



税坛

税务风险防控系列之一：税务风险的基础理论

王冬生 马雯丽

遵循税法以规矩定方圆

智慧通达慎思虑不拘泥

2024年1月19日

2024年第3期 总183期

联系方式：

王冬生：wangdongsheng@cstcta.com

马雯丽：mawenli@cstcta.com

曾春娟：zengchunjuan@cstcta.com

孙延玲：sunyanling@cstcta.com

姚亚斌：yaoyabin@cstcta.com

边亚超：bianyachao@cstcta.com

范梦茹：fanmengru@cstcta.com

纪翠娟：jicuijuan@cstcta.com

戚小超：qixiaochao@cstcta.com

可梦达：kemengda@cstcta.com

主办方：

北京智方圆税务师事务所有限公司

北京智方圆会计师事务所有限公司

北京智方圆管理咨询有限公司

电话：010-58208701/58208702

地址：北京市朝阳区建国路93号

万达广场9号楼11层

税务风险防控几乎是每个纳税人，尤其是大企业纳税人的重要任务。从本篇文章开始，作者将基于涉税服务多年的经验，总结以往的研究，系统介绍对税务风险防控问题的认识。从基础理论分析开始，包括如下内容：

- 一、税务风险的定义
- 二、税务风险的特点
- 三、税务风险的分类
- 四、税务风险：防范还是防控？
- 五、税务风险防控的四个目标

一、税务风险的定义

防控税务风险，首先应该给税务风险下个定义，明确这一概念的内涵与外延。

（一）税务总局的有关规定

尽管税务风险是一个常见的概念，但是在国家税务总局的法规中，并没有对税务风险给出一个确定的定义，只是在《国家税务总局关于印发〈大企业税务风险管理指引（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕90号，以下简称“90号文”）对税务风险管理的目的和类型做了描述。

90号文税务风险管理目标的界定是：“本指引旨在引导大企业合理控制税务风险，防范税务违法行为，依法履行纳税义务，避免因没有遵循税法可能遭受的法律制裁、财务损失或声誉损害。”

90号文列举了税务风险管理的5项具体目标：

- 税务规划具有合理的商业目的，并符合税法规定；
- 经营决策和日常经营活动考虑税收因素的影响，符合税法规定；
- 对税务事项的会计处理符合相关会计制度或准则以及相关法律法规；
- 纳税申报和税款缴纳符合税法规定；
- 税务登记、账簿凭证管理、税务档案管理以及税务资料的准备和报备等涉税事项符合税法规定。

从90号文的上述规定可以看出，其并没有给出税务风险的定义只是给出了税务风险管理的目标。从其对目标的规定，可以看出其对税务风险的界定，限于各种“税收违法为”，目的是“避免因没有遵循税法可能遭受的法律制裁、财务损失或声誉损害”。

90号文对税务风险的描述，显然是不全面的。

（二）如何定义税务风险？

税务风险的定义，应能准确地概括各种税务风险的共性特征。

如何定义税务风险，先看“风险”一词是如何定义的。现代汉语词典对“风险”的定义是：“可能发生的危险”。按此逻辑，税务风险就是：可能发生的税务危险。但这种简单的类比，无法准确地描述税务风险的内涵。

给税务风险下个定义，需要分析与税务风险有关的一个问题：

1、税务风险是怎么产生的？

纳税人违反了税法的规定。税务风险当然是因为违反税法而产生。

2、税法的规定如何分类？

既然税务风险是因为违反税法规定而产生，税法的规定，又是如何分类的？

可以分为三类：

一是实体法，直接影响纳税人应纳税额的有关规定，如纳税人、税率、计税依据、税收优惠等；

二是程序法，规定纳税人处理涉税事项的要求与程序，如申报时间、备查资料等；

三是兼具实体法与程序法的惩罚性的规定，纳税人违反税法时，税务局如何处理，包括处理的程序与惩罚方式。

3、如何理解实体法的规定？

税法实体法的规定，直接影响纳税人的纳税义务。

但权利与义务不可分割，税法在规定纳税人纳税义务的同时，也规定了纳税人减免税的权利。因此，纳税人违反实体法，既可能没有履行义务少缴税，也可能没有享受权利多缴税。所以，纳税人违反税法实体法的风险，既包括常见的少缴税、晚缴税风险，也应包括多缴税、早缴税的风险。

4、违反税法有何后果？

违反税法，或者被税局依法处罚，严重者被移送公安机关，最终被追究刑事责任，或者多缴税款。但无论何种违反税法的行为，共性的特点是遭受各种损失，或遭受财产损失，或影响企业形象，或丧失人身自由。

5、税务风险的定义

基于以上对税务风险的认识，可以将税务风险定义为：

因违反税法而造成的各种损失。

这个定义，几乎可以包括各种风险，也为下面的分析奠定逻辑自洽的基础。

二、税务风险的特点

税务风险有什么特点？

特点都是相比较而存在。与财务风险比，税务风险可以概括为以下三点：防控难度大、导致损失大、可控性更差。

（一）防控难度大

与财务风险比，税务风险的防控难度大。其原因有二：

一是与会计准则相比，税法更加复杂。现行的十八个税种，每个税种都有一套各自的税法体系，共同构成一个庞杂的税法体系。

二是与会计准则相比，税法更加多变。由于纳税是一种利益分配，税收政策成了国家实现战略目标、日常宏观调控的有效手段，税法被赋予了太多的经济、社会功能。所以，财政部和税务总局不时出台各种税收政策文件，复杂的税法，经常处于变动之中，进一步加剧税法体系的复杂程度。

（二）导致损失大

与财务风险比，税务风险造成的损失更大。

财务风险主要是经济损失，而税务风险，除被补税罚款导致经济损失外，还可能因被税局曝光，导致企业形象损失，构成犯罪的，被追究刑事责任，还会造成人身自由损失。

（三）可控性更差

纳税人对自己财务风险的掌控，有很大的自主权，如不赚钱的股票，可以随时卖掉，扭亏无望的被投资企业，可以破产清算。总之，自己手中掌握主动权。

但税务风险不同，是否被稽查、何时被稽查、稽查范围、如何处罚，主动权基本在税务局等执法机关，纳税人没有多少可掌控的空间。

三、税务风险的分类

为有效防控税务风险，应明确税务风险的分类。税务风险按照什么标准分类？可以分成几类？

税务风险可以按照不同的标准，分成不同的类型。

（一）按照风险造成的结果分类

按照风险的后果，可以分为四类：少缴税与晚缴税的风险、其他被处罚的风险、多缴税与早缴税的风险、税制本身造成的税企矛盾风险。

1、少缴税与晚缴税的风险

纳税人应依法足额、及时缴纳税款。如果没有足额缴纳，没有及时缴纳，就造成少缴税、晚缴税的风险。

2、其他可能被处罚的风险

某些违反税法的行为，没有导致少缴税或晚缴税，但也要受到处罚，如股权变更时，没有及时办理税务登记等，也会受到处罚，造成损失。

3、多缴税与早缴税的风险

任何一个税种的税法，都有减免税的规定，如果纳税人因为不知道，或者因为错误理解税法等原因，没有享受优惠政策，就导致多缴税款。

除减免税外，还有不征税的情况，比如股息收入不征收增值税，找不到征税的规定，不在增值税征税范围，自然就不征税。

各个税种都有纳税义务发生时间与纳税期限的规定，如果在纳税义务发生之前缴税，或者本可选择按照季度纳税，但选择按照月度纳税，都导致早缴税款。早缴税款，导致资金时间价值的损失。

4、税制本身造成的税企矛盾风险

即使纳税人完全遵守税法规定，也可能造成风险，即税制本身造成的风险。如某些纳税人，因增值税销项税适用高税率，进项税适用低税率，导致进项与销项制度性倒挂，纳税人长期不缴增值税，造成征纳双方的矛盾，税务局要求纳税人想办法，纳税人无法解决，就遭受来自税务局的压力甚至刁难。

（二）按照风险爆发的原因分类

按照税务风险爆发的原因分类，可以分为外部风险、内部风险、循环风险、税制风险。

1、外部风险

是指来自税务局、海关等涉税执法部门的风险。

2、内部风险

是指来自内部审计、巡视等的风险。

3、循环风险

所谓循环风险，是指外部风险引发内部风险，或内部风险引发外部风险。有的企业被税局检查发现问题，引发上级公司重视，组织自查，发现更多问题。也有因内部检查发现问题，在向税局主动补税时，招来税局检查，被税局查出更多问题，造成更大损失。

4、税制风险

也就是税制给纳税人造成的风险。

（三）按照风险造成的损失分类

按照风险造成的损失分类，可以分为以下三类：

1、造成财产损失的风险

因少缴税、晚缴税被补税、罚款，或因没有享受优惠或不征税政策，导致多缴税款、早缴税款。

2、造成形象损失的风险

税务局经常实名曝光某些涉税案件，给企业形象与个人声誉，都造成不利影响。

3、造成自由损失的风险

涉税违法行为如果到犯罪的程度，可能被追究刑事责任。《刑法》第二编第三章第六节的罪名，就是“危害税收征管罪”，自第 201 条到第 211 条，都是对有关涉税犯罪如何定义，如何惩处的规定，如逃税罪，虚开增值税专用发票罪等，轻者判处三年有期徒刑，重者判处无期徒刑。

4、造成工作压力的风险

因税制造成的风险，不是少缴税、晚缴税风险，而是因税企关系不和谐，给纳税人正常涉税工作造成的压力和不便。

（四）按照风险严重的程度分类

虽然所有的税务风险都应防控，但不平均用力，分类管理，是管理的常见方式。根据税务风险的严重程度，从小到大，可以将风险分成三类：一级风险、二级风险、三级风险。

1、一级风险：限于经济损失

凡是爆发后，限于补缴税款、滞纳金和罚款，没有被税局曝光和追究刑责的风险，只“破财”，不“丢人”，属于一级风险。

2、二级风险：经济与形象双损失

凡是风险爆发后，不仅被补税罚款，也存在被税局曝光的风险，影响企业形象，既“破财”，也“丢人”，属于二级风险。

3、三级风险：经济形象人身三损失

凡是风险爆发后，被补税罚款、媒体曝光后，还可能被追究刑事责任，或者没有被媒体曝光，但存在被追究刑事责任的风险，属于三级风险。

（五）不同分类之间的关系

上述分类有内在的关系，少缴税与晚缴税的风险，其他违法行为的风险，都是来自税局等执法部门的外部风险，也是导致财产损失、甚至形象损失，乃至自由损失的风险。

多缴税与早缴税的风险，仅限于财产损失的内部风险，不会导致形象和自由的损失。

四、税务风险：防范还是防控？

税务风险到底是防范还是防控？这不是简单的概念不同，也不是无聊的咬文嚼字，用防控一词，更合适。

（一）税务风险产生、爆发、蔓延的过程

税务风险一般有一个产生、爆发、蔓延的过程。先产生税务风险，比如因为不熟悉税法，埋下少缴税的隐患。再爆发税务风险，税务局通过大数据分析，发现纳税人少缴税的潜在风险，将线索转交稽查局。稽查局立案检查，风险正式爆发。在税局稽查的过程中，还可能发现其他问题，甚至上游供应商与下游客户的问题，导致税务风险逐渐蔓延。

因此，对税务风险管理而言，首先是防止产生风险；其次是如果已经产生的风险爆发，尽量避免风险的蔓延；再次是根据已经暴露问题背后的原因，改进管理，堵塞漏洞，避免再犯。

（二）“防控”一词更加合适

之所以说“防控”一词更加合适，是因为防控更能满足税务风险管理的要求，“防”是不发生风险，“控”是控制已发生风险的蔓延，避免以后类似的风险再出现。

所以，税务风险管理既要“防”，更要“控”。

而“防范”一次更多是强调不发生，不能体现如何管理已经发生的风险，如何避免以后风险。

（三）税务风险可防可控

不少纳税人过分强调税务风险的不确定性，因为实际操作中，面对一个问题，纳税人与税务局，甚至税务局内部也经常有不同意见。

其实，税务风险是可防可控的。几乎所有的《税收学》教材，在讲税收的定义时，都讲税收的“三性”：强制性、无偿性、固定性。固定性，就是确定性，是否应该缴税，是

确定的。后续的文章，将详细分析，无论多复杂的涉税问题，经过业务分析、法规分析、精神分析、法理分析，都可以得出是否该缴税的确定结论。如果纳税与征税，不是一件确定的事，就不是依法征税，不知要出现多少矛盾。

纳税人通过提高办税人员的业务素质，通过制定完善的税务风险内控制度，通过有效的信息化手段，辅之以得力的涉税专业服务机构，就可以有效地控制税务风险。

五、税务风险防控的四个目标

对纳税人而言，税务风险防控的目标是什么？

（一）国资委的要求

国务院国资委《关于中央企业加快建设世界一流财务管理体系的指导意见》（国资发财评规〔2022〕23号，以下简称23号文）中的第三部分内容是“重点强化五项职能”，其中的第四部分为“（四）强化税务管理，实现规范高效”。

国资委的要求，可以概括为三句话：规避税务风险、创造税务价值、改进税务管理。

除上述三个外，还应增加一个：推动税制完善。

（二）规避税务风险

所谓规避税务风险，主要就是“应缴尽缴”，凡是依法应该缴纳的各类税款，及时足额缴纳，避免因少缴、晚缴税款，被税局补税罚款，给企业造成经济损失。

规避税务风险，除应避免少缴税、晚缴税的风险外，还指应规避其他各类涉税遵从风险。

（三）创造税务价值

所谓创造税务价值，主要是“应享尽享”，及时、足额享受各类减免税优惠，不征税的待遇，依法降低企业税收负担。

任何一个税种的税法，都是征税与免税的对立统一，在规定纳税人纳税义务的同时，也规定了纳税人减免税的权利，明确了纳税人不纳税的权利边界。

对纳税人而言，依法纳税是依法治税，依法减免税，依法不纳税，也是依法治税。

（四）改进税务管理

无论是规避税务风险，还是创造税务价值，都需要改进税务管理。

改进管理的前提，是统一管理。应实现以下5个方面的统一：

政策解释统一；问题处理统一；管理制度统一；信息管理统一；业务交流统一。

在统一管理的基础上，改进管理。改进申报管理、决策管理、对下级公司的管理、涉税分析的管理、制度管理等。

改进管理的具体内容，后续将有详细地分析。

（五）推动税制完善

纳税人不是税法被动的执行者，应积极参与到税法的制定过程，提出自己的意见和建议，促进立良法，达善治，实现征纳双方的良性互动。有关部门和立法机构，也希望听到纳税人的声音。

定义、特点、分类、目标属于对税务风险的基础认识，税务风险的成因，也属于基础理论，下期作为专题分析。

声明：本资料是对有关法规的一般性解读，不是向特定单位和(或)个人提供具有针对性的专业意见，欢迎批评指正。请注意，法规的时效性及个案的具体情况将会影响有关法规的适用，对因不当使用本资料而导致的不良影响，我方不予负责。