

654家各省市国资委控股公司,共有916家国有控股公司。股权激励是长期激励措施,其目标是激励经理人专注于公司的长期发展目标,而非短期会计利润,进而促进公司的长期发展。但是在我国国有控股公司的管理者一般是由国家委任,经理人的上任与离任并非经理人的自主决策,而是由上级主管部门决定的。在此种情形下,股票期权激励将失去长期激励的作用。因此建议我国的税法考虑该种特殊情形,对经理人提前离任、但符合行权条件并提前行权的股票期权相应课以重税。

其次,我国的股权激励尚处于起步阶段,为保护公司的利益,防止管理层操纵股价,证监会规定,股票期权的授予价格不得低于股权激励计划草案公布前一交易日的公司标的股票收盘价或前30个交易日内的公司标的股票平均收盘两者中的较高者。因此,折价期权、指数期权等期权形式在我国尚不允许发放。故我国股票期权的税收处理比较简单。然而,证券市场有一定的周期性,股票期权作为一种长期激励有效期一般为5~10年。若牛市中授予员工的期权,行权期恰好处于熊市,则期权往往不能行权,失去激励作用;而熊市中授予员工的期权,行权期恰好处于牛市,则激励对象往往可以不劳而获。因此,国外一些公司采用指数期权或在牛市中发放折价期权来解决这一问题。伴随着我国证券市场的进一步完善,折价期权和指数期权的发放是一种必然趋势。建议我国未来税制改革过程中,可参照英美等国的经验,将期权进行分类,分别制定不同的税收政策,鼓励员工长期持有股票期权及行权所得的股票,以期达到长期激励的目的。

参考文献

- (1) WYDAJEWSKI, B., 2005, Beyond the World of ISOs: Tax Preferential Stock Options Plans Outside of the United States, *Corporate Taxation*, Vol. 32.
- (2) LYNCH, L.J. & PERRY, S.E., 2003, An Overview of Management Compensation, *Journal of Accounting Education*, Vol. 21.
- (3) BUCK, T., SHAHRIM, A. & WINTER, S., 2004, Executive Stock Options in Germany: The Diffusion or Translation of US-Style Corporate Governance, *Journal of Management and Governance*, Vol. 8.
- (4) TOWERS PERRIN, 2004, *2003-2004 Worldwide Total Remuneration Report*.

作者单位:

北京航空航天大学经济管理学院
(责任编辑:李方遒)

国外税收征管的

内容提要:近20年来,税务行政理念从强制到服务发生了重大变迁。伴随着税务行政理念的变迁,各国税务机关对内进行结构重组,对外致力于为纳税人服务的改善和加强。本文拟对上述国际税收征管的最新趋势予以择要评介,以期加入WTO后的我国改进和加强税收征管提供有益的启示。

关键词: 税收征管 纳税人权利
纳税人服务

自上个世纪80年代开始,由加拿大、美国、荷兰等国家发起的第三次税制改革浪潮席卷全球,其中一个很重要的内容是税务行政理念从强制到服务的重大变迁。伴随税务行政理念的变迁,各国税务机关对内纷纷进行组织结构的重组,对外致力于纳税人服务的改善和加强。很多国家的税务机关一方面呈现出职责扩大化趋势,另一方面则增设管理或顾问委员会强化对其的指导和监督。信息和通讯技术的发展,为税务机关利用新技术改善纳税人服务和行政绩效提供了可能,各国税务行政开始迈向电子服务的新阶段。

一、税务行政理念的变迁

传统的税务行政以强制管理为中心,即税务机关在税收征管中占据主导地位,纳税人被动听从税务机关的行政命令和处分通知以实现纳税义务的遵从。这种行政理念与传统的核定征收方式(即应纳税额完全

2006年10月,OECD财政事务委员会(CFA)下属的税务行政论坛(FTA)发表了题为《OECD国家和所选非OECD国家的税务行政:比较信息系列(2006)》的调查报告(OECD, 2006, *Tax Administration in OECD and selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, <http://www.oecd.org/dataoecd/37/56/38093382.pdf>)。该报告源自2003年FTA对30个成员国和所选14个非OECD国家(包括中国)税务行政所进行的比较信息调查。报告揭示了近20年来各国税务行政所存在的共性、主要差异以及发展趋势。本文以下引用简称“OECD2006税务行政比较信息”。

最新趋势

丁 —

依据征税机关的课税处分加以核定,以及申报核定方式,即征税机关依据纳税人的申报表做成课税处分核发纳税通知单后,纳税人再据以缴纳税款的方式,相适应,纳税人的遵从在很大程度上依赖于税务机关的执法强度和惩处的严厉性。当行政机关不堪行政重负而促使申报核定方式进一步向纳税人自行申报纳税演进时,税务机关与纳税人之间传统的管理与服从、“警察与小偷”似的关系模式就不再适应形势发展的需要,新型税收征纳关系的建立成为必然。与此同时,西方学者对税收遵从的研究也有了新的发展,“如果税务机关真想要实现减少避税、提高纳税人自愿遵从的目标,就应该摒弃传统的高压强制策略。研究显示纳税人更乐于接受和回应税务机关积极的、提供帮助型的行政方式。”这一研究成果加上现实征纳关系矛盾的激化,直接促成了西方国家税务行政理念从强制向服务的全面变革。

加拿大税务局在最近推出的“未来发展计划”(Future Directions)中,表示将着力打造“以顾客为中心的行政理念和文化”。美国国内收入局(IRS)局长每年代表整个税务机关向纳税人致以公开信,承诺不断完善纳税人服务、打击避税、公平高效行政等。荷兰将企业现代化管理的理念与方法融入税务行政管理,宣称其经营理念为“服务本位的态度,目标群体方法,综合顾客管理和即时服务”,其基本价值观为“诚信、责任和谨慎”,其战略目标是“以服务和帮助、保持和不断提高纳税人自愿遵从。所有这些都表明服务行政已经成为现代税务行政的标志,建立友好、

互信、协作的征纳关系成为每一个现代税务机关的核心任务。

二、税务机关内部机构重组

如前所述,税务机关内部机构的重组是税务行政理念变革的一个重要表征。过去20多年来,各国税务行政领域的一个明显变化即是税务机关内部机构的重组,这种重组,直接以为纳税人服务为根本导向,总的趋势是由过去按税种分设职能机构转变为按服务功能、或者纳税人类型、或者两者的混合设置职能科室。

荷兰是较早(上个世纪80年代末期)进行机构重组的国家。荷兰税收和关税局(the Dutch Tax and Customs Administration, DTCA)在重组之前按照税种进行内部机构设置,首先分立直接税和间接税两个独立的部门,然后两部门内部继续按照具体税种进行职能科室划分,每一职能科室负责一种税。如此,交易涉及多个税种的纳税人要和一个以上的部门和官员打交道。重组之后,部门及其下属的职能科室按照业务功能进行了合并,在不适合合并的领域,为企业纳税人指定一名协调官员负责处理该纳税人的全部涉税事项,如果有问题非属该官员的专业领域,由他与相关领域的官员协商解决,以保证纳税人只与一个部门、一名官员联系即可办理所有涉税事项,如此大大提高了纳税人办理涉税事务的效率,同时也提高了税务机关的行政效率。荷兰的机构重组相当成功,当上世纪90年代其他国家陆续步其后尘进行税务机构改革时,荷兰走在更前面,现在的DTCA正在向“以征管程序为基础、减少管理层次、更为扁平化的方向发展”。

再如美国,1998年美国国内收入局(IRS)按照《IRS重建和改革法案》的要求,对以前的三级组织结构(国家税务总署、大区税务局和地方税务局)按照纳税人服务类型进行了改建。当重建完成时,税务总署基本保持了以前的组织结构,但大区税务局和地方

JAMES, S. & WALLSCHUTZKY, I.G., 1959, The Shape of Future Tax Administration, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 49.

BRAIN, J.A., 2004, Canada, in Hugh J. Ault et al., *Comparative Income Taxation*, 2004 Kluwer Law International.

1982年,美国国内收入局局长首次对1亿美国个人纳税人致以公开信。原因是当年国会制定了许多严厉的强制遵从的规定,为了缓和安抚纳税人的紧张和不满情绪,于是开始了致公开信的历程。如今,这已成为IRS的惯例。每年年度纳税申报期间,局长都会在1040号指导手册中发表公开信。HOLMLES, F.C., 1996, *Your Taxpayer Rights*.

Ibid, preface and pp.14-16.

See Kees Van Raad, *Netherlands*, in Hugh J. Ault et al., *Comparative Income Taxation*, at 54.

See the Dutch Approach, preface.

税务局均被代之以四个业务部门:(1)工资和投资所得分部(面向适用扣缴征税的纳税人);(2)小企业和自由职业者分部(面向从事自由职业的纳税人以及资产约1 000万美元的小企业);(3)大中型企业分部(面向资产超过1 000万美元的纳税申报大户);(4)免税组织和政府实体分部(面向一般不缴纳所得税但可能缴纳雇佣税、扣缴或者上缴其雇员工薪所得税的纳税人)。业务部门之外另设4个功能机构(刑事调查部、上诉部、沟通联络部和纳税人保护官)和两个服务机构(信息系统服务部、共享服务部)。其中,功能机构主要负责特定的领域和问题,服务机构为IRS提供信息技术和内部公共服务支持。以前地方局的大部分职员,重组后在工资和投资所得分部负责纳税申报和顾客服务。

这里,我们可以顺便对各国税务机关内部组织模式的演进过程做一简单回顾。最早各国税务机关基本是按照税种模式组建的,即以“税收类型”为基本标准,分设各个业务部门综合负责各项税收的征管,各业务部门基本上相互独立。虽然这种模式也能实现税收征管的目的,但存在缺陷也很明显:部门功能有重叠而效率不高,对于交易涉及多种税收的纳税人不方便,加大了不同税种之间纳税人不公平对待的可能性,不必要地将税务行政的整体管理过程碎化,使得组织计划和协调很复杂等等。认识到上述不足,许多国家对其税务机关进行改组,使之朝功能模式演进。

所谓功能模式,即按照业务的功能分类(例如登记、申报、征收、审计、会计和上诉等)来组织人员和职能科室,税务人员一般跨税种工作。与税种模式相比,这种模式具有更多优点:它能使跨税种的工作程序更为专业化,方便纳税人办税,也有利于税务行政绩效的管理和改善。不过,功能模式也有自身的局限和不足,例如功能的分化可能导致交叉或服务不一致,因为标准化可能对某些税务行政工作不适宜,对于纳税人的混合型行为以及不同的税收遵从态度缺乏

灵活的应对策略。

对此,少数发达国家近年来推出了新的组织模式——纳税人群体或者类型模式(taxpayer segment model),即主要根据纳税人的不同群体(例如大户纳税人、小/中户企业、雇员等)组织税务机关的服务和执行功能。其合理性在于,每一纳税人群体具有不同的群体特征与纳税遵从行为,从而表现出不同的逃避税风险。要有效管理这些风险,税务机关有必要制定适合于不同纳税人群体的战略方案(例如法律释疑、纳税人教育、改进服务、更有针对性的审计等)。改革者还认为:“将主要的功能放在一个统一和专门的管理结构中,有利于提高整体遵从水平。”目前,纳税人群体模式仍在其初期应用阶段。除美国外,爱尔兰也采用了此种组织模式,其他如奥地利、芬兰、德国、南非等许多国家则部分地引进了该方法。

需要说明的是,上述三种模式只是一种理论上的概括。实践中,许多国家采取的并非某种单一的结构模式,而是两种甚至三种模式的混合,显示出某种折中和注重实效。从总体上看,按税种分设机构的组织模式已经让位于功能模式、纳税人类型模式或者混合模式。

三、税务机关管理或顾问委员会

税务机关的独立性对于税务行政的有效性及其效率有着非常重要的影响。为保证税务机关有效地履行其职责,很多国家赋予税务机关相当大的自主权,包括内部机构设置、预算经费安排、预算裁量权、人事权、组织和管理、处罚和加收利息、信息技术发展等。但与此同时,另一种趋势正逐渐凸显——很多国家在税务机关和相关的部长或者政府部门之间安插一个管理或者顾问委员会(成员包括外部任命的官员),以便对税务机关的总体运作和一般行政事务提供某些独立建议。在加拿大、新加坡和南非等国家,这种管理委员会的引进与其税务行政体制革新是同步进行的。

See Camilla E. Watson, *Tax Procedure and Tax Fraud in A Nutshell*, Thomson & West 2006, 3rd ed., at 5-7.

有关税务机关组织结构的演进及主要模式,参见“OECD2006 比较税务行政信息”,第17页(Box 2. How the organisational structures of revenue bodies have evolved)。

有关税务机关组织结构的演进及主要模式,参见“OECD2006 比较税务行政信息”,第17页(Box 2. How the organisational structures of revenue bodies have evolved)。

OECD国家中有9个国家采用纯粹的功能组织结构,4个国家采用功能型税收类型或者纳税人类型的混合结构,12个国家使用所有的结构。只有5个国家完全没有运用功能结构。参见“OECD2006 比较税务行政信息”,第10页。

有关税务机关组织结构的演进及主要模式,参见“OECD2006 比较税务行政信息”,第17页(Box 2. How the organisational structures of revenue bodies have evolved),第9页。

加拿大税务局管委会 (the CRA's Board of Management) 组建于1998年, 伴随新的更为独立的加拿大税务局 (Canada Revenue Agency, CRA) 的创设而成立 (以前的机构称为加拿大关税和税务局) 该委员会由15名参议院任命的成员和11名省和地方提名的成员组成。委员会负责监督CRA的组织和管理, 包括公司经营计划以及与资源、服务、财产、人事和合同有关的政策管理。CRA的局长也是委员会的成员, 负责CRA日常运作。与其他皇家公司的委员会不同的是, CRA委员会不参与CRA的业务活动, 也无权获悉顾客的机密信息, 尤其没有权力干涉法律的实施和强制执行。在行政执法方面, CRA单独对国家财政部长负责。

芬兰的税务机关是国家税收委员会 (National Board of Taxes) 2002年政府颁布法令组建了国家税收委员会顾问委员会 (the Advisory Board to NBT), 2003年正式开始运作。顾问委员会由财政部的一名高级官员、国家税收委员会的委员长、6名其他来自地方政府、工会、纳税人和商业团体的成员组成。顾问委员会的任务是对税务机关的战略计划、重要问题以及业务规程提供指导或建议。委员会每年召开4次会议。

新加坡的税务机关是国内税务局 (Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS) 其管委会 (the IRAS Board) 组建于1992年, 属于立法授权组建新的IRAS的一部分。管委会由主席、税务局局长、5名其他成员 (包括现任和以前公共部门和私营部门的代表) 组成, 负责确保 IRAS 适当履行其职能, 一般每年两次会晤, 以审查主要的经营政策、批准财政决算、年度预算以及主要的开支计划。为了更好地履行职责, 管委会设立了两个委员会——人事委员会和审计委员会。人事委员会的任务是审查重要的人事政策, 它也负责批准 IRAS 高级管理人员的任免和晋升。审计委员会审查 IRAS 的会计和财务政策是否适当, 以确保有合理的会计政策和内部控制, 它也批准年度内部审计计划。

美国国会根据 1998 年《IRS 重建和改革法案》创

设了一个由9名成员组成的 IRS 监督委员会 (IRS Oversight Board) 负责监督 IRS 的行政、管理、行动、发展方向以及对国内税法的执行和适用, 目的是向 IRS 提供长期战略指导以及专门经验, 使之更好地服务于公众、满足纳税人的需求。成员中有7名由总统任命、参议院批准, 任期5年。这些成员具有职业经验或者富有核心商业领域和税务行政方面的专门经验, 其中必须有一名是全职的联邦雇员或者 IRS 雇员的代表。财政部部长和国内收入局局长也是该委员会的成员。委员会的运作与公司的董事会非常相似, 不过是按照公共部门的组织要求而设立。委员会为 IRS 提供长期性的指导和发展方向, 运用其私营部门的经验和专业技术评估 IRS 在改进其服务中的进步。它审查和批准 IRS 战略计划和预算申请, 评价 IRS 管理其自身绩效的努力。委员会同时审查 IRS 高级官员的解雇和补偿金, 它也向总统推荐 IRS 的局长候选人。委员会每两个月召开一次会议, 每年至少举行一次公开会议, 公布一份年度报告, 也有单独的中期报告审查 IRS 在电子申报方面的努力成效。委员会也可以在一年的任何时间发布有关特定问题的临时报告, 例如预算。所有的报告都在网站上公布。委员会也定期被邀请在国会作证言陈述, 委员会的证词在网站上公布, 所有证方的陈述通常在主持听证的国会委员会的网站上公布。委员会在每两个月举行一次的例行会议结束之后向媒体发布新闻稿, 说明其活动情况。根据法律, 委员会不能干涉 IRS 执行法律的具体行为, 包括审计、征收或者刑事调查, 不能参与具体的采购活动或者一般人事管理, 也不能对现行税法或者税法议案提出税收政策建议。但是, 委员会密切关注 IRS 的运作及管理, 了解与 IRS 一起工作的人的意见和看法, 因为这些意见有助于了解 IRS 在实施其长期计划方面所取得的进展。

从上述管理或者监督委员会的人员构成、职责及功能可以看出, 委员会的设置目的一方面是为税务机关的长期发展和战略计划提供指导性意见, 另一方面通过对税务机关执行税法和业务运作情况的调查和监督, 促使税务机关更好地依法行政, 不断完善纳税人服务, 提高行政绩效。

参见“OECD2006 税务行政比较信息”, 第12页。

有关税务机关组织结构的演进及主要模式, 参见“OECD2006 比较税务行政信息”, 第17页 (Box 2. How the organisational structures of revenue bodies have evolved), 第13页。

有关税务机关组织结构的演进及主要模式, 参见“OECD2006 比较税务行政信息”, 第17页 (Box 2. How the organisational structures of revenue bodies have evolved), 第13~14页。

四、纳税人权利与服务宪章

(一) 纳税人权利

无论是税务机关行政理念的转变,还是内部组织机构的变革,其核心都是围绕改善纳税服务,提高纳税人自愿遵从度。税务行政向服务行政的转变,使得纳税人的权利主体地位以及纳税人权利应当如何保护的议题受到了前所未有的重视。在有些国家,例如美国、荷兰、俄罗斯,纳税人权利被明确地载入了税收法律,在其他一些国家如澳大利亚、爱尔兰、新西兰、新加坡和南非,纳税人权利是以行政文件的形式规定的,其中有些被称为纳税人宪章(Taxpayers' Charter)或者服务宪章(Service Charter)。

早在上个世纪80年代末期,纳税人权利的保护问题即引起了OECD财政事务委员会(the Committee on Fiscal Affairs, CFA)的重视。1990年,该委员会的第八工作组公布了一份题为“纳税人权利和义务——OECD国家法律状况的调查”(Taxpayers' rights and obligations - A survey of the legal situation in OECD countries)的报告。2003年7月,根据1990年调查结果以及成员国的实践情况,OECD财政事务委员会公布了一项实践备忘录(Practice note: Taxpayers' Rights and Obligations)其中提出了便于成员国参照遵从的《纳税人宪章范本》(Example Taxpayers' Charter)。该范本一共列举了六组最重要的纳税人权利:(1)被告知、获得帮助和听证的权利(right to be informed, assisted and heard);(2)上诉的权利(right of appeal);(3)仅支付合法合理的税额的权利(right to pay no more than the correct amount of tax);(4)确定性权利(right to certainty);(5)隐私权(right to privacy);(6)机密和秘密权(right to confidentiality and secrecy)。

需要说明的是,纳税人宪章不仅仅是纳税人权利的宣示,它也包括纳税人应当履行的基本义务,包括

诚实义务、合作义务、按时提供准确的信息和文件的义务、保存账簿记录的义务、按时支付税款的义务。由于纳税人宪章的目的在于用平实的语言概括和解释纳税人的权利和义务,使得这些权利和义务能获得普遍的知悉和了解,所以,大部分国家的纳税人宪章本身并非法律文件,而只是法律的指南,而且宪章一般不会包括超出相关立法规定之外的权利和义务。不过,在有些国家,为了保护纳税人的信赖利益,也会赋予纳税人宪章以行政“裁决”的效力,即对税务机关具有拘束力。

据OECD报道,截至2004年,大约有2/3的成员国税务机关公布了此类宣言或宪章。不过,即使没有制定纳税人宪章的国家,也可能对纳税人权利予以同等的重视和保护。在这些国家,纳税人实际享有与纳税人宪章中所规定的权利类似的权利。

(二) 服务宪章

纳税人权利要落到实处,就必须有相对完善、细致的服务标准。这一点,各国是通过服务宪章的引进来实现的。服务宪章的基本理念是将消费者主权的逻辑推广适用于公共服务领域。这种适用主要采取两种方式:一种是通过沟通机制使公共服务的提供者对消费者的意见反应更为迅速,通过绩效管理使服务提供者对政府和社会更负责任;另一种方法是通过公共服务提供者之间的竞争为消费者提供选择权,从而使提供者更为重视消费者的评价。

根据2004年OECD对30个成员国的调查,大约有80%的税务机关对部分或者大部分纳税服务规定了服务标准,其中有些国家确立了全套服务标准并公布服务结果。调查也显示,大约2/3的税务机关对纳税服务品质的评价实行定期调查,除了少数国家外,一般将调查结果对外公布。

作者单位:中国社会科学院法学研究所
(责任编辑:向东)

本部分内容参见“OECD2006 税务行政比较信息”,第48~53页。

See Practice note: Taxpayers' Rights and Obligations (OECD CFA, July 2003), available at <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>.

参见“OECD2006 税务行政比较信息”,第48页。

See Practice note: Taxpayers' Rights and Obligations.

有关税务机关组织结构的演进及主要模式,参见“OECD2006 比较税务行政信息”,第17页(Box 2. How the organisational structures of revenue bodies have evolved),第53页。