

# 国际税制改革将给数字经济相关行业带来更多税负及税务合规成本

二零一五年一月  
第二期

## 摘要

经济合作与发展组织（OECD）于 2014 年 9 月 16 日发布了税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划第一批成果，其中包括以《解决数字经济带来的税收挑战》为题的报告（以下简称为“报告”）。该报告长达二百零二页，虽然并未对各国应如何解决这一问题给出最终结论，但报告列出了数字经济给税收带来的广泛问题，并提出了一系列各国税务机关可使用的解决方案。

尽管从目前来看，相关税收政策将如何变化还有很多不确定因素，但是无论是传统行业还是从事新兴数字商业模式的纳税人都应密切留意这一领域的进展，充分了解这方面的改革发展将给他们的商业模式所带来的潜在影响。

## 详细内容

### 报告提出的改革方案及其潜在影响

报告指出数字经济本身并不是一个独立的行业或领域，因此很难单独为其制定特殊的税收政策。事实上“数字化”经济活动所带来的税收问题主要是源自各行各业将现代信息和通信技术融入到其本身业务。尽管如此，报告还是提出了对现行国际税收规则的改革方案，以便解决现代化商业活动给国际税收所带来的问题。这些方案和它们带来的潜在影响可详见下文分析：

#### 对常设机构例外条款的修订

曾经在传统经济模式下被视为准备性或辅助性的活动，在现今“数字化”商业模式下可

能已经成为某些行业的核心业务，例如货物的交付等。报告建议之一是修订或删除常设机构的准备性或辅助性活动的例外条款。

这一修订可能会对某些数字经济下新兴行业的活动造成一定影响，例如，经营者在客户所在国家开展的营销活动、零售商在顾客所在国设立仓库或者完成货物的交付等。现今跨国公司利用海外的设施和办公场所储存、陈列和交付货物，进行采购和收集信息等活动在现实中比比皆是。按照现行税收协定的规定，这些经济活动通常不会在活动所在地构成常设机构。如果这一改革方案得以采纳，常设机构例外条款的范围将会缩小，这一改变显然将影响大部份行业而并不局限在数字经济行业。

“显著数字化存在”的新征税原则

该改革方案旨在针对那些在市场所在地几乎不需要有实物存在即可开展核心经营活动的企业，这些企业的活动通常被称为“完全非物质化的数字活动”。例如，一家软件提供商通过网站销售其软件产品，客户的购买、支付和下载都通过网络进行。在该方案下，从事某些“完全非物质化的数字活动”的企业可能会因为在某国的经济活动中具有“显著数字化存在”，从而该国基于这一新的征税原则而对该企业的利润征税。

这一方案付诸实施之前，需要对“完全非物质化的数字活动”和“显著数字化存在”做出进一步详细的定义。而且，如果这一方案被采纳，企业在同一商业活动上是否使用数字技术，将会产生不同的税收结果。

## 以“显著存在”标准取代常设机构标准

以“显著存在”标准取代常设机构标准这一方案彻底改变现有常设机构概念。该方案通过一套综合测试标准评估企业和其开展业务所在国家的客户之间的关系，以及企业在该国家的实质存在的情况。如果该方案被采纳，数字经济模式下一些常见的经营模式都有可能需要在来源国征税，例如，通过设有当地语言的网站销售货物并在当地提供货物交付。

除此之外，一些新兴的商业模式，例如网上销售、互联网广告、线上应用软件商店、云计算等也都有可能来源国征税。

### 在数字交易中引入预提税

根据现有的常设机构条款规定，一家电子商务供应商很可能在某地从事实质性经济活动，但因其在该地没有实体存在而可能无需在当地纳税。而预提税的方案则建议来源国对其居民所支付的数字化货物或劳务报酬征收预提税。

相比上述其他方案，这项方案似乎更便于税务机关征管。然而，该方案有可能带来的一个重大影响是“传统”商业活动中许多原本不征收预提税的商业活动现在也可能要开始征收预提税，例如，购买软件产品、下载音乐电影等数码产品所支付的费用等。此外，报告还指出，该方案还需要同时考虑其他相关因素，例如，交易各方的义务、预提税扣缴（特别是个人用户）的可行性。这些都会非常具挑战性。

### 引入带宽税（或称“比特”税）

该方案提出按网站的带宽使用量来进行征税（即字节数量）。OECD 建议该方案引入的宽带税可以在交纳的企业所得税中抵免，但是这一

方案将会给纳税人带来非常大的负担，因为对大多数企业来说，互联网的使用是不可避免的。

### 取消进口低值商品免税规定

为了减少税收征管和税务合规成本，许多国家和地区都对进口的低值商品制定了增值税免税的政策。在数字经济下，低值货物的进口量因电子商务平台的发展得以倍数增长。报告指出，重新审视进口增值税免税门槛将会使许多国家的税务机关受益，而提高税收征管机制的效率将有助于税务机关降低免税门槛并相应增加税收收入。

### 为消费者远程提供数字服务的增值税问题

有些国家提出建议要求非居民电子商务供应商在消费者所在地进行增值税税务登记。但是 OECD 认为这一要求并不一定会给这些消费者所在国带来经济利益，反而会给供应商带来在税务合规和税务机关在征管上的负担。因此，该方案建议各个国家采取简化的注册程序，并制定一定的注册门槛，以减轻企业的税务合规成本。报告同时提倡加强国际间的合作和情报交换，并为税款征收和相关审计工作的顺利实施提供便利。

### 未来发展

BEPS 关于数字经济的行动计划并不是一项独立的行动。解决这些问题还需要取决于其他 BEPS 行动计划工作小组的具体措施，例如，人为规避构成常设机构和转让定价方法等。

报告提出一项新的建议是 OECD 数字经济工作小组应考虑在新兴信息和通讯科技下（报告提出例子包括云计算和 3D 打印）出现的各类所得在税务上该如何确定其属性，例如所得是服务所得还是特许权使用

费所得等。这些新商业模式下的所得究竟属于哪种类型将决定如何对其征税。

### 中国的立场

报告肯定了市场需求和个人数据信息在全球价值链中的重要性。毫无疑问，拥有巨大的市场和庞大数据信息的中国会强烈支持这项行动计划。国家税务总局已经在公开场合强调过在数字经济下，中国在全球价值链中应得到合理的征税权份额<sup>1</sup>。虽然新的国际税收规则可能会将征税权更多分配给中国，但在新国际税收规则最终出台之前，中国同时要考虑国内税法可能需要做出的修订，特别是企业所得税法对来源地征税的规定，以及在数字经济环境下中国的税收征管能力。

### 注意要点

根据报告提出的各种建议，数字经济行业的纳税人如果被认定为和开展数字经济活动所在地有足够紧密的联系，可能会被要求在从事经营活动的所有地方进行税务登记和纳税申报。如果来源国的税率相对较高，企业的整体税负会相应提高。此外，不同国家和地区对利润分配和纳税义务判定的标准不同还会产生税收争议，这将增大跨国公司面临双重征税的风险。

虽然 OECD 发表的关于数字经济的报告并不会导致参与 BEPS 项目的成员国采取即时行动，但是纳税人也应密切留意这一领域的进展，并充分考虑国际税收规则变化对其全球价值链可能产生的影响和额外税务合规成本。

### 注释

1. 有关中国立场的更多介绍，请参考《中国税务/商务新知》2014 年第 21 和 23 期。

## 与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响 请联系**普华永道科技产业税务服务团队**：

蔡晓颖

电话: +86 (21) 2323 3698  
amy.cai@cn.pwc.com

王威

电话: +86 (10) 6533 3113  
steven.wong@cn.pwc.com

李敬语

电话: +86 (755) 8261 8899  
cindy.j.li@cn.pwc.com

基于与众多科技产业客户合作的丰富经验，**普华永道科技产业税务服务团队**能够迎合该客户群对于中国税务服务的特殊需求。我们的专业人士能为该特殊客户群体提供相应的税务咨询及合规申报服务，特别是协助客户评估并申请中国法规赋予的与技术相关的税收优惠，同时筹划并解决相应的税务不确定性。

文中所称的中国是指中华人民共和国，但不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2015 年 1 月 19 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国、香港和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

梅纪成

电话: +86 (10) 6533 3028  
matthew.mui@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

© 2015 普华永道咨询(深圳)有限公司版权所有。在此刊物中，「普华永道」乃指 普华永道咨询(深圳)有限公司，此公司为 PricewaterhouseCoopers International Limited 的成员机构，而 PricewaterhouseCoopers International Limited 中的每个成员机构均为个别的法律实体。详情请参阅 [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)。