



《2020 中国税务前瞻》系列之

应对经济数 字化发展的 国际税收新 规则显露

——中国视角

kpmg.com/cn



当前，各国正紧密合作，力求在2020年1月之前就国际税收规则的新架构达成一致。这一新架构旨在应对数字经济带来的税收挑战，并将对使用已久的联结度以及利润归属规则进行修订，这一举动将对许多企业造成极大的影响。鉴于目前国内数字经济正处于蓬勃发展的阶段，毕马威中国的税收专家们对新规则将对中国带来的影响进行了探讨。

去年发布的《2019中国税务前瞻》之《天方夜谈？——让税收与高速发展的数字经济齐头并进》一文概述了各国为改变国际税收规则而提出的多项提案，去年税基侵蚀和利润转移（BEPS）包容性框架对这些提案进行了探讨，并于今年将这项任务明确纳入其工作计划之中。目前包容性框架正致力于在2020年初之前就国际税收规则的新架构达成一致，并于年内拟定新规则的具体细节。尽管目前尚不明确能否在2020年内实现这一目标，但当前已可以着手探讨，新规则将对中国“引进来”和“走出去”跨国企业产生何种影响。需关注的是，尽管包容性框架最初的工作重点是对所谓的“高度数字化企业”合理征税，但从目前正在推进的各项提案来看，其所涵盖的范围更为广泛，将涉及多种类型的产业和生产部门。本文将对这一点做重点探讨。

最终确定的规则将必须与这一日益复杂的国际税收环境相协调。目前已有许多国家宣布将采取（或已采取）对数字化企业征税的单边措施，这些措施将对中国的数字化企业产生一定影响，目前尚未知晓国际共识解决方案出台后各国是否会叫停或减少这些措施。此外，要构建新型数字商业模式，并使之得以运作，现有的国内税收规则也尚未对此提出解决方案。本文也将对这一问题进行简要概括。

创新赋能 税道渠成



中国数字经济的特征

欲探讨国际税收新规将对中国的数字经济产生何种影响，需先了解中国数字经济的具体特征，去年《天方夜谈？——让税收与高速发展的数字经济齐头并进》一文已对这些特征进行了全面概述。本文对去年的内容进行了扩充与更新：



- 飞速发展的电子商务推动了中国整体零售经济的扩张。eMarketer的一份报告显示，2019年中国将首次超过美国成为全球最大的零售市场，预计今年中国的零售总额将达到5.6万亿美元（美国为5.5万亿美元）。根据eMarketer的分析，2019年中国零售总额的35.3%来自于网络电商，而美国的这一比例为10.9%。中国市场将占全球在线零售总额的56%，预计到2022年，这一数字将提升至63%。
- 除电子商务外，其它如共享经济、信息与通信·技术（ICT）行业、移动支付等领域也在蓬勃发展，中国工信部信息通信管理局相关官员预计，到2020年中国整体数字经济规模将占GDP的35%。国内多家数字巨头先后推出了各自的“超级应用”对推动这一趋势发挥了特别重要的作用。阿里巴巴和腾讯（通过微信）打造了一些主流的超级应用程序，并以此来提供支付、金融、购物、交通、社交通讯、健康、娱乐、餐饮、教育等服务。这些应用常常被认为相当于西方社会的WhatsApp、Apple Pay、Uber、Facebook、Expedia，并视其构成了社会生活的关键基础性设施和公共事业。中国消费者将大部分时间花费在各种应用所搭建的生态系统中，因为其可满足用户所有的需求，还有超级应用为第三方业务伙伴提供重要的平台入口（如通过微信中的小程序和公众号）。其他的数字化企业也在积极搭建自有的生态系统，如“美团点评”（基于团购、餐厅点评和预订等服务）、以及字节跳动的“抖音”（国际版名为Tiktok，该应用的基础为视频流服务）。
- 这种数字生态系统模式的优势在于，中国的大型数字企业得以在海外迅速扩张。这一点在南亚和东南亚更为明显，阿里巴巴、腾讯和其他公司对这些地区的电子商务平台进行了大量投资，并推出了许多已在中国市场发展成熟的服务。特别是面向海外市场提供的移动支付服务，该服务最初是针对于出境旅游的中国游客（2018年中国出境旅游人数近一亿五千万人次¹），之后逐渐将覆盖范围扩大至了其他群体（如马来西亚）。部分中国数字企业已在西方市场占有一席之地，根据公开资料显示，Tiktok（国际版“抖音”）的海外月活跃用户数量已达两亿，其中包括四千万来自美国的用户。

国际社会也意识到，新数字时代下要对税收制度进行改进和提升，本文将对此进行简要概括。

1 《中国与世界：理解变化中的经济联系》，麦肯锡，2019年7月；<https://www.mckinsey.com.cn/wp-content/uploads/2019/12/中国与世界：理解变化中的经济联系-中文全文-Final.pdf>

创新赋能

税道渠成

Index

1.56

0.78

2

中国国内长期存在的数字化税收问题

《天方夜谈？——让税收与高速发展的数字经济齐头并进》一文全面概述了中国数字商业模式将长期面临的税收问题，2019年这些问题仍然存在，主要有：

- **税收征管须与数字经济齐头并进：**当下超级应用和共享经济不断发展，但现有的税收法规和征管框架却难以追上中国数字经济的发展势头。例如，目前尚不明确在税务上应将共享出行平台归类于信息技术服务供应商还是运输服务供应商，因此也无法确定其所适用的增值税税率应为6%还是9%。
- **平台作为纳税主体：**平台中间商被认为是对中国经济的许多方面（从交通运输到零售、金融、和医疗服务）进行了重塑。有人提出质疑，是将平台指定为税务代理人或纳税主体。平台所承担的责任和义务是不断提升服务质量，且平台在获取与使用“二次清算账户”时也将面临重重挑战。如果将平台视为纳税主体，那么可能会产生严重的问题，因为中国的税务系统对文档提交的要求很高，供应商（例如出租车司机、餐馆等）需开具发票，以便纳税人进行进项税抵扣或企业所得税扣除。由于许多小规模供应商的税务合规水平较低，这一点难以得到保障，许多小规模供应商希望政府能针对普票管制和计税机制出台新的政策或提供一定的税收优惠，以将实际的合规成本控制在一个较为合理的水平。
- **平台与税款征收：**由于超级应用的生态系统和平台模式在经济中占比一直在增大，一些地方税务机关已积极敦促平台运营者代扣代缴平台内经营者的税款（例如，要求共享出行平台代扣代缴司机的个人所得税）。目前，国家尚未出台政策明确平台的扣缴义务，但有一些创新措施，如深圳市国家税务局联合腾讯推出了国内首个基于区块链的数字发票解决方案。该数字发票系统已成功运作了一年之久。一旦消费者通过移动终端向供应商进行支付，该系统将自动生成数字发票。通过该系统，税务机关可获取关于此笔交易的实时信息，消费者也可以利用数字发票进行费用报销（雇主将做出相应的扣除）。



- **跨境税务问题：**

- 由于无法对各种数字服务进行准确分类（例如进口云服务），因此在其征收预提税时仍存有不明确之处。此外，也缺乏具体的规定，以判定进口数字服务的消费发生地均位于中国境外，因此无需就该服务所产生的收入在境内缴纳增值税（例如中国的广告商向Facebook支付的费用，以便在该平台上投放面向海外用户的广告）。
- 中国的外汇管制规则尚不完善，对境外支付的分类也不全面，许多公司为完成汇款对多笔数字产品销售进行捆绑和分类（作为许可费用、作为压缩打包软件），但这一做法会降低征税效率。
- 中国的常设机构指引也存有许多模糊之处。新的网络安全法加强了对数据传输和保护的监管，尽管新规可能迫使境外企业在中国储存及处理个人数据，但其对于服务器型常设机构（服务器、镜像服务器、用户界面等）的规定仍不明确。中国近来对其税收协定进行了更新（具体参见国际税收章节），在协定中采用了BEPS常设机构的概念（特别是对代理型常设机构的认定进行了更新），这一做法引发了一系列关于仓储、采购和展览活动是否将构成企业的非独立代理人（或常设机构）的疑问。鉴于中国近来涌现了大量的跨境电子商务综合试验区（当前共35个，并不断增加中）以及自贸区（当前共18个，并不断增加中），这一问题变得尤为重要。
- 数字服务在中国处于出口盈余状态，同时中国正不断扩大增值税期末留抵退税的试点范围，但关于留抵退税的具体规则仍有待完善。

值得注意的是，如果各国就国际税收规则的修订达成一致（见下文），那么中国需加快解决上述如预提税、外汇管控和常设机构等问题。随着中国经济的放缓，加上政府已经意识到数字经济是未来经济持续增长的关键，中国是否在未来一年进一步采取措施来解决其中一些问题，我们仍需拭目以待。



创新赋能 税道渠成

3

国际税收新架构

正如《天方夜谈？——让税收与高速发展的数字经济齐头并进》所述，为应对数字化所带来的税收挑战，英国、美国和印度于2018年提出了不同的方案，以对国际税收领域现有的联结度和利润归属规则进行修改，各国目前正争取就基于该三个提案的“第一支柱”达成共识。在2019年3月的公众咨询上，各方代表就上述三个不同的提案进行了探讨。

虽然最终并未就上述任一提案达成共识，但可以根据这些提案的共同点制定一个《工作计划》（于2019年5月发布），包容性框架下的各工作组也已于2019年6月着手开展工作。所有的提案均包含以下内容：



- 根据传统的税收规则，市场国需通过基于物理存在的常设机构门槛以寻求对外国企业征税，而新规则将设立一个新的联结度规则（“远程应税存在”）以对其进行补充。在新规则下，在判定一家外国公司是否已在市场管辖区内设立了应税存在时，将参考其从该市场获取的收入，或许会辅以其他因素，以表明该公司已与当地的客户/用户群进行了互动（如已收集的用户数据、广告投放的支出等）；
- 以跨国公司集团的合并利润作为利润分割的基础。这一做法脱离了转让定价所遵循的独立交易原则，该原则更强调集团内单个实体间的交易。实际上，考虑到跨国公司的多个实体与用户/市场国之间的互动，将在集团层面对联结度进行考察。这使得作为现有国际税收体系的核心单个实体原则受到了质疑。
- 新规则将尽可能地简化，以供包容性框架的135个辖区采用。许多辖区税务管理能力有限，难以执行过于复杂的新规则；在现有转让定价框架下，许多更为发达的国家以及跨国公司也是如此。这表明在计算跨国公司的剩余利润、以及需分配给用户/市场国的利润份额时，需使用简化的比率和指标。



根据三国提案的共同特征，并结合各工作组正开展的工作，包容性框架指导小组与经合组织秘书处共同制定了一个“统一方法”。2019年10月，经合组织就“统一方法”向公众发布以征集意见。“统一方法”下，新规则的覆盖范围广泛，严重依赖营销型无形资产的企业被囊括其中（与美国提案如出一辙）。在向市场管辖区分配征税权时，仍需研究如何体现高度数字化商业模式与当地的客户/用户进行的数字化互动程度（即使用一些比率/指标来反映用户/数据对于价值创造至关重要，这一点也符合欧洲各国的立场）。此外，部分国家建议为市场国内基于物理存在的、“基本”营销和分销活动提供最低回报。但截至目前，尚不能确定包容性框架是否会在2020年就“统一方法”达成共识。

与此同时，各国也在探讨“第二支柱”下的全球最低税规则。该规则将对跨国公司集团的低税受控外国公司（CFCs）进行额外征税，以确保该集团境外所得所负担的有效税率（ETR）不得低于既定的全球最低税率。为实现这一目标，将对该跨国公司的居民国适用所得归入规则（income inclusion rules），这一规则与美国的全球无形低税所得（GILTI）规则类似，并对市场/来源国适用税基侵蚀支出征税规则（base eroding payments rule）。后者将对境外付款征税预提税，或不予对其进行扣除，该规则需要与居民国的所得归入规则相协调，以避免双重征税（可能会优先适用所得归入规则）。这一提案最初由法国和德国所倡导，美国在早期也表示其愿意接受该提案下的征税机制（鉴于美国已采用了GILTI）。虽然其他发达国家曾对此提出质疑，但七国集团财长和央行行长已于7月会议上表示，原则上同意征收最低税。目前尚不明确其他包容性框架成员是否将引入第二支柱，但许多观察员认为第一支柱有望成为最低标准，所有包容性框架管辖区均需适用，而第二支柱可能仅作为最佳实践，各国可自行决定是否采用。

中国是指导小组的一员，在包容性框架的工作中也扮演着重要的角色。鉴于中国将在2019年一跃成为全球最大的零售市场，且国内的数字化企业正处于快速扩张阶段，中国的政策制定者正密切关注新规则将对中国产生的影响。需考虑的因素包括：

➤ 越来越多的国家和地区正采取单方面措施以对通过数字渠道供应的产品和服务进行征税，这一趋势在欧洲和亚太地区最为明显，也包括拉丁美洲和非洲的国家。在欧洲，法国、意大利、匈牙利和斯洛伐克都已采取了不同的单边措施，奥地利、西班牙、英国、捷克、波兰、比利时和斯洛文尼亚也准备出台各自的征税规则。许多国家和地区已开征数字服务税（DSTs），旨在对在线广告商和中介机构的总营业额征税；数字服务税的征税机制大致遵循了欧盟委员会于2017年制定的方案。由于单边措施不会被纳入税收协定之中，因此必然会导致双重征税，使低利润率和处于亏损状态的企业所负担的有效税率将大幅增加。在亚太地区，印度、澳大利亚、越南、马来西亚、巴基斯坦和中国台湾地区已开始实施单边措施，印度尼西亚、泰国、韩国和新西兰仍处于拟议阶段。由于包容性框架正试图制定一个基于共识的解决方案，许多国家和地区推迟了其单边措施的实施/颁布时间，但这些国家和地区已表示，若包容性框架未能如期达成协议，他们将继续推进单边征税措施的实施。

这些单边措施可能会对中国数字企业的海外扩张计划造成不利影响，目前许多国家都已采取了新的增值税/商品及服务税（VAT/GST）规则，中国的数字企业正努力适应这些新规，根据该规则，若第三方商家通过中介平台进行交易，那么该平台将共同或单独承担商家的增值税/商品及服务税纳税义务。同时，许多管辖区也针对数据的保密和处理行为出台了新的管制措施（例如欧盟《通用数据保护条例》），这也给中国的数字企业施加了压力。因此，从政策角度来看，若基于共识的解决方案能叫停或减少单方措施，这对中国公司可能是有利的，尽管新规则将对国内的数字企业提出额外的市场国税务登记要求，且会要求这些企业将一部分剩余利润分配至市场管辖区。若各国普遍采用了新规则，且完成了对税收协定的相应修改，新规则将仅对企业的净收入征税，还将对双重征税进行限制。需指出，美国和其他主要国家已宣称，新规则应旨在“适度地”向市场国额外分配征税权，以免对国际税收体系造成过多干扰。



创新赋能 税道渠成



- 鉴于第一支柱规则可能将适用范围扩大至品牌商品和奢侈品，还需要评估其对中国出口商带来的影响。在福布斯发布的2019年全球最具价值品牌百强榜单中，华为成为了唯一上榜的中国品牌。其实，若对品牌商品和奢侈品适用新规则，相较于中国企业而言，其对美国和欧洲企业的影响更甚。并且，中国公司是各种消费品（如服装、笔记本电脑、家电和各种工具）的主要出口商，若新规则也涵盖了这些消费品，那么出口这些商品的中国企业将需要在其市场国注册成立应税存在，并将一部分全球剩余利润分配至市场管辖区。

因此，有必要在新规则的具体制定阶段进一步了解规则的适用范围。若新规则不适用于出口非品牌商品的公司、为品牌商提供代工服务的公司和其他从事此种B2B业务的公司，那么大量的中国企业得以排除在适用范围之外。若新规则把对无形资产依赖程度较低（将参考一系列指标，如员工人均利润较低，或无形资产的回报较低）的企业排除在外，那么许多低利润率公司得以排除，新规则繁重的合规成本也是这些公司难以承担的。此外，若对规模较小的企业（例如全球收入低于国别报告的7.5亿欧元门槛的企业）加以排除，也可以进一步限制被纳入第一支柱的中国企业数量。

- 从进口的角度来看，中国作为世界上最大的零售市场，并拥有一个巨大的跨境电商市场，新规则的影响也需谨慎评估。对于汽车、酒类、奢侈品和手机等商品而言，中国是全球最大的消费市场，其消费量约占全球的30%以上²。若新规得以施行，或许更多的品牌和奢侈品跨国公司将在中国具有应税存在，从而需要将部分全球剩余利润分配给中国。除消费品和奢侈品行业之外，由于受到法律限制，许多国际数字巨头企业无法广泛接触中国市场，这意味着新规则所产生的征税结果需要综合考

虑。例如，由于防火墙的限制，Facebook和谷歌在中国仅拥有少量用户（尽管中国广告商通过这两家公司向海外用户投放广告，这两家公司已从中国广告商处赚取了大量收入）。因此，新规则可能不会认定这两家公司已在中国设有远程联结度。而其他数字企业（如亚马逊等在中国大量开展业务的企业）则可能成为新规则的适用对象。

然而，新规则是否会给中国带来额外的税收收入尚无法判断。中国税务机关在处理涉及转让定价的案件时，通常会使用本地市场无形资产和市场溢价（作为本地特有的优势）等概念来调整外国跨国公司应分配给中国的利润，特别是对于销售手包、珠宝、化妆品和高级汽车等奢侈品的公司。此类公司的产品在中国市场往往能够售价更高（远超其他市场的价格），并且如上所述，中国消费者对于奢侈品的需求位于世界首位。BEPS 1.0并没有针对上述中国的情况调整转让定价，但中国税务机关可利用其本地无形资产的相关论点来维护自身利益。

鉴于新规则将把跨国企业剩余利润中的一部分分配至市场国，对于使用市场溢价和本地市场无形资产进行转让定价调整的国家（如中国和印度）而言，在获取额外分配的税收收入的同时，可能也将不得不逐步减少这种转让定价调整方式。同时，考虑到跨国公司向中国和印度所出售的产品结构、以及对两国消费者的定位均有不同，新规则对两国所产生的影响可能也不尽相同。预计指导小组将对这一点进行考虑，并对以下事项进行探讨：需分配给市场管辖区的剩余利润比例、争议预防和解决机制（例如仲裁和多边预约定价安排）将发挥的作用、以及为基于物理存在的营销和分销活动设置最低回报。

² 《中国与世界：理解变化中的经济联系》，麦肯锡，2019年7月；<https://www.mckinsey.com.cn/wp-content/uploads/2019/12/中国与世界：理解变化中的经济联系-中文全文-Final.pdf>



- 在新规实施层面，对于中国“走出去”的跨国公司和“引进来”的外国跨国公司而言，其税收合规和风险管理的义务都将大大增加。
 - ❖ 可能需要使用新的会计记录方式，以便按不同业务线对跨国公司集团的总利润进行分割。之后将分别评估各业务线的利润额是否超过了联结度门槛，并将之作为计算剩余利润的出发点。对中心成本（central costs）的分配可能极为困难。
 - ❖ 为适用范围、联结度和利润归属规则，需要采集新的数据类型，这是另一项极具挑战性的工作。这些数据可能包括：不同市场数据收集和用户活动的统计数据、针对不同国家的广告支出、以及“经中间商销售至最终消费者市场的产品”的追踪数据。
 - ❖ 可能需要使用新的申报方式，例如使用增强的国别报告、远程应税存在申报、以及第三方分销商/中间商申报。
 - ❖ 鉴于各国税务机关需要在信息交流、多边税收风险评估、联合审计以及争议预防和解决方面进一步加强合作，跨国公司的税务顾问也必须紧跟税务机关的步伐，在公司内部就税收风险管理加强协作，并与各业务线以及IT团队紧密合作，以生成新的记录和申报数据。
- ❖ 如何确保新规则下协定待遇的实施也是一项极具挑战性的工作。尽管新规则在跨国企业集团（或业务线）层面适用联结度和利润分配，但避免双重征税仍仅适用于跨国集团的单个实体层面。显然，对于根据新规则需要向市场国纳税的特定跨国公司实体（作为纳税人），将需要建立多个多边框架，以供各国税务机关就利润分配达成一致。
- ❖ 另一个需重点解决的问题是，如何将新规则下的利润分配与现有转让定价规则进行协调。新规则将“抽取”一部分跨国公司利润，因此现有根据独立交易原则分配给各跨国公司实体的利润将需要相应调整。
- ❖ 跨国公司可能会考虑进行业务重组，如清除多余的贸易业务的平台/知识产权控股平台、使实体架构与（用于利润归属的）业务线保持一致、或对于落入规则范围或联结度门槛的业务采取措施。对新规则的经济影响和征税结果进行模拟或许将成为跨国企业业务重组决策过程中极为重要的一环。

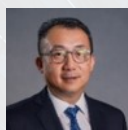
若最终就第一支柱和第二支柱达成国际层面的共识，且各国普遍实施，那么在评估第一支柱的影响时，还需考虑到第二支柱将带来的影响。第二支柱将影响中国跨国公司海外利润所负担的有效税率，这可能会促使跨国公司为消除中间控股实体而进行重组，当然在这一过程中还需要考虑第二支柱与第一支柱的相互作用。第二支柱的最终影响在很大程度上取决于所设定的最低税率是多少、是否进行基于实质性的排除、以及究竟在全球范围内或仅在管辖区层面进行所得汇总。显然，无论第二支柱最终细节如何，跨国公司都将面临一系列难题，如需使用新的会计记录方式、需进行有效税率计算、协调所得归入规则和税基侵蚀支出征税规则、以及对争议预防和解决机制加以管理。

中国在适用新规则时，可能会面临一系列挑战，这是由于中国企业所得税法不允许跨国企业集团进行合并申报，且外汇管制规则与税收征管之间也存在着复杂的相互影响。随着全球提案的内容变得愈发具体与详细，中国的决策者们将不得不开始考虑应如何处理这些难题。



毕马威中国联系人

全国



卢奕

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



梁新彦

信息技术、媒体和电信业 (TMT)
税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3488
E: sunny.leung@kpmg.com

北方区



彭晓峰

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7516
E: vincent.pang@kpmg.com



冯炜

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7531
E: tony.feng@kpmg.com



张进

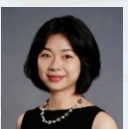
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7625
E: jessie.j.zhang@kpmg.com



Conrad Turley

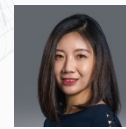
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7513
E: conrad.turley@kpmg.com

华东及华西区



梁新彦

信息技术、媒体和电信业 (TMT)
税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3488
E: sunny.leung@kpmg.com



王儷兒

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3250
E: mimi.wang@kpmg.com



王军

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (571) 2803 8088
E: john.wang@kpmg.com



陆正耀

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3462
E: benjamin.lu@kpmg.com

华南区



李一源

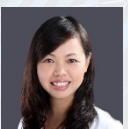
税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8999
E: lilly.li@kpmg.com



廖雅芸

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8668
E: kelly.liao@kpmg.com

香港



梁爱丽

税务合伙人
毕马威中国
T: +852 2143 8711
E: alice.leung@kpmg.com

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。

© 2020 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- TAX20-0004c

二零二零年一月印刷