基于税收风险控制的中澳经验比较

余 静

【摘要】我国的税收体系同时采用了直接税和间接税，从全球范围来看，考虑经济体量因素，澳大利亚的税收体系与我国最为接近，也最具有比较意义。澳大利亚建立了一套较为成熟的以风险管理为导向的大企业税收遵从管理体系。本文通过分析澳大利亚税收管理的特征，借鉴其风险管理体系构建的先进经验，并相应地找到我国目前税收征管体系中存在的改善空间，为我国的大型企业税收风险管理提出一些建议，对完善我国大型企业税收管理提供有益指导。

【关键词】澳大利亚；大型企业；税收管理；风险管理

【中图分类号】F812.42　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2017)05-0083-6

一、澳大利亚税收管理基本情况

澳大利亚是一个联邦制国家，分联邦、州、地方三级政府。澳大利亚实行分税制管理，与其他分税制国家一样，澳大利亚的税收收入分为中央税收收入和地方税收收入。其中联邦税收有个人所得税、公司所得税、销售税、福利保险税、关税、消费税等，州政府税收有工资税、印花税、金融机构税、土地税、债务税等税种。澳大利亚的税收立法权和征收权主要集中在联邦政府，税收结构以直接税为主，占整体税收收入的60%以上。

(一)机构设置概况

澳大利亚联邦税务局(以下简称“ATO”)负责联邦政府税收的征收管理，在各州市设有分支机构。ATO在全国共有近2.4万名员工，组织架构按照遵从管理、法律事务和综合保障三个板块设置，具体设置详见图1。

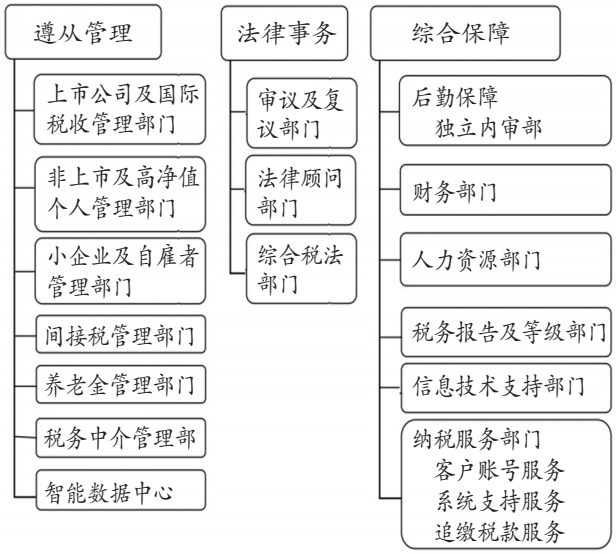

图 1　ATO组织架构

(二)ATO的税收管理策略及服务

ATO在总体上遵从的方针是实现差别化、定制化的风险管理，其策略分为服务与保障两大类，以事前防范为主、事后纠正为保障。ATO过去侧重于纳税人申报后风险的保障类措施的运用，近年来更加注重服务性措施和申报前保障措施的运用，以及与纳税人的互动合作。

1. 服务类措施。根据与纳税人互动程度的不同，可以分为以下三类：

(1)自助服务。主要是通过ATO网站、社交媒体、新闻媒体、指南性产品等方式，为纳税人提供一对多的服务。这类服务是普适性较强的集约化服务，与纳税人的互动程度较低。

(2)目标服务。主要是通过公共裁定、产品裁定、分类裁定、大型企业风险提示、申报前沟通等方式，为纳税人提供特定的服务。这类服务一般是针对特定的群体、为解决特定事项的服务，与纳税人的互动

【基金项目】2015年江苏省地方税务局项目“数据管理规划编制”

程度属于中等。

（3）个性化服务。主要是通过大客户经理、个别裁定、年度遵从安排（ACA）等方式，为纳税人提供一对一的服务，这类服务与纳税人的互动程度较高。

2. 保障类措施。ATO过去比较注重申报后纠错，现在则侧重于申报前管理和柔性接触，希望在申报前就为纳税人提供确定性，防范税收风险。根据与纳税人互动程度的不同，可以分为以下三类：

（1）监控和预防。与纳税人互动程度较低，属于申报前保障项目，针对特定事项或行业，关注采取纠错措施前的预防。具体措施有内部审查、媒介和行业咨询、聚类分析、行业情况分析等。

（2）检验和确认。与纳税人互动程度中等，一般通过风险审查来实现。风险审查用来识别和评估风险，有申报前遵从审查（PCR）和申报后的风险审查，有专项审查和全面风险审查等。

（3）事后纠错。与纳税人互动程度较高，一般通过税务审计来实现。税务审计一般应用于风险审查结束、尚有不可容忍的风险未消除，需要进一步采取措施时，其较风险审查更综合、更深入，既有涵盖多种风险的全面审计，也有只针对一种特定风险的专项审计。

二、澳大利亚联邦税务局的风险管理

（一）风险管理框架

1. 外部标准与指南。ATO实施风险管理遵循的外部标准有：①《国际风险管理标准（ISO 31000：2009）》，这一标准适用于任何组织，不局限于特定行业和部门，可用于整个组织的全生命周期及应用于任何类型的风险；②《澳大利亚联邦风险管理纲要》，这是澳大利亚各政府部门在提供公共服务和产品过程中均需遵守的风险管理标准；③《OECD税收遵从管理指南》，这一指南是经合组织国家多年来对大型企业税收风险管理的经验总结。

2. 内部标准与依据。根据外部标准与指南，ATO制定了包括风险管理流程、风险类别及其重要性与风险容忍度、风险等级矩阵、风险管理标准模板等在内的风险管理框架。ATO过去主要将这一框架运用于税收风险管理工作中，现在则运用于组织管理的各个方面。

3. 风险管理成熟度。ATO将风险管理的成熟度从无正式流程到充分整合到组织所有方面，分成了随机应对式、专家应对式、自上而下式、系统性风控和智能化风控五个发展层次。目前，ATO的风险管理正由第四层次向第五层次发展，详见图2：

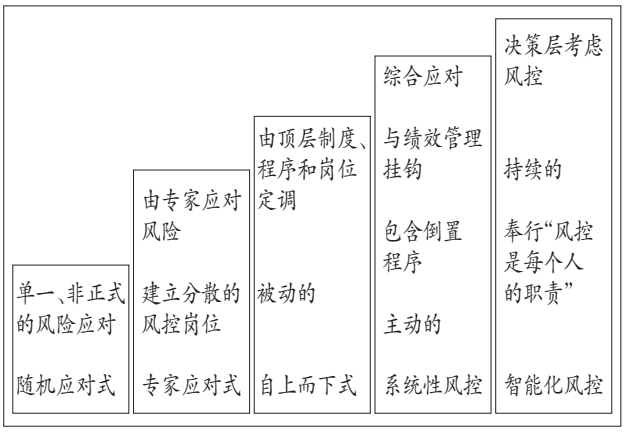

图 2 ATO风险管理成熟度

（二）纳税遵从风险管理

1. 风险规划与计划。ATO在实施纳税遵从风险管理时，首先应进行风险计划和制定风险计划。风险计划分为三类，分别是内部管理计划、重要纳税人计划和与纳税人合作的计划。

内部管理计划不仅指针对所有纳税人的税收风险，还必须考虑潜在的操作风险，如人力资源、专业知识、纳税人信息、应对时间的不足等都会影响风险管理任务的有效完成。为确保风险管理能及时做出正确决定，内部管理计划还必须充分考虑利益相关方的沟通与合作策略。

重要纳税人的计划是ATO根据风险管理四象限图（详见图3），针对高风险纳税人和重点纳税人制定的风险计划，以保证管理资源优先配置在这两类纳税人身上。

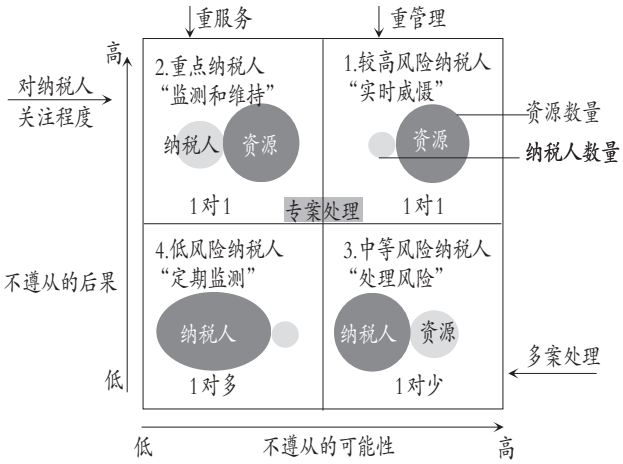

图 3 风险管理四象限

与纳税人合作的计划主要包括纳税人风险案件的实施时间、信息采集安排、税企双方就相关措施达成的协议等，其目的是通过与纳税人透明、开放的沟通，事先获得纳税人的承诺，确保风险管理任务的顺

利实施。

2. 风险分析和个案选择。ATO过去有若干个信息系统，从不同层面对纳税人风险进行定期扫描，这些系统被统称为风险过滤器。近些年来，ATO投入了大量的时间和精力把运用于各部门、各税种的风险过滤器整合成一个风险画像工具（RAPT），通过风险画像工具初步找出纳税人的潜在风险。在此基础上进一步进行人工分析，选择个案管理对象也即“选案”。

个案选择的方法就是对风险假设进行精炼，通过不断地提出疑问，围绕疑点与企业有目的地交流，排除疑问、确认疑点甚至发现新的疑点。风险假设不只存在于选案环节，而是贯穿于风险管理的全过程。

3. 风险审查。风险审查主要是用于识别和评估风险。风险识别的方法主要是通过与纳税人和相关利益方约谈沟通，不断采集信息、分析信息，从不同视角、不同层面充分了解纳税人的行为及其背后的原因等，从而对风险假设进行进一步精炼，乃至最终确认风险。

风险审查中最重要的一个步骤就是评估风险，通常使用的方法是风险矩阵，即根据风险的可能性和重要性进行评估。评估时会召集各利益相关方，一起讨论确定风险发生的可能性。对可能性的评估是定性判断，对重要性的评估，会考虑风险涉及的税款金额，同时还会考虑一系列其他因素：

（1）机构整体层面的风险评估。分析纳税人的生产经营情况，判断税收政策及执行过程中是否有导致不遵从行为的因素，考虑税收以外的因素（包括政治、经济、社会、技术、行业标准等）对纳税遵从的影响。这个层面的风险评估可以确定哪些风险是可以接受的、哪些风险是必须积极应对的以及依照什么顺序应对。

（2）技术层面的风险评估。只关注企业或集团个案的不遵从行为，使用不同的风险评定量表。进行的主要是技术性决策，如应该先检查哪个纳税人。

4. 税务审计。税务审计是ATO风险应对的重要手段之一。经过风险审查，一般会针对中、高等风险事项提交审计建议，最终由审计委员会确定是否需要进行税务审计。税务审计作为风险审查的后续程序，是对已评估的确定特定风险的深化检查，需要耗费较多资源，如大型企业税务审计一般在18个月内结束。

（三）大型企业风险管理技术

1. 了解纳税人。ATO认为税收是企业业务的一项衍生物，其受到经济、政治、文化等因素的制约，且与企业管理、组织结构和法律环境有密切联系，因此了解纳税风险必须充分了解纳税人。ATO开发了若干了解企业的模型。从宏观角度了解纳税人的典型模型有：公牛眼模型和BISEPS模型。这两个模型分别从竞争者、客户、董事会等不同利益相关方的角度和行业、社会、经济、心理等不同层面去了解税收，引导人们从整体上系统地了解税收问题，反映了ATO有机系统论的税收管理哲学。从微观角度了解纳税人的典型模型有：税收要素模型和企业生命周期模型。税收要素模型关注的是以“应税收入”为终点的流程，在案件规划阶段以及对财务信息进行分析时均可使用。企业生命周期模型主要关注企业起步、成长、成熟、财富转移或退出等不同阶段下纳税筹划的潜在风险，这一模型从纳税筹划角度去了解纳税人，有助于识别税收风险。

2. 信息收集。澳大利亚以法律的形式赋予了ATO很大的信息采集权力，但在一般情况下，ATO会优先通过面谈和磋商，以合作的方式向纳税人提出信息收集需求。信息收集贯穿于风险管理的全过程，是持续性事项。从风险计划制定到税务审计实施的全过程中，根据情况需要多次收集信息。为促进遵从、提高效率，ATO鼓励纳税人主动披露信息。一般来说，纳税人在开展风险审查之前主动披露，最多可减轻80%的处罚；如果风险审查过程中主动披露，根据情况可以减轻20%的处罚；如果纳税人在风险审查快结束时才主动披露，则不能减轻处罚。

3. 风险假设及确认。风险假设就是对潜在风险进行描述，风险确认就是根据信息分析对风险假设不断提炼，对疑点进行排除或确认。风险假设及确认贯穿于风险管理的全过程，风险计划阶段通过风险假设确定风险重点，选案阶段通过风险假设及确认选择个案进行管理，风险审查阶段通过风险假设及确认逐步细化风险管理的方向，最终排除疑点或根据疑点选择合适的应对措施，税务审计阶段通过风险假设及确认最终消除风险。

（四）澳大利亚税务风险管理的特点

1. 完整、健全的税源监控体系。澳大利亚联邦税务局对税源监控非常重视，针对不同的税源设置了相应的负责机构以及征收管理方法和手段。依据税源的规模和范围，澳大利亚联邦税务局将税源监控分为三类，分别实行监督管控：

（1）对大型企业的税源监控。由于大型企业的组织结构和规模都很繁杂，这类管控执行起来也有很

多困难和障碍，因此也叫复杂监控。澳大利亚境内的跨国企业很多，然而每年澳大利亚的税收收入中来自于跨国企业的收入却很少。因此，为了重点监控这类跨国企业，ATO按照市值将一部分公司划分为重点监控的公司，并成立专门的监管机构对这些企业每年的应税收入进行严格的监督管控。

（2）中小企业的监控。为了防止相关费用在税前列支，澳大利亚开征附加服务税，严禁企业将与生产经营无关的费用在税前扣除。

（3）基本的管控。主要针对更小型的企业以及纳税个人。税务局向每一位有纳税记录的纳税人寄送纳税指引和纳税申报表。纳税人根据具体情况进行申报，对于纳税申报出现问题的企业，税务局会组织约谈，同时征求专家和律师的意见，一旦发现个人存在严重的税收违法行为，就会实施严厉的惩罚。

2. *利用先进的计算机网络系统*。澳大利亚税收管理体系的一个重要特点就是对现代化信息技术手段的应用。计算机网络技术为纳税申报、纳税评估和税务稽查等都提供了广泛而有效的技术支持。目前，绝大部分税务信息是通过电子申报的方式获得的，同时，更多人开始尝试使用网络报税方式，尤其是年轻人。近年来，澳大利亚的税务部门正在考虑研发网络ID认证、司法管辖权问题以及网络信息资料安全问题等。

在税收服务和纳税评估方面，纳税人可以通过ATO的官网了解澳大利亚税收政策的最新变化和相关法律法规。通过联网，ATO的税收系统可以和银行、海关等部门实现便捷的信息传递和共享，同时对公司和个人的纳税情况进行监督和评估，并进行案头审计和初步稽查。

3. *为纳税人提供全面优质的纳税咨询服务*。澳大利亚税务部门高度重视为纳税人提供全面适合的纳税咨询服务，以便于提高纳税人的纳税满意度和税务部门管理效率。

ATO对纳税人的咨询服务主要分为三个方面：一是通过电子邮件、短信、邮寄等方式定期和不定期地向纳税人寄送免费的纳税宣传资料、纳税流程指引和操作指南手册，为纳税人提供形式多样的纳税咨询服务；二是通过推行税务代理机制以及广泛的税务援助，确保纳税人的自身权益；三是在不断的税务改革过程中，充分征询纳税人的意见和建议，从源头上提高纳税人的服务满意度。

三、我国税收风险管理现状及问题

在纳税人的分类管理机制方面，目前我国的税收管理制度中没有从税收管理的角度对大型企业标准进行明确，不同类型的纳税人的征管权限划分不够明确，各地对大型企业的管理范围、管理方式和管理深度不统一，不利于专业化管理的深入。

1. *在组织架构和管理模式方面*。我国目前大型企业的税收管理对事前的风险控制不足，组织架构层级较多，条块之间信息交互不畅，大量涉税信息的价值没有充分利用。

2. *在资源配置和管理投入方面*。我国不同地区、国税地税税务机关之间对大型企业的管理工作开展不平衡，人员配备参差不齐，管理力度不一。全国税务系统中专门从事大型企业管理的人员不足1%，没有统一的组织架构，工作开展缺乏有效的信息技术支持，整体投入不足。

3. *在管理流程和管理制度方面*。我国虽然已经有一些规范性、纲领性的操作规定，但仍然缺乏具体的执行措施和方法，很多文件都只是规范性的、笼统的、不明确的，缺乏对大型企业管理全过程的监控和指引，新入职员工无法从这些文件中获得具体的工作指引和操作流程。我国大型企业的涉税业务往往比较复杂，如果按照条块分割的模式对大型企业的涉税事项进行管理，需要在不同层级和不同部门之间做大量的沟通和协调，这样会使得大型企业税收风险的管理效率大打折扣。

4. *在信息技术工作平台的应用方面*。我国税务机关尽管在信息化建设方面进行了大量的投入和探索，但依然存在数据来源较少、数据比对和分析功能不强以及风险分析模型欠缺等问题，很多信息比如金税工程发票信息和出口退税信息等并没有很好地得到综合运用。

5. *在知识管理和人员素质培养方面*。我国税务机关的人员培训往往通过集中上课、座谈或者考试等方式进行，缺乏实例学习的机会，税务人员难以将理论与实践相结合，同时也缺乏信息化的辅助支持，只能通过查询资料的方式记录相关信息。

四、借鉴国外经验，完善我国的税收管理

1. *明确划分标准，完善分类管理*。重塑改革前，ATO是依据税收规模进行纳税人的分类管理。年纳税额超过2.5亿元的纳税人由LB&I（Large Business and International）部门进行管理，年纳税额为200万～2.5亿元的纳税人由SME（Small and Medium Enterprise）部门进行管理，年纳税额为200万元以下的纳税人由Micro Enterprise部门进行管理。进行重塑改革后，ATO不再简单地以纳税规模进行分类，而是结

合纳税人属性，将上市公司和跨国企业归口PG&I（Public Groups and International）部门进行管理，非上市公司和高净值个人归口PG&H（Private Groups and High Networth Individuals）部门进行管理，小微企业和自雇业者归口Small Bussiness部门进行管理。改革之后，纳税人分类更加适应专业化管理的需要。

我国的税务机关可以参考ATO的做法，完善我国纳税人的分类管理体系，实现从无差别管理向分类分级管理的转变。风险管理导向下的纳税人分类，不仅要考虑纳税人的规模、行业特点，还需充分考虑纳税人组织架构、信息披露渠道等与风险管理密切相关的重要因素。我国的税收征管部门应该建立完善的分类管理制度，将纳税人的系统属性、所有权结构、业务复杂程度等因素考虑在内。按照综合分类法，充分考虑大型企业税收风险的群体特征，明确大型企业的界定标准，提升对大型企业的集约化管理水平，提高税务机关征管工作的效率和效果。

具体来讲，我国的国税、地税等税收征管机关应当完善现有的组织架构，建立更加具体的、具有针对性的下属部门，分别负责针对不同类型的纳税人进行风险管理和控制工作。在纳税人分类方面：将沪深两市的上市公司和在全球范围内有经营业务的跨国公司分为一类，由上市及跨国企业部管理；将其他的非上市企业和具有高净值的个人纳税者归为一类，由私有及高净值客户部管理；将剩余的小型微利企业以及个体工商户划分为一类，交由小微企业部负责相应的税收管理。

2. *优化管理模式，改进管理架构。*ATO对于大型企业的管理是基于税企双方的平等互信，强调以纳税人自我遵从为导向，鼓励税企信息互通透明，强调事前风险防范。在具体运作中，ATO采用了比较扁平的组织架构，强调专业化分工基础上的部门协作和信息共享，有利于激发员工的积极性，从而提高工作效率。

我国税务征管部门在履行涉税职能时应注意，对于我国纳税人系统中大型企业的税收风险管理，应区别于遵从度较低的中小企业，将税务机关的工作重心前移，强调对大型企业税收风险的事前管理，通过签订遵从协议、开展事前裁定等方式鼓励纳税人与税务机关加强合作，倡导税企信息互通透明，引导大型企业自觉遵从税收管理条例，提高大型企业自觉遵从的意识和能力。将大型企业税收管理工作的重心放在企业纳税申报的环节上，在企业纳税准备的事前阶段派遣人员负责针对大型企业的纳税指导和疑难解决。将税收管理工作的重点放在事前的风险控制而非事后的监督惩治。

优化大型企业税务风险的管理模式，改进税务系统职能履行的管理架构。在组织架构上，力图实现税收管理机构的组织扁平化，使组织结构清晰明了，减少我国大型企业的管理层级，使每个税收管理部门具有明确的任务职能和管理对象，减少税收征管工作上组织职能和权限的交叉及重叠。在强调各部门专业分工的基础上，建立纵横之间信息共享机制，实现组织条块之间充分的信息交互，形成工作合力，提高税务工作人员的效率，充分利用组织内大量的涉税信息。

3. *合理配置资源，增加管理投入。*在2014年以前ATO全国雇员接近23000人，通过重塑计划减少到18000人左右。但LB&I管理部门从400人增加到500人，同时其配置的人员素质也比其他部门相对较高。ATO对于占全国70%以上税收的上市公司和跨国企业，投入了较多的资源进行管理，对于其中1300户收入超过2.5亿元的大型企业，重点加以关注，不论是在信息技术支持还是在人力资源和财力保障上，投入量都非常大。

我国税务管理部门可以参照澳大利亚等发达国家的做法，进一步增加对大型企业管理资源的投入，把高素质人才从日常琐碎的征管事项中解放出来，专门进行大型企业的风险管理，扩大税务管理部门的人员配备，加强管理部门人力资源的培训，提高职员职业技能和职业道德素质。

将税务部门的一部分工作重点转移到大型企业税务风险管理上来。强调大型企业税务风险管理工作在整个税务系统职能履行中的重要性，同时在信息技术和财力保障等方面对大型企业税收风险管理部门给予大力支持，建立完善的岗位考核机制、晋升机制和奖惩机制，加大对大型企业税收风险管理部门的工作管理力度，充分调动税收管理工作人员的潜力和热情，加大税收管理部门的资源投入。合理配置资源、增加管理投入，提高资源的利用效率。

4. *改进管理流程，完善管理制度。*ATO在重塑计划中特别注重对管理流程的梳理和再造，他们从相关利益方一体化的宏观视角出发，分析每项工作涉及的内、外部相关利益方，采用整体性、系统性的方法设计工作流程，强调包括遵从风险、操作风险、声誉风险和法律风险等在内的全面风险管理理念。工作流程设计细致、可操作性强，新入职员工只需要根据岗位说明书就可以完成大部分的基础工作。

对于我国税务管理工作的实践，可以积极地从各方利益平衡的角度进一步改进大型企业管理工作流程，改变原有的对大型企业涉税事项进行条块分割的模式，减少不同层级和不同部门之间由于沟通和协调所消耗的时间和精力。强调全面风险管理流程，完成税务风险管理流程的优化和再造，提升税务管理流程的科学性和合理性。

在税收指导文件方面，制定更为全面、具体的税收风险管理工作的操作性手册和指导文件，使操作指导文件更加规范、合理，实现指导文件对大型企业管理全过程的监控和指引，减少不必要的人员培训。提高业务流程的可操作性，确保各项工作达到预期目标。

5. 依托信息技术，构建工作平台。现代大型企业大多数都有一套庞大且完善的IT管理系统。因此，ATO在信息技术平台方面进行了大量的投入，使来自企业、行业协会、银行、保险、政府部门和媒体等方面的信息能够分门别类地进入标准化的数据仓库，并被ATO的数据分析团队加以使用，同时支撑多个部门对数据的分析和运用。

我国的税务征管机关应当充分整合内外部信息资源，加大外部第三方数据的采集力度和内部条块数据的共享程度，加大在信息技术平台上的精力和资金投入，与银行、政府、互联网等部门积极合作，建立集税收分析、纳税服务、风险管理、知识管理为一体的大型企业税收管理平台，加强税务部门自主数据分析和监测的能力，重视企业税务管理信息系统的维护和运营，指派专人负责信息技术系统的日常维护、检测、更新和应用，依托高科技的现代电子信息技术，构建稳定、高效、可操作性强的自动化电子工作平台。

向纳税人全面推行电子纳税、网络报税等新型纳税申报模式，提高电子报税在纳税人群体中的普及度和认可度，定期向纳税人寄送电子报税的相关介绍文件和操作手册，宣传电子报税的优势和必要性。在计算机和网络安全方面，税务机关应加大人力和财力的投入，积极研究伴随计算机网络办公应运而生的网络ID认证问题、司法管辖权问题、网络安全和信息资料保密问题以及网络税收征管和稽查问题。建立专门的税收管理机构网站，协助管理部门实现税收服务和纳税评估服务。

6. 运用知识管理，提升人员素质。在重塑计划中，ATO专门成立了一个Smart Data部门，该部门将原来分散于各个部门的IT分析人员集中起来对数据进行统一的处理和分析。ATO通过该部门对信息进行分类处置和管理，使得涉税数据被深度运用，案例和经验得以充分共享，法律法规可以方便查询。各部门工作人员可以按照保密权限对一家企业的所有涉税信息、实务案例和适用法律等信息进行全面深入的了解，也可以按需对具体涉税问题进行明细查询。既方便了税务人员对企业进行全面了解，也方便了税务人员进行自我学习。

我国的税务机关应重点运用知识管理，加强税务工作人员的职业素养，根据税务人员反馈的信息不断实现知识管理系统的更新、修正和完善。建立专门的信息数据处理部门，集合原有分散于税收机关各个部门的IT技术人员，对涉税信息进行深入的、系统的剖析和处理，深度挖掘部门已有信息的最大价值，进而通过数据分析结果识别可能存在的税收风险点和高风险的企业及个人，进行具有针对性的风险管理，解决原有的税收风险管理工作低效率的问题。

建议按照知识管理的方式对大型企业平台进行管理：一是将零散数据集中进行分类整合，建立大型企业税收风险信息数据和实务案例的数据库，方便查询与运用；二是通过工作模板将风险管理过程进行标准化记录并进行分类归集，使之形成工作案例；三是对法律法规政策进行分类管理，形成可被查询的法规库并及时修正和更新；四是建立知识共享机制，通过制度约束和文化引导形成知识共享的习惯和氛围，达到提升人员素质的目的。

主要参考文献：

国家税务总局赴澳大利亚大企业税收管理第二期培训班课题组. 澳大利亚大企业税收风险管理评介[J]. 税务研究，2014(12).

张艳江，梁俊娇. 关于大企业税收管理制度的思考[J]. 中央财经大学学报，2015(3).

林天义. 关于加强大企业税务风险管理的思考[J]. 税务研究，2010(9).

马岩，赵轶庚. 中澳两国大企业税收管理的比较与启示[J]. 涉外税务，2013(4).

罗正媛，马之超. 浅议大企业税务风险内控机制的构建[J]. 税务研究，2013(6).

张积康. 大企业税务风险管理国际经验及其借鉴[J]. 涉外税务，2011(6).

作者单位：江苏省地方税务局数据管理处，南京 210024