

客观、专业、洞察

月刊

OECD 税收政策和管理动态



上海财经大学公共政策与治理研究院

国家税务总局税务干部进修学院

2019 年第 7 期

版权说明：

《OECD 税收政策和管理动态》月刊由上海财经大学公共政策与治理研究院以及国家税务总局税务干部进修学院联合制作。《OECD 税收政策和管理动态》每月 1 期，专业提供 OECD 有关税收政策、税务管理动态。

OECD 税收政策和管理动态工作团队：

负责：田志伟 张文珍 王丹 周颖

参与：华冰 赵复朝 王再堂 汪豫 周璇熠

史良 刘冰 陈天媛 罗佳莹

目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1. 直布罗陀、波斯尼亚和黑塞哥维那、斯威士兰加入 BEPS 的包容性框架	4
2. OECD 邀请纳税人就第九批争议解决同行评审提出建议	4
3. OECD 发布了有害税务实践论坛对管辖区国内法进行审查的最新结果	5
❖ 信息交换栏目	7
4. 税收透明全球论坛协助摩洛哥开展专项情报交换	7
5. 税收透明全球论坛发布了九个司法管辖区的新合规评级	8
❖ 税收合作栏目	9
6. OECD 和巴西分享项目成果以使巴西的转让定价规则与其保持一致	9
7. 解决哈萨克斯坦工业空气污染问题——改革环境补偿政策指南	10
❖ 论著精选	13
8. 《OECD 秘书长向 G20 领导人提交报告》——关于税收透明和情报交换全球论坛 的活动和成就	13
9. 《新形势下推动包容性增长的税收政策》——节选 3	20
10. 《税收制度如何影响雇佣形式的选择》——以英国为例	25

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 直布罗陀、波斯尼亚和黑塞哥维那、斯威士兰加入 BEPS 的包容性框架^①

BEPS 的包容性框架欢迎直布罗陀、波斯尼亚和黑塞哥维那以及斯威士兰的加入，至此，参与 BEPS 包容性框架的国家和税收管辖区的总数增加到 132 个。

2. OECD 邀请纳税人就第九批争议解决同行评审提出建议^②

改善税收协定争议解决程序是 BEPS 项目的首要任务。BEPS 行动计划第 14 项行动下的相互协商程序（MAP, Mutual Agreement Procedure）同行评审和监督程序于 2016 年 12 月启动，前八批的同行评审过程正在顺利进行中。

2.1 内容

第九批同行评审过程分两个阶段进行。在第 1 阶段，根据评审时间表评估各成员国行动 14 最低标准的实施情况。第 2 阶段的重点是监督各司法管辖区第 1 阶段报告所提出的所有建议的跟进情况。

OECD 正在收集对安道尔、安圭拉、巴哈马、百慕大、英属维尔京群岛、开曼群岛、法罗群岛、澳门（中国）、摩洛哥和突尼斯的第 1 阶段同行评审的意见，并邀请纳税人通过填写问卷形式对 MAP 程序、MAP 指南的清晰度和实用性以及各司法管辖区 MAP 协议的执行情况等做出反馈。由于纳税人是 MAP 的主要用户，因此，如实反馈上述问题是审核过程的关键，OECD 鼓励纳税人和纳税人协会（如商业和行业协会）填写调查问卷并最迟在 2019 年 8 月 12 日之前以 WORD 格式将其发送到 fta.map@oecd.org。

2.2 意义

^①资料来源：OECD (2019), Gibraltar joins the Inclusive Framework on BEPS; Bosnia and Herzegovina joins the Inclusive Framework on BEPS; Eswatini joins the Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. <http://www.oecd.org/tax/morenews/>

^②资料来源：OECD/(2019), OECD, invites taxpayer input on ninth batch of dispute resolution peer reviews, OECD Publishing, Paris. <http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-taxpayer-input-on-ninth-batch-of-dispute-resolution-peer-reviews-beps-action-14.htm>

BEPS 行动 14 最低标准旨在改善司法管辖区之间税收相关纠纷的解决。包容性框架司法管辖区已承诺通过强有力的同行评审程序,遵守同行审查和监测的最低标准,以提高解决双重征税争端的效率。

3. OECD 发布了有害税务实践论坛对管辖区国内法进行审查的最新结果^①

2019年7月19日, BEPS 包容性框架核准了 OECD 有害税务实践论坛(FHTP, Forum on Harmful Tax Practices)对各管辖区内立法情况的审查结果。这项审查不仅包括对税收优惠制度的审查,也包括对不征税或仅名义征税的管辖区应用实质性活动因素的审查。审查结果表明, BEPS 包容性框架在实施第五项行动计划最低标准方面继续取得进展,另有 22 个司法管辖区为处理有害的税务行为,修改了本国的法律。

3.1 对不征税或仅名义征税的管辖区应用实质性活动因素的审查

2018 年 11 月,在对新的实质性活动标准达成一致后, FHTP 认定为不征税或仅名义征税的 12 个司法管辖区引入了新的国内法律框架以满足该标准。该标准要求,对于某些高度流动的商业活动部门,核心创收活动必须由部门在该管辖区内的合格员工进行,并发生足额的营业支出。

目前, FHTP 已审查了全部 12 个不征税或仅名义征税的司法管辖区的新国内法,对于其中 11 个司法管辖区(安圭拉、巴哈马、巴林、巴巴多斯、百慕大、英属维尔京群岛、开曼群岛、根西岛、马恩岛、泽西岛、特克斯和凯科斯群岛), FHTP 的结论是,国内法律框架符合标准,因此“无害”。对于剩余的司法管辖区(阿拉伯联合酋长国), FHTP 的结论是,法律框架符合标准,但有一个技术问题尚未解决。在这方面,阿拉伯联合酋长国承诺进行进一步的立法改革,该法律目前“正在修订中”。

从 2020 年起, FHTP 将启动一个年度监测程序,以确保司法管辖区所建立机制的有效性,确保其在实践中符合标准。

3.2 对税收优惠制度的审查

^①资料来源: OECD (2019), OECD releases latest results on preferential regimes and new results on no or only nominal tax jurisdictions, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-latest-results-on-preferential-regimes-and-new-results-on-no-or-only-nominal-tax-jurisdictions.htm>

在 2019 年 6 月的会议上，FHTP 对 53 项税收优惠政策做出了新的和修订的决定，其中一些税收优惠政策是首次进行评估审议，具体内容如下：

- 13 个税收优惠政策被废除（佛得角、马来西亚、蒙古、蒙特塞拉特、摩洛哥、瑞士、泰国）。
- 修订了 3 个税收优惠政策以消除潜在的有害特征（佛得角、马来西亚、毛里求斯），4 个新的税收优惠政策被列为“无害”，因为它们是专门为满足第五项行动计划标准而设计的（马耳他、波兰、泰国）。
- 目前正在修订 4 个税收优惠政策（阿鲁巴、希腊、哈萨克斯坦）。
- 有 8 个税收优惠制度被认为超出了 FHTP 的范围（佛得角、尼日利亚、巴拉圭和越南）。
- 过去发现 2 个税收优惠政策可能有害，但实际上无害（阿鲁巴、越南），还有 1 个税收优惠政策不具有可操作性（巴拉圭）。
- 有 1 个税收优惠制度实际上是有害的（约旦）。
- 目前正在审查新增的 22 个税收优惠政策（库克群岛、多米尼克、多米尼加共和国、牙买加、摩洛哥、北马其顿、卡塔尔）。

自 BEPS 项目开始以来，FHTP 已经审查了 287 种税收优惠政策。审查结果如下：

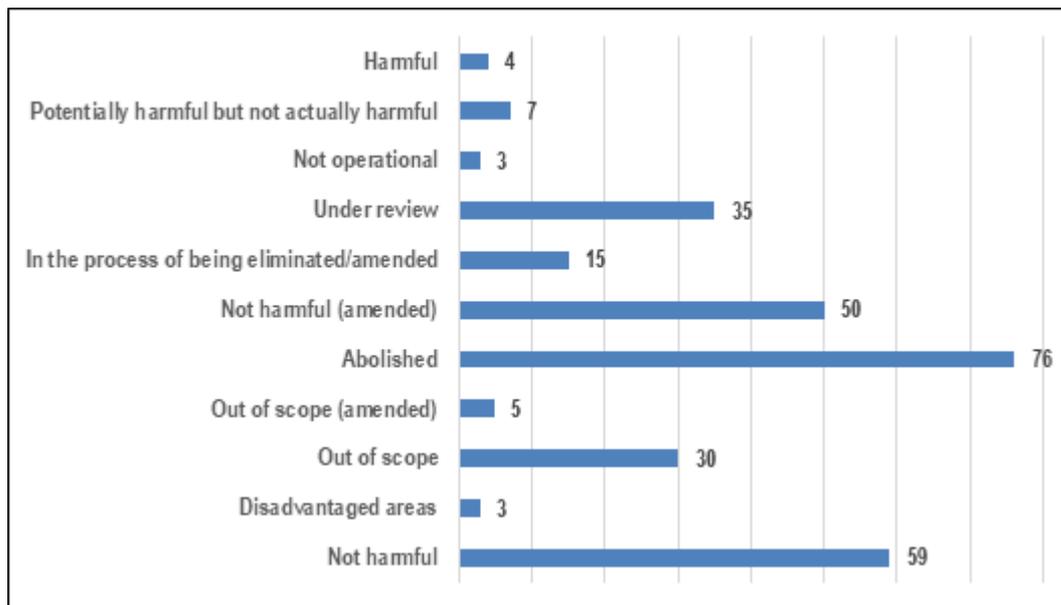


图 3.1 FHTP 对 287 种税收优惠政策的审查结果

数据来源：OECD 官网

FHTP 将于 2019 年 12 月继续进行审查，并将于 2020 年继续监测新法律在实践中的执行情况。

❖ 信息交换栏目

4. 税收透明全球论坛协助摩洛哥开展专项情报交换^①

4.1 背景

全球论坛秘书处正在协助摩洛哥筹备第二轮同行评审，旨在评估其是否符合专项情报交换（EOIR）的国际标准。在 2016 年第一轮审查期间，摩洛哥的评级基本符合 EOIR 标准。

4.2 主要内容

上述审查计划于 2020 年第三季度启动，其基础是加强的职权范围，其中包括受益所有权信息的可用性和获取权。全球论坛职权范围可将其标准分解为十个根本要素，这十个根本要素可分为三个主要部分：信息的可用性、信息的获取以及信息的交换。为使信息有效交换，每个管辖区应与所有相关合作伙伴一起制定适当的情报交换（EOI）文书，但也必须确保所要求的信息可供其主管当局使用和获取。无法使用或无法获取的信息就不能被交换。但是，即使某个司法管辖区从不交换信息，实施全球论坛关于信息的可用性和获取权的标准也是确保其能够保护其国内税基的关键。

2019 年 7 月 2 日，Mathilde Sabouret 女士和 Hakim Hamadi 先生主持了关于受益所有权的研讨会，65 名政府官员以及金融和法律专业代表参加了该研讨会。在此次研讨会之后，又于 7 月 3 日至 5 日进行了模拟现场访问，进行了初步评估，以确定需要改进的领域，并为审查过程中的利益相关者做好准备。

^①资料来源：OECD/(2019), Global Forum on Tax Transparency assists Morocco to implement Exchange of Information on Request.
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-on-tax-transparency-assists-morocco-to-implement-exchange-of-information-on-request.htm>

5. 税收透明全球论坛发布了九个司法管辖区的新合规评级^①

税收透明和情报交换全球论坛（全球论坛）今天发布了九份同行审查报告，评估是否符合透明度和情报交换国际标准（EOIR）。

这些报告是第二轮全球论坛审查的一部分，报告根据最新标准对司法管辖区进行评估，新标准要求根据金融行动特别工作组的定义，提供所有相关法律实体和筹划的受益所有权信息。哥斯达黎加、克罗地亚、黎巴嫩、马来西亚、密克罗尼西亚联邦和瑙鲁这五个司法管辖区的总体评级为“基本合规”。另外两个司法管辖区博茨瓦纳和瓦努阿图的评级为“部分合规”，危地马拉的评级为“不合规”。

这些报告中的六份报告对 2017 年第一轮审查结束给予的临时评级进行了跟踪，以评估这些司法管辖区为达到透明度标准和为满足 G20 集团的标准而做出的努力。哥斯达黎加、黎巴嫩和密克罗尼西亚联邦和瑙鲁在第二轮评估中确定符合“基本合规”的临时评级，另外两个司法管辖区未能达到 2017 年的预期。瓦努阿图总体上被评为“部分合规”透明度标准和信息交换标准，因为 2017 年在确保离岸公司会计信息的可获取性方面取得的重要立法进展未能得到很好的实践或有效的监督。由于会计和银行信息的交换受阻，根据国际标准危地马拉总体评级为“不合规”。它与特立尼达和多巴哥一起成为第二个被评为不合规的司法管辖区。对 2017 年获得临时评级的其他司法管辖区的审查将于 10 月最终确定。

全球论坛是最重要的多边税务机构，其任务是确保世界各地的司法管辖区遵守并有效地执行税收透明和情报交换以及金融账户涉税信息自动交换的标准。全球论坛改革十年以来，全世界的税收透明度和情报交换程度不断提高。全球论坛仍致力于通过其强有力的同行审查程序来确保司法管辖区坚持执行这些高标准。全球论坛还提高了广泛的技术援助方案，为其成员国在执行标准和帮助税务机关充分利用跨境信息共享渠道方面提供支持。

^①资料来源：OECD (2019), Global Forum on tax transparency reveals new compliance ratings for nine jurisdictions.
<http://www.oecd.org/tax/global-forum-on-tax-transparency-reveals-new-compliance-ratings-for-nine-jurisdictions.htm>

❖ 税收合作栏目

6. OECD 和巴西分享项目成果以使巴西的转让定价规则与其保持一致^①

6.1 背景

2019 年 7 月 11 日，OECD 与巴西联邦政府在巴西利亚举行的高级别会议上发表联合声明，介绍了 OECD 与巴西联邦政府联合开展的 15 个月工作计划的成果。

此次会议为期一天，由巴西国家工业联合会（CNI, National Confederation of Industry）主办，来自巴西政府、OECD、在巴西经营业务的跨国公司代表以及巴西主要贸易和投资伙伴国家的政府代表等近 300 名高级官员出席。

6.2 内容

这次活动的举办是为了揭示 OECD 和巴西政府在联合转让定价项目中取得的重要成果——该项目得到了英国外交和联邦事务部的支持。

该联合转让定价工作计划于 2018 年 2 月启动，旨在深入分析巴西转让定价的法律和行政框架，研究巴西和 OECD 为评估关联企业之间跨境交易的税收目的而采用的转让定价方法之间的异同。然后，从满足转让定价规则主要目标以及其他税收政策目标的角度，进一步评估所确定的差异。这项分析得益于 OECD 的投入、许多其他跨国公司和代表巴西主要贸易和投资伙伴的税务当局，他们分享了在巴西应用现有转让定价框架方面的经验。

对巴西现有转让定价框架的优缺点进行评估之后，此次会议的各方进一步探讨了巴西与 OECD 标准保持一致的可能选项。正在考虑的选项是立即保持一致或逐步保持一致。这两种选项都要遵守公平原则，包括简化措施以确保遵守的简易性、税务管理的有效性和跨境视角的税收确定性。

^①资料来源：OECD(2019), OECD and Brazil share outcomes of project to align Brazil's transfer pricing rules to OECD standard.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-and-brazil-share-outcomes-of-project-to-align-brazil-s-transfer-pricing-rules-to-oecd-standard.htm>

鉴于巴西可能加入 OECD，转让定价将是评估其是否符合 OECD 标准的关键领域之一，因为转让定价标准是任何希望加入 OECD 的新成员必须遵守的核心原则之一。

6.3 影响

联邦税收特别秘书马科斯·辛特拉对该项目的结论表示满意。项目结论为巴西提供了必要技术和分析材料，以便分析巴西与 OECD 标准保持一致的可能选择，并且适用于巴西的具体情况和特殊性。他表示：“我们期待着未来 OECD 与巴西进一步展开合作，特别是通过税收政策和管理中心进行合作。我们相信，这一建设性对话将决定性地支持巴西所需要的改革进程，包括期待已久的税收改革。我们还有很多工作要做，但是已经取得了具体的成果，我们希望这一倡议将成为巴西提出改革的里程碑之一。”

7. 解决哈萨克斯坦工业空气污染问题——改革环境补偿政策指南^①

7.1 报告背景

2019 年 7 月 30 日，经合组织发布《解决哈萨克斯坦工业空气污染问题——改革环境补偿政策指南》。该指南指出：

自独立以来，哈萨克斯坦在石油勘探、大规模采矿和日益工业化方面取得了令人瞩目的经济成就。高经济增长率主要受商品出口和高能源使用率的推动。然而，这一高增长率并非是可持续的，严重的空气污染由此产生。大气污染物主要包括颗粒物（PM）、硫化物（SO_x）和氮氧化物（NO_x）。2014 年，哈萨克斯坦人均二氧化硫排放量几乎是欧洲经合组织国家排放量的五倍。超过一半的哈萨克斯坦公民对其国家的空气质量满意度较低。发电与区域供热共产生 40% 的硫化物排放和 60% 的氮氧化物排放，而这些污染主要是由于对劣质煤炭的污染过度、污染控制设备不足以及旧的发电基础设施所导致的。

如此严重的空气污染使得哈萨克斯坦的发展受到威胁。该国的发展目标——到 2050 年成为全球顶级经济体之一，并向经合组织国家的生活水平趋同——正面临着难以实现的风险。与此同时，新的国际协议增加了减少温室气体排放的迫

^①资料来源：OECD (2019), Addressing Industrial Air Pollution in Kazakhstan: Reforming Environmental Payments Policy Guidelines, OECD Green Growth Studies, OECD Publishing, Paris.
<https://doi.org/10.1787/0e04ea86-en>.

切性。此外，哈萨克斯坦尚未加入《远距离越境空气污染公约》的任何议定书，尽管其自 2001 年以来便一直是缔约方。

7.2 现存问题

哈萨克斯坦对工业空气污染物的环境付费规定和制度并不具有适用性。

研究显示，哈萨克斯坦现行的是自上而下和命令与控制的监管方式：

- 市场导向工具的确可以激励企业减少排污并促进技术现代化。但这一益处有限，市场导向工具同样会导致歧视性地实施环境要求及大量复杂且不切实际的环境法规。

- 合规似乎并未得到重视。受监管群体可以获得的信息和援助有限。执法金字塔的整体框架得到承认，但尚未有效实施。哈萨克斯坦当局缺乏对如何培养与行业对话的文化之理解。政府不使用非正式和正式的警告、纠正措施的指示或行政通知，也没有基于风险的监测机制。

- 在哈萨克斯坦，最先进的技术措施或防止工业废气排放的最佳技术并未纳入到环境许可证中。

- 根据与欧盟制定的基准，哈萨克斯坦的新《环境法》试点引入了综合许可。然而，目前并无资源使用者援用此规定。

目前，哈萨克斯坦对工业经营者的环境污染付费制度存在很大争议。哈萨克斯坦的该制度专注于增加收入，特别是从外国经营者获得的收入，而不是创造减少环境影响的激励措施。环境污染付费制度包括三套不同的工具，都亟待改革。污染税（授权排放的税）基于每个企业的排放限值（Emission Limit Values, ELY），计算在 ELY 内以及超出部分的排放。当局可以对超过项目文件和环境许可证中规定的排放限值的污染实施行政处罚。司法机关可以就企业因排放到空气中造成的环境损害判处其赔偿损失（损害赔偿金）。在大多数情况下，“污染赔偿金”的价值是使用数学公式确定的每种污染物的污染税率的函数值——所谓的间接计算损害赔偿金的方法（也称为“基于过错的损害赔偿金”）。这个系统增加了在环境效益有限的国家投资和开展业务的成本。控制和监督机构通过惩罚/罚款的数量和价值进行评估，这一事实导致了错误的激励。

7.3 建议解决方案

基于前述问题，经合组织报告提出应开展制度革新，推进最佳可用技术（Best Available Technology, BAT）的使用，降低在哈萨克斯坦开展业务的成本。具体而言，可以从以下几个方面进行改革：

一、 深入实施细化至各经济部门的战略计划

改革必须基于一个全面的实施和过渡计划才能有效。应制定战略环境行动计划和区域计划。实施各个计划和项目的时间安排不同。就努尔苏丹和各优先改革区域而言，减少污染的部门战略应包括：各经济部门污染排放的范围、绩效目标、潜在的国家干预手段结合技术措施、直接调整措施及减少污染的相关经济措施、相关的监管机构。

二、 沟通、合作并建立多层次的执法

根据所制定的环保部门战略，开展更多工作以确保在设计、开发和实施新的环境付费机制时进行全面的政府动员。应加强与所有利益方的接触，特别是与国内外排放国的联系。建立一个由若干公共和私营利益相关方参与的部际工作组，以支持修订《环境法》。其涉及大多数积极参与能源部环境调控委员会（CERC）的利益相关方。

三、 提高数据可用性和质量，以便进行充分的监测和评估

哈萨克斯坦能源部、国家经济部和财政部应提供各类公司排放的污染物数量和类型的详细数据。他们还应详细说明各类公司的环境污染付费金额。应根据行业，地区，规模和所有权（国外与国内）识别这些公司，以便分析污染排放与支付之间的相关性。这将提高透明度和信任度。经合组织愿意支持哈萨克斯坦协助实施污染物排放与转移登记（PRTR）的工作。

四、 实施适当的激励措施

哈萨克斯坦应该逐步取消针对罚款数量的不当激励措施。需要促进使用所有合规响应（而不仅仅是生成环境绩效信息）的激励措施。否则，不遵守形势的响应将减少记录保存和收入增加。基于国际公认标准（如 ISO 14031 指导/方法）的环境绩效目标可以包括：环境状况和条件；业务活动和程序（例如使用减排科技和技术）；管理活动和进程（部门和组织）。

五、 设定资源影响以提高合规性，可能需要支付成本回收费用

哈萨克斯坦应该为改革带来的预期收入损失设计过渡计划。向经合组织/欧盟执法体系的过渡，包括对处罚的改革，可能导致国家的收入损失。对于一些在一般预算中高度依赖这些与环境有关的税收的一些地区，情况也是如此。环境保护框架其他部分的任何相应变化也可能导致收入损失。应设计性质和细节超出了联合项目任务范围的过渡计划。在制定这些计划前需要对数据进行深入的社会经济分析。

六、 进一步开展移动源空气污染的整治工作

哈萨克斯坦应继续采取措施应对来自移动源的空气污染。由于汽车的使用继续增长，预计这类污染将会增加。旧车使用含硫量高的低质量燃料，几乎不符合欧 2 标准。交通运输造成 2% 的二氧化硫排放，近 40% 的二氧化碳排放，17% 的氮氧化物排放，20% 的非甲烷挥发性有机化合物排放，及大约 35% 的 PM2.5 排放。应引入并实施更高的燃油标准。

❖ 论著精选

8. 《OECD 秘书长向 G20 领导人提交报告》——关于税收透明和情报交换全球论坛的活动和成就^①

154 个司法管辖区在税收透明度和情报交换全球论坛（全球论坛）的框架下紧密合作，致力于提高税务机关发现逃税行为以及加强税务合规性的能力。此项合作带来了一系列成果。税收透明和情报交换的范围进一步扩大，规模空前。自 2018 年 7 月向 20 国集团财长和央行行长提交最后一份报告以来，合作已经取得了一些重大进展。

8.1 税收情报自动交换（Automatic Exchange of Information, AEOI）

8.1.1 建立 AEOI 全球网络体系

2018 年 7 月司法管辖区开始自动交换 2018 年金融账户涉税信息（AEOI 标准），以确保已经采取了所有必要步骤来满足这一时间表。截至 2018 年年底，

^①资料来源：oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-june-2019.pdf>

已有 90 个司法管辖区交换了非居民金融账户信息，还有两个司法管辖区在 2019 年交换了此类信息。^①

这些信息交换标志着全球反逃税斗争的巨大胜利。不过应当指出的是，有些司法管辖区由于技术问题或在建立信息收集与交换的国内或国际立法框架上有阻碍而延期。^②全球论坛一直与这些司法管辖区保持密切合作，确保他们尽快启动 AEOI。预计将于 2019 年 9 月实施信息交换，因此信息交换预计将更加广泛。现在的关注点还在于确保现有的交换网络足够广泛（例如，他们包括了所有合适并对此感兴趣的伙伴，即对接受信息感兴趣并且符合保密和数据保护预期标准的合作伙伴）。

全球 AEOI 网络也在扩大，因为发展中国家（因为没有金融中心，因此在 2018 年在会前没有被邀请开始参与信息交换）表达了其执行 AEOI 标准的意愿。这些国家受益于《全球论坛关于发展中国家参与 AEOI 计划（2017 年）》框架提供的支持，并且正在采取措施满足 AEOI 标准。大约有 20 个发展中国家成员已经进行了对其执行 AEOI 标准能力的初步评估。此外，五个双边试点项目正在进行中以支持发展中国家执行 AEOI。^③

因此除 2018 年开始交换的两个发展中国家外（阿塞拜疆和巴基斯坦），其他六个发展中国家成员已经宣布有意在特定日期开始交换信息，预计在不久的将来会有更多的国家宣布这一决定。尼日利亚和加纳希望从今年开始交换信息，阿尔巴尼亚、哈萨克斯坦（也有一个金融中心）、马尔代夫和秘鲁打算在 2020 年开始信息交换。

最新 AEOI 实施状态见表 1，该表总结了新标准的预期实施时间表。

表 1.AEOI 实施状态*（截至 2019 年 6 月 13 日）

2017 年首次进行交换的司法管辖区（49）
安圭拉、阿根廷、比利时、百慕大、英属维尔京群岛、保加利亚、开曼群岛、哥伦比亚、克罗地亚、塞浦路斯**、捷克共和国、丹麦、爱沙尼亚、法罗群岛、芬兰、法国、德国、直布罗陀、希腊、根西、匈牙利、冰岛、印度、爱尔兰、马恩岛、意大利、泽西岛、韩国、拉脱维亚，列支敦士登、立陶宛、卢森

^① www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/

^② 截至 2018 年 12 月 31 日，蒙特塞拉特、圣文森特和格林纳丁斯以及瓦努阿图尚未实行信息交换，因为他们正在完善他们的技术问题；然而圣文森特和格林纳丁斯曾交换过信息，文莱达鲁萨兰国、多米尼克、以色列、纽埃、圣马丁和特立尼达以及多巴哥没有交换信息，因为它们的立法还没有完成。安提瓜和巴布达于 2019 年初完成了立法程序，随后交换了信息。

^③ 阿尔巴尼亚和意大利；格鲁吉亚和德国；加纳和英国；摩洛哥和法国；菲律宾和澳大利亚。

堡、马耳他、墨西哥、蒙特塞拉特、荷兰、挪威、波兰、葡萄牙、罗马尼亚、圣马力诺、塞舌尔、斯洛伐克共和国、斯洛文尼亚、南非、西班牙、瑞典、特克斯和凯科斯群岛、英国
2018 年首次进行交换的司法管辖区 (51)
安道尔、安提瓜和巴布达、阿鲁巴、澳大利亚、奥地利、阿塞拜疆***、巴哈马、巴林、巴巴多斯、伯利兹、巴西、文莱达鲁萨兰国、加拿大、智利、中国、库克群岛、哥斯达黎加、库拉索、多米尼克、格林兰、格林纳达、香港（中国）、印度尼西亚、以色列、日本、黎巴嫩、澳门（中国）、马来西亚、马绍尔群岛、毛里求斯、摩纳哥、瑙鲁、新西兰、纽埃、巴基斯坦***、巴拿马、卡塔尔、俄罗斯、圣基茨和尼维斯、圣卢西亚、圣文森特和格林纳丁斯、萨摩亚、沙特阿拉伯、新加坡、圣马丁、瑞士、特立尼达和多巴哥、土耳其、阿拉伯联合酋长国、乌拉圭，瓦努阿图
2019 年首次进行交换的司法管辖区 (3)
加纳***、科威特****和尼日利亚***
2020 年首次进行交换的司法管辖区 (5)
阿尔巴尼亚***、哈萨克斯坦、马尔代夫***、阿曼和秘鲁***
尚未确定第一次自动交换日期的发展中国家 (46)
亚美尼亚、贝宁、波斯尼亚和黑塞哥维那、博茨瓦纳、布基纳法索、佛得角、柬埔寨、喀麦隆、乍得、科特迪瓦、吉布提、多米尼加共和国、厄瓜多尔、埃及、萨尔瓦多、埃斯瓦蒂尼、前南斯拉夫的马其顿共和国、加蓬、格鲁吉亚、危地马拉、圭亚那、海地、牙买加、肯尼亚、莱索托、利比里亚、马达加斯加、毛里塔尼亚、摩尔多瓦、蒙古、黑山、摩洛哥、尼日尔、巴布亚新几内亚、巴拉圭、菲律宾、卢旺达、塞内加尔、塞尔维亚、坦桑尼亚、泰国、多哥、突尼斯、乌干达、乌克兰

*美国自 2015 年起根据《海外账户纳税法案 (FATCA)》开始了情报自动交换，并与其它司法管辖区签订了政府间协议 (IGAs)。美国签署的 IGAs 第 1A 版本协议需要美国与合作伙伴司法管辖区实现同等水平的情报自动交换。其中还包括一项政治承诺，通过立法或倡导和支持相关立法来实现同等水平的情报自动交换。

**土耳其的声明：文件中与“塞浦路斯”南部岛屿相关的信息。岛上没有代表土耳其裔和希腊裔塞浦路斯人的统一官方权威。土耳其承认北塞浦路斯土耳其共和国 (TRNC)。在联合国没有找到长期公平的解决办法之前，土耳其会保持其在“塞浦路斯问题”方面的立场。

OECD 的欧盟成员国声明：塞浦路斯共和国得到除土耳其外所有联合国成员国的承认。文件中涉及的区域在塞浦路斯共和国政府的有效控制区内。

***没有设立金融中心的发展中国家不要求承诺在 2018 年开始信息互换，但这些司法管辖区自愿开始。

****科威特原计划于 2018 年开始信息互换，但现在已经计划将其首次交换日期推迟至 2019 年。

8.1.2 确保 AEOI 实施的有效性

在以 AEOI 为标准开始交换之前，全球论坛已经开始评估已承诺的司法管辖区为执行 AEOI 而制定的法律和其他框架的完整性。这些评估侧重于三个重要方面。

首先，全球论坛完成了对保密和数据保护标准的初步评估，以确保所有情报交换的司法管辖区都符合这一方面要求的标准。在有差距的地方，提供解决差距的帮助。

其次，评估范围扩大至要求金融机构收集和报告信息的国内法律框架的内容。其中涵盖了所有报告和尽职调查要求的关键要素。作为这些评估的一部分，全球论坛还审查了金融机构和金融账户的特定司法管辖区豁免，这些豁免被视为用于逃税的低风险工具。这一程序目前已经扩展至对于受益所有权法律框架和 AEOI 所依赖的更广泛的执行和合规框架的评估。这些很快将会完成。司法管辖区已经在解决这些差距方面取得了一些进展。

最后，全球论坛一直密切关注为促进所有感兴趣的合适伙伴之间交换而制定的交换协议。为此专门建立了一个程序，允许任何推迟的司法管辖区在全球论坛内提出这一问题并努力解决。针对这一方面，到 2019 年底，全球论坛将评估各司法管辖区在履行与其相关的感兴趣的合适伙伴达成的协议方面取得的进展。

随着情报交换的开始，全球论坛将开始评估 AEOI 标准在实践中是否能有效运行。该评估将涵盖是否建立了适当的执行机制以及金融机构是否按照标准履行其义务。在 2018 年全体会议上，全球论坛通过了职权范围^①，下一步将是制定和测试评估 AEOI 标准的实践有效性的框架。有效性审查将于 2020 年开始。

8.2 税收情报专项交换（Exchange of Information on Request, EOIR）

8.2.1 提供 EOIR 同行评审

在 2016 年开始的第二轮 EOIR 评审中，截至 2019 年 6 月 13 日，共发布了 45 个新评级，其中 14 个为“合规”，28 个为“基本合规”，3 个为“部分合规”（见下表 2“根据 EOIR 标准进行同行评审后的总体评级”）。还有 33 个评审正

^① www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-terms-of-reference.pdf.

在进行中。^①尤其是其中包括了 2017 年被要求临时评级的所有司法管辖区的评审。

^②

在第二轮中，一些司法管辖区的总体评级已经从“基本合规”提升至“合规”，或者从“部分合规”提升至“基本合规”。第一轮 EOIR 同行审查的要素正在记录，并在第二轮中重新审查这些要素，尤其是在提高对日益增长的数量和复杂要求的处理能力上有积极的作用。基于未来的 EOIR 合作和近期的 AEOI 数据交换，预示着对更高的收益有利好作用。然而新受益所有权要求的实施引起人们的持续关注，因为大部分司法管辖区都收到了改善其法律框架以符合国际标准的建议，在某些情况下会对总体评级产生影响而导致降级。为了跟踪评估后阶段的进展情况，每年会进行跟踪监测。

表 2.根据 EOIR 标准进行同行评审后的总体评级（截至 2019 年 6 月 13 日）

第一轮评估后评级	第二轮评估后评级	总体评级
中国（中华人民共和国）、哥伦比亚、芬兰、冰岛、韩国、立陶宛、墨西哥、斯洛文尼亚、南非、瑞典	巴林、爱沙尼亚、法国、根西、爱尔兰、马恩岛、意大利、泽西岛、毛里求斯、摩纳哥、新西兰，挪威、圣马力诺、新加坡	合规
阿尔巴尼亚、阿根廷、阿塞拜疆、巴巴多斯、伯利兹、博茨瓦纳、英属维尔京群岛、文莱达鲁萨兰国、保加利亚、布基纳法索、喀麦隆、智利、库克群岛、塞浦路斯、捷克共和国、萨尔瓦多、加蓬、格鲁吉亚、直布罗陀、希腊、格林纳达、以色列、肯尼亚、拉脱维亚、莱索托、澳门（中国）、马来西亚、马耳他、毛里塔尼亚、蒙特塞拉特、摩洛哥、尼日利亚、纽埃、巴基斯坦、波兰、葡萄牙、罗马尼亚、俄罗斯、塞内加尔、斯洛伐克共和国、	阿鲁巴、澳大利亚、奥地利、巴哈马、比利时、百慕大群岛、巴西、加拿大、开曼群岛、丹麦、德国、香港（中国）、匈牙利、印度、印度尼西亚、牙买加、日本、列支敦士登、卢森堡、北马其顿、荷兰、菲律宾、卡塔尔、圣基茨和尼维斯、西班牙、特克斯和凯科斯群岛、英国、美国	基本合规

^① 根据评审时间表发布的评估报告详见：

www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/schedule-of-reviews.pdf.

^②安道尔、哥斯达黎加、多米尼加共和国、危地马拉、黎巴嫩、马绍尔群岛、密克罗尼西亚联邦、瑙鲁、巴拿马、萨摩亚、特立尼达和多巴哥、阿拉伯联合酋长国和瓦努阿图。

圣卢西亚、圣文森特和格林纳丁斯、沙特阿拉伯、塞舌尔、瑞士、乌干达、乌拉圭		
安道尔、安提瓜和巴布达、哥斯达黎加、多米尼克、多米尼加共和国、危地马拉、密克罗尼西亚联邦、黎巴嫩、瑙鲁、巴拿马、萨摩亚、阿拉伯联合酋长国、瓦努阿图		暂时*基本合规
安圭拉、圣马丁、土耳其	库拉索、加纳、哈萨克斯坦	部分合规
马绍尔群岛		暂时*部分合规
特立尼达和多巴哥**		不合规

*这些司法管辖区已经根据快速通道审查程序进行审查，并给予了临时总体评级。他们将根据已经启动或将启动的加强版 2016 年职责范围进行全面审查。

**该司法管辖区适用于快速通道审查程序，但其提供的进展说明不足以支撑其评级从“不合规”升至更高等级。

8.2.2 确保公平竞争

全球论坛有一个程序，允许其成员国提名并审查非成员国以确保公平竞争。在 2017 年全体会议上，全球论坛成员一致认为，波斯尼亚和黑塞哥维那、黑山及塞尔维亚在 EOIR 方面有关联性。这三个国家随后都加入了全球论坛。2018 年阿曼和约旦被认定为有关联，阿曼随即加入全球论坛。

8.3 《多边税收征管互助公约》

2009 年以来，G20 集团一致鼓励各国签署《多边税收征管互助公约》（《多边公约》）。在此期间《多边公约》的参与司法管辖区从不到 20 个大幅增加到了 129 个（见附件 1）。现在《多边公约》建立了一个令人惊叹的相当于 6000 多个双边协定的网络，使得各种形式的税务合作能够用以解决逃税和避税问题。

自从上一次向 G20 集团财长和央行行长提交报告以来^①，《多边公约》已在安提瓜和巴布达、巴哈马、巴林、萨尔瓦多、格林纳达、香港（中国）^②、牙买加、科威特、澳门（中国）^③、秘鲁、卡塔尔、土耳其、阿联酋和瓦努阿图这 14

^① www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf.

^② 通过中华人民共和国引申

^③ 通过中华人民共和国引申

个司法管辖区生效。此外，文莱达鲁萨兰国、多米尼克、摩洛哥已交存批准书和接受书或核准书，并将在数月后生效。厄瓜多尔、毛里塔尼亚、北马其顿和塞尔维亚签署了《多边公约》，并有待采取进一步措施。

尽管所有 G20 国家、所有 BRICS 国家、所有 OECD 国家和主要金融中心都参与了这一协议，但仍有许多发展中国家尚未签署或批准这一协议。

8.4 技术援助

现有的全球论坛成员中有过半数成员是发展中国家，尤其是新成员。这使得技术援助的需求源源不断。

随着成员国正在进行包括一些新要素在内的第二轮 EOIR 同行评审，这一需求现在显得尤为迫切。成员国在这一轮面临的主要挑战之一是受益所有权。为了帮助各国政府执行全球论坛的标准，确保执法人员能够获得可靠信息了解公司或其他法律实体背后的最终受益所有人，全球论坛与泛美开发银行展开合作发布了《受益所有权工具箱（2019 年 3 月）》。^①由于现行的受益所有权标准没有提供具体实施办法，因此该工具箱旨在协助政策制定者应用法律和监督框架以识别、收集和维护必要的受益所有权信息。

此外，随着越来越多的发展中国家表达其想要实施 AEOI 的意愿，这一领域的技术援助正在扩大。总体来看，目前有 50 多个发展中国家通过系统化的入门介绍或者临时要求提供的特别援助得到了个性化的支持。

全球论坛目前正在积极寻求有效利用税收透明工具的区域性政治承诺。《雅温得宣言（2017 年）》呼吁所有非洲国家充分利用最近在全球税收透明度方面的改进。^②截至 2019 年 6 月 13 日，支持该宣言的非洲国家已达 25 个。^③在 2019 年 2 月 28 日和 2019 年 3 月 1 日在卢旺达基加利举行的全球论坛非洲倡议第六次会议上，讨论了为了加强税收透明度而采取的实际措施。有 20 多个非洲国家参加了会议，并标志性地发布了关于税收透明度的进展报告。^④

其他地区的工作也在进行中。除了乌拉圭主办的 2018 年全球论坛全体会议外，还举行了拉丁美洲国家高级别会议，签署了《埃斯特角城宣言》，该宣言要

^① www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf.

^② 《雅温得宣言（2017 年）》，www.oecd.org/tax/transparency/yaounde-declaration.pdf.

^③ 签署国家名单详见：

www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/declaration/yaounde-declaration-list-of-signatories%20.pdf.

^④ www.oecd.org/tax/transparency/africa-initiative-report-2018.pdf

求在多个领域加强国际税务合作,包括提供更有效的受益所有权信息和更密切的机构间合作。^①截至 2019 年 6 月 13 日,已有 8 个司法管辖区^②支持该宣言。

此外全球论坛于 2018 年 7 月和 11 月分别与格鲁吉亚和乌克兰当局合作,在第比利斯(格鲁吉亚)和基辅(乌克兰)共同举办了高级别活动,聚焦于提高税收透明度打击利润转移的措施。

8.5 展望

今年是全球论坛自 2009 年进行重大改革重组以来的 10 周年,2009 年的重组旨在提供一个更开放的成员体系,并实施了 EOIR 同行审查程序。因此即将召开的全球论坛全体会议将报告过去十年的非凡旅程。此外全球论坛将继续按照时间表提交 EOIR 报告,为 2020 年即将开始的 AEOI 有效性审查奠定基础。

9.《新形势下推动包容性增长的税收政策》一节选 3^③

9.4 支持个人所得税和转移支付系统的效率与公平

所得税在促进包容性增长方面发挥着至关重要的作用,在增加税收收入和提高税制累进性两方面举足轻重。但由于所得税税基具有相对流动性,可能会首当其冲受到全球化税收竞争加剧的影响。此外,如果非标准就业安排的重要性显著上升,工作性质的变化可能会使该税基面临越来越大的压力。OECD 研究指出,所得税对增长有负面影响,对收入再分配产生积极影响。OECD 研究表明,随着全球化不断推进,所得税和转移支付的再分配影响有所下降(Causaand Hermansen, 2017[17])。政策制定者面临的一个关键问题是如何设计个人所得税和转移支付以促进增长并使其更具包容性,同时保持其增加收入的能力。在一些国家,需要进行改革以支持税收和转移支付的累进性,减少不同形式工作中的税收扭曲,并在个人层面加强对资本所得征税。

9.4.1 提高税收和转移支付的效力

整体而言,过去 30 年中 OECD 国家范围内劳动所得税累进性普遍下降,尽管在金融危机后略有增加。这一总体结果是由高收入者缴纳税收减少所引发的,尽管低收入者缴纳税收减少冲抵了上述部分影响。相反,对中等收入纳税人征税

^① www.oecd.org/tax/transparency/Latin-American-Ministerial-Declaration.pdf

^② 阿根廷、智利、哥伦比亚、厄瓜多尔、巴拿马、巴拉圭、秘鲁和乌拉圭

^③ 资料来源: O'Reilly, P. (2018), "Tax policies for inclusive growth in a changing world", OECD Taxation Working Papers, No. 40, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/1fdafe21-en>

有所增加。各国劳动所得税累进性的变化程度也存在很大差异。总体而言，近几十年来，税收累进性下降（收入分配顶端）导致了 OECD 国家收入再分配减少（Causa and Hermansen, 2017[17]）。

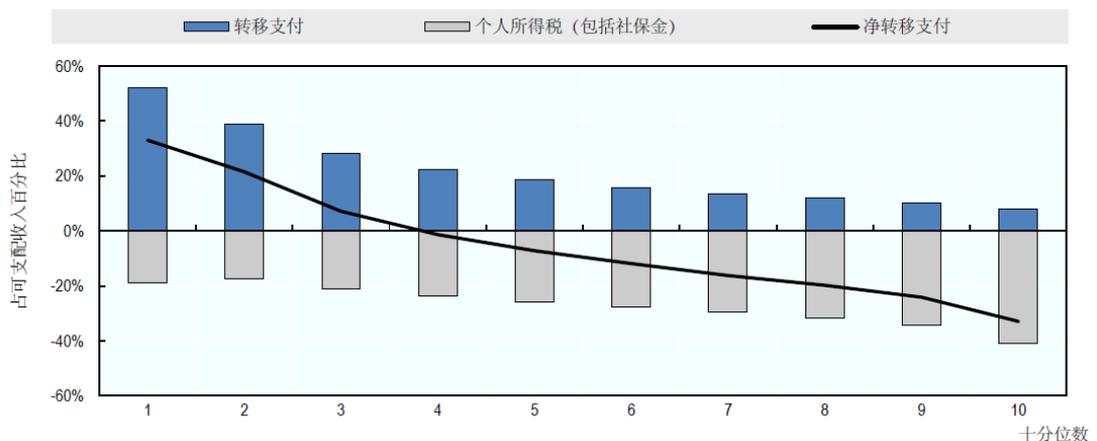
对高收入者适用高税率能引发显著的效率成本，会减少投资、创业和劳动力供应，并刺激纳税人采取行动减少应纳税额（OECD, 2010[35]）。高收入纳税人通常采用避税（例如重新定性收入），逃税（例如隐匿离岸资产和收入）和流动性（例如转移居民纳税人身份）等手段来减少应纳税额。

然而，一些研究认为，从效率的角度来看，对收入和财富水平较高者征收更高的个人所得税是有益的。对高收入者征收高额所得税可能行之有效，前提是其收入来源于经济租金（Piketty and Saez, 2012[51]）、市场失灵（Bivens and Mishel, 2013[52]）、或者来源于其行为导致的补偿形式转移而非纳税力度减弱（Rubolino and Waldenström, 2017[53]; Goolsbee, 2000[54]）。

在中等收入国家，由于起征点高和免税额高以及广泛的非正规性问题和逃税机会，许多国家所得税在总收入中所占比例相对较小，并且在减少不平等方面没有发挥非常重要的作用。应该降低所得税起征点，但应与税收能力的扩展和减少非正规性方案，改进管理和扩大第三方报告等举措相结合。

转移支付比税收更能减少不平等，并且是收入分配底端的重要收入来源（见图 11）。在过去的几十年中，所有 OECD 国家的所得税和转移支付系统的再分配性都有所降低（Causa and Hermansen, 2017[17]）。这主要是由于基于保险的转移支付大量减少，尽管在某些情况下，这种影响已通过增加援助转移而得到缓解。

图表 11: 转移支付是低收入家庭重要的收入支撑，2014



注释：收到的转移支付和缴纳的个人所得税十分位分布，OECD 平均值。数据基于 2014 年及最新年度劳动年龄人口情况。数据基于家庭可支配收入平均值的十分位等值。劳动年龄

人口指 18-65 周岁个人。根据 32 个 OECD 国家数据计算出的平均值，不包括匈牙利、墨西哥以及土耳其，因无法获取以上三国个人所得税信息

来源: *Causa and Hermansen, 2017*

就发达经济体而言，税收和转移支付在减少不平等方面的总体变化反映了各种政策改革，其中一些旨在加大工作激励。特别是，许多发达国家已逐步从失业转移支付转向在职转移支付，采取的方式包括减少低收入工人应纳个人所得税。时至今日，转移支付与工作更加相关，更具针对性，特别是对于与劳动力市场关联较弱的群体而言，如女性和技能较低的工作者。许多国家已经收紧了失业保险的资格标准，并更加重视保险和援助与劳动力市场激活措施的配对。这些措施有利于鼓励劳动力市场参与度，同时减少工作人口的贫困，两者都可促进包容性增长。虽然这些政策能产生益处，但它们也可能引发负面的分配后果（*Causa and Hermansen, 2017 [44]*）。

需要采取连贯一致的综合方法，以避免出台一系列政策，却没有取得预期效果，税率表设计拙劣进而影响底层收入分配。在许多国家，个人所得税税率表，社会保障费率表和各种社会福利的提取是由不同的部门单独设计和实施的。当不同的个人所得税和社保金有所增加或者福利提取不协调时，就会出现特定收入水平边际税收楔子突然增加，从而招致贫困陷阱。

9.4.2 劳动所得税和未来工作

经济的日新月异带来了劳动所得征税的挑战：越来越多的劳动力在传统雇佣关系之外获得其全部或部分收入，尽管目前从事非标准工作安排的人口比例较低（*OECD, 2015[2]*）。虽然这些变化不是负面发展，但需要加以管理，以确保它们不会给工人和企业带来其他负面结果，例如加剧经济不安全和收入不平等。

在许多 OECD 国家，企业有很大的动机在传统雇佣关系之外雇用工人（*Jackson, Looney and Ramnath, 2017[55]*）。非标准雇佣通常为公司提供成本优势，有些是直接和税收相关的优势，例如少缴或者不缴社保金。这意味着税收因素可能会推动劳动合同选择的次优变化。这在受数字化影响较深的行业尤为重要。得益于数字化，通过在线平台提供服务的公司数量急剧增长。传统上由雇员开展的工作现在越来越多地由自雇承包商开展。

这些变化可能会为社会保护制度带来特殊挑战，因为其主要资金来源是社会保障金。这些制度通过集体储蓄发挥重要的保险作用，并支持老龄化社会的养老金供应。然而他们面临挑战。首先，如果个人的社保金缴纳情况变得不规律，例

如出现失业、残疾和退休，他们享受社会保护的權利就会随之下降，也就是减少他们应有权利以及社会保护（OECD, 2015[2]）。这会降低由社保金支持的社会保险在许多社会中所起的保险作用。

其次，社保金减少可能会削弱社会保险制度的财政可持续性。劳动力市场的变化带来自我雇佣的潜在增长，进而可能会缩小社保金基础。在许多国家，与标准雇员相比，自雇工人缴纳的社保金较低。在政策不变的情况下，自我雇佣的增加有可能大幅降低社保金收入。工人若通过在线平台参与工作，对跨境所得征收社保金就会面临挑战，这会进一步减少社保金收入。需要进一步的国际合作来应对上述挑战（见第 6.1 节）。人口老龄化将加剧社会保险制度的财政可持续性挑战。

提高社保金费率可以扩大社会保险的普及面或加强社保金系统的财务地位。然而，社保金高费率降低了劳动力需求，特别是对于低收入的工人而言，也可能增加对非正规雇佣的激励。高额社保金也会扩大标准工作岗位和非标准工作岗位之间的税收楔子。尽管存在这些问题，但社保金费率近年来持续攀升，并且在过去 50 年对 OECD 税收占 GDP 比率增长做出了很大贡献。

未来的工作也需要新的社会保险融资方法，因为有必要扩大社会保险计划的覆盖范围以适应不断变化的工作环境。签订“灵活”劳动合同或从事其他形式的非标准工作的工人往往只能获得有限或无法获得某些形式的社会保障，例如工伤保险和失业保险，这些工作可能不受基本劳动力市场法规的约束。换言之，社会保险要尽可能覆盖到更多新形式的工作，也就是说政府可能需要投入额外的资金。

用一般税收而不是社会保障金作为社会保险的资金来源可以提高劳动力市场参与度，减少劳动力市场双重性并促进增长，同时更多的社会成员得以享受社会福利。如此一来，社会保险的资金压力就转移到了扭曲性较低的税种，比如消费税和房产税（见 4.1 节）。这也可以减少标准和非标准工作安排之间的税收差异。在许多新兴经济体，低收入者缴纳高额社保金显著降低了税收制度的累进性。扩大社会保险资金来源对与社保金微弱相关的福利产生的影响最为强烈，包括住房补贴和向有子女家庭发放的现金转移。

社会保险融资方式的改革不一定会减少有利于缓和不平等的社会转移支付。需要指出，社保金减少可能会给政府工作带来挑战，因为社保金与社会福利发放密切相关。相反，可以借改革社会保险融资方式的机会扩大社会保险覆盖范围，进而使非标准工作者、自雇职业者和其他可能无法享受常规社会保障金的群体（如移民）享受到社会保险。与此同时，通过更好地将社会福利与社保金缴纳联

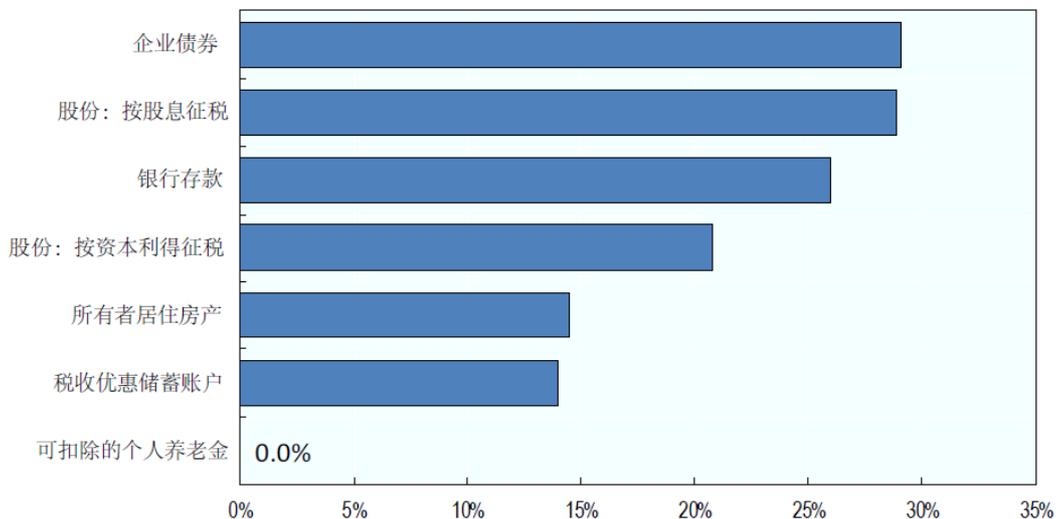
系起来，可以鼓励退休储蓄。但是，需要确保这些改革不会加剧不平等。

总的来说，需要更好地理解工作转型与税收和支出政策之间的联系。虽然某些非标准工作类别从业者缴纳的社保金可能较低，但也可能需要缴纳较高的其他税种（例如，企业所得税或增值税）。这对评估不同法律形式的税负提出了挑战，强调了进一步分析的必要性。实现税收中性要求减少不同就业形式的有效税率差距，尽管这在实践中可能很难实现。

9.4.3 有效征收资本税和财产税

通过在个人层面对资本所得进行更有效的征税，也可以加强税收制度的累进性并提高效率。人们已经证明财富不平等更甚于收入不平等，普遍呼吁提高资本税以应对不断加剧的收入和财富不平等。理论经济学研究的最新进展强调了有效征收资本税对整体税收结构重要性（Stantcheva, 2014[56]; Saez and Stantcheva, 2017[57]）。OECD 最近的研究表明，对个人资本所得征税下降导致 OECD 整体收入再分配下降（Causa and Hermansen, 2017[17]）。资本税可能会抑制储蓄和投资，因此各国需要谨慎平衡效率和公平两个因素。虽然各国不一定需要以更高的法定税率对资本征税，但有必要扩大资本税的税基以提高效率和公平。

图表 12: 不同类型资产边际实际税率，40 国平均数据，2016 年



边际实际税率 (METRs)

注释：边际实际税率基于纳税人平均收入且纳税人持有收入十年。通货膨胀率定为 OECD 平均水平。平均值基于以下国家数据：阿根廷、澳大利亚、奥地利、比利时、保加利亚、加拿大、智利、哥伦比亚、捷克、丹麦、爱沙尼亚、芬兰、法国、德国、希腊、匈牙利、冰岛、爱尔兰、以色列、意大利、日本、韩国、拉脱维亚、立陶宛、卢森堡、墨西哥、荷兰、新西兰、挪威、波兰、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛文尼亚、南非、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其

其、英国和美国。

资料来源：家庭储蓄征税（OECD, 2018）。

实际上，大多数 OECD 国家和 G20 国家对储蓄的征税通常缺乏连贯性（OECD, 2018[58]）。图 12 显示了资产之间的实质性税收差异，这可能导致储蓄分配的显著扭曲，并增加税收筹划的机会。这意味着目前对资本征税的方法导致严重的经济效率低下以及累退性（Aghion et al., 2017[59]）。各国有机会提高对不同资产征收资本税的连贯性和一致性，从而提高其税收制度的效率和公平。

例如，许多 OECD 国家的住宅房产税式支出和补贴对分配具有不利效应。在抵押贷款利息减免方面尤其如此，因为一些 OECD 国家和 G20 国家对该减免不设上限。一般而言，住宅房产按优惠税率征税，通常不对这些优惠设任何限制。这对税制具有累退性影响，因为收入和财富水平较高的人士更有可能投资住宅房产。此外，优惠税率可能扭曲投资其他住房使用权（例如出租房屋）的动力，并可能对房价构成上行压力。同样，如果向住宅房产投资者而不是房产所有者提供税收激励措施，高收入者可能从中获利，因为高收入者更有可能使用此类投资手段。这可能会产生进一步的负面收入分配影响（OECD, 2018[4]）。可以减少对住房免征资本利得税的额度，特别是对于昂贵的房产或高于某一起征点的资本利得，虽然这种免征可以限制资本流动性。

公共辩论中越来越多地引用净财产税作为解决财富和收入不平等不断加剧的途径。但是，如果双管齐下既对资本所得征收个人所得税，又征收净财产税，可能会导致对某些资产征收极高的有效税率，并可能对增长产生不利影响。征收财产税也可能带来挑战，特别是在资产流动性不足的情况下，并且管理成本可能很高。财产税可以成为一种有效的政策替代品，前提是一个国家由于其他政策原因没有征收广泛的资本所得税，包括资本利得税，以及设计精良的遗产税等（OECD, 2018[44]）。然而，若该国已征收上述资本所得税，征收净财产税的效力则有待商榷。

10. 《税收制度如何影响雇佣形式的选择》——以英国为例^①

本节根据问卷调查提供的数据和信息，概述了我们对英国 2018 年标准员工、

^①资料来源：O'Reilly, P. (2018), "Tax policies for inclusive growth in a changing world", OECD Taxation Working Papers, No. 40, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/1fdafe21-en>

全职员工以及与其他雇佣类型相关的税收制度的理解。本国货币是英镑(GBP)，以下所有货币金额均以英镑表示。我们假设平均总工资为 38,208 英镑，这与 2018 年的征税工资相一致。

10.1 雇佣形式

基于税收角度，英国有三种雇佣形式：雇员、自雇独资贸易商和所有者经理人（股份有限公司的所有者）。^①

10.2 个人视角下不同雇佣形式的税务处理

本节涵盖了上文所述的不同雇佣形式的个人的税务处理。

10.2.1 计算个人所得税前适用的扣除

收入低于 10 万英镑的个人可享受 11,500 英镑的基本个人免税额。如下表所示，如果收入超过 10 万英镑，则收入每增加 1 英镑，免税额就减少 2 英镑。不可退还。

表 3.4 基本个人免税额

收入（英镑）	免税额（英镑）
0-11500	实际收入
11501-100000	11500
100001-123000	11500-（收入-100000）*2
超过 123000	0

资料来源：OECD 税收和劳动合同调查问卷

自雇独资贸易商

除基本个人免税额外，自雇独资贸易商亦可获得贸易补贴，在计算个人所得税时，最高可扣除 1000 英镑。收入低于 1000 英镑的自雇独资贸易商无需缴纳个人所得税或社会缴款，因为他们的应税利润为零。收入超过 1000 英镑的自雇独资贸易商可以在计算应纳税利润时扣除该贸易补贴，也可以采用扣除与业务有关的费用的方法（但选择贸易补贴的个人不得扣除与业务有关的费用）。这个分析假定个人将选择使用贸易补贴。贸易补贴会减少营业收入（或独资贸易商利润）。在有贸易补贴的情况下，基本个人免税额将按收入减去贸易补贴计算。

所有者经理人

作为雇主的所有者经理人也可享受基本个人免税额。然而，由于免税额取决于个人的总体收入，股息收入必须包括在归属于所有者经理人的劳动收入中，以便计算正确的免税额。如果免税额大于工资总额，并且有其他收入要计入，例如

^①请注意，《劳动法》中定义的“工人”一词在税法中没有定义。

股息收入，免税额必须用来抵消工资。之后，它可以用来抵消其他收入。

10.2.2 应纳税所得额的计算

雇员

为了计算个人所得税的应纳税所得额，必须从工资总额中扣除个人基本免税额。当工资总额低于 11,500 英镑时，应纳税所得额等于零；如果工资总额超过 11,500 英镑，则应纳税所得额等于工资总额减去个人基本免税额。

自雇独资贸易商

应纳税所得额定义为工资总额减去个人基本免税额和贸易补贴。

所有者经理人（股份有限公司所有者）

为了便于分析，我们假设 25% 的雇佣成本是有限公司的利润，剩余部分是劳动力成本。劳动力成本本身被定义为工资总额加上雇主的保险费（由所有者经理人缴纳）。因此，当企业所得税应纳税所得额为利润时，个人所得税应纳税所得额的定义为工资总额减去基本个人免税额。此外，净利润，即支付企业所得税后的利润，全部通过股息分配给所有者经理人。因此，股息征税收入被定义为股息收入减去工资收入中未使用的剩余基本个人免税额，如果有股息津贴的话，减去股息津贴。有关如何计算股息税的更多信息，请参见第 10.2.4 节。

10.2.3 个人所得税

个人所得税是根据下表中的比率对总收入征收的。个人的个人所得税责任不随雇佣形式而变化。

表 35. 2017 年个人所得税税率

总收入（英镑）	个人所得税税率（%）
0-33500	20
33501-150000	40
超过 150000	45

资料来源：OECD 税收和劳动合同调查问卷

10.2.4 股息收入征税

有限责任公司的剩余利润（扣除所有者经理人的工资及雇主因该工资而缴付的保险缴款）将按企业所得税税率征税，然后重新分配给所有者经理人（在本分析中为公司的唯一所有者）。利润的再分配是通过股息实现的。股息按下表所列的总收入等级和税率征税。

表 36. 2017 年股息税税率

总收入（英镑）	股息税税率（%）
0-33500	7.5
33501-150000	32.5
超过 150000	38.1

资料来源：OECD 税收和劳动合同调查问卷

股息免税额度为 5000 英镑。所有其他来源的收入（例如劳务收入）必须在股息收入之前征税。此外，对股息收入征税还适用以下规则：

- 1、基本个人免税额必须使用劳动和股息收入的总和来计算；
- 2、个人所得税是按照工资减去基本个人免税额计算；
- 3、以下步骤描述了股息税负债的计算：

a.个人基本免税额中未使用的部分将用于减少股息；否则，免税额的股息净额将等于股息本身。

b.一旦我们获得基本个人免税额的股息税负债净额，我们就考虑最后一磅工资被征税的税级（因此，我们可以看出在达到下一个税率之前，还剩下多少税级）。

c.我们将基本个人免税额的股息净额分配给该税种，直至该税种完全使用为止，其余部分则分配给下一税种。请注意，股息免税额将适用于股息的第一磅，因此将允许纳税人不支付最低股息税率的股息税。此外，请注意，即使使用了免税额，也将考虑将该限额用于相应的部分。因此，免税额可能会影响股息收入的剩余部分以较高的税率征税。

10.2.5 雇员非税收强制缴纳款（NTCPs）

英国没有雇员 NTCPs。

10.2.6 雇员国民保险税（NICs）

在英国，个人缴纳国民保险税（NICs，National Insurance Contributions）是为了有资格获得某些福利和国家养老金。一般来说，两种类型的个人支付 NICs：

- （1）每周收入超过 157 英镑的雇员（雇员开始支付国民保险的基本门槛）；
- （2）每年盈利 6,205 英镑或以上的自雇人士。

国民保险有不同类型，纳税者支付的类型取决于就业状况和收入。下表描述了这些类型。

表 37 国民保险分类

国民保险类型	个人履行国民保险税缴纳义务的描述
第 1 类	每周收入超过 157 英镑且低于法定退休年龄的员工，其 NICs 由雇主自动扣除。

第 1A 或 1B 类	雇主根据雇员的开支或福利支付第 1A 或 1B 类 NICs。
第 2 类	自雇人士，如果年度收入低于 6205 英镑，可自愿缴纳，不强制要求。
第 3 类	自愿缴纳。
第 4 类	年收入超过 8164 英镑的自雇人士。

资料来源：

<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurancecontributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions>.

工人

雇员适用第一类 NICs。如下表所述，缴款视总收入而定。月收入低于 680 英镑或年收入低于 8,164 英镑的个人不需要缴纳 NICs。超过基本门槛但低于收入上限的部分（每月 3,863 英镑或每年 45,000 英镑）按 12% 的税率计算，其余部分（高于 45,000 英镑）按 2% 的税率计算。

表 38 第 1 类国民保险税率

总收入（英镑）	第 1 类国民保险税率（%）
0-8164	0
8165-45000	12
超过 45000	2

资料来源：OECD 税收和劳动合同调查问卷

自雇独资贸易商

自雇独资贸易商适用第 2 类和第 4 类的 NICs。缴纳数额也取决于总收入。但首先，我们必须计算总收入减去贸易补贴（即自雇人士的净利润）。如果该金额低于小额利润阈值（每年 6025 英镑），则该个人无需缴纳 NICs（第 2 类和第 4 类均不承担）。如果此金额高于小额利润阈值但低于利润下限（即低于每年 8164 英镑），则个人只须缴纳第 2 类 NICs。第 2 类的缴纳数额为每周 2.85 英镑（或每年 148 英镑），与个人总收入无关。如果净收入扣除贸易补贴后大于 8164 英镑，则个人须同时支付第 2 类和第 4 类 NICs，详情见下表。

表 39 自雇人士第 2 类和第 4 类 NICs 数额和税率

扣除贸易补贴和的总收入（英镑）	第 2 类 NICs（年，英镑）	第 4 类 NICs 税率（%）
0-6,025	0	0

6,026-8,164	148	0
8,165-45,000	148	9
超过 45,000	148	2

资料来源：OECD 税收和劳动合同调查问卷

所有者经理人

有限公司的所有者经理人承担自己的 NICs，也就是说，从他们付给自己的工资中缴纳，其税率与雇员的概述相同，属于第一类。

10.3 企业视角下不同雇佣形式的税务处理

本节介绍了根据第 10.1 节所述的雇佣类别对公司的税务处理。

10.3.1 计算企业所得税前适用的扣除

在有限责任公司中，从工资中支付了所有者经理人和雇主的 SSC 后，剩余利润将按照企业所得税（CIT）税率征税。税后利润将被重新分配给所有者经理人（我们假设其是公司唯一所有者）。关于合约公司计算 CIT 前适用的扣除，详见 10.3.5。

10.3.2 企业所得税

英国的企业所得税税率是利润的 19%。

10.3.3 雇主 NTCPs

英国没有雇主 NTCPs

10.3.4 雇主 NICs

雇主 NICs 根据雇佣形式而有所不同。对于员工，雇主 NICs 根据工资总额而有所不同。低于二级门槛的收入（相当于每月 680 英镑或每年 8,164 英镑）不需缴纳 NICs，而高于一级门槛的收入部分须以 13.8% 的税率缴纳 NICs。请注意，雇主 NICs 不会从总工资中扣除，而是根据工资总额计算，并与工资总额相加，以计算总劳动力成本。

表 40 英国的雇主 NICs

总收入（英镑）	雇主 NICs（%）
0-8,164	0
超过 8,165	13.8%

资料来源：OECD 税收和劳动合同调查问卷

自雇独资贸易商

当一家公司从自雇独资贸易商雇佣劳工时，雇主无需支付工人的 NICs。

自雇合资企业

当一个公司从个人组成的合资企业雇佣劳工时，雇主无需支付工人的 NICs。然而，个人的公司将支付雇主 NICs（以工资形式）给个人。

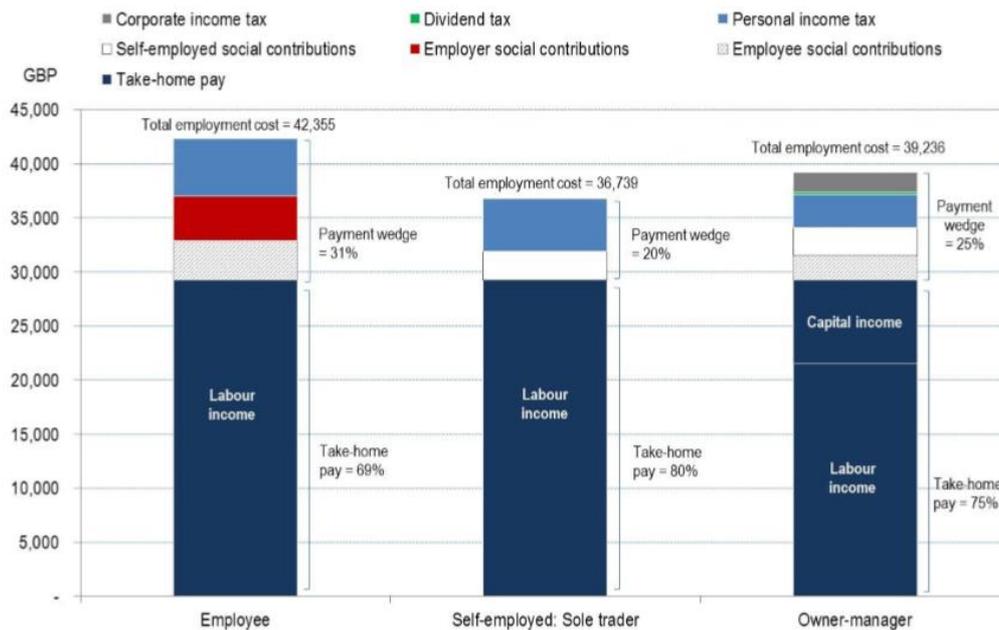
劳务费用在 CIT 中的可抵扣性

雇用标准工人的公司将能够从 CIT 税基中扣除人工成本；因此，雇主的 NICs 和总工资都可以扣除。其他雇佣形式也是如此。

10.4 图表

图 28 按雇佣形式分解总雇佣成本，实得工资保持不变-英国（2017）

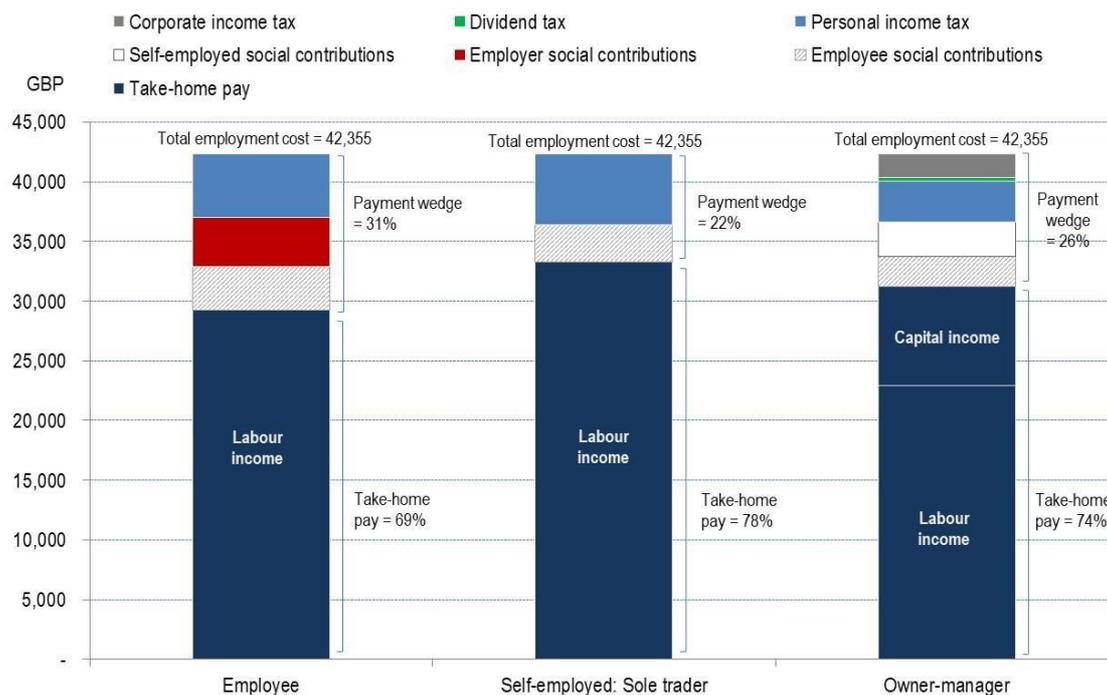
在此情况下，总工资等于 2017 年雇员类别的平均工资（38,208 英镑）。在其他雇佣形式中，个人的实得工资等于雇员的实得工资，这确保了个人对雇佣形式没有影响，因此对企业不同雇佣形式之间转换的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。



资料来源：作者基于 OECD 调查问卷结果测算

图 29 按雇佣形式分解总雇佣成本，总雇佣成本保持不变-英国（2017）

在此情况下，总工资等于 2017 年员工类别的平均工资（38,208 英镑）。对于其他雇佣形式，公司所面对的总雇佣成本等于公司未雇员支付得的总雇佣成本。这确保了公司对雇佣形式没有影响，因此可以对个人在雇佣形式之间转换的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。



资料来源：作者基于 OECD 调查问卷结果测算

表 41 个人实得工资相等时不同雇佣形式的税务情况—英国（2017 年）

在此情况下，总工资等于 2017 年员工雇员类别的平均工资（38,208 英镑）。个人的实得工资等于雇员的实得工资。这确保了个人对雇佣形式没有影响，因此可以对公司在不同雇佣形式之间转移的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。这些数字与表 28 中的数据对应。

	标准雇员	非公司自雇	公司自雇 75/25
劳务费用	42,355	36,739	29,427
利润	-	-	9,809
劳务费用加利润	42,355	36,739	39,236
正在签约公司的雇主支出	4,147	-	-
已签约公司的雇主支出（自雇人士自行支付）			2,579
总工资	38,208	36,739	26,848
贸易补贴	-	1,000	-
基本个人免税额	11,500	11,500	11,500
股息免税额	-	-	-
应纳税所得额（针对个人所得税和股息税）	26,708	24,239	15,348
所得税和一般社会保险税计划	8,947	8,947	5,312
其中：个人所得税	5,342	4,848	3,070
其中：一般社会保险税计划	3,605	2,630	2,242

其他税收			2,085
企业所得税	-	-	1,864
股息税	-	-	221
实得工资的劳务部分	29,261	29,261	21,536
实得工资的资本部分	-	-	7,724
实得工资	29,261	29,261	29,261
总税率			
所得税税率	14.0%	13.2%	11.4%
雇员SSC费率	9.4%	7.2%	8.4%
总支付减去现金转移	23.4%	20.4%	-9.0%
总税收楔子，包括雇主社会保险税税率	30.9%	20.4%	25.4%
核查		30.9%	20.4% 25.4%

资料来源：作者基于 OECD 调查问卷结果测算

表 42 同等雇佣成本下不同雇佣形式的税务情况—英国（2017）

在此情况下，总工资等于 2016-2017 年员工雇员类别的平均工资（38,208 英镑）。其他雇佣形式的雇佣成本等于员工雇员的到手雇佣成本。这确保了公司对就业雇佣形式没有影响，因此可以对个人在不同雇佣形式之间转移的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。这些数字与表 29 中的数据对应。

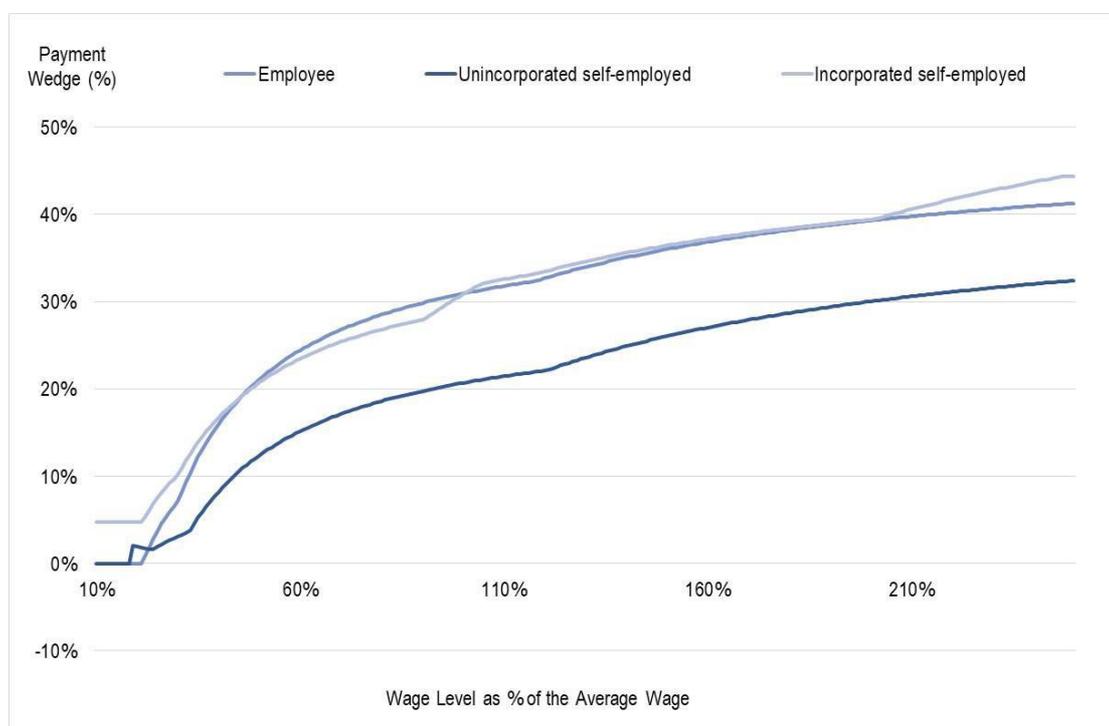
	标准雇员	非公司自雇	股份有限公司 自雇75/25
劳务费用	42,355	42,355	31,766
利润	-	-	10,589
劳务费用加利润	42,355	42,355	42,355
正在签约公司的雇主支出	4,147	-	
已签约公司的雇主支出（自雇人士自行支付）			2,863
总工资	38,208	42,355	28,904
贸易补贴		1,000	
基本个人免税额	11,500	11,500	11,500
股息免税额			
应纳税所得额（针对个人所得税和股息税）	26,708	29,855	17,404
所得税和一般社会保险税计划	8,947	8,947	5,969
其中：个人所得税	5,342	5,971	3,481
其中：一般社会保险税计划	3,605	3,135	2,489
其他税收			2,280
企业所得税			2,012

股息税			268
实得工资-劳动力份额	29,261	33,249	22,934
实得工资-资本份额	-	-	8,309
实得工资	29,261	33,249	31,243
总税率			
所得税税率	14.0%	14.1%	12.0%
雇员社会保险税税率	9.4%	7.4%	8.6%
总支付减去现金转移	23.4%	21.5%	-8.1%
总税收楔子, 包括雇主社会保险税	30.9%	21.5%	26.2%
核查	30.9%	21.5%	26.2%

资料来源: 作者基于 OECD 调查问卷结果测算

图 30 根据不同雇佣类型的不同工资水平划分的薪酬楔子——英国 (2017)

下图显示了不同工资水平下各雇佣类型的薪酬楔子, 从平均工资的 10% (3,823 英镑) 开始到平均工资的 250% (95,582 英镑)。如图 28 和图 29 所示, 在以平均工资为基准的情景分析下, 非公司自雇人士是所有雇佣类型中薪酬楔子最低的。从这该图中可以看出, 对于所示的大多数工资水平来说这一情况是真实的。与之相反, 雇员和股份有限公司自雇人士是薪酬楔子最高的公司。

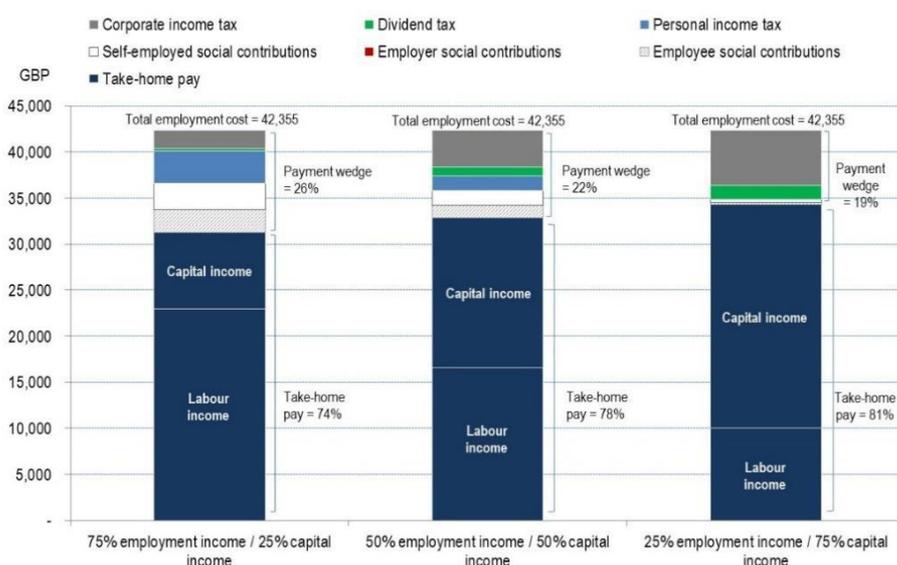


资料来源: 作者基于 OECD 调查问卷结果测算

图 31 按雇佣收入和资本收入分解所有者经理人形式的总雇佣成本 (雇佣收入和资本收入

的比例分别为 75%，25%；50%，50%；25%，75%）——英国（2017）

下图仅显示了股份有限公司自雇形式下的结果，其差异为劳务收入和资本收入的比例不同。从左到右的假设为：75%雇佣收入，25%资本收入；50%雇佣收入，50%雇佣收入；25%雇佣收入，75%资本收入。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。下图显示总雇佣成本不变（对应图 29），重点是激励个体劳动者选择雇佣收入和资本收入的混合。75%的雇佣收入和 25%的资本收入是图 29 和表 42 中所示的股份有限公司自雇情况。从图中可以看出，雇佣收入比例的下降导致薪酬楔子的降低。此外，雇佣收入和资本收入的比例不同，雇佣形式的“税收优惠”次序也不同，如果企业选择了更有利的雇佣/资本收入分配，那么，与非公司自雇工人相比，所有者经理人的薪酬楔子更低。还应该指出的是，在英国，即使是 25%的雇佣收入，75%的资本收入的分配也超过了大多数所有者经理人的雇佣收入。大多数所有者经理人的工资为 8,164 英镑，其余部分为股息（即资本收入）。总雇佣成本为 42,355 英镑，这意味着资本收入为 34,191 英镑，薪酬楔子为 18.8%。

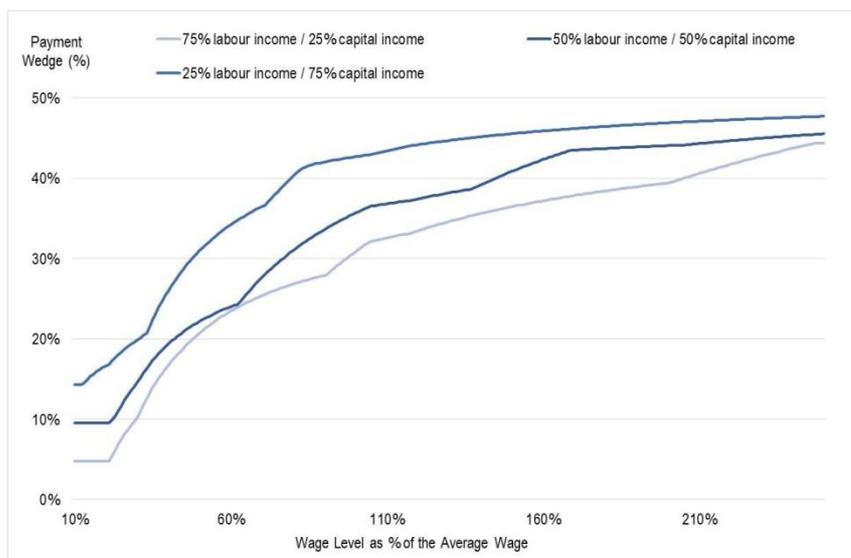


资料来源：作者基于 OECD 调查问卷结果测算

图 32 不同雇佣收入和资本收入比例下非公司自雇人士的薪酬楔子（雇佣收入和资本收入的比例分别为 75%，25%；50%，50%；25%，75%）——英国（2017）

下图显示了非公司自雇人士在不同工资水平下的薪酬楔子从平均工资的 10%（3,823 英镑）开始到平均工资的 250%（95,582 英镑）。如图 33 所示（基于平均工资的分析），三种情况分别对应 75%雇佣收入，25%资本收入；50%雇佣收入，50%资本收入；25%雇佣收入，75%资本收入这三种比例。图 30 中展示了非公司自雇人士 75%雇佣收入，25%资本收入的情况。该图显示了不同比例下的同等工资的薪酬楔子。随着劳动力占总收入的份额下降，工资保持不变，资

本收入和总收入增加，这推动了更高的薪酬楔子。



资料来源：作者基于 OECD 调查问卷结果测算

智库视野



研究院微信 研究院微博



主办

上海财经大学公共政策与治理研究院

国家税务总局税务干部进修学院

上海市国定路777号

邮政编码：200433

电话：(021) 65908706

8615821746491 (田志伟)

官方微博：e.weibo.com/u/3932265304

邮箱：120286069@qq.com