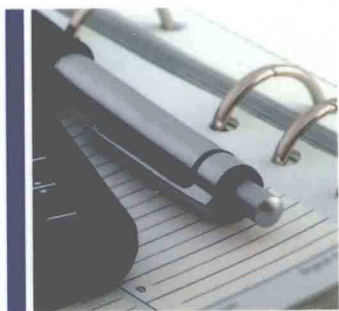




纳税评估模型 与案例

——地方税纳税评估手册

胡俊坤 毛徐兵 任善涛◎编著

来自地税征管一线、评估与稽查能手倾力打造的纳税评估专用培训教材

- 系统阐释纳税评估基本方法、流程、数据模型
- 用真实案例诠释地方各税纳税评估的方法技巧



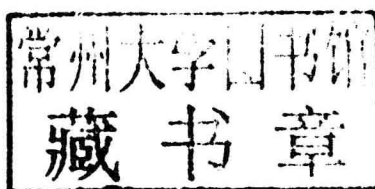
中国市场出版社
China Market Press



纳税评估模型 与案例

——地方税纳税评估手册

胡俊坤 毛徐兵 任善涛◎编著



ISBN 978-7-5095-0777-0
定价：35.00元

中国出版集团
中国市场出版社
CHINA MARKET PRESS
地址：北京市东城区东直门内大街100号
电话：010-64611111
网址：www.cmp.cn



中国市场出版社
China Market Press

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税评估模型与案例: 地方税纳税评估手册/胡俊坤, 毛徐兵, 任善涛编著. —北京: 中国市场出版社, 2011. 7

ISBN 978-7-5092-0778-9

I. ①纳… II. ①胡…②毛…③任… III. ①地方税收-税收管理-评估-中国-手册 IV. ①F812.7-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 131605 号

书 名: 纳税评估模型与案例

作 者: 胡俊坤 毛徐兵 任善涛 编著

责任编辑: 胡超平

出版发行: 中国市场出版社

地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)

电 话: 编辑部 (010) 68012468 读者服务部 (010) 68022950

发行部 (010) 68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

经 销: 新华书店

印 刷: 河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司

规 格: 787×1092 毫米 1/16 24 印张 570 千字

版 本: 2011 年 8 月第 1 版

印 次: 2011 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5092-0778-9

定 价: 48.00 元

前 言

作为一项有效的税源管理制度，纳税评估充分体现了“公平、中性、透明”的现代税收管理理念，已为越来越多的国家所采纳。早在 1963 年，美国就设立了本质上属于“纳税评估”的“纳税人遵从测度”模型判别方法，并由专门的税务评估机构定期执行。

我国在税收征收管理领域引入纳税评估概念是近几年的事情。1999 年，青岛市国税局率先开始纳税评估试点。随后，各地税务机关结合本地实际，制定实施了各项纳税评估工作制度，取得了阶段性的成绩。2001 年底，国家税务总局根据我国商贸企业增值税征管中存在的问题和对商贸企业增值税征管制度改革的需要，制定印发了《商贸企业增值税纳税评估办法》。2005 年 3 月，国家税务总局又出台了《纳税评估管理办法（试行）》，对纳税评估的定义、原则、内容、方法、管理等进行了规定，对各地的纳税评估工作进行规范。可以说，通过十多年的努力，我国的纳税评估理论与实践都得到了发展。

但是，纳税评估在我国尚属新生事物，各地的工作仍处于探索阶段，纳税评估理论亟待完善，纳税评估实践面临诸多问题，一些地方纳税评估与税务检查没有了界限，纳税评估几乎成了“第二稽查”，纳税人的权益也在一定程度上受到损害。如何进一步夯实纳税评估的理论基础，完善纳税评估体系，已经成为当务之急。《纳税评估模型与案例》正是在这一背景下产生的。

首先，本书对纳税评估的基础理论问题提出了自己的看法。针对当前纳税评估工作中存在的一些热点、重点问题，作者抽丝剥茧，通过逻辑推理、理论探讨与实证分析，对纳税评估的概念、特征、分类、原则、职能、本质、目标、方法等等，提出自己的见解。作者认为，在纳税评估发展之初，税务机关难免成为实施主体，但是从长远看，纳税评估的主体将呈现多元化；纳税评估的客体并不只是纳税人的纳税申报情况，而应当是纳税人、扣缴义务人的全部税收法律义务履行情况；纳税评估不可能对纳税人纳税申报情况的真实性、合理性以及准确性进行判断，而只能对纳税人税收法律义务履行情况的合理性进行判断；纳税评估与税务稽查虽然密切相关，但是其中的差异却非常明显，因而必须对纳税评估的职能作出科学的定位；如此等等。虽然其中的一些观点有待商榷，但我们相信，这些探索对于纳税评估基础理论的完善和发展是有益的。

其次，本书对纳税评估的基本方法、流程作了系统阐述。作者根据自身长期从事纳税评估工作的经历，并借鉴各地税务机关纳税评估工作的成功经验，进行认真分析和归纳，总结形成了较为系统的可行的纳税评估方法、流程。根据作者的实践，纳税评估中应当视具体情况，综合运用核对法、比较分析法、因素分析、比率分析法、杜邦分析法、投入产出法、能（物）耗测算法、以进控销法、毛利率法等，绝不能局限于某一种

或者某几种方法。至于纳税评估的流程,基本上可以分为对象确定、评估分析、评估核实、评定处理、管理建议等几个程序。当然,在某些时候,也可以适当简化。

再次,本书突出了纳税评估数据模型的构建。建立并运用税收数据模型进行税收分析,是税收信息化发展的必然选择,自然,在纳税评估中,也应当建立切实可行的数据模型。基于此,本书突出了纳税评估数据模型的构建,对纳税评估数据模型的构建程序、构建方法等做了详细阐释,介绍了投入产出模型、能耗测算模型、工时(工资)耗用模型、设备生产能力模型、以进控销模型、费用倒算模型、资金监控模型等常用的数据分析模型,并对具体税种评估模型的构建思路和方法进行了讲解,使本书具有很强的可操作性。

最后,本书通过真实案例来诠释地方各税纳税评估的模型和方法。本书作者长期在税务机关基层一线工作,积累了丰富的纳税评估实践经验。本书以大量真实的案例来解读纳税评估的基本方法、程序、模型,更加直观、生动,有利于读者理解与掌握。

本书是广大税务人员学习纳税评估理论、从事纳税评估工作不可多得的工具书,对有关大专院校广大师生的教学和科研也具有一定的参考价值。

本书共十章,其中,第一章至第四章由胡俊坤负责撰写,第五章至第七章由毛徐兵负责撰写,第八章至第十章由任善涛负责撰写。

在本书的编写过程中,得到了江苏海门地方税务局、江苏海安地方税务局、云南景谷地方税务局、云南文山州地方税务局以及吉林省地方税务局等地税务干部的大力支持与帮助,其中海安地方税务局的储军、许小红、刘兴逢对全书架构、案例等给予大力的支持。在撰写本书的过程中,我们参考了国内外很多同行的研究成果,在此一并表示诚挚的感谢!

纳税评估尚处于探索阶段,加之作者水平有限,书中存在不当之处甚至错误在所难免,恳请广大读者不吝赐教,批评指正。

胡俊坤

2011年5月

第一章

纳税评估的基础理论	1
◎ 第一节 纳税评估的概念	1
一、纳税评估概念的演进	1
二、纳税评估的分类	3
三、纳税评估的要素构成	4
◎ 第二节 纳税评估的特征与原则	7
一、纳税评估特征与原则的关系	7
二、纳税评估的特征	7
三、纳税评估的原则	9
◎ 第三节 纳税评估的职能与作用	12
一、纳税评估的职能	12
二、纳税评估的作用	14
◎ 第四节 纳税评估与税务稽查的关系	19
一、纳税评估与税务稽查的共同点	19
二、纳税评估与税务稽查的区别	20
三、纳税评估与税务稽查的相互影响	21

第二章

纳税评估的分析方法	25
◎ 第一节 纳税评估分析方法概述	25
一、评估分析方法应具灵活性	25
二、纳税评估分析方法体系	26
◎ 第二节 核对法及其运用	28
一、核对法的含义	28
二、核对法的运用	29
◎ 第三节 比较分析法及其运用	31
一、比较分析法的含义	31
二、比较分析法的原理	32
三、比较分析法的运用	32
四、比较分析法运用中的注意事项	34

第三章

◎ 第四节 逻辑推理分析法及其运用	35
一、逻辑推理分析法的含义	35
二、逻辑推理分析法的运用	36
三、常用的逻辑推理分析法	38
◎ 第五节 控制计算分析法及其运用	41
一、控制计算分析法的含义	41
二、常用的控制计算分析法	41
三、控制分析在评估与征管中的应用比较	43
纳税评估的基本流程	45
◎ 第一节 纳税评估流程概述	45
一、纳税评估的一般程序	45
二、纳税评估的简易程序	47
◎ 第二节 数据信息的采集	47
一、数据信息的含义	48
二、税收数据信息的分类	48
三、数据信息的来源	49
四、数据信息的采集方法	50
五、数据信息的采集技巧与注意问题	51
六、数据信息的运用	54
◎ 第三节 纳税评估对象的确定	59
一、纳税评估对象确定的含义	59
二、确定纳税评估对象的范围	59
三、确定纳税评估对象的步骤	60
四、确定纳税评估对象的方法	61
◎ 第四节 纳税评估分析	63
一、纳税评估分析的准备	63
二、评估分析方法的选择与运用	65
三、评估分析指标的选择与运用	66
四、评估分析的内容	66
◎ 第五节 纳税评估核实与约谈举证	67
一、评估核实的基本内容	68
二、纳税评估约谈与举证	70
三、实地调查	78
◎ 第六节 评定处理与管理建议	80
一、评定处理	80
二、评估结果的应用	81
三、纳税评估报告	81
四、管理建议	83

第四章

◎ 第七节 纳税评估中常用的表单文书	83
一、表单文书之一：纳税评估工作任务书	83
二、表单文书之二：纳税评估工作底稿	84
三、表单文书之三：纳税评估约谈举证通知书	85
四、表单文书之四：纳税评估约谈举证记录	85
五、表单文书之五：纳税人约谈举证自查报告	85
六、表单文书之六：纳税评估约谈举证结论书	86
七、表单文书之七：纳税评估实地核查通知书	86
八、表单文书之八：纳税评估实地核查记录	87
九、表单文书之九：纳税评估实地核查结论书	87
十、表单文书之十：纳税评估结论书	87
十一、表单文书之十一：纳税评估管理建议书	88
十二、表单文书之十二：纳税评估移送建议书	88

纳税评估中的指标	90
----------------	----

◎ 第一节 纳税评估中的指标概述	90
一、纳税评估指标与纳税评估中的指标	90
二、纳税评估中的指标	90
三、纳税评估中指标体系的构建	91
四、纳税评估中的指标体系	94
◎ 第二节 纳税评估中的分析指标	95
一、分析指标的含义	95
二、纳税评估中的分析指标的分类	95
三、纳税评估中常用分析指标体系	97
◎ 第三节 纳税评估中的通用分析指标	98
一、常用的通用分析指标及其功能	99
二、通用指标的配比分析	104
三、通用指标评估分析的应用举例	106
◎ 第四节 财务报表核对分析指标	106
一、资产负债表核对分析指标	106
二、利润表核对分析指标	108
三、其他核对分析指标	110
◎ 第五节 纳税评估中的评价指标与等级指标	110
一、纳税评估中的评价指标	110
二、纳税评估中的等级指标	113

第五章

纳税评估的数据模型	114
◎ 第一节 税收数据模型概述	114
一、数据模型的概念及其发展	114

第六章

二、税收数据模型概述	116
◎ 第二节 纳税评估模型的构建	120
一、纳税评估模型的构建程序	120
二、纳税评估模型的构建方法	122
◎ 第三节 纳税评估中的常用数学模型	125
一、投入产出模型	125
二、能耗测算模型	127
三、工时（工资）耗用模型	127
四、设备生产能力模型	128
五、以进控销模型	129
六、费用倒算模型	129
七、资金监控模型	130
营业税纳税评估	131
◎ 第一节 营业税纳税评估概述	131
一、营业税概述	131
二、营业税的特点	132
三、营业税纳税评估通用指标模型	132
◎ 第二节 交通运输业营业税评估模型与案例	135
一、行业概述	136
二、交通运输业的纳税评估方法	138
三、评估案例	141
◎ 第三节 建筑业营业税评估模型与案例	143
一、行业概述	144
二、建筑业的纳税评估方法	146
三、评估案例	148
四、关于 BT 工程	150
◎ 第四节 金融保险业营业税评估模型与案例	153
一、行业概述	154
二、金融保险业的纳税评估方法	155
三、评估案例	157
◎ 第五节 邮电通信业营业税评估模型与案例	159
一、行业概述	160
二、邮电通信业的纳税评估方法	162
三、评估案例	163
◎ 第六节 文化体育业营业税评估模型与案例	165
一、行业概述	165
二、文化体育业的纳税评估方法	167
三、评估案例	168

◎ 第七节 娱乐业营业税评估模型与案例	173
一、行业概述	173
二、娱乐业的纳税评估方法	175
三、评估案例	176
◎ 第八节 服务业营业税评估模型与案例	182
一、行业概述	183
二、涉税管理难点	184
三、服务业的纳税评估方法	184
四、评估案例	186
◎ 第九节 转让无形资产营业税评估模型与案例	195
一、行业概述	195
二、转让无形资产的纳税评估方法	197
三、评估案例	198
◎ 第十节 销售不动产营业税评估模型与案例	202
一、行业概述	203
二、销售不动产的纳税评估方法	204
三、评估案例	206

第七章

土地增值税纳税评估	211
◎ 第一节 土地增值税纳税评估概述	211
一、土地增值税概述	212
二、土地增值税的计算方法	213
三、土地增值税纳税评估方法的选择	214
◎ 第二节 土地增值税评估分析中的指标及其运用	215
一、土地增值税税负率	215
二、当期转让土地使用权、房地产增值率的变动系数	215
三、转让土地使用权、房地产增值率与同类房产转让增值率的配比系数	215
四、土地增值税变动与营业税变动的配比系数	216
五、土地增值税变动与企业利润额（应纳税所得额、应纳所得税额）变动的配比系数	216
六、当期转让全部土地使用权、房产的增值率变动与同期房地产行业价格指数变动的配比系数	217
◎ 第三节 土地增值税测算分析模型及案例	217
一、建立理念	217
二、建立方法	217
三、土地增值税测算分析模型	218

第八章

四、评估案例·····	219
◎ 第四节 土地增值税预征率分析数据模型及案例·····	222
一、建立理念及目的·····	222
二、取数途径·····	222
三、计算方法·····	223
四、评估案例·····	225
企业所得税纳税评估 ·····	227
◎ 第一节 企业所得税纳税评估概述·····	227
一、企业所得税纳税评估的基础资料·····	227
二、确定纳税评估对象·····	227
三、纳税评估工作目标·····	228
四、企业所得税纳税评估的主要分析方法·····	228
五、评估分析的主要内容·····	228
六、纳税评估指标体系·····	229
七、企业所得税纳税评估工作流程·····	237
八、举证确认和认定处理·····	237
九、成果管理·····	238
◎ 第二节 房地产开发业评估模型与案例·····	238
一、行业概述·····	238
二、房地产项目开发流程·····	239
三、房地产开发企业的经营特点·····	241
四、涉税违法问题产生的主要原因·····	242
五、房地产开发业数据构成来源·····	243
六、房地产开发业数据参数指标·····	243
七、纳税评估中须特别注意的事项·····	246
八、评估案例·····	249
◎ 第三节 建筑业评估模型与案例·····	251
一、行业概述·····	251
二、主要参数指标·····	252
三、指标及参数说明·····	253
四、评估中须特别注意的事项·····	253
五、评估案例·····	254
◎ 第四节 交通运输（货物运输）业评估模型与案例·····	256
一、行业概述·····	256
二、行业税收存在的问题·····	258
三、纳税评估指标与方法·····	258
四、评估案例·····	263

◎ 第五节 餐饮业评估模型与案例	265
一、行业概述	265
二、餐饮业生产经营规律及涉税管理难点	266
三、纳税评估方法	267
四、评估案例	271
◎ 第六节 广告业评估模型与案例	274
一、行业概述	274
二、涉税管理难点	274
三、纳税评估方法与指标	275
四、评估案例	278
◎ 第七节 服装制造行业评估模型与案例	280
一、行业概述	280
二、涉税主要存在问题	281
三、参考模型	281
四、参数说明	281
五、取数说明	282
六、评估案例	282
◎ 第八节 缫丝行业评估模型与案例	288
一、行业概述	288
二、缫丝行业的生产与销售方式	289
三、指标设定	290
四、评估案例	293
◎ 第九节 输变电(变压器)行业评估模型与案例	297
一、行业概述	297
二、模型参数及说明	298
三、评估案例	299
◎ 第十节 棉织(坯)布制造业评估模型与案例	303
一、行业概述	303
二、模型参考指标及说明	304
三、数据模型应用中的注意事项	309
四、评估案例	310
◎ 第十一节 普通粘土砖生产企业评估模型与案例	312
一、行业概述	312
二、涉税主要存在问题	313
三、模型参数及其说明	313
四、评估案例	315

第十章

◎ 第一节 个人所得税纳税评估概述·····	319
一、行业指标的分析·····	319
二、个户指标的分析·····	320
◎ 第二节 一般企业工资薪金评估模型与案例·····	324
一、工薪个税评估概述·····	324
二、个人所得税纳税评估分析要点·····	325
三、个人所得税纳税评估分析指标·····	333
四、评估案例·····	335
◎ 第三节 个人独资企业与个人合伙企业评估模型 与案例·····	337
一、个人独资企业和合伙企业的纳税义务·····	337
二、个人独资企业和合伙企业纳税评估分析要点·····	337
三、个人独资企业和合伙企业纳税评估模型·····	340
四、评估案例·····	343
其他地方税纳税评估 ·····	347
◎ 第一节 资源税评估模型与案例·····	347
一、资源税评估分析指标及使用方法·····	347
二、评估案例·····	351
◎ 第二节 房产税评估模型与案例·····	353
一、房产税评估分析指标及使用方法·····	353
二、评估案例·····	354
◎ 第三节 土地使用税评估模型与案例·····	357
一、土地使用税评估分析指标及使用方法·····	357
二、评估案例·····	359
◎ 第四节 印花税评估模型与案例·····	359
一、印花税评估分析指标及使用方法·····	360
二、评估案例·····	363
◎ 第五节 契税评估模型与案例·····	364
一、契税评估分析指标及使用方法·····	364
二、评估案例·····	365
◎ 第六节 车船税评估模型与案例·····	366
一、车船税评估分析指标及使用方法·····	366
二、评估案例·····	367
◎ 第七节 城建税及教育费附加评估模型与案例·····	367
一、城建税及教育费附加评估分析指标及使用方法·····	367
二、评估案例·····	369
主要参考文献 ·····	372

第一章 纳税评估的基础理论

纳税评估基础理论包括纳税评估的概念、特征、原则、职能、作用等，在纳税评估及其理论体系中具有基础性的地位，是我们开展纳税评估研究的起点。

第一节 纳税评估的概念

纳税评估的概念是纳税评估理论最为基础的内容，在整个纳税评估理论体系中具有举足轻重的地位，纳税评估的其他理论都是建立在纳税评估概念基础之上的。因此，在一定程度上讲，对纳税评估概念进行界定和解释乃是纳税评估研究的起点，有关纳税评估的一切研究和讨论都是以纳税评估概念的界定和解释为基础的。

一、纳税评估概念的演进

鉴于纳税评估概念在纳税评估理论体系中居于基础性的重要地位，因而，自 1999 年青岛国税局提出纳税评估改革试点之后，国家税务总局以及专家和学者们都试图对其作出科学而严密的界定。

早在 2001 年底，国家税务总局即在《关于加速税收征管信息化建设推行征管改革的试点工作方案》（国税发〔2001〕137 号）中对纳税评估作了定义和解释：“纳税评估是指利用信息化手段对纳税人申报资料的全面性和真实性进行的审核，进而对纳税人依法纳税的程度和信誉等级作出评价、提出处理意见的综合型管理工作。”这一个概念突出了纳税评估的手段及目的，但在纳税评估手段的界定上显得比较单一，因为纳税评估不仅仅是依靠信息化一种手段，还需要通过多种技术手段和方法。因此，可以说，这一界定与解释是相当不完善的。

也许，正是由于概念本身存在较多问题等原因，这一权威解释并未引起人们的重视，更未能得到专家学者们的普遍认同。因而，在 2005 年国家税务总局出台《纳税评估管理办法（试行）》之前，学者们大都仍然根据自己的理解，结合税收征管工作实践，对纳税评估的概念进行解释或者界定。

傅军在《谈谈做好纳税评估工作应解决的几个问题》一文中指出：“纳税评估是根据纳税人的各种纳税申报资料和日常税收征管资料，运用信息化手段，通过一定的工作程序，对纳税人的纳税情况进行审核、分析，对纳税人依法履行纳税义务的准确程度进行综合评定，督促纳税人自查自纠，及时发现、纠正和处理纳税行为中的错误和异常申报问题的一项管理活动。”^[1]王学谦、罗泊两位学者认为：“纳税评估又称审核评税、税收评估，是指税务机关根据纳税人的申报资料及日常掌握的各种税收征管资料和信息，依据国家有关法律和政策，对纳税人在一个纳税期内纳税情况的真实性、准确性、合法性进行综合估量和评价，发现、纠正和处理纳税行为中的错误和异常情况的管理活动。”^[2,3]孙永国认为：“纳税评估是指税务机关对纳税人、扣缴义务人在一定期间内履行纳税义务、扣缴义务的情况，采取特定的方法，进行系统的审核、分析、确认和评价，并对一般涉税违法行为依法进行处理的工作过程。”^[4]宁举英认为“纳税评估，就是根据税收征管中获得的纳税人的各种相关信息资料，依据国家有关法律和政策法规，运用科学的技术手段和方法，对纳税情况的真实性、准确性、合法性进行审核、分析和综合评定。通过检查或稽查，及时发现、纠正和处理纳税行为中的错误，并对异常申报等专项问题进行调查研究和分析评价，为征收、管理、稽查提供工作重点和措施建议，从而对征纳情况进行全面、适时监控的一项管理工作。”^[5]如此等等，可谓众说纷纭，莫衷一是。

到2005年，这种概念上的纷争由于国家税务总局的《纳税评估管理办法（试行）》（国税发〔2005〕43号）的出台而得以改变。在《纳税评估管理办法（试行）》中，国家税务总局给出了一个全新的纳税评估定义：“纳税评估是指税务机关运用数据信息对比分析的方法，对纳税人和扣缴义务人（以下简称纳税人）纳税申报（包括减免缓抵退税申请，下同）情况的真实性和准确性作出定性和定量的判断，并采取进一步征管措施的管理行为。”^[6]应该说，这一界定比2001年的解释更加合理、严密，但是依然存在着缺陷，其中最突出问题在于这一解释将纳税评估定义为“纳税申报真实性和准确性的判断”，似乎有混淆纳税评估与纳税申报审核工作之嫌。如果纳税评估真的能够对纳税申报真实性和准确性作出判断，那么，我们还需要税务稽查做什么呢？要知道纳税评估显然比税务稽查来得更容易，特别是没有严格的程序限定。尽管这一界定仍然是不完善有，但由于它是国家税务总局的界定，代表了官方的界定，因而，自此以后，虽然仍有学者试图对纳税评估作出更为合理的解释和界定，但是大多数学者基本接受了国家税务总局的官方解释。

不过，也有一些学者在尊重并采纳国家税务总局官方解释的同时，仍然不失时机地

[1] 傅军. 谈谈做好纳税评估工作应解决的几个问题 [J]. 税收征纳, 2004 (4).

[2] 王学谦. 纳税评估的国际比较与借鉴 [J]. 税务与经济, 2005 (3).

[3] 罗泊. 纳税评估的国际借鉴与启示 [J]. 会计之友, 2007 (4) 下.

[4] 孙永国. 纳税评估：特点作用与实践问题 [J]. 浙江金融, 2003 (7).

[5] 宁举英. 关于纳税评估的几点思考 [J]. 税务纵横, 2003 (10).

[6] 《中华人民共和国税收征收管理法（修订征求意见稿）》仍然采用了这一表述，即“第八十六条 税务机关应当采取纳税评估方法，运用数据信息对比分析，对纳税人和扣缴义务人纳税申报的真实性和准确性作出定性和定量判断，并采取进一步征管措施，引导纳税人如实申报纳税”。

表达他们自己的观点。比如梁俊娇在其主编的《纳税评估方法与案例》一书的正文中虽然采纳了官方的解释,但在该书的前言,仍然给出了一个他们认为更加合理的观点:“纳税评估是指税务机关以计算机系统为依托,以社会信息共享为基础,运用科学的技术手段和方法,对纳税人、扣缴义务人提供的涉税情况以及对政府相关部门和有关社会机构提供的各种资料和信息进行综合的审核、分析和评价,并作出相应处理的税收管理活动。”^[1]宋璇也不完全认同国家税务总局的解释,因而,对其界定作了一些调整,认为:“纳税评估是税务机关在日常税源管理过程中对纳税人的纳税申报情况,运用各项数据进行指标计算,再与已确定的指标预警值进行对比分析,初步判断其申报情况的真实性和准确性,对经评估分析有疑点的纳税人分别采取不同的管理措施的一系列活动的总称。”^[2]尽管只是对国家税务总局权威界定的极细微调整,却强调了纳税评估只是一种对“申报情况的真实性和准确性”初步判断的本质。马海涛则认为:“纳税评估,是指税务机关根据纳税人和扣缴义务人报送的纳税申报材料以及所掌握的相关涉税信息,依据国家有关法律和政策法规的规定,采取特定的程序和方法,对纳税人和扣缴义务人在一定期间的纳税情况、代扣代缴情况的真实性、准确性进行的审核、分析和综合评定,以及及时发现、纠正和处理纳税行为中的错误问题,查找具有普遍性和规律性的异常现象,提出改善日常监控管理和征管措施的建议,实现对纳税人整体性和实时性的控管,提高税收征管质量和效率的管理行为。”^[3]这一界定对国家税务总局的权威解释所作的调整不仅非常之大,而且也非常有效。

很显然,从学者们对上述权威概念的修正与调整中,也可以看出国家税务总局有关纳税评估概念的界定是不完善的。

二、纳税评估的分类

应该说,无论是学者们的解释,还是国家税务总局的官方界定,都有相当的合理性,但也都存在一些不足。我们认为,纳税评估的概念有狭义与广义之分。

狭义的纳税评估是指税务机关以社会信息共享为基础,根据其能够掌握的纳税人、扣缴义务人等税收法律义务主体的各种涉税信息资料,以及其他第三方的相关信息资料,综合运用各种科学的技术手段和方法,按照一定的程序,依据税收法律法规的规定,对纳税人一定时期内履行税收法律义务的情况进行综合性的审核、分析、估算和评价,并作出定性和定量的判断,以便进一步采取针对性管理措施的一种手段或者方法。

广义的纳税评估与狭义的纳税评估在本质上并没有多大的差异,只是评估主体的不同。如果说狭义的纳税评估是由税务机关组织实施的,那么广义的纳税评估则是指由包括税务机关在内的一切评估主体所进行的纳税评估。

纳税评估作为一门实用型的管理技术和手段,在诞生之初,可能是出于税收征收管理的需要而由税务机关专用。但是随着社会的发展与进步,这种税务行政当局专用的局面显然要被打破。事实上,到目前为止已经有学者注意到这个问题,国内著名的纳税筹

[1] 梁俊娇. 纳税评估方法与案例 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2005.

[2] 宋璇. 浅谈纳税评估及其应用 [J]. 大众商务, 2010 (4): 149.

[3] 马海涛, 白彦锋. 纳税评估 [M]. 北京: 经济科学出版社, 2010: 3.

划专家蔡昌在其专著《税务风险防范、化解与控制》中提出,纳税人完全可以利用纳税评估来检查自己在纳税及其风险方面存在的问题,并有针对性地采取管理措施,特别是纠正纳税中的错误,进而有效地防范和化解涉税风险。^[1]郑坚在其主编的《纳税评估理论与实践》中给出了两个纳税评估概念,即狭义的和广义的概念。“广义的纳税评估是指各有关主体从税收角度对相关的各类涉税交易、事项、结果的评估,包括涉税的资产评估、正常交易评估、纳税申报表余额评估、纳税遵从总体评估等。”^[2]很显然,在编者看来,广义的纳税评估主体并不应该仅仅限定于税务机关。在网络上,网友上传的一些有关纳税(稽查)风险防范与应对的教程或者课件也有相关的内容。不仅如此,一些大中型企业特别是跨国公司的税务经理、税务总监等也已经开始将纳税评估方法运用于涉税风险防范与应对的实践中去了;一些注册税务师事务所、税务律师事务所在其代理业务中也大量使用纳税评估技术和手段检查委托人履行税收法律义务的情况,并尽可能采取有效的手段和方法消除和纠正委托人存在的问题,在提高服务与代理质量更好地为纳税人提供税务代理服务的同时,也更为有效地防范和化解了其代理服务风险。因此,可以进行纳税评估的主体,并不限于税务机关。

广义的纳税评估实际上代表了纳税评估的一种发展方向,也就是说今后纳税评估将由狭义向广义方向发展。国外纳税评估的发展历史在很大程度上已经证明了这一点。比如说在英国,1995—1996年以前,对个人纳税人的纳税义务评估完全是税务部门的职责,但是自1996—1997年以后,随着纳税人自行估税体系的引入,评估责任由税务部门转移到了纳税人。^{[2]5-6}

如无特殊说明,本书所介绍的都是狭义的纳税评估即以税务机关为评估主体所进行的纳税评估。

三、纳税评估的要素构成

实际上,要真正深入理解纳税评估的内涵,仅仅知道纳税评估的概念是不够的,还应当从其要素等方面理解。

1. 纳税评估的主体

在狭义纳税评估概念中,实施纳税评估的主体是指税务机关。不过,这里的税务机关需要作宽泛的理解,即应当是所有负责国家税收征收管理的机关。在我国,主要是指各级地方税务局、国家税务局,但也包括负责进出口税收征收管理的各级海关等。这些机关都是国家税收法律法规的执行机关,在法律框架内运用包括纳税评估在内的一切手段和方法,保障国家税收法律法规得到充分的尊重与遵从,是他们的职责。因而,他们是最为主要的纳税评估的主体。

2. 纳税评估的客体

纳税评估的客体是指纳税评估主体开展评估的内容,亦即税务机关对什么进行评估。关于此问题,相当一部分学者都认为纳税评估的内容应当仅限于对纳税人、扣缴义务人的纳税申报情况进行评估。国家税务总局的观点亦然。对此,从上文有关的概念介

[1] 蔡昌. 税务风险防范、化解与控制 [M]. 北京: 机械工业出版社, 2007: 31-35.

[2] 郑坚. 纳税评估理论与实践 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2005.