

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 2 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 季玲玲

目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目.....	4
1.亚美尼亚和阿鲁巴加入 BEPS 包容性框架.....	4
2.根西岛和芬兰提交加入 BEPS 多边公约的批准书.....	4
3.毛里塔尼亚加入打击逃税避税的国际队伍中	4
4.OECD 发布关于 BEPS 第 6 项和第 14 项行动的同行评审报告	5
5.OECD 邀请纳税人就第八批争议解决同行评审提出建议.....	7
6. OECD 邀请公众就应对数字化税收挑战提出建议	7
❖ 论著精选.....	9
7.《2018 税收政策改革》节选——关于增值税/消费税（2）	9
8.《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 2	15
9.《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 2.....	26

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 亚美尼亚和阿鲁巴加入 BEPS 包容性框架^①

1.1 背景

2019 年 2 月，亚美尼亚和阿鲁巴加入 BEPS 包容性框架。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 2 月，亚美尼亚和阿鲁巴相继加入 BEPS 包容性框架。至此，加入 BEPS 包容性框架的国家和税收辖区达到了 128 个，该项目覆盖了世界上绝大多数的国家和地区，影响力不断扩大。

2. 根西岛和芬兰提交加入 BEPS 多边公约的批准书^②

2019 年 2 月 19 日，根西岛和芬兰向 OECD 秘书长 Angel Gurría 提交了该地区/该国签署的加入《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》批准书，显示出了该地区/该国政府预防税收协定滥用和打击跨国企业税基侵蚀、利润转移的坚定决心。

3. 毛里塔尼亚加入打击逃税避税的国际队伍中^③

3.1 背景

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

^②OECD (2019), OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/morenews/>

^③OECD (2019), Mauritania joins international efforts against tax evasion and avoidance., OECD Publishing.
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mauritania-joins-international-efforts-against-tax-evasion-and-avoidance.htm>

由 OECD 牵头组织的《多边税收征管互助公约》为税务事项提供了各种方式的行政互助，比如：专项交换、自发交换、自动交换、授权代表访问、同期税务检查和协助收税。该公约为保护纳税人权利提供了坚实的保障基础。

3.2 内容

2019 年 2 月 19 日，毛里塔尼亚驻法国大使 H.E. Aichetou Mint M’Haiham 先生和 OECD 副秘书长 Ludger Schuknecht 一起，在 OECD 巴黎总部签署了《多边税收征管互助公约》。毛里塔尼亚是加入该《公约》的第 127 个税收管辖区。

3.3 多边税收征管互助公约

《多边税收征管互助公约》是迅速实施《金融账户涉税信息自动交换标准》的关键工具。该标准由 OECD 和 G20 国家制定。自去年 9 月以来，该标准使得 100 多个税收管辖区能够自动交换离岸金融账户信息。此外，该标准还是打击非法资金流动的有力工具，同时也是实施 OECD/G20 集团 BEPS 项目透明度标准的关键工具。

4.OECD 发布关于 BEPS 第 6 项和第 14 项行动的同行评审报告^①

BEPS 一揽子计划的实施继续取得进展。2019 年 2 月 14 日，OECD 发布了额外的同行评审报告，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会继续取得进展。

4.1 第 6 项行动计划：防止税收协定优惠的不当授予

第一份同行评审报告关于第 6 项行动计划中择协避税（treaty shopping）最低标准实施情况，该报告显示，绝大多数包容性框架的成员已开始将其对择协避税的承诺转化为行动，目前正在修改其税收协定的内容。

在防止税收协定滥用的问题上，OECD 将协定滥用，尤其是择协避税视为产生税基侵蚀和利润转移问题最重要的原因之一。BEPS 第 6 项行动计划，提出了

^①OECD (2019), OECD releases BEPS peer review reports on improving tax dispute resolution mechanisms and preventing treaty shopping, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-beps-peer-review-reports-on-improving-tax-dispute-resolution-mechanisms-and-preventing-treaty-shopping.htm>

一系列新的反滥用规则，包括主要目的测试规则（PPT，principal purpose test）和利益限制规则（LOB，limitation on benefits），倡导各国至少执行最低标准，确保在协定中加入足够的防范措施来防止协定滥用。

该报告包括同行评审的总体结果以及 2018 年 6 月 30 日成为 BEPS 包容性框架成员的 116 个税收管辖区各自缔结税收协定的数据。该报告承认各税收管辖区在 2017 年和 2018 年取得的最低标准实施方面的实质性进展。

同行评审的结果表明了多边公约（MLI，multilateral instrument）在实施与协定相关的 BEPS 措施方面的有效性。它是迄今为止实施最低标准的包容性框架成员的首选工具。

4.2 建立更为有效的争议解决机制

同样于今天发布的爱沙尼亚、希腊、匈牙利、冰岛、罗马尼亚、斯洛伐克共和国、斯洛文尼亚和土耳其的同行评审报告包含了 200 多项具体建议，将在同行评审过程的第二阶段进行。同行评审报告中纳入了 2016 年和 2017 年相互协商程序（MAP，Mutual Agreement Procedure）的数据统计，这些数据同时载于相互协商程序统计报告框架下。

4.3 报告总结

这些第一阶段同行评审报告表明，各国仍致力于将自己在 OECD/G20 的 BEPS 包容性框架下所作的政治承诺转变为可衡量的、切实的进展。以前批次的国家已经在努力解决各自同行评审报告中发现的缺陷。OECD 将继续根据第 14 项行动计划中规定的同行评审评估时间表发布第一阶段同行评审报告，第一轮第二阶段报告将在未来几个月公布，总共有 37 项同行评审已经完成，第 14 项行动计划第 7 批同行评审已经在 8 个国家进行。

5.OECD 邀请纳税人就第八批争议解决同行评审提出建议^①

19/02/2019——改善税收协定争议解决程序是 BEPS 行动计划的重中之重。BEPS 第 14 项行动计划下的相互协商程序（MAP）同行评审和监督程序于 2016 年 12 月启动，同行评审程序正在进行中。

同行评审过程分两阶段进行。在第 1 阶段，根据审查时间表，对包容性框架成员评估第 14 项行动最低标准的实施情况。第 2 阶段的重点是监督就管辖区第 1 阶段报告所产生的建议的任何后续行动。迄今为止，已发布了五轮关于 37 个税收管辖区的第一阶段同行评审报告。

经合组织目前正在为文莱达鲁萨兰国、库拉索岛、根西岛、马恩岛、泽西岛、摩纳哥、圣马力诺和塞尔维亚的第一阶段同行评审收集意见，并邀请纳税人填写“纳税人意见调查表”，就以下具体事项提出意见：进入 MAP 的渠道；MAP 指引的明确性和可行性；上述税收管辖区的 MAP 协议的及时执行问题。由于纳税人是 MAP 的主要用户，用户的意见反馈是审核过程的关键，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（使用 Word 格式），并最迟于 2019 年 3 月 19 日将其发送到邮箱：fta.map@oecd.org。

更多关于 BEPS 第 14 项行动计划同行评审和监督过程的信息可咨询经合组织税收政策与管理中心主任帕斯卡尔·圣阿曼斯（+33145249108）或国际合作与税收征管司司长阿奇姆·普罗斯（+33145249892）。

相关文档：经合组织税务事项的利益相关者的调查问卷。

6.OECD 邀请公众就应对数字化税收挑战提出建议^②

6.1 延长公众咨询文件的评论期，以获得应对数字化税收挑战的可能解决方案

^①OECD (2019), OECD invites taxpayer input on eighth batch of dispute resolution peer reviews, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-taxpayer-input-on-eighth-batch-of-dispute-resolution-peer-reviews-beps-action-14.htm>

^②OECD (2019), OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation, OECD Publishing.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

2019年2月19日——为了确保所有利益相关方都有充分的机会就有关数字化税收挑战的可能解决方案的出版咨询文件提供反馈，OECD已将意见征询期延长至2019年3月6日。公众咨询会议仍然安排在2019年3月13日至14日，登记参加公众咨询的截止日期仍为2019年3月1日。

2019年2月13日——作为BEPS包容性框架正在进行工作的一部分，OECD正在就公共咨询文件中所提出的、关于数字化税收挑战的可能解决方案征求公众意见。包容性框架于2019年1月29日发布政策说明，紧接着包容性框架成员同意关于两个核心的提案的审议，预示着协商文件的出版。一个核心侧重于分配征税权，另一个核心侧重解决遗留的BEPS问题。包容性框架持续致力于截至2020年就出台长期的解决方案达成共识，这项工作将得以正式实施。

继G20财政部长于2017年3月授权后，BEPS的包容性框架通过其数字经济工作组（TFDE），于2018年3月发布了一份中期报告《数字化带来的税收挑战——2018年中期报告》。这份报告的重要结论之一是，成员们同意审查数字化税收对关联方和利润分配规则的影响，并承诺继续共同努力，在2020年制定一份提供基于共识的长期解决方案的最终报告，将于2019有所更新。

自中期报告发布以来，包容性框架进一步加强了其工作，并产生了若干提案，这些提案可成为应对由经济数字化和BEPS遗留问题所带来更广泛挑战的长期解决方案的一部分。关于这些提案的工作是在“不损害他方利益”的基础上进行的。除了探讨这些提案之外，审查并不代表包容性框架的任何成员的承诺。在此背景下，包容性框架同意2019年3月13日、14日在法国巴黎OECD会议中心，就经济数字化税收挑战的可能解决方案进行公开磋商。公众咨询的目的是为外部利益相关者提供在流程早期发表意见并从中获益的机会。

作为此次公众咨询的一部分，本咨询文件描述了包容性框架深层次讨论的提案，并征求公众对一些政策问题和技术方面的意见。所提供的意见将帮助包容性框架的成员制定解决方案，以便在2020年向G20提交最终报告。

欢迎有兴趣的人士就本咨询文件发表意见。相关意见应在2019年3月6日星期三之前以Word格式发送至TFDE@oecd.org（以便于分发给政府官员）。提交的所有意见均应提交税务政策统计司和税务政策管理中心。

请注意，本咨询文件的所有意见都将公开发布。以“团体”和“联盟”的名义提交意见，或代表个人或团队提交意见，应标明该集体成员的所有企业或个人，

或所代表的个人或集体。即将在巴黎举行的公众咨询的发言人和其他与会者将从对本咨询文件及时提供书面意见的人员中选出。

本咨询文件中包含的提案并不代表包容性框架、财政事务委员会（CFA）或其附属机构的观点。相反，他们会为利益相关者提供实质性的分析和评论建议。

6.2 公众咨询

公众咨询会议将于 3 月 13 日星期三和 3 月 14 日星期四上午在巴黎 OECD 会议中心举行。有关参加公众咨询的更多信息可通过在线查询。与会人员请在 2019 年 3 月 1 日星期五之前进行登记。

媒体查询应发送给 OECD 税务政策管理中心（CTPA）的主任 Pascal Saint-Amans（+33 145249108）或副主任 Grace Perez-Navarro（+33 145241880）。

❖ 论著精选

7. 《2018 税收政策改革》节选——关于增值税/消费税（2）^①

7.1 入境数字服务的税收继续取得进展

50 多个税收管辖区已经实施了“跨境服务和无形资产供应处理准则”。OECD 国际增值税/商品及服务税（或称货劳税）指南已被认可为国际标准，以确保增值税/商品及服务税连贯有效地应用于国际服务贸易（见专栏 3.9）。正如本报告上一版所讨论的那样，自 2016 年以来最受关注的准则要素是外国供应商有效收取 B2C 服务和无形资产（包括数字用品）增值税的建议规则和机制。“准则”建议，将征收这些供应品增值税的权利分配到客户拥有驻地的国家，以及建议这些服务和无形资产的外国供应商在客户的常驻国家注册和汇出增值税。准则还建议实施简化的注册和合规制度，以促进外国供应商的合规性。

专栏 3.10 OECD 国际增值税/货物劳务税指南

2015 年 11 月，在 OECD 增值税全球论坛上，100 多个国家和税收管辖区批准了新的 OECD《国际增值税/货物劳务税指南》，将其作为确保增值税/货物劳务税连贯有效地应用于国际服务贸易的国际标准，OECD 理事会于 2016 年 9 月将该指南纳入 OECD 建议书中。

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

在没有这些准则的情况下，与诸如《OECD 税收协定范本》和《转让定价指南》等收入征税的现有框架相比，没有国际一致商定的适用于跨境贸易的增值税标准框架。这导致税务机关和企业的不确定性和复杂性增加，还增加了双重征税和非预期的不征税风险。这是国际服务贸易和无形资产贸易中特别令人关注的问题，在过去十年中这些贸易显著增加。因此，该指南提供了一个框架，以增加税收确定性、促进贸易和增加各国的税收收入。

该指南包括关于增值税中立原则及其在实践中的实施落地的章节，以及关于跨境供应的服务和无形资产征税权分配的目的地原则的实施。对于 B2B 供应商品 (business-to-business supplies)，指南建议应将服务及无形商品的跨境供应的征税权分配给客户的永久性营业场所所在的税收管辖区；对于 B2C 供应商品 (business-to-customer supplies)，指南建议将“现场供应品” (on-the-spot supplies) 的征税权分配给实际提供供应品的管辖区；此外，应将所有其他供应品和服务的征税权分配给客户通常居住的管辖区。这些包括外国供应商通过互联网提供的远程服务和数字产品（例如应用程序、音乐、电影流和在线游戏）等。指南建议要求这些外国供应商在税收和合规制度的管辖范围内申报和缴纳增值税，以便利各国实施简化的申报和合规制度，以促进非居民供应商的制度遵从。指南最后建议，在不动产与此类财产紧密联系的情况下，将征税权分配给不动产所在地。

该指南并不旨在为国家立法提供详细的处方，税收管辖区在其法律的设计和适用方面具有主权。相反，指南旨在确定目标并提出实现目标的手段，从而作为参考。全球论坛与会者敦促 OECD 和 G20 集团制定一揽子实施方案，以支持《指南》的一致执行，并设计一个更具包容性的框架，使所有感兴趣的国家和税收管辖区，特别是发展中国家平等参与。

关于期望制定的一揽子实施方案，OECD 于 2017 年发布了一份关于有效征收增值税/货物劳务税机制的报告。在有些供应商不属于具有征税权的国家管辖范围内的情况下，这份报告为这些希望对进口数字服务征税的国家提供了有价值的实际指导，阿根廷、南非和土耳其是最近实施改革以确保或加强对入境数字服务征税的国家。

在阿根廷，外国公司提供的数字服务，包括访问或下载在阿根廷消费的视频、音乐、游戏和其他服务，现在以 21% 的增值税税率征税。在大多数情况下，该系统要求金融中介机构充当税务征收和支付代理。南非还对数字服务税规定作了修订，要求从 2014 年 6 月起申报和征收南非增值税。新的修正案包括取消对电子服务的若干豁免，并要求中间商和在线平台就这些供应品开具发票进行登记。土耳其现在还要求不向销售当地客户商品登记并收取土耳其增值税。

7.2 引进低值商品进口增值税的新举措

大多数国家为进口低值商品提供增值税减免制度，这主要是出于对进口低值商品征收增值税的成本可能超过实际征收增值税的考虑。在大多数减免制度出台

时，网上购物并不存在，从减免制度中受益的进口商品数量也相对较小。然而，没有征收增值税的有形商品进口量却显著而迅速地增长，这导致大量潜在的增值税收入没有被征收，并且增加了国内消费者不公平竞争的风险。它还鼓励国内供应商迁移到海外管辖区，出售其低值产品以免征增值税。2015年 BEPS 第 1 项行动计划报告的结论是，各国政府可以取消或降低进口低值商品的豁免门槛，并建议采取不同办法提高此类进口的增值税征收效率^①(OECD, 2015)(专栏 3.10)。

澳大利亚是该领域的先行者，将商品及服务税(GST, goods and services tax)的征税范围扩展至进口低值商品。自 2018 年 7 月 1 日起，澳大利亚将取消对外国供应商向澳大利亚最终客户提供的价值 1000 澳元或以下的进口货物的商品及服务税减免制度。这些进口商品的商品及服务税将由每年向澳大利亚客户提供超过 75000 澳元应税商品的外国供应商缴纳，并且这些外国供应商需要在澳大利亚注册申报商品及服务税，并向澳大利亚的最终客户收取销售税。75000 澳元的门槛(与当地企业商品及服务税免税门槛相同)旨在避免向征收成本过高的中小型贸易商征税。如果通过网上商店购买商品，则网上商店将被视为商品的供应商，因此将负责缴纳商品及服务税。

瑞士还试图通过修改其增值税注册规则来平衡国内和外国公司之间的竞争环境。截至 2018 年，确定企业是否必须申报瑞士增值税的新规则是基于企业的全球营业额而非在瑞士的营业额。外国商品和某些服务供应商有责任在瑞士申报增值税，并向其全球应税营业额超过 10 万瑞士法郎的瑞士客户征收供应税。第二项重大变化事关向瑞士客户销售低值商品的外国电商。目前，进口增值税只在增值税额超过 5 瑞士法郎时才征收。低税率 2.5% 和 7.7% (截至 2018 年 1 月 1 日)意味着价值达到 200 瑞士法郎(应税税率为 2.5%)和 65 瑞士法郎(应税税率为 7.7%)的货物可以免税进口。为了消除外国供应商的这种竞争优势，从 2019 年 1 月 1 日起，将总额不低于 10 万瑞士法郎的此类小批货物寄往瑞士的企业将需要在瑞士申报缴纳增值税。

欧盟国家已就新的规则达成一致，以加强和简化电子商务增值税的合规性。主要措施包括允许企业在线向其客户销售商品，通过单一的在线门户网站处理其在欧盟的增值税义务；取消现行增值税。

^①OECD (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. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

对于从欧盟境外进口的价值低于 22 欧元的货物免除增值税，并且简化欧盟内部跨境销售额低于 10 万欧元的企业征税规则。此外，大型电商平台将负责确保对非欧盟公司通过其平台向欧盟消费者销售货物代收增值税。到 2021 年，这些改变将逐渐生效（欧盟委员会，2017 年）^①。欧盟和澳大利亚的数字平台改革正在给 OECD 当前的工作注入新的活力（见专栏 3.10）。

专栏 3.11 解决数字化带来的增值税/货物劳务税挑战

新技术的快速发展极大地提高了私人消费者参与网上购物的能力，以及企业在全球范围内直接接触客户而在市场管辖区内不设任何实际营业场所的能力，导致外国卖方对供应品征收的增值税数额过低，国内供应商与外国供应商之间的竞争空间不均衡。

《2015 年 BEPS 第 1 项行动计划报告》概述了高度数字化的企业如何组织其事务，以便对远距离提供的服务和无形资产缴纳很少或者不缴纳增值税，并最终指出 OECD 的《国际增值税/货物劳务税指南》为其提供解决办法。根据目的地原则，它们允许税务机关在客户所在的管辖范围内对入境的跨境服务和无形物品征收增值税。《2015 年 BEPS 第 1 项行动计划报告》还建议允许外国供应商根据简化的 B2C 供应品申报和合规制度在市场管辖区申报增值税，概述了促进网上销售进口低值商品的增值税征收方案。

具体落实情况

迄今为止，已有 50 多个税收管辖区，包括绝大多数 OECD 国家和 20 国集团国家，已根据《OECD 国际增值税/货物劳务税指南》，采用外国供应商对 B2C 服务和无形资产缴纳增值税的处理规定。2017 年制定了进一步的指导方针，以支持各国政府实施《2015 年 BEPS 第 1 项行动计划报告》和《OECD 国际增值税/货物劳务税指南》中所建议的征收机制的设计和运作方面的最佳做法，该指南已列入 2017 年 10 月 24 日发布的《供应商不在税务管辖范围内的增值税/货物劳务税有效征收条例》中。通过促进更加一致和有效地实施商定的方法，这项工作已经大大提高了合规水平。有关这些措施影响的早期数据是非常积极的，仅在 2015 年，通过欧盟简化的遵从制度征收的税后收入就超过 30 亿欧元，这允许企业实现其税收遵从成本的减少，估计比没有这种简化措施时低 95%。

未来在数字平台上的工作

数字化带来的更广泛的税收挑战之一涉及在货物、服务和无形资产的跨境贸易中征收增值税，特别是在私人消费者从国外供应商处获得这些商品和服务的情况下。OECD 处理消费问题的第 9 工作组正在开展进一步的工作，以促进所建议的规则的一致执行和操作。通过分析（1）数字平台在网络销售和交付链中执行的功能，以及（2）平台在网上销售商品的增

^① European Commission (2018), Proposal VAT- European Commission, <https://ec.europa.eu/taxationcustoms/business/vat/action-plan-vat/proposal-vat-ratesen> (accessed on 16 August 2018)

值税征收中可能起的作用，着重探讨在线平台和其他中介机构在增值税征收过程中的作用。具有指导性和最佳实践的报告定于2018年底前完成。

7.3 消费税税率继续上升，特别是烟草产品

仅对特殊商品征收的消费税越来越多地用于影响消费者行为。烟草和酒精消费税传统上是为了提高收入而引入的。然而，最近，它们也被用作矫正税收工具，以阻止产生负外部性或内部性的产品消费。例如，就烟草而言，对烟草制品的需求价格弹性相对较低，少数的生产者和大量的消费者最初使烟草制品成为消费税增加收入的特别有吸引力的目标。近几十年来，随着越来越多的证据表明烟草使用对健康的影响以及增加烟草税在减少消费方面的有效性（世界卫生组织，2015年^①），烟草税也已成为改善公共卫生的关键工具。

去年，许多国家报告了消费税增加。烟草制品的消费税增加特别多。越来越多的国家对酒精饮料征收了消费税。据报道，改革也证实了软饮料税越来越流行，一些国家或提出或考虑引入这种税。

今年消费税的增加，尤其是烟草制品的消费税增加，许多国家提高了对酒精饮料和烟草制品的消费税，其双重目的是增加收入和改善健康结果。与往年一样，烟草消费税的增加比酒类消费税的增加更受欢迎。2017年有13个国家、2018年有7个国家分别引入了增加烟草制品消费税的制度。对于酒精饮料，在2017年和2018年有四个国家实行了增加消费税措施。此外，英国冻结了2018年的酒精税。

表 3.11 烟、酒类产品消费税增加情况

Into effect in	Rate/Base ↑	
	2017	2018 or later
Alcoholic beverages	EST ISL PRT SWE	ARG EST FIN ZAF
Tobacco products	AUS EST GBR GRC HUN IRL ISL LUX LVA NZL PRT SVK SVN	ARG ¹ BEL CAN FIN FRA NLD ZAF

注：从价税的税率从75%降低到70%，但每包的最低税额增加。

资料来源：OECD年度税收政策改革问卷

7.4 适用于其他类型的有害消费的新消费税正在引进

^①World Health Organization (2015), WHO report on the global tobacco epidemic: Raising taxes on tobacco, <http://dx.doi.org/ISBN 978 92 4 069460 6>

各国正在对其他类型的有害消费引入新的消费税,越来越多地寻求对产生负外部性和内部性的产品消费征收特定税,而不是仅限于传统的烟草和酒精税。在某些情况下,引入新的消费税可以协调相似替代品之间的税收待遇。

对卷烟替代品征收新税或更高税率的消费税。据报道,继希腊和芬兰去年推出了新的电子烟税之后,瑞典和波兰对电子烟征收新税。在波兰,将对两类新商品征收新的消费税:新型烟草制品和电子烟用的液体。除了增加额外收入外,这些措施旨在确保传统烟草制品、电子烟和新烟草制品之间的税收待遇更加平等。在韩国,人们提出了对不燃烧的烟草产品征税,这种烟草产品与电子烟相反,实际上含有烟草但不产生烟雾。

在加拿大,建立了大麻税的税收框架。当 2018 年非医疗用途的大麻进入零售市场时,大麻产品的联邦消费税框架将生效。联邦特许的生产商将对最终产品中含有的大麻数量或联邦特许经营人出售的产品的销售价格特定比例适用的统一税率征收消费税。含有少量四氢大麻酚的大麻产品通常不征收消费税,如果大麻产品具有药品识别号并且只能通过处方获得,且以大麻为基础生产的药品也将豁免。

去年公布的三项含糖饮料新税将于今年生效,爱尔兰、英国和南非将在 2018 年对含糖饮料征税。英国和爱尔兰的税收非常相似,第一税率适用于总糖含量在每 100 毫升 5 克至 8 克之间的饮料,较高的税率适用于每 100 毫升含 8 克或更多的饮料。在南非,对每 100 毫升糖含量超过 4 克的软饮料征收“健康促进税”。现有的比利时针对含糖饮料以及挪威针对巧克力、糖和非酒精饮料征收的与健康相关的税收也提高了,土耳其将其特殊消费税扩大到果汁和所有苏打水(之前的税收仅适用于可乐)。

最后,南非宣布使用消费税来提高公平性。将提高奢侈品(如化妆品和电子产品)的从价消费税率。智能手机将被纳入修订后的手机分类中,以确保它们能够被征收从价消费税,政府将就基于手机价值的累进税率取代统一税率的建议进行咨询。最后,机动车辆的最高从价消费税率将从 25% 提高到 30%。这些措施预计不会带来可观的收入,但旨在通过增加主要由富裕家庭消费的产品的税收来提高公平性。

8. 《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 2^①

8.1 税收结构

不同税种对整个经济、家庭和企业的行为以及分布结果有着不同的影响。因此，税收结构是我们认识不同税种在整个税收组合中相对重要性的第二个基础性指标。在《收入统计数据》中，税收结构衡量的是在每个国家各税种在税收总收入中所占的比重。本节对非洲、LAC 和经合组织未加权平均值^②，以及各国长期的税收结构进行比较。

8.1.1 2015 年各组国家的税收结构

三组国家（非洲、LAC 和经合组织）在 2015 年有不同的税收结构（表 2）。在非洲和 LAC，增值税（VAT）和其它货物和劳务税是最大的收入来源，但是非洲的增值税与其它货物和劳务税收入之比要大于 LAC。相比之下，在经合组织中，所得税收入占税收收入的比重大于货物和劳务税，而社会保障金收入占比则更为显著。

三组国家中，VAT 与货物和劳务税占 GDP 比重十分相似，但是经合组织国家个人所得税（PIT）和社会保障金比重平均值要远远高于非洲和 LAC。与非洲和经合组织相比，LAC 的企业所得税（CIT）占 GDP 比重最高（相应的，PIT 占比最低），而非洲和经合组织之间的 CIT 占比均值十分相似。

由此可见，这些组国家的税收占 GDP 比重的差异很大程度上是由经合组织国家的 PIT 和社会保障金收入水平较高造成的；而非洲和 LAC 之间税收占 GDP 比重均值之间的差异几乎全部是由社会保障金收入与 GDP 比重的差异造成的。

表 2：非洲（16 国）、LAC 和经合组织税收结构均值（2015 年）

	非洲（16 国）- 均值		LAC - 均值		经合组织 - 均值	
	占 GDP 比重 (%)	占税收总收入比重 (%)	占 GDP 比重 (%)	占税收总收入比重 (%)	占 GDP 比重 (%)	占税收总收入比重 (%)
PIT	3.2	16.3	2.2	9.5	8.4	24.4
CIT	2.8	14.6	3.7	15.9	2.8	8.9
社会保障金	1.7	7.6	3.7	16.0	9.0	25.8
VAT	5.9	31.5	6.3	28.6	6.7	20.0
其它 G&S	4.7	25.7	5.2	21.7	4.1	12.4

^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《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。

其它税种 ^①	0.8	4.3	1.9	8.3	2.9	8.5
-------------------	-----	-----	-----	-----	-----	-----

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

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

2015年,三组国家中各税种在税收结构均值中所占份额差异很大(表2)。个人所得税是经合组织国家税收总收入均值中占比排名第二大的税种(占税收总收入的24.4%),2015年PIT收入占GDP比重很高(占GDP的8.4%)。相比之下,LAC国家的PIT占比较小,平均占税收总收入的9.5%,这是因为其它税种收入占GDP比重相对较高。对于16个非洲国家,PIT占税收总收入的比重平均为16.3%,远远高于LAC国家平均水平,但非洲国家的社会保障金收入占比低于LAC国家。

相比之下,在非洲和LAC国家,CIT占税收总收入比重均值分别为14.6%和15.9%,显著高于经合组织8.9%的平均水平。然而,这主要是因为其它税种收入较少:在分析CIT占GDP比重时,我们发现非洲(16国)和经合组织平均值均为2.8%,LAC平均值也仅仅略高不到1个百分点(占GDP的3.7%)。

总体来说,社会保障金在经合组织国家税收结构中发挥着重要作用,而在其它区域,尤其是非洲和亚洲,其作用较小。在经合组织国家中,社会保障金平均占税收总收入的四分之一以上(占税收总额的25.8%)。从非洲(16国)均值来看,社会保障金仅起到次要的作用(占税收总额的7.6%)^②。在LAC国家,2015年社会保障金在税收总收入中的占比平均为16.0%,且近年来这一占比不断增加。各组国家在税收总收入上的占比差异,同样也反映在GDP占比上:2015年,经合组织、LAC和非洲国家的社会保障金占GDP比重均值分别为9.0%、3.7%和1.7%。

从各组国家的均值来看,增值税都是重要的税收收入来源,也是数据库中几乎所有国家的重要收入来源。16个非洲国家中,绝大部分国家的收入最大来源都是增值税,平均占总收入的近三分之一(31.5%),占2015年GDP的5.9%。在LAC国家中,增值税也是最大的收入来源,增值税占税收总收入和GDP的比重分别为28.6%和6.3%。在经合组织的税收结构中,增值税收入占税收总收入

^①“其它税种”包括工薪税、财产税、无法在CIT和PIT之间划分的所得税,以及其它无法归入主要税种的税。

^②这个数字应该谨慎解读,因为非洲社会保障金平均值是基于13个国家的数据。刚果民主共和国,多哥和乌干达没有社会保障金数据,而佛得角和肯尼亚报告的社会保障金收入为零。

的均值为 20.0%，比非洲和 LAC 均值低 10 个百分点。然而，从以 GDP 为基数的角度来看，经合组织国家的增值税占 GDP 比重均值（占 GDP 的 6.7%）略高于其它组国家的均值，这反映了经合组织国家税收总体水平较高。多数国家都设有增值税^①，但古巴和美国除外，它们更多地是依赖销售税。

从长期来看，大多数国家尤其是非洲和 LAC 国家，其增值税收入总体呈增长趋势。从 2000 年到 2015 年，非洲（16 国）增值税收入（占 GDP 的百分比）均值从 3.7% 提高到 5.9%，LAC 均值从 4.2% 提高到 6.3%。有 13 个非洲国家，6 个亚洲国家，22 个 LAC 国家和 22 个经合组织国家的增值税（占 GDP 的百分比）在 2000 年至 2015 年期间实现了增长。这主要是因为在此期间一些 LAC 国家和非洲国家引入了增值税，另外一方面是因为一些国家进行了增值税政策和管理改革。

其它货物和劳务税的作用更为复杂，这些税包括消费税、进出口税、其它一般货物和劳务税（即销售税），以及货物和劳务使用许可税。2015 年，它们对非洲的税收总收入平均贡献率为 25.7%，高于 LAC 的 21.7% 和经合组织 12.4% 的平均水平。然而，如果以 GDP 的百分比形式表示，我们发现非洲的其它货物和劳务税收入占 GDP 比重为 4.7%，低于 LAC 的 5.2%，这是因为非洲总的税收占 GDP 比重较低。经合组织国家其它货物和劳务税收入占 GDP 比重均值为 4.1%。与增值税一样，三组国家的其它货物和劳务税收入占税收总收入比重均值也不尽相同，但占 GDP 比重均值十分接近^②。

8.1.2 2015 年各国的税收结构

通过分析《全球收入统计数据库》中 80 个国家的税收结构，我们发现三大税种的收入在所有国家都占其税收总收入的四分之三以上，它们是所得税、社会保障金和货物和劳务税（包括增值税），它们占数据库国家税收总收入的 75%（图 6）^③。

我们对 80 个国家税收结构进行分析的第一种方法是将数据库中的这些国家，根据税收结构中作用最大的税种分为三组：

^①为了便于阅读，“增值税”和“VAT”一语用于表示体现增值税基本特征的任何国家税，不管其名称或首字母缩略词是什么，如：新西兰或澳大利亚使用的“货物和劳务税”（“GST”）。

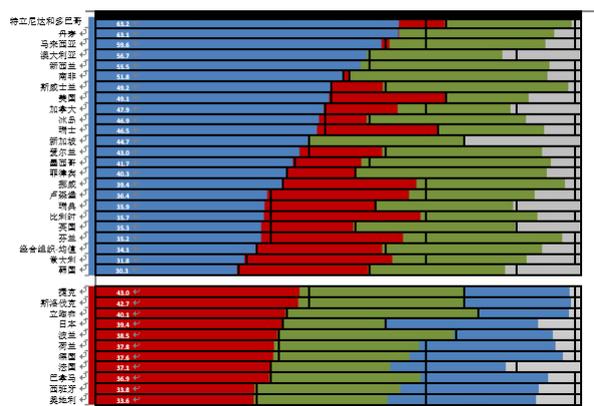
^②剩余的其它税种包括工薪税、财产税和不可分类税，LAC 和经合组织国家这些税的收入均值是非洲的两倍。就这些其它税种收入占税收总收入比重而言，最高的小组是 LAC 组（占税收总收入的 8.3%），而就占 GDP 比重而言，最高的小组是经合组织（占 GDP 的 2.9%）。

^③加纳和乌干达的所得税、社会保障金和货物和劳务税（包括增值税）收入占比为 100%，因为它们剔除了无法归为这三类税的退税，并将其归入其它税种。

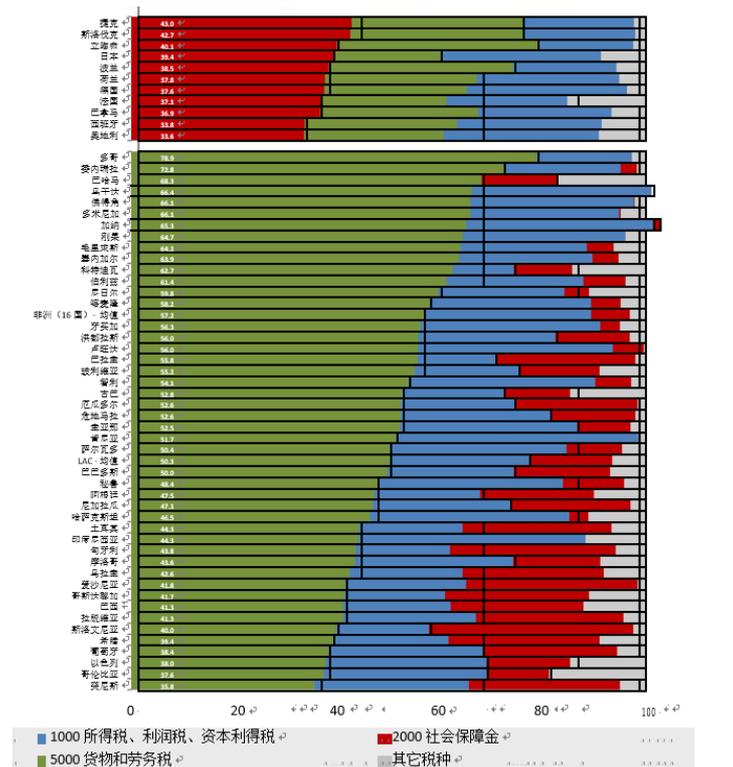
- 第一组共有 23 个国家，在这些国家中，所得税（包括企业所得税和个人所得税）^①占税收总收入比重最大，其中比重最低的为韩国的 30.3%，最高的为特立尼达和多巴哥的 63.2%。该小组中还包括一些石油生产国（如马来西亚与特立尼达和多巴哥），它们严重依赖来自石油收入的 CIT。大宗商品收入往往是影响税收占 GDP 比重和税收结构的重要因素：资源丰富的国家往往依赖于来自大宗商品的税收和非税收入，其税收占 GDP 比重通常较低，而 CIT 占税收总收入比重通常较高。
- 第二组共有 11 个国家，其社会保障金在税收总收入中占比最大。其中，澳大利亚社会保障金占比最低，为 33.6%，捷克共和国占比最高，为 43.0%。
- 第三组国家中，货物和劳务税占税收总收入比重最高，共有 46 个国家（包括许多非洲和 LAC 国家），比重最低的是突尼斯，为 35.8%，最高的为多哥，为 78.9%。

下面，我们将分别对各组进行分析。

图 6：2015 年的税收结构。



^①在 4.2.1 节，我们将这些国家的所得税分为个人所得税和企业所得税进行分别探讨。



注：首先将（个人、企业和不可分类）所得税在税收总收入中占比最高的国家分为一组，并按占比从高到低排列。然后，按同样的方法，根据社会保障金和货物和劳务税（包括增值税）占比（2015 年数据）进行分组并排列。2015 年，对于 14 个国家和经合组织均值而言，第一大和第二大占比之间的差额不到 5 个百分点。加纳和乌干达的“其它税种”中包含不能归类于主要税种的退税。因此，这两个国家的“其它税种”占比为负值。

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

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

8.1.3 所得税在税收总收入中占比最大的国家

第一组由所得税占税收总收入比重最大的国家组成。该组共有 23 个国家，所得税占税收总收入比重介于 30.3%至 63.2%之间。这些国家主要是经合组织国家，只有六个国家例外，它们是马来西亚、菲律宾、新加坡、南非、斯威士兰与特立尼达和多巴哥。税收占 GDP 比重介于 13.6%至 45.9%之间，多数国家在平均值 30.5%左右（见表 3）。

在这些国家中，有 19 个国家的 PIT 占比（在税收总收入占比为 17.2%至 55.2%）大于 CIT 占比。而马来西亚、菲律宾、新加坡与特立尼达和多巴哥例外，它们的 CIT 收入（在税收总收入占比为 25.2%至 44.0%）是 PIT 收入的两至三倍。这些国家的第二大收入来源是货物和劳务税（占税收总收入的 17.0%至 40.3%），例外的国家有比利时、卢森堡、瑞士和美国，其第二大收入来源是社会保障金。

23个国家中有16个国家的增值税是货物和劳务税收入的最大来源，例外的国家有澳大利亚、马来西亚和菲律宾。

表 3：2015 年所得税占比最高国家的税收结构

	PIT	CIT	社会保 障金	VAT	其它 G&S	其它税种	税收占 GDP 比重
丹麦	55.2	5.6	0.1	20.0	11.6	7.5	45.9
澳大利亚	41.5	15.3	0.0	13.0	14.5	15.8	28.2
美国	40.5	8.5	23.7	0.0	17.0	10.3	26.2
新西兰	38.1	13.8	0.0	29.7	8.7	9.8	33.0
加拿大	36.9	9.9	15.1	13.2	9.9	15.1	32.0
冰岛	36.7	6.5	9.8	22.6	9.7	14.6	36.7
南非	33.4	16.4	1.4	23.8	16.5	8.5	29.0
爱尔兰	31.6	11.3	16.8	19.7	12.9	7.6	23.1
瑞士	31.1	10.8	24.6	12.4	9.3	11.7	27.7
芬兰	30.2	4.9	28.9	20.6	11.8	3.5	43.9
瑞典	29.1	6.9	22.4	20.9	7.2	13.6	43.3
斯威士兰	28.7	19.7	10.7	27.5	10.2	3.2	15.3
比利时	28.3	7.4	31.9	15.0	8.8	8.6	44.8
挪威	27.9	11.5	27.3	21.4	9.0	2.9	38.3
英国	27.7	7.5	18.7	21.2	11.7	13.1	32.5
意大利	26.0	4.7	30.1	14.2	13.1	11.8	43.3
卢森堡	24.5	11.9	29.0	17.6	7.9	9.2	36.8
墨西哥	20.6	20.1	13.9	23.9	14.7	6.8	16.2
韩国	17.2	13.1	26.6	15.3	12.7	15.1	25.2
特立尼达和多巴哥	16.9	44.0	9.3	15.7	10.2	3.9	30.6
新加坡	16.6	25.6	0.0	18.6	13.1	26.1	13.6
马来西亚	14.8	42.5	1.6	15.2	16.5	9.3	15.3
菲律宾	13.7	25.2	14.0	13.1	26.0	8.1	17.0

注：各国按 PIT 收入比重从高至低排列。

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

对于上表中绝大多数经合组织国家而言，社会保障金收入都是一个重要的收入来源（占税收总收入 9.8% 至 31.9%），澳大利亚和新西兰没有开征社会保障金，而丹麦的社会保障金收入占比仅为 0.1%。比利时、芬兰、意大利、韩国和卢森堡这五个国家的社会保障金收入占比与所得税占比十分接近。非经合组织国家的社会保障金收入在税收总收入中占比很小，介于 1.4% 至 14.0%。新加坡没有社会保障金，因此占比为零。

该组国家的其它税种（即所得税、社会保障金和货物和劳务税以外的税种）收入在税收总收入中占比相对较大，介于 2.9% 至 26.1%，主要由工薪税、财产税和不可归类税构成。新加坡的其它税种收入占比最大，其中一半来自于财产税。

8.1.4 社会保障金在税收总收入中占比最大的国家

第二组由社会保障金占税收总收入比重最大的国家组成。该组共有 11 个国家，社会保障金占税收总收入比重介于 33.6% 至 43.0% 之间，社会保障金占 GDP

比重介于 5.8% 至 16.8% 之间，该组中除巴拿马外都是经合组织国家。这些国家总的税收占 GDP 比重介于 15.9% 至 45.2% 之间（见表 4）。

该组国家中，有 7 个国家的税收收入第二大来源是货物和劳务税，有 3 个国家（奥地利、德国和日本）的税收收入第二大来源是所得税。对于该组的 11 个国家而言，货物和劳务税占税收总收入比重介于 21.0% 至 39.2% 之间，增值税在货物和劳务税收入中的占比超过一半。

在所得税中，有 7 个国家的 PIT（在税收总收入中）占比大于 CIT，例外的国家有捷克共和国、斯洛伐克共和国和巴拿马。该组国家的“其它税种”收入相对较小，在税收总收入中占比介于 1.8% 至 15.1% 之间。

表 4：2015 年社会保障金占比最高国家的税收结构

	PIT	CIT	社会保 障金	VAT	其它 G&S	其它税种	税收占 GDP 比重
捷克共和国	10.7	10.8	43.0	21.7	11.7	2.0	33.3
斯洛伐克共和国	9.7	11.5	42.7	21.3	12.4	2.4	32.3
立陶宛	13.3	5.3	40.1	26.7	12.6	2.1	28.9
日本	18.9	12.3	39.4	13.7	7.3	8.4	30.7
波兰	14.4	5.7	38.5	21.6	14.4	5.5	32.4
荷兰	20.5	7.2	37.8	17.6	12.0	4.9	37.4
德国	26.5	4.7	37.6	18.8	9.0	3.4	37.1
法国	18.9	4.6	37.1	15.3	9.1	15.1	45.2
巴拿马	9.7	11.3	36.9	16.4	14.3	11.4	15.9
西班牙	21.3	7.0	33.8	19.0	10.7	8.2	33.8
奥地利	24.1	5.2	33.6	17.7	9.6	9.7	43.7

注：各国按社会保障金收入比重从高至低排列。

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

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

8.1.5 货物和劳务税在税收总收入中占比最大的国家

第三组由货物和劳务税占税收总收入比重最大的国家组成。该组共有 46 个国家，货物和劳务税占税收总收入比重介于 35.8% 至 78.9% 之间，该组中绝大多数国家来自非洲或 LAC 地区，只有 10 个亚洲或经合组织国家例外。其税收占 GDP 比重介于 10.8% 至 39.0% 之间，其中有一半国家的税收占 GDP 比重接近平均值 23.3%（见表 5）。

绝大多数国家的货物和劳务税收入主要来自于 VAT，只有 9 个国家例外，它们的货物和劳务税收入主要来自于其它货物和劳务税。该组国家 VAT 收入占税收总收入比重介于 12.4% 至 56.0% 之间，征收销售税的古巴除外。该组国家的 VAT 占税收总收入比重较高，这是因为其所得税和社会保障金占 GDP 比重较低。

该组有 32 个国家的所得税是税收收入的第二大来源，与前两组国家相比，该组国家中有 19 个国家的 CIT 收入大于 PIT 收入比重^①。有 12 个国家的社会保险金是税收收入的第二大来源，从最低的阿根廷的 22.2% 到最高的斯洛文尼亚的 39.7%。有两个国家（巴哈马和科特迪瓦）的税收结构中的第二大收入来源是其它税种。

税收结构的剩余部分由“其它税种”填充，其在税收总收入中占比介于-2.2% 至 19.7% 之间。哥伦比亚的其它税种收入占比最高，其中 55% 来自于财产税。

8.1.6 所有国家各税种的差异

上一小节介绍了各组中所得税、社会保险金、货物和劳务税分别为税收收入主要来源国家的税收结构。本小节将从各税种的角度，探讨所有国家的差异。

在所有 80 个国家中，科特迪瓦的个人所得税收入占比最低，仅为 0.3%，丹麦的个人所得税占比最高，为 55.2%。有一半国家的 PIT 占比超过 16.5%。大多数经合组织国家的 PIT 税收占比都大于非洲和 LAC 国家。但南非和斯威士兰例外，其 PIT 在税收收入中占比相对较高，分别为 33.4% 和 28.7%。巴哈马也是一个例外，因为该国不征收所得税。

所有国家中，企业所得税收入占比最低的为 4.0%，最高的为 44.0%，不征收所得税的巴哈马例外。CIT 占比最高的国家为特立尼达和多巴哥以及马来西亚，都超过 42%。这两个国家都高度依赖石油行业的企业所得税，特立尼达和多巴哥 50% 以上的 CIT 收入都来自于石油公司。

经合组织国家的社会保险金收入占比最高（平均为税收总收入的 25.8%）。巴西、哥斯达黎加、巴拿马、巴拉圭、突尼斯和乌拉圭例外，其 2015 年的社会保险金收入（占税收收入比重）超过经合组织平均水平。

非洲和 LAC 国家的税收收入中，有很大一部分来自于增值税。有 11 个非洲国家和 15 个 LAC 国家的税收收入最大来源是增值税。它也是货物和劳务税收入中占比最大的税种，但阿根廷、巴哈马、伯利兹、科特迪瓦、古巴、圭亚那、牙买加和肯尼亚的其它货物和劳务税收入占比最大。经合组织只有三个国家（智利、以色列和墨西哥）的 VAT 收入占比最大，其中有两个是 LAC 国家。

^①厄瓜多尔，尼加拉瓜和委内瑞拉这三个国家只有分类的所得税类别（1000）数据。

表 5：2015 年货物和劳务税占比最高国家的税收结构

	PIT	CIT	社会保障金	VAT	其它 G&S	其它税种	税收占 GDP 比重
委内瑞拉	...	...	3.0	56.0	16.7	24.2	20.8
多哥	4.6	14.0	...	44.2	34.7	2.5	21.3
智利	9.8	21.0	6.9	40.8	13.3	8.1	20.5
秘鲁	10.5	23.0	12.0	40.3	8.0	6.1	17.2
刚果民主共和国	13.3	18.3	...	39.3	25.4	3.6	10.8
萨尔瓦多	16.5	13.9	10.9	39.3	11.2	8.4	17.2
危地马拉	3.0	19.6	16.6	38.6	14.0	8.2	12.4
巴拉圭	1.8	13.4	27.3	37.8	18.0	1.7	17.9
佛得角	17.4	14.4	0.2	37.6	28.6	1.9	19.2
塞内加尔	15.7	8.7	5.0	36.1	27.7	6.7	20.8
多米尼加共和国	8.6	14.9	0.4	35.5	30.6	10.0	13.5
加纳	17.1	18.4	1.4	34.9	30.4	-2.2	15.0
毛里求斯	9.5	13.7	5.2	34.9	29.3	7.5	19.9
喀麦隆	6.7	19.5	5.8	34.7	23.5	9.8	16.4
洪都拉斯	9.1	17.6	14.5	34.6	21.4	2.8	20.4
乌干达	24.6	7.4	...	34.0	32.4	1.7	12.5
玻利维亚	0.8	19.6	15.7	33.0	22.2	8.7	27.6
尼日尔	6.3	18.3	4.7	33.0	26.9	10.8	17.0
牙买加	17.4	9.4	3.8	31.7	24.6	13.0	25.7
巴巴多斯	14.7	7.6	18.8	31.4	18.6	8.9	33.6
印度尼西亚	21.5	22.7	...	31.1	13.2	11.5	11.8
卢旺达	22.3	15.6	6.0	30.8	25.2	0.1	16.7
厄瓜多尔	...	...	23.9	30.0	22.6	23.5	21.1
摩洛哥	14.5	16.3	17.0	29.4	14.2	8.6	26.1
伯利兹	8.7	16.8	8.1	29.0	32.4	5.0	27.3
乌拉圭	11.5	9.4	27.6	28.9	13.7	8.8	27.0
爱沙尼亚	17.2	6.2	33.4	27.3	14.5	1.3	33.9
尼加拉瓜	...	...	23.5	26.7	20.4	29.4	22.3
拉脱维亚	20.4	5.5	28.7	26.5	14.8	4.0	29.0
哥伦比亚	5.9	24.7	12.1	25.0	12.5	19.7	20.8
以色列	19.4	9.5	16.4	24.9	13.0	16.7	31.3
匈牙利	13.7	4.6	32.4	24.9	18.8	5.5	39.0
葡萄牙	21.2	9.0	26.1	24.8	13.6	5.3	34.6
肯尼亚	26.6	11.8	0.0	24.8	26.9	9.9	18.4
阿根廷	10.0	9.9	22.2	23.1	24.4	10.4	32.0
斯洛文尼亚	14.0	4.0	39.7	22.9	17.1	2.2	36.6
巴西	7.8	8.6	25.9	22.5	18.8	16.4	32.0
圭亚那	14.6	19.5	10.4	22.1	30.4	3.0	24.2
哥斯达黎加	6.0	10.3	28.0	20.9	20.8	14.0	22.6
土耳其	14.6	5.7	29.0	20.6	23.7	6.4	25.1
希腊	15.0	5.9	29.4	20.1	19.2	10.2	36.4
科特迪瓦	0.3	11.0	11.2	19.9	42.7	14.8	17.6
突尼斯	19.5	10.4	29.5	19.8	16.0	4.8	30.3
哈萨克斯坦	9.4	29.4	3.8	14.8	31.6	10.9	15.5
巴哈马	0.0	0.0	14.8	12.4	55.9	16.9	19.9
古巴	5.5	14.4	12.9	0.0	52.8	14.4	38.6

注：各国按 VAT 收入比重从高至低排列。厄瓜多尔、尼加拉瓜和委内瑞拉有三分之一以上的所得税和利润税收入既无法归类于 CIT 收入（1200），也无法归类于 PIT 收入（1100），因此我们仅掌握了这三国的汇总所得税（1000）的数据。

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

其它货物和劳务税,即除 VAT 以外的所有消费税,最低的国家为瑞典(7.2%),最高的为巴哈马(55.9%)。所有其它税种在税收总收入中占比从加纳的-2.2%^①至哥伦比亚的 19.7%。其它税种主要包括工薪税、财产税和不可归类^②的其它税。

8.1.7 税收结构的变化(2000 - 2015 年)

2000-2015 年间,各国的税收结构发生了巨大变化。有四分之一的国家,主要是非洲和 LAC 国家,主要税种的收入都出现了增长。有 12 个国家的税收占 GDP 比重出现下降,其所得税收入也出现下降。有 61 个国家的增值税收入(占 GDP 比重)实现增长,其中有 37 个国家的其它货物和劳务税收入相应减少。税收结构的变化包括两种情况:一是从某一税种转向另一税种,因此税收总收入水平的变化相对温和;二是某一税种大幅增加/减少,这对税收收入水平的影响是巨大的^③。

2000-2015 年间,有 9 个国家税收收入的主要来源发生了变化。印度尼西亚、哈萨克斯坦、以色列的税收收入在 2000 年时还是以所得税、利润税和资本利得税为主,到了 2015 年时变为以货物和劳务税为准。斯洛文尼亚从以社会保障金为主转为以货物和劳务税为主。2000 年时,立陶宛税收收入的第一大来源是货物和劳务税,2015 年时变为社会保障金。2000 年时,墨西哥、冰岛、菲律宾和韩国的税收收入主要来源是货物和劳务税,2015 年时变为所得税。

2000-2015 年间,各国税收结构变化呈现以下三个主要趋势:

- 绝大多数主要税种出现显著增长:四分之一国家的税收占 GDP 比重在 2000-2015 年间增长超过 4.9 个百分点。该组国家中除日本外,都是非洲和 LAC 国家。这 20 个国家绝大多数税种(如 PIT、CIT、社会保障金和 VAT)的税收收入(占 GDP 比重)出现增长。该组国家中 VAT 增长幅度最大,其中有 9 个国家的其它货物和劳务税收入有小幅下降。

- 所得税收入下降:其影响具体可以分为两种情况,一是所得税收入下降导致总的税收收入水平下降,二是产生税收相对中性的影响(即从所得税转向另一税种):

^①“其它税种”包括加纳和乌干达两国的无法归类于主要税种的退税。因此,这两个国家的“其它税种”为负值。

^②不可归类的其它税是指由于技术或数据可用性原因,既无法归类于 PIT 也无法归类于 CIT 的所得税,通常其金额较小,且局限于少数国家。

^③税收占 GDP 比重总体变化是各税种收入变化剔除相反作用后的平均值。税收占 GDP 比重变化几乎为零,这有可能是因为不同税种收入变化一增一减,出现了抵消影响。

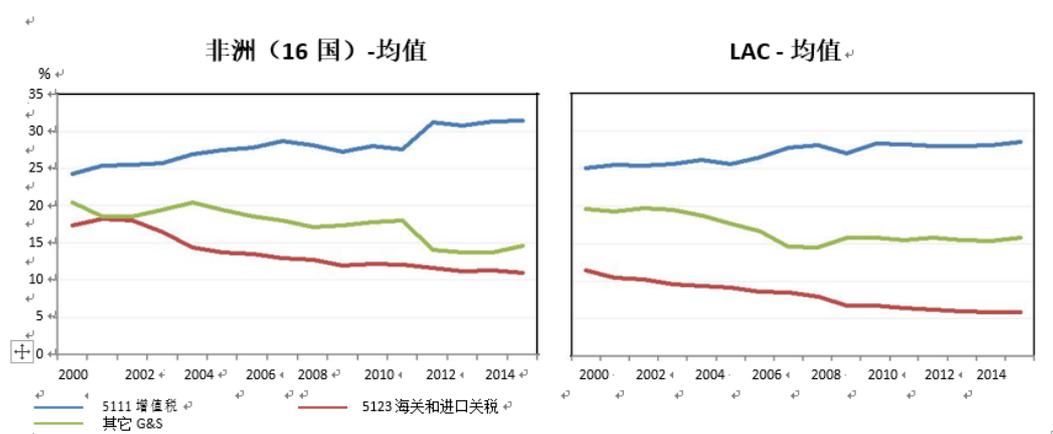
○ 税收收入水平总体下降：有 12 个国家（即澳大利亚、加拿大、芬兰、爱尔兰、以色列、哈萨克斯坦、立陶宛、挪威、新加坡、瑞典、英国和美国）的所得税收入下降导致了税收占 GDP 比重下降超过 0.5 个百分点以上。下降主要是由所得税收入（PIT 和 CIT）占 GDP 比重下降（1.3 至 4.4 个百分点）所引起的。

○ 税收收入中性变化（即税收占 GDP 比重变化介于-0.5 至 0.5 个百分点之间）：有 5 个国家（卢森堡、荷兰、巴拿马、波兰和斯洛文尼亚）的 PIT 和 CIT（占 GDP 比重）变化规模相近，但是两税种的变化方向相反。还有 6 个国家的所得税收入（占 GDP 比重）总体下降，但是其它税种收入增加。

• 通常，VAT 的增加伴随着其它货物和劳务税的下降：2000-2015 年间，有 13 个非洲国家、23 个 LAC 国家、6 个亚洲国家、22 个经合组织国家和立陶宛，它们的 VAT 收入（占 GDP 比重）增长介于 0.1% 至 7.9%。出现这种情况的原因有多种，有的国家是因为开征 VAT（例如巴哈马、卢旺达和斯威士兰），该组 61 个国家中有 37 个国家是因为从其它货物和劳务税向 VAT 转移，还有的国家（如卢森堡、马来西亚、摩洛哥、巴拿马、西班牙和乌拉圭）降低其它货物和劳务税收入与提高 VAT 收入的规模几乎相同。

2000-2015 年间，多数非洲和 LAC 国家的 VAT 收入占 GDP 比重以及占税收总收入比重都实现了增长（见图 8）。平均来看，非洲国家的 VAT 收入占税收总收入比重从 2000 年的 24.4% 提高到 2015 年的 28.6%。同时，由于贸易自由化等诸多原因，海关和进口关税出现了下降。其它货物和劳务税收入下降主要是由消费税收入下降引起的。

图 8：非洲（16 国）和 LAC 货物和劳务税收入（占税收总收入比重）均值（2000-2015 年）



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

9. 《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 2^①

9.1 非征税地境内纳税人简易登记和征收机制的回顾

9.1.1 引言

本文这一章简要介绍了各管辖区已经实施或似乎将要实施的面向非征税地境内纳税人的简易登记和征收机制。对于已经实施简易机制的税收管辖区，本文依靠可以获得的信息归纳了实施此类制度的经验。

实际上，各管辖区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。^②但是，增值税简易登记和征收机制针对的最根本的问题——收取非征税地境内纳税人的税款——是对此类纳税人税基主张征税权的任何税收管辖区都会遭遇的问题。^③因此，虽然后面的篇幅主要讨论对非征税地境内纳税人有效收取增值税和其他消费税的机制，但只要纳税人不在征税地而管辖区又主张税基征税权的其他税制国家或地区也可以参考本文。

9.1.2 各管辖区对非征税地境内纳税人实施简易登记和征收机制的基本情况

9.1.2.1 落实经合组织对简易登记和征收机制的建议

《指南》认为可以对服务和无形资产国际交易主张征税权的税收管辖区（即征税地）是消费者所在管辖区，^④经合组织采用该观点的同时，也指出目前供应商不在征税地时，对跨境 B2C 供应合理收取增值税的方法中最有效、最高效的是要求非征税地境内供应商进行增值税的登记和核算。^⑤此外，对本文最重要的是，《指南》建议在对非征税地境内供应商实施登记和征收制度时，各管辖区应该考虑建立简易登记和征收机制以促进此类供应商的纳税遵从。^⑥

《指南》指出，非征税地境内纳税人实现最高可行程度的登记和汇缴义务的条件是征税地遵从义务严格限制在有效征税的必要范围内。^⑦《指南》进一步认可，对于在多个管辖区有纳税义务的纳税人来说，合理的简化对促进遵从尤为重要。《指南》除了建议对非征税地境内供应商 B2C 服务和无形资产供应实施增

^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>

^②See Section 1.1.1 above.

^③See Section 1.2 above.

^④OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter 3.

^⑤OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, paragraph 3.131.

^⑥OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, paragraph 3.132.

^⑦OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, paragraph 3.132.

值税汇缴的简易登记和征收机制，还确定了此类制度的主要特征。^①经合组织的后续工作对非征税地境内供应商增值税的有效收取机制提供了进一步的指导。^②

全球许多税收管辖区，包括大部分经合组织和 G20 国家，都已经开始向对内 B2C 数字供应实行增值税/货劳税的简易登记和征收机制以确保有效征税。^③特别是，39 个管辖区（含 28 个成员，如欧盟、澳大利亚、白俄罗斯、冰岛、印度、韩国、新西兰、挪威、俄罗斯、新加坡、南非和土耳其）都实施了（或正在实施）简易登记和征收机制。

9.1.2.2 特定管辖区简易登记和征收机制总结

如前文指出，许多管辖区已经对非征税地境内纳税人实施简易登记和征收机制，并对跨境 B2C 服务和无形资产供应适用消费税制度。下面的段落简要总结了特定管辖区采用的简易机制。

2002 年，目前由 28 个成员组成的欧盟（EU），根据所谓的电子商务指令，对非欧盟供应商向欧盟消费者提供某些电子供应的 B2C 服务，开始实施简易登记和征收制度（2003 年 7 月 1 日生效）。^④电子商务指令要求非欧盟供应商向欧盟最终消费者在线提供此类服务时，根据简易征管程序，登记、收取并汇缴增值税给有关欧盟成员。^⑤从 2015 年开始，欧盟有效将此方法拓展运用到同类欧盟内跨境 B2C 服务。^⑥

2016 年，新西兰颁布法律（2016 年 10 月 1 日生效），对境外供应商向新西兰消费者“远程”提供服务和无形资产的跨境供应征收货劳税（GST）。^⑦新规

^①OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, footnote 6, Chapter 3, Parts C.3.2, C3.3.

^②OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, footnote 7. These are also briefly summarised in Section 4.2 of this report.

^③OECD (2018), Interim Report on the Tax Challenges Arising from Digitalisation, Annex 3B “Implementation of the Measures on VAT/GST covered by the BEPS Action 1 Report”

^④See Directive 2002/38 of the Council of May 7, 2002 on the Value Added Tax Arrangements Applicable to Radio and Television Broadcasting Services and Certain Electronically Supplied Services, 2002 O.J. (L 128) 1 (EC); Council Regulation 792/2002 of May 7, 2002 on Administrative Cooperation in the Field of Indirect Taxation (VAT) as Regards Additional Measures Regarding Electronic Commerce, art. 1, 2002 O.J. (L 128) 1, 2 (EC) [下文称 E-Commerce Directive]（介绍了针对电子方式所提供服务的“特殊机制”）。这些规定现在体现在现行 EU VAT Directive. Council Directive 06/112, arts. 358a-369, 2006 O.J. (L 347) 1 (EC) [下文称 EU VAT Directive].

^⑤EU VAT Directive, footnote 35, arts. 358a-369.

^⑥See EU VAT Directive, footnote 35, arts. 369a-369k.要注意欧盟内 B2C 供应牵涉受制于欧盟法律和执法限制的纳税人（即供应商），即使在物理意义上他们不“在征税地”。尽管如此，对欧盟内 B2C 跨境服务适用简易登记和征收机制会产生一些问题，类似于对非欧盟供应商向欧盟消费者提供跨境服务运用此类机制会产生的问题，因此各国在所谓“欧盟机制”（Union Scheme）和“非欧盟机制”（Non-Union Scheme）方面的经验对非征税地境内纳税人登记和征收机制的讨论是有参考价值的。

^⑦See Policy and Strategy, Inland Revenue, New Zealand, Special Report, “GST on cross-border supplies of remote services” (May2016), available, <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-sr-gst-cross-border-supplies/overview>.

要求非居民供应商向新西兰消费者提供“远程”服务（包括海外网站购买的电子书、音乐、视频和软件），如果在 12 个月期限内超过或预计超过 60,000 新西兰币，就要对这些供应进行货劳税的登记和申报汇缴。^①新西兰税务局特别报告在说到法律变更时提到新西兰“基本遵守经合组织指南，以及其他管辖区应用的类似规定，比如欧盟成员国、挪威、韩国、日本、瑞士和南非。”^②

澳大利亚颁布的货劳税法规（2017 年 7 月 1 日生效）类似于新西兰颁布的法律。^③除此之外，澳大利亚议会最近颁布了法律（2018 年 7 月 1 日），对低价值进口货物适用货劳税，使用精简征收模式，将评估、收取和汇缴税款的责任交给供应商。^④

在次中央级层面，美国许多州已经采用简易零售税登记和征收机制作为传统遵从制度的替代，并加入了简化销售和使用税协议（SSUTA），协议于 2005 年生效。^⑤SSUTA 的根本宗旨是“实现成员州的销售税和使用税征管简便化和现代化，大幅降低纳税遵从负担。”^⑥根据 SSUTA，登记是自愿的，^⑦但是 SSUTA 提供了很多激励登记的手段，包括一站式跨州电子登记；免除登记费；简化申报和汇缴程序；减免某些税额；对收税义务给予更多补偿；之前税收期限的某些未收取或未支付的税款可以特赦。^⑧SSUTA 的主要目标是不在征税地的远程销售者。

^①See Policy and Strategy, footnote 38, p. 1.

^②See Policy and Strategy, footnote 38, p. 6.

^③See "GST registration system for non-resident businesses," (describing and providing portal for simplified GST registration available: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Australian-GST-registration-for-non-residents/#FullGSTRegistrationwithABN> Simplified GST registration system for overseas businesses

^④See Australian Government, Productivity Commission Inquiry Report, Collection Models for GST on Low Value Imported Goods, No. 86, 31 October 2017, available at <http://www.pc.gov.au/inquiries/completed/collection-models/report>.

^⑤Streamlined Sales and Use Tax Agreement, available at www.streamlinedsalestax.org (SSUTA). SSUTA 的详细描述和分析, see J. Hellerstein, et al., State Taxation Chapter 19A (Thomson Reuters 2018 rev.)

^⑥SSUTA, footnote 43, Section 102.

^⑦在 *South Dakota v. Wayfair, Inc.* (US Supreme Court, No. 17-494, June 21, 2018) 之前，美国宪法法理禁止各州要求在州内无物理存在的纳税人收取对州内销售的零售税。Quill Corp. v. North Dakota, 504 US 298 (1992). 在 Wayfair, 法院否决了 Quill, 判定“判定 II 了物理存在规则是不合理、不正确的。”理存在规则是不合理、不正确的。orth Dak 的法院并未细说各州是根据哪条标准可对非征税地境内纳税人从宪法上施加收税义务的。尽管如此，但 Wayfair 的法院明确认定 SSUTA 是“南达科他州税制中似乎旨在防止对跨州商务造成歧视或不必要负担的若干特征”中的一个。Wayfair, p. 23. 因此 Wayfair 法院提出：南达科他州是采用精简销售和使用税协议的 20 多个州内的其中一个。该制度实现了税种标准化，减少了征管和遵从成本；要求实现州一级的统一税收征管，对产品和服务统一定义，简化税率结构，以及制定其他统一规定。还为卖方使用由州政府出资的销售税征管软件提供了渠道。选择使用这种软件的卖方不用接受审计。Wayfair, p. 23. 法院在 Wayfair 一案的判决意见很可能鼓励各州采用简易登记和征收机制，因为反映出 Wayfair 后对非征税地境内纳税人施加征收义务的宪法规范，鉴于 Wayfair 案，一些州已经表达了加入 SSUTA 或对其税制进行类似简化的兴趣。

^⑧这些规定都在 SSUTA, footnote 44, 详细探讨见 Hellerstein, footnote 43.

美国阿拉巴马州，不是 SSUTA 的成员（上文提过），采用了自己的简易纳税遵从制度，“简易销售商使用税汇缴法案，”^①专门针对不在州内的纳税人。该法律让远程销售商自愿登记，对向州内的销售收取州内税款，电子汇报，并避免计算合并州和地方税率的复杂性。除此之外，销售商一般可以留存他们所收税款的 2%。

9.1.3 非征税地境内纳税人简易登记和征收机制的各地经验

9.1.3.1 欧盟简易登记和征收机制

引言

欧盟及其成员国一直走在对非征税地境内纳税人实施简易机制的前列（见 3.2.2 节）。2016 年 11 月，欧盟委员会发布了全面报告，评估了跨境 B2C 电子供应简易登记和征收机制的实施情况。^②由于欧盟委员会报告是最完整最深入地检查了各管辖区迄今实施简易登记和征收机制的报告，因此在本文中，值得对其详加思考。另外，报告指出，欧盟简易登记和征收机制“不仅是欧盟的先例，而且是经合组织甚至是全球的先例，因为这一原则被公认为增值税的全球标准。”^③本节归纳了报告中有关欧盟成员国简易登记和征收机制经验部分的主要发现。

欧盟简易遵从制度和欧盟委员会报告的背景

如 3.2.2 节指出，欧盟对某些跨境 B2C 电子供应汇缴税款的简易登记和征收机制，最先于 2003 年出台，根据所谓的增值税电子服务（VoES）和“一站式”制度，针对非欧盟供应商向欧盟消费者供应。简易 VoES 机制于 2015 年延伸到更多的 B2C 服务（电信、广播和电子服务（TBE 服务）），对于欧盟内跨境供应，也有了所谓的“迷你一站式”制度（MOSS）。适用于非欧盟供应商向欧盟消费者提供 B2C 类 TBE 服务的现行机制（2015 后）有时被称为“非欧盟机制”（“Non-Union Scheme”），而适用于欧盟内 B2C 类 TBE 服务的机制有时被称为“欧盟机制”（Union Scheme）。

欧盟委员会报告深入研究了 2015 年对非征税地境内纳税人跨境 B2C 类 TBE 服务实施的增值税汇缴制度。除了简易机制对增值税登记、收入和征管影响的事

^①Code of Alabama, Sections 40-23-191 et seq. (2018).

^②Deloitte, VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernization, Final report - Deloitte, Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop (November 2016), available at https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_crossborder_ehttps://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf [hereafter EU Commission Report].

^③EU Commission Report, footnote 48, p. 144.

实性发现之外，报告还提供了证据性发现的量化评估，以便确定最佳实践，提高成功实施简易登记和征收机制的可能性。虽然本文关注的是 2015 后的机制，但是也反映对 B2C 类非欧盟供应商向欧盟消费者提供电子服务应用 VoES（2012-2014）三年来的数据。

除了根据指南建议，将 B2C 提供 TBE 服务的征税权交予消费者所在地（即实施目的地原则），欧盟还对此类跨境供应的税款汇缴采用了简易登记和征收机制。如欧盟委员会报告指出的，指南“建议卖方登记是对跨境 B2C 服务征收增值税的最高效的方法。”^①对我们而言，更重要的是，指南进一步指出“当实施卖方登记征收机制时，使用简易登记和征收机制是推荐的，可以确保负担和效果相称，避免企业负担过重。”^②

欧盟对跨境 B2C 类 TBC 服务增值税实行简易登记和征收机制，在 MOSS 里有所体现。MOSS 的出台是为了让非征税地境内纳税人减轻遵从汇缴制度的管理负担，让纳税人（即供应商）通过在其选择的欧盟成员国申报，若是欧盟供应商，则在其注册所在国的电子门户报告其跨境 B2C 供应。

评估欧盟简易登记和征收机制

对简易机制的总体评价。欧盟委员会报告认为，针对非征税地境内纳税人的简易登记和征收机制体现在 MOSS 中，经过量化评估，得出的关键结论是简易机制行之有效。对于欧盟成员国而言，要开发电子门户，集登记、提交和税表处理、缴纳功能，报告指出“可以有底气地说，MOSS 的功能发挥出色。”^③同样，从企业的角度而言，“总体上，可以有底气地说，MOSS 作为申报工具表现出色，减少了提供 B2C 类 TBE 服务企业的管理负担。”^④虽然“有些起步期的问题，但这些问题似乎不足挂齿^⑤”，应该短期内得以解决。此外，这些问题也不影响“主要结论”，成员国和企业界一致认为，“MOSS 的启动取得了成功。”^⑥接下来的段落概述了欧盟委员会对欧盟简易登记和征收机制积极评估结果背后的主要因素。

^①EU Commission Report, footnote 48, p. 83 (citing OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, note 4, Chapter 3, Part C.3.2).

^②EU Commission Report, footnote 48, p. 83.

^③EU Commission Report, footnote 48, p. 145.

^④EU Commission Report, footnote 48, pp. 97, 103, 146.

^⑤EU Commission Report, footnote 48, pp. 11, 95. See also Commission Report, footnote 48, p. 97 (“businesses noted that there have been minimal difficulties with the MOSS after the challenging and costly implementation of necessary system changes”).

^⑥EU Commission Report, footnote 48, pp. 11, 12.

各类登记。在 MOSS 中登记的企业，欧盟机制内的约为 11100 家，非欧盟机制的略低于 800 家，2015 年 12 月，截止 2016 年第二季度末，欧盟机制和非欧盟机制的企业达到 12899 和 1079 家。^①根据可用数据，报告预计约有 15% 的提供跨境 B2C 服务的企业登记了 MOSS。报告还预计 60% 到 80% 的跨境 B2C 服务的价值通过 MOSS 申报，报告为评估 MOSS 起见，假定正确数字是 70%。^②

登记简便性。在登记和申报方面，企业最初使用 MOSS 的体验“非常积极，”虽然成员国表示企业也经过了一段摸索。同时企业也认为在成员国的 MOSS 门户进行登记和申报较为“简单”。^③

信息技术（IT）系统。大部分成员国一致认为 IT 系统运转良好，未遇到大的技术难题。^④企业也同意，基本表示各国网络门户提供了履行纳税遵从义务所需的服务与支持。^⑤

与传统制度相比简易机制的成本与负担。使用 MOSS 的企业总成本比未使用 MOSS 的企业约低 95%，共节省 5 亿欧元。^⑥通过 MOSS 提交增值税申报表是迄今负担最重的任务，约为 MOSS 使用总成本的 98% 左右。^⑦MOSS 登记成本占遵从成本的比例略高于 1%，缴纳成本为此类成本的 1% 以下。

小微企业管理负担。上文提到，大部分企业认为 MOSS 发挥了申报的应有作用，减少了提供 B2C 类 TBE 服务企业的管理负担。但对于小微企业，即使较小的管理负担，也还是难以克服的障碍。^⑧

申报缴纳的体验。成员国在 MOSS 申报缴纳方面最初的体验似乎很不错。在评估期（2015 年第一季度和第二季度），成员国只发出了 1608 份晚申报和纳税提醒。半数以上的成员国都没有发出任何提醒或发出的提醒不到 20 份，只有 6 个成员国发出了 100 多份提醒。^⑨总体上，企业认为 MOSS 申报不复杂或负担不算重，虽然有些企业表示希望 MOSS 的功能能够进一步完善。^⑩

^①EU Commission Report, footnote 48, pp. 14, 131, 139. 见 Section 1.5.2 有关欧盟制度和非欧盟制度区分的解释。本文也承认，登记企业的数量并不反映 MOSS 普及率的全貌，因为提供跨境电子服务的许多企业通过中介（平台）履行遵从义务。一些其他企业选择在欧盟内全面登记。

^②EU Commission Report, footnote 48, pp. 14, 124.

^③EU Commission Report, footnote 48, p. 103.

^④EU Commission Report, footnote 48, p. 85.

^⑤EU Commission Report, footnote 48, p. 85.

^⑥EU Commission Report, footnote 48, pp. 15, 138.

^⑦EU Commission Report, footnote 48, p. 15, 121-122, 137.

^⑧EU Commission Report, footnote 48, p. 12.

^⑨EU Commission Report, footnote 48, p. 90.

^⑩EU Commission Report, footnote 48, p. 150.

收入集中于大企业。在欧盟机制 MOSS 下，少数大企业占收取税款收入的绝大部分。通过欧盟机制 MOSS 处理的 99% 以上的增值税收入是由 13% 的 MOSS 登记企业申报的。^①因此，87% 的登记占了申报收入的不到 1%。^②在非欧盟机制下，欧盟外提供 TBE 服务的集中程度很可能类似于欧盟内经历的集中程度，最大的 10-15% 的供应商预计占据近乎 95-99% 的供应总价值。^③

许多小企业对收入的无足轻重与出台门槛的影响。重复上文观点，许多小企业产生的 MOSS 收入比例很低。2015 年，年营业额不到 10000 欧元的约 6500 家企业产生了 110 万欧元——不到当年 MOSS 申报的增值税总收入的 0.5%。^④这一重要的数据点，对考虑是否出台门槛有参考意义，要避免给税企双方造成与涉及税款不成正比的负担。见 1.6.1 节（详述此点）。确实，报告指出虽然 MOSS 简化了手续（也相应减少了负担），小微企业在实行 MOSS 制度时还是困难重重，也许采用门槛可以完善该制度。^⑤

收入影响。近乎所有成员国都预计使用 MOSS 对收入的影响（以及 B2C 交易消费者所在地行使征税权）是积极的。^⑥

总体遵从。在简易机制的遵从、合作和审计方面，虽然经验有限，下结论还为时尚早，但预计较大的供应商一般都比较遵从，不遵从问题更可能集中在小企业，部分原因是管理负担较重的认知以及第三方向税务机关报告此类不遵从的概率降低。鉴于 TBE 供应的集中水平较高（在 MOSS，13% 的供应商缴纳 99% 的增值税），不遵从导致的增值税流失“很可能有限”。^⑦

宣传策略对简易机制成功的重要性。报告指出，2015 前 VoES 制度收入与 MOSS 非欧盟机制收入清楚地表明“欧盟委员会和成员国告知非欧盟企业通过 MOSS 履行纳税责任的宣传策略是成功的。”^⑧2014 年，VoES 申报收入约为 1.4 亿欧元，2016 年预计超过 5 亿欧元，增加 350% 以上。确实，即使在实行 MOSS

^①EU Commission Report, footnote 48, pp. 16, 89, 105, 136.

^②EU Commission Report, footnote 48, p. 134.

^③EU Commission Report, footnote 48, p. 109, 114.

^④EU Commission Report, footnote 48, pp. 18, 94.

^⑤EU Commission Report, footnote 48, p. 19.

^⑥EU Commission Report, footnote 48, pp. 16, 139, 151.

^⑦EU Commission Report, footnote 48, pp. 136, 147-148, 151.

^⑧报告关于宣传策略关键作用的结论建立在事实基础之上，即 VoES2014 收入和非欧盟机制 2016 收入的对比是“苹果与苹果”的对比，因为 MOSS（适用于非欧盟供应商）其实是 2015 前一站式服务的实际应用（虽然延伸到电信和广播服务以及电子服务）。见 Section 1.5.2. 相比之下，将 2015 前欧盟内供应收入与欧盟机制 MOSS 收入比较，就属于“苹果与橙子”的比较，因为 2015 前有关欧盟内 B2C 供应 TBE 服务的征税规则不同于 2015 后将征税权分配给管辖区的规则。See EU Commission Report, footnote 48, p. 127.

之前，一站式服务下非欧盟供应商跨境 B2C 类 VoES 供应的增值税收入增加表明宣传策略对简易机制成功的重要性。正如报告指出：“增加的原因不大可能是售与欧盟客户的此类服务增加，而是非欧盟企业遵从度提高。这很可能是因为 2015 年前，由于欧盟委员会和成员国的大力宣传，非欧盟企业的意识提高。此外，由于不少经合组织国家采用了欧盟 2015 年 1 月 1 日采用的类似制度，”在国际层面上，非固定交易商对遵从可能更加关注。”^①

与第三国开展征管合作。成员国和企业一致认为与第三国开展征管合作对提高非欧盟供应商简易机制遵从度非常重要，也是需要加以改进的主要领域。^②本文找出了征管合作的现有工具，在下文将进一步讨论（1.6.1 节）。虽然税收征管的现行多边公约和双边协定在简易机制的国家间征管合作方面奠定了良好基础，还是要注意这些文书需要更高效地使用，以便解决 MOSS 实施过程中已经存在和潜在的难题。^③

简易机制的问题。MOSS 的主要问题在于设计和范围，比如只适用于 TBE 服务，没有门槛。本文还发现了一些具体的操作问题，这些问题可以在中期内解决，比如申报纠正程序，外汇兑换原则，以及缴税程序的简化。^④

改进操作的建议。本文确定了成员国和企业对改进操作的一系列建议，用以提高对简易机制的遵从度，具体如下：

- 向企业提供技术援助，特别是小微企业；
- 向企业及时提供调整 IT 系统所需的技术参数信息；
- 向中介提供更多、更清晰的规则指引，并通过中介开展培训；
- 向小微企业或者向跨境交易有限的企业提供专项简化措施（如门槛或仅要求一份证明）；
- 取消对跨境 B2C 交易发票的要求；
- 包容对待未来变革和有关指引的准备工作，在国家层面落实变革时，实现高度统一；
- 加强企业对实施过程的早期参与，对企业管理负担的潜在影响提高意识，防范管理，尤其是小微企业；

^①See EU Commission Report, footnote 48, p. 130.

^②EU Commission Report, footnote 48, pp. 18, 94

^③EU Commission Report, footnote 48, pp. 109, 114.

^④EU Commission Report, footnote 48, pp. 12, 95.

- 在对即将来临的变革制定宣传策略时，考虑对小微企业使用针对性方法；
- 准备法律和征管变革的全面国家指引，最好与企业合作，并尽早公布。
- 除了制定国家遵从战略，简易机制的成功还取决于与其他成员国及第三国加强征管合作（情报交换以及审计稽查）。^①

9.1.3.2 其他管辖区的简易登记和征收机制

美国次中央级零售税简易登记和征收机制

截至 2017 年 12 月，在开征零售税的 45 个美国州内，有 23 个是 SSUTA 的正式成员，1 个是准成员，^②有 3777 个在简易机制中登记的销售商。^③关于 SSUTA 的成功或效力如何，公开数据或其他信息极少，虽然据称从 2005 年 10 月 1 日到 2012 年 12 月 31 日期间，SSUTA 登记的零售商共收取了 13 亿美元的销售额。^④这个数字是所有远程销售的总额，含网络销售。在启动简易征收制度之后，^⑤阿拉巴马州在线销售的征税额暴涨，^⑥截至 2017 年 11 月，共有 150 家销售商自愿登记收取阿拉巴马的税款。^⑦

其他管辖区

眼下，其他管辖区在实施简易登记和征收机制方面的经验还不得而知，很可能是因为这些制度只是最近才开始实施。

^①EU Commission Report, footnote 48, pp. 152-156.

^②正式成员需完全遵守 SSUTA，准成员只需“实质性遵守”。

^③See http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=regiatriation_3. SSUTA is described in Section 1.4.2.

^④L. Mahoney, et al., “States See Little Revenue From Online Sales Tax Laws, Keep Pressure on Congress,” Bloomberg BNA (Jan. 8, 2014), available at <https://www.bna.com/states-see-little-revenue-from-online-sales-tax-laws-keep-pressure-on-congress>

^⑤该制度的描述见 Section 1.4.2.

^⑥ M. Cason, “Alabama sees surge in tax collections from online sales,” available at http://www.al.com/news/birmingham/index.ssf/2017/01/alabama_sees_surge_in_tax_coll.html

^⑦值得注意的是，阿拉巴马州原法律的修订本特别授权税务机关公开自愿登记的销售商清单，“让消费者可以核实某人或某企业是否登记在简易销售商使用税机制中负责收取和汇缴税款。”

Alabama Department of Revenue, “Simplified Seller’s Use Tax Report,” available at https://www.alabamainteractive.org/ador_report/ssut.do.

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