

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

第二版

华税律师事务所 编
刘天永 主编



法律出版社
LAW PRESS • CHINA

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

第二版

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. — 2 版.
— 北京:法律出版社, 2016. 10
ISBN 978 - 7 - 5118 - 9761 - 9

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(2016)第 169460 号

中国税法疑难案件解决实务(第二版)
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 程 岳
责任编辑 程 岳
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 胡晓雅

开本 710 毫米×1000 毫米 1/16
印张 30.75
字数 528 千
版本 2016 年 10 月第 2 版
印次 2016 年 10 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 - 9761 - 9

定价:78.00 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》提出了“全面推进依法治国”，“建设中国特色社会主义法治体系，建设社会主义法治国家”的总目标，明确了包括“深入推进依法行政，加快建设法治政府”等在内的七大工作任务。具体到国家税收领域，即为构建科学高效的税法体系，秉承依法治税理念，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。税务争议解决程序作为化解税企矛盾的法定渠道和纳税人权益保护的法律武器必将发挥越来越重要的作用。

近年来，我国税务争议案件数量逐年增加。2010年至2013年，全国共有税务行政复议案件1862件。其中，2010年342件，2011年471件，2012年536件，2013年513件。2012年顶峰时期的案件数量比2010年增加近57%。2010年至2013年，全国共有税务行政诉讼案件756件。其中，2010年169件，2011年188件，2012年163件，2013年263件。2013年的案件数量比2010年增加近40%。一方面，在当前我国经济发展呈中速增长的新常态下，国家税务机关也正面临严峻的税款征收形势，各地税务稽查的收入导向型色彩愈加明显，征纳双方税务争议自然将会增多。另一方面，新《行政诉讼法》于2015年5月正式实施，修订后的《行政诉讼法》强化了复议机关的被告责任，延长了起诉时限，扩大了合理性审查的适用范围，确立了调解结案的方式，为纳税人利用行政诉讼维护自身合法权益扫清了制度上的诸多障碍，大大提高了行政诉讼程序在解决税务争议方面的效率。从一年多来新《行政诉讼法》实施的实际效果来看，也造成了实践中税务争议案件的数量大幅增长。

在国内税务争议解决服务市场上，虽然我国注册会计师和注册税务师目前也部分地参与到税企争议协调中，但前两种专业人士往往较多进入税务争议的税务稽查咨询等前端的少量法律程序中，很难进入税务行政诉讼以及涉税刑事诉讼程

序。在美国等发达国家,税务争议解决几乎全部由专业税务律师代理进行。应该说,税务律师在税务争议解决领域具有天然的优势。首先,由于税收是对纳税人财产的无偿“剥夺”,判定纳税人的纳税义务应从法律而非财务出发;其次,作为征税的依据,税收法律法规的效力须依据法律原理判定;再次,税务争议解决的基础是证据,证据规则和举证责任属法律范畴;最后,税务争议解决需要精准把握每个程序中的关键问题,程序法是纯粹的法律问题。与此同时,目前国内专门从事涉税争议解决法律服务的优秀税务律师又真可谓“凤毛麟角”。有鉴于此,华税律师事务所将过去 10 多年来真实代理的部分涉税争议典型疑难案例予以编撰出版,以期对指导纳税人依法维权和引领更多的律师从事涉税专业法律服务多有裨益。

作为国内第一本依据律师代理的疑难案例编撰而成的税法案例集,其具有鲜明的针对性与实务性。本书第一版出版以后,在法律和财税界引起广泛的关注与好评,很快销售一空。为此,本次应法律出版社的邀请我们对本书进行了再版,并对一版中错漏之处加以修正,删除 3 篇案例,新增 11 篇案例,最终精选了 38 起我们在执业生涯中接触到的真实税务争议案例编撰成书,并根据最新的税法规定对相应的法律分析部分进行了修正,以求本书的案例和观点对现实税务争议案件的解决更具针对性与指导性。可以说,这些案例汇集了目前税法领域存有争议的关键问题,具有代表性和典型性。为继续发扬本书第一版的成功做法,在展示案件经过时,我们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,我们从税务律师的视角,对案件中的关键问题作出法律分析和论证,供各位读者参考。

最后,《中国税法疑难案件解决实务》(第二版)的出版得到了很多领导和业界同仁的关心与支持,在此一并表示衷心的感谢!

是为序。

刘天永

2016 年 6 月 12 日

目 录

第一章 | 企业所得税争议

善意取得虚开的增值税专用发票获企业所得税前列支案	(3)
私设账户偷逃税款案	(9)
无票利息费用企业所得税税前扣除争议案	(25)
房地产企业延期开具发票引发税务风险案	(40)
债权转让方纳税义务人身份争议案	(47)
因销售折让、销售折扣调增企业所得税案	(56)
企业所得税核定征收改为查账征收争议案	(68)
滥用股息受益所有人身份避税案	(76)
外资企业转让定价特别纳税调整案	(90)
房地产开发企业税前列支土地开发补偿款争议案	(112)
房地产开发企业预缴阶段少缴税款涉嫌偷税案	(125)

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	(141)
八种情形涉嫌虚开增值税专用发票案	(169)
交易资料不一致涉嫌虚开增值税专用发票案	(183)
善意取得虚开的增值税专用发票案	(194)
双向虚开增值税专用发票虚开税款数额争议案	(203)
煤炭企业涉嫌虚开抵扣税款发票案	(211)
受票人揭发开票人虚开事实是否构成立功争议案	(227)
销售折扣、折让可否开具红字增值税专用发票争议案	(237)

承包经营活动中发包人纳税义务主体身份争议案	(250)
取得违约补偿款增值税纳税义务确定案	(280)
增值税简易征收争议案	(293)
外贸企业增值税出口退税争议案	(300)

第三章 | 营业税争议

代收费用营业税纳税义务确定案	(315)
总、分公司营业税纳税义务确定案	(325)
房地产开发企业涉嫌逃避缴纳税款案	(333)

第四章 | 企业重组税务争议

企业重组交易性质认定争议案	(353)
股权转让遭遇特别纳税调整案	(370)
股权转让价约定不清涉嫌逃避缴纳税款案	(391)
转让上市公司限售股未申报缴纳营业税案	(405)
名义股东转让代持股涉嫌逃税案	(414)
政府违规发布税收政策案	(421)

第五章 | 个人所得税争议

个人终止投资所得个税应纳税所得额争议案	(433)
房地产开发公司借个人名义贷款融资导致个人所得税争议案	(441)
个人出租房屋未申报纳税案	(453)

第六章 | 其 他

纳税人不服《税务事项通知书》诉讼案	(467)
税收强制执行纠纷案	(473)
对代扣代缴义务人进行核定征收遭法院撤销案	(480)
后 记	(486)

| 第一章 |

企业所得税争议

善意取得虚开的增值税专用发票 获企业所得税前列支案

【导读】

虚开增值税专用发票因其破坏了增值税抵扣链条,导致国家税款损失,成为法律重点打击的违法犯罪行为。但现实中大量存在销售方虚开增值税专用发票,但购买方对销售方虚开行为并不知情的情况。这种情形下,取得虚开的增值税专用发票的一方,能否抵扣增值税进项税额,成本能否在企业所得税前列支,华税律师通过本案向读者揭示。

一、案情简介

(一)案件基本信息

案件类型:善意取得虚开的增值税专用发票;

涉案金额:6,554,690.68 元;

法律风险:无法抵扣增值税进项税额并无法进行企业所得税税前列支。

(二)案件概况

金湖盛锦铜业有限公司(以下简称金湖公司)从凌源万运金属有限公司(以下简称凌源公司)购买废铜,2011 年 9 月至 11 月,取得凌源公司提供的 27 份增值税专用发票,税额合计 3,095,936.62 元。2011 年向国税机关认证通过,并申报抵扣税款 3,095,936.62 元。所购废铜已在 2011 年全部进入生产成本,2011 年结转主营业务成本 17,880,058.83 元,2012 年结转主营业务成本 331,332.95 元。

2013 年 10 月 14 日,辽宁省凌源市国家税务局稽查局确认 27 份增值税专用发票为虚开。2014 年 1 月 22 日,淮安市国家税务局稽查局作出《税务处理决定书》(淮安国税稽处〔2014〕9 号),认为金湖公司取得的是虚开的增值税专用发票,不得作为合法有效的抵扣凭证抵扣其进项税额,也不得在企业所得税前列支。作出处理决定如下:(1)金湖公司应补缴增值税 3,095,936.62 元。(2)金湖公司应补缴 2011 年企业所得税 3,312,940.63 元,补缴 2012 年企业所得税 145,813.43 元。并依法加收滞纳金。

1. 金湖公司提起行政复议,复议机关维持原《税务处理决定书》

金湖公司不服上述税务处理决定,向淮安市国家税务局提起行政复议。2014年5月9日,淮安市国家税务局作出《税务行政复议决定书》(税复决字〔2014〕1号),维持了淮安市国家税务局稽查局作出的《税务处理决定书》。

2. 金湖公司提起行政诉讼,一审法院判决撤销原《税务处理决定书》中要求金湖公司补缴企业所得税的处理决定

金湖公司不服淮安市国家税务局作出的行政复议决定,于2014年5月24日向淮安市清浦区人民法院提起诉讼,请求依法撤销淮安市国家税务局稽查局作出《税务处理决定书》。一审法院判决撤销淮安市国家税务局稽查局作出的《税务处理决定书》中要求金湖公司补缴企业所得税的处理决定。

3. 淮安市国家税务局稽查局提起上诉,二审法院判决维持原判

淮安市国家税务局稽查局不服一审判决,向淮安市中级人民法院提起上诉。二审法院认为,原审判决认定事实清楚,适用法律正确,程序合法。判决驳回上诉,维持原判。

(三)各方观点

税务机关认为,金湖公司取得的是虚开的增值税专用发票,不得作为合法有效的抵扣凭证抵扣其进项税额,也不得在企业所得税前列支。

人民法院认为,金湖公司取得虚开的增值税专用发票是善意取得,税务机关不允许金湖公司在企业所得税前列支,对其是否是与金湖公司取得收入有关的、合理支出没有作出认定,属事实不清。撤销税务机关要求金湖公司补缴企业所得税的处理决定。

公司认为,被告作出要求原告补缴企业所得税的决定无充分法律依据,违反了法律规定和公平原则。

(四)争议焦点

本案的争议焦点在于:

1. 善意取得虚开的增值税专用发票,是否必然导致不能在企业所得税前列支;
2. 发票是否是在企业所得税前列支成本的唯一凭证。

二、税务律师点评

(一)金湖公司属于善意取得虚开增值税专用发票,原则上不得抵扣进项税额
《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》

(国税发[2000]187号)规定,购货方与销售方存在真实的交易,销售方使用的是其所在省(自治区、直辖市和计划单列市)的专用发票,专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符,且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的,对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。

《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复》(国税函[2007]1240号)规定,纳税人善意取得虚开的增值税专用发票指购货方与销售方存在真实交易,且购货方不知取得的增值税专用发票是以非法手段获得的。根据国税发[2000]187号文规定,对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。

根据以上规范性文件的规定,构成善意取得虚开的增值税专用发票,应当满足如下条件:(1)购货方与销售方存在真实的交易;(2)销售方使用的是其所在省(自治区、直辖市和计划单列市)的专用发票;(3)专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符;(4)没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的。实践中,税务机关常以“货、票、款一致”为基础,综合考虑交易和发票开具的时间、资金结算方式、货物交付方式的多种因素,判断取得专用发票的一方是否为善意取得虚开的增值税专用发票。

本案中,金湖公司与凌源公司之间存在真实的废铜交易,凌源公司开具的也是辽宁省的增值税专用发票,开具的发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符,且金湖公司并不知情其取得的发票是虚开的增值税专用发票。金湖公司取得凌源公司开具的增值税专用发票符合上述税法对善意取得虚开增值税专用发票的规定。

根据国税函[2007]1240号规定,纳税人善意取得虚开的增值税专用发票,如能重新取得合法、有效的专用发票,准许其抵扣进项税款;如不能重新取得合法、有效的专用发票,不准其抵扣进项税款或追缴其已抵扣的进项税款。

本案中,金湖公司善意取得虚开的增值税专用发票后,原则上不能抵扣进项税额,但其如能重新取得合法、有效的专用发票,可以抵扣进项税额。

(二)淮安市国家税务局稽查局要求金湖公司补缴企业所得税,属于认定事实不清

对于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票,根据上述分析,原则上不得抵扣进项税额,但成本能否在企业所得税前列支并没有明确规定。在税务机关执法过

程中,各地的规定也各有不同,如《江苏省国家税务局关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票有关问题的批复》(苏国税函[2003]37号)中规定,“关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票所支付的货款可否在企业所得税税前扣除问题。《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》(国税发[2000]84号)第3条规定:‘纳税人申报的扣除要真实、合法’,而虚开的增值税专用发票不符合上述要求。因此,在计算应纳税所得额时,其购进货物所支付的货款不得税前扣除。”而《浙江省地方税务局关于企业所得税若干政策问题的通知》(浙地税二[2001]3号)第6条规定“按照国家税务总局国税发[2000]187号文件规定,企业在生产经营过程中,善意取得虚开的增值税专用发票,其购入商品实际支付的不含税价款,在结转成本时,准予税前扣除。”

由于目前税法关于这个问题没有明确规定,因此判断能否在企业所得税前列支应依据上位法的规定。根据《企业所得税法》第8条和《企业所得税法实施条例》第27条的规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。有关的支出,是指与取得收入直接相关的支出。合理的支出,是指符合生产经营活动常规,应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。可知,实际发生的成本,与取得收入有关的、合理的,可以在税前扣除。

税务机关在认定金湖公司取得虚开的增值税专用发票,成本能否在企业所得税税前扣除时,未对该部分成本是否与取得收入有关、合理作出认定,属于认定事实不清。

(三)应允许金湖公司在企业所得税前扣除该部分成本

对于未取得合法有效的发票,成本能否在税前列支,尽管《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》(国税发[2009]114号)规定,未按规定取得合法有效凭据不得在税前扣除,但并未否定对真实发生的成本费用在税前扣除。首先,企业所得税税前扣除不仅仅依据发票,交易合同、资金来往凭证等资料只要足以证明相关成本费用真实发生就可以在企业所得税税前扣除。其次,由于不得税前扣除可能给纳税人造成损失,从保护纳税人权益的角度出发,对“合法有效凭据”不得作出扩大解释。实践中,也存在各种不需要取得发票也允许税前扣除的成本费用,例如员工工资薪金、银行借款利息支出等,只需要提供相关的内部制度规定和借款协议等证明,就能够进行税前扣除。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第6条规定:“企

业当年度实际发生的相关成本、费用,由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证,企业在预缴季度所得税时,可暂按账面发生金额进行核算;但在汇算清缴时,应补充提供该成本、费用的有效凭证。”也从侧面佐证了上述观点。

因此,善意取得虚开的增值税专用发票,只要该成本是实际发生的,且与取得收入有关,并且是合理的,应允许纳税人在税前扣除。本案中,金湖公司从凌源公司购买废铜,该笔成本是实际发生的,并且是与其取得收入有关的、合理的成本,税务机关应允许金湖公司在税前扣除。

三、本案启示

国家税务总局对于内资企业善意取得虚开的增值税专用发票,能否税前列支成本一直没有明确规定,由此导致各地在税收征管实践中各有各的做法。但依据上位法《企业所得税法》及其实施条例等规定,如果该笔成本是实际发生的,并且是与其取得收入有关的、合理的成本,税务机关应允许纳税人在税前扣除。该案从某种程度上,将推动国家税务总局对善意取得虚开的增值税专用发票企业所得税如何处理予以明确。

* * *

【链接】

现有课税规则与“善意取得”的制度宗旨相违背

善意取得虚开的增值税专用发票制度借鉴了民法上的善意取得制度。从罗马法时期的所有权绝对原则到日耳曼法时期的“以手护手”原则,善意取得制度确立了基于受让人善意的市场交易安全保护优于所有权保护的价值取向,被誉为“最能凸显法学上的利益衡量和价值判断”的制度。

与一般的善意取得情况不同,善意取得方取得的是虚开方违法虚开的增值税专用发票。对善意取得方的善意和交易安全的保护是否会因虚开方的违法行为受损呢?在民法上的善意取得制度中,也遇到了类似的问题。当标的物为让与人以非法手段取得时,是否仍可以善意取得阻却原所有权人的所有权?大陆法系国家多在法律实践中承认受让人在一定限度内可以善意取得标的物的所有权。如《日本民法典》规定:“占有物系盗品或遗失物者,被害人或遗失人,得于自盗难或遗失起两年内,对于占有人请求该物之恢复。”台湾地区“民法”第949条规定:“占有物

如系盗窃、遗失物或其他非基于原占有人之意思而丧失其占有者,原占有人自丧失占有之日起二年内,得向善意受让人之现占有人请求回复其物。”近些年,我国相关法律和司法解释也在部分情形下肯定了此时的善意取得。如《最高人民法院、最高人民检察院关于办理诈骗刑事案件具体应用法律若干问题的解释》(法释〔2011〕7号)第10条规定,行为人已将诈骗财物用于清偿债务或者转让给他人,具有下列情形之一的,应当依法追缴:(1)对方明知是诈骗财物而收取的;(2)对方无偿取得诈骗财物的;(3)对方以明显低于市场的价格取得诈骗财物的;(4)对方取得诈骗财物系源于非法债务或者违法犯罪活动的。他人善意取得诈骗财物的,不予追缴。《票据法》第12条规定,以欺诈、偷盗或者胁迫等手段取得票据的,或者明知有前列情形,出于恶意取得票据的,不得享有票据权利。也即善意、不知是以欺诈、偷盗或者胁迫等手段取得票据的,可以享有票据权利。可见,虽然让与人以非法手段取得转让物,但各国法律实践仍倾向于承认受让人的善意取得。

借鉴民法上的善意取得制度,可知交易安全和善意取得方的善意应当优于违法行为给原所有权人造成的损害而被保护。现有课税规则要求善意取得方不得抵扣增值税进项税额,不得在企业所得税税前扣除发票所载金额,则颠覆了这一价值取向,与善意取得制度的宗旨相违背。

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,违背税负公平的原则;(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,同样违背税负公平的原则。因此,在此种情形下,如何核定企业应纳税额以尽可能的达致公平,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,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,并处罚金的刑事责任。

(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公司面临补缴税款及滞纳金共计约31,068,326.47元的风险。此外,B公司还面临承担3年以上7年以下有期徒刑,并处罚金的刑事责任的风险。

B公司聘请税务律师进行行政复议。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》。

