




数字时代的 中国税收

第一期
中国经济正步入数字经济时代

目录

引言	2
当今数字经济发展状况	4
数字经济给跨境税收政策带来的主要挑战 ——联结度	10
数字经济给跨境税收政策带来的主要挑战 ——产品的数字化与收入的定性	14
数字经济给跨境税收政策带来的主要挑战 ——数据的使用与价值创造	17
毕马威可以提供的帮助	20
毕马威中国联系人	21



本刊物是《数字时代的中国税收》系列出版物的第一期，由毕马威中国科技、媒体和通信（TMT）行业税务服务部撰写。该系列出版物将探讨在中国的数字经济环境中开展业务时当前以及潜在的税务影响。经济合作与发展组织（OECD）在其近期发表的《关于数字经济面临的税收挑战的报告》中指出：“数字经济已日益成为经济本身”。相较世界其他地区来说，这种现象在中国可能是最为明显，影响也最大的。

众多新兴数字经济商业模式的出现及其在跨境活动中越来越多的运用，对TMT行业的公司产生了许多全新且复杂的税务问题。正如OECD所认为的，这给直接税方面带来三个突出的关键问题：联结度、定性以及数据/价值创造。企业和税务从业者才刚刚开始了解这些问题。

本系列出版物的第一期旨在对这些问题进行概述，并试图解释数字经济的发展是如何对所有在中国经营的企业产生实际影响的。本系列出版物的后续几期将更深入地探讨这些话题并且将关注特定的经济领域。

引言

本文是毕马威中国TMT团队所撰写的系列出版物的第一期,旨在探讨中国日益增长的数字经济的相关税务影响。本系列出版物将主要专注于直接税领域。如果您想了解更多有关间接税的影响,请查阅毕马威中国早前发布的另一出版物:《中国增值税体系和数字经济》。¹

OECD在近期一份概述其在打击税基侵蚀与利润转移(BEPS)方面的努力的出版物中指出:“数字经济日益成为经济本身。”这一现象可能在中国是最为明显的。逐步放宽的境内和境外投资限制以及更为灵活的外汇规则,使得越来越多的企业在中国从事跨境业务。因此,中国的跨境数字经济也持续以惊人的速度增长。

数字经济业务的增加以及其跨境经营导致了許多全新且复杂的税务问题。**这些企业以及许多税务顾问都已经提出了有关预提所得税(WHT)、常设机构(PE)和转让定价(TP)影响的问题,并持续发现许多其它问题。**中国为应对BEPS问题而预期将在跨境税收规则的制定方面所做的改变只会增加这种不确定性。中国国家税务总局,负责制定税收政策的中央政府机构,一直是新BEPS税收标准在全球讨论中的主要贡献者并持续对税收规则的更新提出提议。去年10月,中国政府表示将支持BEPS成果。国家税务总局也表示,中国税务机关将对中国引入的BEPS规则坚决予以执行。

¹ OECD,《关于数字经济面临的税收挑战的报告》,第1项行动计划 – 2015 最终报告, OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目, (OECD 2015), 第11页 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. 在文中被引用为《BEPS数字经济报告》。

为了支持数字经济的增长,中国已经对其税收政策框架进行了多次修改。这包括4月出台的新规定,要求电子商务平台和邮政快递企业负责从线上交易方处收取间接税,并发布新的安排以加速进出口通关。中国认为数字经济是国家从依赖于制造业与出口的经济转变为一个被服务、消费和创新推动的经济的重要组成部分。**由于数字经济的不断发展,企业需要做好准备迎接源源不断新的税收政策的出台。**

本出版物对因国家的数字经济增长而对中国经济的各个领域的企业运营所产生的直接税问题进行了概述。它特别关注正在影响在华企业的三个话题,即联结度、定性和数据/价值创造。

因数字经济而释放的经济变化正在迅速地淘汰大量的征收税款的传统操作方法。中国政策制定者被迫重新考虑许多现有税收政策的基础假设,而且极有可能推动政府推出一系列修改当前税收法规的举措。政策制定者面临的挑战是要确保任何新推出的税收规定都要与不断变化的监管框架保持同步。



当今数字经济发展状况

OECD在有关最新BEPS规定的报告中评论到：

“数字经济是信息与通信技术 (ICT) 所带来的转型过程产物。ICT的革新使得技术变得价格更为低廉的同时, 也使其变得更具有影响力以及更为标准化, 并在经济的各个领域不断优化商业流程和激励创新。”²

ICT的最新发展为许多改变以促使数字经济的增长提供了平台。ICT在许多领域发展迅速, 如个人电脑、通信、软件、内容和云服务等。OECD预测, 未来的增长领域将包括物联网、虚拟货币、智能机器人、3D打印以及经济共享和协同生产。ICT的进步与其支撑的新技术和业务引起了许多复杂的税务问题, 我们将在本出版物中进行探讨。

智能机器人

国际数据公司 (IDC, 一家从事技术研究的公司), 针对智能机器人的统计数据显示, 该行业预计将在全球以每年17%的复合增长率增长, 预计到2019年将价值约1350亿美元。³

《金融时报》对这些统计数据发表评论时表示：

“目前的机器价格低廉、灵活性好、适应性强。无论是无人驾驶汽车, 还是工业环境中同人类一同劳动的“协作机器人”, 都在试图感知和适应周围的环境。”

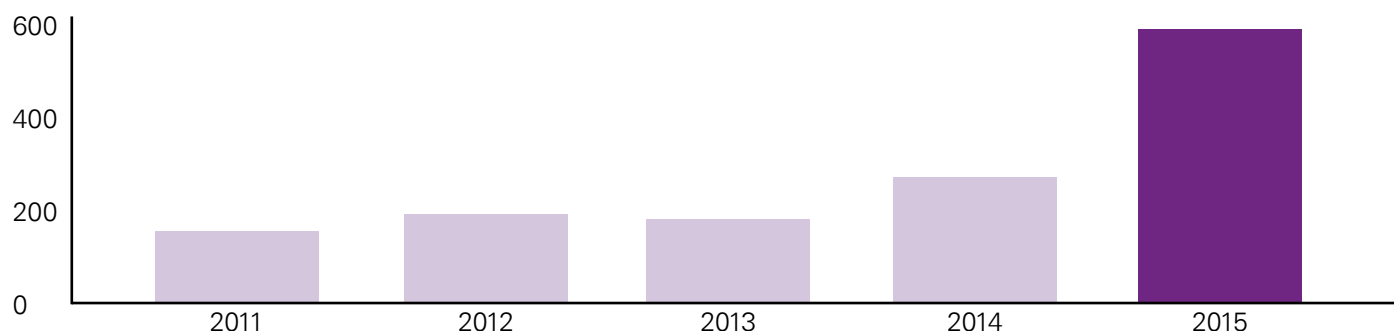
新一代机器比前几代机器人更普遍地应用于休闲与工作中。以前的机器人非常昂贵, 且只能执行某些重复任务, 例如工作在汽车生产线上。新一代机器人能够与一个人生活的各个方面进行交互, 并可以从经验中学习以改善其性能。这极有可能改变经济价值的创造方式并对税收政策产生重大影响。全球的政策制定者都在遵循OECD对BPES的研究成果, 努力确保在价值创造地征税。

下图显示了过去几年中全球机器人投资的增长情况：

² OECD, 《关于数字经济面临的税收挑战的报告》, 第1项行动计划 – 2015 最终报告, OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目, (OECD 2015), 第11页, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

³ 《金融时报》, 机器人发展引发投资潮, 2016年5月3日, <http://ftsyndication.com/redirect.php?uuid=5a352264-0e26-11e6-ad80-67655613c2d6&title=Rise%20of%20the%20robots%20is%20sparking%20an%20investment%20boom%20%E2%80%8B&action=article>.

图1: 全球机器人投资(美元 百万)

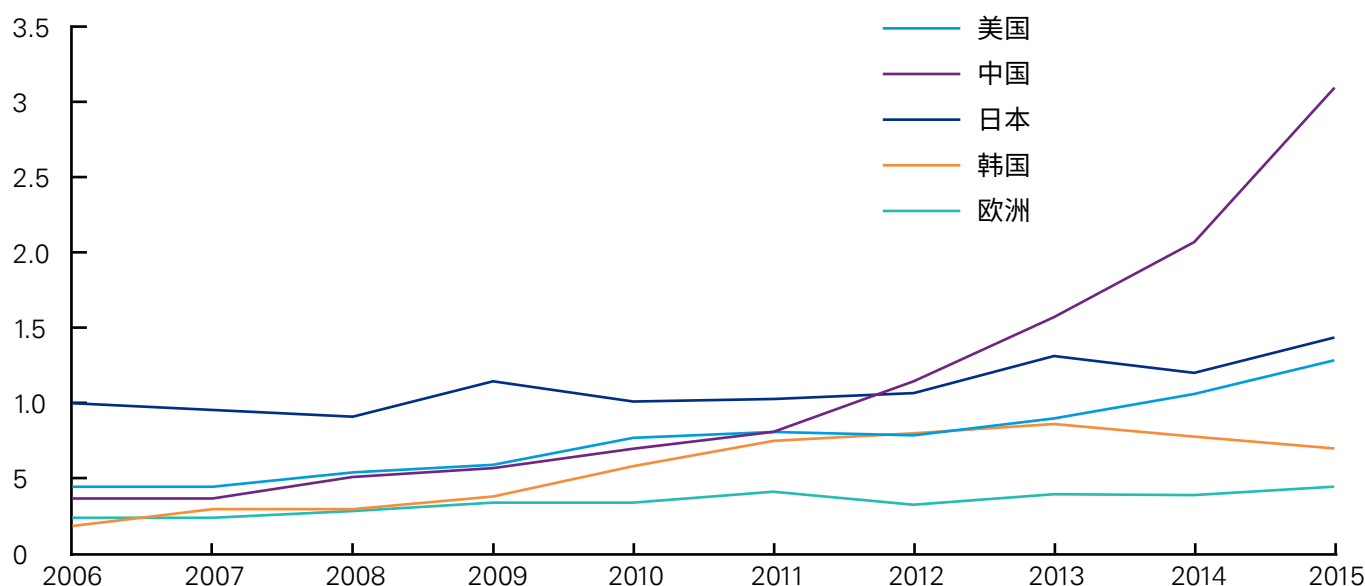


来源:《金融时报》, 机器人发展引发投资潮, 2016年5月3日

IDC统计数据显示, 亚洲的机器人投资在过去几年内激增, 日本和中国的投资总额占全球总投入的65%以上。《金融时报》称根据其引用IFI专利服务公司(美国专利基础数据库)

的统计数据, 机器人技术的年专利申请量在过去十年中翻了三翻, 市场规模前景明朗。去年, 中国在所有的机器人相关专利申请中约占35%, 高于处于第二位的日本超过两倍。⁴

图 2: 不同地区机器人专利技术申请总量
专利申请提交数量 ('000)



来源:《金融时报》, 机器人发展引发投资潮, 2016年5月3日

⁴ 《金融时报》, 机器人发展引发投资潮, 2016年5月3日, <http://ftsyndication.com/redirect.php?uuid=5a352264-0e26-11e6-ad80-67655613c2d6&title=Rise%20of%20the%20robots%20is%20sparking%20an%20investment%20boom%20%E2%80%8B&action=article>.

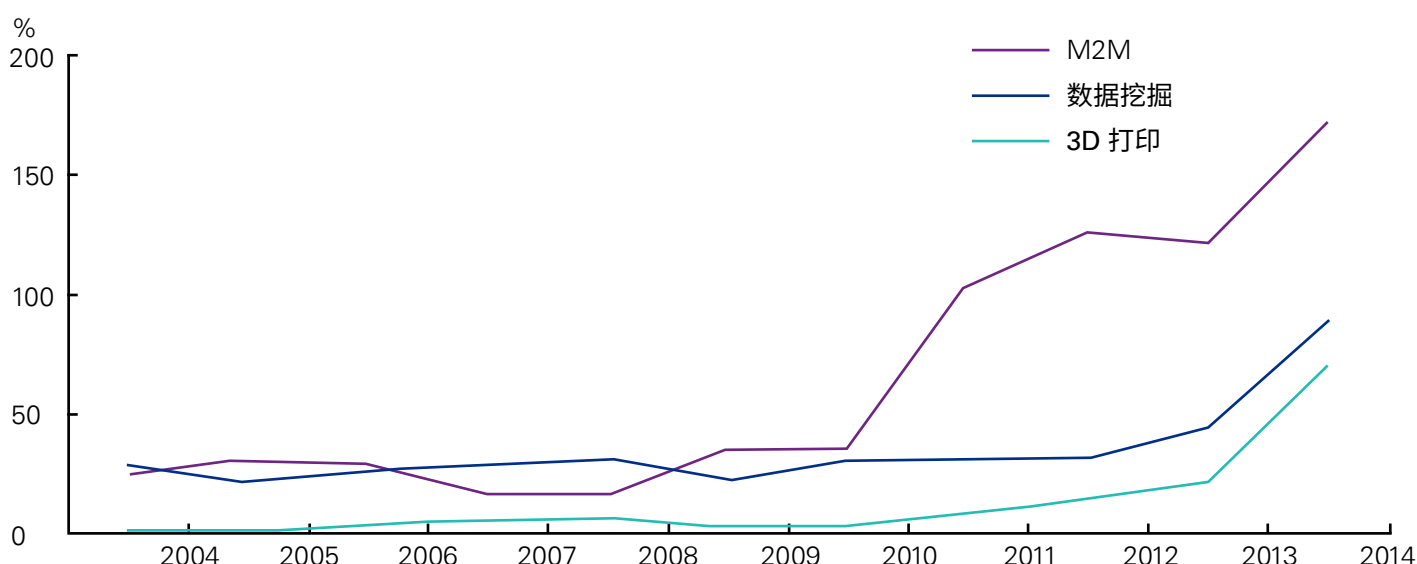
其他科技

过去十年中,关于机器对机器(M2M)学习、数据分析和3D打印科技的专利注册的统计数据也同样显示出了ICT在很多

其他新兴领域的增长。这些科技有可能瓦解几乎所有的重要行业,这意味着任何出现的税收问题都将会影响到经济的几乎各个领域。

图3:M2M、数据分析和3D打印技术的专利, 2004-14

每一百万PCT专利申请其中包括在声明或摘要中特定的文本

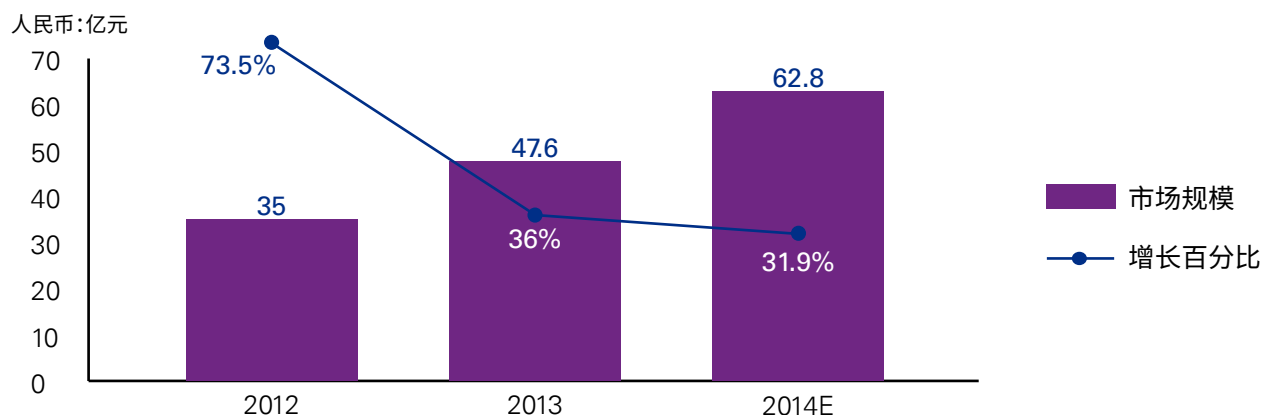


来源:OECD, 数字化经济的测量:新观点 (OECD 2014) 第36页

另一个证明中国数字经济发展的例子就是云计算服务行业。2014年在该行业的投资增幅为31.9%, 尽管这个增长速度已经开始放缓了。⁵

伴随着许多ICT领域的迅猛发展以及这些新技术在经济活动各个领域的更多使用,可以说,正如OECD所述⁶,数字经济正在快速成为经济本身。

图4:中国公共云服务市场的规模



⁵ 中华人民共和国工业和信息化部电信研究院,《云计算的白皮书(2014)》, 2014年5月, <http://data.catr.cn/bps/201405/P020140512339466051910.pdf>.

⁶ OECD,《关于数字经济面临的税收挑战的报告》, 第1项行动计划 – 2015 最终报告, OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目, (OECD 2015), 第11页, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

大数据

绝大多数这些科技都依赖于数据的有效性。通过机器人和其它设备与人的互动收集到的数据可用于监督绩效、设计更加新颖的技术以及对消费行为进行分析以帮助营销工作。数据对于3D打印也同样重要,它可以为设计新产品提供帮助。

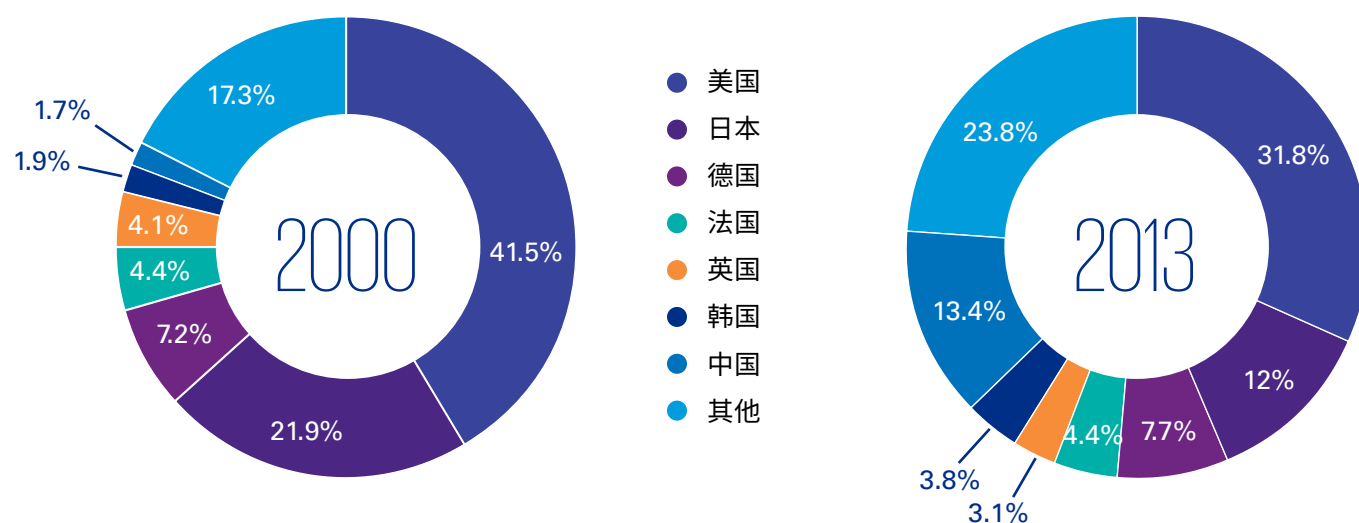
跨境数据流在过去几年内飙升,即使金融、商品和服务的流动速度已经开始放缓。根据联合国贸易和发展会议(UNCTAD),大约50%的贸易服务都是通过包括跨境数据流在内的科技手段实现的。该比例预期还会继续上升,因为UNCTAD预测在2019年之前全世界半数以上的人口都将与互联网相连。⁷可以想象,在未来货物将不再会被派送到各个国家进行价值链上的分步加工。取而代之的是,数据会被跨境传输,而这些信息将可以允许货物在一个离消费者所在地很近的国家通过3D打印技术被生产出来。虽然跨境物流将

会减慢,但全球化还是会以不同的形式继续飞速发展。伴随着21世纪数字经济引进了一个全球化新纪元,对于现行税收法规的影响预计将会是深远的并且将会引发一系列问题,尤其是有关价值的创造。⁸

中国数字经济的前景

根据中国科学技术部的相关数据,中国的研发支出在2013年达到了1910亿美元,相当于全球研发支出的13.4%。这是中国的研发支出首次超越日本,使中国成为仅次于美国的全球第二大研发市场。根据最新的统计数据,中国2014年在研发上面的花费将近2120亿美元,这表示相对于前一年有了9.9%的增长。

图5:一些重要国家研发支出比例



来源:中华人民共和国科学技术部,《国家创新指数报告2014》,2015年7月

⁷ 联合国贸易和发展会议,信息经济报告2015:为发展中国家解锁电子商业的潜能, http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ier2015_en.pdf.

⁸ 《金融时报》,全球贸易:结构调整,2016年3月2日, <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/0e0e6960-da17-11e5-98fd-06d75973fe09.html#axzz494tLvKE5>.



研发投入鼓励创新并且有可能改变人们生活、学习和工作的方式。中国数字经济的增长正在创造一些新兴商业模式，并且实现了境内外贸易和投资的增长。研发支出的增长也同样使无形资产的数量有所增长，这也是税收法规所需要应对的最具挑战性的领域之一。中国的税收法规还没有跟上这些新兴商业实践，所以管理者们需要为未来的法律变动做好准备。

数字经济已经引发了一些新兴商业模式的产生，例如电子商务、支付服务、应用商店、在线广告、云计算、高频交易和参

与网络平台。这些新兴商业模式也采用了大量不同的收入模型，包括广告、数字内容购买或租赁、商品销售（包括数码产品）、订阅、服务销售、内容和技术许可、用户数据销售和定制化市场调研、“隐藏”费用和亏本出售商品。这些新兴模式随之带来了大量全新且复杂的税务问题，我们将在本文后面的内容中讨论这些问题。

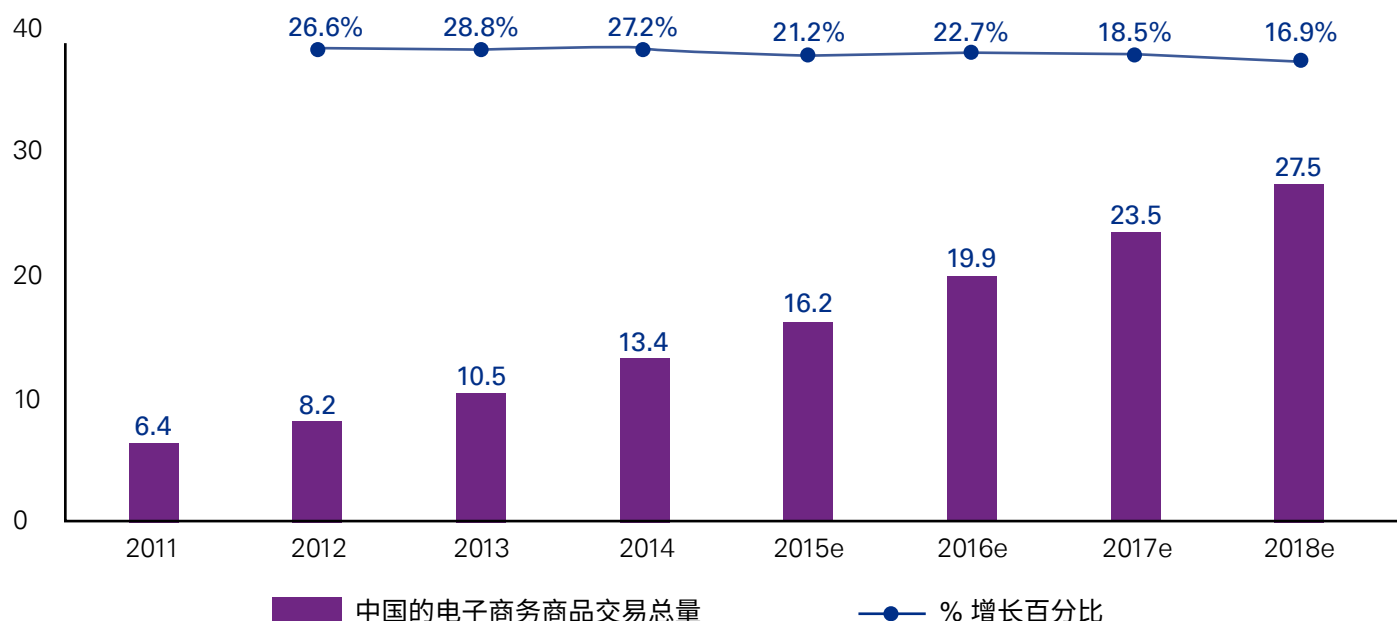
迅猛的B2C市场增长

近几年里，中国的数字经济已经赶超世界上绝大多数其他重要市场，其中一个原因就是中国的电子商务产业的成功。根据专业市场调研和咨询公司iResearch中国的数据，中国的线上B2C市场自2006年以来已经增加了100倍，并且在2013年超越美国成为全球最大的市场。中国的数字消费者也在同样期间里成10倍增长，从3千万上升到3亿。2015年，中国的在线B2C销售达到了3.8万亿人民币，并且这一数据被预计将在2018年达到2015年的两倍还多。⁹这个数字是震撼的，特别是考虑到中国的B2B电子商务市场甚至还大于其B2C市场约9倍之多。

⁹ 毕马威全球中国业务发展中心 (GCP) 出版的《2016中国展望》，<http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/china-outlook-2016-v1.pdf>.



图 6: 2011至2018年中国的电子商务商品交易总量



来源: (2015年中国电子商务与O2O总结报告) (2015 年iResearch中国)

中国B2C市场得以迅速增长的原因有几方面。在需求方面，快速的GDP增长提高了可支配收入，尤其是在城市中产阶级之中；另外经济从以投资为基础到以消费为基础的这一转变也加速了消费者的开销。在供给方面，中国现有的基础设施建设，例如大型购物商场和交通枢纽，依然不足以去支持零售业的迅猛发展，而如阿里巴巴旗下的天猫商城和淘宝网以及京东网等几家大型在线购物平台的参与填补了这方面的空白。这些公司也已经左右了中国消费者在使用诸如支付宝和微信支付等在线支付平台方面的意愿，并在中国许多劳动力相对廉价的城市，扩张他们的运输网络。

税收政策

管理调控和新兴商业出现的共同影响就是，加速中国数字经济的增长，几个中国最成功的企业也已经将他们的市场铺向海外。这不可避免地引发了众多税收政策问题，中国的政策制定者在综合考虑近期OECD对BEPS提出的改变的基础上正在努力应对这些发展。中国数字经济的增长而引发的涉税问题会在接下来的几部分内容中进行深入的分析。





数字经济给跨境税收政策带来的主要挑战—— 联结度

20世纪90年代末电子商务出现以来,世界各地的政策制定者、企业和税务从业人员一直致力于解决数字经济产生的直接税问题。在我们面临的诸多挑战中,有三个问题需要特别一提,它们与这些内容相关: (i) 联结度, (ii) 产品的数字化与收入的定性, 以及 (iii) 数据的使用与价值创造。

联结度

税法中的“联结度”是指一个国家的税收居民是否与其获取收入的另外一个国家有足够的联结关系。如果与另外一个国家的联结关系充分建立,这个企业就需要根据该国家的税收条款在当地缴纳税款。世界多数国家和地区所采用的传统跨境税收条款常常不足以与跨境经营的数字经济企业建立联结关系。这一问题产生的原因如下:

BEPS行动以前常设机构条款对数字经济的主要联结度缺陷

注重实体存在



传统的跨境税收规则认为外国公司需在本地以实体形式存在。这些条款假定,以实体形式存在的公司是与另一国客户接触交流,为客户提供产品或服务的必要条件。《OECD税收协定范本》与《联合国税收协定范本》(MTC)均提到常设机构概念,外国公司应寻找一个固定营业场所,自主开展业务或寻找本地代理人,代理人可与外国企业以合同方式联结。

这种实体形式或代理不是数字经济企业所必须的。数字企业能够在网上寻找潜在客户,开拓市场。他们的客户可以在网上下订单并支付。公司可以通过海外第三方分销商发出所有类型的实物商品,他们也可以通过远程数据传输为客户提供数字产品。换句话说,外国公司不需要在本地市场拥有任何实体机构。对于海外提供的云计算服务,建立固定营业场所或雇佣本地代理人都不是数据跨境流动的必要因素。



对于数字经济中的一些新商业模式,实体存在的联结更不必要。我们可以以搜索引擎等依靠广告取得收入的商业模式为例,搜索引擎网站用户通常不支付使用费。然而,这些免费用户构成了拥有广泛网络效应的巨大市场。用户的搜索内容表明他们可能在某一特定领域感兴趣,一些公司希望向这些用户宣传其产品或服务,愿意为获取这一市场支付费用。由于网络用户与支付广告的销售商可能位于不同的国家,一些困难的问题出现。实体机构(如果有的话)到底是与用户还是广告客户的关系更紧密呢?从联结度的角度来看,广告收入应被视为是从哪里产生的呢?用户的位置还是广告商的位置?

常设机构例外条款



即使电子商务贸易者在一定程度上确需在市场所在地区设立某种实体机构,在这方面也有一些降低税务成本的方法。对许多类型的活动,《OECD税收协定范本》与《联合国税收协定范本》都认为虽然这些活动在市场所在国切实存在,但不足以构成常设机构。这是基于这样的假设,虽然这些活动可能有助于外国企业开展业务,但其自身不会产生太大的价值。特定的例外条款包括被认为是单纯的准备性、辅助性的活动,如仓储分发和信息收集。《联合国税收协定范本》的解释条款进一步指出,其他设备和活动(例如镜像服务器)一般也可以被视为是准备性、辅助性活动。

数字经济特别是电子商务的发展对这种认识构成了极大挑战,因为许多过去认为是辅助性的功能可能已经成为价值创造的关键。对于一家电子商务企业来说,通过扩大本地仓储业务以实现实物商品的及时交货可能已成为其取得竞争优势和商业成功的关键因素。数字化产品或服务通过本地服务器的及时、不间断地提供,也可以为公司提供竞争优势。如果特定例外条款一直保留常设机构的部分概念,则市场所在国可能无法对这些创造价值的活动征税。这是由于认为这些活动是低价值活动的假设已经过时。

此外,也有人担心一些数字经济企业在某个国家的实体运营可能已经被“切块”或“分割”,这可以通过将业务分配到不同地区或不同的独立法人子公司来实现。这样做可以使各项分割后的业务都可以被涵盖在特定例外条款内,以避免与地方税收的联结。

一些公司通过互联网销售商品和服务,但其销售流程涉及与客户的广泛市场联系,有人担心他们在逃避代理型常设机构。位于市场所在国的“市场支持”子公司会雇佣当地员工谈判销售协议的绝大部分条款,然后工作人员将直接引导客户在该公司的网站下订单。如果本地公司及其工作人员能够证明海外公司对他们有充分的指挥权,则他们可以声称自己没有授权签订合同。则税务机关将无法将其视为代理型常设机构。

OECD 的 BEPS 项目致力于更新《OECD 税收协定范本》中有关常设机构的定义,试图解决上述问题。

OECD的BEPS项目为常设机构条款的更新所做的努力

特定例外条款	先前享受特定例外条款的一系列活动不再自动排除。所有活动都必须单独接受评估,以鉴别其在商业活动中是否真正属于准备性或辅助性活动。为应对对于活动的人为分割,BEPS设计了一个特定条款,可以将被分割至不同法律实体的活动视为一个整体。
代理型常设机构	新的代理型常设机构测试将考虑本地员工是否“说服”本地顾客购买其外国企业的产品,将重点关注这些本地员工在签订合同中是否起了“主导作用”。
数字联结度	OECD没有明确建议各国采取联结度方式来完全废除实体存在。然而,它允许各国在尊重现有条约的基础上推进一些新的联结度判断。OECD提出了重大经济存在的联结度测试、数字交易预提所得税和均衡征收方式的建议。印度、以色列、意大利和土耳其等国家已宣布或提出了依据这些方法而制定的新的征税方式。





中国有关常设机构的税收规则包含在其所签订的税收协定中,目前大致与上文所述的实施BEPS项目之前的《OECD税收协定范本》相一致。这意味着,在向上述数字经济企业征税的时候,中国税收协定也面临着上述类似的问题。中国国家税务总局已表示打算采取BEPS的提案,并已开始采取行动实施这些提案。2015年5月签署的《中国—智利税收协定》吸纳了BEPS成果中所有关于常设机构的变化。国家税务总局表示,新的常设机构认定和利润分配指南正在制定中,有望今年年底或明年发布。国家税务总局还表示,一些BEPS关于常设机构的新概念可能实际已经在中国现行税收协定的解释性指导文件中予以使用。¹⁰因此,数字经济企业在中国的运营应考虑这些常设机构条款可能的变化。

由于中国的“长城防火墙”,现在许多纯数字经济化运行的商业模式,如文件共享平台、搜索引擎和社交网络等外国企业都不能进入中国市场。如果中国授予它们未来获得进入中国市场的权利,就需要考虑如何对它们进行征税。如果这些企业在中国建立商业实体以与潜在客户联系,则BEPS代理常设机构概念的扩大条款可以成为中国对其征税的依据。即使对那些依赖于位于中国的服务器的企业来说,这也仍然可能为税务机关判定其存在固定常设机构提供了足够的理由。

与此同时,中国一直在国际上游说,要求对服务型常设机构重新解释,希望将特定服务认定为发生在中国境内并对其进行征税,即使这些服务在国外通过互联网远程提供,只要达到既定时间限值即可。作为替代方案,中国可能会效仿印度

执行OECD的新数字联结度概念的其中一项。这个替代方案将针对专注于对中国进行跨境销售和支付的企业,替代方案还可能触及那些专门根据中国数字消费者习惯改变了界面与服务的公司。

对于那些从事教育、保健等领域的公司,中国的税务机关将采取何种方法来应对联结度问题也同样重要,因为这些公司越来越倾向于使用互联网进行交付的方式。其结果是,几乎所有的企业都需要关注中国在这些方面的变化。

对于大多数跨境电子商务零售企业,更新的常设机构概念将在许多方面影响它们。在中国,很多国外的电子商务企业正在越来越多地使用大型网购平台来接触它们的中国客户,如天猫国际。这些平台已经被要求缴纳间接税。对于直接税,电子商务贸易者可能会在以下几方面被认定为构成常设机构:

- 位于中国的仓库(使用新的BEPS常设机构的准备性、辅助性规则和反拆分规则);
- 为与客户取得联络而设立的本地运营实体(使用新的BEPS代理型常设机构规则);
- 使用服务器(还可能包括使用网上购物平台的服务器)。

常设机构和联结度的讨论预计将成为未来几年中国跨境税收的最重要议题之一。

¹⁰ 国家税务总局关于印发《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释〉的通知》(国税发[2010]75号)。

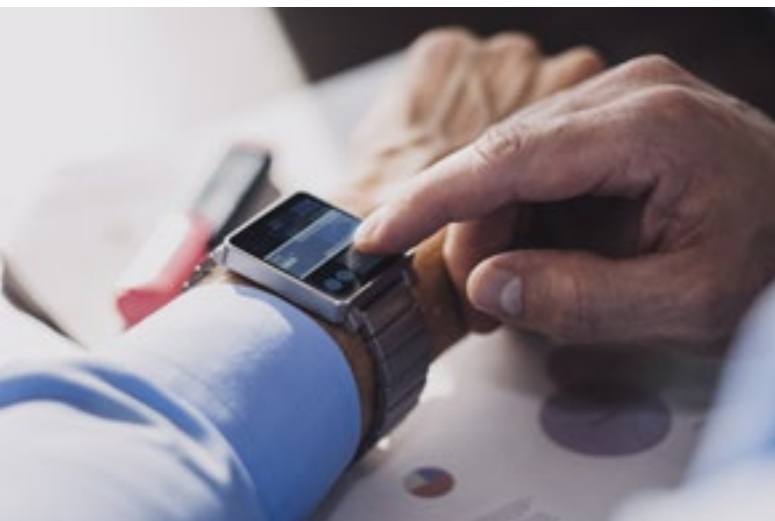
数字经济给跨境税收政策带来的主要挑战——产品的数字化与收入的定性

国际税收规则的应用很大程度上取决于收入是被定性为服务、货物还是被许可使用的特许权利，公司税收的征收取决于这些定性。比如，根据《OECD税收协定范本》，销售或服务的收入如果不能有效地与本地常设机构联系，则意味着营业收入不用在该商品或服务的发生地征税。另一方面，如果收入被定性为特许权使用费，即使未构成常设机构也会被征税。征税方法也受定性的影响，可能是代扣代缴也可能是核定征收。就像毕马威中国近期的一份出版物《增值税与数字

化经济》中提到的，增值税率也会被受定性的影响。比如，一本电子书若被定性为商品就会被征收17%的税，而如果被定性为服务则将被按照6%征税。

数字化供应也可以按照税负最低的方式来安排。全球税收政策制定者们一直在持续努力，确保税收法规的制定在尽量限制税务筹划机会的同时，不会成为商业障碍。尽管已做出许多努力，现在依然还没有一个统一的全球性解决方案来处理这些问题，世界各国在对特许权利和技术授予征收预提所得税的操作上存在极大差别。

在OECD的指导下，大多数发达国家尽量避免将消费者偶然使用数字产品版权的情况认定为特许权利的许可而征收预提所得税，例如下载音乐或电影。许多发达国家在任何情况下都在他们的国内法或条约中针对特许权使用费实行零预提所得税税率。发展中国家，历史上一般多数是知识产权、科技和相关先进服务的进口方，趋向于向每一次权利的使用都征收特许权使用费所对应的预提所得税（比如当一个人为其自身消费需求去下载音乐而造成的偶然一次的版权使用）。发展中国家也通常能迅速地发现隐藏在先进的服务提供当中的技术，而将其认定为技术的进口并据此征收预提所得税（例如，关于如何安装和操作智能机器人的技术意见）。与此



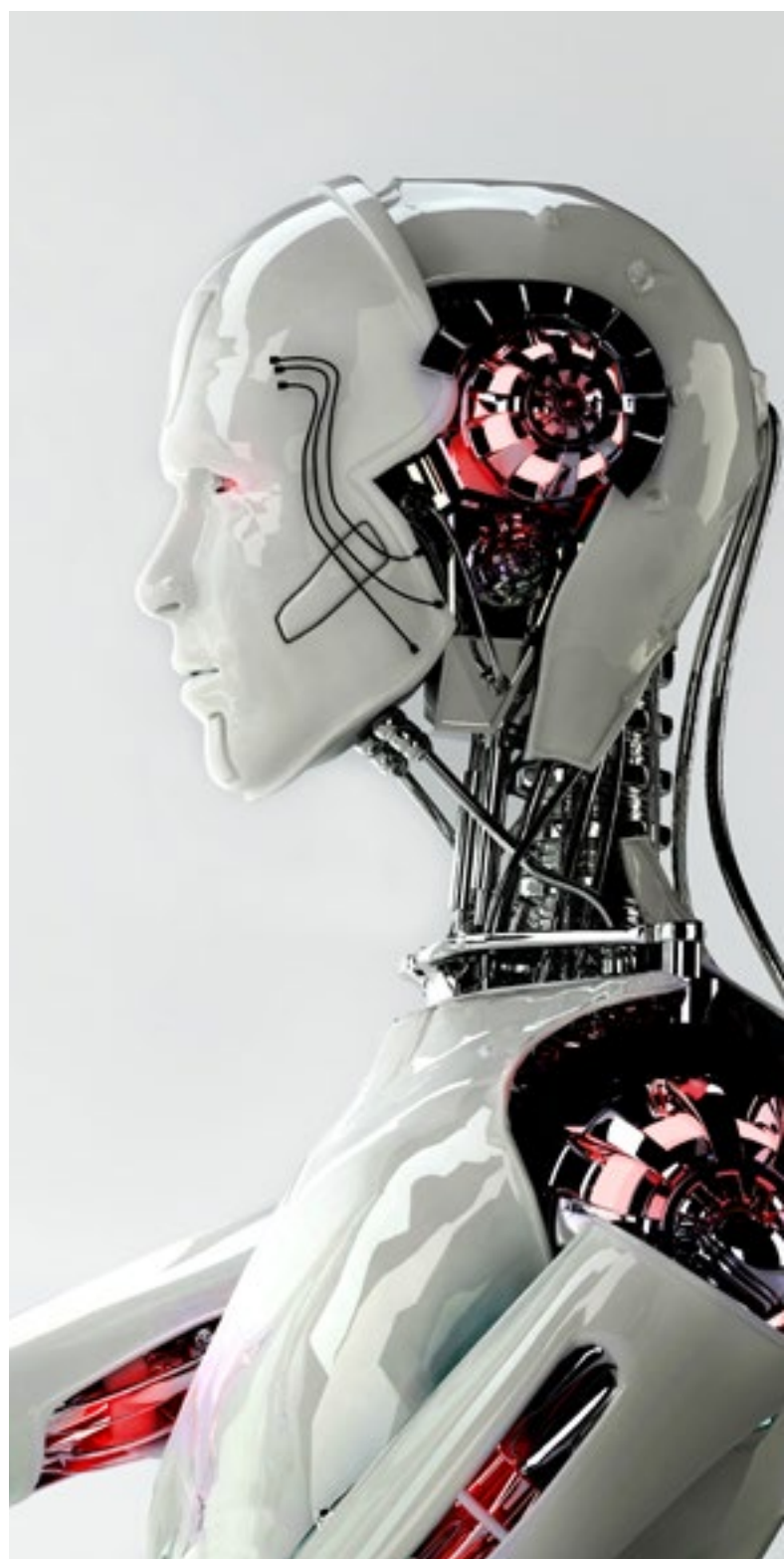
同时,发展中国家也通常在它们的税收条约中保留对特许权使用费的预提所得税使用主动性税率进行征税的权利。中国也大体上遵循了这些方法。

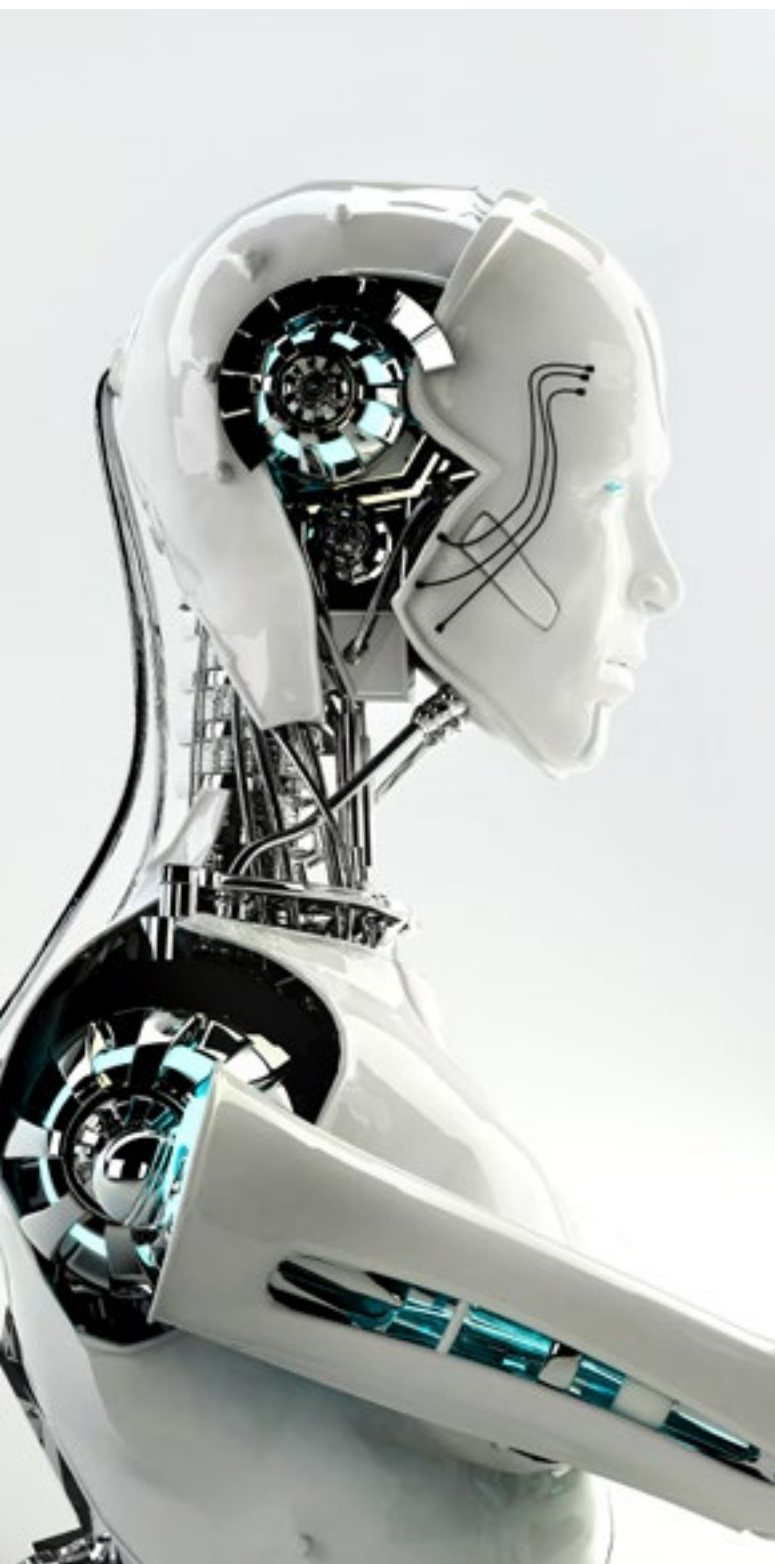
发展中国家正在为了增强这些预提所得税征收方法一起做着许多努力。最明显的例子就是联合国2017年范本中包含的一篇技术服务相关文章。OECD正在继续它的工作,探索对数字技术的新形式进行收入的划分,比如云服务。与它之前的工作相同,OECD被预计会尽量避免将数字服务的提供作为特许权利的使用来对待。

从更长远来看,考虑到中国数字经济的迅猛发展和其对几乎所有行业的影响,收入的定性问题将变得越来越重要。例如,在健康医疗领域,医疗服务提供者正选择将许多服务外包给海外,例如病人记录的维护和血样测试等。这其中的一些是自动进行的,例如癌症扫描仪自动发送数据到外包中心进行处理、分析并返还。就像之前所讨论过的一样,这种硬件和互联网的聚合是物联网的核心。

中国税务机关将会怎样定性这些费用的支付?他们是否会认为这些基于来源于中国的数据进行处理而后返回中国的数据处理过程所产生的价值,应被认定为向中国的企业特许授予某项权利而使得中国企业对外支付特许权使用费,进而需要在中国扣缴预提所得税?他们是否会将这些费用视为服务费并认定这些服务是通过互联网在中国境内进行的,因而构成服务型常设机构?如果中国的税务机关采纳这个方法,他们是否会要求海外服务提供者在中国为缴税的目的而进行一个分支机构登记,或者他们是否会要求支付费用的公司代扣代缴相关税款?中国是否会认为服务是通过癌症扫描仪本身所提供,而癌症扫描仪本身即构成一个常设机构?

随着新技术(如3D打印)变得越来越主流,这些问题也将变得越来越重要。如果一个外国公司让一个中国制造企业打印一个中国消费者订购的产品,价值是在哪里创造的?中国消费者是否是购买了一项从海外传输到3D打印公司的设计?预提所得税是应该按照特许权使用费还是服务进行征收?如果中国工厂的机器人是从海外远程控制的怎么办?潜在的复杂情况还有很多。





另一个重要的课题是中间媒介的作用。数字经济的早期阶段,似乎使用传统的中间商业媒介进行征税的方法已经过时了。在互联网出现以前,流行音乐通常以物理存储和CD光盘的形式由公司向消费者进行销售。这些公司通常从海外公司获得授权以复制这些音乐,而市场所在国可能通过对分销商的利润征税和对外国版权持有公司收取的特许权使用费征收预提税的方式,来对这些中间公司的增加价值进行征税。互联网的发展使音乐可以无需通过这些中间媒介而直接向消费者销售,因而使这些税款征收点不再存在。

新的电子商务中间媒介的出现,包括网上购物平台、应用程序商店和大规模的电子商务快递企业等,为市场所在国创造了新的税收征收点。OECD在其BEPS成果中建议,或许应由网上购物平台和快递企业来负责增值税的扣缴。¹¹中国在2016年4月通过发布财关税[2016]18号文响应了这一建议。¹²在其预计将在2017年发布的新税收征管法中,中国也计划要求在线购物平台为税款征收的目的而提交电子商务交易者的交易信息。由于新的中间媒介的出现,中国的数字经济早期所出现的中间媒介的减少问题目前已不再是个大问题,但税务机关对这些中间媒介的依赖为这些中间媒介确实造成了合规方面的压力。随着时间的推移,政府需要更加明确这些中间媒介的角色和义务。现在也仍旧不明确,除了利用这些中间媒介来征收间接税以外,中国是否会要求这些机构也帮助征收直接税。

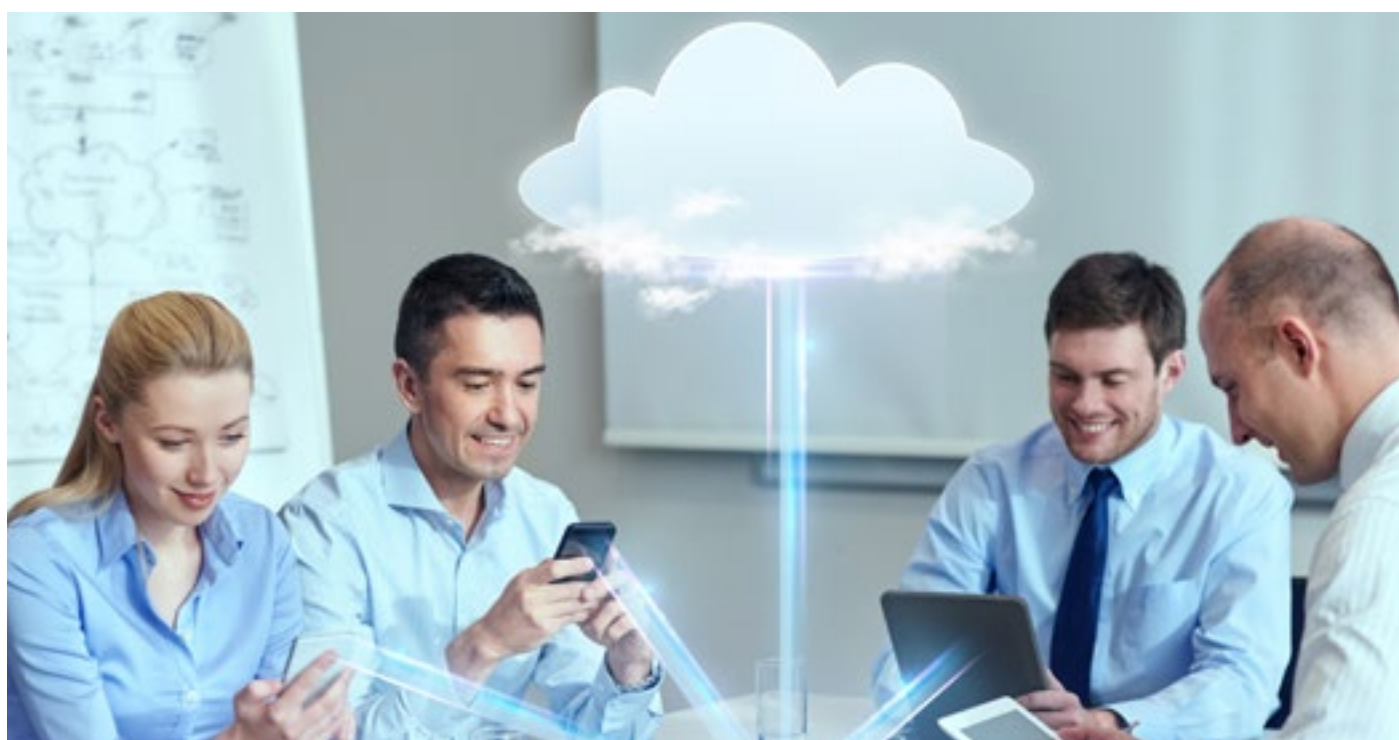
¹¹ OECD,《关于数字经济面临的税收挑战的报告》,第1项行动计划 – 2015 最终报告, OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目, (OECD 2015), 第119页。

¹² 《国家税务总局 财政部 海关总署关于跨境电子商务零售进口税收政策的通知》(财关税[2016]18号)。

数字经济给跨境税收政策带来的主要挑战——数据的使用与价值创造

数字经济颠覆了许多传统的关于跨境税收规则的假设——尤其是价值是如何和在哪里被创造出来的。转让定价的传统方式是识别每一个跨国集团内实体所执行的功能和承担的风险，并为他们的贡献给与奖励。由于拥有无形资产所有权和根据合同而负担的风险所获得的剩余利润，将会由跨国集团的母公司或者其它下属的地区总部所享有。

然而，正如OECD在关于BEPS数字经济的报告中所述，数字经济的固有流动性使这种传统的征税方式不再有效。¹³流动性是指，创造价值的数字业务功能是可以被转移的（例如，“在云上”处理的数据，以及位于低税率地区的集团内公司所进行的虚拟营销和运营发展的协调），或者创造价值的无形资产在全球企业集团中是可以被转移的（例如，把知识产权转移到位于低税率地区的集团内企业）。



¹³ OECD,《关于数字经济面临的税收挑战的报告》,第1项行动计划 – 2015 最终报告, OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目, (OECD 2015), 第64页。

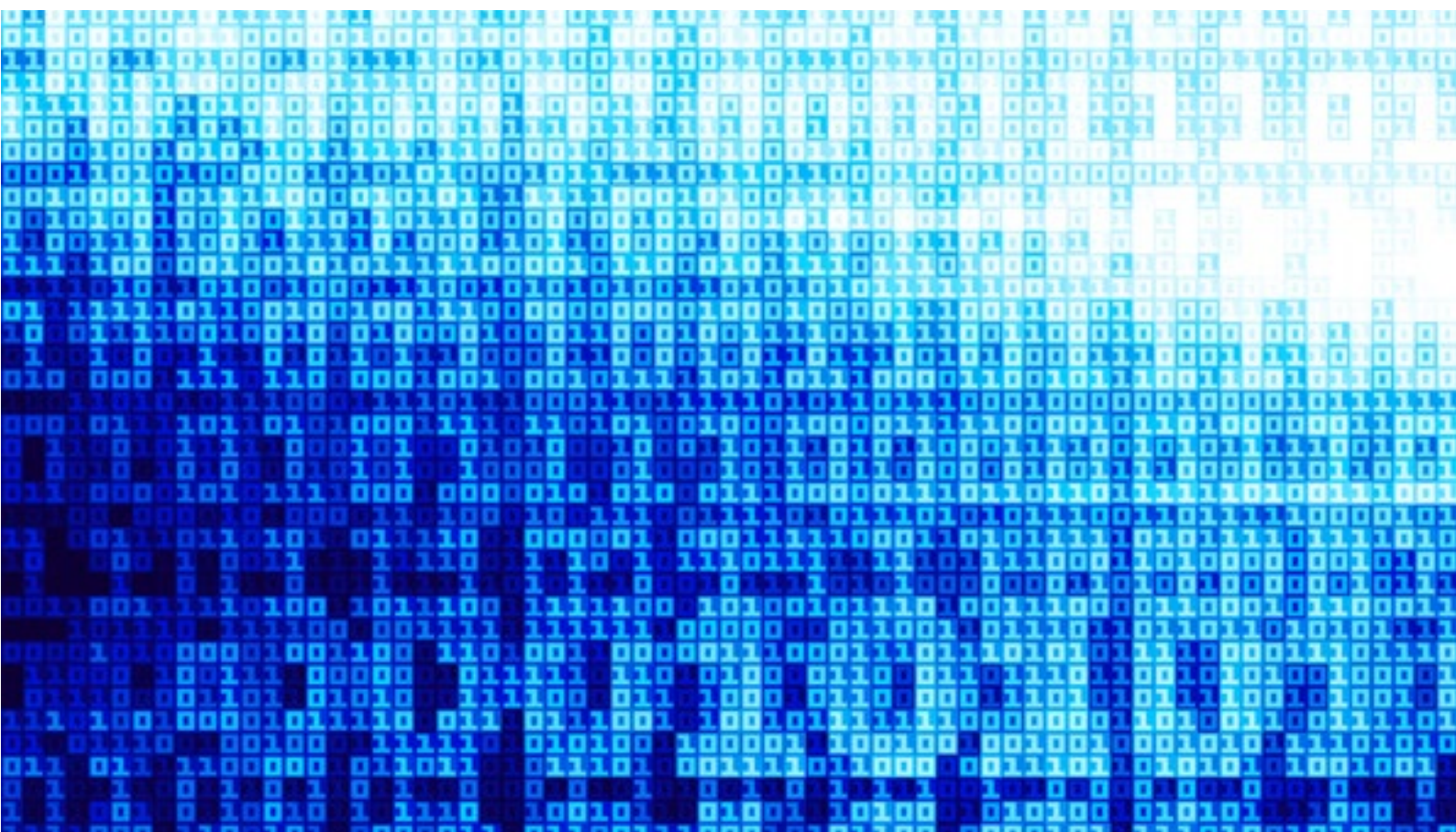


在BEPS行动计划之前,中国和印度就已经开始采取措施来应对这些情况。在利用各种方式执行转让定价分析来确定无形资产的价值时,中国和印度都强硬地表明了当地市场特性的重要性。它们也对通过合同的约定来进行风险分配和集团内部服务及特许权使用费支付表示怀疑。OECD已经开始考虑将这些观点在一定程度上融入新的OECD转让定价指南。

对于在数字经济时代经营的企业来说,鉴于它们对无形资产的依赖以及在确定数据操作功能的位置上的难度,新的BEPS转让定价指南将显著影响这些不同的商业模式。OECD一直在努力制定转让定价利润拆分指南,并且已经透露数字经济商业模式的综合特性可能会导致企业更多地使用利润拆分。国别报告对跨国企业在不同税收管辖区的利润、资产和活动分配的信息披露,将使数字经济企业在安全方面对比以前更大的挑战。

目前尚不清楚,诸如中国和印度这样的国家是否能在转让定价利润分配的问题上与发达国家达成共识。即使新的OECD转让定价规则已经努力在采纳它们的意见,但预计这些国家在考虑利润分配时,仍将努力推动一种更加强调市场因素而不强调战略控制功能的方法。

未来讨论的一个重要领域将是数据以及个人可进行数据分享的平台对价值的贡献程度。许多纯数字经济商业模式(如搜索引擎和社交网络),通过收集客户信息获得价值。然后公司利用这些数据来改善它们的产品和服务,或是把这些信息卖给其他机构。这也适用于许多更为成熟的商业领域,例如医疗和教育。这些领域的许多机构已经通过日常业务活动收集了大量数据,现在它们可以将这些信息用于其他用途。一些新的数字经济模式还通过提供平台增加价值,用户通过平台进行数据交换,使他们有效地成为个人访问该信息池的保



护者。这其中包括文件共享网站、社交网络和搜索引擎，它们允许第三方在它们的平台上做广告。

最重要的问题是数据的使用以及数据交换平台应如何与转让定价方法相结合。当数据来自一个国家，而收入来自另一个国家（例如广告商）时，在适用联结度规则上存在一个难题，使得任何关于价值创造地的讨论都非常困难。价值是在使用者的国家被创造的吗？还是因为在瞄准客户投放广告的价值创造过程中广告商使用了数据，所以是在广告商所在的国家创造的？又或者，价值是在分享或处理数据的平台的所在地创造的，甚至是在可用的观点被提取的地方创造的，这可能是一个第三方国家。

如果一个企业将其产品的内部数据免费提供给一群创新者，并且对他们进行的任何改进进行奖励，这种情况该如何定

义？价值是在创新者所在的国家创造的，还是在通过筛选并实施他们想法的企业所在的国家？如果这些价值创造活动都是有效的，那么价值应如何在不同活动之间进行分配呢？

虽然这往往被认为是一个问题，却至今还没有任何令人信服的解决方案。国家税务总局的高级官员曾在不同场合表示，中国庞大的市场用户大大增加了跨国公司原本在海外开发的现有无形资产的价值，这在价值创造的讨论中应该被予以充分考虑。中国客户在数字经济中的参与程度也意味着从中国采集的数据量的迅猛增加，正如OECD提出的，如何在转让定价实践中将价值分配至这些数据是非常困难的。因此，在中国转移定价实践中需要明确的重要问题就是，市场的价值以及与市场相关的数据的价值。



毕马威可以提供的帮助

本文重点介绍了中国税务体系在应对数字经济方面所面临的挑战, 以及即将发生的许多变化。

中国已经明确了想要在国际税收上, 包括与数字经济相关的部分, 成为全球税收思想领导者的意愿。考虑到中国是许多新兴数字经济商业模式的先锋国家, 并且对大多数全球化的公司来说在中国的发展至关重要, 中国的这种想法是很自然的。这使得中国成为了数字经济的税收问题和解决方案的全球实验室。中国财政部去年在上海举行的G20峰会上提出了新建中国国际税收研究中心。该组织将会与OECD等国际组织以及其他国家的政府和学术界合作, 为国际税收政策提供先进思想。¹⁴自此, 企业需要为与数字经济相关的大量的论文和政策建议的出现做好准备。

为了支持这些努力, 毕马威中国将会持续推出系列出版物, 紧跟最新的国内和国际税收政策发展, 以及它们对在中国的

数字经济环境中经营的企业的重要意义。

毕马威中国拥有一只专业的税务团队, 他们对数字经济对企业的实际和商业影响都有很深的理解。我们的团队可以帮助客户:

- 解读当前法规如何对在数字经济中运营的企业产生影响
- 在快速变化的合规环境中应对和管理税收风险
- 构建供应链来优化直接税和间接税税收成本
- 代表数字经济企业就其税收问题与政策制定者进行交流, 以帮助构建更现代、更适宜的税收环境

¹⁴ 参见《G20财长和央行行长会议公报》, 上海, 2016年2月27日, <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160227-finance-en.html>.

毕马威中国联系人

全国



何坤明

税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7082
E: khoonming.ho@kpmg.com



师迪特

科技、媒体和通信行业税务服务
全国主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7090
E: state.shi@kpmg.com

华北区



彭晓峰

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
E: vincent.pang@kpmg.com



师迪特

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7090
E: state.shi@kpmg.com

华中区



谢忆璐

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3422
E: grace.xie@kpmg.com



梁新彦

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3488
E: sunny.leung@kpmg.com



王军

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3438
E: john.wang@kpmg.com

华南区



李一源

华南区税务服务主管合伙人
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



庞建邦

税务合伙人
毕马威中国
T: +852 2143 8525
E: benjamin.pong@kpmg.com



许昭淳

税务合伙人
毕马威中国
T: +852 2685 7815
E: daniel.hui@kpmg.com

中国内地

北京

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

北京中关村

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

成都

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

重庆

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

佛山

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

福州

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

广州

中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦38楼
邮政编码：510620
电话：+86 (20) 3813 8000
传真：+86 (20) 3813 7000

杭州

中国杭州杭大路9号
聚龙大厦西楼8楼
邮政编码：310007
电话：+86 (571) 2803 8000
传真：+86 (571) 2803 8111

南京

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

青岛

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

上海

中国上海南京西路1266号
恒隆广场50楼
邮政编码：200040
电话：+86 (21) 2212 2888
传真：+86 (21) 6288 1889

沈阳

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

深圳

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

天津

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

厦门

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

香港特别行政区和澳门特别行政区

香港

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

澳门

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

kpmg.com/cn

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

© 2016 毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。香港印刷。

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：HK-TAX16-0001

二零一六年七月印刷