

国内第一本针对具体税务争议提供解决方案的实务用书

中国 税法

疑难案件解决实务

LEGAL PRACTICE OF
CHINA DIFFICULT
TAX CASES

华税律师事务所 编
刘天永 主编

中国税法

疑难案件解决实务

LEGAL PRACTICE OF
CHINA DIFFICULT
TAX CASES

华税律师事务所 编
刘天永 主编



法律出版社
LAW PRESS • CHINA

图书在版编目(CIP)数据

中国税法疑难案件解决实务 / 刘天永主编. —北京:
法律出版社, 2015. 1
ISBN 978 - 7 - 5118 - 7446 - 7

I. ①中… II. ①刘… III. ①税法—案例—中国
IV. ①D922. 220. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 007757 号

中国税法疑难案件解决实务
华税律师事务所 编
刘天永 主编

编辑统筹 法律应用出版分社
策划编辑 薛 晗
责任编辑 薛 晗 慕雪丹
装帧设计 贾丹丹

© 法律出版社·中国

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 固安华明印业有限公司
责任印制 翟国磊

开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 24.25
字数 402 千
版本 2015 年 1 月第 1 版
印次 2015 年 1 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 7446 - 7

定价:68.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

序

党的十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)提出了全面推进依法治国的总目标是“建设中国特色社会主义法治体系,建设社会主义法治国家”。《决定》鲜明地提出,法律是治国之重器,良法是善治之前提;建设中国特色社会主义法治体系,必须坚持立法先行,发挥立法的引领和推动作用,抓住提高立法质量这个关键;加强财政税收等重点领域立法,保障公民人身权、财产权、基本政治权利等各项权利不受侵犯,保障公民经济、文化、社会等各方面权利得到落实,实现公民权利保障法治化。具体到国家税收领域,即为依法治税,更加注重税收治理体系与治理能力建设,更加注重保护纳税人的合法权益。通过法律手段解决税务争议、化解税企矛盾,将是未来各级税务机关采取的最为重要的方式和方法。

然而长期以来,由于我国税法的不完善、税法解释过于宽泛以及税务机关自由裁量权过大等因素的影响,纳税人较少通过行政复议、行政诉讼等方式解决税务争议,在个案的处理中,即便是税务机关明显侵犯了纳税人的合法权益,大多数纳税人也更愿意采取沟通协调等温和的方式解决税务争议。这一方面造成了个案处理结果的差异性较大,影响了税法实施的公平和公正,损害了税法的权威性;另一方面也增加了税务机关的税收执法风险,影响了纳税人税法遵从度的提高,侵害了纳税人的合法权益。

2014年11月1日,十二届全国人大常委会第十一次会议表决通过了关于修改行政诉讼法的决定,此次修改主要针对实践中立案难、审理难、执行难的“三难”问题,从保障当事人的诉讼权利、完善管辖制度、完善诉讼参加人制度、完善证据制度、完善民事争议和行政争议交叉的处理机制、完善判决形式等十个方面进行完善。新行政诉讼法修正案将在一定程度上导致今后税务行政诉讼案件数量的增加。《税收征收管理法》作为我国税收领域的通则性大法,目前正在紧锣密鼓地进行全面的修订工作,其中滞纳金和税收利息的改革以及取消税务行政复议缴税前

置等内容设计,也更便于纳税人通过税务行政复议解决税务争议,可以预见,随着《税收征收管理法》的修订完成,未来纳税人通过税务行政复议的方式解决涉税争议的案件也会大量增加。与此同时,2010年至2013年,全国共有税务行政诉讼案件756件,2013年的案件数量比2010年增加近40%。2010年至2013年,全国共有税务行政复议案件1862件,2012年的案件数量比2010年增加近57%。尽管目前国内税务争议案件呈现逐年大幅增长的态势,但与美国、日本、我国台湾地区等发达国家与地区相比,数量仍然偏少。在十八届四中全会提出全面推进依法治国的总目标和国家经济步入中速增长的“新常态”阶段的两大社会背景下,今后纳税人通过行政复议、行政诉讼等法律救济手段与税务机关解决税务争议将是最为主要的方式。

在具体税务争议案件的处理中,往往会涉及行政主体适格审查、证据效力的认定、实体法的适用、程序合法性、举证责任的分配、处罚的适当性等大量复杂的法律问题。总体而言,税务律师不仅精通税法,而且对民商法、经济法、刑法等与此相关的法律也多有储备,与其他专业人士相比,税务律师在税务争议解决案件中更具有天然的优势。

华税作为国内第一家专注于提供税法服务的专业化律师事务所,自成立以来代理了全国各地200多起涉及增值税、营业税、企业所得税、出口退税、关税、土地增值税、土地使用税、房产税等税种的听证、行政复议、行政诉讼乃至涉税刑事辩护案件,华税是目前国内代理税务争议最多的专业服务机构之一,此次我们从中选取了30起疑难案例,精心整理编撰成《中国税法疑难案件解决实务》一书。可以说,这些案例不仅是华税多年来从事税务争议案件代理的实务经验的总结,也是目前税法实务领域存有争议的关键问题,具有代表性和典型性。在展示案件经过时,我们有选择性地附入了部分法律文书和交易凭证,力求尽可能完整地呈现案件全貌。以此为基础,我们从专业税务律师的视角,对案件中的关键问题作出法律的分析 and 论证。

《中国税法疑难案件解决实务》是国内第一本针对税务争议案件的实务案例集,我们立足办理过的真实案例,以法学的视角对实践中多发的税务争议案件逐一作了剖析与点评,我们希望此书的出版能够对纳税人、税务干部、企业法务、律师、注册会计师、注册税务师以及税法理论研究者提供更多的借鉴与思考,也希望对当前的国家税收法治建设多有裨益。

是为序。

刘天永

目 录

第一章 | 企业所得税争议

私设账户偷逃税款案	(3)
无票利息费用企业所得税税前扣除争议案	(19)
延期开具发票滞纳税款案	(34)
受让债权纳税义务人确定案	(41)
因销售折让、销售折扣调增企业所得税案	(50)
企业所得税核定征收改为查账征收争议案	(62)
滥用受益所有人身份避税案	(70)
转让定价特别纳税调整案	(80)
企业所得税前列支房地产开发补偿款争议案	(101)
房地产开发企业预缴阶段少缴税款案	(114)

第二章 | 增值税争议

指示交付并委托收款涉嫌虚开增值税专用发票案	(131)
八种情形涉嫌虚开增值税专用发票案	(146)
交易资料不一致涉嫌虚开增值税专用发票案	(160)
善意取得虚开的增值税专用发票案	(171)
承包经营增值税纳税义务人确定案	(180)
取得违约补偿款增值税纳税义务确定案	(189)
增值税简易征收争议案	(201)
增值税出口退税争议案	(211)

第三章 | 营业税争议

代收费用营业税纳税义务确定案 (225)

总分公司营业税纳税义务确定案 (236)

转让林木流转税纳税义务确定案 (244)

房地产开发企业涉嫌逃避缴纳税款案 (254)

第四章 | 企业重组税务争议

企业重组交易性质认定争议案 (273)

企业重组采用特殊性税务处理案 (290)

股权转让遭遇特别纳税调整案 (306)

股权转让价约定不清涉嫌逃避缴纳税款案 (326)

转让上市公司限售股未申报缴纳营业税案 (339)

政府违规发布税收政策案 (347)

第五章 | 个人所得税争议

个人出租房屋未申报纳税案 (359)

第六章 | 其 他

税收强制执行纠纷案 (373)

后 记 (381)

企业所得税争议

第一章

企业所得税争议

私设账户偷逃税款案

【导读】

在市场交易中,部分企业为逃避税款、降低税负,往往隐瞒实际有效账户的数目,或在会计账目中多列支出、少列收入。税务机关在对此类企业纳税数额进行核查之时,通常以《税收征收管理法》第35条以及《税收征收管理法实施细则》第47条为依据核定企业应纳税额。问题在于:(1)《税收征收管理法实施细则》第47条规定了四种核定企业应纳税额的方法,采用不同的核算方法可能产生不同的应纳税额,这违背了税负公平的原则;(2)因会计账目的不清晰,税务机关在核定应纳税额时难以恰当抵扣进项税额,同样违背了税负公平的原则。因此,在此种情形下,如何使企业应纳税额尽可能地达致公平,应引起深思。实务中,有部分企业私设账户,用以隐瞒收入、偷逃税款。在此情形下,企业的账面金额并不足以显示企业的实际收支情况。那么,税务机关应如何处理此类问题,才可以减少税务纠纷、节省征管成本呢?通过本案例,笔者对企业私设账户、偷逃税款的行为进行法律分析。

一、案情简介

(一)案件基本信息

案件类型:逃避缴纳税款;

涉案金额:税款16,791,753.84元,滞纳金约25,508,650.40元;

法律风险:补缴税款、滞纳金及罚款,合计42,300,404.24元,被处以少缴税款0.5倍以上5倍以下罚款;被处以3年以上7年以下有期徒刑,并处罚金。

(二)案件概况

B商贸有限公司(以下简称B公司)成立于2000年3月12日,注册地址位于湖南省X市,经营范围为:纸制品加工制造。2014年3月,湖南省X市国税局稽查局接到举报人举报,称B公司以9个个人账户收取业务款项,隐匿销售收入,并提供了这9个账户的详细信息。X市国税局稽查局遂对B公司开展税务稽查,以举报人提供的9个有效账户共计流入经营资金601,982,256.51元,扣除该9个账户互转重复数据、个人拆借资金、账户开户金额、转入账内账户金额等后的余额84,706,360.31元认定B公司隐瞒收入84,706,360.31元。2014年4月10日,X

市国税局稽查局向 B 公司下达《税务处理决定书》，认定 B 公司应补缴 2006 年 1 月 1 日至 2011 年 6 月 30 日期间所欠税款，并加罚滞纳金。其中：

增值税 $72,398,598.56 \times 17\% = 12,307,761.76$ 元；

增值税滞纳金（估算）= 11,232,077.77 元；

企业所得税 $72,398,598.56 \times \text{应税所得率} = 4,483,992.08$ 元；

企业所得税滞纳金（估算）= 14,276,572.63 元。

B 公司面临的涉税风险共计约 31,068,326.47 元。此外，B 公司还面临承担三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金的刑事责任。

国家税务总局稽查局 税务处理决定书

税稽处 号

有限公司 大

我局于 2011 年 8 月 30 日至 2013 年 12 月 5 日对你公司 2006 年 3 月 27 日至 2011 年 6 月 30 日增值税、企业所得税申报缴纳情况进行了实地及调账检查，违法事实及处理决定如下：

一、发现的违法事实及政策依据

你公司因账务混乱，费用凭证、收入凭证残缺不全，难以查账，应予以核定：

（一）经检查人员核查你公司生产现场时发现，你公司生产流程是生产部根据销售部门的销售计划，每日都向生产车间制作并下达生产计划单，生产车间按照生产计划单核准的品名和数量进行生产。在你公司生产部的主管人员处，我们发现其记载有 2011 年度的《销售计划表》。经对比生产部统计的《销售计划表》我们发现，该《销售计划表》显示 2011 年 1-12 月实际出库数量比同期账簿中结转销售成本的出库数量存有较大的差异，实际出库数量比账面销售收入账及结转销售成本的出库数量多 203,532 件，根据同期的销售价格计算后实际出库金额比账载销售金额多 17,639,274.87 元。

（二）你公司设置个人账户收取公司销售货款、借款等款项，一部分销售货款未见入账；向个人拆借资金的借款及支付个人利息亦未见入账；销售边角废料未完全入账；向客户奖励货物未入账等行为。

B 公司认识到自身面临的巨大法律风险,向专业税务律师提出了咨询。经过税务行政复议程序,X 市国税局最终撤销了 X 市国税局稽查局作出的《税务处理决定书》。

违反了《中华人民共和国会计法》第九条:“各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算,填制会计凭证,登记会计账簿,编制财务会计报告”及《中华人民共和国会计法》第十三条第三款:“任何单位和个人不得伪造、变造会计凭证,会计账簿及其他会计资料,不得提供虚假的财务会计报告”等规定。

你公司上述行为导致其在会计核算业务中的账目混乱,收入凭证残缺不全,难以真正核实收入额和成本费用。

二、处理决定

(一) 增值税:

1、根据《中华人民共和国税收征收管理法》(修正)第三十五条第(四)项“纳税人有下列情形之一的,税务机关有权核定其应纳税额: (四)虽设置账簿,但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全,难以查账的”以及国务院 2002 年 362 号令《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》“第四十七条 纳税人有税收征管法第三十五条或者第三十七条所列情形之一的,税务机关有权采用下列任何一种方法核定其应纳税额: (一)参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的纳税人的税负水平核定; (二)按照营业收入或者成本加合理的费用和利润的方法核定; (三)按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或者测算核定; (四)按照其他合理方法核定。采用前款所列一种方法不足以正确核定应纳税额时,可以同时采用两种以上的方法核定”之规定,根据我们核实的、举报人提供的 9 个有效账户,9 个账户共计流入经营资金 601,982,256.51 元,扣除账外 9

户三日內互转重复数据 23,695,600.00 元,同账户內当日重复数据为 13,703,100.00 元,计息金额 9,539.58 元,个人拆借资金金额 23,485,000.00 元,50 万元以上部分应扣除金额 61,691,782.05 元,账户开户金额 141,013.00 元以及转入賬內账户現金金額 342,549,861.57 元后,余额为 84,706,360.31 元,即你公司隐瞒销售的收入总额,折算为不含税金额 72,398,598.56 元。

根据前述情况,你公司 2006 年 1 月 1 日至 2011 年 6 月 30 日期间整理后的未申报收入数额为 84,706,360.31 元(不含税销售额为 72,398,598.56 元),应补缴增值税 12,307,761.76 元。各年度少缴增值税税额如下:2006 年度账户资金流入总额 6103374.55 元,剔除借入款等因素金额 3242407.53 元,账外净收入合计 2860967.02 元,换算为不含税销售额 2445270.96 元,少缴增值税 415696.06 元;2007 年度账户资金流入总额 60216973.10 元,剔除借入款等因素金额 36613269.27 元,账外净收入合计 23603703.83 元,换算为不含税销售额 20174105.84 元,少缴增值税 3429597.99 元;2009 年度账户资金流入总额 184055264.33 元,剔除借入款等因素金额 154411061.57 元,账外净收入合计 29644202.76 元,调整后账外净收入合计 17840621.16 元,换算为不含税销售额 15248394.15 元,少缴增值税 2592227.01 元;2010 年度账户资金流入总额 184759291.12 元,剔除借入款等因素金额 159700506.02 元,账外净收入合计 25058785.10 元,换算为不含税销售额 21417765.04 元,少缴增值税 3641020.06 元;2011 年度账户资金流入总额 116978233.88 元,剔除借入款因素

营业款 101635950.68 元, 账外净收入合计 13342283.20 元, 核算为不含税销售额 13113062.56 元, 少缴增值税 2229220.64 元。

2. 你公司在 2010 年向经销商奖励货物 3,373,901.52 元(含税)没有申报缴纳增值税, 造成少申报, 缴纳增值税 490,225.01 元。

上述少缴增值税合计 12,797,986.77 元。

(二) 企业所得税:

因你公司虽设置账簿, 但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全, 难以查账, 根据《中华人民共和国税收征收管理法》(修正)第三十五条第(四)项以及《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第四十七条之规定, 对你公司少计应税所得额、少缴企业所得税的情况进行核定。

根据国家税务总局 2000 年 1 月 1 日起施行的国税发【2000】38 号《关于印发〈核定征收企业所得税暂行办法〉的通知》第十条“实行核定应税所得率征收办法的, 应纳税额的计算公式如下:

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率;

应纳税所得额 = 收入总额 × 应税所得率或 = 成本费用支出额 / (1 - 应税所得率) × 应税所得率。

应税所得率应按下表规定的标准执行: 工业、交通运输业、商业 7%—20% 之规定, 你公司 2006 年度应缴企业所得税额为 123,607.99 元。当年度已申报缴纳企业所得税 0 元, 故你公司 2006 年度应补缴 123,607.99 元。

根据国家税务总局自 2007 年 1 月 1 日起执行的国税发[2007]1104

于《国家税务总局关于调整核定征收企业所得税应纳税所得率的通知》。

第一条“经研究，对《国家税务总局关于印发〈核定征收企业所得税暂行办法〉的通知》（国税发〔2000〕38号，以下简称《暂行办法》）规定的应税所得率标准进行调整，现通知如下：《暂行办法》第十条规定的应税所得率调整为按下表规定的标准执行：制造业 应税所得率 5%—15%”之规定，你公司 2007 年度应缴企业所得税额为 714,765.51 元，当年度已申报缴纳企业所得税 213,095.40 元，故你公司 2007 年度应补缴 501,670.11 元。

根据国家税务总局自 2008 年 1 月 1 日起执行的国税发〔2008〕30 号《关于印发〈企业所得税核定征收办法（试行）〉的通知》第八条“应税所得率按下表规定的幅度标准确定：制造业的应税所得率为 5%—15%”之规定，2008 年度应缴企业所得税额为 726,160.67 元，当年度已申报缴纳企业所得税 0 元，故你公司 2008 年度应补缴 726,160.67 元。

你公司 2009 年度应缴企业所得税额为 1,579,897.67 元，当年度已申报缴纳企业所得税 889,297.81 元，故你公司 2009 年度应补缴企业所得税 690,599.86 元。

你公司 2010 年度应缴企业所得税额为 1,816,956.87 元，当年度已申报缴纳企业所得税 287,179.54 元，故你公司 2010 年度应补缴企业所得税 1,529,777.33 元。

你公司 2011 年 1—6 月应缴企业所得税额为 1,012,176.12 元，当年度已申报缴纳企业所得税 100,000.00 元，故你公司 2011 年 1—6 月

补缴企业所得税 912,176.12 元。

上述合计应补缴企业所得税 4,483,992.08 元。

(三) 根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十二条“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳金之日起，按日加收滞纳金万分之五的滞纳金”之规定，对你公司少缴税款依法加收滞纳金。



其它告知事项:

责令你公司自收到本决定书之日起 15 日内到 县国家税务局将上述税款及滞纳金缴入库，并进行相关账务调整。逾期未缴，将依照《中华人民共和国税收征收管理法》第四十条规定强制执行。

若同我局在纳税上有争议，应自收到本决定书之日起六十日内依照本决定书缴纳税款及滞纳金，或者提供相应的担保，然后可依法向市国家税务局申请行政复议。

第 6 页 共 6 页

(三) 各方观点

X市国税局稽查局认为,对举报人提供的9个账户进行核查,以这9个账户流入的经营资金扣除账外9个账户3日内互转重复数据、同账户内当日重复数据、计息金额、个人拆借资金金额、50万元以上部分应扣除金额、账户开户金额、转入账内账户现金金额后,认定最后所得数额为B公司隐瞒的销售收入总额。并根据该核算金额,计算出B公司需补缴的税款。

B公司认为,X市国税局稽查局检查的9个账户并非全部为公司交易账户,所涉款项并非全部为公司交易款项。不仅如此,X市国税局稽查局的核算方法并未合理地抵扣公司交易进项数额,明显加重了B公司的税务负担。

(四) 争议焦点

本案的争议焦点在于:

1. X市国税局稽查局确定企业隐瞒销售收入的方法是否恰当;
2. X市国税局稽查局针对补缴税款的计算方法是否适当。

二、税务律师点评

(一) X市国税局稽查局认定收入金额的证据不足

根据证据与案件事实的关系,可以将证据分为直接证据和间接证据。所谓直接证据,是指能够单独、直接证明案件主要事实的证据;所谓间接证据,是指不能单独直接证明,而需要与其他证据结合才能证明案件主要事实的证据。在行政执法过程中运用间接证据时,应当形成完整的证据链条。实践中,通过账户的资金往来认定收入,应当同时具备与各笔资金往来项目相对应的交易合同、货物出库单、货物入库单、货物运输凭证、资金往来证明等资料。本案中,X市国税局稽查局认定B公司隐瞒收入的主要证据为举报人对9个账户为B公司账外账户的举报和9个账户的资金收支状况,显然并未形成确定B公司隐瞒收入金额的完整证据链条,不足以证明9个账户内的资金均为企业交易资金。

X市国税局稽查局应当在取得交易合同、货物出库单、货物入库单、货物运输凭证、资金往来证明等资料后,逐笔证明9个账户的流入资金为B公司的经营收入才能确认为B公司的账外收入,并据以计算应纳增值税和企业所得税额。事实上,被举报的9个账户均为个人账户,其中部分资金往来与B公司的实际经营无关。X市国税局稽查局在没有依法履行举证责任的情况下,直接认定B公司的账外收入,并计算B公司应当补缴的税款和滞纳金,使B公司承担了过重的税负。