



金砖国家是推动建立公平和现代化国际税收体系的重要力量。此前延续近百年的国际税收规则基本由发达国家主导制定，反映发达国家利益，而此轮由二十国集团（G20）推动的国际税改吸收了发展中国家的广泛参与，其中金砖国家是发展中国家的重要代表。目前，金砖五国对世界经济增长的贡献超过50%，已成为全球经济增长的重要引擎，理应成为国际税收新规则的制定和参与者。因此，金砖五国能否接受BEPS行动计划的各项成果并积极转化为国内法实施，将在很大程度上决定G20税改的成败。

G20国际税改的主要内容包括BEPS15项行动计划以及金融账户涉税信息自动交换。2015年10月OECD发布的BEPS项目最终成果，按约束力强弱分为三个层次：最低标准、共同方法、最佳实践。G20国际税改进入实施阶段以来，金砖国家在落实BEPS成果方面做出了积极的努力，力图尽快实现BEPS项目最低标准，即达到防止税收协定滥用、防止有害税收竞争、转让定价国别报告和争端解决等四项成果的要求。在这一过程中，金砖国家在推动国内法、双边税收协定、多边公约等各方面的工作进展都非常迅速。

金砖五国基本既是资本输出国又是资本输入国，带有多元性和复杂性特征，因此各国在积极支持G20税改的前提下，并非对所有建议照单全收。在将BEPS行动计划转化为国内法的过程中，金砖国家都有自己独特的主张，并对一些成果建议持保留态度。比如，南非在更新税收协定时，没有承诺加入具有强制性、有约束力的仲裁相互协商程序；对于BEPS第8-10项行动计划，巴西则持有较为独特的立场。

金砖国家在经济发展阶段等方面具有共性，五国能否在国际税改中精诚合作，提取最大公约数、求同存异、形成合力，对于金砖国家能够在G20税改中发挥多大作用，争取到怎样的国际税收话语权十分重要。在中国杭州举行的金砖国家税务局长第五次会议上，各国税务部门负责人围绕落实G20税制改革成果、深化金砖国家多边税收合作、加强税收征管能力建设等议题深入讨论并达成共识。会议期间，金砖五国税务部门负责人联合签署了《金砖国家税务合作备忘录》，首次以官方文件形式将金砖国家税收领域合作上升至制度层面，标志着金砖国家税务合作机制建设进入了一个新的时期。

作为G20创始成员国，中国自始至终支持并深度参与国际税制改革。中国国家税务总局先后参加BEPS相关会议和谈判近百次，向OECD提交立场声明和意见千余条，在指导原则、数字经济、无形资产、共同报告标准（CRS）等重要领域做出了特殊贡献。在税改实施过程中，中国规范和有效实施一般反避税措施，发布了《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》、《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》、《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》，防止协定滥用举措，参与制定并签署了《BEPS多边公约》。未来，中国将继续推动经济全球化，构建开放型世界经济，积极参与全球税收治理，落实国际税改成果，推动完善国际税收规则体系，与世界各国一道建设公平和现代化的国际税收体系并促进经济增长。



目录 CONTENTS

国际税收 (原《涉外税务》)

主 办：中国国际税收研究会
中国税务杂志社

编委会主任：王 力

副 主 任：张志勇 伊 兵 高培勇 尚力强
编 委：（按姓氏笔画）王 力 王迎春
邓力平 刘剑文 朱 青 伊 兵
汤贡亮 乔金美 张志勇 尚力强
高培勇 贾 康 倪红日 钱 勇
龚祖英 靳东升 廖体忠 薛路生
魏仲瑜

顾 问：郝昭成 邓子基

编辑·出版·发行：中国税务杂志社

社 长：蔡 宇

总 编 辑：刘 磊

社 址：北京市丰台区广安路9号国投财富广场
1号楼9~10层

邮 编：100055

传 真：（010）63584607

电 话：（010）63527462

网 址：<http://www.ctax.org.cn>

Email: gjss@ctax.org.cn

国际标准刊号：ISSN 2095-6126

国内统一刊号：CN10-1142/F

邮 发 代 码：80-722

国外发行代号：M7031

国际总发行：中国国际图书贸易集团有限公司

国内总发行：中国税务杂志社发行部
北京报刊发行局

订 购 处：中国税务杂志社发行部，省、市、
自治区、计划单列市国际税收研究会，
各地邮局

订 购 电 话：（010）63568112

广 告 电 话：（010）63584611

设 计 制 作：中国税务杂志社总编室
金盾彩印制作中心

印 刷：北京金盾印刷厂

出 版 日 期：每月9日

全 年 定 价：人民币150元

港澳台地区定价：港币400元



06 专题策划 Feature 深化金砖国家税收合作 促进经济联动发展

2017年7月27日，金砖国家税务局长第五次会议在中国杭州举行。金砖五国税务部门负责人围绕落实二十国集团（G20）税制改革成果、深化金砖国家多边税收合作、加强税收征管能力建设等议题深入讨论并达成共识。会议期间，金砖各国税务部门负责人联合签署了金砖国家税务合作的第一份机制性文件——《金砖国家税务合作备忘录》，首次以官方文件形式将金砖国家税收领域合作上升至制度层面，标志着金砖国家税务合作机制建设进入了一个新的时期。

10 专题策划 Feature 积极落实G20税改成果 努力打造 公平和现代化的国际税收体系

G20国际税改发轫于2013年，自2016年起进入实施阶段。目前与国际税改之前的时期相比，呈现出几大明显变化：利润在经济活动发生地和价值创造地征税的大原则逐步在各国得以落实；信息透明时代正在到来；多边税收合作达到新高度；跨国公司筹划方式改变，避税地不再是天堂。作为G20创始成员国之一，我国自始至终支持并深度参与国际税制改革，在实施方面我国的主要进展表现在以下几个方面：规范和有效实施一般反避税措施；发布《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》；发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》；制定并发布《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》；防止协定滥用举措；参与制定并签署《BEPS多边公约》。未来，中国将继续推动经济全球化，构建开放型世界经济，积极参与全球税收治理，落实国际税改成果，推动完善国际税收规则体系，与世界各国一道建设公平和现代化的国际税收体系并促进经济增长。

专题策划 Feature

- 06 深化金砖国家税收合作 促进经济联动发展
——第五次金砖国家税务局长会议在中国杭州成功举办
韩霖 高阳
- 10 积极落实G20税改成果 努力打造公平和现代化的国际
税收体系 廖体忠
- 18 巴西落实BEPS成果情况分析
路易斯·爱德华多·斯格瑞
里卡多·安德烈·加兰迪·朱尼奥著
梁若莲 曾伟盈译
- 25 “去离岸化”引导俄罗斯国际税收改革
艾琳娜·科林卡诺娃著 陈延忠译
- 32 BEPS项目各项建议和CRS在印度的执行情况
D.P.森古普塔著 陈新译
- 39 落实BEPS行动计划和CRS及其对国内法修订的影响
——南非国际税收改革现状
克莱格·韦斯特著 李纯璞译

财税观察 Observations on the Front

- 45 税收收入结构与产业结构转型升级的关系研究
——以上海市为例
李九领 朱昱成 李幸欣

国际税事评说 Notes on Global Tax Events

- 52 印度商品和服务税（GST）开征的意义、挑战及未来
趋势 杨志勇

跨境税收 Cross-border Taxation

- 56 加强自然人国际税收管理的实践与思考 刘建华

45

财税观察 OBSERVATIONS ON
THE FRONT

税收收入结构与产
业结构转型升级的
关系研究

在中国经济步入新常态的背景下，上海作为全国经济发展的领头羊，率先探索创新驱动、转型发展之路。本文从上海产业税收收入结构和税收政策入手，测算分析三次产业结构变化情况，从税收收入结构的变化反观上海创新驱动转型发展的成效，分析税收政策对产业结构的促进，为促进创新驱动转型发展提出税收政策建议。

52

国际税事评说 Notes on
Global Tax
Events

印度商品和服务税
（GST）开征的意
义、挑战及未来趋
势

2017年7月1日，经过长达十多年的努力，印度商品和服务税（GST）终于启动。作为一种现代型的增值税，印度GST实现了对商品和服务课税的全覆盖。此次税制改革甚至被视为印度独立以来最大的一次税制改革，可望进一步推动印度经济的增长。与此同时，税改也面临诸多难题，如联邦和邦收入如何划分以及地方之间的收入分配关系如何协调等。印度的GST刚起步，其运行实际效果值得我们持续关注。

目录 CONTENTS

60

各国税收纵横 Tax Systems
in Different
Countries

美国税务机关对个人收入和财产信息的收集与限制

税务机关掌握纳税人个人收入与财产信息至关重要。美国税务机关通过社会信用体系、第三方报送信息等多管齐下达到目标。美国的经验是在税务机关信息权与纳税人隐私权之间保持必要的平衡，本文通过对美国税务机关收集、持有个人收入和财产信息等相关制度进行介绍，以期为我国建立个人收入和财产信息系统提供启示。

70

“深化税收改革 推进税收现代化”征文
DEEPENING TAX REFORM TO
PROMOTE TAX MODERNIZATION

法国税收风险管理中的信息技术应用

法国的税收风险管理通过整合基础信息系统，完善通用风险分析系统，研发专业风险分析模型，开展国家税收调研和信息情报交换，取得了显著成效，其成功经验值得借鉴。

各国税收纵横 Tax Systems in Different Countries

60 美国税务机关对个人收入和财产信息的收集与限制

杨小强 吴玉梅

税收实务 Tax Practice

67 间接转让中国应税财产相关税务处理的思考

陈展

“深化税收改革 推进税收现代化”征文 Deepening Tax Reform to Promote Tax Modernization

70 法国税收风险管理中的信息技术应用

沈峰

研究探索 Research and Inquiry

74 关税法律责任的国际比较与中国关税法立法

刘奇超 杨左涛 施正文 郭颖超

简讯 Brief News

66 第四届“国际税法前沿论坛”在厦门举行

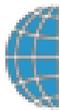
周优

美术责任编辑：李鸿翔



中国税务杂志社微信公众号

凡在《国际税收》杂志上刊登，并由中国税务杂志社支付稿酬之作品，均视为该作者已将该作品之全部权利转让给本社，且允许本社以任何形式（包括但不限于平面传媒、网络传媒、光盘等介质）使用、编辑、修改；中国税务杂志社有权对该作品再次使用，并可授权给第三方而无需另行支付稿酬。未经中国税务杂志社书面许可，任何单位和个人都不得以任何形式使用（包括但不限于通过纸媒体、网络、光盘等介质转载、张贴、结集、出版）该作品。



深化金砖国家税收合作 促进经济联动发展

——第五次金砖国家税务局长会议在中国杭州成功举办

本刊记者 韩霖 高阳

2017年7月27日，金砖国家税务局长第五次会议在中国杭州举行，这是今年在厦门举办的金砖国家领导人第九次会晤前夕召开的税收专业部长级会议。

在此次会议上，金砖五国税务部门负责人围绕落实二十国集团（G20）税制改革成果、深化金砖国家多边税收合作、加强税收征管能力建设等议题深入讨论并达成共识。会议期间，金砖各国税务部门负责人联合签署了金砖国家税务合作的第一份机制性文件——《金砖国家税务合作备忘录》，首次以官方文件形式将金砖国家税收领域合作上升至制度层面，标志着金砖国家税务合作机制建设进入了一个新的时期。此次会议还发布了金砖国家税务局长会议公报，规划了金砖国家税收合作路线图，承诺推动落实G20税制改革成

果，支持建立公平和现代化的国际税收体系，倡议金砖国家深化多边税收合作，加强税收征管能力建设并向发展中国家提供能力建设援助，鼓励发展中国家深度参与国际税收合作。

金砖国家国际税收合作取得积极成果

会上，中国国家税务总局局长王军总结了金砖国家税务局长会议举办5年来的积极成果。王军局长指出：自2013年G20圣彼得堡峰会以来，中国国家主席习近平多次在G20峰会上提出关于加强全球税收合作的重要主张，为完善全球税收治理、构建国际税收新秩序指明方向。金砖国家是加强国际税收合作的重要力量，自2013年1月首次金砖国家税务局长会议召开，我们



已经走过了近5个春秋，从一个侧面印证了习近平主席所言：金砖合作走出了相互尊重、共同进步的新道路，践行了互惠互利、合作共赢的新理念。这5年我们一步一个脚印，合作水平不断提高，合作领域不断拓展，金砖国家税务局长会议已经成为金砖国家在税收领域群策群力、凝聚共识的重要平台，已经成为支持金砖国家跨境贸易与投资发展、促进经济合作与联动增长的重要手段，已经成为维护新兴市场经济国家和广大发展中国家共同利益的重要载体，已经成为推动国际税改成果落实、构建公平和现代化国际税收体系的重要力量。金砖国家5年的税收合作给我们的一个重要启示是，尽管前进的道路上会遇到这样那样的困难，但只要我们保持对彼此的高度信任、坚定对金砖合作的信念，就能让金砖税收合作不断披荆斩棘，行稳致远。

当前，金砖国家经济发展趋势和前景向好，是全球发展进程中当之无愧的生力军，但仍然面临着不少复杂挑战，需要密切关注，同舟共济，妥善应对，展现担当。汉堡峰会强调G20要坚持建设开放型世界经济大方向，为世界经济增长发掘新动力，使世界经济增长更加包容，并分别从效率、动力、公平等方面为应对共同挑战提出了共赢的解决方案。在金砖国家领导人汉堡非正式会晤中，与会各国领导人一致认为，金砖国家要发扬开放包容、合作共赢的伙伴精神，加强团结合作，维护共同利益，谋求联动发展，开辟光明未来。

王军局长强调，我们要立足新起点，推动金砖税收合作迈上新台阶，推动国际税收秩序朝着更加公平合理的方向发展，努力从税收领域为金砖国家领导人厦门会晤做好准备，努力为新兴市场和发展中国家创造稳定、开放、包容、普惠的税收环境。王军局长就深化金砖国家税收合作、促进经济发展提三点倡议：

第一，推动完善全球税收治理体系。当前，金砖国家税务部门已经成为推动建立公平和现代化国际税收体系的重要力量。未来，我们应继续积极参与全球税收治理，推动国际税收秩序朝着更加公正合理的方向发展，提升新兴市场国家和发展中国家的代表性和发言权。我们应本着互利共赢的原则，推动金砖国家共同深度融入联合国及其他国际经济组织框架，扩大与非金砖国家及国际组织在全球税收治理方面的沟通合作，将发展中国家的诉求和理念有机融入国际税收

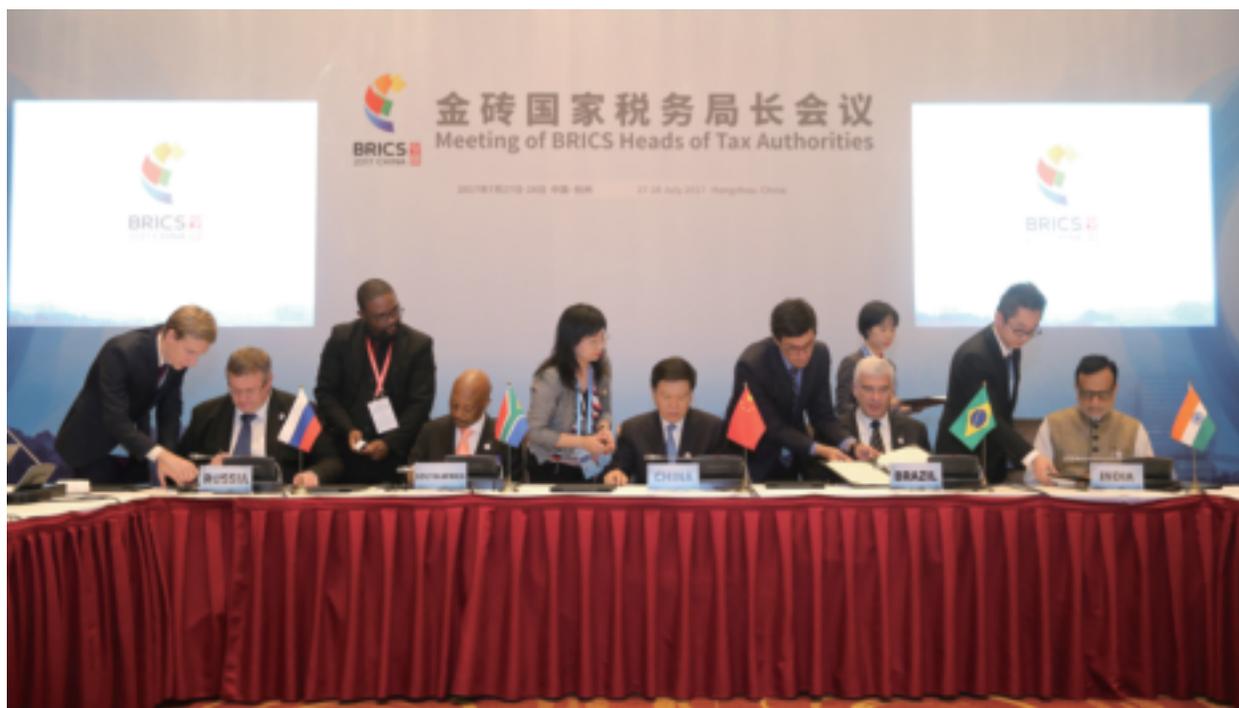
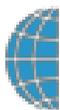
新规则体系。我们应恪守国际承诺，履行国际义务，加快BEPS成果落实，特别是积极推动四个最低标准（国别报告、争端解决、有害税收竞争、防止协定滥用）的执行，积极稳妥实施金融账户信息自动交换标准和《多边税收征管互助公约》，打击跨国逃避税，维护税收公平，防止有害税收竞争，提高税收服务水平，促进资源和要素在金砖国家间优化配置，共同营造增长友好型的国际税收环境。

第二，深化税收领域务实合作。税收作为直接影响商品、服务和生产要素流通与配置的政策工具，在促进经济增长中扮演着越来越重要的角色。金砖五国经济总量占全球的比重达到23%，对世界经济增长的贡献超过50%，已成为全球经济增长的重要引擎。因此，加强金砖国家税收合作是化解全球经济发展失衡、推动协调发展不可或缺的重要力量。经过5年的共同努力，金砖国家税收合作的广度、深度和水平都有了很大的拓展和提升，但同时要看到，五国资源的互补优势还有待进一步发挥，税收领域的合作渠道仍需深入挖掘，金砖税收合作还有巨大的发展空间和潜力。我们应继续深化多边税收合作，包括税收政策协调、税收征管协作、涉税争端解决、经验交流共享等多层面的合作。特别是研究共同提高征管能力并帮助其他发展中国家能力建设的方案，鼓励其他发展中国家参与国际税收合作，共同推动经济全球化和世界经济包容性增长。

第三，加强税收合作机制建设。随着金砖国家税收合作的不断拓宽和深化，合作机制也需要进一步丰富和完善，从而提升合作机制的协调性和延续性，为金砖国家税收合作提供更加有力的支撑，确保把历届领导人会晤达成的共识落到实处。这次会议五国将签署税务合作备忘录，确定税务高层年度会晤机制，这是金砖税收合作机制建设的重要成果。我们应在此基础上，进一步丰富合作机制的内容和方式，构建全方位的金砖税收合作制度框架，减少合作障碍，提升合作效率，促进税收合作在金砖国家整体合作中发挥更加重要的作用。

金砖国家税务合作制度性机制建立

此次金砖国家税务局长会在合作机制构建方面形成了突破，取得了务实的丰硕成果。王军局长将此次会议的积极成果概括为八个方面：



一是建立了金砖国家税务合作制度性机制。联合签署了金砖国家税务合作的第一份机制性文件——《金砖国家税务合作备忘录》，首次以官方文件形式将金砖国家税收领域合作上升至制度层面，标志着金砖国家税务合作机制建设进入了一个新的时期。

二是深化了共同应对挑战落实国际税改成果的认识。金砖国家税务局长会议倡议继续在联合国、G20、经济合作与发展组织（OECD）等重要国际机构及合作框架下更加积极主动地参与国际税收规则的制定，及时、持续、广泛落实税基侵蚀和利润转移（BEPS）成果，特别是 BEPS 四项最低标准的落实，呼吁尽可能多的税收管辖区加入并平等参与 BEPS 包容性框架，继续推动建立支持数字经济发展的国际税收规则，共同推动国际税收体系向更加公平和现代化的方向发展。

三是达成了税收信息交换合作的共识。金砖国家税务部门共同承诺于 2018 年 9 月前实施金融账户涉税信息自动交换标准（CRS），加强主管当局间信息交换，落实 G20 领导人峰会关于提高税收透明度的倡议。

四是作出了提升相互协商程序效率的承诺。金砖国家税务部门承诺加大金砖国家间及国际间税收案件谈判力度，加快跨境税收争议解决速度，共同促进金砖国家间及国际间生产要素流动和经济技术合作。

五是制定了税收征管能力建设合作方案。会议决定构建金砖国家相互援助机制，在能力建设方面互通有无，各尽所能积极向其他发展中国家提供税收征管能力建设培训、专家访问或技术援助，并将自 G20 提出帮助发展中国家提高税收征管能力倡议以来，金砖各国税务部门对外援助项目的实施情况以及未来 1-2 年将要实施的援助计划向税收征管论坛（FTA）大会等方面报告。未来两年，中国将向广大发展中国家提供每年不少于 150 人规模的培训，推动能力建设项目机制化、常态化。

六是规划了税收政策与征管协调的路径。金砖国家税务部门承诺更加积极主动地加强彼此间税收政策协调与征管合作，增强税收中性，减少税收制度负面外溢效应，落实税收协定公平待遇，消除国际重复征税，促进跨境贸易和投资。

七是发出了增加税收确定性的共同倡议。金砖国家税务部门共同倡议在打击逃避税、避免双重征税、提供税收确定性之间力求平衡，促进跨境贸易和投资合规经营，利用金砖国家在新兴市场和广大发展中国家中的代表性，推动全球协调一致行动，以税收上的确定性增进国际投资者信心。

八是推进了税收经验共享机制建设。金砖国家税



务部门承诺将建立各级别定期交流研讨机制，增进税务同行之间的互谅与友谊，分享重大税收改革经验，开展税收政策效应评估合作，深化政策沟通、征管协作、征纳关系协调和争议解决等多层面的合作，推动金砖国家税务部门为全球经济治理做出积极贡献。

在谈及本次会议的积极影响时，王军局长认为，今年的 G20 领导人汉堡峰会把“塑造联动世界”作为主题，习近平主席在汉堡峰会上强调要坚持建设开放型世界经济大方向，为世界经济增长发掘新动力，使世界经济增长更加包容，完善全球经济治理，并对加强国际税收合作、打击逃避税等提出明确要求。本次会议正是落实 G20 峰会共识的有力行动，必将对深化金砖国家税收合作产生积极影响，对完善金砖国家乃至全球经济治理产生积极影响，对今年 9 月的金砖国家领导人厦门会晤产生积极影响。

能不断激化，税收问题或成为阻碍全球贸易发展的风险因素。

此前延续近百年的国际税收规则基本都是由发达国家主导制定，反映发达国家利益，而此轮国际税改与以往的不同之处，在于发展中国家的广泛参与，其中金砖国家是发展中国家的重要代表和国际经济治理的重要力量，理应成为此轮国际税收新规则的制定参与者。金砖五国能否在国际税改中精诚合作，提取最大公约数，求同存异，形成合力，对于 G20 税改计划能在多大程度上转化为现实成果具有重要意义。

作为世界第二大经济体、第二大贸易国、外资第二大投资目的国的中国正在积极回应国际社会的诉求，在国际事务中努力发挥应有的积极作用，其中包括积极参与并在一定程度上引领国际税收规则体系的制定，努力落实国际税改成果，与世界各国一道联手打造“全

球公平、现代化的国际税收体系并促进增长”。

王军局长表示，今年是金砖国家合作开启第二个十年和金砖国家税收合作的第五年，是金砖税收合作乃至整个金砖国家合作的新起点。站在新的起点上，中国国家税务总局将与各国一道，围绕厦门会晤“深化金砖伙伴关系，开辟更加光明未来”的主题，秉持开放、包容、合作、共赢的金砖精神，针对“推动落实 G20 税制改革成果、深化金砖

国家多边税收合作、加强税收征管能力建设”等议题展开讨论，努力为金砖国家税收合作注入新动力、拓展新空间，使得金砖合作这棵生机勃勃的大树更加枝繁叶茂，结出更多丰硕果实。

责任编辑：李 业



国际税收深化合作关键时期的一次盛会

此次金砖国家税务局长会议的召开处于一个特殊而关键的历史节点上，是 G20 税改与国际税收合作进入深水期的一次盛会。近年来，G20 推动的国际税改是近百年以来国际税收规则最大的一次调整，让世界各国有机会和衷共济，共同探索国际税收安排的新途径。面对当前纷繁复杂的国际政治经济形势，如果错失此次修订国际税收规则的机遇，国际税务冲突有可



积极落实 G20 税改成果 努力打造公平和现代化的国际税收体系

廖体忠* (国家税务总局国际税务司 北京 100038)

2017年7月8日，G20汉堡峰会闭幕，20国集团领导人在会后发布的公报中再次重申“支持国际税改”，“赞赏各国在执行税收透明度标准方面所做出的努力，并期待经济合作与发展组织（OECD）在下次峰会上提交反映实施进展的报告”。而就在四年前，2013年9月的圣彼得堡峰会上，G20领导人第一次就国际税制改革达成共识，国际税收成为国际经济治理的重要组成部分。2015年10月，G20税制改革取得重大进展，BEPS行动计划顺利完成，15项最终成果在G20安塔利亚峰会上获得批准，运行近百年的国际税收规则体系得以重塑。2016年1月1日起，G20国际税改转入后BEPS行动议程，进入成果实施阶段。此后的时代也被称为“后BEPS时代”。2016年9月，习近平主席主持召开G20杭州峰会，进一步重申“支持及时、持续、广泛落实BEPS项目一揽子成果”，“以建立一个全球公平和现代化的国际税收体系并促进增长”。

一、G20税改背景、内容及意义

G20国际税改发轫于2013年。经济全球化的背景下，跨国企业全球一体化的经营模式，各国税制之间的差异，加上避税地、低税地的存在，以及一些国家为吸引外来投资实施的税收竞争，为跨国企业实施国际避税提供了空间和土壤。同时，第一次世界大战后于1923年起逐步建立的国际税收规则体系落后于全球

经济和商业发展步伐，尤其是在数字经济和无形资产等领域，对跨国企业避税难以有效规制，税基侵蚀与利润转移（BEPS）问题愈演愈烈，引起国际社会高度关注。据OECD统计，2014年全球因BEPS导致的税收流失约在1000亿美元至2400亿美元之间，相当于全球企业所得税总额的4%—10%。大型跨国企业成员公司所承担的实际税率，相比从事类似业务但仅在国内运营的企业，要低4%—8.5%。应税利润与创造价值的活动发生地相分离的现象在无形资产领域尤其明显，且呈快速增长态势。为此，2012年6月，G20财长和央行行长会议同意通过国际合作应对BEPS问题，并委托OECD开展研究。2013年6月，OECD发布《BEPS行动计划》，并于当年9月在G20圣彼得堡峰会上得到各国领导人的背书，至此，以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）为核心的国际税收改革正式启动，旨在建立一个全球公平和现代化的国际税收体系。

G20国际税改的主要内容包括BEPS15项行动计划以及金融账户涉税信息自动交换。2015年10月OECD发布的BEPS项目最终成果，按约束力强弱分为三个层次：最低标准、共同方法、最佳实践。其中，“最低标准”约束性最强，将纳入监督执行机制，共包括防止税收协定滥用、防止有害税收竞争、转让定价国别报告和争端解决4项内容。“共同方法”是未来可能发展为最低标准的规则，但目前统一监督执行时机尚不成

* 此文在撰写过程中得到了国际税务司周怀世、孔向荣、杨肖、李京煜、李韩立、邓锐、苏婷婷以及中国税务杂志社韩霖的大力支持与帮助，在此一并致谢。



熟，如混合错配、利息扣除等。“最佳实践”则是推荐使用、约束性相对低一些的规则，如受控外国公司制度等。在税收信息交换方面，2013年9月，G20圣彼得堡峰会将自动信息交换确定为税收透明度国际新标准，委托OECD会同G20成员国制定全球统一的自动信息交换标准。2014年7月，OECD对外发布金融账户涉税信息自动交换标准（CRS），获得当年G20布里斯班峰会核准。《多边税收征管互助公约》是一项旨在通过加强国际税收征管协作，应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序的多边条约，规定了情报交换、税款追缴和文书送达三种税收征管协助形式。该公约由OECD和欧洲委员会于1988年共同发起，最初只向OECD与欧洲委员会的成员开放。2010年5月，两组织响应G20号召，按照税收情报交换国际标准，通过议定书形式对《公约》进行了修订，修订后的公约向全球所有国家开放。

G20国际税改自2016年1月1日起进入实施阶段，在至今一年半的时间里，各国在国内法、双边税收协定、多边公约等各方面的进展都非常迅速。相较于国际税改之前的时期，可以看出几大明显变化：

第一，利润在经济活动发生地和价值创造地征税的大原则逐步在各国得以落实。为落实这一原则，BEPS15项行动计划从各国国内法、双边税收协定、税收透明度等方面审视了原有制度、规则存在的问题，从应对数字经济的挑战、协调各国企业所得税税制、重塑现行税收协定和转让定价国际规则、提高税收透明度和确定性、开发多边工具促进行动计划实施五个方面提出了建议。随着这些行动计划成果在各国的逐步落地，国际税收规则体系正在发生实质性改变，跨国公司传统手段转移利润、侵蚀来源国或居民国税基的空间将越来越小，双重不征税、多重不征税问题将得到相当程度的解决。虽然此次BEPS行动计划最终成果尚未解决数字经济环境下税收管辖权这一国际税收领域最具根本性的问题，应对数字经济挑战的税收举措也尚处于探索阶段，但由G20委托、OECD落实的BEPS15项行动计划成果已对运行上百年的国际税收规则体系进行了多方面修复、提升、创新，由此带来的国际税收图景已焕然一新。

第二，信息透明时代正在到来。G20国际税改前，各国税务主管当局处于信息不对称的困局当中，不掌

握跨国企业集团的整体运营情况、资产与风险分布情况，也不掌握本国居民海外金融账户信息。G20国际税改之后，跨国企业转让定价国别信息报告成为所有参与BEPS行动计划的国家必须履行的义务。截至目前，已经有包括所有G20成员在内的44个国家签署了转让定价国别报告多边主管当局间协议，2017年5月31日将有首批国家相互交换信息。国别报告的推行与交换可以使相关税务当局掌握最终控股企业所属企业集团所有成员实体的全球所得、税收和业务活动的国别分布情况。此外，已有101个国家（地区）承诺将于2017年9月或2018年9月首次对外交换外国税收居民金融账户涉税信息。金融账户信息自动交换可以使税务当局掌握本国居民设立在外国的账户名称、纳税人识别号、地址、账号、余额、利息、股息以及出售金融资产的收入等信息。税务当局掌握的涉税信息空前增多，信息不对称的矛盾正在破解，信息透明时代正在到来。

第三，多边税收合作达到新高度。BEPS行动计划的参与方不仅包括G20和OECD在内的43个国家，还包括其他19个国家，即有62个国家以平等伙伴身份共同参与了BEPS项目。巴黎时间2017年6月7日，67个国家在巴黎OECD总部集体签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）的多边公约》，以共同落实BEPS项目当中与税收协定相关的行动计划成果。2016年建立的包容性框架还将吸引更多国家参与BEPS成果落实。在自动信息交换方面，如上所述，已有101个国家（地区）承诺将于2017年9月或2018年9月首次对外交换外国税收居民金融账户涉税信息。《多边税收征管互助公约》目前已覆盖104个辖区，其中89个辖区已生效执行，包括G20所有主权国家和世界主要经济体。所有这一切，都说明国际税收合作已经达到全球多边新高度。

第四，跨国公司筹划方式改变，避税地不再是天堂。国际税收规则的改变、税收透明度的增强迫使跨国公司逐步改变其筹划方式，激进的税收筹划方案将被抛弃，不具有合理商业目的的交易安排将减少，以避税地为重要支撑的公司组织架构方式将面临考验。当然，这种变化正在进行之中，未来随着各国BEPS成果的进一步落地、CRS的实施、跨国征管协作力度的进一步加强，这一变化会更加明显。对于传统意义上的避税



天堂（如开曼群岛、英属维尔京群岛）而言，由于投资国和投资对象国在 G20 税改的大旗下联手合作，遏制利润向低税地转移，这些避税地作为企业控股公司和金融中心的重要性必然会有所下降，其利用所得税优势聚集利润、所得的吸引力将剧减。此外，一些“半避税天堂”也将不可避免地受到影响，由 BEPS 行动计划引致的外部压力将促使其放弃与国际规则不符的法律法规，从而部分或全部丧失税收不正当竞争优势。

二、中国落实G20税改成果的主要工作

作为 G20 创始成员国，中国自始至终支持并深度参与国际税制改革，作为整个项目的重要参与者，国家税务总局共参加 BEPS 相关会议和谈判近百次，向 OECD 提交立场声明和意见千余条，在指导原则、数字经济、无形资产、CRS 等重要领域做出了特殊贡献。我国主导提出的“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”已成为 BEPS 的指导原则，为维护发展中国家利益和促进各项成果的顺利完成做出了重要贡献，为提升规则制定的话语权发挥了独特作用。

在国内法的落地转化、税收协定及多边公约的签署方面，我国的主要进展如下：

（一）规范和有效实施一般反避税措施

2014 年 12 月，国家税务总局发布《一般反避税管理办法（试行）》（国家税务总局令第 32 号，以下简称“办法”），自 2015 年 2 月 1 日起施行。《办法》是我国落实 G20 税改成果所出台的第一份文件，也是适应我国反避税形势需要、打击国际逃避税的一项有力措施。2015 年 2 月 6 日，国家税务总局发布《关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 7 号，以下简称“7 号公告”），自发布之日起施行。7 号公告是一般反避税规则在间接转让中国应税财产交易方面的具体应用，是维护国家税收权益的重要工具，增强了税收政策的确定性和可操作性，在有利于加强跨境税源管理、打击国际逃避税的同时，也优化了非居民企业在华的税收环境。

1. 发布的背景

从国际环境看，2014 年 11 月，习近平主席在 G20 布里斯班峰会上提出“加强全球税收合作，打击国际逃避税”，并成为 G20 领导人的共识。此外，随着 BEPS 项目成果的逐步产出，一般反避税规则被越来越

多的国家引入或升级。

从国内环境看，一方面 2008 年我国《企业所得税法》首次引入“一般反避税”条款，其后《企业所得税法》及其实施条例、《特别纳税调整实施办法（试行）》等法律法规提供了一般反避税管理的原则性规定，但尚缺乏一套全面、综合的管理办法来规范各地税务机关的操作流程和执行标准；另一方面，改革开放以来，我国经济长期保持高速增长，经济发展的红利和相当一部分财富累积到了不动产、股权等财产价值中，这些巨额的资本增值形成了我国非常重要的跨境税源，但一些纳税人出于税收的目的，将直接转让我国财产的交易包装成间接转让交易，从而规避缴纳我国企业所得税。

在此背景下，为落实习主席“打击国际逃避税”的指示及 G20 峰会共识，完善一般反避税制度体系，国家税务总局迅速行动，在借鉴国际做法和总结实践经验的基础上，制定并发布上述两个文件，以提高规则规范性和执行有效性。

2. 主要内容

《办法》明确一般反避税规则适用于企业实施的不具有合理商业目的而获取税收利益的安排。这种避税安排具有两个主要特征：一是以获取税收利益为唯一目的或主要目的；二是以形式符合税法规定但与其经济实质不符的方式获取税收利益。只有同时满足上述两个要件的安排，才会成为一般反避税规则的调整对象。根据该《办法》，一旦启用一般反避税条款，税务机关将以具有合理商业目的和经济实质的类似安排为基准，按照实质重于形式的原则进行特别纳税调整。《办法》明确了一般反避税措施与转让定价、资本弱化、受控外国公司等特定反避税措施的适用次序，规定避税安排属于特定反避税措施适用范围的，应首先适用特定反避税措施。只有当适用特定反避税措施不足以完全取消不当税收利益的，才考虑启动一般反避税规则。正是基于其“兜底措施”的重要性，《办法》对于税务机关采取一般反避税措施制定了一套严谨的工作程序，贯穿立案、调查、结案 3 个阶段。对每个阶段中不同层级税务机关担任的职能和权限，都作出了详细规定，以保证一般反避税措施能够得到公平和公正地执行。

从目前实践看，运用一般反避税规则处理的案件



多为非居民企业间接转让境内财产的避税安排。7号公告集中明确了处理此类案件的税收问题，包括税收调整的法律依据、税收调整覆盖的交易范围、判定合理商业目的的相关因素、鼓励信息披露的措施以及税收调整的法律责任等实体和程序问题。7号公告继承了698号文的实质做法，但也有许多细化和补充。如通过引入全面功能风险分析和可替代性分析，扩充判断合理商业目的的相关因素；明确引入公开证券市场交易、协定待遇、集团重组等多条安全港规则等。这些举措限制了启用一般反避税规则的情形，使反避税措施更加聚焦于不具有合理商业目的的避税安排，也提高了税收确定性。

（二）《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》

2016年6月，国家税务总局发布《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局

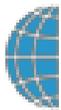
公告2016年第42号，以下简称“42号公告”），适用于2016年及以后的会计年度。这是我国加强关联交易管理的一份重要文件，具有里程碑意义。

1. 公告发布的背景

BEPS第13项行动计划（转让定价文档和国别报告）是各参与国必须实施的四项最低标准之一，也是增强税企间信息透明度的重要举措。2016年5月12日，第十届税收征管论坛（FTA）北京大会期间，王军局长与加拿大、印度、以色列和新西兰税务局长一起签署了《转让定价国别报告多边主管当局间协议》，表明我国承诺将把国别报告相关规则落实国内法。为履行我国关于最低标准的承诺，促进BEPS成果在我国的落实，国家税务总局发布42号公告，对关联申报和同期资料的内容进行明确，特别是将国别报告纳入于关联申报之中。

2. BEPS第13项行动计划的主要内容





BEPS 第 13 项行动计划要求纳税人向税务机关提供内容详实的转让定价资料,包括主体文档、本地文档和国别报告。主体文档和本地文档由跨国企业直接提供给企业所在地税务机关。国别报告一般由跨国集团最终控股企业向所在居民国税务主管当局提供,再由该税务主管当局通过情报交换与跨国集团各成员实体所在国的税务主管当局交换。最终控股企业所在国与成员实体所在国之间没有情报交换协议,或者最终控股企业所在国没有立法要求纳税人报送国别报告,或者有关国家之间信息交换失败时,成员实体所在国税务主管当局可以要求纳税人直接向其提供国别报告信息。

3.42 号公告落实 BEPS 第 13 项行动计划情况

(1) 明确国别报告的报送

42 号公告一项重要的内容就是将 BEPS 第 13 项行动计划的国别报告引入关联申报中,明确符合条件的企业需要在报送年度关联业务往来报告表时,填报国别报告。42 号公告明确的国别报告表格完全沿用了 BEPS 第 13 项行动计划推荐使用的模板,这为日后与其他国家信息交换奠定了基础。国别报告主要披露最终控股企业所属企业集团所有成员实体的全球所得、税收和业务活动的国别分布情况。税务机关收到企业的国别报告后,将按照我国对外签订的协定、协议或者安排与其他国家进行国别报告的信息交换。国别报告信息的获取推动了税收透明度建设,使税务机关有机会了解跨国企业集团经营的全貌,有机会看到企业经济活动发生地和价值创造地的分布,从而可以引导企业按照 BEPS 的总原则合理纳税。同时,国别报告也是税务机关开展转让定价风险评估的一项重要工具。

(2) 完善同期资料内容

42 号公告充分借鉴 BEPS 第 13 项行动计划成果,扩充完善了同期资料内容。明确同期资料包括主体文档、本地文档和特殊事项文档三种。主体文档主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务整体情况,其内容完全参考 BEPS 第 13 项行动计划的内容要求,基本未做修改。

本地文档相当于原来的同期资料文档,主要披露本地企业关联交易的详细信息,包括企业组织结构、关联方信息、关联交易明细、关联交易定价原则等。其内容在 BEPS 第 13 项行动计划的基础上,结合我国

反避税工作实践增加了地域特殊因素分析、价值链分析等内容。

特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。

可以预见,未来各国企业的转让定价同期资料主要内容将趋于高度一致,这将为我们分析企业集团的价值链、税收贡献是否与价值创造和经济活动相匹配,以及如何在两个都是经济活动发生地和价值创造地的税制健全国家之间分配利润等问题提供分析基础。

(三)《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》

2017 年 3 月 17 日,国家税务总局发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》(国家税务总局公告 2017 年第 6 号,以下简称“6 号公告”),自 2017 年 5 月 1 日起施行。6 号公告全面、综合地吸收借鉴了 BEPS 成果相关改革建议,充分体现了 G20 税改“实现利润在经济活动发生地和价值创造地征税”的核心精神,表明了中国捍卫税基安全的决心。

1. 公告发布的背景

在总结 8 年来执行《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2 号)实践经验的基础上,吸收借鉴 BEPS 第 8-10 项行动计划(确保转让定价结果与价值创造相匹配)的最新成果,结合我国经济发展情况及税收实践,6 号公告进一步规范明确了我国特别纳税调查调整程序,增加了无形资产、劳务关联交易的相关规定。还根据 BEPS 第 14 项行动计划(争端解决机制)的最低标准要求,进一步规范了特别纳税调整相互协商的工作流程及内容。

2. 6 号公告落实 BEPS 行动计划的情况

(1) 无形资产方面的规定

此次 G20 税改修订了 OECD 转让定价指南的无形资产章节,以研究解决无形资产的利润贡献及归属问题。6 号公告借鉴了 G20 税改最新成果,结合我国实际情况,系统构建了我国无形资产转让定价分析的框架,以解决税收收入与实际经济活动相分离的问题。与 G20 税改成果报告相一致,6 号公告要求,在判定企业及其关联方对无形资产价值的贡献程度及相应的收益分配时,应当全面分析企业所属集团全球营运过程,充分考虑各方在无形资产开发、价值提升、维护、保护、应用中的价值贡献。在此基础上,6 号公告



加入了“推广”环节，以强调中国企业在市场推广增加跨国集团品牌价值方面对无形资产价值所做的贡献。同时，为打击不具有经济实质的无形资产税收筹划（如“专利盒子”等），6号公告规定，企业仅拥有无形资产法律所有权而未对无形资产价值做出贡献的，不应参与无形资产收益分配。无形资产形成和使用过程中，仅提供资金而未实际执行相关功能和承担相应风险的，应当仅获得合理的资金成本回报。

（2）劳务关联交易的相关规定

此次G20税改中，OECD也重新修订了集团内劳务章节。我国在《国家税务总局关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（国家税务总局公告2015年第16号）“关联劳务六项测试”的基础上，结合G20税改成果，在6号公告中提出了“受益性劳务”的概念。受益性劳务应该理解为能够为劳务接受方带来直接或者间接经济利益，且非关联方在相同或者类似情形下，愿意购买或者自行实施的劳务活动。

（3）地域特殊优势

此次G20税改成果中，不仅将地域特殊因素列为转让定价可比性分析的可比性因素之一，而且在转让定价方法的选择中，明确指出在对跨国企业集团价值链进行分析的过程中，应考虑选址、特殊市场要素对价值链的贡献。对此，我国在6号公告中也予以了细化，要求税务机关和纳税人在进行转让定价分析时，应考虑成本节约、市场溢价等地域特殊因素的重要性及其对定价及利润归属的影响。

（4）相互协商程序

BEPS第14项行动计划（争端解决机制）最低标准要求各国按照一定的标准及时处理相互协商案件，提高结案效率，积极为纳税人消除国际重复征税。为此，6号公告进一步规范细化了我国转让定价相互协商程序的工作流程及内容，明确了国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，为解决跨境税务争议提供了重要途径。

（四）《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》

2017年5月9日，国家税务总局、财政部、人民银行等六部委联合发布《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》（以下简称“管理办法”），自2017年7月1日起施行。此管理办法的出台，标志着我国有关实施

金融账户涉税信息自动交换标准的国内法已经到位。通过开展以金融账户涉税信息自动交换为核心的国际税收合作，我国将进一步加强对跨国公司的利润水平监控以及对纳税人海外收入和资产的监管，有利于维护我国税收利益，促进社会公平，并以此为契积极参全球济治理和国际政治对话，推动构建公平竞争的国经济秩序和制度环境，实现各国互利共赢。

1. 发布的背景

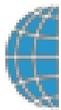
OECD于2014年7月发布金融账户涉税信息自动交换标准（以下简称“标准”），并获得当年G20布里斯班峰会核准后，我国已经在G20层面承诺实施“标准”，首次对外交换信息的时间为2018年9月。2015年7月，《多边税收征管互助公约》由十二届全国人大常委会第十五次会议批准，于2016年2月对我国生效，为我国实施“标准”奠定了多边法律基础。2015年12月，国家税务总局签署了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》，为我国与其他国家（地区）间相互交换金融账户涉税信息提供了操作层面的依据。为将国际通用的“标准”转化成适应我国国情的具体要求，为我国实施“标准”提供法律依据和操作指引，指导金融机构按照“标准”收集账户信息，六部委特联合发布了该《管理办法》，这既是我国积极推动“标准”实施的重要举措，也是我国履行国际承诺的具体体现。

2. 主要内容

“标准”由主管当局间协议和统一报告标准两部分内容组成。主管当局间协议是规范各国（地区）税务主管当局之间开展金融账户涉税信息自动交换的操作性文件。统一报告标准规定了金融机构识别、收集和报送非居民个人和机构账户信息的相关要求和程序。

根据“标准”开展金融账户涉税信息自动交换，首先由一国（地区）金融机构通过尽职调查程序识别另一国（地区）税收居民个人和企业在该金融机构开立的账户，按年向金融机构所在国（地区）主管部门报送账户持有人名称、纳税人识别号、地址、账号、账户余额或价值、利息、股息以及出售金融资产（不包括实物资产）的收入等信息，再由该国（地区）税务主管当局与账户持有人的居民国税务主管当局开展信息交换，最终为各国（地区）进行跨境税源监管提供信息支持。

《管理办法》主要规定了我国境内金融机构识别外



国税收居民账户并收集相关信息的原则和程序，包括对基本定义的解释、个人账户与机构账户的尽职调查程序、无需开展尽职调查的金融账户、金融机构需收集和报送的信息范围，以及对违规金融机构和客户的处理措施等。为确保税务总局能够按时对外交换信息，《管理办法》还规定金融主管部门与税务总局之间应建立涉税信息共享机制，以便税务总局及时获取外国税收居民的金融账户涉税信息。

（五）防止协定滥用

1. BEPS 行动计划中涉及协定滥用的内容

BEPS 行动计划认为协定滥用，尤其是择协避税（treaty shopping）是产生税基侵蚀和利润转移问题最重要的原因之一。为此，BEPS 第 6 项行动计划（防止税收协定待遇的不当授予）提出在协定中纳入主要目的测试（PPT）、利益限制条款（LOB）以及其他规则，以防止择协避税等协定滥用行为；第 7 项行动计划（防止人为规避常设机构构成）提出扩大代理型常设机构范围、为常设机构豁免情形设置条件等措施，防止通过人为规避构成常设机构侵蚀来源国税基；第 2 项行动计划（消除混合错配安排的影响）提出明确透明实体取得或通过透明实体取得的所得适用税收协定的问题，以应对一些混合错配安排带来的双重不征税或少征税，同时保证对透明实体的税收中性。

为达到防止协定滥用的最低标准，各国需要满足两个条件：一是在税收协定中明确阐述税收协定不为逃避税创造机会。二是在税收协定中通过以下三种方式之一纳入反滥用规则：在协定中纳入 PPT；在协定中同时纳入 PPT 和简化版或详细版 LOB；在协定中纳入详细版 LOB，并在协定或国内法中纳入应对导管安排的机制。

2. 中国防止协定滥用实践

（1）在协定中纳入反滥用条款

主要目的测试（PPT）

中国自 2007 年起新谈签或修订的协定中，主要目的测试以不同的形式存在。最常见的是税收协定“股息”、“利息”、“特许权使用费”和“其他所得”等条款尾款规定，如果据以支付所得的权力的产生或分配，是由任何人以利用本条内容为主要目的或主要目的之一而安排的，则本条规定不适用。如中国 - 新加坡协定（2007）、中国 - 英国协定（2011）、中国 - 瑞士协

定（2014）等。另一种形式是在税收协定中以单独的条款出现，适用于整个协定的主要目的测试，对主要目的是取得协定优惠的某项交易或安排，不能给予协定优惠。如中国 - 法国协定（2013）、中国 - 德国协定（2014）；中国 - 捷克协定（2009）。

利益限制条款（LOB）

LOB 是特别反避税规则，其基本原理是要通过一系列测试，判断申请享受协定待遇的纳税人是否与其居民国有足够的实质经济联系，还是仅为了享受该居民国与来源国之间的协定优惠而人为设置在该国。目前，中国与美国、墨西哥、厄瓜多尔、俄罗斯和智利的协定纳入了利益限制条款。

其他反滥用规则

除了 PPT 和 LOB 之外，中国还在部分协定中纳入了针对特定滥用行为的反滥用规则：与印尼、加拿大、泰国、韩国等十余个国家的协定中，对于双重居民实体的加比规则为由缔约国双方通过相互协商确定。对于转让主要由不动产组成股份的财产收益条款，与智利的协定，以及与中国香港地区和澳门地区的安排中都有 3 年的时间限制，即转让股份前 3 年内的任一时间，不动产价值占公司全部财产价值的比率在 50% 以上。

（2）通过税收协定解释和执行防止协定滥用

将 OECD 范本注释转化为国内解释性文件以防止协定滥用

例如，关于代理型常设机构条款，我国借鉴了 2010 年 OECD 范本注释，在规范性文件中解释：“以该企业的名义签订合同”包括不是以企业名义签订合同，但其所签合同仍对企业具有约束力的情形。“签订”不仅指合同的签署行为本身，也包括代理人有权代表被代理企业参与合同谈判，商定合同条文等。通过该解释，来防止纳税人规避代理型常设机构的构成。

通过“受益所有人”规则防止协定滥用

在税收协定的股息、利息和特许权使用费条款中，为了防止缔约国双方居民享受其本不应享受的协定待遇，规定只有在受益所有人是对方居民的情况下，才适用税收协定规定的限制税率。我国在 OECD 范本注释对受益所有人定义的基础上，赋予了其更强的反避税色彩。我国规范性文件要求按照实质重于形式的原则，综合考虑有关所得支付情况，经营情况，资产规



模和人员配置与所得的匹配情况，对财产或权利的控制权或处置权情况和承担的风险情况等。对于一些满足 OECD 对受益所有人定义，但不满足我国规范性文件有关受益所有人规定条件的，将否认其受益所有人身份，从而不能享受有关条款的协定待遇。

(六) 参与制定并签署《BEPS 多边公约》

BEPS 第 15 项行动计划提出制定用于修订双边税收协定的多边协议（最终文本名称为《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》，以下简称《BEPS 多边公约》），以实施在 BEPS 项目过程中制定的相关措施并修订双边税收协定。

OECD 财政事务委员会于 2015 年 11 月牵头成立了《BEPS 多边公约》特别工作组，中国当选为工作组副主席，100 多个国家和地区共同参与了《BEPS 多边公约》文本的起草，并于 2016 年 11 月就文本达成一致。2017 年 6 月 7 日，67 个国家和地区共同签署《BEPS 多边公约》。国家税务总局局长王军代表中国政府在巴黎的 OECD 总部签署了《BEPS 多边公约》。公约的签署标志着 G20 国际税改项目 BEPS 所有行动计划完成，开创了投资领域税收实体法全球范围内多边协调的先河，是落实习近平主席指示和 G20 领袖共识的要求及具体成果体现。我国已经签署的 102 个双边税收协定中，除 2 个已经纳入 BEPS 成果外，其余 100 个都纳入了公约修订范围。根据此次签署方情况，预计将有 47 个协定被多边公约修改。

多边公约涉及 BEPS 有关税收协定的成果中，在防止协定滥用方面，中国将在序言中纳入“协定不为逃避税提供机会”的表述，同时选择通过主要目的测试（PPT）达到防止协定滥用的最低标准。在争议解决方面，中国将维持只允许纳税人向居民国提出启动相互协商的条款表述，同时保证当我国收到相互协商请求并认为纳税人异议不合理时，将向对方履行通知或双边磋商程序。此外，中国采纳了部分非最低标准条款来防止协定滥用，例如，对于享受股息低档税率增加持股达 365 天的时间限制；对于非个人实体双重居民的加比规则修改为由缔约国双方主管当局相互协商确定。

三、前景与展望

对于 BEPS 行动计划提出的四项最低标准，中国全部支持，并已基本落实到位。在防止协定滥用方面，

未来我国当继续探索在实践中细化 PPT 规则，完善受益所有人规则，提高反协定滥用的客观性。在防止有害税收竞争方面，未来我国还要审视国内法的相关规定，应对“有害税收竞争论坛”对我国有关政策的审议。在转让定价国别报告方面，我国已经将相关规则落实于国内法规，并将于 2017 年开始收集符合条件企业的 2016 年国别报告，在 2018 年与签署协议的国家进行交换。在争议解决方面，中国已先后出台了规范预约定价安排的 64 号公告和规范转让定价相互协商案件的 6 号公告，签署了《BEPS 多边公约》，还将按数据框架要求逐年提交相互协商案件数量、结案时长及案件结果等，配合 OECD 秘书处相关工作。

对于共同方法和最佳实践，我国已经有了一些国内法的相关规定，未来还将进一步完善法律法规，堵塞国内法漏洞，更有力地防止和打击税基侵蚀和利润转移。

在金融账户涉税信息自动交换方面，我国已基本构建了国内法及多边法律基础，通过了信息安全与数据保密安全评估，选择并确定了信息交换伙伴，设计并开发了专门的信息系统等，未来还将制定有关实施细则，下发技术规范，研究批量信息的征管应用等，确保 2018 年 9 月自动信息交换的实施。

《多边税收征管互助公约》已于 2016 年 2 月 1 日对我国生效，2017 年 1 月 1 日起执行。我国于 2016 年 1 月发布《公约》生效执行的公告，明确了《公约》对我国生效执行的时间，并解读了部分重点内容。此外，还下发了关于进一步加强自动情报交换的通知，为执行《公约》做好了准备。至此，中国参与国际税收协调已形成了日渐完善的体系，税收管理的主动权与经济行为的全球性矛盾得以缓解，这一体系将有力促进中国参与国际经济合作，并为经济全球化的健康和可持续发展提供强有力的法律支撑。

未来，作为世界第二大经济体的中国，将继续推动经济全球化，构建开放型世界经济，积极参与全球税收治理，落实国际税改成果，推动完善国际税收规则体系，与世界各国一道建设公平和现代化的国际税收体系并促进经济增长。🌐

图 / 李鸿翔
责任编辑：韩 霖



巴西落实 BEPS 成果情况分析

路易斯·爱德华多·斯格瑞 里卡多·安德烈·加兰迪·朱尼奥*著
梁若莲 曾伟盈#译



路易斯·爱德华多·斯格瑞 (Luís Eduardo Schoueri), 巴西圣保罗大学法学院税法教授、巴西税法研究院副院长。斯格瑞教授著述颇丰, 包括《税法》、《税收的引导规范与经济干预功能》、《巴西税法中的转让定价》等, 在国内外发表过多篇文章, 曾在佛罗里达大学莱文法学院、巴黎第一大学以及维也纳经济大学担任客座教授。

一、序言

尽管巴西不是 OECD 成员国, 但 OECD 的相关倡议和行动依然对巴西产生了一定影响。近年来, 遵循 OECD《有害税收竞争(1998)》报告精神, 巴西税法对避税港和优惠税制等相关规定频繁做出调整, 涉及资本弱化、转让定价、利息扣除等, 以防范相关避税行为或架构。最近, 巴西对受控外国企业规则进行了调整, 对避税地和优惠税制进行了区分, 从而对此前允许合并扣除的情形做出了限制。

税基侵蚀与利润转移 (BEPS) 项目的实施, 也成为巴西推动税改的契机。甚至在 BEPS 最终成果报告被通过之前, 巴西号称在 BEPS 项目的启发下, 尝试实施了一些改革, 尽管改革效果未必尽如人意。此外, 随着 BEPS 项目的推进, 巴西国内有关国际税收立法的讨论也愈渐热烈。

有关 BEPS 第 3、4、6、12 项行动计划在巴西立法的问题, 此前我们已在中国的《国际税收》杂志上进行了讨论。^①作者在文中总结道: 金砖五国在评估实施 BEPS 措施所带来的便利性时, 所面临的主要挑战是“既要坚守打击恶意避税行为的标准, 又要在同资本输出国打交道时保持政策的独立性”。

本文讨论的重点与上文的结论并无二致, 即: 推动巴西转让定价法规的固定利润率法与第 8-10 项行动计划实现兼容, 同时减少第 15 项行动计划多边公约实施后带来的不确定性。

本文第二部分简要讨论了巴西对于第 8-10 项行动计划的立场, 以及采用所谓“第六种方法”的影响, 随后介绍了巴西最近对收集转让定价同期资料采取的措施。最后, 本文第三部分讨论了多边公约的实施, 重点探讨了其对发展中国家、特别是金砖五国的潜在影响。

二、BEPS项目实施后的转让定价问题

(一) 实施 BEPS 转让定价相关建议 (BEPS 第 8-10、13 项行

* 里卡多·安德烈·加兰迪·朱尼奥, 巴西圣保罗大学法学学士, 在读研究生, 已取得圣保罗律师资格, Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados 助理。

梁若莲为广东省地方税务局科研所副所长。曾伟盈为北京大学经济学院税务硕士。

① 路易斯·爱德华多·斯格瑞, 金砖国家与税基侵蚀和利润转移计划——巴西措施评述 [J]. 国际税收, 2016,(11):24-32.



动计划)

巴西并未遵循 OECD《关于跨国企业与税务机关转让定价指南》(以下简称《指南》)。鉴于巴西并非 OECD 成员国,按照国际惯例和巴西国内法的规定,巴西并没有执行《指南》的义务。

1996 年,巴西制定并通过第一部转让定价法规,且执行至今。虽然后来不断加以修订,包括对进口和出口开始采用新的办法,但法案的基本精神并未发生实质性改变,都力求保持有效征税和简化税制之间的平衡。

与其他发展中国家类似,在过去几十年里,巴西税务部门的征管能力显著提高,但制度能力依然有较大的提升空间。正如巴西对第 8-10 项行动计划的立场所示^①,巴西税务部门对于转而执行《指南》的范例,依然感觉尚未准备充分。

因此,对巴西而言,执行本国的转让定价法规要远比采用《指南》所列示的方法要容易得多。与《指南》中具体案例具体分析的方法相比,巴西当前采用的方法更接近于“粗暴的公平”。巴西税务当局认为,这些方法与巴西税收协定第 9 条所规定的国际义务是一致的。^②值得一提的是,巴西从未同意将 OECD 税收协定范本第 9 条第(2)款纳入本国的税收协定之中。

与再销售价格法和成本加成法相对应,巴西税法采用的是预先确定利润率法,与国际标准存在一定的偏离。巴西税法中的“固定利润率”仅与所考察的特定实体的利润相关,与其向集团内其他实体支付的利润无关,也不考虑跨国企业的全球利润或集团内交易。因此,我们不应把固定利润率法和公式分配法混为一谈。固定利润率法本质上是交易法的一种。

对于 BEPS 第 8-10 项行动计划,巴西持有较为独特的立场。BEPS 第 8-10 项行动计划最终成果报告的摘要表明:

(本报告)代表了 OECD/G20 成员国就 BEPS 项目达成的一致意见。对正式承诺执行《指南》的相关国家,本报告中的指导意见将成为对《指南》的修订内容。因此,本报告同时反映了未来《指南》可能发生的变化。

该声明的脚注 1 指出:

巴西国内税法采用了根据行业惯例归纳出来的固定利润率法,并认为其符合独立交易原则。巴西将继续使用该方法,并在此框架内采用本报告中的指导意见。若巴西的税收协定包含 OECD 和 UN 税收协定范本第 9 条第(1)款,并在该协定条款下出现双重征税案例时,巴西将按照第 14 项行动计划的最低标准,提供启动相互协商程序的渠道。

在解读脚注 1 的过程中,我们发现两大问题:

首先,脚注 1 的目的相当婉转。它似乎是对正文的一项例外或说明。然而,正文是针对“正式承诺执行《指南》的国家”,来解释最终成果报告将如何影响《指南》。但巴西并没有执行《指南》的义务。

由此可以得出一个显而易见的结论,即:如果最终成果报告旨在对《指南》做出修正,且巴西并未“正式承诺执行”《指南》,那么该报告的内容就不适用于巴西的转让定价法规。鉴于巴西并没有进一步承诺执行 BEPS 项目下的 OECD《指南》,该报告无需对巴西做出例外解释或说明。因此,考虑到巴西并未正式执行《指南》,需要针对巴西的情况做出特殊处理,这才是脚注 1 的真正目的。

其次,脚注 1 的措辞令人困扰。“巴西将继续使用该方法……”一句可以理解为延续上文,即 G20 的成果将不影响巴西继续适用其原有的固定利润率法。然而下一句“并在此框架内采用本报告中的指导意见”又可理解为巴西将承诺修订国内法,落实 BEPS 举措。对此较为直接的解释是,巴西可以承诺修订国内法,前提是此项修订不意味着其放弃固定利润率法。

然而,巴西方法能否被改造成适用于 BEPS 项目的转让定价措施,还令人质疑。由于绝大多数 BEPS 方法都要求采用功能分析法,我们无法想象这将对固定利润率法造成多大影响。从理论上来说,在功能分析的框架下采用固定利润率法,几无可能。

对此,一种相对合理的解释是:脚注 1 的措辞纯属官样文章。虽然在法律领域,模棱两可的语言绝非达到立法目的的首选,但可避免过度僵化甚至陷入尴

^① 这一立场将在下文 2.1 中进行讨论。

^② 参见 e.g., CARF, 2008 年 11 月 13 日做出的第 108-09.763 号裁决,以及 2012 年 6 月 12 日做出的第 1041-000.801 号裁决。但是,由于对包括转让定价在内的问题无法达成一致,1975 年 6 月与德国签订的税收协定被德国于 2005 年 4 月 7 日废止。



尬的境地，这正是外交能力的精要。有人用“有益的模棱两可^①”一词来描述当谈判各方预料到无法达成共识时，会故意使用模糊化的语言来达成协议的特殊情况。这样，即使最后没有达成任何共识，各方都能声称他们在有争议的问题上得到了对方的让步。另一方面，在“空头支票”上达成协议，也有助于就其他议题继续进行谈判。

回到本文中，我们可以得到如下结论：总体而言，脚注 1 对巴西承诺实施 BEPS 项目至关重要。即使最终在转让定价领域并未取得任何实质性的成果，巴西同样可以承诺执行 BEPS 项目的其他重要成果。

然而，“有益的模棱两可”并不能解决问题，只会拖延问题。我们仍需了解，巴西对 BEPS 方法的偏离与 BEPS 项目的目的之间到底有多大关联，巴西又将面临多大的压力去修订本国转让定价法规，与 OECD 成员国保持一致。从短期来看，脚注 1 可看作是巴西税务局有选择地截取 BEPS 第 8-10 项行动计划最终成果报告内容而开出的一张空头支票。巴西至今还没有根据第 8-10 项行动计划对国内法做出修订的迹象。

（二）第六种方法

巴西也针对进出口商品采用所谓的第六种方法。按此方法，各方可以参考行业报价甚至政府部门公布的价格，如油气行业的价格。根据第 8-10 项行动计划，这种方法也被视为对 BEPS 建议的一种偏离。

比如，阿根廷^②就创造性地发明了一种特殊的转让定价方法，旨在避免在特定商品^③的出口交易中使用贸易公司。许多国家^④，如乌拉圭^⑤、厄瓜多尔^⑥、墨西哥^⑦、秘鲁^⑧、危地马拉^⑨、洪都拉斯^⑩、多美尼加共和国^⑪、乌克兰^⑫和巴西，都实施了第六种方法的变体。虽然这些方法名称相同，但不同国家的法规各有独特之处。

上述各国第六种方法的共同点是：对受控各方间的商品进出口交易，采用中间交易者或透明市场下的可比国际报价。第六种方法可被视为可比非受控价格法的一个变体，决定交易价格的不是特定的交易环境，而是证券交易所的报价。

第六种方法的另一特点是：一般采用货船装运当日透明市场使用的公开报价，而非各方交易达成时的报价。进一步说，与《指南》所采用的方法不同，第六种方法几乎不允许调整；即使允许，也必须严格限定在特定领域内^⑬。

OECD 对第六种方法的主要疑虑在于“不同条件下公开市场报价之间会存在偏离”。也就是说，对具体的实际交易而言，“公开市场报价可能不符合独立交易原则”。因此，存在第六种方法与独立交易原则之间并不相容的风险。比如，交易数据、送货地点、加工环节以及商品本身的性质可能各不相同。简而言之，OECD 认为，“对交易的税收处理可能偏离独立交易原则”，因而“可能存在对交易过度征税或征税不足、双

① 此语被认为是由亨利·基辛格发明，参见 W.Isaacson. Kssinger: a Biography[M]. New York: Simon & Schuster, 2005:556.

② 关于阿根廷第六种方法的详细内容，参阅 Cecilia Goldemberg. Transfer Pricing in Argentina[J]. Bull. Int'l. Taxn., 59(8/9):87-393; Cecilia Goldemberg. Reglamentación de las reformas en el impuesto a las ganancias, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XX, October of 2004: 957-967; Juan Carlos Yemma, Argentina, Cahier, IFA, 2007, 92A: 41-62; and Roberto Oscar Freytes, Argentina, Cahier, IFA, 2011, 96A:61-82.

③ Cecilia Goldemberg. Transfer Pricing in Argentina[J]. Bulletin for International Taxation, 59(8/9): 387-393 (390).

④ 印度的第六种方法范围更广，鉴于它同时还采用其他五种方法，因此，此处不将印度纳入名单中。详细内容参阅 Vispi T. Patel; e Yashodhan D. Pradhan. Recent Amendments to Transfer Pricing Regulations[J]. Int'l. Transfer Pricing J., Journals IBFD, 2012,19(5): 336-341; Ajit Kumar Jain, Prioritizing Transfer Pricing Methods: An Indian and Global Perspective[J]. Int'l. Transfer Pricing J., Journals IBFD, 2015,22(3):167-174; Samir Gandhi, Vineet Chhabra, and Osbert D'souza. India - Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD.

⑤ Giammarco Cottani. Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD, 11.6.7; Juan Ignacio Frascini, and Eliana Sartori, Uruguay, Cahier, IFA, 2010, 95A: 847-863; Cecilia Arias, and Federico Camy. Uruguay, Cahier, IFA, 2010, 95A:847-863.

⑥ Giammarco Cottani, Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD, 11.6.7.

⑦ Juan Carlos Yemma, Argentina, Cahier, IFA, 2007, 92A:41-62 (44).

⑧ Sophia Castro Jurado. New Transfer Pricing Environment[J]. Int'l. Transfer Pricing J., Journals IBFD, 2014,21(2):110-115.

⑨ Michelle Janette Martínez Arellano. Transfer Pricing Changes under Recent Tax Reform[J]. Int'l. Transfer Pricing J., Journals IBFD, 2014,21(5):377-380.

⑩ Giammarco Cottani. Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD, 11.6.7.

⑪ Ajit Kumar Jain. Prioritizing Transfer Pricing Methods: An Indian and Global Perspective[J]. Int'l. Transfer Pricing J., Journals IBFD, 2015, 22(3):167-174 (172).

⑫ Joel Lachlan Cooper. Adoption of Substantial Amendments to Transfer Pricing Legislation[J]. Int'l. Transfer Pricing J., Journals IBFD, 2015, 22(3): 209-212.

⑬ Giammarco Cottani. Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD, 11.6.7.



重征税或双重不征税”。

在《发展中国家和转让定价可比数据》报告中，OECD 已认同第六种方法不失为应对滥用避税地交易的一种合理方法^①，而且 G20/OECD 已在 BEPS 第 8-10 项行动计划最终成果报告中将第六种方法划入可比非受控价格法范围内^②，这意味着经过可比性调整后的国际报价是可以使用的。因此，BEPS 项目事实上使第六种方法具备了在其他变体中未必具备的特征。

在巴西，第 12715 号法案（2012）对第 9430 号法案（1996）进行了修订，针对商品进出口交易分别引入了进口报价法和出口报价法两种新办法。尽管第 9430 号法案（1996）已经明确了与黑名单地区（如避税地^③）的非受控交易应适用的转让定价规则以及可采用的固定利润率法，但这一单独的法规在商品交易中只能发挥有限作用。在第 12715 号修正案（2012）发布之前，纳税人可以自由选择各种方法。其结果是，尽管可以通过运用巴西的可比非受控价格法来使用国际报价数据，但纳税人仍可选用其他方法，尤其当固定利润率法得出的价格优于实际市场价格的时候。

在第 12715 号修正案（2012）推出后，对于使用商品市场或期货外汇市场报价的商品交易，纳税人只能采用进口报价法或出口报价法。引入进口报价法或出口报价法，对于当前巴西税法中不存在对其他类型交易的最好方法这一问题，并没有实质影响。进口报价法或出口报价法的强制性特质，构成了对商品交易转让定价价格的有力控制。

进口报价法或出口报价法均被定义为商品价格或权益在商品市场或期货外汇市场上的日均报价（第 9430 号法案（1996），第 18-A 和 19-A）。在巴西有住所或居所的个人居民和法人居民所申报的进出口货物价格必须与同类货物交易当日在商品市场或期货外汇市场（调整为平均溢价市场）上的报价进行比对。

尽管第 9430 号法案（1996）中未对“平均溢价市场”

做出明确定义，第 1312 号法案（2012）第 16 款第 6 段（根据第 1458 号修正案（2014）修正）将“平均溢价市场”定义为：国际外汇市场报价加上或减去正的或负的市场估值结果，从而确定进口者支付的价格，并同时考虑被售商品的质量、特性和含量等方面的差异。

除平均溢价市场外，第 1312 号法案（2012）允许针对卖方净值以及特定商品和期货外汇市场中考虑的特殊变量（如运输到不同港口的交通成本、气候对商品特性的影响）做出调整。

在缺少报价时，还可采用独立数据源来与商品价格进行对比，这些独立数据源必须经由巴西联邦税务秘书处（RFB）列出且经国际认可的研究机构提供。在出口报价法下，也可采用政府部门或监管机构确定并在联邦公报上公布的价格作为比较基准。

尽管在某些情形下存在调整的空间，这些调整并不能与《指南》所规范的功能分析等同。因此，我们可以得出结论：巴西当前采用的第六种方法与 BEPS 项目关于此种方法的建议并不相符。巴西并没有进一步修订国内法，使商品交易的转让定价方法更符合第 8-10 项行动计划成果。

（三）转让定价同期资料和 BEPS 项目

另一不太符合巴西现实的 BEPS 建议是报送转让定价同期资料。BEPS 第 13 项行动计划重新审视了 OECD《指南》第五章，以提高“转让定价同期资料的执行标准”^④。转让定价同期资料有三个目标：1. 保证纳税人的估价符合独立交易原则；2. 向税务部门提供转让定价风险评定所需的相关信息；3. 向税务机关提供转让定价调查所必需的合理信息。但在功能性方法不适用时，这些信息的相关性将大大降低。

第 13 项行动计划要求采用标准化方法，因而制定了同期资料的三层结构：1. 国别报告；2. 主文档；3. 本地文档^⑤。OECD 致力于实现税务部门掌握充足信息与降低税法遵从成本之间的平衡。正如第 13 项行动计划

① OECD. Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, par. 27, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-comparability-data-developing-countries.pdf>, 2014.

② OECD. Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, par. 27, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-comparability-data-developing-countries.pdf>, 2014.

③ OECD. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, pp. 51-54, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-enp>, 2015.

④ OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, at 9, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.

⑤ OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, pp. 12-17, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.



所指出的，一些发展中国家要求获得额外数据，声称需要“关联方利息支付、特许权使用费支付以及特别是关联方服务费”的相关信息，以“开展风险评估”，并在特定情况下“获取总部位于其他国家的跨国企业集团的全球运营信息”^①。

1. 国别报告。

国别报告 (CbCR) 是与“税收管辖区汇总信息”^② 直接相关的。因此，国别报告包括如下信息：所得分配、税款缴纳、“跨国企业集团经济活动实际发生地”的相关信息^③以及处理相关金融信息的公共管理部门名单。

据称，报送国别报告的目的并非供税务部门“基于公式分配法”进行转让定价调整。国别报告本身并不构成转让定价价格合理或不合理的证据。实际上，国别报告可满足“转让定价风险评估”目的，并可用于评估“BEPS 相关风险”和开展“经济和统计数据分析”^④。

然而，国别报告的附属义务与巴西国家税法典是否兼容，仍有待商榷。根据税法典，附属义务不应超出税款征收或税务审计的范围（第 113 条第 2 段），而国别报告的附属义务并非为了满足税款征收或税务审计目的，而是为开展经济和统计分析提供数据保障。

巴西国家税法典详尽规定了税法的适用限度。第 113 条允许税务机关赋予纳税人履行与税款征收和税务审计相关的额外义务，而且税务部门仅可在此情形下行使征收罚款和处以罚金的权力。显然，巴西税务部门通过国别报告，在没有任何法律基础的情况下制定了要求纳税人提供信息的相关规定。如果要求纳税人提供信息，本应单独立法，而不是简单地引用管理规定。

然而，国别报告所要求的权力超出了传统认识下上述条款的直接范围。国别报告的目的并不是为了完成税款征收或税务审计而施加给纳税人的义务，而是把为执行税收政策而收集信息的负担从税务部门部分

地转嫁到了纳税人的身上。

我们无法直接判断，在巴西国家税法典的框架下，能否通过处以罚款或罚金的方法执行国别报告的要求。也就是说，我们不知道国别报告能不能在巴西国家税法典下得以执行。然而，如果税务部门没有获取相关信息的其他渠道，那么，对“有益于税款征收和税务审计”进行广义的解读，或许足以支撑与国别报告类似的措施。必须指出的是，第 113 条同时限制了税务部门重复要求取得其通过其他渠道可获得信息的权力。

在实施全球所得管辖权方面，巴西税法已经要求跨



① OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, at 10, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.
② OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, at 16, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.
③ OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, at 16, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.
④ OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, at 16, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.



国企业报告受控外国企业的利润，尽管这些要求远不如国别报告所要求得那般详细^①。还需指出的是，与国别报告的要求不同，现行提供信息的义务与税款征收和税务审计密切相关，而不仅仅针对税收政策的执行。

尽管存在上述疑虑，巴西税务机关仍然通过了履行国别报告义务的第 1681 号法案（2016）。巴西联邦税务秘书处表示，报送国别报告（Declaração País-a-País）是巴西承诺实施 BEPS 项目的一种体现。国别报告要求作为巴西税收居民的跨国企业控制人必须按年报告以下信息：跨国企业经营所在税收辖区、经济活动发生地、所得的全球分配方法以及已纳和应纳税额，并对跨国企业所有实体及其经营活动做出说明。

2. 主文档和本地文档。

主文档旨在通观全局，建立对跨国企业集团转让定价实践在“全球经济、法律、金融和税务”^②方面的整体认识，不要求具体交易的深度信息。主文档主要提供对“跨国企业全球运营和政策的全面而高度的概括”^③。

所有相关税务部门都应可获得上述信息。本地文档则旨在提供某一辖区内的交易信息。本地文档中的信息应作为主文档的补充，证明纳税人的转让定价行为是符合独立交易原则的。本国分支机构和关联企业间的受控交易是本地文档的核心内容。

主文档和本地文档都与按照 OECD《指南》明确的方法开展转让定价分析的需要直接相关。考虑到巴西税法的特殊性，如固定利润率法和第六种方法，巴西税法对信息报送的要求没有第 13 项行动计划要求的详尽^④。巴西税法规定的转让定价同期资料包括发票、收据等采购和销售文件，可证明被估价商品生产成本

的会计和税收账簿以及有关报价的报告^⑤。

三、多边公约的实施(BEPS 第15项行动计划)

最后，当前税收政策的一个争议焦点是关于多边公约的实施。第 15 项行动计划最终成果报告认为，与发达国家相比，发展中国家更难以通过双边谈判解决 BEPS 问题。对发展中国家来说，可能由于经济相关性较低，在与其他国家的税收协定谈判（再谈判）中实现利益，对之能力要求更高。此外，发展中国家的税收协定谈判专业人才“更加有限”，因此，多边公约为之提供了从 BEPS 项目中获益的“最佳机遇”^⑥。按此观点，多边公约对发展中国家的有益之处体现在：1. 它会降低发展中国家同主要经济体达成协议的成交成本，从而创造出本不存在的谈判（再谈判）机会；2. 由于 BEPS 行动计划建立了打击滥用行为的总体框架，因此，发展中国家可借此机会，在与主要经济体开展税收协定谈判时，从对方所展现出来的专业知识中获益。

然而，这些假设可能站不住脚。虽然巴西属于发展中国家，但没有理由认为，巴西在寻求双边税收协定伙伴中面临困难。如果巴西确实不像其他（发展中）金砖国家那样拥有广泛的协定网络^⑦，那也是因为巴西对特定的协定条款（如对技术服务费由来源地征税）持有坚定的立场，而不是因为对潜在的协定伙伴缺少兴趣。发展中国家的地位与难以唤起税收协定谈签兴趣这两者之间并无明显的关联。

同时，落实防范 BEPS 问题的措施到底是不是发展中国家的“最佳机遇”，也颇为值得商榷，对那些此前并未承诺执行多边公约的国家来说尤为如此。打击滥用行为的建议将不可避免地影响征税权的分配，在

① Marcos Aurélio Pereira Valadão. Transfer Pricing in Brazil and Actions 8, 9, 10 and 13 of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative[J]. 70 Bull. Intl. Taxn. Journals IBFD, 2016, (5):296-308 (308).

② OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [EB/OL]. OECD Publishing, Paris, at 15, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.

③ OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, at 15, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, 2015.

④ Marcos Aurélio Pereira Valadão. Transfer Pricing in Brazil and Actions 8, 9, 10 and 13 of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative[J]. 70 Bull. Intl. Taxn. Journals IBFD, 2016,(5): 296-308 (308).

⑤ Vinicius Bentoila; Francisco Lisboa Moreira, “O Plano de Ação 13 do BEPS: reflexões sobre o seu conteúdo e aplicação à realidade brasileira”, in Marcus Lívio Gomes; and Luís Eduardo Schoueri (coords), Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento, vol. III-Transparência e Economia Digital, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2016:137-157 (153).

⑥ OECD. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project[EB/OL]. OECD Publishing, Paris, p. 18, para. 12. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>, 2017-02-21.

⑦ 中国和印度已努力构建了国际社会最广泛的两个协定网络，同发达国家、发展中国家和新兴经济体均有签订协定。俄罗斯和南非也即将签署自己的第 100 个协定。金砖五国中惟一不拥有广泛协定网络的便是巴西，目前只有 32 个有效税收协定。



某种程度上，任何一个要求纳税人足额纳税的建议必须首先回答税款应足额缴纳给哪个国家的问题。因此，有必要分析反滥用措施对征税权分配所带来的影响。

这意味着人们很难信服“发达经济体政府的专业性足以保护发展中国家的利益”这样的说法。事实上，发展中国家在税收协定谈判中的专业“有限性”，也导致其在多边公约的磋商中所能代表的利益相对“有限”。

尽管 BEPS 磋商在形式上是平等的，但在 BEPS 体系下，不应忽视谈判双方地位的不对等性。从发展中国家的角度看，在任何多边磋商中，即使在努力运用“有限的”专业知识发现了潜在的利益点后，发展中国家也可能因为缺乏谈判能力，而无法将磋商推向深入。频繁的合作意味着权力将更多地被转移到谈判的优势方^①。

在 BEPS 项目中，发达国家所处的有利地位显露无遗。OECD 成员国可以作为一个利益或多或少一致或聚合的整体，毕竟 BEPS 行动计划基本上是先前 OECD 相关工作的逻辑结果^②。从另一方面讲，其他 G20 成员国只是零星参与其中的经济体，在合理且普遍存在的税收协定问题上无法及时汇聚共同利益。譬如，我们有理由相信，金砖五国本应能够从多个协定问题的对话中获益，却失去了这一合作机会^③。

因此，从巴西的角度来看，也是从其他数十年来努力寻求独立协定政策的国家角度来看，对多边公约最主要的担忧就是它是否会危及已谈签的双边税收协定的均衡。每个税收协定都是广泛协商的结果，在此过程中，缔约双方都做出了诸多让步，力求从谈判过程中获益^④。因此，每个双边税收协定都保持着内在的平衡，协定中的每个条款是精雕细琢的，对于维持这种平衡至关重要。多边公约带来的修订很有可能危及总体的平衡，这是修订双边税收协定的缔约双方在双

边谈判中并不希望发生也坚决不会接受的结果^⑤。

这正是为何我们称这种“异乎寻常的多边协定”是“针对范围有限的问题，采用预先确定的有限选项而开展的海量双边协定再谈判”^⑥的过程。由于已预先确定了一系列可能的条款，因而事实上不存在多边公约各方修改条款的表述，以满足特定双边需求的空间。此外，多边公约适用范围的有限性，也导致无法增加新的条款来解决多边公约不能解决的问题，也即无法维持被修订税收协定的总体平衡。

人们可以通过对相关协定进行双边修订来克服多边公约的局限性。但是，多边公约能否激励各国参与到双边谈判中而不是坚持执行多边公约的条款，仍是一个未知数。多边公约似乎能激励各国去寻求双边解决方案，这比各国签署公约更加有利。当然，批准单一的多边公约要比立法机构批准每个单独的税收协定相对容易。但是，对不同问题采用同一解决方法，可能遗患较多，最终迫使各国更倾向于采用双边模式。

四、结论

从巴西的角度来看，BEPS 项目显然没有考虑到发展中国家的现实状况。巴西对于固定利润率法的立场似乎难以维持久远。另一方面，BEPS 行动计划没有考虑到第六种方法对某些税务机关的重要意义。最后，报送转让定价同期资料的前提是转让定价法规符合 OECD《指南》的要求。

多边公约对金砖五国的主要挑战是要在遵循打击滥用行为标准的同时，在与资本输出国打交道的过程中维持政策的独立性。因此，在可能且方便的情况下，各国应选择双边方案，而不是采用将问题更加复杂化的多边公约。🌐

责任编辑：赵薇薇

① T.Dagan. The Costs of International Tax Cooperation. Bar-Ilan University Faculty of Law, Working Paper No. 1-03 (2003), p. 23.

② 第 8-10 项行动计划的案例参阅 L.E.Schoueri. Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD[J]. 69 Bulletin for International Taxation, 2015,(12): 690-716; 关于第 2 项行动计划，参阅 I. Grinberg, The International Tax Diplomacy[J]. 104 The Georgetown Law Journal 1137, 2016:1175-1176; 第 1 项行动计划参阅 R.A.Galendi Jr. and G.S.Galdino, Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação de jurisdição, In: M.L.Gomes and L.E.Schoueri (coord.), A tributação internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento, vol. 3 (Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2016).

③ 关于金砖五国间的潜在共同利益，参见路易斯·爱德华多·斯格瑞·金砖国家与税基侵蚀和利润转移计划——巴西措施评述 [J]. 国际税收, 2016,(11):24-32.

④ L.E.Schoueri. Treaty Override: a jurisdictional approach. Intertax 682,2014.

⑤ 类似观点参阅 C. Silberstein and J. Tristram. OECD: Multilateral Instrument to Implement BEPS. ITPJ 2016,(5):352.

⑥ J.Schwarz. Multilateral Negotiation of Bilateral Tax Treaties[EB/OL]. Kluwer International Tax Blog, February 21, 2017, <http://kluwertaxblog.com/2017/02/21/multilateral-negotiation-of-bilateral-treaties/>, 2017-02-24.



“去离岸化”引导俄罗斯国际税收改革

艾琳娜·科林卡诺娃著
陈延忠*译



艾琳娜·科林卡诺娃 (Elena Kilinkarova)，税法博士，俄罗斯国立圣彼得堡大学副教授。艾琳娜副教授著述颇丰，包括二十余部教科书以及国际税法出版物，其中，不少均翻译为英文和中文出版。除了研究工作，艾琳娜在提供税务法律服务方面有十多年的经验，包括税务规划和税务风险评估。艾琳娜在2016年和2017年被评为圣彼得堡税法类最佳律师。

近年来，俄罗斯国际税收法规经历了重大变革，主要是缘于俄罗斯政府施行了旨在打击离岸经济活动的“去离岸化”（deoffshorization）政策。这一过程与经合组织关于 BEPS 项目的工作并行。当前，BEPS 项目成果已进入实施阶段，俄罗斯在与国际社会一起共同提升税收透明度和情报交换以及消除国际税制存在的若干避税漏洞方面也取得了若干进步。

一、国际税收改革：概览

2013年2月经合组织发布《解决税基侵蚀和利润转移》报告后不久，就启动了 BEPS 项目。经合组织和二十国集团在2013年9月通过了解决税基侵蚀和利润转移的十五次行动计划。几乎与此同时，在俄罗斯，联邦总统开始大力推行“去离岸化”政府政策。

2012年12月12日，普京总统在向俄罗斯联邦议会做报告时首次提及有必要制定系列措施，打击俄罗斯经济的离岸活动。虽然俄罗斯总统下令政府提出去离岸化的全面修法建议，一年以后，即2013年12月12日，普京总统在联邦议会上做报告时指出，政府对他的指示无动于衷。也正是在此次报告中，普京总统说出了那句响当当的话，这句话可以翻译为“你可以选择在离岸地注册，但必须在俄罗斯缴税！”并建议引入关于受控外国公司课税的特别规定。

2014年初，俄罗斯税法中已有一些现成的制度可以用来打击税基侵蚀和利润转移，例如转让定价规定^①和资本弱化规定^②，但离完成打击离岸避税活动尚任重而道远。

根据《2016年主要税收政策和2017-2018年税收计划指南》^③这一文件，去离岸化政策的主要成果总结如下：

* 陈延忠，现厦门海事法院高级法官、最高人民法院中国应用法学研究所博士后、厦门大学国际税法与比较税制兼职研究员。

① 关于俄罗斯转让定价规定，参见：Ivanova N., Orlova A., Petuhova R., Meyering S., Friegel S. Transfer pricing rules in Russia and Germany: similarities and differences[J]. Intertax. 2017. Vol. 45. Issue 2.

② 关于俄罗斯资本弱化规定，参见：Mikhaylova M., Akhonina Yu. Thin Capitalization in Russia: Rules, Trends and Changes[J]. Intertax, 2016, 44(11).

③ 参见 https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf.



1. 自 2015 年 1 月 1 日起, 俄罗斯税法典引入受控外国公司规定、公司税收居民身份的管理测试以及“所得实际接收人”的概念(国际税务实践中更常称为受益所有人概念);

2. 俄罗斯批准《多边税收征管互助公约》, 该公约自 2015 年 7 月 1 日起对俄罗斯生效;

3. 2014 年俄罗斯政府通过税收情报交换协议模本。

在俄罗斯税法典中加入受控外国公司规定、公司税收居民身份的管理标准以及受益所有人概念是通过所谓的“去离岸化法”, 即 2014 年 11 月 24 日的俄联邦第 376-FZ 号法律。这些规定自 2015 年 1 月 1 日起生效, 原有规定随之发生修订。税法典相关条文会定期进行修订, 部分还具有溯及既往的效力, 通常自 2015 年 1 月 1 日施行。

“去离岸化”法律主要通过如下方面实现打击离岸活动的税收政策目标:

1. 扩大公司税收居民身份认定规则, 引入受控外国公司规定, 对离岸持有的资金进行征税;

2. 通过在税收协定中引入受益所有人概念, 以避免资金未经俄罗斯征税即转移到俄罗斯境外的行为。

根据“去离岸化”政策, 还引入了外国公司免税清算^①以及自愿披露规定(也称为“资本大赦”)^②。但是, 自愿披露规定并未取得成功。该规定施行 6 个月后, 至 2015 年底仅有不超过 200 例申报, 于是又延期 6 个月。由于联邦税务局决定不公布相关数据, 这一规定效果如何并没有正式官方数据。但据非官方来源数据, 该规定施行后共有 2 500 例申报。^③

在《2016 年主要税收政策和 2017-2018 年税收计划指南》设想的若干打击税基侵蚀和利润转移措施中, 我们可以看出不少措施考虑到了经合组织 BEPS 项目成果中的建议(公司间贷款和利息的课税、受控外国公司规定和转让定价文档)以及 2018 年加入金融账户信

息自动情报交换。

根据《2016 年主要税收政策和 2017-2018 年税收计划指南》^④, 俄罗斯国际税收领域的税收政策两大关键目标都与自动情报交换以及经合组织 BEPS 项目有关。根据该文件, 俄罗斯计划在 2018 年启动金融账户信息自动情报交换。目标之二是加入经合组织在 BEPS 项目过程中制定的多边公约, 并继续谈判签订新的避免双重征税协定。

至 2017 年年中, 上述计划中已有部分成为现实, 还有部分尚待完成。例如, 2017 年 6 月 7 日俄罗斯成为了《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》68 个签字方之一。2015-2016 年, 俄罗斯加强了与亚洲国家和地区(中国、中国香港、新加坡)的税务合作, 并继续谈判新的税收协定。依照 2017 年公开消息, 俄罗斯与日本正在谈判新的避免双重征税协定, 用以取代 1986 年 1 月 18 日苏联与日本签订的旧协定。^⑤

关于俄罗斯在 2018 年能否顺利进行金融账户信息的自动情报交换, 尚存疑问。2016 年 5 月俄罗斯已经签署了《金融账户信息自动情报交换多边主管当局协议》。然而, 俄罗斯联邦政府刚刚在 2017 年 7 月 20 日通过了向国家杜马提交的必要的修正法案。^⑥目前, 俄罗斯并没有金融账户信息自动情报交换所需的国内法, 可以预见的是, 很快会有相应的立法修订。

如前所述, 俄罗斯在国际税制改革中制定了不少新规定, 既有实体规定, 如修订征税规则, 也有程序规定, 如情报交换或其他政府间合作。下文将进一步分析最重要的实体和程序规定以及 BEPS 对俄罗斯国际税制改革的总体影响。

二、受控外国公司规定

新制定的受控外国公司规定成为打击俄罗斯经济

① 参见俄罗斯税法典: 个人所得税法第 217 条第 60 款, 公司所得税第 277 条第 2.2、2.3 款。

② 2015 年 6 月 28 日联邦第 140-FZ 号法律。

③ <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/06/30/647368-amnistiya-dlya-menshinstva>

④ Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов[EB/OL].https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116206, 2016-11-30.

⑤ Tax treaty update: Developments involving Russia, Denmark and Spain [EB/OL].<https://www.taxathand.com/article/7048/Japan/2017/Tax-Treaty-Update-Russia-Denmark-and-Spain,2017-06-01>.

⑥ О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации(в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)[EB/OL]. <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=231414-7&02,2017-08-03>.



离岸活动的主要手段^①。但需要注意的是，俄罗斯政府引入了两种法律工具实现对离岸资金的课税以及打击将消极所得和高度流动性所得转移至低税地的行为：一是受控外国公司规定，二是公司居民身份的管理测试。两种机制的主要区别在于根据受控外国公司规定，控制人仅就外国公司未分配利润负有纳税义务，而根据公司居民身份的管理标准，外国公司则成为需就全球所得在俄罗斯纳税的居民纳税人。

根据受控外国公司规定，受控外国公司的未分配利润在俄罗斯税法上被认定为控制人取得的所得，并依照控制人的身份进行纳税（法人适用 20% 税率，个人适用 13% 的税率）。这是一般性规定，部分类型外国公司的所得以及低于 1 000 万卢布的所得（2015 年为 5 000 万卢布，2016 年为 3 000 万卢布）可以免于征税。

在受控外国公司规定的适用上，只有俄罗斯税收居民，无论是居民个人或是居民公司可以被视为控制人。可以构成受控外国公司的有外国公司以及所谓的“不具有法人资格的外国组织”（“foreign structures without formation of a legal entity”），即基金、信托、合伙以及其他类型的集合投资和信托管理。

控制人对受控外国公司的控制关系可以基于对公司的直接或间接持股、参与公司管理、或者居民与外国公司存在的其他关系。特别是，25% 的参股（2015 年则为 50%）即足以认定存在控制关系，特殊情况下，如果该公司 50% 以上股份由俄罗斯居民持有，则 10% 的参股就足以认定控制关系。“不具有法人资格的外国组织”适用认定控制关系的特别规定。

俄罗斯税收居民有义务进行两种报告：一是报告其参股超过 10% 的外国公司以及“不具有法人资格的外国组织”，二是报告其受控外国公司。关于外国公司持股超过 10% 的情况应在受控外国公司规定制定后申报，即 2015 年。2017 年是俄罗斯受控外国公司规定的关键之年，2017 年俄罗斯纳税人首次被要求提交关于受控外国公司的报告，2017 年也是控制人就其受控外国公司 2015 年收入缴纳所得税的一年。

目前尚无相关统计数据，无法就受控外国公司规定在打击税基侵蚀和利润转移上的效果做出结论。但受控外国公司规定的引入已成为公司和其他相关人士在集团架构问题上无法忽视的事实：部分俄罗斯税收居民决定消除人为的离岸结构，另一些则选择了更为

^① 主要是税法典第 3.4 章和第 309.1 条。



复杂的结构设计，还有一些索性改变税收居民身份。^①

三、税收居民身份的管理测试

2014年11月的去离岸化法除了将受控外国公司规定引入俄罗斯税法典以外，还引入了公司税收居民身份的新规则。^②在2015年之前，俄罗斯税法还并未使用“税收居所”、“税收居民”、“非居民征税”这样的术语。税收居民身份仅就个人而言。但这不等于所有的公司均按相同基础进行课税。

在公司所得税问题上，俄罗斯税法根据设立地标准将不同法律实体区分为俄罗斯公司与外国公司。俄罗斯公司就其全球所得负有无限纳税义务。而外国公司的纳税则取决于其在俄罗斯境内是否设有常设机构。

上述根据设立地标准对俄罗斯公司与外国公司的区分仍予以保留，但在公司所得课税上，凡是被认定为俄罗斯税收居民的外国公司，其课税地位等同俄罗斯公司。

在俄罗斯现行法律规定下，下列公司被认定为俄罗斯税收居民：

1. 俄罗斯企业；
2. 外国企业，但根据俄罗斯对外签订的避免双重征税协定，在协定适用上被认定为俄罗斯税收居民；
3. 管理机构所在地位于俄罗斯的外国企业，如俄罗斯的相关税收协定没有规定其他标准。

企业依照其设立地区分为俄罗斯企业或外国企业。

如至少满足下列标准之一，外国公司的管理机构所在地即视为位于俄罗斯联邦境内：

1. 该企业的行政机构之一或多个行政机构在俄罗斯境内经常性开展与企业有关的活动，如俄罗斯境内的活动明显少于其他任何国家，则这些活动不视为经常性开展；
2. 有权并负责筹划、指导和控制公司活动的人主要以对外国公司实施治理性管理的方式在俄罗斯境内开展其活动。

如该外国公司能证明其他国家也符合上述标准，则俄罗斯联邦可视为该外国公司管理机构所在地，如

果至少满足下列标准之一：

1. 该企业的记账或管理会计（某些会计活动除外）在俄罗斯进行；
2. 该企业的记录保存在俄罗斯；
3. 员工业务管理在俄罗斯进行。

有些活动不属于认定税收居民身份的管理活动的范围，也同时予以列明：股东大会职权范围内的准备工作及决策活动、董事会准备活动、筹划及控制活动的执行均对企业税收居民身份的认定不构成影响。

关于居民身份管理标准的上述规定制定于2016年6月，具有溯及力，并取代了原先被人批评为相互冲突、不符合逻辑，在基本要件和补充要件问题上含糊不清以及混淆战略管理和日常管理的老旧规定。新修订的认定标准更符合逻辑，但仍存在混淆战略管理和日常管理的问题。

公司居民身份的管理测试是作为“去离岸化”一揽子计划的一部分引入的，因此，在俄罗斯境外从事真实经营活动的积极经营公司一般不会构成俄罗斯税收居民。外国公司在俄罗斯税收协定伙伴国境内以其自身合格人员和资产从事营业活动，不应视为在俄罗斯设有管理机构所在地。

根据对俄罗斯税收居民拥有的外国公司的清算所得施行免税的政策，税收居民身份规定不适用于2018年1月1日之前清算的外国公司。

四、受益所有人概念

据俄罗斯联邦税务局副局长 Sergey Arakelov 的介绍，俄罗斯税务机关当前面临的主要问题之一是双重征税协定的滥用以及在不当的情况下给予税收协定优惠。如今，受益所有人概念已经成为打击滥用双重征税协定的主要手段。

自二十世纪八十年代起，苏联在其避免双重征税协定中就使用了受益所有人概念，目前俄罗斯大多数税收协定的利息、股息和特许权使用费条款中均有受益所有人规定。但长期以来，这一概念并没有得到适用或者仅是形式上的适用，只由纳税人及其代理人在

^① 税收居民身份标准（一年内在境内停留183天）使得个人很容易将税收居民身份转移到境外。2017年俄罗斯制定了特别规定，并自2015年1月1日起对受制裁的俄罗斯税收居民适用，但如果相关个人已是其他任何国家的税收居民，即便在俄罗斯境内停留超过183天，仍可不作为俄罗斯税收居民。（见2017年4月3日联邦第58-FZ号法律）

^② 税法典第246.2条。



提交的文件中予以声明，未做深入审查。一定程度上，这一现象可以归结于不同协定中的措词有所差异，且税收协定及国内法中均缺乏受益所有人的界定。

2000年以后，特别是自2010年后，俄罗斯税务机关开始重视受益所有人概念，尝试对受益所有人的特征进行界定，^①并出现了首批适用受益所有人概念的案件。^②2015年起，这一概念的适用问题真正成为热点，一方面是由于财政部2014年公布了解释说明，另一方面是因为随着2014年11月“去离岸化”法律的制定，俄罗斯税法典引入了“所得的事实权利人”概念。2015年1月1日起，俄罗斯税法典制定了关于受益所有人的规定，虽然没有直接使用这一措词，相关条文（关于公司所得税的第7条和第312条）使用了“所得的事实权利人”这一概念，而不是受益所有人概念。下文关于受益所有人的讨论均考虑到了俄罗斯立法措词上的差异。

依照引入的定义，一个人（或不具有法人资格的外国组织）应视为所得的受益所有人，如果其有权使用及/或处分该所得，或者其他人（不具有法人资格的外国组织）有权为其利益而使用相关所得。使用及/或处分该所得的依据可以是基于直接或间接持股，对公司的控制或其他关系。在判断所得的受益所有人时还应考虑到所执行的功能以及承担的风险。

对取得的所得仅具有有限处分权力、仅为其他人（或不具有法人资格的外国组织）从事中介职能、除将相关所得全部或部分支付给另一个人以外不执行其他功能，也不承担其他风险的人，不得被视为所得的受益所有人。

为了享受避免双重协定待遇，来源于俄罗斯境内的所得的接收人应在付款之日前向俄罗斯税务代理人提供书面证明材料，确认其为相关所得受益所有人。

与此同时，俄罗斯税法中还引入了认定受益所有人的“穿透法”。根据穿透法，如果在相关所得（特别是股息、利息、特许权使用费）支付时，税务代理人

知道所得的非受益所有人并非所得的直接接收人，则可依照俄罗斯与受益所有人所在国之间的税收协定及协定税率进行交税。

自2015年起，俄罗斯税务机关开始广泛运用所得实际所有人概念，并出现了若干重要案例。^③

俄罗斯联邦税务局2017年5月17日公布的第CA-4-7/9270字函中对受益所有人概念适用中的若干关键问题做了说明，同时对最重要的司法判决做出相应分析，这可视为是联邦税务局的官方立场。从该函件来看，主要有三点值得注意：

首先，联邦税务局将实际（受益）所有人概念视为普遍适用于各种所得的一般反避税规则，而不仅限于诸如利息、股息和特许权使用费之类的消极所得。

其次，联邦税务局列明了认定外国公司为俄罗斯来源所得的受益所有人的标准：包括董事在决策中的独立性、处分所得的权力、真正的营业活动、人员的配备、办公和相关一般管理费用、企业活动中所得的使用、在法律上或实际上不负有进一步转让所得的义务。这些信息可以从以下来源获取：外国税务机关、公司的财务报表、商业数据库、外国公司的公共登记记录以及其他公开来源。

最后，根据联邦税务局的观点，税务机关只有义务认定俄罗斯来源所得的接收人是否为受益所有人，没有义务在接收人不是受益所有人时查明真正的受益所有人身份。如果税务机关认定所得接收人不是受益所有人，则适用一般公司所得税预提征税。如果俄罗斯公司能够提供关于受益所有人的信息，则税务机关在计算最终的公司所得税时应予以考虑。

俄罗斯联邦税务局关于受益所有人的函件公布后不久，就在税务界引发了广泛讨论，并导致部分人士的批评，例如批评税务机关将这一概念作为适用于各种所得的一般反避税规则。^④2017年5月，俄罗斯联邦税务局副局长Sergey Arakelov在俄罗斯最著名的法

① 例如，关于税务机关适用俄联邦税法典第25章关于外国公司所得的征税规定的方法建议，由俄联邦税收与征收部2003年3月28日第БГ-3-23/150号令通过（已由俄联邦税务局2012年12月19日第ММБ-7-3/980@号令废除）；俄联邦财政部2006年4月21日第N 03-08-02号函，2011年12月30日第N 03-08-13/1号函，2012年9月26日第N 03-08-05号函，2014年4月9日第N 03-00-P 3/16236号函，2014年7月24日第03-08-05.36499号函。

② 如见 the Eastern Value Partners Ltd case (No A 40-60755/12-20-388), the ZAO Poros case (No KA-A41/2465-11).

③ 参见 the Credit Europe Bank ZAO case (No A 40-442/15-39-2), the MDM Bank PAO case (N A 40-116746/2015), the Severstal PAO case (N A 40-113217/16-107-982), the Capital 000 case (N A 13-5850/2014), ООО "Olekminskiy rudnik" (N A 04-6181/2015), the "TD Petelino" 000 case (N A 40-12815/15), the Vladimirkaya energy company PAO case (N A 11-6602/2016), the Krasnoborodskiy Juzhniy 000 case (N A 27-16584/2016), the Bank Inteza AO case (N A 40-241361/2015).

④ 例如，参见法学期刊Zakon上的专家评述：Zakon. 2017. Volume 6. P. 13-23.



学期刊之一 Zakon 上发表了关于受益所有人的主题文章，支持联邦税务局的立场。实际上，单就上述指南而言，应给予肯定性评价，这一指南的存在使相关人士得以理解税务机关所适用的规则。不久的将来，随着税务机关运用受益所有人概念打击协定滥用活动的深入，还会出现更多的司法判例。

五、自动情报交换

长期以来，俄罗斯的情报交换主要是基于避免双重征税协定。俄罗斯签订的所有税收协定都包含了情报交换条款，但由于这些协定系以不同范本（包括经合组织范本和联合国范本的不同版本）为基础，因此，其情报交换条款的措辞也差异甚大。

俄罗斯的大多数税收协定都未包含自动情报交换。一个例外是俄罗斯与印度之间的避免双重征税协定，该协定规定“经常性”进行情报交换。^①

2011年11月11日，俄罗斯签署了《税收征管互助公约》，该公约1988年由经合组织与欧洲理事会联合制定，2010年以议定书形式进行了修订。2014年11月4日，俄罗斯才批准该公约，该公约自2015年7月1日起对俄罗斯生效。如今，俄罗斯已是《税收征管互助公约》的112个成员之一。公约规定的各种税收互助措施，俄罗斯根据公约均可获得。

如前所述，参与自动情报交换一直是俄罗斯政府在国际税务领域的关键政策目标之一。俄罗斯在金融账户信息以及国别报告的自动情报交换上取得了重要进步，但这一工作尚未完成。

目前，俄罗斯是两项自动情报交换多边主管机关协议的签署国：俄罗斯已于2016年5月签署了关于金融账户信息的多边主管当局协议，并于2017年1月签署了关于国别报告的多边主管当局协议。

虽然俄罗斯已于2016年5月签署了关于金融账户信息的多边主管当局协议，俄罗斯政府一直到2017年7月20日才完成法案以及税法修改草案并提交国家杜马。法案包括进行两种类型的自动情报交换所需的规定。

新提交国家杜马的法案主要包括两块修订内容：一是必要的金融账户信息自动情报交换，二是必要的

国别报告自动情报交换。篇幅有限，无法详细介绍共58页的法案内容，但可对法案的若干重要规定加以介绍。俄罗斯政府为制定这些规定，耗时一年以上。

关于金融账户信息情报交换，需要注意的是：法案本身只要求对税法典进行有限修订，一些关键问题仍留由政府加以界定。例如，根据税法典修订后的规定，金融市场组织（包括银行、保险公司、经纪人等）有义务将其客户、受益人以及客户控制人的某些类型的金融账户信息提交给税务机关。但提交信息的范围、条件和程序则由政府予以制定。

法案中关于转让定价文档的规定更为详细，并与经合组织的建议原则上保持一致。根据修订后的规定（如获通过），俄罗斯税务机关将收到关于参股国际公司集团的报告以及“关于国际公司集团的国别信息”。

法案对转让定价文档中应当包括的信息范围定义极为详细。“关于国际公司集团的国别信息”包括以下三种类型的信息：

1. “国际公司集团全球文件”：即关于该集团、组织架构、集团业务、无形资产和集团内部公司间金融活动的详细信息（BEPS行动计划13最终成果中的“主文件”）；

2. 关于某些交易的“国际公司集团成员的国内文件”（BEPS行动计划13最终成果中的“当地文件”）；

3. “国际公司集团成员税收居住国国别报告”连同该集团经营的各税收管辖区中相关管辖区在全球的所得分配、缴纳的税收以及其他经济指标的管辖区报告（BEPS行动计划13最终成果中的“国别报告”）。

根据建议，新法应自2018年1月1日起生效。2018-2020年为过渡期，规定了不遵从情况下的法律责任。

如果俄罗斯政府能于2017年通过法案，那么自2018年1月1日起俄罗斯就有相应的国内立法可以进行金融账户信息以及国别报告的自动情报交换，从而可能在2019年参与2018报告年度的自动情报交换。

六、经合组织BEPS项目对俄罗斯国际税改的影响

BEPS项目是在俄罗斯与二十国集团领导下发起的。

^① 俄罗斯与印度协定第26条第2款。



俄罗斯是 BEPS 项目的创始国之一，其后成为 BEPS 包容性框架的成员之一。^①俄罗斯不是经合组织成员国，但却是经合组织下设 BEPS 工作的若干机构的成员。

BEPS 项目成果的实施和运用是项目成功的关键所在。BEPS 项目成果是具有软法效力的国际法律文件，这些文件要求对双边税收协定和国内法进行相应的修订。

在俄罗斯，打击 BEPS，即打击利用税收规则的漏洞和不匹配人为地将利润从创造利润活动发生地转移到低税地或免税地的行为^②，往往是与“去离岸化”政策和俄罗斯税法典关于受控外国公司规定、公司税收居民身份以及税收协定受益所有人概念联系在一起。在“去离岸化”与税收相关的一揽子计划中，似乎只有受控外国公司规定与 BEPS 项目直接相对应，但受控外国公司规定的实施却是在 BEPS 项目成果出台之前。随着 2015 年 BEPS 项目最终报告的出台，俄罗斯对其受控外国公司规定也做了一定修改。但研究人员指出，俄罗斯与经合组织在受控外国公司规定上存在一定差异，2016 年所做的修订并没有根本性改变这一点。^③

目前而言，在 BEPS 成果转化为国内法上，最大及最主要的成果是上述转让定价文档法案，俄罗斯极有可能自 2017 年 1 月 1 日起以经合组织 BEPS 项目建议为基础修订其转让定价文档规定。

与国内立法相比，经合组织 BEPS 项目成果似乎对俄罗斯的协定网络影响更大。2017 年 1 月，俄罗斯签署关于国别报告的多边主管当局协议。2017 年 6 月，俄罗斯成为《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》签字方之一。该公约将自俄罗斯批准该公约后对其生效。

在对公约的保留和声明中^④，俄罗斯选择将该公约适用于其现有 81 个双边税收协定中的 66 个，俄罗斯与中国、中国香港地区的税收协定也在其列。^⑤

对俄罗斯而言，该公约的最重要规定主要如下：

1. 对涵盖的税收协定的序言进行修订，新增了一项目标；

2. 在法人双重居民身份情况下，其税收居民身份通过相互协商予以确定；

3. 在限制协定受益的各种规定中，俄罗斯选择“主要目的测试”作为原则规定，以“简化版的利益限制条款”为辅；

4. 引入了关于股息转让交易、间接销售不动产以及人为规避设立常设机构等新规定；

5. 相互协商程序引入新要求，但俄罗斯未选择仲裁；

6. 俄罗斯保留不适用公约第 5 条“消除避免双重征税方法的适用”，对关于合同分拆的第 14 条规定也做了保留，不适用于自然资源勘探活动。

但我们同时也要注意仅仅了解俄罗斯关于多边公约相关条文的立场是不够的，为了解相关税收协定是否被修订，纳税人还应掌握协定对方在相关条文问题上的立场。

七、结语

近年来，国际税收问题已成俄罗斯税收政策的关键要素。由于“去离岸化”政策的推行，受控外国公司规定、公司居民身份的管理测试和受益所有人概念都引入到俄罗斯税法典中。俄罗斯还在继续拓展其协定网络，包括避免双重征税协定和多边协定。为了实现自动情报交换的目标，俄罗斯采取了大量措施。

但我们也要看到，俄罗斯的国际税改尚未结束。在改革过程中，俄罗斯确保自己在打击税基侵蚀和利润转移方面不落单，确保吸收经合组织 BEPS 项目工作成果，都是至关重要的。🌐

责任编辑：周 仇

① Members of the Inclusive Framework on BEPS[EB/OL]. <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, 2017-07-06.

② Base erosion and profit shifting[EB/OL]. <http://www.oecd.org/tax/beps/>, 2017-07-27.

③ Starzhenetskaya L. CFC taxation rules: OECD recommendations and approach of the Russian Federation. Zakon. 2016. No 10.

④ 参见 <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russia.pdf>, 2017-08-07.

⑤ 俄罗斯不会将多边公约扩大适用于其与下列国家的税收协定：阿尔巴尼亚、阿尔及利亚、白俄罗斯、博茨瓦纳、委内瑞拉、伊朗、吉尔吉斯斯坦、朝鲜、古巴、马其顿、马力、纳米比亚、叙利亚、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、乌兹别克斯坦。



BEPS项目各项建议和CRS在印度的执行情况

D.P.森古普塔著
陈新*译



D.P. 森古普塔 (D.P.Sengupta), 1975年开始在印度税务局工作, 退休时担任德里中央所得税局主管局长, 现任德里国家公共财政与政策研究所的首席顾问。其著作包括国际财税文献局 (IBFD) 出版的《金砖国家和国际税收协调的兴起》(印度章节), 以及《全球税收协定注释》(Global Tax Treaty Commentary, GTTC)。

一、引言

BEPS项目肇始于2013年2月。当时,OECD公布了第一份报告。该报告所确认存在的若干问题,印度长期以来一直将其作为工作的重点。

在上述报告中,OECD承认:“……来自于各国经验并据以分享国际税收管辖权的国际通行原则,以及得到各国认可的标准,依然扎根于以经济跨境综合度较低为特征的经济环境,而不是今天的全球化纳税人的环境。当今这一环境的特征反映在知识产权作为价值推手(value-driver),其重要性与日俱增,还反映在信息和通讯技术永不停息的发展。”^①

另外,“本报告还表明,现行国际税收标准可能没有跟上全球营商环境的变化,尤其是在无形资产领域和数字经济的发展等方面。举例来说,今天已经有可能深度参与另一个国家的经济生活,比如通过互联网与居住在那个国家的客户发生业务往来,却无需在那里或者另一个就利润征税的国家具有应税存在。在当今的时代中,非居民纳税人已经可以通过与位于另一个国家的客户之间的交易往来,取得大量的利润。与之相应所产生的问题是,现行的管理制度是否能够恰如其分地实现其预定的目标。而且,随着企业之间的跨境整合程度日益提高,各国的税收法规常常却依然缺乏相互协调,因此存在着一些交易和公司结构,其在技术上是合法的,但却利用了各国税收法规和国际性税收制度的不对称。”^②

如此种种,恰恰就是印度一直予以关注的。不过,印度也因此而饱受非议,被指太过计较于税收收入。如今国际社会终于注意到了印度和其他发展中国家的担忧之所在,我们为之感到鼓舞。

现在我们都已经了解到,由于跨国企业(MNE)实施的转让定价,导致了突出的税基侵蚀和利润转移。现有的OECD转让定价指

* 陈新,现工作单位为江苏省苏州工业园区国家税务局。

① 解决税基侵蚀和利润转移,OECD 2013, p.47。

② 同上, p.49。



南在应对这类行为时, 缺乏有效性。在涉及无形资产、并购和重组时, 问题似乎尤为严重。在缺乏可比对象时, 单方面的转让定价调整并不能够有效地解决此问题。同样, 印度税务机关也早就提出了此类问题。首份 BEPS 报告亦呼吁在更大范围内反思各项转让定价规则。

二、印度对 BEPS 项目的参与

基于以上所述, 印度税务机关当然热心于 BEPS 项目。G20 此后介入该项目, 并要求 OECD 拟定行动计划。印度作为 G20 成员, 全面参与了该项目。印度加入了几乎所有工作组和特别小组, 还参与了 CFA 的协调机构。与此同时, 印度意识到发达国家和发展中国家各自所担忧的问题并非总是完全相同, 因此, 印度提出了恰当的关注点, 并强调要了解其他发展中国家的观点。

无论各方之间差异如何, 2015 年 10 月完成的 15 个行动项目全面总结了 BEPS 项目的最终成果, 并得到了 G20 的赞同。印度致力于落实各方认同的最低标准。在一系列应对 BEPS 措施中, 部分需要采取立法行动, 部分可以通过行政手段得到实施, 另一部分需要各国采取一致的行动。

三、印度采取的行动

(一) 信息交换 (EOI)

对于遏制避税来说, 应请求的信息交换有其重要性。尽管如此, 离岸避税问题和非法资金的流动, 其惟一的解决之道就在于金融账户信息的自由流动, 在各国之间自动进行交换。因此, 印度努力尝试开展自动信息交换。事实上, 印度在 2012 年^①就对多边税收征管互助公约 (MAC) 予以支持, 是 OECD 以外国家中, 首批支持该公约的国家之一。该公约自 2012 年 6 月 1 日起, 就已在印度生效。

考虑到 EOI 的重要性, 并且作为对 G20 所提出要求的回应, OECD 拟定了通用报告标准 (CRS), 并于 2014 年 7 月 15 日得到 OECD 理事会的批准。印度总理在出席 2014 年 11 月 16 日于布里斯班举行的 G20 领导人峰会时, 也对这一崭新的自动信息交换的全球标准给予了强烈的支持。^②

按照 MAC 第 6 条的规定, 印度于 2015 年 6 月 3 日加入了多边主管当局协议 (MCAA)^③, 并表示, 如果其他管辖区能够符合保密和资料安全方面的标准, 并承诺从 2017 年或 2018 年开始交换信息, 印度将愿意与其实施信息交换。

1. CRS 和 FATCA

针对自动信息交换拟定的通用报告标准 (CRS), 从其本质上来说, 是要求各管辖区从各自的金融机构获取信息, 并按年度与其他管辖区相互交换这些信息。CRS 明确了用于交换的金融账户信息、负有报告义务的金融机构、账户的不同类型和涵盖的纳税人, 以及金融机构需要遵循的一般性尽责调查程序。^④

早在 BEPS 各行动计划最终报告发布之前, 印度即已开展了基本立法和授权立法, 以落实与有效信息交换相关的各项规定。印度还与美国签订了 FATCA^⑤ 政府间协议 (IGA-1)。FATCA 中也规定了信息交换要求。不过, 随着 CRS 的实行, 印度决定同时执行 FATCA 和 CRS。

按照国内法, 已经采集了第三方信息, 用于某些特定交易的交叉核实。这方面的基本法律见于所得税法 1961 (ITA) 第 285BA 节。通过财政 (2 号) 法的批准, 在 2014 预算案中, 对该节做了适当修订, 由此形成了执行 CRS 和 FATCA 的主要法律依据。^⑥

另外, 还发布了一份指导性文件。^⑦ 这份文件是经过与金融机构、监管部门、其他政府机构和其他利益

① India Signs Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [EB/OL]. <http://pib.nic.in/newsite/PrintRelease.aspx?relid=79915>, 2012-01-27.

② PM raises black money issue at G20 Summit—Modi voiced India's support for a new global standard on automatic exchange of tax information [EB/OL]. http://www.business-standard.com/article/pti-stories/pm-raises-black-money-issue-at-g20-summit-114111600066_1.html?src=ilaw, 2014-11-16.

③ India joins the Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) on Automatic Exchange of Information (AEOI) [EB/OL]. <http://pib.nic.in/newsite/PrintRelease.aspx?relid=122256>, 2015-06-03.

④ Common Reporting Standard (CRS) [EB/OL]. <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>, 2017-07-15.

⑤ 海外账户税收遵从法案。

⑥ 参见 ITA 第 285BA 节。

⑦ 关于 FATCA 和 CRS 的指导性文件 [EB/OL]. <http://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Latest%20News/Attachments/117/Guidance-note-as-on-30-11-2016.pdf>, 2016-11-30.



相关方协商之后最终完成的。需要指出的是,为了传递给其他管辖区而从金融机构采集获得的信息,印度政府亦可将其与所得税司的数据库相结合,用于改善国内税收遵从。

印度还制定了处罚条款:如果在规定期限内,不提交关于金融交易或应报告账户的报告,则在规定日期后每延误一天,将处以 100 000 印度卢比的处罚。^①此外,如果在指定的所得税管理机构发出通知后,继续不履行义务,就将自动征收每天 500 印度卢比的罚金。与此类似,如果报告的信息不准确,则处以 50 000 印度卢比的罚金。^②

2. 与 CRS 相关的条例

所得税法 1961 第 285BA 节的基本法律规定授权中央政府以条例的形式^③,就 FATCA 和 CRS 标准的执行,作出具体详细的规定,包括以下内容:

- 承担报告义务的金融机构
- 所得税司的登记程序
- 要求保存的信息的性质和保存方式
- 开展尽责调查以确定应报告账户的程序
- 需要报告的金融交易和应报告账户
- 向其提交报告的所得税管理机构
- 需要提交报告的时限
- 提交报告的形式和方式

所得税(系统)司司长负责相关协调工作,规定了负有报告义务的金融机构的登记程序和提交报告的程序。^④

(二) 转让定价国别报告(CbC)

关于跨国企业(MNE)利润的国别报告,是一个存在激烈争论的话题。各个透明度小组对此多有强调。OECD/G20 关于 BEPS 行动计划中第 13 项行动的报告,提出了关于转让定价相关资料的标准,并制作了国别报告模板,其内容涉及所得、收益、已缴税款,以及关于经济活动的某些数据。

印度是积极参与 BEPS 项目中该项活动的国家之一。在最终的建议中,提出了一个三层式的结构:即(1)

主文档,其内容是标准化的信息,涉及跨国企业的各个成员;(2)本地文档,其内容是跨国集团本地成员的重大交易;(3)国别报告,其内容是涉及 MNE 所得的全球分配和已缴税款的信息,并辅之以 MNE 集团经济活动所在地的某些指标。这些报告将帮助税收管理部门进行适当的风险评估,并在实施审计时,也可从中获得有用的信息。

印度在其 ITA 的第十章中就已经制定了转让定价方面的法律。这些条款明确了国别报告的本地申报要求。但是,为了落实国际共识,通过财政法 2015,针对国别报告及主文档,制定了具体的报告制度。这方面报告要求的实质性内容可见于 ITA^⑤,具体细节则在条例中予以明确。

经过 ITA 的修订,国别报告要求的主要内容包括如下规定:

(1) 报告规定适用于合并收入超过指定限额的国际集团。^⑥

(2) 国际集团的母公司如系印度居民,则应向指定机构提交关于集团的报告,报告时限为该报告对应会计年度相关的评税年度所得税申报表的应申报之日或之前。

(3) 所谓母公司是指,根据适用的法律,负有编制合并财务报表义务的实体,或者在集团中任何实体,其权益股在印度经认可的证券交易所上市的情况下,应该负有编制此种财务报表义务的实体。

(4) 如果国际集团的母公司并非印度居民,则其在印度的每一个成员实体,应提供其所属集团母公司所在居民国或领地的相关信息。应在规定日期或之前,向指定机构提交该信息。

(5) 应以规定的方式,提交规定形式的报告,其中应包含总体性信息,涉及收入、所得税税前利润与亏损、应缴及已缴所得税税额、资本的详细构成、累计收益、雇员数量、在每个国家或领地除现金或现金等价物以外的有形资产,并详细说明各成员实体的居民身份情况、主要经营活动的性质和具体细节,以及可能要求

① ITA 第 271FA 节。

② ITA 第 271 FAA 节。

③ 2015 年 8 月 7 日公布的所得税条例第 114F-114H 号。

④ 2016 年 4 月 6 日第 4/2016 号通知。

⑤ ITA 第 286 节。

⑥ 该限额以印度卢比表示,对于 2016-17 会计年度,相当于 7.5 亿欧元。



提供的其他信息。该报告系基于 OECD BEPS 项目中第 13 项行动报告中规定的模板。

(6) 隶属于国际集团的印度实体, 如果其集团的母公司是以下所述及国家的居民, 则该印度实体应向指定机构提交国别报告: (a) 该国与印度之间尚未作出安排, 交换国别报告; 或者 (b) 即使有此安排, 但该国尚未与印度交换信息; 以及 (c) 指定机构已向上述实体说明这一情况。

(7) 如果同一集团在印度有不止一个实体, 则集团可以(通过向指定机构书面告知)指定某个实体, 由其代表集团提交报告。该实体则应提供该报告。

(8) 如果国际集团的母公司并非印度居民, 且已指定另外一个实体向该实体为其居民的税收管辖部门提交报告, 那么, 该集团在印度从事经营活动的各个实体即无需提交报告, 但前提是印度税务机关可以通过交换此类报告的协议, 得到该报告。

(9) 指定机构可以要求提交报告的实体提供相关文件和信息, 以便核实其在通知中说明的信息的准确性。

该实体应在收到通知之日起 30 日之内予以提供。指定机构亦可延长此期限, 但是延期不可超过 30 日。

(10) 负有报告义务的实体如果不提交报告, 将实施分级处罚: (a) 如果延误不超过 1 个月, 则每天的罚金为 5000 印度卢比; (b) 如果延误 1 个月以上, 则超出 1 个月的部分, 每天的罚金为 15 000 印度卢比; (c) 在 (a) 或 (b) 中处罚送达令之后继续延误者, 超出送达令规定日期的部分, 每天的罚金为 50 000 印度卢比。

(11) 指定机构要求提供信息但不予提供者, 每天处以 5 000 印度卢比的罚金。如果在处罚送达令之后, 仍旧延误提供, 则对超出送达令规定日期的部分, 每天处以 50 000 印度卢比的罚金。

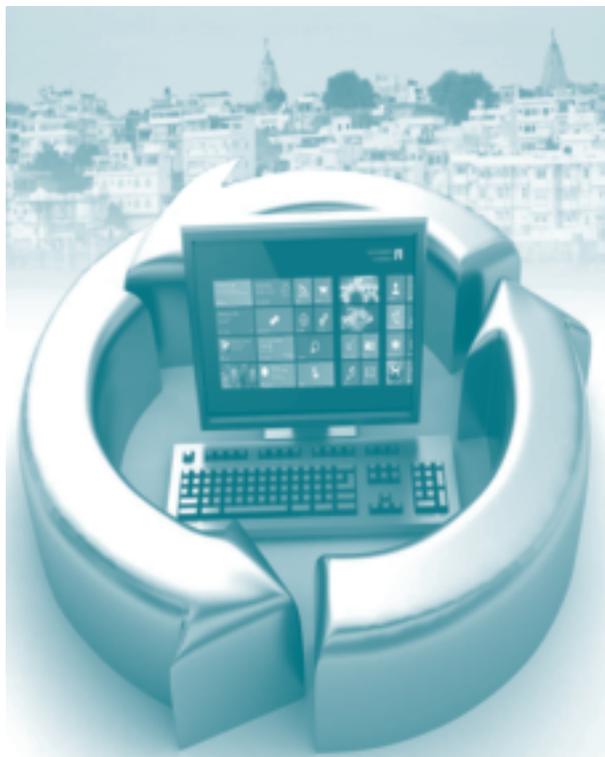
(12) 如果实体在报告中提供了不准确的信息, 并且 (a) 该实体在提交报告之时知晓信息的不准确性, 但未告知指定机构; 或 (b) 该实体在提交报告之后发现信息不准确, 但未告知指定机构, 且未在发现不准确后 15 日之内, 提交正确的报告; 或 (c) 在指定机构发出通知后, 该实体提交不准确的信息或文件, 则适用的处罚为 500 000 印度卢比。

(13) 实体可以作出合理的解释, 以便免于处罚。

(三) 数字经济报告——行动 1: 均衡税 (Equalisation levy)

诸如前面已经提到的, 第一份 BEPS 报告揭示出, 现行的国际税收体系以常设机构 (PE) 概念为基础, 已经不能恰如其分地实现其预定目标。随后, 经 G20 倡议, 提出了一份行动计划, 其中行动 1 即为: “数字经济的税收挑战”。实际上, 行动 1 指出:^①

“找出数字经济对于现行国际税收法规的实施所造成的主要困难之处, 并找到相应的解决办法, 采取整体化的方法, 兼顾直接税和间接税。需要考虑的问题包括但不限于: 一家公司能够在另一国家的经济生活中有重大的数字化存在, 但是, 根据现行国际规则, 却不存在关联, 因此该公司没有被征税; 通过利用数字产品和服务, 形成与地域有关的市场性数据, 并可用于销售, 进而所创造的价值归属; 从新型商业模式中取得的收入的定性; 相关来源规则的适用; 以及针对跨境提供数字产品和服务, 如何确保增值税/货



① 税基侵蚀和利润转移行动计划 [EB/OL]. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, 2017-07-15.



物劳务税的有效征收。为了开展这方面的工作，需要深入地分析这一领域中的各种商业模式。”

但是，在最后完成报告时，OECD 采取的立场是，由于数字经济日益成为经济本身，因此即便不是做不到，却也难以出于税收目的，将数字经济单独从总体经济中割裂出来。

印度从一开始就试图针对常设机构的重大经济存在，开展综合性的工作。但是，由于缺乏共识，最终报告只是提到，数字经济特别小组思考了三种方案，即（1）以重大经济存在为形式的新型关联，（2）对某些类型的数字交易征收预提税，以及（3）均衡税。但是，在现阶段，并未提出任何倾向性的建议。不过，最终报告也提出，各国可以在其国内法中选用上述三种方案中的某一种，作为抵御 BEPS 的额外手段，但前提是各国必须尊重现行协定规定的义务；或者各国也可以在其双边税收协定中加以选用。根据该报告，如果一国认为，数字经济加剧了 BEPS 问题，并且这些问题没有得到彻底解决，或者考虑到在国际层面上就 BEPS 问题应对措施达成共识，与这些措施得到实际贯彻与运用之间的时间差，那么，就可以考虑选用上述方案，并将其作为国内法措施。根据该报告，通过采用这一方法，各国就可以在短期内解决其各自在 BEPS 方面所担忧的问题，并逐渐在上述方案的运用上取得实际经验，然后就可以将其用于培育今后各国间协调一致的国内法方法。^①

印度政府组建了电子商务税收委员会，并在该委员会所提建议的基础上，决定通过 2016 年度预算案，作出了均衡税的规定。其操作性的内容是财政法 2016 第 165(1) 节，其内容如下：

“自本章开始执行之日起，对于非居民方因提供特定服务，从开展商业或专业活动的印度居民，或从在印度设有常设机构的非居民，已收或应收的价款，按照其数额的 6%，征收均衡税。”

但是，对于下列情形，则不予征收均衡税：

(a) 提供特定服务的非居民在印度设有常设机构，并且上述特定服务与该常设机构之间存在实际的关联；

(b) 印度非居民方在上一年度因提供特定服务，从开展商业或专业活动的印度居民，或从在印度设有常设机构的非居民，已收或应收的价款，合计总额不超过 10 万印度卢比；或

(c) 印度居民或印度常设机构为特定服务支付的款项，并非用于开展商业或专业活动的目的。

均衡税从 2016 年 6 月 1 日起开始征收。^②均衡税目前暂时主要限于在线广告和印度其他主要的数字化对外支付形式，而主机托管、云计算服务和数据库访问等并不在此范围内。均衡税的建议是由电子商务税收委员会提出的，该委员会中还包括了私营部门的代表。该委员会似乎希望均衡税的范围应该比此更宽。

均衡税一直处在 ITA 之外，是通过财政法 2016 操作的，因此不应将其视为一种所得税。通过 ITA 第 10(50) 节规定的一项除外情况，均衡税的所得成分也不属于所得税征收的范围之中。不过，尽管均衡税是针对非居民征收的，但是，该项税收由支付方代为扣缴，扣除税款并按时将其上缴国库，以及报告必要详情的所有义务，均由支付方承担。支付方为印度居民或常设机构。对于支付方的不遵从行为，当然也有予以处罚的规定。

（四）专利盒

按照行动计划中的第 5 项行动，OECD 建议采用关联法，即规定对于因利用知识产权 (IP) 而产生的所得，应将其归属于实质性研发 (R&D) 活动所在的管辖区，并在该管辖区予以征税，而不是完全将该项所得归属于 IP 法律所有权所在的管辖区。

为了鼓励本土化研发活动，使印度成为全球研发中心，印度政府针对来自于专利的所得，制定了优惠性税收制度，其目的在于更多地鼓励企业保留现有专利，将其商业化，并开发新的创新性专利产品。故而在 ITA 中新增了第 115BBF 节，该节规定，符合条件的纳税人的全部所得中，如果包括涉及在印度研发并注册的专利的特许权使用费所得，则该特许权使用费应按其总额，按 10% 的税率征税（另加适用的附加费和地方税）。根据该法，不再允许扣除与此项特许权使

^① 应对数字经济的税收挑战，行动 1，2015，最终报告，p.148。

^② 印度公报，特刊，第 II 部分，第 3 节 [EB/OL]。http://www.incometaxindia.gov.in/communications/notification/notification372016.pdf, 2016-05-27。



用费相关的其他支出或补贴费用。针对该优惠性税收制度而言，所谓符合条件的纳税人，是指作为一项发明的真实和第一发明人的印度居民，依据专利法 1970，该印度居民的名字作为专利权所有人记载在专利登记证书之上。

（五）利息限制规定

超额申报利息扣除，是侵蚀一国税基最轻而易举的途径。OECD/G20 BEPS 项目行动 4 就是针对这一现象的。OECD 在其最终报告中，建议采取数项措施，以应对此问题。

印度政府则据此通过财政法 2017，在 ITA 中新增第 94B 节，自 2018 年 4 月起生效。

这一新增章节规定，企业申报向其关联方支付的利息费用，应限制为其未计利息、税项、折旧及摊销前利润 (EBITDA) 的 30%，或向关联方已付或应付的利息，两者中取其较小者。该规定适用于作为借款方的印度公司或外国公司的常设机构，其就任何形式的贷款向非居民或非居民的常设机构，并身为借款方的“关联企业”，所支付的利息。此外，凡关联企业向借款方给予暗示或明确的担保，或向借款方提供相应且匹配数额的资金，均应视同由关联企业提供借款处理。

不过，新规定准许不得扣除的利息费用可以结转至作出不予扣除决定的第一个评税年度之后的 8 个评税年度之中，在最大可允许利息支出的范围内，抵减“商业或专业活动的利润和收益”项下计算的所得。

为了仅仅针对大额利息支付，规定了 1 000 万印度卢比的利息支出限额。另外还需关注其业务活动的具体性质，银行和保险业务也未被纳入新规定的范围之内。

（六）第 15 项行动——多边公约和印度

为了迅速落实与协定相关的 BEPS 措施，BEPS 行动计划中的第 15 项行动设想建立多边工具，能够同时一次性修订数以千计的现有协定，否则的话，逐一修订这些协定，需要耗费若干个年头。为此，OECD/G20 BEPS 项目提出了一项多边公约 (MLI)。

2017 年 6 月 7 日，68 个国家齐聚巴黎，签署了上述 MLI。印度财政部长代表印度在文件上签字。

各国需要将其希望通过上述多边公约加以修订的税收协定告知 OECD 秘书处。据说部分国家并未将印度列入其名单之中。但是印度已经上报了 93 项协定。印度还针对部分问题，澄清了自己的立场。

针对 MLI，设立了指导小组。包容性框架指导小组负责监督该项目，印度的一名官员是小组成员。MLI 是一个独特的概念，有着自身的问题。MLI 尚待生效，但各方表示了一定程度的乐观，认为其终将发挥作用。

为了落实 MLI，存在着两个强制性领域。第一个领域涉及协定滥用。MLI 第三部分第 6 和 7 条即为相关规定，要求各国在每一项税收协定中加入如下内容的前言：

“为了消除涉及本协定所涵盖税种的双重征税，但同时又不给通过偷逃税或避税（包括通过旨在使第三方管辖区居民享受本协定规定的各种救济措施，从而获取间接利益的协定套用安排）而造成不征税或少征税创造机会”。在此，仅当协定中包含类似用语时，一国才有可能持保留意见。

另外，各国也可加入如下字句，即“希望进一步发展其经济关系，并加强其间的税收合作，”根据 MLI 第 6(6) 条，如果各方打算将其希望发展经济关系，或加强税收合作的前言式用语加入税收协定，则应将此意愿告知受托人，即 OECD 秘书处。印度并未在协定中加入此表述。

MLI 最重要的条款是与防止协定滥用有关的条款，即 MLI 第 7 条。在这方面，默认的选择方案是主要目的测试。不过，各国也可选择更加精细化的利益限制 (LOB) 标准，并辅之以反导管融资规定或主要目的测试规定，以实现 MLI 所设想的反滥用措施的最低标准。这需要在 MLI 以外，通过双边协商做到。一国/管辖区也可运用简化版的 LOB，应对协定套用行为。印度选择这一路径作为其默认选项。

MLI 的另一个强制性领域是与争议解决相关的最低标准，即第五部分中的第 16 和 17 条。第 16 条第 1 款对应于涉及 MAP 的标准化的第 25(1) 条，惟一的差异是纳税人在争议发生时，有权将其个案提交任何一方的主管当局 (CA)。但是，第 16(5) 条规定，一国可以提出保留意见，即纳税人应将其个案提交其作为居民的管辖区主管当局。印度选择提出保留意见，即如果居民国主管当局认为其并不了解纳税人个案的真实情况，就将与另一国主管当局协商。

MLI 第 17 条涉及转让定价个案中的对应调整。印度迄今为止始终采取的立场是，如果协定中没有明确的第 9(2) 条，就不允许对应调整。在这一点上，对部



分现行协定做了修改。MLI 还给出了一个选项，一国可以为此目的而持保留意见。不过印度选择接受 MLI 的用语，没有提出保留意见。

MLI 中的可选择性条款

MLI 还包含了数个可选择性条款。其中之一涉及透明实体的处理，即 MLI 第 3 条。关于这一条，在存在透明实体时，如果所得最终在某个管辖区征税，该透明实体即被视为该管辖区的居民。印度保留权利，不完全实行上述第 3 条。这符合印度对于 OECD 注释的立场，在注释中，印度提出了保留意见。

MLI 第 4 条是关于双重居民实体情况下的打破平局规则。MLI 规定，由双方主管当局视具体情况，分析解决涉及双重居民实体的个案；如果双方主管当局不能达成一致意见，纳税人就没有资格享受协定利益。印度已经接受了这一规定，没有提出保留意见。

MLI 第 5 条涉及消除双重征税方法的转换。在某些情况下，如果来源国对相关所得不征税，免税法会造成双重不征税，这时就可以将免税法转换为抵免法。考虑到印度使用抵免法以消除双重征税，印度即保留权利，不在其税收协定中完全执行第 5 条。

MLI 第 8 条提出了最低持有期，即如果符合资本最低持有期的条件，来源国可以按低税率对股息征税。这表明，如果对股息免税或按低税率征税，那么只有在满足最低持有期 365 天的情况下，才可以享受该利益。印度接受了这一规定。

MLI 第 9 条涉及转让公司不动产股份所产生的资本收益，其原则与联合国范本第 13(4) 条相同。其范围中还包括在合伙企业或信托中的利益。这原本已经是联合国范本的组成部分，但是在印度的不少协定中并未出现。在此，印度选择接受这一条款。

印度还以该条款为武器，对付通过佣金代理安排和类似策略，人为规避构成常设机构地位的做法。

MLI 第 13 条涉及在准备性和辅助性活动的情况下，人为规避构成常设机构。OECD 税收协定范本第 5(4) 条包括一个列表，其中列示了当营业场所仅仅被用于准备性或辅助性活动时，不构成常设机构地位的情形。

正如 BEPS 项目第 7 项行动最终报告中详细讨论的那样，这一条款可能会引发对于 BEPS 的担忧，尤其是在数字经济的场合下更是如此。关于该项行动的工作结果明确指出，所列示的活动仅在其具有准备性或

辅助性时，方才可以认定为不构成常设机构。这一提议被归入选项 A。不过，有部分国家认为，OECD 税收协定范本第 5(4) 条提及的活动中，有一些活动从本质上来说就是准备性或辅助性的；因此，为了使税收管理部门和纳税人获得更大的确定性，这些国家认为，这些活动不应受制于准备性或辅助性的条件，而且对于特定活动除外的不适当运用的担忧，可以通过反碎片化规定予以处理。对于这些国家，给出了选项 B。毫不奇怪，印度选择了选项 A。

除了这些以外，印度没有对 MLI 第 10 条提出任何保留意见。该条针对第三国常设机构，制定了反滥用规定。

与此类似，第 11 条允许对自身国家的居民征税。正如 BEPS 项目行动 6 报告中所解释的，税收协定中的大多数条款都意在限制缔约国一方对缔约国另一方居民征税的权利。有人认为，这些条款在有些情况下，也限制了缔约国对其自身居民征税的权利。这有悖于税收协定的初衷。美国则在其协定中加入了“保留条款”，以维护其对自身公民 / 居民征税的权利。现在 MLI 也采取了同样的方法。同样，印度对该条款没有提出保留意见。

MLI 第 14 条涉及在建筑型常设机构的情况下，防止滥用合同分拆。印度对此也没有提出保留意见。与此相应，如果协定伙伴国没有提出保留意见，所有这些规定都将被纳入相关的税收协定。

最后，关于涉及强制性有约束力的仲裁的 MLI 第六部分，印度没有接受。

四、结论

印度参与了 BEPS 项目，并且热情有加，投入了大量精力和关注。BEPS 项目的最终成果可能不一定恰恰就是印度和其他来源国所期望的，但一定是对现行体系的某种完善。作为 G20 中负责任的成员，印度力求形成共识，并发挥极具建设性的作用。印度的不少官员对 BEPS 项目的成果表示欢迎，认为是对印度长期以来一直表示关注的问题的呼应。现在，关键是落实这些成果，希望其他 OECD 和 G20 成员国也能本着正确的精神，参与其中，落实 BEPS 项目的各项建议。🌐

实习编辑：叶琼微



落实BEPS行动计划和CRS及其 对国内法修订的影响

——南非国际税收改革现状

克莱格·韦斯特著
李纯璞*译



克莱格·韦斯特是南非开普敦大学副教授，同时是荷兰国际财税文献局的执行编辑。他是南非注册会计师和税务师。克莱格先生在国内和国际期刊上发表过多篇论文和专著。

一、引言

本文介绍南非国内税法落实税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划和共同报告标准（CRS）的情况（及其对国内法的影响）。^①尽管 BEPS 行动计划是在 2013 年委托给经合组织（OECD）的，但是 CRS 却是起源于 2010 年美国海外账户税收遵从法案（FATCA）及其随后在全球的发展。就南非而言，2012 年开始出现明显的影响，该年度南非第一个税收信息交换协议开始生效。同年，南非税收管理法案 2011 年 28 号开始生效，该法案不仅把征税法案行政规定合并为一个单一法案，而且增加了许多专门针对跨境征管事项的规定（例如信息交换）。

南非是 G20 成员并具有 OECD 观察员身份。G20 和 OECD 在推进最近的国际税收体制改革方面都扮演着重要角色，BEPS 行动计划就是其中一例。和其他金砖国家一样，南非在其所在地区既是资本输入国也是资本输出国。在落实 BEPS 行动计划建议，多边工具（MLI）和其他倡议等问题上，这种情况使金砖国家处于一种独特的地位。如 Oguttu 所述：

“一方面，南非具有现代经济，以金融行业为代表；南非是许多本土成长的跨国企业集团（MNE）的居民国，同时也是许多在非洲其他地方进行投资的中间控股公司的基地国。因此 BEPS 行动计划中主要和资本输出国有关的项目，如消除混合错配安排影响，受控外国公司（CFC）规定，打击有害税收实践，转让定价等项目，都适用于南非。另一方面，南非仍然在努力从不平等社会的基础上崛起。南非严重依靠来自发达经济体的外国直接投资（FDI），

* 李纯璞，国家税务总局税务干部进修学校原教研三部主任。

① 更多信息可以参考 2017 年国际财税协会的两个大会专题报告，专题 1：评估 BEPS：起源、标准和应对措施；专题 2：转让定价的未来。



而且仍然使用外汇管制条例 (EXCON) 监管从国内向国外的资金流。因此 BEPS 行动计划中主要与资本输入国有关的部分, 如防止协定滥用, 限制侵蚀税基的利息扣除, 防止人为规避常设机构 (PE) 以及确保转让定价结果符合价值创造等, 也适用于南非。”^①

自从 BEPS 行动计划以来, 南非一直在将各项成果落实到国内法中。从 2012 年起, “税基侵蚀”一语开始在预算文件中出现, 2013 年起也开始在财政部长的预算演讲中出现, 主要是关于对 2017 年预算文件的小修正, 以及承诺 (执行) G20 和 OECD (推动的) BEPS 行动计划, 确定 “南非对 G20/OECD 的 BEPS 行动计划的立场”。^②

这并不是说所有的行动计划对于南非 (或非洲) 都具有同等重要性。2014 年 3 月的非洲税务局长论坛 (ATAF), 将非洲的重大税收风险列举如下:^③

1. 数字经济: 一种新型经济形式, 要求有新的规定及对转让定价有更深厚的理解, 推行新立法;

2. 转让定价: 尽管非洲各国在这方面所处的水平各不相同, 但完善转让定价方面的立法与提高相关技能对于了解跨国企业集团的行为依然至关重要;

3. 对采掘业征税: 这一行业潜在税收收入巨大, 但却受到不可持续的税收优惠和免税困扰;

4. 税收工具和信息: 由于缺乏协定、协议和可用数据库 (的有效支持), (难以) 提高对跨国企业集团运作以审计为目的的了解;

5. 非正规部门: 仍占潜在税收的很大部分。

这几项中有一些和 BEPS 行动计划有关, 但不是所有都相关。

由于 BEPS 行动计划的重点和 CRS 在具体方面相交汇, 本文的结构主要沿着讨论 BEPS 各项行动计划以及各项行动对南非财政格局的影响这一思路展开。最后, 本文较前各部分更加深入地讨论各项信息交换计划。

二、BEPS行动计划在南非的现状

南非已经将许多 BEPS 行动计划落实进了国内法。主要包括: 混合错配安排; 受控外国公司 (CFC) 规定; 限制利息扣除; 防止 “有害” 税收实践; 转让定价 (原则和文档)。在这些国内措施中, 有些是在 BEPS 行动计划之前很久就制定的, 并在多年中不断加以完善。这些措施大概起到了对税基保护的作用, 这类似发达国家的做法。^④就其中一些在 BEPS 行动计划之前引入的规定而言, 还存在进一步改进完善的空间。下面简要介绍每一项行动计划在南非的落实情况。

(一) 数字经济——行动计划 1

自 2014 年 6 月 1 日起, “在南非提供数字服务的外国企业已经被要求注册为增值税销售商。目前正在对相关规定^⑤进行审查。南非是数字经济特别工作组的成员, 该组也关注直接税”。^⑥如果提供给南非的电子服务总价值少于 50 000 兰特, 则供应商不需要注册。南非收入局 (SARS) 编写了一个关于该立法的指引。^⑦由于不在其他行动计划的范围之内, 当前对于行动计划 1 还没有采取其他重要行动。当然, 如前所述, 相关问题在南非乃至非洲仍然是一个关键税收风险点。

(二) 混合错配关系——行动计划 2

混合错配被认为对税基具有侵蚀作用, 不管发生

① Oguttu, A. [2017]. South Africa. (In Christians, A. and Shay, S. (eds.), Assessing BEPS: origins, standards, and responses, Cahiers de droit fiscal international The Hague, Netherlands at p.699.

② National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137.<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf>.

③ ATAF.Outcomes Document: Consultative Conference on New Rules of the Global Tax Agenda (18 - 19 March 2014) [EB/OL]. http://ataftax-dev.co.za/images/atrn_documents/OUTCOMES_ATAF%20Consultative%20Conference%20on%20New%20Rules%20of%20the%20Global%20Tax%20Agenda.pdf.

④ Reynolds, H. &Wier, L. (2016) Estimating Profit Shifting in South Africa Using Firm-level Tax Returns.WIDER Working Paper 2016/128. Helsinki: UNU-WIDER. 作者的结论是, 尽管利润转移系统上而言比发展中国家更复杂, 但这只是一个中等的而不是严重的问题。

⑤ 参见 http://www.treasury.gov.za/comm_media/press/2014/2014032801%20-%20Government%20Gazette%20-%20No%2037489%20on%2028-3%20-%20E-Services.pdf.

⑥ National Treasury.Budget Review 2017[R]. Pretoria: Government Printer.p137. <http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf>.

⑦ 参见 <http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/NAT-REG-01-G02%20-%20VAT%20Registration%20Guide%20for%20Foreign%20Suppliers%20of%20Electronic%20Services%20-%20External%20Guide.pdf>.



在国内还是境外都是如此。^①因此，南非的立法在两方面都有发展。现行立法考虑对一些扣除进行限制，包括双重扣除，没有相应扣除的不纳入收入，以及没有纳入收入同时进行扣除。^②另外，特定工具按照特定条件被分类定性。^③最近的立法修订把税基侵蚀直接称为“损害”，而对错配必须予以打击。

正如 Ogutttu 正确指出的：

如果不结合对方国家的税收处理的话，（对混合工具的）立法过多可能会造成错配。混合股权规定（8E 和 8EA 两项条款）针对的是具体工具或交易，因此所参照的原则应该是可以适用于广大范围的交易、没有过度的技术细节和复杂性的原则。否则，就可能阻碍外国直接投资。这些规定还相互重叠并且和混合债务规定有一定矛盾（8F 和 8FA 两项条款），会造成更多的解释差异，使得纳税人遵从成本增加，税务局管理困难加大。尽管 23M 和 23N 两项条款更为符合行动计划 2，但是它们不否定利息扣除，而仅仅限制扣除直到相应利息在南非纳税。^④

对于行动计划 2，这些规定中有一些内容还必须进行完善。

至于混合实体，南非的国内法视合伙制企业为透明实体。同样，信托被视为导管结构。这些分类可能会产生混合实体问题。南非收入局面临的关键风险是公司实体通过使用这样的结构进行避税。在南非最近和毛里求斯重新谈判的税收协定中，南非更改了公司（双重）居民身份判定规定，要求由主管当局相互协商确定。但当前没有其他重要的立法可以阻止混合实体

结构的使用。

（三）受控外国公司规定——行动计划 3

自从 2000 年（南非）将来源国征税改为居民国征税以来，对受控外国公司的规定就以各种形式被列入南非所得税法案中。这些规定被修订和发展到了非常复杂的程度，与发达国家不分上下。根据戴维斯税收委员会的意见，^⑤进一步收紧这些规定不是优先考虑事项。南非并不把 BEPS 行动计划 3 看作优先事项。

“南非的受控外国公司规定在国际上被认为设计优良，并被推荐给各国作为三个选择之一用于实施”。^⑥

尽管如此，2017 年征税法修订案（草稿）仍力图修订受控外国公司规定，以“捕获那些如果没有在中间插入外国信托或外国基金，本可以被认定为受控外国公司的外国公司”。^⑦

（四）利息扣除限制——行动计划 4

（南非）正在加大力度抑制侵蚀税基的过度债务融资，将按照 OECD 的建议审查当前的限制措施。^⑧

当然，南非对待这个问题的立场是慎重的。作为仍需要吸引大量外国直接投资（FDI）的经济体，利息扣除的税收优势在许多情况下都对吸引外资起到了支持作用。虽然有税收优势，但仍然有其他保护措施，如外汇管制规定就要求向非居民贷款人支付利息必须先获得批准。

用针对混合错配的行动计划 2 解释本行动产生了复杂的立法问题，要求考虑大量的规定和反避税措施。

在南非的（税收）协定方面，尽管对支付给非居民的利息付款实施预提税，但有些协定对于利息的处

① 对于 BEPS 行动 2 和发展中国家情况的分析（巴西，哥伦比亚，南非和乌拉圭），见 Kuzniacki, B., Turina, A., Dubut, T. Mazz, A., Quiñones, N., Schoueri, L.E., West, C., Pistone, P. 和 Zimmer, F., 防止利用混合错配进行税收套利：BEPS 行动 2 和发展中国家（2017 年 2 月 27 日）。维也纳大学国际税收研究系列论文 No. 2017-03。可从以下网址获得：<https://ssrn.com/abstract=2941617>。

② Section 23M of the Income Tax Act 58 of 1962 concerning “Limitation of interest deductions in respect of debts owed to persons not subject to tax under this Chapter”。

③ Sections 8E and 8EA of the Income Tax Act 58 of 1962 concerning “Dividends on certain shares deemed to be income in relation to the recipients thereof” and “Dividends on third-party backed shares deemed to be income in relation to the recipients thereof”。

④ Oguttu, A. [2017]. South Africa. (In Christians, A. and Shay, S. (eds.), Assessing BEPS: origins, standards, and responses, Cahiers de droit fiscal international The Hague, Netherlands at p.703.

⑤ 戴维斯税收委员会成立于 2013 年，目的是“评估南非的税收政策框架以及它在支持包容性增长、就业、发展和财政可持续性目标中的作用”。BEPS 行动计划也属于审查范围。委员会于 2014 年 12 月发布了第一个报告。委员会的进展情况见专设网址 <http://www.taxcom.org.za/>。

⑥ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137 .<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf>.

⑦ <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/Drafts/LAPD-LPrep-Draft-2017-42a%20-%202017%20DRAFT%20EXPLANATORY%20MEMORANDUM%20ON%20THE%202017%20DRAFT%20LAB-19%20JULY%202017.pdf> at page 58-60.

⑧ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137 .<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf>.



理仍然提供百分之零的预提税（优惠）。这与南非在股息方面的立场形成了鲜明对比。那些规定股息预提税率最多为0%的协定大多被重新谈判或通过议定书修订了。这些立场仍使得协定滥用成为可能，非居民可以使用赚取利息的方法进行避税。

（五）有害税收实践——行动计划 5

“南非参加了有害税收实践论坛并在最近完成了优惠制度自查，达到了 OECD 成员国标准”。^①在“自查”之前，OECD 已经审查了南非的总部公司制度，认为此项制度潜在有害但不是实际有害。^②

按照（南非）的税收管理法案 2011 年第 28 号规定，自发信息交换是被允许的。此种自发交换的信息收集机制包括有约束力的个别裁决和应报告的安排，前者用于在交易之前做出的个别裁决，后者则指应向南非收入局报告的法定安排。^③

（六）协定滥用——行动计划 6

“新协定将和最低标准对齐，而多边公约会处理现存协定。对于择协避税（即一个人从两个国家之间的税收协定获益，方法是在两国之一建立一家空壳实体或导管公司，而这个人并不是两国任一国的居民），南非采用了主要目的测试法，因为这种方法在很大程度上和南非国内一般反避税规定是一致的。

根据这种测试，如果可以合理地判定获取（协定）利益是进行任何安排或交易的主要目的之一，则可以拒绝给予税收协定的优惠利益”。^④

（七）常设机构身份——行动计划 7

“南非未来的税收协定谈判，将考虑如下一些问题：经济活动碎片化和通过具体活动避免常设机构。这样做的

目的是防止实体通过将其一体化业务分割成较小业务片的方式，人为规避构成常设机构（固定营业场所）”。^⑤

这种报告安排的机制将在一定程度上有助于对常设机构的判定。

南非还把 OECD 税收协定范本中的常设机构定义融入国内税收立法之中。

（八）转让定价——结果与价值创造相一致，行动计划 8-10 和行动计划 13^⑥

国别（CbC）报告可以通过 OECD/CoE 税收征管互助公约进行交换。在这方面，南非于 2016 年 1 月 27 日签署了国别报告多边主管当局交换协议（CbC MCAA）。签署协议的还有其它 63 个国家（2017 年 6 月 22 日），包括所有金砖国家。

美国没有签署上述协议。然而，南非与美国缔结了一个双边国别报告主管当局协议（CbC CAA），这个协议是 2017 年 5 月 8 日在南非、2017 年 5 月 26 日在美国分别签署的。其他的双边协议正在谈判，如与新加坡和巴拿马的谈判（尽管新加坡在 2017 年 6 月 21 日签署了国别报告多边主管当局交换协议）。

对于南非，第一个报告期开始于 2016 年 1 月 1 日。2016 年 12 月 23 日以税收管理法案的形式发布具体规定，促进这些报告的交换，以符合 CRS 规定并复制 OECD 的标准。^⑦

“税收管理法案为国别报告提供了法律依据，其中引入了‘国际税收标准’这一术语，涵盖了国别报告事项。2016 年 12 月公告了法规内容。对于财政年度始于 2016 年 1 月 1 日或之后的跨国企业，第一个国别报告必须从 2017 年 12 月 31 日起填报给南非收入

① National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137 .<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf>.

② OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en> at 64.

③ The arrangements currently reportable to SARS are noted in regulation [EB/OL]. <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-TAdm-PN-2016-02%20-%20Notice%20140%20GG%2039650%203%20February%202016.pdf>, 2017-07-20.

④ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137 .<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf>.

⑤ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137 .<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf>.

⑥ For a detailed overview of the current transfer pricing position in South Africa, see De Bruyn, C. and Möller, L. [2017]. South Africa. (In Rocha, S.A. (ed.), The Future of Transfer Pricing, Cahiers de droit fiscal international The Hague, Netherlands.

⑦ 参见 <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-Reg-2016-07%20-%20Regulation%20R1598%20GG40516%20-%202023%20December%202016.pdf>.



局”。^①税收管理法案第 28 号 29 节的规定，明确了保存记录的责任，该规定亦有公告的（法律）支持。^②

转让定价在南非和非洲被认为是一个高优先级事项。^③自 1995 年起，南非就有了转让定价立法，但在 2012 进行了彻底改革，将调整影响的责任转嫁给了纳税人。尽管对修订后立法的指引还有待发布，但是显然南非会采纳 OECD 转让定价指南并遵循独立交易原则。

配套转让定价立法的还有其他反避税规定，特别是那些关于知识产权和特许权使用费的规定。另外，南非的外汇管制规定要求从南非转让知识产权必须获得批准。一旦知识产权被转移到南非境外，但仍和在南非的人员有关联，就要适用更多的扣除限制规定。^④

“南非收入局正在参照 OECD 转让定价指南更新南非的转让定价实务注解，加入关于独立交易原则的新指引以及确保对难于估值的无形资产适用合适定价的形成共识的方法”。^⑤

（九）数据分析（衡量和监控）——行动计划 11

“南非认同这样的观点，即改善统计和评估，实现有效的衡量和监控对于遏制 BEPS 非常重要。南非将继续和其他国家合作”。^⑥

（十）强制披露——行动计划 12

南非在其国内税收管理立法中引入了一个“应报告安排”规定。政府公告详细描述了这些应报告的安排，^⑦包括混合权益工具和南非特别关注的所有形式的跨境服务。

“税收管理法案（2011）包含应报告安排的规定。这些规定要求应报告安排的纳税人向南非收入局报告这些安排的详细情况。规定了要提交的信息和谁必须披露或提交信息。南非的应报告安排规定，在 BEPS 行动计划 12 的最终建议中被作为一个基准使用”。^⑧

（十一）争议解决——行动计划 14

“南非的协定范本将被更新，将加入最低标准。但是像其他参加 G20/OECD 计划的发展中国家一样，南非没有承诺强制性、有约束力的仲裁相互协商程序”。^⑨

关于税收协定事宜适用仲裁的保留已经提交给议会常务财政委员会。

（十二）多边公约——行动计划 15

“南非是就多边公约达成共识的 100 多个国家和地区之一。多边公约能够将和税收协定相关的 BEPS 行动计划成果纳入现存的双边协定网络之中。多边公约于 2016 年 11 月被（南非）采用”。^⑩

2017 年 2 月向议会提交年度预算之后，南非于 2017 年 6 月 7 日签署了多边公约。按照要求，南非还提交了保留事项和对公约的立场。^⑪在签署后，这一公约仍然必须经南非议会审核及批准后才能生效，并影响南非的双边税收协定网络。

三、自动信息交换和 CRS

为开展自动交换和国别报告，南非已经签署了多个行政协议。为了实现协议承诺，南非已经将一些行

① National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer.p137.http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf.

② SARS. Duty to keep the records, books of account or documents in terms of section 29 of the Tax Administration Act No. 28 of 2011. Government Gazette 40375 (28 October 2016). Available at: http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-TAdm-PN-2016-05%20-%20Notice%201334%20GG%2040375%2028%20October%202016.pdf.

③ 参见 http://ataftax-dev.co.za/images/atrn_documents/OUTCOMES_ATAF%20Consultative%20Conference%20on%20New%20Rules%20of%20the%20Global%20Tax%20Agenda.pdf at 3.

④ 参见 1962 年所得税法案 58 号第 231 节，关于“某些知识产权禁止扣除”的规定。

⑤ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137.http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf.

⑥ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137.http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf.

⑦ See for example section 23I of the Income Tax Act 58 of 1962 concerning “Prohibition of deductions in respect of certain intellectual property”.

⑧ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137.http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf.

⑨ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137.http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf.

⑩ National Treasury.Budget Review 2017[R].Pretoria: Government Printer. p137.http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2017/review/Fu11BR.pdf.

⑪ These may be found at: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-south-africa.pdf.



政要求纳入税收管理法案 2011 年 28 号内。

在美国实施 FATCA 之后，南非在 2014 年 6 月和美国缔结了一个政府间协议 (IGA)，2015 年 2 月得到批准，2014 年 10 月 28 日生效。为达成政府间协议之目的，南非收入局于 2014 年 6 月 27 日发布了公告，要求 (达到标准的义务人) 提交信息，将截至 2015 年 2 月 28 日的第一个报告期的信息在 2015 年 6 月 30 日前提供给南非收入局。^① FATCA 也刺激了 OECD 根据 G20 的指令制定 CRS。南非选择成为采纳的先锋，本地金融机构于 2017 年 5 月 31 日前向南非收入局报告了第一批信息。南非将和其他管辖区一起于 2017 年 9 月报告信息，之后每年报告。

自然，不对国内立法进行修订，就无法使用这种数据报告。^② 具体来讲，促进信息交换的“国际税收协议”概念被包括在了税收管理法案 2011 年 28 号的范畴之内，并且赋予南非收入局权力，可以命令有关人员提供信息以遵从这些国际协议。二级立法 (公告)^③ 被用来发布诸如记录保留，税单提交等事项。另外 (在国内立法中引入“国际税收标准”之后)，发布了指导 CRS 的规定，^④ 这些规定复制了 OECD 的 CRS。南非还于 2014 年 10 月 23 日签署了参加金融账户自动交换信息多边主管当局协议 (CRS MCAA) 的声明，以根据 OECD CRS 的要求于 2017 年 9 月开始交换信息。^⑤

为进一步推广 OECD 发布的 CRS，南非已经和新加坡缔结了 CRS 主管当局协议 (CRS CAA)^⑥。这个协议对 2018 年 9 月首次自动信息交换将产生影响，并澄清要交换的信息的性质，交换的时间和方式，遵从和执法合作，保密和数据保护等。双方都认为这个协议符合 OECD/CoE 税收管理互助公约的第六条。另外，在本文撰写时，南非与中国香港签署了类似的协议，而且正在和巴哈马和巴拿马谈判协议。

这些协议似乎是 OECD 金融账户信息自动交换多边主管当局协议的翻版，仅在文本上做了少许修改。^⑦

四、结语

从上文可以很明显的看出 BEPS 行动计划已经对南非国内法产生了重大影响。但是和所有金砖国家一样，在评估 BEPS 行动计划建议、标准及其对经济的冲击方式时，南非必须谨慎地在资本输出国和资本输入国角色之间找到平衡。这并不是说南非应当成为某种形式的避税港或允许大规模的税基侵蚀，而是要以适合新兴经济体的方式适用 BEPS 标准。重点应放在南非最需优先考虑的领域，然后再逐步扩展到其他方面。🌐

责任编辑：高 阳

① <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-TAdm-PN-2014-04%20-%20Notice%20509%20GG%2037778%2027%20June%202014.pdf>.

② Specifically clauses 33, 34, 37 and 38 of the Tax Administration Laws Amendment Act 23 of 2015 (available at: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/AmendActs/LAPD-LPrim-AA-2016-01%20-%20Tax%20Administration%20Laws%20Amendment%20Act%2023%20of%202015%20GG%2039586.pdf>).

③ 对于海外账户税收遵从法案，南非收入局发布了 508 号公告 (<http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-TAdm-PN-2014-03%20-%20Notice%20508%20GG%2037778%2027%20June%202014.pdf>), P509 (<http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-TAdm-PN-2014-04%20-%20Notice%20509%20GG%2037778%2027%20June%202014.pdf>) and P597 (<http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-TAdm-PN-2015-04%20-%20Notice%20597%20GG%2038983%2010%20July%202015.pdf>); 对于 OECD 共同报告标准，南非收入局发布了 192 号公告 (<http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-IT-GN-2017-01%20-%20Notice%20192%20GG%2040660%203%20March%202017%20Returns%20to%20be%20submitted%20by%20third%20parties.pdf>) and P193 (<http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-IT-GN-2017-02%20-%20Notice%20193%20GG%2040660%203%20March%202017%20Incidences%20of%20non-compliance%20subject%20to%20a%20fixed%20amount%20penalty.pdf>).

④ 参见 <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-Reg-2016-03%20-%20Regulation%20R210%20GG%2039767%202%20March%202016.pdf> and <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/SecLegis/LAPD-LSec-Reg-2016-03a%20-%20Erratum%20Notice%20to%20R210%20GG%2039767%202%20March%202016.pdf>.

⑤ 参见 <https://rm.coe.int/16806c1a21>.

⑥ 参见 <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDocLib/Agreements/LAPD-IntA-EIA-CRS-2017-02%20-%20Singapore%20and%20SA%20CRS%20CAA.pdf>.

⑦ 参见 <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>.



税收收入结构与产业结构转型升级的关系研究

——以上海市为例

李九领 朱昱成 李幸欣（上海海关学院经济与工商管理系 上海 200120）

内容提要:当前,中国经济步入新常态,上海作为全国经济发展的领头羊,率先探索创新驱动、转型发展之路。本文通过引入税收规模、税收弹性系数、税收协调系数等指标,对上海三次产业、三次产业税收占比较大的行业和创新驱动型新兴行业进行测算分析,并结合“十二五”期间的税收政策进行文本量化分析。从税收收入结构的变化反观上海创新驱动转型发展的成效,分析税收政策对上海产业结构的促进,探寻当前产业、行业结构中税收政策缺位因素,为促进上海创新驱动转型发展提出税收政策建议。

关键词: 产业结构 转型升级 税收收入结构 税收政策

中图分类号: F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 2095 - 6126(2017)08-0045-07

一、问题提出

自2008年金融危机以来,我国经济增速逐渐放缓,经济结构与发展需求呈现不相适应的状态,经济结构亟需调整。一般来说,产业结构决定税收收入结构,但当产业结构需要调整时,可以通过改变税收制度与政策,使得新的产业结构分布与产业税收收入结构相吻合,有助于经济健康有序的发展;而在产业转型过程中,如果产业税收收入结构滞后于产业结构变化,就会出现行业税负不均衡等问题,影响经济发展。

上海因其独特的经济环境,长期作为改革的试验田,从浦东新区、自贸区到营改增试点都为全国提供了可复制可推广的成功经验。作为全国经济发展的领头羊,改革开放的先锋军,上海将“创新驱动转型发展”作为“十二五”期间的重要发展战略,将产业结构调整作为转型发展的主攻方向。本文从上海产业税收收

入结构现状和税收政策入手,利用《中国税务年鉴》、《中国统计年鉴》、《上海统计年鉴》以及上海市税务部门公布的税收数据与政策,探索上海创新驱动转型发展时期产业税收结构变动和相应税收政策的调整情况,为促进上海创新驱动转型发展提出政策建议。

二、上海产业税收收入结构及其变化

为描述上海产业税收收入结构的总体情况及其变化,本文采用了产业税收规模、税收弹性系数、税收协调系数三个指标:

(1) 产业税收规模 = 某一年度地区某产业税收收入总量

(2) 税收弹性系数 = 产业税收增长率 ÷ 产业 GDP 增长率

(3) 税收协调系数 = (产业税收收入 ÷ 税收总收入) ÷ (产业增加值 ÷ 产业 GDP)



产业税收规模用于展现税收在各产业的分布情况。税收弹性系数用于反映不同产业税收增长与经济增长的情况，弹性系数 >1 表明该产业税收增长快于经济增长，弹性系数 <1 表明该产业税收增长落后于经济增长。基于 1978—2009 年我国税收弹性较为合适，并未对经济造成超额负担的假设前提下，税收弹性的适宜区间为 1.17—1.70^①；基于发达国家的经验证明，经济处于快速上升期时，税收弹性系数在 0.8—1.2 之间比较合适^②。税收协调系数表现了产业税收占比与产业 GDP 占比的关系，协调系数大于或者小于 1 都表明产业税收与产业总体发展情况不协调。

由于《中国税务年鉴》分地区分产业税收收入统计从 2001 年才开始，因此本文主要研究时间为 2001—2015 年^③。此外考虑到区域税收收入中包含的证券交易印花税与本地 GDP 没有直接关联，个人所得税主要是对劳动要素收入等个人征税，与产业税收收入无关，因此在整理时做了剔除处理。

（一）产业税收规模

2015 年上海实现税收收入 13 989.5 亿元，经过调整后的税收收入为 11 426.2 亿元，其中第一、二、三产业分别实现税收收入 2 亿元、4 842 亿元、6 582.2 亿元，占全部税收收入的 0.02%、42.38%、57.61%。与 2001 年相比，第二产业税收占比下降 14.76%，第三产业占比上升 14.52%（如图 1 所示）。2001—2015 年，第二、三产业占比之差主要呈上升趋势，2009 年有所回落，2011 年又重新背离。

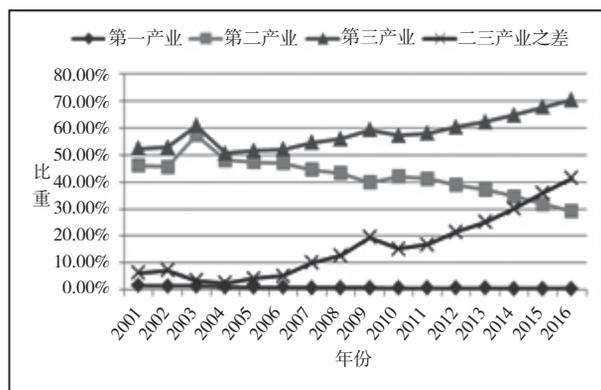


图 1 2001—2016 年上海三次产业占比

（二）产业税收弹性系数

上海 2004—2015 年平均税收弹性系数为 1.17，税收增速略快于经济增长速度，保持在较为合理区间。其中第一产业因其特殊性，部分年份弹性系数出现较大波动，第二产业平均税收弹性系数为 2.61，税收增速明显快于产业经济增速，其中 2009 年、2012 年弹性的大幅度变化影响了平均弹性系数，原因在于这两年第二产业生产总值增长率分别为 -1.4% 和 -0.93%，税收仍保持快速增长，增长率为 9.37% 和 8.11%。第三产业平均税收弹性系数为 1.18，与整体弹性近似，税收和产业经济呈现良性的同步增长。分阶段观察，可知 2011—2015 年，总体弹性系数和三次产业平均弹性系数分别为 1.23、2.76、3.39、1.13，税收增速均高于经济增速，整体弹性系数和第三产业弹性系数均落在合理区间，说明上海整体经济和第三产业均处于快速增长时期。（如表 1 所示）

（三）产业税收协调系数

上海三次产业税收协调系数整体变化趋势较为平稳，第一产业税收协调系数略有上涨但与协调标准 1 相距甚远，主要原因在于种植业、林业、畜牧业、水产养殖业等行业税收优惠政策较为集中，产业整体税负较轻。第二产业的税收协调系数略大于 1，基本呈现波动上升趋势。第三产业的税收协调系数均值为 0.87，基本保持平稳状态。（如表 1 所示）三次产业税收协调系数分别说明第一产业对税收贡献程度极低，第二产业对税收贡献程度较高，第三产业对税收贡献程度略低。

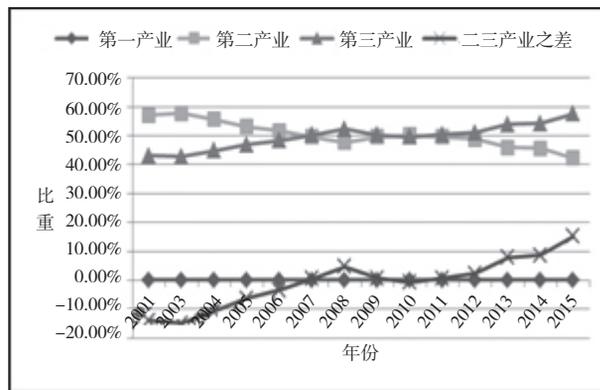


图 2 2001—2015 年上海三次产业税收占比

① 邢树东. 税收弹性研究 [D]. 大连: 东北财经大学, 2010.135.

② 李小明, 陈敬良, 闫海波, 孟媛. 产业结构与税收的协调关系研究——基于上海市地方税收的调研 [J]. 科技管理研究, 2013(11): 204—208.

③ 由于《中国税务年鉴 2003》中没有统计分地区分产业税收收入数据，因此缺失 2002 年的相关税收数据。



表1 2001-2015年上海三次产业税收弹性系数、税收协调系数

年份	第一产业		第二产业		第三产业	
	税收弹性系数	税收协调系数	税收弹性系数	税收协调系数	税收弹性系数	税收协调系数
2001	-	0.0008	-	1.24	-	0.82
2003	-	0.0006	-	1.01	-	0.70
2004	21.89	0.0017	1.06	1.15	1.49	0.88
2005	0.49	0.0015	0.80	1.12	1.17	0.91
2006	17.81	0.0044	0.93	1.10	1.21	0.93
2007	16.62	0.0016	1.71	1.11	1.28	0.92
2008	10.11	0.0146	1.11	1.10	1.23	0.94
2009	6.35	0.0161	7.63	1.25	0.27	0.85
2010	73.77	0.0191	1.13	1.20	1.84	0.87
2011	2.58	0.0207	1.84	1.20	1.61	0.87
2012	0.67	0.0190	8.71	1.26	1.24	0.85
2013	6.40	0.0209	1.12	1.24	0.93	0.87
2014	1.55	0.0231	4.67	1.32	0.78	0.84
2015	2.58	0.0397	0.59	1.33	1.11	0.85
年平均	13.40	0.01	2.61	1.19	1.18	0.86

注：本文图表均根据《中国税务年鉴》、《中国统计年鉴》、国研网统计数据库、《上海统计年鉴》上海市国家税务局、地方税务局公布相关数据计算得出。

三、上海市重点行业税收收入结构及变化

由于《中国税务年鉴》部分年份中分地区分行业的口径与《中国统计年鉴》中有差异，为了保证税收口径和行业产值分类口径一致，本文主要对2008-2015年的数据进行分析^①。

如图3所示，第二产业中的四类细分行业的税收收入在2001-2015年期间基本保持增长趋势。其中制造业是第二产业主要税收收入来源，年均增长率10.74%。建筑业税收收入占全部税收收入比重逐年下

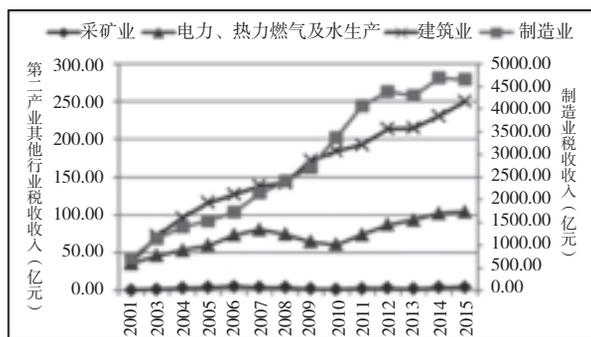


图3 2001-2015年第二产业税收规模

降，自2008年起也基本趋于稳定，弹性系数围绕1上下波动，税收协调系数基本稳定在0.65附近，表明建筑业税收贡献度不足，仍具有提升潜力。

如图4、图5所示，第三产业中占比较大的行业分别为批发和零售业，金融业，房地产业，租赁和商务服务业，交通运输仓储和邮政业，信息传输、软件和信息技术服务业。从税收弹性来看，所选取的重点行业的税收弹性都呈现波动状态，主要原因在于产业转型升级过程中税收收入增速和行业产值增速不匹配（详见表2）。其中房地产业在2011年弹性骤升至5.89，其原因在于当年房地产业增速仅为1.68%，税收仍保持9.92%的较高增速。产生弹性上的重大差异，可能的原因在于金融危机对产业产值的影响，征管效率的提高对税收增速的影响，营改增对第三产业税收收入结构的影响，产业转型升级对产业产值的影响。从税收协调系数来看，批发和零售业、房地产业的协调系数始终大于1，税收贡献过度；信息传输、软件和信息技术服务业税收协调系数小于0.5，表明其税收贡献度与其产业增长不匹配，具有较大税收收入增长空间；金融业、科学研究和技术服务业的税收协调系数小于1，但呈增长趋势，说明随着产业规模的扩大，其相应税收收入也在逐渐增加。结合

① 《中国统计年鉴》中将采矿业、制造业、电力热力燃气及水生产归为工业；《中国税务年鉴》2006年以前将教育卫生归为同一行业；2003年以前租赁和商务服务业、科学研究和技术服务业的产业数据缺失；2007年以前科学研究和技术服务业、居民服务，修理和其他服务业、公共管理，社会保障和社会组织等税收数据缺失。

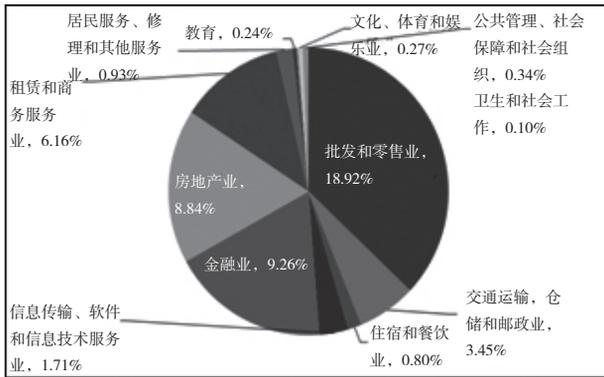


图4 2008年第三产业行业税收占总税收比重

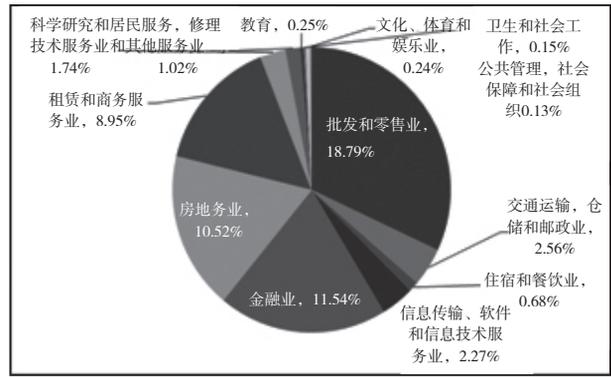


图5 2015年第三产业行业税收占总税收比重

表2 2008-2015年第三产业行业税收弹性系数、税收协调系数

年份	批发和零售业		信息传输、软件和信息技术服务业		金融业		房地产业		科学研究和技术服务业	
	税收弹性	协调系数	税收弹性	协调系数	税收弹性	协调系数	税收弹性	协调系数	税收弹性	协调系数
2008	0.29	1.38	2.15	0.43	-	-	0.79	1.32	-	-
2009	0.65	1.31	0.90	0.42	0.47	0.66	0.47	1.13	-	-
2010	1.28	1.29	1.40	0.42	1.08	0.62	0.54	1.49	-	-
2011	1.25	1.24	1.14	0.39	1.98	0.68	5.89	1.50	-	-
2012	0.82	1.17	0.76	0.36	1.77	0.69	1.91	1.61	-	0.49
2013	1.29	1.23	0.56	0.34	0.47	0.66	0.53	1.49	0.71	0.48
2014	2.83	1.30	1.69	0.37	0.63	0.61	1.05	1.49	1.82	0.53
2015	0.16	1.23	1.77	0.41	1.56	0.70	1.35	1.55	3.25	0.61

注：“-”表示数据缺失。

2016年上海市纳税百强来看，第三产业的纳税百强中金融企业47家，房地产企业7家，信息技术企业7家，现代物流企业1家，百强的分布与第三产业中行业税收结构分布大致吻合。第三产业中金融业税收占比逐年提升，税收协调系数也逐年上升，信息技术产业税收规模也是逐年上升，虽然占比仍较低，但是潜力巨大。

四、上海产业税收政策分析

税收政策在推动产业结构转型方面具有良好的效应。搜集上海市在“十二五”期间发布的三次产业税收政策文本并在此基础上进行定量研究，有助于了解上海产业税收政策整体情况，探寻税收政策缺位因素。经整理，本文共收集到了122份相关政策^①。

从政策适用对象的角度分析，税收政策大都是为第二、第三产业制定的，第一产业的产值和税收占比均

为三次产业中最低的，税收政策的调控范围和力度十分有限。尽管如此政府还是继续增加第一产业的税收政策支持力度，保护第一产业（如表3所示）。将产业情况与税收政策结合起来看，不难发现在第二产业的税收政策中涉及企业所得税最多，而第三产业则涉及增值税最多，其原因在于第二产业经营成果所积累的税基较为丰富，而第三产业税收主要产生于流环节。

针对第三产业的税收政策，主要选取了政策较为集中的8个行业，这些行业的税收政策占第三产业总的税收政策比重的93.22%，具有较强代表性（如表4所示）。从行业分类上来看，税收政策主要集中在交通运输业、仓储和邮政业、金融业等，其中金融业税收政策占第三产业总的税收政策的比重达28.81%，与其税收规模相匹配。交通运输业、仓储和邮政业政策集中主要是因为上海从2012年开始开展交通运输业

^① 本文所搜集的产业税收政策文本均来源于“十二五”期间上海市国地税局公开的数据资料，政策文本包含了法律、行政法规、部门规章、国务院及其下属机构规范性文件、地方性法规、地方政府规章、上海市及其下属机构规范性文件七类不同效力级别的文件类型。



表3 2011-2015年上海三次产业税收政策及税种统计

税种	第一产业	第二产业	第三产业	合计	比例 (%)
增值税	8	15	21	44	34.92
消费税	-	13	1	14	11.11
营业税	-	-	16	16	12.70
企业所得税	1	22	11	34	26.98
其他	9	8	10	18	14.29
合计	18	58	59	126	100

注：同一份政策可能针对多个产业对象，因此合计总数大于总的政策数量。

表4 2011-2015年上海第三产业重点行业税收政策及税种统计

税种	第三产业								占第三产业税收政策总数 (59份) 的比例 (%)
	批发和零售业	交通运输、仓储和邮政业	信息传输、软件和信息技术服务业	金融业	房地产业	科学研究和技术服务业	教育	文化、体育和娱乐业	
增值税	2	6	-	5	-	2	-	3	30.51
消费税	1	-	-	-	-	-	-	-	1.69
营业税	-	1	-	5	3	2	3	2	27.12
企业所得税	1	1	1	7	-	1	-	-	18.64
其他	2	3	-	-	-	2	1	1	15.26
合计	6	11	1	17	3	7	4	6	93.22
占第三产业税收政策总数 (59份) 的比例 (%)	10.17	18.64	1.69	28.81	5.09	11.87	6.78	10.17	---

和部分现代服务业的营改增试点。从税种上来看，流转税政策占第三产业总的税收政策的 59.32%，一方面与上海流转税税收规模匹配，另一方面也与营改增试点的开展有关。此外，值得注意的是科研税收政策，虽然科学研究和技术服务业 2015 年税收收入仅占总的税收收入的 1.74%，但是从政策数量上可以看出政府对科研的鼓励和加速产业转型过程中对技术创新的支持。

考虑到营改增对上海各产业税收收入结构的影响，文本针对营改增相关政策做了单独梳理（如表 5 所示）。从表 5 可以明显看到交通运输业涉及的税收政策占了 42.65%。营改增期间，上海发布的相关税收政策基本囊括营改增的所有领域，其在时间上的分布与改革进程一致。从税收指标来看，涉及营改增的行业在 2012 年前后都出现了税负下降和税收规模增加的情况，说明税制结构内部的变化也影响了税收弹性和税收协调系数的变化。虽然营改增对上海产业总体规模影响不大，但是对产业结构的调整产生了重大影响，试点行业的政策洼地让上海优先抢占到了第三产业的主动权，形成了一定的集聚效应，促进了第三产业的转型发展，

这也是上海三次产业中二、三产业在 2012 年前后开始出现两级分化走势的重要原因。

一般来说，政府实施的优惠措施越丰富，对产业的发展越能起到激励作用，但从表 6 的统计结果可知，在搜集到的有关产业税收政策中，三次产业税收优惠政策相对单一，64.29% 为税收减免优惠政策。究其原因，是税收减免这一优惠措施在实际操作中比较简单，并且针对的税种也比较广泛。

五、结论与进一步完善促进产业转型升级发展的税收政策建议

经济决定税收，税收反作用于经济，经济发展伴随着产业结构的变化，也直接影响税源、税基和税收收入结构。税收收入结构可以作为产业结构变化的晴雨表，反映产业结构的变化趋势以及税收政策与产业发展的协同性。基于上述分析，我们得出以下结论：

第一，上海产业结构与税收收入增长总体协调。其中第一产业因其特殊性，税收贡献率较低，第二产业税收收入增长略高于产业经济增长，第三产业税收收入增长略低于产业经济增长。



表5 2011-2015年上海营改增相关税收政策在各行业分布情况

年份	交通运输、仓储和邮政业	住宿和餐饮业	信息传输、软件和信息技术服务业	金融业	租赁和商务服务业	文化、体育和娱乐业	其他服务业	不涉及具体行业
2011	4	1	-	-	-	-	2	5
2012	4	-	-	-	-	2	3	5
2013	12	1	-	-	-	2	-	9
2014	7	-	4	-	1	-	-	1
2015	2	-	-	1	-	1	-	1
合计	29	2	4	1	1	5	5	21
占营改增税收政策总数(68份)的比例(%)	42.65	2.94	5.88	1.47	1.47	7.35	7.35	30.89

注：同一份政策可能针对多个产业对象，因此合计总数大于总的政策数量，实际政策数量为62。

表6 上海三次产业税收优惠措施统计

税收优惠措施	第一产业	第二产业	第三产业	合计	比例(%)
税收减免	2	26	35	63	64.29
税率优惠	5	4	4	13	13.27
税前扣除	-	2	8	10	10.20
其他	-	6	6	12	12.24

第二，上海产业结构转型和税收收入结构变化基本趋于同步。从规模上来看，二、三产业的产业规模和税收收入规模变化趋势是一致的，呈现第二产业占比减少，第三产业占比增加的情况，从变化时间来看，税收收入结构的转型略滞后于产业结构转型。

第三，上海产业税收收入结构的转变集中表现在服务业的崛起。其中金融业、房地产业、租赁和商务服务业以及与科研相关服务业的快速增长是引领税收收入结构转变的主要因素。

第四，营改增对上海产业结构转型具有重要影响。营改增一方面形成政策洼地，产生了服务业聚集效应，另一方面打通了第二、三产业增值税抵扣链条，减轻企业税负，推动研发、设计等内部服务环节剥离，使得核心产业更聚焦、辅业更专业。

第五，上海税收优惠政策表现形式主要为税收减免，税收优惠政策的导向在一定程度上有利于产业结构的转型和特定行业的发展。

针对以上研究结论，我们提出若干税收政策建议：

(一) 鼓励投入，涵养税基

加大对金融、租赁和商务服务、商贸流通等行业的投入，鼓励消费，推动服务业进一步发展。从上海当前第三产业税收规模来看，批发和零售业、金融业、房地产业、租赁和商务服务业占据主导地位，其发展

与经济发展基本协调，因此应当鼓励投入，带动其他行业发展。增速较快的行业主要包括信息传输、软件和信息技术服务业，租赁和商务服务业，科学研究和技术服务业，虽然这些行业的税收规模较小，但具有较大的发展潜力，可以通过提升小微企业享受减半征收所得税

的优惠上限、提升科研企业研发费用加计扣除比例等方式在保持现有较低税负水平下，涵养税基。

(二) 积极推动制造业软化

软化制造业即鼓励生产性服务业的发展，要推动产业转型，向高精尖发展就需要将生产性服务业引入制造业。软化制造业的过程是一个企业自我革新、优胜劣汰的过程，高附加值的制造业企业会留存，而低附加值的制造业企业被迫退出，退出企业流失的就业岗位由新引入的生产性服务业提供，同时完成产业结构转型。

(三) 深入推进营改增

根据上海财经大学发布的《上海营改增5年试点成效分析报告》，上海营改增五年来累计减税达1967.3亿元，营改增消除了重复征税，形成了完整的税收抵扣链条，减轻了行业税收负担，消除了服务业发展的税收制度性障碍，对于上海加快服务业发展，形成以服务经济为主体的产业结构，起到了重要促进作用^①。应配合全面营改增，为促进传统服务业产业升级提供宽松的环境。此外，营改增后增值税存在多档税率，一定程度上破坏了税收中性原则，因此下一步应该适当简并税率，通过简并税率对税负偏高的企业进行减负，对税收贡献不足的行业提高到高一级的税率档位。

(四) 灵活运用税收优惠政策，增加税收优惠多



样性

三次产业的税收优惠主要通过税收减免、税率优惠、税前扣除等方式来实现,其中税收减免是主要方式。税收减免、税率优惠等属于直接税收优惠,直接作用于企业经营成果,而间接税收优惠中的税收扣除、加速折旧、准备金制度、税收抵免、盈亏相抵和延期纳税等方式侧重税前优惠,例如科技型中小企业研发费用加计扣除比例由50%提升至75%。使用这种优惠政策可以引导企业通过经营手段或方式达到政府的预期目标,有助于企业进行长期规划,稳定发展。间接税收优惠操作较为复杂,但在征管条件允许的情况下应该鼓励两种方式互相配合、协力运作,扶持新兴产业创新发展。产业结构调整和创新驱动转型发展,对于改善经济发展,提高国民经济质量具有十分重要的意义,同时因为三次产业本身的发展也面临着诸多的不

确定性,需要国家给予多样且针对性强的税收优惠支持。以创新驱动产业转型发展为轴心,进一步完善税收政策,提升税收政策与产业发展的协同性,减少税收扭曲,促进经济可持续健康发展。🌐

参考文献:

- [1] Martin Feldstein. The Transformation of Public Economics Research:1970-2000[J]. Journal of Public Economics, 2002,(1):83-85.
- [2] 樊慧霞. 产业政策有效性之争与税收政策选择[J]. 税务研究, 2016,(12): 71-75.
- [3] 钱明辉. 基于文本量化分析方法的信息资源产业税收政策[J]. 甘肃社会科学, 2016, (05): 228-233.
- [4] 席卫群. 我国三次产业税收贡献态势及政策调整[J]. 当代财经, 2015, (9): 35-44.
- [5] 上海财经大学课题组, 徐国祥. 上海“创新驱动, 转型发展”评价指标体系研究[J]. 科学发展, 2014, (05): 5-16.

A Research on the Relationship between Tax Revenue Structure and Industrial Transformation and Upgrading in Shanghai

Jiuling Li, Yucheng Zhu & Xingxin Li

Abstract: Currently China's economy steps into the "new normal" phase. Shanghai has implemented the scale of innovation-driven and transformation development as a national economic development leader. In this paper, tax revenue, tax elasticity coefficient and tax coordination coefficient are used to measure and analyze three industries, industries which account for a larger proportion of tax revenue in three industries and innovation-driven emerging industries in Shanghai. Besides, tax policies in the Twelfth Five-Year Plan are also used in text quantitative analysis. From the change of tax revenue structure, this paper analyzes the effectiveness of Shanghai's innovation-driven and transformation development and the effect of taxation policies on Shanghai's industrial structure. It also explores the deficiencies of tax policy in current industry structure, and puts forward policy suggestions of tax revenue for Shanghai's innovation-driven and transformation development.

Key words: Industrial structure Transformation and upgrading Tax revenue structure Tax policy

责任编辑: 王 平

① 胡怡建, 田志伟. 上海营改增5年试点成效分析报告[R]. 上海: 上海财经大学公共政策与治理研究院, 2017.



印度商品和服务税（GST）开征的意义、挑战及未来趋势*

杨志勇（中国社会科学院财经战略研究院 北京 100028）

内容提要：2017年7月1日印度开始推行的商品和服务税（GST）改革，可望进一步推动印度经济的增长。这次改革历经多年努力才得以实施，其中一些经验值得注意，如二元 GST 课税模式等。改革也面临一些难题，如税率选择和设计、税收征管等。未来，印度应更加注意突出 GST 税率选择的经济效率，注意加快税收征管的现代化步伐，并加强税制设计理念的现代化，解决具体税制运作的问题，进一步完善税制，让 GST 的作用得到更好的发挥。

关键词：商品和服务税 增值税 印度税制改革

中图分类号：F810.42 **文献标识码：**B **文章编号：**2095-6126(2017)08-0052-04

2017年7月1日，经过长达十多年的努力，印度商品和服务税（又译为货物劳务税，GST）终于启动。印度之前已有增值税，但是各地种类繁多的生产流通环节的税种，严重阻碍了全国统一市场的形成^①。GST作为一种现代型的增值税，实现了对商品和服务课税的全覆盖，代表着增值税的方向。GST的实施，意味着税收收入格局的重塑。联邦（中央）和邦（包括联邦属地，下文直接以“地方”指代邦和联邦属地）收入划分的关系将如何处理以及地方之间的收入分配关系如何协调都是难题。GST的开征意味着大量间接税的取消，这会直接冲击各地收入。

无论从哪个方面来看，GST的开征对印度都具有重大意义，这次税制改革甚至被视为印度独立以来最大的一次税制改革，可望进一步推动印度经济的增长。这次改革历经多年努力才得以进行，其中一些经验值

得注意。当然，此次改革也面临一些挑战，如税率选择、税收征管等。印度 GST 刚起步，未来可以针对具体税制运作中的问题，进一步完善税制，让 GST 的作用得到更好的发挥。

一、商品和服务税（GST）的开征可望进一步增强经济活力，提高经济增长率

近年来，印度人口红利得到充分的释放，IT 等行业迅速发展，经济增长已经进入快轨道。根据经济合作和发展组织（OECD）2017年6月的预测，印度经济增长势头强劲，仍然是20国集团中增长最快的，基于市场价格预计，印度 GDP 在2017年将增长7.3%，2018年将增长7.7%。其原因主要是：印度公共部门工资和养老金的增加有助于扩大消费，过剩产能的消失会拉动私人投资，GST 改革和其他措施会改善印度的营商环境。^②

* 本文是2017年中国社会科学院哲学社会科学创新工程项目“‘十三五’时期深化财税改革价格体制改革研究——宏观经济政策选择与财税价格体制改革”的阶段性成果。

① 印度推行 GST 的相关背景材料，可参见杨志勇（2015）和龚辉文（2016）。

② 参见：OECD.OECD 国家和部分非 OECD 国家发展情况：印度篇 [EB/OL].[2017-07-20].<http://www.oecd.org/eco/outlook/economic-forecast-summary-india-oecd-economic-outlook-june-2017.pdf>.



在印度这样一个开展国内贸易甚至比国际贸易还要难的国家，GST 的开征有望改变过去各类税种林立的情况。改革之前，印度中央对商品征收中央增值税，各邦对货物（商品）也征收增值税，服务由中央征税。此外，还有许多各类型的消费税、关税、附加税和杂税。生产和流通环节税种繁多，而且负担较重，税收成本很高。这直接导致不少交易转向黑市，促进了低效率的黑色经济（地下经济）的发展。

GST 的开征将有利于印度财税制度的完善与升级，印度经济将因此增强活力，经济增长率也有望进一步提高。第一，降低地区间的交易成本，减少地区内部的重复征税，可以促进全国统一市场的形成。无论是地区间的业务，还是地区内部的业务，都会因 GST 更加顺畅。过去那种在各邦交界处收费站排队缴纳税费，严重影响交易效率的状况有望得到彻底的改变。第二，发挥税收中性，促使企业理性决策，提高企业运行效率。一些企业可能随着全国税制的统一，对生产经营重新布局。原先由于税负因素只在一个地方运作的企业，可以更多从企业自身比较优势出发，在印度各地选择更合适的生产经营地点，从而让 GST 的中性效率得到更好的发挥。第三，有助于引进外资。印度人口多，有巨大的市场潜力，不少外资有流入印度的意愿，但受制于印度国内复杂的税制而裹足不前。GST 全面启动之后，此前大量徘徊的外资就可能进入。第四，统一商品与服务税两套体系。GST 开征之前，服务税是中央征收的，这就需要区分商品和服务。由于行业界限的模糊，转让定价操作的方便，使得区分商品和服务来课税的效率很低。GST 的开征，将在很大程度上消除商品和服务两套税制分立带来的各种负面影响。第五，可以减少重复征税，有利于企业税收遵从度的提高，有利于税收征管的顺利进行。GST 开征带来税制的统一，出口退税制度也有望更加规范，这将有利于印度商品与服务出口。

GST 的全面施行，意味着印度税制模式发生了根本性变化。如果进展顺利，那么 GST 可望促进全国统一市场的形成，有利于出口，有利于投资，势必给印度经济注入新的动力。GST 对印度经济增长的影响，多数看法是正面的。印度国内和国际组织就 GST 的经

济增长效应作了预测，从 0.4% 到 2% 左右不等。

二、印度开征 GST 可能面临的挑战

印度 GST 从酝酿到开征，历经十多年，可谓一波三折。就是在这次立法过程中，也遭遇了本来支持 GST 的国大党的反对。莫迪政府通过谈判，最终赢得了占有联邦院（上院）多数席位的国大党的支持，从而在政治上扫清了阻力。

印度是世界上少有的采取增值税二元课税模式的国家。这种模式适应联邦制国家的实际情况，联邦政府征收联邦商品和服务税（CGST, Central GST），邦和联邦属地政府分别征收邦商品和服务税（SGST）和联邦属地商品和服务税（UTGST）。地方之间的业务，邦政府就不能直接征税，而是由联邦政府征收综合商品和服务税（IGST, Integrated GST），尔后再按规则分配给地方政府。二元课税模式容易得到地方的支持。联邦政府承诺 GST 推出之后税收收入可能减少的地方将得到联邦的补偿，赢得了更多地方的支持，并最终促成了 2017 年 7 月 1 日 GST 的开征。沟通和妥协在 GST 的立法中发挥了重要作用。GST 并非一开征就是完备的制度体系，可以一了百了，要真正让它发挥应有作用，就需要面对可能的挑战，寻找相应的对策。

（一）税率档次偏多的挑战

印度 GST 自身还存在问题。税率仍然太多。GST 改革方案最初公布的税率包括零税率（适用于包括食品在内的必需品）、5%（适用于日常用品）、12% 或 18% 两档基本税率、28%（适用于原先税率 30%~31% 的税目）、28% 并有附加杂税（适用于奢侈品和有害商品），后来又增加了 0.25% 和 3% 两档税率。^①

与 GST 开征之前各税种林立相比，如此数量的税率档次已属不小的进步，但按照增值税的要求来看，税率档次越少，越有利于 GST 经济效率的发挥。根据 2017 年 1 月 6 日通过的《欧盟增值税指令》，欧盟成员国最低基本税率不得低于 15%，低税率不超过两档，最低必须为 5% 或以上。^②印度的基本税率有两档，此外还设计了两档较高的税率，税率档次偏多，不利于 GST 中性效率的更好发挥，高税率可能过多地考虑税

^① 参见印度商品和服务税（GST）委员会网站：www.gstcouncil.gov.in。

^② 资料见：2017 European Union VAT rates[EB/OL].[2017-07-18] <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/>。



收收入的需要，也不利于商品和服务的供给和消费。

（二）税率设计对不同行业的影响

税率设计对不同行业影响不一样。GST 征收之后，有的行业税率下降，有的商家已经将税负下降转化为商品价格的下调，促进了商品销售量的扩大。例如汽车行业。多个品牌的豪华车制造商宣布降价，降幅不等，低的有 4%，高的接近 10%。降价将带来豪华车印度市场份额的提高。有预测认为，降价可以让豪华车的市场份额从当前的 1%—1.5% 提高到 5%。有的行业税率上调，商家采取观望态度，例如电影行业。泰米尔纳德邦的电影行业除了要支付 28% 的 GST 之外，还要支付 30% 的娱乐税。这直接导致该邦所有影院从 7 月 3 日开始无限期停止放映以表示抗议。^①从该邦的情况看，GST 和娱乐税税率之和高达 58%，倘若娱乐税问题没有解决，那么恢复放映之后，票价只能上调，但消费者是否有支付的意愿值得怀疑，这可能会影响电影票房，抑制消费。印度在全国范围内对黄金珠宝、银和钻石加工征收 3% 的 GST，对未加工的钻石课税税率为 0.25%。这已经对印度黄金市场产生较大影响，黄金这类奢侈品市场本身具有波动大的特点，增税可能带来更多不确定性，至少在过渡阶段是如此。

此外，空调、洗衣机、电视机、热水器、洗碗机、吸尘器、剃须刀等家电品类均适用 28% 的税率，比原先它们适用的税率略高，这可能会导致相关企业提高售价。印度本地生产的手机只要适用 12% 的税率，比原税率低，将有助于扩大手机消费。从印度 GST 的推动者的初衷来看，GST 取代复杂的间接税制，不再重复征税，将会促进价格下降，从而有助于消费。反利润操纵条款的规定可以提供一个例证。GST 立法包括反利润操纵条款，这出于两种考虑：一是通货膨胀压力，即推行 GST 不带来物价的持续上涨；二是企业因 GST 的受益要转给消费者。从一个社会的发展来看，各类商品的消费，几乎是缺乏弹性的。过渡期之后，我们才能真正判断其影响。

（三）税收征管的挑战

GST 实施二元课税模式可能会遇到较多挑战。这里不可避免地有纳税地点的争议问题。纳税地的归属直接决定地方的税收收入，在数字经济时代，电子商

务让这个问题变得更加突出。此外，GST 开征之后，各地税收收入下降，联邦税收收入也同步下降，那么联邦能用什么财力去弥补各邦的损失也会是问题，这关系到联邦的承诺是否可以兑现。目前，各邦因实施 GST 所带来的收入损失将由联邦补助 5 年，基年是 2015—2016 年的收入，固定增长率为 14%。

事实上，不论是地方政府，还是联邦政府，GST 征管都要经历多种挑战。征收 GST 需要各种配套条件。GST 必须为社会公众所充分理解。在 2017 年 7 月 1 日之前，GST 虽然从提出到正式实施已有十多年，但是印度民众对 GST 的了解还远远不够。极端的说法是几乎没有人不知道 GST，同时几乎没有人知道 GST 是怎么计算缴纳的。这可视为 GST 开征所面临的一大挑战。

倘若 GST 开征之后，原先承诺取消的中央和地方各税能够真正被取消，同时经济增长可以带来更多的税源，则财政缺口问题可以得到有效补偿。但是，税源能够在多大程度上转化为税收收入，还取决于一个重要因素：税收征管水平。GST 对税收征管的现代化有很高的要求，而印度征管基础设施建设相对滞后。GST 只能采取电子支付的方式，电子支付要求没有计算机的商家就要配备计算机，安装报税软件，并让网络银行成为标配，这对不少小商家来说，不仅意味着不菲的设备支出，还意味着学习成本，挑战确实不小。因此，从技术层面看，印度税收征管现代化的水平将直接决定 GST 开征的成败。

长期以来，印度黑色经济问题较为严重。之前，印度政府废除大额货币流通，在很大程度上就是要遏制地下经济的蔓延。印度逃避税收的问题较为严重，有资料显示，在印度 6400 万家企业中，只有 850 万家在缴税。引入 GST 后，由于税款抵扣，一些本来不缴税的业务就可能陷入困境，因为购买方无从抵扣，这可能迫使更多的未缴税企业缴税，但实际税负的上升对这类企业的业务到底有多大冲击，还需要进一步评估。GST 的开征，一下子让印度税制从传统时代进入最先进的 GST 时代，但对税收征管的考验能不能过关是一个大问题。

三、GST 的未来发展趋势

（一）税率的选择应更注重效率

^① 此部分主要根据印度媒体的报道整理。



印度 GST 的开征被寄予了很高的期望。理想的 GST 应该只有一档税率。如考虑一些特殊照顾性质的消费, GST 也只适合一档基本税率和一档低税率的规定。多档税率势必对 GST 的中性作用大打折扣, 影响 GST 效率的发挥。印度 GST 还带有明显的过渡特征。未来要让 GST 真正发挥作用, 减少税率档次是必要的。GST 税率水平的选择还要考虑国际税收竞争环境。目前所选择的基本税率和高税率在亚太地区都是偏高的, 不利于印度和其他国家和地区的竞争。

(二) 加快税收征管的现代化步伐

印度是一个大国, 人口众多, 各地条件差异很大, 不同的税制要转换为相对统一的税制难度本来就不小。也有评论认为, GST 只是换了税的名称, 并没有从根本上改变税制。这种说法言过其实, 但如果没有税收征管的现代化, 那么 GST 即使再好, 也不一定适合印度。

印度 GST 的开征, 进项税额抵扣的需要会让更多的地下经济浮出水面, 这有助于税收征管。但是, 税收征管覆盖面不够大, 也可能意味着另外一个经济自循环体系的独立存在。这就要求采取更加积极有效的措施, 减少现金交易, 让经济增长所带来的税源显现出来, 并转化为真正的税收收入。GST 的征管要到位, 还需要进一步普及 GST 知识, 让更多的人了解 GST; 并采取措施, 让更多的商家拥有最起码的纳税基础条件, 在技术上达到纳税门槛。

(三) 注重税制设计理念的现代化

双元 GST 模式, 不可避免地会增加税收的征管成本。这可能是众多国家不选择双元模式的最主要原因。

双元模式是否会持续, 或者中央和地方之间税收征管上如何进行有效合作, 是一个需要解决的问题。这不仅涉及税制本身的设计, 而且涉及中央和地方的财政关系, 需要在央地财政关系构建上寻找出路。地方的 GST 收入的归属, 也需要有合理的能为各方所普遍接受的原则来支持。各地为税收收入所作出的贡献依据什么来判定, 显然不是一个好解决的问题。数字经济的发展以及新业态的出线, 让这一问题变得更加困难。由于不同国家 GST 征管中可能产生类似的问题, 其他国家 GST 的经验教训, 有许多可供参考。马来西亚也是一个选择双元 GST 模式的国家, 一些做法特别值得刚刚引入 GST 的印度学习 (Beh and Shah, 2017)^①。

总之, 印度的 GST 改革刚起步, 税收征管、央地财政关系、税负平衡等一系列问题都需要在实践中找到相应的答案。需要注意的是, 改革方案不一定是理想的方案, 能够通过立法的方案往往是折中的结果。这就意味着 GST 制度的选择一开始就有不少问题, 需要在未来寻找合适的机会予以解决。🌐

参考文献:

- [1] 龚辉文. 印度货物劳务税改革及其启示 [J]. 国际税收, 2016, (10).
- [2] 杨小强, 徐志, 薛峰. 马来西亚商品和服务税法法律制度研究 [J]. 国际税收, 2016, (10).
- [3] 杨志勇. 酝酿中的大变革: 印度计划全面实施商品和服务税 [J]. 国际税收, 2015, (1).
- [4] Yvonne Beh&NishantShah GST in India: Learning from the Malaysian Experience[J].International Tax Review, 2017, June 19.

Signification, Challenge and Tendency of the GST in India

Zhiyong Yang

Abstract: The goods and services tax(GST) reform has been implemented since 1 July 2017 in India, which would make a further promotion of Indian economy. It took years to carry out this reform, and relevant experience is noteworthy attention, such as double collection mode of the GST. The reform also faces many difficulties such as the choice and design of tax rates and tax collection. In future, India should focus on the following aspects to make full use of the GST: choosing the tax rates of the GST more effectively, quickening the modernization pace of tax administration, strengthening the modernization of taxation design idea, solving the operation problems of the tax system and improving it accordingly.

Key words: Goods and services tax VAT India Tax reform

责任编辑: 高 阳

① 关于马来西亚 GST 的一些基本情况, 可参见杨小强、徐志、薛峰 (2016)。



加强自然人国际税收管理的 实践与思考

刘建华（青岛市地方税务局 山东 青岛 266071）



自然人国际税收管理，主要是指对跨境个人实施的国际税收管理，尤其是个人所得税管理。跨境个人包括拥有外国国籍且从中国境内取得所得的“走进来”个人（含外籍个人、华侨及港澳台同胞），以及在中国境内有住所或拥有中国国籍且从境外取得所得的“走出去”个人。本文根据自然人国际税收管理的特点，结合近年来青岛市地方税务局相关工作实践，深入分析当前税收管理中面临的机遇与挑战，并提出进一步完善我国自然人国际税收管理体系的对策和建议。

一、自然人国际税收管理的主要特点

自然人国际税收管理是近年来税收征管中出现的较新工作业态，既具有国际税收的基本特点，同时也呈现出一些自然人税收管理的特征，并处在动态的发展变化中。其主要特点如下：

（一）税源体量小，但人均税收贡献度较高

跨境个人类似于其他跨境税源，体量虽小，但大部分属于高净值个人，人均税收贡献度较高，税收管理效应比较突出。以青岛市地方税务局为例，2016年“走进来”个人达到11 000人，占全部申报人数的0.12%，

共缴纳个人所得税4.96亿元，占全年个人所得税收入的5.5%，人均缴纳税收4.51万元。

（二）涉及的应税人群和所得比较广泛，税务机关不易获取涉税信息

从应税人群看，“走进来”个人（或称外籍个人）包括外籍税收居民个人（即在中国境内拥有住所，或者无住所而在境内居住满一年的外籍个人），税收非居民个人（即在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年的个人）；“走出去”个人包括参股境外企业个人股东、外派员工、在境外独立从事个人劳务人员以及有其他境外所得人员等。跨境个人流动比较频繁，税务机关难以准确掌握其纳税信息。从应税所得看，涉及境内外多处所得和不同事项的多项所得，既包括独立劳务所得和任职、受雇、履约所得等积极所得，又包括股息、利息、特许权使用费以及财产转让等消极所得，所得具有多样性、跨境性以及极强的偶发性，税务机关同样难以准确掌握。

（三）涉及的税收政策和征管环境比较复杂，需要较强的国际税收治理能力

自然人国际税收管理既面临不同国家（地区）的



国内法，又适用不同的税收协定（安排）和税收管辖权，且国内法涉及的跨境个人税收政策散布在不同的规范性文件和制度安排中，遇到涉税事项，需要及时理顺相关政策。另外，跨境个人取得的跨境所得，涉及国家税收主权，容易导致重复征税，引起涉税争议，需要利用双边磋商机制解决涉税争端，消除重复征税，这就需要熟悉了解双边或多边税收征管环境，不仅需要较高的国际税收治理能力，也对复合型国际税收专业人才提出了较高要求。

二、当前自然人国际税收管理面临的机遇

在经济全球化的大背景以及我国构建开放型经济体制的新要求下，自然人国际税收管理作为国际税收治理体系的重要组成部分，需要税务部门结合征管实际和税源实际科学认识和把握，努力实现自然人国际税收管理新的发展和跨越。

（一）“一带一路”倡议的深入实施将给自然人国际税收管理带来广阔空间

据商务部统计，2016年，我国境内投资者共对全球164个国家和地区的7961家境外企业进行了非金融类直接投资，累计实现投资1701亿美元，同比增长44%，我国成为全球第二大投资国；对外承包工程全年完成营业额1594亿美元，同比增长3.5%，新签合同额2440亿美元，同比增长16%；随之而来的是中国企业外派人员逐年增加，收入类型日益多元化。在全球特别是亚洲地区外国直接投资（FDI）流入量大幅下滑的情况下，2016年我国吸引外资1390亿美元，同比增长2.3%，位居全球第三位，使得“走进来”个人数量也逐年增加。跨境个人数量的增加，将给税收管理带来重大机遇和广泛发展空间。

（二）未来自然人国际税收管理体系的建立，将有效提升税收征管的组织指导水平

《深化国税、地税征管体制改革方案》明确提出，要随着个人所得税改革进程的加快，直接税比重的日益提高，加快建立和完善自然人税收管理体系，而跨境个人作为自然人的重要组成部分，也需要相应的制度体系建设。2017年全国国际税收工作视频会议明确提出，要结合个人所得税改革和自然人税收管理体系建设，调动全系统资源，探索构建自然人国际税收管理体系，这为完善跨境个人所得税管理明确了工作思

路，特别是为营改增后地税部门的国际税收工作确定了主攻方向。

（三）未来统一报告标准（CRS）的实施将有效解决自然人国际税收管理信息不对称问题

随着经济全球化进程的不断加快，纳税人通过境外金融机构账户逃避居民国纳税义务的现象日趋严重，各国对进一步加强国际税收信息交换、维护本国税收权益的意愿愈显迫切。在此背景下，2014年，经济合作与发展组织（OECD）发布了《金融账户信息自动交换标准》，旨在打击跨境逃税，CRS是其中一个构成部分。近期国家税务总局等六部门发布了《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》，中国还将在2018年9月首次对外交换非居民金融账户涉税信息，这标志着中国正在有条不紊地推进实施CRS。实施CRS将使我国税收居民境外金融账户信息和非税收居民境内金融账户信息（包括消极非金融机构持有的金融账户信息）进入自动交换、批量交换的新阶段，税务部门对金融账户信息的掌握将达到前所未有的程度，这将利于税务机关对税收居民境外所得和税收非居民境内所得的税收征管，对建设自然人国际税收管理体系具有重要意义。

（四）统一税收征管平台的建立和国地税合作机制的完善，将有效提高自然人国际税收征管质效

金三系统的上线以及国地税合作机制的建立和完善，为实现国地税信息共享，加强跨境个人税收管理提供了便利。例如，对于常设机构的管理，国税部门可先对其核定征收企业所得税，在此前提下，对临时在我国常设机构工作的外籍个人，地税部门可视同常设机构负担其工资费用，而适用于不同的税收政策。金三系统作为国地税统一的征管平台，地税可随时查询常设机构的认定信息，有针对性地加强征管，实现了国地税合作共赢。

三、当前自然人国际税收管理面临的挑战

（一）国内税收法律尚待完善，导致自然人国际税收管理有缺失

1. 个人所得税法尚需进一步完善。一是目前个人所得税法是分类征收，并主要采取代扣代缴的方式。而未来获取的税收信息（包括实施CRS）主要是金融账户中的综合所得（其中部分所得能够体现出所得性



质,如股息、利息),要充分利用这些信息需要个人所得税采取综合与分类相结合的方式,才能发挥未来涉税信息利用的最大效能。二是税收居民个人通过滥用税收协定(如变更居民个人身份、控制境外停留时间、滥用独立个人劳务条款等),滥用避税港,在境外不合理地保留企业利润推迟自然人股东股息的分配,将个人收入留存在境外离岸账户,以及采取间接股权转让等方式进行避税的做法日益增多,而目前的个人所得税法没有相关的反避税规定,可能会造成税收流失。

2. 税收征管法尚需进一步完善。目前国际税收征管协作主要体现在我国对外签订的税收协定(安排)以及其他双边或多边条约中,而国内法特别是税收征管法没有征管协作,例如税收情报交换等内容,只是泛泛解释“同外国缔结的有关税收条约、规定同征管法有不同规定的,依照条约、规定的规定办理”。国际税收征管协作没有国内法作为法定依据,无法满足当前自然人国际税收征管的需要。

3. 跨境个人税收优惠政策尚待理顺。一是“走进来”个人的税收优惠政策,在个人所得税法中有部分政策的受益主体为“外籍人员”,而在税收协定中受益主体为非居民个人,两者没有相序衔接。此外,外籍个人享受从外商投资企业取得的股息、红利所得,暂免征个人所得税,这一政策在当时的背景下,对吸引外商来华投资起到了积极的促进作用。但企业所得税“两法”2008年已经统一,非居民企业来源于我国的股息红利需源泉扣缴企业所得税,而外籍个人(包括非居民个人)仍执行此政策显然已不合时宜,也不符合税收无差别待遇的原则,并给少数人提供了利用此政策进行个人所得税逃避税收的渠道。国务院2013年下发的《关于深化收入分配制度改革的若干意见》明确规定将取消此项优惠政策,但目前仍没有下发具体的执行文件。二是“走出去”个人税收优惠政策除享受税收居民个人一般的税收优惠外,对其境外所得在汇总申报时主要是享受税收抵免政策,目前没有税收饶让和免税条款,容易产生税负不公平现象。

(二)自然人国际税收征管能力尚待提高,影响了税收征管质效

1. 对跨境个人税收信息掌握不足。一是对税收非居民个人和税收居民个人的认定上,信息掌握不足。主要是住所和时间标准必须通过各方信息(如出入境

信息、拥有住房信息等)进行综合判定,需要税务机关加强与出入境管理、房产管理等部门的相互协调。二是对应税所得信息掌握不足。目前,我国对非居民个人境内非独立劳务所得的判定相对比较复杂,既有时间规定(比如90天或183天或1年),又有支付人的规定,需掌握多方面信息进行综合判定。对税收居民个人的境外所得信息,特别是税收居民个人在境外通过层层架构搭建而间接持有权益投资并取得投资收益所得的信息,获取渠道比较单一,只能通过散落在税收征管系统不同模块中纳税人的申报和扣缴信息,以及部分第三方信息和互联网信息抓取,不利于针对性地进行税收征管。三是对涉税信息的技术分析能力有待提高。目前个人所得税采取分类征收,依据不足,有时难以对其所得准确性,无法实现有效控管。

2. 相关配套管理制度有待完善。对非居民企业和“走出去”企业已经有了一套完善的配套管理制度。例如,特别纳税调整相关制度、承包工程作业和提供劳务税收管理制度、源泉扣缴制度、间接股权转让管理制度等。但对于跨境个人,相关管理制度明显缺失。例如,“走出去”个人因涉及购房及保险因素,工资经常在国内发放并进行所得税扣缴,但作为境外所在国的税收居民,国内发放的薪金需要在境外申报个人所得税,导致重复征税,需要在年度汇缴时申请退税,如无法退税则造成税负不公;受控外国企业中的个人股东,因个人所得税没有反避税条款,推迟的利润分配无法进行特别纳税调整;税务机关无法对部分非居民个人(如在境内无银行账户)进行实名认证,给个人所得税全员明细申报带来较大难度;因没有“走进来”个人离境清税制度,导致税收征管存在漏洞。

3. 管理职责需要进一步理清,信息共享机制需要进一步健全。《关于加强国际税收管理体系建设的意见》(国税发[2012]41号)明确提出,国际税收管理工作任务包括组织实施对本辖区内非居民企业及个人、“走出去”企业及个人的税收服务与管理。但目前在执行过程中,对非居民个人和“走出去”个人的政策指导相对偏弱,在职能上有交叉。在各省地税部门,对跨境个人的税收管理表现形式也不一样,有的分散在不同的税收管理部门。从国外情况看,美国、英国等均设立了专门的国际税收机构来负责跨境个人的税收征管。

(三)跨境个人税收遵从度尚待提高,给有效征管



带来难度

当前，“走进来”个人税收遵从度相对较高。特别是部分外籍个人，在进入中国前和境外雇主签订的雇佣合同，都有相应的税收负担规定。然而，对于“走出去”税收居民个人，因收入来源多、情况复杂，加之部分人员对国内外的税收政策不熟悉，特别是对税收申报的程序不清楚，导致在国外遇到税收风险，或没有按照国内法规定合并境外所得，在纳税年度终了30日内回到境内进行自行申报和12万元申报；还有部分个人将收入通过各种手段隐匿在境外，未合并申报个人所得税。上述情形除个人主观原因外，国内税务机关信息抓取不及时、共享机制不健全，也是重要原因。

四、加强自然人国际税收管理的对策建议

根据当前自然人国际税收管理的新形势、新要求，为进一步规范和改进自然人国际税收征管，提出以下建议：

（一）进一步完善相关法律和制度体系，为自然人国际税收管理提供有效指导

一是建议尽快修订税收征管法和个人所得税法，建立综合与分类相结合的个人所得税制，增加国际税收征管协作条款和个人反避税条款，统一税收居民个人和非居民个人的税收优惠政策，取消或进一步规范外籍个人的税收优惠政策，以适应目前跨境个人所得税管理的要求以及未来实施CRS的需要。二是尽快完善自然人国际税收管理的相关配套制度。建议参照企业的国际税收管理配套制度，制定自然人特别纳税调整相关办法，制定和完善境内非居民个人所得税源泉扣缴（或指定扣缴）制度、“走出去”个人扣缴制度、自然人间接股权转让管理制度、离境清税制度等，减少税收征管漏洞。

（二）建立完善自然人国际税收信息共享机制，夯实跨境个人税收管理基础

针对当前跨境个人信息不全，难以聚拢征管的问题，基于金三系统，进一步建立完善涉税信息共享机制，这既包括地税内部的信息共享，也包括国地税之间的信息共享，特别是要采集好跨境个人的四项数据，建立完善跨境个人清册，并进行分类分级管理。一是采集好税务端数据，基于金三系统，有重点地收集跨境个人的涉税数据，包括登记数据、申报数据、征管数

据等。二是采集好第三方数据，积极从人民银行、商务部、人力资源和社会保障部、出入境管理部门等取得跨境个人相关信息，包括出入境信息，对外支付信息、用工信息等。三是采集好互联网数据，通过网络技术手段搜集“走出去”企业和个人信息，特别是境外上市公司经营信息、分回利润信息、上市公司信息等。四是采集好情报交换数据，一方面认真做好CRS实施给税务部门带来的政策效应和征管效应分析，以及境外金融账户信息交换前的政策熟悉和准备工作；另一方面加大专项情报提请和自动情报的报送力度，以及税务总局下发情报的核查力度，实现税收情报对跨境个人税收管理的有力支撑。

（三）抓好跨境个人税收风险管理，实现国际税收管理精准化

按照国家税务总局转变税收征管方式、实行分类分级管理的相关要求，并结合当前跨境个人税收管理实际，建议全面推行以风险管理为导向的跨境个人所得税管理机制，制定落实好《跨境个人税收风险管理指引》及相关配套指引，全面提升税收征管质效。根据《跨境个人税收风险管理指引》列示的风险点，结合采集的涉税信息，建立健全跨境个人税收风险指标和风险模型，按项进行科学分析，精准锁定税收风险点，并进行有效应对。重点对外籍人员合作办学所得、常设机构下外籍人员所得、外籍运动员和演艺人员所得、外籍人员其他境内外所得以及“走出去”个人境外所得等进行专项清查，确保跨境个人税收管理取得较大突破。

（四）加大对跨境个人的税收服务力度，提高跨境个人税收遵从度

针对当前部分跨境个人税收遵从度不高的问题，采取各种形式向跨境个人提供税收政策咨询服务，使跨境个人了解国内税收政策、国外税制以及税收协定（安排）等，这样就可以在“走进来”和“走出去”过程中，提前作出筹划与安排，降低税收成本。同时，跨境个人会遇到各类涉税风险，包括被投资国家（地区）认定为常设机构或固定基地、重复征税、享受协定待遇和税收优惠受阻等，如果忽视或考虑不周全，将会带来不必要的损失。这需要我国税务机关为跨境个人梳理可能遇到的涉税风险，提出防控建议；对于遇到的风险，充分利用税收协定（安排）项下的双边磋商



机制，努力消除风险。

(五) 理顺自然人国际税收管理职责，凝聚税收征管各方力量

《深化国税、地税征管体制改革方案》明确提出，对自然人的管理，要实行分类分级管理。因此，着眼于地税部门职能和机构调整的需要，一是建议国家税务总局加强对自然人国际税收管理工作的指导，包括推动完善相关法律体系，制定相关配套制度，并在日常工作中加强政策指导等。二是针对跨境个人收入来源多、政策复杂以及申报流程操作难度大等特点，建议省级地税部门参照大企业管理模式，成立高净值自然人税收管理机构，专门负责对跨境跨区域自然人和高净值自然人全部税种的税收管理，这样既可以统筹其跨境跨区涉税信息，提高税收征管效能；又可以强化自然人涉税信息安全，维护高净值自然人的合法权益。

(六) 完善国际税收人才培养机制，为加强自然人国际税收管理提供人才保障

针对目前国际税收人才缺乏的现状，应有针对性地加大人才培养力度，建议充分利用总局、省局以及省局以下各基层局的领军人才、骨干人才和业务能手选拔平台，选拔国际税收领域的专业化人才。同时，加强实践锻炼，建议税务系统各单位整合其国际税务管理资源，成立自然人国际税收管理专业团队，对国际税收重大案源，集体会商，提升工作效率与质量。并对团队人员实行动态管理，安排其参加国际税收培训，强化专业学习，不断提升国际税收业务能力和水平。

(七) 完善跨境个人纳税信用体系，为加强自然人国际税收管理提供良好环境

当前，在企业层面已经实施了信用等级评定制度，鼓励企业诚信纳税，效果比较明显。但在自然人层面尚属空白。2016年，国务院制订下发了《关于加强个人诚信体系建设的指导性意见》，其中就包含纳税信用。建议加快跨境个人，特别是外籍税收居民个人实名认证管理，并纳入纳税信用评定体系，将评定结果与个人银行贷款、出境等事项挂钩，鼓励诚信纳税，提高纳税遵从度。🌐

责任编辑：高仲芳

美国税务机关对个人

内容提要：税务机关掌握纳税人个人收入与财产信息至关重要。美国税务机关通过社会信用体系、第三方报送信息等多管齐下达到目标。美国的经验是在税务机关信息权与纳税人隐私权之间保持必要的平衡，本文拟对美国税务机关收集、持有个人收入和财产信息等相关制度进行介绍，以期为我国建立个人收入和财产信息系统提供启示。

关键词：美国税务机关 个人信息 隐私权

中图分类号：F810.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095 - 6126(2017)08-0060-07

十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》首次提出建立个人收入和财产信息系统。2017年，中央全面深化改革领导小组第35次会议审议通过了《个人收入和财产信息系统建设总体方案》，强调推进个人收入和财产信息系统建设。建立个人收入和财产信息系统，对于以自然人为纳税义务主体的税制改革来说属于基础建设。如何构建该系统，其间法律关系错综复杂，追寻美国的法制经验，能够获得启发。

美国个人收入和财产信息的收集、加工、储存、共享等相关制度发展较为成熟，立法覆盖面广，形成规范体系。同时，出于隐私权等方面的考虑，美国立



收入和财产信息的收集与限制

杨小强（中山大学法学院 广东 广州 510275）

吴玉梅（广州大学法学院 广东 广州 510006）

法对税务机关收集、持有个人收入和财产信息作出了限制。《美国税法典》(IRC)规定,美国国内收入局(IRS)收集、持有国内个人收入和财产信息,受到《隐私权法》(Privacy Act)的限制和《美国国内收入局手册》(IRM)的约束。民间机构征信局根据《公平正确信用交易法》等法律规定也有权独立收集、持有国内个人收入和财产信息,并受到相应的法律限制。IRS和征信局在不同的法律体系规范下,对国内个人收入和财产信息的收集、共享共同发挥作用。此外,美国通过《海外账户税收遵从法案》(FATCA)等法律规定建立了对海外金融信息的采集制度,进一步完善了个人收入和财产信息的收集与共享体系。

一、美国政府通过信用体系获取个人收入和财产信息

美国政府对个人收入和财产信息的收集依赖于美国信用体系来实现。作为一个信用机制运行完善的国家,美国有着全球最大规模的信用经济、最发达的信用管理产业和完善的社会信用体系。美国社会信用体系的产生迄今已有将近200年的历史,随着社会发展、科技进步和法律变化而不断变化。美国信用体制主要由行业征信系统、信用服务机构、信用需求主体和信

用监管等方面构成。

(一) 个人信用登记机制——社会保障号码^①

美国社会保障局起源于上世纪30年代的罗斯福新政时期,现今美国的社保号乃依照《社会保障法案》由社会保障局颁发给个人,对象涵盖了美国公民、永久居民和暂住居民。该社会保障号码(Social Security Number)最初的目的在于追踪社会保障项目下的个人账户状况,但是在如今的美国社会中,社会保障号码已经成为纳税、信用、社保等诸多领域中全国性的识别号码,大量的个人信息归集其下,并为政府掌控。

(二) 征信系统

征信系统是美国信用管理体系组成的核心部分,与欧洲体系相比,美国征信制度最突出的特点是私有化,政府可以通过政府采购服务协议获取。目前,美国三大民营征信机构(也称为征信局、信用管理局)分别是Experian、Trans Union和Equifax,这些公司的数据获取有三个渠道:一是来自银行、信用卡机构、各种零售商等个人的付款记录;二是同雇主接触,来自于雇主的职业信息;三是来自政府公开的政务信息中包含个人特定情况的信息。通过这些历史记录,授信机构能够对消费者的信用品质做出正确评价,从而克服授信者和受信者之间信息不对称的现象。

以Experian为例:美国征信系统中信用报告的管理和计算。^②在美国征信体系下,个人的信用情况主要以FICO分数来体现,FICO分数是由Fair Isaac Ltd.推出的评分系统,该公司最早由工程师Bill Fair与数学教授Earl Isaac创建,该评分系统也是由二人共同发明。为了满足三个信用管理局的差异化需求,该公司为其开发了不同的评分系统,对应如下:

评分系统名称	对应的信用管理局
Beacon®	Equifax
Experian/Fair Isaac Model	Experian
FICO® Risk Score, Classic	Trans Union

FICO评分方法是以数学模型为基础对个人信用报告中的相关信息进行量化分析,这些信息主要来源于信息提供者(包括信用卡公司、商业零售机构、银行

^① Social Security Administration - Official Site : <http://www.ssa.gov/>.

^② How my FICO Scores are calculated[EB/OL].<http://www.myfico.com/credit-education/whats-in-your-credit-score/2017-06-02>.



等)与征信局签订协议定期提供的信息,还有来自政务公开的公民特定信息,主要包括以下几个方面:(1)以往支付历史。包括各种账户(信用卡、零售商账户、分期付款、财务公司账户及抵押贷款)的支付信息;负面公共记录以及诸如破产、抵押、诉讼、留置等报告事项,账户和应付款的违约情况以及公共记录的细节;支付账户未出现延期的天数。(2)信贷欠款数额。包括各种不同类型账户的欠款数额;特定类型账户的信贷余额、有信贷余额的账户数目;信用额度使用比例、分期付款余额与原始贷款数额比例。(3)立信时间长。包括信用账户开立的最早时间、平均时间;特定信用账户开立的时间;该客户使用某个账户的时间。(4)新开信用账户。包括该客户拥有的新开立账户的数目、开立时间;最近贷款人向信用报告机构查询该客户信用状况的次数、间隔时间;该客户以往出现支付问题后的情况,最近的信用记录是否良好。(5)信用组合类型。包括该客户拥有的信用账户类型、数目,各种类型账户中新开立账户的数目和比例;不同信用机构的信用查询次数、间隔时间;各种类型账户开立的时间;以往出现支付问题后的信用重建状况。

二、支付卡和第三方网络支付的交易信息报送

在美国,报送涉税(主要为所得税)电子数据,除企业自主进行纳税数据报送外,企业还作为第三方机构向税务机关报送信息数据。自2012年起,IRS根据IRC第6050W条“支付卡和第三方网络支付的交易信息报送”之规定,对支付卡和互联网交易平台中发生的相关交易行为,提出了明确的第三方信息数据报送税务机关的要求。

(一) 第三方信息数据报送主体^①

支付卡和第三方网络支付交易信息报送的主体是支

付结算机构。关于支付结算机构的具体规定有:^②1. 支付卡交易中的收单机构,即在支付卡交易结算中,银行或其他有合同义务向收款人付款的机构。2. 第三方网络支付中的第三方结算机构,即在第三方交易中,有义务向收款人付款的中间组织(一般存在缔约协议)。

3. 对中间组织的特别规定:一类是联合收款人,另外一类是电子支付服务商。联合收款人在交易中被视为支付结算机构,且作为参与收款人具有报告付款结算的义务。而电子支付服务商或其他第三方支付机构从事支付结算机构活动^③,相应的数据报送义务主体就是电子支付服务商或其他第三方支付机构。

对此,在《最终规章》(Final Regulation)中强调了电子支票、支付账单服务和其他电子支付产品^④应视情况认定为第三方网络支付。例如,客户以电子支票进行的账单支付,通过其银行账户将资金转移到商家的情形通常不满足第三方网络支付定义。同时,自动结算机构网(ACH)^⑤属于第三方网络支付,虽然其本身不是第三方结算机构,但由于ACH涉及大量商家或个人与实体建立账户,且这样规定解决这类交易的标准和机制,保证根据协议提供货物与服务的人员的支付,故应认定为第三方网络支付。

(二) 报送的内容和对象^⑥

支付结算机构应当在每个公历年年度终了后向IRS进行信息数据的报送,报告的内容包括:1. 报告单笔或多笔交易中每位收款人的姓名、地址、纳税识别号(TIN);2. 每个收款人在年度应报交易中的收款总额。^⑦需要明确指出的是,在《最终规章》特别说明了医疗卫生和自我保险^⑧收支的价款包含在收款总额中。上述数据的报送应按照IRS规定的格式和方式进行。为此,IRS出台索引^⑨并简化报送程序,在指导相关信息数据进行报送的同时,还避免同一交易行为被多次报送。

① Internal Revenue Code 6050W (简称为“IRC 6050W”); (b) PAYMENT SETTLEMENT ENTITY.

② 应报交易:是指所有利用支付卡的交易和第三方网络支付。支付卡交易:是指利用支付卡进行支付结算的交易。第三方网络支付:是指利用第三方交易网络进行的交易。收款人:主要是指平台上的商户,包括监管与执行在内的政府机构,但不包括外籍人士。

③ 当前美国常见的支付结算机构有eBay网的PayPal、苹果公司的Apple Pay以及各大银行的电子银行业务等。

④ 详见Final Regulation: Electronic Checks, Bill Paying Services and Other Electronic Payment Acceptance Products.

⑤ 详见Final Regulation: Automated Clearing House (ACH) Networks.

⑥ IRC 6050W: (a) IN GENERAL.

⑦ 总额:指每一个收款人的应报交易的总金额,不考虑对信用、现金等价物、折扣、费用、退款或任何其他金额的任何调整,且每笔交易的数额以交易日的美元确定(外币支付的以交易日的汇率进行换算)。

⑧ 详见Final Regulation: Healthcare Networks and Self-Insurance Arrangements.

⑨ 详见Final Regulation: List of Subjects.



（三）数额少的机构例外（起报点）^①

并不是所有交易都需要报送，下列两种情形的支付结算机构才需要报送：支付结算机构统计的某收款人年度收款总额超过 20 000 美元；支付结算机构为某收款人累计提供的年度交易数大于 200 笔。

（四）报送^②与告知^③

支付结算机构需要在次年 1 月 31 日前，将上一年度需要报送的收款人数据书面通知收款人，具体内容应包括其姓名、地址、电话号码（电子邮件）以及年度应报交易总额。向 IRS 报送相关信息数据，应在次年的 2 月 28 日前以规定的表格形式向税收服务中心提交。

三、美国税务机关收集与持有公民信息的限制——《隐私权法》

（一）《隐私权法》基本介绍

《隐私权法》于 1974 年颁布，对于税务机关而言，其立法旨在防止因美国联邦税务机关对个人信息记录的滥用而侵害个人隐私权，属于一种权利保障。就 IRS 向第三方机构获取个人信息记录而言，《隐私权法》主要保护的是防止个人隐私由于税务机关不恰当收集、保存、使用和披露行为而受到无故侵犯。

根据《美国法典》第五编“政府组织和雇员”第 552a 条之规定，《隐私权法》中的“机构（agency）”指的是行政部门、军事部门、国有公司、隶属于政府的行政性机构（包括总统行政办公室）或其他独立的监管机构；“个人（individual）”指的是美国公民、拥有合法永久居住权的外国人；“个人信息记录”的内容包括教育背景、金融交易、医疗记录、犯罪记录、就业情况以及任何个人识别标志（姓名、身份识别码、指纹、声音或照片等）；“个人信息记录系统”是指根据个人姓名或赋予个人特定的身份识别码（符号）或其他易于区别的标志而形成的一套（由行政机关掌控）信息记录。^④

从内容上看，《隐私权法》并不适用于在美国境外收集的个人信息的，也不保护由私法部门保存的记录涉

及的隐私，例如信用报告、银行账户、医疗记录以及如驾照这类由地方政府保有的记录，因此《隐私权法》保护对象仅限于由联邦政府保有的个人信息记录内容；从保有记录的主体来看，《隐私权法》仅保护由行政机关保有的记录。

（二）《隐私权法》目的之一：对信息披露的限制与例外

对于美国所有的联邦政府机关，第 552 条设立了“未经同意不得披露信息”的规则：任何行政机关不得将保存在信息记录系统中的信息记录通过任何传播途径披露给其他个人或者其他行政机关，除非经行政机关的书面请求并经信息当事人的事先书面同意。

《隐私权法》对上述关于信息披露的禁止性条款规定了下列十二种例外的情形：1. 行政机关内部的工作人员出于履行行政职责、行政执法，有使用信息记录的需要；通常被称为“知晓信息记录的需要”；2. 出于《信息自由法》（FOIA）的要求；3. 日常使用；4. 将信息披露给美国人口普查局（U.S.Census Bureau）；5. 用于统计学的研究和报告；6. 将信息披露给国家档案与管理局；7. 经联邦、地方执法机关负责人书面请求，将信息披露给国内联邦、地方执法机关；8. 涉及严重影响当事人健康、安全等紧迫情形的信息（该项有时被用于辨认失踪人口）；9. 将信息披露给美国国会及其委员会、联委会、分委会；10. 将信息披露给履行美国审计总署行政职责的审计官员；11. 根据具有法定管辖权的法院发出的指令要求披露信息；12. 将信息披露给消费者报告机关。

（三）《隐私权法》目的之二：公平地处理信息

行政机关工作人员不得收集、持有、使用或者传播关于纳税人的信息，除非出于美国税法（internal revenue laws）执行和行政管理的需要。任何行政机关的工作人员，如果不满足《隐私权法》的注意义务要求，蓄意持有信息系统记录的信息，将可能被判处轻罪并最高处以 5 000 美元的罚金（第 552a(i)(1) 的规定）^⑤。

① IRC6050W : (e)EXCEPTION FOR DE MINIMIS PAYMENTS BY THIRD PARTY SETTLEMENT ORGANIZATIONS.

② 详见 Final Regulation : List of Subjects, PART 1--INCOME TAXES, Par. 4. Section 1.6050W-1.

③ IRC6050W : (f)STATEMENTS TO BE FURNISHED TO PERSONS WITH RESPECT TO WHOM INFORMATION IS REQUIRED.

④ 参见美国司法部网站提供的《〈1974 年隐私法〉概述》（2015 年版）（Overview of The Privacy Act of 1974 , 2015 Edition）：<https://www.justice.gov/opcl/overview-privacy-act-1974-2015-edition>.

⑤ 参见美国司法部网站提供的《〈1974 年隐私法〉概述》（2015 年版）（Overview of The Privacy Act of 1974 , 2015 Edition）：<https://www.justice.gov/opcl/overview-privacy-act-1974-2015-edition>.



(四)《隐私权法》：行政机关收集与持有个人信息必须满足的要求

《隐私权法》第 552a(e) 条规定，行政机关收集、持有个人信息等应当满足相关要求。具体规定如下^①：第 552a(e)(1) 条规定，行政机关必须对其持有的信息作出限制。行政机关在其记录中，仅可以保存行政机关出于制定法或者行政法规目的而收集的必要信息。第 552a(e)(2) 条规定，要求行政机关在联系第三方机构前，必须先从信息当事人处直接收集尽可能多的信息，特别是收集的信息可能导致作出对个人权利、权益等产生不利影响的行政决定。行政机关收集信息的对象，必须最大限度地直接来源于信息当事人本身。第 552a(e)(7) 条规定，行政机关不得持有记述个人如何行使美国宪法第一修正案规定下的权利的信息记录，除非经制定法或者信息当事人明确授权，或者在经授权的执法行为的范畴内，或者与经授权的执法行为相关。

(五) Clarkson 诉 IRS 案 (678 F.2d 1368 (11th Cir.1982))

在 Clarkson 诉 IRS 案中，第十一巡回上诉法院认为，IRS 不当保存信息记录的行为，侵犯到了本案上诉人在美国宪法第一修正案中的权利。持有税务异议的本案上诉人，被 IRS 追踪调查。IRS 持续保有该上诉人的监视报告、时事通讯和发行刊物等信息资料。IRS 辩称，上述信息记录并不保存于信息记录系统当中，而是保存于一般性的税务异议文件当中。IRS 声称在使用税务异议文件时，无法通过姓名检索个人信息。尽管如此，法院判决，IRS 的上述行为违反了《隐私权法》的相关规定。

(六) 隐私和披露——微妙的平衡

美国国会和美国法院致力于寻求在隐私和公共信息权的平衡，税务机关工作人员在履行税务行政职责时，必须充分保护纳税人的隐私权。只有税务机关工作人员一如既往、负责任地保护纳税人的隐私权，才能促使美国税收制度更具活力，更加取信于民^②。

四、IRS的自我约束——IRM隐私政策

IRM 是 IRS 职员的国内官方指南概略^③。美国《信息自由法》(Freedom of Information Act) 赋予了 IRM 公开的效力。

在 IRM 第十部分“安全、隐私与保险”中的第五章“隐私与信息保护”，包含了第一节“隐私政策”这一重要内容^④，被简称为 IRM 手册 10.5.1 隐私政策。

(一) 目的

该隐私政策修订了原 IRM10.5.1 隐私政策的内容，对《隐私、政府联络与披露》进行了介绍，并构成 IRS 隐私政策的基础^⑤。

(二) 组成部分及其主要内容

IRM10.5.1 隐私政策由六大部分组成：概述；对《隐私、政府联络与披露》的介绍；关键的隐私定义；关键的隐私观念；业务范围内的隐私角色与责任；日常事务的隐私政策。以下是对其中重要部分的介绍：

1.《隐私、政府联络与披露》^⑥

《隐私、政府联络与披露》通过提倡对个人信息的保护和合理使用，以维持公众信任度，此乃《隐私、政府联络与披露》的目的与使命。

纳税人的安全与隐私以及 IRS 员工的信息是 IRS 优先考虑的问题。《隐私、政府联络与披露》针对 IRS 的隐私和信息记录政策以及在隐私和信息记录方面采取的相关行动这两方面的管理作出了规定。

《隐私、政府联络与披露》防止了未经授权获取和使用个人信息（比如姓名、社会保障号码、纳税信息）的行为。IRS 相关机构将会辨别并移除对个人可辨识信息的威胁，提高公民对于危及个人信息犯罪活动的防患意识。《隐私、政府联络与披露》同时也指引了 IRS 隐私和信息记录政策、隐私保护指南与活动。此外，

《隐私、政府联络与披露》还保证了被其他联邦、州、当地机构使用的信息系统符合保护个人纳税信息不被未经授权使用、抹除或修改的最高标准。

① Susan L. Paul and Bill Brockner. Disclosure, FOIA and The Privacy Act. Privacy act—agencies must meet conditions, P63.

② Susan L. Paul and Bill Brockner, Disclosure, FOIA and The Privacy Act. In Summary: Privacy and Disclosure—A delicate Balance, P64.

③ Parneil, Archie W. Jr.(1979).The Internal Revenue Manual: Its Utility and Legal Effect. The Tax Lawyer. 32(5):687.

④ Part 10. Security, Privacy and Assurance Chapter 5. Privacy and Information Protection Section 1. Privacy Policy (10.5.1 Privacy Policy).

⑤ 参考美国国家税务局官方网站内容：https://www.irs.gov/irm/part10/irm_10-005-001.html.

⑥ 参见美国国家税务局官方网站内容：<https://www.irs.gov/uac/privacy-governmental-liaison-and-disclosure-at-a-glance>.



2. 关键的隐私定义

IRM 中的“关键的隐私定义”对若干隐私概念进行了定义，包括以下概念：

(1) 敏感但非保密资料

敏感但非保密资料是指下列信息：如果该信息遗失、被盗、被误用或者未经授权地被使用、修改，可能会对国家利益或者联邦项目的运行（包括 IRS 的运作）或者对个人的隐私造成不利影响。敏感但非保密资料包括但不限于以下内容：纳税人资料（联邦纳税信息）、受保护的健康信息、若干获取而来的信息、方法学选择的个例、系统信息、调查信息等。

(2) 个人可辨识信息

个人可辨识信息是指能被用于辨别或者调查个人身份的信息，比如姓名、社会保障号码、出生日期、出生地点、生物信息记录；或者与个人相关联的信息，比如医疗健康、教育、经济、雇佣信息。

(3) 纳税人资料

纳税人资料与纳税人申报表以及申报信息有关，此类信息受到保护以防未经授权而被使用。法律定义申报信息是指 IRS 掌握的关于纳税申报表的任何信息，该信息包括但不限于纳税人的身份信息；所得收入、抵扣和减免；资产或者净资产；纳税义务（无论 IRS 曾经是否调查或者检查该纳税申报）。

3. 关键的隐私观念——IRS 的隐私原则

社会公众信任 IRS 及其雇员对纳税人的隐私和纳税信息的保护，为了不负众望，IRS 要求其雇员须公平、真诚、尊重地对待每一个纳税人，保护其隐私权。因此，IRS 及其雇员须遵循以下隐私原则：

(1) 负责任。IRS 及其雇员均有义务和责任切实对隐私进行保护。

(2) 目的限制。个人可辨识信息仅仅在与 IRS 的法定目的、税收管理或其他授权目的的相关联且有必要的情形下进行收集和使用。

(3) 最小化信息收集、使用、保存及披露。对个人可辨识信息的收集、使用、保存及披露，应根据特定的目的被限制在最小的必要性内。

(4) 公开与同意。IRS 必须告知当事人其个人可辨识信息将被收集、使用、保存及披露，并且征得当事人的同意。

(5) 高度机密性。个人可辨识信息仅仅会被基于

官方职责收集信息的已授权人进行使用或披露。

(6) 安全性。合适的管理性、技术性的防护措施将会保护个人信息免受未经授权的收集和使用。

(7) 资料质量。资料质量对个人可辨识信息的准确性、完整性和及时性提出了要求。信息将会在可实际操作的最大程度内，直接从信息相关的当事人处收集。

(8) 确认与告知。所有关于个人的信息将会与个人进行确认，个人将会在被采取最终措施之前在最大可能的程度下被告知。

(9) 使用、修改和纠正。个人将能够使用或者改正其个人可辨识信息，应该在最大限度内允许个人这样做。

(10) 隐私意识与培训。IRS 雇员将会接受如何对敏感但非保密资料（包括个人可辨识信息）采取恰当措施的培训。

五、《美国税法典》对 IRS 向第三方披露信息的限制

《美国税法典》第 6103(a) 条之规定，IRS 保有的纳税申报信息必须保密，除非得到《美国税法典》相关条款的授权，任何美国行政官员都不得任意披露涉税信息。该条款以原则性规定的方式表明 IRS 对其本身收集的税务信息负有保密义务。

《美国税法典》第 6103(b)(2) 条之规定，“纳税申报信息”包括纳税人身份信息；有关纳税人的收入、支出、税务扣除、免税、税收减免、资产、负债、净值、税务负担、税收扣缴等信息以及其他任何依法律规定确定纳税人税务责任的信息。

《美国税法典》将 IRS 的信息披露行为分为两类：未经批准的披露（unauthorized disclosure）和经批准的披露（authorized disclosure）。未经批准的披露是指在没有得到法律明确授权的情况下，IRS 不得向第三方披露有关纳税人的信息，包括 IRS 也受到约束。IRS 行政官员不得任意查询纳税申报信息。《美国税法典》第 7431 条之规定，如果美国行政官员因故意或者过失不当地审查或披露了纳税申报信息，纳税人可以提起民事赔偿诉讼，行政官员可能因此受到刑事处罚。

《美国税法典》6103(c) 到 (o) 条规定了经批准的披露的情形，IRS 官员基于履行职责的需要可以披露自己掌握的纳税申报信息。例如，《美国税法典》第 6103(h)



(1) 条规定，如果美国财政部基于税务管理的目的要求 IRS 披露相关信息，其可予以披露。《美国税法典》第 6103(b)(4) 条对税务管理进行了定义：

(1) 为了执行和适用美国税法或相关立法以及税收公约所需的各类行政管理行为；

(2) 制定或完善联邦税收政策；

(3) 根据法律法规或公约进行税务评估、征税、税收执行、诉讼、公告、统计等。

由此可以看出，美国财政部官员出于监督 IRS 运

作、与 IRS 合作制定政策以及协助其执行《美国税法典》的需要，纳税申报信息的披露是获得允许的。

六、结语

税务机关掌握纳税人的个人收入和财产信息，对于以自然人为课税主体的税种征管特别关键，但期间涉及到信息权与隐私权的法律冲突，实在需要法律的平衡。美国税收立法与执法的经验对于我国建立个人收入和财产信息系统具有相当的借鉴意义。🌐

Collection and Restriction of Individual Income and Property Information by Tax Authorities in USA

Xiaoqiang Yang & Yumei Wu

Abstract: It is a critical matter for tax authorities to follow up every taxpayer's individual information on revenue and properties. IRS is good at reaching the aim through the social credit system and the information disclosed by the third parties. According to the American experience, it is important to keep a balance between the government's right to know and the taxpayer's right to keep privacy. This paper intends to introduce some related systems, such as collecting and holding individual income and property information by the United States tax authorities, so as to provide enlightenment for the establishment of individual income and property information system in China.

Key words: IRS Individual information Privacy

责任编辑：高仲芳

简讯

第四届“国际税法前沿论坛”在厦门举行

2017年7月16日，由厦门大学法学院、厦门大学国际税法与比较税制研究中心联合主办的“第四届国际税法前沿论坛”在厦门大学举行，论坛主题为“多边税收合作背景下涉税信息统一申报标准(CRS)各国实践之比较”。参加此次论坛的有来自中国国际税收研究会、厦门大学法学院、上海交通大学凯原法学院、香港中文大学、维也纳经济大学等境内外高校、科研机构的学术界代表，以及税务系统、律师事务所、会计师事务所和税务师事务所的实务界代表，共计80余人。

论坛由厦门大学法学院副院长朱炎生教授主持。中国国际税收研究会副会长、国家税务总局原副局长张志勇做了题为“多边税收征管合作的新时代”的报告。他表示，随着CRS的不断开展，情报交换

的合作已经进入了新的时代。我国在开展CRS的过程中，既有机遇，也具挑战。本次论坛围绕多边税收合作与涉税信息共享、涉税信息共享的挑战及其应对、涉税信息统一申报标准的实践进行了探讨。各报告人前沿的学术观点与丰富的实践经验令人耳目一新，期间穿插的讨论环节精彩纷呈。厦门大学法学院廖益新教授作总结发言，他希望通过学术界和实务界的有效沟通、交流，对CRS在中国的落实问题起到辅助作用，更希望每年一度的“国际税法前沿论坛”的开展能使中国的国际税收制度研究继续向前迈进。🌐

周 优/文

责任编辑：李 业



间接转让中国应税财产 相关税务处理的思考

陈 展 (毕马威企业咨询有限公司 浙江 杭州 310016)



中国作为世界上最大的发展中国家,近二三十年来一直保持中高速的稳定增长,众多外资通过持有境内财产分享了中国经济发展的红利。为了降低交易过程的税负、使退出程序便利化,很多交易搭建了含中间层公司的离岸架构,外资退出时直接转让中间层公司股权,间接实现了转让中国境内应税财产,人为将所得来源地转换成中间层公司所在地,逃避了在境内的缴税义务。

对于这种避税模式,中国税务部门重拳出击,出台了《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函[2009]698号)(以下简称698号文),首次明确了中国作为间接来源地,对滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权,且不具有合理商业目的的交易有征税权。698号文借鉴了发达国家一般反避税制度,维护了中国作为价值创造地的税收主

权,打击了税基侵蚀筹划,是中国税务机关在反避税领域迈出的重要一步。698号文对间接股权转让的税收处理采用了“穿透法”,当间接股权交易被判定为滥用组织形式等安排,且不具有合理商业目的,用作税收安排的境外中间层公司将被否定。“穿透法”类似于公司法中的法人人格否认制度,是专对导管公司判断的设计,其对导管公司的典型性要求较高,适用范围相对狭窄。

随着全球对打击税基侵蚀和利润转移(BEPS)的关注度不断提升,中国维护价值创造地的税收主权、加强间接股权转让等交易的征管力度不断加大。针对698号文在执行中遇到的一些问题,国家税务总局适时出台了《关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2015年第7号)(以下简称7号公告)以及《国家税务总局关于非居民企



业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》的解读(以下简称解读)。一方面,7号公告不再延续“穿透法”的思路,而是将间接转让交易重新定性为直接转让交易从而确认征税权,弥补了“穿透法”适用范围狭窄的不足;另一方面,7号公告更加谨慎地适用了实质重于形式原则和合理商业目的原则,要求从多个因素对交易整体安排和所有要素进行综合分析判断,创造性地引入可替代性测试。由于合理商业目的和经济实质的判定带有较强主观性,7号公告还增加了“黑港”和“安全港”条款,增强了7号公告的可操作性,提高了纳税遵从的确定性和基层税务机关执法的确定性,很好地兼顾了税收法定原则和效率原则。7号公告自公布以来,全国各地自行申报的间接股权转让案件比之前大幅增加,非居民对于间接股权转让的纳税遵从度显著提升。然而,7号公告在实践操作中还存在一些待明确问题。

一、合理商业目的的判定

根据《一般反避税管理办法》(试行)(国家税务总局令第32号),税务机关可以对企业实施的不具有合理商业目的而获取税收利益的避税安排,进行特别纳税调整。所谓避税安排,必要条件之一即以获取税收利益为惟一目的或者主要目的。对于“惟一目的或者主要目的”的判定,具有很大的主观性,实践中往往造成巨大的税企分歧。英国上议院曾确定了拉姆齐原则(Ramsay Principle),不能仅因一项交易产生了减少或推迟纳税的结果,就判定其“不具有合理商业目的”,除非经过测试发现,该项交易从头开始就是为了避税而安排,在完成交易之后,没有实现其他的商业目标。

7号公告也注意到这个问题,引入了可替代性测试。可替代性测试起源于澳大利亚1981年的《所得税评估法》,该法规定,税务机关应适用可替代性测试来判断交易行为是否具有合理商业目的。7号公告要求考虑市场准入、交易审查、交易合规和交易目标等多种商业和非商业因素,从直接转让交易与间接转让交易间的可替代性进行分析,判定间接交易是否存在合理商业

实质。如果间接股权转让交易完全可以通过直接转让达到类似目的,那么可以认为该交易是为了获取税收利益而故意设计的;反之,则认为该交易具有一定的合理商业目的。实践中,中国对某些行业设置了准入门槛,对某些交易也会有比较严格的审查,这类间接转让交易一定程度上具有合理性。另外,作为小股东的股权转让方,其在交易架构方面缺乏话语权,直接转让根本无法实现,税务机关对小股东间接转让交易进行重新定性时,应该更加谨慎。

二、关于协定“安全港”的适用

根据7号公告第五条(业界称之为安全港规定)第二款,假设非居民企业直接持有并转让中国应税财产,按照税收协定或安排在中国可以免于缴纳企业所得税,该间接转让交易则不适用重新定性。例如,新加坡A公司通过开曼群岛B公司持有中国境内公司股权,新加坡A公司对开曼群岛B公司的持股比例为25%,开曼群岛B公司持有中国境内公司80%的股权。适用安全港条款时,就存在两个困惑。

(一) 应该适用哪个协定?

适用《中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》(以下简称中新协定)还是《中华人民共和国政府和开曼群岛政府关于税收情报交换的协定》^①?笔者认为应该适用中新协定。按照7号公告的逻辑,非居民企业间接转让中国应税财产,该交易也可以通过直接转让的形式完成,如果按照协定中国对直接转让交易原本就没有征税权,那就给该交易贴上“免检”标签,不再进行合理商业目的的判定。新加坡A公司通过间接转让开曼群岛B公司股权,转让了境内公司股权,可重新定性为新加坡A公司直接转让境内公司股权,对于该笔财产收益,新加坡为居民国,中国为来源国,理应适用中新协定。

(二) 应该参照哪个持股比例?

根据中新协定第十三条第五款之规定,新加坡公司持股境内公司超过25%的比例,中国对该笔财产转让收益有征税权;反之,中国不应征税。新加坡A公

① 中国与开曼群岛尚未签定避免双重征税和防止偷漏税的协定。



司持有开曼群岛 B 公司 25% 的股权，开曼群岛 B 公司持有境内公司 80% 的股权，通过折算新加坡 A 公司持有境内公司 20% 的股权，适用安全港规定时，应该以上述哪个持股比例为准？笔者更倾向于适用中间层公司对境内公司的持股比例，即以 80% 为准，判定该交易不适用安全港。理由有二：第一，非居民企业转让中国境内公司股权，在境内构成纳税义务，从境内被转让的公司角度来看，其被转让的股权比例为 80%。第二，安全港规则的政策初衷是为了提高行政效率，增加确定性，因此划定一个绝对安全的范围，将部分交易排除在调整范围之外，所以安全港的适用范围应该还是比较窄的。如果按照折算的持股比例，很多实际转让股权的小股东，都会被纳入到安全港范畴，这样就不符合设立安全港的初衷。小股东间接转让交易是否征税，应该回到 7 号公告第三条，以多个因素包括可替代性测试来综合考量合理商业目的，而不是在安全港规则下直接排除。

三、“黑港”各个指标的计算

7 号公告第四条规定（业界称之为“黑港”），交易若同时符合四个比较极端的指标，则直接判定不具有合理商业目的，应当重新定性。这四个指标包括股权价值占比、收入或资产占比、中间层的职能风险和境内外税负情况，对于这四个指标的口径，笔者是这样理解的：

（一）股权价值占比。根据 7 号公告及解释，股权价值占比是指境内资产的价值占整个境外企业股权价值的比重。关于这个指标的计算，笔者认为应该适用公允价值。分母是整个被转让股权净资产的公允价，一般就是间接转让交易对价，关联方非公允交易除外。与之相对应的，分子应该是被转让境内股权净资产的公允价。

（二）收入或资产占比。1. 收入指标是指境内资产的收入占整个被转让资产的收入，分子是境内资产的营业收入，分母是被转让资产的合并营业收入。需要注意的是，应在反避税视角下重新审视中间层公司的功能风险，合理划分境内外营业收入。比如，中国境内公司将产品销售给中间层，然后再销售给最终客户，有可能通过转让定价将大量的利润堆积在中间层。需要先运用反避税手段调整收入，按合理方法调高中国

境内的销售价格，用调整后的营业收入计算收入占比。

2. 资产占比指标。关于该指标有两种意见。一种意见认为应该按照资产负债表上的总资产账面价值来计算；另一种意见是按照总资产的公允价值计算。笔者认为第二个口径更加接近真实状况，按照账面价值，长期股权投资的核算方法有成本法和权益法，但无论是按照成本法，还是权益法计算，都是属于会计核算方法，不一定能真实地反映资产价值。如果按照第二种意见，分子是境内股权总资产的公允价值，分母是被转让标的总资产的公允价值，能比较真实地反映交易本质。股权价值占比衡量的是净资产公允价占比，资产占比衡量的是总资产（不含现金）公允价占比，两者略有区别。当然，出于效率考虑，运用账面价值初步判断资产占比是可行的。

（三）中间层履行的功能和承担的风险有限。7 号公告及解释对“有限”的界定比较模糊，实际操作中，可以将中间层的职能与整个被转让资产的功能进行比较。例如，中国公司的销售是面向全球的，中间层的销售只针对某一个地区。那么即使承认中间层具有销售功能，但是它的销售功能相对来说极为有限。

（四）境外缴税情况。根据 7 号公告及解释，境外应缴税情况要考虑股权转让方在其居民国应缴税情况和被转让方所在地应缴税情况，并将其与在中国应缴税数额比较，笔者认为这样的提法有待进一步完善。中国缴税情况只考虑来源地缴税情况，境外缴税情况则考虑了来源地缴税情况和居民国缴税情况，势必会造成中国缴税金额明显小于境外缴税金额，该条“黑港”标准无法成就。正确的理解应该是境外缴税情况包含转让方所在国和被转让股权所在国的缴税金额，与直接转让交易在中国的应缴税款和转让方所在国抵免后的缴税金额比较。🌐

参考文献：

- [1] 欧阳天健. 非居民企业间接股权转让反避税法律问题研究 [J]. 商丘师范学院学报, 2015, (7).
- [2] 刘朝霞. 我国非居民企业股权转让所得税制度研究 [D]. 河北经贸大学, 2015.

责任编辑：高仲芳



法国税收风险管理中的信息技术应用

沈峰* (苏州市国家税务局 江苏 苏州 215002)

法国财政总署(DGFIP)是2008年由法国税务总署(DGI)和公共会计总署(DGCP)合并成立的,由税务部、公共会计部和其他部门组成。信息技术部门直接隶属于DGFIP。信息技术的广泛运用,使法国的纳税服务和税收征管工作效率显著提升。DGFIP的雇员已从2008年的14.4万人逐步减少到2016年的10.65万人。法国企业纳税人普遍采用网上申报方式,2017年开始年收入高于19 000欧元的个人纳税人也必须在网上申报。法国在税收征管中重点运用风险管理理念,整合信息系统,优化风险模型,强化信息质量。法国税收风险管理中的信息技术应用尤其值得学习借鉴。

一、法国税收风险管理中信息系统和技术模型应用

(一) 基础信息系统整合

法国税制体系中有增值税、公司所得税、个人所得税、不动产税等多个税种,多个税收管理软件相互之间并不统一。法国税务部门可以使用的独立基础信息系统主要有:

1. 个人所得税系统:除包含税收收入信息外,纳税人的年龄、住址、婚姻情况等信息均记录在该系统内。
2. 企业经营户系统:记录工商户的经营状况、会计信息和企业纳税申报表等信息。
3. 银行账户信息库系统:记录个人或工商户的银行开户、销户、地址等信息。若个人在国外有银行账户,需通过个人所得税申报才能体现。因此,法国正在积极筹建国际数据交流系统。例如目前与美国合作,双方充分交换纳税人账户信息。欧洲范围内,德国人在法国的银行账户,法国会及时通知德国相关账户情况。
4. 地区间增值税系统:税务与海关的合作系统,

所有申报出口信息统一记录在内,方便税务部门获取。

5. 居民股份信息系统:法国居民在公司的股份情况,均被记录在该数据库。
6. 不动产数据库系统:国内买卖不动产的协议合同集中在该数据库。

DGFIP信息技术部门研究发现各基础信息系统之间标准不一,使得信息交流不够顺畅。因此,他们积极进行纳税人基础信息系统的统一整合。这项基础信息系统整合工作还在进行中,但初步成效已经显现,纳税人的数据信息基本可以按照统一标准导入各种税收风险分析系统中,然后再进一步深入地挖掘利用,为法国税收风险管理的深入开展奠定了坚实的信息系统基础。

(二) 通用风险分析系统

法国税收风险管理中,使用最多的是SIRIUS系统。这是一种通用的税收风险分析系统,最新的SIRIUS PRO系统于2012年投入使用,包括以下模块:

1. 基本情况分析:这是关于纳税人的具体税收概况分析,通过该模块可以了解企业的税务类型、资质能力、营业额等情况。同时,还可以查看以往稽查的历史信息、不同种类的税收减免清单、各税种的税收优惠等信息。
2. 指标清单:经税收分析人员和信息技术人员合作,SIRIUS PRO系统内已经开发设定好约有50个税收指标,并且指标数量还在持续增加。纳税人的具体税收数据信息被导入后,可以自动计算出税收指标的数值并进行打分。
3. 文件综合分析:例如可以将每个月的增值税申报数据调出生成一张表,或将多年度的所得税缴税记录生成一张表,然后结合财务会计层面的分析,计算出财务比例、附加值等技术分析指标。

* 作者沈峰系全国税务领军人才研修班(第二批)风险评估方向学员。



4. 自定义模块：这是税收风险管理部门自行研究运用的系统模块，例如大企业纳税办公室（DGE）的税务分析小组有相关权限。

需要说明的是，SIRIUS PRO 系统主要是对单户企业进行税收风险分析，因为指标数量较多，所以系统并没有采用复杂的统计方法，而是采用简单相加得到最终分值。税务人员在对企业进行税收风险分析时，没有硬性规定要选哪些指标，而是结合实际情况从 SIRIUS PRO 系统中选择适用性较强的指标进行深度分析。总体来说，SIRIUS PRO 系统给税务人员提供了较为可靠的税收风险信息池，通用性较好的批量税收指标可以使税务人员初步掌握企业的税收风险情况和主要的风险指向，为深入分析识别税收风险做好充分准备。

（三）专业风险分析模型

法国税务部门深层次的税收风险管理主要是充分利用信息技术进行数据挖掘，建立专业的风险分析模型，进行更高效的税收稽查。他们运用数学思想，将纳税人分为两组集合类型：已稽查纳税人群体和未稽查纳税人群体。根据已稽查纳税人群体的风险特征建立数学模型，应用在未稽查纳税人群体，预测今后可能发生税收欺诈的概率。模型由专门办公室负责研发，办公室共有 15 名专家，其中 5 位信息技术专家，2 位税务专家、5 位数学家、3 位统计专家，大多具有博士学位。他们通力合作，主要运用数学理论建立税收专业分析模型。所有模型开发出来后必须用实践检验并进行修正，以提高模型的适用性和科学性。模型主要用于地产、制药等重点行业，其开发、测试、反馈等通常需要几个月的时间。开发专业模型通常使用 SAS 等软件，数据来源是 SIRIUS PRO 系统。

目前，法国税务部门的专业风险分析模型尚处于起步阶段，主要研发有增值税欺诈模型、集团内转让定价模型、资产清算错误模型等。以增值税欺诈模型为例，根据已稽查企业集合，放进增值税欺诈企业，列入年份、营业额、员工数、主管人员、利润额等信息，将相关信息设为变量，根据变量的分值利用数学模型预测每个变量在未稽查群体中的概率。现阶段已研发出 6 个专业模型，主要用于大区和省级中小企业的税收风险评估，未来可能会用于评判大企业欺诈舞弊概率。法国税务部门对于专业模型的研发比较严谨，认

为应充分运用大数据，样本数量必须足够多，要有几千或几万家企业样本才能进行科学预测，因此模型样本为全国已稽查企业。他们每年做 50 000 多个深入稽查，为模型研发提供了较好的样本基础。

另外，DGFIP2016 年成立了税收选案委员会，统筹管理税收风险选案。税收选案委员会选择税收风险度比较高的企业或个人纳税人，开展税务稽查等行动。它属于决策机构，包括稽查代表和选案代表。委员会确定选案大方向，选案部门与稽查部门联合开展工作，既有每月常规性例会，也有临时性会议，会议内容涉及税收风险分析和数据挖掘质量。税收风险分析与应对管理联动，共同提高工作效率和质量。

二、法国税收风险管理中税收信息情报的调研挖掘

（一）国家税收调研

DGFIP 设有专门的国家税收调研部（DNEF），主要负责开展税收信息情报的调查研究工作。该部门约有 200 多人，由 24 个大队组成。其中 14 个大队可以和警察一起进行现场搜查，审问嫌疑人员，但前提是获得法官的允许。3 个快速行动大队，主要与海关合作，负责对增值税欺诈的调查工作。7 个调研大队不负责外勤，主要了解行业经济情况，帮助其他大队开展税务稽查工作。DNEF 主要在税收稽查规划阶段开展工作，在稽查大队下企业前根据规划有目的地进行税收信息情报调查。2010 年，法国还启动了税务警察计划，DGFIP 培训了 50 名专业警察，为税务稽查提供相关帮助。DNEF 卓有成效的工作实现了法国税务稽查“兵马未动、情报先行”，稽查大队到企业稽查时，已充分掌握企业相关信息，稽查工作的效率和质量得到有效保证。

（二）税收情报交换

国内层面，DGFIP 与诸如法院、社保、警察等部门开展充分的信息交换，各部门之间信息交换均有法律规定。例如银行账户资料表就由税务机关掌握，所有法国银行均应向税务部门报告客户账户存款等情况。法院会将审判结果传给税务机关。社保部门定期将个人信息传给税务部门。同时，法国企业每年有义务主动向税务机关提供每个雇员的信息。所以个人收到报税单时，税务部门已将部分信息填好。



国际层面，法国与欧盟以及世界其他国家开展广泛的国际税收情报交换。法国已就 BEPS 相关成果诸如国别报告等进行相关立法，工作重点并非单纯的情报交换，而是将交换获得的情报放在纳税申报表等资料中，以便更好地被税务人员利用。欧盟正在试图建立共同税收情报交换组织，第一步是 2017 年在欧盟层面开展工作，各成员国建立情报交换平台，然后将情报汇总到欧盟；第二步是欧盟层面获得的多边税收情报，例如国别报告（CBC）、统一报告标准（CRS）、欧盟裁定系统等信息，反馈到各国信息系统。未来在欧盟内部，个人收入信息将有望每年进行自动交换。

DGFIP 为税务人员提供了大量培训，以便其掌握和利用这些信息系统。税务部门拥有充分的税收信息后，可不再要求纳税人提供。依靠充足的税收信息税收风险分析更加精准，税收稽查工作更有成效。DGFIP 认为稽查选案时可能因数据或指标问题导致准确性出现偏差，通常稽查后纳税人补缴的税款若在 10 000 欧元以下，则被认为选案不准确，要尽可能避免这种情况出现。选案准确率的目标是补缴税款超过 10 000 欧元的案件占总选案数的 85%—90%，现实中已达到 80% 以上，这意味着法国税务部门的税收信息情报应用和风险分析识别准确性已达到较高水平。

三、法国税收风险管理中信息技术运用的借鉴启示

（一）税收基础信息系统的整合是信息化发展的根基

法国税收管理中有很多基础信息系统，它们随着法国税收征管的需要发展起来，虽然实用但比较杂乱，不利于税收管理服务的发展。因此，法国税务部门积极采用“数据仓库”理念，致力于整合基础信息系统，统一标准，优化接口，使数据信息的交互对接变得更为畅通便捷，在税收风险管理中 SIRIUS 系统可以方便地获取相关数据信息，为税收数据情报的挖掘利用奠定坚实基础。相比之下，我国税务信息化建设并不落后于发达国家，但信息系统利用效率不高。因此，我国税务部门积极研究推出“金税三期”系统，统一标准，整合资源，更加高效地为税收管理服务提供技术支撑。这与法国税务部门的信息化发展思路颇为一致。实际工作中，我们不必刻意追求基础信息系统如何先进，而应重点关注系统的稳定性和安全性。基础信息

系统统一完善后，积极研发对接“数据仓库”的通用税收风险分析系统，为广大税务人员提供企业基本税收风险情况，以便更深入地开展税收风险分析识别和应对处理。基础信息系统的整合完善是税收信息化发展的关键。

（二）数据信息质量是税收风险管理的重要保证

法国设有 DNEF，积极开展税收信息情报的调查工作。同时，法国税务部门积极与国内其他政府部门、欧盟以及其他国家开展充分的税收情报交换。这些高质量的税收数据信息为税收风险管理提供了优质原材料，再配以科学合理的方法和技术，就可以精准地发现税收风险问题。我国在税收风险管理中所获得的数据信息的质量有待进一步提高。例如纳税申报表等资料，中小企业填报的不容易比对验证的诸如资产负债、水电气能耗等数据，这些数据信息在未经验证的情况下用于税收风险分析，结果可能失之毫厘谬以千里。因此，税收风险管理必须高度重视数据质量。

（三）税收风险分析模型务求科学精准

法国税务部门积极研发税收风险专业模型，其突出理念是模型贵在精而不在多，务求科学精准。我国很多省市局和区县局税务机关都在研发税收模型，但质量参差不齐、效果差强人意，主要原因是很多研发人员缺乏足够的税收和数学专业知识。同时，数理统计要求的大样本很难做到，部分模型的样本甚至只有几十家企业，且个体差异较大，加之采用绝对平均值等初级方法寻找风险特征，指标的准确性较为有限。因此，我们可以学习法国税务部门，安排精兵强将，坚持严谨态度，采用科学方法，研发精准可靠的税收风险分析专业模型，稳步提高税收风险分析的技术水平。

（四）法律制度是税收信息化发展的重要保障

法国对于税收信息化发展制定有很多法律法规，税收信息交换是强制义务，税务部门在管理中拥有充分的沟通权力，可以要求纳税人和相关企业或个人提供完整的税收信息，甚至可以与执法部门合作调查。我国税收信息化发展法律保障不足，政府各部门之间税收信息交换和国际税收情报交换尚缺乏系统规范的法律法规。因此，建议借《中华人民共和国税收征收管理法》修订等时机，完善税收信息相关法规制度，更好地为税收现代化发展保驾护航。🌐

责任编辑：高仲芳

欢迎订阅：《中国税务》《税务研究》《国际税收》及电子版

▼一、“三刊”简介

《中国税务》《税务研究》《国际税收》均为国内外公开发行业。

《中国税务》月刊是国家税务总局主管、中国税务杂志社主办的国内发行量较大的财经类期刊，是我国目前最权威的税收专业性期刊。《中国税务》先后入选“中国期刊方阵”最高层次“双高”期刊行列、国家新闻出版广电总局“百强报刊”等。《中国税务》透视涉税热点，普及税法知识，解读税收政策，报道税务工作，剖析涉税案例，反映税企诉求，充分发挥税收宣传的主渠道、主阵地作用，适合广大纳税人订阅。《中国税务》为大16开本，80页；邮发代号：80—291。

《税务研究》月刊是由国家税务总局主管的中国税务学会会刊，被公认为是财税学界最具影响力的核心期刊之一。《税务研究》始终坚持党的宣传方针和正确的舆论导向，紧紧围绕税收中心工作，广视角、多层次地进行税收理论和政策研究，突出对重大经济税收问题、具体案例和实务操作的探讨，为推动税收改革与发展提供强大的理论指导和智力支持。《税务研究》为大16开本，128页；邮发代号：80—292。

《国际税收》月刊是国家税务总局主管的中国国际税收研究会会刊，是国内唯一一家国际税收方面的权威性期刊，秉承向中国传播国际税收、向世界宣传中国税收的办刊方针，致力于将最权威的国际税收理论成果、最新的国际税收资讯、外国税制和管理的最新经验与探索及时介绍给国内；将中国改革开放进程中波澜壮阔的税制改革、日新月异的征管成就、丰富多彩的税收工作全面展现给国外。《国际税收》是全国中文财政类核心期刊，曾荣获国家期刊奖百种重点期刊称号。《国际税收》为大16开本，80页；邮发代号：80—722。

▼二、订阅办法

1. 银行汇款订阅：请订户将刊款直接汇入我社银行账户并将订阅信息传真或发送至邮箱（见订阅热线）。

2. 请订户用手机扫描此订单二维码进行订阅。

3. 登录：中国税务网（www.ctax.org.cn）按提示办理订阅。

《中国税务》《税务研究》《国际税收》及“三刊”电子版征订发行均由中国税务杂志社发行部办理，详情请拨打订阅热线咨询。

▼三、银行汇款

户名：中国税务杂志社 账号：11001028100059008888

开户行：中国建设银行北京长安支行

网银开户行：中国建设银行北京长安支行营业部

联行号：105100012026

▼四、订阅热线

冀、蒙、川 010-63886762、63541760 邮箱 wht@ctax.org.cn

黑、浙、苏 010-63886760 邮箱 lyf@ctax.org.cn

辽、陕 010-63886761、63543735 邮箱 rl@ctax.org.cn

皖、鲁 010-63886764、63541760 邮箱 haojia@ctax.org.cn

赣、豫 010-63886763、63543735 邮箱 asy720@sohu.com

以上省请传真 010-63568112

晋、沪、藏、甘、青、吉 010-63566045 邮箱 hxx@ctax.org.cn

鄂、琼、桂、黔、滇 010-63886769 邮箱 fx@ctax.org.cn

京、津、粤、宁 010-63886768 邮箱 wangcao121292@163.com

闽、渝、湘、新 010-63886770 邮箱 dl@ctax.org.cn

以上省请传真 010-63568113

▼五、“三刊”电子版服

务热线：

中国税务杂志社网络信

息部 010-63886786

▼六、中国税务杂志社地

址：

北京市丰台区广安路9号

院国投财富广场1号楼9

层、10层 邮编 100055

不按整年度订阅、跨年度

订阅、合订本、光盘，详

询 010-68165721（北京

金税图书发行有限责任

公司）



欢迎投稿：

《国际税收》杂志相关栏目编辑及电子信箱：

王平	财税观察 税收实务	wangping@ctax.org.cn
赵薇薇	跨境税收 “走出去” 税收	zww98306@263.net
周优	各国税收纵横 随笔·漫谈 政策透视	yoyopiggy@hotmail.com
高阳	研究探索 国际税事评说	waxtts@hotmail.com
高仲芳	港澳台税收 案例点评 国际税讯	285170959@qq.com

《国际税收》编辑部公共邮箱：gjss@ctax.org.cn



关税法律责任的国际比较 与中国关税法立法*

刘奇超（上海市浦东新区国家（地方）税务局 上海 200122）

杨左涛（海关总署政策法规司 北京 100730）

施正文（中国政法大学财税法研究中心 北京 100088）

郭颖超（全国人大常委会办公厅人事局 北京 100805）

十八届四中全会指出：“法律的生命力在于实施，法律的权威也在于实施”。而法律责任作为关税法律实施的保障机制和关税法实现的必要组成部分，其内容不仅涵盖了权利（力）、义务、责任的配置问题，更浸润着权力制衡、公平平等、程序正义、责罚相当等价值追求与社会关切，在立法中必须高度重视、认真研究解决。

一、关税法律责任的理论比较与架构廓清

关税法律责任的规范构造，依赖于理论上对法律责任的解构，通过回应“为什么要承担责任”“何种情况下应承担”“如何实现责任”等问题，形成“归责基础——构成要件——追责机制”的完整逻辑体系后，方能界明具体法律责任形式。

从学理概念上看，国内外法理界对法律责任的认识存在处罚论、后果论、责任论、义务论、新义务论等不同观点，其中“新义务论”将法律责任理解为由于侵犯法定权利或违反法定义务而引起的、由专门国家机关认定并归结于法律关系的有责主体的、带有直接强制性的义务，即由于违反第一性法定义务而招致

的第二性义务。^①该观点清晰地界明了权利、义务、责任的关系，反映出法律责任的产生机理，我们认为较为妥当。

从构成要件上看，关税法律责任必须具备四个构成要件：（一）行为人必须有关税违法行为（不履行法定义务的行为）。例如，日本、德国、我国台湾地区等均规定，认定偷税行为不仅要有伪装及其他的不当行为，且必须造成不缴、少缴税款或谋取不合理的税收优惠等结果为条件。（二）行为人必须具有责任能力。区分“违法主体”与“责任主体”，对于是否追究行为人的责任、责任的转继、处罚对象的确定、法人的责任问题等具有重要意义。（三）行为人在主观上有过错（包括故意和过失）。这种区分在追究关税刑事责任中意义重大，但在追究关税行政责任中，除了少数情况（如逃税须为故意）以外，一般不太对过错再作出区分，甚至较普遍实行过错推定原则。但基于故意与过失在主观恶性上的差异，处罚程度应有所不同。（四）违法行为产生了损害后果，并且两者之间存在因果关系。^②

从责任类型上看，关税法律责任可分为关税行政责任、关税刑事责任、关税民事责任。^③因税法多为

* 本文是世界银行“中国关税立法国际比较研究”项目、财政部“关税立法国际比较研究”项目、海关总署国际司“欧盟海关法翻译与比较研究工作”项目、上海市教委2016年度“晨光计划”项目“丝绸之路经济带贸易畅通法律机制构建研究——基于海关国际合作视角”（项目编号：16CG68）、中国政法大学校级人文社会科学研究项目“中欧关税立法比较与借鉴研究”（批准号：15ZFZ82008）和中央财经大学“中国财政发展协同创新中心”项目的阶段性研究成果。

① 张文显：《法哲学通论》[M]，沈阳：辽宁人民出版社，2009.287-289。

② 施正文：《税法要论》[M]，北京：中国税务出版社，2007.468-470。

③ 有学者认为法律责任类型还应包括关税违宪责任。



公法性规范,故税收行政责任是最主要的一种关税责任类型,其主要目的是维护关税征管秩序。相对而言,关税刑事责任是关税责任体系中最严厉的一种责任,为关税的实施提供了最后一道法律保障。而关税民事责任(关税补偿责任、关税经济责任)则适用于限期改正、补偿未缴或少缴的税款、税收利息、赔偿损失等问题。通常各国(地区)《关税法》/《海关法》针对关税法律责任问题主要有三种立法例:(一)重点规定关税行政责任(或含少量民事责任),在《刑法典》和《民法典》中分别规定关税的刑事责任和民事责任,如加拿大、澳大利亚、印度等;(二)同时规定关税的行政责任(或含少量民事责任)与刑事责任,如德国、韩国、日本、南非等;(三)同时规定关税的行政责任、刑事责任和民事责任,如美国、法国等。^①

从责任执行上看,应重点关注法律责任的免除问题。关税责任的免除(即免责)是指由于出现法定条件而全部或部分地免除关税责任,其免责条件有超过时效、不起诉、自首和立功、补救、决策裁量行为(英国、美国主张可免除国家赔偿责任)等。各国(地区)一般都有追责时效、自首免责等规定。《德国税收通则》第371条(偷漏税自首)第1款规定,实施偷漏税行为的纳税人向税务机关更正或补全了所提供的不正确或不完整的数据和材料的,或者将未申报的数据和资料补报齐全的,可免于刑事处罚。第378条(过失偷漏税)对一般偷漏税行为做出了相同的免于罚款的规定。^②我国台湾地区“关税法”第17条规定了自动报缴免罚,即纳税义务人或货物输出人于货物放行前(或后)因申报错误更正报单,如其错误事项涉及违反本法或海关缉私条例之规定,而其申请更正时尚未经海关核定应验货物、发现不符(或其申请更正时尚未经海关发现不符)或接获走私密报者,免依本法或海关缉私条例之规定处罚。自首免罚的正当化根据在于税收政策上的考虑,属于一种“必要之恶”,它有利于鼓励纳税人自首,帮助征税机关发现和开拓不知悉的税源,以借助于纳税人的协力来推进税收征收。免除处

罚能促使违法纳税人重返诚实纳税之途,同时自首所缴纳的逃漏税款,不仅可完成税收任务,也可避免因逃漏税引起的纳税人之间的不公平,这足以正当化自首免罚所带来的不利益。^③

二、关税法律责任的制度比较与政策设计: 以行政责任为例

(一) 关税违法行为的分类

通常认为,纳税主体的违法行为根据其是否与应纳税额的确定与征收直接相关,可分为违反税款征收制度的行为和违反关税管理制度的行为。违反税款征收制度的行为,是指纳税主体违反税款缴纳义务,直接侵害国家税收债权的行为,如逃税、骗税、逃避追缴欠税、抗税等。这种违法行为在《日本关税法》中包括征收附带税的各种违法行为(又叫脱税行为),如滞延税行为、过少申报行为、不申报行为、各种以隐蔽和伪装手段的逃避纳税行为等,但征收延滞税的延期纳税行为不属于税收违法。^④我国台湾地区则将这种直接导致短漏税款行为的处罚称为“漏税罚”。违反关税管理制度的行为,是指纳税主体违反有关关税登记、账簿及会计凭证管理、发票管理、接受调查等税法规定的协力义务,妨碍了国家税收确定权和征收权的正常行使,通常不以直接发生应纳税款的减少为结果要件的行为,如未按照规定办理税务登记、未依法设置或保管账簿、未按期办理纳税申报等。这种违法行为在日本叫做税收危害行为,我国台湾地区将这种不以发生短漏税款为要件的行为的处罚称为“行为罚”。^⑤

(二) 关税行政处罚的种类

从各国(地区)立法规定看,制裁纳税主体一般税收违法的主要措施是给予行政处罚(主要是罚款),其他形式还有责令限期改正、返还原物等。《欧盟海关法典》第42条(处罚的适用)规定,各成员国应当制定对违反海关法规的行为给予处罚的相关规定。此类处罚应当行之有效,裁量得当,并具有惩戒作用。

① 囿于文章篇幅原因,本文着重研究关税行政责任问题,对关税刑事责任、关税民事责任予以简述。

② 按照《欧盟海关法典》第42条(处罚的适用)规定,欧盟关税法律责任由欧盟各成员国国内法规定。

③ 陈清秀.税法总论[M].台湾:台湾地区元照出版公司,2014.689-697.

④ 日本国税中有延滞税、加算税、利息税和过怠税,而关税法中仅设有加算税和延滞税。

⑤ 施正文.税法要论[M].北京:中国税务出版社,2007.470-471.



如适用行政处罚，可主要采用下列一种或两种形式：

1. 海关当局所处的罚金，包括在适当情况下代替刑事处罚的处理方式；2. 撤销、暂停或修改有关主体持有的任何特权。《法国海关法典》第十二编（海关诉讼法）除明确对关税违法行为处以罚款外，同时规定了没收、逾期罚款和剥夺权利三种附加刑。

在追究纳税主体违法行为法律责任的制度中，日本的做法很有特色。纳税主体有不申报或申报不足的行为，用加算税的方式对其进行制裁；纳税主体不在法定纳税期限届满前完税的，对其课征延滞税；对违反税法有关间接税规定的，对其实施通告处分；对以逃税等方式违反税法的，以刑罚对其进行制裁等。其中，滞纳税、加算税等附带债务被统称为附加税，与本税一起征收，并且按构成其征收额计算基础的税额所属的税目列入国税。日本加算税是以稳定和发展申报纳税制度及征收纳税制度为目的，在申报义务和征收交纳义务未适当履行时所课征的附带税，由过少申报加算税、未申报加算税、不缴纳加算税以及重加算税四种组成，是对轻微税收违法处罚的主要形式，相当于我国的行政处罚。日本通告处分适用于间接国税犯罪案件，并且在该犯罪行为较轻微，即应处罚金或罚款时，先于刑事程序进行处罚的一种行政处分。通告处分可由海关参照《国税犯则取缔法》规定的简易程序执行，有利于节约时间和开支，对于处理反复、大量发生的轻微税收违法案件起到了积极作用。^①

此外，由于关税法与财产权联系紧密，因此，经济性的处罚形式在关税法律责任中运用得最为广泛。经济性的处罚形式可分为两种：一种是补偿性责任，纳税主体在承担法律责任时，必须缴清未缴的税款，并承担加收利息、滞纳金等的附带性的赔偿责任。另一种是惩罚性责任，主要是罚款（承担刑事责任的经济性惩罚主要为罚金）。在罚款的数额规定上，《日本关税法》规定滞延税为未纳税额按年7.3%（两个月以内）或14.6%（超过两个月）的比率计算，过少申报加算税按不缴或少缴税额的5%、10%课征，即使是对使用隐蔽或伪装手段不履行纳税义务而征收的重加算税，也只按计算基础税额的35%、40%征收，制裁成份较小。

德国在对关税违法行为给予罚款时，一般规定处多少绝对货币数额以下或者一定幅度的绝对货币数额，从而使罚款有一个最高限或最低限。《美国关税法典》第1592条（对瞒骗、重大过失或过失的处罚）规定，对于欺诈行为将处以金额不超过涉案商品国内价值的民事罚款。对于重大过失/过失，处以不超过下列金额中较少的民事罚款：1. 涉案商品的国内价值；2. 美国损失或可能损失的法定关税、税费金额的4倍或2倍。若重大过失/过失造成的违规行为不影响关税评定，则处以涉案商品应税价值的40%或20%的民事罚款。我国台湾地区对税收违法处罚处以罚款时，一般需要



^① [日]金宏子. 日本税法原理[M]. 刘多田, 等译. 北京: 中国财政经济出版社, 1989. 425-428; [日]北野弘久. 税法学原论(第四版)[M]. 陈刚, 等译. 北京: 中国检察出版社, 2001. 321, 325-326.



区分是妨碍税收管理的行为,还是直接侵害税款征收的行为。对于前者,因其不直接侵害税收债权,也不便计算对缴纳税款的影响程度,故规定罚款绝对数的区间;对逃骗税等直接侵害税收债权的行为,一般规定按不缴或少缴税款的一定倍数(通常为1倍)给予罚款。^①

(三) 关税违法行为及其行政责任

如上所述,各国(地区)立法关于关税行政责任的处罚对象与具体形式较为一致,区别主要在于立法的细化程度,现择其部分内容简示如下:

1. 纳税人。(1) 获准分期缴纳关税的纳税人在并购、解散或宣布破产时,违反应向海关关长报告缴纳关税义务的,应处100万韩元以下罚款;违反关税自报自缴义务,未向海关关长提交自行审核结果的,应处200万韩元以下罚款(《韩国关税法》第277条)。(2) 除法律另有规定外,从境外返回美国的个人应对其享受行李物品、个人用品免税待遇办理报关手续,未进行口头申报或书面报关的,应没收物品并处与物品等值的罚款(《美国关税法典》第1497条)。(3) 报关单中应当报明的项目中出现遗漏或者不准确,但不合规行为尚未影响到关税征管正确实施的,处以300欧元至3000欧元罚款(《法国海关法典》第410条)。(4) 触犯由海关负责实施的法律责任,如果此类行为的目的或者后果在于逃漏关税或其他税,除本法另有规定外,在补征税款的同时,应处不缴或少缴税款的3倍罚款(《法国海关法典》第411条)。(5) 蓄谋或轻率出具假证据,或未按规定登记记账并可能造成关税减少或者获得不正当关税优惠的,可处5000欧元以下的警告性罚款(《德国税收通则》第379条)。(6) 减免关税的进口货物,转让或变更用途时,应由原进口时的纳税义务人或现货物持有人转让或变更用途的翌日起三十日内,向原进口地海关按转让或变更用途的价格与税率补缴关税。不依规定补缴关税者,一经查出,除补缴关税外,处以应补税额一倍的罚款(我国台湾地区“关税法”第76条)。

2. 扣缴义务人。蓄谋或者轻率地不按照要求履行、不完全履行或者不及时履行扣除并缴纳代扣税的行为,可处25000欧元以下的警告性罚款(《德国税收通则》

第380条)。

3. 海关关员(海关)。任何美国官员直接或间接收取、接受或获取任何他人从有关稽查、扣押或提供情报中获利的金钱,按重罪论处,可由法院判处1万美元以下罚款,或2年以下拘役,或两罪并处,同时剥夺此后担任任何荣誉、信托或酬金性职务资格(《美国关税法典》第1620条)。

4. 其他主体。(1) 报关代理人抗拒海关行使查阅文件资料权的,除处以罚款外,还应责令其出示未经查阅的账册、证件或文件。逾期不办的,按日征收1.5欧元以上的逾期罚款。(《法国海关法典》第431条)。(2) 有关特殊关系人未在规定期限内提交调整海关估价、评定关税或征收关税所明确规定的信息或资料的,或不存在合理理由而提交错误信息或资料的,应处1亿韩元以下的罚款(《韩国关税法》第277条)。(3) 除本法另有规定外,教唆他人违反关税法律规定的,应处10000卢比以下罚款(《印度海关法》第117节)。

三、中国现行关税法律责任的问题剖析

现行《关税条例》对关税违法行为并未规定相应的法律责任,仅援引相关法律法规的处罚规定,从而使条例中的很多义务性规范、强制性规范和禁止性规范难以直接产生约束力。具体来说,当前我国关税法律责任制度上主要存在五个方面的问题:

(一) 缺乏完整的关税责任体系

《海关法》第96条规定“海关工作人员有本法第72条所列行为之一的,依法给予行政处分”,但具体给予什么行政处分未作出明确规定。而《海关工作人员处分办法》第7条则规定“违反规定进行税收征管,造成不良后果的,给予记过或者记大过处分;情节较重的,给予降级或者撤职处分;情节严重的,给予开除处分”。对于违反关税实体法的责任,如认定事实错误、适用依据错误、行政失职等行政侵权行为如何处置,办法也未明确规定。

(二) 侧重规定相对人的责任,而疏于规定海关的责任

如《关税条例》和《海关行政处罚实施条例》主

^①《南非关税法》的罚则规定同我国台湾地区类似,分为固定金额的罚款和固定百分比罚款两种形式。



要区分走私行为和违反海关监管行为(包括影响国家税款征收),构成走私的,没收走私货物、物品、走私运输工具等;有违法所得的,没收违法所得。同时,对纳税主体妨碍税收管理的,一般处(可处)以50万元以下或申报价格30%(仅针对影响国家外汇、出口退税管理的)以下的罚款,对直接侵害税款征收,一般处(可处)货物、物品价值30%以下或漏缴税款0.3-2倍的罚款,且有追缴税款、加收滞纳金等规定,但却对海关及其工作人员的违法处罚比较模糊。

(三) 关税责任的追责机制不够健全

通常因海关评定原因导致多缴税款的责任后果只能是“责令改正”,后续如何处理则付诸阙如。同时,考虑到关税税率、税则等决策调整是一项政策性和技术性极强的工作,依赖于主管部门的集体决策,这种被厉以宁先生描述为“宏观调整依赖症”的问题,造成实际损害后很难依赖传统观点进行追责。

(四) 同位阶法律规范之间冲突,或低位阶法律规范逾越高位阶法律规范所设定的权限,从而产生冲突

《海关行政处罚实施条例》第7条第3项与《海关法》第82条第1款第2项对“擅自销售”概念的界定问题,存在范围认定上的缩小。^①

(五) 不同法律规定的关税法律责任之间衔接不够,或存在制度空白

我国对危害关税管理和关税检查的行为,除了对危害发票管理的行为规定了较重的刑事责任外,尚未对违反关税登记、关税申报、关税检查但又不直接危害税收债权的行为规定刑事责任,不利于营造良好的税收秩序。

四、中国关税法立法之法律责任构建的思路与建议

法治的基础和核心是维护权利,法治的关键则是控制权利。^②只有通过法律责任对违法违规征税、逃税的行为予以严肃处理,关税法治的威严才能真正树立。基于针对关税法中每一个设定的义务,均设置相应的法律责任作为保障的立法原则,有必要在《关税法》

中设专章规定法律责任。

(一) 权利制衡:系统建构行政相对人的法律责任制度

建构行政相对人的法律责任制度,应着力解决三个问题:一是填补制度空白,确保有法可依、罚则明晰;二是降低对纳税人处罚上限,谋求关税法的严格实施;三是建立关税责任免除制度,通过纳税人的协力实现税收遵从。具体而言:

一是明确处罚的标准与幅度。1.对于妨碍税收管理的行为的处罚,可设2000元、5000元、1万元、5万元、10万元、50万元六档;同时,为限制行政处罚的自由裁量权,对同一事项处以的罚金幅度设置不宜超过两档,如处2000元以上1万元以下的罚款。2.对直接侵害税款征收的行为的处罚,可按未缴税款或少缴税款的30%、1倍或2倍幅度处罚,对于不便于评定关税应纳税额计算未缴或少缴税款的,或情节恶劣的,可按货值或物品价值的20%以下、20%以上40%以下给予处罚。为便于计征,不建议采用美国模式,即对同一事项处以“未缴税款或少缴税款的一定幅度罚款”或“货物或物品价值的一定比例罚款”之间的最低罚金。此外,条款设计还应考虑未缴或少缴行为是否构成走私或违反海关监管规定,是否没收走私货物、物品和违法所得,加处或可处罚款。

二是区分纳税人、扣缴义务人与其他主体的行政责任,重点关注申报与缴纳两个环节。前者主要区分未申报、应申报而未申报、申报后应报项目未申报、申报不实、经通知申报而拒不申报等行为;后者重点关注应缴纳而未缴纳、隐匿转移税款不缴纳、拒不缴纳等行为。

1. 纳税人。(1) 纳税人未按规定期限办理纳税申报和报送纳税资料的,由海关责令限期改正,可以处2000元以下的罚款;情节严重的,处2000元以上1万元以下的罚款。^③(2) 纳税人有下列行为之一的,由海关责令限期改正,可以处2000元以下的罚款;情节严重的,处2000元以上1万元以下的罚款:①未按规定向海关提供涉税信息和资料的;②未按规定

① 吴展.我国现行海关法律体系之立法检视[J].海关与经贸研究,2016(3):88-103.

② 漆多俊.控权:通向法治之路的关键[J].经济社会体制比较,2006(3):111-117.

③ 一般情况下,对于纳税人未按规定期限向海关申报,逾期缴纳的,征收滞纳金,纳税人、担保人超过3个月仍未缴纳,可经批准后采取强制措施(《海关法》第60条)。



办理海关登记备案、变更或者注销登记的；^①③未依据《中华人民共和国会计法》以及其他有关法律、行政法规的规定设置、编制和保管会计账簿、会计凭证、会计报表和其他会计资料的；④未按照规定将报关单证、进出口单证、合同以及与进出口业务直接有关的其他资料或者电子数据备查的。（3）纳税人运输、携带、邮寄超过合理数量的自用物品进出境未向海关申报的，由海关予以警告，责令补缴税款，可以处物品价值20%以下的罚款；构成走私行为的，没收走私物品及违法所得，并可处走私物品价值40%以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。（4）除本法另有规定外，纳税人采取下列欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款的，由海关追缴其不缴或者少缴的税款，并处不缴或者少缴纳的税款30%以上2倍以下的罚款，有违法所得的，没收违法所得；构成犯罪的，依法追究刑事责任：①进出口货物的品名、税则号列、数量、规格、价格、贸易方式、原产地、启运地、运抵地、最终目的地或者其他应当申报的项目未申报或者申报不实；②经海关通知申报而拒不申报；③伪造、变造、转移、隐匿、擅自销毁会计账簿、会计凭证或者其他相关资料；④编造虚假计税依据，转移、隐匿收入、财产；⑤骗取税收优惠；⑥法律、行政法规规定的其他逃避缴纳税款行为。

2. 扣缴义务人。（1）扣缴义务人未按照规定设置、报关扣缴税款会计凭证以及有关资料的，由海关责令限期改正，可以处2000元以下的罚款；情节严重的，处2000元以上5000元以下的罚款。^③（2）扣缴义务人未按照规定的期限向海关报送扣缴税款有关信息和资料的，由海关责令限期改正，可以处2000元以下的罚款；情节严重的，处2000元以上1万元以下的罚款。（3）扣缴义务人采取前款（上文“纳税人第四点规定”）所列手段，不缴或者少缴，由海关追缴其不缴或者少缴的税款，并处不缴或者少缴纳的税款30%以上2倍以下的罚款，有违法所得的，没收违法所得；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

3. 其他主体。（1）纳税人、扣缴义务人的开户银

行或者其他金融机构拒绝接受海关依法检查纳税人、扣缴义务人存款账户，或者拒绝执行海关作出的冻结存款或者扣缴税款的决定，或者在接到海关的书面通知后帮助纳税人、扣缴义务人转移存款，造成税款流失的，由海关处10万元以上50万元以下的罚款，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处1000元以上1万元以下的罚款。（2）网络交易平台提供者等未按照本法规定提供涉税信息的，由海关责令限期改正，逾期仍不改正的，由海关处以1万元以上10万元以下的罚款。（3）扣缴义务人应扣未扣、应收未收税款的，由海关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应缴未缴税款30%以上2倍以下的罚款。（4）未经海关依法委托征收税款的，责令退还收取的财物，依法给予处分或者行政处罚；致使他人合法权益受到损失的，依法承担赔偿责任；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

三是区分主观故意、过失行为及其害结果。1. 纳税人、扣缴义务人编制虚假计税依据但未造成不缴或者少缴税款的，由海关责令限期改正，可以处2000元以上1万元以下的罚款。2. 纳税人、扣缴义务人因过失违反关税法律、行政法规，造成未缴或者少缴税款的，海关追缴其未缴或者少缴的税款，可以处未缴或者少缴税款的30%以下的罚款；情节严重的，并处未缴或者少缴税款30%以上1倍以下的罚款。

四是区分情节程度与实际影响。1. 具有以下情形之一的，由海关责令改正；逾期仍不改正的，由海关处以2000元以上1万元以下的罚款：（1）欠税的纳税人有合并、分立情形的，在合并、分立前，未向海关报告的；（2）纳税人在减免税货物、保税货物监管期间，有合并、分立或者其他资产重组情形的，未向海关报告的；（3）纳税人、扣缴义务人欠税或者在减免税货物、保税货物监管期间，有撤销、解散、破产或者其他依法终止经营情形的，在清算前未向海关报告的；（4）海关监管货物被人民法院、行政执法部门决定处理之前，纳税人、扣缴义务人未按规定向海关报告的。2. 纳税人、扣缴义务人逃避、拒绝或者以其他方式阻挠关

① 如提供虚假资料骗取海关登记备案的，撤销其注册登记，并处30万元以下罚款（《海关行政处罚实施条例》第31条）。

② 对于符合本款规定的违反暂准进出口、保税等制度规定的关税违法行为，可归为骗取税收优惠。

③ 目前，关税法中电子商务企业、电子商务交易平台企业或物流企业可作为代收代缴义务人，但代收代缴义务人尚未发现明确情形。考虑到新兴业态的发展，我们建议在立法中不区分代收代缴还是代收代缴，统一称为“扣缴义务人”。



税检查的,由海关责令改正,可以处1万元以下的罚款;情节严重的,处1万元以上5万元以下的罚款。³纳税人、扣缴义务人自缴纳税款期限届满之日起超过3个月仍未缴纳税款的,海关依照本法采取强制执行措施追究其不缴或者少缴的税款外,可以处不缴或者少缴纳税款的30%以上1倍以下的罚款。4.纳税人、扣缴义务人欠缴应纳税款,采取转移或者隐匿财产的手段,妨碍税务机关追缴欠缴税款的,由海关追缴欠缴税款,并处欠缴税款30%以上2倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。5.以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的,除由海关追缴其拒缴的税款外,依法追究刑事责任。情节轻微,未构成犯罪的,由海关追缴其拒缴的税款,并处拒缴税款对应货值20%以上40%以下的罚款。

五是建立关税责任的减轻与免除制度。1.纳税人在关税稽查前办理修正申报并缴纳应纳税款的,不予行政处罚;但是有证据证明纳税人故意少申报的,可以处少缴纳税款50%以下的罚款。2.纳税人、扣缴义务人主动披露关税违法行为或者配合海关查处关税违法行为的,海关应当从轻或者减轻行政处罚;违法行为轻微并及时纠正,没有造成危害后果的,不予行政处罚。对主动披露并补缴税款的进出口企业、单位,海关可以减免滞纳金。3.纳税人因有特殊困难不能及时完全履行纳税义务的,经直属海关关长或者其授权的隶属海关关长批准,海关可以与纳税人达成执行协议,延期或分期缴纳,但最长不得超过12个月;纳税人采取补救措施的,可以减免加处的罚款或者滞纳金。

六是明确关税行政处罚时效与责任衔接问题。1.违反关税法律、行政法规应当给予行政处罚的行为,在5年内未被发现的,不再给予行政处罚。2.纳税人、扣缴义务人涉嫌犯罪的,海关应当依法移交司法机关追究刑事责任。

(二)控权监督:科学配置行政主体的法律责任制度

为确保海关征税权能够在法治轨道上监控和运行,需要构建全面的责任追究网络,强化关税法的权威性。一方面,应完善责任主体制度。十八届四中全会提出建立重大决策终身责任追究制度及责任倒查机制,有必要在关税政策调整机制上进行探索和推行。另一方面,应细化对海关及其工作人员的责任处罚规定,强化追责机制,将关税责任落到实处。具体而言:

一是区分行政主体违反关税征管制度的种类形式。

1.徇私舞弊、玩忽职守:(1)徇私舞弊,对依法应当移交司法机关追究刑事责任的不移交;(2)徇私舞弊或者玩忽职守,不征或者少征应征税款,致使国家税收遭受重大损失。2.滥用职权、行政侵权的:(1)查封、扣押纳税人个人及其所抚养家属维持生活必需的住房和用品;(2)滥用职权多征税款或者故意刁难纳税人、扣缴义务人;(3)与纳税人、扣缴义务人勾结,唆使或者协助纳税人、扣缴义务人违反关税法逃避缴纳税款;(4)利用职务上的便利,收受或者索取纳税人、扣缴义务人财务或者谋取其他不正当利益;(5)违反法律、行政法规的规定提前征收、延缓征收或者分期征收的。3.违反工作纪律:(1)对控告、检举税收违法违纪行为的纳税人、扣缴义务人以及其他检举人进行打击报复;(2)在征收税款或者查处税收违法案件时,未依法进行回避;(3)未依法为纳税人、扣缴义务人、检举人保密。

二是应按责任轻重明确责任对象的具体责任。

1.对其直接负责的主管人员和(或)直接责任人员给予责令改正、依法给予处分等处罚。对于具体处罚形式,建议比照《海关工作人员处分办法》,明确处分的适用情形(如对造成不良后果的,给予警告、记过或者记大过处分;情节较重的,给予降级或者撤职处分;情节严重的,给予开除处分),避免实践中多以“警告”淡化责任,难以形成惩戒和教育的法治预期。2.致使纳税人、扣缴义务人、检举人等合法权益受到损失的,依法承担赔偿责任。3.构成犯罪的,依法追究刑事责任。🌐

参考文献:

- [1] 施正文,刘奇超.论中国关税法的定位与架构[J].海关与经贸研究,2016(6):1-16.
- [2] 施正文,刘奇超.关税法立法架构的国际比较与结构分析[J].海关与经贸研究,2016(4):1-14.
- [3] 施正文,刘奇超,曹明星,苏铁.关税法立法架构的国际比较[J].国际税收,2017(1):50-55.
- [4] 刘奇超,施正文,曹明星,苏铁.关税征管制度国际比较与中国关税法立法[J].国际税收,2017(6):73-78.
- [5] 施正文.税法要论[M].北京:中国税务出版社,2007.468-472.

责任编辑:高仲芳