

客观、专业、洞察

月 刊

# OECD 税收政策和管理动态



上海财经大学公共政策与治理研究院

国家税务总局税务干部进修学院

2018 年第 10 期

## 版权说明：

《OECD 税收政策和管理动态》月刊由上海财经大学公共政策与治理研究院以及国家税务总局税务干部进修学院联合制作。《OECD 税收政策和管理动态》每月 1 期，专业提供 OECD 有关税收政策、税务管理动态。

OECD 税收政策和管理动态工作团队：

负责：田志伟 张文珍 王丹 周颖

参与：华冰 王再堂 贺越 史良 汪豫

周璇熠 陈天媛 田晨 罗佳莹

季玲玲

## 目 录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目.....	4
1. 安提瓜、巴布达、多米尼加共和国、圣文森特、格林纳达和格林纳丁斯群岛加入了 BEPS 的包容性框架.....	4
2. OECD 发布《2017 年全球相互协商程序统计数据》.....	5
3. OECD 和 IGF 发布了关于采矿业 BEPS 风险的第一套发展中国家的实践说明.....	6
❖ 税收合作栏目.....	7
4. OECD 发布“无国界税收稽查员”计划报告.....	7
5. 税务合作平台将于 10 月 9 日讨论国内资源调动的挑战.....	9
6. OECD 通过投资居留及公民计划来遏制共同申报准则的规避.....	10
7. 巴布亚新几内亚和 OECD 达成新的“无国界税收稽查员”合作伙伴关系.....	11
8. 税收管辖区采取行动打击滥用投资居留及公民计划规避共同申报准则的行为.....	12
9. OECD 和 CIAT 联合推动加强税收制度.....	12
10. 厄瓜多尔加入《多边税收征管互助公约》.....	14
11. 非洲经济体在国内资源调动方面持续取得进展.....	14
12. OECD 和世界银行呼吁政府联合打击逃税和腐败.....	16
❖ 论著精选.....	17
13. 《2018 税收政策改革》节选——关于税收收入趋势.....	17
14. 《发展中国家税收的新政治经济学》——节选（2）.....	28
15. 《协助税款追缴中情报交换的使用》——节选（2）.....	33

## ❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

### 1. 安提瓜、巴布达、多米尼加共和国、圣文森特、格林纳达和格林纳丁斯群岛加入了 BEPS 的包容性框架<sup>①</sup>

#### 1.1 背景

2016年2月23日，OECD发布《BEPS包容性框架》，并在上海举行的G20财长会议上签署通过。中国当选为框架副主席，增强了在国际税收领域的规则制定权和话语权。包容性框架是实施BEPS的组织与制度性框架，强调各国家或管辖区以平等身份参与，着重关注各国对BEPS措施的落实，并制定了相应的审议和监督措施。2016年6月30日至7月1日，80多个国家和地区的代表在日本东京举行BEPS包容性框架成立大会，全球共同实施BEPS项目成果迈出新的实质性步伐。

#### 1.2 主要内容

2018年10月8日，多米尼加共和国加入了BEPS的包容性框架，成为第119个参与该项目的国家。随后，安提瓜、巴布达以及圣文森特和格林纳丁斯群岛相继加入了BEPS的包容性框架。格林纳达加入了BEPS的包容性框架后，参与该项目的国家和司法管辖区的总数增加到了123个。

#### 1.3 意义

根据该框架，加入的国家和地区都承诺参与BEPS行动计划，为确保跨国企业就其利润承担应缴税款，以及避免税务管辖区之间就企业利润出现“双重不征税”的漏洞等做出了自己的贡献。

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), Dominican Republic joins the Inclusive Framework on BEPS, Grenada joins the Inclusive Framework on BEPS, Antigua and Barbuda, Dominica and Saint Vincent and the Grenadines join the Inclusive Framework on BEPS, <http://www.oecd.org/tax/morenews/2/>

## 2. OECD 发布《2017 年全球相互协商程序统计数据》<sup>①</sup>

2018 年 10 月 10 日, OECD 发布了《2017 年全球相互协商程序统计数据》, 这项报告现已覆盖全球 85 个司法管辖区以及几乎所有的相互协商程序 (MAP, Mutual Agreement Procedure) 案例, 包含每个管辖区的详细信息以及汇总的全球信息。

### 2.1 背景

通过阅读 BEPS 第 14 项行动的最终报告可知, BEPS 第 14 项行动的目标是提高争议解决机制的有效性和及时性。同时, 广义上说, 这个目标也是 G20 和 OECD 国家税收确定性议程的一部分。BEPS 第 14 项行动的最低标准是要求各司法管辖区在大约 24 个月的时间范围内寻找方法去解决 MAP 案件。为了监督各国的遵守情况, BEPS 包容性框架的成员已承诺根据商定的报告框架报告其 MAP 统计数据并且每年都会公布其数据情况。

### 2.2 主要内容

《2017 年全球相互协商程序统计数据》报告 2017MAP 主要包括以下四个亮点:

#### 2.2.1 案件库存量

税务管理部门解决的案件数量比以往任何时候都要多, 但全球案件的库存量仍在大幅增加。汇总的统计数据显示, MAP 清单中的案件总数有所减少, 但这在很大程度上是由于从 2016 年以来对接收案件采用的计数方法不同。报告显示, 案件库存量增加和减少的司法管辖区大约各占一半。与 2016 年相比, 新的转让定价案例增加了 25%, 其他案例增加了 50%, 这意味着即使税务部门解决的案件数量增加了 35%, 也不能阻止全球总体库存增加。事实表明, 导致新案件数量增加的一系列因素包括报告框架的影响、纳税人对 MAP 的认识和期望的提高, 以及一些国家对特定国际税务风险的关注, 例如那些与工资和养老金有关的税务风险。

#### 2.2.2 时间表

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), OECD releases 2017 global mutual agreement procedure statistics, <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-2017-global-mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

在 2017 年转让定价案件花费的平均时间与 2016 年的均值相同，但转让定价案件平均比其他案件持续花费更多时间，转让定价案件花费的时间约为 30 个月，其他案件则为 17 个月。案件解决的平均时间因司法管辖区而异，从 3 个月到 59 个月不等。报告中大约 60% 的管辖区在所有案例中都达到了 24 个月内解决问题的目标。

### 2.2.3 成果

在 2017 年所有已解决的 MAP 案件中，超过 80% 的转让定价案件的问题被成功解决，超过 75% 的其他案件被成功解决。彻底取消双重征税的协议之后，解决了 65% 的转让定价 MAP 案件的问题，其中近 15% 的人获得了单方面的税务救济。对于其他的案件，成功解决的案件比例分别为 50% 和 25%。

### 2.2.4 针对司法管辖区的报告

2017 年 MAP 统计数据首次针对每个管辖区进行汇报，并且针对 2015 年以后的每个案例中的每个合作伙伴的 MAP 清单进行细分，包括案例类型。管辖权特定报告能够提高透明度，并且能够聚焦重点，因此报告的功能将随着时间的推移而增强。

## 3. OECD 和 IGF 发布了关于采矿业 BEPS 风险的第一套发展中国家的实践说明

①

2018 年 10 月 19 日，OECD 和 IGF 发布了关于采矿业 BEPS 风险的第一套发展中国家的实践说明。

### 3.1 背景介绍

IGF 和 OECD 税收政策和管理中心已结成伙伴关系，IGF 对采矿业的专业知识与 OECD 的税务知识相结合，共同制定采矿业部门的具体指导方针，以应对矿产资源丰富的发展中国家面临的一些最紧迫的税基侵蚀挑战。

这一指导意见反映了经合组织税收政策和税收管理秘书处中心与 IGF 之间的广泛共识，但不应被视为任何组织或其成员国正式认可的观点。

---

① OECD/(2018), OECD and IGF release first set of practice notes for developing countries on BEPS risks in mining, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/oecd-and-igf-release-first-set-of-practice-notes-for-developing-countries-on-beps-risks-in-mining.htm>

## 3.2 主要内容

对于许多资源丰富的发展中国家来说,矿产资源是增加政府收入的重要经济机会。税基侵蚀和利润转移(BEPS)的存在,再加上发展中国家税务当局能力的差距,削弱了资源优势所能筹集的税收收入水平。经合发组织的税收政策与行政中心和矿业、矿物、金属和可持续发展政府间论坛(IGF)正在合作解决发展中国家在提高其采矿业税收收入方面所面临的一些挑战。这一伙伴关系有助于为各国政府制订一系列实践说明和政策工具。

目前,它们已经发布了三版实践说明。此外,利益关联方可就这些报告的初始版本提出意见,公众所提交的意见也已被发表。OECD 和 IGF 感谢收到的所有意见反馈。

### 3.2.1 限制超额利息扣除优惠对采矿业税收收入的影响

BEPS 第 4 项行动计划 4 指导政策制定者如何加强对采矿业部门的超额利息扣除的税收防御。

### 3.2.2 矿业税收优惠:将税收风险降至最低

为了补充税收优惠合作平台开展的更广泛的工作,本实践说明特别关注采矿业的税收优惠实施情况,审查它们可能造成的税基侵蚀风险。

### 3.2.3 监测矿产品出口价值:各国政府的政策选择

确保矿产品的合理定价依赖于高质量、准确的检测设施和控制。这个实践说明有助于各国政府根据矿物的种类、估值偏低的风险、现有政府能力和现有预算选择适当的政策,以监测矿物出口的价值。

## ❖ 税收合作栏目

## 4. OECD 发布“无国界税收稽查员”计划报告<sup>①</sup>

### 4.1 背景介绍

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), Tax Inspectors Without Borders making significant progress towards strengthening developing countries' ability to effectively tax multinational enterprises, <http://www.oecd.org/tax/tax-inspectors-without-borders-making-significant-progress-toward-strengthening-developing-countries-ability-to-effectively-tax-multinational-enterprises.htm>

“无国界税务稽查员”项目（TIWB）是经济合作与发展组织（OECD）和联合国开发计划署联合发起的，旨在支持各国建立税务稽查能力。TIWB 项目完善了国际社会加强税务合作的成果，并致力于发展中国家增强获得国内收入的能力。

## 4.2 主要内容

一份新的年度报告显示，一项创新的国际合作倡议在过去一年取得了重大进展。该倡议建议向发展中国家派遣资深专家，以增强它们有效向跨国企业征税的能力。

经济合作与发展组织（OECD）和联合国开发计划署（UNDP）联合发起的“无国界税务稽查员”计划（Tax Inspector Without Borders, TIWB）正在通过改善非洲、亚洲、欧洲、拉丁美洲和加勒比地区的税务审计和加强合规工作，以增强获得国内税收收入的能力。

这份报告记录了 OECD/UNDP 合作协议对下一年度的业务活动的安排。该报告显示，截至 2018 年 4 月，由 TIWB 计划和 TIWB 式支援而直接导致的税收收入增加大约为 4.14 亿美元。项目带来的收入的增加额是该项目实施成本的 100 倍左右，这意味着在 TIWB 上花费的每一美元都能带来 100 美元的额外税收。

目前 TIWB 已经完全完成了 10 个项目，同时还有 34 个项目正在进行中和另外 20 个项目正在筹备中。至 2020 年，TIWB 有望实现向发展中国家派遣 100 名税务审计专家的目标。11 个国家已经部署了税务官员，为发展中国家的审计员提供实际操作、边做边学的帮助。新的南南合作机会正在形成，印度、肯尼亚、尼日利亚和南非等国之间也在互相提供专业技术支持。

TIWB 项目根据东道国行政当局的需求被推动实施，其涉及一系列技术问题和工业部门。目前的计划着重于基于风险的审计案例选择、审计过程和预约定价安排谈判。TIWB 项目下的审计主要涉及各类转让定价和国际税收问题，包括长期性制度建设、税收征管和纳税服务成本的确定以及知识产权的评估。审计涵盖了农业、建筑、金融服务、信息技术和通信、酒店业、制造业和采矿业等多个行业领域。

TIWB 秘书处主管 James Karanja 表示：“无国界税务稽查员”计划物超所值。虽然“无国界税务稽查”对收入的短期影响很重要，但我们更看重的是其对税收收入的长期影响。目前正在进行的税务审计技能转移正在推动全球税务当局

的组织变革，这将促使纳税人在未来更加遵守税法规定。我们正在发展一种系统性变革的模式，使处于主体地位的发展中国家能够更好地利用税收来提高经济和社会发展所急需的财政收入。”

## 5. 税务合作平台将于 10 月 9 日讨论国内资源调动的挑战<sup>①</sup>

### 5.1 背景

国际货币基金组织——世界银行年度会议即将于印度尼西亚巴厘岛举行。在本次会议上，税务合作平台（Platform for Collaboration on Tax, PCT）的四个成员将讨论调动国内资源满足各国发展优先事项过程中面临的关键挑战和机会。

### 5.2 内容

税务合作平台的四个成员分别是货币基金组织、经合组织、联合国和世界银行。在 10 月 9 日（周二）举办的题为“迎接国内资源调动的挑战”的活动中，PCT 的各个负责人将阐述各国在调动税收和其他国内资源以实现发展目标方面面临的挑战。

在政策和监管方面，强化税制是一项关键的优先发展事项，是可持续发展目标框架和亚的斯亚贝巴行动议程的核心部分。他们都提出了一个挑战：以公平和有效的方式显著增加额外的税收收入。

2016 年，国际货币基金组织、经合组织、联合国和世界银行作为主要的牵头人创建了税务合作平台作为加强合作的主要工具以满足全球制定共同办法，分享共同成果和促进税务问题对话的要求。PCT 的成员通过政策对话、技术援助和能力建设、知识创造与传播以及对国际税务标准的设计和实施的投入以支持各国。PCT 还对能力建设和国际税收的关键性问题提供了指导，并制定了协调和支持以国家为主导的全面税务改革方式的中期税收战略。

该活动向 2018 年国际货币基金组织——世界银行年会的所有参与者开放，是一个听取平台组织高级官员意见的机会。他们将讨论目前所取得的进展、计划以及在如今这样一个日益数字化的经济环境下国际税收领域面临的挑战。

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), Platform for Collaboration on Tax to discuss domestic resource mobilisation challenges on 9 October, <http://www.oecd.org/tax/platform-for-collaboration-on-tax-to-discuss-domestic-resource-mobilisation-challenges-on-9-october.htm>

## 6. OECD 通过投资居留及公民计划来遏制共同申报准则的规避<sup>①</sup>

### 6.1 背景

投资居留及公民计划（CBI / RBI），又称“黄金护照”或“黄金签证”，存在被滥用的可能性。若该计划被作为隐藏国外资产的工具，则无法对其根据 OECD / G20 共同报告标准进行报告（CRS）。

特别是，通过 CBI / RBI 计划获得的身份证、居留许可和其他文件可能被滥用以歪曲个人的税收居住管辖区并危及 CRS 尽职调查程序的正常运作。

### 6.2 内容

作为保持 CRS 完整性工作的一部分，经合组织于 2018 年 10 月 16 日公布了其对 CRS 承诺的管辖区提供的 100 多个 CBI / RBI 计划的分析结果，以识别那些可能对 CRS 完整性构成高风险的计划。

潜在的高风险 CBI / RBI 计划是指那些允许对外国金融资产收入适用低个人所得税税率的计划，且不要求个人在提供该计划征收管辖区内的长期停留。目前提供这些计划的国家和地区有：安提瓜和巴布达、巴哈马、巴林、巴巴多斯、哥伦比亚、塞浦路斯、多米尼加、格林纳达、马来西亚、马耳他、毛里求斯、摩纳哥、蒙特塞拉特、巴拿马、卡塔尔、圣基茨和尼维斯、圣卢西亚、塞舌尔、特克斯和凯科斯群岛、阿拉伯联合酋长国和瓦努阿图。

与此同时，经合组织还发布了指引，以使金融机构能够通过使用此类计划来识别和防止规避 CRS 的情况。该指引中包含的高风险 RBI / CBI 计划的唯一目标是为金融机构提供正确的工具，以识别可能滥用 RBI / CBI 计划以规避共同报告标准（CRS）的账户持有人并酌情执行更严格的 CRS 尽职调查程序。特别是，如果对 CBI / RBI 用户的税收住所存在疑问，经合组织建议金融机构可以向账户持有人提出进一步的问题。

此外，许多征收管辖区承诺将自发地与税收居所的所有原始管辖区交换有关 CBI / RBI 计划用户的信息。这一做法将降低了 CBI / RBI 计划作为 CRS 规避工具的吸引力。

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), OECD clamps down on CRS avoidance through residence and citizenship by investment schemes, <http://www.oecd.org/tax/oecd-clamps-down-on-crs-avoidance-through-residence-and-citizenship-by-investment-schemes.htm>; Residence/Citizenship by investment update, <http://www.oecd.org/tax/residence-citizenship-by-investment-update.htm>"

未来，经合组织将与 CRS 承诺的征收管辖区以及金融机构合作，确保本指引和其他经合组织措施仍然可有效保障将外国收入报告给纳税人实际居住的管辖范围。

自指南发布以来，摩纳哥提供了有关其居住和移民要求的补充信息，确认相关申请人的信息在其所有现有居住地区间进行了交换。在此基础上，居住和移民要求不会对 CRS 的完整性产生特别的风险，因此指引将相应更新。

## 7. 巴布亚新几内亚和 OECD 达成新的“无国界税收稽查员”合作伙伴关系<sup>①</sup>

为加速解决巴布亚新几内亚跨国企业在国内的税基侵蚀和利润转移的问题，今日，巴布亚新几内亚国内税收委员会和 OECD 达成协议。巴布亚新几内亚跨国企业将正式加入“无国界税务稽查员”（TIWB）的项目。该项目组织了资深税务专家团队前往发展中国家，与当地的官员合作对大公司进行审计。从该项目启动至今，全球额外税收收入增加超过 4 亿美元。

副总理查尔斯阿贝尔先生与全球关系和发展部的主任本迪金森在 OECD 税务政策和管理中心交换了信函，此举为将专家部署到国内税收委员会铺平了道路。

副总理阿贝尔在本周于新几内亚巴布亚举行的亚太经合组织财政部长会议签字仪式上发表讲话说：“大公司必须纳税，而且必须缴纳在巴布亚新几内亚的合理份额的税收。加入“无国界税务稽查”项目将有助于实现这一目标，并将保护我们的税基，特别是在采矿、林业和渔业部门。”

本迪金森补充道：“我们非常高兴能够为巴布亚新几内亚为了解决税基侵蚀和利润转移以及提高收入所作出的不断努力提供实际的推动力。”

此次部署将首次正式于 2019 年初展开。

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), Papua New Guinea and OECD agree new 'Tax Inspectors Without Borders' partnership, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/papua-new-guinea-and-oecd-agree-new-tax-inspectors-without-borders-partnership.htm>

## 8. 税收管辖区采取行动打击滥用投资居留及公民计划规避共同申报准则的行为

①

OECD 于 2018 年 10 月 16 日向金融机构发布了关于如何根据共同申报标准（CRS, Common Reporting Standard）加强尽职调查程序的实用指南，以确保投资居留及公民计划（RBI/CBI, Residence by Investment /Citizenship by Investment）不会被账户持有人滥用以规避 CRS。RBI/CBI 计划可能被滥用以破坏 CRS 尽职调查程序，这可能导致 CRS 下的报告不准确或不完整，特别是，通过 RBI/CBI 计划获得的身份证、居住证和护照都有可能被滥用于隐瞒个人的居民税收管辖地，并危及 CRS 尽职调查程序的正常运行。

作为维持 CRS 完整性工作的一部分，OECD 分析了由承诺 CRS 的管辖区提供的 100 多个 RBI/CBI 计划，确定了可能对 CRS 完整性构成高风险的计划。该指南指出存在潜在高风险的 RBI/CBI 计划是那些对来自境外的金融资产提供低个人所得税率，并且不要求个人在提供该计划的居民税收管辖地花费大量时间的投资计划（即海外收入税低于 10% 且居住要求低于 90 天）。OECD 要求金融机构在履行其 CRS 尽职调查义务时，必须考虑 OECD 对高风险 RBI/CBI 计划的分析结果。

OECD 宣布，各司法管辖区正在采取进一步行动，通过建立信息交换机制来防止账户持有人滥用 RBI/CBI 计划，以确保各司法管辖区内可以获得更加完全和准确的 RBI/CBI 计划申请人信息。OECD 正与更多的司法管辖区进行接触，并将持续反馈实用指南中的任何相关发展。

## 9. OECD 和 CIAT 联合推动加强税收制度<sup>②</sup>

2018 年 10 月 23 日，OECD 与美洲国家税务管理中心（CIAT, the Inter-American Center of Tax Administrations）在葡萄牙里斯本举办了名为“执行 BEPS 措施：战略重要性、挑战和机遇”的高级别活动。

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), Jurisdictions take action to address the potential misuse of RBI/CBI schemes for CRS-circumvention purposes, OECD Publishing, Paris.<http://www.oecd.org/tax/jurisdictions-take-action-to-address-the-potential-misuse-of-rbi-cbi-schemes-for-crs-circumvention-purposes.htm>

<sup>②</sup> OECD/(2018), OECD and CIAT join forces in promoting stronger tax systems, OECD Publishing, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/oecd-and-ciat-join-forces-in-promoting-stronger-tax-systems.htm>

## 9.1 活动目的

OECD/G20 在 BEPS 项目下制定了防止税基侵蚀和利润转移措施，此次活动的目的是加深与会人员对这些措施所造成影响的理解，尤其是税务行政当局和决策者在实施这些措施时发挥的关键作用。来自 CIAT 和税务管理领导交流研究中心（CREDAF, Exchange and Research Centre for Leaders of Tax Administrations）成员国的 40 多名税务管理专员、总干事和高级官员参加了这次活动，讨论的重点主要是在当前全球税收环境下，BEPS 工作的战略重要性，包括政治意愿的重要性和所有利益相关方间开放式沟通的重要性。

## 9.2 活动成果

与会者的积极参与促进了相关讨论的进行，主要是关于在本国税务管理机构内实施 BEPS 措施所产生的机遇和挑战。与会人员还达成了一项共识，即要调动更多国内资源，更广泛的提高税收制度的效力。

在活动期间，OECD 和 CIAT 还签署了一项谅解备忘录（MoU, Memorandum of Understanding），双方将继续共同朝着提升税收制度和行政管理的公平性和有效性的方向前进，使国际税收行政结构更加牢固和现代化。此举显示了双方在深化合作方面做出的努力。

CIAT 执行秘书 Marcio Ferreira Verdi 表示，“国际合作和经验交流是支持 BEPS 计划实施的基础。在拉丁美洲和加勒比海地区，有许多不同的成功案例，这些成功案例如同世界其他地区的成功案例一样，对于加强我们地区各国的公共收入具有重要价值。”

“CIAT 是一个对我们非常重要的合作伙伴，我们有着长期互惠互利的关系。这是我们共同努力加强 CIAT 成员国打击避税和逃税行为能力的又一例证。我们的联合工作是让非 OECD 国家参与国际税收议程的重要组成部分。” OECD 税收政策和行政中心副主任 Grace Perez-Navarro 表示。

## 10. 厄瓜多尔加入《多边税收征管互助公约》<sup>①</sup>

2018年10月29日,在OECD巴黎总部,厄瓜多尔国税局局长Marisol Andrade在OECD副秘书长Ludger Schuknecht的陪同下,签署了旨在打击逃税避税的《多边税收征管互助公约》。厄瓜多尔是第126个加入该公约的国家。

《多边税收征管互助公约》提供了国家间开展税务合作的多种形式,尤其是在应对偷避税问题方面。该公约促进了国际税法的良好运行,是开展各种形式的多边税务合作,处理逃、避税问题的最综合的工具。《公约》在税务方面提供各种形式的行政协助:专项情报交换、自动情报交换、自发情报交换、同期税务检查、境外税务检查和协助征税。它为纳税人的权利提供广泛的保障。

《多边税收征管互助公约》是快速执行金融账户涉税信息自动交换标准(CRS, Common Reporting Standard)的关键文件。该标准由OECD于2014年7月发布,获得当年G20布里斯班峰会的核准,为各国加强国际税收合作、打击跨境逃避税提供了强有力的信息工具。CRS旨在通过加强全球税收合作提高税收透明度,打击利用海外账户跨国逃税和不合理避税的行为。自9月以来,已有100多个国家依据该标准自动交换离岸金融账户信息。它也是打击非法资金流动的有力工具。

厄瓜多尔还签署了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》(CRS MCAA, CRS Multilateral Competent Authority Agreement),这是《公约》下实施金融账户涉税信息自动交换的主要国际协议。《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》的签署将使厄瓜多尔能够建立与迄今为止加入该协议的其他103个国家的双边交换关系。

## 11. 非洲经济体在国内资源调动方面持续取得进展<sup>②</sup>

《非洲收入统计》(Revenue Statistics in Africa)是非洲税务管理论坛(ATAF)、非洲联盟委员会(AUC)和OECD及其发展中心在欧盟的支持下进行的一项合作,2018年非洲收入统计数据已经公开。

<sup>①</sup> OECD/(2018), Ecuador joins international efforts against tax evasion and avoidance, OECD Publishing, Paris.<http://www.oecd.org/tax/ecuador-joins-international-efforts-against-tax-evasion-and-avoidance.htm>

<sup>②</sup> OECD/(2018), African economies sustain progress in domestic resource mobilisation, OECD Publishing.<http://www.oecd.org/tax/african-economies-sustain-progress-in-domestic-resource-mobilisation.htm>

## 11.1 背景

《非洲收入统计》是非洲联盟-非洲统计协调战略（African Union's Strategy for the Harmonization of Statistics in Africa, 简称 SHaSA）的重要组成部分，并与非洲联盟的《2063 年议程》和《可持续发展目标 17.1》保持一致。非洲收入统计出版物中包含一个关于 SHaSA 的特别章节，确定 SHaSA 建立了一个高效的统计系统的方法，该系统涵盖非洲的政治、经济、社会、环境和文化发展及一体化，以及非洲收入统计在该战略中的作用。

## 11.2 内容

10 月 31 日在巴黎的第 18 届非洲国际经济论坛上，发布了第三版《非洲收入统计数据》。根据此版非洲收入统计数据显示，非洲国家之间的“税收/GDP”比率差异很大，从刚果民主共和国的 7.6% 到突尼斯的 29.4% 不等（2016 年）。六个国家——毛里求斯、摩洛哥、塞内加尔、南非、多哥和突尼斯——2016 年的“税收/GDP”比率大于或等于 20%。相比之下，OECD 国家中拉丁美洲和加勒比地区 2016 年的“税收/GDP”比率分别为 22.7% 和 34.3%。

根据 2018 年非洲收入统计数据显示，非洲自 2000 年以来的国内资源调动持续增长，同时税收收入在 2016 年保持稳定。非洲收入统计数据为 21 个参与国提供了国际可比数据，报告发现 2016 年平均“税收/GDP 比率”为 18.2%，与 2015 年持平，与 2000 年的 13.1% 相比有较大改善。

该出版物现已覆盖 21 个国家，所显示出来的收入趋势令人喜忧参半。2015 年至 2016 年期间，11 个国家的“税收/GDP”比率上升，而其它 10 个国家的“税收/GDP”比率下降。博茨瓦纳的增幅最高（1.3 个百分点），其次是马里（1.2 个百分点）。该比率降幅最大的国家是刚果民主共和国和尼日尔（超过 2.0 个百分点）。“税收/GDP”比率的变化主要是由于经济因素导致的。石油价格下跌以及矿业和石油企业活动的减少导致刚果民主共和国和尼日尔该比率的下降，而博茨瓦纳钻石销售的大幅上涨增加了该国的税收收入。相比之下，马里“税收/GDP”比率的增加是由于税收管理的改善。

非洲经济依然极度依赖于商品和服务税，该税种的税收收入占非洲（21 个国家）平均税收总额的 54.6%。仅增值税（VAT）就占到税收总收入的 29.3%。然而，所得税的贡献正在增加：2016 年非洲（21 个国家）的所得税和利润税占税收总收入的 34.3%，并且是自 2000 年以来对税收收入的增长贡献最大的一年

——增加了 GDP 的 2.6%。2016 年，企业所得税收入增长 1.4 个百分点，达到 GDP 的 2.8%；个人所得税收入从 GDP 的 2.1% 上升到 3.0%，创造了历史新高。

该报告还包含了非税收收入的数据，2016 年 21 个国家的平均非税收收入继续下降，但仍然是某些国家的重要收入来源。这些收入包括来自自然资源和赠款的收入，在 21 个国家中有 9 个国家的该类收入占 GDP 的比率超过了 5%。

## 12. OECD 和世界银行呼吁政府联合打击逃税和腐败<sup>①</sup>

OECD 和世界银行发布联合报告，报告认为，各国必须加强税务合作，确保税务机关和反腐败当局能够有效打击逃税、贿赂和其他形式的腐败行为。

该报告借鉴了 67 个国家的经验，重点关注税务机关与反腐败机构合作的法律、战略、运营和文化方面。据测算，每年由于逃税和腐败使全球遭受的直接损失达到数十亿，因此，政府机构的通力合作对侦察和起诉这些税务罪行至关重要。为改善税务机关与反腐败机构在打击税务犯罪和腐败方面的现状，OECD 和世界银行呼吁各国加强合作：

- (1) 为法律允许的报告和信息共享提供最广泛的法律路径；
- (2) 实施简化和有效的业务程序，以确保报告和信息共享的有效实践性；
- (3) 利用联合作战和工作队等加强合作机制；
- (4) 从政治领导人和机构负责人开始，在组织的各个层面促进合作。

该报告于 10 月 22 日在哥本哈根举行的第 18 届国际反腐败会议（IACC, International Anti-Corruption Conference）期间启动，之后，各国可根据报告审查和评估本国的合作方法，并参考其他国家的成功经验做出改进。该报告还将支持 OECD 和世界银行正在进行的能力建设工作，并进一步支持 OECD 的奥斯陆对话——通过促进机构间和国家间的国际合作，共同打击金融犯罪。

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), OECD and World Bank call for whole-of-government approach to combating tax evasion and corruption, OECD Publishing, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/oecd-and-world-bank-call-for-whole-of-government-approach-to-combating-tax-evasion-and-corruption.htm>

## ❖ 论著精选

### 13. 《2018 税收政策改革》节选——关于税收收入趋势<sup>①</sup>

#### 13.1 税收收入趋势

本章同时从总税收—GDP 比率和混合税制两个角度，叙述了所有 35 个 OECD 国家以及阿根廷、印度尼西亚和南非等国的最近税收收入趋势。这个分析覆盖直到 2016 年的税收收入趋势，2016 年是最近可用的可比较税收收入数据的最近年份（OECD, 2017[1]）。这篇税收收入趋势概况有助于理解税收收入改革的成效，并为随后关于国家最近税制改革的讨论奠定背景基础。

总的来看，这个章节显示国家间的税收收入平均上继续增加。大部分有记录的国家在 2015 至 2016 年税收收入占 GDP 的比重增加。然而，34 个 2016 年数据可获得的国家中有 14 个国家的税收—GDP 比率下降。与 2014-2015 年度相比，税收收入下降的国家数量上升，但是收入减小的规模变小。这一章节也强调了虽然平均税收—GDP 比重上升，但是税收收入占政府支出的比重相对于经济危机之前普遍降低。在税收收入组成方面，这些国家的个人所得税占收入比重平均而言上升，这部分影响了最近税收改革的效果。

##### 13.1.1 税收收入在国家间的差异非常显著

税收收入占 GDP 的份额在国家间的差异非常显著。2016 年，丹麦在报告包含的所有国家中的税收收入和 GDP 的百分比（也就是税收—GDP 比率）最高，达到了 45.9%，紧随其后的是法国（45.3%）。七个国家的税收—GDP 比率超过了 40%，20 个国家税收收入占到了 GDP 的 30%—40% 之间。印度尼西亚是税收—GDP 比率最低的国家，税收收入仅占到其 GDP 比重的 11.8%。第二第三低的国家分别是墨西哥（17.2%）和智利（20.4%）（图 1）。

---

<sup>①</sup> OECD/(2018), Tax Policy Reforms 2018, OECD Publishing.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018\\_9789264304468-en#page7](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018_9789264304468-en#page7)

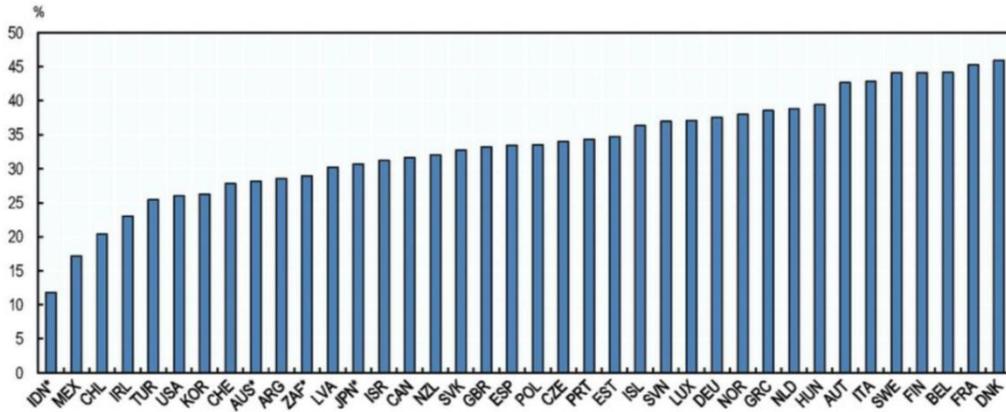


图 1 2016 年各国税收—GDP 比率

注释：澳大利亚、印度尼西亚、日本和南非采用的是 2015 年数据。

来源：OECD 和全球收入数据库。

在国家的收入—GDP 比重和人均 GDP 水平之间存在正相关关系。人均 GDP 水平较低的国家倾向于有较低的税收收入占 GDP 的比重（例如，阿根廷，智利，印度尼西亚，墨西哥，南非和土耳其），同时人均 GDP 水平较高的国家倾向于有较高的税收—GDP 比率（北欧国家，奥地利，比利时和法国）。然而，如图 2 所示，也存在很多例外的情况，特别是具有更高的人均 GDP 水平的国家，被定义为高人均 GDP 水平国家，但税收—GDP 比率相对较低（例如，盎格鲁-撒克逊人国家，韩国，日本）。也有一些国家其人均 GDP 水平低于平均但是税收收入占 GDP 比重相对较高（例如，中欧和南欧的一些国家）。图 2 同样强调出税收—GDP 比重也受区域分布的影响。

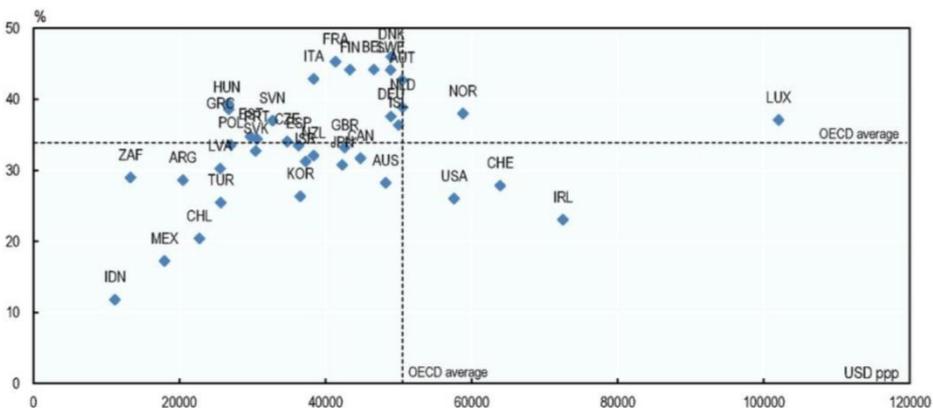


图 2 税收收入占 GDP 和人均 GDP 的比重

横轴：美元计量的现有人均 GDP 纵轴：税收—GDP 比率

来源：OECD 和全球收入数据库和总体国民经济核算。

### 13.1.2 OECD 平均税收—GDP 比率在 2016 年达到新的记录水平

2016 年，OECD 平均税收—GDP 比率达到新的水平。2015 年至 2016 年间，OECD 平均税收—GDP 比率从 34.0% 增至 34.3%。这是该指标自经济金融危机导致很多国家在经历 2008 和 2009 年最低点以来连续第七年上升（图 3）。从更长的时期趋势来看，2016 年的 OECD 平均税收—GDP 比率是自 1965 年 OECD 开始收集税收收入数据以来最高的纪录，在过去的 50 年里总共增长了接近 10 个百分点（图 4）。

税收—GDP 比率增长已经在不同的国家组织中成为一种共同的趋势。除了 OECD 平均税收—GDP 比重以外，图 3 还显示了报告中属于 G20 成员国中的 14 个国家（也称为 G14 国家）和欧盟成员国中的 21 个国家。这三个国家组织的税收—GDP 自危机以来都有所增长。图 3 还显示了 G14、OECD 和 OECD 的 EU 成员国之间的税收—GDP 比率的差额自 1990 年以来在不断缩窄，说明税收—GDP 比率的一定程度的收敛性。

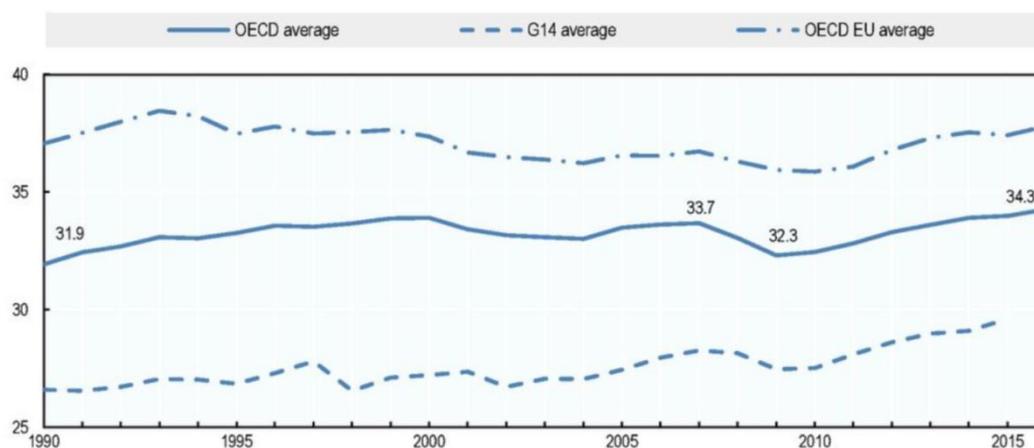


图 3 不同国家组织的税收—GDP 比率

注释：G14 国家是指 G20 成员国中本报告所设计的 14 个国家，包括阿根廷、澳大利亚、加拿大、法国、德国、印度尼西亚、意大利、日本、墨西哥、韩国、南非、土耳其、英国和美国。OECD EU 平均数是指 OECD 成员国中的 21 个 EU 成员国。

来源：OECD 和全球收入统计数据库。

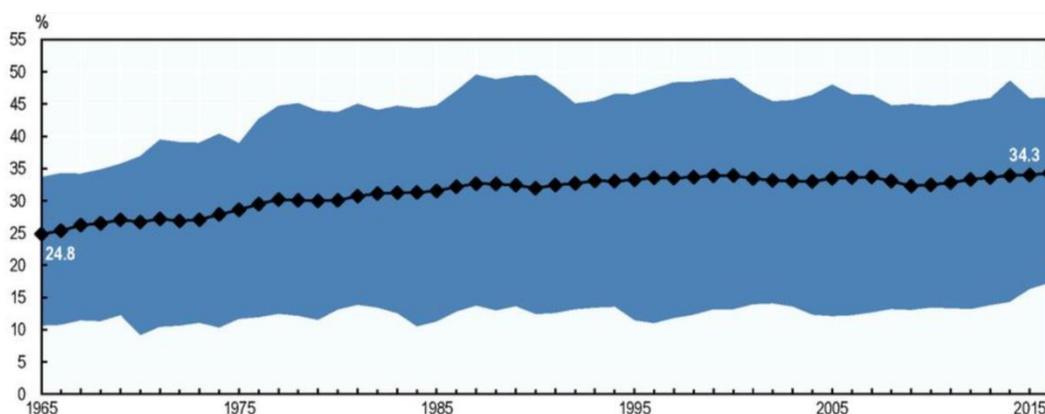


图 4 长期 OECD 平均税收—GDP 比率演变

1965-2016 年 OECD 平均税收—GDP 比率和变动范围

来源：OECD 收入统计数据库。

在经济危机之后 OECD 国家的税收收入上升部分是积极的财政政策导致的结果。除了经济波动通过改变投资、就业和货物和服务销售水平影响税基以外，税收政策的改变也影响税收收入。在危机之后的几年里，为增强公共财政而采取的税收改革是导致税收收入增加的一个因素。但最近以来，税收政策的关注点已经从财政基础转向通过减税支持商业和家庭。(OECD, 2017[1])(OECD, 2017[2]) 这些减税政策对未来税收收入的影响还不明确。虽然他们可能暂停了增加税收收入占 GDP 比重的倾向，但不断提高的利润水平和更高的劳动力市场参与率可能会产生相反的影响。

### 13.1.3 税收收入趋势在国家之间存在差异

大多数国家在 2015 至 2016 年经历了税收—GDP 比率的增长 (OECD, 2016[3])。确实，在 34 个 2016 年数据可用的国家中有 20 个国家的税收收入占 GDP 的比重上升 (图 5)。在所有这些国家中，增长的国家都是因为税收收入的增长快于 GDP 增长 (图 6)。税收—GDP 比率增长最快的国家是希腊，由于其所得税收入和货劳税收入的更高速的增长 (图 5)，这是致力于增强国家财政可持续性的税收收入增加而导致的部分结果 (OECD, 2016[3])。荷兰、拉脱维亚、韩国和波兰的税收—GDP 比率也有 1 个百分点的上升。

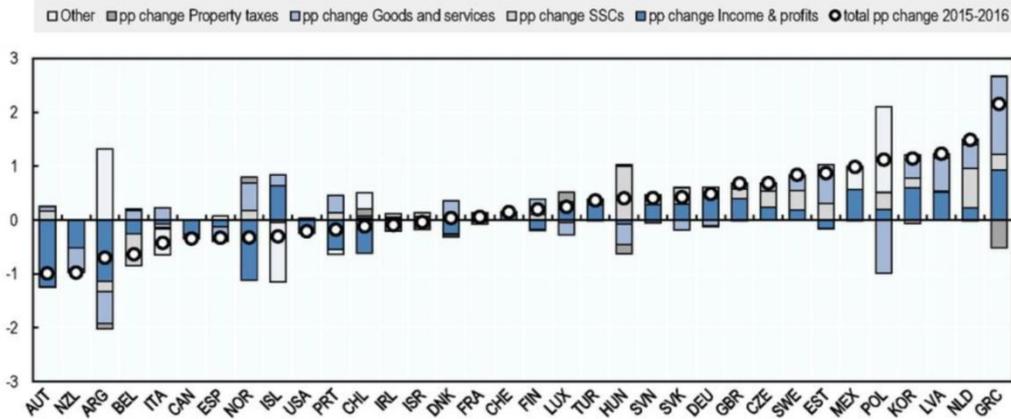


图 5 2015—2016 年税收—GDP 比率的百分点变化

分解到不同税种的税收—GDP 比率的百分点变化

注释：澳大利亚、印度尼西亚、日本和南非无数据。

来源：OECD 和全球收入统计数据库。

另一方面，14 个国家 2016 年的税收—GDP 比率相对于 2015 年有所减少。这个数字相对于 2014—2015 年度有所增加，2014—2015 年度仅有七个国家的税收—GDP 比率减少。然而，收入减少幅度相对于 2014 至 2015 年有所缩小，在 2015—2016 年没有超过 1 个百分点的下降（图 5）。有记录的下降幅度最大的是奥地利和新西兰，新西兰是由于所得和利润税占 GDP 的比重和货劳税占 GDP 的比重减小导致税收—GDP 比率下降最大。阿根廷、比利时、加拿大、智利、冰岛、爱尔兰、以色列、意大利、挪威、葡萄牙、西班牙和美国。这些国家除了挪威以外，比率的下降是由于税收收入的增加幅度小于名义 GDP，而挪威是由于税收收入和 GDP 的同时下降（图 6）。

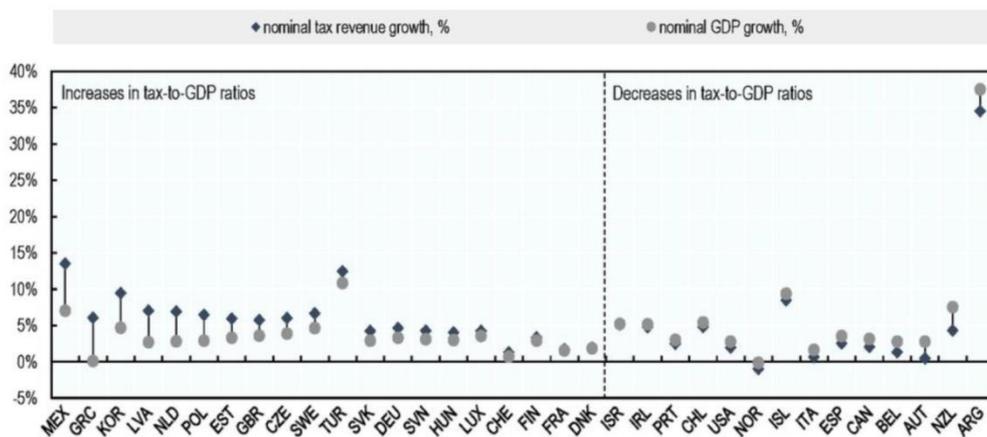


图 6 2015—2016 年名义税收收入与名义 GDP 的变化

相对变化，%

注释：澳大利亚、印度尼西亚、日本和南非无数据。

来源：OECD 和全球收入统计数据库。

从 2007 至 2016 年的税收收入变化也可以看出国家间的不同趋势。报告中包括的 38 个国家中有 21 个税收收入占 GDP 的比重相对于危机前的水平有所提升（图 7）。希腊的税收—GDP 比率在 2007 至 2016 年间涨幅最大（达到 7.4 个百分点）。另外四个国家—阿根廷、墨西哥、斯洛伐克共和国和爱沙尼亚—有最少 3 个百分点的涨幅。然而，38 个国家中的另外 17 个国家 2016 年的税收—GDP 比率小于 2007 年。爱尔兰的跌幅最大，从 30.4% 跌至 23.0%，主要是由于 2015 年 GDP 增长的例外情况。跌幅第二大的国家是挪威，占 GDP 比重从 2007 年的 42.1% 跌至 2016 年的 38.0%，很大情况下是由于石油部分的收入减少，从而导致企业所得税收入的急剧减少。

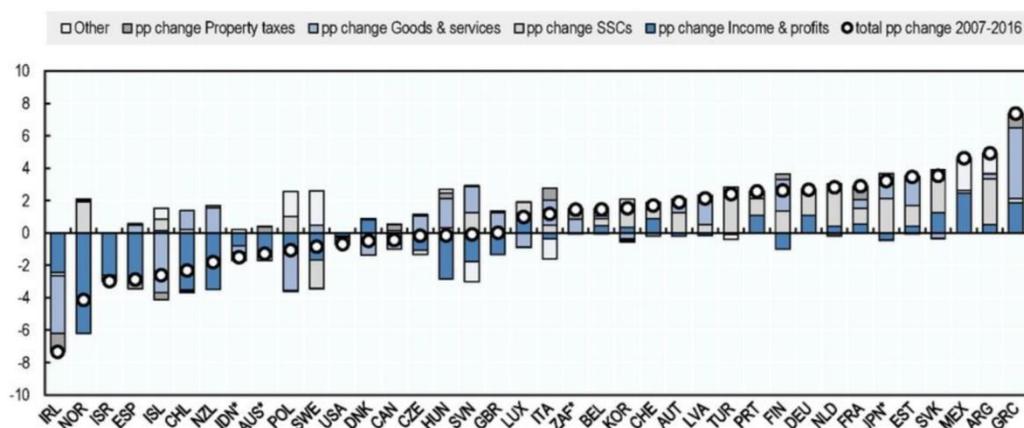


图 7 2007—2016 年各个国家税收—GDP 比率百分点变化

分解到不同税种的税收—GDP 比率的百分点变化

注释：澳大利亚、印度尼西亚、日本和南非的百分点变化使用的是 2007 至 2015 年数据。

来源：OECD、全球收入统计数据库。

危机以前更大的公债规模和更低的税收—GDP 比率经常与危机后的几年的更大的税收—GDP 比率联系起来。总体来说，虽然存在例外情况，但在 2007 年有高水平的公债的国家的税收—GDP 比率增长的更快（图 8）。同时 2007 年总税收收入占 GDP 比重和 2007 年至 2015 年间百分点变动之间也存在负相关关系，

这表明国家间税收—GDP 比率的收敛趋势（图 7）。然而，要理解国家间税收—GDP 比率收敛现象需要做更多的研究工作。

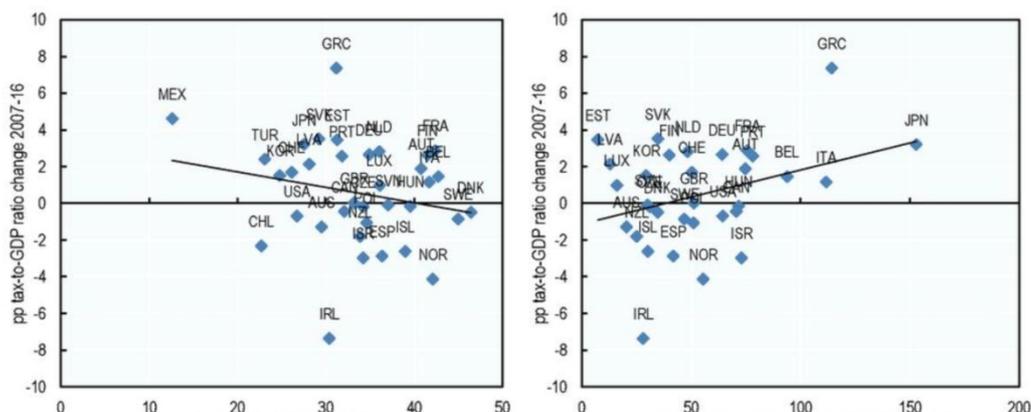


图 8 2007—2016 年税收—GDP 比率，2007 年税收收入和公债水平

左侧：2007—2016 年税收—GDP 比率百分点变动和 2007 年税收—GDP 比率

右侧：2007—2016 年税收—GDP 比率百分点变动和 2007 年公债占 GDP 百分比

注释：澳大利亚和日本的税收—GDP 比率百分点变动使用的数据是 2007 至 2015 年的数据。阿根廷、智利、印度尼西亚、墨西哥、南非和土耳其没有数据。

来源：OECD 经济概览 102 数据库和 OECD 收入统计数据库。

### 13.1.4 近期税收趋势—与公共支出的减少—有助于公共财政的改善

经济金融危机同时导致 OECD 国家平均税收收入的减少和公共支出的显著增加。因此，更大部分的总体政府支出需要非税收入或者债务融资。根据图 9 所示，2000 年 OECD 国家税收收入平均覆盖 84.5% 的政府支出，而在 2009 年则跌到了 70%。剩余的 30% 的公共支出主要是通过债务筹资，这导致了更高的债务赤字和公债水平。非税收入只是温和的增加，并且没有能够补上税收收入的下降。

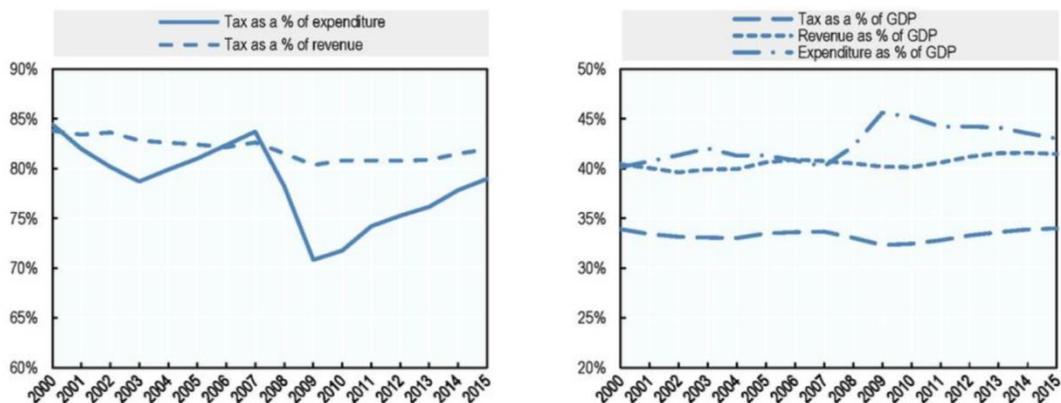


图 9 OECD 税收收入，总收入和政府支出

左侧：税收占总收入和总支出的比重

右侧：税收、总收入和支出占 GDP 的比重

2000-2015 年 OECD 未加权平均值

来源：“特征”（OECD，2017[4]），收入统计：1965-2016。

最近几年政府支出和收入水平差距在不断缩小。总收入占 GDP 的比重自危机以来增加，反映了收入和非税收入同时增长（图 2.9，右侧）。但是更显著的是，公共支出占 GDP 的比重出现大幅减少。公共开支占 GDP 的比重的剧烈减少和收入占 GDP 的比重的增加导致政府支出和收入之间的差额减小，因此债务赤字也在缩小。

2015 至 2016 年间，大多数国家的税收收入相对于公共开支增加更多（或减少更少）。图 2.10 显示的是 2015 至 2016 年税收收入和政府支出占 GDP 比重的百分点变化情况。在税收收入增加的国家中，普遍存在支出减少和公共开支增加缓慢的情况。尤其是希腊，为了使其高债务—GDP 比率低于救助协议的约束以满足救助协议的要求，将最大限度增加税收收入占 GDP 的比重与最大限度减少政府支出占 GDP 的比重结合起来使用。在税收收入减少的国家中，普遍存在更大幅度的公共支出的减少，也导致公共债务的改善。但也存在一些特例，公共支出增加超过税收收入的情况，例如冰岛、挪威、加拿大和美国。

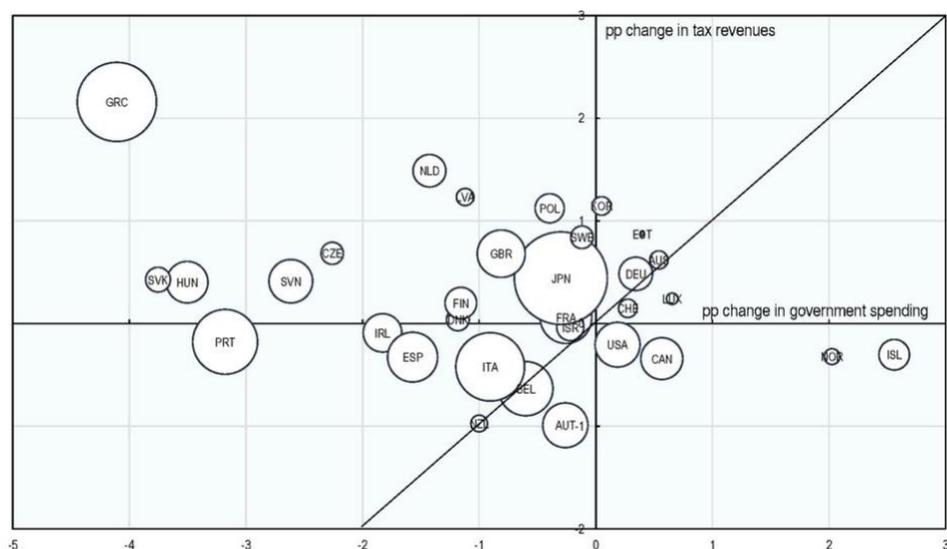


图 2.10 2015 年至 2016 年间税收和政府支出占 GDP 比重的百分比变化

2015 年至 2016 年政府支出（x 轴）和税收（y 轴）的百分比变化以及 2015 年政府债务总额占 GDP 的比重（泡沫的大小）

注：阿根廷、智利、印度尼西亚、墨西哥、南非和土耳其没有数据。澳大利亚和日本的百分比变化数据是 2014 至 2015 年的。

数据来源：OECD 经济展望 102 数据库和 OECD 收入统计数据库。

## 13.2 税收收入结构的变化

### 13.2.1 各国的税收收入构成各不相同

各国的税收结构（或总税收的组成）差别很大。如图 11 所示，所得税——包括个人所得税（PIT, Personal Income Tax）和企业所得税（CIT, Corporate Income Tax）——是 18 个国家税收收入的最大来源。在丹麦、澳大利亚、新西兰、南非和美国，所得税占税收总额的一半以上，其中部分原因是澳大利亚、丹麦、新西兰和南非不征收（或只征收少量）社会保障税（SSCs, social security contributions），部分原因是美国消费税的比例相对较小。在一些国家，包括中欧国家和西欧大国，社会保障税是税收的主要来源。第三类国家的大部分税收来自消费税。

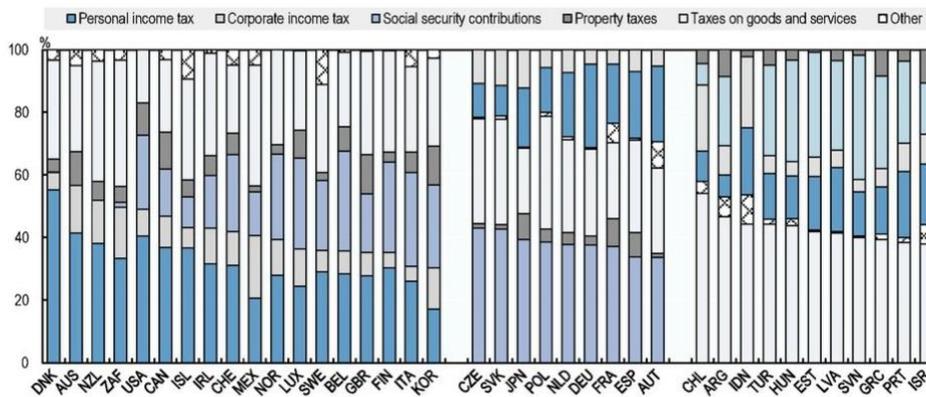


图 11 2015 年度各国税收结构

各税种收入占课税总额的比例

注：国家的分组和排列依据两个指标，首先是按个人所得税和企业所得税在税收总额中所占比例哪个更高，其次按 SSCs 和商品和服务税在税收总额中所占比例哪个最高。

数据来源：OECD 和全球收入统计数据库

与税收/GDP 比率一样，各国的税收结构与人均 GDP 水平之间往往存在联系。如图 12（左图）所示，个人所得税在总税收中的份额与各国人均 GDP 水平呈正相关，较发达国家的个人所得税税收收入份额较高。但是，也有一些异常值，如南非的个人所得税占其税收总额的很大一部分，但人均 GDP 水平相对较低。相反，当人均 GDP 水平增加时，消费税收入在总税收结构中的份额趋于减少（图 12，右图）。与较发达国家相比，新兴经济体的企业所得税收入占税收总额的比例（图 12 中未显示）往往较高。

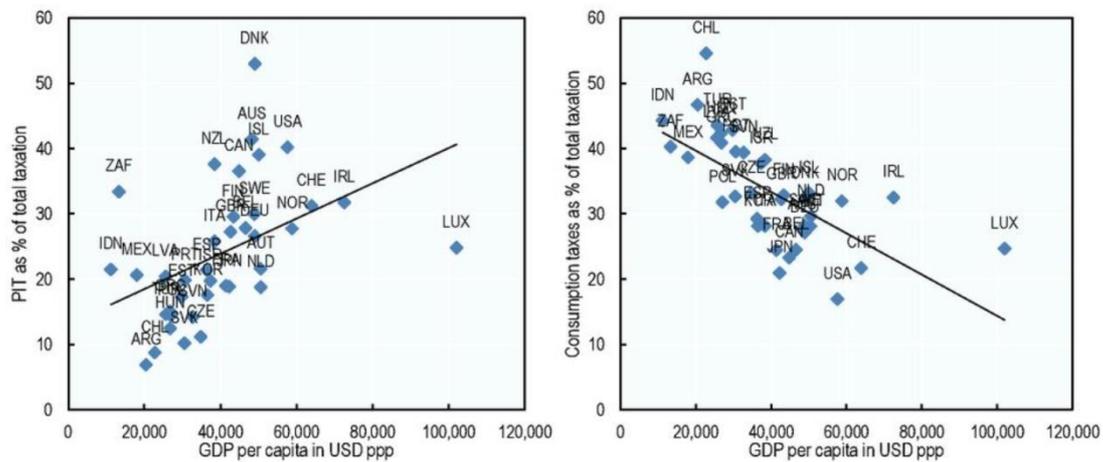


图 2.12 税收构成和发展水平的变动关系

2016 年个人所得税占总税收比例和人均 GDP 的关系（左图）以及消费税占 2016 年总税收比例和人均 GDP 的关系（右图）

注：对于个人所得税收入占总税收的比例，澳大利亚、希腊、印度尼西亚、日本、墨西哥和南非为 2015 年数据。对于消费税收入，澳大利亚数据、印度尼西亚、日本、墨西哥和南非为 2015 年数据。

资料来源：OECD 和全球收入统计数据库、国民经济总体核算。

### 13.2.2 近年来个人所得税占税收收入的比重越来越大

平均来看，OECD 的税收构成主要是社会保障税、个人所得税和增值税。总体而言，在 OECD 中，社会保障税和工资薪金税占 2015 年税收总额的 27.0%，个人所得税是第二大税收来源，占税收总额的 24.4%。增值税也发挥着重要作用，占 2015 年 OECD 总税收构成的五分之一，而其他消费税只占整个税收结构的 12.4% 左右。另一方面，企业所得税和财产税对税收收入的影响要小得多，分别占 2015 年 OECD 总税收构成的 8.9% 和 5.8%。（图 13）

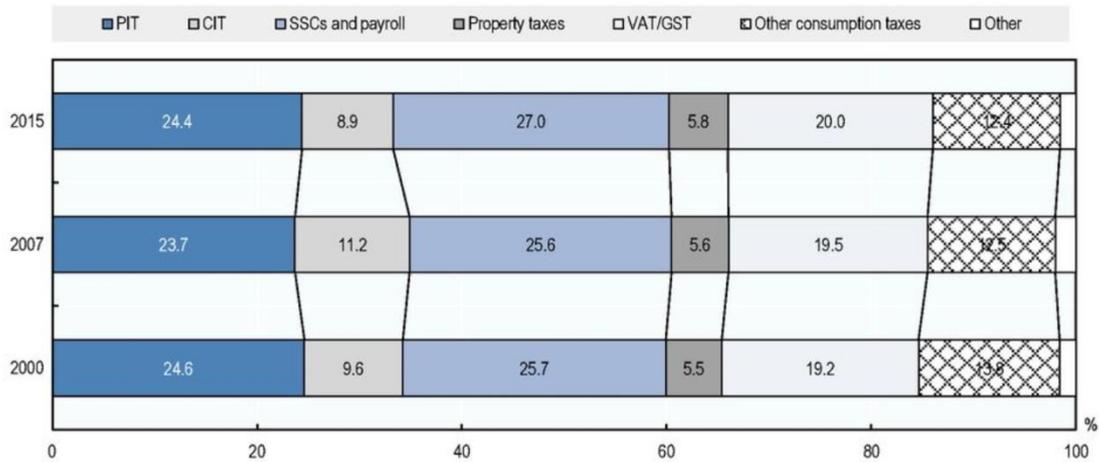


图 13 OECD 2000 年、2007 年和 2015 年的平均税收结构

税收收入表示为占总税收的比例

资料来源：经合组织收入统计数据库。

金融危机结束后，增值税和社会保障税的收入大幅增加。平均来看，社会保障税和商品服务税在总税收中所占比例分别升到了 2009 年的 26.6% 和 2010 年的 33.0%，这在一定程度上反映了危机后实行的税收改革的效果。特别是社会保障税和标准增值税税率的增加（OECD，2016）。与其他税相比，这些趋势也突出显示了社会保障税和消费税增加的快速增收效应。从那以后，社会保障税和消费税占总税收的份额稳步下降（图 14），但他们的平均税收收入来源比 2007 年更大（图 13）。

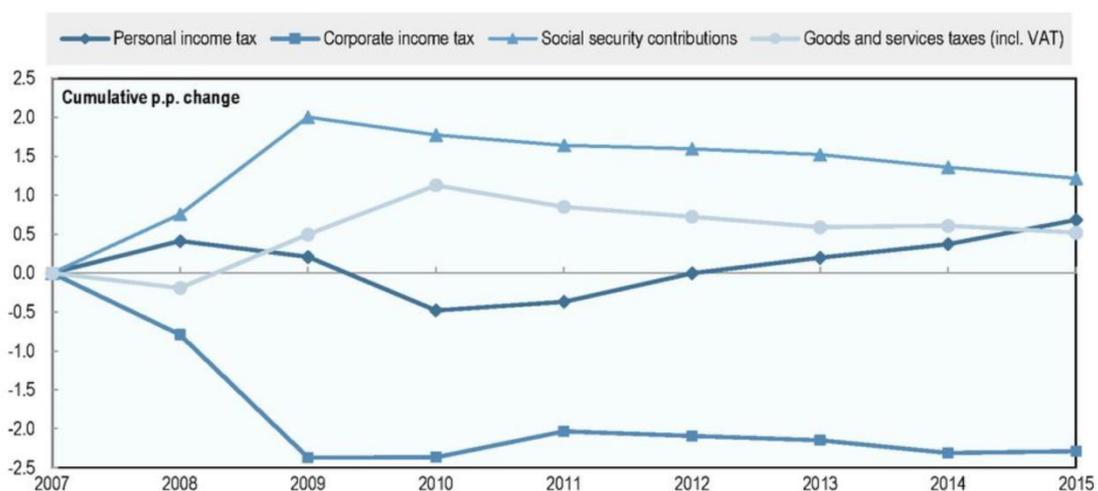


图 14 与 2007 年的水平相比，税收收入的百分比变化

OECD 平均水平，税收收入的百分比变化以占税收总收入的 a% 来表示。

资料来源：OECD 收入统计数据库

最近，个人所得税在税收结构中扮演着越来越重要的角色。与社会保障税和增值税收入的趋势相反，OECD 平均税收结构中，个人所得税收入占比在金融危机结束后的最初呈下降趋势，从 2007 年的 23.7% 降至 2010 年的 23.2%，但此后稳步上升(图 14)，这部分反映了个人所得税税率提高和税基拓宽的影响(OECD, 2016)。2014 至 2015 年间，个人所得税占总税收收入的比例平均从 24.1% 上升至 24.4%。2015 年，个人所得税收入占总税收收入的比例高于 2007 年的平均水平，但仍略低于 2000 年的水平(图 13)。然而，如第三章所述，个人所得税改革的重点在过去几年里发生了变化，许多国家降低了个人所得税税收，尤其是对中低收入者征收的个人所得税。

另一方面，在 OECD 平均税收结构中，企业所得税的重要性已经下降。平均而言，OECD 各国的企业所得税占总税收之比在 2007 年达到了 11.2% 的峰值，2007 年是企业所得税收入非常可观的一年。在接下来的几年里，企业所得税收入大幅下降，在 2010 年达到了 8.8% 的低点。自那时以来，企业所得税占 OECD 平均税收结构的份额相对稳定(图 14)。在 2015 年，企业所得税占 OECD 国家平均税收收入的 8.9%，比起 2000 年的 9.6%(图 13)，企业所得税收入是较小的税收来源。

注：

1. 本报告包括截止 2018 年 1 月 1 日的所有 OECD 成员国。
2. 本报告所涵盖的国家中，没有 2016 年数据的是：澳大利亚、印度尼西亚、日本和南非。

## 14. 《发展中国家税收的新政治经济学》——节选 (2) <sup>①</sup>

### 14.4 全球化、国内体制和税收政策的变革

全球化是近期变化和当代税收政策持续性挑战的主要原因。如同 Smith(1976) 在著作中预示的那样，标准的全球化论文表明，持有流动资产的人可以在各国转移投资，这种力量迫使当权政府(不管意识形态或选区)纷纷争抢投资。对资本

---

<sup>①</sup> Duane Swank (2016) The new political economy of taxation in the developing world, Review of International Political Economy, 23:2, 185-207, DOI:10.1080/09692290.2016.1155472

征税（和对流动性较强的高收入雇员）持续减少，而对基本无流动性的要素和活动（即大部分劳动和消费）的征税却有所上升。在标准税收竞争模型中，两个国土面积大致相同的国家会竞相降低流动资本的税率，甚至不惜降至零税率，同时将税负几乎完全转移到非流动性劳动上。<sup>①</sup>此外，普通论文则假定贸易的日益开放会强化资本流动性对税收政策的影响：对国际货物和服务市场的竞争将促使政策制定者减少对资本所得征税、雇主社保税和工薪税以加强成本控制、加大外资吸引力度，提高基本竞争力（Swank 2002）。

而议论之声颇多的“补偿论文”则展现了更复杂的结果：贸易的日益开放增加了对国际竞争失败者的补偿支出，提高了经济中受影响行业工人的保障（如 Cameron 1978; Garrett 1998）。因此，开放也可能导致税收水平提高（参加 Rodrik 1997）。就发展中国家而言，Nooruddin 和 Rudra（2014）指出大多数低收入国家实际上都将推进自由化与补偿机制结合起来，这里的补偿机制包括公共行业（公共服务，不同于国有企业）的就业机会和工作保障等。

近期，学术界推动了全球化对一国是否采取新自由主义税收政策影响的讨论。当代对税收政策的研究清晰地表明政府一方面会应对国际开放造成的普遍压力（税收竞争的基本形式），另一方面也很可能会战略性地应对竞争国家的政策变化（如 Basinger 和 Hallerberg 2004; Hayes 2003; Swank 2006, 2016）。这种战略互动可能以“斯塔克尔伯格领导力”的形式出现，即一个具有全球影响力的经济体首先开始税收政策创新（比如 80 年代中期的美国）（Kumar 和 Quinn 2012; Swank 2006, 2016），之后竞争国家可能就会一边关注动向一边在纳什型非合作博弈中应对创新的政策变化或政策信号（Basinger 和 Hallerberg 2004）。

政策制定者也可能观察竞争国家或伙伴国家过去的政策变化，以此寻找本国改革的线索。新自由主义政策传播的确存在多种机制。在一篇颇有影响力的研究中，Simmons、Dobbin 和 Garrett（2008）提出，新自由主义政策可以通过威压逼迫、合理学习和社会模仿以及彼此竞争等方式传播。比如，在税收政策方面，Cao（2010）指出，政策很可能通过资本流动、贸易和取得国际组织成员身份等编织而成的国际网络加以传播。一旦一国税收政策有了变化，其竞争国家为吸引国际流动外资、组合投资和货物劳务贸易一定会有所行动；国际组织中的成员国

---

<sup>①</sup> 较新的关于税收竞争的正式文献融入了不对称国家规模的影响及其他国别特殊因素（见 Genschel 和 Schwarz 2011 对该文献的概要性综述）。一般而言，标准模型表明规模较小的国家选择较低的税率，且倾向于借助低税率实现福利最优化（见 Keen 和 Konrad 2013）。

和地缘政治特点类似的国家也会相互效仿借鉴。比如，在对增值税传播的全面分析中，Keen 和 Lockwood（2010）强调了区域传播的重要性（即通过效仿邻国实现传播）。在 Keen 和 Lockwood 的框架中，增值税传播也可能暗含强迫成分，比如参与国际货币基金组织项目时受他国影响。实际上，在新自由主义税改传播中，国际货币基金组织所扮演的技术援助传播者或制约性协议执行者的角色也在发展中国家税改调研中屡被提及（Bird 2012；Mabugu 和 Simbanegavi 2015）。<sup>①</sup>

然而，Swank 和 Steinmo（2002）发现在较发达的资本主义民主制国家，虽然有关全球化传播的论文有助于解释所得税结构向市场化的转变（以及增值税的传播），但却不能解释为何资本和劳动实际税率保持稳定、主要税种在 GDP 中占比稳定。为了让理论和实证记录衔接，Swank 和 Steinmo 指出，国际化给各国政府带来的经济压力确实有助于减少流动资产持有者的税率和其他市场化改革。但政策制定者必须维持收入，才能面对日益增加的需求，粘性减少的政府支出和高企的公共债务。解决困境的可行途径是同时降低法定税率并大幅拓宽税基。低税率可以让一国保留应税所得，不让所得通过转让定价转移至低税国；减少投资抵免和免税额也可以维持收入。

在有关文献中，学者们也提出除了市场化改革有财政制约外，全球化对税收政策改革的影响还将从很大程度上取决于政治因素（Basinger 和 Halleberg 2004；Hallerberg 和 Basinger 1998；Hays 2003, 2009；Plumper, Troeger 和 Winner 2009；Swank 2006, 2016）。此类文章主要关注的是富裕民主国家，重点强调了党派和体制的“否决点”，中间选民和执政党的意识形态，以及资本主义的众多变体是如何决定全球化对税收影响的力度和方向的。比如，Hallerberg 和 Basinger（1998），Basinger 和 Hallerberg（2004），Swank（2006；2016），以及其他人都强调选区制和新自由主义改革的政治交易成本都可能会削弱国际化对税收的影响。全球化引发资本税率下降，将税负转移至消费行为及与此相关的举措会促使公民高举意识形态和“公平”的旗帜，发出强烈反对呼声；在一些支持再分配和“公平”规范较为强烈的社会及中间选民左倾的社会，这样的反压力会来势更猛（Plumper，

---

<sup>①</sup> 如上所述，这里探讨的新自由主义税改是“华盛顿共识”财政部分的核心。虽然 IMF 近年来修改了其标准财政政策建议中的一些元素，但是建议中的市场导向型内核未曾改变（Ban 和 Gallagher 2015）。还要指出 IMF 的支持或反对有时候与新自由主义改革的扩散基本无关；1990 年后转型政治经济体的统一税可作证明（Appel 和 Orenstein 2013）。

Troeger 和 Winner 2009)。除此之外，如果党派和体制的“否决点”为表达反市场态度提供了发声筒，那么对市场化政策改革的普遍抵制就可能会被放大。

#### 14.5 全球化对发展中国家税收的影响

全球化、税收竞争和政策变化的基本理论可以广泛应用于发达和发展中国家。然而，出于一些原因，发展中国家受全球化影响的深度和方向明显不同。<sup>①</sup>最近的一些研究也帮助我们更好地了解了全球化在发展和发达国家的不同作用。在一项有关国际债务市场的研究中，Mosley（2003）从理论上有力地证明了发展中国家的政策制约比发达国家的更甚。由于许多发展中国家债务违约的风险较大，因此资本市场有必要系统性地评估主要政府支出、税收政策、经济政策和表现及体制设计的结构和水平；发展中国家的财政政策若不慎，政策若造成宏观经济表现不佳，将遭受利率溢价和资本外逃的惩罚性后果。由于资本短缺的贫穷发展中国家特别难以招架国际市场的这些行为，所以很可能大刀阔斧地进行市场化政策改革。<sup>②</sup>

Wibbels 和 Arce（2003）在分析全球化对拉美税收政策的一项著名研究中也提出了类似看法。Wibbels 和 Arce 认为对拉美而言——对其他发展中国家也适用——全球化就意味着暴露于流动性极强（波动性也极强）的国际资本（组合投资 vs 外商直接投资）环境中。在拉美，不仅资本外逃的便利程度和速度令人咂舌，拉美地区大部分国家资本匮乏的状态也会让这些国家及其政策选择饱受资本市场压力。另外，对国际货币基金组织等国际金融机构税改建议和财务援助的依赖也意味着市场化政策改革的外部压力巨大。确实，如上文所述，许多学者强调了国际货币基金组织的制约性或新自由主义税收政策范例的示范作用对塑造发展中国家税收改革的重要性（Bird 2012；Keen 和 Lockwood 2010；Mabugu 和 Simbanegavi 2015；Mahon 2004）。

除此之外，Wibbels 和 Arce（2003）注意到国际和国内自由化的广泛趋势倾向于壮大国内企业的利益而削弱劳动；企业对国家政策的影响力增强，也将强化全球化对降低流动资产持有者征税的压力。国际自由化也会导致关税和其他贸易相关税种大幅降低；因此自由化导致发展中国家的税收发生结构性改革，从“易

---

<sup>①</sup> 当然，许多这些差异源自发展中国家低水平的经济富足，其本身，及持久、统一的民主政体的缺乏。

<sup>②</sup> 另一方面，先进资本主义民主国家的违约风险低；因此，资本市场自然将注意力放在影响资本回报率的政策和绩效特征上（即中央政府的赤字，汇率和通胀率）。此外，在大多数情况下，富裕国家的利率罚款脆弱性和资本外逃程度明显较低。

于征收”的贸易税（和铸币税）转向“难以征收”的消费税和所得税（Aizenman 和 Jinjarek 2009）。此外，发展中国家征税能力薄弱也加剧了这一转变（Bahl 2014；Di John 2006；IMF 2011）。<sup>①</sup>

最后还要注意，有关国际化给税收政策带来极大压力的预测都很准确，全球化对发展和公平都有不利影响。利用税收竞争模型分析，一般会发现社会福利因税收竞争而大幅下降，因为税收收入无法满足最佳的公共产品供给、集体社保（通过风险分担）和再分配的要求（见 Keen 和 Konrad 2013；Wilson 和 Wildasin 2004 建立的税收竞争对福利影响的众多模型）。最终，全球化通过税收政策对发展产生的净影响很可能取决于国内政治和体制能在多大程度上缓解国际化带来的消极压力。<sup>②</sup>

全球化，国内政治和发展中国家的税收。虽然学者们已经研究了全球化对发展中国家税收的直接影响，但是国内体制如何影响贸易和资本开放及国际自由化的相应特点，进而影响税改，关于这个问题的理论研究很少。大多数学者研究欠发达国家的国内政治因素对税收的影响时，关注的是预设和检测假设，研究国内体制对一国总收税能力的直接影响。因此，研究重点都在政权形式对收税的影响上，而核心假设就是民主很重要。也就是，考虑到民主国家会更照顾中低收入群体的需求，学者们普遍假设民主能提高征税能力（Bird, Martyinez-Vasquez 和 Torgler 2008；Cheibub 1998；Jensen 2013；Kenny 和 Winer 2006；Winer, Kenny 和 Hettich 2010）。此外，研究也论证了 1. 体制水平的特点，如财产法的力度，官僚能力，无腐败现象和政治稳定（Bird, Martinez-Vasquez 和 Torgler 2008；Gupta 2007），2. 行政、立法和选举制度的特点（Focanti, Hallerberg 和 Scantuscini 2013；Mahon 2004）3. 选举的时机（Ehrhart 2013），这些都很重要。在文中，国际因素往往被视为控制变量（也往往局限于贸易开放，或开放与 IMF 的制约性）。另外，也鲜有人试图解释税收政策出现的显著的新自由主义结构性变化。

国际化对发展中国家税收产生的影响到底在多大程度上受国内因素制约，这方面确实有一些研究。比如，Gould（2001）分析了民主和专制政权对征税能力的影响后，认为日益增加的贸易开放性会给民主国家带来更大的征税能力；这是

---

<sup>①</sup> 一般认为，发展中国家低征税能力是低质量的税务机关（税务人员能力低、工资低，设施设备陈旧且数量不足）和经济结构（过于依赖农业，小型企业，非正式经济）共同作用的结果。见 Keen（2012）对这些标准假设的评读文献。

<sup>②</sup> 净税收政策影响，还有发展与公平成果，当然也取决于全球化补偿和效率影响的相对权重。

因为贸易往来增加，对补偿和保险的需求也随之增加（有关补偿的论文），比起专制政权，这种需求在民主政权中能更好地表达和回应。Jensen（2013）的论证脉络也与之类似，他认为，美国跨国企业的外国关联公司在民主国家不纳税的概率比在专制国家的小；比起专制国家的推选人联盟，民主国家的当权政府更需要一个从高税收中受益或倾向于高税收的大选举联盟。Li（2006）也研究了发展中国家资本流动性和民主制度之间的相互作用。Li 着重研究发展中国家为吸引流动资产而运用税收优惠的程度，并分析指出在民主国家，外商直接投资增加后，应减少税收优惠。这很可能是因为国内公司和经济利益集团会纷纷抵制外国竞争对手可以广泛享受的税收减免优惠。在专制国家，税收优惠的使用也分情况：限制资本流入的国家比自由化的国家使用税收优惠的可能性低。

总体而言，全球化对发达和发展中国家税收政策改革的影响已经有了较为清晰的假设；发达民主国家国内政治和体制对这些影响的干预也有了一些精确的假设。而另一方面，关于欠发达国家的国内政治和体制如何影响或左右国际化对税收的影响，却缺乏更多清晰的假设。那么实证文献能说明国内政治的重要性吗？

## 15. 《协助税款追缴中情报交换的使用》——节选（2）<sup>①</sup>

### 15.3 获得税款追缴协助的程序

#### 15.3.1 申请协助的步骤

根据经合组织范本通用版和注释，经合组织范本第 26 条适用于出于税款追缴协助为目的的情报交换，这里还提到经合组织情报交换协议范本。但是，两种类型的协助在程序上存在差异，每个程序中沟通的性质又各不相同，所以情报交换的一些形式无法用于税款追缴协助<sup>②</sup>。

根据经合组织范本第 26 条，可以使用若干情报交换方法，可分为三大类：专项情报交换、自动情报交换和自发情报交换。还有一些其它方法虽然没有写入第 26 条，但是也可以使用，包括同期税务检查、授权代表访问、行业情报交换，《经合组织范本注释》关于第 26 条的解释对此做出了说明。

<sup>①</sup> Cihat Öner. Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection, European Taxation. - Amsterdam. - Vol. 51 (2011), no. 4 ; p. 123-136

<sup>②</sup> 例如，在欠税追缴协助领域，无法像自发情报交换那样进行自发欠税追缴协助。Prats, note 7, p. 60.

情报交换的形式可以联合使用。需要强调的是，第 26 条和第 27 条都没有规定情报交换<sup>①</sup>必须仅局限于这些方法，因此可以采用其它方法获取税款追缴协助相关的信息。

税款追缴协助可以分为几个阶段，与情报交换尤其是专项情报交换的阶段类似<sup>②</sup>，包括<sup>③</sup>：

- 准备和发送请求；
- 收到并检查请求是否有效；
- 接受或拒绝请求；
- 征收境外的税款；
- 结案；
- 处理税款缴付；
- 提供反馈。

要确定是否向另外一个国家提出税款追缴协助请求，该国要掌握主张税款的相关信息。如果必要，该国可以向其它国家请求信息。请求的信息可以是关于纳税人本人的，也可以是关于相关人的。例如，税务机关经常无法掌握纳税人的地址<sup>④</sup>，所以向另一个国家发出请求并取得信息，之后请求国就能够联系到纳税人，争取让纳税人主动缴纳所欠税款。反过来，这有助于减少申请追缴协助的数量<sup>⑤</sup>，但是必须有充分的理由认为纳税人居住在被请求国或者该税款可以在该国追缴，才能发出信息请求。为了获得此类信息，请求国首先必须利用在本国获取信息相关的国内法、法规和行政规章。如果仍无法获得该信息，才能申请情报交换。

发出税款追缴协助请求之前，可能先需要进行调查，然后才能针对纳税人实施执法措施<sup>⑥</sup>。申请追缴协助依据的信息有两种可能。首先，税务机关可以通过税务审计、调查和其它相关工具，或揭发检举线索等手段在国内获得相关信息。此外，纳税人本人可能已经向当地的税务机关提供了信息，报告其所有权或与外国公司关系情况；境外税务机关也可能已经通过自动情报交换或自发情报交换提

---

<sup>①</sup> A. Caram, "Enhancing International Cooperation among Tax Authorities in the Assessment and the Recovery of Taxes: The Proposals for New European Directives", 37 Intertax 11 (2009), p. 645.

<sup>②</sup> D. Spencer 和 J.C. Sharman 认为，“经合组织关于专项情报交换的建议不是有效的情报交换，这导致了人们对经合组织的建议失望”。See D. Spencer and J.C. Sharman, "International Tax Cooperation" (Part3), 19 Journal of International Taxation 12 (2008), p. 57.

<sup>③</sup> General Module, note 4, Para. 120.

<sup>④</sup> 该信息还可能涉及在被请求国有纳税义务的人，或持有纳税人资产或有义务向纳税人进行支付的第三方。

<sup>⑤</sup> See, General Module, note 4, Para. 63.

<sup>⑥</sup> Prats, note 7, p. 60.

供了信息，所以可以直接向相关国家提出请求，追缴主张的税款。在请求追缴协助前就不需要进行情报交换。

第二种可能性是纳税人所欠税的国家没有纳税人及其活动的相关信息。税务机关只是怀疑或掌握一些不充分的证据，还不足以征税，但又相信在掌握一些信息后，就能证明其主张的税款。这种情况下就需要使用情报交换方法，尤其是专项情报请求，当然这取决于所签税收协定。

理论上，税收协定没有情报交换条款但有协助税款追缴条款的情况是有可能存在的。这种情况下，请求国税务机关应提前掌握相关信息，因为申请协助前没有机会获取信息了。尽管如此，还是有可能就税款追缴协助进行情报交换。税务机关至少会交换部分相关信息，用于追缴主张的税款。例如，请求国会将纳税人姓名、地址、所有权和银行账户等信息传输给被请求国。另外，被请求国税务机关可能会向请求国传输部分信息，或请求获得有关纳税人更加详细的信息。问题在于税务机关之间是否可以此类交换。换言之，纳税人是否可以反对这种情报交换？

作为协助流程的一部分，请求国自然会向被请求国传输相关纳税人的信息。该信息只能用于追缴请求国主张的税款，而不能用于国内或国际其它的税收目的。此外，被请求国只能将追缴的税款转给请求国，而不得向其提供有关纳税人的任何其它信息。在这一过程中，可能会进行某些信息的交换，以确认请求国传输的信息。但是，信息的交换只能限于这种情况。

另外经合组织指出，一个国家可以向其协定伙伴请求用于税款追缴目的的情报，即使两国之间的税收协定没有税款追缴协助的具体条款<sup>①</sup>。第 27 条的范围不应解释为只包括情报交换。本段所述的税款追缴目的可以解释为包含请求国的国内税收目的，它是情报交换的主要目的之一。

### 15.3.2 申请协助

在绝大多数国家，情报交换的主管当局通常是财政部。但是，按照经合组织范本的规定，缔约国可以指定一个或多个“主管当局”直接相互接触。有些情况下，主管当局的职能也可以下放至地方一级<sup>②</sup>。

---

<sup>①</sup> General Module, note 4, Para. 66.

<sup>②</sup> 如果职能被下放至地方一级，主管当局之间的分工应予以明确。这种方法常见于欧盟理事会/OECD 公约第 3 条第 (1) (d) 款。

协助税款追缴的请求应由主管当局通过正常官方渠道书面发送。但是，也可以使用经合组织保密信息电子传输程序，以电子邮件信息附件形式加密传送<sup>①</sup>。经合组织范本对请求的形式没有规定。就内容而言，应包括纳税人和主张的税款的所有相关信息。在形式上，请求国必须向被请求国证明提出请求的正当理由，应附带提供执行主张税款所需的文件<sup>②</sup>。此外，这一过程中，即使没有提出请求，也有可能进行情报交换，例如自动情报交换，但前提是情报交换条款允许。

一般而言，经合组织范本第 26 条适用于出于税款追缴协助目的的情报交换。这意味着这一过程中请求的信息应有“可预见相关性”，即缔约国为执行税收协定条款、按照国内法开展征管或执法工作需要交换情报的，只能交换预计会有关系的信息。就税款追缴协助而言，“可预见相关”的解释标准应相同。因此，可以说与情报交换类似，缔约国只能请求与主张的国内税款或执行税收协定条款“可预见相关的”协助。但条款表面的措辞并不直接体现这个意思。

本标准旨在规定最广范围的情报交换的同时，澄清缔约国不能“撒网捕鱼式”地请求信息，或请求可能与相关纳税人无关的信息<sup>③</sup>。从这一角度看，可以说如果没有情报交换的条款还是不能请求信息的。这种情况下，请求的信息与追缴主张的税款没有可预见相关性。

自 2000 年经合组织范本修订以来，第 26 条不再受经合组织范本第 2 条的限制。众所周知，老协定并不总是随着经合组织范本的更新而更新<sup>④</sup>。因此，很可能绝大多数协定在这一方面没有修订，例如土耳其的许多双边税收协定就是如此。经合组织范本注释的法律性质不是本文讨论的范围，但是如果协定的措辞没有说明，不能将新版的经合组织范本及其注释应用于以前的协定。有观点认为，将某一措施追溯应用于跨境税款追缴协助，可能违反宪法和人权保护财产权的规定，这种观点有待商榷，因为纳税人之前欠税的，可能都免于执法处理了<sup>⑤</sup>。

如上所述，在没有情报交换条款的情况下，有几种可行方案。但需要强调的是，如果同一税收协定中第 26 条范围比第 27 条范围窄会怎么样？

---

<sup>①</sup> 值得注意的是，在成员国之间的欠税追缴互助方面，欧盟委员会指令 2002/94 / EC 制定了针对实施理事会指令 76/308 / EEC 某些条款的详细规则。这些条款涉及特定税费、关税的追缴互助以及其他措施，欧盟委员会指令规定，追缴或保全措施请求必须以书面形式提出。

<sup>②</sup> A. Grau, “Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims”, 28 Intertax 6/7 (2000), p. 244.

<sup>③</sup> See the Commentary on Art. 26(5) of the OECD Model.

<sup>④</sup> 还有一点也是应该考虑的，即并非每个成员国都与其他成员国签订了税收协定。See Caram, note 27, p. 631.

<sup>⑤</sup> Baker, note 11, p. 27-4.

第 27 条第 (3) 款对申请税款追缴协助的条件做出了规定。被请求国必须使用信息收集权, 获取被请求的税款。根据第 27 条第 (3) 款, 首先, 主张的税款必须是根据请求国法律可以执行的; 其次, 主张的收入必须是根据请求国法律纳税人不得不缴纳的; 第三, 请求国必须能够适用国内法和税收权, 且相关纳税人不得有阻止该税款征收的行政或司法权利。换言之, 税务机关应能够走到税收流程的最后一个阶段。另外, 请求国还应穷尽所有征收该税款的国内税收措施和法律。

在一些国家, 即使纳税人有权向行政机构或法院就税务机关主张的金额提起行政复议和诉讼, 税务机关仍可以征收该税款。但是, 如果被请求国例如土耳其的国内法律不允许在行政复议和诉讼的过程中征收税款, 那么第 27 条 (3) 款就无权要求被请求国对请求国主张的存在复议和上诉问题的税款给予追缴协助, 即使请求国的法律规定纳税人有行政复议和上诉权时可以征收<sup>①</sup>。

在这一问题上, “[.....]条款适用于本国税款的执行和征收[.....]”以及 “[.....]如同本国主张的税款[.....]”这两句话很重要。因为根据这样的规定, 被请求国的国内法律和限制适用于请求国主张的税款的征收上。换言之, 被请求国的法律将在这一过程中适用, 这意味着即使纳税人不居住在被请求国, 也可以享受被请求国的权利和保障机制。

但是根据经合组织, 这一段话也可以有另外一种理解方式, 即请求国可以直接运用国内流程。但是, 这在被请求国会产生许多严重问题, 尤其是对于负责追缴主张税款的税务机关而言。

### 15.3.3 征收税款

第 27 条第 (3) 款还概述了什么条件下可以申请税款追缴协助。首先, 主张的税款根据请求国法律必须可以执行。然后适用其它条件, 例如按照该国法律规定, 欠税的人当时不能阻碍此笔税款的征收。第 27 条对提出协助申请的时限没有要求。这意味着在第 27 条范围内, 是否可以获得追缴协助, 完全取决于请求国法律及其规定的时限<sup>②</sup>。

---

<sup>①</sup> 然而, 根据土耳其与阿塞拜疆税收协定第 27 条和土耳其与丹麦税收协定第 26 条之规定, 缔约国在纳税人具有上诉权的情形下, 也可以要求采取保全措施。然而, 这不是一项义务。根据土耳其与比利时税收协定第 27 条之规定, 缔约国应自动采取保全措施, 不需要对方提出请求。

<sup>②</sup> W.J. Herdin, “Exchange of information and legal protection: DTCs and EC Law”, in Michael Lang (ed.), *Tax Treaty Law and EC Law* (Vienna: Linde, 2007), p. 256.

有一个重要问题需要解决：应该在征收税款之前的什么阶段将情报交换请求（相关的事项）告知纳税人，因为在一些国家，相关部门有义务在情报交换过程中通知相关纳税人。但是这一规则有一些限制，因为这样做会导致情报交换没有意义。在告知规则中，追缴外国税款是否可以例外还是一个问题。换言之，如果告知纳税人会影响追缴协助的有效性，那么税务机关是否可以不通知纳税人？

由于范本通用版及其注释明确说明，第 26 条的程序可以适用于本流程，所以有人认为税款追缴协助中也应当将告知义务作为例外。但是，这里说明的目的仅是为了澄清哪个程序将用于追缴协助下的情报交换，协助税款追缴的程序和规则与情报交换过程完全不同。在税款追缴协助上，不应该认为告知纳税人就会对协助造成阻碍。

但是，鉴于情报交换的目的之一就是执行税收协定的条款，因此对于情报交换可能产生影响税款追缴协助有效性的任何问题，都应以相同的方式对待。

这种情况下，最佳解决方案就是在沟通和协助流程开始前，将国内告知规则告诉请求国<sup>①</sup>。但是，被请求国的相关要求仍将适用。

第 27 条第（3）款还规定被请求国协助追缴请求国主张的税款的方式。在不违反相关时限和优先规则的前提下，被请求国有义务协助请求国追缴其主张的税款，就如同该税款是被请求国自己主张的税款，尽管被请求国当时出于本国税收目的没有必要对该纳税人采取执行行动。

这种情况下，协助不是基于对等性原则的，即不是对等的交换。第 27 条所基于的假设是，缔约国在相似或紧密相关的情况下，有义务相互协助。

如 3.2 节所述，“按照本国税款执行和征收所适用的法律条款”这句话实际上限制了税款追缴协助。如果根据被请求国国内法，纳税人复议和上诉权利存续期间不能够征收该税款，那么被请求国协助追缴请求国主张的税款时，也要受到这一规定的限制<sup>②</sup>。

这就提出了另外一个问题，如果纳税人在被请求国也享有某些保障和权利，会出现什么情况？这些权利是否适用于该流程，能否阻止被请求国协助追缴税款？

---

<sup>①</sup> 见 OECD 范本第 26 条注释第 14 和 88 段。要了解荷兰和加拿大之间援助方面的国内法的管理或执行程序，参见 R. Knobbout, “Mutual Tax Assistance between Canada and the Netherlands”, 28 Intertax 2 (2000), p. 87 et seq.

<sup>②</sup> See Para. 17 of the Commentary on Art. 27 of the OECD Model.

被请求国协助追缴请求国主张的税款时，应遵守本国税款执行和征收所适用的国内法，就如同请求国主张的税款是自己国家所主张的税款一样<sup>①</sup>。

请求国向被请求国所请求协助追缴的税款的相关税种可能是被请求国没有的。请求国必须适当说明主张税款的性质和组成要素、主张到期日，以及主张的税款可以从什么资产上追缴。然后，被请求国按照与请求国税种类似的国内税种征收的程序进行追缴，如果没有类似税种，则按照其它程序进行追缴<sup>②</sup>。

第 27（5）条还规定，被请求国（第一句话）和请求国（第二句话）对自己主张的税款优先于其它债权人主张的债务的相关规定不适用于根据第 27 条第（3）款或第（4）款请求追缴协助的税款。这种规定通常写在本国的法律中，以确保税务机关可以最大程度地征收欠税<sup>③</sup>。但是，在这一问题上，我们可以看到土耳其签署的税收协定有一些不同的例子。此外，根据经合组织范本第 27 条注释，打算给予其它国家主张的税款与本国主张税款相同的优先级的国家可以自由修改本条款，删除第一句话中的“或者给予优先”字眼<sup>④</sup>。

---

<sup>①</sup> 在美国与荷兰税收协定的案件中，美国地方法院认为，在追缴过程中应适用荷兰法律的通知要求，而不是美国税法中的通知要求，而且纳税人如果要对财产扣押提出异议，则应通过荷兰司法系统进行。美国地方法院随后讨论了在本案中假设适用美国税法的通知要求，则相关通知要求是否能够得到满足的问题，讨论的结论是满足通知要求。See Quincy Ashton Miller, et al., *Plaintiffs v. United States of America*, 78 AFTR 2d 96-7427 (838 F. Supp. 338).

<sup>②</sup> See Para. 28 of the Commentary on Art. 27 of the OECD Model; General Module, note 4, Para. 23.

<sup>③</sup> See Para. 25 of the Commentary on Art. 27 of the OECD Model.

<sup>④</sup> See Para. 26 of the Commentary on Art. 27 of the OECD Model.

智库视野



研究院微信



研究院微博



主办

上海财经大学公共政策与治理研究院

国家税务总局税务干部进修学院

上海市国定路777号

邮政编码：200433

电话：(021) 6590 8706

86 158 2174 6491 (田志伟)

官方微博：[e.weibo.com/u/3932265304](http://e.weibo.com/u/3932265304)

邮箱：[120286069@qq.com](mailto:120286069@qq.com)