

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 3 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

汪豫 陈天媛 阮斯蒙 朱君毅 万楨

杨小利 周璇熠 史良

## 目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目.....	4
1.摩洛哥加入 BEPS 包容性框架 .....	4
2.荷兰和格鲁吉亚批准交存 BEPS 多边公约的文书.....	4
3.收到关于数字化税收挑战的可行解决方案的公众意见.....	5
4.关于数字化税收挑战的公众咨询 .....	5
❖ 税收合作栏目 .....	7
5.喀麦隆和摩洛哥在“无国界税收稽查员”倡议下启动了新的合作计划 .....	7
6. OECD 和阿联酋继续加强税收合作关系 .....	8
7.OECD 在法国启动合作式税收遵从计划 .....	9
8. 全球税务透明度论坛发布了其他七个税收管辖区的遵从评级 .....	9
9. 经合组织第五届增值税全球论坛在澳大利亚墨尔本举行 .....	10
10. 全球税务界欢迎在线征收电商消费税/增值税的新举措.....	11
11. 领先的全球税务管理机构就税务确定性、合作和数字化转型就集体行动达成一致意见.....	12
❖ 税收政策分析栏目 .....	13
12. OECD 发布税务工作报告《税收与工作的未来——税收制度如何影响人们选择就业的形式》 .....	13
13. 拉丁美洲和加勒比地区：公共收入在 2016 年下滑之后，2017 年出现反弹 .....	14
❖ 论著精选.....	16
14. 《2018 税收政策改革》节选——与环境有关的税收.....	16
15. 《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 3 .....	29
16. 《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》—节选 3 .....	34

## ❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

### 1. 摩洛哥加入 BEPS 包容性框架<sup>①</sup>

#### 1.1 背景

BEPS 包容性框架是最具影响力的国际税收合作框架，对于促进各国税收公平、增强国际税收协作具有重要作用。

#### 1.2 内容

2019 年 3 月 5 日，摩洛哥加入 BEPS 包容性框架。至此，加入 BEPS 包容性框架的国家和司法辖区达到了 129 个，该项目覆盖了世界上绝大多数的国家和地区，影响力持续扩大。

### 2. 荷兰和格鲁吉亚批准交存 BEPS 多边公约的文书<sup>②</sup>

2019 年 3 月 29 日，荷兰和格鲁吉亚分别交存了同意/批准加入防止税基侵蚀和利润转移多边公约（MLI, Multilateral Instrument）的文书。OECD 秘书长 Angel Gurría 强调了两个国家在防止跨国企业滥用税收协定、防止税基侵蚀和利润转移方面做出的强有力的承诺。荷兰交存的同意文书将库拉索和荷兰的欧洲和加勒比部分都包括在内。

2016 年 11 月，超过 100 多个司法管辖区结束了谈判，制定了实施税收协定相关措施来防止税基侵蚀和利润转移的多边公约，该公约将迅速实施一系列税收协定措施来更新国际税收规则，并降低跨国企业避税的机会。多边公约已覆盖 87 个司法管辖区，并于 2018 年 7 月 1 日生效。签署国包括来自各大洲和各发展水平的司法管辖区，同时也在积极争取其他司法管辖区的签署。

BEPS 一揽子计划的实施继续取得进展。2019 年 2 月 14 日，OECD 发布了附加的同行评审报告，评估各国为实施 OECD/G20 的 BEPS 项目商定的第 6 项

---

<sup>①</sup>OECD (2019), Morocco joins the Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing.  
<http://www.oecd.org/tax/morenews/2/>

<sup>②</sup>OECD (2019), Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, OECD Publishing, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

行动和第 14 项行动最低标准所做的努力，表明了 BEPS 项目一揽子计划的实施继续取得进展。

### 3.收到关于数字化税收挑战的可行解决方案的公众意见<sup>①</sup>

2019 年 2 月 13 日，由于经济数字化带来了相应的税收挑战，公共咨询文件刊载了其可能的解决方案。有关各方受邀就其中的关键事项提出意见。作为公众咨询的一部分，本咨询文件描述了包容性框架在高层次上讨论的提案，并征求公众对一些政策问题和技术方面的意见。其中，包容性框架的政策说明已于 2019 年 1 月 29 日发布，并涉及两个支柱性的提案，一个侧重于征税权的分配，另一个旨在解决剩余 BEPS 问题。此外，包容性框架还致力于在 2020 年达成基于共识的长期解决方案。公众咨询会议将于 2019 年 3 月 13 日至 14 日在巴黎经合组织会议中心举行，其议程草案现已公布。

### 4.关于数字化税收挑战的公众咨询<sup>②</sup>

2019 年 3 月 13 日，OECD 发布了举行关于数字化税收挑战的公众咨询，公众咨询已于 2019 年 3 月 13 日星期三上午 9:30-18:00 和 2019 年 3 月 14 日星期四上午 9:30-13:00 在巴黎 André Pascal 街 2 号 OECD 会议中心举行。

#### 4.1 会议背景

数字化税收挑战作为 OECD/G20 集团税基侵蚀和利润转移包容性框架以及数字经济特别工作组（TFDE）正在开展的工作的一部分，OECD 就解决经济数字化带来的税收挑战的可能方案向公众寻求意见。公众咨询的重点，是咨询文件内所提出的主要问题，以及在咨询过程中所收到的书面意见。

由于经济的数字化所带来的税收挑战被确定为税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划的主要重点领域之一，也是 2015 年 BEPS 行动 1 关于应对数字经济的

---

<sup>①</sup>OECD (2019), Public comments received on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

<sup>②</sup>OECD (2019), Public consultation on the tax challenges of digitalisation, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm>

税收挑战的报告（《行动 1 报告》）出台的原因之一。《行动 1 报告》认为数字化及其所推动的一些商业模式对国际税收构成了重大挑战，报告还指出，因为数字化的性质越来越普遍，即便理论上可行，也很难将数字经济与其他经济部门“隔离”起来以达到税收目的。《行动 1 报告》还强调了数字化使 BEPS 问题更加严重，报告同时也指出，在其他 BEPS 行动下提出的措施很可能在这方面产生重大影响。此外，《行动 1 报告》指出，除 BEPS 外，数字化还引发了一系列更广泛的直接税务挑战，这些挑战体现在数据、联结度（Nexus）和表征上。这些挑战主要涉及如何在国家之间分配从数字时代跨界活动产生的收入的征税权问题。虽然确定了一些解决这些问题的建议，但最终还是没有提出解决方案。在 OECD/G20 集团 BEPS 一揽子计划发布后，各国同意延长数字经济特别工作组（TFDE）的任务时间，让其继续监测数字化方面的发展情况。

#### 4.2 会议内容

会议开幕为数字经济特别工作组（TFDE）主席和 OECD 秘书长阐述了工作的背景并确定公众咨询的目标。首先，与会者就关于修订利润分配和联结度规则的建议交流了他们的一般性意见，并邀请与会者就用户参与、销售无形资产和重要的经济存在这三项提案发表意见。在此背景下，与会者还被邀请讨论在新的收入分配规则下使用剩余利润分割法、部分分配法或其他方法分配收入的优点。接着，与会者就关于全球反税基侵蚀提出的建议交流他们的一般性意见，并邀请与会者审议该提议的目标、政策依据以及其所涉及到的经济和行为等问题。适当的行政办法需要考虑行政负担，处理违约风险，以及避免争议和消除双重征税。因此，会议还安排与会者讨论了范围限制、规则协调两方面的办法。其次，本届会议重点讨论了在制定收入计入规则和对税基侵蚀性付款征税时的主要设计考虑因素，与会者需要思考最重要的设计考虑因素，包括与范围限制和规则协调有关的因素。最后，数字经济特别工作组（TFDE）主席和 OECD 秘书长进行了闭幕发言。

## ❖ 税收合作栏目

### 5.喀麦隆和摩洛哥在“无国界税收稽查员”倡议下启动了新的合作计划<sup>①</sup>

#### 5.1 背景

2019年3月5日，摩洛哥和喀麦隆在喀麦隆雅温得启动了新的无国界检查员（TIWB）南南双边计划，这两个国家都是法国国家管理委员会（CREDAF）的成员。该计划是两个非洲法语国家之间合作的第一个计划，项目内容是由摩洛哥税务审计专家向喀麦隆提供审计支持。

CREDAF 协会是 1982 年在雅温得成立的一个非营利性的非政府法语协会，汇集了来自 4 大洲 30 个法语国家的高级税务管理官员。其目的是促进成员国之间的对话和交流，并在共同利益和经验汇集的基础上促进多边国际合作。

#### 5.2 具体内容

该计划将侧重于对跨国企业的审计。TIWB 计划是喀麦隆在 2019 年 1 月完成了与法国的一项非常成功的双边计划之后，主动申请合作的第二个项目。该计划自 2017 年 10 月开始运作。Modeste Mopa 先生（喀麦隆税务局局长）、Samia Abdelghani 女士（经合组织税务顾问）、Wiam El Kacimi 女士（来自摩洛哥的 TIWB 专家）和 Jean-Marc Niel 先生（CREDAF 秘书长）出席了此次 TIWB 双边计划的正式启动仪式。Mopa 先生感谢 TIWB 秘书处和摩洛哥王国为这一新的 TIWB 项目提供专家支持，并强调了喀麦隆将会在增加税收和税务审计能力建设的计划中获益。

TIWB 是 OECD 与开发计划署的合作产物，致力于通过 CREDAF 的努力来改善协同效应，旨在为提出请求的国家提供技术和实用的税务审计援助，以提高受援税务管理的能力，从而更好地解决国际逃税问题。这种提供各种技术和方法的援助包括提供实际案件的审计支持。TIWB 倡议想法的启蒙源于认识到，外部专业知识可以加强发展中国家税务机关采取行动的效率，并有助于动员国内资源。

---

<sup>①</sup>OECD (2019), Cameroon and Morocco launch new South-South co-operation programme under the Tax Inspectors Without Borders initiatives, OECD Publishing.  
<http://www.oecd.org/tax/cameroon-and-morocco-launch-new-south-south-co-operation-programme-under-the-tax-inspectors-without-borders-initiative.htm>

## 6.OECD 和阿联酋继续加强税收合作关系<sup>①</sup>

### 6.1 背景

2019 年 3 月 11 号，OECD 和阿拉伯联合酋长国（阿联酋）续签了谅解备忘录，同意将国际税收区域研讨会的合作延长三年，一直到 2021 年。

自 2006 年以来，阿联酋和 OECD 联合举办了一系列年度研讨会，以促进中东和北非地区税收协定网络的发展，并协助其通过国际税收条款，以满足他们经济一体化和不断扩大的跨境交易的需求。

### 6.2 内容

迪拜经合组织税务政策和行政中心副主任 Grace Perez-Navarro 女士和阿联酋财政部副部长 H.E. Younis Haji Al Khoori 共同签署了谅解备忘录。

在签字仪式上，Grace Perez-Navarro 说：“我很高兴能够扩大与阿联酋这一重要伙伴的合作领域。通过这一举措，我们将在过去成功合作的基础上，继续在税收政策和管理领域提供有价值的能力建设和知识共享。我们过去数年的共同努力对所有相关方都带来了极大的益处，我期待在未来数年继续合作。”

H.E. Younis Haji Al Khoori 评论说：“我们很高兴阿联酋在扩大有关税收协定的作用和增强其技术性知识方面的领导作用，并得到了 OECD 在 2009 年 1 月的巴黎第三工作组（中东和北非的税收政策分析）的认可。阿联酋是中东和北非国家中率先采取有价值的举措的一个很好的榜样。我们感到自豪，不仅为阿联酋与 OECD 建立了牢固的伙伴关系，也为加深对于国际纳税原则以及税收协定的适用和解释的理解做出了巨大贡献，从而使 OECD 更好地了解参与这些研讨会的国家的税收制度。”

---

<sup>①</sup>OECD (2019), OECD and United Arab Emirates renew partnership to strengthen tax co-operation, OECD Publishing, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/oecd-and-united-arab-emirates-renew-partnership-to-strengthen-tax-co-operation.htm>

## 7.OECD 在法国启动合作式税收遵从计划<sup>①</sup>

2019年3月14日，法国宣布启动合作式税收遵从计划，OECD对此表示欢迎。该计划是OECD税收征管论坛为促进更好的税收遵从而提出的一项倡议，它表达了纳税人对税收透明度和良好税收管理的期望，以便为控制税收风险和避免激进的税收筹划提供高水平的保证。对纳税人而言，由于与税务当局的关系建立在持续的信任与合作的基础上，合作式税收遵从计划可以给他们带来更大的税务确定性。

“信任不是一瞬间的决定，是随着时间一步一步地建立起来的。有人需要迈出第一步。这是我们今天提出的七项倡议的目标。法国引入合作式税收遵从计划也反映出一种更广泛的国际趋势：即许多OECD成员国要么已经实施了合作式税收遵从计划，要么正在探索合作式税收遵从计划。”OECD税收政策与行政中心主任Pascal Saint-Amans强调，“合作式税收遵从计划是OECD税收确定性议程的一个重要组成部分，我们坚信这可以防止纠纷。法国今天发起的各项倡议具有十分重要的意义，我们对此表示祝贺。”

## 8. 全球税务透明度论坛发布了其他七个税收管辖区的遵从评级<sup>②</sup>

2019年3月18日，OECD税收透明度和情报交换全球论坛（全球论坛）发布了7份同行审查报告，评估是否符合透明度和专项情报交换国际标准（EOIR, Exchange of Information on Request）。这些报告是第二轮全球论坛审查的一部分，该审查根据最新的标准对司法管辖区进行评估，该标准根据金融行动工作组建议使用的定义，将所有有关法人实体和安排的受益所有权信息纳入其中。

被审查的中国香港、列支敦士登、卢森堡、荷兰、北马其顿、西班牙以及特克斯和凯科斯群岛这七个司法管辖区被评为“基本遵从”。这七个司法管辖区在第一轮审查中所发现的缺陷之处均已取得进展，包括改善获取情报的机会、发展

---

<sup>①</sup>OECD (2019), OECD welcomes the launch of co-operative tax compliance programme in France, OECD Publishing, Paris.

<http://www.oecd.org/tax/oecd-welcomes-the-launch-of-co-operative-tax-compliance-programme-in-france.htm>

<sup>②</sup>OECD (2019), OECD, Global Forum on tax transparency reveals compliance ratings for further seven jurisdictions, OECD Publishing, Paris.

<http://www.oecd.org/tax/global-forum-on-tax-transparency-reveals-compliance-ratings-for-further-seven-jurisdictions.htm>

更广泛的意向书协议网络、监察处理不断增加的意向书申请等方面。这些新的报告还向七个司法管辖区提出建议，特别是按照加强标准的要求，改善与所有有关实体和安排的受益所有权有关的措施。

全球论坛是一个领先的多边机构，其任务是确保世界各地的司法管辖区遵守和有效实施透明度标准和专项情报交换标准以及金融账户涉税信息自动交换标准，这一目标是通过强有力的监测和同行审查过程实现的。论坛将于今年晚些时候迎来成立十周年庆祝活动。全球论坛还开展了一项广泛的技术援助方案，以支持其成员执行这些标准，并帮助税务当局充分利用跨境信息共享渠道。

## 9. 经合组织第五届增值税全球论坛在澳大利亚墨尔本举行<sup>①</sup>

2019年3月20日至22日，来自100多个司法辖区（包括地区和国际组织）的约300名高级别代表，与商业和学术界人士共同参加了在OECD举行的第五届增值税全球论坛。

### 9.1 背景

经合组织增值税全球论坛是关于国际增值税/商品及服务税的标准和增值税/商品及服务税的政策和运作关键问题的全球对话平台。全球范围内关于增值税/商品及服务税的合作为各国带来了实实在在的好处。各国合作不仅通过加强增值税/商品及服务税的应用一致性来促进贸易和减轻税收管理的负担，而且还使这些国家能够共同面对共同的挑战，并确定互利的解决方案以改善税收。

### 9.2 内容

经合组织增值税全球论坛重点讨论了税务当局在数字化和全球化时代面临的一系列关键政策和运行挑战，主要涉及两个主题：VAT/GST（即增值税/商品及服务税）系统数字化的挑战和机遇。

会议共举办了三天，分为8个模块，模块的主题主要包括：“国际增值税/商品及服务税现状：关键趋势和政策发展”、“数字贸易的增值税/消费税挑战和有效的政策反应”等。

---

<sup>①</sup>OECD (2019), Global Forum on VAT, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/vat-global-forum.htm>

## 10. 全球税务界欢迎在线征收电商消费税/增值税的新举措<sup>①</sup>

来自 100 多个司法管辖区（包括地区和国际组织）的代表一致同意这一新举措，该措施会确保对额外增值税/消费税的征收，并将平衡传统运营商和线上运营商之间的竞争环境。

2019 年 3 月 20 日至 22 日在澳大利亚墨尔本举行的会议上，约 300 名参与全球增值税论坛的与会者对 OECD 发布的报告——《数字平台在征收在线销售增值税/消费税中的角色》中的新举措表示欢迎。该报告中的新举措包括：让电商平台承担通过其平台进行的交易征收增值税/消费税的责任，以及包括数据共享和加强税务机关和电商平台合作的其他相关举措。

OECD 税务政策负责人 David Bradbury 表示：“这些新举措给政府提供了用于督促电商平台在增值税/消费税的征收过程中完成其应尽责任的必要工具。他们还将为那些与享受税收优惠的在线竞争者竞争的商业街和购物中心提供公平的竞争环境。”

OECD 的解读强调了这些措施的重要性，分析表明三分之二的跨境电商的商品销售是通过线上市场进行的。通过让这些线上平台承担征收增值税/消费税的责任并共享其数据，能使税务机关集中精力对数量相对较少的在线平台进行遵从检查，而不用关注其平台上数百万的小贸易商。

这份新报告建立在数字销售增值税有效征收解决方案的基础上，《2015 年 BEPS 行动 1 报告数字经济带来的税务挑战》包含了该解决方案。在本周的会议上，多数司法管辖区报告了这些实施措施的积极成果。

在 OECD 和澳大利亚政府共同主办的为期三天的第五届增值税全球论坛上对全球增值税/消费税面临的关键政策和实际操作挑战进行了广泛讨论。讨论的重点是数字化和全球化时代面临的挑战，以及与欺诈和不遵从有关的挑战。讨论强调了 OECD 制定国际标准的重要性，这些标准有助于税务机关有效并一致地应对这些挑战。

---

<sup>①</sup>OECD (2019), OECD, Global tax community welcomes new measures to enlist online marketplaces in the collection of VAT/GST in e-commerce.  
<http://www.oecd.org/tax/global-tax-community-welcomes-new-measures-to-enlist-online-marketplaces-in-the-collection-of-vat-gst-in-e-commerce.htm>

与会者强调了发展中国家在确保快速增长的电子商务市场上正确征收增值税/消费税方面所面临的特殊挑战，并讨论了帮助这些经济体应对这些挑战的国际合作。特别是全球论坛与会者乐见 OECD 提出的建议，即发展中经济体和其他地区以及国际组织根据 OECD 的标准和其具体的需求和情况制定实际操作指南。

## 11. 领先的全球税务管理机构就税务确定性、合作和数字化转型就集体行动达成一致意见<sup>①</sup>

由 53 个全球领先的税务管理机构组成的税收征管论坛（FTA）于 3 月 26 日至 28 日在智利举行会议，并商定了一项重要议程，会议重点关注税务确定性、加强税务合作以及数字化转型的所带来的挑战。

自由贸易协定主席兼挪威税务管理局局长汉斯·克里斯蒂安·霍尔特（Hans Christian Holte）说：“自由贸易协定成员国为政府带来了超过 11 万亿欧元的税收收入。我们在智利举行的全体会议显示了我们的集体决心，要推进一项重要的战略工作计划，为加强全球税收管理，提高税收确定性，开展国际合作，并在为纳税人提供更好的服务方面发挥带头作用。”

自由贸易协定成员同意：

- 加强税收确定性方面的工作，包括通过 17 个自由贸易协定成员国更积极地参与国际税收遵从保障计划（ICAP）试点的第二阶段。
- 支持政策制定者制定新的标准化报告要求，以便通过共享和零工经济促进有关销售商品和服务信息的国际交流。
- 就有效利用经合组织/G20 统一报告标准下目前交换的大量离岸账户信息开展集体工作。
- 以具体和实际情况为 2030 年税务管理制定数字愿景，并通过使用新技术帮助中小企业减轻遵从负担。

---

<sup>①</sup> OECD (2019), OECD, Leading global tax administrations agree collective actions on tax certainty, co-operation and digital transformation.  
<http://www.oecd.org/tax/leading-global-tax-administrations-agree-collective-actions-on-tax-certainty-co-operation-and-digital-transformation.htm>

经合组织税收政策和行政中心主任帕斯卡尔·圣阿曼斯说：“我们有一个庞大的国际议程，确保跨国公司和跨境经营的个人的税收公平有效，同时提高税收确定性，以促进增长和投资。税收管理处于这一问题的核心。全体会议显示了自由贸易协定采取具体行动支持国际议程并实现公众高度期望的决心。”

税收征管论坛（FTA）是一个面向税务局长的全球税收管理论坛。它有 53 个成员，包括所有 20 国集团和经合组织成员国，以及选定的发达和新兴非经合组织经济体。该论坛的工作由一个由 13 名来自参与的税收机构的局长组成的主席团监督，并由挪威税务管理局局长汉斯·克里斯蒂安·霍尔特担任主席。论坛与包括国际货币基金组织、欧洲税收管理组织（IOTA）和美洲税收管理中心（CIAT）在内的众多国际和地区组织以及私营和公共部门的主要利益攸关方进行了广泛合作。

## ❖ 税收政策分析栏目

### **12. OECD 发布税务工作报告《税收与工作的未来——税收制度如何影响人们选择就业的形式》**

#### **12.1 背景**

工作形式正在发生着变化，在一些国家，非标准化工作形式（即非朝九晚五的工作形式）正在成为一种流行趋势。非标准化工作形式优劣兼具，好处是增加了劳动力的灵活性，坏处是受自动化、全球化以及大企业的影响，工作质量可能会恶化。工作形式的改变对税收制度也带来了挑战。因为不同就业形式采取不同的税收政策可能会产生税收套利机会。

#### **12.2 内容**

本篇报告对 8 个国家的税收套利机会可能性进行了研究。模拟了社保收入以及标准化工作员工、自由人士的劳动所得的税收收入。研究的目的是探讨这些国家的税收制度对不同的就业形式是否存在税收上的差异，研究为更深刻的问题——在评估税收设计原则时，税收上区别对待是否有价值，做好前期研究工作。

本报告对 8 个国家进行研究，报告显示，其中 5 个国家，不同就业形式之间的税收收入差异较小，2 个国家的差异比较大，1 个国家差异处于中间位置。总

体而言，非标准化工人的总就业成本要低于标准化员工的总成本。这意味着税收部门激励劳动者向税收收入较少的就业形式转移，即向非标准化就业形式转移。

很多国家非标准化工作形式发展迅速，目前政府也关注到了这个问题。本篇报告只是此类问题研究的第一步，从税收的角度为研究提供一个框架，在这个领域的研究，需要做的还有很多。

### **13.拉丁美洲和加勒比地区：公共收入在 2016 年下滑之后，2017 年出现反弹<sup>①</sup>**

拉丁美洲和加勒比地区 2019 年税收统计数据显示，2017 年拉美和加勒比地区平均税收占 GDP 的比重上升至 22.8%，比 2016 年上升 0.2 个百分点。

#### **13.1 背景**

2019 年 3 月 25 日，在智利圣地亚哥举行的第三十一次区域财政研讨会上发表了拉丁美洲和加勒比地区 2019 年税收统计报告。这份报告显示，在税收政策和行政改革的支持下，发现反弹主要是由加勒比国家，特别是圭亚那和巴巴多斯在税收政策和行政改革的支持下推动的。拉丁美洲和加勒比地区的平均值比经合组织成员国的平均值（2017 年占国内生产总值的 34.2%）低 11.4 个百分点，但与 1990 年 16.4 个百分点的差距有所缩小。

拉丁美洲和加勒比地区的收入统计数据是美洲税收管理中心（CIAT，Inter-American Centre of Tax Administrations）、拉丁美洲和加勒比经济委员会（the Economic Commission for Latin America and the Caribbean，简称 ECLAC）、美洲开发银行（Inter-American Development Bank，简称 IDB）、经合组织税收政策及管理中心和经合组织发展中心联合出版的。这是第八版，也是通过欧盟拉丁美洲和加勒比地区区域转型发展机构制作的第一版，今年的版本涵盖 25 个国家，但委内瑞拉只提供了部分可用数据。

#### **13.2 内容**

拉丁美洲和加勒比地区继续依靠对商品和服务征税（即增值税/货物劳务税），2017 年该地区平均增值税收入占税收总额的比例为 27.9%，占 GDP 的比例为 6.0%。过去 10 年，该地区企业所得税收入占 GDP 的比重下降，而个人所得税

---

<sup>①</sup>OECD (2019), Latin America and the Caribbean: Public revenues rebound in 2017 after dip in 2016, OECD Publishing.  
<http://www.oecd.org/tax/latin-america-and-the-caribbean-public-revenues-rebound-in-2017-after-dip-in-2016.htm>

所占比例则稳步增长，2017 年分别达到 3.4% 和 2.2% 的平均水平。然而，尽管企业所得税收入占 GDP 比例仍然高于 OECD 的平均水平（占 GDP 的 2.9%），但个人所得税占 GDP 比例仍远低于 OECD 的平均水平（占 GDP 的 8.2%）。总的来说，由于所得税和增值税收入的增加以及贸易税收入的下降，拉丁美洲和加勒比地区的平均税收结构已逐渐接近经合发组织的平均结构。

在一些拉丁美洲和加勒比地区国家，与环境有关的税收是一个新的收入来源。在可获得数据的 22 个国家中，来自这一来源的收入平均占 GDP 的 1.1%，而经合组织的平均水平为 1.6%。近年来，智利、墨西哥和哥伦比亚实施了重大的绿色税收改革。

2019 年版税收收入统计特别报道了 2017 年油气和矿业财政收入的不同趋势。在 2014 年至 2016 年大幅下降之后，油气收入占 GDP 的比重在 2016 年稳定在 2.3% 的水平上。矿业收入占 GDP 的比重从 2016 年的 0.3% 上升到 2017 年的 0.4%，原因是矿业企业所得税收入激增。据估计，由于今年上半年国际价格保持强劲，2018 年来自碳氢化合物和采矿等不可再生自然资源的财政收入有所增加；今年下半年价格的大幅回调，使人们对此复苏的可持续性产生了疑问。

报告的主要内容如下所述。

### **13.2.1 在税收水平方面**

2016 年至 2017 年，拉丁美洲和加勒比地区税收占 GDP 的比重平均提高 0.2 个百分点，达到 22.8%。同期，经合组织成员国的平均税收占 GDP 的比例也上升了 0.2 个百分点，达到 34.2%。2017 年，该报告涵盖的 24 个国家的税收占 GDP 的比例从危地马拉的 12.4% 到古巴的 40.6% 不等。古巴后面，巴西和巴巴多斯的税收与 GDP 之比最高，分别为 32.3% 和 31.8%，而巴拉圭（13.8%）和多米尼加共和国（13.9%）的税收与 GDP 之比最低，仅次于危地马拉。2017 年，报告中 12 个国家的税收收入占 GDP 的比例有所上升，10 个国家下降，两个国家保持稳定。拉美和加勒比次区域平均税收与国内生产总值之比差异显著：2017 年加勒比地区平均税收与国内生产总值之比超过拉美和加勒比地区平均水平，南美与拉美和加勒比地区平均水平持平，中美洲（包括墨西哥）税收与 GDP 之比低于拉美和加勒比地区平均水平。

### **13.2.2 在税收结构方面**

2017年，增值税占税收总额的27.9%，是拉美地区最大的收入来源，其次是所得税和利润税（27.1%）以及其他商品和服务税（21.8%）。1990年至2017年，拉美和加勒比地区增值税占GDP的比重平均翻了一番以上，从1990年的2.3%增至2017年的6.0%。1990年至2017年，收入和利润税收占税收总额的比重增长6.9个百分点（从20.1%提高到27.1%）。在现有数据的22个拉美和加勒比地区国家中，2017年与环境有关的税收平均占GDP的1.1%，而经合组织的平均占GDP的1.6%（2016年的数字）。

### 13.2.3 不可再生自然资源收入方面

2017年，8个石油出口国的碳氢化合物相关收入占GDP的比重保持稳定，为2.3%，该行业非税收入的增长抵消了税收收入的小幅下降。2017年，该地区矿业收入反弹，从2016年占GDP的0.28%上升至平均占GDP的0.37%。据估计，2018年油气和矿业收入有所增长，尽管今年下半年价格出现大幅调整。

### 13.2.4 拉丁美洲不动产的经常性税收方面

拉丁美洲不动产经常性税收产生的收入是提供基本服务的关键机制，但与经合组织国家相比较低。2016年，这些收入占GDP的比例在不同国家之间存在显著差异——厄瓜多尔为0.1%，墨西哥和秘鲁为0.2%，哥伦比亚为0.8%，乌拉圭为0.9%。在整个地区，不动产的经常性税收平均约占GDP的0.3%，而经合组织的平均水平为1.1%。

## 13.3 影响

拉丁美洲和加勒比地区的收入统计数据能够丰富该地区国家的税收数据，利于对这些地区国家的财政状况进行研究，报告中数据较为完善。

## ❖ 论著精选

### 14. 《2018 税收政策改革》节选——与环境有关的税收<sup>①</sup>

总的来说，本节表明，与环境有关的税制改革继续以能源税为重点，但已经做出了超过汽车运输的征税范围方面的努力。虽然这些变化朝着正确的方向发展，

---

<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)

但它们只发生在少数国家，需要进行更重大的改革，以使能源税率与环境成本保持一致并产生额外的税收收入。为了鼓励使用更清洁的车辆，车辆税的变化仍在继续，但经验表明，这些变革尽管有效，但它们可能是一项成本高昂的减排政策。最后，尽管能源和车辆以外的税制改革，如对废物、塑料袋或化学品的税制改革，在产生环境改善方面潜力巨大，但频率却低得多。

#### 14.1 一般而言，与环境有关的税收仍未得到广泛应用

各国政府面临越来越多的环境挑战，包括气候变化、对生物多样性的威胁、空气污染和废物管理等等，税收政策有助于解决这些挑战。通过提高对环境有害的商品的相对价格，税收可以直接解决导致市场忽视环境成本的市场失灵，并确保消费者在消费决策中考虑这些成本。税收不仅是减少污染和其他环境有害行为的有效工具，而且通过改变如何最好地适应消费者行为的决定，税收能最小化实现这些减少的成本。更广泛地说，使税收政策与环境政策目标相一致，可以更顺利和更迅速地实现环境政策目标。

与环境有关的税收是在基于被认为与环境特别相关的税基上向一般政府支付的强制性、无报酬的税款。税基包括但不限于能源、运输、废物和化学品。使用这些税的潜在政策意图在不同的环境相关税基中可能存在很大差别。例如，在征收能源税时，通常考虑到提高收入的目标，对废物或化学品征收的税则倾向于引导消费者采取更加环保的行为（OECD，2017<sup>①</sup>）。

尽管它们被证明具有促进经济增长和环境政策工具的吸引力，但与环境有关的税收仍然未得到充分使用。在几乎所有的环境政策领域，税率都低于有害行为的社会成本，而且税基仍然狭窄，这限制了与环境有关的税收提高收入并引发行调 整的潜力。此外，税率的增长和税基的扩大仍在以非常缓慢的速度进行，表明仍然有足够的空间使用与环境有关的税收来实现环境和税收政策目标(OECD, 2018<sup>②</sup>; OECD, 2017<sup>③</sup>)。

财政和环境政策目标之间的相互作用不仅限于与环境有关的税收。例如，税收优惠通常用于促进私人研发，并且可以针对低碳技术。目前的市场条件和路径

---

<sup>①</sup>OECD (2017), Environmental Fiscal Reform Progress, Prospects and pitfalls  
<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-environment.htm>. (accessed on 16 August 2018)

<sup>②</sup>OECD (2018), Taxing Energy Use 2018: Companion to the Taxing Energy Use Database  
OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.17879789264289635-en>

<sup>③</sup>OECD (2017), Tax Policy reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies, OECD, Publishing, Paris,  
<http://dx.doi.org/10.17879789264279919-en>

依赖都面向高碳技术以及低碳技术专利的大量知识外溢，可以证明在某些情况下使用这些税收优惠政策是合理的（Dechezlepretre, Martin, Mohnen, 2013<sup>①</sup>；Dechezlepretre, Martin, Bassi, 2016<sup>②</sup>）。

在企业所得税（CIT, corporate income tax）中，税收和环境政策目标之间也可能出现失调，因为回收资本成本的规则不完全是技术中立的。例如，Dressler 等人<sup>③</sup>（2018）表明，当投资是股权时，相对于可变成本（例如燃料成本）更高的技术，CIT 的成本回收规则有时意味着对于高资本成本技术适用的有效税率更高。因为可再生能源是资本密集型的，这可能导致 CIT 制度无意中与脱碳有关的政策目标错位（Dressler, Hanappi, van Dender, 2018<sup>④</sup>）

### 专栏 3.12 对可再生能源税收的潜在技术偏见

*明确旨在帮助保护气候的财政政策，例如碳定价，是在现有政策和法规的存在下实施的。气候目标与现有政策框架之间的失调确实存在，但有时并不容易确定。例如，用于成本回收的企业所得税规定在某些情况下可能无意中削弱了投资于依赖可再生能源的发电厂而不是基于化石燃料的发电厂的激励。*

*企业所得税的这种无意识的技术偏见是由发电厂技术成本结构的差异所驱动的。通常，基于可再生能源的发电技术，例如太阳能，具有相对高的资本成本和每单位产出的较低可变成本，因为它们不会产生大量的可变成本。相比之下，依赖化石燃料（如天然气）的技术的特点是相对高的可变成本，因为它们包括燃料的市场价格。*

*评估 36 个 OECD 国家的 CIT 成本回收规定，特别是可变成本的直接可扣除性和折旧资本成本的国家特定规则，表明可能存在来自成本结构差异的技术偏差，其程度和这种偏差的存在取决于发电厂投资的融资结构：当投资是由债务融资时，税收制度可以以一种产生技术中立结果的方式来处理资本成本。相比之下，即使财政折旧规则遵循资产使用寿命，现行 CIT 规则在股权融资的投资中并非技术中立。当投资由股权融资时，在权益成本不可扣除的典型情况下，资本成本扣除可以被视为是不充分的。*

---

①Dechezlepretre, A, R. Martin and M. Mohnen(2013), Knowledge spillovers from clean and dirty technologies: A patent citation analysis", Grantham Research Institute and the Environment Working Paper No 151

②Dechezlepretre, A.,R. Martin and S Bassi(2016), Climate change policy, innovation and growth", The Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment, London School of Economics and Political Science, <http://www.ise.ac.uk/granthaminstitute/wp-content/uploads/2016/01/Dechezlepretre-et-al-policy-brief-Jan-2016pdf>.

③Dressler, L, T Hanappi and K van Dender(2018), " Unintended technology-bias in corporate income taxation: The case of electricity generation in the low-carbon transition", OECD, Taxation Working Papers, No 37, OECD Publishing, Paris . <http://dx.doi.org/10.1787/9f4a34ff-en>

④Dressler, L, T Hanappi and K van Dender(2018), " Unintended technology-bias in corporate income taxation: The case of electricity generation in the low-carbon transition", OECD, Taxation Working Papers, No 37, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9f4a34ff-en>

因此，当投资由股权融资时，资本成本密集型发电的平均有效税率相对较高。由于基于可再生能源的发电往往是相对资本密集型的，因此这一结果可被视为 CIT 制度与脱碳目标无意识错位的一种形式。

在可再生能源投资使用相对较多的债务而不是股权融资来支付资本成本的国家，这种对可再生能源的偏见有所减弱。然而，鉴于可获得的数据有限，在此阶段无法对融资模式做出有力的结论。

资料来源: Dressler, Hanappi 和 van Dender, 2018<sup>①</sup>

## 14.2 与环境有关的税收继续受到能源税的推动

2014 年环境税收入在各国差异很大，从墨西哥的 GDP 的 0.06% 到丹麦的 4.1% (图 3. 16)。从环境相关税收中获得的高收入可以来自高税率，也可以来自高水平的污染。从长期趋势来看，自上世纪 90 年代中期以来，与环境相关的税收收入一直呈下降趋势。在 1995 年至 2014 年间，在报告涵盖的大多数国家中，与环境相关的税收占 GDP 的比例有所下降，有些国家则保持稳定。包括实际税率下降、能源税和价格上涨导致的燃料使用减少、油价上涨以及其他重叠的环境政策的影响在内的多种因素可以解释这些与环境有关的税收在 GDP 中所占份额的下降 (OECD, 2017<sup>②</sup>)。在八个国家，与环境相关的税收收入占 GDP 的比例有所增加，尽管这些增加的政策背景大不相同。平均而言，在所有国家，环境相关税收在 2014 年占 GDP 的比例提高了 2.2%，这一比例与 2005 年 (2.2%) 和 1995 年 (2.2%) 的水平大致相似。

与过去的趋势相一致，超过一半的环境相关税收是通过能源税来筹集的。汽车税和其他交通运输税是与环境有关的税收收入的第二大组成部分。鉴于下文讨论的 2018 年环境相关税收政策变化以及前几年观察到的变化，能源税很可能仍然是迄今为止最大的环境相关税收来源。

---

<sup>①</sup>Dressler, L, T Hanappi and K van Dender(2018), " Unintended technology-bias in corporate income taxation: The case of electricity generation in the low-carbon transition", OECD, Taxation Working Papers, No 37, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9f4a34ff-en>

<sup>②</sup>OECD (2017), Tax Policy reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies, OECD, Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264279919-en>

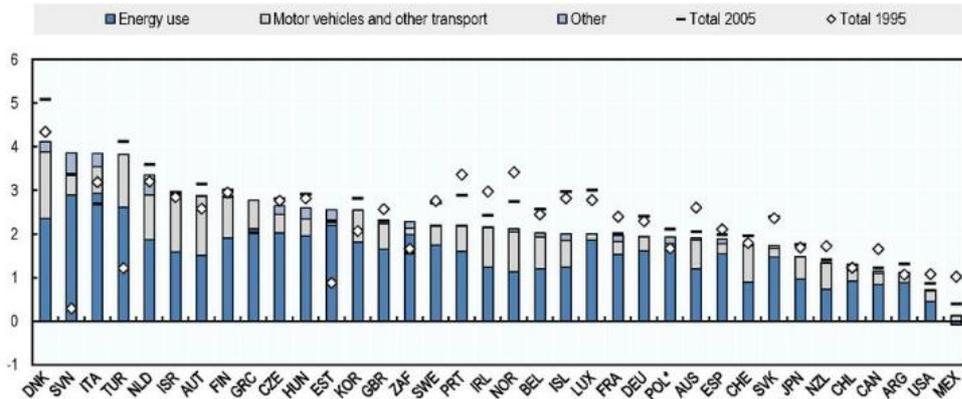


图 3.16 1995, 2005 年度和 2014 年度环境相关税收占国内生产总值的比重

数据来源: OECD 环境政策工具数据库

### 14.3 近年来, 道路燃料税变得更加突出, 而提高交通运输以外的税率的范围仍然很大

道路燃料税对环境相关的税收收入贡献很大, 税率远远超过其他燃料和行业的税率 (图 3.17 中的 A 组)。2015 年, 在 OECD 收集可比数据的 42 个 OECD 国家和 G20 国家中, 这些国家共同占能源使用碳排放量的 80%, 几乎所有的道路运输能源使用碳排放都要缴纳税款。对于 50% 的碳排放, 保守估计有效税率超过了 30 欧元每吨二氧化碳排放量 (OECD, 2018<sup>①</sup>)。这些调查结果并不意味着道路燃料的税率足够高或过高, 因为这个每吨二氧化碳 30 欧元的估算仅考虑了气候成本, 并没有考虑到公路运输中燃料使用的其他负面影响。这些附加的负面直接和间接副作用 (例如拥堵和空气污染) 很大, 表明道路燃料的税率可能在一些高税收国家接近正确水平, 但在大多数其他国家, 仍远低于这些成本 (Van Dender, 2018<sup>②</sup>)

2012 年至 2015 年期间, 公路燃料税愈加普遍。公路运输有效税率的增加主要受到中国、印度和墨西哥燃油税改革的推动。由于转向低税率燃料和通货膨胀削弱了某些高税收国家的实际税率, 税率也出现了下降 (OECD, 2018<sup>③</sup>)。

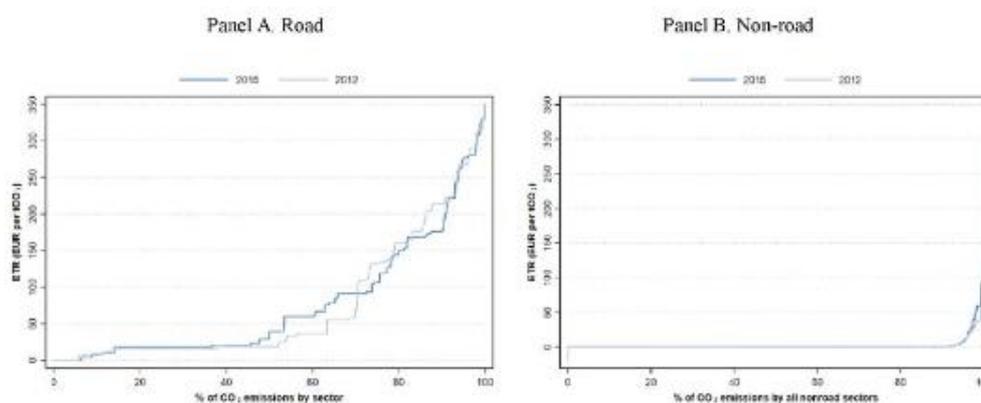
道路运输以外的税率要低得多, 改革工作也进展缓慢。道路运输以外的排放有 81% 未征税, 而且仅 3% 的排放超出了气候成本的保守估计 (图 3.17 的 B 小组)。

<sup>①</sup>OECD (2018), Taxing Energy Use 2018: Companion to the Taxing Energy Use Database, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.17879789264289635-en>

<sup>②</sup>Van Dender, K.(2018), "Taxing vehicles, fuel and road use: what mix for transport? (forthcoming)". OECD Taxation Working Papers.

<sup>③</sup>OECD (2018), Taxing Energy Use 2018: Companion to the Taxing Energy Use Database, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.17879789264289635-en>

这是非常令人担忧的，因为在 42 个 OECD 和 G20 经济体中，85% 的能源使用碳排放发生在道路运输之外。2012 至 2015 年间，税率变化不大，不过可以确定一些令人鼓舞的国家级倡议（OECD，2018<sup>①</sup>）。例如，印度和韩国对煤炭使用实行了宽税基征税，自那时以来，两国都提高了煤炭使用税税率。



**图 3.17 2012 年和 2015 年，能源使用的碳排放比例取决于道路和非道路部门不同水平的有效税率**

注：所有税率均以 2012 年价格表示。生物质排放的碳排放包括在内：

资料来源：OECD (2018d)

尽管有这些变化，但能源税前景仍然与环境税的关键原则大相径庭。更好地使税收与环境成本保持一致意味着增加几乎所有税收（包括道路燃料，见上文），同时以最低成本实现碳减排将需要增加不同部门和燃料的税收统一性。然而，在 2015 年，各部门和不同种燃料的税率仍然存在很大差异（图 3.18）。不同的非公路部门的适用税率特别低，而且燃料种类差别很大。以高有害排放为特征的煤炭，到目前为止以最低税率征税，而石油产品则按最高有效税率征税。如果各国希望提高税率与碳和其他外部成本的一致性，同时增加税收收入，则需要逐步提高税率较低的部门和燃料的税率。

<sup>①</sup>OECD (2018), Taxing Energy Use 2018: Companion to the Taxing Energy Use Database, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.17879789264289635-en>

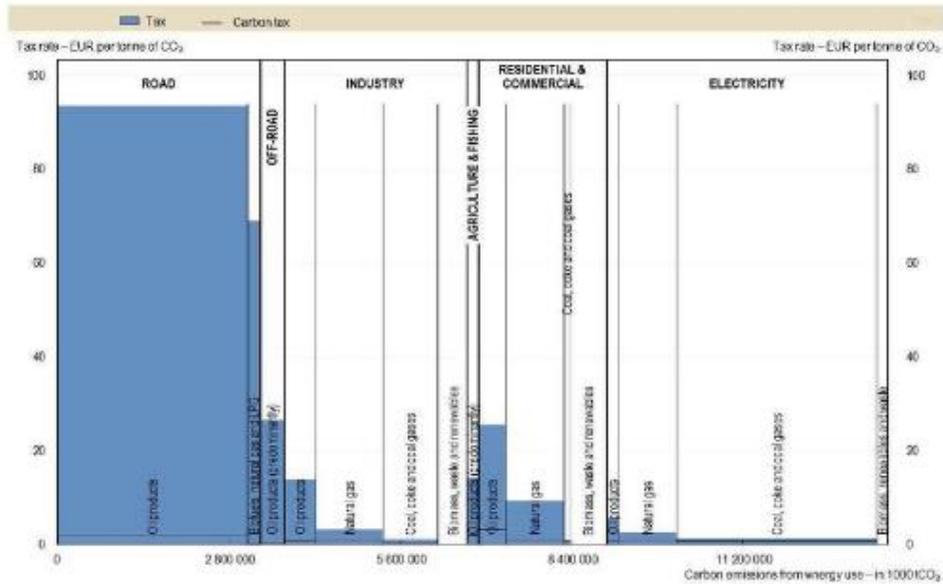


图3.18. 2015年能源使用碳排放的有效税率(包括生物质碳排放, 不包括电力输出税)  
资料来源: OECD (2018d)

二氧化碳排放交易系统的许可证价格以类似于碳税或其他特定能源使用税的方式改变能源价格。尽管许多排放交易计划(ETS, emission trading schemes)的许可证价格往往较低,但它们在工业和电力行业中的应用相当广泛,并且在一些国家大大提高了碳价格(OECD, 2016<sup>①</sup>)。近年来,一些国家通过实施ETS在碳定价方面取得了进展。中国在2017年底启动了一个全国性的体系,加拿大允许各省选择通过实施碳税或交易系统来遵循预先确定的碳价格路径。许可证价格不包含在图3.17和图3.18中,但在《OECD的有效碳率》有所涉及<sup>②</sup>(OECD, 2016)。

#### 14.4 与过去的趋势一致, 与环境有关的税制改革主要围绕2018年的能源税

在2018年实施的与环境有关的税收改革中,能源税增加是最常见的,在预期收入影响方面最为显著(图3.12)。六个国家在所有部门增加了对特定燃料的税,三个国家(法国,冰岛和挪威)增加了对碳的特定税。比利时、法国、瑞典和南非实施了针对运输燃料的增税政策。与过去的趋势一致,大多数能源税增加的既定目标是改善环境可持续性,但增加收入的考虑因素也很重要。荷兰新政府

<sup>①</sup>OECD (2016), Effective Carbon Rates Pricing Co2 through Taxes and Emissions Trading Systems, OECD Publishing, Paris . <http://dx.doi.org/10.178779789264260115-en>

<sup>②</sup>OECD (2016), Effective Carbon Rates Pricing Co2 through Taxes and Emissions Trading Systems, OECD Publishing, Paris . <http://dx.doi.org/10.178779789264260115-en>

还宣布了一系列重要的能源和其他环境税建议，以加强环境可持续性，这些建议可能在 2019 年和 2020 年生效（专栏 3.12）。

能源税在三个国家出现下降。如下所述，瑞典改革了公路燃料税，以适应新的生物燃料混合要求。墨西哥正在扩大道路运输燃料的价格平滑机制。英国报告称已经冻结了燃油税率，转化为随着时间的推移而降低的实际税率，但在许多其他国家，能源税率在名义上也保持不变。

Into effect in	Rate/Base↑		Rate/Base↓	
	2017	2018 or later	2017	2018 or later
Fuels, with sector specification:				
Electricity production	KOR LVA (GBR <sup>a</sup> )	(NLD)	GRC	
Agriculture		ESP		
Heating and process	FIN FIN <sup>a</sup>	FIN	GRC	
Transport	BEL EST FIN GRC ISL ISL <sup>c</sup> MEX PRT NOR <sup>c</sup> (EST)	BEL, FRA, SWE <sup>b</sup> , ZAF		SWE, MEX
Specific fuels, all sectors	EST (EST)	BEL <sup>i</sup> , FRA, KOR, LVA, NLD, (NLD), SWE <sup>i</sup>	GBR	GBR <sup>i</sup>
Carbon tax	CAN <sup>1</sup> (GBR)	ISL, FRA, NOR (NLD), (ZAF)		
Electricity consumption	SWE		DNK SWE <sup>2</sup>	DNK, (NLD)

图 3.12 使用能源的税率变化

注：括号内的国家只宣布改革。

1 阿尔伯塔的碳税

2 收入预期将通过经济增长效应而增加。

b 与生物燃料有关的税收

c 基于燃料碳含量的税收

i 税收被通胀指数化。

### 专栏 3.13 荷兰联盟协议中的环保税提案

新一届荷兰政府（2017 年至 2021 年）的联盟协议包括未来几年将实施的一系列环保税政策变化。作为加速国内减排和在欧洲（欧盟）层面上推动更大的气候雄心的更广泛努力的一部分，荷兰提议在欧盟排放交易系统（ETS）下引入国家最低价格。这将意味着对发电燃料征收国税，并向企业收取相当于其应纳税额和许可证价格之间的差额的费用。2020 年，一吨二氧化碳排放量的应纳税额为 18 欧元，到 2030 年，每吨二氧化碳排放量的税额将增至 43 欧元。荷兰提出的价格下限，取决于欧盟层面加强碳交易的努力。荷兰的提议是在一

些国家的税改背景下提出的，这些国家认为欧盟排放交易许可价格过低，无法达到制定全系统普遍低价的气候目标（Reuters，2018 年）。与此同时，其他国家也采取了单边行动。例如，据估计，英国在 2013 年引入的价格下限（目前，每吨二氧化碳排放量需缴纳 18 英镑的税额）导致了国内煤炭发电的显著下降（Hirst，2018）。由于欧盟排放交易系统范围内的排放许可证数量保持不变，英国未使用完的排放许可量可以在交易系统的其他地方使用（这种现象被称为“水床效应”，即“此消彼长”）。随着 2019 年市场稳定排放量储备的启动，以及欧盟 ETS 指令修订提出，到 2023 年将取消储备中的补贴，水床效应将会得到缓解。

为实现上述新制定的更严格的气候目标，荷兰还将在 2030 年前逐步淘汰燃煤发电。荷兰政府也发布了其他环保税收措施，包括降低能源消费的免税门槛，将税收征税对象从电力转向天然气，以更好地反映燃料的碳含量，以及对废物征收新税。在航空业没有充分减排的情况下，荷兰将于 2021 年对机票征收新税，不过对全欧盟范围内的机票征收新税将更受青睐。预计这些提议合在一起将带来税收收入的大幅增长。

#### **14.5 一些国家已采取措施以使税率与燃料的碳含量更紧密地联系起来**

一些国家实施了税收改革，以提高公路运输以外的不同燃料的税收待遇的一致性，采取步骤更好地反映能源税收体系中的污染者付费原则。为了实现这一目标，冰岛、法国和挪威对所有行业的碳排放都加征了特别税，而在芬兰，仅加重对加热燃料的能源税和碳税税收负担。自 2010 年发表第一篇征求意见稿以来，南非政府与产业界和其他利益攸关方进行了广泛磋商，随后南非政府提议从 2019 年开始征收碳排放税。碳排放税的明确目标是实现法国在《巴黎协定》（Paris Agreement）下的减排承诺，其提议的每吨碳排放量的基本税率为 120 兰特（约为 8 欧元），同时还会有一系列的税收优惠、税收抵免和税收转移措施，以尽量减少对电价和能源密集型行业的影响。如上所述，碳价格（包括能源税、碳税和排放交易许可价格）是实现减排的具有成本效益的手段。然而，经验表明，碳税的税基基数往往很窄，它们的税率通常低于气候成本的最低估计，这可能会限制它们的有效性。

对低税燃料加征特别税是另一种使环境成本与燃料价格更紧密地结合起来的方法。2018 年，韩国进一步提高了一直税率较低的煤炭税，法国也提高了对天然气征收的特别税的税率。然而，考虑到未付出成本代价的排放的规模，我们需要采取更有力和更广泛的行动，通过排放交易价格和税收来实现低成本减排，并实现气候目标。

与往年相比，针对道路燃料的能源税改革频率较低，影响道路燃料税的政策变化类型多样。南非提高了两种公路燃油税(之前的税负处于相对较低的水平)，以弥补通货膨胀，这项改革举措得到了大多数人的支持。为了降低道路运输燃料的碳强度，瑞典引入了化石燃料与生物燃料混合的新要求。为了抵消这一要求带来的预期价格上涨，瑞典降低了道路燃料的能源税，并提高了用于道路运输的生物燃料的碳税。墨西哥最近实施了一项大规模的环境税和补贴改革，导致道路燃油价格与市场状况更加接近（Arlinghaus 和 van Dender，2017）。墨西哥通过对汽油和柴油实行价格平滑机制以应对近期油价上涨可能带来的不利影响。这种“财政刺激”除了起到对道路燃料征收消费税的作用，还适用于缓解国内市场的国际油价波动。由于油价目前正在上涨，预计刺激计划将降低税收水平和税收收入。

比利时和法国正在继续逐步将汽油和柴油的征税与每种燃料的外部成本挂钩，但总体而言，各国缩小柴油和汽油差别征税的政策改革力度较 2017 年有所下降。在目前的设备和技术状况下，柴油每升排放的有害空气污染物通常比汽油高，其碳含量也更高。从外部性的角度来看，这意味着柴油的税率应该高于汽油，但在本报告所涵盖的所有国家中，除两个国家外，柴油的实际税率都低于汽油(图 3.19)。

2018 年，两个国家已经开始自动将税率与通货膨胀水平挂钩。在没有指数化的情况下，通货膨胀逐渐侵蚀实际税率，这导致许多经合组织和 20 国集团国家的燃油税收入减少（见上文）。以德国为例，Mahler 等人（2017 年）估计，由于没有将燃料税率进行通货膨胀的指数化调整（不包括行为化调整），2014 年德国政府损失的燃油税收入约为 56 亿欧元。为了解决这个问题，比利时引入了能源税的自动指数化，瑞典正朝着将所有环境税与通胀水平挂钩的方向迈进。瑞典甚至将天然气税和废弃污染物税的税率指数设定为消费者价格指数（CPI）加上 2%，从而随着时间的推移税收收入水平会自动得到提高。与此相反，英国将燃油税率冻结的时间延长至 2019 年，许多其他国家的燃油税名义税率也保持不变。

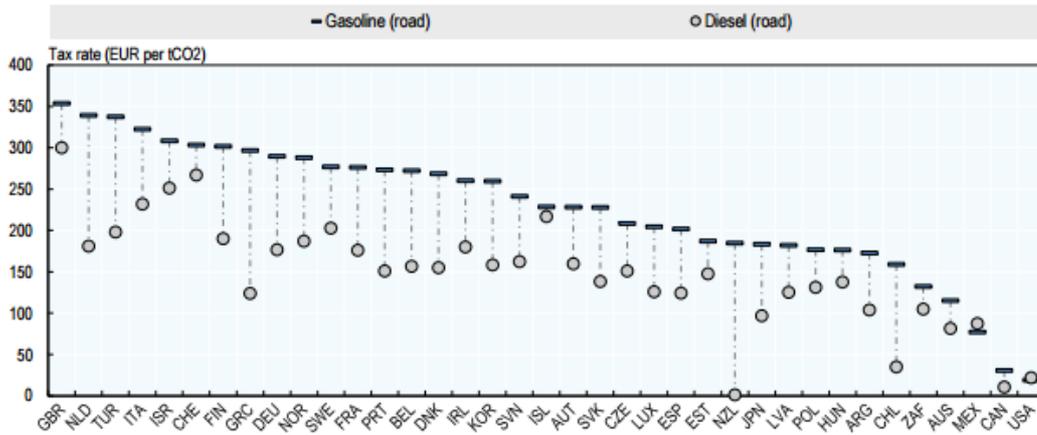


图 3.19 2015 年公路用汽油和柴油的有效税率<sup>①</sup>

#### 14.6 在交通领域，税收改革还侧重于选择车辆和飞机作为出行方式所需承担的税负变化

总的说来，在 2018 年，交通领域与环境有关的税收改革的重点仍然是常见的车辆购置税（表 3.13）。与过去几年一样，许多改革的举措是增加对使用清洁能源的汽车的税收优惠力度（见下文）。两个国家（阿根廷和丹麦）对传统汽车实行了减税<sup>②</sup>。瑞典于 2018 年对飞机出行行为征收新税，荷兰则宣布，如果航空运输的减排力度不够，则会在 2021 年，倾向于在欧盟层面上对其征收新税（Vos, 2017）。虽然这些改革中有许多表明了减少运输部门污染的税收政策目的，但从整体上看，它们似乎不是将税收与公路和其他运输方式的外部成本更紧密地结合起来的广泛举措。

表 3.13 机动车税和其他运输工具购置税的税收改革<sup>③</sup>

Into effect in	Rate/Base ↑		Rate/Base ↓	
	2017	2018 or later	2017	2018 or later
Vehicle tax	LVA <sup>1</sup> PRT	GBR ZAF	LVA <sup>1</sup> NOR <sup>2</sup>	ARG
Registration tax	(EST GBR)	(NLD)	DNK NLD <sup>1</sup>	
Vehicles running on alternative fuels		NOR	DNK LUX SWE	IRL LUX SWE
Company cars	LUX		NLD <sup>1</sup>	
Air travel		SWE (NLD)		GBR
Other (e.g. luxury cars, scrappage schemes, purchase support)	LVA		AUS	

<sup>①</sup>根据经合组织的相关数据资料（2018 年）改编

<sup>②</sup>作为一项更广泛的税收改革的一部分，丹麦正在降低乘用车和摩托车的购置税，丹麦是欧盟国家中车辆购置税税率最高的国家之一。在阿根廷，车辆购置税通过提高最低起征点而得到降低。

<sup>③</sup>经合组织年度税收政策改革调查问卷

注：括号内的国家仅为已发布政策改革方案的国家。

1 指对预期税收总收入没有影响。

2 指税收征税对象部分转向汽车燃料中的碳含量。

车辆购置税继续被用于作为购买使用替代燃料的车辆的税收政策支持工具。2018 年，三个国家（爱尔兰、卢森堡和瑞典）增加了对氢、电或燃料电池汽车的税收支持。例如，瑞典实行了一种新的税收奖惩制度，在这种制度下，低排放车辆的购置税会获得税收优惠，而新购置的高污染车辆在头三年会被征收较高的税。在英国，车辆购置税改革的目的是减少以柴油作为燃料的车辆造成的空气污染，事实证明，以柴油作为燃料的车辆造成的空气污染程度在生产过程中和现实世界的驾驶环境之间存在差异。除非在真实世界的驾驶条件下的排放量在欧盟的排放标准范围内，否则从 2018 年起，英国新注册登记的以柴油作为燃料的汽车的税率将会更高。

使用汽车税来解决空气污染问题，这可以有效地引导消费者购买更清洁的汽车，但税收设计对于成功至关重要。例如，对车辆按照不同的税率区间进行分类，可能会导致汽车的需求在略低于税收门槛的情况下激增，而达不到在这些区间内减少排放的激励目的。此外，汽车税已被证明是一种相对昂贵的减少排放的方式，并可能导致税收收入较多的流失（Van Dender, 2018）。在挪威，较大力度的税收减免使得电动和混合动力汽车在车辆流通中所占的份额大幅增加（The Guardian, 2017）。但是，为了减少税收收入的流失，对根据混合动力车的重量而实行的补贴被取消（挪威政府，2017）。由于重型车辆造成的路面磨损与使用的燃料无关，因此无论从外部性定价还是从公共财政角度来看，这都是一个受欢迎的举措。

虽然一些国家已经改革了车辆购置税，但这似乎没有反映出更广泛的举措，即对道路运输工具的不同外部性采取更一致的收费价格。减少公路运输工具的空气污染程度的实际政策组合包括燃料税，里程收费（收费金额由于时间、地点，甚至车辆类别的不同而不同）和车辆购置税（Van Dender, 2018），但 2018 年还未发布关于政策组合中的税收政策和收费制度的改革。此外，税收政策与环境政策存在其他失调的方面，如公司用车和员工通勤补贴可以享受较大的个人所得

税税收优惠（Harding, 2014; Roy, 2014），在 2018 年各国发布的与环境相关的税收改革中，停车费过低的问题仍未得到解决。

### 14.7 尽管税收在改善环境方面的作用巨大，但其他与环境相关的税收改革却不那么频繁

过去几年以来，交通和能源以外的税收改革的频率要低得多（表 3.14）。从环境政策的角度来看，对废物，塑料袋或化学品征税可能导致生产者和消费者行为的强烈调整，而这些税收可以成为一揽子环境政策的一部分，使各国的征收价格更接近环境外部性的边际社会成本定价估计，这种税收转移，包括更加统一的碳和能源税，增加的车辆和航空税，以及对包装，塑料袋，空气和水污染，农药和化肥的税收，将整个欧盟的环保税税收收入从占 GDP 的 2.6% 增加至 3.6%。

2017 年，荷兰宣布提高垃圾填埋和焚烧的税负，随后扩大了生物能源工厂垃圾焚烧的税收基础，并取消了对污水污泥的税收豁免。垃圾填埋场的税收，通常是按运往垃圾填埋场的垃圾的重量或体积征税，一些欧洲国家已经实行对垃圾填埋场的征税，它们已经被证明成功地引导了更好的垃圾处理方式，即垃圾回收利用和堆肥（Watkins, 2012）。焚烧税不太常见，但该税种也有助于将垃圾的处理方式变得更好（同上）。

南非将塑料袋税提高 50%，从 2018 年 4 月起生效。对塑料袋征税已被证明是减少塑料袋使用从而减少塑料浪费的一种非常有效的方法。例如，在英国，在 2015 年对塑料袋征税后，7 家主要零售商在 2016 年 4 月到 2017 年 4 月期间比 2014 年（英国环境部，2017）的塑料袋生产量减少了 83% 左右（即减少了 60 亿袋）。这相当于每个人在缴税后使用 25 袋，而在开征之前使用 140 袋（同上）。最近，英国政府表示打算将每袋 0.05 英镑的收费扩大到雇员少于 250 人的商店（BBC, 2018）。爱尔兰是另一个例子，由于爱尔兰对塑料袋征收环境税，塑料袋垃圾占垃圾污染的比例从 2001 年的 5% 降至 0.13%（欧洲环境政策研究所（IEEP），2017）。

表 3.14 其他与环境有关的税收的变化<sup>①</sup>

---

<sup>①</sup>经合组织年度税收政策改革问卷

Into effect in	Rate/Base↑		Rate/Base↓	
	2017	2018 or later	2017	2018 or later
Chemicals	SWE			
Natural resources	LVA			
Waste		(NLD)		
Other	ZAF	ZAF		

注：括号内的国家只宣布了改革

## 15. 《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 3<sup>①</sup>

### 15.1 人均 GDP、税收结构和税收占 GDP 比重之间的联系

一个国家的税收占 GDP 比重是多种因素共同作用的结果，包括政策和税收征管决策、经济结构以及其它宏观经济特征。许多项研究都是以了解这些驱动因素为主题的，例如（Koenig and Wagener, 2012[14]; Tosun and Abizadeh, 2005[15]; Xing, 2011[16]）。本节将初步分析其中一些特征之间的联系，即收入水平与税收占 GDP 比重；各国税收结构中不同税种所占比重和税收占 GDP 比重。

#### 15.1.1 税收占 GDP 比重和人均 GDP

如前文所述，税收占 GDP 比重受许多因素的影响，国家的收入水平就是其一。许多关于税收收入决定因素和税收能力的实证文献（Gupta, 2007[27]; Morrissey et al., 2016[28]; Le, Moreno-Dodson and Bayraktar, 2012[29]; Teera and Hudson, 2004[30]; Baiardi et al., 2017[31]; Castro and Camarillo, 2017[32]）都得出了人均 GDP 和税收占 GDP 比重之间存在正相关性的结论，但是许多其它经济和人口结构因素（包括人口规模、资源禀赋、贸易开放度、行业构成、腐败程度和官僚主义）也是衡量一国税收能力的重要因素。

《全球收入统计数据库》中各国税收占 GDP 比重与 2015 年这些国家的人均 GDP 的对数呈正相关关系（见图 9），这与许多文献的结论一致。这意味着人均 GDP 较高的国家往往具有较高的税收占 GDP 比重，但是在认真考量影响各国税收能力和税收水平的其它因素前，不应认为人均 GDP 与税收占 GDP 比重之间存

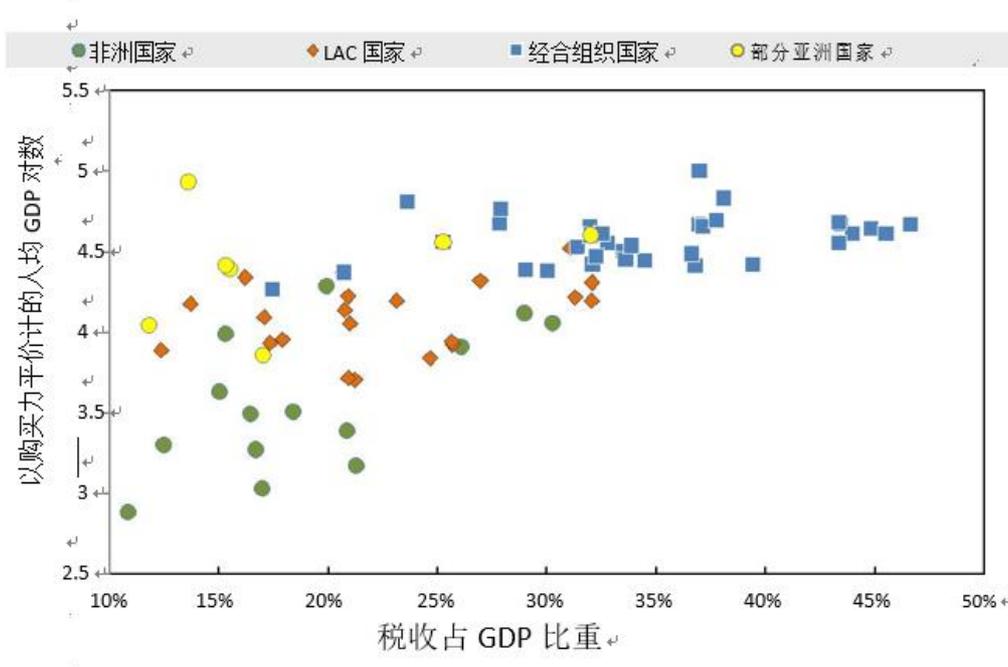
<sup>①</sup>Modica, E., S. Laudage and M. Harding (2018), “Domestic Revenue Mobilisation: A new database on tax levels and structures in 80 countries”, OECD Taxation Working Papers, No. 36, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/a87feae8-en>

在因果关系，也不应成为采取政策行动的依据。同样，还应考虑非税收入在为公共服务提供资金方面的作用，这是因为非税收入在各国的重要性可能不尽相同。

图 9 也展示了各地区税收占 GDP 比重和人均 GDP 之间的关系：

- 许多非洲国家的特点是收入水平相对较低，且税收占 GDP 比重也低于 25%。
- 7 个亚洲国家没有统一的特征，但是它们绝大多数都有着中等到较高水平的人均 GDP，但是税收占 GDP 比重低于绝大多数经合组织国家。
- LAC 国家的人均 GDP 水平适中，税收占 GDP 比重介于 12.4%-38.6% 之间。
- 多数经合组织国家的税收占 GDP 比重都高于 25%，且人均 GDP 最高。

图 9：2015 年税收占 GDP 比重和人均 GDP 对数



注：图 9 展示了 79 个国家的情况（古巴除外，因为没有古巴的人均 GDP 数据）。区域平均值也没有在图中展示。

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

[https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS\\_GBL](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL). International Monetary Fund

(2017[33]), World Economic Outlook Database,

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2017/02/weodata/index.aspx>.

### 15.1.2 税收占 GDP 比重和主要税种占比

前几节探讨了《全球收入统计数据库》中各国的税收水平和税收结构。本节将通过相关性分析，在对两大指标之间的联系（即税收水平与税收结构之间的关联程度）进行初步分析的基础上，提出初步的观察结果，并就进一步使用数据库进行分析的途径提出建议。

图 10 为散点图，展示的是几乎所有经济体都有的四大税种（PIT、CIT、社会保障金和 VAT）在税收总收入中占比以及该经济体的税收占 GDP 比重。每个点代表一个国家，颜色表示的是所属区域。该分析得出以下的初步观察结果：

- PIT 在税收总收入中占比与税收占 GDP 比重之间的相关性为正。这意味着税收占 GDP 比重较高的国家，其 PIT 在税收总收入中占比往往较高。平均来看，经合组织国家的 PIT 占比最高，LAC 国家 PIT 占比最低。

- CIT 与税收占 GDP 比重之间的相关性为负：税收占 GDP 比重较高的国家，其 CIT 在税收总收入中占比往往较低。非洲和 LAC 国家的 CIT 占比十分接近，但是 LAC 的税收占 GDP 比重更高。经合组织国家的 CIT 占比最低，而税收占 GDP 比重最高。两个异常值是马来西亚和特立尼达和多巴哥，其 CIT 在税收总收入中占比最大，超过 40%。

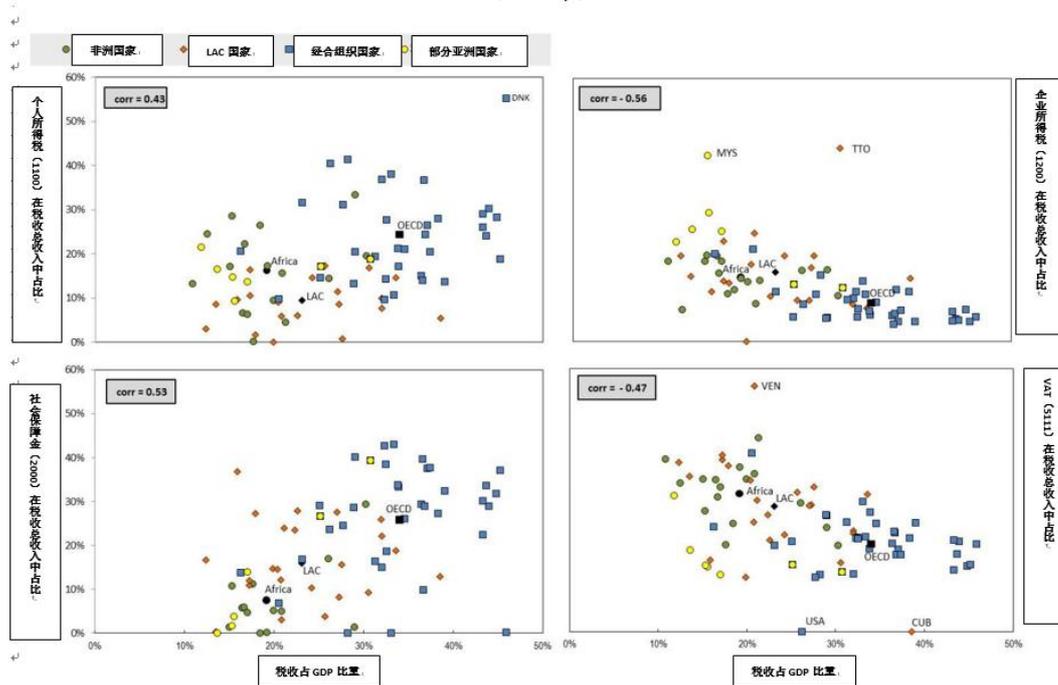
- 尽管各国可能会使用其他手段为其社会保障体系提供资金，但税收占 GDP 比重较高的国家，其社会保障金（占税收总收入比重）往往较高，二者之间明显的正相关（0.53）关系就说明了这一点。非洲国家<sup>①</sup>社会保障金（占税收总收入比重）平均要比 LAC 国家低 8.4 个百分点。相比之下，非洲国家的税收占 GDP 比重平均比 LAC 国家低 4.1 个百分点。2015 年，澳大利亚、肯尼亚、新西兰和新加坡的社会保障金为零。

- VAT（在税收总收入中）占比较高，则税收占 GDP 比重较低。这种负相关（-0.47）关系意味着对 VAT 收入依赖型较强的国家，其税收占 GDP 比重往往较低。VAT 在税收总收入中占比均值最高的为非洲（31.5%），LAC 名列第二（28.6%）。经合组织国家的税收占 GDP 比重最高，但其 VAT 占比最低（平均为 20.0%）。委内瑞拉为异常值，其 VAT 在税收总收入中占比最高（56.0%），而美国和古巴没有 VAT，所以其 VAT 收入为零。

---

<sup>①</sup>没有刚果、多哥、乌干达和印度尼西亚 2015 年的社会保障金数据，所以非洲各国的社会保障金收入占 GDP 比重均值是在剔除无数据国家基础上计算得出的。

图 10：非洲、亚洲、拉丁美洲和加勒比地区、经合组织税收占 GDP 比重和各税种在税收总收入中占比（2015 年）



来源：OECD (2018<sup>[21]</sup>), *Global Revenue Statistics Database*, [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS\\_GBL](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL)

相关性分析证实了之前提出的部分观察结果，并提出了未来研究的渠道。首先，人均 GDP 较高的国家，其税收占 GDP 比重往往较高，到达一定程度后，随着人均收入的增加，税收占 GDP 比重会趋于稳定，这与文献中的许多类似研究发现相一致。其次，PIT 和社会保障金（占税收总收入）比重与税收占 GDP 比重之间是正相关关系，即 PIT 和社会保障金在税收收入中占比较大的国家，其税收占 GDP 比重也往往较高，这可能与这两个税种的再分配作用密切相关，因为 PIT 和社会保障金是多数国家实现再分配的主要渠道。相比之下，CIT 和 VAT（在税收总收入中的比重）与税收占 GDP 比重之间呈现出负相关关系。因此，更多依赖 CIT 和 VAT 收入的国家，其税收占 GDP 比重往往较低。由于导致税收占 GDP 比重、人均 GDP 以及各税种比重之间这种关系的原因可能有多种，因此在解读时必须十分谨慎。尽管如此，提出的这些观察结果对未来的研究探索提供了有趣的途径。

## 15.2 结论

《全球收入统计数据库》展示了 1990-2015 年间 80 个国家税收水平和税收结构的变化情况，重点反映了数据库中不同国家和区域的税收收入演变趋势的变化。2015 年，这些国家的税收占 GDP 比重最低的为 10.8%，最高的为 45.9%，

其中有一半国家的税收占 GDP 比重介于 18.2%至 33.2%之间，税收占 GDP 比重中位数为 26.2%。经合组织国家的税收占 GDP 比重一般较高，非洲、亚洲和来自 LAC 的许多国家，以及两个经合组织国家的税收占 GDP 比重低于中位数。

自 2000 年以来，各国税收水平呈现收敛且总体提升的趋势，四分之三国家的税收占 GDP 比重实现提升，其中有一半国家的税收占 GDP 比重提高了 0.1 至 4.9 个百分点，另外四分之一国家提高了 4.9 个百分点以上。爱尔兰、哈萨克斯坦和瑞典是特例，其税收占 GDP 比重在 2000-2015 年间下降超过 4 个百分点。税收占 GDP 比重较高的国家，通常其税收占 GDP 比重的增长幅度在这 15 年间随时间推移而降低，而税收占 GDP 比重较低国家，其 15 年间的税收占 GDP 比重增长幅度逐渐增加。这意味着 2015 年各国税收占 GDP 比重的分布比 2000 年更加均衡。

不同区域的税收结构不同。从非洲（16 国）和 LAC 平均值来看，货物和劳务税尤其是 VAT 是其税收收入的最大来源。平均来看，LAC 社会保障金在税收收入中的作用要大于非洲各国社会保障金在税收收入中的作用。社会保障金和 PIT 是经合组织国家税收收入的最大来源，而 VAT 在税收总收入中占比较低，但是其占 GDP 的比重与社会保障金和 PIT 类似。

我们将 80 个国家根据其税收总收入中占比最大的税种是所得税、利润税和资本利得税，还是社会保障金，亦或是货物和劳务税分成三组，并得出以下结论：

- 2015 年，有 23 个国家的税收收入主要来自于所得税，其中有 19 个国家的税收收入主要来自于 PIT，另外 4 个国家的税收收入主要来自于 CIT。
- 有 11 个国家的税收收入主要来自于社会保障金。这些国家除立陶宛和巴拿马以外都是经合组织国家，它们通常对 PIT 的依赖也高于其它国家。
- 有 46 个国家的税收收入主要来自于货物和劳务税，其中包括绝大多数的非洲和 LAC 国家。有 37 个国家的货物和劳务税收入中，最大的来源是增值税。有 19 个国家的 CIT 在税收总收入中比重高于 PIT。

本文通过对数据库国家长期以来税收结构变化的分析，指出了呈现出的三种变化类型：

- 有四分之一国家（除日本外都来自于非洲或 LAC）的主要税种收入都出现了显著增长，2000-2015 年间，其总的税收占 GDP 比重也大幅增加（提高了 4.9 个百分点）。

- 2000-2015 年间，一些国家（主要是亚洲和经合组织国家）的税收占 GDP 比重出现下降，主要是由所得税收入下降导致的。还有些国家的税收结构发生了收入中性变化，即所得税中的某一类或几类收入下降，与此同时其它税种收入增加，即从所得税转向其它税种。

- 各区域共有 61 个国家实现了 VAT 收入水平增加。其中有 37 个国家的其它货物和劳务税收入相应地出现减少。

最后，本文通过相关性分析，验证了以前文献提出的一些观点，即人均 GDP 较高的国家往往税收占 GDP 比重也较高。通过初步分析，本文还发现了数据库各国税收收入水平和税收结构之间一定的相关性，即较高比重的 PIT 和社会保障金与较高的税收总收入之间是正相关关系，而较高的 VAT 和 CIT 与较高的税收总收入是负相关关系。理解税收结构的驱动因素及其与收入水平和税收总收入之间的关系，对于我们使用《全球收入统计数据库》进行深入分析提供了有意义的途径。

## 16. 《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 3<sup>①</sup>

### 16.1 非征税地境内纳税人简易登记和征收机制质效评估

本节试图找出简易登记和征收机制对纳税遵从和税款征收行之有效的特征。借鉴了 3.3 节实施简易机制国家和地区的经验，以及经合组织对这些问题提供指导的先前工作。<sup>②</sup>

#### 16.1.1 总体考虑

---

<sup>①</sup>OECD (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>

<sup>②</sup>See OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter 3, Parts, C.3.2, C.3.3, C.3.4; OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation, footnote 7.

在找出是何特征让简易登记和征收机制对纳税遵从和税款征收起效之前，本文先提出了一些总体考虑，税务机关先认识到这些总体考虑，很可能对各管辖区简易登记和征收机制的最终成功起决定性作用。

#### *遵从义务要注意绝对必要和互成比例*

简易登记和征收机制设计成功的最基本原则可能是遵从义务应该限制于对税款收取绝对必要的那些人和与涉及税款成比例。要实现非征税地境内纳税人最高可行程度的遵从，其关键很可能在于将遵从义务限制在对收税至关重要的那些人。同样，遵从负担，对征纳双方而言，应该与涉及的税款成正比。如果登记和征收机制不必要地复杂或不与涉及税款成正比，就可能导致不遵从，税务机关成本过高，企业就会做出避免在有此类制度的管辖区从事经营活动的决策。

#### *运作环境和经营模式多样化*

税务机关在千差万别的法律、经济和文化环境中运作。这些差异可能影响其管理登记和征收机制的能力，也同样可能影响企业遵从此类制度的能力和动力。除此之外，经营模式和商业安排的多样化可能影响企业遵从这些制度的能力。对登记和征收机制设计和实施方面的这些差异产生认识和敏感性能够对成功概率产生极大的影响。

#### *情报交换和征管合作*

情报交换和征管合作可以也能够帮助税务机关解决并克服操作和监管登记和征收机制的挑战，并鼓励纳税人遵从，监督遵从水平。有许多现行的经合组织机制用于情报交换和其他征管互助合作，在《指南》中有所说明<sup>①</sup>，并且很可能在这一工作上有所助益。经合组织在情报交换和征管互助方面的主要机制有：

- 《多边税收征管互助公约》。
- 《经合组织税收协定范本》第 26 条（情报交换）。
- 《经合组织税收情报交换协议范本》

#### *咨询商界*

咨询商界对简易登记和征收机制的成功设计与实施至关重要。如果说设计税法时咨询商界是可取的，那么在设计适用于可能执法权有限的管辖区的企业纳税人时（如纳税人不在征税地），咨询商界就极其重要了，毕竟这种机制的成败很大程度上要靠遵从的简易度。

---

<sup>①</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter. 4.B.

### 适当的宣传策略

正如登记和征收机制的成功要靠咨询商界以实现遵从简便化,宣传策略讲解机制的主要遵从特征,强调遵从简易度,很可能有助于机制的成功。

提供充足的铺垫时间(即宣布到实施的时间)对征纳顺利过渡到新机制很有必要。

### 设置门槛

对纳税人不在征税地的情况,实施简易登记和征收机制时,各管辖区可以考虑采用门槛(以货币计算),门槛以下的纳税人,免除在征税地收缴税款的义务。

<sup>①</sup>各管辖区认识到对纳税人不在征税地的情况实施登记和征收机制对此类纳税人会带来遵从和管理负担。为避免造成与涉及税款或在与非征税地境内纳税人税收中性目的不成正比的负担,一些管辖区采用门槛,将对税企的管理和遵从成本不成正比的风险降到最低。

如果管辖区考虑对非征税地境内纳税人登记和征收机制采用门槛,一定要努力平衡征纳管理成本和遵从负担,保持境内与非境内纳税人公平竞争的环境。

在采用和实施门槛时,为实现这种平衡,各管辖区要考虑以下问题:

- 中性,尤其是,门槛对征税地境内境外纳税人的竞争地位造成的潜在影响。
- 简化,关注对非征税地境内纳税人带来的潜在遵从成本降低。
- 对税务机关的效率与效力的影响,尤其是潜在大量小额税款的收取成本可能的降低,虽然效率增益需要与门槛有关的任何管理成本增加相平衡。在缺乏第三方信息的情况下,可能很难评估非征税地境内的纳税人是否超过了门槛。国际征管合作在这方面可以发挥重要作用。
- 确定门槛水平,包括计算方法。
- 实施反滥用措施,特别是纳税人在统一受控实体中人为分割活动,以便低于门槛。
- 提供清晰指引。

### 16.1.2 具体设计特征

---

<sup>①</sup>服务和无形资产简易登记和征收机制的门槛设计不一定等同于适用于低价值货物进口的门槛设计。

非征税地境内纳税人简易登记和征收机制成功的具体设计特征在经合组织之前的工作中已有说明，<sup>①</sup>也反映在 3.3 节所述各管辖区的经验里。以下段落概括了这些关键设计特征。

使用电子流程。普遍认为，设计非征税地境内纳税人简易登记和征收机制的最简单和最有效的方法之一就是大量利用电子流程。<sup>②</sup>确实，纳税人不在征税地本来就会使得对依赖物理文档的登记和征收程序变得更加复杂，而电子手段则可以实现同样的目标，又是物理文档的一种自然和有吸引力的替代。

简易登记程序。简易登记程序对非征税地境内纳税人登记和征收机制的成功有着重要作用。确实，由于定义上，此类纳税人是有征税权的管辖区执行征收或其他遵从义务的权力有限或无权限的纳税人（见上文 1.2 节），加强遵从简易度是促进遵从的重要因素，因为可以影响“愿意遵从”的纳税人的行为。

简易申报程序。各管辖区填报纳税申报表的要求各不相同。因此，对非征税地境内纳税人施加的申报性遵从负担（往往在多个管辖区要求申报）会很重，为了降低非征税地境内纳税人的遵从负担，各管辖区可以考虑授权此类纳税人填报简易申报表。可以要求填报简易申报表的纳税人放弃一些填报传统申报表的纳税人可以享受的某些权利，比如某些特定抵免权，或退税权（因此可以被称为“只付不退”机制）。<sup>③</sup>

缴税。根据各管辖区应在设计简易登记和征收机制时多加利用电子流程的建议（见上文 1.6.2 节），各管辖区要利用电子缴税方法，允许纳税人电子汇缴应纳税额。

保存记录。各管辖区也可以利用电子账簿记录系统，由于业务流程越来越自动化，纸质文件一般已被电子文档取代。

宣传策略。考虑用何种宣传策略才能起效时，各管辖区要在网上公布登记和遵从简易登记和征收机制的一切必要信息，最好用主要贸易伙伴的语言。

## 16.2 结论意见

以下段落突出本文主要结论及其对非征税地境内纳税人设计实施登记和征收机制的影响。

---

<sup>①</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter 3, Part C.3.3; Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7, Chapter 3, Part C.

<sup>②</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, para. 3.139; OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7, Chapter 3.C, para. 105.

<sup>③</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter 3, Part C.3.3.3; Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7, Chapter 3, Part C.3.

本文所考虑的问题——如何对非征税地境内纳税人收取税款——是每个税制都会碰到的问题，管辖区主张税基征税权，但强制纳税人汇缴税款的权力有限。虽然各管辖区解决此问题的经验主要集中在消费税，但这种经验（和从中汲取的教训）也适用于碰到同样问题的其他税制，即对不在征税地纳税人某税基主张征税权的问题。

解决本文所提问题的方法主要有两种。一种是找交易或活动的另一参与方，或者对其有执法权的一方，去收取税款或履行纳税人的遵从义务（如代扣代缴）。第二，采用登记和征收机制，如果对纳税人缺乏执法权，可以让遵从足够容易或足够有吸引力，引导纳税人遵从纳税义务，而不管税收管辖区在强制遵从方面的权力有限。普遍认为后者在 B2C 环境下更合适。

许多管辖区都实施了（和正在实施）简易登记和征收机制，针对非征税地境内纳税人的 B2C 环境。

虽然各管辖区简易机制的绩效如何，证据还较为有限，但这些制度只是最近才全面铺开，所以目前能找到的最好证据就在介绍欧盟经验的详细报告中（及其 28 个成员国）。最后本文可得出以下结论：

- 简易机制实践可行。尽管各管辖区强制遵从的权力有限，但实际上欧盟经验表明高水平遵从可以实现，高额税款能够收取；
- 大量税款集中于少数大企业；
- 小微企业的遵从成本与从小微企业收取的税款相比过高；
- 鉴于小微企业涉及税额相对较小，为避免造成不成正比的收税负担，可以采用门槛；
- 良好的宣传策略对简易机制的成功至关重要（包括实施前预留准备时间）；
- 证据虽然有限，但还是支持这一结论，即简易登记和征收机制是保障非征税地境内纳税人遵从的有效方法。

根据上文的观察和最近的经验，很可能更多管辖区将在未来实施简易征收机制，特别是鉴于数字经济的增长，尤其是 B2C 数字交易的增加。

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](http://e.weibo.com/u/3932265304)

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