

税收执法风险防范与控制

李小平 朱珊 著

SHUI SHOU ZHI FA FENG XIAN
FANG FAN YU KONG ZHI

税收执法风险防范与控制

李小平 朱珊 著

SHUISHOU ZHIFA FENGXIAN
FANGFAN YU KONGZHI

图书在版编目(CIP)数据

税收执法风险防范与控制 / 李小平、朱珊著. —南京: 江苏人民出版社, 2009. 4

ISBN 978-7-214-05755-6

I. 税… II. 李… III. 税收管理-行政执法-研究-中国 IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第057858号

书 名	税收执法风险防范与控制
著 者	李小平 朱 珊
责任编辑	孙 立
出版发行	江苏人民出版社(南京中央路 165 号 邮编: 210009)
网 址	http://www.book-wind.com
集团地址	凤凰出版传媒集团(南京中央路 165 号 邮编: 210009)
集团网址	凤凰出版传媒网 http://www.ppm.cn
照 排	江苏海信印务有限公司
印 刷 者	
开 本	718 × 1000 毫米 1/16
印 张	24.875
字 数	358千字
版 次	2009年 4 月第 1 版 2009年 4 月第 1 次印刷
标准书号	ISBN 978—7—214—05755—6
定 价	42.00 元

(江苏人民出版社图书凡印装错误可向本社调换)

序

李小平、朱珊撰著的《税收执法风险防范与控制》一书即将出版,这是一件很有意义的事情。

税收是国家财政收入的主要来源,也是国家实行宏观调控的一个重要经济杠杆。改革开放 30 年来,税收事业取得了巨大成就,为现代化建设作出了重大贡献。当前及今后一个时期,既是税收事业可以大有作为的“黄金发展期”,也是应对各种挑战的“矛盾凸显期”,贯彻落实科学发展观对全面发挥税收职能明确了新方向新追求,全面参与经济全球化对推进税收管理创新带来了新契机新动力,积极应对国际金融危机对促进税收事业又好又快发展提出了新课题新任务,必须抢抓发展机遇,积极应对挑战,更好地发挥税收职能作用,为经济社会发展提供有力支撑和保障。

依法治税是税收工作的灵魂。国家依法向人民课税,人民依法负有纳税义务,这是古今中外的一贯定则。多年来,各级税务部门规范税收执法,加强执法监督,严格执法责任,依法治税得到大力推进,但应清醒地认识到,由于诸多方面原因,税务机关及执法人员在税收执法活动中还存在一些执法不当、执法错误或行政不作为现象,由于这些行为引起的行政诉讼败诉、行政赔偿导致国家税收损失,征税主体要被追究刑事责任、行政责任或执法过错责任。这至少说明两条,一是税收执法像自然界和经济社会活动一样存在风险,二是税务机关更多偏重于事后监督和责任追究。如何在税收执法活动中强化风险意识,变事后监督为事前预防控制,将税收执法风险降

低到最小程度,是税务机关需要重视解决的重大课题。近一段时间,国内理论界和税务部门对税收执法风险相关理论和实践进行了许多有益探索,但总体来说,针对税收执法领域中风险规律的认识,以及建立完善的税务执法风险防范与控制体制机制,还有许多工作要做。

李小平同志长期从事财税工作,有着比较扎实的理论功底和丰富实践经验,这次和江苏省社会科学院的朱珊同志合作,将风险管理理论引入税收执法管理领域,对税收执法风险的防范与控制进行了专题研究,相对完整地提出了税收执法风险的概念,较为系统地分析了风险产生的诱因,并对税收执法风险的识别、评估、控制理论和技术进行了深入阐述,有一定的理论创新价值和实践借鉴意义。相信这一成果,必将对丰富税收管理理论、推进依法治税、提高税收管理质量和水平起到积极的推动作用。

胡锦涛总书记告诫我们,“越是经济社会向前发展,越是现代化程度不断提高,就越不能忽视可能发生的风险。”这为加强风险管理提出了新的更高的要求。我衷心希望,在当今社会发生深刻变化、发展环境日益复杂、风险挑战明显增多的情况下,有更多的理论和实际工作者,重视研究行政执法部门的风险管理问题,积极建言献策,为提高依法行政水平、推动经济社会又好又快发展做出积极努力。

《税收执法风险防范与控制》即将付梓,我很高兴为之作序,并推荐大家认真一读。



二〇〇九年四月二十一日

目 录

第一章 税收执法风险概述 1

一、税收执法风险的概念、特征、分类和构成要素 1

 (一) 税收执法风险的概念 1

 (二) 税收执法风险的特征 5

 (三) 税收执法风险的分类 8

 (四) 税收执法风险的构成要素 13

二、税收执法风险的表现形式 15

 (一) 按税收执法风险产生的原因分类 15

 (二) 按现行的税收执法环节分类 19

三、税收执法风险管理的目标与程序 31

 (一) 税收执法风险管理的概念 31

 (二) 税收执法风险管理的意义 33

 (三) 税收执法风险管理的目标 35

 (四) 税收执法风险的管理流程 38

第二章 中外税收执法风险的理论与实践 41

一、风险及风险管理理论的流派 41

 (一) 风险及风险管理学术思想的产生与发展 41

 (二) 风险管理定义的演变 50

 (三) 风险管理的运用范围 53

 (四) “实体”学派思维下的风险管理及相关问题 56

 (五) “建构”学派思维下的风险管理及相关问题 57

二、国外税收执法风险管理理论 59

（一）国外税收执法风险管理分类	59
（二）国外税收执法中存在的风险	62
（三）国外税收执法风险的管理	64

第三章 税收执法风险的产生诱因 67

一、影响税收执法风险的宏观经济因素	69
（一）经济形势的复杂性	69
（二）加入 WTO 对税务工作的影响	70
二、影响税收执法风险的地方政府因素	72
（一）地方政府的利益悖论	73
（二）地方保护主义	76
三、影响税收执法风险的行政协作因素	77
（一）与工商部门的配合问题	78
（二）与财政部门的配合问题	78
（三）与公安机关的配合问题	79
（四）与金融部门的配合问题	79
（五）与民政部门的配合问题	80
（六）与房产部门的配合问题	81
四、影响税收执法风险的文化因素	83
（一）文化影响论	83
（二）影响税收执法风险的文化要素分析	88
五、影响税收执法风险的人员因素	92
（一）税收执法机关组织管理	93
（二）税收执法人员的局限性	93
（三）人力资源的欠缺与错位	100
（四）管理机制不够灵活	100
六、影响税收执法风险的法律因素	101
（一）税收立法体制不完善	101

(二) 税收法律体系不完善	104
(三) 税收法规不够完善	105
(四) 独立执法受到干预	107
(五) 税收司法保障力度较弱	108
七、影响税收执法风险的管理因素	109
(一) 税收执法内部监督不力	110
(二) 税务行政自由裁量权缺乏控制	110
(三) 社会监督不够	111
第四章 文化传统对税收执法风险的影响	114
一、税收文化的概念	115
(一) 国外学说对税收文化的研究和理解	115
(二) 国内学者对税收文化的研究概况	117
(三) 税收文化的定义	118
二、中西方税收文化传统	118
(一) 西方税收文化溯源	119
(二) 我国税收文化溯源	122
(三) 中西方税收文化的基本差异	125
(四) 中西方现实文化的比较	126
三、税收文化传统的基本构成及其对税收执法风险的影响	127
(一) 对税的认识	127
(二) 征纳关系	128
(三) 征税行为规范性	129
(四) 纳税意识	130
(五) 纳税人权利	131
四、转变税收文化具有必然性、必要性	133
(一) 经济、政治、文化之间的关系	133
(二) 市场经济、民主政治以及税收文化的改进之间的关系 ...	135

五、税收文化冲击和税收文化滞后理论 137

第五章 税收法律体系对税收执法风险的影响 139

一、我国现行税收法律体系的构成和特征 139

 (一) 我国税收法律体系的构成 139

 (二) 我国税收法律体系的特征 142

 (三) 对我国税收法律体系现状的基本评价 143

二、税收法律体系与税收执法风险 144

 (一) 税收法律内容不健全、不完善 144

 (二) 税收法律体系立法级次较低 149

 (三) 税收立法技术不高 149

 (四) 各税收单行法律法规与税务执法风险的关系列举 152

第六章 税收征管体制对税务执法风险的影响 172

一、宏观税收体制对税收执法风险的影响 172

 (一) 税收征管职能划分不清 172

 (二) 财政转移支付制度不完善 178

二、微观税收体制对税收执法风险的影响 182

 (一) 税收执法监督体系 182

 (二) 地方税制结构 187

 (三) 内部机构设置 191

第七章 税收执法风险的识别 207

一、税收执法风险识别概述 207

二、税收执法风险识别过程 208

 (一) 感知风险 209

 (二) 分析风险 210

三、税收执法风险识别方法 212

(一) 风险因素预先分析法	213
(二) 流程图分析法	215
(三) 危险因素和可行性分析法	216
(四) 事故树分析法	217
(五) 财务报表分析法	219
(六) 现场调查法	219
(七) 风险分析调查法	220
四、税收执法风险识别实践操作问题	221
(一) 税收执法风险识别的投入	221
(二) 税收执法风险识别的技术	225
(三) 税收执法风险识别的产出——风险点	239
第八章 税收执法风险的评估体系	267
一、税收执法风险量度的可行性及其意义	267
(一) 风险量度的可行性	267
(二) 税收执法风险量度的可行性	268
(三) 税收执法风险量度的意义	269
二、税收执法风险的评估体系	269
(一) 设定税收执法风险评估要素	269
(二) 税收执法风险的定量估算	271
(三) 应用概率分布进行税收执法风险评估应注意的问题	281
(四) 税收执法风险等级划分	282
三、税收执法风险评估的操作问题	287
(一) 风险评估的主体	287
(二) 风险评估的程序	288
四、税收执法风险评价	295
(一) 风险认知与其理论	295
(二) 风险判断	297

（三）影响认知的因素 299

（四）风险评价的功能 299

第九章 税收执法风险的控制 301

一、税收执法风险控制的概念 301

（一）风险控制的概念及分类 301

（二）风险控制手段 302

二、税务执法风险控制原则 305

（一）建立以人为核心的控制体系 305

（二）风险控制的合法性原则 307

（三）控制关键点原则与控制灵活性原则 308

三、税务执法风险的控制过程 310

四、税收执法风险控制环节 312

（一）税务登记管理 312

（二）纳税申报环节管理 316

（三）税款征收环节管理 322

（四）发票管理 325

（五）税务稽查管理 327

第十章 健全和完善税收执法体制机制 332

一、完善税收法律制度 332

（一）贯彻“公平、法治、效率”原则 333

（二）明确税收立法权限 334

（三）健全税收立法体系 335

（四）完善现行税收法律内容 336

（五）坚持独立税收执法权 337

（六）完善税收司法保障体系 338

二、加强税收执法的组织管理 340

(一) 建立高效的税收执法组织机构	340
(二) 明晰税收执法工作流程	342
(三) 提高税收执法技术水平	343
(四) 完善干部管理机制	344
(五) 建立税收管理质量体系	345
三、加强税收执法队伍的建设	345
(一) 加强法治教育	347
(二) 加强职业道德教育和心理素质培养	348
(三) 加强岗位相关知识培训	351
(四) 强化业务技能培训	353
(五) 优化激励机制	354
四、完善税收监督制约机制	355
(一) 积极推行税务行政执法责任制	357
(二) 健全内部执法监督机制	358
(三) 加强税收执法监督检查	359
(四) 加强行政复议审理	360
(五) 加强外部监督	361
五、健全协税护税网络	365
(一) 《税收征收管理法》关于协税护税的规范	366
(二) 完善税收的行政协助网络	370
(三) 提高社会支持度,健全群众协税护税组织体系	375
六、纳税文化、纳税意识的培育	376
(一) 纳税文化、纳税意识的培育	377
(二) 推动税务机关文化建设	380
七、构建风险管理平台	383
后记	385

第一章 税收执法风险概述

一、税收执法风险的概念、特征、分类和构成要素

(一) 税收执法风险的概念

1. 风险的概念

人类很早就关注风险。“风险”一词的最初来由是,在远古时期,以打鱼捕捞为生的渔民们,每次出海前都要祈祷,祈求神灵保佑自己能够平安归来,其中主要的祈祷内容就是让神灵保佑自己在出海时能够风平浪静、满载而归。他们在长期的捕捞实践中,深深地体会到“风”给他们带来的无法预测无法确定的危险,他们认识到,在出海捕捞打鱼的生活中,“风”即意味着“险”,于是有了“风险”一词。风险无时不在、无处不在。可以说,人类社会的历史,就是在不断地同包括自然界在内的各种风险作斗争并最终战胜风险的历史。

目前,学者们对风险的研究涉及到金融投资、统计、保险、财政等很多领域。关于风险的概念,基于对风险的理解和认识程度不同,或对风险研究的角度不同,不同领域的学者对风险概念有着不同的解释。关于风险的概念,可以归纳为以下几种代表性观点^①:

一是风险是损失发生的可能性(或机会);

二是风险是损失发生的不确定性,1895年,美国学者梅斯从经济学角度出发,认为风险就是“损失发生的不确定性”;

三是风险是实际结果和预期结果的偏差;

四是风险是指实际结果偏离预期结果的概率,这种实际结果偏离预期结果的概率即风险,这一偏离的概率是可以运用数学、统计学的方

^① 参见刘钧注:《风险管理概论》,清华大学出版社2008年版,第11页。

法估计出来的。

综合以上观点,风险是指客观存在的,在特定情况下、特定期间内,某一事件导致的最终损失的不确定性。

2. 税收风险的概念

税收风险是在财政风险之后出现的一个概念。^①对于税收风险,国内学者一开始就有两种截然不同的观点:一种是否定说。否定说认为税收是政府依托国家政权取得财政收入的一种形式,具有固定性、无偿性、强制性三个特性,因而很难将“风险”和“税收”联系起来,从而否认“税收风险”问题的存在。另一种是肯定说。肯定说认为税收风险概指与税收有关的风险,包括微观和宏观两个层面。从宏观上讲,税收风险是指在税收体制运行过程中,由于宏观政策调整不当而产生的风险;从微观上讲,是指税收的征收机关(执法主体)由于执行税收制度不当而产生的风险。^②本文持肯定说。微观上的税收风险,就是本文所要研究的税收执法风险,也就是从税收执法主体角度来研究分析税收执法风险。

当然,我们也注意到,国内有的学者从另一个角度——纳税人的角度来界定涉税风险。对于纳税人的涉税风险界定为“税务风险”,对于税务机关的涉税风险界定为“税收风险”^③。本文赞同这种划分。税收

① 1997年东南亚金融危机爆发之后,人们开始研究我国的金融风险问题。由于这一时期我国财政收入占GDP的比重不断走低,从1978年的31.2%下降到了最低1996年的9.71%。1997年尽管此比重有所回升,但也只有10.43%。这样财政风险问题也开始纳入人们的研究视野。随着对财政风险问题研究的深入,人们逐渐把财政风险细化为税收风险、国债风险、预算赤字风险、财政融资风险、社会保障风险、财政政策风险等子系统。参见《建立防范和化解我国税收风险的长效机制》,中国资产评估网,网址<http://www.cas.org.cn/xwdt/ztlm1/17121.htm>。

② 参见蔡昌编著:《税务风险:防范、化解与控制》,机械工业出版社2007年版,第140页。

③ 同上。

是政府的一种主要财政收入形式,税收风险是相对征税主体(包括政府和执行征税职能的主体)来说的,主要是指由于税收收入可能的不足而给政府带来的风险。为了规避税收风险,征税主体应主要完善税制和加强征管。税务风险是相对纳税主体来说的,其中“税务”可以理解为纳税人的“纳税义务”,是针对个人、企业等微观经济主体而言的,是指由于政府税收政策的变动以及纳税人经营行为的不当可能导致纳税义务增加而形成的风险。

3. 税收执法风险的概念

(1) 学说梳理

能否明晰税收执法风险的准确内涵关系到整个税收执法风险防范与控制体系的构建。由于税收执法风险的概念出现的时间还很短,国内外学者关于税收执法风险的研究还很不深入。因此,目前并没有一个关于税收执法风险的权威性的定义。

国内有不少理论文章对税收执法风险的概念、内涵和外延作了阐述,这里摘录几种有代表性的观点如下:

① 税收执法风险,就是具备执法资格的税务人员按照法律、法规执行法律、法规所赋予的权力或履行职责的过程中,存在未按照或未完全按照法律、法规的要求执法或履行职责,侵犯、损害了国家和人民群众的利益,给国家或人民群众造成一定的物质或精神上的损失以及应履行而未履行职责,所应承担的责任。

② 税收执法风险是税务干部在执行国家税收法律、法规、政策的过程中,因种种原因发生违法违纪行为,从而受到国家法律、行政法规的责任追究和惩罚的风险。

③ 税收执法风险,指的是税收执法过程中潜在的、因为执法主体的作为和不作为可能使税收管理职能失效以及这种作为和不作为可能对执法主体和执法人员本身造成伤害的各种危险因素的集合。

④ 税收执法风险,是指税务机关及其执法人员在税收执法过程中,不按税收法律法规规定操作,错误执法,滥用职权,从而引发法律后果,需要承担法律责任或行政责任的情形。

⑤ 税收执法风险,是指税务机关及其执法人员在税收执法过程中潜在的、因为执法主体的作为和不作为可能使税收管理职能失效,或

在行使权利或履行职责的过程中，因故意或过失，侵犯了国家或税务行政管理相对人的合法权益，从而引发法律后果，需要承担法律责任或行政责任的各種危险因素的集合

以上几种概念，仅看到了税收执法者对法律的违背及对法律关系相对人权利的侵害而受到责任追究，而忽略了税务执法人员在执法的过程中因执法对象和执法环境引起的损失或不利的可能性。如概念①、②，在主体上只限于执法人员，不包括税务机关，概念③、④、⑤，没有从主观方面来界定税收执法风险。对什么是税收执法风险的认识仅仅停留在狭义的单层面上，而对广义上的执法风险就很少阐明。可以说，现阶段有关税收执法风险认识外延过小，没能真正涵盖新形势下各级税务机关和广大税务干部所面临的执法风险。

（2）本文观点

我们认为，税收执法风险是税收风险之一种，是指税务机关及其执法人员在实施税收管理、税款征收、税务稽查、行政处罚等税收执法过程中，因主观上的故意或过失致使税收执法不当，执法错误或行政不作为而引起不利后果和不利影响的可能性，如因行政诉讼的败诉、行政赔偿导致国家税收损失而被追究刑事、行政责任或者执法过错责任等。

这一概念是从法律主体、客体、主观方面、客观方面来给税收执法风险所作的定义。包括以下几层含义：

① 在主体上，税收执法风险的主体是指征税主体，包括承担税收职责的税务执法个人即税务人员，也包括征税单位，诸如税务机关（国、地税）、财政部门（契税）、海关（征收进出口环节的各项税收）。征税单位也包括两种特殊的征税主体，一是扣缴义务人，是法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人；二是委托义务人，是受税务机关委托代征某些零散分散的单位。本文研究的税收执法风险的主体主要指税务机关及其所属的税务执法人员。

② 在客体上，是指税务执法主体未能正确履行税收征收管理职能，侵犯了国家正常的税收征收管理秩序，侵犯、损害了国家、人民群众的利益，包括物质和精神上的损失。

③ 主观方面，是指征税主体主观上的故意或者过失。税收执法风

险在主观方面有两类因素，一类是主观故意，主要表现在一些税务干部依法行政的意识淡薄，不严于律己，执法不公，执法腐败，以权谋私，这类风险“险”在明处，是相对好控制的，属于道德风险因素；另一类是非主观行为也就是过失，是税务干部在不知不觉中出现的，容易受到忽视，往往是出了问题自己根本就不知道，是相对不好控制的，属于心理风险因素。

④ 客观方面：是指征税主体在实施税收管理、税款征收、税务稽查、行政处罚等税收执法过程中，不能正确履行税收职责，包括作为和不作为。也就是征税主体实施了作为违法或者不作为违法从而产生执法风险。

⑤ 从属方面，税收执法风险从属于税收风险，是税收执法和风险的结合体。由于风险无时不在、无处不存，干任何工作都有风险，税收执法工作也不例外。税收执法是国家行政执法的重要组成部分，承担着为国聚财、依法治税的重任。由于税务机关所处地位和职责的特殊性，税收执法已越来越成为各级纪检监察部门重点关注的对象。近年来随着部分税务案件的曝光，有相当一部分税务干部怕当管理员、稽查员，怕在征管一线工作，怕与纳税人打交道，怕出现各种各样的税收执法过错，这正表明执法风险将越来越多地存在于税收执法行为中。

⑥ 结果方面，从最终意义上讲，税收执法风险是一种责任风险，是指因税务执法不当，执法错误或行政不作为而引起不利后果和不利影响的可能性，如因行政诉讼的败诉、行政赔偿导致国家税收损失而被追究刑事责任、行政责任或者执法过错责任等。

（二）税收执法风险的特征

理解和把握税收执法风险的特征，有助于正确认识、识别、防范和控制执法风险。一方面，由于税收执法风险从属于风险、税收风险，因此，税收执法风险具有风险和税收风险的共有特性；另一方面，由于税收执法风险是税收执法和风险的集合体，税收执法风险又具有自己独特的特性。从税收执法风险的概念出发，概括起来，税收执法风险的特征主要表现在以下几个方面：

1. 从属性

税收执法风险从属于税收风险。前文提到过，税收风险是指与税收