



首都经济贸易大学
CAPITAL UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

硕士学位论文

大企业税收风险管理研究

培养单位： 财政税务学院
学科专业： 财政学
作者姓名： 李苗苗
指导教师： 丁芸 教授

Study on Revenue Risk Management of large enterprises

Candidate: Li Miao Miao

Supervisor: Prof. Ding Yun

Capital University of Economics and Business, Beijing, China

独创性声明

本人郑重声明：所呈交的论文是本人在指导教师指导下独立进行研究工作所取得的成果，论文中有关资料和数据是实事求是的。尽我所知，除文中已经加以标注和致谢外，本论文不包含其他人已经发表或撰写的研究成果，也不包含本人或他人为获得首都经济贸易大学或其它教育机构的学位或学历证书而使用过的材料。与我一同工作的同志对研究所做的任何贡献均已在论文中作出了明确的说明。

若有不实之处，本人愿意承担相关法律责任。

学位论文作者签名：_____ 日期：_____ 年 _____ 月 _____ 日

关于论文使用授权的说明

本人完全同意首都经济贸易大学有权使用本学位论文（包括但不限于其印刷版和电子版），使用方式包括但不限于：保留学位论文，按规定向国家有关部门（机构）送交学位论文，以学术交流为目的赠送和交换学位论文，允许学位论文被查阅、借阅和复印，将学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，采用影印、缩印或其它复制手段保存学位论文。

保密学位论文在解密后的使用授权同上。

学位论文作者签名：_____ 日期：_____

指导教师签名：_____ 日期：_____

摘要

世界经济的迅速发展使得企业的规模越来越大，大企业已成为各国极为重要的纳税主体。截止 2017 年全国 3000 多万户的纳税人中，0.01% 的大企业（3680 家）的纳税额超全国纳税收入的一半，大企业强大的税收贡献决定了其不平凡的财政地位，其不仅成为我国经济发展的重要支柱，也是我国税收收入的关键来源。但一般的大企业都是以集团的形式存在，跨行业、跨区域的情况普遍存在，其一般表现出多元化发展、集约式经营、规模化生产的特点，这样的企业其自身潜在的税务风险所带来的影响巨大，可能会带来影响企业自身发展的经济损失或者法律的惩罚，甚至可能会给国家经济的稳定性带来一定的冲击。鉴于大企业超强的税赋贡献及其蕴藏风险的危害程度，我国对大企业进行税收分析管理也越来越加以重视，用最小的税收成本换取最大的税收收益或者最少的税款流失也成了我国进行大企业税收风险管理的最终目标。

2016 年全年国家税务总局大企业管理部门共完成风险提示 2000 余次，推送 6 批千户集团税收风险任务，各地共完成风险应对任务 1465 个，核定应补缴税金 201.9 亿元，实际入库包含滞纳金在内的税款共 190.4 亿元。从上述成果数据来看，对大企业进行税收风险管理意义重大，而在摸索前进的过程中还存在一些问题亟待解决。

本文从实际情况出发，通过搜集现有大企业税收风险管理的有关资料，并对其进行详细探讨，指出我国各相关部门在管理过程中所蕴藏的问题，并借鉴国外的先进经验，以房地产行业为例进行大企业税收风险管理分析，再结合我国的实际，提出相应的完善建议，包括完善法律制度、提升风险管理意识、加强管理体制建设、完善管理流程及加强保障体系建设等。

关键字：大企业；税收；风险管理

Abstract

With the rapid development of the world economy, the scale of enterprise is bigger and bigger. The large enterprises have become extremely important taxpayers in each country. By 2017, more than 3000 of the nation's taxpayers, 0.01% of large enterprises (3680) paid over half of the national tax revenue, and the strong tax contributions of large enterprises determine their extraordinary financial status, which is not only became the important pillar of economic development in our country, but also the key source of our country tax revenue . However, large enterprises exist in the form of group in general. Cross-industry and cross-regional conditions are relatively common. They generally show the characteristics of diversified development, intensive management, and large-scale production. Such enterprises have their own potential tax risks, the impact will be huge, and it may bring economic losses or legal penalties of affecting the company's own development. It may even bring about a certain impact on the stability of the national economy. In view of the enormous tax contribution of large enterprises and the degree of harm of their hidden risks, China's tax analysis management of large enterprises has also become more and more important, and with the smallest tax cost in exchange for the largest tax revenue or the least tax losses has also become the ultimate goal of tax risk management for large companies in China.

In 2016, the management department of large enterprises completed more than 2000 risk tips and sent 6 batches of tax risk tasks for object group, A total of 1,465 risk response tasks were completed across the country, and the approved tax payable amounted to 20.19 billion. the actual storage including fine for delaying payment of taxes, a total of 19.04 billion. It is of great significance to carry out tax risk management for large enterprises, while there are still some problems to be solved in the process of exploring forward.

This article starts from the actual situation, collects relevant information of the existing large-scale enterprise tax risk management, and discusses it in detail, points out the problems that the relevant departments of our country have in the management process, and draws lessons from the advanced experience of foreign countries, and takes the real estate industry as an example to carry out the analysis of the tax risk management of the large enterprises, and then combines the actual conditions of our country, proposes the corresponding perfect suggestions, including perfecting legal system, improving risk management consciousness, strengthening the construction of management system, perfecting the management process and strengthening the construction of security system.

key words: large enterprise; tax; risk management

目录

第 1 章 绪论	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	2
1.2 国内外研究现状	2
1.2.1 国外研究现状	2
1.2.2 国内研究现状	3
1.3 研究内容及方法	4
1.3.1 研究内容	4
1.3.2 研究方法	5
1.4 创新及不足	5
1.4.1 创新之处	5
1.4.2 不足之处	5
第 2 章 理论分析基础	6
2.1 相关概念界定	6
2.1.1 大企业	6
2.1.2 税收风险管理内涵	6
2.1.3 大企业税收风险的表现形式	7
2.1.4 大企业税收风险管理的程序	9
2.2 理论依据	9
2.2.1 风险管理理论	9
2.2.2 信息不对称理论	10
2.2.3 税收遵从理论	10
第 3 章 大企业税收风险管理现状及存在的问题	11
3.1 大企业税收风险管理现状	11
3.1.1 税务部门建立了大企业税收风险管理机构	11
3.1.2 税务部门形成了大企业税收风险管理工作体系	11
3.1.3 税务部门与企业签订了税收遵从协议	12
3.1.4 税务部门开展了大企业国际交流培训业务	13
3.1.5 税务部门展开了税收风险监管模式实践	13
3.2 大企业税收风险管理存在的问题	14

3.2.1	大企业税收风险管理法律制度缺失	14
3.2.2	大企业税收风险管理意识不强	15
3.2.3	大企业税收风险管理机构不完备	15
3.2.4	大企业税收风险管理流程不完善	17
3.2.5	大企业税收风险管理保障体系不健全	18
第 4 章	大企业税收风险管理的国际经验借鉴	20
4.1	健全的税收法律制度	20
4.2	大企业税收管理机构及其征管范围	20
4.2.1	大企业税收管理机构的设置	20
4.2.2	大企业税收管理机构的征管范围	21
4.3	大企业税收风险管理措施	22
4.3.1	税收风险识别	23
4.3.2	税收风险评估与应对	24
4.3.3	税收风险反馈	26
4.4	大企业税收风险管理保障体系	26
4.4.1	信息技术支撑方面	26
4.4.2	从业人员素质方面	27
第 5 章	以房地产行业为例进行税收风险管理	28
5.1	房地产行业及其税收风险概况	29
5.1.1	房地产行业介绍	29
5.1.2	房地产行业的税收风险	31
5.2	房地产行业涉税信息搜集	33
5.3	房地产行业税收风险识别与分析排序	33
5.4	房地产行业税收风险应对	37
第 6 章	完善大企业税收风险管理的建议	39
6.1	总体思路	39
6.2	具体建议	39
6.2.1	完善大企业税收风险管理法律制度	39
6.2.2	提升大企业税收风险管理意识	40
6.2.3	加强大企业税收风险管理体制建设	41
6.2.4	完善大企业税收风险管理流程	42
6.2.5	强化大企业税收风险管理保障体系建设	44
参考文献	45

附录 A 2017 年房地产行业综合实力 100 强	47
攻读硕士学位期间取得的研究成果	49
致谢	50

图表索引

图 2.1	税收风险的分类	8
图 2.2	大企业税收风险管理程序	9
图 4.1	OECD 国家遵从风险管理模型	22
图 4.2	RDF 框架	23
图 4.3	纠正性策略循环	25
图 4.4	金字塔模型	25
图 5.1	2016 年某平区行业税收贡献率图	28
图 5.2	百强企业的销售情况增长图	29
图 5.3	销售市场份额趋势图	30
图 5.4	TOP100 企业近 5 年纳税额与净利润增长趋势图	30
图 6.1	完善大企业税收风险管理建议	39
表 1.1	2016 年某区纳税总额超百万的企业情况汇总表	1
表 2.1	税收风险的表现形式	8
表 3.1	2017 年广东省三级大企业分布与大企业税收管理机构人员对比	16
表 4.1	8 个 OECD 大企业管理机构不同行业划分	21
表 4.2	DGE 各部门职责	21
表 4.3	8 个 OECD 大企业管理机构税种征管范围	22
表 4.4	ICP 的特点	27
表 5.1	2016 年某区行业税收贡献表	28
表 5.2	房地产行业各个环节涉的相关税种	31
表 5.3	税收风险分类	32
表 5.4	制度类指标	34
表 5.5	财务类指标	35
表 5.6	税收风险应对措施	38
表 6.1	风险级别内容	43

第 1 章 绪论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

著名的经济学家帕累托提出的“二八定理”指出 80% 的财富是由 20% 的人创造的，而相对于税收来说同样符合二八定理，大量的税收收入来自于数量占比较小的大企业，从税务总局的相关数据得知，截止 2017 年，在全国 3000 多万户的纳税企业中，0.01% 的大企业（3680 家）的纳税额超全国纳税收入的一半。以北京市某区地税局为例，该局 2016 年的税收收入 122.24 亿元，而年纳税额超过 100 万的企业有 862 户，占该局总户数（除个体工商户）的 1.63%，而其纳税总额却占全局总收入的 76.2%（详见表 1.1）。大企业强大的税收贡献决定了其不平凡的经济地位，其不仅成为我国经济发展的重要支柱，也是我国税收收入的关键来源。

表 1.1 2016 年某区纳税总额超百万的企业情况汇总表

单位：户、万元、%

年纳税额	户数	占比例	税款	占税收比例
100 万-500 万	588	1.11%	130,645.00	10.69%
500 万-1000 万	113	0.21%	78,030.00	6.38%
1000 万-5000 万	125	0.24%	273,128.00	22.34%
5000 万-1 亿	19	0.04%	128,341.00	10.50%
亿元以上	17	0.03%	321,364.00	26.29%
合计	862	1.63%	931,508.00	76.2%

资料来源：北京市某区地方税务局

但是一般的大企业都是以集团的形式存在，跨行业、跨区域的情况比较普遍，其一般表现出多元化发展、集约式经营、规模化生产的特点，这样的企业其自身潜在的税务风险所带来的影响巨大，可能会带来影响企业自身发展的经济损失或者法律的惩罚，甚至可能会给国家经济的稳定性带来一定的冲击。鉴于大企业超强的税赋贡献及其蕴藏风险的危害程度，我国在 2008 年成立了大企业管理司，专业管理大企业的相关税收问题，税务总局并于 2009 年确定了 45 家定点联系的大企业，紧接着为了更好的辅助大企业进行税务风险识别，颁布了《大企业税务风险管理指引（试行）》，以风险管理为导向的大企业税收管理工作逐步进入状态。2015 年 12 月国务院发布的《深化国税、地税征管体

制改革方案》表明要提升大企业税收管理层级，并将税收风险的相关分析事项集中到税务总局和省级的税务局进行，并及时将分析的结果进行推送以便应对。为更好实施该方案，税务总局在2016年1月推出了具有详尽具体措施的《深化大企业税收服务和管理改革实施方案》。国家对大企业的管理日趋规范化，并且在当今这个大数据时代，依托大数据技术对大企业进行数据采集、分析等更能提升对大企业进行风险管理的能力。而我国目前在这方面的探索仍有一些需要改进的地方，本文从征管的角度出发，结合我国对大企业进行风险管理的现状，参考国内外的一些先进的经验，提出进一步完善大企业税收风险管理的建议。

1.1.2 研究意义

据国家税务总局统计数据，2016年全年大企业管理部门共完成风险提示2000余次，推送6批千户集团税收风险任务，各地共完成应对任务1465个，核定应补缴税金201.9亿元，实际入库包含滞纳金在内的税款共190.4亿元。从上述成果数据来看，对大企业进行税收风险管理意义重大，而在摸索前进的过程中还存在一些问题亟待解决。本文从征管的角度出发，针对大企业在实施税收风险管理的进程中呈现的问题进行梳理，具有重大的理论和实践的双重意义。

（1）理论意义。根据大企业其相关的涉税事项繁杂、税收风险涉及较广等特点，对其进行税收风险的管理实践则需要详尽的理论作为支撑，本文在对我国大企业发展的历程及现状进行分析的基础上，从法律制度、风险管理流程、保障体系等方面借鉴发达国家先进的经验，结合当前的时代背景，提出一套切实可行的建议，进一步丰富相关的理论。

（2）实践意义。对大企业实施相关税收风险管理的最终目的是以最小的成本争取最大的税赋贡献，而大企业税收风险的严重程度既对企业的发展也对税务机关税收工作的布局产生深远的影响。本文结合风险管理流程，重点关注风险识别程序，尝试构建更加健全的适合我国的风险识别模型及程序，进一步提高预防性税收风险管理的效率。

1.2 国内外研究现状

1.2.1 国外研究现状

国外一些专家对税收风险的相关探讨一般偏重于从缴税遵从和风险管理的流程两个角度进行。Alm^[26]（1990）从缴税遵从和税制结构方面进行，认为税基与税收遵从度正相关，而与税收稽查和惩罚的强度负相关，进而提出应该从税基、税收管理等方面提升纳税人的遵从度。Khwaja, Awasthi, Loepnick^[31]（2011）认为随纳税人进行风险管理不应该仅依靠于税收稽查，并且也不可能对每一个纳税人进行检查和控制，应该提升纳

税人遵从度和相互配合使用各个风险管理工具。Mahmood^[33]（2012）以马来西亚为研究案例，从税务的合规性及风险管理的响应性监管两方面进行研究，提出应该从提升纳税企业的税务认知和加强税务机关监管及处罚效力来提升其遵从度，降低纳税遵从风险。

Michael Carmody^[34]（2003）从几个方面阐述了税收风险不确定性的特征，主要包括税收准则核心内容的变化、税务机关人员对税法解释的理解不一、纳税主题内部治理结构的变动及核心管理层的变动。在对其进行研究的实践中，也有一些专家是从企业的角度深入探索的。Forum on Tax Administration^[29]（2009）从企业的自身管理过程中因为对税法的理解与税务机关的不一致而产生的税务风险。

Henahan, P.j, Walsh^[30]（1993）利用自己多年的税收征管中累积的经验，创建了一套较为合用的进行税收风险管理的方法，并搭建了管理的框架。OECD^[2]国家经过对税收风险管理的长期探讨，总结出一套系统的税收风险管理的体系，首先其研究的内容是站在税务机关的角度，对影响税收的不确定性因素——纳税遵从进行分析，其目的是将纳税的不遵从的风险程度控制在最小的范围内。其次其研究的税收风险管理流程含战略目标的核定、风险的分析及识别、等级评定、处理应对及绩效评价等，OECD 国家以风险的管理为指导的方向，其强调相关资源的优化配置，通过分析识别的程序筛选出大企业税收风险的高发地带，对此增加管理强度，即重点风险高度关注。在实际的管理过程中，德国税务部门通过历史资料整理，将增值税欺诈案件统一起来建立了数据库，并在全国统一的增值税系统的基础上开发了税收风险管理系统，主要以系统的方式识别出增值税纳税人中的高风险纳税人。为更好的进行大企业税收风险管理，澳大利亚税务机关设计了综合核心处理信息系统、风险评估剖析工具及大企业剖析工具，以更好的利用计算机信息技术来识别和应该风险。

1.2.2 国内研究现状

由于理解的角度和探讨的目的的不一，一些专家对税收风险的内涵有各异的理解，但较多的选择将税收风险作为财税风险研究的范畴。严昌涛^[16]（1999）认为税收风险是由征管过程中相关制度的不健全、宏观经济政策的影响、治理的规范及一些不确定要素的影响所产生的，最终导致税收收入来源不稳定且增长缓慢、调节贫富差距的功能减弱、及进而影响国家宏观经济、政治的发展。胡云松^[5]（2010）提倡应将税收风险与税务的风险分开，后者强调的主体是企业，其主要是由于纳税人自身的原因或者政策的变动导致纳税人不能正确履行纳税义务的风险，而前者强调主体是征管机关，指征管机关在征收税款进程中造成税款流失的不确定性。洪连埔^[4]（2011）认为由于税收风险成因包括国家的宏观政策环境、历史的客观因素及人为的主观意愿等，对其进行管理应该从国家执法主体的角度去考虑怎样更好的运用技术手段以获得更大的税收安全保证。张德志（2013）^[19]结合税务风险产生的来源，从内部及外部两大方面阐述包括税收执法人员在

执行任务中的操作不当产生的外部风险和缴税企业对税法的不正当理解及执行所产生的不能履行正常义务的外部风险。

学者们对大企业税收风险管理的研究重点各异,李晓曼^[8](2013)认为应该是利用有限的征管资源降低税款流失和提升企业的遵从度,其重点主要包含目标的设定、风险的识别、等级的排序、应对及绩效评价。张景华^[20](2014)侧重于税收风险的识别,认为识别作为认识风险的重要起点,其作用是不言而喻的,应该建立分行业、分类别的风险识别模型。陈洁^[1](2015)提出在分析大企业应对税收风险的过程中,案头分析作为强有力的手段,是风险识别和风险应对中间不可或缺的环节,其侧重于确认风险的具体存在及进一步指明适当的应对方向。马晓颖^[11](2015)认为可以从大数据管税、预警防范、差异化应对、专业化治理等方面来完善相关的税收风险管理理论。赵艳清^[22](2016)在分析澳大利亚国家大企业税收风险管理的过程中,提出应该顺应时代的发展,在自愿遵从合作理念的指导下从管理机构、管理流程和策略、税法支撑和技术支撑等几个方面提出意见。国家税务总局课题组^[3](2017)认为应该从宏观方面对税收风险管理进行顶层设计、创新组织架构、转变风险应对模式、进行法治治理、运用大数据等路径来对现有的税收风险管理体系进行修正。

国外的研究在大企业税收风险管理方面侧重于从纳税管理的角度提高企业的纳税遵从,一般运用先进的技术手段更新税收风险管理系统,来帮助税务部门更好的分析、识别、应对风险。国内的研究较侧重于企业自身的税收风险管理,从税务部门的角度管理则较倾向于经验借鉴,然而每个国家的国情不同,虽然一些发达国家关于大企业税收风险管理的研究已经趋于成熟,但其是建立在自身税制发展的基础上,与发展中国家有很大的区别,所以本文认为我国在借鉴应用的同时,要立足我国的国情,用全面的发展的眼光看问题,以建立起适合我国的大企业税收风险管理体系。

1.3 研究内容及方法

1.3.1 研究内容

本文从征管的角度出发,在对现行大企业税收风险管理的状况和各省市税务机关的具体税收风险监管模式阐述的基础上,借鉴发达国家先进的治理手段,为我国大企业税收风险管理提供有益建议。具体内容如下:

第一部分是绪论,该部分主要介绍了研究背景及意义,研究内容及方法,创新与不足之处,重点阐述了国内外研究现状。

第二部分是大企业税收风险管理的概述,主要对相关的概念进行了界定,并对管理进程中所运用到的理论基础进行了阐述。

第三部分介绍了现状及现存的问题,该部分主要从大企业税收风险管理的实践进程

和特点城市的税收风险监管模式进行了介绍，而对其存在的问题主要从大企业税收风险管理的法律制度、管理理念、管理机构、管理流程、保障体系等五个方面进行阐述。

第四部分是国际经验借鉴，该部分与第三部分提出的问题相呼应，归纳总结优势国家的先进方案，并与我国现实情况进行比较分析。

第五部分是以房地产行业为例进行税收风险管理，该部分主要以大企业中的房地产行业为例，通过从预防到识别、分析应对等，从征管机关的站位出发，以税收风险管理流程为主线，全面系统的介绍对房地产行业进行风险管理的流程，重点重构了房地产行业的相关税收风险指标体系，以对其他行业做参考。

第六部分是完善我国大企业税收风险管理的建议，该部分在第三部分、第四部分及第五部分阐明的基础上，融合我国的现实情况，进而提出切实可行的完善建议。

1.3.2 研究方法

1.文献研究法。本文通过大量查阅相关的书籍、期刊等，对其进行分类整理和归纳，以便更深入了解与其相关的理论基础、发展现状以及专家们的研究重点等。

2.比较分析法。本文通过一些省市税务局的大企业税收风险管理模式的对比分析，并在立足于我国基本国情的基础上，参考国外的先进管理实践经验，详细讨论了我国税务机关在税收风险管理的进程中所遇到的问题。

3.历史归纳法。本文根据各种研究资料，对现行的有关大企业税收风险管理政策和发展历程实施归纳总结。

4.案例分析法。本文以房地产行业为例，对其实施全面的风险管理流程，并重点列出房地产行业的税收风险指标，以为其他行业的大企业管理作为参考。

1.4 创新及不足

1.4.1 创新之处

本文在全面分析我国大企业税收风险管理发展现状的基础上，以房地产行业为例，通过实地调研房地产行业具体的发展状况及税收风险管理模式，从征管的角度出发，归纳总结出适用该行业的税收风险指标，并设计出相配套的风险管理流程，有较强的可操作性。

1.4.2 不足之处

本文重在对大企业税收风险管理的流程及相关的经验进行汇总分析，而在研究的过程中需要有大量的数据支持，由于调研过程中采集数据的局限性，所以对有些问题的分析不够全面，需要进一步的深入研究。

第2章 理论分析基础

2.1 相关概念界定

2.1.1 大企业

对大企业进行判定的标准一般包括统计口径和税收口径,本文重点阐述税收口径。由于我国的大企业管理机构成立时间相对较晚,对其判定的大企业标准则是参考发达国家先进大企业风险管理经验,在2008年成立大企业管理司,并根据企业的缴纳税额、收入、所有制形式(国有、私营)、资本构成等情况整理出45家大型企业集团作为定点联系大企业,而随着大企业税收风险管理进程的推进,为了实施税收方面的大数据分析,挖掘出所隐含的经济方向标等宏观层面的作用,千户集团应运而生,千户集团可以看作是45家定点企业的扩围。2015年12月《深化国地税、地税征管体制方案》中强调对纳税人实施分级别和分类别的管理,强调要按照其规模和行业对企业进行分类别的管理,要以总局和省级的税务机关为主集中展开大企业的风险分析,并且提升其税收的管理级别,对于跨区域的大企业而言,可以汇总其相关的税收风险分析事项,将其归到省局或总局管理,而将分析出来的结果送至各个对应的基层税务机关以便采取后续管理措施。2016年税务总局印发的99号文件即《纳税人分级分类管理办法》,其中按照规模将企业分为一般税源企业、重点税源企业和大企业。而大企业则是专指由税务总局确定并牵头实施管理的企业集团,其相应的资产或者纳税额度达到税务总局规定的标准。

为了强化对重点的大企业集团进行风险管理,税务总局于2017年3月6日出台了《千户集团名册管理办法》,该办法自2017年5月1日起实施,其中对千户集团的范围和相应的名册管理办法进行了规范。从其文件中可以看出国家税务总局确定的千户集团就是按照大企业的标准选出的重点大企业集团。

千户集团^①是指年度纳税总额达到税务总局规定的管理服务标准的企业集团。该标准是企业集团按照年纳税额3亿元以上的成长性及行业代表性都比较好的企业选定的。2016年度入围“千户集团”名单由1062户集团企业,2017年新增726户。千户集团的名单是由税务总局决定并定期发布的,由于对其进行税收经济风险分析的重要性,名单实行动态管理,在保持大体稳定的基础上实施个别变动。

2.1.2 税收风险管理内涵

税收与人们的生活、企业的运作关联密切,一方面作为财政收入的支柱源泉,另一

^①《关于规范全国千户集团及其成员企业纳税申报时附报财务会计报表有关事项的公告》(国家税务总局公告[2016]67号)。

方面它还可以承担调节经济的手段进而引导经济的发展趋势,另外其还可以实现收入的二次分配。由此可看出税收在社会经济生活中扮演重要的角色,而与其相对应所产生的税收风险便成了经济生活中备受关注的热点问题。通过对专家学术成果的钻研,发现一般分为两个侧重点,一种是从微观的角度即纳税人的角度进行企业内相关各个税种所产生的风险的细致研究,主要是指由于纳税主体的不遵从行为所产生损失的不确定性。而另一种是从宏观的角度即征税机关的角度去考虑相关风险的管理,主要是本文侧重于从税务机关的角度出发,即认为税收风险是由于一些原因所导致的税源状况的恶化,税收收入减少的情况。而本文认为税收风险是从政府的角度出发,其包含企业管理过程中的税务风险,政府进行税收风险管理并不单单是为了保证财政收入,另一方面也是为了促进大企业更加健康快速的发展,这种理念对于政府和企业来讲都是双赢。对企业来讲,能够在政府税收政策的指导下,在合理避税的范围内进行经营运作,降低发生税收风险的可能性,加速企业的健康绿色发展,在企业变强的同时,其所产生的税收贡献也必然逐渐增加。

20 世纪 30 年代风险管理理论应运而生,其关注的重点是风险发生的规律和处理的方法,美国反欺诈财务报告全国委员会(COSO)^[25]定义风险管理是从风险识别为出发点,进行相关的分析和衡量进而得出最有效的风险控制方案,以趋把风险发生的可能性在有限的成本内降到最低。而对大企业实施税收风险管理则是在税收风险和风险管理研究的基础上,针对特定的客体——大企业,通过了解大企业所具有的独特特点,进而制定出与其相匹配的税收风险管理方案,在限定的征管成本控制下获得极大的征管收益。大企业风险管理的目标可以从企业和税务部门两个方面来了解,即从企业角度出发,是指在不违反税法规定的前提下,运用各种优惠政策,同时减少各种税收的风险损失,减少企业在缴税方面的成本;从税务部门来讲,是指针对不同企业的特质,采取不同的税收服务,提高税收效率,预防和减少税收风险,及时征收税款入库。如果政企双方能够在法规允许的范围内,加强合作,信息共享,减少各种税收风险发生的可能性,那么就能从总体上提升征管的效率,减少征纳的成本,达到双赢的局面。

2.1.3 大企业税收风险的表现形式

经过上文的阐述,我们了解到税收风险管理的起源点是识别出各式各样的税收风险,要想更好地识别出相对应的风险,首先应该对税收风险的通常表现形式有一定的了解,而大企业税收风险属于税收风险研究的一个方面,其所涉及的风险的类别与内涵大致相同。从税收非征管过程来看,其风险存在于其中的各个关节,在这些环节中由于风险产生原因的差异,我们将其分为与征管机关相关的内源风险和与纳税人相关的外源风险(图 2.1),而相关风险的表现形式如表 2.1 所示。

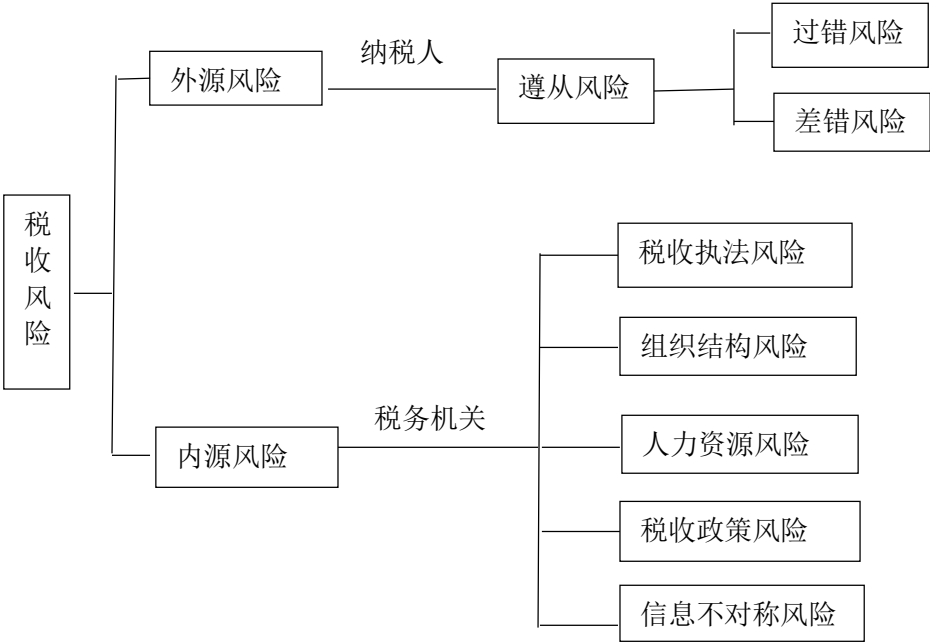


图 2.1 税收风险的分类

表 2.1 税收风险的表现形式

风险类型	风险细分	解释	表现
内源风险	税收执法风险	主要是指税务机关的操作人员由于职业道德落后、业务素质不强、管理制度不当等原因所产生的运用职权之便行违法之事的风险	以各种理由收钱，不正当减少企业缴税额度、纵容企业违法行为
	组织结构风险	机构职能划分不清，交错不明所产生的风险	某些职责无部门承担；某些事情会多部门重复处理一件事，造成资源浪费
	人力资源风险	税务机关的业务人员的专业性与综合性适应不了新的负责的经济业务所产生的风险	不同人员对于复杂涉税事项处理方法不一
	税收政策风险	由于税收政策的不稳定性导致实行时所产生的不统一的风险	税收政策法规变化快，相关法律太少，暂行条例、办法较多，对政策的执行标准很难规范
	信息不对称风险	税务部门与企业之间沟通和税务机关与第三方之间信息的交流不及时所产生的信息知悉情况不一致的风险	税务机关对企业了解少，不能很好的把控企业的发展全况
外源风险	税收遵从分析风险	纳税人处于主观故意或者对税法不熟悉所产生的纳税不遵从的风险	纳税人故意偷税、漏税或者税款申报不符合规定

资料来源：根据国家税务总局网站资料总结编制

2.1.4 大企业税收风险管理的程序

经过对税收风险管理的研究，其相应的管理程序为搜集内外部的相关信息——确定税收风险点——识别并评估风险——应对解决等，如图 2.2 所示。

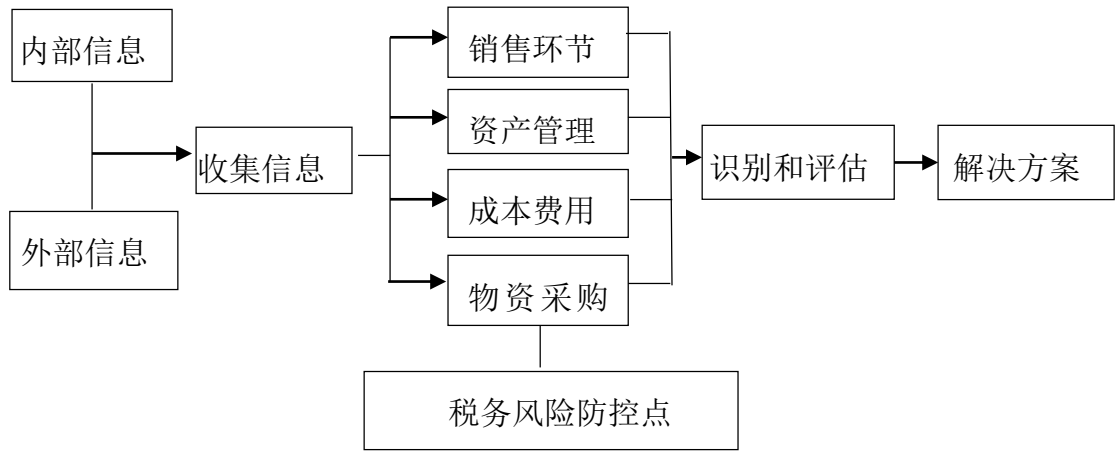


图 2.2 大企业税收风险管理程序

2.2 理论依据

2.2.1 风险管理理论

“风险管理”起源于 1930 年，由美国的所罗门·许布纳博士提出的，随后众多学者开始了对相关理论的探讨研究，使得风险管理成为一门专业化的系统性的学科体系，主要研究风险产生的不确定性，当时研究的相关主要成果有马科维茨的“组合选择”理论，威廉·夏普的投资组合理论即“资本资产定价模型”还有斯蒂芬·罗斯的新型资产定价模型——“套利定价理论”等。这个阶段的风险管理理论研究侧重于信用和财务方面的风险，没有全面系统的运用到其他方面，随后在经济危机等的推动下，一系列的金融动荡表明风险的形成因素变得复杂，这样全面的风险管理的理论营运而生，此时的风险管理的重点并不单单局限于某一点，而是对事情的整体进行全面的风险管理研究，意在从整体更加宏观的角度来识别并应对风险，以减少组合风险所产生的影响力。COSO 对全面风险管理的定位是在收企业所有关联方的影响，在保证企业的经营目标和可信的财务报告的前提下，将风险控制在可以适合的范围内。

本文认为风险是事情发生的不确定性所引发的损失，随其进行管理则主要是在有限的资源下尽量减少风险所引发的损失，而运用到税收风险管理上面，则是在综合考虑影响税收收入的因素，在尽可能少的人力和物力投入的前提下，将税收风险所引发的损失限定在一定的程度内。

2.2.2 信息不对称理论

信息不对称理论是由诺贝尔奖获得者詹姆斯·莫里斯教授和威廉·维克瑞教授^[27]提出的,主要表明是市场交易中由于两方所拥有的信息量的不对等,而导致较多的信息获得者占据优势,较少的信息获得者则处于劣势,而往往有用较多信息的一方会获取较大的收益,而较少的一方需要付出更多的代价来弥补信息的不足,进而这种现象置于市场经济中,则会带来市场失灵或者道德风险问题。

本文认为将税收风险不对称理论可以运用至税收风险管理过程中,主要强调企业的具体情况只有企业自身最清楚,而税务机关只有通过企业上交的纳税申报表和财务报表等信息才能了解企业的业务等,这样企业就处于信息优势方,而税务机关则是在相对劣势的一方,企业则可能会在这样不对称的情况下,钻法律的漏洞而进行偷、漏税的行为,以满足其少交或者不交税款的目的,这样国家的利益就真切地收到损失。这样的信息不对称便产生了税务尽管进行税收风险管理的必要性,以通过税源监管、全方位信息搜集等弥补信息量的不足,预防风险进而提升遵从度。另一方面,政府的相关税收信息公开透明化,这里主要是政府的政策的宣传与政策实施的辅导,政府机关政务的公开,以让公众指导税收管理的细节与流程等,提高纳税人的监督能力、信任感及其纳税遵从度。

2.2.3 税收遵从理论

税收遵从的相关问题随着税收的开始而显现,而对其进行系统的探讨则是源于 20 世纪 70 年代,那时研究的重心是探求纳税人实施税收违法行为的起因,而阿林汉姆(Alingham, M.G.)和桑德莫(Sandmo, A.)的 A-S 模型则是当时重要的研究成果,主要是从纯经济学的角度考虑在不确定因素的影响下,偷税漏税所获得收益与其相应付出的成本之间的关系,该模型认为税务机关的震慑力即罚款率、稽查率等越高,企业纳税人的遵从度就会相应越高。与税收遵从理论相关的研究还有契约理论,契约理论的核心则是认为纳税人与税务机关不是出于相悖的对立面,二是存在一种隐形的契约关系,如果税务机关做出的一些决策是符合纳税人需求的,则会相应的提升缴税的遵从度,否则会降低。

本文的税收风险管理问题与税收遵从问题紧密相连,如果纳税人的税收发遵从度高其相应所蕴含伴生的税收风险就会少,因此可以参考上述两个理论的研究,从加大稽查力度、违法惩罚和满足纳税人需求等方面进行入手,以提高纳税人的税收遵从。

第3章 大企业税收风险管理现状及存在的问题

3.1 大企业税收风险管理现状

大企业在现代社会中所创造的经济价值决定了其在社会经济中不同寻常的地位，税收风险所带来的影响及其产生的税收贡献就展现出了对其进行风险管理的重大意义，所以近年来相关的研究不断地深入。

3.1.1 税务部门建立了大企业税收风险管理机构

我国对大企业进行管理的实践工作可以追溯到 1982 年，财政部税务总局为了对重点税收企业进行管理，成立了税务直属分局和海洋直属分局，此后各地的税收管理局逐渐成立分局以更好地管理重点税源。到 20 世纪末，大企业的相关税收工作引起了政府部门的重视，在 2000 年 12 月 10 日总局发布了《重点企业税源监控数据库管理暂行办法》，“重点税源监控”的思路为大企业进行税收风险管理奠定了基础，在此基础上选定了首批重点税源监控大企业共 1404 家。2001 年 12 月 3 日总局发布《国家税务总局关于加速税收征管信息化建设推进征管改革的试点工作方案》，在该方案中第一次明确提出专业化管理大企业的思路。

在不断的改革和发展中，随着大企业突出的税收贡献作用日趋明显，与其相关的专业化管理需求也日益旺盛，到 2008 年 8 月，大企业管理司在新一轮的税务系统变革中应运而生，主要职责是处理与大企业相关的税收事宜，并进行相应地税收风险管理。机构成立之后少不了政策的跟进，2009 年总局下发了《大企业税务风险管理指引（试行）》，为大企业自身进行风险管理设立了标准，并筛选了 45 家大企业作为管理司具体服务的定点对象。随后在不同地区以不同的形式设置职能相当的大企业税收管理处，没有条件设置的则由各地的征管机构代理负责相关管理事宜。随着经济的发展，符合条件的大企业越来越多，千户集团的概念营运而生，其与大企业集团是相对等的概念。2012 年 11 月北京国税局第五直属分局成立，专门负责大企业的税收管理工作，主要以第五分局为平台结合总局和省局的力量，负责搜集大企业基础数据、进行风险分析、撰写分析报告、进行风险推送等工作。截止目前形成了以大企业税收管理司为主，第五分局为平台，各地方税务机构相互配合以进行全面地大企业税收风险治理的局面。

3.1.2 税务部门形成了大企业税收风险管理工作体系

2009 年 5 月 5 日，为提升大企业自身的税收风险抵抗能力，总局发布了《大企业税务风险管理指引（试行）》（以下简称《指引》）。《指引》在提升大企业对自身管理能力的

同时,也为税务机关提供了便利,得到了税企双方的普遍认可。另外,《指引》的颁布,也改变了税务机关的税收风险管理模式,从发现风险、采取措施到现在的数据分析、提前预防,从事后弥补到事前管理,从被动应对到主动控制减少风险,税收风险管理模式的转变使得在减少企业损失的同时又节省了税务机关的管理成本,降低了流失税款的概率,进而提升了风险管理的效能。2011年7月13日总局颁布了《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》,明确了税收风险管理工作的整体流程及各个税务机关的相应职责,强调了其风险管理的核心工作是风险识别与评估。

经过几年的实践,该指引取得了一定的成效。在总结经验的基础上,结合“互联网+”的发展及金税三期工程的推进,对大企业进行税收风险管理体系也有了进一步的完善,从管理制度到专业化管理部门等各个方面都有一定的提高。2015年12月30日,税务总局发布《深化大企业税收服务于管理改革实施方案》,发布的方案中通过提升相应的管理大企业的层级,抓住千户集团这个“关键少数”,在国地税深度合作的大背景下,推动大企业税收风险管理水平进一步提高。

2016年10月26日总局颁布了《关于规范全国千户集团及其成员企业纳税申报时附报财务会计报表有关事项的公告》(简称67号公告),公告从2016年12月1日起实施。该公告确定了千户集团及其成员企业应该上报的报表数据范围,为进行大企业税收风险分析搭建了数据基础。67号公告首次公开对千户集团的征管要求,在反映出大企业税收管理对象扩围的同时也展现出税收基本数据的重要性。

为了强化对重点大企业集团进行风险管理,总局于2017年3月6日颁布了《千户集团名册管理办法》,该办法自2017年5月1日起实施,其中对千户集团的范围和相应的名册管理办法进行了规范。

从这些文件也可以看出,现行对大企业进行风险管理已经形成了基本的体系,对管理的对象及相关的涉税数据的搜集等环节都有了相应的规范。

3.1.3 税务部门与企业签订了税收遵从协议

税收遵从协议是我国借鉴国外先进经验的产物,其约定在平等协商原则的基础上对彼此的权利义务进行约定,一般来说,其主要核心在税务机关提供更加贴合企业的个性化服务的同时要求企业遵从税法,积极主动披露相关信息。总局在参考发达国家成功经验的基础上,与本国的实情相融合,提出与一些符合要求的企业签订遵从协议,国家税务总局在对定点企业实施全方位调查的过程中,通过对企业的组织体系、管理制度、内控机制等各个方面进行实证评估,将组织体系健全、管理制度完善、内控机制高效运行的定点企业作为目标进行签订税收遵从协议,在便利税务机关管理的同时,也进一步提升了了目标企业的税收遵从度。2011年7月13日,总局发布了《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》,第一次官方提出在平等、自愿的基础上签订遵从协议。

截止到 2016 年，共有 23 个省（市）的国、地税机构与相应辖区的目标企业签订了相适应的遵从协议。

3.1.4 税务部门开展了大企业国际交流培训业务

在大企业税收风险管理的进程中，除了注重制度的建设，与业务密切相关的管理人员的业务能力强弱也决定了风险管理的成效，所以对相关的人员进行职能方面的培养训练必不可少。近年来总局先后进行税务审计软件操作培训；对分事项、分行业的税收风险识别及应对举措组织专项培训；组织专门人员参加境外大企业税收风险分析与管理交流培训，并且加强了与 OECD 税收征管论坛的合作，在提升本国大企业税收管理地位的同时也赢得了世界同行的认可。

3.1.5 税务部门展开了税收风险监管模式实践

上海国税局的分层次风险分析监管模式主要强调以市级风控中心的风险监控为主导，下发各区风险应对任务，而各区在融入区域经济税源特性的基础上进行风险识别、排序，并与市级下发的任务进行融合，在进行风险识别管理的过程中及时反馈任务处理结果，市级风控中心根据反馈的情况修正相应的指标体系，双重的分析反馈制度使得形成更加精确的税收风险监控模式。

江苏国税采取分行业、分地区的风险分析监控模式，其主要强调分行业进行大企业的税收风险分析管控，而与大企业相关的一些基础纳税服务则由各个地区自己的税务部门负责，这样的规划有利于征管资源的优化配置。

浙江省国税的分风险类别、等级风险分析监管模式主要强调以税收类别为标准对大企业进行风险等级排序，将其分成由强到弱几大等级，并根据等级的强弱提出相对应的解决方案。

通过对上述三种管理模式的阐述分析，其各有侧重点，而本文认为其中也各有可以相互融合、学习利用的地方。首先由各地的税务机关负责大企业的基本纳税管理，主要包括税款的申报征收及其他日常管理，这样有助于基础税务机关服务资源的优化利用，并且本地的税务机关对当地企业的各种相关情况都有更深入的了解，由其进行税收的基础工作及基本数据的搜集能进一步提升纳税服务的效率及税收数据的准确性。另外，在金税三期进行推进过程中，税务机关之间数据的共享与使用也进一步肯定了由本地税务机关进行税收基础服务的工作。其次，各个行业都有其鲜明的特点，而行业内的税收风险有其相似性，对各个行业进行分类有助于税收风险点的分类汇总及相关风险应对措施的经验总结，以省级税收风险控制中心为首，其按照行业对该省的大企业进行分类风险监控，对各市、区风控中心下派风险应对任务，而各市区在完成风险应对任务的同时也要结合当地区域经济税源特性进行风险识别、排序，并对省级的风险应对任务进行详尽

反馈,而省级风控中心在接收到反馈的同时适当调整相应的指标体系,以进行下次更精确的风险应对。而针对分行业监控的税收风险结果按照风险级别的强弱分为高、较高、一般及低四个等级,并针对不同的级别制定相对应的应对方案。

3.2 大企业税收风险管理存在的问题

随着大企业税收风险管理进程的推进,我国已经在这进程中取得了很大的成效,然而随着时代的发展变化,在实际的管理进程当中,仍存在着一些急需解决的问题。

3.2.1 大企业税收风险管理法律制度缺失

依法治国是在 1997 年中共十五大会议上提出的,是我国的基本治国方略,其强调的是依照宪法和法律来治理国家,而不是依个人意志或者不受个人意志干预的影响。2017 年 10 月习近平在第十九次全国代表大会上提出为了加强对法治中国建设的统一领导,成立中央全面依法治国的领导小组,由此可见我国对依法治国的支持。本文所讲大企业税收法律制度的确实主要侧重于两个范围,即有关税收的具体大企业界定范围和我国税收数据传递的相关法律。

首先,明确大企业界定范围的法律制度缺失。我国现行的税收征管法是 2015 年 4 月 24 日第十二届人大常委会第十四次会议的修正版本,在税收征管法及其实施细则中,对普遍性的税收征管问题进行了方向性的规定,而没有更加详尽的与大企业税收征管管理机构相关的法律制度。比如现在有“千户集团”、“大企业”、“重点税源”等概念,而没有相关的法律对其进行具体规定税收概念上的大企业界定标准及其与“千户集团”的区分,现在一些文件用“千户集团”,一些文件用“大企业”,有的是把两者视为等同,均没有对其有一个明确的解释。

其次,保证税收数据安全、可靠传递的法律制度缺失。对大企业实施风险管理的过程中,基础数据的搜集是管理的起源点,在税收征管法中第六条规定,国家应该有计划地运用现代的信息技术武装税务机关,强化信息征管系统的现代化建设,健全税务机关与政府其他管理机关的信息共享制度,各相关单位应按照国家规定如实提供与纳税和扣代缴、代收代缴税款有关的信息。虽然对第三方信息共享有了一定的规范,但比较笼统,基本都是一些规范性和纲领性的操作规定,属于粗线条的指导性框架,在实施起来相关信息的保密性,相关信息的传递流程等问题都没有一个具体的规范,内容的可操作性差。没有明确规定在数据搜集传递过程中相应的责任及惩罚措施,及税收数据的使用权限、使用流程、存档程序等。没有这些具体的规定,在数据收集传递的过程中很多企业或者政府单位不积极配合,导致税收数据信息共享的效率差。从大企业所创造的税收贡献及其税收风险所产生的巨大影响两方面来考虑,应该制定一套针对大企业税收风险管理的法律制度,来规范具体的管理对象、相关信息共享机制及惩罚措施等。

3.2.2 大企业税收风险管理意识不强

大企业税收风险管理意识的强弱决定其税务机关及纳税人对税收风险的重视程度，而现在在企业的发展变化和税收国家的一再推崇下，税收风险管理逐渐受到税务机关的重视，一些针对税收风险的措施在逐渐推行，可在实际的推行过程中却很缓慢，这与税务机关与纳税人之前的管理惯性相关，管理者在思想意识上面还没有深刻意识到预防风险的重要性，一般较习惯于在发生税收风险后通过申报的材料、纳税评估、稽查等风险问题，这是风险大多已成既定事实，则需要投入更多成本去挽回损失。从企业纳税人的角度出发，税收风险意识不强主要表现为企业自身的风险内控机构及制度不完善，没有成立专门的税务部门，其应对风险的行为大多数是应急的、被动的。从征管机关的立场考虑，税收风险意识不强主要表现在不能及时正确引导企业进行风险管理，自身对风险管理的理念理解不到位，进而对企业纳税人的宣传也受到影响。

3.2.3 大企业税收风险管理机构不完备

1. 大企业税收管理机构设置不得当

现行的大企业税收管理机构是由总局的大企业管理司为主导，省和计划单列市等税务机关设置独立的大企业管理机构，但由于大企业分布的情况或者其他因素的影响，有些省市没有单独设置这样的机构，而是将其归附于某些业务部门，比如并入税务局、税务分局或者稽查局等，这样在全国的范围内就很难形成统一的大企业税收管理规范，而各个地方因为其配备资源的不同，其相应的处理措施也会有很大的差别。另外，千户集团成员较多，一般会遍布全国各地，而这些集团企业在各地开展业务同性质率较高，不同的税务机关因为对税收政策的理解不一致，对某一项涉税的业务处理可能会有所偏差，这样会加大政策实施过程中的风险。

现行的税收管理机制是省局和地市局业务相分离，一些基础性的日常税收征收管理工作由地市局负责，而一些复杂业务则由省局处理，但对负责业务则没有一个明确的划分标准，这样便容易产生双方同管或者同不管的情况，同管浪费资源的同时造成纳税人的资料重复提交增加其任务，同不管则影响纳税人税收事项的办理。并且，在省局接管复杂事项的同时，其对市局负责的业务不是很了解，双方需要更多的时间沟通交流，对工作的效率会产生严重的负面影响。所以在大型企业税收管理机构不同意的情况下容易产生影响征纳双方税收征管效率的同时又增加了纳税人的税收负担。

2. 大企业税收风险管理缺少基层强力支撑

为了针对大企业实施专项的税收风险管理，总局成立了大企业司和第五直属分局，以专门负责的大企业税收风险的相关事宜，第五直属分局主要负责大企业税收风险的数据处理、软件的研发与使用、分析平台的运行与维护、协助进行人工专业复评、开展税收经济分析等，分析后由总局统一传递风险应对方案，由各个基层税务机关根据接收的

任务清单进行差异化处理应对,进而形成相应的个案和综合分析报告。税务总局和第五直属分局进行风险分析,其相应的应对任务还是按照总局——省局——地市局基层税务机关的顺序一级一级往下传递,最终落在基层税务机关管理员身上,而基层管理员所具有的风险识别和应对能力很可能与大企业的风险级别不匹配,这会在一定程度上削减大企业税收风险管理的进一步专业化、深层次、全方位的管理力度。以2017年广东省大企业税收管理机构为例,其人员配备与该省大企业分布的数据对比(见表3.1),大企业管理机构人员的数量相比着需要管理的大企业的数量来说就显得有些不足,而且针对需要的人员的业务素质等各方面也都要求极高,现在的工作人员还需要配备综合能力较强的税务人员。

表3.1 2017年广东省三级大企业分布与大企业税收管理机构人员对比

		总局千户集团企业	省级集团及成员企业	市级大企业	三级大企业总计	管理机构人员数量
珠海	大企业管理机构独管理模式	425	88	121	634	21
东莞		655	157	69	881	10
惠州		473	57	12	542	20
江门		399	68	12	479	14
肇庆		377	79	32	488	8
清远		239	63	29	331	8
云浮	大企业管理机构与税务(分)局合并模式	147	47	47	241	10
广州		2839	1320	46	4205	28
湛江		481	47	107	635	17
中山		351	84	32	467	6
梅州		309	32	22	363	9
汕头		275	32	31	338	11
河源	大企业管理机构与税务(分)局合作模式	241	23	36	300	16
韶关		350	55	36	441	8
阳江		209	23	12	244	13
茂名		182	33	49	264	21
佛山	大企业和国际税务管理科模式	816	183	22	1021	5
潮州		130	15	24	169	6
揭阳		177	24	20	221	6
汕尾		139	16	15	170	5
全省		9214(户)	2446(户)	774	12434	264(人)

资料来源:根据广东省国家税务局网站资料整合编制

另一方面，大企业管理机构各个层级的具体职责因各地的管理方式而有所不同，因此没有统一的模式，在地方上容易出现管理职能重叠交错的情况。例如总局进行风险分析后传达到地方税务机关风险应对任务后，基层税务机关需要首先需要对总局的材料进行了解熟悉，对重点部分也有可能需要进行资料复查和分析等，而且在与企业纳税人进行接触的进程中，还有可能需要纳税人重复提交材料接受询问等，这在一定程度上就和总局的前期工作有了重叠的部分，给整体的税务工作和纳税人都增加了负担，在降低管理效率的同时也可能会引发企业的反感情绪。

大企业税收风险管理过程中也存在横向的职责交错，遇到具体税种风险问题比如遇到增值税税收问题则需要咨询货物和劳务管理部门，遇到企业所得税问题时则需要请教所得税司，遇到的许多具体的问题都不能直接进行判定处理，更像是问题的传递机构，而在传递的过程中除了会造成问题理解程度的不同，还会影响风险处理的时效性和统一性。

3.2.4 大企业税收风险管理流程不完善

1. 税收数据收集能力亟待加强

数据是实施识别分析的重要基础，良好的数据源决定了税收分析的质量，而我国现在的数据搜集主要还是要靠企业的纳税申报表及其所愿意提供的一些指标数据，对其在银行、信托机构、工商局、合作伙伴等的相关交易信息获得的不全面或者基本获取不了，虽然税收征管法中有提到对这些相关机构要配合税务机关调查的规定，但没有具体的明确的标准，这些相关的单位也只是象征性的或者以自己工作任务重为由拒绝或者延迟提供相关大企业信息，所以在获取税收数据源上面的能力还很欠缺。

2. 风险识别效果差强人意

现在的风险识别模式主要是由总局或者第五直属分局承担数据分析的职能，然后由其下发风险应对任务，容易与大企业的区域经济环境相脱节，偏重于数据分析的结果。因此本文认为存在以下两个方面的问题。

第一，我国的税收风险分析一般是分行业进行分析，而没有分地区进行分析。其在很大程度上是根据所搜集的税收数据运用一些风险指标等进行数据分析的，除了数据搜集不完全等缺陷外，分析这些数据的人员对当地的税收政策、大企业所处的经济环境、行业的整体的发展状况等都不是很了解，分析的过程大部分是在根据所搜集的数据来论，这样的分析就缺乏了对整体税收风险内在规律的把握，各种综合的因素不能都考虑进去，对政策、征管、经济等各个方面的调整变化的最深层次的原因还有待进一步的挖掘，这就使得分析的结果与现实有一定程度的脱节。

第二，因为对大企业的税收风险分析时间不长，税收风险指标中的各个权重，在进行分析时是一致的，而没有根据地区或者政策等对企业的影响程度的不同而有所变化，

这样同样也对结果产生了负面的影响。

3.风险评估及排序工作略显粗放

现在我国根据评估出的大企业的税收风险的影响程度排序,主要分为高、中、低三个级别,高级别主要是将影响程度严重和较为严重和中等偏上的企业,这样划分的对后续的风险应对没有具体的针对性,所制定的风险政策就会显得不适用。大企业涵盖各行各业,对其进行税收风险管理所产生的税收风险只从一个影响程度的维度进行排序就显得太过单薄。而针对高风险的企业需要提供的数据和材料相对较多,对一些没有那么严重风险的企业来说无疑增加了其负担,容易使企业产生抵触情绪。

4.风险应对手段不太合理

风险应对措施是针对风险的有效治理手段,主要包括预防性应对和反应性应对,预防性应对主要是通过税收风险分析将隐藏的风险隐患扼杀在摇篮里,反应性应对则是针对已经造成的风险所采取的方略。我国现行的应对方略大部分是根据风险排序的结果提供相应的方案。对于低风险的纳税人,其相对应的纳税遵从度一般比较高,税务机关对这些企业会采取三年评估一次的方法,本文认为时间间隔相关较长,而且税收现阶段的税收政策等变动较为频繁,对大企业的影响相对较大,三年进行评估一次的话会有很大的隐患,不利于及时掌握企业的风险情况。对于中等程度风险的纳税人,一般的方案是企业自身检查为主,税务机构复核、监督为辅,这样的隐患就是因为企业自身的原因而没有发现隐藏的税收风险,而税务机关复核时就有可能会忽视这些风险,而其一旦发生则会造成很大的损失。对于高风险的纳税人,因为税务机关层级的不同或者税收管理部门的不同,对高税收风险纳税人的税务行政处罚的自由裁量权较大,没有统一的标准,会加大执法的难度。

5.风险反馈与评价机制不完备

就目前情况来看我国的税收风险贡献评价与反馈机制还不完备,其相应的制度还处于空白的地带,截止目前税务机关专注的重点是怎么样更好的识别和应对风险,而对于风险应对成效的反馈就相应的有些忽视,还没有形成有效的税收风险管理评价体系与方法,不能对税收机关形成相应的监督,这样不利于对税收风险管理的进一步推动,不利于对管理过程的优势与不足进行归纳总结,不利于大企业税收风险管理的长远发展。

3.2.5 大企业税收风险管理保障体系不健全

1.信息技术支撑力量薄弱

信息不对称问题是大企业税收风险产生的重要原因,所以说只有税务机关掌握更加全面的企业的相关信息才能正好的预防和解决税收风险,企业只有更加清楚的了解税收政策的运用才能增加自身规避税收风险的能力。目前阶段税收征管法对此也没有具体的限定,税务机关与企业、不同税务机关之间、税务机关与其他相关政府机关之间、税务

机关与银行之间的信息不能实现实时共享，这样税务机关就不能对企业的整体相关信息有一个详细全面的了解，难以全面了解企业的纳税能力、经营状况、其与关联企业之间关系等，这样就不能及时掌握其的诉求，为其提供针对性、个性化的服务与解决方案。目前，虽然针对信息共享互用已经有了很多的实践，如国地税合作、五证合一的实现、金税三期的推进等等，这些为实现信息数据的挖掘，各个相关部门之间的信息共享奠定了基础，搭建了平台，但是其在实际应用过程中仍存在很明显的信息不共享现象。

2. 专业人才不充足

随着信息管税的推进，对大企业进行税收风险管理更有技术性的要求，除了要求相关人员要有专业的税收知识外，在税务系统内对管理型、软件开发型、数据分析型、审计等人才的需求日益旺盛，而目前税务系统是在原来的税源管理机构的底子上建立的，原有的税务人员的所拥有的技能难以与现代化的税收风险管理的需求相匹配，这样的不匹配现象就会进一步增加大企业税收风险管理的难度，限制其效率。

第4章 大企业税收风险管理的国际经验借鉴

4.1 健全的税收法律制度

澳大利亚利用税法赋予了征税机关除征税权之外的其他有助于其进行税收征管的权利。首先，其赋予了税务机关在实行纳税人自主申报制度的基础上，能全面实施数据收集、证据获取等权利，严格规定了与纳税人相关的第三方等相关信息的报送、资料的保存义务，确保了税收风险管理工作的严肃性及其合法性。其次，其制定《纳税人宪章》，通过明确纳税人的权利和义务来保障其权益。最后，完善的税收裁定及相关的争议处理机制等也保障了征管机关的管理效果。澳大利亚税收管理机构可以通过税收裁定机制获取有关纳税人大量的交易信息，另外在争议解决机制下，税收管理机构特别重视与纳税人的及时沟通交流，尽量避免争议事件的发生，如果发生则会快速解决，其处理渠道一般包括诉讼、独立审查等。

4.2 大企业税收管理机构及其征管范围

4.2.1 大企业税收管理机构的设置

创建大企业税收管理机构的目的主要包括强化对大企业的管理及在有限配备资源的情况下尽可能降低纳税人所潜在的与税收相关的一些风险。澳大利亚税务局（ATO）在1994年成立专门管理大企业纳税人的机构，其发展至今已经呈现出了在税企合作的基础上，以风险管理为导向的税收遵从管理体系，而我国是在2008年才成立大企业税收管理司，起步相对较晚。

ATO负责管理大企业的部门是其上市公司和国际税收管理部门（PG&I），其源自1994年成立的大企业和国际税收管理部门（LB&I），在2013年为应对税基侵蚀和利润转移（BEPS）问题对其进行了调整，其相应的负责业务范围也有了变化。PG&I下共有上市公司、案件指导、国际业务、OECD外派管理4个部门。在上市公司部门又分设案件和专题指导、风险策略、业务管理及运营3个职能，而风险策略则按照行业进行细化设置，其根据行业共性的特点分设的，有金融/银行/保险、通讯/高科技/能源、自然资源/石油天然气、其他等。与此类似，法国、美国、英国、爱尔兰、荷兰、加拿大、挪威等7个国家也是按照不同的行业来设置大企业管理机构（见表4.1）。

表 4.1 8 个 OECD 大企业管理机构不同行业划分

行业/国家	澳大利亚	法国	美国	英国	爱尔兰	荷兰	加拿大	挪威
金融/银行/保险	√	√	√	√	√	√	√	√
零售/医药/保健	×	√	√	√	√	×	√	×
通讯/高科技/能源	√	√	√	√	√	√	√	√
重工业/交通运输业	×	√	√	√	√	×	√	×
自然资源/石油天然气	√	√	√	√	√	√	√	√
其他	√	√	√	√	√	√	√	√

资料来源：根据 Compliance Management of Large Business Tax Group Experiences and Practices of Eight OECD Countries OECD Forum on Tax Administration 2016.数据汇总编制。

另外，法国除了按照行业设置管理机构外，其还是由大企业管理署（DGE）和国家审计局两个机构进行双向管理，前者主要负责大企业纳税人的税收征管、纳税评估及税务检查等工作，后者主要负责大企业审计方面的工作。法国的 DGE 的部门主要分为业务部门、专业化分析部门及业务支持部门，各个部门的职责如下表所示（表 4.2）。

表 4.2 DGE 各部门职责

部门架构	部门职责	部门细分
业务部门	负责税款的征收，日常税收事物的处理	税务审计及征缴部、税务管理部、人事部及法律事务部等
专业化分析部门	共有 14 个分行业专业化团队，负责对特定的行业进行检查	比如建筑业、金融业、化工业等
业务支持部门	对前两个部门进行业务支持	IT 信息部、软件开发部、档案管理部、收入核算部及内审督察部等

资料来源：根据国家税务总局网站资料编制。

4.2.2 大企业税收管理机构的征管范围

不同国家的大企业管理机构的职责范围有所不同，例如 PG&I 的客户主要是 1400 家大企业或跨国集团，其有一些相同的特点，即年营业额均在 2.5 亿澳元以上，所得税贡献占比较大，超过所得税款总额的 65%，正因为其企业所得税的税收复杂性及税源贡献度，澳大利亚的大企业部门单独负责企业所得税的征管，其他税种则交于其他部门进行管理。而法国与加拿大的大企业管理机构则只负责税务审计，不承担税款征收的职责。上述 OECD8 个成员国的大企业税收管理机构的税种征管范围如下表所示（见表 4.3）。

表 4.3 8 个 OECD 大企业管理机构税种征管范围

国家	澳大利亚	法国	美国	英国	爱尔兰	荷兰	加拿大	挪威
企业所得税	√	√	√	√	√	√	√	√
增值税	×	√	×	√	√	√	√	√
社会保险税	×	×	√	√	√	√	×	×
特别消费税	×	×	√	√	√	×	√	×
其他	×	√	×	√	√	×	×	×

资料来源：本表根据 Compliance Management of Large Business Tax Group Experiences and Practices of Eight OECD Countries OECD Forum on Tax Administration 2016.数据汇总编制。

4.3 大企业税收风险管理措施

OECD 国家在《遵从风险管理：管理和提高纳税遵从》文件中阐述了对于大企业进行风险管理的流程，并针对相应的流程进行了相近的规范。该流程从以大环境为操作背景，在风险管理目标的指引下制定战略：风险识别——排序与评定——遵从行为分析——应对——实施反馈——风险识别。该战略主要包括风险的评估与应对，进而形成一个闭环的系统，随着不断地实践和完善，该流程已经成为比较全面的遵从风险管理模型（见图 4.1）。根据这个模型进行具体的风险管理操作。

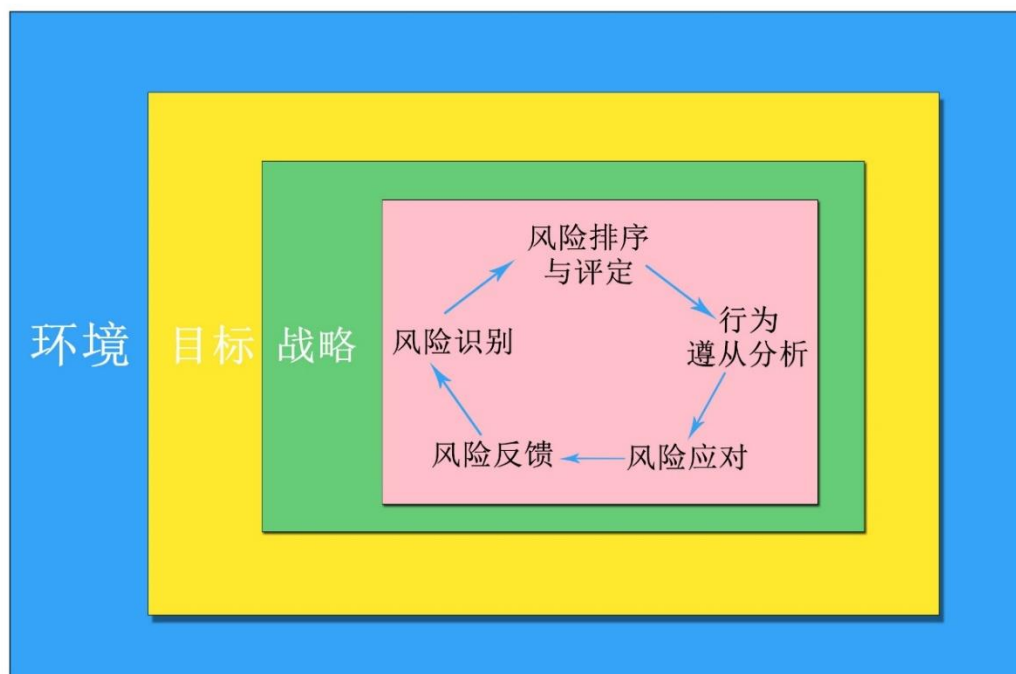


图 4.1 OECD 国家遵从风险管理模型

4.3.1 税收风险识别

在进行风险识别过程中，美国大企业管理局与引入风险识别检测系统，其主要特点是“判别函数工作量选择模型”，侧重于对利用录入的数据进行量化的处理。通过搜集企业申报表信息、相关的第三方信息等，并结合当年的宏观经济情况、行业员工工资、居民生活水平等情况，将这些信息进行计算、对比、分析，进而形成的运用数据库技术进行综合的具有较多指标变量的风险识别模型，运用该模型可以分析出纳税人风险发生的概率及其风险产生的严重程度。对识别出的目标纳税人进行排序，从中选出应该重点管理的高风险企业。

澳大利亚大企业管理部门根据差异化风险管理框架（RDF 框架，见图 4.2），按照纳税人的遵从程度和其实施后果的严重程度进行分类，实行不同风险不同应对策略，保证税管资源的进一步优化分配。根据 RDF 框架分目标企业成 4 类，第一象限为高风险纳税人，他们不遵从可能性大且产生的后果严重，应该实行实时监控策略，及时发现及时制止，ATO 对此类纳税人投入资源较多，一般会进行风险评估、税务审计及诉讼等形式。第二象限为重点纳税人，他们虽然不遵从的可能性小但产生的后果严重，应该实行持续监管策略，定期对其申报数据的审核，特别注意该类纳税人的风险管理和治理结构，一般会采取内控调查和定期风险评估的形式。第三象限为低风险纳税人，此类纳税人不遵从的可能性小且产生的后果较轻微，一般采取定期监控的审核方式，根据总结的特定行业风险定期进行定期提醒、内控检查、走访、辅导等方式。第四象限为中等风险纳税人，此类纳税人不遵从的可能性高但产生的后果不严重，应该实行重点项目重点审核，特别关注税收收入不正常下降的纳税人，可以对同类型问题的纳税人实行特定的风险评估的方式。



图 4.2 RDF 框架

4.3.2 税收风险评估与应对

在进行风险评估时，英国税收管理机构根据企业实施管理战略的各个相关指标进行等级分类，这些指标包含自身进行税收筹划的一贯、遵从度、资料的透明情况及争议指数等，这些指标被分为低及高风险等级，分别实行不同的管理策略。为了更好的进行评估保证其质量，加拿大税收管理机构设立了专业的技术鉴定中心，以用于税收风险的判定。另外，其还同其他国家建立定期交换相关的税收情报的机制，进而寻踪跨国的税收风险。

针对不同的遵从风险应选择不同的风险应对战略。澳大利亚大企业税收部门一般会采取预防性管理策略和纠正性管理策略。预防性管理策略是在事情发生前通过加强与企业的沟通交流，提供准确的税法实施准则，进一步降低法律风险，强调申报前的审查工作。该策略主要包括申报前遵从分析（PCR）、申报前走访（NTER）、年度遵从安排（ACA）、应报告税务状况表（RTP）等。PCR是在申报表提交前，对其中一些不是很确定的涉税事宜进行分析讨论，尽早发现其中所蕴含的风险。NTER是指ATO每年会选择特定数量的纳税人进行交流访问，在提交申报表前举行座谈会等，讨论可能出现的潜在问题。ACA是指与纳税人在协商一致的情况下签订年度遵从安排，这是与大企业进行实时互动的一种方式，主要适用于的重点纳税人。RTP是指针对具有重大怀疑且影响严重的税务风险需要纳税人进行披露。

纠正性策略则是在预防性策略不起作用，相应的税收风险已经发生时所应用的策略。主要包括风险分析、风险检查、税务审计，而这三个则是在一般情况下配合使用，ATO通过获取的税收信息，利用风险过滤器进行风险扫描，再根据扫描出的风险进行风险分析，配合RDF框架判定纳税人的风险等级，一旦选出具有高潜在风险的大企业就要进行个案管理。在进行个案管理的情况下利用风险检查来进一步发现和评估风险，来深入了解纳税人信息，有助于修改对前期的假设进而制定更加适用的检查规划。如果通过检查确认风险的存在或者发现新的风险，就需要进行全面检查，以进行定量和定性的分析。在风险检查后确定纳税人确实存在问题，就需要进行税务审计找出事实真相，税务审计一般包括专项审计或者大企业审计，其实在验证发现的风险存在的情况下探寻不遵从行为发生的根源进而进行处理。由此可见纠正性策略是一个循环（如图4.3），在风险识别的基础上进行分析、个案选择、检查、审计，再到最后的风险识别。

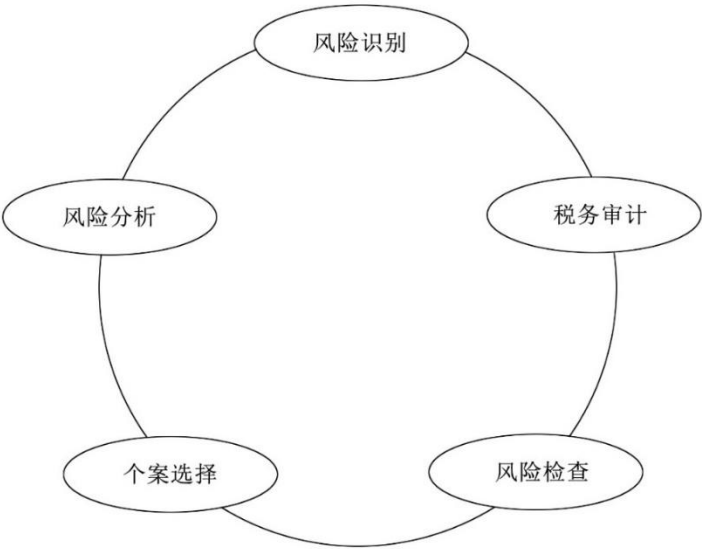


图 4.3 纠正性策略循环

针对大企业检查出来的风险进行应对，OECD 国家常用税务审计的方法。而最著名的是澳大利亚税务机构引入的“金字塔模型”（如图 4.4），该模型根据遵从度的强弱分类，从而根据制定相应的管理策略。

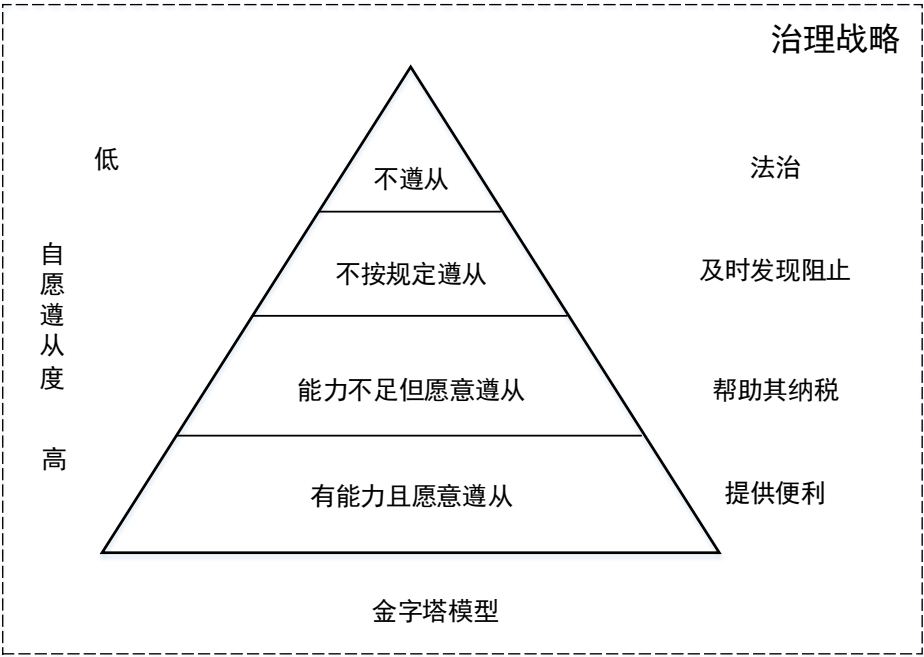


图 4.4 金字塔模型

4.3.3 税收风险反馈

税收风险的反馈是对管理工作成效好坏的判定，以便能在持续的管理进程中修补漏洞以进行改进。美国大企业税收管理机构实行标准化的执法流程、对每一项执法程序都向全社会公开，在执法的全过程中均实现透明化管理，任何人可以对其实行起监督的职责。英国的大企业税收管理机构是在进行风险管理过程中通过与纳税人的不断深入沟通，在确定企业风险等级的时候，向企业下发风险等级结果，并通过企业的情况反馈，在与企业协商一致的情况下，制定风险管理的具体战略，以最终的风险应对结果来反馈风险管理的成效。透明的监督体系是税收风险管理有效进行的保障，与企业的及时沟通是反馈的重要渠道，其效果则体现在纳税人在风险处理结果的认可度上。

4.4 大企业税收风险管理保障体系

4.4.1 信息技术支撑方面

信息技术在现代的风险管理中占据着中流砥柱的地位。荷兰的大企业税收管理机构设计出一套能进行精准评估的软件，该软件中包含各种税收指标，在系统中输入相关的数据，就能显示出该企业的风险指标，由于大企业的独特性，这些风向指标有专门的税收专家进行人工评估。德国通过历史资料整理，增值税欺诈案件统一起来建立了数据库，并在全统一的增值税系统的基础上开发了税收风险管理系统，主要以系统的方式识别出增值税纳税人中的高风险纳税人，而案件数据库就提供了风险类别的样本

为保证不同税务人员针对同一事项的评估结果的一致性，澳大利亚税务机关还设计了案例模式。另外，澳大利亚大企业税收机构在 2010 年开发单一综合核心处理信息系统（ICP），ICP 共包含 6 个板块即 ATO 架构和基础结构、我的 ATO、纳税人互动系统、纳税人信息处理和征管系统、业务情报系统、我的工作间。其主要特点如表 4.4 所示。

ATO 除了 ICP 还开发了风险评估剖析工具（PAPT）和大企业剖析工具（LMPT）。PAPT 是基于网络的应用系统，运用内外部的联合数据对企业进行评估，进而向纳税人提供最新和最准确的纳税人风险概评和风险识别清单。而 LMPT 则是对 PAPT 起辅助作用，其允许审计人员增加纳税人的相关决策者信息、社会信息、经济信息等，以便更好识别大企业的税收合规性风险。

表 4.4 ICP 的特点

ICP 特点	功能	详细解释
	收集不同渠道的信息	无论纳税人通过纸质表格或者电子表格，ATO 都能通过信件、电子邮件、电话等方式与纳税人进行互动，以保证所有的纳税人接受相同的服务
	实现第三方数据的全面交换	设计供全澳大利亚政府使用的统一电子密钥（AUSKEY），制定符合政府间相互合作的统一标准实现数据的全面交换
	兼容性强	与第三方软件相互兼容，使得纳税人可以自己管理相关税务事物
	输出结果一致	无论纳税人以何种形式与 ATO 互动，ICP 都可以运用相同原则、标准应对，输出相同的交互结果
	建立数据库	建立所有业务记录的数据库，包含纳税人信息、历史记录、关系管理等
	及时高效处理	接受信息进行任务分配推送给不同的部门进行处理，实现高效运转

资料来源：该表根据 ATO. Commissioner of Taxation Annual Report2014-15[EB/OL].
https://annualreport.ato.gov.au/sites/g/files/net376/f/AR_14-15_Vol1_n0995_js34758_w.pdf, 2015-10-13.
 编制。

4.4.2 从业人员素质方面

大企业税收工作的专业性及其负责性决定了随其进行管理的税收机构的专业性需求，在信息技术爆炸的大企业全球化发展的时代，对大企业税收管理机构的要求也越来越具有挑战性，越来越须要具备税收、审计、国际会计及计算机等相应专业知识的综合性专家。

荷兰的大企业管理机构成员包括税务专家、征税员、统计员、审计员及客户经理，由客户经理担任组长来协调与各个关联方之间的交流沟通及制定工作任务，在组织工作时按照专业化分工进行处理，由于管理的大企业相对固定，因为采取一对一的服务模式，在优化资源配置的同时提高了工作的效率。而美国的相关机构除了基本的征税人员外加入了计算机审计学、工程学、经济学、金融、国家监察等各个学科出名的专家。在进行管理调查的时候，均配备一名资深的税务官员进行管理。

第5章 以房地产行业为例进行税收风险管理

房地产行业因为其营业收入集中度高、税收贡献大、行业涉及税种繁多、征收管理难度大、税收风险较高等特点，一直被认为是税务机关进行风险管理的重点，而作为大企业中的房地产企业更是重中之重，其税收贡献率更是在行业中居于前列，据北京市某区地税局采集的数据可知该局2016年税收贡献较大的行业中房地产行业为首(见表5.1、图5.1)。从房地产行业的税收贡献度可见其重要的行业地位，因此本章以大企业中的房地产行业为例进行税收风险管理的进一步细致探讨。

表 5.1 2016 年某区行业税收贡献表

单位：万元、%		
行业	税收收入	收入贡献率
房地产行业	437,409.00	35.78%
制造业	147,657.00	12.07%
建筑业	68,803.00	5.63%
批发零售及住宿餐饮等服务业	91,047.00	7.45%
合计	744,916.00	60.96%

资料来源：北京市某区地方税务局

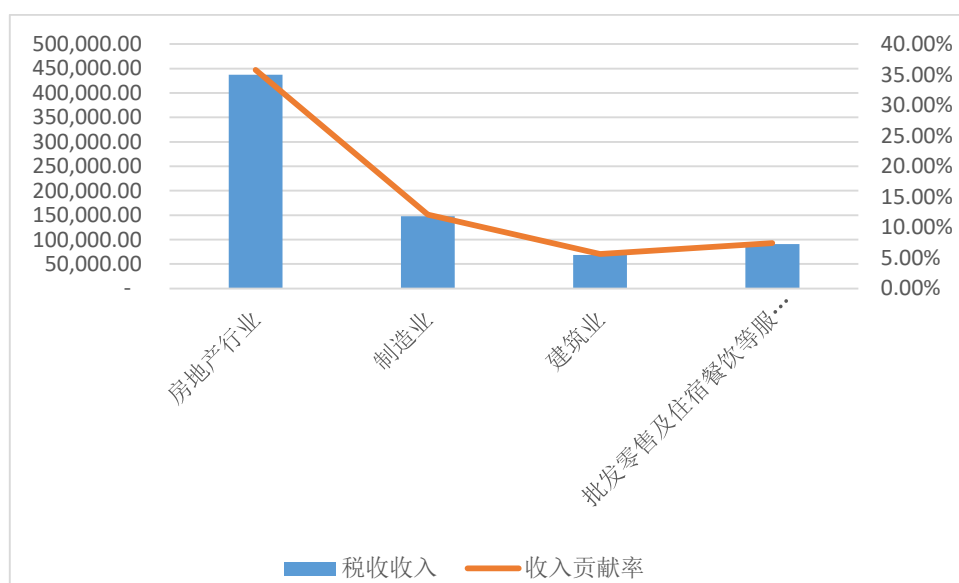


图 5.1 2016 年某区行业税收贡献率图

5.1 房地产行业及其税收风险概况

5.1.1 房地产行业介绍

房地产行业主要是以土地和建筑物作为经营的对象，对其进行投资、开发、建设、经营管理及服务，一般的房地产行业可能会涉及房地产的开发经营、存量房交易、中介服务、物业管理等，而本文重点介绍房地产开发与经营过程中所呈现出的行业税收风险，其主要是指符合条件的房地产开发企业在取地、融资、建设、销售或出租该房地产的过程中所蕴含的内在风险。

2017 年随着次序出台的楼市相关政策的影响，房地产市场价格处于趋稳的状态，而行业内的竞争却更显激烈，2017 年该行业的综合实力 100 强排名见附表 1，这些企业是代表了该行业的一个整体的发展趋势，2017 年 100 强的销售额与销售的面积分别达 637607 亿元和 497959 万平方米，而与去年相比增长 32.8%和 23.7%，但是其增长的速度呈现下降的趋势，百强企业的销售情况增长图见图 5.2。

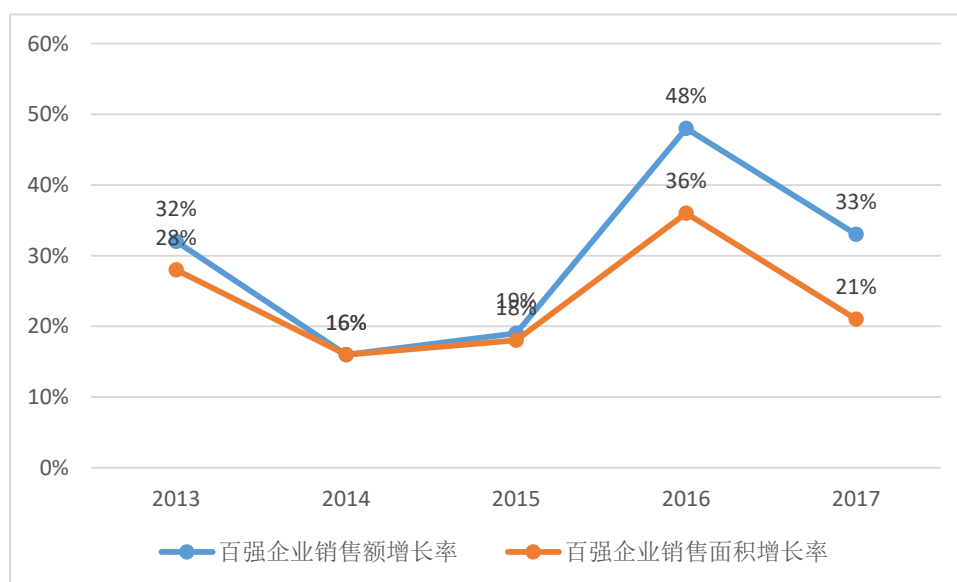


图 5.2 百强企业的销售情况增长图

由于规模效应的加剧，百强企业的市场份额也在稳步提升，由近 5 年的销售市场份额趋势图（图 5.3）可以看出前百强 2017 年市场销售份额拥有率至 47.7%，较 2016 年增长 3.3 个百分点，而其中的 TOP10 则占 24%，较 2016 年增加 5.8 个百分点。

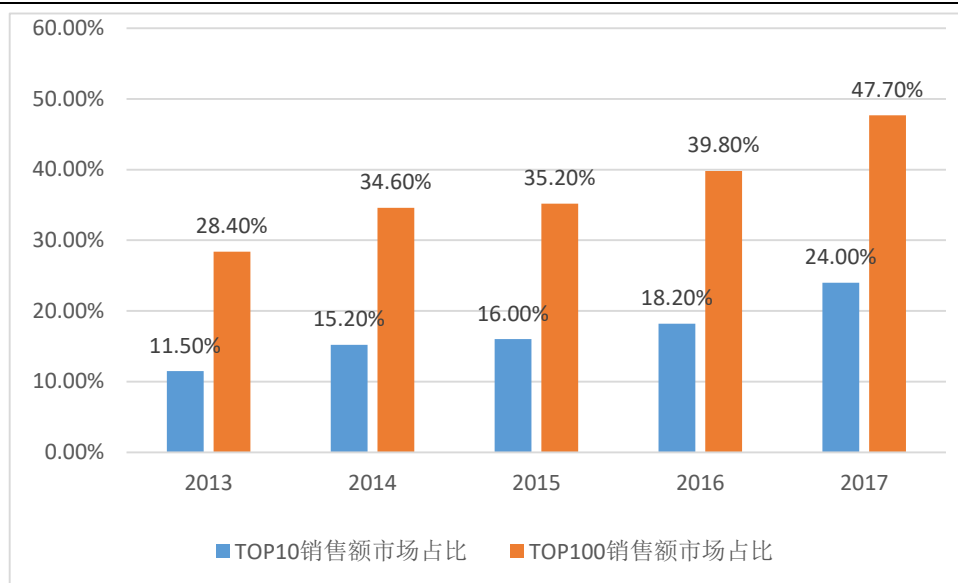


图 5.3 销售市场份额趋势图

销售占比表明其所创造的利润也在增加,2017 年 100 强的净利润均值到 48.9 亿元,较上年增长 30.0%,而利润的增加影响税收的缴纳(见图 5.4),2017 年 TOP100 的企业纳税总额为 54.3 亿元,比上年增长 17.4%,其中税金及附加为 32.7 亿元,所得税为 21.6 亿元。

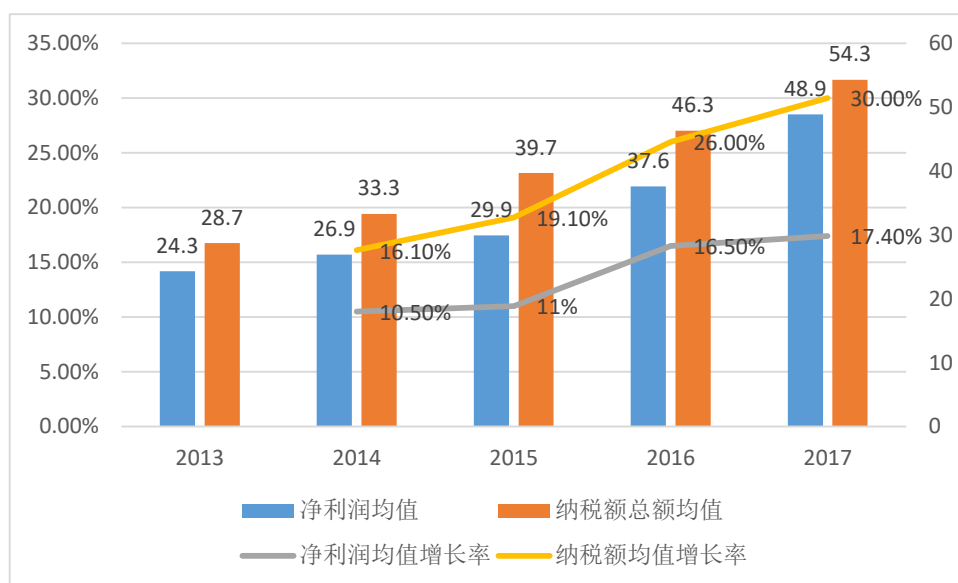


图 5.4 TOP100 企业近 5 年纳税额与净利润增长趋势图

在对该行业进行税收风险识别和分析的时候,先了解上面这些关于房地产行业 TOP100 的近 5 年的发展运营情况,可以作为我们判断其是否处于安全值的重要基准。

房地产行业的特点是资本密集、前期投资巨大,源源不断的资金输入才能保证其健康运转,而这往往依靠高杠杆向金融机构进行贷款,这也就决定了房地产企业的高负债

率，高风险性，而高风险与高回报相对应，较高的回报又决定了其与各个相关企业之间错综复杂的财务核算。其次，房地产行业一般项目复杂，开发周期长，回款慢，从拿地到项目的最终清算，一般其要与政府部门、施工企业、国家的宏观调控政策、当地的房地产市场情况等息息相关，其中有一项出现问题都可能对项目的清算产生阻碍，因此其周期一般较长，最少也需要两年时间。最后，一般的房地产行业在开发产品的同时会注重多元化的发展，讲求周围配套设施的齐备，而与之相关的销售体系也较复杂。

5.1.2 房地产行业的税收风险

与房地产行业相关的税种甚多，从拿地、开发、到销售、出租等各个环节都离不开税收的缴纳，与房地产行业相关的税种主要包括增值税、土地增值税、企业所得税、教育税附加、城建税、地方教育费附加、个人所得税、印花税、契税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、车船税等，具体环节涉及的税种如下表 5.2 所示：

表 5.2 房地产行业各个环节涉的相关税种

税种	拿地环节	开发环节	交易环节	保有环节	
				自用	出租
增值税		√	√		√
土地增值税			√		
企业所得税			√		√
教育税附加		√	√		√
城建税		√	√		√
地方教育费附加		√	√		√
个人所得税			√		√
印花税	√		√		
契税	√		√		
房产税				√	√
城镇土地使用税		√			
耕地占用税	√				
车船税					

资料来源：根据调研搜集的资料总结编制

房地产行业的税收风险本文从收入类风险、成本类风险、费用类风险、资本类风险及其他类风险进行归纳汇总，如表 5.3。

表 5.3 税收风险分类

税收风险分类	形式	表现
收入类税收风险	1. 少确认收入	将预收账款和收入长时间挂往来或者直接冲减成本，隐瞒收入少缴税；未合理确认报废的材料、代建工程等营业外收入；将按揭销售房款的后续贷款计入短期借款；对于拆迁安置房所补的超过面积的一些差价不按照规定确认收入；将没有出售的房产出租取得的收入不计或者少记；采用包销的形式售房却不对应包销合约中商定的时间、金额确认收入；售后返租应该不按实际价款而按照实际价款冲减租金收入申报纳税，少记收入；委托代理售房，不按照实收纳税；转移当年销售利润到关联企业，减少当年纳税金额；延迟预收账款确认；已达竣工条件的项目没有及时结转收入与成本，延迟税款缴纳；
	2. 不按规定申报纳税	企业对外销售无法办理不动产权证的物业管理用房、停车位、地下室等仅开具收据，不按规定将受益申报纳税；
	3. 不合理销售	以明显不合理的低价向股东、个人或者关联企业转让商品房
	4. 不按视同销售原则确认收入	将开发的商品房用作捐赠、职工福利、转做经营性房地产、对外投资、非货币性资产交换、抵偿债务等，不按视同销售原则确认收入；
成本、费用类税收风险	1. 虚增成本、费用	原材料采购时虚开增值税进项；过多预提建安成本、费用；虚增开发成本、费用；重复结转开发成本；结转开发成本时虚增建筑面积或者低估销售单价，过多结转经营类成本费用；销售退回时只冲减收入不冲减成本；虚构拆迁协议以虚增拆迁成本；利用虚假建安合同开具虚假建安工程发票；向金融机构贷款的利息支出没有资本化进行分摊，而直接进行费用化计入财务费用影响当期税前利润；虚列代理销售费用；
	2. 不按规定申报纳税	超过银行同期贷款利率的企业并没有按照规定调增应纳税所得额
	3. 各项目成本费用人为归集	房地产企业将成本、费用在同时开发各项目之前人为结转，将未开发的项目的成本费用归属到已经完工的项目。
	4. 分解个税收入	存在多处发放工资以分解收入减少个人所得税
其他税收风险	1. 不按税收政策执行	没有将预收账款、定金等合入营业收入预缴增值税；获得土地使用权后不遵循规定，少交或者不缴土地使用税；不按规定对相应的合同（建安、商品房销售、购销等合同）申报印花税；将商品房作为单位的福利分与职工却不按规定扣缴个税；

资料来源：根据调研搜集的资料总结编制

房地产行业的税收风险一方面由其所涉及业务的复杂性决定，另一方面也与税务机关的税收管理能力息息相关。

5.2 房地产行业涉税信息搜集

房地产行业的相关涉税信息搜集是风险管理的前期基础性工作，而高质量的涉税信息是识别风险制定风险指标体系的重要保证。在信息搜集的过程中，应该借助大数据的时代背景下全方位的手段进行税收数据的归集，结合企业、税务机关和第三方共建税收信息共享机制，其全面提升税收信息收集的质量和效率。

房地产行业的涉税相关信息要求保证及时、准确且全面等，主要包含纳税人的纳税申报材料、报表等及与企业有业务往来的第三方等的有关材料，第三方包括国土资源部、房管局、工商局、银行、发改委、人社局等，通过与这些部门的资料交流可以从企业的规划许可手续、房地产项目立项手续、建筑施工许可证、工程竣工验收备案表、商品房预售许可证、商品房合同备案、银行信用记录等获取信息，对企业的情况实施风险识别与分析。在进行房地产行业涉税信息搜集的过程中，还应该包含对所搜集数据的整理，以保证所搜集数据的有效性与适用性。

5.3 房地产行业税收风险识别与分析排序

对房地产行业进行税收风险识别主要依靠搜集的涉税信息进行相关指标分析，进而寻出房地产行业共性的税收风险点及判定相应税收风险的强弱，还可以对其进行共性描述，进而利用其对全房地产行业进行全面扫描，锁定高风险的房地产企业，这样便可以及时采取税收防范措施来扼杀风险，修补不足进而提高其纳税遵从度。

进行税收风险识别重要的是建立识别的模型，而其则是税收风险指标和相应权重的结合成果。在构建模型的时候需要注意与房地产行业税收相关的宏观和微观经济要素。宏观主要是指国家的政策走向、税收法规、征管方式等因素；微观则是从企业的信用等级、现金流量、经营成果、财务状况等角度考虑。

构建房地产行业的税收风险模型的步骤主要包括：

（1）设立房地产行业税收风险指标，主要分为制度类和财务类指标，其中制度类指标为宏观政策指标、内控制度指标（如表 5.4），财务类指标为主体税种指标、单项财务指标和综合财务指标等（表 5.5），根据企业的实际情况给这些指标分配相应的分值。

表 5.4 制度类指标

指标	指标分解	具体指标
宏观政策指标	宏观政策影响及执行情况	国家发展走向与企业的契合度
		宏观政策对企业产生的影响度
		相关财税政策的执行情况
内部控制指标	内控制度建设	内控部门建设
		内控制度
		内控手册
		内控制度有效性
		财务部门建设
		税务部门建设
		财会制度
		财会工作手册
		记账的合规性
		财会资料完整性
		公司架构
		公司章程
		公司治理制度
		授权文件
		会议记录
		其他材料
内控制度执行情况		中介机构的对内控制度的评价
		执行《大企业税收风险指引》的情况
		程序性测试的情况
		其他涉税制度的执行情况

资料来源：根据调研搜集的资料总结编制

表 5.5 财务类指标

		财务指标	公式	风险识别概述
主体税种指标	静态指标	增值税税负率	风险期应纳增值税/风险期销售收入 $\times 100\%$	若税负率 $<$ 预警值,则可能存在虚增成本费用,少记进项或者收入的风险
		企业所得税税负率	风险期企业所得税应纳税额/风险期利润总额 $\times 100\%$	
		土地增值税税负率	实际缴纳的土地增值税/销售收入 $\times 100\%$	
		综合税负率	风险期应缴纳税负之和/风险期营业收入 $\times 100\%$	
	动态指标	增值税税负变动率	(本期缴纳增值税-基期缴纳增值税)/基期缴纳增值税 $\times 100\%$	若变动趋势与行业相悖则存在风险,例如税负不变动率降低且低于预警值下限则表明存在风险可能,应该重点关注
		企业所得税税负变动率	(本期缴纳企业所得税-基期缴纳企业所得税)/基期缴纳企业所得税 $\times 100\%$	
		综合税负变动率	风险期缴纳增值税/风险期销售收入 $\times 100\%$	
		进项税额与销项税额弹性系数	风险期进项税额变动率/风险期销项税额变动率 $\times 100\%$	该指标应小于 1, 如果大于 1 则表明可能存在虚增进项、少记收入等风险,且偏离程度越大风险越大
		税收弹性系数	风险期应纳税额变动率/风险期销售收入变动率 $\times 100\%$	税收弹性系数趋近于 1 才是合理的,合理范围在 0.8 到 1.2 之间,否则其偏离程度越大税收风险越大
单项财务指标	静态指标	销售价格	销售收入/项目总建筑面积	与房管网签价格进行相比,如较低则可能存在少记收入风险
		单位面积成本差异率	(单位建筑面积成本/标准值-1) $\times 100\%$	若该指标为正则可能虚增成本,且差异率越大虚增越多,隐藏的风险越大
		开发费用率	开发费用/(取得土地使用权费用+开发成本)	若该费用率大于 10% 则表明存在异常需要进一步调查分析

动态指标	预收账款变动率	$(\text{本期期末预收账款} - \text{上期期末预收账款}) / \text{上期期末预收账款} \times 100\%$	若其预售账款及营业外支出变动率大于20%，则可能存在不及时确认收入或进项纳税调整的风险；应付账款变动率大于10%，则可能存在隐瞒收入的风险，资本公积变动率大于0，则可能存在接受捐赠而不确认企业所得税的风险
	应付账款变动率	$(\text{本期期末应付账款} - \text{上期期末应付账款}) / \text{上期期末应付账款} \times 100\%$	
	资本公积变动率	$(\text{本期期末资本公积} - \text{上期期末资本公积}) / \text{上期期末资本公积} \times 100\%$	
	营业外支出变动率	$(\text{本期营业外支出} - \text{基期营业外支出}) / \text{基期营业外支出} \times 100\%$	
静态指标	销售利润率	利润总额/销售收入	小于预警线下限则可能存在少记收入多记成本费用等风险
	销售成本率	销售成本/销售收入	大于预警线下限则可能存在少记收入或者多记成本费用等风险
	期间费用率	期间费用/销售收入	
综合财务指标	销售利润变动率	$(\text{本期销售收入} - \text{基期销售收入}) / \text{基期销售收入}$	若变动超过10%即异于行业平均水平，则应考虑宏观政策的影响，或者存在少记收入，虚增成本费用的风险
	销售成本变动率	$(\text{本期销售成本} - \text{基期销售成本}) / \text{基期销售成本}$	
	期间费用变动率	$(\text{本期期间费用} - \text{基期期间费用}) / \text{基期期间费用}$	
	销售收入与增值税变动差异率	销售收入变动率-增值税变动率	如差异大于2%则可能存在风险需重点关注
	销售收入与企业所得税变动差异率	销售收入变动率-企业所得税变动率	
	销售收入与销售利润变动差异率	销售收入变动率-销售利润变动率	
	销售收入变动率与销售成本变动差异率	销售收入变动率-销售成本变动率	

资料来源：根据调研搜集的资料总结编制

(2) 确定税收风险指标预警值。

以企业所得税为例，确定房地产行业

$$\text{企业所得税平均税负率 } \bar{X} = \frac{\text{风险期应纳企业所得税税额变动率}}{\text{风险期销售收入变动额}} \times 100\%$$

$$\text{标准差 } S = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2}{n-1}}$$
 反映房地产企业税收也行业指标的偏离程度；

离散系数 $= \frac{S}{\bar{X}}$ ，离散系数反映了税收风险指标的离散程度，系数越大则反映其风险就越高；

例如当离散系数 ≤ 0.8 时

预警值上限 $= \bar{X} + S$

预警值下限 $= \bar{X} - S$

当离散系数 > 0.8 时

预警值上限 $= \bar{X} + 0.8$

预警值下限 $= \bar{X} - 0.8$

(3) 利用预警值与风险指标之间的变化率来进行税收风险偏离度的测定

$$\text{偏离度 } G = \frac{(\text{风险识别指标值} - \text{风险识别指标预警值})}{\text{风险识别指标预警值}} \times 100\%$$

(4) 用风险积分来判定税收风险的大小， $R = \sum(G \times Q)$ (R 为风险积分， G 为偏离度， Q 为风险积分)，汇总各个单项指标的积分乘以其所对应的权重之积，以风险积分的大小来判定税收风险的严重程度，进而制定出针对性的税收应对措施。本文将房地产行业的整体税收风险分为 5 个等级，从 I 级到 V 级风险依次提高，而风险分值从 0 至 100 分，以 20 分为一级次进行相对应，对房地产企业所面临的税收风险进行等级排序，再制定相适应的解决方案。

虽然每个行业的侧重点不同，但其制度与财务方面的指标有统一性，所以上文所阐述的制度性指标和财务类指标及其对应风险值大小的判定方法同样适用于其他行业。

5.4 房地产行业税收风险应对

税收风险管理的终极目标是利用有限的税管资源解决税收风险，因此针对不同级别的税收风险应该利用不同的手段来解决。税收风险的应对主要包括风险提醒、实地核查、税收核定、税务稽查等而这些措施的实施程序应该是递进式的而不能反向使用，在风险提醒之后看企业的反馈结果再后续跟进应对安排（见表 5.6）。这些顺序性的应对措施有时候可以跳跃进行执行，而且除了这些措施还有税务审计、反避税、预约定价及发票管控等措施进行相应的税收风险应对。

表 5.6 税收风险应对措施

风险级别	风险分值	应对措施	主要内容
I 级	$0 < X \leq 20$	风险提醒	优化纳税服务，提供税收政策辅导，提醒纳税人自查自省
II 级	$21 < X \leq 40$	风险提醒——约谈核实	在提醒后仍有风险或风险加剧的，对纳税人的税收风险需要进行详细情况询问
III 级	$41 < X \leq 60$	风险提醒——约谈核实——实地核查	根据约谈的结果对企业的具体生产经营情况、财务核算情况等进行实地查验
IV 级	$61 < X \leq 80$	风险提醒——约谈核实——实地核查——税收核定	对满足条件的企业进行税收核定或者调整其业务科目。
V 级	$81 < X \leq 100$	风险提醒——约谈核实——实地核查——税收核定——税务稽查	对重大的税收违法行为应该从严执法

资料来源：根据调研搜集的资料总结编制

本章以房地产行业的税收风险管理为例，意在阐述进行行业税收风险分析的详尽流程，而每个行业都有其独特的特点，因其特点的不一其税收风险防范重点就会各异，但进行税收风险防范管理的大体流程是一致的，均包括风险数据的搜集整理、识别模型的构建、风险积分排序方法的使用及应对方案的实施等，其中的重点风险指标可能会因国家政策方向、行业特点等的影响有所不同，需要分行业及地区建立风险指标体系，以为后续的认识和应对提供支持。

第 6 章 完善大企业税收风险管理的建议

6.1 总体思路

我国已经在大企业税收风险管理的道路上行进了一段，不过当前仍处在初级阶段，随着时代的发展，虽然税收风险管理水平得到了进一步提高，但在实践过程中仍存在一些问題亟待解决，本文通过综述我国相关现状，对其进行归纳总结，再在借鉴国外先进经验的基础上提出完善我国大企业税收风险管理的一些建议。本文从法治、思想观念、组织架构、风险管理流程及技术保障等五个方面进行详细阐述完善大企业税收风险管理的建议。（如图 6.1）

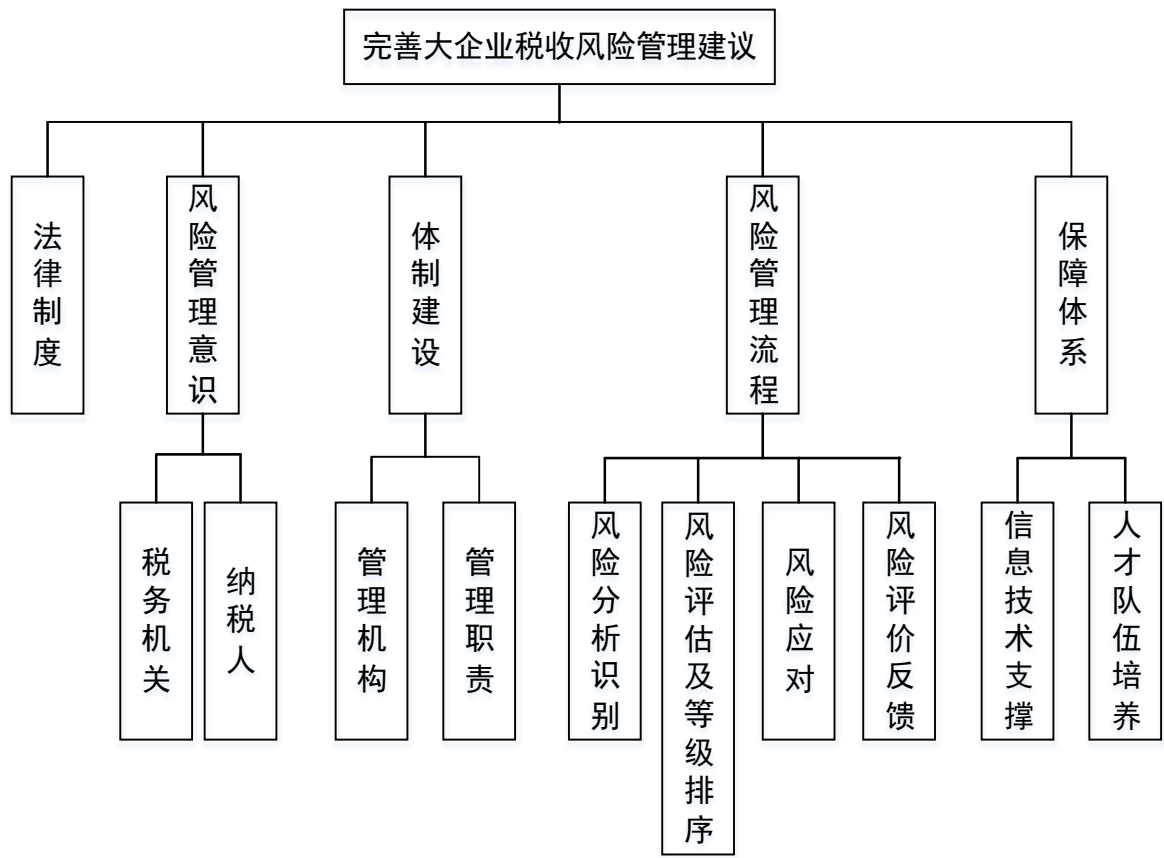


图 6.1 完善大企业税收风险管理建议

6.2 具体建议

6.2.1 完善大企业税收风险管理法律制度

税收法律制度是税务机关依法行政的最基本保障，截止目前我国还没有专门的针对

大企业税收风险管理的相关法律法规，本文尝试提出建立一下相关法律制度的建议。

首先，应该明确大企业的界定范围。明确大企业的界定范围是税收风险管理切实实施的有效保证，在国家提出重点税源、千户集团、大企业等相关概念的时候要明确其具体的区分标准，本文根据搜集的材料等分析，建议大企业的划分标准应该是其资产规模、年营业收入、注册资本、雇员数量和税收贡献等都在我国企业中排在前列，从其年纳税额上看应在1亿元以上。

其次，应该明确征纳双方的法律责任。本文建议税务机关除了基本的征管职责外还应该对涉税违法案件形式侦查权的权利，以提高税收风险处理的有效性。对于一些相关的规范性文件等，应该提升其法律的效力，并且保证其的相关解读、解释等的口径一致性，保证全国范围内税收法律效力的统一。

最后，应该明确信息共享的权责。本文建议银行、其他政府机关有在保证数据信息安全性和完整性的前提下，实现相关税务信息共享的义务，税务机关可以根据相关需求出具向某个政府机关采集数据的证书、保证其采集数据的用途合法性及信息安全性，而相关政府机关应该按照要求及时进行数据共享，如果因政府机关自己原因不能及时共享数据而造成的损失，应该根据损失的大小判定其一定的法律责任。而税务机关等向纳税人收取信息的时候，纳税人也负有及时提供准确可靠数据的责任，对于不能及时提供或者提供数据不准确的应该在企业的信用记录上有所显示。此外，数据采集肯定离不开一些软件的支持，而对于这些软件的使用也应该有一定的法律约束，比如使用软件过程中数据的保密性等。在这些信息共享的过程中也应该保证所传递数据口径的一致性。

大企业税收法律制度是更好管理大企业的重要保证，应该在公平、公正、效率的前提下，针对大企业管理过程中的相关诉求出台最新政策，确保大企业税收风险管理的严肃性及权威性，以便在管理的进程中有章可依靠、有法理可遵循。

6.2.2 提升大企业税收风险管理意识

随着时代的进步，本文认为对大企业税收风险管理意识的理解应该融入发展的精华，在现在强调税收服务的背景下，大企业以其强大的税收贡献和可能产生巨大影响的风险，在税务机关实施管理的名单中居于重要之位，对其进行管理更须要以这个为依据，提供专业化、个性化的服务。

首先，税务机关应该正确理解风险管理的目的，不仅仅是防止税款的流失，更重要的是要尽可能的帮助企业解决税收风险进而减少其发生破产的风险，这样才能保证更有效的税源。其次，应该加大税收风险管理的宣传力度和培训强度，让所有相关人员更加深刻领会到其原理、流程、目的及作用，进而提升税务机关和大企业相关人员的税收风险管理意识，从而提升纳税遵从度，降低征管成本，提高征管效率。

随着信息化工具的推进，税务机关可以通过对负责区域的大企业的相关财务人员建

立微信群、QQ 群、定期相关培训直播、公众号、微博等工具向大企业的相关负责人及其财务负责人宣传税收风险管理的利与弊及最新的税收政策解析等，还可以在日常的管理服务中为大企业提供绿色通道，在提高办税效率的同时保证服务的质量，为企业提供切实看得见的帮助。在这些信息化的知识传播与高质量个性化服务的提供下，使得税务机关自身人员更加意识到自己工作的意义与重要性，也使得企业的相关人员能更加的理解和配合，提高税收遵从度。

6.2.3 加强大企业税收风险管理体制建设

大企业管理局设置的目的在于减少大企业的税收风险，保证健康持续的税源，而其能够良好运行的基础在于统一的管理机构、职责的明晰及权责的分明。

首先，应该建设统一的专门化大企业风险管理机关。在“扁平化”原则的引导下，设置税务总局——省级大企业管理局——市级大企业管理局，对于一些偏远贫穷的地区，其相应的大企业较少，就可以设立大区，分管多个省的大企业，其管理职能与单个省级的大企业管理局相当。

其次，应该根据大企业数量分布的不同配置相应的人力物力资源。本文建议各个大企业管理局应该都配置数据采集部、分行业数据分析部、风险任务处理部、计算机技术支持部及人力资源部，但是可以根据该局负责大企业数量的多少及其地理位置，将相应的部门按区划分任务。数据采集部除了负责从基层的税务机关、企业、第三方等采集数据外，还应该负责数据的维护，建立每个企业的数据档案，以便省局、总局、及基层税务机关等对其的运用。分行业数据分析部应该按照国民经济的行业分类，将性质相同的行业分由一个分析部负责，行业的划分可以借鉴第五分局的划分标准。根据对行业的分析制成相应的分析报告，也应该与其他部门联合负责报告等的存档工作。风险任务处理部这对接受的风险应对任务展开行动，按照相应的时间节点及风险的轻重缓急进行任务的安排。计算机技术支持和人力资源部等都是后备支持力量，应该根据该局任务量的轻重而配备相适应数量的人员。另外这些部门是进行工作安排的时候应该在解决税收风险的前提下尽可能少的打扰企业和尽可能少的利用资源，各个部门在处理一家企业的税收风险时要保证相关处理人员的稳定性，上下级别税务局的衔接人员及税务局与企业的衔接人员不要经常更换，以增加事情处理的不一致性风险及资源的浪费。

对于一般的大企业税收风险有市局统一进行风险分析和应对，对于达到一定要求的特别严重、复杂的大企业税收风险应该分别视情况上报省局和总局，经过分析建议对于税收风险损失超过 500 万元的应上报省局，对于税收风险损失超过 1000 万元的应该上报总局，并且市局将需自己所掌握的数据和材料一同上报，还应该抽派熟悉该企业的市局人员进行配合。

6.2.4 完善大企业税收风险管理流程

（1）提升数据挖掘能力

在信息化的时代，很多的交易信息等都是以电子信息的方式存储，所以要挖掘和搜集这些信息，首先要有国家制度上的支持，对工商、银行、信托机构、交易单位提供相关信息的具体规定，对税务局要求而因延迟或者不提供数据所最终造成的后果承担一定的责任。其次，要有软件上的支持，税务机关要根据大企业的普遍交易特征，开发出针对大企业的数据挖掘软件，对企业进行数据的挖掘的软件还可以采用政府购买的形式，向一些专门的软件公司定制专门的数据挖掘软件，比如爬虫软件等。最后，对录入系统的数据，要及时地维护更新。

（2）强化风险分析识别效果

第一，分地区分行业建立风险指标特征库。风险特征的管理对今后风险的识别起了奠基的作用，我国在进行风险识别的过程中，已经建立起了简单的行业风险特征库，本文认为行业的风险特征库在宏观上进行分析可以利用，而具体到某个大企业的具体税收风险分析，大企业所处地区的发展情况、具体的税收政策变动情况、行业的发展状况等，单一的从全国层面的行业分析特征库中就少了地方的一些重要的地域特征，而这些当地征管情况、税收政策、行业支持情况等对大企业税收风险来说也是影响重大，所以本文建议应该在分行业的基础上细化为分地区分行业的风险识别特征，总局和第五直属分局可以将分行业的风险特征库普及至各个省的大企业局，而各个省的大企业局根据自己省内具体的税收政策、发展状况建立适应当地的税收风险识别特征库。

第二，根据地区政策调整税收指标的比重。税收风险指标一般应归为以下几种类别：一是税收相关指标，如申报表的各项相关限额指标等，二是基础性财务分析指标，如营业收入变动率、营业费用变动率、存货周转率等。三是政策制度指标，主要包括宏观经济政策和企业内控指标，如税收政策影响指标、企业内控制度评价指标、内控实施情况评价指标等。前两种指标更加侧重于数据的分析，而最后一种指标则与企业在当地所处的行业环境、政策变动等情况息息相关，根据对不同行业或者不同地区影响情况的不同，应该适当调整其所对应的指标的权重。

（3）强化风险评估及等级排序工作

风险评估及排序在风险识别和应对中起着承上启下的桥梁作用，本文建议应该在大企业税收风险的影响程度的维度上再增加一个税收遵从度的维度，并且在维度的基础上增加一个风险的级别，即高、较高、中等及低等四个级别，增加四个遵从度的层次即高、较高、中等及低等四个层次，多元化的划分风险等级。但一般风险低的企业其相对应对遵从度会比较高，其中各个级别所对应的具体内容如下表 6.1 所示。

表 6.1 风险级别内容

风险级别	表现	对税收收入影响	遵从度
低风险	企业自身的会计核算问题或者申报过程中的差错	影响较小，可以忍受	遵从度高
中等风险	大企业经常错报或者漏报及出现退货纠纷等行为	会产生不好的影响，可能会对税收造成威胁	遵从度中等
较高风险	不合法避税或者税收筹划不恰当等	会造成税收收入重大流失	遵从度较低
高风险	可以偷税如隐瞒交易或者骗取出口退税等	严重影响税收收入，造成税源萎缩	遵从度低

资料来源：根据调研搜集的材料总结编制

（4）强化风险分析应对

风险应对应该在风险分析和风险排序及基础上，提出针对性的应对方案，所以本文建议，应该在纳税遵从度和税收风险影响程度两个维度、四个级别的排序基础上实施应对。首先，针对遵从度高的大企业应该尽可能的为其提供方便，尽可能的减少对企业的打扰与检查；针对遵从度较高的企业应该提供专业人员帮助企业完善其税收风险自控措施，帮助其更好的了解和遵从税收政策；针对遵从度中等的大企业应该通过税务机关和企业高层领导对话和建立微信群、qq 群等方式向企业宣传税收政策，进一步提高其遵从意识；对于遵从度较低的企业应该严密监控，除了基本的税收政策宣传、辅导外要对企业上报的信息等进行严格审查，对于有偷税、漏税等的违法行为应该依法查办。而对于大企业税收风险的影响程度，影响程度高的企业应该时刻监控该企业的税收风险点，实施实地评估和税务审计等手段；对于较高影响程度的企业应该定期比如一年对企业进行全面税收风险评估，追踪企业的风险内控机制及其实施效果，进行相应的辅导和培训；对于中等程度的大企业，应该与这些企业签订风险遵从协议，主要是培养企业的自身预防税收风险的能力，要多对企业进行政策方面的帮助，对其定期进行财务等相关人员的培训，帮助企业提升自身应对风险的能力，要每年对企业的自身的税收风险评估报告进行审核，针对重要的风险点要进行专项风险审计。对于低等程度的大企业，应该每两年对企业进行一次全面的税收风险评估，在此基础上应该尽可能满足企业对政策解读及运用和材料报送等方面的便利性需求。

以上是在政策没有变动的情况下，分级别对大企业税收风险的应对措施，如果在税收政策有极大变动的情况下，比如营改增等，应该在政策实施稳定一段时间内，对涉及到的企业进行全面的风险筛查与评估，以预防新的税收风险的发生。

（5）强化风险反馈与评价

评价与反馈是对大企业税收风险管理工作的总结与推动，本文建议应该从以下两个

方面进行。第一，应该税务机关内部上下监督评价。在税收风险识别、应对的进程中会涉及到很多层次的税务机关与税务人员，这些人员应该有权对其一年中所接触到的对接机关的工作进行详细评价，以构成内部自我监督。第二，应该由大企业对税务机关进行监督评价，作为被管理的主体，大企业有权进行监督与反馈，应该每年年末向企业下发风险管理成效调查报告，这个任务可以同每年的纳税服务评价调查一起进行。另外，对于调查出的大企业税收风险的重大案件，应该在大企业管理局网站上对其详细内容进行公布，以便为大企业提供范例，也为税务机关提供借鉴。

6.2.5 强化大企业税收风险管理保障体系建设

（1）强化信息技术支撑

针对大企业信息共享困难的问题，本文建议，首先在政府机关内，开发出一套能适合各个政府机关录入数据的平台，这个平台能在全国范围内进行政府机关内部的信息共享；其次对于在银行和一些证监会、银监会、深交所、证交所等所蕴藏的大企业信息丰富，税务机关应该采用政府购买的手段，开发出能够在这些领域进行挖掘大企业数据的软件，并对这些挖掘到的数据分企业设立数据库；最后而对于企业和征管机构之间的信息不对称问题，应该通过两方相关的财务和技术人员的交流沟通，在金三系统中开拓能够与企业对接的端口，使得企业能够更好的提报除了财务报表和纳税申报表之外更多的关于企业的信息。

（2）提升队伍专业素质

人才的培养是一个团队工作成败的决定性因素，在现代化目标的推动下，建立一支机动灵活的跨区域、跨层级的工作团队已非常迫切，大企业的复杂程度也决定了其所产生的税收风险的消除难度，这就要求大企业税收风险管理团队具有较强的专业能力和行动力。所以本文建议，在构建大企业税收管理团队时要及时完善对所需求方面的专业的人才库，逐步组建多个分行业、分地区的功能复合型管理团队，明确管理团队人员工作职责。相关人才的选拔，一方面可以从社会上汲取新鲜的血液予以补充，他们受之前体系的影响小，接受新的管理理念的能力相对较强，只是需要根据团队定位角色的不同，根据选拔人才专业特长的不同给他们设置团队中的不同定位；另一方面可以从现有的税务系统中选拔符合条件的优秀人才，这可以根据平时工作技术的绩效考核结果进行选拔，这些被选拔的对象对现有的税收系统较为了解，需要对其增加相关的管理方面的培训，把从这两种渠道选取的人员适当组合成一个团队，进行优势互补，以发挥整个团队的最大效用。

参考文献

- [1] 陈洁. 大企业税收风险管理案头分析[J]. 税务研究, 2015(3):96-99.
- [2] 国家税务总局赴澳大利亚大企业税收管理第二期培训课题组, 王道树, 倪廷辉,等. 澳大利亚大企业税收风险管理评介[J]. 税务研究, 2014(12).
- [3] 国家税务总局税收科学研究所课题组, 伦玉君, 钱正平,等. 集团企业税收风险管理问题研究[J]. 税务研究, 2017(1):106-112.
- [4] 洪连埔. 浅谈税收风险管理机制的构建[J]. 国际税收, 2011(3):66-70.
- [5] 胡云松. 税收风险管理的范畴与控制流程[J]. 税务研究, 2010(11):72-75.
- [6] 李苹. 完善税收风险管理的问题研究[J]. 财经界(学术版),2015,24-363.
- [7] 刘磊. 征管改革中的中国大企业税收管理[J].国际税收,2016(9):6-9.
- [8] 刘磊, 钟山. 大企业税务审计软件开发研究[J]. 国际税收, 2014(5):38-40.
- [9] 李晓曼. 税收风险管理的国际比较[J]. 国际税收, 2013(3):49-53.
- [10] 马海涛. 中国税收风险研究报告[M].第 1 版.经济科学出版社.2011.6-90.
- [11] 马丽亚. 大企业税收风险的防范与规避策略研究[J].财政与金融,2013(04):60-61.
- [12] 马晓颖,张林海,王红莲. 税收风险管理策略[M].北京:中国税务出版社,2015.
- [13] 彭骥鸣, 陈爱明, 韩晓琴. 大数据时代强化税收风险管理的思考[J].税收经济研究, 2014(5):28-35.
- [14] 乔游. 浅析“互联网+”背景下的税收风险管理[J]. 税务研究, 2016(5):43-46.
- [15] 王楚三. 我国大企业税收风险管理初探[J].财税论坛,2013(11):20-22.
- [16] 王琪. 企业税务风险管理体系构建途径探究[J].财经界,2015(04):42-44.
- [17] 王玉兰. 构建大企业税务风险管理体系的探讨[J].税务研究,2013,(4):82-85.
- [18] 夏智灵. 税收风险管理的理论和实践[J]. 税务研究, 2017(1):117-120.
- [19] 谢波峰. 历史视野下的税收风险管理演进浅析.国家税务总局税务领军人才简报[N],2014-5-29(A)
- [20] 严昌涛. 对我国税收风险的理性认识[J]. 税务研究, 1999(12):19-24.
- [21] 杨杨. 大企业税收管理的国籍经验及启示[J].涉外税务,2011(8).
- [22] 张爱球. OECD 的税收风险管理理论与实践[J].中国税务,2009(11):18-20.
- [23] 张德志. 税务风险管理理论与实践[M]. 中国税务出版社, 2013.
- [24] 中国国际税收研究会课题组, 李华. 大企业税收风险管理的国际比较研究[J]. 国际税收, 2016(9):10-15.
- [25] 张景华. 税收风险识别模型的构建[J]. 税务与经济, 2014(1):96-99.
- [26] 张艳江,梁俊娇. 关于大企业税收管理制度的思考[J].中央财经大学学报,2015(3):19.
- [27] 赵艳清. 澳大利亚的大企业税收风险管理[J]. 国际税收, 2016(9):16-21.
- [28] 张志超等. 财政风险—成因、估测与预防[M].第 1 版.北京:中国财政经济出版社.2004.
- [29] 克里斯·安德森, 安德森, 乔江涛,等. 长尾理论[M]. 中信出版社, 2012.

-
- [30] A.Bakker and S.Kloostehof.(2010).Tax Risk Management:from Risk to opportunity [M].Nether-Lands:IBFD.
- [31] Alm J, Bahl R, Murray M N. Tax Structure and Tax Compliance[J]. Review of Economics & Statistics, 1990, 72(4):603-613.
- [32] Andrei A L, Comer K, Koehler M. An agent-based model of network effects on tax compliance and evasion[J]. Journal of Economic Psychology, 2014, 40(40):119-133.
- [33] ATO. Commissioner of Taxation Annual Report2014-15[EB/OL].
https://annualreport.ato.gov.au/sites/g/files/net376/f/AR_14-15_Vol1_n0995_js34758_w.pdf, 2015-10-13.
- [34] Forum on Tax Administration(2009).Corporate Governance and Tax Risk Management[R].OECD.
- [35] Henahan, P.j, Walsh, et al. Global Tax Risk Management[M]// Financial risk management in banking :. Bankers Pub. Co. :, 1993:36-40.
- [36] Khwaja M S, Awasthi R, Loeprick J. Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences[M]. World Bank, 2011.
- [37] Kosonen T, Ropponen O. (2015).The role of information in tax compliance: Evidence from a natural field experiment[J]. Economics Letters, 129:18-21.
- [38] Mahmood, Marhaini. Compliance risk management strategies for tax administrations in developing countries : a case study of the Malaysian revenue authority[J]. University of Warwick, 2012.
- [39] Spengel C. Tax Risk Management - Strategische, prozessuale und organisationale Einflussfaktoren[J]. OPTOELECTRONICS AND ADVANCED MATERIALS-RAPID COMMUNICATIONS, 2017, 2(3):133-136.
- [40] Weisbach D A. Taxation and Risk-Taking with Multiple Tax Rates[J]. Social Science Electronic Publishing, 2004, 57(2, Part 1):229-43.

附录 A 2017 年房地产行业综合实力 100 强

综合实 力排名	企业名称	综合实 力排名	企业名称
1	恒大集团	51	景瑞地产（集团）有限公司
2	碧桂园控股有限公司	52	武汉地产开发投资集团有限 公司
3	万科企业股份有限公司	53	光明房地产集团股份有限公 司
4	保利房地产（集团）股份有限公司	54	上海三盛宏业投资（集团） 有限责任公司
5	融创中国控股有限公司	55	仁恒置地集团有限公司
6	中国海外发展有限公司	56	中国葛洲坝集团房地产开发 有限公司
7	绿地控股集团股份有限公司	57	星河控股集团有限公司
8	绿城中国控股有限公司	58	北京北辰实业股份有限公司
9	华夏幸福基业股份有限公司	59	广州市方圆房地产发展有限 公司
10	华润置地有限公司	60	颐和地产集团有限公司
11	龙湖地产有限公司	61	东方银座集团中国有限公司
12	金地（集团）股份有限公司	62	当代置业（中国）有限公司
13	新城控股集团股份有限公司	63	德信地产集团有限公司
14	世茂房地产控股有限公司	64	北大资源集团
15	旭辉集团股份有限公司	65	上海建工房产有限公司
16	荣盛房地产发展股份有限公司	66	上海实业城市开发集团有限 公司
17	金科地产集团股份有限公司	67	银亿股份有限公司
18	中南置地	68	鸿坤伟业
19	正荣集团	69	三盛集团
20	阳光城集团股份有限公司	70	保集控股集团有限公司
21	雅居乐集团控股有限公司	71	上海爱家集团
22	四川蓝光发展股份有限公司	72	美好置业集团股份有限公司
23	泰禾集团股份有限公司	73	华鸿嘉信地产集团
24	中国金茂控股集团有限公司	74	重庆德杰地产集团
25	杭州滨江房产集团股份有限公司	75	百步亭集团有限公司
26	龙光地产控股有限公司	76	中交地产

27	奥园集团有限公司	77	杭州市城建开发集团有限公司（大家房产）
28	融信（福建）投资集团有限公司	78	桂林彰泰实业集团有限公司
29	中梁地产集团	79	上海城建置业发展有限公司
30	佳兆业集团控股有限公司	80	天朗控股集团
31	卓越置地集团有限公司	81	中惠熙元房地产集团有限公司
32	天津房地产集团有限公司	82	长沙房产（集团）有限公司
33	广州市时代控股集团有限公司	83	领地集团股份有限公司
34	海伦堡地产集团有限公司	84	中锐地产集团
35	祥生地产集团	85	重庆泽京房地产开发有限公司
36	广州市敏捷投资有限公司	86	深圳市中洲投资控股股份有限公司
37	红星地产	87	奥山置业有限公司
38	金辉集团股份有限公司	88	中迪禾邦集团有限公司
39	福晟集团有限公司	89	庭瑞集团有限公司
40	中冶置地集团有限公司	90	金侨投资控股有限公司
41	花样年集团（中国）有限公司	91	四川蓝润实业集团有限公司
42	美的置业集团有限公司	92	云星集团
43	隆基泰和置业有限公司	93	银城地产集团股份有限公司
44	中粮置地	94	纽宾凯集团有限公司
45	宝龙地产控股有限公司	95	正黄集团有限公司
46	新力地产有限公司	96	云南实力房地产开发经营集团有限公司
47	新鸥鹏集团	97	众安房产有限公司
48	苏宁置业集团有限公司	98	上海大发房地产集团有限公司
49	联发集团有限公司	99	宋都基业投资股份有限公司
50	俊发集团有限公司	100	财信国兴地产

资料来源：《2018 中国房地产百强企业研究成果主报告》。

攻读硕士学位期间取得的研究成果

- [1] 丁芸, 李苗苗. 正本清源再议税收作用[J]. 税务研究, 2017(5):18-22. (国内统一刊号: CN11-1011/F;国际标准刊号: ISSN 1003-448X)
- [2] 李苗苗,税务师行业发展方向研究[A].中国注册税务师行业发展报告(2016)[C].北京:首都经济贸易大学出版社,2017. (ISBN 978-7-5638-2654-4)
- [3] 李苗苗, 尹文凤. "一带一路"背景下"走出去"企业财务风险研究[J]. 商场现代化, 2017(9):179-181. (国内统一刊号: CN11-3518/TS;国际标准刊号: ISSN 1006-3102)
- [4] 李苗苗. 房地产税改革相关问题探析[J]. 住宅与房地产, 2016(27):10-11. (国内统一刊号: CN44-1403/F;国际标准刊号: ISSN 1006-6012)

致谢

值此论文完成之际，向我的导师丁芸教授表示由衷的感谢。首先要感谢丁老师这三年来对我无微不至的关照。学习上，丁老师带着我参加学术会议、进行实地调研、引荐专业学者，给予我各种学术指导，打开了我的眼界，提升了我的学术科研能力，拓宽了我的人脉关系，引导我在学术的道路上深入探索。生活上，丁老师关注我的身心健康，对我培养良好的心态非常有益。工作上，丁老师严格要求我，并给予许多实践指导，使我提前对社会有更多了解。三年里的点点滴滴汇聚成了我人生道路上的财富。

毕业论文代表着一个学生所在阶段最高的学术水平，为了帮助我完成毕业论文，丁老师不辞辛劳，从选题到完成终稿都不厌其烦地给我指导，让我最终完成了论文写作。非常感谢丁老师在自己身体状况欠佳的情况下还为我指导论文。丁老师身体力行，给我们莫大的帮助，这份师生感情将永驻我心间。由于水平有限，本文仍有许多不足之处，今后应更加努力，提升自身的学术水平。

在研究生三年的学习生涯中，我的成长离不开财税学院各位老师的鼎力相助，是各位老师的谆谆教诲让我的研究生生活多姿多彩，让我在财税学院感受到家的温暖，谨以此向各位老师表示深深的谢意。同时，也感谢父母无条件的精神支持，是他们默默地付出为我排除前进的障碍，虽然他们无法亲自参与到我的学习生活，但是没有他们的支持，就不会有现在的我。另外，也非常感谢身边的同学朋友及所有帮助过我的每一个人，希望每个人都会越来越好。

最后，再次向所有关心帮助我的人致以最诚挚的谢意！谢谢大家！