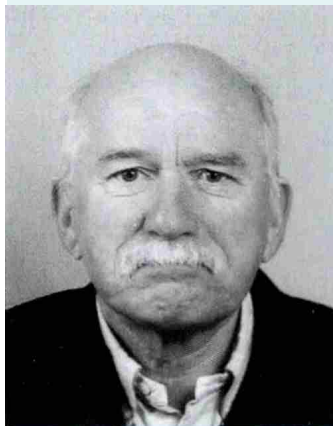




税法的起草和实施： 税务机关在税法制定过程中的 作用*

马特海斯·阿灵克 著 陈延忠[#] 译



马特海斯·阿灵克 (Matthijs Alink) 先生曾任职于荷兰税收和关税局 (DTCA) 多年, 担任过业务部门、管理部门职务及荷兰财政部税收和关税司的高级领导职务。现任荷兰税收和关税局高级顾问、国际咨询专家。

阿灵克先生还曾担任过许多国家的项目管理人, 如在荷属安第斯负责引入和推行销售税 (一种简化的增值税)。近年还被越南财政部聘为顾问, 负责税收立法及其实施的评估。阿灵克先生还是荷兰税务学院以及荷兰注册会计师协会税法 and 税收征管领域的讲师。

2005 - 2012 年, 阿灵克先生在经合组织税收政策和管理中心担任高级顾问, 负责在经合组织税收与税收征管全球关系项目框架下提出和组织各种征管活动。

阿灵克先生在税收和税收征管方面著述颇丰。其著作包括《荷兰案例: 荷兰税收和关税局》(1998年)、《组织结构和管 理: 税收征管手册》(2000年与 CIAT 联合出版)、《荷兰之路: 荷兰税收和关税局 (重组之后)》(2003年第一版、2009年第二版、2012年第三修订版)、《税收征管手册》(2011年)。

一、 导言

复杂素为税法的流弊。立法者常以税收制度作为实现各种政治目的以及维护社会各群体利益的手段。正因如此, 税收立法变得过分复杂, 成为纳税人恪守其义务的严重阻碍, 也严重阻碍了税收管理者有效及高效地实施税法。因此, 在起草新的立法或审订现有立法之时, 给税务机关留

有一定的发言权, 至关重要。本文讨论了税务机关在税法起草过程中所可能发挥的作用, 即有利于制定出更好的、纳税人易于理解的、能有效及高效实施和进行管理、从而提高总体守法水平的税法。

二、 税收管理

税收管理是一项由税法的实施构成的重要政府职能,

* 作者已将本文的中文版权授予《国际税收》。

本文译者为陈延忠博士, 厦门大学国际税法与比较税制研究中心研究人员, 厦门海事法院法官。

Matthijs Alink and Victor Van Kommer. Handbook on Tax Administration [M]. Amsterdam: IBFD, 2011.



涵盖了税收制度运行所需的各项管理。税收管理的总体目标是实现全体纳税人对各税法的完全遵从，要求全体纳税人准确、完整、及时地报告一切税务相关活动，按时足额缴纳所有应纳税款。总而言之，全体纳税人应按照法律规定申报并准确缴纳税款，不多也不少。因此税收管理包含了对纳税人和税务机关两方面遵从行为的管理。纳税人有义务向税务机关进行税务登记、纳税申报，提供关于所得、交易和相关活动的信息，以及依法缴纳税款。税务机关则有义务依照法律规定以及法律的宗旨行使法律赋予的权力，同时尊重纳税人的权利。

税收管理是一种总体管理，包括设定管理的愿景、制定实现战略目标和业务目标的战略谋划、风险管理、业务管理和绩效管理，以及使税制有效和高效运转的关键进程的管理。

纳税人应履行的重要义务可分为以下四类：

- 向税务机关进行税务登记；
- 纳税申报和提供信息；
- 准确完整地完报告；
- 及时缴纳税款。

税收管理就意味着设计、构建以及维护一种架构，以促进及方便纳税人履行上述义务，并通过说明、便利、协助以及必要时的强制鼓励纳税人履行义务。

三、税收管理的核心功能

税收管理的核心功能与纳税人的上述义务相对应，具体包括：

- 适当和完整的纳税人登记，包括未登记和虚假登记的查实；
- 纳税申报、代扣代缴和第三方信息的处理（可能包括行政评估制度下对纳税申报表的行政评估）；
- 所收到信息的准确性和完整性的核实或审查（包括审计活动）；
- 税收债权的强制执行；
- 处理行政复议和投诉；
- 为纳税人提供服务。有效地为纳税人提供服务就要要求税务机关所有业务流程的设计和实现都应实现纳税人的易于接入以及低成本操作。除此之外，纳税服务还包括根据纳税人的需求综合运用多种渠道答复其提出的各种问

题，从而为纳税人提供协助。

- 对税务欺诈的查明和起诉这一专门问题制定不同的规定和程序。

四、有效税收管理的要件

有效的税收管理具备以下要件：

- 完善的法律框架，可以在纳税人权利和义务之间取得妥善平衡，同时赋予税务机关足够的行政权。
- 建立在工作人员行为规范核心价值观基础之上的公正和善治（good governance）的环境，有足够的规定确保制度、进程和程序以及工作人员行为和做法的公正性。
- 使命、愿景、目标、战略性和业务性规划的透明度，资源、活动和结果运用上的可问责性（无论是在产出还是在结果上都是如此）。
- 高效和有效的组织结构和管理，突出表现在高效的总部、适当数量和类型的管理层级，以保证有效的控制范围，以及在功能、程序、不同税种及不同类型纳税人之间形成密切的协调机制。
- 建立在遵从风险管理手段基础上的纳税人待遇策略，其目的在于构建自愿遵从的氛围，理解纳税人的遵从行为，并制定纳税人待遇策略，通过提供针对性服务和有效的强制执行以应对纳税人行为。
- 高效精简的进程和程序，以降低纳税人的操作成本和遵从成本。高效的税收管理要求通过第三方信息大量掌握纳税人信息，妥善运用代扣代缴制度，广泛运用信息技术，收集和处理纳税人信息和第三方信息，以方便风险评估和审计行动及提供管理信息。
- 现代化的人力资源管理政策和实践，提供体面的薪资和完善的工作条件，以提升工作人员的公正水平和防腐能力，对表现优异的给予激励，提高工作人员专业技能。人员的录用、提拔和处罚应以专业表现为依据，尽量避免政治干预。

五、《财税蓝图》

欧盟委员会（EC）在其出版物《财税蓝图》中列出了良好的税收管理应具备的一系列条件，涵盖了税收立法、实施、评估和监控等方面。

《财税蓝图：打造活力、现代、高效的税务机关》

European Commission-Taxation and Customs Unit. Fiscal Blueprints, A Path to Robust Modern and Efficient Tax Administration [R].Brussels: EC,2007.



《财税蓝图》提出了关于税收管理的总体框架，其前提是有全面、清晰、透明的税法框架。以下选取了若干相关的条件（《财税蓝图》称之为战略性目标）和关键性指标。

是否为税务机关提供了稳定的法律框架以保证税款的征收和强制执行？

· 税务机关是否负责起草有关税款的核算、征收和强制执行的法律（其他税法则由财政部负责起草）？

· 法律是否赋予税务机关高效履行其法定职责所需的充分的行政权？

税务机关是否对其业务负责？其业务是否受到控制及评估？

· 税务机关是否有内部审计制度？

· 是否有某一独立外部机构对税务机关的业务进行审计并对其绩效进行评估？

税务机关业务的管理和评估是否建立在绩效管理制度的基础之上？

· 是否按照利益相关者制定的基准和指标来管理税务机关？税务机关活动的结果是否受到持续的监控？

· 是否有完善的报告制度，确保将绩效报告送达管理层？

· 是否有质量管理体系，能够持续监控税务机关的服务行为？

· 税务机关是否运用了绩效管理模型？

总部功能是否强健，资源配置是否足够？

· 税务机关是否有总部职能，并能胜任战略性业务规划？

· 总部的业务部门是否能够制定全国性计划，并为业务单位提供技术性意见和指导？

· 是否有专门部门负责“智库研究”，制定绩效目标，测量、监控和评估现场作业？

· 上述部门或有无其他专门部门负责识别、收集和传播良好的做法及知识（知识管理）？

总部、地区和地方三个层级之间是否确立、规定了清晰的关系？

· 地区和地方管理层是否理解和支持运营战略？并负责实施？

· 中央、地区和业务层面上的业务职能是否到位？相互之间有无存在重复或重叠风险？

· 地区和地方管理层在组织其业务时是否有足够的灵活性？

· 组织结构是否允许由地方层面为主做出关于纳税人的大多数决策？

· 是否有内部审计制度以评估税务机关的业务及其绩效？

资源配置的弹性和回应性如何？

· 税务机关的总部是否有绩效指标以评估工作量和风险？

· 是否对上述指标进行定期审核和更新？

· 是否对业务部门的资源配置进行相应的审核和调整？

所有税法是否均按照关键原则起草？

· 税收立法是否有法律明文依据？

· 税法是否有足够的稳定性和清晰性，从而税务机关能够正确适用税法，而纳税人也能充分理解税法（法律是否有确定性）？

· 税法是否赋予纳税人陈述和抗辩的权利？

· 税法的规定是否避免了对相同客体或交易的重复征税？

· 税法是否尊重领土边界、国际条约和协定？

· 税法是否被完全和适当地公布，尤其是在税法规定的生效日期？

· 法律是否从未来某个日子起开始适用？

立法过程是否遵循基本原则？

· 税法是否被议会合法通过？

· 税法的批准和生效之间是否留有适当的、合理的时间？

· 税法及相关规定是否以官方文字起草和公布？

税法（包括法律、法令、法典编纂）的结构是否清晰？

· 税法的法律等级关系是否公布，人民是否能够理解？

· 税法与现有法律是否协调一致？

· 是否有税法典以及（或者）是否将所有税法规定编撰成集？

在税法的起草和制定中，税务机关是否发挥明显的作用，其作用是否得到公认？

· 税务机关是否能够提出修改建议，以提高立法的总体质量？

· 税务机关是否有权就税款征收和 / 或执行以及公平妥善解决与纳税人的纠纷制定实施细则？

所有税收立法（如法令、行政命令、法院裁判）的适用是否彻底和统一？

· 税务机关是否公布并传播其关于税法的解释？



- 税务机关是否尊重法院裁判？
- 税务机关是否公正、公平地适用税法，无区别，亦无歧视？
- 税务机关是否通过指导、培训或其他手段确保对税务人员进行教育，以保证税法适用的统一性？
- 税务机关是否向税务官员提供关于税收立法、财税法令和判例法的信息？

六、税收政策和实施

大多数国家的税务机关都不负责税收政策制定和税收立法，而在财政部下专设一司或者由国库司（Treasury）来负责拟定税收政策以及起草新的税收立法。宽泛言之，可以认为，税务机关处理的是现行的税制，而国库司或政策与立法部门处理的是未来的税制。但这一区分并非绝对，两者之间存在相互作用之处，这一相互作用意在确保税收立法与后续实施之间能够达成适当的平衡。

由于在税收政策的制定以及立法过程中，立法者和税务机关都各自从其角度和既定角色提出了意见，由此形成的政策和立法建议自然可以做到尽可能的全面。两大部门从其各自立场出发，通盘考虑方方面面，也使其能够从政治、立法以及实施的多重视角审视哪些问题需要加以特别关注。如果两个部门合二为一，则自无可能对另一部门的职能加以置喙。在单一部门的架构下，来自技术实施层面的新情况往往会被政治驱动形成的强烈修法欲望所掩盖。由此，两个不同部门之间的相互磋商也不存在了，长此以往，抽象的理论将盖过实打实的管理要求。

但立法者与管理者职责分离也有不足：制定政策、起草立法与法律实施之间鸿沟渐深，以至于管理者举步维艰。拟定政策者和起草立法者可能脱离日常征管实践，导致其政策和立法建议与日常现实相脱节。为克服这一不足，两个部门进行常态和非常态的密切协作，至关重要。

税收制度是变动和发展的。例如，工具主义思想（instrumentalism）就影响了税制的结构。运用工具主义思想，其目的在于以税收立法为手段来实现政策目标。税收除了为政府筹集财政收入这一主要目的，还被赋予了鼓励或抑制纳税人某些行为的功能。虽然政治家们醉心于使用这些税收手段，但工具主义的最大缺陷在于使税收立法趋

向复杂化。在税收制度中纳入多少工具主义的考虑，最终决策权仍是在政治家手中。但税务机关自应有其立场，向立法者明白提示工具主义的运用所带来的实施风险。

只要税收存在一日，税收管理者和学界就不会停止抱怨税收政策的复杂化、税法的复杂化以及由此导致的税收管理的复杂与低效。但各国财政部长和议员们一般并非出自税务机关，因此其判断税制好坏的标准另有一套。立法的简洁不一定是其标准之一，甚至很可能根本不在其列。在欧盟内部，各国部长在财政领域意欲有所作为的，舍税收政策别无他途。

“复杂性不是独立存在的，而是我们所要求的政府干预水平和公共服务水平的一种体现。高水平的政府活动和高水平的公共服务带来高税率，高税率带来复杂性。简化税制的呼声逃不过这套逻辑。”

七、税务机关在立法中的作用

税法规定了纳税人应当履行的纳税义务。相应地，税务机关关注的是实施细则的确定以及如何执法。

在立法的预备阶段，通常是由税务机关的专门部门起草立法草案。该部门一般也负责起草作为现有立法补充的行政法令并交由行政机关批准。

立法部门最艰巨的任务之一是在立法的详尽性和立法对纳税人与税务机关的适用性之间达成妥善平衡。税收立法的总体规则应保持充分延续性，便于适用税法的纳税人能够熟悉税法规定，与此同时，税法应具有进化的能力，跟上经济环境变革的步伐。除此之外，税法还应具有防止滥用的能力，这既是税法高效和有效实施的要求，也可正面鼓励纳税人的遵从行为。

八、良好立法的要件

简而言之，好的立法就是能够执行和实施的立法。为此，税务机关必须参与立法过程。在检验新的立法时，税务机关可以使用多种规范化的检验标准。首先要考察的是法律的执行层面（the enforcement aspects of a law）。为此目的，可运用以下具体标准：

1. 社会接受度。

立法与社会公认观念（标准和价值观）越相契合，法

关于税制复杂性的详细讨论，见 World Bank Group. A Handbook for Tax Simplification [M]. Washington DC: World Bank, 2009.

Joop N. van Lunteren. Comments on Jeffrey Owens and Stuart Hamilton: Experience and Innovations in other Countries [A]. In Henry J. Aaron and Joel Slemrod (eds.). The Crisis in Tax Administration [M]. Washington DC: Brookings Institution Press, 2004.



律得到社会接受和遵守的可能性越大。如果立法与社会公认观念相左，就会产生执行风险。社会接受度主要取决于如下因素：

- 纳税人为了合乎某一具体规定而要付出的努力（如果需要付出的努力与其目标不成比例，那么这一规定的社会接受度就差）；
- 法律规定产生的社会效果应与其宗旨合理相应（例如，如果法律规定全体纳税人必须每周向税务机关进行报告，该规定的社会接受度必然低）；
- 纳税人的举证责任（如纳税人的举证责任过重、一边倒，社会接受度就低）；
- 在纳税人看来，法律规定的依据是否充分；
- 纳税人享有的法律保护（法律规定如没有赋予纳税人足够的法律保护，被社会认可的机率就较小）；
- 影响同一目标群体的多项法律规定的同时实施（如法律规定的同时实施造成纳税人行政负担剧增，则可能会遭遇社会反弹）；
- 法律规定实施的准备时间（如果法律规定很复杂，许多内容只能在后期公布——可能因决策缓慢造成，社会认可度就低）
- 相似案件的处理（应当坚决避免同案不同判的情况，这种情况违背了良好管理的一般原则）。

2. 法律规定的识别性（简洁性、清晰性和全面性）

法律规定不能被目标群体清楚识别或不能让目标群体清楚识别的，不会（也无法）得到遵守。可以通过多种信息提供手段增加法律规定的识别性。除了识别性以外，简洁性、清晰性和全面性的水平也是影响法律规定的认可或遵从的重要因素。

提高法律规定的识别性、简洁性和全面性的具体因素包括：

- 选择适当、界定清晰的目标群体；
- 使用不含糊、清晰的概念和定义；
- 采用明白的标准；
- 避免采用不必要的、难以执行的“门槛数额”和限额的规定、或复杂的计算；
- 确定大原则后，例外规定应最少化；
- 避免采用给予纳税人不同选项的规定。

3. 法律规定的适用范围。

适用范围指的是以法律规定的生效为核心的相关问题。包括生效日期、过渡时期法律以及法律规定可能具有

的溯及力，还包括该规定对其未涵盖领域的效力，例如对现有类似案件的优先效力。

4. 滥用和不当使用的容易程度。

对于每一个立法草案，都应当检验其是否容易被滥用或不当使用。影响滥用的具体因素包括：

- 纳税人为滥用法律规定必须付出的努力（如果纳税人只需消极作为就可以实现滥用法律规定的目的，较之于纳税人必须积极作为才能实现滥用法律规定的目的，显然前一种规定更可能被滥用）；
- 滥用法律规定所能获取的利益的大小（利益越大，滥用越多）；
- 纳税人被查获的可能性大小（如果被查获的可能性小，对法律规定的滥用就会蔓延）；
- 通过单独行为获取利益的可能性（如果必须通过共谋串通才能获取利益，那么滥用法律规定的趋势会减弱）；
- 滥用或不当使用被查出时的预期后果（为避免滥用，查实后应处以足够的处罚；“足够”是指从社会角度来看，处罚与滥用或不当使用的程度相适应）；
- 举证责任的分担（纳税人的举证责任越重，其滥用法律规定的可能性就越低）。

5. 检查或核查的可能性。

较好的执行力要求立法草案应赋予充分的检查或核查的可能性，例如事前、事后的税务检查，现场检查和账簿的审计。立法还应考虑到未来的检查手段，例如随着新技术的发展变化而出现的新手段。

影响立法的可审计性的因素包括：

- 简单明白的核查可能性；
- 目标群体的清楚识别和定义；
- 纳税人足够的举证责任；
- 纳税人本身或第三方（例如雇主）满足要求的额外记录保存；
- 在合意的时间以合意的方式和频率进行的合意的信息收集；
- 实施机构被赋予合意的、额外的权力；
- 与其他机构可能的工作协作；
- 由第三方（如会计师或技术专家）进行核查的可能性；
- 对各种实施机构核查权力和职责的充分、明白的界定。

6. 处罚的可能性。

一般而言，对不遵守法律的行为予以处罚可以提升法律的执行力。



在衡量或选择处罚手段时，应考虑以下重要因素：

- 目标群体的性质和规模，拟采用处罚的数量以及违反行为的性质；

- 与现有处罚手段的搭配使用；
- 处罚手段的社会认可度及政治认可度；
- 处罚的实际适用性和可实施性；
- 所采用的处罚应与目的合理相应；
- 如果较轻的处罚即已足够，则不应适用较重的处罚。

对于立法草案，不仅应检验其执行层面，还应检验其实施层面 (the implementation aspects)。实施层面的检验则涉及法律规定与过程相关 (process - related) 的特征。

1. 财政方面。

对法律规定财政影响的考察包括对立法与法律体系的一致性和逻辑性的评估 (即分类学评估)，对所使用概念的说明的评估。此外，还应包括对现有法律以及其他立法存在的瓶颈问题的深入分析。

2. 生效日期。

应当对法律规定能否在预定的生效日期得以实施进行评估，不仅包括税务机关本身对法律的实施，还要看是否

给纳税人和代扣代缴义务人留有必要的准备时间。

3. 对税务机关的影响。

应当评估法律规定对税务机关的机构和工作程序的影响，包括自动化系统整合变化的能力。

4. 对企业和纳税人的影响。

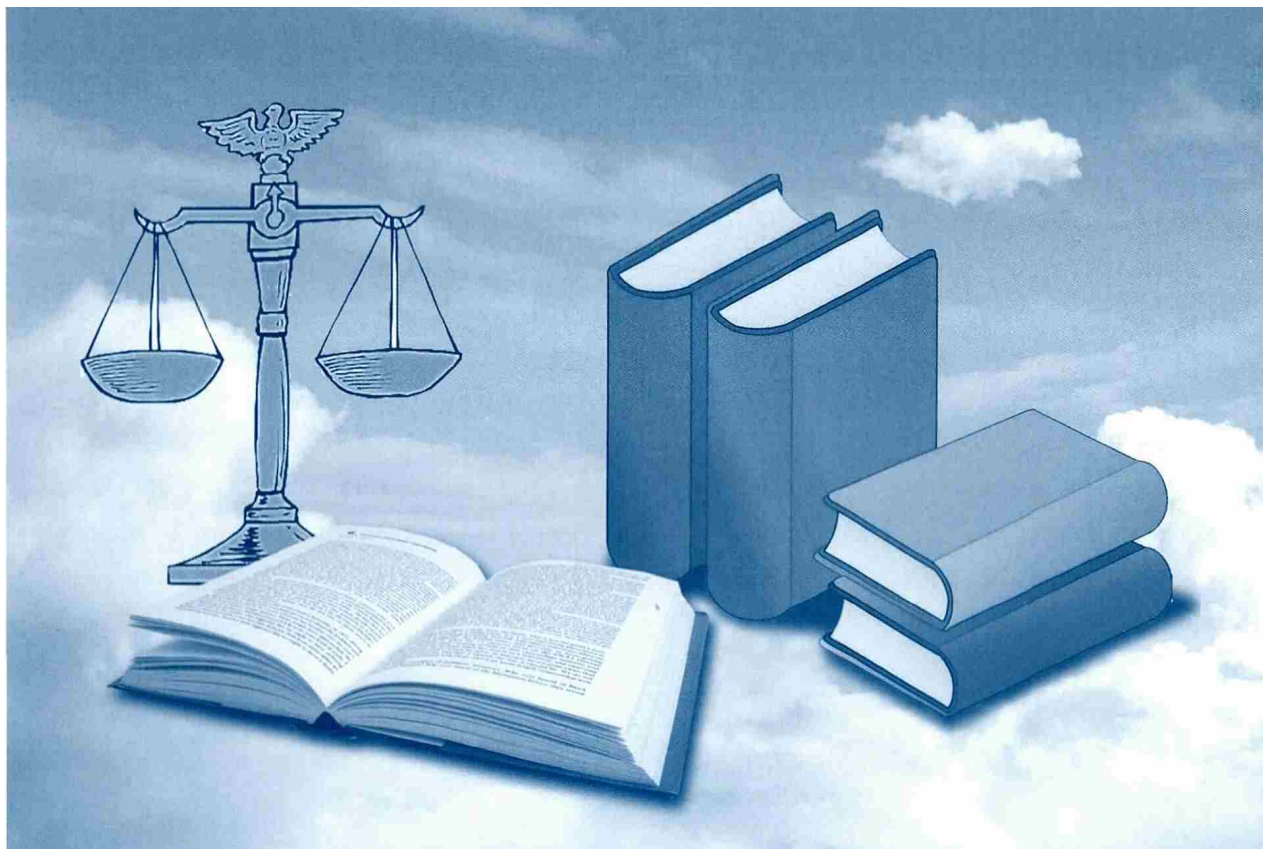
应当评估新税法会给企业和纳税人带来怎样的影响。这一影响通常体现为立法本身给企业和纳税人带来的行政负担。应当说明企业界和纳税人因此将面对哪些活动和工作程序，以及将会发生的变化。其出发点是控制企业现有的行政负担，并尽可能减少新税法带来的负担。

5. 信息的提供。

有必要发起一场宣传运动，让纳税人熟悉新税法。在宣传中要注意的问题包括宣传所针对的目标群体、如何送达这一目标群体、提供信息的时机等。

6. 运行成本。

最后，还应计算税法修改的实施成本，包括附带性成本 (如提供信息的成本) 和税务机关因为税法变动而承担的结构支出。此外，还应计算纳税人的预期行政成本 (遵从成本)。在此基础上，应对税制运行成本受到的总体影





响进行预测。

九、税制的行政成本和遵从成本

运行成本 (operating costs) 是指某一税种或某一税制的总运行成本。运行成本包括两部分：行政成本 (administrative costs) 和税收遵从成本 (tax compliance costs)。行政成本是指税务机关为维持税制运行所支出的公共部门成本。税收遵从成本则是指纳税人为满足税法的规定和税务机关的要求而支出的成本。

对个人而言，这些成本包括为履行其法律义务而掌握足够知识的成本，完成个人纳税申报所耗费的时间，为顺利完成纳税申报获取、填写和存储数据所耗费的时间。还可能包括支付给税务顾问和税务咨询师的费用、前往税务机关或税务顾问处的交通费用。尽管企业的遵从成本通常比个人的遵从成本更受关注，但个人纳税人的遵从成本也可能极为高昂。据斯兰罗德 (Slemrod) 估计，每取得 1 美元税收收入，美国所得税个人纳税人的遵从成本大概为 10 美分，比重甚大。

对企业而言，遵从成本包括企业为其产品、利润、支付给员工的薪资的相关税收进行代扣、缴付和记账而支出的成本，为顺利完成这一工作而掌握和更新知识所支出的成本，以及支付给会计师和税务顾问的费用成本。

另一类遵从成本则是雇主、银行和其他机构收集和提供第三方信息所支出的成本。

税收遵从成本极为重要，因其占用了大量资源，同时产生了不利的分配影响。小公司负担与大公司相比偏重，自雇人员负担也比受雇人员偏重。税收遵从成本偏高，易造成不满，反过来又会阻碍自愿遵从。

经合组织在其 2007 年 1 月的政策简报中就将简化手续列为优先政治议题。事实上，企业有太多时间耗费在填写申报表、申请许可证和执照、报告企业信息和变更信息上了。本质上说，税法修订会增加额外的手续，小企业可能不堪重负，甚至可能挫伤设立新企业的积极性。世界银行年度报告《经营》(Doing Business) 也把行政负担列为影响竞争力的关键因素之一。

另一方面，也要充分认识到第三方信息、代扣代缴制度之类的方法和手段在税款征收以及促进自愿遵从方面所发挥的有效和高效的作用。纳税人的遵从成本绝不应孤立地来看，也不是所有的遵从成本都给纳税人造成了不必要的负担。我们所追求的应当是一种平衡的、能够发现造成纳税人不必要的遵从负担的方法。

十、结语

让税收易于理解、让税收易于征收、让税收具有成本效益 (cost effective)，这不仅符合税务机关的利益，也同样符合公民的利益。

税务机关最主要的利益之一是使其贯彻执行的税法真正落到实处。这对纳税人具有同样重要的意义，也能积极促进纳税人遵从税法。

在实践中，立法过程要受到各种利益冲突和观点碰撞的制约。预算问题、税负在不同纳税人 (集团) 之间的分配常常成为议会审议税法的热门议题。而与此同时，议会也有强烈愿望，意图通过刺激或抑制公民的某些行为来达成影响社会的目的，由此而构成另一股强大的驱动力。因此，税务机关在税法的制定过程中更好地维护自身的利益，具有重要的意义。

美国国内收入局 (IRS) 前局长罗索蒂 (Rosotti) 就向我们清楚地描绘了如果税务机关被排除在税法决策过程之外，其结果将会如何。罗索蒂认为，美国总统和国会实则有负美国人民。事实上，这些民选的领导人决策时经常只图政治上的便捷，却造成了税制的持续恶化，并严重损害了全体诚实的纳税人。政治家制定的法律越来越多，诚实纳税人负担越来越重，国内收入局所能得到的资源却日益缩水。按照罗索蒂的说法，这些重大冲突的决策已经造成了严重后果，导致本应征收也可征收的巨额税收不断流失，且流失逐年增加。罗索蒂指出，每一个所得等级中的每一个诚实纳税人事实上为那些搭便车的人缴纳了 15% 的附加税，一旦这种税制日益复杂而国内收入局征管资源日渐萎缩的冲突趋势持续下去，很难指望这些诚实的纳税人还会一如既往地遵守法律，而不会去效仿那些挖空心思

Slemrod, J. Which is the Simplest Tax System of Them All [A]. In H. J. Aaron and W. G. Gale (eds.). The Economics of Fundamental Tax Reform [M]. Washington DC: Brookings Institution Press, 1996.

OECD. Cutting Red Tape: National Strategies [R]. Paris: OECD, 2007.

World Bank. Doing Business [M]. Washington DC: World Bank, 2008.

Rosotti, C. O. Many Unhappy Returns: One Man's Quest to Turn Around the Most Unpopular Organization in America [M]. Boston, MA: Harvard Business School Press, 2005.



钻法律空子还逍遥法外的人。

十一、国际货币基金组织的建议

国际货币基金组织在其建议中提出了一项制度性的应对之策,即在税务机关内部设立研究和政策部门(Research and Policy Units, RPU),以确立和加强税务机关在税收政策制定和实施中的作用。根据国际货币基金组织的建议,研究和政策部门被定义为“通过对税收收入和税改方案的经济分析,以及有利于国家税收政策决策的其他研究和模拟,对税务机关起到支持作用的部门或单位。其代表税务机关在整体税收政策讨论中发出声音,协助加强政策制定和实施之间的反馈机制。”此类研究和政策部门的职能主要包括以下方面:

- 税收收入趋势的监控和分析;
- 税收收入的预测;
- 税收政策对经济变量影响的分析;
- 现行税制绩效的分析;
- 税改方案的分析;
- 税收相关指标,例如税收缺口(tax gap)、税负、税式支出(tax expenditure)的定量分析;
- 税法实施问题的跟踪和反馈;
- 协助起草税收法律和条例。

笔者认为,在机构层面上确立税务机关在税收政策设计和立法中的作用自然重要,设立专业的研究部门或单位(无论是单独设立或者是作为税务机关战略规划职能的延伸部门)也自有其必要性,但是,很重要的一点,是要保证这一专门单位不是单打独斗,而是既要和处于战略层面的税务机关的领导层密切协作,又要和处于业务层面的税务机关工作人员建立密切的合作关系,确保能从与税收法律和法规天天打交道的一线工作人员中得到关于税收法律、法规执行问题的反馈。

十二、荷兰在税法实施以及事先评估方面的经验

作为立法过程的参与者之一,荷兰税收和关税局(the Dutch Tax and Customs Administration)在新税法的实施过程中发挥了自身的作用。税法实施过程包括以下阶段:

- 评估立法的可行性和可执行性;
- 计算法律的实施成本(包括附带性成本和结构性成本);
- 在税务机关内部贯彻新的税法;
- 不折不扣执行新的税法;
- 评估新的税法。

在新税法的制定过程中,税务机关要发挥如下作用:

- 顾问作用:首先是就新税法在组织和税收方面的问题(即实施检验)发挥顾问作用。具体包括:
组织顾问作用:涵盖许多方面,包括提出关于法律可行性、可执行性和成本方面的意见。

可行性意见涉及税收的具体技术问题,法律对税务机关组织结构以及业务规划的影响、对电算化的影响、对纳税人义务及其成本的影响、对非税收收入的影响以及对纳税人信息的影响。

可执行性意见涉及新税法的社会认可情况、识别性(简洁性和可理解性)适用的范围、是否易于滥用或不适当使用,以及管理和处罚的可能性。

实施成本意见则指如果新税法扩大了税务机关的职责或活动范围,有无必要请求增加预算。此类成本包括额外的人工成本、计算机设备软件的修改或扩展的成本、信息资料和教育资料的成本等等。在计算这些成本时,应当区分额外开支(例外)和结构性成本。

除了上述的顾问作用之外(特别是组织方面),荷兰税收和关税局还从税收和技术的角度对新税法的政治敏感性问题和政策问题进行检验。

- 实施作用:税法是由税务机关来实施的。应当让税务人员和大众清楚知道新税法将要生效、何时生效以及如何适用和执行。为此,应在培训和宣传资料中纳入新税法的内容,及时在IT系统内增添相关内容,准备新的表格和程序。

- 监督进展:荷兰税收和关税局系统关注新税法立法进程及其后续实施的动态,以及实施的实际成果或结果。某些情况下,评估的结果可能成为推动修法的动因。

实施检验的一个重要方面是新税法的识别性、简洁性和可理解性。可从以下方面具体进行检验:

- 选择适当、界定清楚的目标群体;

Alink,Matthijs and Van Kommer,Victor. The Dutch Approach: Description of the Dutch Tax and Customs Administration (Third Edition)[M].Amsterdam: IBFD, 2011.



- 使用不含糊、清晰的概念和定义；
- 采用明白的标准；
- 采用固定安排、估价规定、固定税率和税额；
- 避免采用过多的、难以适用的门槛和限制、复杂的计算；
- 对原则的例外规定应最少化；
- 供纳税人选取的选项越少越好。

遵从成本和行政成本

除了税法的可行性和可执行性以外，越来越多的人关注税法给工商业所带来的行政负担。

早在 20 世纪 90 年代荷兰就已成立了一个委员会（林特伦委员会，Committee van Lunteren），负责研究并提出各种减轻税法行政支出的方案。该委员会的大多数成员为工商界人士。委员会在概念统一、程序简化、信息再利用等方面提出了许多重要的建议，大大减轻了企业的行政支出。此外，委员会还研究出一种评估新税法对企业行政支出影响的模型，即标准成本模型（the Standard Costs Model）。这一模型现在也被用于评估修订法律对行政支出的影响。近几年，欧盟其他成员国的税务机关也陆续采用了这一模型。

除了标准成本模型以外，荷兰税收和关税局多年来还坚持使用成本计算模型（a cost calculation model）来评估税法的修订给税务机关的行政成本造成的影响。

减轻管制负担

企业在其日常经营活动中不得和多如牛毛的法律、法规和行政许可打交道。这些规定要求企业必须满足政府部门提出的信息要求，因而给企业带来行政负担。减轻企业行政成本负担问题，就成了荷兰政府政策的重要内容。对荷兰企业行政负担的基线测量表明企业总行政负担为 164 亿欧元。

减轻管制负担也是欧盟的优先议题。欧盟范围内企业承担的行政成本已造成企业的严重负担，并拖累了经济增长。简化欧盟商法也成为欧洲战略的重要组成部分。

荷兰政府着力于降低企业的管制负担，例如修订相互冲突的法律规定、取消许可证和执照、减轻行政负担和监管负担、改进对企业的服务，从而将企业解放出来，有更多时间从事经营活动。

巴尔克嫩德第四任政府（the Balkenende IV Administration，2007 - 2011 年）的目标就包括：

- 行政负担减少 25%；

· 遵守法律规定的成本应与这些规定追求的总体利益相适应；

- 提高政府管理的质量；
- 政府规制的负担平均应降低 25%；
- 加快许可证和执照审批流程；
- 申请许可证更加简单、快捷；
- 提高为企业服务的质量、提升为企业服务的效率；
- 改进对企业的信息服务。

近年来，政府已经落实的举措包括“标准化企业报告”制度（Standardized Business Reporting），即企业应报告数据的合理化，以及此类数据初次采集后在不同政府部门之间的再利用。

参考文献：

- [1] Aaron,H.J.and J.Slemrod (eds.).The Crisis in Tax Administration [M]. Washington DC: Brooking Institution Press, 2004.
- [2] Alink,M and V. Van Kommer. Handbook on Tax Administration [M]. Amsterdam: IBFD, 2011.
- [3] Alink,M and V. Van Kommer. The Dutch Approach: Description of the Dutch Tax and Customs Administration (Third Revised Edition)[M]. Amsterdam: IBFD, 2012.
- [4] European Commission-Taxation and Customs Unit. Fiscal Blueprints, A Path to Robust Modern and Efficient Tax Administration [R]. Brussels: EC,2007.
- [5] OECD. Cutting Red Tape: National Strategies[R]. Paris: OECD, 2007.
- [6] Rosotti, C.O. Many Unhappy Returns: One Man 's Quest to Turn Around the Most Unpopular Organization in America [M].Boston, MA: Harvard Business School Press,2005.
- [7] Slemrod,J. Which is the Simplest Tax System of Them All [A].In H.J.Aaron and W.G. Gale (eds.). The Economics of Fundamental Tax Reform [M]. Washington DC: Brookings Institution Press,1996.
- [8] Van Lunteren,J. Comments on Jeffrey Owens and Stuart Hamilton: Experience and Innovations in other Countries [A].In Aaron,H.J.and J.Slemrod (eds.).The Crisis in Tax Administration [M].Washington DC: Brooking Institution Press, 2004.
- [9] World Bank Group. A Handbook for Tax Simplification [M]. Washington DC: World Bank, 2009.
- [10] World Bank. Doing Business [M]. Washington DC: World Bank, 2008.

责任编辑：韩霖
图 / 李鸿翔