


中税出版



纳税评估理论、实务 与案例评析

Nashui Pinggu Lilun Shiwu
Yu Anli Pingxi

主 编◆陈茂锋

副主编◆黄林华 黄 伟

 中国税务出版社

纳税评估理论、实务与案例评析

主 编	陈茂锋		
副主编	黄林华	黄 伟	
撰 稿	黄 伟	胡俊坤	褚海鸥
	毛徐兵	陈海林	
统 稿	胡俊坤		
参 编	何旭东	李春桐	蔡 威
	施 辉	张海红	储 军
	顾丽娟	张红霞	刘兴逢

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

纳税评估理论、实务与案例评析/陈茂锋主编.

- 北京:中国税务出版社,2009.3

ISBN 978-7-80235-359-6

I. 纳… II. 陈… III. 税收管理-评估 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 030490 号

版权所有·侵权必究

书 名: 纳税评估理论、实务与案例评析

作 者: 陈茂锋 主编

特约编辑: 孟丽荣

责任编辑: 王静波

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行部电话: (010)63908889/90/91

邮购直销电话: (010)63908837 传真: (010)63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 13.25

字 数: 326000 字

版 次: 2009 年 3 月第 1 版 2009 年 3 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-359-6/F·1279

定 价: 40.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

序

案头分析指标，约谈确定疑点，这句话不时见诸于报刊资料，成为介绍或评议纳税评估的一家之言，亦从一个侧面反映了一些地方开展纳税评估工作的现状。如是，似乎表明纳税评估是税务机关的单向管理行为。通过评估得出的数据能否作为纳税人隐瞒收入、偷税漏税的依据姑且不论，但现实生活中纳税评估与税务稽查相互融合、相互取代的现象，以及由此造成不同程度地侵犯纳税人合法权益的情况，却是不争的事实。因此，确立纳税评估制度的法律依据与法律地位；明确纳税评估与税务稽查行为的差别，对其法律后果予以规定；明确纳税人必须提供的资料范围和税务机关获取纳税人信息的可能方式及其渠道，并同时限定税务机关滥用纳税人信息而损害其合法权益的行为；明确纳税评估作为税务管理的有效方式，从税源监控、规范运作等方面建立健全纳税评估体系，已成为进一步加强税收科学管理，服务科学发展的当务之急。《纳税评估理论、实务与案例评析》正是在这一态势下应运而生的。

首先，本书针对当前纳税评估工作中存在的一些热点、重点问题，抽丝剥茧，通过理论探讨与实证分析，对纳税评估的内涵与外延、特征与分类、原则与职能、本质与目的等，提出了有益的见解。作者认为，就目前而言，税务机关几乎是纳税评估的唯一主体，但从长远发展看，纳税评估的主体并不仅仅局限于税务

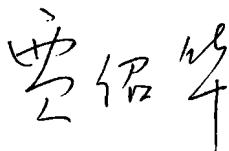
机关；纳税评估不仅是对纳税人履行法律义务行为的合理性判断或者合法性与准确性判断；同时，纳税评估的方式、方法不应该也不存在任何固定的模式或任何的限制；纳税评估与税务稽查虽有密不可分的联系，但存在着本质的区别，更没有所谓的因果关系；纳税评估的职能作用客观上要求对其作出科学的定位，并从法制建设的高度确定其地位和作用，等等。这些观点虽然在某些方面尚有商榷之处，但究其整体而言，确有耳目一新之感。

其次，本书具有极强的可操作性。作者以其自身从事纳税评估工作实践的经历和行之有效的做法，借鉴并吸取发达国家在纳税评估方面的经验，以及一些地方税务机关在纳税评估工作中的有益做法，认真进行分析、归纳，最终形成了具有地方税务特点的纳税评估实务操作平台。比如，通过对征管资料的研究分析，确定审核对象，设定包括纳税分析指标、财务分析指标、业户不良记录评析指标等在内的科学指标体系，充分考虑采集数据与纳税人纳税能力的相关性、注重信息的可比性以及行业特点，从而提高纳税评估的权威性与约束力。再如，通过对纳税评估的组织管理、流程选择、相关表证单书的填制，评估分析方法的运用，数据模型的建立，以及典型案例的分析等，详细而系统地介绍纳税评估的各项实务，这不仅可以使初次接触纳税评估工作的税务工作者较快地进入角色，胜任其工作；同时，对于从事税收科研、税收咨询、税务培训教育等方面的同事，亦有许多参考之处。这也许正是作者出版此作的初衷和期望。

在世界追求和平与发展的今天，国际社会已把财经服务的优劣作为评价一国竞争力的四大要素之一（其他三个要素分别为国内经济、国际贸易、政府政策）。建立并不断完善包括纳税评估在内的优质的纳税服务体系，不仅是统一、规范、公平、高效的市场机制形成和发育的必要条件；也是提高纳税人纳税遵从度，维护纳税人合法权益，保证纳税人在税收上的知情权、参与权，

构建和谐征纳关系、保证税收收入和优化税收环境的根本途径；更是优化财经服务，增强国家竞争力，有效地缩短政府、特别是代表政府进行税收执法的税务机关与纳税人的距离，寓政府税收服务于管理之中，加速国家现代化建设的重要保证。基于这一认识，虽然近年来纳税评估工作已经摆到各级税务机关工作的重要日程，在税收实践中也取得了明显成效，但从全社会的角度来说，创建包括纳税评估在内的优质的纳税服务体系这项工作才初见成效，任重而道远。只有纳税人真正认识到税收的作用，参与到和谐税收环境的建设之中，才能实现税收的统一、规范、公平、高效的目标，才能使依法治税的理念与以人为本这一文明社会发展的理念紧密结合，进而实现税收征纳关系的有效融合与步调统一。这也许正是我们各级税务机关将纳税评估工作始终贯穿于创建优质的纳税服务体系之中，不断探索，不断创新，不断前进的关键所在。

是为序。

A handwritten signature in black ink, consisting of three characters: '王', '绍', and '中' (Wang Shizhong).

2009年3月18日

目 录

上篇 理论篇

第一章 纳税评估的基本内容	(3)
第一节 纳税评估的概念	(3)
第二节 纳税评估的特征	(11)
第三节 纳税评估的分类	(15)
第四节 纳税评估的原则	(18)
第二章 纳税评估的职能与作用	(23)
第一节 纳税评估的职能	(23)
第二节 纳税评估的作用	(26)
第三节 纳税评估与税务稽查的关系	(35)
第三章 纳税评估的发展与展望	(45)
第一节 主要国家(地区)的纳税评估制度	(45)
第二节 我国纳税评估的实践与评价	(56)
第三节 我国纳税评估发展展望	(63)

中篇 实务篇

第四章 纳税评估的组织与管理	(71)
第一节 纳税评估的组织	(71)
第二节 纳税评估的管理	(75)
第五章 纳税评估程序	(80)
第一节 纳税评估对象的确定	(80)
第二节 评估分析	(86)
第三节 询问核实	(92)
第四节 评定处理与管理建议	(96)
第五节 纳税评估流程图与表证单书	(100)
第六章 数据信息采集	(105)
第一节 数据信息分类	(105)
第二节 数据信息采集	(109)
第三节 数据信息应用	(114)
第七章 数据信息评估分析方法	(122)
第一节 数据信息评估分析方法概述	(122)
第二节 核对法及其运用	(127)
第三节 比较分析法及其运用	(132)
第四节 逻辑推理分析法及其运用	(139)
第五节 其他分析法及其运用	(144)
第八章 评估约谈	(147)
第一节 评估约谈分类	(147)

第二节	评估约谈要求	(152)
第三节	评估约谈方法	(155)
第九章	纳税评估分析中的指标	(163)
第一节	纳税评估分析中的指标概述	(163)
第二节	纳税评估分析中的通用分析指标	(169)
第三节	财务报表核对分析指标	(182)
第十章	税收数据模型简介	(190)
第一节	数据模型的概念	(190)
第二节	税收数据模型	(194)
第三节	建立税收数据模型的一般方法	(200)
第十一章	税种类数据模型	(207)
第一节	营业税数据分析模型	(207)
第二节	企业所得税数据分析模型	(212)
第三节	个人所得税数据分析模型	(217)
第四节	土地增值税数据分析模型	(222)
第十二章	行业类数据模型	(227)
第一节	房地产业	(227)
第二节	纺纱行业	(232)
第三节	紫菜行业	(237)
第四节	钢结构行业	(240)
第五节	电动工具行业	(244)
第六节	机械行业	(247)
第七节	砖瓦行业	(252)
第八节	电碳行业	(256)

第九节	驾培行业	(259)
第十节	其他行业税收数据模型应用简介	(262)

下篇 案例评析

第十三章	纳税评估案例的整理	(325)
第一节	纳税评估典型案例概述	(325)
第二节	纳税评估典型案例撰写	(329)
第十四章	案例评析	(334)
案例一	掺电费增成本虚假“巧”申报 测指标 巧约谈评估“显”原貌	(334)
案例二	财务费用鱼目混珠 纳税评估拨乱反正	(342)
案例三	综合治税雷达扫描 行业评估一石三鸟	(349)
案例四	综合治税传数据 分析评估显成效	(357)
案例五	放大数据模型效应 强化行业税源管理	(363)
案例六	收入迷雾重重, 评估彰显真相	(368)
案例七	巧用模型评税款 规范管理创新招	(380)
案例八	税负偏低漏疑点 纳税评估增税款	(387)
案例九	详察报表析原因 蛛丝马迹细求证	(393)
案例十	双剑合璧显威力 联合评估见成效	(403)

上篇 理论篇

第一章

纳税评估的基本内容

纳税评估的基本内容包括纳税评估的概念、特征以及本质等问题，为纳税评估的基础理论问题，在纳税评估研究中居于基础性地位。

第一节 纳税评估的概念

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展开的。

一、纳税评估概念的演进

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》中给纳税评估下了一个定义，认为纳税评估是：“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性管理工作”。不过，由于多方面的原因，这一概念并未引起人们的重视，因而在国家税务总局出台《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》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 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。”^③ 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。”^④ 等等。

2005 年，国家税务总局在《纳税评估管理办法（试行）》中

① 傅军：《谈谈做好纳税评估工作应解决的几个问题》，《税收征纳》2004 年第 4 期。

② 王学谦：《纳税评估的国际比较与借鉴》，《税务与经济》2005 年第 3 期；罗泊：《纳税评估的国际借鉴与启示》，《会计之友》2007 年第 4 期（下）。

③ 孙永国：《纳税评估：特点作用与实践问题》，《浙江金融》2003 年第 7 期。

④ 宁举英：《关于纳税评估的几点思考》，《税务纵横》2003 年第 10 期。

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。”这一界定是国家税务总局的界定，代表了官方的界定。自此以后，虽然也还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解释。不过，也有一些学者在尊重并采纳国家税务总局解释的同时，仍然不失时机地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国家税务总局的解释，但是在该书的前言，仍然给出了一个他们的观点：“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，并做出相应处理的税收管理活动。”^①

二、本书的观点

应该说，无论是学者们的解释，还是国家税务总局的界定，都有相当的合理性，但从总体上讲都存在这样或者那样的一些不足。我们认为，纳税评估的概念有狭义与广义之分。

（一）狭义纳税评估的概念

狭义的纳税评估，乃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（以下简称纳税人）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

^① 梁俊娇：《纳税评估方法与案例》，中国财政经济出版社，2005年版，前言。

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。

我们可以从以下几个方面来把握这一概念：

1. 纳税评估的主体

狭义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，即应当是指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，但也包括仍然负责契税、耕地占用税等税种征收的征收机关、负责进出口税收征收管理的各级海关，等等。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，他们是纳税评估最为当然的主体。

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。对此，从上文有关的概念介绍即可以看出。从理论上讲，税务机关作为国家税收法律、法规的执行和监督机关之一，需要依法将纳税人、扣缴义务人应当缴纳的税款及时、足额地组织征收入库，但就职责而言，税务机关并不应该仅仅局限于组织收入，在很多时候，还担负着监督和督促纳税人、扣缴义务人全面履行税收法律义务的职责。对此，《中华人民共和国税收征收管理法》有详细和具体的规定。另一方面，从纳税人的角度考量，法律当然赋予了纳税人、扣缴义务人依法进行纳税申报的义务，但还赋予其相当多的其他义务，如依法领购和保管发票、依法将财务会计核算办法报送税务机关备案，等等。对税收法律义

务,纳税人有义务全面和如实履行。因此,无论是从税务机关的职责考虑,还是就纳税人履行义务角度考虑,税务机关所需要评估的客体都应当是纳税人、扣缴义务人履行税收法律义务的全部情况,而不单单只是纳税申报情况。事实上,在纳税评估实践中,税务机关在掌握纳税人足够多的涉税信息的情况下,除了评估纳税人的纳税申报情况之外,也常常会对纳税人的发票使用状况、产品定价情况、资产处理情况、税后利润分配甚至使用情况、减免税使用与管理情况以及纳税申报之外的其他程序性税收法律义务的履行情况进行评估。因此,纳税评估的客体应当是纳税人、扣缴义务人全部的税收法律义务履行情况,而不仅限于纳税申报情况。

3. 纳税评估的对象

纳税评估的对象是指税务机关可以对谁进行纳税评估。一般认为,纳税评估的对象应当为税务机关可以管辖的纳税人、扣缴义务人。实际上,由于纳税评估的客体是纳税人、扣缴义务人等税收法律义务主体履行税收法律义务的情况,因而,从某种程度上讲,纳税评估的对象应当为所有的税收法律义务主体,包括纳税人、扣缴义务人以及一些负有税收配合义务的其他税务行政管理的相对人等等。但是由于对其他一些税务行政管理的相对人进行纳税评估的意义并不大,而且在实践中除某些专项评估之外也极少见,因而,纳税人、扣缴义务人通常被认为是纳税评估的对象,至少目前如此。

4. 纳税评估的基础

纳税评估是税务机关在占有纳税人、扣缴义务人相关的涉税信息以及其他第三方信息基础上进行和实施的,税务机关占有的信息的多少、信息质量的高低直接决定了纳税评估的质量与效率,因此,有理由认为纳税评估的基础就是社会信息的共享。只有整个社会的信息资源实现了共享,才可以在一定程度上消除税