

## 跨境出口电商创业的法律准备（五）：税务顶层规划

作者：沈靖 | 高超 | 王浩翔<sup>1</sup>

基于业务特性，跨境出口电商行业的监管环境较为复杂，很多出口电商企业在发展初期即已经开始面临“全球化经营”的挑战。在开展跨境运营过程中，出口电商企业往往会遇到一些传统上只有大型跨国公司才会遇到的复杂合规问题，其中税务合规问题尤为突出。此外，也因为从成立伊始就开始跨境经营，跨境出口电商企业的税务优化安排往往跟不上业务发展的速度。

我们推荐跨境出口电商企业尽早进行税务顶层规划，这既包括对税收优惠政策的了解和有效利用，也包括对税务合规风险的识别与积极应对。本篇为系列文章的第五篇，我们将从顶层设计角度介绍跨境出口电商企业适用的税务合规事项、税收优惠事项及我们对企业的一般性建议。

### 一、出口电商税务合规

#### （一）国内产品出口增值税规则概要

##### 1. 增值税退（免）税的一般规则

根据我国增值税基本规则，出口货物的税率一般为零。进一步地，根据财税[2012]39号，生产企业出口自产货物和视同自产货物及对外提供加工修理修配劳务，免征增值税，相应的进项税额抵减应纳增值税额，未抵减完的部分予以退还；不具有生产能力的出口企业（以下称外贸企业）或其他单位出口货物劳务，免征增值税，相应的进项税额予以退还。另外，对于出口适用增值税退（免）税的货物，免征消费税。

整体而言，无论是采用“免抵退”（生产企业）方法，还是“免退”（外贸企业）方法，其基本原理是将产品出口环节前在中国境内缴纳的增值税一次性退还给企业，从而确保出口产品的价格是“不含增值税”价格。需要注意的是，适用增值税退（免）税规则原则上需要企业在采购货物或者原材料过程中取得增值税专用发票。

##### 2. 跨境电商零售出口的规则

在前述一般规则基础上，财税[2013]96号进一步规定了适用于跨境电商零售出口的税收政策：

<sup>1</sup> 汉坤税务团队袁世也律师和姜冬妮对本文的写作亦有贡献。

- 退税条件：对于自建跨境电子商务销售平台的电子商务出口企业和利用第三方跨境电子商务平台开展电子商务出口的企业，若属于增值税一般纳税人并已向主管税务机关办理出口退（免）税资格认定者、且符合其他特定条件，适用前述财税[2012]39号文件规定的增值税、消费税退（免）税政策。
- 免税条件：电商出口企业出口货物，即便不符合上述退税条件，但是如能满足以下简化规则，可以适用增值税、消费税免税政策：（1）企业已办理税务登记；（2）出口货物取得海关签发的出口货物报关单；（3）购进出口货物取得合法有效的进货凭证（实务操作中税务机关通常解释为发票）。

### 3. 跨境电商综试区无票免税政策

实践中经常发生跨境出口电商境内采购的对象分散、难以获取合规发票，从而难以适用增值税退免政策的情况，针对此类经营难点，跨境电子商务综合试验区（以下简称“综试区”）进一步推行了以下“无票免税政策”，为综试区内企业进一步降低税务合规压力：

根据财税[2018]103号文件，综试区内设立的电商出口企业，即便未取得进货有效凭证（发票），若同时符合以下条件，则仍可享受增值税、消费税免税政策：（1）电商出口企业在综试区注册，并在注册地跨境电子商务线上综合服务平台登记出口日期、货物名称、计量单位、数量、单价、金额；（2）出口货物通过综试区所在地海关办理电子商务出口申报手续；（3）出口货物不属于财政部和税务总局根据国务院决定明确取消出口退（免）税的货物。

### 4. 国内增值税合规的一般考虑

跨境出口电商企业可以考虑将“可选择适用增值税退（免）税规则”和“仅可适用增值税免税规则”的出口业务分置在不同的业务实体，以方便适用不同增值税规则，同时也便于主管税务机关了解和管理企业相关业务、并及时为企业办理退税。对于设立在综试区外的跨境出口电商企业，若采购环节存在难以取得合规发票的，可以考虑在综试区设立业务实体，以寻求适用相应的出口免税待遇。

#### （二）境外流转税规则示例

在国际贸易领域，贸易利润的来源地一般被视为商品销售方所在地，销售方所在国的企业不太可能需要在市场国承担所得税纳税义务。各主要市场国的税项主要是关税、增值税或者消费税。此处我们分享两个出口电商经常遇到的国际流转税税项：美国的州销售税，以及欧盟对于通过跨境电子商务平台进行销售的增值税特别要求。

#### 1. 美国的州销售税

美国的销售税属于州政府征收的流转税。2018年以前，美国销售税的基本征收标准大多以实体是否在该州构成实体存在作为判断依据。如果某一实体被认定符合“实体关联”的条件，该实体需要在该州进行销售税的登记和申报。构成实体关联的主要依据通常包括是否在该州设有办公场所、是否储存货物、是否雇佣员工等。

2018年6月，美国最高法院在南达科他州诉 Wayfair 一案确认了新的“经济关联规则”。简而言之，即便某一州外的实体在该州并不构成实体关联，但只要该州外实体在该州进行了“实质性的经营业务”（通常以每年向该州销售商品或提供服务的金额以及交易次数为判断依据），则该州便有权向该实体征收销售税。

此外，美国部分州还可以根据“链接关联规则”向州外实体经济体征收销售税；即，若州外实体与

州内销售代表签订协议，由州内销售代表通过网页链接或其他方式，将客户介绍给州外实体，则该州外实体亦需向该州缴纳销售税。截止到目前为止，美国大部分州已要求电商平台代平台店铺缴纳销售税。

## 2. 欧盟增值税特别要求

欧盟国家自 2021 年 7 月开始执行针对电商平台的增值税代扣代缴规则。电商平台有义务代非欧盟卖家履行增值税缴纳义务，但对于从欧盟境外库存直接配送至欧盟个人买家的货物且价值超过 150 欧元/件者，原则上应由卖家自行申报。

具体地，欧盟设置了“一站式服务”在线平台（OSS），以管理电商平台相关业务。在 OSS 的“进口模式”中，符合以下条件的企业（无论其位于欧盟境内还是境外），将被视同为货物供应商：（1）商品从非欧盟国家或地区进口；（2）作为销售平台为价值不超过 150 欧元/件的商品提供销售便利；（3）相应的销售面向非增值税纳税义务人（个人消费者）；（4）销售平台使用电子界面。

电商平台企业在法律上被视同商品的供应者，从而需要承担向欧盟境内消费者出售商品的增值税纳税义务。各欧盟国家的增值税登记、申报和缴纳工作都可以在 OSS 系统上完成。由于各国增值税税率不一，适用的税率为最终消费者所在司法辖区的增值税税率（从卢森堡的 17%到匈牙利的 27%）。欧盟以外电商平台在使用 OSS 系统时，必须指派一名位于欧盟的“中间人”，以欧盟境外电商平台的名义支付进口模式下的增值税并履行相关增值税义务。

## 3. 境外流转税合规的一般考虑

通过对上述美国和欧盟流转税热点事项的分享，我们不难看出，发达经济体（亦为出口电商的主要市场）对于电子商务的流转税征管日益严格。对于准备开展出口创业的电商企业而言，了解目标市场所在国的流转税规则特别是各项合规责任，对于规划自身的业务模式尤为重要。

例如，一家准备向欧盟市场出口小件消费品的中国出口电商企业，可以通过境内公司直接对接各大电商平台，由平台承担增值税扣缴义务；但是如果出口的是洗衣机、电视机、冰箱等大件消费品，由于单位货值经常超过 150 欧元，则需要更多考虑在欧盟境内、或其他主要跨境贸易中心（如香港、新加坡等）设立业务实体承担销售功能，并以该实体完成单独的欧盟增值税登记，从而更加便利地履行合规义务。

## 二、出口电商利用税收优惠

### （一）中国企业所得税

#### 1. 企业所得税核定征收

对于从事出口电商创业的企业而言，最重要的企业所得税优惠为国家税务总局公告 2019 年第 36 号项下的企业所得税核定征收政策。该文件规定，综试区内的跨境电商企业，如满足相关条件<sup>2</sup>，可享受企业所得税核定征收办法，应准确核算收入总额，并采用应税所得率方式核定征收企业所得税，应税所得率统一按照 4%确定。纳税义务的计算公式为：当期应纳企业所得税=当地应税收入总额\*应税所得率 4%\*企业所得税适用税率（一般为 25%）。

<sup>2</sup> 适用企业所得税核定征收的前提条件包括：（一）在综试区注册，并在注册地跨境电子商务线上综合服务平台登记出口货物日期、名称、计量单位、数量、单价、金额的；（二）出口货物通过综试区所在地海关办理电子商务出口申报手续的；（三）出口货物未取得有效进货凭证，其增值税、消费税享受免税政策的。

需要指出的是，该等核定征收政策仅针对无法取得合规进货凭证而根据前文财税[2018]103号文件适用增值税免税政策的企业。实务中基层税务机关亦有可能针对核定征收待遇进行调整。

## 2. 研发费用加计扣除

对于跨境出口电商企业而言，自建信息系统或者在线平台等需要大量技术人员，亦产生较高的研发开支。但是根据财税[2015]119号文件，批发零售行业不适用于研发费用加计扣除政策。因此对于出口电商企业，可以考虑单独设立一家研发公司，对信息系统和平台进行研发并持续维护。相应的合格研发开支，可按照最高200%的比例进入成本、费用抵扣应纳税所得。进一步地，该研发中心还有望享受高新技术企业待遇，从而进一步降低集团整体的税负水平。

### (二) 境外常见司法辖区

如本系列 [第一篇“公司架构设置”](#) 讨论的，跨境出口电商企业通常会在不同司法辖区设置运营公司，包括开展商品采购和海外仓租赁的香港业务公司、在特定区域负责商品销售的海外销售公司等。此处我们简要介绍几个跨境投资中常见司法辖区的税收情况和优惠应用，供读者参考。

#### 1. 香港

香港本地不课征流转税。在所得税方面，凡在香港经营任何行业、专业或业务的法团（包括公司、合伙或者其他类型的商业组织），而从该行业、专业或业务获得于香港产生或得自香港的利润（资本利得除外<sup>3</sup>），则须就所有利润缴纳香港利得税。目前，法团的标准利得税税率为8.25%（年度利润200万港元及以下）或者16.5%（年度利润超过200万港元的部分）。

需要说明的是，尽管香港本地对于离岸贸易利润（指“产生自香港以外”的贸易利润）原则上不征收利得税，但准备进行资本运作的出口电商企业通常会选择基于其下属香港业务公司的实际情况将贸易利润合理确认在香港当地，并申报、缴纳香港利得税，以避免产生更加复杂的国际税收问题。

假定贸易利润“不在香港产生”（尽管不在香港产生本身就是一个非常复杂的法律问题），则企业需要证明相应合同的商谈、签署、贸易活动的展开不在香港发生；而实际发生这些经济活动的司法辖区（如中国内地或者欧洲国家），就可能拥有对这些经济活动课税的权利，这对于出口电商企业而言显然增加了税收合规的复杂度。因此，准备融资或上市的出口电商企业一般会在贸易利润方面争取适用香港当地的离岸收入豁免政策。

#### 2. 新加坡

新加坡当地的企业所得税一般税率为17%，但是符合“先锋企业”资质（如各类科技型企业）的企业可享受长期所得税豁免，符合“发展和扩张优惠”资质或者“全球总部”资质的企业可享受10%或者5%的较低税率。部分出口电商企业考虑将全球运营中心（如自建点商品平台）部署在新加坡，亦使得集团价值链内最重要的部分放置在可享受显著税收优惠的司法辖区，以优化全球税收布局。

新加坡征收货物劳务税（GST，类似于增值税），一般税率为7%。但是新加坡企业向新加坡以外客户提供服务或者销售货物，原则上适用增值税零税率规则；因此以新加坡为基地运营跨境业务并不会带

<sup>3</sup> 根据汉坤团队在2022年7月19日所发布的《香港离岸收入利得税豁免制度面临更严格规制》中的介绍，目前香港离岸资本利得（及股息、利息、特许权许可收入，和资本利得统称为“被动收入”）豁免课税制度正在遭到挑战，未来是否存续存在不确定性。当然，对于出口电商的创业者而言，离岸被动收入豁免制度是否存续，暂时还不会影响香港本地贸易领域的税收规则。



来流转税税负的上升。

### 3. 匈牙利

就企业所得税而言，匈牙利的税率保持在全球较低水平，为 9%。尽管匈牙利适用的增值税税率较高（一般税率达到 27%），但匈牙利对于向欧盟以外国家或地区出口货物或者服务适用增值税出口退税政策；匈牙利亦设立诸多经济特区允许企业以“境内关外”的形式展开贸易。长期以来，匈牙利是欧美之间投资的重要桥梁，近年来中国企业对匈牙利的投资规模亦迅速上升。从企业跨境搭建架构角度，以匈牙利为基地展开跨境经营，可以在不增加流转税税负的前提下，降低整体所得税负担。

当然，匈牙利目前的低企业所得税制度也面临国际税收体系的挑战。今年六月，匈牙利在欧盟财长会议上否决了关于适用全球最低税制（15%）的动议；但今后在欧盟压力下，匈牙利的所得税规则是否会发生变动，有待进一步观察。我们的考虑是，对于“构成今后国际税收新体系”的支柱一（大型跨国公司的全球利润分配）和支柱二（全球最低税负率），由于 2020 年初以来地缘政治的变动和全球经济面临重大挑战，这些国际税收合作项目得以顺利实施的难度正在提高；企业（特别是创业企业）应更多基于目标投资地区或者目标消费者地区实际的商业、税收法律，而非国际税收“合作趋势”做出决策。

#### （三）全球业务模式优化

根据企业所得税法第四十一条，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。在大多数司法辖区（包括香港和新加坡），税务当局都遵循类似的规则，对于通过关联交易安排，在不同司法辖区之间调节利润的行为，会根据不同关联方实体之间的功能和风险，比照独立企业之间的交易方式，重新划定不同实体之间的利润水平。

例如：对于一家在海外自建电商平台的企业，电商平台和国内研发中心，需要搭建委托研发相关的服务费机制，以合理补偿国内研发中心所花费的研发开支；又例如：出口电商企业在欧洲当地设立仓储中心，电商平台亦需要向该等仓储中心支付仓储服务等。

各司法辖区还针对关联交易制定了各类申报规则，要求跨国电子商务企业根据其业务量大小申报其交易类型、金额、定价策略、乃至全球价值链分析等，从而为关联交易定价调整提供数据支持。

当然，在注意履行各司法辖区关联交易定价的合规要求的同时，出口电商企业亦可以充分利用各司法辖区税收法律对于关联交易的共通原则，尽可能将人员、资产等商业要素集中在可提供更优税务待遇的司法辖区，并由该等司法辖区的实体作为集团内承担主要业务功能的实体和外部客户进行交易，合理地将大部分利润确认在该等可享受优惠税务待遇的实体，实现集团整体业务模式的优化。

在此过程中，除了税务成本之外，出口电商企业还需要充分考虑人员成本、金融成本以及办公成本等相关的选址节约要素<sup>4</sup>，制定出综合的业务实体选址和功能方案；也需要从金融和电商行业监管的角度，确认相应交易安排的合规性与便利性。

<sup>4</sup> 例如，如果以香港公司作为海外电商平台设立实体，直接接入跨境支付系统，在很多司法辖区跨境支付都会承担更高的交易费率，这样的直接成本提升可能是香港公司无法承担的；进而如果在欧盟或者北美设立子公司接入跨境支付系统为香港电商平台服务，这样的安排是否符合当地在线支付相关的管制规则以及香港公司以何种名义向子公司付费，都会成为出口电商企业运营过程中的重要考虑事项。

#### （四）小结

整体而言，出口电商企业在业务发展快速的前提下并无类似于科技行业的“长期亏损”状态，打开市场后会迅速产生集团水平的盈利以及相应纳税义务（无论是所得税还是流转税）。如何充分利用各国、各地区税收规则和优惠政策，在充分履行合规义务的同时优化自身税务管理和税负水平，并与集团整体商业策略相配合，是出口电商创业者在相对早期就需要特别考虑的问题。

### 三、对出口电商的一般性建议

从税务顶层规划角度，我们对跨境出口电商企业有以下一般性建议：

- 明确自身出口商品的目标市场和出口商品的品类，并基于此制定供应链策略；包括但不限于销售渠道、收款渠道、物流渠道、报关渠道、仓储渠道五大项。
- 基于相应的供应链策略，明确国内商品的出口相关的增值税和关务处理。如果存在适用不同类型增值税/关务处理的品类或者业务，尽量在法人主体层面进行切分。
- 考虑设立境外运营主体负责跨境物流、跨境仓储和收款，以便在资金管理方面获得更强的灵活性，并争取享受境外司法辖区的优惠所得税、流转税待遇。
- 对于目标市场国的流转税合规工作充分重视，积极履行合规义务（通过平台代扣代缴或者自行申报）。
- 考虑充分利用国内企业所得税优惠，降低集团整体税收负担。
- 对于集团内各个主体合理设定功能和风险，从全面成本节约（包括税负节约）的角度确定内部关联交易方案和定价原则，并相应配属业务流程与合同流程。
- 鉴于税务顶层规划的专业性，可委托外部专业顾问定期或不定期审视和改进企业税务合规与税务优惠利用情况，以促进企业整体合规运营及成本节约。

### 四、结语

受限于篇幅，对于出口电商企业不同业务实体之间的关联交易安排和风险防范、海外市场开拓过程中的实体设置和国际税收风险防范等内容，我们在本篇中无法做更细节的展开。出口电商企业从创业伊始就面临着和传统跨国公司类似的复杂国际税收环境，从顶层规划角度重视税务合规、利用好各司法辖区税收优惠，将为企业未来的长远发展和资本运作打下坚实基础。

## 特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

### 沈靖

电话： +86 10 8524 5855  
Email: [gilbert.shen@hankunlaw.com](mailto:gilbert.shen@hankunlaw.com)

### 高超

电话： +86 21 6080 0920  
Email: [kelvin.gao@hankunlaw.com](mailto:kelvin.gao@hankunlaw.com)

### 王浩翔

电话： +86 21 6080 0212  
Email: [haoxiang.wang@hankunlaw.com](mailto:haoxiang.wang@hankunlaw.com)