

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 5 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 史良 贺越

杨小利 章璐

目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目	4
1. 阿尔巴尼亚签署 BEPS 多边公约	4
❖ 税收合作栏目	5
2. 对于经济数字化带来的税收挑战，国际社会已商定解决路径	5
❖ 税收政策分析栏目	6
3. 按距离收费支持道路运输向可持续化转变	6
4. OECD 发布《去碳化公路运输对税收收入的影响》	7
❖ 论著精选	9
5. 《新形势下推动包容性增长的税收政策》——节选 1	9
6. 《税收制度如何影响雇佣形式的选择》——以澳大利亚为例	20

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

1. 阿尔巴尼亚签署 BEPS 多边公约^①

1.1 背景

2019年5月28日，阿尔巴尼亚签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（以下简称“公约”），成为了加入该公约的第88个管辖区，该公约目前涵盖近1530个双边税收协定。在OECD秘书长Angel Gurría和法国财政经济部部长Bruno Le Maire出席的、于巴黎举行的OECD/G20 BEPS的包容性框架第7届会议上，阿尔巴尼亚财政经济部副部长Elton Haxhi先生签署了该公约。

1.2 内容

该公约是首个多边协定，即允许管辖区将OECD / G20 BEPS项目的成果纳入其现有的双边税收协定网络。现有国际规则的欠缺使企业利润“消失”或人为地转移到低税率或无税收的国家，而公司在这些国家几乎没有经济活动，而OECD/G20 BEPS项目为各国政府提供解决这一问题的方案。特别是税收协定滥用预计会使有效预提税税率下降5个百分点以上，即从近8%降至3%，使得发达国家和发展中国家蒙受巨大的收入损失。该公约于2019年1月1日生效，已经提交认可或核准文书的25个管辖区之间达成的51项税收协定均适用。

由G20财政部长和中央银行行长授权、100多个国家和司法管辖区协商的“公约”是OECD / G20 BEPS项目最突出的成果之一。它是更新双边税收协定和减少跨国企业避税机会的全球领先工具。“公约”中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。“公约”还加强了争议解决机制，特别是通过增加了关于强制性约束性仲裁的任择条款，已有28个司法管辖区采用该条款。

^① 资料来源：OECD (2019), OECD and Albania signs landmark agreement to strengthen its tax treaties, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/albania-signs-landmark-agreement-to-strengthen-its-tax-treaties.htm>

❖ 税收合作栏目

2. 对于经济数字化带来的税收挑战，国际社会已商定解决路径^①

2019年5月31日，经合组织宣布，对于经济数字化带来的税收挑战，国际社会已商定解决路径，并致力于在2020年底之前继续努力形成基于共识的长期解决方案。

OECD/G20 税收侵蚀与利润转移（BEPS）包容性框架下的129个成员通过了一项工作议程，该工作议程将为跨国企业的税收征管制定新的全球协议。

文件呼吁围绕两个主要支柱问题加强国际讨论，该文件在5月28日至29日的包容性框架全体会议上获得通过，该会议汇集了来自99个成员国和地区以及10个观察员组织的289名代表。经合组织秘书长安吉尔-古利亚将在6月8日至9日在日本福冈举行的部长级会议期间向G20财长们提交批准。

对2019年1月发布并于同年3月通过公众咨询的一项公共政策进行分析，工作议程将探讨通过两个关键点来解决技术问题。第一个支柱点将探索潜在解决方案以确定应在哪里以及在何种基础上缴纳税款（“联结”），以及在客户或用户所在的税收管辖区可以或应该征收多大比例的税款（“利润分配”）。

第二个支柱将探索一个系统的设计，以确保跨国企业在数字化经济及其他类型经济中都支付最低税款。该支柱将为各国提供一种新工具，以保护其税基免受利润转移到低税/无税管辖区的影响，并旨在解决OECD/G20税收侵蚀与利润转移项目发现的问题。

经合组织估计2015年税收侵蚀与利润转移的损失高达2400亿美元，相当于全球企业税收收入的10%。经合组织创建了包容性论坛，配合国际措施，共同打击税收侵蚀与利润转移以及改进国际税收规则。

“这一新的工作议程的通过是一项重要进展，但仍有大量的工作要做，因为我们要在2020年底之前就数字化经济带来的税收挑战提出统一的长期解决方

^① 资料来源：OECD/ (2019), International community agrees on a road map for resolving the tax challenges arising from digitalisation of the economy, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/international-community-agrees-on-a-road-map-for-resolving-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

案。”古利亚先生说。“目前在技术路径上的广泛协议必须得到强有力的政治支持，以寻求维持、加强和改善国际税收制度的解决方案。我们所有经济体的健康运行都有赖于此。”

包容性框架认为技术工作需要通过影响力评估进行补充，评估的内容是该提案如何影响政府收入、增长和投资。虽然各国组织了一系列工作组来解决技术问题，但他们也认识到最好在年底前在政治上尽快达成全面统一的解决方案，以确保 2020 年前有足够的时间完成工作。

❖ 税收政策分析栏目

3. 按距离收费支持道路运输向可持续化转变^①

由于未来汽车对化石燃料的依赖度降低，按距离收费有助于维持税收收入、改善环境和交通状况。

根据一份新的报告《去碳化公路运输对税收收入的影响——以斯洛文尼亚为例》，未来几十年，各国政府对私家车使用的柴油和汽油征收的税收收入可能会大幅下降，这将给政府预算带来压力，尤其是在燃油税收入占总收入很大比例的国家。逐步从燃油税转向按距离收费，有助于使税收政策更具可持续性。

在这份报告中，OECD 和国际运输论坛的研究人员分析了：随着更节能和替代燃料汽车进入交通系统，来自运输燃料的税收将如何随着时间演变。在目前的情况下，减少燃料使用也会导致税收减少，这可能会给政府预算带来压力，斯洛文尼亚的风险很高，2016 年中央政府一级税收总额的 14.6% 来自道路运输燃料的消费税和碳税。基于斯洛文尼亚的模拟，该报告对 2050 年之前公路运输的税收情况进行了深入评估，并思考了在兼顾公平和效率的情况下，在保持目前收入水平的目标下，税收政策如何能够长期适应化石燃料使用的不断下降。

模拟结果显示，高速公路上按公里适度收费，从 2020 年的每公里 0.7 欧分逐渐增加到 2050 年的每公里 4.6 欧分，可以弥补燃油税收入的潜在下降。一种

^① 资料来源：OECD (2019), OECD, Distance-based charging supports the shift to sustainable road transport, OECD Publishing, Paris.
<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-revenue-implications-of-decarbonising-road-transport-scenarios-for-slovenia-87b39a2f-en.htm>

基于距离的收费系统将按公里行驶来收费，而不是像斯洛文尼亚目前的乘用车那样，一张高速公路通行证就可以不限距离“尽情驰骋”。

斯洛文尼亚的分析为其他国家提供了借鉴，尤其是那些高度依赖燃油税的国家。从今天开始逐步改革交通运输税制，将使各国能够顺利适应汽车行业的技术变革。与此同时，这一改革将降低家庭、企业和政府的收入突然变化带来的风险。报告指出，政策应围绕配套的关键措施来设计，以支持可能在短期内受到巨大冲击的低收入家庭。OECD 税收政策与行政中心主任圣阿曼斯(Pascal Saint-Amans)表示：“减少道路交通中化石燃料的使用对气候和我们的健康都有好处。转向按距离收费，将使各国政府能够拥抱一个对化石燃料依赖度较低的交通行业，同时通过提高可持续性来确保其收入来源。”

该报告于 2019 年 5 月 22 日在国际运输论坛上正式发布，论坛主题是“区域一体化的交通连接”。

4. OECD 发布《去碳化公路运输对税收收入的影响》^①

本报告选取斯洛文尼亚共和国的案例进行研究，分析了运输燃料的税收收入与车辆对化石燃料的依赖度的关系。从气候、对健康的影响以及减少能源依赖的角度来看，减少运输行业对化石燃料的依赖是一个众望所归的发展趋势。但是，在目前的情况下，减少燃料使用也会导致税收减少，这可能会给政府预算带来压力。该报告展望斯洛文尼亚 2050 年的情况，测算了公路运输将会产生的税收收入，并且假设目标是兼顾公平和效率的同时保持目前的收入，税收政策应该如何进行改革以长期应对不断下降的燃料使用量。报告指出，不断进行税制改革，从依靠燃油税基转向税率驱动，可以促进长期可持续的税收政策。

4.1 背景

在一些国家，公路运输使用燃料所缴纳的燃油税占国家税收收入的很大一部分。在目前的政策下，随着汽车内燃机燃料效率的提高和电气化，燃料的使用量会逐渐减少，进而会使得燃油税的税基缩小。

^① 资料来源：OECD (2019), Tax Revenue Implications of Decarbonising Road Transport. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-revenue-implications-of-decarbonising-road-transport-scenarios-for-slovenia-87b39a2f-en.htm>

由于环保政策推动以及电动汽车成本不断下降,在不使用燃料的情况下运输效率能够取得很大的提升。税基的改变导致税收收入下降,从长远来看会给政府预算带来压力。政策制定者需要预测燃油税收入的下降幅度,从而决定是否以及如何应对财政预算压力。

4.2 主要内容

主要是三个方面的内容:一是通过对斯洛文尼亚的分析,得出了公路运输减少燃料消耗对税收收入的影响。二是如果假设目标是保持公路运输相关的总税收不变,将会对运输业产生的其他影响。三是如何公平有效地提高税收收入取决于收入稳定性以外的税收设计特征,如外部成本管理、管理成本以及公平问题。报告考虑了这些潜在影响因素。

4.2.1 道路运输减少燃料使用量对税收收入的影响

在斯洛文尼亚共和国,2016年中央政府一级征收的税收总额的14.6%来自对公路运输中使用的柴油和汽油征收的消费税和碳税。报告重点关注该行业的三个主要税基:车辆、燃料使用和道路使用。它探讨了在当前政策环境下,运输业采用不同新技术对收入的影响。税收改革包括改变燃料和碳税,车辆税和基于距离的收费,并考虑对税收改革的潜在影响。

主要结论如下:根据现行政策,未来几十年在斯洛文尼亚,私人汽车的柴油和汽油产生的相关税收可能会大幅下降。假设燃料效率在2030年之前符合欧洲燃料标准,并且替代燃料技术占2050年新车购买量达到60%,2017年至2050年汽车的使用需求按预期发展,斯洛文尼亚乘用车燃料的总税收收入将下降56%。卡车不同于其他车型,由于替代技术预期采用较慢,其间化石燃料使用量下降幅度较小。

4.2.2 假定维持公路运输相关的总税收不变将会产生的影响

斯洛文尼亚目前的卡车收费系统提供了一种增加税收收入的有效手段。例如,在斯洛文尼亚高速公路上行驶的汽车,如果行驶的距离越远,收费越高,这种收费制度可能会弥补乘用车燃油税的收入损失,预计费用将从2020年每公里0.007欧元,增加至2050年每公里0.046欧元。

4.2.3 如何公平有效地提高税收收入

保持运输业税收收入并不是可持续税收政策战略的首要目标，而是在设计税率的时候兼顾公平效率，优化整体税制。政府相关部门提前进行税收改革政策的制定，并采取渐进的税收改革将降低税收收入不足的压力。从现在开始逐步实施税收制度改革，可以更好地适应车辆技术变化，及时实施相应的应对措施。

4.3 政策建议

4.3.1 增加燃油税或碳税并定期调整名义税率以适应通货膨胀

这种税制改革将有效提高斯洛文尼亚中短期收入。从长远来看，一旦低碳转型成功，私人汽车燃料带来的税收收入将会大幅下降。而对于卡车而言，单一的高燃油税可能会大幅损害国际运输业的利益，进而导致进口燃料量增加。

4.3.2 从长远来看，税收收入可以通过逐步增加燃料税或碳税来维持

加强乘用车按距离收费制度是采用驾驶公里数的前提。这需要逐步淘汰当前的汽车高速公路通行证制度，采用目前适用于卡车的按驾驶收费制度。利用现代化的通行费电子收费设施，将有助于控制实施汽车按距离收费的成本。目前卡车按距离收费制度还可进一步差别化处理，以更高效地管理税收外部成本。

4.3.3 车辆税也可能是税制改革一揽子计划的一部分

与按距离收费相比，车辆税的一个优点是征管负担较低。但是，如果希望通过车辆税来弥补燃油消费收入的不足，那么要随着时间的推移大幅度增加车辆税收入，并且征税范围要逐渐覆盖替代性的燃料汽车。

❖ 论著精选

5. 《新形势下推动包容性增长的税收政策》一节选 1^①

《新形势下推动包容性增长的税收政策》是为了在阿根廷举行的二十国集团领导人第十三次峰会而编写，虽然本文侧重于税收政策，但也是经合组织为支持此次峰会所做的多方面贡献的重要组成部分。

在不公平加剧和生产率持续低下的背景下，本文考察了全球化、技术变革和不断变化的就业等新形势下政策制定者所面临的挑战和机遇。本文侧重于：

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

- 税制通过支持就业、技能投资和劳动力市场正规性，对市场收入分配产生的影响。
- 实施有利于增长的税收结构如何与提高累进性的措施相结合，特别是通过扩大税基和消除低效、累退的税式支出。
- 通过提高劳动和资本所得税制度的效率和公平，个人所得税和社会转移支付可以促进包容性增长的方式。
- 税收政策如何通过支持投资和创新来促进商业活力和生产力，并通过继续打击 BEPS 来提高效率。
- 如何通过国际合作等措施提高税收能力，加强税收管理。

本文通过提出税收政策建议，支持政府在鼓励创新、促进生产率增长，保持税收制度的组织收入能力，并确保公共支出的可持续性的基础上，实施有利于包容性增长的税收和转移支付政策。

提要

全球化和技术变革，包括数字化和自动化的进步，使许多家庭的生活质量大幅提高，并使许多新兴经济体的贫困率降低。全球一体化、新技术和灵活的工作安排为社会带来了好处，并为改善福祉提供了重要机会。消费者可以用更加便宜的价格购买更高质量的消费品。灵活的工作安排为员工提供了更好地平衡工作和生活的机会。同样，企业也面临着更多创新和向全球市场销售产品和服务的机会。

虽然这些变革带来了收入和机会的增加，但其好处并未得到均等分享。尽管近期全球经济表现有所改善，但许多经济体生产率增长仍然较低，工资停滞不前，不公平现象仍有加剧。此外，技术变革使得认知技能型工作岗位需求增加，而许多工人在这方面目前尚未接受过充分的培训。这可能导致高、中、低技能人群之间工资差距以及获得稳定工作和生活机会方面的差距不断扩大。新技术也会促进非标准就业和“零工经济”的兴起，对传统的工作安排和社会保障制度带来挑战。这些因素可能进一步加剧不公平。

政策制定者面临着同时应对生产率增长较低和不公平加剧的双重挑战。这些挑战是在人口老龄化和气候变化问题导致财政压力增加的背景下产生的。随着全球化的深入发展和技术的日新月异，使用税收来推动国内公平目标的实现，其效率成本愈来愈高。技术变革及其对未来工作的影响对传统的社会保障制度提出挑战，要求通过调整机制帮助个人顺利过渡。

有些人认为税收政策可以促进公平，也可以提高效率，但是不能二者兼顾（Okun, 1975^[1]）。需要在公平和效率目标之间进行权衡取舍：减少不公平的政策会对增长产生不利影响，而增长友好型的政策会加剧不公平。同样，减税有利

于促进增长，有时也有利于公平，但这违背了税收制度组织公共收入这一核心目标。

但是，本文认为在许多国家，政府可以在保证税收制度组织收入能力不减，确保公共支出可持续性的前提下，实施包容性增长的税收和转移支付政策。任何单独的政策都无法做到这一点，需要谨慎地做出政策选择和权衡。税收和转移支付制度的个体组成部分可能设计得很好，但只孤立地看某一税种会导致政策选择不佳，无法达到最佳的经济和社会结果（Slemrod and Gillitzer, 2014[1]）。同理，税收和转移支付政策在制定时，也应放在促进包容性增长的结构性改革框架内进行统筹规划。

许多此类改革都极具政治挑战，但这并不意味着这些改革不那么必要。新的挑战需要新的应对方案。本文着重介绍了使税收制度适应全球化和技术变革的各项改革，尤其是在不断变化的就业领域。提高公共支出质量也十分必要，因为它可以使纳税人缴纳的税金发挥最大价值。虽然综合性改革困难重重，且未来影响税收制度和经济的方式尚不确定，但仍有很多可以去做的工作。

“放之四海而皆准的”促进包容性增长的税收制度并不存在。各国面临的挑战不同，偏好的社会类型不同。且不同国家所设计的税收制度也不尽相同。因此，各国改革的重点也不完全一样。促进包容性增长的改革，在一个国家有效，放在另外一个国家未必有效。

本文分别围绕五个关键主题进行讨论。

- 第2节重点介绍了税收制度通过支持就业、技能投资和劳动力市场正规性，对市场收入分配产生的影响。
- 第3节考察了实施有利于增长的税收组合如何与提高累进性的措施相结合，特别是通过扩大税基和消除低效、累退的税式支出。
- 第4节介绍了通过提高劳动和资本所得税制度的效率和公平，个人所得税和社会转移支付可以促进包容性增长的方式。
- 第5节探讨了税收政策如何通过支持投资和创新来促进商业活力和生产力，并通过继续打击 BEPS 来提高效率。
- 第6节分析了如何通过国际合作等措施提高税收能力，加强税收管理。

5.1 税收、不公平和增长：现状

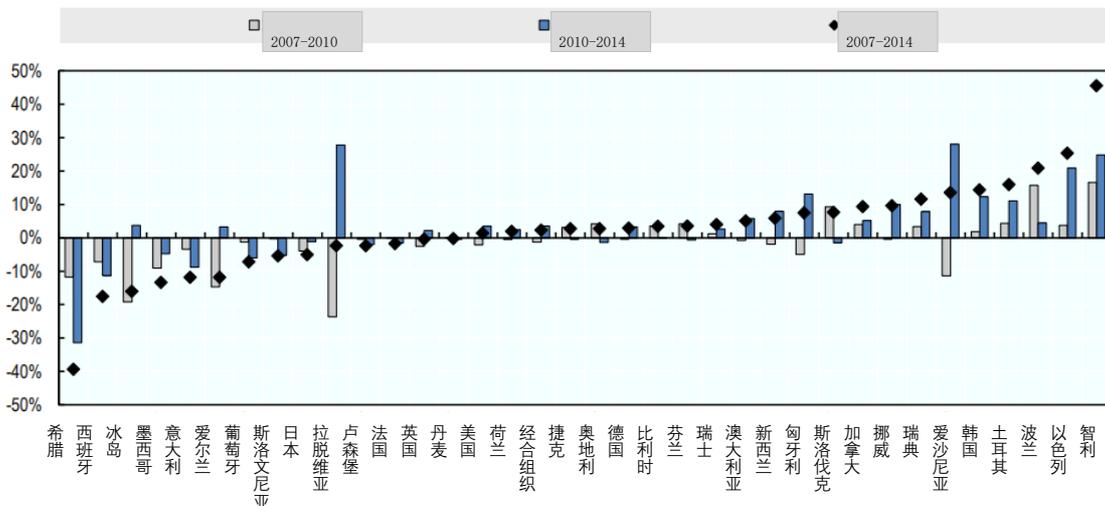
5.1.1 目前在促进包容性增长方面的挑战

全球经济正经历着重大变革，影响着经济增长率和增长红利的分配。自 20

世纪 90 年代中期以来,许多经合组织国家和 20 国集团国家的国内不公平现象有所增加 (OECD, 2015_[2])。在金融危机之后,一些国家的收入差距持续加大。

虽然各国国内的收入和贫富差距有所增加,但经合组织国家和 20 国集团国家之间的差距出现下降,尽管仍有大量人口继续生活在贫困之中,但全世界的贫困率不断下降。许多中等收入国家经济呈现赶超式增长,这使得全球生活水平趋于一致 (OECD and World Bank Group, 2017_[3])。

图表 1: 2007-2014 年经合组织国家实际可支配收入中位数增长



来源: 经合组织收入分配数据库

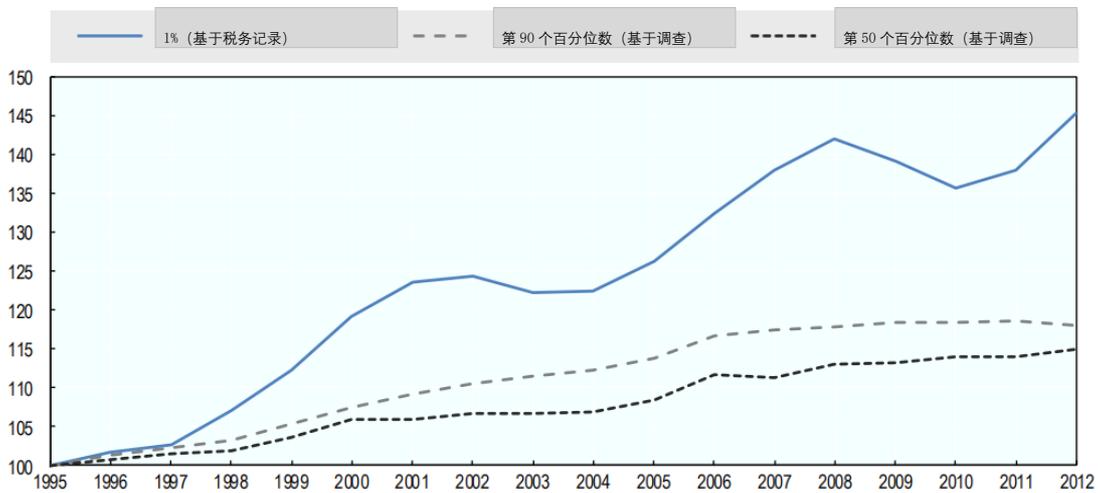
全球化和技术变革使许多人生活质量大幅提高,同时也促进了经济增长和社会福祉 (OECD, 2018_[4])。全球化扩大全球经济蛋糕的规模,增加了全球总财富,使超过 10 亿人摆脱了极端贫困,并使得各国的人均收入水平实现了世界历史上最强劲的一次收敛。掌握了新的生产技术也给我们带来了许多机会,我们的生产可以更加环保,工作更加安全(一些危险工作可以由机器人承担),产品和服务个性化更强,生产率增长更快 (OECD, 2017_[5])。

这些变革也影响了就业的态势。工作岗位和技能在各地区之间重新分配,中等技能工作出现空洞化。预计全球经济结构变化的步伐将在未来几年加剧,使得企业和个人的流动性不断加强,对不同技能的需求持续变化 (OECD, 2018_[6])。

尽管从长期来看新技术可以提高生产率,但是目前生产率增长不断放缓,导致许多经合组织国家的工资水平停滞不前 (见图 1、OECD (2017_[7]) 和 OECD

(2015_[8])), 工人之间的收入差距日益加大。即使在过去生产率适度增长之时, 多数工人的工资也没有得到提高 (OECD, (2016_[9]))。图 2 展示了税收记录所证明的许多经合组织国家收入排名前 1% 的人群的收入占比大幅增加的情况。1995-2011 年间, 前 1% 的人口实际工资增长了 45%, 是经合组织国家实际中位数工资平均增幅的 3 倍多。除了工资上的差距, 许多经合组织国家贫富差距也不断加大, 这表明非工资差距可能加大。

图表 2: 部分国家收入最高的 1% 人口的工资与平均值、中位数和第 90 个百分位数的差异



注: 指数基于 9 个经合组织国家 (有收入最高 1% 人口的工资数据) 未加权平均值: 澳大利亚 (1995-2010)、加拿大 (1997-2000)、西班牙 (1995-2012)、法国 (1995-2006)、意大利 (1995-2009)、日本 (1995-2010)、韩国 (1997-2012)、荷兰 (1995-1999) 和美国 (1995-2012)。

所有系列均按相同的经济增加值价格指数进行紧缩。

来源: 经合组织盈利数据库, Schwellnus et al. (2017)。

在许多发达国家, **全球化和离岸外包**整体上带来了就业的净增长, 但由于就业机会在各行业和各技能中重新分配, 因此仍存在大量失业情况, 而且通常集中出现在某些地区 (Kovak, Oldenski and Sly, 2017_[10])。不断扩大的全球价值链促进了许多新兴经济体的强劲赶超式增长, 但是自动化程度的提高可能会削弱其在制造业上的成本优势, 从而给这种增长带来挑战。

技术变革也对经济增长效益的分配产生根本性影响 (Guellec and Paunov, 2017_[11])。新的生产技术将改变**我们的工作**。新的、更高效的工作将应运而生,

但许多现有工作也将消失，一些技能将变得过时（Rodrik, 2016^[12]; Felipe, Mehta and Rhee, 2014^[13]）。这导致高技能和低技能工人之间的工资差距不断扩大（OECD, 2018^[6]）。

这些趋势正从根本上改变着全球经济，也因此改变着经济增长的受益者，带来了**新的社会压力和社会风险**。对未来的不满、幻灭和焦虑不断加剧，使得不同性别之间、不同代际之间、掌握市场需求技能和没掌握市场需求技能人群之间，以及劳动力市场安全感较高和较低人群之间产生新的社会和政治鸿沟。客观上“完全正确的”差距水平并不存在，最佳差距水平是主观且有争议的，不同国家之间也有所不同。此外，这些不公平各不相同且相互作用，其它的政策目标之间也可能互相冲突，在解决上述问题过程中需要进行权衡取舍，这就要求我们在某种程度上确定各项目标的优先次序（Persson and Tabellini, 1994^[14]）。政府可以在促进变革和社会包容方面发挥重要作用。政策制定者在进行权衡取舍方面将面临复杂的挑战，每个国家在应对这些复杂且相互关联挑战上的做法也不尽相同。

不公平现象的加剧，尤其是在不公平已经十分严重的情况下，不仅会影响人们对福祉的看法，还会**给增长带来潜在的负面影响**。收入差距巨大会降低生产率，从而对经济增长产生不利影响，低收入和低财富人群进行技能再投资的机会也十分匮乏。收入差距越大，公众会越觉得增长带来的回报没有得到公平分享，使公民加大对全球化优点的不安，在某些国家甚至会产生紧张的政治局势。

工作过时和社会风险加剧也会破坏福祉，可能**增加公共财政的压力**。在发达经济体中，经济冲击通常发生在特定地区或行业。随着社会风险的萌生或变化，国家需要提高社会保障，公共财政可能因此遇到压力。在新兴经济体中，尽管近几十年来许多国家大幅提高了社会保障体系的规模，但仍有很大一部分贫困人口仍在社会安全网之外。在这些国家，随着自动化程度的提高，对扩大社会保障范围和金额从而提升社会安全网的需求也将不断增加，但主要的挑战在于要以财政上可持续的方式进行。

发达经济体的人口变化，特别是人口老龄化和移民，加剧了公共财政的这些压力。在一些新兴经济体中，解决人口老龄化是一个关键问题，但要确保公民特别是年轻人能够获得技能发展和就业机会，就使得公共财政面临截然相反的压力。

5.1.2 新形势下的税收政策

从效率、公平和收入的角度来看，经济结构性变化给税收政策带来了挑战。这些全球趋势为政策制定者带来了新的挑战，也影响了他们应对这些挑战的工具。

在某些情况下，政策选择之间的权衡变得更具挑战（见表 1）。税收制度的许多方面都是针对过去的经济而设计的，在支持当前和未来的包容性增长方面可能并不合适。每个国家都面临着不同的税收政策和其它挑战，适合某个国家的改革方案在其它国家可能并不奏效。需要针对具体国家定制专门的改革方案，并合理推进以确保成功（Brys, 2011^[15]）。

表格 1：对税收政策和包容性增长提出挑战的趋势

关键趋势	对包容性增长的挑战	对税收政策的挑战
生产率低增长	生产率的低增长会阻碍实际工资的增长，加剧公司间的差距，加剧不公平	停滞不前的生产率使得促进增长的税收政策更为重要，但要权衡在公平上的损失，至少在短期上会产生公平损失
不公平加剧	不公平加剧意味着更多工人可能被增长所抛弃，这会对技能投资、健康和福祉产生不利影响	不公平加剧进一步要求利用税收制度，来支持降低收入和贫富差距的政策，但这会产生效率损失
工作变化	当前的一些工作会消失，一些技能会过时，人们由于技能水平和对终身学习的需求不同，其收入差距可能会加大	非标准工作的增加会使将劳动所得重新定性为资本所得更加容易，通过社会保障金减少收入，减少福利待遇；但是会提高工作灵活性
全球化	总体上就业机会增加，但是特定地区会出现集中性的大规模失业，不同行业间的就业机会在快速转移	公司、资本和个人的流动性加强使得税收竞争加剧，会导致 BEPS 行为和逃税机会，也会使税收政策的溢出效应在各国间显现

许多发达国家出现的生产率增长下降，激起了**如何使用税收政策促进经济增长**的持续讨论。政策制定者也认识到税收政策的某些方面存在着要么导致严重公平损失要么导致严重效率损失的情况，这就提出了一个问题，税收政策如何能够同时推进公平和效率。虽然税收政策通常是推进包容性增长的次佳解决方案，但是经合组织在生产率和包容性关系上的研究得出了新的观点，揭示了税收政策的效率目标和公平目标在促进增长上如何相辅相成（OECD, 2016^[9]； OECD, 2018^[4]）。

其难点和挑战在于在政策设计前就将两个目标考虑在内，例如通过鼓励技能投资和创新的政策（Brys et al., 2016_[16]）。

全球化、数字化和税基流动性的增加给税收制度带来了更大的压力。在过去几十年，各国一直试图降低企业所得税和个人所得税的最高税率，这是因为过高的税率不利于鼓励就业、储蓄和投资。劳动力尤其是高技能工人流动性的增加，可能导致针对高技能工人的税收竞争加剧。随着企业税率下降，许多国家的个人和企业税率之间存在巨大差距，其结果就是成立法人并将工资收入重新定性为企业和资本收入的动机越来越强。在这些因素和其它因素共同作用下，劳动所得税率产生了下行压力。这导致了近几十年来税收累进性，特别是中高收入的税收累进性不断下降（Causa and Hermansen, 2017_[17]; OECD, 2014_[18]）。

经合组织的新研究表明，在某些国家，全球化有助于降低个人所得税的再分配效应，个人所得税累进性的下降，特别是中高收入个税累进性的下降，有助于减少一些国家的整体收入再分配（Causa and Hermansen, 2017_[17]）。政策制定者应仔细评估降低累进性的成本和收益：虽然累进性降低可能会在一段时期内导致收入差距的增加，但它也会激励储蓄和人力资本投资，从而可能增加终身收入，降低终身收入差距。

劳动力市场结构的变化，包括越来越多**非标准“零工”岗位**的涌现，增加了**税款征收和税收制度效率和公平问题的复杂性**。如果有的国家标准工作和非标准工作适用的税率和社保费率不同，则非标准工作的普及会给这些国家带来挑战。非标准工作的增加会使得人们倾向于将劳动所得重新定性为经营所得。大量自雇者在各税基的汇缴上容易出现問題，特别是在第三方报告水平下降的情况下，这会对国家组织收入产生影响。税收政策的另一个挑战是确保新的非标准工人的遵从负担较低，从而尽可能降低他们流入非正规经济的可能性。由于非正规性，新兴经济体将面临持续的挑战，使实施累进税制在效率上的负面影响增加。最后，调节转移支付可以解决越来越多工人从事非标准工作的问题，但劳动力市场的变化给调节转移支付带来了挑战。

然而，全球经济的变化为税收政策制定者带来了**机遇和风险**。新技术为税务部门以更先进的方式打击逃税和 BEPS 行为提供了新的可能，包括通过更有效地对非正规和“零工”所得征税。数据存储容量的增加和交易数字化进一步提高了税款核算和征收的效率、质量和便捷程度。税务机关也将越来越多地获得广泛的跨境信息，包括银行信息、转让定价文档、税收裁定和国别报告。信息技术的改进也为提高社会转移支付效率提供了机会，特别是在新兴经济体（World Bank

Group, 2016^[19])。这些举措为各国以公平、高效的方式组织收入提供了新的机会。

5.1.3 税收和公共支出

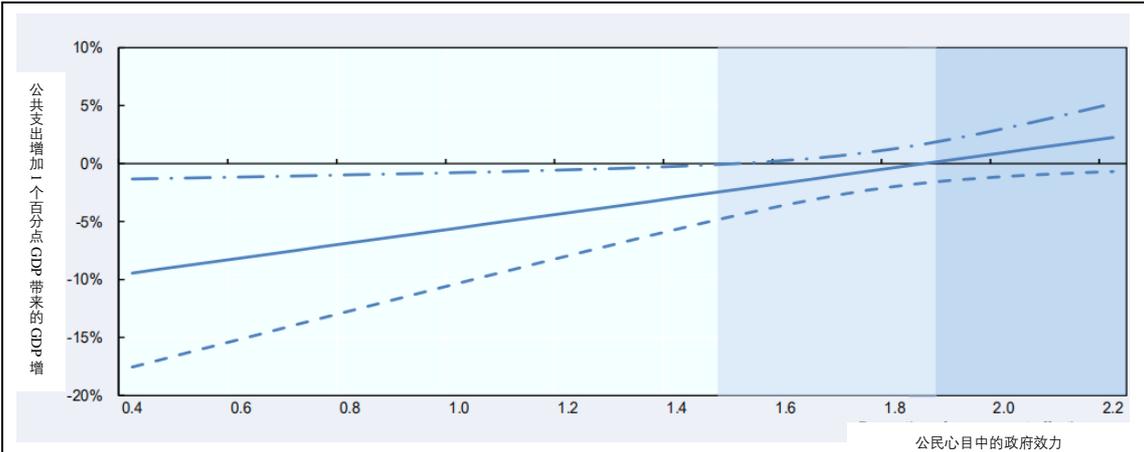
经济结构的变化也给支出带来了新的压力。非标准工作的增加对设计能够满足这些工人需求的社会保障体系提出了挑战。此外，在人口老龄化严重的一些国家，社会保障支出已经备受压力。如果工作机会转移到海外或工人技能过时，那么国家就不得不增加支出，从而提高公平，投资教育和培训，对过时技能进行升级，解决新兴的各种形式的保障缺失。在许多新兴经济体，可能需要更多的支出来投资基础设施、教育和研发（R&D），以便向资本密集程度更高或基于技能的生产模式转变。

市场收入的差距会产生许多成本，包括向市场收入低的人提供收入支持或扶贫的成本，以及减轻贫困对健康和福祉造成负面影响的成本。这意味着必须通过公共政策来减少贫困，而减少市场收入差距是一种有效途径。在这种情况下，提高公共支出的质量对于实现包容性增长至关重要（见专栏 1）。这包括重视可以提高生产率和工资的公共投资，包括提高教育水平和改善基础设施的开支。对于某些商品给予公共补贴，这种形式的支出会增加经济扭曲，同时也是减少收入差距的一种低级方式。高质量的公共支出也可以对税收产生积极影响，这是因为它会增加公民对管理部门的信任，从而提高税收道德（Akgun, Cournède and Fournier, 2017^[20]）。

专栏 1：提高公共支出的质量

提高公共支出的质量对于确保公共财政促进包容性增长至关重要。经合组织的研究指出，确定政府规模时要对公平和效率进行权衡，规模较大的政府，通常其长期增长较低，但公平程度较高（Fournier and Johansson, 2016^[21]）。然而，该研究还同时指出，如果国家政府运作良好，就可以抵消大政府给增长带来的不利影响（见图 3）。无论政府规模如何，只要有高质量的支出和良好的监管和政策环境，就意味着政府部门可以更小，但仍能实现更好、更具包容性的增长。

图表 3：政府规模和有效性



注：虚线表示 95% 置信区间。浅阴影表示政府规模影响为负值但不显著，深阴影表示政府规模影响为正值但不显著。

来源：Fournier and Johansson, 2016

改善教育是公共支出促进增长和公平，使未来工人适应不断变化就业市场的关键方式。教育改革通过鼓励学生完成学业，可以降低教育结果上的不公平，从而降低收入差距。

增加公共投资在政府总支出中的份额关系到能否实现大幅经济增长。对公共基础设施的投资可以带来强劲的经济增长。提高公共投资也是公共支出在不影响公平的同时促进增长的一种方式。

经合组织的研究还表明，可以通过限制对公平的负面影响，来加强公共支出在促进增长上的作用。这些政策包括减少养老金支出（特别是针对最高收入者）的份额，减少公共补贴和累退的税式支出（见第 4 节）。减少其它项目支出，转向家庭福利和育儿倾斜，可以减少可支配收入上的差距，这是因为这些福利对于低收入家庭的相对价值往往更高。这种支出的转移可以鼓励家庭中第二收入者参与劳动力市场，从而促进增长。

就业领域的快速和持续变化给社会保障支出带来了新的压力。工作任期较短以及自雇人群比例的增加，使越来越多的工人无法享受其它就业形式从业者可以享受到的传统的社会保险。这些因素会使得社保缴费减少，也会降低社保缴费支撑的社会保障体系的可持续性，或者需要使用其它收入来源给社会保障体系融资。

这些不同的支出压力凸显了确保税收制度的组织收入能力的重要性。许多中等收入国家目前的财政收入水平不足以满足其新出现的支出需求，包括可以实现更高水平增长的支出。进一步增加贫困家庭儿童的入学率和毕业率将有助于改善社会流动性，投资兴建学校也有助于提高社会流动性。许多新兴经济体的基础设施质量差、数量少，这表明需要增加公共投资（OECD, 2017^[7]）。新兴经济体的基础设施支出也可以改善包容性和福祉，例如通过提供公共交通、可靠的能源、

清洁水和卫生设施。虽然政府规模可能因国家而异,但为了应对这些挑战,高效、有效和公平地组织收入仍然是一个关键的政策目标。

旨在减少不公平的社会转移支付,需要可持续的财政收入作资金保障。经合组织的研究表明,在一定时期内,在降低低收入人群的收入差距方面,转移支付要比税收手段效果更好。自 20 世纪 90 年代中期以来,发达国家收入再分配的下降主要是由于转移支付再分配的减少,而税收在这种下降中发挥着次要且不同的作用。在一些国家,再分配的下降导致了可支配收入差距的增加 (Causa and Hermansen, 2017^[17])。

5.1.4 面向未来的税收制度

新的挑战需要新的应对方案。本文着重介绍了通过改革使税收制度适应全球化和技术变革的趋势,特别是在不断变化的就业领域。不同的国家有不同的税收制度,它反映了各国不同的发展阶段、社会偏好和政策重点。通过税收制度促进包容性增长并没有唯一的“最佳方案”,因此不同国家面对全球趋势应对方式也不尽相同。虽然全面改革具有挑战性,且未来对税收制度和经济的影响方式尚不确定,但我们仍有许多工作要做。

本文接下来将围绕五个重要主题进行论述。

- 第 2 节重点介绍了通过提高就业、工资和正规性,税收制度对市场收入分配的影响。
- 第 3 节考察了如何将实施有利于增长的税收组合与改善累进性的措施相结合,特别是通过扩大税基和消除低效率、累退的税收支出。通过有针对性地使用应计收入和所得税制以外的其它改革,加强对税基流动性较差税种(包括房产税和环境税)的依赖,从而推进累进性和增长。
- 第 4 节探讨了通过提高劳动和资本所得税制度的效率和公平,实现个人所得税和社会转移支付促进包容性增长的方式。
- 第 5 节探讨税收政策如何通过支持投资和创新等方式提高商业活力和生产力,如何通过继续打击 BEPS 来提高效率。
- 第 6 节分析了如何通过国际合作等方式提高税收征管能力。

本报告不进行分税种的介绍和分析。**税制设计要适应持续的经济变化,就必须采用系统性方法** (Brys et al., 2016^[16])^①。税收制度的各组成部分可能是精心设计的,但孤立看待某一个税收规定或税种,会导致不良的税收决策,实现的经济和社会结果也不是最优的。

^① 一些国家采取的系统性的税收分析方法见 Birch Sørensen (2010^[78]) 和 Mirrlees et al. (2011^[79])。

税收政策的制定应放在促进包容性增长的结构改革的大框架内考量。在实现包容性增长的政策设计方面，税收并不是最佳的政策工具。在许多情况下，最好从源头解决包容性增长的挑战。例如，市场势力产生的效率低下问题可以通过竞争政策而不是税收政策来解决。教育和技能的投资问题可以通过公共支出而不是税收激励来解决。采用税收政策时，应将其作为旨在实现包容性增长的结构改革的一部分进行部署。

6. 《税收制度如何影响雇佣形式的选择》——以澳大利亚为例^①

本章总结了我们通过问卷调查得到的信息和数据，基于针对标准雇员和其他雇佣关系的《工资税》对于澳大利亚税收体系的理解。值得注意的是我们对 2016-2017 税收年度数据进行了测算。为了与《工资税（2018）》保持一致，我们假设平均工资总额为 83542 澳元。

6.1 雇佣关系类型

本文根据不同关系的雇主、服务承包商（以下简称企业）雇员/承包商（以下简称个人）考虑其税务处理。个人劳动者可以被描述为以下就业类型之一：

- (1) 雇员
- (2) 可以视为雇员的独立承包商
- (3) 被视为真正的独立承包商的两种形式之一：
 - 个体户
 - 公司形式的独立承包商
 - ◆ 所有者经理人

在“公司形式的独立承包商”类别中，可以根据企业承包业务是否应缴纳工资税进一步区分。如果承包企业需要支付工资税，劳动者被视为“公司形式的独立承包商”，如果承包企业不需要支付工资税，劳动者被视为“所有者经理人”。

在澳大利亚，税收和进一步的义务取决于雇佣形式。这些因素包括分包/委托能力，付款基础，设备来源，工具和其他资产，商业风险负责人，工作负责人和企业和个人之间的独立性。学徒、受训人员、劳工和贸易助理在税务方面通常被视为雇员。

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

如果个人是雇员，企业通常有义务从个人收入中扣除一定金额给税务机关（叫做现收现付（pay-as-you-go, PAYG）^①）。此外企业还需要给雇员支付养老金费用（一种非税收强制缴纳款）。如果个人是承包商且合同主要是关于劳务，企业可能仍然需要为其缴纳养老金。

6.2 个人视角下不同雇佣形式的税务处理

本节涵盖了 2.1 节所述的不同雇佣关系类型的个人的税务处理。一般来说无论个人是雇员或承包商还是个体经营者，个人所得均按统一税率纳税。雇主需要代表其雇员扣缴税款，而承包商可能需要通过分期付款制度进行定期分期付款。其他测试决定了谁可以把钱留作养老金，以及某人是否可以有效地利用公司（并采用公司税率）或信托。

6.2.1 个人所得税（PIT）计算前扣除额

个人可以通过要求扣除与工作相关的费用减少 PIT 金额（详见 2.2.8 节）。

6.2.2 计算应税收入

应纳税所得额由应税收入减去允许抵扣的金额计算得出。“应税收入”可能包括工资，小费，汽车津贴，差旅费，置装费和洗衣费，某些政府缴款，租金，利息，分红和其他投资收入，奖金和佣金。

6.2.3 PIT

在澳大利亚 PIT 不因雇佣方式的不同而有所不同。2016-2017 年应纳税所得额的总税率如下表所示

表9 澳大利亚总体税率

应纳税所得额	税率%
0-182,000	0
182,001-37,000	19
37,001-87,000	32.5
87,001-180,000	37
超过180,001	45

来源：OECD 问卷调查

^①如果个人合同工满足一些条件他们可以自愿签订协议留存部分金额（在支付给承包商的款项中扣留一笔税款）。在自愿 PAYG 协议下扣缴的金额不包括在 PAYG 分期付款的金额中。

居民纳税人对应税收入有纳税义务(名义上是医疗保险费)。更多信息详见 2.2.6 节。对于应纳税收入超过 180000 澳元的纳税人有额外 2% 的预算修正税。该税费自 2017 年 7 月 1 日起不再适用。上述规定适用于不论何种雇佣形式的所有居民个人。

6.2.4 雇员非税收强制缴款

在澳大利亚雇员没有非税收强制缴款。

6.2.5 雇员社保费 (SSCs)

在澳大利亚, 雇员无需支付专门用于养老金、疾病、失业或工伤补贴、家庭津贴或其他福利的费用。这在雇佣类型中都一样。

6.2.6 医疗保险缴款

对居民纳税人的应税收入征收的医疗保险税(不考虑雇佣形式)名义上分为基本医疗和医院护理费用。2016-17 年征收税率为个人应纳税所得收入的 2% (包括累计股息: 股息和附加印花税)。医疗保险税不适用于某些低收入纳税人。在 2016-17 年度, 如果个人纳税人的应纳税收入不超过 21655 澳元, 则该纳税人无需缴纳此税款。如果纳税人为没有收到抚养费的夫妻或者单亲父母, 其家庭应税收入不超过 36541 澳元则无需缴纳此税款。每个儿童可以增加 3356 澳元的限额。如果个人应纳税收入超过 21655 澳元或家庭应纳税收入超过 36541 澳元(每增加一个需抚养的子女增加 3356 澳元), 则该项税款按应纳税收入超过限额部分的 10% 征收, 直至应纳税额等于个人或家庭应纳税收入的 2%。

在 2016-17 年度, 高于领取退休金年龄且应税收入不超过 34244 澳元的澳大利亚老人无需缴纳该税款。收入在 34244 澳元到 42805 澳元之间的, 按超过 34244 澳元部分的 10% 缴纳。2016-17 年领取养老金的家庭(包括夫妇和单亲父母的抚养费)和澳大利亚高于领取退休金年龄的老年人家庭收入不超过 47671 澳元(每增加一个需抚养的子女增加 3356 澳元)就无需支付任何医疗保险税。

2016-17 年个人纳税人的附加费收入超过 90000 澳元(或一对夫妻的总收入超过 180000 澳元), 但没有符合政策规定的健康保险, 则应承担与其收入相适应的医疗保险附加费。附加费费率为 1%, 1.25% 和 1.5%, 这取决于纳税人超过该部分的收入。然而, 由于该政策旨在鼓励纳税人购买符合政策规定的医疗健康险, 因此该政策的成本通常低于附加费。因此, 本文中不分析附加费。

6.2.7 雇员的税务费用在 PIT 中的可扣除性

税务相关的管理费用可以由个人扣除。然而, 我们并没有在本文中将其纳入模型, 因为我们不想对不同人的税务成本进行假设。

6.2.8 抵扣

某些与工作相关的费用可以从 PIT 中扣除，包括订阅费，与工作相关的设备费，与工作相关的差旅费和汽车费用，自我教育费和其他工作相关的费用，礼品或捐赠以及税务相关的管理费用。理论上这些可扣除的费用在任何雇佣形式下都是一致的。然而我们了解到，自由职业者可能会支付比其他形式工作者多得多的工作相关的费用。本文我们不将业务支出的可扣除性纳入模型，因为我们不想在不同的雇佣类型中对这些成本进行假设。

6.2.9 个人所得税与公司所得税

如 2.1 节所述，公司组织形式的主要好处是能采用公司税率。然而由于澳大利亚的股息分配重复课税的制度，所有收到的收入包括股息收入都会在个人手中持续征税。

澳大利亚的完全可退股息分配重复课税制度是为了使公司能向股东提供抵免额（成为“红利抵免”）以支付公司在向股东分配股息时支付的澳大利亚所得税。这就确保了完全免税的股息收入按股东的边际税率征税。

以一家盈利为 100 澳元的公司为例，该公司按 30% 的税率纳税。这使得 70 澳元可以分配给股东。此外会产生相当于公司缴纳税款的 30 澳元的印花税抵免额。然后该公司可以将收益的 70 澳元作为股息分配给股东，并在分配中附带 30 澳元的印花抵免额。然后股东将按边际税率支付股息和印花抵免（称为“累计股息”）的税费。假设该股东使用 34.5% 的边际税率。他们 100 澳元的累计股息（由 70 澳元的股息和 30 澳元的印花抵免组成）将需要支付 34.5 澳元。然后股东使用印花抵免抵扣 30 澳元的应纳税额，这意味着他们需要额外支付 4.5 澳元的税款。无论是通过公司收到完全印花税股息还是个人直接获得股息，个人承担的实际税负是相同的。

在某些情况下，个人服务收入（PSI）的完整性法则可能会导致收入在个人处征税。^①PSI 法则评估收入是否主要来自于个人的劳务，技能和个人在开展活动时的掌控程度。^②PSI 完整性法则旨在防止类似雇员的个人采用公司的组织形式。如果 PSI 完整性法则使用，他们要求由类似雇员的工人组成的公司所获得的收入应被视为个人的应纳税收入。本文我们采用一个不受 PSI 完整法则约束的公司形式的承包商进行建模。此分析假定不适用 PSI 完整性法则。

在本文的分析中对雇员的个人收入与公司收入进行了不同的假设。本文强调的分析假设是 75% 的个人收入和 25% 的公司收入。本文附件还介绍了另外两种情况：一种情况是 50% 的个人收入和 50% 的公司收入，另一种情况是 25% 的个人收入和

^① 引入 PSI 法则是为了防止其他个人或公司转移或分摊收入以减少纳税。这种策略被称为 PSI 的转移。转移发生在当收到的个人服务收入被公司保留或转移给联营公司，允许对该收入支付较低的税率时。

^② 其他 PSI 完整性法则的详细内容可访问：<https://www.ato.gov.au/Business/Personal-services-income/>。

75%的公司收入。在许多 OECD 国家，对于个人与公司的不同比例进行验证是很有意思的，一个关键的个人税收套利的选择是选择劳务收入与资本收入的比例，以最大程度地减少整体税负。

6.2.10 针对劳务费用享有的免税额和抵免

所有类型的工作者都可以享受一定的免税额和抵免。本文中考虑了基本减免和低收入税收抵减。

10. 针对劳务费用享有的免税额和抵免

免税额和抵免	描述
基础减免	如此前的PIT税率表所示，收入低于18200澳元的居民纳税人对应零税率。
低收入者税收抵免	低收入者可最高享受445澳元的税收抵免。2016-17年度应纳税额低于37000澳元的纳税人可以获得全额抵免。如果纳税人的应纳税额超过37000澳元，则每超过1澳元，抵免额减少0.015澳元；如果纳税人应纳税所得额超过66667澳元，则不再享有抵免。抵免不可退还。
受益人税收减免	受益人税收减免是针对那些能获得一定应税社会保障福利（称之为“可再平衡福利”）的纳税人。该科目旨在确保获得可再平衡福利的人不缴纳与该收入对应的任何税款。个人可以获得的额度由其在当年获得的可再平衡福利总额决定。这种税收减少了其他收入支付的税款。此减免不可退还。
私人医疗保险减免	按照医疗保险政策购买私人保险的澳大利亚居民可以获得私人医疗保险减免。绝大多数人都会在支付保费时申请退税来减少他们支付给保险人的保费。或者纳税人也可以在提交纳税申报表时申请退税。退税额是根据个人（家庭保单中年龄最大的个人）的收入和年龄，按保险费的百分比计算的（无论是个人保单还是家庭保单）。对于65岁以下、无赡养义务且年收入低于90000澳元的个人，2016年7月1日至2017年3月31日的退税率为26.791%，2017年4月1日至2017年6月30日的退税率为25.934%。
地区税收减免	如果个人的常住地为不包括海上石油或天然气钻井平台的指定偏远地区，则纳税人可以申请该减免。一般来说如果个人在一个财政年度内居住于该地区少于183天，则无法申请该补偿。减免的金额取决于纳税人所在的地区。在2016-17年度纳税人居住在指定的A类区域可以获得338澳元的减免。该减免不可退还。
海外部队税收抵免	如果个人是澳大利亚国防部队、联合国驻塞浦路斯维和部队的澳大利亚联邦警察或联合国武装部队成员在特定的海外地区服役（并且没有针对该项目的特别免税规定），可以申请此项抵免。个人在一个纳税年度内必须在境外工作183天

以上。

来源：OECD 问卷调查

6.2.11 现金支付

2016-17 年度无现金支付。

6.2.12 小企业税收优惠

小企业可以立即注销成本低于 20000 澳元的一部分业务资产（直到 2019 年 6 月 30 日前，从 2019 年 7 月 1 日开始限额将恢复至 1000 澳元）。2015 年 5 月 12 日至 2016 年 6 月 30 日期间公司的营业额低于 200 万澳元，2016 年 7 月 1 日起公司的营业额低于 1000 万澳元，该条款生效。

在个人层面上也有一些小企业资本利得税（CGT）优惠。这些优惠适用于小公司 CGT 实体和净资产价值低于 600 万澳元以下的企业（根据计算资产的条件）。法律将小公司 CGT 实体定义为总营业额低于 200 万澳元的企业。这些特权仅仅适用于企业的某些“活跃资产”（一般而言为用于企业或者与企业利益相关的资产，例如公司的股份或信托的份额）。该优惠对个人持有资产的时间以及该资产成为企业活跃资产的时间有要求。如果个人持有该资产超过 15 年，则该资产必须有至少 7.5 年是活跃资产。如果个人持有该资产少于 15 年，则该资产至少在该期间的一半时间内是企业的活跃资产。

有四种独立的 CGT 优惠可以使用。第一种是豁免出售持有超过 15 年的企业资产的资本收益，如果该资产是因为个人退休或个人永久丧失行为能力而被处置的（关于非自愿处置的特殊规则可以适用）。第二种是个人出售企业的活跃资产所获得的资本利得获得 50% 的减免。第三种是对出售活跃资产的豁免（如果是 55 岁以下的个人，则豁免额必须上缴符合规定的养老金账户）。第三种豁免的终身额度上限为 50 万澳元。第四种是延期，如果出售活跃资产的资本收益用于在两年内置换新的资产。

6.2.13 不同就业类别的非标准税收减免

平均收入原则适用于初级生产人员和特殊专业人员，其中特殊专业人员包括作家、发明家、表演艺术家、生产助理和运动员。平均收入是为了平衡不同年份的高收入和低收入，这意味着按边际税率对平均收入征税。这确保了各个年份收入不一致的纳税人在平均期内（由于澳大利亚高度的累进个人所得税，收入较高的年份应纳税额更多）不会比可比但稳定的收入上缴更多税款。

6.2.14 非主要就业的税收

非主要就业收入纳入个人应纳税所得额。在计算相关抵扣之后，个人根据 PIT 税率和相对应的金额纳税。例如，假设一个人的主要收入来源为 7 万澳元，第二份工作收入为 2 万澳元。假设没有相关抵扣，其应纳税收入为 9 万澳元。

6.3 公司视角下不同雇佣形式的税务处理

本节涵盖了 6.1 节所述的不同雇佣关系类型的雇主的税务处理。

6.3.1 CIT 或 PIT 计算前扣除额

某些劳务成本可以从 CIT 或 PIT 中扣除，包括工资收入、工资税和养老金缴款（见 6.3.6 节）。个体户不能给自己支付薪水或工资，但通常可以在他们的个人纳税申报表中申请扣除自己的超额贡献。

6.3.2 CIT

2016-17 年中央 CIT 税率为 30%。不征收地方 CIT。有针对小企业的公司税税率。在 2016-17 年度，营业额低于 1000 万澳元的企业，其税率为 27.5%。公司结构的个人独立承包商对 CIT 负责。

6.3.3 雇主非税强制性费用（NTCPs）

法律上要求雇主为雇员缴纳社会保险和私人养老金。此外，这些费用在不同的就业类型中有所区别。NTCPs 主要有两类：工伤补偿险和养老金。

职工的工伤补偿险

要求的职工工伤补偿险为总收入的 1.34%。该数据根据 2015-16 年度分析澳大利亚和新西兰的职工薪酬、福利和计划绩效报告对新南威尔士的估计得出。^①该分析报告将为雇员和承包商（被视为雇员的承包商或真正独立承包商）支付的保险缴款纳入其中。以下为更多详细信息。在新南威尔士州，职工工伤补偿险按雇主薪酬的百分比计算。用于工人工伤补偿险的薪酬包括工资、奖金、佣金、养老金缴款（包括养老金保障税）和病假、公休日、休假费用。^②

雇员：

用人单位必须为职工向私营保险公司购买工伤险和职业病险。澳大利亚政府必须为海员、军人及其雇员投保。所有的其他雇佣合同由州政府监管。在人口最多的新南威尔士州，除非雇主得到豁免，否则雇主必须为其雇员提供劳工保险（无论他们是全职、兼职还是临时工作）。被豁免的雇主要求年薪不超过 7500 澳元，不雇佣

^① 报告全文详见以下链接：

<https://www.safeworkaustralia.gov.au/doc/comparative-performance-monitoring-report-19th-edition-part-3>.

^② 以下链接为工伤补偿保险对应薪酬的完整定义：

<https://www.sira.nsw.gov.au/languages/wages-definition-manual-january-2014>.

学徒或其他受训人员，且不是保险集团成员。

被视为雇员的独立承包商：

在新南威尔士州雇主必须为“被视为”雇员的承包商办理劳工保险法规定的强制劳工保险。被视为雇员的包括：外勤人员、销售人员（包括推销员和收费员），劳动雇佣合同下的承包商，农民工，拳击手/摔跤手（包括裁判和艺人）。除被视为雇员的承包商外，在新南威尔士州雇主无需为承包商提供保险。

真正的独立承包商-个体户：

在新南威尔士个体户不能投保劳工保险。个体户可以投保人身意外伤害险，但是法律对此不作要求。个体户必须为其雇员投保强制劳工险。

真正的独立承包商——公司形式：

包括所有者经理人在内的公司形式的独立承包商有义务为他们自己投保意外、伤残、疾病保险，例如用他们的个人收入。

养老金

雇员：

根据养老金保障计划，雇主必须为雇员缴纳私人养老金。虽然养老金保障计划是由澳大利亚政府授权的，但养老金是通过受政府监管的私人养老基金提供的。在2016-17 纳税年度，养老金保障计划要求雇主每月支付符合条件雇员正常时间收入（前提是他们的税前收入超过 450 澳元）的 9.5%。养老金保障费率将保持在 9.5% 直到 2020-21 年，然后每年增加 0.5 个百分点，直到 2025-26 年达到 12%。2016-17 年度，雇主支付义务的上限为 206480 澳元每年。^①

除雇主代表雇员缴纳的养老金外，以公司形式或自我雇佣或者向自己付费的职工也应承担缴纳养老金的责任。但是请注意，养老金缴款是对工资征收的，股息或投资收入不承担该项义务。

视为雇员的独立承包商：

一般来说雇主不需要根据养老金保障制度承担承包商的养老金费用。但是根据养老金保障制度雇主必须为主要购买其个人劳动力或技能并亲自执行（即不允许承包商委托）的承包商支付养老年金。对于这些承包商而言，养老金保障制度要求雇主每月支付符合条件雇员正常时间收入的 9.5%。

真正独立的承包商——个体户

对于个体户来说，是否支付养老金是可选的。我们的分析假设个体户选择不支

^①澳大利亚的养老金制度要求个人养老金缴款必须由受监管的基金托管，直到个人退休（或满足其他条件）可以开始提取他们的养老金余额。养老金的缴纳和收益按优惠税率征税。

付养老金。

真正的独立承包商——公司形式：

包括所有者经理人在内的公司形式的独立承包商有义务为雇佣自己而缴纳养老金，例如用他们的个人收入。

6.3.4 雇主社保费 (SSCs)

没有特别向雇主收取的养老金、疾病、失业或工伤险，家庭津贴或其他福利。

6.3.5 雇主工资税

澳大利亚有雇主工资税，并且税法对各种类型的雇佣形式都做出了如下不同规定：

雇员：

澳大利亚政府对较大的雇主向其雇员支付的工资、现金或实物征收工资税。各州的工资税税率，税收门槛和扣除额各不相同。在新南威尔士州，2016-17 年澳大利亚工资总额超过 75 万澳元的雇主的工资税税率为 5.45%。在新南威尔士州工资不超过 75 万澳元的雇主有权享有免税或按比例计算的工资税起征点。根据雇主的新南威尔士州工资总额与澳大利亚工资总额的比例减少免税额。

视为雇员的独立承包商：

在新南威尔士州，根据相关合同履行工作的承包商支付的费用应缴纳工资税，除非该合同符合以下条件：

其基本目的是提供货物，而根据合同提供的劳务或者服务仅为供货所附带；

是企业通常不需要的服务，并且承包商一般向公众提供这些服务；

适用于公司在—个财政年度内少于 180 天需要的服务；

适用于在—个财政年度内最多提供 90 天的服务；

需要承包商雇佣两人或两人以上的额外劳动力来完成；

用于运送车辆中的货物

真正独立的承包商——个体户：

个体户不缴纳工资税。他们的收入加在应纳税所得额上，并按有关税率在 PIT 下征税。但是可能要求个体户为其雇佣的雇员或承包商支付工资税。

真正独立的承包商——公司形式：

包括所有者经理人在内的公司形式的独立承包商有义务为支付给他们本人的工资缴纳工资税。上述对雇员免税的规定也适用于这种情况。也就是说除非年工资超过 75 万澳元，否则所有者经理人不承担工资税。。

6.3.6 从 CIT 或 PIT 中扣除雇主的劳务费用

某些劳务成本可以从公司的纳税义务中扣除，包括工资收入、工资税和养老金缴款。其可扣除性取决于就业类别，如下所示：

工资收入

雇员：雇员的工资是可以抵扣的费用。雇主可以 100% 抵扣雇员的工资。

被视为雇员的独立承包商：付给被视为雇员的独立承包商的费用是可以抵扣的。雇主可以 100% 抵扣雇员的工资。

真正的独立承包商-个体户：个体户不能扣除他们自己的收入。个体户专区的利润按个人所得税相关税率征税。但是个体户可以要求 100% 扣除他们可能出现的雇员或承包商的成本。

工资税

雇员和被视为雇员的独立承包商：工资税是可以抵扣的费用。雇主可以 100% 全额抵扣工资税费用。

真正的独立承包商——个体户：个体户可能需要为其雇佣的雇员或承包商支付工资税。如果他们这样做，那么他们就可以要求扣除 100% 的工资税费用。

真正的独立承包商——公司形式：包括所有者经理人在内的公司形式的真正独立承包商可以从其公司纳税义务中扣除因其自身工资支付的工资税。

养老金

雇员和被视为雇员的独立承包商：雇主可以要求扣除符合规定的雇员和某些承包商的养老金或养老金储蓄账户的缴款。^①

真正的独立承包商——个体户：个体户可以申请扣除个人养老金缴款。但是如果他们在一年内的工资收入超过总收入的 10%，他们将无法申请扣除。

真正的独立承包商——公司形式：包括所有者经理人在内的公司形式的真正独立承包商可以从其公司纳税义务中扣除其因自身工资支付的养老金。

职工工伤补偿险

雇员和被视为雇员的独立承包商：雇主可以申请对职工工伤补偿险的抵扣。

真正的独立承包商——个体户：个体户可能可以申请对职工工伤补偿险的抵扣。

真正的独立承包商——公司形式：包括所有者经理人在内的公司形式的真正独立承包商可能可以就他们自身工资部分的职工工伤补偿险申请公司所得税抵扣。

6.3.7 针对劳务费用享有的免税额和抵免

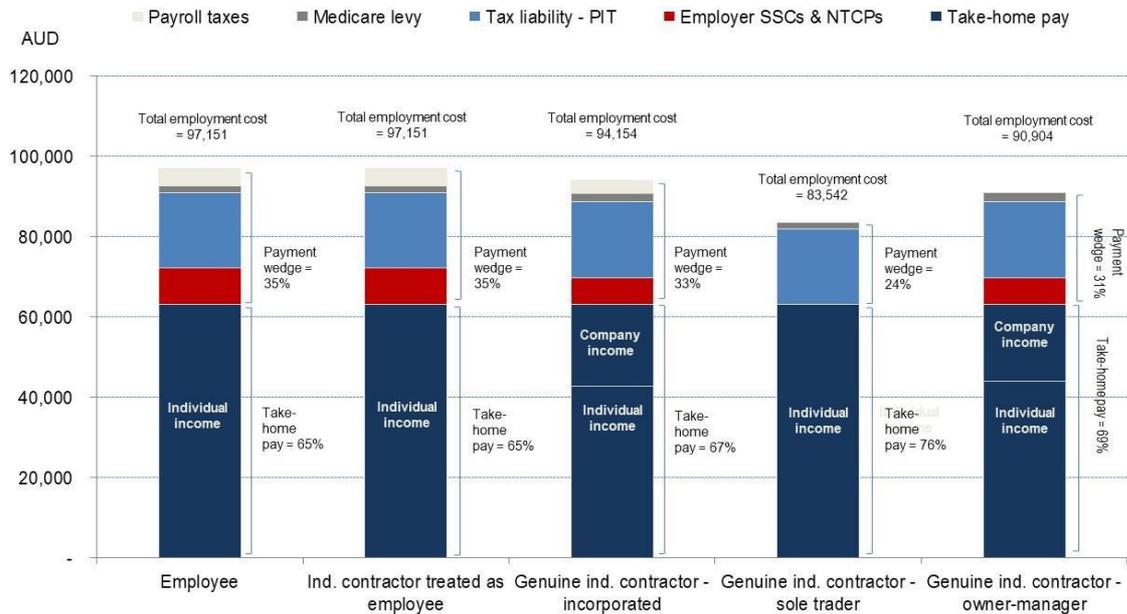
没有针对劳务费用享有的免税额和抵免。

^①从 2017 年 7 月 1 日起，要求雇员从就业中获得的收入少于其收入的 10% 才能申请个人超额缴款扣除的要求已被废除。无论何种雇佣类型，个人都可以申请减税。65-74 岁的人仍然需要通过工作测试，才有资格申请缴款减税。

6.4 图表

图4 按雇佣形式分解总雇佣成本，实得工资保持不变—澳大利亚（2016-17）

在此情况下，总工资等于2016-2017年雇员类别的平均工资（83542澳元）。至于其他类别的雇佣形式，个人到手工资等于雇员的到手工资。这确保了个人对雇佣形式没有影响，因此可

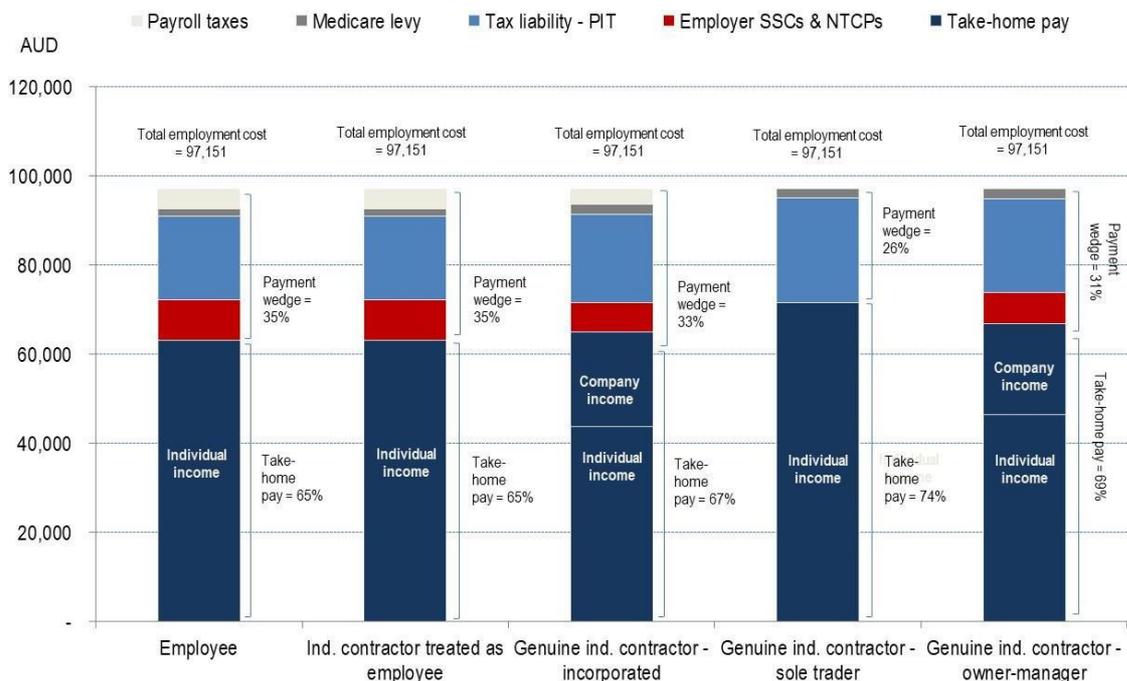


以对企业不同雇佣形式之间转移的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。

来源：作者是基于OECD问卷调查结果测算

图5 按雇佣形式分解总雇佣成本，总雇佣成本保持不变—澳大利亚（2016-17）

在此情况下，总工资等于2016-2017年雇员类别的平均工资（83542澳元）。对于其他雇佣类型，公司面临的总雇佣成本等于公司为雇员支付的总雇佣成本。这确保了公司对



雇佣形式没有影响，因此可以对个人在不同雇佣形式之间转移的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。

来源：作者基于OECD问卷调查结果测算

表 11 收到同等工资下不同雇佣关系的税务情况—澳大利亚（2016-2017）

在此情况下，总工资等于 2016-2017 年雇员类别的平均工资（83542 澳元）。个人的到手工资等于雇员的到手工资。这确保了个人对雇佣形式没有影响，因此可以对公司在不同雇佣形式之间转移的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。这些数字与表 4 中的数据对应。

	雇员	视为雇员的 独立承包商	真正的独 立承包商- 公司形式	真正的独立 承包商-个体 户	真正的独 立承包商- 所有者经理
劳务费用	97,151	97,151	70,615	83,542	68,178
利润	-	-	23,538	-	22,726
劳务费用总额	97,151	97,151	94,153	83,542	90,904
工资税	4,553	4,553	3,309		-
雇主NTPCs-签约公司					
事故、伤病	1,119	1,119	814		824
养老金缴款	7,936	7,936	5,769		5,843
总工资	83,542	83,542	60,723	83,542	61,510
应纳税所得额	83,542	83,542	84,261	83,542	84,236
所得税					
总税务负债(PIT)和临时预算费用					
联邦 税收抵扣金额	18,698	18,698	18,932	18,698	18,924
低收入税费抵扣 红利抵扣	-	-	-	-	-
			7,061		6,818
其他税收					
医疗保险税	1,671	1,671	2,156	1,671	2,139
CIT			7,061		6,818
实得工资的劳务部分	63,173	63,173	42,701	63,173	44,055
实得工资的资本部分	-	-	20,472	-	19,118
总实得工资	63,173	63,173	63,173	63,173	63,173

平均比例					
所得税率	24.4%	24.4%	34.7%	24.4%	34.2%
雇主SSC费率	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
总支出减去现金支出	24.4%	24.4%	34.7%	24.4%	34.2%
税收楔子	28.3%	28.3%	38.1%	24.4%	25.0%
包含NTCPs					
所得税	24.4%	24.4%	34.7%	24.4%	34.2%
雇员SSC和NTCP比例	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
总支出减去NTCP的现金支出	35.2%	35.2%	45.6%	24.4%	45.1%
薪酬楔子	35.0%	35.0%	32.9%	24.4%	30.5%
薪酬楔子的组成部分					
应纳税额	21.0%	21.0%	22.4%	24.4%	23.2%
雇员SSCs和NTCPs	9.3%	9.3%	7.0%	0.0%	7.3%
工资税	4.7%	4.7%	3.5%	0.0%	0.0%
雇员的SSCs和NTCPs	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%

来源：作者基于OECD问卷调查结果测算

表 12 同等雇佣费用关系的税务情况—澳大利亚（2016-2017）

在此情况下，总工资等于 2016-2017 年雇员类别的平均工资（83542 澳元）。其他雇佣形式的雇佣费用等于雇员的雇佣费用。这确保了公司对雇佣形式没有影响，因此可以对个人在不同形式之间转移的动机进行评估。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。这些数字与表 5 中的数据对应。

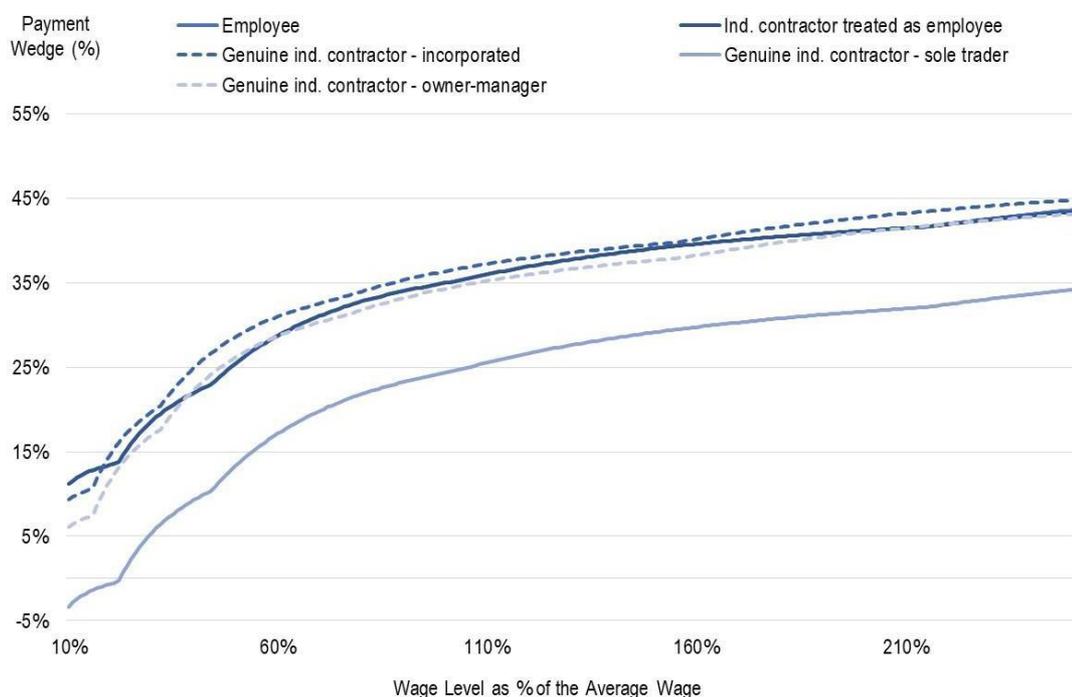
	雇员	视为雇员的独立承包商	真正的独立承包商—公司形式	真正的独立承包商—个体户	真正的独立承包商—所有者经理
劳务费用	97,151	97,151	72,863	97,151	72,863
利润	-	-	24,288	-	24,288
总雇佣费用	97,151	97,151	97,151	97,151	97,151
工资税	4,553	4,553	3,415	-	-
雇主NTPCs—签约公司					
事故、伤病	1,119	1,119	840	-	881
养老金缴款	7,936	7,936	5,952	-	6,245
总工资	83,542	83,542	62,657	97,151	65,738
应纳税所得额	83,542	83,542	86,944	97,151	90,025
所得税					
总税务负债（PIT）和临时预算费用					
联邦	18,698	18,698	19,804	23,578	20,941

税收抵扣金额					
低收入税费抵扣	-	-	-	-	-
红利抵扣	-	-	7,286	-	7,286
其他税收					
医疗保险税	1,671	1,671	2,225	1,943	2,286
CIT	-	-	7,286	-	7,286
实得工资的劳务部分	63,173	63,173	43,835	71,630	46,502
实得工资的资本部分	-	-	21,080	-	20,296
总实得工资	63,173	63,173	64,916	71,630	66,798
平均比例					
所得税率	24.4%	24.4%	35.2%	26.3%	35.3%
雇主SSC费率	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
总支出减去现金支出	24.4%	24.4%	35.2%	26.3%	35.3%
税收楔子	28.3%	28.3%	38.5%	26.3%	25.8%
包含NTCPs					
所得税	24.4%	24.4%	35.2%	26.3%	35.3%
雇员SSC和NTCP比例	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
总支出减去NTCP的现金支出	35.2%	35.2%	46.0%	26.3%	46.2%
薪酬楔子	35.0%	35.0%	33.2%	26.3%	31.2%
薪酬楔子组成部分					
应纳税额	21.0%	21.0%	22.7%	26.3%	23.9%
雇员SSCs和NTCPs	9.3%	9.3%	7.0%	0.0%	7.3%
工资税	4.7%	4.7%	3.5%	0.0%	0.0%
雇员的SSCs和NTCPs	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%

来源：作者基于OECD问卷调查结果测算

图 6 根据不同雇佣类型的不同工资水平划分的薪酬楔子—澳大利亚（2016-2017）

下图显示了不同工资水平下各就业类型的薪酬楔子，从平均工资的 10%（8354 澳元）开始到工资的 250%（208855 澳元）。如图 4 和 5 所示，在以平均工资为基准的情景分析下，独

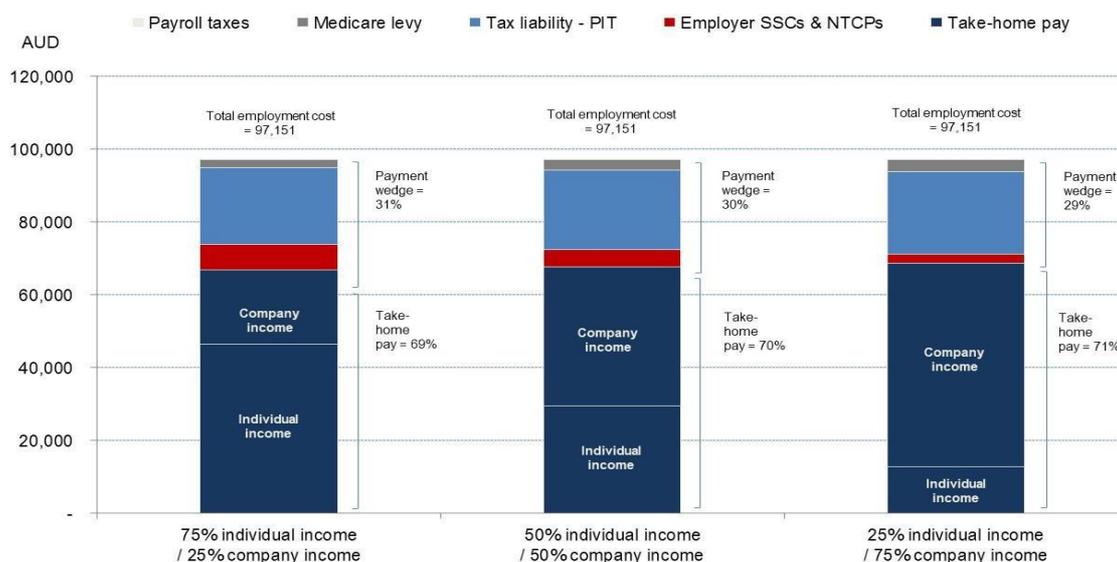


立承包商-个体经营户是所有雇佣类型中薪酬楔子最低的。并且从该图可以看出，无论在哪个楔子水平下，独立承包商-个体经营户都是薪酬楔子最低的。

来源：作者基于 OECD 问卷调查结果测算

图 7 按劳务和资本收入分解所有者经理的总雇佣成本(75%劳务收入, 25%资本收入; 50%, 50%; 25%, 75%)—澳大利亚(2016-2017)

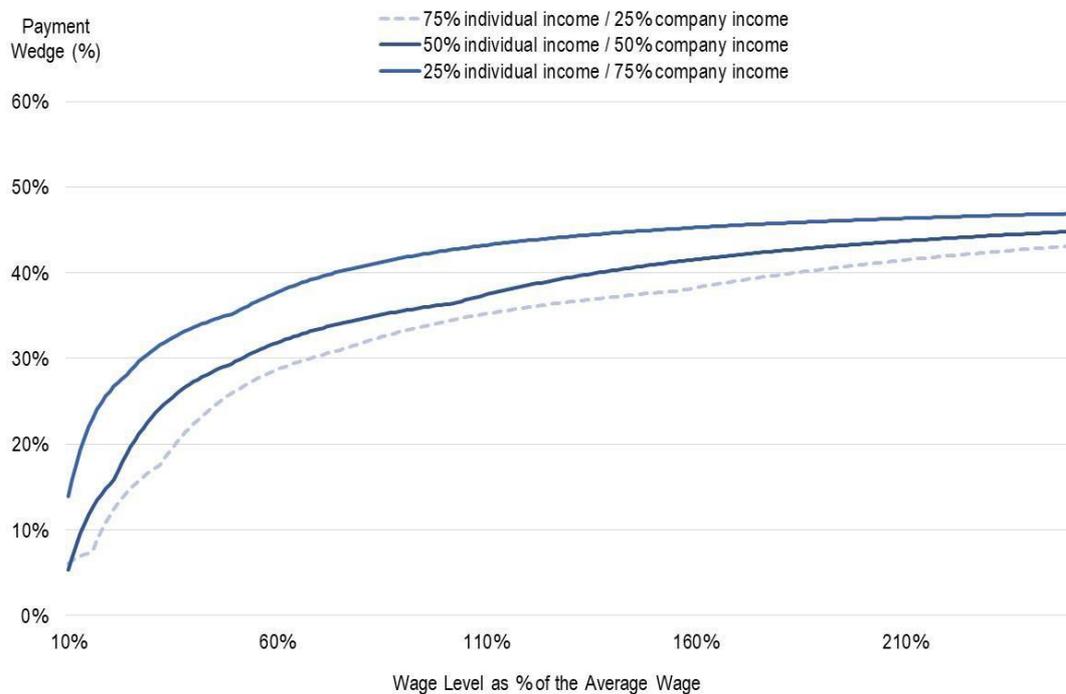
下图仅显示了所有者-经理雇佣形式下的结果，其差异为个人收入和公司收入的比例不同。从左到右的假设为：75%个人收入，25%公司收入；50%个人收入，50%公司收入；和 25%个人收入，75%公司收入。计算假设被分析的个人未婚且没有孩子。基于该假设的计算结果显示，所有者-经理雇佣模式的总雇佣成本保持不变（对应与图 5 数据），此处的重点是个体雇员的激励，即个人和公司收入的混合。75%个人收入和 25%公司收入的案例作为所有者-经理雇佣形式在图 5 和图 12 体现。



来源：作者基于 OECD 问卷结果测算

图 8.不同工资水平下所有者经理人雇佣形式不同劳务资本收入比例(75%劳务收入, 25%资本收入; 50%, 50%; 25%, 75%)的薪酬楔子—澳大利亚(2016-2017)

下图展示了所有者经理人雇佣模式在不同工资水平下的薪酬楔子，从平均工资的 10%（8354 澳元）到平均工资的 250%（20855 澳元）。三种不同的所有者-经理雇佣形式的案例（分析计算结果基于平均楔子）如下图 7 所示，三种案例分别对应不同的个人收入和公司收入的比



例：75%个人收入，25%公司收入；50%个人收入，50%公司收入；25%个人收入，75%公司收入。图 6 展示了个人收入和公司收入占比为 75% 和 25% 的所有者-经理雇佣模式的案例。

来源：作者基于OECD问卷结果测算

智库视野



研究院微信

研究院微博



主办

上海财经大学公共政策与治理研究院

国家税务总局税务干部进修学院

上海市国定路777号

邮政编码：200433

电话：(021) 6590 8706

86 158 2174 6491 (田志伟)

官方微博：e.weibo.com/u/3932265304

邮箱：120286069@qq.com