

税务

期数 P302/2019 – 2019 年 11 月 5 日

税务评论

OECD 意见征询文件：提出对数字经济征税的“统一方法”

2019 年 10 月 9 日，经济合作与发展组织(OECD)发布了一份意见征询文件（“文件”），就其秘书处提出的针对如何对数字经济征税的“统一方法”向公众征询意见。本文中，我们将介绍文件发布的背景、“统一方法”的内容、OECD 的下一步动向以及对企业潜在的影响。

1. 文件发布的背景

在“统一方法”提出前，OECD 在近几年就如何对数字经济征税出台了一系列文件，这些文件是 OECD/G20 关于税基侵蚀及利润转移(BEPS)包容性框架工作进展的一部分。其中，OECD 在 2019 年发布的主要文件如下：

- 2019 年 1 月 29 日，OECD 发布了《政策简报一应对数字化经济的税收挑战》，该简报表示 OECD 就如何对数字经济征税的研究在以下两个领域进行，这两个领域在简报中被称为“支柱”：
 - 支柱一：通过考虑实际联系规则¹和利润分配规则，特别是考虑对市场/用户国的回报，以解决征税权在国家间的分配问题；
 - 支柱二：解决其他 BEPS 问题，包括考虑建立有助于加强国家对所得税实际税率较低的利润征税能力的规则。
- 2019 年 2 月 13 日，OECD 发布了一份意见征询文件《应对数字化经济的税收挑战》。该意见征询文件中共提出四个提案，其中三个提案是针对支柱一提出的，旨在修正现有的关于实际联系和利润分配的规则，另外一个提案是针对支柱二提出的，名为“全球防止税基侵蚀提案”。
- 2019 年 5 月底，OECD 发布了《工作计划一制定应对经济数字化带来的税收挑战的共识解决方案》。

作者：

北京

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

孙平平

高级经理

电话：+86 10 8520 7704

电子邮件：cansun@deloitte.com.cn

李芳芳

经理

电话：+86 10 8512 5784

电子邮件：fanli@deloitte.com.cn

¹ 文件中使用的英文是“nexus”。为了与中国企业所得税法相关词汇保持一致，我们的中文翻译采用了“实际联系”。

由于新的关于实际联系的规则和新的利润分配的规则可能会对各国税收收入产生深远的影响，各国政府对解决方案仍存在很大分歧，未能达成一致意见。为了促使 OECD/G20 包容性框架下的 130 多个成员国能够就新规则尽快达成共识，OECD 秘书处融合了关于支柱一的三个提案的共性，起草了一个新的提案，并称之为“统一方法”，即 2019 年 10 月 9 日由 OECD 发布向公众征询意见的文件。同时，OECD 将持续进行关于支柱二的工作，预计将于 2019 年 11 月发布与此相关的意见征询文件。

2. “统一方法”的内容

我们对“统一方法”的主要内容从三方面进行介绍：“统一方法”适用的范围、新的关于实际联系的规则及新的利润分配规则。详情如下：

2.1 “统一方法”适用的范围

“统一方法”将适用于“面向消费者的大型企业”，广义而言是指通过提供具有面向消费者这一因素的数字化服务或向消费者提供产品而获取收入的企业。但是，文件对于什么是“面向消费者的大型企业”只做了有限的解释，因此这一定义的内涵尚不明确。基于文件中有限的解释，我们指出以下四点：

- “面向消费者的大型企业”不仅包含与用户远程互动的高度数字化企业，也包含其他通过使用数字技术手段销售产品拓展消费群的企业，这意味着某些传统行业的企业也可能被包含在内；
- “面向消费者的大型企业”不仅包括 B2C 的企业，在某些情况下，也包括 B2B 的企业；
- 采掘行业、大宗商品行业、金融服务业可能会被排除在适用范围之外；
- 文件建议考虑以年收入 7.5 亿欧元作为门槛（与国别报告适用的门槛类似），这一门槛体现了 OECD 秘书处希望“统一方法”只适用于大型企业这一想法。

2.2 新的判定企业与市场国实际联系程度的规则（“新实际联系规则”）

根据现有的国际税收规则，一个辖区的非居民企业只有在构成常设机构的情况下才需要就其取得的归属于常设机构的经营利润在当地纳税，而构成常设机构通常意味着在该辖区有实际场所²。

当前，数字经济的快速发展使很多企业突破了传统的经营模式，使其能够在市场国没有实际场所的情况下，就可以与消费者及/或用户进行远程互动。企业由此与市场国产生“持续且重大”的联系，却不构成传统定义下的常设机构，从而在当地不负有纳税义务。

针对这一现象，“统一方法”提出了新实际联系规则以解决这个问题。根据新实际联系规则，当一个企业与市场国有“持续且重大”的联系时，例如与消费者的互动，市场国即对此企业有征税权，而不考虑此企业是否在市场国有实际场所。如何判断一个企业与市场国是否有“持续且重大”的联系呢？文件提到，最简单的方式就是针对这个市场拟定一个收入门槛来作为衡量标准，该门槛值会随市场的大小不同而调整。

2.3 新的利润分配规则

一旦通过新实际联系规则判定市场国有权对与其有“持续且重大”联系的非居民企业征税，紧随其后要解决的问题就是如何确认应向市场国分配的利润金额。在

如欲垂询更多信息，请联络：

全球企业税服务

全国领导人

香港

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

电子邮件：ryanchang@DELOITTE.com

国际税收及企业并购重组税务服务

全国领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 61411035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华东区

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 61411171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

转让定价服务

全国领导人

北京

贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

华北区

北京

魏璐

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：swei@deloitte.com.cn

² 文件中使用的英文是“physical presence”。为了更加准确地表达这个词在文件中的含意，我们的中文翻译采用了“实际场所”。

“统一方法”下，利润被划分为三种类型，即金额 A、金额 B 和金额 C，并通过一个“三层利润分配机制”被分配给市场国。其中金额 A 指的是在新实际联系规则下市场国有征税权的利润，而金额 B 和 C 指的是根据传统实际联系规则市场国有征税权的利润。具体如下：

金额 A – 根据新征税权而分配给市场国的利润

新实际联系规则给予了市场国征税的权力，但是仍需要制定新的利润分配规则来计算市场国根据新实际联系规则而应获得的利润。新实际联系规则与新的利润分配规则就构成了市场国的新征税权。

OECD 秘书处建议通过使用公式的方法先计算“剩余利润”，然后再将“剩余利润”中归属于新征税权的部分在市场国进行分配。这一方法不考虑企业是否在当地有实际场所，并且在一定程度上，突破了独立交易原则。

金额 A 可以通过以下四步计算得出：

第一步：确认跨国企业集团的“利润总额”

- 利润总额可以以跨国企业集团根据一般公认会计原则(GAAP)或国际财务报告准则(IFRS)而制定的合并报表中的金额作为起点，然后做出某些调整；另外，利润总额也有可能需要按业务线、区域或市场进行划分。

第二步：从“利润总额”中扣除“常规利润额”以确定跨国企业集团的“剩余利润额”

- 常规利润额是企业进行常规活动时，在现有转让定价框架下应取得的回报额；
- 为了减少争议，可考虑使用一种简化的方式来确认常规利润额（如：一致同意的固定比例），该固定比例可能因行业的不同而变动；
- 剩余利润额=利润总额-常规利润额。

第三步：确认“剩余利润额”中可分配给市场国的部分

- 剩余利润额（即非常规利润）来源于多种业务活动的贡献，包括归属于新征税权的活动及不归属于新征税权的活动（如：交易型无形资产、资本、风险等），因此需要从剩余利润额中排除不归属于新征税权的非常规活动所产生的利润。例如，一个社交媒体企业取得的非常规利润可以来源于消费者数据及其品牌价值，也可以来源于其创新算法及应用软件，前者是归属于新征税权的活动，而后者并不是；
- 可以采用一个简化的方式来确认新征税权下需要分配至各市场国的剩余利润额，例如，使用一个获得各国一致同意的固定比例：剩余利润额中可分配给市场国的部分=剩余利润额×归属于市场国的剩余利润额所占的比例（该比例仍待确认）；
- 可以考虑对不同行业或业务线采用不同比例。

第四步：将“剩余利润额”的相关部分在市场国之间分配

- 按照协商一致同意的分摊参数（如：销售收入）对第三步得出的相关剩余利润额在符合条件的市场国之间进行分配。

金额 B – 通过市场营销及分销活动等常规活动取得的固定回报

市场国可以根据现有的规则（如：转让定价原则、常设机构利润分配原则）对在其境内进行的某些常规活动（尤其是市场营销及分销活动）进行征税。

鉴于在这一领域存在大量争议，OECD 秘书处建议各国对如何简化现有的转让定价原则进行探讨，例如，各国可协商确认一个能够反映进行基本活动或常规营销及分销活动应取得的固定回报（该回报可能因行业及/或区域的不同而变动）。该固定回报的使用将有助于减少税收分歧并提高税企双方的确定性。然而，对于什么是适用于固定比例的基本活动未来尚需作出明确的规定。

金额 C – 额外利润

如果企业在市场国进行的活动超出了金额 B 中规定的基本活动范围，税企双方均可要求对超出或不属于该范围的活动所创造的额外利润在市场国进行分配。这一分配是基于现有的转让定价规则作出的。

为确保利润在市场国不被重复计算，对于上述 A、B、C 三类金额如何交互影响还需要做进一步的深入探讨。另外，OECD 秘书处亦强调推出争议预防及解决机制及避免双重征税是极其必要的。

3. 下一步

就针对“支柱一”的意见征询文件而言，公众需在 2019 年 11 月 12 日前提出建议；OECD 将于 2019 年 11 月 21 日和 22 日在巴黎召开公众意见征询会。就 11 月将要发布的针对“支柱二”的意见征询文件而言，OECD 计划于 2019 年 12 月召开公众意见征询会。

OECD 在近期一个网络广播会上提出，期望各国政府能于 2020 年就新实际联系规则、新的利润分配规则及全球防止税基侵蚀规则达成共识，尤其期望能够在 2020 年 6 月计划举行的包容性框架成员国会议上实现此目标。若各成员国能够就此达成共识，那么紧随其后的将是大量的技术性研究工作，因为“统一方法”只是提供了一个框架，接下来还有大量的细节需要推敲。这意味着从各国对“统一方法”达成共识到能够落地实施可能需要很长一段时间。

在未来政策制定的过程中，我们认为有一点是可以从“统一方法”中借鉴的，那就是制定简单易执行的政策。OECD 秘书处在拟定“统一方法”时始终遵循着这一原则。该点在“统一方法”中多处得以体现，例如，在新实际联系规则中提出的以收入作为衡量企业是否与市场国有实际联系的标准；在新的利润分配规则中提出的通过使用固定比例的方法来确认剩余利润额以及剩余利润中可分配给市场国的部分等。制定一个易于执行的方案会使得这个方案更容易在国际上得到认可；而一个取得国际共识的方案才能给企业带来确定性。

4. 对企业潜在的影响

OECD 正在对数字经济征税做经济分析。初步研究表明，新实际联系规则及新的利润分配规则可能会使全球整体税收金额略有提高，但是会导致应税利润在各国之间的分配方式产生重大的变化：中低收入国家将会获得更多的应税利润，而较大的市场国将可能受益最大，与此同时投资中心将会因此蒙受重大损失。

中国是一个庞大的市场国，因此对于境外面向中国消费者的大型企业而言，“统一方法”有可能增加他们需要在中国纳税的利润，但是鉴于中国在某种程度上已经主张了营销型无形资产的价值，“统一方法”对这些企业所造成的在中国应税利润的具体影响还要等“统一方法”中的细节公布后才能做出更准确的衡量。

中国有大量的企业对境外投资³或瞄准海外市场。对于这些“走出去”的企业而言，“统一方法”也可能导致他们在市场国被征税的利润增加。具体的影响程度也会取决于市场国是否会采用“统一方法”。

另外需要注意的是，当利润从通常税率较低的投资中心被分配到市场国征税的时候，所适用的税率很可能会提高，从而导致集团整体税负的增加。但是当利润从税率已然较高的母国被分配到市场国征税的时候，如果母国对于在市场国已缴纳的税款给予抵免或采用境外收入免税的做法，对于集团整体税负的影响或许是有限的。

若“统一方法”被采纳，将会对现有的税收协定、OECD 转让定价指引、常设机构利润分割规则以及国内法产生显著的影响进而导致重大的修订。因此，可能受到影响的企业在未来很长一段时期内都需要对这个领域密切关注。

³ 根据联合国贸易和发展会议发布的《2019 世界投资报告》，中国 2018 年对外投资方面位居第二。详情请参阅：https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2019_en.pdf

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2019。欲了解更多信息，请联系德勤中国。