

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 9 期



2017. 10. 25

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 蔡春光

参与：雷智驭 刘雨朦 胡婷元 阮斯蒙

贺越 周颖 史良 周翌 张宁

目 录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1.OECD 发布新的 IT 工具和指南以支持交换税务信息政策	4
2. OECD 发布《国别报告：有效执行手册》和《国别报告：有效税收风险评估手册》	8
3.OECD 邀请公众针对数字经济的税务挑战发表意见	12
4. OECD 发布关于改进税务争议解决机制的 BEPS 最低标准实施情况的第一次同行评 审报告	16
5. OECD 代表团与乌克兰政府代表探讨实施新的国际税收标准	19
❖ 信息交换栏目	20
6. 税收管理论坛召开全体会议讨论数字和共享经济背景下信息交换、税收确定性和税 务合作问题.....	20
❖ 税收政策分析栏目	21
7. OECD 发布《税制改革趋势报告 2017》	21
8.OECD 发布《企业税的三个维度：法定纳税义务，法定汇款责任和税负归宿》	24
9.OECD 发布《税收合规环境变化与审计的作用的报告》	28
10.OECD 发布《2017 年税务管理报告》	38
❖ 税收与犯罪栏目	47
11.OECD 发布《影子经济的光辉：机遇与威胁》	47

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1.OECD 发布新的 IT 工具和指南以支持交换税务信息政策^①

2017 年 9 月 20 日，OECD 发布了一些更新的和全新的 IT 工具和指南，其目的在于支持通用报告标准（CRS ,Common Reporting Standard）下的税务信息交换、国别报告（CbC, on Country-by-Country）中会出现的税务信息交换以及与税收裁定（ETR, Exchange On tax Rulings）相关的税务信息交换的技术实施。

1.1 文件发布背景

为了对通用报告标准下的税务信息交换、国别报告中会出现的税务信息交换以及与税收裁定相关的税务信息交换的技术实施提供支持，OECD 在 9 月 20 日发布了一些新的 IT 工具。OECD 方面很乐意地表示，除了本次发布的几项 IT 工具之外，一项具有更强的专用性、针对性的可扩展标记语言计划和用户指南也已经发展和构建完成，该计划和用户指南的目的，是为了能够给在国别报告和税收裁定中获取信息提供更加具有结构性的反馈。

国别报告和税收裁定的信息可扩展标记语言计划，将使得税收行政部门在面对那些发生频率较高的错误时，可以提供更加具有结构性的反馈给错误信息的发送者。同样的，对于给通用报告标准提供相关信息的用户指南方面也做出了一些细微的调整，其目的是在技术层面能够更好地对结构性反馈过程进行说明。

1.2 文件内容

本次 OECD 网站上共给出了 5 种 IT 工具的介绍，分别为国别报告可扩展标记语言计划及用户指南、税收裁定可扩展标记语言计划及用户指南、国别报告报告状态信息可扩展标记语言计划及用户指南、税收裁定状态信息可扩展标记语言计划及用户指南、通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划及用户指南，以下将选择对其中 3 种有代表性的主要 IT 工具指南进行简要介绍。

1.2.1 国别报告的可扩展标记语言计划：税收行政的用户指南（版本 1.0.1）

1.2.1.1 国别报告可扩展标记语言简介

OECD 关于税基侵蚀和利润转移的行动计划中，第 13 条对该方面的发展做

^① OECD 税基侵蚀和利润转移专栏

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-it-tools-to-support-exchange-of-tax-information-policies.htm>

出了要求：“在关于转让定价记录方面需要有一些规定来提高透明度，这样税收行政部门才能更好地开展工作，同时还要把企业的遵从成本考虑在内。”需要发展和完善的规定中将会包括这样一项要求，那就是大型跨国集团需要根据公共的模板来提供相关部门所需的一切信息，包括他们收入的全球分配、经济活动以及各个国家间缴纳的税收。

为了对这一要求作出回应，目前已经形成了一项关于转让定价记录的三阶段标准化方法：包括对于那些年度经审核集团收入达到或超出 75000 万欧元（或者用本国货币衡量处于类似水平）的 MNE，需要填写一份国别报告。这份报告将会记录年度或者每一纳税期间进行贸易往来所产生的收入、税前利润、已交和应交所得税。这份报告还要求大型跨国集团报告雇员数量、所在地、累积净利润以及在每一纳税年度的有形资产等。最后，这份报告要求大型跨国集团识别出集团内每一个实体，在纳税年度期间所从事的业务，还要提供一份每一常设机构参与的商务活动的说明。该报告的目标可以在附件 C 中找到。

国别报告应当在报告实体所属的税收管辖区内填写并上报，并且根据政府对政府机制（例如在税收问题上的相互行政协助多边会议等）的规定通过信息自动交换系统进行不同管辖区之间的共享。在受限的环境下第二层次的机制，包括本地区的备案等可以被当做备份使用。为了使国别报告的转移和规范化使用更加便利，也为了适应电子化的准备、填写和交换工作，现行的国别报告可扩展标记语言计划和用户指南已经得到了进一步的发展。目前的该计划是以数据结构存在的，可以进行电子化保存也能进行信息发送。可扩展标记语言（XML, extensible markup language）为了达成上述目的正被广泛使用。而这项用户指南解释了需要被包含在需要在国别报告可扩展标记语言计划 1.0.1 版本中的每一个国别报告数据元素中所要求的信息。这项指南当中也通过包含了一个可以自动运行的文件，来进行关于数据信息应如何做出更正的指导说明。

跟国别报告可扩展标记语言计划的最初版本（v.1.0）相比，这一版本增加了对于无国籍实体和无国籍收入的编码指派，同时也增加了新的价值国别报告 611 来具体化 MNE 集团的名称来作为额外的信息组成部分。在该用户指南中用到的所有被资本化的词语的定义都会在税基侵蚀与利润转移法案第 13 项规定的最终版本报告中找到。

1.2.1.2 国别报告用户指南与国别报告可扩展标记语言计划间的关系

关于国别报告用户指南与国别报告可扩展标记语言计划间的关系大致如下：用户指南被根据该计划从逻辑上分成了几部分，并用来提供特定的数据组成部分方面的信息。国别报告可扩展标记语言计划的信息分块基本上是这样的：带有发送者、接收者、信息类型和报告区间信息的消息标题；用来识别每个常设机构的身份验证信息；国别报告可扩展标记语言计划的主体，就像国别报告模板中列出的那样，包括报告实体及常设机构的值得报告的信息，以及大型跨国集团集团业务活动的汇总结果。这其中的信息可以分为两类：“需要确认”的部分必须在报告记录的所有数据中均显示，并且可以采取自动的确认检查机制。发送者必须利用可扩展标记语言的工具来从技术方面确认这部分的信息都填列完整，如果没有的话，报告是需要做出修改的。接收方也需要对这类信息做出同样填列完整的判断；另外一些部分显示的是“选填”，意味着原则上来说它们需要在国别报告报告中填列，但仅限于部分情况下。结果就是，因为选填的部分在大多数情况下是需要列示的，所以并没有一种简单地 IT 确认程序来对此进行检查。第五部分和第六部分分别包括进一步的信息和修正的音译。国别报告用户指南的附录 A 展示了带有所有组成部分的国别报告可扩展标记语言计划的图形版本，附录 B 则包括了命名空间的词汇表。

1.2.2 税收裁定交换的可扩展标记语言计划：税收行政的用户指南（版本 1.0.1）

1.2.2.1 税收裁定交换的可扩展标记语言计划简介

本用户指南的主要组成部分如下：缩略词及首字母缩略词介绍、导言、税收裁定交换可扩展标记语言计划的信息、附录 A（主要是税收裁定交换可扩展标记语言计划的图表版本）、附录 B（命名空间的词汇表）以及附录 C（OECD BEPS 第五项规定关于裁定交换的信息模板）。

本用户指南首先对特定纳税人需要被进行税收裁定的 6 种情况做出了说明（具体情况分类请参考指南原文）。随之欧盟在该方面的框架结构进行了介绍，并说明自 2017 年 1 月 1 日起之后发布的自动信息交换裁定可以参照欧盟标准执行，在此之前的则需视其具体发布、修改及更新时间进行处理。接下来该指南对税收裁定信息交换的特点和目标进行了介绍，其主要内容如下：这一税收裁定信息交换计划及其相关的用户指南设计的目的，是为了使同处 OECD 和 EU 框架下的税收裁定信息交换能够更顺畅和统一执行，并且能够适应在同一计划里、两种框架下的电子化准备、填写和交换。该计划与国别报告一样，也采用可扩展标记

语言的方式，用户指南中则解释了在税收裁定信息交换报告中每一模块里需要包含的信息。税收裁定信息交换可扩展标记语言计划建立在这样的前提下：不管是在 EU 还是 OECD 框架下均有需要提交的一套共同数据，而某些进一步的项目仅在只在 EU 框架下进行的信息交换中才需要填写。这些项目在之指南中均有标明，并且在 EU 的信息构成中进行了重新组合。

1.2.2.2 税收裁定用户指南与税收裁定可扩展标记语言计划间的关系

关于税收裁定用户指南与税收裁定可扩展标记语言计划间的关系，其内容与国别报告部分非常类似，用户指南也起辅助和解释说明的作用，其报告信息也分为“需要确认的部分”和“选填”两部分，故在此不再赘述，详情请参考国别报告部分的内容介绍或税收裁定用户指南原文件。

1.2.3 通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划：税收行政的用户指南（版本 1.0.1）

1.2.3.1 通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划简介

本用户指南的主要组成部分如下：缩略词及首字母缩略词介绍、导言、第一部分：通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划的信息、附录 A（通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划的图表版本）、附录 B（命名空间以及常用术语词汇表）以及第二部分：通用报告标准状态信息的错误代码。

从 IT 的角度来说，各国当局将会依赖通用报告标准可扩展标记语言计划来进行国家间的信息交换，而且在很多情况下也可以通过该计划从本国的财政部门获取信息。但是可能由于错误的文件准备或者是不完整、不精确的信息记录等原因，从通用报告标准可扩展标记语言计划中获得的信息可能会包含错误，OECD 方面也已着手准备打造一项通用的可扩展标记语言计划，能够使需要这些信息的当局可以结构性地应对这些问题。为此，这项 IT 工具中包含了通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划，而且还有用户指南，其中列明了在使用可扩展标记语言计划时需要注意的指导原则。同时，使用该计划的接收方在收到信息之后，可以向发送方反馈文件中是否发现了错误。通用报告标准计划另外的一个功能是，如果接收方没有权限打开或者使用接收到的文件，那么也会显示出现错误。

通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划除能够增加各国当局间的沟通之外，还可能被一国当局用来给本国的财政机关提供状态信息。在这种情况下的特殊指导说明在用户指南中已经用斜体字和括号进行了标注。另外需要注意的

一点是，尽管通用报告标准状态信息可扩展标记语言计划就包含了错误的原始通用报告标准信息对其发送者提供结构化的信息，但是该计划并不会提出实质性的进一步要求或者是定性反馈，就此而言，各国当局还是应当依靠常规的双边沟通方法来解决。

1.2.3.2 通用报告标准用户指南与通用报告标准可扩展标记语言计划间的关系

关于通用报告标准用户指南与通用报告标准可扩展标记语言计划间的关系，其内容与国别报告部分非常类似，用户指南也起辅助和解释说明的作用，其报告信息也分为“需要确认的部分”和“选填”两部分，故在此不再赘述，详情请参考国别报告部分的内容介绍或通用报告标准用户指南原文件。

1.3 文件发布的意义

OECD 发布的此次关于支持在通用报告标准下的税务信息交换、在国别报告中会出现的税务信息交换以及与税收裁定相关的税务信息交换的技术实施的 IT 工具，及使用指南说明主要是为了各国在进行税收信息交换的时候能够使用统一和规范的工具帮助它们开展工作，通过使用这些通用的 IT 工具不仅可以简化各相关单位的工作量，提高工作效率，也能够跨国信息交换时避免由于不同的处理方式而产生更高的成本。

2. OECD 发布《国别报告：有效执行手册》^①和《国别报告：有效税收风险评估手册》^②

2017 年 9 月 29 日，OECD 发布了两项国别报告的补充手册，分别为《国别报告：有效执行手册》和《国别报告：有效税收风险评估手册》。《国别报告：有效执行手册》是各国在引入国别报告时需要牢记的关键要素的实用指南，包括国别报告的备案、交换和使用有关的技术问题以及各国税务机关需要处理的实际问题。《国别报告：有效税收风险评估手册》主要向各税务当局介绍了如何将信息纳入国别报告的税务风险评估过程中，如何使用国别报告确定纳税风险指标的类型，以及在风险评估过程中可能面临的挑战。

2.1 发布背景

^① 资料来源：OECD 网站，《国别报告：有效执行手册》，
<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.htm>

^② 资料来源：OECD 网站，《国别报告：有效税收风险评估手册》，
<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.htm>

在经济全球化的今天，存在着大量跨国企业集团，集团间关联企业之间的交易会存在税务风险，转让定价是其中一种常见的方式。转让定价是指关联企业之间在销售货物、提供劳务、转让无形资产等时制定的价格。在跨国经济活动中，利用关联企业之间的转让定价进行避税已成为一种常见的税收逃避方法，其一般做法是：高税国企业向其低税国关联企业销售货物、提供劳务、转让无形资产时制定低价；低税国企业向其高税国关联企业销售货物、提供劳务、转让无形资产时制定高价。这样，利润就从高税国转移到低税国，从而达到最大限度减轻其税负的目的。为了防止国际范围内的税基侵蚀和利润转移，OECD 开始了 BEPS 行动计划，该计划围绕保持跨境交易相关国内法规的协调一致、强化已有国际税收规则中的实质性要求、提高税收透明度和确定性这些工作重点，将 G20、OECD 以及部分发展中国家、区域性税收组织和国际组织纳入共同参与国际税改的队伍中来。在 BEPS 行动计划中，第 13 项行动计划《转让定价文档和国别报告》的进展可能超出了其他大部分行动计划。国别报告是税务机关实施高级别转让定价风险评估，或者评价其他税基侵蚀和利润转移风险的一项工具，是转让定价工具包中重要的组成部分。^①

国别报告是税务管理部门的一项强有力的工具，它为税务当局提供了在其管辖范围内对跨国公司税务进行全球化监管的机会。国别报告是在考虑税务管理部门的情况下设计的，税务机关应积极利用这一信息进行高层次的风险评估，并作为在税务审计过程中进行查询的依据。国别报告本身并没有提供证据证明跨国公司集团存在 BEPS 问题，但通过国别报告，了解到跨国公司的主文件、本地文件和税务机关可获得的其他信息，从而可以进行判断。因此，《国别报告：有效执行手册》的发布可以帮助税务当局更合适地处理国别报告中的有效信息。

除此之外，每个税务当局必须确定如何最好地利用国别报告进行税务风险评估，同时应考虑其现有的风险评估框架、资源和优先事项。这包括确定在完成风险评估之后应采取的适当行动，以及触发税务审计或其他履约活动的潜在税务风险的程度或性质。由此，《国别报告：有效税收风险评估手册》应运而生。^②

2.2 手册内容

^① 资料来源：OECD 网站，<http://www.oecd.org/ctp/beps/beps-action-13-oecd-releases-国别-reporting-implementation-status-and-exchange-relationships-between-tax-administrations.htm>

^② 资料来源：OECD 网站，《国别报告：有效税收风险评估手册》，<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>

2.2.1 《国别报告：有效执行手册》内容^①

《国别报告：有效执行手册》是各国在引入国别报告时需要牢记的关键要素的实用指南，共包括 5 个章节和一份附件。

第一章概述了国别报告和《国别报告：有效执行手册》出台的背景及近年来的发展情况。

第二章介绍国家在国内法律框架下提交和使用国别报告时应考虑的关键要素，这些关键要素主要来自于 BEPS 第 13 项行动所公示的示范立法。本章重点描述了各国税务当局应当具备的框架，以防止在国别报告中记入不恰当的信息，此外，本章还讨论了由代理实体提交国别报告的情况，以及根据最低标准实行管辖权地备案的条件。

第三章探讨了有关实施和交换国别报告的国际框架的问题，其中参照了《执行方案》中所载的有关主管当局的示范协定，重点关注各司法管辖当局之间建立的有效多边协定。

第四章着眼于国别报告的操作方面，如确定在一个国家提交国别报告所需的实体机制，处理国别报告以及对跨国公司的违规行为实施有效制裁的重要性。

第五章讨论了为更好地使用国别报告而提供指导的好处，包括对纳税人和税务机关工作人员进行培训和指导的重要性。

手册附件主要是关于适当使用国别报告所载信息的指南，该指南解释了“适当使用”的定义和税务当局不当使用报告的后果，具有较完整的规范性，因此，也可作为一份独立出版物印发。

2.2.2 《国别报告：有效税收风险评估手册》内容^②

《国别报告：有效税收风险评估手册》是关于如何在税务管理中实施有效风险评估的指导文件，共包括 7 个章节和一份附件。

第一章概述国别报告，跨国公司对税务风险的态度以及当前税务当局的高级别风险评估情况。

第二章描述税务风险评估在税务管理中的作用，有效风险评估系统的核心特征以及不同国家采用的方法和实例。

^① 资料来源：OECD 网站，《国别报告：有效执行手册》，
<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.htm>

^② 资料来源：OECD 网站，《国别报告：有效税收风险评估手册》，
<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.htm>

第三章是对于国别报告中所载信息的说明，这些说明有助于各国税务当局交换国别报告，加强对跨国公司的税务管理。

第四章探讨如何将国别报告纳入税务机关风险评估框架，以及国别报告确定的一些主要的潜在税收风险指标的描述。

第五章涉及税务当局在使用国别报告时可能面临的挑战，具体包括数据信息的数量、可比性，以及在引入国别报告后的过渡等问题。

第六章列示税务当局应考虑的数据来源，包括主文件和地方文件、税务机关持有的其他资料、其他政府来源提供的资料、公开可用信息和商业数据等。

第七章展示如何使用国别报告进行税务风险评估，国别报告信息是评估高税收风险的有力工具，但并不完全是转让定价和跨国公司从事 BEPS 是否合理的确凿证据。因此，税务当局还应执行法规遵从性操作，采取税务审核等必要的后续步骤。

手册附件是一份国别报告的范本，具体包括第四章所述的税务风险指标的摘要，和举例说明如何将跨国公司的国别报告用于高级别税务风险的评估。

2.3 意义和影响

国别报告制度对各国税务管理部门影响较大：一是、税务管理部门能够全面掌握大型跨国企业全球价值分布，增加了获取避税线索和可比数据的来源；二是、国别报告制度倒逼税务管理部门向企业提供更多的转让定价评估服务，使得各国税务管理部门更加深度地参与到全球税源的竞争之中；三是、使税务管理部门面临更多的反避税调查和管理工作。

国别报告制度将对跨国企业产生深远的影响：一是、避税筹划更加隐蔽，税收筹划风险显现；二是、披露程度的差异会增加跨国企业的报送负担；三是、不同国家受国别报告影响的企业面不同。^①

《国别报告：有效执行手册》是一份有助于各国将国别报告纳入国内税收管理框架和国际税收治理的实用指南，该手册展示了国别报告是税务管理的重要工具，但同时也提醒使用者注意，如果国别报告被孤立使用，可能会存在得出简单化甚至误导性结论的风险。《国别报告：有效税收风险评估手册》则有助于各税受当局更审慎全面地将国别报告用于高级别税收风险评估中，加强对跨国企业转

^① 资料来源：OECD 网站，<http://www.oecd.org/ctp/beps/beps-action-13-oecd-releases-国别-reporting-implementation-status-and-exchange-relationships-between-tax-administrations.htm>

移定价和与 BEPS 有关的风险甄别和鉴定，提高国内外税务管理能力。以上两份手册的结合使用可促进国别报告制度的推进，提升跨国企业的税务透明度，使大型跨国企业利用税收系统漏洞来避税的难度增加，从而促进国际税务合作。^①

3.OECD 邀请公众针对数字经济的税务挑战发表意见^②

2017 年 9 月 22 日，作为数字经济工作小组（TFDE，Task Force on the Digital Economy）正在进行的一部分工作，针对在数字化所引起的税收挑战和与应对这些挑战有关的潜在选择，OECD 正在征求公众意见。

投诉请求概述了 BEPS 第 1 项行动报告中关于数字化税收挑战的工作背景，并就数字化对商业模式和价值创造，税收制度的挑战和机遇，BEPS 执行措施提出意见，以及为解决数字化带来的直接税收挑战的潜在选择。

3.1 背景

作为 OECD/G20 税基侵蚀与利润转移（BEPS，Base Erosion and Profit Shifting）一揽子计划中的一部分，于 2015 年 10 月针对数字经济的税收挑战发布了“第 1 项行动计划”。这份由 TFDE 制定的报告随后于 2015 年 11 月得到 G20 领导人的批准，以及 100 多个参加了“包容性框架”的国家和地区的批准。

该报告称，数字化和一些由此产生的商业模式对国际税收带来了一些挑战。不过，报告还表示由于数字化日益普遍的性质，将数字经济与其他经济因税收目的而割裂开是困难的，甚至是不可能的。

数字化的一些主要特征只是会加剧 BEPS 的风险，而数字化和由此产生的商业模式不会产生独特的 BEPS 问题。2015 年报告的结论是，预计执行 BEPS 方案，特别是 BEPS 行动第 3 项、第 6 项、第 7 项、第 8-10 项行动将大大解决数字化加剧的 BEPS 问题。不过，报告还指出，数字化经济给决策者带来了一系列更广泛的直接和间接税收挑战。这些挑战与直接税收目的相关，尤其是间接税收环境中从跨境交易（特别是企业和消费者之间）中收取增值税。

为应对广泛的国际税收挑战，2015 年报告审议了一些税收政策选择。在直接征税的情况下，2015 年报告考虑了“重大经济存在”，对某些类型的数字交易

^① 资料来源：《国别报告：有效执行手册》，

<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf>

^② OECD 网站，BEPS 专栏，

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-invites-public-input-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

使用预提税新税收概念，以及“数字均衡征税”。尽管只要它们尊重现有的税收协定和国际义务，各国可以在其国内法中采用任何这些备选方案作为对 BEPS 的额外保障措施，但不建议采用这些备选方案。在间接税领域，国际增值税/消费税准则已经更新，为各国从跨境企业对消费者（B2C）交易中更高效收取增值税提供了依据。

2017 年 1 月，“BEPS 包容性框架”批准了 TFDE 针对未来税收和数字化工作的新任务，预计到 2018 年底将出具一份中期报告，到 2020 年将提交最终报告。2017 年 7 月，在德国汉堡举行的 G20 首脑会议上，G20 领导人重申支持 OECD 的税收和数字化工作（G20 领导人宣言）。这一行为遵循了 G20 集团财政部长于 2017 年 3 月在巴登—巴登的要求，即 TFDE 在 2018 年 4 月向 G20 集团财政部长提交一份关于数字化税收的影响的中期报告。另外，G7 财政部长 2017 年 5 月在巴里会晤时表示强烈支持 TFDE 的工作。

3.2 征求意见的要求^①

3.2.1 数字化，商业模式和价值创造

3.2.1.1 问题一

数字化进程已经成为经济发展和增长的主要动力之一。请描述这一过程对商业模式的影响，以及这些变化的性质（例如价值创造，组织，供应链和成本结构的手段和位置）。

3.2.1.2 问题二

高度数字化的商业模式通常非常依赖无形资产进行活动。知识产权在高度数字化的企业中扮演什么角色，以及对不同类型的商业模式有哪些重要的知识产权类型（例如专利，品牌，算法等）。

3.2.1.3 问题三

数字化创造了新的机会，实现了远程销售，即不在现实市场中对客户进行销售活动。如何在不同程度的数字化商业模式中组织销售业务？驱动远程销售模式的相关业务考虑是什么，哪些是最流行的远程销售模式（而不是本地销售模式）？

3.2.1.4 问题四

数字化允许企业以前所未有的程度收集和使用跨国数据。数据收集和分析在不同的程度数字化商业模式中的作用是什么，以及正在收集和分析哪些类型的数

^① <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-challenges-digital-economy-request-for-input.pdf>

据？

3.2.1.5 问题五

在某些情况下，企业已经围绕他们的在线平台开发了一种方式，鼓励来自不同司法管辖区的用户和客户的积极参与。这种全球（或跨国）用户网络的建立和运营是否属于数字化商业模式的新特征，对于创造价值的潜在影响是什么？

3.2.1.6 问题六

经济数字化是一个不断演变的过程。请描述由于信息和通信技术的进步（例如人工智能，3D 打印），您将来如何看待未来发展的商业模式。

3.2.2 税收制度的挑战与机遇

3.2.2.1 问题一

目前的国际税收框架遇到什么问题？（例如法律，行政负担，确定性）

3.2.2.2 问题二

数字化为当前国际税收体系提出了一系列挑战和机遇。高度数字化商业模式及其价值链对税收政策的影响是什么？这些商业模式对现有税基，税收制度结构以及国家之间的税收权利分配有什么影响？对营业利润征税是否具有特定的影响？数字技术创造了什么机会改善税收管理服务和合规战略？

3.2.3 实施 BEPS 行动方案

尽管现在尚处于执行 BEPS 方案的早期阶段，各种 BEPS 措施（特别是与数字经济特别相关的措施，如 BEPS 行动第 3 项、第 6 项和第 7 项和第 8 至 10 项行动）如何处理 BEPS 的风险，以及数字化带来的更广泛的税收挑战？请随时用现实生活中的例子说明这些影响来佐证其观点。

越来越多的国家实施了与 BEPS 一揽子协议中与增值税（VAT）/货劳税（GST）相关的新准则和实施机制，以平衡国内和国外无形资产供应商之间的竞争环境。您从实施这些模式得出什么经验（例如合规性，对业务运营的影响）？这方面的最佳做法有哪些例子？

3.2.4 解决更广泛的直接税收政策挑战的选择

2015 年报告概述了解决数字化带动的更广泛的直接税收挑战的若干潜在选择。请确定描述与这些选择相关的具体挑战（例如实施的难易程度、合规性、中立性）。这些选择的优点和缺点包括从行政和经济角度出发，以及通过税收政策设计来解决或缓解一些缺点？特别是对以下具体问题提出意见：

第一点：税收关系“重大经济存在”概念

（一）哪些交易应包括在其范围内？

（二）如何衡量和确定数字存在？

（三）如何将有意义的收入归因于重大的经济存在，以及这种方法如何与适用于传统常设机构的现有转移定价规则和利润归属规则相互作用？

（四）在实践中如何有效和有效地实施这种措施？

第二点：某些类型数字交易的预提税

（一）哪些交易应包括在其范围内？

（二）如何减轻对总体税基的负面影响？

（三）如何减轻双重征税的威胁呢？

（四）在实践中如何有效和有效地实施这种措施？

第三点：数字均衡征费

（一）哪些交易应包括在其范围内？

（二）如何减轻对总体税基的负面影响？

（三）如何减轻双重征税的威胁呢？

（四）在实践中如何有效的实施这种措施？

各国已经提出一些其他税收措施，旨在解决高度数字化商业模式带来的直接税收挑战（例如转移利润税、新的预提税、流转税）。

（一）这些方法的优点和缺点是什么？在可能的情况下，请分享这些方法的实施中的任何直接经验（例如合规性，对业务运营的影响）。

（二）通过税收政策设计，如何解决或减轻这些方法的一些缺点？

（三）这些单边和不协调的方法对国际税收的确定性和复杂程度的具体影响是什么？

3.3 目的和意义

如何应对数字化带来的直接税收挑战这一问题上缺乏全球共识，越来越多的国家已经开始逐步实施单边和不协调的国内措施，对数字化活动和高度数字化的商业模式征税。一些国家已经实行了“转移利润税”和“均等征税”等单方面措施，而其他国家已经宣布实施了这些措施，或正在考虑在不久的将来引进这些措施。最近在塔林，遵照法国，德国，意大利和西班牙的倡议，十个欧盟国家（其中包括奥地利，希腊，葡萄牙，保加利亚，罗马尼亚和斯洛维尼亚）的财政部长要

求欧盟委员会探索基于欧盟法律兼容的选择，基于“均衡税”概念对数字公司税收（链接到政治声明）。

在这方面，为了支持 G20 财政部长的临时报告（见纲要），TFDE 于 2017 年 11 月进行公开咨询，并就一些关键问题寻求公众的意见。通过这种方式对数字经济时代下诸多挑战的税务工作提供有效建议。

OECD 将于 2017 年 11 月 1 日星期三上午 9 时 30 分（太平洋时间）在位于加州大学伯克利分校法律学院 Bancroft Way 2745 号的戈尔伯格客房西蒙霍尔厅的沃伦厅，就经济数字化带来的税收挑战进行公开磋商。有关公众咨询的更多信息和注册细节将于 9 月下旬在 OECD 网站上公布。将对问题及时提供书面意见的人员中选出公众咨询的发言者和其他参与者。

4. OECD 发布关于改进税务争议解决机制的 BEPS 最低标准实施情况的第一次同行评审报告^①

2017 年 9 月 26 日，作为改善国际税收框架的持续性努力的一部分，OECD 发布了 6 个国家为改进税务争议解决机制的成果分析报告。

6 个国家的同行评审报告展示了关于国家如何实施 OECD/G20 BEPS 项目中通过的最低标准的第一次评估情况。为改善国际税收框架，BEPS 项目一共退出了 15 个行动计划，确保在实施经济活动和创造价值的情况下，所产生的利润被有效征税。该项目的重点是改进相互协商程序（MAP，Mutual Agreement Procedure），从而形成了一个新的最低标准，以确保及时、有效和高效地解决税收协定相关的争议，这一最低标准已经通过一系列有效的措施进行实施。除了执行 BEPS 第十四项行动计划的最低标准外，承诺遵守本标准的国家参与同行审查和监督。

4.1 分析报告主要内容

此次 6 个同行评审报告涉及比利时，加拿大，荷兰，瑞士，英国和美国的执行情况。除此之外，每个国家还提供了一份处理最佳做法的文件，六份报告中一共包含了 110 项有关最低标准的建议。在同行评审过程的第二阶段，每个国家都

^①资料来源：OECD 网站，税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目：
<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-first-peer-reviews-on-implementation-of-beps-minimum-standards-on-improving-tax-dispute-resolution-mechanisms.htm>

在努力解决第一阶段同行评审报告中所指出的缺点。

一方面，六个接受评估的国家在相互协商程序中表现良好：

- 所有国家都对双边预约定价协议（APAs, Advance Pricing Arrangement）的重新执行提供意见，以防止争端产生；
- 相互协商程序可以使用，并且在最低标准要求的情况下授予对相互协商程序的访问权限；
- 主管部门职能资源充足，采取务实，有原则的方式解决相互协商程序案件；
- 到目前为止达成的相互协商程序协议已经按时实施。

另一方面，也存在需要改进的地方，主要有：

- 在平均 24 个月内解决一个相互协商程序案件对于某些国家是一个很大的挑战，尤其是转让定价案件；
- 相互协商程序指南一般是清晰明了且简单易得的，但一些国家仍存在改进的必要，这些改进目前已经在进行中；
- 对每一个六个国家都提出了将其相互协商程序税收协定与 BEPS 第十四项行动计划中最低标准协调一致的建议。其中许多协定，已经通过《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》实现了这种协调。

此次第一批同行评审报告是讲 BEPS 包容性框架成员做出的政治承诺转变为可衡量的具体进展的重要一步。六个国家已经在努力解决各自报告中所指出的问题。OECD 将根据 BEPS 第十四项行动计划同行评审进度表继续发布第一阶段的同行评审报告。

4.2 6 个国家同行审议报告主要内容

BEPS 第十四项行动中，各国承诺实施最低标准，以加强相互协商程序（MAP）的有效性和效率。相互协商程序载于《OECD 税收协定范本》第 25 条，并承诺各国努力解决有关税务条约的解释和适用的争议，BEPS 第十四项行动已被转化为具体的职权范围和同行审议和监测进程的方法。这些最低标准由一套最佳做法补充，这些最佳做法不是最低标准的一部分。各国是否实施最佳做法不会进行同行审议或监督，也不影响对被审议国家的评估。然而，国家可以自行确定他们采

用的最佳做法，并要求同行们对采用的这些最佳做法进行评估反馈。

同行评审过程分两个阶段进行。第一阶段根据商定的审查时间表对各国根据最低标准的职权范围进行评估；第二阶段重点是监督各国第一阶段同行评议报告提出的任何建议的后续行动^①。

6 个国家的同行审议报告反映了各国最低标准行动执行情况的第一阶段同行评审结果，每个报告附有一份该国关于实施最佳实践方法的文件，各国的最佳实践方法主要分为四个方面：

第一、是阻止争端。包括双边预约定价协议项目的实施，印发一般性质的互助协议，提供预约定价协议的指南，培养审计的全球意识；

第二、是相互协商程序的可得性。包括采取合适的行政措施促进对相互协商程序的追索；对善意纳税人发起的外国调整授权访问相互协商程序；为多边相互协商程序提供指南；对未决相互协商程序案件的提供暂停征税政策；

第三、是相互协商程序案例的解决。包括允许纳税人通过相互协商程序要求多年解决经常性问题；发布相互协商程序与国内税收救济措施之间关系的解释；为在相互协商中的利息和处罚事项提供指南；在税收协定中包含《OECD 税收协定范本》第 9 章第 2 款内容；

第四、是相互协商程序的实施。

4.3 同行审议报告发布的意义

BEPS 第 6 项行动最低标准同行评审文件的发布，为各国提供了审查程序的机制的方法，并制定了关于设计国内规则以防止条约滥用的示范条约规定和建议，防止部分国家滥用税收协定获取或为协定之外的第三国带来不当利益，以确保 BEPS 行动计划得到及时准确的实施，从而保护公平竞争的环境。

此次 OECD 发布了 6 个国家为改进税务争议解决机制的成果分析报告具有重要意义，6 个国家的同行评审报告展示了关于国家如何实施 OECD/G20 BEPS 项目中通过的最低标准的第一次评估情况。包容性框架成员做出的政治承诺转变为可衡量的具体进展的重要一步，为以后各国进行同行评审提供了经验借鉴，分析报告中指出了各国表现良好之处，也有需要改进之处，这些问题在同行评审第二阶段中将会得到进一步解决，从而使税务争议解决机制越来越完善。

^①资料来源：OECD 网站，税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目，
<http://www.oecd.org/ctp/beps/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-canada-stage-1-9789264282612-en.htm>

5. OECD 代表团与乌克兰政府代表探讨实施新的国际税收标准^①

2017 年 9 月 27 日, OECD 代表团在基辅会晤了乌克兰财政部长奥莱克桑德·丹尼奥克, 讨论了该国在实施新的国际避税和逃税国际标准方面取得的进展。

5.1 会谈的背景

2016 年 2 月 23 日, OECD 发布“BEPS 包容性框架”, 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。税收透明度和信息交换全球论坛是 OECD 在 21 世纪初创建的旨在解决非合作司法辖区所面临的税收风险的论坛的延续。税收透明度和信息交换全球论坛的原始成员包括 OECD 国家和司法辖区, 它们同意为税务目的实施透明度和信息交流的措施。乌克兰是“BEPS 包容性框架”和“税收透明度和信息交换全球论坛”的活跃成员, 在其中一直发挥着积极的作用。

5.2 讨论内容

乌克兰是“BEPS 包容性框架”和“税收透明度和信息交换全球论坛”的积极成员, 这次 OECD 代表团的访问, 启动了一项联合引进计划, 以帮助乌克兰实施最新的国际税收标准。重点放在分国别报告、其他 BPES 最低标准、税收情报自动交换要求以及共同报告准则 (CRS, Common Reporting Standard) 上。“税收透明度和信息交换全球论坛”成员都在共同监控和审查这些标准的实施情况。监测和审查过程旨在确保承诺履行的有效性和及时性、交换信息的机密性, 并确定需要支持的领域。

乌克兰已经制定了执行 BEPS 最低标准的详细规划, 并计划在年底前加入 BEPS 多边公约, 以执行与 BEPS 一揽子条款相关的最低标准。此外, 乌克兰打算自 2020 年起就开始自行交换 CRS 下非居民的金融账户信息。

^{①①} OECD 官网: 税务政策与管理中心-信息交换栏目

<http://www.oecd.org/ctp/beps/onsite-visitukraineinductionprogrammeassistingukraineintheimplementationofthenewinternationaltaxstandards.htm>

❖ 信息交换栏目

6. 税收管理论坛召开全体会议讨论数字和共享经济背景下信息交换、税收确定性和税务合作问题^①

2017 年 9 月 27 日到 29 日，税收管理论坛在奥斯陆召开全体会议，会议讨论了数字和共享经济背景下信息交换、税收确定性和税务合作问题

6.1 会议召开背景

数字经济是信息和通讯技术转型过程带来的产物，使科技变得更廉价、更标准化，在经济的各个领域不断优化商业流程和激励创新。由于数字经济难以从经济的其他范畴中人为分离数字经济及其商业模式都表现出一些与税收相关的特征。由于数字经济的一些特征，比如大规模使用数据、极大程度依赖无形资产、采用多种商业模式来获取产品所产生的外部效应价值，以及很难确定价值产生的税收管辖地等，给相应的税收征管带来了一系列税收挑战。这些挑战包括：一家企业在另一个国家虽然已有数字经济相关的交易存在，但根据现行国际税收法规，因缺乏相应法规导致不产生纳税义务的问题；通过数字产品和服务的使用而创造的可销售的与地理位置相关数据的价值归属问题；新商业模式对所得的收入确认问题；如何确保有效地征收跨境提供数字产品的货劳税的问题等。BEPS 项目第一项行动计划旨在应对数字经济的税收挑战，制定备选方案来解决这些问题。

6.2 会议内容

税收管理论坛（FTA，Forum on Tax Administration）是国际税收管理的主导机构，在 9 月 27 日到 29 日，税收管理论坛在奥斯陆召开全体会议，与会的税务专员来自五十个先进新兴税务机构（包括 OECD 和 G20 国家）。

英国税务局（HMRC，Her Majesty's Revenue and Customs）主席，自由贸易协会现任主席 Edward Troup 主持了会议。阿根廷财政部长兼 G20 财政部长组织下一任主席 Nicolas Dujovne 做了主题演讲，挪威财政部长 Siv Jensen 也出席了会议。

^① 资料来源：OECD 官网税务政策与管理中心-BEPS 栏目
<http://www.oecd.org/ctp/beps/leading-tax-administrations-focused-on-effective-delivery-of-beps-outcomes-aeoi-tax-certainty-and-collaborate-on-taxing-users-of-the-sharing-economy.htm>

全体会议的主要议题有：

- G20 优先考虑的事项：有效实施 BEPS 行动计划成果，交换离岸账户信息的共同报告标准和提高税收确定性的行动，包括跨国公司联合风险评估的新试点；
- 继续努力提高税收合规性，包括打击影子经济。讨论重点是有效利用国内和国际数据，管理税务负债以及如何通过有效的注册识别制来减少身份欺诈。全体会议同意各国分享在线中间商在共享经济中的支付信息税务机关通过使用新技术、分析工具和强化的数据来源进行数字转型。全体会议同意通过集体努力实现合规、提高纳税人服务能力和减轻纳税人负担，特别是对于中小企业。

6.3 会议重要发布

税收管理论坛全体会议通过对于数字和共享经济背景下信息交换、税收确定性和税务合作问题的讨论，形成了一系列成果，发表了以下文件和报告：

- 国别报告：有效执行手册（BEPS 第 13 项行动计划）^①；
- 国别报告：有效税收风险评估手册（BEPS 第 13 项行动计划）^②；
- 税收合规环境变化与审计的作用^③；
- 税务管理 2017^④；
- 影子经济的光辉：机遇与威胁^⑤。

❖ 税收政策分析栏目

7. OECD 发布《税制改革趋势报告 2017》^⑥

2017 年 9 月 13 日，OECD 发布了《税制改革趋势报告 2017》，这是 OECD 第二年出版税收政策改革报告。今年的报告涵盖了 2016 年实施、立法或宣布的

^① 具体内容参见本月刊第 2 条：OECD 发布《国别报告：有效执行手册》和《国别报告：有效税收风险评估手册》

^② 具体内容参见本月刊第 2 条

^③ 具体内容参见本月刊第 9 条：OECD 发布《税收合规环境变化与审计的作用的报告》

^④ 具体内容参见本月刊第 10 条：OECD 发布《2017 年税务管理报告》

^⑤ 具体内容参见本月刊第 11 条：OECD 发布《影子经济的光辉：机遇与威胁》

^⑥ 资料来源：OECD 官网税务管理专栏，

<http://www.oecd.org/tax/countries-are-using-tax-policy-to-drive-growth-reduce-inequalities-and-promote-behavioural-change.htm>

税制改革趋势报告 2017 报告原文 <http://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-2017-9789264279919-en.htm>

税收改革。在今天的报告中，两个非 OECD 国家阿根廷和南非也列入其中，目的是逐步将范围扩大到主要合作伙伴经济体。OECD 认为，监督税收政策改革和了解其所面临的背景对于各国进行税收政策讨论、评估和设计税收改革至关重要。

7.1 发布背景

本报告是税收政策改革的第二版，这是一本年度出版物，提供了各国税收改革的比较信息，并跟踪税收政策发展情况。

税收制度的设计在支持经济增长和确保增长效益得到更公平分配方面发挥了关键作用。进步的税收政策是收入再分配的核心，可以有效地缓解财富不平等。税收政策也影响纳税人的行为，以及在工作、消费、储蓄和投资上的动力，从而对经济增长和收入平等都产生重大影响。最后，保持税收制度的完整性，让公民相信所有个人和企业都能为社会做出贡献，并且税法对于所有人都是公平也至关重要，可以确保对于公民对政府机构的支持和信任。

税收政策在经济活动中发挥着越来越大的作用，因此 OECD 近年来也非常关注各个 OECD 成员国及非成员国进行税收政策改革的情况和效果，从而可以为其他国家进行税收政策改革起到借鉴意义。

7.2 报告内容

《税制改革趋势报告 2017》主要包括三大部分，第一章描述危机结束至 2016 年的宏观经济环境；第二章介绍了 OECD 国家、阿根廷和南非的税收收入和税收组合的最新趋势；第三章概述了 2016 年各类税收的主要税收政策发展和税收改革趋势。

报告显示，低增长率以及公共预算的改善推动了许多国家继续推行促增长的税收改革。许多改革是为了鼓励投资，特别是通过减少企业所得税（CIT, corporate income tax）税率的方式，另外也通过减少个人所得税（PIT, personal income tax）来刺激个人的投资。虽然大多数 CIT 和 PIT 改革预计会对税收收入产生负面影响，但许多国家认为增值税、消费税、财产税和环境相关的税收带来的收入增长对经济增长的影响不如直接税明显。

税收改革背后的其他重要动机包括加强公平并防止有害消费。针对低收入和中等收入者的大量 PIT 削减，除了支持增长之外也是为了应对收入增长缓慢的问

题，特别是对于属于收入底层的人而言，而增加消费税和环境税收的主要目标是阻止环境危害行为和消费。

另外，今年的报告确定了一些重要的税收改革趋势：

一些国家的低收入和中等收入的个人所得税已经减少了，但这些减税对再分配和整体税收的影响预计将受到限制。2016 年推出的 PIT 改革普遍降低了 PIT 税率，缩小了税基，特别是针对低收入和中等收入者。然而，大多数 PIT 改革预计将产生负面的收入影响，这意味着尽管进展比较快，但削减 PIT 可能对整体再分配不会有太大的正面影响。此外，由于最近的 PIT 改革，特别是对于低收入者的税收减免，许多国家的社会保障缴款（SSCs, social security contributions）将继续保持高位。

在企业所得税方面，各国在实施 BEPS 相关措施方面持续取得进展，同时企业税率的竞争也在加剧。一方面，各国要继续努力保护企业税基免受侵蚀，要履行 BEPS 项目所商定的最低标准和建议的承诺，这也是 OECD 和 20 国集团 BEPS 项目的一部分。另一方面，企业税率的竞争在加剧。金融危机后的几年经济相对比较稳定，去年开始已经有了新的向好趋势。许多国家多年来通过削减 CIT 税率实现了这一目标，但还有一些例外情况，例如匈牙利开展了非常突然且大幅的 CIT 税率下降。今年的报告还指出，通过新的或加强的税收优惠来增加税收竞争，特别是研发和知识产权相关的税收优惠。

各国已经不再通过提高增值税税率的方法来增加税收收入，去年最重要的改革领域就是在数字部门应用增值税。除了希腊提高了标准增值税率以外，2016 年没有其他国家将增值税标准税率进行改变，这表明国家通过增加标准增值税率来增加收入的意愿有所减少，部分原因是许多国家的增值税税率已经达到高位。增值税领域最重要的变化之一是越来越多的国家把对于跨境服务和无形资产贸易的税收规则和 OECD 国际增值税/消费税指南的规定结合起来。

许多国家增加了消费税，这也是提高收入并影响消费者行为的一种方式。近年来，烟草制品的消费税增加幅度很大。目前所报告出来的改革和未来的改革计划也证实了许多国家对软饮料征收了越来越多的税。

在有关环境的税收方面，许多国家的运输燃料税收近期也在持续上涨。这与其他部门的燃料有所不同，尽管它们对气候、环境和人类健康造成了相当大的伤

害，但通常仍然以非常低的税率征收。还有一些涉及车辆税的改革，一般涉及增加常规燃油车辆的税收，并提高替代燃料车辆的税收优惠。

财产税方面的改革比去年有所增加，这些改革往往是为了提高税收。所得税一般包括对不动产征收的经常性税收以及对动产和不动产征收的交易税。另一方面，遗产税改革主要涉及减税。

改革范围最广的国家主要是欧盟成员国、奥地利、比利时、希腊、匈牙利和卢森堡。荷兰和挪威被认为在 2016 年引入了最全面的税收改革。希腊除了继续努力实现其第三次救助计划下的财政目标之外，全面的税收改革方案旨在支持经济增长，特别是通过减少劳动力和企业所得税的方式，这也反映出改革总体是以经济增长为导向的。除了希腊以外，全面实行税收改革的国家，至少在短期内预计会产生负面的收入影响。收入估计也表明，综合劳工税改革预计比全面的企业税改革的成本高得多。

7.3 报告意义

收集整理、监测和分析比较各国的税收改革政策随着时间的推移会变得愈加重要，因为越来越多的 OECD 成员国和关键的伙伴经济体开展了税收政策改革，而这也有利于各国进行税收政策讨论、评估并设计税收改革方案。另外，各国税收政策改革的监控和分析在确保税收政策改革在支持经济增长，促进公平和可持续发展方面也发挥重要作用。

8.OECD 发布《企业税的三个维度：法定纳税义务，法定汇款责任和税负归宿》

2017 年 9 月 18 日，OECD 发布了《企业税收的三个维度：法定纳税义务，法定汇款责任和税负归宿》，这些篇评论报告界定了企业的法定纳税义务和法定汇款责任的具体范围，阐述了企业在国家税收制度中的重要作用，但同时指出企业对某税种的法定纳税义务和法定汇款责任都不意味着该企业就是该税种的直接负税人。本文通过收集 24 个 OECD 国家各种税种的收入数据来说明这三者之间的关系，并分析这对税收政策制定者在制定具体税收制度时的作用。

8.1 报告简介^①

本报告为国家税收政策分析系列的第二版。报告分为五个章节，第一章作为

^① 资料来源：OECD Taxation Working Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris.

一个常规章节，对企业在国家税收体系中的作用做了一个概述；第二章分别界定了企业的法定纳税义务和法定汇款责任的概念，同时指出企业在承担法定汇款责任的同时会产生额外的税收遵从成本，并概述了这种区分对于税务决策者来说是重要的；第三章收集 24 个 OECD 国家比较代表性的一些税收收入数据，分别以企业的法定纳税义务和法定汇缴责任来对他们进行分类；第四章在第三章分类的基础上分析各税种以及税收遵从成本在企业、工人和消费者之间的税负转嫁问题；第五章进行了归纳总结，说明该评论报告的最终目的是希望政策制定者能看到企业在税收体系中作用，并在政策制定时考虑到这一重要因素。

8.2 报告重要内容^①

8.2.1 企业在税收收入中所扮演的角色

本文探讨了企业在税收收入中所扮演的角色，这是 OECD 国家税收制度的一个重要特征。首先，该报告关注企业的法定纳税义务，包括企业在法律上负有纳税义务的所有税种，而不仅仅是企业所得税（CIT，corporate income tax）。其次，它使大家开始关注企业在税收体系中的角色——企业将重要的税收份额汇给政府。而企业的法定汇款责任包括他们自己的法定纳税义务和代表他人的法定代缴义务，但这篇文章用法定汇缴义务指代法定代缴义务。企业通过参与税收征管过程而获得一定的利益(例如现金流效益)，但承担汇款责任的同时会产生税收遵从成本。对企业向政府征收税款的整体作用的分析，不仅应包括它们的法定纳税义务和法定汇缴责任还应包括对其合法的汇款责任所产生的遵从成本。

法定纳税义务包括企业所得税，私营部门雇主社会保障缴金、工薪税、不动产经常税的业务部分，经常性净财富税的营业部分，消费税、汽车经常税的业务部分以及其他仅由企业支付的税款。企业的法定税收汇款责任可以让税务机关利用其规模经济效应，只需处理少量的大型单位就能征得所有税款。当然该机制的实施不仅可以提供行政便利而且可以提高税收遵从度、降低税收的显著性。

通常研究税收制度是分税收类别来分析的，该报告从 24 个 OECD 国家收集了 2014 年各税收收入数据，将其分类为企业的法定纳税义务税种和法定汇款义务税种，其中有的税收不仅是企业的法定纳税义务还是其法定汇缴义务。平均而言，CIT、利润和资本利得税占了大部分税收收入(33.9%)，其次是商品和服务税

^① 资料来源：OECD 网站税收政策分析栏目，
liability-legal-remittance-responsibility-and-tax-incidence_e7ced3ea-en

(32.4%)、社会保障税(26.1%)、房产税(5.6%)、工资税(1.2%)和其他税收和关税(0.8%)。但不同的 OECD 国家还是存在着一定的差异的,不同国家之间的差异反映了政策选择的不同,以及税基和其他经济因素的不同。这些数据提供了一些关于各国税收组成部分但不提供关于谁承担各种税收和整个税收系统负担的信息。

8.2.2 各税种的税负经济归宿研究

在分析各税种的税负经济归宿之前,报告回顾了有关经济归宿的理论研究,包括一般均衡分析法和局部均衡分析法。税收会影响人们的经济行为,比如影响生产者对产品和服务的收费,而价格和数量的变化反过来又会影响消费者的行为。在这些动态中,一个关键的考虑因素是税负经济归宿,一个征税产品或服务的市场的需求和供应状况如何分配供应商和消费者的税收负担。然后探讨了税收经济归宿的实证研究和影响各税种经济归宿的因素。第一部分是就经济归宿如何因税收类别而变化的分析。第二部分是在企业执行法定汇款责任的过程中,经济归宿会有什么不同的变化。并且分 CIT 和其他税种来分析,绝大多数关于税负经济归宿的学术文献都集中在 CIT 上。

关于 CIT 经济税负归宿的理论文献已经提出了多种模型。不同的模型有着不同的预测结果,这取决于产出市场、劳动力市场结构、税收体系结构以及对税收变化的行为反应的不同假设。

第一个主要的理论贡献来自 Harberger(1962)^①,他认为在一定的假设条件下(一个封闭的经济,有固定的资本供应,资本和劳动力都是流动的),不管在征税的企业部门还是未缴税的非公司税部门之间,CIT 的税负归宿都完全落在资本所有者身上。随后的理论模型修改了这些基本假设,使其进入到一个开放的经济环境,在该经济环境下,企业税收的现代观点认为,企业所得税的税收负担更有可能落在劳动者身上,尽管在多大程度上没有达成共识。CIT 税负归宿的实证研究认为,劳动者承担了相当大一部分的税收负担。这些研究主要分三类:利用不同国家 CIT 税率差异的研究、利用不同地方 CIT 税率差异的研究,以及工资谈判模型。虽然每一种研究设计都有其不足之处,但经验方法一般都是有价值的,因为它们提供了关于企业所得税税收归宿的证据,能够使得研究人员评估结果的统计意义。总的来说,开放经济一般均衡分析模型和最近的经验证据表明,劳动者

^① Harberger, A. C. (1962). The Incidence of the Corporate Income Tax. *Journal of Political Economy*, 215–240.

可能承担 CIT 的很大一部分税收负担。

除了 CIT 之外，将企业税收视为包含所有企业法定纳税责任的税种，这一点尤为重要。这就表明研究企业所承担的其他非企业所得税与研究 CIT 对商业活动的影响是一样重要的。这节将对除 CIT 以外的税收归宿进行评估分析。

企业对劳动收入征税的代扣代缴包括对工资和社会保障金的征税。工资税通常被认为是由工人们单独承担的从工资扣除的一部分。由 Brittain(1972 年)^①进行的一项早期研究发现工资税的税收负担都落在了工人身上。根据 64 个国家法定工资税的样本，该研究得出工资税率提高了 1%，薪酬就降低 1.1%到 1.6%左右。值得注意的是，有关工资税的调查结果可能不适用社会保障金。因为社会保障金往往与福利挂钩，而工资税却没有，因此，社会保障金的税收归宿与社会保障金征收率和工资之间没有明显的联系。总之，在工资税的范围内，现存的文献提供的证据表明这些税收是由工人以及消费者和其他要素的所有者承担的，尽管这种负担的比例还不清楚。

增值税、零售税等间接税通常被认为具有明显的税负转嫁。经济学家和政策制定者都认为间接税已经完全转嫁给消费者了，但理论研究的经济学文献却认为，间接税收的税负转嫁不应该是完全的，也有其他的理论方法表明，某些情况下，间接税以超过 100%的比例转嫁给了消费者。Poterba（1996）^②通过研究认为在不同地点和时间下同一种税收的经济归宿结果是不同的，这是因为不同地点和时间代表着不同程度的市场类型。

尽管税收汇款结构（税务中分配汇款的责任制度）影响税收的最终经济负担这一关系对政策制定者来说很重要，但关于税收汇款责任和税收经济负担两者关系的研究很少，这是由于经济理论一直认为税收汇款责任与经济负担是不相关的。但最近有证据表明税收汇款结构影响某些税收的经济归宿。Kopczuk, Marion, Muehlegger, Slemrod(2016)^③分析了柴油税汇款环节的变化，发现汇款责任往供应段方向移动的话，即从零售商到分销商，从分销商到批发商，或直接从零售商到批发商，税负转嫁给消费者的比例越大。这表明将税收汇款责任从一种行业转移到另一种行业上，随着行业越往供应段方向可能会提高某一特定税种的遵从

^① Brittain, J. A. . (1972). The Payroll Tax for Social Security (Vol. 47). Washington; D.C: Brookings Institution.

^② Poterba, J. M. (1996). Retail Price Reactions to Changes in State and Local Sales Taxes. National Tax Journal, 49(2).

^③ Kopczuk, B. W., Marion, J., Muehlegger, E., & Slemrod, J. (2016). Does Tax-Collection Invariance Hold? Evasion and the Pass-through of State Diesel Taxes. NBER Working Paper 19410.

性，这种转变可能意味着资本所有者承担的税收负担就更少。这一规律也可能同样适用于由法定汇款责任产生的合规成本的经济税收归宿。我们还可以做进一步的研究来了解税收系统如何影响资本所有者、工人和消费者的税收负担，以及不同类型企业的税收汇款责任在影响税收负担分配方面的不同作用。

8.3 报告作用及影响

该报告为各国的税收政策制定提供了新的思路，尤其对发展中国家在税收汇缴政策制定时考虑企业在税收系统中的关键地位具有重要作用。由于发展中国家拥有更多更大的非正式部门，当涉及到法定汇款责任时，这些国家的企业并没有扮演像发达国家企业一样重要的角色，这可能会阻碍发展中国家的税收调动，因此，在税收汇款过程中，应该考虑企业在经济发展方面发挥的积极作用。

9.OECD 发布《税收合规环境变化与审计的作用的报告》^①

2017 年 9 月 27 日至 29 日，税务管理论坛（FTA，the Forum on Tax Administration）在奥斯陆召开全体会议，该会议汇集了来自全球 50 多个国际先进和新兴税务管理机构（包括 OECD 和 G20）的税务官员。税务管理论坛在会议上发布了一系列刊物。9 月 29 日，OECD 网站正式发布《税收合规环境变化与审计的作用的报告》。该报告阐述了税收合规策略如何在新的技术、数据源和工具（包括对高级分析工具与日俱增的利用）的帮助下发展。它还研究了这些变化如何影响审计和审计师在未来的角色。最后，该文件提出由于不断变化的税收合规环境，税务管理论坛可能会在一些领域协助税务管理机构以推进行政改革的审议和实施。

9.1 报告发布背景

税务管理论坛多年来一直致力于提高税收管理机能和效率，并发布了多项研究成果。本报告是 OECD “未来税务管理”系列的一部分。本系列所有报告都围绕一致的主题，包括数据的使用、不断变化的客户期望和新兴技术的应用，并考察这些变化为税务部门创造的挑战和机遇。

^① 资料来源：OECD 官网税务管理专栏，
<http://www.oecd.org/tax/administration/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit-9789264282186-en.htm>

本系列以前的报告有：《税务管理高级分析：工作中的数据》为税务部门如何使用数据分析工具来支持合规性和完善服务提供实用指导；《重新考虑税收服务：税收服务提供商在中小企业税收合规中的作用不断变化》着眼于税务服务提供商领域的发展，并探讨税务机关如何更好地与其合作，改善中小企业纳税人的纳税体验；而《更好的税收管理技术：税收机构实用指南》则探讨税务机关如何利用新兴技术进一步完善其电子服务，它还为主管部门提供了一个评估这些服务成熟水平的框架。

税务机关的工作环境正在发生根本性变化。这种变化不仅涵盖了他们所做的工作和使用的技术，还包括数据源和分析能力的急剧增长以及第三方供应商的增加。这些变化促使税务机关重新考虑如何最好地实现高效的纳税人税收合规和满意度的目标，是税收管理更有效，并减轻纳税人的负担。先进的税务机关需要重新考虑他们目前的政策组合，特别是如何改变提供税收服务的组合以产生更好的合规成果。

税务机关更加重视积极主动的方法，包括合作合规、更紧密地干预应税事件的上游，以及税收合规的过程设计，如预收税和信任强化技术。而在如何最好地应对工作模式的变化以及对税基的潜在影响，如何最好地利用和支持第三方机构以及如何减轻负担等方面，仍然存在重大挑战。

许多税务机关已经在考虑这些问题，包括他们可能需要的新能力，以及税务审计师的期望如何随着时间而改变。特别是他们期望更加重视对上游流程的稳健性和包括第三方提供的设计系统在内的设计系统合规性进行检查，以更加关注高风险的纳税人以及打击欺诈、洗钱等行为。在维护税收制度的完整性的同时，审计师实施和服务这些举措的经验和知识对于管理这种变化至关重要。

近期税务管理论坛一直在关注新技术和新工具的合规策略如何发展，包括新的数据源和高级分析。《税收合规环境变化与审计的作用的报告》由荷兰税务和海关总署与 OECD 秘书处的一个咨询小组共同筹划研究。共有七个国家（加拿大、匈牙利、马来西亚、荷兰、南非、瑞典和美国）参加了咨询小组。而报告中通报的调查在 29 个国家和地区完成，调查涉及税务机关对未来几年中合规活动和审计的作用如何改变的看法。

2016 年 11 月，咨询小组在荷兰的乌得勒支举行了一个研讨会，讨论了报告中要列入的议题。2017 年 3 月，参加调查的国家的官员讲习班在阿姆斯特丹举行，以更详细地讨论这些议题。各国和外部专家，包括会计师事务所和荷兰合作审计与会计公司组织的代表作了介绍。另外作为项目的一部分，对税务总监、税务服务机构和学者进行了面试，以更好地了解当前的发展状况和税收生态系统的未来发展。

该议题的最终成果在 2017 年 9 月 27 日至 29 日于税务管理论坛的会议上发布，并在 9 月 29 日在 OECD 官网正式出版。

9.2 报告内容

9.2.1 摘要

该报告阐述了合规策略如何发展，并根据新的技术和工具（包括新的数据源和高级分析）进行演变。它还探讨了这些变化如何影响审计和审计人员的作用。最后，它提出了税务管理论坛进一步开展工作的若干领域，可能会协助税务机关考虑和实施改革。

第 1 章描述了目前的合规活动组合，从被动反应到主动参与、上游干预和设计合规发生的变化以及对税务机关和纳税人意味着什么；

第 2 章概述了不断变化的合规策略和当前管理合规风险的优先事项。此外还描述了一些促使税务机构寻求如何管理合规环境变化的因素；

第 3 章研究了不断变化的税收合规环境中的税收审计，并确定了审计和审计员的作用可能伴随着这些变化进一步发展的一些领域；

第 4 章讨论了在风险评估和多边审计方面加强国际合作的可能性，并分享了联合风险评估和税务考察的合作经验；

第 5 章总结了一些最后的结论和建议。

9.2.2 不断变化的税收合规环境

税收管理的目的是依法收取公共服务和公共物品资金。这包括三个核心要素：以优化成本的方式优化合规性，减轻负担，建立和维护信任。使这三个要素达到合理的平衡可以对结构性和可持续性的税收以及更广泛的经济运行产生重大影响。这些因素受到税务机关所执行的所有活动的影响，因此税务机关应该研

究活动的组合以及如何相互补充和相互支持。活动组合的变化是由商业模式的变化、技术发展和数据的可用性以及税法的变化驱动的。

根据 OECD 发布的《2017 年税务管理报告》^①，55 家参与的税务机关共纳税 8.5 万亿欧元，纳税人按 84%至 95%的准时付款。这些税务机构的总体综合预算约为 730 亿欧元。合规性的小变化可能会显著影响收入。各国收入即使仅增长 1%都将大于税收总体成本。

同样，纳税人依照税法和税收管理的要求的同时也承担着巨大的机会成本，较为庞大的福利成本挤压了生产性经济活动。特别是对于小企业来说这是一项较高的风险，而小企业正是大多数国家的主要雇主群体。

相信税收管理的公平性（以及更广泛的税收制度）对于税收制度的可持续性和维护、强化合规性也是非常重要的。在这方面，执法必须是可见和可信的，纳税人应被公平对待，有充足的服务渠道，包括查询和上诉。几乎所有的税务机关仍然严重依赖纳税人自愿遵守情况并报告所需的全部信息，以便及时提交和支付税款。如果纳税人失去了对税务机关管理公平性的信任或背离了支付税收的社会规范，他们可能会切断与税收管理机构的接触，而且更容易忽视错误。更极端的情况下，一些人甚至会积极寻找方法来规避税收义务。

上述三个要素中没有一个可以孤立地解决，它们受到税务机关所执行的所有活动的影响。因此，重要的是要考虑到各种活动的组合，以及如何在实现这些目标方面相互补充和支持。同样，活动组合的变化可能涉及到权衡，例如使用审计或强制执行等手段的变化对税收负担的影响和信任的情况。在这方面，主管部门不妨特别注意如何最好地在内部和广泛的公众中传达其整体做法和战略。

税务机构在变化中的税收合规环境中的活动主要有以下几方面的形式：被动反应，主动行为，上游干预和合规设计。

被动反应活动大致分为两大类。首先是响应纳税人查询的活动，其范围可以从关于其评估的税务负债的问题到关于纳税期限和义务的一般问题。第二个主要类别是在提交报税表后进行的调查和审计（可能涉及税收期限或退税问题）。在对诸如税务申报等事件作出反应时，审计行为通常是同时向后追溯和向前预测。

^① 资料来源：OECD 官网税务管理专栏，
<http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm>

主动行为表现为在应税活动或纳税申报之前进行的积极活动，这些活动将会通知并影响未来的活动。这类活动包括解释新税法或流程的含义，提供关于税收义务和期限的信息，并设法影响合规行为。这可以通过合作形式的合规性项目和行为推动等来实现。

上游干预和合规设计则更紧密地涉及应纳税事宜，目的是促进并最终管理纳税人的税收合规，包括防止错误、法律误用和管理税务负债。这可以通过调查从税务负债的记录（或可能的账款）到交易或付款发生的时间，或税收裁定，或潜在的税收债务问题的早期干预记录来实现。这类活动越来越多地以实时或近乎实时的方式发生。

所有主管部门都已经在此范围内开展活动，并将继续这样做。这些管理税收制度的方法（涉及纳税人和第三方服务提供商以及税收管理）将始终是共存的。随着时间的推移会发生变化的则是活动的组合。这主要会受到以下 3 个方面的影响：①经济活动的变化，特别是电子商务的增加以及就业和商业活动模式的变化，例如分享经济发展；②技术的发展，数据可用性，电子支付和发票的使用以及纳税人日常环境的更广泛变化，这些将对纳税人的期望和行为（无论是作为消费者还是企业）产生重大影响；③税法和税收机构的变化，可能会使税法简化或复杂化，但决策者也应仔细考虑如何最有效地征集和管理税收。

根据不同的发展阶段，文化因素和社会态度以及法律制度，税务机关应该采用与其他主管部门甚至本身管理相比的不同组合的活动。一般来说，税务管理论坛鼓励从被动反应性活动（传统的合规检查往往是一对一）转向更积极的一对多干预措施，以及与应税活动联系更紧密的上游干预和合规设计。

活动组合的这种转变的潜在好处可以是：减少应税收入的错误和报告不足，及早发现高风险地区、欺诈活动或潜在的税务债务；减少纳税人的负担，将更多的税收入入他们日常使用的系统中，包括汇集不同来源的数据；增加对纳税人对税务机构的信任，从而更好地了解其义务（通常来自改进服务，包括与税务机关的互动更为容易和频繁）；从纳税人的角度来看，更大的税收确定性，减少对现金流的潜在有害影响，并允许更明智的投资、业务和支出决策；减少昂贵的备案后或付款后调查，将这些活动集中在高风险纳税人或交易上。

近年来新出现的技术和工具，甚至是数据源的利用对税收合规环境也产生了重大影响，如：

- 第三方开发商数量大幅增加，因此可用应用程序范围有所增加，例如开发具有嵌入式税收规则、计算器和付款渠道的移动应用程序或商业软件；
- 数字设备的可用性、功能和可移植性前所未有的增长。特别是在许多国家，强大的移动设备现在已经大量渗透。这些能够进行复杂的计算和处理，数字地记录和传输数据，并与包括支付系统在内的其他设备和系统相互联系。此外，越来越多地使用信托建设技术，如支持发票和电子收款机的系统。这些可以导致更高水平的合规性，并在合理范围内减少错误和报告机会；
- 增强的认证和识别系统，从多步骤验证（例如密码，出生日期，一次性密码等）到包括语音识别在内的生物特征信息。区块链技术的出现也有可能提供更安全的交易，付款和身份验证；
- 增加对机器人应用程序的管理任务的使用（例如检索和组合信息），机器规则（例如在分配工作或制定基于规则的决策中）以及出现可以通过经验进行监督判断和学习的人工智能；
- 更加复杂和使用行为洞察力和先进的分析技术，以发现以前不可见的模式、表达新的见解、做出预测并提出建议；
- 税务机关向内部生成的数据大量增加，来自第三方（例如金融机构，其他企业或其他政府机构）的非结构化数据（例如电子邮件内容，互联网抓取，社交媒体等）的飞速增长。

关于上述几类主要形式的税务管理行为，报告中给出了具体的分析，详见文件内容。

9.2.3 税收合规策略

本章探讨过去二十年税收合规策略的演变。它还讨论了新的税务服务提供者和参与者在更广泛的税收环境中的作用，以及数据可用性的大幅增加，便利的合规管理方法的意义。第 3 章则探讨了这一转变对税收审计的影响。

税收合规策略在过去二十年中一直在发展，重点从单个的个体纳税人转移到纳税人群体和更广泛的合规环境。此外，税收合规策略正在朝更系统地理解合规风险的方向发展。正在进行的研究允许税务机关设计和实施能更好地激励税收合规的系统，并制定更有效的合规策略。

扩展的数据源、高级分析方法和实时干预，以及基于信托的技术和合作扩展安排是所谓“上游干预”的驱动因素。越来越多的税务机关正在与第三方数据和服务提供商合作建设需要新技术和功能的业务。在这个新的税收生态系统中，税务管理部门应该能够管理商业关系，并有效地赋予第三方权力，并且有能监督其绩效的系统和流程。干预措施正在从事后审计转向更好的系统设计和更早的前期协助，并要求采用更加以顾客为主体的合规方式，以实现更高的效率和更好的结果。

近半个世纪的税收管理机构利用杠杆作用的方法和制度来管理纳税人的税收义务以及他们的权利。政府制定了管理大量纳税人的策略和方法，以平衡成本和效益。如果没有大量税务官员，个人做法通常是不切实际或不可能的。这些基于团体或部门而不是单个纳税人的方法意味着一直存在税收违规的风险，这是管理层不得不管理的风险。

税务管理的基础是由精心设计的系统和流程，以及支持自我评估系统的适当执法活动支持下的自愿遵守。税收体系严重依赖纳税人（自我评估）的完整和准确的信息报告。验证和审计活动对于确保系统的安、影响更广泛的行为、加强社会规范以及评估（并收集）正确的收入至关重要。

为了达到合规成果，主管部门支持纳税人自愿遵守的行为，其中包括促进合规的要素，例如通过获得个人支持、自助服务选项或出版物，以及越来越多的管理合规性，例如许多国家在现收现付制系统下收集个人员工所得税。

近年来成熟的合规策略的主要内容是通过加强风险管理，更好地瞄准活动；更好地了解如何影响纳税人的行为；以及对执法活动的了解更加复杂。虽然支持合规风险管理方法的原则仍然有效，但税收合规方式正在进一步转变。在税收管理中，税务机关需要注重如何了解和影响纳税人行为。通常税务机关可以从威慑、规范、机会、公平、经济因素等方面对纳税人的合规行为进行引导和影响。使用

强制性的手段如罚款、威慑将会使纳税人认为税务管理机构对权力的使用是不公平的，会破坏税收合规性，但使用这些手段又是重要的。

大多数税务管理论坛的成员机构都报告说已经制定了正式的风险管理程序，但只有 1/3 以上的税务机关公开了合规风险。在风险标准方面，各税务机关在其现行策略中确定了以下优先项目：增值税欺诈；积极的避税计划（包括导致税基侵蚀和利润转移的计划）；影子经济；以及涉及零或接近零税国的交易。许多主管部门还将电子商务、身份欺诈和高净值个人（富裕人士）视为中高优先事项。

而关于扩展的数据源、高级分析方法和实时干预，以及基于信托的技术和合作扩展安排，即上游干预的这些驱动因素的具体分析详见报告。

9.2.4 变化的税收合规环境中的审计

审计提供的不仅仅是纳税人是否正确评估和报告其纳税义务并履行其他义务的检查。审计在支持税收合规，阻止税收违规和加强纳税人对税收制度公平和有效性的信任方面发挥着更广泛的作用。在当前变化的合规环境中，税收管理机构正在考虑如何适应业务模式、服务提供和设计方法。这些方法成功的关键在于利用审计师的经验和知识，这将对税务审计的作用产生影响。

税收审计通常被认为有三类，尽管这些审计的强度和范围有很大差异。

一是、全面审核。这些是对特定时期纳税人纳税义务计算的所有信息和行动的深入审查。这种审计可以涵盖多个税收年限，通常会在纳税人的场所进行。对于大公司来说，这将需要相当大的税收管理资源，并且将永远是纳税人的重大负担，特别是对中小企业而言。一对一审计的成本意味着只能覆盖少数纳税人。越来越多的全面审计侧重于风险评估流程确定的高风险纳税人；

二是、有限范围审计。这类审计针对特定问题或税收年度，以及被确定为特定纳税人或行业的潜在不合规风险领域。一些有限范围审计只能涉及到一个问题。这些都比综合审计费用低，可以通过影响行为或增加纳税人的了解而覆盖更多的纳税人；

三是、办公室审计或审查。这些是纳税人在税务机关内进行的，一般是与退税有关的有限范围的审查，而不是在纳税人或其代理人的房地。虽然可能涉及文件和记录的审查，但审计人员经常通过信函或电话与纳税人沟通，以获得有关潜在风险问题的解释或信息。这类审计往往在大多数主管部门中弥补了大部分审计

干预措施。尽管不太深入，但是较低的费用带来了更大的覆盖面。这类审计越来越多的涉及自动交叉检查税务机关持有的其他数据反馈，包括识别与类似情况下其他纳税人的数据相比的异常情况。如果发现严重问题，可以将其升级到有限的范围或全面的审计。

从更全面的角度来说，更广泛的审计目的是：

提供威慑，确保高水平的合规性，并阻止税收欺诈，另一方面则缺乏适当的关心和重视，因为纳税人可能产生进行审计的重要资源成本；在更广泛的层面上，增强纳税人在税收制度的公平和有效性方面的信任，从而有助于加强社会规范；确定税收制度运作潜在关切的一般性问题，包括税法运作问题；更广泛的合规关切或新风险；需要进一步指导和解释的领域；以及特定行政程序的问题。

在作为本报告的一部分进行的调查中，大多数税务机关评估报税的正确性至关重要。其次是威慑效应，以及与税收体系广泛运作有关的问题。在参与调查的税务机关中，还有一个明确的看法：在确定更广泛的税收制度问题和审计涉及合规设计的第三方机构等方面，审计的作用将会扩大。

如前几章所述，鉴于技术的变化、数据的可用性增加、新的第三方供应商和分析工具的出现，税务部门更加专注于如何适应其业务模式，服务提供和设计方法。这对审计的作用有短期和长期的影响。

在 2017 年度大约三分之一的税务管理机构直接开展审计活动，税务机关正在寻求更有效地使用审计能力的方法。税务管理部门的总体趋势是，因为越来越多地使用先进的分析和基于规则的系统来识别潜在的异常和更高的风险活动或交易，一对一的传统审计已经变得更具风险导向性。

另外税务机关正在寻求通过以下方式提高税务审计的有效性和效率：基于改进的风险选择来限制审计的范围和强度；加强纳税人对纳税人的纳税人的影响，对系统进行审核，对服务提供商进行审核，同时也能够灵活运用媒体和沟通；以及通过更好地利用数据和数据分析工具，协同第三方服务提供机构并使审计技术标准化，从而改进税务审计流程。

同时本章还讨论了审计师在未来几年可能发展的一些领域，包括已经在进行的变化，主要有积极参与和纳税人的互动，旨在影响纳税人的行为和结果；利用

庞大的数据系统；进一步完善审核选择。具体操作方法详见报告 3.3 部分，该部分还包含了一些实例分析。

9.2.5 跨境审计合作

税收具有显著的全球性维度，有许多企业在多个国家经营或交易。个人也越来越流动，可能在不同的国家有收入或应税交易的来源，并在不同国家进行纳税交易，而不是为了税收目的而进行的纳税交易。全球数字经济的扩张继续打破了国际业务、交易和资金流动的障碍。

面对越来越多的避税和逃税事件，税务机关在这方面的合作非常重要。OECD 和 G20 于 2013 年启动的 BEPS 项目大大扩大了发现和阻止积极避税和逃税的可能性，对国际上商定的规则进行了重大修改，这些规则规定了利润应纳税，并增加税务机关之间的信息流动，例如国别报告。

根据通用报告准则（CRS，Common Reporting Standard）和在全球范围内自动交换财务报表的协议，涉税信息的交换量被提高到一个新的水平。同时，税务机关之间的合作也日益扩大，包括通过其他组织进行合作。综合起来，这些发展给了税务机关重要的新工具和信息，以帮助确保适当的税额得到支付，并使纳税人对全球税收制度运作和公平的信任得到恢复。

目前正在进行的联合审计方面的国际合作经验表明，合作对于税务机关以及跨国企业而言，在获得税收确定性方面是有价值的。此外，日益增加的信息交流将有助于更好地查明可能通过国际合作来解决的共同国际问题。因此，税务管理机构应进一步挖掘解决国际问题的潜力，提高多边办法的效率。

本章讨论了在风险评估和多边审计方面进行更多的国际合作的可能性，并分享了目前的合作经验，研究联合风险评估，同时进行的税务考试和联合审计，以达到与此合作符合国内立法和国际标准。具体分析内容见报告。

9.2.6 对税收合规和审计的建议

作为报告分析的结果，该章为今后的税收合规和审计工作推荐了若干领域：

关于税务管理论坛成员集体认为是税收管理的核心要素的概述，以及对这些领域短期和中期发展的期望。这将为制定内部战略提供一个框架，并指导未来合作具有最大价值的领域。

支持更容易的税收计算和更强大的上游干预。在微型和中小型企业业务端，应用程序已经可以用来减少花费在税上和进行后期审查的时间。减少计算负担和报告相关信息负担的项目可以针对不同类别纳税人提供不同选择。这可能包括支持标准设置的第三方软件。

关于审计发展，分享税务管理机构目前使用的系统评估过程方面的经验可能是有价值的。另外，鉴于税务机关在随机审计方面采取了不同的方法，因此可以分享随机审计项目的成本和收益方面的经验。

合规合作项目。由于一些主管部门表示有兴趣扩大这些框架和方法，所以值得研究的是合规合作方案的教训，以及如何确保实现目标而不施加过重的负担。

数据源和数据安全。数据在税收转型中发挥着关键作用，数据安全和数据保护问题正越来越被重视，而且在实现未来税收管理的目标方面至关重要。

促进联合审计。联合审计的若干试点项目被认定为加强税收确定性的重要发展，有助于避免冗长的相互协商程序。进一步研究从试点举措中吸取的主要经验教训和对所确定问题的潜在解决方案，包括关于法律基础以及可以提高有效性的想法的做法，将会有所帮助。

9.3 报告发布的意义

《税收合规环境变化与审计的作用的报告》系统阐述了税务机关和纳税人的变化格局，以及如何利用这些变化来增强税收合规性，减轻纳税人的负担和建立信任在更广泛的税收制度。

该报告为税收合规策略如何在新的技术、数据源和工具的帮助下发展提供了可能的思路，并指出这些变化对审计和审计师在未来的角色的影响，有助于促使税务管理机构和审计人员适应未来的工作形式和内容的转变。同时，税务管理论坛还可能会在一些领域协助税务管理机构以推进行政改革的审议和实施，为税务机关提供今后工作的坚实基础。

10.OECD 发布《2017 年税务管理报告》^①

2017 年 9 月 27 日至 29 日，税务管理论坛（FTA，the Forum on Tax Administration）在奥斯陆召开全体会议，该会议汇集了来自全球 50 多个国际先

^① OECD 官网税收管理专栏：<http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm>

进和新兴税务管理机构（包括 OECD 和 G20）的税务官员。税务管理论坛在会议上发布了一系列刊物。9 月 29 日，OECD 网站正式发布《2017 年税务管理报告》。

本报告是 OECD 税务管理比较信息系列第七版。它提供了关于 55 个先进和新兴经济体的税收制度及其管理的重要方面的国际比较数据。2017 年版本经过修订，评注现在更加简明扼要，重点关注重大的税务管理问题和趋势。该版本包括更多的分析，由 170 多个数表支持，并补充了超过一百个税务机关的创新和实践案例。此外还有 8 篇由参与的税务管理机构的官员撰写的文章，为税务管理的一系列主题提供了“内部观点”。

10.1 报告发布背景

《2017 年税务管理报告》是 OECD 税收政策和行政中心 2004 年首次出版的比较信息系列第七版。税务管理系列（TAS, Tax Administration Series）的主要目的是分享有助于设计和管理对话的税收制度信息。自 2004 年第一版发布以来，税务管理系列已经发展成为税收管理部门比较信息的丰富资源，有助于税务机关更好地了解他们和同行的运作情况。

定期整理和发布可比数据目的是帮助税务机关提高税务机关的效率、效力和公平性，并降低合规成本。这是一个重要和共同的目标。参与税务管理调查的 55 个税务机关在 2017 年的收入共增加了 8.5 万亿欧元。合规率或合规成本的小幅增长可能对政府收入和更广泛的经济运行产生重大影响。有效税收管理面临的挑战不仅是提高资助公共服务所需的收入，同时还包括减轻纳税人的负担。保持纳税人对税收制度的有效运作和公平的信任，是确保税收体系可持续发展的关键。

税务机关正面临前所未有的变化。新技术、分析工具的出现以及数字数据范围和规模的大幅增加，为加强税收管理和减轻负担提供了重要机会。但是也面临许多挑战，包括对预算和人力资源的压力，以及税务机关迅速应对商业模式的快速变化并选择具有成本效益的技术解决方案的能力。税务管理系列的价值在于它可以阐明这些机会和挑战。税务机关和政府可以利用这种宝贵的资源相互学习，共同努力，改进税收制度的设计、管理和成效，加强全球税收管理。

此版本由 Michael Hewetson 和 Oliver Petzold 编写，并收到了参与设计税务管理系列的税务机构的官员以及其他贡献者的大量支持。

10.2 报告内容

报告有三部分。第一部分包含七个章节，审查和评论截至 2015 财年末的税务管理成效和趋势。报告的第二部分包括由参与的税务机构的官员撰写的 8 篇文章。这些文章提供了关于税务管理中的一系列议题的国家观点。报告的最后部分，第三部分为附件，包含一些表格，其中有税务机关报告的反馈，即本报告分析的基础，以及参与本报告的税务管理机构的细节。

10.2.1 税务管理的比较信息

报告的第一部分提供了税务管理的比较信息，分为七章，主要内容如下：

第 1 章概述了各主管当局如何应对不断变化的全球环境，利用新技术、交付方式和业务安排，使更多的服务和交易以实时或接近实时的方式提供；

第 2 章提供了接受调查的税务机构税收总额的信息。它还提供了关键的统计数据，其中说明了本报告所涵盖的 55 个司法辖区的税务管理部门的规模及其对政府和经济发挥的重要作用；

第 3 章介绍了许多税务机关日益增加的责任，管理这些责任所采用的体制结构，以及税务管理组织设计的关键特征；

第 4 章介绍当前合规风险管理，并研究风险和减缓策略的各个方面；管理关键领域的方法，即如何管理大企业，高净值人士，中小企业和影子经济；

第 5 章探讨税务服务提供者的角色变化及其与税务管理部门的工作关系的性质。它还对政府部门如何应对新业务模式和技术提出的挑战和机遇发表了意见；

第 6 章总结了税收管理运营成效数据，分为注册；评估；服务；验证；征收和争议。以前版本中有关权力和电子数字服务交付的单独部分现在列入本章。本章的结论是，税务机关的整体业绩依然强劲。它还指出，在利用新技术和业务方法方面，税务管理部门面临的重大挑战是继续降低合规负担并加强合规性。本章还强调了一些领域，各主管部门可以在这些领域中寻求提高效率的机会；

第 7 章描述税务机关如何管理其经营预算面临的重大持续压力，并就提高生产率和创新性提出了意见。它提供了有关税务管理部门人力资源的信息，并描述了管理部门在管理劳动力方面所面临的挑战。

10.2.1.1 不断变化的税务管理形势

本章概述了由于税务管理部门运作的生态系统越来越广泛，包括数字信息流动的大量增加的背景下，税收管理是如何变化的。主管部门通过引进新技术和分析工具来应对这些挑战。这样做可以让它们重新考虑它们的运作方式，提供降低成本、增加合规性和降低合规纳税人负担的前景。

交通运输和电信业务的发展促进了贸易、资金流动，以及劳动和知识的变化。这些变化不仅改变了纳税人如何进行自己的业务，而且改变了他们对政府和税收管理部门的期望。

越来越深入的数字化和移动化使得全球纳税人群体日益庞大，这要求税务机关回应相关业务领域的问题。这些变化正在促使主管部门考虑如何最有效地支持这个日益增长的纳税人群体。特别是他们正在研究如何提供更简单的合规方法，包括纳税人日常使用的流程和在应用程序中加入纳税要求，以提供更大的税收确定性和降低成本。税务机构之间也越来越多的展开跨境合作，分享信息和规定，签订新的税收协定以及联合力量，以应对税基侵蚀和利润转移和逃税的威胁。

在这种形势下，税务机关被要求采用新的技术和分析工具、更多地进行国际税务合作、更新和完善数据支持系统以及完善税收合规管理。为了充分发挥业务变革和技术进步的潜力，税务机关需要开展重大变革，但转型变化并不容易，不过对于政府和纳税人以及宏观经济来说，这种回报是很高的。

10.2.1.2 税收

税收管理的主要目的是以公民的名义征收和管理税收收入以提供政府工作的资金。为了符合公共利益，行政机关要以最低的经济成本收取适当的税款，同时高效率地开展业务。大多数主管部门都严重依靠纳税人自行履行付款义务。作为收税员，发挥了他们与客户之间存在信任的作用。本章提供了收集的税收总收入以及本报告所涉及的主管部门活动有关的其他关键数据。

2015 财年，参与报告调查的税务管理部门征收的税收总收入超过了 8.5 万亿欧元。税收管理部门的净收入平均占管辖区 GDP 的 20%。税收净收入平均占管

辖区总收入的 54%。个人所得税是超过四分之一的税务机关收集的主要税种。增值税，企业所得税和社会保障金构成了其他主要收入类型。详细图表以及其他数据及分析均可在报告中查阅。

10.2.1.3 税务管理的制度安排

本章着眼于许多税务机关日益增加的责任。它考察了不同管辖区采用的制度结构和税收管理的关键组织特征，包括新技术和商业选择的变化。总体而言，本报告所涵盖的税务机关的做法确认了成功实行税收管理的核心要素有以下特点：

- 独立行使法定征税权；
- 管理所有税收的共同稳定的法律框架（而不是每个税收的独立框架）；
- 统一的负责直接税和间接税的机构；
- 税务机关在组织规划、预算管理、绩效管理、资源配置和人力资源管理方面有足够的自主权；
- 清晰的角色、职能和责任，以及组织使命、愿景和战略；
- 在税务业务和其负责的其他活动之间建立联系，这是为了确保其他活动的交付不会影响税法的有效管理。

近年来税务机关的责任日益增加，要求其加快改革，增添新的职能和服务的步伐。涉及税务机构制度安排、运营管理的独立性、管理设计安排以及税务机关和纳税人客户间权利和义务的分配问题等详见报告。

10.2.1.4 税收合规风险

传统上，税务机关广泛依赖对高风险案件的审计，以确保增加收入，并深化不合规与重大风险相关的认识。近几十年来，税务管理论坛发布了越来越多的阐述合规风险管理方法的出版物。这些方法通常包括在风险机制的基础上分配资源和构建活动，使用一系列工具来解决风险的驱动因素（而不是症状），以及评估活动在整体合规环境方面的成效。

本章主要关于技术的变化，以及对第三方数据和高级分析工具更广泛的使用，包括这些活动所带来的一系列变革，以及税务管理机构管理税收合规风险的方式。本章首先介绍了合规风险管理的基本框架和近年来出现的合规风险管理的一些理论模型和税收实践，并针对不同类型的纳税人群体给出了不同的合规管理

方法，如在大企业，高净值人士，中小企业和影子经济等关键领域的合规策略选择的问题。具体信息见报告。

10.2.1.5 税务服务提供者的角色不断变化

传统的税务中介机构，如税务代理人、簿记员和专业会计人员在许多司法辖区的税收制度运作中继续发挥重要作用。这些中介机构经常支持纳税人遵守税务义务，并承担其他服务。在许多司法辖区，这些中介机构都在与各主管部门合作，对于在技术上和作为端对端流程方面改进税收制度具有长期的作用。

过去三十年来，税务机关已建立服务和流程，以支持税务代理人的角色。包括差异回报申报日期，特别是在联络中心内的专门服务，以及行政问题咨询和合作机制。由于主管部门希望采取更加以客户为中心或分段的税收流程和制度观点，力图扩大这些税务代理关系。这包括让他们参与关于税收管理如何变化以及这对他们意味着什么的战略性讨论。由于新技术已经启用了新型支持服务，包括在线会计和自动归档，税务部门越来越多地考虑如何最好地与更多的税务服务提供者进行互动。

本章探讨税务服务提供者的角色变化以及与税收管理的工作关系的性质。它还对政府部门如何应对新业务模式和技术提出的挑战和机遇发表了意见。

10.2.1.6 税务管理成效

本章总结了税务关键领域的运营绩效数据，检查了税收制度的每个主要职能：

- 纳税人综合注册流程。大多数主管部门报告了其潜在纳税人基础的信息，且出现了更多可用的在线注册流程，并逐步建立起政府之间的连接；
- 纳税申报和退税的有效和低成本处理（即评估）。使用电子渠道进行申报或付款的增长是有限的。按时缴费和申报的相对水平较低。许多司法辖区仍然使用大量纸张管理税务评估流程；
- 帮助纳税人履行义务的及时有效的支持和服务。虽然各税务机构报告了大量的亲自查询（线下），但电话仍然是纳税人查询的主要手段。一些主管部门正在越来越多地通过使用当代服务来处理与纳税人的联系，以改善和支持自助服务；

- 有效和及时的核实干预措施，确认报告信息的准确性。在这方面，电子审计工具和第三方数据源的使用正在改变审核的方式。新的合规风险模型允许越来越多的主管部门评估合规风险，并采取与交易或涉税事件联系更紧密的必要措施；
- 有效和有效的干预措施来收取逾期的付款和退税。2015 年报告的税收收入上升趋势已经停滞，2014 年至 2015 年期间，提供信息报告的主管部门的可收回税收债务水平下降了一半以上；
- 及时和具有成本效益的税收争议处理程序。许多税务机关一直在积极改进流程和争议处理的及时性。管理信息的可用性也在提高，尽管需要更长的时间序列来确定整体趋势。

本章总结，税务总体绩效依然强劲。它还指出，在利用新技术和商业方法方面，面临的重大挑战是继续减轻负担并增强税收合规性。本章还强调了一些领域，要求各主管部门考虑提高绩效和报告的机会。

10.2.1.7 预算和人力资源

许多司法辖区的税务管理的作用和性质正在发生变化。随着税收管理部门面临通过现代化系统和工具来提供更多当代服务和整合新责任的挑战，许多税务官员报告说，他们也在管理重大的预算和人力资源限制。前面章节中讨论的变化远远不止于简单地通过新功能增强现有操作，或者向现有产品和业务流程添加新技术。税务机关必须确定他们成功的关键职能，其中许多在性质和数量上与现在的职能有很大的不同。他们还需要一个明确的计划和方法的指导。

本章介绍税务管理部门的经营预算，对提高生产率和创新提出了意见，并帮助许多主管部门管理他们面临的重大和持续的财务压力，并在某些情况下为他们为发展新能力提供资金。

本章还提供了关于税务管理部门人力资源的信息，并提出了管理部门在提高其能力和管理劳动力方面所面临的挑战。一般来说，税务管理部门的劳动力数量呈下降趋势，且平均年龄逐渐变高。

10.2.2 税务管理中的典型议题

税务管理中的典型议题是本报告的第二部分，包含由参与的税务机构的官员撰写的 8 篇文章。

《高级分析》由来自爱尔兰税务局的 Daniel Sinnott 和 Rachel O'Carroll 撰写，主要介绍“高级分析”的概念及其应用，总结了税务管理论坛如何在今天使用高级分析工具，并概述了他们面临的主要挑战。

“高级分析”涵盖了一系列技术，以揭示数据的特征，从而影响决策。从其在审计领域的初步应用案例中可以看出，高级分析应用程序的覆盖范围已经显著扩大，可用数据量也在增加。税务部门现在使用分析技术来大量支持其基础服务，如优化债务管理流程，提高申请率和质量，提供更好的纳税人服务，以及了解政策变化的更广泛影响。此外，许多这些应用程序现在支持实时或近乎实时的操作。

《税收合作的方式》由来自荷兰税务机关的 Hans J.H.A.M. Rijsbergen 撰写，探讨了税收合规的合作方式的发展情况以及可能有助于更广泛地增加税收确定性，帮助促进投资和增长的多边举措的范围。在过去十年中，越来越多的税务机关通过了大型企业的合作合规项目。这些活动都基于纳税人和税务机关之间的公开性、透明度以及信任原则。对于这些项目，他们在早期阶段提供了更高层次的税收确定性，增强了大企业对风险的内部了解和管理，并有助于合规成本的降低，特别是与争议相关的合规成本以及声誉效益。对于税务机关，主要的好处是提高税收的保证，减少争议，提高业务关注意识以及更好地分配资源。

《税务债务管理创新的见解》由来自爱尔兰税务局的 Katie Clair 撰写，概述了税务机关在税务债务管理方面的一些创新方法和战略，其中共同的主题是围绕纳税人的具体情况更加紧密地进行干预。在预防胜于治疗的前提下，税务机关着力实现高水平的税收合规。特别是在涉及到税收减免和减免欠款的情况下，越来越多的税务机关正在投资研究使他们能够制定政策方法，帮助避免发生税务债务，或通过与纳税人的支持性互动来避免增加税收债务。

《利用数字交付来增强税收制度的完整性》由来自澳大利亚税务局的 Claire O'Neill 撰写，讨论了数字交付的基础，特别是对纳税人的强力识别和生态系统的整合，并提出进一步的规划来衡量工作成果。数字技术的发展以及税务机关可用的分析工具将促进税收评估、验证和征收方式的根本性变化。这有可能增加合规性，同时显著降低负担，包括直接成本，以及释放更多生产活动的资源。各司法辖区的税务机关处于数字成熟的不同阶段，并将交流最佳做法和实践经验中获益，特别是考虑到技术变革的步伐，相关的变革管理和旧的系统的升级问题。

《大企业和国际税收》由来自加拿大税务局的 Gord Parr 和 Francine Turcotte 编写，探讨了管理大型纳税人合规性的当前趋势，重点是合规风险管理，国际合作，合规合作和税收确定性。大型企业纳税人对宏观经济的发展至关重要。它们产生大部分的出口收入，缴纳大部分的税收，在许多经济体中提供大部分的工作岗位。他们还拥有复杂的业务结构，其中有多个经营实体从事国际交易，并呈现明显且重大的税务合规问题，如果税务机关未充分处理，可能对税收造成重大后果。在 OECD/ G20 的 BEPS 项目的工作开展之后，将为税务管理提供新的信息和工具来解决与这些重要纳税人群体有关的合规性问题，税务机关应确保自己的行为不会产生不必要的税收不确定性，因为这可能对经济增长产生负面影响，导致政府收入不确定。在这方面，企业和税务机关的税收确定性问题将越来越重要。

《改进相互协商程序》由来自美国国税局的 John Hughes 和 Deb Palacheck 编写，概述了为改进国家之间几乎所有的税收协定都规定的相互协商程序（MAP，Mutual Agreement Procedure）而采取的举措，其中包括 BEPS 项目的第 14 项行动所要求的最低标准。这将为讨论各国希望考虑的机会和做法提供背景，以防止形成相互协商程序的争端，并在这些方面提高相互协商程序的有效性，从而增加税收确定性。

《衡量税收差距》由来自英国税务机关的 Heather Whicker 编写，阐述了税收差距测量中需要考虑的一些问题。所有税务机关的主要目标，无论是明确的还是隐含的，都是提高税收合规性，尽量减少税收合规差距。OECD 国家中越来越多的国家正在评估税收差距并发布调查结果，特别是在增值税方面。随着时间的推移，税收差距的评估和分析可以提供有价值的见解，为政策和合规战略提供信息，并帮助税务机关了解不合规和新兴风险的规模。

《第三方数据管理》由来自挪威税务局的 Frode Lindseth 编写，介绍了从后评估交叉检查到预申报，并在适当情况下不提供退税的方式。使用第三方数据在支持现代税务管理部门处理纳税申报并确保完整准确的评估信息方面发挥重要作用。虽然在大多数税务管理论坛成员国中，后评估交叉信息仍然是常规，但许多税务机构都在调查中报告扩大用于提高覆盖面和提前申报质量的数据来源范围的策略。大多数国家报告说，在扩大使用第三方提供的数据的同时，进行预评估验证是当前合规战略的一个高度优先事项。

10.3 报告发布意义

《2017 年税务管理报告》的发布为全球各地区的税务管理机构提供了关于 55 个先进和新兴经济体的税收制度及其管理的重要方面的国际比较数据，并帮助决策者认识和分析重大的税务管理问题和趋势。该版本中更多的分析、170 多个数表以及超过 100 个税务机关的创新和实践案例为实施税务管理提供了实例参考。此外还有 8 篇由参与的税务管理机构的官员撰写的文章，为税务管理的一系列主题提供了“内部观点”，有助于深化对当前税务管理的形势变化和管理工作的焦点问题。

税务机关和政府可以利用这种宝贵的资源相互学习，共同努力，改进税收制度的设计、管理和成效，加强全球税收管理，并推动国际税务合作，有助于保证税收制度的完整性和税收收入的确定性。

❖ 税收与犯罪栏目

11.OECD 发布《影子经济的光辉：机遇与威胁》^①

2017 年 9 月 29 日,OECD 发布了名为《影子经济的光辉：机遇与威胁》的报告。该报告研究了工作模式和商业模式的改变以及数字经济和新技术的出现对于影子经济的影响。一些现有影子经济的规模和范围不断扩大，同时上述变革又引发了一些新的影子经济活动，这给税务机关增强合规检查提供了新的机遇和挑战。报告列举了一系列税务机关利用技术、行为观察和新数据源采取有效行动的例子。同时报告还提出了一些具有针对性的工作领域来帮助税务机关提升应对影子经济活动的的能力，包括在共享经济和长期经济领域展开协作等方式。另外这份报告

11.1 报告发布的背景

影子经济是一个长期存在的问题，在过去十年中，很多税务部门在发现和解决影子经济方面付出了很多努力，并且取得一些成效。早在 2012 年 OECD 税务管理论坛（FTA , Forum on Tax Administration）上许多税务机构就提出了减少地

^①资料来源：OECD 官网 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目
<http://www.oecd.org/tax/crime/shining-light-on-the-shadow-economy-opportunities-and-threats.htm>

下经济的不合规举措的建议，这对于影子经济问题有所帮助。2012 年信息手册更加深入的考虑了这一问题，强调了税务机关建立多重战略应对影子经济活动的重要性。

然而影子经济正在不断变化和适应现代社会变迁。特别是近年来工作方式和商业模式的改变，数字经济的增长，更广泛的社会变化和全球化引发了新的影子经济活动，一些现有的影子经济的规模和范围也在进一步扩大。这些可能会产生新的社会问题，并且在很大程度上削弱了税务合规体系。特别是许多主管部门观察到近年来劳动力市场的犯罪增长，跨境欺诈增加，影子经济使用的技术日益复杂，分享经济和长期经济的快速增长产生了税基侵蚀的威胁。

因此，2016 年 5 月第十届 OECD 税务管理论坛在北京举行时，与会国达成一致协议，及时开展项目了解影子经济的发展情况，探索对策，包括如何在国家之间、执法部门之间以及其他机构间开展合作。从这个角度来看，本报告是最近出版的《利用技术工具解决逃税和税务欺诈》（OECD, 2017a）以及 2012 年信息手册的补充。

11.2 影子经济的定义

大多数人同意所谓的影子经济的许多特征，但是为影子经济下一个更为准确的定义非常困难。除了“影子经济”之外，人们还经常采用“地下经济”“观察不到的经济”“隐性经济”“现金经济”“非正规经济”等词语描述该类经济活动。关于这些术语涵盖的内容以及它们的区别并没有一个定论。

一些定义认为影子经济包括个人为自己的利益或者在互惠基础上完成的活动，其中大部分通常不会纳税。一些定义将合法活动和经济犯罪做出区分。（区别在于如果向机关报告了某项经济活动并且该活动被允许继续执行，那么合法活动将纳税，非法活动则反之。例如销售非法药物，政府会采取强制执行手段结束该经济活动。）

2012 信息手册（The 2012 Information Note）对于定义问题采取了一种务实的方式。它将影子经济描述为简单的“未报告的经济活动”，这种定义有待探讨。虽然任何定义都有缺陷，但是对影子经济的范围形成更加广泛地认同有助于在国家内部建立全面的“整体政治”（Whole of Government）战略，有助于各国税务机关之间的相互了解和学习，特别是在管理机构的内部组织方式不同的情况下。

为了捕捉更多关于影子经济的元素，2012 年信息手册的定义可以做出以下扩展：经济活动，无论合法还是非法，法律要求向税务机关全面报告但是该经济活动未上报，并且因此没有纳税，那么这类经济活动与那些做出报告的经济活动不同，称为影子经济。

这个定义虽然不完美，但是在制定减少影子经济的战略方针方面有很多优势：

- 该定义明确指出本定义中的经济活动仅限于那些政府要求向税务机关报告的活动；
- 该定义令我们认识到，如果没有向税务机关全面报告的话，一个合法的经济活动也会存在影子经济，目前一些国家也在部署新的战略来减少报告遗留问题，例如防篡改电子邮件标记以及在线标记；
- 该定义认识到经济活动的某些方面可能会独立于税务机关。例如，企业可能已经从其他公共机构获得许可证，从其他方购买商品或服务或者利用第三方机构来促进企业与客户之间的交易，这些数据是进行税务管理的重要工具，例如可以采集来自金融中介机构的数据；
- 虽然有些经济活动可能不会向税务机关报告，但是客户、中介或者员工可以观察到活动的进展。因此，针对上述群体采取策略可能有助于增加经济活动的报告数量。例如客户的采购认证，举报计划和更加广泛的社会规范。
- 该定义并未区分合法和非法活动。但是并非所有的税务行政部门都将直接负责处理众多非法活动，在“整体政治”策略下有些部门更可能参与到信息交流中。

11.3 报告框架

报告分为四章：

第一章研究从影子经济中观察到的驱动因素和行为并试图对影子经济做出新的定义，考虑到现代经济活动的复杂关联，将新定义作为战略推广的一部分；

第二章着眼于影子经济活动的主要新趋势，重点是：现金使用方式的改变；新的商业模式和工作方式的改变；技术被滥用的领域；跨境影子经济活动，特别是欺诈；以及非法剥削工人；

第三章列出了税务部门用来解决影子经济的战略方案范围，分为三个“支柱”：

- 一、 纳税人教育和合规程序简化
- 二、 减少逃税和欺诈的机会
- 三、 加强社会规范；

第四章提出关于未来工作的几点建议：

- 一、 分享情报
- 二、 有效利用不同的数据源
- 三、 在共享经济和长期经济领域展开协作
- 四、 有效的识别和注册技术
- 五、 加强社会规范
- 六、 “整体政治”策略
- 七、 制定“如何做”的指导方针
- 八、 衡量影响。

11.4 报告框架

本报告的意图不是对影子经济进行全面的分析，也不是税务管理论坛成员国采取战略的汇编。其目的更加实际，即概述最近影子经济的发展情况并就税务管理当局应对策略进行案例分析，旨在进一步有针对性的提出未来的协作领域，帮助税务管理机构“在游戏中领先”。

本报告对“利用技术工具解决逃税和税务欺诈”进行了补充，有助于帮助税务机关更好的解决相关问题，。

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