

日本纳税评估的经验及借鉴

□ 杨 华

纳税评估又称审核评税，是一项国际通行的税收征管制度。与其他国家相比，征管成本低、效率高、征纳关系良好是日本税务管理的特色，而这在很大程度上受益于规范健全的纳税评估体系。我国的税收评估还处于初建和探索阶段，借鉴日本的纳税评估经验，对于缩短我国与国际税收征管水平之间的差距，建立符合我国国情的税收评估制度具有积极的意义。

一、日本纳税评估的特点

1. 主要征管部门都设有专门的纳税评估岗位并配备有专职人员，纳税评估环节和税收稽查环节界限清晰、职责分明

在日本，国税局（全国12个）、税务署（全国524个）内主要课征部门都设有专门的岗位并配备有专门人员——“特别调查情报官”，将纳税人的纳税申报比照税务机关掌握的信息进行综合分析并评估。如果确定有疑点或认为有必要的，交由其他专门人员进行税务约谈和税务调查（分为任意调查和强制调查），对情节严重和案情重大的，交由稽查部门（国税局内设的“查察部”）进行处置。

在日本的税务管理中，纳税评估居重要地位，是税务部门进一步采取税务约谈、税务调查、税务稽查的主要依据。税务约谈和税务调查主要以辅导纳税人纠错、监督纳税人如实申报纳税、为纳税人提供全方位服务为基本原则，只有情节严重和案情重

大的案件才交由稽查部门处置。这种“重过程服务、轻结果处罚”的管理理念和纳税评估原则，有利于建立良好的征纳关系、降低税收征收成本，比较符合现代税收管理的要求。

日本的纳税评估环节和稽查环节界限清晰、职责分明，前者侧重税源管理，后者侧重执法打击。而各环节分设专门岗位或机构的制度设计，使得机构间、人员间的职责分工明确，提高了税收征管的效率。此外，由于纳税评估工作是在基层税务机关的税源管理部门实施的，基于第一手涉税信息的纳税评估不仅具有很好的针对性，同时也保证了评估结果的准确性。而设置专门岗位和专职人员的做法，使纳税评估人员与税收征管人员分离，又很好地保证了评估的客观性和公正性。

2. 以案头审计为主，主要以偷漏税行为频发的重点行业和个人为评估对象

与自行核算、自行申报、自行纳税的征管模式相对应，日本的纳税评估以案头审计为主，以对纳税人申报纳税的真实性为评估核心，以偷漏税行为频发行业及“不当申报”企业为重点评估对象。对于企业法人，主要选取申报亏损、无经营、返还消费税的企业，以及集团企业、关联企业和有海外交易的企业。特别是申报亏损或破产后有申报清产合并、存在巨额呆账或有房地产交易的企业更是纳税评估的重点。对于个人，选取对象侧重于个体经营者、有不动产转让所得

或申报继承税的个人。

经多年的纳税评估和税收调查发现，容易发生偷漏税行为或“不当申报”的纳税人可以概括为几种类型。一是现金交易频繁的行业，如酒吧、游戏厅等；二是不申报或通过隐瞒现金收入、虚增原材料的方式瞒报收入，如不动产业、建筑业、水产批发业等；三是通过虚假的海外交易或关联企业间的虚假交易等方式隐瞒收入，如电子机械器具制造业、信息服务业等；四是人才派遣业等行业多发生漏报法人税、消费税、从业人员个人所得税等。

通过分析上述偷漏税行为的行业特点和常用偷逃税手段，日本税务部门确定评估工作的重点并采用不同的评估方法。例如，对于因资金过多投向土地、工厂、机器设备而发生亏损的企业，评估重点放在对资产折旧费用处理方式以及借入资金的利息负担等方面；对于受交易关联方破产影响而发生连锁亏损的企业，评估工作的重点则放在对关联企业的调查。

3. 建有全国统一的“国税综合管理系统”，信息化管理程度高

日本的税收征管之所以严密高效，很大程度上受益于现代信息技术在税收管理中的充分应用。日本国税厅自1995年1月开始试运行“国税综合管理系统”（KSK系统），2001年11月实现了全国联网。所有的国税局、税务署都使用这一系统进行业务处理，全国实行一元化管理。该系统作

为日本电子政务的重要一环,是日本税务行政智能化不可或缺的信息平台。该系统储存信息包括:纳税人的申报信息、过往年度的纳税记录、企业会计核算、财务报表,以及税务部门通过其他渠道掌握的信息等。

该系统涉税信息全面、共享程度高、数据维护及时,为日本全国国税系统有效开展纳税评估奠定了基础。税务机关将纳税人的申报资料与KSK系统信息进行比照,就其真实性和准确性做出定性和定量判断,选定纳税评估以及税务调查的对象,并抽出滞纳税金的纳税者,为采取进一步的征管措施提供依据。同时,该系统还可以自动生成和发行纳税证明书,为纳税人提供照会、答疑等服务。此外,税务部门还与银行、海关、保险、金融以及大企业联网,互通和共享信息,有力地保障了纳税评估的准确性。

4. 注重税法宣传,纳税服务到位,为纳税评估提供了良好的外部环境

日本税务部门历来重视税务宣传和税收知识的普及,在国税厅、国税局、税务署内分别设有专门机构负责税务宣传工作。税务机关的门户网站不仅能及时向纳税人发布最新的税收政策和办税信息,纳税人还可通过网上申报纳税并进行相关信息咨询。日本国税局还充分利用各种媒体多渠道宣传税法知识,在邮局、银行、车站、码头、律师事务所、会计师事务所等场所设置税法宣传点,向纳税人免费发放税收政策宣传资料。为了得到广大纳税人的理解和信任,日本各地国税局、税务署内一般设有“税务商谈室”和“纳税者援助调整官”,为纳税人提供纳税建议及指导,处理来自纳税人的申诉和不满。此外,为了

保障纳税人的申诉权,日本还设有“国税不服审判所”(除国税厅外,全国设有12个支部)。

日本的税务部门采用“一站式”办税形式,纳税服务周全。如为了解决部分纳税人因工作等特殊原因没有时间进行税务咨询和纳税申报的实际情况,国税厅明确规定位于城市中心地带的248个税务署的职员在每年2月份后两个星期天不休息,为纳税人提供税务咨询并受理申报事宜。

二、日本纳税评估经验及启示

基于我国现阶段纳税评估的实际情况和未来税源管理的需要,我国可以从以下几个方面借鉴日本纳税评估的经验和做法。

1. 划分纳税评估和税务稽查的职责,设置纳税评估专职机构和人员,使纳税评估真正成为税源管理的手段

从我国近年来纳税评估试行情况来看,目前除北京市地税局等少数税务部门专门设有纳税评估处室外,大多数地区开展的纳税评估并没有设置专门的评估机构和评估人员。征收系列的纳税评估主要由税收管理员兼办,稽查系列的纳税评估主要由稽查员兼办。而且纳税评估主要用于打击偷逃税,这就使得纳税评估客观上成为稽查的前置程序和辅助手段,纳税评估和现场稽查往往相混淆。

在我国新一轮税收征管体制改革中,虽然强调把纳税评估作为税源管理的手段,并试行了“税收管理员制度”,但由于在制度、机构、人员等方面未得到有力保证,纳税评估对税源管理的作用还只停留在理念阶段。无论是稽查员兼办的纳税评估,还是税收管理员兼办的纳税评估效果都不理想。从人力配置来看,

虽然我国税务稽查部门人员占全部税务人员的30%左右,但稽查员每人每月主查一户纳税人,这远远满足不了税源管理的需要。同时,由于稽查部门不直接掌握纳税报表、财务报表等涉税信息,纳税评估深度不够、针对性不强。单独采用纳税评估、质疑约谈方式补缴税款的金额和典型案例并不多。而由税收管理员兼办的纳税评估效果也不理想。据统计,目前税收管理员普遍平均管户400至500户左右(未算个体户、临时经营户)。由于管户过多,常常忙于应付案头工作,纳税评估流于形式,难以做到税源监控。

基于税收管理员、稽查员兼办纳税评估的缺陷与不足,结合税源管理对纳税评估的现实需求,今后我国在办税过程中应明确划分纳税评估和税务稽查的职责,把纳税评估定位于管理与服务,把日常评估作为税收征管的一项重要措施。而为了有效发挥纳税评估的应有功能,就需要各级税务机关整合目前存在于征收系列和稽查系列的纳税评估力量和人才,组建专职的纳税评估机构和人员。而日本在这方面的经验和做法值得我国参考。

2. 规范纳税评估方法和程序,加强对纳税评估工作的监督考核

科学、规范的纳税评估方法和步骤是确保纳税评估工作有序、高效开展的关键。为此,从评估对象的选取、信息的采集,到评估分析、评定处理和评估复核,各环节的工作职责和岗位之间的衔接关系必须明确。以“重过程服务,轻结果处罚”为办税理念,通过纳税评估把税收管理的“关口”前移。一旦发现问题应及时告知企业纠错,把纳税评估真正落实为税源管理的手段和工具。

高效的纳税评估工作不仅直接关系到税收征管的质量,同时对于提高纳税人的申报质量、培养纳税人的税收遵从意识具有积极的意义。因此,对于纳税评估工作的监督考核是必要的。考核时,应按照定质、定量、定时原则,奖优罚劣,落实好评估责任追究制度。另外,为了提高评估人员的综合素质和业务水平,还应对其财税、会计、计算机、评估指标分析知识以及与纳税人的约谈技巧等进行系统培训。

3. 加强涉税信息的收集,建立征管信息综合系统,加强信息化建设

纳税评估得以有效实施的基础和前提是涉税信息资料的掌握。而信息资料的准确、顺利获取,不能仅寄希望于纳税人的诚信度,还需要有合理化、规范化、制度化的措施予以保障。借鉴日本KSK系统的建设经验,我国在加强涉税信息资料的收集和征管信息综合系统建设方面,可以从以下几个方面着手。首先,应从纳税人提交纳税申报表入手,针对不同行业的纳税人、扣缴义务人设计不同的纳税申报表,设定项目逻辑关系要严密、相关性要强,以便最大限度地避免申报信息的遗漏或虚假申报等情况的发生。其次,健全纳税申报附送财务报表制度,使纳税评估机构得以通过企业附送的财务报表掌握企业收入、成本的变动情况和资金流向等,实现申报信息的即时比对,建立起科学、合理、有效的纳税评估指标体系,实现对税源的动态监控。再次,强化涉税信息的采集力度。评估人员应在日常管理中,多方面收集、掌握纳税人的动态税收信息,及时更新税务登记、等级认定等信息。在立足申报资料的基础上,通过社会综合治税信息等渠道,随时掌握企业的生产经营、

资金变化等情况,进一步拓宽资料的来源渠道。

再次,全面整合、利用目前国税系统已经使用的各类软件数据和信息资源,建立一个综合性的征管信息系统,实现各级税务机关的联网和信息共享,实现税务征管的一体化。从而为国家的税法制定和税务决策提供科学的依据。

另外,随着信息化和金融市场的发展,“以票管税”已经远远不能满足市场经济发展中税源监控的需要。为此,今后税务部门应从过去的“物流控制”转变为“资金控制”,加强同工商、金融、海关、交通等部门的横向联系和信息共享,全面掌握企业的资金流动情况,加之信息流和物流的监控,为纳税评估提供真实可靠的依据。

4. 确定重点评估对象,细化纳税评估指标体系,建立纳税评估典型案例库,提高纳税评估效率

确定纳税评估重点,是提高纳税评估效率、有的放矢开展纳税调查的关键。近年来,我国纳税评估重点主要放在大企业上。特别是企业税务自查申报,以及一系列大企业税务风险管理措施(如定点联系企业制度、大企业涉税诉求联席会议制度、跨层级工作协调组制度等)的实施不失为纳税评估的有益尝试。诚然,在纳税评估初建时期,首先从纳税大户——大企业入手是必要的,但是必须注意的一个事实是,大型企业的内控机制相对健全,税收遵从意识较高,规避和控制税收风险也是大企业风险管理的主要内容之一,且我国的许多大企业为国有或国有控股企业,这些企业的总经理、财务负责人并不是产权人,也不是偷逃税款的直接受益者,理论上他们不存在偷逃税款的主观动机。

为此,人为伪造、隐匿财务数据的情况较少。综上所述,大企业的税收风险程度相对较小。因此,无论是采用大企业的自我评估还是税务机关直接评估,纳税评估工作都相对较容易。而事实上,就目前我国税务征管实践来看,偷逃税问题最为严重的是中小企业。因此,今后在落实大企业纳税评估的基础上,应将纳税评估工作的重心转向对偷漏税行为频发行业的评估,扩大纳税评估的范围。在此,可借鉴日本的行业评估方法,根据过往纳税年度记录,按照行业类别,建立行业税务信息库,特别是对过往偷漏税行为频发行业,少报、瞒报所得金额较大的行业重点开展工作,确定重点评估税源户。如此,不仅能提高纳税评估效率,还使工作更有针对性、有的放矢。

目前,我国的《纳税评估管理办法(试行)》虽然设有纳税评估“通用分析指标”和“特定分析指标”,但由于我国的纳税评估历史短、评估人员经验有限等现实情况,实际操作中,税务人员往往凭借自己的经验做定性判断,很少进行定量计算,这在一定程度上影响了评估结果的准确性。为此,今后我国应着力于细化纳税评估指标、提高其可操作性和实用性。在此,可借鉴日本的经验,分析不同性质、不同行业的纳税特点,设计出相应的纳税评估专用指标体系,并通过实践工作的验证不断地加以修正和调整,使其指标体系逐步趋于精细严密,使纳税评估简便易行。同时,还可通过建立纳税评估典型案例库的形式,为税务人员提供实务操作范本和参考,从而提高税务人员整体的实务操作水平。

(作者单位:中央财经大学)

责任编辑 李 杰