2020税务稽查典型案例评析之一

# 摘要

一、与天津市出台的政策相比，《[中华人民共和国税收征收管理法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1036.html)》是上位法。《[中华人民共和国税收征收管理法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1036.html)》规定，税收属于法律保留事项，任何机关、单位和个人不得擅自作出免税的决定。因此，天津市《关于三类企业整体安置职工和依法退出市场的意见》中“1．将土地转让收入作为企业资产变现的来源，用于安置职工的，免除其土地出让转让和房产转移过程中的税费；2．企业的土地拆迁收入，可不作为破产收入，由集团统一调配处置”的规定，无效。

二、《国家税务总局关于发布（企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告》（[国家税务总局公告2012年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1520.html)）第三条规定，企业政策性搬迁是指由于社会公共利益的需要，在政府主导下企业进行整体搬迁或部分搬迁。本案中的拆迁项目不属于政策性搬迁范围，所谓的拆迁补偿款本质上是卖地收入。

三、经过实地检查发现，后续安置的三个生产经营项目并非T公司所说的安置项目，实际上分别是：某品牌汽车4S店、某机动车检测中心：一汽某品牌4S店，在其职工花名册中也未发现安置的下岗职工，其用于后续生产经营的三个安置项目支出也不属于搬迁支出，不得在企业所得税税前扣除。

四、根据《中华人民共和国民法通则》第三十六条第二款规定：“法人的民事权利能力和民事行为能力，从法人成立时产生，到法人终止时消灭。”本案中，应收拆迁补偿款的合同主体X公司已注销，企业法人资格消灭，该“其他应付款”已无法偿还，应作为“其他收入”申报缴纳企业所得税。

# 思考

一、该案，是否定性偷税，并进行处罚；

二、如不定性为偷税，“其他应付款”是否超过法定的税款追征期限？

**天津T集团有限公司少缴税款案**

**——**[**无法偿付款项的企业所得税处理**](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/10002.html)

〔关键词〕拆迁补偿 政策性搬迁 无法偿付款项

# 基本案情

## 一、检查过程

### （一）发现端倪，初查遇阻

天津T集团有限公司（以下简称T公司）为市属国有集团企业，主要经营业务为国有资产监管、仓储、汽车配件、房屋租赁等。

2018年底，税务机关依法对T公司实施检查。检查人员在其账簿往来科目中发现了一笔“其他应付——X公司”的款项。该款项付款方是天津市房地产有限公司（以下简称J公司），会计账目可一直追溯到2011年。

会计人员解释，T公司是集团公司，存在子公司资金由集团公司统筹调配、拨付及使用的情况，该款项为T公司与其全资子公司X公司的正常往来款，并表示时间过长，除账簿资料外，其他资料已无法提供。

### （二）外围调查，获取证据

会计人员的解释并没有打消检查人员的疑虑。检查人员认为，该往来款与经营常规不符，可能存在涉税风险，遂对公司的有关情况展开外调取证。

外调取得的相关资料显示，2000年，x公司与y公司签订合作建房项目合同，约定在x公司厂址长江道某地块建设3栋楼房，其中2栋归×公司所有。之后由于x公司长期资不抵债申请破产，直至公司破产清算时，该合同也未履行。

2006年11月，天津市财政局、国资委、劳动和社会保障局联合制定《关于三类企业整体安置职工和依法退出市场的意见》（津政发〔2006104号），提出通过托管、分流等方式整体安置企业职工，以解决企业拖欠职工债务同题。意见中所称“三类企业”为列人国家计划的政策性破产企业、依据法律法规破产的企业和按照《天津市国有特困企业整体分流安置职工暂行办法》（津政发〔2004）108号）退出市场的困难企业。x公司被列人“三类企业”。

2011年，T公司、X公司和公司签署补充协议，因长江道某地块的合同变更，y公司不再为x公司建设楼房，补偿X公司12亿元，款项由T公司代收。T公司以x公司名义从X公司主管地方税务局代开发票，并代付相关税费15381万元（营业税、印花税、城市维护建设税、教育费附加等），支付代垫清理费用185万元。

经在金税三期核心征管系统查询，X公司已为非正常状态，检查人员进—步到市场监督管理部门和法院取证，发现公司于2011年1月向法院申请破产，2012年9月破产清算，营业执照被吊错，2018年1月注销。

以上合同变更补充协议签订于破产期间，清算报告中以上补偿款未确认收入，未申报缴纳企业所得税，后续的分期收款一直由T公司收取。由于X公司已破产注销，无法立案检查，从T公司追缴这笔款项对应的税款成为检查的重点。

### （三）研究政策，反复沟通

检查人员就该笔拆迁补偿款是否为应税收人，是否超出追征期限等问题与T公司进行了沟通。在大量证据面前，r公司认可以上事实，但认为该笔拆迁补偿款为企业破产安置下岗职工的费用，依据《关于三类企业整体安置职工和依法退出市场的意见》的有关规定应当免税。检查人员认为，与天津市出台的政策相比，《[中华人民共和国税收征收管理法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1036.html)》是上位法。《[中华人民共和国税收征收管理法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1036.html)》规定，税收属于法律保留事项，任何机关、单位和个人不得擅自作出免税的决定。另外，免税项目也需要经过主管税务机关的审批程序。

T公司还提出，X公司破产后，公司作为集团母公司；后续共建设了三个安置项目：QX区的“T学院维修实习基地”、NK区的T检测站、T公司交通事故快处中心和车辆快速维修中心。因为通过以上三个项目建设可以吸收r公司的下岗职工，按照《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》（[国家税务总局公告2013年第11号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1447.html)）的规定，相应支出应属于政策性搬迁项目支出，可以税前扣除，并提供了相关资料。

检查人员对T公司用于后续安置的三个生产经营项目进行了实地检查，发现这三个项目并非T公司所说的安置项目，实际上分别是：某品牌汽车4S店、某机动车检测中心：一汽某品牌4S店，在其职工花名册中也未发现安置的下岗职工。

### （四）释法明理，尽职挽损

在证据和政策面前，T公司承认以上拆迁补偿款确已收取，应当缴税，但认为以下支出可以税前扣除：一是相关税费1538.1万元，二是代垫清理费用185万元，三是退出职工安置费用1377.94万元，四是后续安置生产经营项目支出9345.18万元。

针对企业提出的以上四笔搬迁支出，检查组认为：

第一,T公司支付的税费1538.1万元，为企业的合理支出，可以税前扣除。

第二，退出职工安置费用1377.94万元中，企业提供了相关证明凭证的1075.7万元，可以扣除，其余金额无有效凭证，不得扣除。

第三，后续安置的三个生产经营项目支出9345.18方元，不属于企业政策性搬迁范畴，不允许扣除。

第四，T公司2018年支付的185万元代垫清理费用作为纳税调整事项，于2018年度企业所得税汇算清缴时，进行纳税调减。

## 二、案件事实

经查明，本案的主要事实如下：

2011年9月，T公司与其全资子公司X公司约定，由T公司代收X公司1.2亿元拆迁补偿费，并代付相关税费1538.1万元，支付代垫清理费用185万元。

X公司于2011年1月20日申请破产，2012年9月11日清算。破产清算中，X公司未将12亿元拆迁补偿款确认收入并缴纳企业所得税；X公司随后注销。

T公司代收的1.2亿元拆迁补偿款未申报缴纳企业所得税。

## 三、处理结果

经审理，税务机关作出如下决定：

T公司代收的1.2亿元拆迁补偿款属于无法偿付的应付款项，其作为实际受益方，补缴企业所得税2321万元，并从滞纳税款之日起按日加收万分之五的滞纳金共计808万元，两项合计3129万元。

# 争议焦点

本案中，针对T公司收取拆迁补偿款的涉税问题，双方争议的焦点在于纳税义务的确定和有关费用的税前扣除上。

## 一、关于无法偿付应付款项的纳税义务问题

T公司认为，根据《关于三类企业整体安置职工和依法退出市场的意见》中“1．将土地转让收入作为企业资产变现的来源，用于安置职工的，免除其土地出让转让和房产转移过程中的税费；2．企业的土地拆迁收入，可不作为破产收入，由集团统一调配处置”的规定，T公司取得的拆迁补偿款应当免除相关税费。

税务机关认为，《[中华人民共和国企业所得税法实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)》第二十二条规定：“[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)第六条第（九）项所称其他收入，是指企业取得的除[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)第六条第（一）项至第（八）项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等”。《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（[国家税务总局公告2010年第19号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1868.html)）第一条规定：“企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税”。《关于三类企业整体安置职工和依法退出市场的意见》仅为指导意见，根据《[中华人民共和国税收征收管理法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1036.html)》第三条第二款规定，任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。并且按照本案发生时的税收管理规定，此项免税项目需经主管税务机关审批，但该公司并未取得税务机关的审批文件。因此，综合认定T公司收取的12亿元拆迁补偿款应当依法缴纳相关税费。

## 二、关于搬迁费用的税前扣除问题

T公司认为，其取得拆迁补偿款缴纳的相关税费、代垫清理费、退出职工安置费以及用于后续生产经营的三个安置项目支出可以在税前扣除。

税务机关认为，T公司实际支付的相关税费、代垫清理费用和取得证明凭证的职工安置费用，根据《[中华人民共和国企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)》第八条“企业实际发生的与取得收人有关的、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的规定，可以税前扣除。对于后续生产经营的三个安置项目，根据《国家税务总局关于发布（企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告》（[国家税务总局公告2012年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1520.html)）第三条规定，企业政策性搬迁是指由于社会公共利益的需要，在政府主导下企业进行整体搬迁或部分搬迁。本案中的拆迁项目不属于政策性搬迁范围，所谓的拆迁补偿款本质上是卖地收入，其用于后续生产经营的三个安置项目支出也不属于搬迁支出，不得在企业所得税税前扣除。

# 案例评析

本案中应收拆迁补偿款的合同主体X公司已注销，其集团母公司T公司代收拆迁补偿款，该笔款项作为无法偿付的应付款，应依法缴纳企业所得税。税务机关在检查过程中正确适用有关政策规定，挽回了国家税款损失。以本案为鉴，可以得到以下启示：

## 一、关注企业“其他收入”的缴税情况

在企业的财务处理上，“其他收入”往往是其逃避缴纳税款的多发领域。检查中，应关注企业账簿中“其他收入”科目，对企业取得逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、补贴等收人的，应进一步检查，了解有关收入的具体来源和性质，查清相应的税款是否按规定足额缴纳，防止税款流失。

## 二、加强对征地拆迁业务的检查

在涉及政策性搬迁业务的检查中，要按照《国家税务总局关于发布《企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告》（[国家税务总局公告2012年第40号](file:///C%3A%5CUsers%5Cfzr%5CDesktop%5C2020%E5%B9%B4%E5%BA%A6%E5%85%A8%E5%9B%BD%E4%BC%98%E7%A7%80%E7%A8%BD%E6%9F%A5%E6%A1%88%E4%BE%8B%5C%E5%9B%BD%E5%AE%B6%E7%A8%8E%E5%8A%A1%E6%80%BB%E5%B1%80%E5%85%AC%E5%91%8A2012%E5%B9%B4%E7%AC%AC40%E5%8F%B7)）相关规定进行处理，重点是准确判断涉案搬迁业务是否属于政策性搬迁范围，再按规定对搬迁费用进行甄别，只有符合条件的支出才可以在企业所得税税前扣除。

## 三、合理处理已注销企业涉税事项

根据《中华人民共和国民法通则》第三十六条第二款规定：“法人的民事权利能力和民事行为能力，从法人成立时产生，到法人终止时消灭。”本案中，应收拆迁补偿款的合同主体X公司已注销，企业法人资格消灭，鉴于该笔拆迁补偿款为应税收人，检查人员继续对该笔收入的取得方及实际受益方T公司进行检查，并依法向T公司追缴该笔拆迁补偿款对应的企业所得税。参考本案做法，检查中要关注被查企业与其他已注销企业相关的款项，合理处理已注销企业涉税事项。

## 四、关注对集团企业往来款项的检查

本案中，检查人员对企业财务报表中的特殊项目以及往来款项中金额较大的明细科目逐项核实，并就疑点项目一查到底，锁定证据，还原事实真相。实践中，集团公司内部往往存在子公司资金由母公司统筹调配、拨付及使用的情况，检查中要重点关注企业的往来款项，防企业利用往来款项隐瞒收入少缴税款。