

高等学校经济与工商管理系列教材

GAODENG XUEXIAO JINGJI YU GONGSHANG GUANLI XILIE JIAOCAI

N
ASHUI
PINGGU
JIAOCHENG

纳税评估教程

尚可文 主编
孟丽 王京梁 副主编



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

高等学校经济与工商管理系列教材

纳税评估教程

尚可文 主 编
孟 丽 王京梁 副主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

“纳税评估”是高等院校财政、税务、资产评估等专业的主要课程，也是伴随着纳税评估工作的开展而形成的一门新兴学科。本书结合各专业教学及本课程特点，在系统阐述纳税评估基本理论的基础上，按照纳税评估工作流程的特点，详尽介绍了纳税评估程序，纳税评估一般方法，增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税等主要税种的纳税评估方法及模型。在编写过程中，尽量选择我国纳税评估实践中的真实案例进行分析，并力求做到理论与实践的紧密结合，确保内容的可读性、方法的科学性及教材的实用性。

本书既可作为高等院校经济类、管理类等专业教学用书，也可作为税务干部加强税收征管、企业会计人员办理纳税的参考用书，同时也是自学纳税评估者的理想读物。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，翻印必究。侵权举报电话：010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目（CIP）数据

纳税评估教程 / 尚可文主编. —北京：清华大学出版社；北京交通大学出版社，2011.6
（高等学校经济与工商管理系列教材）

ISBN 978-7-5121-0576-8

I. ① 纳… II. ① 尚… III. ① 纳税-评估-高等学校-教材 IV. ① F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2011）第 102486 号

责任编辑：解 坤 特邀编辑：秦 璇

出版发行：清华大学出版社 邮编：100084 电话：010-62776969

北京交通大学出版社 邮编：100044 电话：010-51686414

印刷者：北京市德美印刷厂

经 销：全国新华书店

开 本：185×230 印张：21.5 字数：482 千字

版 次：2011 年 6 月第 1 版 2011 年 6 月第 1 次印刷

书 号：ISBN 978-7-5121-0576-8/F·828

印 数：1～4 000 册 定价：32.00 元

本书如有质量问题，请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评，我们表示欢迎和感谢。

投诉电话：010-51686043, 51686008；传真：010-62225406；E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前 言

纳税评估是伴随着税收征管模式的不断完善及强化税源管理的客观需要应运而生的，目前世界大多数国家都建立起了较为完善的纳税评估体系。我国从1998年开始实行《外商投资企业、外国企业和外籍个人纳税申报审核评税办法》，标志着纳税评估实践的正式开始。2001年对商贸企业的增值税开展纳税评估，2002年开始对成品油零售加油站进行增值税纳税评估，这都极大地推动了纳税评估事业的发展。2005年3月，国家税务总局出台了《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，使纳税评估进入了规范化发展阶段。尽管如此，在实践中，一方面人们对纳税评估仍然存在一些片面认识，要么认识不到位，认为纳税评估缺乏法律依据，评估效果差，因此认为评估不如检查；要么片面夸大纳税评估的功能，认为评估可以解决税收征管中的所有问题，甚至出现“以评代管”、“以评代查”的现象。另一方面，由于未能建立统一的纳税评估体系，导致各地在纳税评估实践中各自为政，评估效果参差不齐。所有这些都严重制约了我国纳税评估事业的健康发展，迫切需要对纳税评估进行深层次的理论探讨，对各地纳税评估的实践经验进行归纳总结，确保纳税评估工作的有效开展。同时，目前纳税评估也开始出现了一些新的发展趋势，如由全面评估开始向风险评估转变、由全员评估开始向专业评估转变、由单一指标评估开始向指标体系评估转变、由逐户评估开始向户评与行业评相结合转变等，随之对传统纳税评估理论也提出了新的挑战，迫使我们不得不加强对纳税评估理论的研究。此外，从健全税收学课程体系来看，纳税评估学作为税收学课程体系的一个重要组成部分，对优化课程结构、充实知识容量、拓宽分析视野、夯实专业基础等具有重要的价值。本书正是基于以上需求而写作的。

在写作过程中，本书力求突出以下特点。

（1）强调针对性。一是注重纳税评估理论的探讨，旨在建立科学的纳税评估理论体系；二是注重纳税评估实践的总结，旨在发现和掌握纳税评估的规律；三是注重课程结构的优化，旨在构建从税收理论到税收制度、税务管理、纳税评估、纳税检查、税务筹划等完整的知识体系。

（2）突出案例分析。一是对每一个评估指标都要结合案例进行阐述和说明，便于读者更直观地理解评估指标的内涵；二是评估模型的建立都有相应的案例作支撑，使评估模型更具有实践应用价值。

（3）注重适用性。考虑到便于学生学习和教师把握教学重点的需要，在本书的编写体例上，课前有学习目的与要求，课后有本章小结，思考与练习中归纳了概念术语、简答和案例，便于使用者根据授课对象的不同需要，在重点、难点的掌握上合理安排讲述时间，使用

案例。

(4) 兼顾前瞻性。纳税评估作为一门新兴学科，尚未形成统一的理论体系，纳税评估实践也在不断发展和完善，因此必须树立动态研究的理念，既要关注目前成功的实践经验，更要关注未来发展的趋势；既要立足目前纳税评估的实践需要，更要关注未来纳税评估理论与方法的创新。这样，授课教师讲授时才会有充分的发挥空间，教材的使用寿命才可以延长。

本书由重庆工商大学尚可文担任主编，重庆工商大学孟丽、河北经贸大学王京梁担任副主编，编写人员分工如下：尚可文编写第一、三章和第五章；孟丽编写第二、四章和第六章；王京梁编写第七章。全书由尚可文修改、总纂、定稿。

本书在编写过程中，借鉴了国内外有关纳税评估的成功经验和研究成果，同时为了增强适用性，所运用的案例尽可能选取税务部门提供的实际案例。在此，对本书写作过程中引用的相关文献的作者表示衷心的感谢。

本书在编写过程中，力求准确无误，但由于编者水平所限及税收政策调整等原因，难免存有不足，恳请读者批评指正。

编 者
2011 年 3 月

目 录

第一章 理论篇：纳税评估概述	1
第一节 纳税评估的概念	1
一、纳税评估的定位	1
二、纳税评估的性质	3
三、纳税评估的构成要素	4
四、纳税评估的特征	8
五、纳税评估合理性可行性分析	10
第二节 纳税评估的理论基础	15
一、税收遵从理论与纳税评估	15
二、信用风险管理理论与纳税评估	19
三、流程再造理论与纳税评估	21
四、法据法理与纳税评估	23
五、权变理论与纳税评估	27
第三节 纳税评估的分类	30
第四节 纳税评估的原则	32
一、案头评估的原则	32
二、合理性评估的原则	33
三、非强制性原则	34
四、适用假定与推定原则	34
五、最小成本原则	36
第五节 纳税评估的职能作用	36
一、纳税评估的职能定位	36
二、纳税评估的职能	38
三、纳税评估在征管工作中的地位	40
四、纳税评估的作用	43
五、纳税评估的局限性	47
第六节 纳税评估体系	48
一、纳税评估制度体系	48
二、纳税评估的组织体系	49

三、纳税评估的指标体系	52
四、纳税评估的方法体系	54
本章小结	55
思考与练习	56
第二章 借鉴篇：国外纳税评估的状况及借鉴	57
第一节 国外纳税评估简介	57
一、纳税评估制度的起源	57
二、国外纳税评估的通行做法	58
三、国外纳税评估的经验分析	68
四、发达国家（地区）与我国纳税评估制度的比较	69
五、国外纳税评估经验借鉴	71
第二节 我国纳税评估制度的探索	72
一、纳税评估制度实施的背景	72
二、我国纳税评估的开展情况	85
三、我国纳税评估存在的问题	86
四、完善我国纳税评估制度的思考	88
本章小结	91
思考与练习	91
第三章 程序篇：纳税评估流程	93
第一节 数据信息采集	95
一、涉税信息及信息采集的概念	95
二、涉税信息采集在税务管理中的地位与作用	96
三、纳税评估信息的分类	97
四、纳税评估信息采集要求	101
五、纳税评估信息采集手段	101
六、纳税评估信息采集表填写举例	102
七、数据信息的分析与利用	108
第二节 案头分析评估	112
一、案头分析评估的主要内容	112
二、案头分析评估的主要方法	113
三、案头分析评估技能	114
四、案头分析的制约因素	126
五、案头分析结果的处理	128
六、案头审核分析的创新	129

第三节 实地核查	129
一、适用实地核查的情形	129
二、实地核查的程序	130
三、实地核查的内容及要求	130
四、实地核查技能	132
第四节 约谈举证	133
一、约谈举证的含义	133
二、约谈举证的形式	134
三、约谈举证的对象	135
四、约谈举证的程序	135
五、约谈举证的主要内容	138
六、约谈举证的方法	139
七、约谈说明注意事项与要求	149
第五节 评估结果处理及评估方法的改进	150
一、评估处理的内涵	150
二、评估处理的要求	151
三、评估处理的原则	152
四、纳税评估涉及的法律责任的认定	152
五、评估复核	154
六、成果评价	155
七、纳税评估工作开展方法的改进	156
第六节 纳税评估工作报告及其撰写	159
一、纳税评估工作报告撰写的要求及方法	159
二、纳税评估工作报告撰写举例	160
本章小结	169
思考与练习	171
第四章 方法篇：纳税评估的一般方法	175
第一节 纳税评估的原理	175
一、计算机初步评估的原理	175
二、人工评估的原理	176
第二节 纳税评估分析方法体系	177
一、纳税评估分析方法体系的内容	177
二、纳税评估分析方法的分类	178
第三节 纳税评估对象选择的方法	180

一、确定评估对象的概念	180
二、确定评估对象的范围	180
三、确定评估对象的因素	180
四、确定评估对象的步骤	182
五、纳税评估对象选择的方法	182
第四节 纳税评估工作开展的方法	184
一、纳税评估定量分析方法	184
二、纳税评估定性分析方法	199
第五节 纳税评估方法的创新	202
一、贡献分析法在纳税评估中的应用	202
二、企业内部控制分析在纳税评估中的运用	204
三、预警值法在纳税评估中的应用	207
本章小结	210
思考与练习	211
第五章 实务篇 (1): 增值税纳税评估方法	212
第一节 增值税专项纳税评估开展情况	212
一、成品油零售加油站增值税专项评估	212
二、对增值税专用发票销项金额较大而进项税金为零的企业的纳税评估	215
三、利用金税工程稽核系统存根联滞留发票信息开展的专项纳税评估	215
第二节 增值税纳税评估指标体系及分析方法	218
一、收入类评估分析指标	218
二、增值税税收负担率评估指标	223
三、应纳税额与工(商)业增加值弹性分析	226
四、工(商)业增加值税负分析	226
五、应收账款评估分析指标	227
六、进项税额评估分析指标	227
七、投入产出评估分析指标	229
第三节 增值税纳税评估模型及分析方法	229
一、增值税纳税评估模型建立的思路	229
二、增值税纳税评估模型建立的方法	230
第四节 增值税纳税评估综合案例分析	251
本章小结	259
思考与练习	260

第六章 实务篇 (2): 企业所得税纳税评估方法	262
第一节 企业所得税纳税评估概述	262
一、企业所得税纳税评估的对象	262
二、企业所得税纳税评估的特点	264
三、企业所得税纳税评估信息来源	265
四、企业所得税纳税评估的主要内容	265
五、企业所得税纳税评估程序	266
六、企业所得税纳税评估期限	267
第二节 企业所得税纳税评估指标体系及分析方法	267
一、企业所得税纳税评估指标的分类	267
二、企业所得税纳税评估具体指标及应用	268
第三节 企业所得税纳税评估模型及分析方法	281
一、企业所得税纳税评估峰值的设置方法	281
二、企业所得税纳税评估模型的建立及分析方法	284
第四节 企业所得税纳税评估综合案例及分析	295
本章小结	302
思考与练习	303
第七章 实务篇 (3): 其他税种纳税评估方法简介	305
第一节 个人所得税纳税评估	305
一、个人所得税纳税评估的特点	305
二、个人所得税纳税评估的方法	306
三、个人所得税纳税评估案例及分析	310
第二节 印花税评估分析指标及使用方法	316
一、印花税纳税评估指标及应用	316
二、印花税纳税评估案例及分析	318
第三节 资源税评估分析指标及使用方法	319
一、资源税税负变动系数	319
二、资源税同步增长系数	319
三、综合审核分析	320
第四节 营业税评估分析指标及使用方法	321
一、收入类评估分析指标及应用	321
二、利润类评估分析指标及应用	321
三、配比类分析指标及应用	321
四、其他涉税指标分析及应用	322

第五节 消费税评估分析指标及使用方法·····	323
一、消费税纳税评估的方法·····	323
二、消费税横向评估分析指标计算及运用·····	323
三、消费税纵向评估分析指标计算及运用·····	324
第六节 综合案例分析·····	325
本章小结·····	331
思考与练习·····	332
参考文献·····	333

理论篇：纳税评估概述

学习目的与要求

本章主要阐述了纳税评估的基本概念、纳税评估的特征、纳税评估的原则、纳税评估的职能、纳税评估体系等基础理论。通过本章的学习，要求学生了解纳税评估的基本构成要素，明确纳税评估在税收管理中的地位和作用，熟悉纳税评估的基本分类、基本程序，掌握纳税评估的基础理论，为进一步学习纳税评估技术与方法奠定基础。

第一节 纳税评估的概念

一、纳税评估的定位

（一）OECD 国家关于纳税评估的定位

OECD（经济合作与发展组织）国家对纳税人申报缴纳税款情况的审核检查大致可以分为评估（Tax Assessment）、审计（Tax Auditing）、犯罪调查（Investigation）3个环节。这三者构成了税收征管的整个过程，划分得比较清晰，并有着相应的法律条文予以保证。如美国、加拿大、荷兰等国纳税评估是泛指从税务登记、预申报到正式申报入库之前的各类管理服务行为，主要针对纳税人预申报中的一般性错误进行分析评价，采取的处理方式主要是提请纳税人自我纠正，其间纳税人可以同税务机关“商税”，即指出纳税人申报的问题，允许纳税人通过自我举证证明税务机关评估出的问题不存在，并按税务机关认可的结果正式申报缴纳税款，或接受税务机关的评估结果，补正申报。纳税人申报入库之后，再对少数被认为遵从风险较大的纳税人申报结果进行的审核，国外称之为审计。从性质上看，审计主要是处理纳税人偷、逃、骗、抗税且尚未构成刑事犯罪的行政违法行为。总体来看，国外的审计类同我国的税务稽查。关于构成偷税罪等刑事犯罪行为的处理，国外称之为犯罪调查。这部分工作，在 OECD 国家有的属于税务部门的稽查机构负责，有的由单设的犯罪调查局负责，与

我国是由公安的经济刑侦部门负责相似。值得注意的是, OECD 国家这样设计评估、审计和涉税犯罪调查的管理分工, 与其国家以所得税为主的税制、较为成熟完善的法制基础有关。如 OECD 各国普遍建立了严格的个人信用制度、现金管理制度、银行必须依法向税务部门提供纳税人涉税信息制度及税收遵从风险评估制度等。

对比我国情况, 由于 OECD 国家的审计类似我国的稽查职能, 而我国对纳税人申报后的评估、检查是由管理环节和稽查环节按照各自的分工负责, 涉税犯罪的调查处理由公安负责, 有着中国的特色。加之我国实行的是以增值税为主体的税制, 纳税人申报与缴纳行为同时完成, 在法律上没有类似预申报制度等明确规定, 同时还缺乏对现金交易有效监管的法律支撑, 因此不能简单地套用国外的概念。

(二) 我国纳税评估的定位

纳税评估在有的国家叫税收评定, 如美国; 也有国家叫税收核定(确认), 如德国; 就我国而言, 台湾叫核课, 香港叫评税。它是指税务机关对纳税人的申报纳税情况或对没按期申报的纳税人应履行纳税义务情况进行核实、确定的程序, 是税务局的主要工作职责和法定程序。其核定的过程既可以利用一定的分析系统, 将大量第三方信息与申报情况比对, 进行办公室评定, 即“案头评估”, 也可以采取实地检查的方式, 调查取证, 确定纳税人申报的准确性, 最终由税务机关对纳税人未缴少缴税款进行确定并通知纳税人执行。在核查过程中, 如果发现纳税人有故意偷税的情况, 涉嫌犯罪的, 交由犯罪调查部门进一步调查核实, 追究其相应责任。

借鉴外国税法, 并结合我国的纳税评估实践, 《纳税评估管理办法(试行)》中, 将纳税评估确定为税务机关进行税源管理的主要内容。纳税评估是在纳税人履行申报缴纳税款义务之后, 税务机关进行税源管理的必经程序, 是具有法律效力的执法行为。税务机关可以运用征管法赋予税务机关的一切手段, 对纳税人的申报纳税情况进行核实, 经过纳税评估程序, 确定纳税人依法应纳税款, 促进纳税遵从。根据这样一个定位, 认为纳税评估是指税务机关利用获取的涉税信息, 对纳税人(包括扣缴义务人, 下同)纳税申报情况的真实性和合法性进行审核评价, 并作出相应处理的税收管理活动。纳税评估是税源管理工作的基本内容, 是处置税收风险、促进纳税遵从的重要手段。

定义明确了纳税评估是税务机关内部强化税源管理的一项重要工作, 评估的主体是税务机关。强调实施纳税评估的目的具有双重性, 对于税务机关来讲, 通过纳税评估可以强化税收征管, 增强处置税收风险的能力; 对于纳税人来讲, 通过纳税评估, 可以为纳税人提供良好的税收服务, 促进纳税人纳税遵从度的提高。为了达到这样一个目的, 可以采取的纳税评估手段主要是利用获取的涉税信息, 通过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)情况的真实性和合法性作出定性和定量的分析与判断。这也意味着纳税评估的主要内容是对纳税人纳税申报情况的真实性和合法性的评估。这里的真实性是指纳税申报情况的真实准确性, 集中体现为计税依据与应纳税税额等关键数据指标的真实准确性, 由此可知, 纳税评估的核心不是对税收评估, 而

是对纳税人申报税源的真实准确性进行评估。这里的合法性主要是根据国家税收政策法规进行核实后,判断纳税人税收经济关系的合法性、合理性,不是指申报数据所反映的税收经济关系合理性,而是申报应纳税额与真实税源之间的相关合理性。所以,纳税评估不是对纳税人缴纳税款的评估,而是对纳税人取得的生产经营收入和经济效益相关性的评估。

二、纳税评估的性质

长期以来,国内对纳税评估存在两种片面的认识,一是认识不到位,认为纳税评估缺乏法律依据,无章可循,评估效果差,所以认为评估不如检查;二是片面夸大评估的功能,认为纳税评估可以解决所有涉税问题,出现“以评代管”、“以评代查”的现象。如何正确认识纳税评估的性质,对于纳税评估工作的开展具有重要的影响。一般来讲,纳税评估具有以下几个性质。

1. 纳税评估是一种案头评估

纳税评估一般在税务机关的工作场所进行,是一种案头评估的行为。纳税评估的主体是主管税务机关,由评估专业人员具体实施。客体是纳税人。在实施纳税评估时,一般仅限于税务机关内部,不对客体进行实地稽查。主要目的在于堵塞管理漏洞,提高申报质量和管理水平,为税务稽查提供有效案源。从实务看,尽管纳税评估可能涉及对纳税人一般税收违法行为的处理,但在实施纳税评估时,评估行为的发生仅限于对纳税人纳税情况的客观评价,不对客体的违法行为进行处理。但需要注意,案头审计不对客体进行实地稽查不等于不对客体进行实地调查。稽查主要是针对违法行为进行取证,调查主要是针对疑点进行证实。为了增加评估的准确性,评估过程中同样可以到纳税人经营地了解情况,但不宜频繁进行。

2. 纳税评估是一种风险评估

纳税评估主要是运用税收风险管理理念,分析识别风险,明确风险等级,安排相应应对措施。因此,纳税评估的基本假定是,如果纳税人在税收上存在问题,其申报的数据信息中将出现异常。根据这一假定,税务机关通过对纳税人申报数据信息或可参照的其他可比数据信息的对比分析,判断纳税人的涉税业务是否真实发生、核算得是否准确、是否对税收产生影响,以便及时采取征管措施,防范税收风险。

3. 纳税评估是一种事后评估

纳税评估的重点是对纳税人纳税申报合法性、合理性的判断,侧重的是事后评估。纳税评估的工作环节一般在纳税人、扣缴义务人按期缴纳税款及办理有关纳税事项之后。纳税评估属于事后监控,原则上在纳税申报到期之后进行,评估的期限以纳税申报的税款所属当期为主,特殊情况可以延伸到往期或以往年度。

4. 纳税评估是一种管理型评估

纳税评估是一种科学的管理机制,创建税收分析、纳税评估、税务稽查、税源监控“四位一体”良性互动机制是科学管理税源的内在要求。四者是税源管理的有机整体,相辅相成,不可分割。税收分析主要分析税源变化情况、发现征管中的薄弱环节和问题,并为纳

税评估提供依据,是税源管理的切入点和关键点;纳税评估通过约谈、核查,查找税收分析所发现问题的产生原因,采取措施加以解决征管中存在的问题并为税务稽查提供案源,是加强税源管理的必要手段;税务稽查主要对纳税评估提供的案源实施检查,对问题进行定性处理,反馈完善管理建议,加强税源监控,是税源管理的重要手段;税源监控主要是对管户这个税源源头的监控,是税源管理的重要组成部分,通过对管户变动、申报情况、有关财务数据和生产经营情况的了解和掌握,分析企业税源变化和税收问题,为税收分析、纳税评估提供数据支持和判断依据。

5. 纳税评估是一种服务型评估

从纳税人的角度来讲,一方面纳税评估为依法纳税的诚信企业提供各方面的服务,避免对其进行不必要的行政干预,使企业专心致志搞好生产经营;另一方面,纳税评估对不依法纳税的信誉等级低的企业,通过宣传辅导和预警服务等,促使其依法履行纳税义务,在服务手段不起作用时,再采取税务检查等税收行政执法措施。因此,纳税评估是一种服务型评估。而且,通过纳税评估提供的服务,可以改善整个社会的纳税环境。

三、纳税评估的构成要素

如果把对所有税收相关行为进行的评估称作税务评估的话,从评估对象来划分,税务评估可以分为征税评估和纳税评估两个部分。对税务机关的征税行为进行评估统称为征税评估;对纳税人的纳税行为进行的评估则归为纳税评估。

1. 纳税评估的主体和客体

纳税评估的法律主体是各级税务机关,纳税评估工作主要由直接面向纳税人负责税收征收管理的基层税务分局、税务所或税源管理科(股)及其税收管理员负责。同时,纳税评估作为税源管理的一种手段和基本方法,可由各级税务机关分别运用,只不过不同级别的税务机关开展纳税评估的范围、内容、重点、形式、方法、目的有所区别。因此,评估人员如何确定对纳税评估工作质量和效率均会产生重大影响。税务机关考虑的主要因素主要有以下几方面。

(1) 评估人员的独立性。当评估人员与纳税人可能存在利害关系影响评估结果时,根据相关法律的要求,应实行回避。

(2) 评估能力。税务机关应对本单位人员的业务能力有充分的认识,纳税评估是一项综合性比较强的工作,要求评估人员除熟悉会计、税法领域的标准和实务外,还要对纳税人的经营管理及所处的行业状况有充分的了解,同时也要求评估人员具备较强的职业判断能力。因此,对本单位无法胜任的工作应提请上级机关处理。

(3) 工作委派。税务机关应当尽可能将评估工作分派给那些具有相应胜任能力的人员,以保证纳税评估工作的质量和效率。

纳税评估的客体是纳税人,纳税评估对象为税务机关负责管理的所有纳税人及其应纳所有税种。税务机关对所有纳税人的纳税申报情况作纳税评估;对同一纳税人各税种统筹安

排、综合实施纳税评估；对多个税款所属期的纳税申报情况可以一次进行纳税评估。具体对象是纳税人的纳税申报信息及与纳税人纳税申报相关的其他信息。广泛、全面、连续地采集涉及纳税人申报纳税的有效数据信息是开展纳税评估的前提条件。



专栏 1-1

如何强化纳税评估对象的管理？

基层税务机关在税源管理中，对纳税人应在属地化管理的基础上实行分类管理，这是税收管理科学化、精细化的重要途径，是提高税收征管质量和效率的重要手段。主管税务机关税源管理部门及其税收管理员，在分片联系纳税人进行管理时，可根据企业经营规模大小、财务制度健全与否、企业设立时间长短、纳税信用等级高低及所处不同行业等标准进行分类，区别不同情况，采取有针对性的管理方式：

(1) 对财务制度健全、设立时间长且经营规范、纳税信用等级高的企业，要着重加强企业所得税的日常管理和改善服务水平，掌握其生产经营和税源的变化情况；

(2) 对少数经营规模大，但账证不健全、纳税信用等级低的企业，要实施重点管理，加强对其企业所得税纳税申报的评估和检查；

(3) 对一些账证不健全、核算水平低或者无能力核算的中小企业，要督促其建账建制。同时，做好企业所得税核定征收工作，合理确定核定征收标准，保证核定征收的公平合理；

(4) 对“长亏不倒”（连续三年以上亏损）的企业要作为纳税评估和检查的重点对象，分析其亏损的真实原因，加强管理；

(5) 对新设立的企业，要关注其所在行业和自身的生产经营情况，尽快掌握第一手资料，加强企业所得税政策的宣传辅导。

2. 纳税评估的环节和期限

纳税评估侧重事后评估。纳税评估的工作环节一般在纳税人按期缴纳税款及办理有关纳税事项之后。主要是对纳税人已形成法律事实的纳税义务履行情况进行审核。因此，纳税评估一般情况下应在纳税人已进行纳税申报或纳税申报期限届满后进行，评估税款的属期与纳税申报税款的属期要一致。

纳税评估作为税收管理的一个程序，必须明确其行为期限，超出期限所做的纳税评估无效，这样既保障纳税人权益，又在客观上对税务机关提高工作效率起到督促作用。国外对纳税评估期限的规定不尽相同，在美国，一般情况下为3年；对涉税金额较大或比例超过25%的可以延长至6年；税收违法行为的，可以在任意期限开展评定。在德国，核定期限按税种分为1年和4年，出现逃税时核定期限为10年，出现过失偷漏税时核定期限为5年。参照国外做法，结合我国现行征管法关于税款追缴的规定，《纳税评估管理办法》第6条规定，开展纳税评估工作，一般应在纳税申报期满之日起3年内进行；涉及少缴税款金额在

10 万元以上的,可以延长至 5 年内进行。纳税人未按期履行纳税申报义务的,税务机关也可以按本办法的规定实施纳税评估。

3. 纳税评估的范围和内容

新修订的《纳税评估管理办法》对纳税评估的范围做了两个方面的扩大和明确。① 将纳税评估的开始环节提前至申报纳税完成后的风险筛选环节,结束环节是选出风险最大的纳税人交由稽查立案查处为止。这样将风险管理理念贯穿纳税评估整个过程,纳税评估也贯穿税源管理的整个过程,而不仅是税源管理的某个环节性工作。按照风险管理理念,纳税人申报后,税务机关必须对其申报缴纳税款进行风险识别排序,根据风险程度大小的不同再逐步采取更有效的税务管理措施,这是符合国际惯例的做法。《纳税评估管理办法》第 8 条规定,风险识别是税务机关采取计算机和人工相结合的方法,分析识别纳税人纳税申报中存在的风险点,按户归集,依纳税人风险高低排序,确定其风险等级,明确相应应对措施的过程。② 规定纳税评估是针对所有纳税人的评估,而不仅仅是抽查评估某类纳税人或某个税种。《纳税评估管理办法》第 5 条规定,税务机关对所有纳税人的纳税申报情况作纳税评估;对同一纳税人各税种统筹安排、综合实施纳税评估;对多个税款所属期的纳税申报情况可以一次进行纳税评估。考虑到个体工商户数量多、零星分散、流动性强,如果对其实施常规的纳税评估可能成本较高,且税务机关一直对个体户实施定期定额征收的管理模式,本次修改评估办法,将个体工商户的纳税评估排除在本办法的适用范围外,《纳税评估管理办法》第 35 条规定,对实行定期定额征收税款的个体工商户按《个体工商户税收定期定额征收管理办法》管理,对实行其他征收税款方式的个体工商户按本法实施纳税评估。

纳税评估的内容是对纳税人纳税申报情况的真实性、准确性,进行审核、统计、分析、判断,并对疑点问题分别采取税务约谈、调查核实、处理移交等征管措施。具体包括:① 根据宏观税收分析和行业税负监控结果及相关数据设立评估指标及其预警值;② 综合运用各类对比分析方法筛选评估对象;③ 对所筛选出的异常情况进行深入分析并作出定性和定量的判断;④ 对评估分析中发现的问题分别采取税务约谈、调查核实、处理处罚、提出管理建议、移交稽查部门查处等方法进行处理;⑤ 维护更新税源数据,为税收宏观分析和行业税负监控提供基础信息等。

4. 纳税评估的方法和结果

税收征收管理法的根本就是调整税务机关与纳税人之间的权利、义务,其核心是法律赋予税务机关的税收管理权。纳税评估作为税源管理的工作程序,税务机关有权采取征管法赋予税务机关的一切税收管理手段,包括税收检查权和调查权,而电话询问、信函调查、约谈及实地检查都是税务检查权的具体内容,当税务机关为完成纳税评估而采取上述手段时,相关主体都应当予以配合,否则需要承担征管法规定的法律责任。《纳税评估管理办法》第 7 条规定,税务机关可运用税收征管法赋予税务机关的各种手段组织实施纳税评估。《纳税评估管理办法》第 19 条规定,经电话、信函、网络、约谈等方式,仍无法排除疑点的,税务机关应当实地核查。税务机关在实地核查时,针对疑点,可以采取税收征管法及其实施细则