

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 10 期



2017. 11. 15

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：陈天媛 雷智驭 刘雨朦 胡婷元

贺 越 周 颖 汪 豫 周 昱

目 录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1. OECD 发布《有害税收实践：2017 年优惠制度进度报告》	4
2. OECD 在斯洛伐克举办讨论 BEPS 项目执行情况的区域会议	6
3. 秘鲁签署《多边税收征管互助条约》，加大打击国际离岸避税和逃税力度	7
4. OECD 发布关于数字化税收挑战的公众意见汇编	9
❖ 消费税栏目	12
5. OECD 发布对跨境销售征收增值税（VAT / GST）的实施指引	12
❖ 税收政策分析栏目	14
6. OECD 发布《非洲收入统计报告 2017》	14
7. OECD 发布文章讨论工资税如何影响员工的可支配收入和雇主的工资成本	17
❖ 转让定价栏目	19
8. OECD 发布关于将利润归于常设机构和交易性利润分配讨论草案的公众意见汇编	19

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. OECD 发布《有害税收实践：2017 年优惠制度进度报告》^①

2017 年 10 月 16 日 OECD 发布《有害税收实践：2017 年优惠制度进度报告》，该报告指出，作为 OECD/G20 BEPS 标准的一部分，各国政府已经废止或者正在修改大约 100 项税收优惠制度以完善国际税收框架。该报告详细介绍了参与 OECD BEPS 包容性框架的 100 多个辖区中确定的 164 个税收优惠制度的同行评审结果。

1.1 报告背景

OECD/G20 BEPS 项目为各国政府提供了解决方案，以填补现行国际规则中的漏洞，避免企业利润“消失”或者人为转移到根本没有或者经济活动极少的低税或者无税地区，BEPS 带来的收入损失每年保守估计为 1 亿至 2 亿美元，相当于全球企业所得税收入的 4-10%。

1.2 报告主题

BEPS 第五项行动标准包含了打击有害税收行为的最低标准，关于这个最低标准的同行评审是本进度报告的主题。这是 2015 年 BEPS 第五项行动工作的延续，其中包含了对 OECD/G20 国家的审查结果。

BEPS 第五项，行动对于有害税收的审查侧重于移动业务收入的税收优惠制度，如金融和服务收入以及知识产权收入。许多司法管辖区提供税收优惠政策激励该类行业增长以及吸引外资，而这些做法本身并不是有害的。第五项行动关键审查这些激励方式是否包含“有害特征”。“有害特征”指的是该类政策是否用于税基侵蚀和利润转移。例如可以通过提供特定政策保护国内税基不受影响，例如只为非居民交易提供便利；另一个有害特征是，缺乏纳税人政策要求的活动，因为移动业务收入会鼓励跨国企业将收入从经济活动发生地转移到其他具有税收优惠的地区。

^① 资料来源：OECD 官网 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

<http://www.oecd.org/ctp/beps/governments-rapidly-dismantling-harmful-tax-incentives-worldwide-beps-project-driving-major-changes-to-international-tax-rules.htm>

为了避免竞争对其他司法管辖区的税基产生负面影响，102 个 BEPS 包容性框架成员都承诺确保所制定的任何制度符合 BEPS 第五项行动的标准。最重要的是，这要求纳税人从税收政策中受益的前提是必须自己承担核心商业活动，确保税收与真正的商业实质相一致。

1.3 报告结果

BEPS 第五项行动关于税收优惠制度的进展报告包括审查包容性框架成员国提出的 164 项税收优惠制度与第五项行动标准不符的部分。

在过去十二个月中审查的 164 项税收优惠制度中：

- 99 项要求采取行动，对于这 99 项制度中的 93 项来说，所需的变革已经由包容性框架成员国完成或者启动；
- 56 项制度不构成 BEPS 风险；
- 由于最近的飓风对某些加勒比地区造成影响，因此仍有 9 项政策在审查中。

第五项行动报告特别关注知识产权收益制度，根据“知识管理办法”进行评估，即知识产权制度的具体“实质性活动”要求。各司法管辖区做出了巨大的努力，由于立法的变化，许多知识产权制度现在遵循“关联办法”，其他一些制度正在被取缔或者修改，或者符合低风险“弱势地区政策”的待遇条件，另外有一个知识产权政策仍在接受审查。整个 BEPS 包容性框架的全体成员国中只有一个知识产权制度没有得到改革，并且该政策实质上是有害的^①。

同行评审采用 2015 年 BEPS 第五项行动标准进行，并经过 BEPS 包容性框架审核。存在有害税收实践的地区应当尽快做出整改，最迟不超过一年。FHTP 将监控他们的合规性，如果没有做出修改，则采取惩罚措施。

该进度报告还包含税收优惠制度的指导，其中包括：

- 修改制度的时间表；
- 如何监测税收优惠制度的有害特征；
- 关于提供非知识产权优惠制度的司法管辖区必须要求在该制度内进行实质性活动的义务指导。

1.4 报告意义

^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/beps/background-harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes.pdf>

BEPS 包容性框架主席 Martin Kreienbaum 说：“有害的税收实践是一种特别激进的做法，会诱导其他司法管辖区采取侵蚀税基的做法。保证公平竞争和防止税基侵蚀是至关重要的。包容性框架的同行评审为这些税收激励措施带来实质改变，使得跨国公司更加难以人为地将利润转移到世界上低税或无税地区。”

OECD 税务政策与管理中心主任 Pascal Saint-Amans 表示：“这些成果表明，包容性框架成员的政治承诺正在迅速带来可衡量的，实质的进展。有关的司法管辖区已经在努力解决其优惠制度中有害的税收做法，事实上，各国已经对 95% 需要采取行动的政策进行了修改。”

包容性框架成员国已经雄心勃勃达成一致，通过了一个时间表，即那些有害税收政策的管辖机构有望尽快调整其制度，一般不迟于 2018 年 10 月。经合组织将继续公布税收优惠制度的同行评审进展状况，以及管辖区为减少税基侵蚀风险采取的修正进展。

2. OECD 在斯洛伐克举办讨论 BEPS 项目执行情况的区域会议^①

2017 年 10 月 20 日，来自 20 个国家和 11 个组织的 80 名代表齐聚布拉迪斯拉发，参加在东欧和中亚地区举行的关于 BEPS 包容性框架第三次区域会议。本次会议是继 6 月 21 日-22 日在荷兰举行的第三次 BEPS 包容性框架全体会议之后展开的一个新的区域系列活动，为来自世界不同地区的参与者从自身地区的角度提供表达自我观点、并将观点融入 BEPS 包容性框架的机会。

2.1 与会人员

本次会议由斯洛伐克共和国财政部和财政理事会主办，并由 OECD 与欧洲内部税务机构组织（IOTA）合作协办。参与者包括来自白俄罗斯、保加利亚、克罗地亚、捷克、爱沙尼亚、格鲁吉亚、匈牙利、拉脱维亚、立陶宛、黑山、阿曼、巴基斯坦、波兰、罗马尼亚、斯洛伐克、斯洛文尼亚、前南斯拉夫马其顿共和国、土耳其、乌克兰和阿联酋等国家的财政、税务部门政府高级官员，以及来自国际货币基金组织、联合国和私营部门（经合组织商业和工业咨询委员会（BIAC）、德勤、毕马威、安永、布拉迪斯拉发普华永道、斯洛伐克税务顾问委员

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

会和 BMB 莱特纳) 的代表。

会议由斯洛伐克共和国财政部国务秘书 Dana Meager 女士和斯洛伐克共和国财政局局长 František Imrecze 先生共同宣布召开, 由斯洛伐克共和国财政理事会国际税务部门主管 Silvia Karellova 女士、斯洛伐克共和国财政部直属税务司司长 Ľubica Adame 女士和 IOTA 的技术税务专家 Wolfgang Büttner 先生共同主持。

2.2 会议主要内容

参与者讨论并分享了各自所属地区为实现避免税基侵蚀和利润转移目标的各种措施。本次会议还讨论了各项正在推行的措施的进展, 具体侧重于同业审查机制及各国完成建立最低执行标准的时间表。经合组织、国际货币基金组织和联合国的代表广泛阐述了, 他们为支持低收入国家采用工具包解决 BEPS 问题所做的工作, 并与参与者讨论如何将工具包实际应用到各国实践中, 以及支持各国实施 BEPS 工具包所能做的能力建设举措的范围。同时, 会议也为讨论转让定价和税收协定领域所取得的成果提供了一个机会, 包括国别报告和税收协定最低标准。会议最后还讨论了有关多边文书的最新进展, 包括最近即将举行的一个旨在加快各国签署批准进程和提供各代表分享进程中的一些经验的培训。

2.3 会议主要成果

这次区域会议为参与者提供了积极参与讨论的机会, 并提供有关 BEPS 的不同工作流的应用。他们分享了宝贵的意见, 提供了应用和标记的关切领域, 这些会议成果将报告给负责包容性框架工作的 CFA 工作小组。

所有收到的应用, 包括国家调查和满意调查的结果, 将考虑到在东欧和中亚区域形成未来区域会议的目的。

与此同时, BEPS 包容性框架还欢迎阿曼苏丹国成为其最新成员, 使该项目的平等参与国总数达到 103 个。包容性框架成员有机会与其他 OECD 和 G20 国家一起实施 BEPS 方案, 并制定进一步的标准来解决剩余的 BEPS 问题。

3. 秘鲁签署《多边税收征管互助条约》, 加大打击国际离岸避税和逃税力度^①

2017 年 10 月 25 日, 为提高打击国际避税和逃税的能力, 秘鲁财政部长克

^① 资料来源: OECD 网站税基侵蚀与利润转移 (BEPS) 栏目, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/peru-expands-its-capacity-to-fight-international-offshore-tax-avoidance-and-evasion.htm>

劳迪亚·玛丽·艾美利亚·特蕾莎库伯·福特在秘鲁的利马与 OECD 副秘书长道格拉斯·弗兰茨签署了《多边税收征管互助条约》，成为加入该公约的第 114 个国家，同时也成为加入该公约的第 12 个拉丁美洲国家。

通过签署《多边税收征管互助条约》，秘鲁政府重申本国致力于打击国际离岸避税和逃税的强烈决心。《多边税收征管互助条约》将促使秘鲁迅速扩大信息交换伙伴网络，并迅速实施 OECD/ G20 BEPS 的提高税收透明度的相关措施，特别是在 BEPS 第 13 项行动计划下的国别报告信息交换措施，秘鲁政府表示将于明年开始正式执行该项政策。

3.1 《多边税收征管互助条约》的提出背景与简介^①

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，OECD 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，从而确保全球所有国家都可以从信息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表示支持 OECD

《多边税收征管互助公约》框架内的税收情报自动交换措施。该公约制定了全球税收情报交换的新标准，所谓的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^②。

3.2 签署《多边税收征管互助条约》的意义

^① 维基百科：多边税收征管互助条约 <http://wiki.mbalib.com/wiki/多边税收征管互助公约>

^② 新华网：http://news.xinhuanet.com/world/2013-08/27/c_117116539.htm

《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。一言蔽之，《多边税收征管互助公约》就是解决如何实现全球税收透明度和确立信息交换标准的框架原则工具。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。该公约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。

此外，该公约还可以用于 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。

此次秘鲁签署《多边税收征管互助公约》不仅能进一步扩大本国的国际税收征收网络，拓展国际税收合作的广度和深度，提高秘鲁对跨境纳税人的税收征管和服务水平，同时也意味着该公约的国际影响程度变得更大。目前，该公约已经有 114 个国家签署，这些国家将与国际社会一起加强税务合作，这对于建立一个更加公平透明和信息交换更为有效的环境，具有重要的意义。

4.OECD 发布关于数字化税收挑战的公众意见汇编^①

2017 年 10 月 25 日，OECD 公布收到的关于数字化税收挑战的公众意见汇编。公众意见咨询将于 2017 年 11 月 1 日在加州大学伯克利分校举行。发言人和其他与会者将从提供书面意见的人中挑选出征询意见。本次会议将进行现场直播，无需提前注册。活动结束后将会有重播。

4.1 背景

由于数字经济工作小组（TFDE, Task Force on the Digital Economy）在 2018 年 4 月向 G20 财政部长提交一份关于数字化税收的影响的中期报告。因此在 2017 年 9 月 22 日，OECD 邀请感兴趣的社会各界人士就数字化税收挑战提出意见，这是作为 TFDE 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

^① 资料来源：OECD 网站 BEPS 专栏，
<http://www.oecd.org/ctp/beps/public-comments-received-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

对这些挑战有关的潜在策略，并就一系列问题和中期报告大纲草案（见纲要）进行公开咨询。受访者被邀请回答四个方面的一系列问题，并提供有关中期报告大纲草案的反馈意见，主要有：一、数字化，商业模式和价值创造产生的税收挑战；二、税收制度的挑战与机遇；三、实施 BEPS 行动方案带来税收挑战；四、解决更广泛的直接税收政策挑战的选择。

4.2 主要内容^①

OECD 共公布了来自 52 个机构或个人的公众意见汇编，涉及了大小各个方面。现主要介绍几个机构提出的意见。

4.2.1 来自意大利银行协会（ABI, Italian Banking Association）的意见稿

在直接税收方面，ABI 同意为了解决与数字产业相关的 BEPS 问题，有必要采用新的国际规则，使跨国数字化企业能够公平分享税收。通过长期战略可以更好地实现这一目标，这就要求对不同选择进行更加严格和全面的分析，要尽可能考虑到任何可能的影响并伴随适当的影响评估。但是，我们知道可以决定短期措施。在这方面，ABI 强调应该将干预措施限制在严格必要的时间范围内，在采取长期战略所需的时间框架内，同时应适当注意避免对第三方（例如金融中介机构）活动的潜在负面影响。

4.2.1 来自 BEPS 监控组织的意见稿

数字化进一步加剧了国际税收规则的根本缺陷。长期以来，在一个国家从事没有实体业务的商业行为一直存在着问题，特别是服务方面。制药公司早就意识到无形资产的重要性，以及有能力将这些资产的所有权转让给低收入国家的分支机构。

尽管数字化已经导致了商业模式的重大变化，但是这些规则的效果不如跨国企业出现和发展所带来的转变，因为这些规则是在近一个世纪前制定的。跨国企业利用“独立实体”的原则，通过建立复杂的企业集团，分散职能，将其全球收入的很大部分转到低税率的分支机构。BEPS 项目到目前为止所采取的措施只是修补这些规则，并没有解决如何根据“经济活动发生和价值创造”的分配利润的核心挑战。这需要一个形式的转变，摆脱独立的实体原则，并根据经济现实来确定跨国公司的经济行为。

^① 资料来源：

<http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-1-comments-on-request-for-input-2017.pdf>

数字化产品或服务所产生的 BEPS 问题并非由软件公司等小公司向世界各地的客户销售数字产品所导致的，而是由巨型网络跨国企业引起。这些公司通常在拥有大量消费者的国家从事实体活动，但是他们将活动分解，并将销售、签订订单、生产、营销和客户支持等职能归功于不同的分支机构。

数字化带来的主要变化是：（1）生产者和消费者之间的关系更加密切；（2）通常不直接向用户提供数字服务，而通过向其他客户提供服务，将其产生的收入资本化，特别是广告；（3）数字化让一些企业重新定位，审视自己作为生产者和消费者之间纯粹中介的能力。短期内可能需要各国引进各种单方面的防御性措施（利得税，均等税负等），但这只是临时解决办法。

我们基于重要性提出了一个新的应纳税存在的定义；一个综合性的方法来分配利润，即考虑一个跨国公司在国家内所有分支机构的综合贡献；以及基于反映典型商业模式利润动因的因素去分配所有关联企业的利润总额。

4.2.3 来自爱尔兰税务学院（TITI, The Irish Tax Institute）的意见稿

TITI 赞同 OECD 的做法，即只有在深思熟虑后才能确定为应对数字经济的具体税收挑战而采取的进一步措施。以下三个方面考虑：首先，充分考虑涉及的广泛业务模式和价值链；其次，深入了解数字经济带来的税收挑战；最后，进一步引入这些业务的成本效益分析。

许多在全球运营的公司已经精确地设计了他们的商业模式，以及利用数字化带来怎样的经济效益。正是这些公司经济形式使他们能够以低成本向企业和消费者提供产品和服务。

如果不仔细考虑针对这些企业征收的新的税收规则，他们可能会被迫彻底改革自己的商业模式。从商业角度来看，这会迫使他们在全球范围内建立一些完全没有必要存在的企业，而纯粹是为了满足税收规则。这显然是数字经济发展中的一个倒退步骤，违背了众多国家和国际机构的数字化战略。这将不可避免地导致全球个人、企业和投资者（包括养老基金）的额外成本。

无论选择何种解决方案，都必须有效地为数字经济提供帮助，并为全球经济发挥更广泛的作用。它们必须公平有效，不会产生多重税收，应该像 BEPS 行动那样通过国际共识达成共识。虽然这个协议框架可能需要时间的投入，但我们相信，在一个非常复杂且不断发展的国际税收领域，它最有可能实现可持续发展。

4.3 作用及后续工作

TFDE2018 年中期报告的目标是监测 BEPS 实施效果（包括政府和企业的回应）以便能够及时做出反应；应该以证据为基础去评估是否真的需要任何补充措施来解决数字经济的税收挑战。

任何企图在 TFDE 发布 2018 年中期报告之前就想要做出决定的行为将是危险的，并会破坏 OECD 作为一个组织的可信度，因为 OECD 的政策建议应该是基于事实和仔细分析的。而这次收集到的关于数字化税收挑战的公众意见汇编恰好能够最大程度上考虑社会各界的建议，以一种更全面和客观的角度来分析这个问题。

OECD 公布了一些公众对关键问题提出的意见。通过这种方式对数字经济时代下税务工作面临的诸多挑战提供有效建议。这两本意见汇编并不意味着这项工作的结束，而是一系列工作的开始。下一步 OECD 将在 11 月进行意见咨询，发言人和其他与会者将从提供书面意见的人中挑选出征询意见，进行进一步的探讨。

❖ 消费税栏目

5. OECD 发布对跨境销售征收增值税（VAT / GST）的实施指引^①

2017 年 10 月 24 日，经合组织发布新的实施指引《有效征收增值税的机制——针对供应商不在税务管辖范围内》，以促进有效征收跨境销售的增值税。这一指引将支持国际商定的国际贸易增值税征收标准的实施，由于经济的快速发展和持续的数字化，这一指引尤为重要。

5.1 发布背景

2016 年 1 月，经合组织财政事务委员会（CFA，OECD Committee on Fiscal Affairs）要求制定指导意见以支持国际增值税/消费税指南的实施。于是在考虑到各司法管辖区法律框架和行政能力的差异，OECD 开始发布一系列报告，为税务机关提供实际的指导，并有利于他们有效、不断地贯彻指南的原则。这项工作由经合组织消费税第 9 号工作组（WP9，Working Party No 9）来主导，并通过 WP9

^① 资料来源：OECD 官网增值税栏目，
<http://www.oecd.org/tax/consumption/oecd-delivers-implementation-guidance-for-collection-of-value-added-taxes-on-cross-border-sales.htm>

技术咨询小组向商界咨询。

世界各地的司法管辖区正在努力实施简化的、以注册为基础的征收制度，而且往往面临类似的设计挑战和挑战所带来的选择困难。分析实施和运行这些制度的主要挑战，并确定解决这些挑战的可行方案和最佳做法方法将会有很大的好处。根据共同的最佳做法，在各司法管辖区之间协调一致地、实施简化的以注册为基础的征收制度有可能提高外国供应商的合规水平，并通过国际行政合作来提高税务机关的执法能力。

这项新指引侧重于对推荐方法的实施，主要是为了解决 2015 年 BEPS 行动最终报告中的第 1 项行动——数字经济下的税收挑战。国际增值税/消费税指南中也包括这些推荐的方法，而且许多国家也成功实施了这些方法。

5.2 指引内容

《有效征收增值税的机制——针对供应商不在税务管辖范围内》这项指引主要包括以下部分：

第一章对外国供应商提供的服务和无形资产收取增值税/消费税的基本政策问题和设计问题进行了总体介绍；

第二章概述了税务机关在设计和实施基于注册式的征收制度时应考虑的关键政策和设计问题；

第三章为指南和 BEPS 报告中所建议的简化注册和征收制度的设计和实际操作提供了更详细的指导。

该报告主要侧重于对不在税务管辖范围内的供应商（国外供应商）提供服务和无形资产征收增值税/消费税的方式。该报告也对已经执行简化注册和征收制度或正在执行此类制度的司法管辖区进行研究和分析，为正在考虑这样做的企业提供经验。在这种情况下，需要考虑以下方面：

第一，税务机关是在迅速变化的环境（法律、经济、文化、行政能力...）中运作的，每种管理简化注册和征收制度的方式往往受到环境变化的影响。此外，不同商业模式的公司 在合规能力和税收动机方面可能有很大差异；

第二，信息交流和行政合作为解决和克服税收管理部门，在运作和监督这些制度方面面临的挑战发挥了重要的作用，特别在外国供应商执行这些制度的监督和合规水平方面；

第三，在设计简化的注册和征收制度，以及制定适当的沟通策略来宣传其实施方式方面，OECD 工作小组与商界进行协商对于成功实施至关重要。足够的过渡时间（即公布和执行制度之间的时间）可以让税务机关和纳税人逐步适应运作过程的变化；

第四，虽然技术在注册制度的框架下，简化管理和合规方面有着重要作用，但是该报告并没有详细说明技术方面的情况，因为技术发展迅速，很难确定当前的技术水平，然而，该报告的目的其实也是与时俱进，地更新实施征收增值税的方式。

5.3 指引意义

对于供应商所进行的服务和无形资产贸易，该指引的发布可以更好地为各司法管辖地提供相应的有效征收增值税的机制，尤其是针对供应商不在税务管辖范围内这种情况。这可以用来支持国际商定的国际贸易增值税征收标准的实施，并且有利于各司法管辖区形成类似或者统一的有效征收跨境销售增值税的机制。

该报告的目的不在于对于国家法律作出详细解释。司法管辖权在设计和适用法律方面是有主权的，该报告只是想要提出一系列可能的方法，并讨论相关的政策考虑，只是作为各司法管辖地所参考的建议。该报告考虑到具体的经济、法律、体制、文化和社会环境和做法，希望能够协助决策者制定和改善其管辖范围内的法律和行政框架。

❖ 税收政策分析栏目

6. OECD 发布《非洲收入统计报告 2017》^①

2017 年 10 月 12 日，非洲联盟委员会经济事务部在埃塞俄比亚首都亚的斯亚贝巴举办了一场由来自非洲 21 个国家的税务和财政官员参加的会议，会议发布了《非洲收入统计报告 2017》。这篇报告覆盖了从 1990 年到 2015 年、16 个国家的数据。根据这篇报告中的最新数据显示，非洲国家国内资源调动的能力正在稳步提升。

6.1 背景

^① Revenue Statistics in Africa 1990-2015. OECD,2017:10

这份报告由非洲税收管理论坛（ATAF）、非洲联盟委员会（AUC）和经济合作与发展组织（OECD）在欧盟的财政支持下共同编制而成。此报告有助于加深对非洲国内资源调动的了解和监测，是“非洲联盟大会 2063 议程”、“联合国亚的斯亚贝巴发展筹资行动议程”和“可持续发展目标 17.1”十年实施计划的优先事项。

6.2 主要内容

《非洲收入统计报告 2017》——也就是第二版的非洲收入统计报告——涵盖的 16 个非洲国家 2015 年平均税收占国内生产总值的比率为 19.1%，比 2014 年上升了 0.4 个百分点。每个国家税收与国内生产总值的比率均有所上升，与 2000 年相比平均上涨了 5 个百分点。

《非洲收入统计报告 2017》涵盖收入数据的国家数量是第一版《非洲收入统计报告》的两倍，提供了 16 个参与国的可比较税收收入和非税收收入数据：佛得角、喀麦隆、刚果民主共和国、科特迪瓦、加纳、肯尼亚、毛里求斯、摩洛哥、尼日尔、卢旺达、塞内加尔、南非、斯威士兰、多哥、突尼斯和乌干达。

《非洲收入统计报告 2017》首次提供了参与国的平均值——“非洲（16 国）平均”——显示 2015 年这些国家的平均税收，与国内生产总值比率为 19.1%。这低于拉丁美洲和加勒比地区和经合组织的平均税收与 GDP 比率：分别为 22.8% 和 34.3%。非洲国家的平均税率结构与拉丁美洲和加勒比地区的平均税率结构相似，不同之处在于社会保障缴款是后者税收收入的重要组成部分。2015 年，商品和服务税是非洲国家税收收入总额中占比最高的部分（平均为 57.2%），主要是增值税；其次是所得税和利润税（32.4%）。

在所有的 16 个非洲国家中，非税收收入占 GDP 的百分比低于税收收入占 GDP 的百分比，尽管这部分数额在不同的国家之间差别很大——因为主要来自于自然资源收入和国际捐赠（国外援助、债务减免或国家资助项目）。随着时间的推移，相较税收收入占 GDP 的比重，不同国家之间非税收收入占 GDP 比重的差异会更显著。

本篇报告特别讨论了国内资源调动在改善治理和商业环境方面的作用、特别是一向被列为治理和商业环境薄弱的非洲国家。虽然非洲国家为了加强税收政策和增强税收管理能力做出了重大努力，但它们仍然面临大量非正规部门、税基狭窄的挑战，特别是在资源丰富的国家——这使得它们容易受到不稳定的资源收入

的影响。

6.3 关键发现

6.3.1 税收占 GDP 的百分比

2015 年，16 个国家中：税收收入占 GDP 比重最低的是刚果民主共和国的 10.8%，最高的是突尼斯的 30.3%，16 国平均为 19.1%。这比拉丁美洲和加勒比地区（LAC）和经合组织的平均比重（分别为 22.8%和 34.3%）要低。

2014 年至 2015 年之间，除了肯尼亚、突尼斯和摩洛哥之外的所有国家：税收收入占国内生产总值的比重都提高了。就平均值而言，这些国家的税收与国内生产总值之比上升 0.4 个百分点，略低于拉丁美洲的平均水平（0.6 个百分点）、但高于经合组织国家平均水平（不到 0.1 个百分点）。

报告中的所有国家 2015 年税收占 GDP 比重均高于 2000 年的比重，所有国家的增幅都比经合组织的增幅大。自 2000 年以来，这 16 个非洲国家的平均税收占 GDP 比重上升了 5.0 个百分点，而拉丁美洲的平均比重上升了 4.9 个百分点。相比之下，这个时期经合组织的平均比重只增长了 0.3 个百分点。

6.3.2 税收结构

商品和服务税是 2015 年税收收入的主要来源（平均占比为 57.2%），尤其是增值税（平均为 31.5%）。所得税和利润税平均占比为 32.4%。

肯尼亚、南非和斯威士兰 2015 年的税收收入一半，都是来自于所得税和利润税，而其他的 13 个国家中，所得税和利润税所占比重从多哥的 18.6%到卢旺达的 37.6%不等。突尼斯和摩洛哥在 16 个国家中 2015 年社会保障缴款所占比重最高（分别为 29.5%和 17%）。本篇报告中非洲国家的社会保障缴款比拉美国家低得多。这是他们各自与平均税收占 GDP 比重之间差异的主要原因。

6.3.3 非税收收入

非税收收入（大部分是来源于南部非洲关税联盟的收入）占国内生产总值的比重从南非的 0.6%到斯威士兰的 15.1%不等。每个国家非税收收入占 GDP 比重都低于税收收入占 GDP 比重。

十四个可以获得过去十年的非税收收入数据的国家中，有八个国家的非税收收入占 GDP 比重呈下降趋势，只有六个国家呈上升趋势。

非税收收入所占比重的每年变化率远高于税收收入占 GDP 比重的每年变化

率，有时一年就会增加超过 1%。

非税收收入占 GDP 比重每年的变化通常是由于拨款和财产收入的波动引起的。2015 年，拨款占尼日利亚国内生产总值的 7.2%，占卢旺达国内生产总值的 6.3%。财产收入占喀麦隆 GDP 的 2.8%，主要来源于租金和特许权使用费。

7. OECD 发布文章讨论工资税如何影响员工的可支配收入和雇主的工资成本^①

近日，OECD 发布了相关文章讨论工资税会如何影响员工的可支配收入和雇主的工资成本。

7.1 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、雇主支付的社会保险税和工资税，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。

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 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。

7.2 文章内容简介

每个工人和雇主都直接受到工资税的影响。税收是取得用于提供公共服务的财政收入的主要方式之一，也帮助实现重要的社会目标，比如通过财富的再分配来解决不公平现象。但是 OECD 的年度工资税报告指出，工资税收政策可能会影响个人在劳动力市场或消费习惯方面的行为。

与 OECD 成员国居民们实际支付的工资税相比，个人或有子女的家庭的个

^① 资料来源：Dominique Paturot, OECD 税收政策和管理中心
http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5916/Taxing_wages:_how_taxes_affect_the_disposable_income_of_workers_and_wage_costs_of_employers_in_OECD_countries.html

人净平均税率更能体现税收，是如何影响家庭可支配收入的。这可以帮助政策制定者调整政策激励措施，例如对于人们怎样进入劳动力大军或者延长工作时间。个人的毛工资因为缴纳个人所得税和社会保障缴款而减少，其中社保包括健康保险、失业保险、养老保险等。个税的扣除额取决于取决于家庭组成，工作情况和收入水平等因素。工人可支配净收入包括工资的剩余部分以及国家支付的任何现金转移。

在 2017 工资税报告中，我们计算了 OECD 国家 8 种家庭类型的可支配收入，包括个人所得税，社会保障缴款和家庭福利的综合影响。这份报告重点关注的是一个获得平均工资水平工资的单身工人，和同一收入水平有两个孩子的一对夫妇组成的家庭。

在 OECD 国家中，比利时单身工人的净个人所得税率最高，为 40.7%，这意味着其可支配收入只占收入总额的 59.3%。而另一个极端是智利，智利的单身工人个人所得税税率最低，为 7%，可支配收入占 93%。

对于同一收入水平拥有两个孩子的家庭来说，丹麦的平均净税率最高，为 25.5%，因此在丹麦，包括家庭福利在内的税后可支配住户收入占总工资的 74.5%。最低的是爱尔兰，其平均进税率为-1.6%，由于家庭补贴总额超过了个人所得税和员工社会保障金的总额，因此这个比例为负，导致爱尔兰一对夫妇和两个子女组成的家庭平均工资的可支配收入高于工资总额。

一个重要的问题是，特别是从竞争力来看，税收是如何影响雇佣工人的整体成本的。这意味着不仅要看员工实际支付了多少税款，还要看雇主支付了多少社保缴款和工资税。所有这一切的总和就是税楔，这是雇主雇佣一名员工的成本与工人净可支配收入之间的差额。它包括个人所得税和社会保障缴款，扣除家庭福利。税楔可能是相当高的劳动成本的百分比，因此显然与企业的雇佣政策有关。

2016 年 OECD 的平均税楔是：单身员工 36%，同等收入水平有两个孩子的家庭为 26.6%。在绝大多数 OECD 国家都是有二个孩子的家庭的税楔低于单身员工。

单身员工税楔最高在比利时，为 54%，最低在智利，为 7%。对于有二个孩子的家庭来说，最高的税楔在法国，为 40%，最低在新西兰，为 6.2%。

7.3 补充说明

工资税报告全面概述了税收政策对雇员和雇主在劳动力市场方面的激励作用。但是，这些以所得税制结构为重点的指标，并不能全面反映政府部门对人民福利的整体影响。为此，必须考虑其他因素，如间接税（如增值税），以及其他形式的收入，例如自营职业收入或资本收入，以及其他税务津贴和现金转移。国家提供的公共服务的福利，教育和医疗设施的获得，其他直接税对收入和价格的影响也应该被考虑在内。

❖ 转让定价栏目

8. OECD 发布关于将利润归于常设机构和交易性利润分配讨论草案的公众意见汇编^①

2017 年 6 月 22 日，OECD 邀请有兴趣的人士对将利润归于常设机构和交易性利润分配两项讨论草案提供意见。关于将利润归于常设机构的讨论草案涉及 BEPS 第 7 项行动计划的工作；另一份是关于交易性利润分配的修订指导意见，涉及 BEPS 第 8-10 项行动计划的工作。2017 年 10 月 6 日，OECD 发布了关于这两项讨论草案的公众意见汇编，分别有四十多家公开机构及其供职人员提交了意见。而这两个草案的公众咨询将于 2017 年 11 月 6 日至 7 日在经合组织巴黎会议中心举行，发言人和其他与会者将在讨论草案中及时提供书面意见的人员中进行选择。

8.1 文件发布背景^②

根据 BEPS 第 7 项和第 8-10 项行动计划报告的要求，OECD 财政事务委员会于 2016 年 7 月发布了一份征求公众意见的讨论稿（下称“2016 年讨论稿”），并于 10 月与公众评论员进行了磋商。考虑到所收到的意见以及各国的立场，财政事务委员会在 2017 年的公众意见征集，以与 2016 年讨论稿的通过方式不同的形式开展工作。因此，第 6 工作组制定了新的讨论稿（2017 年版）。

2017 年 6 月 22 日，OECD 面向公众发布了关于将利润归于常设机构和交易性利润分配的讨论草案，并邀请有关方面就这些讨论稿发表意见。这两部分的讨

^① OECD 官网税收新闻专栏：

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/public-comments-received-on-beps-discussion-drafts-on-attribution-profit-s-permanent-establishments-and-transactional-profit-splits.htm>

^② OECD 官网 BEPS 专题：

<http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-transactional-profit-splits.htm>

论稿分别对应 BEPS 第 7 项和第 10 项行动计划，用于取代 2016 年 7 月发布的公众意见征求草案。为了方便分发给各政府官员，相关的公众评论最迟应于 9 月 15 日前提交。收到的有关这些讨论草案的所有意见都将公布。并且 OECD 打算在 2017 年 11 月在法国巴黎的会议中心就常设机构的利润归属，和关于交易性利润分配方法的订正指导意见征询公众意见。

8.2 文件内容

8.2.1 将利润归于常设机构的公众意见汇编

8.2.1.1 草案内容摘要^①

新的讨论草案规定了在 BEPS 第 7 项行动报告所述情况下将利润归于常设机构的高级别一般原则。各国同意这些原则适用于将利润归因于常设机构。特别是本讨论草案涉及报告第 5 条第 5 款中规定的常设机构，包括销售部门、在线广告部门和采购部门的例子。它还包括因第 5 条第 4 款变更造成的常设机构有关的额外指导意见，并提供了第 5 条中 4.1 所列的反分裂规则对企业利润归属的一个例子。要注意的是，与 2016 年讨论稿不同，本讨论稿不包含数字示例，这是为了避免从本指导中的中介机构或常设机构的盈利水平得出结论。中介机构和常设机构的利润应根据具体情况和适用税收协定的有关条款来确定。

本讨论稿主要包括对第 5 条第 5、6 款的变更及说明；根据第 5 条第 5、6 款变更的常设机构利润归属变化及说明；以及根据第 5 条第 4 款变更的常设机构利润归属变化及说明三个部分，并列举了委员会结构；在网站上出售广告；商品采购；仓储、交付商品和信息收集活动共 4 个案例及其分析。

8.2.1.2 公众意见摘要^②

该公众意见汇编共记录了 48 条意见内容，这些意见的来源有国际税务机构、商业化税务服务提供商、国际组织和个人等，如 EY、BIAC、KPMG、RBRT、USCIB 等。这些意见在内容上较为一致，基本为对讨论草案表示支持，在细节处阐述编写人对草案的理解，并提出疑问和建议。由于意见较为繁多，此处不作详细介绍，仅摘选 BEPS 监控小组的意见作为展示。

^① OECD 关于将利润归于常设机构的讨论草案：

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>

^② OECD 关于将利润归于常设机构讨论草案的公众意见汇编：

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Compilation-public-comments-attribution-profits-to-permanent-establishments-2017.pdf>

BEPS 监控小组（BMG, the BEPS Monitoring Group）是由国际税务中各方面的专家组成的网络，由许多民间社会组织设立，负责税收司法研究和运动，其中包括全球税务司法联盟、税收正义网络、基督救援助、行动援助、乐施会和英国税务研究等。

BMG 认为，启动整个 BEPS 项目的一个主要动力是结束由企业的中央管理机构组织进行的积极利润转移规划。这样的计划通常将销售归入零税率，或低税率的实体，并通过相关的核心功能（如市场营销、订单履行和其他集团实体执行的客户支持）来分割销售。在 BEPS 第 7 项行动计划中，已经商定了一些适度的变化，以便在特定的情况下，非居民实体现在可以在其销售的国家被认定为有应纳税的存在，即常设机构。目前的提案旨在澄清如何将利润归于这样一个常设机构。

BMG 同意利润的归属取决于对常设机构功能的分析，但他们认为这不能孤立地进行。应该采取一种整体的方法，并考虑到有关实体在国内进行的所有活动。如果一个跨国公司选择自己开展营销、销售、订单履行和客户支持等活动，就可以利用所创造的协同效应，从而为客户提供无缝的体验，以及为集团本身制造显著的市场优势。因此，在评估国内创造的价值时，应考虑所有集体活动的累积重要性。

由于这一累积的重要性，BMG 认为草案中第 7 条应该在第 9 条之前适用，因为这会使纳税人和税务机关更好地关注，并且切实减少税务机关和纳税人合规所需要的资源。

整体性的方法也很重要，因为讨论草案意在适用于《税收示范公约》第 7 条的所有版本，无论这些国家是否接受，OECD 于 2010 年已经通过了这些改动，称为 OECD 授权方法（AOA, the authorized OECD approach）。因为 AOA 所具有的优势，它已经进一步被用来作为对利润归属的分散处理方法（与一般的独立实体原则一起），是 BEPS 项目的主要推动者。

BMG 主张可以保留 AOA 的某些有用特征，同时确保 BEPS 结构不被允许由于将独立实体原则适用于狭义的解释而继续在法律上被割裂。在“具体意见”部分包含了一些 BMG 的具体建议，旨在提供特定的解决方案以使讨论草案在应用中更加一致和有效。

8.2.2 交易性利润分配的公众意见汇编

8.2.2.1 草案内容摘要^①

本讨论稿为关于交易性利益分配方法的修订指南草案，用于替换 2010 年转让定价准则第二章 C 节的第三部分。交易性利润分配方法旨在通过确定独立企业预期，从实现可比交易或交易而实现的利润分配，来确定控股交易的公允价值结果或测试报告结果。该方法首先确定从受控交易中分离的利润（相关利润），然后在经济有效的基础上将其分解为关联企业，其近似将以公平协议的利润分配。与所有转让定价方法一样，目的是确保相关企业的利润与其贡献的价值一致。本讨论稿提及的“利润”一般应视为同样适用于损失。也就是说，如果将交易性利润分配方法确定为最合适的方法，则无论交易是否导致相关的利润或损失，通常也应以相同的方式适用。利润和损失的不对称分配（即各方根据交易结果应用不同的考虑因素）在类似的情况下可能是极少出现的。

本讨论草案中提出的意见和建议并不代表 BEPS 包容性框架及其附属机构的一致意见，而是为利益相关者提供实质性的分析和评论意见。因此，在本讨论稿中得到讨论的方法，与 OECD 转让定价准则中规定的既定指导不同的是，纳税人或税务机关不应依赖这些指导原则。此外，本讨论稿使用的所有示例仅用于说明目的，并且必须以有限的事实呈现。这些例子没有适用范围，如果超出了表达对于它们用来说明的方法的意见的目的，则不应该被纳税人或税务机关用来解释表面上类似的情况。

8.2.2.2 公众意见摘要^②

关于交易性利润分配的公众意见共有 45 篇，此处摘选美国国际商业理事会（USCIB, United States Council for International Business）的意见作为参考。USCIB 担心讨论草案将朝着支持交易性利润分配应用方法固定化的方向发展，而没有适当考虑其他转让定价方法。利润分配非常复杂，需要大量的主观判断，某一个方法不应该成为优先甚至是常规的选择。

USCIB 认为，利润分配的指导应该是高层次的，而不是规定性的，因为商业的现实是广泛的，所以指导需要相对灵活，以适应可能适用的复杂情况。讨论

^① OECD 关于交易性利润分配的讨论草案：

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-guidance-on-profit-splits-2017.pdf>

^② OECD 关于交易性利润分配讨论草案的公众意见汇编：

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Compilation-revised-guidance-profit-splits-2017-part2.pdf>

草案避免了规定性的指导，所以 USCIB 支持这种一般性的方法。如果讨论草案使用诸如“will”、“must”等语言，则应修改该语言以提出更多的选择性。附在 USCIB 这封信上的附录指出了其中的一些情况，并建议替代语言，从而表明这不意味着规定性的方法。

同时 USCIB 也注意到，讨论草案削减了作为 BEPS 项目的一部分而进行了激烈争论的关于风险分配的详细指导，且其最近在 OECD 的《2017 年转让定价指南》中已经定稿。USCIB 认为，作为风险一般性讨论的一部分，该指引第一章第 1.94 段规定，当被合同分配风险的实体控制风险并具有承担风险的财务能力时，应该尊重合同作为交易的准确界定。作为尊重交易的结果，交易的定价应该结构化。这一结论不应仅仅因为可能有其他实体有助于控制风险而改变。风险分配的关键是确定哪一个实体有权获得交易风险的上行（或下行）。其他实体可能有助于控制这一风险，并应对这些职能进行适当补偿，但这不应改变风险的分配，这些风险控制职能可能是常规的，也可能具有可比性。而对于第 1.105 段中“不应超越适当的风险分配”，USCIB 则认为，第 1.105 段只是指出，对另一个实体控制风险做出贡献可能是合适的。这种等闲控制的贡献并不意味着它有利或不利，以及认为交易性利润分配是最合适的方法。

讨论草案似乎扩大了利润分配方法在风险共享交易中的潜在用途，这是一个可能与其他因素一起支持选择利润分配作为最合适方法的因素，更宽泛地说，这些因素还将包括密切相关的风险。这种扩展是不合适的。所有的企业都承担风险，一些风险得到控制，一些被接受，但没有被控制。所有的商业交易都使参与者面对来自另一方的风险。如果风险与企业的整体业务相关，风险可能被认为是“密切相关的”。这样一个松散的、未定义的术语可能导致利润分配方法被常规应用。无论如何，一项做得好的 TNMM 分析会考虑到比较风险，而不需要求助于利润分配。

USCIB 认为讨论草案的改进之一是对之前版本讨论草案的一些删减。其中包括：对价值链的讨论和并行与顺序集成的讨论。此外，USCIB 认为，进一步的删减可以改进草案，以便更密切地关注利润分配法何时成为最合适的转让定价方法的关键决定因素：当双方具有“独特和有价值的贡献”，即当双方作出贡献时，应该采用利润分配方法，但此处一般都没有可靠的可比较数据，特别是 USCIB

担心草案过于强调高度集成——高度集成并不罕见（可能会有不是独特的可比较数据可用），但在讨论草案中定义不清，而且它不是一个可靠的指标。

USCIB 还提出，关于交易性利润分配的最终指导应明确拒绝全球公式化方法。2017 年 OECD 转让定价指南第 1 章包含了对公平交易标准的强有力保护，并拒绝了全球公式化分配。该指导意见应在修订指南的交易性利润分配部分中进行交叉参考。USCIB 担心，在替代分析更合适的情况下，交易利润分配不当或不恰当地使用交易性利润分配可能会达到类似于全球公式化分配的结果。他们认为，重要的是明确拒绝这样的应用，因此对第一章指导的交叉引用是适当的。

此外，USCIB 还提出区分纳税人自行安排事务的能力和交易性利润分配方法以及税务机关强制利用利润分配的能力是非常重要的。以及与正确应用交易性利润分配方法相关的实际障碍也使得这种方法难以应用于审计，因为如果纳税人采用不同的方法，要分配的利润和分配数据的信息可能非常难以构建。

在详细的意见中，USCIB 给出了具体的解决方案建议。

8.3 文件发布意义

关于将利润归于常设机构和交易性利润分配讨论草案的公众意见的发布有助于加强公众对于这两个领域及涉及的 BEPS 项目的改动的理解，进一步明确这些改动将对国际税收工作产生的影响，有利于促进这些变化的落实，从而推动 BEPS 项目的实施，并指导国家间的税收合作。

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