

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 11 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 汪豫 阮思蒙

罗佳莹 季玲玲 周翌 万楨 刘冰

## 目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目.....	4
1.OECD 和东欧及中亚的税务官员讨论亚美尼亚的 BEPS 实施情况.....	4
2.经合组织发布综合文书指南，以明确多边协定可能产生的影响.....	5
3.OECD 邀请纳税人就第七次争议解决同行评审提出意见.....	6
4.OECD 发布关于优惠制度的最新评估结果.....	9
5.佛得角加入了 BEPS 的包容性框架.....	11
❖ 税收合作栏目.....	11
6. 投资居留及公民计划的更新.....	11
7. 随着金融信息自动交换的广泛开展，全球税务透明度论坛迎来打击逃税的巨大转变.....	12
8. 亚洲和太平洋经济体：税收收入减少凸显了扩大税基的必要性.....	14
9. OECD 国家的税收水平和税收组合情况.....	16
❖ 税收政策分析栏目.....	17
10. OECD 秘书长提交税务报告.....	17
❖ 税收与犯罪栏目.....	18
11. OECD 和阿根廷继续努力解决税收犯罪问题.....	18
❖ 论著精选.....	19
12. 《2018 税收政策改革》节选——关于企业所得税和其他公司税（1）.....	19
13. 《发展中国家税收的新政治经济学》——节选（3）.....	30
14. 《协助税款追缴中情报交换的使用》——节选（3）.....	36

## ❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

### 1.OECD 和东欧及中亚的税务官员讨论亚美尼亚的 BEPS 实施情况<sup>①</sup>

#### 1.1 背景

来自 16 个国家的国际性和区域性组织、企业、民间社会和学术界的 60 多名代表于 2018 年 11 月 7 日至 9 日聚集在亚美尼亚埃里温参加东欧和亚洲中部 BEPS 包容性框架区域会议。这是一系列区域会议的最新成果，为来自世界不同地区的与会者提供了从区域视角和区域环境中提供他们对 BEPS 包容性框架的看法和意见的机会。

#### 1.2 主要内容

该活动由亚美尼亚共和国国家税务委员会主办，经合组织和欧洲内部税务管理局（IOTA）合作承办。该会议由亚美尼亚国家税务委员会主席 Davit Ananyan 先生主持开幕、亚美尼亚国家税务委员会转让定价和国际项目司负责人 Nairuhi Avetisyan 女士和 IOTA 的技术税务专家 Wolfgang Büttner 先生共同主持。

与会者分享并讨论了各自管辖区为贯彻 2015 年 10 月发布的 BEPS 措施而采取的步骤和行动。会议讨论了最近的发展，特别是同行审议机制和实施 BEPS 最低标准的四个时间线，并签署了多边公约（MLI）以实施与税收协定相关的 BEPS 措施。会议使与会者有机会就跨国企业活动的国别报告（BEPS 行动 13），税收优惠政策和税收裁定信息交换（BEPS 行动 5）以及择协避税和协定滥用（BEPS 行动 6）进行实际案例研究。

此外，会议还介绍了转让定价后续工作和开发支持低收入国家的工具包的最新情况。与会者讨论了加强各国税收制度和包括经合组织/开发计划署无国界税务检查委员会在内的税务管理的能力建设举措的范围。

媒体查询应直接向 OECD 税务政策和管理中心（CTPA）主任 Pascal Saint-Amans 或 CTPA 宣传团队提出。

---

<sup>①</sup>OECD (2018), OECD and tax officials from Eastern Europe and Central Asia discuss BEPS implementation in Armenia,  
<http://www.oecd.org/tax/oecd-and-tax-officials-from-eastern-europe-and-central-asia-discuss-beps-implementation-in-armenia.htm>

## 2. 经合组织发布综合文书指南，以明确多边公约可能产生的影响<sup>①</sup>

### 2.1 背景

2018年11月14日，用以改善国际税收制度的一项具有里程碑意义的多边协定取得了进一步的进展。该制度目前已涵盖84个司法管辖区，经15个司法管辖区批准通过的第一批47项税收协定也将于2019年1月1日正式生效。

### 2.2 主要内容

由于2018年7月开始生效的为防止税基侵蚀和利润转移而需要明确相关税收协定措施的多边公约（“公约”或“MLI”）的产生，今日经合组织发布了新的《综合文书制定指南》，清楚地概述了税收协定需要修改完善的地方。今日，经合组织还发表了一份秘书处说明，澄清了去年9月交存其批准书的司法管辖区税收协定的生效规则。

经济合作与发展组织秘书处根据多边公约特设小组成员的意见制定了该指南。政府可以使用它来深入了解“公约”对现有协定的影响。综合文书还为纳税人，审计师，顾问和其他用户提供有关税收协定修改何时在每个司法管辖区生效的全面信息。

一些司法管辖区已经开始在“指南”的基础上编写综合文本，其中考虑了他们自己的出版要求和税收实践。9月，波兰率先在其网站上发布了综合文书，成为第一个发布其综合文书的司法管辖区。今日指南的发布旨在确保各方利益相关者能够以一致的方式准备综合文书。

综合文书指南和秘书处文件是对现有广泛的工具和背景文件的最新补充，包括流行的MLI匹配数据库。经合组织还在扩展数据库的功能，以加入生效信息。

这些新工具将在定于12月举行的MLI问答网络直播期间展示。有关时间和登记的信息将在适当时候提供。

希望获得进一步信息的记者可以联系税务政策和管理中心（CTPA）主任Pascal Saint-Amans 或 CTPA 宣传团队。

---

<sup>①</sup>OECD (2018), OECD releases guidance on Synthesised texts for providing clarity on the impact of the Multilateral Instrument, <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-guidance-synthesised-texts-for-providing-clarity-on-the-impact-of-the-multilateral-instrument.htm>

### 3.OECD 邀请纳税人就第七次争议解决同行评审提出意见<sup>①</sup>

#### 3.1 背景

完善税收协定争端解决程序是 BEPS 项目的首要任务, BEPS 第 14 项行动计划下的相互协商程序 (MAP, Mutual Agreement Procedure) 的同行评审和监督进程于 2016 年 12 月启动, 目前同行评审程序正在进行中。

同行评审过程分为两个阶段进行。在第一阶段, 根据审议时间表, 评估了包容性框架的成员第 14 项行动计划同行评审的执行情况是否达到了第 14 项行动计划的最低标准。第二阶段重点是监督税收辖区在第一阶段报告所提出建议的后续行动。

OECD 正在为巴西、保加利亚、中国、印度尼西亚、巴布亚新几内亚、俄罗斯联邦和沙特阿拉伯的第一阶段同行评审收集意见, 并邀请纳税人使用纳税人问卷调查系统提交有关对申请 MAP、MAP 指南的清晰度和可用性以及执行每个税收辖区 MAP 协议的及时性等问题的意见。由于纳税人是 MAP 的主要用户, 这一调查是审议过程的关键, 我们鼓励纳税人和纳税人协会 (例如商业和行业协会) 填写调查问卷并将其提交到 [fta.map@oecd.org](mailto:fta.map@oecd.org) (以 Word 格式), 最晚提交期限为 2018 年 12 月 13 日。

#### 3.2 同行评审进展及安排<sup>②</sup>

根据 BEPS 第 14 项行动计划的相关报告: “如何使争议解决机制更有效” (以下简称为“第 14 项行动计划报告”) 与“税收辖区承诺执行‘第 14 项行动计划’最低标准” (以下简称为“最低标准报告”), 为了确保以及时、有效、高效的方式解决与协定有关的争议, 将实施与落实其他此类管辖权审议的最低标准。以下为第一阶段同行评审的进展安排, 目前进行的是第八批同行评审程序。

表 1-1 BEPS 第 14 项行动计划计划: 同行评审

第一阶段同行评审的评估结果

第一批 于 2016 年 12 月 发布	第二批 于 2017 年 4 月发 布	第三批 于 2017 年 8 月发布	第四批 于 2017 年 8 月 发布	第五批 于 2017 年 12 月 发布	第六批 于 2018 年 4 月发布	第七批 于 2018 年 8 月发布	第八批 于 2019 年 4 月 发布
-------------------------------	------------------------------	--------------------------	------------------------------	-------------------------------	--------------------------	--------------------------	------------------------------

<sup>①</sup> OECD (2018), OECD invites taxpayer input on seventh batch of Dispute Resolution peer reviews, <http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-taxpayer-input-on-seventh-batch-of-dispute-resolution-peer-reviews-beps-action-14.htm>

<sup>②</sup>德勤税务评论: [http://blog.sina.com.cn/s/blog\\_62083e2c0102vs1j.html](http://blog.sina.com.cn/s/blog_62083e2c0102vs1j.html)

比利时	奥地利	捷克共和国	澳大利亚	爱沙尼亚	阿根廷	巴西	文莱
加拿大	法国	丹麦	爱尔兰	希腊	智利	保加利亚	库拉索
荷兰	德国	芬兰	以色列	匈牙利	哥伦比亚	中国	根西岛
瑞士	意大利	韩国	日本	冰岛	克罗地亚	香港（中国）	马恩岛
英国	列支敦士登	挪威	马耳他	罗马尼亚	印度	印度尼西亚	泽西岛
美国	卢森堡	波兰	墨西哥	斯洛伐克共和国	拉脱维亚	巴布亚新几内亚	摩纳哥
	瑞典	新加坡	新西兰	斯洛维尼亚	立陶宛	俄罗斯	圣马力诺
		巴西	葡萄牙	土耳其	北非	沙特阿拉伯	

注：

1.同行评审延期至 2020 年（将重新审议相关的推迟决定）的国家有：贝宁，哥斯达黎加，埃及，加蓬，格鲁吉亚，牙买加，肯尼亚，巴基斯坦，巴拉圭，塞内加尔，塞舌尔，乌拉圭。

2. “包容性框架”其他成员即将出席的同行评审时间表（包括推迟同行评审的国家）

3.继“包容性框架”第一阶段同行评审报告后，第二阶段同行评审的相关报告将在一年后推出。

### 专栏 3-1 纳税人问卷

#### 介绍

1.根据“BEPS 第 14 项行动计划”的相关报告：“如何使争议解决机制更有效”（以下简称“第 14 项行动计划报告”）与“税收辖区承诺执行‘第 14 项行动计划’最低标准”（以下简称“最低标准报告”），为了确保以及时、有效、高效的方式解决与条约有关的争议，将实施与落实其他此类管辖权审查的最低标准。

2. 本问卷的目的在于从以下三个方面了解纳税人对其 MAP 经验的看法：

- (a) MAP 的可获得性
- (b) MAP 指导的明确性和可用性
- (c) 执行 MAP 协议的及时性

在回答过程中，纳税人不应通过主管当局讨论达成的协议或在具体案件中讨论与适用税收协定条款有关的任何技术问题。回答此调查表的纳税人应明确说明其身份（如果答题方代表的是纳税人协会，则需要标明协会中所有成员的身份）以及联系人及其联系方式，从而便于对纳税人投入的相关问题进行澄清或证实。

3. 本调查问卷以电子格式以英文或法文提交给经合组织秘书处（电子邮件：[fta.map@oecd.org](mailto:fta.map@oecd.org)），最晚不得迟于 2017 年 2 月 27 日。答复不受答复框内提供的空间限制，应做到全面，清晰。对调查问卷的所有答复将与管辖区和自由贸易区 MAP 论坛的所有成员分享。

#### 第一部分

##### 基本信息

1. 请提供以下信息：

- (a) 纳税人名称/纳税人协会名称
- (b) 如果这份调查表由纳税人协会提交，请提供协会所有成员的姓名
- (c) 联系人和该人的联系方式

#### 第二部分

##### MAP 的可获得性

2.根据最低标准：

(a) 在案件为转让定价相关事件的情况下，管辖区不应拒绝纳税人进入 MAP。

(b) 在以下情况下，管辖区不应拒绝纳税人进入 MAP 的权限：纳税人与税务机关之间存在分歧，关于是否符合适用协定反滥用条款的条件需要进行调整或适用国内法反滥用条款与协定的规定相抵触。

(c) 在税务机关和纳税人之间存在审计结算的情况下，管辖区不应拒绝纳税人进入 MAP 的权限。如果司法辖区具有独立于审计和审查职能的行政或法定争议解决/解决程序，并且该程序只能通过纳税人的请求进入，则税收辖区可能会通过该解决程序限制进入 MAP。

(d) 如果纳税人根据纳税人获取和使用 MAP 的规则，准则和程序提供了所需的信息，那么管辖区不应该限制纳税人进入 MAP。

从 2016 年 1 月 1 日起，您或您的协会任何成员是否曾向 MAP 的主管当局提交过 MAP 的请求（且该地区未被授予进入权限）？该请求是否属于上述四类（从 (a) 至 (d)）？如果是，请：

(a) 说明提交 MAP 请求给评估的税收辖区的日期

(b) 确定税务协定的相关条款，并简要描述在 MAP 请求中提交的问题，并且在您的意见中明确表示，该请求属于列出的四个类别 (a) 至 (d) 中的哪一个

(c) 评估的管辖区为不授予 MAP 进入权限提供的理由/依据。

3. 参考有关进入 MAP 的职权范围的内容<sup>①</sup>，您希望提供在 2016 年 1 月 1 日当天或之后的哪些额外信息，说明有关您与被评议司法管辖区接触的经验？

### 第三部分

#### MAP 指导的清晰度和可用性

4. 在您看来，由评估的税收辖区发布的 MAP 指南是否明确了您如何进入和使用 MAP 的过程（包括需要在 MAP 请求中提交的文档和信息）？请根据评估的税收辖区发布的 MAP 指南，详细的说明 MAP 有关的哪些方面存在不清楚的情况？

5. 参考有关 MAP 指导的明确性和可用性的职权范围的要素<sup>②</sup>，您希望提供在 2016 年 1 月 1 日当天或之后的哪些额外信息，说明有关您与被评议司法管辖区接触的经验？

### 第四部分

#### MAP 协议的实施

6. 从 2016 年 1 月 1 日起，被评估的管辖区主管当局是否有通过您或您的协会成员提交的 MAP 请求（不论是被评估管辖区的主管当局还是协定缔约国另一方的主管当局）？如果是，结果是否传达给您/您的协会成员，并由评估的税收辖区实施？如果结果未被评估的税收辖区执行，请：

(a) 写明您/您协会的成员申请的 MAP 协议的日期

(b) 说明您/您的协会成员是否未接受 MAP 协议导致 MAP 协议未被实施

(c) 描述根据传达给您/该协会成员的 MAP 协议，评估的管辖区采取的行动是什么

(d) 评估的税收辖区为不实施 MAP 协议提供的理由/依据

7. 参考有关执行 MAP 协议的职权范围的内容<sup>③</sup>，您希望提供在 2016 年 1 月 1 日当天或之后的哪些额外信息，说明有关您与被评议司法管辖区接触的经验？

<sup>①</sup>可用条款可以参考：

[www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf).

<sup>②</sup>可用条款可以参考：

[www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf).

<sup>③</sup>可用条款可以参考：

[www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf).

#### 4.OECD 发布关于优惠制度的最新评估结果<sup>①</sup>

根据 OECD 于 2018 年 11 月 15 日公布的最新数据，国际上为遏制有害税收实践和防止滥用税收优惠政策所做的努力正在全球范围内产生切实影响。

BEPS 包容性框架的最新进展报告涵盖了对 53 种税收优惠政策的评估，表明了税收辖区决心继续确保仅对实质性活动提供税收减免，且仅在不对其他税收辖区构成有害竞争风险的情况下方可实施税收优惠政策。

该评估是 OECD / G20 BEPS 的包容性框架第 5 项行动计划持续实施的一个部分。评估由有害税收实践论坛（Forum on Harmful Tax Practices, FHTP）做出，该论坛由包容性框架的 120 多个成员税收辖区组成。BEPS 第 5 项行动计划改进了有害税收实践工作，关键是提高了税收透明度，包括与优惠制度有关的裁定的强制性自发交换，以及就要求特殊领域的优惠制度（如知识产权领域）开展实质性活动。

最新一批的评估对象包括：

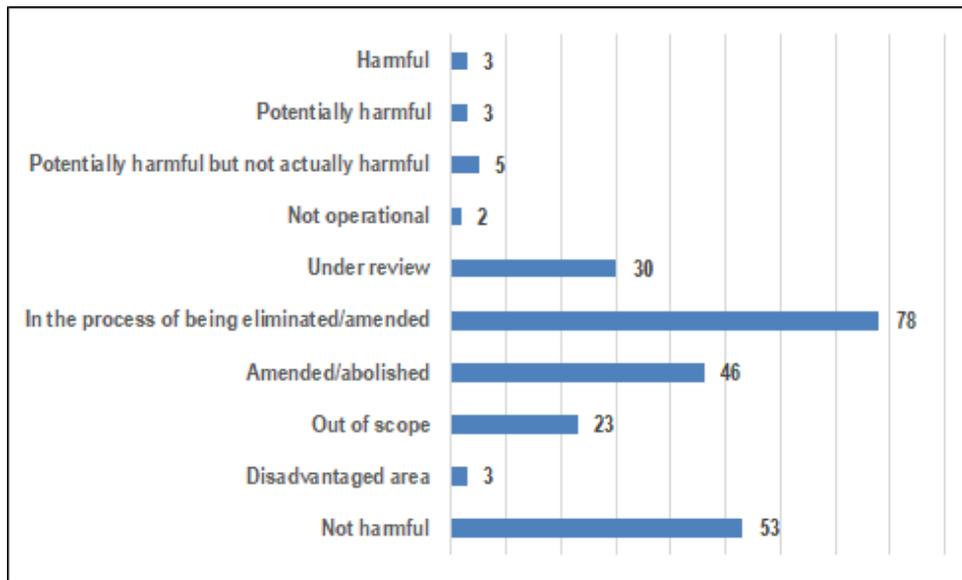
- 18 项税收辖区（安道尔、库拉索岛、香港（中国）、毛里求斯、圣马力诺和西班牙）承诺进行立法改革以废除或修改的制度。
- 为满足第 5 项行动计划而专门设计的 4 种新的或替代制度（立陶宛、毛里求斯和圣马力诺）。
- 10 项由阿鲁巴、澳大利亚、马尔代夫、蒙古、蒙特塞拉特、菲律宾和圣卢西亚新修订或废除的制度。
- 17 项制度已被纳入 FHTP 审查范围的制度（阿鲁巴、文莱达鲁萨兰国、库拉索岛、加蓬、希腊、约旦、哈萨克斯坦、马来西亚、巴拿马、巴拉圭、圣基茨和尼维斯以及美国）。
- 另外四项已被认为超出范围、尚未运作或已经废除或没有有害特征的制度（阿鲁巴、肯尼亚、巴拉圭）。

在完成最新一轮的审查后，第 5 项行动计划所审查税收优惠制度总体情况如下，总计达到 246 个：

---

<sup>①</sup>OECD/(2018), OECD releases latest results on preferential regimes and moves to strengthen the level playing field with zero tax jurisdictions, <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-latest-results-on-preferential-regimes-and-moves-to-strengthen-the-level-playing-field-with-zero-tax-jurisdictions.htm>

表  
4-1  
第 5  
项行  
动计  
划所  
审查  
税收  
优惠  
制度  
总体  
情况



这些结果表明了终止有害税收实践工作的持续程度，并确保在未来所有税收优惠制度都需具有实质性内容。

鉴于地理上可移动收入的所有优惠制度现在必须符合实质性活动要求，因此必须确保商业活动不仅仅为了避免实质要求而重新迁至零税收辖区。前述行为的发生，将造成那些现在已改变其优惠制度以遵守标准的国家的竞争环境倾斜，并危害到迄今在第 5 项行动计划中取得的进展。在此背景下，包容性框架决定对“不征税或只征收名义税”的税收辖区适用实质性活动要求。

FHTP 将于 2019 年 1 月召开下次会议，对 2017 年做出修订或废除承诺的剩余制度进行审查。2019 年将通过 FHTP 审查程序对所有其他制度进行进一步评估。FHTP 还将研究下一步措施，评估在不征税或只征收名义税的税收辖区遵守全球标准的情况，并继续向包容性框架报告结果。

## 5.佛得角加入了 BEPS 的包容性框架<sup>①</sup>

### 5.1 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，由此增强了中国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。

### 5.2 主要内容

2018年11月19日，佛得角加入了BEPS的包容性框架，成为第124个参与该项目的国家。

### 5.3 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。

## ❖ 税收合作栏目

## 6. 投资居留及公民计划的更新<sup>②</sup>

### 6.1 背景

作为维持共同申报准则（CRS，Common Reporting Standard）完整性工作的一部分，OECD过去几周一直与巴拿马密切合作，以确保其投资公民身份计划（RBI，Residence By Investment）带来的任何风险都能得到有效解决。

### 6.2 主要内容

---

<sup>①</sup>OECD (2018), Cabo Verde joins the Inclusive Framework on BEPS  
<http://www.oecd.org/tax/morenews/>

<sup>②</sup>OECD (2018), Residence/Citizenship by investment update, OECD Publishing.  
<http://www.oecd.org/tax/residence-citizenship-by-investment-update-panama-november-2018.htm>

由于这项工作,OECD 表示很高兴能进一步明确巴拿马的重新造林投资者许可证,经济偿付能力许可证和友好国家许可证的签发流程。重要的是,根据这些计划中的每一项,巴拿马将能确保向成功申请人提供的居住文件都会被明确具体注明为根据何种相关计划签发。

因此,OECD 更新了其对金融机构关于 CBI / RBI 计划的官方指导,指出如果居住文件明确显示了其发布依据的计划,那么在 CRS 尽职调查程序中只有特定的居住证明文件才应被视为潜在的高风险。在收到此类文件的提交时,金融机构可考虑启动强化的 CRS 尽职调查程序,以确保帐户持有人不会滥用投资居留和身份计划获得的文档以规避 CRS。在其他情况下,从 CRS 尽职调查程序的角度来看,巴拿马签发的居住证件本身并不被视为潜在的高风险。

OECD 将基于其他司法管辖区采取的有效缓解措施不断更新官方指南。

## 7. 随着金融信息自动交换的广泛开展,全球税务透明度论坛迎来打击逃税的巨大转变<sup>①</sup>

### 7.1 背景

全球税务透明度和信息交换论坛于 11 月 20 日至 22 日在乌拉圭埃斯特角城举行年会,来自 100 多个司法管辖区、国际组织和区域集团的 200 多名代表参加了会议,此次会议旨在进一步促进国际社会打击逃税的斗争。全球论坛目前拥有 154 个拥有平等地位的成员,是确保在税收领域实施国际商定的透明度和信息交流标准的首要国际机构。通过深入的同行评审过程,经过重组的全球论坛监督其成员全面实施他们承诺的透明度和信息交换标准。它还致力于建立一个公平的竞争环境,即使在尚未加入全球论坛的国家中也是如此。

### 7.2 主要内容

此次会议标志着金融账户信息自动交换的广泛推出。全球论坛成员评估了在实施自动信息交换标准(AEOI)方面取得的巨大进展,并在 2018 年由 86 个管辖区根据新的 AEOI 标准进行了 4500 次成功的双边交换。每个交换中都包含有关每个辖区纳税人在国外持有的金融账户的详细信息。由全球论坛管理的共同传

---

<sup>①</sup>OECD (2018), Global Forum on Tax Transparency marks a dramatic shift in the fight against tax evasion with the widespread commencement of the automatic exchange of financial information, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-marks-a-dramatic-shift-in-the-fight-against-tax-evasion-with-the-widespread-commencement-of-the-automatic-exchange-of-financial-information.htm>

输系统的使用也促进了这种广泛的交换。更多细节详见 2018 年的 AEOI 实施报告。

在对法律框架进行审查之后，全球论坛将着手评估 AEOI 标准在实践中的有效性。作为全球论坛确保全球有效实施税收透明度标准的任务的一部分，全球论坛将从 2020 年开始对 AEOI 标准实施的有效性进行同行评审。作为第一步，全球论坛采用了职权范围，用于 AEOI 标准实施的同行评审。职权范围包含有关 AEOI 标准的合法实施及其在实践中的有效运作的方面。关于为实施 AEOI 标准而制定的国内和国际法律框架，全球论坛已经在“分阶段方法”下进行评估，以监测，评估和协助实施标准。全球论坛目前正在研究方法论，以便在实践中对 AEOI 标准的实施有效性进行 AEOI 同行评审。这将吸取早期交流的经验教训，并以已经开展的评估为基础。

全球论坛今年还发布了另外 22 项关于专项情报交换（EOIR）的管辖区审议结果，该审议仅与转向 AEOI 和与税基侵蚀、利润转移（BEPS）的透明度举措有关。

在会议的其他板块中，全球论坛成员称赞为支持司法管辖区有效实施标准而开展的技术援助工作。这项工作取得了巨大成就，是一起努力实现共同目标的全球论坛、捐助者、其他国际组织和区域集团的真正共同努力。这些技术援助工作可以分为三类：

- 技能支持活动：可以建立成员管辖区的技能，一次关注一个管辖区的需求，通常与即将进行的同行评审有关。
- 成员管辖区之间的对等学习：采取区域培训研讨会和主管当局会议的形式，侧重于诸如意识、审计员敏感化，建立信息系统和程序交换以及培训评估员等进行同行评审。
- 开发工具：支持成员实施国际标准，如实用指南、工作手册和跟踪系统。

全球论坛代表们还对埃斯特角城宣言表示欢迎，该宣言设立了一项拉丁美洲倡议，旨在最大限度地利用根据国际税收透明度标准交换信息的潜力，这不仅可以解决逃税问题，还可以解决腐败和其他金融犯罪问题。这种改进的国际税务合作将有助于对付造成各种形式金融犯罪的做法，并改善对所有相关机构共同关心的信息的直接获取。

下一次全体会议将于 2019 年举行，将标志着全球论坛成立十周年。这将是一个关键时刻，该时刻将反映论坛在有效实施全球税收透明度标准及其未来方向方面所发挥的作用。

## 8. 亚洲和太平洋经济体：税收收入减少凸显了扩大税基的必要性<sup>①</sup>

### 8.1 背景

《亚洲及太平洋经济体收入统计数据》是在欧盟的支持下由 OECD 的税收政策与管理中心和其发展中心联合发行，经由亚洲开发银行（ADB，Asian Development Bank）、太平洋岛屿税务管理员协会（PITAA，Pacific Islands Tax Administrators Association）和南太平洋共同体（SPC，South Pacific Community）共同合作出版的出版物。第五版《亚洲及太平洋经济体收入统计数据》首次包含六个太平洋岛屿经济体——库克群岛、斐济、巴布亚新几内亚、萨摩亚、所罗门群岛和托克劳，还包含了澳大利亚、新西兰和泰国，与其他的 7 个经济体组成了报告中涉及的 16 个经济体。2018 年《亚洲及太平洋经济体收入统计数据》还包括一个特殊的特征——它探讨了在亚洲和太平洋经济体中差异很大的纳税人遵从行为的管理方式。

### 8.2 内容

今日发布的第五版《亚洲及太平洋经济体收入统计数据》显示，由于政策改革和自然资源价格下降的综合作用，2015 年至 2016 年报告涵盖的 16 个亚洲及太平洋经济体中，大部分的“税收/GDP”比率下跌。

虽然过去十年中大多数亚太经济体的税收收入都有所增加，但报告指出，在 2015 年至 2016 年期间，相比上一年度有 9 个经济体的“税收/GDP”比率增加，这一年度 16 个经济体中仅有 3 个。

在亚洲和太平洋经济体中，2016 年的“税收/GDP”比率差异很大。在报告涉及的太平洋岛屿中，“税收/GDP”比率从巴布亚新几内亚的 12.2% 到库克群岛的 30.0% 不等。除了两个太平洋经济体外，所有经济体的税率与 GDP 比率均高于 24%，而澳大利亚和新西兰的比率超过 27%。相比之下，亚洲国家的“税

---

<sup>①</sup>OECD (2018), Asian and Pacific economies: decreases in tax revenue highlight need to broaden tax bases, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/asian-and-pacific-economies-decreases-in-tax-revenue-highlight-need-to-broaden-tax-bases.htm>

收/GDP”比率从印度尼西亚的 11.6%到日本的 30.6%不等，除日本和韩国以外的所有亚洲国家的比率都低于 19%。报告中所有国家的税收与 GDP 比率均低于 2016 年 OECD 的 34.0%的平均值。亚洲及太平洋经济体的范围扩大了税基，以此来调动更高水平的国内收入并减少对外部的脆弱性冲击。

2015 年至 2016 年间太平洋群岛的“税收/GDP”比率变化最为明显。斐济、巴布亚新几内亚和所罗门群岛的降幅最大（超过 0.9 个百分点），库克群岛的增幅最大（1.5 个百分点）。与报告所涵盖的许多亚洲经济体相比，大多数太平洋经济体的“税收/GDP”比率都很高。

该出版物中包含的亚洲和太平洋经济体的税收结构不同。在所有国家，按国际标准，企业所得税（CIT）收入在总税收收入中的占比都较高，从占 2016 年萨摩亚总税收收入的 9.4%到占马来西亚总税收收入的 41.1%不等（在每种情况下都高于经合组织的平均值 9.0%）。然而，除了三个例外，2016 年亚洲国家的 CIT 收入水平高于个人所得税收入，而斐济除外，太平洋经济体的收入水平情况却相反。

商品和服务税也是亚洲和太平洋经济体的重要收入来源。在征收国中，增值税（VAT）在 2016 年太平洋经济体的税收收入中发挥了重要作用，占除澳大利亚和巴布亚新几内亚以外收入的 25%以上。而在亚洲国家，增值税占比没那么大，除印度尼西亚外，占比都低于 25%。

## 8.3 报告的主要发现

### 8.3.1 税收占 GDP 的百分比

2016 年，16 个经济体的“税收/GDP”比率各不相同，从印度尼西亚的 11.6%到新西兰的 31.6%。16 个国家的税收与 GDP 比率均低于 OECD 平均比率 34.0%。

本出版物中八个亚洲经济体中有六个在 2016 年的“税收/GDP”比率低于 19%，而在太平洋经济体中，本出版物中包含的八个经济体中有六个的“税收/GDP”比率高于 24%。

本出版物中近三分之二的经济体在 2015 年至 2016 年间的“税收/GDP”比率下降。

巴布亚新几内亚和所罗门群岛（分别下降 2.2 和 2.1 个百分点）和库克群岛和韩国（分别增加 1.5 和 1.1 个百分点）是 2015 年至 2016 年“税收/GDP”比率的<sup>15</sup>最大变化。

2007 年至 2016 年间，10 个经济体的“税收/GDP”比率均有所上升，而 6 个经济体（哈萨克斯坦、巴布亚新几内亚、新西兰、澳大利亚、马来西亚和印度尼西亚）则有所下降。

### 8.3.2 税收结构

2016 年，所得税是澳大利亚、印度尼西亚、韩国、马来西亚、新西兰、巴布亚新几内亚、菲律宾、新加坡和托克劳的主要税收来源。在这些经济体中，所得税收入的份额从韩国的 31.2% 到巴布亚新几内亚的 61.5% 不等。

## 9. OECD 国家的税收水平和税收结构情况<sup>①</sup>

2018 年 11 月 28 日，OECD 发布了评估 OECD 国家税收水平和税收结构情况的报告。各国的税收水平究竟如何、什么因素导致了世界范围内税收负担的变化以及哪些种类税收构成最大和最小的税收收入来源，为了回答这些问题，OECD 将于 12 月 5 日发表两份新的报告，它们分别为《2018 年税收统计》<sup>②</sup>和《2018 年消费税趋势》<sup>③</sup>，这两份报告会提供国际上可比较的统计数字和分析，以便为税收政策辩论提供资料。

### 9.1 背景

随着 OECD 国家经济的发展和 GDP 的快速增长，这些国家的税收体系也朝着更高的税收水平、更大程度上依赖增值税、社会保障税和企业所得税的方向发展。然而，不同经济体的税收结构仍存在很大差异，《2018 年税收统计》和《2018 年消费税趋势》就揭示了这些事实和差异的根源。

### 9.2 主要内容

《2018 年税收统计》提供了 1965 年至 2017 年各国政府税收收入的数据，包括税收占 GDP 的比例、中央、州和地区政府的税收收入以及个人和企业所得税、社会保障税、商品和服务税在税收结构中的相对重要性。此外，该报告还包括一个审查 OECD 国家自 1995 年以来税收水平和税收结构趋同的专题。自 1995 年以来，OECD 国家的税收水平和税收结构已趋于一致，即平均税收与 GDP 之比更高，平均税收结构更依赖增值税、社会保障税和企业所得税，而对个人所得

<sup>①</sup>OECD (2018), Assessing tax levels and the tax mix in OECD countries: Revenue Statistics 2018 & Consumption Tax Trends 2018 to launch on Wednesday 5 December 2018, Paris.

<sup>②</sup>[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018\\_ctt-2018-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en)

<sup>③</sup>[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018\\_rev\\_stats-2018-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en)

税和其他类型税收的依赖更低。2017 年这些趋势仍在继续，OECD 国家的平均税收 GDP 之比继续稳步上升，达到 34.2% 的高位。

《2018 年消费税趋势》提供了对 OECD 国家的增值税、货物和服务税及消费税每两年一次的审视结果。该报告也收集整理了有关税基、税率和实施规则的跨国比较数据，并在此基础上研究了增值税、消费税在国际贸易中的应用。2016 年，OECD 国家的消费税平均占税收总额的 30.6%，自 1995 年以来，消费税在税收总额中所占比重保持相对稳定，但消费税的构成已发生根本变化。随着时间的推移，OECD 国家越来越依赖于对一般消费征税。自 1975 年以来，一般消费税在 OECD 国家的 GDP 中所占比例从 4.1% 大幅上升至 7.0%。增值税已成为一般消费的最大税源，2016 年平均占 OECD 国家 GDP 的 6.8% 和税收总收入的 20.2%。与此形成鲜明对比的是，对特定商品和服务征税的收入（其中大部分是消费税）在 GDP 和税收总额中所占的比例随着时间推移一直在下降。

## ❖ 税收政策分析栏目

### 10. OECD 秘书长提交税务报告<sup>①</sup>

2018 年 11 月 30 日，OECD 秘书长提交了税务报告。本报告包含两部分：第一部分内容主要是介绍了 OECD 国际税收议程中的活动以及取得的成就，第二部分则是主要报道了全球透明度和税务信息交换论坛的活动以及取得的成就。

#### 10.1 背景

自 2008 年以来，G20 一直将打击国际性税收欺诈行为以及打击逃税、避税作为优先事项。在 G20 领导人和财政部长的支持下，打击税收欺诈和逃避税行为取得了重大进展，表明多边框架下的国际合作可以加强行使国家主权。

G20 自动交换金融账户信息（AEOI, Automatic Exchange of Financial Account Information）于 2017 年 9 月得到了授权。截止到 2018 年，已经有 83 个司法管辖区实施了 AEOI。

#### 10.2 主要内容

---

<sup>①</sup>OECD (2018), OECD Secretary-General tax report - G20 Leaders Argentina, <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-argentina-dec-2018.pdf>

报告的第一部分更新了 G20 集团承诺共同打击逃税避税的进展情况，推动了税收确定性的议程，以及确保发展中国家能够以国际标准去充分发挥自身的国内资源。

目前为止，针对各司法管辖区是否实施了税收透明已经建立了客观标准，第二部分主要是报道了目前有 15 个管辖区面临不达标的风险，OECD 现已公布将于明年 G20 峰会时实施的更严格的标准。

### 10.3 后续进展

OECD 和 G20 将会持续关注各管辖区税收透明的状况，2019 年 G20 峰会将会公布规范上述 15 个管辖区的进展，以及依旧未取得任何进展的管辖区的清单。

在实施 OECD 和 G20 的 BEPS 一揽子行动之后，2018 年国际税务界的关键问题仍然是如何应对数字化带来的税收挑战。

## ❖ 税收与犯罪栏目

### 11. OECD 和阿根廷继续努力解决税收犯罪问题<sup>①</sup>

OECD 拉丁美洲学院于 2018 年 7 月成立，基于 Guardia di Finanza 在意大利奥斯蒂亚举办的国际学会的成功，和 OECD、肯尼亚、意大利和德国在 2017 年 G20 非洲伙伴关系会议上设立的非洲税务和金融犯罪调查研究所的成功。这些工作一共已经培训了来自 80 多个国家的 650 多名金融调查员。它的成立是阿根廷轮值 G20 主席期间阿根廷财政部长 Nicolás Dujovne 和 OECD 秘书长 Angel Gurría 工作的一部分。

#### 11.1 背景

上周在布宜诺斯艾利斯参加 OECD 拉丁美洲税务和金融犯罪调查研究会的 28 名官员参加了首次“VAT / GST（增值税/商品及劳务税）欺诈调查”课程。该课程于 11 月 12 日至 16 日进行，围绕各种“增值税/商品及劳务税”欺诈调查技术及其面临的挑战和应对的最佳措施、资产扣押和涉及到“增值税/商品及服务税”欺诈的洗钱问题的威胁和风险评估进行了讨论。

---

<sup>①</sup>OECD (2018), OECD and Argentina continue the fight to tackle tax crime, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/oecd-and-argentina-continue-the-fight-to-tackle-tax-crime.htm>

## 11.2 内容

位于阿根廷联邦公共收入管理局的 OECD 拉丁美洲学院将继续针对税收犯罪和其他金融犯罪的调查人员和相关执法官员（包括检察官、反洗钱和反腐败官员）提供强化能力培养课程，这将使得税收犯罪调查人员的整个职业生涯都受益。

2019 年 OECD 拉丁美洲学院的课程安排表将涵盖金融调查管理和实施的所有方面，包括复杂的洗钱活动和税务调查员的作用，以及有关调查技术和如何识别、冻结及追回资产的课程，还包括了如何管理国际调查的课程。

## 11.3 评价

OECD 拉丁美洲学院提供的课程将对“OECD 奥斯陆”对话在大范围内发挥作用作出重要贡献，该对话促进了以整个政府之力打击金融犯罪方法的诞生。

“OECD 拉丁美洲学院将通过教授金融调查所需的关键技能和技术，有效打击金融犯罪和遏制非法资金流动，提高税务和金融犯罪调查人员的能力。” Grace Perez-Navarro 说，他是 OECD 税收政策和管理中心副主任，“我们非常感谢阿根廷当局支持这项倡议。”

## ❖ 论著精选

## 12. 《2018 税收政策改革》节选——关于企业所得税和其他公司税（1）<sup>①</sup>

本节重点关注 CIT（corporate income tax，企业所得税）改革，并确认 CIT 税率下降的速度加快。与前几年相比，CIT 减税速度的加快主要是由一些大型经济体——包括一些历史上税率较高的国家——的减税推动的。这些大型经济体还有其他值得注意的改革——那些旨在支持投资、包括扩大一般性投资激励的措施。然而，与前几年相比，研发和创新相关的税收激励措施的变化非常有限。

但与此同时，许多国家继续在国内和国际上扩大企业所得税税基，尽管各国的做法各不相同。例如，在一些国家，CIT 税率的降低会伴随着大幅度扩大税基的努力，而在另一些国家则没有。高度数字化企业的税收也已成为许多国家关注的一个主要问题，但各国意见的广泛差异阻碍了国家之间采取共同做法。

---

<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)

CIT 收入占 GDP 的比例在经济危机爆发前达到峰值。尽管在大多数国家，CIT 收入相对于 2009 年和 2010 年的水平有所增长，但 2016 年 CIT 收入占 GDP 的比例总体上仍低于 2007 年至 2008 年的水平。2007 年 OECD 国家的 CIT 收入占 GDP 比例平均为 3.6% 左右，2009 年降至 2.7%，此后一直在 2.8% 上下波动。有趣的是，CIT 收入趋势似乎没有受到其税率逐渐下降的影响(图 3.6)。

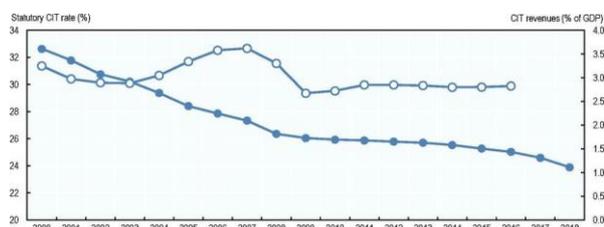


图 3.6 OECD 国家的未加权平均 CIT 收入和 CIT 税率

—●— OECD 国家的未加权平均 CIT 税率    —○— OECD 国家的未加权平均 CIT 收入

数据来源：OECD 收入统计和税务数据库

近年来，CIT 收入占 GDP 的比例在大多数国家都有所上升。图 3.7 描述了 CIT 收入的变化——以其占 GDP 的百分比来衡量。从 2015 年到 2016 年，CIT 在报告中所涵盖国家的收入平均增长了 0.06 个百分点。2014 年至 2015 年，CIT 收入增幅接近于零，而前两年的收入增幅为负。图 3.7 显示，荷兰、匈牙利、英国、墨西哥、韩国、德国和土耳其在 2015 年至 2016 年期间增长最强劲，平均增幅占 GDP 的 0.35 个百分点。另一方面，挪威、瑞典、爱沙尼亚和阿根廷则出现了显著的下降。总体而言，从 2015 年到 2016 年，在可获得数据的国家中，约有四分之三的国家实现了收入增长。这个 CIT 收入总体呈上升的趋势大致符合第 1 章中讨论的其他宏观经济指标表明的周期性的上升导致许多国家的 CIT 收入都增长了。

确实，与其他税种的税收收入相比，CIT 税收收入对经济周期的反应更为敏感。例如，Sobel 和 Holcombe (1996[4]) 根据美国 1951 到 1991 年间的国家一级数据，提出了一种方法来估计 GDP 短期和长期变化对税基弹性的影响，他们发现 CIT 税基相较个人所得税、销售税和燃油税税基对 GDP 的短期变化反应更强烈。然而，个人所得税税基对 GDP 的长期变化弹性更高。最近的研究基于类似方法在更广泛的范围里证实这些发现，例如加拿大各省 1972 年到 2006 年



有新西兰和一些较小的欧洲国家——包括冰岛、斯洛伐克共和国、瑞士、爱沙尼亚、奥地利和斯洛文尼亚——CIT 占税收总收入的份额是下降的。

各种因素都可能导致 CIT 收入在税收结构中的重要性发生变化。如上所述，CIT 收入比其他税收的收入和 GDP 本身更不稳定。这意味着，在经济衰退期间和之后，CIT 在税收总收入中的比重可能低于经济繁荣时期。另外，在开放型经济中，税收竞争模型预测税收将从流动资本转向流动性更低的税基上——如劳务或消费。（Wilson, [1986]；Zodrow 和 Mieszkowski, [1986]；Keen 和 Konrad, 2013[9]）。其他可以解释 CIT 在税收总额中所占比例变化的因素包括：CIT 税基的扩大以及为了避免较高个人所得税税率而可能进行的企业合并。

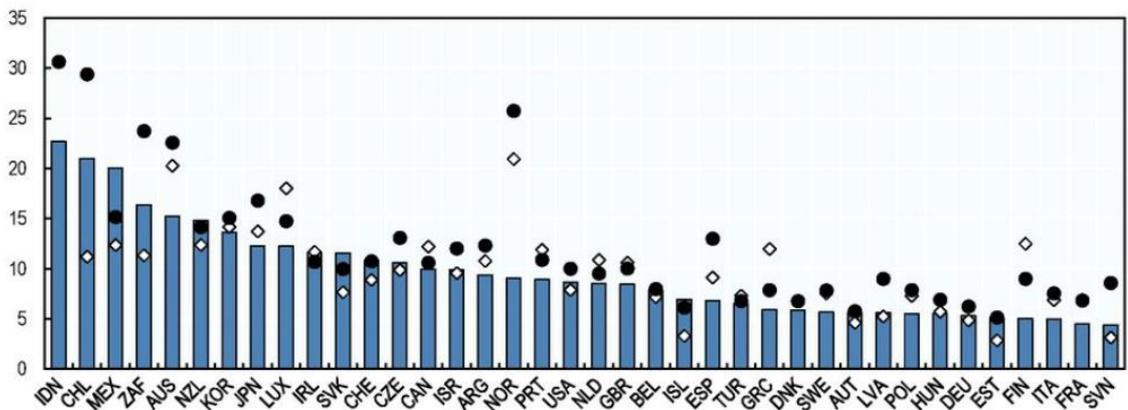


图 3.8. CIT 收入占税收总收入的比例

■ 2016    ◇ 2000    ● 2007

备注：澳大利亚、希腊、印度尼西亚、日本、墨西哥和南非 2015 年的数据。

数据来源：OECD 和全球收入统计数据库

### 12.1 2018 年，CIT 的降税速度加快

来自 OECD 各国最近 CIT 改革的第一个观察结果是：CIT 的税率下调仍在继续。去年的报告指出：有 8 个国家在 2017 年实施了 CIT 降税举措，平均降幅为 2.7 个百分点，另有 3 个国家将在之后几年宣布类似的降税举措。此外，有 7 个国家或者已经立法、或者宣布最迟将于 2017 年或之后下调中小企业的 CIT 税率。此趋势还在继续。2018 年，8 个国家降低了法定 CIT 税率，平均下降了 4.8 个百分点。这些国家包括阿根廷、比利时、法国、日本、卢森堡、挪威、瑞典和美国（如表 3.7）。

在 2018 年实施 CIT 降税的国家中，有 5 个是立了新法。阿根廷在 2018 年开始逐步降低 CIT 税率——从 35% 降至 30%。随后宣布到 2020 年将降至 25%。作为全面企业税改革方案的一部分（见表格 3.5），比利时在 2018 年将法定 CIT 税率从 34% 左右降至 29%，并预计到 2020 年将进一步下调至 25%。法国立法将法定 CIT 税率从 33.3% 逐步下调至 25%，并将在 2018 年至 2022 年之间逐步实施。在 2018 年的第一阶段的改革，28% 的税率将只适用于 50 万欧元以下的应税收入；超过这个限额的金额仍将按 33.3% 的税率征税。2019 年，50 万欧元以上的收入适用于 31% 的税率，而 28% 的税率将在 2020 年普遍适用。普遍税率 2021 年将降至 26.5%、到 2022 年将降至 25%。3.3% 的附加税保持不变。瑞典将在 2019 年将其标准 CIT 税率从 22% 降至 21.4%、2021 年降至 20.6%。

### 专栏 3.5 比利时的企业税改革方案

比利时于 2017 年底通过了全面税制改革方案，将在 2018-2020 年期间逐步实施。作为改革的一部分，比利时将逐步降低企业所得税税率。比利时税制改革的目标是通过同时引入重要的税基扩大措施，实现收入中性。

更具体地说，2018 年至 2020 年，比利时的 CIT 的利率将从 33.99% 降至 25%。中小企业的 CIT 税率也会有所下降。参与免税的比例也将从 95% 提高到 100%，而资本利得获得免税资格的要求将会提高。所谓的“公平税制”（一种替代性最低税）将被废除。扩大税基的主要措施包括调整欧盟反避税（ATAD I 和 II）指令，特别是执行有关 CFC（Controlled-foreign-corporation，受控外国公司）规则和利息扣除限制的措施；公司可以通过一个基于最低税基的一揽子制度应对某些扣减的限制；以及名义利息扣除的修改。名义利息扣除将是递增的，即按股本增加计算，而不是按股本数量的增加计算。

美国引入了最重要的 CIT 税率削减。作为《全面减税和就业法案》的一部分（见表格 3.5），联邦 CIT 税率从 35% 降至 21%。假设中央层面的平均 CIT 税率在 6% 左右，这次改革将中央层面和次中央层面的总税率从 38.91% 降低到 25.75%。此外，替代性最低税负制度（Alternative Minimum Tax，AMT）也被废除，该制度要求企业分别基于 CIT 标准和 AMT 标准计算其纳税义务，并缴纳两者中较高的一种。

从 2018 年开始生效的多项 CIT 减税计划，是此前立法规定的多年 CIT 减税计划的一部分。正如去年宣布的那样，继 2017 年 CIT 的利率从 21% 降至 19% 之后，卢森堡将于 2018 年进一步将法定的 CIT 利率降至 18%。挪威将法定的 CIT 税率从 24% 降至 23%，去年该税率从 25% 降至 24%。在日本，全国 CIT 增长率从 2014 年的 25.5% 逐步下降到 2018 年的 23.2%。

最后，一些国家宣布未来会降低 CIT 税率。英国计划 CIT 税率在 2020 年降低到 17%。澳大利亚宣布，到 2026-2027 财年，CIT 利率将逐步下调至 25%。希腊宣布将 CIT 的税率从 29% 降至 26%，条件是 IMF、欧盟委员会（European Commission）、欧洲央行(ECB)、欧洲稳定机制（European Stability Mechanism）和希腊当局的预算评估将于 2020 年生效。

**表 3.7 企业所得税税率的变化**

	税率上升			税率下降		
生效	2017	2018 年稍后	2017	2018 年稍后		
标准 CIT 税率	SVN	CAN (1)	GBR	HUN	(AUS)ARGBEL	
		KOR (2)	ISRITA	JPN	LVA«FRA(GBR)	
		PRT (3)	LUX NOR SVK		(GRE) JPN LUX	
		TUR (4)			NORSWEUSA	
中小企业 CIT 税率						
专利税率		NLD	CAN HUN LUX	BEL CAN		
			NLD POL POR			

请注意：括号中的国家只是宣布了改革。

1 加拿大的几个省在 2018 年改变了普遍的 CIT 税率；魁北克将税率从 11.8% 降低到 11.7%，不列颠哥伦比亚省将税率从 11% 提高到 12%，萨斯喀彻温省将税率从 11.5% 提高到 12%；因此，预计到 2018 年，次中央地区的企业所得税加权平均税率将提高至 11.8%。

2 韩国提高了适用最高税阶——即税基超过 30 万韩元的企业——企业的 CIT 税率。

3 葡萄牙通过立法提高了适用于收入超过 3500 万欧元的公司的国家附加税税率。

4 拉脱维亚采用了一种新的企业税制度来取代它目前的企业所得税——对企业利润征收 15% 的税，对利润分配征收 20% 的税。

资料来源：经合组织年度税收政策改革问卷。

除了普遍下调的 CIT 税率以外，有两个国家还下调了中小企业 CIT 税率。加拿大的一些省份已经降低了中小企业的法定税率。在比利时，对于中小型企业，2018 年，最低纳税阶层的 10 万欧元净应纳税所得额的 CIT 税率降低到 20.4%（包括危机税），到 2020 年降低到 20%（消除危机税）。此中小企业税率只适用于向公司董事支付最少四万五千欧元的最低薪金。

另一方面，一些国家提高了 CIT 的税率。土耳其将 CIT 的总税率从 20% 提高到 22%；拉脱维亚采用了一种新的企业税制度，将其 15% 的企业所得税税率改为 20% 的利润分配税率，但留存收益将不需要再缴纳 CIT。在加拿大，有几个

省份在 2018 年改变了 CIT 税率。魁北克将 CIT 税率从 11.8%降低到 11.7%，不列颠哥伦比亚省将税率从 11%提高到 12%，萨斯喀彻温省将税率从 11.5%提高到 12%。因此，据估计，在 2018 年，加拿大次中央地区（即州或省）的加权平均 CIT 税率将提高 0.1 个百分点——达到 11.8%。葡萄牙将应纳税收入超过 3500 万欧元的公司适用的州附加税从 7%提高到 9%。韩国将最高税率从 22%提高到 25%——适用该税率的税基超过 3000 亿韩元。最后，荷兰将适用于无形资产收入的税率从 5%提高到 7%。

总体而言，目前匈牙利和法国的法定 CIT 税率（即国家层面和次国家层面的）合计在 9%到 34.43%之间（图 3.9）。尽管各国的 CIT 税率水平存在差异，但各地都出现了降低 CIT 利率的趋势，只有智利例外。智利是唯一一个在 2000 年至 2018 年期间 CIT 综合税率上升的国家。总体而言，在报告涵盖的 38 个国家中，有 22 个国家的法定 CIT 税率已经达到或低于 25%，而 2000 年达到这个标准的只有 6 个国家。

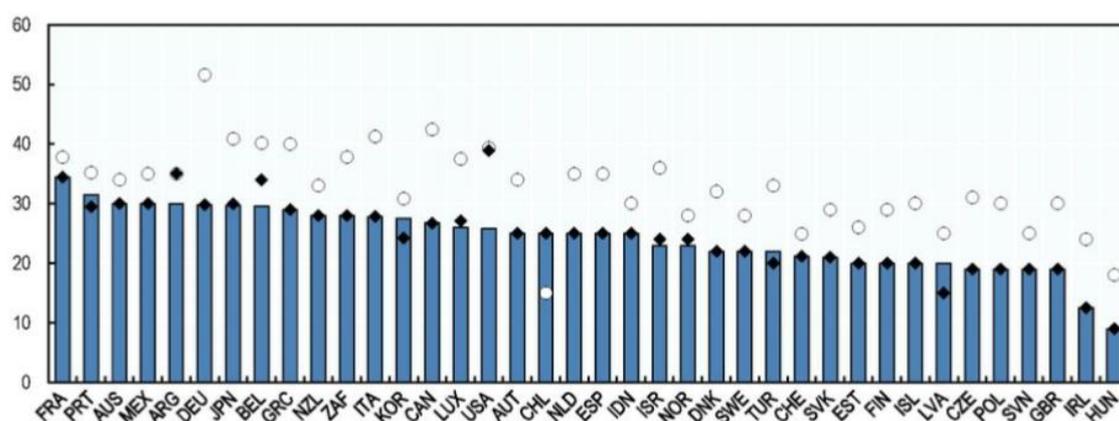


图 3.9 2000 年、2017 年和 2018 年最高法定税率

综合（国家和地方）CIT 税率

■2018 ○2000 ◆2017

注：CIT 税率于 2018 年 6 月更新。法国 2018 年使用的是 33.3%的法定税率。

资料来源：OECD 税收数据库和 OECD 税收政策改革

图 3.9、图 3.10 和图 3.11 证实，CIT 的减税速度在过去几年有所加快。自 2000 年以来，CIT 的税率一直在下降，但可以分为三个阶段。首先，在导致金融危机发生的那几年里——从 2000 年到 2008 年，CIT 税率大幅下降，OECD 的 CIT 税率平均下降了 6.7 个百分点。而在金融危机之后的几年里，OECD 的平均 CIT 税率逐渐变得稳定，从 2008 年至 2015 年期间，OECD 的平均 CIT 税率下降

了 0.75 个百分点。最后，在 2015 年到 2018 年之间，OECD 的平均 CIT 税率下降了超过一个百分点，反映了 CIT 税率下降速度的加快（图 3.10）。总体而言，OECD 的 CIT 平均税率从 2000 年的 32.5% 降至 2018 年的 23.9%。OECD 的 CIT 税率中值的趋势大体相似（如图 3.11）。

2018 年，由于 CIT 税率处于历史高位的国家降低了税率，导致了 CIT 税率下降速度的加速。最近 CIT 降税速度的加快在很大程度上是由于历史上 CIT 税率较高国家的 CIT 减税（图 3.9），这也往往是更大的经济体（如图 3.10，G7 成员国的法国和 CIT 税率的下降引起的 OECD 平均 CIT 税率的下降）。过去两年，各国 CIT 税率的差异也有所减低。如图 3.11 所示，CIT 税率在各国之间的分布大致相同，在最高和最低 CIT 税率之间以及在四分位数范围（即 25% 至 75% 之间）之间的分散度保持恒定。

### 专栏 3.6 美国的减税和促进就业法案

美国总统于 2017 年 12 月 22 日签署了税收改革法案。这一揽子税改措施被认为是 30 多年来美国税制最大的一次改革。此次改革方案包括了大量对公司和个人所得税税收体系的改革措施，根据税收联合委员会的估计（不考虑动态影响），在 10 年内美国的净税收约减少 1.5 万亿美元。

#### 主要的国内企业税收体系变化

##### 一些措施将降低企业的税收负担：

- 将法定公司税税率永久下调至 21%，从 2018 年 1 月 1 日起生效。
- 废除企业替代性最低税。
- 资本投资的全部和即时费用支出。100% 的奖励式折旧法从 2022 年起开始生效，然后在接下来的五年里逐步降低。
- 对穿透体（即某些合伙企业、S 型企业和独资企业）获得的合格业务收入给予 20% 的临时扣除额。

##### 一些措施旨在提高税收收入，特别是：

- 净经营利息费用的扣除限额为税前收入的 30%。新法案对税前收入的定义更广泛，但从 2022 年开始，这一定义的范围会明显缩小。
- 净经营亏损结转抵减应纳税所得额限制为 80%，并取消净经营亏损的退税（对某些保险和农业业务有特殊规定）。
- 保险行业税收体系的重大变化。

##### 跨国公司的税收政策改革：

- 从全球税制向混合属地税收制度转变，以参与豁免制度为特色，目前对某些外国收入征税。
- 降低美国企业（FDII）境外无形收益的有效税率。
- 对其外国子公司获得的全球无形低税收入（GILTI）征收的最低税，即外国子公司的收入超过其有形业务资产隐含 10% 的回报率。
- 最低税基侵蚀反滥用税（BEAT）：5% 的税基（2019 年增加到 10%，2026 年增加到 12.5%），该税基经过修改，不包括对相关外国方付款的扣减。该税收适用于美国平均年收入至少为 5 亿美元的公司，其中至少 3% 的扣除额来自这些公司。
- 最低税基侵蚀反滥用税（BEAT）：5% 的税基（2019 年增加到 10%，2026 年增加到 12.5%），该税基经过修改，不包括对相关外国方付款的扣减。该税收适用于美国平均年收入至少为 5 亿美元的公司，其中至少 3% 的扣除额来自这些公司。

### 专栏 3.6 美国的减税和促进就业法案（续）

#### 个人所得税规定——将于 2025 年自动废止：

美国的税收改革也引入了许多影响个人纳税人的变化。这些改革措施中的大部分(包括对某些穿透体的扣减规定)预计在 2025 年 12 月 31 日之后自动废止，并恢复到 2018 年前的模式。今后将需要立法才能使这些规定在 2025 年以后生效。主要的改革措施包括：

- 个人所得税税率表的变化。新税率分别为 10%、12%、22%、24%、32%、35%和 37%。最高税率适用于收入超过 50 万美元的单身申报人和收入超过 60 万美元的已婚联合申报人。
- 标准扣除额几乎变为改革前的两倍，这些扣除额每年都会进行通货膨胀调整。同时，个人免税额将被取消。
- 扩大儿童税收抵免，大幅提高逐步取消门槛。
- 减少或取消大量的税收优惠措施——其中有许多非常重要且长期的税收优惠措施——包括限制房屋抵押贷款的利息扣除，可以扣除的利息支出对应的抵押贷款额不能超过 750000 美元，废除了房屋净值贷款利息的扣除。此外，最重要的是，把州和地方税收的减免额限制在 10000 美元。
- 提高替代性最低免税额。
- 到 2025 年，将遗产税和赠与税的免征额增加一倍，至 1000 万美元(进行过通胀指数调整之后)。

## 12.2 为了鼓励投资，CIT 还进行了其他重大改革

虽然降低 CIT 税率是提高企业税收体系投资友好性的一种非常明显的方式，但为了实现这一目标，美国已经出台了其他一些重大改革措施。最引人注目的改革包括美国从全球税制向（混合）属地税制的转变，CIT 延期到在拉脱维亚分配利润的那一刻，以及在某些国家扩大企业税收优惠幅度。

美国已经朝着（混合）属地税收体系的方向前进，这是一个全球化的趋势。

许多 OECD 国家已从以居住地为基础的税收体系或世界范围内的税收体系转为了对外国公司利润征税的属地税收制度。例如，英国、日本和新西兰在 2009 年将其全球税收体系改为属地税收制度。向属地税收体系转变的背后有各种各样的理由。首先，属地税收制度提高了总部设在美国国内的跨国公司竞争力，使其在外国市场上承担与其他竞争对手同样的税收负担，从而降低了将总部迁往较低税率管辖地的动机。其次，属地税收体系不会阻止企业将海外收入汇回本国（即“锁定”效应）。

“参与免税”制度使跨国公司可以将外国子公司获得的利润排除在其国内企业所得税税基之外。如表 3.8 所示，大多数 OECD 国家为股利和资本利得提供了接近 100%的税收豁免。在某些国家，这些豁免仅限于某些特定的国家集团。具有属地税收制度的国家通常还采用“受控外国公司 (Controlled foreign corporation)”规则和利息扣除限制等措施来阻止总部位于国内的跨国公司将利润

转移到外国子公司，然后以很低甚至是不需要成本的方式将利润汇回国内，从而侵蚀国内税基。

美国的税制改革已将企业税从全球性税制转向混合属地性税制。更具体地说，这项改革规定，当美国本土企业至少持有外国企业 10% 的股权时，它们从外国企业获得的股利将可以获得 100% 的扣除。对于产生股息的收入，不允许给予海外收入税收抵免。正如进一步讨论的那样，这些变化与新的国际税收规定相结合，意味着某些类型的海外收入现在在美国需要纳税（参看 GILTI 和 BEAT 措施）。新制度适用于 2017 年 12 月 31 日之后发行的股票。通过对 1986 年后的递延累积海外收入征税，美国确保了向股利免税制度的过渡。流动性资产的税率为 15.5%，非流动性资产的税率为 8%。

另一项重要改革是在比利时实行的“全面参与豁免制度”。2018 年，比利时的股利免税率从 95% 提高到 100%，并且取消了大型企业的资本利得最低税率 0.412%，这意味着外资股利和资本利得的税务待遇是相同的，现在两者都是完全免税的。

表 3.8 2018 年的参与豁免

	国外股息收入豁免 (%)	国外资本利得豁免 (%)	国家限制
阿根廷	0	0	
澳大利亚	100	100	无
奥地利	100	100	欧洲/欧洲经济区
比利时	100	100	无
加拿大	100	50	协定国家
瑞士	100	100	无
智利	0	0	
捷克共和国	100	100	欧洲/欧洲经济区/ 协定国家
德国	95	95	无
丹麦	100	100	欧洲/欧洲经济区 /协定国家
西班牙	100	100	欧洲
爱沙尼亚	100	100	欧洲/欧洲经济区/瑞士
芬兰	100	100	欧洲/欧洲经济区/ 协定国家

法国	95	88	黑名单除外
英国	100	100	无
希腊	100	0	欧洲
匈牙利	100	100	无
印度尼西亚	0	0	
爱尔兰	0	100	欧洲/协定国家
冰岛	100	100	无
以色列	0	0	
意大利	95	95	黑名单除外
日本	95	0	无
韩国	0	0	
卢森堡	100	100	无
希腊	100	0	欧洲
匈牙利	100	100	无
印度尼西亚	0	0	
爱尔兰	0	100	欧洲/协定国家
冰岛	100	100	无
以色列	0	0	
意大利	95	95	黑名单除外
日本	95	0	无
韩国	0	0	
卢森堡	100	100	无
拉脱维亚	100	100	黑名单除外
墨西哥	0	0	
荷兰	100	100	无
挪威	97	100	欧洲经济区
新西兰	100	100	无
波兰	100	0	欧洲/欧洲经济区/瑞士
葡萄牙	100	100	黑名单除外
南非	100	100	无
斯洛伐克共和	100	0	协定国家

国			
斯洛文尼亚	95	47.5	欧洲/黑名单除外
瑞典	100	100	无
土耳其	100	100	无
美国	100	0	无

注：在大多数国家，申请参与豁免证明必须具备最低的所有者资格。一些国家有反滥用参与豁免的条款。

来源：Pomerleau 和 Jahnsen, 2017

### 13. 《发展中国家税收的新政治经济学》——节选（3）<sup>①</sup>

#### 13.6 证据：全球化对税收影响的不对称理解

富裕民主国家。大量严谨的实证研究都分析了全球化对先进民主国家的影响。比如，Leibrecht 和 Hochgatterer（2012）对贸易和资本开放对发达国家企业所得税税率的众多主要研究进行了汇总分析；指出这些“第一代”研究几乎无一例外地认为全球化产生了重要影响：税收竞争导致富裕国家企业所得税税率系统性降低。Leibrecht 和 Hochgatterer 还对几十项“第二代”研究进行了分析，这些研究都用“斯塔克尔伯格领导力”，一种纳什型非合作博弈理论对税收竞争加以理论分析。虽然这些研究对相互作用的多种形式中哪种相对比较重要还存在分歧（Swank 2016），但全都指出了在企业所得税设定方面，存在广泛税收竞争。在对全球化和税收竞争文献的类似回顾中，Genschel 和 Schwarz（2011）发现，许多文献都显示高收入职业人士和资本所得收受方的企业所得税税率和个人所得税税率受税收竞争的影响很大；全球化在消费税等其他领域的影响则较弱或根本不存在。<sup>②</sup>

国内政治重要吗？全球化对税收的影响是否受国内因素制约，这方面的研究结果较为一致地，都认为政治发挥了重要作用：共识式民主、体制性否决点、为

<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

<sup>②</sup>着重资本和劳动事后实际税率的各项研究也存在一些分歧；大多数研究表明，全球化对资本实际平均税率的影响或对资本劳动税收比率的影响微乎其微（如 Basinger 和 Hallerberg 2004；Plumper, Troeger 和 Winner 2009；Swank 2006）；少部分研究支持传统假设，即流动资产税负存在部分“逐底竞争”（如 Bretschger 和 Hettich 2002）。

中间选民再分配的意识形态立场或支持（以及财政制约的情况）都可以缓解税收政策因全球化和税收竞争而受到的压力（见 Swank 2006，2016 的核心研究综述报告）。比如，Swank（2016）指出，美国企业所得税税率下调带来的竞争压力让其他国家的企业所得税税率也小幅下调，这是因为否决点增多，中间选民的意识形态左倾；Swank 的研究还表明面对新自由主义改革的竞争讯号时，协调型市场经济体比自由市场经济体的税收政策制定者要用更多的时间做出反应。

欠发达政治经济体。全球化是否重要？将目光投向发展中国家却发现，在贸易和资本开放（以及参与 IMF 项目等有关因素）的多重特点所产生的影响这个问题上，严谨的实证研究数量大幅减少。实际上，大多数以发展中国家税收政策为研究对象的计量经济研究一般估测的都只是贸易开放的影响，关注的因变量是总税收收入，即主要税种的总税款占 GDP 的比例（如 Bird, Martinez-Vasquez 和 Torgler 2008; Ehrhart 2012; Focanti, Hallerberg 和 Scantuscini 2013; Gupta 2007; Kenny 和 Winer 2006; Mahon 2004; Winer, Kenny 和 Hettich 2010）。让人颇为吃惊的是，这些研究基本都显示在欠发达国家，开放和大幅增收存在关联。另一方面，以贸易和资本流动性如何影响发展中国家实际税率、发展中国家对税收竞争的抵御能力为重点的研究则少之又少。比如，Wibbels 和 Arce（2003）发现拉美的资本税负担并不随组合投资与直接投资的流动而发生明显变化；另一方面，国际债务却降低了资本税。至于税收结构，Aizenman 和 Jinjarek（2009）发现在抽样的 20 个发展中国家，贸易和资本开放使得政府对“难以征收”的税种有了更大的依赖。对于贸易和资本开放对税收政策的直接影响，我们掌握的系统性证据一般都很有有限。

另一方面，更多学者的研究对象为全球政治经济体大样本，研究问题是全球化核心特点对税收政策变化的直接影响。比如，Slemrod（2004）通过对 80 个国家的研究发现，国际开放与企业所得税税率降低存在联系；但与此同时，Slemrod 称在大型开放经济体中，由于这些地点的集聚效应能够吸引投资，因此实际企业所得税收入反而增加了。Grubert（2001），Altschuler 和 Grubert（2006）以及 Hines（2007），在对约 60 个国家的美国跨国企业利润的实际税率研究之后发现，税收竞争（比如，与这些跨国企业的资本流动挂钩）与税负的降低存在联系。许多研究也明确分析了全球化背景下税收政策的扩散作用。比如，在对 133 个国家的企业所得税税率研究之后，Cao（2010）发现各国对国际资本市场上竞争对手

的最新税率变化会有所反应。在消费税领域，Keen 和 Lockwood（2010）研究了自 70 年代起 143 个国家的增值税推行情况，发现参与 IMF 项目等国际因素基本上就预示了一国要推行增值税。

然而，这些研究和类似的大样本研究在分析时很少区分发达和发展中国家，或根据发达水平拆分欠发达国家样本。而 Kumar 和 Quinn（2012）则是例外。二人以全球约 100 个国家为样本研究了企业所得税税率，并强调了“区分研究”对于全球化和税收研究的重要性。他们想知道资本自由化，特别是美国斯塔克尔伯格领导力驱动下的税收竞争，是否能解释各国企业所得税政策的差异以及各国子样本在各时间段企业所得税政策的差别。Kumar 和 Quinn 发现在各国并没有可以证明资本流动性能够影响企业所得税政策的证据；另一方面，各国企业所得税税率确实紧盯美国企业所得税税率；但他们指出，低收入国家并没有跟得太紧；这些国家的大量收入来自于资本税，所以可能对某些竞争压力的反应不够迅速（另见 Gordon 和 Li 2005）。

国内政治重要吗？国内政治是否左右全球化对税收的影响，除了 Gould（2001），Jensen（2013）和 Li（2006）的研究能给我们一些论证之外，我们对该问题几乎一无所知。之前提到的大样本研究和发展中国家研究都没有严谨分析国内政治在贸易开放、资本流动性的不同形式（法律和形式上）以及全球化的有关特点对税收影响上发挥的作用。正是在这个问题，以及全球化对发展中国家税收政策变化有多大直接影响这个更大的谜题上，我们的特刊用大量证据加以论证分析，最后得出结论。

### 13.7 特刊专稿的理论和证据

Lierse、Schmitt 和 Seelkopf 从历史的角度分析了当代的全球化和税收政策。他们评估了全球化的长远影响。特别是贸易开放、区域扩散和殖民时代遗留的规律是否会影响 1842 年到 2013 年期间 153 个国家企业所得税、个人所得税、一般销售税和增值税的推行。他们发现，四大税种中至少有两种税的推行，都离不开贸易和区域扩散带来的巨大积极影响。从这一分析中，我们引出阅读本卷时刻要记住的两大观察发现。第一，贸易开放与个人所得税和增值税的推行存在显著的积极联系（但与企业所得税和一般销售税并无关系）。另外，在考虑经济发展、支出压力（战争和社保）和其他因素的情况下，全球化在塑造税收时的基础作用得以确定。第二，国际自由化和区域扩散使得各国纷纷采用现代征税形式，征税

能力提升；未发现一例国际因素影响推行税收的情况。因此，从历史角度讲，认为全球化必然影响发展中国家的国家建设和公共产品供给能力、再分配能力的说法是错误的。

Quan Li 的文章（本卷）在他前作的基础上（Li 2006）分析了政权类型如何决定税收竞争对税收优惠使用力度的影响。这一次，他放大了研究焦点，分析机制的设计可能使政策制定者利用税收优惠吸引投资的概率发生何种变化。Li 认为，财政分权为税收竞争提供了动机。在公共财政文献的基础上，Li 指出由于次中央层面存在税收自治权利，所以区域政策制定者对税基和收入流入其他地区的可能性更加敏感；区域政府想要留住并扩大投资和收入，以税收优惠形式出现的竞争（如免税期，特殊税制和自贸区）随之加剧。但与此同时，Li 假设如果政府必须自掏腰包来负担支出，那么流动资产的区域性税收竞争（跨区域和跨国）和税收优惠就会减少；这里，税收优惠的成本（在没有国家政府的大量转移支付和援助的情况下）巨大。Li 用一个含 52 个国家的税收优惠模型对以上假设进行了评估。与他之前的文章类似，他发现对内投资增加了税收优惠，但在民主国家，该效应减少。对回答当前问题最重要的一点是，Li 发现财政分权本身增加了税收优惠的使用力度；但如果要地方政府用自己的税收收入来担负起财政责任的话，税收优惠的使用便会大幅减少。总之有两个重要结论。其一，国内体制确实从根本上决定了发展中国家流动资产竞争对税收的影响。其二，能被国内因素影响的体制设计特点似乎对减轻国际一体化的负面影响具有重要作用。

Bastiens 和 Rudra 在本特刊中的文章里延伸了国内体制如何制约发展中国家关键国际税收影响的分析。他们试图了解发展中国家尝试用所得税和消费税弥补伴随国际自由化而来的贸易税损失时，民主政府和专制政府的具体表现如何。他们特别提到了国际组织通过贷款、技术援助和政策建议（立法、征管改革、税法简化等方面的建议）等在推动这种转型时发挥的作用。他们认为理论上国际组织对税收政策转型的推动在民主国家产生的作用与非民主国家不同。民主体制下，中高收入纳税人有能力抵制所得税宽税基高税率的变化；而非民主国家能给少部分支持变化的人一些补贴，同时拓宽税基。非民主国家也具备更大的执法能力。在对 75 个发展中国家 1990-2009 年数据的样板分析中，他们发现以上假设得到了证实：贸易税下降的同时，如果获得国际组织援助，那么国内总收入和所得税收入（相对于 GDP）将大幅上升。然而，他们发现这种效应仅局限于非民主国

家。总之，Bastiens 和 Rudra 充分证明了国内体制与国际化相互作用的重要性与复杂性。在本研究中，民主对征税能力的有益作用可能因为民主政治对制定促发展和促公平的税收政策构成的挑战而被抵消。

Genschel, Lierse 和 Seelkopf (本卷) 也研究了国内体制 (民主 vs 专制) 如何作用于国际化对税收的影响这一问题。他们关注的是税收竞争文献中的一个核心问题, 即小国 (资本匮乏) 比大国 (资本丰富) 更能从资本税竞争性降税中获益。他们表示民主国家比专制国家更难抵抗这些靠规模拼杀的税收竞争。这是因为民主国家必须普遍反映中间选民的偏好; 在小国, 中间选民的偏好是宁愿牺牲再分配的部分能力, 也要从对内投资中获得对劳动所得的利好。(大民主国家的税收竞争会造成再分配能力和潜在外资损失; 大多数人不想如此。) 在专制国家, 如果能让精英得到实惠, 政府就会参与竞争; 这种情况可能与国家规模有关, 当然也可能无关。

Genschel、Lierse 和 Seelkopf 对 99 个国家 1999-2011 年的税收政策做了系统性分析, 并评估了国家规模、政权类型及其与企业所得税税率之间的相互作用。他们发现民主国家如果规模较小, 确实会使企业所得税税负的降低幅度具备竞争力, 但在专制国家, 规模和政权等却并未对企业所得税造成太大影响。他们的研究中有许多控制变量, 以及规模和政权类型的替代性指标, 论证结果具有稳健性。

### 13.8 结论

新政治经济学在发达国家和发展中国家会有何不同演绎? 以上的数据和讨论表明, 在各种类型的政治经济体中, 新政治经济学既有惊人的相似, 也有明显的差异。首先, 相同的有企业所得税和个人所得税减税以及税收结构简化; 消费税依赖程度加深; 税收结构、要素所得税率和税负稳定性发生范式变化。尽管收入不平等加剧, 但在全球范围内, 效率和发展仍超越了公平问题。

不同之处在于: 第一, 富裕民主国家使用税收工具吸引外资的情况减少, 而一些最贫穷国家为赢得流动资本而使用税收优惠的情况却有所增加。第二, 虽然全球化让富人和跨国企业有了更多逃税避税的机会, 但发展中国家征税能力较弱, 拓宽税基就成了尤为艰巨的挑战。与之有关的一个问题是, 发展中国家的收入不平等日益严重, 解决起来十分棘手; 在当前的环境下, 贫穷国家的社会转移支付和直接税水平较低 (相对于 GDP), 再分配收入的能力极为不足。

现有文献和本特刊专稿指出，发达和发展中国家的关键税收政策都受到了全球化的影响。但有充分证据证明全球化对各国规模和特色的制约却并不普遍存在。用长远的眼光来审视税收，就会发现国际开放和征税能力提高存在联系。话虽如此，还是要指出，在发展中国家，对流动资本的竞争可以达到白热化的程度；现在低收入发展中国家是最容易被这些因素冲击的国家。

一国的政治也发挥着举足轻重的作用。但与全球化一样，国内政治因素对富国和穷国税收政策的影响十分复杂。民主本身能直接提高发展中国家征税能力。另外，贸易开放带来了不安全感，跨国企业有了要求低税负的权力，民主能在这种情况下提供途径，表达为公众保持或扩大税收的需求。另一方面，在有些情况下，民主反而对发展中国家的征税能力产生了负面作用；过去和现在的研究表明，竞争式民主可能会使当权政府更易接受税收竞争和限制直接税扩大的需求。在政权内，体制设计也有重要影响。本特刊文章指出，体制设计中的可塑特点（如财政集权的程度）可抵消税收竞争及国际自由化的其他方面对收入的负面影响。也许最明确的是，每篇专稿都为有志于研究全球化、国内政治及二者相互作用对税收政策的影响以及对发展和公平目标实现的影响的学者提供了具体和丰富的研究内容。

最后一点与公平和发展目标有关。世界上许多研究不平等问题的知名学者，如 Piketty（2014）、Atkinson（2015）和 Stiglitz（2012），近年来都呼吁富裕民主国家将所得税最高边际税率提高到 80 年代初期之后再也未出现过的水平。虽然各方普遍承认提高税率的政治阻力很大（如 Piketty 2014，特别是 14 章），但新自由税收范式出现这样的逆转也并非不可能。<sup>①</sup>对于发展中国家而言，发达国家所得税累进性提高应能缓解税收竞争的部分影响以及新自由税收范式中更加苛刻的问题。在全球一致打击税基侵蚀和逃税避税的背景下（经合组织，2015），发达国家的累进性税改实际上可以让发展中国家的所得税收入增加，用于提供公共产品并进一步提高公平性。这些发展趋势是否能够出现，最终还要取决于发达国家和发展中国家的国际政治合作和国内政治走向。

---

<sup>①</sup>舆论比较数据表明，对大部分民主国家而言，绝大多数公众支持累进性强的税收。此外，多数或大多数认为对高收入者的现行征税过低（ISSP Research Group 2012）。实际上，近期研究确认了再分配工作由政治决定；再分配取决于公众偏好和民主竞争以及被工会组织和有关因素加固的公民政治动员形成的相互作用（见 Swank 2015 和其中援引文献）。

## 14. 《协助税款追缴中情报交换的使用》——节选（3）<sup>①</sup>

### 14.3.4 解决冲突

提出税款追缴请求前，必须满足两个重要条件。根据第 27 条，第一个条件是主张的税款根据请求国法律必须可以执行。另外一个条件是，纳税人当时无法根据该国法律避免缴纳该税款。这就是说该国根据国内法有权征收所主张的税款，且该纳税人没有避免缴纳该税款的行政或司法权利。请求国提供的文件将帮助被请求国确定这两个条件是否满足<sup>②</sup>。经合组织指出，设置这些条件是为了保护纳税人权利。但是这些条件更是为了保护请求国的主权。有些情况下，相关纳税人可以同时享受其在请求国和被请求国的权利。

然而，纳税人的复议和上诉权利存在时请求国也可以征收所主张的税款，尽管被请求国法律禁止这种情况下征收本国主张的税款，一些被请求国希望允许对其追缴给予协助。因此起草税款追缴协助条款时应该规定，这种情况下可以协助追缴。《注释》对这一条款的措辞做出了规定<sup>③</sup>。

之后在征收阶段，适用被请求国的法律，如同其协助追缴的是自己的税款。因此，在获得相关信息后，被请求国没有义务向请求国提供任何关于其征管实践或行动的信息。只能交换追缴进度相关信息，专项情报交换和自动情报交换方式均可。尽管如此，有关请求国主张的税款是否存在、是否有效、或金额是否合理产生的异议不应当由被请求国的法院或行政机关处理<sup>④</sup>。

### 14.3.5 情况的变化

可以交换情报的另外一种情况是，提出协助申请后情况发生变化。根据第 27 条第（3）款和第（4）款，如果提出请求后相应的情况发生变化（例如，主张的税款在请求国不再可以执行），那么提出协助请求的国家应立即通知被请求

---

<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>General Module, note 4, Para. 30.

<sup>③</sup>See Para. 16 of the Commentary on Art. 27 of the OECD Model. See also General Module, note 4, Para. 31. 根据欧盟理事会/OECD 公约第 11 条第（2）款，除非相关各方另有协议，否则对请求国居民提出的追缴请求只有在没有争议的情况下才能提出。关于基于欧盟理事会/OECD 的追缴协助，若提出追缴协助请求的对象是非请求国居民，则纳税人可能对这一追缴并不十分清楚，因此第 11 条引入了一项旨在增加纳税人保障的附加要求。要获得追缴协助，仅仅是主张的税款不存在争议还不够，还必须不会出现上诉的可能，除非双方就此另行达成具体协议。将欧盟理事会/OECD 公约条款作为协助税款追缴法律依据的国家必须遵守这些程序限制。See General Module, note 4, Paras. 32-33.

<sup>④</sup>该规定的主要目的是防止有关各方要求被请求国的行政或司法机构，依据国内法对全部或部分欠税是否合理做出裁定。See Para. 28 of the Commentary on Art. 27 of the OECD Model.

国变化的情况。接到通知后，被请求国可以要求请求国中止或撤销协助请求。如果请求中止，那么中止时间将一直延续到请求国通知被请求国征收其主张税款的条件再次满足时，或直至该请求被撤销<sup>①</sup>。这一要求对于被请求国同样有效。

本文一直表达这样的观点：主张税款的金额和有效性一经确定，就需要判断对谁执行？这一点很重要，因为只有确定了具体的纳税人，才能决定主张的税款及其追缴上的程序<sup>②</sup>。举一个简单的例子，纳税人身份没有变化就不会产生确定性问题，但是有些情况下纳税人身份会发生变化<sup>③</sup>。如果在协助过程中条件发生变化，例如，由于纳税人居民身份发生变化或死亡而无法联系上该纳税人，被请求国税务机关应立即通知请求国<sup>④</sup>。此类信息也必须通过官方渠道传送。

### 15.3.6 税款追缴协助的限制

缔约国之间有义务相互协助追缴欠税。这一义务基于第 27 条第一句话中的“应该”一词<sup>⑤</sup>。该款对被请求国的义务做了一定程度的限制。在本款情形下，被请求国可自行决定是否拒绝提供协助。但是如果被请求国提供协助，就还在第 27 条的框架内，不能说被请求国未能遵守这些条款之规定<sup>⑥</sup>。

如第 1 节所述，各国可能在税款追缴协助前和过程中请求信息。这就提出一个问题，如果拒绝提供信息的理由充分，那么税款追缴协助如何开展？

这种情况可能出现在协助前和协助中。首先，被请求国可以基于第 26 条所述之情形，拒绝情报交换。这种情况下，请求国如果认为自己充分掌握了有关纳税人和主张税款的相关信息，请求国还是可以发出税款追缴协助请求。如果存在第 27 条所述任何情形，被请求国还是可以拒绝协助请求。因此，拒绝情报交换的原因与拒绝税款追缴协助的原因是不同的。

如果被请求国拒绝提供信息，但是没有拒绝提供协助，那么合作将按照正常流程继续进行。如 3.1 所述，即使两国之间没有情报交换的条款，税款追缴协助的过程中还是可以交换情报的。一个国家拒绝交换情报但是协助税款追缴，这就

---

<sup>①</sup>See Para. 29 of the Commentary on Art. 27 of the OECD Model.

<sup>②</sup>Timokhov, note 22, pp. 23-24.

<sup>③</sup>在较复杂的情形中，根据被请求国的法律，纳税人甚至可能不存在。这种荒谬但理论上可能的情况可能是由各种冲突导致，例如国内的公司法在适用于公司身份时发生相互冲突。See Timokhov, note 22, p. 24.

<sup>④</sup>土耳其与阿尔及利亚税收协定第 28 条对纳税人死亡和遗产问题的情况作了详细规定。

<sup>⑤</sup>土耳其与日本税收协定第 27 条规定，缔约国应尽力协助对方追缴欠税。

<sup>⑥</sup>未遵守规定情形下国家的责任问题取决于追缴互助所依据的文书。这种情况下的问题与国际法中的强制有关。See Grau, note 36, p. 247.

是上述情形之一。当然,理论上还是有可能在追缴协助过程中拒绝情报交换请求。这种情况下,被请求国只需追缴税款并将其转给请求国。

协助过程中,如果被请求国决定拒绝交换任何信息,税款追缴协助应继续进行。因此,无论出于什么原因拒绝交换情报,都不得阻碍正在进行的协助过程。当然,被请求国可以根据第 27 条所述原因,拒绝继续提供协助。

### 15.3.6.1 对等性

根据范本通用版的规定,税款追缴协助上的对等性是指被请求国在向请求国提供协助时,没有义务采取请求国自身在类似情形下根据本国法律就无法采取的征收措施<sup>①</sup>。尽管税款追缴协助取决于对等原则,但是传送的信息质量和主张的税款不是必须对等的<sup>②</sup>。例如,缔约国交换和传送税款的方式不一定相同。具体合作个案的案情、税款和信息可能相同也可能不同,这是各国税制和征管能力不同的结果。

在具体实践中,被请求国很难判断请求国在类似情形中是否能够提供追缴协助,或者在追缴协助中是否采取了所有适当措施。当两个国家税制类似时,也有可能出现此类情形<sup>③</sup>。

此类国家开展情报交换工作更加容易,其中最关键的一个问题是协助工作不协调统一、税制之间存在差异<sup>④</sup>。

对等性原则背后的理念是:如果缔约国双方中一方税款征收体系范围更大,另一方不得利用对方税制的这个特点。适用对等原则过于严格不利于有效开展税款追缴协助,而且对等性应按照最宽泛和务实的方式来解释,这是大家公认的<sup>⑤</sup>。但是有观点认为,如果互相协助的两个国家的税制和税收案件类似,那么其对等程度就高,这有待商榷<sup>⑥</sup>。

如果两国之间没有情报交换工具,但是有税款追缴协助工具,则对等性规定是有用的。根据该规定,各国不得随意进行撒网捕鱼式询问,或请求与税款追缴

---

<sup>①</sup>General Module, note 4, Para. 54.

<sup>②</sup> E.J. Ligthart, "Information Sharing for Consumption Tax Purposes: An Empirical Analysis", 19 *Information Economics and Policy* 1 (2007), pp.32-33.

<sup>③</sup>如果一国根据其国内法只能在互惠对等条件得到满足的情况下进行税款追缴协助,则该国可以加入对等性条款。See General Module, note 4, Para. 55.

<sup>④</sup>签署税收协定就意味着对税收制度和公共政策与本国不匹配的国家,承担无条件强制执行外国税款的义务,对签署协定可能产生的这种影响,各国可能十分谨慎。Timokhov, note 9, p. 42.

<sup>⑤</sup>General Module, note 4, Para. 56.

<sup>⑥</sup> See also P. Bacchetta and M. Espinosa, "Information Sharing and Tax Competition Among Governments", 39 *Journal of International Economics*(1995), pp. 104-106; P. Bacchetta and M. Espinosa, "Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties", 7 *International Tax and Public Finance* 3 (2000), p. 275.

协助不大可能相关的信息。缔约国可以商定以其它方式制定该标准，同时使其与第 27 条的范围和适用一致。

税款追缴协助上的情报交换也可能与涉税刑事案件有关。基于双边或多边法律互助条约，只要该条约范围涵盖税收犯罪，就可以就刑事案件给予协助<sup>①</sup>。为了使情报交换在税收协定的框架内和协助过程中进行，对情报交换有一个限制，即提供情报不得导致根据国内税法征税与税收协定相违背。

### 15.3.6.2 征管实践

根据第 27 条第（8）（a）款，缔约国没有义务超出国内法和征管实践的界限来履行追缴协助的义务。在做出这一决定时，两个国家的国内法都很重要<sup>②</sup>。因此，被请求国没有义务采取有悖于请求国国内法的征管措施和实践。实践中，就对方国家的国内法做出决定有时并不容易<sup>③</sup>。

因此，主要的决定因素是被请求国的国内法。但是，请求国的请求不得有悖于本国征管法律和实践。乍一看，貌似被请求国很难判断请求是否违反请求国的国内法，但是纳税人可以直接或间接地向税务机关提供信息，例如通过对两国之间的合作提出行政复议或行政诉讼。

被请求国应采取所有征管措施和工具，包括特殊情形下所使用的措施和工具，而无需请求国提出额外请求。在这一点上，各国征管制度差异对于评估收集的信息十分重要<sup>④</sup>。被请求国有权决定相关信息收集和主张税款追缴中所使用的工具或程序<sup>⑤</sup>。因此，假设请求国在国内没有权力采取保全措施，被请求国可以拒绝请求。另外一种可能是信息已经掌握在税务机关手中，这时如果信息传输没有其

---

<sup>①</sup>例如，土耳其与阿塞拜疆、土耳其与比利时和土耳其与卢森堡的税收协定第 27 条，以及土耳其与丹麦和土耳其与北塞浦路斯土耳其共和国税收协定的第 26 条，均不包括涉税刑事问题。在这种情况下，应仔细评估双重犯罪原则，因为它是各国居民宪法权利的保障。X. Oberson, "The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State", 57 Bulletin for International Fiscal Documentation 1 (2003), p. 14.

<sup>②</sup> See J. Bridge, "Procedural Aspects of the Enforcement of European Community Law through the Legal System of the Member States", 9 European Law Review (1984), p. 28 et seq.

<sup>③</sup> “征管实践”一词在 OECD 范本及其注释中均未定义，人们假定它涵盖了根据法律或具有约束力的法律文书获取信息的各项实际执行活动。See T. Schenk-Geers, *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*(Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009), p. 174

<sup>④</sup>Prats, note 2, p. 545.

<sup>⑤</sup>在比利时与法国税收协定的案件中，比利时法官审查了请求追缴法国税款的形式是否与案件有关。相关的纳税人称，法国税务机关只请求追缴税款，即只请求采取执行措施而未请求采取保护措施。但是，法院裁定，由于税收协定没有对采取保护措施的形式作出规定，因此比利时有权在无法追缴税款的情况下采取保护措施。See Court of First Instance (Hof van Eerste Aanleg/Court de Première Instance), Kortrijk/Courtrai, 29 October 1984, 61 Bulletin der Belastingen 2 (1985), p. 291.

它规则的限制，那么税务机关可以自由交换信息，甚至自动交换<sup>①</sup>。尽管如此，不应将其理解为税务机关有义务提供其目前手头没有掌握的信息。

在这一点上，税务机关的动机和意愿发挥着重要作用。但是，对方是否采取或打算采取充分措施来收集相关信息还是只是做样子，判断起来十分困难。此外，一些国家希望在条款中再加入一条限制，即如果被请求国认为被请求税款的征收违反普遍接受的税收原则，那么被请求国可以拒绝给予协助<sup>②</sup>。

#### 14.3.6.3 公共政策

第 27 条第（8）（b）款对采取违反相关国家公共政策的措施做出了限制。人们认为第 26 条中也应加入相关限制，避免协助可能影响被请求国自身的重大利益<sup>③</sup>。

但是，此限制只能用于极端情况。例如请求国出于政治、种族和宗教迫害的目的对纳税人进行税务调查<sup>④</sup>。还有一些其它情况下，情报交换或税款追缴协助也是违反公共政策的，例如侵犯国内法基本价值或基本人权<sup>⑤</sup>。另外，如果情报交换违反司法的根本原则，那也违反公共政策。这种情况下，被请求国声称拒绝请求是基于这些原因就不是那么容易了<sup>⑥</sup>。

#### 14.3.6.4 成本/效益分析

根据第 27 条第（8）（b）款，被请求国可以出于实际考量拒绝请求，例如，如果请求国主张的税款所发生的成本超出其主张的税款额。这种情况下，双方应提前讨论合作的成本和效益。

提出协助和信息请求没有成本，但是完成请求有时成本是十分高昂的。协助的成本取决于被请求国面临的情况<sup>⑦</sup>。但是，这一问题在经合组织范本中没有解决。在范本通用版及其注释中，成本负担在两个主要章节进行了解释，将成本负

---

<sup>①</sup>在信息交换不受这种通信限制的条件下，可以采取自动交换。

<sup>②</sup>See General Module, note 4, Para. 57.

<sup>③</sup> See also K. Vogel, *On Double Tax Conventions, A Commentary to the OECD – UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice*, 3rd ed. (London – The Hague – Boston: Kluwer Law International, 1997), p. 1444.

<sup>④</sup>See Commentary on Art. 26(19.5) of the OECD Model.

<sup>⑤</sup> H. Schaumburg and S. Schlossmacher, “Article 26 of OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 10 (2000), p. 526; Prats, note 2, p. 545.

<sup>⑥</sup> S.K. McCracken, “Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the Exchange-of-Information Age”, 50 *Canadian Tax Journal* 6 (2002), p. 1883.

<sup>⑦</sup> V. Tanzi and H.H. Zee, “Can Information Exchange Be Effective in Taxing Cross-Border Flows?”, in K. Anderson, P. Melz and C. Silfverber (eds.), *Modern Issues in the Law of International Taxation* (Stockholm: Kluwer Law International, 2001), p. 265.

担的决定完全交给缔约国<sup>①</sup>。在实际应用中，要区分一般成本和特殊成本。如无特殊规定，提供请求和情报所发生的一般成本由被请求国承担<sup>②</sup>。

特殊成本的一些例子有，被请求国使用特殊的信息收集方法所发生的成本，例如获取相关纳税人银行信息或从第三方获得信息。特殊成本还包括支付给专家的费用、翻译成本、特殊措施或保全成本等<sup>③</sup>。

成本包括直接成本或间接成本，所有直接成本均应由请求国承担。例如，请求国税务官员的差旅费应由请求国负担<sup>④</sup>。此外，向金融机构和银行请求特殊信息的成本可能由第三方承担<sup>⑤</sup>。

---

<sup>①</sup>“情报交换范本协议”第 13 条注释对成本问题进行了详细解释。See also CoE/OECD Convention, Art. 26.

<sup>②</sup>See also Ligthart, note 58, p. 28.

<sup>③</sup> General Module, note 4, Para. 90; see also, OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, note 4, Para. 65.

<sup>④</sup>土耳其与挪威和土耳其与罗马尼亚的税收协定第 26 条规定，两国可以互派官员到对方国家，以处理居住在对方国家的本国居民的税务问题。

<sup>⑤</sup>如果要求国内银行和金融中介机构向本国税务机关报告纳税人的利息收入和交易，则部分行政成本可由第三方承担。详细信息参见 M. Keen and J.E. Ligthart, “Information Sharing and International Taxation: A Primer”, 13 International Tax and Public Finance 1(2006), p. 84 et seq.

## 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)