

浙江省哲学社会科学重点研究基地——浙江
财经学院政府管制与公共政策研究中心
浙江省高校人文社会科学重点研究基地——产业经济学

研究成果

税收征管 执法风险与监管研究

刘初旺 沈玉平等/著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

浙江省哲学社会科学重点研究基地
财经学院政府管制与公共政策研究中心
浙江省高校人文社会科学重点研究基地——产业经济学

浙江省哲学社会科学重点研究基地
财经学院政府管制与公共政策研究中心
浙江省高校人文社会科学重点研究基地——产业经济学

研究成果

税收征管 执法风险与监管研究

刘初旺 沈玉平 等/著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

税收征管执法风险与监管研究/刘初旺等著. —北京: 经济管理出版社, 2012. 4
ISBN 978-7-5096-1882-0

I. ①税… II. ①刘… III. ①税收管理: 风险管理—行政执法—研究—中国
IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第075069号

责任编辑: 张 艳
责任印制: 黄 铄
责任校对: 超 凡

出版发行: 经济管理出版社(北京市海淀区北蜂窝8号中雅大厦11层 100038)

网 址: www.E-mp.com.cn

电 话: (010)51915602

印 刷: 三河市延风印装厂

经 销: 新华书店

开 本: 720mm×1000mm/16

印 张: 14.5

字 数: 226千字

版 次: 2012年6月第1版 2012年6月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5096-1882-0

定 价: 39.00元

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部负责调换。

联系地址: 北京阜外月坛北小街2号

电话: (010)68022974 邮编: 100836

目 录

引言	1
一、研究的背景和目的	1
二、研究内容	3
三、创新	10
第一章 税收风险管理导论	13
第一节 风险管理与税收风险	13
一、税务机关的管理活动及其目标	13
二、风险与风险管理	14
三、税收风险与税收风险管理	15
第二节 税收征管风险的战略管理程序	16
一、税收征管风险的战略管理目标	17
二、我国目前税收征管风险种类	20
三、税收征管风险的战略评估	23
四、税收征管风险的重点确定和资源分配	25
五、税收征管业务重组和风险管理规划实施	26
第三节 纳税遵从风险的战术管理程序	28
一、环境变化导致纳税风险增加	29
二、纳税风险识别	31
三、对风险进行评估和排序	35
四、分析纳税行为	37

五、制定和实施战略措施·····	39
六、评估和反馈风险管理结果·····	41
第二章 我国税收收入与征管战略风险 ·····	45
第一节 我国税收收入风险·····	45
一、税收弹性系数难以保持较高态势·····	45
二、未来经济增速将有所放缓·····	46
三、税收增收因素的非持续性·····	46
四、地方税收收入对特定行业依存度太高·····	47
五、税收计划管理科学性有待提高·····	48
第二节 我国税收征管体制风险研究·····	49
一、税收“征、管、查”相分离模式的风险·····	50
二、税收征管组织机构设置风险·····	52
三、纳税服务体系风险·····	54
第三节 我国税收征管信息化风险研究·····	56
一、软件设计风险·····	56
二、数据处理风险·····	58
三、网络安全风险·····	60
第三章 税收行政执法风险 ·····	65
第一节 税收征管环节执法风险·····	66
一、注册登记环节的风险·····	66
二、变更登记环节的风险·····	71
三、注销税务登记环节的风险·····	72
四、税务登记证使用环节的风险·····	75
五、发票管理风险·····	77
六、纳税申报受理风险·····	79
七、税款征收风险·····	83
八、核定征税的风险·····	83

第二节 纳税评估环节执法风险	87
一、纳税评估的法律地位缺陷造成的风险	88
二、纳税评估依据的电子证据缺陷造成的风险	90
三、评估人员的素质缺陷造成的风险	90
第三节 税务稽查环节执法风险	98
一、选案环节执法风险	99
二、稽查实施环节执法风险	103
三、税务稽查审理环节执法风险	107
四、税务处理决定执行风险	111
 第四章 纳税遵从风险	 115
第一节 外部环境引起纳税遵从风险	116
一、税务机关与纳税人信息不对称引起纳税遵从风险	116
二、税收执法解释权和自由裁量权引起纳税遵从风险	119
三、会计与税法差异过大引起纳税遵从风险	120
四、“以票管税”模式引起纳税遵从风险	120
第二节 经营状况引起纳税遵从风险	124
一、自然人自身状况引起纳税遵从风险	125
二、法人经营状况引起纳税遵从风险	128
第三节 心理状况引起纳税遵从风险	132
一、自然人心理状况引起纳税遵从风险	133
二、企业心理状况引起纳税遵从风险	134
 第五章 税收风险监管对策	 137
第一节 收入及征管风险监管对策	137
一、全面建立税收风险监控体系	137
二、通过经济增长促进税收增长来防范税收 收入风险	 139
三、通过税收征管业务流程优化与再造防范征管战略风险	141

四、将纳税评估作为税收风险识别的关键环节	143
五、科学推进税收征管工作信息化进程, 防范信息化风险	144
第二节 税收行政执法风险监管对策	156
一、完善税收立法, 从源头上控制执法风险	156
二、加强税收征管执法质量管理	157
三、加强税收执法责任制管理	159
第三节 纳税遵从风险监管对策	160
一、完善税收制度, 降低实际税负, 重塑游戏规则	160
二、加大税务惩罚力度, 提高纳税人的风险损害程度	160
三、加强纳税信用建设	161
四、提高税源监控和跟踪分析能力, 将税源监控作为风险管理的重要手段	162
五、优化纳税服务, 提高纳税遵从度	164
六、建立社会化协税、护税网络, 全方位采集税源信息	166
附录 A 欧盟税收风险管理指导意见	167
附录 B 欧盟成员国税收风险管理案例	205
参考文献	221
后 记	227

引 言

一、研究的背景和目的

案例 1：2004 年 1 月，浙江省湖州市长兴县国税局稽查局对全县商贸企业进行进项抵扣凭证检查时，发现长兴汉龙纺织有限公司、长兴隆腾纺织有限公司等 4 户企业有虚抵增值税的重大嫌疑。湖州市税务、公安机关联合立案进行检查，国家税务总局和公安部也联合组织了协查取证工作，查清了 13 户企业的涉税违法、犯罪事实。该案共涉及虚开增值税专用发票 8000 余份，金额 5 亿余元，税额 8000 余万元。

在查处本案过程中，检察机关还以涉嫌渎职犯罪对该县国税局一名工作人员提起诉讼，理由是这名工作人员在审核手工版增值税专用发票过程中，把关不严，致使国家税款发生损失。而 2004 年正是我国增值税专用发票由手工版向计算机版过渡的时期，税务机关内部学习时已经通报手工版发票不得抵扣，当时这名工作人员还在办公室从事文秘工作，后来才被分配到增值税专用发票抵扣审核岗位，由于业务不熟致使其对多份虚开手工版增值税专用发票加盖同意抵扣章，从而造成国家税款流失。此案在浙江省税务系统引起轰动，凸显税收征管执法风险。

案例 2：2007 年 4 月，国家税务总局公布了 2006 年 10 起税务稽查案件。其中一起包括浙江诸暨市部分珍珠企业的案件。根据国务院领导在人民来信上的批示，国家税务总局责成浙江省国家税务局对诸暨市珍珠行业部分企业进行重点检查，查实 5 户大型珍珠企业偷税 2180.17 万元。税务机关依法追缴被查企业税款 2180.17 万元，合计补税、罚款、加收滞纳金 3158.38 万元。

同时,在当地党委、政府和相关部门的配合下,税务机关针对当地珍珠行业存在的涉税问题,对该行业进行了全面整顿,企业自查自纠补税 1600 万元,从而纠正了珍珠行业多年来存在的农副产品收购发票使用、财务核算以及出口退税管理等税收征管问题,提高了珍珠行业纳税人依法诚信纳税意识。

这起案件祸起农副产品收购发票。这些珍珠加工企业都是从养殖珍珠的农户手中收购珍珠,然后再加工成珍珠产品在国内销售或出口。企业增值税进项税额抵扣主要依赖于农副产品收购发票,在开具发票时,收购品名应当写“珍珠”。在此案的稽查过程中,税务机关通过实地调查来查实发票开具情况。稽查人员在走访农户时,有的农户回答出售给这些珍珠加工企业的是珍珠,但是有的农户回答出售给这些企业的是“珍珠蚌”。对于前一种情况,一般不予处理;对于后一种情况,税务机关认为是不按规定开具农副产品收购发票,收购品名与实际不符,不允许抵扣进项税额,需要补税并罚款。有的企业因一字之差,补税加罚款一共几百万元。此案凸显企业纳税遵从风险。

近几年来,在税收征管执法中,和这两起案件相似的诉讼案件频有发生。由于税务机关或纳税人原因而导致国家、税务机关、税务工作人员和纳税人受损事件经常出现,税收风险正离我们越来越近。但是,国内关于税收风险的理论研究却显得相对滞后。

风险管理是 20 世纪初兴起的研究风险发生规律和风险控制技术的一门新兴管理学科,在行政管理工作中引进风险意识是近年来管理科学的发展趋势。经济合作与发展组织(OECD)税收政策与管理中心早在 1997 年就发布了关于税收风险管理的一般指导原则,首次将风险管理理论引入税收征管实践。2004 年,OECD 又发布了纳税风险管理指导解释,对税收征管风险管理程序作了更详细的说明。OECD 的指导原则及其解释论述了两类征管风险,即收入风险和纳税风险。欧盟从 2004 年开始着手制定税收征管中的风险管理指导原则,2006 年 2 月正式发布。OECD 和欧盟的这两大指导原则在对风险管理理论的引用上大体相同,但是立足点有差异:OECD 主要从纳税人角度分析征管风险,而欧盟则主要从税务机关角度分析征管风险。

国家税务总局在《2002~2006 年中国税收征收管理战略规划纲要》中明确提出“引进风险意识可以使各级税务机关更加深刻地从战略管理的角度认

识自身工作的本质及其规律，防范征管风险的举措又可以使税收征管工作获得更多的主动性”。为此，国家税务总局在 2006 年 3 月，邀请 OECD 及国际四大会计师事务所专家举办了第一期税收风险管理培训班。由此可见，国家税务总局已经开始有意识地在我国税收征管实践中引入风险管理。

国内对税收征管执法风险的理论研究存在一定的误区。在范围上混淆了税收征管中的收入风险、执法风险、纳税风险三者之间的界限，在内容上仅停留在对税收征管执法中风险种类的揭示，而 OECD 税收风险指导原则重在“管理”，重在提供系统的管理程序和方法。

本书试图对国外的税收风险管理理论进行系统梳理，在借鉴 OECD 和欧盟税收风险管理指导原则的基础上，结合我国税收征管执法实际，研究我国税收征管执法风险的自身规律，构建我国税收征管风险管理理论体系及实现步骤，提出我国税收征管执法风险的监管对策。

二、研究内容

风险可以定义为任何可能会对某一经济主体实现它的目标的能力带来负面影响的因素。风险管理就是针对这些风险要素进行识别、分析、评估、排序，并提供管理的一套系统方法和程序。

根据欧盟和 OECD 的研究，税收征管执法风险按照其带来负面影响的主体和目标不同，可以有三种类别：收入风险（revenue risk）、执法风险（administration risk）、纳税风险（compliance risk）。收入风险是指在征管中各种风险要素导致税收收入波动、下降、流失等。这类风险主体是政府，风险管理目标是政府的税收收入最大化。执法风险是指在征管中风险要素导致税务机关或税务工作人员利益受损，这类风险主体是税务机关及其工作人员，风险管理目标是按照税法来征收税款。纳税风险是指风险要素导致纳税人利益受损，主体是纳税人，目标是依法纳税。这三类风险之间既有区别，也有内在联系，有些风险要素可能会导致三种风险互动。风险种类不同，监管方法也不一样。

税收行政执法风险是税收风险体系中的一个部分，本书虽然不专门研究

整个税收风险系统，但为了深入了解税收行政执法风险，我们有必要在此对整个税收风险进行分类。税收风险可以按风险的内容、风险承担的主体、引起风险的原因等不同的标准进行多种分类。

（一）按税收风险的内容不同，税收风险可分为收入损失风险、行政责任风险、刑事责任风险、失去某种权利资格风险、声誉损失风险

1. 收入损失风险

收入损失风险是指税务管理过程导致的国家税收收入损失（如税款流失、国家行政赔偿等），税务执法人员违法实施税务行政行为而承担经济处罚，纳税人、扣缴义务人和其他税务行政相对人违反税法而承受的经济处罚（如罚款、没收违法所得、没收财产等）或者冤枉多缴税等；从更广的角度看，收入损失风险还包括由于税收制度设计不科学、税收管理体制和税务管理模式不科学等原因，导致经济税源的损失，纳税人负担加重，国家税收减少等可能性。

2. 行政责任风险

行政责任风险是指税务机关或税务执法人员违法实施税务管理行政行为，根据国家有关法律规定给予税务机关的领导和相关的税务执法人员一定的行政处分，如警告、严重警告、记过、记大过、降级、撤职、开除等。

3. 刑事责任风险

刑事责任风险是指在税务管理过程中，由于税务人员的征收管理行为或纳税人、扣缴义务人的涉税行为触犯了刑事法律而应受到刑事处罚，承担刑事法律责任，包括有期徒刑、无期徒刑、死刑等。例如，自增值税制实施以来，全国涉及增值税专用发票犯罪而被判处承担刑事责任的案件已难以统计其数。

、4. 失去某种权利资格风险

这种风险主要是针对纳税人而言。例如，纳税人违反税法后可能会被税务机关收缴税务登记证、发票，取消增值税一般纳税人资格，取消出口退税

资格或享受减免税资格等，也可能被工商行政管理部门吊销工商营业执照。这些权利和资格的丧失将会严重影响纳税人的生产经营活动，甚至失去可以直接从国家获得的税收利益。

5. 声誉损失风险

声誉损失风险是指纳税人（单位和个人）、扣缴义务人、税务机关、税务执法人员违法后被追究责任，因而遭受的声誉和形象方面的损害。作为企业来说，可能会损害商誉；作为个人来说会有损形象，特别是政治人物和社会名流，这种损失有时是非常重大的，我们经常可以看到西方国家的政府官员因税务违法丑闻而被迫离开政坛。我们估计，对于这种损失，国内各界会日益重视，尤其是个人所得税实行自行申报制和加强稽查后，社会地位较高的个人应该充分估算这种风险。

（二）按承担税收风险的主体不同，税收风险可分为国家风险、税务机关风险、税务人员风险、纳税人风险、扣缴义务人风险、其他税务行政相关人员风险

1. 国家风险

国家风险是指利益的受损者是国家。虽然直接的税务行政行为实施者是国家的代表者——税务机关，而不是国家本身，但税收管理中的失当可能最终导致国家利益的受损。例如，税收政策方针和税收法制的失误，税收管理体制、管理模式的失当，以及税务具体行政行为的违法，都可能使国家税收收入流失、税款征收不足，甚至导致税收调节作用弱化（调节收入分配和其他经济活动的作用不能充分发挥）。

2. 税务机关风险

税务机关是税务管理中的主体，因而也就必然会面临众多的税收风险，成为承担税收风险的主体。例如，纳税人、扣缴义务人对税务机关的税务执法行为不服而提起税务行政复议或税务行政诉讼，不仅使税务机关陷入税务行政纠纷，甚至还会败诉，使税务机关的执法行为处于被动，形象受到影响。

3. 税务人员风险

税务人员风险是指由于税务执法活动不当而需由税务人员承担的风险。税务人员每天处于税收执法的第一线,处理着大量复杂的税收事项,难免会引发税务风险。例如,由于税务人员的业务水平较低、工作失误、违法(税务人员以权谋私、徇私枉法)或与税务行政相对人的税务行政纠纷等原因,使税务人员承担经济的、法律的、声誉的损失。

4. 纳税人风险

从广义的角度来看,纳税人承担的税收风险包括由纳税人自身涉税行为违法而可能带来的后果,也包括由于国家税收政策、法律不科学,税务机关管理方式不妥当,税务管理行为不当或违法而可能带给纳税人的损失。

5. 扣缴义务人风险

扣缴义务人风险是指扣缴义务人未能依法履行扣缴义务而承担责任的风险。例如,扣缴义务人不扣缴或不正确扣缴税款,未按规定建立扣缴税款的账簿记录或未及时解缴已扣缴的税款,这些违法行为都要承担相应的法律责任。

6. 其他税务行政相关人员风险

由于在税务行政执法中的其他税务行政相对人具有不确定性,并且与纳税人之间的关系较为复杂,因而介入税务行政关系的原因也多样化,所以其他税务行政相对人承担的税收风险内容也较为复杂。一般地,其他税务行政相对人是这些人参与或涉及纳税人的涉税行为,与政府的税收利益形成对立关系。例如,有些人参与或怂恿、包庇纳税人实施违反税收法律的行为,因而被依法追究法律责任;又如,有的单位与纳税人有担保与被担保的关系,税务机关的税收执法行为涉及这些纳税人的经济利益时,必然要触动这些单位的经济利益,使其承受相应的税收风险。

(三) 按导致税收风险的原因不同, 税收风险可分为税收方针政策风险、税收立法风险、税务机构设置风险、税收征管模式风险、税收征管措施风险、税务行政相对人涉税行为风险

1. 税收方针政策风险

税收方针政策风险是指由于政府制定的税收方针不科学, 导致社会经济损失的风险。税收方针政策是制定税收法律的指导思想, 对具体的税收征收管理也具有直接的指导作用。从深层来分析, 政府的税收方针政策应该随着社会经济形势的变化而不断改进, 从而与社会的经济基础、法制环境、民族文化等因素相适应, 有利于促进社会的进步和经济的增长, 而且税收方针政策的目标应该是多元的。如果税收方针政策制定得不科学, 不符合本国的各种基础和环境, 那么就会对税收管理发挥不良的指导作用, 甚至影响社会经济的发展。例如, 税收工作中究竟应该公平优先兼顾效率, 还是应该效率优先兼顾公平, 这将对税收管理工作乃至社会发展和经济增长产生重要影响, 如果把握得不好, 就会影响经济效率和经济增长, 或者会限制税收调节收入功能的发挥。又如, 促进对外改革开放的税收政策一方面鼓励了外资和先进技术的引进; 另一方面, 也牺牲了内资企业与外资企业的平等竞争, 这就是风险代价。

2. 税收立法风险

税收立法风险是指税收法律制定和实施以后可能导致对社会经济活动的不良干预, 或者给纳税人、国家的经济利益带来损失的可能性。税收方针政策需要通过税收法律得到落实, 税收法律是处理税务管理中征纳双方关系、调节征纳双方利益的规范。税收法律的漏洞会导致国家税收收入的流失, 也会导致纳税人不合理地承担税收负担, 甚至会导致税务人员、纳税人承担行政或刑事责任。

3. 税务机构设置风险

税务机构设置风险是指由于税务机构的设置不当, 导致国家税收收入流

失,增加纳税人负担等风险。税务机构设置不当,会导致税务机构之间分工合作不科学,使税收管理各环节互相脱节或者重复管理,税务管理工作秩序混乱,税收流失或者对纳税人重复征税。税务机关设置不当还会使纳税人增加纳税成本,影响征税成本。

4. 税收征管模式风险

税收征管模式风险是指由于税收征管模式采用不当,导致国家税收收入流失、税务机关工作效率降低、增加纳税成本等不良后果的可能性。例如,我国以前曾经采用过的专管员管户制征管模式有诸多弊端,一方面使纳税人依赖于税务专管员和税务机关保姆式的管理,使税务机关与纳税人之间的责任不清,淡化了纳税意识;另一方面使专管员职责权限过度集中,因而以权谋私现象严重。再如,现行的征管模式强调依托计算机网络,集中征收、重在稽查,但在我国存在计算机网络还不够普及,金融结算机构与税务机关的网络体系尚未有效衔接的情况,过度集中征收,会导致零星分散税源缺乏管理,税收流失,这就是采用这种征管模式的风险之一。

5. 税收征管措施风险

税收征管措施风险是指由于税务机关的征管措施不当导致的国家税收收入损失、税务机关和税务人员承担行政或刑事责任、纳税人遭受经济损失或承担行政与刑事责任的风险。税收征管措施是税收管理中发生最频繁的税务法律行为,并且常常直接处理国家、税务机关与纳税人、扣缴义务人等税务行政相对人的利益关系。所以,一方面可能会侵害纳税人、扣缴义务人的利益;另一方面也可能会损害国家利益,或导致税务机关、税务人员承担行政或刑事责任。例如,从税务登记、发票管理、税款征收、减免退税、税务稽查,到对税收违法行为的处罚等各个环节都可能会产生各种各样的风险。应该说,从数量和频繁度来讲,税收征管措施带来的税收风险是最主要的。

6. 税务行政相对人涉税行为风险

税务行政相对人涉税行为风险是指纳税人、扣缴义务人和其他税务行政相对人的涉税行为违法而带来的风险。这些风险可能由国家承担(如税务行政相对人偷逃税成功),也可能由税务行政相对人自己承担(如偷逃税被查处)。

以上对税收风险的分类如图0-1所示。

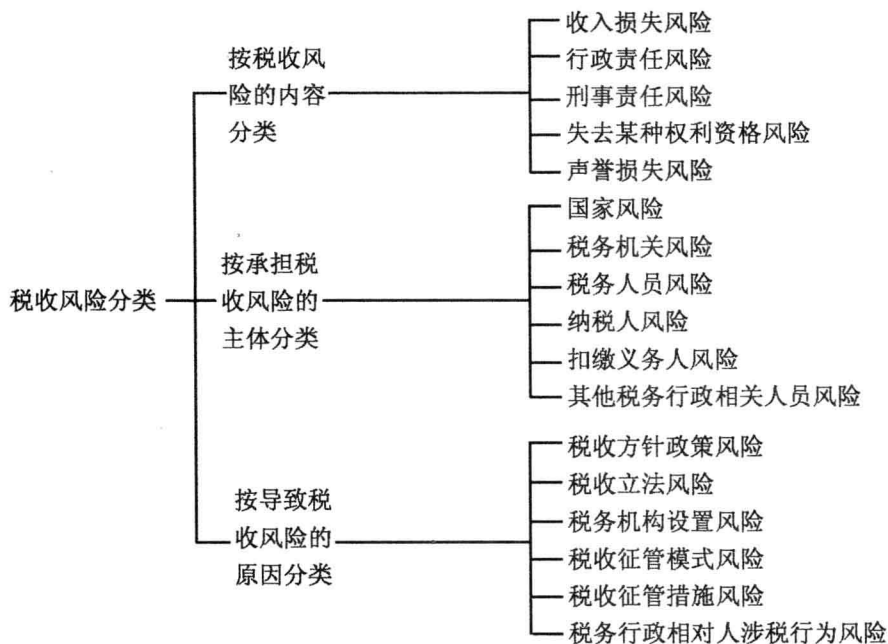


图 0-1 税收风险分类

从以上分类可以看出，税收风险有多层次性，并且有广义与狭义之分。广义的税收风险包括了税收运行所涉及的各种风险，狭义的税收风险主要是指税收征管过程中的风险。税收征管过程中的风险也是最普遍、最频繁发生的风险，是税务机关、税务人员、税务行政相对人经常面临的风险。而税收征管活动主要是税务机关与纳税人等税务行政相对人从事的涉税活动。所以，本书内容以税收征管过程中的风险为对象，从税务机关的征管活动和税务行政相对人的涉税活动两方面进行分析。

在对税收风险作了上述分类以后，我们必须明确税收征管执法风险监管过程的各个阶段，以便科学地组织实施对税收风险的管理。税收征管执法风险监管程序包括风险要素识别、风险要素分析和排序、监管对策制定和实施、评估和反馈四个阶段。

风险要素识别是第一步也是最为关键的一步。本书结合税收征管的实施情况，对内、外部风险要素进行充分揭示。风险要素包括系统内部风险要素

和系统外部风险要素两大类。系统内部风险要素包括机构、资源（人力资源）、征管工具、心理等；系统外部风险要素包括经济、法律、社会文化、公众舆论等。

风险要素分析和排序是最为复杂的一步。既然是风险要素，首先，是否会发生，我们不知道。可能会发生，也可能不发生，我们只能判断它发生的概率，并按照发生的概率大小分成几类，如五类，肯定（概率为95%以上）、很可能（概率为80%）、可能（概率为50%）、不大可能（概率为20%）、不可能（概率为5%）等。其次，发生以后产生危害的程度我们不知道。可能会很严重，也可能不严重。我们只能按照可能的严重程度将其分成几个级别，比如，一般分为五级，即最严重、很严重、一般、轻微、可忽略等。可以定量确定严重程度，比如，按照对税收收入影响的数额来界定。风险要素排序时，最可能发生的造成后果最严重的风险要素事件排在最前面，这是我们必须花最大精力去监管的事件。税务执法风险监管系统需要用有限精力去处理排在前面的风险比较大的风险因素。这一过程必要时需运用数据挖掘技术。

监管对策制定和实施是传递、防范、化解风险的核心。对不同的风险事件，采取不同的监管对策。有的传递给政府其他部门，有的采取措施防范，有的采取措施化解。

最后，还要对监管措施实施的结果进行评估，并反馈到最初的风险识别阶段，从而为启动下一轮程序提供经验。

三、创新

本书理论创新表现在以下几个方面：

（1）本书的研究从大处着眼，聚焦到税收征管过程，系统、分层地深入研究税收风险。国内现有的关于税收风险的研究成果一般只是限于税收征管过程中的某个环节、某个主体的风险，而未对税收风险作系统、分层的归类研究，相应地，也没有对税收风险的根源与成因进行较广的剖析，更没有对税收风险的监管（规避、化解、控制）对策进行探究。而本书从对税收风险