



“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨

财税星空—赵国庆

目录

一、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（一）——对“营业税”君的回忆与展望	3
二、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（二）——营业税下“劳务发生地”原则的政策回顾	9
三、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（三）——“劳务发生地”原则政策执行效应反思	18
四、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（四）——“属人”原则：一个美丽的错误	23
五、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（五）——“营改增”后跨境劳务的政策与征管现状	33
六、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（六）——“国际增值税指引”背景介绍	38
七、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（七）——“来源地（origin）规则”VS“目的地（destination）规则”	41
八、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（八）——“目的地规则”落地兼谈“proxy”中文翻译问题	46
九、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（九）——何为“实际消费地”的合格代理变量（proxies）	50
十、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十）——跨境劳务中“商业协议”的界定	53

十一、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十一）——单一主体下跨境劳务增值税主规则检验	56
十二、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十二）——“接续提供”与“直接向第三方提供”下跨境劳务增值税主规则检验	64
十三、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十三）——资金支付主体与跨境劳务接受主体不一致问题	70
十四、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十四）——何为 MLE 下的 establishment	77
十五、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十五）——MLE 下“直接使用法”与“直接递送法”的界定	84
十六、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十六）——MLE 下“再分配法”（Recharge method）的界定	87
十七、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十七）——B2C 下跨境劳务增值税处理的一般规则	96
十八、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十八）——B2C 下跨境劳务增值税有大金矿可挖	101
十九、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十九）——跨境劳务 B2B 和 B2C 下增值税特殊规则考量	108
二十、“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨——终结篇——对“税法起草与设计”方法论的一点感悟	115

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（一）

——对“营业税”君的回忆与展望

随着 2016 年 5 月 1 日，剩余四大行业全面进行营改增，营业税正式落下帷幕。一直想就营业税写一些东西，毕竟在我 10 年的税务工作生涯中，和营业税打交道的时间最长，既在区局的政策法规科直接分管营业税这个税种，负责整个区营业税政策口径解释和执行，也在省局营业税处参与过全省营业税的政策制定和征管，对营业税这个税种还是有很深的感情的。同时，我的营业税入门老师罗志刚处长也是全国营业税战线公认的专家，因此对营业税的政策功底自信还不错。但是，我又一直没有找到一个很好的切入点去写。毕竟泛泛的回忆并无太大的实际意义，如能在回忆中总结营业税的过去，同时能对当下“营改增”和未来增值税立法提出一些有借鉴的意见可能更有价值。思来想去，从跨境服务流转税征税规则入手是一个非常好的切入点

首先，跨境服务和无形资产的征免税问题，在原来营业税下就存在很多征管的难点。这个在我实际的工作中深有体会。同时，2009 年修订后的《营业税暂行条例》对原先以“劳务发生地”作为判定跨境服务征免税的规则做出了重大调整，在 09 年后修订的《营业税暂行条例实施细则》第四条中提出了以“提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内”作为跨境服务营业税征免税的新判定标准。说实话，当年这个条款提出来时真是对原先营业税规则的一个重大调整。我对这个规则也是深感困惑。同时，09 年这个规则出来后，大家提出来我们的营业税对于跨境劳务的征税规则从原先的“属地”变为了“属地”加“属人”的规则，并且这种观点从营业税流行到了现在的“营改增”后的增值税。说实话，我对这种看法是深感惊讶和困惑的，流转税使用“属人”规则，估计这个也算是

我们的一大创新。但是，我们不要忘了在《营业税暂行条例》第一条就是“在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。”我们的增值税暂行条例和消费税暂行条例的第一条都是“在中华人民共和国境内”。我又查了英国的增值税法规、澳大利亚、新西兰、新加坡等国家增值税法规，人家的第一条也是“In the territory of”。我实在很难从这些条文的表述中看出哪个国家在流转税中有用“属人”规则的。记得2014年我在厦门大学参加廖益新老师组织的一个关于电子商务跨境税收规则的研讨会时，廖体忠司长也提到，当年我们09年营业税暂行条例做的这个修订后，廖司长的邮箱都快爆了。很多国际友人都对我们09年新修订的营业税跨境劳务征税规则感到困惑。但是，从09年到后来12年我们开始的“营改增”，这个规则并没有实质性改变，只是发了一些文件去缓解由于“属人”原则的引入导致的很多不合理的征税情形。然而，如果基础规则存在瑕疵或模糊不清，修修补补并不能真正解决问题。这必然会导致后期在政策执行层面存在很多不确定性。因此，我和部分税务局的干部在交流中，大家对于非贸付汇中涉及跨境服务增值税免税规则的执行都感到非常困惑，从规避执法风险的角度都从严执行。这种问题对于我国跨境服务业的发展和参与国际竞争是非常不利的。

其次，对于这个问题我在营业税和增值税正好也做了很多国际的比较研究。当年，我的领导罗志刚处长是全程参与了09年营业税暂行条例和实施细则修订的，我和他咨询这个问题时，对于为什么《营业税暂行条例实施细则》会这么表述跨境劳务营业税征税规则也无非常明确意见。虽然09年前以“劳务发生地”作为跨境劳务营业税征管的判定规则会存在很多税收监管的难题，但直接从“属

地”过渡到“属地”加“属人”还是令人困惑的。于是，我就很好奇国外实行增值税的国家，他们对于跨境劳务的增值税征税规则是如何执行的。我当时联系了福特亚太区的税务总监 Daniel，看他能否提供一些资料。当年福特来南京设立合资工厂时，涉及税务方面的问题主要是我代表税务机关和 Daniel 进行沟通的。Daniel 是美国沃顿商学院的 MBA，我们在整个福特南京建厂的税务沟通中建立了很好的友谊。他提供了澳大利亚、新西兰、印尼、新加坡的一些增值税政策概述，但我都没有找到任何“属人”的政策规定。后来，我直接从英国海关和税务署的网站上查到了英国增值税关于跨境劳务的增值税征税规定才慢慢发现了问题之所在。的确，在英国增值税的制度规定中，对于跨境劳务增值税征税规则中，主原则就是“the place of supply”，但是在主原则之外，对于特定的劳务可能会采用“the place of recipient”以及其他规则来判断。我想，“the place of supply”是否就是对应我们中国的提供方所在地，“the place of recipient”对应的就是我们中国的接受方所在地吧。但是，你细细看人家的规定，人家这里仍然是属地规则，并不是属人。而且，“the place of supply”是主原则，英国的规定是，除非我对于特定的劳务明确适用“the place of recipient”以及其他规则以外，其他都适用“the place of supply”。这个就不像我们的规定一般干脆一网打尽，只要提供方或接受方有一方在境内都要征税。同时，人家的提供方或接受方在境内也不是属人。读完了英国的规定后，我是隐约感觉到我们可能的国际借鉴中是出了一些问题了。但是，具体在出在哪，应该如何完善我当时也不是非常了解。同时，英国在 2012 年 10 月份后又对于跨境劳务的增值税征税规则又出台了新的规定，分别按照 B2B 和 B2C 规定了不同的方法，这个基本是和后来 OECD 国际增值税（货物与劳务税）指引的精神一致了。因此，沿着英国

的这个脉络，我继续找到了 OECD 的这份报告。

第三，OECD 国际增值税（货物与劳务税）指引的启示。说实话，把 OECD 报告读完了，我才感觉自己真正豁然开朗了。正如 OECD 报告里说的，虽然实际上很多国家都说自己征收的是增值税或货物与劳务税，但是本报告所提出来的关于跨境劳务和无形资产的增值税征税规则只适用于那种按照销项税减去进项税，对每一个增值税纳税人（B）按照实际增值额征税，且最终税负是由最终消费者（C）来承担的税种。读完这句话我立刻有点醍醐灌顶的感觉，原来我们 09 年营业税对于跨境劳务规则的修改实际上是穿越了，因为我们把一个增值税下跨境劳务的征税规则引入了营业税下，虽然大家都是流转税，但税制机理差异很大。我们的营业税是一个总额征税税制，那套规则根本不适用营业税。这一点估计在实践中大家也逐步感受到了。09 年后，由于营业税规则变更，在非贸付汇环节企业和税务机关对于跨境服务是否需要代扣营业税问题经常产生争议。但是到了“营改增”后，虽然跨境劳务征税规则相比营业税并没有产生大的变化，但争议在变小。为什么，因为“营改增后”国内公司扣缴国外劳务的增值税反正可以抵扣进项税，无所谓了。这里的原因就在于，你原来应该是增值税的规则随着“营改增”后他归位到他原来的位置了，很多别扭或不合理的地方就逐步缓解了。但是，这仅仅是缓解。如果“属地”加“属人”的认识不从根本纠正，后面增值税下跨境劳务的免税政策执行仍会存在很大的不确定性。OECD 这份报告历经国际社会多次讨论和修改，从 2013 年东京会议上的征求意见稿到 2014 年 4 月的正式定稿。类似于国际税收协定是所得税领域国际协调的纲领，这份报告应该是流转税领域国际协调的第一个重要文件。在流转税领域，随着服务贸易的不断发展，流转税领域缺乏国际协调也会存在流转税国际双重征税或双重不征税

的问题,这个会潜在影响服务贸易的国际发展。这份报告的原则对于我们目前“营改增”中涉及跨境劳务免税规则中很多的模糊地带和困惑问题有逻辑一致、清晰的解决方案,具有很强的实现指导意义,同时对我国后期增值税立法中完善跨境劳务增值税征税规则有非常重要的理论借鉴价值。对于这份报告,记得 2014 年在央财参加 IFA 中国年会时总局国际司王文钦副司长以及 2015 年在重庆参加邓子基第一届国际税收论文颁奖会议时,国际税收研究会郝昭成会长都提到了并给予了很高的关注。

正是基于以上原因,我想以跨境劳务增值税征税规则为切入点,分析其在营业税下的征管实践、政策变更和“营改增”后的问题以及国际借鉴,这可能是我对 10 年的营业税工作的一个最好的回忆方式。因此,以这篇文章为开头,我计划在这个专题下写一个系列的文章,结合 OECD 报告详细阐述跨境劳务增值税的征税规则,以期对税收理论界和实务界的同仁们有所参考。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（二）

——营业税下“劳务发生地”原则的政策回顾

无论是 2009 年后的营业税，还是 1994 年-2009 年的营业税，《营业税暂行条例》第一句话都是没有变化的，即我们只对“在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人”。那何为“在中华人民共和国境内提供”，这个在 2009 年前和 2009 年后，大家有不一样的表述。

在 2009 年前，根据 1993 年颁布的《营业税暂行条例实施细则》第七条的规定：除本细则第八条另有规定外，有下列情形之一的，为条例第一条所称在中华人民共和国境内（以下简称境内）提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产：

- （一）所提供的劳务发生在境内；
- （二）在境内载运旅客或货物出境；
- （三）在境内组织旅客出境旅游；
- （四）所转让的无形资产在境内使用；
- （五）所销售的不动产在境内

系统回顾一下原先以“劳务发生地”为跨境劳务营业税征免税规则下的文件体系，对我们后期的对比分析比较很有意义。因此，这里我们先做一个文件回顾。

我们在 09 年前营业税工作中，对于跨境劳务经常需要适用的文件按劳务类型有这么几类：

1 跨境设计、工程相关服务

《国家税务总局关于外商承包工程作业和提供劳务征收流转税有关政策衔接问题的通知》（国税发[1994]214 号）：外商接受境内企业的委托，进行建筑、

工程等项目的设计，除设计开始前派员来我国进行现场勘察、搜集资料、了解情况外，设计方案、计算、绘图等业务全部在中国境外进行，设计完成后，将图纸交给中国境内企业，对这些情况，可视为劳务在境外提供，对外商从我国取得的全部设计业务收入，不征收营业税。

外商接受中国境内企业委托或与中国境内企业合作（或联合）进行建筑、工程等项目的设计，除设计工作开始前派员来我国进行现场勘察、搜集资料、了解情况外，设计方案、计算、绘图等业务全部或部分是在中国境外进行，设计完成后，又派员来我国解释图纸并对其设计的建筑、工程等项目的施工进行监督管理的技术指导，对其所取得的设计业务收入，除准予扣除其发生在中国境外的设计劳务部分所收取的价款外，其余收入应依照营业税的有关规定征收营业税。但对在委托设计或合作（或联合）设计合同中，没有载明其在中国境外提供设计劳务价款的，或者不能提供准确的证明文件，正确划分其在中国境内或境外进行的设计劳务的，都应与其在中国境内提供的设计劳务所取得的业务收入合并计算征税。

2 跨境设备销售加安装

《国家税务总局关于外商承包工程作业和提供劳务取得收入计算征税有关问题的通知》（国税发[1995]197号）：外国企业与我国企业签订机器设备销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务的，其取得的劳务费收入，应按税法的法规计算纳税。如有关销售合同中未列明上述劳务费金额，或者作价不合理的，税务机关可以根据实际情况，以不低于合同总价款的5%为原则，确定外国企业的劳务费收入并计算征收营业税和企业所得税。

【提示】当然目前对于这类行为，核定境内劳务比例一般是参照《非居民企业所得税核定征收管理办法》（国税发[2010]19号）保持流转税和所得税一致，

即：非居民企业与中国居民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额，或者计价不合理的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的 10% 为原则，确定非居民企业的劳务收入。

3 境外机构境内考试收费

《国家税务总局关于国家教委考试中心举办涉外考试收费有关税收问题的复函》（国税函[1995]108 号）：对美国教育考试服务处在中国境内举办 TOEFL、GRE 考试业务所取得的考试费收入征税问题据了解，美国教育考试服务处在我国境内没有设立常驻代表机构，在中国境内所举办的 TOEFL、GRE 考试主要委托我国国家教委考试中心举办，他们仅履行提供资料、培训及审阅考卷等职责，且这些工作主要在美国境内进行。根据我国现行税法规定，对美国教育考试服务处在美国为考试提供的服务所取得的考试费收入不征税。

《关于教育部考试中心承办 TSE、GMAT 等海外考试项目有关税务问题的复函》（国税函[2002]195 号）：原则同上。

4 跨境房屋租金收入

《外国企业出租中国境内房屋、建筑物取得租金收入税务处理问题》（国税发[1996]212 号）：外国企业出租位于中国境内房屋、建筑物等不动产，凡在中国境内没有设立机构、场所进行日常管理的，对其所取得的租金收入，应按营业税暂行条例的有关规定缴纳营业税；

外国企业出租位于中国境内房屋、建筑物等不动产，凡委派人员在中国境内对不动产进行日常管理的；或者上述出租人属于非协定国家居民公司，委托中国

境内其他单位（或个人）对其不动产进行日常管理的；或者上述出租人属于协定国家居民公司，委托中国境内属于非独立代理人的单位（或个人）对其不动产进行日常管理的，其取得的租金收入，根据营业税暂行条例和所得税法的有关法规，应按在中国境内设有机构、场所征收营业税。

5 跨境利息、有形动产租金收入、保险业务

《国家税务总局关于外国企业在中国境内取得的利息、租金收入是否征收营业税问题的通知》（国税发[1997]035号）：根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条及有关规定，对外国企业在中国境内没有设立机构、场所而从我国取得的利息收入、出租有形动产的租金收入、不征收营业税。

《营业税暂行条例实施细则》（1993）财法字第40号：有下列情形之一的，为在境内提供保险劳务：（一）境内保险机构提供的保险劳务，但境内保险机构为出口货物提供保险除外；（二）境外保险机构以在境内的物品为标的提供的保险劳务

6 离岸金融业务

《国家税务总局关于外贸金融机构若干营业税政策问题的通知》（国税发[2000]135号）：根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条及《国家税务总局关于外国企业在中国境内取得的利息、租金收入是否征收营业税问题的通知》（国税发[1997]035号）有关规定确定的金融机构所在地为劳务发生地的原则，我国境内外资金融机构从事离岸银行业务，属于在我国境内提供营业税应税劳务，其利息收入应照章征收营业税。

7 跨境无形资产转让

《国家税务总局关于外国企业向境内转让无形资产取得收入征收营业税问

题的通知》（国税发[1998]4号）：根据《中华人民共和国营业税暂行条例》第一条和该条例实施细则第七条规定，在中国境内未设立机构的外国企业向中国境内转让无形资产取得收入应当征收营业税。

8 跨境软件费用支付

《国家税务总局关于我国境内企业向外国企业支付软件费扣缴营业税问题的通知》（国税发[2000]179号）：

一、外国企业向我国境内企业单独销售软件或随同销售邮电、通讯设备和计算机等货物一并转让与这些货物使用相关的软件，国内受让企业进口上述软件，无论是否缴纳了关税和进口环节增值税，其所支付的软件使用费，均不再扣缴外国企业的营业税。

二、外国企业向我国境内企业出租邮电、通讯设备和计算机等货物，同时包含与这些货物使用相关的软件，如果软件单独收费，应视为出租上述货物的租金收入，根据《国家税务总局关于外国企业在中国境内取得的利息、租金收入是否征收营业税问题的通知》（国税发〔1997〕35号）的规定，不征收营业税。

但是涉及软件费的，总局在2005年答复广东地税局的文件在征管被参考的更多。《国家税务总局关于外国企业在华提供信息系统的运行维护及咨询服务征税问题的批复》（国税函[2005]912号）：

一、德国爱科公司的上述业务，属于对我国用户已有信息系统包括其受让的相关软件的正常运行，提供的支持、维护和咨询服务。现行规定中有关技术服务费用应合并作为特许权使用费征收（预提）所得税的技术服务，是指作为专有技术的授让方式而发生的传授、指导、培训等劳务形式。因此，对德国爱科公司上述业务收取的服务费，应区分不同情况进行税务处理，属于境外提供劳务部分，

不征收营业税和企业所得税；属于境内劳务部分取得的收入，应根据《中华人民共和国营业税暂行条例》及《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及中德税收协定第三条和第七条的有关规定，缴纳营业税和所得税。

二、对德国爱科公司收取的其代垫的我国用户使用境外企业提供的软件的软件费，应根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条及《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第十九条的规定，按照无形资产转让收入和特许权使用费分别征收营业税和企业所得税。对其中符合《财政部 国家税务总局关于贯彻〈中共中央 国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定〉有关税收问题的通知》（财税字〔1999〕273号）规定的技术转让免征营业税条件的，可依照该项通知的规定，免征营业税。

三、企业应准确合理地划分上述收入，计算缴纳有关税收。对其中划分不合理或确实无法按实际划分的部分，主管税务机关可确定合理的比例划分方法，划分应税收入。

9 跨境咨询业务

这是一个典型在营业税跨境劳务领域有反避税意义的文件。《国家税务总局关于从事咨询业务的外商投资企业和外国企业税务处理问题的通知》（国税发〔2000〕82号）：

一、境内外商投资企业、代表机构从事咨询活动取得的收入税务处理问题 外商投资企业、代表机构单独与客户签订合同：（包括代表机构以其总机构名义签订的合同，但实际业务由代表机构履行），为客户提供咨询业务所取得的收入，应全部作为外商投资企业、代表机构的收入，在其机构所在地申报缴纳营业税和企业所得税。

二、境外咨询企业单独为客户提供咨询业务取得的收入税务处理问题 境外咨询企业单独与客户签订合同，为客户提供咨询业务取得的收入，凡其提供的服务全部发生在我国境内的，应全额在我国申报缴纳营业税和企业所得税；若其提供的服务同时发生在境内外的，应以劳务发生地为原则，划分境内外收入，并就在我国境内提供服务所取得的收入申报纳税。一般情况下，上述咨询业务中，凡以中国境内客户为服务对象的，其划分为中国境内业务收入，不应低于总收入的60%。 境外咨询企业向客户提供的咨询业务服务活动全部在境外进行的，其所取得收入在我国不予征税。

三、境外咨询企业与境内外商投资企业或代表机构共同为客户提供咨询业务取得的收入税务处理问题 境外咨询企业与境内外商投资企业或代表机构共同与客户签订合同，共同提供咨询业务所取得的收入，首先应按工作量或合同规定等合理的比例，划分境内外企业或机构各自的收入。境内外商投资企业或代表机构应就其划分的收入申报缴纳营业税和企业所得税。凡属境外咨询企业与其境内关联企业或其代表机构共同提供咨询业务，且其服务对象为中国境内客户的，划为境内外商投资企业或代表机构收入的比例，不应低于该项业务总收入的60%。在上述业务中，凡境外企业也派人来华参与客户的咨询业务，应再按劳务发生地原则，就该项业务中划为该境外企业的收入部分，以不低于50%为标准，再行确定该境外企业的境内业务收入，并按规定申报缴纳营业税和企业所得税。

10 国际航空电讯协会收费

《国家税务总局关于国际航空电讯协会从中国境内会员收取费用有关税收处理问题的通知》（国税函〔2001〕217号）：协会向中国境内会员提供上述网络服务和信息查询服务均发生在中国境外，也不涉及外国公司向我国转让专有技

术或商业情报的使用权转让问题,其向中国境内会员公司收取的上述网络服务费和信息处理费,根据我国现行税法的有关规定,不予征收营业税和企业所得税;协会按期以管理费名义收取的款项,因在以后分计息或不计息方式予以返还,实际属于一种暂付往来款项,不属于收入性质,不对其征收营业税。

11 跨境广告业务

《国家税务总局关于香港文汇报广告业务营业税问题的通知》(国税函[2003]433号):《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条第一款规定,“所提供的劳务发生在境内”属于营业税的征税范围。香港文汇报社在各省、自治区、直辖市所承揽的广告业务的设计、制作、印刷、发布均在香港完成,其劳务发生地在香港,因此对该报社在境内各地所设办事处取得的广告费收入,不当征收营业税。

《财政部、国家税务总局关于香港大公报广告收入营业税政策的通知》(财税[2004]193号):鉴于香港大公报在各省、自治区、直辖市、计划单列市的办事处承揽广告业务后,广告的设计、制作、印刷和发布均在香港完成,对香港大公报在各省、自治区、直辖市、计划单列市的办事处承揽广告业务取得的广告收入,不征收营业税。

12 美国船级社船检服务

《财政部、国家税务总局关于美国船级社继续享受免税待遇的通知》:国家税务总局《关于美国A B S船级社享受免税待遇的通知》(国税函发[1992]1067号)已执行期满。根据美国船级社的业务情况和经营宗旨,经国务院批准,同意该社在非营利宗旨保持不变,中国船级社在美国享受同等免税待遇的前提下,对其在中国境内提供船检服务取得的收入,从1996年1月1日起继续免征企业所

得税和营业税。

13 境内单位外派员工海外服务收入

《关于境内单位外派员工取得收入应否征收营业税问题的批复》（国税函[1999]830 号）：根据《中华人民共和国营业税暂行条例》第一条及其《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条的规定，对境内企业外派本单位员工赴境外从事劳务服务取得的各项收入，不征营业税。

14 国际海运、空运收入

这部分涉及很多文件，基本都是以双边税收协定（安排）条款给予互免。有些国际税收协定的海运、空运条款互免中没有包含流转税，所以会下发一些特殊的规定。比如我记得当时直接经办的关于荷兰马丁航空公司的案例就是这样。

15 跨境技术转让收入

财政部 国家税务总局《关于贯彻落实〈中共中央国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定〉有关税收问题的通知》（财税字〔1999〕273 号）：外国企业和外籍个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入，免征营业税。

《国家税务总局关于明确外国企业和外籍个人技术转让收入免征营业税范围问题的通知》（国税发[2000]166 号）：技术转让合同中的商标使用费或类似性质的收入，不属于上述财税字〔1999〕273 号文件规定免征营业税的范围。因此，纳税人应正确合理地划分出合同中商标使用费等不予免税的收入。如不能准确合理划分，税务机关可按照不高于合同总价款 50%的金额确定免征营业税的技术转让收入额。

下篇预告

下一篇结合我 10 年来营业税征管的实践回忆一下原先基于“劳务发生地”规则执行的政策在执行中究竟存在哪些不理想的问题, 这些问题的原因又在什么地方。

TaxationSKY

“营改增”后跨境劳务增值税征 税规则探讨（三）

——“劳务发生地”原则政策执行效应反思

根据我们前面对 1994 年-2009 年营业税制度下文件的梳理，除了国际旅客货物运输以及旅游服务有特殊表述外，其他劳务都是按照劳务是否发生在境内作为跨境劳务营业税是否征税的判定标准，即“劳务发生地”在上面各个文件的表述中有着很强的痕迹，这种行为是否需要在中国境内缴纳（扣缴）营业税，就是看劳务是否发生在境内。

但是，我们需要注意的是，跨境劳务和跨境货物交易存在很大的区别。货物贸易是有形的，同时货物的出口和进口目前在各国都存在比较完善的海关监管。因此，判定跨境货物的境内和境外交易比较容易。而劳务是无形的，有些劳务的提供和消费是同时发生的，比如音乐会、会展服务；有些劳务的提供和消费并不会同时发生，比如咨询服务。有些服务属于和不动产直接相关的服务。因此，对于各种类似的服务，我们在用“劳务发生地”原则时，究竟何为发生地，是按实际提供地来看，还是按实际消费地来看，必然容易产生争议，也会产生相应的人为避税问题。另一方面，劳务的跨境贸易并不属于海关监管范畴，不像跨境货物贸易有比较完善的海关监管。比如，如果你以 CD-ROM 的形式进口（出口）软件，你需要履行从海关的报关手续。但是，如果你直接通过 Internet 下载软件使用，这种就不属于海关监管范围。因此，“劳务发生地”是一个从理论上来看正确的做法。但是落实到税收征管实践中，对于各种营业税劳务，究竟以什么标准判定其发生在境内和境外，这个就涉及到税收原理到政策落地执行层面的问题了。

正如被 OECD 各国财长所公认的，“渥太华税收框架条件”（the Ottawa

Taxation Framework Conditions) 所提出来的一个理想的税制所应该满足的 5 个条件应该是大家共同的追求：



那我们为什么要在 2009 年营业税暂行条例修订时，把原来营业税下的以“所提供的劳务发生在境内”来判定跨境劳务的征免税规则，改为按照“劳务的提供方或接受方是否在境内”作为判定跨境劳务的征免税规则，应该是在征管实践中对照上面这些原则出现了很多的问题。

一、“劳务发生地”原则在中国的落地方法

既然我们在 1994 年营业税制下，是以“劳务发生地”原则作为判定营业税下跨境劳务征免税的规则。但在具体落实到征管实践中，如何把握这个发生地则是一个很有讲究的事情。劳务相比于货物的特殊性我们前面已经说过。你说“发生”二字如何把握，是以劳务的提供方的实际提供劳务的地点作为劳务的发生地，还是以劳务的接受方实际消费劳务的地点作为劳务的发生地，这个则是一个值得探讨的问题。

我们在 1994 年的营业税制度下并没有说这个问题。但是，从我们梳理的一系列文件来看，我们当时对“劳务发生地”的理解实际把握的就是以劳务的提供

方实际提供劳务的地点作为劳务的发生地。比如，我们对于跨境工程、设计劳务，就是以境外公司是否派人来华提供实质性设计和指导服务来判定劳务发生地。我们对于跨境咨询服务是否征税，也是以外国公司是否派员来华提供咨询作为劳务发生地的原则。我们对于跨境广告服务，也是以境外广告商的广告设计、制作、印刷、发布等这些行为是否在中国发生作为判定标准。

因此，在 1994 年的营业税制度下，我们的“劳务发生地”在具体落到征管实际时，实际是以提供方提供劳务的所在地作为判定“劳务发生地”的标准，我们可以说这个原则对应的就是“the principle of supply”。

二、1994 年营业税制度下“劳务发生地”规则评价

1994 年营业税下的这个规则如何，我们可以尝试从“渥太华税收框架条件”提出 5 个标准角度去评价：

1 中性原则

这个问题我们后面会专门用一篇来讲。这里简单先说一下，随着营业税过渡到增值税后，在跨境劳务中，用“the principle of supply”作为跨境劳务增值税征税规则是不满足税收中性的条件的。

2 效率原则

从劳务的特点来看，有些劳务判定提供地是很容易的。比如建筑劳务、仓储劳务、会展服务，这些劳务往往和不动产联系在一起，而不动产所在地是清晰的，因此判定这些劳务的发生地往往也是清晰的。有些劳务我们称之为 physical service。怎么理解这个 physical 呢。有些劳务的特点是体力性的（physical），有些劳务的特点是智力性的（intellectual）。比如，这种 physical service 往往需要劳务的提供方和接受方必须同时在某个现场在一起出现，比如音乐会、体育

赛事、高尔夫球、按摩等。这类服务不论你是以提供地还是以消费地来看，都是一样的，也容易划分。但是，有些智力性劳务服务，你以提供地来划分则非常麻烦，典型的如咨询。我外国公司给你提供咨询，同时在境内外，你如何界定有多少发生在境内，有多少发生在境外，这个在实际征管中很容易扯皮。再比如设计服务，你说外国公司有没有来华指导呢？2009 年前，很多房地产公司支付境外设计费时，为了规避营业税，直接在合同中说了，我这个设计完全在境外，境内把 GPS 信息传递给境外设计事务所，境外设计后交境内，不来华指导。但是，现实中这种设计真的能完成吗，大部分这类合同都是假的。但税务机关在执行中又无法判断，效率毫无疑问是低下的。

3 确定性和简化原则

以跨境广告服务为例，为什么针对香港文汇报在 2003 年发一个文，对香港大公报同样的事项 2004 年又下一个文。对于美国教育考试服务处的考试服务费也是一样，针对 TOEFL、GRE 下一个文，后期针对 TSE、GMAT 再下一个文。为什么呢，毫无疑问是我们的“劳务发生地”原则在征管落地的设计环节，政策的确定性不强，实践中基层不好把握，才有了不断请示，不断就个案发文的情况。不断为个案发文，必然导致整个税制零散和庞杂，不符合税制简化原则。

4 有效性和公平性原则

正是因为部分跨境劳务如果以提供地作为执行标准，如何有效的划分境内外劳务则是难题。如果我们在征管实践中，基本就是以纳税人提供的合同来判定（比如不像货物的进口有海关监管），有些纳税人就会刻意的把境内提供的劳务描述成境外提供劳务，从而产生避税。如果我们在制度层面缺乏对这种避税的防范，不仅影响到税制运行的有效性，也对其他守法的纳税人产生不公平待遇。

5 灵活性原则

随着信息技术的发展，互联网技术使得很多跨境劳务的提供不再需要外方派人来华提供。比如，原先的培训服务，外国公司需要派人来华，但互联网技术的发展，使得外国公司在外国就可以通过视频提供培训就可以取得同样的效果。原先的医疗服务需要医生来华，信息技术使得外国医生在境外就可以操作境内手术。因此，传统的以劳务的提供地来划分境内外劳务，受到了新科技、新技术发展的挑战，也需要我们税制进行一定的改变。

下篇预告

虽然 1994 年营业税制度下以劳务的实际提供地作为跨境劳务的判定原则可能存在一些问题，但是 2009 年营业税暂行条例修订后，以劳务的提供方或劳务的接受方是否在境内作为新判定原则又属于矫枉过正之举了，由此衍生出来我们在营业税下对于跨境劳务采用“属地”加“属人”则更加是南辕北辙了。但是，正是“属人”概念的错误引入，导致了 09 年后我们在营业税跨境劳务征税实践中出现了一些非常奇怪的案例。我们需要对这个问题进行很好的反思。否则，“营改增”后，我们对于跨境劳务还在这个错误的概念下修修补补，只会使政策在执行层面更加模糊。因此，我们下一篇重点来分析一下 09 年营业税从原来的“劳务发生地”到劳务的提供方或接受方所在地作为判定规则存在的问题。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（四）

——“属人”原则：一个美丽的错误

实事求是的来看，虽然 94 年营业税制下的“劳务发生地”原则是以劳务的实际提供地作为跨境劳务的境内外判定标准，但是可能由于劳务的无形性和缺乏有效海关监管，税务机关对劳务究竟是在哪提供很难监管，因此存在很多问题。但是，并非所有的劳务在哪儿提供都很难判断，比如建筑劳务、仓储劳务、餐饮劳务、住宿劳务这些与不动产紧密相关的劳务，他们的提供地的判定是容易判断的，以前也没有什么太大的争议。我们在上一篇曾经提到，劳务可以划分为体力型劳务（Physical Services，Physical 翻译为“体力”也不是很准确。但是的确中文很难找到一个完全精确的词语来表述）和智力型劳务（Intellectual Services）。争议比较大的领域主要就是这些智力型劳务，比如设计劳务、咨询劳务等等。

一、营业税下跨境劳务和增值税下跨境劳务概念区别

我们认为，即使 2009 年《营业税暂行条例实施细则》对跨境劳务营业税征税规则进行了重大修改，但这个修改还是基于“劳务发生地”这个大的原则来进行的，这个和增值税大不相同。因为在营业税下，我们关心的是这两个方面的问题：

1、境内单位或个人哪些劳务是在境外提供的，即属于发生在境外从而不征税；

2、境外单位或个人向境内单位或个人提供的劳务，哪些属于发生在境外，从而不征税。请注意，由于《营业税暂行条例》只对“中华人民共和国境内”提供劳务征税。那如果是在境外，则不属于营业税征税范围，属于“不征税”，

而不是“免税”。因此，营业税对于跨境劳务，要么是征税，要么是不征税，基本没有免税这个概念，这是营业税和增值税大不一样的地方。比如，在营业税下，对于境内单位（个人）在境内通过互联网为境外单位提供劳务，以劳务实际提供地作为“劳务发生地”标准，这个毫无疑问应该属于境内劳务，需要缴纳营业税。但是，在增值税下，如果境外单位就是在境外接受并消费这个劳务，则可以认为境内单位（个人）是劳务出口行为，符合条件可以免征增值税。所以，营业税制度下，基本不存在劳务出口免征营业税这个概念。唯一的例外应该就是保险服务，境内保险公司为出口货物提供的出口货物保险和出口信用保险免征营业税。这应该是营业税制下唯一有的劳务出口免税的案例。

二、2009 年营业税制度引入“属人”原则的文件综述

2009 年《营业税暂行条例》修改后，我们将原先以“所提供的劳务发生在境内”变更为“劳务的提供方或接受方在境内”作为判定标准。什么叫“劳务的提供方或接受方在境内”呢，我们的解释是，只要你是在中国注册成立的企业或者中国个人，无论你在全球哪儿提供劳务，都属于在中国境内提供劳务，需要缴纳营业税。只要你是中国注册成立的企业或者中国居民个人，只要提供劳务的合同是你和外国企业或个人签订的，无论你在全球哪儿接受人家给你提供劳务，别人都属于在中国境内提供劳务。这个就是我们说的“属地”加“属人”。说实话，这个口张的真大了。首先，只要你是中国的企业或个人，那么这个只是你中国国内自己的事，你为人家提供服务都属于在中国境内提供，你这么规定人家也干涉不了。但同时，只要你是中国的企业或个人，外国的企业或个人只要是为你中国企业或个人提供劳务，都属于在中国境内提供劳务。换句话说，你中国的企业或个人跑到哪，在营业税意义上来讲都属于中国境内，我估计这个就有点难以理解

了吧呵呵。虽然这一点存在不合理性，但是基层实践中大家就是按照这个口径来执行的。因为，我们根据财政部和总局的文件猜谜语，这个结论是成立的。下面，我们分别从“境内单位和个人提供劳务”和“境外单位和个人提供劳务”这两个角度来梳理文件规定：

（一） 境内单位和个人提供劳务

按照“属人”原则，只要你是中国的单位或个人，你无论在哪提供劳务都属于在中国境内提供，需要缴纳营业税。为了解决这种情况下不合理的问题，最具标志的文件就是《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111号）：该文件第三条规定，对中华人民共和国境内（以下简称境内）单位或者个人在中华人民共和国境外（以下简称境外）提供建筑业、文化体育业（除播映）劳务暂免征收营业税。请注意，如果你是中国境内的单位和个人，你在境外提供建筑业、文化体育业（除播映），文件给的是“暂免”而不是“不征收”营业税。那就我们基层体会，财政部和总局的言下之意就是，只要你是中国的企业（个人），你在全球提供劳务（哪怕你跑到外太空），那都是在中国提供劳务，这个就是“属人”的含义。只不过，我对你在境外提供特定的劳务项目（111号文给了建筑和文化体育不含播映）免税。因此，111号文的这段表述更加强化了“属人”这个概念在基层的执行。那如果中国境内单位或个人在境外提供的不是我111号文列举可以免税劳务，那就必须要征税，这个就是文件执行的逻辑。所以，后面你就会不断的碰到各种不合理情况，导致企业找财政部和总局，再不断下文打补丁：《财政部 国家税务总局关于国际运输劳务免征营业税的通知》（财税〔2010〕8号）：自2010年1月1日起，对中华人民共和国境内（以下简称境内）单位或者个人在境内载运旅客或者货物出

境、在境外载运旅客或者货物入境以及在境外发生载运旅客或者货物的国际运输行为免税。《财政部 国家税务总局关于外派海员等劳务免征营业税的通知》（财税〔2012〕54号）：再打个补丁，你把建筑免了，那监理呢？和建筑直接相关岂有不免之理。好了，54号文“标的物在境外的建设工程监理”免税。请注意，这里仍然是免税。也就是说，你中国企业到境外做监理，并不因为你劳务在境外发生，我认为你是境外劳务不征税，而是因为你是中国企业，即使你在境外提供监理，也要征税，但我考虑这种特殊情况给予免税待遇。同时，54号文对于外派海员劳务、以对外劳务合作方式，向境外单位提供的完全发生在境外的人员管理劳务同样免税。要注意哦，在1994年的营业税制下，《关于境内单位外派员工取得收入应否征收营业税问题的批复》（国税函〔1999〕830号）对于对境内企业外派本单位员工赴境外从事劳务服务取得的各项收入，是不征营业税，而不是免税。《财政部 国家税务总局关于支持文化服务出口等营业税政策的通知》（财税〔2014〕118号）：为落实《国务院于加快发展对外文化贸易的意见》（国发〔2014〕13号）精神，对纳税人为境外单位或个人在境外提供下列服务免征营业税：（一）文物、遗址等的修复保护服务；（二）纳入国家级非物质文化遗产名录的传统医药诊疗保健服务。

注意，这里同样用的是“免税”。题外说一句，比如这里提到的传统医药诊疗保健服务就属于我们上面提到的典型的 physical service。因为，我给你提供中医服务，就需要给你把脉，那就需要劳务的接受方和劳务的提供方要同时在现场出现，那此时劳务的提供和劳务的消费也是同时在发生的。这个就是 physical 比较准确的含义，他需要劳务的提供方或接受方需要以某种方式都要同时到现场。不过换句话说，把脉也可以看成一个体力活吧。就像歌星的现场演

唱会，歌星唱歌唱得大汗淋漓，也是个体力活。所以，physical service 翻译成体力劳务，基本也算过得去，当然我中文水平有限，大师们可以再寻找更加精确的翻译呵呵。

（二）境外单位或个人提供劳务

境外单位或个人不管人家是在其本国还是中国提供劳务，只要碰到你中国的企业或个人，那就倒霉了，都属于在中国提供营业税劳务。这个规则就更加霸道了，即使我们《企业所得税法》用“属人”原则，那也只是用在你中国税收居民身上。对于外国企业提供劳务，还是按照劳务发生地来征税的。所以，这种不合理规则同样在《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111号）进行了缓解：境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的《中华人民共和国营业税暂行条例》

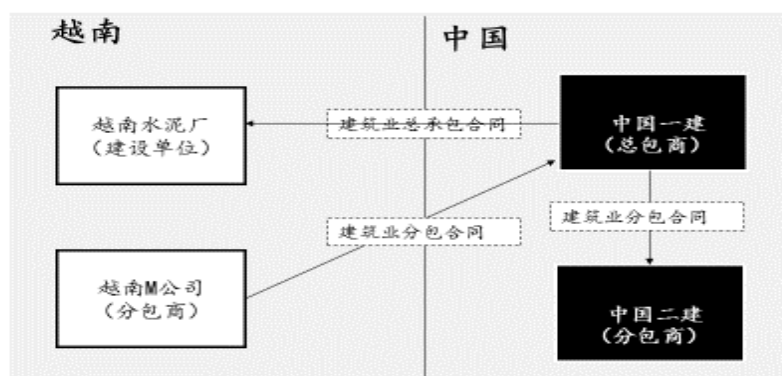
（国务院令 第540号，以下简称条例）规定的劳务，不属于条例第一条所称在境内提供条例规定的劳务，不征收营业税。上述劳务的具体范围由财政部、国家税务总局规定。根据上述原则，对境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的文化体育业（除播映），娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业、仓储业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，不征收营业税。注意，111号文对于境外单位或者个人向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的劳务，给予的是“不征收”而不是“暂免”的待遇，这个基本回到“属地”规则下了。不过，哪些属于境外发生，111号文来个一个正列举规则。也就是说，你境外单位或个人给境内单位或个人提供的劳务，哪些属于完全发生在境外，必须是我财政部和总局列举的，不在我列举范围内的，即使你认为完全发生在境外，我也认为发生在境内，需要缴纳营业税。既然政策这么规定，

按基层税务机关必须严格按政策执行，否则有执法风险啊。所以，一些不合理的征税案例纷纷出现，以下便是一些典型列举：

1 国际运输服务

一家美国公司为中国 A 公司提供的从纽约到洛杉矶的货物运输服务，由于你是中国公司，并且运输服务不在 111 号文列举范围内，因此国内公司支付这部分运输要代扣美国公司营业税。这些案例在非贸付汇中就使基层非常为难。征税吧，你自己都难说服自己。不征，又有执法风险。因为《财政部 国家税务总局关于国际运输劳务免征营业税的通知》（财税〔2010〕8 号）只给了境内单位或个人在境外发生载运旅客或者货物的行为免税。但换句话说，你中国的企业跑到人家美国国土上提供运输服务，你免税。人家美国公司在自己的国土上提供运输服务，因为你是中国企业或个人，你中国要征人家美国公司营业税。所以，这一条基本在现实中很多税务机关都给了口径放了。因为基层税务机关即使承担一些风险也放了，因为你实在难以说服别人，连自己都说服不了。同时，如果你是中国个人，你买美联航从纽约飞洛杉矶的航班，因为你是中国人，美联航给你中国人提供的运输服务就属于在中国境内提供运输服务，你中国人买票需要扣缴美联航的营业税。这个你也征不到，现实中也就作罢了。

2.境外建筑业劳务



微信号: Taxationsky

比如，中国一建到越南承接了一项土建工程。其中中国一建将部分工程分包给中国二建，同时中国一建又将部分工程分包给越南当地的 M 公司。进而，中国一建需要向中国二建和越南 M 公司支付工程款。此时，中国一建和中国二建属于境内企业，他们在境外提供建筑劳务按照 111 号文第三条给予免税。那么怎么处理越南 M 公司呢？由于越南 M 公司是和中国一建签订的建筑施工合同，属于给中国企业提供建筑劳务。但是，我们睁大眼睛把 111 号文第四条列举的劳务看了几遍，没有发现建筑劳务啊。好了，那根据 111 号文的逻辑，境外单位或个人向境内单位或个人提供的完全发生在境外的劳务，需要列举，只有在列举范围内的不征税。那换句话说，不在列举范围内的就要征税啊。这个逻辑是清晰的。因此，越南 M 公司给中国一建在越南提供建筑劳务，属于在中国境内提供建筑劳务，需要缴纳营业税，由中国一建向越南 M 公司支付时代扣代缴。这个也是奇怪了，你中国公司跑到越南提供建筑劳务中国不征税了，但人家越南 M 公司在自己的国土上提供建筑劳务，只因为你是中国公司，你中国就要征我的营业税。但是，你奇怪归奇怪，规则就是这样。因此，现实中，的确有基层税务机关对这种情况在非贸付汇环节扣缴营业税的案例。但据我了解，也有部分税务机

关实在看不下去，后来解释了一个口径，说分包跟着总包走，既然总包（中国一建——国外建设单位合同）免税，分包也跟着免税。这个就呵呵了。看来中国的税收政策真需要你智商足够高，政策在那，看你如何解读，如果是这样，税务中介价值就大了。我估计不是税收专业人士且智商不高到一定程度，都无法提供这么有价值的服务。这里，我只能善意的猜测，是不是我们在列举劳务时，把建筑业给忘了。但是，即使你列举了建筑业，还有监理呢，还有和建筑直接相关的劳务呢。所以，用正列举法制定政策总会存在百密一疏的问题，这个就不太符合合理税制的有效性和简化原则。

3 跨境电信服务

对于跨境电信服务，111 号文没有规定，后面《国家税务总局关于国际电信业务营业税问题的通知》（国税函〔2010〕300 号）打了补丁：根据《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111 号）的有关规定，境外单位或个人在境外向境内单位或个人提供的国际通信服务（包括国际间通话服务、移动电话国际漫游服务、移动电话国际互联网服务、国际间短信互通服务、国际间彩信互通服务），不属于营业税征税范围，不征收营业税。但是，你要是严格对照英国的增值税跨境劳务的制度，鉴于电信业务的无形性和消费地的不确定性，电信服务是用 “the place of recipient”。如果这样，严格来讲，这个免税给的又不太恰当了。不过这个就不讨论了，因为英国这个规则是增值税下的规则，我们应该在“营改增”后做国际比较才有意义，而在营业税下免了也就罢了。

4 贸易项下的佣金支付

2009 年前，境内企业支付出口佣金属于境外劳务不征收营业税。但 09 年后，

境内企业支付佣金，属于境内劳务，境内企业需要扣缴营业税。但是，贸易项下的佣金支付不属于非贸付汇，企业不需要到税务机关开具对外支付税务证明。因此，一段时间以来，很多企业支付出口货物佣金没有扣缴营业税。但是后来，地税机关在开展对外贸企业检查或者和外管局进行信息交换时发现了这个问题，要求企业履行扣缴义务。但实际上，你让中国企业扣，还不是中国企业承担吗。就因为这个问题当时好像有几家大型外贸企业被检查要求补税，而外贸形势又有点不好，商务部后来估计也进行了沟通，因此出口佣金营业税最后好像也没有全面执行。

以上就是一些主要问题的叙述了，当然，还有一些其他意想不到的问题，这里由于篇幅原因就不再一一描述了。

下篇预告

“属人”原则的引入虽然导致了很多麻烦，但的确也解决了一些问题。比如，09年后，我们对于以前设计劳务、咨询劳务不再需要判断你是否来华了，从而划分境内外劳务比例，避税的问题解决了。但是，从上面的分析可以看出，“属人”原则引入带来的负面效应比起其带来的正面效应要大的多，这个真的需要在“营改增”后修正了。但正如我们前面说的，这个修正，其实部分问题随着“营改增”会得到自然的修正。因为，原先09年营业税下引入的规则本来就是增值税下的规则。因此，随着营业税改了增值税，这个规则自然就适用增值税了，进而部分问题就得到了缓解。但是，即使在增值税下，“属人”规则也是不存在的。如果继续坚持“属人”，很多问题还是无法解决。因此，在谈OECD国际增值税指引提出的原则之前，我们下一篇还是简单分析一下，“营改增”后我们对于跨

境劳务增值税规则所做的一些补救措施，这些措施效果有如何，从而为我们正式导入 OECD 国际增值税指引打个前站。

TaxationSKY

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（五）

——“营改增”后跨境劳务的政策与征管现状

随着 2012 年从上海开始的营业税改征增值税的改革启动，个人一直期待跨境劳务的增值税征税规则在“营改增”后能够得到进一步明确，就如我们上一篇所说的，很多奇怪的征税案例应该逐步被消除，毕竟以劳务的提供方或劳务的接受方是否在境内才应该是作为增值税下跨境劳务的征税规则。令我们感到欣慰的是，上头估计也发现了 09 年以后这些奇怪问题的存在，因此在“营改增”后开始逐步进行改良。改良的问题具体体现在两个方面：1.对于境内单位或个人提供劳务的增值税征税规则 2.对于境外单位或个人提供劳务的增值税征税规则

1.对于境内单位或个人提供劳务的增值税征税规则

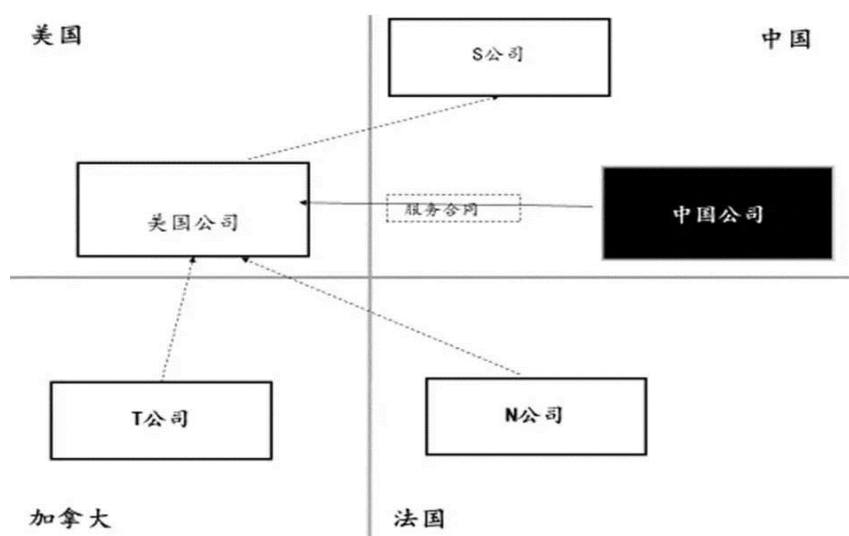
这个上头明确了，我们在“营改增”后要引入部分劳务出口免税或零税率的政策，这样，我国的跨国服务贸易才能更好的参与国际市场竞争，毋庸置疑这是件好事。而且在增值税下，既然货物出口可以免税或零税率，为什么劳务出口就不可以比照呢，所以这一点值得肯定。我们前面分析过，营业税基于“劳务发生地”原则下，没有出口劳务免税这一概念之说。增值税后，如果中国单位或个人在境内向境外单位或个人提供劳务，境外单位或个人是在境外接受的，这个可以看作是劳务的出口，可以享受免税或零税率政策，而原先这个在营业税下不可能免税。而如果中国境内的单位或个人在境外向境外单位或个人提供劳务，这个在增值税下肯定可以算免税或零税率。但是，在 94 营业税制下，这个算不征税情形。而在 09 营业税制下，此类特定的劳务享受免税待遇。为此，财政部和总局专门在“营改增”改革的纲领性文件中加了一个附件《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》来解决。后面，国家税务总局也陆续发了公告明确操

作办法，从 2013 年 52 号公告——2014 年 49 号公告——2016 年 29 号公告。

实际上境内单位或个人向境外单位或个人提供劳务，要么适用免税，要么适用零税率。但是，我们仍然是采用的列举法。

比如，一家很大的建筑央企在 2015 年曾经问过我，他去非洲为某一项目提供监理，取得的劳务收入是否可以享受免征增值税呢？从我的常识来讲，这个应该免啊，监理这种直接和不动产紧密相关的劳务，发生地和消费地肯定都在境外，应该免税。但是，以前的文件没有列举，他咨询了主管局，甚至咨询了上头，得到的答复都是不免。但是，这次国家税务总局 2016 年 29 号公告，我突然发现“工程项目在境外的工程监理服务”被列入了，可以免了。为什么 16 年 5 月 1 日后就可以，以前就不可以呢？

再比如，国家税务总局 2016 年 29 号公告规定：向境外单位销售的完全在境外消费的鉴证咨询服务免征增值税。但上头又说了如果服务的实际接受方为境内单位或者个人，就不属于完全在境外消费的鉴证咨询服务。你上头的话好说啊，这服务是无形的，又不像货物还有海关监管，你让我基层怎么把握境内单位和境外单位签订的合同，钱也是收的外币，但服务的实际接受方是境内呢？我基层干部怎么盯着呢，估计就是风险监控也不那么灵光吧。比如：



一家中国公司和一家美国公司（总部）签订了一份咨询服务合同，给美国公司全球的机构提供咨询服务。美国公司全球有三家子公司，在中国有一个 S 公司，在加拿大有一个 T 公司，在法国有一个 M 公司（如上图）。这几家公司作为集团成员都接受中国公司的咨询。此时，你说，我中国公司究竟能否享受劳务出口免税政策呢？这里 S 公司在中国，服务的实际接受方有境内单位，你说我是给他免还是不免？如果 S 公司享受的服务只占全部服务工作量的 10%，你说我是免 90%，还是免 100%，还是只要有中国公司一概不免？这种跨境集中采购服务模式现在跨国企业下是很普遍的，而基层有时候难就难在这个地方。我不是不想执行政策，但政策落地缺乏确定性和可操作性，我有执法风险啊，该如何是好呢，只能从严执行。

2.对于境外单位或个人提供劳务的增值税征税规则

我们终于看到一点曙光了，在最先上海开始改革的财税【2011】111 号文是这么规定的：下列情形不属于在境内提供应税服务：（一）境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务。

好事情啊，看到了“境外消费”的字眼，也就是说已然不同于营业税了，并不是说境外单位或个人给境内单位或个人提供劳务，都算境内劳务征收增值税。

如果该劳务是完全在境外消费，可以不征税，而不是免税。终于让我们看到了一点以“实际消费地”作为跨境劳务增值税征税规则的影子了，似乎“属人”基本也要退出了。

这个原则从财税【2011】111号文——财税【2011】133——财税【2013】37——财税【2013】106都是这么保持着的。

但是，当我看到财税【2016】37号文的时候，立刻感到一阵眩晕，上头的心思突然又变了：第十三条 下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产：(一) 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务。

2016年又变回来了，你原来不是用的“完全在境外消费”吗？怎么37号文突然变成了“完全在境外发生”，您这边究竟又变了什么心思，比起以前是从宽了还是从严了？估计像上海浦东，北京海淀这些非贸付汇量极大的税务局的税务干部要头晕了，上头的表述变了，究竟是什么意思呢，要好好揣摩了。比如，以前一家美国公司在美国通过互联网给中国公司提供咨询服务，虽然提供地在境外，但中国公司是在中国境内接受的，消费地在境内，那16年5月1日前，肯定属于境内劳务。但是16年5月1日后呢，你说完全在境外发生，这个是什么意思，美国提供这个咨询劳务没有来华，你说他发生在境内还是发生在境外。你究竟是以“劳务的提供地”还是以“劳务的消费地”作为发生地呢，光用一个“实际发生”还是无意义的套套逻辑啊。同时，我们要提醒的是，这个可不是随意模糊的事情。在跨境劳务增值税领域，不是你想怎么说就怎么说的，大家还记得国务院办公厅《关于进一步加强贸易政策合规工作的通知》（国办发〔2014〕29号）吗，国家税务总局随后下发的关于印发《税收政策合规工作实施办法（试行）》的通知（税总发〔2015〕117号），我想不仅是国家税务总局，财政部也要贯彻国务

院要求，因为中国加入世贸是要履行自己承诺的，即制定的税收政策是否符合世界贸易组织规则。虽然国际增值税指引没有约束力，但 WTO 规则对我们是有约束力的。因此，你制定的跨境增值税征税规则是要做是否符合世贸组织规则的合规审查的。这里面就包括是否影响“进口的间接税”。所以，你可不能一会儿发生地，一会儿消费地，这个是要确定清楚才可以的。针对这个问题，我们后面会专门用一篇文章来对 WTO 贸易规则进行阐述，提出我们应该如何对此进行遵循。

下篇预告

这时，我又想起了“渥太华税收框架条件”（the Ottawa Taxation Framework Conditions）所提出的一个理想增值税制度的 5 原则，这个应该是我们后期增值税立法应该追求的效果啊。但如何实现呢？OECD 在 2014 年发布国际增值税指引（International VAT/GST Guidelines）给了我们明确的指引。我们上面说到的这些问题，该指引都给了我们逻辑一致、便于执行的原则和操作方法，实在是我们解决跨境劳务增值税问题的必备良药。所以，我们下一篇就先简单介绍一下 OECD 的这份报告。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（六）

——“国际增值税指引”背景介绍

经济全球化的背景下,服务以及无形资产跨境贸易不断增长。同时,国际上,采用增值税的国家也越来越多。这两个因素交织在一起,从而导致了在增值税领域,如果缺乏有效的国际协调,也会产生增值税领域的国际双重征税或意想不到的双重不征税问题。一般来看,不管是哪个国家,增值税的基本原则应该是对最终消费者征税,即大家基本遵循的是目的地原则(the destination principle)。然而,在20世纪90年代,不管是各国税务机关还是企业界都认为,在国际贸易领域,增值税也需要更多的国际协调,从而减轻服务和无形资产国际贸易的负担。针对这个问题,OECD的第一份成果出自1998年的渥太华会议关于电子商务的报告,这份报告中达成了一项共识,即增值税国际协调要达到理想的“渥太华税收框架条件”(Ottawa Taxation Framework Conditions)。在这之后,OECD 财政事务委员会(简称CFA)2001年出台了关于电子商务下,跨境劳务和无形资产贸易消费税(Consumption tax)指引,而这个指引在2003年又被消费税系列指引完善。

【注：这里的消费税并不是指中国的那个消费税，而是指对最终消费征税的间接税，有的国家叫增值税，有的国家叫货物与劳务税，也可能还有其他叫法】

原先的这些国际协调主要关注的而是电子商务（信息经济）领域。但是，随着服务贸易和无形资产贸易的迅猛增长,大家发现注意力还不能仅盯着电子商务领域,增值税制度缺乏国际协调还可能会阻碍到跨境服务贸易和国际资产贸易的发展。OECD 意识到,在增值税领域进行国际协调,不仅不会阻碍,反而会促进国际贸易的发展。因此,OECD 着手启动了国际增值税/货物与劳务税指

引的编写工作。这项指引由 OECD 的财政事务委员会中的消费税第 9 工作组 (Working party 9) 负责, 他们和其他成员国以及工作小组的技术咨询委员会合作。这些技术咨询委员会的成员代表来自成员国的税务官员, 商界代表, 也有来自学界的支持。指引的编写是分阶段不断开展的。CFA 会不定期发布中期讨论稿供大家讨论。当咨询程序完成后, 大家提的各种意见都会予以考虑, 然后将报告进行完善。该项工作是在持续不断的进行的。报告中的每一部分都不是孤立的, 如果报告的其他部分在后期被提出修改意见进行修改后, 报告的其他部分都会及时被审核, 以确定他们是否构成一个逻辑一致的、有机的整体。

报告要做的第一步工作是确定跨境交易应该适用的增值税征税的基本原则: 比如何为税制中性, 如何定义 B2B 下跨境劳务和无形资产交易增值税的征税地。

本来 OECD 在 2013 年东京会议公布的跨境增值税/货物与劳务税指引讨论稿中就是希望, 2014 年的最终报告应该是把 B2B 和 B2C 两种情况下的跨境劳务和无形资产贸易的增值税征税规则都制定出来。但是, 从 2014 年最终的报告来看, 还只是确定了 B2B 下的规则。对于 B2C, 2014 年报告中说了有待未来进一步制定, 因为 B2C 要更多考虑反避税和最小化避免争端的问题。

当然, 2014 报告也说了, 这个报告中提出的原则需要遵循的一个前提是, 交易的双方应该是诚信的, 所有的劳务(无形资产)的提供方是合法且有经济实质的。具体涉及到跨境服务和无形资产避税(偷税)的问题, CFA 还有待进一步研究。

下篇预告

我们知道了, 实际上 OECD 在 2014 年出台的国际增值税指引目前只是提出了 B2B 下跨境劳务和无形资产贸易的增值税征税规则, B2C 的规则还没有正

式形成，仍需要进一步国际协商。但这个也值得我们可以先行借鉴了。因此，下一篇我们重点就要分析国际贸易增值税征税规则，究竟是采用“来源地规则”（the origin principle）还是“目的地规则”（the destination principle），他们有什么区别。请注意，这里从来没有什么“属人”规则，这个应该是所得税领域的。同时，虽然 OECD 的国际增值税指引没有约束力，但是根据我们加入 WTO 的承诺，中国在国际增值税领域采用哪个规则应该是要符合 WTO 规则的。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（七）

——“来源地（origin）规则”VS“目的地（destination）规则”

来源地 VS 目的地

整个 OECD 的国际增值税/货物与劳务税指引中所指的增值税，其机制设计特点是在每个阶段只对增值额征税，每一道增值税纳税人（B）都是以销项税减去进项税，从而对最终消费征税。因此，我们在国际贸易领域讨论跨境劳务或无形资产的征税规则也是基于这样一种运行机制的流转税进行的。在这个大的原则下，我们提出来的问题是，对跨境劳务/无形资产征收增值税，究竟是选择：来源地规则（the origin principle） 还是 目的地规则（the destination principle）？在目的地规则（the destination principle）规则下，增值税的征税权应该是赋予劳务/无形资产最终被消费掉的那个国家；而在来源地规则（the origin principle）规则下，增值税的征收权赋予有价值增值的那个国家。也就是说，在来源地规则（the origin principle）规则下，更类似于贯彻 the place of supply,就是对劳务的提供方征税，但此时劳务的提供方也要产生增值。

一、两种规则的经济效应评述

请注意，这两个规则在经济学层面是有不同的经济效应的：

在国际贸易中，如果我们贯彻目的地规则（the destination principle），即所有的劳务出口国都不对劳务的出口征税，而将增值税的征税权赋予了劳务的进口国。这样，世界上不同的国家出口劳务，由于出口国不征收增值税（甚至零税率还给予国内增值税的退还），那么世界上不同国家的劳务出口企业在国际贸易中都处于一个同等竞争的市场地位中。不会因为你这个国家增值税税率高，他

那个国家增值税税率低，从而影响国际贸易的价格，导致出现上面反倾销或反补贴的国际贸易争端。同时，在目的地规则（the destination principle）下，增值税的征税权赋予了劳务的进口国。此时，在劳务进口国来看，我是进口劳务还是从国内购买劳务，大家在增值税上是一样的。因此，此时流转税因素并不会影响资源在国际间的分配，也不会对跨国企业价值链的国际布局的经济决策产生额外影响。这个就是我们所说的税制中性的考量。

而在来源地规则（the origin principle）下，增值税的征税权是赋予给劳务实际创造价值的那个国家，谁创造价值？那肯定是劳务的提供方创造价值。也就是说，来源地规则（the origin principle）实际上就是在劳务的提供地征税；在基于来源地规则（the origin principle）下，劳务的出口国对于本国企业的劳务外销（出口）和劳务内销，在增值税待遇上是一样的，即只要有增值，不管你是出口还是内销，都要正常缴纳增值税。而进口国此时就需要给予本国进口商一个假设的增值税进项税抵扣。为什么是假设，因为你增值税是交在来源国的，而进口国并没有收到这个增值税，那如果要严格贯彻那种销项税减去进项税，从而增值税只是对最终消费征税，则要求进口国就必须给予本国进口劳务的进口商，按照进口时外国供应商在外国缴纳的销项税，有一个假设的进项税抵扣。因此，在来源地规则（the origin principle）下，我们可以看到在一个跨国产业链中，增值税是在每个实际产生增值的供应国征收了。但是，由于其中涉及到很多国家，每个国家可能的增值税税率会不一样，所以如果你不是傻子，当然跨国企业更不是傻子，他肯定会把提供劳务的企业（创造增值的企业）设在那些增值税税率低的国家。因此，如果在跨境劳务/无形资产增值税规则中采用来源地规则（the origin principle），实际上会对全球价值链的经济和地理分布产生额外的影响，

这个就违背了税制中性的大原则。

这个的确是很有道理的，大家应该可以理解。如果增值税税率可以影响跨国产业链分布，我想各个国家肯定又要搞什么贸易战，什么反补贴诉讼，什么有害税收竞争云云，这些都不是 WTO 所希望见到的。所以，了解这个后大家也能理解，为什么我们对于出口给予免税或零税率并不构成补贴，也不会成为反补贴诉讼对象，因为这里我国的免税征税权是赋予进口国的。但如果钢铁产业现在困难，我们给予钢铁产业特定的企业所得税、房产税或其他税种减免可能构成反补贴或反倾销诉讼问题。

二、跨境劳务增值税征税规则的选择

上面分析了这些原因，我们可以看到，在国际贸易中，不管是货物贸易还是服务贸易，目的地规则（the destination principle）是国际社会达成广泛共识的规则。而且，更要特别注意的是，目的地规则（the destination principle）是 WTO 批准的规则中，所有成员国必须认可的一个国际标准。

我国早就入世了，作为世界贸易组织的成员国，我们签署了相关协议，是必须要遵守世贸组织公认的规则的。因此，虽然 OECD 的国际增值税/货物与劳务税指引并没有国际约束力。但是，我国财政部和国家税务总局在制定跨境劳务增值税征税规则，以至于后期全国人大在出台增值税立法时都需要关注的是，我们对于跨境劳务的增值税征税规则制定时，是需要遵循 WTO 的公认规则的。

这一点，大家从国务院办公厅发布的《国务院办公厅关于进一步加强贸易政策合规工作的通知》（国办发〔2014〕29号）可以看出。国务院要求：国务院各部门、地方各级人民政府及其部门制定的有关或影响货物贸易、服务贸易以及与贸易有关的知识产权的规章、规范性文件和其他政策措施，包括针对特定的行政

管理对象实施的具体行政行为要合规。合规，是指上述贸易政策应当符合《世界贸易组织协定》及其附件和后续协定、《中华人民共和国加入议定书》和《中国加入工作组报告书》。

这里的跨境劳务/无形资产涉及的就是服务贸易和知识产权贸易，财政部和国家税务总局制定的涉及跨境劳务的增值税征税政策标准是需要按照国办发〔2014〕29 号的文做合规性审查的。鉴于目的地规则（the destination principle）是 WTO 所公认的在国际贸易领域需要贯彻的规则。因此，我国在跨境劳务增值税领域明确采用目的地规则（the destination principle）是一个硬性规则，不是可以随意改变的。明确了这一点后，我们后期所有的政策都要在围绕这个大的原则下进行，不能一会儿是实际消费地，一会儿又回到实际发生地了。因为“实际发生地”实际上回到了“来源地规则”（the origin principle）下，这是不合规的哦。

下篇预告

明确了以目的地规则（the destination principle）作为跨境劳务增值税征税规则，我们才走完万里长征的第一步。在劳务中贯彻目的地规则，远比在货物领域难的多。我们前面说过，货物是有形的，有海关的监管，所以，对于货物目的地在哪我们还是相对容易监控的。但劳务呢，劳务是无形的，我怎么界定劳务的最终消费地（目的地）呢？就比如我前面文章举过的例子，中国公司给美国公司提供咨询服务，但实际接收咨询的确实美国公司在法国的子公司。我如何知道劳务的目的地呢？是用直接使用规则（direct use approach）还是用直接递送规则（direct delivery approach）来界定目的地呢。如果是用直接使用规则（direct use approach），那法国实际使用，则目的地在法国。如果用直接递

送规则 (direct delivery approach), 我中国公司就是直接和美国公司签合同, 劳务就递送给你的。至于你再给法国, 那是你的事。我中国不管, 则目的地是美国。那美国公司和法国公司之间还有所谓 onward services 问题了。这里暂不详细讨论, 后面讲了基本原理后会专门讨论。总之我们要说, 这里面有意思的问题还多着呢, 这些问题在我们现实征管中都有案例对应。

所以, 如何建立一整套规则来贯彻目的地规则 (the destination principle), 这套规则还又能符合“渥太华税收框架条件”的 5 原则, 中性、效率、简化、有效且灵活, 这可大有文章可做。

OECD 国际增值税指引是税收江湖中的一本武林秘籍: 九阴真经。我们后面就来逐步公布这份武林秘籍的内容, 看这份报告是如何建立起这么一套限于 B2B 下完整的跨境劳务增值税征税规则的。我想税收江湖人士应该感兴趣吧哈哈!

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（八）

——“目的地规则”落地兼谈“proxy”中文翻译问题

我们前面说了，在跨境劳务增值税中贯彻“目的地规则”是一条我们必须遵循的 WTO 规则。但是，要在跨境劳务和无形资产的国际贸易领域贯彻“目的地规则”，比起在商品货物领域贯彻要难得多。因为劳务的无形性，使得劳务缺乏有效的边境控制来追踪其实际的目的地。因此，OECD 的国际增值税指引提出，我们在跨境劳务增值税领域，为贯彻“目的地规则”，就必须设计出这么一套制度体系，这套制度体系需要满足如下几个条件：

- 1、国际间的税收中性原则必须保持；
- 2、作为劳务提供方的纳税人（Business）的遵从成本最低；
- 3、不管对纳税人还是税务机关而言，规则应该是清晰和明确的；
- 4、规则的遵循和征管的成本应该是尽可能最小化的；
- 5、拥有能有效防范避税和逃税的机制。

正是基于以上的种种考虑，OECD 的国际增值税指引提出来，我们对于 B2B 和 B2C 中应该采取不一样的规则。比如咨询服务和餐饮服务，咨询主要针对 B，但餐饮服务基本是 B2C。因此，B2B 和 B2C 的跨境劳务增值税规则应该分开制定。所以，目前的这份报告提出的规则只是使用跨境劳务 B2B 的增值税规则。为什么要提示这一点呢，因为如果后期 B2B 和 B2C 规则不一样，我们参考 OECD 指引制定我国跨境劳务增值税免税具体征管规则时，可能考虑要求外国公司提供属于增值税纳税人（Business）的资料才可以。

一、“目的地规则”的落地

指导规则 3.1 基于对最终消费征税的目的，跨境劳务和无形资产的增值税应

该按照实际消费国的规则来征收。

好了，这里 OECD 报告做出了第一步推导：“目的地规则”——实际消费地征税。这一点我们前面也已经论述过，因为“目的地规则”的目的就在于将跨境劳务和无形资产的增值税征税权赋予给最终消费国，从而保持增值税制度在国际贸易中的中性原则。

但是，在 Business-to-Business(B2B)中，如何判断跨境劳务的使用地是非常困难的。这里，OECD 报告举了一个例子。假设，位于 X 国的公司和位于 A 国的软件开发公司签订了一份委托软件开发合同，X 国的公司将这个软件在其位于 B 国一个分支机构的电脑中下载，但是却是在 C 国实际开商务会议时才使用这个软件。在这种情况下，为了贯彻实际消费地征税的规则，我们就必须决定，软件的实际商业使用究竟发生在哪个国家。因为在这种情况下，无论是企业还是税务机关都很难持续地追踪劳务/无形资产究竟在哪儿被使用。即使对这种“使用”的持续跟踪是可行的，但是这会同时对纳税人和税务机关产生高额的遵循成本，从而使这种追踪变得不是很合理。因此，为了使实际消费地规则在现实中高效运行，我们需要在增值税制度中进行认真设计。

二、兼谈“proxy”的中文翻译问题

这里，OECD 报告写了这么一句话：

In order to overcome these difficulties ,VAT-systems employ proxies to determine where business use occurs and thus which jurisdiction has the right to tax

我记得厦门大学朱炎生教授曾在“国际税收”微信群中咨询，proxy 这个词应该如何翻译。有人说应该翻译为委托代理关系、有人认为翻译为征税的标准，

有人则认为翻译为替代指标或替代性连接点,或者还有人在国际私法或公法中找类似的词语去翻译;另外有人认为这个是一个统计学概念。但也有人认为,这个和统计学没有关系,还是应该翻译为增值税中的委托或代理关系。

但是,我们从前后文的分析中可以看出,在 OECD 报告中的这个 proxy 不是一个法律上的术语,而是一个计量经济学的术语。我想,如果是熟悉计量经济学的人,把 OECD 的这份报告通览后,看到这里的“proxy”应该是立刻能心领神会的。这不就是我们计量经济学中的代理变量吗呵呵。

什么意思呢,我们计量经济学经常要研究 $Y=f(x_1, x_2, \dots, x_n)$ 的关系。 X 是自变量, Y 是因变量。如果某些自变量假设 X_1 我们无法直接观察到,我们就需要找他的代理变量。但是,代理变量的寻找是很有讲究的。首先,我们找的这个代理变量必须和 X_1 高度相关,这样才能代表 X_1 。同时,这个代理变量还不能和其他自变量有共线性问题,也不能有严重的内生性问题。这些都是计量经济学在代理变量寻找时需要把握的标准。

这里,我们 OECD 报告也是一样啊。我们知道了,“目的地原则”导出的结论是,跨境劳务应该在消费地征税。但是,由于劳务的无形性,实际消费地往往无法被追踪(也就类似于我们的自变量无法直接观察到)。所以,我们就要找这个一个容易被我们观察到的代理变量来刻画实际消费地。一个能够刻画实际消费地的合格的代理变量应该要满足这些条件:

- 1、他应该是和我们观察不到的变量“实际消费地”密切相关的;
- 2、这个变量采用后实现的税制运行效果应该要能满足“渥太华税收框架条件”5 原则。

所以,你别看 proxy 就这么一个单词。如果没有计量经济学的知识背景,

你单独看这个 proxy，还真无法知道就这么一个英文单词，实际其背后有这么多的潜在的政策含义。能够把一个税制规则的设计，用一种计量经济学实证研究论文那种严谨的思路去完成，这才是税法的起草和设计的最规范的路径。

下篇预告

所以，我猜大家读到这里应该很感兴趣了，OECD 这么层层递进，丝丝入扣，最终是找到什么样的一个“代理变量”来刻画跨境劳务/无形资产的实际消费地呢。它既要能和实际消费地这个不容易观察到的变量直接相关，而且还要能符合“渥太华税收框架条件”5 原则。

所以，我们下一篇就来讲述 OECD 报告针对 B2B 的跨境劳务，是如何寻找这个合理的代理变量的。这个真有点类似于做科学研究的味道了呵呵。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（九）

——何为“实际消费地”的合格代理变量（proxies）

总体来看，在 B2B 的模式下，当一个增值税纳税人从另外一个国家或地区购买劳务或无形资产时，他肯定是基于生产经营的目的。这个也很好理解。因为这里的 B 指的是你购买货物或劳务不是用于最终消费的增值税纳税人。因此，在这种情况下，该增值税纳税人的“实际坐落地”可以成为“实际消费地”的一个恰当的代理变量。当然，这里的实际坐落地并不是指公司的注册地，而是指公司具有永久性住所存在的地点，换句话说就是我们中文中用的实际生产经营所在地。大家可以看到，一个公司的实际生产经营所在地相比于劳务的实际消费地而言，肯定要更加容易被观察。因为一般大部分国家对公司都会颁布执照，会登记公司的注册地点和实际生产经营地点。既然公司从另外一国购买劳务或无形资产是用于生产经营的，那生产经营地和劳务的实际消费地肯定是密切相关的。因此，我们用实际生产经营地这个变量来作为实际消费地的代理变量，肯定很合适，他实现了目的地征税的原则，从而具有税收中性。因此，这里，我们提出了以“实际生产经营所在地”原则作为主规则（Main rule）。

一、主原则介绍

主原则：对于 B2B 的跨境劳务，客户的实际生产经营地的所在国对于跨境劳务和无形资产具有征收增值税的权利。

在这个主原则下，跨境劳务提供方所在国对于劳务的出口应该免征出口环节增值税，同时也可以保留给予提供方为提供该劳务在该国产生的进项税退税的权利。对应到中国的概念，就是对于出口劳务/无形资产给予免税，应该是遵循 WTO “目的地原则”的基本要求。但是是否给予零税率则可以由各国来选择。

除非是对于一些特殊的且明确列示的劳务，一般劳务都应该按照主原则处理。那些属于特殊且明确列示的劳务，我们后面会有专门一章介绍。这些情况偏离主原则的原因，正是因为在这些情况下如果继续坚持主原则，反而会偏离“渥太华税收框架条件”的 5 原则。好了，上面我们已经得出了第一个结论，就是用购买跨境服务的顾客（公司）的实际生产经营所在地作为“实际消费地”的合格替代变量，从而建立了跨境劳务增值税征税的主规则。那下面，我们要做的工作就是如何定位那个“顾客”。因为，只有首先定位到那个“顾客”，我们下一步才能根据这个“顾客”的实际生产经营所在地来定位实际消费地。所以，大家看到，OECD 的报告是多么的严谨，征税框架的体系建立概念环环相扣，逐步递进。这也是我为什么要写介绍这个专题的文章的一个原因。因为，OECD 这份报告实际上给我们演示了一个完整的税法起草与设计的范式案例，这个我会在最后一篇中做个小总结，希望能够引起大家的重视并予以借鉴。

二、跨境劳务实际顾客的界定

这里，OECD 报告写了这么一句话附属原则 1：顾客身份通常是根据商业协议来界定。为什么用商业协议来界定实际顾客呢，因为商业协议反映了跨境劳务的提供方和接受方。商业协议可以有助于劳务的提供方、接受该劳务的顾客和相关的税务机关去界定劳务的性质，以及界定提供方和顾客的身份。

下篇预告

所以，如何定义这个商业协议则又是另一个重要的问题了。在 OECD 报告中的不是 Proxy 而是 Proxies，因为这里可不是一个代理变量能解决问题的，而是需要变量套变量呵呵。有人可能认为，商业协议界定有什么难度。请注意，我这里用的商业协议（Business agreement）而不是商业合同（Business

contract)。何为构成我们界定跨境劳务增值税的商业协议，还真是一个非常重要的问题，这个对于我们后面对主规则的运用极为关键。因为，在跨境交易中，经常会出现一家跨国公司采购，但旗下全球各地子公司都在用。比如，德国 M 公司和德国 SAP 订立软件服务协议，但全球各地的子公司都在用。也会出现一家跨国公司作为提供方和另一家跨国公司签订服务协议，但其全球多家子公司都会参与劳务提供。比如，毕马威美国和 IBM 美国签订审计合同，但毕马威位于英国、中国、法国的公司都会参与到审计服务的提供中。这里就涉及一对一、一对多、多对一和多对多的四种案例情形（请注意，这种对现实的逻辑全面展示方法是立法中的重要内容，这样的立法才能经得起实践的考验）。要清晰的解决这些问题，何为构成增值税下跨境劳务提供的商业协议的界定就显得非常关键。所以，我们下一篇就先要说明这个非常关键的概念。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十）

——跨境劳务中“商业协议”的界定

在对跨境劳务增值税征税的判定中，我们所称的商业协议是一个泛称，不是一个专业的技术性术语，也并非必须是正式的合同。如果这类协议中包含可用于识别跨境劳务提供方和购买方身份以及与跨境劳务提供相关的权利和义务的要素，这类协议就构成我们跨境劳务增值税征税规则中的商业协议。换句话说，如果商业协议不包含我们跨境劳务增值税征税所需要的要素，那这类商业协议就不构成我们跨境劳务增值税征税体系中的商业协议。一般情况下，我们这里的商业协议都是基于提供方和购买方相互意思一致的基础上的。正如我们前面所提到的，根据主规则，为了确定增值税的征税地，我们既需要了解跨境劳务的特性，也需要界定劳务提供方和接受方的身份。

在很多情况下，特别是那些涉及到大金额或复制事项的劳务提供，双方一般都会签订一份在法律上非常正式的可执行的合同。这类合同中肯定会明确劳务的提供方和接受方，同时相关的合同权利和义务也会明确标识。但是，这并非意味着只有这类非常正式的合同才构成我们跨境劳务增值税界定中的商业协议。

跨境劳务增值税界定中的商业协议也会有其他更多样化的表现形式，比如一般的商业信函、订单、发票、支付证明或收条。同时，在各个 OECD 国家及其他国家，法律和商业实践各不相同，这些不同并非基于税收原因。同时，即使在一个国家，不同的行业的商业实践也不一样。因此，我们在确定何为构成界定增值税跨境劳务的商业协议时，既不可能也无必要去穷尽各种可能构成符合跨境劳务增值税界定条件的商业协议的形式，只要这类协议包含我们用于界定跨境劳务增值税征税地的相关要素就可以。

同时，我们还需要注意的是，这类商业协议并非一定要局限于书面形式。在有些行业，相关协议要素存在于录音或电话中。即大家是通过电话沟通或录音来达成协议的。这个在中国也很常见。比如中国电信打个电话告诉你，下面通话是录音的，我们有一个新的来电提醒业务，如何如何，你是否愿意开通，开通价格多少钱一个月，如果你愿意，录音后视同你同意，帮你开通，你需要按月付费。因此，类似 e-mail 或电子订单都可以构成我们跨境劳务增值税中的商业协议。

下篇预告

好了，到这边大家可以看到，OECD 这份报告基本建立了跨境劳务增值税征税的规则体系。为了实现跨境劳务增值税国际征税规则中的税制中性原则，我们必须采用目的地原则。而为贯彻目的地原则，我们建立的大原则是跨境劳务应该在实际消费地征税。但是，由于劳务的无形性，劳务的实际消费地很难界定。为了便于征管，在 B2B 情形下，我们找到了以劳务接受方实际生产经营地作为劳务实际消费地的代理变量，从而建立了跨境劳务增值税征税的主规则。那为了落实这个主规则，我们就必须要知道如何界定跨境劳务中的提供方和接受方，这些信息从哪儿取得，这个就是商业协议。从而 OECD 报告就介绍了何为构成我们跨境劳务增值税中的商业协议。这个概念一环套一环，非常严谨。

主规则建立了，就好比我们把模型搭建好了，下一步的工作是什么呢，那就是检验啊。我们要用实际的案例来检验，我们基于逻辑和假设建立起来的这个主规则，在运用到实际案例中时，能否实现我们税收中性和简化便捷的初衷。如果实现了，说明我们建立的主规则是对的，如果没有实现，则说明他错了，需要重新定。

由于跨境劳务的接受方的界定是我们跨境劳务增值税征税规则的关键。因此，

站在跨境劳务的提供方而言，跨境劳务的接受方有两种情况：

- 1、跨境劳务的接受方只有一个生产经营地点（“single location entity” ,SLE)
- 2、跨境劳务的接受方在多个国家或地区用于生产经营场所（“multiple locations entity” ,MLE)

所以，我们下一步的检验就要分这两种情况来进行，从而看在这两种情况下，我们在主规则之外，是否还需要建立额外的辅助规则来实现我们的目标。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十一）

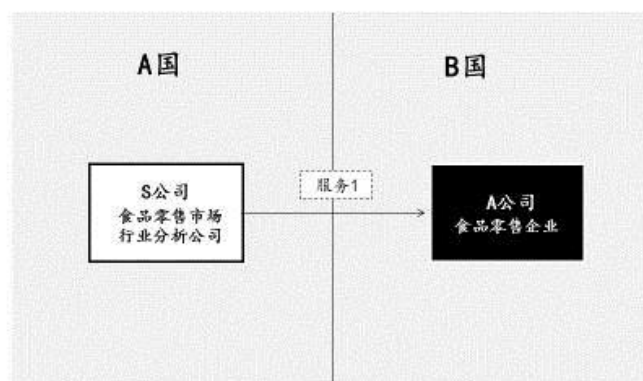
——单一主体下跨境劳务增值税主规则检验

虽然跨境劳务增值税的文章已经写到第十篇了，其实前面还只是打基础的，真正精彩的内容后面才刚刚开始。大家关于跨境劳务增值税征税的各种困惑问题在我们明确主规则后，后面的文章就是要来真正答疑解惑，解决实践中遇到的各种问题了。

在这一篇，我们先假设，作为跨境劳务的接受主体都是一个个独立的法人主体。这类法人主体只在他们的所在国有一个唯一的生产经营地，除此之外在其他国没有任何商业性的经营机构的存在，也就是我们前面所称的 legal entities with single locations (single location entities, SLEs)。

在主规则下，我们已经明确了，在 B2B 的跨境增值税劳务中，我们根据商业协议确定的接受跨境劳务顾客的实际生产经营地作为消费地的代理变量，从而来贯彻对于跨境劳务按照目的地征税的规则。这样的结果就是，跨境劳务增值税的征税权是赋予给该顾客的实际生产经营地所在国。

案例一：两个独立主体间的跨境增值税劳务提供与消费



案例情况

S 公司是一家从事食品零售市场分析的咨询公司，实际经营地位于 A 国。A 公司则是从事食品零售的企业，实际经营地位于 B 国。S 公司和 A 公司除了在其本国有实际经营地外，在其他地方都没有构成可以征收增值税的生产经营场所 (other establishments for VAT purposes)。

当然，这里首先要谈一下 establishments 的问题。原先，在跨境交易的所得税中 establishments 指常设机构。根据税收协定，一国企业在另一国从事生产经营活动，只有在构成常设机构的前提下，另一国才有征税权。而这里，在增值税下，我们也需要定义这个问题，就是当一国的企业在另一国拥有商业性存在的情况下，哪些属于可以构成征收增值税的常设机构。这个 OECD 报告希望各个国家应该要明确，以便于政策的清晰执行。当然，这里增值税下的 establishments 和所得税概念上类似，一家公司在另一国设立的全资子公司、合资公司等独立的法人实体不属于 establishments，这些都按独立的 legal entity 对待。

回到我们这个案例中，比较简单。S 公司和 A 公司都只在本国经营，在其他地方没有任何商业性存在。双方达成了一项协议 (service 1)，鉴于 A 公司想进入 A 国的市场，S 公司为 A 公司提供 A 国零售食品的市场分析报告，A 公司根据协议向 S 公司支付报酬。

征税地界定

这个案例很简单。首先，Service 1 构成我们跨境劳务增值税的商业协议。根据该协议，我们可以判定，S 公司是提供方，A 公司是接受方。即位于 A 国的 S 公司向位于 B 国的 A 公司出口劳务。

作为顾客的 A 公司实际经营地位于 B 国。所以，根据主规则，B 国拥有对该跨境劳务增值税的征税权。

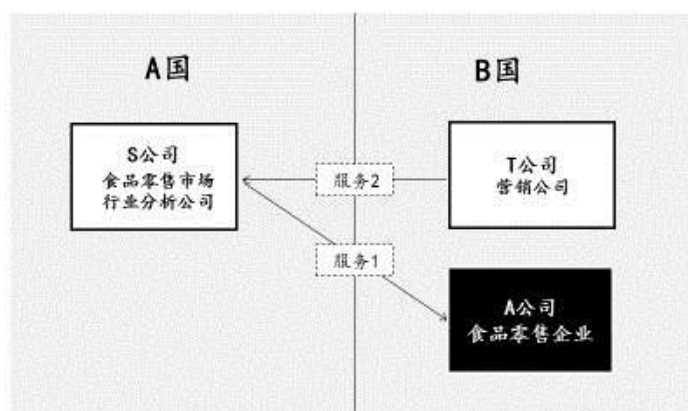
即 A 国对于 S 公司的劳务出口应该给予免税（或零税率）。B 国对于 A 公司劳务的进口征收增值税。这里，B 国的该税款征收可以有两种实现方式：

第一种实现方式是直接对 S 公司征收。此时，B 国需要 A 国的 S 公司在 B 国进行增值税纳税人登记，并办理增值税申报；

第二种实现方式就是采用反向征收机制（reverse charge mechanism），即由劳务进口的 A 公司申报缴纳增值税。

但从实际税收征管角度来看，第二种方式更佳，方便征收管理。从我国目前对跨境劳务增值税的征收实践来看，严格讲我们既不是第一种，也不是第二种。我们是采用的代扣代缴机制，最终的效果和第二种反向征收机制是一样的。考虑到实际税收征管和法律责任的界定，以及在货物和劳务进口的规则的统一，后期增值税立法时可以考虑在跨境劳务增值税征税规则中也一并采用反向征收机制。

案例二：两个独立的跨境增值税劳务合同（涉及三个独立主体）



案例情况

第二个案例中的基本信息和案例一一样，但多了一个情况。位于 B 国的 A 公司既需要位于 A 国的 S 公司提供 A 国的食品零售的市场分析报告，也需要 S 公司提供其本国（B 国）食品零售的市场分析报告。即服务合同 1（提供方 S 公司——接受方 A 公司）中包含的服务内容包含两块：

- 1、A 国食品零售的市场分析报告
- 2、B 国食品零售的市场分析报告

S 公司位于 A 国，所以 A 国食品零售的市场分析报告他自己做。但是，A 公司还要他提供 B 国食品零售的市场分析报告。此时，S 公司和位于 B 国的一家同样从事食品零售市场分析的 T 公司达成协议，由 T 公司为 S 公司按照 A 公司的要求出一份 B 国食品零售的市场分析报告，这个就是服务合同 2(提供方 T 公司——接受方 S 公司)。

征税地界定

在征税地的界定中，首先要识别商业协议。在这里案例中，存在两份商业协议。商业协议 1 中，提供方是 S 公司，接受方是 A 公司。商业协议 2 中，提供方是 T 公司，接受方是 S 公司。特别需要提醒的是，位于 B 国的 T 公司和 A 公司之间是不存在商业协议的。

此时，我们还是严格按照主规则来执行：

在服务合同 1 中，劳务的接受方为位于 B 国的 A 公司。因此，在这份合同中，增值税的征税权应该是赋予 A 公司的所在国 B 国。即 S 公司的所在国 A 国对于 S 公司的劳务出口给予免税（或零税率），B 国对于 A 公司进口劳务征收增值税。

在服务合同 2 中，劳务的接受方是位于 A 国的 S 公司。因此，在这份协议中，增值税的征税权应该是赋予 S 公司的所在国 A 国。即 T 公司的所在国 B 国对于 T 公司劳务出口免税（或零税率），A 国对于 S 公司进口劳务征收增值税。

这里，我们要特别对服务合同 2 进行分析。在服务合同 2 中，位于 B 国的 T 公司给位于 A 国的 S 公司提供市场分析咨询劳务。但是，该劳务的实际消费者却是位于 B 国的 A 公司。此时，针对该服务合同 2，B 国能否对 T 公司的劳务出口给予增值税免税（或零税率）呢？

如果按照我国目前做法，根据国家税务总局公告 2016 年第 29 号的规定，服务的实际接受方为境内单位或者个人就不属于境外消费，那 T 公司这笔劳务出口就不能享受免税。

但是，正如我们前面分析的，我哪知道 T 公司给 S 公司提供的劳务，实际的消费者却是仍然位于 B 国的 A 公司呢？这个在实际执行上就存在不确定性，不便于征管，执行不好就会导致对跨境劳务增值税的重复征税。

正是因为劳务是无形的，为了便于执行，我们在立法环节的实现技术上，采用了按照商业协议界定的顾客的生产经营地作为跨境劳务消费地的代理变量。因此，根据 OECD 规则，我把握的标准则不再是无法判断的模糊不清的劳务实际消费地，而是首先去界定商业协议，通过商业协议识别顾客，通过顾客的实际经营地划分跨境劳务增值税征税权。因此，根据 OECD 规则，T 公司劳务出口完全可以享受免税，即使最终消费者仍然是位于 B 国的 A 公司。因此，B 国完全可以在 A 公司劳务进口环节实现对这笔增值税的征收。

同时，如果我们对于 B 国 T 公司和 A 国 S 公司之间的服务协议 2，认为虽然 T 公司是向 A 国的 S 公司提供服务，本应属于劳务的出口，但是劳务的实际

消费者却是同样位于 B 国的 A 公司，所以我们对于 T 公司的劳务出口不免征增值税。但是，在 A 公司劳务进口的环节，服务协议 2 中出口劳务的价值实际上是包含在了服务协议 1 中进口劳务的价值中。因此，B 国对 T 公司基于服务协议 1 的劳务进口又征收了一道增值税，实际上这里就存在对于 T 公司的劳务提供就出现了 OECD 报告中所称的增值税双重征税了。因为，如果是 T 公司直接给 A 公司提供劳务，T 公司缴纳增值税，A 公司抵扣进项税。但是，这里出口饶了一道，T 公司提供这部分劳务，T 公司缴纳了增值税，A 公司进口这部分劳务再缴纳一道增值税，然后 A 公司进项抵扣，这出现一道增值税重复征税。所以，跨境劳务增值税规则的制定真的要思考全面，否则会出现意想不到的结果，偏离我们“营改增”的初衷。

回过头来看我们这个案例，OECD 规则有没有实现税收中性且便于执行呢：

对 A 国而言：A 国对于 S 公司从 T 公司（B 国）的劳务进口征收增值税。但是，最终 S 公司把自己的劳务和进口的这部分劳务都出口给 A 公司（B 国）了。此时，A 公司对 S 公司的劳务出口给予免税（零税率）。

对 B 国而言：B 国对于 T 公司的劳务出口给予免税。在 A 公司劳务进口环节（包含 S 公司自己的劳务和 S 公司从 T 公司进口后转售给 A 公司的劳务），对 A 公司进口劳务征收增值税。

这样，目的地征税规则实现了，劳务的确是在消费地征税，符合税制中性的原则。

同时，从这个案例中我们也可以看出，在 OECD 的这个规则下，对于跨境劳务的出口，只有全面采用零税率的规则，才能实现理想下的增值税不重复征税。如果采用免税，客观上还是会存在一定的重复征税的。比如，如果 A 国对于劳

务出口只给予免税，此时，T 公司给 S 公司提供的劳务，在进口环节 A 国征收了一道增值税。但是，到了 A 公司进口环节，B 国又对这部分劳务进口（T 公司给 S 提供的劳务）又征收了一次增值税。当然，这个是各国的政策选择问题，出口不彻底退税会影响该国劳务出口的市场竞争力，但不影响目的地征税规则的实现。

总结

在 B2B 的情况下，我们有理由认为劳务的提供方和劳务的接受方之间是存在一个正常的商业关系的。因此，在这种情况下识别出跨境劳务的商业协议也是相对容易的。根据主规则，在跨境劳务增值税中，劳务的提供方需要向税务机关证明（他也有这个能力去证明）谁是他的客户，这样他才能就这笔跨境劳务向其主管税务机关申请增值税免税。而在劳务的接受方，其所在国的税务机关可以采用反向征收机制来征收这笔跨境劳务的增值税。但是，即使在这种“一对一”的跨境增值税劳务情况下，在现实中仍然会出现如下三个方面的常见问题：

1、跨境劳务的接受方（顾客）在接受了劳务后，并不一定全部是自己使用。他可能会将部分劳务给第三方使用，这就是所谓的跨境劳务中的接续提供（onward supply）的问题。说白了，这个就类似于货物中的转售行为。比如，某跨国公司的德国总部和 SAP 公司签订了 ERP 的服务协议。但是部分服务是其德国以外的其他子公司使用的。因此，德国总部会给其他子公司签订集团服务分摊协议，将部分费用分摊给劳务的实际使用方。这个就是我们所称的跨境劳务的接续提供（onward supply）问题。

2、另一种情况下，劳务的提供方虽然是和接受方直接签订的合同，但却是直接向合同以外的第三方提供劳务。这个也很普遍。比如，德国 A 公司在中国有一家合资企业 B，德国 A 公司直接和中国的某四大会计师事务所签订内部审计服务

协议，让中国某四大会计师事务所对中国合资企业 B 进行内部审计。跨境增值税劳务合同是德国的 A 公司和中国的某四大会计师事务所签订的，但这家事务所是直接给中国的 B 公司提供内部审计服务的，此时这种中国会计师事务所取得的收入能否享受增值税免税呢？

3、合同虽然是劳务的提供方和接受方直接签订的，但是最终的付款确实由合同以外的第三方支付。我们知道，在跨境劳务增值税的免税中，付款环节的把控是非常关键的。比如根据国家税务总局公告 2016 年第 29 号第六条规定：纳税人向境外单位销售服务或无形资产，按本办法规定免征增值税的，该项销售服务或无形资产的全部收入应从境外取得，否则，不予免征增值税。如果纳税人与境外关联单位发生跨境应税行为，从境内第三方结算公司取得的收入。上述所称第三方结算公司，是指承担跨国企业集团内部成员单位资金集中运营管理职能的资金结算公司，包括财务公司、资金池、资金结算中心等。这种也可算境外支付。

下篇预告

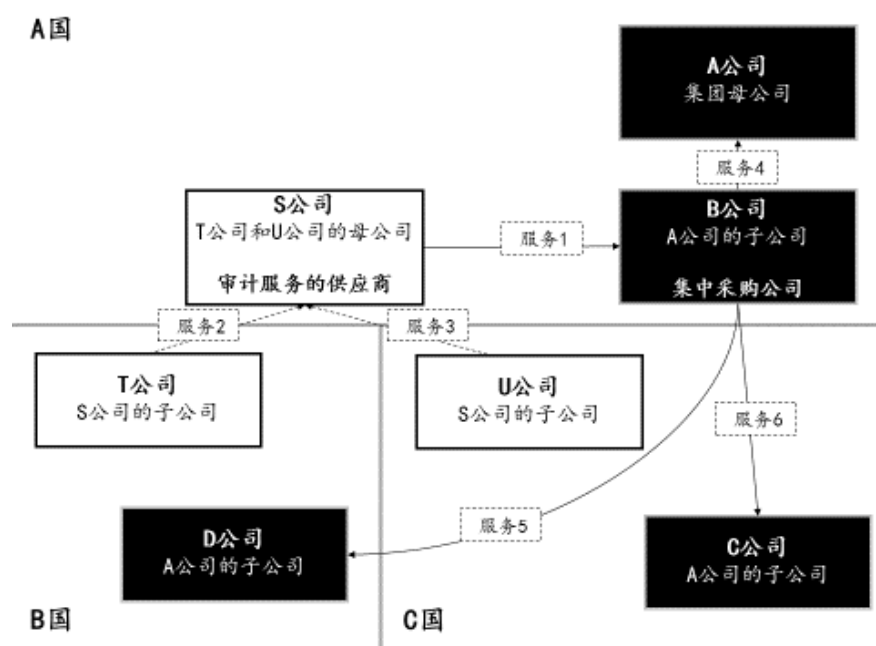
我们关心的是，如上三种情况出现后，如果适用主规则，能否继续保持税制中性和便捷征管的效果呢？这个是要我们检验的。所以，我们下一篇先分析第一种和第二种情况，看在这两种情况下，适用主规则的效果如何，是否需要改变主规则。第三种情况则再单独用一篇文章分析。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十二）

——“接续提供”与“直接向第三方提供”下跨境劳务增值税主规则检验

在跨国经营中，跨国公司从规模经济的角度考虑，往往会采用集中采购的模式，这类合同称之为“全球”合同。跨国公司指定一个集中采购公司，由其统一进行采购，然后再将这些劳务转售给集团在全球各地的关联方。这种情况现在搞反避税的人应该很熟悉，国家税务总局公告 2015 年第 16 号中说指的向境外关联方支付费用中很大一部分就是我们这里说的跨境劳务接续提供的情况。但我们在这里讨论增值税规则时，暂时先假设境外公司和境内公司之间的费用支付合同价格是公允的，不存在虚假或不合理分摊问题。我以前说过，实际在跨境劳务增值税下也是存在 TP 问题的，这个以后再讨论。不过跨境劳务增值税的转让定价问题，的确是一个新的课题，我们在全面“营改增”后的确需要给予一定的关注。

另外一种情况是，跨境劳务合同的提供方根据合同的约定，直接向合同以外的第三方提供劳务，但是劳务的接受方仍然是签订合同中的那个接受方。有些情况下，签订合同的那个接受方和劳务的提供方不在一个国家，但第三方甚至有可能和劳务的提供方在一个国家，就如我们上一篇举的某四大会计师事务所案例。上面两种情况适用跨境劳务增值税主规则，是否仍然能保持税收中性和便捷征管的效果呢？我们下面就用一个案例来验证。



案例情况

A 公司是跨国集团的母公司。B 公司是该跨国集团制定的集中采购公司。A 公司在全球各地有多家子公司。在我们这个案例中，该跨国集团公司 A 拥有 B 公司，C 公司和 D 公司。其中，B 公司和 A 公司都位于 A 国。C 公司位于 C 国。D 公司位于 B 国。位于 A 国的 S 事务所是一家国际四大会计师事务所的母公司。他在全球其他地方也有子公司（分所），其中 T 公司位于 B 国，U 公司位于 C 国。A 公司是上市公司，根据相关法规要求，他自身和全球各地的子公司都需要进行会计报表审计。由于 B 公司是 A 公司制定的集中采购公司。因此，B 公司代表整个跨国集团和 S 事务所签订了一份全球会计审计服务采购协议（服务合同 1），根据该份合同，款项是由 B 公司直接支付给 S 事务所。鉴于 B 公司只是集中采购公司，实际接收审计服务的不仅包括 B 公司，还包括 A 公司、C 公司和 D 公司。因此，这里就存在 B 公司采购了审计服务后，自己只消费了一部分，然后要将剩余服务接续转售给集团其他企业。比如，这里 B 公司用的就是我们在非贸付汇中经常看到了服务费用分摊合同。这里存在三份合同：服务合同 4 是 B 公司

将 A 公司接受审计服务的费用分配给 A 公司；服务合同 5 是 B 公司将 D 公司接受审计服务的费用分配给 D 公司；服务合同 6 是 B 公司将 C 公司接受审计服务的费用分配给 C 公司。这个就是我们上面说的跨境劳务接续提供（onward supply）问题。同时，会计师事务所 S 事务所位于 A 国，所以 A 公司和 B 公司的审计服务他自己直接提供了。但是，B 国和 C 国的审计服务，他无法直接提供。但是，S 事务所也是一家全球事务所。因此，S 事务所和其位于 B 国的 T 事务所以及位于 C 国的 U 事务所签订审计服务分包合同，约定，B 国的 T 事务所直接给 D 公司提供审计服务。C 国的 U 事务所直接给 C 公司提供审计服务。这里就是我们所说的“直接向第三方提供”问题。为什么呢，请注意，虽然 T 公司是直接给 D 公司提供审计服务的，但是他们之间并无任何合同关系，合同关系只存在于 A 国的 S 事务所和 B 国的 T 事务所之间，款项是 S 事务所支付给 T 事务所。T 事务所只是根据他们之间的合同约定，直接向合同以外的第三方 D 公司提供的。

跨境劳务商业协议的识别

我们知道，无论多么复杂的跨境增值税劳务，要适用主规则，首先要从复杂的关系中识别出究竟包含哪些商业协议，这样我们才能从每份独立的商业协议中识别出谁是跨境劳务的提供方，谁是接受方。然后我们才能根据劳务接受方的实际生产经营地判定征税权的归属。在我们这个案例中，实际存在 6 份独立的商业协议：

- 1、S 师事务所作为提供方，B 公司作为接受方，这是一份会计审计服务合同（服务合同 1）；
- 2、T 事务所和 U 事务所作为提供方，S 事务所作为接受方，这里是两份会计审

计服务分包合同（服务合同 2 和服务合同 3）；

3、B 公司作为提供方，A 公司作为接受方，这里是一份会计审计服务费的分摊合同（服务合同 4）；

4、B 公司作为提供方，C 公司和 D 公司作为接受方，这里有两份会计审计服务的分摊合同（服务合同 5 和服务合同 6）

征税地点的界定

根据跨境劳务增值税主规则，我们是用接受方实际生产经营地作为跨境劳务实际消费地的替代变量的。因此，接续提供和直接向第三方提供并不影响我们跨境劳务增值税主规则的适用。因此，我们对六个合同的征税地点界定如下：

1、服务合同 1：由于 S 事务所和 B 公司都位于 A 国，不涉及跨境劳务，这个由 A 国国内规则定。

2、服务合同 4：同样由于 A 公司和 B 公司都位于 A 国，不涉及跨境劳务，这个增值税征税规则也由 A 国国内规则定。（其实这种情况在我们“营改增”后也越来越多。我们以前货物集中采购的增值税规则下，对于跨县（市）的货物调拨是要视同销售缴纳增值税的。现在“营改增”了，对于国内出现的集团公司集中采购服务后，再接续（转售）给国内其他子公司使用，是否需要比照货物采用视同销售规则呢？这个目前财税【2016】36 号文没有提及，但是我们应该要考虑这个规则了。）

3、服务合同 2 中，劳务的提供方是位于 B 国的 T 事务所，劳务的接受方是位于 A 国的 S 事务所（请注意，虽然 T 事务所是直接给 D 公司提供服务的。但是，他们之间不存在服务合同关系）。因此，B 国对于 T 事务所的劳务出口免征增值税。A 国对于 S 事务所的劳务进口征收增值税。

4、服务合同 3 和服务合同 2 一样，C 国对于 U 事务所的劳务出口免增值税，A 国对于 S 事务所的劳务进口征收增值税。

5、服务合同 5 中，劳务的提供方是 B 公司，劳务的接受方是 D 公司。因此，A 国对于 B 公司劳务出口免征增值税，B 国对于 D 公司劳务进口征收增值税。

6、服务合同 6 中，和服务合同 5 一样，劳务的提供方是 B 公司，劳务的接受方是 C 公司。因此，A 国对于 B 公司劳务出口免征增值税，C 国对于 C 公司劳务进口征收增值税。

所以，在不考虑避税问题的情况下，对于接续提供和直接向第三方提供的情况下，我们直接适用增值税主规则，仍然实现了劳务在实际消费国征税的大原则，保持了税收中性。同时，在这个案例中我们可以发现，用商业合同识别劳务的接受方，从而以劳务接受方的实际生产经营所在地来作为劳务消费地的替代变量，在这个案例中取得了非常清晰、便捷的增值税征税效果，减少了因为无法识别劳务实际消费地所带来的政策争议和执法风险。

但是，上面的分析是基于大家都遵循独立交易原则进行如实分摊的。比如，如果 S 事务所让 T 事务所和 U 事务所来做当地的审计，但是没有把收入分配给他们，这里不仅在所得税领域，在增值税领域也会存在转让定价的问题。所以，我们说国际四大会计师事务所虽然给别人提供 TP 服务，其实自己也可能涉及 TP 的问题的啊呵呵。

下篇预告

OECD 的报告是非常严谨的。在这个案例中，OECD 报告就说了，我们假设所有的服务费的分摊是真实的，合理的，没有考虑 TP 问题。比如，在审计服务中，可能存在 stewardship issues 问题，这个对应的就是我们国家税务总局

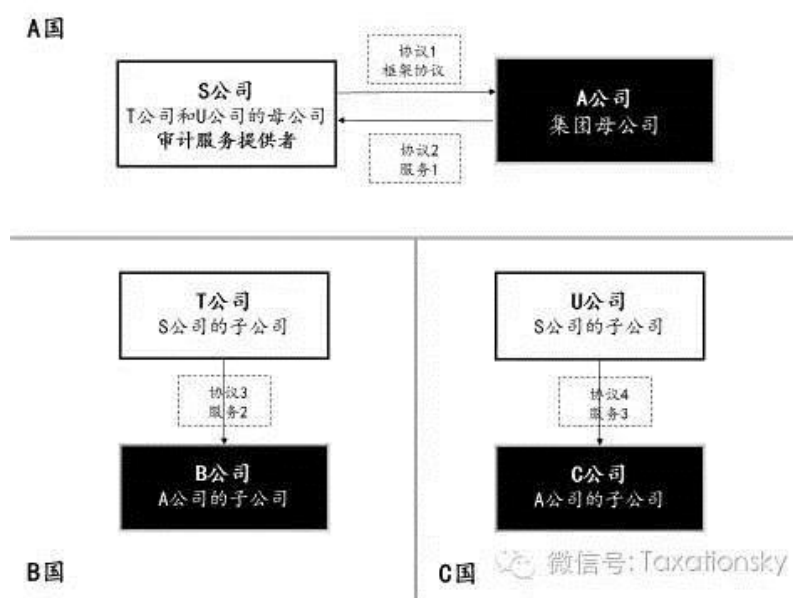
公告 2015 年第 16 号所称的“关联方为保障企业直接或者间接投资方的投资利益，对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动”的费用问题，这类属于股东受益的费用，不仅企业所得税不允许分摊给其他子公司，在增值税的 TP 实际也是按照所得税同样的规则来处理的。所以，大家看到，所得税领域的 TP 也会关联到增值税的，这个值得我们做国际税收研究和征管的人关注。那下一篇我们就要来讨论 SLEs 中最后一个问题就是，资金支付主体不一致是否影响跨境劳务增值税主规则适用问题了。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十三）

——资金支付主体与跨境劳务接受主体不一致问题

正如国家税务总局《营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法（试行）》的公告（国家税务总局公告 2016 年第 29 号）所规定的，我们在跨境劳务增值税征免税（零税率）的具体征管实践中，对资金支付的主体也是有严格的要求的。比如 29 号公告第六条规定：纳税人向境外单位销售服务或无形资产，按本办法规定免征增值税的，该项销售服务或无形资产的全部收入应从境外取得，否则，不予免征增值税。但是，正如 OECD 报告所说的，由于跨国企业在世界各国经营，很多国家（比如像中国）都有各种形式的外汇管制措施，同时跨国公司从规模经济的角度考虑，也会采取全球统一采购、统一支付的模式。这样，在跨境增值税劳务中就会出现这样一种现象，比如中国的公司向美国的公司提供一项咨询服务，但是，款项确实由美国公司在中国境内的跨国资金池主体来支付的。此时，在这样情况下，中国公司虽然有劳务的出口，但却并非从境外取得收入，那这个是否会影响中国公司享受劳务出口的减免税呢？从 OECD 的报告来看，原则上，我们对于主规则的适用是基于商业协议的分析，通过商业协议来界定劳务的实际提供方和实际消费方的。因此，资金流的支付不影响到主规则的适用问题。当然，大家也看到了，这个问题我们国家税务总局也是考虑到的，在 29 号公告第六条中，总局特别规定，纳税人与境外关联单位发生跨境应税行为，从境内第三方结算公司取得的收入。上述所称第三方结算公司，是指承担跨国企业集团内部成员单位资金集中运营管理职能的资金结算公司，包括财务公司、资金池、资金结算中心等视同从境外取得收入。这些“财务公司、资金池、资金结算中心”对应的就是 OECD 报告中的“paymaster”的概念。另外，29 号公告对于纳税

人向外国航空运输企业提供物流辅助服务，从中国民用航空局清算中心、中国航空结算有限责任公司或者经中国民用航空局批准设立的外国航空运输企业常驻代表机构取得的收入，纳税人向外国船舶运输企业提供物流辅助服务，通过外国船舶运输企业指定的境内代理公司结算取得的收入都给予了视同境外取得收入的规定，应该是很好的考虑了这个资金支付对跨境劳务增值税的影响了。这里，我们还是来回顾一下 OECD 报告中对这个问题提出的两个相关的案例。



案例一

案例背景

A 公司是一家跨国公司的集团母公司，位于 A 国。他在 B 国和 C 国都有子公司，分别是 B 公司(B 国)和 C 公司 (C 国)。S 公司则是一家跨国会计师事务所的母公司。该国际会计师事务所在 B 国有一个 T 公司，在 C 国有一个 U 公司。A 公司是上市公司，从合规性角度考虑，其旗下所有公司都需要进行审计。因此，A 公司和 S 公司签订了一份框架性协议（协议 1）。这份框架性协议包括了如下内容：

1、服务的内容和范围的界定；

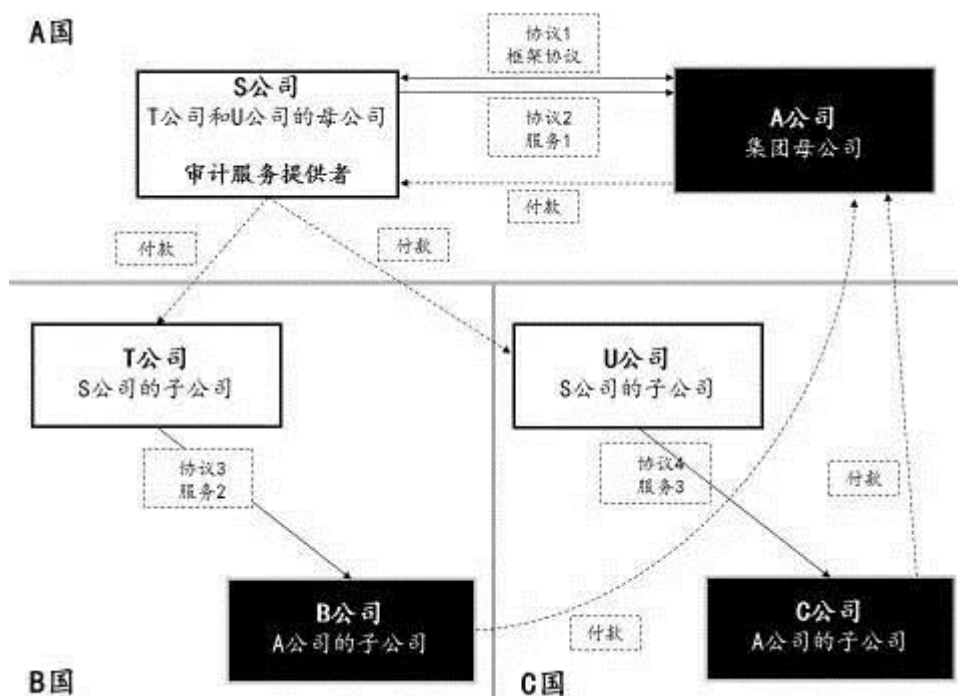
- 2、服务中涉及到客户信息保密、保证条款的法律责任；
- 3、服务的价格以及付款的义务的约定；
- 4、什么时候 S 公司和 A 公司旗下的子公司需要根据框架性合同的约定分别缔结各自的服务协议；
- 5、该框架性协议也约定，S 公司旗下的 T 公司和 U 公司将分别和 A 公司旗下的 B 公司和 C 公司签订各自的服务协议，但涉及到服务的内容、范围、价格、付款义务以及保密责任的规定根据框架性协议的约定执行。

根据这个约定，A 公司和 S 公司签订了审计服务协议（协议 2，注意，这份协议是在框架性协议下的另外一份独立的协议），B 公司和 T 公司签订了审计服务协议（协议 3），C 公司和 U 公司签订了审计服务协议（协议 4）。但这些协议中都有一个共同的规定，就是相关的合同内容和义务根据框架性协议来执行。但是，在这个案例中，合同约定，协议 2、3、4 中涉及的款项支付是有各自主体进行的。

案例分析

我们首先来看协议 1（框架性协议），这份框架性协议不是一个交易性的合同，他不包含合同实际的支付金额，这份框架性协议中约定的服务范围、价格、法律责任和款项支付条件只有在协议 2、3、4 签订后才实际生效（被激活）。因此，协议 1（框架性协议）并不构成我们跨境劳务增值税中的商业协议。我们不能通过这份协议来进行跨境劳务增值税纳税义务的判定。在协议 2 中，S 公司是提供方，A 公司是接受方，他们在同一国，不涉及跨境劳务增值税问题。在协议 3 中，T 公司是提供方，B 公司是接受方，但他们都位于 B 国，也不涉及跨境劳务增值税问题。在协议 4 中，U 公司是提供方，C 公司是接受方，但他们都位于

C 国，也不涉及跨境劳务增值税问题。



案例二

案例背景

我们在案例一的基础上来看案例二。其他情况都不变，只是付款主体发生了改变。既然 A 公司和 S 公司都是集团的母公司，他们约定，合同还是各自签订，但是，所有的审计费先全部由 A 公司支付给 S 公司。然后，B 公司和 C 公司再分别支付给 A 公司（当然，这个可能支付，也可能在跨国公司内部通过 netting 的方式就抵消了）。同时，S 公司取得 A 公司支付的审计费收入后再分别支付给 T 公司和 U 公司（这个也一样，可能支付，也可能在跨国公司内部通过 netting 方式抵消了）。这里要注意，这个案例和我们上一篇举的案例不一样，并不是 A 公司直接 S 公司直接签审计服务协议，然后 S 公司做 A 过的 A 公司审计，B 国

的 T 公司做 B 公司审计，C 国的 U 公司做 C 公司审计。这个就涉及到 A 公司对 B、C 公司的接续提供(onward supply)和 S 公司和 U 公司、T 公司之间，以 U 公司、T 公司名义给 S 公司提供审计服务，但实际是直接提供给服务合同以外的第三方(direct supply)。我们这个案例中，不存在这个问题，A 公司和 S 公司之间，B 公司和 T 公司之间，C 公司和 U 公司之间仍是分别存在三个独立的服务合同的。

案例分析

OECD 报告的结论是，款项的支付并不影响基于商业协议对劳务实际消费地的判定问题。根据主规则，跨境增值税劳务都应该在劳务的接受方实际生产经营地所在国征税。当然，OECD 这个案例举得其实不是太好。因此，这两个案例分析下来并不涉及跨境劳务问题。但是，从这个案例我们可以看出问题就是，在跨境劳务增值税征管中，我们对于商业协议的判定是非常重要的。因为，劳务的接受方必须要根据商业协议判定。比如，在案例一中，OECD 报告就指出了那份框架性协议由于相关要素不具备，不属于我们跨境劳务增值税界定中的商业协议，就不能根据这个框架性协议进行税收界定。同时，在案例二中要注意，虽然 A 公司和 B、C 公司之间有款项支付，S 公司和 U、T 公司之间有款项支付。但并不是有款项支付，他们之间就一定有商业协议，不能仅仅根据款项支付来界定跨境劳务增值税征税权。所以，我们为什么要单独写一篇文章来分析何为跨境劳务增值税下的商业协议？正是因为，对合格商业协议的识别构成我们跨境劳务增值税征管的基础。

下篇预告

我们上面的分析都是假设劳务的接受方只在一个国家有生产经营场所。但是，

在实践中，劳务的接受方在其他国家也有生产经营场所。比如，中国一建在南非有一个工程项目。中国 A 设计院和中国一建签订了一份设计合同，为中国一建在南非的工程项目提供设计服务。请注意哦，合同是中国境内的中国一建和中国 A 设计院签订的。但是，设计服务是针对中国一建在南非的工程。款项是中国一建直接支付给中国 A 设计院的。这个我们能算中国 A 设计院是劳务出口吗，还是算中国一建接受服务后再出口到南非。这个目前文件没有规定。再比如，最新的国家税务总局 2016 年 53 号公告说：境外单位或者个人向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务、工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务属于境外劳务。换句话说，中国一建去南非施工，南非 A 公司和中国一建签订了工程监理服务合同，虽然合同是和中国一建签订的，但是这个不算中国一建劳务进口。那么，53 号文只是说了建筑服务、工程监理、工程勘察勘探（这部分劳务在 OECD 报告中要适用特别的规则，我们后面会专门讲）。那如果一家澳洲的设计事务所和中国一建签订一份设计合同，该设计合同就是针对中国一建在南非项目的设计。此时，中国公司支付澳洲设计事务所设计款时，是否算进口设计服务，要代扣代缴增值税呢？这点没有明确，因为，53 号公告并没有涉及到建筑设计。我上面举的这些案例实际上就涉及到 OECD 报告中关于 MLE(multiple locations entity)情况下跨境劳务增值税规则的运用问题了。因为中国一建的生产经营场所虽然在中国，但是其在南非提供工程，实际在南非的工程构成了其在增值税下的常设机构（establishment）。因此，虽然中国 A 设计院是和中国一建签订的设计合同，但实际却是向中国一建在南非的那个常设机构提供的（澳洲事务所也同样）。这里大家注意，在跨境劳务增值税体系下，我们也涉及到增值税下的常设机构（establishment）界定。我在前面

的问题说过，OECD 报告要求相关国家要界定何为增值税下的常设机构 (establishment)，以便清晰运用规则解决征税权归属，这里大家应该能理解了。所以，我们下一篇就要来谈这些有意思的问题。

TaxationSKY

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十四）

——何为 MLE 下的 establishment

我们在这里可以先回顾一下,根据 WTO 公认的规则,在跨境劳务增值税中,为实现税制中性原则,劳务的增值税应该在实际消费国征税。而如何定义劳务的实际消费地呢,我们在 B2B 中用的是劳务接受方的实际生产经营所在地来作为劳务实际消费地的替代变量。在第十一篇、十二篇和十三篇中,我们讨论的三个案例都是基于劳务的接受方只在一个国家(地区)有生产经营场所,除此之外,在其他国家(地区)就没有额外的生产经营场所了,这种劳务的接受方我们称之为 Single location entity (SLE)。但是,有些劳务的接受方可能会在多个国家(地区)有生产经营场所,这种情况下,为贯彻实际消费地征税的原则,我们就要确定新的征税规则了。所以,我们在这一篇首先要和大家说清楚,何为 multiple locations entity(MLE),何又为 MLE 下的 establishment。因为针对 establishment 这个概念,我们一般在企业所得税中有一个常设机构(Permanent establishment)的概念,那在我们跨境劳务增值税中,这个 establishment 又该做何解释,又有什么作用呢?

这里,我们还是从中国的税法实践谈起,以便于大家的理解。最近大家注意到了,国家税务总局《关于营改增试点若干征管问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 53 号)第一条规定:

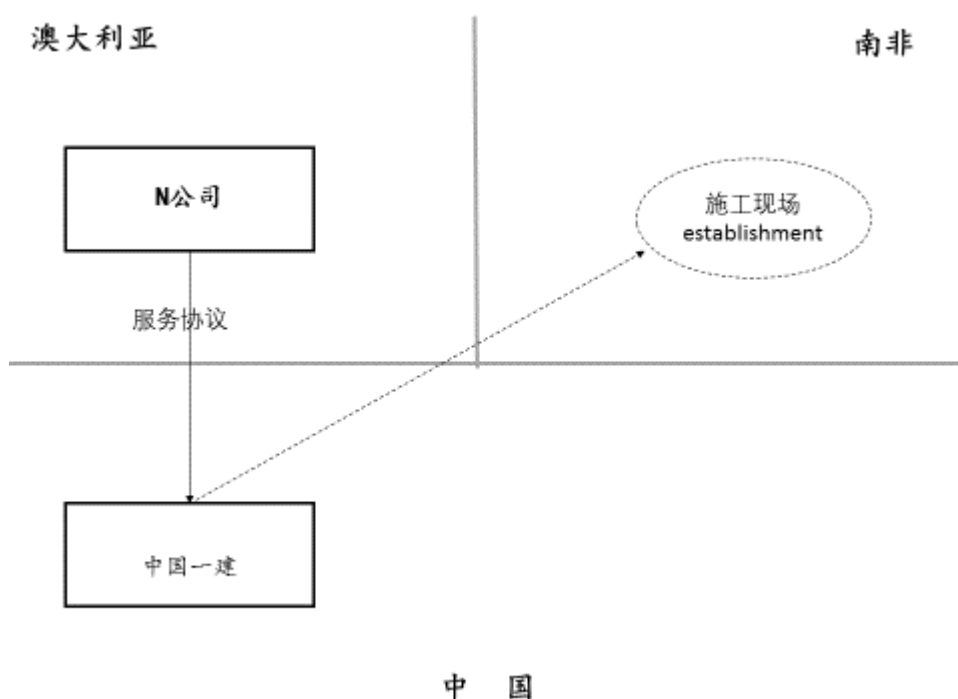
境外单位或者个人发生的下列行为不属于在境内销售服务或者无形资产:

- (一) 为出境的函件、包裹在境外提供的邮政服务、收派服务;
- (二) 向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务;

(三) 向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务；

(四) 向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务。

这里正列举的方式又出现了，这说明财税【2016】36号文并没有完全解决问题，如果都是正列举，何时能够列举完呢？这里，我们就以（二）和（三）涉及到的境外工程为例：



案例背景

中国一建在南非中标了一个高速公路施工工程，于是直接派遣施工队赴南非施工。中国一建并没有在南非为该高速公路工程设立任何子公司或分公司，而是直接以自己名义在当地施工。为了便于境外工程的施工，中国一建和澳大利亚的一家N公司签订了（假设）如下几类协议：

- 1、建筑分包合同：将南非当地的部分工程分包给N公司；
- 2、施工监理合同：将南非当地高速公路监理劳务分包给N公司；
- 3、工程勘察勘探合同：涉及高速公路施工中的工程勘察勘探合同由N公司提供；

- 4、建筑设计合同：高速公路的设计方案和施工方案由 N 公司提供；
- 5、工程审计、评估服务：该高速公路最终评估和审计服务由 N 公司提供；
- 6、环保培训服务：中国公司在南非施工由于涉及途径野生动物保护区，需要保护野生动物，特委托澳大利亚 N 公司到现场为中国一建人员提供如何进行环保施工的培训。合同为中国一建和 N 公司签订；
- 7、技术咨询服务：中国公司涉及该南非施工的部分专业技术咨询由 N 公司提供，合同也是中国一建和 N 公司签订，N 公司通过互联网提供；

这里，我只是列举了现实中跨境建筑劳务可能经常涉及到的合同类型。请注意，这些服务合同都是 N 公司和中国一建直接签订的，中国一建直接从境内付外汇给 N 公司。此时，我们要解决的是，当中国一建支付款项给 N 公司时，是否算劳务的进口？中国一建是否需要代扣 N 公司增值税呢？

案例分析

根据财税【2016】36 号文规定：

第十二条 在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：

（一）服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内。

第十三条 下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产：

（一）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务。

按照第十二条，合同是 N 公司和中国一建签订的，服务的购买方在境内，应该算境内劳务。但是，第十三条又说，境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务算境外劳务，不征收增值税。这里的问题就来了，什么叫“完全发生在境外”，说白了 36 号文根本没解释，那基层无法执行啊。好

了，于是后面就再逐步下文来正列举。根据国家税务总局公告 2016 年第 53 号，我们知道了，境外单位向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务、工程勘察勘探服务属于完全发生在境外的劳务，不征收增值税。这里，我们可以明确了，我们案例中的 1、2、3 是不征收增值税的。那 4 这份建筑设计合同呢，其实这个设计成果是全部使用在境外的高速公路项目的，这个能算完全发生在境外吗？按总局现在的正列举逻辑，肯定不算。那好了，就算我中国一建是进口了这项设计服务，但最终还是用于南非工程，那进口后能算劳务出口退税吗？按照 29 号公告又不可以，因为建筑劳务出口是免税，不是零税率。再看第 5 项，审计和评估服务，虽然合同是和中国一建签订的，但 N 公司派员并不来华，而是在南非实际为南非工程提供的，这个能算完全发生在境外吗？这个又不可以。在看第 6 项，我 N 公司虽然合同是和你中国一建签订的，但是 N 公司肯定是派人到南非现场给你那些现场施工人员提供的如何保护野生动物的培训，这个算完全发生在境外吗？从你的直觉来看，这个应该算吧。但从中国政策的逻辑来看，有些基层税务机关会认可，但也有很多基层税务机关不认可，因为总局没有正列举，我有执法风险。那第 7 项呢，技术咨询 N 公司是通过互联网提供的，当时中国一建境内人员和南非现场工作人员都在线接受培训。这个算完全发生在境内还是完全发生在境外呢。问题就更加复杂了。这里，我们要意识到问题产生的根源，这样才能避免在立法层面不断产生新的问题，导致政策在执行层面面临很大的不确定性。大家想一下，如果是货物，会不会产生这些问题呢？不会。比如，中国一建和澳大利亚 N 公司签订了一份货物购买合同，货物购买后，中国一建支付货款，但货物直接发往南非。你看，由于货物存在海关监管，即使合同是 N 公司直接和中国一建签订的，即使款项是中国一建直接

从境内支付的，但是由于不涉及货物的海关报关，根本就不会涉及进口环节增值税问题的争议。而劳务呢，正是因为劳务的无形性，缺乏海关监管，所以，我们基本是根据合同以及签订的主体来判定劳务的进口和出口。这里，合同都是 N 公司和中国一建签订的，款项都是中国一建从境内支付的。即使按照我们前面 OECD 的主规则，我们是根据劳务的接受方的实际生产经营地作为劳务消费地的判定的，中国一建的生产经营地在中国，那劳务的消费地在中国，此时这些都作为劳务的进口征收增值税应该没有问题啊。为什么出现后有些不征税，有些征税呢？这里的关键问题就在于，我们案例中上述劳务大部分都是为中国一建在南非的工程提供的，中国一建在南非的工程实际构成了另外一个生产经营场所，这里就是我们 OECD 报告所称的 establishment。那除了在自己本国有一个生产经营地外，向我们这里说的在其他国家（地区）还有生产经营场所的企业就称之为 multiple locations entity。而对于 multiple locations entity，OECD 报告为了正确贯彻实际消费地征税的原则，又提出了如下的征税规则：

附属规则 2

为贯彻主规则，当劳务的接受方在多个国家（地区）有生产经营场所时，增值税的征税权应该赋予实际使用跨境增值税劳务的那个生产经营场所的所在国。

所以，我们要知道问题产生的根源，你仅仅通过正列举立法是难以真正解决问题的。因为，53 号公告中触及的跨境建筑劳务的增值税中就涉及到多生产经营场所主体（multiple locations entity）的跨境劳务增值税征税规则的建立问题，这里有一系列“营改增”后的新问题要面对，新概念要明确，新规则要建立。

那何为 multiple locations entity 下的 establishment 呢。OECD 报告是这么解释的：在跨境增值税劳务中，我们认为构成 establishment 情形应该是需要有一个固定的生产经营场所，这个生产经营场所要有一定的基础设置，包括人员、机构、资产从而能够接受或提供增值税应税行为。请注意，仅仅是为了缴纳增值税而作的一般纳税人登记并不构成 establishment。因此，OECD 报告建议各个国家都应该在本国的税法中提出明确的规则来界定哪种情况下构成增值税下的 establishment。类似的概念中国有没有啊？其实我们还是有的。《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局令第 19 号），这个层级还非常高，是一个总局令。这个令中对于“非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务的，应当自项目合同或协议（以下简称合同）签订之日起 30 日内，向项目所在地主管税务机关办理税务登记手续”。这里基本上对应的就是我们对于跨境劳务增值税中的 establishment。但是要注意，这个令还是营业税下发的，它不仅涉及流转税，还涉及所得税。因此，“营改增”后这个令肯定需要修改。我们正好可以在这个令修改时，明确提出我国对于跨境劳务增值税中 establishment 的概念界定，以接轨 OECD 报告要求。同时，我们要注意，原来营业税下只是一个登记，实际由于申报衔接问题，这个令实际没有很好得到执行。而“营改增”后，这里不仅是一个税务登记问题，还涉及到 establishment 的增值税一般纳税人认定、认证、甚至申报、代开票问题。这些在“金税三期”开发中都需要预留接口考虑。否则文件规定也无法实际执行。

下篇预告

好了，了解了何为 multiple location entity 以及何为 establishment 后，我们也明确了另外一个征税规则就是“为贯彻主规则，当劳务的接受方在多个国

家（地区）有生产经营场所时，增值税的征税权应该赋予实际使用跨境增值税劳务的那个生产经营场所的所在国。”那回到我们上面那个图来看，中国一建在南非的高速公路施工工地实际构成他在中国以外的地方（南非）另外一个生产经营场所（establishment）。但是，请注意，在跨境劳务增值税中的这类 establishment 不同于子公司或分公司，他们是没有注册登记的。因为，我们案例中合同都是 N 公司和中国一建签订的。那我们又该如何判定劳务是那个南非的生产经营场所使用的呢？特别是出现在如果中国一建在南非、肯尼亚、刚果金等多个国家都有 establishment，但合同都是 N 公司和中国一建签订的，就不能简单根据 OECD 规则直接识别合同后，根据合同签订主体来确定劳务的消费主体了啊。所以，这里 OECD 报告就提出了如下三种界定方法：

- 1、直接使用法（Direct use approach）
- 2、直接递送法（Direct delivery approach）
- 3、再分配法（Recharge method）

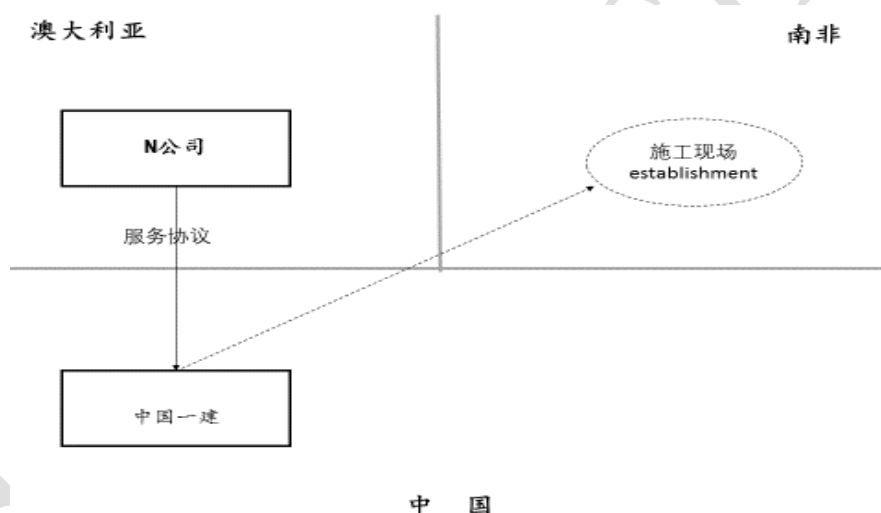
这三种方法具体是什么意思，为什么要用三种方法呢，究竟应该如何用呢？由于再分配法（Recharge method）最为复杂，就类似于跨境劳务增值税中的转让定价（Transfer pricing）问题了。

因此，我们后面用一篇介绍第一和第二种方法，第三种再分配法（Recharge method）专门用一篇文章来分析。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十五）

——MLE 下“直接使用法”与“直接递送法”的界定

我们还是保留在第十四篇中我们用的这张图，中国一建在南非有一个高速公路施工工程，在那里中国一建有人员、有施工设施、有相关组织架构，在当地可以提供建筑业劳务，因此中国一建在南非的施工现场按照南非增值税规则在当地构成一个 establishment。但是，这个机构（establishment）并没有工商登记，无权对外签订合同、付款。合同都是澳大利亚 N 公司直接和中国一建签订的，款项也都是中国一建直接从中国境内支付的。



根据 OECD 跨境劳务增值税报告中的规则，当跨境劳务的接受方（the customer）在多个国家（地区）有经营机构、场所（establishments）时，增值税的征税权应该服务于那个实际使用劳务的机构、场所所在国。那当这个跨境劳务的接受方在多个国家（地区）有生产、经营场所时，我们又该如何界定哪个是使用该跨境劳务的生产、经营场所呢？总体来看，一共有三种方法：

- 1、直接使用法（Direct use approach）；
- 2、直接递送法（Direct delivery approach）；
- 3、再分配法（Recharge method）。

我们在本篇先介绍前面两种方法。

一、 直接使用法 (Direct use approach)

介绍与运用对于多生产经营场所主体 MLE(multiple locations entity)而言, 直接使用法 (Direct use approach) 关注的是哪个经营场所 (establishment) 是使用劳务的主体, 从而跨境劳务增值税的征税权就赋予那个经营场所的所在国。对于某些劳务, 如果我们能很明显知道是哪个经营主体在实际使用, 则运用这种方法进行跨境劳务增值税征税权的分配就特别有效。同时, 在识别跨境劳务增值税征税规则的商业协议中, 劳务的提供方和劳务的接受方也都清晰的知道谁是该劳务的实际使用方。那税务机关此时直接根据商业协议就能进行征税权的界定。比如, 施工监理合同, 中国一建和澳大利亚 N 公司签订的施工监理合同, 将南非当地高速公路监理劳务分包给 N 公司。这份合同在签订之初, N 公司就知道劳务的实际使用方一定是中国一建位于南非的经营场所, 因为监理劳务和不动产是密切相关的, 合同签订之初大家就知道谁是实际使用方。但是, 在有些情况下, 在跨境劳务合同签订当时, 劳务的提供方也不知道究竟他提供的劳务是哪个经营场所实际使用。有时候, 劳务的接受方位于多个国家 (地区) 的经营场所都在同时使用这些劳务。在这些情况下, 如果我们用直接使用法 (Direct use approach), 不仅合同双方税收遵循的成本很高, 税务机关的征管成本也很高。

二、 直接递送法 (Direct delivery approach)

介绍与运用直接递送法 (Direct delivery approach) 不同于直接使用法 (Direct use approach), 直接使用法聚焦于劳务的接受方, 看究竟是哪个经营场所实际在使用劳务。而直接递送法 (Direct delivery approach) 是聚焦于劳务的提供方, 看劳务的提供方是直接向 MLE 哪个经营场所提供劳务。这种方

法,对于我们前面文章中提到的那种 physical services 的界定特别有效。比如,我们那个案例中的环保培训服务:中国公司在南非施工由于涉及途径野生动物保护区,需要保护野生动物,特委托澳大利亚 N 公司到现场为中国一建人员提供如何进行环保施工的培训。由于这种培训一定是现场培训 (on-the-spot training)。因此,澳大利亚 N 公司在签订合同时就明确知道,虽然合同是和中国一建签订的,但劳务肯定是直接提供给其在南非的经营场所的。这一点在双方的商业协议中也应该是界定的很清楚的。中国、南非的税务机关看到这份合同也会知道,劳务的实际接受方应该是南非的那个经营场所,跨境劳务增值税的征税权应该属于南非。

下篇预告

在有些情况下,对于 MLE 而言,直接使用法 (Direct use approach) 和直接递送法 (Direct delivery approach) 则都不太好。比如, N 公司和中国一建提供一个最新的安全施工的在线培训服务,中国一建全球各地的经营场所都通过互联网在线接受培训。此时,我们可以知道,由于合同是 N 公司和中国一建签订的, N 公司只是做在线培训,他并不知道中国一建全球究竟哪些经营场所实际使用了。而且,就在线培训服务而言, N 公司在合同签订时也不知道直接是递送给谁了。这个就需要我们采用第三种方式再分配法 (Recharge method) 来解决了。下一篇,我们就专门来谈最后一种方法。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十六）

——MLE 下“再分配法”（Recharge method）的界定

“再分配法”（Recharge method）要求 MLEs 在从外部采购了劳务后，再将这部分成本通过内部分配协议分摊给内部各个使用劳务的经营机构（establishments）。这种方法相对比较适用于一个在全球多个国家（地区）有经营机构的公司，该公司的其中某一个经常场所从外部采购了劳务后，同时给公司在其他经营机构使用的情况（multiple use）。例如，这种情况在跨国经营中就非常普遍。基于规模经济的考虑，从事跨国经营的公司往往会集中采购行政、技术、财务和商业服务，然后再通过内部的费用分摊协议，将这些外部采购的费用分摊给其他国家（地区）的经营机构，这种分配方法可能是按照所得税法、会计方法或其他法规要求的方法。在“再分配法”（Recharge method）下，跨境劳务的提供方只要根据其和 MLE 签订的商业协议就可以进行增值税的处理。比如，澳大利亚 N 公司和中国一建签订咨询服务合同，中国一建全球各个经营机构都在接受培训。那在“再分配法”（Recharge method）下，澳大利亚 N 公司只需要根据这份商业协议来判定跨境劳务的增值税处理，由于该份商业协议的接受方是中国的公司。因此，澳大利亚 N 公司算劳务的出口，澳大利亚应该给予 N 公司劳务出口免税（零税率）。此时，后续增值税正确处理的压力就在中国一建了。因为中国一建需要根据“再分配法”（Recharge method）将其购买的 N 公司的咨询服务按照一定的分配方法再分摊给其全球其他地方实际使用该服务的经营机构，这个分配对于中国一建应该算为劳务的出口，中国需要给予中国一建增值税免税（零税率）。而对应的这些接受费用分摊的经营机构所在国拥有对这部分进口劳务的增值税征税权。大家可以看到，相对于前面两种方法，

在税收征管实践中，“再分配法”（Recharge method）的实施比较复杂，决定采用这种方法的国家的税务机关需要注意明确如下几方面问题：

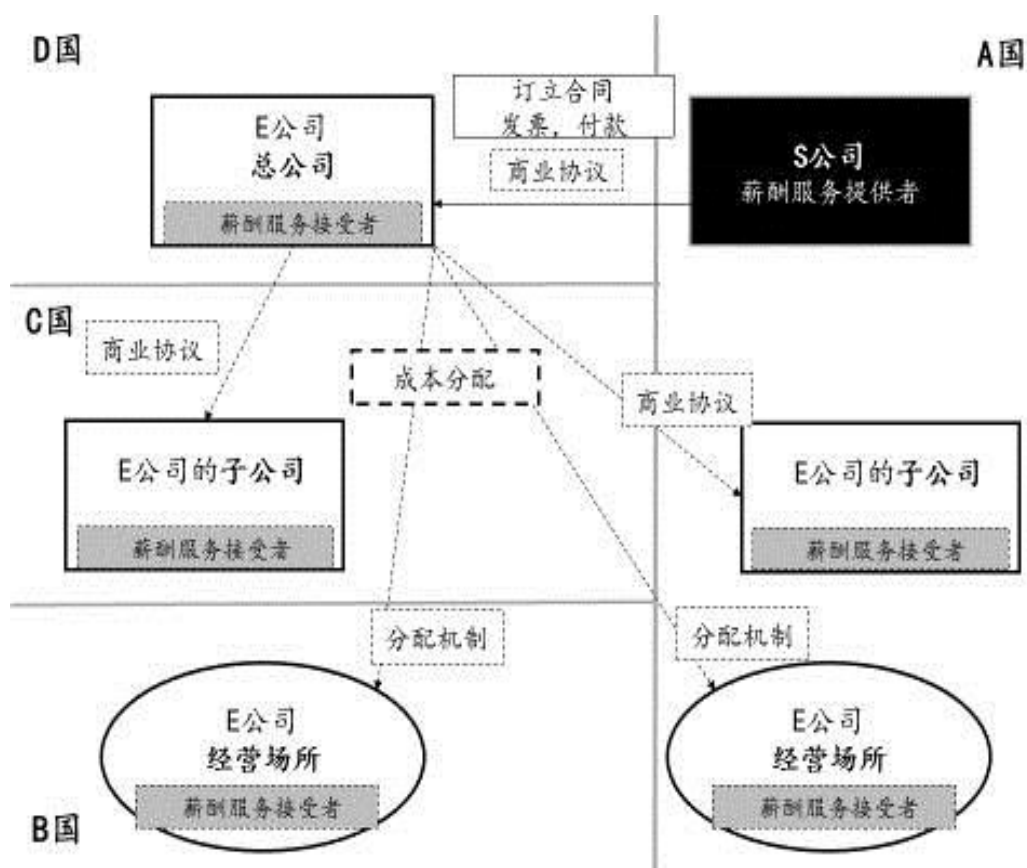
- 1、这种方法的使用范围，即什么性质的劳务需要按这种方法处理；
- 2、可接受的正确的费用分配方法以及分配的时间；
- 3、费用分配对增值税进项税抵扣权的影响；
- 4、纳税人采用“再分配法”（Recharge method）需要向税务机关备案的资料和程序，以保证分配的正确性和合理性。

正是因为“再分配法”（Recharge method）这么复杂，所以 OECD 跨境劳务增值税报告又专门对这种方法进行了详细的介绍。

这种方法需要分“两步走”：

第一步：虽然对于 MLE 而言，其全球多个经营机构（场所）都在使用劳务。但是，我们第一步还是根据商业协议来判定。根据外部劳务提供方和 MLE 签订的商业协议，增值税的征税权首先是赋予代表 MLE 和外部提供方签订合同的那个经营机构，即那个出现在商业协议中的经营机构；

第二步：代表 MLE 的那个经营机构集中采购了劳务后，如果不是全部由其使用，而是部分给全球其他国家（地区）的经营机构使用的，则需要在这个经营机构按照一定的内部分配方法将采购成本分配到其他经营机构中。这个可能说起来比较抽象，我们还是通过一个具体的案例来说明“再分配法”（Recharge method）究竟是如何运用的。



案例基本情况

E 公司是一个在全球有多个生产经营场所的 MLE (Multiple location entity), 在 D 国有一个公司总部, 同时在 A 国和 B 国有两个从事贸易的经营场所 (E 公司经营场所)。同时, E 公司也是一家跨国公司全球的母公司, 他在 A 国和 C 国有两家子公司 (E 公司的子公司)。“E 公司的子公司”、“E 公司经营场所”以及 E 公司都是增值税纳税人。位于 D 国的总部办公室代表 E 公司与位于 A 国的 S 公司签订了一份薪酬服务合同。S 公司为 E 总部、位于 A 国和 B 国的经营场所以及位于 A 国和 C 国的子公司提供薪酬管理服务。根据 S 公司和 E 公司签订的服务合同, S 公司是根据服务人员的数量向 E 公司收费, 款项由 E 公司直接支付给 S 公司, S 公司将发票开具给 E 公司, 服务合同总价款是 20,000。作为公司的总部, E 公司集中采购了薪酬服务后, 其又和位于 A 国和 C 国的子公司签订了集团间的服务合同, 将对应的费用分摊给他们。但是, 对于其位于 A 国

和 B 国的经营场所，他们之间没有任何合同，只是通过内部进行了费用的分摊。

案例分析

1、劳务的提供方位于 A 国的 S 公司和位于 D 国的 E 公司签订了跨境劳务的合同。

根据这份商业协议，跨境劳务的提供方是位于 A 国的 S 公司，劳务的接受方是位于 D 国的 E 公司。款项是由 E 公司支付给 S 公司，S 公司开具发票给 E 公司。此时，虽然位于 A 国的 S 公司既会给位于 D 国的 E 公司、位于 C 国的 E 公司子公司以及位于 B 国的 E 公司经营场所提供，他实际也给和其一样位于 A 国的 E 公司子公司和 E 公司经营场所提供薪酬服务。但是，S 公司和直接公司之间是没有任何商业协议的。根据 OECD 跨境劳务增值税征税的主规则，我们就是根据商业协议来判定，此时劳务的提供方是位于 A 国的 S 公司，劳务的接受方是位于 D 国的 E 公司，对于 S 公司来讲，这就完全属于劳务的出口，A 国应该给 S 公司劳务的出口免税（零税率）的增值税待遇。

2、劳务接受方的集团（这里集团是指 E 公司、E 公司的各个子公司和 E 公司的各个经营场所）

当位于 D 国的 E 公司代表整个集团和 A 国的 S 公司签订了薪酬服务协议后，E 公司应该在其 ERP 系统中建立一个成本池来归集与该项薪酬服务相关的成本，然后再将这部分成本在集团的子公司和各个营业场所之间进行分配。E 公司和集团子公司之间的这部分成本的分配是需要签订商业协议来进行的。此时，我们跨境劳务的增值税处理就直接根据商业协议进行处理。而 E 公司和其位于 A 国和 B 公司的经营场所之间的成本分配是直接通过内部直接做成本分摊的，他们之间没有协议，这个就根据我们在 MLE 下的“再分配法”（Recharge method）进行增值税处理。成本的分配需要依据一定的方法，这里针对不同的服务类型应该采

用不同的分摊方式。比如，对于这种薪酬服务的分摊，我们直接根据各个公司员工的数量（也就是根据“人头” headcount）分摊就非常合理（这里要注意，增值税下的成本分摊和企业所得税中的成本分摊协议是不一样的，那个是要根据预期收益进行成本分配，不能乱套用）。实际的工作中，E 公司可以这样进行处理：

- 1、E 公司在 ERP 系统中建立这么一个成本池，收到 S 公司给其开的发票后放入这个成本池；
- 2、对这个成本池建立一个分摊的标准或方法。比如，这个薪酬服务成本池的分摊方法就是按人头进行分摊；
- 3、E 公司在这个成本池中植入正确的增值税处理指令。具体是，S 公司和 E 公司签订的薪酬服务协议，对 S 公司算劳务出口，免征增值税。对 E 公司算劳务进口，按照反向征收机制，E 公司对于这笔劳务的进口应该缴纳增值税（中国对应的是 E 公司代扣代缴增值税）。在 E 公司缴纳了这部分增值税后，E 公司可以取得对应的增值税进项税的抵扣权。
- 4、E 公司下一步就是将这部分费用在子公司和其他经营场所之间进行分配。这里就涉及到一个分配的时间和频次的问题。一般情况下，这个分配的时间和频次会根据会计核算日来确定，可以按月、按季、按半年或者一年分配一次。当然，这个一般要结合每个公司的会计处理政策。分配后，每个公司相应进行增值税的会计处理。在我们这个案例中，费用的分配方式就是按人头进行分配。E 公司需要确认其自己、子公司和各个经营场所的人数，这个数字一般在预算中有。比如预算显示，E 公司有 100 人，A 国和 B 国的经营场所分别有 10 人和 30 人，A 国和 C 国的子公司分别有 20 人和 40 人。

机构	人数	比例	分配金额
E 公司	100	50%	10000
A 国经营场所	10	5%	1000
B 国经营场所	30	15%	3000
A 国子公司	20	10%	2000
C 国子公司	40	20%	4000
合 计	200	100%	20000

下一步,我们就需要根据跨境劳务的增值税规则进行进一步的增值税处理:

- 1、E 公司和 A 国经营场所: E 公司需要将 1000 分配给 A 国经营场所。对于 E 公司这 1000 的分摊, D 国应该算 E 公司劳务出口给予增值税免税(零税率)。而 A 国应该视同该经营场所有价值 1000 的劳务进口,该经营场所按照反向征收机制应该按 1000 缴纳增值税,然后取得对应的增值税进项税抵扣权。
- 2、E 国和 B 国的经营场所: 和 A 国经营场所一样。E 国将 3000 分配给 B 国经营场所, D 国应该算 E 公司劳务出口给予增值税免税(零税率)。B 国应该视同该经营场所有价值 3000 的劳务进口,该经营场所根据反向征收机制按 3000 缴纳增值税后,取得进项税抵扣权;
- 3、E 公司和 A 国子公司: 他们之间的费用分摊应该有正常的商业协议。根据增值税的主规则,劳务的提供方是位于 D 国的 E 公司,劳务的接受方是位于 A 国的子公司。E 公司分摊 2000 给 A 国子公司算劳务出口, D 国给予 E 公司增值税免税(零税率)。A 国应认为该子公司是劳务进口,按 2000 缴纳增值税后正常取得进项税抵扣权;

4、E 公司和 B 国子公司：他们之间的费用分摊应该有正常的商业协议。根据增值税的主规则，劳务的提供方是位于 D 国的 E 公司，劳务的接受方是位于 B 国的子公司。E 公司分摊 4000 给 A 国子公司算劳务出口，D 国给予 E 公司增值税免税（零税率）。B 国应认为该子公司是劳务进口，按 4000 缴纳增值税后正常取得进项税抵扣权；

5、对于 E 公司而言，他从 A 国的 S 公司进口了 20000 的增值税劳务后，实际自己只使用了 10000。因此，只能抵扣这 10000 部分对应的进项税。剩余的进项税处理，则要根据 E 公司所在 D 国对于 E 公司劳务出口的增值税政策了，如果是出口免税，这对应的这 10000 的进项税就需要转出进入成本。如果是零税率，这部分增值税应该给予抵免或退税。

“再分配法”（Recharge method）下税务机关监管考虑：

1、A 国的 S 公司为了享受增值税免税待遇，他需要保存所有涉及相关合同信息备税务机关判断和检查；

2、D 国的税务机关首先应该确认，E 公司劳务的进口已经按照反向征收机制正常缴纳了增值税。同时，D 国的税务机关还要确认，由于并非所有的劳务都是 E 公司使用，因此 E 公司是否已经使用了正确的方法将不是其使用的那部分劳务的成本分摊给了其他国家的子公司或经营场所。（请注意，OECD 报告也说了，如果位于 D 国的 E 公司在 D 国还有子公司或经营场所，在一个国家内是否需要分摊，则由各个国家自己决定。这种问题我们前面说中，中国“营改增”后也会遇到。比如中国银行总行采购审计服务，但是国内其他分行都在接受服务，这个是否需要分摊增值税，国家税务总局后期在政策层面是需要明确的。这一块对于后期跨境劳务增值税规则建立也是相关的）。

3、那 A 国、B 国和 C 国的税务机关则需要关注的是，在这种情况下，根据反向征收机制，E 公司位于 A 国和 B 国的经营场所以及位于 A 国和 C 国的子公司，是否按照独立交易的原则正常进行了增值税的纳税申报，一是是否进行了增值税申报；二是申报了，这个申报的依据是否合理，这个就涉及到跨境劳务增值税的 TP 问题了。所以，这些子公司和经营场所需要准备相关的资料向税务机关报备，以便能够接受税务机关的检查。因此，大家可以看到，如果要执行“再分配法”（Recharge method），首先在纳税人层面需要在会计核算系统（比如 ERP）系统中建立相关的档案，以便内部和外部能够正确追踪整个成本的分配过程。而外部的税务机关则也需要建立相对应的备案机制，就类似于中国税务机关原来的《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局令第 19 号）这样一般操作办法，这样才能确保“再分配法”（Recharge method）在实践中能否正确运行，且符合“渥太华税收框架条件”（the Ottawa Taxation Framework Conditions）的 5 大原则。

下篇预告

在第八篇中我们就说过，前面这一系列规则是基于 B2B 建立的。原先 OECD 在 2014 年的报告还只涉及到 B2B 的规则。但是，在后来，朱炎生教授告诉我，OECD 在 2015 年 11 月 5-6 号在法国巴黎发布的最新跨境劳务增值税指引中已经将 B2C 的增值税处理规则也提出来了。所以，从这个话题的完整性考量，我们后面两篇就来介绍一下对于 B2C 的跨境劳务，增值税的处理规则是否应该有所改变。那是否需要改变实际上就是两个判定标准，一是如果继续按照 B2B 的规则能否实现目的地征税的原则；二是如果继续按照 B2B 的规则，政策执行的效果是否符合“渥太华税收框架条件”（the Ottawa Taxation Framework

Conditions) 的 5 大原则。

TaxationSky

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十七）

——B2C 下跨境劳务增值税处理的一般规则

按照“目的地征税”的原则，跨境劳务的增值税就应该在劳务的实际消费国征税。因此，相对于 B2B 的情况而言，B2C 的增值税处理从理论上来看应该是更直接明了的。因此 C 就已经是劳务的最终消费环节了，那增值税就应该在 C 的最终消费国征税。而且，我们前面提出来的一系列针对跨境劳务 B2B 的增值税征税规则，实质还是要保证在 2C 的环节，增值税的征税权最终是赋予 C 端的实际消费所在国的。

在过去，对劳务的增值税处理还是相对简单的。因为不像货物，劳务提供和劳务的消费往往是同时发生的，这样劳务的提供方和劳务的消费方基本都是在同一个地方。因此，一些国家就以“提供方所在地”作为增值税的征税地。当然，由于劳务的多样性，比如智力型劳务（intellectual services）和体力型劳务（physical services）的特征就不一样。因此，除了“提供方所在地”这个标准外，其他一些标准比如“劳务的实际提供地”、“劳务消费方所在地”也会被一些国家用来决定劳务的增值税征税地。

但是，随着全球经济的发展，特别是数字经济的发展，劳务的提供和劳务的消费并不见得一定在一个地方，劳务的提供方借助信息化网络完全可以远程向劳务的消费方提供劳务。因此，原先“提供方所在地”或者“劳务的实际提供地”这些标准就不再能准确的预示劳务的实际消费地了。因此，如果继续使用这些标准实际就会偏离“目的地征税”这个大的原则。因此，数字经济给跨境劳务增值税，特别是 B2C 的跨境劳务增值税带来了很大的挑战。大家可以看到，在 BEPS15 项行动计划的第一项就是“应对数字经济的税收挑战”。在这项行动计划的报告

中就涉及到了数字经济在 VAT 上面产生的 BEPS 的空间。不过总体来看，这项行动计划涉及的数字经济对增值税的影响的分析还是比较简单。我们后面分析，其实数字经济对于 B2B 的跨境劳务增值税的管理相对还好，但是，对于 B2C 的跨境劳务增值税管理则提出了非常大的挑战。

正是因为数字经济发展后，劳务的实际消费地和劳务提供方所在地以及劳务提供方实际提供劳务的地点不再必然相关（比如，在信息化技术发展前，培训都是面对面的。因此，劳务的提供地和劳务的消费地是一致的。我们劳务提供方实际提供劳务的地点作为劳务消费地的代理变量是合适的。但是，随着数字经济发展，培训可以通过远程提供。比如美国公司可以在美国通过网络给中国公司提供培训。劳务提供方提供劳务的地点在美国，但实际消费劳务的地点在中国。此时，我们用劳务提供方提供劳务的地点作为劳务实际消费地的代理变量则变得不再合适）。此时，对于 B2C 的跨境劳务增值税而言，我们以劳务接受方的经常居住地作为劳务的实际消费地的界定变量则更加合适。正是基于这些考虑，我们对于 B2C 的跨境劳务增值税的征税地点提出两大处理原则：

处理原则 1：

对于体力型劳务（physical services），其提供和消费是同时发生且劳务的提供只能是现场提供（on-the-spot supplies），这类劳务则以劳务的实际提供地作为跨境劳务增值税征税地的界定标准。

处理原则 2：

不属于处理原则 1 中的劳务，则以劳务消费方的经常居住地作为跨境劳务增值税征税地的界定标准。

一、 B2C——“现场提供的劳务” (on-the-spot supplies)

对于那些需要现场提供的体力型劳务而言,由于劳务在提供的同时也被实际消费了,因此劳务的提供地和劳务的消费地是一致的。同时,这类劳务的实际提供地点往往也是比较容易界定的。因此,对于这类“现场提供的劳务”而言,以劳务的实际提供地作为增值税的征税地不仅对纳税人,而且对税务机关都是比较清晰、确定和便捷的。这类劳务的具体特征如下:

- 1、这类体力型劳务的提供地点比较容易界定;
- 2、这类体力型劳务不仅提供的地点和消费的地点一致,而且提供和消费也是同时发生的;
- 3、这类体力型劳务不仅需要提供方实际到现场提供劳务,而且也要求接受方实际到现场来消费,这就是 on-the-spot 的含义。

哪些劳务属于我们这里界定的必须是“现场提供的劳务”(on-the-spot supplies),他们不能被远程提供呢?比如理发、按摩、美容、住宿、餐饮、电影院观影、歌剧话剧、会展、博物馆、公园、参加体育赛事等。大家可以看到,这些劳务的提供都必须要求提供方必须到现场,接受方也必须到现场。同时,这类劳务的提供和消费是同时发生的。这类劳务的提供地点在现实中也是比较容易界定的。因此,对于这些劳务的劳务(physical services),我们以劳务的实际提供地作为劳务实际消费地的界定指标,从而划定增值税的征税地就比较合适。

二、B2C——其他类型的劳务

和原则1中所界定的那类劳务不同,其他一些劳务的提供和消费不一定要同时发生,劳务可以先提供,但是消费则可以在稍后的时间发生。而有些劳务的提供或消费可以是持续性的,劳务的提供和消费可以不在现场,通过远程也可以

进行。对于这些类型的劳务，我们可以看到，“劳务提供方所在地”或者“劳务的实际提供地”都不能准确的界定劳务的实际消费地了。此时，我们则需要用劳务接受方的经常居住地作为劳务实际消费地的代理变量。哪些劳务属于上面我们说的这种类型的劳务呢？比如：咨询、会计、法律服务、金融和保险服务、电信和广播服务、在线软件的销售以及软件的维护、电子内容的在线提供（比如在线电影、TV、音乐的下载）、在线数据存储，在线游戏等。那下面就是我们该如何界定 B2C 的跨境增值税劳务中，C 的经常居住地呢？消费者的经常居住地应该是其经常生活或家庭的所在地。如果他仅仅是到另一个国家旅游、接受培训或参加会议，由于其在这些国家停留是临时性的，因此，这些国家并不构成其经常居住地。在 B2C 中，跨境增值税劳务的增值税征税权应该赋予消费者的经常居住地所在国。对于 B 而言，如果消费者的经常居住地是在国外，劳务的提供方则可以享受增值税出口免税（零税率）。但是，在 B2C 的劳务中，特别是在电子商务中，他们的特点往往是交易量和频次多，但单笔交易金额很小，而且劳务的提供方和劳务的接受方之间的互动和接触也很少。比如，天猫商城卖家卖在线游戏点卡，购买者既有国内消费者，也有国外消费者。那对于天猫商城的卖家而言，我如何知道购买者（也就是消费者）的经常居住地信息呢？这往往就要求在商业过程（比如订单处理过程）中，采集客户的地址、银行账户信息（银行账户开户所在国）、信用卡信息等。当然，对于不同类型的 B2C 劳务而言，提供方需要采集以证明劳务消费者的经常居住地的信息也不一样，比如有些劳务可能需要进一步采集客户电话、IP 地址、信息下载地址等信息来进一步佐证消费者的经常居住地。这些指标可能会随着科技和商业实践的发展不断变化。

下篇预告

这一篇我们介绍了对于 B2C 的跨境增值税劳务而言，因为劳务提供方所在地或劳务的实际提供地有时不能准确的界定劳务的实际消费地，从而贯彻“目的地征税”的大原则。因此，我们对于 B2C 的劳务，根据不同的劳务类型，确定了不同的增值税征税权的界定标准。对于“现场提供的劳务”（on-the-spot supplies），我们以劳务的实际提供地作为增值税征税地的界定标准。而对于其他类型的劳务，我们则以劳务接受方的经常居住地作为增值税征税地的界定标准。但是，我们看到，实际上在 B2C 中，界定劳务接受方的经常居住地的压力主要在劳务的提供方。因此，如何实现在 B2C 中按消费者经常居住地征税，这里的税收征管机制的设计就非常重要，这个征税机制既要能顺利实现“目的地征税”的目标，又要符合“渥太华税收框架条件”（Ottawa Taxation Framework Conditions）的 5 原则。实际上我们要知道,相对于 B2B 的跨境劳务增值税而言，我们对于 B2C 的跨境增值税劳务的征税规则和征税机制还都存在很大的盲区，B2C 的跨境劳务增值税中我们有大的金矿可挖。因此，现阶段，针对 BEPS 第一项行动计划“应对数字经济的税收挑战”而言，我们应该优先研究和建立针对数字经济的 B2C 跨境劳务的增值税规则，这里面蕴藏了很大的税源。这就是我们下一篇要谈的内容了。

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十八）

——B2C 下跨境劳务增值税有大金矿可挖

当中国的几亿网民通过 Appstore 购买软件、当微软直接通过在线方式销售 office365 软件时、当我们直接通过 Amazon 在线商城购买电子书时、当 ACCA 中国会员直接通过在线支付年费、考试费时，无形货物或劳务的提供方都是在境外，而消费者都是在中国境内，款项都是中国网民直接通过银行在线支付方式直接支付到国外了。这些都是属于数字经济下跨境劳务的提供。此时，我们有没有想过，这里实际上是存在增值税问题的。

相对于 B2C 的跨境劳务的增值税而言，对于跨境有形货物在 B2C 下的增值税管理目前基本上在世界各国都是比较成熟的，而且也有有效的贯彻了“目的地征税”的原则。比如我们以德国为例，德国征收增值税。对于 B2C 而言，德国实行的是离境退税制度。即我作为一个个人消费者，在德国购买货物，德国的销售方需要向我转嫁增值税。但是，我在离开德国时，可以在机场申请离境的增值税退税。而在中国入境时，我需要进行入境物品的申报，如果入境物品超过海关免税的金额和范围，则我需要自行申报缴纳进口环节增值税。因此，大家看到，由于有形货物在世界范围内存在着比较成熟的海关监管。因此，B2C 的跨境有形货物的增值税管理机制运行是比较成熟的。不同于 B2B 下的有形货物跨境交易，B2C 下增值税退税是通过离岸申报直接退给最终消费者的，而 B2B 则是退给货物出口方的。而在进口环节，无论是 B2B 还是 B2C，海关都是实行的“反向征收机制”，即由进口方申报缴纳进口环节增值税。

不管是 B2B 还是 B2C，有形货物进口环节的增值税都是由海关负责监管和征收的。但是，海关是不管无形货物和服务贸易的进口增值税的。那对于跨境劳

务的增值税，如果国家税务总局不去建立征管机制，那就没有部门帮国家去收这道增值税了。对于 B2B 的跨境劳务增值税而言，我们建立了对外支付税务证明的备案机制、对外支付合同的备案机制，通过代扣代缴的方式基本收到了这一块的增值税。那对于 B2C 呢，看到中国几亿的网民，一年可能有几十亿甚至上百亿的资金直接向境外购买无形货物或劳务，这一块的增值税无论是根据 WTO 的公认规则，还是 OECD 报告中阐述的“目的地征税”原则，中国都是应该有增值税征税权的，这一块增值税我们目前似乎还没有建立一套机制去征收吧。

所以，在 BEPS 第一项行动方案中，我们优先要启动的就是针对 B2C 的跨境劳务增值税的反税基侵蚀和利润转移的行动，尽快建立针对跨境劳务 B2C 的税收征管机制。因为这一块不在海关监管范围内，如果国家税务总局没有对应征管机制，这部分增值税是没人收的。所以，我说中国有全球最多的网民，在数字经济下的 B2C 跨境劳务增值税中，我们实际上有大金矿可挖。

B2C 下跨境劳务增值税的征税原则好说，除了那些现场提供劳务以外，大部分劳务的增值税征税权应该赋予劳务接受方经常居住地所在国。但是，对于劳务接受方经常居住地的所在国而言，由于 B2C 下，劳务的接受方往往都是大量的个人消费者，此时你建立如何的征收机制把这部分税收征收上来才是最大的难点。此时，你用货物项下的“反向征收机制”可行吗？比如我通过 Appstore 购买了 100 块钱软件，“反向征收机制”就是让我个人消费者主动到税务机关去申报缴纳这一块增值税，这个征管成本和执行成本就太高啦，不符合“渥太华税收框架条件”中的效率原则和简化性原则。那中国 B2B 下的“代扣代缴机制”用在 B2C 下可行吗？毫无疑问，“代扣代缴机制”和“反向征收机制”的压力都在接受方，你让最终消费者去承担境外提供方增值税扣缴的义务，这个和自行申报

进口环节增值税一样，也是不可行的。所以，这里的问题就出来了，对于 B2C 下的跨境劳务增值税，我们究竟应该是建立什么样的增值税征管机制让他既能贯彻“目的地征税”原则，又能符合“渥太华税收框架条件”的五大原则。这里，OECD 报告给了我们建议。

经过充分的调研和征求意见，OECD 报告认为，对于 B2C 的跨境劳务增值税而言，通过让非居民的跨境劳务的提供方在接受方所在国办理增值税纳税人登记，自行申报缴纳增值税是最合适和最有效的增值税征收方式。

当然，这里的核心就是对于非居民的增值税纳税人登记，我们必须在增值税中重新建立一套机制，这套机制应该要尽量的简化，和我们国内的一般纳税人登记管理要不一样，比如这种非居民增值税纳税人一般没有增值税进项税抵扣权，无须按照国内增值税纳税人那样按期进行纳税申报，即使申报，申报表也要比境内纳税人简单。总之，这套机制既要保证劳务接受方经常居住地所在国增值税征税权的有效履行，也要尽量降低非居民的增值税纳税遵从成本。

OECD 报告建议，对于 B2C 跨境劳务增值税中，非居民的增值税征管机制应该包括如下几方面内容：

- 1、登记制度
- 2、进项税抵扣——退税机制
- 3、纳税申报制度
- 4、税款缴纳制度
- 5、账簿记录核算制度
- 6、发票管理制度
- 7、相关信息的可获取性

8、利用第三方服务的方法

（一）登记制度 非居民的增值税纳税人登记主要需要采集如下信息：

- 1、公司名称，包括商标、商号名称；
- 2、负责处理税务事宜联系人的名称；
- 3、公司和联系人的地址和邮编；
- 4、联系人电话号码；
- 5、联系人的电子邮件地址；
- 6、如果提供方在境内销售劳务有网站，需要等级网站的 URL 地址；
- 7、如果劳务提供方所在国也是征收增值税，同时也是增值税纳税人，应该提供提供方在其所在国的增值税纳税人登记号。OECD 报告建议，这类登记工作如果能够通过网络在线登记的，各国应当尽量提供在线登记的服务。

（二）增值税进项税抵扣——退税

一般情况下，对于非居民的增值税纳税人管理，从简化管理的角度来讲，一般不给非居民增值税纳税人增值税进项税的抵扣权。如果确实非居民登记的增值税纳税人取得了可以抵扣的进项税，一般采取的是两条线，销项直接申报征收，涉及进项的直接申报退税处理，而不是通过销项-进项进行增值税纳税申报。

（三）增值税纳税申报

增值税纳税申报制度各个国家可能会不一样，这里 OECD 报告并没有给出太多的具体建议，尽量的简化和便捷是大原则。但是，针对非居民增值税纳税申报制度应该包含如下几方面内容：

- 1、非居民提供方增值税纳税人登记的号码；
- 2、纳税申报期限；

- 3、币种和折算汇率；
- 4、增值税适用税率；
- 5、如果有优惠，优惠的税率；
- 6、增值税应纳税额。

当然，OECD 报告也建议，尽量这一块增值税的申报能够允许非居民在网上进行电子申报。

（四）税款的缴纳

如果贵国既能允许非居民在网上进行电子申报的同时，还能允许他进行网上电子缴税，则又是一件极好的事情啦。这个估计要涉及到外汇管理和金融支付的问题了，需要各国自己协调。

（五）账簿记录核算制度

从税务监管的角度而言，非居民应该要保存一定的账簿核算记录以便税务机关检查证明自己是否已经正确的履行了增值税纳税义务。这些记录包括提供劳务的类型、提供劳务的日期、提供劳务的金额、客户的信息、应缴纳增值税的数额等，这些信息既可以是电子的，也可以是纸质的。但是，各国税务机关应该事先明确提供资料的内容和履行义务的时间。

（六）发票的管理

发票的开具和管理往往是最费时费力的事情了。基于 B2C 的跨境劳务增值税而言，C 端不存在增值税进项税的抵扣，因此税务机关可以豁免非居民登记的增值税纳税人的增值税开票义务。如果要涉及到开具发票为了其他目的（不是增值税目的），税务机关可以同意提供方按其所在国的要求开具发票给 C 端。

（七）信息的可获取性

税务机关应该在网站上提供非居民增值税纳税人登记、申报所需要知道的各种可能的信息，提供在线的增值税登记和申报服务，以及本国的增值税制度信息，以便于非居民了解如何在该国进行增值税申报的具体义务。

（八）利用第三方服务的方法

税务机关应该允许非居民除了自己做这些税务事项外，也可以委托第三方的税务代理机构为其代理办理增值税申报事宜，以降低非居民的增值税纳税遵从成本。

对于 B2C 的跨境劳务增值税管理而言，OECD 报告最后建议，各国应该开展国际协作。有效的国际协作和情报交换能够保证 B2C 下增值税的正确征收和进项税的正确退还，保持增值税的税制中性。

下篇预告

截止到这一篇，我们对于跨境劳务 B2B 和 B2C 的增值税征税管理基本都已经建立了。我们首先明确了我们跨境劳务增值税的征税目标是为了实现“目的地征税”原则，同时，我们提出的检验标准就是征税机制要符合“渥太华税收框架条件”五大原则，此后我们提出了研究的假设，即 B2B 和 B2C 下的增值税征税机制。进一步，我们根据各种实际案例建议这些征税机制是否符合“目的地征税”原则，是否符合“渥太华税收框架条件”，符合我们就用，不符合我们就要进行修改。最后一步是什么呢，就是我们对这些提出来的研究假设还要做进一步的稳健性检验，就是看在一些例外和极端情况下，这些原则是否还能继续适用。

所以，我们下一篇就是介绍除前面提出的原则之外，B2B 和 B2C 下还需要的特殊规则。为什么需要这些特殊规则？就是因为在一些特殊的情况下，我们前

面提出的那些规则如果采用，就不能符合“渥太华税收框架条件”五大原则，所以我们需要改变，建立新的特殊规则。

TaxationSKY

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨（十九）

——跨境劳务 B2B 和 B2C 下增值税特殊规则考量

实际上通过我们前面的文章分析可以看到，我们在 2009 年《营业税暂行条例实施细则》以及后来“营改增”后的一系列文件中将劳务的提供方或劳务的接受方只要有一个在境内就算境内劳务的界定实际上是不妥当的。因为“劳务的提供方所在地”和“劳务的接受方所在地”实际是跨境劳务增值税征税权划分的两大标准。这两大标准不是“或”的关系，而是一种互斥的关系，即我们要明确哪些情况下的劳务应该以“劳务的提供方所在地”界定增值税的征税权，哪些情况下的劳务应该以“劳务的接受方所在地”界定增值税的征税权。当然了，整个文章写到这里大家可以理解，这里更没有什么“属人”原则可言。那根据 OECD 的报告，为了贯彻“目的地征税”的大原则，同时设计的税收征管机制还要符合“渥太华税收框架条件”，我们将跨境劳务增值税的征税规则分别在 B2B 和 B2C 两种情况进行界定。B2B 下，我们以商业协议中出现的劳务接受方的日常生产经营地作为跨境劳务增值税征税地的界定标准。这里对于 B 而言，又出现了两种情况，一种是他只在一个国家（地区）有生产经营场所，即属于单一生产经营场所主体（single location entity, SLE），另一种是他在多个国家（地区）有生产经营场所，即属于多生产经营场所主体（multiple locations entity, MLEs）。这里我们又分别提出了辅助的界定规则。

而在 B2C 下，我们的规则和 B2B 又不一样。为什么要不一样，检验的标准就是看如果我们继续用 B2B 的规则能否既实现“目的地征税”的原则，又符合“渥太华税收框架条件”。因此，基于以上检验标准，我们对于 B2C 制定了特殊的规则：

1、对于现场提供的劳务（on-the-spot supplies），我们以劳务的实际提供地作为增值税征税地的界定标准；

2、其他类型的劳务，我们则以消费者的经常居住地作为增值税征税地的界定标准。

按道理来讲，上面的规则已经建立了，而且我们在前面也用现实中的案例进行了检验。如果是作为一篇大的论文，我们基本工作已经完成了。最后要做的一项工作就是稳健性检验。什么意思呢？就是我们要再搜刮脑袋想一想，是否还存在一些非常特殊的现实情况，导致我们前面已经提出的 B2B 和 B2C 的规则适用时，不能实现“目的地征税原则”或运行效果不能符合“渥太华税收框架条件”呢？OECD 这份报告的起草小组成员认真的做了这样稳健性检验的工作。他们通过集思广益地搜集各方意见，发现在如下这些情况下，我们前面提出的 B2B 或 B2C 规则可能就符合检验标准，需要建立特殊的规则去适用：

一．B2B 下需要建立特殊规则的情况

在 B2B 下，如果出现下面列举的一些劳务，要是我们还是适用主规则，即按接受方的日常生产经营地作为增值税征税地的界定标准，可能就不太合适：（1）有些劳务可能同时既提供给 B 也提供给终端消费者 C；（2）有些劳务可能需要提供方和接受方都同时到现场；（3）有些劳务的实际使用地是比较清晰的。比如，如果酒店提供住宿服务，这些服务的特点是单笔金额小、频次多、数量大。而消费的主体既有可能是公司（2B），也有可能是个人消费者（2C）。如果消费者是公司，他可能说我是一家外国的公司，因此你的住宿收费中不应该包含增值税。那此时，酒店作为劳务的提供方就存在增值税申报的风险（违背合确定性和简化的原则）。同时，税务机关在这种情况下也很难搜集有效的证据去证明客户的身

份从而判定酒店的增值税纳税义务（违背效率原则）。同样，对于那些销售入场券的劳务，比如音乐会、体育赛事甚至是那些主要为企业服务的会展活动也会存在这个问题。因为门票在门口购买，购买门票来消费服务的人既可能是 B，也可能是终端消费者 C。

因此，对于那些现场提供的劳务（on-the-spot supplies），我们在 B2B 下就不用原来的规则，而是和 B2C 一样，用劳务的实际提供地作为增值税征税地的界定标准。

这个实际上大家可以看到，中国增值税规则的制定中也自觉的遵守了。最新的国家税务总局 2016 年 53 号公告中就规定：境外单位向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务不属于境内劳务，不征收增值税。实际上，对于会展服务，不管是境内单位（2B）还是境内个人（2C）都是按会展所在地界定劳务的实际消费地的。这里会展就是我们的现场提供的劳务（on-the-spot supplies）。所以，如果我们能够明晰背后的规则，我们的税法体系就会更加的完善。

二． C 下需要建立特殊规则的情况

在 B2C 下，我们的规则有两个，即对于现场提供的劳务（on-the-spot supplies），我们以劳务的实际提供地作为增值税征税地的界定标准。其他类型的劳务则以消费者的经常居住地作为增值税征税地的界定标准。但是，出现下面一些情况则是上面的主规则不太适用：1、有些劳务虽然是现场提供的劳务（on-the-spot supplies），但这些现场提供的劳务可能不是在一个国家（地区）提供，而是可能在多个国家（地区）提供，此时以劳务的实际提供地来界定则违背了效率原则、确定性原则和简化原则。典型的这种劳务就是国际旅客运输服务。

国际旅客运输服务肯定需要劳务的提供方 B 和劳务的接受方 C 同时在现场，劳务的提供和消费也是同时发生的，这是一种现场提供的劳务（on-the-spot supplies）。但国际旅客运输服务则会同时的几个国家（地区）提供，此时用劳务的提供地来界定增值税征税权则会非常麻烦，所以类似于国际旅客运输服务，我们可以看到在英国、澳大利亚等增值税国家都会专门制定有特殊的增值税征税规则；2、有些劳务往往不会在消费者的经常居住地消费。此时，我们对于这些劳务用消费者的经常居住地来界定劳务的实际消费地则不太准确了，也就是违背了“目的地征税”这个原则了。这类劳务提供时的地点比较好确定，且一般这类劳务需要消费者到现场消费，但是提供方则往往不需要到现场提供。比如在咖啡厅或酒店大堂提供的付费互联网接入服务、在电话亭提供的通话服务、在酒店客房提供的付费电视频道接入服务等。在这些情况下，我们可以预见劳务的提供方应该会知道或肯定有能力知道消费者在消费劳务时的确切地点。因此，我们对于这些劳务用其提供时消费者的实际所在地作为劳务实际消费地的代理变量则更加合适。

三、与动产直接相联系劳务的特殊考虑

对于一些与动产直接相关的劳务，有些国家可能会选择用动产的所在地作为增值税征税地的界定标准。因为他们认为，无论是 B2B 下的商业使用还是 B2C 下的最终消费都应该是和这个动产的所在地直接相关的。因此，以动产的所在地作为这类劳务的实际消费地的界定也是可以的。但是这个在实践中要关注，由于动产毕竟是可移动的，那我们能否准确界定动产的所在地，适用以动产所在地界定劳务的实际消费地的规则运行起来是否能符合“渥太华税收框架条件”则需要综合考量了。

四. 动产直接相联系劳务的特殊考虑

征税规则

在跨境劳务中，与不动产直接相联系的劳务，增值税的征税权应该赋予不动产所在国。

这里，我们提出了最后一个跨境劳务的增值税征税规则，就是无论是 B2B 还是 B2C，对于那些与不动产直接相联系劳务的增值税征税权直接就赋予给不动产所在国。这条规则没有具体列出哪些具体劳务适用这个规则或不适用这个规则，这里 OECD 报告只是列明了适用这个规则劳务的共同特征和主要的类型。

（一）适用这类规则劳务的主要类型包括

- 1、与不动产转移、转让、出租、占有使用、开发等直接相关的劳务；
- 2、与不动产本身直接相关的体力型劳务，包括新建、改建、扩建、装修、修缮不动产；
- 3、不在上述列举范围内的，但是仍然是和不动产密切相关的劳务。

（二）适用这类规则劳务的共同特征包括

- 1、这类劳务必须和不动产直接相关。所谓“直接相关”是指这类劳务必须和不动产具有紧密的、清晰的和明确的联系；
- 2、与不动产相联系的特征必须是这类劳务最核心和最主要的特征。如果某类综合性劳务只是在某一方面和不动产相关，这类劳务则不属于我们这里界定的与不动产直接相关的劳务，则不适用这条特殊规则。

（三）与不动产直接相关劳务的进一步深度考量

1、与不动产转让、出租、占有使用、开发利用的劳务应该包括所有与不动产利用相关的劳务；

2、与不动产新建、改建、扩建、装修、修缮的劳务应该是指那些体力型的劳务，而不是智力型劳务。比如不动产的建筑、修缮、拆除、建筑物的涂刷甚至内外部清洗等；

3、有些与不动产的确存在紧密、清晰和确定性的劳务也可以适用这条规则，比如建筑设计劳务就是一个类型。

当然，这些问题，我们在国家税务总局关于发布《营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法（试行）》的公告（国家税务总局公告 2016 年第 29 号）也有所考量，比如 29 号公告规定：对境内的货物或不动产进行的认证服务、鉴证服务和咨询服务、对境内不动产的投资与资产管理服务、物业管理服务、房地产中介服务、拍卖境内货物或不动产过程中提供的经纪代理服务、为境内货物或不动产的物权纠纷提供的法律代理服务、为境内货物或不动产提供的安全保护服务，即使签订合同时接受劳务的客户是境外客户，付款也是外汇支付，这个也不属于境外劳务。实际上这里就是对于那些与不动产直接相关的劳务，我们采用了以不动产所在地作为增值税征税地的界定标准了。只是这里我们采用的是正列举方式。但其背后，我们还是应该要明确大的原则和界定标准。

下篇预告

写到这，一共 19 篇，我们基本上将跨境劳务增值税的处理规则完全将清楚了，无论是 B2B 还是 B2C，我们都明确了其对应的增值税征税规则。同时，我们也说明了相对于 B2B 而言，实际上跨境劳务 B2C 中，我们还尚未建立有效的增值税征管机制，这方面是我们下一步要重点优先研究的工作。OECD 这份

报告不仅给了我们揭示了跨境劳务增值税的原理、征税规则和方法，更为重要的是，这份报告的写作布局和思路给我们展现了一套严谨的税法起草和设计的框架，这一点不仅是税法实务界，更值得税法理论研究界去借鉴。个人认为，OECD报告揭示的这套税法起草逻辑框架对我们后期无论是增值税立法还是其他税法立法都有着极为重要的参考价值，能够有效提高我们的税法起草质量。这就是我们最后一篇文章所说的事情了。

TaxationSKY

“营改增”后跨境劳务增值税征税规则探讨——终结篇

——对“税法起草与设计”方法论的一点感悟

对于跨境劳务的营业税和增值税问题，一直想写一些东西，但又一直迟迟未能动笔。从 09 年营业税暂行条例实施细则修订后的困惑，到对英国、澳大利亚等国家增值税制度查阅后的了解，再到熟读 OECD 跨境劳务增值税报告后的豁然开朗，这个过程不仅仅是对一个政策的把握，更重要的是 OECD 报告揭示了一套科学的税法思维方法。

记得我在总局税务学院跟班第一批全国税务领军人才班时，王军局长层寄语大家一定要做到“道术结合”，实际上 OECD 这份报告给我们展示的就是这个结合的典范之作。从道理上、理论上去论述增值税有促进国际贸易发展的作用，有保持税收中性、降低税负的作用，这些都是“道”上的论述。但是，无论你对“道”的探讨如何充分，你写 10 篇甚至 100 篇文章去说这个道理，但是却没有实现这个“道”的正确之“术”，也就是你没有一套可以把“道”落实到实际中的政策机制和征管机制，一切都是空谈。即使“道”是明确的，但如果“术”不合理，往往也会导致南辕北辙的结果。因此，只有“道术结合”，才能实干兴邦。

记得 10 年前曾今看过国家税务总局法规司翻译过的一本书《税法的起草与设计》，这本书中就提到了很多关于税法起草与设计的原理、方法和路径。因此，税法的整个起草、设计到落地实施的过程就是一个“道术结合”的过程。但是，从中国的实践来看，无论是税法研究的理论界，还是实务界，大家对于“道”的问题似乎更为关注，毕竟“道”的研究看上去更高大上一些，而且更宏观一些。而“术”的研究需要着眼于一个一个细节，需要有一种匠人的精神一点一点的去解剖，更加的费时费力。但是以我个人看来，中国目前税法更欠缺的就是这些针

对“术”的研究。我们一些政策为什么到了实际执行层面有很多的不确定性，或者一些政策为什么实际执行的效果和原先预想的效果存在很大差异，很多并不是因为我们不明白政策之“道”，更多的则是我们选错了实现之“术”，而走了很多的弯路。

在“营业税下”经常听到有人用“属人+属地”这种错误的原则去讨论跨境劳务流转税征税规则时，我就一直想写文章去说明。但是，这种事情又不是一两篇文章能够真正说清楚的，加之 OECD 报告原则的前提是基于增值税制度的。因此，我也就迟迟未动笔。但是，到了今天，我们已经全面实现“营业税改征增值税”的改革了，所有的跨境劳务都是基于增值税制度去运行了。因此，整个的制度环境已经符合 OECD 报告的前提了，所以现在的时机相对成熟了。到真正动笔时就在考虑，究竟是写一两篇文章简单介绍一下 OECD 报告，阐述一下大原则，还是详细介绍 OECD 报告建立的这一整套跨境劳务增值税的征税规则呢？我又看了几篇 OECD 报告后决定还是用一个系列的文章去详细介绍 OECD 报告，其目的在于 OECD 这份报告不仅是阐述了跨境劳务增值税的征税方法，更为关键的是 OECD 这份报告实际给我们展示了一套“道术结合”的税法起草与设计的逻辑框架和方法，如果我们每个税法的文件都能遵行 OECD 报告中所用的这套方法，我们的税法确定性会大为加强，补丁文件会不断减少，纳税人的遵从成本也会不断降低。正是基于这种考虑，我写了这系列一种 20 篇文章。即使这样，也只是基本探讨了跨境劳务增值税的征税问题，如果要深入探讨，还有很多问题需要进一步展开。

OECD 报告究竟展示了何种税法起草与设计的逻辑框架和方法呢？我们可以从这系列的文章中回顾提炼一下：

1、明确跨境劳务增值税机制设计的两大原则：“目的地原则”+“渥太华税收框架条件”

这两大原则就是后面对设计的各种假设机制的检验标准，如果同时符合这两个原则我们就采用，如果不同时符合我们就进行修正；

2、基于上面两大原则，提出跨境劳务增值税征税机制设计假设

这里，OECD 报告首先对问题进行分类，考虑到 B2B 和 B2C 的征税机制肯定不一样。因此，分别就 B2B 和 B2C 分别提出假设的征税机制。为什么称之为假设呢？因为，这些机制提出来后，需要用现实的案例去检验，检验的标准就是这些提出来的征税机制假设是否能实现我们上面明确的两大原则；

3、对“目的地原则”进行变量定义

如果你整天在那说什么“目的地原则”征税、或者什么“实质课税”原则，这些都属于宏观税法层面研究的问题，也就是“道”层面的问题。而在“术”的层面，你需要告诉大家，我们应该以什么样的指标或方法去定义、衡量“目的地征税”或“实质课税”这个大原则，否则一切总是在空谈层面。

OECD 报告中就说了，跨境劳务增值税要贯彻“目的地原则”征税，实际就是要在劳务的实际消费地征税。那后一步就是如何定义劳务的实际消费地呢？我应该需要什么样的变量去定义实际消费地呢？在 B2B 中，OECD 报告就是以劳务接受方的生产经营地作为实际消费地的代理变量。请注意，这里代理变量的寻找和设计往往是关键。能否找到一个好的代理变量，他既能很好的刻画“目的地征税”原则，又能使实际运行效果符合“渥太华税收框架条件”，这往往是某一个具体税制起草与设计成功的关键。大家可以看到，OECD 报告很大的篇幅实际就是在各种情况下寻找各种合适的代理变量。

4、对假设机制的“实证检验”

这个步骤非常重要，这也是科学研究之道。不管你基于上面的理论去阐述，还是你用上面其他道理去论述，实践才是检验问题的唯一标准。因此，OECD在各种研究假设提出出来后，下一步就是总结跨境劳务增值税中的各种实务案例，然后，把前面提出来的这些假设机制用在这些实际案例中，检验推理运行出来的结果是否符合我们前面提出的“两大原则”，如果符合了，这个假设机制就通过了检验，可以立法采用。如果没有通过，就需要进行进一步修订后再检验。

所以大家可以看到，OECD在起草这份报告时专门成立了一个由学者、税务官员、中介机构和企业的专业小组。这就好比现在国家税务总局提出来的建立税务机关、涉税中介机构、纳税人三方沟通机制。你在税收的立法阶段，实际上涉税中介机构和纳税人发挥的重要作用其中一个就是提出各种与立法要规范问题的实际案例，用于检验。另一个作用就是评估假设原则在实际案例中的运行结果，为决策提供参考。这样，我们才能不断的从理论到实践，再从实践回到理论，一个概念一个概念的去研究和明确，一个原则一个原则的锤炼与确立，最终建立起一套完整的税法运行体系。

OECD报告在撰写中无处不体现的就是这种逻辑框架和方法。同时，如果大家熟悉现在的管理系、会计学的实证研究文献，也是和我们这里所提炼出来的OECD方法一脉相承。这是一个大的方法论问题。如果我们在微观税法的理论研究和实践研究中能贯彻和执行这样一种研究方法，中国未来的税法体系才能更加完善，税法运行机制才能更加便捷和高效。