



全球化环境下税务机关的作用

杰弗瑞·欧文斯 (Jeffrey Owens) 著
陈延忠[#]译

一、引言

过去一年中，人们对税务机关在筹集政府所需财政收入方面发挥何种作用这一问题产生了前所未有的关注。此类关注主要集中在跨国企业 (MNEs) 以及高净值财富个人 (HNWIs) 是否足额纳税的问题上。与此同时，对于税收缺口 (tax gap) 的分析，人们也重燃兴趣。但在许多国家，政府一边削减税务机关的资源，一边又给税务机关施加重担，要求其承担各种开支项目。本文则将当前关于逃避税的这一政治争论置于更为广阔的背景之中。

本文认为，尽管当前强调加大税法执行力度，但惟有与良好的纳税服务相结合，并构建税务机关、纳税人、税务顾问之间的建设性、透明性对话关系，才能实现税法的有效遵从。本文还批驳了所谓英、美等国已沦为避税者的国度这一不实印象。事实上，绝大多数的纳税人均在正确的时间、正确的地点，足额缴纳了税款。

据此，本文分析了以下四个相关问题：

1. 税务机关在税法遵从上的态度转变 (见第二部分)；
2. 税务机关如何应对在快速变革的全球环境中维持税制运转过程中遇到的各种挑战 (见第三、四部分)；
3. 税务机关面临的新挑战 (见第五部分)；
4. 国际合作的作用 (见第六部分)。

二、税务机关的态度转变

在 20 世纪的后半叶，税务机关对于税法遵从的传统方法在我看来很大程度上建立在类似于军事行动的基础上：发现目标 (逃税者)，消灭目标。这种方法强调的是主要通过财务审计发现并阻止逃税。税务机关在整个体制中扮演“警察”的角色，其任务就是维护体制。审计通常带有对抗性，并成为战略的核心。其成败则以审计的收入、纳税评估的数量、诉讼案件的胜诉率 (有些案件则是败诉率)、取得的额外税收收入衡量。大多数税务机关的领导者要么是天性好讼的律师，要么是兢兢业业累迁至审计链上端的税务专家。税务机关获取资源相对容易，也因如此，2000 年的大多数税务机关远较 1980 年时庞大。

对于税法遵从，税务机关如今采用了更具有行为性的对应策略，即从发现查处违法行为转为预防违法行为的发生。何以产生这一转变呢？原因如下：

- 税务机关认识到大多数纳税人都自愿遵守税法，此种情况下税务机关的主要任务就是为其提供帮助；
- 纳税人权利意识日益高涨，坚持主张其在负有义务的同时，也拥有权利；
- 纳税人裂片化 (taxpayer segmentation)，不同类型纳税人的需求也不相同；

[#] 本文译者陈延忠博士，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。



——从按税种分类的方法 (a tax-by-tax approach) 向按纳税人分类的方法 (a taxpayer-by-taxpayer approach) 转变；

——大多数税务机关，当然是发达国家的税务机关，都面临着减支增责的巨大压力；

——税务机关认识到单纯通过加大执法力度，无法有效应对非正式经济 (informal economy)。

三、税务机关面临的压力

过去三十年以来，税务机关的作用已发生了变革。税务机关不仅是筹集收入的机构，也同样是支出的机构。许多税务机关承担了实施社会项目（例如家庭抵免和学生贷款项目）的任务。许多国家的政府也寄希望于税务机关推行政府的部分结构性计划以摆脱危机。税务机关愈来愈多地在某些领域（例如环境领域）中扮演了管理者的角色。

凡此种种根本地改变了税务机关运作的方式、所需人员的类型以及税务机关的政治风险。纳税单迟到，少有人抱怨；福利费迟发，则怨声载道。一些税务局长对此倾向颇感矛盾，而我们也开始看到政策出现逆转，例如某些税务机关开始削减其作为支出机构的职能。

今日的税务机关已处在一个全球性的环境中，在此环境中跨国企业以全球实体的方式运营，与其本国的联系已变得脆弱。跨国企业经营、筹划都具有全球性，其税收事务也是如此。与此相似，咨询业也日益全球化。而全球化程度最高，莫过于金融业。外汇管制基本消除、投资准入和对外投资限制也不复存在。借助科技的发展，金融机构只需鼠标轻轻一点就可以在全球范围内转移巨额资金。尽管全球化给税务机关带来了诸多挑战，我们也不应低估全球化为市民、政府、企业所带来的福利。但应当确保全球化的成本和福利大致均衡。

国民经济的全球化给局限于国家边境之内的税务机关带来了全新的挑战，毕竟税务机关只是国内机关，而非全球组织。

全球环境的另一个变革是新型高净值财富个人 (HNWIs) 人数的增长。富人的存在，早已有之。但富人团体当前已逐渐演进成一些投行人士所称的“超级富豪”或许多人所称的“达沃斯富豪”，且多以男性为主。这些富人与任何特定国家的联系较之以前松散得多，在财富经营上则雄心十足，挥洒自如。不仅如此，这些人更加无拘无束，相互投缘，甚至比与其本国国民之间关系更为融洽。这些

人在组合投资的经营管理上（包括税务筹划上）也更敢于承担风险。

我们也可以看到政府更加强调税收征管要减少纳税人的遵从成本。这一思路并非全新，但具有新的含义，这是因为政府已认识到遵从成本已构成国家竞争力的定义因素之一。

但是，新的全球环境也为税务机关打开了新的机会之门：

——新技术的出现使得税务机关能够向各种各样的纳税人提供电子服务；

——新软件的出现大大方便了税务机关和纳税人计算应纳税额；

——人们认识到在全球化经济下，既需要提高税收透明度，也需要防止银行保密制度沦为逃税者的挡箭牌；

——为税务机关相互学习借鉴经验，加强合作与协调提供了新的机会。

四、税务机关如何应对这些挑战

（一）引言

今日的税务机关，已非十年前可比。下文第（二）至第（六）部分分析了税务机关发生的一些重大变革。

（二）结构性变革

税务机关已从“按税种划分”的征管方法转变为针对不同纳税人的整体征管方法。时至今日，少有经合组织国家尚未完成直接税和间接税征收机关整合的，许多国家甚至将社会保险费也整合在内。针对大企业纳税人，我们越来越多地看到增值税、公司所得税和其他税收以高度整合的方式进行一体化处理，许多国家也设立了为特大型企业提供服务的税务专员。我们也看到还有一种趋势是设立独立的税收收入机关，特别是在非经合组织国家，这一做法的好处是政治影响最小化、工薪标准更贴近实际、政策制定与政策实施的界限更为清晰。

除此之外，我们也看到大多数税务机关都成立了专门部门负责处理纳税大户。许多税务机关如今都设有大企业部门，负责跨国企业的税务事宜。越来越多的国家设立了专门针对高净值财富个人的部门，有些则设立了专门针对中小企业的部门。可以预见的是，纳税人分类化管理的这一趋势仍将持续。

（三）风险管理的新着力点

税务机关越来越多地采用一种更为精密的风险管理方



法，这一方法可视为上文第（二）部分中所述的纳税人分类化管理方法的组成部分之一。其基本原理很简单：税务机关可以将资源投放在风险较高的环节和纳税人身上，从而提高有限资源的利用效率。这就要求对遵从风险进行系统性的识别、评估、排序和处理。

成功的风险管理要求税务机关：

——更好地获取国内信息和离岸信息，以及识别低风险和高风险纳税人所需的信息；

——这反过来要求税务机关应当具备整合不同来源信息的能力；

——具备相应的沟通策略，解释说明为何某一纳税人被列为高风险纳税人，有何标准及后果。

（四）通向税法遵从的“行为方法”（behavioral approach）

“行为方法”认识到纳税人关于遵从的态度极为复杂，远非害怕税务机关查处所能简单概括。为此，行为学家和经济学家研究出一种全新的方法，并得到澳大利亚税务机关的大力提倡（澳大利亚税务局（ATO）在支持学术界开展这一领域的研究上颇有远见卓识）。这一新方法的核心思路是：对于那些愿意遵从的纳税人，税务机关应当为其提供帮助；而对于那些逃税老手，税务机关应当将其列为调查的目标，并加大处罚力度。

澳大利亚税务局研究出一种遵从金字塔模型，将纳税人分成如下四种类型：

1. 不打算遵从的纳税人；
2. 本不打算遵从，但如果引起税务机关的注意就会遵从的纳税人；
3. 试图遵从，但不是总能做到的纳税人；
4. 有心遵从，也能够诚实遵从的纳税人。

这一模型进而找出了可能影响纳税人行为表现的五个因素：

1. 纳税人的类型，即属于个体经营者、跨国企业或其他；
2. 产业部门，例如该部门是否存在严格管制；
3. 经济环境，即宏观经济形势如何，等等；
4. 纳税人的心理，即存在的顾虑、对于公平的认识等；
5. 社会学因素。

这一新方法的意义在于为税务机关提供了新的工具手

段，超越纯粹的执法，实现税法的有效遵从。这一方法还鼓励税务机关对纳税人进行纳税权利和义务的教育培训；改进纳税服务机制；更有针对性地开展执法活动。

（五）将税法遵从置于更广阔的治理和 / 或社会责任框架中

税务机关长期以来只习惯于和税务专业人士（包括从事咨询以及企业内部税务专业人士）打交道。但这一现象正在发生变化。税务局长现在要花更多时间约谈公司的首席执行官、首席财务官以及公司董事会，其目的在于让这些认识到良好的税法遵从应当成为良好公司战略的组成部分。这一工作难度颇大，特别是在公司面临着当前金融危机诸多压力的情况下。

这一方法的魅力在于迫使公司董事会更重视和更经常讨论税务问题，并主导公司的税务策略。与税务主管相比，公司董事会更能够在激进税务策略可能带来的金融和信誉风险，以及可能节省的税收两者之间进行权衡和取舍。一些董事会仍可能决定继续推进激进的税务策略，另一些董事会则可能放弃激进策略。但无论如何，至少这一讨论已不再仅仅局限于降低实际税率。

当经合组织在其税收征管论坛（FTA）上率先提出这一新方法时，许多税务局长将信将疑。一些国家的法律规定不允许税务局长与公司董事会接触；一些国家的税务局长则担心被指控“黑箱交易”（sweet deals）；还有一些税务局长认为这压根不属于其职责范围。

这一方法在企业界和咨询业界同样也遇到一些阻力。反对者认为税务问题过于复杂，无法让董事会进行详细讨论。

以经合组织公司治理小组为代表的公司治理界起初也不愿意将良好的税法遵从和良好公司治理相关联。但经过税收征管论坛五年的工作，情况发生了改变。税务局长逐渐习惯花更多时间约谈公司董事，这同时也促使公司董事们逐渐认识到不仅税法的规定应得到遵循，税法的精神同样也应得到尊重。最新修订的经合组织《跨国企业指南》^①也强调了这一点。该指南明确指出跨国企业不仅要遵守法律条文，同时也要尊重法律的精神。

市民社会对于税收透明度、良好税法遵从问题的参与方式也进一步证实了上述信息。无论是左翼政府还是右翼政府都及时对这些运动作出了回应（对“占领华尔

① OECD, Guidelines on Multinational Enterprises (2011) [EB/OL]. www.oecd.org/daf/internationalinvestment/guidelinesformultinationalenterprises/oecdguidelinesformultinationalenterprises.htm.



街”(Occupy Wall Street)和“拒绝减税”(Tax Uncut)运动的影响不应过于高估)。因此,税务局长和税务主管有必要思考在这一全新的、更具政治包容性的环境中应如何开展工作。

(六)努力提高税收透明度

在二十国集团以及其他集团的政治支持下,各国税务机关努力提高税收透明度,并消灭以银行保密制度为幌子给逃税者提供保护伞的做法。一些国家的税务机关推出自愿遵从行动,鼓励纳税人主动申报在海外非法拥有的资产。另一些国家的税务机关则推行税收大赦(tax amnesties)。而有些国家则要求纳税人披露税收不确定情形(uncertain tax positions)。以上举动都体现了一个共识,即惟有妥善处理过去的遗留问题,才能迈向全新的、更具合作性的未来。

与此同时,我们也看到税务机关针对激进的税务筹划采取更为严厉的打击措施。许多政府推行了披露规则,其他国家则将逃税安排的受益者和筹划者都列为打击目标,还有许多国家采取轰轰烈烈的舆论攻势,营造逃税可耻的舆论氛围。

五、未来的挑战

在当前打击逃税和激进性避税的舆论和政治氛围下,税务机关在前所未有的压力下会对各种不遵从行为采取更为严厉的措施。但税务机关应对这些压力的成效在一定程度上取决于政府如何有效处理税务机关在未来十年里所面临的更为深远的挑战。这些未来的挑战是什么?不少挑战都将变为现实,但我认为以下九个问题尤为值得关注:

1. 违反保密规定的风险。随着双边和多边税收情报交换协定的拓展,以及情报交换向自动交换方向发展,在欣喜之余,也应清楚地看到在新环境下存在信息泄露的风险,而信息的泄露则会破坏情报交换的深入发展。

2. 中型企业在跨境交易中发挥越来越大的作用,同时也给税务机关带来挑战。与大企业相比,这些企业对国际税务规则相当陌生,经常因不了解规则而处于不遵从的境地。因此,税务机关应当考虑如何切实地帮助这些纳税人,特别是在转让定价领域。

3. 与其他税收执法机构密切协作。税务机关应当认识到打击一切非法活动,税务机关责无旁贷,并且将相关信息与其他政府机关分享不构成对保密规定的违反。过去十八个月以来,税务机关在这一方面取得了重大进展,金

融行动任务小组(The Financial Action Force)已将税收犯罪定为上游犯罪(predicate offence)。我们也看到税务机关与其他执法机关展开了前所未有的合作。但仍要说明的是,这种协作的确给税务机关带来了风险,并改变了其工作性质。

4. 来自金砖五国(即巴西、俄罗斯、印度、中国和南非)以及其他转型经济体的跨国企业登上了全球舞台。自2006年开始,波士顿咨询小组(Boston Consulting Group)每年都要公布来自新兴经济体的“全球挑战者”榜单。2006年,榜单上前100个挑战者中就有来自金砖五国的84家大公司,其中有34家大公司的总部设在中国。到2013年,来自金砖五国以外的转型经济体的公司数量从10家增加到了17家,这些公司的经营活动范围愈加广泛,并出现了高科技集团以及更以顾客为导向的集团。这些新的全球挑战者为获取新技术,开拓新市场,不断在经合组织国家收购公司,在市场扩张上表现十分强劲,例如,中国的承包商如今占据了非洲建筑市场37%的份额。与此同时,这些企业也为经合组织国家的经济作出了重大贡献,例如,印度大企业塔塔公司在英国就雇佣了45000名员工。这些例子正说明了非经合组织国家的跨国企业如何走向全球化并成为当今世界上发展最为迅猛的跨国企业之一。不可避免的是,这些企业还不熟悉税收协定或转让定价的国际游戏规则,因而很可能有意无意间违反了这些规则;一些公司则缺乏公司治理文化的积淀。

5. 打造企业友好型税收环境的压力。随着政府认识到打造有竞争力的税收环境不仅仅包括设定正确的政策环境,还包括实践中如何执行规定,可以预见,这一压力会不断增大。税务机关面临的压力是如何避免企业友好型税收环境不至于沦为低质税法遵从以及吸引投资的借口。

6. 引进和留住高素质人才。队伍的素质决定了税务机关的水平。当前我们可以看到许多国家的税务机关已经出现队伍老化、年龄断层、士气不高、培训经费缩水的问题。全世界都出现了合格税务专业人员稀缺的问题。政府不得和私营部门争夺本就稀缺的人才。一种应对策略是采取“旋转门政策”(revolving door policy),允许税务专家在公共部门和私营部门之间自由流动。

7. 维护纳税人对制度的信任感。只有大家希望制度好,税收制度才能真的做得好。应当在信任和互相理解的基础上,构建纳税人、税务顾问和税务机关之间的关系。在问题一出现时就进行包容的、建设性的对话,才是避免问题



变成难题的最为有效的方法。

8. 职能的外包。我们可以看到有不少税务机关已将信息技术职能大量外包，但被外包的还包括了其他职能。金融机构现在被赋予了更加重要的使命，不仅要负责扣缴税款（即传统的预提机构作用），还要承担纳税评估者和纳税审查者的责任。美国合格投资安排（The US Qualifying Investment (QI) Arrangements）和《海外账户税收遵从法案》（Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA）就体现了这一点。^①瑞士推行的鲁比克协议（Rubik Agreement）也体现了这一点。^②除此之外，我们也可以看到随着税务机关逐渐依赖“云端”存储数据，税务机关作为数据采集者的地位也在慢慢削弱。

9. 对税务争议的态度发生变化。时至今日，税务机关和纳税人越来越多地认识到双方在减少和快速解决税务争议上利益一致，同时也认识到这意味着不仅要关注某一特定问题，还要关注整个流程，以避免争议。为实现此目的，需要让纳税人参与政策的制定和实施。同时要求在问题出现之初就要对其进行识别和讨论，避免问题成为难题。还要求有预先裁决（pre-filing resolutions）制度，即与美国遵从保证项目（The Compliance Assurance Program, CAP）或荷兰的水平监管项目（Horizontal Monitoring Programmes）类似的制度。^③而且还要求更多地运用非正式调解，特别是在转让定价案件的事实查明方面。最后还要求更广泛地运用预约定价协议（APA）之类的项目以及强制性仲裁。以上这些都要求税务机关承担新的使命，并愿意将稀缺的、训练有素的税务人员投入到税收纠纷解决工作中。


六、加强国际合作及其作用

各国税务机关之间加强合作，有助于应对上述的一些挑战。上述许多的挑战实际上正是因全球化进程的加剧而生，反过来其应对也需要各国税务机关之间加强合作。我们不得不正视这一现实，即这一过程很可能是各说各话，混乱不堪。有些人主张设立“世界税收组织”以解决上述问题，但同时不得不承认这一设想看上去固然很美，实际

上却难以成功。

我们会继续看到在这一舞台上已有不少角色：有地区性组织，例如欧洲国家税收征管组织（IOTA）、欧盟、非洲税收征管论坛（ATAF）、美洲国家税收征管者中心（CIAT）；有小型集团，如金砖五国；以及更具全球性的组织，例如自由贸易区（FTA）、联合国税务委员会、全球税收透明度论坛（截至目前，世界范围内就有15个以上的国际组织在进行税收管理方面的工作）。在理想状态下，这些组织应当在一个伞型组织的框架下进行工作（我在20世纪90年代就尝试推动设立国际税收征管组织委员会（CIOTA），但未能成功。虽然国际税收对话纳入了许多国际组织，并具备了担当这一重任的潜力）。但是，这些组织之间的合作密切度还有待提高，各国税务机关之间仍需分享税收征管的最佳实践以及全球性标准。这不仅需要南南对话，同时也需要南北对话。

我们不应止步于税务机关之间的合作，而应往更密切协作方面努力：超越情报交换，往同步检查、联合审计等方向迈进。这些都为税务协作提供了全新的、振奋人心的大好机会。《多边行政互助公约》也为此提供了法律依据。我们还需要建立更为有效的机制，分享激进税务筹划的相关信息。因此，我们可以回答说，税务机关虽然仍只是一国的国家机关，但通过更好的合作、更好的协助，税务机关完全能够克服地理上的障碍。

最后，为了使税务机关能够有效贯彻实施税法，也为了跨国企业和其他纳税人能够在正确的地点、正确的时间，足额缴纳税款，各国政府应当设定清晰的法律框架，并提供所需的资源。各国政府还应共同协调、重新审视现有的国际税收安排，以确保国家间税基的分配能够反映跨国企业不同部门对企业全球利润作出的经济贡献。各国政府还应就什么是公平税收竞争和非公平税收竞争达成共识。可喜的是，20国集团近期启动的关于税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目为此提供了新的框架。

实习编辑：惠 知

责任编辑：韩 霖

① 美国《海外账户税收遵从法案》。原为美国1986年《国内收入法典》第四章，于2010年3月18日作为修订案引入，并作为公法111-147（即《奖励雇佣恢复就业法》）的第五编而被通过。

② 关于鲁比克协议的批判分析，参见P. Pistone, Exchange of Information and Rubik Agreements: the Perspective of an EU Academic [J]. Bulletin of International Taxation. 2013,67,4-5.

③ 关于水平监管项目，详见L. van der Hel-van Dijk & M. Pheijffer, A Tailor-Made Approach to Fiscal Supervision: An Evaluation of Horizontal Monitoring [J]. Bulletin of International Taxation. 2012,66,10.



last thirty years has been the greater mobility of capital than labor. Recently, scholars such as Edward Kleinbard have recommended that the US adopt a variant of the “dual income tax” model used by the Scandinavian countries, under which income from capital is subject to significantly lower rates than labor income because of its supposedly greater mobility. This article argues that the premise upon which this argument is built is mistaken, because for individual US taxpayers (as opposed to corporations), there are significant limitations on their ability to avoid tax by moving their capital overseas. Moreover, if we focus on those taxpayers that pay the bulk of the income tax (i.e., the upper middle class and the rich), the data suggest that their ability to legally avoid taxation by expatriation is not significantly lower than their ability to evade it by moving capital, and lower income taxpayers are able to avoid both the income tax and the payroll tax (as well as a VAT) by emigration. The article then develops the policy implications, suggesting that (contrary to recent legislative trends) income from labor and capital should be subject to the same tax rates, but that these rates should be congruent with the price the US population is willing to pay for public services.

Key words: Tax paradigm Capital Labor Individual income tax Consumption tax Dual income tax model

实习编辑：惠 知
责任编辑：韩 霖

税收小贴士

◆ 追补条款

是指对案件追溯中发现应属已征而未缴的税款必须照章补缴的规定。例如，规定在某特定期间内如符合某些条件即可在计税时进行扣除。若在追溯期间内给予扣除的条件已经丧失，则所给予的减免税款就应追补征收。



杰弗里·欧文斯 (Jeffrey Owens) 先生 1973 年在英国剑桥大学获经济学博士学位。1973 年至 1980 年期间，为 OECD 税收分部经济学家；1980 年至 1990 年期间，为 OECD 财政事务部高级经济学家；1991 年至 2001 年期间，为 OECD 财政事务部主任；2001 年至 2012 年期间，为 OECD 税收政策和管理中心主任。1991 年至 2001 年期间欧文斯先生同时还是哈佛法学院国际发展项目的客座教授；2003 年为意大利米兰博可尼大学商学院的访问学者；2004 年为伦敦大学玛丽女王学院的访问学者。欧文斯先生是国际财政学会科学委员会成员；林肯土地政策学会委员；英国估价委员会荣誉委员等。2002 年被美国《时代》周刊评为“塑造欧洲商业的十大人物”之一；2009 年在《税收经济 (Tax Business)》杂志所评的“税收领域最具影响力人物排行榜”上名列第四位；2010 年被《国际税收评论 (International Tax Review)》评为“当今税收领域 21 个最具影响力人物”之一；2012 年被《税收通讯 (Tax Notes)》杂志评为“当年最有影响力的国际税收人物”。