
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 10 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 张宁

田晨 刘冰 汪豫 贺越 史良 罗佳莹

目录

税基侵蚀与利润转移 (BEPS) 栏目	4
1. 黑山共和国加入打击逃税和避税的国际力量	4
2. 波斯尼亚和黑塞哥维那 (波黑) 签署 BEPS 公约	5
3. OECD 和非洲法语国家官员在塞内加尔会面, 讨论 BEPS 实施和解决数字化税收挑战的方案	6
4. 约旦加入全球税收透明度论坛和 BEPS 包容性框架	7
税收合作栏目	8
5. OECD 组织多方共同努力应对经济数字化带来的税收挑战	8
税收政策分析栏目	9
6. OECD 秘书长向 G20 财政部长提交了税收报告	9
7. OECD 支持亚太经合组织经济体打击税收犯罪	10
8. OECD 发布《对能源使用征税: 哥伦比亚的主要调查结果》的报告	13
9. OECD 发布关于名义或无税收管辖区的自发交换的指南	18
论著精选	21
10. 《税收微观数据对税收政策的潜在影响》—节选 1	21
11. 《税收和未来工作: 税制如何影响就业形式的选择》—节选 3	28
12. 《对车辆、燃油和道路使用征税: 改进交通税做法的机会》—节选 3	48

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 黑山共和国加入打击逃税和避税的国际力量^①

1.1 黑山共和国签署多边公约

2019年10月3日，在位于巴黎的经济合作与发展组织总部，黑山共和国税务海关司的司长 Biljana Peranović 先生，签署了《多边税收征管互助公约》（简称公约）。该公约使得各司法管辖区能够在税务事项上进行广泛的互助，例如专项交换、自发交换、自动交换、境外税务检查、同期税务检查和征收协助等等。这一公约为保护纳税人的权利提供了广泛的保障。

1.2 公约的实施效果及意义

该公约是能够使《金融账户涉税信息自动交换标准》（CRS）得以迅速实施的主要工具。上述的自动交换标准是由 OECD 和 G20 成员国集团共同开发制定的，该标准使得 100 多个司法管辖区能够实现离岸金融账户信息的自动交换。除了按照相关要求信息进行交换之外，该公约在打击非法资金流动方面也是一个强大的工具。另外，在 OECD 和 G20 成员国共同研究的税基侵蚀和利润转移项目中，该公约在一定程度上也是落实其透明度标准实现的重要手段之一。

1.3 已签署公约的国家代表

黑山共和国是加入该公约的第 130 个司法管辖区。已参与该公约的 130 个国家包括中国、英国、美国、阿根廷、澳大利亚、比利时、巴西、加拿大、哥伦比亚、芬兰、法国、希腊、意大利、日本、西班牙、斯洛文尼亚以及俄罗斯等等。

^① 资料来源：OECD (2019), Montenegro joins international efforts against tax evasion and avoidance. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/montenegro-joins-international-efforts-against-tax-evasion-and-avoidance.htm>

2. 波斯尼亚和黑塞哥维那（波黑）签署 BEPS 公约^①

2.1 内容

2019 年 10 月 30 日，波斯尼亚和黑塞哥维那（波黑）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》（以下简称《公约》），成为加入该公约的第 90 个司法管辖区，该公约现已涵盖 1600 多项双边税收协定。波斯尼亚和黑塞哥维那财政和国库事务部长 Vjekoslav Bevanda 先生在萨拉热窝举行的签字仪式上签署了《公约》。

2.2 背景

《公约》是同类公约中的第一个允许各司法管辖区将 OECD / G20 BEPS 项目的结果纳入其现有的双边税收协定网络中的多边条约。OECD / G20 BEPS 项目为政府提供弥合现有国际税收规则中漏洞的解决方案，这些规则漏洞可以使公司利润“消失”或被人为转移至低税率或无税率的环境中，并且公司在这些环境中几乎没有或完全没有经济活动。仅仅是税收协定的滥用，估计就将有效预提税率从近 8% 降低到 3%，降低超过 5 个百分点，这对发达国家和发展中国家都造成了巨大的税收损失。该公约于 2019 年 1 月 1 日生效，目前适用于已经递交接受书、批准书或核准书的 37 个司法管辖区中缔结的 99 个税收协定。

《公约》经 20 多个国家的财长和央行行长授权，由 100 多个国家和地区进行谈判，是 OECD / G20 BEPS 项目最杰出的成果之一。它是更新双边税收协定并减少跨国企业避税机会的全球领先工具。《公约》中包括的措施涉及协定滥用，避免构成“常设机构”的战略以及混合错配安排等方面。《公约》还加强了争端解决机制，特别是增加了一项关于具有约束力的强制性仲裁的任择性规定，目前该规定已被 28 个司法管辖区采纳。

^① 资料来源：OECD (2019), Bosnia and Herzegovina signs landmark agreement to strengthen its tax treaties. <http://www.oecd.org/tax/beps/bosnia-and-herzegovina-signs-landmark-agreement-to-strengthen-its-tax-treaties.htm>

3. OECD 和非洲法语国家官员在塞内加尔会面，讨论 BEPS 实施和解决数字化税收挑战的方案^①

3.1 背景介绍

2019 年 10 月 15 日至 17 日，来自 13 个非洲国家以及国际和区域组织、技术合作机构、塞内加尔商界、民间社会和学术界的 50 多名代表聚集在塞内加尔萨利，参加法语国家 BEPS 第三次区域会议。这是一系列区域会议中的最新一次，来自世界不同区域的与会者有机会从区域角度和区域背景向 OECD/G20 的 BEPS 包容性框架提供意见和建议。

本次会议由塞内加尔税务和地区局（DGID, the Direction générale des impôts et des domaines）与经合组织以及税务部门负责人会晤与研究中心（CREDAF, the Cercle de réflexion et d'échange des dirigeants des administrations fiscales）合作组织。它由 DGID 协调人 Aziz Gueye 先生和 CREDAF 秘书长 Jean-Marc Niel 先生主持开幕，并由 DGID 立法及国际合作处处长 Amadou Abdoulaye Badiane 先生和喀麦隆税务总局国际税务关系部主管 Daniel Hippolyte Bickoe 先生共同主持。

3.2 主要内容

与会者深入讨论了为解决经济数字化带来的税收挑战而制定具有共识的解决方案，并强调他们会积极参与。他们还讨论了有关实施 BEPS 最低标准的最新动态，并分享了他们在这一领域的经验和困难。

Gueye 先生对本次会议表示欢迎，他认为“这次会议是参与性和包容性方法的一部分，让发展中国家能够就经济数字化财政挑战的应对工作发出自己的声音。”

CREDAF 成员的代表还就国别报告（BEPS 行动 13）和税收优惠制度（BEPS 行动 5）进行了实际案例研究。

^① 资料来源：OECD (2019), OECD and Francophone African officials meet in Senegal to discuss BEPS implementation and solutions to the tax challenges of digitalisation, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-and-francophone-african-officials-meet-in-senegal-to-discuss-beps-implementation-and-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

本次会议还提供了关于支持低收入国家的工具包的最新进展，以及 OECD 为加强各国税收制度和行政管理而提出的一系列能力建设倡议的最新进展，包括 OECD/联合国开发计划署联合倡议的无国界税务稽查员（TIWB，Tax Inspectors Without Borders）和 OECD 有关国际税收主题的新电子学习课程。

4. 约旦加入全球税收透明度论坛和 BEPS 包容性框架^①

4.1 背景

2019 年 10 月 29 日，约旦加入了国际反逃税斗争，成为全球税收透明和信息交换论坛的第 158 个成员。

全球论坛是另一个论坛的延续，后者是在 2000 年代初经合组织致力于解决非合作司法管辖区存在的税收合规风险的背景下创建的。全球论坛的原始成员由经合组织国家和辖区组成，这些国家和辖区全部同意致力于实现税收透明度和信息交换。为了响应 20 国集团加强实施这些标准的呼吁，全球论坛于 2009 年 9 月进行了重组。

4.2 主要内容

约旦与所有其他全球论坛成员一样，将平等参与全球税收透明度论坛和 BEPS 包容性框架，并致力于通过实施国际商定的透明度和税收信息交换标准来打击偷税漏税——包括专项交换和自动交换。全球论坛的成员包括所有 20 国集团国家，所有经合组织成员，所有国际金融中心以及许多发展中国家。

全球论坛是全球领先的多边机构，其任务是确保所有司法管辖区在税务事务上遵守相同的高水平国际合作。这是通过强大的监控和同行评审流程来完成的，约旦也将受到此流程的约束。全球论坛还设有广泛的技术援助计划，以向其成员提供支持以实施标准，并迅速使用税务管理部门可用的工具来打击跨境逃税。

^① 资料来源：OECD/(2019), Jordan joins the Global Forum on Tax Transparency and the Inclusive Framework on BEPS.
<https://www.oecd.org/tax/jordan-joins-the-global-forum-on-tax-transparency-and-the-inclusive-framework-on-beps.htm>

BEPS 的包容性框架也欢迎约旦成为其最新成员，这使平等参与该项目的国家和辖区总数达到 135 个。通过加入这个框架，约旦将与经合组织/20 国集团 BEPS 包容性框架的所有其他成员合作，实施 15 项措施来解决避税，并且提高国际税收规则的连贯性和确保更加透明的税收环境。

❖ 税收合作栏目

5. OECD 组织多方共同努力应对经济数字化带来的税收挑战^①

2019 年 9 月 10 日，OECD 秘书处公布了一项提案，希望能推进国际谈判，以确保规模大和利润高的跨国企业（包括数字公司）在有重要消费者活动并产生利润的地方纳税。

5.1 背景

OECD 这项新的提案建议汇集了三项成员国竞争性提案的共同要素，并且以 OECD/G20 的包容性工作框架为基础，该框架在平等的基础上将 134 个国家和地区包括在内，以进行国际税收规则的多边谈判，使其适合 21 世纪全球经济发展目的。

5.2 内容

该提案现在处于公开征求公众意见阶段，提案提出把一些利润和相应的征税权重新分配给那些跨国公司所在的国家或司法辖区。这项提案能确保跨国公司在没有实际机构但是实施重要经营活动的司法辖区内被征税，这是通过制定新的规则来实现的，制定的规定将说明：（1）应在何处缴税（“联结度”规则）和（2）利润的哪一部分应该被征税（“利润分配”规则）。

OECD 秘书长安吉尔·古里亚（Angel Gurría）表示：“我们在解决经济数字化带来的税收挑战方面取得了实质性进展，并将继续朝着基于共识的解决方案

^① 资料来源：OECD (2019), OECD leading multilateral efforts to address tax challenges from digitalisation of the economy, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

迈进，以期在 2020 年之前彻底改革基于规则的国际税收制度。”“该计划汇集了 130 多个国家现有竞争性提案的共同要素，并获得了政府、企业、公民社会、学术界和公众的意见。它使我们更接近最终目标：确保所有跨国公司都按照公平比例缴纳税款。”

“未能在 2020 年之前达成协议，将大大增加各国单独采取行动的风险，并对本已脆弱的全球经济产生负面影响。我们绝对不能允许这种情况发生。”古里亚先生说。

包容性框架针对经济数字化的税收工作是恢复国际税收系统的稳定性和确定性、解决与现有规则可能的重叠以及减轻双重征税风险的更广泛努力中的一部分。除了重新分配征税权的特定要素外，这项工作的第二个重点旨在解决剩余的 BEPS 问题——确保对跨国企业的利润征收最低企业所得税。预计将在 2019 年 12 月公众咨询中讨论该问题。

2019 年 10 月 17 日至 18 日在华盛顿举行的 G20 财长和央行行长会议期间，新的《OECD 秘书长税收报告》中将介绍现有工作的进展情况。

❖ 税收政策分析栏目

6. OECD 秘书长向 G20 财政部长提交了税收报告^①

在过去的十年中，G20 对国际税收规则现代化的贡献在于结束了银行信息保密的时代，这极大改善了各国税收合作，并且在应对跨国公司的税基侵蚀和利润转移（BEPS，Base Erosion and Profit Shifting）方面发挥了作用。

但是，稳定国际税收规则仍需做出更多的努力。经济数字化使现有国际税收规则不再顺应时代发展，从而面临严重的分散风险。越来越多的国家正在采取单边措施或偏离先前商定的共同标准，现在必须要解决这些紧张局势并引入一些重

^① 资料来源：OECD (2019), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers. <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf>

大变革。新的税收规则必须确保高度数字化的企业可以在用户和消费者所在地征税，即使这些地区不是数字化企业的经营所在地。

制定国际规则的方式必须是可持续的，不仅要能解决目前超出数字化范畴的紧张局势，并确保能消除双重征税以及保证税收确定性。OECD / G20 BEPS 包容性框架取得了良好进展——于 2019 年 5 月通过了工作计划 1，其中包括两个要点：支柱一（Pillar One），提供新的税收权利，以重新定义新的联结度和利润分配规则；支柱二（Pillar Two），介绍了确保最低税率的措施。但是，鉴于第一要点下的三项相斥的提案始终存在分歧，并且为了推动成员之间的讨论，OECD 秘书处（OECD / G20 包容性框架）提出了支柱一下的“统一方法”。报告中阐述了秘书处的建议，希望该建议成为可能在 2020 年中期达成政治协议的谈判基础。同时报告包含了支柱二目前取得的进展。

最后，税收报告中还简要更新了税收透明度的工作，披露了未能恰当实施税收透明度标准的司法辖区。

7. OECD 支持亚太经合组织经济体打击税收犯罪^①

2019 年 10 月 14 日，应亚太经合组织（APEC）经济体财长的要求，OECD 在智利圣地亚哥举行的 APEC 会议上提交了《在 APEC 经济体中更有效地打击税收犯罪的报告》，该报告于 2015 年的《宿务行动计划》中提出，强调了打击税收犯罪和其他非法资金流动在建设弹性经济中发挥的关键作用。

该报告借鉴了国际最佳实践以及 APEC 经济体的范例和成功实践，重点关注可用于加强 APEC 经济体打击税收犯罪的法律文书、政策工具和能力建设举措；着重介绍了 APEC 国家可以采用的标准制定和最佳实践，以及它们可使用的能力建设计划、评估和影响度量工具；该报告还包括一个行动呼吁，探讨了增强 APEC 经济体打击税收犯罪能力的实际措施。

7.1 背景

^① 资料来源: OECD (2019), OECD supports APEC Economies in fight against tax crime, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/crime/oecd-supports-apec-economies-in-fight-against-tax-crime.htm>
<http://www.oecd.org/tax/crime/combating-tax-crimes-more-effectively-in-apec-economies.htm>

税收犯罪、腐败、恐怖融资、洗钱等金融犯罪威胁着所有国家的战略、政治和经济利益。非法资金流动等犯罪造成的损失是巨大的。例如，据毒品和犯罪问题办公室 2011 年的一份报告估计，从 2000 年到 2009 年，跨国有组织犯罪的总收益相当于全球 GDP 的 1.5%，即 8700 亿美元。

这些非法活动和随之而来的收入损失使实现可持续发展目标(SDGs)和 2015 年《宿务行动计划》中良好治理、稳健的财政政策和基础设施融资等目标的努力变得更加复杂化。这些犯罪与保密不严、法律框架不完善、监管松懈、执法不力和机构间合作薄弱密切相关，并在上述环境下不断滋生。通过利用这些弱点和先进的技术，罪犯可以相对轻松和快速地在多个税收辖区之间秘密转移大量资金。因此，犯罪活动和随之而来的非法资金流动变得愈加复杂。

与此同时，在许多情况下，执法机构并没有以同样的速度发展，国际社会一直在努力应对这一威胁。随着社会各界认识到这一主题的重要性，APEC 财长在《宿务行动计划》中提出了亚太地区更加可持续的金融未来路线图。具体来说，行动计划 2.E 呼吁 APEC 经济体：“建立应对金融犯罪的能力与所有的经济和社会福祉相关。逃税、腐败、恐怖融资、计算机欺诈、洗钱等非法金融活动是一个全球性问题，需要各国政府内部和各 APEC 经济体之间协调应对。”

《宿务行动计划》还要求 OECD 在两到四年内准备一份报告，探讨如何加强 APEC 经济体处理税务犯罪和其他相关犯罪的能力。本报告针对这一任务，汇集了各种法律文书、政策工具和能力建设倡议，并借鉴了 APEC 经济体的成功做法。

7.2 内容

7.2.1 OECD 奥斯陆对话：政府打击税收犯罪和其他金融犯罪的整体措施

OECD 通过其税收犯罪和其他犯罪特别工作组 (TFTC)，将税收犯罪和金融犯罪领域的各国专家、执法人员和决策者召集在一起。TFTC 借鉴了包括许多 APEC 经济体在内的多个国家的专业知识，探讨有效打击税收犯罪和其他金融犯罪所需的法律、体制和运作框架方面的国际最佳实践。TFTC 的工作以“奥斯陆对话”为中心，这是一项于 2013 年启动的政策倡议，旨在推动整个政府应对税

收犯罪和其他金融犯罪。它的工作集中在三个关键支柱：标准制定和最佳做法；能力建设；评估和影响度量。

7.2.2 标准制定和最佳实践

OECD 打击税收犯罪的标准和最佳做法侧重于以下方面：

- 打击税收犯罪的十项全球原则
- 加强打击税收犯罪的国内机构间合作
- 加强税务机关之间的信息交换和打击税收犯罪的国际合作
- 禁止为获得税收减免而行贿

这些标准帮助各国确定和实施打击税收犯罪以及其他金融犯罪的国际最佳实践。

7.2.3 能力建设举措

尽管非法资金流动（IFFs）受到全球关注，但这一问题对发展中国家的危害尤其严重，因为发展中国家难以以可持续的方式调动国内资源为其自身发展提供资金。打击 IFFs 需要严阵以待，逃税和腐败等金融犯罪破坏了经济体的国内资源调动，并阻碍了可持续发展目标（SDGs）。特别是可持续发展目标 16.4 旨在“显著减少非法资金和武器流动，加强被盗资产的追回和返还以及打击各种形式的有组织犯罪。”帮助政府更有效地解决这一问题不仅将促进国内资源的调动，而且还将有助于建立对税收制度和整个政府公平性的信任和信心。

因此，OECD 奥斯陆对话的第二个重点是确保发展中国家拥有实施上述国际标准 and 最佳做法所需的工具。

OECD 通过其国际税收犯罪调查学院提供多边能力建设；现在，通过其新的无国界税务稽查员（刑事调查）计划（TIWB-CI）提供定制的双边技术扩大了援助范围。此外，自 2017 年以来，OECD 与历届 APEC 主办经济体在财长程序（Finance Ministers' Process）框架下展开合作，就当前国际税收合作面临的挑战和机遇举办研讨会。

7.2.4 评估及影响度量

OECD 奥斯陆对话的第三个支柱是评估各国实施国际最佳做法的阶段，并衡量 OECD 在标准制定和能力建设方面的工作对发展中国家的影响。这是确保 OECD 的标准制定和能力建设活动，如学院和 TIWB-CI 方案在实践中有效的关键。因此，OECD 正在根据打击犯罪的十项全球原则，开发一种易于使用的诊断影响评估工具。这种“成熟度模型”将分解每个原则下所需的基本元素，以有效地打击税务犯罪和其他金融犯罪，并评估各国在不同演化阶段的成熟度。

成熟度模型的目标是：

- 根据打击税收犯罪的十大全球原则，为各国提供一种易于使用的工具，评估其在一系列调查能力中的成熟度
- 确定目标国家可以从发展伙伴的双边技术援助中受益的领域（通过 TIWB-CI 或其他方案）
- 确定跨领域的国际或区域的优先级，以便开设相关内容的学院课程
- 确定 OECD 未来政策和标准制定工作的潜在领域
- 协助跟踪各国在各个措施上的进展，以衡量 OECD 政策和能力建设举措对发展中国家打击税收犯罪和其他金融犯罪能力的影响。

7.2.5 行动呼吁：提高 APEC 经济体打击税收犯罪能力的实际措施

由于每年因逃税和腐败造成的收入损失估计达数十亿美元，所有经济体都需要加强打击逃税和相关金融犯罪的力度。虽然报告未全面列出帮助 APEC 经济体打击税收犯罪的全部工具，但上述举措为经济体建立基准并加强其法律、体制、运作、打击偷税漏税和相关金融犯罪的文化框架提供了参考。政治领导对于加强这方面的努力、优先考虑合作、集中执法机构的注意力和克服障碍至关重要。

8. OECD 发布《对能源使用征税：哥伦比亚的主要调查结果》的报告^①

随着全球对于能源使用征税的浪潮再次掀起，如何有效地对能源使用征税成为了各国亟需解决的一个问题。OECD 的这篇报告以哥伦比亚为例，对于哥伦比

^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>

亚对能源使用征税的情况进行了说明。报告向我们展示了哥伦比亚整个国内对于有效能源税率的分布情况，其中包括总体燃料消费税、显性碳税和电力消费税，以及相应的扣除、税率下调和退税等方面。这篇报告还就具体国别在计算有效的能源税率上做出了假设，并将税率与相应的能源基础做出了匹配。这篇报告分析了哥伦比亚在能源使用和对碳征税的现状，对于整个过程进行了跟踪，并就如何能够利用税收更好地实现环境目标和气候方面对政府提出了有可行性的建议。对于报告过程中所使用到的计算和分析方法在第一章节中做出了解释，第二章节则是给出的官方统计报告，在第三章节中对于如何对二氧化碳征税的问题针对不同国家的具体情况提出了一些建议。

8.1 哥伦比亚能源税的结构

截至 2018 年 7 月 1 日，哥伦比亚征收的主要能源税如下：

- 国家汽油税适用于汽油，用于车辆和固定设备的柴油和所有其他液体发动机燃料内燃机。这种税每年根据通货膨胀调整一次。

- 汽油和柴油附加费，需缴纳国家汽油税的燃料，除国家汽油税外还需要缴纳这项收费。

- 国家碳税设定为名义税率，每吨二氧化碳的排放对应上限不超过 5 欧元的税收（COP 15764），每年根据通货膨胀调整加上一个百分点，这种税适用于液态和气态的化石燃料。

8.2 哥伦比亚不同部门间能源税的有效税率

根据能源产品和用户的差别，其有效税率可能有所不同，具体情况可以参照下图。

图 1 展示了对于经济中不同的行业和能源类别，能源和碳税如何发挥效果。

Figure 1. Effective tax rates on energy use by sector and energy category

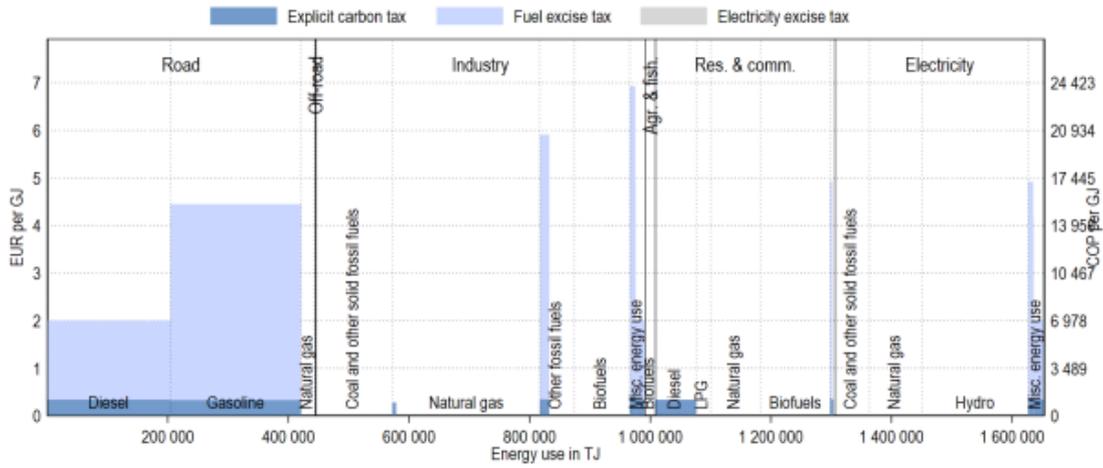


图 2 展示了在道路部门，汽油相对柴油适用于一个更高的有效税率，对天然气不征税。

Figure 2. Effective tax rates on energy use in the road sector

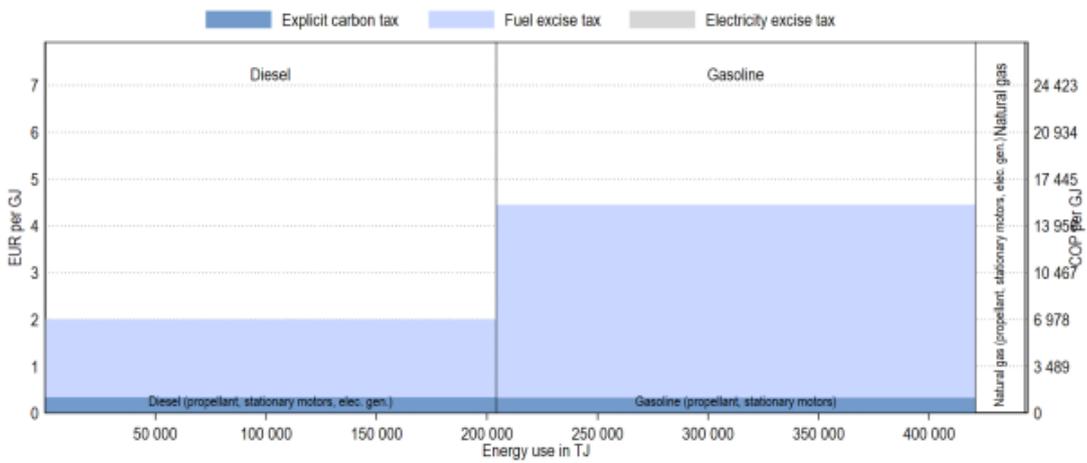
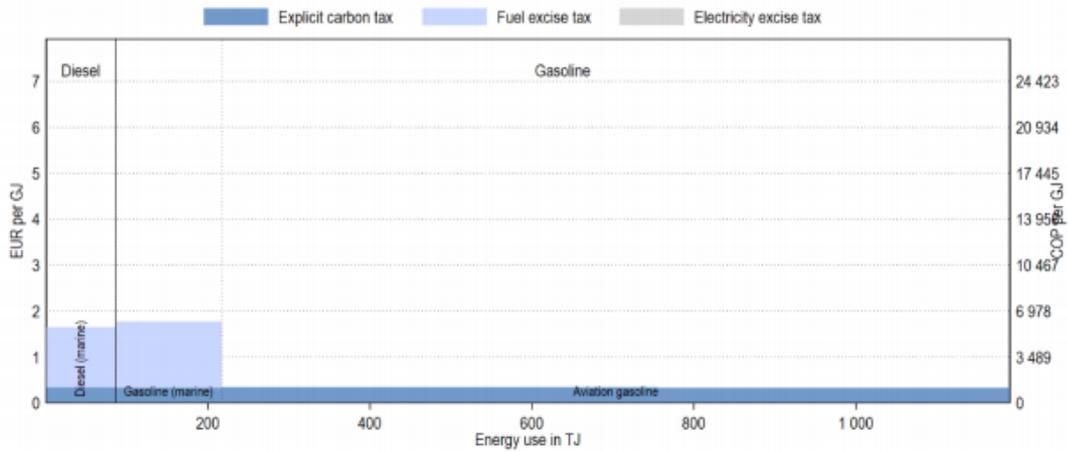


图 3 是在道路之外的其他领域使用的化石燃料需要纳税，征税对象包括用于商业航行和商业航空的燃料。

Figure 3. Effective tax rates on energy use in the off-road sector



工业部门（图 4）显示的是对柴油、液化石油气和石油的征税情况。液化石油气如果出售给工业用户，并且只用于工业活动，则需缴纳碳税。该立法的目的是对为供能目的和燃烧目的而购买化石燃料征税。如果天然气被炼油厂或石油化工行业使用，则需缴纳碳税，否则天然气是不征税的。固体化石燃料，如煤和焦炭，以及其他化石燃料，比如原油和炼厂气，是不征税的。对固体生物燃料也不征税。

Figure 4. Effective tax rates on energy use in the industry sector

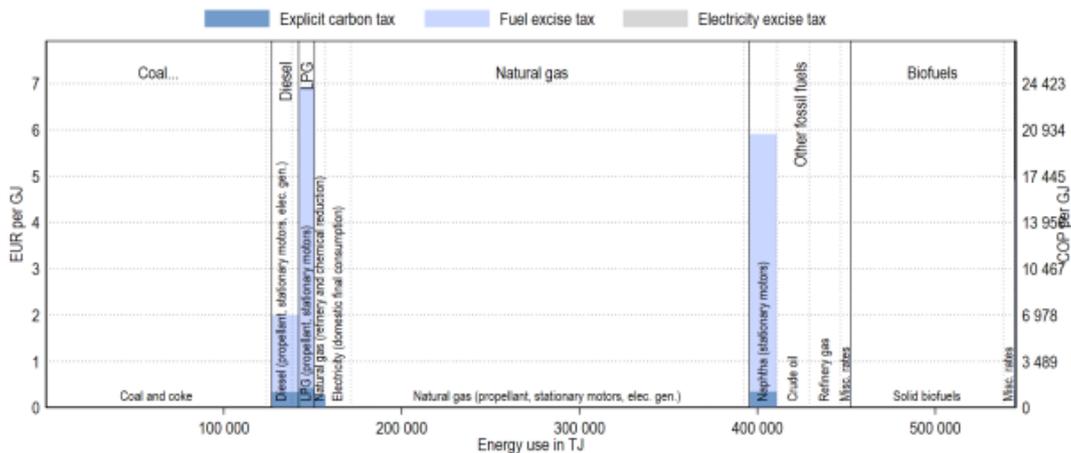
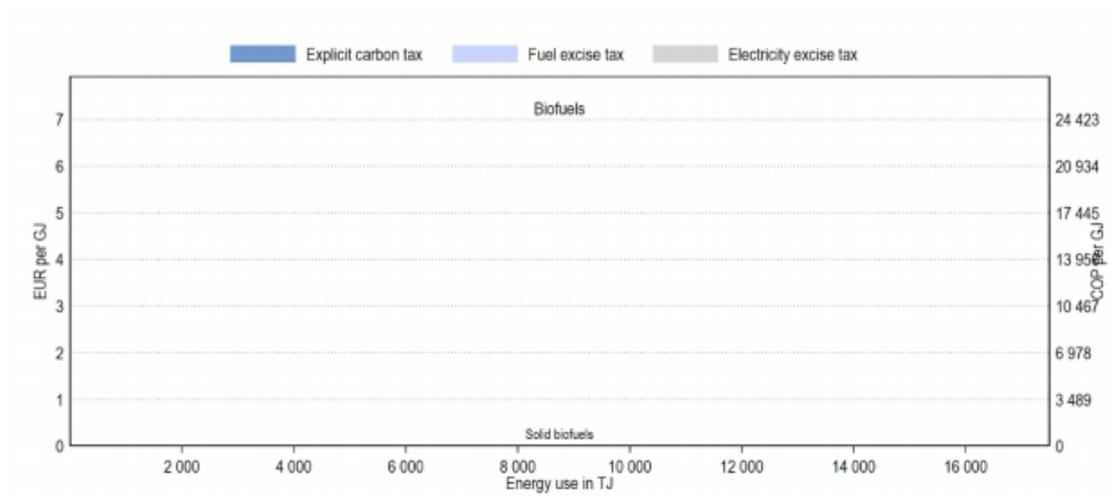


图 4 工业部门能源使用的有效税率

对于农业和渔业部门来说（图 5），报告中涉及到的唯一能源就是固体生物燃料。

Figure 5. Effective tax rates on energy use in the agriculture & fisheries sector



在住宅和商业部门（图 6），燃油和柴油的使用是征税的，而此外其他燃料的使用是免税的。

Figure 6. Effective tax rates on energy use in the residential & commercial sector

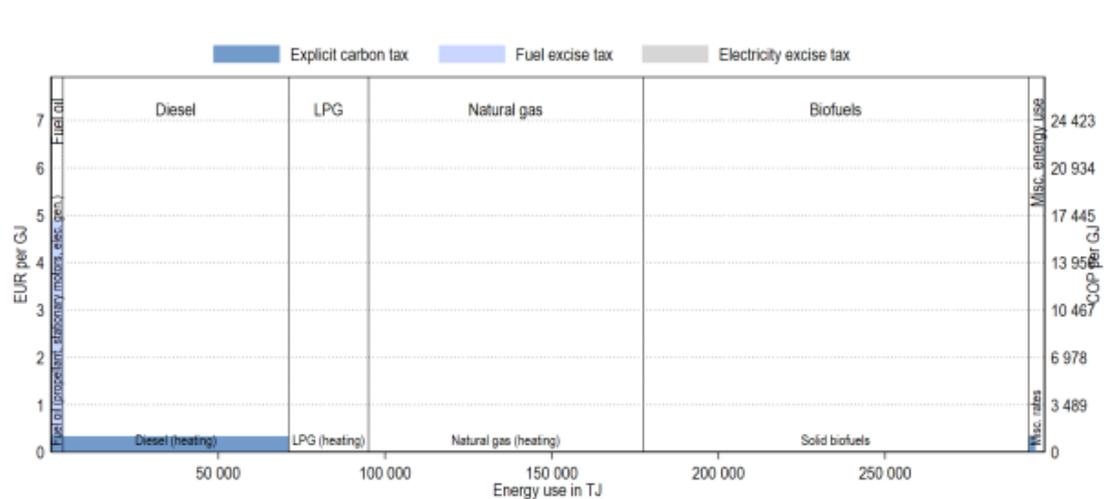
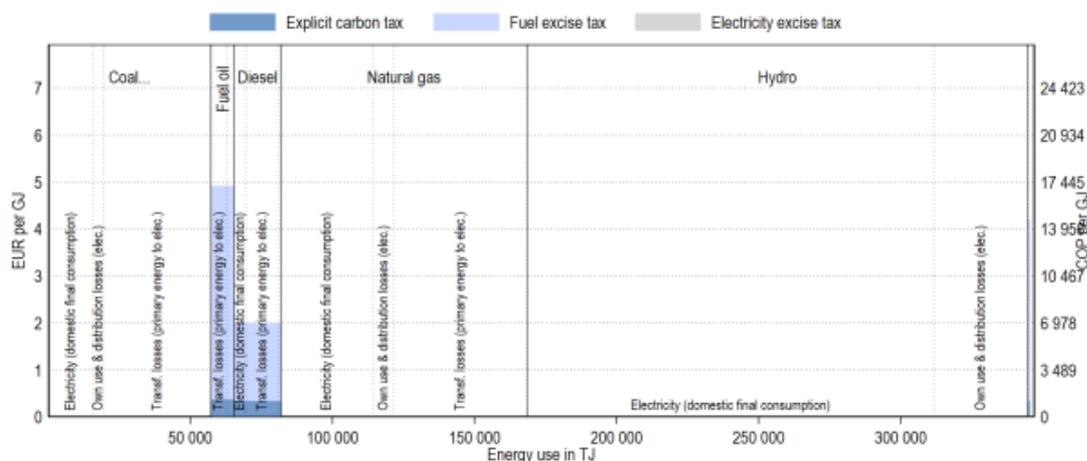


图 7 显示了在哥伦比亚如何对电力部门征税。对于电力部门来说，对燃料油、煤油和柴油的使用是征税的，燃料用于其他发电的不征税，电力产品的最终消耗也不征税。

Figure 7. Effective tax rates on energy use in the electricity sector



9. OECD 发布关于名义或无税收管辖区的自发交换的指南^①

9.1 背景

作为 BEPS 第 5 项行动计划遏制有害税收实践的一部分，税收辖区只有在满足某些“实质性活动”的要求的情况下才能维持优惠制度，否则这些辖区的税收制度可能被视为“有害税收实践”。为了确保公平的竞争环境，“实质性活动”的要求也必须适用于税率为零或只有名义税率的税收辖区。

BEPS 包容性框架于 2018 年 11 月决定恢复对不征税或只征收名义税的税收辖区适用实质性活动的要求。这将确保就相同类型的移动业务活动而言，必须存在实质性活动，无论这些活动是在优惠制度下进行，还是在没有或只有名义税收管辖区范围内进行。

在这种背景下，针对不征税或只征收名义税的税收辖区的新的实质性活动标准要求各税收辖区自发地交换关于某些直接母公司、最终母公司和/或受益人在

^① 资料来源：OECD (2019), OECD releases guidance on the spontaneous exchange by no or only nominal tax jurisdictions. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-guidance-on-the-spontaneous-exchange-by-no-or-only-nominal-tax-jurisdictions.htm>

其辖区内的居民实体的活动信息。该等信息将使这些税收辖区的税务机关得以评估不征税或只征收名义税的税收辖区内的实体的实质及活动。

为了确保这些自发的交换以协调有效的方式进行，OECD 于 2019 年 10 月 31 日公布了自发交换指南（亦有法语版本），其中规定了有关标准信息交换要求的实际方式。

9.2 内容

名义或无税收管辖区的自发交换指南包含有关信息交换时间表、国际法律框架以及对关键定义的澄清，以确保税收辖区收到有关在不征税或只征收名义税的税收辖区内的实体及其所有人的活动情况的连贯可靠信息。

指南适用于不征收公司所得税及仅征收名义公司所得税以避免“实质性活动”要求的税收辖区，而不适用于已根据其提供的优惠制度进行审查的辖区（除非它们随后进行了大刀阔斧的改革，以废除或实质废除公司所得税）。指南覆盖的实质性活动要求范围是指地理上可移动的活动带来的收入，一般涵盖在总部、分销和服务中心、融资和租赁、基金管理、银行、保险、航运、控股公司等制度中。

对于赚取非知识产权收入的活动，名义或无税收管辖区需满足与其他税收管辖区相同的实质性活动标准，这意味着名义或无税收管辖区将需要制定法律以

- （1）界定每个相关行业部门的核心创收活动；
- （2）确保与该活动类型相关的核心创收活动由该实体进行（或在税收管辖范围内进行）；
- （3）要求该实体拥有足够数量的具有必要资格的全职员工，并有足够的经营支出以开展此类活动；
- （4）如果这些核心创收活动不是由实体进行或不在辖区内进行，应具有透明的机制来确保合规并提供有效的执行机制。

如果商业活动是对知识产权资产的利用，那么 FHTP 使用的实质性活动判断标准是“关联法”。关联法包含两部分计算：第一部分列出确定可从较低税率中受益的合格收入金额的公式；第二部分是对非合格收入以正常（较高）税率征税。对于名义或无税收管辖区，问题在于即使可以运用第一部分的公式（其结果可能是零合格收入），也无法计算出第二部分的结果。换言之，关联法旨在于公司所

得税制度的背景下运作，其无法适用于名义或无税收管辖区。为了使关联法的基本原则为名义或无税收管辖区所适用并提供公平的竞争环境，最好的方法是应用与非知识产权收入类似的概念，这是创收活动的核心指南。

就专利及类似资产而言，如果主体通过使用专利（或《第 5 项行动计划》第 34 至 37 段中定义的类似知识产权资产）获利，则该主体应证明其已进行了核心创收活动，且具有足够数量的合格全职员工和足够的运营支出的活动。在这种情况下，核心的创收活动将是进行研发（而不是简单地进行收购或外包），这反映了与关联法相同的理念。

就营销型无形资产而言，由于在名义或无税收管辖区内没有（或没有实质）“普通”税适用，需应用前段所述的类似的实质性活动原则，需主要考察品牌、营销和分销等创收活动。

即使在不涉及研发（专利及类似资产）或品牌、营销和分销的情况下，在名义或无税收管辖区中运用知识产权资产的实体实际上也可能在从事实质性活动（用于营销型知识产权资产）。尽管这种情况应该是例外，而不是规则，但在某些情况下，应该给该实体一些灵活性，证明其正在以足够数量的合格全职员工和足够数额的运营支出来开展核心创收活动。此类活动可以包括进行战略决策，管理和承担与知识产权资产的开发和后续开发有关的主要风险，或者进行可以利用该资产的基础交易活动。

预计将于 2020 年起根据指南标准进行信息交换。

此外，指南还包含用于自发交换的标准化 IT 格式、NTJ XML Schema 和相关的用户指引。

❖ 论著精选

10. 《税收微观数据对税收政策的潜在影响》—节选 1^①

摘要

本文探讨了经济学“大数据”的一种独特形式—个人税收记录微观数据—及其价值和对其政策分析的潜在影响。本文借鉴了 OECD 在 2018 年与斯洛文尼亚和爱尔兰的合作，其中就使用了税收微观数据。

许多实证经济学是基于调查数据。然而，目前回复率低且不断下降的趋势给调查实践的未来价值打上了一个问号。相比之下，世界上一些最可靠、最具影响力的公共政策经济研究越来越多地使用行政微观数据。尽管税收微观数据有局限性，但它们提供了更大的规模和覆盖范围，尤其是对于高收入群体，并且具有近乎完美的追踪率的固有纵向结构。本文认为，这些特征在分析的深度和广度上产生了优势。本文还认为，未来最佳实践税收政策分析可能会结合税收微观数据与调查和国民账户数据的独特优势。这些综合数据的互补优势对于政策制定者应对未来的政策挑战至关重要——包括在人口老龄化时代确保可持续的税收收入；保护公民免受收入不平等加剧的影响；以及在不断变化的劳动力市场中保持公平。

尽管税收微观数据对税收政策分析有利，但获取和使用税收微观数据的途径仍然有限和零星。访问受限的主要原因是为了保护隐私。此外，人们将需要新的技能和技术来管理这些数据的非结构化和多维性质，因为这些数据不是为研究而设计的。尽管存在这些挑战，税务部门仍在越来越多地采用新技术、统计软件和受过培训的分析师来安全地获取和处理大量数据。这一发展可以支持新的数据访问解决方案，从而使数据更易于用于税收政策研究，同时控制隐私风险。

10.1 背景介绍

^① 资料来源：OECD (2019), The potential of tax microdata for tax policy, OECD Taxation Working Papers, No. 45, OECD Publishing, Paris.
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-potential-of-tax-microdata-for-tax-policy_d2283b8e-en

本章描述了税收和其他微观数据如何成为经济研究“大数据”中越来越重要的一部分。本章还讨论了为什么未来的最佳实践税收政策分析可能会结合税收、调查和国民账户数据的互补优势。

10.1.1 介绍和结构

本文探讨了经济学中“大数据”的一种独特形式——行政税收记录微观数据（以下简称税收微观数据）及其在税收政策分析中的价值和潜力。该报告借鉴了OECD在2018年与斯洛文尼亚和爱尔兰的合作，其中使用了税收微观数据。目前的论文还没有进行新的微观数据分析。2018年4月，OECD和爱尔兰税务局(Irish tax administration)发表了关于收入动态和流动性的联合研究报告(Kennedy, 2018[1])。该分析基于2006年至2015年10年间大约220万个税收单位的税收微观数据。2018年8月，OECD发布了一份关于斯洛文尼亚个人所得税改革的税收政策评估(OECD, 2018[2])。该分析基于2015年和2016年期间约185万纳税人，这对这些报告的分析构成了本论文的基础。

本文的目的是突出个人税收记录微观数据在许多分析方法和政策研究领域的广泛价值。它不打算对任何特定方法或研究领域进行全面评估。

本文的范围仅限于个人所得税。这包括个人所得税(PIT)、社会保障金(SSC)、资本所得税和财产税。在公司层面的微观数据方面，近年来已经取得了许多进展，包括OECD的MultiProd和其他项目(讨论见Berlingieri et al., 2017[3])。这篇论文没有关注私营部门的数据，但私营部门的数据也是经济学“大数据”的重要组成部分。此外，对其他行政数据（例如，公司税、教育、医疗或商业形成记录）的关注较少。

本文由三部分构成。首先，通过讨论税收微观数据在经济学中的作用，以及它与调查数据和国民账户数据的比较，为本文奠定了基础。其次，考察了税收微观数据在各种主题和分析方法的税收政策分析中的价值和潜力。最后，回顾了各国可以采用的税收微观数据模式，包括分散、扩展分散、综合（见3.2节）、远程和直接模式。

10.1.2 税收微观数据正日益成为经济学“大数据”的重要组成部分

除了私营部门的数据外，经济学中的“大数据”往往越来越多地表现为行政微观数据（注1）。尽管“大数据革命”被大肆宣传，但对于“大数据”一词并没有一个统一的定义，对于什么是“大”也没有统一的定义。例如，在经济学领域，微观

经济学数据集的平均样本量远远超过宏观经济学数据集的平均样本量。(Laney, 2001[4])提出的一般定义是三个 V 特征：体积（即大小 volume）、多样性（即格式范围 variety）和速度（即数据生成速度 velocity）。税收微观数据很好地满足了前两个方面特征：数据样本量比传统调查大几个数量级，并且越来越多地可以用于新的变量（例如，关于物业位置的纬度和经度信息）。然而，第三个特征，即速度，则不太满足，因为纳税申报表是定期提交的。不过，总的来说，三分之二还不错。的确，(Connelly et al., 2016[5])认为，行政税收微观数据是大数据的一种独特形式。(Schroeder, 2014[6])提供的另一个更简洁的描述是，微观数据表示特定情形下信息的规模和范围的逐步变化。鉴于这些描述，税收微观数据可能会成为“大数据”经济学中越来越重要的一部分。

然而，税收微观数据领域是不可预测的，没有元数据。大多数实证经济分析都是基于精心准备的调查和国民账户数据（注 2），这可以给人一种已达成共识的印象。然而，在现实中，这些数据只是对真相的众多可能解释之一。在数据编制过程中，统计人员需要根据国际商定的概念、分类和方法，对数据作出一系列（基本上看不见但重要的）价值判断和决定，数据的不可预测性由此可见一斑。

相比之下，由于收集行政微观数据的目的不同（在税收方面是评定应纳税额），它们通常是非结构化的，只有很少的元数据。从这个意义上说，税收微观数据领域更加不可预测，并且没有元数据。例如，收入定义可以随着时间的变化而变化。这一区别导致税收微观数据被描述为“发现”而不是“制造”(Connelly et al., 2016[5])。考虑到这种数据结构，通过归纳数据来理解数据，如描述性统计，变得更具挑战性。

需要新的技能。(Einav and Levin, 2014[7])指出，处理这种非结构化和多维数据所需的技能“不是大多数经验主义经济学家所教授或有过的经验”。这些技能包括管理、处理、形成和分析大量数据的分析技能，以及使用统计软件所需的编程技能。

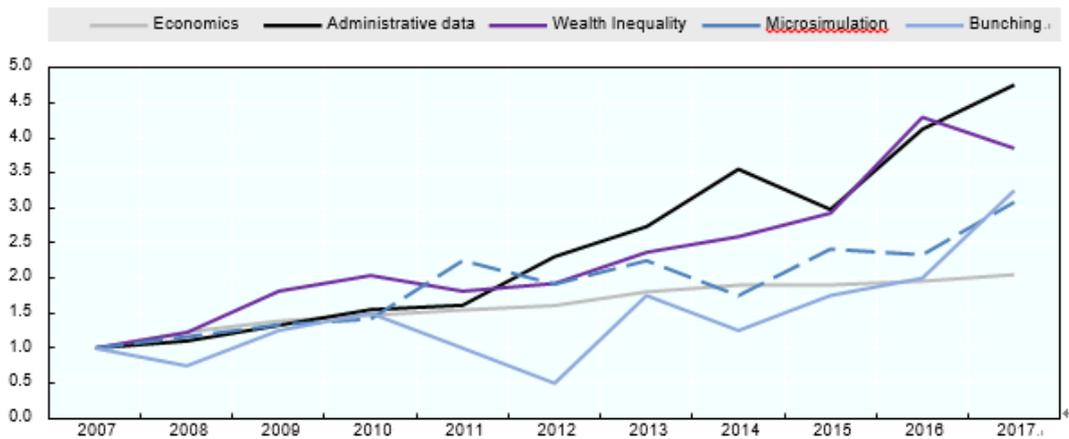
要释放税收微观数据的价值，可能需要税务管理部门和用户的视角发生转变。税务管理部门的第一步是了解其税收微观数据的价值及其帮助形成新政策见解的潜力。OECD 对税务管理的一项调查强调，税收微观数据不应被视为业务流程的残余，而应被视为一种需要管理和开发的资产(OECD, 2016[8])。国家统计局越来越多地将行政微观数据来源与调查和国民账户数据结合起来。

10.1.3 世界上一些最好的经济研究越来越多地使用行政微观数据

微观数据的使用正在增加，它使新的分析途径成为可能。行政微观数据在经济学中的使用虽仍然非常有限，但近年来却急剧增加，如图 1.1 所示。根据同行评议文献数据库 Scopus 的分析，“行政数据”一词在经济研究中的使用在过去十年增加了两倍（从 2010 年的 76 篇文章到 2017 年的 233 篇文章）。同期，“行政税收数据”的使用增长更快（尽管基数更小）。那些倾向于使用这些数据的经济文献的分支——收入和财富不平等、微观模拟和聚类分析——已经比经济学领域扩展得更快。此类数据的增长似乎也集中在全球最优秀的经济研究中。例如，(Einav and Levin, 2014[9])在《美国经济评论》(AER)中记录了获得税收微观数据豁免（注 3）的论文的增加——从 2006 年的 4% 上升到 2014 年的 26%。类似地，使用文本分析，(Kleven, 2018[10])记录了行政数据和前 1% 等词汇频率的上升。

图 1.1 税收微观数据在经济研究中的兴起

文章数量，2007 年-2017 年



注: 根据标题、关键词或摘要中出现的下列术语: “行政数据”、“财富不平等”、“微观模拟”和“聚类”。这些研究领域在使用税收征管数据的同时, 也使用调查和其他数据来源。2017 年, 这些术语分别有 233 条、104 条、37 条和 13 条。经济学包括所有在任何领域使用“经济学”一词的文章, 但只有“经济学、计量经济学和金融学”领域的文章列入统计。

来源: Scopus 文章搜索 2018 年 9 月。

10.1.4 税收微观数据对于最佳实践政策分析是必要的, 但并不充分

未来最佳实践的税收政策分析可能会结合税收、调查和国民账户数据的独特优势。税收、调查和国民账户数据有不同的优点和局限性。本节简要讨论其中的一些选择，重点讨论税收微观数据的优点。衡量不平等的数据源利弊的全面审查见(Lustig, 2018[11])。然而，两者的定义以及它们之间的区别可能是不清楚的。例如，调查的内容没有很好地定义。此外，国民核算数据可以由调查和税收数据混合组成。然而，对这三个数据源中的每一个都进行一些概括是有用的（见表 1.1）。首先，税收数据具有很高的准确性，尤其是在分布的顶端，但它们往往缺乏人口统计信息、社会转移收入和低收入群体信息。其次，调查数据拥有丰富的个人和子群体的社会经济信息，但却受到高且不断上升的不响应率和顶层的低覆盖率的影响。第三，国民账户数据提供了一幅国际宏观经济图景，但它们是汇总的，并基于整个经济的平均水平。将这些明显的优势结合在一起的一个方法是从税收微观数据开始，并将其与调查和国民账户数据相匹配。行政和调查数据对接的一个挑战是需要被调查者的同意（讨论见 Sakshaug and Kreuter, 2012[12]）。

表 1.1 未来最佳实践税收政策分析将基于组合的数据源

不同数据源的优势和局限

数据	优势	局限	税收政策主题
税收数据	<ul style="list-style-type: none"> - 纳税人口总量 - 样本数量庞大 - 避免无回应和争议 - 近乎完美的纵向追踪 - 相对低成本 	<ul style="list-style-type: none"> - 可能不包括免税转让 - 人口资料有限 - 低端代表不足 - 概念不协调 - 质量控制不足 	<ul style="list-style-type: none"> - 顶层收入不平等 - 资本和劳务收入动态 - 收入随时间的流动 - 自然及准实验（例如，纳税人聚集点）
调查数据	<ul style="list-style-type: none"> - 丰富的人口 - 代表总人口 - 代表低端人群 	<ul style="list-style-type: none"> - 高且不断上升的低回复率 - 样本数量小 - 高收入人群代表少 	<ul style="list-style-type: none"> - 底层收入不平等和社会转移 - 改变劳工市场的性质（例如，新工作形式）
国民账户数据	<ul style="list-style-type: none"> - 全面 - 宏观经济形势稳定 - 统一的概念 	<ul style="list-style-type: none"> - 整体经济平均水平 - 子群体太聚集 	<ul style="list-style-type: none"> - 比较国际政策 - 与GDP/FDI和移民挂钩 - 对接到生产率悖论

注：可以在个人和家庭层面进行匹配。

来源：OECD 分析

调查数据的研究价值随着不响应率的升高而下降，而税收微观数据的价值通过其更大的可用性而增长。代表性调查，如国家统计局(NSOs)汇编的调查，传统上为大多数实证经济研究提供数据。然而，这些过程是昂贵的、复杂的和缓慢的(Cavallo and Rigobon, 2016[13])，需要大量的人在几个月内收集数据，并处理这些大量的数据。此外，在一个越来越可以有机地捕捉“大数据”的世界里，相比之

下，调查显得咄咄逼人。因此，参与调查的人数已经并正在下降。作为调查参与率下降的一个例子，在过去十年对爱尔兰中小企业进行的一系列税收调查中，回复率从2006年的80%下降到2013年的46%，到2017年的20% (Kennedy et al., 2017[14])(注4)。所有这些都给传统调查实践的未来价值打上了一个问号(Miller, 2017[15])。推而广之，这对依赖于它的实证经济研究具有意义。与之形成鲜明对比的是，税收微观数据已出现明显复苏。例如，根据(Slemrod, 2016[16])，“税收微观数据引发了针对税收政策的学术研究的爆发”。

税收微观数据在全面性和计量准确性等方面具有统计优势。(Groves et al., 2009[17])确定了四类可用于评估调查和税收微观数据的错误：覆盖面、无响应、采样和测量。这些依次讨论。首先，税收微观数据覆盖整个纳税人群（而不是总人口）。与调查相比，这种规模优势有助于研究更引人注目的研究设计、自然实验和异常事件分析，然而，税收数据中的低收入人群代表可能不足。当政府转移支付和非税雇主提供的福利不包括在内(Auten and Splinter, 2018[18])，或者低收入税收单位根本不需要申报时，就会出现这种情况。此外，分析的单位是纳税单位或纳税人，而不是个人或家庭。其次，按照法律，纳税是要申报的，因此数据中基本上不会有不去申报的数据。第三，当纳税人群体可用时，抽样误差为零（尽管在纳税表格不完整的情况下，仍有可能丢失数据）。最后，税收微观数据的计量和误报问题较少。例如，有证据表明，高收入调查对象少报收入。相比之下，纳税人有动机准确申报收入，因为不这样做是违法的。然而，税收微观数据也带来了额外的数据挑战，包括税务部门的数据处理错误、纳税人的无意和故意错误（非正式性是一个重要问题）(Slemrod, 2016[16])。由于不同国家和不同时期的偷税行为存在显著差异，这降低了税收数据的可比性。然而，总体而言，税收数据的优势导致一些国家的主要经济学家得出结论，税收微观数据可能比政策评估调查更适合(Card et al., 2011[19])。

税务微观数据自然会随时间产生纵向数据，对同一纳税人的追踪率近乎完美。纵向数据为更高级的分析铺平了道路。这包括生存和流动性分析，也包括面板数据计量经济学，它可以统计出纳税人的具体差异，如技能水平（在经济学术语中，这被称为未观察到的异质性）。在一些国家，随着时间的推移，可以将纳税人的税收微观数据与其受抚养人联系起来。例如，(Chetty et al., 2014[20])使用这样的数据来检查美国的代际收入流动性。然而，纵向数据也有缺点，例如，变

量或纳税单位的定义随时间变化。这些数据也可能增加隐私问题。虽然调查数据也可以是纵向的，但它们可能会受到较小样本和摩擦的影响。进一步的统计问题也会出现，称为样本内时间偏差，受访者的调查经验随着时间的推移，导致他们的回答不同于第一次的那些回答(Couper, 2000[21])。

税收微观数据的一个巨大的缺陷是它缺乏关于单个纳税人的人口统计和社会经济信息，但这些可以通过与调查数据匹配来克服。人口和社会经济数据可以包括受教育程度、工作年限、职业、工作时数或健康状况。当使用唯一标识符（称为“记录对接”）在单个纳税人级别进行分析时，匹配的作用是最大的，尽管其他级别的分解也是可能的（例如，收入、年龄、部门、地区）。有关来自不同数据来源信息的各种组合方法的综述，请参见(Lustig, 2018[11])。正如(Card et al., 2011[19])所指出的，“通过合并数据进行研究具有巨大的价值，例如教育数据和收入数据”。尽管其作用巨大，但这样的组合是具有挑战性的——例如，考虑到需要协调可能不同的定义、概念、时间和覆盖范围。

税收和宏观经济数据可以通过多种方式结合起来。OECD 的一个专家小组已经开发出一种方法，利用微观数据将收入、消费和财富在家庭群体中的分配指标结合起来(Zwijnenburg, Bournot and Giovannelli, 2017[22])。本文介绍了一种将微观数据的组成部分与不同国家的国民账户项目进行匹配的方法。(Piketty, Saez and Zucman, 2018[23])从合并税收数据开始，并将其与调查和国民账户数据相结合，构建一个关于美国国民收入分配的新系列（见 Alvarado, F., 2018 [24]）。尽管该方法有局限性（正如作者所强调的），但它生成的数据集既与宏观经济数据（来自国民账户数据），也与微观经济数据（来自税收记录和调查数据）一致。使用一种不同的方法，而不是试图系统地匹配国民收入，(Auten and Splinter, 2018 年 [18])通过在财政收入中添加成分，产生了美国最高收入份额系列。

注：

- 1 如前所述，私营部门的数据（这不是本文的重点）在经济学的“大数据”中也扮演着越来越重要的角色。
- 2 国家统计局(NSOs)在准备数据时经常使用管理数据，含定义抽样帧和交叉验证统计结果。
- 3 如果无法向《美国经济评论》提供数据，例如保密的税收征管数据，可以给予豁免。
- 4 这一系列的中小企业调查是由爱尔兰税务专员进行的。调查问卷在每次调查中都有所不同，分别在 2006 年和 2010 年通过邮局和 2017 年通过电子方式发放。

11. 《税收和未来工作：税制如何影响就业形式的选择》——节选 3^①

10.5 方法论

我们对各国就业者所得的税收处理进行了纵向与横向实证分析建模。纵向分析的就业形式包括标准雇员以及表 5 中识别的非标准就业的几种形式。横向分析的国家有阿根廷、澳大利亚、匈牙利、意大利、荷兰、瑞典、英国和美国。

本节介绍了方法论框架，我们根据这个框架，对各就业形式的征税进行建模。本节描述了非标准就业税收处理的新信息，建模假设，各就业形式税收处理建模的方法，以及用来评估各就业形式税负的三种指标。

10.5.1 非标准就业税收处理的新信息

方法论的第一步是搜集所选国家非标准就业税收处理的数据。OECD 在一年一期的《工资征税》（OECD, 2018a）中已经搜集了全日制雇员取得的劳务所得的税收处理信息。本文整理了标准雇员之外各就业形式（如合同工，个体商贩，以及非法人型和法人型自雇人员的其他形式）税收处理的信息。

《工资征税》涵盖了雇员支付的个税和社保费，雇主支付的社保费和工薪税，以及收到的现金福利。非税强制性收费（NTCPs）——在一般政府部门之外缴纳的社保费用——不在《工资征税》纸质版分析范围内。但在相关出版物中有所分析（OECD, 2018b）。本文将非税强制性收费也纳入了分析范围。

除了各就业形式个人税收处理的信息之外，本文还搜集了雇佣不同类型就业者的公司的税收处理信息，包括公司免税额和抵免，以及从企业所得税应纳税额中扣除雇主劳务成本的有关规定的信息。这些信息是 2017 纳税年度的信息。

10.5.1.1 使用不同就业形式的公司的税收处理

使用不同就业形式的公司的税收处理信息横跨以下类别：雇主社保费，雇主非税强制性收费，工薪税，公司免税额和公司税收抵免。除此之外，还有雇主劳务成本在企业所得税应纳税额中的可扣除性规定的信息。下表总结了 8 个试点国

^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

家每类的应纳税额，含有关税基，税率，适用起征点，以及最低和最高缴费。表 6 列出了 8 个国家各就业形式下雇主社保费和非税强制性收费的信息。

表 6：各就业形式的雇主社保费，2017 年

本表总结了雇主为未婚无子女个人代缴的社保费（SSCs）和非税强制性收费（NTCPs）。8 个国家的信息都在其中：阿根廷、澳大利亚、匈牙利、意大利、荷兰、瑞典、英国和美国。

在 OECD《工资征税 2018》框架内归类为非税强制性收费（NTCPs）的费用以括号表示。为了实现跨国可比性，以当地货币表示的数字也用 2017 年该国平均薪资（AW）百分比表示。8 个国家 2017 年的平均薪资分别如下：阿根廷：ARS 327,613；澳大利亚：AUD 83,542；匈牙利：HUF 3,730,608；意大利：EUR 30,755；荷兰：EUR 50,909；瑞典：SEK 435,821；英国：GBP 38,208；美国：USD 52,544。

国家	就业形式	雇主缴费的类别	基数	费率 & 适用门槛	最低缴费	最高缴费
阿根廷	雇员	养老金	总工资	10.17%	ARS 28,406 (9% AW)	无
		退休人员医疗保险		1.5%	ARS 28,406 (9% AW)	
		失业		0.89%	ARS 28,406 (9% AW)	
		雇员医疗保险		0.9% ≤ ARS 31,200 (10% AW)；其他 0.6%	无	
		医疗保健 (NTCP)		5.1% ≤ ARS 31,200 (10% AW)；其他 5.4%	无	
		工伤保险 (NTCP)		4%	ARS 28,406 (9% AW)	
	非法人型自雇	无				
	符合简易制度征税条件的非法人型自雇	无				
澳大利亚	雇员	养老金保障 (NTCP)	总工资	9.5%	AUD 513 (% AW)	AUD 19,616 (% AW)

		意外、工伤和疾病 (NTCP) ^①		1.34%	AUD 72.4 (% AW)	AUD 2,766.8 (% AW)
	视作雇员的独立合同工	养老金保障 (NTCP)	总工资	9.5%	AUD 513 (% AW)	AUD 19,616 (% AW)
		意外、工伤和疾病 (NTCP)		1.34%	AUD 72.4 (% AW)	AUD 2,766.8 (% AW)
	真正独立合同工	无				
匈牙利	雇员	养老金	总工资	15.75%	无	无
		医疗保健		4.51%		
		劳动力市场基金		1.74%		
	准自雇人员	无				
	非法人型自雇	无				
	法人型自雇	无				
意大利	雇员	养老金	总工资	23.81% ≤ EUR 100,324 (326% AW)；其他 0%	无	EUR 23,887 (78% AW)
		疾病		2.22% ≤ EUR 100,324 (326% AW)；其他 0%		EUR 2,227 (7% AW)
		裁员保险		2% ≤ EUR 100,324 (326% AW)；其他 0%		EUR 2,006 (7% AW)
		失业保险		1.61% ≤ EUR 100,324 (326% AW)；其他 0%		EUR 1,615 (5% AW)
		家庭奖金基金		0.68% ≤ EUR 100,324 (326% AW)；其他 0%		EUR 682 (2% AW)
		非常裁员保险		0.6% ≤ EUR 100,324 (326% AW)；其他 0%		EUR 602 (2% AW)
		生育		0.46% ≤ EUR 100,324 (326% AW)；其他 0%		EUR 461 (1% AW)

^① 雇主对次中央级社保费负责，本表设定国内某具体地点。这些假设对接《工资征税》。澳大利亚的意外、工伤和疾病保险选址为新南威尔士州。

	连续协同工作者 ^①	遣散金保险		0% 0.2% ≤ EUR 100,324 (326% AW) ; 其他 0%	无	EUR 201 (< 1% AW)
		养老金	总工资	(2/3) *32% ≤ EUR 100,324 (326% AW) ; 其他 0%		EUR 21,402 (70% AW)
		失业保险		(2/3) *0.51% ≤ EUR 100,324 (326% AW) ; 其他 0%		EUR 341 (1% AW)
		疾病		(2/3)*0.5% ≤ EUR 100,324 (326% AW) ; 其他 0%		EUR 334 (1% AW)
		生育		(2/3) *0.22% ≤ EUR 100,324 (326% AW) ; 其他 0%		EUR 147 (< 1% AW)
	非法人型自雇	无				
	法人型自雇	无				
荷兰	雇员	失业——基本基金	总工资减雇员 NTCPs	2.64% ≤ EUR 53,701 (95% AW) ; 其他 0%	无	EUR 1,418 (3% AW)
		失业——行业协会解雇费基金		1.36% ≤ EUR 53,701 (95% AW) ; 其他 0%		EUR 730 (1% AW)
		残疾		7.82% ≤ EUR 53,701 (95% AW) ; 其他 0%		EUR 4,199 (8% AW)
		养老金 (NTCP)		13.31% ≤ EUR 103,317 (203% AW) ; 其他 0%		EUR 13,751 (27% AW)
		总工资减欧元 13,225 的养老金特许金				

^① 连续协同合同工的雇主负责总社保费的三分之二（雇员和雇主）。2017 年社保费总费率达到 33.23%，雇主份额达到了 22.15%。

		提前退休 (NTCP)	总工资	0.1% ≤ EUR 103,317 (203% AW); 其他 0%		EUR 103 (< 1% AW)
		医保费		6.65% ≤ EUR 53,701 (95% AW); 其他 0%		EUR 3,571 (7% AW)
	非法人型自雇	医保费	总工资减雇员 NTCPs	5.4% ≤ EUR 53,701 (95% AW); 其他 0%		EUR 2,900 (6% AW)
	法人型自雇	医保费				
瑞典	雇员	一般工资税	总工资	10.72%	无	无
		养老金		10.21%		
		医疗保险		4.35%		
		失业保险		2.64%		
		双亲保险		2.6%		
		遗属养老金		0.7%		
		职业保健		0.2%		
	非法人型自雇	一般工资税	总工资	10.72%	无	无
		养老金		10.21%		
		医疗保险		4.44%		
		失业保险		0.10%		
		双亲保险		2.6%		
		遗属养老金		0.7%		
		职业保健		0.2%		
	法人型自雇	一般工资税	总工资	10.72%	无	无
		养老金		10.21%		
		医疗保险		4.35%		
		失业保险		2.64%		
		双亲保险		2.6%		
		遗属养老金		0.7%		
		职业保健		0.2%		
英国	雇员	国家保险费, 1类 ^①	总工资	0% ≤ GBP 8,164 (21% AW); 其他 13.8%	无	无
	非法人型自雇/工作者	无				
	法人型自雇	国家保险费, 1类	总工资	0% ≤ GBP 8,164 (21% AW); 其他 13.8%	无	无
美国	雇员	养老金、遗属与残疾	总工资	6.2% ≤ USD 127,200 (242% AW); 其他 0%	无	USD 7,886 (15% AW)
		医疗保险		1.45% ≤		

^① 在英国，国家保险有不同“类别”，类别取决于就业者的就业状态和收益。更多信息参见 <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurance-contributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions>.

				USD 200,000 (381% AW) ; 其他 2.35%		
		联邦失业 保险		6.0% ≤ USD 7,000 (13% AW) ; 其他 0%		USD 420 (< 1% AW)
		州失业保险 ^①		3.59% ≤ USD 9,000 (17% AW) ; 其他 0%		USD 423 (< 1% AW)
		州就业者补 偿 保 险 (NTCP)		1.6%		无
	独资经营者	无				
	S 型公司	无				
	C 型公司	无				

来源：OECD 问卷调查反馈

表 6 列出了雇主一般要为雇员代缴的社保费和非税强制性收费的信息。包括养老金、医保、失业和意外、疾病或工伤保险。意大利和瑞典的社保费较为全面。对雇员而言，意大利收取 8 类雇主社保费：养老金，疾病，裁员保险，失业保险，非常失业保险，家庭奖金，生育和遣散费保险。瑞典收取 7 类雇主社保费：基本工资税，养老金，医保，失业保险，双亲保险，遗属保险，以及职业保健。相比之下，一些其他国家只收取失业保险和残疾人补助金。

对于雇员而言，8 个国家的雇主社保费率介于 10.84%（澳大利亚）和 31.88%（荷兰）之间，如表 7 所示。虽然荷兰的费率最高，但是意大利和瑞典的费率在量级上也接近了。

表 7：雇员和自雇的综合雇主社保费率（社保费和非税强制性收费）（根据总所得征收，以百分比表示）

国家	雇员	自雇
阿根廷	22.56	0
澳大利亚	10.84	10.84
匈牙利	22.0	0
意大利	31.58	0, 连续协同工作者 21.15% 例外
荷兰	31.88	5.4
瑞典	31.42	非法人型自雇 28.97%，

^①雇主对次中央级社保费负责，本表设定国内某具体地点。这些假设对接《工资征税》。美国的州失业保险和就业者补偿保险选址为密歇根州。

		法人型自雇 31.42%
英国	13.8	0
美国	12.64	0

来源：OECD 问卷调查反馈。

雇主社保义务似乎并不延伸至自雇人员，如表 7 第二列所示。在阿根廷、匈牙利、意大利、英国和美国，不要求雇主为自雇人员代缴任何种类的费用。但澳大利亚和瑞典例外。在澳大利亚，依据就业者保险相关法律，雇主要为视同就业者的合同工代缴费用（不管他们是合同工还是个体商贩）。瑞典在雇主缴费方面，各就业形式一视同仁。这是因为在瑞典，缴费与就业者的所得类型挂钩，而非与就业类别挂钩；只要有劳务所得，就有雇主义务。另一个例外是意大利，连续协同工作者单列，给予劳务保护。但是，除了连续协同工作者，意大利雇主没有义务为其他自雇人员代缴费用。

除了雇主社保费和非税强制性收费的信息，问卷还搜集了工薪税信息以及免税额和抵免信息。8 个国家中有 3 个征收工薪税，分别是澳大利亚、匈牙利和瑞典。雇主有义务为所有受聘的就业者代缴工薪税，不管他们的就业形式是什么。

至于免税额和抵免，两个国家的税收抵免因就业形式而异。在荷兰，除非雇佣标准雇员，否则公司不能享受低收入雇员税收抵免。在美国，公司可以利用失业金国家级税收抵免。由于失业金只能代表雇员缴纳，因此这一抵免不适用于雇佣标准雇员之外的就业者。要注意工资和雇主社保费的可扣除性与免税额的经济效果相同，而这种可扣除性因就业形式而异。从公司的企业所得税纳税义务中可扣除多少是每个就业形式都不尽相同的，下文会有所讨论。

10.5.1.2 各就业形式个人的税收处理

各就业形式个人的税收处理信息跨越以下类别：个人所得税、雇员社保费、雇员非税强制性收费、个人免税额、个人税收抵免、现金转移和任何其他非标准免税额或优惠税收处理。此外，雇员劳务成本从个税中扣除的规则以及经营费用的扣除规则这些信息都有。表 8 包含 8 个国家各就业形式雇员社保费的信息。

表 8：不同就业形式中个人层面社保费缴纳情况（2017）

该表总结了其他雇佣形式中未婚或无子女的雇员或工作者缴纳社保费（SSC）和非税强制性收费（NTCP）的情况。本表提供了 8 个国家的数据：阿根廷、澳大利亚、匈牙利、意大利、荷兰、瑞典、英国和美国。费用若为按照 OECD《工资征税》框架征收的非税强制性收费，会用括号加以说明。为了更好地进行跨国比较，数据按照当地货币表示并给出了所列数据在 2017 年占当地平均薪资（AW）的百分比。2017 年以上 8 国平均薪资如下：阿根廷：327,613 阿根廷比索；澳大利亚：83,542 澳元；匈牙利：3,730,608 匈牙利福林；意大利：30,755 欧元；荷兰：50,909 欧元；瑞典：435,821 瑞典克朗；英国 38,208 英镑；美国：52,544 美元。

国家	就业形式	雇员缴费类型	基础	比率和适用门槛	缴费下限	缴费上限
阿根廷	雇员	养老金	总工资	11% ≤ 7,746,872 阿根廷比索（2,365% 平均薪资）；其他 0%	28,406 阿根廷比索（9% 平均薪资）	923,177 阿根廷比索（282% 平均薪资）
		医疗保健		0.45% ≤ 7,746,872 阿根廷比索（2,365% 平均薪资）；其他 0%		
		退休医疗保健		3% ≤ 7,746,872 阿根廷比索（2,365% 平均薪资）；其他 0%		
		医疗保健（NTCP）		2.55%	31,200 阿根廷比索（14% 平均薪资）	无
	非法人型自雇	养老金	推定所得	27%	无	无
		医疗保健		5%		
	简化税制下可征税的非法人型自雇	养老金	总工资	根据总收入、营业活动以及其他因素计算的固定数额。适用于个人销售活动	3,600 阿根廷比索（1%）	9,337 阿根廷比索（3%）
	医疗保健	统一数额	固定数额 5,028 阿根廷比索（2% 平均薪资）	5,028 阿根廷比索（2% 平均薪资）	5,028 阿根廷比索（2% 平均薪资）	
澳大利亚	雇员			无 ^①		
	可视为雇员的独立合同工			无		
	真正独立合同工			无		
匈牙利	雇员	养老金	总工资	10%	无	无

^① 虽然澳大利亚不对雇员征收社保费，但所有个人居民都要缴纳医疗保险税。2016-17 年，应税收入超过 21,655 澳元的纳税人都缴纳了应税收入 2% 的医疗保险税。

		医疗保健		7%		
		失业		1.5%		
半自雇人员		养老金	总工资	10%	无	无
		医疗保健		7%		
非法人型自雇：个体商贩		养老金	总工资	10%	按最低工资的百分比计算 ^①	无
		医疗保健		7%		
		失业		1.5%		
法人型所有者经理		养老金	总工资	10%	无	无
		医疗保健		7%		
意大利	雇员	养老金	总工资	9.19% ≤ 46,123 欧元 (150%平均工资)； 10.19% ≤ 100,324 欧元 (326%平均工资)； 其他 0%	无	9,762 欧元 (32%平均工资)
		失业保险		0.3%		无
	连续协同工作者 ^②	养老金	总工资	社保费总额三分之一 (=11.07%)	无	无
		失业保险				
	非法人型自雇	养老金	总工资	23.64% ≤ 100,324 欧元 (326%平均工资)； 其他 0%	3,683 欧元 (12%平均工资)	23,716 欧元 (77%平均工资)
		生育	统一数额	统一数额	7.44 欧元 (<1%平均工资)	7.44 欧元 (<1%平均工资)
	法人型自雇	养老金	总工资	23.64% ≤ 100,324 欧元 (326%平均工资)； 其他 0%	3,683 欧元 (12%平均工资)	23,716 欧元 (77%平均工资)
		生育	统一数额	统一数额	7.44 欧元 (<1%平均工资)	7.44 欧元 (<1%平均工资)
荷兰	雇员	养老金 (AOW, 支柱 1)	应税所得	17.9% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资)； 其他 0%	无	6,049 欧元 (12%平均薪资)
		长期医疗 (long-term care) (WLZ, 支柱 1)		9.65% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资)； 其他 0%		3,261 欧元 (6%平均薪资)
		遗属养老金 (ANW, 支柱 1)		0.1% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资)； 其他 0%		34 欧元 (<1%平均薪资)
		额外养老金 (Pension premium) (NTCP, 支柱 1)	扣除 13,225 欧元养老保险总额	6.12% ≤ 103,317 欧元 (203%平均薪资)； 其他 0%		6,323 欧元 (12%平均薪资)

^① 最低缴费金额取决于技能水平，低技能工作者和高技能工作者之间有区别。这是因为最低缴费金额与最低工资相关联，匈牙利实行两个最低工资标准：低技能和高技能。2017 年，低技能工作者的最低工资为每月 127,500 匈牙利福林；高技能工作者每月为 161,000 匈牙利福林。通过将费率应用于给定工作者的最低工资来计算每个类别的最低缴费金额。例如，低技能工作者的最低年度养老金缴纳金额是低技能工作者年度最低工资的 10%，或 153,000 匈牙利福林 (10% * 127,500 * 12)。

^② 签订连续协同合同的雇员应缴纳社保费为总额 (雇员和雇主缴纳总额) 的三分之一。由于 2017 年社保费的总费率为 33.23%，雇员缴纳比例为 11.07%。

		2)	(pension franchise) 后的总工资			
		提前退休金 (Early retirement contribution) (NTCP, 支柱 2)	总工资	0.02% ≤ 103,317 欧元 (203%平均薪资); 其他 0%		21 欧元 (<1%平均薪资)
		医保费 ^①	统一数额	1,346 欧元 (3%平均薪资)		无
非法人型自雇		养老金 (AOW, 支柱 1)	应税所得	17.9% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资); 其他 0%	无	6,049 欧元 (12%平均薪资)
		长期医疗 (WLZ, 支柱 1)		9.65% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资); 其他 0%		3,261 欧元 (6%平均薪资)
		遗属养老金 (ANW, 支柱 1)		0.1% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资); 其他 0%		34 欧元 (<1%平均薪资)
		医保费	无——统一数额	1,346 欧元 (3%平均薪资)		无
法人型所有者经理		养老金 (AOW, 支柱 1)		17.9% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资); 其他 0%	无	6,049 欧元 (12%平均薪资)
		长期医疗 (WLZ, 支柱 1)		9.65% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资); 其他 0%		3,261 欧元 (6%平均薪资)
		遗属养老金 (ANW, 支柱 1)		0.1% ≤ 33,791 欧元 (66%平均薪资); 其他 0%		34 欧元 (<1%平均薪资)
		医保费	无——统一数额	1,346 欧元 (3%平均薪资)		无
瑞典	雇员	养老金	总工资	0% ≤ 42.3% * 基本免征额规定额度; 其他 7%	无	34,700 瑞典克朗
		丧葬费 (NTCP)	应税所得	0.23%		
	非法人型自雇	养老金	总工资	0% ≤ 42.3% *基本免征额规定额度; 其他 7%	无	34,700 瑞典克朗
		丧葬费 (NTCP)	应税所得	0.23%		
	法人型自雇	养老金	总工资	0% ≤ 42.3% * 基本免征额规定额度; 其他 7%	无	34,700 瑞典克朗
		丧葬费 (NTCP)	应税所得	0.23%		
英国	雇员	国民保险, 第 1 类 ^②	总工资	0% ≤ 8,164 英镑 (21%平均薪资);	无	无

^① 对于基本医疗保险, 每人(无论是标准雇员还是自雇人员)每年平均向自选的私人医疗保险公司支付 1,346 欧元。鉴于此成本, 应税所得低于 27,857 欧元的个人可以享受医疗保险福利。

^② 如上述, 英国国民保险分为不同类别, 具体类别缴费取决于不同职级和薪资水平。

				12% ≤ 45,000 英镑 (118% 平均薪资); 其他 2%		
	非法人型自雇	国民保险, 第 2、4 类		0% ≤ 6,025 英镑 (16% 平均薪资); 148 英镑 ≤ 8,164 英镑 (21% 平均薪资); 148 英镑+9% ≤ 45,000 英镑 (118% 平均薪资); 其他 2%		
	法人型自雇	国民保险, 第 1 类	劳务所得总额	0% ≤ 8,164 英镑 (21% 平均薪资); 12% ≤ 45,000 英镑 (118% 平均薪资); 其他 2%	无	无
美国	雇员	养老金、遗属养老金和残疾病险 医疗保健	总工资	6.2% ≤ 127,200 美元 (242% 平均薪资); 其他 0%	无	无
	独资经营者	养老金、遗属养老金和残疾病险 医疗保健	总工资	11.45% ≤ 137,737 美元 (262% 平均薪资); 其他 0%	无	无
	S 型企业	养老金、遗属养老金和残疾病险 医疗保健	总工资	6.2% ≤ 127,200 美元 (242% 平均薪资); 其他 0%	无	无
	C 型企业	养老金、遗属养老金和残疾病险 医疗保健	总工资	6.2% ≤ 127,200 美元 (242% 平均薪资); 其他 0%	无	无
					1.45% ≤ 200,000 美元 (381% 平均薪资); 其他 2.35%	

来源: OECD 问卷调查反馈。

尽管上述 8 国不同就业形式中雇员缴纳的社保费和非税强制性收费有所不同, 但雇员和自雇人员都要缴纳一定数额。表 9 展示了雇员和自雇人员缴纳费用的比例。

表 9: 雇员和自雇人员缴纳的社保费率 (社保费和非税强制性收费) (以百分数表示)

国家	雇员	自雇人员
阿根廷	17.0	32.0
澳大利亚	0	0

匈牙利	18.5	非法人型自雇 18.5， 法人型自雇 17
意大利	10.49	连续协同工作者 11.07， 其他自雇人员 23.64
荷兰	33.79 + 1,346 欧元	27.65 + 1,346 欧元
瑞典	总收入 7；应税所得 0.23	总收入 7；应税所得 0.23
英国	12	非法人型自雇 9， 法人型自雇 12
美国	7.65	独资经营者 14.13， S 型和 C 型企业 7.65

注释：除荷兰根据应税所得对雇员征收社保费外，其他国家都是根据所得总额征收。在瑞典，0.23%的丧葬费是根据雇员的应税所得征收。

来源：OECD 问卷调查反馈。

在有些国家，相比于标准就业人员，自雇人员需要缴纳更高额度的社会保障费。比如，在阿根廷，标准就业人员缴纳养老金、医疗保健和退休医疗保健等的比例是 17%，而不符合简易税制课税条件的非法人型自雇人员缴纳的比例是 32%。在美国，尤其是独资经营者需要缴纳高额的社保费：独资经营者缴纳的养老金、遗属养老金和残疾险的费率（11.45%）是标准就业人员的两倍，所以独资经营者缴纳的总社保费率是 14.13%，标准就业人员为 7.65%。

本问卷收集了个人所得税扣除，免税额，税收抵免以及现金转移支付等相关信息。表 10 为 8 国不同就业形式中的上述信息。所有国家都不向单身无子女人员提供现金转移支付。

表 10：个人纳税人个税抵扣、免征额、税收抵免，2017（除工作相关费用或营业费用以外）

本表总结了个人所得税扣除以及免征额和税收抵免等信息，需要指出本表不包括工作相关费用和营业费用等信息。建模分析对象是可享受的标准抵扣，而非工作相关费用或营业费用信息，因为获得此两类信息需要对个人和公司的经营活动进行假设推理。

国家	就业形式	个税扣除	免征和抵免
阿根廷	雇员	雇员社保费以及非税强制性收费；免征额	基本免征额；劳务所得免征额
	非法人型自雇	雇员社保费；免征额	参考雇员，数额较低
	符合简化税制征税条件的非法人型自雇	无	无
澳大利亚	雇员	无	多项冲抵（multiple）

			offsets)
	可视为雇员的 独立合同工	无	多项冲抵
	真正独立合同工—— 个体商贩	无	多项冲抵
	真正独立合同工—— 法人型	无	多项冲抵
匈牙利	雇员	无	无
	半自雇人员	无	无
	非法人型自雇—— 个体商贩	无	无
	法人型所有者经理	无	无
意大利	雇员	无	无
	连续协同工作者	无	无
	非法人型自雇	无	无
	法人型自雇	无	无
荷兰	雇员	无	一般税收抵免，工作抵免
	非法人型自雇	自雇扣除；中小企业免税	参考雇员
	法人型自雇	无	参考雇员
瑞典	雇员	基本免征额；雇员社保费	劳务所得税收抵免 (EITC)
	非法人型自雇	基本免征额；雇员社保费	劳务所得税收抵免
	法人型自雇	基本免税额；雇员社保费	劳务所得税收抵免
英国	雇员	基本个人免征额	基本个人免征额
	非法人型自雇	基本个人免征额；贸易免 征额	基本个人免征额；贸易免 征额
	法人型自雇	基本个人免征额	基本个人免征额；贸易免 征额
美国	雇员	劳务所得税收抵免	劳务所得税收抵免
	独资经营者	劳务所得税收抵免	劳务所得税收抵免
	S 型企业	劳务所得税收抵免	适用劳务所得的税收抵免
	C 型企业	劳务所得税收抵免	适用劳务所得的税收抵免

来源：OECD 问卷调查反馈。

10.5.2 建模假设

上一节总结了不同的税种，并据此进行了建模。本节阐述与税收规则交互影响以决定征税方式的关键建模假设。

10.5.2.1 个人工作者

关于某些行业的个人工作者，本文做出如下假设：

- 假如是非婚无子女个人。《工资征税》关注的是不同家庭类型的劳务税，不再征收其他类型的家庭税。与之相反，本研究关注的焦点是不同就业形式下的不同征税方式。
- 就业形式包括标准就业人员和表 5 讨论的非标准就业人员。

-
- 如果某些国家在次国家级征收税款，则依据《工资征税》假设对市级和地方级别征税建模。比如对居住在澳大利亚新南威尔士州的个人征税；对居住在意大利拉齐奥大区罗马的个人征税；对居住在美国密歇根州底特律市的个人征税。
 - 假定法人企业的所有者经理每年都完全分配利润（即无留存收益和资本利得税），则按照企业所得税和股息税率征税。

本文不对经营活动中的就业人员作出假设。若出现根据个人特征而区分的不同征税方式，则对个案逐一展开分析。比如，匈牙利的最低社保费缴纳标准取决于最低工资，反过来最低工资又取决于人员的技能水平。因此，匈牙利对高技能和低技能个体商贩，高技能和低技能所有者经理做出区分。

10.5.2.2 薪资水平

本文假设标准就业人员年均总收入与《2018 工资征税》数据一致，并参照假设提出了适用不同国家的基准结果。通过研究单一工资水平的数据，有助于进一步分析不同税种下的劳动所得征税情况。然而，本文也对收入为平均薪资 10% 以及 250% 之间的情况进行了分析。研究发现，按照平均薪资水平，更能享受税收优惠的就业形式，不论是从公司还是从个人角度考虑，都有可能与按照其他收入水平更有可能享受税收优惠的就业形式不同。

10.5.2.3 劳务和资本所得

雇员和非法型自雇人员的收入一般都算作劳务所得。法人型自雇人员的应税所得包括劳务和资本所得，因为法人型企业所有者可以选择获得收益的所得形式。劳务所得可以转化为资本所得，比如股息或资本利得。

为了更好地解释劳务和资本所得不同划分会产生何种不同影响，本文对法人就业形式进行三种不同的建模：75% 劳务所得和 25% 资本所得；50% 劳务所得和 50% 资本所得；25% 劳务所得和 75% 资本所得。建模结果反映在平均薪资水平上以及平均薪资 10% 和 250% 之间的薪资水平上。

10.5.3 对不同就业形式下征税方式建模

利用前两节所述税收规则和建模假设，本文开展核心分析，对不同就业形式下的征税方式（包括社保费缴纳）进行建模。建模过程中严格遵循 OECD《工资征税》（OECD, 2018a）框架要求，《工资征税》框架介绍见专栏 1。

专栏 1. 《工资征税》概述

《工资征税》提出几种对劳务征税的方法，关注的是全日制雇员。假设全日制雇员的年度所得等同于 OECD 国家全职工作的成年人总工资的固定百分比，即平均薪资（AW）。这包括第三版全部经济活动国际标准工业分类法（ISIC Rev.3）划分的 C-K 行业以及第四版全部经济活动国际标准工业分类法（ISIC Rev.4）划分的 B-N 行业内的体力劳动者和非体力劳动者。

税收包括个人所得税、社保费以及依据总工资缴纳的工薪税（与雇主缴纳社保费一并计算税率）。因此，所有对非工薪所得征收的税种和其他相关税种都不在本文所指税种范围内，比如企业所得税、净财富税、以及消费税。社会福利指政府通过现金转移的方式支付的款项，一般指抚养子女福利。

大多数研究关注的是税收楔子——衡量雇主劳务成本和雇员净收入的指标，计算方法是以个人所得税、雇员和雇主缴纳社保费以及工薪税之和减去雇员收到的所有福利，再换算成劳务成本的百分比。（有些国家）将雇主缴纳社保费以及工薪税算作雇员总收入的一部分，以确定总劳务成本。平均税收楔子衡量的是劳动成本减去现金福利之后的税款和社保费。然而，必须承认税收楔子有可能比雇员实际劳动成本低，因为雇员可能需要缴纳非税强制性收费。这些都包含在平均强制性支付楔子里，与《工资征税》（OECD, 2018b）一同出版的另一篇文章指出了这一点。

《2018 工资征税》提供了六种不同家庭类型的可比信息，用以评估双职工家庭，单职工家庭以及无子女家庭等不同收入水平的税收楔子。《工资征税 2018》附录详细论述了研究方法。（OECD, 2018a）。

建模时应从每个国家雇员的假定平均薪资开始。平均薪资可用以计算所有应征税款，包括个人所得税，雇员缴纳社保费和非税强制性收费，雇主缴纳社保费和非税强制性收费，企业所得税（法人型自雇人员缴纳），股息税，以及所有适用的税收优惠，比如免征额和税收抵免。雇员劳务税可以通过以下方式计算：

- 公司招录人员所产生的总费用；以及
- 总费用可细分为两类：
 - 雇员税后收入；以及
 - 产生的支付楔子

雇员的税后收入指的是总工资扣除个人所得税、雇员缴纳的社保费和非税强制性收费、税法要求的其他税款和社保费、以及相关福利费用之后的收入。

支付楔子被定义为政府因对员工的劳动收入征税而收取的净额，包括社保费。支付楔子还包括向非政府组织以外的其他方支付的非税强制性收费，例如向私人保险或私人养老基金支付的强制性费用（例如，澳大利亚向退休基金支付的强制性养老金保障。除了衡量所雇佣个人缴纳的税款和社保费（社保费和非税强制性收费）外，支付楔子还可以反映企业或雇主就该雇员的雇佣所缴纳的税款和社保费（社保费和非税强制性收费）。支付楔子的计算见下文第 5.4 节。

第 6 节以及附录展示的结果表明每种就业形式的总就业成本都可以划分为两类：税后收入和支付楔子。支付楔子又可进一步划分。

对非标准就业以外就业形式的征税方式进行建模时，要注意本文使用“雇员缴纳社保费和非税强制性收费”指代其他就业形式征税方式（尽管这些不是标准雇佣关系中的雇员）。对标准就业以外的就业形式，应当将这种征税方式理解为工作者为开展工作而缴纳的社保费和强制性费用。法人型自雇人员在自我控股的企业从事工作可能要缴纳社保费和非税强制性收费。然而，这些不是“雇主社保费”或“雇主非税强制性收费”，而是自雇社保费和非税强制性收费。“雇主社保费”和“雇主非税强制性收费”适用于按照传统雇佣关系雇佣人员从事工作或者与自雇人员签订劳务合同的企业。

除此之外，在对标准就业形式以外的其他就业形式征税方式进行建模时，也面临不同的选择，对特定就业形式建模应该从个人雇员角度出发还是从雇佣员工的企业角度出发。两个角度都很重要，因为个人雇员有自己的动机来选择不同的就业形式，而企业也有不同的动机来选择不同合同类型。

从个人角度建模也就是计算不同就业形式下企业的平均就业成本。如果所有就业形式下，企业的就业成本相同，则企业选择何种合同形式无关紧要。如此，便可进一步研究何种就业形式可以使个人享受更多的税收优惠，进而可以了解个人的税收动机。个人会选择能够最大化自己税后收入的就业形式。

从企业的角度建模就是要计算不同就业形式下个人获得的平均税后收入。如果所有就业形式下个人税后收入相同，则个人选择何种就业形式区别不大。如此，便可进一步研究何种就业形式可以使企业享受更多的税收优惠，进而可以了解公

公司的税收动机。尽管可选择的合同类型取决于税制以外的其他因素，但如果单独考虑税制本身，企业可能会选择能够最小化就业成本的就业形式。

可以将以上两种分析视为对两种不同税收归宿的模拟。若企业的总体就业成本相同，则税负最终全部落到个人身上；若个人的税后收入相同，则税负完全由企业承担。事实上，税收归宿有可能落到中间地带，并取决于劳动力市场的竞争架构。

10.5.4 衡量税负

本文采用三种标准来衡量不同就业形式下的税负：支付楔子，允许企业所得税劳务相关税收成本扣除以及免征额和税收抵免的扩展支付楔子，以及相比于标准就业而言的非标准就业形式的不同征税方式的指标。三种标准详见下文。

10.5.4.1 支付楔子

平均强制性支付楔子（“支付楔子”）指的是政府从工作所得征收的净税款（包括社会保障费，即社保费和非税强制性收费）与员工总就业成本的比值。支付楔子也包括向非政府组织外的各方缴纳的非税强制性收费，比如像私人保险公司缴纳强制性费用。支付楔子可以用企业的总就业成本与个人的净税后收入之差与总就业成本的比值表示，即：

$$\text{支付楔子} = \frac{\text{总就业成本} - \text{税后收入}}{\text{总就业成本}}$$

其中

总就业成本 = 税后收入 + 所得税 + 雇员缴纳社保费和非税强制性收费 + 雇主缴纳社保费和非税强制性收费 + 工薪税 - 现金转移支付

若将总就业成本换成上式，则支付楔子可表达为：

$$\text{支付楔子} = \text{社保费} + \frac{\text{工薪税} - \text{现金转移支付}}{\text{总就业成本}}$$

因此，按照同样方法，先计算所得税（劳务所得和资本所得）、雇员缴纳社保费和非税强制性收费、雇主缴纳社保费和非税强制性收费、以及工薪税总和，

再扣除现金转移支付，再除以总就业成本，就能得出支付楔子。这个等式非常有用，因为其揭示了支付楔子的不同构成。

尽管上述等式可以直接使用标准就业人员，仍然有必要再对自雇人员建模，指出存在一些细微差别。首先，自雇人员可能需要缴纳自雇人员社保费和非税强制性收费（除雇员社保费和非税强制性收费外）。此时，所缴纳费用要加入到支付楔子等式分子中（也要加到分母总就业成本中）。

其次，法人型自雇人员可能要缴纳劳务所得税和资本所得税。相应地，税后收入也可以分为两部分：劳务所得和资本所得。税后收入可以表示如下：

税后收入（资本）=资本所得（或利润）-资本所得税

且

税后收入（劳务）=劳务所得（或总工资）-劳务所得税-雇员缴纳社保费和非税强制性收费

资本所得税后收入等于资本所得（或自雇营业活动利润）扣除资本所得税（可能包括个人所得税、企业所得税、或股息税）。注意，对雇员而言，资本所得税后收入等于零。劳务所得税后收入等于总工资扣除劳务所得税（个人所得税）以及雇员缴纳的社保费和非税强制性收费。

对法人型自雇人员建模时，自我支付薪资的所有者经理可以从企业所得税中扣除自己的劳务所得（以及劳务相关成本，比如社保费和非税强制性收费），本文将此考虑在内。

在考虑第 6 节和附录结果时，仍需注意上述事项。结果表明每种就业形式的总就业成本都可以分为两类：税后收入和支付楔子。与此同时，支付楔子可以进一步划分为：所得税、雇员缴纳社保费、雇主缴纳社保费、工薪税和现金转移支付。

10.5.4.2 扩大支付楔子以适用企业所得税劳务相关成本扣除和其他劳务相关企业所得税优惠

如上所述，本文也考虑扩大支付楔子。扩大的需求基于以下事实。雇佣员工或者向劳动者分包劳务时，企业可能将劳务相关成本，比如薪资和雇员社保费从企业所得税中扣除。需要指出，雇佣是由企业开展的。

扩展支付楔子也将扣除考虑在内，计算方式如下：

总就业成本（实际）= 总就业成本 - δ （可扣除就业成本）

其中

允许扣除的支付楔子 = $\frac{\text{总就业成本(实际)} - \text{税后收入}}{\text{总就业成本(实际)}}$

且

$\delta = \frac{\text{无扣除时企业缴纳的所得税}}{\text{可扣除就业成本}} - \frac{\text{有扣除时企业缴纳的所得税}}{\text{可扣除就业成本}}$

计入企业所得税劳务相关成本允许扣除的额度以及劳务相关企业所得税优惠，可以准确地衡量企业的总劳务成本。也有助于税收政策制定者意识到财务成本的可扣除性。尽管已有很多研究探讨了有关企业所得税优惠的影响，关于从企业所得税中扣除劳务相关成本影响的研究依然不多，比如对雇佣的研究。扣除是否是设计企业所得税的一个考量点仍需进一步研究。

表 11：企业所得税劳务相关成本扣除以及劳务相关企业所得税优惠

本表总结了 8 国税收规定所允许的企业所得税劳务相关成本的扣除以及劳务相关企业所得税优惠。就扣除而言，不同就业形式下免征额和税收抵免有所不同。附录中提供了上述国家的具体额外信息。

国家	就业形式	劳务相关成本扣除				其他劳务相关企业所得税优惠	
		薪资	雇主社保费	雇主非税强制性收费	工薪税	免税额	税收抵免
阿根廷	雇员	是	是	是	—	—	—
	自雇人员	否	否	否	—	—	—
澳大利亚	雇员	是	—	—	是	—	—
	可视为雇员的独立合同工	是	—	—	是	—	—
	真正独立合同工	无	—	—	是	—	—
匈牙利	雇员	是	是	—	是	—	—
	半自雇人员	是	是	—	是	—	—
	非法人型个体商贩	是	是	—	是	—	—
	法人型所有者经理人员	是	是	—	是	—	—
意大利	雇员	是	是	—	—	—	—
	连续协同工作者	是	是	—	—	—	—
	非法人型自雇	是	是	—	—	—	—
	法人型自雇	是	是	—	—	—	—
荷兰	雇员	是	是	是	—	—	低收入抵免
	非法人型自雇	是	是	是	—	—	—

	法人型自雇	是	是	是	—	—	—
	雇员	是	是	—	—	—	—
瑞典	非法人型自雇	是	是	—	—	—	—
	法人型自雇	是	是	—	—	—	—
	雇员	是	是	—	—	—	—
英国	非法人型个体商贩	是	是	—	—	—	—
	法人型所有者经理	是	是	—	—	—	—
	雇员	是	是	否	—	—	—
美国	独资经营者	是	是	否	—	—	—
	S 型企业	是	是	否	—	—	—
	C 型企业	是	是	否	—	—	—

注释：意大利数据包括意大利大区生产税以及企业所得税的扣除。尽管雇员和自雇人员的薪资和雇主社保费都可以从企业所得税和意大利大区生产税中扣除，但连续协同工作者的薪资和雇主社保费只能从企业所得税中（不能从意大利大区生产税中）扣除。

来源：OECD 问卷调查反馈。

此外，计入企业所得税劳务相关成本允许扣除的额度以及劳务相关企业所得税优惠，就具体操作而言，因不同就业形式而异。所以，尽管对支付楔子的分析可以得出何种就业形式更能享受税收优惠，对扩展支付楔子的分析可能会得出不同答案。表 11 总结了 8 国不同就业形式下企业所得税劳务相关成本扣除以及劳务相关税收优惠的情况。尽管匈牙利、荷兰以及美国不同就业形式下薪资和雇主社保费的扣除并无二致，其他国家这两方面扣除可能颇有差异。

10.5.4.3 标准就业形式中不同征税方式指标

在计算出特定国家内不同就业形式的劳动税收征收方式之后，就有必要回到本文最初提出的问题：对非标准就业与标准就业的征税方式的不同体现在何种程度上？为此，我们构建一个简单的指标，即非标准就业人员的总就业成本与标准就业人员的总就业成本之间的百分比差异。这就要求不同就业形式下个人的净税后收入保持固定。如果非标准就业人员的总就业成本低于标准就业人员的总就业成本，则该指标可以解释为税收制度通过选择非标准就业人员而不是标准就业人员从而节省企业的劳动力成本。

12. 《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 3^①

11.4 更广泛背景下的交通税和定价

本文重点研究税收在消除外部成本，从而提高道路交通价格效率上的作用。但是，交通税要放到更广泛的背景下看待。本节首先指出，汽车使用的定价低效还存在其他诱因，需要予以解决。其次，本节讨论了交通价格和城镇土地使用之间的关系。最后，本节探讨了交通税与整个财税制度的联系。

11.4.1 隐性补贴和价格错位

价格与边际社会成本完全匹配是高效定价的基本条件，这就要求解决除未内化的外部成本以外的成本和交通价格之间的不一致。这种不一致通常是由公车使用税收处理、通勤的税收处理以及停车的定价和税收处理导致的。我们将在下文简要讨论这些因素所导致的定价低效问题。

(Harding, 2014[45])详细分析了 26 个国家对公车给予的税收优惠。其中许多国家的车队中，公车占比较大，税收优惠巨大，即推算出的使用公车所产生的收入的适用税率远远低于常规收入的税率，从而导致家庭更愿意选择汽车出行，比没有税收优惠的情形下，更频繁使用汽车。此外，公车使用的燃料有时是免费的，这也导致过度使用汽车，正因为公车享有这些优势，所以人们更愿意选择大排量汽车。这导致常规道路交通税与边际外部成本错位所导致的效率低下问题更加严重。因此，取消公车的优惠待遇是旨在提高交通价格效率税改的重要内容。

在一些国家，汽车通勤成本至少可以部分从应税家庭所得中扣除。尽管它不一定会使行程的边际成本发生变化，但是在超边际效应的影响下，在汽车通勤成本可以扣除的情形下，更愿意选择汽车通勤。(Harding, 2014[45])和(Roy, 2014[46])估算了汽车通勤隐形补贴的规模，及其可能对环境和其它交通外部成本产生的负面影响。

^①资料来源：OECD (2019), Taxing vehicles, fuels, and road use — Opportunities for improving transport tax practice.
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-vehicles-fuels-and-road-use_e7f1d771-en

停车不收费或收费较低是导致道路交通（尤其是城市道路交通）定价偏低的另一个（通常也是主要的）因素。此外，建筑区划相关的法规也使得停车场供给要比监管不足的市场中的停车场供给更加充足，这进一步导致城镇出行成本较低。雇主提供停车场，相当于提供了一笔无需纳税或只需缴纳很低税款的所得。（Shoup, 2011[47]）和（Inci, 2015[48]）深入阐述了与停车相关的效率低下问题及其影响。

（Proost and Van Dender, 2001[49]）使用城镇交通城市化模型配以布鲁塞尔的数字插图，说明在提高城镇交通系统效率方面，取消免费停车场与实现价格和外部成本相匹配同等重要。取消免费停车本身可以从完全边际社会成本定价中获得三分之一的福利改善，这是因为停车成本在城镇环境中的汽车出行成本中占很大的份额。

根据同一模型，（Calthrop, Proost and Van Dender, 2000[50]）发现取消免费停车场对人们对交通方式的选择有着十分明显的影响，这一结果也得到了（Tikoudis et al., 2017[51]）证据的印证。（Calthrop, Proost and Van Dender, 2000[50]）还指出，在更加直接的收取拥堵费不可行的前提下，虽然通过收取停车费的方式可以解决拥堵问题且反之亦然，但是通过单独的工具分别应对这两个问题将更加有效。由此可见，停车场供给和停车费的定价并不是小问题，在制定旨在提高城镇环境下汽车使用效率的政策时，要予以重视和考虑。

除了汽车使用以外，其它交通方式的价格也通常效率较低。这些问题本文将不予探讨。（Parry and Small, 2009[52]）和（Proost and Van Dender, 2008[53]）探讨了道路公共交通的定价原则及其与道路交通外部性的关系。（Nash, 2005[54]）分析了欧洲铁路交通高效的收费结构。关于航空和航海的税收问题，见（Keen, Parry and Strand, 2013[55]）。本文主要从交通价格对家庭住宅和公司地址选择可能产生的影响以及相关的环境影响角度进行分析，但是从长期来看，低价会使得家庭和公司选择交通密集型和汽车导向型的地点。有许多文献都对政策和土地使用关系及其对环境的影响进行了研究，（Tikoudis et al., 2017[51]）对其进行了综述和发展，本文仅做简要介绍。

关于交通税和城镇土地使用之间关系的担忧主要是由低廉的交通价格可能对城镇扩张的潜在影响以及相关的负面影响（如生物多样性减少、交通燃料使用和家庭能源使用产生的排放量增加、审美价值降低、公共基础设施成本增加等）引起的。同样，城镇扩张对交通量的不利影响以及随之产生的外部成本增加问题也常被诟病。在世界各地，城镇都在不断扩张，城镇人口比重日益增加，城镇边界也不断向外延伸。由于城镇面积增长比城镇人口增长要快，因此，从长期来看，随着城镇扩张不断加快，人口密度将不断下降（Gordon and Cox, 2012[56]）。

虽然城镇扩张经常被诟病，但是它也有一定的积极作用。例如，扩张可以被视为一种适应机制，旨在应对随着经济活动不断积聚而产生的交通网络、其它共享设施和公共产品拥堵问题。（Anas, 2010[57]）表明，在较为分散但面积还不是特别大的城市，通勤时间较长，这是因为城市人口密度越大，拥堵程度就越高：城市规模扩大一倍会使平均通勤时间增加 10%。此外，长期来看，平均通勤时间几乎不会增加，事实上在美国大城市的核心和周边区域，平均通勤时间几乎是稳定不变的（Gordon and Cox, 2012[56]），表 7）。从这个意义上看，“扩张是位好朋友，它可以抑制不断加剧的拥堵”（Anas, 2010[57]）。负面的外部成本未内化时，这种扩张型的适应并非最优，但是这种次优的适应使得城市的经济表现好于没有适应时。通过聚集经济，城市在驱动经济增长和发展中的作用不断增加，在这一背景下，次优适应非常重要。

之所以说城镇扩张并不总是消极的，还有另外一个原因。它满足了家庭对住宅类型（单户独立式住房）的偏好，因此在其它条件相同时，对消费者福利贡献比其它类型的住房更大。当然，品味可能会随着时间的推移而改变，每个人的品味也不尽相同，而且住房某种程度上可以被视为固定地点的商品。但是，如果住户地点决策的外部环境成本没有反映在价格中，那么整体福利可能会降低。

交通政策和基础设施对城镇土地的使用有什么影响呢？交通基础设施和服务供给极大程度上影响着土地使用的模式。如果道路网络分布更广、连接更紧，那么远离工作场所生活的相关交通成本会下降。这意味着随着收入的增加，家庭更愿意拥有并使用汽车，更愿意生活在建在一大片土地上的大房子里。随着城镇

扩张以及单位面积土地的需求密度下降，公共交通的竞争力会下降，从而推高优质集体交通的成本，从而加剧了人们对汽车的依赖。其影响十分强大，使得人们将城镇扩张等同于汽车导向型的发展模式，例如（Gordon and Cox, 2012[56]）。

在机械化起飞之前核心交通网络就已建成的地方（主要是欧洲），在基础设施和服务经费主要投向公共交通的地方，其城镇扩张规模会缩小，至少扩张速度会减慢。但是，不断增加的收入和不断扩大的道路网络会促进城镇扩张。收入增加给扩张型发展带来的压力是巨大的，见（Bruegmann R., 2005[58]）（Oueslati, W.; Alvanides, S.; Garrod, G., 2015[59]）。另外，还需要提醒的是，城镇扩张也是家庭选择的结果，地区发达程度越低，其未来城镇扩张的可能性越大。

税收政策是影响土地使用结果的诸多因素之一。例如，在交通燃料税和家庭能源使用税相对较低的地方，如美国，选择汽车导向型的生活方式以及在大房子居住的成本较低（Borck and Brueckner, 2016[60]）。这表明能够反映交通和住宅能源使用外部成本（拥堵成本除外）在内的最优税收结构，可以使城市更加紧凑，人均排放水平较低。

车辆税较低会加大人们对汽车的依赖，同样通勤费用可以在所得税中扣除以及慷慨的公车规定都会加大这种依赖。此外，一些欧洲国家和美国对拥有房屋给予优惠的所得税待遇，这使得房产投资成本低于其它资产投资成本，从而扩大了住房需求。在美国十分常见的抵押担保使该问题更加严重。总体而言，虽然单个税收政策对土地使用的影响十分有限，且受到土地使用政策的影响（至少在政策由中央制定时（见（Blöchliger et al., 2017[61]）），但是多个税收政策形成合力后，对土地使用会产生较大的影响。

关于交通税对通勤时间较长地区房价影响的证据不一（（Langer, A., Vikram M. and Clifford W., 2017[62]）；（Molloy, 2013[63]）；（Blake, 2016[64]））。影响的结果主要取决于住房供应的响应性，这在很大程度上取决于地理和监管特征（Saiz, 2010[65]）。

住房地点对价格相对变化（例如，通过税收）的响应需要很长时间才能出现，这是因为对住房地点的选择的特征是转换成本较高。不同家庭在通勤中投入的收

入占比不同，仅仅因为油价或其他通勤成本上涨，许多家庭是不会搬家的。然而，打算搬家的家庭会考虑搬家后交通成本的变化（参阅 (Molloy, 2013[63])）。如果郊区家庭没有市中心家庭搬家频繁，这就说明交通税对城市密化的影响是有限的。

税收政策会影响土地使用，但是土地使用和土地使用政策对交通量有什么影响呢？城市密度大是否会影响居民的驾驶选择？是会让居民更多地驾驶还是更少地驾驶？这种影响程度又有多大？美国最先进的计量经济学著作（如 (Brownstone, and Golob, 2009[66])；(Kim and Brownstone, 2013[67])；(Duranton G. and Turner, 2015[68])；(Bento, 2005[69])—e；(Dillon, H.S., J.D. Saphores and M.G. Boarnet, 2015[70])，详细综述参见附录 2）发现，城市形态只会微弱影响出行行为。这表明用土地使用政策减少交通外部成本，其效果十分有限——至少在交通基础设施和服务较为发达的国家效果十分有限。直接针对出行行为的政策，包括税收政策，在管理交通产生的外部成本方面将更加有效。

总之，有证据表明，本文提出的关于交通税的原则会对土地使用产生一些影响。但是这些原则的主要作用还是在土地用途和基础设施供应模式给定的情况下，鼓励高效的交通选择，从长远来看，为改进基础设施和系统设计选择提供信号。基础设施供应的决策（例如，道路网络设计和能力（见（(Small, and Chen Feng Ng, 2014[71])））以及法规（例如，最低停车费要求）等汽车导向型发展中的决定因素的作用比定价更大。这些决策对于当前基础设施比较薄弱的国家尤为重要。土地使用方面的考量不会影响高效城镇交通税收原则的性质，不会使这些考量显得更为重要。

10.4.2 财政考量

对任何税种（包括环境税）的适当评估，应考虑其与整个财政制度的联系。本节简要讨论财政考量对交通税效率水平的影响，以及公路预算是否应由交通税或一般预算提供资金。

10.4.2.1 再次探讨税收效率

以最低的总成本或对经济最小的扭曲影响来组织收入，这是税收政策的一个核心目标。公共财政的一些基本原则为我们如何实现这一目标提供了以下一般性的指导。

第一，从纯财政角度来看，家庭消费的最终产品（包括乘用车及其使用的燃料）是合理的课税基础，但是商用卡车及其燃料等中间投入则不然。以高于反映外部性所需的税率对中间投入征税，会导致公司尽可能少地使用被课税的收入，尽可能多地使用其它投入，从而推高生产成本，导致效率低下。这一原则也体现在增值税（VAT）制度的常规流程中，即对于中间投入的税款予以退还。对于消费品而言，增值税（或一般销售税）应适用于充分反映边际社会成本的价格，即包括供应和外部成本：如果使用消费税反映外部成本，那么增值税还要对消费税课税。

第二，对环境的影响通过具体税种内化时，通过一般的消费税方式组织上来的收入不应影响相对的消费价格（从而避免扭曲家庭消费模式）。这也是本文所使用的原则：消费税可以反映外部成本，但另外还要开征中性的组织收入的税种（增值税或一般销售税）。但这一简单的经验原则背后还有一些细微之处。

传统的拉姆齐税收框架侧重于劳动力和一般消费税对劳动休闲边际的扭曲，该框架表明对休闲起相对补充作用的商品征收额外税款是合理且可行的，越是可以多征税，就说明税基越缺乏弹性。这与旨在组织收入的消费税的中性原则不同，因为中性原则认为会与休闲一起消费的商品（未征税、未营销的活动）应该课征较高的税。该原则存在的一个问题，就是赋予其实证内容，而要可靠地估算出实施该原则所需的产品休闲交叉价格弹性，一直以来是一个挑战。

对传统的拉姆齐税收主张的第二个担忧是，自 20 世纪 90 年代中期以来，人们越来越意识到捕捉更广泛的税收造成的各种扭曲（不仅仅是过度的休闲，还包括过度的非正规性和在附加福利、住房、换工作和劳务移民（如（Feldstein, 1995[72]）；（1999[73]））等税收优惠商品上的过度支出）十分重要。所有这些响应的综合影响通过税基对税率变化的响应程度反映出来。对环境税的影响

是,更广泛的税收减免中的资源回收收入的效率收益远远大于传统拉姆齐税收框架认为的效率收益,净财政考量可以大幅提高环境税的效率收益。

理论上,这与仅从环境角度考虑相比,需要课征更多的税,尤其是在逃、避税较为严重或非正规性普遍存在的国家,因为这些国家的税基受到了侵蚀。一般而言,对移动性较差的税基进行征税可以更高效地实现财政目标,这意味着与其它消费相比,可以对车辆征收较高的税,其中更多地是对驾驶行为征收,较少地对燃料使用征收(因为驾驶的弹性小于燃料使用,无法通过较少使用车辆或使用燃料效率较高的车辆来逃避车辆税)。

上述讨论说明中性的增值税和消费税相结合,共同构成了理想交通税的最低要求。鉴于在充分灵活的所得税制下,对于等于边际外部成本的税种,不需要加以调整(Fosgerau and Van Dender, 2013[10]); (Jacobs and de Mooij, 2015[74]),而当前税种通常低于边际外部成本,这凸显了本文采取的经验法则,即努力使交通税与边际外部成本相一致是一条重要的政策指导原则。

10.4.2.2 资金专用

在多数国家,道路燃料税收入用于一般预算,公路支出要与卫生、教育、社会保障和其它项目共同竞争财政拨款。然而,在有的国家(例如,美国),有专项资金用于公路和交通项目。资金专用存在的一个问题是高效的税收收入水平(如上所述)与高效的交通支出水平之间没有必然的联系。如果根据交通支出的需求来设定税率,那么从环境角度看这样做是错误的,而如果从环境角度设定税率,在严格的资金专用制度下,公路支出就存在缺口。

(OECD, 2017[16])探讨了组织收入和资金专用在环境税中的作用,指出随着未来对较高的税负水平和较高收入的期待,资金专用在政治上变得不那么合适了。尽管如此,增加支出模式的透明度和政治承诺,可以大幅提高公众对税改的支持。

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