

税务

期数 P309/2019 - 2019 年 12 月 20 日

税务评论

数字经济征税方案下“统一方法”与现行转让定价规则碰撞之初探

为促进经济合作与发展组织（OECD）/20 国集团（G20）包容性框架下成员国能够尽快对数字经济环境下的新征税权规则达成共识，OECD 秘书处针对数字经济征税研究过程中所提出的 Pillar One（支柱一）起草了新的提案，并称之为“统一方法”。该“统一方法”的公众征询意见稿已于 2019 年 10 月 9 日发布，并且 OECD 于 11 月 21 及 22 日在巴黎召开了公众意见征询会。

征询意见稿提出“统一方法”将适用于“面向消费者的大型企业”，即从广义上指通过提供面向消费者的产品或提供具有面向消费者元素的数字服务而产生收入的企业。“统一方法”提出数字化经济环境下新实际联系规则，并就如何根据新实际联系规则判定市场国征税权，如何重新界定在市场国发生的营销和分销行为相关收益等问题进行了探讨。

尽管现阶段“统一方法”只是提供了一个框架，在 OECD 后续研究中还有大量技术性细节需要进行探讨和推敲，但从“统一方法”提出的各种利润分配思路不难看出，有必要进一步研究现行的转让定价分析方法，以支持市场国在新数字经济环境下征税额的确定。由于新的规则仍不清晰，许多细节在目前阶段尚无答案，本文仅从几个角度对“统一方法”下新的利润分配方法与现行转让定价规则间的相互碰撞进行初步探讨。

1. “统一方法”下的利润分配方法与现行转让定价方法

“统一方法”所提出的“新实际联系规则”旨在解决企业与市场国存在“持续且重大”的联系但并无实际场所的情况下市场国的征税权问题。在“统一方法”下，利润被划分为 A、B、C 三种类型，并通过“三层利润分配机制”分配给市场国。其中金额 A 是在新实际联系规则下分配给市场国的利润，金额 B 和 C 是在传统规则下市场国可获得的利润。

作者：

**北京
魏璐**

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：swei@deloitte.com.cn

董硕

高级经理

电话：+86 10 8512 5005

电子邮件：phdong@deloitte.com.cn

刘鹏飞

经理

电话：+86 10 8520 7529

电子邮件：penliu@deloitte.com.cn

韩玥婷

经理

电话：+86 10 8512 4040

电子邮件：allhan@deloitte.com.cn

金额 A 是通过确定“常规利润”和“剩余利润”，即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利润总额作为出发点，剔除“常规利润”后，对“剩余利润”中归属于新征税权的部分根据某一分配指标在市场国之间进行分配。这种新的利润分配方式结合了传统转让定价方法中的剩余利润分割法和公式分配法，旨在为数字经济环境下如何判断市场国征税权寻找具有可操作性的量化依据。其中对于剩余利润分割法的应用，一方面充分考虑了数字经济给企业运营模式带来的改变，如市场国拥有的用户和数据等营销型无形资产应如何被分配相应利润，另一方面仍强调交易型无形资产、资本和风险等不归属于市场国的因素需要被剔除，这使剩余利润分割法在现行转让定价规则下解决复杂转让定价问题的精髓在“统一方法”中得到了充分的发挥；而使用公式分配法旨在体现通过制定一种简单易行的方法以降低传统转让定价分析可能带来的争议，并希望更快获得众多成员国的认可。我们认为与其说新的利润分配方式超越了独立交易原则，不如说是在新的经济环境下为实现独立交易原则而对转让定价方法的延伸。

2. “统一方法”下剩余利润的确定与价值链和价值驱动因素的分析

在现行转让定价框架下，得益于税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划的影响，价值链分析得到广泛应用，尤其是在使用利润分割法时，价值链分析可以帮助梳理和识别企业集团经营过程中核心价值驱动因素，并据此判断核心价值驱动因素所带来的非常规利润的归属。

剩余利润通常指企业通过非常规活动（如与核心价值驱动因素相关的业务活动）而获得的非常规利润。非常规活动包含多种业务活动，在数字经济下这些非常规活动有些属于与市场国征税权相关的活动（如用户、数据或其他市场因素），也有些并不属于与市场国征税权相关的活动（如核心技术和资产等）。因此，如何准确识别企业非常规活动并合理归集属于与市场国征税权相关的非常规活动将成为确定“剩余利润额”中可分配给市场国部分的关键。尽管“统一方法”下将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，如使用一个获得各国一致同意的固定比例，但该比例仍应考虑不同行业、不同市场、不同业务线下价值驱动因素的差别，以及不属于市场国征税权的价值驱动因素及其比重。

3. “统一方法”下金额 B 常规功能的回报

在金额 B 下，支柱一虽然提出了对于市场国所发生的市场营销和分销活动应给予一定比例的固定补偿，但是对于如何定义适用于该固定补偿的活动仍未予明确，以及对于采用单一比例形式还是采用综合考虑行业和地区的混合比例形式以确定上述固定补偿，仍需要进一步确定。此外，在金额 B 下，支柱一并未明确该固定补偿的比例应主要取决于收入或是成本。虽然市场营销和销售活动产生的经营结果主要体现为销售收入，但由于不同业务模式所带来的复杂性，以销售收入作为固定回报的基础可能导致分配结果的扭曲，比如在远程销售模式下，企业可能在市场国开展有限的市场营销和分销活动，亦可通过庞大的销售团队执行上述活动，在现行转让定价规则下会根据企业在市场国承担的功能和风险判断应使用收入或成本作为关联交易定价的基础，但在统一方法下由于远程销售问题已被涵盖在了金额 A 的分配中，所以在金额 B 下以收入为基础的固定分配比例相较于基于相关成本的补偿方式更容易导致分配结果的扭曲。

4. “统一方法”下的利润分配原则与 DEMPE

基于 OECD 现行转让定价指南，无形资产可以分为营销型无形资产和交易型无形资产。同时，OECD 现行转让定价指南提出“承担无形资产开发、价值提升、维护、保护和利用（“DEMPE”）相关的重要价值创造功能的一方拥有无形资产的经济所有权，应依据独立交易原则对其所作出的贡献予以相应的补偿，而仅拥有无形资产法律所有权的一方并不能享有无形资产的收益”。作为 BEPS 行动计划在转让定价领域的无形资产收益权的核心观点之一，DEMPE 的概念受到各国的高度认可，并已开始在实践中应用。DEMPE 的概念强调在交易过程中交易方对无形资产执行的核心功能以及承担的风险，这也充分体现了对无形资产

如欲垂询更多信息，请联络：

全球企业税务服务

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

收益权的判定尊重实质重于形式的原则。

数字经济的快速发展使很多企业突破了传统的经营模式，使其能够在市场国未设立实际场所的情况下，就可以与消费者及/或用户进行远程互动，而与市场国征税权相关的“非常规活动”中可能包含某些营销型无形资产，但实际场所的缺失使得利用 DEMPE 的理念判断企业对上述营销型无形资产的贡献变得困难。市场国所拥有的用户以及用户产生的数据是否可以认为是市场国对营销型无形资产所做出的贡献，并继而让 DEMPE 理念得以使用，仍值得我们思考。

5. “统一方法”下对于“亏损”的考虑

“统一方法”在探讨了根据新征税权下对于归属于市场国“剩余利润额”的分配，同时，也提出了对于“亏损”亦应一并考虑。但对于“亏损”与“利润”是否采用同一方法进行分配仍有待探讨和明确。征询意见稿也提出，未来会引入一些特殊规定以明确对于“亏损”的处理，比如与盈利年度“剩余利润额”抵减。亏损在某些高度数字化的行业显著存在，如共享商业模式仍处于大规模扩张和增强用户黏度的过程之中，市场国越多，亏损可能越严重。在这种商业模式下，如何利用统一方法对企业的亏损也进行相应的分配，相信各市场国也会非常关注。我们初步认为亏损的产生是一个相对复杂的问题，非常有必要对企业亏损的原因进行详细分析，若由于某一市场国自身存在的特殊原因（如高政治风险）而导致的在这一市场国的亏损是否有理由与其他市场国共同承担也需进一步斟酌。

6. 新的利润分配方式所带来的潜在双重征税问题

“统一方法”下，金额 A、金额 B 和金额 C 通过“三层利润分配机制”分配至市场国，但企业在某一市场国确定的最终整体利润总额不一定包含全部三类金额。

针对已确认金额 A 和 B 均发生的企业，若该企业被判定在传统实际联系规则下市场国所从事的市场营销及分销活动已超出常规活动范围，或者该企业存在与市场营销及分销活动不相关的其他业务，则会触发金额 C 的发生。总体看来，金额 C 是企业传统实际联系规则市场国确定金额 B 后的一个补充，以确保传统实际联系规则市场国获得总体利润符合现行转让定价体系下的独立交易原则。但是，金额 C 的确认如同一把“双刃剑”，一方面充分反映企业这一传统实际联系规则下对市场国所执行的所有职能和风险的回报，另一方面也依赖于各税收管辖区的自行判定，这将有可能直接引发重复征税的问题。为确保按照独立交易原则分配的金额 B 和金额 C 与在新实际联系规则下市场国分配的金额 A 不被重复计算，各税收管辖区势必将积极协同制定多边争议解决机制，有效避免双重征税。

如果“统一方法”得到各国的认可，在可预见的未来，各国税务机关则需要更专业的团队来确保“统一方法”的执行和落地，同时也可能需要更多的资源协助企业解决此机制可能引发的双重征税和税务争议，在现行转让定价规则下的税收争议解决机制，如预约定价安排，双边/多边税收磋商等也可能会得到企业更加广泛的使用。

德勤观察

“统一方法”的提出是 OECD 经过持续研究并融合前期关于支柱一的提案共性所形成的针对市场国利润以及征税权分配规则的量化框架，该框架为最终形成数字经济下国际税收规则重构的长期解决方案奠定了初步基础。虽然该方法距离最终实现还有很长的路要走，但如果各成员国能够就此达成共识，毋庸置疑这一全新利润分配及征税规则将对现行的税收协定、常设机构利润的判定以及转让定价规则产生重要影响。

回顾中国在转让定价领域的发展，营销型无形资产、市场溢价等重要观点的运用与统一方法下的部分理念高度契合，也充分体现了中国作为庞大的市场国在国际税收领域的深入探究。随着中国的市场化程度加深，以及越来越多的中国企业国际化，在国际税收环境剧烈变化情况下，建议企业密切关注 OECD 针对“统一方法”以及后续相关领域的研究成果，同时也需要充分了解跨国经营所在市场国对上述问题的态度和观点、税收环境的变化及立法的动态，在业务规划时提前做好事先评估及应对措施。

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

朱棣

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

郑州

官滨

合伙人

电话：+86 371 8897 3701

传真：+86 371 8897 3710

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

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

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：

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。