

# 2009 年世界税收 征收管理发展述评

霍 军 (广西壮族自治区国家税务局 广西 南宁 530022)

2009年,国际金融危机的影响继续显现,全球经济陷入战后最严重的同步滑落。为减轻经济的衰退幅度,各国相继推出经济刺激方案。这无疑扩大了各国的财政赤字。为应对公共财政恶化,各国都在减税的同时,推出全方位税收增收的主权税收管制方案。尽管各国的方法存在很大差异,但都基于一个共同的目标:强化主权税收管制,拓宽“国际”税基,以获得尽可能多的额外税收和尽可能高的国内就业水平。这些税收管制措施,对减缓各国财政恶化程度、保障扩张性财政政策的实施起到了积极的作用。

## 一、以短期预算战略管理为主、中期税收战略管理为辅的战略管理架构

即便是国际金融危机也没能改变预算管理特别是短期预算管理为主流的税收管理战略,只是凸显其应对国际金融危机的特征。而发生中期税收战略管理规划改变的国家不多,如有改变,也不尽是应对金融危机的短期策略,它始终聚焦于中期,着

力于经济税收的可持续发展。

(一) 结构性减税或降低低收入者直接税负担与提高间接税负担并举,是2009年各国的普遍选择

2009年,为减缓经济衰退,各国都启用“标准”的反周期政策:减税和扩大支出。全球油价、粮价、原材料价格的下跌也减缓了通胀压力,使得“标准”的扩张性财政政策有了更大的空间。但是,经济衰退本身已导致税收收入明显减少,减税则使财政雪上加霜,而实施扩张性财政政策又需要一定的收入规模予以支撑。由于预算越来越困难,许多国家,特别是那些经济结构单一和实力不强的国家,都选择提高间接税率(主要是增值税和消费税)以增加收入。

选择这种应对危机的短期预算战略的国家,既有发达经济体,如英国、瑞典、匈牙利、芬兰、新加坡等,也有新兴市场国家和“金砖四国”,如印度等,还有发展中经济体,如斯里兰卡、阿根廷、摩洛哥、阿尔及利亚、喀麦隆、突尼斯等,也有转轨经济体,如乌兹别克斯坦、拉脱维

亚等。应对危机的短期预算战略,对缓解经济下滑起到了积极的作用。但是,应对危机的短期预算战略毕竟属于临时性、应急性的税收安排,特别是直接提高间接税税率的策略,无疑是一种“杀鸡取卵”的短视行为。这种方式在政治上会遭到公众抵制,对政治家来说具有很大压力。这种方式对经济税收的可持续也是致命的,因而对全球经济全面复苏的作用是极其有限的。

(二) 预见到全球经济复苏的复杂性,具有战略眼光的少数经济体选择了重要的时间窗口从紧推出旨在改善经济增长潜力的中期预算战略

2009年,面对战后最严重的整体经济衰退,如何防止世界经济出现“W”形或宽“U”形衰退,是摆在各经济体面前的重要任务。极具战略眼光的少数经济体,如新兴市场国家韩国、俄罗斯、印度,发达国家新西兰,发展中国家摩尔多瓦等,在2009年分别从紧推出了旨在改善经济增长潜力的中期预算,如《2009~2013年韩国预算计划》、《2010~2012年俄罗斯税

严峻的财政压力。

### （一）重视居民税收管理，维护居民涉外税基

2009年，多数发达国家高度重视居民涉外税收管理，通过修改税收法案，制定反避税法律法规，加大了反避税力度，努力维护居民涉外税基。例如，美国推出了一整套居民企业境外税收管理规定，改变在海外有业务的美国公司的税收处理，加大对跨国公司的监管和征税力度，以减少企业特别是向海外投资和取得收益的跨国公司的税收筹划。法国《2009年财政修正案》规定，来源于不合作国家或地区的股息将被排除在法国的参股免税制度之外，向不合作国家或地区支付股息、利息和特许权使用费等须缴纳50%的预提所得税。葡萄牙《中央银行的7/2009号裁定》规定，禁止给位于不合作的避税地的实体或最终的受益所有人提供税收抵免。冰岛修改后的《所得税法案》规定，在满足一定条件时，属于非居民公司股东的冰岛居民应就其从非居民公司取得的股份所得纳税，即使这些所得没有分配。德国、白俄罗斯等国也出台了加强居民涉外税收管理的有关规定。

### （二）严格非居民税收管理规定，拓宽非居民税基

扩大非居民税基是各国应对财政压力的另一种策略。非居民缴纳的税款越多，居民承担的税负就越低。此类行动是政治家青睐的，既可解财政的燃眉之急，又不会影响选票。因此，各国都倾向于选择此种增收策略。例

如，比利时在《税收改革法案》规定，非居民获得符合规定的养老金应在比利时纳税。芬兰修改后的《受控外国公司法》提高了非居民纳税人的认定标准，并将法案的适用范围扩大到常设机构。保加利亚对其境内非居民取得的收入全额征收所得税，不允许扣除成本费用。匈牙利《税法修订案》规定，对未与匈牙利签署税收协定国家的非居民公司的利息、特许权使用费征收30%预提税。阿曼《所得税法》规定，对非居民的任何应纳税的所得征税，没有地域的限制。卡塔尔《关于新所得税法的第21号法律》规定，非居民来源于卡塔尔的所得需要纳税。喀麦隆也扩大了非居民所得税的部分税基。

当然，扩大非居民税基的策略也有负作用。它会使居民对政府服务的要求越来越多，甚至超过其愿意承受的水平。此外，许多收入来源的波动性很大，也会加大政府的预算风险。

### （三）关注跨境关联交易的税收监管，防范避税

在强化跨境关联交易税收监管、防范避税的问题上，各国的立场是一致的。例如，意大利税务局《第78号法令》，扩大了意大利受控外国公司规定的适用范围，即不再只针对避税地适用。西班牙《1793/2008号皇家法令》规定，西班牙经济实体在与关联方进行交易时必须制订和保存某些规定的文件，这种要求还适用于与避税地的经济实体进行的交易，即使这些经济实体不是关联方。冰岛修改后的

李鸿翔 / 图

收政策趋势》、《2009~2010年印度预算》、《2009~2010年新西兰政府税收工作计划》和《2009~2011年摩尔多瓦中期支出框架》等。这些中期预算，对扩张性财政政策的后遗症——庞大的财政赤字，及早做出了逐步削减的税收安排。削减财政赤字的税收努力包括选择低税率、宽税基的策略，以取得更多的额外税收，而非短期预算战略的路径——直接提高间接税税率。这些国家有理由相信：低税率、宽税基有利于企业，有利于刺激整体的需求和鼓励投资，减税对收入的影响可以被经济的改善所抵消。这就为经济增长提供了可持续的支撑，为经济复苏打下了稳固的基础。

## 二、修改涉外税收法律，确保对居民和非居民的税收管辖权

基于扩张性财政政策实施后国库告急的情况，各国都在减轻国内税收负担的同时，通过拓宽涉外税基，加大国际反避税和打击逃税的力度，挖掘涉外税收潜力，获取额外的税收主权，缓解

《所得税法案》，引入了受控外国公司规定，目标针对金融行业，例如控股公司和基金等。印度尼西亚修订后的《所得税法》，增加了应对滥用交易的一系列条款，允许税务调查官员在“特别关系”情况下采取若干措施。卡塔尔新《所得税法》规定，税务部门可以取消任何以逃税为主要目的的交易或契约所带来的税收利益。阿曼新《所得税法》规定，税务部门可对关联实体之间的交易适用公平交易原则，并取消纳税人基于逃税目的的交易所获得的任何税收利益。

（四）调整预约定价和转让定价规则，拓宽境外关联企业税基

为了增强本国转让定价制度的国际适应性，更好地防范关联企业的国际避税，一些国家调整了本国的转让定价法规。例如，匈牙利财政部关于转让定价的新法令规定，纳税人可以选择在年度纳税申报中提供合并或单独的文件。丹麦税务当局关于公司和知识产权估价的新指南，针对转让定价，对不同的无形资产以及整个公司的估价方法进行了重大的修改。新西兰《2009～2010年新西兰国内收入局税收遵从战略规划》提出，对转让定价安排给予特别关注。乌拉圭《关于转让定价法规的56/009法令》规定，只有下列交易适用于转让定价法规：居民纳税人和非居民关联实体（包括外国常设机构）之间的交易；居民纳税人和在避税地，或在乌拉圭境内关税保护区（如免税区）注册、常驻

或经营的实体之间的交易。

还有一些国家重视开展双边预约定价谈签，以防患于未然。如瑞典等。预约定价工作安排，特别是双边预约定价工作安排的成功签署，也使各国税务当局对纳税人未来几年的纳税有了一个稳定的预期。

（五）修订国内相关法律，开拓避税地税基

2009年，二十国集团制定了新的国际税务标准。为了使国际税务新标准得以在税收协定中体现，以便更有效地打击国际避税，各经济体都加快了修订国内相关税收法规的步伐。例如，法国财政部签署的一项命令，要求法国的银行以年度财务报告附加文件的形式，披露其在避税地设立的机构；《2009年财政修正案》提出了法国自己的不合作国家或地区（NCSTs）名单，拒绝向设在NCSTs的公司提供任何税收优惠。英国《2009年财政预算案》规定，从2009年秋季开始，与海外账户链接起来对英国居民纳税义务人未纳税信息进行相关信息披露。冰岛修订后的《所得税法案》（第57a条）规定，银行及其他金融机构有自动进行信息交换以对付避税的附加义务。乌拉圭《关于转让定价法规的56/009法令》列出避税地清单，规定清单中的国家如果与乌拉圭签订情报交换协定，并且没有金融或其他类型的保密惯例或法律，就可以从该清单中去掉。德国、葡萄牙、列支敦士登、智利、新加坡、哈萨克斯坦等国也对国内相关法律进行了修订。

上述情况，一方面说明这些国家和地区对国际税务新标准的关注，另一方面也说明这些国家和地区原有的税收情报披露制度过于严谨。

### 三、遵照国际公认的税务标准，签订和健全税收协定网络对抗国际避税

税收情报交换协议在减弱避税地的影响和披露可疑的跨境交易时扮演着重要的角色。各经济体按照国际公认的税务标准缔结税收情报交换协定，加强国际税收征管合作，对国际避税形成高压态势，是对抗国际避税的有效路径。

受国际金融危机冲击，各国面临巨额财政赤字的困扰，不少发达经济体都牵涉与避税地或离岸金融中心的官司。如美国因瑞银（UBS）与瑞士，德国与列支敦士登，英国与爱尔兰、瑞士等的关系都出现了紧张。这使得国际社会重新审视税收协定的执行情况和国际标准，认为离岸保密制度是破坏金融监管的一个主要因素，因此增加了透明度和情报交换标准。

2009年，OECD发布了避税地黑名单、灰名单和白名单，施压于那些未能遵照国际税务新标准的国家。在国际社会的压力下，被列入各类名单的国家都相继承诺支持国际税务新标准，并确定具体的步骤执行这些标准，纷纷按国际税务新标准积极与有关国家签订双边税收情报交换协定。遵照国际税务新标准更新的国际税收情报交换协定网

络体系的不断扩大,标志着国际公认的税务新标准得到快速的认同和落实,国际社会对抗国际逃避税取得了显著成效。国家税制的有效性和税收主权得到维护,全球公平竞争的税收环境得到改善。从国际上看,今后面临的挑战是确保已承诺遵守国际公认税务标准的国家履行承诺,以使国际税收制度更有效,国际税收竞争环境更公平,国际资本流动更顺畅、更健康。

#### 四、延期纳税和税收赦免并举,力图收获额外的税收

国际金融危机弱化了纳税人的盈利能力,导致欠税人数剧增,税收征收难度加大。在纳税人财务状况极其糟糕的情况下,为避免把纳税人“逼上梁山”,选择对纳税人和欠逃税者施以宽容的延期纳税或税收赦免成为国际趋势。

为缓解纳税人收入压力,多国出台延期纳税政策,给纳税人休养生息之机。例如,日本税制改革措施规定,公司2009~2010年度出售符合规定持有期土地获得的部分利润可延期纳税。韩国新修订的《公司税法 and 税收鼓励限制法案》规定,小企业和制造业的迁移可缓交公司所得税,股东为了出售或者解散公司而在规定期限接管或者回购公司债务,以及公司之间的股票交换,满足规定条件者可延期3年纳税。斯里兰卡《2009年预算案》规定,延长增值税进项税抵免的申请期限,最长可以延续2年。拉

脱维亚《2009年国家财政预算法案》规定,在国外获得劳务所得但由于客观原因不能在常规的纳税期限内向拉脱维亚税务当局提供必要信息的纳税人,其提交所得税申报表的期限可以延长。

除了延期纳税,各国政府对欠税特别是海外逃避税者采取了极为罕见的税收赦免政策,重点鼓励海外资产、海外账户的逃避税回流国内,力图追回更多的税收。例如,美国宣布从宽处理积压已久的离岸账户,对持有海外账户并自愿缴税的纳税人减轻处罚。英国实施了名为“新披露计划”的税收特赦,各个税种的应缴未缴税款都可以申请特赦,但重点是针对利用海外账户逃税的纳税人。意大利《第103号法律》和《税收特赦令》分别规定了税收特赦事项,意大利税收居民可以将规定期限在国外直接或间接持有的未申报海外资金、不动产和其他金融资产(包括受控外国公司股份)合法化,而仅需缴纳资产总额5%的罚款。阿根廷国会颁布法令,对纳税人规定期限内未履行的联邦税和社会保障税纳税义务给予特赦,只要纳税人在规定时间提出特赦申请并符合一定条件,就可在补缴税款的基础上减轻罚息,并取消其他处罚。

向纳税人提供一个披露应税未税收入或资产、补缴税款的机会,既可以使纳税人免于刑事处罚,减轻其纳税义务和经济负担,同时还能使政府在短期内筹集到一定数量的、难以征缴的税

款,增加税收收入,实现“双赢”。当然,从长远来看,税收赦免不是一项好的策略。如果纳税人对税收赦免有预期的话,就会降低对未来纳税义务的遵从。

#### 五、重视提供更便利的服务,促进纳税遵从

纳税服务对保持税收平稳增长、促进征纳双方良性互动、保持征纳关系和谐至关重要。在国际金融危机的特殊背景下,在政府和纳税人收入皆严峻的特定条件下,各国重视提供更便捷、更高效、更理性的纳税服务,努力降低税收遵从成本,促进纳税遵从,减缓征收压力,争取额外的税收。

(一) 税务管理战略和税务机构变动、职能调整指向纳税服务的优化

2009年,推出税收战略管理规划和发生税务机构变动、职能调整的国家并不多。但这些有限的税收战略管理规划和机构变动、职能调整,都基于优化纳税服务的主旨,并趋于与优化纳税服务这一趋势相融合。

1. 税收战略管理规划的纳税服务优化指向。例如,美国《2009~2013年美国IRS战略规划》提出,坚持“服务+执法=遵从”的核心理念以及“通过帮助纳税人理解和履行税法义务,统一公平地适用税法,为纳税人提供最高品质的服务”的使命,改进纳税服务,使纳税人遵从税法更容易;加强税收执法,确保每个纳税人依法履行其纳税义务。新西兰《2009~2010年新西

兰国内收入局税收遵从战略规划》提出,运用开放和透明的方法,帮助纳税人理解在当前经济形势下应重点关注的领域。南非《2009~2012 税收战略规划》提出,受金融危机的影响,南非需要用创新的方法来提高税收服务和业务的可持续方式,包括提高纳税服务质量和税收效率。

2. 税务机构职能变动调整的纳税服务优化指向。例如,美国国内收入局大中型企业税收管理局设定 5 个服务目标以提高纳税服务水平,即对纳税人状况充分理解、畅通与纳税人沟通渠道、对纳税人的税收稽查和税收调整不偏不倚、惩罚和执法适当、对不同类型纳税人的税收处理始终如一。韩国国税厅(NTS)宣布设立一个纳税人保护委员会,负责审查纳税人的问题和对需要改进的地方提出建议。牙买加税收管理体制改革第一阶段的内容为:成立大纳税人办公室,以协助占税收总收入 85% 以上的大公司纳税人纳税;组建客户服务中心,负责解答纳税人的涉税问题。


(二) 优化税收征管流程,简化纳税人办税程序

不同经济体都制定了新的税收管理流程规定,简化纳税人办税程序,降低纳税成本。例如,荷兰规定,简化在其他欧盟成员国获得发票的企业申请退税的程序,同时减少企业每年提交增值税申报表的次数。西班牙《第 4/2008 号法律》规定,纳税人可自由选择按月获得增值税退税。俄罗斯修订后的《企业所得税法

案》规定,简化税收征收流程,改善报税制度,减少纳税人向税务机关递交的文件数量。摩尔多瓦《2009~2011 年应对金融危机的方案》规定,缩减需进行注册登记的活动的清单,简化注册登记手续,降低海关手续费,使增值税退税程序更加富有效率,简化纳税报告程序。南非规定,构建更先进的系统以使银行业和其他行业更便捷地进行纳税和信息反馈,简化税收制度,减少纳税人报税次数,缩短申请退税所需时间、降低申请成本。

(三) 推广网上申报,提高办税效率

在信息化浪潮冲击下,电子网络技术在税收领域的应用越来越广泛,特别是网络申报,极大地提高了办税效率。在国际金

融危机背景下,为促进纳税遵从,各国更注重改善纳税报务的信息化水平,促进纳税人选择使用网络申报,提高办税效率。例如,美国电子税务管理咨询委员会《2009 年度报告》提出,将向纳税人、报税员和其他利益相关者提供新一代电子服务;比利时《2010 年度财政预算》规定,电子发票具有与纸质发票同样的地位,税务部门不再要求企业主证明电子发票的真实性;新加坡税务局和公积金局联合提供电子申报协助,为纳税人提供便利的网络申报系统,同时设立公民联络中心帮助纳税人进行电子申报;新西兰推出在线退税服务,使退税更加方便。

责任编辑:陈双专

## 图片新闻



江苏省建湖县地方税务局借助 12366 网上在线、QQ 群等在线平台为“走出去”企业提供税收维权、政策解读和交流协调等多项服务。图为该局税务干部与纳税人就防范境外税收风险进行网上互动指导。

左向东 文/图