

税收风险防范指南

——基于放管服改革和营改增税收征管的实践

何正华 主编

 中国税务出版社

税收风险防范指南

——基于放管服改革和营改增税收征管的实践

何正华 主编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收风险防范指南——基于放管服改革和营改增税收
征管的实践 / 何正华主编. —北京: 中国税务出版社, 2017
ISBN 978-7-5678-0568-2

I. ①税… II. ①何… III. ①税收管理—风险管理—
中国—指南 IV. ①F812.42-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 151920 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税收风险防范指南——基于放管服改革和营改增税收征管的实践

作 者: 何正华 主编

责任编辑: 王静波 王忠丽

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市丰台区广安路 9 号国投财富广场 1 号楼 11 层

邮政编码: 100055

http: // www.taxation.cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张: 26.25

字 数: 499000 字

版 次: 2017 年 6 月 第 1 版 2017 年 6 月 第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0568-2

定 价: 69.00 元

如有印刷错误 本社负责调换

本书编辑委员会

主 编：何正华

副主编：陈有权 邹 健 胡 波 雷智崴

王庆娇

编 委：赵 晖 杜慎平 肖 健 张 伟

米 军 丁吴勇 龙 玲 施 勇

张新苗 陈 颖

审 定：王庆娇 施 勇 张新苗

前 言

党的十八大和十八届二中、三中、四中全会对全面深化改革、加快转变政府职能作出了战略部署。2015 年公布实施的《深化国税、地税征管体制改革方案》(以下简称《方案》),明确提出要“落实简政放权、放管结合、优化服务的要求,转变税收征管方式,提高税收征管效能”。简政放权是转变政府职能的重要突破口,也是持续释放改革红利,理顺政府与市场关系的重大战略举措。然而,从当前税收工作实际来看,税务机关在管理理念、职能定位、职责分工、制度机制等方面还存在较多的不适应,如税收管理理念较为落后、征管资源配置不够合理、风险管理机制不够健全、风险防范办法不够完善等,一些基层税务机关由于担心被纳税人投诉或是出现税收执法风险,甚至出现了“重放轻管”或“只管不放”的两极现象。这些问题已成为全面落实《方案》要求,转变税收征管方式、提高税收征管效能的“拦路虎”。

为了破解当前各级税务机关面临的征管难题,帮助税务人员不断提升风险防控能力与水平,我们编写了《税收风险防范指南——基于放管服改革和营改增税收征管的实践》一书。本书共分 3 篇,第一篇税收风险防范理论,主要是对“放管服”改革背景下,以风险管理为导向,加强税源管理、发票管理以及日常征管防范税收风险的理论思考;第二篇税收业务风险防范指引,主要按照风险管理的理念,研究优化税收征管业务流程,研究防范税收风险的有效途径;第三篇税收风险防范实践,主要是通过研究营改增行业税收风险的共性,探讨建立行业风险防范体系,同时,针对税收风险管理中较为突出的增值税发票虚开虚抵风险,总结提炼了风险防范经验。本书涉及的税收政策时间截止到 2017 年 2 月。

本书涵盖内容较为全面，既有理论探索，又有实践经验的积累，既有税收业务流程的风险管理，又有行业税收风险管理探索，还有重点税收风险防范经验总结。希望本书不仅能为各级税务机关加强税源监控管理、防范税收流失提供有效指引，而且能成为广大纳税人健全内控机制、规避税收风险的“参谋”与“助手”。

本书在编写过程中得到了湖南省国家税务局相关业务处室与各州市国家税务局的大力支持，以及上级单位领导、专家的悉心指点，在此，谨向付出辛勤劳动的有关单位、部门和人员致以诚挚的谢意！

由于编写时间仓促，编者水平有限，加之地域之间存在差异，书中难免会有疏漏或不当之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

2017年3月28日

目 录

税收风险防范理论

1	“放管服”改革背景下税收风险防范	3
1.1	税收风险管理概述	3
1.1.1	税收风险管理概念	3
1.1.2	税收风险管理有关理论	3
1.1.3	税收风险形成的主要因素	4
1.1.4	税收风险管理流程	6
1.1.5	构建税收风险管理体系	7
1.2	“放”对“管”的影响	8
1.2.1	简政放权后税源变化的主要特点	8
1.2.2	简政放权后税收征管存在的主要风险	10
1.2.3	简政放权后税收征管存在的问题	12
1.3	“放管服”改革背景下税收风险防范策略	15
1.3.1	转变观念,健全税收风险管理机制	15
1.3.2	梳理税收征管流程,完善日常税源管理制度	18
1.3.3	完善税收法律法规和管理制度	20

税收业务风险防范指引

2	征收管理业务	25
2.1	个体户停业报告	25
2.2	非正常户管理	25
2.3	注销税务登记(含一照一码清税申报)	27
2.4	普通发票代开	29
2.5	发票验旧	31

2.6	发票缴销	33
2.7	普通发票领购资格确认及用量调整	34
2.8	申请使用经营地发票	36
3	所得税管理业务	38
3.1	高新技术企业所得税税率减按 15%	38
3.2	软件企业企业所得税定期减免	40
3.3	动漫企业企业所得税定期减免	42
3.4	小型微利企业企业所得税减征	43
3.5	非营利组织收入企业所得税免征	44
3.6	安置残疾人员工资加计扣除	46
3.7	公共基础设施项目投资经营所得企业所得税定期减免	47
3.8	环境保护、节能节水项目企业所得税定期减免	48
3.9	经营性文化事业单位转制企业所得税免征	50
3.10	综合利用资源产品收入减计	50
3.11	金融保险等机构涉农利息、保费收入减计	52
3.12	从事农、林、牧、渔业项目企业所得额减免	54
3.13	资产损失税前扣除	57
3.14	技术转让所得企业所得税减免	60
3.15	节能服务公司合同能源管理项目所得税定期减免	62
3.16	研发费用加计扣除	63
4	进出口税收管理业务	67
4.1	出口退(免)税备案	67
4.2	出口退(免)税备案表内容变更	67
4.3	撤回出口退(免)税备案	68
4.4	出口企业分类管理	69
4.5	出口货物税收函调发函	70
4.6	出口货物税收函调回函	70
4.7	出口退(免)税审核审批	71
5	货物和劳务税管理业务	73
5.1	增值税减免税备案	73
5.2	资源综合利用企业资格备案	74
5.3	增值税一般纳税人资格登记	75
5.4	增值税专用发票最高开票限额及用票量核定及调整	76
5.5	增值税普通发票票种核定	78

5.6	增值税发票发放	78
5.7	增值税失控发票管理	79
5.8	增值税纳税申报	80
5.9	取消公共汽电车辆免征车辆购置税审核	81
5.10	取消设有固定装置非运输车辆免征车辆购置税审核	82
5.11	取消葡萄酒消费税退税审批	83
5.12	取消销货退回消费税退税审批	84
5.13	取消出口应税消费品免税后退关或国外退货补缴消费税审批	84
5.14	取消消费税税款抵扣审核	85
5.15	取消成品油消费税征税范围认定审批	86
5.16	取消乙烯、芳烃生产企业退税资格认定审批	86
5.17	下放白酒消费税最低计税价格核定权限	87
6	国际税收管理业务	88
6.1	境外注册中资控股企业判定居民企业审批	88
6.2	服务贸易等项目对外支付开具税务证明	89
6.3	非居民企业股权转让特殊性税务处理备案	90
6.4	非居民企业适用行业及利润率审核	91
6.5	境外注册中资控股居民企业主管税务机关变更备案	92
6.6	非居民享受税收协定（含与港澳台协议）待遇备案	92

税收风险防范实践

7	营改增行业	97
7.1	建筑业	97
7.1.1	行业概述	97
7.1.2	主要税收风险点	98
7.1.3	风险监控分析指标	103
7.1.4	日常风险防范措施	107
7.2	房地产业	110
7.2.1	行业概述	110
7.2.2	主要税收风险点	111
7.2.3	风险监控分析指标	117
7.2.4	日常风险防范措施	120

7.3	金融业	122
7.3.1	货币银行服务业	122
7.3.2	保险业	133
7.3.3	证券业	144
7.4	生活服务业	150
7.4.1	餐饮业	150
7.4.2	住宿业	156
7.4.3	旅游管理服务业	161
7.4.4	娱乐业	165
8	其他行业	170
8.1	水泥制造业	170
8.1.1	行业概述	170
8.1.2	行业税收风险识别	173
8.1.3	税收风险应对	178
8.1.4	行业风险防范	190
8.1.5	某水泥有限责任公司纳税评估案例	194
8.2	电力供应业	204
8.2.1	行业概述	204
8.2.2	行业税收风险识别	205
8.2.3	税收风险应对	210
8.2.4	行业风险防范	212
8.2.5	电力供应行业某公司纳税评估案例	213
8.3	烟煤和无烟煤开采业	219
8.3.1	行业概述	219
8.3.2	行业税收风险识别	221
8.3.3	税收风险应对	226
8.3.4	行业风险防范	230
8.3.5	某煤矿评估案例	231
8.4	商品混凝土制造业	240
8.4.1	行业概述	240
8.4.2	行业税收风险识别	243
8.4.3	税收风险应对	248
8.4.4	行业风险防范	251
8.4.5	商品混凝土制造行业税收风险管理案例	252

8.5	钢压延加工业	258
8.5.1	行业概述	258
8.5.2	行业税收风险识别	260
8.5.3	税收风险应对	263
8.5.4	行业风险防范	266
8.5.5	某金属制品有限公司纳税评估案例	267
8.6	锑冶炼业	274
8.6.1	行业概述	274
8.6.2	行业税收风险识别	276
8.6.3	税收风险应对	281
8.6.4	行业风险防范	285
8.6.5	锑冶炼行业纳税评估案例	286
8.7	钢结构制造业	296
8.7.1	行业概述	296
8.7.2	行业税收风险识别	297
8.7.3	税收风险应对	301
8.7.4	行业风险防范	303
8.7.5	某钢结构有限公司纳税评估案例	304
8.8	水力发电业	311
8.8.1	行业概述	311
8.8.2	行业税收风险识别	312
8.8.3	税收风险应对	317
8.8.4	行业风险防范	320
8.8.5	某水电开发有限责任公司纳税评估案例	321
8.9	汽车零售业	328
8.9.1	行业概述	328
8.9.2	行业税收风险识别	330
8.9.3	税收风险应对	335
8.9.4	行业风险防范	338
8.9.5	某汽车销售服务公司纳税评估案例	340
9	增值税发票虚开虚抵风险防范	348
9.1	增值税发票虚开虚抵风险概述	348
9.1.1	增值税发票虚开虚抵概念	348
9.1.2	增值税发票虚开虚抵税务处理与法律责任	348

9.1.3	增值税发票虚开虚抵的成因及类型	351
9.2	增值税发票虚开虚抵风险防范	353
9.2.1	如何识别增值税发票虚开虚抵风险	353
9.2.2	如何应对增值税发票虚开虚抵风险	357
9.2.3	如何防控增值税发票虚开虚抵风险	360
9.3	部分行业增值税发票虚开虚抵风险防范要点及典型案例	363
9.3.1	通用设备制造业	363
9.3.2	农副食品加工业	368
9.3.3	纺织业	371
9.3.4	纺织服装服饰业	375
9.3.5	医药制造业	378
9.3.6	木材加工和木、竹、藤、棕、草制品业	382
9.3.7	家具制造业	386
9.3.8	批发零售业	390
9.3.9	黄金交易发票虚开虚抵	393
附录	湖南省国家税务局关于对企业纳税人实施风险管理的规定（试行）	399

税收风险防范理论

1 “放管服”改革背景下税收风险防范

1.1 税收风险管理概述

1.1.1 税收风险管理概念

所谓风险，是指对组织目标实现产生消极影响的不确定性。

风险管理是研究风险发生规律和风险控制技术的一门新兴管理科学，是指风险管理单位通过风险识别、风险衡量、风险评估和风险决策等管理方式，对风险实施有效控制和妥善处理损失的过程。

税收风险管理指在实现税务系统目标时，对来自纳税人的税法不遵从风险，以及政策风险、执法风险、廉政风险等的防范和控制。本书所称税收风险管理，主要是指税务机关防范和控制纳税人的税法不遵从风险；以及运用风险管理的理念和方法，通过风险分析识别、等级排序、风险应对处理，以及过程监控和评价反馈等措施，不断提高纳税遵从度的过程和方法。

1.1.2 税收风险管理有关理论

经济合作与发展组织（OECD）成员国和欧盟自 20 世纪 90 年代以来，经过近 20 年的实践，形成了完整的税收风险管理理论，并得到了世界各国的普遍认同。主要包括税收缺口理论和模型、服务和执法金字塔理论与模型。

（1）税收缺口理论。该理论是 2000 年美国联邦税务局为测算税收流失数额运用实证方法进行研究建立的。税收缺口是指根据国家的税收法律法规和政策计算的法定应征税收与实际征收税收之间的差额。税务机关通过采取纳税评估、反避税、税务稽查等风险防控措施，不断缩小法定应征数和实征数之间的差距，表现在提高征收率，降低流失率。

（2）服务和执法金字塔理论。服务执法平衡的金字塔模型是 OECD 国家在马斯洛的个人需要层次理论基础上建立的，是关于税务机关规范执法与提供纳税服务之间平衡关系的一种金字塔模型。该模型将服务与执法关系总结归纳为三种：根本对立关系、服务多于执法关系、相互促进关系，上述三种关系自下而上依次排列，构成金字塔形状，顶尖层为相互促进关系，若某税务机关处于

该层，则表明其服务与执法是辩证统一的，做到了在执法中服务、在服务中执法，这是当前税务机关所追求的最优的服务执法平衡关系，也是正在积极研究探索的新课题。

1.1.3 税收风险形成的主要因素

税收风险来源广泛，决定了其成因复杂：既有税收系统内的内生性因素，又有系统外的外生性因素；既有历史与时代的客观因素，又有人为主观因素；既有经济环境的因素，又有政策体制的因素。

（1）信息来源因素

在税收实践中，信息不对称是一种普遍存在的现象，也是现代税收征管致力于解决的突出问题。税收管理中信息不对称的参与人主要涉及国家（政府）、税务机关（包括税务人员）和纳税人，三者之间在不同层面存在信息不对称关系。

一是税务机关与纳税人之间的信息不对称。纳税人以利益最大化为目标，税务机关则需要筹集税收或利用税收政策刺激和干预经济运行，二者各有其信息优劣势。税务机关对各个纳税人对公共产品的偏好、经营能力、财务状况、偷逃税行为等行为不了解，在这些方面处于相对劣势，在确定稽查奖惩与成本之间最优均衡的问题时比较困难，影响了税收征管效率；纳税人在对政府的税收政策、财政支出、违法惩罚等涉税信息的掌握上处于相对劣势，可能由于没有及时掌握税收政策的变化，形成纳税风险。经济的全球化将对税收带来更大影响，企业不断发展壮大，活动范围越来越广，而税务机关以区域进行设计，无法掌握纳税人的全部信息。

二是政府与税务机关及内部的信息不对称。在政府与税务机关、国税与地税、各级税务机关以及税务机关与其执法人员之间由于存在着多重委托代理链，基于委托代理关系，双方存在信息不对称。在税收执法过程中，执行信息主要掌握在下级手中，上级的决策依赖于下级提供的信息，下级拥有信息优势；下级为使上级做出对他们有利的决策，可能提供不完全信息。若没有足够的激励和约束，拥有信息的下级和税收执法人员可能采取不利整体税务执行的活动，从而导致税收风险。税务人员之间也存在信息不对称，目前纳税户数越来越多，基层税务人员只能管辖面上的业务，无法掌握纳税人的涉税风险，不能把有限的征管资源运用在有重大风险的纳税人身上。

三是各类涉税信息不对称引起的税收风险。根据信息不对称理论，国家（政府）、税务机关（包括税务人员）和纳税人三个方面的信息不对称会导致某些参与人出现“道德风险”“逆向选择”和“寻租”行为，从而引发税收风险。由于

信息不能共享,税务机关难以掌握纳税人的行为规律。纳税人作为追求自身利益最大化的“理性经济人”,会利用其信息优势,权衡偷逃税的“收益”与“成本”;当税务机关不能通过信息甄别机制来判断选择诚实守信的纳税人时,偷逃税行为就不可避免,将出现类似“劣者驱逐良者”的“逆向选择”现象,即不诚实守信的纳税人会越来越多,诚实守信的纳税人会越来越少;同时,纳税人也会通过与税务机关及其执法人员勾结、行贿等“寻租”行为谋求自身的利益。税务机关作为国家征税的代理人,并非是没有利益诉求的组织;国家、税务机关、税收执法人员三者之间的利益目标是不可能完全一致的。税务机关及其执法人员在拥有信息优势时,不可避免地会产生“道德风险”“逆向选择”和“寻租”行为。

(2) 税收制度因素

按照制度经济学原理,政府失灵一定是与不适当的制度安排有关。目前我国税制的缺陷对税收风险的形成具有较大影响。

①税收立法不完善、法律级次较低。目前实施的税收法律体系中,由全国人民代表大会制定通过的税法只有《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国企业所得税法》两部。由全国人大常委会制定通过的只有《中华人民共和国税收征收管理法》及4个补充规定或决定,其他的则是国务院根据授权制定的条例及实施细则,大量的税收政策甚至是重要的税收政策是通过税收规章或税收规范性文件颁布的,使税法缺乏透明度、稳定性和可预见性,导致税收政策朝令夕改,税收执法规范性较差,造成税收征管实践中问题层出不穷,税收法律法规的可操作性不强,及税收政策功能失效,从而产生税收风险。

②税收制度设计方面存在一定缺陷。现行税制在设计中存在许多漏洞,形成了制度性税收风险。如增值税链条的不完整和高度依赖“以票管税”制度导致出现了较大的风险。自实施增值税以来,出现了大量的虚购、虚开、骗税、偷逃税行为,60%以上的重大涉税违法案件与增值税管理有关。增值税设计不合理不严密不但导致了税收流失严重,而且成为纳税人违法的诱因之一。

(3) 经济发展因素

经济体制变革、经济增长方式转变、经济发展质量等都直接影响税收收入的规模、结构和质量。各级财政在实现财政收入目标和地方经济增长目标时,可能产生一些税收风险。

①经济体制变革潜藏的税收风险。在社会主义市场经济体制改革过程中,过去积累的许多矛盾和问题还未完全解决,但新的矛盾和问题又不断出现。市场失效问题突出,政府职能在转变过程中存在着明显的艰巨性与矛盾性。政府在履行公共管理职能时,既要促进经济社会发展,还要承担社会变革所带来的社会成