
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

2019 年第 11 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 周颖

参与：陈天媛 张宁 罗佳莹 史良 贺越

田晨 万祯 汪豫

目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1. OECD 发布了针对税务管理和跨国集团国别报告的进一步指南	4
2. OECD 秘书处邀请公众对第二支柱下的全球反税基侵蚀提案提出意见	4
3. OECD 收到秘书处提案的关于第一支柱下统一方法的公众意见	6
4. OECD 邀请纳税人就第十批争议解决同行评审提出意见	8
5. 贝宁、波斯尼亚-黑塞哥维那、佛得角、蒙古和阿曼签署多边公约.....	9
6. OECD 发布关于巴西、保加利亚、中国、中国香港、印度尼西亚、俄罗斯和沙特阿拉伯争端解决的同行评审报告.....	10
7. 肯尼亚和阿曼签署了 BEPS 多边公约	11
❖ 税收合作栏目	12
8. 亚太地区的税务官员和利益相关者在菲律宾开会，讨论应对经济数字化带来的税收挑战的提案.....	12
9. 亚美尼亚和意大利达成 OECD/UNDP 无国界税务稽查员合作伙伴关系，以打击国际避税和逃税行为.....	14
10. 国际社会在打击离岸逃税方面取得了空前的成功	16
❖ 税收政策分析栏目	17
11. 《非洲的收入统计》—需要采取紧急行动来调动国内资源，作为税收收入的平台	17
❖ 论著精选	19
12. 《税收微观数据对税收政策的潜在影响》—节选 2.....	19
13. 《税收和未来工作：税制如何影响就业形式的选择》—节选 4.....	34
14. 《对车辆、燃油和道路使用征税：改进交通税做法的机会》—节选 4.....	55

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. OECD 发布了针对税务管理和跨国集团国别报告的进一步指南^①

2019 年 5 月 11 日，OECD/G20 的 BEPS 包容性框架发布了针对 BEPS 第 13 项行动的解释性指南。税务管理部门和跨国企业（MNE, Multinational Enterprise）集团在确定和执行国别（CbC, Country-by-Country）报告时遇到不确定事项时可以参考该解释性指南。

新指南包括以下问题的解释：股息的处理、本地税务申报的操作、MNE 的国别报告中申报表表 1 中近似金额的取舍、以及必须提供信息的数据源。

迄今为止，OECD 已经完整发布了 BEPS 第 13 项行动的相关解释和操作指南，并且未来会针对进一步的指导不断更新相关信息。

此外，OECD 网站上还发布了关于 MNE 集团在准备国别报告时的常见错误的摘要。此摘要的发布将有利于 MNE 集团避免这些错误，并有利于税务管理部门检查出国别报告中的错误。当发现其他常见错误时，OECD 也会及时更新此摘要。

2. OECD 秘书处邀请公众对第二支柱下的全球反税基侵蚀提案提出意见^②

2.1 背景

2019 年 5 月，OECD / G20 关于 BEPS 的包容性框架商定了应对经济数字化税收挑战的工作计划。工作计划分为两个支柱：

^① 资料来源：OECD (2019), OECD releases further guidance for tax administrations and MNE Groups on Country-by-Country reporting, <https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-further-guidance-for-tax-administrations-and-mne-groups-on-country-by-country-reporting-november-2019.htm>

^② 资料来源：OECD (2019), OECD secretariat invites public input on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm>

第一支柱致力于解决各税收管辖区之间的税收权利分配问题，并考虑了针对新的利润分配和关联规则提出的各种建议；

第二支柱（也称为“GloBE”提案）以实现国际经营业务的利润适用最低税率为目标，旨在全面解决 BEPS 面临的挑战。“GloBE”提案通过对所有收入征收最低税率的方式，降低纳税人进行利润转移的动机，并为解决辖区之间税收竞争问题奠定基础。“GloBE”提案重点关注剩余的 BEPS 问题，并提出了一种系统的解决方案，旨在确保所有国际经营企业适用最低税率。

为了更好的推动解决第二大支柱问题，OECD 秘书处准备了一份公共咨询文件。第十一工作组在 2019 年 10 月 9 日至 10 日的会议上和包容性框架指导小组对该咨询文件进行了讨论，并将其发布给公众征求意见。

2.2 内容

2019 年 11 月 8 日，作为 OECD / G20 BEPS 包容性框架正在进行的工作的一部分，OECD 秘书处正在就第二支柱下的全球反税基侵蚀提案（GloBE）的某些方面征询公众意见。OECD 通过发放公众咨询文件和召开公众咨询会议等方式征询公众意见。其中，咨询文件侧重于以下三个特定技术问题：使用财务账户作为确定税基的起点、跨国公司在有效（混合）税率环境下收入税费匹配程度、将利益相关者对最低税率界限的经验和看法纳入 GloBE 提案。公开咨询会议旨在为外部利益相关者提供交流平台，就正在进行的工作，特别是就上述三个技术设计方面提供意见。公开咨询会议将于 2019 年 12 月 9 日在位于法国布洛涅-比扬古镇的 OECD 布洛涅会展中心举行。

2.3 进展

截至 2019 年 12 月 3 日，OECD 已收到有关第二支柱下的全球反基础侵蚀（GloBE）提案的公众意见共 186 条^①。意见提出者包括特许公认会计师公会（ACCA）、美国化学协会（ACC）等国际性组织和亚马逊等跨国公司，涉及广泛的利益相关者，意见丰富且富有建设性。例如，ACCA 提出，根据第 1 支柱或第 2 支柱实施任何拟议改革所需的变更，将涉及对业务报告工具和机制的重大长期

^① OECD(2019), Public comments received on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-global-anti-base-erosion-globe-proposal-under-pillar-two.htm>.

变更所带来的报告成本增加问题。同时，该提案未全面解决加密资产和污染物定价等方面的问题。^①亚马逊从公司角度，提出了长期性税制改革应该遵循的七条原则，包括应当对利润而非收入征税、以经济效率的原则对盈利业务征税等。^②

3. OECD 收到秘书处提案的关于第一支柱下统一方法的公众意见^③

3.1 背景

2019 年 5 月，OECD/G20 关于 BEPS 的包容性框架（商定了应对经济数字化税收挑战的工作计划。工作计划分为两个支柱：

第一支柱致力于解决各税收管辖区之间的税收权利分配问题，并考虑了有关新的利润分配和关联规则的各种建议；

第二支柱（也称为“GloBE”提案）旨在通过确保国际经营业务的利润受最低税率的影响，全面解决 BEPS 仍面临的挑战。

第一支柱下统一方法公众咨询会议于 2019 年 11 月 21 日至 22 日在巴黎 OECD 会议中心举行，旨在为外部利益相关者提供交流平台，就正在进行的工作提出意见并进行讨论。

3.2 内容

2019 年 10 月 9 日，OECD 邀请公众就第一支柱下秘书处关于“统一方法”提案的一些政策和技术问题发表评论并提供建议。截至 2019 年 11 月 15 日，共收到 308 条来自利益相关者的意见（11 月 15 日、19 日有修订，2019 年 11 月 18 日新增一条意见），收到的意见丰富且具有建设性。利益相关者涵盖广泛，包括竞争性税收联盟（ACT）、欧洲会计师协会（Accountancy Europe）、BESP 监察组（BMG）、公司税协会（CTA）等国际组织，也包括亚马逊、Booking Holdings

^① ACCA(2019), Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two. <https://www.dropbox.com/s/bbykwyz39gosgbf/oeed-public-comments-globe-proposal-pillar-two-december-2019.zip?dl=0>

^② Amazon(2019), Comments on the Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two. <https://www.dropbox.com/s/bbykwyz39gosgbf/oeed-public-comments-globe-proposal-pillar-two-december-2019.zip?dl=0>

^③ 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/oeed-and-francophone-african-officials-meet-in-senegal-to-discuss-beps-implementation-and-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

Inc.旗下缤客（Booking.com）、网飞（Netflix）等公司，能够充分地反映不同行业、不同性质组织的利益诉求，以及为完善第一支柱统一方法提供了较为全面的意见。

3.3 意见概述

意见主要集中在第一支柱下统一方法的落实过程中具体实施方案、配套措施和新方法对公司利润的影响。

国际组织主要关注第一支柱下统一方法的落实过程中的配套措施，如 BMG 和 TCA。BMG 认为征求意见的政策实施需要将假定的“经常性”利润与“非经常性”利润分开，并对“非经常性”利润进行进一步划分。这种按业务部门划分 MNE 账户并保留当前全球大部分经济体的现行转让定价规则只会增加政策的复杂性，因此 BMG 建议需要一个全面的解决方案以适用于所有规模和所有交易对象（不仅限于消费者）的跨国公司。^①TCA 认为统一方法对某些方面未明确执行标准或执行标准实用性不高。例如，在网络交易中 B2B 与 B2C 交易无法明确区分，导致统一方法中对“面向广泛消费者的企业”的适用企业判断标准无法使用。又如，在数字经济框架内统一方法未明确定义商品和采掘业，导致交易对象是否适用统一方法无法确定。TCA 建议通过引入数字服务税、参考公认商品交易所或世界海关组织（WCO）的标准等方法解决上述问题。^②

公司主要关注新方法对公司利润的影响。例如，亚马逊认为亚马逊长期性税制改革应该遵循的七条原则，包括应当对利润而非收入征税、以经济效率的原则对盈利业务征税等，^③以达到税收效率最大化。

^① BESP Monitoring Group(2019), COMMENTS ON THE OECD SECRETARIAT PROPOSAL FOR A 'UNIFIED APPROACH' UNDER PILLAR 1. <https://www.dropbox.com/s/3pb98p1o3qnz3me/oecd-public-comments-secretariat-proposal-unified-approach-november-2019.zip?dl=0>

^② Corporate Tax Association (2019), Secretariat Proposal for a Unified Approach under Pillar One. <https://www.dropbox.com/s/3pb98p1o3qnz3me/oecd-public-comments-secretariat-proposal-unified-approach-november-2019.zip?dl=0>

^③ Amazon(2019), Comments on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One. <https://www.dropbox.com/s/3pb98p1o3qnz3me/oecd-public-comments-secretariat-proposal-unified-approach-november-2019.zip?dl=0>

4. OECD 邀请纳税人就第十批争议解决同行评审提出意见^①

4.1 背景

完善税收协定争议解决程序是 BEPS 项目的重中之重。在 2016 年 12 月, BEPS 项目下的第 14 条行动中的相互协议程序 (MAP) 同行审查和监督程序就已经启动, 前 9 批同行审查程序目前正在顺利进行。

4.1 内容

同行审议过程分两个阶段进行。在第 1 阶段, 根据审查时间表, 对包容性框架成员的第 14 条行动最低标准的执行情况进行评估。第 2 阶段的重点是监测税收管辖区对第 1 阶段报告中提出的全部建议的后续行动。

OECD 现在正在收集对阿鲁巴、巴林、巴巴多斯、直布罗陀、格陵兰、哈萨克斯坦、阿曼、卡塔尔、圣基茨和尼维斯、泰国、特立尼达和多巴哥、阿拉伯联合酋长国和越南的第一阶段同行评审的意见, 并邀请纳税人填写调查表, 对每个税收管辖区, 就与获取 MAP、MAP 指南的清晰度和可用性以及 MAP 协议的及时实施度等有关的特定问题提交意见。由于纳税人是 MAP 的主要用户, 因此此意见收集对于审核过程至关重要, 我们鼓励纳税人和纳税人协会 (例如, 商业和行业协会) 最迟在 2019 年 12 月 16 日前填写问卷并将其发送到 fta.map@oecd.org 邮箱。

^① 资料来源: OECD invites taxpayer input on tenth batch of dispute resolution peer reviews, OECD Publishing.
<https://www.oecd.org/tax/oecd-invites-taxpayer-input-on-tenth-batch-of-dispute-resolution-peer-reviews-beps-action-14-november-2019.htm>

5. 贝宁、波斯尼亚-黑塞哥维那、佛得角、蒙古和阿曼签署多边公约^①

2019年11月27日，在全球论坛第十次全体会议上，又有五个国家签署了《多边税收征管互助公约》，至此，参加该公约的国家总数已经达到了135个。

5.1 公约的内容概要及意义

《多边税收征管互助公约》规定，签署国需要在税务事项方面提供一切形式的行政协助：应要求交换资料、自发交换、自动交换、在国外协助税务检查、同时进行税务检查以及协助征税等等。它为保护纳税人的权利提供了广泛的保障。

该公约由OECD和欧洲委员会在1988年联合发布，并且在2010年做出了进一步修改，其目的是为响应G20提出的在信息交换和向所有国家开放方面向国际标准看齐的号召，从而确保发展中国家可以从新的、更加透明的环境中受益。自那时以来，《多边税收征管互助公约》已成为一项真正的全球性文书。它是迅速执行OECD/G20共同报告标准的理想工具，同时也是快速推动税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目中的第13条所规定的各国报告自动交换的理想工具。除此之外，该公约还是打击非法资金流动的有力工具。

5.2 与公约相关的其他约定签署

除了贝宁、波斯尼亚-黑塞哥维那、佛得角、蒙古和阿曼各国已经签署了该公约外，肯尼亚和阿曼还签署了执行与预防税基侵蚀和利润转移措施有关的税收约定的多边公约。阿曼还签署了《共同报告标准多边主管当局协定》，突尼斯签署了《逐国报告多边主管当局协定》，从而强调了它们对税收透明度议程和税基侵蚀和利润转让项目的坚定承诺。

^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>

6. OECD 发布关于巴西、保加利亚、中国、中国香港、印度尼西亚、俄罗斯和沙特阿拉伯争端解决的同行评审报告^①

2019 年 11 月 28 日，OECD 发布了第七轮第一阶段同行评审报告，每一份报告都评估了一个国家为执行 OECD/G20 BEPS 项目下商定的第 14 项行动计划的最低标准所作的努力。

6.1 报告背景

BEPS 第 14 项行动计划（使争议解决机制更有效）仍在继续实施过程中。该行动计划致力于提升税收争议解决机制的效力与效率，以此减少不确定性以及双重征税的风险。BEPS 第 14 项行动计划旨在改善税收争议解决机制，这将为未来跨国公司税收争议的处理提供便利。

依据 BEPS 第 14 项行动计划，各国承诺执行一项最低标准，以加强相互协商程序（MAP, the mutual agreement procedure）的效果和效率。相互协商程序的基本原则载于 OECD 税收协定范本第 25 条，要求各国努力解决与税收条约的解释和适用有关的争端。BEPS 第 14 项行动计划最低标准已转化为具体的职权范围和方法，便于在随后进行的同行评审过程中被评估和监督。同时，OECD 还设置了一套最佳实践作为对最低标准的补充。同行评审过程分为两个阶段，第一阶段根据商定的审查时间表，根据最低标准的职权范围对各个国家进行评估。第二阶段的重点是监测各国如何对在第一阶段中发现的不足和提出的建议进行反馈。

6.2 报告内容

本次发布的同行评审报告包括了对巴西、保加利亚、中国、中国香港、印度尼西亚、俄罗斯和沙特阿拉伯执行最低标准情况所提出的约 190 项有针对性的建议，这些建议将在同行评审过程的第二阶段进行跟进。同行评审报告纳入了 2016 年至 2018 年的 MAP 统计数据，并根据最近开发的 MAP 统计报告框架进行报告。

^①OECD (2019), OECD releases peer review reports on dispute resolution for Brazil; Bulgaria; China; Hong Kong, China; Indonesia; Russia and Saudi Arabia, OECD Publishing, Paris.
<https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-peer-review-reports-on-dispute-resolution-for-brazil-bulgaria-china-hong-kong-china-indonesia-russia-and-saudi-arabia.htm>

这些第一阶段的同行评审报告代表了 OECD/G20 BEPS 包容性框架成员国将各自做出的政治承诺转变为可衡量、切实的进展所迈出的重要一步，许多国家已经在努力解决各自报告中指出的不足之处。OECD 将继续按照 BEPS 第 14 项行动计划同行评审时间表分批发布第一阶段的同行评审报告。总的来说包括 52 项第一阶段的同行评审、6 项第一阶段及第二阶段的同行评审已经完成定稿，第二批第二阶段的同行评审报告即将发表。

7. 肯尼亚和阿曼签署了 BEPS 多边公约^①

7.1 肯尼亚和阿曼签署税务公约

肯尼亚和阿曼于 2019 年 11 月 26 日签署了《实施与防止税基侵蚀与利润转移措施相关的多边公约》，成为了加入该公约的第 91 和 92 个国家（税收管辖区）。该公约目前已涵盖 1630 多个双边税收条约。肯尼亚驻法国大使朱蒂·瓦昆古教授和阿曼驻法国大使哈奇·赛德·阿卜杜拉先生在巴黎举行的签字仪式上签署了该公约。

7.2 公约成立的背景

《实施与防止税基侵蚀与利润转移措施相关的多边公约》由 100 多个国家和税收管辖区在 G20 集团财长和央行行长授权下谈判达成，是 OECD 及 G20 税基侵蚀和利润转移项目最突出的成果之一。它是全球更新双边税收条约和减少跨国企业避税机会的主要工具。该公约所包括的措施涉及滥用条约、避免设立“常设机构”的战略和混合错配安排。该公约还加强了争端解决机制，特别是增加了一项关于强制性有约束力仲裁的任择条款，该条款已被 30 个国家及税收管辖区采用。

7.3 公约的主要内容及其意义

《实施与防止税基侵蚀与利润转移措施相关的多边公约》是首个此类多边条约，该公约使得各国家（税收管辖区）能够将 OECD 及 G20 税基侵蚀和利润转

^① 资料来源：OECD (2019), Kenya and Oman sign landmark agreement to strengthen their tax treaties, <https://www.oecd.org/tax/kenya-and-oman-sign-landmark-agreement-to-strengthen-their-tax-treaties.htm>

移项目的成果纳入其现有的双边税收条约网络当中。OECD 及 G20 税基侵蚀和利润转移项目为各国政府提供解决方案，以填补现有国际规则的空白。现有国际规则允许企业利润“消失”，或被人为转移到那些企业几乎或根本不进行经济活动，但税收很低或根本没有税收的环境当中。该公约自 2019 年 1 月 1 日起生效，目前适用于 37 个管辖区中已交存接受、批准或批准文书的 114 个税务条约。

❖ 税收合作栏目

8. 亚太地区的税务官员和利益相关者在菲律宾开会，讨论应对经济数字化带来的税收挑战的提案^①

2019 年 11 月 19 日至 20 日，由亚洲开发银行(ADB, Asian Development Bank)与 OECD 联合主办的亚太地区税收与数字化区域会议在菲律宾马尼拉举行。亚行反腐败和廉政办公室主任约翰·韦斯沃特主持了会议开幕式。会议由菲律宾财政部副部长安东尼特·蒂翁科女士和太平洋岛屿税务管理协会秘书处科尼·拉沃诺女士共同主持。来自 33 个国家、国际和地区组织、商界和民间社会的 100 多名代表参加了这次活动。会议的目标是为 OECD/G20 BEPS 包容性框架讨论的提案提供信息和征求意见，以应对数字化带来的税收挑战。

8.1 内容

约翰·韦斯沃特先生在开幕词中指出，当前经济运行方式发生了根本变化，传统税收制度带来的困难也随之而来。他强调了调整现有税收体系以“适应数字经济新现实”的紧迫性。韦斯沃特先生表示期待会议的开展，因为最近发布的咨询文件涉及解决税收权利分配以及确保国际企业缴纳最低税率的建议。最后，他鼓励与会者抓住千载难逢的机会，为制定新的国际税务标准作出贡献，以应对经济数字化带来的税收挑战。

^① 资料来源：OECD (2019), OECD, Tax officials and stakeholders from Asia-Pacific meet in the Philippines to discuss proposals to address the tax challenges of the digitalisation of the economy, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-officials-and-stakeholders-from-asia-pacific-philippines-to-discuss-proposals-to-address-tax-challenges-digitalisation-of-the-economy.htm>

会议集中讨论了所谓的“第一支柱”提案，即采取统一方式重新平衡税收权利的分配，并在国际税收体系中引入更大程度的确定性。会议还讨论了“第二支柱”——“全球反税基侵蚀”提案，以确保跨国企业的利润受到适当的征税。会议包括了每个提案的大纲，随后是民间社会和商业界以及政府与会者就这些议题提出的意见。一些与会者借此机会举行双边会议，直接与 OECD 秘书处的技术专家讨论他们的具体情况和意见。

8.2 结果

会议结果详见联合主席声明。关键信息摘要如下：

(1) 与会者欢迎有机会探讨和提供建议以应对数字化带来的税收挑战，支持 135 个国家和税收管辖区在包容性框架中的平等基础上开展工作的做法。

(2) 对第一支柱提案的范围、与国内和国际税收规则的互动以及实际实施进行了广泛讨论。工作组广泛考虑了双重征税问题以及预防或消除争端的手段。

(3) 对第二支柱进行了广泛的讨论，包括提案的机制及其与鼓励外国直接投资的激励机制的潜在相互作用。

(4) 与会者鼓励在对第一支柱和第二支柱提案的审议过程中采用简化措施。

(5) 亚洲开发银行注意到亚太地区经济的多样性，以及采用整套规范方法进行税收改革的重要性。

(6) 强调了包容性在国际标准制定过程中的重要性。

(7) 商界代表表示支持促进确定性的措施，以及更普遍地预防和解决双重征税和税收争端的重要性。

8.3 意义

会议为 OECD/G20BEPS 包容性框架的成员和非成员，以及民间社会和商业界的与会者提供了一个机会，使他们能够积极地就目前正在讨论的提案提出自己的观点。这次会议是在数字经济特别工作组（TFDE，Task Force on the Digital Economy）会议和秘书处提议的“巴黎第一支柱下的统一方法”公众咨询会议之前举行的。马尼拉会议的结果将传达给 TFDE，以便继续开展有关提案的审议工作，与会者支持在 2020 年就该主题举行进一步的区域会议。

9. 亚美尼亚和意大利达成 OECD/UNDP 无国界税务稽查员合作伙伴关系，以打击国际避税和逃税行为^①

9.1 背景

2015 年 7 月，在埃塞俄比亚首都亚的斯亚贝巴，OECD 与联合国开发计划署共同倡议提出了无国界税务稽查项目，旨在提高发展中国家的税务审计能力，解决跨国企业在发展中国家避税的问题，同时为实现联合国可持续发展目标提供资金支持。

该项目实施后，成效显著，越来越多的国家参与其中，其影响力迅速扩展。其重点已从最初的提供一般性审计支持向采矿业、金融业、商业和电信业等专业化领域的审计和稽查支持转变，范围也从反避税审计向逃税稽查、涉税犯罪调查等方向进行了拓展。

根据 OECD2019 年 6 月在 G20 财长和央行行长会议上的报告，过去一年，无国界税务稽查项目进一步扩大了其在全球的影响力。目前，该项目正在实施和已经完成的稽查项目达 54 项，另有 26 项计划即将实施，预计到 2020 年，该项目将在全球 100 多个国家和地区开展。

除了促进税收收入的增长之外，无国界税务稽查项目也是税务管理的主要信心构建者，有助于对跨国公司避税产生威慑作用，也有助于建立守法意识，提高企业对税务管理的可预期性。

无国界税务稽查目前正在拓展其模型应用的新领域。例如，五大打击税收犯罪试点计划已于 2019 年开始逐步实施，其他正在探索的领域包括通过无国界税务稽查进行联合审计等。

9.2 内容

2019 年 11 月 25 日，意大利税务局（Agenzia delle Entate）与亚美尼亚国家税收委员会举行了签字仪式，为通过无国界税务稽查员（TIWB）发起的两个援

^① 资料来源：OECD (2019), Armenia and Italy agree on OECD/UNDP Tax Inspectors Without Borders partnership to combat international tax avoidance and evasion.
<https://www.oecd.org/tax/armenia-and-italy-agree-on-oecd-undp-tax-inspectors-without-borders-partnership-to-combat-international-tax-avoidance-and-evasion.htm>.

助项目制定了工作计划。TIWB 的全球援助为税务部门带来了超过 4.8 亿美元的额外税收。

在今年早些时候公布了在税收事务上进行合作的意向书和谅解备忘录之后，亚美尼亚国家税收委员会副主席米卡耶尔·帕沙扬（Mikayel Pashayan）先生和意大利税收局副局长保罗·瓦莱里奥·巴班蒂尼（Paolo Valerio Barbantini）先生签署了工作计划，启动了两个 TIWB 能力建设项目，这些项目将在 2020 年底之前完成。意大利专家将与亚美尼亚税务官员就当前的审计案件紧密合作，以促进知识、最佳实践和技能的转移。

在签字仪式上，米卡耶尔·帕沙扬先生和保罗·瓦莱里奥·巴班蒂尼先生一致认同两国税务机关之间进行双边合作以打击逃税和确保大公司缴纳公平份额税款的重要性。保罗·瓦莱里奥·巴班蒂尼先生强调：“税务事务方面的国际合作是加强税务部门应对逃税和税收欺诈行为的最佳方法，以确保我们国家的应税基础并防止税基侵蚀和利润转移。”

米卡耶尔·帕沙扬先生称：“今天我们在加强国际合作方面迈出了重要的一步，这是在经合组织和开发计划署的支持下进行的。这是我们日后加强合作的重要基础，我们期望借此建立更完善的税务制度。我高度认同与意大利税务局合作的价值，并坚信我们的合作会取得成功。”

经合组织税收政策和管理中心主任帕斯卡尔·圣阿曼斯（Pascal Saint-Amans）先生补充道：“我们很高兴通过 TIWB 为亚美尼亚就解决税基侵蚀和利润转移以及非法资金流动以增加收入而进行的持续努力提供切实的推动，从而增加其用于发展的收入。”

这两个项目的技术援助定于明年初进行。

10. 国际社会在打击离岸逃税方面取得了空前的成功^①

2019年11月26日，税收透明与信息交换全球论坛（以下简称全球论坛）十周年会议在巴黎举行，来自131个成员国的500多名代表汇聚一堂，就推进税收透明重新展开讨论。

10.1 背景

在G20宣布结束银行业保密制度的10年之后，国际社会在利用新的信息透明标准打击离岸逃税方面取得了前所未有的成功。通过全球论坛的努力，158个税收辖区实施了强有力的信息透明度标准，推动了以税收为目的的信息交换浪潮。

这种交换的核心是目前已建立的成千上万的双边交换关系，在过去的十年中，这些双边交换关系已经促成了逾25万个信息交换请求。根据全球论坛10周年报告的数据，在2018年近100个成员国自动交换了4700万个金融账目的信息，涉及4.9万亿美元的资产。自2009年以来，总计已确定的税收收入超过1000亿欧元。

10.2 内容

经合组织最近的一项研究表明，由全球论坛推动的更广泛的信息交流与2008年至2019年全球国际金融中心（简称IFC）的外资银行存款减少24%（4,100亿美元）有关。2017年和2018年启动离岸金融账户信息自动交换（简称AEOI）与非IFC居民企业控股的IFC居民银行存款平均减少22%有关。

经合组织秘书长安赫尔·古里亚（Angel Gurría）说：“全球论坛改变了游戏规则。”古里亚表示：“借助国际合作，税务机关现在可以访问以前无法获得的大量信息。税务部门正在互相交流，纳税人也开始明白他们无处可躲。税收制度的公平所带来的好处是巨大的。”

几乎所有的全球论坛成员都出于税收目的取消了银行保密制度，自2009年以来近70个税收辖区修改了法律。几乎所有成员国禁止持有无记名股票或者确

^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>

保股东身份得到确认——这是此前税收合规工作的一个长期障碍。自 2017 年起，各成员国还必须确保法人实体受益所有人的透明度，使其不能被用来隐藏所有权和逃税。

税收透明度对发展中国家尤为重要。在全球论坛的支持下，有 85 个发展中国家成员国利用信息交换加强了它们的征税能力。由于信息交换和自愿披露，《非洲倡议》已经帮助非洲成员国在 2018 年确定了超过 9000 万欧元的额外税收收入。为了提高发展中国家对自动交换金融信息的接受程度，经合组织-联合国开发计划署无国界税务检查员倡议发起了一项旨在支持有效利用数据的试点项目。

全球论坛秘书处负责人扎伊达·曼纳塔(Zayda Manatta)表示：“我们仍有许多工作要做。各成员国必须继续努力，确保充分执行现有标准，并应对日益一体化和数字化的全球经济带来的税务透明度挑战。”

❖ 税收政策分析栏目

11. 《非洲的收入统计》—需要采取紧急行动来调动国内资源，作为税收收入的平台^①

2019 年 11 月 19 日，突尼斯非洲联盟国家统计局总干事委员会第十三届会议上发布了《2019 年非洲收入统计》。参与编写该报告的 26 个国家的平均税收占 GDP 的比率在 2017 年连续三年保持不变，均为 17.2%。这低于拉丁美洲和加勒比（LAC, Latin America and the Caribbean）的平均水平，LAC 的税收占 GDP 的比率约为 22.8%；也低于 OECD 国家税收占 GDP 的比率 34.2%，这表明需要采取紧急行动来提高非洲的国内税收占 GDP 的比率。

《2019 年非洲的收入统计》所涵盖的 26 个国家/地区，占非洲 GDP 的近四分之三。该报告显示，2017 年这些国家的税收占 GDP 的比率差异很大，尼日利亚为 5.7%，塞舌尔为 31.5%。第四版报告包含的国家已从最初的 21 个增加到

^① 资料来源: OECD (2019), Africa: Urgent action needed to mobilise domestic resources as tax revenues plateau, <https://www.oecd.org/tax/africa-urgent-action-needed-to-mobilise-domestic-resources-as-tax-revenues-plateau.htm>

26 个，增加了赤道几内亚、马达加斯加、毛里塔尼亚、尼日利亚和塞舌尔这五个国家。

虽然 2017 年非洲（这 26 个国家）的税收收入在 GDP 中所占比例保持平稳，但非税收收入（主要是自然资源使用费和特许权使用费以及捐赠收入）持续下降，除三个国家（博茨瓦纳，刚果共和国和赤道几内亚）外，其余 23 个国家的非税收收入均低于税收收入。在 2010 年至 2017 年之间，税收收入增加的金额约为 GDP 的 1.9%，但非税收收入占 GDP 的比率从 7.5% 下降到 5.7%。

非洲经济体继续严重依赖商品和服务税，该税种的税收收入占 26 个国家税收总额的 53.7%。在此类别中，增值税（VAT, Value-Added Taxes）占总税收的 29.4%。同时，企业所得税（CIT, Corporate Income Taxes）占税收总额的 18.6%，在 2017 年相当于同年 GDP 的 2.8%。这两个比例均高于拉美和 OECD 国家的比例。自 2013 年以来 CIT 在 GDP 中的占比保持平稳。

总体而言，过去十年来，非洲 26 个国家的税收结构发生了变化，与 2008 年相比，VAT 和个人所得税（PIT, Personal Income Tax）在 2017 年占收入的比例更高。但是，非洲的 PIT（占税收总额的 15.4%）和社会保障缴费（税收总额的 8.1%）仍然很低。扩大个人税基，取消有害和递归性补贴以及扩大社会保险覆盖范围都可以促进资源配置，同时保持稳定增长。

提高增值税系统的效率还可以产生越来越多的可持续收入，并改善资源配置。人们发现，环境税在非洲税收中所占的比例很小，但近年来在不断增加，并且在增加税收和鼓励向低碳经济过渡方面发挥着重要作用。事实证明，虽然非洲的财产税远低于 LAC 和 OECD，但在某些地方为基础建设提供资金方面可能发挥关键作用。同样，改善税收征收和税收支出也可能使公民更愿意纳税来提高收入。

本报告的一个特殊功能是利用报告中相关税收的详细数据，评估非洲大陆自由贸易区（Af CFTA, African Continental Free Trade Area）对税收收入的水平和结构的潜在影响。尽管非洲自由贸易协定有可能在中长期内加强非洲的经济增长并增加税收收入，但取消该地区的贸易税可能会在短期内减少税收。在本报告中，

在 26 个国家/地区中，2017 年贸易税占税收总额的 11.8%。低收入地区和最不发达国家往往更多地依赖贸易税，短期内降低贸易税对这些国家和地区更容易受到影响，从而强调了为非洲自由贸易协定设定灵活性机制的重要性。

非洲税收统计是非洲税收管理论坛（ATAF, African Tax Administration Forum）、非洲联盟委员会（AUC, African Union Commission）和 OECD 及其发展中心之间的一项联合倡议，受到开发银行的技术支持，世界海关组织和行政机关财政折算中心以及欧盟的财政支持。

❖ 论著精选

12. 《税收微观数据对税收政策的潜在影响》——节选 2^①

12.2 税收微观数据对于税收政策的价值和潜力——以斯洛文尼亚和爱尔兰为例

本章节验证了税收微观数据是如何在税收政策研究的许多方面中拓宽分析的深度及广度的。我们将以经济流动性，生命周期分析以及微观模拟为例。在斯洛文尼亚和爱尔兰，税收微观数据都已经得到了应用，本节将以 OECD 与这两个国家的合作为基础进行分析。

12.2.1 简介

这一部分描述了税收微观数据的运用能够如何加强对于税收政策的分析，以斯洛文尼亚和爱尔兰为例，本文考虑到了其中的很多方面。具体包括收入不平等及其流动性，生命周期分析，在群体分析中发现的收入聚集，微观模拟方法以及税收数据的互补性手段。尽管上述的很多分析可以通过调查和分析其他数据的方式来进行，但本文侧重分析的是税收微观数据所能带来的附加价值。

更多地获取税收微观数据将扩大税收政策分析选择的范围。每个税务部门对内部税收政策分析和外部研究人员的数据都会有不同程度的分解。为了更好地理解这一点，图表 2.1 显示了四种不同程度的数据从低到高的格式谱。税务管

^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

理部门就沿着图谱落在这其中的某个范围。这一图谱试图对三点予以强调。首先，更大范围的数据分解将扩大税收政策可能性分析的范围。其次，更大范围的数据分解可以在较少的非聚合数据的基础上加强现有的分析。第三，更强的分析能力和纳税人机密信息保护之间存在着一种张力，这种张力在垂直轴上表现为一种反向关系。

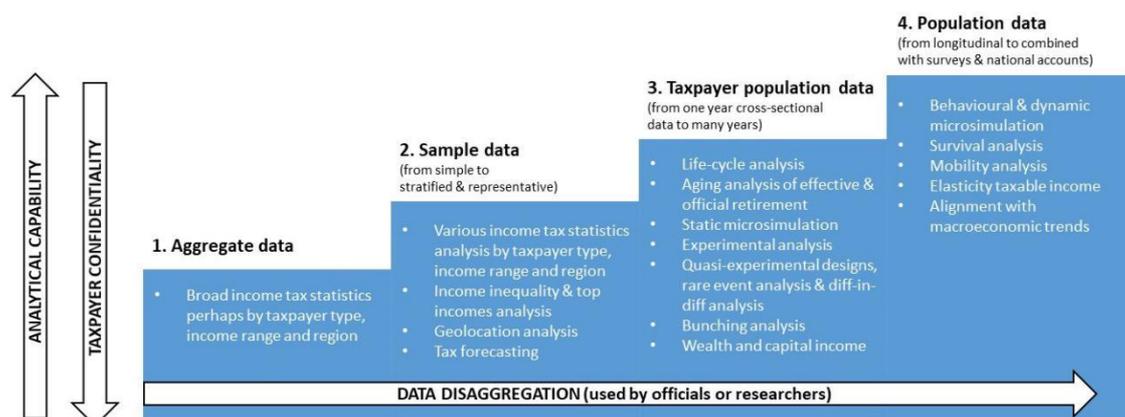


图 2.1 对税收政策制定者来说，更多的微观数据意味着他们能够做出更多更好的分析

图片的横轴上是数据分解的四种程式化表示。

1. 汇总数据指的是关于个人所得税的概括性统计数据，也许就是被放在网站上的那些数据。它们也可以是更高级的统计数据。从分析的角度来看，汇总数据可能会限制汇总所得税统计数据的可选项，例如不同的纳税人类型、收入范围和地区等等。然而，在不访问个人数据的情况下，也可以用税务记录来对总数据予以补充(Burkhauser 等，2018 年[25])。

2. 样本数据是指税收微观数据中具有代表性的样本，比如公共使用文件，可供研究人员使用。税收微观数据的代表性样本能够允许相关人员进行更高级的分析，比如收入不平等衡量和税收预测等。

3. 纳税人人口数据是指全部纳税人口的匿名个人税收微观数据。它可以是数据的合成版本，可以远程访问，也可以直接访问。数据可能超过一年或多年。这些数据极大地扩展了分析选项。例如，研究人员能够拥有足够的样本量来进行微

观模拟、生命周期分析、聚类分析和其他准实验研究，而这些在小样本量的情况下都是不可能实现的。

4.总人口数据是指纳税人口的纵向数据，它与调查和国民核算数据相匹配，能够代表总人口。与纳税人群相比，这些数据能够进一步加强分析，并增加了一些新的选择。例如，估计应纳税收入相对于税率的弹性可以用纳税人口的一年来估计，但是可以使用纵向数据来对该估计进行改进。另一个例子是流动性和生存分析，这两类分析需要低损耗率的纵向数据来长期跟踪同一纳税人，或者是需要丰富的调查数据来进行微观行为模拟。

12.2.2 结构

图 2.2 总结了本节其余部分的主题和分析方法。这些主题包括经济不平等、经济流动性、生命周期分析、成本税收政策影响和分配影响、税收政策的评价以及补充性的税收负担衡量措施。

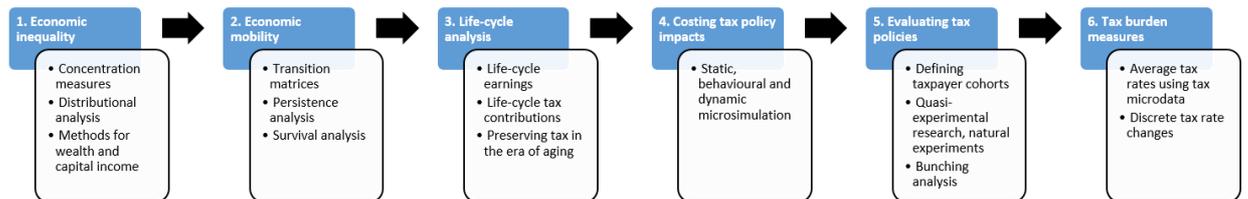


图 2.2 主题和分析方法

12.2.3 衡量变化世界中的经济不平等

技术和全球化正在通过提供新的增长机会来改变全球经济。但同时，也增加了不平等的风险（经合组织，2018 年[26]）。在大多数经合组织国家，贫富差距达到 30 年来的最高水平（经合组织，2015 年[27]）。税收政策能够在支持包容性增长方面发挥作用，也就是确保增长的利益能够得到广泛的分享。

税收微观数据能够帮助我们全面掌握收入和财富分配的情况，这对于有效的税收政策设计来说是很重要的。收入不平等通常是通过调查数据和“相当于家庭可支配收入”这一核心概念来衡量的。例如，各国的收入不平等是通过使用经合组织的收入分配数据库(IDD)来监测的。尽管调查和税收数据之间存在显著的定

义和概念上的差异（进一步的讨论参见章节 1.4），但是税收微观数据能够帮我们指出，行政数据在合理地理解现状以及在未来可能起主导力量的因素方面是很重要的。行政数据在设计潜在的应对政策方面也很重要。

税收微观数据价值的一个令人信服的例子是，它如何通过简单的统计描述来提供独特的政策洞见，尤其是当它与其他调查和国民账户数据结合使用时。最近一个使用税收数据的例子是 Piketty 和 Saez 在 2014[29]做出的，他们通过简单地记录收入和财富长期演变的基本事实，重新引发了全球关于不平等的辩论。

12.2.3.1 收入集中度测算

Jenkins 和 Van Kerm 在 2011 年[30]发表的论文中提出，衡量收入不平等的方法有很多种。其中也许最广为使用的是基尼系数，这是一种对整个收入的综合估计，范围从完全平等到完全不平等。这一采取比率形式的系数是直观和直接的，但是其构造忽略了未选择的百分位数的信息，并且可能对异常值反应比较敏感。Piketty 和 Saez 在 2014 年[29]发表的论文中提出，针对不平等的“最简单、最有力的衡量方法”是将全部税前收入分配给收入最高的那十分之一人群。然而，这一衡量方法并不能反映收入分配底部的不平等。使用税务微观数据和调查数据相结合的方式，这些方法可以得到发展，并且能够在税前和税后以及不同的群体中进行比较（比如男性和女性，受雇者与自雇者等）

税收微观数据可以衡量不平等在多大程度上是由特定的经济行业推动的。收入不平等通常是在全国范围内衡量的，那么最高收入者的收入与各行业的中位数相比是怎样的呢？图 2.3 通过显示占收入 99%/占收入 50%的比率及其组成部分——收入中位数和收入最高的 1% 人群的收入阈值，显示了爱尔兰各行业之间的相对收入不平等。

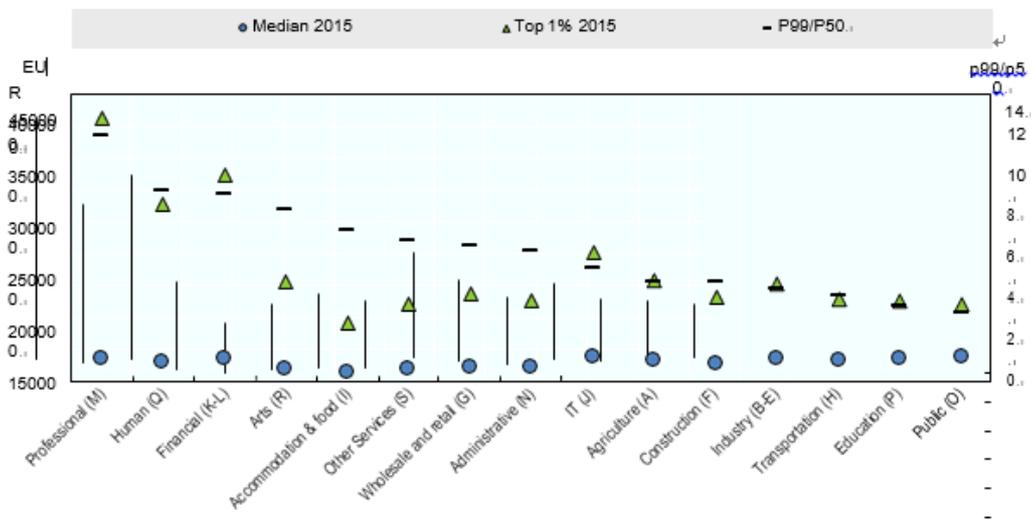


图 2.3 在爱尔兰，收入最高的 1% 人群与收入中位数之间的差距在专业、医疗和金融行业最为明显

注：图上显示的是 2015 年的数据。纳税个体的毛收入在 2006 年按消费者价格指数进行了紧缩调整。课税单位可能代表一个或两个纳税人，并没有将数据平均化。为简单起见，行业的名称使用的是缩写。数据显示的是相对流动性，而不是绝对流动性。

数据来源：经济合作与发展组织基于 Kennedy 等人(2018)的分析，《爱尔兰的收入动态与流动性：来自税收记录微观数据的证据》，《爱尔兰政府经济与评估服务》系列丛书。

在斯洛文尼亚，集中度测算方法显示出了收入分配相对平均。表 2.1 显示，按 S80/S20 的五分之一比例衡量，最顶层 20% 员工的总收入是底层 20% 员工的 5.7 倍。最富有的 1% 的员工可以获得总收入的 6.5%，而社保缴费占到了总缴费额的 7%。以上数据是基于 74 万名员工的总收入数据得出的，他们的总收入为 146 亿欧元，缴纳的个人所得税和社会保障费为 68 亿欧元。

表 2.1 斯洛文尼亚的顶层收入及收入集中度测算分析
2016 年 按十分位数衡量的员工收入的份额、个人所得税以及社会保障费

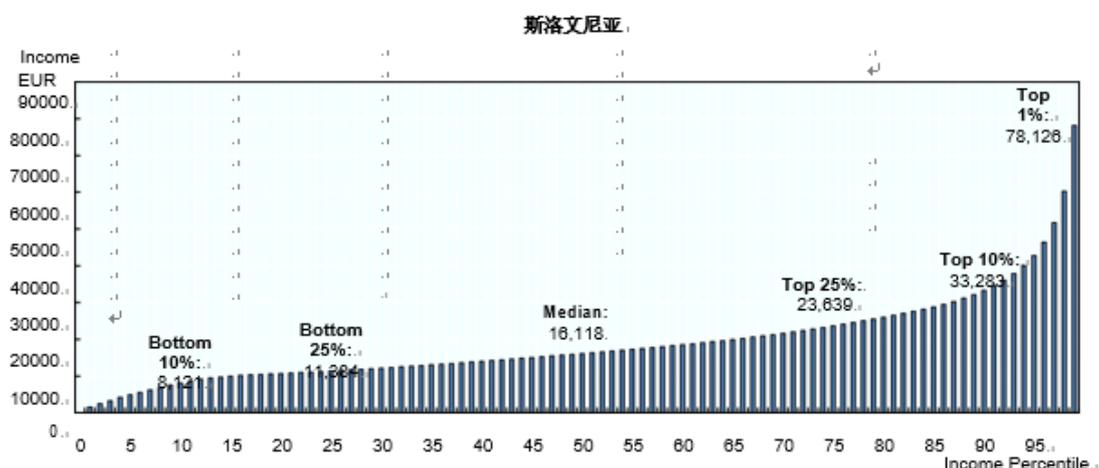
	纳税者人数	总收入	可支配收入	个人所得税	个人所得税以及总社保费
总额（欧元，百万）	741 670	14 629	9 992	1 685	6 775
底层的 10%	74 167	2.4%	2.8%	0.1%	2.0%
顶层的 10%	74 167	26.9%	24.5%	44.1%	30.0%
顶层的 1%	7 416	6.5%	5.8%	13.0%	7.2%

80%对 20%五分位数		5.7	4.6	83.1	7.5
90%对 10%十分位数		11.3	8.8	703.0	15.3

12.2.3.2 开辟收入分配新领域

税收微观数据可以定义和关注几乎任何纳税人群体，同时保留足够的样本量来进行稳健的分析。对经济不平等的不同看法也可以通过绘制收入分配图来可视化，并且由此进行更广泛的视觉分析也是可能的。这些指标包括纳税人类型（雇员、自雇者、养老金领取者）、收入来源（工资、自雇者、养老金、租金、资本收入）和其他人口统计学和社会经济学特征（性别、家庭结构、年龄范围、就业部门）的组合。对于税收微观数据能够如何扩大分析的规模，详见表 2.1。

斯洛文尼亚的数据显示，该国的工资水平相对较低，但也相对平等，这意味着该国可以适当地提高税额。图 2.4 显示了斯洛文尼亚和爱尔兰每个百分比的整个员工工资分布。它揭示了有一部分人口有陷入贫困风险的可能，对这部分人来说，有针对性的税收政策，比如劳动所得税抵免额可能是有益的。



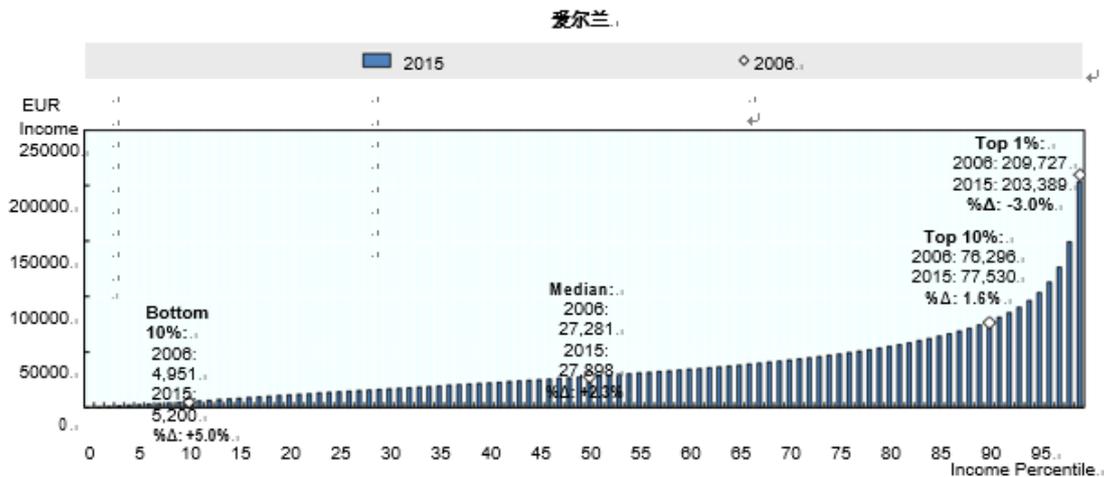


图 2.4. 斯洛文尼亚和爱尔兰的雇员收入分配情况

注：斯洛文尼亚采用的是2016年的数据，爱尔兰是2006年和2015年的数据。对于斯洛文尼亚，对总收入低于500欧元的部分没有采用。

资料来源：经济合作与发展组织2018年出版的《斯洛文尼亚个人所得税改革》，《爱尔兰的收入动态与流动性：来自税收记录微观数据的证据》，《爱尔兰政府经济与评估服务》系列丛书(2018)。

在爱尔兰最近的经济复苏期间，收入最高的人的总收入有所增长，但收入最低的40%的人的总收入却下降了。图 2.5 显示了过去10年爱尔兰3年收入增长的百分比。在经济繁荣的初期和衰退的开始(2006 - 2009)，收入持续增长，在分配底层人口的收入增长最快。然而，这一增长的程度可能被这一时期年轻人失业的严重程度夸大了(Bergin, Kelly 和 McGuinness, 2015[31])。利用可支配收入的调查数据，(Savage et al., 2015[32])还发现，在经济衰退最严重的时期，更长期的向下流动性有所增加。在经济复苏时期(2012-201年)，这一趋势的曲线发生了逆转：虽然总体工资增长接近于零，但收入增长的是顶层人口，而收入下降的是底层的40%人口。对于过去30年爱尔兰家庭收入的长期看法，参见(Callan, Maxime 和 Walsh, 2018[33])，它表明收入增长强劲，分配基本稳定。

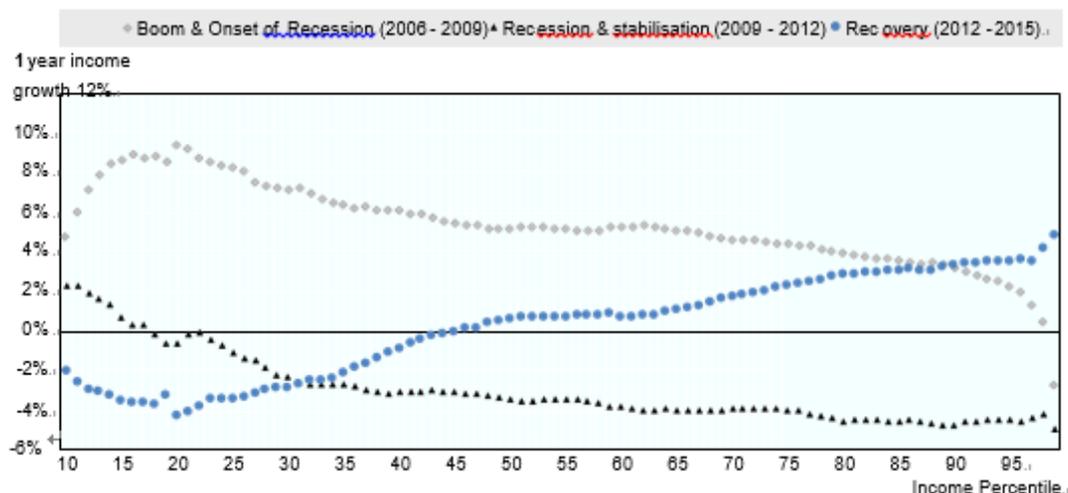


图 2.5 在爱尔兰最近的经济复苏中，收入最高的人群收入增加了，而收入最低的 40% 的人群收入却下降了

注：采用的是 2015 年的数据和课税单位的总收入。前几年的数据按照消费者价格指数有紧缩调整。图上仅显示了第十百分位以上的收入部分。分析比较两个时间点上的百分位数，而没有对相同的纳税人进行跟踪。

资料来源: Kennedy et al. (2018), 《爱尔兰的收入动态与流动性: 来自税收记录微数据的证据》, 《爱尔兰政府经济与评估服务》系列丛书。

12.2.3.3 用税收数据来衡量财富和资本收入的不平等

近年来，国家收入的构成已经从劳动转移到了资本和财富，尤其是在高收入人群中(Piketty, 2014[34])体现得更为明显。尽管从历史上看，自上世纪 70 年代以来，最高收入的集中是由工资推动的，但在过去 15 年里，最高收入人群的资本（股票和债券）也增加了(Piketty, Saez 和 Zucman, 2018 年[23])。与此同时，全球化增加了资本收入的国际流动性，为避税和逃税创造了更大的机会，这进一步加大了个人所得税的压力。

财富不平等通常是通过调查、税收和行政记录来衡量的。例如，经合组织财富分配数据库(WDD)包括了 28 个经合组织国家基于国家资源的估计(Balestra and Tonkin, 2018[35])。虽然世界上没有一个国家拥有如此完美的数据来源(OECD, 2018 年[36])，但利用税收数据，衡量财富集中度的一个好方法是整个人口的财富税申报。税收微观数据只提供了财富的一部分，因为并不是所有的财富都要纳税并记录在税务记录中。然而，它的大规模允许特定的收入组成部分，比

如资本收入，能够跨越收入分布，同时保持足够的样本容量。在斯洛文尼亚，银行存款的利息收入通常占资本收入的一半至四分之三，其余大部分是股息——来自资本收益的收入直到达到 85% 之后才开始成为资本收益的重要组成部分。

另一种方法是间接衡量财富。在一篇被广泛引用的论文(Saez et al., 2014[37])中，作者尝试将税收微观数据中的资本资产（例如，股息、利息、租金、利润、抵押贷款支付）与财富数据集结合起来。这篇论文的新颖之处不在于它的方法，而在于它的数据——“与之前的尝试相比，我们的主要优势在于我们拥有更多的数据”。通过这种方法，他们发现，财富不平等在过去 100 年里呈 u 形曲线增长，而财富不平等的加剧几乎完全是由于最富有的 0.1% 的富人的增加而导致的。

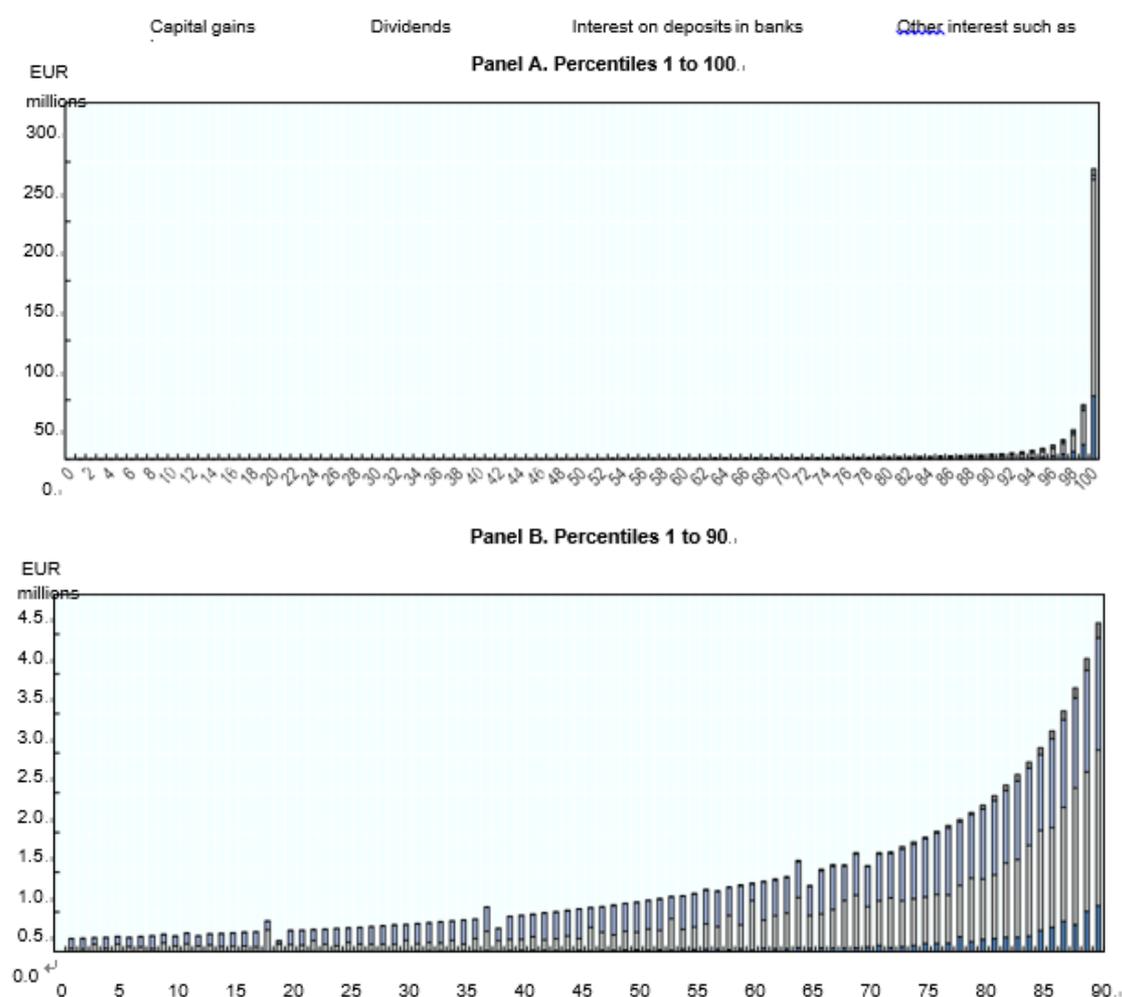


图 2.6 资本收入高度集中在收入分配的最顶端

注：由于不同纳税人被分配到相同的百分位，一些百分位上的总资本收入有所下降。

资料来源：作者基于斯洛文尼亚财政部税务记录的微观数据计算。

12.2.4 收入流动性的衡量

有证据充分证明的顶层收入集中度不断上升，政策制定者们有理由对此感到担忧。但人们往往错误地认为，这意味着富裕的个人会一直保持富有。事实上，今年富有的人不一定是明年富有的人。这种变化的程度是由收入的流动性来衡量的——随着时间的推移，谁在收入阶梯上上下下移动？这个问题对税收政策至关重要，因为收入不平等，以及各国选择通过税收制度减少收入不平等的程度，在一个收入流动性比较大的社会里，可能显得没有那么重要。对于从收入分布底部向上的流动性的衡量也很重要。以特定群体为目标的税基扩大政策，如引入或扩大劳动所得税抵免，也可能是影响经济流动模式的一个重要因素，因为它充当了一个“流动杠杆”，帮助低收入工人在一段时间内沿着收入阶梯向上移动(Mitnik et al., 2015[38])。

最好的流动性研究使用的是纵向数据、大样本，并且能够覆盖一个相对长期的范围。社会进步在很大程度上是用平均实际收入增长来衡量的，它不考虑相对的赢家和输家。在经济学中，人们过分关注平均而忽视了分配，这是有害的。95%的应用计量经济学与平均值有关(Angrist and Pischke, 2009)。由于高质量的纵向数据很少，很少有研究关注收入最高那部分人群的收入流动性(Forster, Llena-Nozal and Nafilyan, 2014[39])。此外，现有的调查证据有时候会依赖于小样本(Mitnik et al., 2015[38])，并可能由于人们在调查过程中停止参与而遭受损耗。例如，经济合作与发展组织(OECD, 2018年[40])最近利用调查数据对各国人口生命历程进行了全面的收入流动分析。然而，收入流动性研究似乎正在越来越多地使用税收微观数据来帮助克服上面提到的这些问题((Mazumder, 2015[41]), (Chetty et al., 2014[20]); (Chetty et al., 2015[42]))。

衡量收入流动性的一种方法是考察个人随着时间在收入分配中的位置变化(Jantti and Jenkins, 2013[43])。对于斯洛文尼亚和爱尔兰的例子，转换矩阵对同一个纳税人在两个时间点使用一个平衡面板来进行计算。这种分析衡量的是收入的相对变化（而非绝对变化），并没有涵盖那些离开劳动力市场的人。此外，用于计算转换矩阵的时间范围很重要——短周期波动表现出较低的流动性，原因很简

单，因为时间有限。图 2.7 显示了 2006 年至 2015 年的过去十年中，爱尔兰纳税人口的收入流动性。在 2006 年处于底部十分位的人中，五分之一(23%)的人在过去 10 年里仍然固守这十分位，而五分之四(77%)的人向上移动。在 2006 年收入最高的十分位数中，超过一半(57%)的人到 2015 年仍处于十分位数。这似乎与美国极为相似，在 1970 年至 1995 年的 11 年间，美国前五分之一收入最高的人中有一半仍然处于前五分之一(Bradbury and Katz,2009 年[44])。然而，本文的分析单位是根据家庭规模调整的家庭收入，而不是纳税人。在斯洛文尼亚进行的为期一年的类似流动性分析显示，与雇员和领养老金的人相比，自雇者的向上流动性最大。

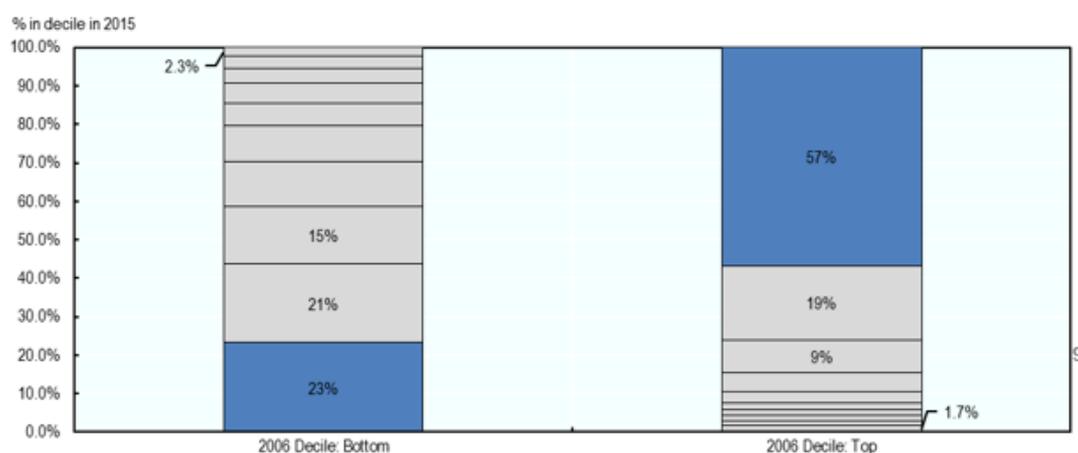


图 2.7 十年来，爱尔兰超过一半的纳税人维持在收入最高的十分之一群体中

资料来源: Kennedy et al.(2018), 《爱尔兰的收入动态与流动性: 来自税收记录微数据的证据》, 《爱尔兰政府经济与评估服务》系列丛书。

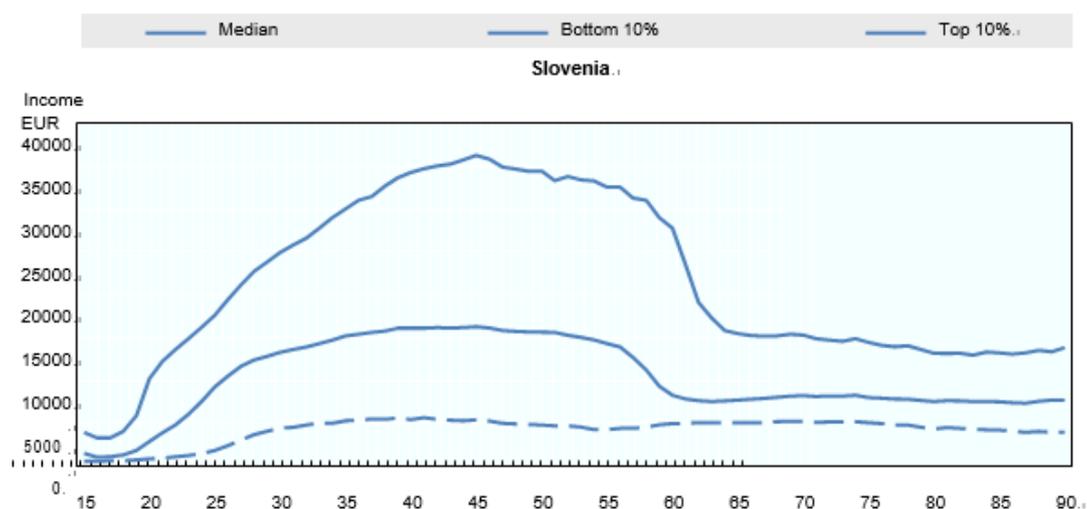
12.2.5 生命周期分析和在老龄化时代保留个人所得税

12.2.5.1 生命周期收入

与总年龄组数据不同，从个人层面将纳税人的年龄与他们的个人收入结合起来，可以提供新的分析可能性。这包括衡量生命周期的收入、生命周期的税收贡献、官方退休与实际退休之间的差距，以及老龄化社会对税收的影响。对于生命周期内不平等的发展和如何预防不平等的全面分析详见报告(OECD,2017 年 [45])。

对整个纳税人群体按年龄划分的收入进行调查，是提高对三种相关但截然不同的效应——年龄效应（生命周期的各个阶段）、时期效应（当前时期的经济状况）和群体效应（群体的初始不平等水平）——可见性的第一个出发点。图 2.8 比较了斯洛文尼亚和爱尔兰所有纳税人口在 15 岁至 90 岁之间的收入。

从政策角度看，生命周期分析能够辨别出贫困陷阱，例如在脆弱的老年工人中，可以通过有针对性的政策反应来对上述问题提供支持。生命周期效应，即人们一生中收入的变化，在这两个国家中对年轻、中年和老年工人都很明显，总的趋势大致如下。人们在 20 岁到 40 岁之间收入增加，45 岁到 55 岁之间达到顶峰，55 岁之后收入开始下降。年轻人就业人数的急剧增长部分是由学生推动的，这一群体更有可能从事兼职工作，同时他们也会从学习转向就业。在斯洛文尼亚，更多的收入集中在 30 至 55 岁的劳动年龄人口中，而老年人的收入可以被描述为低、稳定和相对平等。最引人注目的对比是斯洛文尼亚纳税人从工作向退休过渡时所看到的异常陡峭的收入断层。例如，在 58 岁时，收入最高的 10% 的人的总收入为 31063 欧元，而到了 64 岁，只有 6 年的差距，收入几乎减半。造成这种趋势的一部分原因是较低的养老金，这种趋势与其他经合组织国家，比如爱尔兰和美国相比大相径庭(Auten,Rey Gee and Turner,2013[46])。从政策的角度来看，这条分析线可以识别老年工人的贫困陷阱。这可以通过有针对性的政策回应来缓解，例如通过有针对性的针对年龄的税收激励来鼓励兼职就业或自雇。



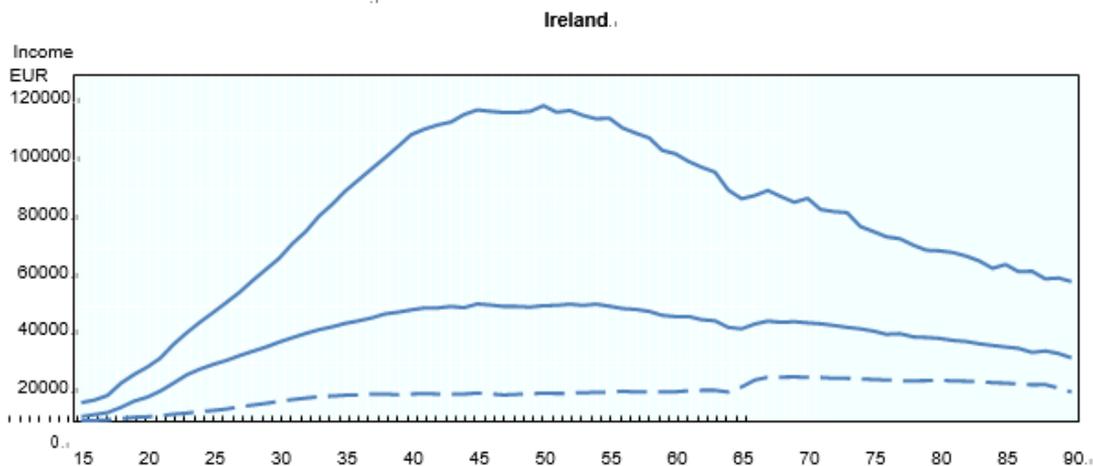


图 2.8 斯洛文尼亚和爱尔兰的生命周期收入

注：斯洛文尼亚采取的是 2016 年的数据，爱尔兰为 2015 年的数据。对于斯洛文尼亚，没有采取总收入低于 500 欧元部分的数据。

资料来源：经济合作与发展组织(2018 年)《斯洛文尼亚个人所得税改革》；《爱尔兰的收入动态与流动性：来自税收记录微数据的证据》，《爱尔兰政府经济与评估服务》系列丛书(2018)。

2.5.2 生命周期的税收贡献

生命周期分析可以识别收入、生产率和税收收入对经济的风险。图 2.9 显示了斯洛文尼亚各个年龄段的个人所得税和社会保障费的贡献者——绝大多数是劳动年龄人口，最高的报酬集中在 35 到 50 岁的工人中。随着工人年龄的增长，收入的急剧下降也体现在这一年龄段人群的税收和贡献上。这一数字凸显了由于相对提前退休而给斯洛文尼亚经济带来的收入、生产力和国库收入方面的巨大的经济损失。

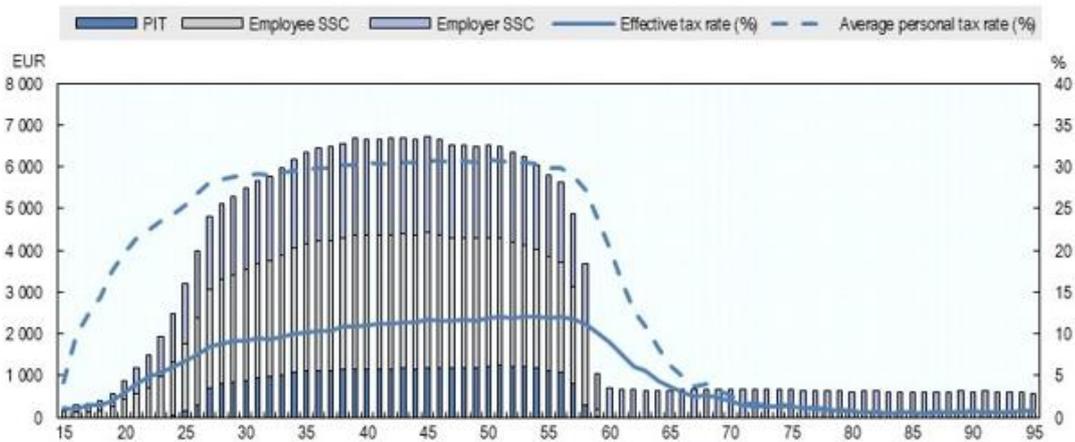


图 2.9 绝大多数的个人所得税和社会保障费是由年龄在 25 岁到 58 岁之间的工人缴纳的
资料来源：经济合作与发展组织 2018 年出版的《斯洛文尼亚个人所得税改革》。

12.2.5.3 估计法定退休年龄与实际退休年龄的差距

衡量并缩小官方退休和实际退休之间的差距，有助于维持税收收入。最新的分析可能性是估计官方退休年龄（法定年龄）和实际退休年龄（实际上，大多数人通过提前退休或病假从工作岗位上退休的年龄）之间的差距。由于提前退休或病假所导致的法定退休年龄与实际退休年龄间的差距，可能预示着整个经济在生产率、收入和税收方面的损失，而这些都是通过政策来避免的。在斯洛文尼亚，对税收微观数据的分析显示，法定退休年龄与实际退休年龄之间的平均差距超过 4 年。这意味着实际退休年龄降至 61 岁左右，以国际标准来衡量的话，这一年龄是偏低的。旨在缩小这一差距的改革将在更大程度上维持未来的税收收入和生产率。

12.2.5.4 在老龄化时代保留个人所得税

人口老龄化对税收收入的影响将是直接而重大的。全球人口正在迅速老龄化。事实上，世界上每个国家的老龄人口数量和比例都在增长(UN,2017[47])。老龄化给税收收入带来的影响将会是直接并且重大的。首先，养老金制度通常代表着收入从劳动年龄向退休人员的转移（在现收现付制度下）。随着人口老龄化，不断增长的退休人口是由不断减少的工作人口来供给和支持的。这可能会扩大代际不平等。其次，老年工人在劳动力市场的参与率较低，这意味着他们缴纳的个

人所得税较少。第三，许多国家的政府都会提供慷慨的养老金扣除措施。随着人口老龄化，与这些减税相关的税收损失也会上升。税收政策可以让各国为这种迫在眉睫的人口转变做好准备。

税收政策可以帮助各国为即将到来的人口结构转变做好准备。微观数据可以用来估计税基侵蚀，以及在多大程度上能够通过税收政策来对侵蚀的程度加以限制。例如，在一篇研究论文中，利用对国民生活收入调查的个人数据来估计老龄化对日本个人所得税(PIT)的影响，(Yashio and Hachisuka, 2014[48])模拟了公共养老金扣减的变化及其对个人收入的影响。这些数据使他们能够估计对特定群体（如富裕的养老金领取者）的养老金福利征税的影响。

在斯洛文尼亚，目前大部分的个人所得税和社会保障费都是由在职工人缴纳的。因此，预计劳动年龄人口的下降，以及老年工人的增加，将在未来几十年对个人所得税和社会保障费的收入产生重大的负面影响。通过将预测的人口年龄变化应用于税收微观数据中相同年龄段的纳税人数量，就有可能估算出这段时期内与老龄化相关的税收损失，而这一损失很可能是巨大的。

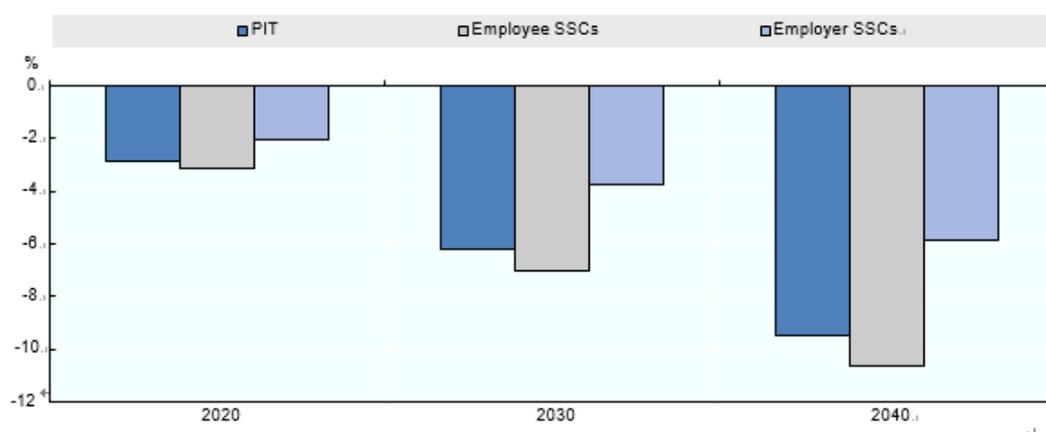


图 2.10 人口老龄化将减少未来的纳税人口和税收收入

资料来源：经济合作与发展组织 2018 年出版的《斯洛文尼亚个人所得税改革》

13. 《税收和未来工作：税制如何影响就业形式的选择》—节选 4^①

13.6 研究结果

本节将分两部分论述实证分析的结果。第一部分以荷兰为例介绍分析结果。这有助于详细展示并讨论推动分析结果的税收政策。有关其他国家此方面的讨论参见附录。第二部分解释了不同国家使用第 5 节的征税方法产生的结果：支付楔子，适用企业所得税扣除的支付楔子，以及不同征税方式指标。

13.6.1 案例研究：荷兰

荷兰的实证研究分析了三种就业形式：标准就业雇员，非法人型自雇人员以及法人型自雇人员。本文参考 2017 年税收规则对每种就业形式下工作者收入的征税方式进行了分析。雇员和非法人型自雇人员要缴纳劳务所得税；法人型自雇人员要缴纳劳务所得税和资本所得税。

对雇员的劳动税的分析首先假设其在 2017 年荷兰的年度总收入为 50,909 欧元，与 2018 年《工资征税》保持一致。对于雇员的情况，该总工资用于计算所有适用的应纳税款，包括个人所得税（免税额和税收抵免），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，医保费和社会福利，以及企业所得税（适用于法人型自雇人员）。如第 5 节所述，然后根据以下标准对员工征收劳务税：

- 企业雇佣人员的总就业成本；以及
- 总就业成本细分为雇员税后收入以及相应支付楔子，即政府对雇员劳务所得征收的净税款，包括社保费。

本文重点关注支付楔子，按照两个视角对其他就业形式的劳务税进行分析。从企业视角出发，本分析假设不同就业形式下个人员工的税后收入相同。如此，便可以研究何种就业形式可以享受更多税收优惠。从而揭示企业的税收动机。企业一般会选择可以最小化其总就业成本的就业形式。

^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

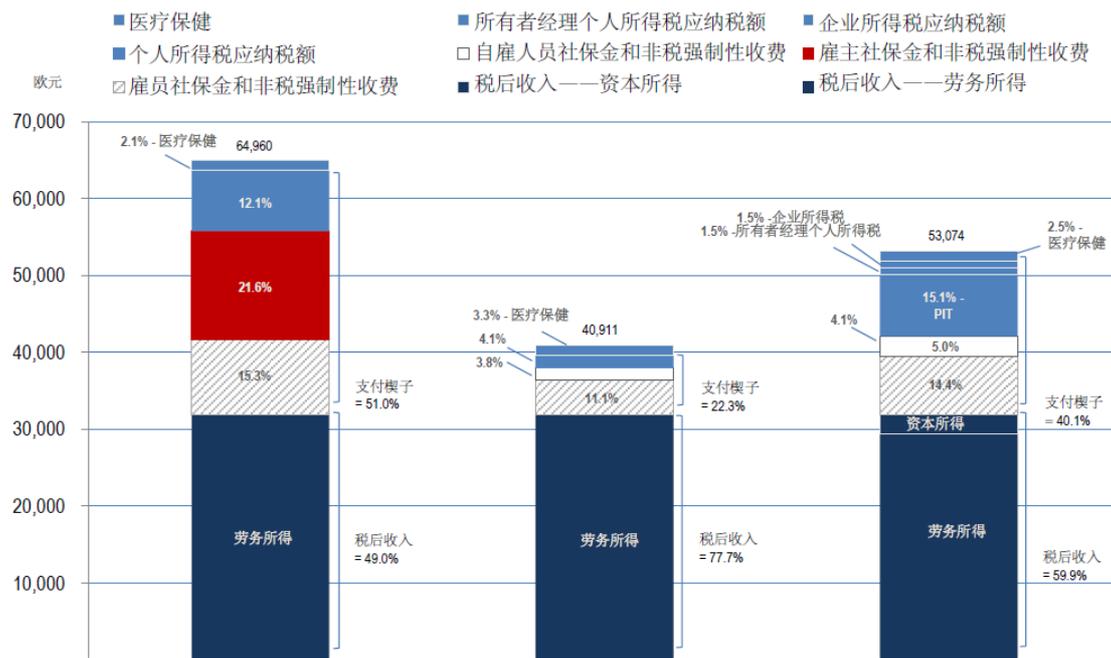
从企业视角分析的结果以图 2 表示。图 2 展示了荷兰三种就业形式下企业雇佣员工的总就业成本。柱状图从左到右表示标准雇员、非法人型自雇人员以及法人型自雇人员三类人员的总就业成本。每种就业形式的总就业成本又可细分为两类：工作者的税后收入（柱状图中深蓝色部分）以及支付楔子。

对雇员（最左侧柱状图）而言，税后收入占总就业成本的 49%，而支付楔子占总就业成本的 51%。这意味着雇员总就业成本的 51% 都以税款、社保费和非税强制性收费（养老金、失业保险以及企业医疗保险）的形式流入政府。换言之，指的是雇员缴纳的税款、社会福利和强制性缴费。支付楔子可以细分为税款，社保费和非税强制性收费。最左侧柱形最顶端表示缴纳的医保费占 2.1%；紧接着往下为个人所得税为 12.1%；再往下为雇主缴纳社保费和非税强制性收费占 21.6%；继续往下为雇员缴纳社保费和非税强制性收费占 15.3%。

综合考虑不同就业形式（且假定其他就业形式下的税后收入与标准就业下雇员的税后收入一致），可以看出非法人型自雇人员的支付楔子是 22.3%，税后收入为 77.7%，总就业成本为 40,911 欧元。法人型自雇人员的支付楔子为 40.1%，税后收入为 59.9%，总就业成本为 53,074 欧元。在其他条件相同的情况下，与标准就业雇员的总就业成本 64,960 欧元相比，企业可能更愿意雇佣非法人型自雇人员，这样可以节省 20,000 欧元。

图 2 税后收入相同时不同就业形式下总就业成本细分——荷兰（2017）

本例中，总工资等于 2017 年标准就业雇员平均薪资（50,909 欧元）。假设其他就业形式中雇员税后收入等于标准就业雇员平均薪资。如此便可确保不同就业形式中雇员个人行为不会对研究产生不同影响，并且可以评估不同就业形式下企业税收动机的转移。本研究假设研究对象为未婚无子女个人。



来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

附录详细论述了三种不同就业形式的征税方式。然而，研究结果表明对标准就业雇员和自我雇佣人员的征税方式存在三点关键不同：

企业无需为合同制人员（指自雇人员）缴纳相同水平的社保费。表 6 和表 9 对此进行了总结，两表显示雇主为雇员缴纳的社保费总费率为 31.88%，而为自雇人员缴纳的总社保费费率为 5.4%。这很正常；事实上，在本文讨论的 8 个国家中，除澳大利亚和瑞典外，上述结论完全适用其他国家。然而，其他一些国家要求自雇人员按照更高费率自我缴纳社保费（比如意大利、美国）。鉴于合同制人员缴纳低额社保费，同时荷兰自雇人员不必自我缴纳上述高额社保费，直接造成荷兰自雇人员的社保费总额较低。

非法人型自雇人员可以享受个人所得税的两项扣除：额度达 7,280 欧元的一次性自雇扣除以及按照自雇所得减去自雇扣除后 14% 的小企业扣除。与标准就业雇员和法人型自雇人员相比，这些扣除可以降低非法人型自雇人员个人所得税应纳税额。

在法人型自雇人员方面，其持股的企业要就 2017 年经营所得缴纳企业所得税（利润低于 200,000 欧元的企业缴纳 20%，利润超过 200,000 欧元的企业缴纳

25%)。除了就所得薪资缴纳个人所得税外，法人型自雇人员还需要就其所持股企业经营利润缴纳 25% 个人所得税（个人所得税专栏 2）。个人所得税也适用于销售企业股份所获得收入。

最后，需要指出，荷兰各种就业形式都要缴纳几乎相同的雇员社保费（年龄超过法定退休年龄的工作人员，其缴纳的雇员社保费费率有所降低）。

企业雇佣自雇人员无需缴纳社保费，这一点参见图 2，最左边柱体红色部分表示标准就业下雇主替雇员缴纳的社保费，其他两类就业形式中无此红色部分。第 5.3 节也提到，“雇主社保费”和“雇主非税强制性收费”指按照传统雇佣关系与所雇佣人员或者与自雇人员签订合同的企业需要缴纳的税款。在荷兰，雇主只需要为雇员缴纳社保费和非税强制性收费。然而，自雇人员仍然需要对自我雇佣关系缴纳社保费和非税强制性收费。图 2 和图 3 有专门一栏“自雇人员社保费和非税强制性收费”。

非法人型自雇可以享受个人所得税两项扣除。反映在图 2 中为非法人型自雇人员柱体中品蓝色部分小于其他两种就业形式，因为这些扣除减少了个人的个人所得税应纳税额。最后，企业要缴纳企业所得税和股息税，法人型自雇要缴纳个人所得税，反映在图 2 中为右边法人型自雇柱形图有三个品蓝色部分，表示三种应纳税额。

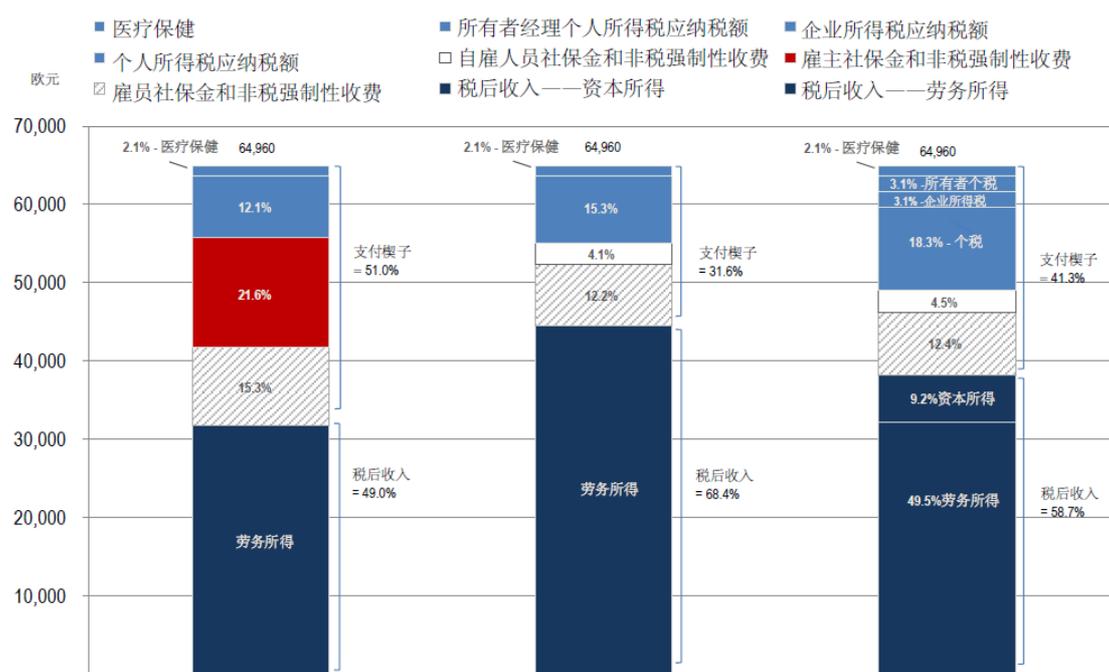
总而言之，该分析表明荷兰税制为企业雇佣非法人型自雇人员提供了税收激励，企业只需支付 40,911 欧元总就业成本，而在标准就业中雇佣人员需要支付 64,960 欧元总就业成本，雇佣法人型自雇人员需要支付 53,074 欧元总就业成本。也可以通过支付楔子得出此结论：非法人型自雇人员支付楔子最小（22.3%），其次是法人型自雇人员（40.1%），最后是标准就业人员（51%）。需要指出，自雇人员也可能会自我购买保险。

从企业角度分析完之后，本文继续从个人角度分析。假定每种就业形式下企业的总就业成本相同。这可以研究哪种就业形式在税收层面对个人更有利，进而了解个人面临哪些税收优惠。工作者在考虑不同保险水平之后，一般会选择可以最大化其个人税后收入的就业形式。

个人层面（即不同就业形式下企业的总就业成本相同时）的分析结果见图 3。图 3 反映了荷兰三种不同就业形式下，企业雇佣人员的总就业成本，从左到右分别为标准就业雇员总就业成本、非法人型自雇人员总就业成本、以及法人型自雇人员总就业成本。图 3 表明税制会提供动机使工作者更愿意成为非法人型自雇，这样其税后收入为 44,434 欧元（或总就业成本的 68.4%），而标准就业雇员税后收入为 31,821 欧元（或总就业成本的 49%），法人型自雇的税后收入为 38,130 欧元（或总就业成本的 58.7%）。

图 3 总就业成本相同时不同就业形式下总就业成本细分——荷兰（2017）

本分析中，总薪资等于 2017 年雇员总薪资的平均值（50,909 欧元）。其他就业形式中，企业的总就业成本假定为与标准就业雇员总就业成本相同。这可以确保就业形式不会对企业产生影响，并可以评估个人工作者选择不同就业形式的税收动机。本研究假设工作者为未婚无子女个人。



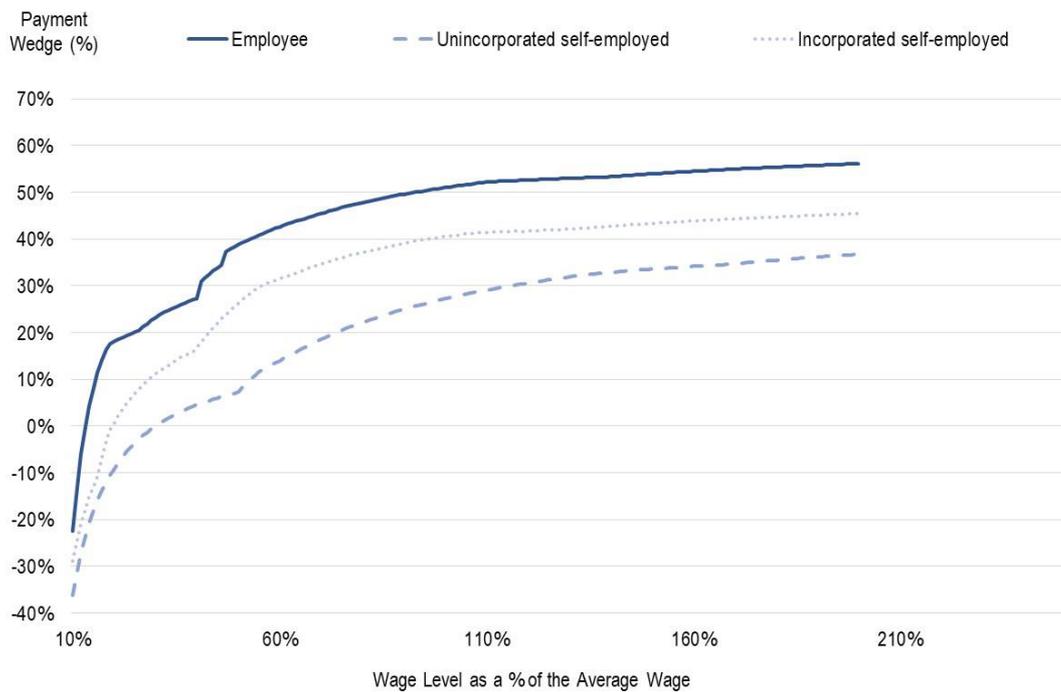
来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

本文得出基线结果（图 2 和图 3）的前提是假设标准雇员的年平均薪资与《2018 工资征税》相一致。通过分析单一薪资水平的结果，可以将对劳务所得征税的总就业成本划分为不同税收类别。然而，如第 5 节所述，关注其他薪资水

平的结果同样重要。图 4 展示了薪资为平均薪资 10%-200% 的支付楔子情况。如图 2 和图 3 所示，本文中平均薪资下支付楔子最低的就业形式为非法人型自雇人员。从图 4 可以看出，各薪资水平都适用上述结论。与此相反，各薪资水平上支付楔子最高的就业形式为标准就业雇员。

图 4 不同薪资水平上不同就业形式的支付楔子——荷兰（2017）

下图表示不同薪资水平上不同就业形式的支付楔子，从平均薪资的 10%（5,191 欧元）开始到平均薪资的 200%（101,818 欧元）截止。



来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

本文对法人型自雇就业形式的基线分析(见图3)假设个人就业者的所得75%为劳务所得，25%为资本所得。为了说明劳务和资本的不同划分对分析结果产生何种影响，本文额外假设两种情况：50%劳务所得和50%资本所得；25%劳务所得和75%资本所得。

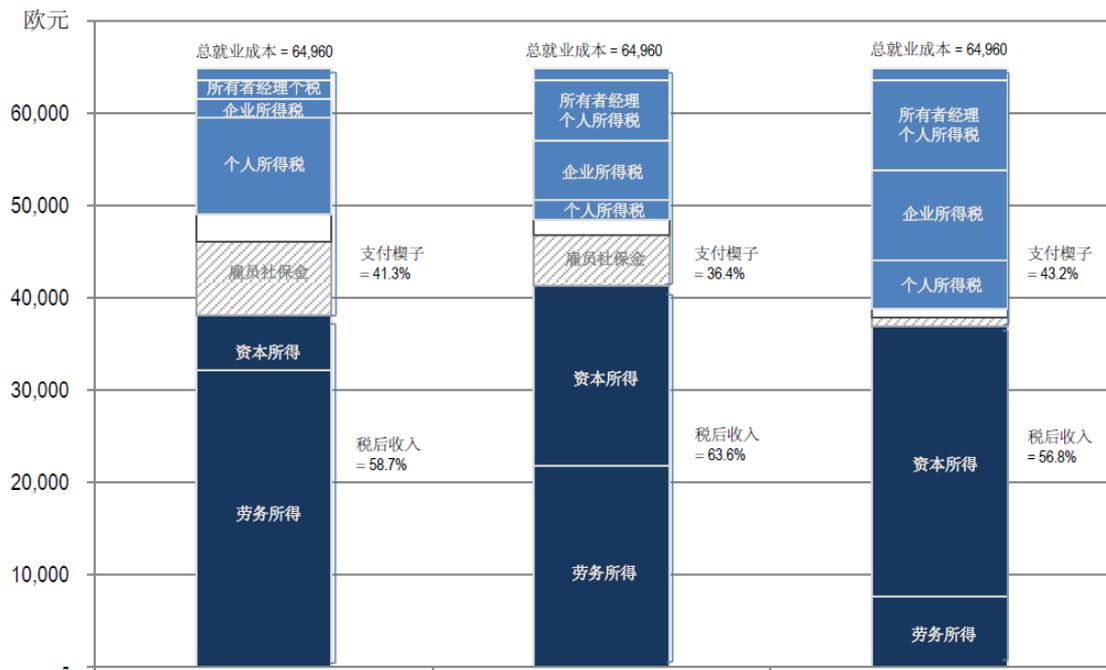
图 5 展示了法人型自雇人员的三种不同所得划分情况。从左到右，分别为三种假设：75%劳务所得，25%资本所得；50%劳务所得，52%资本所得；25%劳

务所得，75%资本所得。该分析中假设雇员的薪资为平均薪资（50,909 欧元）且总就业成本相同（见图 3），因为本分析关注的焦点是个人就业者的税收动机，也就是法人型自雇人员受税收动机驱动会选择何种劳务和资本构成。

分析结果表明税制鼓励法人型自雇人员选择 50% 劳务所得和 50% 资本所得的所得构成方式，因为这样可以最大化其税后收入（63.6%）。然而，还应指出本分析是纯理论性的；在荷兰，自雇人员最低归属薪资为 45,000 欧元。图 5 分析的前提是劳务所得和资本所得都为 32,480 欧元。实际操作中，荷兰税法规定最低劳务所得为 45,000 欧元，因为资本所得为 19,960 欧元。

图 5 法人型自雇人员的总就业成本细分，劳务所得和资本所得比重不同（75%/25%；50%/50%；以及 25%/75%）——荷兰（2017）

下图仅表示法人型自雇人员的情况，三种情况的不同之处在于劳务所得和资本所得在总所得中所占比例不同。



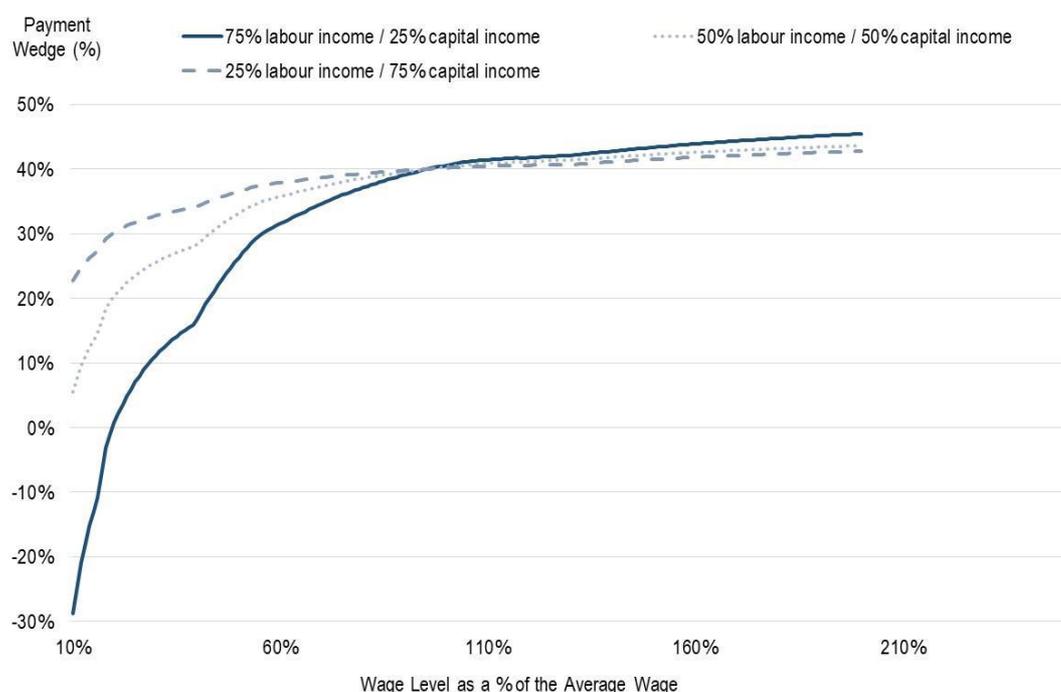
来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

图 5 假设雇员薪资为平均薪资且总就业成本相同。图 6 展示了薪资为平均薪资的 10%-200% 范围内，三种所得构成情况下法人型自雇人员的情况。图 6 表明雇员薪资低于平均薪资时（48,873 欧元或 96% 平均薪资），三种所得构成情况的

支付楔子相同（40%）。雇员薪资低于此水平，支付楔子最低的就业形式为所得构成为 75% 劳务所得和 25% 资本所得的法人型自雇人员。雇员薪资高于此水平时，支付楔子最低的就业形式为所得构成为 25% 劳务所得和 75% 资本所得的法人型自雇人员。上述结果证明薪资水平较低时法人型自雇人员不可能进行税收套利。然而，若薪资水平较高，法人型自雇人员有可能进行税收套利。

图 6 法人型自雇人员的支付楔子，劳务所得和资本所得比重不同（75%/25%；50%/50%；以及 25%/75%）——荷兰（2017）

下图展示了从平均薪资的 10%（5,091 欧元）到平均薪资的 200%（101,818 欧元）阶段，法人型自雇人员在不同薪资水平上的支付楔子。图中展示了三种情况，代表劳务所得和资本所得的三种不同构成：75% 劳务所得，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。



来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

总而言之，荷兰对自雇人员的征税方式与对标准就业雇员的征税方式有所不同。主要由两个因素驱动。首先，荷兰税制允许自雇人员缴纳更少的社保费。主要是因为企业不必为合同制人员缴纳社保费，并且自雇人员不必自己填补企业未

缴纳的社保费（意大利和美国的独资经营者要自我缴纳社保费）。其次，征税方式的不同对非法人型自雇人员产生影响。非法人型自雇人员可以享受个人所得税的两项扣除，这可以减少其应缴纳个人所得税。

因此，非法人型自雇人员的支付楔子最小，无论是在平均薪资层面还是在不同薪资层面都一样。如此一来，税制就鼓励企业雇佣合同制人员而非标准就业雇员，可能出现部分企业故意错误定性工作者的情况。同时，税制可能还鼓励个人成为自雇人员。尽管征税方式并非是决定企业或个人选择何种就业形式的唯一因素，但很明显税制可能会推动荷兰自雇就业的增加。

12.6.2 各国分析结果

本节将展示根据第 5.4 节所述三种标准对 8 国进行分析的结果。此外，第 6.2.3 节将展示法人型自雇人员的三种情况（即劳务所得和资本所得的不同构成比例）。

12.6.2.1 平均薪资下各国支付楔子

图 7 展示了 8 个国家每种就业形式下的支付楔子。前文说过，支付楔子衡量的是政府对劳务所得征税获得的净税额（包括社保费，即社保费和非税强制性收费）占总就业成本的百分比。因此支付楔子越高表示税款和福利成本越大。标准就业雇员的支付楔子根据各国平均薪资计算，计算其他就业形式的支付楔子的前提是假定税后收入相同（如此可以研究企业的税收动机）。

可以得出两点关键结论。一方面，在有些国家，不同就业形式的支付楔子比较集中。这确实存在，尤其是在匈牙利、意大利、瑞典和美国，情况更是如此。可参见表 12 不同国家最小、平均和最大支付楔子。这三个国家的最大和最小支付楔子之差都在 5% 左右。另一方面，在荷兰和阿根廷，不同就业形式的支付楔子差别较大。荷兰最大和最小支付楔子之差为 28.7%，阿根廷最大和最小支付楔子之差为 25.8%。澳大利亚和英国的支付楔子离散程度较为折中。

表 12 不同就业形式下八国支付楔子总结（2017，以百分数表示）

国家	最小	平均	最大	差数 (最大-最小)
阿根廷	6.4	18.9	32.3	25.8
澳大利亚	24.4	31.5	35.5	10.6
匈牙利	43.0	44.1	46.2	3.2

意大利	44.6	47.0	49.7	5.1
荷兰	22.3	37.8	51.0	28.7
瑞典	40.4	41.3	43.1	2.7
英国	20.4	25.6	30.9	10.6
美国	31.8	33.0	35.6	3.9

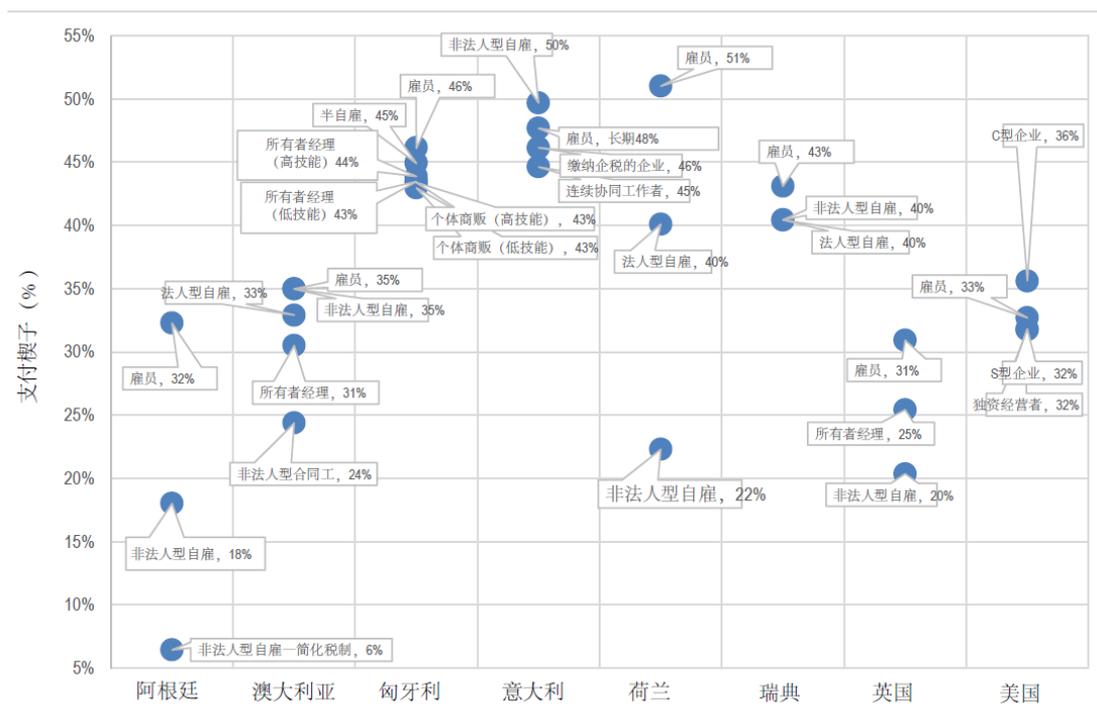
注释：标准就业雇员的支付楔子根据各国平均薪资计算，计算其他就业形式的支付楔子的前提是假定税后收入相同。

来源：本文作者基于OECD问卷调查反馈所做计算。

不同就业形式下支付楔子的离散程度对一国而言十分重要，因为这反映了个人和企业出于税收原因转换不同就业形式的税收动机。支付楔子分布较为集中集中反映了转换就业形式的税收动机较小，而支付楔子十分离散则说明转换就业形式的税收动机十分大。

图 7 本研究中 8 个国家不同就业形式中按照平均总收入所计算出支付楔子对比

本图展示了 8 国不同就业形式下支付楔子的分布。纵轴以百分数表示支付楔子。标准就业雇员的支付楔子根据各国平均薪资计算，计算其他就业形式的支付楔子的前提是假定税后收入相同。



来源：本文作者基于OECD问卷调查反馈所做计算。

第 6.1 节，荷兰支付楔子分布离散是因为非法人型自雇人员可以享受两项扣除，以及雇佣自雇人员的企业不用为其缴纳雇主社保费且自雇人员不享受雇主社保费。当然，在很多情况下，比较明智的选择是雇员自愿购买保险。

第二个关键结论为某一就业形式支付楔子较低会鼓励劳动者转向此就业形式，此时税制似乎不鼓励标准就业形式。从图 7 可以看出，在许多国家，标准就业雇员的支付楔子是就业形式中最高的（比如阿根廷、匈牙利、荷兰、瑞典以及英国）。在其他几个国家，标准就业雇员的支付楔子是第二高的。如前文所述，必须全面综合看待税制的此种抑制效应，因为非税因素也可能产生作用。

在不同就业形式的平均支付楔子方面，意大利平均支付楔子最高（47.3%），其次是分别是匈牙利（44.1%）、瑞典（41.3%）以及荷兰（37.8%）。支付楔子绝对值最高（51%）的就业形式出现在荷兰。最低平均支付楔子为阿根廷（18.9%），紧随其后为英国（25.6%）、美国（33%）以及澳大利亚（31.5%）。支付楔子绝对值最低（6.4%）的就业形式为阿根廷按简化税制征税的自雇人员。

表 13 展示了 8 个国家不同就业形式的支付楔子，并进一步将支付楔子划分为雇员社保费和非税强制性收费、雇主社保费和非税强制性收费、工薪税和其他税种（个人所得税、企业所得税和股息税）。

表 13 税后收入相同时不同就业形式下支付楔子和具体细分——8 个国家（2017）

国家		支付楔子	雇员社保费和非税强制性收费	雇主社保费和非税强制性收费	工薪税	个人所得税、企业所得税和股息税
阿根廷	雇员	32.3	13.9	18.4	0.0	0.0
	自雇人员	18.0	6.8	0.0	0.0	11.2
	自雇人员（简化税制）	6.4	3.5	0.0	0.0	2.9
澳大利亚	雇员	35.0	0.0	9.3	4.7	21.0
	可视为雇员的合同工	35.0	0.0	9.3	4.7	21.0
	真正独立合同工——法人型	32.9	0.0	7.0	3.5	27.3
	真正独立合同工——个体商贩	24.4	0.0	0.0	0.0	24.4
	真正独立合同工——所有者经理	30.5	0.0	7.3	0.0	26.6
匈牙利	雇员	46.2	15.0	19.0	0.0	12.1
	半自雇	44.9	32.8	0.0	0.0	12.1
	个体商贩（低技能）	43.0	24.9	0.0	0.0	18.1
	个体商贩（高技能）	43.4	25.3	0.0	0.0	18.1
	所有者经理（低技能）	43.5	25.5	0.0	0.0	18.0
	所有者经理（高技能）	43.9	25.9	0.0	0.0	18.0
	雇员	47.7	7.2	24.0	0.0	16.5
意大利	连续协同工作者	44.6	9.1	18.1	0.0	17.4
	非法人型自雇	49.7	23.7	0.0	0.0	26.0
	缴纳企业所得税的企业	46.1	17.7	0.0	0.0	28.4
	雇员	51.0	15.2	21.6	0.0	14.2
荷兰	非法人型自雇	22.3	14.9	0.0	0.0	7.4

	法人型自雇	40.1	19.4	0.0	0.0	20.7
	雇员	43.1	5.3	23.9	0.0	13.9
瑞典	非法人型自雇	40.4	5.6	20.3	0.0	14.5
	法人型自雇	40.4	4.0	17.9	0.0	18.5
	雇员	30.9	8.5	9.8	0.0	12.6
英国	非法人型个体商贩	20.4	7.2	0.0	0.0	13.2
	法人型个体商贩（所有者经理）	25.4	12.3	0.0	0.0	13.1
	雇员	32.7	7.0	9.0	0.0	16.7
美国	独资经营者	31.8	14.1	0.0	0.0	17.6
	S 型企业	31.8	13.3	0.0	0.0	18.5
	C 型企业	35.6	13.3	0.0	0.0	22.3

来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

13.6.2.2. 8 个国家不同薪资水平上的支付楔子

支付楔子的计算参考了 2017 年各国平均薪资数据。尽管参考平均薪资没有问题，同时也要研究在不同薪资范围内结果可能做出何种改变。特别需要注意在某一薪资层面可以享受税收优惠的就业形式在另一薪资层面可能会发生改变。图 8 和图 9 展示了 8 个国家不同就业形式下的支付楔子。

按照平均薪资计算出各国支付楔子，不同就业形式下支付楔子分布越离散说明出于税收原因从一种就业形式转向另一种就业形式的动机就越大。如上所述，在阿根廷与荷兰两国，这种转移动机很明显。在这两国，几乎在所有薪资水平上不同就业形式的支付楔子离散都很明显。相比之下，在其他国家，比如匈牙利、意大利、瑞典以及美国，不同就业形式的支付楔子分布相对集中。

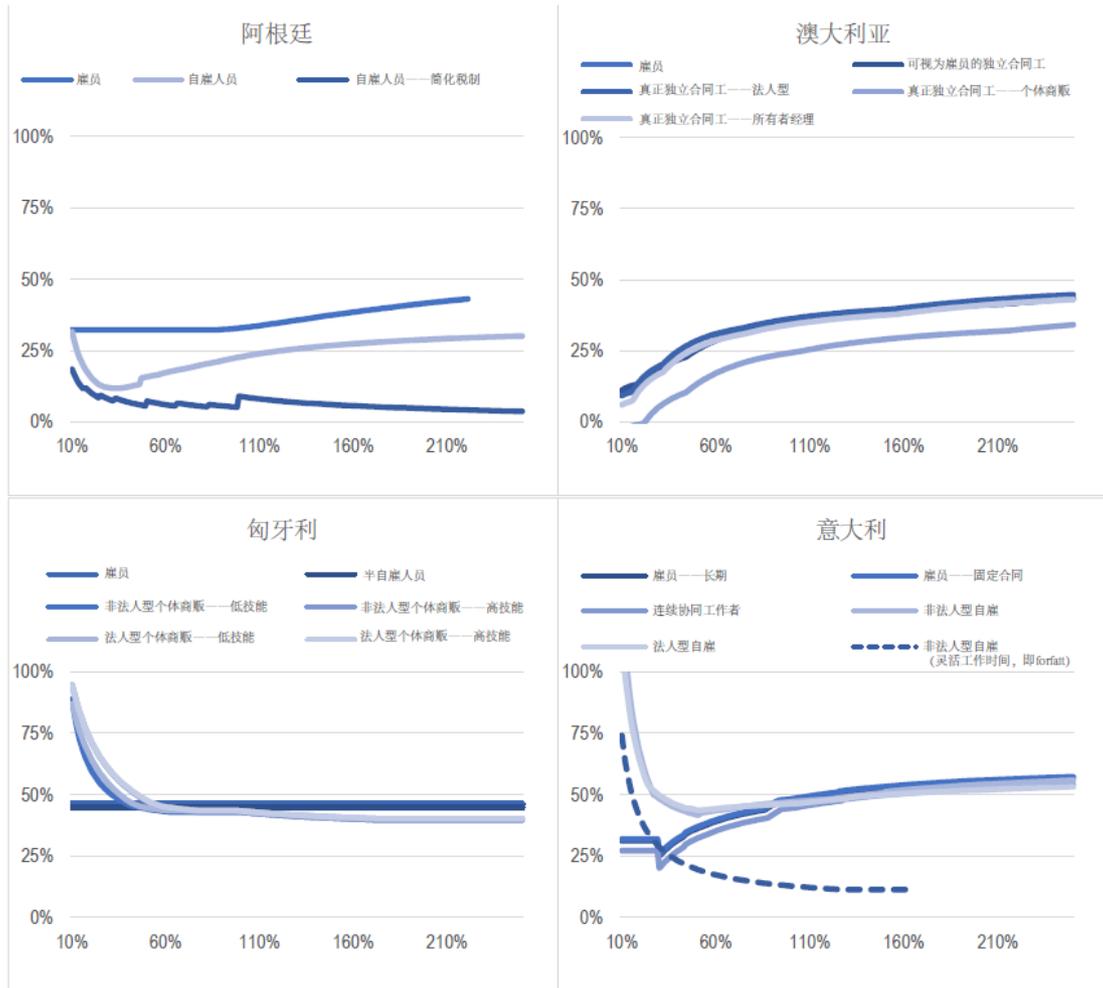
在匈牙利，标准就业雇员和半自雇人员的支付楔子曲线为水平线：从薪资水平为平均薪资的 10% 到 250%，雇员的支付楔子保持在 46.2%，而在此薪资水平区间内，半自雇人员的支付楔子相对较低，保持在 44.9%。因此，其他就业形式的支付楔子曲线与标准就业雇员和半自雇人员的支付楔子曲线相交。当薪资水平为平均薪资 40% 时，雇佣低技能非法人型自雇人员比雇佣标准雇员可以享受更多税收优惠。对高技能非法人型自雇人员，此相交点出现在工作者收入为平均薪资 53% 时。

意大利法人和非法人型自雇人员缴纳固定额度社保费，这对低收入人员很重要，同时意味着法人和非法人型自雇人员的支付楔子可能超过 100%。因此，税制完全抑制低收入人员创业。工资水平为平均薪资的 50% 时，自雇人员的支付楔子与其他就业形式相当。

收入低于平均薪资时，瑞典非法人型自雇人员的支付楔子最低，紧随其后是法人型自雇人员支付楔子。英国非法人型自雇人员的支付楔子在本研究各收入层面均为最低，前提是假设非法人型所有者经理 75% 的收入为就业所得，而这并不适用于英国的实际情况。英国的所有者经理劳务所得的标准一般为 8,164 英镑。若所有者经理劳务所得为 8,164 英镑，其平均薪资的剩余部分被视为资本所得，则支付楔子为 18.8%。在美国，收入低于平均薪资 30% 时，美国独资经营者就业形式的支付楔子最小，收入高于平均薪资 30% 后，S 型企业支付楔子最小。在所有薪资层面，C 型企业的支付楔子都是最高的。

图 8 不同就业形式下各薪资层面支付楔子——阿根廷、澳大利亚、匈牙利、意大利（2017）

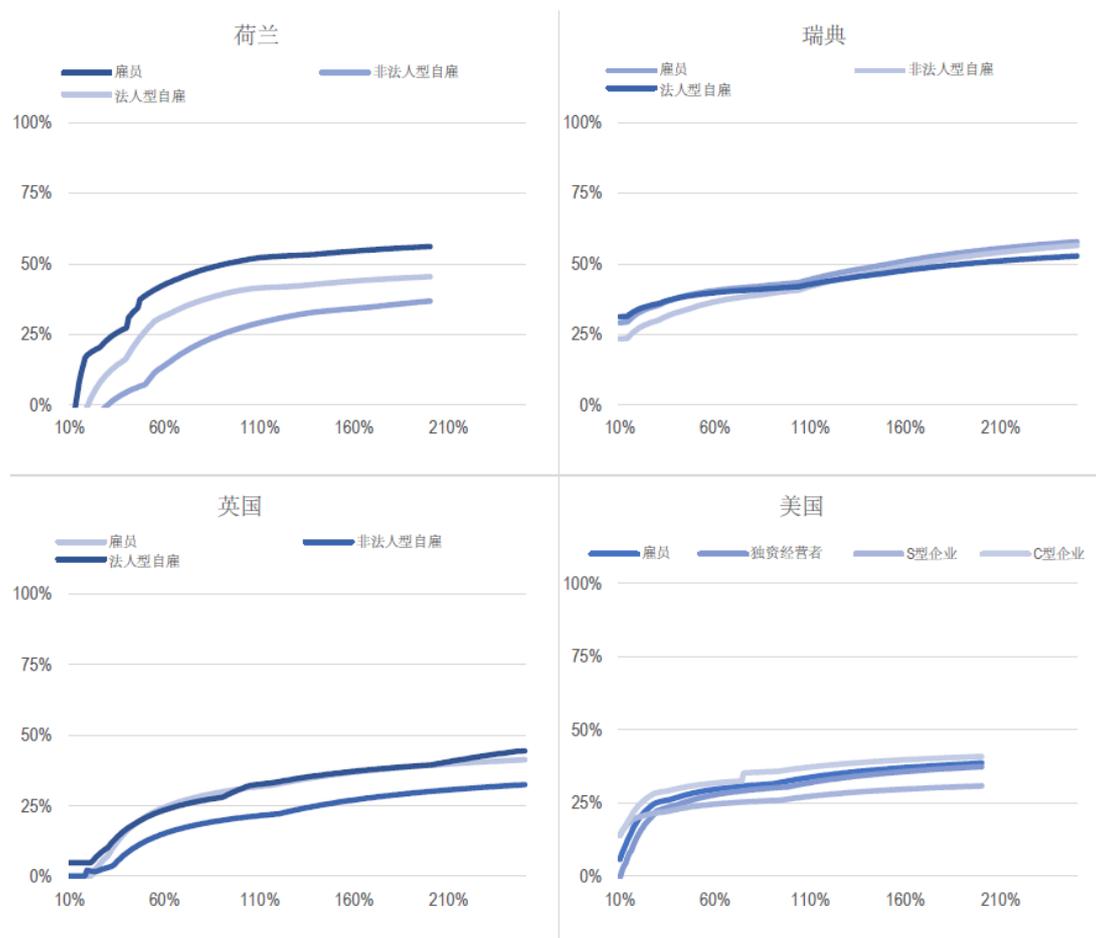
以下图表展示各国不同就业形式下支付楔子。纵轴是支付楔子（占总劳务成本百分比），横轴是平均薪资百分比。



来源：本文作者基于OECD 问卷调查反馈所做计算。

图 9 不同就业形式下各薪资层面支付楔子——荷兰、瑞典、英国、美国 (2017)

以下图表展示各国不同就业形式下支付楔子。纵轴是支付楔子（占总劳务成本百分比），横轴是平均薪资百分比。



来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

13.6.2.3 平均薪资下各国法人型自雇人员支付楔子

为了说明分析结果对不同劳务所得和资本所得划分产生何种影响，本分析对法人型自雇的三种情况进行建模，分别是：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。图10展示了8个国家三种情况下法人型自雇人员的支付楔子。在澳大利亚、意大利、瑞典、英国以及美国（S型企业）等国，资本所得在所得中比例越高（即劳务所得比例越低），越能减少支付楔子。

图10 不同国家法人型自雇人员支付楔子，2017

本图反映出8国每种就业形式的支付楔子以及不同就业形式的综合支付楔子。需要指出此图不包括阿根廷情况，因为2017年阿根廷没有法人型自雇就业

形式。纵轴以百分数表示支付楔子。支付楔子根据 2017 年各国平均总收入计算。此外，本分析中劳务所得和资本所得比重并不一定真实存在。例如，荷兰不允许 25% 劳务所得和 75% 资本所得构成，因为荷兰的最低归属薪资为 45,000 欧元。另外，根据瑞典法人型自雇相关规定，50% 劳务所得和 50% 资本所得以及 25% 劳务所得和 75% 资本所得两种构成方式只有在特殊条件下方可成立。因此本分析所提供选择情况不可作为工作者选择法人型自雇就业方式的单纯税收动机；本分析仅可用作各国之间对比之材料。



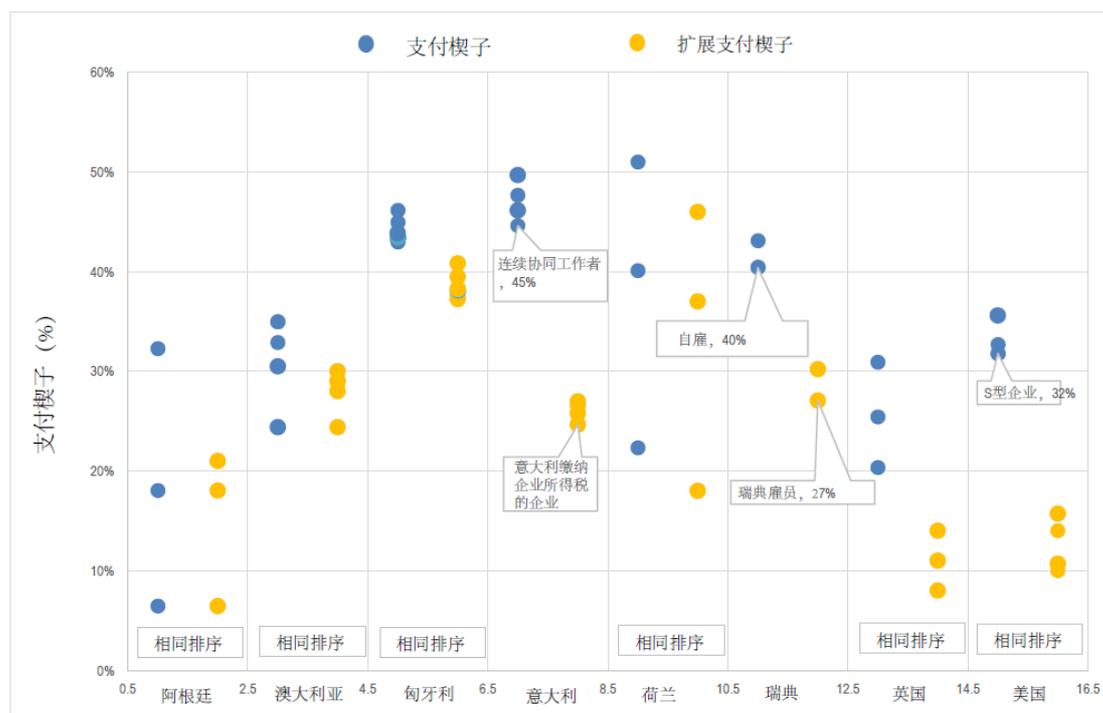
来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

13.6.2.4 平均薪资水平上各国扩展支付楔子

忽略支付楔子结果，单纯考虑图 11 所示综合支付楔子。如上所述，由于不同就业形式下企业所得税劳务相关成本扣除的规定可能有所不同，比如企业所得税劳务相关免征额和税收抵免等，评估何种就业形式可以享受更多税收优惠时对企业“真正劳务成本”加以考虑非常重要。图 11 表明不同就业形式下支付楔子和扩展支付楔子，并将企业所得税可扣除的会计处理对税制中最优惠的就业形式等级排序产生的影响考虑在内（即最低综合支付楔子）。

图 11 本研究中 8 个国家不同就业形式下按照平均薪资计算的支付楔子和扩展支付楔子，2017

本图展示了 8 个国家不同就业形式下的支付楔子和综合支付楔子。纵轴用百分数表示支付楔子。支付楔子是根据 2017 年各国平均总收入计算得出的。



来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

从上图中可以看出，阿根廷、澳大利亚、匈牙利、荷兰以及美国等国的支付楔子和扩展支付楔子的排序一致。原因可能是无企业所得税扣除或各种就业形式适用基本相同的扣除。然而，有些国家，比如意大利和瑞典，情况并非如此，因为该两国就业形式排序发生了改变。这些改变表明根据扣除和企业总劳务成本做出调整十分重要。

除了关注就业形式排序发生的变化之外，关注扣除在何种程度上会减少政府征收的税款也至关重要。意大利和瑞典的支付楔子和综合支付楔子降低最为明显。

13.6.3 不同征税方式指标

非标准就业征税方式与标准就业征税方式差异的指标反映在图 12 中。横轴表示国家，纵轴表示各国非标准就业总就业成本与标准就业总就业成本之间差异的百分比。若百分比为负数，则非标准就业总就业成本低于标准就业总就业成本。这表明税制允许企业在何种程度上通过雇佣非标准就业工作者而不是标准就业雇员以节约劳务成本。换句话说，该指标可以衡量从标准就业转向其他就业形式的税收动机。另一方面，若百分比为正数，则说明非标准就业形式总就业成本较之标准就业更高。

图 12 与标准就业相关的不同征税方式指标

本图中，每个柱形表示非标准就业形式支付楔子与标准就业形式支付楔子的百分数差异。换言之，可以作为衡量非标准就业形式与标准就业形式税收差异的指标。纵轴表示每个国家特定就业形式支付楔子与标准就业形式支付楔子差异的百分数。本分析按照平均薪资开展并假设不同就业形式下税后收入相同。法人型自雇人员所得构成为 75% 劳务所得和 25% 资本所得。



来源：本文作者基于 OECD 问卷调查反馈所做计算。

平均而言，图 12 中的百分数主要为负值，表明 8 国税制都有鼓励非标准就业的趋势。在各种就业形式下都为中性的税制反映在上图中百分数应该为零。

13.7 政策考量

OECD 的最新研究以及媒体和政界的广泛关注都强调了工作领域不断发生的变化。许多国家增加了某些形式的非标准就业。这就提出了一个问题，即越来越多地采用其他就业形式是否有利于提高劳动力的灵活性和适应性，或者是否会由于自动化、全球化、劳动力市场放松监管以及大型雇主市场力量日益强大而导致就业质量下降。在未来几年，这些问题都会主导政策领域的辩论。最近的一篇 OECD 论文调查了各国如何应对新就业形式的情况（OECD，2019b）。此外，《2019OECD 就业展望》（OECD，2019a）对其中许多问题进行了更详细的探讨。

上述变化也给税制带来了关键问题。劳务税是几乎每个 OECD 国家最大的税种。不同就业形式的税收差异可能产生重大的劳动力市场效应，同时还会对税收收入产生重大影响。这就提出了新问题，即劳动力市场变化在何种程度上是受税收驱动的。此外，也会引发其他问题，比如税制是否需要适应 OECD 国家非标准就业形式的增加，如果需要，如何适应。

本文通过丰富分析框架来衡量不同就业形式下劳务（以及必要时的资本）所得税（包括社保费和非税强制性收费），提供了评估上述问题的第一步。荷兰例子就是为了研究哪些税收条款规定会导致不同就业形式下的征税方式差异。本文展示了 8 国的分析结果，可以进一步对比 8 国不同就业形式下征税方式的差异。

荷兰对自雇人员和标准就业人员采取明显不同的征税方式。主要由两个因素驱动。第一，荷兰税制下自雇人员缴纳较低社保费，企业无需为合同工缴纳社保费。尽管在本文提到的其他国家，情况并无二致，但荷兰的情况更加复杂，因为荷兰的自雇人员不必通过缴纳自雇人员社保费来弥补企业未缴纳的部分（意大利和美国的独资经营者需要如此做）。未来的研究应该考虑社保费缴纳的不同是否应该与未来福利发放的不同保持一致。

第二，荷兰税制允许非法人型自雇人员享受两项个人所得税扣除。如此一来，非法人型自雇缴纳的个人所得税税额就低于标准就业雇员缴纳税额。所以，非法人型自雇的支付楔子最小，无论是平均薪资水平还是整个薪资范围内，都是最小。因此，税制鼓励企业雇佣合同工而非签订标准就业合同，可能出现部分企业故意错误定性工作者的情况。税制也有可能鼓励个人工作者成为自雇人员。

然而，各国都有关于不同就业形式差别征税方式的概况，荷兰是一个尤其值得研究的例子，因为该国的征税方式差异相当明显。在查看各国分析结果时，有些国家不同就业形式的支付楔子分布相对离散（如荷兰），有些国家支付楔子分布相对集中。因此，税收套利的机会在有些国家似乎更大，而在其他国家则更受限制（税收只是这些动态平衡中的因素之一）。未来的研究将分析更多国家的情况。

本文还探讨了薪资水平如何影响不同就业形式下征税方式的差异。这点尤为重要，因为薪资较低的工作者的议价能力常常较弱而薪资较高的工作者议价能力往往更高，因此必须采取不同的政策考量和应对方式。此外，本文分析了法人型自雇就业形式的不同劳务所得和资本所得构成比例。除了研究不同就业形式下税收套利机会以外，本文还解释了法人型自雇就业形式内部税收套利的潜在可能性。法人型自雇税收套利的选择可能受到某些因素影响，比如要求所有者经理归属自己的最低薪资。

本文已经研究了一些国家不同就业形式下较大的征税方式差异。下一步就是政策评估。然而，仍需要进一步开展工作以制定此领域相关的政策。

最优税收理论的第一个最佳结果是中性原则：政策制定者必须确保税收制度对相似情况的个人施加相似的税收负担。但是，可以在优先考虑其他政策目标的情况下调整这一目标。例如，第2节中关于横向公平的讨论提出了一个问题：不同就业形式的个人在多大程度上被视为“情况相似”？个体工作者的情况可能在工作成本、行为反应、采取避税和逃税的意愿、以及风险投资的程度上等方面有所不同，这种差异有时会引起征税方式的不同。

此外，正如上文所述，雇员和自雇人员可以享受不同的福利。总而言之，尽管中性原则看起来是一个直接的指导原则，但仔细分析就会发现仍然有一些原因可能导致偏离中性原则。在未来，新的研究方向可以关注识别不同征税方式差异的基本原理并推断其差异程度。

14. 《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 4^①

14.5 逐渐改变的道路交通税

各国和地区的具体经济、制度和政治条件不同，其道路交通税的实践也不尽相同，也不一定与本文提出的设计原则（尤其是通过税收实现环境和流动性目标的相关原则）完全一致。如前节所述，有效防范道路交通负面外部成本的交通税和以较低的经济成本组织收入的交通税之间并没有很大的冲突，需要权衡取舍。但是，进行交通税制改革也存在一定困难，例如，因为存在不利的（现实的或感知的）分配影响。

本节分析了欧洲和美国交通税方法的变革，多年来，它们交通税的结构是缓慢地发生变化。在欧洲，尽管燃料税目前仍是主要的收入来源，但是对距离和拥堵费用的依赖也在不断增强。在美国，联邦层面将燃料税作为用户收费逐年呈下降趋势。这导致实际上向一般财政收入支持基础设施支出的方向转型。最近，各州通过各种工具来组织本州的收入，这预示着交通税下放至州的层级，用于支撑州一级的支出，但是用户收费原则并没有得到完全贯彻遵守。

下文的讨论表明，之所以推动交通税改革，主要原因是对组织收入的担忧和潜在的税收竞争。这种改革通常可以，有时也的确使得交通外部成本的管理得到改善，例如当燃料税更好地反映碳排放成本和不同燃料对大气污染的差异成本时，或当更加广泛地实施按距离收费时。如果利益相关方能够抓住收入关切引发的政策变革时机，通过交通税来实现流动性和环境目标就有可能实现。

^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

14.6 欧洲

欧洲的交通税主要采取的是车辆税尤其是燃料税的形式。这些税要高于世界其它地区，而且组织上来的收入通常用于一般财政，而不是专项资金。在一些国家，对于短时间使用公共道路网络的，还继续采用高速公路通行证收费的形式。此外，许多欧洲国家在部分道路网络还有使用路障式收费系统的传统。在法国，例如，大多数特许公路的城市间路段收取通行费。葡萄牙、西班牙和意大利也收高速公路费。

在欧盟，从 2004 年开始，能源产品（矿物油、煤、天然气和电）的消费税都受到《能源税收指令》（2003/96/EC）的约束。该指令规定，每 1000 升的无铅汽油最少要征收 359 欧元的消费税，1000 升的交通柴油至少要征收 330 欧元。作为推进燃料以外用途的柴油，每 1000 升柴油至少要征收 21 欧元。不同成员国的消费税税率不尽相同。对于汽油而言，最低的消费税税率仅刚刚超过最低税率要求，最高的税率是荷兰的 1000 升 766 欧元；对于柴油而言，实际税率一般低于且接近最低税率，但是在英国达到了 674 欧元。

柴油税率之所以较低，是因为卡车比乘用车有较大的自主性，所以柴油税基的税收竞争要比汽油税基激烈，同时也是为了提高卡车行业的竞争力。2011 年，欧盟委员会讨论修改《能源税收指令》，该指令中的消费税对二氧化碳相关要素和能源相关要素进行了区分。如果适用这一原则，就意味着汽车消费税最低税率如果为 1000 升 359 欧元，那么柴油的消费税最低税率就要达到 1000 升 390 欧元。虽然这一改革还较为遥远，但是近年来各国已呈现出柴油税增幅超过汽油税的趋势（OECD, 2018[75]）。这使得各国降低或废除对柴油征收的较低的税种，如前所述，这些税种从气候或环境角度看是不合理的。

重型货车使用道路基础设施的收费在欧盟层面根据 2011/76/EU 指令进行管理，该指令修改了之前的法律。指令限制了成员国对达到或超过 3.5 吨的货车收取距离费和高速公路通行证费。各国可以对进入并在限定时间内使用主路道路网络的车辆收取高速公路通行证费，也可以收取距离费，但是不得同时使用这两种工具。

欧盟还要求收费不得存在歧视行为，收取的通行费不得超过开发、建设和运行道路网络的成本。这意味着在允许根据污染、噪音和拥堵等外部成本因素收取不同的通行费的同时，还要对平均通行费设置上限。然而，实践中，这种通行费收费差异十分有限，而且仅反映了不同的环境特征，并没有反映不同的拥堵程度。为了建设和发展可持续的交通体系，各国可以在高速公路通行证费或距离费中做出选择，但是不因此负有任何义务。

展望未来，欧盟委员会表示要对交通税进行改革，使交通税能够更好地反映外部成本，同时在燃料税基逐渐被侵蚀的今天保证燃料税收入。例如，它鼓励使用距离费取代高速公路通行证费，因为距离费更符合对交通公平、高效定价的原则，尤其是距离收费还将车辆污染水平考虑在内（欧盟当前绝大多数距离费都是如此）。拥堵费是最受争议的内容，高峰时段道路使用费高于不太拥堵时的道路使用费，我们要对拥堵费设置一个上限。

在成员国层面，各国自本世纪之初，对于高速公路或主要公路的使用（尤其是卡车）都开始逐渐向按距离收费过渡，但它们对燃料税的依赖程度仍然很大。这些最近采用的收费系统是电子系统，不需要设置物理收费站。它们主要仅限于卡车（至少目前如此）使用，且收费取决于车辆的重量和排放。有些国家的收费站收入被专门用于交通基础设施建设。

瑞士于 2001 年引入距离费，同时废除了高速公路通行证费，但净税负水平大幅提升（政策背景讨论，参见（OECD, 2005[76]））。奥地利和德国分别在 2004 年和 2005 年效仿瑞士。捷克共和国、斯洛伐克、波兰、匈牙利和比利时分别于 2007 年、2010 年、2011 年、2013 年和 2016 年引入电子距离费。一些国家，如比利时，正在朝着对乘用车收取距离费的方向而努力。

有限的社会和政治支持会阻碍交通税改革。例如，至少有 2 个欧洲国家收取距离费的打算在规划进入到高级阶段时被放弃。2009 年时，荷兰也在计划收取距离费，而且是收费的高级形式，即对卡车和轿车收取拥堵费，但是最终放弃该计划（Jonkman and Takens, 2011[77]）。2013 年，尽管之前有相关打算和相应的设备，但最终法国还是决定不对在无收费站的主路上行驶的卡车收取距离费。

虽然距离费能够，而且也的确在某种程度上，提高了环境和流动性管理的有效性，但是距离费的开征更应被看成与邻国之间税收竞争的结果。（Mandell and Proost, 2016[78]）认为卡车收费具有‘传染性’：一个国家如果收取距离费，就可以降低柴油税，从而吸引更大的税基，产生额外的收入；因此，邻国也被迫降低柴油税，收取距离费。其结果就是距离费的不断普及和柴油税的缓慢增长。

欧洲有越来越多的国家都实施了距离费（见表 2），未来还会有更多国家，甚至还会对乘用车实施。同时，实施距离费的国家未必一定会降低燃料税（见表 3），这与上文的税收竞争理论所认为的不同（但是即使没有距离费，燃料税也可能增加）。柴油税不仅仅适用于卡车，还适用于乘用车，所以组织收入效应弱化了税收竞争效应（通过表 3 中四个实施距离费的国家有两个国家的消费税出现增加这一点就可看出）；乘用车虽然也会穿越国界，但是没有卡车那么频繁，因此乘用车平均装载的燃料少于卡车。

表 2 展示了在一组欧洲国家行驶了“代表性”行程的卡车的税费水平和结构，以及 1998 和 2008 年期间税收发生的变化。总税收包括车辆税（年行驶 276 次的行程）、燃料消费税、高速公路通行证费、通行费和距离费。国家被分为三组：1998 年至 2008 年期间开征电子距离费的 4 个国家（瑞士、奥地利、德国和捷克共和国）；长期依赖物理收费站的高速公路收费机制的 4 个国家（法国、葡萄牙、意大利和西班牙）；截至 2008 年未收通行费的 7 个国家（英国、瑞典、丹麦、荷兰、匈牙利、比利时和芬兰）。各组内的国家按照 2008 年收费水平降序排列。

表 2：实施电子通行费对总税费的影响：选定欧盟国家和瑞士对‘代表性行程卡车’收取的税费水平、变化和构成。

“代表性行程”：超过 276 天、消耗 128 升柴油、行驶 400 公里（其中 200 公里是在实施通行费国家的收费道路上行驶的）、载重 40 吨（针对瑞士，因为瑞士是按重量收费）的车辆费

----- ---	实施 电子 距离 费的 时间	每个行 程税收 和费用 比率 2008/19 98	每个 行程 的税 费， 1998 (20 10年	每个行程税费构成			
				车辆 费%	燃 料 消 费 税%	高速 通行 证费%	通 行 费 和 距

			价 格)				离 费 %
瑞士	2001	3.62	327.6	2.5	19.2	0	78. 3
奥地利	2004	1.29	127.6	5.3	37	0	57. 7
德国	2005	1.49	91.4	4.4	66.8	0	28. 9
捷克 共和 国	2007	2.05	85.4	6	55.6	0	38. 4
法国		0.97	98.1	2.7	51.7	0	45. 6
葡萄牙		1.82	87.9	3.5	53.3	0	43. 2
意大利		0.88	79.9	4.3	66	0	29. 7
西班牙		0.83	78.8	4.8	49.8	0	45. 4
英国		0.95	109	8.3	91.7	0	0
瑞典		1.13	66.1	12.9	80.4	6.7	0
丹麦		1.02	61.6	4.1	88.3	7.6	0
荷兰		1.04	59.5	8.5	83.7	7.8	0
匈牙利		0.37	58.9	18.9	76	5.1	0
比利时		0.85	48.4	8.1	83.8	8.2	0
芬兰		0.9	44.1	20	80	0	0

资料来源：基于国际交通论坛（ITF）道路税数据库进行的自我计算，
<http://internationaltransportforum.org/statistics/taxation/index.html>

注：比利时、匈牙利、波兰、葡萄牙、斯洛伐克实施了电子距离费，但是没有被列入国际交通论坛道路税数据库。欧盟载重货车道路收费，参见
https://ec.europa.eu/transport/sites/transport/files/modes/road/road_charging/doc/hgv_charging.jp8

根据表 2 可以发现：

1) 实施电子距离费使得每次行程的成本大幅增加，增幅在瑞士尤为明显，因为瑞士不受欧盟法律的规制；

2) 扣除物价因素，2008 年的税费（全网络距离收费除外）并不高于 1998 年，但是只有葡萄牙例外，瑞典 2008 年税费略高于 1998 年；

3) 在有全网络距离费的地方，平均税费是最高的；在没有全网络距离费的地方，平均税费是最低的。但是英国是一个特例，英国有超高的柴油消费税和较高的车辆费；

4) 在考察的所有国家，柴油消费税在税费负担中占据主导，但奥地利和瑞士除外，这两个国家的全网络距离费较高，而在其它收取通行费或距离费的国家，消费税占总费用的 50%-66%，在没有收取通行费的国家，该比重为 80%-90%。虽然表 2 表明电子距离费导致总的道路交通税较高，但是没有证据证明其导致了较低的消费税。表 3 展示了与 1998 年相比，表 2 中各国在 2008 和 2012 年每升柴油消费税的比率。在没有距离费的一些国家，最近几年的消费税较低，而在实施距离费的国家，最近几年的消费税基本没有变化，甚至有所提高，尤其是在 2012 年，主要原因可能是财政整顿。

表 3：欧盟国家柴油消费税比率：2008/1998 和 2012/1998

		2008年消费税/1998年消费税	2012年消费税/1998年消费税
基于距离的收费	瑞士	0.94	1.21
	奥地利	1.05	1.07
	德国	1.26	1.2
	捷克共和国	1.03	1.52
基于距离的通行费	法国	0.89	0.93
	葡萄牙	1.01	0.96
	意大利	0.83	0.83
	西班牙	0.85	0.86
	英国	0.94	0.81
没有基于距离的要素	瑞典	1.21	1.42
	丹麦	1.03	1.01
	荷兰	1.05	1.11
	匈牙利	0.6	0.61
	比利时	0.86	1.09
	芬兰	0.88	1.41

资料来源：基于国际交通论坛（ITF）道路税数据库进行的自我计算，
<http://internationaltransportforum.org/statistics/taxation/index.html>

注：比利时、匈牙利、波兰、葡萄牙、斯洛伐克采用了电子距离费，但是没有被列入国际交通论坛道路税数据库。欧盟载重货车道路收费，参见

虽然税收竞争是逐渐采用距离费的一种合理解释，但是它没有解释为什么以前没有发生这种税收竞争，也没有解释为什么对高速公路通行证费的影响较小。也许欧盟立法对高速公路通行证费的规制比距离费严格（高速公路通行证费被距离费取代的地方，其净税收就会增加，由此就可见一斑）。此外，税收竞争可能并不是各国采用电子距离费的唯一原因，许多国家收取该费用，是为了更好地管理交通和环境，而电子距离费在这方面的作用要比高速公路通行证费更加显著。

如果税收竞争是实施距离费的关键驱动因素，那么对距离费进行管理是十分必要的，因为没有良好的管理，就无法保障距离费的实施可以提高总福利（Mandell and Proost, 2016[78]）。

以交通税的形式进行税收竞争不仅仅局限于卡车，这种距离费很可能会逐渐扩展至乘用车。德国正在朝着这方面进行尝试，但是其通行费采用的是高速公路通行证费（即，不管是否使用高速公路，每年都收取固定金额）的形式，而不是电子距离费。基于以上论述，我们可以得出一个结论，即这种设计选择说明各国的主要目的是组织收入，而不是进行交通或环境管理。

尽管在有些国家，针对新的收费机制存在争论或高级方案，但是欧洲对收费方案变化涉及乘用车课税做出了限制。这些受到限制的变化包括：拥堵费、削减对公车的税收优惠、差异化所有权或购置税。一些城市实施了拥堵费，最有名的城市有伦敦、斯德哥尔摩和米兰。这些制度会产生巨大的本地影响，使若干账户产生净收益，例如（Santos and Gordon, 2006[79]）、（Raux, 2005[80]）和（2012[81]），但是也存在收益较小的账户，例如（Prud'homme and Bocajero, 2005[82]）。

对于公车给予税收优惠仍十分常见（Harding, 2014[45]），但是一些国家已经在缩减优惠幅度（例如英国，英国的这种做法对通勤模式的选择有着显著影响，见（Le Vine and Jones, 2012[83]）），也是当前部分国家争论的主题。

车辆二氧化碳排放评级不同，车辆保有税也不同，且差异越来越大。其对人们购买决定的影响是为人所熟知的，但是是否会产生净利益还不甚明朗。

（Braathen, 2009[84]）（2011[85]）概述了车辆购置税和保有税，将其转换成每吨二氧化碳的隐形税率。这些隐形税率有时很高，通常燃料效率越低的车辆其隐形税率越高，这说明通过这些税种减少二氧化碳排放的措施成本较高，有时非常高。但是，差异化保有税的措施可能不仅只是出于减少二氧化碳的考量。

14.7 美国

美国的燃料税低于欧洲水平。2015年4月1日，美国州一级的汽油税平均为每加仑48.85分，其中包括20.70分（42.4%）的州消费税，9.76分（19.8%）的州其它税，18.41分（37.7%）的联邦消费税。柴油税每加仑合计54.1分，其中19.13分（35.4%）为州消费税，10.57分（19.5%）为州其它税，24.4分（45.1%）为联邦消费税。

联邦燃料税的收入专门投入高速公路信托基金（HTF），该基金专门用于交通项目，最近几年基金也用于公共交通项目。按名义价值计算，1993年以来联邦燃料税就没有增加过，而车辆燃料经济性不断提高，因此专项资金收入越来越无法满足支出需求。消除资金缺口的结构性方法尚没有找到，只是通过每年临时性的解决方案来保证高速公路信托基金的偿付能力。这些方案实际上导致美国的交通融资越来越依赖一般性财政收入。

最近，各州不断推出各种举措为交通支出筹措资金，包括提高燃料税、债券、专门销售税、通行费等。似乎州一级的资金专用原则得以保留，但是除燃料税以外的其它工具受到更多关注，意味着用户支付原则受到某种程度的稀释。一些评论人员认为，这更有益于重新平衡联邦和州在组织交通收入和交通支出决策上的角色，让联邦政府仅在具有明晰国家意义的项目上发挥作用（例如（Orski, 2015[86]））。

与欧盟相比，美国各州的联邦一级和州一级的汽油税收入水平和分配情况与其柴油税几乎完全相同。在欧洲，柴油税十分接近欧盟指令所规定的最低值，各国在柴油税上的差异小于汽油税，其中一个原因是各国之间的税收竞争，尤其

是柴油税上的竞争，因为使用柴油的主要是货车。在美国，柴油税的竞争没有那么激烈，因为 48 个相连的州和 10 个加拿大省之间签订了国际燃料税协议 (IFTA, <http://www.iftach.org/>)。这使得燃料税收入在各州之间是根据估算的各州使用的燃料而不是购买的燃料进行分配。

在燃料经济性一定时，从州的角度看，税基就是距离。与燃料相比，距离不受税收竞争的影响，或者影响很小。根据国际燃料税协议，每个车辆购买的燃料和行驶的距离在各州都进行登记，差值由以下两个数值决定：在一个州购买燃料所支付的燃料税，以及根据平均燃料经济性确定的距离所决定的燃料税应纳税额，即将车辆使用的总燃料除以总距离。每个车辆的位置由承运人汇总，并将车辆位置确定为自己所属的州，然后，各州使用国际燃料税协议清算所机制在州一级对位置进行规范。

国际燃料税协议机制有力地减少了柴油税收入的竞争，美国几乎只有卡车才使用柴油。对于汽油税收入的竞争较为有限，这是因为乘用车油箱较小，主要用于短途旅行，不太能从邻国的低税率中受益。尽管如此，美国各州经常进行税收出口：(Levinson, 2001[87]) 发现，非居民工人比重较高的州更愿意收取主要道路通行费。

虽然国际燃料税协议机制抑制了各州在柴油税收入方面的税收竞争，但是总体来说，欧洲制度环境使欧盟各国选择交通税政策和税率的能力受到制约，制约程度大于美国联邦政府对各州在交通税方面的制约。能源税和基础设施指令规定了课税必须遵守的原则，并规定了最低或最高税率。其影响是在欧盟，尽管交通税课税方法和税负水平差异仍然很大，但是正在不断的趋同。在美国，高速公路信托基金不断下降，而州一级的融资和支出显著提升，这使得美国各州在融资工具和融资水平上的差异越来越大。

欧盟指令对各国进行限制，从而反映出—个观点，即税收应反映交通选择的社会成本。而美国的政策不是这样，美国对环境破坏较小的选择给予税收优惠这种做法十分常见，而环境影响多从法规层面予以解决。这并不是说欧盟不使用法

规或税收优惠，它们事实上内嵌于总的交通税收政策，即环境破坏越大的选择，要缴纳的税款越多，其程度超过美国。

美国的交通政策似乎更加具体，因为燃料经济性法规主要用于降低燃料使用，可以视为明确表达政策上的偏好，即希望通过提高燃料经济性而不是减少驾驶来减少燃料使用。而较高的燃料税与上述措施相比，更加中性。同样，给予电动汽车优惠的税收待遇，可以被视为偏好通过其它燃料选择来满足燃料经济性的局限，而不是依赖提高传统发动机的燃料经济性（在欧洲也被视为一种偏好）。如果事实上没有这种偏好，那么就有一个问题，即燃料经济局限为什么要通过税收优惠政策来解决。

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

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