

税务

期数 P316/2020 – 2020 年 6 月 29 日

税务评论

新能源汽车行业的税务挑战 and 机遇：分销与补贴政策

新能源汽车的出现与崛起，不仅推动了交通能源动力系统的转型，更为全球汽车行业注入了创新求变的因子，驱动着传统行业形态的演进与变革。这些变化势必也将在财税领域为相关行业的经营者带来新的挑战 and 机遇，从而使其面临新的管理需求。在近期的税务评论中，笔者已就国内新能源汽车行业在研发、生产环节的若干常见税务问题进行了探讨¹。本期税务评论将接续这一行业话题，进一步针对新能源汽车在国内的分销模式、补贴政策等带来的涉税事项作简要分析。

分销模式

汽车行业长久以来采用经销商模式，即 4S 店销售模式。汽车生产厂商向经销商提供车源，经销商从厂商进货后进行整车、零配件的销售及售后服务。汽车生产厂家为经销商提供统一的指导和零配件提供。然而，随着新能源汽车的发展，这一传统的分销模式正日益受到以厂商直销为特点的新销售模式的冲击。

作为创新和颠覆者，新能源汽车对传统汽车行业的挑战不仅反映在汽车的动力系统层面，也包括新能源汽车品牌所引入的“线上销售+线下体验和服务”的直销模式。在该销售模式下，汽车从生产厂商直接进入终端车主手中，打破了传统经销商的分级销售模式；生产厂商建立品牌体验店，不委托代理销售，直接提供产品订单接收、生产、销售等一条龙服务，消费者则可通过网上预约订购，实现个性化定制需求。这一直销模式可使厂商完全掌握用户信息，从而围绕用户进行深度价值挖掘，并因此为不少国内造车新势力所认同和学习。但与传统模式相比，直销模式也存在明显的短板，设立、维护遍布全国的体验店和销售团队，其租金和人力成本对汽车厂商而言是不小的负担；而且，直销模式下的生产厂商须自行承担库存车的资金压力，无法再通过向经销商压货的方式将这部分压力进行分散转移。

作者：

北京

周翊

合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

广州

左迪

合伙人

电话：+86 20 2831 1309

电子邮件：ezuo@deloitte.com.cn

陈阳阳

总监

电话：+86 20 2831 1674

电子邮件：yangyachen@deloitte.com.cn

黄安琪

经理

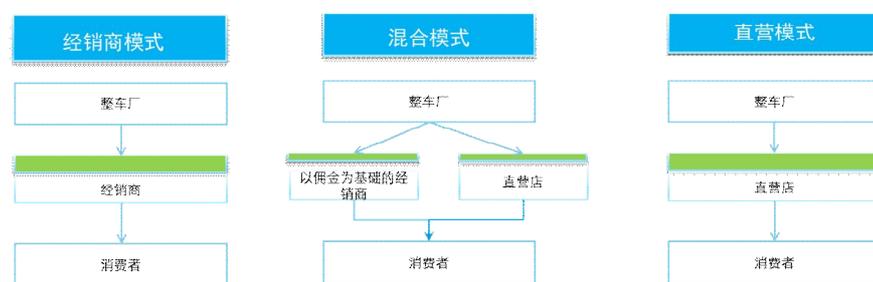
电话：+86 20 2831 1325

电子邮件：winkhuang@deloitte.com.cn

¹ 参见 2020 年 6 月 10 日发布的德勤税务评论——新能源汽车行业的税务挑战和机遇：研发与生产
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2020/deloitte-cn-tax-tap3152020-zh-200610.pdf>

一方面，直销模式受到崛起的新能源车造车势力的青睐；另一方面，从 2019 年以来，我国汽车整体销量持续下降，汽车经销商的盈利能力下降，生存压力大增，甚至出现购销售价格倒挂的情况。上述背景激发了汽车行业试水新销售模式的动力，倒逼经销商与生产厂商之间构建新的合作关系。于是，一种介于经销商模式和直销模式之间的混合模式似乎逐渐成型。有别于传统的经销商模式和前述纯粹的直销模式，混合模式兼具了这两种销售渠道的特点：采取这一模式的汽车厂商仍然提供网上和手机平台向消费者直接销售整车，从而全面掌握客户信息，对终端价格实施更好的控制；同时继续和经销商合作，由经销商在线下实体店提供销售相关服务，包括汽车交易过程中的试驾、交车、检查、上牌等。混合模式在一定程度上保留了直销模式下厂商对零售终端的控制力，并能够减少渠道重复建设，节约厂商打造自身销售团队的成本。实践中这一模式已经被一些知名品牌用于新能源汽车的销售。值得注意的是，在混合模式下，传统经销商的角色将发生变化，经销商不再向厂家购买产品承担库存，而成为依靠提供服务、促成消费赚取佣金的厂商代理人。

下图对三种分销模式进行了简要的汇总。



直销模式和混合模式的出现与发展使得新能源汽车在分销环节的行业形态愈发呈现出多元化的格局和趋势，从而为相关企业的财税管理创造了更大的空间和需求。

销售架构的搭建

采用直销模式或混合模式的新能源汽车厂商，一般需要建立自身的销售团队或线下体验店，应对其未来的销售架构进行合理的规划，其间往往涉及相关主体的法律形式、控股架构、财务模式、资金来源、关联交易等诸多决策，并且与税务息息相关，例如：

- 相关实体的区位选择

企业在选择全国性或区域性核心销售门店的设立地点时，通常会考虑接近目标市场以及获取相关资源的便利性。除此以外，备选地的地方性税收优惠和当地的财政扶持政策也应考虑在内，以期最大程度地享受有关优惠政策，增强企业的整体运营效益。

- 相关实体的法律形式

在设立各地的线下体验店时，企业还应考虑就相关实体采用何种法律形式，如以子公司还是分公司的形式设立。即使是在对零售终端施行集中管理的模式下，不同的法律形式可能会对集团整体的管理成本乃至收益带来影响。例如在企业所得税方面，子公司需要独立核算其应纳税所得，分公司则需将其所隶属法人实体的整体应纳税所得按规定比例进行分摊。而在新能源汽车补贴方面，部分地区对补贴享受主体的法律形式也存在特定要求（具体参见后文有关新能源汽车补贴的讨论）。

如欲垂询更多信息，请联络：

全国税务主管合伙人

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

华北区

北京

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

- 销售相关功能的布局

在经营实体的框架搭建之后，如何将营销推广、汽车销售、零部件销售、售后服务和保修等相关职能在集团各实体之间进行合理布局将成为销售架构安排的重中之重。此时，企业应首先从商业需求角度出发进行考虑，例如协助潜在客户在购车前充分了解产品信息等功能较适合由位于核心商业区的展示门店承担，而车辆交付和售后服务功能则由位于城市边远地段的门店负责更妥。在此基础上，企业须进一步叠加与税务相关的考量，尤其应重点关注营销、销售开票等功能的分布：一方面，在“线上引流，线下销售”的新零售模式广泛应用的背景下，新能源汽车厂商应考虑在符合独立交易原则这一前提的同时，决定由集团内的哪些实体承担有关的营销功能，实现广告宣传费的合理归集和充分扣除；另一方面，厂商应思考由集团内的哪些实体成为与消费者签约的销售方，向消费者开具发票并确认应税收入，其中可能会涉及企业自身的合规水平、当地政策的扶持力度、新能源汽车上牌对发票开具的要求等多项因素的权衡。

- 系统管理的支持程度

在混合模式和直销模式下，新能源汽车厂商较传统厂商更深入地参与到零售终端的管理，在销售流程的管控方面有着更多关于集中化、统一化和规范化的诉求。如何确保在其中的涉税环节达到合规、高效，建立并完善系统化的管理方式是关键所在，新能源汽车厂商有必要针对零售端需求提升企业系统对税务管理的支持程度，以实现发票开具和涉税申报的自动化、标准化。

经销商的转型管理

对于从经销商模式转换为混合模式的新能源汽车厂商，其经销商的角色将发生转变。具体而言，混合模式下的经销商不再是汽车的销售方，而转为向消费者提供产品信息咨询、组织试驾、协助进行交易处理和车辆交付等服务，并向厂商收取佣金。在涉税申报方面，经销商的主管税务机关很可能会发现经销商的企业所得税收入额与增值税销售额较以往出现大幅下降；在发票开具方面，消费者则可能会质疑为何无法取得当地经销商开具的发票，而只能取得由异地的生产厂商开具的发票。为了消除税务机关和消费者的上述疑虑，新能源汽车厂商有必要与经销商紧密协作，就销售模式转换过程中涉及的调整事宜和相关影响事先与税务机关和消费者进行说明和沟通，以实现模式转换的平稳过渡。

与此同时，分销模式的转换将带来经销商收入、成本构成及其税务处理的变化（例如收入规模的下降可能使部分经销商符合享受中小企业优惠政策的条件），新能源汽车厂商亦有必要评估新模式对经销商的财务影响，并据此设定新模式下经销商佣金结算和业绩考核的方案。

整车市场定价方案

与燃油车相比，新能源汽车更具互联网高科技基因，可以通过远程软件升级实现功能提升与拓展，因此新能源汽车在价值构成上包含了如软件服务等非传统的价值因素，这使得新能源汽车的计价模式亦可能有别于传统。例如，企业需要考虑对随整车一起提供给消费者的软件是否需要单独拆分计价。很多国家和地区会在车辆上牌环节，按汽车交易价格课征税收（类似于我国的车辆购置税），或对享受有关补贴的新能源汽车售价有所限制（如根据今年发布的规定，我国享受有关补贴的新能源乘用车在补贴前售价必须在 30 万元以内²）。所以，不同的计价模式可能影响新能源汽车购置相关的税务成本或补贴资格，车企应根据特定地域市场的政策环境对该影响作分析评估，结合商业考虑拟定合适的市场定价方案。

新能源汽车补贴

为推动新能源汽车的起步和发展，国家执行新能源汽车购置补贴政策。今年三月，国务院决定将新能源汽车购置补贴政策延长到 2022 年底，再次传递出鼓励新能源汽车产业的积极信号。新能源汽车购置补贴具体分为两种类型：凡是满足国家补贴的技术要求，进入《新能源汽车推广应用推荐目录》的新能源汽车生产企业可以向其注册地的新能源汽车产业主管部门和财政部门申请国家补贴的财政专项资金（简称“国补”）；同时，地方政府在国补基础上，按照中央和地方各占一定比例（不超过 50%）安排地方购置补助（简称“地补”），地补的申请主体为当地注册的新能源汽车生产厂商或销售企业。除了上述车辆购置补贴以外，新能源汽车企业还能享受包括充电补贴、充电设施建设补贴和动力电池回收等在内的若干政府补贴项目。

² 参见《关于完善新能源汽车推广应用财政补贴政策的通知》（财建[2020]86号）

作为新能源汽车典型的行业性事项，新能源车企的财税团队应当深入参与有关新能源汽车补贴的项目管理，从投资初期开始即需要协助企业管理层设计合理的商业安排，选择合适的补贴享受主体，以优化各项补贴对企业经营效益的影响，相关工作包括：

准确掌握各项补贴的适用条件——了解补贴政策的适用条件是确定补贴享受资格和选择享受主体的重要基础。以地补为例，其申请流程和条件一般由地方政府决定，各地规则并不完全一致。部分地区仅允许向当地注册的法人企业发放地补，因此如果车企在当地仅设立销售分公司，则该分公司将无法享受地方政府的购置补贴。由此可见，车企在对自身的分销模式及其网络渠道进行前期规划时，就有必要将有关未来购置补贴的适用条件考虑在内。

准备垫付补贴的资金支持预案——国补地补的发放进度取决于中央和地方财政预算，一般实际发放时间较长，甚至超过一年。而为了促进汽车销量，消费者在购买新能源汽车时一般只需支付扣除购置补贴之后的价款。这就意味着购置补贴需要由企业先行垫付，从而影响企业现金流。因此，新能源车企需要对购置补贴的发放周期进行评估，匡算垫付补贴对运营现金流产生的影响，并在此基础上确定补贴的资金垫付主体，做好资金支持预案。

评估补贴对交易价格的影响——政府补贴带来的经济利益一般可以通过价格的商业谈判和调整在上下游企业之间进行传递，进而实现利益的分享。新能源车企应据此评估在取得补贴的情形下，对相关产品或服务价格实施调整的必要性和合理性。尤其在涉及集团内部交易时，企业更应遵照集团转让定价政策，考虑补贴对关联交易价格可能带来的影响（例如集团企业间是否应按补贴后的价格进行结算等），以确定相关经济利益的合理归属。

识别补贴财税处理的潜在风险——在理论和实践层面，针对企业取得的各项补贴的会计处理可能存在不同的观点（例如对于某一项补贴应确认为单独的收入项目，还是冲减相关的成本、费用等）；与之类似，部分补贴项目的所得税和增值税处理同样可能存在一定争议。对于这些潜在风险，企业应尽早识别以做好准备，在了解地方执行口径和风险预判的基础上，考虑是否通过适当方式予以主动管理。

结语

通过两期税务评论，笔者对国内新能源汽车行业在研发、生产、分销环节所面临的若干财税事项进行了简要的讨论。不难发现，新能源汽车的发展带来的不仅仅是汽车动力系统的变革，而是行业整体形态的创新。2020年特殊的外部社会经济环境对汽车产业带来巨大挑战，但向新能源汽车转型的总体方向不会改变，以新能源汽车为代表的营销模式改革亦有望在逆境中加速。这些变化在为新能源车企的税务管理创造更多新课题的同时，也将为之提供更多机遇，突显税务管理对企业价值的贡献。

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京
朱棣
合伙人
电话：+86 10 8520 7508
传真：+86 10 8518 7326
电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨
徐继厚
合伙人
电话：+86 451 8586 0060
传真：+86 451 8586 0056
电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

沈阳
徐继厚
合伙人
电话：+86 24 6785 4068
传真：+86 24 6785 4067
电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

成都
汤卫东 / 张书
合伙人
电话：+86 28 6789 8188 / 8008
传真：+86 28 6500 5161
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

香港
李旭升
合伙人
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

深圳
李旭升
合伙人
电话：+86 755 3353 8113
传真：+86 755 8246 3222
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆
汤卫东 / 张书
合伙人
电话：+86 23 8823 1208 / 1216
传真：+86 23 8859 9188
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

济南
蒋晓华
合伙人
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068
电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州
管列韵
合伙人
电话：+86 512 6289 1297
传真：+86 512 6762 3338
电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

大连
徐继厚
合伙人
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297
电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

澳门
鄧偉文
合伙人
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033
电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津
白凤九
合伙人
电话：+86 22 2320 6699
传真：+86 22 8312 6099
电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

广州
李旭升
合伙人
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京
许柯 / 胡晓蕾
合伙人
电话：+86 25 5791 5208 / 6129
传真：+86 25 8691 8776
电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

武汉
王钢
总监
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032
电子邮件：leowang@deloitte.com.cn

杭州
卢强 / 何飞
合伙人
电话：+86 571 2811 1901
传真：+86 571 2811 1904
电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

上海
梁晴
合伙人
电话：+86 21 6141 1059
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

厦门
钟锐文
合伙人
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259
电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

郑州
官滨
合伙人
电话：+86 371 8897 3701
传真：+86 371 8897 2102
电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心
德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心
电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区
张博
合伙人
电话：+86 10 8520 7511
传真：+86 10 8518 1326
电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华西区
张书
合伙人
电话：+86 28 6789 8008
传真：+86 28 6317 3500
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华东区
朱正萃
合伙人
电话：+86 21 6141 1262
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华南区(内地)
张文杰
总监
电话：+86 20 2831 1369
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港)
威維之
总监
电话：+852 2852 6608
传真：+852 2851 8005
电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2020。欲了解更多信息，请联系德勤中国。