

税务稽查应对、税务风险前端控制

内蒙古沃德税务师事务所股份有限公司

2020年10月30日



税务稽查应对、税务风险前端控制

1

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

2

企业所得税业务常见检查点与风险应对

3

企业所得税税收优惠的检查点与风险应对

4

企业增值税事项检查点与风险应对

5

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

一、多机构合作“综合治税”模式新方法和新思路解析

◆国办函【2017】84号《国务院办公厅关于完善反洗钱、反恐怖融资、反逃税监管体制机制的意见》

（二十）有效整合稽查资源，严厉打击涉税违法犯罪。

建立健全随机抽查制度和案源管理制度，增强稽查质效。推行风险管理导向下的定向稽查模式，增强稽查的精准性和震慑力。

防范和打击税基侵蚀及利润转移。在全国范围内开展跨部门、跨区域专项打击行动，联合查处一批骗取出口退税和虚开增值税专用发票重大案件。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

一、多机构合作“综合治税”模式新方法和新思路解析

◆人民银行令【2016】第 3 号《金融机构大额交易和可疑交易报告管理办法》

第五条规定，金融机构应当报告下列大额交易：

（一）当日单笔或者累计交易人民币5万元以上、外币等值1万美元以上现金收支。

（二）非自然人客户银行账户与其他的银行账户发生当日单笔或者累计交易人民币200万元以上、外币等值20万美元以上的款项划转。

（三）自然人客户银行账户与其他的银行账户发生当日单笔或者累计交易人民币50万元以上、外币等值10万美元以上的境内款项划转。

（四）自然人客户银行账户与其他的银行账户发生当日单笔或者累计交易人民币20万元以上、外币等值1万美元以上的跨境款项划转。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

一、多机构合作“综合治税”模式新方法和新思路解析

第十一条规定，金融机构发现或者有合理理由怀疑客户与洗钱、恐怖融资等犯罪活动相关的，不论所涉金额大小，应当提交可疑交易报告。

- ✓ 资金收付频率及金额与企业经营规模明显不符；
- ✓ 资金收付流向与企业经营范围明显不符；
- ✓ 企业日常收付与企业经营特点明显不符；
- ✓ 短期内频繁地收取来自与其经营业务明显无关的个人汇款；…………….

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

一、多机构合作“综合治税”模式新方法和新思路解析

◆银发【2018】163号《中国人民银行关于非银行支付机构开展大额交易报告工作有关要求的通知》



大数据征管下税务稽查新动向和新思路

一、多机构合作“综合治税”模式新方法和新思路解析

◆银发【2018】125号《中国人民银行关于试点取消企业银行账户开户许可证核发的通知》

三、加强向个人银行结算账户转账管理

银行应当根据企业的注册资金、日常资金支出等，与企业合理约定基本存款账户向个人银行结算账户支付款项的单笔和每日限额。

企业基本存款账户向个人银行结算账户支付款项超出限额的，应当向银行出具付款凭据。无法提供付款凭据，或者提供的凭据无法说明付款用途的真实性和合法性的，银行应当拒绝办理。

企业经营情况和账户使用情况发生变化的，银行可以根据企业申请对限额进行调整。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

二、电子底账库“分票清分”功能在“以票控税”中的应用解析

◆总局公告2014年第73号 《关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》

纳税人开具增值税专用发票、增值税普通发票和机动车销售统一发票后经过税务数字证书安全认证、加密开具的发票数据，通过互联网实时上传税务机关，生成增值税发票电子底账，作为发票数据查验以及税源管理、数据分析利用的依据。

通过增值税发票电子底账系统（稽核系统），税务机关可以查询开出或取得发票票面的全部信息，销售方名称、购买方名称、开票项目、规格型号、单价、数量、税率、开票人员等。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

二、电子底账库“分票清分”功能在“以票控税”中的应用解析

“增值税发票电子底账系统”，电子底账库是核心，它能及时、完整、准确的将企业开具发票的全票面信息进行加密上传，即形成开具发票信息库，包括购销方信息、商品信息、金额等所有汉字和数字，形成发票电子底账数据库，供税务机关监管。

电子底账的使用涉及到三层：

第一层开票：所有企业通过增值税开票系统开票，发票信息将传递到电子底账系统。

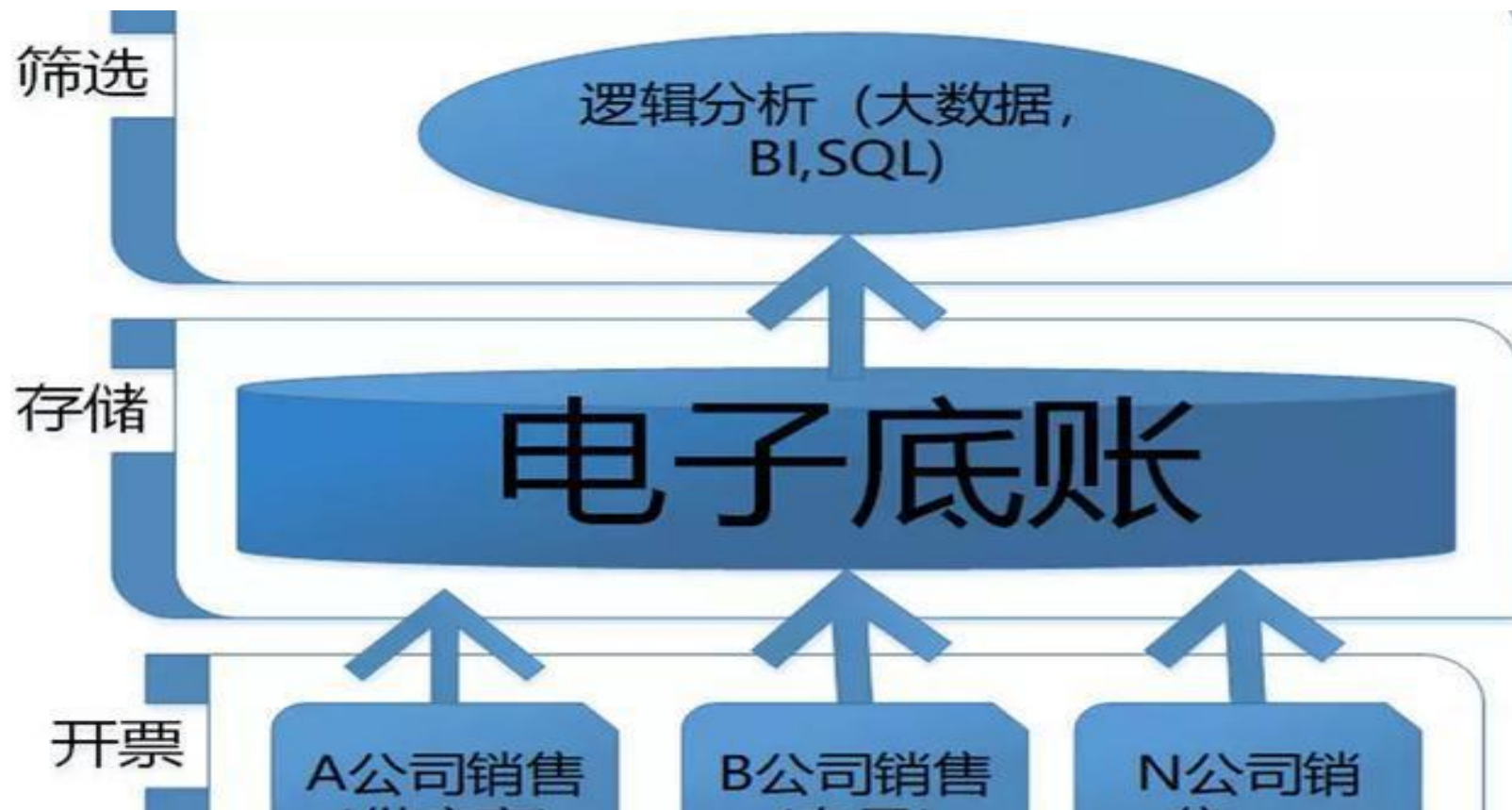
第二层存储：电子底账系统接收到所有公司的发票信息，且是全国联网的。

第三层筛选：税务局可以通过各种技术，对电子底账里的数据进行分析，这是稽查选案时的一个重要工具。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

二、电子底账库“分票清分”功能在“以票控税”中的应用解析

【提示】“金税三期+防伪税控+电子底账”三位一体的风险分析手段。



大数据征管下税务稽查新动向和新思路

三、“信息管税”在税收征管中的新方法和新思路解析

◆税总函【2015】477号《国家税务总局关于运用大数据开展大企业税收服务与监管试点工作的通知》加强涉税数据收集，强化数据集中共享；加强数据分析应用，强化涉税风险监管。

◆税总发2018年32号《关于发布财务报表数据转换参考标准及完善网上办税系统的通知》：各省税务机关升级完善网上办税系统，制定网上办税系统与企业财务软件对接的接口规范并开放接口，实现网上办税系统与企业财务软件的对接。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

三、“信息管税”在税收征管中的新方法和新思路解析

1. “画像”扫描管理

国家税务总局深圳市税务局在风险管理工作中首次引入人工智能技术，以自建大数据平台的超强计算能力为基础，对大量历史风险任务反馈的样本数据进行建模、扫描，成功针对“虚假注册”“虚开发票”及“实名办税自然人异常行为”3类税收风险精准“画像”。

以虚开企业“画像”为例，该平台运用人工智能算法以正常企业为正样本、以已确认为虚开企业为负样本，结合基本登记数据和发票数据，总结出识别虚开企业的80个重要风险特征，并为每一特征赋予重要性权重。

某市税务局已在该平台上借助“虚假注册”和“虚开发票”两张“画像”，扫描下发任务177批次，涉及36916户纳税人，两张“画像”风险识别命中率分别为89.64%和86.18%。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

三、“信息管税”在税收征管中的新方法和新思路解析

2. 税种联动管理（社保）

- （1）个人所得税的工资薪金所得与企业所得税的工资薪金支出、社会保险费缴费基数、年金缴费基数、住房公积金缴费基数是否匹配；
- （2）个人所得税申报与小型微利企业“从业人数”是否比对相符；
- （3）企业实现的增值税与企业的毛利是否比对相符；
- （4）企业与同行业公司耗用的电费与销售收入比比对对异常现象；

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

三、“信息管税”在税收征管中的新方法和新思路解析

3. 涉税指标预警管理

涉税指标预警管理是指通过案例分析，将存在的共性涉税问题设计成一定的指标，由系统自动计算指标并设定一定预警值，对超过预警值的指标由系统自动预警。

【举例】免税收入+进项税额转出

【举例】其他应收款与收入比重预警指标

计算资产负债表中的其他应收期初数和期末数加权平均数占营业收入的比重，对超过预警值的进行预警；可能存在对外虚开增值税发票或对关联企业进行资金拆借的涉税风险。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

四、“信用评税”在税收征管中的应用和信用风险应对

1. 纳税信用级别对企业税务管理的影响

◆国办发【2019】35号《国务院办公厅关于加快推进社会信用体系建设构建以信用为基础的新型监管机制的指导意见》（七）大力推进信用分级分类监管

- 1) . “双随机、一公开”监管要与信用等级相结合，对信用较好、风险较低的市场主体，可合理降低抽查比例和频次，减少对正常生产经营的影响；
- 2) . 对信用风险一般的市场主体，按常规比例和频次抽查；
- 3) . 对违法失信、风险较高的市场主体，适当提高抽查比例和频次，依法依规实行严管和惩戒。

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

四、“信用评税”在税收征管中的应用和信用风险应对

2. 纳税信用评价

- ◆ 国家税务总局公告2014年第40号 《纳税信用管理办法（试行）》
第十八条规定 纳税信用级别设A、B、C、D四级。

级别	分数
A级纳税信用	90分以上
B级纳税信用	70分以上不满90分
C级纳税信用	40分以上不满70分
D级纳税信用	不满40分或者直接判级确定

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

四、“信用评税”在税收征管中的应用和信用风险应对

2. 纳税信用评价

【提示】下列情况容易被忽视导致扣分：

- ✓ 未按规定期限纳税申报，按税种按次扣5分；
- ✓ 未按规定期限代扣代缴，按税种按次扣5分；
- ✓ 增值税一般纳税人未按期抄报税的，按次扣5分；
- ✓ 未按规定期限填报财务报表，按次扣3分；
- ✓ 未在规定时限内向主管税务机关报告开立（变更）账号的，扣5分；
- ✓ 未按规定期限缴纳已申报或向批准延期申报的应纳税（费）款，按次扣5分；
- ✓ 至评定期末，已办理纳税申报后纳税人未在规定期限内缴纳税款或经批准延期缴纳的税款期限已满，欠缴税款在5万元以上的（含），扣11分；5万元以下的，扣3分；

大数据征管下税务稽查新动向和新思路

四、“信用评税”在税收征管中的应用和信用风险应对

2. 纳税信用评价

✓ 评价年度内非正常原因增值税连续3个月或累计6个月零申报负申报的，扣11分；

正常原因是指：季节性生产经营、享受政策性减免税等正常情况原因。非正常原因是除上述原因外的其他原因。

【提示】外部评价信息主要指从相关部门取得的影响纳税人纳税信用评价的指标信息，当前主要有4个指标，评价方式为扣11分，即如果发现纳税人在不同部门之间存在提供信息不对称的情形，则纳税人不可以评价为A级纳税信用。



税务稽查应对、税务风险前端控制

- 1 大数据征管下税务稽查新动向和新思路
- 2 企业所得税业务常见检查点与风险应对
- 3 企业所得税税收优惠的检查点与风险应对
- 4 企业增值税事项检查点与风险应对
- 5 税务稽查中的程序争议解析与风险应对

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（一）会计收入、增值税收入和企业所得税收入三比对的涉税风险与应对

这是税务稽查常用的方法，通过三者的比对分析对收入的完整性进行有效判断。

1. 企业所得税申报与增值税申报两税异常预警指标：

两税收入差异率 = $\left| \text{当季增值税收入} - \text{当季企业所得税收入} \right| \div \text{当季增值税收入}$
预警值：10%（全国平均值）

2. 房产税本期租金与不动产经营租赁服务增值税计税依据差异率

3. 增值税收入、所得税收入和会计收入的区分

◆ 增值税收入：不考虑对应的成本，多数贯彻纳税资金能力原则；

◆ 企业所得税收入：考虑对应成本，但不考虑相关的经济利益是否流入企业；

◆ 会计收入：企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（一）会计收入、增值税收入和企业所得税收入三比对的涉税风险与应对

4. 增值税收入与企业所得税不一致时并不一定表明企业存在问题：理由：

一是增值税收入的范围比企业所得税更宽（例二手固定资产交易）；

二是增值税收入确认时点与企业所得税存在一定的差异，例如提供劳务时，增值税收入按合同约定时点和金额确认收入，企业所得税按履约进度确认收入。

5. 收入比对过程中常见的风险点

风险点1：企业因未收钱、不开具发票，不需要缴增值税和企业所得税；

风险点2：企业因未开具发票，会计上不确认收入，也不需要缴增值税和企业所得税；

风险点3：企业开具了增值税发票，会计上就要确认收入；

风险点4：企业会计上不符合收入确认条件，就不用缴纳企业所得税；

风险点5：企业会计上做收入确认，一定要申报缴纳增值税；例如有的企业将会计收入金额减去开具发票的金额作为增值税申报中的未开具发票的金额。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（二）企业取得的财政补贴收入的涉税风险与应对

1. 企业取得的财政补贴是否缴纳企业所得税？如何缴纳企业所得税？

◆财税【2011】70号规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；
- 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（二）企业取得的财政补贴收入的涉税风险与应对

1. 企业取得的财政补贴是否缴纳企业所得税？如何缴纳企业所得税？

◆财税【2011】70号规定，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

◆国家税务总局公告2015年第97号规定：企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除或摊销。

◆国家税务总局公告2012年第15号规定：企业取得的不征税收入，应按照财税【2011】70号的规定进行处理。凡未按照《通知》规定进行管理的，应作为企业应税收入计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。

【思考】企业选择不征税收入还是应税收入？高新技术企业呢？

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（三）企业销售退回的确认与风险应对

1、会计处理

◆《企业会计准则——收入（2006）》第九条规定，企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。销售退回属于资产负债表日后事项的，适用《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》。

2、企业所得税处理

◆国税函【2008】875号《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》规定，企业因售出商品质量、品种不符合要求等原因而发生的退货，属于销售退回。企业已确认销售收入的售出商品发生退回，应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（四）确实无法支付款项的收入确认风险与应对

2019年2月28日 天津市税务局2018年度企业所得税汇算清缴在线访谈。

企业三年以上应付未付款项，是否应作为收入并入应纳税所得额？

【黄椽文】企业确实无法偿付的应付款项，应作为其他收入并入应纳税所得额缴纳企业所得税。

【提示】我国民法总则第180条第1款规定：向人民法院请求保护民事权利的诉讼时效期间为三年。法律另有规定的，依照其规定。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（四）确实无法支付款项的收入确认风险与应对

1. 根据《企业所得税实施条例》第22条的规定，确实无法偿付的应付款项应计入其他收入。
2. 是否属于“确实无法支付的款项”时，不应该根据账龄来进行判断，而应该根据能否对外实际支付的原则进行判断，即债权人是否死亡破产，或债权单位是否停业、解散、撤销等。
3. 税务机关如有确凿证据表明因债权人(自然人)失踪或死亡，债权人(法人)注销或破产等原因导致债权人债权消亡的，税务机关可判定债务人确实无法偿付。对于这部分确实无法偿付的应付未付款项，应计入收入计征企业所得税。
4. 一般认为，如果对方满足税法的坏账损失确认条件并在企业所得税前申报扣除，则可以认定为“确实无法偿付的应付款项”；

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（四）确实无法支付款项的收入确认风险与应对

5. 企业若能够提供确凿证据（指债权人承担法律责任的书面声明或债权人主管税务机关的证明等，能够证明债权人没有按规定确认损失并在税前扣除的有效证据以及法律诉讼文书）证明债权人没有确认损失并在税前扣除的，可以不并入当期应纳税所得额。河北省地方税务局公告2014年第4号

6. 已并入当期应纳税所得额的应付账款在以后年度支付的，在支付年度允许税前扣除。

◆**国税函【2008】267号**《关于个人股东取得公司债权债务形式的股份分红计征个人所得税问题的批复》

根据《**个人所得税法**》和有关规定，**个人取得的股份分红所得包括债权、债务形式的应收账款、应付账款相抵后的所得。**

个人股东取得公司债权、债务形式的股份分红，应以其债权形式应收账款的账面价值减去债务形式应付账款的账面价值的余额，加上实际分红所得为应纳税所得，按照规定缴纳个人所得税。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（五）企业间无偿拆借资金的财税处理与风险应对

1. 增值税的涉税风险

◆财税【2016】36号文附件1第十四条规定，下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：（1）单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

◆财税【2019】20号第三条规定，自2019年2月1日至2020年12月31日，对企业集团内单位（含企业集团）之间的资金无偿借贷行为，免征增值税。

◆国市监企注【2018】139号规定：不再单独登记企业集团，不再核发《企业集团登记证》，企业法人可以在名称中组织形式之前使用“集团”或者“（集团）”字样，该企业为企业集团的母公司；集团母公司应当将企业集团名称及集团成员信息通过国家企业信用信息公示系统向社会公示。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（五）企业间无偿拆借资金的财税处理与风险应对

1. 增值税的涉税风险

【提示】享受财税【2019】20号文件免征增值税的企业集团及集团内单位，须符合以下条件之一：

（1）已经企业集团核准登记，核发了《企业集团登记证》的。

（2）集团母公司通过国家企业信用信息公示系统“集团母公司公示”栏，向社会公示的企业集团及其集团成员单位。

2. 企业所得税视同销售的风险

◆企业所得税法第41条规定：企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按合理方法调整。

◆国家税务总局公告2017年第6号第三十八条规定：

实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。

【提示】实际税负：税率相同+税收优惠+亏损弥补等其他因素。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（五）企业间无偿拆借资金的财税处理与风险应对

◆国税发【2009】2号《特别纳税调整实施办法（试行）》的通知》第九十八条（废止）曾规定：“关联交易一方被实施转让定价调查调整的，应允许另一方做相应调整，以消除双重征税。”

【提示】对于无偿使用拆借资金的企业来说，只有当从事对外拆借资金的企业的主管税务机关进行反避税调整确认利息收入时，才能够根据对方税务机关出具的相应的税收文书追溯到所属年度确认利息款支出，以避免重复征税，而不能首先确认利息支出，防止少缴所得税款。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

一、企业所得税收入的稽查热点分析与风险应对

（五）企业间无偿拆借资金的财税处理与风险应对

◆国税函【2009】106号《国家税务总局关于2008年反避税工作情况的通报》

为了避免因转让定价调查给纳税人带来的双重征税，我国税收相关法律规定允许转让定价相应调整。各级税务机关对境内关联交易实施转让定价调查调整，原则：一是如果企业实际税负等于或低于境内关联方税负，不应对该企业进行转让定价调查调整，因为相应调整会使企业的补税等于或少于关联方的退税，国家总体税收不变或减少；

二是如果企业实际税负高于境内关联方税负，可以对该企业进行转让定价调查调整，但为了避免各地之间开展转让定价相应调整谈判，应按照该企业与其关联方的实际税负差补税，关联方不退税。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（一）工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

项目	工资薪金	劳务报酬
是否属于增值税征收范围	不属于	属于（起征点优惠）
税前扣除凭证	工资单和收付凭据	发票（起征点优惠除外）
个人所得税预扣预缴	按月使用累计预扣法	分项按次或月预扣预缴
个人所得税汇算清缴	全额	全额×80%
与单位之间的关系	雇佣与被雇佣关系	不存在雇佣与被雇佣关系

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（一）工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

◆财税【2016】36号规定，单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务，属于非经营活动，不征收增值税，不需要开具增值税发票；

◆国家税务总局公告2012年第15号规定，企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》规定在企业所得税前扣除。

◆国税发【1994】89号：工资、薪金所得是属于非独立个人劳务活动，即在机关、团体、学校、部队、企事业单位及其他组织中任职、受雇而得到的报酬；劳务报酬所得则是个人独立从事各种技艺、提供各项劳务取得的报酬。两者的主要区别在于，前者存在雇佣与被雇佣关系，后者则不存在这种关系。

【提示】独立劳务以劳动结果作为支付依据，企业并不对劳动者的工作过程进行管理，支付的依据是劳动结果而不是否出勤。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（一）工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

1. 雇佣与被雇佣关系的界定

（1）标准劳动关系： 签劳动合同

（2）事实劳动关系 ◆劳社部发【2005】12号规定：用人单位招用劳动者未订立书面劳动合同，但同时具备下列情形的，劳动关系成立：

- ✓ 用人单位和劳动者符合法律、法规规定的主体资格；
- ✓ 用人单位依法制定的各项劳动规章制度适用于劳动者，劳动者受用人单位的劳动管理，从事用人单位安排的有报酬的劳动；
- ✓ 劳动者提供的劳动是用人单位业务的组成部分。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（一）工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

（3）特殊劳动关系

◆沪劳保关发【2003】24号《关于特殊劳动关系有关问题的通知》

季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员，用人单位与其构成特殊劳动关系，作为工资薪金税前扣除，应当参照适用三方面的劳动标准：

- ✓ 工作时间。即必须执行法定的劳动者日、周工时制度、休息日制度及延长工作时间制度。
- ✓ 劳动保护。即必须执行法定的劳动安全卫生标准及发生工伤、职业病劳动者应当享受的待遇。
- ✓ 最低工资。即必须执行本市企业职工最低工资规定。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（一）工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

2. 临时工是否形成雇佣与被雇佣关系？

新编版《最高人民法院司法观点集成·民事卷》

问：过去历史条件下形成的“临时工”与用人单位之间是否成立劳动关系？

答：（1）“临时工”是形成于劳动法（1995年）颁布实施之前相对于企业正式工的一个概念。

劳动法颁布实施后，原劳动部办公厅《对关于临时工等问题的请示的复函》（劳办发〔1996〕238号）：《劳动法》实施以后，所有用人单位与职工全面实行劳动合同制度，各类职工在用人单位享有的权利是平等的。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（一）工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

（2）过去意义上相对于正式职工而言的临时工名称已经不复存在。用人单位如在临时岗位上用工，应当与劳动者签订劳动合同并依法为其缴纳各种社会保险，并享受有关保险福利待遇，但在劳动合同期限上可以有所“区别”，即专门以复函的形式对“临时工”这一历史用工概念及其在劳动法实施后的法律地位作出了解释。

（3）“临时工”或是“正式工”身份不是区分劳动关系与其他法律关系的标准。

《中华人民共和国劳动合同法》

第六十八条 非全日制用工，是指以小时计酬为主，劳动者在同一用人单位一般平均每日工作时间不超过四小时，每周工作时间累计不超过二十四小时的用工形式。

非全日制用工与用人单位形成劳动关系，应按工资薪金缴纳个人所得税，无需缴纳增值税，用人单位凭工资单在企业所得税前扣除

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（一）工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

3. 离退休返聘的人员

◆税总办函〔2014〕652号：离退休人员的工资、福利等与取得收入不直接相关的支出的税前扣除问题。

按照《企业所得税法》第八条及《企业所得税法实施条例》第二十七条的规定，与企业取得收入不直接相关的离退休人员工资、福利费等支出，不得在企业所得税前扣除。

◆国税函【2006】526号《总局关于离退休人员再任职界定问题的批复》

“退休人员再任职”应同时符合下列条件：

一、受雇人员与用人单位签订一年以上（含一年）劳动合同（协议），存在长期或连续的雇用与被雇用关系；

二、受雇人员因事假、病假、休假等原因不能正常出勤时，仍享受固定或基本工资收入；

三、受雇人员与单位其他正式职工享受同等福利、社保、培训及其他待遇；
（总局公告2011年27号不再要求社保）

四、受雇人员的职务晋升、职称评定等工作由用人单位负责组织。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

(一) 工资薪金税前扣除高频检查点与风险应对

4. 实习学生

◆财税【2006】107号《关于企业支付学生实习报酬有关所得税政策问题的通知》规定：对中等职业学校和高等院校实习生取得的符合我国个人所得税法规定的报酬，企业应代扣代缴其相应的个人所得税款。

◆国家税务总局公告2020年第13号：正在接受全日制学历教育的学生因实习取得劳务报酬所得的，扣缴义务人预扣预缴个人所得税时，可按照累计预扣法计算并预扣预缴税款。

◆教育部联合人社部、财政部等五部委印发《职业学校学生实习管理规定》，提出“遵守实习单位的规章制度、实习报酬不得低于同岗位试用工资80%标准、强制保险制度和劳动保护”等制度要求。

◆劳部发【1995】309号：《关于贯彻执行〈劳动法〉若干问题的意见》第12条明确规定：“在校生利用业余时间勤工助学，不视为就业，未建立劳动关系，可以不签订劳动合同”。

2016年10月12日，对于引起舆论关注的实习生“劳务报酬税”事件，国税总局在官微上发表《【新闻澄清】实习生“劳动报酬税”是误用税收政策》，指出实习生群体被征收劳务报酬税属于企业误用税收政策。

【结论】符合条件的实习生工资，应当按“工资、薪金报酬”处理，与正式职工享受同等税制。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

(二) 企业替员工负担个税的税前扣除问题与风险应对

问：企业和员工之间达成协议，由企业承担员工工资的个税，该部分由企业负担的个人所得税企业是否可以税前扣除？

◆国税函【2005】715号：根据企业所得税和个人所得税的现行规定，企业所得税的纳税人、个人独资和合伙企业、个体工商户为个人支付的个人所得税款，不得在所得税前扣除。

◆国家税务总局公告2011年第28号第四条的规定，

“雇主为雇员负担的个人所得税款，应属于个人工资薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的，在计算企业所得税时不得税前扣除。”

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（三）企业计提的员工离职补偿费税前扣除争议问题解决

【案例】 甲公司根据公司财务制度针对在职职工提取离职补偿费，等职工退休或离职时一次性支付给职工；2018年计提金额为1300万元，企业作账：

借： 管理费用 1300

贷：应付职工薪酬——离职补偿费 1300

2019年税务局检查发现，上述款项仍未支付。检查人员认为：实际发生的成本费用可以扣除，未实际发生的不得税前扣除。企业财务负责人认为：依据权责发生制原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用，可以税前扣除。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

二、企业所得税税前扣除的稽查要点与风险应对

（三）企业计提的员工离职补偿费税前扣除争议问题解决

◆税总函【2015】299号《国家税务总局关于华为集团内部人员调动离职补偿税前扣除问题的批复》，现批复如下：

根据《企业所得税法》及其实施条例和国税函【2009】3号的规定，华为公司对离职补偿事项的税务处理不符合企业所得税据实扣除原则，应该进行纳税调整。

企业根据公司财务制度为职工提取离职补偿费，在进行年度企业所得税汇算清缴时，对当年度“预提费用”科目发生额进行纳税调整，待职工从企业离职并实际领取离职补偿费后，企业可按规定进行税前扣除。

【提示】实际发生的辞退福利，既不属于工资薪金也不属于职工福利费，而应界定与其他与生产经营有关的支出；但不允许作为计算三项经费税前扣除限额的基础。

企业所得税业务常见检查点与风险应对

三、汇算清缴才能享受的税收优惠

汇算清缴才能享受的税收优惠九项

研发费用加计扣除

安置残疾人员工资加计扣除

创投企业按比例抵扣应纳税所得额

受灾地区促进就业限额减征

支持重点创业群体就业减征

扶持退役士兵就业减征

购置专用设备抵减税额

技术进步等固定资产加速折旧

企业所得税业务常见检查点与风险应对

四、关于企业提供有效凭证时间问题

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。



税务稽查应对、税务风险前端控制

1 大数据征管下税务稽查新动向和新思路

2 企业所得税业务常见检查点与风险应对

3 企业所得税税收优惠的检查点与风险应对

4 企业增值税事项检查点与风险应对

5 税务稽查中的程序争议解析与风险应对

企业所得税税收优惠的检查点与风险应对

一、企业所得税优惠政策的叠加享受争议问题与处理

1. 研发人员中的残疾人员工资费用可以同时享受研发费用加计扣除和残疾人员实际支付工资加计扣除；

2. 加计扣除与加速折旧可以叠加享受

企业用于研发活动的仪器、设备（无形资产），符合税法规定且选择加速折旧优惠政策（且选择缩短摊销年限）的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的折旧（摊销）部分计算加计扣除；

3. 西部大开发优惠与涉及定期减免税的减半优惠可以叠加享受

◆财税【2009】69号第一条及第二条的规定，企业既符合西部大开发15%优惠税率条件，又符合《企业所得税法》及其实施条例和国务院规定的各项税收优惠条件的，可以同时享受。涉及定期减半征收或专项所得减半优惠的，可以按照企业适用税率（15%）计算减半。

企业所得税税收优惠的检查点与风险应对

一、企业所得税优惠政策的叠加享受争议问题与处理

【提示】减半征收企业所得税的农林牧渔业所得和技术转让所得可以叠加。

◆财政部 税务总局 国家发展改革委公告2020年第23号

4. 固定资产类的缩短折旧年限和加速折旧法不得叠加享受

◆国家税务总局公告2014年第64号规定，企业的固定资产既符合本公告优惠政策条件，同时又符合国税发【2009】81号、财税【2012】27号中相关加速折旧政策条件的，可由企业选择其中最优惠的政策执行，且一经选择，不得改变。



税务稽查应对、税务风险前端控制

- 1 大数据征管下税务稽查新动向和新思路
- 2 企业所得税业务常见检查点与风险应对
- 3 企业所得税税收优惠的检查点与风险应对
- 4 企业增值税事项检查点与风险应对
- 5 税务稽查中的程序争议解析与风险应对

企业增值税事项检查点与风险应对

一、企业收取的逾期收入、违约金等业务涉税风险与应对

增值税暂行条例
(2017年修订)

第六条 销售额为纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。

营业税改征增值税试点实施办法
(财税【2016】36号)

第三十七条 销售额，是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

企业增值税事项检查点与风险应对

一、企业收取的逾期收入、违约金等业务涉税风险与应对

1. 价外费用的界定

(1) 以发生应税销售行为为前提，即有价才有外、无价是无外的；

(2) 销售方收取的，不论是向购买方收取，还是非购买方收取；除财政部、国家税务总局另有规定外，均应作为增值税计税销售额的确认依据；

(3) 税率的选择按照发生的应税销售行为确定；

【案例1】A公司因施工不当，造成B公司围墙及设施损坏，被B诉至法院，判决B赔偿30万元。

【案例2】合同约定甲公司向乙公司提供设计服务，价款100万元，因乙公司迟延付款，被甲公司诉至法院，判决乙公司支付10万元违约金。

【案例3】合同约定甲公司向乙公司提供设计服务，价款100万元，因甲未能提供设计服务，被乙公司诉至法院，判决甲公司支付20万元违约金。

企业增值税事项检查点与风险应对

二、企业收到征地补偿款的增值税处理争议与风险应对

1. 取得土地使用权补偿款免增值税

◆财税【2016】36号：《营业税改征增值税试点[过渡政策](#)的规定》

“一、下列项目[免征增值税](#)：（37）土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者。”

2. 取得房屋拆迁补偿是否免增值税存在争议

北京国税解答：取得的拆迁补偿款（现金补偿和房屋补偿）按照转让不动产缴纳增值税。取得的补偿房屋若可以取得增值税专用发票，是可以抵扣进项税额的。”

湖北国税解答：纳税人将国有土地使用权交由土地收购储备中心收储，取得的[建筑物、构筑物](#)和[机器设备](#)的补偿收入征收增值税，取得的其他补偿收入免征增值税。”

企业增值税事项检查点与风险应对

三、一般纳税人转让未抵扣进项的汽车增值税缴纳与风险控制

【案例】M公司为增值税一般纳税人，2017年5月购置汽车一辆，原值283600元。由于购置汽车时，M公司名下只有一个简易计税的老项目，所以2017年5月购置时未抵扣进项税额。M公司于2020年2月对外转让，已提折旧70191元，出售价款为16万元。

问：M公司以上业务如何计算增值税？

◆国家税务总局公告2012年第1号规定：

增值税一般纳税人销售自己使用过的固定资产，如果购进或者自制固定资产时为小规模纳税人，或者增值税一般纳税人发生按简易办法征收增值税应税行为，销售其按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，可按简易办法依3%征收率减按2%征收增值税。

【提醒】如果增值税一般纳税人购置汽车符合抵扣条件，则无论是否做进项税额抵扣，实际转让时，均不得采用简易计税方法，应适用13%的增值税税率。

企业增值税事项检查点与风险应对

四、“不征税项目”发生的进项税额的抵扣问题与解决

不征收 增值税项目	免征 增值税项目
不属于增值税的征收范围，通常为税法正列举的特定事项。	属于增值税应税项目，且符合免征增值税的税收优惠事项。

◆财税【2006】36号规定：《营业税改征增值税试点有关事项的规定》

（一）不征收增值税项目。

1. 根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务，属于《试点实施办法》第十四条规定的用于公益事业的服务。

2. 存款利息。 3. 被保险人获得的保险赔付。

4. 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金。

5. 在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为

企业增值税事项检查点与风险应对

四、“不征税项目”发生的进项税额的抵扣问题与解决

（二）进项税额相关法律法规的规定

《增值税暂行条例》
(2017年修订)

第十条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

(一)用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产；

《营业税改征增值税
试点实施办法》
(财税【2016】36号)

第二十七条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

(一)用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。

企业增值税事项检查点与风险应对

四、“不征税项目”发生的进项税额的抵扣问题与解决

（二）进项税额相关法律法规的规定

1. 进项税额的抵扣政策属于“反列举”，并没有“不征税项目”不得抵扣的规定；既然没有政策规定不能抵扣，统统可以抵扣；即企业应秉承“法无明文以有利于纳税人”为原则；

2. 财税【2016】36号第二十四条规定，进项税额，是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税额。

增值税的抵扣原则是采用购进扣税法，不存在进项税额与销项税额一一对应的配比关系（综合税制）。

【提示】“不征税项目”发生的进项税额可以抵扣，不需要进项税额转出。

企业增值税事项检查点与风险应对

五、“甲供材”式借进项税额的争议问题分析与应对

【案例】某货运代理企业，设计一个税收筹划方案：

该企业将加油卡交给实际承运人加油，并报销通行费，再将约定运费减去加油卡、通行费后的差额支付给实际承运人。货代企业从石油公司取得成品油增值税专用发票申报抵扣，按实际支付的运费申报缴纳增值税。

观点1：购进成品油允许抵扣，交给实际承运人加油部分的成品油视同销售，按成品油13%征税，未按规定申报纳税的以按偷税论处。

观点2：因实际未从加油站加油，而取得与实际不符的增值税专用发票不得抵扣，按虚开增值税专用发票票论处，税额超过五万，按规定移送司法，追究刑事责任。

◆总局公告2017年30号规定，纳税人以承运人身份与托运人签订运输服务合同，收取运费并承担承运人责任，然后委托实际承运人完成全部或部分运输服务时，自行采购并交给实际承运人使用的成品油和支付的道路、桥、闸通行费，同时符合下列条件的，其进项税额准予从销项税额中抵扣：

（1）成品油和道路、桥、闸通行费，应用于纳税人委托实际承运人完成的运输服务；（2）取得的增值税扣税凭证符合现行规定。

【筹划】企业+约车平台+个体户，即视同代驾服务设计。

企业增值税事项检查点与风险应对

六、集团公司“资金池”管理模式的涉税风险与应对

1. 增值税风险

（1）依据财税【2016】36号文：不论金融企业还是其他单位或个人，只要是发生将资金贷与他人使用的行为，均应视为发生贷款应税服务行为。均应按“金融服务——贷款服务”缴纳增值税。

（2）财税【2016】36号《营业税改征增值税试点实施办法》第二十七条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：（六）贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

【案例】甲企业集团有下属三家子公司A、B和C，甲公司借款给A公司8000万元，A公司借款给B公司6000万元；B公司借款给C公司2000万元。

问：甲企业集团是否存在税务风险？如何规避？

【解析】由于接受贷款服务不能抵扣增值税销项税额，集团内部关联方之间不得出现三角债，否则。导致重复缴税

方案一：如果资金来源属于甲集团公司从银行借入资金
依据财税【2016】36号文，应该通过统借统还方式解决；

企业增值税事项检查点与风险应对

六、集团公司“资金池”管理模式的涉税风险与应对

1. 增值税风险

方案二：如果资金来源属于甲集团公司自有资金

甲集团公司给A公司出具付款委托书，委托A公司付款6000万元到甲集团公司指定账号（B公司账号），A公司冲减甲集团公司往来账6000万元，再由甲集团公司与B公司签订借款合同6000万元，甲集团公司挂与B公司往来账6000万元；

甲集团公司给B公司出具付款委托书，委托B公司付款2000万元到甲集团公司指定账号（C公司账号），B公司冲减甲集团公司往来账2000万元，同时甲集团公司与C公司签订借款合同，甲集团公司挂与C公司往来账2000万元。

企业增值税事项检查点与风险应对

六、集团公司“资金池”管理模式的涉税风险与应对

2. 建立“虚拟资金池”，加强集团资金集中管控

具体操作办法：要求所有子公司均在集团指定的同一家银行各自开设银行一般账户，由集团总公司出面和银行签订银企直连的协议，通过集团的一个网银盾统一管理集团所有账户资金归集和划拨；所有子公司闲置资金存入指定的自己一般账户，所有子公司对外支付均有集团统一审核，从各自账户对外支付。

【提示】股东个人用股票抵押贷款借给企业使用，应该有企业做融资主体，否则会多缴增值税和个人所得税。 苏地税函[【2004】188号

企业增值税事项检查点与风险应对

七、“三流不一致”的界定争议处理与虚开风险防范

【案例】我是陕西建工的财务经理，我们以分公司或项目经理部名义签订分包、采购、劳务等合同，盖分公司或项目经理部公章，通过总机构的相关账户转账支付，以分支机构名义取得增值税专用发票。

问题：是否会认定为“三流”不一致，进项税不让认证抵扣？

1. 采购方与付款方不一致是否可以抵扣

◆国税发【1995】192号《关于加强增值税征收管理若干问题的通知》第一条第三款规定：

纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致，才能够申报抵扣进项税额，否则不予抵扣。

思考：是要求采购方与付款方一致还是销售方与收款方一致？

企业增值税事项检查点与风险应对

七、“三流不一致”的界定争议处理与虚开风险防范

◆总局公告2014年39号，资金流二种方式：

二、纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项，或者取得了索取销售款项的凭据；

39号公告中结算方式认可索取销售款项的凭据可以作为价款结算方式之一，即应付账款也可作为价款结算方式之一。

因此，在三方抵债协议中，以购销双方形成应收和应付为前提条件，应当认为购销双方已经结算。

2. 常见虚开增值税发票行为认定与风险控制

(1) 开票方已被认定虚开的，受票方不一定也是虚开

在开票方已定性“为他人虚开”的情形下，如果受票方有真实交易，且不存在“让他人为自己”、“为自己”的主观故意性，则不能认定受票方有虚开行为，受票方属被动接受虚开发票。

被动接受虚开发票存在善意、恶意之分，如果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，则应归于善意取得；如果有证据表明购货方明知取得的增值税专用发票系销售方以非法手段获得的应按取得虚开专票处理。

企业增值税事项检查点与风险应对

七、“三流不一致”的界定争议处理与虚开风险防范

(2) 受票方已被认定接受虚开，开票方不一定是虚开

在受票方已被认定接受虚开，而开票方如果存在销售货物或者提供应税劳务，除销售对象外其它发票要素与实际交易要素均一致，且开票方对不一致的情况不存在“知道或应当知道”的故意情形的，不能认定开票方就是虚开发票。

如当前查办的部分虚开案件中，常存在中间人以“虚开发票受票人的名义”向销售方采购货物，但获取提货单后交给真实的购货人提货。这种虚开行为下，销售方并不能得知实际购货人并非受票方，不存在“为他人”虚开的主观故意性，不能认定销售方虚开，而应当认定中间人是虚开犯罪的主体。

总局公告2014年39号：纳税人通过虚增增值税进项税额偷逃税款，但对外开具增值税专用发票同时符合以下情形的，不属于对外虚开增值税专用发票：

- ✓ 纳税人向受票方纳税人销售了货物，或者提供了增值税应税劳务、应税服务；
- ✓ 纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项，或者取得了索取销售款项的凭据；
- ✓ 纳税人按规定向受票方纳税人开具的增值税专用发票相关内容，与所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务相符，且该增值税专用发票是纳税人合法取得、并以自己名义开具的。

企业增值税事项检查点与风险应对

七、“三流不一致”的界定争议处理与虚开风险防范

(3) 被挂靠方为挂靠方对外开具增值税发票不一定是虚开

如果挂靠方以被挂靠方名义，向受票方纳税人销售货物、提供增值税应税劳务或者应税服务，应以被挂靠方为纳税人。

被挂靠方作为货物的销售方或者应税劳务、应税服务的提供方，按照相关规定向受票方开具增值税专用发票是正常开票行为。

(4) 先卖后买、货物未动开票方不一定是虚开。

(5) 环开增值税发票如未造成税款流失难以定性为虚开。

善意取得虚开增值税专用发票的税前扣除问题

◆总局公告2018年28号第14条规定，因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除：

(1) 无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明）；

(2) 相关业务活动的合同或者协议；

(3) 采用非现金方式支付的付款凭证；

(4) 货物运输的证明资料；

(5) 货物入库、出库内部凭证；（6）企业会计核算记录以及其他资料。



税务稽查应对、税务风险前端控制

- 1 大数据征管下税务稽查新动向和新思路
- 2 企业所得税业务常见检查点与风险应对
- 3 企业所得税税收优惠的检查点与风险应对
- 4 企业增值税事项检查点与风险应对
- 5 税务稽查中的程序争议解析与风险应对

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

一、取得个人代开发票个人所得税扣缴争议与维权

❖ ◆总局公告【2018】61号 第四条 实行个人所得税全员全额扣缴申报的应税所得包括：

❖ (一) 工资、薪金所得；

❖ (二) 劳务报酬所得；

❖ (三) 稿酬所得；

❖ (四) 特许权使用费所得；

❖ (五) 利息、股息、红利所得；

❖ (六) 财产租赁所得；

❖ (七) 财产转让所得；

❖ (八) 偶然所得。

居民个人累计预扣法，非居民个人按月扣缴

按次预扣或扣缴

按次或按月扣缴

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆国税发【1996】127号《建筑安装业个人所得税征收管理暂行办法》

第三条 从事建筑安装业的个体工商户和未领取营业执照承揽建筑安装业工程作业的建筑安装队和个人，以及建筑安装企业实行个人承包后工商登记改变为个体经济性质的，其从事建筑安装业取得的收入应依照经营所得项目计征个人所得税。

【结论】经营所得与劳务报酬所得的区分

1. 经营所得一般具有相对固定的场所，主动且连续经营，收入事先不确定的特征；
2. 劳务报酬所得一般具有偶然性、收入事先确定和被动接受委托的特征。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆国税函【1996】602号《关于个人所得税偷税案件查处中有关问题的补充通知》三、关于扣缴义务人的认定扣缴义务人的认定

按照个人所得税法的法规，向个人支付所得的单位和个人为扣缴义务人。由于支付所得的单位和个人与取得所得的人之间有多重支付的现象，有时难以确定扣缴义务人。为保证全国执行的统一，现将认定标准法规为：

凡税务机关认定对所得的支付对象和支付数额有决定权的单位和个人，即为扣缴义务人。

《保障农民工工资支付条例》，本条例自2020年5月1日起施行。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆国税函【2004】1199号《关于行政机关应扣未扣个人所得税问题的批复》

三、关于应扣未扣税款是否加收滞纳金的问题

按照《征管法》规定的原则，扣缴义务人应扣未扣税款，无论适用修订前还是修订后的《征管法》，均不得向纳税人或扣缴义务人加收滞纳金。

◆《税收征收管理法》第六十九条 扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

◆《个人所得税法》第十条 有下列情形之一的，纳税人应当依法办理纳税申报：（三）取得应税所得，扣缴义务人未扣缴税款；

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆财税【2015】78号 《关于印发〈资源综合利用产品和劳务增值税优惠目录〉的通知》

四、已享受本通知规定的增值税即征即退政策的纳税人，因违反税收、环境保护的法律法规受到处罚（警告或单次1万元以下罚款除外）的，自处罚决定下达的次月起36个月内，不得享受本通知规定的增值税即征即退政策。

◆国家税务总局公告2014年第48号 《纳税信用评价指标和评价方式》：

010102. 未按规定期限代扣代缴（按税种按次计算）扣5分

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆法释【2002】33号《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》

1. 扣缴义务人书面承诺代纳税人支付税款的，应当认定扣缴义务人“已扣、已收税款”。
2. 扣缴义务人不缴或者少缴已扣、已收税款，数额在一万元以上且占应缴税额百分之十以上的，依照刑法第二百零一条第一款的法规定罪处罚。

◆《税收征收管理法》第三十二条：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，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

二、滞纳金计算的起止时间争议与维权

◆ 《税收征管法》第三十二条规定：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，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

◆ 《税收征管法实施细则》第七十五条规定：加收滞纳金的起止时间，为法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆国税发【2003】47号 《关于贯彻《税收征收管理法》及其实施细则若干具体问题的通知》规定：

对纳税人未按照法律、行政法规规定的期限或者未按照税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限向税务机关缴纳的税款，滞纳金计算从纳税人应缴纳税款的期限届满之次日起至实际缴纳税款之日止。

◆京地税征【2003】536号《北京市地方税务局滞纳金管理办法》第七条规定：税务检查过程中加收的滞纳金计算自纳税人、扣缴义务人应缴纳税款的期限届满次日起至《税务检查通知书》送达之日止，按日加收滞纳金。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆国税发【2009】2157号 《税务稽查工作规程》规定：

税务稽查实行四分离（选案、稽查、审理、执行）制度。

案情复杂的，稽查局应当集体审理；案情重大的，稽查局应当依照国家税务总局有关规定报请所属税务局集体审理。

检查应当自实施检查之日起60日内完成；确需延长检查时间的，应当经稽查局局长批准。

【提示】在稽查期间（包括因程序问题而重新启动稽查程序期间）不应就该补缴税款加收滞纳金；其滞纳金的计算截止时间，应以税务机关启动稽查程序之日或者税务机关就涉嫌偷税案件立案之日为宜。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

三、税务行政处罚追诉期适用的争议与维权

【案例】A公司成立于2007年3月，2015年8月，A公司主管国税机关对其实施了税务检查，并于2015年11月20日给原告下达《税务行政处罚决定书》，认定原告存在以下违法事实：2009年1月，认证抵扣的4份发票系虚假发票，定性为偷税，处税款50%的罚款9673.61元。A公司认为，上述违法行为已过五年追溯期不应对其处罚。经复议机关审查确认维持后，向A县人民法院提起了行政诉讼。法院判决：被告A县国税局是于2012年12月10日向协查单位发出协查函的，2012年12月16日，协查单位认定这4份发票系虚假发票，2012年12月20日该局已经立案。抵扣日期为2009年1月，从2009年1月到2012年12月20日，追溯时效期并未超过五年。维持被告作出的税务处罚决定。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

追征期一览表

序号	情形		追查期限	追查范围
1	在一定期限内未发现的不缴或少缴的税款	因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款	三年	税款
		(1) 因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款；	三年	税款、滞纳金
		或		
		(2) 纳税人不进行纳税申报造成不缴或少缴应纳税款	五年	税款、滞纳金
		偷税、抗税、骗税	无限制	税款、滞纳金
2	已被发现的不缴、少缴或欠缴税款	纳税人已申报或税务机关已查处的欠缴税款 国税函【2005】813号	无限制	根据纳税人申报或税务机关查处的具体情况处理
3	行政处罚	违反税收法律、行政法规应当给予行政处罚的行为	五年	行政处罚
		其他应当给予行政处罚的行为	两年	行政处罚

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

◆ 《行政处罚法》第二十九条 违法行为在二年内未被发现的，不再给予行政处罚。法律另有规定的除外。前款规定的期限，从违法行为发生之日起计算；违法行为有连续或者继续状态的，从行为终了之日起计算。

1. 违法行为不是连续状态的，发生之日即为停止之日。
2. 发现违法行为的时间一般是指行政机关的立案时间，不是行政机关作出行政处罚决定的时间。
3. 在五年内未被发现的，不再给予行政处罚，是指违反税收法律、行政法规的规定；但违反规章的规定，追溯期应当为二年。★★★
4. 所谓“违法行为有连续或者继续状态的”就是指连续行政违法行为或继续违法行为。

连续违法行为是指同一违法当事人连续两次或两次以上实施性质相同的违法行为。

继续违法行为是指同一违法当事人在一定时间内所实施的处于继续状态的违法行为。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

四、偷税不予追究刑事责任情形适用争议与风险控制

◆《刑法修正案(七)》第二百零一条规定：“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。

“扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额较大的，依照前款的规定处罚。

◆公通字【2010】23号规定：数额在五万元以上。

“对多次实施前两款行为，未经处理的，按照累计数额计算。

“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。”

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

1. 初犯免责适用的条件

根据《刑法修正案(七)》的规定，对逃避缴纳税款已经构成犯罪的初犯，满足以下四个条件可不予追究刑事责任：

- (1) 确属初犯；
- (2) 在税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款；
- (3) 缴纳滞纳金；
- (4) 已受到税务机关行政处罚；

这四个条件紧密结合、缺一不可，只有同时具备，初犯才可以免责。

2. 初犯免责适用的时间

初犯免责应有时间限制，应当按照税务机关规定的时间缴足税款、滞纳金和罚款。

◆ 《关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》第五十七条规定：

78

纳税人在公安机关立案后再补缴应纳税款、缴纳滞纳金或者接受行政处罚的，不影响刑事责任的追究。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

3. 初犯免责适用的对象

从条文表述看，修正后的刑法第二百零一条第四款规定“有第一款行为”，并未明确“第二款行为”是否也可适用，而第一款针对的是纳税人，第二款则针对扣缴义务人。

对于初犯免责的适用对象只能是纳税人，对于扣缴义务人并不适用初犯免责。

【提示】扣缴义务人不缴、少缴已扣、已收税款，较之纳税人逃避缴纳税款具有更严重的主观恶意和社会危害性，除了影响国家收入外，它直接危害了我国税法代扣（收）代缴的征收制度。

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

4. 初犯免责适用的例外

(1) 关于“五年内”的期限

免责例外仅限于五年之内，对纳税人的惩罚和豁免应该有合理的时间界限，既不能犯一次错就无限期地剥夺获得宽恕的机会，也不能使主观罪过严重的行为人轻易得到免责，否则就违反了刑罚教育目的以及刑罚的持续性要求。

(2) “受过刑事处罚”

第一，刑事处罚的内容包括死刑、无期徒刑、有期徒刑、拘役和管制五种主刑，罚金、没收财产和剥夺政治权利三种附加刑；

第二，五年受过刑事处罚应从刑罚执行完毕之日起算，而不是刑罚宣判之日。例如某纳税人因逃税被判处有期徒刑6年，如果“五年内”的期限从宣判之日起算，那么被判处6年有期徒刑的纳税人很可能在服刑完毕之前就已满五年，五年内的限制就形同虚设。

联系沃德财税



沃德财税股份唐培元

内蒙古 鄂尔多斯



扫一扫上面的二维码图案，加我微信

财税无小事
找沃德最省事

感谢您的聆听！

朱洪敏：
15548774877

税务稽查中的程序争议解析与风险应对

(3) “二次行政处罚”

这里所说的“被税务机关给予二次以上行政处罚的除外”，并不是指只要逃税受过两次行政处罚，到第三次逃税该受到行政处罚时就应当定罪，而不考虑构成逃税罪数额、比例标准的要求。

因逃避缴纳税款被税务机关给予二次以上行政处罚的人又逃税的，还是必须符合第一款规定的数额、比例标准，才能追究刑事责任。