

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

2019 年第 1 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 罗佳莹 章璐

刘冰 陈天媛 万祯 史良

目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目.....	4
1.库克群岛、法罗群岛和格陵兰加入 BEPS 包容性框架.....	4
2.伯利兹和巴布亚新几内亚签署 BEPS 多边公约，摩纳哥和爱尔兰交存 BEPS 多边公约的批准书.....	4
3.尽管企业所得税全球税率下降，但其仍是政府主要收入来源.....	5
4.OECD 发布在解决有害税收做法方面取得的进展（BEPS 第 5 项行动）.....	7
5.国际社会在数字化的税收挑战方面取得了重要进展.....	8
❖ 税收合作栏目.....	10
6.OECD 和荷兰讨论国际税收合作的发展.....	10
7.OECD、南非税务局和国家财政部继续加强税收合作.....	10
❖ 论著精选.....	11
8.《2018 税收政策改革》节选——关于增值税/消费税（1）.....	11
9.《国内收入调动—80 个国家税收水平和税收结构的新数据库》一节选 1.....	20
10.《为非征税地境内纳税人设计的简易登记和征收机制回顾和评估》一节选 1.....	31

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 库克群岛、法罗群岛和格陵兰加入 BEPS 包容性框架^①

2019 年 1 月 3 日，库克群岛加入 BEPS 包容性框架，使该框架的成员增加至 125 个。1 月 18 日，法罗群岛和格陵兰加入 BEPS 包容性框架。至此，该框架成员已达 127 个。

BEPS 包容性框架旨在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。该项包容性框架鼓励非 G20 成员，包括发展中国家，平等参与 BEPS 项目。

2. 伯利兹和巴布亚新几内亚签署 BEPS 多边公约，摩纳哥和爱尔兰交存 BEPS 多边公约的批准书^②

2019 年 1 月 11 日与 1 月 26 日，伯利兹和巴布亚新几内亚签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）的多边公约》（简称“《BEPS 多边公约》”），成为加入该公约的第 86 及第 87 个税收辖区。

2019 年 1 月 10 日与 1 月 29 日，摩纳哥和爱尔兰分别与经合组织秘书长安赫尔·古里亚签署了《BEPS 多边公约》的批准书，并强调其坚决致力于防止滥用税收协定以及 BEPS。

跨国企业利用国际税收规则存在的不足，以及各国税制差异和征管漏洞，最大限度地减少其全球总体税负，甚至达到双重不征税的效果，造成对各国税基的侵蚀，这被 G20 称为税基侵蚀和利润转移。为了堵塞国际税收规则漏洞，G20 领导人于 2013 年 9 月发布圣彼得堡峰会公报，决定实施国际税收改革 BEPS 行动计划，并委托 OECD 牵头推进该项工作。包括所有 G20 成员、OECD 国家和 19 个其他国家在内的 62 个国家共同参与了 BEPS 项目。2017 年 6 月，68 个国

^①OECD (2019), <http://www.oecd.org/tax/morenews/2/>; <http://www.oecd.org/tax/morenews/>

^②OECD (2019), Belize signs landmark agreement to strengthen its tax treaties and Monaco deposits its instrument of ratification for the Multilateral BEPS Convention, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/belize-signs-landmark-agreement-to-strengthen-its-tax-treaties-monaco-deposits-its-instrument-of-ratification.htm>; <http://www.oecd.org/tax/morenews/>

家和地区的政府代表在巴黎共同签署 BEPS 多边公约。该公约是为各国打击逃避税提供的一个多边的税收合作法律框架，有利于促进主要经济体之间协调一致，开展务实高效合作，构建公平和现代化的国际税收体系，促进世界经济包容性增长。同时，公约的签署也标志着 G20 国际税收改革项目 BEPS 所有行动计划完成。BEPS 多边公约旨在将国际税改 BEPS 项目的成果应用于全球 3000 多个税收协定中。在为具体税收协定政策提供灵活性的同时，BEPS 多边公约将执行最低标准防止协定滥用，并改进争议解决机制，其中增加的关于强制性约束性仲裁的任择条款已被 28 个税收辖区所采纳。另外，BEPS 多边公约也将使各国政府可以通过 BEPS 项目所制定的其他税收协定措施来完善本国的税收协定。该公约于 2019 年 1 月 1 日正式生效。截至 2019 年 1 月 29 日，公约签署国总数已达 87 个，其中有 19 个国家和地区已递交公约批准书。另有阿尔及利亚、伊斯瓦蒂尼、肯尼亚、黎巴嫩、阿曼、泰国表示有意签署该公约。

3. 尽管企业所得税全球税率下降，但其仍是政府主要收入来源^①

根据 OECD 的最新报告，尽管过去二十年企业所得税全球税率呈下降的趋势，公司支付的税收仍然是政府收入的主要来源，特别是在发展中国家。

3.1 背景介绍

OECD 新的报告和数据库——企业税务统计数据库 (Corporate Tax Statistics)，提供了来自全球约 100 个国家的、四个主要数据类别的国际可比数据统计和分析，包括：企业所得税收、企业所得税税率、企业有效税率和关于创新的税收激励。

3.2 主要内容

OECD 新的分析表明，企业所得税仍然是全球政府税收收入的重要来源。2016 年，企业税收收入占可获得数据的 88 个税收管辖区平均税收总额的 13.3%。这个数字比 2000 年的 12% 有所增加。

企业所得税在发展中国家更为重要，平均占非洲所有税收的 15.3%，占拉丁美洲和加勒比地区所有税收的 15.4%，而在 OECD 国家，这个数字则为 9%。

^①OECD (2019), International community makes important progress on the tax challenges of digitalisation, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/international-community-makes-important-progress-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

企业税收收入占 GDP 的百分比，在数据库所包括的管辖区中，其平均份额从 2000 年的 2.7% 增加到 2016 年的 3.0%。

新的 OECD 分析显示，在过去二十年中，法定企业所得税率，即公司面临的总体税率，有明显的下降趋势。该数据库显示，平均合并的（包括中央和地方政府）法定税率从 2000 年的 28.6% 下降到 2018 年的 21.4%。数据库中具有税率数据的 94 个税收管辖区中，超过 60% 的管辖区在 2000 年的法定税率不小于 30%，而 2018 年的税率不到 20%。

比较 2000 年至 2018 年间的法定企业所得税率，76 个税收管辖区在 2018 年的税率较低，12 个税收管辖区的税率维持不变，而只有 6 个税收管辖区的税率在 2018 有所提高。在 2018 年，12 个税收管辖区没有企业所得税制或企业所得税税率为零。

OECD 的分析强调，企业所得税收入受到许多因素的影响，因此关注总体法定税率可能会产生误导。例如，税收管辖区可能有多种税率，适用的税率取决于公司的特征和收入。政府可以向中小型公司提供渐进式的税率结构或其他不同的制度，同时，根据公司的居民或非居民身份，可以对公司征收不同的税率。一些税收管辖区对留存和分配的收益以不同的税率征税，而有些则对某些行业征收不同的税率。对于在特殊或指定经济区活跃的公司，通常可以享受较低的税率，而优惠税制则对某些公司或收入类型提供较低的税率。

影响企业所得税收入的另一个因素是企业所得税基的定义。OECD 企业税务统计数据库评估了企业税基的标准组成部分如何降低纳税人面临的有效税率，其中包括财政折旧的影响和其他若干相关规定（如公司股权补贴）的影响。

考虑到这些规定，数据库显示计划有效税率常低于法定税率，2017 年的数据库中，所分析的 74 个税收管辖区平均计划有效税率低于法定税率 1.1 个百分点。有针对性的税收激励措施，例如对研发支出和知识产权收入的税收激励，被广泛用于减少有特定活动的公司的企业所得税负。

新数据库旨在协助研究企业所得税收政策，并扩大可用于 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移计划下分析的统计信息的质量和范围。2015 年，OECD 报告称，税基侵蚀和利润转移对企业所得税基产生了重大影响，估计由于 BEPS 的政府收入损失在 1000-2400 亿美元（2014 年的数字）之间，相当于 4-10% 的企业所得税收入。

新数据库将每年更新，旨在改进 BEPS 的计量和监测。未来版本还将包括一个重要的新数据来源——根据 BEPS 行动 13 实施的按国家/地区报告收集的汇总和匿名统计数据——这将允许对公司实际承担的有效税率进行“后向”评估。

4.OECD 发布在解决有害税收做法方面取得的进展（BEPS 第 5 项行动）^①

2019 年 1 月 29 日，经合组织发布了一份新出版物《有害税务实践--2018 年优惠制度进展报告》，其中包含的结果表明，各税收管辖区履行遵守了有害税务标准的承诺，包括确保优惠制度能使税收与实质性相结合。

4.1 背景介绍

BEPS 第 5 项行动是所有包容性框架成员承诺实施的四个 BEPS 最低标准之一。第 5 项行动的一部分涉及优惠税收制度，其中进行同行评审以确定促进税基侵蚀和利润转移一类制度的特征，因此可能不公平地影响其他税收管辖区的税基。

对优惠税收制度的评估是 OECD/G20 的 BEPS 项目下持续实施第 5 项行动的一部分。评估由有害税务实践论坛（FHTP）进行，该论坛由包容性框架的 120 多个成员管辖区组成。

4.2 主要内容

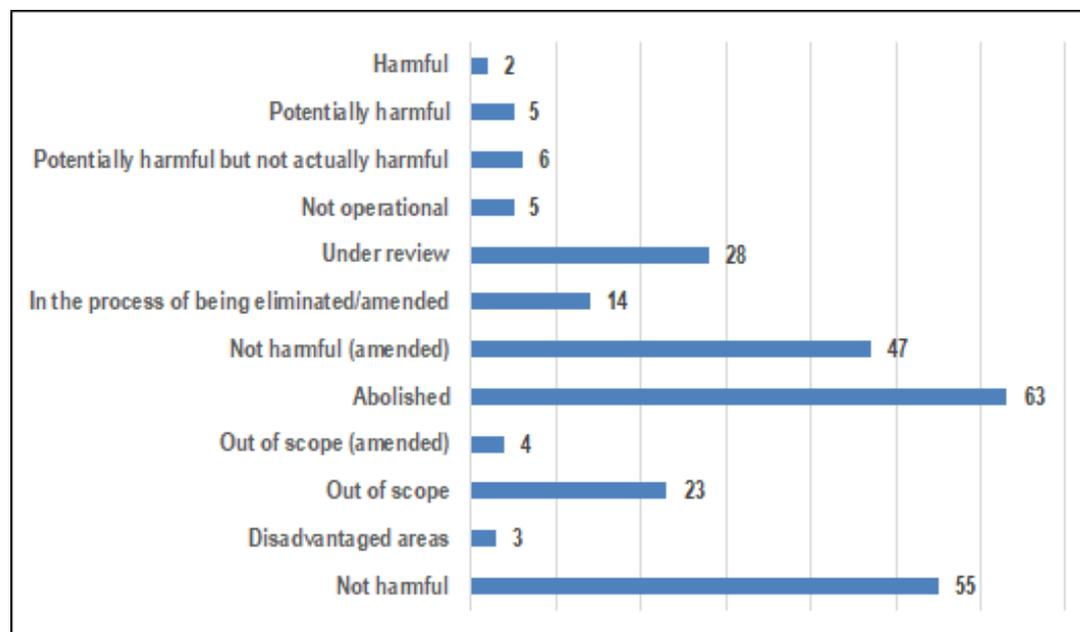
FHTP 的最新评估对 57 个制度产生了新的结论，这些制度包括：

- 44 个制度，其管辖区承诺改变立法以废除或修改该制度（安提瓜，巴布达，巴巴多斯，伯利兹，博茨瓦纳，哥斯达黎加，库拉索岛，法国，约旦，澳门（中国），马来西亚，巴拿马，圣露西亚，圣文森特和格林纳丁斯，塞舌尔，西班牙，泰国和乌拉圭）。
- 在法国和西班牙最近通过的立法修正案之后，2015 年 BEPS 第 5 项行动报告中确定的所有知识产权制度现在都“无害”且符合关联方法。
- 发现三个新的或替代制度“无害”，因为它们是专门为满足第 5 项行动标准而设计的（巴巴多斯，库拉索岛和巴拿马）。
- 已发现其他四个制度超出范围或无法运作（马来西亚，塞舌尔和泰国的两个制度），另外还有两项承诺，即修改立法以废除或修改制度（马来西亚，特立尼达和多巴哥）。

^①OECD (2019), OECD announces progress made in addressing harmful tax practices (BEPS Action 5), <http://www.oecd.org/tax/oecd-announces-progress-made-in-addressing-harmful-tax-practices-beps-action-5.htm>

- 发现一种制度可能有害但实际尚无害（蒙特塞拉特）。
- 发现三个制度可能有害（泰国）。

自 BEPS 项目启动以来，FHTP 已经审查了迄今为止的 255 个制度，第 5 项行动制度审查过程的累积图如下：



（从上至下：有害、潜在有害、潜在有害但尚无实际危害、不可操作、审议中、取消/修订中、无害（修订后）、废除、不在范围内（修订后）、不在范围内、不利区域、无害）

由于考虑修订或增加 FHTP 框架，该报告还给予第 5 项行动授权，包括更新评估优惠制度所用的标准和指南，以及恢复将实质性活动因素应用于没有或仅有名义的税收管辖区。报告最后总结了 FHTP 继续处理有害税务做法接下来的关键步骤。

5. 国际社会在数字化的税收挑战方面取得了重要进展^①

2019 年 1 月 29 日，OECD 于当日宣布，国际社会在应对数字化经济带来的税收挑战方面取得了重要进展，各国同意继续展开多边合作，争取在 2020 年达成一项基于共识的长期解决方案。

^①OECD (2019), International community makes important progress on the tax challenges of digitalisation, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/international-community-makes-important-progress-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

5.1 活动内容

参与 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移包容性框架的国家和税收管辖区将加大努力，以达成一项全球解决方案，用来解决一项日益激烈的争论，即在数字化经济快速发展的当下，如何对跨国企业征税的问题。

在 1 月 23 日至 24 日举行的包容性框架会议汇聚了来自 95 个成员管辖区和 12 个观察员组织的 264 名代表，会上确定了两个中心支柱，并发布在会后的新政策说明中。重新进行的国际讨论将集中讨论这两个中心支柱。

5.2 活动成果

第一个支柱将聚焦于如何在考虑到数字化给世界经济带来变化的情况下，修改现行的、在不同税收管辖区划分跨国企业收入征税权的规则，包括传统的转让定价规则和独立交易原则。这将需要重新审查所谓的“联结”（即 nexus）规则——即如何确定一家企业与某一税收管辖区之间的联系——以及规定应向在该税收管辖区经营的企业分配多少利润的规则。

包容性框架会议着眼于基于无形资产营销、用户贡献和重大经济存在等概念的提案，并考虑如何利用这些提案使国际税收体系现代化，以应对数字化经济带来的税收挑战。

第二个支柱旨在解决剩余的税基侵蚀和利润转移问题，并将探索两套相互关联的规则，以便在跨国企业收入不纳税或纳税很低的情况下，为税收管辖区提供补救措施。

鉴于新提案对国际税收制度的重要性，作为数字经济专题工作小组会议的一部分，包容性框架将发布一份更详细描述这两个支柱的征求意见稿，并将于 2019 年 3 月 13 日和 14 日在巴黎向公众征求意见。有关征求意见过程的进一步细节，包括利益相关者如何提供意见和有效参与，以及具体征求意见稿，将在未来几周内公布。

5.3 活动意义

“国际社会在解决数字化经济带来的税收挑战问题方面迈出了重要一步，” OECD 税收政策与征管中心主任帕斯卡尔·圣-阿曼斯表示，“各国已同意探索可能的解决方案，以更新二十一世纪经济的基本税收原则。在二十一世纪，企业可以在没有任何重大实体存在的情况下，大量参与不同税收管辖区的经济生活。新的、往往是无形的价值驱动因素变得越来越重要。”

“此外，数字化经济的特点加剧了风险，使利润转移到避税或税率极低的实体的结构成为可能。我们现在正在探讨这个问题和可能的解决方案。”

包容性框架成员重申了在 2020 年达成基于共识的长期解决方案的承诺，并将于 2019 年提交给 G20。除了有关数字化的讨论，包容性框架还完成了一份关于 BEPS 行动 5（打击有害税收实践）的报告，该报告也于今日发布。

❖ 税收合作栏目

6.OECD 和荷兰讨论国际税收合作的发展^①

6.1 背景

经济合作与发展组织副秘书长 Ludger Schuknecht 和税收政策与征管中心主任 Pascal Saint-Amans 今天在巴黎会见了荷兰财政部长 Menno Snel 先生，就税收领域的国际合作进行了广泛的讨论，特别是关于解决逃税的问题。

6.2 主要内容

在这次讨论中，Saint-Amans 先生表示支持荷兰正在进行的税制改革，对荷兰政府最近采取的打击税基侵蚀和利润转移（BEPS）的措施表示了赞许，并指出迅速实施这些措施将有助于国际税收系统的现代化。

Snel 先生强调了经合组织领导的多边合作方法的重要性。各方一致认为，国际合作必须成为改善国际税收规则的计划的计划的核心，并承诺将继续密切合作以制定有用及高效的措施。

7.OECD、南非税务局和国家财政部继续加强税收合作^②

2019 年 1 月 11 日，OECD、南非税务局和南非国家财政部签署了一份合作备忘录，同意继续在税收领域进行合作。该合作备忘录有效期至 2023 年 12 月。

^①OECD (2019), OECD and the Netherlands discuss developments in international tax co-operation, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/oecd-and-the-netherlands-discuss-developments-in-international-tax-cooperation.htm>

^②OECD(2019), OECD, SARS and National Treasury continue partnership to strengthen tax co-operation, OECD Publishing, Paris. <http://www.oecd.org/tax/oecd-sars-and-national-treasury-continue-partnership-to-strengthen-tax-co-operation.htm>

三方有着悠久的合作历史，合作备忘录规定将继续推进该合作，通过分享 SARS、国家财政部和 OECD 成员国之间的经验来加强国际税收领域的现代化，以实现促进公平有效的税收制度和行政管理的共同目标。

该合作备忘录由 OECD 税收政策和征管中心全球关系和发展司司长 Ben Dickinson 先生、SARS 代理局长 Mark Kingon 先生和国家财政部总干事 Dondo Mogajane 先生在南非比勒陀利亚共同签署。

❖ 论著精选

8. 《2018 税收政策改革》节选——关于增值税/消费税（1）^①

本章主要阐明增值税税率已经稳定，一些国家税收收入的增加主要来自于有效税收征管和反欺诈手段。南非是 2018 年唯一一个增值税税率提高的国家。增值税的高税率促使很多国家寻求其他提高增值税税收收入的办法，通过扩大税基——取消或者重新规划优惠税率，以及一些征管和反欺诈的方式。其中一些方式，特别是分期付款和扩大国内逆向收费机制，意味着传统增值税的征税方式发生了重大改变。在一些国家降低增值税税率变成了解决公平问题或者是支持某些特殊行业的方式，虽然证据表明这些都是没什么针对性的政策工具。

在实行消费税的地区，政府除了进一步提高烟酒的消费税税率外还出台了新的税收以遏制有害消费。一些显著的改革包括：爱尔兰、南非、英国对含糖饮料征税，加拿大对大麻征税。

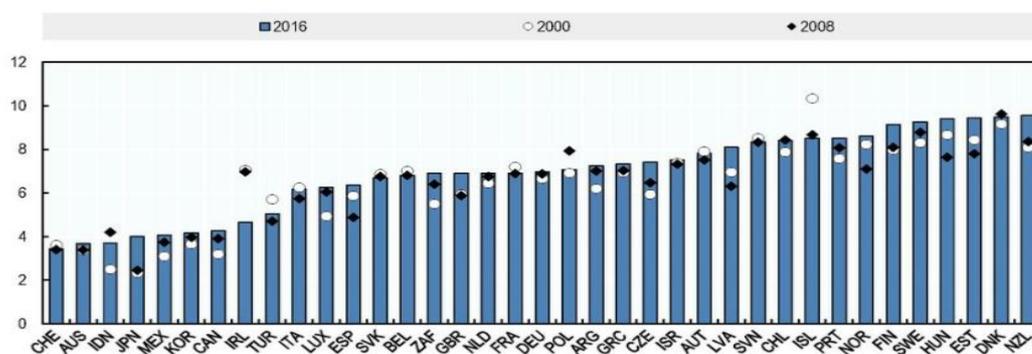
8.1 增值税税收收入创纪录

在过去 15 年里增值税税收收入在大多数国家都实现了增长。在本文涵盖的国家中，2016 年增值税税收收入占 GDP 的比例范围在 3.4%（瑞士）到 9.6%（新西兰）之间（图 3.12）。虽然各个国家的增值税税收收入占比不同，但是自 2000 年以来大多数国家的增值税收入增加了。在本调查涵盖的 37 个有增值税的国家中（除了美国），有 27 个国家在 2000 年到 2016 年期间增值税税收收入占 GDP 的比例有所增加。不过也有例外，比较明显的是爱尔兰和冰岛，他们 2000 年到

^① OECD (2018), Tax Policy Reforms 2018, OECD Publishing.
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018_9789264304468-en#page7

2016 年期间增值税税收收入占 GDP 的比例是下降的。然而爱尔兰的占比下降主要是因为其 GDP 的超常增速。

Figure 3.12. VAT revenues as a share of GDP by country



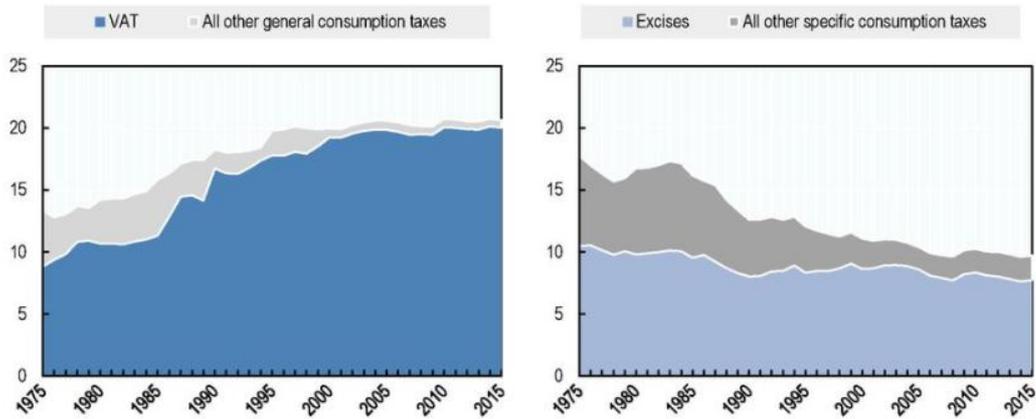
Note: 2015 data for Australia, Greece, Indonesia and South Africa.
Source: OECD and Global Revenue Statistics databases.

长期趋势表明增值税税收收入在大多数国家已经达到了有史以来的最高水平。1975 年 OECD 国家增值税税收收入占总税收收入比例通常低于 9%，现在增值税已经成为了消费税的主要税源，在 OECD 中增值税占总税收收入的平均比例为 15%（图 3.13）。许多因素导致了增值税税收收入的逐年增长，包括许多国家逐渐用增值税替代了一些消费税以及增值税税率的逐步提高（如下）。

因此虽然消费税占 GDP 的比例在过去 30 年内较为稳定，消费税中增值税的比例逐年稳定增长，而一些特定商品和服务的消费税在逐年下降。1975 年特殊消费税和其他一些特定种类的消费税占总税收收入的比例大约为 18%。现在这个比例在 OECD 中下降到了 10% 以下。2015 年阿根廷、印度尼西亚和南非，特殊商品与服务税占总税收收入的比例分别高达 11.2%、13.2% 和 15.9%。

Figure 3.13. Evolution of the share of consumption tax revenues in total tax revenues in the OECD

OECD average between 1975 and 2015

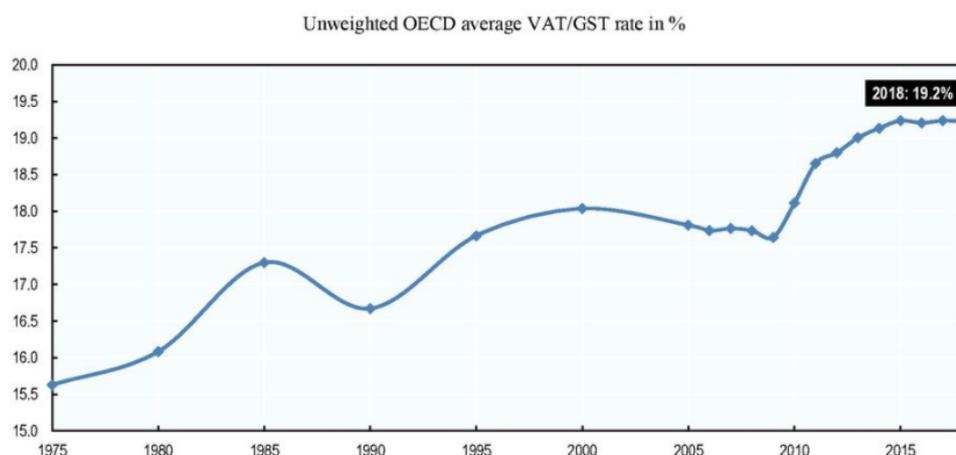


Source: (OECD, 2017_[13]), *Revenue Statistics: 1965-2016*, based on OECD Revenue Statistics database.

8.2 近几年增值税基准税率趋于稳定

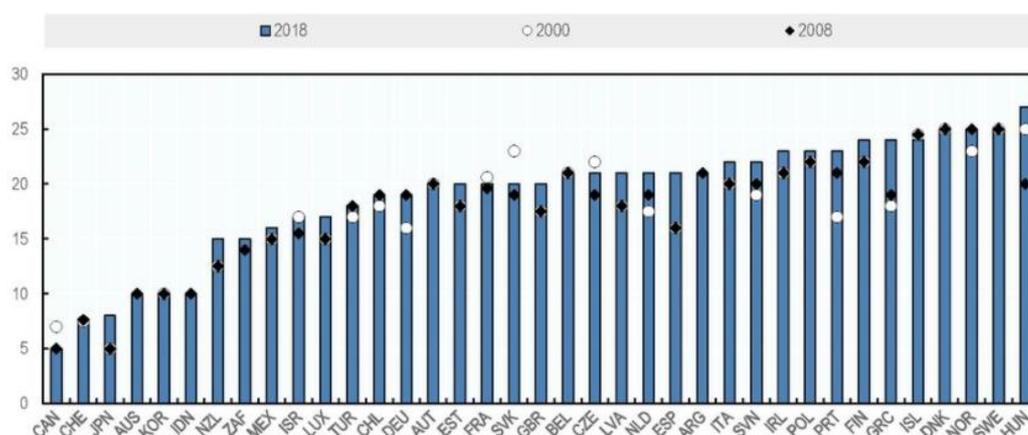
许多国家在金融危机后提高了他们的增值税基准税率。从 2008 年到 2015 年 OECD 平均增值税基准税率增加了 1.5 个百分点，从 17.6% 增加到了创纪录的 19.2%，加速了长期增值税基准税率的提高（图 3.14）。有 23 个国家在 2008 年到 2018 年期间至少提高过增值税基准税率一次，现在有 12 个国家的增值税基准税率大于等于 22%，而 2008 年这样的国家只有 6 个（图 3.15）。自 2008 年以来增值税税率上涨最快的国家是匈牙利，也是在本报告涵盖的国家中增值税基准税率最高（26%）的国家。提高增值税税率是各国在经济复苏期间加强各国财政稳定的普遍策略。因为提高增值税会直接增加税收却不会直接影响竞争力并且对经济增长的危害也比增加直接税要小（OECD_[14]）。

Figure 3.14. Evolution of the OECD average standard VAT rate until January 2018



Source: OECD Tax Database.

Figure 3.15. Standard VAT rates by country in 2000, 2008 and 2018



Note: VAT rates updated in June 2018.

Source: OECD Tax Database.

但是近年来不断提高增值税基准税率的趋势已经停止（图 3.14）。稳定的增值税基准税率可以部分归功于各国财政状况好转（详见第一章）。增值税基准税率的稳定还因为目前在许多国家税率已经达到了较高的水平，限制了税率进一步提高的可能。

只有少数国家宣布将在 2018 年和 2019 年提高增值税基准税率。在南非 2018 年的预算中，宣布增值税基准税率从 2018 年 4 月 1 日开始从 14% 提高至 15%。这是南非 25 年来首次提高增值税基准税率，旨在解决大众对国家不断增长的预算赤字的担忧，并弥补超预期的税收短缺。日本暗示将在 2019 年 10 月将消费税税率从 8% 提高到 10%。意大利在 2018 年提高增值税税率的计划被推迟了。根据现有法律如果政府未能采取有效的紧缩性财政政策（削减开支或提高替代性税

收），目前 22% 的增值税基准税率将在首先 2019 年提高至 24.2%，然后在 2020 年提高到 24.9%，2021 年提高到 25%。这表明当面临严峻的预算限制时，提高增值税基准税率仍然被政府视为快速增加收入的一种方式。瑞士是个例外，其增值税税率暂时提高至 8%，并将于 2018 年 1 月 1 日降至 7.7%。²¹ 瑞士现在是经合组织国家中增值税税率第二低的国家（图 3.15）。

8.3 增值税优惠税率有所改变，主要扩大了其应用范围

一些国家通过提高增值税优惠税率或缩小其应用范围扩大了增值税税基（表 3.10）。挪威将电影票、公共交通、酒店住宿、博物馆和游乐园的增值税税率从 10% 提高到了 12%，此前已在 2016 年从 8% 提高到了 10%。其他增值税优惠税率保持 15% 不变。作为直接税转向间接税的税收结构调整的一部分，荷兰政府提交草案从 2019 年 1 月 1 日起将适用于基本食品、书籍、药品、古董、博物馆、游泳池、动物园、剧院、体育场馆等的增值税优惠税率从 6% 提高到 9%。波兰将一些特定产品（包括某些卫生和制药产品）的增值税税率从 8% 提高至 23%，爱尔兰将太阳灯浴床的税率提高至基准税率。意大利增值税基准税率的提高可能意味着 10% 的优惠税税率会逐步提高。

这些改革大体符合经合组织的调查结果和建议。通过限制使用增值税优惠税率，维持较为宽泛的增值税税基能减少税收扭曲，并给各国留有余地将增值税基准税率保持在目前的水平或者更低。此外近期施行的一些改革致力于降低增值税优惠税率，这通常是改革倒退，因为他们不论在总体还是相对的都为富裕家庭提供更大的好处（专栏 3.8）

另一方面，出于公平的原因，一些国家已经降低了食品的增值税税率。拉脱维亚某些蔬菜和水果的增值税税率为 5%。在增值税基准税率最高的匈牙利，通过扩大增值税优惠税率的范围进一步减少了增值税税基。的确在去年牛奶、鸡蛋和家禽增值税税率降低后，从 2018 年 1 月 1 日起 5% 的增值税优惠税率被扩大到了猪肉内脏和鱼类。阿根廷降低了鸡肉、猪和兔肉的增值税税率，希腊降低了农业中间投入的增值税税率。这些增值税优惠税率试图通过减轻在贫困家庭支出中占较大份额的产品的税负来提高公平。然而，经合组织最近的分析（详见专栏 3.8）表明，这样的优惠税率最终并没有很好的完成目标，因为他们往往最终在绝对意义上为较为富裕的家庭提供更大的好处。

其他的增值税优惠税率也在扩大，通常是为了支持特定的行业。匈牙利已经在 2017 年将餐馆服务的增值税税率从 27% 降至 18%，在 2018 年将进一步将该税率减至 5%，互联网接入服务的增值税税率也将从 18% 降低至 5%。在瑞士电子书现在适用 2.5% 的增值税税率而非基准税率。西班牙降低了其生活文化节目的增值税税率。瑞典削减了自然区域“展示”的增值税税率以促进旅游业的发展。在希腊，一些岛屿的增值税优惠税率适用时间延长了 6 个月（直到 2018 年 6 月 30 日），并降低了养老院服务的增值税税率。奥地利也宣布有可能将住宿服务的增值税税率在 2018 年 11 月从之前的 13% 降至 10%。其中一些增值税减免，特别是针对餐饮和住宿服务的减免，不符合经合组织的建议因为他们往往是改革的倒退（专栏 3.8）。

Table 3.10. Changes to reduced VAT/GST rates

	General	Food	Hotels/ Restaurants	Newspapers/e- books	Culture	Other
Rate ↑ or scope ↓	(ITA) (NLD) NOR					IRL POL
Rate ↓ or scope ↑	LVA	ARG GRC HUN LVA	(AUT)	CHE	ESP	GRC HUN SWE

Note: Countries in brackets have only announced reforms.

Source: OECD Annual Tax Policy Reform Questionnaire.

欧盟委员会最近提议给欧盟成员国在设置增值税优惠税率方面更多的灵活性。现行规则允许欧盟成员国有两个至少是 5% 的优惠税率。但是近期欧盟委员会提议除现有的两个优惠税率和零税率之外，允许成员国施行第三个 0% 到 5% 的优惠税率。这是为了解决一些成员国拥有这种自由裁量权而另一些成员国却没有的反常现象。这个提议还包括用负面清单替代目前复杂的商品和服务的优惠税率或零税率清单。为了保障公共收入，欧盟成员国必须保证其加权平均增值税税率至少为 12%。该提案需要得到欧盟成员国的一致同意才能生效。（欧盟委员会 [15]）。

专栏 3.9 OECD 国家降低增值税税率的分配效应

除了智利和日本，其他所有经合组织国家都有一种或多种增值税优惠税率以支持各种政策目标。引入差别化税率结构的一个主要原因是促进公平。各国普遍认为，这一项举措旨在减轻在最贫穷家庭支出占比中较大的货物和服务（例如基本食品、水）的税收负担。各国通常也不对医药、卫生服务和住房施行高税率。增值税优惠税率通常还被用于促进“有价值”

商品（例如文化产品和教育）的消费和其他一些非分配目标，例如促进当地提供大量就业的商业活动（例如旅游）以及纠正外部性（例如节能设备）。

总的来说增值税免税、零税率和低税率不是一个很有针对性的援助低收入家庭的工具。以资助贫困人群为目的的减税政策（即解决分配目标）确实有积极的作用。例如，降低基本食物的税率为贫困人群提供了更多的支持。然而，尽管取得了这样的积极效果，但减少增值税税率仍不是一个能支持贫困家庭的理想工具。在最理想的情况下，富裕家庭从降低增值税获得的好处在绝对值上与贫穷家庭相当；在最坏的情况下，富裕家庭将获得比贫穷家庭更多的好处，这一结果并不令人惊讶。与贫困家庭相比，富裕家庭的消费更多，而且往往更倾向于消费昂贵的产品，因此，虽然贫困家庭可能会因为“必需品”的增值税降低而受益，但富裕家庭则会因为消费更多且更昂贵而受益更多。

惠及全部人口的现金转移计划，如果在运转良好的情况下，将会是更有效的工具，该计划能够补偿贫困家庭所缴纳的增值税。如果一个贫困家庭能够借由现金转移计划而得到直接补偿，那么该方法将会更有效，且以标准增值税对所有商品增税会更公平，尤其是当标准增值税率不是特别高的情况下。然而，应该注意到，通过转移计划补偿所有改革中的失败者，实际上是非常难以实现的。

就社会、文化和其他非分配目标的增值税优惠规定而言，富裕家庭将从增值税免税和减税政策中获取更多的收益。这些税收规定往往为富裕家庭提供了巨大的收益，以至于降低增值税率实际上具有回归效应——不论从总体收入的角度还是支出比例的角度来看。例如，在实施降低增值税的所有 OECD 国家中，降低酒店住宿和餐馆食物的增值税给富人带来的收益远大于给穷人带来的收益，无论从总体收入的角度还是支出占比的角度。类似的，在降低书籍，电影，戏剧和音乐会的增值税也有相似的结果，只是这种收益差距的绝对值较小。

最后，增值税税率差异很有可能不是纠正负外部性的最佳政策。如果增值税差异意味着活动的个人边际成本更接近社会的边际成本，则可以提高效率。但是，增值税是解决环境外部性的一种钝器，它很难对某些类型的污染起作用。例如，降低节能设备的税率可能会增加需求，从而刺激节能设备的消费。降低增值税率可能会激励人们从更多能耗的物品转向更少能耗的物品（消费者可能用新的节能冰箱代替旧冰箱）。然而，这也可能导致能源密集型产品的消费增加（消费者可以用新的冰箱和冷冻机代替旧的冰箱）。

8.4 征管的改进和反欺诈措施是各国增值税改革的核心部分

大量的增值税改革围绕着技术和征管的改进，以加强税收和打击欺诈行为。其中的一些改革措施加强了纳税人申报收入的义务，包括使用税收标准审计档案（SAF-T）以及给税收部门传输实时消费记录，例如，传输增值税发票。另外一些改革措施修改了税收的机制以打击特定的增值税欺诈行为，包括分期付款和将国内反向收费机制扩展到高度欺诈风险的部门。最后，还有一些改革措施将增值

税问责制扩展到价值链中的其他实体（例如线上市场）。各国普遍预计这些措施将带来大量额外的税收收入。SAF-T 的应用进展缓慢。SAF-T 由 OECD 国家开发，以便能够以企业化的电子格式，将企业的会计数据传输到税务机关。SAF-T 的主要目的是让税务机关可以进行更有效的税务检查。目前使用 SAF-T 的国家包括奥地利、法国（自愿）、卢森堡、波兰和葡萄牙。2018 年 1 月 1 日，波兰强制所有企业提交 SAF-T，在这之前仅仅是一定规模以上的大型企业才需要提交。挪威将原计划于 2018 年强制实施 SAF-T 报告的措施推迟到 2020 年。迄今为止，每个国家都采用了定制的 SAF-T 要求，而不是标准版本。最近的改革表明，实施增值税发票报告的措施正在日益普及。2017 年 7 月，西班牙推出了增值税近期发票申报系统，要求大型纳税人在发布后四日内以电子方式报告增值税发票。在匈牙利，增值税发票实时申报将于 2018 年 7 月 1 日生效，该系统将适用于 B2B 增值税高于 10 万福林（约合 320 欧元）的发票，并且要求客户收到发票的 24 小时内向税务机关报告。在意大利，强制性实时电子发票将于 2018 年 7 月逐步开始实施，并与 2019 年 1 月全面实施。该系统要求将所有相关的发票提交给意大利税务局的电子发票平台，该平台将实时验证和批准所有的应税交易。关于 B2C 的交易，波兰还设想逐步引入收银机，该收银机将自动并实时地将有关每个注册交易的记录传送到税务局的中央数据库。

国内反向收费机制正在被越来越多的欧洲国家所使用，用于打击消失的贸易商欺诈行为——欺诈者进口免征增值税的商品，在出售商品时收取增值税，并在向政府交纳增值税之前消失。国内反向收费机制通过使消费者（而不是供应商）收集国内供应品的税收凭证，阻止了供应商收取增值税并随之消失的欺诈行为。这种机制正在被更多的欧盟国家采用，尤其是针对一些容易被欺诈的，高价值的，且易于被运输的商品（例如移动电话，笔记本电脑，黄金等）。在此背景下，希腊最近采用国内反向收费机制销售特定电子设备（手机，游戏机，平板电脑和笔记本电脑）。在拉脱维亚，自 2018 年 1 月 1 日起，反向收费机制扩展到建筑材料、游戏机和家用电器的销售中。作为打击影子经济的一部分，拉脱维亚还将增值税登记门槛从 5 万欧元降低到 4 万欧元，并将个人发票的披露门槛从 1430 欧元降低到 150 欧元。

分期付款越来越被认为是一种打击欺诈的增值税收税方式之一。根据分期付款的机制，企业对其供应品征收的增值税实际上并非由供应商收取，而是单独收

取以确保全部的增值税都向税务机关支付。一些国家正在引入或考虑不同的分期付款方式。在波兰，分期付款要求 B2B 的客户将其发票的增值税部分支付到其供应商持有的单独增值税银行账户中，该账户将由税务机关监控并专门用于结算供应商的增值税应纳税款。最初计划于 2018 年 1 月 1 日生效的新系统现在将推迟到 7 月生效。波兰的分期付款方式与意大利在某些企业对政府交易中使用的的方式不同，后者向公共实体提供的增值税由这些实体保留，并直接汇给税务机关。英国就某些供应品的分期付款问题进行了磋商（这将需要支付服务提供商收取某种形式的增值税）。

同样，澳大利亚将要求新建住宅物业的购买者将消费税直接汇给税务机关，作为和解的一部分。根据现行法律（商品及服务税包含在购买价格中且开发商将商品及服务税退税给税务机关），一些开发商虽然已经就其建设成本申请了商品及服务税，但未能汇出商品及服务税。由于大多数购买者使用法律服务来转让房产以完成购买，因此预计购买者受到新措施的影响将较小。该措施将于 2018 年 7 月 1 日生效。

在早期一揽子措施的基础上，英国加大了在网上销售中打击增值税欺诈的力度。新措施将使在线市场对国内或国外卖方在其平台上的任何未来未缴纳的增值税“共同和单独”承担责任。在线市场将需要检查卖方增值税号码的有效性，在线卖家必须显示他们在线市场上的增值税号码。政府还在考虑为在线购买引入增值税分期付款。

最后，国际征管合作和信息交换将越来越被考虑为打击增值税欺诈和逃税的方式之一。各国政府越来越认识到，信息交换和征管合作在打击国际增值税欺诈和确保在经济数字化背景下有效征税方面发挥的重要作用。2018 年 OECD 关于数字化带来的税收挑战的报告强调了这一需求，并表明了 OECD 组织在该领域的工作正在进行中。在欧盟，这种合作得到了欧盟反欺诈专家网络“Eurofisc”的支持。欧盟委员会已于 2017 年 11 月加强征管合作，并在会员国税务机关和执法机关之间建立实时信息共享和业务合作的在线系统。欧盟与挪威于 2018 年 2 月签署了双边信息交换协议。

9. 《国内收入调动—80个国家税收水平和税收结构的新数据库》—节选 1^①

9.1 摘要

国内资源调动对于资助政府服务和支持发展至关重要。税收是一项重要的国内收入来源，会对其它社会和经济成果产生重要影响。因此，了解税收水平和税收结构的差异是讨论国内资源调动和税收改革的基础。

本文以新的《全球收入统计数据库》为基础，提供了 80 个国家税收水平和税收结构的证据。它比较了不同国家、地区和不同时期的税收占 GDP 比重和税收结构。税收占 GDP 比重、人均 GDP 和税收结构之间的关系在相关性分析中进行评估。新数据库为研究人员和财政政策分析师提供了宝贵的见解，并实现了高水平的可比性和可靠性。

9.2 引言

在几乎所有经济体中，税收都是政府资源的重要组成部分。在支持政府提供公共服务、收入再分配和解决其它财政政策问题方面，税收收入和非税收入发挥着重要作用，例如确保经济持续增长和鼓励理想的社会经济行为（Wahrig 和 Gancedo Vallina, 2011[1]）。与非税收入相比，税收收入通常规模更大，收入流更稳定，抵御外部冲击的能力更强(OECD/AfDB/UNECA, 2010[2]; TeVelde, 2014[3]; European Parliament, 2014[4]; OECD, 2014[5])。因此，税收是治理和发展的关键投入。政府（通过选择、确定税收的种类和水平）组织税收收入的方式本身也具有社会和经济影响。

因此，考虑经济体的税收水平和税收结构是税收政策改革和国内收入动员的关键第一步。亚的斯税收倡议（International Tax Compact, 2015[6]）认识到衡量国内资源调动的重要性。《全球收入统计数据库》通过提供 1990 年至 2016 年期间 80 个国家的详细、可比税收数据以及非洲、拉丁美洲和加勒比地区（LAC）地区以及整个经合组织的未加权平均数据^②，为实现这一目标做出了贡献。这些国家总共占全球 GDP 的近 60%，为全面分析上述四个区域奠定了基础^③。

^①Modica, E., S. Laudage and M. Harding (2018), “Domestic Revenue Mobilisation: A new database on tax levels and structures in 80 countries”, OECD Taxation Working Papers, No. 36, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/a87feae8-en>

^②为了便于比较，本工作论文在分析中所采用的数据截至 2015 年：《全球收入统计数据库》中汇集了 LAC 和经合组织国家截至 2016 年的数据，以及非洲和亚洲国家截至 2015 年的数据。本文分析涵盖 2000-2015 年这段时期，但是某些分析从可以获得数据的 1990 年开始。

^③International Monetary Fund (2017^[33]), *World Economic Outlook*.

数据库提供了所有国家的两大关键可比指标：税收占 GDP 比重和税收结构（某税种收入占税收总收入比重）。《全球收入统计数据库》还提供了以本国货币和美元计的税收收入数据。这些数据可以用于一国的税收政策制定或征管改革，也可以用于跨国可比分析。通过考察政策、实践和数据的历史趋势，并对相似经济体进行比较，可以初步了解税收政策或征管改革的潜在途径。

数据库中各国之间有着很大差异，最近几十年来许多国家也发生了巨大变化。通过比较根据最新数据计算得出的税收占 GDP 比重，我们发现各国和地区之间的税收水平差异很大：非洲国家最低为 10.8%，最高为 30.3%；亚洲国家最低为 11.8%，最高为 30.7%；拉丁美洲和加勒比地区最低为 12.4%，最高为 38.6%；经合组织国家最低为 16.2%，最高为 45.9%。近几十年来，随着税收水平较低国家开展的一系列行动，税收水平区间大幅收窄：自 2000 年以来，这些国家中有四分之三提高了税收占 GDP 比重，其中税收水平较低国家的提升幅度最大。非洲、拉丁美洲和加勒比地区税收占 GDP 比重提升幅度较大，而经合组织国家由于本身起点很高，在这段时期的变化幅度十分有限。

各地区和国家的税收结构（即用于产生收入的税收组合）也存在很大差异。在所有国家中，三个主要收入来源是所得和利润税、社会保障金（SSCs）以及货物和劳务税。虽然有的国家在不同程度上都征收财产税、工薪税和其它税种^①，但是其税收贡献并不是很大。

《全球收入统计数据库》使用四个收入统计数据出版物的数据进行构建：《非洲收入统计数据》(OECD/ATAF/AUC, 2017[7])、《亚洲国家收入统计数据》(OECD, 2017[8])、《拉丁美洲和加勒比地区收入统计数据》(OECD et al., 2018[9])和《经合组织国家收入统计数据》(OECD, 2017[10])。这些出版物由经合组织与一些区域合作伙伴共同编写，并得到欧盟的财政支持（见专栏 1 以获取进一步信息）。该数据库与所有其它出版物一样，均借鉴了经合组织的税收分类，并与其它主要报告标准相协调，例如国民账户体系(European Commission et al., 2009[11])、欧洲账户体系(European Commission, 2010[12])和政府财政统计手册(International Monetary Fund, 2014[13])。所有数据均在政府一般层级报告，其中包括中央级、

^① “其它税种” 包括工薪税、财产税和其它无法归入主要税种的税。

次国家级和社会保障基金数据^①。数据库每年更新四次，将可获得的最新数据和
国家信息纳入其中。

本文对数据库中包含的 80 个国家的税收水平和结构进行了初步扫描，对最近一年和不同时期的数据进行比较分析，同时考虑到数据库涵盖的不同区域。这些国家的税收收入水平和结构取决于众多潜在因素，包括政府支出承诺、收入水平、国际参与、经济结构、税收道德、征管能力以及资源禀赋。例如，石油储量丰富的国家由于税基狭窄且对石油部门收入高度依赖，它们的税收占 GDP 比重往往较低。了解这些因素对每个国家的收入水平和结构的影响，将在文献中关键研究 (Koenig and Wagener, 2012[14]; Tosun and Abizadeh, 2005[15]; Xing, 2011[16]) 的基础上，进一步拓宽深入研究的途径，但未在本文中涉及。尽管如此，本文通过相关性的初步分析，就人均 GDP、税收占 GDP 比重和税收结构之间的关系提出了初步观察。

本文结构如下：第 2 节简要概述了构建数据库的方法及关键指标；第 3 节介绍了数据库中 80 个国家的税收水平，探讨了不同地区的税收水平以及不同时期的变化；第 4 节分析了 80 个国家的税收结构，总结不同国家税收制度的类型；第 5 节使用相关性分析对税收结构与税收占 GDP 比重之间的联系进行初步分析，得出初步观察并就深入研究的途径给出建议；第 6 节是文章结论。

9.3 方法和指标

《全球收入统计数据库》中的国家数据来自四个《收入统计数据》出版物，每个出版物都是每年出版一次^②。这些出版物侧重于前文所述四个国家集团中每个国家的国内资源调动。专栏 1 进一步介绍了各出版物和相关合作伙伴的信息。如《经合组织解释性指南》(OECD, 2016[17]) 所述，这四份出版物使用了相同的分类系统和方法。

本节简要概述了用于编制区域出版物和《全球收入统计数据库》的基础区域数据库所使用的方法。

9.3.1 定义和税收分类

^①数据库中有少数国家没有次中央级和社会保障基金数据。

^②涵盖的国家和数据年份详见附录 A。

《经合组织解释性指南》中规定的税收分类从 20 世纪 70 年代以来就开始使用，是政策制定者、学者和研究人员的国际参考文献。^①

《经合组织解释性指南》将税收定义为政府强制、无偿取得的收入。所谓无偿是指政府提供的福利通常与税收收入不成比例。

在经合组织分类中，税收按税基分类：所得和利润（标题 1000），强制性 SSC（标题 2000），工薪和劳动力（标题 3000），财产（标题 4000），货物和劳务（标题 5000），其它税收（标题 6000）。

关于税收概念、税收分类和报告依据的进一步信息，详见本文件附录 C 和《经合组织解释性指南》。

9.3.2 关键指标：衡量税收水平和结构

衡量在数据集中的 80 个国家税收水平和结构的指标主要有两个：税收占 GDP 比重，以及各税种收入占税收总收入的比重。《全球收入统计数据库》提供了以本国货币和美元计的税收收入数据。

税收占 GDP 比重（以 GDP 百分比形式表示的税收总收入）衡量的是一个国家的税收水平，它等于一个国家的名义税收收入除以该国同年的名义 GDP。主要税收类别也以 GDP 的百分比形式表示。这是跨国研究中常用的关键指标之一，因为它提供了一种比较不同国家和不同时期税收水平的标准方法。

专栏 1：《收入统计数据》出版物介绍

截至 2018 年 6 月，共有四个《收入统计数据》出版物，共涵盖 79 个国家。^②

《非洲收入统计数据》：2016 年首次出版《非洲收入统计数据》系列，其中包括 1990 年以来 8 个非洲国家的可比税收数据。2017 年第二版出版，其中包括 16 个非洲国家和（非加权）非洲（16 个）平均值。该出版物由经合组织税收政策和征管中心、经合组织发展中心与非盟委员会（AUC）和非洲税收管理论坛（ATAF）共同撰写，并得到了欧盟的财政支持。

《亚洲及太平洋国家收入统计数据》：本出版物由经合组织税收政策和征管中心、经合组织发展中心与亚洲开发银行和太平洋岛屿税收管理协会联合出版，并得到欧盟的财政支持。它汇集了 1990 年以来亚洲七个国家（包括两个经合组织成员国）的可比税收统计数据。从 2018 年开始，它将增列许多太平洋国家（包括两个经合组织成员国）的数据。

^①《解释性指南》对税收收入进行了分类。非税收入未列入《指南》或《全球收入统计数据库》中。但《非洲收入统计数据》中有非税收入的数据和分类。

^②《全球收入统计数据库》中第 80 个国家是立陶宛，其数据由立陶宛财政部代表向经合组织提供。

《拉丁美洲和加勒比地区收入统计数据》：由经合组织税收政策和管理中心、经合组织发展中心、美洲税收管理中心（CIAT）、拉丁美洲和加勒比经济委员会（ECLAC）和美洲开发银行（IDB）联合出版。它提供了 25 个拉丁美洲和加勒比经济体（包括两个经合组织成员国）自 1990 年以来详细、国际可比的税收收入数据。

《收入统计数据》：每年出版一次，以统一的格式列出经合组织 35 个成员国自 1965 年以来的详细、国际可比的税收数据。

税收结构以总税收的百分比来表示，即各税种收入占税收总收入的百分比。该指标可以反映不同税种（例如，所得税或货劳税）在整体税收组合中的相对重要性。该指标可以对税收收入构成进行跨国和跨时间比较。

9.3.3 方法：计算税收占 GDP 比重

《综合收入统计数据库》中的税收占 GDP 比重显示的是税收总收入占 GDP 的百分比。该比率取决于其分子（税收收入）和分母（GDP），二者也都受历史修订的影响：

- 分子（税收收入）：用于分子的税收收入数据每年由各国财政部、税务局和国家统计局以信函形式提交，或者从公共网站提取。该税收收入包括次中央级收入，即省级和地方政府征收的收入，另外还包括向政府支付的强制性社会保障金，从而使得社会福利资金来源方式不同国家之间的数据是可比的。69 个国家的纳税年度与日历年度一致，而 11 个国家的纳税年度与日历年度不同。如相关《收入统计数据》出版物所示，税收收入按收付实现制或权责发生制进行报告^①。
- 分母（GDP）：用于分母的 GDP 数据来自经合组织国民账户、国际货币基金组织世界经济展望和官方国民账户数据，具体取决于地区或国家^②。报告年度与日历年度不同时，我们通过汇总季度 GDP 估值或通过调整年度 GDP 数据来估算年度 GDP，以使其与报告年度更加一致。

9.4 税收水平：全球税收占 GDP 比重

一个经济体的税收水平表明了政府可用于资助公共服务、投资基础设施以及收入再分配的资源，也粗略反映了税收制度对经济造成的负担。

^①权责发生制数据是指在纳税义务发生时记录的数据，而收付实现制数据是指政府收到税收收入时记录的数据（见《解释性指南》第 20 和 21 节）。

^②非洲：南非使用的是国际货币基金组织世界经济展望 2017 年 4 月数据和经合组织国民账户数据。

LAC：智利和墨西哥使用的是经合组织国民账户数据，其它国家使用的是其它国家的官方国民账户数据。古巴使用的是 CEPALSTAT（拉加经委会）数据。阿根廷、巴哈马、巴拿马、巴拉圭和委内瑞拉使用的是世界经济展望（IMF）数据。

亚洲：国家统计局数据，印度尼西亚、哈萨克斯坦、马来西亚、菲律宾和新加坡使用的是 CEIC（亚洲和东盟经济数据库）数据。

税收占 GDP 比重是分析经济体税收水平的基本指标，它反映了经济体产生的税收收入规模，可以实现跨国家和跨时间的比较。因此，税收占 GDP 比重是讨论政府财政、税收政策改革和国内资源调动的关键立足点。

税收占 GDP 比重受到许多因素的影响。首先是经济因素，例如收入水平，人均收入较高的国家往往有较高的税收收入，其它经济因素还包括消费水平、贸易开放程度、非正规部门规模以及部门经济构成，它们都对税收占 GDP 比重产生影响(Addison and Levin, 2012[18]; OECD, 2014[5]; Profeta and Scabrosetti, 2010[19])。例如，农业比重较高的国家的税收占 GDP 比重往往较低，而经济多样化的国家的税收占 GDP 比重往往较高(OECD/AfDB/UNECA, 2010[20])。另外，对于从自然资源部门获得很高收入的“资源丰富型”国家，它们的税收占 GDP 比重往往较低，这是因为这些国家税基狭窄，过度依赖于资源部门。影响税收占 GDP 比重的另外一个因素是国家机构能力。如果税务机关征管能力薄弱，就无法高效地征税，还可能出现制度化腐败、逃税和税收流失。最后，地理位置、外债程度和外国援助份额也是影响税收占 GDP 比重的重要决定因素。

本节概述了数据库中 80 个国家的税收占 GDP 比重，首先介绍了 2015 年各国的税收占 GDP 比重，然后探讨了它长期以来的变化趋势，包括各国税收占 GDP 比重分布的变化。

9.4.12015 年税收占 GDP 比重

2015 年^①，数据库中 80 个国家的税收占 GDP 比重，最低为 10.8%，最高为 45.9%（图 1），在此区间内各区域、国家之间有着显著的差异。就未加权平均值而言，经合组织国家的税收占 GDP 比重高于非洲国家以及拉丁美洲和加勒比国家。

数据库各国中，丹麦和法国的税收占 GDP 比重最高，超过了 45%。2015 年，约一半国家的税收占 GDP 比重介于 20% 至 35% 之间。五分之一国家的税收占 GDP 比重超过 35%。刚果民主共和国、多米尼加共和国、危地马拉、印度尼西亚、新加坡和乌干达的税收占 GDP 比重最低，不到 15%。

数据库中四组国家的税收占 GDP 比重呈现出不同的模式，其中非洲、亚洲和拉丁美洲国家的平均值最低，经合组织国家平均值最高：

^①截至目前，我们掌握的所有数据库国家税收占 GDP 比重最新的数据是 2015 年度数据。今年底，随着《非洲收入统计数据》和《亚洲和太平洋国家收入统计数据》在第四季度公布后，数据库中所有国家的税收占 GDP 比重数据将更新至 2016 年。

- 非洲：数据集中 16 个非洲国家 2015 年的税收占 GDP 比重平均为 19.1%，多数非洲国家与 LAC 国家类似，税收占 GDP 比重都低于 25%。非洲国家中，突尼斯的税收占 GDP 比重最高，为 30.3%。
- 亚洲：日本（也列于经合组织国家分类中）的税收占 GDP 比重是数据集中 7 个亚洲国家中最高的（30.7%），与许多其它经合组织国家类似。2015 年，哈萨克斯坦、马来西亚和菲律宾的税收占 GDP 比重介于 15% 至 20%，亚洲国家中最低的是印度尼西亚（11.8%）^①。
- LAC^②：LAC 税收占 GDP 比重均值为 23.1%，几乎四分之三 LAC 国家的税收占 GDP 比重介于 15% 至 30% 之间。危地马拉的税收占 GDP 比重最低，为 12.4%，古巴最高，为 38.6%。
- 经合组织：多数经合组织国家的税收占 GDP 比重都超过 25%，但少数国家例外，如智利（20.5%）、爱尔兰（23.1%）和墨西哥（16.2%）。2015 年，经合组织国家税收占 GDP 比重均值为 34.0%。

9.4.2 税收占 GDP 比重的长期趋势

1990 年至 2016 年间，《全球收入统计数据库》中各国之间税收水平的变化有很大差异。这段时期各国税收占 GDP 比重的变化，反映了各国税收水平的长期变化是税收政策、征管改革以及商业周期变化共同影响的结果。税收占 GDP 比重增加，说明了税收收入的总体变化高于 GDP 整体变化。

数据库中的四组国家中，非洲国家和 LAC 国家的税收占 GDP 比重一直在增加，而经合组织国家税收占 GDP 比重均值只有小幅变化（见表 1）。

2000 年至 2015 年间，非洲国家税收占 GDP 比重均值提升了约 5 个百分点，从 2000 年的 14.2% 提高至 2015 年的 19.1%。同一时期，LAC 国家税收占 GDP 比重均值提高了 5.1 个百分点，而在 1990 至 2015 年期间，从 16.0% 提高至 23.1%，提升了 7.1 个百分点。无论是非洲还是 LAC 国家，其增长都是税收制度和征管理现代化以及税收政策改革共同作用的结果。相比之下，经合组织税收占 GDP 比重均值高于上述两个区域，从 1990 到 2015 年一直都是超过 30%。

表 1：非洲、LAC 和经合组织税收占 GDP 比重均值的变化

	非洲（16 国）-均值	LAC-均值	经合组织-均值
1990	..	16.0	31.9
2000	14.2	18.0	33.9

^①《亚洲和太平洋国家收入统计数据》中没有亚洲的平均值数据，这是因为该出版物数据库中只有 7 个亚洲国家。因此，《全球收入统计数据库》中也没有亚洲国家的平均值。

^②13 LAC 是指拉丁美洲和加勒比地区，数据库中的 LAC 国家共有 25 个。

2010	17.2	20.9	32.5
2015	19.1	23.1	34.0

来源：OECD(2018[21]), Global Revenue Statistics Database,
https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

图 2 显示了整个时期的趋势，重点展示了非洲、LAC 和经合组织税收占 GDP 比重的演变^①。经合组织的税收占 GDP 比重均值在整个时期都是最高的，随着时间的推移变化并不大。非洲（16 国）均值和 LAC 均值都呈现出类似的上升趋势，但是 LAC 平均值比非洲（16 国）平均值高出 3 到 4 个百分点。

此外，图 2 还在每个区域分别选取了税收占 GDP 比重较高和较低的国家，展示该数据的变化趋势：

- 丹麦在整个时期（1990-2015 年）的税收占 GDP 比重最高，最低为 43.8%，最高为 48.6%。
- 在非洲国家中，自 2000 年以来，刚果民主共和国的税收占 GDP 比重最低，在过去的 16 年间这一数字从 2000 年开始的略高于 0%，增加到 2015 年的 10.8%，猛增了 10 个百分点。
- 图 2 还展示了印尼和日本这两个亚洲国家的税收占 GDP 比重变化趋势。在数据年份的前几年（1997-2000 年），印尼的税收占 GDP 比重波动性较大，最低为 7.4%，最高为 9.3%，到了 2008 年增至最高的 14.2%，后又逐渐降至 2015 年的 11.8%。日本的税收占 GDP 比重介于 24.5% 和 30.7% 之间，且一直低于经合组织的平均水平。
- 在 LAC 地区，危地马拉在 2015 年的税收占 GDP 比重最低。危地马拉的税收占 GDP 比重从 1990 年的 8.8% 增至 2007 年的 13.9% 后，于 2008 年开始进入下行通道，这与同期 LAC 均值走势形成了鲜明对比。

● 前面几节重点介绍了 2015 年 80 个国家的税收水平，并研究了 1990 年至 2015 年间税收水平的变化。本节更详细地探讨了近几十年税收占 GDP 比重的变化，识别了参与国该比重增加或减少的变化情况。

^①《亚洲和太平洋国家收入统计数据》中没有列出亚洲的平均值数据，这是因为其数据库中只包含七个亚洲国家。因此，《全球收入统计数据库》也无法提供该数据。

由于数据库中不是所有国家都提供了整个时期的数据，因此本节重点介绍 2000 年以来的变化情况^①。

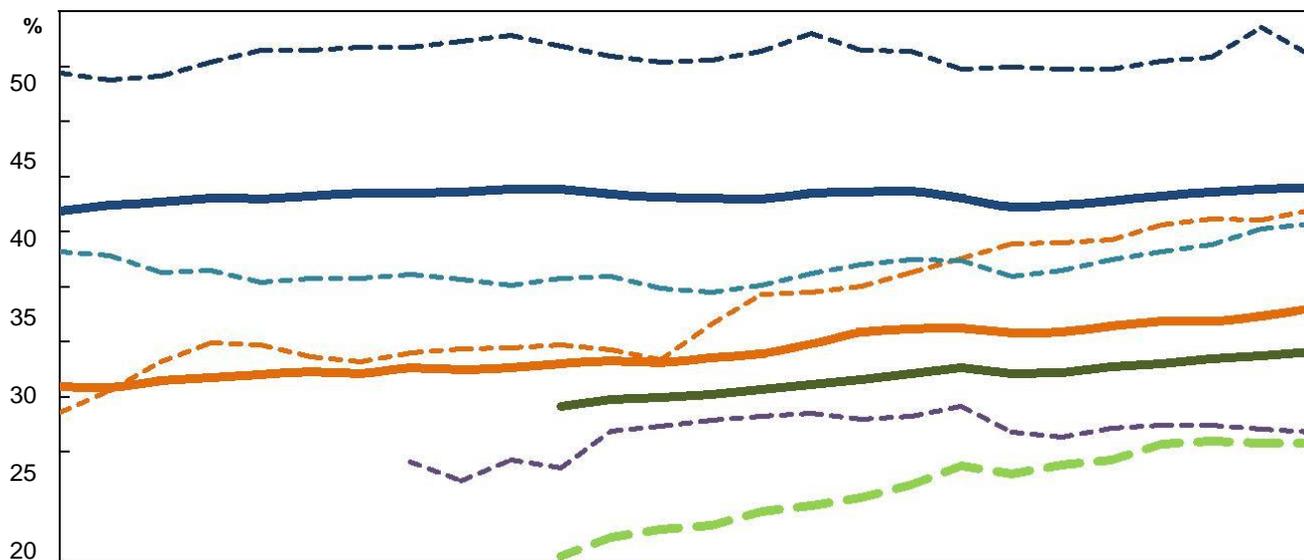


图 2：部分国家的税收占 GDP 比重（1990-2015 年）

注：图 2 从每组国家中选取出税收占 GDP 比重较高和较低的国家进行展示。其余国家的税收占 GDP 比重见数据库。

来源：OECD (2018[21]), Global Revenue Statistics Database,
https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

9.4.3 近几十年税收占 GDP 比重的变化

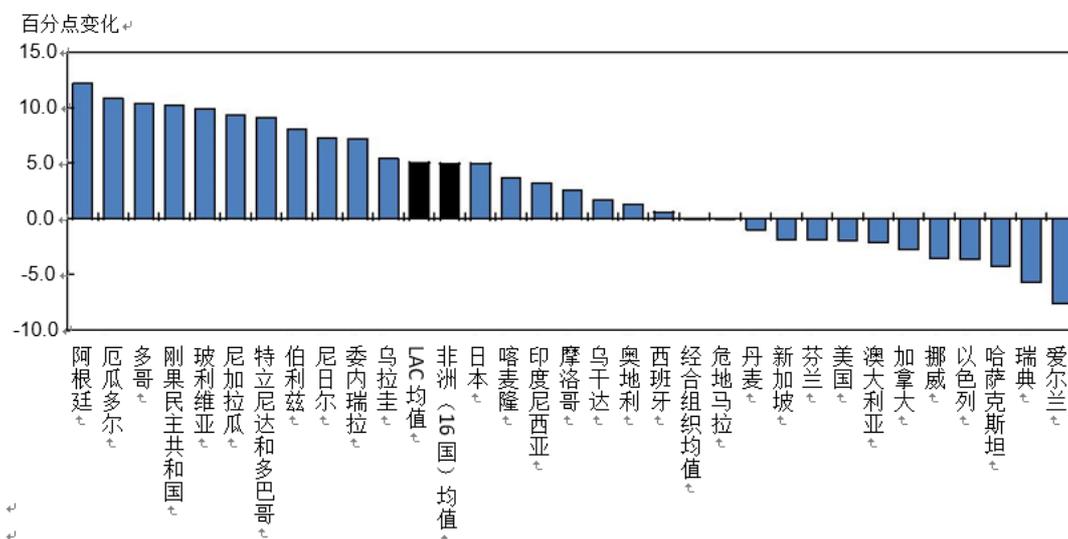
如前所述，2000 年至 2015 年期间，80 个国家的税收水平变化存在很大差异。通过比较整个时期从开始到结束各国税收占 GDP 比重的变化幅度，可以总体衡量参与国税收水平的变化情况。

2000 年至 2015 年各国税收占 GDP 比重的变化区间为-7.6 至 12.2 个百分点（见图 3，它列出了数据库各国的最大增幅和降幅）。增幅最大的国家是阿根廷，为 12.2 个百分点。2000 年到 2015 年期间，刚果民主共和国、厄瓜多尔和多哥税收占 GDP 比重的增幅也超过了 10 个百分点。经历最大降幅的国家有爱尔兰（-7.6 个百分点）、瑞典（-5.7 个百分点）和哈萨克斯坦（-4.3 个百分点）。非

^①数据库中提供了 1990 年以来的可比税收占 GDP 比重数据，可以用来确定税收收入的趋势。大约三分之一的国家无法提供自 1990 年以来的数据，因此本工作论文侧重于 2000 年至 2015 年的信息，这是因为除了一个国家之外，所有国家都有这段时期的数据。

洲（16国）和 LAC 国家税收占 GDP 比重均值分别增加了 5.0 和 5.1 个百分点。经合组织的平均值增幅为 0.1 个百分点。

图 3：部分国家税收占 GDP 比重的变化（2000-2015 年）



注：本文从数据库中选取了 2000 年至 2015 年间税收占 GDP 比重变化幅度最大和最小的国家，其余国家的变化幅度介于-1.3 至 6.6 个百分点之间。爱尔兰的税收占 GDP 比重出现大幅下滑，这是因为 2015 年爱尔兰的名义 GDP 增长超过 30%，超过当年税收收入增长幅度。

来源：OECD (2018[21]), Global Revenue Statistics Database,

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

80 个国家税收占 GDP 比重在 2000 至 2015 年间的变化分布情况表明，数据库中有接近四分之三的国家（59 个）的这一数据在这段时期出现增长（图 4）。有一半国家的税收占 GDP 比重增加了 0.1-4.9 个百分点，还有四分之一的国家增长幅度超过 4.9 个百分点，且主要集中于非洲和 LAC 国家。有四分之一国家税收占 GDP 比重变化幅度较小，几乎全部都是经合组织国家。

图 4：税收占 GDP 比重百分点变化分布（2000-2015 年）



注：肯尼亚不在其中，这是因为没有该国 2000 年的税收收入数据。

来源：OECD (2018[21]), Global Revenue Statistics Database,

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

9.4.4 2000 至 2015 年间税收占 GDP 比重的收敛

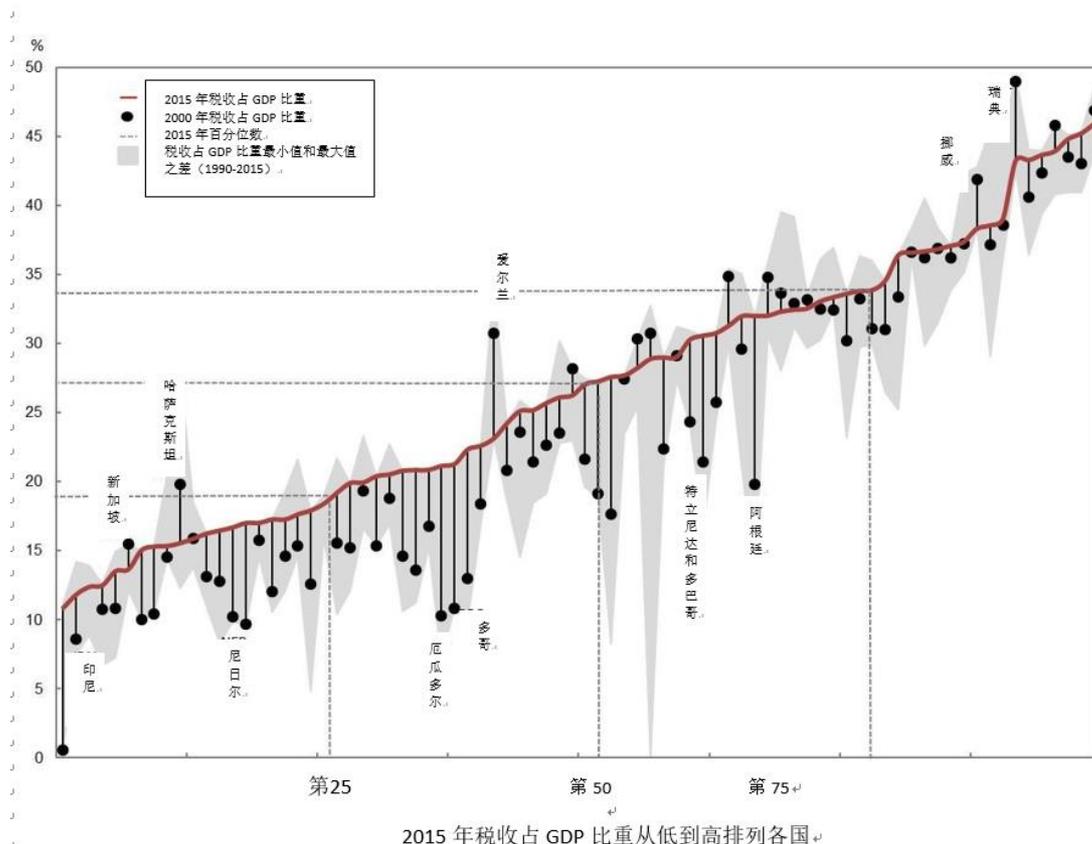
总的来说，这 80 个国家的税收占 GDP 比重的变化导致了自 2000 年以来各国之间税收水平分布呈收敛态势。2015 年，80 个国家的税收占 GDP 比重分布范围介于 10.8% 和 45.9% 之间，中位数为 26.2%（参见红线，图 5）。在下四分位数区间，税收占 GDP 比重介于 10.8% 和 17.9% 之间，主要是来自非洲，亚洲和 LAC 国家。半数国家的税收占 GDP 比重在 18.2%（第 25 百分位数）和 33.2%（第 75 百分位数）之间，来自所有三个地区和经合组织的国家都在这一组中。上四分位数区间是税收占 GDP 比重超过 33.2% 的国家，除古巴外，这些国家均为经合组织国家。

自 2000 年以来，这 80 个国家中有四分之三国家的税收占 GDP 比重有所增加，由红线下方的黑点（图 5）表示，黑点代表的是不同国家在 2000 年的税收占 GDP 比重。该图表还显示了在数据库统计期间（1990-2015 年）各国最高税率与最低税率之差。从 2000 年到 2015 年，有 20 个国家的税收占 GDP 比重出现下降，其中以哈萨克斯坦、爱尔兰和瑞典的降幅最大。

对于税收占 GDP 比重较低的国家，其税收占 GDP 比重的增幅往往较大；而对于那些比重较高的国家而言，增幅则较小，这导致各国税收占 GDP 比重从长期来看呈收敛之势。2000 年至 2015 年，除哈萨克斯坦、爱尔兰和新加坡外，几乎所有税收占 GDP 比重低于中位数的国家都有正值或接近零的变化。对于税收占 GDP 比重低于中位数的国家，其税收占 GDP 比重增幅最大，介于 -7.6 和 10.8 个百分点之间，平均达到 3.5 个百分点。相反，对于处于上四分位数的国家（即 2015 年税收占 GDP 比重超过 33.2% 的国家），2000 年至 2015 年税收占 GDP 比重的变化值介于 -5.7 和 3.5 个百分点之间，平均达到 0.6 个百分点。因此，2015 年税收占 GDP 比重低于 26.2% 的国家的比重增幅大于税收占 GDP 比重较高的国家，这导致税收占 GDP 比重总体向较高值收敛。

总的来说，与 2000 年相比，这些变化降低了 2015 年 80 个国家的税收占 GDP 比重的离散度，通过从 2000 年的 0.46 降至 2015 年的 -0.35 的所有国家总税收占 GDP 比重的变异系数（标准差除以均值）的变化即可看出。通过使用该数据库，并借鉴了有关该主题的大量文献 (Becker, J. and M. Elsayyad, 2009[22]; Švec Busowska and Busowki, 2016[23]; Delgado, 2013[24]; Delgado and Presno, 2011[25]; Tibulca, 2015[26])，可以进一步分析、研究在此期间是否出现税收占 GDP 比重收敛的趋势。

图 5：2000 和 2015 年税收占 GDP 比重的分布



注：该分布图包括所有 80 个国家，2000 年至 2015 年税收占 GDP 比重变化最大的国家予以特别注明。

来源：OECD (2018[21]), Global Revenue Statistics Database,
https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

10. 《为非征税地境内纳税人设计的简易登记和征收机制回顾和评估》一节选 1^①

10.1 摘要

本文回顾并评估了简易登记和征收机制对于征税权有限或无权实际执行收税或其他遵从义务的管辖区确保纳税人遵从的效力。虽然各管辖区在解决这一问题上的经验主要集中于消费税，但是这种经验，以及从中汲取的教训，是可以供面临同样问题的其他税制借鉴的。许多管辖区都实行了（和正在实行）简易登记和征收机制，对 B2C（企业对消费者）环境下非征税地境内的纳税人加以管理。虽然各管辖区简易机制的效力如何还缺乏足够证据，但目前（在欧盟）能够取得

^①OECD (2018), Hellerstein, W., S. Buydens and D. Koulouri (2018), “Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment”, OECD Taxation Working Papers, No. 39, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/64bcf5de-en>

的最佳证据表明简易机制在实践中行之有效，能实现较高遵从度，因为有关税款中的绝大部分都集中于一小部分大企业，还因为遵从负担得到了最大程度地降低。同时也表明，鉴于小微企业涉及税额较小，因此为避免造成不成比例的征管负担，设定门槛是个较为合理的选择，另外，良好的宣传策略对于简易机制的成功必不可少（包括合理的前期准备时间）。简而言之，简易登记和征收机制可以在管辖区权力有限或缺乏而难以有效执行收税或其他纳税遵从义务时行之有效地确保纳税遵从。

本文讨论各税收管辖区对非征税地境内的纳税人执行征税权的难题可通过运用简易登记和征收机制解决。

本文考虑的问题——如何对非征税地境内的纳税人征税——是任何税制都会遭遇的问题，管辖区对某税基主张征税，但该管辖区权力有限，难以强制纳税人汇缴税款。虽然各管辖区在解决该问题上的经验主要集中于消费税，尤其是增值税（VAT）和零售税（RST），但是这种经验（以及从经验中汲取的教训）对面临同样问题的其他税制还是具有参考意义，不管是涉及直接税还是间接税。

本文考察了解决该问题的两种主要方法：

各管辖区可找到产生其主张征税权的税基的交易或活动的其他参与方，对该参与方，管辖区具有执法权，可以征税或履行纳税人的遵从义务（如代扣代缴）。在这方面，实践表明，虽然消费者和中介在一些情况下可以在征税中扮演重要角色（比如 B2B 交易征税地境内的企业消费者或者 B2C 数字销售的境内电商市场），但是在其他环境下，他们收税的效率就会低很多。的确，根据经合组织工作（《国际增值税/货劳税指南》和《BEPS 行动 1 报告——解决数字经济的挑战》），消费者收税一般被认为是 B2C 环境下不甚合理的间接税收取方法，因为消费者遵从度较低，并且会产生相关执行成本。同样，一般认为预提税（比如为解决数字经济的广义直接税问题而对款项进行税款预提）对于 B2C 环境下的收税不甚有效。

作为替代，各管辖区可以采取纳税人登记和征收机制，在缺乏对纳税人的执法权时，可以让遵从足够容易或足够有吸引力，以诱导纳税人遵从纳税义务。本文接着回顾了各管辖区已经实行或准备实行的简易登记和征收机制。一般认为这种替代性做法在 B2C 环境下更为适用。许多管辖区都已经对 B2C 领域的增值税和零售税实行了（和正在实行）简易登记和征收机制，实现非征税地境内纳税人

的管理便利化。虽然关于各管辖区简易机制表现如何的证据还较为有限，但是由于这些机制只是在最近才全面铺开，因此可以获得的最佳证据表明实践中这些简易机制行之有效。根据最重要的经验，即欧盟的经验，实行简易机制可以确保高度遵从和足额税款，因为大部分税款集中于少数大企业以及遵从负担被尽可能降低。在此背景下，很可能有更多管辖区在未来实行简易机制，特别是考虑到数字经济的增速，尤其是 B2C 数字交易。在增值税领域，简易登记和征收机制问题在《国际增值税/货劳税指南》和《增值税/货劳税有效征收机制报告》中有详细介绍。

本文还指出小微企业的遵从成本与从小微企业征收的税额相比较，由于涉及税款较少，为避免造成不成比例的征管负担，也许设置简易机制的门槛较为合理。本文还指出良好的宣传策略对于简易机制的成功必不可少（包括合理的前期准备时间）。情报交换和国际征管合作也应该在鼓励纳税人遵从和查明不遵从问题上发挥重要作用。

10.2 引言

10.2.1 本文范围与结构

有必要在开头界定本文的范围和结构，说明本文处于数字经济征税其他进展的大框架内。

10.2.1.1 本文范围

本文关注的是纳税人^①不在征税地的情况。这种情况存在的关键难题就是想要执行征税权的管辖区如何能够保证纳税人不在征税地时的纳税遵从。在回答这一问题时，本文关注应对这一难题的简易登记和征收机制。虽然我们可以借鉴间接税领域的广泛经验，尤其是增值税^②和零售税^③的情况，本文研究的却是适用于不在征税地境内的所有纳税人的简易登记和征收机制。相应地，如果简易机制适用于不在征税地境内的纳税人，那么任何简易登记和征收机制，不管是涉及直接税还是间接税，增值税或零售税，或一些其他税基（不管如何界定），则都属于本文范围之内。

^①本文中，“纳税人”一词用来指负责汇缴税款给税务机关的人。请见下文 1.1.2 节进一步讨论。

^②为方便阅读，“增值税”全称和缩写用来指该词所代表的任何国家税种，如货劳税（GST），体现了增值税的基本特征，即宽税基，对最终消费征收，从企业那里收取，但原则上不由企业承担，收取程序分阶段，确定应纳税额的方法多样（如发票抵扣或扣减）。

^③“零售税”一词原则上指对消费者支出收取的单阶段税（即适用于个人使用和消费的货物与服务的最终销售）。因此，理论上理想的零售税适用于一切消费者购买货物和服务的行为，并且税基中不含经营进项。但实际上，零售税往往基本限制于有形个人财产的销售，而对服务选择性适用，如美国次中央级的零售税。

虽然本文原则上对简易登记和征收机制具有普适性，不管是何税种，适用于非征税地境内的纳税人，但也有必要认识到，在实践上，各管辖区对简易登记和征收机制的经验主要集中于增值税和其他消费税。这种实际区分的解释分为两方面。一方面，下文也会进一步解释，在增值税和其他消费税制度下，某些交易往往会出现纳税人不在征税地（即寻求执行征税权的税收管辖区）的情况。各管辖区通过采用简易登记和征收机制应对这一问题。另一方面，如经合组织指出，“虽然在一国拥有市场对卖方而言是肯定有价值的，但单凭这一个条件不能在这点上构成直接税的征税权。”^⑩因此，不同于间接税，经济活动征税权的分配历来不会出现直接税环境下纳税人不在征税地的情况。

10.2.1.2 本文结构

本文内容共分为三部分：（1）简要介绍具有征税权的税收管辖区寻求对不在其辖内纳税人收税的问题，以及简易登记和征收机制在解决这一问题上具备的可能性；（2）大致介绍各管辖区已经实施的（或正在实施的）对非辖内纳税人收税的简易登记和征收机制，尤其是在提供劳务、无形资产，以及（在一些情况下）低价值货物方面，^⑪并总结各管辖区实施简易机制的经验和有关信息；（3）评估简易机制的质效，确定简易登记和征收机制成功确保纳税遵从和税款征收的主要特征。

10.2.2 术语定义

有必要在一开始阐明本文可能引起误解或歧义的术语和定义。特别是了解全文“非征税地境内纳税人”的含义和用意。乍看之下，这一术语似乎过于冗长，也许用简单的“外籍纳税人”、“非居民纳税人”，或“非固定纳税人”更合适。

^⑩OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Chapter 7, Part 7.3, paragraph 259.但在美国次中央级背景下，在某州有市场就意味着在直接税领域构成了征税权。Federation of Tax Administrators, *State Apportionment of Corporate Income* (2017), available at <https://www.taxadmin.org/assets/docs/Research/Rates/apport.pdf>.（揭示出美国次中央级企业所得税的税基主要依据企业纳税人销售的目的地向管辖区分配。）除此之外，最近也有建议将征税权分配给市场所在管辖区作为对企业征税新方法的基本原则。Alan J. Auerbach, “Demystifying the Destination-Based-Cash-Flow Tax,” *Brookings Papers on Economic Activity*, BPEA Conference Drafts, September 7-8, 2017, available at https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2017/09/5a_auerbach.pdf.

^⑪原则上，当纳税人不在征税地境内，对高价值货物收取增值税，边境管制不失为有效机制。OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, paragraph 1.13. 本文重点，如经合组织在数字经济间接税挑战方面的其他工作的重点，是对服务、无形资产和低价值货物收税问题，当纳税人不在征税地境内，边境管制一般被认为效力不高。See OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, note 4, Chapter 8; OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, paragraph 1.14; Chapter 3, Part, C.3.2.

确实，在数字经济领域讨论到税收挑战时，经常交替使用这些术语，也没有任何迹象说明这些术语有不同含义。^①

交替使用“外籍纳税人”、“非居民纳税人”、“非固定纳税人”和“非征税地境内纳税人”这些术语的潜在问题，特别是对于可能不太熟悉在登记和征收机制背景下这些术语寓意的读者而言，却可能造成误解。比如，除非统一了这些术语的特定含义（也许在一个公认的词汇表里），外籍或非居民纳税人可能实际上在税收管辖区设有机构场所，因此既不是非固定纳税人，也并非不在征税地境内的纳税人。因此使用“外籍纳税人”或“非居民纳税人”来表示“非征税地境内纳税人”，可能在许多读者看来并不能立即领会或完全领会意思。^②同样，使用“非固定纳税人”这一术语可能产生歧义，因为各管辖区直接税和间接税制度下“常设机构”和“固定机构”的术语背后可能有不同的含义。^③

因此，出于上一段所说的原因，本文用“非征税地境内纳税人”来囊括行使征税权受到限制或无权有效执行收税或其他遵从义务的税收管辖区的所有纳税人。^④为更好地说明本文重点研究的问题，特意选择这一技术性不强的术语，也不打算对纳税人的法律身份造成任何影响。

同样，“纳税人”这一术语仅指有汇缴税款义务的个人或实体，而不打算对个人或实体有关税收或税收经济归宿的法律义务造成任何影响。^⑤比如，缴纳消费税的法律义务在于消费者所在管辖区，消费者可能因此被视为法律意义上的“纳税人”。^⑥有义务从消费者那里收取税款并汇缴给税务机关的卖方在本文中还是会被视为“非征税地境内纳税人”。

^①比如，经合组织实施增值税/货劳税指南的指导文件中所含词汇表，OECD (2017), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*, available at <http://www.oecd.org/tax/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm>, 明确“外国供应商”的定义为“非征税地境内供应商。”

^②因此，比起间接税，对直接税更加熟悉的读者，将“外国”或“非居民”纳税人的利润归属给纳税人在征税地境内的常设机构是再熟悉不过的一个问题了。See OECD (2015) *Model Tax Convention on Income and Capital 2014 Articles. 4, 5, and 7*, OECD Publishing, Paris.

^③确实，为了解决这一问题，经合组织国际增值税/货劳税指南，在定义多地点实体时，所用词语为“机构”，并作如下规定：本指南中，假定某机构包括固定经营场所，基础设施达到一定程度，比如在人事、系统和资产方面具备接收和/或制作物料的能力。登记增值税本身并不构成本指南中的机构。指南鼓励各国公开国内增值税法中“机构”的定义。OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, footnote 6, paragraph 3.22, note 24.

^④经合组织实施增值税/货劳税指南的指导文件用的基本上正是这一定义（见脚注7）。

^⑤对这些问题更详细的研究，请见 Milanez, A. (2017), "Legal tax liability, legal remittance responsibility and tax incidence: Three dimensions of business taxation", OECD Taxation Working Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/e7ced3ea-en>.

^⑥这里所说的是美国次中央级零售税的情况，在跨境供应中，消费者一般是州内已购货物或服务“使用”税的“纳税人”，等同于完全境内购买的销售税应纳税额。

10.3 对非征税地境内纳税人收税：问题与对策

10.3.1 问题

本文研究的最根本的问题——向非征税地境内纳税人收税——是任何对税基主张征税权但纳税人却不在征税地的税收管辖区都会碰到的潜在问题。因此，管辖区对以下税基是否主张征税权（a）非征税地境内纳税人向私人消费者提供电子服务的收入，或者（b）非征税地境内纳税人取得的收入，或者（c）反映纳税人与管辖区消费者关系价值的税基，不管其如何定义（如纳税人提供服务以换取提供用户数据的关系），当纳税人不在征税地时，这些情况有一个共性的根本问题：税收管辖区如何对其主张征税权的税基执行征税？

上一段阐明了经合组织认可的前期工作所确定的“征税的税收管辖区和执行征税的税收管辖区之间的区别，后者也叫‘执法管辖区’，重点是实践重于理论。”^①该区分对本文聚焦点至关重要。上一段假设性的例子很可能提出重要的理论问题，比如征税管辖区是否可以对有关税基合理主张征税权。但类似这种问题不在本文讨论范围内。本文的前提是涉及非征税地境内纳税人的税基时，确实存在征税权。那么问题就变成了非常实际的问题，即税收管辖区如何强制或诱导遵从以便对有合法征税权的税基收取税款。这个实践问题正是本文分析的中心。

10.3.2 对策

如果对某税基具有征税权的税收管辖区对纳税人执行收税或其他遵从义务的权力有限或无此权力，在确保纳税遵从方面，有两种基本方法。第一，各管辖区可能找到产生其主张征税权的税基的交易或活动的其他参与方，对该参与方，管辖区具有执法权，可以征税或履行纳税人的遵从义务（如代扣代缴）。第二，各管辖区可以采取纳税人登记和征收机制，在缺乏对纳税人的执法权时，可以让遵从足够容易或足够有吸引力，以诱导纳税人遵从纳税义务。^②不管选择哪种方法，要认识到加强国际合作可能对遵从产生重大影响。^③

^①OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, footnote 5, paragraph 21 (citing Hellerstein, W. (2009), “Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes: Towards a Unified Conception of Nexus in Value Added Tax and Direct Tax: Similarities and Differences,” IBFD, the Netherlands).

^②可能还有其他动机促使纳税人遵从，比如保护名誉，展示自己为税制和整个社会良好运转做贡献的意愿。

^③Tax Challenges Arising from Digitalisation. Interim Report 2018, paragraphs 290 and 299.

虽然上一段所说的两个方法都是基本方法，但是并非只能二选一。^①因此，税收管辖区可以认定征用产生税基活动的参与方是执行对税基某些份额征税权的最有效的方法，同时判定采用简易登记和征收机制是确保税基其他份额纳税遵从的最有效的方法。

数字经济间接税挑战的前期工作确定产生征税权活动的参与方主要有两类，可以在他们受制于税收管辖区的执法权时，借助他们来收税：顾客和中介。^②普遍认为，B2B 交易消费者收税对跨境提供服务 and 无形资产交易较为合适。^③同样，普遍还认为某些中介可能在非征税地境内纳税人征税问题上发挥潜在重要作用。^④因此，某些中介（如电商市场）可以对外籍供应商在线销售的增值税/货劳税有效征收起到巨大的贡献作用，这种观点也日益得到认可。

但是普遍认为消费者收税在 B2C 交易的间接税征收方面不太合适。在 B2C 环境下，遵从度很可能偏低，因为私人消费者缺乏申报纳税的动机，至少在缺乏对不遵从行为进行有意义的制裁的前提下，而且大量私人消费者小额增值税的强制征收成本很可能超过所涉及的税款。^⑤同样，普遍认为预提税不是 B2C 收税的有效机制。^⑥

因此，简易登记和征收机制必然继续发挥重要作用，尤其鉴于数字化时代 B2C 交易日益增加的范围和数量。因此本文余下篇幅将专注简易登记和征收机制。

在检验简易登记和征收机制在非征税地境内纳税人收税方面有无作用时，本文大量借鉴了经合组织之前在解决数字经济征税问题上所开展的工作。因此经合

^①这点在经合组织前期工作中已有确认。OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7, paragraph 28.

^②OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7, Chapter 1, Sections C.2, C.3.

^③OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, paragraph 3.149.

^④OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7, Chapter 1, Section C.3.

^⑤OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter 3, Section C.3.2, paragraph 3.130. 近期美国政府对次中央级零售税征收的一项研究加强了这一点。US Governmental Accountability Office (2017), Sales Taxes: States Could Gain Revenue from Expanded Authority, but Businesses Are Likely to Experience Compliance Costs, Report to Congressional Requesters, GAO-18-114. 报告称：因为州和地方政府目前没有权限要求企业对所有远程销售收税，各州一般要求从本州境外卖方处购买货物或服务却未被征收税款的纳税人对该单缴纳使用税。但是，除了车辆等要求州内登记的购买项目之外，政府认为自愿遵从率极低。对于允许纳税人在所得税申报表上申报使用税的州而言，估计仅有约 1% 到 2% 的申报表列明使用税缴税情况。GAO Report, p. 14. 见脚注 12 对美国次中央级使用税的进一步描述。

^⑥OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, footnote 5, Chapter 7, Part 7.6.3.2. 经合组织报告称：在 B2C 交易中……要求代扣代缴更有难度，因为私人消费者申报缴纳应纳税额的经验或动机不足。另外，从大量私人消费者那里强制收取小额预提税，也牵涉不少成本和征管挑战。OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, note 4, Chapter 7, Part 7.6.3.2, paragraph 296. See also Brauner, Y., and A. Baez (2015), “Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy,” IBFD, Part 4.2 (“compelling consumers to withhold would be logistically difficult”), available at www.ibfd.org.

组织 2015 年《解决数字经济的税收挑战》^①最终报告认识到对于非居民供应商，简易登记和征收机制是应对数字经济^②间接税挑战的一种方法，经合组织《国际增值税/货劳税指南》（下文“指南”）也有此认识。^③就在最近的 2017 年 10 月，经合组织发布了《非征税地境内供应商增值税/货劳税有效征收机制》，该报告提供了非征税地境内纳税人提供服务 and 无形资产收取增值税的简易登记和征收机制的详细指引。^④

^①OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, note 4.

^②OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, note 4, Chapter 8, Part 8.2.

^③OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter 3, Sections C.3.2, C.3.3.

^④OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7.

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) 65908706

8615821746491 (田志伟)

官方微博：e.weibo.com/u/3932265304

邮箱：120286069@qq.com