

税务辅导站·第4辑

纳税

审查实例

NA
SHUI
SHEN
CHA
SHI
LI

税务辅导站·第4辑

纳税审查实例

中国税务出版社

编者 的话

创一个牌子不容易,创品牌更难,图书出版亦是如此。

《税务辅导站》系列图书第1、2、3辑出版以来,受到了广大办税人员、企业财务人员欢迎。一位读者曾这样感言:“与其拉关系,找门子,还不如学好、吃透税收政策。”我们需要这样的实务读物。

为答谢广大读者的厚爱,也是为了把《税务辅导站》这个品牌发扬下去,我们在总结《税务辅导站》前3辑编辑经验的基础上,通过近一年的精编细作,终于完成《税务辅导站·第4辑》的编辑工作。

《税务辅导站·第4辑》仍沿用了第1、2、3辑的编辑体例,全书共分为4个分册,它们分别是《办税操作实例》、《纳税审查实例》、《会计处理实例》、《税收会计实例》。书中收录的实例除大部分为资深财税专家原创外,也有部分实例来自中国税务报、中国税网等相关数据库,出于方便读者阅读的考虑,由编者对部分实例进行了必要的加工和文字处理,并由中国税网涉税风险研究室有关专家对全部实例进行了初审,最后由出版人对书稿进行了终审。

《税务辅导站·第4辑》中刊载实例的政策依据是财政部、国家税务总局发布的规范性文件,来源为国家税务总局网站和中国税网(www.ctaxnews.com.cn),由于税收法规在不断更新,请读者在工作中引用这些实例时注意最新政策的变化,以免误操作。另外由于水平和时间所限,还恳请广大读者和有关专家对书中的错误和不足提出宝贵意见,以便我们在后面的编辑工作中修订。

感谢中国税务出版社,感谢中国税网涉税风险研究室的有关专家和研究员,感谢我们的家人和朋友,正是有了你们的支持,我们才能如期拿出这部书稿接受广大读者的检验。

2007年12月31日

税务辅导站

第4辑

主 编

李 政

副主编

李星红 黄 琳

策 划

黄 琳

责任编辑

王 锋

责任校对

于 玲

技术设计

刘冬珂

目 录

【综合政策】

税收保全财物特殊情况能否提前处理? /7

税收保全措施能否被撤销? /10

未经公告的欠税与担保债权哪个优先? /12

超过行政处罚时效的偷税案件还要移送吗? /16

税务局拍卖水产品合法吗? /19

如何检查企业不真实的销售额? /20

此种承包中的纳税主体应如何确定? /22

税款和罚款能一并强制执行吗? /23

外出经营如何办理报验登记? /25

个人独资企业、外国人等税务行政处罚听证告知标准是什么? /28

应扣未扣税款是否应向扣缴义务人加收滞纳金? /30

“涉税”复议时效的起算时间如何规定? /32

检查期间补缴税款仍要受罚吗? /34

这笔罚款罚之有据吗? /36

纳税评估与税务稽查有何不同? /38

税收程序违法被撤销能否重新作出
具体行政行为? /42
稽查局如何行使非专司案件的行政
处罚权? /43
如何有效查处账外偷税? /46
企业分支机构可以是纳税担保人
吗? /54
逾期缴纳税款能否申请行政复议? /56
查补税款与查退税款能相抵吗? /59
批准减免为何又认定为偷税? /61

【增值税】

成品油盘亏进项税转出时是否扣减
盘盈部分? /64
在异地从事一揽子销售服务如何缴
税? /65
留抵税款冲减是否补征税款? /68
如何计算年度一般纳税人增值税税
负? /69
如何判定“非正常损失”作进项税
额转出? /71
包工包料的装修收入应如何缴税? /74
如此的“税收筹划”是否正确? /76
如何适用发票管理办法进行处罚? /78
再生产免税产品是否应转出前期耗
用的进项税额? /80
对取得部分虚开的专用发票应如何
处理? /81
购货方取得手工销货清单应如何进

图书在版编目(CIP)数据

纳税审查实例

李政 主编

—北京:中国税务出版社,2008.2

(税务辅导站·第4辑)

ISBN 978-7-80235-193-6

I. 纳… II. 李…

III. 税收管理—中国

IV. F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字

(2008)第014682号

北京市西城区木樨地北里

甲11号(国宏大厦B座)

邮编 100038

<http://www.taxation.cn>

E-mail: taxph@tom.com

发行部电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837

传真:(010)63908835

北京天宇星印刷厂印刷

2008年5月第1次印刷

850×1168毫米 1/32

5.125印张 117000千字

ISBN 978-7-80235-193-6/F·1113

定价:10.00元(全套四册共40.00元)

行税务处理? /83

加工货物是否构成混合销售? /85

【进出口税】

出口业务过期未提供核销单要补税吗? /90

进口货物“进料加工”退运补缴税款如何处理? /91

【消费税】

如何进行白酒生产企业消费税的检
查? /93

延期的付款利息为什么要缴纳消费
税? /95

【营业税】

农村有线电视安装费能否免税? /97
校办企业从事娱乐业是否免缴营业
税? /97

房地产赠与是否可以免征营业
税? /98

我公司预收的租金应该何时申报缴
纳营业税? /100

货运企业从事联运业务差额征税有
何不同? /101

【企业所得税】

按什么日期确认销售收入? /105

退保业务相关佣金能否税前列

支? /106
财政拨款技术开发费不得税前扣除
吗? /107

“白条”入账影响享受企业所得税
优惠政策吗? /108
投资者全部是自然人的新办企业应
向哪里缴纳所得税? /110

企业收取的押金应如何纳税? /111
房地产开发企业的异地项目部如何
缴纳企业所得税? /112

该项资产处理是否应调增应纳税所
得额? /114

实行核定征收企业所得税应如何汇
算清缴? /115

享受免税的企业也要进行纳税调整
吗? /117

企业自有资金炒股是否要缴所得
税? /118

拆借资金利息凭何种凭据税前扣
除? /118

按季度预缴所得税是否要做纳税调
整? /121

【个人所得税】

保险公司向保户支付的利息是否应
代扣个人所得税? /123

股东向公司借款超期不还是否要缴
税? /126

年所得12万元以上不自行申报将

负何种法律责任? /127

独资煤矿转让所得该如何缴税? /129

没有支付的利息也要扣税吗? /131

企业资本积累转增股本要缴个人所得税吗? /133

【印花税】

土地出让合同要缴印花税吗? /136

贴现合同是否应缴纳印花税? /136

如何对纳税人印花税优惠情况进行稽查? /138

运输合同未签订运输发票是否要贴花? /141

【房产税】

企业亏损能否免缴房产税? /143

房产税的纳税主体如何归属? /144

土地出让金是否计入房屋原值缴税? /146

【综合税收政策】

企业购车、用车应注意哪些税收风险? /150

房产未过户是否应确认投资不到位? /155

教育部门各种收费如何缴税? /157

综合政策

税收保全财物特殊情况能否提前处理？

【问】 某公司为某品牌火腿肠代理经销商。前不久在税务稽查中该公司被查出去年有一批火腿肠存在账外销售现象。就在税务机关对其行将查处之时，公司认为以后关门不再做生意了，并企图转移货物逃避查处。税务机关迅速采取税收保全措施，扣押了其火腿肠 50 箱。税务人员发现，该批火腿肠保质期限为 2007 年 7 月，很快就要到期，遂下达《税务事项通知书》，要求公司经理张某协助处理，张某置之不理。之后，税务机关委托拍卖机构拍卖火腿肠，但是没有拍卖机构接受委托。最后，税务机关委托某商场将其按市场价格变卖，变卖款由税务机关保存。张某对此提出异议：根据《抵税财物拍卖、变卖试行办法》第四条规定，采取税收保全措施的财物，应在限期期满仍未缴纳税款后才拍卖、变卖，他认为税务机关提前作出处理欠妥。请问税务局这样处理正确吗？

【答】 尽管张某知道一些税收保全财物的处理规定，但他只知其一，不知其二。税务机关的做法是有政策依据的，依据为《国家税务总局关于税务机关实施税收保全措施有关问题的通知》（国税发[2007]24 号，以下简称《通知》）。只有结合《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《抵税财物拍卖、变

卖试行办法》、《通知》一起研究,才能对税收保全及其后续措施有全面的理解。

《中华人民共和国税收征收管理法》第38条与第55条都规定了税务机关可以采取税收保全措施,这两个条款既有共同之处也有不同点。共同之处有:针对的都是从事生产、经营的纳税人,前提都是有逃避纳税义务行为,并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象,批准权限都是县以上税务局(分局)局长。不同点在于:第三十八条指的是纳税期之前就已发现纳税人逃避纳税义务行为,因而有两条前置措施——在规定的纳税期之前责令限期缴纳应纳税款,责成纳税人提供纳税担保——前置措施没有奏效时才税收保全;第五十五条指的是逃避纳税义务行为发生在以前纳税期,事后检查才发现,因而无需两条前置措施,可以直接税收保全(也可以强制执行)。对上述公司适用的正是《中华人民共和国税收征收管理法》第五十五条。

税收保全措施有两种:冻结存款,扣押、查封商品、货物或其他财产。冻结存款相对方便,是税务机关的首选。但若存款额少于逃税额,就必须扣押、查封财物。从该公司的情况看,由于没有存款可冻结,税务机关扣押、查封其火腿肠,符合法律规定。

采取税收保全措施后,如何进行后续处理?如果纳税人及时缴纳税款,税务机关解除税收保全措施;到期不缴税款,则从其冻结的存款中扣缴税款,或者依法拍卖、变卖所扣押、查封的财物,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。对提前发现的逃税行为因为纳税义务期限通常不长,主要税种如增值税、营业税、消费税,期限都在次月初,也就是说,最多一个月就可以决定解除税收保全或采取进一步措施。而对以前纳税期的逃税行为采取税收保全措施,根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》

第 88 条规定,期限最长可为 6 个月(重大案件经国家税务总局批准还可延长)。显然,从货物保存和市场价格变化情况看,6 个月的时间内都充满了变数,很容易引发征纳双方的争议。《通知》对此作出进一步明确规定,是税收保全制度的完善。由此可见,《抵税财物拍卖、变卖试行办法》第四条的规定,只适合于按《中华人民共和国税收征收管理法》第 38 条采取的税收保全措施,不适合按《中华人民共和国税收征收管理法》第 55 条采取的税收保全措施。张某提出异议的理由不充分。

根据《通知》规定,在通常情况下,对已采取税收保全的财物,在作出税务处理决定之前,不得拍卖、变卖处理变现。擅自提前处理,给纳税人造成损失,按《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定,税务机关要赔偿。但在特殊情况下,可以在税收保全期内提前作出处理。特殊情况即《通知》第一条所列的六种情况:“(一)鲜活、易腐烂变质或者易失效的商品、货物;(二)商品保质期临近届满的商品、货物;(三)季节性的商品、货物;(四)价格有急速下降可能的商品、货物;(五)保管困难或者需要保管费用过大的商品、货物;(六)其他不宜长期保存,需要及时处理的物品、货物。”显然,该批火腿肠符合第二种特殊情况。

《通知》还对提前处理程序进行了规定。税务机关要制作《税务事项通知书》,请纳税人协助。如果纳税人拒绝协助,税务机关可以自行处理——经县以上税务局(分局)局长批准,再次制作《税务事项通知书》通知纳税人后,参照《抵税财物拍卖、变卖试行办法》规定的程序和方式拍卖、变卖。拍卖、变卖后,由税务机关保存价款,继续实施税收保全措施,第三次制作《税务事项通知书》通知纳税人。从实际情况看,税务机关下达了《税务事项通知书》,履行了告知义务,符合规定程序。

根据《抵税财物拍卖、变卖试行办法》规定,税收保全财物处理顺序为:拍卖——委托当地商业企业代为销售或责令纳税人限期处理——由税务机关变价处理(国家禁止自由买卖的财物,交由有关单位按照国家规定的价格收购)。税务机关的处理顺序也是正确的。

拍卖、变卖税收保全财物,事情并未了结。将来还有结算。税务机关依法作出税务处理决定后,要办理税款(包括滞纳金、罚款,下同)入库手续。若拍卖、变卖所得不足抵缴额,应继续追缴;若多于抵缴额,则自办理入库手续之日起3个工作日内将余额退还纳税人。这与《抵税财物拍卖、变卖试行办法》规定相一致。该公司明智的做法就是配合税务机关查清事实,等待税务处理。到时候,该补缴就补缴,该退款就退款。

税收保全措施能否被撤销?

【问】 新源食品公司是某市政府审批确认的定点屠宰场,该公司除自身就提供的屠宰加工劳务缴纳增值税、企业所得税以外,还受某市国税局的委托,代征某市范围内集贸市场猪肉经营户应缴纳的增值税。

2006年3月初,某市国税稽查局接到群众关于新源食品公司涉嫌偷税的举报后,随即抽调精干人员展开了全面深入的调查。同年3月20日,稽查局已查明新源食品公司自2005年8月受托代征税款以来,采取代征税款不撕票的方式共截留已代征的增值税121.4620万元。同年4月5日,稽查局又责令新源食品公司于2006年4月10日前提供122万元的纳税担保。同年4月6日,稽查局经某市国税局局长批准,扣押了新源食品公

司法定代表人某两处的集体土地建设用地使用证和乡村房屋所有权证。

2006年4月16日,新源食品公司的委托律师向该省国税局政策法规处递交了要求撤销《税收保全措施决定书》的行政复议申请书。

请问:税收保全措施能否被撤销?

【答】 基于上述事实,省国税局应当依法作出撤销《税收保全措施决定书》的复议决定。

原因在于市国税局将受托代征人与纳税人这两种不同身份混为一体,违反了《中华人民共和国税收征收管理法》中的相关强制性规定。

《中华人民共和国税收征收管理法》第38条规定:税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的,可以在规定的纳税期之前,责令限期缴纳应纳税款;在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的,税务机关可以责成纳税人提供纳税担保。

该法第55条规定:税务机关对从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况依法进行税务检查时,发现纳税人有逃避纳税义务行为,并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的,可以按照本法规定的批准权限采取税收保全措施。

此外,涉及提供纳税担保的规定也见之于《中华人民共和国税收征收管理法》第44条和第88条。

从上述规定不难看出,税务机关责令税务行政相对人提供纳税担保,必须具备严格的程式要件:一是责令提供纳税担保的对象应当适合,二是责令提供纳税担保要有必要。纵观本案,新

源食品公司虽然兼有纳税人和受托代征人两种身份,但就截留代征增值税的行为而言,新源食品公司是受托代征人,并不具备纳税人身份,因此责令其提供纳税担保并不适合。

市国税局依据《中华人民共和国税收征收管理法》第38条第1款的规定,对新源食品公司实施了税收保全措施。但从本案的实际情况来看,新源食品公司既不具有纳税人身份,又没有实施逃避纳税义务的行为,税务机关对其实施税收保全措施的条件先天不足,税务机关据以采取税收保全措施显然缺乏法律依据。

从实施税收保全措施的时间来看,某市国税局在责令提供纳税担保通知书规定的限期担保期间,就断然提前对新源食品公司采取了税收保全措施,这也是属于明显的程序违法。

此外,新源食品公司作为登记注册的有限责任公司,其应履行的民事、行政法律责任理应由该公司财产来承担。市国税局没有正确区分公司财产和公司法定代表人个人财产两者之间的差异,将公司法定代表人的个人财产误作为公司财产,对案外人的财产错误地采取了税收保全措施。

未经公告的欠税与担保债权哪个优先?

【问】 2007年5月8日,某市地税局接人民法院《债权申报通知》,《债权申报通知》称该人民法院已于2007年4月15日受理了某市地税局辖区内某电子仪器厂的破产申请,限市地税局在接到通知后一个月内申报债权。某电子仪器厂现有货币资产10万元;清算收入400万元(拍卖房产收入,相关税收尚未支付,假定应纳营业税、城建税、教育费附加22万元,不考虑印花

税、土地增值税等);需支付清算费用 10 万元、职工的工资 110 万元、社会保险费用 160 万元。2006 年 7 月 20 日用房产作抵押向银行贷款 90 万元、无担保债务 150 万元。该市地税局接到法院通知后,经清理核实,该电子仪器厂 2005 年 8 月 10 日所申报的 30 万元税款以及所欠涉税罚款 10 万元至今均未缴纳(该市地税局已经于 2006 年 5 月 10 日在报刊上进行欠税公告)。那么该局应当如何运用税收优先权主张债权呢?

【答】 税收优先权是指当税收债权与其他债权并存时,税收债权就债务人的全部财产优先于其他债权受清偿的权利。根据《中华人民共和国税收征收管理法》第 45 条规定:税务机关征收税款,税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外;纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的,税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。纳税人欠缴税款,同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的,税收优先于罚款、没收违法所得。我国的税收优先权主要表现在四个方面。

首先,一般情况下,税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外。无担保债权,是指纳税人在订立形成有关合同时,并未就该债务的形成设置任何的担保。该合同的债权人因此合同而取得的对债务人的债权即为无担保债权。如果纳税人没有缴纳税款,同时还有未偿还对他人的未设定担保的债务,在这种情况下,应当首先保证税款的征收,即税款的征收优先于无担保债权。但是,税收优先权也有例外,我国《企业破产法(试行)》第 37 条规定:破产财产优先拨付破产费用后,应当先支付所欠职工工资和劳动保险费用后,再缴纳税款及其他债务(2006 年 8 月 27 日通过的从 2007 年 6 月 1 日起实施的新《企业破产法》第 113 条也作了相同规定)。《公司法》第

187条规定:公司财产在分别支付清算费用、职工的工资、社会保险费用和法定补偿金后,缴纳所欠税款;《民事诉讼法》第222条、223条规定:人民法院执行时,应当保留被执行人及其所扶养家属的生活必需费用、生活必需品;《中华人民共和国税收征收管理法》第38条、40条、42条也规定:个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品不得保全和强制执行;此外,还有《海商法》的船舶优先权和《民用航空法》的民用航空器优先权等。

其次,特定情况下,税收优先于担保债权。在纳税人同时存在纳税义务和其他设定了担保债务的情况下,税收与债权是平等的,按照时间先后来确定偿付的先后顺序,谁的发生在前就先支付给谁,即纳税人虽然以其财产设定了抵押、质押或者纳税人的财产被留置,但是纳税人欠缴税款的情形是在其财产被设定抵押、质押或被留置之前就发生了,那么税款的征收优先于设定担保的债权的实现。因此,为保护有关当事人合法权益,税务部门应当完善欠税公告制度和与欠税公告制度相配套的重大财产处分行为报告制度,未经公告的欠税不具有对抗其他债权人的效力,当然也不能行使税收优先权。同时还应建立税务部门 and 担保登记部门的信息交换机制,在税务机关、纳税人、被担保人就清偿顺序达成协议前,担保登记部门不得为其办理担保手续。

第三,税收优先于行政机关的罚款、没收违法所得。即纳税人欠缴税款,同时又被税务机关或其他行政机关处以罚款、没收违法所得的,税收优先于罚款、没收违法所得。需要注意的是,此处的税收只包括税款和滞纳金,而不包括税务机关的罚款,税收罚款并不具有优先性。

第四,税收优先于人民法院处以的罚金、没收财产。我国

《刑法》第 212 条规定:被处罚金、没收财产的,在执行前,应当先由税务机关追缴税款和所骗取的出口退税款。也就是说,人民法院在对犯偷税等罪的犯罪分子判处罚金、没收财产等刑罚的,在执行前,应当先由税务机关追缴税款和所骗取的出口退税款,之后犯罪人仍有财产的,才由法院执行罚金、没收财产。这一规定在刑事法律领域确定了税收优先权。

根据以上四个方面是对税收优先权的原则规定,该市地税局首先应当按《企业破产法(试行)》规定,债权人应在收到法院通知后的 1 个月内,未收到通知的,应当自法院公告之日起 3 个月内向法院申报债权,逾期未申报债权的,视为放弃债权(新《企业破产法》第 45 条规定:债权申报期限自人民法院发布受理破产申请公告之日起计算,最短不得少于 30 日,最长不得超过 3 个月)。税务机关代表国家作为破产企业欠税的债权人,也应在规定的时间内申报税收债权。案例中某电子仪器厂有关税收及相关处罚有:欠税 30 万元、涉税罚款 10 万元、滞纳金以及拍卖房产应纳的 22 万元税款,其中哪些可以向法院申请并享受优先权呢?

根据 2002 年最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》第 61 条第 1 款“行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金不属于破产债权”的规定,罚款不构成破产债权,申报债权数额不能包括涉税罚款;根据第 61 条第 2 款“人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金不属于破产债权”,欠税滞纳金可以申报破产债权,但是滞纳金计算截止日期应为法院受理破产案件的时间,可以申请破产债权的滞纳金是 2005 年 8 月 11 日起至 2007 年 4 月 15 日止 30 万元欠税所产生的税收滞纳金 91950 元。至于拍卖房产应纳的 22 万元税款是破产宣告后形成的税收债权,它具有特殊性,是破产费用。