

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

2017 年第 4 期



2017.5.31

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 李兰君

参与：陈天媛 雷智驭 毛嫣然

刘雨朦 贺 越 周 颖

目 录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1. OECD 针对税务机关和跨国企业集团就国别报告发布进一步指导意见....	4
2. OECD 召开东欧和中亚地区第二次 BEPS 包容性框架区域性会议.....	8
3.伯利兹和开曼群岛加入了 BEPS “包容性框架”	12
❖ 消费税栏目.....	13
4. OECD 发布《国际增值税/消费税指南》	13
5. 税务专家齐聚经合组织第四次消费税论坛共同探讨增值税体系设计和运行面临的挑战	19
❖ 信息交换栏目.....	21
6. OECD 发布关于税务金融账户信息自动交换的新指导.....	21
7. 阿拉伯联合酋长国成为加入《多边税收征管互助公约》的第 109 个管辖区	26
❖ 税收政策分析栏目	27
8.OECD 发布《2016 工资税报告》	27

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. OECD 针对税务机关和跨国企业集团就国别报告发布进一步指导意见^①

2017 年 4 月 6 日，BEPS 的“包容性框架”已经发布了进一步的指导意见，为税务机关和跨国企业集团执行国别报告（BEPS 第十三项行动）提供更多重要信息。

进一步的指导意见解释了国别报告（CbC，Country by Country）中包含的相关数据以及第十三项行动指南包含的立法模型，这将有利于协助司法管辖区采用一致的国内规则。本指导中涉及到五个具体问题，主要包括收入的定义、确定集团存在和成员资格的会计原则/标准、合并集团总收入的定义、主要股权待遇以及关联方的定义，这将完善 CbC 报告中表格一的相关内容。

1.1 背景

BEPS 行动第十三项报告（转让定价文件和 CbC 报告）每年为跨国企业（MNEs，Multinational Enterprises）和各税务管辖区提供一个模板，模板中需要提供列出的公司业务信息。

为了促进各国更好的实施 CbC 报告标准，BEPS 行动第十三项报告包括一个 CbC 报告执行汇总文件集，其中包括（i）可供各国使用的立法模型，各国可按此模型要求 MNE 集团的最终母公司在其管辖范围内提交 CbC 报告，包括备案文件要求；（ii）三种可用于促进交换 CbC 报告的主管机构协议的模式，这些模式分别基于“税务行政援助多边公约”，双边税收协定和税务信息交换协议（TIEAs，Tax Information Exchange Agreements）。

BEPS “包容性框架”已经发布了关于世界各地 CbC 报告执行情况的信息，并不断根据当前情况更新指导意见。

1.2 主要内容^②

所有 OECD 国家和 G20 国家都承诺按照 BEPS 第十三项行动中“转移定价文件和国别报告”的规定实施国别报告。税务机关在对转让定价和其他 BEPS 相

^① 资料来源：OECD 网站税收政策与管理专栏，

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-further-guidance-for-tax-administrations-and-mne-groups-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>

^② 资料来源：OECD 网站 BEPS 专栏，

<http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>

关税务风险进行高级别风险评估时，CbC 报告将有利于风险评估的实施。认识到这一点后，其他一些司法管辖区，包括发展中国家，也承诺实施 CbC 报告，这个报告与经合组织成员共同组成了“包容性框架”。

司法当局一致认为，实施 CbC 报告是解决 BEPS 风险的关键优先事项，第十三项行动报告建议各国从 2016 年 1 月 1 日开始的会计期间提交 CbC 报告。为了达到这一时间要求，各司法管辖区取得快速的进展，其中包括引入国内法律框架，以及为更好在国际间交流 CbC 报告签订了主管当局协议。跨国企业集团同样为 CbC 报告做了准备，政府和企业之间的沟通很关键，确保了在全球范围内统一执行 CbC 报告。一致执行不仅可以确保公平竞争的环境，而且贯彻了税收的确定性原则，提高税务机关在风险评估工作中使用 CbC 报告的能力。

OECD 将为 CbC 报告更好更快的实施提供支持。如果出现解释性问题，而且通过公共指导能得到最好的解决，OECD 将会不遗余力提供帮助。本文件中的指导就旨在提供相关帮助。

1.3 主要变化

以下主要列举最新的指导意见。

1.3.1 CbC 报告模板中报告中的一些定义

1.3.1.1 收入的定义

CbC 报告中的“收入”一栏中应列入额外收益和投资活动的收益。

1.3.1.2 关联方的定义

CbC 报告表一中的第三列，在第十三项行动报告中被定义为“联营企业”的关联方应解释为 CbC 报告表二中所列的“组成实体”。

1.3.2 CbC 报告中与报告实体有关的问题

1.3.2.1 确定集团存在和成员资格的会计原则/标准

第十三项行动报告没有规定使用哪些特定的会计准则合并规则。但作了以下规定：

如果有关企业的股权在公开证券交易所交易，根据示范立法第 1.6 条，该公司将会是最终控制方，则管辖区域将要求本集团采用已经使用的会计准则的合并规则。

如果有关企业的股权不在公共证券交易所交易，根据示范立法第 1.6 条，该公司则不是最终控制方。管辖区当局允许跨国集团选择使用最终控制方所属地的

通用会计准则（GAAP，Generally Accepted Accounting Principles），如果符合最终控制方所在地管辖当局法规和条款，则包括也可以使用美国 GAAP，或者只要本集团多年来一直使用国际财务报告准则（IFRS，International Financial Reporting Standards），以及参考 CbC 报告的其他方面作为其会计准则，则该集团可以使用 IFRS 作为其会计准则。然而，如果有关企业的股权在公开证券交易所交易，也符合最终控制方的条件，管辖区域强制要求本集团采用特定会计准则，则必须使用强制性标准（或者这些强制性标准的一部分）。特别地，如果管辖区的合并规则通常要求投资实体与被投资公司合并，则为了确定集团的成员资格，该管辖区可以强制该集团使用 IERS 合并规则。

如果特定跨国企业集团偏离了 CbC 报告中通常遵循的会计准则，则应在跨国公司集团的 CbC 报告表三中注明。

本指导涉及对某一集团的管辖要求，该集团由于其最终控制方或代理母公司居住在该管辖区内而被要求在该管辖区提交 CbC 报告。

1.3.2.2 主要股权待遇

在最终控制方管辖范围内的会计准则要求组成实体完全合并，不能由关联方持有少数股东权益。在这种条件下，100%的实体收入应该包含在 7.5 亿欧元门槛中（或约等于截至 2015 年 1 月的当地货币）。在这种情况下，包含在 CbC 报告中的实体财务数据应该代表 100%的全额，不应该被分摊。相比之下，如果会计规则要求在少数股东权益存在的情况下进行相应的合并，为了用于申请 7.5 亿欧元的门槛，那么该管辖权允许分摊该实体的收入，也允许分摊包括在 CbC 报告中的财务数据。

1.3.3 CbC 报告履行义务有关的问题——合并总收入总额的定义

在确定跨国集团收入总额是否小于 7.5 亿欧元（或相当于 2015 年 1 月份以当地货币单位计算的数额）时，应该包括合并财务报表中反映的（或将要反映的）所有收入。如果根据适用的会计准则这些项目在合并财务报表中列报，则最终控制方所在地的管辖区允许在合并收入中纳入非经常性收入和投资活动产生的收益。

对于财务实体，其财务报表中的某些项目可能无法记录交易的总金额，那么应当在财务活动范围内使用所适用会计规则下与收入相似的项目。根据会计准则，这些项目可以被称为“净银行产品”“净收入”等。例如，如果利息互换等金融交易

的收益在适用的会计规则下以净额适当报告，则“收入”一词就是指交易的净额。

1.3.4 CbC 报告中与共享机制有关的问题——代理申请和当地申请

所有 OECD 和 G20 集团以及其他国家都承诺执行“第十三项行动报告”中商定的 CbC 报告的最低标准。“第十三项行动报告”建议各国颁布法定要求，使跨国企业从 2016 年 1 月 1 日起会计期间进行 CbC 报告。与此同时，“第十三项行动报告”承认，某些司法管辖区可能需要时间依据其具体国内立法程序相关情况，以便对法律进行必要的调整。“如果司法管辖区正在实施 CbC 报告，但是从 2016 年 1 月 1 日起的会计期间将无法实施，因此会导致过渡问题。有些司法管辖区引入当地申请义务，这是一种选择，但不是“第十三项行动报告”的要求，也没有为解决这个问题提供任何过渡性帮助。一些国家已经认识到在“报告”中提出的立法程序的差异，因此有必要就此期间可能需要履行的职责提出指导意见。

在这种情况下，对于 2016 年 1 月 1 日之后的会计期间无法实施 CbC 的司法管辖区，允许在其管辖范围内的最终控制实体进行自愿备案。这使得居住在这些管辖区域的跨国企业集团的最终控制方自愿在自己的税务所在管辖区内提交 2016 财年开始的 CbC 报告。这被称为“母公司代理归档”（parent surrogate filing），因为它是一种代理申请的形式，其框架载于“第十三项行动报告”。因此，母公司代理申请不会改变时间表或最低标准，从而确保在“第十三项行动报告”中所达成协议完整性。

代理人提交（包括母公司代理）可行的情况下，在所有司法管辖区内的特定跨国企业不存在地方申请责任。否则，跨国企业拥有组成实体将需要本地申请（以下简称“本地管辖权”）。要符合以下条件：

（1）最终控制方根据第十三项行动报告的要求，在截止日期（即跨国企业集团报告年度后的 12 个月内）之前向所在的管辖区内的税务机关提交了 CbC 报告；

（2）根据 CbC 报告的第一个提交截止日期，最终控制方所在税收居住地的管辖权必须对提交 CbC 报告设立法律要求（即使这些法律并没有要求提交报告会计年度的 CbC 报告）；

（3）根据 CbC 报告的第一个提交截止日期，最终控制方所在税收居住地的管辖权与当地管辖权之间达成的合格主管机构协议必须已经生效；

（4）最终控制方所在税收居住地的管辖权没有发现所在管辖区内税务机关

管理上的的系统性错误；

(5) 提供以下通知：

- 在跨国集团报告期财政年度最后一天前，最终控制方已经通知其所在税收居住地的管辖当局。
- 在跨国集团报告期财政年度最后一天前，跨国企业集团的组成单位已经通知当地司法管辖区的税务机关，说明报告实体的身份和税收。该跨国集团组成单位是当地管辖范围内的税务实体，不属于最终控制方和代理母公司。

以下司法管辖区已经确认，对于在其管辖范围内的最终控制方，根据上述框架，可以在 2016 年 1 月 1 日或之后开始的财政期间由“母公司替代申请”，这些司法管辖区包括：中国香港、日本、列支敦士登、俄罗斯联邦、瑞士、美国。

2. OECD 召开东欧和中亚地区第二次 BEPS 包容性框架区域性会议^①

2017 年 4 月 7 日召开了东欧和中亚地区税基侵蚀和利润转移综合框架(BEPS, Base Erosion and Profit Shifting) 第二次区域会议，来自 14 个国家和 7 个组织的近 50 名代表聚集在第比利斯参加此次会议。这次会议是在 2017 年 1 月 26 日至 27 日在巴黎举行的包容性框架第二次全体会议之后举行的。这两次会议都属于一系列新的区域性活动，使得世界各地的参会者都有机会对 BEPS 包容性框架提出意见。

参会者讨论了 BEPS 措施的实施情况，特别侧重于同行评审机制以及执行最低标准的时间表。综合考虑了旨在帮助低收入国家的工具包的功能以及目前正在实施或正在开发的能力建设举措，以满足各国的需求。会议中还向参会者介绍了转让定价和税收协定领域最新发展情况，包括逐国报告和税收条约相关的最低标准。“多边文书”作为迅速执行与税收协定有关措施的手段受到特别关注。

这些讨论为实施 BEPS 措施工作提供了理论依据，深入分析了执行阶段目前正面临的挑战，阐述了参与国家的优先事项及其在能力建设和培训方面的需求。

2.1 背景

^① 资料来源：OECD 网站 BEPS 专栏，
<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-and-tax-administrations-discuss-beps-implementation-at-regional-meeting-in-georgia.htm>

包容性框架汇集了 100 多个国家和司法管辖区，共同实施 OECD/G20 的税基侵蚀和利润转移计划。

BEPS 是指利用税收规则中的差距和不匹配的税收筹划策略，将利润人为地转移到经济活动很少或没有经济活动的低税收或非税收地点。虽然使用的一些方案是非法的，但大多数不是。这破坏了税收制度的公平性和完整性，因为跨国经营的企业可以使用 BEPS 来获得比国内企业更多的竞争优势。此外，当纳税人看到跨国公司合法避免所得税时，就会破坏所有纳税人的自愿遵从度。

由于这些企业严重依赖企业所得税，特别是跨国企业，因此 BEPS 对发展中国家具有重大意义。使发展中国家参与国际税收会议对于确保充分满足其具体需求至关重要。

自 BEPS 项目开始以来，发展中国家一直在从事这项目。80 多个发展中国家和其他非 OECD/非 20 国集团经济体通过参与财政事务委员会、与区域税务组织合作的区域会议以及专题全球论坛来讨论 BEPS 的挑战。许多发展中国家正在加入包容性框架。

2.2 主要内容^①

2.2.1 会议简介

格鲁吉亚税务局顾问 David Chitaishvili 先生和欧洲税务总局（IOTA，Intra-European Organisation of Tax Administrations）的技术税务专家 Eugenijus Soldatkovas 先生共同主持了东欧和中亚 BEPS 包容性框架第二次会议。这次活动由格鲁吉亚财政和税务局在第比利斯主办，由 OECD 和 IOTA 组织。联合主席编写讨论摘要，并与所有参会者分享。

参加者包括来自以下 14 个国家的财政和税务部门的高级官员：保加利亚、克罗地亚、捷克共和国、格鲁吉亚、科威特、拉脱维亚、立陶宛、阿曼、巴基斯坦、波兰、斯洛伐克共和国、斯洛文尼亚、土耳其和乌克兰，以及来自以下公司的代表：德黑特、德勤、安永会计师事务所（EY，Ernst and Young）、GIZ、Grant Thornton 有限责任公司、毕马威会计师事务所和 Nexia TA。

这次活动的主要目的是讨论执行 BEPS 措施的现状，特别侧重于同行评审机制以及执行最低标准的时间表。会议开始共讨论了以下六个话题：

^① 资料来源：OECD 网站 BEPS 专栏，
<http://www.oecd.org/tax/beps/tblisi-co-chairs-statement-april-2017.pdf>

首先，讨论了目前正在实施或正在开发的工具包和能力建设举措的成果，以满足各国的需求。

第二点，向参与者介绍了关于转让定价和税收协定领域的最新发展，包括逐国报告和与税务协定有关的最低标准，特别关注争议解决机制。

第三点，就多边文书的成效现状进行澄清，以便迅速执行与 BEPS 税收协定有关的措施。

第四点，寻求参与者的反馈意见，即正在执行 BEPS 措施的国家的实施情况和目前面临的挑战。

第五点，与参与者分享有关实施和解决方案的经验。

第六点，了解国家优先事项以及在能力建设和培训方面的具体需求。

在开幕词中，Giorgi Tabuashvili 先生和 Eugenijus Soldatkovas 先生表示赞赏 OECD 为建立“包容性框架”而开展的工作以及非 OECD/二十国集团国家积极参与实施 BEPS 措施。Tabuashvili 先生强调了近年来格鲁吉亚在税收领域的发展，不仅改善了税收收入状况而且提高了对纳税人的服务质量。共同主席也强调了各国在实施 BEPS 措施方面面临的挑战。他们结束了开幕词，提及到执行 BEPS 措施也有利于有效的资源调动。

2.2.2 会议主题

议程侧重于以下主题：

第一，关于 BEPS 的包容性框架（IF，Inclusive Framework）的最新发展；

第二，商界的观点；

第三，东欧和中亚国家的优先事项；

第四，采取行动，允许各国从 BEPS 方案中获益，特别是通过实施逐国报告最低标准和反条约滥用和争议解决条款；

第五，通过多边文书迅速执行与税收有关的措施的可能性；

第六，转让定价领域中剩余 BEPS 相关标准制定的后续工作；

第七，就工具包和能力建设举措进行深入的讨论。

2.2.3 会议主要信息

参与国认识到加入 BEPS “包容性框架”十分具有挑战性，而且需要足够的能力。同时，它给参与国提供机会去实施健全和一贯的国内条约税收制度，改善

了税收管理流程，并使他们有机会在政策和税收管理程序层面与其他国家分享经验和最佳做法。

参与者强调了逐国报告（CbCR, Country-by-Country reporting）的重要性，并分享了关于实施转让定价（TP, Transfer Pricing）文件要求的改革现状的信息。他们对如何有效使用 CbCR 数据、是否有必要建立 IT 基础设施来收集和交换 TP 文件，以及缺乏可用于进行适当风险评估的资源表示了一些担忧。各个管辖区的当局也分享了他们在颁布解决保密要求的 CbC 立法方面面临的挑战。

一些参与国指出，他们优先考虑的是在现有时间进度表内遵守 BEPS 的最低标准，然而现在面临的主要挑战仍然是人力资源和 IT 资源有限。各国也表示需要解决 BEPS 以外的其他税务问题，例如打击灰色经济。

在能力建设方面，各国代表强调希望得到支持，并且很乐意接纳 OECD 代表介绍的新举措，例如归纳计划和结对。格鲁吉亚鼓励其他与会者充分利用这些举措，并以参加无国界税务检查获得的收益为例进行讲解。其他组织所开展的工作产生的协同效应也受到了参会者的认同，包括 OECD 和 IOTA 之间的持续合作。

参与者对欧盟（EU, European Union）和 OECD 仲裁工作之间的相互作用提出了质疑。他们要求进一步解释欧盟关于争议解决的指令以及 BEPS 第 14 号行动中规定的有关仲裁原则之间存在的不正当行为。

虽然参会者认识到签署多边文书（MLI, Multilateral Instrument）的重要性和潜在价值，但有些人表示担心在第一次签字仪式之前不能履行规定的所有要求。同时，讨论了与法律文书性质相关的问题，特别是关于批准程序和授权对条约进行修改的问题。

参会者积极讨论了现行的关于修订交易利润分拆方法的后续工作，并指出对转让定价方面的实际指导意见受到越来越多国家的认可。

会议中明确指出工具包的主要目的是帮助各国根据自己的需要做出明智的政策选择。工具包还举例说明最佳做法和实际实施指南，以避免修改法律。参与者对当前资产间接转让工作特别感兴趣，指出目前他们所面临的困难是如何在海外转让以本国持有的资产为主的股份时监测和征收税款。在这方面，使用 MLI 可能会有效果。

商业界的代表讨论了在 BEPS 背景下税收确定性对纳税人的重要性。他们强调，“互相协商程序”和“多边投资协议”有助于解决国际范围内的税收不确定性，并表示希望看到各国之间协调一致，最好采用单一的商定标准。还有人指出，商业有利于强制约束性仲裁，这有助于增加纳税人的确定性。与技术合作计划相关的额外实用指南对商业部门有用，并且认可现阶段工具包的成效。最后，他们强调了加强 CbC 报告保密性的重要性。

2.3 结论

这次区域性会议为参会者提供了机会去积极讨论 BEPS 的现状以及未来发展所将面临的挑战，以及各方在不同的工作环节中做出的贡献。他们分享了宝贵的意见，并强调了需要重点关注的领域，这些内容都将传达给负责包容性框架工作的终审法院工作组。

为了形成未来的区域会议，将会把所有收到的意见和讨论结果考虑在内。东欧和中亚国家 BEPS 包容性框架第三次区域会议将于 2017 年 10 月 18 日至 20 日在斯洛伐克的布拉迪斯拉发举行。

3.伯利兹和开曼群岛加入了 BEPS “包容性框架”^①

2017 年 4 月 13 日，伯利兹和开曼群岛成为平等参与 BEPS 项目的成员国，受到了 BEPS “包容性框架”内国家和地区的欢迎。

框 1-1 BEPS 包容性框架简介

税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目是由二十国集团（G20）领导人背书，并委托经合组织（OECD）推进的国际税改项目，是 G20 框架下各国携手打击国际逃税，共同建立有利于全球经济增长的国际税收规则体系和行政合作机制的重要举措。该项目自 2013 年启动，包含 15 项行动计划。中国以 OECD 合作伙伴身份平等参与其中，与 OECD 国家享有同等权利和义务。

2016 年 2 月 23 日，OECD 发布“BEPS 包容性框架”，并于在上海举行的 G20 财长会议上签署通过。中国当选为框架副主席，增强了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，强调平等身份参与，着重各国的落实措施，并相应制定了审议和监督措施。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。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。

本次新加入 BEPS “包容性框架”的国家中，开曼群岛作为世界闻名的避税区之一，加入 BEPS“包容性框架”具有重要意义。开曼群岛是英国在西印度群岛

^①资料来源：OECD 网站 BEPS 专题新闻，<http://www.oecd.org/ctp/beps/morenews/>

的一块海外属地，由大开曼、小开曼和开曼布拉克 3 个岛屿组成。开曼群岛是世界第四大离岸金融中心， 并是著名的潜水胜地。

其它知名的离岸金融中心包括英属维尔京群岛、萨摩亚、香港、关岛等。离岸公司是指并不在注册地进行实质业务的公司。当地政府对这类公司没有任何税收，只收取少量的年度管理费，具有高度的保密性、减免税务负担、无外汇管制三大特点。

根据开曼群岛的税收规定，岛内税种只有进口税、工商登记税、旅游者税等几个简单的税种。几十年来没有开征过个人所得税、公司所得税、资本利得税、不动产税。因此，全球有几十家银行在此设有分支机构，有 9 万家各类公司在此注册。

避税区陆续加入“BEPS 包容性框架”，对于整个行动来说具有重要意义。由于加入 BEPS 行动计划的国家都必须承诺实施 BEPS 的最低标准，即防止税收协定滥用、防止有害税收竞争、转让定价国别报告和争端解决。这对加强税收信息交换，提高税收透明度等方面显得尤为重要。目前，国际上加强税收合作的意愿目前非常强烈，政治和外交压力不断加大。原来在国际上知名的“避税天堂”和全球主要离岸金融中心均已感觉到这种压力，开始主动寻求合作。从长期来看，银行保密制度终将消失，“避税天堂”也将不复存在。

❖ 消费税栏目

4. OECD 发布《国际增值税/消费税指南》^①

2017 年 4 月 12 日，OECD 发布了《国际增值税/消费税指南》，该指南提出了一套国际商定的标准和建议来解决在国际贸易中由于引用不一致的国家增值税（Value Added Tax，VAT）制度引起的问题。

4.1 报告背景

增值税是世界各国政府的主要收入来源。到完成该指南时，全球已有约 165 个国家实行增值税，是 25 年前的两倍多。在经济全球化的背景下，服务以及无形资产的跨境贸易不断增长。同时，国际上采用增值税的国家也越来越多。这两

^① OECD 官网，<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>

个因素交织在一起，导致了在增值税领域，如果缺乏有效的国际协调，也会产生增值税领域的国际双重征税或意想不到的双重不征税问题。一般来看，不管是哪个国家，增值税的基本原则都应该是对最终消费者征税。即大家基本遵循的都是目的地原则（the destination principle）。然而，在 20 世纪 90 年代，不管是各国税务机关还是企业界都认为，在国际贸易领域，增值税也需要更多的国际协调，从而减轻服务和无形资产国际贸易的负担。

针对这个问题，OECD 的第一份成果出自 1998 年的渥太华会议关于电子商务的报告，这份报告中达成了一个共识，即增值税国际协调要达到理想的“渥太华税收框架条件”（Ottawa Taxation Framework Conditions）。在这之后，OECD 财政事务委员会（CFA, Financial Affairs Committee）于 2001 年出台了关于电子商务下跨境服务和无形资产贸易消费税（Consumption tax）指引，而这个指引在 2003 年又被消费税系列指引完善。

原先的这些国际协调主要关注的是电子商务（信息经济）领域。但是，大家发现，随着服务贸易和无形资产贸易的迅猛增长，大家的注意力还不能仅盯着电子商务，增值税制度缺乏国际协调可能会阻碍到跨境服务贸易和国际无形资产贸易的发展。OECD 意识到，在增值税领域进行国际协调，不仅不会阻碍，反而会促进国际贸易的发展。因此，OECD 着手启动了国际增值税/消费税指南的编写工作。

为了编写国际增值税/消费税指南，经合组织财政事务委员会组织了国际交流活动，参与的成员包括经合组织成员国和伙伴国家以及其他相关利益相关方，包括学术界和私营机构。OECD 认识到在制定指南中越来越需要成员国家的参与，于是 CFA 在 2012 年成立了全球增值税论坛，作为与成员国家和其他相关利益方进行增值税政策交流的平台。这次全球论坛的会议为世界各国，特别是发展中的经济体，提供机会可以在制定“指南”中做出自己的贡献。在 2012 年 11 月 7 日至 8 日的第一次会议上，全球论坛确认这项“指南”应该是国际贸易中应用增值税国际标准的基础，全球论坛的主要目标就是为这项指南建立尽可能广泛的国际共识，从而这项指南可以作为国际标准得以实施。

这项“指南”于 2015 年完成。2015 年 11 月，在增值税全球论坛第三次会议上，参与的 104 个国家和国际组织的高级官员认可了“指南”可以作为国际服

务和无形资产贸易中增值税处理的全球标准，也可以作为各国设计和实施立法的参考点。所有全球论坛的与会者都欢迎越来越多的国家和全球商界都可以积极参与到这项指南的制定中来。他们还欢迎将这些指南纳入经合组织理事会的建议书中，所有感兴趣的成员国家都可以加入。

“指南”已纳入经济合作与发展组织理事会于 2016 年 9 月 27 日通过的“增值税应用在国际服务贸易和无形资产贸易中的申请建议书”。本建议书是经合组织在增值税领域的第一个法律文书，也是第一个国际商定的跨境贸易增值税应用框架。

该建议书代表了这些国家对国际服务贸易和无形资产贸易中应用增值税的意愿，可以用来解决跨境贸易中由于增值税应用的不一致造成双重征税和意想不到的双重不征税的风险。在各国设计和实施增值税法规时，CFA 鼓励他们适当考虑该指南，从而各国增值税法规可以协调一致，并应用于国际贸易中。

4.2 报告简介

国际增值税/消费税指南为国际交易中最常见的增值税处理提出了国际商定的原则和标准，特别侧重于服务和无形资产的交易。指南的目的主要是尽可能地减少在跨境贸易中应用增值税的不一致性，以减少国际贸易中双重征税和意想不到的双重不征税的风险。同时也提出了相应的原则和机制来解决数字产品在跨境销售中确定增值税的挑战，这也在 OECD/G20 的 BEPS 项目（税基侵蚀和利润转移项目）中明确了。

4.3 报告内容

指南规定了在国际交易中增值税处理的一些原则，其中最常见的国际交易类型主要是服务和无形资产贸易。制定指南主要是为了是尽可能地减少在跨境贸易中应用增值税的不一致性，以减少国际贸易中双重征税和意想不到的双重不征税的不确定性和风险。

指南的目的并不在于详细规定各国法规。各国在设计和应用法律方面是有主权的。本指南旨在确定目标并提出实现目标的手段，而指南本身只是作为参考点。在考虑到该国具体的经济、法律、制度、文化和社会环境后，指南只是帮助决策者评估和开发法律和行政的框架。

指南本质上也是在不断进化的，应该根据具体情况进行改变。政府对制定有

效的税收框架负有重要责任，需要评估各可选择政策的可能影响、成本和收益，并确保充分的灵活性来应对不断变化的情况和需求。因此，各国政府都需要进一步更新和修订指南。

这项指南由 OECD 的财政事务委员会中的消费税第 9 工作组（Working party 9）负责，他们和其他成员国以及工作小组的技术咨询委员会（Technical Advisory Group, TAG）合作。增值税的核心特征如第一章所述，企业在征税方面发挥重要作用，企业是设计和执行增值税制度的关键合作伙伴，商业界也积极参与制定该项指南。

指南的编写是分阶段不断开展的。CFA 会不定期发布中期讨论稿来让大家公开讨论。当咨询程序完成后，大家提的各种意见都会被考虑到，然后将报告进行完善。该项工作是在持续不断地进行的。报告中的每一部分都不是孤立的，如果报告的其他部分在后期被提出修改意见进行修改后，报告的其他部分都会及时被审核，以确定他们是否构成一个逻辑一致、有机的整体。

报告要做的第一步工作是确定跨境交易应该适用的增值税征税的基本原则：比如何为税制中性，如何定义 B2B/B2C 下跨境服务和无形资产交易增值税的征税地。

当然指南的基础是假定交易的双方应该是诚信的，所有的服务和无形资产的提供方是合法且有经济实质的。

4.3.1 增值税的核心特征

这部分主要介绍增值税的核心特征，特别侧重于其在国际贸易中的应用。这是基于税务机关、企业、学者和其他税务专家对增值税整体目标、设计和实施的广泛共识。

增值税的首要目的是对消费征收广泛的税收，其实是对最终消费征税。实际上，许多增值税制度不仅对私人消费，而且对涉及参与非商业活动的各种实体增加增值税的负担。

4.3.2 跨境贸易中增值税的中立性

增值税税收中立包括很多方面，例如在公平公正的税收环境中不存在歧视，消除不必要的税收负担以及消除企业不合理或不合适的遵从成本。中立性是确保政府收取适当收入的原则之一。

指南涉及国内税收中立和国际税收中立。虽然这些是从适用于国内交易的基本原则中得出的，但并不仅仅涉及国内税收中立，如税收结构（例如不同的利率和豁免）对消费者决定的影响。

在国际贸易中，如果我们贯彻目的地规则，即所有的服务或无形资产出口国都不对其出口征税，而将增值税的征税权赋予了这些服务或无形资产的进口国。这样，世界上不同的国家出口服务，由于出口国不征收增值税，那么世界上不同国家的服务出口企业在国际贸易中都处于一个同等竞争的市场地位中。不会因为某个国家增值税税率高，而某个国家增值税税率低，从而影响国际贸易的价格，导致出现反倾销或反补贴的国际贸易争端。同时，在目的地规则下，增值税的征税权赋予了服务的进口国。此时，在服务的进口国来看，无论是进口服务还是从国内购买服务，在增值税上都是一样的。因此，此时流转税因素并不会影响资源在国际间的分配，也不会对跨国企业价值链的国际布局的经济决策产生额外影响。这个就是所谓的对增值税中性的考量。

4.3.3 确定跨境供应服务和无形资产的税收发生地点

国际贸易中的增值税中立一般是通过实施“目的地原则”来实现的。如第一章所述，目的地原则旨在确保跨境供应的税收最终只能在最终消费发生的国家或地区征收，从而在增值税制度中保持适用于国际贸易的中立性。

为了将目的地原则用于国际服务和无形资产贸易，增值税制度必须有机制来确定最终消费发生的地点。他们提出了确定国际服务和无形资产贸易的税收目的地原则的建议方法，但同时必须确保：

- 国际间的税收中性原则必须保持；
- 作为劳务提供方的纳税人的遵从成本最低；
- 不管对纳税人还是税务机关而言，规则应该是清晰和明确的；
- 规则的遵循和征管的成本应该是尽可能最小化的；
- 拥有能有效防范避税和逃税的机制。

对于 B2B 交易，客户所在的国家或地区对国际服务贸易或无形资产贸易具有税收权，而这里的客户通常是参照商务合约来确定的。当客户在不止一个国家或地区内设有机构时，在使用服务或无形资产的机构所在的国家或地区产生税收权。

对于 B2C 交易发生的国家或地区有税收权，交易必须：

- 在一个可以认知识别的地方进行；
- 通常在发生的同一地点同一时间同时被消费；
- 通常要求双方执行交易的人要同一时间同一地点都在场。

4.3.4 在实践中支持指南的机制，相互合作、争议最小化以及在逃税避税情形下的适用情况

指南的目的是为各国在实际立法中提供指导，使得各国的增值税制度能够很好地应用到国际贸易中，从而最大限度地减少双重征税和意想不到的双重不征税的风险。这个目标应主要通过遵守增值税中立原则以及实施确定跨境供应税收发生地的原则来实现。

在理想的世界中，要想实现指南中的目标其实很简单。只要把前面两部分内容中规定的企业对企业和企业对消费者的增值税纳税权利分配结合起来，两者一致地应用到国际贸易中就可以。一些机制也可用于不在该地区发生增值税的企业。此外，参与跨境交易的各方都将以诚意行事，一切交易必须合法，且具有经济实质。

然而，在实践中，各国在实施或解释指南中的税收中立原则或确认税收发生地的原则可能会有差异（例如确定消费者状态和地点）。各国在对待特殊跨境交易的具体事实（例如供应商品特性上的差异）方面有差异，且跨境供应方对国内规则的解释方式也可能存在差异。如果这些差异出现，可能会导致双重征税或意想不到的双重不征税，在某些情况下甚至会导致争议。

从实际上看，税收中立和确认税收发生地的原则并不能完全消除在跨境服务和无形资产贸易中应用增值税的双重征税或意想不到的双重不征税风险，以及对指南解释的不一致也会产生争议，因此，需要用到其他的一些机制来促进各国立法时一致执行指南中的原则，同时各国税收机关对指南也有一致的解释，从而可以减少双重征税或意想不到的双重不征税的风险以及导致的潜在争议。

当交易各方都真诚行事，所有交易合法，且具有经济实质的情况下，除了实施或解释指南中可能会出现一些实际操作上的问题，一些跨境交易也有可能会出现一些逃税避税的情况。在这种情况下，应当认识到，对于和指南不一致的地方需要采取适当的应对措施，以防止逃税避税、收入损失和竞争的扭曲。

这部分的目的是为了补充前面两部分中提出的指导原则。因此，指南主要针对税收中立、税收地点等来达到在实践中运用这些指南时对其解释的一致性，并减少对逃税避税的担忧。这部分并不是针对指南前面两部分涉及的原则以外的内容，例如某个国家或地区是否应为某类特定类型的供应商品提供优惠待遇的问题（例如豁免或降低利率），或某个国家是否具有权利限制某些增值税进项税额的扣除。简而言之，这部分内容主要侧重于避免双重征税和意想不到的双重不征税的机制，来处理逃税避税，并且尽量减少潜在的双重征税或意想不到的双重不征税导致的纠纷。

4.4 报告意义

《国际增值税/消费税指南》的发布为各国在实际立法中提供指导，使得各国的增值税制度能够很好地应用到国际贸易中，从而尽可能地减少在跨境贸易中应用增值税的不一致性，并且最大限度地减少双重征税和意想不到的双重不征税的风险。

5. 税务专家齐聚经合组织第四次消费税论坛共同探讨增值税体系设计和运行面临的挑战^①

2017 年 4 月 13 日，来自不同国家、地区，不同国际组织的 100 多个代表团，以及商界和学术界的代表，共计约 300 名参会者齐聚法国巴黎参加了于 2017 年 4 月 12 日至 14 日举行的 OECD 第四次国际消费税论坛。

中华人民共和国国家税务总局局长王军发表了主旨演讲，重点介绍了 2016 年 5 月在中国实施的“营改增”深度税收改革。这项改革是近年来世界范围内最为广泛，最为复杂的税收改革之一，改革的目的是为了支持中国经济增长，提升中国的国际竞争力。

OECD 副秘书长林太郎在介绍性讲话中强调了中国这一根本改革的意义，强调了中国在极短时间内成功完成向现代增值税体系过渡方面取得的显著成就。

林太郎先生还宣布发布委员会关于对国际服务贸易和无形资产贸易适用增值税/商品和服务税的建议（增值税/消费税建议书）。该建议书是 OECD 在增值

^① 资料来源：OECD 官网消费税专题，
<http://www.oecd.org/ctp/consumption/tax-experts-gather-at-the-oecd-to-discuss-solutions-for-common-challenges-in-the-design-and-operation-of-vat-systems.htm>

税领域指定的第一个法规，同时也对非经合组织成员国开放，各国共同遵守。增值税/消费税建议书引入了国际增值税/消费税相关准则，而且 OECD 成员国之外的国家和全球商业团体都积极参与了建议书的制定。

第四次国际消费税论坛为包括大量发展中国家在内的参会国提供了一个学习的机会，提供给它们大量关于增值税设计和运行方面的视角和经验。与会者达成共识，认为当前的工作重点应当转向增值税/消费税建议书的执行上。他们大力支持“一揽子实施方案”的制定，来推动建议书的执行。与会者还讨论了一个关于对网络销售征收增值税的机制设计问题的一揽子方案。

与会者还讨论了电子商务繁荣发展带来的问题，即网络销售环节通常并没有征收增值税，这对 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目内容来说是一个巨大挑战。解决该方法的方法已经被写入 2015 年完成的 BEPS 最终一揽子计划中。上述解决方法如今也被纳入了消费税/增值税建议书中，相当多的国家已经成功实施了解决方案，也有许多国家正在考虑实施。

新的“一揽子实施方案”代表有效实施这些解决方案的出色实践，并在各司法管辖区之间实现一致的应用。与会者要求 OECD 从增值税全球论坛中汲取灵感和经验，尽快完成“一揽子实施方案”的设计和发布。

5.1 国际增值税/消费税准则简介^①

增值税已成为世界各国政府的主要收入来源。截止到 2016 年该准则制定完成时，已经有 165 个国家设立了增值税，国家数量是 25 年前的 2 倍多。增值税实施范围不断扩大也扩大了全球化的货物和服务贸易。这些发展增强了增值税制度之间国际互动性，但是在没有国际增值税准则协调情况下随之而来的是双重征税风险和无计划的不征税。

国际增值税/消费税准则提出了一套国际认可的标准和建议来解决贸易中由于缺乏国际协调准则引起的一系列问题。他们特别关注服务贸易和无形资产贸易，这两者对全球增值税制度的设计和运行带来的挑战越来越大。准则特别包括了一些建议性的原则和机制，以解决 BEPS 框架下确定的跨国数码产品销售中增值税征收问题。

该准则在 2016 年 9 月由 OECD 理事会上通过，2017 年 4 月 12 日出版。

^① 资料来源：OECD 官网消费税专题，
<http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>

准则分为以下几个部分：

- 增值税的核心特征
- 跨境贸易中的增值税中立性
- 确定跨境服务和无形资产供应方的征税地
- 支持准则在双边合作、最小化税收争议和逃税、避税方面的实践

❖ 信息交换栏目

6. OECD 发布关于税务金融账户信息自动交换的新指导^①

2017 年 4 月 6 日，为进一步支持通用报告标准（CRS, the Common Reporting Standard）的贯彻执行，OECD 发布了“CRS 相关常见问题”文件（CRS-related Frequently Asked Questions）并扩展了“CRS XML 模式用户指南”。它还提出了关于如何在 CRS XML 模式中处理需更改问题的附加技术指导，以及一组修订和扩展的校正示例。

6.1 文件发布的背景

随着世界日益全球化，所有纳税人都容易通过其居住国以外的金融机构来进行、持有和管理投资。大量金钱被保留在海外，纳税人在其本国管辖范围内不履行税务义务。海外避税是世界各国都面临的一个严重问题，不管它是否为 OECD 国家，也无关其国家规模大小，发达或不发达。各国对保持税收制度的完整性有着共同的诉求。税收合作在打击避税和保护税收制度完整性方面至关重要，而合作的一个关键方面是信息的交流。随着美国国会在 2010 年通过《外国账户纳税合规法》（FATCA, Foreign Account Tax Compliance Act），在应对全球金融危机的背景下，出现了实现全球自动交换标准的重大政治势头。

2012 年，OECD 提交了关于自动交换税务信息的报告，强调了众多的现有计划，并提出了之后的行动建议，此报告在洛杉矶卡波斯首脑会议上得到了二十国集团的赞同。2013 年二十国集团对建立全球金融账户信息自动交换（AEOI）标准的兴趣日益浓厚，在当年 9 月正式要求 OECD 制定通用报告标准（CRS）。

^①资料来源：OECD 官网

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecd-releases-new-guidance-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters.htm>

2014 年 6 月，完整的《通用报告标准》，包括评论和可扩展标记语言版本的议程，得到了 OECD 的批准，随后于 9 月获得了 G20 的批准。OECD 于 2015 年 8 月发布了第一版《通用报告标准实施手册》，为政府官员和金融机构实施通用报告标准提供了实用指南，包括《通用报告标准》与《外国账户纳税合规法》之间的比较，以及定期更新的常见问题清单。

6.2 文件的具体内容

根据二十国集团（G20）的要求而制定的《通用报告标准》（CRS）由 OECD 理事会（OECD Council）于 2014 年 7 月 15 日批准，要求各管辖区从其金融机构获取信息，并在每年自动与其他司法管辖区交换信息。通用报告标准列出了要交换的财务账户信息，需要报告的金融机构，所涉及的不同类型的账户和纳税人，以及这些金融机构应遵循的通用标准程序。

6.2.1 税务财务账户信息自动交换标准第二版^①

经 OECD 理事会于 2014 年 7 月 15 日批准，根据二十国集团的要求而制定的“通用报告标准”（CRS）呼吁司法管辖区从其金融机构获取信息，并自动与其他司法管辖区每年交换信息。准则列出了要交换的财务账户信息，需要报告的金融机构，所涉及的不同类型的账户和纳税人，以及金融机构应遵循的共同尽职调查程序。“通用报告标准”（CRS）包含以下四个组成部分：共同报告标准（CRS）；用于自动交换 CRS 信息的主管机构示范协议（CAA，Competent Authority Agreement）；对通用报告标准和主管机构示范协议的评论；以及“CRS XML 模式用户指南”。该准则全面地介绍了 OECD 在自动交换信息领域的早期工作。它包括在欧盟内部取得的进展以及全球反洗钱标准。政府间实施“外国账户纳税合规法”（FATCA，the Foreign Account Tax Compliance Act）是在多边环境中自动交换信息的催化剂。

6.2.2 通用报告标准简介

CRS 的全称为《金融账户信息报告及尽职调查的通用标准》（Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information），总体上分为以下六部分。

6.2.2.1 通用报告要求

^①资料来源：OECD 官网

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>

该要求与《示范主管当局协议》中对应报告信息的要求大体一致，此外还涉及了一些较为具体的情况，如针对预先存在的账户的纳税人识别码的规定，以及在一些地区的关于可报告人的出生地是否被要求记录的问题。

6.2.2.2 通用尽职调查要求

该部分主要描述了尽职调查的通用要求：一般情况下，任意参与尽职调查的账户都被视为应报告账户；每个司法辖区可以允许报告金融机构使用第三方服务商对此类信息和尽职义务提供的报告，但这些报告仍由报告金融机构负责等。

6.2.2.3 各细分种类的标准要求

对预先存在的个人账户的尽职调查要求、对新增的个人账户的尽职调查要求、对预先存在的实体账户的尽职调查要求以及对新增的实体账户的尽职调查要求

6.2.2.4 尽职调查的特殊规定

该部分的规定主要针对以上尽职调查的实施程序，如降低对自证及文献证据的依赖的原则；不同账户的余额汇总及货币使用规则等。

6.2.2.5 术语的定义

该部分定义了本标准中的术语含义。

6.2.2.6 有效实施

为确保通用报告标准的有效实施，各辖区必须制定相关规则和行政程序，以有效执行和遵守上述报告和尽职调查程序。

6.2.3 CRS 应用的常见问题^①

OECD 维护并定期更新有关常用报告标准（CRS）应用的常见问题（FAQs, Frequently Asked Questions）清单。这些常见问题是从商业和政府代表处收到的。为确保实施的一致性，OECD 对这些问题的答案为 CRS 提供了进一步的准则说明。

常用报告标准（CRS）应用的常见问题（FAQs）清单包括以下部分。

6.2.3.1 通用报告要求

通用报告要求包括十个问答，以下列举出四个常见问题：

- 关于报告权益的价值：如果金融机构没有另外经常确定价值（例如不经常重新计算以报告给客户），应该如何报告权益的价值？

^① 资料来源：OECD 官网 <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/CRS-related-FAQs.pdf>

- 关于汇总和排除账户：在应用聚合规则时，是否需要包括被排除的账户？
- 关于账户持有人信息：报告金融机构如何报告一个没有姓名的个人？
- 关于报告托管账户的销售收入的贷记与支付：第一节中规定，如果是监管账户，则应报告支付或记入账户的金融资产出售或赎回所得款项的总额。那么在托管账户支付或贷记时，是否需要报告这些总收益？

6.2.3.2 通用尽职调查要求

通用尽职调查要求包括二十五个问答，以下列举出四个常见问题

- 关于书面证明：“标准”是否要求财务报告机构保留收集的“文件证据”的纸质副本作为其尽职调查程序一部分？
- 居住地址测试——关于手动审查记录证据的要求：“标准”中通过文件证据确认居住地址的要求是否需要手动审查账户？
- 居住地址测试——关于两个居住地址：是否可能在申请住所地址后，确定账户持有人有两个居住地址？
- 关于依靠 AML/KYC 识别控制人员的程序：对于总账户余额不超过 1,000,000 美元的现有实体账户，如果金融机构持有控制人姓名的信息，没有其他信息，根据适用的 AML/KYC 程序不需要收集这些信息，那么这些尽职调查和报告要求是甚么？

6.2.3.3 术语的定义

本板块共包括以下五个部分。

(1) 报告财务机构

该部分包括八个问答，此处列举三个问题

- 经济实体和现金池活动：CRS 对于主要从事不同于以下业务的相关实体，定期管理营运资金的实体的定义是什么？是否意指通过汇集主要从事金融机构以外的的业务的相关实体的现金结余（包括正，赤字现金余额（即现金池）），同时不向非相关实体的任何实体提供此类现金池服务，从而定期管理营运资金？
- 金融集团控股公司或财务中心：一个金融集团的控股公司或财务中心在什么情况下在 CRS 下可以被称为金融机构？

- 投资实体：在第三节 A（6）（a）中提到的实体在什么情况可以由作为保存机构，监管机构，指定保险公司或投资实体的另一实体进行管理

（2）非报告性财务机构

该部分包括三个问答，此处列举两个问题

- 中央银行、国际组织或政府实体的地位：中央银行、国际组织或政府实体同时被归类为非报告性财务机构和活跃 NFE 是否矛盾？
- 低风险不报告金融机构：低风险不报告财务机构的管辖范围与同美国签订的 FATCA IGAs 附件 2 的内容的关系是什么？

（3）财务账目：

该部分包括九个问答，此处列举三个问题

- 债务利息：根据“标准”规定，投资实体的财务账目为其债务和股权。那么债务利息的定义是什么？
- 被排除的账户：“标准”规定，如果第八节第（17）（c）项所述的附加要求得到满足，在被保险人达到 90 岁之前终止保险期限的人寿保险合同是被排除的账户。该标准可否被解读为排除长期人寿保险合同？
- 被排除的账户——休眠账户：作为低风险排除账户的示例，年终余额不超过 1000 美元的休眠账户。鉴于以 1000 美元的门槛为例，管辖区选择将休眠账户列为低风险排除账户在多大程度上可以提高阈值？

（4）可报告的账户

该部分包括七个问答，此处列举两个问题。

- 特定管理人员的报告：与报告金融机构居住在同一管辖范围的实体控制人需要报告吗？
- 被动非金融实体：根据定义，如果一个实体不到 50% 的收入是被动收入，并且不到 50% 的资产产生或被持有用于生产被动收入，则该实体是一个活跃的非金融实体。那么如果资产可以产生被动收入，但在有关期间实际上没有产生任何收入呢？

（5）杂项

该部分包括一个问答。

间接所有权的相关实体定义：为了确定实体是否与另一实体相关，根据标准要求，要验证实体是控制其他实体还是两个实体是否处于共同控制之下。同一条

款规定，这里所指的控制包括直接或间接拥有一个实体中超过 50% 的投票和价值。那么在另一实体中间接拥有投票权和一个实体的价值，所有权是否要按比例衡量？

（6）其他事宜

该部分包括一个问答。

数据保障——ISO-27000：该标准是指与保护数据有关的 ISO-27000 系列。因为该标准是该系列的一个要求，是否需要认证该项标准？

有关金融账户信息自动交换标准的更多信息，请访问：
www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard。

7. 阿拉伯联合酋长国成为加入《多边税收征管互助公约》的第 109 个管辖区^①

2017 年 4 月 21 日，阿拉伯联合酋长国驻法国大使 Muadid Hareb Mughair Al-Khaili 阁下于 OECD 巴黎总部签署了《多边税收征管互助公约》，参与签署仪式的人员还有 OECD 秘书长 Rintaro Tamaki。

由于人员、资本、货物和服务跨国流动加速，纳税人跨国经营的无国界性与税收管理有国界性之间的矛盾，造成税收管理的信息不对称，给开放经济条件下的税收征管带来严峻挑战。在此背景下，欧洲委员会和 OECD 于 1988 年 1 月 25 日在法国斯特拉斯堡共同制定了《多边税收征管互助公约》。该公约向两组织成员开放，于 1995 年 4 月 1 日生效。2008 年爆发席卷全球的金融危机之后，国际社会高度重视税收征管协作。2009 年 4 月，G20 伦敦峰会呼吁采取行动，打击国际逃避税。2010 年 5 月，经合组织与欧洲委员会按照税收情报交换的国际标准，通过议定书形式对《多边税收征管互助公约》进行了修订。修订后的公约向全球所有国家开放，2011 年 6 月 1 日开始生效。这一举措确保了发展中国家可以从一个新的更加透明的环境中受益。

《多边税收征管互助公约》共 6 章 32 条，规定的征管协作形式包括情报交换、税款追缴和文书送达。2013 年 7 月，G20 财长与央行行长会议支持 OECD 将《多边税收征管互助公约》框架内的税收情报自动交换作为全球税收情报交换

^①资料来源：OECD 网站 BEPS 专题新闻，
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/united-arab-emirates-become-the-109th-jurisdiction-to-join-the-most-powerful-multilateral-treaty-against-offshore-tax-evasion-and-avoidance.htm>

的新标准。所谓税收情报自动交换，是指各国税务主管当局之间根据约定，以批量形式自动提供有关纳税人取得专项收入的税收情报的行为，专项收入主要包括利息、股息、特许权使用费收入；工资薪金，各类津贴、奖金，退休金收入；佣金、劳务报酬收入；财产收益和经营收入等。

《多边税收征管互助公约》是加强国际税务合作的一个最有力工具。这是一项旨在通过开展国际税收征管协作，打击跨境逃、避税行为，维护公平税收秩序的多边条约。近年来，这一公约的影响力快速上升，正日益成为开展国际税收征管协作的新标准。它提供了税务方面的一切形式的行政援助：应要求交换涉税信息（EOIR，Exchange of Information on Request），自发交换，自动交换，国外税收检查，同步税务检查和协助税收信息收集，它是对纳税人权利保护的一个广泛的保障。

该公约也可以用于 BEPS 行动计划中与税收透明度相关的一些措施的迅速执行，如第 13 项行动计划-国别报告中的信息自动交换，以及第 5 项行动计划-税收裁决中的共享制度。该公约还是一个打击非法资金流动的一个强有力的工具。

每增加一个签署国，该公约的影响就增加一分。OECD 和 G20 国家发起了落实金融账户涉税信息的自动交换标准行动，《多边税收征管互助公约》也可以作为该行动的首要工具。该公约将确保阿拉伯联合酋长国履行自 2018 年开始第一次此类信息交换的承诺。

阿拉伯联合酋长国签署《多边税收征管互助公约》，成为该公约的第 109 个管辖区，对于建立一个更加透明更加公平的环境，具有重要的意义。阿拉伯联合酋长国将与国际社会一起加强税务合作。这也是该国响应国际社会反应，为解决其在税务合作方面存在的问题而迈出的重要一步。

❖ 税收政策分析栏目

8.OECD 发布《2016 工资税报告》^①

2017 年 4 月 11 日，OECD 发布年度出版物《2016 工资税报告》。报告的重点是介绍 2016 年雇员的税收/福利状况的新数据。报告通过计算“税楔”（Tax

^① 资料来源：OECD 网站，<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.htm>

Wedge) 来衡量每个 OECD 国家的个人所得税和社会保障税的水平, 税楔是针对一系列不同家庭类型和不同收入水平计算的。此外, 报告还将新数据与 2015 年的相应数据进行比较。

8.1 OECD 发布《2016 工资税报告》的背景

从 1999 年开始, 作为 OECD 的年度旗舰出版物,《工资税报告》提供了 OECD 成员国工资税的细节, 涵盖员工支付的个人所得税和社会保障税、雇主支付的社会保障税和工资税, 以及在职家庭的现金福利收入。报告说明了这些税收和收益如何在每个成员国计算, 并调查它们如何影响家庭收入。这些结果还能够对不同收入水平的单身人士和家庭的劳动力成本水平与整体税收和福利状况进行量化的跨国比较。报告还显示了八种不同家庭类型 (根据收入水平和家庭构成划分) 的劳动力成本的平均和边际有效税率。

8.2 《2016 工资税报告》内容概览^①

8.2.1 报告内容简介

根据报告, 在 2016 年, OECD 国家的平均劳动者的劳动税收总额连续第三年下降, 降至劳动力成本的 36%。下降是多年来的趋势, 部分扭转了全球经济危机之后几年的税收增幅。2013 年以来平均税收下降幅度有所下降的部分原因是一些国家为减少对劳动收入征税而进行的改革。例如在 2016 年由于比利时和奥地利的劳工税改革, 他们的税收收入大幅度下降。虽然在 2016 年 OECD 国家的平均税楔相对于 2015 年略有下降, 但除 14 个国家的税楔有所下降外, 20 个 OECD 国家的税楔实际略有增加。大部分的变化是由个人所得税改革推动的。

报告指出, 除智利和墨西哥之外, 在其他 OECD 成员国, 有子女的家庭的税楔低于没有子女但只有单一收入者的家庭。在 2016 年, OECD 平均的单一收入者家庭的税楔为 26.6%, 比单身劳动者平均税楔低近 10%。总体而言, 2015 年至 2016 年期间, OECD 国家中家庭和单身人士的税楔差距有所增加。

报告包含一个专题, 用于研究税收对员工投入技能的激励措施的影响。对于经历短期培训的典型工人来说, 个人所得税和员工社会保障税的综合影响降低了投资技能培训的动力, 使 OECD 国家平均技能投资的价值降低了 24.9%。

OECD 税收政策和行政中心(OECD's Centre for Tax Policy and Administration)

^① 资料来源: OECD 网站,

<http://www.oecd.org/newsroom/oecd-tax-rates-on-labour-income-continued-decreasing-slowly-in-2016.htm>

主任帕斯卡尔·圣·阿曼斯（Pascal Saint-Amans）说：“OECD 的平均工人劳动收入税收仍然略有下降，尽管这一下降部分是由少数几个国家的改革推动的。通过减少劳动收入税收来提升中低收入者的工作激励措施，仍然是鼓励包容性增长的重要途径。”

8.2.2 《2016 工资税报告》的关键发现

8.2.2.1 2016 年 OECD 平均税楔相对于 2015 年有所下降

综合 OECD 国家，2016 年的平均个人所得税和社会保障税的税楔为 36.0%，比 2015 年下降了 0.07%。

对于无子女的单身劳动者来说，平均税楔最高的国家为比利时（54.0%），德国（49.4%），匈牙利（48.2%）和法国（48.1%）；最低的是智利（7%），新西兰（17.9%）和墨西哥（20.1%）。

在 2015 年至 2016 年期间，35 个成员国中有 20 个国家税楔增加，14 个国家下降，而智利保持不变。个人所得税的改革是这 20 个国家中 16 个国家总税收税楔增长的主要原因。

只有一个国家（希腊）的税楔增幅超过一个百分点（1.06%），主要是由个人所得税和社会保障税的增长推动的。

有两个国家实现了一个百分点以上的跌幅，分别是奥地利（2.47%）和比利时（1.32%）。奥地利的变化主要是因为更低的个人所得税，而在比利时的变化则是由个人所得税和雇主社会保障税下降造成的。

在大多数国家，个人所得税的变化也是 2016 年税楔下降的主要原因。在冰岛和瑞士，社会保障税的变化也有所影响。减少的雇主社会保障税则是法国和意大利的主要因素。

8.2.2.2 有子女的家庭的税楔

在 2016 年，对于有两个子女的唯一收入者家庭，税楔最高的国家为法国（40.0%），而比利时、芬兰、希腊、意大利和瑞典的税楔在 38% 至 40% 之间。税楔最低的国家为新西兰（6.2%），其次是智利（7%），爱尔兰（8.3%）和瑞士（9.1%）。OECD 国家的平均水平为 26.6%。

在 2015 年至 2016 年间，对于有子女的唯一收入家庭的税楔增幅最大的国家为新西兰（1.24%）。跌幅最大的国家分别为奥地利（2.68%），葡萄牙（2.50%），

比利时（1.73%），匈牙利（1.60%）和爱尔兰（1.03%）。

在除智利和墨西哥以外的所有 OECD 国家，有子女的家庭的税楔低于没有子女的单身人士的税楔（智利的平均工资水平不满足支付个人所得税的条件，墨西哥则没有为有子女的家庭提供特殊的税收规定）。而这种情况在加拿大、捷克共和国、德国、爱尔兰、卢森堡和斯洛文尼亚则正好相反。

8.2.3 《2016 工资税报告》各章节内容概览^①

报告主要由 6 个章节、国际比较的图表以及附件构成：

第 1 章为概述，介绍了 2016 年 OECD 成员国劳动收入税收分析的主要结果。最重要的是税收楔子——衡量雇主的劳动成本与相应的净收入之间的差额——通过个人所得税加上雇员和雇主社会保障税，扣除相应福利，然后计算其与劳动力成本的百分比而求得。本章分析侧重于将没有子女的单身劳动者的平均收入与有两个孩子的单一收入者家庭进行比较。

第 2 章为“税收与技能”专题。本专题研究了劳动所得税制度如何为工人的人力资本和技能投资提供激励或抑制。对于从事短期培训的 32 岁单身员工的抽样案例，它为个人所得税技能投资和员工社会保障税提供了有效税率。与仅考虑个人所得税的情况相比，社会保障税增加了技能投资的税收负担。技能的税收负担与收入水平高低呈正相关：高收入者和技能投资回报率较高的人员以较高的有效率缴税。政策制定者应考虑分析劳务税收对技能投资的影响。

第一部分（国际比较）回顾了 2015 年和 2016 年的主要成果，分为 3 章。第 3 章回顾了 2016 年的主要结果，其总结在该部分末尾以图表的形式呈现；第 4 章介绍了 2016 年劳动收入税负评估的图形化说明；第 5 章回顾了 2015 年的主要结果，这些结果在本章结尾的表格中进行了总结，并将其与 2016 年的数据进行了比较。

第二部分（第六章）重点介绍 2000-2016 年税收负担的历史发展趋势。报告为每个经合组织国家提供了关于雇员支付的所得税、社会保障税、以现金转移形式获得的家庭福利、以及雇主在此期间支付的社会保障税和工资税等的详细信息。

第三部分列出了各个国家表格，其中包括了所考虑的工资水平和八种不同家庭类型的相关税负，以及每个税收/福利制度的描述。对于每个国家，详细的表

^① 资料来源：OECD，2016 工资税报告，2017 年 4 月 11 日

格之后都有税收/福利制度的描述。所有三十五个国家的表格格式都是类似的。每个表格的左侧页面是单身人士的税收状况，根据收入水平和子女数分为四种情况；表格右侧的页面则是已婚家庭的税收状况，也是分为四种情况，但根据是工资水平、子女数和收入者人数情况。所有表格均包括总工资收入、中央和地方政府征收的个人所得税的应纳税所得额、若干标准税额和应税现金转移、社会保障税（包括雇员和雇主支付的）、税收减免项目等。报告还提供了平均税率和边际税率的计算方法。

附件描述了报告所采用的方法及其局限性。在研究方法部分，提及了一些报告中所使用概念的定义、8 种不同家庭类型的划分、所有经济活动的国际标准划分、总/平均工资的计算方法、税金计算、数据来源等。

8.3 《2016 工资税报告》发布的影响

《2016 工资税报告》通过计算税楔来衡量每个 OECD 国家的个人所得税和社会保障税的水平，提供了 OECD 成员国工资税的细节，给出了各国税楔数据的详细比较，并调查它们如何影响家庭收入，同时报告还指出了税收政策对于技能投资的影响，为各国的税收领导人提供了税收决策的参考。

8.4 附表

表 8-1 各国税楔对比表

单位：%

国家	2016 年税楔	相对于 2015 年的变化			
		税楔	所得税	雇员社会保障税	雇主社会保障税
OECD 平均水平 (未加权)	36	-0.07	-0.09	0.04	-0.01
比利时	54	-1.32	-0.8	0.07	-0.59
德国	49.4	0.05	-0.12	0.17	0
匈牙利	48.2	-0.78	-0.78	0	0
法国	48.1	-0.34	0.19	0.17	-0.7
意大利	47.8	-0.08	0.02	0.01	-0.11
奥地利	47.1	-2.47	-2.4	-0.06	-0.01
芬兰	43.8	0.22	-0.6	0.38	0.44
捷克共和国	43	0.19	0.19	0	0
瑞典	42.8	0.21	0.21	0	0
斯洛文尼亚	42.7	0.09	0.09	0	0
拉脱维亚	42.6	0.1	0.1	0	0
斯洛伐克共和国	41.5	0.12	0.12	0	0
葡萄牙	41.5	-0.6	-0.6	0	0
希腊	40.2	1.06	0.67	0.2	0.19
西班牙	39.5	0.09	0.09	0	0

爱沙尼亚	38.9	-0.12	-0.12	0	0
卢森堡	38.4	0.05	0.12	0.01	-0.08
土耳其	38.1	-0.09	-0.09	0	0
荷兰	37.5	0.4	-0.42	0.35	0.47
丹麦	36.5	0.02	0.09	0	-0.07
挪威	36.2	-0.4	-0.4	0	0
波兰	35.8	0.05	0.05	0	0
冰岛	34	-0.21	-0.07	-0.02	-0.12
日本	32.4	0.12	0.01	0.06	0.06
美国	31.7	0.15	0.19	0	-0.05
加拿大	31.4	-0.13	-0.17	0.01	0.02
英国	30.8	-0.03	-0.11	0.04	0.04
澳大利亚	28.6	0.23	0.23	0	0
爱尔兰	27.1	-0.24	-0.24	0	0
韩国	22.2	0.18	0.13	0.02	0.02
以色列	22.1	0.57	0.41	0.02	0.13
瑞士	21.8	-0.05	-0.01	-0.02	-0.02
墨西哥	20.1	0.33	0.35	0	-0.02
新西兰	17.9	0.33	0.33	0	0
智利	7	0	0	0	0

数据来源：OECD，2016 工资税报告，2017 年 4 月 11 日

注：1.国家顺序按照税楔降序排列；

2.由于四舍五入，各国税楔相对于 2015 年的变化中，后 3 列之和可能不等于总税楔的变化。

表 8-2 2016 年各家庭类型税楔

单位：%

收入级别档位 名称	单身无子女人士			有 2 个孩子的单 身人士	有 2 个孩子的已婚家庭			无子女已婚 家庭
	67%	100%	167%	67%	100-0%	100-33%	100-67%	100-33%
OECD 平均	32.3	36	40.4	16.6	26.6	28.2	30.9	32.8
OECD 欧洲 22 国 平均	37.7	41.7	46.2	20.7	30.8	32.3	35.5	38
澳大利亚	23.4	28.6	34.1	-1.1	18.1	24.4	26.5	24.4
奥地利	42.8	47.1	50.8	27	36.5	36.3	39.6	43.4
比利时	47.5	54	59.9	33.6	38.6	38.8	46.4	45.2
加拿大	26.5	31.4	32.7	-14.9	11.9	20.5	24.7	28.3
智利	7	7	8	6.1	7	4.6	6.6	7
捷克共和国	40.2	43	45.2	25	27.2	33	35.8	40.6
丹麦	34.3	36.5	42.4	7.7	26.1	29.8	31.9	34.5
爱沙尼亚	37.8	38.9	39.8	21.2	28.1	31.5	33.3	38
芬兰	37.9	43.8	49.8	27.5	39.2	36.1	38.6	39.6
法国	43	48.1	54.4	24.5	40	37.5	42.6	42.7
德国	45.3	49.4	51.4	31	34	38.8	42.4	45.2
希腊	36.1	40.2	45.8	31.7	38.3	37.8	38.3	38.9
匈牙利	48.2	48.2	48.2	25.3	33.7	37.3	39.5	48.2
冰岛	30.5	34	38.7	21.6	23.9	29.6	32.6	30.6
爱尔兰	21.2	27.1	38	-18.8	8.3	13.4	19.1	19.9

以色列	15.1	22.1	31.3	-0.4	19.4	16.3	15.7	18.4
意大利	40.8	47.8	54.1	25.3	38.6	38.4	41.5	42.7
日本	31	32.4	35	24.9	27.1	28.5	29.4	31.6
韩国	19	22.2	24.5	17	20	19.6	19.8	20.9
拉脱维亚	41.8	42.6	43.3	25.5	31.7	33.6	35.7	41.8
卢森堡	31.2	38.4	45.3	7.5	16.1	20.5	26.3	29.5
墨西哥	15.3	20.1	23.1	15.3	20.1	18	18.2	18
荷兰	30.6	37.5	42.1	7.6	32.2	27.9	29.8	32.8
新西兰	13.6	17.9	23.6	-13	6.2	13	16.7	16.5
挪威	33.2	36.2	42	22	31.6	30.8	32.8	33.5
波兰	35.1	35.8	36.4	29.6	30.8	32.1	33.1	35.1
葡萄牙	36.3	41.5	47	21.4	28.2	29.8	35.9	36.2
斯洛伐克共和国	39	41.5	43.5	27.8	28.9	31.9	36	37.7
斯洛文尼亚	38.7	42.7	46.1	10.4	23.9	30.9	34.3	40.2
西班牙	35.9	39.5	43.7	24.4	33.8	35.6	36.4	36.6
瑞典	40.8	42.8	51.4	33.6	38	37.4	39.1	41.1
瑞士	19	21.8	26.3	3.9	9.1	12.1	15.2	19.6
土耳其	35.5	38.1	42	33.9	36.4	35	36.4	35.8
英国	25.9	30.8	37.3	6.2	25.8	22.4	26.2	25.8
美国	29.3	31.7	36.5	12.7	20.8	24.5	26.5	29.2

数据来源：OECD，2016 工资税报告，2017 年 4 月 11 日

注：1.收入级别以相对于平均工资的百分比表示；

2.已婚家庭默认为两个收入者，级别划分以各自收入相对于平均工资的百分比表示。

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

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

邮箱：120286069@qq.com