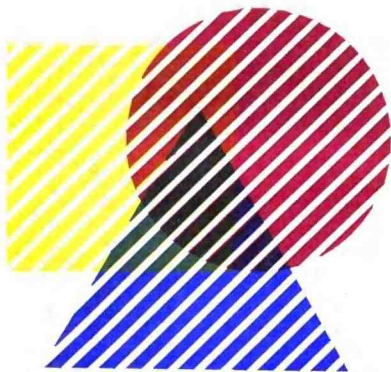


实用税收检查

黄董良 黄旭明



電子工業出版社

92
F812.42
29
2
92
F812.42
30

X1115-907

实用税收检查

黄董良 黄旭明



3 0106 2473 6

电子工业出版社



B 969859

(京)新登字055号

实用税收检查

黄董良 黄旭明

责任编辑 郭 晓

※

电子工业出版社出版(北京万寿路)

电子工业出版社总发行 各地新华书店经销

浙江德清洛舍印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张: 14 字数 350 千字

1992年3月第1版 1992年3月第1次印刷

印数: 5000册 定价: 5.90元

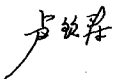
ISBN 7-5053-1695-8/F·104

序 言

改革开放以来,祖国大地社会稳定,经济发展,人民生活改善,处处充满生机和活力。在呈现繁荣和发展势头的财经领域中,作为国家财政收入的重要来源、调节经济的重要杠杆——税收,对社会经济活动的影响越来越广泛,国家赋予税务机关的职能作用正在进一步发挥。人民税收为人民的道理日益得到大家的理解。

税收检查是税务机关依据国家税收法规和财务会计制度,对纳税人履行纳税义务的情况进行的一种审查和监督,是税务机关的一项重要职责。加强税收检查,有利于正确贯彻国家税收政策,严肃纳税纪律,推进以法治税,保证税收收入任务的完成。当前,偷漏税与反偷漏税的斗争依然存在,各级税务机关面临的艰巨任务之一,就是要加强税收检查工作。对广大税务干部,尤其是新进税务干部队伍的同志来说,亟需提高政策业务水平,增强搞好税收征管检查的工作能力。浙江财经学院黄董良、浙江省税务局黄旭明两同志合作编写的《实用税收检查》,对税收检查的职能、作用,以及对工业、商业、建筑安装、交通运输企业,外商投资企业和外国企业,私营企业和个体工商户税收检查的内容、方法、要点等作了较为系统的阐述,帮助读者如何根据现行税收政策和财务会计制度

查清核实偷漏税问题,如何进行具体的税收处理和帐务调整。书中提供的典型案例的分析处理有着现实指导意义。该书作者通过辛勤劳动,在税收检查理论与实际操作的结合上作了巨大的努力,有其独到之处。广大财税干部、企业财会人员和法律、审计工作人员,以及财经院校的师生,都可作为学习或参考读物,并将受益匪浅。



1992年3月于杭州

目 录

第一章 税收检查的意义和任务

第一节 税收检查的一般概念	(1)
第二节 税收检查的产生发展和必要性	(8)
第三节 税收检查的特点和职能作用	(21)
第四节 税收检查的原则、任务和内容	(26)

第二章 税收检查的类型、方法和步骤

第一节 税收检查的类型	(34)
第二节 税收检查的方法	(42)
第三节 税收检查的步骤	(60)
第四节 税收检查机构和人员	(67)

第三章 会计资料的一般分析检查

第一节 会计报表的一般分析检查	(71)
第二节 会计帐簿的一般分析检查	(97)
第三节 会计凭证的一般分析检查	(106)

第四章 工业企业的税收检查(上)

第一节 工业企业缴纳产品税的检查	(110)
第二节 工业企业缴纳增值税的检查	(126)
第三节 工业企业缴纳营业税、城市维护建设税和特别 消费税的检查	(143)

第四节	工业企业流转税减免和出口退税的检查·····	(147)
-----	------------------------	-------

第五章 工业企业的税收检查(下)

第一节	材料成本的检查·····	(153)
第二节	生产成本的检查·····	(176)
第三节	销售利润的检查·····	(203)
第四节	应纳税所得额的检查·····	(210)
第五节	工业企业留利使用中的税收检查·····	(219)

第六章 商业企业的税收检查

第一节	商业企业缴纳流转税的检查·····	(227)
第二节	商业企业缴纳所得税和调节税的检查·····	(242)
第三节	商业企业缴纳其他各税和基金的检查·····	(267)

第七章 交通运输和建筑安装企业的税收检查

第一节	交通运输企业的税收检查·····	(272)
第二节	建筑安装企业的税收检查·····	(285)
第三节	基本建设单位的税收检查·····	(299)

第八章 外商投资企业和外国企业的税收检查

第一节	外商投资企业和外国企业缴纳工商统一税 的检查·····	(310)
第二节	外商投资企业和外国企业缴纳所得税的 检查·····	(323)
第三节	外商投资企业和外国企业缴纳其他各税的 检查·····	(350)

第九章 私营企业和个体业户的税收检查

- 第一节 私营企业的税收检查..... (354)
- 第二节 有证个体业户的税收检查..... (371)
- 第三节 无证个体业户的税收检查..... (381)

第十章 税收检查的终结完竣

- 第一节 整理资料和落实定案..... (384)
- 第二节 编写报告和解决异议..... (398)
- 第三节 清结税款和调整帐务..... (419)
- 第四节 总结经验和改进征管..... (432)
- 后记..... (435)

第一章 税收检查的意义和任务

第一节 税收检查的一般概念

税收检查作为一项税务管理实践活动或许人们并不陌生,但税收检查作为一个科学的理论概念,人们对其认识还比较粗浅,有待进一步作深入的研究。

税收检查,在我国俗称纳税检查或税务查帐,其一般概念主要有两种表述。一是把税收检查表述为一种监督方法,认为:“纳税检查(税收检查)是税务机关根据国家税法和财务会计制度的规定,对纳税人履行纳税义务情况进行检查,以充分发挥税收职能作用的一种有效的监督方法”;二是把税收检查表述为一种管理活动,认为:“所谓纳税检查(税收检查),是指税务机关依据国家制定的税收政策、税收法令、财务制度和会计制度的规定,审查和监督纳税人履行纳税义务真实情况的一种管理活动,通常称为税务查帐”。我们认为,税务查帐固然是税收检查的主要形式,但税收检查并不限于检查会计帐目,还包括检查与纳税人履行纳税义务相关的其他情况与资料,可见,税收检查与税务查帐是两个不完全等同的概念。把税收检查表述为一种监督方法也不够完整。这是因为,任何税收检查就其实质而言,都是一个监督管理过程,需要用到一系列的监督管理方法;就技术性而言,它是一个监督方法体系,而决非一种监督方法。至于究竟称税收检查适当,还是称纳税检查适当,这里有一个观察问题的角度差别问题,前者主要站在检查一方观察问题,后者主要站在被查一方观察问题。从税收检查过程中检

查与被检查双方的地位看,检查方处于主导地位,起着决定性作用;被查方处于从属地位,起配合性作用。故此,我们认为称税收检查更为恰当。综上所述,税收检查的一般概念宜作如下表述:

税收检查是税收征收机关根据国家税收法规和财务会计制度的规定,对纳税人履行纳税义务情况进行审查核实,以充分发挥税收职能作用的一种监督管理活动。

这一概念包含以下几层意义:

1. 税收检查的主体包括税收征收机关和纳税人两方。税收征收机关是国家税收征收管理的职能机关,代表国家行使税收征收管理和监督权,它是税收检查过程中的检查主体,处于主导地位,起着决定性作用。在我国,税收征收机关包括各级税务机关、各级财政机关和各级海关。税务机关是我国税收的主要征收管理机关,主要负责工商各税的征收管理与监督;财政机关和海关是我国税收的辅助征收管理机关,主要负责农业税收和海关税收的征收管理。因此,我国税收检查过程中的检查主体主要是税务机关。纳税人是根据税法规定直接负有纳税义务的自然人和法人,它是税收检查过程中的被检查主体,处于从属地位,起配合检查的作用。税收检查中的主体双方,体现了一种检查与被查、监督与被监督的经济关系,这种经济关系和税收征纳关系一样,在不同的社会形态下,具有不同的社会性质。

2. 税收检查的客体是纳税人履行纳税义务的情况。现代各国都实行复税制,纳税人一般都负有多种税的纳税义务。因此税收检查的客体从经济内容说,就是纳税人履行各种税的纳税义务情况,包括各种税的征免界限、计税依据、适用税目税率、税额计算、税款入库等各方面的情况。由于纳税人履行纳税义务的情况,大部分反映在其内部的会计凭证、会计帐簿、会计报表等会计资料和其他有关纳税资料上,所以税收检查的客体,从直接的对象看,主要是纳税人的各种会计资料 and 同其履行纳税义务有关的其他资料。

3. 税收检查的依据是国家的税收法规和财务会计制度。税收法规是税收征收机关征税和纳税人纳税的法律依据,也是税收检查的重要依据。税收法规按不同层次,可分为由国家权力机关制定颁布的各种税法,由国家行政机关和地方权力机关制定颁布的行政性税收法规和地方性税收法规,以及由税收征收机关根据授权所作的解释性规定等。税收法规作为税收检查的依据,一般应掌握两个原则,一是新法优于旧法的原则,即对同一应税事项,如果先后有多项税法规定,应以该事项发生时所适用的税收法规为检查依据,对以往的或以后的有关税法规定不能作为检查依据;二是上级税法优于下级税法的原则,即对同一应税事项如果上下级行政机关或税收征收机关都有规定,且相互存在抵触或矛盾,则一般应以上一级行政机关或税收征收机关的规定为检查依据。财务会计制度是纳税人进行会计核算和财务管理的依据和工作准则,主要包括各行各业的会计制度、固定资产折旧制度、费用开支制度、工资管理制度、成本管理制度、财产核算与清查制度、收益分配制度,等等。通常情况下,财务会计制度和税收法规的基本精神是一致的,因此,财务会计制度也是税收检查的重要依据,但当财务会计制度规定的内容与税收法规有冲突时,一般应以税收法规为检查依据。

4. 税收检查的目的是充分发挥税收的职能作用。我们知道,税收具有组织财政收入和调节经济运行等多方面的职能作用,但税收的任何一方面职能作用的发挥都离不开有效的税收管理与监督,所以税收检查的根本目的,就是为了正确贯彻执行税收政策、法规,保证税收诸职能作用的最大限度发挥。

税收检查是经济监督的一种形式,但经济监督并不限于税收检查。在我国,经济监督有一个庞大的体系,它由审计监督、财政监督、财务监督、税收监督、银行监督、会计监督、工商监督、计划监督、统计监督、物价监督、质量监督、海关监督等等所构成,税收检

查只是税收监督的一种具体形式。我国的经济监督体系大致可分为国家监督、社会监督、部门监督和自我监督四个层次,见图 1-1。

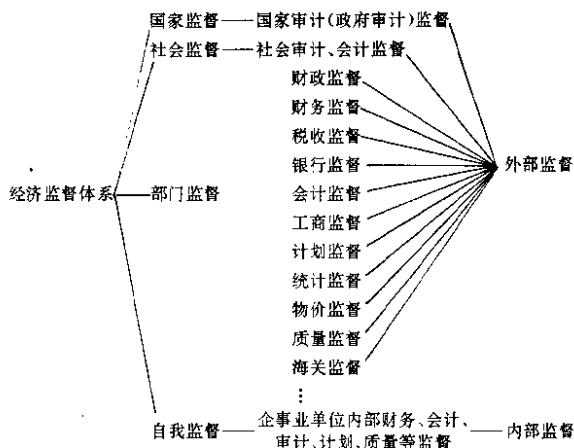


图 1-1 我国经济监督体系图示

税收检查与审计、会计检查、税务检查等都是我国整个经济监督体系中的具体监督形式,相互之间既有不少相同或相似之处,又有严格的区别。

(一)税收检查与审计

何谓审计,中外学者迄今尚无定论。美国会计学会下属的审计基础概念委员会认为:“所谓审计,是为了查明关于经济行为或经济现象的主张和所制定的标准之间的一致程度,而客观地搜集、评定与这种主张有关的证据,并将其结果给有利害关系的利用者的有组织的过程。”我国娄尔行教授认为:“审计是专职机构和受托的专业人员,以被审单位的全部或一部分经济活动为对象,进行审核检查,收集和整理证据,确定其实际情况,对照法规和一定标准,以

判断经济活动的合规性、合法性、合理性和有效性,以及有关资料的真实性和公允性的经济监督、评价、鉴证活动”。审计按其内容和目的不同,一般分为财政财务审计、经济效益审计和财经法纪审计三类。财政财务审计是对国家的财政、信贷计划和企事业单位的财务收支进行的审计,目的是对财政财务活动的合规性、合法性作出判断。经济效益审计是对企事业单位、基本建设单位和金融机构等的经济效益情况以及影响经济效益的因素进行的审计,其目的在于促进被审单位堵塞漏洞,挖掘潜力,提高经济效益。财经法纪审计是对严重违反财经法纪的行为所进行的专案审计,它是财政财务审计的一个特殊类别。通过这种审计,目的是对严重侵占国家资财,严重贪污盗窃、偷税漏税、截留财政收入,严重损失浪费等违反财经法纪的行为进行揭露,以维护国家的财经法纪,保护国家、集体和个人三者利益。

审计和税收检查的相同或相似之处,在于财政财务审计和财经法纪审计都包含着对被审单位的纳税情况和严重偷漏税行为进行检查或揭露的内容,这与税收检查是一致的。对这部分审计,一般可称之为税务审计或税收审计。同时,审计要判断被审单位的财政财务情况,评价经济效益,揭露严重违反财经法纪的行为,必然要检查被审单位的会计资料,包括会计凭证、帐簿、报表以及其他有关资料,这与税收检查也是一致的。但税收检查与审计又有很大的区别。首先,两者的主体不同。就检查主体看,税收检查的主体主要是税务机关及其税务人员,而审计的检查主体是审计机关及其审计人员;就被查主体看,税收检查的被查主体是纳税人,非纳税人不构成税收检查的被查主体,而审计的被查主体既可以是一切企、事业单位,也可以是包括税务机关在内的所有国家机关;就体现的关系看,税收检查只体现检查主体和被查主体两方的经济关系,而审计则站在“第三者”的立场上行使职责,具有“超然独立”性,体现了委托方、审计方和被审方三方的经济关系。其次,两者的

客体不同。税收检查的客体是纳税人履行纳税义务的情况及与之相关的一些方面,而审计的客体包括财政财务收支、经济效益、财经法纪诸多方面,其范围远大于税收检查。再次,两者的依据不同。税收检查以税收法规和财务会计制度为依据,而审计除以税收法规和财务会计制度为依据外,还大量以其他财经法律制度和计划、预算、审计标准等等为依据。最后,两者的目的不同。税收检查的目的是保证国家税收政策、法规的正确贯彻执行,以充分发挥税收的职能作用,审计则根据内容不同具有多种不同的目的。

(二)税收检查与会计检查

对会计检查,上海人民出版社出版的《会计辞典》作了这样的解释:“根据会计凭证、会计帐簿、会计报表等资料,结合计划、统计和其他资料,对有关单位经济业务的合法性和合理性、会计核算资料的真实性和可靠性以及财务、会计制度和财经纪律的执行遵守情况等进行的检查”。这一解释比较原则、狭窄。一般认为,会计检查是指有关部门、会计咨询机构或专职的人员,以财务会计制度和其他有关制度为依据,对企事业单位的各种会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他会计核算资料,以及会计工作组织情况进行检查、核实,以考核经济活动和财务收支真实性、合法性和效益性的一种经济监督方式,它是会计的一个组成部分,是会计核算的继续。会计检查的内容主要包括:会计凭证、会计帐簿、会计报表是否完整、正确;会计制度是否健全;财务状况和财务成果是否真实可靠;财务收支是否合理、合法;会计核算组织是否合理;会计人员配备是否适当;会计人员职责分工是否科学等等。

会计检查与税收检查也有某些共同之处,主要表现在,会计核算的内容中包括了各种税收的计算、缴纳及帐务处理等,这些都是会计检查所要涉及的内容,又是税收检查的主要内容。并且,不论是会计检查还是税收检查,都要以会计资料作为直接的主要检查对象。但会计检查与税收检查的区别也是显而易见的。从检查主

体看,会计检查的检查主体是上级主管部门或会计主管部门,以及会计咨询机构(如会计师事务所等)和企事业单位内部的专职会计检查人员等;从被查主体看,凡进行会计核算的企事业单位,不论是否负有纳税义务,都可作为被查主体;从检查客体看,会计检查主要是检查核实被查单位会计核算、财务管理及会计工作组织情况;从检查的依据看,会计检查主要以财务会计制度及相关的制度为依据;从检查的目的看,会计检查的主要目的是保证会计核算与管理正确、完整、全面、真实、合法、有效。所有这些与税收检查都大有不同。

(三)税收检查与税务检查

根据中央人民政府财政部 1950 年 12 月 28 日批准公布的《各级税务机关检查工作规则》和税务总局 1951 年 1 月 13 日发出的《关于统一执行各级税务机关检查工作规则的指示》精神,以及从近年来税务监督的实际状况分析,税务检查与税收检查也是两个不能混同的概念。税务检查应包括对内检查和对外检查两个方面。前者是指各级税务机关对其所属人员及上级税务机关对下级税务机关贯彻执行税收政策、法规和税收管理体制等方面的检查,目的是保证税务机关和税务工作人员真正做到“依法办事,依率计征”。后者是指税务机关及其税务检查人员对纳税人的纳税情况进行的检查,即税收检查。从我国税务检查的现实情况看,对内检查尚未形成经常性的制度。

由上分析可以看到,税收检查与审计、会计检查、税务检查虽有某些相同点,但在检查主体、客体、依据、目的等方面显有不同。税收检查与其他的部分经济监督形式也有类似的异同,在此不再一一用文字论述,仅以图 1-2 说明其相互关系。

以上我们用较大的篇幅,从多个侧面不厌其烦地论证了税收检查的一般概念,旨在给读者这样一个印象:税收检查作为一种经济监督形式和税务管理活动,在现象上确实与其他的经济监督形

式有不少相同或相似之处,但它有其独立的经济内涵,税收检查既

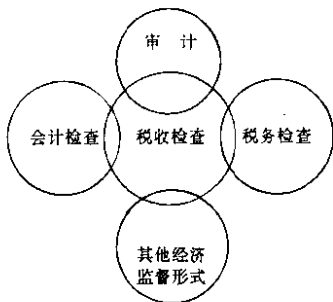


图 1-2 税收检查与其他经济监督形式的关系

不是税务审计、会计检查、税务检查,也不是其他的什么监督形式,它是税收征收机关对纳税人的一种特殊的监督形式。科学地定义和把握税收检查的概念,对于税收理论研究和税务实际工作都有重要意义,也是学习税收检查知识必须首先弄清楚的一个基本理论问题。

第二节 税收检查的产生发展和必要性

历史唯物主义认为,考察每个问题都要看某种现象在历史上的产生发展过程和特点,并根据这种历史发展状况去考察事物的现在和推测事物的未来状况。税收是国家的产物,而税收检查则是税收的产物。从税收检查与税收的渊源关系来说,税收检查的历史与税收一样久远,并且始终伴随着税收的发展而发展。为了更深刻地理解税收检查的实质,我们在论证了税收检查的一般概念后,有必要对税收检查产生发展的历史过程作一点缀性追溯,勾画一个粗略的轮廓,并通过历史和现实的结合,对税收检查的客观必要性

进行一些探讨。

一、税收检查的产生和发展

在我国,据史籍记载,早在周代就设有名为地官司徒的官职,专门负责赋税的征收管理工作,其属官县师,掌对所辖的邦国、都鄙、稍甸、郊里等地区的夫家人民、田莱、六畜、车辇等进行检查,辨析各类数字的准确或错漏,这大概是我国最早的专职税收检查工作。

秦汉以后的历代封建王朝,一般都专设财税机构,配备封建官吏征收各种赋税,除进行日常的税收管理和监督检查外,还发生过不少类似今天大规模进行税收检查的事件。例如:

西汉“告缗令”。这是我国历史上有明确记载的最早的税收大检查。汉武帝好大喜功,连年用兵开支浩繁,财政支绌。于是,多方增税,以求平衡。“算缗钱”便是这时的产物。由于这种税征税范围广泛,纳税人抵触情绪颇大,一些巨商大贾与地方豪强相勾结,软拖硬抗,偷漏十分严重。面对这种形势,汉武帝刘彻在元鼎三年(公元前114年)发布命令,在全国大张旗鼓地清查、告发偷漏算缗钱的行为,这便是著名的“告缗令”。告缗令规定,算缗钱的纳税人必须如实申报,照章纳税;隐匿不报或报而不实的,没收缗钱,并罚戍边一年。同时还规定,对偷漏算缗钱的行为,任何人均可告发,一经查实处理,即以罚没收入的一半,奖赏告发人。实行告缗揭发出来的重大案件,由廷尉(最高法官)亲自处理,原则是从重从快。汉武帝还不断派遣御史、廷尉、正监、分曹等官员到全国各地督促、检查、推动。这次大规模的税收检查历时四年,政府所得的告缗钱极为丰厚,“财物以亿计,奴婢以千万数,田,大县数百顷,小县百余顷,宅亦如之”。财用匮乏的州、县官府,因此“用亦饶矣”。

隋代“大索貌阅”。隋以前的南北朝时期,国家分裂,争战不休,政府腐败,赋税苛繁。隋文帝统一中国后,便大力清理、整顿赋税,恢复、发展生产。他实行“轻税入官”政策,一方面轻徭薄赋,让人民