

税务

期数 P311/2020 - 2020 年 2 月 14 日

税务评论

包容性框架成员国再次承诺将致力于解决数字化经济带来的税收挑战

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

经济合作与发展组织（OECD）于 1 月 31 日发布了《OECD/G20 税基侵蚀和利润转移（BEPS）包容性框架成员国关于解决数字化经济带来的税收挑战的两个支柱方法的声明》（以下简称“声明”）。

138 个包容性框架成员国在声明中承诺，将在 2020 年底就数字化经济带来的税收挑战的解决方案达成共识；同时该声明表示在各成员国就解决方案中其他要素达成一致前¹，将不会对美国财政部长 Mnuchin 在 2019 年 12 月提出的针对支柱一的“安全港”方案作出决定。

该声明含有两个附件，其中，附件 1 是关于“支柱一统一方法的结构框架”，该框架已被确认作为解决方案谈判的基础；附件 2 是关于“支柱二”的进展说明。包容性框架成员国在声明中表示，针对支柱一下的征税权重新分配问题所达成的任何共识，都需要本着提高税收确定性的原则，包括建立有效的、有约束力的争议预防及解决机制。

声明还强调了一些其他存在重大分歧且亟须解决的事项，包括 (i) 争议预防和解决机制的约束性以及争议解决机制的范围；(ii) 一些成员国建议在计算金额 A 时要进行加权，从而体现“统一方法”适用范围内企业所从事业务活动中数字化程度的差异（即“数字化差异”）；及 (iii) 一些国家建议在计算和分配金额 A 时应考虑所在区域相关因素（即通过区域划分）。在声明中，包容性框架成员国还进一步指出，一些税收管辖区和企业对继续征收数字服务税表示担忧。

¹ 支柱一着重于修订征税权在国家间的分配问题，其中包括关于实际联系问题（常设机构）和独立交易原则的新方法。支柱二旨在确保企业在全 球范围内受到最低征税水平的约束。

支柱一 – 实际联系及利润分配

OECD/G20 包容性框架成员国认可了以“统一方法”的结构框架（声明附件 1）作为针对支柱一形成基于共识的解决方案的谈判基础。“统一方法”旨在通过考虑新的商业模式，调整国家间的征税权，并作出有利于用户/市场国的重新分配。分配给市场国的应税利润可被划分为以下三种类型：

- **金额 A**：跨国企业归属于营销型无形资产的非常规利润（相较于归属于其他因素的利润，如交易型无形资产）。该非常规利润金额将通过使用公式的方法来计算确定，与企业的居民身份或所在地无关。
- **金额 B**：基于独立交易原则计算的在市场国内进行市场营销和分销等常规活动所取得的固定回报。
- **金额 C**：根据现有的转让定价规则确定市场国应获得的额外回报，即在市场国建立健全具有约束力的争议解决机制前提下，如果企业在市场国进行的活动超过金额 B 中规定的常规活动范围，对超出该范围的活动所创造的额外利润进行计算和分配。

金额 A- 新征税权

适用范围

以下两大类企业已经被确定包含在新征税权的适用范围内：

- 在标准化的基础上向多个市场国的大型用户群提供自动化数字服务的企业（不考虑它们是否面向消费者）
 - 其中包括在线搜索引擎、社交媒体平台、在线中介平台（包括企业或消费者使用的线上市场）、数字内容流媒体、网络游戏、云计算服务和线上广告服务。
 - 需要大量人力投入的专业服务，如法律、会计、建筑、工程和咨询服务，上述服务虽然是数字化交付，但不包括在此范围之内。
- 面向消费者的企业是指通过以通常销售给消费者的商品和服务的销售行为来获得收入的企业。
 - 通过第三方再销售商和执行常规处理的中间商（如：仅从事简单的装配或包装工作）间接销售消费产品的企业也将包含在范围内（前提是符合关于实际联系的特别规定）。
 - 通过对注册了商标的消费产品授权及通过对消费品牌（和商业专有技术）许可而产生收入的企业也包含在范围内，例如特许经营的企业模式。
 - 销售组成最终消费品的中间产品/组件的企业将不在范围内，但如果该产品为品牌产品，且通常由消费者购买且供个人使用，则可能会在范围内。
 - 针对面向消费者的企业在范围内的业务举例如下：包括销售个人电子产品（如软件、家用电器、移动电话）；服装、洗漱用品、化妆品、奢侈品；品牌食品和饮料；特许经营模式（如涉及餐厅和酒店类的许可安排）及汽车等。
 - 不包括采掘业及其他原材料和大宗商品的生产者/销售者，即使

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 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华东区

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

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

这些材料/大宗商品最终构成供应链下游消费品的一部分。

- 金融服务业中受监管的面向消费者的业务（如：零售银行、保险业）被广泛排除在范围之外。不过，可能需要考虑金融服务业中是否存在不受监管的业务成分，或者金融服务业是否与某些特殊的行业相关从而导致需要进行某些特殊的考虑，例如数字 P2P 借贷平台。
- 航空和海运业务将不在范围之内。

企业可能需要对其从事的业务活动进行细分，以便将在适用范围内的部分与不在适用范围内的部分加以区分。当一家企业同时向企业和消费者销售产品时，如果该产品属于通常向消费者销售的产品，则其收入将被认为在适用范围之内。

门槛

为减少合规成本，针对新征税权，可能会设立几个门槛。然而，关于可能适用的门槛目前尚在商榷中，仍未达成一致：

- **集团总收入门槛** - 可能与国别报告使用的 7.5 亿欧元收入门槛一致；
- **最低限度测试** - 从面向消费者的业务活动和/或自动化数字服务所产生的且在适用范围内的集团收入超过规定的最低限额；以及
- **排除情形** - 对分配到金额 A 项下的剩余利润合计金额低于最低限额的情况，予以排除。

新实际联系（应税存在）规则

如果从事属于适用范围内业务活动的企业与市场国存在重大且持续的联系，根据新规则，该企业将会被认为与市场国产生了实际联系。这一判断将主要基于该企业在市场国在规定的一段年限中范围内的业务收入是多少。对于范围内的自动化数字企业而言，仅需要通过收入门槛测试来判定其是否与市场国发生实际联系。但是，对于消费品企业而言，收入门槛测试并不是判定其是否与市场国发生实际联系的唯一标准。并且，如果该集团在向市场国销售消费品时并不与市场国持续互动（例如，通过存在位于市场国的实际场所或针对市场国定向投放广告），则不会产生新实际联系。

如果企业在市场国的收入超过该市场国特定的销售门槛，则该企业将在该市场国产生纳税义务。这一门槛将与市场规模相匹配，以确保经济规模较小的国家也包括在内；同时，该门槛也会设定一个绝对最低金额。声明中提及，接下来将进一步致力于将收入来源分配到市场的规则设计，例如，如何将来自线上广告服务的收入分配至用户所在地，以及在通过中间商销售商品时收入来源地应如何确定。

因此，需要在税收协定中加入一条关于新实际联系的条款（该条款独立于现有的常设机构和营业利润条款），但同时需要考虑尽可能减少申报和其他税务合规义务。简化的报告和注册机制（例如“一站式服务”）和在最终母公司所在国一次性申报的操作（与国别报告相同的方法）都可能被考虑。新实际联系仅适用于金额 A 下的新征税权，而不能作为任何其他目的建立实际联系的基础（包括征收增值税和关税）。

金额 A 的量化-公式化方法

步骤 1：确定集团的利润总额

金额 A 的计算将基于集团合并财务报表中的利润，并以税前利润（profit before tax）作为首选的利润计量指标。预计各国对这方面的规定将大致相同，可能只需要进行最低限度的必要调整。该规则将同时适用于盈利和亏损的情形，包括亏损结转的情形。

某些情况下可能需要拆分数据来识别适用范围内的细分业务。在权衡简单性与准确性需求及考虑合规成本的前提下，可能还会采用按适用范围内不同业务线（当各业务线盈利能力不同时）和/或不同区域进行进一步的拆分。

步骤 2：通过剔除常规利润来确定集团的剩余利润

可考虑使用一种简化的方式（基于一致同意的固定比例）来确定常规利润额，该固定比例可能因行业的不同而变动。

步骤 3：确认剩余利润额中可分配的部分

非常规利润可能归因于许多活动，包括不归属于新征税权的活动，例如，无形资产，资本和风险。

为求简化，可以使用一个获得各国一致同意的固定比例来确定在新征税权下应归属于市场国的非常规利润额。

通过考虑适用范围内业务活动之间数字化程度的不同（“数字化差异”）将剩余利润额的相关部分赋予不同的权重。

步骤 4：将剩余利润额的相关部分在市场国之间分配

剩余利润额的相关部分的分配将基于适用范围内的销售额。

消除双重征税

金额 A 是对独立交易原则下利润分配规则的补充。鉴于独立交易原则已经对集团的全部利润进行了分配，因此，有必要建立适当的机制来消除双重征税，声明中指出接下来会在该领域开展进一步的工作。

相互作用和重复计算的可能性

企业应首先应用基于独立交易原则的利润分配规则，即：确认金额 B 和金额 C，然后才应用新征税权规则（即：确认金额 A）。

另外，还需进一步考虑利润在金额 A 和金额 C 中可能出现的重复计算的情况，包括：当地的营销型无形资产，独立交易原则下的可比性调整，以及对独立交易原则的非常规解释。声明指出金额 A 和金额 B 之间不会存在显著的重合。

金额 B – 对于适用范围内的基本常规市场活动给予固定回报

金额 B 旨在通过对“常规市场营销和分销活动”应取得的回报进行标准化，从而进一步简化转让定价的管理并提高确定性。为达到这一目的，现有的一个建议是对于适用范围内的活动适用一个基于独立交易原则的固定回报。并且，针对金额 B 的这一规则既不是可选的，也不是安全港。

在确定固定回报时，应该考虑功能、行业及地区的差异，声明提到此后的工作仍需对此作进一步的探讨。一个关键的考虑因素是确定一个适当的利润水平指标。尽管基本常规活动的定义还有待进一步研究，但很可能包括，具有常规功能的、不拥有无形资产的且不承担或仅承担有限风险的分销安排。

提高税收确定性，争议预防和解决

“统一方法”旨在提高企业和税务机关的税收确定性，同时加强争议的解决，这也是支柱一的重要组成部分。

针对金额 A，此后的工作将致力于制定一种创新的方法，并辅以明确、可管理的且具有约束力的程序，以达到预防争议的目的。这可能需要由税务机关成员组成的代表小组进行审查。通过制定针对金额 A 的、适当的、具有约束力的强制性争议解决方案，来解决企业未选择早期确定性流程而出现的问题。

金额 B 规则的设计将降低发生争议的可能性，并且会提供关于其适用范围的明确和详细的规定。针对金额 B 和 C，目前，包容性框架成员国对争议解决机制的适用范围尚存在不同的立场，而且，要求所有国家都采用强制性约束仲裁机制可能难以实现，因此，有必要考虑其他机制。各国已认识到加强相互协商程序（MAP）和持续提高多边协商机制工作有效性的重要性。

实施与管理

一项新的多边公约将会引发对不同税收协定进行同时的、一致的及实质性的修改，将会取代现行条约中的有关规定，或在没有现行协定的国家之间形成一个框架。

建立适当的基础设施以支持对新征税权的统一管理是必然的，但同时，还应该将合规性和管理成本保持在最低水平。由于与新征税权相关的新要求很多，某些要素可能会分阶段和/或最初会使用简化的方法作为过渡。

对于实施支柱一的另一个建议是将其设置为一个安全港，即一个集团可以在全球范围内选择是否执行支柱一。这一建议仍在研究当中。关于是否将支柱一作为安全港来实施的最终决定将会在基于共识的解决方案的其他要素达成一致后做出。

承诺撤消相关单边行动

任何基于共识的协议都必须包括包容性框架成员撤消相关单边行动的承诺，例如数字服务税。

支柱二 - 全球防止税基侵蚀提案

该文件包含一份有关支柱二（即全球防止税基侵蚀提案）进度的说明。支柱二使国家能够对实际税率低于“最低税率”的应税利润进行征税。该说明指出，有关关键问题的重要工作正在快速推进，提案的许多方面都在技术层面取得了进展，但与支柱二相关的很多重要工作仍然在进行中。

下一步

该声明包括经修订的关于支柱一的工作方案，列为附件 A。根据附件 A，支柱一相关的其余问题将会分为 11 个单独的工作流程。OECD 于 2020 年 2 月 13 日针对提案的经济分析和影响评估进行了网播。

包容性框架旨在 2020 年 7 月初就支柱一的主要政策要点达成一致，包括定义新征税权范围内的业务活动类别、确定用来将利润通过新征税权重新分配的百分比的合适门槛等。剩余工作计划将在 2020 年 11 月之前完成，以期在 2020 年底前包容性框架成员国能对此达成一致并发布最终报告。

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为中国会计准则、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。

©2020。欲了解更多信息，请联系德勤中国。