

SHENHE PINGSHUI SHIWU

审核评税实务

TAX ASSESSMENT
PRACTICE

丁常仓 等编著



646564646
79556633212665
223325656566562
545665656336652
788654456125545

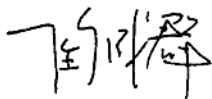
安徽人民出版社

序

1994年新税制后,税务部门实行“以申报纳税和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查”的新型征管模式,大大提高了税收征管水平,减少了税收流失,增强了公民的纳税意识。但从这几年运行实践看,也暴露出一些管理上的断层、缺位问题。一是征收、稽查之间出现断档和脱节,导致疏于管理,淡化责任;二是税务部门难以及时、全面地了解掌握纳税人的生产经营变化情况,对税源缺乏有效的监控手段;三是对由于计算失误等无意漏税的企业和有意偷税的企业不加区别,一律进行处罚,导致税企争议。针对上述问题,国家税务总局借鉴国际经验,结合我国税收征管实际,于1998年出台了《外商投资企业、外国企业和外籍个人纳税申报审核评税办法》,进一步完善了征管方式。审核评税就是税务机关根据纳税人和扣缴义务人的申报资料以及日常掌握的征管资料,运用一定的技术手段和方法,对纳税人和扣缴义务人申报的真实性、准确性及合法性进行综合评定,及时发现并处理纳税申报中的错误和异常申报现象。开展审核评税可以大大提高申报质量,强化监控力度,有效弥补征收、稽查之间的断档和脱节,加强稽查的针对性,使新的征管模式更加完善。

审核评税办法出台后,我省各级地税机关认真贯彻,积极开展评税试点工作。合肥市地税局在人员少、任务重的情况下,成立评税科,专职负责评税工作。他们悉心研究,积极探索,审核评税工作进展得较快,并取得了初步成效。在总结两年多来审核评税实际工作经验的基础上,该局又组织人员编著了《审核评税实务》一书。该书较为详细地叙述了审核评税工作的基本要求、各税种评税的主要内容以及评税的基本方法和技巧,并按税种分行业对一些典型案例进行了深入剖析,还摘编了有关税种的法律、法规。该书将理论和实务很好地结合在一起,内容较为全面,是学习审核评税业务的一本好教材。

目前,审核评税工作正在外商投资企业中试点,并已取得初步成效。随着征管改革的不断深化,今后不仅对外资企业要评税,对内资企业也要实行评税。希望大家通过对这本书的学习,进一步了解和掌握审核评税知识,在今后的工作中,不断探索、积累经验,为安徽省地方税收作出更大的贡献。



前 言

随着改革开放的不断深入和市场经济的日趋完善,为了进一步加强并规范外商投资企业、外国企业和外籍个人的纳税申报工作,国家税务总局于1998年要求全国各地、市税务局对外商投资企业、外国企业和外籍个人的申报纳税情况进行审核评税。

1999年合肥市地方税务局安排专职人员从事审核评税工作。审核评税人员积极探索审核评税办法,认真总结工作经验,将工作中出现的一些典型案例进行了深入剖析,并编著成书,力求将审核评税工作中取得的一些实际经验和有效方法介绍给地税同仁。本书也可为企业财务人员及时掌握税收政策、按章纳税提供一定的帮助。

《审核评税实务》一书由丁常仓同志负责编著,童承全、孔向阳、王俊华、凌怡、吴伟民、金夏群同志参与编著,梅玉华同志执笔,王荣、张英同志审定。

安徽省地税局陶成群分管局长在百忙之中为本书作序,安徽省地税局及合肥市地税局税政处的有关同志也为本书的编著提供了极大的帮助,在此,我们一并致以谢意。

本书中案例在处理时未计算滞纳金和罚款,在实际工作中请税务人员按《中华人民共和国税收征收管理法》等国家税收法律、法规规定处理。本书涉及内容与国家税收法律、法规和两国“双边协定”等相抵触的,以国家税收法律、法规和“双边协定”为准。

由于编著时间仓促,以及编著水平有限,加之审核评税工作开展时间较短,本书难免有疏漏和错误之处,敬请读者批评指正。

作 者

《审核评税实务》编著人员名单

主 编:丁常仓

副主编:童承全 孔向阳

编 著:(按姓氏笔划排列)

丁常仓 孔向阳 王俊华 吴伟民

金更群 凌 怡 童承全 梅玉华

执 笔:梅玉华

目 录

第一章 审核评税概述

- 第一节 审核评税简介····· 1
 第二节 审核评税的工作流程和主要方法····· 9

第二章 营业税的审核评税

- 第一节 营业税的审核评税内容····· 15
 第二节 营业税审核评税案例分析····· 55
- [案例一] 擅自减免、少缴税款····· 55
 [案例二] 以房抵债····· 59
 [案例三] 售价偏低····· 62
 [案例四] 以房换地,隐瞒收入····· 64
 [案例五] 资金紧张,擅自零申报····· 67
 [案例六] 未收款不缴税····· 70
 [案例七] 售房收入挂往来····· 73
 [案例八] 自建工程不做收入····· 76
 [案例九] 承接外地工程,未按规定纳税····· 78
 [案例十] 未按规定结转收入····· 81
 [案例十一] 发票金额大于实收款····· 84
 [案例十二] 已实现的劳务滞后缴税····· 88
 [案例十三] 擅自冲减计税收入····· 91
 [案例十四] 错用税率····· 93

[案例十五]	支付外方费用未代扣代缴营业税	97
--------	----------------	----

第三章 城市房地产税的审核评税

第一节	城市房地产税的审核评税内容	100
第二节	城市房地产税审核评税案例分析	106
[案例一]	房地产公司用自行开发的商品房办公	106
[案例二]	固定资产挂往来科目	109
[案例三]	房屋与设备分割后申报纳税	112
[案例四]	使用产权未明确的房屋经营	114
[案例五]	以不动产投资入股	117
[案例六]	低价租房	120
[案例七]	以货抵租	123
[案例八]	以承包名义收取租金	127
[案例九]	无偿使用免税单位房屋	131
[案例十]	已用的房屋推后入账	133
[案例十一]	扩大免税范围,少缴税款	136
[案例十二]	降低房产原值申报纳税	139
[案例十三]	以办事处名义在外地购房	142

第四章 个人所得税的审核评税

第一节	个人所得税的审核评税内容	146
第二节	个人所得税审核评税案例分析	178
[案例一]	重复扣除费用,少代扣代缴个人所得税	178
[案例二]	支付奖品等未代扣代缴个人所得税	182
[案例三]	以房改名义低价售房	185
[案例四]	董事费计税问题	189
[案例五]	销售承包奖计税问题	194
[案例六]	经济补偿收入征税问题	197

[案例七] 外籍人员个人所得税的计征·····	201
-------------------------	-----

第五章 其他各税的审核评税

第一节 印花税的审核评税内容·····	204
第二节 土地增值税的审核评税内容·····	209
第三节 车船使用牌照税的审核评税内容·····	222
第四节 外商投资企业固定资产投资方向调节税的审核 评税内容·····	226
第五节 其他各税审核评税案例分析·····	232
[案例一] 签订合同,不申报纳税·····	232
[案例二] 已书立应税凭证,不及时申报纳税·····	235
[案例三] 漏项申报·····	238
[案例四] 委托代征人未按规定履行代扣代缴义务·····	241

第六章 审核评税文书及辅助资料

第一节 表格种类·····	245
第二节 表格式样及填制要求·····	247

附 录

根据有关资料、数据分析计算税源·····	326
外商投资企业执行新会计制度若干问题的规定·····	330
关于外商投资企业、外国企业及外籍个人适用税种问题·····	332
关于涉外税收滞纳金加收滞纳金问题·····	334
国家税务总局关于关联企业间业务往来税务管理实施办法·····	335
我国对外签订避免双重征税协定一览表·····	338

第一章 审核评税概述

第一节 审核评税简介

世界各国普遍重视纳税申报,我国历来将纳税申报作为税收管理的重要内容。在税收征管法及各个单项税种法律、法规中均对纳税申报作了规定,有力地推动了纳税申报制度的贯彻落实。

一、审核评税的定义

审核评税是指主管税务机关根据纳税人报送的纳税申报资料和扣缴义务人报送的代扣代缴税款报告资料以及日常掌握的各种税收征管资料,运用一定的技术手段和方法,对纳税人在纳税期内纳税情况和扣缴义务人代扣代缴税款情况的真实性、准确性及合法性进行综合评定。通过对纳税资料的审核、分析,及时发现并处理纳税申报中的错误和异常申报现象。

审核评税包括以下内容:

1. 各项申报资料是否完整、齐全,申报税款与缴纳税款是否一致。
2. 纳税申报表主表、附表上的项目、数字填写是否完整,适用的税目、税率及各项数字计算是否准确,主表、附表及项目、数字之间的逻辑关系是否正确。
3. 纳税申报附属资料,如发票、抵扣凭证、报批手续等是否真实、准确、合法。
4. 纳税申报数与会计报表数之间的差异及原因,收入、费用、

利润及其他有关项目的调整,是否符合税收法规的规定。

5. 会计师查账报告中涉及的税收问题,是否在纳税申报中作了正确反映或说明。

6. 当期纳税申报情况与上期纳税申报情况有无较大差异,能否作出合理解释。

7. 纳税申报情况与日常掌握的纳税人情况有无较大出入,能否作出合理解释。

8. 纳税申报表上的税目等各项目填写,是否符合有关税收法律、法规的规定。

9. 主管税务机关认为应审核评税的其他内容。

对扣缴义务人代扣代缴税款情况的审核评税依照上述有关内容进行。

二、审核评税的范围及要求

审核评税的范围涵盖了纳税人每一纳税期内申报缴纳的所有税种(关税除外)以及扣缴义务人按税法规定应当代扣代缴的税款。主管税务机关对纳税人每一纳税期内的申报纳税情况和扣缴义务人代扣代缴税款情况应逐一进行审核评税,并作出审核评税结论。

审核评税统一在纳税人申报纳税、扣缴义务人代扣代缴税款后进行,并应在规定时间内完成。

1. 按月申报纳税的,审核评税应在规定的申报纳税期结束后20日内完成。如纳税人较多,按月完成审核评税确有困难的,也可将两个月或三个月的申报纳税情况并为一次进行审核。

2. 按季或年申报纳税的,审核评税应在规定的申报纳税期结束后30日内完成。

3. 批准延期申报的,审核评税应在纳税人申报后5日内完成。

4. 临时申报纳税的,审核评税应在纳税人申报纳税后5日内

完成。

5. 代扣代缴税款的,审核评税应在扣缴义务人报送代扣代缴税款报告表后5日内完成。

审核评税依据的资料主要包括:纳税申报表主表、附表及附属资料、财务会计报表、会计师查账报告、代扣代缴税款报告表及附属资料,以及税务机关日常掌握的各种资料。

审核评税按四个步骤进行,即评析——核实——认定——处理。

评析:根据纳税人或扣缴义务人报送的各种纳税资料和日常掌握的纳税人情况,对纳税人申报内容及扣缴义务人代扣代缴情况的真实性、合法性、准确性进行审核、比较、分析,运用各种技术手段和方法,初步确定纳税人申报或扣缴义务人代扣代缴税款中存在的问题或疑点。

核实:对评析过程中发现的问题或疑点,逐一进行核实。需向纳税人或扣缴义务人核实的,可要求纳税人或扣缴义务人作出解释、说明,也可要求纳税人或扣缴义务人提供书面说明材料或佐证材料。纳税人或扣缴义务人的口头解释和说明应有纳税人或扣缴义务人签字的书面记录,可制作《差异情况说明表》、《约谈记录》(详见第六章)。

认定:根据核实情况,对评析过程中发现的问题或疑点,逐一进行认定,并填制《审核评税结论表》(详见第六章)。

处理:根据认定结果,对存在问题的纳税人或扣缴义务人由分局局长签发《审核评税税务处理决定书》(详见第六章)。

对审核评税中发现问题,需要进一步实地检查的,应转交税务稽查部门,并填制《审核评税问题移送单》(详见第六章)。

三、审核评税的地位

在国际上,评税制度基本分两种:一种是事前评税,认为审核评税是核定征税前的一道工序,如对纳税人的申报表进行较为严

格的审核,在办公室通过对事先收集的有关该纳税人各方面的信息进行核对,从而确定其具体的应纳税数额,再通知纳税人按认定的数额缴税,至于实地审计,那只是对核定征收之后的一种追加管理手段;另一种是事后评税,即纳税人申报纳税后,由税务人员通过电脑首先对申报表中存在的一般错误和异常现象,诸如漏签名、逻辑错误、计算错误或者申报表中与实际经营情况不符的数据或资料等作例行审核,如发现问题则及时加以纠正和处理,然后再进入稽查选案阶段,即每张申报表再由计算机利用税务局设定的多种参数、变量或标准(如税收及财务比率、过去申报和稽查的记录、从第三方获取的数据和情报等等)进行评价,从中筛选稽查对象。这些标准和选择方案,各个国家不同。我国现在实施的审核评税基本上属于后一种。我国的审核评税工作于1998年试行,1999年全面推广。从长远看,审核评税是我国税收征管工作未来的发展方向。

四、审核评税的必要性

纳税申报是纳税人应尽的义务之一。凡是依法负有纳税义务的单位和个人,必须依法主动向当地主管税务机关办理纳税申报。从作为税收主体之一的税务机关角度来讲,纳税申报是税务管理的一项重要内容,是税务机关依法征税、核实应征税款、开具纳税凭证的依据。而作为纳税申报重要内容之一的纳税申报表,是纳税人根据法律、行政法规的规定,计算应纳税款、缴纳税款的重要依据。因此,纳税人纳税申报是否及时,申报填写的内容是否真实,直接关系到国家应征税款能否及时足额入库。从目前纳税人依法纳税申报的现状来看,仍存在着许多问题。主要有:

第一,纳税申报率低、申报面小。一些以缴纳增值税为主的企业和一些中、小规模的企业在地税机关的纳税申报率尤为偏低。

第二,纳税申报不及时。现行税法对各税的纳税申报期限都作了明确的规定,但长期以来一直存在纳税申报不及时这一问题,

相比较而言,纳税申报不及时问题比纳税申报率低的问题更为严重,直接影响了税收收入的及时实现。

第三,纳税申报质量差。这主要表现在纳税申报资料中内容不完整,填写不规范;申报税种不全,税目税率用错,数字算错,计算差错较多,指标漏填、不填、项目不齐全等。

第四,纳税申报内容不实。从我们日常的税收稽查情况来看,纳税申报不实的现象尤为严重,主要表现在隐匿、瞒报、迟报或随意冲减营业收入、计税依据等。

当前纳税申报中存在众多问题的原因是多方面的,我们可从纳税主体与征税主体两方面加以分析。

从纳税主体方面讲:一是公民法律观念不强,纳税意识淡薄,这是纳税申报率低、纳税申报不实的主要原因;二是企业财会人员、办税人员文化水平低,税收业务知识缺乏,不能适应新税制及税收征管的要求。

从征税主体方面讲:一是随着社会主义市场经济的建立与发展,纳税人的应税业务及经营状况日趋复杂多变,而税务机关又缺乏对新形势下加强依法征税的深入研究,再加上现有税收征管力量不足,进而导致税务机关过度依赖稽查,使稽查成为纠正一切违法违规的行为。二是自税务部门取消了专管员制度以后,税务工作人员的工作重点由管户转向了管事,以至于税务部门难以详细、全面、深入地了解纳税人的经营状况和纳税情况,不能及时对纳税户的申报审核纠错,这就给税收征管带来了很大的困难,助长了纳税人的申报随意性和侥幸心理,导致税款流失现象日趋严重。

如何加强税收征管、堵塞税收漏洞是当前摆在我们面前的严峻课题。而审核评税工作则是新时期加强税收征管工作的一项切实可行的办法,是对目前取消户管制度、实行税收征收与稽查相分离的征管模式的一种有效的完善和补充。

审核评税通过对纳税人各项纳税指标和财务指标进行分析,

能及时掌握企业的生产经营情况和纳税申报情况,从而加强对企业申报纳税的监督;通过审核评税在征收环节的监督管理,有效地克服取消专管员制度带来的“淡化责任、疏于管理”的不良现象。

审核评税工作按月或按季进行,它能及时发现纳税户是否有偷、欠、避税问题,也能在税收法规的宣传方面对财务人员进行针对性的辅导,能及时均衡地组织税收收入入库。

审核评税减少了检查、稽查的盲目性。通过审核评税环节的过滤和筛选,对问题较大、疑点较多,涉嫌偷、欠、避税行为,需要进一步实地核查的企业,评税部门要移交稽查部门进行处理,使稽查选案的范围缩小,精确度增加,有效地提高稽查工作的质量。

审核评税工作是一种间接征管手段,既能减少税务干部与纳税户因直接接触而可能发生的吃、拿、卡、要、报等不廉政的现象,又能使稽查与征收环节相互衔接、相互监督,从源头上防止不廉政行为的发生。

五、审核评税与税务稽查的关系

审核评税主要是通过对纳税人所报送的纳税申报表、财务报表及其他文件资料进行审核、分析,及时发现并处理纳税申报中的错误和异常申报现象,是征收或管理环节的一道工作程序,目的是审核纳税申报表数字的准确性和核实申报表填写得是否正确等,通过“表审”对不正常申报产生怀疑。审核结束时,可就疑点发信询问纳税人或就审核结果与纳税人磋商,以便试图证实我们的怀疑,看看纳税人所填报的申报表的数字是否真的准确,可能的话则加以纠正和作出相应的处理:一是经过函询或约谈,对所陈述的理由充分、提供的记录或资料确实确凿的纳税人,认定为申报正常的,可免于处理。二是对于陈述理由不够充分、提供证据不足的纳税人,认定为有问题的,填入《审核评税结论表》,提出初步处理意见(对问题较严重或情况较复杂的,应经集体会审,作出认定意见),依据有关税收法规和业务程序,向纳税人下发《审核评税税务

处理决定书》，责令其限期改正，对于应补缴税款的，要求纳税人及时补缴；如果申报表存在的疑点或问题较为复杂，需要到纳税人营业场所或住地实地稽核才能作出结论的，则应转交稽查部门实地查账核实处理。这样做有以下几方面的作用与好处：

1. 及时发现和纠正纳税人的日常一般性错误；
2. 采用信函询问和约谈的简单审计方法，经济、有效，可降低征收成本；
3. 为稽查选案提供案源；
4. 消除税务干部随意下户检查的现象；
5. 提高纳税人的纳税自觉性，维护自核制度。

发信询问是一种简单的审计形式。通常利用发出一封带有询问个别税务问题的信件进行，以便核实纳税人所填报的申报表的准确性。采用这种审计方式，纳税人不必到税务局，他们只需按信件要求给出一些证明，这些证明应是收据或作废的支票或写出说明本企业、本人是怎样得出纳税申报表上的数字的。发信询问是简单税务审计的一个常用方法，也是一个经济的方法，美国是 80 年代初期利用这种方法的，平均每入库 18 美元仅花费 1 美元的成本。约谈也属于“办公室审计”的范畴，这种审计要求纳税人到税务局来一趟。通常纳税人会收到一封约定日期和具体时间的信件（有的是打电话通知），同时信件也指示纳税人应带来约定的记录和资料。通过接见纳税人进行办公室审计，可以尽可能多地与纳税人商妥，使其依法纳税。

所谓“稽查选案”就是根据所有纳税人申报表的计算机记录以及税务机关收集的其他有关各方面的信息进行评估选案。选案过程中依据资金来源和使用、毛利比较、毛利变化、净利润比较等比率作为评分指标，进行横向比较，发现异常，再与以前申报情况进行纵向比较，寻找差异，并使用统计技术建立选案公式，利用多种变量或标准来区别两个对照组，然后按函数分析得出的计分值从

高至低排列,选出需要稽查的纳税人。得分愈高,申报不实的可能性就愈大。

审核评税和稽查选案是税收征管过程中的不同环节,两者既有联系,又有区别。从工作的方法和步骤上看,相同点都是要从纳税人的申报表及其附表、附报资料进行案头审核分析,对有疑点的纳税人,稽查选案直接转稽查部门进行查处,而审核评税则需要经过函询或约谈、认定、处理等步骤,对一般性的申报不实、不正确的予以解决,对发现有重大偷避税嫌疑的,则转交稽查部门重点查处。审核评税为稽查选案提供了案源,提高了稽查选案的准确性和有效性。但审核评税并不完全等于稽查选案,两者的区别表现在:

(1)审核评税是初审,主要侧重于对纳税人日常纳税行为所涉及的一些简单指标加以评定分析,主要解决处理计算失误、报送资料或填报项目不全以及其他较为轻微的违章事项;稽查选案主要侧重于对纳税人生产经营及财务核算较复杂的指标内容的横向、纵向分析,以及对该纳税人上一期稽查的结果进行分析。前者属于过程性的、动态的监控分析,后者属于结果性的、静态的监控分析。

(2)审核评税的范围大于稽查选案的范围,审核评税不仅是对纳税人应纳税的正确与否进行初步评定分析,甚至可以延伸到税务登记、发票、减免或抵退税、申报违规等方面。如通过对某方面税收政策执行或征管状况(如税务登记换证、年检专项审核等)的专题评估,查出具有普遍性和规律性的异常现象,进而提出监控目标和措施,同时进一步完善税收政策和提高征管水平。

(3)审核评税全面为征收、管理、稽查服务,其着眼点是从“面”上提高纳税人整体申报纳税的质量;稽查选案只为下步稽查提供重点打击对象服务,是从“点”入手。

第二节 审核评税的工作流程和主要方法

审核评税的工作流程应当包括以下几个阶段：

一、审核评税对象的选择与确定

由于审核评税的范围涵盖了纳税人每一纳税期内申报纳税的所有税种以及扣缴义务人按税法规定应当代扣代缴税款的情况，这就要求税务机关必须全面、及时地收集、归纳、整理、掌握纳税人的各类纳税资料并密切加强与银行、海关、统计、外贸、公安、工商等单位的信息沟通，在较准确地掌握企业的基本情况、生产经营状况和政策执行情况的基础上，有选择地确定审核评税对象，主要方法有以下几种：

1. 分类定级选择法。

根据《涉外企业分类管理体制办法》的有关规定，将企业分类定级，把其中一些纳税意识淡薄、财务制度不健全、会计人员素质不高的纳税户作为审核评税的重点目标。

2. 行业选择法。

通过调查分析，掌握本地区行业分布情况，选择本地区特殊行业或税负异常行业等作为审核评税对象。

3. 循环选择法。

根据本地区所管辖户型的多少、从事评税人员的多少等实际情况进行循环选择，至少应保证每季度对所管辖的纳税人、扣缴义务人作一次全面审核评税。

4. 纳税状况总体评价选择法。

通过对纳税人、扣缴义务人申报、缴纳的各种涉税资料的对比、分析，对其纳税状况进行具体分析评价，以确定审核评税对象。

5. 微机评税与人工评税相结合的方法。

在开发审核评税计算机软件后，对于简单的无需进一步核定