据及互动依赖较低的商业模式进行区别。
- 有观点认为,通过考虑各企业的不同经济情况,此方法可能降低少征税或过度征税的风险。

劣势

- 此方法不能识别数字化商业模式之间的差别。

- 可能对某些创新创业企业造成负面影响。
- 企业合规成本高、税务机关征收成本高,可能造成更多的税收争议。

3.4 结论及短期措施

在国际税收规则是否以及在何种程度上需要改变以应对数字化挑战的问题上,包容性框架成员们的立场可以分为三组:

第1组 – 有针对性的改变

该组成员国认为,国际税收规则总体有效,但为了将用户创造的价值考虑在内,需对国际税收规则作有针对性的改变。但该组成员国不认为仅仅由于为数字化服务提供重要市场就认为在这个市场构成了应税存在联结度。

第2组 – 根本性改变

该组成员国认为对所有跨国企业来说,国际税收规则需就联结度及利润分配进行根本性改变,而不仅仅是那些高度数字化商业模式。本组中的许多国家认为用户参与不应被视为价值创造,其仅是供应链上的一项投入。

第3组 – 无须改变

该组成员国认为现行规则总体运作有效。



3.4.1 制定解决方案过程中的主要参照点

包容性框架成员在寻找解决方案的过程中，要求数字经济工作组考虑新的税收措施是否应限于某些高度数字化企业还是应在整个经济领域中应用。譬如，一家国际航空公司的核心业务是将乘客从一国运往另一国。但该公司通过在线订票及忠诚度计划获取客户数据，并藉此创造其它收入流。因此需考虑国际税收规则如何应对这类企业，以及那些纯粹运营数字化业务的企业。

包容性框架成员还要求考虑对国际税收规则进行修订的最有效法律工具。

总之，包容性框架各成员国希望在 2020 前达成共识。但一部分成员国已表示，他们不能等到基于共识的措施出台后才行动。

3.4.2 短期措施

虽然包容性框架的一些成员国反对任何形式的短期措施，但其他成员国意识到，在基于共识的解决方案达成之前，某些国家 / 地区可能采取单边或多边的短期措施（如欧盟委员会提案），这些短期措施只有将一些设计考量因素考虑在内，才会被认为是合理的行动。这些设计考量因素包括：

- 符合国际税收协定——因此短期措施或需为所得税以外的税种（如消费税）。
- 应具有临时性，附有“日落”条款，当长期解决方案生效时短期措施即废止。
- 针对互联网广告及数字化中介（如酒店预订网站）服务，而不是商品销售。
- 合理设置税率及税基以降低过度征税的风险。
- 避免阻碍小型企业及初创企业的创新活动，应设置最低收入门槛，当企业收入低于该门槛时便可豁免短期措施。
- 加入一致的“供应地”规则。对广告业务而言，供应地指广告的播放地。对数字化中介服务而言，供应地指支付佣金的人的所在地。

4 欧盟地区的数字经济征税提案

欧盟是包容性框架成员中的重要集团。2018年3月21日，欧盟发布了含有应对数字化税收挑战具体措施的提案。欧盟提案不仅包含在特定情况下将离岸数字化企业认定为在欧盟构成数字化存在的新规则，还包含了一项在欧盟内部适用的短期征税措施。

4.1 有关“联结度”规则的措施

- 各成员国修订其税法，以将在成员国中具有“显著数字化存在”的实体认定为具有应税存在（“数字化常设机构”）。
- 数字化常设机构包括在特定成员国的收入、用户或数字化服务客户超过某个门槛的网站或移动应用。众多的数字化商业模式，以及数字化内容服务都可能落入这一定义内。

4.2 有关短期征税的措施

- 在欧盟成员国将数字化常设机构概念立法前，各成员国可在2020年7月1日起对源自该国客户的收入征收3%的数字化服务税。
- 只有全球收入超过7.5亿欧元及欧盟收入超过5,000万欧元的集团会受到影响。
- 数字化服务税将适用于提供广告空间，为用户之间的直接交易提供市场，以及传输搜集的用户数据，但不适用于数字化内容服务或某些金融工具交易平台。

若满足《中期报告》建议的设计考量因素，数字化服务税可能是有效的短期措施。但作为一项基于收入而非利润的征税措施，数字化服务税被认为可能会导致跨国企业之间及商业模式之间的不公平待遇。

许多评论员认为，通过设定全球收入门槛，数字化服务税针对的主要是那些总部不在欧盟的大型科技公司。数字化服务税的上述问题以及是否应该降低收入门槛问题，预计会成为后续评估和辩论的焦点。



王磊 Lachlan Wolfers
间接税服务主管合伙人
毕马威中国

虽然欧盟提案公布的时间及内容转移了人们对《中期报告》的一部分注意力,但欧盟提案中的短期措施仅从2020年开始实施,并需得到欧盟理事会的一致同意才能生效。因此,包容性框架成员还有时间制定一个多边方案,使欧盟委员会提案变得多余。

对跨国企业而言,这些提案可能是切身相关的。成熟的数字化企业可能已详细考虑这些提案,而有数字化收入的传统企业则应考虑这些措施的潜在影响。

4.3 欧盟提案的影响

欧盟提案需要欧盟成员国的一致同意才能生效,但目前尚未实现。提案中一个备受争议的地方是,根据修改后的常设机构定义,如何识别用户所在地。欧盟成员国的财政部长们对此表示普遍担忧,即采取的任何措施都可能存在不精确且容易受到欺诈行为影响的高风险。

爱尔兰最先强烈反对欧盟提案,丹麦、瑞典和芬兰随后也发表了反对该提案的联合声明。该声明于2018年6月1日发布,巧妙地概括了欧盟提案所面临的挑战:

在此之前,2018年5月在保加利亚索非亚举行了财长会议,欧盟提案的成功通过再次蒙上阴影。据广泛报导,德国和英国是索菲亚会议上冷静对待欧盟提案的两个主要国家。

在没有得到一致支持的情况下,如果欧盟采取加强合作,那么提案仍有可能推进,加强合作仅需要得到九个成员国的支持。虽然这样产生的直接影响有所缩小,但可能导致提案的其余支持者采取一致行动。提案的其余支持者也可以单方面开始实施类似的措施。

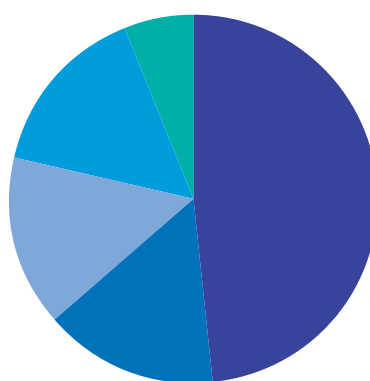
现有的数字参与者和拥有新兴数字收入的企业都应该考虑未来多边规定的潜在影响,以及在没有达成共识的情况下增加的单边数字税收行动。

如果我们欧盟单方面对包括非欧盟公司在内的总收入征收数字服务税,这一税收将难以执行,且存在导致税收领域国际合作更加复杂的巨大风险。此外,第三国似乎不可能平静地接受欧盟的行动,而不采取反制措施以对欧盟成员国的企业征税。最后,冒险转向基于目的地的征税权分配,不符合欧盟的利益。²

² 《全球合作是应对数字化带来的税收挑战的关键》,瑞典财政部长Magdalena Andersson女士;丹麦财政部长Kristian Jensen先生;芬兰财政部长Petteri Orpo先生的联合声明。网址:<https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>

5 其它地区的数字经济征税提案

不同国家实施的数字税



- 对数字化供应征收增值税或商品与服务税
 - 超过50个国家, 包括OECD以及二十国集团的大部分成员国
- 其它流转税或平衡税
 - 印度、意大利、匈牙利和法国
- 常设机构门槛的替代应用
 - 以色列、斯洛伐克和印度
- 跨国企业反避税的特殊体制
 - 英国、美国、澳大利亚和意大利
- 预提税
 - 希腊、菲律宾和马来西亚

为应对数字化挑战，各国已实施或扩大了各种税种。下面将就不同类型的数字税展开讨论。

5.1 对数字化供应征收增值税或商品与服务税

增值税早已应用于有形产品及服务的跨境贸易上。扩大增值税体系以涵盖通过互联网提供的数字化产品，是应对数字化挑战所广泛采取的措施之一。

截至目前，超过 50 个国家（包括大部分 OECD 及 G20 成员国）已对境外供应商向境内企业及消费者提供服务及无形产品的活动征收增值税。这些措施中的大部分都遵循 OECD 在 2017 年发布的《国际增值税指南》，其中包括允许非居民供应商进行简化登记。

5.2 其它流转税

一些国家已向提供数字化商品及服务的非居民企业征收其他流转税。

印度在 2016 年实施税率为 6% 的平衡税，这使得印度成为先行者，并为其它国家开创了先例。平衡税适用于非居民向印度企业提供的在线广告服务。平衡税对非居民供应商征税，但最终被转嫁给印度消费者。意大利也将从 2019 年 1 月 1 日起开征数字化交易税，向企业提供的数字化服务将按 3%（收入额的 3%）的税率征收数字化交易税。同样地，数字化交易税亦是对供应商征收，但被转嫁给客户。从 2003 年起，法国已对付视听内容征税。该税项的范围在 2016 年扩大，以涵盖通过广告对免费观看内容进行货币化的行为。上述情况的适用税率一般为 2%，但广告收入可获最低减让豁免。随着欧盟提案可能被搁置，这些其他流转税在欧盟国家层面越来越受欢迎，尽管对欧盟成员国单方面采取行动的地缘政治后果仍持保留意见。

5.3 常设机构认定门槛的选择适用

截至目前，80多个国家已经签署了多边工具。多边工具通过扩展税收协定中常设机构的定义，来应对人为规避构成常设机构的情况。值得一提的是，多边工具采取的方法是应用一个基于原则的评估，而不是基于收入或客户数量的有明确适用标准的测试。

此外，印度及以色列等国家已修改国内法，以重新界定境外企业何时会被认定在其国内构成常设机构。在以色列，当非居民企业远程向以色列境内客户提供在线服务时，如果相关活动构成“显著经济存在”

（即使没有实体存在），那么该企业将在以色列拥有应税存在。构成显著经济存在的因素包括：在线订立合同，应用数字化产品及服务，应用本地网站。这一国内法规定仅在税收协定范围外适用。不同于多边工具和以色列采取的方法，在印度，当非居民企业在印度的收入和客户数量超过一定的门槛，则该非居民企业将被视同在印度构成常设机构。

5.4 针对大型跨国企业实施的特殊体制

为减少 BEPS 问题，一些国家已对大型跨国企业实施特殊税制。

英国的转移利润税对被认定是人为转移出英国的利润征收税率为 25% 的转移利润税。澳大利亚同时实施转移利润税和跨国企业法，其主要是将英国转移利润税的主要内容复制到自身的反避税条款中。美国的反税基侵蚀税对在美国运营的大型跨国企业征收最低企业所得税。

5.5 预提税

许多国家对境外支付（如利息及特许权使用费）征收预提税。《中期报告》提及了预提税范围扩大以覆盖数字化产品和服务的情况，如对向境外供应商支付的数字化服务费征收预提税。数字化服务越来越难按现行预提税规定被分类。譬如，业界正在争论提供云计算设施的访问权应分类为预提税豁免服务还是特许权使用费收入。

5.6 单边措施的影响

《中期报告》指出，实施利润转移税的国家已经获得了更多的税收收入。但《中期报告》也提及经济扭曲、双重征税、不确定性及复杂性的增加、以及运营成本增加的担忧，这些担忧使包容性框架更偏向于采用基于原则及共识的解决方案。

在国际共识达成之前，这些单边征税措施可能变得越来越流行。

国际税法是否需要因数字化而变？

在许多国家、国际组织争相研究改变国际税收规则的提案以应对数字化挑战的同时，一个值得考虑的问题是，国际税收规则实际存在的主要问题是否是数字化？越来越多的研究和评论认为，全球经济变革已经超越了数字化，而是投资从有形资产向无形资产的转变。

Jonathan Haskel 和 Stian Westlake 在他们 2018 年出版的《没有资本的资本主义》（*Capitalism Without Capital*）一书中认为，无形资产占比大的经济和无形资产占比大的企业所呈现的特征与有形资产占比大的经济和企业有所不同，这一情况需要在公共政策中加以考虑。Jonathan Haskel 和 Stian Westlake 将这些不同特征概括为“4S”，即与有形资产相比，无形资产更具扩展性（more Scalable）³，成本更可能成为沉没成本（more likely to be Sunk）⁴，更容易产生溢出效应（have Spillovers）⁵，并且它们相互显示出协同效应（exhibit Synergies with each other）⁶。

显然，《中期报告》中描述的很多“数字化市场特征”，或数字化企业特点，同样可视为无形资产投资的特征或无形资产主导的活动的特征，并映射到“4S”中。

Haskel 一书中特别值得注意的一点是，网络效应是增加无形资产可扩展性的一种力量。此外，一些企业已经通过建立和控制企业生态系统，证明它们擅长管理无形资产的溢出效应，并利用无形资产的协同效应。

³ 有形资产在一个时点只能存在于一个地方，而无形资产不同，无形资产通常可以在多个地方同时反复使用。一个企业一旦开发或购买了一项无形资产，那么企业便可以以相对较低的成本重复使用这一无形资产。详见 *Capitalism Without Capital* 一书第65页。

⁴ 如果一个企业进行无形资产投资，但之后决定退出该项投资，这一企业通常很难扭转决策，也很难通过出售创建的资产来收回投资成本。而且一般来说，上述困难程度远高于有形资产投资。详见 *Capitalism Without Capital* 一书第68页。

⁵ 一些无形资产投资具有异常高的溢出效应，也即是说，其他企业利用某些企业进行的无形资产投资相对容易。详见 *Capitalism Without Capital* 一书第72页。

⁶ 想法和其他想法可以很好地结合在一起，在技术领域尤其如此。无形资产（想法），如研发成果、新型设计、企业架构或产品营销新方法，彼此之间都具有协同作用，当将它们结合起来时，它们的价值更高。此外，无形资产投资和有形资产之间也具有协同作用，尤其体现在信息技术领域的联网计算机和智能手机。详见 *Capitalism Without Capital* 一书第81页。

6 包容性框架的 下一步工作



邢果欣 Christopher Xing
国际税收服务主管合伙人
毕马威中国

随着各种数字经济征税单边措施的不断推出,未来两年,国际税收体系将进入一个相对“不稳定时期”。可以预见,跨境经营的企业面临双重征税的风险和税收的不确定性会有所增加。

因此,我们呼吁所有利益相关方意识到数字经济征税问题的重要性,并参与到未来国际税收规则重塑的讨论当中。包容性框架在研究基于共识的解决方案的过程中,也会面向大范围的公众进行咨询。我们建议相关企业积极参与、主动发声,以陈述自身情况并争取有利政策。



目标

- 包容性框架的目标是在 2020 年底前就数字化商业模式合理征税所需方案达成共识。
- 为实现此目标,包容性框架提出了未来两年的分阶段工作计划。该计划应包含进一步研究工作以及面向更大范围的咨询。

重点

- 主要焦点将是对不同类型企业的价值创造进行分析,不仅仅局限于高度数字化企业,还包括其他带有数字化元素的企业。
- 根据上述分析,包容性框架将确定是否对现行联结度和利润分配方法进行修订;若需修订,包容性框架还需确定修订后的联结度和利润分配方法是否仅适用于高度数字化商业模式,还是普遍适用于整个经济。

下一个里程碑

- 包容性框架还会考虑如何制定最合理的法律工具,以支持并加快共识方案在全球的应用。
- 数字经济工作组是 OECD/G20 国集团的分支机构,之前曾向包容性框架提交 BEPS 第 1 项行动计划报告,预计将于 2019 年向包容性框架报告其最新工作进展。

7 跨国企业的工作重点



梁新彦 Sunny Leung

信息技术、媒体和电信业
税务服务主管合伙人
毕马威中国

除了关注上述工作重点之外，我们还建议跨国企业对自身业务的价值创造进行合理评估。

- 跨国企业首先应对其商业模式的价值创造地点进行自我评估，并将评估结果与跨国企业在不同市场所在国的应税利润分配进行对比。
- 通过对比，跨国企业便可以评估数字经济征税领域税法的任何可能变更对其自身的影响，同时跨国企业也可以提前准备可能需向政策制定者提交/说明的文档。

从事电子商务的企业应继续关注包容性框架的审议工作

- 对于数字化企业和越来越依赖数字化服务的传统企业而言，都十分重要。
- 关注包容性框架未来达成的长期措施对电子商务企业的哪些收入进行征税。
- 关注电子商务平台在配合税务机关税收征管方面的可能义务，及相应产生的遵从成本。

跨国企业在制定未来商业模式时应考虑《中期报告》的要旨

- 未来两年，预计具有新特征的高度数字化商业模式将不断涌现。
- 跨国企业在安排业务架构以支持这些新商业模式发展时应考虑《中期报告》的要旨。

跨国企业应就数字化领域的其他动态做好准备

- 包括欧盟成员国在内的许多国家 / 地区可能采取一系列替代性单边措施，跨国企业应当对此做好准备。
- 对于上述措施可能产生的影响，以及可能面临全球税收政策的持续不确定性，跨国企业应当做好准备。
- 此外，跨国企业还需就税务之外的其他方面做好准备，如：对 IT 系统 / 其他基础设施的新需求，现金流管理的改变，现有合同条款的潜在重大变化等。

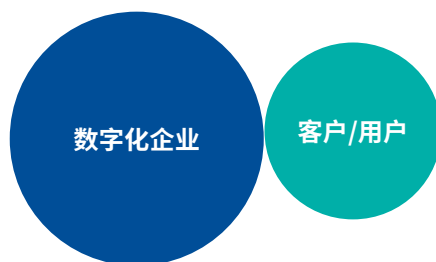
从事数据收集的跨国企业应留意业界对数据的日益关注

- 《欧盟通用数据保护条例》使欧盟国家机关有权对违反数据保护条例的公司罚款，金额可达收入的 4%。这些数据保护措施将对数字化企业的活动产生越来越大的影响。
- 数据保护措施的发展也反映了各国对依赖数据的商业模式的政治情绪，并将影响对数据内在价值的未来决策。

8 跨国企业的 自我评估模型

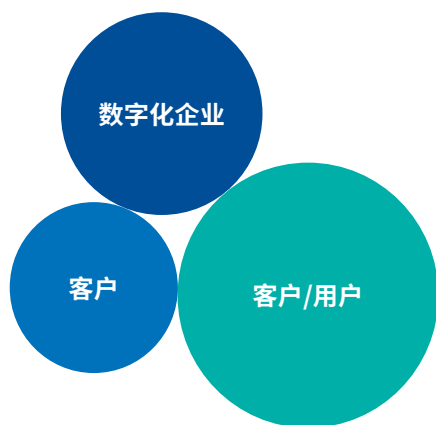
下列图示例举了数字化企业（包括含数字化元素的传统企业）由自身业务创造价值的常见模式。这些图示仅反映当下在考量价值时必要的事实判定指标，并非具有绝对性。

价值创造模式1 — 无第三方投入



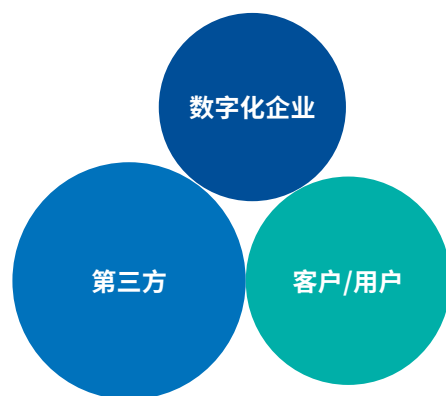
- 无需依赖第三方投入的企业需考虑如何在企业自身及其用户之间实现价值创造的平衡。
- 如果用户参与有限，企业应关注企业创造价值的程度和方式。

价值创造模式2 — 高度的用户参与, 有限的客户



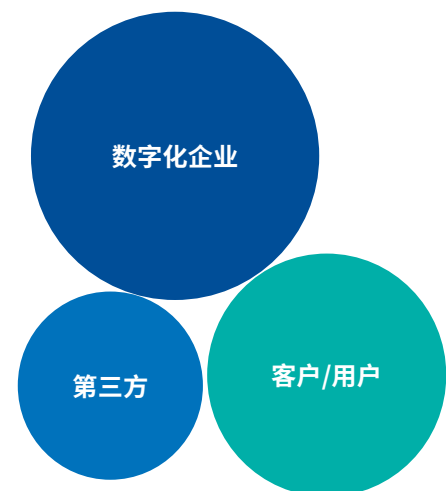
- 严重依赖用户参与的企业应考虑用户通过生成独特的、有创意的内容而创造的价值程度。
- 客户投入以及企业提供的服务的性质亦会影响价值创造的平衡。
- 客户投入对价值创造是必要的还是辅助的，将产生重大影响；企业性质、平台、科技及其它职能也有很大影响。

价值创造模式3 — 第三方提供必要服务



- 高度依赖第三方服务的企业（如共享出行企业）应考虑第三方职能对用户服务的必要程度。
- 当用户参与有限时，尤其需分析第三方职能的必要性。
- 收入来源也很重要。
- 某些企业在提供基础服务时可能较为被动，意味着第三方可能会贡献较大比例的价值。

价值创造模式4 — 用户投入较低, 第三方投入最小化



- 用户投入和第三方投入都很少的企业应考虑自身活动直接创造价值的程度。
- 其它特征，如收入来源以及用户、第三方投入的性质及程度，亦将在相关模式的价值评估中产生影响。

创新赋能 税道渠成

68%

81%

44%

62%

81%

March

应对经济 数字化带 来的税收 挑战的最 新进展

——制定未来国际税收规则



1 最新进展

OECD 在 2019 年 1 月和 2 月分别发布包容性框架《应对经济数字化带来的税收挑战——政策说明》（以下简称《政策说明》）和《应对经济数字化带来的税收挑战——公众咨询文件》（以下简称《公众咨询文件》）。继而，于 5 月底《工作计划——旨在制定应对经济数字化带来的税收挑战的共识解决方案》（以下简称《工作计划》），旨在对国际税收规则进行全面改革。尽管这些文件的主题都是应对“税收和数字化”的挑战，但其产生的影响远远超出了“高度数字化企业”的范畴。当前各大税务资讯平台已将该《工作计划》称之为“BEPS 2.0”，尽管 OECD 尚未正式使用这一称法。

根据最新《工作计划》的内容，包容性框架须于 2020 年 1 月之前就国际税收规则的新“体系结构”达成一致，这一时间十分紧迫，随后包容性框架还须制定该架构的具体细节。当前，多个工作组（WPs）与包容性框架的其他附属机构一道，就新规则的不同方面开展工作，若要完成这一 2020 年 1 月的目标，在 2019 年 6 月至 2019 年底之间，各工作组和附属机构须对规则进行起草，并就各规则对经济产生的影响进行评估。一旦确认包容性框架将是否就新规则达成一致，跨国企业（MNEs）将需要尽快开始评估新规则对其全球组织结构、供应链和商业模式的影响。同样地，新规则也将对中国的“引进来”和“走出去”经营活动产生影响。

1.《政策说明》和《公开咨询文件》

根据《政策文件》和《公开咨询文件》，OECD 依照两个“支柱”对四项提案进行分类。其中，由美国、英国及印度分别提出的三项提案归属于第一支柱，将更多跨国企业的利润分配给市场国或在线用户所在国；德国和法国提出的最低税规则提案归入第二支柱下，允许各国对被“转移”至低税国家的跨国企业利润进行征税。其中，第一支柱下的提案内容如下：



用户参与提案（英国）：该提案旨在将跨国企业全球剩余利润的一部分分配给用户所在国。新提出了关于非独立交易利润分割的四步骤流程，该流程将限于应用于高度数字化的基于广告的商业模式（即社交媒体和搜索引擎）和中介平台。

1. 合并的跨国企业集团的剩余利润或“非常规”利润为跨国企业总利润与可归属于跨国企业常规利润（常规活动）之间的差额。仍有待探讨的是使用基于可比对象的传统转让定价交易分析，还是对特定“常规”活动使用简化的加成方法来计算常规利润。因此，对不同行业 / 企业来说，何为“常规活动”，以及加成方法是否应该考虑行业 / 商业环境的问题也相应产生；
2. 以上提出的“剩余”的一部分被视为用户活动创造的价值。这个计算可在商业模式下考察特定事实为基础（如分配因素考虑用户获取成本、用户数量），或使用简单的预先约定的百分比（如与中介平台的用户活动相关的剩余部分为 15%，与社交网络的用户活动相关的为 30%）；
3. 在用户所在国分配用户剩余利润额。这可以通过在各国的收入比例来实现，但当用户和收入来自不同国家时（如广告商和用户分属不同的国家）可以进行调整；
4. 通过虚拟常设机构或其他规则创建联结度征税权，如此无论公司是否有实体的子公司或常设机构、还是没有实体存在，用户所在国都可以征收相同的税款金额。可对跨国企业集团整体来确定联结度，包含所有集团的实体。而且，需要达成统一的本地和全球收入门槛，以确定企业是否属于新的联结度和利润分配规则的范围。

该项提案提出许多复杂问题，包括：

- 如果将用户剩余的“部分”从跨国企业系统利润中分离出来，传统转让定价规则如何应用于剩下的跨国企业活动？
- 如何处理 / 分配跨国企业集团的“剩余损失”？
- 是否需要建立新的会计 / 记录保存系统（如业务线方法）？或是否可以使用通过公开申报表、审计财务报表进行工作的简化方式？事实上，包容性框架成员中的发展中经济体如何在更有原则的、更加精确的方法和更易实施的简化方法之间权衡？
- 各国能否就多边争议预防和解决机制达成一致以对这些规则进行补充？

考虑到新的商业模式不断涌现，而用户参与提案限于高度数字化商业模式，该提案的最大问题可能是其能否经得起“时间的考验”。

营销无形资产提案（美国）：该提案主张将跨国公司的部分全球剩余利润分配给市场国。该提案在概念上的重大创新之处在于，其视角超越了营销无形资产在法律和经济上的所有权，并指出，和贸易相关营销无形资产不同的是，跨国公司的营销无形资产与市场辖区之间存在着一种“内在的功能性关联”，因此，相关利润应分配给这些市场。该提案并不限制于特定的数字化商业模式，而是认为经济和跨国公司价值创造的“无形化”正变得更为广泛，经济数字化便是其中的一个要素。与此同时，美国财政部表示他们正在寻求一种“适度的方法”，并认为相对于贸易无形资产，跨国公司的剩余利润中仅有有限的一部分可归属于营销无形资产。

从税收机制的角度来看，营销无形资产提案和用户参与提案都考虑了剩余利润的计算；前一种情况是营销无形资产的价值创造，后一种情况是用户价值创造，两者产生的技术问题是相似的。因此，经合组织计划共同研究它们的技术细节，例如确定常规利润、使用“具体问题具体分析”或公式化方法来计算分配剩余利润的要素、如何将传统的转让定价规则应用于跨国公司系统的其他利润。记录保存和管理方面的内容也是类似的，例如，是否使用以已审计信息或详细的业务线分析为基础的简化方案、防止争议/解决争议的方式以及业务规模和其他规则范围门槛的设置。

还有一些专门与营销无形资产提案有关的问题，如在关注 B2C 公司的同时，有关规则是否适用于也严重依赖于营销无形资产 B2B 公司（如专业服务公司）。

显著经济存在提案（印度等国）：提案提出为跨国公司的利润总额引入完整的公式分配，并完全取代独立交易原则。前两个美、英提案是在利润分割时用公式方法来重新计算分配跨国公司的部分剩余利润（不是全部利润），并考虑将传统的转让定价规则应用于其他部分的跨国企业系统利润。此提案与前述两个提案不同，它是先将市场销售额乘以跨国公司的集团利润率，再分配给市场国，然后利用销售额、资产和人员（以及某些商业模式的用户）的分配系数来确定在市场辖区可征税的利润。

提案如其名称所呈现的，会进一步发展建立在 BEPS 行动计划 1 报告中的“虚拟常设机构”概念之上的显著经济存在规则（用户参与和营销无形资产提案也计划在没有实体存在的情况下建立联接度规则）。该提案建议采用预提税机制进行征税，但未明确是否会限于适用于高度数字化的企业。

各国对该提案的支持程度仍有待明确。但可能会产生怀疑的是，各国是否准备就此完全放弃公平交易原则。以一种使所有国家满意的方式来商定全球公式系数及其权重，并商定通用的会计规则将是一个巨大挑战。



最低税提案 (德国 / 法国)： 将允许各国对已经“转移”到低税率国家的跨国公司利润进行“征税”。主要涉及：

- “所得包含规则”是一项特殊的居民国 CFC 式规则，借鉴了美国新的全球无形低税收入 (GILTI) 条款；
- 来源国“征税不足付款”的税基侵蚀规则，可能会拒绝向“低”税率国家 / 地区的付款进行税收扣除。这可能伴随有协定“适税”条款，从而适用更高水平的预提税，且不允许享受其他的协定利益。该规则将涉及管道和“进口”安排，并采用与 BEPS 行动计划 2 的反混合规则相同的方式。

《咨询文件》列出了许多需要研究的事项，其中包括协调机制的运作，以决定是否适用居民国规则或来源国规则；就最低税率达成共识；计算适用于支付款项的有效税率，以确定是否会触发这些规则。

2.《工作计划》

如前文所述，第一支柱下共有三个提案（分别由英国、美国和印度提出），旨在将更多的跨国公司全球利润分配给市场国 / 用户所在国。《公众咨询文件》阐释了三个提案背后的不同原理。而《工作计划》的出发点是，由于上述三个提案都涉及有关远程应税存在的新联结度规则、都从跨国公司总利润中做出分配、并且都将运用简化方法，这些共同点使得各工作小组可以就新规则的机制开展详尽的技术层面工作。与此同时，包容性框架指导小组还可能开展进一步工作以寻求政治协议，以确定第一支柱下解决方案的目标和范围。

对于第一支柱，该《工作计划》着重于研究：

1. 在新征税权下，修改后的剩余利润分配法、公式分摊法或“基于分销”的方法三者中，哪一个最适合用以新征税权下的利润计算和分配。

修改后的剩余利润分配法将向市场管辖区分配跨国企业集团非常规利润的一部分，该份额反映了在现有利润分配规则下未经承认的在市场中创造的价值。包括四个步骤：(i) 确定要分割的总利润；(ii) 使用现行转让定价规则或简化规则减去常规利润；(iii) 使用现行转让定价规则或简化规则，确定新征税权范围内的非常规利润部分；(iv) 利用一个分配参数将该范围内的非常规利润分配至相关的市场管辖区。

公式分摊法涉及到确定受新征税权约束的利润额，但并不对常规利润和非常规利润进行区分。可能的方法是考虑相关集团（或业务线）的整体盈利能力。包括三个步骤：(i) 确定要划分的利润，(ii) 选择分配参数，以及 (iii) 应用该公式将一部分利润分配给一个或多个市场管辖区。

基于分销的方法与行业代表们在公众咨询中提出的建议有相似之处。该方法将向市场国分配一定比例的销售基准利润，该基准利润额再根据跨国企业集团的盈利能力进行调整。

2. 按跨国企业业务线和所属区域划分的可行性。与之同时开展的一个工作是，在新规则中如何以最理想的方式平衡“事实和情况”分析与“简化方法”的使用（例如，明确在跨国公司剩余利润中，可归于营销型无形资产部分的占比是多少）。《工作计划》中还提供了一系列备选方法，用来解决如何将亏损分配至市场国的问题。
3. 对适用范围规则（例如可能排除商品交易）和远程联结度规则（即与收入一并纳入考虑的因素）进行设计。虽然当前各方似乎已经接受，规则的范围不应仅限于“高度数字化的商业模式”，但仍需进行研究如何将那些对营销型无形资产依赖程度较低的公司排除在规则的适用范围之外。

4. 税收协定的更新和新协调机制——一项关键的挑战是，如何在整个“跨国企业集团”市场利润中的分配与消除双重征税的双边条约机制二者之间，进行协调。还将研究新的征管机制（例如预提税征收方式或增值税式的登记机制）。

对于第二支柱（法国和德国提出的全球最低税提案），该《工作计划》将研究跨国企业集团中的低税受控外国公司（CFCs）如何以固定税率缴纳最低税。对于居民国的所得归入规则而言，这需要设计简化方法来确定有效税率（ETRs），并决定究竟应该在全球范围内还是仅在管辖区层面“汇总”受控外国公司的利润和税收，以及决定是否应该进行基于实质的排除、或是否应将特定行业排除在外。该研究还将侧重于对税基侵蚀规则的设计，以及必要的征管协调、信息交换和记录保存要求。

经济影响评估将仔细研究不同规则设计对税收收入的分配、不同经济类型和跨国公司投资的影响。为完成上述所有工作，已为各工作组和其他附属机构（例如数字经济特别工作组、税收征管论坛相互协商程序论坛）分配具体任务，其中大部分工作将于 2019 年底之前完成。



2 毕马威观察

显然，国际税收规则正发生重大变化。包容性框架成员已就《工作计划》达成一致，表明其越来越接受该需求，即在第一支柱下制定新的联结度和利润分配规则。至于在下述三者之间是否能达成协议，还尚待分晓：

- 拥有高度数字化商业模式、且处于领先地位的跨国公司的母国（如美国和中国）
- 具有传统高价值品牌、且处于领先地位的跨国公司所在的国家（如法国和德国）[以上二者都可能被认为更倾向于适度向市场国额外分配一些利润]
- 倾向于进行更大范围分配的国家（如印度）

第二支柱下的各项规则将发生何种变化，还有待观察。当前各国对第二支柱下的规则持不同看法，例如最终这些规则是否会作为最佳实践提出，同时第一支柱规则作为最低标准，又或者这些规则还不足以如此。

在接下来的半年中，各工作组的技术工作和包容性框架指导小组的政治讨论（中国在这二者中都将发挥重要作用）是否能达成协议，将日益明朗。一旦上述问题得到明确，跨国公司将根据第一支柱下的规则，就以下方面展开具体的工作：

- 评估：确定跨国公司是否在规则范围之内，以及在哪些国家 / 地区超出了联结度门槛。根据最终规则的内容，将确定以下问题：是在整个集团的层面、单个业务线的层面还是主要实体的层面来确定可分配的利润，常规利润和剩余利润的计算，可归属于营销型无形资产的份额以及对各国的分配，是使用比率计算还是采用价值驱动因素分析。若要申请适用税收协定优惠待遇，将需要进行复杂的所得归属分析，以及税务机关的广泛参与。
- 系统：跨国公司需进行会计系统升级，以适应新业务线和细分市场业务，并采集与范围、联结度和利润分配规则适用相关的新类型数据。还需进行内部流程升级，以符合许多新型纳税记录和申报的要求，包括远程应税存在的报税、更为详尽的国别报告、第三方分销商记录等。
- 税务管理：在税务机关层面，预计各国将在以下几个方面进行更为紧密的合作：进行税务信息交换、开展多边税务风险评估和联合审计、制定多边框架以商定实体利润分配，以及建立多边机制以预防和解决争议。相应地，跨国公司需加强内部联合税务管理，包括采用改进后的、泛全球的方法开展税务风险评估和管理，扩大税务团队以参与新税务当

局多边机制，加强与业务线和 IT 团队的沟通以开发所需的新型数据和记录。

- 重组：如果现有跨国公司的集团安排（例如对某些销售中心、知识产权管理架构的安排）被认为税收效率不高，则可能需要对其进行重组 / 解散。这可能出现在某些与税收协定待遇有关的情况下，以避免出现过多的联结度风险，也可以通过将某些合并的跨国公司业务分解为单独的实体链、或拆分某些业务线，以实现税务管理的优化。

第二支柱下的规则可能需要进一步详尽的分析，税务顾问对此工作的协助将起到极为关键的作用。

新制定的国际税收规则将对所有的业务产生影响，其范围不仅限于高度数字化的“平台”商业模式，还囊括了更为传统的业务。建议中国的“引进来”和“走出去”企业，密切关注今年下半年的发展情况，一旦能够知悉新的国际税收框架有可能达成共识，应相应地准备好采取行动。

在接下来的几年之内，可能会看到新全球税收规则的推出。这些规则制定于一个复杂的国际税收环境，BEPS1.0 仍将继续推行，且全球供应链正不断发展，以应对瞬息万变的全球贸易形势。这种转变将可能促使对全球跨国公司进行更全面的税务管理、调整或采用新的跨国公司架构形式。与您的毕马威税务顾问保持密切联系，我们将协助您更好地管理风险、把握新机遇。



**创新赋能
税道渠成**

02

税务数字化 的中国之道

推进中国税务数字化变革

大数据时代下的中国税务管理

为质的飞跃做准备

——助力数字中国，为发展创新加强税收激励

数字化技术支持中国个人所得税改革



推进中国税务 数字化变革



正如每个人对美具有独到的见解，每个人对“数字化”概念也拥有不同的理解。当“数字化”与“税务”组合后，在不同情境对于不同个人具有不同的涵义。

“数位化” (digitisation) 是指取得模拟的信息并将其编码为数字 (例如：分为 0 和 1)，计算机记录，处理和发送相关信息。相反，“数字化” (digitalisation) 是指通过信息数字化促进信息处理。“数位化”已经出现数十年，而“数字化”仍相对新颖。

“数字化 + 税务”可以指运用科技管理税务事项；可以指数字经济对税收征管的影响；也可以指税务管理的数字化进程。

这篇文章主要探讨以上主题及其相互影响。

这篇文章的写作灵感源于一位毕马威同事在某次内部讨论发表的观点：人脑对事物的诠释和判断胜于人工智能。税务专业人士也同意上述观点，除了税务管理职能的知识外，更重要的是判断力，经验和同理心。

在通往未来的道路，笔者希望大家思考：假设判断力、经验、同理心和知识在税收法规及征管变得不再重要？换言之，当我们展望未来时，除了科技进步，还应考虑税收法规及数字化征管方式发展，这些都对未来产生影响。

笔者最近观看了一款“税务智能解决方案”科技产品的演示。这个解决方案利用企业 ERP 系统交易层面的数据和分析结果追踪企业构成常设机构的风险，复杂模糊的常设机构概念被简化为一系列的数据要点。假如解决方案可以通过数据相对准确地判断企业是否构成常设机构等复杂税务事项，那么税收法规有可能演变成通过数据确定征税？这样的话，不难预测税收法规将要求从交易层面进行征税。现行的企业所得税将会消失——这个话题我们稍后探讨。

无论您同意或反对文章的结论，笔者希望通过这篇文章，使税务专业人士能够辩证思考，审视现状并着眼未来。对于安于现状的税务从业人员，假如未来发展如文章所预期，那么他们将面临严峻的税务工作前景。事实上，很多税务专业人士喜爱快速变化的税收法规而选择从事税务行业，那么他们的前景将一片光明。面临的挑战在于，如何展望未来，同时立足当下进行自主学习及发展。

本文将探讨以下重要观点：



在高度数字化的环境了解税务的未来发展，回顾增值税的发展过程，从而为其他税种改革提供指引；



由于无法适应数字经济商业模式，企业所得税将会在未来十年被彻底颠覆；



未来大多数税种将按照数据征税，并将取代其他大多数判断依据；



现代税务专业人士 (无论是内部还是外部人员) 面临的挑战将会是管理数据，找出差异，预测趋势，掌控数据并在数据中洞悉先机。

下面是具体的分析。

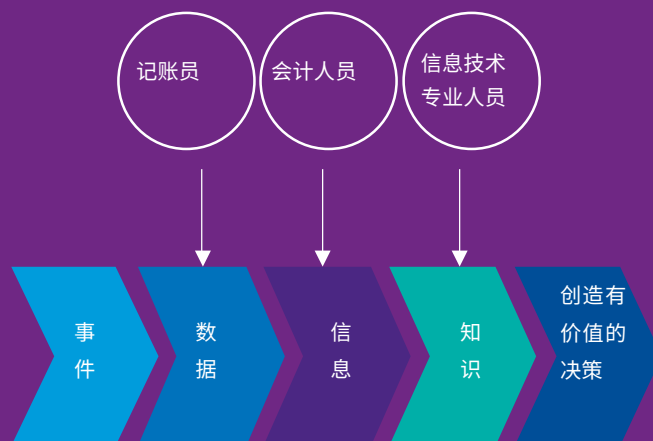


二十年来的发展

过去二十年，科技发展已为税务行业带来了不少变化，只是我们大多数人并未察觉。

以前客户为了获取法规信息而支付服务款项。如今这种模式已基本消失。税务专业人士已转型为提供专业见解，经验及判断以收取服务款。随着强大的搜索引擎例如百度或谷歌的到来，搜索引擎可以为客户带给同样的信息，税务专业服务依靠提供信息收取服务款的时代已经过去。税务专业服务行业目前专注于对法规信息的解读及实际运用。

以下图示摘自美国会计协会期刊 2002 年由 Elliott & Jacobson 撰写的“专业知识的进化论”，该图很好地概括了会计专业的进化过程。



税务专业服务的快速发展还得益于税务机关通过网络公开大量信息。以往只能通过实践才能获取的中国各地税务机关税务实操信息，如今税务专业人士可以通过网络搜索了解。简而言之，信息在这个时代变得更加容易获取，因此也变得更加廉价。



二十年前

Bill Dedman 曾说过：历史是通往未来的最佳指南。所以让我们先回顾过去二十年发生的事吧！

巧合的是，笔者在二十年前开始他的税务生涯。当时，专业服务公司的图书馆里提供“活页服务”，税务专业人士在此查询最新的立法，判例及评论。

“活页服务”的好处是如果立法，判例或评论有任何更新，图书管理员将替换新的活页。通常每三个月管理员更新活页一次，这也意味着最近的更新是三个月前的变化。

税务专业人士通常使用电话、传真机及信件的方式与客户进行沟通，而电邮在当时是相当新颖的沟通方式。

多数情况下，由于专业服务公司拥有客户没有的信息，税务咨询建议通常是为客户寻找适用的法规条文，而客户付款也是为了获取这些信息。

当时公司业务形式相对简单直接。全球化还没真正形成，大多数的商业模式都是以国内业务为主，公司在运营地会设立实体办公室、厂房或其他形式的“常设机构”。



现在

税务专业人士的职能发生了重大的改变，其中最大的变化是客户消费信息的方式。这里的客户既包括公司的外部客户，也包括使用税务专业服务的公司内部利益相关者。

这两类客户如今较少寻求税务专业咨询服务，以下理论可以用来解释变化：



- 1 从 80 年代开始，许多发达国家推出“目标导向的税收法规”。税收法规从对法规的字面诠释，即众所周知的“Westminster 原则” (Duke of Westminster principle) (具有高度确定性，便于税务筹划) 发展为以目标为导向。同时很多国家推出反避税条例。税收法规的发展导致税务咨询存在不确定性。
- 2 业务的国际化发展带来更多的双重征税问题和争议。国际间将转让定价作为最主要的协调方法，而转让定价是以经济分析为基础，缺乏唯一判定标准的经济分析给税务咨询带来了更多的不确定性。
- 3 会计准则和税款拨备要求通过估计方式计提税金，使税务工作重点集中在“数字”层面。
- 4 此外，国家不断更新税收法规亦让税务环境变得不稳定。
- 5 跨国公司更关注在新兴经济体的业务运营，而事实上新兴经济体的税务实践更注重当地实操而非法律规定，专业咨询意见的价值因此降低。

众多因素最终导致法规的确定性降低，客户更希望了解数种可能发生的结果，因而寻求内外部税务咨询的协助。

久而久之，客户认为是否把某一个数字填在纳税申报表就是税务决策，客户只想知道具体问题的答案。这类要求通常不涉及复杂的不确定因素，前提假设和事实依据。

下一个大的趋势是可比性分析，客户可以从得知自己的公司相对其他公司的定位。比起自己公司应该怎么做，客户更关心的是其他公司是怎么做的。

税务机关在管理税务风险时也运用可比性分析，税务机关查找异常数据，提出针对性问题，展开审计和调查。可比性分析属于一种数据分析，因此可比性分析将持续很长一段时间，我们后续进行深入探讨。

相关的问题在于纳税人是否满足税务机关对其提出的合作合规性要求？过去的五到十年，合作合规模式促进了纳税人更大程度的自主申报，税务机关将其有限的资源管理高风险纳税人。但在数据驱动的今天（和未来），倘若税务机构不再需要纳税人的合作？倘若税务机关比纳税人提前知道问题所在？举例来说，巴西的税务机关在“SPED”系统录入税务和会计数据，利用系统识别实际与预期差异，并对纳税人提出质询。波兰的税务机关刚宣布将取消增值税的申报要求，因为税务机关已经可以在“SAF-T”申报系统取得所有数据。

虽然这些税收征管方式已经出现了一段时间，但最近二十年税务合规管理的发展却异常缓慢。

例如，很多公司的税务人员从 EPR 系统和金税系统获取数据，进行核对，经过人工调整删除质量有问题的内容，然后准备无数的计算表和工作底稿以供审核和批准。为应对税务机关可能提出的疑问，相关文件妥善保存以提供完整记录。

公司的税务人员每月 1 号开始，直到第 15 号（或其他申报日期）重复进行上述的工作。

而上述的工作就是为了保证增值税、企业所得税、个人所得税、印花税及其他税种的月度、季度或年度的准确申报。

这并不算很先进或成熟吧？

由于企业组织架构设置等原因，税务咨询和税务合规工作由不同的人员负责，税务工作缺少全面分析整体掌控。打个比方，公司内部的税务咨询只是对业务提供咨询建议，提供法规更新和响应公司对税务事项提出的疑问。公司内部的税务咨询人员以无法确保申报数据的完整性和准确性为由，不对纳税申报或实际缴纳税款负责，并认为其他部门应保证申报数据准确。公司的税务咨询人员不负责税务合规工作，或者不同人员从事税务咨询和税务合规工作，在数据主导的时代是不可行。

但这将会改变，并且这个变化必然成为税务专业领域未来十年的里程碑。

简单而言，税务合规工作将变得高度自动化，高度数据化，运用数据分析技术分析税务合规工作，并提供税务咨询。税务自动化和数字化的时代即将来临。



未来

想象我们身处 2040 年，坐在一架能自由飞行的交通工具（为何我们要把自己限制在路面上，而我们头顶有大片空间可以被我们使用），我们正在与子孙分享二十年前的事。当我们告诉他们准备纳税申报表时，他们嘲笑我们以前多么低效率和老派，嘲笑以信任为依托的税收体系，嘲笑我们花费庞大的人力和工时管理上述体系，以及名为“发票”的东西。

我们告诉他们这就是我们每天的工作，直到一间庞大的科技公司（我们不会预测是哪一间公司），决定改变这个税务系统。

这个科技巨头发现通过他们的平台，支付服务系统或云端储存系统，他们拥有及控制世界大部分的交易设施，可以利用每笔交易数据自动生成纳税申报表，自动计算，判定，检查，审核税额，从交易对价自动提取税款并实时缴纳。不单是增值税，他们也开发了交易层面的企业所得税分析工具，自动化转让定价调整及工资薪金自动扣缴个人所得税。简单而言，他们制造了一个“完全税务解决方案”，只因他们拥有数据和设施，掌控付款方式，向各国政府提供宝贵的征税服务并收取服务费。政府发现如果按照业务营运方式征税，比起以往刻板、过时、与数字化世界脱轨的税务制度，政府能够收取更多的税款，因此世界各地的政府纷纷修改各自的税收法规。

这个主意是天马行空，还是切实可行？我们继续探讨。



创新赋能 税道渠成

从增值税改革开始

我们预计到 2040 年将实现全面自动化缴税，从征收范围，税法规定，征收方式，征收管理将实现数字化。这些变化始于增值税，而增值税将如何引领变革呢？

近年来全球税收体系最引人注目的变化莫过于间接税的增长。具体来讲，从寥寥可数的几个欧洲国家到如今超过 160 个国家征收增值税和商品服务税。根据经济合作与发展组织（“经合组织”）公布的 2016 年“消费课税趋势”的数据，消费课税占税收总收入的比例从 20 世纪 60 年代的 11.9% 增长至 2015 年的 20.6%。经合组织成员国的平均增值税税率已增长至 19.2%。

在典型的供应链，生产商提供商品或者其零部件给分销商，之后分销商将产成品销售给零售商，最后零售商再将商品销售给最终消费者。传统的增值税体系具有以下特征：

- 供应链中的三个环节不同主体（生产商、分销商和零售商）缴纳增值税销项税额，只有一个主体（零售商）产生了“真实的”收入。政府作为债权人在征收增值税承担了一定风险。
- 供应链中的三个环节不同主体（生产商、分销商和零售商）取得增值税进项税额，然而没有任何一方实际承担增值税，因此，政府在征税过程中同样可能遭受损失。
- 增值税被包含在最终商品或服务的价格，当最终消费者购买产品或服务时，即完成增值税的征收。

上述增值税的征收方式，可以看出征税效率不高，可能被科技改变目前的征收方式。然而，笔者并非担心增值税将会消失，而认为正是增值税体系的这些特征，使增值税在 2040 年可以引领税务体系的数字化变革。理由如下：

- 增值税旨在征收商品及服务最终私人消费的部分。虽然从企业征收增值税，但是最终由消费者实际承担增值税。由于增值税针对商品及服务销售环节课税，同其它税种，增值税得以持续。在供应链中，服务和商品的生产、加工、销售以及运输环节可能会被阻断，但消费是不可避免的；
- 增值税是针对交易层面课税，相比其他税种，增值税的征收方式更有效率；
- 采用目的地原则，即在商品及劳务的最终消费地征收增值税。

以上这些特征使得增值税能在数字化变革更加行之有效。简单来讲，对于开拓市场过程中销售商品及服务所带来的商业利益，和对商品及服务消费

的征税之间，由于消费者将继续消费，增值税调和了两者的关系，从而避免了从 2020 年到 2030 年期间的众多税收战争（后续将继续进行讨论）。但是，前文提及的增值税目前征收效率不高，也是增值税亟须改进的地方。

增值税未来将发展为类似单一环节的零售销售税，采用数字证书免除前述企业间交易环节税款的征收，而在最终消费环节对销售额征税。经过这些改变，增值税的骗税行为将大幅减少，征税成本也将显著下降，增值税得以存续和发展。总体而言，增值税是最具备数字化改革条件的税种，并且数字化改革也将奠定以增值税为主导的税务体系。



为何是增值税指引 未来税收体系？

现在让我们通过一些具体的案例来解释，增值税可以对未来的税收体系提供有效指引。

首先，增值税法规提及的去掉专业判断及知识，以此支持数字化的理念。例如，根据欧盟理事会第 1042/2013 号第 24b(d) 及 24(f) 条规定，为判定某些数字化服务的提供场所，服务提供商需获得两份一致的证据来证明消费者所在地。换句话说，立法委员已经意识到不应采用例如消费者住所，消费者所在地，甚至消费者实际消费该服务的发生地这样模糊的概念来定义消费者所在地。相反的，应该由例如消费者 IP 地址，送货地址，消费者的银行信息或者使用的 SIM 卡所在的国家代码等数据信息确定消费者所在地。

笔者看来，课税将基于数据信息而非个人判断或者专业知识，这将成为税收法规的重大变革。

增值税目前正在改革的另一领域，对没有实际销售商品或提供服务而只负责促进商品或服务交易的线上平台，要求其就有关商业行为缴税。此处提及的线上平台被要求缴纳增值税的现象，首先澳大利亚提出对线上平台课税的要求，之后欧盟、新西兰及新加坡等陆续提出类似要求。这与经合组织 9 号工作小组关于消费税的工作保持一致。

对于未取得相关收入或所得的单位征税已经不是新的概念，例如，一些预提所得税即是按此实施及执行。在增值税领域，由非居民（销售商）扣缴



增值税优先于居民（消费者）缴纳增值税，这与预提所得税的优先次序正好相反。

这是如何运作的呢？

虽然处于起步阶段，上述规则运作的内涵是线上平台以缴纳增值税为代价换取在某一国家或地区的经营许可。如果这些线上平台不能够去负担相应的间接税，税务机关可能会采取执法手段（目前是通过线上平台本身所在地和交易所在的司法管辖区互相合作来完成），在线上售卖的货物可能会被禁止入境，或者消费者会被禁止在该线上平台购买商品，而且，最重要的是，这些风险会损害线上平台的声誉。

数字化经济起初被认为是一种清除传统中介机构的力量，并且税务机关可以借此发现新的应税行为。然而，电子商务平台的出现重新承担一些传统中介的活动，并且带给税务机关新的税源。

其实不难想象，税务机关想把这些概念延伸到本地交易的增值税，并利用网上平台去征收。吸引税务机关的地方是，比起大量的小商户，税务机关更容易强制大型线上平台遵从合规要求。

在数个南美洲的国家，例如哥伦比亚，哥斯达黎加和阿根廷，都有立法要求借记卡和信用卡供应商履行增值税扣缴义务，即按照“销售时点”方式征税。同样地，数个欧洲国家开始试验“分开付款”征税方式。各种支付服务供应商最终都会被纳入税收监管，我们不难预期未来征税的方法将离不开支付服务供应商。

那么这对税务的未来有什么启示？



这告诉我们预期税收立法未来将重点针对数字化商业模式。这会导致征税方式依据固定或指定的数据点征收，而并非根据一些模糊概念。因此管理数据的需求变得更为紧迫。

数据管理人将会是下一波被大量需求的专业人士。他们的职责不仅仅是发现有缺陷的数据，而是找出这些数据缺陷的根本原因并找到解决方案。

这也启发我们，在未来将会有更多的税收来自促进或者撮合交易的第三方。从另一方面推测，增值税系统按照“现金流”的方式征税，是否无需以“信任”作为依托呢？从长远看，这些趋势只是向实时征税方式迈进的一小步，我们将预期科技的进步会令实时征税更进一步发展。

未来十年企业 所得税的挑战

如果在未来 20 年增值税需要改变，那么企业所得税需要的是重大变革。

如前述，很多地区（包括中国）的增值税法以采用目的地原则。如最近 Rebecca Millar 在《2014 全球数字经济的增值税研究》(The Future of VAT in a Digital Global Economy 2014) 提及的，企业所得税和增值税的政策制定所面临的挑战有着真正的区别：

“对于增值税来说，‘需要做点东西’的重要性并没有企业所得税那么多。这不是因为国际性电子交易的增值税征收是一件容易的事，实际上，这并非一件容易的事。也不是因为增值税引起的征收问题不同于企业所得税，在大多数的情况下，两者所面临的征收问题是类似的。增值税的不同之处是基本上世界各国对地区征税原则已达成共识。有些国家可能只是声称遵循目的地原则，特别是一些征收能力有限并高度依赖增值税作为政府收入的国家。其他国家，或是他们的税务执法机关或法院在一些特别的情况下不同意目的地原则。尽管如此，国家之间在基本原则并没有很大的分歧。对于最主要的中性原则，即增值税不会对企业与企业之间 (B2B) 的交易增加税负，国家之间也不存在严重的分歧。所以，对于区域性原则等与征税的基础有关的原理，或是哪个国家有权征税，各国政府是不用重新审思的。”

很多年来，企业所得税的争论焦点在于是采用居民原则还是来源原则。常设机构形成的条件已经清楚了，在确定常设机构存在的情况下，下一个关键的问题是有多少利润应该归于常设机构。

在数字经济的快速成长下，这些概念需要更严格的审视。因为数字经济的商业模式可以做到在甲国供应货物或提供服务，而却在没有形成常设机构的情况下在乙国赚取利润。

最好的例子是最近在美国最高法院 *South Dakota v Wayfair Inc* 585 US(2018) 的判决。这个判决推翻了一间公司需要在美国有实体存在是被征收销售税的前提这样一个结论。法官认为：

“高度互相连接的经济下，重要的科技和社会转变意味着买家与卖家的距离被拉近了，无论店铺与买家物理上的距离是近或是远。¹ 对于定向广告和客户通过上网装置即时连接，业务可以在一个国家真实存在，不再拘泥于传统观点拥有实体存在才产生业务。² 一个虚拟的展示空间比起实体的店铺可以展示更多的商品，提供更仔细的细节和更多买卖双方的互动。但在今天之前，这样不间断、无处不在的虚拟零售商却是与这个国家不相关的。我们的法庭上不应予以保留无视与国家有着重要但虚拟的联接的法规。”

虽然这个案例是关于美国销售税的，销售税也是一种间接税，所以此案例给了增值税等间接税一种革新的启示。同样的观点也可以运用在国际税收和企业所得税。但奇怪的是，目前还没有类似的运用。

1 *Direct Marketing Assn. v. Brohl*, 575 U. S. (2015) (KENNEDY, J., concurring) (slip op., 第 2, 3)。

2 *Id.*, (slip op., 第 3)。

在早期，经济合作与发展组织（OECD）与各国政府专注于寻找数字商业模式的独特之处，即让销售者在一个国家经营但赚取另一个国家（没有在当地形成实体）的利润。但结果却是把数字商业模式分成数种特定类别。由于愈来愈多的实体公司转向数字经济，越来越多人认为数字商业模式的税收风险与传统商业模式不同。

所以，关于企业所得税的争论集中在以下 3 个主要问题：

1 价值是在哪里产生的？

2 我们将如何衡量(和分配)产生的价值？

3 这对现有的常设机构概念有什么影响？

简单来说，这些问题的重点是找出联接的定义和利润分配的方法。这也是最基本的问题。

上述三个问题分别关注的是理论上一个观点的争论。因此，从理论和学术角度上，思考这些问题不容易出错。但是它们是否实用呢？怎么才能让发达国家和发展中国家的税务机关都能够实施呢？它们怎样才能经得住时间的考验呢？政治家怎样才能运用它们，从而保证国家能够获得公平的税收分配？以及公众应如何识别这些问题，从而保证蒸蒸日上的科技公司能够以合理的收入在来源国纳税呢？

除了在争论中纳入更多的学术讨论，在笔者看来，我们还需考虑普及可能的实用方法。当管辖权所涉及到的领域存在很多理论、争论以及观点时，该领域学术争论容易出现更多问题。每一个学术争论背后都是被一些争取推进本国税收进程的人所控制的——比如，是否能保护他们国家的商业发展，或者是否能为他们国家的公民主张税收权利。进一步来说，最终所有的解决方案都必须是可衡量且可实施的。

以下图表完整列出了各种不同的观点：



税务的“宾果”（bingo）游戏正在进行，我们猜想哪一个国家可能被分到哪一个组别。其实只要知道这个国家是数字产品和服务的净进口国还是净出口国，就可以知道它属于哪个组别。

在应对数字化挑战的税务解决方案发展过程中，2020 年预计成为转折点，与经合组织预期发布数字化带来的税务挑战的最终报告时间一致。各国政府要么做出重大突破，将以上三类不同的观点整合成统一的框架，要么各国政府无法达成一致，继续各自为政，而这样的最终结果无疑是双重征税，那将会是税务战争的开始。

借用经合组织税务政策及统计司司长 David Bradbury 在 2018 年 9 月 10 日国际税收说明的话：

“达成共识是具有挑战性及非常困难的事，我们对此并不抱任何幻想。”也许这句话意味着第一组别的国家意识到改变的必要性，第三组别的国家认为无需改变，而第二组别的国家看到比数字经济更广泛的问题。问题没有达成共识，更不用说就如何解决达成共识。

Pascal Saint-Amans 在同一篇文章推测：争议的重

心首先是征税权的分配，然后再对数字经济征税联接体进行定义，而不是相反顺序。从数学计算的角度来看，这等同于在不知道计算答案的公式（即政策），需要先计算求解（即征税金额）。

从实际出发，笔者同意 Saint-Amans 的观点。各国政府及其政治领导人必然想先了解本国将增加（或流失）多少税款后再制定适用于本国的法规。但我们推测，在制定这些法规时，企业所得税将采用目的地原则作为征税原则，并针对交易层面课税。

笔者认为，采用目的地原则下对交易征税的原因十分简单。与传统征税方式相比，按来源地征税，此举促使征税及商业利益达成一致目的。然而，究竟是通过加强常设机构的规则、引入数字服务税、引入其他类型的最低税收或甚至改变转让定价及利润分配的方法，我们拭目以待。毕竟这些都是转移现有税制到以目的地征税的方法。最关键的是以目的地征税将使全球间接税体系变得有效。下一个重大的挑战是把一项根据目的地原则征收的企业所得税及间接税融合成为一项超级税种！

简而言之，基于上述原因，我们认为企业所得税会演变成类似于间接税，即在消费发生地进行征税。原因如下：

1

如上述，虽然未来的模式尚有众多争议，我们仍然认为改变将会发生。大家普遍认同一个位于甲国的公司可以乙国从事主要的商业活动（并获取利润）。这可能是许多“纯数字经济”公司所采取的模式。但随着时间的推移，这种模式不容置疑推广至如金融科技、保健、传统零售、银行及其他金融机构、甚至专业服务等领域。因此变化势在必行。

2

经合组织和欧盟最近发布了关于引入数字服务税的可行性报告。这个税种以流转税为基础并应用于三类交易：广告收入、中介服务及数据传输。数字服务税针对那些能够不在消费者所在国设立实体，但又能从消费者获取可观收入（及利润）的数字平台征税。有趣的是，数字服务税的经济形式看似直接税，而实际上却以间接征收的方法收取。换言之，这是在识别消费者所在地的同时，识别消费者所享用服务及从消费者取得收入之间的关系。印度、智利、乌拉圭及中国台湾等国家和司法管辖区进入数字服务税税收领域，一些欧洲国家也紧随其后。因此可以看出，企业所得税向以目的地原则对交易征税方式改变，并适用于收入总额。

3

世界各地的企业所得税率正在下降。30年前全球超过30个国家的企业所得税税率高于百分之五十，但现在只剩下5个国家的税率高于百分之五十。这些数据也验证了企业所得税需要进行改变。

对税务专业人士的未来有什么启示？



税务专业人士对未来的讨论普遍集中在科技如何影响税务部门收取税款，即“税务数字化”。许多税务专业人士也考虑到商业模式数字化对未来宏观经济的改变。但很多人没有考虑到税务数字化对税收立法、征收和管理的影响。以纳税人在税务系统的数据点进行征税；要求货物或劳务的交易地或消费地征税，这些概念使数字经济商业模式与现代经济需求达成长期一体化。同样地，另一方面，税务专业人士需要（通常是必须）把税收要求转换成数据点，让公司的ERP系统可以自动计算税款（通常为交易行为税）。在系列因素的综合影响下，税务要求及客户数据点更加趋向一致。

最后，笔者预测对于税务专业人士来说“一切取决于数据”，也许这是陈词滥调，但确实如此。我们对于数据了解多少？多精确？能否掌控数据？是否知道如何分析数据？这些都是每位税务专业人士在未来几年税务数字化时代需要关注的问题。

大数据时代 下的中国税 务管理



在大数据技术和税务管理体制改革的推动下，中国多年来的税务征管现代化正稳步前行。从中长期来看，这将从根本上提升税收征管效率。毕马威中国的税务专家们在本文中阐述了提升后的征管有效性是如何反向促进税务征管向更成熟、更合理的方法过渡，进而帮助纳税人解决在日益复杂的经济环境中所面临的税务问题。

2018年中国税务征管体制和法规发生了重大变化，本文将重点放在税务机关的征管变革上。

本文将着重探讨2018年五大税务征管变化：

- 1 国地税合并；
- 2 取消“事前审批”和“事前备案”；
- 3 千户计划最新进展；
- 4 统一企业登记, 推动政府间合作与信息共享；
- 5 网上申报和电子发票进展。

总体来看，我们观察到在中国发达的一线城市，如北京、上海和深圳，税务机关的征管有效性提升明显（例如，通过基于大数据技术的税务风险筛查、纳税人信用评级等）。税务官员在积累丰富经验的同时，有机会获得更有效的培训以帮助他们更好地理解日益复杂的纳税人商业安排。在越来越多的案例中，这些情况有效促进税务官员采取更“合理”的方法来处理纳税人问题。中国税收法律法规经常留下许多“灰色地带”，发达城市税务官员的经验、眼光、对商业实质的敏锐，促成了这些地方的税收征管实操更加符合税收法规本意和商业实质。这一点也可以从税务机关与纳税人的沟通中看出来。税务机关采用时兴的即时通讯形式（例如，通过网络帖子和微信新闻稿）与纳税人沟通，在最新动态中税务机关越来越强调为纳税人服务。尽管未来几年经济形势复杂，纳税人希望这种正面、积极的发展能够延续。同时纳税人也期待，基于大数据技术的税收征管方式、组织机构变革和征管培训可以被推广到中小城市，以提高这些地方税务机关的征管有效性和商业感知能力。

在此必须指出，这些趋势与税务机关内部管理的提升有着复杂的相互作用关系。严格征管执法有助于遏制不当适用税法，但可能会导致税务官员执法过于保守，仅根据税法字面意思执行，不能根据税法本意去解读复杂或创新的商业安排。各地税务机关不同风格的执法实践并存，未来中国税收征管实践的发展方向仍有待进一步观察。

1 国地税合并

中国之前的税收征管机构是国、地税并行，分设在省、市、县各级。历史形成的双重征管体系的复杂性给纳税人带来了许多挑战。

为了落实 2018 年 3 月的国务院机构改革方案中提及的税收征管体制改革，从 2018 年 7 月开始，全国省、市、县、乡各级国税局、地税局合并，从而在国家税务总局统一管理下形成统一的税务机关。另外，为提高社会保险资金征管效率，将基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费等各项社会保险费交由税务部门统一征收。



这项税收征管机构改革意义深远,表现在以下方面:

- 提高征管效率和有效性。改革前，税收和社保分别由不同的税务机关和政府机关征收，例如，大部分企业的企业所得税由国税局征收，个人所得税由地税局征收，而社保费由社保局征收。改革后税收、社保均统一在税务机关征收，有助于整合征管资源，大幅提高征管效率和有效性。征管有效性的提升可以表现为在同一征管机构管理下，不同税种、收费之间的一致性可以得到保障，例如，用以计算个人所得税的工资薪金和计算社保费的工资薪金，还有企业所得税前扣除的工资薪金可以通过相互比对避免出现以前在不同征管机构管理下的不一致问题。特别需要指出的是，过去对中小型企业的社保缴款征收管理较为薄弱，预计未来在税务机关的统一管理下将会大大提高征管水平。
- 改善纳税人服务，降低纳税人合规成本。国家税务总局已将国地税合并作为“放管服”的关键举措。在全国范围内实现“纳税一个标准、征管一个流程、执法一把尺子”。此前的“春风”行动和“深化国税、地方税务征管体制改革”等税收征管改革方案已经提出国税、地税共同设立联合办税大厅和数据平台。国地税合并显然进一步推动了这一进程，同时节省了纳税人不得不在国税和地税征管机构之间来回处理纳税申报、缴纳和备案等涉税事项的时间。
- 有助于提供涉税“一站式”服务，即一次性处理所有与税务有关的事项。这是国家税务总局 2017 制定的目标，目标是纳税人可以在指定范围任意选择办税服务厅网点办理税务事项，并逐步扩大通办范围，从全市通办，到全省通办，再到全国通办。这要通过全国范围的线上税务服务平台的整合来实施，在国家数据共享交换平台的基础上，最终实现在 2020 年前建立起统一的全国电子税务局的目标。
- 有助于税务机关整合征管资源。北京、深圳等城市已经成立了新的稽查局专注于税务稽查，新团队人员数量远远超过了合并前的水平。江苏省也新成立了类似机构，据称新机构人员配置超过 100 名。

值得注意的是，尽管这些进展十分可喜，但在跨区域协调和税收收入分配方面仍有许多实际问题有待解决。例如，如果纳税人可以选择他们希望向哪个税务机关提交申报材料并缴纳税款，就需要解决税务机关之间分配和转移税收收入的问题。税收收入来源地和纳税人注册地的税务机关（主管税务机关）均有可能对税收收入提出索求。在缺乏机构内部税收收入转移机制的情况下，这可能使纳税人与这些税务机关的关系趋于复杂化，甚至可能导致税务机关双重纳税。这些问题已经出现在纳税人可以自主选择税务机关申报和缴税的案例中，例如，从中国不同区域取得收入的非居民企业。

中国将几个行政机构的行政审批、备案和程序相互挂钩的独特方式，也产生了一些问题。一家外国公司将北京公司股权转让给上海公司时可能发现，如果向北京税务机关（即所得来源地）缴纳转让所得的税款，上海买方将不能通过上海银行办理对价的支付。由于只有上海税务局的缴税信息才进入上海银行的参考系统，因此上海银行无法查到上海买方的缴税记录，根据外汇管理局的规定，上海银行无法替上海买方办理付汇手续。这一问题需要北京、上海的税务机关、外汇管理局的及纳税人进一步深入协商解决。

因此，虽然国地税合并和纳税人大数据整合的前景是美好的，但仍需要解决许多与跨区域协调和税收收入分配有关的问题，以确保真正改善纳税人的体验。



2 “事前审批”到“事前备案”再到“留存备查”

在以往的实践中，中国的税收管理主要依靠“事前审批”来控制纳税人的行为和税务遵从。事前审批的范围非常宽泛，包括税收优惠、减免，也包括更基本的与申报相关的事项，如财产损失税前扣除，需要税务机关事先审批。此外，对外付汇也需要税务机关事先审批，也就是说，除非提交经税务机关审批对外支付审批表，否则银行不会处理对外付汇。

在 2013-2016 年期间，中国实际上已经基本取消了“事前审批”机制，取而代之的是“事前备案”制，即只需向税务机关备案便能够进行后续流程，原则上不应阻碍税务处理流程或付款流程。国家税务总局仅仅保留了 7 个微小税务行政管理事项作为事前审批事项，比如对纳税人延期申报和延期缴纳税款的审批，允许在线申请并办理。

尽管如此，中国各地的许多税务机关有些时候仍按照之前“事前审批”程序处理备案流程。例如，国家税务总局公告 [2013] 第 40 号取消了对向中国境外支付各类款项（如服务费、特许权费）的事前审批，以事前备案取而代之。但是，许多地方的税务机关拒绝在备案表上盖章证明纳税人已经在支付税款前向税务机关提交备案表。纳税人无法取得税务机关盖章的备案表则无法到银行办理对外付汇。此外，许多税务机关还是和审批制一样要求备案时提交大量资料。

为了进一步减轻纳税人的遵从负担，在 2018 年 4 月，国家税务总局发布了 2018 年第 23 号公告，修订并发布了新版《企业所得税优惠政策事项办理办法》，取消了对某些企业所得税优惠项目的备案要求，包括了免税、税基减免、加计扣除、加速折旧、税收抵免和降低税率等项目。新的简化办理方式适用于 2017 年度汇算清缴及以后年度优惠事项办理工作。该公告所做的修改旨在：

- 简化申请企业所得税优惠的流程。根据新方法，纳税人可以自行判定是否有资格享受企业所得税优惠待遇，并在企业所得税年度申报中申报享受企业所得税优惠。但是纳税人必须留存原备案资料，以备税务机关后续核查时根据需要提供。
- 将留存备查资料分为主要留存备查资料和其他留存备查资料。企业应当按照《企业所得税优惠事项管理目录（2017 年版）》列示的清单归集和整理主要留存备查资料，其他留存备查资料则由企业根据享受优惠事项的情况自行归集，以助于税务机关在后续管理时能够做出准确判断。
- 税务机关将对企业享受优惠事项开展后续管理，企业应当予以配合并按照税务机关规定的期限和方式提供留存备查资料。其中涉及软件和集成电路产业相关优惠事项的，企业应当在汇算清缴期结束前向税务机关提交《目录》所列示的相关资料。其他优惠事项的核查，由各省税务机关（含计划单列市税务机关）按照统一安排，开展后续管理等。

该法规的目的是推动纳税人将来自行评估和判断税法上的减税 / 免税 / 优惠待遇如何应用于日常税务处理和纳税申报。如有不当，税务机关可对其进行检查和调整。这些变化与全国范围内消除地方官员过度使用行政自由裁量权的行动相关联，同时可能被视为与政府的反腐败运动相联系。

23 号公告之后还有两个法规与此相关，旨在推动企业自行评估和判定企业所得税的税务处理：

- 2018 年 4 月发布的国家税务总局公告〔2018〕第 15 号《关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告》简化了资产损失的企业所得税申报。虽然资产损失的审批制之前已经过渡到备案制，但仍然被要求提供大量的证明文档。根据最新的规定，纳税人只需提交一份表格，连同企业所得税年度申报，即可申报资产损失；支持性文档（如会计和税务相关资料）由企业留存备查。
- 2018 年 6 月发布的国家税务总局公告〔2018〕第 28 号《关于发布《企业所得税税前扣除凭证管理办法》的公告》填补了向纳税人自行判定机制过渡的征管法规框架中的一大空白，首次正式规定了企业所得税扣除目的的支持性文档要求。此前，中国没有具体的规则来规范税务机关所要求的支持性文档。《税收征管法》、《发票管理办法》及其实施细则虽有相关规定，但在实践中，税务机关与纳税人之间在支持性文档的构成和内容方面存在诸多争议。因此，新的指引增加了企业的税收确定性。

这些对中国税制运行的根本性改变对于纳税人是有利还是有弊尚有争议，这将取决于每个纳税人的能力和具体情况。应当指出，尽管旧的事前审批机制可能导致耗时较长，纳税人需要花时间向税务官员说明具体案情，并且在某种程度上给予了税务官员过大的自由裁量权，但也事前审批机制有其优势，即纳税人在收到税务机关审批后，可以合理地确定其税务处理在之后可能的税务检查中不会被推翻，当然前提可能是当时批准的税务官员仍然在位。此外，还应当指出，虽然取消了事前审批，但纳税人还是被要求提供更详细的申报表和文档，以为税务机关的“后续管理”提供信息。

在推进纳税人自行评估机制的过程中，以下几个方面显得尤为重要：

- 确保通过法规的明确提高纳税人的税收确定性；
- 国家税务总局要确保各税务机关在实践中切实遵从指引；
- 纳税人建立税务风险管理体系来管理内部税务风险。

新的纳税人自行评估机制也可能带来好处，特别是针对具体税收问题而言：

- 国家税务总局的指引会变得非常明确和具体，地方自由裁量空间减小；
- 国家税务总局关于优惠 / 扣除的申报的流程指引和直达税务总局的行政审查程序在实践中高度具体和有效，直达国家税务总局的行政复议程序在实践中具有高度规范性和有效性；
- 纳税人的税务风险管理体系和流程足以识别和处理税务风险，并及时更新。

如果不具备上述条件，那么新制度很可能增加纳税人的税收风险，导致风险大于可能的益处。此外，我们注意到，税务机关在通过基础建设提升内部监督管理水平的同时，监督和核实下级税务机关的执法行为出现了新的复杂性。由于受到更严格的内部监督机制的审查，一些官员（尤其是基层税务机关官员）倾向于采取非常保守的方式来适用税收法规以降低其个人风险。特别是在他们处理不熟悉的复杂的商业安排时，他们更不愿意动用自由裁量权，而是选择死板地看税收法规和指引的措辞，而这可能导致税收法规在商业应用中出现问题。而在发达城市里，税局官员则倾向于运用其商业敏感以更好地理解商业安排，并更“合理”地应用税收法规。因此，这将成为未来向纳税人自行评估机制过渡的关键挑战。

另外，除了税务机关之外，其他相关政府机构也需要随之而改变。如上例所示，一家外国公司将北京公司的股权转让给上海公司时，如果银行和外汇管理局继续要求纳税人出示经税务机关盖章的税务备案表作为付汇前提条件，那么，取消事前税务备案将需要这些部门调整其程序和要求。不能及时调整将会增加商业活动的复杂性和障碍。

3 风险导向的税收征管 ——千户计划

自 2015 年以来，国家税务总局一直致力于推动“千户计划”，旨在对中国最具行业代表性的、税额贡献最大的大型企业采用一种基于大数据技术的、基于风险管理的税收管理方法。截至目前的工作主要集中在数据收集、行业树构建等方面。国家税务总局意识到千户企业在提供数据的同时，也希望能够从中获益。因此千户计划后续行动列表旨在带来这些好处，例如，包括全国范围内的地方税务机关实现一致的税务处理，复杂税务问题的升级解决等。

2017 年 11 月 24 日，国家税务总局大企业税收管理司副司长王福凯以“千户集团税收风险管理”为主题，与网友进行了在线交流。



其中值得关注的内容有：

- 税务总局大企业税收管理司统筹开展对单个集团的税收风险分析。每个集团按单个成员企业形成风险分析报告，对该集团的所有分析报告进行加工整理形成税收风险对应任务，按照成员企业所在地，区分国、地税征管的税种，通过金税三期决策支持系统推送至各税务机关开展应对。
- 北京市国家税务局第五直属税务分局作为税务总局千户集团税收风险分析中心，依托千户集团税收风险分析平台，采取计算机风险自动扫描、人工专业复评的“人机结合”方式组织实施，与省税务局开展联动分析。省税务局结合税务总局下发的风险识别报告，开展人工专业复评，形成风险分析报告，并在规定时间内上报税务总局。
- 近两年来，大企业管理司建成千户集团风险程度测试指标体系，并完成了从 1.0 版到 3.0 版不断迭代更新。3.0 版已初步构建了包含经营状况、税收表现、风险特征三个层面的行业指标模型架构，既可通过会计指标衡量企业经营状况，又可通过征收指标监测企业税收表现，更可通过行业特征指标定位企业税收风险。
- 针对某项税收政策各地有执行不一致的情况，在推送前税务总局尝试增加一个与集团总部事先沟通的机制。通过税务总局与企业集团总部的直接交流沟通，明确某风险事项合法、合理的税务处理，达成一致后再将该风险推送至各地应对。
- 千户集团税收风险分析严格意义上是针对企业过去若干年度已发生涉税事项的分析，而不是针对未发生的涉税事项。若相关复杂涉税事项尚在进行中，同时通过企业提供的相关资料数据能够了解到相关重大事项，也可对企业可能面临的风险进行分析，经评审推送到相应税务机关对企业进行风险提示，确保企业在纳税义务发生时准确、足额纳税，避免事后检查带来的滞纳金、罚款等风险。

随着这些发展，千户计划已经成为中国税收征管的一个重要举措，在有效定位税务检查目标企业方面和解决中国税法设计和实施中所固有的税务不确定性方面都有突破。

4 企业证照合一与 政府间信息共享

多年来中国一直在推进证照简化项目以简化和整合企业所必须获得的各种营业执照、注册证书和许可证等。最开始是 2015 年推出“三证合一”，后来 2016 年推出“五证合一”，自 2016 年 10 月 1 日以来“五证合一，一证一码”计划已在全国范围内推行。2017 年 10 月，按照《国务院办公厅关于加快推进“多证合一”改革的指导意见》要求，“多证合一”改革于 2017 年 10 月 1 日起在全国全面实施。

2018 年 3 月，多个部门联合发布了“二十四证合一”计划，并从 2018 年 6 月起在全国范围内实施。根据工商企注字 [2018] 第 31 号《关于推进全国统一“多证合一”改革的意见》，各相关部门协商确定，在“五证合一”基础上，将 19 项涉企（包括企业、个体工商户、农民专业合作社，下称企业）证照事项进一步整合到营业执照上，首批实行“二十四证合一”。



二十四证包括但不限于：

- 营业执照（由工商行政管理机关签发）；
- 税务登记（由地方税务机关签发）；
- 组织机构代码（由质量监督检验检疫机构出具）；
- 社会保险登记（由人力资源和社会保障办公室出具）；
- 统计登记证（由统计局出具）；
- 分公司营业执照的备案（过去由工商行政管理机关执照签发）；
- 中国出入境检验检疫企业备案证书（由当地出入境检验检疫局签发）；
- 公章制刻的备案（由当地公安机关完成）；
- 国际货运代理机构备案（由当地商业主管部门完成）；
- 外商投资企业商务备案（由当地工商行政管理局完成）；
- 报关单位注册登记证书（由当地海关出具）；
- 资产评估机构及其分支机构的备案（与当地财政部门一起完成）；
- 劳务派遣单位设立分公司备案（人力资源和社会保障办公室完成）。

以上证照合一的举措和其他举措一起，有助于不同政府机构之间进行信息共享，包括海关、商务部、财政部、工商、公安、社保等机构的数据已经实现了共享。最初在以往年度，政府机构之间也有信息共享，有时候是国家层面的，有时候是省级层面的，大部分都是应急式的。2016年9月发布的国发[2016]第51号《国务院关于印发政务信息资源共享管理暂行办法的通知》确立了信息共享的总体框架，并逐步建立起系统性的信息共享机制。国家税务总局与14个政府机构间建立了税收相关的信息共享机制，最近的实例包括：

- 2017年4月，海关总署、国家税务总局和国家外汇局之间签订了《信息共享和联合监督合作框架协议》。这一框架为建立三个机构之间信息共享、相互认可监督、相互协助执行，以有效方式协调执行海关、税务、外汇规则的新机制提供了基础。
- 2018年1月，国家工商行政管理总局与国家税务总局联合发布了工商企注字[2018]第11号《工商总局、税务总局关于加强信息共享和联合监管的通知》。今年年初国家工商行政管理总局与其他几家政府机构合并后，成立了国家市场监督管理总局，后者将进一步实施这项措施。基于这种安排，工商与税务的信息共享和联合监督活动将得到进一步加强。

举个例子来说，如果企业打算注销，它必须在注销前45天通过国家信用记录信息共享平台进行宣告。国家税务总局必须在公告发布后的一个工作日内，通过省级信息共享平台向税务机关“推送”该信息。纳税人有未决税务事项的，税务机关将向国家税务总局及其下属机关提出注销登记的异议。工商企注字[2018]第11号通知还明确指出，国家市场监督管理总局和国家税务总局将建立合作机制，监督增值税发票的获取，并对因违反税收法规而被列入黑名单的企业进行联合监督。

下一步，包括税务机关在内的各中央政府机构的政府信息系统都将与国家数据共享交换平台相联结，使得依数据驱动的税务执行效率提高到一个新的水平。这些数据汇集了来自各个政府机构的数据，增量的多元化来源的信息正在被税务机关应用于以大数据分析驱动的税务管理实践中。

税务机关已经作出了相当大的努力，汇集了来自金税三期系统的税务信息，并计划收集其他机构的涉税信息，包括金融机构（待《税收征管法》定稿）、非居民金融账户信息（自2018年9月开始交换）、电子商务平台信息（待《电子商务法》定稿）。2018年将开始收集个人收入和财产数据，这些数据来自于个人所得税改革相关的个人收入和财产信息系统。该系统全国联网，于2017年5月开始收集和管理全国范围的个人相关的税务数据。该系统有望在新个人所得税法通过后（2018年8月通过）进一步改进。由于新的个人所得税法引入了综合与分类相结合的税制，多项收入合并作为综合所得，并规定了新的个税专项附加扣除项目，即在基本减除费用的基础之上，再扣除子女教育、继续教育、住房贷款利息或者住房租赁、大病医疗、赡养老人等六项。新系统从2019年1月1日起协助新个人所得税法的实施。



5 网上办税与电子 发票进展

2018 年税务机关采取了一些措施使得纳税人在做网上税务申报时更简单、更安全。2018 年 3 月国家税务总局发布了税总发 [2018]32 号《国家税务总局关于发布财务报表数据转换参考标准及完善网上办税系统的通知》要求省税务机关升级其网上纳税申报系统，以便：

- 制定网上办税系统与企业财务软件对接的接口规范并开放接口；
- 支持企业财务报表数据格式与纳税申报财务报表数据格式之间的自动转换（经参数配置）；
- 支持自动计算应报税税额功能和更正申报表功能；
- 各省税务机关开放接口应当符合国家信息安全保护要求，确保纳税人报送数据的安全。

为了确保全国范围内处理的协调一致，该文件定义了“财务报表数据转换参考标准”（1.0 版），同时在未来保持定期更新。

在优化完善网上办税系统的同时，税务机关也在协助纳税人输入更准确的信息。2017 年 4 月国家税务总局发布了公告 [2017]10 号《国家税务总局关于为纳税人提供企业所得税税收政策风险提示服务有关问题的公告》，为纳税人提供可以选择的企业所得税汇算清缴税收政策风险提示服务，在正式提交企业所得税年度申报表之前，帮助他们识别和纠正企业所得税申报表中的错误。2017 年 10 月国家税务总局发布了税总发 [2017]124 号《国家税务总局关于印发《增值税纳税申报比对管理操作规程（试行）》的通知》针对增值税提供了一种风险识别工具，用于交叉比对包括增值税发票、退税、纳税和其他申报文件在内的不同来源的信息，以便确定风险。

同时，在电子发票领域，在利用区块链方面也取得了一些进展。2018 年夏季，在腾讯的支持下，深圳税务局推出了一个全面整合交易各方、支付服务提供商、微信发票交付和税务机关的试点区块链发票系统。使用分散式锁链技术，不可更改的交易记录将隐藏在自动生成的数字税务发票（发票）之后，每当销售方在进行销售以及在客户支付（通常使用微信支付或支付宝）即可触发。然后，客户可以使用通过微信接收的数字发票来申请相关的税务扣除，税务当局已经接收到关于销售、支付和税务扣除申请过程的所有步骤的实时信息。假设这些系统在试点中证明是可靠的，那么它们的便利性很可能会促使销售方广泛地注册这项服务。加上税收遵从法案计划要求所有金融机构，以及潜在的其他支付供应商，向税务机关报告大量与纳税人识别号码（TIN）相关的交易信息，并支持诸如纳税人社会信用评级等举措。预计基于该平台的贸易商和服务提供商的遵从度将在未来逐步提升。

为质的飞跃 做准备

——助力数字中国，为发展创新加
强税收激励



十三五规划的构想 (2016 年到 2020 年), 及国内与国际经济环境的迅速发展正推动着中国政府和中国企业加快创新的脚步。为实现“科技兴国”的目标, 更多旨在支持研发型企业的创新税收政策现已出台。毕马威税务专家们概述了这些令人振奋的新发展。

正如在《2018 中国税务前瞻》中研发税务板块所述, 在“聪明比幸运更重要: 中国研发激励计划 2.0”的背景下, 中国的决策者们坚信创新是保持中国经济发展趋势的关键。值得关注的是, 在 2018 年的一系列演讲中, 习近平主席和李克强总理明确指出, 自主发展创新核心技术是未来几年最为关键的国家目标之一, 尤其在全球化的国际趋势下更是如此。

国家主席习近平表示: “我国的经济体量到了现在这个块头, 科技创新完全依赖国外是不可持续的。我们毫不动摇坚持开放战略, 但必须在开放中推进自主创新。”

国务院总理李克强指出: “创新是引领发展的第一动力, 必须摆在国家发展全局的核心位置”。在此号召下, 由李克强总理领导的国家科技领导团队于最近成立, 旨在推动关键核心技术的创新。

在上述政策背景和决策方向下, 2018 年中国在以推动创新为目标的税收激励方面做出了一些显著的改进。



1 以税收政策推动技术创新的经济环境

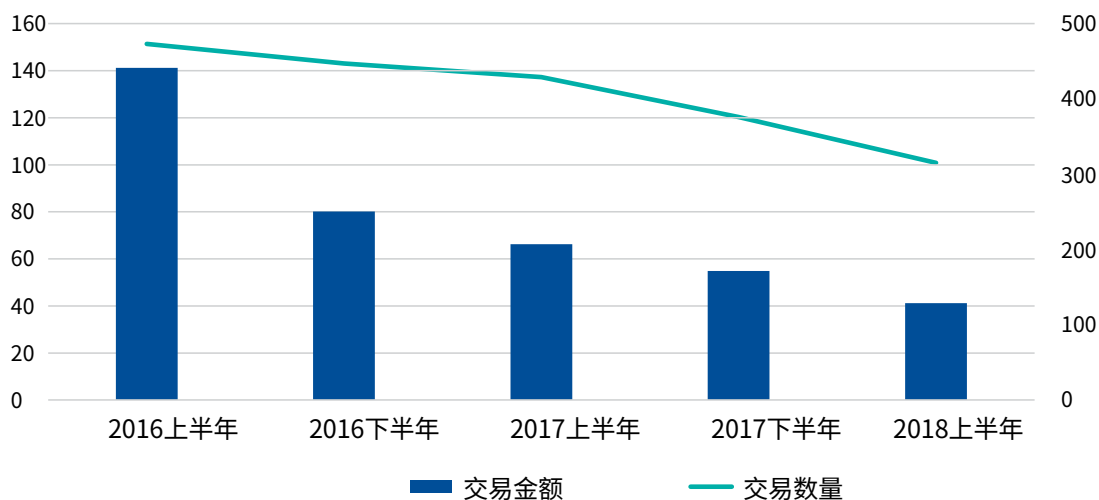
中国日益发展的创新税收政策体现在外部及内部双重维度的经济背景下。

在对外经济方面，受 2017 年 12 月美国的税制改革的影响，必须进一步考虑中国对创新活动的税收吸引力。美国企业所得税税率得以降低，在 5 年期限内（到 2022 年）资本投资允许 100% 费用化，并颁布了专利箱制度（FDII）；有关详细信息，请参考“美国税务改革”章节。所有这些都使美国对有形高科技产品投资（如机器人工厂）及创新技术投资更具有吸引力。与此同时，美国 BEAT 法规打压从海外进行外包研发服务，从而会影响其他国家研发活动出口业务的发展。

这些变化加之美国对中国出口产品大规模加征关税的计划，引发了关于带动技术发展和经济升级的外商投资是否会撤资的疑虑，同时也引起了对中国的自主开发创新性新产品和出口服务是否会遭遇阻碍的担忧。在此背景下，中国的创新税收激励政策变得越来越重要。

另一项需要考虑的方面是，尽管近年来中国对欧洲和美国科技公司的投资迅速增加，但从 2018 年起，无论是通过技术进口（从国外向国内授权技术）或通过购买发达国家技术公司，中国企业在获得发达国家的关键技术方面面临着越来越大的障碍。如汤森路透的数据所示（图 1），中国的对外合并与收购活动呈下降趋势，反映了中资海外收购面临的新挑战。值得注意的是，虽然中国政府对投机性房地产和娱乐产业出境投资的限制部分造成了这一趋势，但美国、德国及英国外资投资委员会日益严苛的审查政策更是导致中资对外并购体量下降的重要原因。综上，发达国家的监管趋势迫使中国企业寻求产业升级的新道路。

图1:2016年上半年到2018年上半年公布的中资对外并购交易 — 美元/交易量



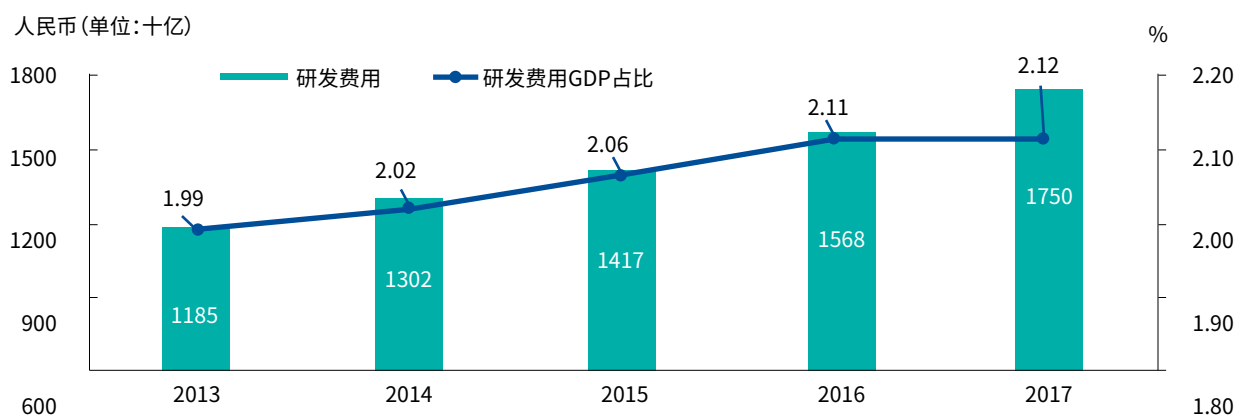
数据来源为: 汤森路透的统计数据

在国内经济层面，2018年第二季度中国经济增长率降至近两年来最低（6.7%）。尽管消费增长良好，2018年前八个月的固定资产投资增长仍降至1995年以来的最低水平，仅有5.3%，这同时也是连续五年的每创新低。展望未来，习近平主席和其他政府高层一再强调“去杠杆化”对降低中国金融体系风险的重要性。中国经济的发展不能再像以往一样依靠宽松的货币政策，对大型国有企业和地方政府基础设施项目的宽松信贷政策，以及房地产市场的繁荣去维系支撑，需要积极探索与发现新的经济驱动因素。

在此背景下，中国正在积极采取行动利用创新来应对其外部和内部的经济挑战。政策制定者们正从研发项目经费及其使用效能，以及对创新型企业的财政支持等现有基础出发，完善这些方面的工作。

根据中国国家统计局2017年的统计数据，在2017年中国的研发投资达到人民币17,500亿，占中国GDP的2.12%（见图2）。

图2:中国2013年至2017年的研发支出—以十亿元计/占国内生产总值的百分比



数据来源为: 中国国家统计局2017年的统计数据

世界知识产权组织（WIPO）2018 全球创新指数（GII）报告指出，自 2016 年以来，中国已跻身世界前 25 位，是其中唯一的中等收入经济体。中国的排名持续攀升，在 2018 年已经上升至第 17 名，领先于加拿大（第 18 名）、挪威（第 19 名）、澳大利亚（第 20 名）等发达国家，并遥遥领先于其他金砖国家（如俄罗斯排名第 46 名）。世界知识产权组织还评价中国在将投入（例如教育、高研发支出等）转化为高质量创新产出方面表现良好，优于新加坡、日本、加拿大、挪威和其他国家。

同样重要的是中国风险投资领域的快速发展。约 50% 的中国风险投资背后，都是作为中国数字经济的三大巨头：百度、阿里巴巴和腾讯（统称 BAT），其将资金引流至数字经济创新领域上的势头强劲。麦肯锡全球研究所（MGI）报告《数字中国》指出，中国作为全球金融科技风险投资领域的领跑人，同时在虚拟现实、无人驾驶、穿戴式装置、教育科技等领域也处于前两位的领先地位。中国经济正进入一个良好的经济浪潮，通过自动化、机器人科技等先进技术实现产业升级，经济升级，进一步落实中国制造 2025 计划。

目前众多评论员注意到，中美经贸摩擦可能进一步加速中国经济升级的趋势，低端、低利润率的加工制造业（如服装、玩具等）已经正向东南亚和印度搬迁。中国制造业则在自动化和机器人科技的支撑下，转向车辆、电气设备、建筑设备等中高端领域。

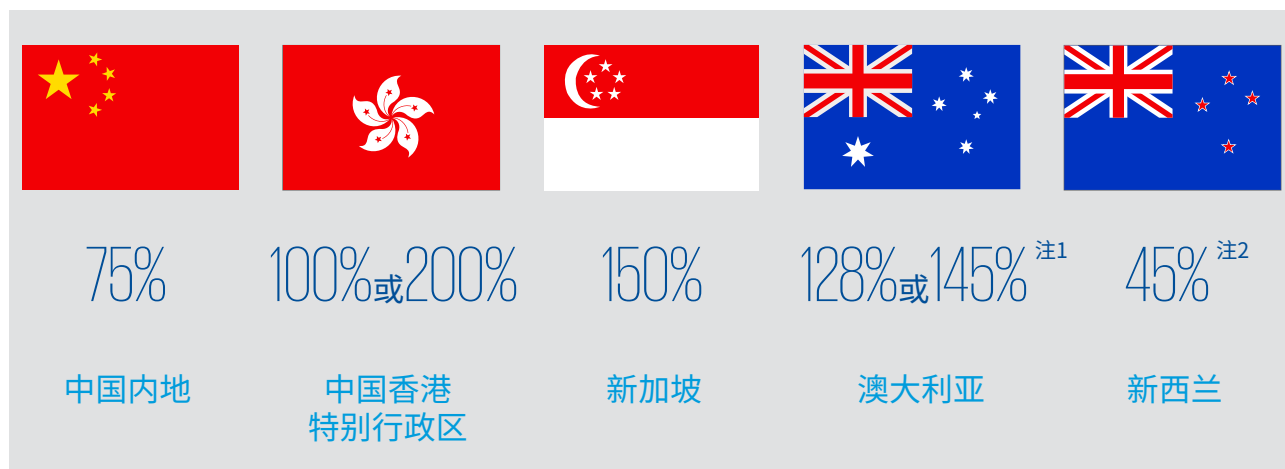
在这些统计和趋势背后，正是中国支持创新的税收政策在为此轮经济升级注入强大支撑力，包括研发费用加计扣除、高新技术企业激励、先进技术服务企业激励、金额五百万以下研发设备一次性费用化等优惠政策，刺激着中国经济的进一步发展。下文中我们将分享对上述税收优惠政策近期变化的一些观察，并尝试分析未来发展方向。

2 进一步扩大研发费用加计扣除的范围

与世界上许多国家一样，中国采用研发费用加计税前扣除机制支持企业创新。中国研发费加计扣除政策的起源可以追溯至 1996 年，但现行政策框架是基于 2015 年的财税 119 号文。

在 2017 之前，中国对符合条件的研发费用，允许其在计算企业所得税时按 150% 税前列支（即 50% 加计扣除），这意味着相当于合规研发费用 12.5% 的节税额（假设适用 25% 企业所得税税率）。如我们在去年的研发章节所述，从 2017 年起，科技型中小企业开展研发活动中实际发生的研发费用加计扣除比例进一步提升至 75%，而根据 2018 年 9 月最新税收政策，该加计扣除比例将推广适用至全国范围所有类型企业。这一优惠将使节税额得到提升。然而通过下表，我们可以发现在研发费用加计扣除方面，我国与亚太地区的一些其他国家相比，仍存在一定的提升空间。

研发费用实际加计扣除比率对比(国家及地区)



注 1：澳大利亚现有的研发税激励措施对公司执行符合规定的研发活动提供税收抵减而非税收减免。政策规定企业可根据营业额，享受 43.5% 或 38.5% 的税收抵减。上述实际扣除率是基于 30% 企业所得税税率倒推计算所得。

注 2：新西兰现行的研发税激励措施为卡拉翰创新研发发展补助金模式，但该模式预计将在 2019 年初被 12.5% 研发费用税收抵减体系代替。上述实际扣除率是基于 28% 企业所得税税率倒推计算所得。

虽然这种激励对企业很有吸引力，但实操中由于某些条款的模糊性，仍存在着政策的不确定性和优惠适用的限制性。为解决这一问题，国家税务总局在 2017 年末和 2018 年年中颁布了相应的税收指引。

在实操中，地方税务机关对于政策规定不明确的费用类型通常不予批准适用加计扣除优惠政策，例如在人员费用方面，加计扣除优惠仅适用于核心研发人员的薪酬成本；而一些与研发费用相关的其他费用项目（如差旅费用），可能不被认可适用加计扣除优惠。国家税务总局 2017 年 40 号公告及国家税务总局 2018 年 64 号公告进一步阐明了适用加计扣除优惠政策的成本 / 费用范围：

- 除核心研究人员外，技术人员及辅助人员的相关成本同样被纳入加计扣除范围；
- 实际支付给外聘研发人员的工资薪金等费用；
- 按规定可以在企业所得税税前扣除的对研发人员股权激励的支出；
- 其他费用，包括职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费；
- 失败或中止的研发活动所发生的研发费用可享受税前加计扣除政策。
- 委托境外进行研发活动所发生的费用。对于委外研发费用，无论受托方是境内或是境外机构，企业均按照实际发生额的 80% 计入委托方的研发费用。同时，对于委托境外机构的研发费用另有不超过境内符合条件的研发费用三分之二的限额。



在这些进步的基础之上，中国政府仍在努力进一步提升创新激励机制，包括：

加计扣除政策推广至所有行业：



根据财税 2015 年 119 号文，负面清单中包含的行业如烟草零售、房地产经纪、批发零售、住宿餐饮、租赁商业服务，娱乐业以及其他商委及国家税务总局规定的行业不予适用加计扣除政策。考虑到上述行业中的部分企业在创新方面可能有着良好表现，例如某些生产性企业采用创新的制造技术来包装、密封和填充商品以延长质保时间以及创新的建筑技术。上述创新需要政府的相关支持，而负面清单则被普遍认为存在过度限制的问题。鉴于中国正寻求向服务消费驱动型经济转型，负面清单可考虑废止，从而确保投资有效流向先进服务行业的核心知识技术中去。

初创企业需要现金返还型研发税收优惠：



创新型初创企业在业务发展初期通常会处于重大亏损中。由于无应纳税所得额，他们无法真正在现金上受益于研发费用加计扣除优惠。一些国家（如澳大利亚、新西兰等）对此采取现金返还机制。例如，在澳大利亚，在其研发税收激励政策下，营业额低于两千万澳元的亏损企业可享受 43.5% 的税收抵减，并以现金的形式退还。故在评估对财政影响的基础上，中国政府应考虑采用此类做法。值得关注的是，中国近期针对部分高科技行业施行进项税额返还的优惠政策，表明了中国决策者考虑采取此类做法的意向。

采用累进扣除比例引导支持创新型初创企业：



香港特别行政区最新的研发激励措施采用了累进扣除比例机制，即：研发费用低于两百万港币部分按 300% 扣除；超出两百万港币部分按 200% 税前列支。这一政策将最大限度地支持中小型企业，相比将大额优惠给予相对少数的大型公司，该做法在鼓励创新方面更具有积极意义。而中国在激励创新升级的下一阶段可以考虑采用此类累进比例计划。

3 微调高新技术企业 企业激励

中国对鼓励创新的另一重要举措是高新技术企业的资格认定及 15% 优惠企业所得税税率的适用。认定为高新技术企业应满足以下条件：



知识产权所有权

公司必须拥有核心技术知识产权，在支持其主要产品及服务提供方面发挥关键作用；



行业领域

支持公司主要产品生产及服务提供的核心技术应属于八大指定的行业领域；



研发费用

企业近三个会计年度的研究开发费用总额占同期销售收入的比例符合相应要求 (3%、4% 或 5% 对应不同的销售收入水平)；



高新技术企业收入

高新技术产品收入占企业同期总收入的比例不低于60%；



人员

从事研发和相关技术创新活动的科技人员占企业当年职工总数的比例不低于10%；



高新技术企业认定评分

通过四项标准的评判，评分指标71分以上才能通过认定。

与研发费用加计扣除优惠相比，高新技术企业的认定的变化相对缓和，在过去一年内并无突破性变革。

澄清研发费用范围促进高新技术企业认定：

要认定为高新技术企业，企业发生的年度研发费用必须达到总收入的一定比例（例如，最近一年销售额低于 5,000 万元，需达到 5%）。对于众多企业来说该规定存在一定弊端，因为对研发活动的投资逐年波动。通常，研发投入在前期相对大额，一旦企业开始将创新转化为收益，经过几年稳定的投入，这一比率可能会降至门槛以下。因此，如果对该比率评估以“年度”为基础，则高新技术企业可能在其收益最大的时候失去其享有的 15% 所得税税率优惠。为解决这一问题，在 2017 年 12 月国家税务总局澄清了研发费用支出比率按照 3 年滚动基础计算。在企业所得税年度汇算清缴官方指导中也进一步明确该三年计算基础，助益更多企业享受相关优惠。

延长高新技术企业亏损弥补期限至10年：

创新意味着更多的不确定性及更高的失败几率，将研发投入和成果商业化需要更多的时间，故高新技术企业相比其他企业面临更长的亏损阶段。根据中国企业所得税税法规定，企业可弥补亏损期限为5年，而这可能导致高新技术企业的累计亏损在其实现盈利前已经过期。财税[2018]76号(76号文)将高新技术企业可弥补亏损期限延长至10年，同时其具备高新资格年度之前5个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，年限为10年。



可能进一步采取的高新技术企业激励政策包括:



施行集团层面高新技术企业资格认定:

现有的高新技术企业认定条件适用于单独法人企业,对于一些研发职能和销售职能分布于各成员公司的集团,不利于集团层面的研发投资去享受相关优惠,哪怕集团整体符合相关政策要求,集团内单独个体可能并不能符合高新技术企业资格认定。因此,集团需进行相应的重组以便申请享受高新技术企业优惠,即使该重组后的职能配置不是从商业角度而言最优的,否则集团可能不得不放弃相关优惠。此外,从商业角度看,从事研发功能的公司通常不会进行相关主要制造活动,而不具备制造功能的纯研发中心在实操中可能无法满足目前高新技术企业认定条件。鉴于研发费用加计扣除规则已适应集团企业的商业环境(例如,研发费用可以在集团内子公司之间分配),而这类思路可以被引用至高新技术资格认定上。更进一步而言,我们更希望看到中国和许多发达国家一样推出集团层面的企业所得税法规和机制,以促进集团企业的业务活动。



取消高新技术企业认定行业限制:

高新技术企业认定标准之一是符合行业要求,在2016年高新技术企业认定管理规则落地时,行业清单一并颁布,具体包括八大领域:电子信息,生物和新医药,航空航天,新材料,高科技服务,新能源和节能设备,资源和环境保护,先进制造与自动化。然而国家对鼓励领域范围的更新往往比较缓慢。鉴于数字科技、人工智能及自动化正全面推动各行各业的经济转型,将一些“非鼓励类”行业排除在高新技术企业认定范围之外似乎并不是最优之选。相关主管机关应对相关鼓励类行业或领域建立一套更为动态的管理体系。或者更彻底的方式,也许是将高新技术企业激励政策扩大到所有行业。



对高新技术企业施行进项税额返还:

在2018年年中,中国政府针对部分行业启动增值税进项留抵税额返还工作。在此之前,在现有增值税税制下,不能消化的进项税额只能无限期留抵至未来期间。而此次申请退还增值税留抵税额的资格评估主要基于企业所处行业判定。鉴于对于高新技术企业前期大额投资非常普遍,最终会导致高额的进项税额留抵,向符合条件的高新技术企业退还进项留抵税额将大大改善企业的现金流状况,从而进一步鼓励研发再投入。退还增值税进项留抵税额仅仅是潜在针对高新技术企业的众多激励措施之一,如果政策制定者可以跳出思维限制,积极思考相关激励政策,更多具有指向性的激励措施会出台,从而大力支持创新发展。

4 对纳税人的其他 相关建议

除研发费用加计扣除及高新技术企业税收优惠，其他与创新相关的激励措施在 2018 年仍在延续及扩展，例如：

- 2018 年 5 月，财税 2018 年 55 号文进一步推进关于创业投资企业和天使投资个人有关税收激励。采取股权投资方式直接投资于种子期、初创期科技型企业金额可以相应抵减投资企业的应纳税所得额。
- 财税 2018 年 44 号文将技术先进型企业所得税政策自 2018 年 5 月起，推广至全国范围，这一政策无论是对先进技术提供方或外包方均可适用。

这些举措凸显政府借助种子资本激励创新的希望，及促进先进技术服务，尤其是已成贸易顺差的数字服务，进一步出口的愿景。为充分享受这些及前述的政策激励，纳税人应该：

- 审查集团的发展战略，判定符合相关创新要求的业务活动及模式；
- 密切关注税务激励的最新动态，并在项目规划前期考虑相关因素；
- 就如何充分享受税收激励措施征求专家意见。



数字化技术支持 中国个人所得税改革



中国个人所得税改革最终得以实施。虽然这一改革已经为部分个人带来了惠利，但同时公众仍在等待政府当局对部分政策给出进一步的明确以评估相关影响。我们总结了这项重大税制改革的影响以及纳税人需要考虑的要点。

在国家主席习近平于 2017 年 10 月 19 日的第 19 届中国共产代表大会上具有里程碑意义的演讲中，他多次提到将解决社会不平等作为一项政策目标。因此，我们在之前的《日益升级的监管——中国个人所得税》文章预测，个税改革将在 2018 年推出，将为消除社会不平等的这一经济趋势做出贡献。果然，在 2018 年 6 月 19 日，十三届全国人大常委会第三次会议期间，财政部长刘昆先生将个人所得税法修正案草案提请会议进行审议。

在重申习主席之前提到的政策目标同时，刘昆先生传递了两个关于个税改革的重要信息：

- 个税改革旨在减轻工薪阶层的个税负担，深化收入分配体制改革。这是通过以下方式实现的：（1）提高个税起征点，（2）合并属性相同的所得以便实行综合征税制度，以及（3）引入专项附加扣除项目。
- 与此同时，个税改革将对现行个人所得税法下不适应改革需要的内容进行修改，借鉴国际惯例，堵塞税收漏洞，维护国家税收权益。

随后，在 2018 年 8 月 31 日，全国人大常委会表决通过了个人所得税法修正案。个人所得税修正案以主席令第九号颁布，并已于 2019 年 1 月 1 日起全面生效。在此之前，修订后的个人所得税费用基本扣除标准和个人所得税税率表已从 2018 年 10 月 1 日起先行实施。

在 2018 年 12 月 22 日，个人所得税法实施条例正式颁布并于 12 月底前先后出台了一系列相关配套政策。



1 个税改革的主要变化

随着中国个人所得税改革的顺利推进，个人纳税义务人和雇主必须全面了解个税政策的主要变化。

税收居民定义

个税改革寻求将中国个人所得税对居民和非居民的定义修改得更加贴近于，与中国所签订了税收协定国家所通用的一般规则和实务操作。在现行的个人所得税法下，首先判定的标准是取决于个人是否属于在中国境内有住所个人。在中国境内有住所个人被定义为，由于其户籍、家庭和经济利益关系，而在中国境内习惯性居住的个人。目前，实务操作中，一般而言，持有外国护照的个人被视作为个人所得税法下的在中国境内无住所个人。由于个税改革将增加中国对于国际税收的关注，我们预计未来对“住所”可能会进行更严格的审查，并且可能需要通过“备案”来验证对来源于境外的收入的豁免资格。

在先前的个人所得税法下，中国境内无住所个人只有当其在中国境内居住满一年，才会被视为中国税收居民。具体而言，如果他们在一个纳税年度内，没有连续离开中国超过 30 天，或累计离开中国超过 90 天，就会被视为中国税收居民。此外，在税务机关的个人所得税具体规定中，还有一项补充规定，即：在中国境内无住所，但是居住一年以上五年以下的个人，其来源于中国境外的所得，可以只就由中国境内支付的部分缴纳个人所得税；居住超过五年的个人，从第六年起，应当就其来源于中国境外的全部所得缴纳个人所得税。如下面进一步解释的，结合这些规定，对在中国工作的无住所外籍人士而言，长期维持在中国仅就来源于中国境内的所得纳税在目前情况下是基本可实现的。

然而，在个人所得税改革后，在中国有住所，或无住所但在中国居住超过 183 天的个人，就会被视为“居民”纳税人。因此，他们将就其来源于中国境内和境外的所得缴纳中国个人所得税。在中国无住所且在中国居留少于 183 天的个人，将被视为“非居民”纳税人，仅就其来源于中国的所得纳税。居民规则的改变将原先的一年标准修改为了 183 天标准。换言之，即使持有外国护照，只要其在一个纳税年度中，在中国居住超过 183 天，也会被视为中国税收居民。

个税修正案从实质上降低了成为中国税收居民的门槛，同时增加了无住所个人遭受全球收入在中国纳税的风险。实施条例考虑到了这些影响，为大多数派往中国工作、常驻中国或往来中国的外籍员工继续给予了一定条件下的税收豁免。

实施条例保留了先前的豁免优惠政策和单次离境超过 30 天的概念（但是没有保留累计离境超过 90 天的选择）。实施条例规定：在中国境内无住所的个人，在中国境内居住累计满 183 天的年度连续不满六年的，经向主管税

务机关备案，其来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得，免予缴纳个人所得税；在中国境内居住累计满 183 天的任一年度中有一次离境超过 30 天的，其在中国境内居住累计满 183 天的年度的连续年限重新起算。

因此，税收居民身份的修改对大部分外籍员工将不会带来显著的影响。然而取消累计 90 天的离境豁免条件将会给在华居住超过 183 天的无住所个人带来一定程度的影响。比如，对于一些无住所个人，因为他们需要经常往来于大湾区（涵盖接壤于香港特别行政区附近的内地地区，包括深圳、广州和其他地区），因此很难达到单次离境超过 30 天的标准。在此情况下，他们将只能寻求双边避免双重征税协定来消除境外所得在中国境内外双重征税的影响。

个人所得税合并计算

个税改革将四类劳务类所得，包括“工资薪金所得”、“劳务报酬所得”、“稿酬所得”、“特许权使用费所得”纳入“综合所得”的范畴。综合所得将适用于一组个人所得税超额累进税率，这组税率在之后的“调整后个人所得税税率表”中列示。

与此同时，过去两项经营类所得将被合并。“个体工商户生产、经营所得”和“对企事业单位的承包、承租经营所得”将被重新归类为一个新的类别“经营所得”。

下面的表一列示了改革对原先个税法的调整。

表 1

原税法		修正案	
所得项目	适用税率	所得项目	适用税率
<ul style="list-style-type: none"> · 工资、薪金所得 · 劳务报酬所得 · 稿酬所得 · 特许权使用费所得 	<ul style="list-style-type: none"> · 3%-45% 七级累进税率 · 20%-40% 加成征收 · 20% · 20% 	<p>综合所得</p> <ul style="list-style-type: none"> · 居民个人：按 纳税年度合并 计算个税 · 非居民个人： 按月或者按次 分项计算个税 	<ul style="list-style-type: none"> · 3%-45% 七级累进税率 · 扩大低税率档收入级距 · 维持高税率档收入级距
<ul style="list-style-type: none"> · 个体工商户生产、经营所得 · 对企事业单位的承包、承租经营所得 	<ul style="list-style-type: none"> · 5%-35% 五级累进税率 	<p>经营所得</p>	<ul style="list-style-type: none"> · 5%-35% 五级累进税率 · 各档税率级距调整，最高档税率级距下限提高至 50 万元

个人所得税税率调整

根据个人所得税法修正案，“综合所得”将按年计税，而不是像原先的个人所得税法中规定的按月计税。“综合所得”的税率参考原“工资薪金所得”的税率。此外，非居民纳税人将依旧按月就其取得的中国境内所得分类纳税，或按次纳税，取决于其取得收入的性质。

有人可能会好奇：这一改变是否意味着税收居民将不再适用月度个人所得

税扣缴申报？答案是否定的。扣缴义务人将根据年税率表来计算确定月应纳税额，并且按月预扣预缴税款。此外，扣缴义务人应当向个人纳税人提供已扣缴税款信息，以便他们准备和提交准确的年度汇算清缴申报表。

目前，只有当个人为中国的税收居民，且年所得超过 12 万元人民币（大约 17,400 元美金），才需要进行年度个人所得税申报。但是，个人所得税修正案正式实施后，年度申报将可能适用所有个人纳税义务人。作为例外，如果个人纳税人仅从单一雇主取得工资薪金所得，只要他的月纳税申报准确，则不需要进行年度纳税申报。此外，提交年度纳税申报表的截止日期已从每年的 3 月 31 日改为 6 月 30 日。但需要注意的是，提交 2018 年个人所得年度纳税申报表的截止时间仍然是 2019 年 3 月 31 日。

下面的表二列示了针对原税率的调整。

表 2 (数字金额均为人民币)

工资、薪金所得

综合所得

原税法			修正案		
全年应纳税所得额 (含税级距)	税率	速算扣除数	全年应纳税所得额	税率	速算扣除数
不超过 18,000 的部分	3%	0	不超过 36,000 的部分	3%	0
超过 18,000 至 54,000 的部分	10%	1,260	超过 36,000 至 144,000 的部分	10%	2,520
超过 54,000 至 108,000 的部分	20%	6,660	超过 144,000 至 300,000 的部分	20%	16,920
超过 108,000 至 420,000 的部分	25%	12,060	超过 300,000 至 420,000 的部分	25%	31,920
超过 420,000 至 660,000 的部分	30%	33,060	超过 420,000 至 660,000 的部分	30%	52,920
超过 660,000 至 960,000 的部分	35%	66,060	超过 660,000 至 960,000 的部分	35%	85,920
超过 960,000 的部分	45%	162,060	超过 960,000 的部分	45%	181,920

注：以上全年应税所得额是按原税法的个税税率表中月应纳税所得额乘以12得出。

除了税率的变化，对劳务报酬所得、稿酬所得和特许权使用费所得，总收入的 20% 作为视同费用支出，将被允许从应纳税额中扣除。除了为执行独立个人服务而产生的佣金费用外，个人所得税计算不会考虑实际发生的费用。佣金费用可以在标准扣除数之上被额外扣除，但需要提供相关发票的支持。除此以外，在 20% 的标准扣除数之外，稿酬所得的个人所得税将按净收入的 70% 进行应纳税额的计算（即总收入的 56%）。

同样，“经营所得”的税率将基于“个体工商户生产、经营所得”和“对企事业单位的承包、承租经营所得”的原税率确定。在确定应纳税额时，允许扣除经营的实际成本和费用，其前提是企业已在相关政府部门登记，并妥善保存了会计记录。“经营所得”的税率如下面的表 3 所示。

表 3

个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得

经营所得

原税法			修正案		
全年应纳税所得额（含税级距）	税率	速算扣除数	全年应纳税所得额	税率	速算扣除数
不超过 15,000 的部分	5%	0	不超过 30,000 的部分	5%	0
超过 15,000 至 30,000 的部分	10%	750	超过 30,000 至 90,000 的部分	10%	1,500
超过 30,000 至 60,000 的部分	20%	3,750	超过 90,000 至 300,000 的部分	20%	10,500
超过 60,000 至 100,000 的部分	30%	9,750	超过 300,000 至 500,000 的部分	30%	40,500
超过 100,000 的部分	35%	14,750	超过 500,000 的部分	35%	65,500

调整

修正案

提高了综合所得的基本扣减费用标准

个人所得税修正案将综合所得的个人基本减除费用标准提高到每月 5,000 元人民币（即每年 60,000 元人民币；约合 8,500 美元）。作为参考，目前上海与其他中国最富裕的城市的平均年薪约为 17,000 美元。根据原先的个人所得税法规定，个人基本扣除费用标准为每月 3,500 元人民币。非中国税收居民的外国人、华侨及中国香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾的同胞，先前每月可额外扣除人民币 1,300 元。从 2018 年 10 月 1 日起，新的个人基本扣除费用标准将适用于所有人，先前对外国人的额外扣除也将不再适用。

个人专项附加扣除

个人所得税法修正草案在保留现有的专项扣除项目外，引入了一系列新的与个人生活支出相关的专项附加扣除。20 世纪 80 年代以来，中国经济发生了转型，中国的个人逐步承担起了负担个人及家庭的教育、健康、住房、照顾老年亲属的支出的责任。下面的表 4 罗列了个人所得税法修正草案引入的新的专项附加扣除项目的细节。

新的专项附加扣除已于 2019 年 1 月 1 日起生效。这些将是在现行抵扣项目：个人社会保险支出（包括基本养老保险和住房公积金），税优型商业健康险、企业年金、商业递延养老保险（目前尚在某些城市试行）基础上作出的额外补充扣除。

综合所得累计预扣预缴

新的个人所得税法对居民个人综合所得采取按年计算，按月预缴的方式征收，同时引入了累计预扣法来计算居民个人每月预缴的金额。

扣缴义务人向居民个人支付工资、薪金所得时，应当按照累计预扣法计算预扣税款，并按月办理全员全额扣缴申报。具体计算公式如下：

本期应预扣预缴税额 = (累计预扣预缴应纳税所得额 × 预扣率 - 速算扣除数) - 累计减免税额 - 累计已预扣预缴税额

累计预扣预缴应纳税所得额 = 累计收入 - 累计免税收入 - 累计减除费用 - 累计专项扣除 - 累计专项附加扣除 - 累计依法确定的其他扣除

其中：累计减除费用，按照 5,000 元 / 月乘以纳税人当年截至本月在本单位的任职受雇月份数计算。

与以往个人只要工资不变每月纳税金额相同的模式不同的是，累计预扣法下，个人的税负在年初时较低，随着时间推进呈阶梯式上升，而税后工资收入也会呈相应的下降态势。因此，个人需要妥善安排自己的现金流以应对税收收入的变化。



表4

项目	扣除条件		扣除标准	扣除对象	享受扣除及时间
子女教育	学前教育	年满3岁	每个子女 每月 1,000元	父母选择其中一方 全部扣除或 双方扣 除各50%	子女满3周岁当月至 全日制学历教育结束 的当月 (包括子女在中国境 外接受教育,需提供 相关证明材料)
	义务教育	小学、初中			
	高中教育	普通高中、中 等职业教育			
	高等教育	大学专科、本 科、硕士、博士			
继续教育	学历继续 教育	同上	每月400元	本人扣除(符合条 件的学历继续教育可 选择由父母作为子 女教育扣除)	入学当月至继续教育 结束当月,同一学历(学位)扣除期限不得 超过48个月
	职业继续 教育	取得资格证书	3,600元		取得证书当年
大病医疗	个人负担(指医保目录范 围内的自付部分)超过15,000 元部分		80,000元内据实 扣除	本人或配偶扣除,本 人未成年可由父母 一方扣除	医药费用实际支出 的当年
房贷利息	首套住房贷款利息		每月1,000元	夫妻可选择一方扣 除;不得同时享受住 房租金扣除;夫妻婚 前各自购买并符合 规定可分别按50% 扣除或选择一方按 100%扣除	贷款合同约定开始还 款当月至贷款全部归 还或贷款合同终止当 月,扣除期限最长不 得超过240个月
住房租金	主要工作 城市无住 房而发生 的住房租 金	直辖市、省会(首 府)城市、计 划单列市	每月1,500元	夫妻同城:只能由一 方扣除;不得同时 享受住房贷款利息 扣除	租赁合同(协议)约定 的房屋租赁期开始 当月至租赁期结束 当月,以实际租赁期 限为准
		中型城市(人 口超100万)	每月1,100元		
		中型城市(人 口不超100万)	每月800元		
赡养老人	60岁(含) 以上父母 以及子女 均已去世 的祖父母、 外祖父母	独生子女	每月2,000元	本人扣除	被赡养人年满60周 岁当月至赡养义务终 止的年末
		非独生子女	由兄弟姐妹分摊 每月2,000元的扣 除额度,每人分摊 额度不得超过每月 1,000元		

个税优惠政策的衔接

三年过渡期政策

对以下优惠政策在 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日三年期间内，优惠政策延续：

外籍个人有关津贴补贴

外籍居民个人（一个纳税年度内居住满 183 天的个人）可以选择享受：

- 专项附加扣除；或
- 继续享受现有免税补贴优惠政策

以上政策不得同时享受，一经选择，一个纳税年度内不得变更。

全年一次性奖金

纳税人可以选择享受：

- 继续沿用现行优惠政策（即，除以 12，按月度税率表确定适用税率及速算扣除数；不并入当年综合所得计算纳税）；或
- 并入当年综合所得计算纳税

上市公司股权激励所得

- 符合相关规定的原适用按月分摊优惠计算方法的股权激励所得，可不并入当年综合所得
- 适用年度税率表计算纳税
- 一个纳税年度内取得两次或两次以上股权激励所得的，应合并适用该优惠规定

以下优惠政策得以调整

个人领取企业年金、职业年金

- 不并入综合所得计税
- 按月领取的：适用月度税率表计算纳税
- 按季领取的：平均分摊计入各月，适用月度税率表计算纳税
- 按年领取或因出境定居或个人死亡一次性领取的：适用年度税率表计算纳税

离职一次性补偿收入

- 超过当地上年职工平均工资 3 倍的部分不并入当年综合所得，适用年度税率表计算纳税
- 提前退休一次性补贴收入：按提前退休年度数分摊，适用年度税率表计算纳税

其他个人所得税优惠政策在新政下将继续沿用

个人所得税反避税条款

个税改革引入了三类反避税条款，包括一般反避税条款（GAAR）。反避税是许多司法管辖区税收立法的一个特征，中国在企业所得税法中早已启用一般反避税条款以及其他反避税条款。此外，中国已将反避税规则纳入与 107 个国家和司法管辖区的双边税收协定中。在个税修正案中引入个税反避税条款标志着当局有决心弥补现有个税立法和执法方面的漏洞和不足。

新条款将赋予税务机关有权对个人的纳税基础做出调整，例如：未按公允价值转让资产（即，个人版转移定价）；利用离岸避税天堂（即，个人版受控外国企业规定）；缺乏合理商业目的的避税安排导致不合理的纳税义务（即，对个人的税务筹划进行税收目的测试）。

为了给一般反避税条款的实施做准备，针对关联方交易和受控外国公司，新出台了一系列条款与相关规则。

关联方交易

关联方交易应该基于公平的市场价值。“关联方”包括：当事人的配偶，直系亲属，兄弟姐妹和受抚养人（在法律上或经济上）；直接或间接控制与有关当事人的资本，业务或销售 / 购买事项的公司或其他经济组织；其他经济关系体。

受控外国公司（“CFC”）规则

“受控外国公司”一词是指任何的外国公司：

- 由一个或多个中国居民个人 / 中国居民公司直接或间接拥有至少 50% 股份（其中至少 10% 有表决权的股份）；或由一个或多个中国居民个人 / 中国居民公司有效控制，因其拥有股权，资本，业务运营或购买和销售相关事宜的权力；
- 在中国企业所得税法中有效税率低于 50% 的交易将使用较低税率；
- 没有商业实质的交易是指那些主要目的在于减少，减轻或推迟纳税义务的交易

受控外国企业收入将被认定为中国税收居民股东取得的收入。

一般反避税

一般反避税条款赋予了税务机关按合理方法进行纳税调整的权力。参照企业所得税法有关反避税规定，针对个人实施不合理商业安排获取不当税收利益等避税行为，规定税务机关将作出纳税调整。

2个税改革的影响

在这一部分，我们将研究个税改革对中国各类人群的影响。具体将从“中低收入工薪阶层”、“外籍/外派员工”和“高净值人士”三个方面来进行研究。





中低收入工薪阶层

这一群体将从中国的个税改革中受益最多。这是与改革的总体政策目标相一致的，以改善中国经济发展所带来的收入不平等。据政府估计，一旦改革全面实施，中低收入工薪阶层将能够享受10%至100%的税收降幅。请参阅下面的表5，了解改革前后“综合收入”月应纳税额的对比。

表5

不同收入层次税改前后个税测算

月工资 (人民币)	年工资总额 (人民币)	税改前	税改后	减税金额	税负降幅
		年应纳税额	年应纳税额		
5,000	60,000	540	0	540	100%
10,000	120,000	8,940	3,480	5,460	61%
20,000	240,000	37,440	19,080	18,360	49%
40,000	480,000	98,340	73,080	25,260	26%
80,000	960,000	255,240	229,080	26,160	10%

注：以上测算均不考虑任何专项扣除和专项附加扣除。

作为参考，2018年北京和上海的月平均工资约为每月10,000元人民币；这两个城市代表全中国最高的平均工资水平。个税改革后，收入水平为北京平均工资的工薪族的税负将从7%降至3%。

尽管改革对工薪阶层来说是个好消息，但在能够减轻税负的个税修正案真正实施中仍存在许多挑战。比如说，如果新增的专项附加扣除项目的扣除要求过于复杂或繁琐，那么许多中低收入人群可能会难以满足要求。因此，他们可能无法完全享受预期的减税。鉴于此，税务机关可能会需要雇主协助准确有效地管理专项扣除的扣减。

另一个问题出现在以提供独立服务来谋生的职业（例如出租车司机、快递员、水管工等）。这些人原先按照“劳务报酬”这一类别征收个人所得税。如上所述，这一类别改革后将被纳入“综合所得”。虽然相对应的税率已经降低，但有关费用扣除的实际操作问题尚未得到解决。

目前，这些纳税人可以从其总收入中固定扣除20%计入应纳数额。在大多数情况下（例如滴滴出行的出租车司机），这并不能很好地反映出他们为提供服务发生的费用。因此，对他们的实际收入而言的有效税率将非常高。

如果他们想要按“经营所得”类别征税，这将要求他们对所有发生的费用记账，并用官方税务发票来证实这些费用。对许多从事这一类工作的人而言，这超出了他们的能力范围。

因此对这一类工作者而言，需要选择在“综合所得”类别下选择高税率，或者在复杂税务“经营所得”项下征税，多数人选择不合规也不足为奇。这是中国税收管理领域的一项关键的“待推进工作”，可以想象科技将在这一方面发挥关键作用（例如，从移动端扫描上传发票到税务机关网站，与税务机关系统关联的移动端个税计算软件，基于区块链的数字发票管理系统，等）。



外籍/外派员工

尽管个税修正案的初稿引起了外籍员工与其雇主的担忧，随后发布的实施条例大大减轻了他们的担忧，并使中国继续拥有吸引和保留外国人才的竞争力。

保留豁免规定

现在，只有当外籍员工在中国连续居住满六年，他们才需要就他们来源于全球的收入缴纳中国个人所得税。然而在实践中，即使外籍员工在中国的工作时间超过六年，他们也可以在六年的连续时间段内从中国离境一段时间。这方法使得外籍人员可以避免对其来源于全球的所得缴纳中国个人所得税。它要求外籍人员在中国境内居住累计满 183 天的任一年度中一次性离境超过 30 天，使在华居住的年限的计算得以重置。

鉴于个税修正案规定的税收居民定义发生变化，最初许多人预测原有的“五年豁免规定”将被废除。然而，让很多外籍员工感到宽慰的是，实施细则已经确认将保留豁免规定。虽然中国纳税居民的身份将在居住满 183 天后触发，但单次离境超过 30 天仍可以通过实现“税收年限中断”来达到避免全球收入纳税的效果。尽管如此，我们预计未来对“住所”可能会进行更严格的审查，并且需要通过“备案”来验证对来源于境外的收入的豁免资格。同时这一变化也可能导致双重合同安排下的雇员和商务旅行者受到更严格的审查。

三年内保留外籍人士免税补贴政策

一些新的专项附加扣除项目（例如子女学费和住房租金）与赋予外国雇员的免税补贴优惠相同（目前，他们用于此类支出的相关收入部分被免除中国个人所得税）。因此，许多人再次预测，外籍人士免税补贴政策也将被废除。然而，实施条例及相关配套政策明确了这些免税补贴优惠将被保留三年，至 2021 年年底。这一政策对许多外籍雇员而言非常重要，在中国的高个人所得税税率低税级的现状下，减少了税改对他们的影响。同时也帮助中国保持了在国际人才市场的竞争力。

个人所得税反避税

个税一般反避税条款的引入加强了这一趋势。这在 2017 年和 2018 年表现的非常明显，体现在中国税务机关显著提高了个税税务审计的频率。在中国工作的外籍员工的个税申报特别受到关注。最近由国家税务机关公布的一个税务审计案例就是关于一名外籍员工，他是北京一家知名外国律师事务所的首席代表。这名员工向中国税务机关报告的薪酬明显低于法律行业的同行，实际上低于在他手下工作的当地律师。

所得申报的不一致引起了北京市地方税务局在检查过程中的关注。该局采取了广泛的审计程序，如收集和比较多个数据来源，并发现这名外籍员工在中国境外接受了他在中国进行管理工作的款项，而这些数额没有被申报。税务机关随后对其漏报在中国的所得这一行为进行了罚款，罚款金额加上应补缴的税额超过 1,000 万元人民币。这表明，如果外籍纳税人申报的应纳税额不合理地低，相比以前，当局有更大的概率进行审计检查以核实应纳税额的真实性。

另外，由于国地税的合并，税务机关内部的人才库中也合并入了先前在企业所得税方面在转移定价、受控外国企业以及一般反避税领域有着丰富经验的国际税务方面的人才。这些将在今后个人反避税领域起到关键作用。



高净值人士

个税一般反避税条款的引入在结合 2018 年 9 月起由经合组织牵头的共同报告标准（CRS）下金融账户涉税信息自动交换（AEOI）的规定后产生了重要的意义。这些都表明中国个税征收对于中国税务居民实际拥有的离岸资产的征管严格程度有所提高。展望未来，税务机关可能会更频繁地就资产的取得途径提出质询，例如：收购资金的来源是否为中国，以及这些资金产生的收入或收益是否属于来源于境内所得并且已经纳税。鉴于此，中国税收居民应审查其全球范围内的投资组合部署和战略以及历史税收合规状况，以便控制任何可能被认定为不合规的情况的风险。

自签署参加共同申报准则以来，中国已与多个国家缔结双边主管当局协议（CAA），并通过共同申报准则多边主管当局协议（CRS MCAA）激活与众多国家的双边交流。

通过使用最新的大数据技术进行数据分析，中国税务机关现已具备监督和检测不合规案件的能力。一旦对个人进行调查，可能会施加出行限制，造成很多不便。

在这一方面，目前经常提到的案例就是关于国内某知名女演员。2018 年 6 月，江苏省国家税务总局针对其使用所谓的“阴阳”合同逃税一案提起诉讼；其中一份是向税务机关提交的合同，作为申报用的收入，另一份合同则未提交。10 月，在该位女演员未公开或在社交媒体上露面的三个月后，她在微博社交媒体平台公开道歉，表示她没有遵守税务规定。她被征收 1.3 亿美元的税款和罚款；其中罚款占总数额中的 7,000 万美元。

对于高净值人士及财富管理机构，个税改革预示了一个里程碑式的重大改变。中国税务机关将利用手上的 CRS 和反避税等信息化收集工具来对以往的投资架构进行审查和挑战。

所有的投资架构和安排需要重新评估以确定它们在 2019 年 1 月 1 日后仍能够被认为是合规的。财富管理和投资计划以后将更多的需要特殊化定制而非商品化，因为需要结合每个人的实际情况、所属环境、目的及从税收的角度来确定相关安排。

中国国际税收网络的建立将给个人在住所及税收居民身份的认定带来更多的关注。这一关注程度，可以通过从税改中加入注销中国户口（这是目前判断中国公民住所的一个重要因素）前需要进行纳税清算的要求看出。

虽然中国的税收法规变得更加严格，但这些法规目前只是简单地涉及了很多国家早已建立的税收体系，可以预见这一税收征管方向和发展将会继续。

雇主

上面概述的面向工薪阶层和外籍员工的个税修正案问题也对雇用他们的公司构成了巨大挑战。问题详述如下。

额外的雇主行政负担

根据个税修正案，如果纳税居民向其扣缴义务人（通常是其雇主）提供与专项附加扣除项目相关的信息，扣缴义务人在计算扣缴税款时必须考虑这些扣除。随后引入的实施条例也确认了雇主在管理专项扣除申请方面有责任。如果在管理月度代扣代缴申报过程中发现虚假或错误的扣除申请，雇主应提醒其员工进行更正，并在当事人拒绝更正时通知税务机关。此外，扣缴义务人必须保留相关税务文件以备税务审计。如果当局发现纳税人存在虚假或错误的扣除申请，税务机关将通知扣缴义务人。

这些要求明确表明雇主有责任对员工的专项扣除申请进行核实并跟踪扣除限额。因此，个税改革无疑增加了公司的行政负担；改革之前这种负担仅存在于一小部分需要为外籍员工处理免税补贴政策的公司，而这些员工的数量通常也相对较少。

为了处理信息数据收集和记录保存以证实专项附加扣除，公司需要建立一套内部政策以及标准化的内部工作流程和员工沟通机制。因为所涉及的申请、数据和记录量将是巨大的，公司应探索使用技术提供支持的解决方案，以避免人力资源和薪资部门产生过度的工作量。

在科技时代的大潮下，毕马威为帮助企业应对以上问题，自主开发了智能化的解决方案（KTEC），以协助企业调整其内部政策及操作流程，满足企业的税务合规要求以避免因程序或内控上的疏漏导致不必要的税收成本的增加。KTEC 旨在：

1. 毫不费力地收集所有可扣除费用的信息
2. 无缝整合工资单信息
3. 加强内部控制，从而将合规风险降至最低
4. 确保每月及时提交个税申报表

此类工具将会随着中国个税规定的更新而更新。一旦实施，它将减少提高人力成本的需求，也将提高人力资源和薪酬专业人员的工作满意度（扫描下页二维码，以了解更多 KTEC 相关信息）。

管理与员工之间的沟通的需求

鉴于改革带来的重大变化，所有员工（包括本地员工和外籍员工）必然会对个税方面的变更提出许多疑问。因此，公司必须提供适当的培训，使其人力资源人员具备中国个税改革的相关知识，以便处理疑问及管理他们的期望。向员工发送有关政策更新的电子邮件也是有帮助的，并可以向员工保证将采取适当的行动来确保他们的福利。

公司需要分析当前的人力资源政策，并确定个税改革将对他们造成怎样的影响。此后，公司应制定适当的人力资源新政策，对相应的行政程序进行变更，以应对中国个税改革的需求。准备就绪后，新的政策和流程需要在人力资源手册中明确记录，并尽早传达给员工，以便向他们介绍新的流程和要求。公司应考虑举办培训课程，并就个税改革相关的公司新政策和流程提供在线“常见问答”。

毕马威KTEC 个税智能化解决方案



3 展望未来

个税修正案的通过是中国税制发展的重要里程碑。如上所述，改革密切关注两个关键目标，即减轻工薪阶层的税收负担并维护国家税基的完整性。然而，这些变革的有效性在很大程度上取决于为实施这些变革并监督其合规的流程的有效性。预计国务院将在适当时候推出进一步的规章和指导方针。在未来几年，随着个税改革的进一步推进，在确保工薪阶层能够充分受益于个税改革所推出的专项附加扣除等各项税收优惠待遇的同时，我们可以预见，中国各地的税务机关将加强对财产和股权转让等收入的个人所得税税收征管。





**创新赋能
税道渠成**

03

税务数字化 的未来之道

数据在手，剑指何方？
——中国转让定价全新的挑战和机遇

弦如旧，曲尤新
——数字时代下中国并购重组长期的税务挑战及其新发展

中国金融领域对外开放
——数字转型下的税务机遇与挑战

中国的海关与贸易事务管理



数据在手， 剑指何方？

——中国在转让定价全新的挑战与机遇





2018年，中国持续巩固和加强其转让定价制度，引入一项新举措来加强国家税务总局对跨国企业利润水平的监控管理。与此同时，总局重申其对国际税收合作的承诺。毕马威的转让定价专家们对这些最新进展及其对纳税人的影响讨论如下。

国家税务总局（“国税总局”）在2016年和2017年发布一系列公告，出台新的转让定价法规，给中国转让定价制度带来一次翻天覆地的变化。这对于跨国企业在中国的转让定价筹划，无论是对“引进来”还是对“走出去”，都是一个更加严格和全面的框架。其中，总局推出的以下规定尤为重要：2016年7月发布的《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（42号公告），2016年10月发布的《关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（64号公告），以及2017年3月发布的《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（6号公告）。这些条例多采用G20/OECD发布的BEPS行动计划内容，同时也采纳并加强了税务机关在案件执行过程中已施行多年的一些转让定价概念，声称已反映中国商业环境的独特特征。

继法规的变革之后，国税总局迅速将工作重点放在确保跨国企业对于最新转让定价法规的税务遵从上。这一方面最值得注意的发展是近期引入一项利润水平监控机制，涵盖大型跨国企业和关联交易较为复杂的纳税人。这一机制运用大数据分析工具进行风险评估，以便采取更具针对性的管理手段。随着对税收遵从的日益关注，国税总局和地方税务部门正积极推动跨国企业在转让定价安排和相关披露方面的良好治理。利润水平监控的目标是税务机关与跨国企业纳税人建立和谐的关系，尽可能少用对抗性的方法进行税收管理。可能只在与纳税人的接触关系破裂时，税务机关才诉诸惩罚性手段。

国地税合并后，税务机关仍持续增加资源，以应对日益复杂的避税安排。跨境服务费和特许权使用费是中国转让定价调查的突出重点，尤其是那些得益于中国市场日益膨胀的消费能力、从而赚取超额利润的跨国企业，或者是主要供应链位于中国境内的跨国企业。

随着并购市场日益活跃，税务机关也在积极调查关联股权转让相关问题。省级及以下国地税合并，也便于税务机关将更多的资源和更新的工具应用到反避税工作中去。

伴随着这些变化，中国一如既往地坚定支持全球税收透明，同时致力于解决相互协商程序（MAP）和预约定价安排（APA）案件，为跨国公司避免或消除国际重复征税。为此，中国正付出更多努力，与众多境外主管税务机关一起解决MAP案件。之前曾经有过担忧，即MAP案件的积压可能影响预约定价安排的申请进程（相互协商程序和预约定价安排由国税总局同一支团队）。然而，随着待谈签的预约定价安排越来越多地提上中国与其他国家主管税局之间的会议议程，这一先前的忧虑已在很大程度上得到缓解。种种迹象表明，国税总局致力于加强国际税务合作，尤其注重与一带一路国家的合作，努力为走出去企业和在华跨国企业营造开放的商业环境和透明的税收监管环境。

上述发展将在本文中依次展开论述。

1 税收遵从：风险识别和调查重点的转移

2018年4月，江苏国税推出了新的利润水平监控机制，国税总局最终会将这一机制在全国范围内推广。这一最新举措建立在前BEPS时代推出的类似举措的基础上，原名“转让定价综合评分系统”。与后者相比，最新的利润水平监控机制更为全面，以矩阵评分系统为基础。

新机制构建起一项风险评估框架，包括广泛的定性和定量信息收集。这使税务机关能对跨国企业集团的整体运作有宏观层面的了解，使用收集到的关联交易信息进行风险评估，并根据跨国企业纳税人的风险识别情况对跨国企业纳税人进行等级划分。风险水平评估基于关联交易的复杂性、以及纳税人关联交易报告和披露的遵从程度。这一机制的关键之处，在于运用大数据分析来完善风险监督与遵从管理。江苏税局借助于先进的IT基础设施，将收集的信息录入系统，从而在设定的风险评估框架下，生成各种分析。

借助这一监控管理机制，选定的纳税人将受到持续的监控，并基于多个定量和定性标准，在风险矩阵上对其进行评级。税务机关将根据省、市和地区对企业进行选择分类，以便更清楚地识别“高风险”实体。其目的是采取更迅速、更有针对性的监管行动，而不是对所有从事跨境关联交易的跨国企业展开大规模问询与调查。

这一最新举措与之前推出的“千户计划”有相似之处，然而，千户计划框架下的风险评估主要针对在华大型企业的一般税收管理（偶尔涉及一部分“引进来”投资的跨国企业）。相比之下，利润水平监控机制更关注转让定价，以及将反避税法应用于“引进来”投资的跨国企业纳税人。

这一机制在江苏得到推广试点，江苏税局于2018年4月陆续举办了几场宣讲会来介绍利润水平监控管理机制，在江苏省内运营的约150家跨国企业及其税务顾问参与了研讨会。可以看到，这一机制已经逐步扩展到中国的其他省份，一些省/市税务局已开始向跨国企业纳税人发出初步信息收集表，需要依据国税总局的指引完成填写。例如，广东省深圳市税务局和四川省税务局正在向中国控股公司（CHC）和境内外投资跨国企业总部收集信息，重点关注跨境关联交易金额较大的行业领袖。税务机关已发出将近70份调查和数据收集表，用于收集2008至2017年期间（即转让定价案件10年时效期限），与经营、财务和价值链有关的数据。这些广泛的行业统计和财务数据将被国税总局用来试运行自己的转让定价风险管理系统。据了解，省级系统在一定程度上将与总局系统适时整合。



1.1 广泛收集涉税信息

风险评估框架的建立需要广泛收集涉税信息和转让定价信息。年度转让定价同期资料（包括主体文档和本地文档）和年度纳税申报表（包括关联交易申报表）构成税务机关的主要信息来源。转让定价同期资料由纳税人准备并保存，以便税务机关在问询或调查时审阅，或按要求提交税务机关。同时，关联交易申报表作为纳税申报表的一部分，需要每年直接向税务机关提交。42号公告对转让定价同期资料提出了严格而广泛的信息披露要求，能为税务机关提供大量资料。

然而，这还不是涉税信息收集的全部。税务机关还能从其他渠道收集信息，例如借助于结构化和定期的跨政府部门数据交换（如国家外汇管理局和国家市场监管局）。此外，还包括企业集团年度财务报告、提交和交换的国别报告、证券分析师报告、一般新闻报道等公开信息（其中大部分通过“网络爬虫”工具收集），以及税务机关内部数据库中的可比性分析等。收集到的所有信息都将作为大数据分析的一部分，被录入到税务机关的IT系统中，分为各种类别，例如：跨国企业纳税人基本情况、关联交易数据、功能定位、行业情况、价值链信息、遵从意愿评价、风险识别情况、风险应对等级和管理成效分析。

据有些被选定的跨国企业纳税人反映，他们已收到其他省级税局的数据提供要求，且需要以某种格式提供数据（如特定的数字化格式），这些特定格式的数据能被便捷地录入到税务机关的系统以进行必要的分析。数据收集要求经常会追溯到2008年，即转让定价法规在中国生效的年份。虽然大部分要求提供的数据都能从转让定价同期资料或集团国别报告中获得，税务机关经常要求跨国企业纳税人补充详细的分部财务数据，这就可能需要跨国企业纳税人深入挖掘他们的财务报告系统。

1.2 双重评估——税收风险和税收遵从等级

从收集到的信息里提炼出的分析结果，将形成多维度的矩阵，用于评估跨国企业纳税人的税收风险和税收遵从等级。评估基于定性识别和定量识别，其中定性识别有核心指标和辅助指标共 39 类风险定性识别指标。定量识别则利用公共数据（如外部可比公司）、集团价值链利润矩阵、集团分部财务数据和 / 或内部可比公司数据库（如秘密可比数据）来测量潜在税收流失。6 号公告还保留税务机关使用秘密可比数据的权利。

税收风险评估的重点是集团整体税收筹划安排和复杂的关联交易，重点关注避税风险，而税收遵从等级评估的重点是纳税人遵从意愿的程度，是否能及时、准确地披露相关信息。符合多项核心指标的跨国企业纳税人将被识别为高风险（即核心指标是消极性指标）。

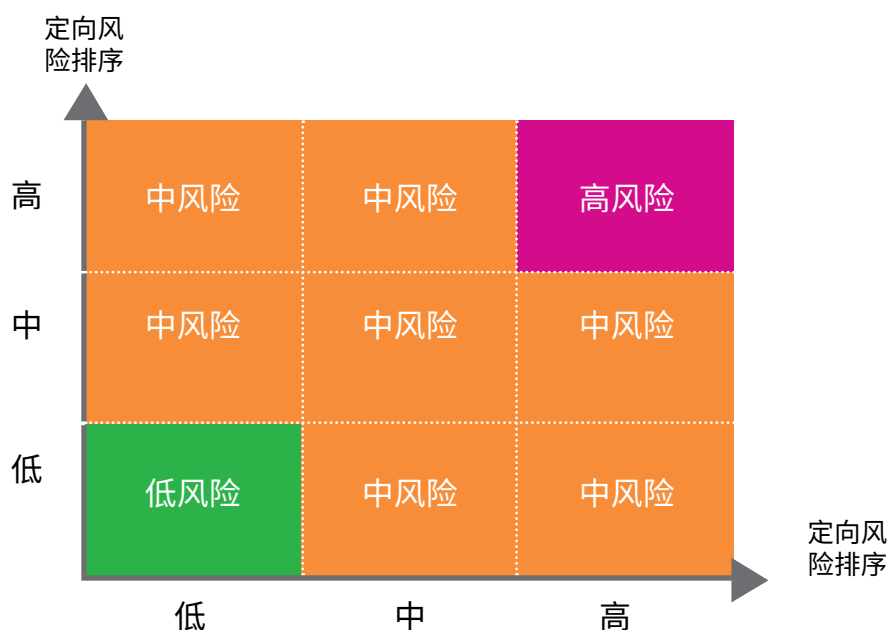
一项值得注意的定性标准，是纳税人遵从意愿测试，主要关注：1) 集团全球税收筹划的激进程度；2) 关联交易申报质量；3) 同期资料准备质量；4) 关联交易税收内控制度；5) 关联交易风险应对表现；以及 6) 企业高层主动沟通意愿。每项遵从意愿指标的评分在 1 分到 5 分之间，其中 5 分表示跨国企业纳税人完全愿意合作。虽然这些评测看似主观，但它们构成利润水平监控机制的重要支柱之一。值得一提的是，目前尚未完全明确这一系统将如何与独立的纳税人风险评估管理系统相联系，纳税人风险评估管理系统已在国税总局和省局级别进行开发，目前正在自由贸易区进行试点。

作为风险评估框架的重要组成部分，中国税务机关预计将持续关注中国企业对跨国企业全球价值链的贡献，从而关注中国企业在全球利润中应享的份额。评估的两个关键要素包括：

- 重点关注集团利润分配是否与价值链上各实体的功能概况相匹配；以及
- 中国市场因素对价值链上价值创造的影响。

鉴于此，中国税务机关要求提供尽可能多的数据（可能是国别报告，也可能是其他额外的数据收集，例如价值链上的境外业务相关信息），用来全面评估中国企业利润分配合理性，这也就不足为奇了。

风险评估矩阵如下图所示：



1.3 确定纳税人风险应对等级, 实施分类分级风险应对管理; 强化税企沟通

税务机关通过上述“综合风险排序矩阵”确定纳税人的风险评估等级, 由此得出纳税人的风险评估结果并构建风险分类应对框架。具体包括:

- 定期向跨国企业纳税人发布遵从指引规划。
- 向跨国企业纳税人主动亮明税务机关立场, 提示跨境税收风险要点。
- 向跨国企业纳税人实施税收风险预警, 向其送达《纳税风险提示提醒函》, 特别是那些评估结果为“高应对等级”的跨国企业。《纳税风险提示提醒函》明确告知其风险应对等级状况, 提示其存在的具体税收风险, 向跨国企业纳税人明确税务机关对“高”税务风险的具体定义。向跨国企业纳税人送达《纳税风险提示提醒函》鼓励和引导纳税人主动与税务机关合作, 就相关税收风险问题与税务机关进行沟通说明, 并推动跨国企业主动进行转让定价调整。
- 在综合风险排序矩阵分析下, 不采取任何行动的跨国企业纳税人将被持续认定为“高应对等级纳税人”, 最终可能受到税务机关的反避税立案调查(即转让定价调查)。

我们预计, 这一新的税收监管机制将推动税企沟通, 从而减少转让定价调查冲突。国家税务总局在近期一个韩国投资者论坛上明确表示, “合规”的跨国企业纳税人将获得下列益处:

1. 优先受理预约定价安排;
2. 协助消除双重征税, 以减轻其税负; 以及
3. 其他税务事项跟进协助。“合规”纳税人是那些被评为“低应对等级”的纳税人, 或收到风险预警后、主动降低税收风险的纳税人, 或是在转让定价调查过程中积极配合税务机关开展工作的纳税人。



2 转变转让定价调查的重点

在税务机关引入上述“遵从指引”的同时，转让定价调查呈现出一种新趋势：税务机关正式立案调查的转让定价调查数量减少，转让定价调查的重点发生了转变。国家税务总局的统计数据显示，税务机关转让定价调查案件数量由 2016 年的 254 例减少为 2017 年的 196 例。从转让定价调查中查补税款从 2016 年的 96 亿元人民币减少至 2017 年的 53 亿元人民币，同比下降 40%。在跨国企业纳税人主动遵从、根据中国特有的市场条件缴纳应纳税款的现实情况下，国家税务总局将继续推进为跨国企业纳税人建立健全更具沟通性和合作性的合规化管理环境。转让定价案件的减少释放出良性信号，标志中国转让定价制度正日趋成熟。

然而，这一趋势并不意味着税务机关放松了对企业转让定价避税行为的监管控制。中国税务机关在转让定价调查中重点关注交易中的特许权使用费或服务费，这一趋势仍在继续，且重点关注充分利用中国消费市场的纳税人（如食品饮料、服装和其他日用消费品）。尤其是那些主要供应链位于中国（中国境内采购、境内制造、境内销售），同时却向海外关联方支付高额特许权使用费和 / 或服务费的跨国企业纳税人，会面临更严格的审查。

税务机关关注的重点与市场准入利益相关原则保持一致，即：无论是以市场溢价形式体现，还是通过中国企业在华推广产品所贡献的价值（例如对营销型无形资产所做出的贡献），都应在中国企业的应税利润中得到体现，以此反映相关市场特征或功能的重要性。据报道，国家税务总局在最近一例 MAP 案件中，“成功说服”某一发达国家的主管部门“承认”市场溢价的概念。在未来的 MAP/APA 的谈判桌上，预计中国税务机关会信心更足地使用“市场溢价”这张王牌。

国家税务总局 2017 年 6 号公告明确了企业的“推广活动”对无形资产价值创造的贡献。具体而言，根据 6 号公告，在确定企业及其关联方对无形资产价值创造的贡献以及相应的经济利益时，应分析各方对开发、价值提升、维护、保护，以及应用和推广（DEMPEP）无形资产的贡献。通常情况下，由于境外关联方开发无形资产，或提供服务创造价值，所以需要收取特许权使用费和服务费。然而在转让定价调查中，特许权使用费和服务费可能会被质疑为非受益或不合理。问题的关键在于，这些无形资产或集中服务功能在中国市场是否真正具有如此高的价值，尤其与战略性的市场特性作对比，是否依然价值较高。需要考虑的因素包括实体企业所在市场的特征（如本地购买力和中国实体的贡献和功能等）。另一方面，主要为海外市场生产产品的企业，虽然曾经是税务机关主要的转让定价调查目标（此类企业在运营中具有更强的地理移动性），现在受到中国税务机关挑战的情况有所减少。



此外，我们也看到，税务机关正在积极调查关联股权转让交易。税务机关对中国企业股权转让的关注度，是对近年来蓬勃发展的中国并购市场的正常反应。最近，浙江省一起税务案件中（已结案，刊于2018年2月的《中国税务报》），税务机关认为，境外实体向境内关联方转让一家中国实体的股权转让交易不符合独立交易原则。案件中，企业的全资子公司因发生亏损出现了净资产为负的情况，但拥有土地和其他资产，这些资产的市场价值显著上升。交易标的首先在集团内部转移，然后出售给一家中国境内的第三方买家。转让定价调查显示，该企业在关联股权转让发生的前几个月，以不同价格与第三方签订了股权转让协议（第三方的股权转让价格较高）。税务机关认为，该企业关联方之间发生的股权转让交易不符合独立交易原则，并做出约200万元人民币的税收调整。

在2018年5月报道的另一起股权转让案件中，一家中国实体和其他多家集团实体一起打包出售，长春市国税局坚持要求提供被转让股权的各成员企业股权价值划分表等相关信息。主管税务机关承认，境外母公司向境外第三方买家出售股权的行为属于非关联交易，符合独立交易原则，但企业应向主管税务机关提供被转让的各个实体的详细分部资料，以准确划分境内被转让企业的股权价格。由于企业无法提供税务机关要求的相关资料，税务机关认定该企业构成了利用股权转让避税的事实。经税企双方协商，企业需在股权价值评估的基础上对股权转让的收益部分在长春补缴税款并加收利息。

3 国税地税合并所带来的资源增长



为贯彻落实党中央、国务院提出的提高公共服务效率的决策部署，中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《国税地税征管体制改革方案》（以下简称《改革方案》）。《改革方案》将省级和省级以下国税地税机构合并。省级和省级以下国税地税的合并于2018年7月完成。国地税合并所建立的税收征管体系旨在整合税收征管资源和税收大数据资源，实现税务执法和服务的标准化与集中化。

此次合并有助于税务机关整合税收资源——北京和深圳等城市已设立反避税调查分局。随着反避税调查分局的设立，相关税务专员的人数也出现了国地税合并前不曾有过的增加；江苏省也在筹备一个类似的反避税调查分局，预计将有超过100名税务专员参与其中。

随着利润水平监控管理机制的推广，税务机关能够利用新增的税收资源，通过有组织的税务执法行动，有效管控转让定价和避税行为。随着税务团队的扩大，税务机关也将关注个人所得税反避税等领域（例如个人关联方的确定、个人关联方之间的股权转让、境外中国公民的股息分配、受控外国企业等）以及因增值税或消费税等相关纠纷引起的其他反避税案件。

4 中国税收管理透明化和国际税务合作

在国际方面，中国积极推动税收管理透明化和国际税务合作。中国已逐步落实全球认可的税务措施，如国别报告信息交换：截至发稿日，中国已经与 44 个国家启动了国别报告信息交换关系，中国将于 2019 年首次对 2017 财年的国别报告信息进行交换。此类信息交换将在未来进一步开展，这将增加中国跨国企业在境外国家或地区的潜在税务风险，特别是那些多年来一直处于亏损状态的境外子公司。

中国已承诺落实 G20/OECD 税基侵蚀与利润转移（“BEPS”）的最低标准。BEPS 第 14 项行动计划《使争议解决机制更有效》的最低标准之一是同行审议，相关国家或地区相互协商程序（MAP）的效力和效率由其他国家或地区评估。OECD 在 2018 年年末发布第 1 阶段第 7 轮同行审议，涵盖 7 个国家地区，中国就位列其中。OECD 要求纳税人就 MAP 的相关问题提交意见，包括 MAP 的普及情况、MAP 相关指南是否明晰且容易获取、以及被评审国家 / 地区的 MAP 协议是否得到及时执行。纳税人意见提交截止日期为 2018 年 12 月 13 日。随后，对中国的同行审议将在 2019 年上半年开展。

国家税务总局在中央层级增加了相互协商程序（MAP） / 预约定价安排（APA）的资源配备。2016 年国际司成立反避税三处，协助反避税一处和反避税二处，主要处理 MAP 和 APA 案件。在此之前，国家税务总局的 MAP/ APA 人员配备较为紧张，这主要是因为 2013 年至 2015 年期间，大量国税官员出席 BEPS 会议。随着新的组织结构的建立，国家税务总局正逐步将大量 MAP 案件作为关注对象优先进行处理。市场信息表明，不少未决的 MAP 案件已被重新启动，以期快速达成解决方案。在预约定价安排（APA）方面，2016 年的规范性文件（64 号公告）完善了预约定价安排程序，有助于推进 APA 项目签署——这一点非常重要，因为预约定价安排的申请数量仍在持续增长。

国家税务总局在解决 MAP 和 APA 案件方面有很大进展。国家税务总局的数据显示，2017 年，中国与 8 个国家就 65 例案件展开双边协商，共签署 5 例双边预约定价安排，共计为企业消除双重征税约 12 亿元人民币。

中国目前的预约定价安排主要针对“引进来”投资的跨国企业申请人，然而对于“走出去”中国跨国企业，预约定价安排也开始逐渐呈现上升态势。与此同时，国家税务总局开始关注中国境内母公司未向境外子公司收取服务费或特许权使用费而造成的税收流失。考虑到上述情况，以及中国对外投资预期将面临更多的来自境外税务机关的转让定价挑战，我们预计中国跨国企业对 APA / MAP 的需求将有所增加，以此避免双重征税并增强税收的确定性。

5 前路漫漫——确保数据质量至关重要



中国税务机关的工作开展正呈现出明显趋势：利用技术和数据，采用风险管理模式，并对跨国企业纳税人采取有针对性的税务执法。正如本文和本系列的其他文章所述，为了建立有效的控制系统，将所有行业、税收类型和纳税人整合到一个平台当中，国家税务总局在技术方面已经进行了大量投资，具体包括大容量的 IT 系统和数据存储能力。

为了将数据录入利润水平监控管理机制，税务机关要求跨国企业提供详细的资料信息，这对跨国企业来说具有一定的挑战性。对于那些拥有复杂供应链的跨国企业、以及 IT 系统无法满足税务机关数据要求的跨国企业来说，挑战更为严峻（此处需注意，中国转让定价调整适用 10 年的追溯期）。税务机关对同期资料中企业应披露信息的质量、以及在后续信息收集中的数据质量要求越来越高。纳税人需要对合规系统和资源加大投资，以确保在将来能满足税务机关不断增长的信息需求，提供高质量数据，以支持自身的转让定价安排。

中国税务机关通过引入税务遵从管理，为纳税人提供了税企合作、优化税收成果的新途径。税企合作有助于税务机关开展更透明的税企沟通，为纳税人提供更完善的税务争端解决机制，从而获取税收收入的“合理份额”。随着更多资源投入到升级的、数据驱动的案头分析中，现场调查的频率预计将逐渐降低，但现场调查的深度将逐步加强。

税收遵从管理的不断推进，鼓励跨国企业纳税人与税务机关开展长期沟通，风险测评的积极结果有利于纳税人申请谈签 MAP 和 APA，提升转让定价安排的确信性。此外，纳税人还应意识到，除了要确保企业价值创造活动和实质保持一致，其他一些领域（如关联股权转让），目前也正面临更严格的审查。有鉴于此，建议强化相关文档，毕竟，中国税务机关如今已掌握越来越多的资源，正在不断扩大关注对象、增强自身能力。



**创新赋能
税道渠成**

弦如旧， 曲尤新

——数字时代下中国并购重组长期
面临的税务挑战及其新发展



2018 年是中国境内并购交易大量涌入的一年，尤其是在教育和房地产领域。毕马威中国的税务专家们就这些热门行业的主要税务问题和税务考量在本文中进行了探讨，包括跨境交易在实操中的挑战，以及投资者应如何做好最佳准备。随着中国税务机关不断明确跨国并购交易的税务处理，密切跟进税收政策和适当的税收筹划变得尤为重要。



1 简介/前言

近年来，中国并购交易市场呈现持续增长态势。据商务部统计，截止2018年前9个月，外商直接投资（FDI）同比增长6.4%，达到980亿美元。这主要源于中国政府采取了一系列的对外开放措施，如修改了“外商投资准入负面清单”。本年以来，交易并购活动在教育、房地产、高科技相关领域等热门行业尤为活跃。

就不同产业的发展而言，值得引起关注的有：

- 尽管中国房地产的并购交易在过去几年中增速有所放缓，但在2017年至2018年间确有回升。其中的缘由各种各样，包括收紧信贷、业务转型，以及私募股权基金进入退出阶段并处置资产。此外，从融资角度来看，随着中国政府收紧信贷，许多房地产开发商也转向了离岸夹层贷款。
- 教育行业的投资在推动中国国内经济转型中发挥了至关重要的作用。市场对教育服务的需求已导致对教育行业的投资呈现显著的增长趋势，而且我们已发现该行业的并购活动和融资活动显著增长。然而，随着行业监管的加强和投资规则的变化，投资中国的教育产业对外国投资者来说仍具挑战性，根据教育行业中细分行业的不同，外国投资者可能面临不同的限制。

而最值得关心和关注的税务问题如下：

- 为了吸引外资进入中国，中国政府出台了一揽子激励投资的措施。这些激励措施之一包括财税【2018】102号（102号文），对境外投资者在中国以分配利润再投资提供暂不征收预提所得税的优惠政策。境外投资者，尤其是打算在中国进一步投资的跨国公司，对这一激励措施表现出了浓厚的兴趣。
- 从交易结构的角度来看，我们持续地关注到，通过向中国其他实体或境内基金直接转让外商独资企业股权的方式来撤回投资的外国投资者数量呈现增长态势。虽然这消除了7号公告下的间接转让问题（下文将进一步讨论），但这可能会导致外国卖方仅有较低的计税基础，从而产生较高的资本利得税负。

对于通过境外间接转让中国资产（即处置持有中国资产的境外公司）进行的并购交易，7号公告仍然是个具有争议的话题。这主要是由于计税基础计算中的不确定性，而这种不确定性主要是由中国不同地区对计税基础所采取的计算口径不同所导致的。在某些情况下，在确定资本利得相关税负时，中国地方税务局允许本次处置者最初在境外支付的全部收购

成本作为股权成本扣除。然而，在其他情况下，只有外商独资企业的注册资本（通常情况下金额较低）可以扣除。

在本文中，我们将讨论税务尽职调查中所涉及的一些典型问题，包括房地产和教育行业的一些挑战和机遇，并将特别关注境外间接转让交易所面临的挑战。我们还将讨论 102 号文关于预提所得税递延的优惠政策，并从实操角度分享如何与当地税务机关确认享受该优惠政策的见解。



2 房地产及教育行业税务 尽职调查中的常见问题



房地产行业税务尽职调查中的常见问题

在过去两年中，我们看到房地产行业并购活动数量出现了反弹。有兴趣参与到这一爆炸性增长的热门行业中来的国内外投资者，在进行税务尽职调查时，应当考虑以下税务问题：

● 缺少用以支持不动产计税基础的税务发票：

对于旧的或管理不善的不动产项目，特别是用于购买或与建造房产有关的原始税务发票和付款收据没有被妥善保管或已遗失的情况并不罕见。在这种情况下，对于中国的企业所得税、土地增值税和增值税这几项税种，将会存在潜在的风险，买方可能在未来处置时无法扣除不动产的计税基础，从而造成额外的税务负担。此外，在没有发票的情况下，土地和不动产之折旧的税前抵扣也会遭受质疑。因此，抽样检查不动产成本相关的税务发票通常是税务尽职调查的必要程序，以检查房地产资产成本的计税基础是否能得到有效支持。

国家税务总局在 2018 年就企业所得税税前扣除所需证明文件提供了进一步的指导。国家税务总局公告 2018 年第 28 号明确指出，从其他企业或个人取得的如付款凭证类的外部单据，包括发票和完税凭证，对于支持企业所得税税前扣除是非常关键的。在最坏的情况下，如果中国税务机关因缺乏有效的凭证支持从而不承认财产取得时所支付的成本，在未来任何时点的不动产的转让都可能会面临额外的企业所得税和房产税。这些潜在的额外企业所得税和房产税风险最高为不可扣除部分的不动产成本乘以对应的 25% 的企业所得税税率和最高 60% 的房产税税率。由于绝大部分税务尽职调查抽样程序通常只是基于一定样本量的抽样检查（出于实际原因），从谨慎性角度考虑，买方应向卖方寻求税务赔偿条款。其金额应当涵盖由于没有有效的税务发票和其他有效的税收文件来支持不动产的购置或开发成本而造成的计税基础减少所带来的任何损失。

● 房产税 (RET) 的计算：

在中国境内，不动产产权的所有者按照下列计算方法进行房产税的计算：

- “从价计征”适用于自用、空置和 / 或未出租的房产。房产税根据房产原值一次减除一定比例后的余值的 1.2% 收取，或
- “从租计征”适用于出租的房产。房产税按租金收入的 12% 收取。

从技术层面来看，出租房屋取得租金收入的业主，应当采用“从租计征”进行房产税的计算和缴纳。然而，由于使用“从价计征”通常会使用应交房产税降低（特别是对于历史成本非常低的旧房产），在实践中，许多业主会寻求采用“从价计征”的方法计算和缴纳房产税。这通常是通过与地方税务机关逐案协商和协议实现的。但某些地区的地方性法规（如北京）特别要求对出租的房产必须使用“从租计征”的方法。因此，在进行税务尽职调查时，买方应检查房产税的计算方法，并评估在历史时期是否存在由于采用不同的房产税计算方法而导致的任何潜在的房产税风险。

● 在中国形成常设机构的风险：

另一个常见的税务风险领域与“溯往架构”相关（即中国的不动产直接由境外实体持有），离岸房地产持有实体可能会被视为在中国境内设有应税代理常设机构。这可能源于中国不动产的管理和运作方式，例如，境外实体委托一家在中国境内的物业管理公司，而其有权以境外实体的名义签订合同及从事其他经营活动。如果持有该不动产的境外实体被认定为在中国境内设有常设机构，则需要按当期的实际利润或通过租金收入净额及核定利润率计算核定利润额来征收 25% 的企业所得税。

过去被视为“技术风险”的问题在近年来的实践中已成为实际的风险。我们注意到某些地区，如北京和上海，越来越多地方税务机关就这些溯往架构的常设机构问题提出质疑。他们已经开始在几个案例中征税，尤其对于那些设立在与中国没有双重税收协定的地区的境外公司，对于常设机构问题无法受到税收协定的保护。在这些情况下，中国税务机关一般采用 40% 至 50% 的核定利润率及 25% 的企业所得税税率征收税款，则实际税负率为租金净收入的 10% 至 12.5%。

值得注意的是，如果持有不动产的境外公司被认定在中国境内形成常设机构，其在投资退出阶段可能会面临更高的税负。这是因为，一旦被认定在中国境内形成常设机构，中国税务机关可能对实际或评估的转让所得征收 25% 的企业所得税，然而一般情况下境外间接转让中国应税财产所取得的资本利得之预提所得税税率仅为 10%。这一风险存在的主要原因是由于 7 号公告中包括一项规定，要求对间接转让归属于中国境内常设机构资产的所得适用 25% 的税率。

虽然我们尚未在执法实践中看到此类案件，但鉴于在持有期间及未来离岸处置资产可能产生的税务风险，买方在税务尽职调查期间分析和评估该类直接拥有境内房地产的境外公司的常设机构情况显得至关重要。他们还应该仔细审查他们所拥有的中国境内资产在未来应当以何种架构持有以及如何进行管理。无论如何，鉴于这一领域正日益受到中国税务机关的关注，买方应寻求适当的税务赔偿条款，如中国税务机关在此方面要求补征企业所得税甚至滞纳金和罚款，买方能够受到相关的税务赔偿条款保护。



教育行业税务尽职调查中的常见问题

自 2014 年以来，教育行业一直是资本市场和并购市场的热门话题。虽然从 2016 至 2017 年以来，教育行业的公司融资活动有所减少，但中国教育领域中，尤其是 K-12 教育、国际教育、在线教育和早期教育领域，仍然为投资者和跨国公司提供了巨大的机会。中国教育行业典型的税务问题包括：

- 学历教育的学费和符合标准的幼儿园学费，可免征增值税。然而，一些学校或教育机构可能将不符合条件的收入（如课外课程培训收入等）作为免税项目进行增值税申报；
- 一些教育机构可能以现金或通过创始人个人银行账户向教师个人支付工资或服务费，但没有正确代扣代缴个人所得税。如税务机关无法向这些个人追缴税款，则教育机构对未代扣代缴的个人所得税亦负有责任，同时税务机关也有可能对教育机构处以罚款；
- 一些海外教育项目（如海外夏令营）的辅导教育机构可能会利用其海外实体接受海外学校佣金收入和服务费，同时使用其中国实体来收取来自其中国客户（如参加海外项目的中国儿童家长）的费用。对于具有上述结构的教育机构，通常来说其海外实体仅有个别海外员工，甚至没有实际在海外工作的员工，但绝大部分收入都在海外实体确认来降低集团整体的税收成本。因此，中国税务机关可能会质疑这些在海外公司确认的收入，并根据一般反避税条款认为部分收入应当归属于中国实体，从而导致潜在的企业所得税风险

中国政府一直在努力吸引民营资本来发展非义务教育。2017 年 9 月 1 日生效的《中华人民共和国民办教育促进法》及其关于非营利性学校和营利性学校的实施细则，给教育行业投资者和经营者带来了新的挑战和机遇。根据新法的相关条款，不从事义务教育的学校可以注册为营利性学校，并在经营、分红和学费政策上拥有较大灵活性。在新法颁布之前，现有学校的境外投资者只能通过特许权使用费和 / 或服务费等安排来汇回利润，而教育行业内的相关企业向境外支付特许权使用权和服务费却受到更为严格的管控。因此，一些境外投资者正在考虑将他们现有的学校从非营利性学校改为营利性学校，以便能够向境外投资者分配股利。

2018 年 8 月，中华人民共和国民办教育促进法实施条例（修订草案）对外公布。主要修订的内容包括：

- 不得通过兼并收购、加盟连锁、协议控制等方式收购或控制非营利性学校
- 公办学校不得举办或者参与举办营利性民办学校。公办学校举办或者参与举办非营利性民办学校的，不得以公办学校品牌输出方式获得收益。

关注教育领域投资标的的投资者应该考虑新的法规环境对标的公司商业模式的挑战，以及交易后改变其商业模式的潜在成本。

3 中国境内股利再投资的 预提所得税递延政策



为了鼓励海外投资者加大对华投资，财政部、国家税务总局、国家发改委、商务部于2017年12月28日联合公布了财税【2017】88号（88号文）。88号文规定，对境外投资者从中国境内居民企业分配的利润，直接投资于鼓励类投资项目，凡符合规定条件的，实行递延纳税政策，暂不征收预提所得税。2018年9月29日，88号文被102号文替代，将境外投资者以分配利润直接投资暂不征收预提所得税优惠政策的适用范围扩大至所有非禁止外商投资的项目和领域。

该优惠政策的适用条件包括，境外投资者必须以分得利润进行直接投资，包括境外投资者以分得利润进行的增资、新建、股权收购等权益性投资行为；用于投资的资金（资产）必须直接划转到被投资企业或股权转让方账户，不得中间周转。

这一优惠政策旨在鼓励跨国公司保留其在中国的投资所得，进一步投资中国。根据规定，境外投资者符合条件的，应按照税收管理要求进行申报并如实向利润分配企业提供其符合政策条件的资料。利润分配企业经适当审核后认为境外投资者符合相关规定的，可向其主管税务机关履行备案手续，暂不扣缴预提所得税。有关税务机关将对其进行后续管理。

在实践中，考虑到102号文刚颁布不久，目前对其在实践中如何实施尚不明确。这些不确定因素包括暂时递延的预提所得税在未来的处置中如何将如何被征收。在实践中，地方税务机关对该优惠政策的解读可能也有所不同。因此，企业为了享受此优惠政策，应当积极主动地与税务主管部门和其他部门或机构（例如国家外汇管理局、商务部和银行等）进行沟通。

4 离岸间接转让中国 应税财产

最后，如导言所述，离岸间接转让中国应税财产的计税基础的计算仍然存在不确定性。我们已经了解到一些地方税务机关（例如，北京、武汉和广州）的处理：如果前一笔交易（即本次交易处置者收购该间接投资结构的投资时）没有在中国纳税，则在本次转让中不允许增加其计税基础。具体而言，税务机关将根据转让价格减去境内企业的实收资本计算资本利得征收税款，而不是将上一次间接收购境内企业所支付的收购价格用作税收成本扣除，通常而言这个收购价格会更高。即使企业有正当理由不在前次交易中纳税（例如税务当局同意前次交易可被视为具有“合理的商业目的”，而无需在中国交税），本次交易仍仅承认较低的计税基础。

根据我们与国家税务总局官员的非正式讨论，国家税务总局官员倾向于认为，如果前次交易未被征税，则前一笔交易的收购价格不应当作为计税基础。因此，只有境内企业的实收资本可以在计算应纳税所得额时扣除。这将导致离岸卖家承担更高的税负。

鉴于上述情况，如果根据 7 号公告离岸间接转让中国境内财产被征税的风险较高，卖方一般会向中国税务机关报告该交易。然而，有些情况下，卖方可能没有根据 7 号公告向税务机关报告间接转让中国境内财产的交易。在某些情况下，中国税务当局会通过媒体的报道关注到这些交易。例如，通过媒体报道，深圳税务局发现一家位于龙岗区的外商独资企业被间接转让给另一境外买家。由于这笔交易卖方没有向税局报告该交易，深圳税务局收集了该境内企业的有关信息，并对该境内企业征收了 10% 的预提所得税，金额为人民币 3.22 亿元。

因此，买方确保卖方根据 7 号公告向税局报告相关交易并缴纳相应税款变得尤为重要。否则，买方应保留向中国税务机关报告相关交易的权利，并寻求税务赔偿条款，要求卖方因未能正确缴纳交易相关预提所得税对买方所造成的任何预提所得税相关的损失进行赔偿。

5 总结

展望未来，鉴于中国政府对外商投资政策的改变和近期的监管改革，我们对境内并购市场持乐观的态度，并预计境内并购活动将进一步增长。在此类交易过程中，审慎的税务尽职调查和税收筹划将起到至关重要的作用。随着全球税收环境的变化，了解标的公司的商业模式以及交易后标的公司业务整合可能产生的潜在税务成本，对投资者来说将变得越来越重要。中国政府通过修改中国的税收政策来吸引外资的同时，针对一些政策法规解读中的不明确的地方，企业仍然需要与各地税务机关确认并寻求实务指导。尤其是关于 102 号文的具体实施和如何计算境外间接转让中国应税财产的计税基础有待进一步明确。



中国金融领域 对外开放

——数字转型下的税务机遇与挑战



您是否准备好迎接进一步开放的中国金融领域？毕马威中国的税务专家们将聚焦最新的监管开放政策，带您一起了解外国投资者在进入市场前应当注意的行业监管和税收问题。

中国金融服务业即将在 3 年内对外资全面开放。届时，外国投资者将面临巨大机遇，同时投资者也应当仔细研究在未来中国市场的投资是否适合于其特定的投资项目。但同样值得关注的是内资巨头在许多领域已经占据了主导地位、许多尚未明确的税收政策亟待解决、国内不同当局对政策理解和实操不一致等问题，都是新参与者会面临的挑战。

在过去的二十年间，中国金融领域经历了巨大的变革。其从传统的国有银行业和保险业为驱动领域，发展为聚焦数字信息技术的行业和电子商务巨头把控的金融创新领域。现在人们仅需要在移动设备上点几下手指就能完成投资、购买保险、商品或服务。

这些行业内巨大的变革为境内外的参与者带来了诸多机会。然而，中国金融领域独特的监管环境同时带来了许多挑战。例如，新的法规常常在缺少征求公众意见的情况下很快发布，或者在没有具体实施细则的情况下被推行，这经常导致金融企业下一步的实施带来巨大的不确定性。同时中国金融领域独特的税收环境导致许多机构难以真正理解行业内的税务风险点以及这些风险点出现的时点。

在这种情况下，成功的投资需要深刻理解变化中的监管和税收环境。本文中，我们将先介绍中央政府最近发布的金融领域开放的公告以及预期时间表。随后我们将进一步介绍在主要金融领域内的税务和商业挑战，以便您作为外国投资者进入中国金融市场做好准备。最后我们将为您概述如何做好准备以迎接马上到来的机遇。



1 中国的对外开放 ——监管方面



从 20 世纪 80 年代始，中国实行了“改革开放”政策，通过提供优惠的关税和税收政策，吸引外资出口制造企业来中国开展业务。2001 年，作为加入世界贸易组织（“WTO”）的一部分，中国承诺对所有与中国进行贸易的 WTO 成员国提供非歧视待遇。中国还承诺将逐步取消对诸多服务领域的外国投资和商业活动的限制。然而尽管如此，中国金融行业仍然受到高度监管，外国投资仍然存在诸多限制。且值得注意的是，市场虽经过多年逐步地开放，外国企业在中国经营时仍面临一系列挑战，例如法律法规与实操不一致，以及在中国有重要战略地位的关键行业内对内资公司给予一定程度优待，包括电信、医疗、军工以及金融领域。

中国金融市场庞大，中国金融企业在市值或总资产方面往往跻身世界最大公司的行列。例如，根据福布斯最近的调查，全球最大的五家上市公司中有三家是中国的国有银行，全球最大的上市保险公司是中国的平安保险集团，同时调查还显示外资银行资产占中国银行业总资产的比例只不到 2%。中国还拥有世界第三大债券市场，然而外资人民币债券持有量相对较小，与世界上其他主要经济体的债券市场相比，仅有不到 2% 的外资参与到了中国的债券市场。另一方面由于起点较低，外资机构在中国金融市场将有巨大的机遇，特别是证券和资管行业的投资者。

目前，中国将通过最新的自由化措施将其开放提升到“新层次”，这将会给外国参与者带来更多的机遇。具体而言，2017 年 11 月 10 日，国务院宣布了在一些特定中国金融领域放开外资持股比例限制的计划。随后，在 2018 年 4 月 11 日，中国官员在 2018 年博鳌亚洲论坛年会上公布了对外开放的时间表。下面的表格列出了主要变化及相关生效时间：

银行业		计划生效时间
商业银行	取消中国商业银行的外资持股比例限制（之前为 20%） 允许外国银行在我国境内同时设立分行和子行，目前外国银行禁止在境内同时设立分行和子行	2018年6月30日
	放开外资银行经营范围，与内资银行一致	2018年12月31日
银行子公司	对商业银行新发起设立的金融资产投资公司和理财公司的外资持股比例不设上限	2018年12月31日
资产管理公司	取消 25% 的外资持股比例限制（针对主要管理不良贷款的资产管理公司）	2018年6月30日

保险		计划生效时间
保险公司	取消外资保险公司设立前需开设2年代表处要求	2018年12月31日
人身险保险公司	将人身险公司的外资持股比例上限放宽至 51%，三年后（即 2021 年）不再设限	2018年6月30日
保险代理	允许外国投资者来华经营保险代理业务	2018年6月30日
保险经纪	放开外资保险经纪公司经营范围，与内资机构一致	2018年6月30日

证券及金融商品交易		计划生效时间
证券公司	将证券公司的外资持股比例上限放宽至 51%，三年后（即 2021 年）不再设限 不再要求合资证券公司境内股东至少有一家证券公司	2018年6月30日
	不再对合资证券公司的业务范围单独设限，内外资一致	2018年12月31日
期货公司	将期货公司的外资持股比例上限放宽至 51%，三年后（即 2021 年）不再设限	2018年6月30日

投资管理及其他非银行金融行业		计划生效时间
基金管理公司	将基金管理公司的外资持股比例上限放宽至 51%，三年后（即 2021 年）不再设限	2018年6月30日
股票市场互通机制	把互联互通每日额度扩大四倍，即沪港通及深港通每日额度从 130 亿调整为 520 亿元人民币	2018年5月1日
	推出上海 - 伦敦股市互联互通安排	2018年12月31日
债券市场互通机制	所谓“债券通”，就是境内外投资者通过香港特别行政区与内地债券市场基础设施机构连接，买卖香港特别行政区与内地债券市场交易流通债券的机制安排。	
	2018 年 8 月，债券通全面实施实时券款对付结算方式（RDVP）。 RDVP 确保债券的支付和交付同时发生，以减少或消除交易中对手方结算风险。采用新的结算方式也使国际投资者有机会加入债券通并能够在中国银行间债券市场上寻找新的投资机会。	2018年9月及以后
合格境外机构投资者 (QFII, RQFIIs)	取消资本金汇出 3 个月的锁定期，取消每月资金汇出不超过上年末境内总资产 20% 的限制	
	将现行的 QFII 投资 3 个月锁定期、RQFII 非开放式基金投资 3 个月锁定期全部取消 允许 QFII、RQFII 对其境内投资进行外汇套保，对冲其汇率风险	2018年6月12日
其他	鼓励外资进入信托、金融租赁、汽车金融、货币经纪、消费金融等银行业金融领域	2018年12月31日

上述变革将对各个金融领域带来不同程度的影响，外资机构应当重新评估其中国策略。值得注意的是最近许多税务政策的变革也将影响金融领域的投资和运营计划，包括中国在金融业开始施行通用报告准则 (CRS) 并开始与其他国家交换税务信息，同时即将出台的新税收征管法要求金融机构向税务机关提供居民账户的信息。此外，个人所得税改革将给中国高净值人群的财富管理带来巨大影响。与此同时，为了进一步鼓励境外机构投资者投资境内债券市场，财政部与国家税务总局在 2018 年 11 月联合制定并出台财税 [2018]108 号文，为海外机构投资者从中国境内债券市场取得的债券利息收入暂免征收企业所得税和增值税。108 号文自

2018 年 11 月 7 日起生效，有效期至 2021 年 11 月 6 日。这个税收优惠政策极大地增强了中国债券市场对外国资本的吸引力，并且减少了因为税收流失而导致总体投资收益受到的影响。因此，外国投资者应当在中国的投资和运营活动中考虑上述影响。

下面，让我们进一步关注主要金融领域面临的新机遇与挑战，特别是境外投资者的中国税务影响。

2 银行和信贷行业

中国银行业由国有银行主导。中国人民银行既是中央银行，又同时与中国银行保险监督管理委员会（“银保监会”）一起作为行业的监管者。银保监会是新成立的监管机构，2018年3月前是两个分别监管银行业和保险业的独立机构。中国人民银行和银保监会的职责包括监管中国银行系统、制定法律法规、执行监管、公布统计数据以及批准包括外资银行在内的银行设立或扩张以及解决一般纠纷等。

外资银行以多种不同的形式在中国经营了十多年，包括在中国设立外商独资银行、外国银行分行或外国银行在华代表处。然而，内资银行仍然占据市场的主要份额。根据2017年政府统计，外资银行资产在银行业总资产的占比不到2%。单纯从目前外资银行资产的市场占比很低的角度看，外国投资者在中国市场上应该有巨大的增长潜力，但是考虑到目前存在的商业、监管和税务障碍，在现实中往往是困难重重。

在商业方面，有来自内资巨头的激烈竞争，同时金融科技公司对传统银行结算及支付服务带来了巨大冲击。这意味着外国投资者会发现中国银行业的从业者比以往更难开展新的业务。

在监管方面，许多外资银行面临的挑战包括更严厉的监管，这包括不断增加的合规举措，政策上对内资银行的倾斜以及影响外债比例和维持外汇头寸的资本管制。为高净值个人提供跨境金融服务及外国银行在中国境内设立分行子行也存在诸多限制。所有这些都限制了外资银行在中国市场的盈利能力，并遏制了其在中国扩张的速度。上文表格中放宽监管的举措，包括扩大外资银行的营业范围并允许外资在境内设立分支机构及分行，希望对外资银行在中国的监管环境带来一定程度的改善。

税务方面，外国投资者正在期待一系列能够促进业务增长的税务政策，而非阻碍业务发展或者对业务开展造成不确定性。外国投资者经常发现许多中国税务法规跟不上金融创新的快速发展。同时，税务政策经常在没有征求公众和行业意见的情况下过快的推行，2016年全国推行营改增政策就是一个典型的例子，值得我们一起探讨。

许多税收管辖区对许多金融服务免征间接税。虽然某些特定银行业务（如提供咨询服务和资产管理服务）落入增值税（VAT）或货劳税（GST）应税服务范围时理所应当，但是存款和借款业务就很难判定归属于这些间接税的应税范畴。因为对于传统增值行为，人们可以很容易的观察和计算价值链或供应链中每一环节的增值。而在存款和借款业务中，银行作为货币流通使用的媒介赚取利差，反映的是货币时间价值，这与用于制造业和商品贸易或提供服务的传统“增值”行为的概念非常不同。因此，考虑到贷款业务的复杂性，许多国家都对贷款收入免征增值税——但是，中国决定朝着不同的方向发展，从2016年开始对贷款类利息收入征收增值税。

这主要因为在全国范围内对金融领域征收增值税之前，中国的情况已经非常特殊。中国对银行贷款利息收入按 5% 税率征收营业税，营业税是另一种间接 / 流转税。因此为保持税收征管的连续性及维持财政收入，营改增后继续向金融领域征收 6% 的增值税。然而，即使

在政策实行的两年后，增值税法规如何适用于某些业务仍然存在复杂性和不确定性。值得注意的增值税问题包括：

1

增值税是否适用于某些金融商品。例如，银行会提供收益率高于普通定期存款的存款产品。银行通过在产品中嵌套金融衍生品（如期货、掉期或期权）以期望其可以获得类似其他高风险金融工具的回报。同时银行又向投资者提供类似于普通存款的本金偿还担保。在此情况下，是否应当根据产品形式把这种结构性存款视为银行存款？如果视为银行存款，根据相关增值税法规银行存款利息不属于增值税征收范围。但是，也可能因为实质上这些产品能够“收取固定利润或保底利润”，从而将投资回报视为贷款服务利息收入而缴纳增值税。

2

银行间借贷和融资行为对维持银行流动性起到了很大的作用。在全球化的今天跨境交易越发频繁，银行也需要明确的税收政策法规以确保他们在进行跨境融资活动时能够确定税收成本。但是尽管同业往来的增值税免税范围扩大到跨境融资，法规仍然对此有严格的限制。目前银行跨境同业往来增值税免税政策仅适用于境外母行从境内分行、子行取得利息收入或境内银行从其境外分行、子行取得利息收入。由于这种政策会对金融机构和第三方及海外非关联金融机构（包括非银金融机构）产生不利影响，它的中立性和逻辑性都可能受到质疑。

3

中国的增值税法规对不良贷款的应收未收利息没有任何减免，但也做出了一定的让步。如自结息日起 90 天后发生的应收未收利息，对后续利息收入将暂不征收增值税，待金融企业实际收到利息时按规定缴纳增值税。但是自结息日起 90 天内发生的应收未收利息仍需按规定缴纳增值税，尽管这部分利息可能永远无法收回。

请注意上述政策仅适用于合格的“金融企业”。合格的金融企业包括银行、信用合作社、信托投资公司、证券公司、保险公司、金融租赁公司、证券投资基金管理公司、证券投资基金及其他经中国人民银行、银保监会及证监会批准设立的金融企业。而其他信贷机构，如受地方政府金融服务机关监管的小额贷款公司或以往被商务部监管的租赁公司不属于上述的金融企业，无法享受这个政策。这种歧视待遇会使小额贷款公司在从事信贷业务时处于不利地位。这是由于小额贷款公司主要为中小型企业和个人提供贷款服务，而这些借款人的偿付能力较弱，或偿还时间较长。这意味着小额贷款公司有可能需要就逾期 90 天以上的利息缴纳增值税。

4

国家税务总局近期公布了 2018 年第 28 号公告，加强了对企业所得税税前扣除需要发票支持的管理。根据规定，费用或成本只有在有效发票支持的基础上才可以在企业所得税税前扣除，包括支付给银行的借款利息。一直以来，企业都用银行息单作为企业所得税税前扣除支持性的凭据，但是预计未来绝大部分纳税人会要求银行开具增值税发票。就银行可能每天以百万计的利息交易量来看，这将大幅加重银行的运营负担。

3 证券行业

中国的证券行业，包括经纪业务和承销业务由内资券商占主导地位。行业内也存在一些中外合资券商，但是监管要求证券合资企业的外资持股比例不超过 49%，且中方合资方必须是内资证券公司。这意味着外国合资方对国内的证券合资企业的运营和战略缺少控制权，这不利于其扩张计划。作为参考，去年国内八大内资券商的总收入是国内八大中外合资券商总收入的八倍多。

由于现行的持股比例限制将在 2018 年至 2021 年放宽，这会吸引更多的外国券商进入中国市场，特别是那些在全球广泛开展投资银行、经纪和资产管理业务的券商。外资券商可以提供比中国市场现有产品更为复杂的产品，在提供跨境服务方面也更有优势。

但是这仍然存在诸多不确定性。如上所述，其中一项开放措施是政府将取消对中外合资证券公司的营业范围的限制，使其与内资公司一致，但是中外合资证券公司能否在短期内扩大营业范围仍然存疑。中外合资证券公司很可能会继续限于开展其承销许可证范围内所涵盖的业务，这些业务是在公司成立时获批准的。为将新业务纳入营业范围中，中外合资证券公司需要证明他们有能力开展这些业务，这要求中外合资证券公司在开展新业务前满足严格的监管和合规要求，包括最低员工数、本地信息技术基础设施建设及其他运营设置要求，意味着外国投资者需要先行进行巨额投入，这将导致其初始阶段的盈利回报率变得非常有限。

与银行业类似，证券公司同样也面临很多税收政策上的不确定性，包括：

- 总部与分支机构设立在中国不同地区的证券公司可能面临增值税进项税额抵扣复杂的问题。这是由于为与业务收入保持一致，费用发生并记录在分支机构的账簿上，但是这些费用由总部支付并取得增值税发票。例如，证券交易所的费用由总部支付，但总部无法就其向分支机构开具增值税发票；这与许多贸易企业或提供服务的企业不同，这些企业是可以向分支机构开具增值税发票的。在这种情况下，将会导致总部会有巨额无法使用的留抵进项税额，而分支机构由于无法取得证券交易所费用的进项发票而产生增值税应交税金。
- 法规也尚未明确证券公司是否需要就其在中国证券登记结算有限公司的保证金取得的利息缴纳增值税。证券公司常常需要在中国证券登记结算有限公司为证券交易及结算存入大额保证金，法规对这种保证金是否应当视为贷款利息按 6% 缴纳增值税或视为银行存款利息免征增值税尚未有明确规定。许多人认为这种保证金与在其他金融机构存放的存款性质上更为一致，但是中国证券登记结算有限公司并不属于国家税务总局所规定的“金融机构”，就此法规的不明确将导致证券公司业务成本有所增加。

4 投资与基金管理行业

中国资产管理行业兴起于 1998 年。最早在 1998 年由 6 家基金管理公司管理约人民币 104 亿元的资产，现在行业规模已经增长为 132 家公司管理人民币 12.6 万亿元的资产。预计资产管理规模将在未来的 10 多年里继续大幅增涨，预计到 2025 年管理资产规模将达到人民币 36.3 万亿元。中国由此将成为世界第二大资产管理市场。

除了管理资产的巨额增长外，过去的 20 年里市场上也出现了很多新的资产管理或基金产品。总体而言，国内的资产管理和基金管理产品主要分为公募产品和私募产品。公募产品包括向公众筹集资金的开放式零售证券投资基金（类似国外的共同基金），私募产品则向合格投资者或机构投资者非公开募集资金。

私募产品进一步可分为如股票、债券、母基金、私募股权投资基金等标准化产品，和为特定投资者定制的非标准化产品。非标准化产品可以投资于债权和类债权，例如资产支持证券、委托贷款、信托、票据、信用证、应收账款或可回购股权产品等其他产品。

基金类产品的范围也不断扩大。早期的资产管理市场上有开放式和封闭式基金，可投资境外资本市场的合格境内投资者（QDII）基金以及吸引高净值个人和机构投资者的私募股权投资基金。随着中国经济不断发展和中产阶级人口规模不断扩大，行业更专注于发展以高收益吸引个人投资者的结构性金融产品。但是由于高收益产品的复杂性，个人投资者往往没有意识到投资背后涉及的高风险。因此造成许多金融诈骗案和不良机构的非法募集资金行为，导致中国监管部门要对投资和资产管理行业实施更为严格的规范。

从外资参与资产管理行业的情况来看，目前中国约有 40 家中外合资基金管理公司，其中大多数公司外资仅持有少数股权。对于那些希望在中国设立

100% 控股资管公司的境外投资者来说，他们现在可以设立外商独资企业作为管理人，完全在境内以高净值个人和机构投资者为目标募集资金运作产品。这些私募基金可以投资于中国资本市场，也可以在上海金融服务办公室或深圳政府机关批准后，投资于由境外资产管理公司发起的离岸境外主基金。这种境外投资的产品通常被称为合格境内有限合伙人（QDLP）基金或合格境内投资企业（QDIE）。

今后（从 2021 年开始）更吸引境外投资人的是利用外商独资企业管理人牌照发行共同基金产品。在这种安排下，与现行私募基金管理体制下只能为合格机构投资者和高净值个人提供服务相比，外国公司能够为更多的中国个人投资者提供服务。

从税务角度来看，与投资 and 基金管理行业最相关的问题仍是营改增。根据财税 2016 年第 140 号文、财税 2017 年第 2 号文及财税 2017 年第 56 号文，自 2018 年 1 月 1 日起，资管产品管理人应作为增值税纳税人就资管产品运营过程中的应税行为缴纳增值税，适用的增值税征收率为 3%，按简易征收方法征收（即无法抵扣任何进项税额）。

对资管产品征收增值税在其他发达国家并不常见，特别是那些对金融服务免征增值税的国家。但更值得关注的是，中国决定通过使用新的推定规则对资管产品征收增值税，由资管产品管理人承担税务申报和税款缴纳的义务。这样做的主要原因是中国大多数资管产品都是契约型的，除了合伙制或公司制的基金外，没有资管产品发行实体具有法人资质。这意味着资管产品或合同基金无法在税务机关登记为纳税人，从而无法直接缴纳增值税。

由于现行税务法规规定资管产品或基金产品管理作为纳税人缴纳增值税，当管理人同时管理多只产品时就产生了复杂的增值税申报和计算问题。例如，买卖上市公司股票、外汇或衍生品等金融商品可以在一个申报年期内抵消盈亏计算缴纳增值税。但是，如果同一管理人管理的一只产品（产品A）就金融商品交易实现净收益，而另有一只产品（产品B）实现了净亏损，应该如何进行增值税处理？在这种情况下，由于管理人将所有增值税应税行为汇总在一起，并代表其管理的所有产品缴纳增值税，管理人需要决定如何在两只产品中分配增值税税负。目前对这种增值税税负分配的问题尚未有明确的规定，由管理人自行从商业角度采用投资人可以接受的方法。

另一个对基金管理人非常有挑战性的增值税问题是如何处理基金投资收益，这个问题有两个方面：（1）公司或合伙制基金份额的转让是否视为金融商品转让并缴纳增值税；（2）基金赎回是否应当视为金融商品转让并缴纳增值税。

- 根据现行增值税法规和财税36号文，金融商品包括外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品。其他金融商品是指不同的资管类产品，如基金、信托、金融管理产品及其他类型的衍生品。但是，36号文并没有明确所谓的基金是指契约型基金、公司型基金或合伙型基金。

营改增之前，营业税法规并没有把非上市私募股权（即非上市公司股权或合伙企业份额）归属于金融商品下，因此转让非上市私募股权并不属于应税范围而无需缴纳营业税。考虑到金融行业的营改增政策很大程度上比照营业税政策，很多人

认为在营改增后转让非上市私募股权无需缴纳增值税。

大多数 QDLP 和 QDIE 产品都投资于非上市公司形式或有限合伙企业形式的离岸私募基金。对这些 QDLP 和 QDIE 转让离岸私募基金而获取的投资收益是否可以不征收增值税？但是考虑到税收政策的模糊不清，税务机关也可能认为这些离岸基金也在 36 号文规定的基金范围内，因此应当视为转让金融商品缴纳增值税。事实上，对于相关税务处理仍然没有明确的答案。

- 另一个问题是基金份额的赎回。根据对资管产品征收增值税的 140 号文相关规定，持有至到期的赎回收益不在增值税应税范围内。但是根据 36 号文，任何“转让”金融商品所有权的行为都应当缴纳增值税。因此，对于基金是“赎回收益”还是“转让收益”存在不确定性。由于通常投资人认购基金份额，将来通过赎回结束投资，这与通过市场交易上市公司股票有很大不同。目前一般市场观点认为赎回不是转让，因为通常不存在一个可以和第三方买卖基金份额的市场。此外，基金份额赎回后就不会继续存在。有人认为应当将赎回视为持有至到期，不缴纳增值税。但是对赎回的处理仍然存在争议和不确定性。

由于前述的推定规则，基金或资管产品的管理人是其所管理资管产品的增值税纳税人，因此，如果存在少缴增值税（例如，由于金融商品转让的定义模糊不明确而产生的增值税纳税义务），管理人最终可能会承担额外的增值税税负。

对投资和基金管理行业仍然存在许多待明确税务问题，如：

1

增值税法规规定如果投资人可以从投资中获得固定或保本收益，这种收益应当被视为贷款利息而缴纳增值税。但是在实操中，对固定或保本收益的定义非常模糊，例如应当简单的只看投资协议条款判断，还是应当采取实质重于形式的原则判断。在设计资管产品时，相关税务处理仍然是很有挑战性的问题。

2

除了上述增值税法规不明确之外，对个人持有的契约型基金还存在个人所得税问题。例如，当向个人投资者分配契约型基金收益时，管理人是否应当承担代扣代缴个人所得税义务。最近新公布的个人所得税改革政策并没有明确这一问题，因此管理人只能在这个问题上自行决定。

3

关于新的 108 号文针对债券利息收入可暂免企业所得税与增值税方面，最为关注的问题是这优惠政策只适用于投资在“债券”所产生的利息，还是扩展到海外机构投资者可交易的其他中国债务工具所产生的利息。在获得进一步澄清之前，实际操作上税务机关与纳税人可能存在不同的解释而导致相关税务处理存在不确定性。

5 展望未来

对外国投资人来说，近期不断开放金融领域的政策无疑是利好消息。但是如上所述，仍有许多领域存在税收政策的不确定以及法规不能及时跟进金融市场和投资产品创新发展的情况。

我们建议想要在中国投资的外国投资人密切关注税收政策的发展，寻求税务专业人士的建议，充分了解行业惯例并参与到行业协会向税务机关传递行业税务问题的行列。在设计投资和金融产品时应当充分考虑到待明确的增值税和所得税问题，并向潜在投资者和客户明确中国税务风险和合规义务。在中国，税收法规的变更常常产生追溯性影响，如果在宣传或销售产品时没有在招募说明书中提示潜在风险，管理人可能会需要承担所产生的所有税负。

希望在开放金融领域投资运营限制的同时，国家税务总局能投入更多的时间与资源去了解金融行业的商业运作，并能够修改相应法规、消除税收的不确定性以确保金融开放的成功。





**创新赋能
税道渠成**

中国的海关 与贸易事务 管理



进出口贸易环境

在全球各地，海关法律法规都可能会给我们带来复杂的挑战。然而，如果企业能够理解并运用这些法律法规，便能降低经营风险、控制运营成本、改善盈利水平，并在市场上获得更多认可。中国地域辽阔，各地海关的实务操作及法规适用都不尽相同，这可能会产生一些不确定性。这些挑战是可以迎刃而解的，但为此需要投入时间和资源，进行战略性的筹划。

这本手册介绍了企业在中国进出口和海关管理过程中可能碰到的某些复杂问题。首先，我们介绍了海关法规、监管环境和海关机构设置，以便企业对此建立清晰的理解和认识。在此基础上，企业可以进一步选择制定战略性筹划方案，以提高其市场竞争力。

海关机构设置

中国海关总署（以下简称“海关总署”）是国务院下属的正部级直属机构，统一管理全国海关，并对所有进出境货物实施监管。中国海关总署的组织结构请参见第 24 页的附录。

全国海关目前共有 47 个直属海关单位（包括 42 个直属海关，两所海关院校，天津、上海特派办，和负责主管广东省内 7 个关区的广东分署），742 个隶属海关和办事处。中国海关现有关员（包括海关缉私警察）约 6 万人¹。

2017 年 7 月 1 日起，海关总署在全国范围内推进通关一体化改革，设立以下“两个中心”：

风险防控中心

在上海、黄埔和青岛设立三个覆盖全国的集中风险防控中心，分别针对空运货物、陆运货物和水运货物（来往港澳小型船舶除外）统一对全国所有口岸进口的全部商品开展安全准入风险防控。

¹ 资料来源海关总署网站：<http://www.customs.gov.cn/customs/zsgk93/302251/index.html>

税收征管中心

在北京 / 天津、上海和广州设立三个覆盖全国的集中税收征管中心，按照商品和行业分工统一对全国所有口岸进口的商品针对涉税申报要素的准确性进行验证和处置。重点监控涉及归类、价格、原产地等税收征管要素的税收风险。

2018年3月，十三届全国人大会议审议通过《国务院机构改革方案》，其中明确了原国家质量监督检验检疫总局的出入境检验检疫管理职责和队伍划入海关总署。2018年4月20日起，原出入境检验检疫部门正式以海关名义对外开展工作。目前关检合并的转隶组建正式完成，各机构职能、组织架构等相关信息待确定后发布。

中国常见进出口模式和海关监管

在中国，跨境贸易主要包括一般贸易模式和加工贸易模式。一般贸易是常规进口渠道，在进口时征收进口关税和增值税；加工贸易是一种特殊的运作模式，用于生产出口产品的原材料可以在保税状态下（免征进口关税和增值税）进口。

一般贸易海关监管模式

一般贸易进口需要支付关税和其他进口环节税款。准确的税款金额取决于正确申报进口价格、税则归类以及原产国。

进出口税种

中国海关依照《中华人民共和国海关法》、《中华人民共和国海关进出口税则》征收关税和其他进出口税。目前，中国海关的税收总收入主要来自以下几个方面：

进口税	税率
关税	由产品种类决定
增值税	16%或10%(农产品等)
消费税	1%-56%，由商品种类决定
船舶吨税	人民币1.5-31.8元/净吨

由于2001年中国加入了世界贸易组织（WTO），中国关税总水平从2000年的15.6%下降为2010年的9.8%。经过2018年的三次降税，中国关税总水平进一步下降至7.5%。

海关估价

中国海关遵循《WTO 海关估价协定》（也称《WTO 实施关贸总协定（GATT）第七条的协定》）的估价原则。

在海关估价方面，中国目前实施《中华人民共和国海关审定进出口货物完税价格办法》，即2013年12月25日发布的海关总署令第213号（以下简称“213号令”）。根据213号令，进口货物的完税价格由海关以该货物的成交价格为基础审定，包括买方向卖方直接或间接支付的全部货款。

除了以上法规，海关总署同时发布了《中华人民共和国海关审定内销保税货物完税价格办法》，即海关总署令第211号（以下简称“211号令”）。根据211号令，内销保税货物完税价格由海关根据加工贸易的不同业务模式、保税货物的状态以成交价格为基础审定。

海关估价对于海关和进口商来说都是一个难题。关于这方面的更多细节将在之后的章节阐述。

税则归类

根据税则归类选择正确的HS编码十分重要，因为进口商品的关税税率、消费税和进口许可证要求都是根据该商品HS编码确定的。在中国，HS编码一般包含8-10位数字。

例如

HS 编码

1234.56 . **7890** → 中国的本国子目
→ 世界海关组织成员国统一的品目

这些编码的前6位数和其他世界海关组织成员国所使用的编码一致，但各个成员国对前6位的解释以及适用的后2-4位编码有所不同。如果未经分析复核，这些潜在的差异可能会引起争议或合规性问题。

为了对进口到中国的商品进行准确的税则归类，进口商可向中国海关申请归类预裁定，以确定准确的HS编码。该申请应在货物拟进口3个月之前向注册地直属海关提出。

需要注意的是，HS编码也与出口退税有关，因为产品的税则归类决定了其出口退税率，而不同HS编码可能会导致增值税出口退税额产生大额差异。

原产地与原产地规则

正确识别产品的原产地对于中国的进口商和出口商来说很重要，因为这会影响货物在中国或在目的地国家的适用关税税率。

中国与一些国家（地区）签订了自由贸易协定，以降低中国产品的关税税率。自由贸易协定也为中国从其他特定自由贸易协定成员国进口的商品提供互惠的待遇。中国公司可以享受的自由贸易协定会在本手册的“战略筹划、节约成本与提高效率”部分作进一步讨论。

一个产品的原产地不仅对产品是否可以享受自由贸易协定产生影响，也会决定其是否可以享受最惠国待遇或者是否可能涉及反倾销税。最惠国待遇和反倾销税需根据非优惠原产地规则来确定产品的原产地，而企业必须了解原产地规则，并在一定条件下做好预先准备（例如申请预裁定），以避免额外关税风险。

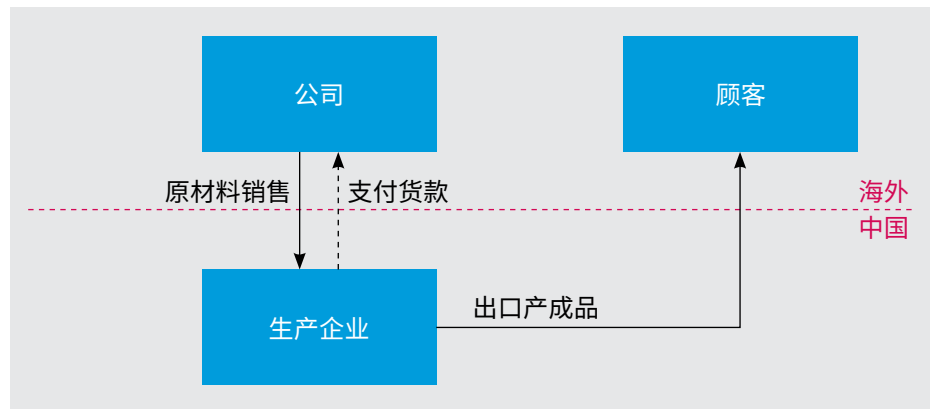
目前WTO成员国之间还没有统一的原产地规则，各国可以根据不同的目的制定相应的原产地规则。原产地规则一般将原产国定义为“最终实质性改变”的发生地，达到这一标准通常需要满足最小区域价值成分标准（RVC）或是在原料或半成品变为制成品时发生税则归类的变化（如HS编码的前4位数发生改变）。

加工贸易海关监管模式

出口产品的生产企业可以通过采用加工贸易方式进口原材料来实现可观的成本节省。然而，每项加工贸易的申请都需要通过中国海关的全面评估。为了获得加工贸易经营资格，生产企业需要符合原材料进口、加工类型以及仓储管理系统等方面的要求。

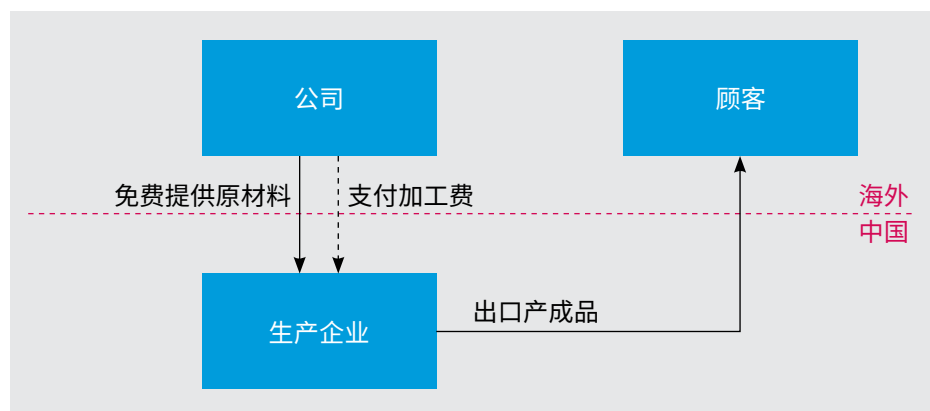
中国的生产企业一般可采用两种加工贸易模式：

进料加工模式



在进料加工模式中，中国生产企业向国外供应商购买原材料时，可以暂免关税和进口增值税，并在完成生产后出口产成品。进口原材料的所有权从国外供应商转移到中国的生产企业。

来料加工模式



来料加工模式是另一种暂免进口原材料关税和增值税的方法。在这种模式下，海外供应商免费向中国生产企业提供加工用原材料。

来料加工企业在加工完成后出口产成品。与进料加工不同，来料加工中不涉及原材料所有权的转移，加工企业只向海外公司收取加工费。

进出口许可证件

某些特定的产品受到中国政府的监管，包括药品、固体废物、密码技术产品、黄金及其制品、含有濒危动植物成分的产品，以及包含特定国产技术的产品等。这些产品都需要获得特殊许可证件方可在中国进出口。

这些许可证件一般由商务部等部门颁发，而相关政策则主要由国务院制定和颁布。进出口企业需如实履行进出口申报，提交必要的进出口许可证件以备海关审核。缺少进出口许可证件的受限产品将无法通关。

部分许可证件在相关产品以保税状态进境时无需提交，但当这些产品销往国内时，仍需向海关提交相关许可证件。

外汇管理

进出口企业应当依照国家外汇管理部门的规定结汇和付汇。总的来说，进口货物的企业依据其实际从境外采购货物的价值对外付汇，而出口货物的企业依据其向境外销售货物的价值进行收汇结汇。进出口货物价值和收付汇不一致会带来各种风险，包括外汇和海关稽查，企业在外管局和海关的信用等级降级、无法获得出口退税等。

鉴于对外贸易的迅速发展，中国的外汇管制已经逐步放宽，进出口企业不再被要求根据其进出口报关单的金额逐笔收付汇。然而，在中国当前的外汇管理制度下，企业仍然需要保证其进出口货物的价值和货物贸易项下收付汇金额的总量一致。

另外，随着海关与税务及外汇管理部门的信息共享机制日益成熟，企业也需要对自身货物贸易项下和服务贸易项下的外汇支付进行正确归集和合理审阅，降低合规风险。

出口管制

为维护国家安全与发展利益，履行国际义务，中国政府正在逐步完善出口管制有关的法规。目前，出口管制的对象包括军民两用物项、军品、核以及其他与国家安全相关的货物、技术、服务等物项。

企业需要根据商务部等部门颁布的出口管制清单，对出口的实物、技术以及提供的服务进行全面审核，以判断是否属于出口管制的范围并取得相应的许可。

需要注意的是，由于部分国家将对其产品的出口管制延伸到了再出口环节，使用这些国家原产材料或零件进行生产的企业还应当检查其出口产品是否受到这些国家的延伸管制。

海关企业信用管理

中国海关于 2018 年 3 月发布了《中华人民共和国海关企业信用管理办法》，自 2018 年 5 月 1 日期实施。该管理办法正式从国家行政法规的层面对企业的合规管理提出要求，也为经认证经营者（AEO）和 C-TPAT 互认奠定了法律基础。

为了与国际公认的最佳管理体系保持一致，中国海关将企业分为高级认证企业、一般认证企业、一般信用企业和失信企业。不同信用等级的企业在进出口活动中适用相应的管理措施，并在守信联合激励和失信联合惩戒制度下受到其他政府部门区别化管理。

鉴于海关信用管理体系涉及所有在海关注册的进出口企业，因此管理层需要全面理解并审慎考虑海关信用等级对企业带来的即时影响（如进出口资质、通关速度）。同时，在海关认证体系下，企业需对自身情况进行评估以争取提高信用等级从而享受 AEO 企业的便利政策。

海关稽查和企业主动披露制度

中国海关于 2016 年修订并发布的《中华人民共和国海关稽查条例》以及《中华人民共和国海关稽查条例实施办法》对海关稽查制度进行了更新，建立了企业自律管理体系并明确了企业自主披露的操作方法。

上述法规明确了对主动披露的进出口企业，违反海关监管规定的，海关应当从轻或者减轻行政处罚，并可以减免滞纳金。

企业应加强自律管理，建立完善、全面的内部审核机制，及时识别出不合规事项或风险点并进行整改。另外，鼓励企业向海关主动披露识别出的违规事项，以争取从轻或减轻处罚。

海关缉私

海关缉私部门由海关总署和公安部双重领导，不仅负责侦查走私犯罪，也负责走私、违规以及其他行政违法案件的调查、审理和行政处罚的执行。

也就是说，海关缉私部门并非仅仅参与涉及违法犯罪的走私案件，同时也是进出口企业涉嫌违规的案件（例如价格、归类等项目申报不实）的海关主管部门。

企业应高度关注进出口业务的合规性，杜绝一切违反中国海关法律法规的行为，尤其是构成走私罪或走私行为的情形。

检验检疫

对出入境货物进行检验检疫是中国海关的重要职能之一。食品、化妆品、药品、医疗器材、电气设备等货物的安全和质量是检验检疫的重点。

企业须根据自身进出口货物的种类，关注海关及市场监督管理部门发布的产品检验检疫标准及程序性要求，在货物进出口前预留充足的时间获取检验检疫通关单证，以确保货物能够高效地顺利通关。



战略筹划,节约 成本和提高效率

中国复杂的海关环境和进出口制度同时也为企业带来许多机遇，企业可以充分地利用中国的各项政策，降低进出口成本。这些方法包括实施加工贸易制度、充分利用海关特殊监管区域、使用自由贸易协定等。

加工贸易制度

随着国内市场的日益繁荣，加工贸易也在不断探索新的发展方向。除了前文所述的传统加工贸易海关监管模式，如下创新的业务形态也为企业提供了更多优化的可能性。

出境加工和委内加工

出境加工是 2012 年珲春海关开始的试点项目。在出境加工下，由中国境内企业将原材料提供给境外生产企业，境外开展加工或装配后，再将制成品复运进境。在出境加工贸易中，海关仅对境外增值部分征税。

2014 年起，委内加工业务试点又相继在海关特殊监管区域开展。委内加工，是指海关特殊监管区域内企业接受境内海关特殊监管区域外企业委托，对区外企业提供的非保税货物进行加工并收取加工费，加工后的产品全部运往境内区外的业务模式。类似于出境加工业务，在委内加工业务下，海关也仅对加工增值费用部分进行征税。

出境加工业务的开展，使中国境内企业能合理利用境外资源，可解决部分企业生产力不足造成的困境。同时，在出境加工贸易中，制成品进口时，海关仅对境外增值部分征收进口关税与进口环节税，大大降低了企业税负。

委内加工业务的开展，使区内企业可以充分利用剩余产能，逐步开拓国内市场。海关以加工增值费为基础审查确定完税价格，企业税收成本降低，大大增强了

区内企业竞争力。

这两项创新业务开启了加工贸易的新时代，为区内外加工贸易企业带来了新的生机和活力。海关总署于 2016 年 11 月以正式公告的形式对出境加工及委内加工业务的定义、开展地、业务形式、监管方式等进行规范，对区内外企业都是极大的利好消息。

海关特殊监管区域

作为传统加工贸易模式的补充，中国建立了各种海关特殊监管区域，为境内外企业在中国的加工生产、仓储物流带来了多种可能性。

目前中国的海关特殊监管区域（含保税监管场所）主要包括保税物流中心（BLC）、保税物流园区（BLP）、保税港区（BP）、保税仓库（BW）、出口加工区（EPZ）、出口监管仓库（ESW）、保税区（FTZ）以及综合保税区（CBZ）。除出口监管仓库以外，海关特殊监管区域（场所）的一般特征是货物在海关的监管下，以免征关税与进口环节税的方式进入这些特殊监管区域。然而，由于每种特殊区域都有其不同特性，因此从事不同的业务时其优势与限制也不同。

海关特殊监管区类型	限制
保税物流中心(BLC)	· 不可从事保税加工
保税物流园区(BLP)	· 不可从事保税加工
保税港区(BP)	· 无限制
保税仓库(BW)	· 不可以从事保税加工
出口加工区(EPZ)	· 一般不适用于物流/仓储活动
出口监管仓库(ESW)	· 不可以从事保税加工
保税区(FTZ)	· 货物必须实际离境才能申报出口退税
综合保税区(CBZ)	· 无限制

海关鼓励在某些特殊区域内开展高附加值的商业活动。为此，海关建设了特别监管中心和电脑联网系统，例如高科技研发中心、货物检测和维修中心、物流中心以及区域运营结算中心等以支持生产高附加值产品的企业。

2012 年起，国务院确定新设立的海关特殊监管区域统一命名为综合保税区，原有海关特殊监管区域正在进行整合优化，将逐步转型为综合保税区。在整合优化的工作中，不仅陆续推出了更多便于传统保税加工贸易和保税物流企业运作的政策，也给从事跨境租赁、跨境电子商务、维修、再制造和测试等领域行业的公司带来了突破性发展的机会。

2019 年 1 月，国务院印发《关于促进综合保税区高水平开放高质量发展的若干意见》，提出 21 项举措，推动综合保税区发展成为具有全球影响力和竞争力的加工制造中心、研发设计中心、物流分拨中心、检测维修中心、销售服务中心。考虑到 21 项举措涉及各个政府部门，期待不久之后将出台有关各项举措实施的具体指引。

对于目前在各海关特殊监管区域设有或有计划设立生产，贸易和研发的企业，建议关注最新政策，并从行业准入、海关、税务、检验检疫、外汇、市场营销、供应链和物流管理方面评估最新政策对企业的影响，以确保企业在合规的基础上充分享受政策带来的益处。

案例:

客户	一家飞机发动机维修服务供货商
专案内容	利用海关特殊监管区域相关咨询
提供服务	一家区外的飞机发动机维修服务供货商希望搬迁至海关综合保税区内,利用综保区的税收优惠和通关模式,给公司本身以及客户带来便利优势。 为此,该企业聘请毕马威为其提供前期筹划、搬迁过程中海关并行运作,以及搬迁后运行和合规管理方面的咨询服务。

海关特殊监管区域企业增值税一般纳税人资格

在全面“营改增”铺开的背景下,大部分海关特殊监管区域内企业囿于其一般纳税人资格的缺失,存在一定程度上的增值税抵扣链条断裂的问题。为此,中国对赋予海关特殊监管区域企业增值税一般纳税人资格试点有关事项进行了研究,并开展了试点工作,赋予区内试点企业增值税一般纳税人资格。

试点企业内销货物(包括销售给监管区其他试点企业的货物)可以按规定开具增值税专用发票。试点企业从区外购进货物,可索取增值税专用发票,作为增值税进项税额的抵扣凭证或出口退税凭证。

试点企业进口货物继续适用保税政策。内销货物中含有保税货物的,或向区外直接销售未经加工的保税货物,按照保税货物入区时的状态向海关申报。该政策将便利区内企业内销和采购国产料件、支持企业向利用国内国外“两种资源,两个市场”方向转变,享受营改增改革带来的红利。

自由贸易试验区

为了支持融资租赁和特殊区域内保税修理等新业态商业模式,中国政府引入了自由贸易试验区的概念,并于2013年在上海建立了第一个自由贸易试验区。截至本刊撰写之日,我国共有11个自由贸易试验区,分别位于上海、广东、福建、天津、浙江、河南、辽宁、湖北、重庆、四川和陕西。自由贸易试验区改革转型为既包括海关特殊监管区域也包扩海关视为境内的其他功能区域(例如金融区、高科技创新区等)。在这11个自由贸易试验区内的外商投资准入限制由国务院发布的总体方案和负面清单进行管理。

完税价格分析

WTO 海关估价协定规定,向海关申报的货物价格必须是买方实付或应付的价格。这方面有一些常见的需调整计入完税价格的项目,例如特许权使用费;此外也有正常的扣除项目,可以从最终的完税价格中剔除,这样可能降低关税和进口环节税的税负。

非应税的成本费用主要是针对进口后发生的各项费用,例如买方支付的有关培训、安装、维护等服务相关的费用。然而需要注意的是,中国海关要求企业在贸易安排中分列这些费用,并可以提供客观量化的资料,否则不可以从完税价格中进行扣除。

对于融资租赁进口货物的利息费用,在符合相关条件的情况下,可以进行扣除。

另外，根据现行海关估价法规的规定，在海关特殊监管区域和保税区内发生的保险费、仓储费、运费和相关费用已单独列示并包含在内销价格中的，可以从内销保税货物的完税价格中剔除。

对于上述这些允许在完税价格中剔除的项目，我们建议相关企业审视目前的成本结构和合同安排，探讨是否适用以上法规以降低企业关税税负。

自由贸易协定

全球的区域性和双边自由贸易协定正在快速发展，而这些自由贸易协定为全球贸易经济体中的国家提供优惠税率。企业需要面对的问题是，自由贸易协定下的优惠税率所带来的收益是否超过为符合原产地规定、合规要求所需要的内部管理成本。

中国政府将自由贸易协定视为一个进一步对外开放并加速国内改革的新平台，也是一个融入国际经济并加强与其他经济体之间经济合作的有效途径，尤其能作为多边贸易体制的重要补充。

截至目前，中国已经签订了下列区域性自由贸易协定：

区域自由贸易协定	成员国
亚太贸易协定 (APTA)	中国, 孟加拉共和国, 印度, 老挝, 韩国, 斯里兰卡
中国-东盟自由贸易协定 (ACFTA)	中国, 文莱, 柬埔寨, 印尼, 老挝, 马来西亚, 缅甸, 菲律宾, 新加坡, 泰国, 越南

此外，中国还与下列国家、地区和司法管辖区签署了双边自由贸易协定：

澳大利亚	新加坡
韩国	新西兰
瑞士	智利
冰岛	巴基斯坦
哥斯达黎加	中国香港特别行政区
秘鲁	中国澳门特别行政区
马尔代夫	中国台湾
格鲁吉亚	

我们建议企业密切关注自由贸易协定的发展和政策。企业可以审阅进出口货物清单和相关合同，以熟悉目前企业的贸易状态。除此以外，企业应培训相关的关务人员或组建一个内部团队研读这些自由贸易协定，分析如何从中受益。

总体来说，享受自由贸易协定下的关税优惠需要符合下列两项规则：

1. 优惠原产地规则
2. 直接运输规则

原产地证书或原产地声明作为符合优惠原产地规则的证明，必须提交给海关以享受协定税率。在中国，优惠原产地证书主要由海关的出入境检验检疫职能部门颁发。另外，中国已签订的自由贸易协定中，中国 - 澳大利亚和中国 - 新西兰自由贸易协定允许采用原产地声明模式，企业可以向海关提出原产地预裁定申请，实现原产地自主声明。另外，中国 - 瑞士和中国 - 冰岛自由贸易协定可以接受经核准出口商出具的原产地声明。

对已经开始享受协定税率的企业，通过进一步的审核可以发现在操作中需要完善的合规性问题。不同的自由贸易协定的原产地规则不尽相同。例如，部分协定对于微小含量、中性成分、可互换材料、累积规则等有所规定，而其他的则没有规定。企业应当对其使用的自由贸易协定进行充分研究和理解，并关注相应原产地规则的更新，确保其合规地享受自由贸易协定下的关税优惠。

案例:

客户	一家美国大型的化工行业企业
专案内容	提高自由贸易协定应用合规性的咨询
提供服务	<p>客户在全球范围应用多个自由贸易协定，其中包括中国-东盟、中国-澳大利亚、中国-韩国、中国-新加坡、亚太贸易协定、海峡两岸经济合作框架协议共6个与中国有关的自由贸易协定。客户希望提高其自由贸易协定管理的合规性。</p> <p>毕马威建议客户上线系统解决方案对自由贸易协定进行管理。毕马威根据自由贸易协定以及系统实施方面的相关经验，向客户提供了自由贸易协定合规要求及海关流程方面的支持，帮助客户解决项目设计和实施阶段的各种具体问题。</p>

税则归类筹划和参与税改调研

海关税则归类的原则，是根据商品在进出口时间点上的物理形态决定适用的关税税率和各项监管条件。如果可以改变商品在进口时的状态，将有可能改变商品的税则归类，从而降低相应的关税税负。例如，将部分加工工序转移到海关特殊监管区域内从而改变商品进境时的形态，有可能使商品适用不同的税则归类，从而享受更加优惠的关税税率。但是，这种归类筹划存在着一些限制，因此在具体运用时需要关注行业和海关的具体规定。

另外，中国国务院关税税则委员会每年对《中华人民共和国海关进出口税则》进行调整，制定《关税调整方案》，而每年《关税调整方案》中的各项修订来源于国家各部委以及行业协会根据贸易情况和产业发展的需要，向国务院关税税则委员会报送并经审议采纳的税则修订议案。其中，海关的税政调研是企业提出税则修订议案的最重要途径和最有效的方式。企业对进出口政策有合理诉求的，可以作为税政调研的建议向海关提出。通过税政调研可以调整的税则内容包括新增税号、删减税号、降低或提高暂定税率、调整出口退税率、调整税号覆盖商品范围等。

跨境电商

近年来，庞大的市场需求为我国跨境电商带来了前所未有的发展机遇。根据2016年4月实施的跨境电商新政，符合海关规定的跨境电商模式下申报的商品可以享受免征关税、按照70%征收增值税和消费税的政策。由此，对比一般贸易下进口货物的相关税负成本，跨境电商下的进口商品具有一定优势。另外，根据企业物流成本和客户体验度的需求不同，可以采用海外直邮和保税集货两种不同模式，分别选择将商品存放在境外和境内保税区，有更多灵活性。

然而，需要提示企业注意的是，上述跨境电商政策的适用仍存在一些政策限制。这些限制主要分为消费者个人交易限额及商品准入清单管理两方面：

消费者个人交易限额

根据最新发布的法规，2019年起通过跨境电商模式进口的商品的单次交易限值为人民币5000元，消费者个人年度交易限值为人民币26000元。超过单次限值、累加后超过个人年度限值的单次交易以及完税价格超过5000元限值的单个不可分割商品，按照一般贸易方式全额征税。

商品准入清单管理

针对B2C跨境电商进口商品的类型，商务部及海关总署专门制定了相应的准入商品清单（“跨境电子商务零售进口商品清单”）。目前跨境电商清单共包括1,321个8位税号商品，其中包括部分食品饮料、服装鞋帽、家用电器以及部分化妆品、纸尿裤、儿童玩具、保温杯等。



企业常见的海关和贸易管理难题

中国的法律法规环境相对复杂，给企业的关务管理及合规管控带来了挑战。根据我们的经验，企业的海关管理难题主要存在于海关估价、税则归类、加工贸易和申报准确性四方面。

海关估价

一直以来，海关估价就是从事进出口业务企业面临的一个难点。鉴于此类案件的专业性及复杂性，海关方面也相应设置了专门与企业沟通和处理海关估价问题的机构。近年来，随着海关对关联企业交易审核力度的加强，关联企业交易价格的合理性以及企业对外支付特许权使用费和服务费等非贸支付是否应当计入进口货物的完税价格已经成为审核的重点。

关联企业交易的估价

目前，大多数跨国企业均存在向中国境内的集团内独资公司、合资公司或独家经销商销售货物或者原材料的商业安排，这些商业安排属于海关估价法规定义的存在特殊关联关系的交易，一直以来都是中国海关估价的工作重点。在实际操作中，海关主要会核查关联企业间的关联交易是否符合公平交易的原则（即：成交价格合理的且没有受到关联关系的影响）。



海关估价和转让定价安排之间的互相影响

2015年6月，世界海关组织（WCO）发布了《海关估价和转让定价指南》，并于2018年6月发布了更新版。该指南的发布体现了税务和海关部门对于跨国企业转让定价方面的合作持续加强。该指南汇总了现行海关估价和转让定价制度的方法，并对关联交易的海关估价中如何使用转让定价信息提供了指引。

从相似性角度来看，海关估价与转让定价都是为了确保关联交易的价格与一般商业条件下非关联方谈判达成的价格保持一致。海关主要关注关联交易的价格是否受到买卖双方特殊关系的影响，而税务部门主要是寻求公允合理原则以确保不同企业的合理利润。例如，WTO的倒扣价格估价方法与经合组织（以下简称“OECD”）的再销售价格法相似，而WTO的计算价格估价方法与OECD的成本加成法相似。

考虑到上述的相似性，该指南提倡海关参考转让定价的文件来审核关联方的交易价格，从而节省跨国企业准备提交给海关材料的时间和成本。然而，对海关而言参考转让定价文件的主要挑战在于海关关注的是单个产品的毛利水平，而税务部门则是关注企业的整体盈利情况。另外，海关和税务部门在关注时间跨度及其他方面也存在差异。

在企业日常经营中，特别是跨国关联交易较多的公司应持续关注海关估价和转让定价之间的相互影响，以满足海关和税务两方面的合规及风险管控要求。

基于世界海关组织发布的《海关估价和转让定价指南》，中国海关会使用转让定价的相关文档（特别是为转让定价合规目的准备的同期资料）作为海关估价的参考来解决存在争议的海关估价问题。因此，虽然跨国企业准备转让定价相关文档的目的是从税务角度出发的，但企业在准备上述文档的过程中同样需要认真考虑海关方面的合规要求，以确保准备的转让定价文档在海关估价和转让定价两方面都符合中国相关法规的合规要求。

海关估价方法

在进口货物无成交价格（例如：非销售情况），或者成交价格不能确定（例如：有条件的销售）的情况下，海关将依次以另外5种方法审查确定该货物的完税价格。以下表格总结了与WTO一致的中国海关估价顺序：

方法	需关注的方面
1. 成交价格	根据WTO海关估价协定第8条进行，一般为发票价格，可作适当的调整。
2. 相同货物成交价格估价方法	要求采用“相同国家或地区生产”、“相同商业水平”、“数量水平基本一致”和“大约同时”（注），至多存在“表面微小差异”的货物。
3. 类似货物成交价格估价方法	要求采用“相同国家或地区生产”、“相同商业水平”、“数量水平基本一致”和“大约同时”（注），且是商业中可以互换的货物。
4. 倒扣价格估价方法	与“OECD”的再销售价格法类似，可与方法5互换。要求销售价格符合“同时或大约同时”（注）、“按货物进口时状态销售”、“在境内第一环节的销售价格”、“无特殊关系”、“总量最大”的要求。扣除项包括通常利润、费用、佣金、境内运费和保险费、进口环节税款。

方法 需关注的方面

- | | |
|-------------|---|
| 1. 计算价格估价方法 | 与OECD的成本加成法类似,可与方法4互换。以生产成本、利润和一般费用、境外运费和保险费的总和为基础。 |
| 2. 合理方法 | 根据客观量化的数据资料为基础审查确定。 |

注:大约同时指海关接受申报之日前后45天内。

在评估关联交易的价格是否合理时,海关会参考数据库中相同或类似货物成交价格的信息,并有权对企业的申报价格提出质疑。针对海关的质疑,企业有责任提交相应的证据以证明其成交价格未受关联关系影响。因此,收集相关的证据对进口企业来说至关重要。

争议

当海关就关联交易的价格提出质疑时,进口企业有义务向海关递交书面解释,并提供相关证据以证明发票价格或合同价格符合海关估价原则。在最终解决争议之前,海关有权暂时扣留进口货物,或要求进口人支付保证金后放行进口货物。如进口企业无法提供解释,或者海关认为企业提供的解释不够充分,海关将会根据上述其他合理的估价方法重新核定一个进口价格,此核定的进口价格将带来更高的关税和进口环节税。

非贸项目付汇

近年来,海关不断加强对特许权使用费和服务费等非贸支付的审核。

特许权使用费

根据中国海关估价办法,“特许权使用费”是指进口货物的买方为获得知识产权权利人或权利人的有效授权人关于专利权、商标权、专有技术、著作权、分销权或者销售权的许可或者转让而支付的费用。买方需向卖方或者有关方直接或者间接支付的特许权使用费应当计入完税价格,但是符合下列情形之一的除外:

1. 特许权使用费与进口货物无关(条件一);
2. 特许权使用费的支付不构成该进口货物向中华人民共和国境内销售的条件(条件二)。

如果存在特许权使用费支付,买方有义务向中国海关证明特许权使用费符合条件一或条件二,否则特许权使用费应该征税。实践中,存在关联关系的买方可能难以向海关证明特许权使用费符合条件二。因此,为了说服海关同意特许权使用费不应缴税,买方重点需证明特许权使用费符合条件一。

案例:

客户	一家行业内领先的汽车轮胎制造商
专案内容	海关估价—特许权使用费
提供服务	<p>海关认为企业对外支付的特许权使用费与进口货物（原材料、模具及设备）有关，进而要求企业就该部分特许权使用费补缴相应的关税和进口环节税，相关税款合计约人民币2,200万。</p> <p>毕马威就特许权使用费的性质、支付安排及企业进口货物的性质进行了细致的分析。同时，通过对海关的法规、WTO的估价规定以及一些案例判定进行的深入的研究，毕马威协助企业向海关进行了详细的解释说明。最终，海关接受了我們提出的进口原材料及设备与特许权使用费无关的观点，仅对与进口模具有关的特许权费补征了进口关税及增值税。</p>

服务费

目前，中国海关并没有针对企业支付的服务费是否应该征税的规定。服务费的支付通常出于各种商业目的，在判断服务费是否应税时，通常需要审阅相关的服务合同、判定服务的实质来审核服务费是否与进口货物的生产、研发以及销售有关。如果服务费被认定为与进口货物有关，则需把服务费计入进口货物的完税价格；如果认定为无关，则服务费不需要征税。在实际操作中，企业应当注意的可能应税的服务费类别有产品设计费、物流费用等，这些服务费与进口货物很可能存在关联，往往可能应税。

运保费

作为企业进口申报的必要信息之一，运保费也是一项应向海关正确申报以确保完税价格完整性的重要因素。在实际操作中，由于商业安排（如 EXW、FOB 等不同成交条款下），进口货物的单证中很可能没有列明针对进口货物的运保费用。由于运保费低报会引发少缴关税，进而导致严重的合规风险，包括引入缉私部门审核以及之后企业面临的处罚。因此，企业应当按照报关单填制规范，尤其注意运保费的计算和申报。

无商业价值商品的估价与海关风险管理

跨国企业面对的另一常见问题为无商业价值商品的估价问题。通常，这些无商业价值商品是免费提供的，因此无法通过成交价格方法确定完税价格。这种情况下，由于不存在成交价格，企业需要向海关提供其确定完税价格的方法，并证明该方法符合海关估价原则。如果无法提供或证明，海关可能根据市场的平均价格来确定这些商品的价格，并计征关税和进口增值税。实际操作中，该类进口货物中比较常见的包括属于保修期内的进口维修部件或测试用产品。

海关申报中的三项确认

根据海关总署 2016 年发布的第 20 号公告，在中国从事货物进口业务的企业需要在每票申报进口的货物所对应的报关单上申报三个新增栏目，分别为“特殊关系确认”、“价格影响确认”和“支付特许权使用费确认”。通过上述三项申报信息，海关能够高效地对进口货物估价风险进行分类管理，选择实施海关稽查的对象。企业应当特别关注上述三项申报信息的准确性，因为申报错误可能会被视作违规申报，引发处罚。

税则归类

在中国,所有商品根据其类别、特性和功能被分为HS海关编码中的22类,98章。海关编码的前6位包括章节、目和子目,由世界海关组织制订。中国根据前6位编码增加了7至8位的本国子目,又根据海关监管和相关政策增加了9至10位编码。

由于税则归类可能会影响进口货物适用的关税税率、出口货物适用的出口退税率、监管证件要求以及经多国加工货物的原产地确认,企业可能会受到来自海关、税务及其他政府部门关于进出口货物税则归类的质疑。

税则归类的差错不仅可带来额外税负,也可能被作为申报不实而带来巨额的处罚,引发企业的信用级别下降。进出口企业应当特别关注税则归类相关的风险。

案例:

客户	一家业内知名的高端消费品生产商
专案内容	归类策划
提供服务	海关认为客户申报的商品归类不正确,客户申报的商品归类适用10%的关税税率,而海关认定的商品归类对应的税率为20%,由此导致高达上百万美元的进口税收差异。 在分析产品特性和加工工艺的基础上,毕马威认为按照协调制度公约制定的归类规则,原申报的商品归类更准确。在毕马威的专业分析及协助下,海关认可了毕马威的分析并撤销了补税的要求。

加工贸易的海关风险管理

加工贸易不仅给许多企业,而且给海关带来各种各样的问题。海关对加工贸易项下保税货物管理的最基本原则为:所有的进口料件在加工成成品后都必须出口,否则将被计征关税和进口增值税。然而实际上,企业很难证明进口料件在特定期间是否被完全用于出口成品的生产。

海关通常通过比较实际库存和海关理论剩余的盈亏来量化加工贸易企业潜在的海关风险。如果存在保税料件短少(即实际库存少于海关理论剩余),海关通常会补征关税和进口增值税。而对于保税料件盈余(即实际库存超过海关理论剩余),海关的处理方式则不太确定。过去,海关大多允许企业将剩余料件转入下一期手册,以此避免缴纳关税和进口增值税。然而,如今大型跨国企业为保税料件的盈余被处以罚款和降级已不罕见。因此,企业应当尽力避免保税料件的短少和盈余,当短少和盈余发生时,企业应当有足够的记录查找原因,向海关作出清晰的解释。

物料单耗

海关关注的导致料件盈亏的最主要原因是单耗。企业与海关都是通过单耗来掌握用于出口成品生产的进口料件数量。然而,海关使用的单耗与企业内部实际使用的单耗并不一定相同。

根据海关法律法规,正确申报实际的单耗是对加工贸易企业的一项基本要求。然而,从企业的角度来说,企业很难界定何为“实际单耗”并确保其正确申报。实际上,许多企业使用的工程设计单耗或标准单耗与实际生产过程中的单耗存在差异。即使企业可以在备案时做到向海关申报准确的单耗,在工程或设计变更时,企业也需要及时向海关更新单耗。另外,企业还应确保将内部使用的料号和计量单位正确转换成海关使用的项号和计量单位。

作为海关物料单耗管理的重要改革，海关总署在 2015 年正式开展了工单式核销管理模式。该模式可以避免由实际单耗和海关备案单耗差异导致的保税材料库存差异，从而提高加工贸易企业操作的合规性并减少相关合规成本。然而，该模式对企业资源计划（ERP）系统、生产流程和内部控制系统都提出了更高的要求。因此，加工贸易企业应评估该模式的具体内容和影响，并关注该模式在所在关区的落实情况。

内部控制

加工贸易管理的另一重要问题在于仓库的内部控制及存货的管理。没有良好的内部控制，企业将难以完成比较实际库存和海关理论剩余的盈亏。而且，薄弱的内部管理将直接导致难以解释的保税料件盘盈和盘亏，从而导致企业缴纳额外的关税、进口环节税甚至罚款。

海关在其修订的《中华人民共和国海关对加工贸易货物监管办法》（即海关总署第 219 号令）中强调了良好的内部控制的重要性。在新办法下，海关进一步明确了加工贸易企业应将保税料件和非保税料件分开存放和记录。对确实无法实现货物分开存放的，经企业申请，主管海关需审核企业内部信息化管理系统、确认其能够通过系统实现保税货物与非保税货物分开管理。实际操作中，海关会如何对不同行业或者使用不同 ERP 系统的企业进行审核并没有明确和统一的规定。然而，清楚的是，无法在物理上分开存放保税和非保税物料的企业需要仔细研究如何利用关务管理软件，以通过系统实现保税和非保税物料 / 原材料的分开管理。否则，它们将会面临极大的海关风险。

案例:

客户	一家欧洲知名电子产品制造商
专案内容	保税物料的内部控制
提供服务	<p>客户由于内部管理流程失控，海关初步核销平衡表结果显示盘亏美元4,000多万、盘盈美元90多亿，被海关立案调查并移交缉私部门。</p> <p>客户希望毕马威协助查明事实，收集整理数据并梳理流程，寻找保税物料发生巨大盘亏、盘盈的原因及证据，并分析计算实际盘亏、盘盈金额。</p> <p>经过毕马威对上万份报关单、数十万条企业ERP数据的梳理和分析，修正了数千条数据错误，并通过与海关的沟通和交涉，用工单级别数据重新申报了全部核销数据，大幅降低了盘亏和盘盈，为企业获得了最优的稽查结论。</p>

申报准确性

中国海关要求进出口货物的收发货人或受委托的报关企业依照相关法律法规的要求，在规定的期限和地点采用电子数据报关单和纸质报关单形式向海关报告实际进出口货物的情况，并接受海关审核。对存在应当申报的项目未申报或申报不实的情况，海关将根据相关行为的性质予以行政处罚。

自 2017 年 7 月 1 日实行全国通关一体化改革以后，进出口货物申报流程将由原先的放行前海关审核申报信息和各单证的一致性，变更为大多数企业自主申报放行加少数企业由海关通过系统筛选进行复核后放行的模式。

新的申报模式下，大多数货物将根据企业自主申报的内容进行自动系统审单后放行，货物放行后由税管中心抽查其中部分报关单进行事后批量审核。同时，海关将全面加强货物放行后的审核和稽查，对于完税价格、税则归类、原产地等申报要素进行事后核查，这就对企业进出口申报的完整性与准确性提出了更高的要求。

与此同时，全球贸易格局也在不断变化，世界各地的海关对于企业的申报数据正在采用越来越自动化的方案分析和发现申报中存在的合规问题。健全的报告、强大的分析能力以及积极的合规管理已经成为企业运营的必备要素。

为符合海关的审核和稽查的管理要求、提高进出口申报的完整性与准确性，越来越多业务复杂的进出口企业开始选择使用系统解决方案和数据分析工具，推动贸易与关务工作的有效合规，提升营运效率，成为确保贸易与关务职能成功运作的关键要素。



选择毕马威

我们提供全面的、跨地区的关务解决方案

毕马威的海关和贸易事务团队由广泛分布在中国各主要地区的海关专家构成。我们可以为客户提供全国性的、区域性的以及全球性的关务咨询服务。我们也会与毕马威的其他服务团队（如转让定价、公司税务及企业咨询等）共同紧密合作，为客户提出全面的关务建议。

我们了解您的业务

毕马威多年来向客户提供优质服务，客户群体包括跨国企业、政府机构及其他直接或间接参与跨境货物交易的企业。简单地说，在供应链中有货物通关需求的任何企业均能受益于我们的服务。

我们熟悉政策环境

我们的关务专家有着不同的背景，其中包括前海关官员、律师、会计师、经济学家及私营企业的高级管理人员。我们的专家不但拥有深厚的关务知识背景，并同时在企业税、流转税及企业运作管理方面拥有多年从业经验。

我们在北京、天津、沈阳、青岛、上海、广州、深圳及香港均设有服务团队，一共有 60 余名拥有经济、金融、会计或政府背景的专职人员。我们的专家包括经验丰富的前海关高级官员，能有效协助我们的客户与海关进行沟通。我们向中国海关提供技术性咨询并与其保持着密切的关系。

我们的服务

我们能协助我们的客户降低关务成本及费用，并同时优化其贸易流程与策略。我们协助客户了解海关法律法规，与当地主管海关建立稳固的合作关系，并指导客户如何主动积极加强海关合规管理。

我们有丰富的经验协助客户在海关稽查全过程中进行积极应对。我们拥有全面的行业知识及经验，因此我们可向不同行业的企业提供可行而有效的建议。我们的服务还包括：

- 自由贸易协定优惠税率的申请
- 关税及进口环节税的节税筹划
- 疑难商品的税则归类判断
- 协调处理转让定价与海关估价事宜
- 协助海关稽查、调查中的沟通和材料准备
- 使用数据分析工具找出关税筹划空间和合规风险
- 协助实施关务系统解决方案



- 协助进行海关信用认证申请
- 反倾销税的审阅及协助
- 利用海关特殊监管区域
- 海关政策、程序及内部控制的执行
- 进出口贸易合规审阅
- 涉及第三方服务商的成本分析
- 协助制定出口管制方面的内部合规制度
- 涉及第三方服务商的成本分析
- 协助制定出口管制方面的内部合规制度

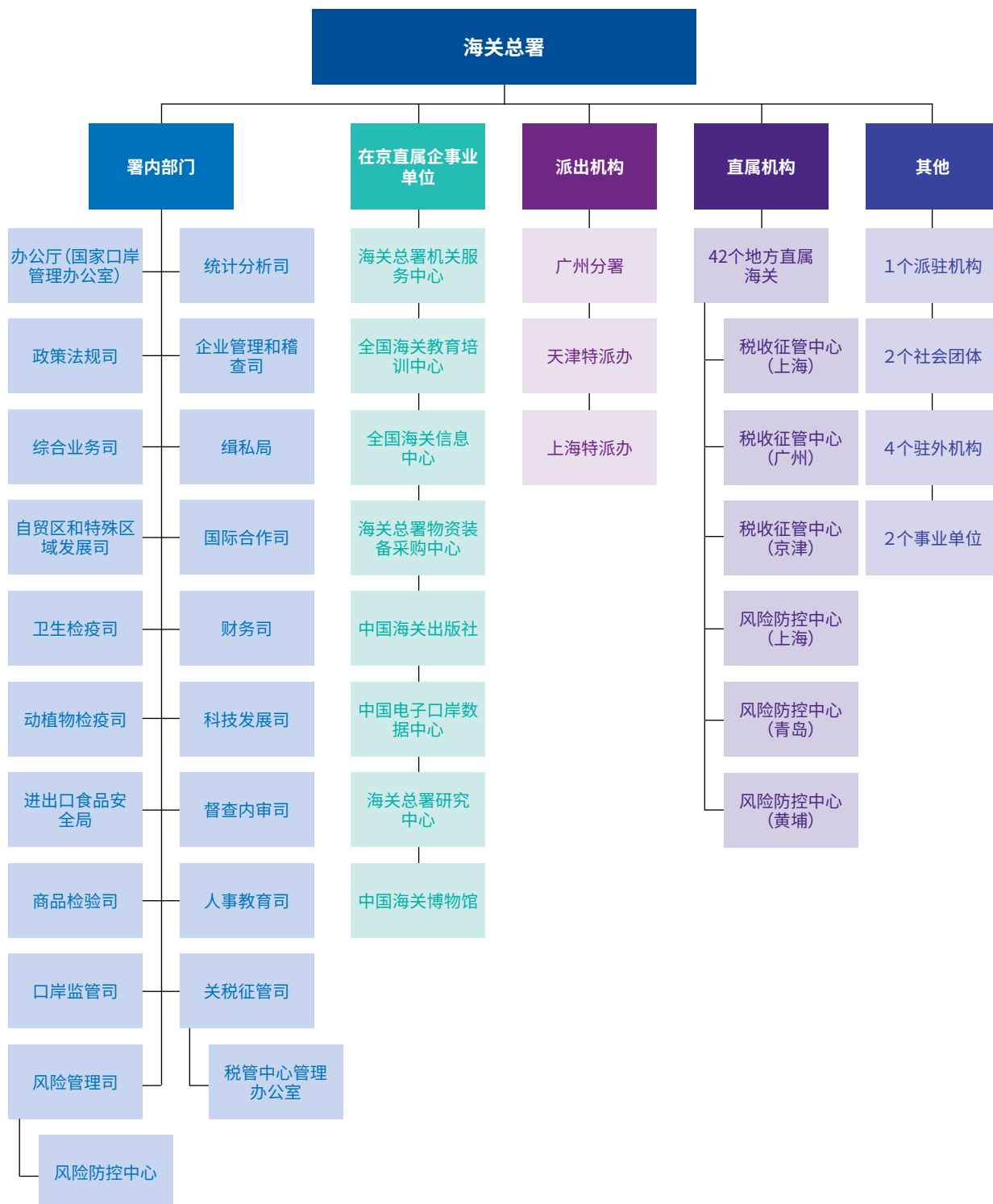
如您有以下需求, 请联系我们

1. 有兴趣通过各种战略性的贸易筹划降低关务及跨境货物交易的成本
2. 有意愿对贵公司的潜在关务风险进行评估
3. 遇到以下的任何问题:
 - 对商品编码的准确性存在疑问
 - 希望申请中国政府给予的各项优惠政策
 - 无法享受优惠原产地生产的货物进口的优惠税率
 - 希望向海关申请更高级别的信用等级
 - 转让定价同期文档、方法、或年末调整可能带来海关估价方面的疑问
 - 保税业务相关的管理问题或税务问题
 - 对外支付特许权使用费导致的潜在双重征税
 - 海关质疑企业的进口货物的完税价格、商品归类及原产地



**创新赋能
税道渠成**

附表



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。

© 2019 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。在中国印刷。

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-TAX19-0008c

二零一九年十一月印刷