

阳光财税系列

税务稽查

寒 风险

企业如何配合税务稽查

蔡昌◎著

◎偷税、避税与纳税风险辨析 ◎税务稽查重点领域调查

◎政府反避税策略分析 ◎处理税务稽查纠纷的方法和技巧

◎支招税收自救措施

看著名财税专家蔡博士指点迷津，让你顺利通过税务稽查



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

税务稽查 零风险

企业如何配合税务稽查

蔡昌◎著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

税务稽查零风险: 企业如何配合税务稽查/蔡昌著. —北京: 北京大学出版社, 2008. 5

(阳光财税系列)

ISBN 978-7-301-13549-5

I. 税… II. 蔡… III. 企业管理—人际关系学 IV. F272.92

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 042054 号

书 名: 税务稽查零风险——企业如何配合税务稽查

著作责任者: 蔡 昌 著

责任编辑: 冯 寻

标准书号: ISBN 978-7-301-13549-5/F · 1867

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区中关村成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672

编辑部 82893506 出版部 62754962

电子邮箱: tbcbooks@vip.163.com

印 刷 者: 北京时代华都印刷有限公司

经 销 者: 新华书店

787 毫米 × 1092 毫米 16 开本 12.75 印张 150 千字

2008 年 5 月第 1 版第 1 次印刷

定 价: 32.00 元

未经许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有, 侵权必究

举报电话: 010 - 62752024 电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn



税务稽查是税务机关和纳税人都十分关心的话题。

“和为贵”，一语道破天机。税务机关要想赢得纳税人的尊重，必须维护纳税人正当的权益，在税收征管和税务稽查中做到秉公执法，不偏不倚；纳税人要想赢得税务机关的信任，必须恪守税法，尽力配合税务机关做好税务稽查。

本书以税务稽查为主线，借助大量的实操案例，介绍配合税务稽查的策略和降低纳税风险的方法，协助企业高管人员快速建立适应企业发展的纳税风险防范机制。本书结构简约明快，内容深入浅出，环环相扣：从偷税、避税与纳税风险的关系谈起，通过解剖纳税风险因素模型，进一步提出防范和化解纳税风险的策略和方法。至于一个企业应该如何配合税务稽查，笔者提出配合税务稽查的五大方略：

- (1) 怎样接待税务稽查人员；
- (2) 怎样实施税收自救措施；
- (3) 怎样分析税务稽查结论；
- (4) 怎样解决税务稽查纠纷；
- (5) 怎样维护企业合法权益。

本书最后总结税务稽查中的账务调整方法，彻底解决税务稽查中的账务调整问题。

本书具有较强的启迪性和实用性，力求理出一条“配合税务稽查，降低纳税风险”的操作思路，也希望阅读本书的读者能够开卷有益，学有所获。当然，这些仅仅是作者的期望，书中疏漏之处诚望读者多提宝贵意见。

蔡昌

2008年4月于北京

目 录

Contents

前言 / 1

第一讲 企业纳税风险及其规避技巧

- 第一节 偷税、避税与纳税风险 / 3
- 第二节 纳税风险来源与纳税风险分析模型 / 22
- 第三节 企业纳税风险规避与化解 / 33

第二讲 税务稽查及其重点领域

- 第一节 税务稽查基础知识 / 55
- 第二节 税务稽查的流程 / 58
- 第三节 税务稽查的重点领域 / 76

第三讲 税务稽查方法与政府反避税

- 第一节 税务稽查证据的收集方法 / 85
- 第二节 税务稽查操作方法 / 99
- 第三节 政府反避税的三大策略 / 112

第四讲 企业如何配合税务稽查

- 第一节 怎样接待税务稽查人员 / 127
- 第二节 怎样实施税收自救措施 / 131
- 第三节 怎样分析税务稽查结论 / 137
- 第四节 怎样解决税务稽查纠纷 / 140
- 第五节 怎样维护企业合法权益 / 151

第五讲 税务稽查中的账务调整

第一节 涉税账务调整的意义与原则 / 169

第二节 涉税账务调整方法 / 171

附录一 税收执法检查规则 / 183

附录二 国家税务总局关于修订“税务处理决定书”式样的
通知 / 195

第一讲

企业纳税风险及其规避技巧



第一节

| 偷税、避税与纳税风险 |

一、偷税、避税与税收筹划的比较

1. 偷税 (Tax Evasion)

偷税是指负有纳税义务的纳税人，故意违反税法，通过对已发生的应税经济行为利用隐瞒、虚报等欺骗手段，以逃避交纳税款的行为。偷税也可以称为逃税，具有明显的欺诈性和违法性。

在我国税收实践中，偷税被解释为：“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。”^①

对于偷税，可以概括为以下五种形式：

(1) 伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证

对于本条，争论最多的是发票等原始凭证是否属于本条所列举的行为对象。从法律条文的字面含义理解，的确未明确载明“原始凭证”字样，根据“法无明文规定不为罪”的原则，这样的理解有一定的道理。但是，如果我们死钻牛角尖，在实际运用中便会得出一个悖论：纳税人只要保持记账凭证上的记载数据等

^① 《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条。

于所附原始凭证的汇总数据，就不存在伪造、变造记账凭证的问题。即使纳税人通过伪造、变造的原始凭证造成了偷税的结果，但仍不属于本条所列举的偷税手段，就不能构成偷税，只能按照未按规定取得发票处罚。显然，这种从字面理解出来的含义并不是立法者想要表达出来的思想。

为此，最高人民法院于2002年11月5日对此行为进行了司法解释：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁用于记账的发票等原始凭证的行为，应当认定为《中华人民共和国刑法》第二百零一条第一款规定的伪造、变造、隐匿、擅自销毁记账凭证的行为。这一司法解释弥补了原有的立法漏洞。

(2) 在账簿上多列支出或者不列、少列收入

对于本条，争议较多的是纳税人已取得的虚开增值税专用发票并且进项税额已入账具体属于哪一种偷税手段。一种观点认为应当属于伪造记账凭证；另一种观点认为这是《中华人民共和国税收征收管理法》中未列出的偷税手段，根据“法无明文规定不为罪”的原则，对于此种行为不应认定为偷税行为。

对此，国家税务总局以规章的形式做出了界定：纳税人非法取得虚开增值税专用发票上注明的税额已经记入“应交税金”作进项税额，构成了“在账簿上多列支出……”的行为，应认定为偷税。

(3) 经税务机关通知申报而拒不申报纳税

在这一条上，税务人员普遍存在的一种理解是：纳税人应申报而未申报，经税务机关通知申报而仍不申报。在实际操作中，为避免出现争议，税务机关通知的方式主要采取书面通知的方式。虽然税务机关的初衷是为了避免麻烦，却也是无可厚非的。但是，在这里要指出的是，税务人员对于“经税务机关通知申

报”的理解存在重大偏差。

最高人民法院在对《中华人民共和国刑法》中关于偷税罪的本项偷税手段（与《中华人民共和国税收征收管理法》中的表述是一致的）的司法解释中指出：

具有下列情形之一的，应当认定为《刑法》第二百零一条第一款规定的“经税务机关通知申报”：纳税人、扣缴义务人已经依法办理税务登记或者扣缴税款登记的；依法不需要办理税务登记的纳税人，经税务机关依法书面通知其申报的；尚未依法办理税务登记、扣缴税款登记的纳税人、扣缴义务人，经税务机关依法书面通知其申报的。

从以上规定我们能够得出结论：

第一，对于依法办理了税务登记的纳税人、办理扣缴税款登记的扣缴义务人，只要其已办理了登记，就视同税务机关已完成通知申报的程序。

第二，对于依法不需要办理税务登记的纳税人以及尚未依法办理税务登记、扣缴税款登记的纳税人、扣缴义务人，必须经税务机关依法书面通知其申报。

（4）进行虚假的纳税申报

与这一概念相关联的是“编造虚假的计税依据”。这两者在表现上极其相似，但由于是不同性质的违法行为，其所受的处罚也有很大的不同：“进行虚假的纳税申报”按照偷税处罚，“编造虚假的计税依据”可处以5万元以下的罚款。区分两者的不同，对于法律条款的适用来说十分重要；同时，对于保护纳税人的合法权益、使其罪责相等来说也十分重要。

最高人民法院的司法解释指出：“虚假的纳税申报”是指纳税人或者扣缴义务人向税务机关报送虚假的纳税申报表、财务报

表、代扣代缴和代收代缴税款报告表或者其他纳税申报资料，如提供虚假申请，编造减税、免税、抵税、先征收后退还税款等虚假资料等。主要表现是申报表、申报资料与纳税人账簿记载的内容不一致。

根据国家税务总局税收征管司的解释，“纳税人编造虚假计税依据”是指编造虚假的会计凭证、会计账簿或者通过修改、涂抹、挖补、拼接、粘贴等手段变造会计凭证、会计账簿或者擅自虚构有关数据、资料编制虚假的财务报告或者虚报亏损等。

编造虚假计税依据可能有两种结果，一种是编造虚假计税依据，造成不缴或少缴应纳税款。对于这种行为，应该认定为偷税，按《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条的规定，“由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴税款 50% 以上 5 倍以下的罚款”。

编造虚假计税依据的另一种后果是，并未产生实际的不缴或少缴税款的事实，但却影响了申报的真实性，可能造成以后纳税期的不缴或少缴税款，如编造虚假计税依据后，增加了亏损额，但还没有造成实际的不缴或少缴。对于这种行为，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条的规定，税务机关有权责令纳税人、扣缴义务人在规定的时间内改正编造的虚假计税依据，同时处 5 万元以下的罚款。

由此可见，纳税人编造虚假计税依据的，视其是否造成不缴或少缴税款的情况，分别按《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条或第六十四条进行处理，不应同时适用两条规定。

(5) 缴纳税款后，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取所缴纳的税款

这里容易与骗取出口退税混淆，两者的主要区别在于纳税人

是否缴纳了税款。主要可分为以下三种情况：

第一种，纳税人先缴纳了税款，然后以假报出口或者其他欺骗手段骗取所缴纳的税款，这种情况下，应当认定为偷税。

第二种，纳税人未缴纳税款，以假报出口或者其他欺骗手段骗取国家出口退税的，这种情况下，应当认定为骗取出口退税。

第三种，纳税人先缴纳了税款，然后以假报出口或者其他欺骗手段骗取比所缴纳的税款数额更多的税款，如纳税人先缴纳100万元的税款，然后以假报出口的方法，骗取国家的出口退税款150万元。在这种情况下，应当分别认定：对于骗取的出口退税款中与纳税人缴纳数额相等的部分，如本案例中的100万元，认定为偷税；对于超过已缴纳的税款部分，如本例中的50万元（150-100），认定为骗取出口退税。

在理解本条时应当注意一点，就是当骗取的出口退税与已缴税款之间有着同一笔业务的因果联系时，可以认定为偷税。否则，即使纳税人其他货物缴纳了增值税、消费税，也应当认定为骗取出口退税。

我国《刑法》对偷税罪的解释如下：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报的手段，不缴或者少缴应纳税款，偷税数额占应纳税额的百分之十以上不满百分之三十并且偷税数额在一万元以上不满十万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额一倍以上五倍以下罚金；偷税数额占应纳税额的百分之三十以上并且偷税数额在十万元以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处偷税数额一倍

以上五倍以下罚金。”^①

依据以上法律解释，偷税是一种违法行为，采用这种行为来获取经济利益，其结果必然会受到法律的追究，因而偷税的风险和成本都是非常高昂的。

偷税的主体是纳税人。偷税是在纳税人的实际纳税义务已发生并且确定的情况下，采取不正当或不合法的手段逃脱其实际纳税义务的行为，其结果是减少应缴税款，逃避税收负担。在偷税过程中，纳税人的纳税地位由始至终都是不变的，其偷税的手段往往是不公开的，具有欺诈性与隐瞒性。所以，偷税应具备的基本特征有：

- ①偷税的目的是非法占有税款；
- ②偷税在手段上采取故意制造错弊、涂改凭证、伪造单据、更改账表等技术，采用欺诈的方法达到减轻税负的目的；
- ③属于非法经济行为，造成国家税款的大量流失，造成个人、小集体非法致富，导致经济活动不公正和败坏社会风气。

2. 避税 (Tax Avoidance)

(1) 避税的概念

联合国税收专家小组对避税的解释为：避税是一个不太明确的概念，很难用能够为人们所普遍接受的措辞对它做出定义。但是，一般来说，避税是纳税人利用法律上的漏洞或含糊之处来减少其应承担的纳税数额，并且没有违反法律。虽然避税行为可能被认为是不道德的，但其方法却是合法的，且纳税人的行为不具有欺诈的性质。

《中国税务百科全书》中对避税的解释是：负有纳税义务的

^① 《中华人民共和国刑法》第二百零一条。

单位和个人在纳税前采取各种合乎法律规定的方法，有意减轻或解除税收负担的行为。

在国际上，越来越多的国家认为避税是错用或滥用税法的行为，是纳税人通过个人或企业的人为安排，利用税法的漏洞、特例和缺陷，来规避或减轻其纳税义务的行为。

虽然避税定义各有不同，但上述解释都说明了避税是用合法手段或不违法手段减轻纳税义务的一种行为，有其存在的合理性。但是，由于避税行为有悖税法精神，也可以说是对税法的歪曲或滥用；避税的结果与偷税一样危及国家税收，直接后果便是导致国家财政收入减少，间接后果是造成税收制度不公平。所以，世界上大多数国家对避税采取不接受或拒绝的态度，并且针对较为突出的避税行为，通过单独制定法规或在有关税法中制定特别的条款来加以反对。

总之，避税是指纳税人在不违反法律的前提下，通过对生产经营活动及财务活动的安排以期达到纳税义务最小化的经济行为。由于避税的行为并不违法，所以在我国税收实践中，对避税并没有严格的法律界定和明确的法律责任。对于纳税人利用税法漏洞和缺陷来人为减少税负支出的避税行为，税务机关将采取强制性的反避税措施，调整纳税人的财务结果并要求其补缴税款。

通过对避税概念的探讨，我们可以看出避税具有以下显著特征：

第一，合法性，或称非违法性。即避税所使用的方式是合法的或是非违法的，这一点明显区别于偷税。

第二，避税的手段表现为巧妙地利用税法漏洞来减轻税负。交易的安排不纯粹是出于正常的商业动机，或者纯粹是出于税收动机，或者既包含商业动机，也包含税收动机。

第三，避税行为尽管不违法，但往往与税收立法意图相违背，可能被认为是不道德的。这里说“可能”，是因为避税方式多种多样，很难明确界定。

比如，原来我国对香皂征收消费税，因其属于护肤护发品系列，而肥皂则不属于此系列，所以不征消费税。对此，有一厂商钻了该项政策的空子，生产了一种名为“阿尔贝斯皂”的介于肥皂和香皂之间的产品，这一做法显然带有避税倾向。在国际领域，避税最常见的手法就是利用“避税港”（指一些无税收负担或税收负担极低的特殊区域）虚设经营机构或场所转移收入和利润，以及利用关联企业之间的转让定价转移收入和利润，实现避税。

（2）避税的分类

避税行为在经济领域普遍存在，从本质上讲，避税和税收筹划其实有着密切的联系，正如一枚硬币有正反两面一样。避税是从政府角度进行的界定，侧重点在于回避纳税义务；而税收筹划是从纳税人角度进行的界定，侧重点在于减轻税收负担。由于征纳双方立场不同，纳税人从个体利益最大化出发，为降低税收成本（包括税收负担和违法造成的税收处罚），因而在进行税收筹划的过程中会尽量利用现行税法，当然不排斥钻法律漏洞；而税务当局为保证国家财政收入，贯彻立法精神，必然反对纳税人避税的行为。但这种反对仅限于道义上的谴责，正如劳德·邓宁所说的那样：“避税可能合法，但不道德。”所以，只要法律没有明文规定，就不能禁止纳税人在利益驱动下开展避税活动。^①

^① 笔者认为，虽然有些避税行为没有触犯法律，也可能被社会所接受，但是，对于那些不合理的避税行为，如果道德约束无力，则会给社会增添许多交易成本，例如税务稽查成本、税法修订成本、避税案件调查成本等。