

税务稽查 基础案例解析

(内部资料)

√真实案例 √政策依据
√案例解析 √案例引申

目录

第 1 例 按“工资薪金所得”税目代扣代缴个人所得税后可列入成本	1
第 2 例 向自然人购货违规取得虚开增值税专用发票进项税抵扣被处罚	6
第 3 例 职工食堂风险重重, 未取得合规票据所得税税前扣除、用于职工福利费进项税抵扣被处罚	13
第 4 例 购买应税货物和服务用于简易计税项目进项税抵扣被处罚	19
第 5 例 骗取留抵退税受税务机关处罚	26
第 6 例 未按规定正确开具发票, 违反《发票管理办法》受处罚	31
第 7 例 建筑企业完工未结转增值税和企业所得税的涉税风险	40
第 8 例 房地产企业长期挂账“其他应付款”“预收账款”的税务风险	48
第 9 例 电商平台销售货物未如实记账, 未取得合规票据, 少申报税款被处罚	53
第 10 例 政府补助收入未及时确认企业所得税计税收入被处罚	62
第 11 例 纳税人未及时执行税务处理决定后果严重 ...	70

第 12 例 纳税人支出未取得合法有效凭证抵扣企业所得税
应纳税所得额 76

第 13 例 房地产开发企业常见税务违法行为之一是收入不
及时入账并延迟申报缴纳相应税费 80

第 14 例 规避刑事责任纳税人选择虚开增值税普通发票、
而不是虚开增值税专用发票 85

第 15 例 电商企业纳税人隐藏经营收入偷漏税款 90

第 16 例 纳税人税收管控机制失效，税务违规涉及多个业
务模式 94

第 17 例 纳税人误解税收政策，企业政策性搬迁收入未及
时申报缴纳企业所得税产生税务风险 100

第 18 例 纳税人未缴纳税款，法定代表人被限制出境 107

第 19 例 纳税人偷税犯罪刑事阻却权被忽略，11 年坚持司
法救济换来无罪判决 112

第 20 例 纳税人未被发现的应受行政处罚的税收违法行
为，超过法定年限不再给予税收行政处罚 118

第 1 例 按“工资薪金所得”税目代扣代缴个人所得税后可列入成本

（一）案例简介

行政相对人名称：苏州***生物药业有限公司

行政处罚决定书文号：苏州税一稽罚[2022]5 号

处罚事由（违法事实）：……（二）你单位支付销售总监帐外收入通过个人银行卡发放未代扣代缴个人所得税，违反了《中华人民共和国个人所得税法》第一、二、三、六条之规定，未按“工资薪金所得”税目代扣代缴个人所得税，造成应扣未扣个人所得税 237827.19 元。（三）你单位本次按“工资薪金所得”税目代扣代缴个人所得税 237827.19 元后，可列入成本。你单位的上述行为违反了《中华人民共和国企业所得税法》第一、四、六、八、十条之规定，少缴 2015 年度企业所得税 16736.64 元。2016-2020 年度未造成少缴企业所得税，责令你单位自行申报调整。

处罚依据：《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款之规定；根据《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知》（国税发〔2003〕47 号）之

规定。

处罚结果：处少缴增值税税款百分之五十的罚款，计 125217.17 元；处少缴城市维护建设税税款百分之五十的罚款，计 6260.98 元；处少缴企业所得税税款百分之五十的罚款，计 8368.32 元。处应扣未扣个人所得税款百分之五十的罚款，计 118913.61 元。

处罚机关：国家税务总局苏州市税务局第一稽查局

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

本稽查案例的亮点在于，税务机关在查处企业补缴员工的“工资薪金所得”个人所得税后，直接明确可以作为企业成本进行税前扣除，避免了企业多补缴企业所得税。

《国家税务总局关于纳税人取得不含税全年一次性奖金收入计征个人所得税问题的批复》（国税函〔2005〕715 号）第三条规定，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。

《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 28 号）第四条规

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。

因此，企业在实务中，如果遇到企业承担员工的个人所得税的情形，应按照国家税务总局公告 2011 年第 28 号第四条规定，通过“应付职工薪酬-工资”，而不能直接计入“管理费用”或其他成本费用科目。

（三）案例引申：税后工资薪金、税后奖金（奖品）、劳务费等的正确财税处理

在实务中，有些雇主跟雇员协商后确定为雇员负担全部或部分税款等；也有影视演员出席某些商业活动时，要求主办单位或邀请单位支付的报酬必须是税后金额的情况；也有企业为了推广或促销，通过网络现金红包或实物礼品等吸引人，但是支付的红包或实物礼品构成了事实上的税后金额。

按照国家税务总局公告 2011 年第 28 号以及国税函〔2005〕715 号规定，企业只有做出正确的财税处理，企业实际承担的个人所得税就可以作为企业的成本费用按规定税前扣除，否则单独列支企业承担的个人所得税就不得税前扣除。

对税后工资薪金、税收奖金（奖品）、劳务费等进行正确财税处理，首先需要将工资薪金、奖金（奖

品）、劳务费等税后金额还原为税前金额。在个人所得税法 2018 年修订后，由于工资薪金所得执行累计预扣法，税后金额还原税前金额比较复杂，此处不赘述。

其次，对于税后工资薪金或内部员工的奖金（奖品），按照税前金额计入“应付职工工资-工资”；对于外部人员的奖金或奖品，按照换算的税前金额计入成本费用。

1. 内部人员

借：应付职工薪酬-工资（税前金额）等

贷：银行存款等

应交税费-应交个人所得税

比如，某企业给某核心技术人员发放税后年终奖 10 万元，按照全年一次性奖金计算的个人所得税由企业承担。

第一步，先将税后奖金换算为税前金额：

假设税前金额为 X ，则可以列方程式：

$$X - (X \times 10\% - 210) = 100,000.00。$$

解方程式，得出： $X = 110,877.78$ 元，即奖金的税前金额等于 110,877.78 元。

第二步，按照奖金的税前金额计入“应付职工工

资-工资”：

借：应付职工薪酬-工资 110,877.78

贷：银行存款 100,000.00

 应交税费-应交个人所得税 10,877.78

2. 外部人员

借：销售费用-业务宣传费等（税前金额）

贷：银行存款/库存商品等

 应交税费-应交个人所得税（按照“偶然所得”或“劳务报酬所得”等计税）

比如，企业为了市场推广促销，发放了若干个网络红包，实际发出金额为 50,000.00 元。

由于企业实际发出的网络红包 50,000.00 元是税后金额，因此在进行会计处理和个人所得税纳税申报时，需要先换算为税前金额。由于网络红包按照“偶然所得”计税，税率 20%，因此税前金额=50000.00 ÷ (1-20%)=62,500.00 元。

然后，按照税前金额确认费用金额：

借：销售费用-业务宣传费 62,500.00

贷：银行存款 50,000.00

 应交税费-应交个人所得税 12,500.00

说明：按照《企业所得税税前扣除凭证管理办法》

（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）第十条规定，企业在境内发生的支出项目不属于应税项目的，对方为单位的，以对方开具的发票以外的其他外部凭证作为税前扣除凭证；对方为个人的，以内部凭证作为税前扣除凭证。企业通过发放网络红包进行推广促销的行为，不属于增值税应税范围，因此在按照 62,500.00 元申报个人所得税后是不需要发票作为税前扣除凭证的。

假如上述业务中，企业直接按照 50,000.00 元申报个人所得税面临着两个风险：1. 个人所得税少申报；2. 企业实际缴纳并承担的个人所得税 10000.00 元将不得税前扣除。

税屋网

第 2 例 向自然人购货违规取得虚开增值税专用发票进项税抵扣被处罚

（一）案例简介

M 公司主营机械设备及其配件生产和销售，增值税一般纳税人，企业所得税归原国税管辖。2016 年稽查局对该单位实施检查，稽查所属期间为 2014 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，稽查类型为专案检查。

经调查，发现该公司 2014 年向某自然人购买不锈钢圆钢等，以加 12%税点的方式，取得 5 份出票单位为三家不同名称公司的发票，并于当期完成进项税抵扣，所得税税前扣除，汇算清缴未做纳税调整。

稽查处罚决定：对该单位 2014 年 7 月至 2015 年 1 月增值税偷税行为处以已抵扣增值税 81604.35 元的 60%罚款，计 48962.61 元；对 2014 年度企业所得税偷税行为处以少缴企业所得税 98850.32 元的 60%罚款，计 59310.19 元。

案例来源—《国家税务总局瑞安市税务局稽查局税务行政处罚决定书》（瑞税稽罚〔2018〕24 号）

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

本案例中，M 公司与自然人交易中取得第三方公司开具的发票认定为虚开发票，其政策依据如下：《最高人民法院关于适用〈全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定〉的若干问题的解释》（法发[1996]30 号）第一条具有下列行为之一的，属于“虚开增值税专用发票”第（2）款，有货物购销或者提供或接受了应税劳务但为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人开具数量或者金额不实的增值税专用发票。

《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税

专用发票处理问题的通知》（国税发[1997]134号）：
一、受票方利用他人虚开的专用发票，向税务机关申报抵扣税款进行偷税的，应当依照《中华人民共和国税收征收管理法》及有关法规追缴税款，处以偷税数额五倍以下的罚款。

《国家税务总局关于〈国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知〉的补充通知》（国税发[2000]182号）第三条：其他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，即134号文件第一条法规的“受票方利用他人虚开的专用发票，向税务机关申报抵扣税款进行偷税”的情况。

根据上述规定，M公司明知销售方自然人以非法手段获取的发票，依然进行申报抵扣税款，属于偷税行为。根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条规定：对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

（三）案例引申：虚开发票的“善意”和“恶意”区别及处理

出现上述虚开发票的事项，主要系购买方M公司

有进项税抵扣需求，而销售方自然人无法申请代开增值税专用发票。根据《国家税务总局关于营业税改征增值税委托地税局代征税款和代开增值税发票的通知》（税总函[2016]145号）及《增值税发票开具指南》规定，其他个人销售其取得的不动产和出租不动产，购买方或承租方不属于其他个人的，纳税人缴纳增值税等税费后可以向不动产所在地主管税务机关申请代开增值税专用发票。因此对于自然人销售货物，只能申请代开普通发票，而无法申请代开增值税专用发票。

如何区分虚开发票的“善意”和“恶意”取得

虚开发票是稽查的重点关注事项，实务中普遍而广泛存在。对于虚开发票的取得，根据是否真实交易及是否存在主观故意，分为“善意”取得和“恶意”取得，二者在定性和处罚上明显不同。上述稽查案例，发票取得与交易对象不符，存在主观故意，因此被认定“恶意”取得，按偷税处理，进行了行政罚款。区分“善意”取得与“恶意”取得的不同，应主要把握以下几点：第一，是否有真实的交易，支撑证据需要准备购销合同、运单随货同行联、入库单、结算单、会计记账凭证等等。第二，发票流向的一致性，资金流向一致。发票票面购销双方应真实反映购销关系，开票方需与销售方一致，资金结算收款方与销售方一

致。第三，主观上不存在故意或恶意取得，即有证据支撑对销售方非法开具增值税发票不知情。对于认定为“善意”取得发票的行为，不以偷税处理。同时，根据《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）的规定，“纳税人善意取得虚开的增值税专用发票被依法追缴已抵扣税款的，不属于税收征收管理法第三十二条“纳税人未按规定期限缴纳税款”的情形，不适用该条“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”的规定。”因此，对于认定为“善意”取得虚开发票，税务不进行行政罚款和加收滞纳金。

“善意”取得虚开发票的增值税和企业所得税的处理

关于“善意”取得发票的增值税的处理。《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）：“根据《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，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。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。”区别于“恶意”取得，“善意”取得虚开专票，尽管不得抵扣，但如果重新取得合法、有效的专用发票仍然允许进项税抵扣。

关于“善意”取得发票的企业所得税的处理。“恶意”取得虚开发票，违背国家税务总局公告 2018 年第 28 号公告所指税前扣除凭证的“真实性”原则，因此，不得所得税税前扣除。那么“善意”取得虚开发票是否允许所得税税前扣除？《国家税务总局关于发布〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）第十二条规定，企业取得私自印制、伪造、变造、作废、开票方非法取得、虚开、填写不规范等不符合规定的发票，以及取得不符合国家法律、法规等相关规定的其他外部凭证，不得作为税前扣除凭证。

第十三条规定，企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的，若支出真实且已实际发生，应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证。补开、换开后的发票、其他外部凭证符合规定的，可以作为税前扣除凭证。

第十四条规定，企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，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特殊原因无法补开、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：

（一）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、破产公告等证明资料）；

（二）相关业务活动的合同或者协议；

（三）采用非现金方式支付的付款凭证；

（四）货物运输的证明资料；

（五）货物入库、出库内部凭证；

（六）企业会计核算记录以及其他资料。

前款第一项至第三项为必备资料。

目前，从各地的稽查处理决定书看，多数税局对“善意”取得虚开发票，仍不允许税前扣除。但一些司法判决的案例中，部分法院的判决认为，“善意”取得虚开发票，是基于真实的交易关系，有真实的业务往来，符合 2018 年 28 号税前扣除凭证的“真实性”原则，税法及税务政策未规定不得税前扣除，因此，应当允许税前扣除。

第3例 职工食堂风险重重，未取得合规 票据所得税税前扣除、用于职工福利费进 项税抵扣被处罚

（一）案例简介

L 公司从事空调、冰柜销售及安装，稽查局对该公司进行 2015-2016 年度税收检查，检查项目为增值税检查，主要为已认证抵扣项目是否符合规定、不允许抵扣的进项税是否转出等重要内容。

检查过程中，稽查人员发现，该公司将内部食堂承包给第三方专业餐饮公司 H 进行运营，员工按内部结算价格（优惠价格）支付第三方公司，内部结算价格低于市场价格部分，由 L 公司支付 H 餐饮公司。该公司支付的餐饮补贴部分，取得收据，餐饮公司使用的厨房设备均为 L 公司所得提供，其购进的厨房设备进项税均已认证抵扣；通过金三平台联查发现其 H 餐饮公司近几年来，申报增值税、营业税与实际经营情况严重不匹配。

稽查处理决定：1. L 公司购进货物用于职工福利，取得进项税应当转出；2. L 公司购进餐饮服务未取得合法票据，不允许所得税税前扣除；3. H 餐饮公司提

供餐饮服务，未足额申报缴纳营业税（营改增后为增值税）及附加税。

案例来源-《税务稽查明争与暗战》 潘洪新著

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

L 公司将购进的厨房设备交付 H 公司使用，其取得进项税进行抵扣，需要做进项税转出的理由主要有俩个：其一根据财税 2016 年 36 号文第二十七条，购进货物用于职工福利的进项税额不得从销项税额中抵扣；其二，企业购进的货物用于与自己生产经营无关的项目，其取得进项税不允许抵扣，尽管 36 号文未明确与生产经营无关的进项税不得抵扣的表述，但从历史政策以及立法者本意看，其取得进项税抵扣存在税收风险。

L 公司购买的餐饮服务，是否必须取得发票？首先要确认 H 公司与 L 公司之间的往来是否属于经营行为。L 公司作为独立税收纳税主体，经营餐饮服务，其取得餐饮收入按市场价收取，包含员工支付的部分和企业支付的补贴，因此具有经营性质，属于经营行为，应当开具发票。根据《中华人民共和国发票管理办法》第三十五条，以其他凭证代替发票使用的，由税务机关责令改正，可以处 1 万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。根据《国家税务总局关于发布所

得<税税前扣除凭证管理办法>的公告》（国税 2018 年第 28 号）第九条，企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目的，对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证，因此 L 公司取得收据为不合规票据，违背企业所得税税前扣除的“合法性”原则，取得收据不允许税前扣除。

餐饮公司取得的收入未足额纳税，因 L 公司的稽查牵连而被动补税，基于税收金税系统和大数据分析，税局信息化水平提高，强化了征管。对于应开具发票而开具收据隐藏收入，应当如实确认应税收入。根据《中华人民共和国发票管理办法》第三十五条，应当开具而未开具发票，由税务机关责令改正，可以处 1 万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（三）案例引申：两种常见职工食堂主要经营模式

上述职工食堂案例属于一种业务模式下的增值税专项检查，而实务中职工食堂存在多种业务模式，其涉税不仅局限于增值税风险。一般理解，职工食堂主要存在两种模式：以企业名义运营和以第三方公司名义经营。

以企业名义运营的食堂的财税处理

以企业名义运营下，企业承担责任和经营风险，企业对食堂运营的收入和成本纳入会计核算，将其食堂人员外包给餐饮或劳务公司，支付其劳务报酬，取得合法票据进行税前扣除。这种模式下，该食堂属于企业的内部食堂。内部食堂就餐费用结算，有些企业象征性收取一定的费用，有些企业免费就餐，有些企业通过发放参补助形式。对于前两种多见于内部食堂，对于后一种多见于第三方运营食堂下的费用结算。

象征性收取一定费用。企业自营食堂，向员工收取象征性或远低于市场价格的费用。企业对收取的员工餐饮费用，应当冲减职工福利费用，对其取得收入不具有经营性质。根据《营业税改征增值税试点实施办法》第十条第（三）款规定，单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务属于非经营活动，不征税增值税。

免费就餐。企业自营食堂，允许员工免费就餐。企业运营食堂所发生的的支出，根据《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企 2009 年 242 号）规定，职工食堂的设备、设施的折旧、维修保养费用以及工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用，应计入职工福利费。根据《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函[2009]3 号）规定，职工

食堂设备、设施及维修保养费用和工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等，按职工福利费不超过工资薪金总额 14% 的部分，准予扣除。个人所得税方面，员工免费就餐，虽然人人有份，但没有具体量化到个人的补贴或补助，暂不征收个人所得税。

以第三方公司名义运营的食堂的财税处理

以第三方公司名义运营，该种模式下，由第三方公司承担责任和经营风险。常见的处理，企业将其餐饮承包权承包给专业餐饮公司，签署承包合同。承包内容包含餐饮场地和餐饮设备的使用权、食堂经营权。如果承包合同分别明确了餐饮场地（不动产）、餐饮设备（动产）的使用权的价格，应分别适用不动产租赁、有形动产租赁。如果承包合同未明确，视同将食堂经营权承包，应按无形资产（其他权益性无形资产）经营权适用税率征税。对于食堂发生的水电费，可以采取转售电的处理，根据《国家税务总局关于发布所得〈税税前扣除凭证管理办法〉的公告》（国税 2018 年第 28 号）第十八条，也可以采用分割单的形式。

该种模式下，餐饮费用的结算，企业一般通过按月发放员工就餐补助的形式，员工通过内部就餐刷卡支付第三方公司餐饮费用，对于结算价格与市场价格差额的部分，由公司支付给餐饮公司，公司应当取得

餐饮公司开具餐饮发票，进行税前扣除。对于公司按月发放的餐饮补助，根据《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企 2009 年 242 号）规定，属于货币性补助，应当纳入工资总额核算，不再纳入职工福利费管理。个人所得税方面，按月发放的餐饮补助，不符合《中华人民共和国个人所得税法》免税规定“按照国家统一规定发给的补贴、津贴”，因此应当按工资薪金缴纳个人所得税。企业所得税方面，根据《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 34 号），列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。

职工食堂作为一种职工福利待遇，实务中普遍而广泛存在，存在较多的税收风险。企业应根据自身实际情况，合理选择职工食堂的经营模式。业务层面，应关注签署食堂承包合同法律的合规，法律责任与经营的风险的规避。财税上应关注发票的取得，税目和税率的适用、增值税进项税抵扣、企业所得税税前扣除、个人所得税代扣代缴、会计核算的规范性等。

第 4 例 购买应税货物和服务用于简易计税项目进项税抵扣被处罚

（一）案例简介

S 公司经营自来水生产、销售，增值税一般纳税人。该公司生产销售自来水采用简易计税办法。当地稽查局对其 2021、2022 年进项税抵扣进行专项检查。

经调查发现：该公司向 W 钢管有限公司购进钢管、向 D 会计师事务所购买公司会计年审服务、向 F 税务师事务所有限公司购买公司税务年审服务、向 H 山泉有限公司购买公司饮用水、向 K 供电局购买用电、向 L 运输有限公司购买化学物品运输服务、向 M 化工厂购买净水化学物品、向 G 气体有限公司购买净水化学物品、向 P 保险股份有限公司某分公司购买汽车保险服务，向 N 保险股份有限公司某分公司购买汽车保险服务等业务是用于自来水供应简易征收计税项目上。该司取得 W 钢管有限公司等上述 10 家公司开具的 61 份增值税专用发票分别于税款所属期 2021 年 11 月、2021 年 12 月、2022 年 2 月抵扣进项税额 7230.12 元、57070.49 元、313530.71 元，未做进项税转出。

稽查处罚决定：该公司把不得抵扣的进项税额申

报抵扣且未作进项税额转出未造成少缴税款的行为，属于编造虚假计税依据，处五万元以下的罚款。罚款金额为 40000 元。

案例来源—《国家税务总局江山市税务局稽查局税务行政处罚决定书》（江税二稽罚[2022]3 号）

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

根据《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税[2009]9 号）和财政部 国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》（财税[2014]57 号）的规定：销售自产的自来水，可选择按照简易办法依照 3% 征收率计算缴纳增值税。

《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：（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。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

第二十九条 适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的

进项税额：不得抵扣的进项税额＝当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当期全部销售额。

根据上述规定，该公司作为增值税一般纳税人对销售自产自来水业务选择简易计税办法，从稽查处理意见看出，该公司将购买的货物、服务等用于简易计税项目，并不存在将购买货物、服务用于兼营的一般计税项目及无法划转进项税的情况，因此对于仅用于简易计税的自来水项目，购进的进项税应当做转出处理。

（三）案例引申：自来水公司代政府收取的污水处理费、垃圾处理费如何进行发票合规的开具？

根据上述案例，假如该自来水公司代政府收取的污水处理费、垃圾处理费如何进行发票合规的开具？

《财政部、国家发展改革委、住房城乡建设部关于印发〈污水处理费征收使用管理办法〉的通知》（财税〔2014〕151号）第四条规定：污水处理费属于政府非税收入，全额上缴地方国库，纳入地方政府性基金预算管理，实行专款专用。

《财政部、国家税务总局关于污水处理费有关增

值税政策的通知》（财税[2001]97号）：“为了切实加强和改进城市供水、节水和水污染防治工作，促进社会经济的可持续发展，加快城市污水处理设施的建设步伐，根据《国务院关于加强城市供水节水和水污染防治工作的通知》（国发[2000]36号）的法规，对各级政府及主管部门委托自来水厂（公司）随水费收取的污水处理费，免征增值税。”

《泉州市城市管理局 泉州市财政局 泉州市税务局关于同意将垃圾处理费开具在增值税发票备注栏内作为会计原始凭证的通知》：

垃圾处理费属于非税收入，需开具非税收入票据，而自来水公司收取的水费收入需开具增值税发票，同时污水处理费作为免征增值税项目也和水费收入一起开具在同一笔增值税发票上。鉴于目前污水处理费、垃圾处理费均由市自来水公司代收，为方便用户开具发票，减少票据重复使用量，同意将垃圾处理费代收项目开具在水费增值税发票的备注栏内。该发票可作为纳税人缴纳垃圾处理费的会计核算原始凭证。将此通知。

提醒：考虑各省市征管口径不同，以各地主管税务机关意见为准。

存在兼营业务下，既用于一般计税又用于简易计税进项税如何抵扣？

假如该自来水公司兼营其他业务，比如工程建设适用一般计税办法，如果其办公大楼自建，取得进项税发票，是否可以抵扣进项税？如果是租入的办大楼，租赁支出是否可以抵扣进项税？如果将租入的办公大楼，对外转租收取的租金收入是否可以简易计税？

根据《营业税改征增值税试点实施办法》第二十七条第（一）款，不得抵扣的进项税情况是指仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

《财政部 国家税务总局关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》（财税[2017]90号）：

“一、自 2018 年 1 月 1 日起，纳税人租入固定资产、不动产，既用于一般计税方法计税项目，又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，其进项税额准予从销项税额中全额抵扣。”

根据上述规定，外购或租入的办公大楼，同时用于简易计税项目和一般计税项目，那么外购或租入的办公大楼取得进项税允许全额抵扣。对于转租的办公大楼，取得的租金收入，转租人转租房产是否允许选择简易计税，应区分情况确定。转租人根据 2016 年 4 月 30 日前签订的老租赁合同收取的租金，视为在 2016 年 4 月 30 日之前取得的不动产对外出租，可以

选择简易计税方法。

对于同一种业务，是否可以选择不同的项目适用简易计税？

目前，对于同一种业务类型，除房地产建安领域可以选择不同的项目进行简易计税或一般计税外，一般理解不得对不同的项目或客户选择不同的计税方法。江苏省 12366（2021. 7. 23）针对“劳务派遣企业能否按客户或合同，分别选择一般计税或简易计税？”答复意见：一般纳税人提供劳务派遣服务，选择差额纳税且按照简易计税方法依 5% 的征收率计算缴纳增值税的，不得按合同分别选择计税方法。

对于自来水公司的下游物业公司，向业主收取的自来水如何进行财税处理？

《国家税务总局关于物业管理服务中收取的自来水水费增值税问题的公告》（国税 2016 年第 54 号）：“提供物业管理服务的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费，以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额，按照简易计税方法依 3% 的征收率计算缴纳增值税。”

西木公司是一家物业管理公司，一般纳税人，2021 年 9 月支付自来水公司 10.3 万元水费，取得增值税专用发票，税额为 3 万元。从业主收取自来水费 10.3 万元。

解析：根据国税 2016 年 54 号规定，西木公司按照简易计税办法 3%征收率计算缴纳增值税，因此取得进项税发票不允许抵扣进项税。

1. 支付自来水公司水费

借：主营业务成本 10

 应交税费——应交增值税（进项税） 0.3

贷：银行存款 10.3

借：主营业务成本 0.3

 贷：应交税费——应交增值税（进项税转出）

0.3

2. 从业主收取水费，差额简易计税

借：银行存款 10.3

贷：主营业务收入 10

 应交税费——应交增值税（简易计税） 0.3

借：应交税费——应交增值税（简易计税） 0.3

贷：主营业务成本 0.3

第 5 例 骗取留抵退税受税务机关处罚

（一）案例简介

M 个体经营者主营食品销售、烟草制品零售，增值税一般纳税人，企业类型为个体工商户。当地稽查局对其进行留抵退税专项检查。经调查发现，该单位于 2021 年 9 月至 2022 年 3 月期间，以 X 酒业贸易商行和 Y 贸易行的送货单通过现金、微信、转账等收款方式对收取的销售五粮液系列酒货款金额合计 728828 元（含税），未在会计帐簿上核算收入和申报纳税，属于在帐簿上少列收入，少申报增值税销项税额的行为。

稽查处罚决定：该单位于 2021 年 9 月至 2022 年 3 月期间通过在帐上少列收入，少申报增值税销项税额其 83847.47 元，进行虚假的纳税申报，涉嫌骗取增值税留抵退税款 83847.47 元，属于偷税行为，处以一倍的罚款，罚款金额 83847.47 元。

案例来源—《国家税务总局梅州市税务局稽查局税务行政处罚决定书》（梅税稽罚[2022]28 号）

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

该稽查案例在当前政府前所未有的留抵退税政

策下，具有警示意义。出于疫情的经济下行压力，国务院退出组合式税费支持政策，坚持减税退税并举，增值税留抵退税约 1.5 万亿。此次留抵退税力度空前大、波及范围广、涉及众多行业。企业在享受政策红利的同时，一些企业打起留抵退税的主意，通过少申报或隐匿收入少计提销项税，通过购买取得虚开的增值税专用发票进项税抵扣，增加期末留抵税额的金额，从而申请留抵退税，非法享受政策红利。上述案例中该个体工商户通过隐匿收入的形式规避销项税，虚增留抵税额，被稽查发现受到相应的处罚。目前，全国各地稽查陆续发现成百上千起骗取留抵退税的案例，严重者甚至涉及到刑事犯罪。因此企业在享受留抵退税政策时，应当对自己经营的税收合规进行自查，避免出现上述情况。

（三）案例引申：暂停办理留抵退税的几种情况

如何避免因申请留抵退税而给企业带来税收风险，要从留抵退税政策说起。《国家税务总局关于办理增值税期末留抵税额退税有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 20 号）第十二条、税务机关在办理留抵退税期间，发现符合留抵退税条件的纳税人存在以下情形，暂停为其办理留抵退税：

- (一) 存在增值税涉税风险疑点的；
- (二) 被税务稽查立案且未结案的；
- (三) 增值税申报比对异常未处理的；
- (四) 取得增值税异常扣税凭证未处理的；
- (五) 国家税务总局规定的其他情形。

第十四条、税务机关对增值税涉税风险疑点进行排查时，发现纳税人涉嫌骗取出口退税、虚开增值税专用发票等增值税重大税收违法行为的，终止为其办理留抵退税，并自作出终止办理留抵退税决定之日起 5 个工作日内，向纳税人出具终止办理留抵退税的《税务事项通知书》。

各省市税局对留抵退税的强化征管的措施。

企业应对照上述规定，在申请留抵退税时，严格进行企业经营税收风险进行排查，出现上述风险点时，应积极补救，以免带来稽查风险。与此同时，各省市税务局机关针对此次大规模留抵退税加强了征管和稽查的力度。以下为 2022 年各省市税局发布的针对骗取留抵退税采取的应对措施和惩戒，企业可以从征管的角度，把握和防范其留抵退税存在的风险。

广西省税局：融安县税务局 2 名税务人员在办理某汽车销售企业留抵退税时，没有落实留抵退税有关制度规定，应比对未比对企业在《退(抵)税申请表》

上填写的营业收入与税收征管信息系统记录的相关数据，数额差异较大，造成多退税款。目前，融安县税务局已追回多退税款，并对负有主要责任的审核人员第一税务分局一级行政执法员覃某某，负有领导责任的核准人员具局副局长何某某追究执法过错责任。

新疆昆玉税局：强调要精准定位抓重点。在税收大数据筛选分析基础上，重点关注高风险行业和大额退税纳税人留抵退税可能存在的问题，采取人机结合方式将退税金额 10 万元以上的企业作为重点核查对象，密切关注企业资金，人数，收入虚构条件，企业变更登记，虚增可留抵税额，长期留抵无收入，短期内大量购票和注销企业等六个风险点，对发现存疑数据，前期介入，及时沟通，掌握情况，精准辅导，确保风险早识别，早提示早防范，早整改，降低退税风险，提高退税效率。

内蒙古乌海税局：对辖区内留抵退税企业对象随机抽选。

随机抽查对象：列入本级重点稽查对象名录库中的留抵退税企业。

抽查检查所属期间：2018 年 6 月 1 日-2022 年 5 月 23。

抽查方式：通过金税三期税收管理系统双随机平

台采取定向随机抽取方式。

抽查结果:通过定向随机抽查。

人员选派:通过竞标选派方式分派检查人员。

检查方式:乌海市税务局稽查局本级立案检查。

青海税局:稽查局切实加大风险防控力度,降低涉税风险,对上级下发的留抵退税风险任务进行精准研判,紧密结合市局下发的相关风险提示,尤其对存

在虚开发票或隐屠收入,期初期末留抵税额不衔接以及办理留抵退税后快速注销等涉税风险的相关企业进行重点分析。同时,以“便民办税春风行动”为契机,将刚性执法与柔性服务结合起来,开展检查的同时为企业辅导最新税收政策,对企业可能存在的涉税风险进行进解和辅导做到查办一个案件,做好一次辅导,开展一轮回访,助力一企发展。在开展涉税风险防控及辅导的同时,及时与货物和劳务税科、督察内审科和税收风险管理局等部门沟通,紧盯时间节点、关注企业实际的,多层次,全面化,差异化地做好风险应对,在发现退税疑点信息后及时核实,锁定嫌疑线索,同时向省局稽查局上报意见,对非主观故意违规取得留抵退税的企业,约谈提醒,促量整改;对恶意造假骗取留抵退税的企业,对违规享受的追回已退税款,按规定采取降低纳税信用等级,限制领用发票提高检查频次等措施,对骗取留抵退税典型安例

予以公开曝光;涉嫌犯罪的,移交司法机关追究刑事责任,切实维护纳税人合法权益和良好经济秩序。

西藏日喀则市税局:对退税 10 万元以上的 101 户纳税人进行人工复核,覆盖面达到 100%。

宁夏彭阳县税局:大企业留抵退税必经案头审核与实地走访程序,将大企业留抵退税台账与税源管理经验数据相结合,对退税的大型企业进行精准画像,增强风险管控针对性,以程序规范严控退税风险。

第 6 例 未按规定正确开具发票,违反《发票管理办法》受处罚

(一) 案例简介

N 公司经营工业用品,范围包括不限于厂矿工业用品、劳保包装材料、布类制品等等。当地稽查局对其税款所属期为 2019 年度进行税务稽查。

经调查发现,该单位 2019 年开具增值税专用发票共 383 份,其中有 247 份增值税专用发票的《销售货物或者提供应税劳务、服务清单》中货物明细内容与实际交易货物不一致(票面总金额不变),构成违反发票及票证管理规定的行为。

稽查处罚决定：该单位 2019 年未按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性开具发票合计 247 份，违法程度严重，但没有违法所得，处以罚款 10000 元。

案例来源—《国家税务总局佛山市税务局稽查局税务行政处罚决定书》（佛税稽罚 2022]49 号）

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

《中华人民共和国发票管理办法》第三十五条违反本办法的规定，有下列情形之一的，由税务机关责令改正，可以处 1 万元以下的罚款；有违法所得的予以没收：

（一）应当开具而未开具发票，或者未按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性开具发票，或者未加盖发票专用章的；

《增值税专用发票使用规定》第十二条：一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的，同时使用防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》，并加盖财务专用章或者发票专用章。

上述稽查案例属于未正确开具发票内容而导致的处罚，区别于虚开开票的认定，并不属于无货交易。根据《发票管理办法》和《增值税专用发票使用规定》，

企业应当基于业务真实性，如实在防伪税控系统开具《销售货物或提供应税劳务清单》，避免开具内容与实际不一致的情况。

（三）案例引申：发票票面形式审核值得关注事项

上述企业由于未合规开具发票而引起稽查的处罚，实务中，企业应严格根据税收法规和政策如实、正确得开具的发票，不应轻视发票开具的存在的瑕疵而存在侥幸心理。而关于合规发票的开具，除基于是否真实性交易、是否属于应税行为，是否按业务模式恰当开具、是否虚开发票实质性审核外，还应从发票票面进行形式上的审核。

1. 发票抬头及税号

企业应关注发票抬头是否为本单位全称，名称必须与营业执照完全一致，如不一致，属于不合规发票。

《国家税务总局关于增值税发票开具有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 16 号）：一、自 2017 年 7 月 1 日起，购买方为企业的，索取增值税普通发票时，应向销售方提供纳税人识别号或统一社会信用代码；销售方为其开具增值税普通发票时，

应在“购买方纳税人识别号”栏填写购买方的纳税人识别号或统一社会信用代码。不符合规定的发票，不得作为税收凭证。

目前，自 2017 年 7 月 1 日，对于增值税普通发票，税总明确规定需要销售方为其开具增值税普通发票时，应在“购买方纳税人识别号”栏填写购买方的纳税人识别号或统一社会信用代码。该法规仅限于企业，对于事业单位及政府机构发生的应税行为而开具增值税普通发票未做强制性要求。

2. 货物或应税劳务、服务名称

《国家税务总局关于增值税发票管理若干事项的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 45 号）：自 2018 年 1 月 1 日起，纳税人通过增值税发票管理新系统开具增值税发票（包括：增值税专用发票、增值税普通发票、增值税电子普通发票）时，商品和服务税收分类编码对应的简称会自动显示并打印在发票票面“货物或应税劳务、服务名称”或“项目”栏次中。包含简称的《商品和服务税收分类编码表》见附件。

企业应准确的选择税收分类编码，保持开具的“货物或应税劳务、服务名称”与实际一致。对于发生销售不动产的行为，应在发票“货物或应税 劳务、服务名称”栏填写不动产名称及房屋产权证书号码

（无房屋产权证书的可不填写）。根据最近的不动产权证书，房屋产权证书号码应填写省+年份+市+不动产权第 XXXXXHA 号。如浙 2021 杭州市不动产权第 0239080 号。

3. 开户行及账号

《中华人民共和国税收征收管理法》第十七条：“从事生产、经营的纳税人应当按照国家有关规定，持税务登记证件，在银行或者其他金融机构开立基本存款帐户和其他存款帐户，并将其全部帐号向税务机关报告。”

开户行及账号信息是增值税专用发票的必填内容，该银行账户应当是纳税人在税务机关备案或报告的账户，不一定是基本户，可以是一般账户或其他对公账户，但不可以是私人账户。

4. 备注栏的特殊项目

对于一些特殊项目和应税行为，需要在备注栏做说明和填写。

销售不动产发票开具

《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总

局公告 2016 年第 23 号)：销售不动产，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，应在发票“货物或应税 劳务、服务名称”栏填写不动产名称及房屋产权证书号码（无房屋产权证书的可不填写），“单位”栏填写面积单位，“备注”栏注明不动产的详细地址。

需关注对于“纳税人在地税机关已申报营业税但未开具发票”的情况，湖北、河北均出台规定，其发票备注栏注明“已缴纳营业税补开发票，营业税完税凭证号码为***”

保险服务发票开具

《国家税务总局关于保险机构代收车船税开具增值税发票问题的公告》（国家税务总局公告 2016 第 51 号）：保险机构作为车船税扣缴义务人，在代收车船税并开具增值税发票时，应在增值税发票备注栏中注明代收车船税税款信息。具体包括：保险单号、税款所属期（详细至月）、代收车船税金额、滞纳金金额、金额合计等。该增值税发票可作为纳税人缴纳车船税及滞纳金的会计核算原始凭证。

运输服务发票开具

《国家税务总局关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 99 号）：增值税一般纳税人提供货物运输

服务，使用增值税专用发票和增值税普通发票，开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等内容填写在发票备注栏中，如内容较多可另附清单。

预付卡发票开具

《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》（国税 2016 年第 53 号）规定：

单用途卡：与售卡方不是同一个纳税人的，销售方在收到售卡方结算的销售款时，应向售卡方开具增值税普通发票，并在备注栏注明“收到预付卡结算款”，不得开具增值税专用发票。

多用途卡：特约商户收到支付机构结算的销售款时，应向支付机构开具增值税普通发票，并在备注栏注明“收到预付卡结算款”，不得开具增值税专用发票。

出租不动产

《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 23 号）：出租不动产，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，应在备注栏注明不动产的详细地址。

建筑服务

《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值

税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 23 号）：提供建筑服务，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，应在发票的备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称。

需要注意的是：对于存在专业分包的工程，其专业分包商可能开具货物的发票，为防止其涉税风险，作为专业分包应在发票备注栏注明：建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称。

互联网物流平台

《国家税务总局关于开展网络平台道路货物运输企业代开增值税专用发票试点工作的通知》（税总函[2019]405 号）：使用自有增值税发票税控开票软件，按照 3% 的征收率代开增值税专用发票，并在发票备注栏注明会员的纳税人名称、纳税人识别号、起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息。如内容较多可另附清单。

差额征税业务

《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 23 号）：按照现行政策规定适用差额征税办法缴纳增值税且不得全额开具增值税发票的（财政部、税务总局另有规定的除外），纳税人自

行开具或者税务机关代开增值税发票时，通过新系统中差额征税开票功能，录入含税销售额（或含税评估额）和扣除额，系统自动计算税额和不含税金额，备注栏自动打印“差额征税”字样，发票开具不应与其他应税行为混开。

个人保险代理人

《国家税务总局关于个人保险代理人税收征管有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 45 号）：主管国税机关为个人保险代理人汇总代开增值税发票时，应在备注栏内注明“个人保险 代理人汇总代开”字样。

5. 汇总开具

《增值税专用发票使用规定》第十二条：“一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的，同时使用防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》，并加盖财务专用章或者发票专用章。”目前，对于增值税专用发票，汇总开具的《销售货物或者提供应税劳务清单》，应当从税控系统开具，增值税普通发票暂未有明确强制性要求。

第 7 例 建筑企业完工未结转增值税和企业所得税的涉税风险

(一) 案例简介

H 公司经营范围为房屋建筑施工总承包、水电设备安装、工程机械租赁等，增值税一般纳税人。2021 年稽查局对该单位实施检查，稽查所属期间为 2016 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日。

经调查发现，该公司 2016 年、2017 年、2018 年三年已完工未结转的项目少缴税款。

2016 年已完工未结转的“G 房地产开发有限公司的绿城桃花源 K 地块复耕土石方”等 9 个工程应计收入 12772839.17 元，少缴增值税 44915.22 元，少缴城市维护建设税 2245.76 元；该 9 个工程收入未计入 2016 年应纳税所得额，少计收入 12772839.17 元、成本 12463725.98 元（工程施 T6428117.86 元，补发票 5984932 元，税费 50676.12 元），应调增应纳税所得额 309122.18 元

2017 年已完工未结转的“M 科技有限公司的生产车间一、生产车间二工程”等 2 个工程应计收入 7977398.04 元，少缴增值税 44561.92 元，少缴城市

维护建设税 2228.10 元;该 2 个工程收入未计入 2017 年应纳税所得额少计收入 7977398.04 元成本 7817840.60 元(工程施工 17797103.95 元,税费 20736.65 元),应调增应纳税所得额 159557.44 元。

2018 年已完工未结转的“Z 高级中学扩建工程”等 2 个工程应计收入 19601331.75 元,少缴增值税 58528.98 元,少缴城市维护建设税 2926.45 元;该 2 个工程收入未计入 2018 年应纳税所得额,少计收入 19601331.75 元,成本 19299307.18 元(工程施工 16434510.19 元,补发票 2796745.10 元,税费 68051.89 元),自查已补调增应纳税所得额 199325.24 元,尚应调增应纳税所得额 102699.33 元。

稽查处罚决定:违法行为类型界定为偷税,处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款,罚款金额 149661.97 元。

案例来源—《国家税务总局湖州市税务局稽查局税务行政处罚决定书》(湖税稽一罚[2021]91 号)

(二) 案例简析:关于税务处理决定的解析

该稽查案例涉及建筑服务的增值税和企业所得税的纳税义务发生时间的界定。

关于提供建筑服务的增值税的纳税义务发生时间。《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条:

“增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：

（一）纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。”

根据上述规定，对于建筑服务的增值税纳税义务发生时间，可以具体分为以下几种情况。

先开发票，为开具发票的当天，发票开具触发纳税义务发生时间，无论是否提供建筑服务，是否收到工程款均以开具发票的当天作为增值税纳税义务发生时间。

合同书面确定了付款日期，以合同确定的付款日期，作为增值税的纳税义务发生时间。即无论付款日期有没有收到工程款，均以合同确定的付款日期，作为纳税义务发生时间。

合同未约定付款日期的，以建筑工程项目竣工验收的当天为增值税纳税义务发生时间。

收到工程进度款时，收到工程进度款的当天为增

值税纳税义务发生时间。对于收到工程进度款与合同付款日期不一致的情况，一般按收到工程进度款的当天和合同付款日期孰早的原则确认。

上述案例已知条件较为有限，推断可能存在第种情况，因此税局将工程项目完工（竣工验收）的当天作为增值税纳税义务发生时间。

关于企业所得税的纳税义务发生时间。《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》

（国税函[2008]875号）：二、企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度（完工百分比）法确认提供劳务收入。

1. 提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

- 1) 收入的金额能够可靠地计量；
- 2) 交易的完工进度能够可靠地确定；
- 3) 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。

2. 企业提供劳务完工进度的确定，可选用下列方法：

- 1) 已完工作的测量；
- 2) 已提供劳务占劳务总量的比例；

3) 发生成本占总成本的比例。

3. 企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额，根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额，确认为当期劳务收入；同时，按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前纳税期间累计已确认劳务成本后的金额，结转为当期劳务成本。

根据上述规定，企业所得税应根据提供建筑服务的进度，分期确认计税收入和结转成本。因此对于竣工项目应作为企业所得税计税收入和成本结转的纳税时间的终点。

（三）案例引申：质保金的增值税纳税义务发生时间

除上述完工未结转的项目的纳税义务发生时间，企业还应关注质保金的增值税纳税义务发生时间。

《国家税务总局关于在境外提供建筑服务等有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 69 号）：

“四、纳税人提供建筑服务，被工程发包方从应支付

的工程款中扣押的质押金、保证金，未开具发票的，以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。”

理解上述政策，应从以下几点来把握。如果建筑企业未对工程结算款包含质保金、保证金开具发票，那么以实际收到质保金、保证金的当天为纳税义务发生时间；如果已开具了发票，即使未实际收到也发生纳税义务，开具发票当天为质保金、保证金的纳税义务发生时间；如果建筑企业未开具发票，即使合同约定的付款日期到了，也不是纳税义务发生时间。

1. 新收入准则下质保金的会计处理

对于质保金的会计处理，执行企业会计准则的企业，应基于新收入准则合理判断其质保金是计入合同资产还是应收账款。如果工程无重大质量问题，质保金的收取仅取决于时间流逝，即仅有信用风险，无履约风险，应将合同结算（财报列报为合同资产）转为应收账款，借记应收账款-质保金，贷记合同结算—价款结算。

2. 建筑服务的预缴增值税值得关注事项

建筑企业提供建筑服务普遍存在预缴义务，存在预缴义务的主要涉及两种情况，即收到的预收款和跨

区域提供建筑服务。对于预收款，一般理解预收款是指工程未开工前收到的款项，即未实际提供建筑服务前收到的预付款。根据财政部 国家税务总局关于建筑服务等营改增试点政策的通知》（财税[2017]58号）规定，纳税人提供建筑服务取得预收款，应在收到预收款时，以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额，预缴增值税。对于跨区域提供建筑服务产生的预缴义务，《纳税人跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》（国税 2016 年第 17 号）规定，一般计税方法下的预征率为 2%，简易计税方法下的预征率为 3%。需要说明的是，根据《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》（国税 2017 年第 11 号）：“三、纳税人在同一地级行政区范围内跨县（市、区）提供建筑服务，不适用《纳税人跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》。”纳税人在同一地级行政区范围内跨县（市、区）提供建筑服务，除预收款外，无需预缴增值税。

跨区域提供建筑服务在项目所在地预缴增值税后，预缴税款可以在机构所在地抵减当期增值税税款。当期不足抵扣的，可以结转到下期抵扣。实务中一种观点认为，如果存在多个地区及多个项目，原则上应根据项目进行抵减，即预缴款抵减同一个项目的增值税税款，不得跨项目抵减。此外预缴税款不得抵减简易计税的应纳税额。《关于发布〈国家税务总局福建

省税务局建筑业增值税预缴管理办法》的公告》（国家税务总局福建省税务局公告 2019 年第 10 号）第十一条：“纳税人已预缴的税款，只能抵减同一建筑项目的应纳税款，不能抵减其他建筑项目的应预缴税款或应纳税款，也不能抵减其他应税项目的应纳税额。”佐证了这个观点。

另一个观点认为，预缴税款可以不分地区、不分项目抵减增值税税款，也可以抵减简易计税的应纳税款。其根据无论是总局发布政策以及增值税纳税申报层面，均未有按项目抵减的限制，从操作上讲，不同项目、不同计税方法的抵减在申报操作上是不需要区分的。增值税申报操作上是统抵的，即汇总抵扣。

新收入准则下建筑企业的成本结转的处理

新收入准则下建筑企业的成本结转问题。《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）：“第二十六条 企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；

（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务

的资源；

（三）该成本预期能够收回。

根据上述规定，区别于老准则建造合同中建造成本按完成百分比确认成本，新准则成本结转有着更加精确和灵活的处理。期末，对于已经计入合同履约成本的施工成本，是否进行成本结转至主营业成本，需要把握以下原则，如果发生的“成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”那么继续计入合同履约成本核算，如果发生的了“与履约义务中已履行部分相关的支出”，那么需要计入当期损益，即对这部分进行成本结转。

第 8 例 房地产企业长期挂账“其他应付款”“预收账款”的税务风险

（一）案例简介

G 公司主营房地产开发，房屋建筑工程，注册资本 800 万元，增值税一般纳税人。当地稽查局于 2018 年 1 月 3 日起对该公司的 2015 年 1 月 1 日至 2016 年 12 月 31 日涉税情况进行了检查。

经调查，发现该公司收到房款一直挂“其他应付

款”、“预收账款”科目并只部分预缴了增值税，符合纳税义务发生条件后未按规定及时转作产品销售收入按 5% 的征收率计算缴纳增值税。2016 年 5 月-12 月共收到房款挂“其他应付款”科目未按规定转作产品销售收入 56909189.00 元，应缴增值税 2709961.40 元，已预缴增值税 547009.53 元，应补缴 2016 年 5 月-12 月按规定应缴而未缴增值税 2162951.87 元。

稽查处理决定：追缴该公司 2016 年 5-12 月少缴的增值税 2162951.87 元、城市维护建设税 151406.63 元，并依法加收滞纳金；追缴该公司 2016 年 5-12 月少缴的教育费附加 64888.56 元；追缴该公司 2016 年 5-12 月少缴的地方教育附加 43259.03 元，合计金额 2422506.09 元。

案例来源—《国家税务总局赣州市税务局稽查局税务处理决定书》（赣市税稽处〔2019〕50009 号）

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

上述案例存在的税收违法事项是预收款未及时转为应税销售收入，计算应交增值税以及附加税。对于收到房产预收款，该公司只是针对部分预收款分履行了预缴义务。根据《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国税 2016 年第 18 号）第

十条 一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时按照 3%的预征率预缴增值税。由于恰逢营改增当期,因此对于 2016 年 5 月 1 日之前收到的预收款,不涉及增值税的预缴义务和纳税义务,对于 2016 年 5 月 1 日及之后收到的预收款,需要履行预缴义务。

案例显示该公司按 5%的征收率计算增值税,因此,判断该公司房地产项目属于房地产老项目,适用的简易计税办法。根据国税 2016 年 18 号第十五条规定,一般纳税人销售自行开发的房地产项目适用简易计税方法计税的,应按照《试点实施办法》第四十五条规定的纳税义务发生时间,以当期销售额和 5%的征收率计算当期应纳税额,抵减已预缴税款后,向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

关于纳税义务时间的界定,是该案例的核心关注点,即房地产预收款何时转为增值税的应税收入。根据《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条第(一)款“纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。收讫销售款项,是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款

日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。”以及各省市的税局的口径，一般理解，房地产销售房屋的增值税纳税义务发生时间：以房地产公司将不动产交付给买受人的当天作为应税行为发生的时间。具体交房时间以《商品房买卖合同》上约定的交房时间为准；若实际交房时间早于合同约定时间的，按实际交房时间为准。因此，该公司应将房屋交付买受人的当天，确认增值税纳税义务发生时间，应将预收款转为应税收入于申报期内申报增值税。

（三）案例引申：营改增前收到预收款的是否存在增值税纳税义务？

针对上述案例，如果该公司于 2015 年 10 月收到房款，计入预收款并缴纳了营业税，后续于 2016 年 10 月将该房产项目交付买受人，预收款转为主营业务收入，是否确认增值税的纳税义务？答案是不需要的。营改增后，增值税纳税义务仅为 2016 年 5 月 1 日之后的，对于之前的涉税行为不产生增值税的纳税义务。根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十五条 纳税人转让土地使用权或者销售不动产，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。因此，2015 年 10 月收到的预收房

款，发生营业税纳税义务，缴纳营业税，后续结转收入，不再发生增值税纳税义务。对于营改增之前已缴纳营业税需要补开发票的，参照《国家税务总局关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 42 号）第七条规定：“纳税人 2016 年 5 月 1 日前发生的营业税涉税业务，包括已经申报缴纳营业税或补缴营业税的业务，需要补开发票的，可以开具增值税普通发票。纳税人应完整保留相关资料备查。”需要说明的是，这里的“增值税普通发票”是指不征税发票，不征税编码项目为 603 已申报缴纳营业税未开票补开票。

房地产公司销售现房是否需要预缴增值税？

假如该公司不是销售期房的模式，采用通过销售现房的模式，收到的预收款是否产生预缴义务？实务中存在这样的案例，某房地产开发企业销售尾盘，合同约定 9 月交付，于 7 月收到客户预缴房款，并开具适用税率 9% 的发票，该企业于 8 月申报 7 月所属期的增值税税款。10 月税务机关处理意见，要求该公司应于 7 月收到房款当期履行预缴义务，预缴增值税并补缴滞纳金。根据《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国税 2016 年第 18 号）第十条 一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项

目，应在收到预收款时按照 3% 的预征率预缴增值税。由此可以看出，由于该房屋销售的合同签订收款与交付不在同一个纳税期间，因此该房屋销售收到的款项，应作为预收款，履行预缴义务缴纳预缴增值税。根据《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条第（一）款，先开发票的，为开具发票的当天。因此开票触发纳税义务，该公司收到房款，需要做预缴和增值税纳税申报。

第 9 例 电商平台销售货物未如实记账，

未取得合规票据，少申报税款被处罚

（一）案例简介

Q 公司为玩具销售公司，主要通过网络平台销售玩具、电子产品及配件、日用品、文具等，增值税小规模纳税人。当地稽查局对该公司 2018-2020 年度进行税务稽查。

经调查发现：该公司的业务系统电子数据、刷单及退货退款数据显示，该公司 2020 年销售数据合计 10895346.14 元，刷单总金额为 5423595.58 元，退货退款总金额为 903212.52 元。通过明细逐月核对，最终确认该公司 2020 年少申报不含税销售额合计

3264153.85 元。

该公司 2018 年及 2019 年发生支出时，存在部分支出未取得相关发票，以现金支出凭单代替发票记账进行核算，并在 2018 年及 2019 年企业所得税税前列支相关成本，其中以现金收据代替发票记账进行核算并在 2018 年企业所得税税前列支 45000 元，在 2019 年企业所得税税前列支 125000 元。

该公司未按照规定保管 2020 年完整的成本核算资料。

稽查处罚决定：对该公司的偷税行为处以少缴税款百分之五十的罚款 31448.73 元；对该公司未按规定设置、保管账策以及保管记账凭证和有关资料的行为处以 2000 元罚款；对该公司以其他凭证代替发票使用的行为处 1000 元的罚款。

案例来源—《国家税务总局汕头市税务局稽查局税务行政处罚决定书》（汕头税一稽罚[2022]2 号）

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

该案例是税务机关对电商行业的稽查案例。随着电子商务的蓬勃发展，电商经营者偷漏税行为及违反法律法规的行为屡见不鲜，为此国家为了进一步规范电商企业的经营行为，制定相关法律。《电子商务法》，已于 2019 年 1 月 1 日正式施行。

《中华人民共和国电子商务法》第十一条：电子商务经营者应当依法履行纳税义务，并依法享受税收优惠。依照前条规定不需要办理市场主体登记的电子商务经营者在首次纳税义务发生后，应当依照税收征收管理法律、行政法规的规定申请办理税务登记，并如实申报纳税。

第二十五条 有关主管部门依照法律、行政法规的规定要求电子商务经营者提供有关电子商务数据信息的，电子商务经营者应当提供。有关主管部门应当采取必要措施保护电子商务经营者提供的数据信息的安全，并对其中的个人信息、隐私和商业秘密严格保密，不得泄露、出售或者非法向他人提供。

第二十八条 电子商务平台经营者应当依照税收征收管理法律、行政法规的规定，向税务部门报送平台内经营者的身份信息和与纳税有关的信息，并应当提示依照本法第十条规定不需要办理市场主体登记的电子商务经营者依照本法第十一条第二款的规定办理税务登记。

第三十一条 电子商务平台经营者应当记录、保存平台上发布的商品和服务信息、交易信息，并确保信息的完整性、保密性、可用性。商品和服务信息、交易信息保存时间自交易完成之日起不少于三年；法律、行政法规另有规定的，依照其规定。

根据上述规定可以看出，以目前税收征管水平进行税务查账，税局可以直接经电子商务平台获取电子交易信息，无需经过平台经营者。因此，平台经营者想隐匿收入，通过内外账或私人账户隐藏相关收入进行偷税是风险极大的。平台经营者应当按规定做好每笔账务的记录，不能存在侥幸心理，税局调查交易数据时，应积极配合，以免引起罚款和滞纳金。

该案例的偷税定性及未按规定使用发票的相关处罚，前几节案例均有相同的处理和介绍，本节不再赘述。值得关注的是，本案例的”刷单”行为，作为电商经营者为了粉饰销售业绩，吸引更多客户，电商经营者普遍采用该种模式。

网络刷单属于一种资金的流转，未真实销售相关货物，因此从税法上讲，不属于应税行为，因此无需缴纳增值税，从本案例看，税局查补税亦剔除了这部分虚假的销售收入。对于雇人刷单而发生的支出，相关的支出属于与企业生产经营相关的支出，因此，从所得税角度，取得合规的票据允许进行税前扣除。但是从行政法规的角度看，网络刷单属于制度上缺失，应加强行政的监管。实务中，刷单的法规漏洞并不影响所得税税前扣除。

关于平台积分的税务处理，实务中常见的如天猫积分，是消费者在天猫网站上购物获得的奖励，积分

专属天猫，仅限天猫内使用。消费者天猫购物时，天猫积分可以抵减，商家应按向消费者实际收到的价款，按所销售的货物类别，据实开具发票，会计上，同时确认收入并计提销项税金。商家向天猫收取的价款，即天猫支付价款的部分（天猫积分折算的金额），应由商户向天猫开具宣传类（推广）服务类增值税专用发票，缴纳增值税。天猫取得增值税专用发票，做进项税抵扣，同时计入销售费用。

（三）案例引申：网络团购的财税处理

除了“刷单”、“平台积分”外，该案例值得引申的是实务中普遍存在的网络团购。本节试图从财税角度对网络团购中实物团购模式做一些简要的分析。

网络团购，是指一定数量的消费者通过互联网渠道组织成团，以折扣购买同一种商品。其根本特征就在于借助互联网的凝聚力量来聚集资金，加大与商家的谈判能力，取得价格上的优惠。随着全球服务业和互联网经济的不断发展与融合，网络团购行业得到了越来越多的消费者青睐。网络团购根据标的物的不同可以分为实物模式和电子券兑换模式两种。实物团购，消费者以团购的方式购买实物，客户在第三方平台网站付款后，确认收货，团购网根据订单和商户发货，按一定的费用结算。电子券兑换券，消费者以团购的

方式购买电子券，客户在第三方平台网站点付款后，收到电子券密码，顾客凭借该电子券密码去商家消费（餐饮、娱乐等），第三方平台按商户所收的资金收取一定费用。

实物团购模式。实物团购模式的交易标的物是有形商品，消费者根据消费需求填写订单，通过网上银行支付货款后获得对商品的所有权，而商家根据消费订单发货，然后通过物流公司派送货物至消费者手中，消费者根据收到的货物确认付款后完成交易。

某团购网站对一款电饭煲搞团购活动，原价 300 元，团购每件 150 元。商家要求团购人数至少达 50 人，截止活动结束，已有 100 人参加该活动，共收到团购款 15,000 元，30 人参加了好评送优惠券的活动，赠送 10 元的抵价券用于下一次团购适用。该电饭煲成本 100 元，团购网站的佣金为 20%。

1. 收到团购款的会计处理

团购网站在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，团购网站收取的款项 15000 元中，仅佣金部分 $2830.19 (3,000/1.06)$ 元，代表团购网站已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债。169.81

应确认应交税费——待转销项税。对于其余部分 12000 元，为团购网站代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

借：银行存款 15000

贷：合同负债 2830.19

应交税费——待转销项税 169.81

其他应付款 12000

(2) 消费者收到团购电饭煲后，团购网站向商家支付货款并扣除佣金，确认收入。

借：其他应付款 12000

贷：银行存款 12000

借：合同负债 2830.19

应交税费——待转销项税 169.81

贷：主营业务收入 2830.19

应交税费——应交增值税（销项税）169.81

(3) 团购完成后，消费者评价赠送优惠券，应确认销售费用，同时计入合同负债。

借：销售费用 300

贷：合同负债 300

提示：

(1) 因未实际发生，存在跨期的情况下，销售费用不允许税前扣除，所得税需要做纳税调增。后续

消费者使用优惠券时，借记银行存款，合同负债，贷记主营业务收入（按全额确定），应交税费——增值税（销项税），增值税按折扣后的金额作为计税依据。

（2）如果是评价后给予的现金返还（比如返还 10 元现金，30 个人评价），有俩种处理方法。第一种处理方法，可以确认销售费用，借记销售费用 300，贷记银行存款 300，因为已经真实发生，所得税允许税前扣除（不需要发票）。依据如下：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及实施细则，小额零星经营业务可按以下标准判断：按次纳税的，每次（日）销售额不超过 300-500 元（具体标准按照各省有关部门规定执行，通常为 500 元）。《企业所得税税前扣除凭证管理办法》第九条：“企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目（以下简称“应税项目”）的，对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证；对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。”

第二种处理方法，作为好评评价返现与之前的销售作为一揽子交易，作为应付客户对价，冲减确认的收入，借记主营业务收入，贷记银行存款。

商家发货阶段

借：发出商品 10000

贷：库存商品 10000

消费者收到电饭煲，团购网站打款给商家，商家应确认收入，结转成本。

借：银行存款 12000

销售费用 2830.19

应交税费——应交增值税（进项税）169.81

贷：主营业务收入 13274.34

应交税费——应交增值税（销项税）1725.66

结转成本

借：主营业务成本 10000

贷：发出商品 10000

第 10 例 政府补助收入未及时确认企业所得 税计税收入被处罚

（一）案例简介

稽查局调查 D 矿业公司，发现该单位 2020 年 11 月 26 日收到 X 镇财政所通过 Z 企业管理咨询服务中心转给该单位企业扶持资金 166000 元，未计入收入，该单位少缴 2020 年度企业所得税 8226.14 元。

稽查处罚决定：该公司行为构成偷税，处少缴税款百分之五十的罚款，罚款金额 4113.07 元。

案例来源—《国家税务总局徐州市税务局稽查局税务行政处罚决定书》（徐税一稽罚[2022]22 号）

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

该案例属于企业获取政府补助收入未作为所得税计税收入而进行处罚。实务中，政府补助收入应根据所得税法的规定，及时确认计税收入。

《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2008]151 号）：“一、财政性资金

（一）企业取得的各类财政性资金，除属于国家投

资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。

(二) 对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

(三) 纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

本条所称财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款；所称国家投资，是指国家以投资者身份投入企业、并按有关规定相应增加企业实收资本(股本)的直接投资。”

对于企业接受政府的财政资金，除了作为政策性的资本投入外，需要划分不征税收入与征税收入，对于不征税收入，需满足《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》

(财税[2011]70号)规定：1. 企业能够提供规定资金

专项用途的资金拨付文件；2. 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；3. 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

政府补助收入存在税会差异的，根据是否作为不征税收入分别在《专项用途财政性资金纳税调整明细表》（A105040）和《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》（A105020）中做纳税调整。

（三）案例引申：政府补助收入的税会差异及纳税调整

新政府补助收入准则实施后，相关变动较大，执行企业会计准则的企业，应当正确区分取得政府补助属于与资产相关的补助，还是与收益相关的补助，选择恰当的核算方法（总额法或净额法）进行会计处理。目前政府补助收入，会计准则未全面引入权责发生制。实务中，一般按收付实现制进行确认，除非有相关证据证明“符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。”与此同时，基于会计收入确认与所得税计税收入时间的暂时性差异，企业应重点关注该项业务的税会差异。

西木公司执行企业会计准则，2021 年年共发生以

下政府补助事项，以下政府补助事项均作为征税收入处理。

2021 年 1 月，收到区财政拨付的 2020 年的药品推广计划的费用补贴 100 万元。

2021 年 3 月，收到区财政拨付的购置药品冷链运输车补贴 200 万元，用于承担全省疫苗制剂的配送。4 月，购入 10 台冷链车并投入使用，不含税价格 300 万元，会计和税法均按 4 年计提折旧。

2021 年 11 月，收到区财政拨付的新药品研发费用补贴资金 200 万元，用于 2022 年的研发活动。

西木公司分别采用总额法和净额法核算政府补助涉及的税会差异及纳税调整如何处理？

解析：

(1) 总额法下，会计核算的处理及税会差异

对于 2021 年收到 2020 年的费用补贴 100 万，属于与收益有关的政府补助，会计应于 2020 年确认其他收益，而税法于 2021 年确认计税收入，因此 2020 年需要做纳税调减 100 万，2021 需要做纳税调增 100 万。

对于 2021 年收到购置冷链车的补贴 200 万，属于与资产有关的政府补助，收到当月应计入递延收益，并于冷链车实际投入使用并开始对计提折旧时，分期计入当期收益（ $200/4/12 \times 8 = 33.33$ ）。税法上对 200

万补贴，应一次性计入当期应税收入，需要做纳税调增 166.67。

对于收到用于未来的研发补贴资金 200 万，会计计入递延收益，2022 年根据受益项目做收入处理，税法于本期全部作为计税收入，需要做纳税调增 200 万。

A105020 未按权责发生制确认收入纳税调整明细表
单位：元

行次	项 目	合同金额 (交易金 额)	账载金额		税收金额		纳税调 整金额
			本年	累计	本年	累计	
		1	2	3	4	5	6 (4-2)
9	三、政府补助递延收入 (10+11+ 12)	3000000	333333	133333	5000000	5000000	4666667
10	(一) 与收益相关的政府补助	1000000	0	1000000	3000000	3000000	3000000
11	(二) 与资产相关的政府补助	2000000	333333	333333	2000000	2000000	1666667
12	(三) 其他						

(2) 净额法，会计核算的处理及税会差异

对于 2021 年收到 2020 年的费用补贴 100 万，

属于与收益有关的政府补助，会计应于 2020 年确认冲减已发生的费用，而税法于 2021 年确认计税收入，因此 2020 年需要做纳税调减 100 万，2021 需要做纳税调增 100 万。

对于 2021 年收到购置冷链车的补贴 200 万，属于与资产有关的政府补助，收到当月应计入递延收益，并于冷链车预定用途时，冲减其账面价值，并按冲减后的账面价值，进行折旧。

对于收到用于未来的研发补贴资金 200 万，会计计入递延收益，2022 年根据受益项目做冲减相关成本费用处理，税法于本期全部作为计税收入，需要做纳税调增 200 万。

和与收益相关的政府补助，通过 A105020 表纳税调整。

A105020 未按权责发生制确认收入纳税调整明细表
单位：元

行次	项 目	合同金额（交易金额）	账载金额		税收金额		纳税调整金额
			本年	累计	本年	累计	
		1	2	3	4	5	6（4-2）
9	三、政府补助递延收入	1000000	0	1000000	3000000	3000000	3000000

	(10+11+ 12)						
10	(一)与收益相关的政府 补助	1000000	0	1000000	3000000	3000000	3000000
11	(二)与资产相关的政府 补助						
12	(三) 其他						

与资产相关的政府补助，通过 A105000 和 A105080 表纳税调整。

A105000 纳税调整项目明细表

单位：元

行 次	项 目	账载金 额	税收金 额	调增金 额	调减金 额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目（2+3+... +8+10+11）	*	*		
11	（九）其他	0	2000000	2000000	0

A105080 资产折旧、摊销及纳税调整明细表

单位：元

小字部分为“享受加速折旧政策的资产按税收一般规定计算的折旧、摊销额”

行次	项目		账载金额			税收金额					纳税调整金额
			资产原值	本年折旧、摊销额	累计折旧、摊销额	资产计税基础	税收折旧、摊销额	享受加速折旧政策的资产按税收一般规定计算的折旧、摊销额	加速折旧、摊销统计额	累计折旧、摊销额	
			1	2	3	4	5	6	7=5-6	8	9 (2-5)
1	一、固定资产							*	*		
	(2+3+4+5+6+7)										
2	所有固定资产	(一) 房屋、建筑物						*	*		
		(四) 飞机、火车、轮船以外的运输工具									
5			1000000	166667	166667	3000000	500000	*	*		-33333
											

根据上述俩表的填报，最终需纳税调增金额为
(2000000-333333) = 1666667 元。

第 11 例 纳税人未及时执行税务处理决定 后果严重

(一) 案例简介

国家税务总局海南省税务局第三稽查局 2021 年 6 月 9 日发布国家税务总局海南省税务局第三稽查局公告琼税三稽告[2021]48 号，公告通知负有纳税义务人张某按照《税务处理决定书》(琼税三稽处〔2021〕23 号)决定缴纳个人所得税和印花税共计 2,912,000.00 元。其中转让股权两次总价 1500 万元，应缴纳个人所得税 2,897,000.00 元；应缴纳印花税 15,000.00 元。

因为无法找到纳税义务人，便以公告方式送达。

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。如果触犯刑法的会被追究刑事责任，同时会影响个人纳税信用。

案例来源： 国家税务总局海南省税务局第三稽查局公告琼税三稽告[2021]48 号

（二）案例简析：关于税务处理决定的解析

本案根据《[中华人民共和国税收征收管理法](#)》([中华人民共和国主席令第 49 号](#))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”的规定，对未缴个人所得税 2,897,000.00 元予以追缴。根据《中华人民共和国税收征收管理法》(中华人民共和国主席令第 49 号)第五十二条第二款“因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金;有特殊情况的，追征期可以延长到五年”的规定，对未缴印花税 15,000.00 元予以追缴。

本次税务处理决定只是追缴税款和加收滞纳金并未对处以罚款，如果处罚需要出具《税务行政处罚决定书》。只处理、不处罚体现了税务机关宽严结合处理原则。对纳税人没有处罚，纳税人未来刑事阻却权有机会行使一次。未缴纳的印花税加收了滞纳金，对转让股权应追缴个人所得税也没有加收滞纳金，仅追缴个人所得税显然是依据了税收征管法第六十八

条的规定从轻处理。

纳税义务人在公告到期后未执行税务处理决定不利后果

1. 可能丧失税务行政复议和行政诉讼救济机会

依据《税务行政复议规则》纳税人对税务处理决定有异议，应在公告到期视同送达之日起（申请人可以在知道税务机关作出具体行政行为之日起）60 日内提出行政复议申请；如果对结果不服可以提起行政诉讼。但是必须先缴纳税款或提供担保。纳税或者提供纳税担保是行政复议前置条件，纳税行政复议是提起行政诉讼的前置条件。如果纳税人确实存在可以申辩理由，因此丧失两次救济机会很不合适。

2. 如果恶意逃避责任案件被税务机关移送公安机关，丧失追究刑事责任阻却机会

《中华人民共和国刑法修正案（七）》（国家主席令第十号），纳税人逃税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。按照税务机关要求时限缴纳税款并且不

是规定时间内再次逃税的，才能形成刑事责任追究阻却。这一政策体现的是刑罚的宽严相济。如果纳税人不及时缴税款和滞纳金被移送公安机关立案后，将不再享有阻却权利；因为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。

3. 不及时缴纳税款增加税务滞纳金计算天数，每延迟缴纳一日增加一日滞纳金

本决定根据《中华人民共和国税收征收管理法》(中华人民共和国主席令第 49 号)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，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金”的规定，对未缴的印花税 15,000.00 元，从滞纳税款之日起至缴纳税款之日止，按每日万分之五加收滞纳金，具体金额由金税三期税收管理系统自动计算结果为准。

4. 不及时履行个人所得税纳税义务，纳税信用降低，未来会影响个人经济活动

《国家发展改革委办公厅、国家税务总局办公厅

关于加强个人所得税纳税信用建设的通知》（发改办财金规〔2019〕860号）完善守信联合激励和失信联合惩戒机制，对个人所得税守信纳税人提供更多便利和机会，对个人所得税严重失信当事人实施联合惩戒。

5. 税收风险提示

股权转让的受让方如果未履行代扣代缴义务且未向税务机关报告可能需要担责。本案例中未提到受让方作为代扣代缴义务人如何承担责任，判断应该已经在法定期限内向主管税务机关做了报告。

《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2014年第67号）第五条规定，个人股权转让所得个人所得税，以股权转让方为纳税人，以受让方为扣缴义务人。

《税收征收管理法》第六十九条规定，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。《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（国务院令第362号）第九十四条规定：“纳税人拒绝代扣、代收税款的，扣缴义务人应当向税务机关报告，由税务机关直接向纳税人追缴税款、滞纳金；纳税人拒不缴纳的，依照

税收征管法第六十八条的规定执行。”

本次股权转让的受让方负有代扣代缴义务的张某和刘某如果未履行代扣代缴义务也未向税务机关报告，税务机关可以依据上述规定进行处理。

案例点评

对于纳税义务人，建议及时按照税务机关处理决定缴纳税款和滞纳金，珍惜没有被税务处罚的机会，如果对案件有异议，应该在规定时间内提起纳税行政复议，对行政结果有异议再提起行政诉讼进行司法救济。不能任由事态发展，不予考虑。即使是增加延迟纳税时间也会积少成多增加税务滞纳金数额。同时如果采取不当方式规避纳税责任逃税抗税，会被税务机关移送司法机关追究刑事责任，此案件涉及税款额度巨大，因为 2022 年 5 月 15 日前立案追诉标准逃避缴纳税款数额在五万元以上、之后也仅仅为十万元以上，需要纳税人引起注意。

（三）案例引申：《税务处理决定书》和《税务行政处罚决定书》的主要区别

税务处理决定书是针对税收和教育费附加的应纳、已纳、应补(退)的情况作出处理决定,同时对于未按规定纳税期限缴纳税款的,作出加收滞纳金的处理决定。

税务行政处罚决定书,是针对罚款作出的处理决定,涉及的事项,有违反税收征管法作出的税收罚款和违反发票管理办法作出的发票违章处罚。

税法允许个人股权低价转让可以降低个人所得税税负

个人转让股权视为有正当理由股权转让收入明显偏低情形,如果属于法律允许情形,可以有效降低税负,比如《[股权转让所得个人所得税管理办法\(试行\)](#)》(《[国家税务总局公告 2014 年第 67 号](#)》)第十三条规定的近亲属之间转让股权可以适用该政策降低税负。

第 12 例 纳税人支出未取得合法有效凭证

抵扣企业所得税应纳税所得额

(一) 案例简介

浙江***装饰工程有限公司 2019 年度暂估成本 603411.56 元,已在当年度企业所得税税前列支,在企业所得税汇算清缴期结束前未取得合法有效凭证,未进行企业所得税纳税调整。该单位需补缴企业所得税 46906.40 元。2021 年 12 月 15 日被国家税务总局

杭州市税务局第三稽查局依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款规定处应补税款 50% 的罚款 23453.20 元。

案例来源：国家税务总局杭州市税务局第三稽查局杭税三稽罚〔2021〕428 号。

（二）案例简析：关于税务处罚决定解析

《税收征收管理法》第六十三条规定，纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。本案处罚按照应补税款 50% 罚款，是处罚最低比例。同时，因为纳税人被处以税收行政处罚，在五年内如果再有税务违法行为，构成犯罪的不能免于追究刑事责任；因为《中华人民共和国刑法修正案（七）》（国家主席令第十号）规定，纳税人逃税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。所以纳税人未来经营期间进行税务管理必须遵从税法规定，谨慎行事，避免五年内被税务机关给予两次行政处罚。

关于企业所得税无发票强行抵扣企业所得税应纳税所得额解析

很多企业所得税纳税人为了节省采购成本不取得发票，在缴纳企业所得税时认为税务机关没有技术能力进行精准稽核，被发现机率较小，所以进行侥幸抵扣或暴力抵扣，降低所属纳税期限企业所得税应纳税所得额。但是在金税工程开始发挥作用后，通过智慧税务大数据扫描可以及时发现企业所得税抵扣支出取得发票少的异常情形，很容易被税务机关发现纳税人税务风险并跟进稽查。纳税人对于科技进步给税务管控带来变化应给予充分了解和认知，相信智慧税务和数字税务的威力，不应抱有侥幸心理。

案例点评

纳税人采购不取得发票是为了享受低价便宜，不取得发票侥幸抵扣企业所得税应纳税所得额是为了享受降低税务便宜。第一个便宜可能是误区，第二个便宜风险和代价都巨大。我们来讨论为什么是误区。

低价采购不要发票以为捡了便宜，这是一个误区。查账征收的一般纳税人支出不取得发票违反税法规定，帮助销售方漏税获利、自己却损失巨大。增值税

一般纳税人减少税负的方法首要在于对外购买产品和接受服务支出必须取得符合业务实质的增值税专用发票。不能取得合规发票就是无法进行增值税进项税有效抵扣、不能在计算企业所得税应纳税所得额时有效税前扣除，增加企业增值税和企业所得税税负。未取得发票会造成企业税负损失计算如下：比如未取得 13%增值税专用发票，含税金额 100 万元支出；损失可以抵扣增值税进项税 11.50 万元 $(100/1.13*0.13)$ ，损失可以抵扣企业所得税应纳税所得额 22.12 万元 $[(100-11.50)*0.25]$ ，共计 33.63 万元。损失比例 33.63%。

建议纳税人在采购商品和接受服务时即使取得发票进行会计核算和纳税抵扣，走出不要发票低价采购误区（违了规又吃亏），遵从税法规定，合理安排税务优化和成本控制。

（三）案例引申：企业所得税核定征收改为查账征收后未取得发票资产如何确定抵扣企业所得税计税基础

根据国家税务总局公告 2021 年第 17 号《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》规定，在纳税人企业所得税从核定征收转为查账征收情形下，不能提供资产购置发票的，可以凭购置

资产的合同(协议)、资金支付证明、会计核算资料等记载金额，作为计税基础。

对方无法开具发票，符合条件的可以取得内部凭据作为抵扣企业所得税依据

《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）规定，对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。

第 13 例 房地产开发企业常见税务违法行为之一 是收入不及时入账并延迟申报缴 纳相应税费

（一）案例简介

杭州***置业有限公司税务违法事实是取得预售开发产品收入未按规定时间缴纳营业税、教育费附加和企业所得税；取得土地返还款挂在其他应付款贷方核算，未即使计入营业收入；用个人账户收取租金不

进行增值税、企业所得税和房产税申报；用个人账户收取出售车位款不进行增值税和企业所得税申报；取得租赁收入和转让使用权收入长期挂账或者不及时、不全部申报缴纳相关税费；收取政府补助收入在往来核算，不进行相关税务申报；未取得合法有效的扣除凭证列支。

国家税务总局杭州市税务局稽查局杭税稽罚〔2021〕58号依据相应税收法规，对上述税收违法行为合计追缴营业税 4,245,398.05 元、增值税 16,685,013.70 元、城市维护建设税 1,465,128.82 元、企业所得税 41,790,259.73 元、房产税 314,700.15 元。共计 64,500,500.45 元。并依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条处以追缴税款一倍罚款 64,500,500.45 元。

案例来源：杭州市税务局稽查局杭税稽罚〔2021〕58号

（二）案例简析：关于税务处罚决定解析

《税收征收管理法》第六十三条规定，纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，

由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。本案处罚按照应补税款一倍罚款，是处罚较低比例。

同时，因为纳税人被处以税收行政处罚，在五年内如果再有税务违法行为，构成犯罪的不能免于追究刑事责任；因为《中华人民共和国刑法修正案（七）》（国家主席令第十号）规定，纳税人逃税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。所以纳税人未来经营期间进行税务管理必须遵从税法规定，谨慎行事，避免五年内被税务机关给予两次行政处罚。本案纳税人没有被移送司法机关追究刑事责任，应该是符合上述刑事阻却要件。

关于纳税人税务违法行为解析

纳税人是一个房地产开发企业，单一项目投入资金巨大，前期建设开发普遍存在自有资金不足问题，所以开发商一般尽力延迟资金支付用以保障项目建设资金安全并降低资金成本。本案最大特点就是收入先列入往来延迟入账，尽可能晚申报相应税费，减少预售阶段现金流出。这是第一个特点，这些行为给企

业带来了巨大损失。

第二个特点是列支考察费、个人借款利息支出等费用共计 1068.92 万元,未取得合法有效的扣除凭证,经税务机关通知,仍未在规定的期限内提供相关资料证实其支出的真实性。也就是典型无票列支影响了企业所得税应纳税所得额抵扣,被税务机关发现后只能进行纳税调整补缴相应税费和滞纳金。

第三个特点就是使用个人账户收支资金体外循环,避免在账内过早暴露缴纳相应税费,延迟资金支付。如此操作可谓弄巧成拙。

案件点评

房地产开发企业解决资金问题,应该尽可能享受国家优惠政策,比如在纳税信用为 A 或 B 情形下,可以对增值税进项税增量部分留底退税,一定程度上缓解资金压力。

房地产开发企业从个人借款融资支付利息,完全可以取得增值税发票进行抵扣,事先在借款合同中给予明确发票取得方式、时间,避免偿还本金和支付利息后无法取得发票。

杜绝收入延迟入账、杜绝使用个人账户周转资金违规行为,按照规定及时预缴和缴纳相应税费,避免更大税务风险和损失。

（三）案例引申：房地产开发企业摘地返还土地出让金如何处理

返还土地出让金违反国务院和国家财政部规定，各地方返还土地出让金实例也时有发生。但是国家税务总局规定，计算土地增值税时候不可扣除，但是缴纳契税基数却必须要包含返还土地出让金。就是最大限度保障了国家税收收入。

国税发（2009）91号规定，土地增值税抵扣项目必须是实际发生支出并取得合法凭据，土地出让金返还导致支付给政府财政部门资金小于取得土地出让金票据，土地增值税清算不得扣除。

对于国家没有明确规定，房地产开发企业要考虑业务实际性质并进行合理税务安排，积极与地方主管税务机关协调，争取拿到主管税务机关确认文件或者与主管税务机关达成共识。与主管税务机关沟通时要考虑国家规定、业务本身实质、税法规定原理、地方税务规定和地方税务机关理解、管理习惯以及当地其他同类情形处理方法。

房地产开发企业摘地后缴纳耕地占用税纳入契税计征基数

《契税法》规定，出让国有土地使用权的，其契税计税价格为承受人为取得该土地使用权而支付的

全部经济利益。显然耕地占用税属于取得土地使用权而支付全部经济利益之一，应该纳入契税的计征基数。

第 14 例 规避刑事责任纳税人选择虚开增值税普通发票、而不是虚开增值税专用发票

（一）案例简介

淮安经济技术开发区***企业管理信息咨询中心，违反税收管理在无真实业务情况下开具给江西***药业有限公司共计 9 份发票（发票代码 032001800104，发票号码 91280837-91280839；发票代码 032001900104，发票号码 04428460-04428461；发票代码 032001900204，发票号码 02660191-02660192；发票代码 032001900204，发票号码 68794624-68794625），价税合计 638439.92 元，为虚开增值税普通发票。本案开具虚假增值税普通发票的内容为该中心为药业公司提供会展服务-会议费，税务机关稽查人员到合同约定的会议酒店现场调查，发现属于虚构会议业务，该中心虚开增值税普通发票的事实得以确认。

国家税务总局淮安市税务局稽查局淮税稽罚[2022]12号依据《中华人民共和国发票管理办法》（中华人民共和国国务院令 第587号）第二十二条第二款规定，确定该单位向江西***药业有限公司开具增值税普通发票9份，金额合计625130.26元，税额合计13309.66元，价税合计638439.92元，属于为他人开具与实际经营业务情况不符的发票，定性为虚开发票行为。依据《中华人民共和国发票管理办法》第三十七条之规定对该单位虚开发票行为处5万元罚款。

案例来源：国家税务总局淮安市税务局稽查局淮税稽罚[2022]12号

（二）案例简析：关于税务处罚决定解析

《发票管理办法》第三十七条规定，违反本办法第二十二条第二款的规定虚开发票的，由税务机关没收违法所得；虚开金额在1万元以下的，可以并处5万元以下的罚款；虚开金额超过1万元的，并处5万元以上50万元以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。本案事实是违法虚开发票金额63万元，根据规定可以处以5万元以上50万元以下罚款，本案处罚是按照最低处罚标准实施。体现了税务执法的宽严适度。

《发票管理办法》第四十一条规定，违反发票管理法规，导致其他单位或者个人未缴、少缴或者骗取税款的，由税务机关没收违法所得，可以并处未缴、少缴或者骗取的税款 1 倍以下的罚款。本案该中心开具增值税普通发票导致药业公司多抵扣企业所得税应纳税所得额、少缴纳税款的，税务机关可以按照少缴税款处以一倍以下罚款，本案税务机关根据该中心和药业公司实际违法事实未给予处罚。

从上述情形看，当税务违法行为发生后，当事人计基配合调查、履行义务、承担责任，积极消除税务违法影响，有利于减轻违法影响、减轻违法责任。

关于纳税人违法行为分析

纳税人虚构会议业务并虚开的是增值税普通发票，而不是增值税专用发票，一般情形下属于纳税人为了减轻事发后税收违法责任的基本安排。

虚开增值税专用发票，立案刑事追诉标准是虚开的税款数额在十万元以上或者造成国家税款损失数额在五万元以上的；虚开发票案立案刑事追诉标准其中之一是虚开发票金额累计在五十万元以上。

虚开增值税专用发票被税务机关发现后，一般依据《发票管理办法》规定被处于顶格 50 万元罚款，达到立案追诉标准的依据《刑法》追诉税收犯罪规定由税务机关移送司法机关追究刑事责任。

虚开增值税专用发票，依据《最高人民法院 公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》，自 2022 年 5 月 15 日起施行第五十六条〔虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票案（刑法第二百零五条）〕虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票，虚开的税款数额在十万元以上或者造成国家税款损失数额在五万元以上的，应予立案追诉。

本案纳税人为回避被追究刑事责任和减轻违法行为被发现后发生重大经济损失，选择了不开具增值税专用发票，从实际看是达到了目的。

案例点评

医药企业销售费用占销售收入比重过大，一直被全社会诟病，也是税务机关关注重点，医药企业在列支相应费用时候必须是实际发生的真实业务并取得税务机关认可凭据，否则会存在巨大税务风险。业务真实发生情形特殊无法取得发票的，可以参考《企业所得税税前扣除凭证管理办法》国家税务总局公告 2018 年第 28 号规定，取得税务法规允许替代凭据列支并抵扣企业所得税应纳税所得额。

医药企业和其他纳税人作为一般纳税人在大量取得增值税普通发票列支，放弃增值税进项税抵扣额度，不符合一般纳税人增值税发票管控常识，更容易

引起税务机关关注，特别是金税工程大数据扫描会及时将这些异常风险信息进行提示，引起主管税务机关关注并落实风险监控和税务稽查。

（三）案例引申：利用他人名义经营并利用他人名义开具增值税专用发票的不构成虚开增值税专用发票

[最高人民法院研究室《关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实施经营活动并让有关公司为自己虚开增值税专用发票行为的性质》征求意见的复函（法研\[2015\]58号）](#)明确，行为人利用他人的名义从事经营活动，并以他人名义开具增值税专用发票的，即便行为人与该他人之间不存在挂靠关系，但如行为人进行了实际的经营活动，主观上并无骗取抵扣税款的故意，客观上也未造成国家增值税款损失的，不宜认定为刑法第二百零五条规定的“虚开增值税专用发票”；符合逃税罪等其他犯罪构成条件的，可以其他犯罪论处。（提示：税收刑事犯罪需要有造成国家税款损失的客观结果）

虚开增值税发票情节严重数额较大被税务机关发现后如何处理

第一根据《发票管理办法》第三十八条规定处以

顶格 50 万元罚款；第二根据《行政执法机关移送涉嫌犯罪案件的规定》和最高人民检察院、公安部《关于经济犯罪案件追诉标准的规定》直接移送公安机关经侦部门立案侦查。

第 15 例 电商企业纳税人隐藏经营收入偷漏税款

（一）案例简介

乌鲁木齐***电子商务有限公司 2016 年 1 月—2019 年 2 月通过法定代表人开立私人账户收到各网购平台以及其他转来款项未计销售收入等共计 101,908,725.77 元, 2016 年 1 月至 2019 年 2 月少缴增值税 8,073,621.08 元、城建税 565,153.47 元、教育费附加 242,208.62 元、地方教育附加 161,472.42 元、印花税 30,572.62 元、2016—2018 年度少缴企业所得税 2,605,049.72 元。国家税务总局乌鲁木齐市税务局稽查局追缴税款和滞纳金,同时确认该公司在账簿上不列、少列收入,进行虚假的纳税申报,造成少缴税款的违法事实,上述行为符合《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款关于偷税的界定,定性为偷税。根据《中华人民共和国税收征收管理法》

第六十三条之规定，对该电商公司处少缴税款百分之五十的罚款，计 4,334,673.58 元。

案例来源：国家税务总局乌鲁木齐市税务局稽查局乌税稽罚告〔2021〕94 号

（二）案例简析：关于税务处罚决定解析

因为收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账，无法对公司真实的纳税所得进行核实，追缴企业所得税依据《企业所得税核定征收办法（试行）》（国税发[2008]30 号）核定征收，按照收入 10% 应税所得率核定征收，企业所得税税率 25%。税务机关判断该公司为网络电商，一些成本费用的支出均比实体店经营者要低，利润较高，所以使用了较高的应税所得率。

该电商未入账收入金额巨大、偷税金额巨大，已经超过刑事责任追究立案标准很多，纳税人要及时执行税务处理决定和行政处罚决定，形成刑事责任追究阻却，避免不执行决定被税务机关移送司法机关追究“偷税罪”刑事责任。

本案税收行政处罚是对该电商公司处以少缴税款百分之五十的罚款。依规定可并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任，这是按照最低标准进行处罚。体现了税务机关依法依规、宽严相济、过罚相当的原则，

给予了该电商公司生存下去机会。

关于纳税人税收违法行为分析

电子商务作为一种先进的商品交易方式，具有虚拟化和隐匿化的特征。其收入也同样被电商经营者加以隐藏，达到偷税目的，本案电商经营者将上亿收入流水放在个人开立账户进行周转，不及时申报缴纳相应税费，电商领域对此司空见惯。《电商法》出台，市场监管部门及其税务部门联合治理的大环境下，电商被依法征税、承担必要社会责任是大势所趋。以数字化税务、智慧税务基数进行监控，可以达到有效监管且不影响电商行业发展目的。

案例点评

本案中电商业务是否涉及跨境业务不清楚，如果有跨境销售业务，电商经营者如果没有享受到相应税收优惠政策，那是很可惜的。比如出口商品一般是享受增值税免税政策优惠的，没有享受到优惠政策却用非法手段降低税负。

电商经营者为了降低税负，采取了许多方式避税，比如在税收洼地建立合伙企业进行核定征收和税收返还，目前很多地方已经叫停，进行税务安排需要关注。

国家税务机关对电商违规税务筹划行使纳税调整权较近一例是电商“带货女王薇娅”因逃税被罚 13

亿，主要违法行为是隐瞒收入和将个人劳务收入非法转化为经营所得不当降低税负。例如其成立合伙企业虚构业务，将其个人从事直播带货取得的佣金、坑位费等劳务报酬所得转换为企业经营所得进行虚假申报偷逃税款。对此每一个电商经营者应吸取前车之鉴，不可以身试法。

（三）案例引申：小规模纳税人月销售额规定以下免税政策

电商平台企业自然人办理税务登记或者临时税务登记享受小规模纳税人月销售额规定以下免税政策

国家税务总局办公厅 2020 年 10 月 19 日发布《对十三届全国人大三次会议第 8765 号建议的答复》自然人能否享受小规模纳税人月销售额 10 万元（现为 15 万元）以下免税政策，需要根据其业务实际情况进行判断。按照上述规定，自然人持续开展经营业务的，如办理了税务登记，并选择按期纳税，履行按期申报纳税义务，则可以按规定享受小规模纳税人月销售额 10 万元（现为 15 万元）以下免税政策；自然人不经常发生应税行为的，如未办理税务登记，或只选择了按次纳税，则应按规定享受按次纳税的起征点政策。同时明确灵活用工人员从平台获得的收入作为经营

所得和允许内控机制完善的平台经济使用内部凭证列支成本费用。

第 16 例 纳税人税收管控机制失效，税务违规涉及多个业务模式

（一）案例简介

吉林省税务局稽查局于 2020 年 11 月 26 日至 2021 年 9 月 28 日稽查长春某某汽车零部件股份有限公司 2017 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日税款缴纳情况发现，该公司少缴增值税 11,947,981.99 元、城市维护建设税 836,358.77 元、教育费附加 358,439.48 元、地方教育附加 238,959.67 元、房产税 1,269,280.38 元、印花税 85,061.90 元、个人所得税 5,491,454.55 元。主要税收违规行为是：

增值税方面：关联企业之间交易未确认收入、管理不善造成损失应转未转出多抵扣增值税进项税、处置固定资产未计提增值税销项税。房产税方面：出租房产未申报房产税。印花税方面：出租合同和借款合同未计算缴纳印花税。个人所得税方面：支付职工借款利息未代扣代缴个人所得税；自然人股东借款年末未还、未代扣代缴个人所得税。企业所得税方面：关

联企业之间交易未确认收入，取得发票与实际业务不符，列支抵扣凭据不符合企业所得税规定。

吉税稽处〔2021〕22号处理决定要求该公司补缴上述少缴税费，并从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

吉税稽罚〔2021〕8号处罚决定决定对该公司处应扣未扣、应收未收个人所得税5,491,454.55元税款百分之六十的罚款，金额为3,294,872.73元；对未缴印花税85,061.90元的行为处百分之五十的罚款，金额为42,530.95元。

在直接送达、邮寄送达送达方式无法采用前提下，税务机关采用了公告送达方式。

案例来源：《国家税务总局吉林省税务局稽查局税务处理决定书》（吉税稽处〔2021〕22号）和《国家税务总局吉林省税务局稽查局税务行政处罚决定书》（吉税稽罚〔2021〕8号）

（二）案例简析：关于税务处理决定和处罚决定解析

处理决定认定属于该公司少缴税款，要求其补缴税款2000多万元，并从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。本次税务稽查该公司

2017 年 1 月 1 日起的税费计算和缴纳, 如果从第一笔少缴税费时间开始计算滞纳金期限, 时间很长。如果时间达到 1000 日, 滞纳金额度将达到税款的 0.5 倍; 同时税款滞纳金额度没有上限, 不执行《行政处罚法》加处罚款的数额不得超出罚款的数额规定。

处罚决定对该公司处应扣未扣、应收未收个人所得税 5,491,454.55 元税款百分之六十的罚款, 金额为 3,294,872.73 元; 对你单位未缴印花税 85,061.90 元的行为处百分之五十的罚款, 金额为 42,530.95 元。少缴税款涉及金额超 2000 万元、处罚涉及 550 万元左右, 税务机关根据实际情况依法依规宽严适度做出了处罚决定, 体现了税务机关执法严谨性。

关于纳税人违法行为分析。税务机关在 2020 年对该公司 2017-2019 三个纳税年度税款缴纳进行了稽查, 涉及税种较多。纳税人在一些常规业务税务风险控制不当, 导致了税务违规。比如关联企业之间交易不按独立交易原则处理, 股东借款年末不偿还应该计算缴纳并代扣代缴个人所得税, 出租房屋取得收入应该按照未按照租金从租计征缴纳房产税等都是税务稽查关注重点, 也是税务管控基本要点。

尤其是股东年末借款不还视同股东分红需要缴纳个人所得税规定在《财政部国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》(财税

[2003]158号)已经明确,该公司2017年还不能合理安排这类业务承担如此重大税务风险,说明该公司税务风险管控机制没有建立并得到有效运行。

案例点评

大型企业应该建立完善的税务风险管控机制,定期排查存在税务风险并进行消除,避免税务风险影响企业发展和经营,更避免相关人员被惩戒影响个人税务信用。

对于税务稽查处理决定和稽查决定应按照规定程序安排应对,对于有异议的及时发起税务行政复议和司法救济,对于没有异议的要及时履行,避免承担更大损失(例如滞纳金1日,增加1日滞纳金追缴)。

企业对自身税务违法追溯期限应该有充分认识。《税收征管法》第八十六条规定,违反税收法律、行政法规应当给予行政处罚的行为,在五年内未被发现的,不再给予行政处罚。本案例税务稽查机关是在追溯期内进行核查发现问题,税务机关有权进行处罚。同时对于持续经营企业,相类似业务是持续发生的,连续发生的业务,违法行为有连续或者继续状态的,从行为终了之日起计算,对此需要重点关注,不可误读。

（三）案例引申：对重大税收违法案件当事人实施联合惩戒

[《关于对重大税收违法案件当事人实施联合惩戒措施的合作备忘录\(2016 版\)》](#)（[发改财金〔2016〕2798 号](#)），明确了针对重大税收违法案件当事人的 28 项联合惩戒措施。具体的惩戒措施包括：在税务部门内部，将其纳税信用等级直接定为 D 级，适用《[纳税信用管理办法](#)》关于 D 级纳税人的管理措施，同时根据相关规则，税务部门将“黑名单”当事人有关信息定期与相关合作部门进行交换，对重大税收违法案件的纳税人或者其法定代表人，按照法律法规等有关规定，在经营、投融资、取得政府供应土地、进出口、出入境、注册新公司、工程招投标、政府采购、获得荣誉、安全许可、生产许可、从业任职资格、资质审核、消费等方面予以限制或禁止。

大型企业应该建立完善的税务风险管控机制，定期排查存在税务风险并进行消除，避免税务风险影响企业发展和经营，更避免相关人员被惩戒影响个人税务信用。

对于税务稽查处理决定和稽查决定应按照法律规定程序安排应对，对于有异议的及时发起税务行政复议和司法救济，对于没有异议的要及时履行，避免

承担更大损失(例如滞纳金1日,增加1日滞纳金追缴)。

企业对自身税务违法追溯期限应该有充分认识。

《税收征管法》第八十六条规定,违反税收法律、行政法规应当给予行政处罚的行为,在五年内未被发现的,不再给予行政处罚。本案例税务稽查机关是在追溯期内进行核查发现问题,税务机关有权进行处罚。同时对于持续经营企业,相类似业务是持续发生的,连续发生的业务,违法行为有连续或者继续状态的,从行为终了之日起计算,对此需要重点关注,不可误读。

自然灾害造成存货损失增值税进项税不需要转出。

《增值税暂行条例实施细则》第二十四条,条例第十条第二项所称非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。需要[进项](#)转出的非正常损失的前提必须是管理不善,后果必须是造成被盗、丢失、霉烂变质,也就是说如果不是管理不善造成的被盗、丢失、霉烂变质也不应当作进项税转出。自然灾害造成损失不属于管理不善造成损失,所以自然灾害造成存货损失不需要转出增值税进项税。

第 17 例 纳税人误解税收政策，企业政策性搬迁收入未及时申报缴纳企业所得税

产生税务风险

（一）案例简介

某机电公司 2010 年至 2011 年期间，因政府收回原告原经营土地及地上建筑物、构筑物，原告收到经济补偿款 17680 万元，其中 2010 年收到 15000 万元，2011 年收到 2680 万元。2011 年，经主管税务机关审批，分别减免了该收入应缴纳的营业税和土地增值税，企业所得税因符合当时仍有效的《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》（国税函[2009]118 号）（以下简称“118 号通知”）规定，暂未计入当年应纳税所得额。

吉林省人民检察院在办案中发现，某机电公司在 2010 年将厂房转让给吉林省远创房地产开发有限公司（以下简称“远创地产”）过程中涉嫌偷税，于 2017 年 9 月 12 日函告原吉林省地方税务局稽查局（后因机构改革职能合并，更名为吉林省税务稽查局），要求依法办理，并将结果反馈至省检察院。

吉林省税务稽查局对该项目涉及税务情况进行

稽查于 2019 年 10 月 28 日作出吉税稽罚[2019]10011 号税务行政处罚决定书，认定：某机电公司进行虚假的纳税申报，造成少缴 2016 年度企业所得税税款 30,073,820.87 元，定性为偷税。对该公司处少缴税款百分之六十的罚款，即 18,044,292.52 元。

某机电公司因不服吉林省税务稽查局作出的吉税稽处[2019]10034 号《税务处理决定书》向国家税务总局申请行政复议，国家税务总局因机电公司未能提供已经缴清税款及滞纳金或者得到税务机关确认的纳税担保证明等材料，驳回了机电公司的行政复议申请。机电公司不服，向北京市第一中级人民法院提起行政诉讼，2020 年 7 月 23 日，北京市第一中级人民法院作出（2020）京 01 行初 265 号行政判决：驳回原告吉林省机电设备股份有限公司的诉讼请求。宣判后，机电公司不服，上诉至北京市高级人民法院，北京市高级人民法院于 2020 年 12 月 16 日作出（2020）京行终 5658 号行政判决：“根据《税收征管法》第八十八条第一款的规定，对纳税争议申请行政复议前应当先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保。参照《税务行政复议规则》的相关规定，申请人依照税务机关根据法律、法规确定的税额、期限，先行缴纳或者解缴税款和滞纳金，或者提供相应的担保的，可以在缴清税款和滞纳金以后或者所提供的担保得到作出具体行政行为

的税务机关确认之日起 60 日内提出行政复议申请。吉林机电公司在向国家税务总局提出行政复议申请时未履行缴纳税款及滞纳金或者提供担保的义务，不符合申请行政复议的法定条件，国家税务总局在作出被诉复议决定过程中，给予了吉林机电公司补正材料的机会和期间，且在作出决定前对吉林机电公司申请复议的权利作了说明，吉林机电公司未执行相关处理决定，最后判决机电公司丧失诉讼救济权利。

案例来源：吉林省税务稽查局吉税稽处[2019]10034 号《税务处理决定书》和吉税稽罚[2019]10011 号《税务行政处罚决定书》及其吉林省长春市南关区人民法院行政判决书（2020）吉 0102 行初 10 号

（二）案例简析：从政策性搬迁业务实质分析

这个案例关键是纳税人和税务机关对于税务管理条款理解出现分歧，政策性搬迁取得收入是否适用特殊企业所得税政策。

国税函(2009)118 号规定，企业政策性搬迁和处置收入，是指因政府城市规划、基础设施建设等政策性原因，企业需要整体搬迁(包括部分搬迁或部分拆除)或处置相关资产而按规定标准从政府取得的搬迁

补偿收入或处置相关资产而取得的收入，以及通过市场（招标、拍卖、挂牌等形式）取得的土地使用权转让收入。企业从规划搬迁次年起的五年内，其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额，在五年期内完成搬迁的，企业搬迁收入按上述规定处理。

国家税务总局公告 2012 年第 40 号规定，企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。凡具备要件企业应当自搬迁开始年度，至次年 5 月 31 日前，向主管税务机关（包括迁出地和迁入地）报送政策性搬迁依据、搬迁规划等相关材料。（但是纳税人于 2010 年将拆迁形成的固定资产损失 1,269,529.62 元在 2010 年度企业所得税中进行了扣除）

机电公司依据长春市发展改革委员会 2010 年 12 月 8 日《关于吉林省机电设备股份有限公司建设机电物流配送中心项目备案通知》（长发改审批字[2010]728 号）（复印件）认为自己符合所得税特殊处理没有得到司法机关认可。

从上述情况看到对于纳税人取得政策搬迁收入如果取得收入没有发生搬迁行为不应享受企业所得税特殊税务安排；同样发生搬迁行为没有按照规定向

主管税务机关（迁出地和迁入地）报送相关资料，也不能享受企业所得税特殊税务安排。对不具备上述规定要件或未履行上述规定程序的，即应在取得搬迁收入当年，进行企业所得税处理。

显然，从资料看机电公司无法证明实际已经发生了搬迁后迁入地新的建设实际行为，同样也没有按照规定履行必要报批程序。无法享受企业所得税特殊税务安排也在政策规定范围之内了。实质上是机电公司税务安排是因为误解了税务具体政策规定。

从税务行政复议和司法救济前置条件分析。机电公司因不服吉林省税务稽查局作出的吉税稽处[2019]10034号《税务处理决定书》向国家税务总局申请行政复议，国家税务总局因机电公司未能提供已经缴清税款及滞纳金或者得到税务机关确认的纳税担保证明等材料，驳回了机电公司的行政复议申请。

机电公司不服，向北京市第一中级人民法院提起行政诉讼，2020年7月23日，北京市第一中级人民法院作出（2020）京01行初265号行政判决：驳回原告吉林省机电设备股份有限公司的诉讼请求。

宣判后，机电公司不服，上诉至北京市高级人民法院，北京市高级人民法院于2020年12月16日作出（2020）京行终5658号行政判决：“根据《税收征管法》第八十八条第一款的规定，对纳税争议申请

行政复议前应当先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保。参照《税务行政复议规则》的相关规定，申请人依照税务机关根据法律、法规确定的税额、期限，先行缴纳或者解缴税款和滞纳金，或者提供相应的担保的，可以在缴清税款和滞纳金以后或者所提供的担保得到作出具体行政行为的税务机关确认之日起 60 日内提出行政复议申请。

显然，机电公司因为怠于履行解缴税款或者提供担保责任而丧失了行政复议和司法救济权利。

案例点评

纳税人重大税务安排应对具体税务政策从实质到程序条款逐一研究并落实，特别是需要得到税务机关确认的，需要事先申请并得到批准方可实施，事先消除税务政策理解上分歧，避免耗费大量人力和物力进行诉讼救济。

纳税人在接到税务机关涉及税费缴纳的处理决定和处罚决定时，必须在规定时间内缴纳税款缴纳或者提供担保，因怠于承担义务而丧失救济机会非常可惜。

纳税人税务安排失当，带来了税务风险同时丧失了绝好税收优化机会。本案例发生在 2010 年，政策性搬迁当时执行的国税函[2009]118 号规定，纳税人

可以将搬迁建设资本性支出在搬迁收入中直接抵扣企业所得税应纳税所得额，这个政策在 2012 年 10 月 1 日停止执行。如果合理进行搬迁建设投资，政策搬迁收入可以最大限度进行抵扣。

（三）案例引申：2012 年 10 月 1 日之后政策性搬迁支出扣除原则重大变化

从国家税务总局公告 2012 年第 40 号该公告执行之日起，政策搬迁收入不得扣除企业重建恢复生产能力购置资产（资本性）支出。企业所得税负骤然加大。

国税函[2009]118 号规定，企业根据搬迁规划，异地重建后恢复原有或转换新的生产经营业务，用企业搬迁或处置收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途或者新的固定资产和土地使用权（以下简称重置固定资产），或对其他固定资产进行改良，或进行技术改造，或安置职工的，准予其搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额，计入企业应纳税所得额。

2012 年 10 月 1 日实行的国家税务总局公告 2012 年第 40 号规定，企业的搬迁支出，包括搬迁费用支出以及由于搬迁所发生的企业资产处置支出。企业发生的购置资产支出，不得从搬迁收入中扣除。

搬迁补偿收入确认在税务上是收付发生制，而不

是权责发生制

《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 17 号）：企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，应当按照权责发生制原则确认收入。除上述情形外，企业取得的各种政府财政支付，如财政补贴、补助、补偿、退税等，应当按照实际取得收入的时间确认收入。因此，在拆迁补助没有实际收到前，不需要确认应税收入。对于已经拆迁支出，按照国家税务总局公告 2012 年第 40 号规定处理。

第 18 例 纳税人未缴纳税款，法定代表人 被限制出境

（一）案例简介

北京某某某贸有限公司于 1999 年 3 月 22 日设立登记，法定代表人刘某。2012 年 6 月 1 日，北京市密云区国家税务局向艾恩吉公司作出密国处[2012]5 号《税务处理决定书》，认定艾恩吉公司存在虚开增值税发票的违法行为，要求艾恩吉公司补缴增值税

8450322.31 元。

2012 年 9 月 13 日，密云国税局向艾恩吉公司作出密国罚[2012]8 号《税务行政处罚决定书》，对艾恩吉公司的偷税和虚开发票的违法行为处以 8958658.19 元的罚款。2012 年 9 月 17 日，密云国税局向艾恩吉公司公告送达了上述行政处理决定和行政处罚决定。

2012 年 10 月 22 日，该公司被吊销营业执照。2015 年 6 月 9 日，密云国税局稽查局向密云国税局提出请示，要求对包括艾恩吉公司在内的 11 家企业的法定代表人采取阻止出境措施。2015 年 7 月 10 日，密云国税局向北京市国家税务局（以下简称市国税局）提出申请，申请出境管理机关对刘慧宇采取阻止出境措施。

2015 年 7 月 13 日，北京市国税局向北京出入境边防检查总站提交了《北京市国家税务局关于阻止欠税人陈海燕等 8 人出境的函》和《边控对象通知书》，要求阻止刘慧宇等 8 人出境。2015 年 7 月 23 日，密云国税局稽查局向刘慧宇作出密国税稽阻[2015]2 号《阻止出境决定书》，内容如下：“北京艾恩吉商贸有限公司：鉴于你（单位）未按规定结清应纳税款、滞纳金，又不提供纳税担保，根据《中华人民共和国税收征收管理法》（2015 年修正）第四十四条规定，

决定并通知出入境管理机关于 2015 年 7 月 23 日起阻止你（单位）刘慧宇出境。”

刘慧宇首先向国家税务总局申请复议，国家税务总局作出税复决字[2015]13 号《行政复议决定书》，维持了密云国税局稽查局作出的《决定书》。刘慧宇于 2016 年 1 月向一审法院提起行政诉讼。2016 年 11 月 4 日，一审法院作出判决对于欠税纳税人或者起伏的代表人税务机关可以通知出境管理机关阻止其出境。刘慧宇对一审判决提出上诉同样被驳回。

案例来源：北京市密云区国家税务局密国处[2012]5 号《税务处理决定书》、密国罚[2012]8 号《税务行政处罚决定书》和（2017）京 01 行终 387 号

（二）案例简析：关于限制欠缴税款法定代表人出境解析

《税收征收管理法》第四十四条规定：欠缴税款的纳税人或者他的法定代表人需要出境的，应当在出境前向税务机关结清应纳税款、滞纳金或者提供担保。未结清税款、滞纳金，又不提供担保的，税务机关可以通知出境管理机关阻止其出境。税务机关限制出境的决定得到司法支持。

未按规定结清应纳税款、滞纳金，又不提供纳税

担保后果：丧失救济资格

《税收行政复议规则》第三十三条规定：申请人对本规则第十四条第（一）项规定征税的行为不服的，应当先向行政复议机关申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以向人民法院提起行政诉讼。申请人按照前款规定申请行政复议的，必须依照税务机关根据法律、法规确定的税额、期限，先行缴纳或者解缴税款和滞纳金，或者提供相应的担保，才可以在缴清税款和滞纳金以后或者所提供的担保得到作出具体行政行为的税务机关确认之日起 60 日内提出行政复议申请。

未参与经营活动法定代表人不能免责。作为艾恩吉公司的法定代表人，提出其未参与艾恩吉公司的经营活动，对该公司虚开增值税专用发票一事不知情，其并非造成艾恩吉公司欠税的责任人，不应阻止其出境等主张缺乏法律依据。

案例点评

中国对于税收违法行为实行双重处罚，既处罚单位又处罚责任人。单位法定代表人或者实际控制人及其负有直接责任财务负责人风险：对于税务失信企业法定代表人和负有直接责任财务负责人强化税务管理，通报有关部门，阻止出境、限制担任相关职务、禁止部分高消费行为。同时对于那些不参与经营活动

挂名法人也不能免责，如果您是一个挂名法人，那要斟酌风险了。

（三）案例引申：禁止重大税收违法案件当事人部分高消费行为

印发《关于对重大税收违法案件当事人实施联合惩戒措施的合作备忘录（2016 年版）》的通知（发改财金[2016]2798 号）规定：对有履行能力但拒不履行的严重失信主体实施限制购买不动产、乘坐飞机、乘坐列车软卧、G 字头动车组全部座位和其他动车组一等以上座位、旅游度假、入住星级以上宾馆及其他高消费行为等措施。

重大税收违法案件当事人限制从事互联网信息服务

工业和信息化部依据《[国务院关于建立完善守信联合激励和失信联合惩戒制度加快推进社会诚信建设的指导意见](#)》（[国发\[2016\]33 号](#)），对公布的重大税收违法案件当事人，限制从事互联网信息服务。

第 19 例 纳税人偷税犯罪刑事阻却权被忽略，11 年坚持司法救济换来无罪判决

（一）案例简介

2007 年 9 月 11 日，原荆州市地方税务局稽查局将湖北洁达环境工程有限公司和法定代表人李献明涉嫌逃税案移送公安机关，同年 9 月 25 日公安机关立案，李献明于 9 月 30 日经公安机关传唤后先后于同年 9 月 30 日、11 月 1 日补缴了税款 458069.08 元。本案一审重审阶段，洁达公司、李献明均表示认罪，并已缴纳罚金 30 万元。

湖北省荆州市沙市区人民法院审理并于 2009 年 9 月 19 日作出[2009]沙刑初字第 151 号刑事判决：一、被告单位湖北洁达环境工程有限公司犯逃避缴纳税款罪，并处罚金 45 万元（人民币）。二、被告人李献明犯逃避缴纳税款罪，判处有期徒刑三年，并处罚金 45 万元。三、追缴逃避缴纳税款 446292.51 元上缴国库。

原审被告单位洁达公司和原审被告李献明均不服，向荆州市中级人民法院提出上诉。荆州中院于 2009 年 11 月 19 日作出〔2009〕鄂荆中刑终字第 132

号刑事裁定，撤销荆州市沙市区人民法院[2009]沙刑初字第 151 号刑事判决；发回重审。荆州市沙市区人民法院依法另行组成合议庭重新审理后，于 2010 年 4 月 29 日作出[2010]沙刑初字第 9 号刑事判决：一、被告单位湖北洁达环境工程有限公司（原湖北洁达清洗工程有限公司）犯逃税罪，并处罚金 65 万元（已缴纳 30 万元，余款限于判决生效后五个月内缴清）。二、被告人李献明犯逃税罪，免予刑事处罚。三、退缴的逃税税款 446292.51 元，依法上缴国库。洁达公司和李献明仍不服，又向荆州中院提出上诉，在二审审理过程中，洁达公司和李献明均申请撤回上诉，荆州中院于 2010 年 7 月 22 日作出〔2010〕鄂荆中刑终字第 49 号刑事裁定，准许上诉人撤回上诉。

公司经营困难后提出申请减免罚金 20 万元，荆州市沙市区人民法院于 2010 年 7 月 27 日作出[2010]沙刑执字第 9 号刑事裁定：对犯罪单位洁达公司减少罚金 20 万元。

洁达公司和李献明对荆州市沙市区人民法院[2010]沙刑初字第 9 号刑事判决不服，向该院提出申诉，该院复查后于 2011 年 6 月 7 日作出[2011]沙刑监字第 1 号驳回申诉通知，驳回了洁达公司和李献明的申诉。洁达公司和李献明仍不服，向荆州中院提出申诉，荆州中院于 2012 年 12 月 5 日作出〔2012〕鄂

荆州中刑申字第 6 号驳回申诉通知，驳回了洁达公司和李献明的申诉。

洁达公司和李献明遂向湖北高院提出申诉，湖北高院于 2013 年 7 月 19 日作出（2013）鄂刑申字第 00041 号再审决定，指令荆州市荆州区人民法院对本案进行再审。荆州市荆州区人民法院依法组成合议庭，公开开庭审理了本案，并于 2014 年 6 月 13 日作出（2013）鄂荆州区刑再字第 00001 号刑事裁定：一、驳回原审被告单位洁达公司、原审被告李献明的申诉；二、维持荆州市沙市区人民法院[2010]沙刑初字第 9 号刑事判决。洁达公司和李献明还不服，再次向荆州中院提出上诉，荆州中院于 2015 年 4 月 30 日作出（2014）鄂荆州中刑再终字第 00001 号刑事裁定，驳回上诉单位洁达公司、上诉人李献明的上诉；维持荆州市荆州区人民法院（2013）鄂荆州区刑再字第 00001 号刑事裁定。

洁达公司和李献明不服，向湖北高院提出申诉。湖北高院于 2017 年 7 月 10 日作出（2015）鄂刑再申字第 00013 号再审决定，提审本案，并于 2018 年 8 月 28 日作出（2018）鄂刑再 1 号刑事裁定，驳回被告单位及李献明的申诉；维持湖北省荆州市中级人民法院（2014）鄂荆州中刑再终字第 00001 号刑事裁定。

洁达公司及李献明仍不服，申诉至最高人民法院。

最高人民法院于 2019 年 9 月 11 日作出（2019）最高法刑申 231 号再审决定，指令湖北高院对案件进行再审。二〇二〇年十二月三十日（2019）鄂刑再 5 号判决撤销本院（2018）鄂刑再 1 号刑事裁定、湖北省荆州市中级人民法院（2014）鄂荆州中刑再终字第 00001 号刑事裁定、荆州市荆州区人民法院（2013）鄂荆州区刑再字第 00001 号刑事裁定及荆州市沙市区人民法院[2010]沙刑初字第 9 号刑事判决。申诉单位湖北洁达环境工程有限公司无罪。申诉人李献明无罪。

经历了十多年时间、多次上诉和申诉，经最高人民法院指定再审后当事公司和法定代表人被确定无罪。

案例来源：湖北省高级人民法院刑事判决书（2019）鄂刑再 5 号

（二）案例简析：关于税收征管行政程序解析：先行政后刑事

《中华人民共和国税收征收管理法》规定，税务部门在发现洁达公司可能有逃税行为后，应当先由税务稽查部门进行税务检查，根据检查结论对纳税人进行纳税追缴或行政处罚，对涉嫌刑事犯罪的纳税人移送公安机关立案侦查。本案未经税务机关依法下达追缴通知即直接移送公安机关立案侦查并追究洁达公

司和李献明的刑事责任，剥夺了纳税义务人纠正违法纳税行为的权利，没有经过行政处置程序而由侦查机关直接介入，不符合《刑法》修订后的立法精神。

关于刑事阻却规定出台介于案件开始和结束期间解析。

税务机关将本案移交公安机关时《刑法修正案（七）》尚未出台，但公安机关最终移送审查起诉，检察机关提起公诉、原审法院作出一审裁判的时间均在《刑法修正案（七）》施行之后。应适用经《刑法修正案（七）》修订后的《中华人民共和国刑法》第二百零一条第四款的规定。修订后的《中华人民共和国刑法》第二百零一条第四款规定“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”。湖北高法也是最终根据这一规定判决涉事公司和法定代表人无罪。

案例点评

本案例当事公司和法定代表人经历了漫长上诉、申诉，坚持了十多年，终于等来了无罪判决。花有重开日，人无长少年。一个案件消耗了一个公司一个人十余年青春，确实很可惜。提醒每个纳税人和纳税人的实际控制人及其法定代表人，第一要遵从税法规定，守法经营，避免陷入税务纠纷影响正常经营和发展。

第二发生税务违法行为积极补救承担责任，避免更大损失。第三积极与税务机关沟通，表达遵从法律、接受处罚的态度，避免与执法人员发生意见相左。第四有税务征管异议及时取得专业人员支持、及时进行救济越早越好，最好在初次判决前解决，一旦进入申诉程序，无法停止原来判决执行，对纳税人不利影响很大。

（三）案例引申：发生纳税争议可以直接提起诉讼进行司法救济情形

《税收征收管理法》第八十八条规定，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。

当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的，可以依法申请行政复议，也可以依法向人民法院起诉。

税收刑事犯罪逃税罪立案标准

最高人民检察院、公安部于 2022 年 4 月 29 日联合发布修订后于 2022 年 5 月 15 日施行的《关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》的

具体规定，涉及十四个税务犯罪的立案追诉标准（第五十二条至第六十五条）。本次修改提高了一些立案门槛，比如将“逃避缴纳税款数额在五万元以上”修改为“逃避缴纳税款数额在十万元以上”，其他内容不变。

第 20 例 纳税人未被发现的应受行政处罚的税收违法行为，超过法定年限不再给予

税收行政处罚

（一）案例简介

国家税务总局深圳市税务局第四稽查局 2109 年对某科技有限公司 2014 年纳税情况进行检查。

确定该公司取得虚开增值税发票而导致少缴纳增值税 148573.81 元、城市维护建设税 10400.17 元、教育费附加 4457.21 元、地方教育费附加 2971.48 元、企业所得税 54914.59 元。处理决定要求补缴税费和滞纳金。但是根据《税收征收管理法》八十六条规定，该公司少缴税款发生在 2014 年，在 5 年内未被发现，不再给予行政处罚。

案例来源：国家税务总局深圳市税务局第四稽查

（二）案例简析：税收行政处罚有期限限制， 超过期限不予追究

该公司取得虚开增值税发票抵扣增值税进项税并少缴增值税、城建税和教育费附加、企业所得税等，被税务机关认定为少缴税款，未被确定为偷税，从业务发生到税务检查超过5年不追究行政责任进行处罚。体现了税务机关实事求是依法行政态度。也让那些不是故意违反税法纳税人看到了希望。这些规定保护税收征收管理秩序，有利于税务机关追缴税款，另一方面也给予纳税义务人纠正纳税行为的机会，对于维护企业正常经营发展具有重要作用。

案例点评

依据税收征管法律规定，如果纳税人违反税收法律、行政法规应当给予行政处罚的行为，在五年内未被发现的，不再给予行政处罚。那么每个纳税人在接受税务机关检查并接受处理和处罚时，可以自己看一看，纳税行为发生时间和税务机关检查时间是否达到五年期限，如果达到了，仅需要缴纳税款和加收滞纳金，不应受到行政处罚。每个纳税人，如果您的纳税行为发生超过去年，没有特殊情形，不应受到行政处罚。

但是需要注意的是，这些行为不能是偷税、抗税、骗税行为，这些可能被追究刑事责任行为被发现后，对其行政处罚不受时间限制。

（三）案例引申：税款追征期限

《税收征收管理法》第五十二条规定，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的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。

因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到五年。

对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。

《税收征收管理法实施细则》第八十二条规定，税收征管法第五十二条所称特殊情况，是指纳税人或者扣缴义务人因计算错误等失误，未缴或者少缴、未扣或者少扣、未收或者少收税款，累计数额在 10 万元以上的。

纳税人应收账款诉讼时效期，不可忽视

《民法典》（自 2021 年 1 月 1 日起实施）第一百八十八条：向人民法院请求保护民事权利的诉讼时效期间为三年，从债权人提出要求或者对方同意履行

义务而中断。法律另有规定的除外。如果三年内债权人未行使权利，债权人通过诉讼收回债权请求不再受法律保护。债权人应该引起注意，不能怠于行使权利。

[国家税务总局公告 2011 年第 25 号](#)第二十三条规定，企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况。税务机关规定逾期三年以上可以作为坏账也是从与民法规定相呼应。

税屋网