



编者按：

自2002年7月以来，OECD税收征管论坛（FTA）每两年发布一份《税收管理报告》（又译为《税务行政报告》），其最新发布的2015版已是此系列中的第六本。该报告致力于总结提炼现代税收管理体系的基本要素，并以数据、分析和案例说明当前税收管理领域的潮流、创新及最佳实践。报告涵盖了当今世界最主要国家的税收管理状况，其研究成果、结论比较具有代表性。

透过2015年《税收管理报告》，我们看到，世界各国在税务管理组织机构、电子税务服务、未偿税收债务、绩效评估、制定自愿披露政策等方面出现了重大变化或形成了一定趋势。本刊以2015年《税收管理报告》为切入点，选取其中几个方面，介绍分析世界各国税收管理领域的变化与趋势，以期对我国正在进行的税收征管改革有所助益。

OECD: 税务行政 之法律框架（2015）*

丁一（中国社会科学院法学研究所 北京 100720）

内容提要：本文针对 OECD 报告《税务行政 2015》第 9 章“税务行政的法律框架”，选取其 9 个主题中的 7 个，包括纳税人权利和义务、税收裁定、纳税人登记和识别制度、行政复议、欠税强制征收、信息与获取权力、税收违法行为及自愿披露政策予以介绍和分析，以期为中国税收征管改革提供借鉴。

关键词：法律框架 税务行政 OECD

中图分类号：F810.42 **文献标识码：**B **文章编号：**2095-6126(2016)02-0006-06

DOI:10.19376/j.cnki.cn10-1142/f.2016.02.002

经济合作与发展组织（OECD）于 2015 年 9 月推出的最新报告《税务行政 2015》（Tax Administration 2015），对 56 个国家和地区^①的税务行政情况进行了调查比较，报告了税务行政的设计、管理和绩效等方面的发展、创新、经验和趋势。笔者摘要报道其中第 9 章“税务行政的法律框架”中的 7 项内容，包括纳税人权利和义务、税收裁定、纳税人登记和识别制度、行政复议、

欠税强制征收、信息与获取权力、税收违法行为及自愿披露政策，以期为中国税收征管改革提供借鉴。

一、纳税人权利与义务

对现代民主社会而言，纳税人（或公民）在与政府及其机构（包括税务机关）的相互关系中享有一系列基本的权利与义务是很自然的事情。大多数国家都

* 本文系中国税务学会学术委员会第四研究部 2016 年重点课题“关于《税收征管法》修订的分析及建议”的研究成果之一。

① 包括 34 个成员国和 22 个非成员国和地区（包括中国香港和台湾地区），中国以合作伙伴的身份参加。



以立法形式规定纳税人在税收领域的权利与义务。

成功的税制离不开纳税人的合作与义务的履行，只有纳税人权利与纳税人义务平衡协调的税制，才能高效地运行。OECD在1990年公布的调查报告中指出，虽然当时大多数国家并没有一份明确的“纳税人约章”（Taxpayers' Charter），但所有被研究国家的制度中都包含如下基本的纳税人权利：被告知、被帮助和陈述的权利；上诉的权利；仅缴纳正确税款的权利；确定权；隐私权和保密权。这些基本的纳税人权利同时意味着纳税人需要履行一些基本的义务，主要包括：诚实的义务；合作的义务；按时提交准确信息和文件的义务；保存记录的义务；按时缴税的义务。近二十年来，许多国家将这些基本的纳税人权利与义务制定成为纳税人约章，或是顾客约章、服务约章。这些约章或宣言，有些仅规定了宽泛的基本原则，有些则详尽每一征税步骤中的纳税人权利，还有些国家将税务机关与纳税人应有的行为期许纳入其宗旨。

这一趋势发展到2014年，几乎所有国家的税制运作都以一套正式的纳税人权利为基础，或者采取立法形式，或者采取行政规章形式。2003年OECD调查时，仅三分之二的成员国有某种形式的正式的纳税人权利文件，但至2014年，超过80%的国家将纳税人权利全部或部分地写入税法或其他制定法中，有76%的税务机关以行政文件的形式详释了这些权利与义务。这种

变化显示了纳税人权利与义务法典化的趋势。

各国采取法典化还是行政化的方式来规定纳税人权利，除了文化和法律因素外，还有一系列其他因素的影响。那些采用行政方式的国家提出的理由包括：行政文件能更快地制定与实施；文字表述可以更为“友善”、传播更加便利；能纳入“服务”及一些更宽泛的权利；可以根据纳税人需求的变化而灵活调整；与法律程序相比，行政救济更廉价、更快速。另一方面，法典化方式也有其优势，包括：其一，这种方式能增强纳税人的信心，相信法律中规定的权利真实、可靠，能在实践中得到遵照执行；其二，意识到这些权利具有法律效力，税务人员责任心会更强；第三，可以减少政治利益的干预；第四，纳税人权利可以由独立的、确定的救济与诉讼机制来保障。

各国纳税人权利的内容与形式虽有不同，但有一些共性的主题与元素。OECD财政事务委员会（CFA）2003年在纳税人约章范本中对这些基本元素进行了概括，鼓励那些尚未制定约章的税务机关加紧制定。

除了OECD，其他一些国际组织也高度重视和关注纳税人权利。例如，国际货币基金组织（IMF）在其《财政透明度手册》中对纳税人权利的重要性作出了明确认可，并指出了5项纳税人基本权利。“……几乎所有国家的宪法制度都包含没有明确法律依据不得征税的原则（尽管这一原则的适用有所差异）。征税必须有法



律的授权，税法的实施必须受制于程序保护，诸如纳税人权利和税收争议解决程序，这对财政透明度而言至关重要……”(IMF, 2007)。欧洲委员会的财政蓝图(Fiscal Blueprints)中有一个蓝图是“纳税人服务”，它强调界定和公布纳税人权利与义务的重要性(EC, 2007)。

OECD的《比较信息报告》(Comparative Information Series, CIS)一直关注纳税人权利法典化的发展以及纳税人约章或服务约章的制定。最新一期报告关注的是爱尔兰和美国的最新发展。

爱尔兰税务局制定和公布了一份《顾客服务约章》，内容包括顾客对税务机关的期许和税务机关对顾客的期许。比较特别的是，爱尔兰税务机关对纳税人的遵从成本给予了明确关注，如约章第五项“遵从费用”中规定“您可以期待税务局在执行税收和关税制度时，尽可能地使遵从成本最小化。”税务机关还制定了一套综合服务标准作为约章的补充。该标准设定了顾客对一些比较常见的服务类别可以期待的绩效水平，并要求在年度绩效报告中公布所取得的绩效水平(Revenue, 2014)。

美国国内收入局(IRS)在2014年6月公布了《纳税人权利法案》。IRS是在与纳税人保护中心进行广泛商议后公布纳税人权利法案的。纳税人保护中心是设在IRS内部的独立机构，代表美国纳税人的利益。2007年开始，制定纳税人权利法案已经成为国家纳税人保护官Nina Olson的工作目标，在她提交给国会的年度报告中曾将其列为首要任务。《纳税人权利法案》将散见于税法典中的各项纳税人权利归纳总结为10大类，以使纳税人权利更明晰，也便于纳税人查找。Nina Olson指出，“国会已经通过了好几件题为‘纳税人权利法案’的立法。但是，我们所进行的纳税人调查显示，大部分纳税人并不相信他们在IRS面前享有权利，更少人能够说出他们的权利。我相信今天IRS宣告的纳税人核心权利清单，将会帮助纳税人在税收事务中更好地了解他们的权利。”(IRS, 2014)纳税人权利法案所包含的10项内容，与OECD的约章范本所建议的权利高度一致。为了让纳税人都能知道新规定，IRS还想方设法进行宣传，包括定期寄给纳税人出版物，语言版本从最初的英语、西班牙语扩展到汉语、韩语、俄语和越南语；在网站上开辟专栏，宣传解释10项权利；在对外办公场所增设布告和标示牌，以方便纳税人阅

读和了解。2014年9月，IRS公布了一段YouTube视频，内容也是鼓励纳税人了解权利法案。

二、税收裁定

由于纳税人享有知悉、获得帮助和确定性的权利，实践中各国税务机关普遍为纳税人提供税收裁定的服务，即以建议的方式告知纳税人，税务机关将如何解释税法。税收裁定分为公开裁定和私人裁定。

公开裁定是税务机关就其在具体情形中如何解释税法所做的公开声明。当税法的某项条款会对大多数纳税人产生影响，或者某项条款已经引起疑惑或不确定时，税务机关会对外公布税收裁定，以澄清法律的适用。因此，公开裁定主要解决的是具有公开重要性的征税问题。一般而言，当公开裁定适用于某纳税人且纳税人对该裁定产生信赖，则裁定对税务机关具有拘束力。当纳税人想要彻底知晓某项筹划中的交易或者已完成的交易将如何适用税法时，可以向税务机关申请私人裁定。私人裁定的制度目的在于，税务机关可以为纳税人所从事的特定交易（通常是复杂或者高风险的交易）的税收后果提供额外的帮助和早期的确定性。

根据OECD的调查，目前，除了中国，几乎所有的受调查税务机关都提供公开裁定。55个受调查税务机关中有53个报告公开裁定对他们一般具有拘束力。受调查税务机关中有51个提供私人裁定，其中仅有约10%的税务机关报告私人裁定一般对他们不具有拘束力。瑞典设立了一个独立于税务机关的委员会，负责提供私人预先裁定。在提供私人裁定的国家中，约七成国家由法律或者行政文件规定了裁定的时间限制。所涉案情复杂或者需要纳税人提供进一步信息的，时限可以延长。在实践中，各国对裁定时限规定的差异很大，最短的28天，最长的1年。有三分之一的国家对部分或者所有的税收裁定收费。

三、纳税人登记与识别编号制度

在大多数国家，广泛的纳税人登记与编号制度是税收征收制度的一个重要内容，它支撑着大部分的税务行政程序，也是一切纳税申报、税款征收、税额评定和稽查活动的基础。

在有些国家，纳税人登记是通过使用政府部门通用的公民身份号或企业识别码来获取基本的纳税人身



份信息,如个人的姓名和住址、出生日期,企业的名称、营业地址和通讯地址,由此实现在签发通知、查明未申报者、后续强制征收等一系列税务活动中对纳税人身份的例行确认。在另一些国家,登记制度使用一套特别的纳税人识别号(Taxpayer identification numbers, TINs),它同样是为了便利税法的执行。无论这种纳税人的身份识别与编号系统是采用公民身份号还是以特别的纳税人识别号为基础,许多税务机关还将这些信息用于税收记录与第三方信息报告的比对(以发现不遵从行为)、政府机构之间的信息交换(法律允许时)以及其他多种用途。

日本最近在税收和社会保险领域引进了一套新的编号系统。2013年5月,日本公布了《在行政程序中使用编号辨识个人身份的法案》以及与此相关的其他议案,其目的有三:为更为公平的社会保险和税收制度奠定基础;方便纳税人;促使行政系统更为高效。个人编号将首先限定在社会保险和税收领域使用,而公司编号将被公开和广泛使用,无论是公共部门还是私营部门都可以充分利用。编号在2015年秋季公布,自2016年1月开始启用。日本国税厅希望通过编号系统在最终纳税申报表、法定报表等相关文件的运用上,更加方便地进行信息比对,提高所得核查的准确性,从而促进征税的正确与公平。使用编号也能便利纳税人,例如,利用“基本住所登记”网络系统,纳税人在年终申报时可以省去提供住址证明;又如,以前对工薪/年金的缴税记录和扣缴记录进行电子申报时,需要同时向中央和地方政府提交,现在只需向一个入口提交。

有关纳税人识别系统的使用,OECD的主要调查结果如下:在个人所得税方面,约一半的受调查税务机关(27个)在个人征税中使用单独的纳税人识别号,接近一半的税务机关(22个)使用公民身份证号,其余国家(包括加拿大、芬兰、英国和美国)则使用社会保险号。在使用公民身份证号的国家(如西班牙)中,识别码通常包含反映纳税人特定信息(如年龄或者住所)的数字段。无论纳税人识别号的具体性质如何,均被广泛应用于雇佣所得、年金、利息和股息所得的申报。

对纳税人登记人口比例的调查结果是:如果以一国劳动力数据为基数,各国在税务机关登记的人口比

例差异很大。在约三分之一的国家和地区(18个)中,这一比例不到80%,许多国家远低于这一比例;其中绝大多数国家的雇员一般不需要提交年度纳税申报表,这或是因为所得低于征税门槛,或是因为对雇员实行扣缴制度。纳税人登记率比较低的国家和地区(即不到劳动力人口的60%或者公民人数的20%)有巴西、哥伦比亚、哥斯达尼加、克罗地亚、车臣共和国、印度、印度尼西亚、日本、韩国、马来西亚、墨西哥、摩洛哥、罗马尼亚、斯洛伐克共和国、中国台湾和土耳其,所有这些国家和地区都对个人所得税实施扣缴制度,所以大部分个人不用提交年度纳税申报表。

在个人纳税人登记比例比较高的国家中(即超过劳动力人口的180%或者超过公民人口的90%),如澳大利亚、芬兰、希腊、以色列、卢森堡和美国,通常对个人所得税征管采取了一些比较独特的措施,如以社会保险号或者公民身份号作为纳税人身份识别码使用,以及(或)实行年终纳税申报或汇算清缴的非累计式扣缴制度。

公司所得税和增值税也适用类似的制度安排,有40个国家对公司所得税采用特殊的识别编号系统,有37个国家对增值税采用特殊的识别编号系统。

四、行政复议

在几乎所有受调查国家里,行政复议都是税务行政的一项重要内容。通过行政复议,纳税人可以对税务机关的决定提出质疑,而不用走诉讼程序,或者作为进入诉讼程序的一项前置程序,以维护自身权利。有些国家还另外设有监督机构以及监察专员。根据调查,在四分之三的国家中行政复议是强制性的,纳税人在寻求司法救济之前必须先申请行政复议。在绝大多数国家,这一程序由税务机关自己执行,但在少数国家,需要另一政府机构(如财政部)的协助。奥地利的规定比较特殊,直到2013年年底之前,复议程序是由一个独立的法庭负责,2014年1月1日之后,则由联邦财政法院负责。

纳税人申请行政复议的期限在各国差异很大。最短14天,最长可延至5年;比较常见的是30~60天。在行政复议期间,约三分之二的税务机关(有些有限制)可以征收争议税款。但如果是在法院诉讼期间,几乎80%的国家允许征收争议税款,不过,有些只能在特



定情况下进行。

争议处理是税款评估和征收制度不可或缺的内容，仅一半的国家对行政复议规定了绩效标准。略低于二分之一的国家设有专门的税务法院。

五、欠税征收强制措施

税务机关征收欠税的效率和有效性，在很大程度上取决于法律所规定的欠税征收强制措施的性质与范围，包括适当的制裁措施，例如利息和（或）罚金，以威慑和惩罚不遵从行为。在实践中，税款征收强制措施往往被单独规定在每一税法之中，或者，比较理想的情况是，在一个单独的税收征收法律中规定一套适用于所有税种的欠税强制措施。

大多数国家对税务机关授予的强制征收权力比较传统。调查显示：有 50 个国家和地区的税务机关允许纳税人延期缴税；52 个税务机关要求纳税人做出缴税安排；50 个税务机关可以从纳税人的第三方债务人处征收欠税，但有些有限制条件；48 个税务机关可以对纳税人的资产行使留置权，有些需要法院的许可；49 个税务机关可以扣押纳税人的资产，但有些需要法院许可令；41 个税务机关可以将欠税与政府合同进行税收清偿；51 个税务机关可以将欠税与纳税人的课税扣除相抵；48 个税务机关可以提起破产诉讼，但有些需要法院令。

调查还发现，税务机关有一些非普遍使用的强制权力，包括：从政府付给欠税人的款项中扣缴（34 个）；关闭企业或者吊销营业执照（22 个）；在满足特定条件时对公司股东课以纳税义务（38 个），有些需要法院令。在行使强制措施的过程中，个人纳税人信息的保护比较受到重视，52 个税务机关中只有 20 个可以公开披露个人纳税人的欠税细节。

从受调查国家和地区的人口以及所调查的 14 项权力来看，比利时、巴西、智利、中国、哥伦比亚、哥斯达尼加、中国香港、印度尼西亚、日本、新西兰、罗马尼亚和中国台湾地区的税务机关的权力似乎相当有限，但这个判断需要谨慎，例如在智利，欠税强制征收主要是财政部的责任，而不是税务机关。

六、信息和获取权力

税务人员依授权从纳税人和其他当事人处获得信

息，对于税制的平稳、有效运行至关重要。因此，法律一般允许税务官员为了税收目的从纳税人或其他当事人处获取信息，并且有充分的权力查看账簿和记录。同时，法律也规定防护措施以保证这些权力不被滥用。

几乎所有的受调查税务机关（除了一个例外）都有权获得相关信息。实际上，几乎所有的税务机关（除了斯洛伐克共和国和斯洛文尼亚）报告，这些权力被延伸适用于第三方。所有国家都毫无例外地要求纳税人根据税务机关的要求提交所有的记录。在涉及纳税人的私人住所时，税务机关的进入权力会受到一些限制。一半以上的税务机关在进入纳税人住所时，无论因何目的都需要持有搜查令，有两个国家仅能在欺诈或刑事案件中允许进入纳税人住所。少数国家（如爱尔兰和匈牙利）中，如果住宅的一部分用作商业目的，则允许进入。略过一半的受调查税务机关在扣押纳税人文件时需要许可令。在略过一半的成员国，税务官员可以申请搜查令，无需其他政府部门的协助，这种规定在非 OECD 成员国则不常见（其中不到一半的税务机关有此权力）。

七、税收违法制裁与自愿披露政策

税务机关通常需要借助法律规定的各项制裁措施来处理日常税务工作中出现的各种违法行为。制裁的目的主要有三：威慑不遵从行为；惩罚违法者；保障法律的具体规定得到遵从。税收征管中最常见的不遵从行为有：不按时提交纳税申报表；不按时缴纳税款；没有正确申报所有的纳税义务。

OECD 本期调查主要针对纳税人没有正确申报纳税义务的违法行为，调查结果显示，有 6 个国家对主要税种缺乏一个通用的行政处罚架构，这意味着相同的不遵从行为在不同的税种之间处罚会不同。9 个税务机关报告纳税人的过失是施加处罚的考虑因素，这也说明相同的不遵从行为可能会因为纳税人的主观因素而受不同处罚。较少税务机关被授权公布因为违法而受到处罚的个人纳税人的详细信息。仅约 40% 的受调查税务机关被授权减轻处罚，以鼓励纳税人自愿披露过去的低申报行为。

时至今日，很多政府一方面削减征管资金，一方面又希望税款征收有更好的绩效，这迫使税务机关努力开发能快速见效的征收策略。自愿披露政策就是这



样一种低成本且实践证明能有效促进自愿遵从的征收策略。而且,在 OECD《信息报告共同标准》(Common Reporting Standard, CRS)即将推行、各成员国已经承诺采纳的全球背景下,各国税务机关更有信心利用自愿披露政策来提高纳税遵从、增加税收收入。

所谓自愿披露政策,概括而言,就是税务机关为曾有不遵从行为的纳税人提供一定条件下修正申报缴税的机会。如果政策设计的好,自愿披露对进行披露的纳税人、遵从税法的纳税人以及政府三方都有好处。

许多国家在其基本法或行政实践中都有鼓励纳税人自愿披露的政策,其激励措施通常包括:减轻处罚和利息支付,以及免于某种形式的起诉。一般而言,自愿披露项目仅在一个确定的短期内适用,一开始即设定披露截止日期。无论是被纳入一般法律,还是设计为特别项目,自愿披露政策都能帮助税务机关以较小的成本征到更多的税款,如更少的审计、诉讼和刑事程序,以及主动披露的纳税人在未来会增加自愿遵从度。

自愿遵从项目设计中的一个关键问题是激励的设置,即处罚和(或)利息的减免。通常,各国并不免除税款部分,免除税款意味着某种形式的税收赦免。根据 IMF 研究,税收赦免带来的利益并不会超过其实际成本。事实上,单独、重复使用的税收赦免会导致整体税收的侵蚀,对整个税收遵从可能产生负面影响(IMF, 2008)。

2010年,OECD公布了一项研究报告,总结了部分税务机关采用自愿披露项目的方法与经验效果(OECD, 2010)。报告提炼了成功的自愿披露项目所应遵从的原则。这包括:1.有明确的目标与条件;2.能显著并低廉地增加当前税收收入;3.与基本的遵从和强制制度相一致;4.能威慑不遵从行为;5.能提高项目纳税人的遵从度;6.有改进遵从的长远措施与项目的短期收效相补足。

目前,约有40%的受调查税务机关实施鼓励自愿披露的政策,许多国家(如澳大利亚、英国和美国)的税务机关还将其针对性地用于特定领域的不遵从行为,如在境外银行账户中隐匿所得与资产。20国集团(G20)增加跨境税收透明度的努力正在产生效果——人们已经意识到他们需要主动告知并清偿他们的税收事务。比如,在澳大利亚,500多名纳税人参加了澳大利亚税务局(ATO)的自愿披露项目“Project Do It”,披露的所得总计超过1亿澳元,资产超过4.5亿澳元(ATO, 2014)。从许多税务机关取得的成效来看,自愿披露项目确实是一个鼓励纳税人主动披露、增加税收的有效路径。🌐

参考文献:

- [1] OECD[EB/OL]. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en.

OECD: A Legislated Administrative Framework for Tax Administration (2015)

Yi Ding

Abstract: This paper analyzes seven subjects of Tax Administration 2015 chapter 9 Legislated Administrative Frameworks for Tax Administration, including taxpayers' rights and obligations, access to rulings, taxpayer registration and identification system, administrative review, enforced collection of unpaid taxes, information and access powers and tax offences (including the use of voluntary disclosure policies and approaches). It serves as a reference for China's revision of Tax Collection and Administration Law and relevant reforms.

Key words: A legislated administrative framework Tax administration OECD

责任编辑:高阳