

税务检查



SHUIWU
JIANCHA

(修订版)

吕海燕 仲海峡 编著

42

大连理工大学出版社

99
F812.42
631
2

税 务 检 查

(修订版)

吕海燕 仲海峡 编著

Y257.02

大连理工大学出版社

税 务 检 查

吕海燕 仲海峡 编著

大连理工大学出版社出版发行

大连市凌水河 邮政编码 116024

电话:0411-4708842 传真:0411-4708898

E-mail:pdut@pub.dl.lnpta.net.cn

大连业发印刷厂印刷

开本:787×1092毫米 1/32 字数:170千字 印张:8

印数:5001—7000册

1996年10月第1版

1999年5月第2版

1999年5月第2次印刷

责任编辑:韩 露

责任校对:张春玲

封面设计:孙宝福

ISBN 7-5611-1202-5

F·231

定价:14.00元

前 言

为了适应税务管理体制改革的需要,为了强化税务检查监督,为了培养税收专业学生的实际操作能力,我们在原《税务检查》一书的基础上进行了修订、补充,希望能对广大读者有所帮助。

本书依据当前最新税收法规和管理方法,结合目前纳税人中存在的偷漏税问题,以大量的案例阐述了税务检查的内容和方法,并注重税务检查后账务调整的方法及补税、退税款的账务处理等。

全书对每个税种介绍了应检查哪些内容,对每个检查内容如何进行检查的方法,对所查出的问题又如何处理等。内容详细、符合实际,适合税务、财经院校的教学需要,也可作为税务干部培训和工作参考用书。由于作者水平有限,有不当之处敬请批评指正。

全书由吕海燕、仲海峡编著,金桂英总纂审定。

编 者

1999 年 3 月

目 录

第一章 税务检查概述.....	1
第一节 税务检查概念.....	1
第二节 税务检查原则.....	5
第三节 税务检查方法.....	6
第四节 税务检查后账务调整	14
第二章 增值税的税务检查	23
第一节 增值税一般纳税人进项税额的检查	23
第二节 增值税一般纳税人销项税额的检查	35
第三节 增值税一般纳税人出口退税的检查	54
第四节 增值税小规模纳税人的税务检查	59
第三章 消费税的税务检查	67
第一节 生产销售应税消费品的税务检查	67
第二节 委托加工应税消费品的税务检查	79
第三节 进口应税消费品的税务检查	83
第四章 营业税的税务检查	85
第一节 提供应税劳务的税务检查	85
第二节 转让无形资产、销售不动产的税务检查.....	94

第五章 工业企业所得税的税务检查	100
第一节 收入总额的税务检查.....	100
第二节 材料费用的税务检查.....	108
第三节 工资费用的税务检查.....	133
第四节 折旧费用的税务检查.....	139
第五节 制造费用的税务检查.....	145
第六节 工业企业产品成本的税务检查.....	147
第七节 财务费用的税务检查.....	154
第八节 管理费用的税务检查.....	156
第九节 应纳税所得额及应交所得税额的税务检查	169
第六章 商业企业所得税的税务检查	173
第一节 商品销售收入的税务检查.....	173
第二节 商品销售成本的税务检查.....	180
第七章 其他税的税务检查	192
第一节 资源税的税务检查.....	192
第二节 个人所得税的税务检查.....	203
第三节 固定资产投资方向调节税的税务检查.....	221
第四节 房产税的税务检查.....	230
第五节 土地增值税的税务检查.....	232
第六节 印花税的税务检查.....	239
第七节 城镇土地使用税的税务检查.....	244

第一章 税务检查概述

税务检查是国家进行经济监督的一个重要工具,它主要对税务部门的征、管等业务活动和纳税人依法纳税情况进行检查,以达到税款应收尽收、全面贯彻税收政策的目的,是税收监督职能的具体体现。税务检查又是一门融税收法规、财会制度、查账技巧及相关生产经营知识为一体的综合性较强的边缘学科。它的政策性、专业性、技术性很强,也是税务专业人员必须掌握的一项实用技能。

第一节 税务检查概念

一、税务检查概念

税务检查是税务检查部门代表国家、依法对纳税人纳税情况的合法性、真实性进行检查,并作出公允的结论,以达到纠偏端正、全面贯彻税法、组织财政收入、调节经济的目的,是国家进行经济监督的一个重要手段。

税务检查的主体是税务检查机关检查人员,他们是代表国家行使检查、征税权力,是税收监督职能的执行者。

税务检查的客体是纳税人所从事的经济业务活动和其他应税行为。

税务检查的依据是具有法律效力的各种税收法规,以及国家财政部门制定的各种财务会计制度和其他有关规定。

税务检查的目的是通过对纳税人的纳税情况进行检查,增强人们的纳税意识,增强依法治税的观念,达到应收尽收,全面贯彻税法及政策,充分发挥税收调节经济的职能作用。

二、税务检查的特点

税务检查具有综合性、专业性、公正性的特点。这是由税务工作的特点所决定的。

1. 综合性

综合性即综合应用性,它是由税务检查的范围所决定的。首先,随着社会产品生产、分配、交换和消费的进行,税务部门的业务活动深入到社会生产的各个部门,从而使得税务部门成为各行业、各部门的工作中心。其次,在国民经济的各个部门中,税务工作又涉及到供、产、销或者进、销、存等每个经济环节。再次,无论是征税方还是纳税方都要运用税收法规、有关政策规定和财务会计制度等作为征税或纳税的依据。由此可见,税务检查则具有综合性。作为税务检查者来说,则要掌握和了解的知识当然要宽、深、高,才可能具有综合应用能力,才能胜任税务检查工作。

2. 专业性

专业性是由税务检查具体工作内容所要求的。税务检查人员履行纳税检查时,不但要掌握征税的法规,而且要掌握不同纳税人的会计核算方法;不但要了解征税方在征税过程中可能出现的漏洞,而且要了解纳税人在不同形势下所采用的偷税手段;不但能检查某一个税种,而且还能检查它所同时延伸涉及的另一个税种;不但会检查账,而且会对错账进行调整。由此可见,税务检查具有较高的专业性。若要胜任纳税检查工作,必须在会计核算技能上高于纳税人,在税务管理工作

上高于一般征管水平。这就要求税务检查人员必须具备较高的专业水平。

3. 公正性

公正性是由税务检查工作所处的地位决定。税务检查是对征、纳双方的征收和纳税情况进行评价和监督。因此,税务检查工作是否公正地进行,直接影响税收职能作用的实现。特别是目前我国的税务检查人员,有的从属于税务征收管理的一个部门,这就更加要求税务检查人员具有公正性。

三、税务检查的意义

税收是国家掌握的一个参与国民收入分配的工具,是财政收入的主要来源,是经济建设的资金供给。随着改革的不断深入,税收的作用愈来愈被重视,税收占财政收入的比重也日益增大,现已达到占财政收入 90% 以上的程度。由此可见,税收工作的好坏,直接影响到财政收支平衡情况,进而制约着国民经济的发展状况。

国家税收,就是凭借其掌握的政治权力参与国民收入的分配。这涉及到整个国民经济的各个领域和社会各阶层的切身利益。由于我国公民的封建意识根深蒂固,加之长期受极左思潮的影响,人们的法制观念相当淡薄,自觉纳税意识不强。对逃税、抗税等不法行为,人们司空见惯、习以为常,引不起人们的公愤,这种状况对于正确贯彻税收法令、政策,对组织财政收入是极为不利的。因此,强化税务检查是整顿税收秩序、治理纳税环境之必然,其意义十分重大。

1. 严肃税收法纪,确保财政收入

近几年来,国家税收人员执法不严,逃税、漏税、拖税、欠税、抗税等情况时有发生。税收大检查只解决一时的问题,大

检查一过,一些单位和个人依然我行我素。各地区、部门、行业从局部利益出发,擅自规定减免一些放宽政策,强迫税务部门执行,干扰税收工作。一些单位和个人以不正当手段,截留应交税款等等。这些不良做法,导致大量税款严重流失,国家该收的资金收不上来。这也影响着税收杠杆不能充分发挥其应有的作用,要彻底杜绝这些现象的发生,就必须扎扎实实地依法治税。税务检查是依法治税的重要组成部分,只有把个别单位和个人的偷税、漏税、抗税等各种违法行为彻底揭露出来,才能按照有关法规对号入座予以严惩。这样才能维护税法尊严,体现税法强制性的特点,调动广大税务干部尽职尽责,做到应收尽收,保证国家的财政收入。

2. 促进企业改善经营管理,提高经济效益

通过税务检查,可以全面、系统地考察企业单位的生产经营管理和财务核算水平,从中发现问题便于对症下药,扬长避短,以便达到增加生产、开源节流、降低成本、提高经济效益的目标。

3. 检查税收工作质量,提高征管水平

通过税务检查,可从发现的偷税、漏税、抗税等问题中,透视出税务工作的质量。因为造成企业错漏的原因除纳税人应负直接责任外,有些是与税务征收人员工作疏误是分不开的。比如,是否对税收政策变动做了及时的宣传,对企业财务核算是否正确、及时都可能导致企业纳税发生错漏。因此,针对查出的问题,分清责任,找出改进措施。比如,对征管人员业务素质不高造成的错漏问题,可引以为戒,加强业务培训,提高政策水平;对征管人员责任心不强造成的错漏问题,可通过加强职业道德教育、思想政治教育,提高思想认识,端正工作态度。

总之,通过税务检查发现问题、解决问题的过程中,会促使税收征管水平的不断提高。

第二节 税务检查原则

税务检查原则是指检查人员应遵循的原则。它应体现纳税检查的特点,符合我国政治经济体制情况。具体有五项原则:

一、独立性原则

税务检查人员在行使税务检查监督职权时,应在组织和人员上保持独立,不受任何行政机关和个人的干涉,以保证税务检查充分的发挥其职能。行使税务检查职权的机构应与其它部门平行,不能隶属于某一个业务部门。税务检查人员,也不能由其他人员代替或兼职。

二、客观性原则

客观性原则就是税务检查具体实施时,要坚持实事求是,以客观事实为基础,切忌主观臆断,随意扩大和缩小事实。为了公正、客观地做出评价,税务检查人员必须站在公正的立场上,对各纳税企业的税款交纳情况及存在的问题,对税务机关和税务干部贯彻执行法规的情况及存在的问题做出公正、客观的税务检查报告和结论,不能有意偏袒任何一个部门或单位。

三、效益性原则

目前,工商企业经济效益还不高,其巨大潜力还远远没有挖掘出来。经济体制改革的目的是为了提高经济效益。因此,适应当前现代化建设需要而建立的税务检查,必须以提高经

济效益为中心,为提高经济效益服务,促进纳税企业以最少的人力、物力消耗,取得最大的经济效益。

四、预防性原则

税务检查工作以预防为主,就是要加强事前检查,通过事前检查,起到防患于未然的预防作用。坚持以预防为主,还要对内部控制制度的贯彻执行情况进行严格监督,合理完善内部控制制度,在内部检查监督下做到职责分明,相互制约,使工作有条不紊,从而有利于防止涉税案件的发生。

以查处为辅就是要切实防止单纯的查处思想。不能为查处而查处。税务检查工作如果能坚持以预防为主,在发生问题之前做好预防工作,就能有效地防止偷(逃)、漏税行为发生,以保证国家税收收入不受侵占。

五、群众性原则

群众性原则,指税务检查工作不是单独依靠内部检查机构、检查人员来完成,而必须是充分发挥各纳税单位有关人员的作用和开展群众性的经济监督,以作为专业监督的基础。由于税务检查范围广、内容复杂,单独由检查人员进行检查,势必查不胜查、防不胜防。只有调动群众的积极性,充分发挥各部门群众的监督作用,才能搞好纳税检查工作。

第三节 税务检查方法

这里讲的税务检查方法,主要是对纳税人履行纳税义务检查的基本技术方法及检查后的调整。

一、基本技术方法

税务检查的基本技术方法主要有:全查法、抽查法、顺查

法、逆查法、比较分析法和控制测算法、联查法和侧查法等。

1. 全查法和抽查法

全查法又称详查法。是对被查单位应查期间内所有会计凭证、账簿和报表等资料,进行全面、系统检查的一种方法。这种方法检查面广,能发现多方面问题,但工作量大、时间长,一般适用于经济业务简单的小型企业。

抽查法又叫选查法。是对被查单位的会计凭证和账簿,有选择地抽出一部分进行重点检查的方法。这种方法省时省力,有的放矢,也易于查出问题,在实际中经常运用。

2. 顺查法和逆查法

顺查法是按照会计核算程序依次从凭证到账簿再到报表的顺序检查的方法。这种方法检查比较系统、全面,可以避免遗漏,但工作量大、费时费力。逆查法相对顺查法,以会计核算程序的相反顺序,即从报表到账簿再到凭证的逆行审查方法。这种方法由于是从报表开始,发现疑点或线索时,才检查相关资料,容易突破问题,省时省力,是常用的检查方法。

3. 比较分析法和控制测算法

比较分析法是通过企业的报表资料或账面数据同企业的历史资料、计划指标或同类型企业相关资料进行对比分析,找出存在问题的一种检查方法。通常这种方法要配合其它方法共同运用,才能更好地发挥其作用。

控制测算法是利用账簿之间、生产环节之间等的必然联系,通过测算以证实账面数据是否正确的一种检查方法。比如以产核销、以耗计产等均属这种方法。这种方法不能直接作为定案结论的依据,还需取得旁证材料进一步对证落实。

4. 联查法和侧查法

联查法是指对会计凭证、账簿和会计报表有联系的内容、数据相互对照检查的一种方法。由于会计核算的各个环节是一个有机联系的体系,凭证、账簿和报表之间相互勾稽,相互对照检查,由此及彼,容易发现问题。联查法按审查的范围又分为账内联查法、账外联查法等。

侧查法是根据群众来信和有关人员反映的情况及平时掌握的一些侧面材料,对照企业账簿、凭证等进行审查的一种方法。这种方法一般是为查清某一专门问题时所运用的,即突出重点,也易于揭露问题。

二、所得税检查中查获额的分配方法

查获额是指在检查所得税中所发现的在会计核算中出现的差错额。查获额的分配是指将查获额按照会计核算程序进行分配,求得影响各环节数额的一种方法。在对企业所得税的税务检查经常要运用查获额分配的方法来分配查获额,然后再依据影响当期利润额计算应补或退的所得税额,而笼统地将查获额作为计算补或退所得税的依据是不尽合理的。

(一) 查获额的种类

查获额可分为两种,一种称为绝对查获额,即直接全额影响当期利润的查获额。此类查获额应全额调入利润,并据此计算应补或退所得税额。另一种是相对查获额,即间接影响当期利润的查获额。此类查获额需要进行分配后求得影响当期利润的金额,作为调整利润额,并据此计算补或退所得税额,而其余影响各期末余额的数额应作为调整账项的依据。那么所谓查获额的分配,是指对相对查获额的分配而言。

(二) 查获额分配的原则

查获额分配应本着简便合理的原则,应区别情况对待。

第一，相对查获额较大，影响当期利润部分也较大的，以及虽然相对查获额不算大，但涉及到法律定案或企业要求详细分配的，这类情况可适用“逐步分配法”，按生产步骤详细进行计算分配。

第二，相对查获额不大也不小，对当期利润额影响不大也不小，这种情况可适用“比例分配法”，从简计算分配。

（三）查获额分配方法

查获额分配的方法，主要有逐步分配法和比例分配法两种。下面分别予以介绍。

1. 逐步分配法

逐步分配法是将查获额按照材料、基本生产、产成品、销售成本等核算程序，进行分配并摊入各环节中，以求出影响当期利润的绝对查获额的一种方法。它适用于在材料、基本生产、库存产品等账户中所发现的查获额，在没有全部实现产品销售、不完全影响当期利润和应税所得额的情况下采用的一种方法。其基本做法是：沿着材料采购、库存材料、基本生产、产成品、销售成本的核算程序，依次按月逐步进行分配，体现在销售环节应承担的查获额，作为调整利润、补计所得税的依据；体现在其他环节的查获额均作为调整账户的依据。计算程序及公式如下：

$$\text{分配给下一个程序的查获额} = \frac{\text{本环节当月转出数}}{\text{本环节当月转出数} + \text{本环节当月结存数}} \times \text{需要分配的查获额}$$

$$\text{分配给本环节的查获额} = \frac{\text{本环节当月结存数}}{\text{本环节当月转出数} + \text{本环节当月结存数}} \times \text{需要分配的查获额}$$

例 1 检查某纳税人企业所得税时，发现上年 10 月份在“制造费用”账户的修理费中有未完工程的费用 32 000 元，按财务制度和税法规定不得列支，应作调账、补税处理。经查该

纳税人的第四季度有关资料如下表：

月份	生产成本—基本生产账户		产成品账户	
	月末结存数	转产成品数	月末结存数	转销售成本数
10	150 000	250 000	125 000	250 000
11	750 000	225 000	200 000	200 000
12	100 000	200 000	100 000	200 000

解 10 月份应分配基本生产账户中的查获额：

(1)
$$\text{基本生产转产成品查获额} = \frac{250\,000}{250\,000 + 150\,000} \times 32\,000 = 20\,000$$

(2)
$$\text{基本生产月末结存承担的查获额} = \frac{150\,000}{250\,000 + 150\,000} \times 32\,000 = 12\,000$$

或
$$32\,000 - 20\,000 = 12\,000$$

10 月份应分配产成品账户中的查获额：

(3)
$$\text{产成品转销售成本查获额} = \frac{250\,000}{250\,000 + 125\,000} \times 20\,000 = 13\,333.33$$

(4)
$$\text{产成品月末结存承担的查获额} = 20\,000 - 13\,333.33 = 6\,666.67$$

11 月份应分配基本生产账户中的查获额：

(1)
$$\text{基本生产转产成品查获额} = \frac{225\,000}{225\,000 + 750\,000} \times 12\,000 = 2\,769.23$$

(2)
$$\text{基本生产月末结存承担的查获额} = 12\,000 - 2\,769.23 = 9\,230.77$$

11 月份应分配产成品账户中的查获额：

(3)
$$\begin{aligned} \text{产成品转销售成本查获额} &= \frac{200\,000}{200\,000 + 200\,000} \times (6\,666.67 + 2\,769.23) \\ &= 4\,717.95 \end{aligned}$$

(4)
$$\text{产成品月末结存承担的查获额} = 9\,435.90 - 4\,717.95 = 4\,717.95$$

12 月份应分配基本生产账户中的查获额：

$$(1) \text{ 基本生产转产} = \frac{200\,000}{100\,000 + 200\,000} \times 9\,230.77 = 6\,153.85$$

$$\text{成品的查获额}$$

$$(2) \text{ 基本生产月末结} = 9\,230.77 - 6\,153.85 = 3\,076.92$$

$$\text{存承担的查获额}$$

12 月份应分配产成品账户中的查获额：

$$(3) \text{ 产成品转销售} = \frac{200\,000}{100\,000 + 200\,000} \times (4\,717.95 + 6\,153.85)$$

$$\text{成本的查获额}$$

$$= 7\,247.87$$

$$(4) \text{ 产成品月末结存} = 10\,871.80 - 7\,247.87 = 3\,623.93$$

$$\text{承担的查获额}$$

通过上述分配计算过程可以看出，凡各月产成品账户转销售成本数应承担的查获额之和为查增利润额。而基本生产账户和产成品账户最终月末结存数承担的查获额均为调整账户的依据。

$$(1) \text{ 调整利润额} = 13\,333.33 + 4\,717.95 + 7\,247.87$$

$$= 25\,299.15$$

$$(2) \text{ 基本生产账户调账额} = 3\,076.92$$

$$(3) \text{ 产成品账户调账额} = 3\,623.93$$

调整账项：

借：在建工程	32 000
贷：产成品	3 623.93
基本生产	3 076.92
以前年度损益调整	25 299.15
借：以前年度损益调整	25 299.15
贷：本年利润	25 299.15

对于查增的上年利润，应根据上年末实现利润情况来确定是否需要补交所得税额。一般有以下三种情况（以下类同的