



税法配套案例参考

税法案例教程

Tax Law Cases

张 怡 何志明 主 编
陈方淑 宋晋湘 副主编



清华大学出版社



税法案例教程

张 怡 何志明 主 编

陈方淑 宋晋湘 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书采用了“案情介绍、法条链接、法理知识、要点梳理、案例评析、拓展思考”六位一体的编排体例,通过深入浅出的知识点拨和丰富详实、原汁原味的案例呈现以及精当独特的案例分析和学以致用拓展思考,从形式到内容力求为读者提供学习、运用税法甚至精通税法的最好帮助。

本书适合法学、经管类专业的本科生、MBA 学生和法学专业研究生使用,也适合国税局、地税局干部培训班使用。另外,可作为对税法的理论与实务感兴趣的读者或纳税人自学参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

税法案例教程/张怡,何志明主编. —北京:清华大学出版社,2009.1

ISBN 978-7-302-18822-3

I. 税… II. ①张… ②何… III. 税法-案例-分析-中国-高等学校-教材 IV. D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 168325 号

责任编辑:王 威

封面设计:刘 超

版式设计:刘 娟

责任校对:姜 彦

责任印制:何 芊

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:北京鑫海金澳胶印有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:170×230 印 张:24 字 数:450 千字

版 次:2009 年 1 月第 1 版

印 次:2009 年 1 月第 1 次印刷

印 数:1~5000

定 价:35.00 元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转 3103 产品编号:029390-01

序

作为财政收入之法，税法关系着国家和纳税人在税收征纳方面的权利和义务的实现，无论理论还是实践都具有重要价值。尤其是纳税人权利义务的法定化，既是税法价值与功能实现的基础，也是国家财政法治实现的基石。财政法治、税收法治，不仅在理论上对税法学研究有指引作用，更应在实践中成为法律运行的逻辑所在。可以说，税法在具有较强专业性、理论性和跨学科性的同时，还具有很强的实践性。这种学科特性决定了学科教育的目标旨在培养兼具理论素养和实践能力的综合型人才。

目前，我国的税法研究已经取得了显著的进步，对税法研究的关注不仅涵盖了税制改革的微观与宏观方面，同时也日益将税法的研究视角拓展至国家法治建设的整体框架中，这也为税法研究提出了更高的要求：一方面必须继续加强对税法基本理论的系统研究，另一方面必须回应实践对制度变革提出的各种要求，实现理论和制度的共同创新。

张怡教授从事税法学的教学与科研已有多多年，对税法具有较深的研究。现在呈现在读者面前的由她主编的《税法案例教程》作为《税法》（清华大学出版社2007年9月版）一书的配套书，是在新税制改革基础上，从税收实践的案例中精心筛选并分析整理而来。从其内容来看，包括了案情介绍、法条链接、法理知识、要点梳理、案例评析、拓展思考。其中“案情介绍”部分主要是概括介绍了相关税务争议的背景、重要情节、处理办法以及涉及的相关税法的不同理解或相关争议。“法条链接”部分主要是援引了案例中涉及的相关法律法规等税收规范性文件及其具体条文，为读者理解案情以及后文的相关法律分析提供了便利。“法理知识”部分主要是对案例与相关法律法规可能涉及的税法理论，包括税法的基本概念、税法的体系与地位、税法的解释与效力税收法律关系、税法要素、税种分类、税权配置及其实现、税法的基本原则等问题，这些基础理论问题构成了案例分析的基础。“要点梳理”部分主要是有针对性地针对案例涉及的主要法律问题或法律争议的核心问题进行梳理，但不局限于案例本身的适用，也对此类问题的共性提出了共通的分析 and 解决思路。“案例评析”部分主要是针对案例本身对具体税法争议提出具体的解决方案或是对案例中有关各方的具体行为作出评析。“拓展思考”部分或是引导读者继续关注相关理论或实践方面的困惑或未解

决之问题,或是引导读者思考将来可能的税法制度完善,提供读者以更多的自主思考空间。

可以看出,该部教材在编写方法和“六位一体”的编排体例方面,具有与其他教材不同的特点,表现出了一定的创新性。既反映了税法学的基础理论与基本知识,又紧扣了税法的实践,包括税收实体法制度和税收程序法制度,将税收理论与实践很好地结合在一起,架起了理论与实践沟通的桥梁;同时不仅提供了读者对税法多学科视角的理解,丰富了阅读的乐趣,也拓展了读者思考的空间,架起了编读互动的桥梁。

需要指出的是,这部教材在确定编写人员的过程中,突破了专业、学科、学院以及学校的界限,整合了多所学校税法专业学科优势,并吸纳税务部门具有丰富实践经验与较深业务素养的人员参与教材编写。结合税收与税法、理论与实践,这是把税法学引入更深层次的研究,并使理论研究更好地服务于税收实践的现实和税法改革的完善所必需的。

总之,这是一部专业性较强,又体现学科融合的教材。作为编者创新思维的成果,它不仅适合理论教学的需要,同时也可以为实践部门提供有益的参考。

是为序。

刘剑文

2008年11月

前言

纳税人的普遍性及其义务和相应的权利的法定化,是税法的普适性价值基础。依法治税是税法学界和实务部门矢志不渝的法治精神。然而,法治经济背景下税法专业人才的稀缺则不能不成为我们必须努力矫治的重要任务,因此,税法教学应着眼于培养既有理论素养又有实践能力,既懂税又懂法的综合性的应用型人才。

税法课程是一门专业性很强且跨学科的课程,配备典型和精选的教学案例实属必要。《税法案例教程》是《税法》(清华大学出版社 2007 年 9 月版)一书的配套书,是在新税制改革基础上,为了更好地帮助读者准确理解税法的精神内涵和法条原意,从近千个税务实践案件中反复筛选和分析整理出来的。本书采用了“案情介绍、法条链接、法理知识、要点梳理、案例评析、拓展思考”六位一体的编排体例,通过深入浅出的知识点拨和丰富详实、原汁原味的案例呈现以及精当独特的案例分析和学以致用拓展思考,从形式到内容力求为读者提供学习、运用税法的最好帮助,架起理论与实践沟通的桥梁。

本书主编:张怡、何志明;副主编:陈方淑、宋晋湘。

本书撰稿人以撰写的具体案例署名(不分先后顺序),撰稿人员来自西南政法大学、西南财经大学、西南大学、兰州大学、四川大学、重庆市国家税务局、重庆市地方税务局等教学和税务实务部门。

重庆市云阳县地方税务局、重庆市奉节县地方税务局为本书的出版给予了极大的支持,并做了大量基础性工作,特此致谢!

本教材虽经编者的反复斟酌、修改,但因水平有限,难免存在不尽完善之处,恳请读者批评指正。

编者
2008 年 11 月

目 录

第一章 税法基础理论.....	1
案例一：药材公司承包案——纳税主体的认定.....	1
案例二：某银行股份有限公司稽查案——税收种类及课税要素.....	7
案例三：某水泥厂隐匿销售收入少缴税款案——税收法定与推定课税.....	15
案例四：出租房屋偷税案——税收公平原则.....	22
案例五：境外企业境内劳务收入应依法纳税案.....	24
案例六：税务机关作出的税法解释的效力.....	29
第二章 流转税法律制度.....	32
案例一：某轻工业品进出口公司出口骗税案.....	32
案例二：某进出口公司非法抵扣进项税额偷税案.....	41
案例三：某县物资回收公司增值税涉税案.....	50
案例四：某糕点厂利用往来账户隐匿销售收入偷税案.....	58
案例五：某卷烟厂非法取得虚开增值税专用发票偷税案.....	63
案例六：某酒厂从低适用税率偷逃增值税和消费税案.....	72
案例七：委托加工中消费税缴纳案.....	79
案例八：出口产品退回时补缴消费税案.....	87
案例九：某房地产开发有限公司少缴营业税款案.....	90
第三章 所得税法律制度.....	100
案例一：某房地产开发企业未按规定缴纳企业所得税案.....	100
案例二：关联企业通过资本弱化方式少缴企业所得税案.....	108
案例三：某物资公司未按规定进行资产要素税务处理的企业所得税案.....	114
案例四：隐瞒收入逃避缴纳企业所得税.....	120
案例五：未按联运业务总收入率缴纳企业所得税.....	127
案例六：“公车私挂”的所得税征收问题.....	132
第四章 财产税和行为税法律制度.....	142
案例一：甲公司和乙商场未申报房产税案.....	142

案例二：甲公司土地使用税案	148
案例三：许某隐瞒收入逃避缴纳土地增值税案	155
案例四：曾某房屋买卖契税承担案	163
案例五：某医药公司偷逃城市维护建设税案	172
案例六：秦某农用机动三轮车车船税案	177
案例七：某公路发展有限公司印花税案	184
案例八：某公司未代扣代缴资源税案	192
案例九：某煤矿企业如何缴纳资源税案	201
第五章 税收征管法律制度	207
案例一：李某未办税务登记偷税案	207
案例二：某酒店设置两套账并违规使用发票案	216
案例三：某保健服务有限责任公司超定额不申报遭处罚案	228
案例四：某建筑分公司收取关联企业价款少缴税款案	234
案例五：某加油站税款追缴案	241
案例六：某市城投混凝土有限公司少缴税款案	247
案例七：纳税担保合同履行案	255
案例八：A 公司税收保全案	260
案例九：税务机关对甲企业执行税收强制案	266
案例十：甲公司虚列成本案	271
案例十一：税务代理人在被代理人偷税案中的行为性质及法律责任	279
案例十二：某洗脚城少申报税款的行为认定及行政法律责任	282
案例十三：集资纳税主体的认定及税收法律后果的承担	287
案例十四：蒋某虚开发票骗税承担刑事责任案	291
案例十五：郑某税收违法行为的认定及法律责任的承担	294
第六章 税务行政复议和行政诉讼法律制度	299
案例一：某食品厂税务行政处罚复议案	299
案例二：某税务机关行政诉讼案	302
案例三：某企业不服税务机关处罚行政诉讼案	307
第七章 综合案例辑要	310
综合案例一：某粮油有限公司纳税检查情况分析	310
综合案例二：某工贸有限公司纳税检查情况分析	312

综合案例三：追缴某出租汽车总公司税款案.....	314
综合案例四：某煤焦公司虚开增值税专用发票偷税案.....	316
综合案例五：某高速公路有限公司少缴税款案.....	319
综合案例六：某建设开发公司纳税检查分析.....	322
综合案例七：某科技发展有限责任公司涉税案案例分析.....	324
综合案例八：甲房地产开发有限公司应缴未缴税款案.....	328
综合案例九：某运输企业少记收入少缴税款的案例分析.....	330
综合案例十：某股份制银行案案例分析.....	333
综合案例十一：某单位未代扣代缴个人所得税被查处.....	335
综合案例十二：货物运输还是货运代理.....	338
综合案例十三：某公司虚假纳税申报偷逃税案.....	341
综合案例十四：某食品有限责任公司案例分析.....	342
综合案例十五：民办教育企业成为税收征管的死角.....	345
综合案例十六：某房地产公司以房换地少缴税款案例分析.....	347
综合案例十七：某火锅店偷税案分析.....	347
综合案例十八：某有限公司个人所得税和房产税案例分析.....	350
综合案例十九：甲公司利用自制收据收取房租隐匿收入偷税案.....	352
综合案例二十：某监理咨询有限公司漏税案.....	358
综合案例二十一：某建设集团有限公司未缴税款案.....	360
综合案例二十二：重庆某建筑工程有限责任公司涉税案.....	363
综合案例二十三：某驾校少缴税款案.....	365
综合案例二十四：房屋预售中的土地使用税和土地增值税案.....	368

第一章 税法基础理论

【案情简介】

案例一 药材公司承包案——纳税主体的认定

(本案撰稿人: 陈国文)

【案情介绍】

重庆市某区药材公司由于经营不善, 亏损严重, 从 2000 年起将其批发门市部实行对外承包经营, 外来人员叶某利用长期从事药材生意的优势, 借机与药材公司签订承包协议。协议约定: 批发部由叶某自主独立经营, 每年向公司上缴 38 000 元保底金, 经营利润再分红; 叶某所有经营业务均如实上报公司统一做账核算, 税费由公司统一缴纳, 应纳税费的承担者为叶某。

2003 年经税务部门检查发现, 在 2000 年 1 月—2003 年 7 月期间, 叶某上报收入 4 363 516.16 元, 隐瞒未报收入 13 165 857.12 元, 从而导致药材公司账上少列收入 13 165 857.12 元。造成药材公司偷逃企业所得税 203 991.23 元; 偷逃增值税由于有待国税部门认定, 所以城市维护建设税等本案未作反映。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款的规定, 对药材公司在账上少列收入, 偷逃企业所得税 203 991.23 元, 除限期追缴入库外, 并处以 0.5 倍的罚款, 罚款金额为 101 995.62 元。

该案有两大争议: 一是城市维护建设税是否应按检查应补增值税作为计税依据, 计算出城建税税额并作为偷税定性; 二是纳税主体的确认问题, 应以叶某还是以药材公司为纳税主体。

根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》第三条的规定, 城市维护建设税应以纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税为计税依据; 根据重庆市人民政府[1999]第 43 号令及渝地税发[2000]290 号文的规定, 应纳城建税又是以应纳的增值税、消费税、营业税为计税依据。依据上述规定, 对本案应补城市维护建设税定性为偷税, 还不一定被司法机构认可, 特别是涉及移送司法处理的案件, 司法部门普遍采纳的是法律及行政法规的规定, 对地方性规章一般仅作参考。但在日常税收管理活动中, 按重庆市人民政府[1999]第 43 号令及渝地税发[2000]290 号

文的规定,进行日常管理很有必要。请问:(1)本案中是应由药材公司还是承包人承担纳税义务?(2)承包人承担纳税义务应当具备哪些条件?(3)《企业所得税法》对纳税主体有何新的规定?

【法条链接】

1.《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条:在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税义务人,应当依照本条例缴纳增值税。

2.《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第九条:企业租赁或承包给他人经营的,以承租人或承包人为纳税人。

3.《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十条:企业租赁或承包给他人经营的,以承租人或承包人为纳税人。

4.《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下统称《实施细则》)第四十九条:承包人或者承租人有独立的生产经营权,在财务上独立核算,并定期向发包人或者出租人上缴承包费或者租金的,承包人或者承租人应当就其生产、经营收入和所得纳税,并接受税务管理;但是,法律、行政法规另有规定的除外。

发包人或者出租人应当自发包或者出租之日起 30 日内将承包人或者出租人的有关情况向主管税务机关报告。发包人或者出租人不报告的,发包人或者出租人与承包人或者承租人承担纳税连带责任。

5.《税务登记管理办法》第十条第一款第(四)项:有独立的生产经营权、在财务上独立核算并定期向发包人或者出租人上缴承包费或租金的承包、承租人,应当自承包承租合同签订之日起 30 日内,向其承包承租业务发生地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。

【法理知识】

纳税主体是税收法律关系主体之一,是课税要素的重要组成部分。依据税收债权债务关系说的理论,税收是一种公法上的债务,即在法律面前,把国家和纳税者的关系定性为债权者和债务者的互相对立的公法上的债务关系。^①依据这一理论,仅有征税主体和纳税主体,并不能成立税收法律关系,只有税法中规定的全部课税要素完全具备,才能成立税收法律关系,纳税人才开始承担纳税义务。税收债务的发生,既不像民法中的债务关系那样(主要是合意之债),取决于双方当事人的意思表示一致;也不像传统税法借助行政法理论所作的那样,取决于

^① [日] 金子宏. 日本税法. 战宪斌, 郑林根等译. 北京: 法律出版社, 2004, 20

征税机关单方面的行政核定。课税要素是由税收实体法直接规定的,当符合法定的构成要件时,税收债权债务关系自动发生。^①这就要求在分析税法问题时,把纳税主体当作课税要素之一,并与其他课税要素相结合,从总体上进行把握。

即便从纳税主体的角度看,也有一些相关概念需要进一步澄清。

纳税人和负税人。纳税人是指在法律上负有纳税义务的人,而负税人则是在经济上实际承担了税负的人。通常在直接税领域,由于税负不能或不易转嫁,因而纳税人与负税人往往是同一的;但在间接税领域,由于税负容易转嫁,因而直接履行纳税义务的纳税人与最终的负税人往往不是同一主体。这一区分对于研究税法的实效,实现税法的社会政策和经济政策功能,很有必要。

另外,在税法上负有义务的人并不一定都是纳税人。如扣缴义务人负有代扣代缴的义务,担保义务人则负有担保税收债务履行的义务,税务代理人负有在受托范围内为纳税人办理相关税收事项的义务。协税义务人负有协助税务机关征收税款的义务。

当然对纳税义务人还可以从其他角度进行分类,如居民纳税人和非居民纳税人,一般纳税人和小规模纳税人等。

【要点梳理】

在我国的税法教材和著作中,通常列举的课税要素有:纳税人、课税对象、课税标准、税率、减免税、纳税期限、纳税地点等。有的教材和著作借鉴德国和日本的税法理论,引进课税要素的归属这一概念,并将其作为课税要素之一。^②那么,课税对象的归属是否能成为一项独立的课税要素?

首先,需要说明的是应当把课税要素与税法要素区分开来。课税要素是指决定税收债务是否成立的要件,“即通过课税要件的充足产生了使纳税义务成立的这一法律效果的法律要件”^③。在这一意义上,所谓课税要件主要是指税收实体法上决定税收义务是否发生的实体要件。尽管有的学者从税收实体法和税收程序法划分的角度,提出在实体课税要素之外还存在程序课税要素,但在税法上,课税要素主要是指实体课税要素。这些课税要素主要有纳税义务人、课税对象、课税对象的归属、课税标准以及税率五大类。税法要素则是对税法内容的学理划分,它在体系上有很多部分是与课税要素重复的,但作为税法要素之一的违法处

^① 刘剑文,熊伟.财政税收法(第4版).北京:法律出版社,2007,152

^② 刘剑文,熊伟.财政税收法(第4版).北京:法律出版社,2007,155;张守文.税法原理.北京:北京大学出版社,2001,51。但张守文先生一方面承认“应当说,明确征税对象的归属,确实很重要”,另一方面认为征税对象归属的确定主要还是税法适用的问题,因此“它本身是否有必要作为一个独立的要素,也值得考虑”。

^③ [日]金子宏.日本税法.战宪斌,郑林根等译.北京:法律出版社,2004,111

理部分并不在课税要素之列,因违法处理只是国家税收债权实现的保障措施,其本身并不决定税收债务的成立。

现在可以分析课税对象的归属是否应当成为一个独立的课税要素。课税对象的归属,是指把具体的课税对象归属于某个主体,从而使纳税主体与课税对象结合起来,以确定其具体的纳税义务。课税对象的归属是联系纳税主体和课税对象的中介和纽带。^①既然纳税主体和课税对象均已明确,为何还需要“课税对象的归属”这一中介性的范畴?因为交易的复杂化往往使得某一课税对象究竟属于哪一主体不易判断,从而成为需要处理的问题。

税法所规定的课税对象往往是经济交易活动或是经济交易活动的成果,如营业额、营业利润、财产转让等。经济交易活动首先受到私法规范的调整,而在私法中奉行的是意思自治原则,典型的即为契约自由。因此作为纳税人的私法关系当事人,能够自主地决定以何种法律行为实现其经济目的。随着交易活动的复杂化,私法主体之间的法律关系也日益复杂,私法主体往往需要进行合作才能完成某些交易,并将交易活动中的成本和利益在他们之间予以分配,如合伙、公司、信托等。同时,税收是经营活动中的一项法定成本,追求自身利益最大化的纳税人往往会利用税法对不同纳税人不同纳税义务的规定,人为地操纵利益在不同纳税人之间的分配,使名义上的利益享有人与实质上的利益享有人不一致,以此降低税收负担。因此纳税主体与课税对象之间的归属关系并不是自明的,而是需要立法加以规定的。

在经济交易关系简单,纳税人与课税对象之间的归属关系明确的情况下,不需要“课税对象的归属”这一要件即可确立纳税义务,因此“课税对象的归属”也就没有必要独立出来成为课税要素之一。但随着利益在不同主体之间归属的复杂化,将特定的利益归属于某一主体成为经济活动中的普遍现象,仅靠税法适用中的法律解释已不能胜任这一任务,需要税法将其专门予以处理,这时“课税对象的归属”就有必要成为一个独立的课税要素。在发达的经济和税收制度下,“在任何一种税中关于在具体的场合下的课税对象究竟归属于谁往往成为问题”^②,因此在德国、日本等国的税法中往往把“课税对象的归属”作为课税要素之一独立出来,以便更有效地确定相关主体的纳税义务。如日本所得税法第十二条规定:“当由资产或事业所产生的收益被认为是法律上的归属属于某人时,而该人仅仅是名义人,在实质上并不享有该利益,而由该名义人以外的人来享受该利益时,当认定该收益应归属于该收益的享受者。此时对收益享受者应适用实质归属者课税的法律规定。”

^① 张守文. 税法原理. 北京: 北京大学出版社, 2001, 51

^② [日]金子宏. 日本税法. 战宪斌, 郑林根等译. 北京: 法律出版社, 2004, 129

随着我国市场化改革的深入,交易活动、商事组织日益复杂化,准确地确定课税对象在不同主体之间的归属对于完善我国税法很有必要,征税实践中遇到的新问题也需要税法理论和税收立法予以及时地回应。这一案例中反映出的问题即为其一。

【案例评析】

本案例中药材公司与叶某之间建立了承包经营关系。承包经营关系作为一种合同关系,属于合同当事人意思自治的范围,只要意思表示真实,合同内容不违反法律、行政法规的强制性规定和善良风俗,即为合同有效,应当受到法律保护。虽然承包合同作为一种经营模式,在企业的经营活动中得到了广泛的运用,但是合同内容具有高度非定型化的特征,不像合同法中的有名合同那样具有固定的合同条款。尤其是作为一种经营方式,承包人往往直接与当事人之外的第三人发生交易活动,因此引起了经营活动中的权利与义务在承包合同当事人之间如何分配的问题。从税法的角度来看,这就涉及课税对象的归属问题,比如销售货物往往发生增值税的纳税义务,作为征税对象的销售额应当归属于谁?是发包人还是承包人?当然这类问题可在承包合同中由双方当事人予以约定,但是这种私法上的约定如果与税法规定不一致时,应当如何处理?

通常情况下,税法对私法上的交易秩序予以承认,但如果私法上的交易安排违背税法的目的时,税法坚持实质课税原则,按照交易活动本来应有的属性确定征税事项,即对这种安排的法律效力不予承认。但是为了维护法律的安定性和可预期性,这种否定应当遵循税收法定主义原则,即在立法层面上予以规定,而对税务征收机关通过行政程序否定私法效力的权力予以严格控制。

在2002年国务院制定《实施细则》之前,对于企业实行承包经营和承租经营后,应当如何缴纳税款,成为发包人或者出租人、承包人或者承租人以及税务机关久争不决的问题。当时的法律、行政法规对此问题也未作统一的规定,只是在个别税种的有关规章中对此问题作了原则规定,如增值税暂行条例实施细则第九条、营业税暂行条例实施细则第十条规定,企业租赁或者承包给他人经营的,以承租人或者承包人为纳税人。但是由于规章确定纳税人这个问题在法律效力上层级过低,由此产生的纠纷很难解决。为此在修订后的《实施细则》第四十九条对此问题作了统一的规定。

此条规定要义有三:一是有条件地承认承包人或承租人的纳税主体地位,即(1) 承包人或者承租人有独立的生产经营权;(2) 在财务上独立核算;(3) 定期向发包人或者出租人上缴承包费或者租金的,承包人或者承租人应当就其生产、

经营收入和所得纳税。也就是说,只有在承包人或承租人符合上述三个条件时,才能被认定为独立的纳税人。

二是既然承包人或承租人作为独立的纳税人,就有必要将其纳入正常的税务管理秩序,即符合上述条件的承包人或承租人应当按规定办理税务登记、设置账簿、领购发票和进行纳税申报。为此国家税务总局在 2003 年制定的《税务登记管理办法》第十四条中规定了承包人或承租人的税务登记义务。

三是规定了发包人或出租人向税务机关的报告义务,如发包人或出租人不报告的,发包人或者出租人与承包人或者承租人承担纳税连带责任。

至此税法关于承包或承租经营方式中的纳税人问题有了较为完善的规定。从税法理论上来说,这些规定的主要任务是界定课税对象在发包人或出租人与承包人或承租人之间的归属。根据以上规定可以分析本案中纳税人究竟应当是谁。

本案中药材公司与叶某在承包协议中约定:批发部由叶某自主独立经营,每年向公司上缴 38 000 元保底金,经营利润再分红;叶某所有经营业务均如实上报公司统一做账核算,税费由公司统一缴纳,应纳税费的承担者为叶某。从约定内容来看,叶某虽然享有独立的生产经营权,并且定期向发包方上缴承包费,但是在财务上并没有独立核算,且约定由发包方统一缴纳税费。因此叶某在承包合同中的地位不符合上述关于独立承包人的规定,本案的纳税人应当是药材公司。

【拓展思考】

一、案例分析

刘某在云阳县新县城购置一套房屋,尚未缴纳房产税。刘某将该房屋出租给陈某居住半年。半年后,又将该房屋出租给邓某居住八个月。后来刘某去了上海一家公司工作,陈某、邓某也先后离开云阳去广东打工,那么,谁应成为房产税的纳税主体?

二、理论思考

在我国税法立法实践中,长期以来坚持以“独立核算标准”确定纳税人地位的做法,在《实施细则》第四十九条中关于承包人或承租人的纳税主体地位的确定条件中也坚持了这一标准。但是在 2007 年公布、2008 年 1 月 1 日起实施的《中华人民共和国企业所得税法》第一条中却确立了“法人所得税制”。因此《实施细则》中按照“独立核算标准”确立纳税人的制度与《企业所得税法》中按照法人标准确立纳税人的制度产生了矛盾,对此应当如何处理?



案例二 某银行股份有限公司稽查案——税收种类及课税要素

(本案撰稿人: 陈国文)

【案情介绍】

根据某市地方税务局关于开展对某市金融系统专项检查工作的安排,某市地税局稽查局于2006年4月5日至6月13日对某银行股份有限公司的纳税情况进行了检查。

某银行股份有限公司是1996年组建成立的非上市股份制银行,注册资金1 607 730 193元,主要经营银行业务。

该公司企业所得税由国家税务局征收。该公司所属营业部2005年1月1日前地方各税由公司本部统一申报缴纳,之后由营业部单独申报缴纳。

经检查,某银行股份有限公司主要存在以下四方面违法事实:

一、营业税及附加

该公司于2005年12月出售联建分得的中华路营业用房,取得售房款7 800 000元,计入“固定资产清理”科目,至2006年6月未申报缴纳营业税及附加,应补营业税390 000元,应补城市维护建设税27 300元,应补教育费附加11 700元,合计应补营业税及附加429 000元。

二、房产税

1. 该公司2003年因重新装修办公楼的第17~20层,在当年房产税申报时以未使用为理由,向当地主管税务机关提出了豁免申请,同时少申报了这四个楼层的房产原值。次年主管税务机关已告知该公司不符合豁免条件,故该公司应补房产税。应缴房产税1 315 971.20元,已缴房产税886 247.99元,应补房产税 $1\,315\,971.20 - 886\,247.99 = 429\,723.21$ 元。

2. 该公司2004年应缴房产税1 339 379.18元,已缴房产税1 337 561.53元,应补房产税 $1\,339\,379.18 - 1\,337\,561.53 = 1\,817.65$ 元。

3. 该公司2005年应缴房产税1 349 079.25元,已缴房产税1 345 446.23元,应补房产税 $1\,349\,079.25 - 1\,345\,446.23 = 3\,633.02$ 元。

应补房产税合计435 173.63元。

三、个人所得税

1. 该公司现金支付公司董事、董事费未代扣代缴个人所得税如下:

2004 年 $551\,100 \times (1-20\%) \times 20\% = 88\,176$ 元

2005 年 $856\,900 \times (1-20\%) \times 20\% = 137\,104$ 元

小计 225 280 元

2. 该公司以股权激励形式从税后利润中向股东派发红股, 于 2005 年 12 月又按 19.923% 对总股本进行了缩股, 未代扣代缴个人所得税如下:

2003 年 $3\,527\,837 \times (1-19.923\%) \times 20\% = 564\,997.21$ 元

2004 年 $2\,839\,361 \times (1-19.923\%) \times 20\% = 454\,735.02$ 元

2005 年 $4\,766\,124 \times (1-19.923\%) \times 20\% = 763\,313.82$ 元

小计 1 783 046.05 元

3. 该公司送给客户个人礼品未代扣代缴个人所得税如下:

2004 年 $412\,695 \times 20\% = 82\,539$ 元

2005 年 $212\,665 \times 20\% = 42\,533$ 元

小计 125 072 元

4. 该公司(含营业部)2004 年全年共发放工资奖金 22 412 346.26 元, 应代扣个人所得税 2 385 681.61 元, 已代扣个人所得税 915 656.16 元, 少代扣个人所得税 1 470 025.61 元。该单位(未含营业部)2005 年全年共发放工资奖金 23 898 223.00 元, 应代扣个人所得税 2 294 054.00 元, 已代扣个人所得税 1 988 159.80 元, 少代扣个人所得税 305 895.00 元。

四、印花税

1. 2003 年该公司“实收资本”和“资本公积”增加 1 229 608 098.00 元, 未贴印花税, 应补印花税 614 804.00 元。

2. 2004 年该公司“实收资本”和“资本公积”增加 33 904 618.00 元, 未贴印花税, 应补印花税 16 952.30 元。

以上合计应补印花税 631 756.30 元。

针对上述行为, 某市地方税务局作出如下处理:

1. 根据《中华人民共和国营业税暂行条例》第一、二、四、九、十、十二、十三条和国税法(2003)16 号文之规定, 该公司取得的售房款 7 800 000.0 元, 应补缴销售不动产营业税 390 000.00 元。

2. 根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》第二、三、四条之规定, 该公司应补缴城市维护建设税 27 300.00 元。

3. 根据国务院发布《征收教育附加费的暂行规定》(国发[1986]50 号和国务院令[1990]第 60 号)之规定, 该公司应补缴教育附加费 11 700.00 元。