
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 9 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 陈天媛 万楨

罗佳莹 周璇熠 田晨 汪豫 贺越 朱君毅

目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1. 厄瓜多尔和塞尔维亚交存 BEPS 多边公约批准书	4
2. OECD 在首个税收确定日发布最新的争议解决统计数据	4
❖ 税收合作栏目	6
3. 污染燃料税太低，不足以鼓励人们转向低碳替代燃料	6
❖ 税收政策分析栏目	8
4. OECD 发布《国别报告-同行评审报告的汇编（第二阶段）》	8
5. OECD 发布《税收政策改革 2019》	10
6. OECD 发布《税收道德—是什么促使个人和企业纳税》	11
7. OECD 无国界税收稽查员项目发布《2018/19 年度报告》	12
8. OECD 发布《从人类福祉的角度，重新调整针对全球气候变暖的政策重点》报告	13
9. OECD 发布《税收征管 2019—OECD 与其他发达及新兴经济体可比信息》 ...	15
❖ 论著精选	17
10. 《税收和未来工作：税制如何影响就业形式的选择》—节选 2	17
11. 《对车辆、燃油和道路使用征税：改进交通税做法的机会》—节选 2	28

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 厄瓜多尔和塞尔维亚交存 BEPS 多边公约批准书^①

厄瓜多尔和塞尔维亚向 OECD 秘书长交存多边公约的批准书，以执行与防止 BEPS 有关的税收协定相关措施，并强调其同国际社会坚决承诺防止滥用税收协定和 BEPS。对于厄瓜多尔和塞尔维亚，多边公约将于 2019 年 12 月 1 日起正式生效。

2. OECD 在首个税收确定日发布最新的争议解决统计数据^②

2.1 税收确定日的主要内容

2019 年 9 月 16 日，OECD 在巴黎总部举办了首个税收确定日。正如 G20 部长们所承认的那样，保持和增强税收确定性不仅为纳税人和税务部门带来好处，而且对促进投资、就业和增长至关重要，尤其是在经济快速数字化、新商业模式出现以及国际化程度提高对审计实践构成压力并推动国际税收规则变化的背景下。提高税收确定性是 OECD 税收征管论坛的主要优先事项之一，该论坛汇集了 53 个成熟和新兴税收管理机构。

税收确定日汇集了来自 50 多个国家的 200 多名税收政策制定者、税务机构代表、企业代表和其他利益相关者。他们对税收确定性议程的现状进行了评估，并讨论了进一步改进预防和解决争端的方法。本次讨论涵盖了税务机关可使用的一整套税务工具，包括合作式遵从计划（CCP，co-operative compliance programmes）、预约定价协议（APA，advance pricing agreements）、国际税收遵从保障计划（ICAP，the International Compliance Assurance Programme）、联合审计和相互协商程序（MAP，mutual agreement procedure）。在税收确定日，

^①资料来源：OECD (2019), Ecuador and Serbia deposit instruments of ratification for the multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/morenews/>

^②资料来源：OECD (2019), OECD releases latest dispute resolution statistics at its first Tax Certainty Day, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/dispute/oecd-releases-latest-dispute-resolution-statistics-at-its-first-tax-certainty-day.htm>

法国也加入了 ICAP 试点，使参与 ICAP 试点的税务机构总数达到了 18 个。此次会议特别强调了 OECD 最近发布的有关税收道德的一篇报告的重要性，该报告探讨了体现税收确定性的重要性的最新证据，税收确定性是企业积极执行税收制度的意愿强弱的决定因素，特别是在发展中国家。

2.2 2018 年 MAP 案件统计数据的主要内容

当日，OECD 还发布了一份关于 2018 年度 MAP 案件统计数据的报告，相关数据信息涉及全球 89 个税收辖区和全球几乎所有的 MAP 案件，数据包含了每个税收辖区的详细信息和汇总的全球信息。

2.2.1 总体规模

总体来看，新案件持续增加。与 2017 年相比，新转让定价案件增长近 20%，其他案件增长超过 10%。大多数税务机关正在结案的案件比以前多。国家数据显示，约一半税收辖区的案件规模减少，另一半税收辖区的案件规模增加。但是，全球案件总规模继续增加，主要是因为转让定价案件的结案速度慢于新增案件速度。

2.2.2 平均结案时间

转让定价案件的持续时间更长。2018 年，转让定价案件的平均结案时间约为 33 个月（2017 年为 30 个月），其他案件约 14 个月（2017 年为 17 个月）。从各税收辖区的情况来看，案件解决的平均时间各不相同，从 2 个月到 66 个月不等。与 2017 年的情况类似，约 60% 的税收辖区在所有案件中都达到了 24 个月内结案的目标。

2.2.3 相互协商程序成果

在 2017 年结案的案件中，超过 80% 的案件解决了转让定价问题，超过 75% 的案件解决了其他问题。事实上，在已结案的转让定价案件中，有近 75% 的案件达成了完全避免双重征税或完全解决不符合税收协定的征税事项的协议，5% 的案件获得了单边减免，5% 的案件通过国内法救济方式获得解决。对于其他问题，这三种情况的比例分别约为 50%、25% 和 3%。只有 2% 的案件结案原因是主管当局找不到相关税收协定。

2.2.4 税收辖区特定指标

2018年的MAP统计数据报告首次将税收辖区在关键指标方面的表现进行了比较,例如每种类型案件的结案时间和每种类型结案数量与税收辖区的待处理案件数量之比。报告内图表显示了自2016年以来各司法管辖区的MAP案件规模的演变,2018年,多数国家2018年末的MAP案件较上年末有所增加,德国的MAP案件规模数在所有被统计国家中位居第一。同时,与往年类似,报告也包括了各司法管辖区的特定文件。对于2016年以来开始的案件,可按每个税收协定对象和案件类型提供MAP案件的细目。特定司法管辖区报告提高了透明度,使相关内容变得可见并可以不断改善报告内容的重点。随着越来越多的现存案件将与新案件相关,并且OECD会在此基础上进行报告,因此,最后一个特点会随着时间推移变得越来越突出。

❖ 税收合作栏目

3. 污染燃料税太低,不足以鼓励人们转向低碳替代燃料^①

3.1 背景

对污染性能源征税是抑制危害地球和人类健康的排放的有效方法,所产生的收入可用于缓解低碳转型对弱势群体的影响。根据经合组织的最新报告,来自发达经济体和新兴经济体的与能源有关的二氧化碳排放中有70%是完全未征税的,因此,各国几乎没有动机转向清洁能源的使用。

3.2 内容

随着公众采取行动的压力日益增加,世界各国领导人齐聚联合国气候变化峰会。据《能源使用税2019》的预览显示,占能源排放80%以上的44个国家,对污染性能源征收的税远远低于降低气候变化和空气污染的风险和影响所需的水平。

公路燃油税相对较高,但很少能完全反映环境损害的成本,特别是在某些道路运输部门提供优惠税率的情况下。在大多数国家,煤炭税为零或几乎为零,而煤炭所产生的二氧化碳几乎占能源二氧化碳排放量的一半。天然气更清洁,其税

^①资料来源:OECD(2019), Taxes on polluting fuels are too low to encourage a shift to low-carbon alternatives, <http://www.oecd.org/tax/taxes-on-polluting-fuels-are-too-low-to-encourage-a-shift-to-low-carbon-alternatives.htm>.

收也通常较高。就国际航班和航运而言，其燃油税为零，这意味着长途飞行的常客和各运输公司未为其所产生的污染支付相应的份额。

经合组织秘书长安吉尔·古里亚表示：“我们知道我们需要减少化石燃料的燃烧，但当对污染最严重的燃料征收的税率为零或接近零时，我们几乎没有什么动力去改变。”“征收能源税不是唯一的解决方案，但没有能源税，我们就无法遏制气候变化。我们应该妥善地运用它们来为弱势群体谋福祉并缓解低碳转型对弱势群体的影响。”

在研究的 44 个国家中，97% 与能源相关的二氧化碳排放（公路运输除外）的税率远远不足以反映对环境的破坏水平。只有四个国家（丹麦、荷兰、挪威和瑞士）对非道路能源征收超过 30 欧元/吨的二氧化碳税，但这被认为是碳排放对气候成本的一个低估。近年来，一些国家甚至降低了能源税税率。

调整税收以及国家补贴和投资对于鼓励向低碳能源、交通、工业和农业的转变至关重要。鉴于在不损害行业或社区的情况下进行重大变革的困难程度，经合组织的新一轮工作表明，如何将减排目标与更广泛的社会目标（如：更加健康、更好的工作和更强的服务可负担性）之间的潜在协同效应和权衡因素纳入考虑范围之内，以增加迅速采取行动减排的动机，是未来的主要研究方向。

经合组织将在下周的联合国峰会上发表新的分析，题为“加快气候行动：通过福利视角重新聚焦政策”，届时将会把重点放在诸如清洁空气、健康饮食、服务和就业的可及性以及包容性财政改革等目标上，这些目标可能会更加容易引发改变，并最终加速低碳转型，同时改善生活。

古里亚先生在 7 月敦促各国政府面对公众，尤其是在年轻人中日益增长的愤怒。这些愤怒源于一些国家在能源排放达到历史最高水平的情况下，反而减少了在经济脱碳方面的努力。尽管能源税停滞不前，但《2019 年经合组织对化石燃料的支持清单》发现，2017 年受研究的 44 个国家（经合组织、20 国集团以及哥伦比亚）对化石燃料生产和使用的政府支持为 1400 亿美元，其中一些国家的补贴有所增加。

《能源使用税 2019》表示，改善税收政策，为低碳技术提供公平的机会，将有助于将投资转向更环保的选择。该报告研究了发电和供热、工业及运输等领域的三种能源税（燃料税、碳税和电力使用税），并指出各国政府应确保税制改

革带来的任何税收增加都不应伤害弱势的家庭、公司或工人。额外的税收收入可用于社会目的，例如降低所得税、增加基础设施或医疗保健支出或为直接转移到家庭的款项提供资金。

❖ 税收政策分析栏目

4. OECD 发布《国别报告-同行评审报告的汇编（第二阶段）》^①

4.1 背景

2019年3月9号，OECD发布了对BEPS第13项行动中规定的国别报告机制的第二阶段同行评审结果，这表明OECD在改善全球跨国企业税收方面的不断努力取得了重大进展。

4.2 内容

国别报告机制是BEPS项目的四个最低标准之一，它要求税务机关收集和共享所有在其国家开展业务的大型跨国公司的详细信息。收集的信息包括上报的收入金额，所得的税前利润，已付和应计的所得税，以及设定资本、累计收入、员工人数和有形资产（按管辖区细分）。

此次完成的第二次年度同行评审审查了截至2019年4月各辖区对国别报告最低标准的实施情况。审查结果的重点包括：

1. 覆盖范围增加到116个辖区。第二次同行评审包括了对116个框架内全体成员的全面检查。对于少数未纳入此次审核范围的成员，要么是因为他们是近期刚加入该“包容性框架”，要么是他们面临能力限制。但OECD也将尽快对其进行审核。

2. 审查几乎涵盖所有大型跨国公司。超过80个司法管辖区已经出台了立法，要求跨国公司集团承担备案义务，这涵盖了集团合并总收入在7.5亿欧元或以上的几乎所有跨国公司集团。同时，其余的框架内成员也努力在OECD支持下最终确定其国内法律框架。

^①资料来源：OECD (2019), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS delivers tax transparency: Action 13 Country-by-Country reporting shows big progress, OECD Publishing.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-delivers-tax-transparency-action-13-country-by-country-reporting-shows-big-progress.htm>

3. 实际实行情况需要与 BEPS 第 13 条行动的要求基本一致。审查发现，在已经完成立法的地方，国别报告的实施情况与第 13 条行动的最低标准基本一致。

4. 审查根据先前建议采取行动的司法管辖区的情况。审查发现，第一次同行评审中提出的 62 条建议已得到解决。

5. 现在已有 2200 多个互换关系。国别报告的互换始于 2018 年 6 月，至今已建立 2200 多个双边关系。

4.3 意义

国别报告机制的建立为全球税务管理部门在管理税收方面提供了前所未有的透明度，也使税务机关第一次收到所有在其国家开展业务的大型跨国公司的详细信息。由于国别报告机制是 BEPS 项目的四项最低标准之一，因此 BEPS 项目中的所有成员均致力于实施该标准，并要求其同行对该标准进行审查和监督，以此确保该机制在全球范围内得以及时、一致地实施，这也是该机制成功的关键。

OECD 税收政策和管理中心主任 Pascal Saint-Amans 表示：“同行审查的结果和于 2018 年 6 月启动的国别报告全球互换机制都表明了 BEPS 措施正在全球快速、一致地实施。”

4.4 相关工作

在首次交换国别报告之后，OECD 正在继续开展工作，以支持税务机关在评估转让定价和其他 BEPS 相关风险时能够有效使用国别报告。在 OECD 税收征管论坛（FTA）《国别报告：有效税收风险评估手册》的基础上，OECD 开发了一种自动衡量和评估税收风险的工具（TREAT），用以帮助国家使用国别报告来确定潜在税收风险，进而进行税收管理，特别是针对那些发展中国家的税收管理部门。国别报告是许多 FTA 项目的核心，包括针对大型跨国公司的多边风险评估的国际税收遵从保障计划（ICAP）试点，以及比较风险评估（CORA）倡议——旨在提高税务当局对共同国际税务风险的理解，以及保持对可能存在或不存在特定风险的潜在指标的解释的一致性。这些项目将支持税务管理部门使用国别报告和其他数据来寻找并明确跨国公司集团带来的税收风险较低的领域，从而可以将资源集中在其他需要进一步关注的问题上。

除了这些举措外，正如 2015 年向 20 国集团提交的 BEPS 第 13 项行动所要求的那样，OECD 现在已经开始着手审查国别报告最低标准的实施情况，其中包括将在 2020 年初对外进行公众咨询。

5. OECD 发布《税收政策改革 2019》^①

OECD 近期的一份报告表明，税收改革的步伐在大多数主要经济体中已经放缓，需要更大胆的税收改革来应对未来的挑战。《税收改革 2019》介绍了所有 OECD 国家以及阿根廷、印度尼西亚和南非的最新税收改革情况。报告指出了主要的税收政策趋势，并着重强调与往年相比 2019 年推出综合税收改革方案的国家较少。

荷兰实行了最全面的税收改革。立陶宛（劳工税）、澳大利亚（个人所得税）、意大利（企业所得税）和波兰（个人所得税和企业所得税）也实施了重大的税收改革。在其他国家，2019 年的税收改革意义不大并且较为零碎。OECD 税收政策与管理中心主任 Pascal Saint-Amans 表示，“当国家面临许多重大挑战的时候，例如经济增长减弱、人口老龄化、收入和财富不平等、工作性质的变化和气候变化、对高增长迫切的需求，结构性税收改革的作用似乎正在减弱。面对这些挑战，税务部门显然需要采取更大胆的行动。”

报告强调尽管公司税率减免在 2019 年改革中没有 2018 年的改革那么重要，但仍一直在各国之间进行。公司税税率降低最显著的国家往往是那些初始税率较高的国家，从而使各国公司税税率能够进一步趋同。而基于 OECD 和 20 国集团税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目采取的重大改革，使得打击企业避税的努力也取得了进展。数字化经济带来的税收挑战持续引起人们的关注，一些国家采取了单边措施，而全球仍在致力于达成基于共识的多边解决方案。报告还指出一些国家继续降低个人所得税，特别是对中低收入者和老年人。有些国家还扩大了税收优惠以支持养老金储蓄和小额储户。而今年房地产税仍旧没有变化，这也证实了房地产税虽然具有增加税收收入，提高股本以及使房地产达到正效率的潜质，

^① OECD (2019), As the pace of tax reform slows, countries are urged to take bolder action. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/as-the-pace-of-tax-reform-slows-countries-are-urged-to-take-bolder-action.htm>

但房地产税依旧没有得到充分利用。此外，在过去几年中，各国的增值税（VAT）基准税率持续稳定。较高的增值税基准税率已经导致一些国家寻找增加增值税税收收入的替代方法，特别是通过打击增值税欺诈。报告还显示，对烟草和含糖饮料等消费品征收的消费税继续增加，并引入了新的贸易关税，这在未来可能会进一步升级。与此同时，与环境有关的税收改革的步伐已经放缓，一些国家已经降低了能源税或者弱化了他们对气候成本与能源税一致性的承诺，但这与保护环境的目标相冲突。

6.OECD 发布《税收道德——是什么驱使个人和企业纳税》^①

6.1 背景

2019 年 11 月 9 日，OECD 在伦敦举办的国际财政协会年度大会上发布《税收道德——是什么驱使个人和企业纳税》^②的报告，该报告使用最新的可用数据样本为理解税收道德带来了新的证据。

6.2 报告结构

该报告分为两章。第 1 章着眼于个人的税收道德，使用对非洲、亚洲和拉丁美洲的全球（世界价值调查）和区域级别的民意调查数据进行微观计量经济学分析。通过分析，可以识别出可能会影响发展中国家税收道德的社会经济因素和机构观念，并可以测试影响税收道德的财政合同的证据。第 2 章介绍了企业的税收道德。该部分回顾了有关企业税收道德的现有文献，接着使用税收确定性数据作为跨国公司税收道德的代表指标，分析税收道德的影响因素和关键问题考虑。

6.3 报告结论

该报告表明，通过更好地理解税收执法、政府公信力和合规性之间的复杂联系可以提高个人和企业的税收道德；在影响因素方面，纳税人的年龄、性别、教育程度和宗教信仰都对税收道德产生影响。同时，该报告发现，公共服务绩效与税收道德之间的关系比理论假设的要复杂。特别是，人们对腐败和精英管理的认

^① 资料来源：OECD (2019), Boosting tax morale—so people and businesses pay tax, <http://www.oecd.org/tax/boosting-tax-morale-so-people-and-businesses-pay-tax.htm>.

^② 资料来源：OECD (2019), Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f3d8ea10-en/index.html?itemId=/content/publication/f3d8ea10-en&mimeType=text/html>.

识程度以及对政府的信任程度都会对税收道德产生影响时，联系将更为复杂。该报告发现，当纳税人看到公共服务有所改善时，在世界某些地区（例如非洲），税收道德上升，但在其他地区（例如拉丁美洲），这种关系并不明显。

6.4 意义

该报告重点关注发展中国家的税收道德。企业的税收道德很难衡量，很少有研究关注于此，特别是对于发展中国家的企业税收道德。因此，该报告使用税收确定性数据作为跨国企业的税收道德的指标。这些税收确定性数据依据来自 80 多个发展中国家的 500 多家公司的调查数据来确定跨国公司税收道德的一些潜在驱动因素和影响，突显出跨国公司的许多关键问题的考虑，包括跨国企业对所在国的国际标准的一贯应用，有效的增值税和预提税制的期待。

本报告旨在基于经验分析，对税收道德进行进一步探讨，包括确定潜在的政策对策和未来研究的选择。需要关注的是，这份报告不试图提供确定的结论，而是要确定一些可能需要进一步考虑的领域。这些领域可以作为决策过程的一部分，也可以通过进一步的研究来获得。

7.OECD 无国界税收稽查员项目发布《2018/19 年度报告》^①

7.1 背景

确保跨国企业公平纳税日益成为全球关注的重要问题。为了提高跨国企业纳税公平度，经合组织和联合国开发计划署联合倡议了“无国界税收稽查员”(TIWB, Tax Inspectors Without Borders) 项目，该项目自 2013 年以来一直与发展中国家合作，以改善全球范围内的税收审计和纳税遵从工作。

7.2 内容

TIWB 将于 2019 年 9 月 24 日发布《2018/19 年度报告》。

该报告将由 TIWB 理事会联席主席 Angel Gurría(经合组织秘书长)和 Achim Steiner(联合国开发计划署 UNDP 署长)在联合国大会间隙举行的题为“无国界

^① 资料来源: OECD (2019), Tax Inspectors Without Borders to release its Annual Report 2018/19 on Tuesday 24 September 2019, <http://www.oecd.org/tax/tax-inspectors-without-borders-to-release-its-annual-report-2018-2019-on-tuesday-24-september-2019.htm>

税收稽查员：四年 5 亿美元后……”的部长级小组会议上提交。这个小组会议将向 OECD 和 UNDP 相关官员、政府部长和高级官员提供就 TIWB 稽查方法的优势和机会进行沟通的平台，并就如何有效开发国内资源的经验教训进行交流。

该年度报告涵盖了 2018 年 5 月至 2019 年 4 月期间 TIWB 所倡导的税收稽查活动，该年度是 TIWB 根据经合组织/开发计划署伙伴关系安排开展的第三个完整运作年度。

8. OECD 发布《加快推进气候行动—结合福祉框架调整政策重点》报告^①

人类在减缓气候变化方面的进展不足，正在使气候系统走向未知，并预期带来严重的后果。为解决该问题，OECD 发布《加快推进气候行动—结合福祉框架调整政策重点》报告。报告的第一部分已于 2019 年 9 月出版，具体包括对五个特定经济部门在政策目标和评价体系上的反思与总结。报告的第二部分将于 2020 年初发布，并将从人类福祉的角度重新审视现有的气候政策体系。第一部分各章节的摘要如下：

- 针对气候变化采取的措施：全球气温已平均升温近 1 摄氏度，且 2019 年 7 月是有记录以来最热的一个月。极端天气事件席卷全球。如果不采取相应的缓解措施，人类在健康、粮食和水安全方面的风险将继续增长，从而威胁到我们实现可持续发展目标。为了向低碳排放进行过渡，我们的社会需要进行前所未有的大规模转型，但是目前转型的速度仍不足以实现国际性的目标。将人们的福祉置于决策的中心地位去考虑，对于获得更多的政治与社会支持以及克服转型障碍来说是必要的。减缓气候变化将会为当代人带来更广泛的福祉与益处，并为未来人类的生存提供所需的资源。

- 对电力部门进行改革。电力是人类福祉的核心，因为电力产生的能源能够为基础服务、经济基础设施和活动，以及促进教育和性别平等提供支持。目前的发电方式之中，化石燃料燃烧发电是全球温室气体排放最大的方式。它污染了空气，破坏了公共健康和生态系统，而这些都损害了当前和未来人类的福祉。从人类福祉的角度解决问题，需要致力于解决能源三难境地，并着眼于整个电力系统。

^①资料来源：OECD (2019), Accelerating Climate Action - Refocusing Policies through a Well-being Lens, <http://www.oecd.org/tax/accelerating-climate-action-2f4c8c9a-en.htm>

系统地监控与电力相关的所有福利领域对于支持这一转型至关重要。

- 实现重工业的可持续生产。上个世纪以来，重工业一直在追求最大限度地提高产量，以满足不断增长的人口，不断提高的生活水平和城市化进程的需求。然而当前的工业生产正在损害我们和地球的健康，污染我们呼吸的空气，污染土壤和水，消耗地球的资源，并且加剧气候变化。可持续生产意味着要让重工业脱碳，并采用再循环的生产流程。为了实现这一转型，重工业部门将寻求可持续的生产力，将社会和环境影响纳入决策范围，从而扩大其政策范围。让重工业脱碳的政策方案应包含一系列核心政策，例如碳定价，以及增加重工业废料可用性的扶持性政策。

- 建造可持续发展的住宅和邻里社区。住宅部门对于保障低排放过渡以及公共卫生的安全性、舒适性、可负担性和结果公平至关重要。通过更好地把握温室气体减排、健康和公平利益之间的关系，可以为针对气候问题的解决方案提供更有力的依据。制定新的指标以跟踪进度并指导决策是重新定义“优质可持续住房”的关键步骤。诸如制订更严格的建筑标准和优质的建筑翻新计划等政策，可以促进从“边际改进”向“最佳实践”的转型，避免发生碳排放水平目标与实际不符的情况。

- 提供具有可持续性的地面交通。交通出行将人与人、地与地联系在了一起，提高了人民的生活质量，并为社区附加了社会与经济价值。但是，在过去 50 年内，交通运输的碳排放增长速度超过了其他所有部门，约占全球 CO₂ 排放量的 23%。解决该问题的方案是针对可触达性重新设计出行系统，以确保人们能够轻松地获得工作机会、商品、服务和便利设施。下一个重要步骤就是开发和正确使用正确的指标，从而使得可触达性成为现实。

- 建立可持续的食品系统。农业在消除饥饿、哺育人类和促进经济发展方面有着不可替代的作用，这其中就包括为全球约 28% 的工人提供就业机会。食品系统是全球气候变化的主要贡献者，其碳排放量约占全球温室气体排放总量的 30%。值得关注的是，农业和林业拥有从大气中清除二氧化碳的巨大潜力，这可能会大大增加实施严格减排这一目标的可行性。我们亟需寻找新的指标来衡量和监测绩效水平并促进“双向一致”目标的实现。

9. OECD 发布《税收征管 2019—OECD 与其他发达及新兴经济体可比信息》^①

第八版 OECD 税收征管丛书于 2019 年 9 月 23 日发布，其中介绍了税收管理部门如何采用电子化的方式进行日常工作管理，以及使用一系列技术工具、数据源和分析方法来提高纳税遵从。

OECD 税收政策和管理中心主任帕斯卡尔·圣阿曼斯在评价该报告时称，“由于经济的数字化以及新业务模式和工作方式的出现，税收管理机构与税收政策制定者一样面临着快速变化。税收管理机构 2019 年所展示的数据和案例表现出使用新技术的可行性。新的数据来源和日益加强的国际合作为税务部门提供了新的机会，以便于更好地实现纳税遵从，防止税基侵蚀并减轻行政负担。”

《税收征管丛书》于 2004 年首次发布，提供了 58 个先进和新兴税收管理机构绩效的比较信息，并分析了税收管理的主要趋势和发展。其目的是协助主管部门、政府、纳税人和其他利益相关者考虑可以改善税收管理的效率和效力的方式和领域。参加 2019 年税务管理 58 个税务部门的合计净年度收入为 11.4 万亿欧元，同时处理约 8.1 亿的个人所得税和企业纳税人的税务事务。

正如 OECD 税收征管论坛主席兼挪威税务机关负责人汉斯·克里斯蒂安·霍尔特所说：“税收征管丛书是宝贵的资源，有助于帮助税务机关工作人员应对税务管理面临的重大挑战和机遇。它包含了一系列有关税务管理职能和绩效的比较信息，有助于我们在国家和全球层面了解我们的长处和短处，并帮助我们确定可以通过共同努力来提高个别和集体绩效的领域。”

出版物中的一些有趣的事实：

- 电子税务的增加：电子税务已发生重大转变，在线报税和在线支付的选项越来越多。平均而言，个人所得税的电子申报率现在超过 70%，而企业所得税的电子申报率大约为 85%。数字联系渠道（在线、电子邮件、电子数据帮助方式）继续增加（例如电子邮件联系增加了 20%），而传统渠道继续减少（例如亲自前往税务机关办理税务事项减少了 15%）。40 多个税务主管部门正在使用或计划使用人工智能。

^①资料来源：OECD (2019), Tax Administration 2019 Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/Comparative-Information-on-OECD-and-other-Advanced-and-Emerging-Economies>

•越来越多地将行为洞察力用作遵从工具：许多税务部门现在使用了行为洞察力的分析方法，以更好地了解纳税人的行为方式和原因，并利用这些洞察力来设计实际的政策和干预措施。10 个以上的税务主管部门正在招聘行为研究人员，超过 35 个主管部门有数据科学家。

•更加智能的遵从风险管理：税务管理部门正在采取越来越积极的方法来进行遵从风险管理，在可能的情况下，他们会寻求在较早阶段进行干预，而不是在提交纳税申报表之后进行干预。近三分之二的税务主管部门已经使用或正在计划针对大型纳税人制定正式的合作式遵从方法。这一点尤为重要，因为数据表明在大多数司法管辖区，净收入总额的 35% 至 60%（包括代扣代缴的员工个人所得税）是从其大型纳税人计划所涵盖的纳税人那里征收的。

•引入“以设计促遵从”：随着可用数据和数据共享方式的日益增加，“以设计促遵从”覆盖面相应增加。遵从性设计涵盖了各种收入来源，包括通过预先填写纳税申报单，该申报单范围覆盖了接近 70% 需要向主管部门报告的税务信息。现在，许多税务部门正在寻求为其他类别的纳税人引入系统性方法，包括与软件开发人员合作，以整合会计系统和税收规则，并引入安全的信息链（例如通过电子发票和使用安全的电子收银机）。20 多个税务主管部门报告称已经建立了税收电子发票系统。

•税务管理人员队伍正在老化：自 2014 年以来，年龄在 54 岁以上的员工所占比例增加了三分之二。这证实了较早的研究结果，即在许多主管部门中，工作人员的平均年龄已经达到或即将达到高龄化阶段将给税收管理工作带来挑战。而大多数税务主管部门正在经历不断变化的组织变革，税务人员需要掌握新技能，以更好地迎接大数据驱动的现代税务管理，同时继续学习关键性税务理论知识，这将会面临更大的挑战。

❖ 论著精选

10. 《税收和未来工作：税制如何影响就业形式的选择》——节选 2^①

10.3 不同就业形式的征税：三个示例

为了广泛认识各就业形式征税差异的重要影响，本节通过三个示例加以说明（各就业形式的详细定义见下一节）：

案例 1：标准雇员；

案例 2：非法人型自雇人员（合同制人员）；

案例 3：法人型自雇人员（就业者是自家法人公司的所有者经理（集所有者管理者身份于一身））。

这三个示例说明了不同的就业形式如何产生不同的税收处理，进而产生从某一就业形式转向另一就业形式的动机。见表 1。

在案例 1 中，公司雇佣标准雇员一般要承担两部分劳务成本：雇员总工资和代表雇员缴纳的雇主社保费。雇员则一般要缴纳个人所得税（PIT）和雇员社保费。

表 1 不同就业形式的征税：三个示例

示例 1：标准雇员	示例 2：非法人型自雇合同工	示例 3：法人型自雇合同工
<u>公司</u>	<u>合同公司</u>	<u>合同公司</u>
公司根据标准用工合同雇佣就业者。劳务成本一般由以下要素组成： 工资 雇主社保费	公司雇佣非法人型自雇人员为合同工。劳务成本一般仅含工资（无雇主社保费）	公司雇佣自雇人员的公司为合同工。劳务成本一般仅含工资（无雇主社保费）
<u>雇员</u>	<u>合同工</u>	<u>合同工/所有者经理</u>
雇员根据标准用工合同受雇。一般要缴纳： 个人所得税 雇员社保费	非法人型自雇人员受雇为合同工。一般要缴纳： 个人所得税 自雇社保费	自雇人员的公司受雇为合同工。 个人所得税（劳务所得） 自雇社保费（或所有者经理必须自己缴纳的费用） 企业所得税&资本所得的任何税项

来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做分析

^①资料来源：OECD (2019), How tax systems influence choice of employment form, OECD Taxation Working Papers, No. 4111, OECD Publishing, Paris.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-the-future-of-work_20f7164a-en

在案例 2 和 3，公司雇佣合同工（因此称为“合同公司”）。不管合同工是否为法人型，合同公司都承担仅含工资的劳务成本，因为公司往往不承担合同工的社保费。就业者的税额取决于是否选择法人型。如果选择非法人型，合同工需要缴纳个人所得税和自雇社保费（或所有者经理必须自己缴纳的费用；如果某人被视为其本人的雇主，那么这些费用就类似于雇员或雇主社保费）；如果选择法人型，那么合同工要就其劳务所得部分缴纳个人所得税和自雇社保费，就资本所得部分缴纳企业所得税（CIT），以及资本所得的任何其他税项（如股息或资本利得税）。

本文考察公司在选择就业形式时的动机，即是否选择适合示例 1、2、3 的用工合同。对一家公司而言，示例 1、2 是选择重点，因为选择示例 2、3 对公司而言几乎并无差别。在公司看来，选择自雇合同工而不是标准雇员就意味着选择了更大的灵活性（虽然劳动力市场有许多其他监管问题需要考虑，如需要遵守卫生和安全守则，工作时间等）。特别是规模较小的公司可能缺乏雇佣全日制长期雇员的能力；而合同工，包括平台就业者，与传统市场就业者相比，也许能提供更丰富、更低廉的劳动资源。

此外，按非标准合同用工往往能带来成本优势，诱使公司雇佣独立合同工，而非传统雇员。其中一些成本是和税制直接相关的。对公司来说，有了劳务成本优势，却难以对劳动者敬业度加强监管或靠投资公司专属人力资本提升生产效益，有得有失，需要平衡。这种权衡很可能因行业和劳动力市场结构而异。这些雇佣决定也可能受其他一系列非税考量的影响。

此外，个人选择什么就业形式，背后也有诸多诱因，是选择标准就业，还是选择自雇就业，在自雇的选项下，是选择法人型，还是不然。在示例 1、2、3 的选择中，选择自雇，而不是选择标准就业，许多非税因素都有莫大关系。

非标准就业安排在工作时间和工作地点方面都有更大灵活性，也更有机会补充工资收入。但是，税收也有作用。在许多国家，自雇人员更能利用与经营有关的税收成本费用化规定。另外，每个人想要的社会保障程度不同。这样，如果所在国社保制度允许退出，他们可能更倾向于自雇。

个人在选择组织形式时，可以选择是否法人型。法人型之后，公司交易股份更加便利，更容易将股权出售给外部投资者，进而在大量投资者身上分散风险。

法人型也有承担有限责任的裨益，免除了所有者对公司债务的法律责任。^①比如在美国，组织形式为S型公司，就可以享受有限责任。税收在此也有作用，因为非法人和法人公司适用的税收规定不同。当企业所得税税率较个人的个税税率低时，个人倾向于在税收上将收益重新归类为企业而非个人所得。在大多数国家，这么做都不难，只要法人型，将收益留存在公司，产生应税企业所得，而不是工资和薪金所得。

限制公司形式的一个因素是，一般情况下，公司支付工资或利息之余，任何收益都要缴纳企业所得税，但股东的股息支出和已实现资本利得都要缴纳个人所得税。相比之下，非法人公司缴纳的是工薪税和公司利润的个税。税收亏损的处理也可能因公司状态而异。哪种形式最终最受欢迎取决于个人与企业所得税率之差。

另一方面，选择标准就业，而不是非标准就业，也有许多非税原因，比如保障。标准雇员的合同往往无固定期限，而不像有限期和不稳定的合同制工作。虽然有些特点是自雇独有的——灵活性和流动性——且常被毫不含糊地说成是个好处，但其他人可能不追求灵活，而追求稳定。这里，税收也有作用。为了未来的福利待遇，有人可能倾向于标准就业。

最后要注意，组织形式并不总是个人自主选择的结果。议价能力失衡时，绝对倾向于标准就业合同的人可能只能选择合同制或“零工”。这由劳动力市场上用人单位与劳动者之间的力量决定。

这三个示例概述了第5节详述的建模。虽然本文研究主题是税收影响就业形式的各种方式，但不是说税收就是唯一、或者甚至是最重要的激励因素。略作小结，各就业形式税收处理主要有两大差异来源。其一，各就业形式的社保费有差异（公司与个人）。其二，各就业形式因是否法人型而产生差异（部分所得作为企业所得而非劳务所得征税）。这两个特点如何影响公司与个人的整体税负将列在第6节。

^① 虽然有限法律责任在理论上是有好处的，在许多情况下，实践中要求中小企业董事和/或股东提供抵押和个人担保可以导致中小企业的企业主和董事在债务义务方面承担类似于非法人型自雇就业者的责任水平。

当然，具体国家的就业形式并不直接匹配这些示例。下一节将清晰展现所选国家存在的各种就业形式。另外，下面也会讲到，不同就业类别就相当大的模糊性，在各国的法律制度中如何定义。

10.4 非标准就业的形式

“标准就业”一词已成了许多 OECD 国家常见就业合同的某些特点的代名词：全日制、无固定期限、依赖型（即“非独立”）雇佣关系。“非标准”的定义更倾向于“不是”什么就业关系，而非“是”什么就业关系。本节参考国际组织制定的各就业形式的定义来讨论非标准就业和自雇的定义。之后列出各就业形式的类型，并说明在各国统一定义自雇所面临的一些挑战。然后总结本文中考虑的非标准就业形式，根据类型排序。

10.4.1 缩小非标准就业的范围

虽然对非标准就业的兴趣渐浓，但这类就业形式没有统一定义（European Commission, 2017）。倒是有许多国际组织对非标准就业下了很多定义。据 OECD（2015）定义，非标准就业包括自雇（含自营工作者（own account workers））；临时或固定期限合同；以及兼职工作。

其他定义对含标准就业（即全日制长期合同）和非标准就业（如兼职、临时合同、零小时等）的计薪就业与自雇就业作了区分；据国际劳工组织（ILO）（2016），非标准就业指的是“在标准就业安排范围之外的工作，含临时或固定期限合同，临时服务或派遣工作，依赖型自雇，以及兼职工作，含边际兼职工作。”欧盟委员会对非标准就业的定义是固定期限合同，临时服务工作，兼职工作和独立型合同工作（European Commission, 2015）。

本文所用的是 OECD 的定义，因为 OECD 对自雇的定义最宽泛；国际劳工组织的定义仅包括依赖型自雇，欧盟委员会的定义仅包括独立型合同工作。要注意，为了简便起见，而且由于本文主要研究的是临时合同或兼职工作的税收处理。所以关注的是自雇相比标准工作的税收处理，全套的就业形式还是留待未来分析。

最后，也有必要区分用工的自雇和自营工作者（见 ILO, 1993）。本文关注自营工作者：“独立工作或者与一个或多个伙伴共事的就业者，就业类型定义为‘自雇工作’，在所涉期限没有连续聘用任何‘雇员’为其工作。”

10.4.2 各就业形式的类型

从全套非标准就业形式中缩小范围，聚焦自营工作者，还要区分不同类型的自营工作者，因为各类型自营工作者的税收处理可能不同。Eurofound（2010）提出自雇的五种基本类别：创业者（entrepreneurs）；传统“自由从业者”（free professionals）；工匠，商贩和农民；从事需要专业技能但不受监管的职业的自雇人员；从事无需专业技能的职业的自雇人员。

表 2 各就业形式的类型

本表列出了各就业形式的类型。参考 OECD(2015)非标准就业的定义及 Eurofound(2010)自雇定义。

标准就业	标准雇员		
非标准就业	临时合同		
	兼职工作		
	固定期限合同		
	自雇	劳动用工自雇人员=创业者	
		自营工作者	自由从业者
			工匠，商贩，农民
			技工
			非技工

来源：本文作者根据 OECD（2015）和 Eurofound（2010）总结。

创业者是在雇员帮助下开展经营活动的自雇人员。因此，他们不被视为自营工作者，而是采取劳动用工的自雇人员。本文视自雇的其他类型为自营工作者并着重分析这类人群。自由从业者是自雇人员，为了从事所在职业，他们必须满足具体要求，遵守法规和履责规定，而且往往要通过考试在公共登记处进行登记。自由从业者一般独自开展活动或者与其他从业者共事，如果有雇员，则在人数有限的雇员的帮助下开展工作。自由从业者可以包括医生、律师等。工匠、商贩和农民是传统的自雇形式。这些自雇人员往往与其家人共事，也可能和少数雇员共事。最后还有两种自雇形式：从事需要专业技能但不受监管的职业的自雇人员；从事无需专业技能的职业的自雇人员。两类自雇人员一般都在无雇员帮助的情况下开展经营活动。

截至目前讨论的就业形式类型都列在表 2 中。不在本文考虑范围内的非标准就业形式——临时合同，兼职工作和用工自雇——以斜体表示，以强调并未分析。

本文不把创业者及其雇主放在一起考虑，而考虑标准就业和自营工作者的各种形式。

10.4.3 对自雇作出一致定义的挑战

10.4.3.1 各国的做法互不一致

在我们对各国的分析中，有必要对自营工作者达成一致的定義，以確保比較的是“同類”，即，一致地比較類似種類的就業者。但是，各國已採取一系列做法來定義所有就業形式，包括自雇，實現同類比較實在困難。各國對自雇的定義跨越不同的法律類別，包括劳动法、税法，貿易法，民法和社保法，同類比較難上加難。

表 3 总结了 OECD 国家自雇定义所依据的法律类别。在一些国家——英国和爱尔兰——没有自雇的法定定义。英国没有法律定义，而是在处理税收和就业法有关的案件时依靠司法指导（Barnard and Blackham, 2015; Eurofound, 2010），爱尔兰则依靠行为规范。在其他国家——芬兰、匈牙利、荷兰和波兰——“自雇”用替代性术语表示。芬兰、匈牙利与荷兰都使用“创业者”（entrepreneur）一词。匈牙利还用“独资经营者”（sole proprietor）或“个体商贩”（sole trader）来表达“自雇”。波兰使用“从事农业之外的经营活动”这一表达方式；这种活动形式可以指创业者（用工的自雇人员）和第 4.2 节中界定的自营工作者的一些类别（如工匠）。

表 3 经合组织国家各法律类别自雇的定义

在下表中，“X”表示该法律类别中定义的存在。

	劳动法	税法	贸易法	民法（大陆法） /普通法	社保法
澳大利亚				X	
奥地利	X	X			X
比利时		X			X
捷克共和国	X				X
丹麦		X			X
爱沙尼亚		X	X	X	
芬兰	X				X
法国					X
德国		X			X
希腊					X
匈牙利		X			X
冰岛		X			X
爱尔兰		X			X
意大利				X	
拉脱维亚	X				X
立陶宛		X			X
卢森堡					X

荷兰		X		X
挪威		X		X
波兰		X		X
葡萄牙		X	X	
斯洛伐克共和国			X	
斯洛文尼亚	X			X
西班牙	X			X
瑞典		X		
瑞士				X
土耳其				X
英国				X
美国	X	X		

来源：欧盟委员会（2017）对欧盟国家和冰岛、挪威、瑞士和土耳其的统计；OECD 为非欧盟国家设计的问卷回复。

通览各国，关于自雇最常见的定义在社保法之中。这很可能是因为社保制度比较严谨，对谁支付、谁享受不同的社会福利有清晰的界限。紧随社保法，各国的税法也常含有自雇的各种定义。同理，这很可能出于需要明确分配纳税义务，从而征收税收收入。

至于税法中未定义的就业形式，本文的关键任务是了解并根据其税收处理建模。如下文所示，税法未对就业形式作明确定义时，模棱两可本身就是个税收套利的机会。

10.4.3.2 各法律类别定义不一致及其隐含的挑战

自雇若未在某个法律类别中定义，或者一个法律类别中自雇的定义不对应另一法律类别中自雇的定义，个人就业形式的轻易归类可能会带来一些问题。法规将劳动力市场划分为一系列事先确定的类别，每一类都有其利好和义务。如果操纵就业形式易如反掌，那么个人的福利以及个人和公司的纳税义务就也能被轻易操纵。虽然本文不讨论每个国家定义的不一致之处，但模糊的定义所造成的挑战却是本文关心的问题。

Adams、Freedman & Prassl（2018）指出，在英国，税收和就业法中一贯使用的分类近年来压力倍增。根据现行的税收和就业法制度，类似的经济活动可以按不同的法律形式分类，选择哪种法律形式背后就有了财务和监管的助推。

可以考虑两种观点。第一，劳动法和税制为使用服务合同的个人或公司提供了什么激励？第二，劳动法和税制为提供这些服务的个人提供了什么激励？作者认为，在英国，劳动法和税制对用工公司将提供服务的个人视为自雇合同工提供

了激励。另一方面，税制为个人选择法人型提供了激励。因此，虽然在劳动法的保护范围内，就业者境遇可能更好，但他们如果被视作自雇或通过公司提供服务，也许到手工资可能更高。

其实，如果就业形式可以轻松转换，那么就会回应各种激励——不管是要使用合同服务的个人或公司的激励，还是选择就业形式的服务提供者的激励。

10.4.4 本文考虑的就业形式

10.4.4.1 各国问卷回复中揭示的自营工作者的形式

尽管存在上文所说的定义一致性的问题，本文还是参考了通过分发给 OECD 税收政策分析和税收统计第二工作组代表们的问卷回复中被调查国家自营工作者形式，给出了相关的信息资料。表 4 总结了各位代表的回复。在表 2 中列出的四类自营工作者中（自由从业者；工匠、商贩和农民；技工；非技工），只有自由从业者和工匠、商贩和农民这两类出现在了各国的回复中。技工和非技工这两类在 8 个国家的回复中均未提及；因此这两类已经脱离本文考虑范围。表 4 总结了即将建模的自雇形式。

表 4 问卷回复中出现的自营工作者形式

本表总结了本文研究的 8 个国家存在的自营工作者形式。每个形式的定义都在附录的国别档案中。

	自雇自营工作者		其他：国际劳工组织定义之外但问卷回复中出现的自雇形式
	国际劳工组织界定的自雇类别（2010）		
阿根廷	自由从业者 合同工、个体商贩	工匠、商贩、农民 合同工、个体商贩	符合简易税制的自雇人员
澳大利亚 匈牙利	合同工、个体商贩 个体商贩		准自雇：2006 年前错定为自雇人员身份的合法化
意大利	合同工、个体商贩	一些自由从业者可能被视为手艺人（artisans）或商人（merchants）	连续协同工作者
荷兰 瑞典 英国 美国	合同工、个体商贩 合同工、个体商贩 个体商贩 独资经营；S 型公司		工作者

来源：OECD 问卷调查反馈。

为了简便起见，各国代表只需要思考全日制就业（非兼职或加班）。自营工作者的形式包括：合同工、个体商贩或经营者，以及 S 型公司，定义如下：

合同工（同独立型合同工）：合同工受委托人（另一方）之命根据劳务合同（一般称为合同工协议）提供劳务。合同工为提供劳务的自雇人员，向委托人开具发票，以此取得收入。与雇员相比，合同工对如何开展工作拥有更多的控制权。他们也提供自己的工具。合同工不在大部分就业相关法律中涵盖。这意味着他们无权享受年假或病假，不能进行职场投诉，必须自己缴纳税款，基本民法决定合同工的大部分权利和义务。

个体商贩或独资经营者：个体商贩经营结构是指此人对经营的方方面面承担法律责任。包括债务和亏损，不能与他人共担。此人仅需就利润交税。个体商贩或独资经营者一般是个人能够选择的最简单、也相对最不贵的经营结构。**S 型公司（美国）：**S 型公司是封闭型公司（S 型指“小型企业公司”），选择根据《美国国内收入法典》S 分部纳税。S 型公司一般不缴纳任何所得税。公司的损益都在股东间分割传递。而股东随后需要自己的个人所得税申报表上申报损益。

一些国家回复的其他类别并不契合国际劳工组织（2010）对自雇人员划分的子类别。比如：匈牙利的准自雇；意大利的连续协同工作者；还有英国的工作者。因此，这些自雇形式放在最右边一列中，自成一类。从主题上看，这些自雇形式代表了不能完全自主的自营工作者。但是，这些就业形式的关键共同点在于为一些弱势的自雇类别提供了一点权利、福利和保护。准自雇，连续协同工作者以及工作者的定义如下：

准自雇（匈牙利）：准自雇是受雇和自雇合同关系的中间点。准自雇不是法律关系，而是纳税形式——简易公共负担费（EKHO），是对 2006 年前一类“假自雇”人员身份的合法化。最广泛的形式是雇员在雇主那里登记为最低工资领取者，但同时也以自雇人员身份受聘。自雇人员按自雇这种商业关系取得的所得以 EKHO 形式纳税。

连续协同工作者（意大利）：连续协同工作者（COCOCO）是按“伪下级”合同类型受聘的人。“伪下级”合同不是正式就业合同，但属于持续雇佣关系。这种合同的主要特点是就业者的地位不从属于雇主。就业者与签订合同的公司是协作者的关系，就业者开展的活动按其手头项目的要求确定。协同性体现在就业

者需要根据公司的组织框架和生产架构来调整自身的活动。这种合同是在 70 年代通过《民法典》推出的。自 1996 年起，持有这种合同的就业者需要在社保框架内向一个特别基金（*Gestione Separata*，意为“单独管理”）缴纳养老金。自 2001 年起，源自这种合同的所得被视为工薪所得。符合连续协同工作者条件的例子为：无社保的自由职业者（*freelancers*），公司的 CEO，董事会和法庭参与者以及运动员。这种合同要求公司缴纳较长期雇员合同低的社保和福利费。受聘为连续协同工作者的就业者有权享受社保福利。

工作者（英国）：如果一个人签了合同或其他协议（书面或非书面）自己开展工作或提供劳务以获得回报，那么可以称为工作者。回报可以是现金，可以是实物福利，比如许诺签订合同或未来工作。工作者只能在有限范围内分包工作给他人。只要在合同或协议存续期间，签订合同的公司必须提供工作来完成。最后，当“雇主”实际上是顾客或客户时，在某协议下开展工作的人就不是“工作者”，而是自雇人员。

10.4.4.2 考虑法人型自雇的形式

本节到此都在关注非法人型自雇的形式。但是，前面提过，本文的关键任务是了解各就业形式的不同税收处理并进行建模。为此，需要考虑自雇人员可能有选择成立法人公司，改变适用的税收处理的机会。

所有考虑的国家中，自雇人员可以是法人型的，也可以是非法人型的。非法人型自雇人员，如上所述，包括合同工和个体商贩。通过数字化平台接收任务的人往往属于这一类（Prassl and Risak, 2015）。

法人型自雇人员，包括有限责任公司的所有者经理，从合同角度而言也是雇员。但是，从权威的角度来看，他们可被视为在自己公司工作的雇主。所有者经理的一个关键特点是他们可以通过什么形式来实现自己的收益（如劳务所得可被转换成资本所得，如股息或资本利得）。根据某些假设，我们对这一选择进行了建模，如第 5 节所述。

法人型自雇的形式在各国也不尽相同。总体上，法人型自雇人员可以选择分配给劳务和资本的所得份额。也许可以出台指引或规则，从而计算所有者经理发给自己的最低工资。法人型自雇人员就资本所得份额缴纳企业所得税（本人可以从企业所得税税基中扣除支付给自己的工资）。

表 5 列出了本文中考虑的非标准工作的全部形式：非法人和法人型自营工作者。本文根据第二工作组代表们提供的 2017 年税法信息对每一种形式进行了建模。

表 5 问卷回复中非标准工作的形式

本表总结了本文所选 8 个国家存在的非标准就业的各种形式。在自营工作者类别中，有非法人型就业者和法人型就业者。差别来自于法人型所内涵的差别税收处理。

	非标准就业			
	自营工作者		法人型自营工作者	
	自由从业者	工匠、商贩、农民	其他	
阿根廷	合同工，个体商贩	合同工，个体商贩	符合简易税制条件的自雇人员	
澳大利亚	合同工，个体商贩			法人型合同工；所有者经理
匈牙利	个体商贩		准自雇：2006 年前错定为自雇人员身份的合法化	所有者经理
意大利	合同工，个体商贩	一些自由从业者可能被视为手艺人或商人	连续协同工作者	缴纳企业所得税的公司
荷兰	合同工，个体商贩			法人型自雇
瑞典	合同工，个体商贩			有营业所得的实体
英国	个体商贩		工作者	所有者经理
美国	独资经营；S 型公司			C 型公司

来源：OECD 问卷调查反馈。

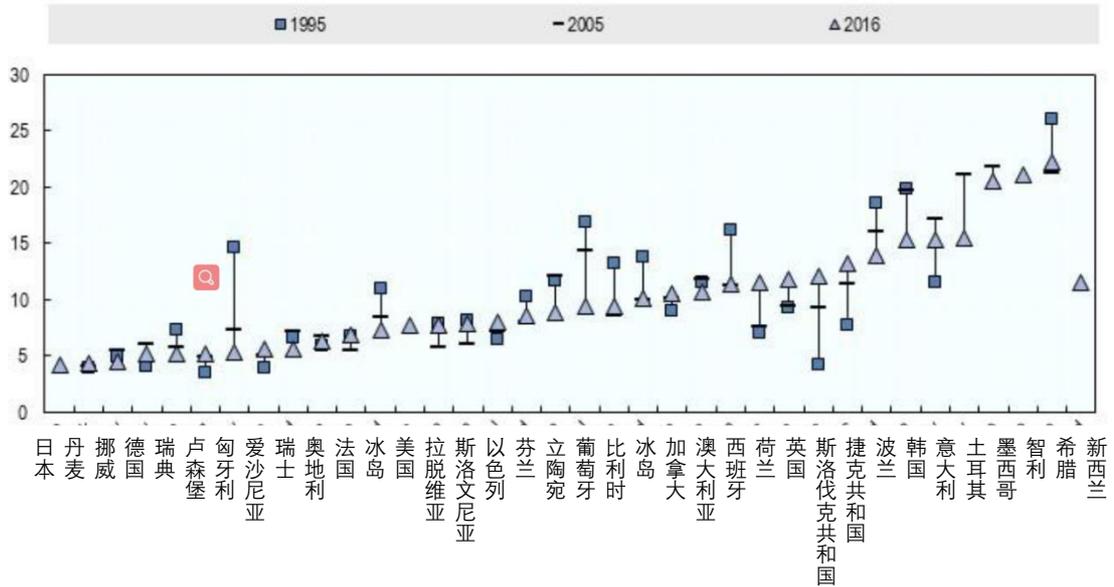
10.4.5 非标准就业形式的趋势

虽然 1995 到 1996 年间 OECD 自营工作者在总就业者中的占比没有清晰的趋势（见图 1），但荷兰、斯洛伐克共和国和英国等国的占比显著提升。虽然写平台经济和平台经济就业者增加的文章不少，但多个国家自营工作者的增加却不是因为技术变革，而是由于税收和监管制度的激励。

截至目前，平台经济劳动力评估无法通过现有家庭和劳动情况调研完成。在这方面进行了一些专门的尝试，虽然在平台的定义，涵盖的时间，调查的方法上都有些差异，难以比较估测值。比如，一些调研只涵盖来自劳动平台的所得（即技术使得用户能够出售劳力，如当专车司机或从事远程数据录入），而另一些也

包括来自资本平台的所得（即技术使得用户能够出售或出租财产，如公寓或旧物品）。

图 1 自营工作者在总就业者中的占比



注：数据是匈牙利和瑞士 1996 年的数据（而非 1995 年）；爱沙尼亚、捷克共和国、波兰 1997 年（而非 1995 年）的数据；拉脱维亚、立陶宛和斯洛伐克共和国 1998 年（而非 1995 年）的数据；土耳其 2006 年（而非 2005 年）的数据；新西兰 2015（而非 2016 年）的数据。

来源：OECD 性别—创业数据库。

数据来源包括面对面调研，电话调研，在线调研，税收记录等征管数据或银行数据，最近在劳动力和家庭调研中还加入了新的问题。总体上，最佳证据显示平台工作只代表整体就业的一小部分（不到 1%）（Katz and Krueger, 2016; Farrell and Greig, 2016）。有一些迹象显示平台工作增速很快，但也有迹象表示在近年来增速趋于平稳状态（Farrell and Greig, 2016）。

11. 《对车辆、燃油和道路使用征税：改进交通税做法的机会》一节选 2^①

11.3 对接税收与外部成本

^①资料来源：OECD (2019), Taxing vehicles, fuels, and road use — Opportunities for improving transport tax practice. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/guinea-namibia-and-honduras-join-the-fight-against-tax-evasion.htm>

税收影响价格，如前 2.1 章节所述，对于减少交通的消极副作用而言，税收是个有经济吸引力的工具。税收可以内化外部成本，因此可以确保经济高效；见如（OECD, 2017[16]）大致解释了价格和税收是良好环境政策工具的原因。

理想情况下，前文所述的每种外部性都要用与之匹配的一种财税工具来解决，还要在外部性的源头精心瞄准，并设定在能够反映外部成本的水平上。这样的税收设计将推动经济行为的各种变化，在利益大于经济成本时，减少外部性。其他工具（如车辆空气污染排放率标准）基本上很可能不比以价格为基础的工具经济高效，但如果直接对外部性征税面临实际制约时，其他工具也能发挥作用，或者可能潜在地促进其他政策目标。

这一节讨论税收如何实现与交通边际成本的最佳对接。首先，考虑距离税和拥堵费。其次，讨论了将车辆税作为内化外部性的工具的正反方论点。最后，思考了燃料税的短期和长期作用。

11.3.1 距离税和拥堵费的依据

虽然燃料税很能反映二氧化碳排放的外部成本，但距离税有潜力有效反映道路损毁和其他基础设施有关的成本。如果距离费能够按车辆特点来设计，那么就有助于缓解空气污染，如果能够与人口暴露情况结合，效果更甚（如将驾驶地点人口密度作为指标）。按地点收费也能实现与拥堵水平一定程度的对接，但是按时间收费在这方面效果会更好。

11.3.1.1 二氧化碳排放

不同于其他外部性，燃料税在推动减少碳排放的各种行为反应方面可谓最高效的政策（减少驾驶，转向节能车等）。^①高效税等于二氧化碳危害乘以每种燃料的二氧化碳排放因子，每公升汽油和柴油分别约为 0.0024 和 0.0027。按一吨二氧化碳危害值 60 欧元计算，每公升汽油和柴油的高效税就分别等于 0.14 欧元和 0.16 欧元，结合市场驱动型燃料价格降低的潜力来看，这个数字不是很高，

^①较之燃料税，燃料经济法规仅推动新车的能效改进（所以对车队平均燃料经济的影响是渐进的），而且通过降低每公里的燃料成本，法规会增加，而非减少，驾驶量，比如通过研究（Small, Kenneth and Van Dender, 2007^[2]）表明，这种“反弹效应”较为适中。原则上，燃料经济标准可能会发挥作用，比如除了错误定价的市场失灵情况，不然会造成节能车的投资不足，但这种市场失灵的存在和范围还不确定，而燃料税可能还仍是更高效的手段，取决于市场失灵相对于与距离相关的外部性的规模（Parry, 2014^[102]）。

近年来燃料价格已超过每公升 0.4 欧元^①，也比许多国家普遍的燃料税水平要低。若碳价每吨为 100 欧元，那么气候成本的高效费就要达到每公升 0.25 欧元左右。

11.3.1.2 地方空气污染

地方空气污染税最好是根据每车每公里尾气排放量来设计，可根据地方人口暴露程度，地形，天气，与其他污染物相互作用，以及最终污染影响来细分税率。但这已超出了技术和征管的范畴。车辆年检时每公里每辆车的排放率乘以车辆驾驶量，得出估测排放量，也许这样征税更加可行。

或者，通过燃料税、距离费和车辆税的综合施策，也许能够应对空气污染问题。距离费如果是根据车辆排放特点和驾驶地点收取，那么就会更有效力。车辆税有用，但不区分驾驶的数量与地点，所以可能不是特别经济高效。

单独使用时，燃料税只能算减少空气污染排放的钝器，因为燃料税不奖励每单位燃料燃烧减少的排放量（如通过采取和维持减排技术），也不区分城乡人口暴露情况。但是，燃料税可以反映各燃料类型（如汽油和柴油）的平均污染情况的差异。以汽油和柴油为例，柴油的税应比汽油的高，因为从当前车辆存量来看，柴油造成的空气污染往往比汽油的更高。^②

距离费应该包含反映空气污染成本的元素，特别是如果取决于车辆类型（实践中卡车收费往往如此），如果还因驾驶地点有所不同，在某种程度上，反映了人口暴露程度。由于拥堵往往与更高的空气污染暴露程度相关，因此拥堵费不仅能够反映拥堵的时间成本外部性，还能反映空气污染成本。

车辆税，在购置新车或车辆保有期间征收，可以引导更清洁的车辆消费，而其他税种无法完全反映技术与排放之间的关系。有证据表明车辆税对车辆选择有重大影响，因此在引导购车用车上也十分有效，见（OECD, 2016[17]）。但是，设定税收的合理水平并非易事，经验表明车辆税有可能带来高额的治污成本和税款放弃成本（见 D'Haultfoeuille, Givord and Boutin, 2013[18]）。

挑战在于确定距离费，燃料税和车辆税的正确组合。统一距离费可以反映各种燃料的平均城市污染成本（欧盟汽油车和柴油车数量均等情况下组成的车队每

^①布伦特原油价格从 2012 年的每桶 125 美元降到 2015 年的每桶 50 美元，一桶相当于汽油 168 公升。碳定价对煤炭价格的影响更甚，煤炭的碳强度大得多，目前比交通燃料的税率低（OECD, 2013^[108]）（2015^[107]）。

^②在全车队，柴油车往往比汽油车的污染强。对车龄更近的车辆，欧盟排放法规对柴油和汽油污染的规定相差不大，但适用于车队需要花些时间，而且只有在法规得以有效实施的情况下，才能保证效力。

公里约为 0.015 欧元，见上一章节）。根据车辆类型区分距离费效果更好。燃料税可以反映不同气候和燃料的污染情况。燃料税的污染成分应该就是柴油的是汽油的两倍多。

11.3.1.3. 拥堵

有效降低拥堵需要对驾驶在繁忙路段的车辆按每公里收取距离费，各道路和时点收费与边际外部成本衔接，意味着在高峰时段收费会渐进涨落。这一政策利用各种机会让驾驶员改变行为以减轻拥堵，包括拉平高峰时段内行程出发时间的分布，从高峰转向非高峰出行，鼓励替代性模式（如拼车、公交、步行、骑车），减少出行（如远程办公或合并出行），转向不拥堵的路段，换工作或住址等。

专栏 1 表明，运用英国的数据，与全国统一收费相比，根据边际外部拥堵成本区分拥堵水平的收费，会产生极多的经济福利效益。这样复杂的定价机制过去往往都很昂贵，但现在越来越实惠（见专栏 2）。非常细致的制度对驾驶员来说可能过于复杂，但简单的制度，如区分拥堵高发地点和时间与低发地点和时间，可以产生明显的效率收益。专栏 1 中讨论的例子发现区分性较强的收费能带来的收益高达 80% 以上。

拥堵定价机制可以在全国或地方层面实行，或者都执行。理想情况下，自上而下的全国制度要记录所有司机每年驾驶的公里数，并根据驾驶地点和时间区分每公里收费，以反映普遍的边际外部成本。这种自上而下的制度胜在竞争力——驾驶员每次对其他道路使用者加剧拥堵时都要收费。

从征管角度而言，拥堵定价可要求所有车辆配备通知司机其路程收费并将驾驶行为实时信息传送给独立收集机构，由机构对司机开出账单（可能通过每月信用卡借记）。这种类型的全国距离费，根据拥堵条件调整，在荷兰构思，但最终并未落实。现行的距离收费制度远非理想，只限于一些设施或一些车辆类型（卡车），而且很少根据拥堵条件细化。

原则上，城市中心的地方收费制度也可以按公里收费，根据道路网内的路线和时点，虽然现行机制在范围上限值还太大，主要还是按市中心区域或个别公路，或公路车道来收费（“价值-定价”）。新加坡的道路定价制度是最接近理想地方拥堵收费制度的一种。警戒线费（驾驶员进入市中心区域时缴纳的费用，如伦敦或斯德哥尔摩）或区域许可机制（驾驶员在收费区域内启动和终止行程时缴纳的

费用) 收费相同, 不管在收费区域内驾驶的距离, 驶离区域时也没有收费。尽管如此, 如果定价界限地点和收费表设置合理, 甚或大城市运用多个警戒线,^①那么这些机制就能从更全面的定价中捕捉更大份额的福利收益。^②

至于公路定价, 文献表明区分各车道公路费让驾驶员根据其时间价值而选择不同车道的福利收益不比各车道统一收费的机制高多少(如 Verhoef, 2004[19]), (Parry, 2002[20])。^③另一方面, 两车道高速公路的一条车道而非两条车道被定价时, 这很可能牺牲一半以上的福利收益(如 Small, 2001[21])。基本来说, 网络效应的方向和量级可能影响次佳高速公路收费是很看重具体条件和情况的(如 Verhoef, 2002[22]), 以及 (Van Dender, 2004[23])。研究这些效应理想所需的是一个道路网络模型, 其中要有经济成分, 以捕捉司机福利的变化, 虽然由于需要时间和数据开发、校准、运行和更新, 很少有这些模型存在。^④但是一个好的交通网络模型对进行良好次佳道路定价选择而言是不可或缺的 (Eliasson, 2010[24])。

不管其经济吸引力如何, 拥堵定价在政治上有挑战性, 因为司机不情愿为现在免费的驾驶道路缴纳费用。但是, 在拥堵定价出台后, 支持者却有所增加, 这是因为使用者感受到了好处, 或仅将其看成一种现实, 所以收费制度一旦出台, 往往就能持续, 即使对现行的交通税而言, 是全然附加的收费, 见 (ITF, 2010[25]) 和 (De Borger, 2017[26]), 对于接受度和政策设计的讨论。

如果全国机制能部分和逐渐替代燃料税的一些成分, 也许政治支持可能增加 (见第 3 节)。地方机制可能逐渐实施, 比如在新建车道上收费, 或逐渐取代车辆禁令制度(如美国允许车辆在某些时期禁止驾驶的禁区缴费或允许载客数少的车辆在驶入载客数多的车道时缴费)。从中获得的收入可以支持更好的公共交通 (伦敦情况大致如此), 或者支持一系列利好, 如改善环境, “宜居性”, 基础设施 (如斯德哥尔摩), 或开展流动性管理和收入组织 (如新加坡)。收入该分配

^①有关评估警戒线最佳设置方法的讨论, 见 (May, 2008[96]), (Sumalee, 2005[105]), (ITF, 2010[25])。

^②例见 (May, 2004[97]), (Verhoef, 2002[22])。

^③各车道高效收费的差别适中——虽然高收费车道的人, 行程时间值高, 该车道边际外部拥堵成本的增加得以部分抵消, 因为在该车道驾驶的人更少, 拥堵更少。

^④工程模型更加普遍, 但却没有多少经济模型——例子包括 (Houde, 2007[93]) 华盛顿特区以及 (Santos and Newbery, 2002[106]) 英国城市。

到哪些项目，要根据项目的社会收益来选择，同时结合政治可行性加以考虑，而不是将所有收入都分配给某一类型的支出。

11.3.1.4 事故

原则上，交通事故的高效税是按公里征收的，税率根据驾驶员风险（可能根据保险公司对年龄、之前撞车记录等的额定系数）和车辆风险（如重型车一般比轻型车对其他乘车人的风险更高），以及类似于（但不完全等同）拥堵定价的驾驶时间和地点来综合确定。

这些财税措施还未能全面铺开，但是一个颇有前景的替代措施——在一些国家已经使用——就是转向市场驱动型随驾随付（PAYD）保险，每年一次性保险费由驾驶公里数缴费取代，运用常规额定系数对每公里收费分级确定。由于对普通司机并无新的负担，公众反对之声应可减弱——实际上低公里驾驶员有动机转向这些机制（如 Bordhoff and Pascal, 2008[27]），因为他们每年需要缴纳的费用减少了（根据现行保险机制，他们要补贴高里程驾驶员）。

燃料税和距离费都是解决事故外部性的钝器。燃料税引发的车辆燃油效率（如节能引擎）的提高也许不能影响受伤风险，也不对风险更高的驾驶员施加更高的处罚（如有撞车前科的驾驶员）。距离税不能引导驾驶员更加谨慎地驾驶，选择更安全的路线，或在更安全的驾驶条件下驾驶。

11.3.1.5 道路损毁

道路损毁最高效的解决方法是对车辆按每公里来收费，并根据轴荷来定级，在更脆弱道路类别驾驶最好税率更高。这种税可以鼓励货运公司选择能在路面状况较差的路线用更多车轴运货且造成道路损毁最少的车队，如（Small, Clifford and Evans, 1989[28]）。还能够减少无装载出行的次数。

燃料税不是解决道路损毁的高效工具，因为燃料税是对燃料而非道路使用征收的税，也不区分车辆的轴荷或路面恶化的脆弱程度。

11.3.2 车辆税

原则上，当外部性（特别是碳和地方污染）得到高效定价时（可能结合空气污染排放法规），将车辆税与排放率或燃料效率结合起来这种越来越普遍的趋势似乎并没有外部成本相关的依据。车辆税越来越被用来引导消费者选择购置更加节能更加环保的车辆，但在公共收入方面可能成本非常高昂，很难设计有关制度，

让制度产生净效益。本节审视了这方面的一些论据论点，以一次性车辆销售税和车辆使用重复性年度征税为背景。

将车辆销售税^①与二氧化碳排放或燃料效率挂钩（即使二氧化碳排放得到了合理定价）的一种潜在观点认为，由于消费者燃料效率效益折现率远高于市场折现率，存在额外市场失灵的可能性，见（Allcott and Wozny, 2009[29]）；（Hausman, 1979[30]）；（Sanstad, Hanemann and Auffhammer, 2006[31]）；（Train, 1985[32]）。但这个问题颇具争议性，一些近期和复杂的科研发现证据表明仅有有限程度的过度贴现，如（Busse, Knittel and Zettelmeyer, 2013[33]）；（Salle, 2014[34]）；（Grigolon, Reynaert and Verboven, 2017[35]）。这些研究在可能的程度上思考了高贴现率实际影响燃料经济潜力的替代性部署。比如，可以用来节能的技术在用来提升其他车辆属性（如折旧）的时候将拥有更大的市场价值。忽视这一情况有可能产生高隐性贴现率的误导性发现。

尽管车辆销售税可以在高效征税一揽子方案中发挥作用，但还是有需要考虑的税收设计问题。将车辆分成不同的排放率类别，对低排放类别适用较低税率的这种通行做法至少在两方面有问题。第一，造成财税和环境目标的对立，也就是将人们转移到低排放车辆的政策越成功，收到的收入就越少。第二，违反了提供统一激励减少排放的原则，反而会造成车辆需求集聚在税收级距之下，一个类别内进一步减排给与零回报。

退费原则上可以弥补车辆销售税和按排放类别收费的缺陷，但是退费的设计特点很重要。退费是适用于车辆的费用或退款，与车辆每公里二氧化碳排放量和某排放支点之差成正比，一般以同样费率奖励所有的减排（如 Small, 2009）。如果支点设置成等于销售车队每公里平均二氧化碳（前一年并随时间更新），退费就近似于收入中性，不管二氧化碳的隐性价格。财税目标可以通过第二个工具实现。但是（D’Haufoeuvre, Givord and Boutin, 2013[18]）表明，根据法国退费的经验（“奖惩制”），需要仔细设计政策，否则会产生未预期、未计划的效应（这里指的是，由于增加购置新车，只是达成边际减排，短期二氧化碳排放量增高）。

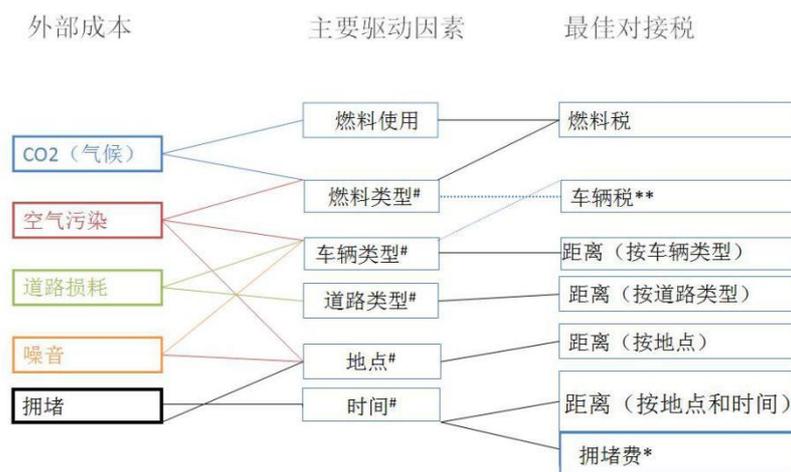
利用每年反复性车辆税（保有阶段征税）来抑制高空气排放率的车辆使用也得出类似结论。在每年征税基础上退费，或根据观察到的排放率（定期车检时记

^①见（OECD, 2009[95]），差别化车辆税使用简介。

录)与某支点水平之差发放补贴,对于所有车辆而言,减少额外每一吨的污染,都获得同样的回报。(Parry等,2014[36])对典型欧洲国家的示例性计算表明汽油车应比其零排放对应车辆年均多收200欧元,柴油车要每年多收1000欧元。当然,车辆税不取决于实际车辆使用,这会限制其处理边际外部成本的有效性。

11.3.3 总结——对接税收和边际外部成本

图2 外部成本,外部成本驱动因素和税收工具



#: 结合驾驶的距离

*: 不取决于距离,如警戒线收费

** : 不取决于距离

图1列出了道路使用的主要外部成本,将这些成本和它们的主要(但不是唯一)决定因素挂钩,并将这些驱动因素与税收工具或最适合提供针对这些驱动因素提供激励的各种税收工具联系起来。二氧化碳排放量取决于燃料使用和燃料类型。燃料税可以反映这些成本。空气污染成本主要取决于燃料类型,车辆特点和暴露程度(排放地点)。这表明使用燃料税,车辆税,取决于地点的距离费来反映空气污染成本。这是复杂的,要求谨慎协调各种工具。

道路损耗成本因道路类型和车辆类型而异。距离费可以根据这些同样的决定因素而异,以准确反映损耗成本。大多数电子距离收费系统,一般只与卡车有关,就有这种区分。噪音成本取决于车辆类型和噪音释放地点,表明可以通过使用按距离和车辆类型区分的距离费而得出近似值。更复杂的做法还要根据时间区分噪音费。

拥堵因时间和地点而异,要求距离费也因地点和时间而异或收取不属于距离费的特别拥堵费。大多数现行拥堵费都不是距离费,但地方警戒线或区域费(如伦敦、米兰、斯德哥尔摩、新加坡)。一些制度按车辆类型收费(如新加坡),其他对低排放和高排放车辆分别运用折扣和附加费(如伦敦),而还有一些国家则不作区分(如斯德哥尔摩和哥德堡)。

11.3.4 不久将来的燃料税

除了可以减少碳排放,燃料税在降低燃料使用外部成本方面的作用十分有限。根据车辆类型和位置收取不同的距离费可以更好地管理这些外部成本^①。此外,从组织税收的角度来看,距离费至少与燃料税具有相同的吸引力,甚至吸引力更大,这是因为其税基的弹性较小(驾驶与燃料相比),见 2.3 节。如果交通能源的脱碳得以实现,且低碳能源的税负仍然低于当前的燃料税负(例如,由于广泛的气候政策),那么收入稳定性将面临挑战,这是逐渐转向基于距离的税收的另一个原因。

然而,在可预见的未来,燃料税可能仍然是公路交通税收政策的核心部分,而不仅仅是内化碳成本的主要工具。到目前为止,燃料税仍是汽车交通的主要税收工具,尽管在全国范围实施按距离收费计划或按拥堵收费制度极具经济吸引力,但是对许多国家而言,在近期广泛采用该制度的可能性不大。

如果继续使用燃料税,原则上燃料税应与次佳税收的估算一致,否则就会导致财政、排放、健康和福利方面的巨大利益损失^②。因此,我们要提出的一个问题是,现行的燃料税与它们尽可能有效地解决汽车使用的主要外部成本所需的水平相比如何。

假设和以前一样,燃料消费税不受组织收入考量的影响,且消费税应尽可能与外部成本保持一致,那么与外部成本尽可能接近的燃料税水平应包括碳排放全部边际外部成本和与驾驶相关的外部成本的边际成本。继(Parry and Small, 2005[37])之后,文献在计算燃料税时,采取了将驾驶相关的外部成本减半的做法,这是因为有证据表明燃料税增加后,燃料使用减少,其中一半是驾驶减少的结果,而另一半是燃油经济性提高的结果,但是燃油经济性不应反映在税收中。

^①这一原则反映在欧盟关于修改重型货车收费指令的提案草案中,
<http://en.euractiv.eu/wpcontent/uploads/sites/2/2017/05/EU-road-charging-proposal.pdf>

^②各国(除福利以外)这些利益的量化,见(Parry et al., 2014[36]) Ch 5。

根据这些考虑，（Parry and Small., 2005[37]）发现美国的燃料税远远低于应有的水平，而英国的燃料税又过高。（Parry et al., 2014[36]）对英国和美国也得出了类似的结果，并发现在某些国家，甚至一些欧洲国家，燃料税高于适当水平，而有的国家的燃料税又过低。（Parry et al., 2014[36]）指出，燃料税的边际外部成本估值仍处于较低水平，因此不应因燃料税目前超过外部成本估值，而就要求降低燃料税。

根据她对外部成本的估算，（Santos, 2017[38]）发现比利时、丹麦、芬兰、法国、德国、荷兰、葡萄牙、瑞典和英国的汽油税与外部成本相当接近（在上述意义上），但这些国家的柴油税远远低于外部成本。在上述国家以外的其它国家，燃料税太低，无法反映边际外部成本。对于卡车而言，边际外部成本和税收之间的差距大于柴油车。瑞典的一项研究（Transport analysis, 2015[39]）发现，除了拥堵之外，农村地区外部成本基本上与汽油车的税收相当，但在城市地区，由于其空气污染成本较高，所以其外部成本超出了汽油税的税收。对于柴油车而言，外部成本在农村地区基本可以内化，但在城市环境中则不然。

虽然在许多情况下增加燃料税是有道理的，但值得重申的是，道路交通的若干外部成本更主要的是与道路使用相关，而不是燃料使用。通过定价系统直接解决这些外部成本，而不是试图通过燃料税来管理，可以实现收益。基于距离的收费制度，可以在税收与全国范围内的平均拥堵成本之间建立联系（专栏 1 认为平均拥堵成本是对真正的拥堵费用甚至是最低限度的差异化距离收费的非常粗略的近似）。即使是这种简单的基于距离的收费制度，在减少拥堵外部性方面也优于燃料税。如果污染状况不同的车辆，其距离费用不同，那么该制度与燃料税相比能更好地解决污染成本，但是燃料税也有其独特的作用，它可以区分不同燃料类型（例如汽油和柴油）。

专栏 1

差异化拥堵收费的（巨大）收益 - 一个例证

不同的时间，不同的地点，拥堵程度也不同。拥堵收费与特定条件的关系越密切，其好处越大。本专栏采用了英国成本效益分析指南（[WebTAG 数据手册 2014](#)）中的数据，并简单展示对汽车使用的需求情况，从而对统一和差异化拥堵费的相对收益形成一些了解。

表 2 显示了英国范围内五个“拥堵带”的边际外部拥堵成本的估值，分别由五个交通量与网络容量比率表示。它还显示 2015 年在这五个拥堵带内总交通流量的占比估值和边际外部拥堵成本

(根据最优拥堵费用获得的交通流量水平计算)。

可以看出,有很大比例(约四分之三)的交通流量是在自由流动或弱拥挤的条件下(第1和第2拥堵带)发生的。随着交通量与网络容量比率的增加,外部拥堵成本会显著提高,在拥堵带4和5时达到非常高的水平,该区间的交通流量大约占总流量的9%。该表显示了英国的平均交通和拥堵情况,英国各地区的分解数据将显示出外部拥堵成本的巨大差异,伦敦“异级道路”最高外部拥堵成本为每公里2.55欧元。

表 6
盈余最大化统一和差异化税收的拥堵带的交通量和边际外部拥堵成本
(英国, 2015 年, 单位欧分, MECC = 边际外部拥堵成本)

				税收	盈余变化%	税收	盈余变化%	税收	盈余变化%
1	< 0.25	0.427	1.00	1.00	0.142	1.96	0.01	1.67	0.08
2	[0.25, 0.5]	0.31	2.42	2.42	0.139	1.96	0.13	1.67	0.12
3	[0.5, 0.75]	0.172	8.17	8.17	0.272	1.96	0.11	1.67	0.1
4	[0.75, 1]	0.065	65.25	65.25	0.539	1.96	0.03	74.17	0.57
5	>1	0.024	139.33	139.33	0.041	1.96	0.01	74.17	0.32
所有拥堵带		1	10.25		0.40		0.05		0.33

资料来源: 英国运输部, [WebTAG 数据手册 2014 年 5 月](#) (第 1-4 栏) 和自己的计算 (第 5-10 栏)

如果使用每公里收费减少拥堵成本,那么使用汽车的经济效益会增加多少?不同拥堵带之间此类收费的差异程度对这些效益有什么影响?为了揭示这些问题,我们构建了一个简单的汽车出行市场模型,其中出行的平均时间成本随着拥堵带中的交通量线性增加,并且出行需求随着广义价格(出行的时间成本和每公里费用的总和)线性下降。

这个简单的线性结构根据表 2 所示的英国数据进行校准,假设拥堵带 1 中出行需求的广义自身价格弹性为-0.35,在拥堵带 5 中上升至-0.15(步长为-0.05)且各拥堵带之间的交叉价格弹性为零,并假设拥堵带 1 的时间价值为每小时 5 欧元,拥堵带 5 时上升至每小时 30 欧元(步长为 5 欧元)。

我们分别计算了三种情景下每个拥堵带的经济效益(“盈余”)变化:

- **收费最大差异化:** 收费额等于每个拥堵带的边际外部拥堵成本;
- **不同拥堵带的统一收费:** 与没有每公里收费的情况相比,收费额应可以使盈余产生最大收益;
- **不同拥堵带收费的简单差异化:** 与没有每公里收费的情况相比,收费额应可以使盈余产生最大收益*。

表 2 显示了与没有每公里收费的情况相比,这些情景中的盈余变化。变化水平(例如,最大差异情景中的 0.4%)本身并不特别令人感兴趣,因为它们强烈依赖于成本和需求函数的所选(线性)形式。但是,我们可以对不同情景之间的差异进行有意义的解释,并得出以下见解:

- 不同拥堵带的按公里统一收费额若设在福利最大化的水平,则与最大差异化情景相比,只能产生 13%的收益。这反映出不同拥堵带的拥堵水平存在巨大差异,而单一的统一收费是很难反映出这种巨大差异的。
- 在“低拥堵”带(1到3)和“高拥堵”带(4和5)之间,对公里收费采取简单差异化,可以实现最大差异收费法 80%的收益。这表明,在高度拥堵的地区设置高额

收费（在本例中约为 0.9 欧元/公里）的这种简单计费系统可以产生巨大收益，同时这种方法也相对容易实施和理解。

- 值得注意的是，盈余最大化统一收费等于每公里 0.0196 欧元，不到每公里的加权平均外部拥堵成本 0.1 欧元的四分之一。这反映了拥堵带 1 和 2 在总流量中的重要性：这些拥堵带的费用越高，导致的福利损失越大。收取每公里 0.1 欧元的费用将导致拥堵带 1 和 2 的福利损失大于更拥堵的拥堵带中的增益，从而导致净福利损失（表中未显示）。

- 如果通过统一拥堵收费组织上来的收入在总盈余中的权重高于来自于行驶的直接消费者盈余（例如，因为驾驶是经济成本相对较低的税基），那么收取较高的统一收费是合理的。鉴于税基中较大的份额来自于低拥堵或无拥堵的行驶，因此只要收入权重为正值，即使数值较小，也会带来较大的福利收益。

*计算中，弹性的大小和时间价值分别围绕中心值-0.25 和 10 欧元进行区分，以反映出平均而言行驶更具价格弹性，并且在拥堵较少的情况下时间价值较低。没有关于差异大小的精确经验证据。敏感性分析表明，降低相同平均值左右的差异程度会导致拥堵程度较低的拥堵带的差异化拥堵收费带来的福利收益降低，拥堵程度较高时的收益增加，也会导致统一定价带来的福利收益降低（甚至在低拥堵带产生福利损失）。然而，从统一价格中获得的总收益的份额对时间价值和弹性的差异程度不是非常敏感。假设时间价值始终为 10 欧元且弹性在各处均为-0.25，则最佳统一收费（现为 5.5 英镑便士）的增益为差异化费用收益的 9%，而表 1 中为 13%。

专栏 2

电子收费系统的成本

电子收费系统实施起来有多种不同的技术解决方案，包括专用路侧通信（DRSC）和基于 GPS-GSM 的系统。选择哪种方案取决于为系统设定的目标以及这些目标如何影响系统要求（地理范围、收费点数量、收费性质等）。

（ITF, 2010[25]）在借鉴专家意见的基础上，指出拥堵收费计划需要昂贵的投资，并且运营起来成本很高，运营成本通常超过启动成本。要获得公众支持，系统就必须具备非常高的可靠性，并且可以适应偶尔的用户，这会导致成本增加。另外，成本还受到互操作性要求的影响，但是由于各个系统的互操作性激励措施较弱，因此需要较高级别的机构强制执行。（ITF, 2010[25]）还指出，在新加坡、伦敦和斯德哥尔摩，该系统的成本占总收费收入的 15% 至 30%，专家的意见是该数字不能压缩到 10% 以下。当然，成本与收入比率所能提供的系统成本信息还十分有限，因为系统成本还取决于收费水平和交通量。

（Walker, 2011[40]）发现伦敦的成本收入比为 42%，斯德哥尔摩为 21%，新加坡为 20% 至 30%。（LogicaCMG, CapGemini and ID, 2005[41]）指出伦敦的成本收入比区间为 50% 至 57%。

（Numrich, Ruja and Voss, 2012[42]）指出挪威收费系统的成本收入比为 6% 至 20%。对于欧盟使用卫星系统收费的重型货物，估计该成本收入比在 12% 至 25% 之间。在德国，实施卡车收费系统的私营合作伙伴可以获得补偿，占 2005 年至 2007 年收入的 20% 左右，但在 2010 年和 2011 年下降到 10% 至 11%，但是，实施成本似乎不包括在该数字中。（Walker, 2011[40]）发现德国卡车收费系统的成本收入比介于 12% 和 25% 之间，（LogicaCMG, CapGemini and ID, 2005[41]）认为介于 19% 和 23% 之间。奥地利和瑞士的该数字较低，根据（Walker, 2011[40]），两国分别为 11% 和 6%，而根据（LogicaCMG, CapGemini and ID, 2005[41]），两国分别为 9%-12% 以及 7%-9%。

对收费系统成本的深入研究（Fleming, 2012 [43]）认为，根据美国收费系统的历史数据，

美国的成本收入比为20%至30%，该比率并不是一个运转高效、技术先进的系统所应具有指标。高效且先进的系统，其成本收入比可降至5%至8%，具体取决于收费水平。该研究还对汽油税的成本收入比进行了估算，认为其远高于普遍认为的1%或不到1%*，认为该比率可能高达5%。(Kirk and Levinson, 2016[44]) 研究了许多电子收费系统，发现管理和实施成本在总收入中的占比约为5%到13%。

电子收费在历史上是一种相对昂贵的增加收入的方式，这是最新出现的一种观点。然而，如果收费系统运转高效，采用了符合自身目的和具体情况的技术，那么就可以使成本收入比保持在5%到10%之间。避免系统的复杂性（例如，通过限制通行费对车辆和用户特征的依赖），可以降低成本。此外，随着收费变得更加普遍，且互操作性得到保障，每个收费系统的临时用户的份额将会下降，这也限制了成本。最后，简单的基于距离的收费系统不需要复杂的电子收费技术，因此实施起来相对便宜。

综上，有证据表明，如果燃料税成本占收入比重约为1%至5%之间，且燃料税无论从组织收入的角度来看（与使用燃料相比，驾驶的税基弹性较低），还是从外部性管理的角度来看（一些主要的外部成本更多是由驾驶产生的，而很少是由使用燃料产生的），当其成本收入估值比较低时，收费系统在许多情形下都是一个有吸引力的选择。

* (van Essen et al., 2012[45]) 的证据表明，捷克共和国的燃料税管理和遵从成本为收入的0.64%，机动车税的管理和遵从成本为6.5%（很可能是因为机动车税组织上来的收入较低）。该研究报告的证据还表明，英国消费税的管理成本为收入的0.45%（低于企业所得税的2.7%、增值税的4.8%和个人所得税的4.9%）。

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