



国际税务行政的发展动态与创新

丁 一 (中国社会科学院法学研究所 北京 100720)

内容提要:近十年来,全球化趋势进一步增强,各国税务机关要有效实施税务行政,不仅需要自我反思,而且要学习“先进”,而比较信息能为此提供便捷有效的参考。本文根据 OECD“税务行政论坛”最新发布国际比较信息报告——《税务行政 2013》,对税务机关的职责与监管、内部结构重组与优化、税务中介的管理、电子纳税服务以及税务行政的法定运行框架等五个方面的发展动态与创新予以关注,以期反映国际税务行政的最新发展趋势,为中国税务行政改革提供启示。

关键词:国际 税务行政 / 税收征管 发展动态 创新

中图分类号:F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1006 - 3056(2013)01 - 0021 - 05

OECD 下属财政事务委员会 (the Committee on Fiscal Affairs, CFA) 于 1997 年组建“战略管理论坛”(the Forum on Strategic Management), 目的是在一个日趋全球化的世界里联合各国税务机关, 共同研究和应对税收政策与实施的关键战略问题。为了更为专注于税务行政(我国习称“税收征管”), 2002 年, 该论坛重组后更名为“税务行政论坛”(the Forum on Tax Administration, FTA)。从 2004 年起, FTA 出版税务行政比较信息系列, 提供即时、综合的 OECD 成员国税制及其实施方面的国际比较数据, 以增进各国税务机关之间的对话与合作, 并辨识税务行政领域的最新发展与创新以及优秀国别范例, 为各国优化税制及实施提供借鉴与参考。2006 年起, 这一比较开始扩展至部分非成员国, 每两年更新一次, 至今已出至第 5 版。2013 年 5 月最新推出的比较信息报告——《税务行政 2013: OECD 及其他发达国家和新兴经济体比较信息》(Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies), 调查对象包括 34 个 OECD 成员国和 18 个非成员国, 非成员国构成是 5 个 FTA 的正式观察员(包括中国)、6 个

非 OECD 成员的欧盟国家、4 个税务机关与 FTA 合作紧密的国家和地区(包括中国香港)、3 个没有包括在上述分类中的 G20 成员国。报告共分九章, 限于篇幅, 本文选取其中五个方面, 摘其要点, 结合国别范例予以介绍。

一、征税机关的职责与监管

大多数国家的征税机关统一负责直接税与间接税的征收, 并享有相当的自主权力。比较新近的改革动向, 则是将社会保险缴款的征收纳入税务机关的职责, 海关与税务合并由统一的征管机关负责, 税务机关承担一至多项非税职责, 以充分利用税务机关的征管优势, 降低成本, 提高效率。同时, 在强调负责任政府的背景下, 税务机关内外监管也在不断加强。

(一) 税务机关职责扩张

在 32 个施行社会保险缴款制度的 OECD 成员国中, 有 13 个交由税务机关协助征收; 18 个非成员国中, 已有 7 个国家合并征收, 另有 4 个国家正计划合并或者有合并意向。

关税管理方面, 澳大利亚、荷兰等 12 个 OECD 成员



国将关税和其他税收并入统一的机构征管(其中,最新合并的是葡萄牙、匈牙利和斯洛伐克共和国),马耳他已颁布立法准备合并,18个OECD非成员国中有罗马尼亚、南非等6个国家合并管理。不过值得注意的是,加拿大和英国一度将关税与其他税收合并管理,但之后又再度分离。

大部分国家的税务机关都承担政府交办的一至多项非税职责,这种趋势在过去十年里日趋明显。最常见的为政府非税债款的征收(如学生贷款和福利救济金的超付款)、各类福利金支付、政府退休收入政策的实施、政府儿童抚养政策的实施、政府财产评估(与财产税的征管相关)等。

(二) 特别监管措施

为了督促税务机关认真履行职责,很多国家设立了专门或特别的监管机构。

1. 正式管理委员会和顾问机构。包括美国、英国、加拿大、瑞典、新加坡、马来西亚和中国香港在内的11个国家和地区,在税务机关和相关部长或所属政府部门之间设立一个管理/顾问委员会或者理事会,负责对税务机关的发展规划与执行以及税务行政措施提供独立建议,其构成包括非税务机关官员。

2. 对税务行政的外部/独立监管。美国和澳大利亚在税务机关之外还设立了专门的机构负责报告税制运行状况,尤其是税务行政工作。这些机构独立于国家审计机构,后者负责政府所有部门的审计。例如,美国依据1998年“国内收入局重组和改革法案”,于1999年1月组建“税务行政财政监察长”(Treasury Inspector General for Tax Administration, TIGTA),承担以前美国国内收入局检查局(Inspection Service)的大部分职责,成员构成主要是审计员和调查员,设在财政部内部,但独立于财政部及其他部门,主要负责对美国国内收入局(Internal Revenue Service, IRS)的行为予以独立监督。其目标是:(1)促进国家税制实施的经济、效率和有效性;(2)侦查并阻止IRS计划和运行中的欺诈与滥用;(3)保护IRS免受外部贿赂及职员免受外部威胁;(4)审查与IRS有关的法律和规章以及TIGTA项目和运作;(5)向财政部和国会汇报有关问题及其解决进展。

澳大利亚在2003年设立税务监察长(the Inspector-General of Taxation, IGT),负责审查澳大利亚税务局(ATO)制定的税法实施制度、与行政事务有关的税法制度、向政府提出改进建议。法律不允许IGT审查税种与税率的设置,也不允许审查ATO设定的任何减免或优惠措施及

适用条件。2012年IGT开展的研究包括:审查ATO的集体裁定,审查ATO的中小企业审计和风险审查措施、程序和操作,审查ATO对替代争端解决机制的运用。

3. 处理纳税人申诉的专门机构。调查表明,许多国家(18个)建立了专门机构(例如调查官办公室)来处理个人对政府机构(包括税务机关)的投诉。有些国家(10个)则建立了专门处理税务投诉的机构,例如税务调查官办公室,还有少数国家(5个)由设在税务机关内部的独立机构负责纳税人申诉。除了少数例外,所有这些机构都有权报告他们在处理申诉时发现的制度性问题。加拿大“纳税人调查官办公室”(the Office of Taxpayers' Ombudsman)于2007年《纳税人权利法案》颁布时设立;英国“裁判办公室”(Adjudicator's Office)设立于1993年;美国1996年根据《纳税人权利法案II》设立“纳税人保护中心”(the Taxpayer Advocate Service, TAS),取代以前的纳税人调查官办公室。TAS是位于IRS内部的独立组织,其职责是帮助遭遇经济困境的纳税人、通过正常渠道未能解决问题而寻求帮助的纳税人、或者那些认为IRS没有依法履行职责的纳税人。国家纳税人保护官负责领导整个项目,每州至少设有一名地方纳税人保护官,独立于地方IRS办公室,直接向国家纳税人保护官报告。纳税人保护官通过两种途径独立代表纳税人利益:(1)保证没能通过正常渠道解决的问题得到及时、公平的解决;(2)甄别增加纳税人负担和造成纳税人困扰的问题,提交IRS管理层注意并在必要时提出立法建议。

二、内部结构重组与优化

许多国家的税务机关正在进行内部结构重组,目的是降低成本,提高绩效。这包括按功能模式或纳税人类型模式设置业务部门、减少管理层级以及功能集中化、优化办公网点布局、加大对客户群体的类型化服务(如设立大户纳税人办公室)。

(一) 内部结构重组

在税务机关内部结构设计上,过去二十年的总体趋势是从传统的按税种设立改为按功能设立业务部门,许多国家还进一步针对纳税人类型安排其遵从管理(即服务和核查),而少数国家(澳大利亚和美国)则更进一步,直接按照纳税人类型设立职能科室。具体而言,“功能结构模式”是按功能类别(如登记、会计、信息处理、审计、税款征收和上诉等)设立科室,各科室通常跨税种工作。“纳税



人类型模式”则是围绕不同纳税人群体（即大企业、中小企业、高收入个人）组织服务和强制执行功能，其根据在于不同纳税人群体有着不同的特征和纳税遵从行为，因而有不同的遵从风险。如针对不同纳税人群体组织法律宣传、纳税人培训、提供服务和进行更具针对性的审计，能有效提高整体遵从水准。目前，纳税人类型模式尚在早期发展阶段，许多国家只是部分利用这种方式，如针对纳税大户设立大户纳税人办公室。约有三分之二国家的税务机关采用混合标准（即功能、纳税人类型与/或者税种的组合）。

（二）办公网点优化

许多国家的税务机关过去在地区 and 市镇一级办公网点分布广泛，但随着信息科技的发展以及政府绩效的要求，这种现象正在改变。首先是政府要求削减办公网点，以实现规模经济。其次，新技术的发展使得税务机关能够将部分日常行政和季节性业务（如纳税申报和税款缴纳）通过大型的专业处理中心集中办理。第三，很多税务机关充分利用各种服务渠道，如电话、非预约办公室（walk-in office）、因特网等为纳税人提供服务。如专门的呼叫中心取代或减轻人工咨询服务，税款缴纳实行直接划账、在线支付等，在线提供综合信息、纳税指导和下载表格等。第四，“整体政府”措施。如澳大利亚实施跨机构、联合办公战略，一些纳税人可以在澳大利亚其他政府机构的办公网点获得纳税信息和帮助，这同样减少了税务机关办公网点的分布需求。目前，欧洲国家税务机关办公网点普遍规模偏大，这与征收地方不动产税与机动车辆税有关。许多国家正在采取措施大规模降低办公网点分布，组建数量少、规模大的办公网点，提高运营效率。

（三）大户纳税人办公室

所调查的税务机关中 85% 已经建立了专门的职能部门负责大户纳税人的服务与监管。各国对大户纳税人采用的

判断标准通常为营业额或者总销售收入规模、资产规模、年度纳税总额、从事某些行业（银行、保险和石油）、有大量的国际商业活动或是受控外国公司，雇员人数等。许多税务机关将公司集团及其关联子公司作为一个“纳税人整体”纳入管理重点。有些国家（爱尔兰和南非）的税务机关将高收入个人也纳入“大户纳税人部”予以监管。

（四）高财富净值个人

高财富净值个人（High Net Worth Individuals, HNWI）是指拥有高额财富净值或者所得的个人，是近年来引起国际组织和税务机关重视的另一个纳税群体。根据财富管理专家对 2008 - 2009 年 HNWI 的增长和相关财富的研究，即便受到全球金融危机的影响，HNWI 的世界人口总量仍保持高速增长，2009 年，增长率为 17.1%，总数约 1 000 万人，财富增长率为 18.9%，总额高达 390 亿美元。FTA2009 年度报告“密切关注高财富净值个人”（Engaging with High Net Worth Individuals）特别关注 HNWI 对税务机关提出的挑战，指出由于其涉税事务复杂，控制大量经济实体，风险税额巨大，从事积极的税收筹划，从而对税制的整体实施产生影响。建议税务机关合理配置资源，组建专门的 HNWI 业务部门，关注此类群体的涉税活动，在战略和操作层面加大国际合作，加强信息和经验共享，尤其是跨境交易。可惜，目前仅有 8 个国家的税务机关对此设有专门的职能部门，FTA2012 年度报告再次呼吁各国重视和加强对这类纳税人的专门监管。

三、税务中介机构的管理与服务

本节为《税务行政 2013》报告新增内容。由于税法的复杂性、多变性和税收遵从负担的存在，税务中介在税制的实施中发挥着重要作用。澳大利亚在 2011 - 2012 年约有 23 000 个注册税务代理机构、约 6 000 个经营活动申报注册代理机构，通过这些中介机构填报的个人所得税申报表比例为 70%，公司所得税申报表比例为 90%。新西兰和英国也是税务中介机构使用率较高的国家。

鉴于税务中介的重要性，FTA2008 年研究提出“增进的联系”（enhanced relationship）的建议。认为如果税务机关的行为具备五项品质（基于商业意识的理解、无偏、合比例、开放、负责），并且具备有效的风险管理机制，税务机关就可以与纳税人和税务中介在业务交往中建立更有效和谐的关系，也就是所谓“增进的联系”。

目前各国对税务中介的管理与登记制度差异很大。在



有些国家, 税务咨询人员完全是自行注册和管理, 遵守的是职业团体的管理制度。这种制度可能非常严格, 税务中介机构受到行业规范和伦理规则的严格监管。例如英国“英格兰和威尔士注册会计师协会”以诚实、客观、专业、谨慎、保密为其职业操守五大原则。在有些国家, 税务机关积极介入税务中介的管理, 通常规定特别的登记程序, 并给每个中介机构分配一个识别号码, 从事任何涉税活动均要标明该识别号。例如, 日本国家税务局对注册税务师进行指导和监督。

经调查, 不到三分之一的税务机关报告本国有专门的法律或者规章规范税务专业人士的执业活动。大部分税务机关不能报告(甚至估计)由税务中介填报的纳税申报表数量; 不到一半的税务机关定期调查税务中介的服务活动; 仅有60%的税务机关有正式的协商机制以密切与税务代理人的关系; 不到60%的税务机关设有专门的部门管理税务专业人士。澳大利亚和美国是这方面走在前列的国家, 最近, 两国都颁布了新的税务中介法案。英国则正在起草这方面的管理规范。

四、电子纳税服务

近年来, 税务机关为纳税人提供电子服务的广度和深度不断加大, 服务类型包括电子申报、预填纳税申报表、电子缴税、电子涉税信息等。

(一) 电子申报(e-filing)

几乎所有被调查国家的税务机关都为主体税种(个人所得税、公司所得税和增值税)提供现代电子申报服务, 只是各国采用率以及各税种的采用率尚有差异。2011年, 个人所得税和增值税方面, 有一半国家取得了大部分纳税人采用电子申报的好成绩。公司所得税方面, 约60%国家的电子申报占绝大多数比例。许多国家是通过行政措施(例如延展纳税申报期)以及/或者强制要求而实现电子申报率的大幅提高的。其中, 对公司所得税强制电子申报的国家比对个人所得税强制要求的国家多。而且, 强制申报也仅针对收入超过一定标准的纳税人, 如加拿大为年度毛收入超过100万美元的公司。

(二) 预填纳税申报表(pre-filing tax return)

在纳税申报表设计与加工方面, 过去十年一个突出的进展是对个人所得税适用预填申报表制度。税务机关利用所掌握的信息, 包括纳税人身份信息、历史信息、第三方关于纳税人所得和扣除的报告等, 预填纳税申报表, 再交

由纳税人核对。在预填申报制度相当成熟的国家(包括丹麦、芬兰、挪威、瑞典、新西兰、马耳他和智利), 绝大部分纳税人的纳税申报表是完全自动生成的。其他国家则在不同程度上提供预填申报服务, 我国的香港特别行政区也有一定适用。这有赖于相关配套法律制度的实施, 例如要求第三方报告相关纳税人信息, 不能得到第三方信息源证实的扣除和抵扣极少等。目前, 预填制度已经成为税务机关个人所得税电子服务战略的一个重要组成部分, 其他税种则应用较少。

(三) 税款缴纳自动化(automation of tax payments)

因为电子支付便捷低廉, 各国持续努力地为纳税人提供完全的电子缴付税款服务, 如直接划账(即在线支付)。不过, 超过一半的被调查国家仍以人工支付为主要缴税方式, 包括邮寄支票、现金, 或者纳税人亲自到税务机关或第三方机构缴款。数据显示, 完全人工(即使用支票支付)的缴款成本是完全电子缴税方式的5~6倍。

(四) 其他电子服务

很多国家的税务机关还为纳税人提供其他电子服务, 包括网络税务信息、在线个人纳税人信息服务、与纳税人电子交流、在线法律和案例法数据库等。有趣的是, 部分国家的税务机关还尝试利用社交媒体技术(例如YouTube、Facebook和Twitter)与纳税人互动, 只是规模很小, 也在试验阶段。

五、税务行政的法定运行框架

(一) 纳税人权利和宪章

OECD最早在1990年发布关于成员国纳税人权利与义务的调查报告, 2003年发布纳税人宪章范本, 敦促各国制订类似的纳税人权利保护宪章, 当时成员国约三分之二有此类宪章或宣言。至2012年, 所有被调查国家都有一套规范完整的纳税人权利宪章。其中, 45个国家将其全部或者部分纳入立法体系, 而有43个国家的税务机关则在行政性文件中予以详细阐释, 使得纳税人权利与义务呈现法典化或制度化趋势。

(二) 税收裁定

为了保障纳税人被告知、获得帮助以及稳定预期的权利, 绝大部分税务机关为纳税人提供关于如何解释和适用税法的建议, 即税收裁定(tax ruling)。这包括公开裁定(public ruling)和应纳税人申请而进行的私人裁定(private ruling), 这些裁定通常对税务机关具有约束力。私人裁定



一般有期间限制,从28天到90天不等。瑞典在税务机关之外设有独立的理事会,专门负责提供“预约私人裁定”,没有期间限制。近年来,部分国家开始对裁定收费。

(三) 增值税遵从负担

2008年1月FTA公布的一项研究表明,增值税的遵从负担是所有税种中最重的,其中,发票管理和纳税申报是最重的两项义务,尤其对小企业而言。为此,许多国家采取了一些措施以减轻纳税人负担,包括优化增值税制度设计(提高登记和缴纳增值税的门槛,减少纳税申报和缴税的频率,采用简化的税收计算规则),加大电子申报和税款电子支付等技术的应用。如大部分国家要求大户纳税人按月申报和缴税,允许中小型纳税人按季度申报和缴税,少数国家(德国、芬兰、丹麦和卢森堡)允许纳税义务极小或者很少发生的纳税人按年申报和缴税。很多国家允许部分小贸易商采用现金支付制,或者按统一税率计算纳税义务。智利正在为中小型纳税人开发增值税发票和记账的自动生成系统。

(四) 自愿披露政策

这是鼓励纳税人主动向税务机关报告以前纳税期的不遵从行为,从而免除全部或部分罚款,甚至免于刑事起诉的激励措施。实践证明,该政策成本低廉而效用明显。在各国不断削减政府开支而要求绩效更优的背景下,自愿披露政策受到越来越多国家税务机关的欢迎,在受调查的国家中约40%有此类政策措施。

加拿大的“自愿披露项目”(Voluntary Disclosures Programme, VDP)允许纳税人主动纠正不准确、不完整的信息,披露以前涉税事务未报告信息。如果披露有效,纳税人只需补缴欠税加利息,而免于处罚。在长期实行自

愿披露制度且卓有成效的新西兰,自愿披露分为审计通知前的披露和审计通知后的披露。如果是通知前披露,还可免于起诉;如果是通知后披露,则要根据涉嫌偷税与犯罪的情形决定是否起诉。

最近几年,部分国家还针对特定类型的不遵从行为实施专项自愿披露政策。例如美国,2009年、2011年和2012年相继实施“境外自愿披露项目”(Offshore Voluntary Program),要求拥有境外账户或资产的纳税人主动向国内收入局申报以前纳税期的未申报所得,否则一旦被查出,将面临高额罚款,包括欺诈处罚、未申报处罚以及刑事起诉风险。2012年约有5000件自愿披露申请,税务局官员声称从自愿披露项目中征收了55亿美元的欠税。英国在2012年也实施了三项有针对性的自愿披露措施,分别是针对高税率人群的“纳税申报倡议”(Tax Return Initiative)、针对网上交易者的“电子市场运动”(E-marketplaces Campaign)和针对电气专家和电气工人的“电气专家税收安全计划”(Electricians' Tax Safe Plan)。

除了上述五方面内容外,《税务行政2013》还报告了税务机关的战略管理、人力资源管理和税务行政、国家税务局的资源配置、税务机关的运作绩效等四个方面内容,有兴趣的读者可以访问网址<http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>,获取完整而详细的信息。总之,2013年比较信息报告透露的大环境是各国政府均在努力削减行政开支,降低政府机构运行成本,要求税务机关不断根据纳税人的需求与偏好,调整和提供更优质便捷的服务,即以最少的资源博取最大的效益。未来的税务机关可谓自治与责任并重,未来的税务行政则需服务与效率共赢。●

The Development Trend of International Tax Administration and Its Innovation

Yi Ding

Abstract: In the passing decade, under the context that globalization trend has been further strengthened, in order to implement tax administration effectively, tax authorities of many countries not only have to do self-reflection but also learn from the 'advanced', and comparative information can provide convenient, fast and effective reference. According to the latest international comparative information report released by 'the Forum on Tax Administration' of OECD—Tax Administration 2013, the paper attaches great attentions to five aspects of development trend and innovation including institutional arrangements and special governance for tax administration, organizational structure of revenue bodies, regulation of tax intermediaries, the use of e-services in tax administration as well as legislated administrative frameworks for tax administration, so as to mirror the latest development trend of international tax administration and provide inspirations for tax administration reform in China.

Key words: International Tax administration Development trend Innovation

责任编辑:韩霖
图/李鸿翔