

最新企业税务操作实务丛书

新编避税 与反避税手册

◆ 刘平生/主编

XINBIAN BISHUI
YU FAN BISHUI SHOUCE

中国工商出版社

新编企业税务操作实务丛书

新编避税与反避税手册

刘平生 主编

中国工商出版社

责任编辑 张宏民 曾 麒

封面设计 欣 然

图书在版编目(CIP)数据

新编避税与反避税手册/刘平生主编.

—北京:中国工商出版社,2004.1

ISBN 7-80012-903-9

I. 新… II. 刘… III. ①避税-中国-手册

②税收管理-中国-手册 N. F812.423-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 120531 号

书名/新编避税与反避税手册

编著者/刘平生 主编

出版·发行/中国工商出版社

经销/新华书店

印刷/北京翌新工商印制公司

开本/850 毫米×1168 毫米 1/32 印张/13.5 字数/339 千字

版本/2004 年 1 月第 1 版 2004 年 1 月第 1 次印刷

印数/01-4000 册

社址/北京市丰台区花乡育芳园东里 23 号(100070)

电话/(010)63730074

出版声明/版权所有,侵权必究

书号:ISBN 7-80012-903-9/F·469

定价:25.00 元

(如有缺页或倒装,本社负责退换)

前 言

1992年,我国按照国际惯例对财务会计制度进行了彻底改革。1994年进行了税务制度的全方位改革,初步建立起符合国际惯例的税务和会计制度。在此之后,我国根据相关经济改革的进程和内容,不断深化和完善着会计和税务制度的改革。但是,会计和税务制度的改革并没有避免存在于企业中的避税问题;恰恰相反,避税问题越来越严重,也愈来愈引起人们的普遍关注。

唐代诗人杜荀鹤的诗中就有“任是深山更深处,也应无计避征徭”之句,当然,唐代的避税与现代避税有天壤之别,但避税可以说自古有之,而于今更甚。一般而言,避税有合理避税与非法避税之分。合理避税是企业采取合理合法的手段减轻税负,以提高企业经营管理水平,减轻企业负担,保护企业所有者和经营者的合法权益;非法避税是企业采取非法手段以达到少纳税或不纳税的目的。非法避税是随着税收的产生而产生的,并随着社会和经济的不断发展而不断变化以至逐渐复杂化。

对于合理避税,国家不会限制更不会惩治;而对于非

法避税则不然,国家会通过税务稽查、审计监督等有关监督手段对其进行检查、监督和处罚,只有这样,才能真正保证国家应有的税收不受影响,保护有关方面的合法权益不受损害。

在《新编避税与反避税手册》一书中,我们既介绍和研究了企业如何合理避税,以使企业利益最大化,同时,也分析和揭露了企业是怎样进行非法避税的,这是避税的内容;作为税务、审计、财政等稽查和监督机关应怎样对其进行检查、监督和处罚,这是反避税的内容。所以,本书的内容包括两部分:避税和反避税。

本书根据我国最新会计准则、会计制度、税务法规及相关规定,总结实际工作中避税和反避税的具体经验,运用实际案例,通俗易懂、深入浅出地分析、介绍和研究了避税与反避税的内容、方法、技巧,对于企业会计人员、税务人员及有关人员进行合理避税、检查和监督非法避税具有重要的指导作用和参考价值。

本书由国家税务总局、财政部、北京有关高等财经院校及从事避税和反避税实际工作的教授、学者和专家共同编写,具体编写人员有:刘春英、苗海荣、翟天津、赵娟、张玉倩、吴清、文华实、李君、苏明阳、何苏、刘强生、陶锋、刘力果、赵伟安、邵泽一、吴强、穆利安、安富国、苏亚娟、汤倩倩、任智仙、魏伟强、官恒、杨娟君、胡进、文超、党英

超、李锋、欧阳明、杨文旺、葛文、胡余燕、孙基,最后由刘平生进行总纂定稿。

由于时间和水平等原因,书中难免存在纰漏甚至错误,欢迎大家批评指正。

编 者

2003 年 12 月

目 录

第一章 避税与反避税概述	(1)
第一节 避税问题概述	(1)
第二节 反避税的程序	(5)
第三节 反避税的形式	(15)
第四节 反避税的方法	(17)
第二章 税务基础业务问题检查	(30)
第一节 纳税申报问题检查	(30)
第二节 发票使用问题检查	(95)
第三节 纳税人户籍管理问题检查	(102)
第四节 税务基础业务问题检查综合案例	(115)
第三章 企业所得税的避税与反避税	(129)
第一节 收入的避税与反避税	(129)
第二节 费用的避税与反避税	(144)
第三节 成本的避税与反避税	(181)
第四节 企业所得税的避税与反避税综合案例	(191)
第四章 外商投资企业、外国企业所得税和个人所得税的避 税与反避税	(213)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的避税与反避税	(213)
第二节 个人所得税的避税与反避税	(228)
第三节 外商投资企业与外国企业所得税和个人所得税 避税与反避税综合案例	(234)
第五章 增值税的避税与反避税	(247)
第一节 进项税额的避税与反避税	(247)
第二节 销项税额的避税与反避税	(248)

第三节	出口货物退(免)税的避税与反避税·····	(252)
第四节	增值税的避税与反避税综合案例·····	(260)
第六章	营业税和消费税的避税与反避税·····	(279)
第一节	营业税的避税与反避税·····	(279)
第二节	消费税的避税与反避税·····	(287)
第三节	营业税和消费税的避税与反避税综合案例·····	(291)
第七章	房产税与车船使用税的避税与反避税·····	(305)
第一节	房产税的避税与反避税·····	(305)
第二节	车船使用税的避税与反避税·····	(310)
第八章	土地增值税、印花税和资源税的避税与反避税·····	(313)
第一节	土地增值税的避税与反避税·····	(313)
第二节	印花税的避税与反避税·····	(316)
第三节	资源税的避税与反避税·····	(316)
第四节	土地增值税、印花税和资源税的避税与反避税综合案例·····	(320)
第九章	偷税问题检查·····	(323)
第一节	所得税偷税问题检查·····	(323)
第二节	增值税偷税问题检查·····	(340)
第三节	消费税偷税问题检查·····	(349)
第四节	营业税偷税问题检查·····	(354)
第五节	其他税种偷税问题检查·····	(358)
第六节	偷税检查综合案例·····	(362)
第十章	减税和免税问题检查·····	(380)
第一节	所得税减免问题检查·····	(380)
第二节	增值税减免问题检查·····	(402)
第三节	消费税减免问题检查·····	(407)
第四节	营业税减免问题检查·····	(410)
第五节	其他税种减免问题检查·····	(417)

第一章 避税与反避税概述

第一节 避税问题概述

一、避税的概念

当前,无论是在国内还是在国际上,避税问题都很突出,越来越引起人们的普遍关注。避税是随着税收产生而产生的,避税作为一种普遍的经济现象又是商品经济发展到一定阶段的产物。

什么是避税,如何定义避税,专家学者及权威机构对此有如下的界定:

李九龙教授主编的《国际税收》一书,将国际避税界定为:“国际避税就是指跨国纳税人或征税对象通过合法方式跨越税境,逃避相关国家税收管辖权的管辖而进行的一种减少税收负担的行为。在此我们引进了税境这个新的概念,它是指一国税收管辖权能够有效发挥作用的界限,是有关税收管辖权实施范围的理论概括。当国际避税发生时,就意味着纳税人或征税对象已从一个国家税收管辖权的控制范围转移到另一个国家税收管辖权的控制范围之内,而后一个范围,为他提供的是更为良好的税收待遇,使之承受的税收负担为零或低于在前一个范围内承受的税收负担。由于在各国的现行税制中,大多规定对本国居民的境外所得和对外国居民来源于本国的所得要予以征税,以体现本国税收管辖权的作用,从而使税境和国境不相一致的内容。”

葛惟熹教授在其修改后的《国际税收教程》中将国际避税定义为:“国际避税是指国际纳税人利用各国税法规定的差别,采取变

更其经营方式或经营地点等种种公开的合法手段以谋求最大限度减轻其国际纳税义务的行为；而国际逃税则是指跨国纳税人利用国际税收管理合作的困难与漏洞，采取种种隐蔽的非法的手段，以谋求逃避有关国家税法或税收协定规定的应承担的纳税义务。”

国家财政文献局在其出版的《经济合作与发展组织》中认为，避税应具备：(1)避税具备保密的特性；(2)避税的形式是利用法律的漏洞和模糊之处。

《国家税收词汇》一书中将避税解释为：“避税一词，指以合法手段减少其纳税义务。通常含有贬意。例如该词常用以描述个人或企业，通过精心安排，利用税法的漏洞，或其他不足之处来钻空取巧，以达到避税的目的。用以防止或遏制各类法律所不允许的避税行为规定，可称为反避税条款或对付合法避税条款。”

我们认为，所谓避税是指商品生产经营者(纳税义务人)，在税收法规许可的范围内，通过对经营活动和财务活动的安排，达到规避或减轻税收负担的目的。即纳税人通过各种方式或途径，利用合理的，至少是不违法的方法或手段，来减轻纳税义务的行为。

二、避税与偷税、逃税和节税

避税一般来说是在遵守税法的前提下，利用税法的漏洞减轻纳税义务、减少税收负担的行为。而偷税、逃税则是公然违法，与税法对抗的行为。偷税是在纳税人的实际纳税义务已经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，其手段往往是不公开的，具有欺诈性与隐蔽性，与避税有着严格的区别，在具体实践中，也易于辨别清楚。避税与逃税存在着一定的联系，一般来说，避税和逃税都是对已发生的应纳税义务和责任的一种规避。因此，二者都应成为税法所应规范的对象。不同的是，逃税是对一项已发生的应税行为的实现形式和过程进行某种人为的安排和解释，使之成为非税行为，因此，逃税往往也是采用最直接的欺诈和隐蔽的手法；而避税则需要根据有关税法的规定，采取比

较巧妙的办法,对经济活动的方式进行组织安排。在结果上逃税直接表现为全社会税基总量的减少,而避税却不改变全社会税基总量,仅仅造成税基中适用高税率的那部分向低税率或免税的那部分转移。

避税一般会受到政府的默许和保护,偷税、逃税则要受到打击和严惩,这种区别在任何一个国家都是十分明确的。

节税是在税法规定的范围内,当存在着多种纳税方案的选择时,纳税人以税收负担最低的方式来处理财务、经营、交易事项。具有以下一些特点:(1)不违反税收法规。节税是在合法的条件下进行的,是在对政府制定的税法进行精心比较后所进行的纳税优化选择。(2)是一种普遍存在的经济现象。从世界各国税收制度的现状来看,任何一个国家的税收制度无论如何周密,税收负担在不同的纳税人、不同征税对象、不同征税期、不同地域之间总是存在着差别,这就给纳税人提供了寻找低税负的机会。(3)符合政府政策导向。从宏观经济调节来看,税收是调节经营者、消费者行为的一种有效的经济杠杆。政府可以根据经营者和消费者谋取最大经济利益的心态,有意识通过税收优惠政策,引导投资者和消费者采取符合政策导向的行为,以实现政府某些经济或社会目的。(4)表现形式多样化。各个国家的税法不同,会计制度也存在差异,各国纳税人的节税行为也各有不同。但总的来说,一个国家的税收政策在地区之间、行业之间的差别越大,可供纳税者选择的余地就越大,节税的形式就越多。

区别避税与节税是比较困难的,但二者也存在一定的区别。一般认为避税行为虽不直接触犯税法,但与税收政策导向相违背。在实际运用中,一般将节税划入到避税中,不做明确区别。

三、避税形成的原因

避税形成的原因包括主观原因和客观原因。

1. 避税形成的主观原因

企业主体利益的驱使是产生避税行为的前提,避税的形成是物质利益刺激的结果。在改革开放的今天,企业拥有的自主权日益扩大,独立核算、自主经营使得企业的自我意识和主体利益观念日益加强。为了提高企业经济效益、实现企业利益的最大化,个别企业铤而走险,采取偷漏税的方式,直接违反国家税法;而有的经营者则采取合法的方式,通过税收筹划,来规避或减轻税收负担,以实现企业利润目标最大化。

事实上对纳税人来说,无论纳税怎样公正、正当、合理,都意味着纳税者直接经济利益的损失。在其他条件不变的情况下,企业的收入与纳税金额互为消长。这样一些企业在努力增加收入和降低成本的同时,也在寻找积极的对策降低税收负担,这是纳税人进行合法避税的内在动力和原因。

2. 避税形成的客观原因

避税行为若想取得成功,只有主观愿望是不够的,还需要具备一定的客观条件。

(1) 国家税收政策方面的因素是造成避税行为产生的重要客观原因。国家的税收政策依据国民经济的不同要求,在税收上予以不同的税收优惠倾斜。对国家积极扶持的、符合国家政策要求的,可以不征税或少征税;对需要加以限制的,采取多征税的办法。这样,作为纳税人,可以通过税收政策的不同来达到合法避税的目的。一是纳税人可以通过对自身的调整,避开国家所要限制的行业,从而达到避税目的;二是纳税人通过自身的调整,使之具备国家可以给予鼓励的政策条件,从而享受减税或免税的优惠,达到避税的目的。

(2) 价格因素。我国目前的价格管理手段,主要是控制最高销售价和收取服务费实行最高限价标准,纳税人可以在最高售价以内和国家价格管理范围以外任意调整价格,从而达到合法避税的目的。当然,利用调整价格进行合法避税,只能在关联纳税人之间

进行。所谓关联纳税人,是指两个或两个以上有着相互价格结算关系并受同一利益控制的纳税人。

(3) 法治观念。目前,在国内偷税、抗税事件已明显减少,纳税人意识到经济上的处罚和名誉上的损失,要远远大于偷税、抗税带来的收益。纳税人自觉地在法律允许的情况下,运用必要的税收知识、财务知识、法律知识为自己获得更多的利益,合法避税也就应运而生。

四、反避税的涵义与作用

反避税是指由税务机关等经济监督部门对避税行为及其造成的影响和损失进行监督和检查,以及为了防范各类企业避税问题而建立和完善税收立法制度等一系列的税务监督检查和立法建制活动。做好反避税工作有利于加大对已发生或存在的偷税、漏税问题的查处,有利于建立和完善防范偷税、漏税问题发生的机制,从而减少甚至避免有关偷税、漏税等违法乱纪问题的发生。

本书中的反避税的部分主要讨论税务机关等部门如何监督检查税务基础业务中的问题,以及如何检查与处理各类企业在所得税、增值税、消费税、营业税等税种的税款计算、缴纳、退补、减免的会计处理中错误与舞弊问题。

第二节 反避税的程序

税务反避税程序主要包括确定监督检查对象、实施监督检查、审理、执行等程序分工负责、互相配合、互相制约,以保证准确有效地执行税收法律、法规。

一、确定监督检查的对象

各级税务监督检查机构应该开展广泛深入的查前调研,调查搜集纳税人生产经营和有关纳税变化资料,掌握经济形势和税源变化,分析偷、逃、骗税动态,以增强案件来源的科学性,减少盲目

性,从而制定各阶段的税务监督检查计划。税务监督检查对象的来源主要有以下三个方面:一是采用计算机选案分析系统进行筛选;二是根据税务监督检查计划按一定比例随机抽样选择;三是根据公民举报、有关部门转办、上级交办、情报交换的案件进行确定。

税务监督检查对象确定后,应当分类建立税务监督检查实施台账,跟踪考核税务监督检查计划执行情况。确定监督检查对象应当由专门人员负责。各级税务机关应当建立税务违法案件举报中心,受理公民举报。公民举报税务违法案件用书面或口述均可。受理口头举报应做笔录或录音,整理成书面材料,经核对无误后,由检举人和笔录人双方签名、盖章或押印。无论书面举报还是口头举报,都应为检举人保密。

税务监督检查对象经初步判定具有以下情形之一的,均应立案查处:

(1) 偷税、逃避追缴欠款、骗取出口退税、抗税以及为纳税人、扣缴义务人非法提供银行账户、发票、证明或者其他方便,导致税收流失的;

(2) 未具有上述第一项所列行为,但查补税额在 5000~20000 元的(具体标准由省、市、自治区、直辖市税务机关根据本地情况在幅度内确定);

(3) 私自印制、伪造、倒卖、非法代开、虚开发票,非法携带、邮寄、运输或者存放空白发票,伪造、私自制作发票监制章、发票防伪专用品的;

(4) 其他税务机关认为需要立案查处的。

原则上各省、市、县分别按各自辖区管辖范围查处税务违法案件。如有争议,由上级税务监督检查机构协调或裁定;涉及同一辖区国家税务监督检查机构、地方税务监督检查机构交叉管理的税务违法违章案件,应互相通报,分别查处。必要时,可组成联合监督检查组对其进行监督检查。

二、实施税务监督检查

实施监督检查前应当向纳税人发出书面监督检查通知,告知其监督检查时间,需要准备的资料、情况等,但有下列情况不必事先通知:公民举报有税收违法行为的;监督检查机关有根据认为纳税人有税收违法行为的;预先通知有碍监督检查的。

对受理的税务违法案件,税务检查人员应当调阅被检查对象的纳税档案,全面了解被检查对象的生产经营状况、财务会计制度和财务会计处理方法,熟悉相关的税收政策,拟定监督检查提纲,确定相应的监督检查形式和方法。随着监督检查的深入和案情的发展,监督检查形式和方法应适时作出调整,以便快速有效地查结税案。在初步调查的基础上,对违法数额较大、情节复杂、涉及面广、影响较大的,均应立案查处,由税务检查人员填写《税务监督检查立案呈批表》,呈报监督检查机构领导人审批立案。

税务检查人员应注意执行公务回避制度。经监督检查机构领导人审定,检查人员与被查对象有下列关系的应回避:检查人员与被查当事人有近亲属关系的;检查人员与被查对象有利害关系的;检查人员与被查对象有其他关系可能影响公正执法的。

实施税务监督检查应当二人以上,并出示税务检查证件。

税务监督检查可以采取实地检查和调账检查等形式进行。采取调账检查形式,须经检查机构领导人批准,并发出《调取账簿通知书》,将被查对象以前会计年度的账簿、记账凭证、报表和其他有关资料调回检查,但是必须向被查对象开付《税务检查调取账簿、资料清单》,并在3个月内完整退还。

在检查中,必须建立工作台账。取证时,首先应找知情人或被查对象了解情况,掌握有关线索。然后根据需要查阅有关账册、报表、票证和纳税资料,检查商品、货物的进、销、存和资金往来等情况。必要时,经税务检查机构领导人批准,凭统一格式的“检查纳税人、扣缴义务人存款账户存款许可证明”,查核被查对象在银行或

者其他金融机构的存款账户,从各有关方面收集违法证据和材料。取证时,需要索取与案件有关的资料原件的,可以用统一的换票证换取票证原件或用收据提取有关资料;不能提取原件的,可以照相或复制,但必须注明原件的保存单位(个人)和出处,由提供的单位和个人加具意见并签名和盖章。

在监督检查中,如需要询问被查对象,应使用《询问记录》表,做好询问记录;需要证人提供证词或证物的,应由证人填写《证明书》,证明材料必须由证人用钢笔或毛笔书写;证人没有书写能力的,可由本人陈述,他人代笔,当面宣读,并经证人认可签字或签章,更改证言的,应当注明更改原因但不退还原件。收集证言时,如有必要,也可采用录音、录像等手段。

税务监督检查取证过程中,不得对当事人和证人引供、诱供和逼供;要认真鉴别证据,防止伪证和假证,必要时,对关键证据可进行专门技术鉴定。任何人不得涂改和毁弃证明材料原件、询问笔录以及其他证据。

为查清案情,涉及专业或技术性问题的,可聘请有关单位或专门技术人员进行鉴定,并请鉴定单位和鉴定人签名、盖章。

在监督检查中,需要被查对象(如未领取营业执照从事工程承包或者提供劳务的单位和个人)提供纳税保证的,必须按规定发出《提供纳税保证通知书》,并在收取资金性质的纳税保证的同时开出《纳税保证金收据》交被查对象收执,之后按有关规定作出处理。

税务监督检查中需采取阻止纳税人出境措施时,应填写《阻止出境通知书》,通知出境管理机构阻止其出境;解除阻止出境时,应填写《解除阻止出境通知书》,通知出境管理机构解除阻止其出境。

在监督检查中,有根据认为被查对象有逃避纳税义务行为的,可以在规定的纳税期之前发出《提前缴纳税款通知书》,责令限期缴纳应纳税款,在限期内发现被查对象有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入的迹象的,可责成其

提供纳税担保,由被查对象填写《纳税担保清单》或由纳税担保人填写《纳税担保书》。

纳税担保有两种形式,即提供纳税担保人或财产抵押。

(1) 对于提供纳税担保人这种纳税担保形式,应注意:

① 担保人的经济实力;

② 担保人的合法性。参照民法的有关规定:下级及下级所属机关、人民银行不能作保;事业单位不宜作保;法人应用自有资金作保;个人作保必须有经济收入来源,用自己的财产作保;

③ 纳税担保必须以书面形式确立;

④ 提供纳税担保人必须是以纳税担保人同意为前提,未经纳税担保人同意的纳税担保,纳税担保人不承担保证责任。

(2) 用财产抵押方式作担保要注意的问题是:

① 该抵押物未作其他抵押;

② 在抵押期间纳税人不得将其转让给他人或再作抵押。

纳税担保人同意为纳税人提供纳税担保的,应当填写纳税担保书,写明担保对象、担保范围、担保期限和担保责任以及其他有关事项。担保书须经纳税人、纳税担保人和税务检查机构签字盖章后方为有效。纳税人以其所拥有的未设置抵押的财产作纳税担保的,应当填写作为纳税担保的财产清单,并写明担保财产的价值以及其他有关事项。纳税担保财产清单须经纳税人和税务检查机构签字盖章后方为有效。

如果被查对象不能提供纳税担保,或者其应纳税款已过了税款所属期限,属于被缴税款性质,经县以上税务局(分局)局长批准,可以采取下列税收保全措施:

① 填发《暂停支付存款通知书》,书面通知被查对象开户银行或者其他金融机构暂停支付被查对象的金额相当于应纳税额的存款;

② 填发《查封(扣押)证》,扣押、查封被查对象的价值相当于