

# 税务师

## 涉税服务实务

### 教材精讲班

#### 第六章 涉税鉴证与纳税情况审查服务

##### 考情分析

本章主要介绍涉税鉴证业务，大部分内容为新增内容，掌握涉税鉴证业务的相关原则、程序和方法，各项鉴证服务的关注事项，纳税情况审查的业务范围与目标。

##### 教材变化

1. 新增：应关注被鉴证人享受加计扣除的比例是否合规
2. 调整：股权性投资损失的证据材料改为股权（权益）性投资损失的证据材料

#### 第一节 涉税鉴证业务概述

##### 【知识点 1】涉税鉴证业务内容与基本要求

##### 一、业务定义与内容

###### 1. 业务定义

涉税鉴证业务是指鉴证人接受委托，按照税收法律法规及相关规定，对被鉴证人涉税事项的**合法性、合理性**进行**鉴定和证明**，并**出具书面专业意见**的服务活动。

###### 2. 内容

涉税鉴证业务包括企业注销登记**鉴证**、土地增值税清算**鉴证**、涉税交易事项鉴证、涉税会计事项**鉴证**、税收权利义  
务事项**鉴证**和其他涉税事项**鉴证**。

##### 【例题 1·多选题】下列业务属于涉税鉴证业务的有（ ）

- A. 企业注销登记鉴证
- B. 土地增值税清算鉴证
- C. 企业所得税汇算清缴
- D. 企业资产损失所得税税前扣除的鉴证
- E. 高新技术企业专项认定鉴证

【答案】ABDE

【解析】选项 C 属于纳税申报范畴。

【提示】把握规律，涉税鉴证业务“尾巴”都带“鉴证”二字。

##### 二、基本要求

###### 1. 信任保护原则

税务师事务所及涉税服务人员提供涉税鉴证业务，实行信任保护原则。

存在以下情形之一的，涉税专业服务机构及涉税服务人员**有权终止业务**：

- (1) 委托人违反法律法规及相关规定
- (2) 委托人提供**不真实、不完整**资料信息
- (3) 委托人不按照业务**结果进行申报**
- (4) 其他因委托人原因**限制业务实施**的情形

涉税专业服务**机构**及涉税服务**人员**发生**有权终止业务**的情形，如已完成部分约定业务，应当按照协议约定**收取费用**，并就已完成事项进行**免责声明**，由**委托人承担相应责任**，涉税专业服务机构及涉税服务人员不承担该部分责任。

###### 2. 鉴代不相容原则

鉴证人提供涉税鉴证业务服务，应当遵循涉税**鉴证**业务与**代理**服务不相容原则。

承办被鉴证单位代理服务的人员，不得承办被鉴证单位的涉税鉴证业务。

### 三、业务术语

委托人：委托事务所对涉税事项进行鉴证的单位或个人。

鉴证人、受托人：接受委托，具有提供涉税鉴证业务资质的涉税专业服务机构及涉税服务人员。

被鉴证人：鉴证事项相关的单位或个人。被鉴证人可以是委托人，也可以是委托人有权指定的第三人。

使用人：使用鉴证结果的单位或个人。

鉴证事项：鉴证人评价和证明的对象。

鉴证资料：鉴证业务过程中涉及的各类信息载体。

鉴证结果：鉴证人执行鉴证项目的最终状态。

包括出具鉴证报告或者终止涉税鉴证业务委托合同等其他情况。

### 四、业务流程

主要环节包括：鉴证准备、证据收集评价、鉴证事项评价、工作底稿、鉴证报告等。

#### 【知识点 2】鉴证准备

1. 鉴证人承接涉税鉴证业务，应当对委托事项进行初步调查和了解，并从以下方面进行分析评估，决定是否接受涉税鉴证业务委托：

- (1) 委托事项是否属于涉税鉴证业务；
- (2) 是否具有承办涉税鉴证业务的专业胜任能力；
- (3) 是否可以承担相应的风险；
- (4) 承办人员是否为鉴证人提供了涉税服务；
- (5) 其他相关因素。

2. 鉴证人承接涉税鉴证业务时，应当与委托人进行沟通，并对税务专业术语、鉴证业务范围等有关事项进行解释，避免双方对鉴证项目的业务性质、责任划分和风险承担的理解产生分歧。

3. 鉴证人决定接受涉税鉴证业务委托的，应当与委托人签订涉税鉴证业务委托协议，并报送《涉税专业服务协议要素信息采集表》。

4. 涉税鉴证业务委托协议应当包括以下基本内容：

- (1) 鉴证事项；
- (2) 鉴证报告的用途或使用范围；
- (3) 鉴证期限、举证期限；
- (4) 鉴证业务报酬及支付方式；
- (5) 委托人或被鉴证人对涉税鉴证业务的配合义务；
- (6) 鉴证人利用专家工作的安排；
- (7) 委托人、鉴证人或被鉴证人的证明责任；
- (8) 责任分担和争议处理方式；
- (9) 其他。

5. 鉴证人可以要求委托人、被鉴证人出具书面文件，承诺声明对其所提供的与鉴证事项相关的会计资料、纳税资料及其他相关资料的真实性、合法性负责。

#### 【知识点 3】证据收集评价

1. 鉴证人应根据受托鉴证事项的实际情况，确定鉴证业务需要证据的范围、类型。

2. 证据范围包括：时间范围、职权范围、业务范围。

3. 证据类型包括：书证、物证、视听资料、电子数据、证人证言、当事人的陈述、鉴定意见、勘验笔录、现场笔录。

4. 鉴证人可以通过以下途径，获取涉税鉴证业务证据：

- (1) 委托人配合提供的鉴证材料；
- (2) 被鉴证人协助提供的鉴证材料；
- (3) 鉴证人采取审阅、查阅、检查和盘点、询问或函证、记录及其他方法取得的鉴证材料。

5. 不得作为鉴证依据的材料：

- (1) 违反法定程序收集的证据材料；
- (2) 以偷拍、偷录和窃听等手段获取侵害他人合法权益的证据材料；
- (3) 以利诱、欺诈、胁迫和暴力等不正当手段获取的证据材料；
- (4) 无正当理由超出举证期限提供的证据材料；
- (5) 无正当理由拒不提供原件、原物，又无其他证据印证，且对方不予认可的证据的复制件、复制品；
- (6) 无法查明真伪的证据材料；
- (7) 不能正确表达意志的证人提供的证言；
- (8) 不具备合法性、真实性的其他证据材料。

6. 鉴证人对鉴证事项合法性的证明责任，不能替代或减轻委托人或被鉴证人应当承担的会计责任、纳税申报责任以及其他法律责任。

#### 【知识点 4】鉴证事项评价

1. 鉴证事项合法性评价要点包括：

事实、证据、依据、程序、内容。

2. 鉴证事项合理性评价要点包括：

处理行为是否客观、是否符合情理。是否符合交易常规、会计常规。

3. 鉴证事项有关的事实包括：交易处理、会计处理、税务处理等行为

- (1) 交易处理，包括环境事实、业务事实和其他事实；
- (2) 会计处理，包括交易事项的确认与计量的会计凭证、会计账簿、财务会计报告等；
- (3) 税务处理，包括会计数据信息采集、计税依据、适用税率、纳税调整、纳税申报表或涉税审批备案表填写等。

#### 【知识点 5】业务记录与成果

##### 一、业务记录

涉税鉴证业务工作底稿包括以下要素：

1. 鉴证项目名称；
2. 被鉴证人名称；
3. 鉴证项目所属期间；
4. 索引；
5. 鉴证过程和结果的记录；
6. 证据目录；
7. 工作底稿编制人签名和编制日期；8. 工作底稿复核人签名和复核日期。

##### 二、业务成果

1. 涉税鉴证业务报告包括内容

(1) 标题	应当规范为“鉴证事项+ 鉴证报告”
(2) 编号	按照鉴证人业务成果编号规则统一编码，并在业务成果首页注明，全部业务成果均应编号
(3) 收件人	一般指鉴证业务的委托人。涉税鉴证业务报告应当 载明收件人全称
(4) 引言	表明委托人与受托人的责任，对委托事项是否进行鉴证审核以及审核标准、审核原则等进行说明
5)鉴证实施情况	
(6)鉴证结论或鉴证意见	有明确的意见、建议或结论
(7) 签章	应当由实施该项业务的税务师、注册会计师或律师签章
8)报告出具日期	完成业务成果外勤工作的日期
(9) 附件	鉴证业务说明

## 2. 出具涉税鉴证业务报告注意事项

(1) 涉税鉴证业务报告应当在鉴证人完成内部审批复核程序及签字手续，**加盖鉴证人公章**后对外出具；

(2) 在正式出具涉税鉴证业务报告前，**项目负责人**应与委托人或者被鉴证人就**拟出具的涉税鉴证业务报告**的有关内容进行沟通；

(3) 涉税鉴证业务报告应由**两个以上**具有涉税鉴证业务资质的涉税服务人员签字；

(4) 涉税鉴证业务报告具有**特定目的**或**服务于特定使用人**的，鉴证人应当在涉税鉴证业务报告中予以注明，对报告的用途加以**限定和说明**；

(5) 鉴证人应当对提供涉税鉴证业务服务过程中形成的业务记录和业务成果以及知悉的委托人和被鉴证人商业秘密和个人隐私予以保密，未经委托人同意，不得向第三方泄露相关信息。

但下列情形除外：

①**税务机关**因行政执法需要进行查阅的；

②**涉税专业服务监管部门**和**行业自律部门**因检查执业质量需要进行查阅的；

③**法律、法规**规定可以查阅的其他情形。

(6) 实施涉税鉴证业务过程中，**项目负责人**认为委托人提供的会计、税收等基础资料缺乏完整性和真实性，可能对鉴证项目的预期目的产生重大影响的，应当在报告中做出**适当说明**；

(7) 项目负责人在涉税鉴证业务**报告正式出具后**，如发现**新的重大事项**足以影响已出具的涉税鉴证业务报告结论，应当及时报告鉴证人，做出相应的处理；

(8) 税务师事务所出具的涉税鉴证业务报告，应当由委托协议双方留存备查。其中，按规定应报送的，应当向税务机关报送。

**【例题 1·单选题】**(2017 年) 涉税鉴证业务完成后，负责编制涉税鉴证报告的人员为 ( )。

A. 税务师事务所所长      B. 辅助人员      C. 执业质量复核人员      D. 项目负责人

**【答案】D**

**【解析】**受托的涉税鉴证业务完成后，由项目负责人编制涉税鉴证业务报告。

**【例题 2·简答题】**ABC 税务师事务所 2021 年与甲公司签订协议，由 ABC 税务师事务所从事甲公司企业所得税汇算清缴鉴证服务。

此前 ABC 税务师事务所与甲公司签订 2020 年企业所得税纳税申报代理服务，由张三从事该服务。

事务所相关负责人 Q 考虑到张三对甲企业 2020 年企业所得税事项较为熟悉，决定派张三任项目负责人，负责该鉴证服务。事务所业务负责人 P 对此提出异议，并提议应由未从事甲企业涉税代理服务的李四担任项目负责人。

李四根据业务需要，决定请求 ABC 税务师事务所外部专家王五协助工作，并以事务所的名义与王五签订协议，由王五对其工作成果负责。

在开展所得税汇算清缴鉴证业务过程中，对甲公司某批存货的数量认定十分关键，但甲公司一直以各种理由阻止李四团队盘存，李四趁夜色偷偷潜入仓库偷拍偷录，获取该存货信息，与甲公司会计核算差异较大，考虑到难以将执业风险降低到合理程度，李四向 ABC 税务师事务所提议终止鉴证业务，事务所相关负责人 Q 决定采纳李四建议。

经与甲公司交涉，甲公司承认向 ABC 税务师事务所提供的该批存货资料不真实，但不愿意支付 ABC 税务师事务所已完成业务的费用，理由是 ABC 事务所未按照合同约定完成涉税鉴证业务。

根据上述资料回答下列问题：

1. 业务负责人 P 提出异议是否正确？理由是什么？

2. 专家王五对自身工作成果负责是否符合规定？为什么？

3. 李四偷拍偷录获取的存货信息能否作为鉴证依据，请说明理由。

4. ABC 税务师事务所及李四是否有权终止该业务，为什么？

5. 甲公司拒绝支付 ABC 税务师已完成业务的费用是否符合规定，请说明理由。

**【答案 1】**业务负责人 P 的提出异议正确。

根据规定，鉴证人提供涉税鉴证业务服务，应当遵循涉税鉴证业务与代理服务不相容原则。承办被鉴证单位代理服务的人员，不得承办被鉴证单位的涉税鉴证业务。

本例中张三作为承办被鉴证单位代理服务的人员，不得再承办被鉴证单位的涉税鉴证业务。

**【答案 2】**专家王五对自身工作成果负责不符合规定。

根据规定，应由项目负责人对专家工作成果负责。

**【答案 3】**李四偷拍偷录获取的存货信息不能作为鉴证依据。

根据规定，以偷拍、偷录和窃听等手段获取侵害他人合法权益的证据材料，不得作为鉴证依据。

**【答案 4】**ABC 税务师事务所及李四有权终止该业务。

根据规定委托人提供不真实、不完整资料信息的，涉税专业服务机构及涉税服务人员有权终止业务。

本例中，委托人甲公司承认向 ABC 税务事务所提供的存货资料不真实，ABC 税务师事务所及李四有权终止该业务。

**【答案 5】**甲公司拒绝支付 ABC 税务师已完成业务的费用不符合规定。

根据规定，涉税专业服务机构及涉税服务人员发生有权终止业务的情形，如已完成部分约定业务，应当按照协议约定收取费用，并就已完成事项进行免责性声明，由委托人承担相应责任，涉税专业服务机构及涉税服务人员不承担该部分责任。

## 第二节 企业所得税汇算清缴鉴证服务

1. 企业所得税汇算清缴鉴证，指鉴证人接受委托人委托，依照税收法律法规和相关标准，按照有关程序和方法，对被鉴证人汇算清缴的合法性和准确性进行鉴定和证明，并出具书面专业意见的活动。

2. 企业所得税汇算清缴的行为主体是被鉴证人，业务内容是自行计算本纳税年度应纳税所得额和应纳税额，根据预缴税额确定应补或者应退税额，并填写、报送企业所得税年度纳税申报表和有关资料、结清全年企业所得税税款的行为。

企业所得税汇算清缴鉴证服务中，鉴证人就是受托提供鉴证服务的涉税专业服务机构及人员；被鉴证人不一定是委托人；

3. 鉴证主体是鉴证人，即受托提供鉴证服务的涉税专业服务机构及人员。

4. 鉴证事项包括交易处理、会计处理和税务处理，核心是纳税调整及纳税申报表的填写。

## 第三节 研发费用加计扣除鉴证服务

1. 研发费用加计扣除鉴证是鉴证人接受委托人委托，依照税收法律法规和相关标准，按照一定的程序和方法，对被鉴证人的 **研发费用税前加计扣除**的合法性、合理性和准确性进行鉴定和证明，并出具鉴证报告的活动。

2. 企业作为被鉴证人，在所得税汇算清缴时是否能享受加计扣除的税收优惠事项，采取“**自行判别、申报享受、相关资料留存备查**”的方式。

被鉴证人不一定是委托人。

3. 鉴证主体是鉴证人，即受托提供鉴证服务的涉税专业服务机构及人员。

4. 鉴证事项包括交易处理、会计处理和税务处理，核心是**纳税申报表及相关附表的填写**以及相关资料的**整理留存**。

5. 鉴证业务应该以纳税申报表及其附表，以及研发支出的会计核算的账簿凭证资料（如，研发支出辅助账、辅助账汇总表）为核心，关注填制纳税申报表《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）及附表的税务处理。

6. 相关留存备查的资料为基本的鉴证证据：

（1）自主、委托、合作研究开发**项目计划书**和企业相关职能部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的**决议文件**；

（2）自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的**编制情况和研发人员名单**；

（3）经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的**合同**；

（4）从事研发活动的人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用**分配说明**；

（5）集中研发项目研发费用**决算表**、集中研发项目费用分摊**明细情况表**、**实际分享收益**比例等资料；

（6）“研发支出”辅助账及汇总表；

（7）地市级（含）以上**科技行政主管部门出具的鉴定意见**（如果取得）

（8）创意设计活动相关**合同**；

（9）创意设计活动相关**费用核算情况**的**说明**。

7. 鉴证报告的核心是对被鉴证人研发费用加计扣除的合理性、合法性和准确性予以评价。

鉴证报告应按照指引的要求进行信息沟通、签字盖章。

#### 第四节 资产损失税前扣除鉴证服务

1. 资产损失税前扣除鉴证是指鉴证人接受委托人委托，依照税收法律法规和相关标准，按照一定的程序和方法，对被鉴证人资产损失税前扣除的合法性、合理性和准确性进行鉴定和证明，并出具鉴证报告的活动。

【提示 1】合法性指税前扣除的资产损失是在实际处置、转让相关资产过程中发生的合理损失，或者虽未实际处置转让，但符合税收规定条件计算确认的损失。

【提示 2】合理性指损失符合生产经营常规、行业、区域及资产特点。

2. 企业向税务机关申报扣除资产损失，仅需填报企业所得税年度纳税申报表《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)，**不再报送资产损失相关资料**，由企业**留存备查**。

3. 鉴证事项是发生损失资产的会计和税务处理，核心为纳税申报表和资产损失税前扣除及纳税调整明细表的填写，以及留存资产损失的相关资料。

损失类型	扣除条件
存款类资产损失	金融机构应清算而未清算超过 <b>3年</b>
应收及预付款项坏账损失	企业逾期 <b>3年以上</b> 且在会计上已作损失处理 逾期 <b>1年以上</b> ，单笔数额不超过 <b>5万元</b> 或不超过企业年度收入总额 <b>万分之1</b> ，且在会计上已作损失处理
股权（权益）性投资损失	被投资企业依法宣告破产、关闭、解散或撤销、吊销营业执照、停止生产经营活动等，应出具资产清偿证明或遗产清偿证明。 上述事项超过 <b>3年以上</b> 且未能完成清算的，应出具被投资企业 <b>破产、关闭、解散或撤销、吊销</b> 等的证明以及不能清算的原因说明。
损失类型	注意事项
存货盘亏损失	损失=盘亏金额-责任人赔偿
存货报废、毁损、变质损失	损失=计税成本-残值-责任人赔偿
存货被盗损失	损失=计税成本-保险理赔-责任人赔偿
固定资产盘亏、丢失损失	损失=账面 <b>净值</b> -责任人赔偿
固定资产报废、毁损损失	损失=账面 <b>净值</b> -残值-责任人赔偿
固定资产被盗损失	损失=账面 <b>净值</b> -责任人赔偿
在建工程损失	损失= <b>账面价值</b> -残值

【例题 1·单选题】下列关于企业资产损失的说法，正确的有（ ）

- A. 金融机构应清算而未清算超过 2 年的，企业可将该款项确认为资产损失
- B. 企业逾期 2 年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失
- C. 企业盘亏损失，有责任人赔偿的，为其盘亏金额扣除责任人赔偿后的余额
- D. 固定资产盘亏损失，为其账面原值扣除责任人赔偿后的余额

【答案】C

【解析】金融机构应清算而未清算超过 3 年的，企业可将该款项确认为资产损失；企业逾期 3 年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失；固定资产盘亏损失，为其账面净值扣除责任人赔偿后的余额。

4. 企业应收及预付款项坏账损失的证据材料

相关事项合同、协议或说明；

- (1) 属于债务人**破产清算**的，应有人民法院的**破产、清算公告**；
- (2) 属于**诉讼**案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的**仲裁书**，或者被法院裁定终（中）止执行的**法律文书**；
- (3) 属于债务人**停止营业**的，应有工商部门**注销、吊销营业执照证明**；
- (4) 属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的**死亡、失踪证明**；
- (5) 属于债务重组的，应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明；

- (6) 属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的，应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。
5. 存货盘亏、被盗损失，为其盘亏、被盗金额扣除责任人赔偿、保险理赔后的余额；存货报废、毁损或变质损失数额较大的（指占企业该类资产计税成本 10%以上，或减少当年应纳税所得、增加亏损 10% 以上），应有专业技术鉴定意见或法定资质中介机构出具的专项报告等。
6. 固定资产损失的证据材料  
损失金额较大的，应有专业技术鉴定报告或法定资质中介机构出具的专项报告等。
7. 无形资产损失的证据材料，包括：  
(1) 会计核算资料；  
(2) 企业内部核批文件及有关情况说明；  
(3) 技术鉴定意见和企业法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证明无形资产已无使用价值或转让价值的书面申明；  
(4) 无形资产的法律保护期限文件。
8. 抵押资产损失的证据材料：企业由于未能按期赎回抵押资产，使抵押资产被拍卖或变卖，其账面净值大于变卖价值的差额，可认定为资产损失。
9. 债权性投资损失的证据材料  
债权投资损失应依据投资的原始凭证、合同或协议，会计核算资料等相关证据材料进行鉴证。
10. 股权性投资损失的证据材料  
被投资企业依法宣告破产、关闭、解散或撤销、吊销营业执照、停止生产经营活动、失踪等，应出具资产清偿证明或者遗产清偿证明，上述事项超过 3 年以上且未能完成清算的，应出具被投资企业破产、关闭、解散或撤销、吊销等的证明以及不能清算的原因说明。

## 第五节 高新技术企业认定专项鉴证服务

### 1. 重点关注事项

(1) 被鉴证人是否符合高新技术企业的基本条件

- ①是否属于中国境内居民企业，是否成立 1 年以上；
- ②是否通过自主研发，受让，受赠和并购等方式获得对其主要产品（服务）在技术上发挥核心支持作用的知识产权的所有权；对其主要产品（服务）发挥核心支持作用的技术是否属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围；
- ③被鉴证人从事研发和相关技术创新活动的科技人员占其当年职工总数的比例是否大于等于（≥）10%；
- ④创新能力评价是否达到相应要求；
- ⑤被鉴证人申请认定前 1 年内是否发生重大安全、重大质量事故或严重环境违法行为。

(2) 被鉴证人会计核算是否合法合规

- ①是否按要求设立研究开发费用辅助核算账目；
- ②研发费用归集范围是否合理合法，研发费用核算是否合法准确；
- ③高新技术产品（服务）收入统计口径是否合法准确，收入项目是否客观真实，金额是否真实准确；
- ④总收入和不征税收入是否按照企业所得税法及其实施条例的规定计算。

(3) 被鉴证人的研发活动及支出是否客观真实、合理合法，是否建立专门的内控制度。

### 2. 常见的其他鉴证证据资料有：

(1) 高新技术产品（服务）收入会计核算资料，如相关凭证、账簿，收款凭证；高新技术产品（服务）收入相关的交易合同。

(2) 近 1 个会计年度的企业所得税年度纳税申报表中，记录收入总额、不征税收入相关的资料；不征税收入取得的相关拨款文件、会计核算资料。

(3) 企业总经理办公会或董事会，关于研究开发项目立项的决议文件；研究开发项目计划书和研究开发费预算；研究开发专门机构或项目组的编制情况和专业人员名单；委托、合作研究开发项目的合同或协议；研究开发项目向科技等部门备案的相关资料；研究开发项目的效用情况说明、研究成果报告等资料。

(4) 研究开发项目当年研究开发费用发生情况归集表；研究开发费用辅助核算账目、和有关凭证及明细表等财务核算资料；用于研发活动的仪器、设备和软件、专利权、非专利技术等无形资产的清册。

(5) 近 3 个会计年度企业所得税年度纳税申报表中，记录主营业务收入与其他业务收入的相关的资料。

### 3. 鉴证报告

鉴证报告的核心是对被鉴证人高新技术产品（服务）**收入占比、企业研究开发费用占比**予以评价。鉴证报告应按照指引的要求进行信息沟通、签字盖章。

## 第六节 土地增值税清算鉴证服务

### 1. 关注事项

- (1) 清算项目是否合法
- (2) **收入总额**是否合法准确
- (3) **扣除项目**金额是否合法准确
- (4) 应纳税额计算是否合法准确

### 2. 鉴证证据

- (1) 对鉴证项目有关的鉴证材料

包括被鉴证人房地产开发项目清算说明的调查，如对房地产开发项目立项、用地、规划设计、开发、施工、销售、关联方交易、融资、竣工验收、工程结算、税款缴纳等相关材料。

- (2) 对被鉴证人收入总额的鉴证材料

包括反映收入总额**事实方面**的信息和资料；收入总额**会计方面**的信息和资料；收入总额**税收方面**的信息和资料。

- (3) 对被鉴证人扣除项目金额的鉴证材料

包括扣除项目事实方面的信息和资料；扣除项目会计方面的信息和资料；扣除项目税收方面的信息和资料。

### 3. 鉴证报告

鉴证报告的核心是对被鉴证人土地增值税清算结果予以评价。鉴证报告应按照指引的要求进行信息沟通、签字盖章。

## 第七节 税务司法鉴定服务

### 【知识点 1】业务定义

#### 1. 税务司法鉴定的内容

税务司法鉴定是指在诉讼过程中，涉税服务人员所在的税务师事务所**接受办案机关的委托**（如，税收机关、海关、人民法院等），对诉讼涉及的税务问题进行审查、鉴别、判断并**提供鉴定意见**的活动。

#### 2. 税务司法鉴定业务鉴定事项的范围包括：

- (1) 具体税种纳税义务的发生与税款缴纳情况；
- (2) 增值税专用发票开具、认证、抵扣情况；
- (3) 其他可以用于抵扣税款发票的开具与抵扣情况；
- (4) 获取国家减税、免税、退税、出口退税情况；
- (5) 民事平等主体之间发生的涉税争议事项；
- (6) 其他在诉讼活动中需要进行鉴定的涉税事项。

3. 主要环节包括：业务承接、业务实施、出具《税务司法鉴定意见书》、业务记录、鉴定人出庭作证等。

4. 税务司法鉴定实行**鉴定人负责制度**。鉴定人应当并**对自己作出的鉴定意见负责**。

### 【知识点 2】业务承接

1. 在**刑事诉讼**活动中，税务师事务所**统一接受办案机关的税务司法鉴定委托**，包括在**侦查阶段**接受**公安机关**等侦查机关的委托，在**审查起诉阶段**接受**人民检察院**或者**公安机关**等侦查机关的委托，在**审理阶段**接受**人民法院**的委托。在**刑事诉讼**活动中，税务师事务所不得违反法律、法规、规章的有关规定接受犯罪嫌疑人、被告人及其代理人的委托。

2. 在**民事**及**行政诉讼**活动中，税务师事务所**可以接受人民法院的委托**就争讼有关的涉税事项进行**税务司法鉴定**。在民事及行政诉讼活动中，税务师事务所也可以接受原告、被告、第三人、上诉人、被上诉人等诉讼参与主体的委托，就争讼有关的涉税**事项**出具**专家意见**。在仲裁、调解等非诉讼争议解决程序中，税务师事务所可以接受争议解决机关、争议各方、其他程序参与方的委托就争议有关的涉税事项出具专家意见。

3. 未经委托人同意，鉴定人**不得查阅**委托人提供材料范围之外的**案卷材料**。

4. 税务师事务所应当自收到委托之日起**7 个工作日**作出**是否承接的决定**。



对于复杂、疑难或者特殊鉴定事项的委托，税务师事务所可以与委托人协商确定。

5. 对属于税务司法鉴定业务范围、鉴定用途合法，但鉴定材料不完整、不充分且不能满足鉴定需要的，税务师事务所可以要求委托人**补充**；经补充后能够满足鉴定需要的，可以承接。

### 【知识点 3】业务实施

1. 有以下情形的，鉴定人及助理人员应当**回避**：

- (1) 本人或者其**近亲属**与诉讼当事人、鉴定事项涉及的案件存在**利害关系**；
- (2) 曾经**参加过同一鉴定事项鉴定**；
- (3) 曾经为被鉴定单位提供过**涉税代理服务**；
- (4) 曾经**作为专家**提供过咨询意见；
- (5) 曾被聘请为有专门知识的人**参与过**同一鉴定事项法庭调查活动；
- (6) 其他可能影响鉴定人独立、客观、公正进行鉴定的情况。

鉴定人自行提出回避的，由其所属的**税务师事务所决定**；委托人要求鉴定人回避的，应当向该鉴定人所属的税务师事务所提出，由税务师事务所决定。委托人对税务师事务所作出的鉴定人是否回避的决定有异议的，可以**撤销鉴定委托**。

2. 经委托人同意，税务师事务所可以派员到现场提取鉴定材料。

现场提取鉴定材料应当由**不少于 2 名**涉税专业服务人员进行，其中**至少一名**应为该鉴定事项的**鉴定人**。

现场提取鉴定材料时，应当有委托人指派或者委托的人员在场见证并在提取记录上签名。

3. 税务师事务所应当自税务司法鉴定委托书生效之日起 **30 个工作日内**完成委托事项的鉴定。

鉴定事项涉及复杂、疑难、特殊技术问题或者检验过程需要较长时间的，经委托人同意、本税务师事务所负责人批准，完成鉴定的时限可以延长，延长时限**一般不得超过 30 个工作日**。税务师事务所与委托人对鉴定时限另有约定的，从其约定。在鉴定过程中**补充或者重新提取**鉴定资料所需的时间，**不计入鉴定时限**。

4. 具有以下情形之一的，可以**终止鉴定**：

- (1) 发现委托人要求或者暗示税务师事务所、鉴定人**按其意图或者特定目的**提供鉴定意见的；
- (2) 鉴定材料发生**耗损**，委托人**不能补充提供**；
- (3) 委托人不履行税务司法鉴定委托书规定的义务或者鉴定活动受到**严重干扰**，致使鉴定**无法继续进行**；
- (4) 委托人**主动撤销**鉴定委托或者委托人**拒绝**支付鉴定费用；
- (5) 因**不可抗力**致使鉴定无法继续进行；
- (6) 其他需要终止鉴定的情形。

5. 鉴定过程中，有以下情形之一的，税务师事务所可以根据委托人的请求进行**补充鉴定**：

- (1) 原委托鉴定事项有**遗漏**的；
- (2) 委托人就原委托鉴定事项**提供新的**财务会计资料或**证据**的；
- (3) 其他需要补充鉴定的情形。

注：补充鉴定应当由**原税务师事务所的原鉴定人**进行。补充鉴定的鉴定文书应当与**原鉴定文书同时使用**。

6. 有以下情形之一的，税务师事务所可以接受委托进行**重新鉴定**：

- (1) 原鉴定人**不具有**从事原委托事项相应**资格或能力**；
- (2) 原税务师事务所**超出**登记的**业务范围**组织鉴定；
- (3) 原鉴定人应当回避而**没有回避**；
- (4) 委托人或者其他诉讼当事人**对原鉴定意见有异议**，并能提出合法依据和合理理由；
- (5) 委托人依照法律、法规规定要求重新鉴定；
- (6) 法律、法规规定需要重新鉴定的其他情形。

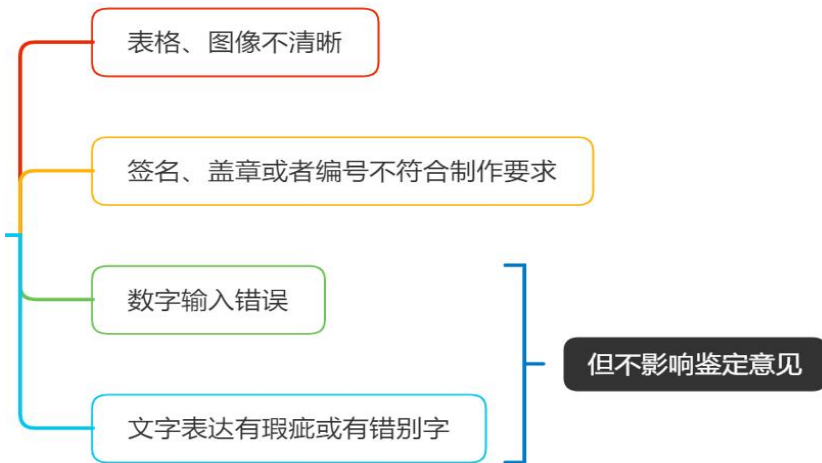
注：重新鉴定应当委托原税务师事务所以外的其他税务师事务所进行。

因特殊原因，委托人**也可以委托原税务师事务所**进行，但原税务师事务所应当指定**原鉴定人以外的**其他符合条件的鉴定人进行。

7. 鉴定过程中，向本事务所以外的相关专业领域的**专家**进行**咨询**的，**最终的鉴定意见**应当由本事务所的**鉴定人**出具。提供咨询意见的**专家**应当对其发表的意见进行**签名并**存入**鉴定档案**。

【知识点 4】税务司法鉴定意见书的出具

税务司法鉴定意见书出具后，发现有下列情形之一的，可以进行**补正**：



注：补正应当在原鉴定意见书上进行，由**至少一名鉴定人在补正处签名**，并在补正处加盖本事务所公章。必要时，可以出具补正书。对鉴定意见书进行补正，**不得改变鉴定意见的原意**。

【知识点 5】业务记录

税务司法鉴定业务鉴定档案属于税务师事务所的业务档案，应当至少保存**10 年**；法律、行政法规另有规定的除外。

【知识点 6】鉴定人出庭作证

1. 经人民法院依法通知，鉴定人**应当出庭作证**，回答与鉴定事项有关的问题。

鉴定人出庭作证，应当按照法庭指定出示并宣读税务司法鉴定意见书，客观、全面、如实说明鉴定过程、鉴定依据与鉴定意见，接受法庭询问，接受与鉴定意见有关的质证，**不得作虚假陈述或片面表达意见**。

2. 有下列情形之一的，经人民法院许可，鉴定人可以通过**书面证言**、**视听传输技术**、**视听资料**和**庭外调查**等方式作证：

- (1) 因**健康**原因不能出庭；
- (2) 因路途遥远、**交通**不便不能出庭；
- (3) 因**自然灾害**等不可抗力不能出庭；
- (4) 因**人身安全**受到重大威胁不能出庭；
- (5) 有其他正当理由不能出庭。

【例题 1·多选题】下列税务司法鉴定服务过程中，鉴定人及助理人员应当回避的有（ ）。

- A. 曾经参加过同一鉴定事项的 A 税务师
- B. 曾经为被鉴定单位提供过涉税代理服务的 B 税务师
- C. 曾经作为专家提供过咨询意见的 C 税务师
- D. 刚入职的 D 税务师
- E. 曾被聘请为有专门知识的人参与过同一鉴定事项法庭调查活动

【答案】ABCE

【解析】有下列情形之一的，税务师事务所可以接受委托进行重新鉴定：（1）原鉴定人不具有从事原委托事项相应资格或能力；（2）原税务师事务所超出登记的业务范围组织鉴定；（3）原鉴定人应当回避而没有回避；（4）委托人或者其他诉讼当事人对原鉴定意见有异议，并能提出合法依据和合理理由；（5）委托人依照法律、法规规定要求重新鉴定；（6）法律、法规规定需要重新鉴定的其他情形。

【例题 2·单选题】下列关于司法鉴定服务，说法正确的有（ ）。

- A. 司法鉴定的鉴定人为税务师事务所、会计师事务所以及律师事务所
- B. 税务师事务所应当自税务司法鉴定委托书生效之日起 60 个工作日内完成委托事项的鉴定

C. 税务司法鉴定业务档案应当至少保存 5 年

D. 鉴定材料不完整、不充分且不能满足鉴定需要的，税务师事务所可以要求委托人补充，经补充后能满足鉴定需要的，可以承接

【答案】D

【解析】税务司法鉴定的鉴定人为税务师事务所，答案 A 错误；税务师事务所应当自税务司法鉴定委托书生效之日起 30 个工作日内完成委托事项的鉴定，答案 B 错误；税务司法鉴定业务档案应当至少保存 10 年，答案 C 错误。

【例题 3·多选题】以下属于终止鉴定情形的有（ ）。

A. 原委托鉴定事项有遗漏的

B. 鉴定材料发生耗损，委托人不能补充提供

C. 委托人就原委托鉴定事项提供新的财务会计资料或证据的

D. 委托人拒绝支付鉴定费用

E. 委托人主动撤销鉴定委托

【答案】BDE

【解析】原委托鉴定事项有遗漏的，可以补充鉴定，答案 A 错误；委托人就原委托鉴定事项提供新的财务会计资料或证据的，可以补充鉴定，答案 C 错误。

【例题 4·简答题】2021 年，A 市人民法院受理 A 市税务局干部董某某贪污受贿一案。理由是董某某涉及帮助甲企业通过土地增值税核定征收方式少缴纳税款。

该案中，A 市人民检察院反贪局委托明星会计师事务所对转让收入事项进行司法会计鉴定并出具《司法会计鉴定报告》。A 市人民法院委托明德税务师事务所对少征税款一事进行税务司法鉴定。

明德税务师事务所张三负责该项税务司法鉴定工作。由于业务涉及到工程建设方面专业知识，经过税务师事务所批准，张三聘请房产方面专家李四参与咨询鉴定工作，并由李四出具最终的鉴定意见。经委托人同意，税务师事务所派两名新入职的员工到现场提取鉴定材料。鉴定结束后，委托人发现了甲企业新的会计资料，遂向明德税务师事务所提供新的财务会计资料，并要求对委托事项进行重新鉴定。明德税务师事务所认为该事项不符合重新鉴定的要求，应按补充鉴定提供服务，考虑到张三正在从事其他项目，遂派业务骨干王五从事该业务。被告人董某某对鉴定结果表示不服，认为明星会计师事务所及明德税务师事务所出具的报告及意见书税务司法鉴定不具备证据效力。

请结合案例回答以下问题：

1. 明星会计师事务所及明德税务师事务所出具的报告及意见书是否属于税务司法鉴定？

2. 税务师事务所在聘请专家的工作方面是否存在问题，若存在，请说明理由。

3. 税务师事务所提取鉴定材料程序是否符合规定？若不符合，请说明理由。

4. 对于委托人要求对委托事项进行重新鉴定是否合理？请说明理由。

5. 王五从事补充鉴定业务是否符合要求，请说明理由。

【答案 1】明星会计师事务所及明德税务师事务所出具的报告不属于税务司法鉴定，明德税务师事务所出具的意见书属于税务司法鉴定。

根据规定，税务司法鉴定是指在诉讼过程中，涉税服务人员所在的税务师事务所接受办案机关的委托，对诉讼涉及的税务问题进行审核、鉴别、判断并提供鉴定意见的活动。

【答案 2】税务师事务所在聘请专家的工作方面存在问题。

根据规定，鉴定过程中，向本事务所以外的相关专业领域的专家进行咨询的，最终的鉴定意见应当由本事务所的鉴定人出具。本例中，应该由张三出具鉴定意见。

【答案 3】税务师事务所提取鉴定材料程序不符合规定。

根据规定，现场提取鉴定材料应当由不少于 2 名涉税专业服务人员进行，其中至少一名应为该鉴定事项的鉴定人。新入职的两名员工均不属于鉴定人。

【答案 4】委托人要求对委托事项进行重新鉴定不符合规定。

根据规定，委托人就原委托鉴定事项提供新的财务会计资料或证据的，税务师事务所可以根据委托人的请求进行补充鉴定。

【答案 5】王五从事补充鉴定业务不符合要求。

根据规定，补充鉴定应当由原税务师事务所的原鉴定人进行。而本例中的原鉴定人为张三。

## 第八节 纳税情况审查服务

### 1. 纳税情况审查业务定义

是指税务师事务所、会计师事务所、律师事务所**接受行政机关、司法机关委托**，指派本所税务师、注册会计师、律师，依法对纳税人、扣缴义务人等纳税情况进行审查并作出专业结论。

### 2. 纳税情况审查业务内容

包括：**海关委托保税核查、海关委托稽查、企业信息公示委托纳税情况审查、税务机关委托纳税情况审查、司法机关委托纳税情况审查等。**

### 3. 纳税情况审查业务基本流程

应当执行业务承接、业务计划、业务实施、业务记录、业务成果、质量监控与复核等一般流程。

### 4. 审查中出现特殊情况

（1）工作范围**受限**或证据**无法获取**的，涉税服务人员应当**及时提请委托人协助**督促被审查人配合，保证审查业务的推进。

（2）需要**延伸审查**的，涉税服务人员应当在涉税专业服务机构**内部履行审批复核程序**，需要获得委托人同意的，应当事先**征得委托人同意**。

5. 税务师事务所开展纳税情况审查业务，应当根据委托协议的约定确定**是否出具书面业务报告**。

约定出具书面业务报告的，应当在业务完成时，根据委托协议的约定及审查事项的情况，编制纳税审查业务报告；未约定出具书面业务报告的，应当采取口头或其他约定的形式交换意见，提供检查过程记录及证据，并做相应记录。

6. 纳税情况审查业务报告应根据委托人的要求和被审查人实际情况编制，主要包括以下内容：

标题、委托人名称、纳税情况审查的内容、被审查人基本情况、纳税情况审查情况、纳税情况审查的支持证据、纳税情况审查适用文件、纳税情况审查意见。

7. 税务师事务所及其涉税服务人员，应当对纳税情况审查服务过程中形成的业务记录和业务结果以及知悉的被审查人**商业秘密和个人隐私予以保密，未经被审查人同意，不得向第三人泄露相关信息**。

但三种情形除外：

- （1）**税务机关**因行政执法检查需要进行查阅的；
- （2）涉税专业服务**监管部门**和**行业自律组织**因检查执业质量需要进行查阅的；
- （3）**法律法规规定**可以查阅的其他情形。