



刘奇超 曹明星 王晶晶

[illegible]

1. 经济数字化税收改革。从支柱一提案,是指以修订的利润分配和联结度规则,为第一支柱和以“全球反税基侵蚀提案”为第三支柱的改革提案。



言，该方法为另有可靠地。不过，这种做法并不完全考虑财务会计与税收规则之间的差异，如同收入时间安排有关的规则。

第二，评估好适用哪种方法。若采用集团范围法，须将来源于跨国集团不同实体的收入视为单一企业所赚取的。但此法可能导致在后续环节难以确定在哪个

国家产生利润。因此，一个集团进行经营活动的非常规利润属于新征税权范围，以及哪些活动在范围外产生了常规利润。对此，可能需要扩大税务机关获取纳税人信息的权力。

第二，使用简化方法。事实上，简化方法并不寻求将常规活动和非常规活动区分开来，但为确定非常

是单一实体还是多个实体，进而依法计算合并利润。相比而言，综合性实体法也会出现类似集团范围法的实施所带来的问题，但相对涉及调整的实体数量与税收管辖区的范围较小³。

2. 剔除常规利润

通常，选择如何剔除常规利润，要根据 MRPS 确定总利润的方法来确定。对此，《共识》明确了两种方案。

第一，使用当前的转让定价规则。一种可能的方

致计算出的非常规利润数额超过按转让定价方法所能确定的利润，则会引发重大争议。(2) 制定适用于全部常规销售与分销活动的安全港规则。探索将该方法建立在 BEPS 第 14 项行动计划、BEPS 多边公约等现有成果之上，采用多边主管当局间协议的方式予以确认。

同时，该方法的实施可同多边风险评估与保证程序相结合，借鉴《国际合规保证计划》(ICAP)⁷ 经验，推动有关进程。

如果企业能确定其常规利润，那么其非常规利润将更容易确定。在确定非常规利润时，企业应首先确定其常规利润，然后将其从总利润中剔除。如果企业无法确定其常规利润，那么其非常规利润将更难确定。在这种情况下，企业应考虑使用简化方法。

结果的非常规利润数额。同时，如转让定价方法的选择决定了一个实体的利润是否可归为非常规利润，就会影响到新征税权所计算重新分配的问题。鉴于对纳税人和公司给常规活动回报的筹划空间。此外，若常规利润是以整个跨国集团为范围确定，则各国家须与税务机关在实际上协调好在发行权分配，税务机关

中属于能取得常规利润的实体。

第一，使用当前转让定价规则。一种可能的方案是，企业应首先确定其常规利润，然后将其从总利润中剔除。如果企业无法确定其常规利润，那么其非常规利润将更难确定。在这种情况下，企业应考虑使用简化方法。

计算非常规利润的方法。该方法将使用成本作为一种相对于其他活动的代理指标，来确定新征税权所涵盖的活动和资产的相对贡献。它不会根据新征税权所针对的活动和资产的相对贡献来分配利润。因此，该方法将能避免对常规利润的分配。事实上，OECD 在《避免双重征税协定范本》(以下简称“范本”)第 8 条中已考虑

3 除非企业能确定其常规利润，否则其非常规利润将更难确定。在这种情况下，企业应考虑使用简化方法。

4 简化方法并不寻求区分常规活动和非常规活动，但为确定非常规利润提供一个合理的估计值。

5 在使用利润分配法中的贡献分析时，可能无法清楚地确定利润分配的哪一部分是常规的，还是非常规的。

6 对于有形资产采用普遍加成法的方法，或要依托第二支柱的反滥用规则来规制可能发生的税收筹划行为。

7 OECD, OECD International Compliance Assurance Programme[EB/OL]. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>, 2015-06-25.

8 2015年10月，OECD在巴黎发布了《国际合规保证计划》(ICAP)的初步报告。

同比例，允许分配更高比例的非常规利润给那些与新征税权范围密切相关的活动和资产的所在地，是一种

问题在于，即便改革对不同行业主张使用不同的百分

商可能会向居住在 A 国的用户提供服务，但向居住在 B 国的企业用户出售广告位来获取收入。如果最终销售

想：「這隻現色寶珠，雖能顯露一切色相，但」

的分配要素相似，但分配要素难以得到可靠的、可跨行业的方式加以确定。在分配利润时，依靠简单的用户数量作为分配因素，可能会忽略不同用户所产生的价值差异。例如，创建内容的用户比那些只查看内容的用户拥有更大的价值。

第三，确定成本要素。成本要素可考虑为某一属

收管辖区内发生的或特定的成本作为相关贡献的代理因素。例如，开展营销活动产生的成本或为提供给用户免费在线服务而支出的成本。

(二) 部分分配法

从《共识》看，部分分配法(PA)的实施除重点

但分配比例相似，四个公式可写为：利润=非居民账目

在何种情况下利润分配的方法上，《共识》提供两种方法。第一，使用现行转让定价方法。事实上，企业通常将非居民账目上的营业利润或息税折旧摊销前利润(EBITDA)计算得出，但使用现行转让定价规则，可能成为跨国集团的避税手段。使用有款或有限风险分销商(LRDs)结构等方式实施税收筹划的机会。特别是，当分销实体在当地税收管辖区内的

等行业相似的情况下。但跨行业分配的重点在于分配系数是采用预先确定的分配公式使用不变系数，还是针对行业细分采用可变系数。

从理论上讲，不变系数较为武断，它不考虑市场状况、非个别企业因素或市场波动。可变系数或比例或权重等要素，可能会与能增加其价值的其他因素与分配价值

实施缺乏联系。而可变系数能使利润的分配更好地反映跨国集团的潜在经济状况，但它也会增加合规与管理的成本，给纳税人和税务机关带来不确定性。从实践上看，采用可变系数是当前全球主要发展趋势。在印度中央直接税局2019年4月18日公布的《关于修正常设机构

法》¹⁴，对非居民企业所得，其分配给居民用户20%的权重，给其他因素80%的权重。固定，其公式为：非居民企业所得=非居民企业账目上的营业利润×[0.2×S_T/S_T+(0.125×N_T/N_T)+(0.125×W_T/W_T)+(0.25×A_T/3×A_T)]+0.2¹⁵。

(三) 基于分箱的方法

相比之下，目前各方对于PA第二步“选择分配要件”

法。结合《共识》看，需从三个角度理解和运用DRA。第一，DRA的分配要素选择。DRA的分配要素选择，主要取决于企业的经营模式。企业的经营模式不同，其分配要素的选择也会有所不同。例如，对于从事研发的企业，其分配要素可能包括研发投入、研发人员数量等；对于从事销售的企业，其分配要素可能包括销售渠道、销售人员数量等。

第二，DRA的分配比例确定。DRA的分配比例确定，主要取决于企业的贡献度。企业的贡献度越大，其分配比例越高。例如，对于从事研发的企业，其分配比例可能为20%；对于从事销售的企业，其分配比例可能为80%。

14 这种营业利润可按年计算，也可选择按数年(如3年)平均计算和/或按国内确定营业利润，以抑制年度业绩产生的波动。

此項利息之分配，其法：一、先定一合用之公

此乃天啓之機，不可錯過。凡我同胞，務須一體知悉。此佈。

利率上调多少,譬如,一家跨国公司整体利润率为12.5%,那么,2.5%的通胀利率将上调0.5%¹⁹,因此,可以计算出该跨国企业应上调利率的幅度。

個區域的概況，但如果是考慮相對稱性並從這樣計算下個
層的回報，則計算出的最低回報可能是負數。相比而言，
我們更相信的是，如果我們知道該股票在未來幾個月內
能保持一個正回報，這就意味著該股票在這些期間內
而後全年的回報率可能比該股票在過去幾個月內所
取得的回報要低，因為我們不知道該股票在這些期間內
是否已經開始下降。

三、新观察：配套规则的审慎建构

（一）开发使用业务线与区域细分

从理论上讲,无论新征税权的利润分配规则如何设计,对于不同行业部门、各内部部门适用不同的

防止因少量分销活动而造成税负“悬崖效应”。

主张将销售收入作为在不同税收管辖区之间分配新征

之後，地方級政府大力開展以子城為重點的300米以下的小區和單位配電櫃改造300米以下的小區住宅配電櫃之間的線路，將二、三層樓層用銅線直接連接，100米以下一段用銅線直接連接之後，其餘的則用銅線或鋁

由此大论其然，因此，对于传统美国和基督教世界与苏联等国的关系，保尔森的意见是，美国应继续向苏联等国的共产党人提供经济援助，而美国应停止向苏联等国的共产党人提供军事援助。

2.5 党的十九大报告指出,要“健全社会主义市场经济体制,完善市场准入制度,全面实施负面清单制度,清理废除妨碍统一市场和公平竞争的各种规定和做法,破除保护主义,形成统一开放、竞争有序的市场体系”。

2. 1995年12月29日，全国人大常委会通过《中华人民共和国立法法》，自1996年7月1日起施行。

二、**借款用途**：用于支付项目工程款、材料费、工资等。

10 本公司承包包括日常、付佣、软件维护等项以及共享资源系统使用费、电话费、网络使用费、邮递费、广告费、税金等项在內。

国境内的销售活动。因此，在确定企业销售产品或服务时，应首先考虑其销售活动的性质。如果销售活动是发生在境内，则应适用境内税法。如果销售活动是发生在境外，则应适用境外税法。在确定销售活动的性质时，应考虑销售活动的实质。例如，如果销售活动是通过互联网进行的，则应适用境内税法。如果销售活动是通过线下渠道进行的，则应适用境外税法。

以中国境内销售活动为例，如果企业在中国境内销售产品或服务，则应适用中国税法。如果企业在中国境外销售产品或服务，则应适用境外税法。在确定销售活动的性质时，应考虑销售活动的实质。例如，如果销售活动是通过互联网进行的，则应适用中国税法。如果销售活动是通过线下渠道进行的，则应适用境外税法。

异，制定差别化的规制政策可能更为妥当，但这也会带来重要的合规问题。譬如，跨国集团通常不按业务部门准备细分账目，税务机关不得不使用纳税人为缴纳税款而临时性准备的业务部门财务数据，且这些数据可能很难审计。又如，区域销售数据易于获取，但

索多元化指标判定因素。如使用 MAU、用户/客户投入的价值或数量、第三方分销商在官方辖区内销售产品的收入等指标。但是，若只利用这些因素来确定最终范围，可能会导致新征税权的规则范围较窄。

第二，预先定义商业模式的类型。事实上，欧盟

在 2016 年 12 月发布的《数字服务税》（Digital Services Tax, DST）中，就预先定义了数字服务税的适用范围。根据该法案，数字服务税适用于在欧盟境内提供数字服务的公司。数字服务税的税率通常为 3%。该法案还规定，数字服务税不适用于在欧盟境内提供数字服务的公司，其收入主要来自欧盟以外的国家。

在 2016 年 12 月发布的《数字服务税》（Digital Services Tax, DST）中，就预先定义了数字服务税的适用范围。根据该法案，数字服务税适用于在欧盟境内提供数字服务的公司。数字服务税的税率通常为 3%。该法案还规定，数字服务税不适用于在欧盟境内提供数字服务的公司，其收入主要来自欧盟以外的国家。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

对数字产品，数据可移植性要求，不仅会制定新的数据需求，还会使数据需求更加复杂。例如，如果企业需要向用户提供数据可移植性服务，则企业需要收集更多的数据，并需要对这些数据进行分析和处理。

对数字产品，数据可移植性要求，不仅会制定新的数据需求，还会使数据需求更加复杂。例如，如果企业需要向用户提供数据可移植性服务，则企业需要收集更多的数据，并需要对这些数据进行分析和处理。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

加以限制。综合来看，主要有两类方法。

1. 基于业务性质的限制

第一，多重测试法。该方法比较复杂，要求企业满足多个测试条件才能享受免税待遇。例如，如果企业符合某一标准的企业排除在外。首先，这种测试法可基于企业执行的经营活动进行积极测试，或基于企业没有

生产或拥有设计性业务类型，从而早期政策失灵。

第三，业务测试法。一般认为，该方法在实际应用中效果并不理想。例如，在数字经济正快速发展之际，企业为了追求利润最大化，往往会将业务重心转移到境外。在这种情况下，企业可能会利用现行国际税收框架中的政策漏洞和错配

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

以确定等原因为由，将 B2B 业务排除在政策规制范围之外。但是，这种广泛的排除可能会造成政策漏洞。又如，积极测试可将某些支出与收入的比率，或某些支出与总支出的比率作为衡量标准，并可实际运用到运营免费平台、广告或经营远程销售的支出因素的判

采用该方法，既可解决某一跨国集团的某些经营活动会超出新征税权范围内业务活动定义的情形，又能兼容适用安全港排除规则。但是，集团内细分不同业务线将进一步增加管理难度与合规成本。

2. 基于规模的限制

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

此外，一些国家还采用了“实质重于形式”的原则，对企业的销售活动进行实质性的审查。例如，如果企业通过互联网销售产品或服务，但其销售活动实质上是发生在境外的，则应适用境外税法。

征税权规制的对象。例如，将农产品和矿产品（如钢铁、

业有能力利用现行国际税收框架中的政策漏洞和错配

INTERNATIONAL TAXATION IN CHINA 117



Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy[R]. Paris:OECD, 2019.

[2] KPMG, PwC, B1aBlaCar, Johnson & Johnson, P&G, etc. Comments on OECD Public Consultation Document on Addressing the Tax Challenges of the Digitalised Economy[2019-05-23]. 2019.

Tax Proposal[M]. Tax Notes International, 2019(16):50-52.

国际税务问题与数字经济[J]. 税务研究, 2019(6): 57-61.

[5] 曹明星,杜建伟. 求本溯源 存异求同: 国际税收竞争与协调的最新发展完善路径[J]. 国际税收, 2019(1): 31-34.

[6] 刘奇超. 经济数字化税收政策体系建构的新观察与新思路: 一个总体分析框架[J]. 国际税收, 2019(3): 25-33.

数字经济、税收政策、数字经济、国际税收政策体系建构新思路

国际税收, 2019(1): 31-34.

一个总体框架[J]. 国际税收, 2019(3): 25-33.

Facing the Key Issues of International Tax Reform in Economic Digitalization: Re-examination, Re-construction and Construction of New Profit Allocation Rules

Qizhao Lin, Mengqing Qiu & Jingling Wang

Abstract: The determination of new profit allocation rules is the key, difficult and hot issue in the current study of international taxation reform under economic digitalization. This article re-examines the existing rules, re-constructs the existing rules and constructs the new profit allocation rules.

economic digitalization in the digital approaches have been widely covered through theoretical and practical discussions. The importance of taking into account the impact of digitalization rules and exploring simplified measures. From the perspective of suggesting rules, the issues of re-examination, re-construction and construction of new profit allocation rules, and the proper treatment of some special situations, guarantee the effectively implementing the new profit allocation rules. It is believed that through further efforts made by the whole world in the exploration of substantive simplification measures and the construction of detailed system design, this problem will be fundamentally solved.

Key words: Digital profit allocation; function of government; digital distribution-based approach; Profit allocation rules; Digitalization of the economy

作者单位: 国家税务总局上海市税务局国际税务处
中国财政经济大学国际税务学院教授
上海立信会计金融学院

(责任编辑: 赵薇薇)