

全国 **税务系统公务员**

培训和职业技术教育规划教材

所得税检查实务

主 编 任荣发

SUODESHUI JIANCHA SHI

中国税务出版社



全国税务系统公务员培训和职业技术教育规划教材

所得税检查实务

主编 任荣发

中国税务出版社

责任编辑：刘美英

责任校对：于 玲

技术设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

所得税检查实务/任荣发主编.

—北京：中国税务出版社，1999.4

全国税务系统公务员培训和职业技术教育规划教材

ISBN 7-80117-285-X

I. 所…

II. 任…

III. 所得税-税收管理-中国-教材

IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 09515 号

所得税检查实务

主编 任荣发

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码：100053)

各地新华书店经销

北京外文印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 9.5 印张 248 千字

1999 年 4 月第 1 版 2001 年 9 月北京第 2 次印刷

印数：30001—33000 册

ISBN 7-80117-285-X/F·230 定价：18.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

编 审 说 明

《所得税检查实务》是全国税务系统职业技术教育和公务员培训“九五”规划教材,供税务系统公务员业务培训使用,也可供中等税务学校税收专业参考使用。

参加本书编写的有:任荣发、刘宝柱、韩国荣、陈颖、葛玉刚、赵研研、安文、霍志远。全书由主编任荣发同志总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过,新疆维吾尔自治区国家税务局注册税务师陈荣同志担任主审。书中如有不妥之处,请读者批评指正,以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

1999 年 4 月

前 言

所得税检查是税收检查的重要内容之一。为了有助于各级税务机关对所得税检查工作的开展,满足广大税务工作者对所得税检查业务知识的需求,我们编写了《所得税检查实务》一书。

本书重点介绍了所得税检查的内容,并通过案例分析的形式,介绍所得税检查的方法和基本技能。全书共分四章:第一章概述所得税检查的基本内容、方法和选案;第二章讲述企业所得税检查的内容,结合检查内容进行案例分析;第三章讲述个人所得税检查的内容,结合检查内容进行案例分析;第四章简述所得税检查终结的具体处理事项和方法。

本书由任荣发、刘宝柱、韩国荣、陈颖、葛玉刚、赵研研、安文、霍志远参加编写。最后经陈荣、邹昕晖、熊莉、徐敏俊、陈华等同志审阅定稿。在本书的编写过程中得到了河北、新疆、浙江、湖北省(区)国家税务局,浙江、上海、湖北省(市)地方税务局的大力支持,在此致以衷心的感谢。

本书是依照现行税收法规及相关规定编著的,随着国家税收制度的完善和改革的深入,这些规定,将会有新

的补充、修改和规定,因此,本书内容和新的规定不一致时,应依照新的规定执行。

作为所得税检查的公务员培训教材和有关人员自学书目,本书的编写是一种尝试。遗憾的是,由于时间和能力所限,诸如外国企业和外商投资企业所得税的检查、企业所得税中关联企业、汇总缴税企业、事业单位和社会团体的所得税检查等重要内容没能介绍,书中其他缺憾之处也在所难免,我们在聆听读者批评指正的同时,将尽早补上上述缺憾。

编 者

1999年4月

目 录

第一章 所得税检查概述	(1)
第一节 所得税检查的基本内容	(1)
第二节 所得税检查的程序和要求	(14)
第三节 所得税检查方法	(21)
第四节 所得税检查选案	(27)
第二章 企业所得税检查	(58)
第一节 收入总额的检查	(58)
第二节 准予扣除项目金额的检查	(87)
第三节 投资收益和营业外收支的检查	(149)
第四节 亏损和减免所得税的检查	(166)
第五节 企业纳税申报缴纳的检查	(180)
第六节 企业改组、改制中所得税检查	(208)
第三章 个人所得税检查	(228)
第一节 居民身份和纳税义务的检查	(228)
第二节 适用应税项目的检查	(234)
第三节 适用税率的检查	(243)
第四节 减免税检查	(248)
第五节 应纳税所得额和应纳税额的检查	(257)
第六节 境外纳税抵免的检查	(272)

第七节 税款代扣代缴和申报缴纳的检查·····	(278)
第四章 所得税检查的终结 ·····	(291)
第一节 所得税检查终结的工作内容和要求·····	(291)
第二节 所得税检查终结的具体实施·····	(293)

第一章 所得税检查概述

第一节 所得税检查的基本内容

一、所得税检查的概念

所得税检查是指税务机关依照有关的税收法律、法规和规章，对纳税人一定时期申报缴纳所得税的情况进行的审查核实和处理工作。所得税检查的目的是审核纳税人缴纳税款的真实性、准确性和及时性，防范和查处纳税人偷逃所得税的行为或避税行为。

税收自它产生的那一天起，就是征纳双方矛盾的统一体。税收是国家凭借手中掌握的政治权力，强制地参与国民收入中剩余产品的分配，以获取一部分物质资料用于满足社会公共需要的手段，强制性是税收的主要形式特征。强制性是指国家为实现其社会职能，按照法律规定对纳税人课征税收，任何单位和个人都必须无条件地遵照执行，否则将会受到法律制裁。税收之所以要强制征收，是因为国家所代表的社会或公众利益和纳税人追求的局部或个人利益是矛盾的，国家征的税多，可供纳税人自己消费的资源就少，这在作为直接税的所得税上体现得尤其明显。有的教科书将无偿性也作为税收的形式特征之一，从表面上看，国家对纳税人征税，是不需要付出任何代价的，是无偿的，但实质上国家征税的目的是满足社会公共需要，如维护国家安全，为纳税人提供一个和平安定的生产、生活环境，对全体国民所必需的项目，如交通、市政建设等进行投资等，税收是“取之于民，用之于民”的，是回报纳税人的，只

不过这种回报不是直接的,并且和每个具体纳税人所纳税款不是对等的,如国家用所征的税款建造一座大桥,但不是每一个纳税人都要使用这座大桥,所以从个别纳税人角度来看,向政府缴纳税收是无偿的,因此也是不情愿的。少数纳税人为了达到少缴税的目的,就会想方设法钻税收的空子,甚至采用不法手段,可以说,偷逃税收的行为是和税收同时产生的,是由税收的特点决定的,有征税,就有避税和逃税。税务机关出于管理和聚财的目的,就要采取一定的措施来防范偷逃税行为,保证税款不致流失。正如列宁指出:“要使税收实际可靠,不致落空,就必须实行实际的而不是停留在纸上的监督。”税收检查就是一项十分有效的监督措施。

税收检查属于税务管理范畴。税务管理是随着税制的日益复杂而产生的。在我国税收产生早期,由于生产力水平低下,剩余产品不多,税收制度比较简单,如夏、商、西周时期的“因田制赋,任土作贡”,春秋战国时期的“履亩而税”等,表现出早期税收的原始性、单一性和广泛性,这时还谈不上税务管理的概念。随着生产力的发展,特别是社会化大生产的发展,国家社会公共支出范围的扩大,对税收的依赖性越来越强,相应地,税种越来越多,税制则越来越复杂,就需要专门的机构、人员以及相应的制度来对税收进行管理。税务管理有两方面的含义,其一是指立法机关及政权机关对税收本身的管理,包括管理权限,如税收立法权、税法解释权、税种的开征与停征权、税目税率的调整权、税收的加征和减免权等,管理体制即划分中央与地方管理权限的制度;其二是指税务机关依据税收法律、法规和规章等对税务活动的决策、计划、组织征收、协调控制和监督检查等。包括:税务决策管理;税源管理;征收管理;税收计划会计统计管理等。税收检查作为征收管理的一部分,就属于后一种税务管理的内容。通过对纳税人申报纳税的情况进行检查,能有效地查出纳税人弄虚作假,瞒报收入,多列支出的行为,从而要求纳税人进行补税并对其实施处罚。税收检查既能起到威慑偷

逃税行为,保证国家税款不致流失的作用,又能起到促使纳税人依法纳税,提高纳税人依法纳税意识的作用。

我国自 1994 年实行了工商税制全面改革以后,初步建立了较为系统完整的税收体系,税收已经成为我国财政收入的主要来源。但也应该看到,由于历史的原因,我国的公民和企业的纳税意识还很淡薄,偷逃税收的现象还比较普遍,在这种情况下,除了税务机关加强税法宣传,普及税收知识,提高公民和企业的纳税自觉性外,还需要加强征收管理,采取相应的措施对纳税人偷逃税的行为进行检查和处罚,以起到威慑作用。特别是税收征管制度改革以后,取消了专管员管户,税收检查就成为保证税款不致流失,打击偷逃税行为的主要征管手段。同时,实施有效的税收检查,也是依法治税的重要保证,因为税法面前,人人平等,不对偷逃税行为进行有力的查处,不仅不利于纳税人提高守法意识,而且对依法纳税的纳税人来说是一种不公平待遇,依法治税也就无从谈起了。

目前在实际工作当中,将税收检查分为日常检查、专项检查和专案检查三种形式。日常检查是税务机关组织的例行检查,既可以各税统查,也可以就某一税种进行检查;专项检查一般是由上级税务机关布置的,可以是针对某一特定税种,也可以是针对一个税种中某一特定行业或企业的检查,如所得税专项检查、增值税专项检查、汇总纳税企业所得税专项检查、减免税企业专项检查等;专案检查是通过上级部门交办,或通过举报,对有偷税嫌疑的纳税人进行的立案检查。

税收检查是对税务机关针对纳税人纳税情况实施的所有检查的总称。根据不同时期税务机关的工作重点,以及针对日常征管工作中的薄弱环节,在一定期间内,税收检查也是有重点地进行的。如针对个人所得税征管难度较大,偷逃税现象普遍的情况,每年开展的个人所得税专项检查;针对企业所得税汇总纳税行业存在的问题,开展对汇总纳税行业的所得税专项检查等。由此可见,所得

税检查是整个税收检查的组成部分。

二、税收检查和其他检查的关系

除税务机关进行税收检查外,其他职能部门为了实现自身的监督职能,也对纳税人进行检查。如审计部门、财政部驻各地财政专员办事处等。这些部门实施的检查和税务部门的检查相比,既有相同点,也有所区别。相同点是:(1)都是政府部门对企业进行监督的手段;(2)检查的对象都是纳税人;(3)检查的目的都是查处违法行为。区别在于:(1)实施检查的职能部门不同;(2)检查的目的各有侧重。审计部门检查的目的是全面检查纳税人在从事经营活动中执行国家法律、法规和规章的情况,对违反国家法律、法规和规章的行为进行处罚,同时监督税务机关的执法行为。财政专员办事处检查的目的是检查纳税人执行国家财务制度的情况,从财务的角度来规范纳税人的财务税收行为。而税务机关组织的税收检查的目的主要是侧重纳税人执行税收法律、法规和规章的情况,对纳税人缴纳税款的真实性、准确性和及时性进行审核,对偷逃税收的行为进行处罚,从而达到保证国家税款应收尽收的目的。在检查内容和检查目的方面有所交叉,但其他部门的检查不能代替税务检查,并且,其他部门在实施检查中涉及税收事项的,在处理时应当征求税务部门的意见。

三、所得税检查的特点

所得税检查的特点是和所得税的特点相联系的。所得税属于直接税,是对纳税人的纯收益征收的,其特点是“有所得征税,无所得不征;所得多的多征,所得少的少征”。企业所得税(包括外商投资企业和外国所得税,下同)是按年征收的,采取年度中间预缴,年终汇算清缴的方式;个人所得税区别收入的不同类型,采取按年缴纳或按月(按次)缴纳的方式。所得税的计税依据是应纳税所得额,

应纳税所得额的确定,是纳税人的收入总额,扣除和取得这些收入有关的成本费用后的余额,并按有关税收规定进行纳税调整后得出的。由于所得税具有的这些和其他税种不同的特点,所以所得税检查有自己的特点。

(一) 所得税检查的政策性较强

税收来源于经济,反过来,税收对经济有制约作用。税收政策的制定要符合国家的宏观经济政策及产业政策,以达到促进经济发展的目的。税收促进经济发展的作用在所得税上表现得更加明显,所得税被称为经济的“内在稳定器”,能随经济的发展趋势而自动发挥调节经济的作用。所得税的许多政策措施,如税收优惠、投资抵免、优惠税率等,都是和国家宏观经济政策紧密相关的。因此,在实施所得税检查时,要从宏观的角度来把握所得税的各项政策。

(二) 所得税检查和财务制度紧密相关

所得税和财务制度紧密相关有两层含义,其一,所得税的计税依据是应纳税所得额,所得税特别是企业所得税应纳税所得额的确定,是在企业会计核算的基础上,经过税收调整而形成的,应纳税所得额正确与否,和企业财务会计制度是分不开的;其二,长期以来,我国企业所得税税前扣除项目依附于财务制度,事实上,在企业所得税具体政策执行中,有些财务制度是直接作为税前扣除的依据的。因此,在实施所得税检查中,就要求从事所得税检查的人员不仅要熟悉税收法规和有关政策规定,还要熟悉财务制度的规定,具备娴熟的会计核算知识。

(三) 所得税检查必须待纳税人申报后才能进行

企业所得税是按年计算征收的,纳税人的会计利润要到一个会计年度结束后才能准确计算出来,在会计利润的基础上,按税法规定进行纳税调整后得出应纳税所得额,据以计算缴纳企业所得税。因此,对企业所得税进行检查就必须等到一个会计年度终了企业纳税申报以后才能进行。所得税是实行平时(按月或按季)预缴,

年终汇算清缴的征收办法的。在平时预缴中,税务机关原则上不对纳税人当年纳税情况进行检查,而必须待年度终了企业进行纳税申报以后,才可以对纳税人进行所得税的全面检查,这是企业所得税检查和对其他税种的检查的一大区别。个人所得税中按收入的不同项目,分别采取按年计算征收和按月或按次征收,因此,对个人所得税的检查应区分收入项目的不同类型,根据具体的申报期限方面的规定,确定进行检查的具体期限。

四、所得税检查的目的

(一) 加强征管,促进依法治税

依法治税是市场经济条件下对税收工作的基本要求。依法治税包含两方面的内容,一是对税务机关来讲,在执法过程中,要严格按法律、法规和规章办事,不能超出有关法律、法规和规章规定之外擅自行事;二是对纳税人来讲,要严格按税法的要求办理各项纳税事宜,如进行税务登记,按期进行纳税申报,按税务机关的要求提供有关纳税资料,配合税务机关的税收检查等。所得税检查是税务机关依据税收规定对纳税人的纳税事宜进行的核实,对各种违反税收规定的行为进行监督、纠正和处罚,只有这样,才能保证依法治税原则得到贯彻,保证有关法律、法规和规章的正确贯彻实施。

(二) 保证税款应收尽收,财政收入不致流失

税务机关的主要职责是为国聚财,保证国民经济建设所需的资金。目前国家财政收入的90%以上来自税收,所得税收入是税收收入的重要组成部分,虽然目前所得税收入占整个税收收入的比重还不高,但是随着我国经济的发展,企业经济效益的提高,居民个人收入水平的逐年增长,所得税收入占税收收入的比重会越来越大。因此,对所得税的征管也就越发显得重要。通过对纳税人缴纳所得税的情况进行检查,就能确定纳税人申报缴纳所得税的

真实性和准确性,并通过依法处理各种违法行为,对偷逃税行为起到惩戒作用,从而使国家税款的流失降到最低限度。

(三) 提高纳税人的自觉纳税意识

宪法规定,依法纳税是每个公民应尽的义务。但纳税人的纳税意识不是与生俱来的,一方面要通过税务机关的税法宣传,在全社会树立纳税光荣,偷税可耻的道德观念,另一方面必须通过必要的手段,及时发现偷税行为,依法进行制裁。税收检查就是有效的手段之一。通过对偷税行为的严厉打击,就能督促纳税人自觉纳税,逐步培养全民纳税意识。同样,也是对依法履行纳税义务的纳税人的保护。

五、所得税检查的范围和内容

《税收征收管理法》(以下简称《征管法》)明确规定:“凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理,均适用本法。”税收检查作为征收管理的内容之一,其适用范围也就是《征管法》适用的范围。具体到所得税来讲,包括:

1. 企业所得税条例及细则规定的所有缴纳企业所得税的纳税人,具体包括:国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业和有生产经营所得和其他所得的经济组织。对按国家税收政策规定享受减免税的纳税人,以及根据《征管法》的规定实行定期定额征税的企业,也在所得税检查范围之列。判定企业所得税纳税人的标准是看其是否实行独立经济核算,独立经济核算有三层含义:一是在银行开设结算账户;二是独立建立账簿,编制财务会计报表;三是独立计算盈亏。

2. 个人所得税法中规定的所有缴纳个人所得税的纳税人,包括在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满一年且从中国境内和境外取得应税所得的个人;在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年但从中国境内取得应税所得的个

人,此外还包括负有扣缴个人所得税义务的扣缴义务人。由于我国对个人所得税课税同时行使居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权,居民纳税人应就其来源于中国境内和中国境外的全部所得征税,非居民纳税人只就其来源于中国境内的所得征税,所以在确定个人所得税纳税人时,要正确区分居民纳税人和非居民纳税人。

从检查的内容来看,所得税的检查应涵盖纳税人的会计核算过程、纳税调整、优惠政策的适用、纳税申报等各个方面。

前面提到,所得税检查的目的是核实纳税人申报缴纳所得税的真实性、准确性和及时性,其核心是检查所得税的应纳税所得额。应纳税所得额的确定是收入总额减去准予扣除项目后的金额,包括允许税前扣除的成本费用、超过税法规定的扣除标准而按税法规定进行的纳税调整等。因此,所得税检查的内容就是和应纳税所得额的确定有关的各个项目的检查,具体如下:

(一) 收入总额的检查

所得税的计税依据是应纳税所得额。企业的应纳税所得额是企业的收入总额减去准予扣除项目的金额。因此,对应纳税所得额的检查包括对收入总额的检查和对准予扣除项目的检查。收入是指“企业主体在生产经营过程中所导致的现金流入或其他资产的增加,或负债的清偿(或两者兼而有之)”。纳税人在生产经营过程中所取得的一切收入,均应纳入所得税的征税范围。这里应该注意两点:一是所有的收入均应纳入所得税的征税范围,但并不排除国家为贯彻奖限政策而对某些收入予以免税;二是所得税征税的对象不是毛收入,而是扣除成本、费用、损失以及税法规定的其他扣除项目后的纯收入。企业的收入可以划分为营业收入和其他收入,营业收入是指企业在生产经营活动中,由于销售商品、提供劳务所取得的收入。其他收入是指和企业的生产经营无直接关系、因其他业务活动或偶发性事项而取得的收入,如正常销售业务以外出售财产的所得(如固定资产变价收入),正规业务以外偶发的无偿所

得(如没收包装物押金收入),以及证券投资收入和利息收入等。

个人所得税法中列举的应税所得有 11 项,分别是:

1. 工资薪金所得;
2. 个体工商户的生产、经营所得;
3. 对企事业单位的承包经营、承租经营的所得;
4. 劳务报酬所得;
5. 稿酬所得;
6. 特许权使用费所得;
7. 利息、股息、红利所得;
8. 财产租赁所得;
9. 财产转让所得;
10. 偶然所得;
11. 经国务院财政部门确定征税的其他所得。

检查企业的收入总额,就是要确认纳税人是否完整准确地反映全部收入,是否有隐瞒不报的现象;确定收入的实现是否符合税法规定的原则;确定是否准确划分应税收入、非应税收入和免税收入。对收入检查的重点是纳税人的营业收入。

(二) 税前准予扣除项目的检查

税前准予扣除项目的检查是对纳税人申报的与应税收入有关的全部税前扣除项目的真实性、合法性和合理性的审核。内资企业与外商投资企业和外国企业的税前扣除项目基本相同。在此以内资企业所得税为例介绍税前扣除项目。在对准予扣除项目检查时,应注意分清以下界限:一是分清允许扣除项目与不允许扣除项目的界限;二是分清财务制度上的列支标准和税法规定的扣除标准的界限;三是分清成本费用与资本性支出的界限。前面讲过,所得税是和财务制度紧密相关的,我国现行的企业所得税尚没有一套独立的税前扣除制度,税前扣除在一定程度上还依附于企业的财务制度,凡是财务制度的规定和税法规定一致的,可以按财务制度