



企业合规专业委员会 法律资讯

——财税专刊

主编：谢佩之

副主编：王黎君、胡晓光

责任编辑：王英卜

2024 年 7 月

目 录

形式税筹 后患无穷——试论明星及主播税务监管风险及合规举措	1
跨境避税重点问题分析及合规建议——试论 2024 年 7 月 1 日发布的《2022 中国反洗钱报告》	15
八大方向以案说“税”——破产案件涉税热点问题解析	27
税款可以不用先交了？——从《关税法》修订看税法诉权	37

作者：全开明¹、袁菁、谢美山、王良

¹ 全开明律师是锦天城律师事务所合伙人，主要在上海办公室工作。全律师曾在上海市执法部门工作十余年。目前是 2018 年首届中国国际进口博览会知识产权咨询专家、上海仲裁委员会仲裁员、上海市广告协会的首席律师、上海市企业发展专家志愿团专家导师，上海律协企业合规委员会委员、上海法学会财税法学研究会会员。入库最高人民法院知识产权鉴定专家，鉴定类别包括专利、商标、著作权、商业秘密、软件著作权等。全律师在行政部门工作时，就负责监管执法相关的工作，包括专利、商标、广告等知识产权领域的行政执法工作，也包括传统的反不正当竞争执法、商业贿赂等，并且积极参与互联网领域的监管和执法工作。

形式税筹 后患无穷——试论明星及主播税务监管风险及合规

举措

【摘要】近年来，随着娱乐行业的迅猛发展，明星艺人在影视拍摄、广告代言等方面的收入显著增长，各类天价片酬现象层出不穷。由于明星、主播等公众人物的收入来源往往呈现多样性、复杂性等特点，行政部门税收监管难度日渐增加。与此同时，中宣部等五部局联合发文要求加强对娱乐行业天价片酬、“阴阳合同”、偷逃税等问题的治理，税务机关亦持续加强有关此类税务问题的监督和稽查，逐渐揭露出该群体的各项违法违规行为，引起了社会公众的广泛关注。

笔者将讨论税务机关对娱乐行业的监管实务现状和未来执法趋势，对明星达人等屡见不鲜的税务问题进行系统解读，探究该行业或已浮出水面或仍潜藏于冰山下的偷漏税行为。此外，针对该等违法违规行为，本文将提出适法有效的税收合规建议和举措，意即协助涉足娱乐行业的公司企业及时查明税务风险，维护交易安全，并适时应对税务稽查，保障企业合规发展与整体行业的良好环境，为建立全国统一大市场出谋划策。

【关键词】高收入人群 演艺人员 税收筹划 税收风险 合规举措

一、明星税务监管浪潮

（一） 监管模式智能化

今年以来，面对极为复杂多变的国内外环境，各地区各部门在以习近平同志为核心的党中央坚强领导下，巩固和增强经济回升向好态势，经济运行整体实现“开门红”，但经济回升向好的可持续性有待增强。从审计掌握的情况看，经济社会发展中存在的一些问题，有体制机制制度还不够健全和完善的原因，也与一些地方财经法纪意识淡薄、缺乏担当实干精神、本领不够能力不足、落实改革发展举措不到位等相关。

目前的监管呈现逐渐智能化的趋势。税务机关积极实施精准化风险管理，对大企业生产经营中涉税事项进行“体检式”“周期式”扫描，及时发现并跟踪监控大企业税收风险。积极开展大企业“天气预报式”经济分析。2019年12月15日，中华全国工商业联合会官网援

引国家税务总局的消息称，国家税务总局成立社会保险司（非税收入司）、税收大数据和风险管理局。

随着科技的不断进步与发展，人工智能成为近年来互联网领域的热门话题。国内的百度、阿里巴巴、腾讯等互联网巨头在近几年内纷纷将投资与研发触角深入到人工智能领域。人工智能在自然语言处理、专家系统、视觉系统、语音识别和智能机器人等领域发展迅猛，对人们的生产生活、社会治理及政府运作产生了不可忽视的影响。

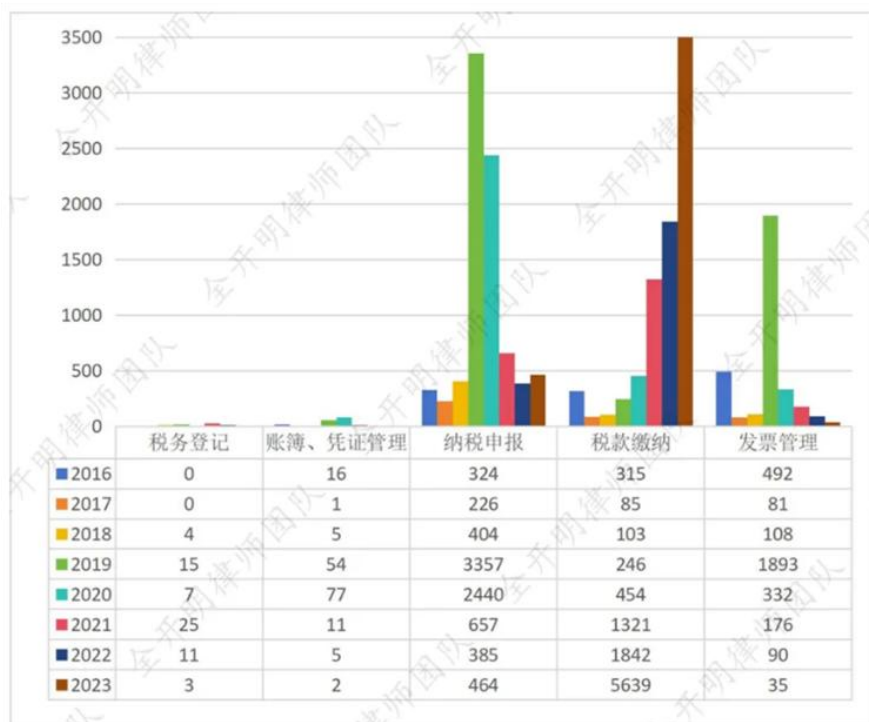
大数据法律监督是“法律+科技”更深度的融合。自2021年出台的《中共中央关于加强新时代检察机关法律监督工作的意见》明确了检察机关智能化建设的要求后，大数据助力法律监督、大数据+检察监督、大数据司法监督、大数据法律监督、检察监督智能化、法律监督数字化智能化、数字赋能监督等层出不穷。如今AI大数据化辐射至相关部门、行业，成为促进国家、社会治理现代化的联合举动。

2020年11月13日，国家税务总局发布2020年12月政府采购项目名称为“金税四期决策智慧端之指挥台及配套功能建设项目”的意向公告，金税四期的上线提上日程。相比于之前的税务稽查系统，智慧稽查功能升级，从5个方面进行项目建设：违法企业发现、疑点线索分析、手法感知预警、业务数据互动、违法态势研判。将建立5大智能分析系统：虚开增值税发票智能分析、骗取出口退税智能分析、偷逃税智能分析、重点行业涉税违法智能分析、主要税种涉税违法智能分析。

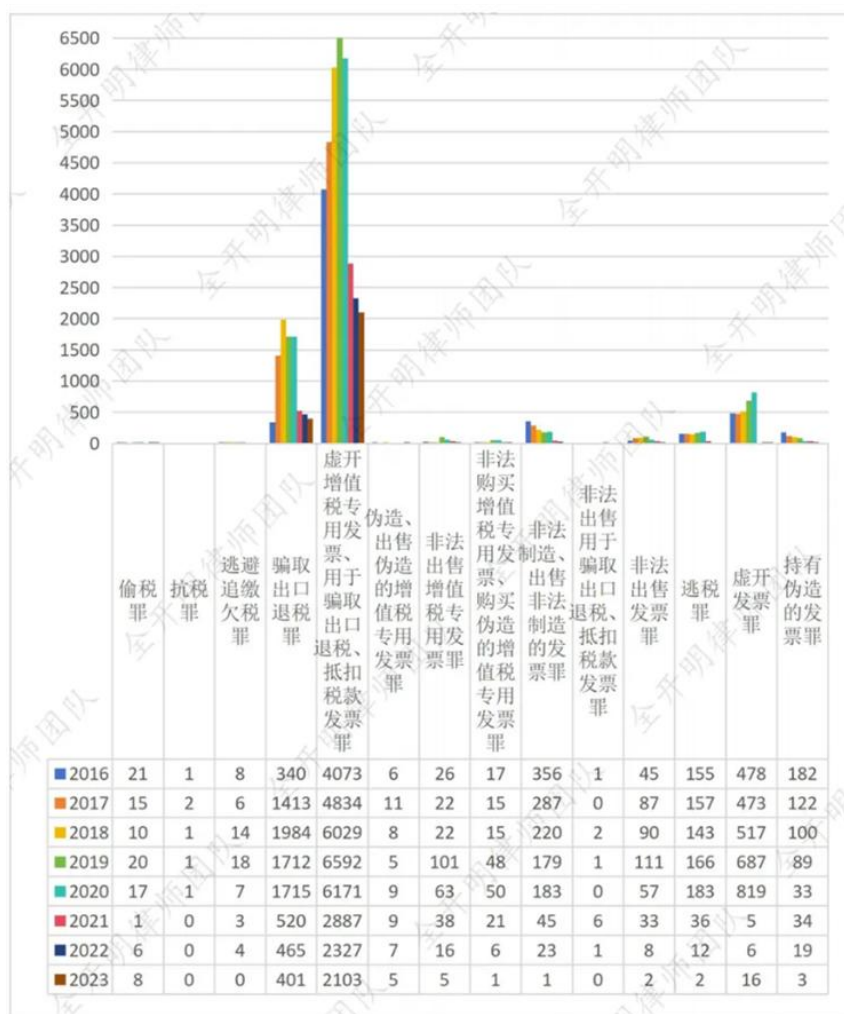
税收智能化监管与大数据税收监管实现了信息共享，搭建了各部委、人民银行以及部分商业银行等共同参与机构之间信息共享和核查的通道。在信息核查方面。税务局将多方面信息包括企业相关人员手机号码、企业纳税信息状态、企业登记注册信息予以核实。同时“税费”实现全数据全业务全流程，进而为智能监管、智能办税提供条件和基础。

（二） 监管处罚严格化

据大数据初步统计，税务处罚在不同类别间波动较大，尤其是纳税申报和税款缴纳在某些年份有显著增加，这可能反映了税务管理在某些方面的挑战。2023年在税款缴纳和发票管理方面的处罚次数显著增加，这可能需要税务机关和企业进一步关注和改进。与税务登记类常规违法相比，发票管理类往往会走向刑事责任，风险较大。进项票据合规管理的缺失是个重大问题。



2016-2023税务处罚数据统计



2016-2023涉税刑事案件统计

据大数据初步统计，2022 年、2023 年的涉税刑事案件数量有所减少，其中不乏有新冠疫情影响下法院案件堆积影响审判效率的原因。

2016 年至 2023 年涉税刑事案件主要涉及骗取出口退税罪、虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪、虚开发票罪、逃避缴纳税款罪。其他犯罪行为比例相对较少。虚开发票罪、伪造、出售伪造的增值税专用发票罪一直是高危违法点，随着当前专票电子化的进程加快，该类违法更加趋于隐蔽性，危害更大，往往无所适从，又无所凭借。

（三） 监管群体精确化

中央财经委员会会议明确指出要合理调节过高收入，完善个人所得税制度，规范资本性所得管理；中宣部印发《关于开展文娱领域综合治理工作的通知》，要求严厉查处偷逃税行为；为贯彻落实中宣部《通知》有关要求，国家税务总局办公厅发布《加强文娱领域从业人员税收管理》文件，从三个方面对文娱领域从业人员税收管理进行规范。“明星”以及新业态下“网红带货主播”等高收入群体将受到严格监管。随着直播行业的快速发展，国家互联网信息办公室、国家税务总局、国家市场监督管理总局联合印发了《关于进一步规范网络直播营利行为促进行业健康发展的意见》。2022 年国家广播电视总局、文化和旅游部还印发关于《网络主播行为规范》的通知，为网络主播行为划定了底线和红线，再次明确网络主播需依法履行纳税义务。国家税务部门正在紧密开展相关法规的制定，确保演艺人员依法履行纳税义务，这也提示我们国家正在出手，税收合规迫在眉睫。

**国家税务总局**
State Taxation Administration

请输入关键字

本站热词：减税降费 个税 增值税 小微企业 发展

[总局概况](#) [信息公开](#) [新闻发布](#) [税收政策](#) [纳税服务](#) [税务视频](#) [互动交流](#)

国家互联网信息办公室 国家税务总局 国家市场监督管理总局印发《关于进一步规范网络直播营利行为促进行业健康发展的意见》的通知

税总所得发〔2022〕25号

全文有效 成文日期:2022-3-25

字体:【大】【中】【小】

各省、自治区、直辖市和新疆生产建设兵团网信办、市场监管局（厅、委），国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处：

为进一步规范网络直播营利行为，促进网络直播行业规范健康发展，国家互联网信息办公室、国家税务总局、国家市场监督管理总局联合制定了《关于进一步规范网络直播营利行为促进行业健康发展的意见》。现予印发，请结合实际，认真贯彻执行。

国家互联网信息办公室
国家税务总局
国家市场监督管理总局
2022年3月25日

二、明星的税险——揭秘看似隐蔽的税务风险

（一）经典案例分析

1. 邓某偷逃税案

2023年3月15日，根据税收监管中的线索，上海市税务局第四稽查局经税收大数据进一步分析，发现邓某涉嫌偷逃税款，依法对其开展了全面深入的税务检查。经查，邓某在2019年至2020年期间，通过虚构业务转换收入性质进行虚假申报，偷逃个人所得税4765.82万元，其他少缴个人所得税1399.32万元。

在税务检查过程中，邓某能够积极配合检查并主动补缴税款4455.03万元，同时主动报告税务机关尚未掌握的涉税违法行为。综合考虑上述情况，上海市税务局第四稽查局依据《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国行政处罚法》等相关法律法规规定，按照《上海市税务行政处罚裁量基准》，对邓某追缴税款、加收滞纳金并处罚款，共计1.06亿元。其中，对其虚构业务转换收入性质虚假申报偷税但主动自查补缴的4455.03万元，处0.5倍罚款计2227.52万元；对其虚构业务转换收入性质虚假申报偷税但未主动自查补缴的310.79万元，处4倍罚款计1243.16万元。日前，上海市税务局第四稽查局已依法向邓某送达税务行政处罚决定书。

2. 郑某偷逃税案

经查，郑某于2019年主演电视剧《倩女幽魂》，与制片人约定片酬为1.6亿元，实际取得1.56亿元，未依法如实进行纳税申报，偷税4302.7万元，其他少缴税款1617.78万元。同时查明，郑某另有其他演艺收入3507万元，偷税224.26万元，其他少缴税款1034.29万元。以上合计，郑某2019年至2020年未依法申报个人收入1.91亿元，偷税4526.96万元，其他少缴税款2652.07万元。

郑某上述行为违反了2018年以来中央宣传部、文化和旅游部、国家税务总局、国家广播电视总局、国家电影局等部门三令五申严禁影视行业“天价片酬”“阴阳合同”等要求，偷逃税主观故意明显，严重扰乱税收征管秩序，违反了相关税收法律法规，税务部门依法予以从严处理。海市税务局第一稽查局依据《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国增值税暂行条例》等相关法律法规，对郑某追缴税款、加收滞纳金并处罚款共计2.99亿元。郑某在税务部门送达行政处罚决定书时未提出异议，表示不复议不上诉，并已在规定期限内缴清全部税款和滞纳金。

3. 袁某妍及其关联企业偷逃税案

重庆市税务部门通过分析发现袁某妍存在涉税风险，经提示提醒、督促整改、约谈警示后，袁某妍仍整改不彻底，加之其关联企业存在偷逃税嫌疑，依法对其开展了税务检查。经查，袁某妍取得部分劳务报酬未依法办理纳税申报少缴个人所得税；并将部分用于个人的消费性支出在其控股关联企业违规列支，少缴个人所得税。其关联企业存在将用于个人消费性支出在企业违规列支少缴增值税、企业所得税，以及未代扣代缴个人所得税等涉税问题。

在税务检查过程中，袁某妍积极配合税务机关如实提供资料，并主动报告税务机关尚未掌握的涉税违法行为。综合考虑上述情况，重庆市税务局第七稽查局依据《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国行政处罚法》等相关法律法规规定，对袁某妍追缴税款、加收滞纳金并处罚款，共计 297.38 万元；对其关联企业追缴税款、加收滞纳金并处罚款，共计 132.98 万元。重庆市税务局第七稽查局已依法向袁某妍及其关联企业送达《税务处理决定书》《税务行政处罚决定书》，袁某妍及其关联企业已按规定缴清税款罚款及滞纳金。

4. 网络主播薇某偷逃税案

浙江省杭州市税务部门经税收大数据分析发现网络主播黄某（网名：薇某）涉嫌偷逃税款，在相关税务机关协作配合下，依法对其开展了全面深入的税务检查。经查，黄某在 2019 年至 2020 年期间，通过隐匿个人收入、虚构业务转换收入性质虚假申报等方式偷逃税款 6.43 亿元，其他少缴税款 0.6 亿元。

在税务调查过程中，黄某能够配合并主动补缴税款 5 亿元，同时主动报告税务机关尚未掌握的涉税违法行为。综合考虑上述情况，国家税务总局杭州市税务局稽查局依据《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国行政处罚法》等相关法律法规规定，按照《浙江省税务行政处罚裁量基准》，对黄某追缴税款、加收滞纳金并处罚款，共计 13.41 亿元。其中，对隐匿收入偷税但主动补缴的 5 亿元和主动报告的少缴税款 0.31 亿元，处 0.6 倍罚款计 3.19 亿元；对隐匿收入偷税但未主动补缴的 0.27 亿元，处 4 倍罚款计 1.09 亿元；对虚构业务转换收入性质偷税少缴的 1.16 亿元，处 1 倍罚款计 1.16 亿元。日前，杭州市税务局稽查局已依法向黄某送达税务行政处罚决定书。

5. 网络主播周某偷逃税案

内蒙古自治区税务部门在日常管理中发现网络主播周某存在涉税风险，经提示提醒、督

促整改、约谈警示后，周某仍拒不依法履行纳税义务，遂由税务稽查部门依法对其开展了税务检查。经查，周某在 2020 年至 2021 年期间从事网络直播取得收入，通过虚假纳税申报手段少缴个人所得税 10.26 万元。呼伦贝尔市税务局稽查局依据《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国行政处罚法》等相关法律法规规定，对周某追缴税款、加收滞纳金并处罚款共计 25.21 万元。呼伦贝尔市税务局稽查局已依法向周某送达《税务处理决定书》和《税务行政处罚决定书》，周某已按规定缴清税款、滞纳金及罚款。

6. 网络主播王某偷逃税案

大连市税务局第一稽查局根据精准分析，发现网络主播王某涉嫌偷逃税款，依法对其开展了税务检查。经查，王某在 2020 年至 2022 年期间从事网络直播进行商品销售取得经营收入，通过隐匿收入、虚假申报手段偷逃个人所得税 218.30 万元、增值税 142.41 万元。大连市税务局第一稽查局依据《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国增值税暂行条例》《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国行政处罚法》等相关法律法规规定，对王某追缴税款、加收滞纳金并处罚款，共计 653.61 万元。日前，税务部门已依法送达《税务处理决定书》和《税务行政处罚决定书》，王某已按规定缴清税款、滞纳金及罚款。大连市税务局第一稽查局有关负责人表示，税务部门将进一步依法加强对网络直播行业从业人员的税收监管，依法严肃查处涉税违法行为，不断提升其税法遵从度，促进行业长期规范健康发展。

（二）明星偷逃税路径

1. 善用工作室外衣

近年来，稍有粉丝量的演员、歌手等明星在成名后会设立自己的工作室（其法定表现形式是个人工商户或个人独资企业），由其负责对外接洽商演、对外拉聚人气、对外危机公关。按照税法核算，明星以个人身份征收的所得税税负是最高的。因此，明星成立工作室、独资合伙企业、有限责任公司等，缴税可以按照工商户缴纳，纳税合并征收，实现相对较低的企业赋税。

据《税收征收管理法》《个人所得税法》等法律法规规定，个体工商户、个人独资企业的应纳税额适用 5%至 35%的税率来缴纳个人所得税，相比此前工资薪金适用 3%至 45%的个人所得税课税要少得多。

当然，成立个人工作室并不等于就是偷漏税，工作室真实的运营成本和业务支出都是合法的。但像邓某、薇某等人，通过虚构一些并不存在的业务，来实现把个人劳务报酬转换为个人独资企业的经营所得，甚至薇某是成立多家公司把收入进行多次拆分，从而在虚假申报基础上进一步获取税收减免优惠，这就构成了严重的偷漏税行为。演员袁某妍所关联工作室，则是在钱进入公司账上之后，再由公司向股东本人支付与生产经营无关的消费性支出，以这种“变相报销”的方式，把钱转到自己的个人名下。这也被认为是涉嫌偷漏税的行为。

2. 吃透红利政策

通常，明星会在这些地方设立一家“壳公司”，该公司在实际运营中根本没有实质的商业项目，仅仅是明星肖像权的售卖，却享受税收红利。很多明星及娱乐公司、影视公司纷纷在税收优惠地区注册公司，包括新疆霍尔果斯、浙江东阳、上海松江区以及无锡国家数字电影产业园等税收优惠地区。唐某文化及范某某创办的爱某神影视，其注册地址就是在无锡。

其中最典型的地区当属新疆霍尔果斯地区。为什么明星和影视公司都愿意跑去新疆边陲，在这个人口只有 8.5 万的县级市注册公司，最直接的原因就是避税和上市绿色通道。早在 2011 年，国家就下发文件，对新疆霍尔果斯特殊经济开发区的企业实行一系列免税政策。比如，新注册公司享受 5 年内企业所得税全免（国税 15% 和地税 10%，共计 25%）。5 年后地方留存的 40% 将以“以奖代免”的方式返还给企业等。在霍尔果斯注册的公司上市还能走快速通道，而且上市之后政府最高奖励 200 万元。

数据显示，2016 年国产电影共产生了 267 亿元票房。据不完全统计，注册在霍尔果斯的影视文化公司制作发行的电影，至少贡献了其中 40 亿票房。国内一线的影视公司光线、华谊、博纳、乐视、嘉映、华策等基本都在当地注册了子公司。影视明星们也不满足拿片酬，纷纷出来开公司投资电影。近几年电影的出品方里，到处都有“霍尔果斯”的影子。《乘风破浪》《从你的全世界路过》有霍尔果斯橙子映像，《大闹天竺》《火锅英雄》有霍尔果斯青春光线。《我是证人》的主投资方是霍尔果斯嘉行影视文化有限公司。据不完全统计，2015 年以来有超过 200 家影视文化或传媒公司在霍尔果斯落户。这些在霍尔果斯注册的公司基本都是“空壳”，并没有员工真的去当地办公。正因为高度税收优惠政策，远优于国内其它地区所谓高科技企业优惠政策等，众多明星出于逐利本性，自然趋之若鹜到霍尔果斯开设企业经营。从 2011 年至今，来自内地的影视文化类企业在霍尔果斯注册的有 1600 多家，其中不乏范某某、吴某某等影视明星所属的公司。

3. 利用多阶段合同

对演艺明星而言，片酬一旦依据劳务所得进行缴税，适用税率是 20%至 40%。在范氏偷逃税事件中，报税的明面合同数额较少，隐匿的对内合同数额较高，俨然是典型的 AB 合同。

明星在纳税规则上和普通民众并无差别。按照税法规定，劳务报酬超过一定比例，需要加成征收。因此对于片酬动辄千万甚至过亿的明星而言，一次取得的片酬拿得越高，应纳税所得额就越多。为了降低或规避这种“超额累进税率”，调整薪酬的支付手段也是常见避税手段，包括分期支付、税后支付、名目分摊和设立信托等，均可以降低缴税额。

比如通过分期付款或多阶段合同来避税。一个明星在取得 1000 万元片酬时，如果一次获取，需缴纳的税款为 319.3 万元。如果分 5 次获取，每 200 万缴纳的税款则为 63.3 万元，5 次则为 316.5 万元。两者相比，后者能减少纳税 2.8 万元。

还会要求制作方支付“税后薪酬”也较为常见。圈内认可的明星出场费应该是税前收入，但是很多明星会要求制作公司按照税后金额全额支付。表面上看，明星遵纪守法纳税，实际是转嫁成本，这已经成为影视产业中的一种常态化行为。如果影视公司向某明星支付 5000 万的税后片酬，该公司实际支付的金额约为 7352 万，税费超过 2300 万。

（三） 税务风险

1. 税务处理不当风险

2023 年 8 月，据相关报道，影视圈宋某及团队因拆分合同、工作室注销等税务处理问题引发逃税风波，北京卫视、湖南卫视、浙江卫视等多家卫视的官方微博已删除了宋某某的相关动态。近日刚官宣宋某某代言的品牌潘婷，也迅速删除由其代言的相关物料。

合同拆分是目前演艺圈流行的税务处理方式之一，即把业务拆分成不同的部分，合同拆分具有多种类型，比如一个完整的项目分年度签署合同、与多个公司签订合同等。据报道，文艺界或平台经济中的拆分一般是为了所得税。通常一是把一个合同拆分成多个，分别归属于不同纳税人，即使税率达到最高，也可以多扣除速算扣除数；二是把合同拆分成综合所得、经营所得和财产（利息股息红利）所得，或是降低税率，或是多扣费用，达到少缴个人所得税的目的像这种情况，税务机关会严查追缴税款。

拆分合同与之前盛行的阴阳合同并不相同，阴阳合同是彻底的欺骗，合同拆分是税务处理的方式之一，目前通过拆分合同降低应纳税额做法的合法性存在一定争议，有观点认为属

于合理避税的情形。但是，实践中有些市场经营主体非法将税率较高的项目过多地拆分到税率较低的项目合同中来计缴税款，这种行为是违法的。

2. 个人所得税风险

前述案例三中，被处罚对象为明星个人及其关联企业，具体为个人偷逃个人所得税，企业违规少缴纳增值税、企业所得税以及未代扣代缴个人所得税。该案件中，企业为艺人持股100%的一人公司（在被税务检查后，该企业进行了股权转让，但违法行为发生在艺人持股期间），艺人将个人消费支出作为企业成本列支，继而从企业取得报销款，该部分金额共计8149971.44元。依据《中华人民共和国个人所得税法》第二、三条等法律法规的规定，该部分支出应视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税，“利息、股息、红利所得”适用税率为20%。

该种情形为典型地利用实控企业违规报销，将个人消费支出混同为生产经营活动，更进一步的说，就是将个人劳务、股息分红混同为生产经营活动，从而达到不缴或少缴个人所得税款的目的。

3. 企业所得税风险

上述宋某的事件中，也采用了成立工作室节税的方式，通过天眼查可以发现，宋某关联的4家企业中有3家工作室，目前均已注销。明星规避企业所得税主要有在特定优惠地区注册公司并开展业务、成立多个个人工作室等。

目前我国针对企业的税收征管包括两种方式，查账征收以及核定征收。核定征收又包括核定征收率、定额征收以及定期征收等。税务机关根据行业不同核定的征收率为3%-30%之间，基于企业适用的征收率、计算得到应纳税所得额；若个人独资企业以及个体工商户适用核定征收的方式缴税，也能达到减少纳税的效果。这看似是合理的节税方式，但仍就此引发了诸多违法违规事件，就拿薇某事件举个例子，当时在《就黄某偷逃税案件答记者问》中披露：通过设立上海蔚贺企业管理咨询中心、上海独苏企业管理咨询合伙企业等多家个人独资企业、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。就是注册了一大堆个人独资企业，然后通过假合同把所得利润全部打给了这些核定征收的个人独资企业，把所得税降到4%以内。毫无理由地虚构了业务，而没有实际经营，认定为逃税无疑了。

4. 合同风险

所谓“阴阳合同”，是指合同当事人就同一事项订立两份以上的内容不相同的合同，一份对内，一份对外，其中对外的一份并不是双方真实意思表示，而是以逃避国家税收等为目的所制定的。

“阳合同”双方当事人为了少缴税，恶意串通降低成交金额，该合同的成交金额不是双方的真实意思表示，并且严重违反了我国税收征管法的强制性规定，是以合法形式掩盖少缴税款的非法目的，即便是合同成立也不发生法律效力，属于无效合同。例如郑某在拍摄电视剧《倩女幽魂》时被举报签订“阴阳合同”，涉及拆分收入获取“天价片酬”并偷逃税，最终被追缴税款、加收滞纳金并处罚款共计 2.99 亿元。

2024 年 3 月，最高人民法院、最高人民检察院联合发布的《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》首次将签订“阴阳合同”作为逃税的手段明确列举，这有助于精准打击该类犯罪行为，并引导市场主体遵纪守法。

三. “明星及主播”税务合规举措

（一） 必确保合同的真实性和合规性

监管机构会关注企业与明星签订的合同是否真实、合法，是否存在通过虚假合同进行税务规避的行为。在 2022 年，最高人民法院发布了《关于为加快建设全国统一大市场提供司法服务和保障的意见》（法发[2022]22 号），在提出最高法将研究制定审理涉税犯罪案件司法解释的同时，文件也特别指向文娱领域高净值人群，提出了加大对利用“阴阳合同”逃税、文娱领域高净值人群逃税等行为的惩处力度……通常当事人通过制定阴阳合同的方式逃避税收，而阴合同和阳合同的差价通常是以现金等其他隐蔽的交易方式交付的，因此税收部门近些年也通过合同审查的方式对明星税收进行相关监管。

在江苏省高级人民法院（2021）苏民申 3299 号民事裁定书中认为：因长江公司和中新公司均认可 6 月 4 日协议系为办理工商变更登记所签订，6 月 3 日协议才系双方实际履行的协议，二审法院据此认定 6 月 4 日协议系双方虚假意思表示，是为规避国家税收而签订，应为无效，亦无不当。同样在北京市高级人民法院（2021）京民申 4851 号民事裁定书中两审法院也认定无真实交易下的房屋买卖合同无效。因此，自《民法典》颁布以来，从司法角度对阴阳合同的审查同样愈发严格。

近期，中国广播电视社会组织联合会和中国网络视听节目服务协会共同制定发布了《演员聘用合同示范文本(试行)》（以下简称“示范文本”），针对电视剧、网络剧的出品方/

承制方与演员、演员授权的经纪公司/工作室等单位之间签订聘用合同涉及的方方面面提出了示范条款，尤其对于演员片酬、签约主体、纳税义务等作出了特别提示。

为了从合同的角度降低税收风险，明星及演艺人员在签订合同时应当注重以下合规举措。第一，签订合同主体应当合规。实践中演艺人员经常以工作室、公司等名义签订演艺合同，但实际上该工作室或公司由该演艺人员或其家人所控制，这样能以低于个人所得税的税率缴纳税款。根据实践中的稽查案例和“示范文本”的示范条款，我们建议演艺人员应当以本人自己名义签订合同。在合同中应当详尽约定纳税义务，严格区分演员个人收入和工作室、公司收入。第二，演员片酬条款应当符合规定。示范文本明确演员片酬不得使用现金方式支付，不得以股权、房产、珠宝、字画、收藏品等变相支付报酬形式隐匿收入，以阴阳合同的方式逃避税务部门监察不可取。同时，根据中国广播电影电视社会组织联合会电视制片委员会等联合发布的《关于电视剧网络剧制作成本配置比例的意见》（即“降薪令”），演员片酬还应当注意片酬金额不得超过行业规定。第三，合同中明星纳税义务条款应当合规。示范文本中提示明星片酬不得约定为税后收入，并应当在文本中明确各方的纳税义务。

（二）妥善合法有效使用税收优惠政策

目前税收监管将确保税收优惠政策被合法合规地使用，防止通过不当手段获取税收优惠。目前实践中存在滥用税收优惠政策的现象。绝大多数的明星艺人会将其工作室设立在一些对个人独资企业有“核定征收”政策的地区，在核定征收范围内实际个人所得税负率不超过3.5%。这样恶意的税收筹划近些年同样受到了税务部门的重点关注，自2018年开始，多地税务机关开始要求对演艺人员工作室由核定征收方式改为查账征收，并按规定征收增值税及其附加税，影视行业“工作室”核定征收的时代已经结束。所谓税收洼地已经得到一定的限制，2022年5月29日国务院办公厅发布的《关于进一步推进省以下财政体制改革工作的指导意见》第（六）条中提到将逐步清理不当干预市场和与税费收入相挂钩的补贴或返还政策；2023年6月28日，国家市场监督管理总局、国家发展和改革委员会、财政部及商务部联合发布《关于开展妨碍统一市场和公平竞争的政策措施清理工作的通知》，该通知中第一条第（三）项中亦明确点出将清理影响生产经营成本的行为“包括但不限于：1. 违法给予特定经营者优惠政策，如违法给予税收优惠、通过违法转换经营者组织形式不缴或者少缴税款等。2. 违法违规安排财政支出与企业缴纳的税收或非税收入挂钩……”。

因此我们建议文娱从业者应当重点规划业务架构、对收入类型进行审视和合理安排、合理选择个体工商户、个人独资企业、合伙企业、有限责任公司等业务实体形式、避免不具

有合理商业目的获取不当税收利益的安排。并且在必要时合理寻求专业机构的税收筹划建议，以合法手段利用税收优惠政策。

（三） 利用数字化软件管控发票及时合规预警

税务机关利用大数据等技术手段，打击虚开增值税发票、偷逃税等违法行为。利用税收大数据，税务部门可以精准锁定符合条件的纳税人、缴费人，同时也可以及时发现违法犯罪行为。对于明星和网红等高收入群体来说，税收风险是一个复杂而严峻的问题。需要密切关注税收环境的变化，加强税务管理，确保合规申报，以防范潜在的税收风险。国家税务总局于2021年9月18日发布的针对文娱人员税收管理的文件要求对明星艺人、网络主播成立的个人工作室和企业，要辅导其依法依规建账建制，并采用查账征收方式申报纳税。

实践上，一些明星艺人还通过“巧立名目”的方式虚增成本，常见的方式包括购买虚开发票冲抵成本；虚构业务和交易制造虚假的成本和费用；虚列员工工资；将个人消费性支出在壳主体违规列支。在成本发票管理中，企业应当设定并及时调整可抵扣进项发票清单的规则，分析按照发票应用的何种状态来生成预抵扣数据，监测可抵扣和不可抵扣的发票异常处理，以做好进项转出等后续调整。

进项发票是企业经营的“红细胞”，也是“以数治税”税务监管的重要触角。通过数字化工具特有的风险规则库、外部风险数据库，利用大数据风险规则引擎，结合当前的税务监管重点和热点，对涉及进项发票中750个货物或应税劳务、服务名称简称，4485个商品明细进行精细化管理，重构各类成本的数据底层逻辑，对各类发票进行“高”“中”“低”风险评估，帮助企业提前预警虚开风险，大幅降低虚受风险，减少单位犯罪的主观故意，为有效应对和查处虚开虚受发票等税务重点违法行为提供强有力的数据支撑。税务合规应当专注于对企业、个人收入及支出、发票使用规范性等情况进行全面梳理，同时还要建立和完善企业及个人税务合规体系（如发票使用、业务合同等凭证留存等）。

（四） 在满足实质经营下有效处置收入分类

实践上存在将个人劳务业务通过注册公司的形式将个人所得税转换为企业所得税、少缴个人所得税的行为。国家税务总局黑龙江省税务局曾对某主播将个人劳务报酬通过个体工商户税务筹划转化为企业所得税的行为进行过处罚。在该案例中该主播进行税务筹划所利用的五个个体工商户存在关联关系，主播所获取收入的方式是通过公司流入五个关联的个体工商户，再通过个体工商户转至主播个人账户。

根据财政部、国家税务总局《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》第四条第一款规定，个人独资企业和合伙企业（以下简称企业）每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，作为投资者个人的生产经营所得，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用 5%—35% 的超额累进税率，计算征收个人所得税。因此，个人独资企业和合伙企业的生产经营所得适用个人所得税 5% 至 35% 的超额累进税率计税，与自然人综合所得适用的 3% 至 45% 的超额累进税率相比，最高税率要低 10%。出于少交税款的目的，一些明星以设立公司、合伙企业、个人独资企业和个人工作室的方式拆分合同，转换收入性质，将工资、劳务报酬转化为个体工商户、个人独资企业等的经营所得。

针对收入的税收监管，我们建议要在具备合理商业目的的情况下设立工作室。设立个体户、个人独资企业必须符合经营及发展战略的要求，并将设立的公司与企业日常生产经营相结合。采用税收洼地政策入驻税收洼地应与实际业务相一致。入驻税收洼地应当确保公司有固定经营场所、固定资产、独立的财务核算机制及与业务相匹配的业务往来人员，并真实从事与演艺、直播等业务相关联的经营性行为。

跨境避税重点问题分析及合规建议----试论 2024 年 7 月 1 日 发布的《2022 中国反洗钱报告》

【摘要】2024 年 7 月 1 日，中国人民银行发布 2022 年中国反洗钱报告。报告明确列举了 2022 年央行会同法律部门在反洗钱调查工作方面取得的重大进展，以及中国在未来将重点展开针对跨境避税的监管手段。本文将深度研读《2022 中国反洗钱报告》以及反洗钱金融行动特别组（FATF）发布的《中国反洗钱和反恐怖融资互评估报告》，提炼其中国内与国际重点打击的问题（虚开发票、跨境避税等）与重要监管的手段（金融账户涉税信息自动交换、共同申报准则等），以及国际以公式分配法替代独立交易原则来应对关联交易与转让定价的未来趋势，为企业在跨境涉税与反洗钱方面提出合规建议。

【关键词】跨境避税 CRS 转让定价 涉税风险 金融资产 非金融资产 “穿透”原则 公式分配

一、《2022 中国反洗钱报告》中的跨境避税问题

（一）内容概况

2023 年，中国人民银行紧紧围绕党和国家工作大局，落实党中央和国务院重大工作部署，积极开展反洗钱调查和协查工作，配合有关部门加大打击洗钱和恐怖融资犯罪力度，充分发挥反洗钱在维护金融安全、完善国家治理和促进双向开放方面的重要作用；会同公安部等 11 部门联合开展打击治理洗钱违法犯罪三年行动，进一步增强反洗钱工作合力，依法严厉打击各类洗钱犯罪及其上游犯罪；在扫黑除恶、反恐、反腐败、禁毒、反逃税、打击地下钱庄等诸多领域取得显著成效。人民银行各分支机构共接收重点可疑交易线索 1.3 万余份，筛选后对需要进一步查深查透的线索开展反洗钱调查 6200 余次，向侦查、监察机关移送线索 6300 余条；协助侦查、监察机关对 2600 余起案件开展反洗钱调查共 2.5 万余次，协助破获涉嫌洗钱等案件 1600 余起。

2024 年 5 月 27 日至 31 日，欧亚反洗钱和反恐怖融资组织（EAG）第四十届全会及工作组会议在吉尔吉斯斯坦比什凯克召开。全会讨论了内部治理、反洗钱国际评估、类型研究和技术援助等相关议题。全会期间，中国代表团介绍了我国反洗钱立法工作进展。中国反洗钱

监测分析中心与阿塞拜疆共和国金融监测局签署了《关于反洗钱和反恐怖融资金融信息交流合作谅解备忘录》。这是中国反洗钱监测分析中心与境外金融情报机构签署的第 62 份合作文件。根据该谅解备忘录，双方将基于互惠原则在涉嫌洗钱、恐怖融资及其他相关犯罪的信息收集、研判和互协查方面开展合作。

（二）重点问题

1. 虚开发票、骗取出口退税及骗取留抵退税

根据反洗钱金融行动特别组（FATF）2019 年发布的《中国反洗钱和反恐怖融资互评估报告》，2012 年至 2018 年上半年，中国请求引渡的 103 起犯罪案件中，有 3 起与虚开增值税发票有关。

国家税务总局在公安部、最高人民检察院、海关总署、中国人民银行和国家外汇管理局的支持下，建立了打击虚开发票骗税的工作机制，针对“假企业”“假出口”“假申报”虚开发票、骗取出口退税及骗取留抵退税等涉税违法犯罪进行打击，查处了大量大案要案，成功有效地打击了大量虚开发票骗税等违法犯罪行为。

发票虚开一般涉及自产农产品免税、海关进口抵扣、黄金销售免税、未达起征点免税等领域，先获取进项抵扣的源头，再对外进行虚开。

2. 涉税、跨境赌博、虚假外国直接投资（FDI）电信网络诈骗及虚拟币交易等地下钱庄犯罪

数据显示，加密货币已经成为洗钱犯罪新手段。2021 年全国公安机关共破获相关案件 259 起，收缴虚拟货币价值 110 亿余元。2022 年 9 月 26 日，湖南衡阳县公安首次通报“9.15”特大洗钱犯罪集团案，涉嫌利用虚拟币交易洗钱金额高达 400 亿元，串并涉电诈案件 300 余起；12 月末，科尔沁公安分局破获一个利用区块链网络兑换数字虚拟货币洗钱团伙，涉案金额高达 120 亿元，为国内第二起特大虚拟货币洗钱案。

2022 年底，由著名投资机构（如新加坡主权财富基金淡马锡、软银集团、红杉资本、老虎基金等）支持的 FTX 交易所申请破产保护。美国检方指控 FTX 创始人犯有洗钱和欺诈等罪行。另一家加密货币公司币安也传出被美国反洗钱部门调查，要求其提供有关非法交易和招募美国客户的信息，包括币安 CEO 赵长鹏、12 名高管和合作伙伴的信息。2022 年 12 月，外媒报道称“部分检察官认为已收集到足够证据，可以对币安采取积极行动，并对包括创始人赵长鹏在内的个别高管提起刑事诉讼，其他检察官则认为仍需要时间审查更多证据。”而早

在 2022 年 2 月，美国司法部成立了一个针对加密货币交易所的国家加密货币执法小组。

二、国际跨境避税的主要手段

（一）规避常设机构的认定——OECD 的例外条款

在国际税收规则中，常设机构的认定主要依赖于收益原则和经济关联性原则。但数字经济的兴起打破了传统的常设机构认定方式。OECD 的常设机构认定范本中有一个例外条款为数字企业提供了国际避税的机会，即规定辅助性或预备性的营业活动不属于常设机构的范畴。此外，OECD 范本还规定常设机构需要具备三个特征：空间上有形、时间上相对长期以及实质经济活动。然而数字经济依靠互联网技术，使得企业不必完全依赖有形实体场所即可进行经营。数字经济使得企业可以通过计算机来实现商品和服务的交易，但是这也模糊了销售收入和特许权使用费之间的界限，增加了判断所得是否与常设机构相关的难度。

（二）无形资产跨境交易与转让定价

在数字经济时代，数字企业的核心运营策略显著依赖于其无形资产，这类资产以其高度的流动性为特征。数字企业巧妙地利用这一特性，通过跨境无形资产交易来实现国际避税。具体而言，这些企业往往在避税地构建复杂的组织架构，包括壳公司与运营公司，以实现壳公司对无形资产（如品牌使用权）的完全控制。通过将无形资产的使用权转移至壳公司，而相应的运营公司使用无形资产则必须支付高额的特许权使用费，数字企业成功地将利润从高税负地区转移至低税负地区。其次，数字企业事先与避税地子公司签订的成本分摊协议，按照成本收益对等原则，壳公司在收取高额的特许权使用费的同时，也需要承担研发无形资产的巨大风险，从而避免了缴纳预提所得税。在数字经济的背景下进行无形资产跨境交易来跨国避税，所在国很难去衡量无形资产为企业创造的价值，只能根据适当比例进行分配。因此可以利用无形资产跨境交易进行价值链重组，进一步实现国际避税。

这种避税策略涉及无形资产转让定价的复杂机制，其核心在于利用各国间税率差异，以最大化跨国公司的整体利润。通过精心设计的成本分摊协议和转让定价策略，跨国公司能够在高税国与低税国之间灵活调整无形资产的交易价格，从而确保利润主要保留在低税国，进而显著降低全球税负。值得注意的是，谷歌、苹果、微软等国际巨头均采用了类似的避税手法，进一步证明了这种策略在数字经济时代的普遍性和有效性。

（三）资本弱化

股权融资与债权融资是最常见的两种企业融资方式。由于股权融资产生的股息红利支出

在税前不得扣除，而债权融资的利息支出则可享受税前抵扣的优惠，因此，企业往往会通过增加与关联企业的债务规模，来扩大可抵扣的利息支出，进而实现利润的隐性转移。这种策略不仅优化了企业的资本结构，还巧妙地利用了税法规定，达到了节税的目的。

（四）前往“避税天堂”

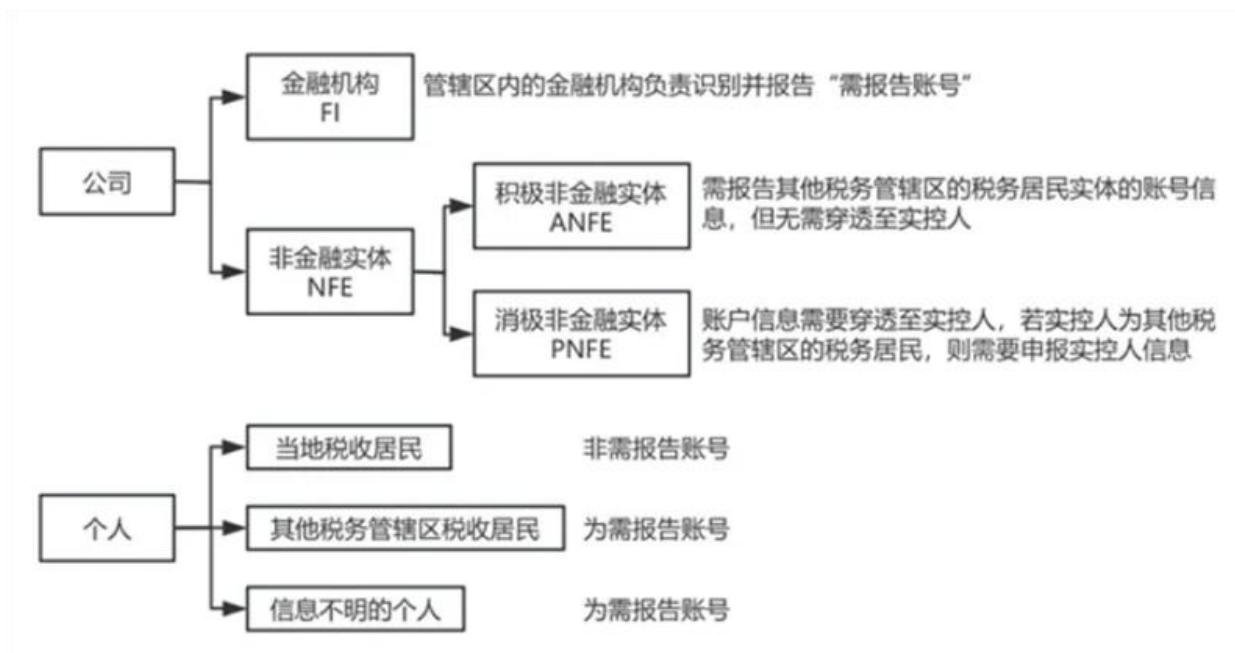
在全球范围内，典型的“避税天堂”包括开曼群岛、百慕大群岛、荷兰以及卢森堡等区域。这些地区中，部分采取了彻底的免税政策，即免除企业所得税的缴纳义务，转而实施一种基于注册管理费用的轻微财务负担机制。例如，在开曼群岛设立一家公司的综合成本大致维持在2万至3万元人民币的区间内。近年来，随着OECD对税收优化实践的持续关注与施压，尽管相关成本结构可能面临微调上行的压力，但与全球其他地区或国家相比，这些避税地的整体税负环境依然保持着显著的低水平状态。以亚马逊公司为例，它是利用此类避税策略实现国际税务筹划的标志性数字巨头之一。亚马逊巧妙地在其欧洲业务布局中，选择了卢森堡作为设立其欧洲壳公司与运营公司的地点。其中，卢森堡壳公司以合伙企业的法律形式存在，性质被认定为非卢森堡居民企业，从而规避了企业所得税的缴纳责任。这一精心设计的架构不仅实现了避税的初衷，还进一步通过特许权使用费的方式，将卢森堡运营公司的利润大量转移至壳公司，仅留取少量利润在运营公司，只需缴纳少量税款。此举充分展示了跨国企业在全球税务筹划中的复杂策略与创新能力。

三、中国针对跨境避税的监管手段

（一）国家税收情报交换手段、金融账户涉税信息自动交换

1. 制定背景

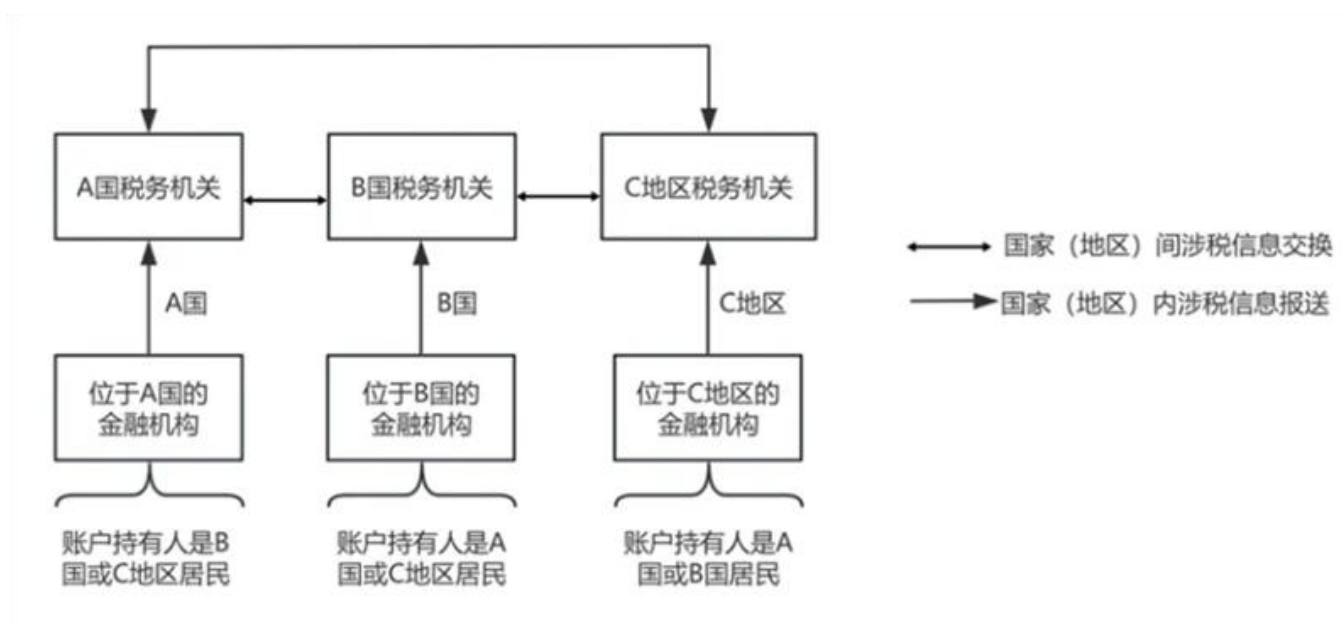
多年来，数以千万计的高净值人群，在全球范围内通过离岸金融机构进行投资和资产配置，并将收益隐匿在境外金融账户以逃避居民国纳税义务的现象愈发严重。在此背景下，各国在加强税收征管合作方面达成空前的一致，全球金融账户涉税信息交换标准应运而生。2014年7月OECD发布了金融账户涉税信息自动交换标准（“AEOI标准”），为增加国际间税收透明度，打击利用跨境金融账户逃避税行为提供了标准。AEOI标准包括两部分，主管当局间协议范本（MACC）和统一报告标准（CRS）。交换过程如下图所示：



2. 受 CRS 影响的人群

(1) 拥有海外金融账户的中国税收居民，即在中国境外的金融资产（如存款、证券、投资型保险产品、投资基金、信托等）可能会被视为当地的非居民金融账户，并与中国税务局进行信息交换。

(2) 在中国境内的非中国税收居民的金融资产，即在中国境内的金融账户将被视为“非居民账户”，其账户信息会被收集并交换给其税收居民所在国。



截至 2019 年 7 月，已有 106 个国家（地区）签署实施金融账户涉税信息自动交换标准的多边主管当局协议，其中，92 个国家（地区）已开展相关信息交换。《报告》显示，国家税务总局持续加强国家税收情报交换手段在防范打击跨境逃避税工作中的应用，2022 年累计处理专项情报交换请求 358 件，并与 106 个国家和地区开展金融账户涉税信息自动交换。

（二）与反洗钱监测分析中心、国家税务总局及公安机关联合研判

国家外汇管理局从资金渠道监管、违法行为打击、强化部门协作等方面持续推进跨境反洗钱工作。与公安机关开展案件及线索联合督导，集中推进案件立案、侦办和查处。配合公安机关侦破地下钱庄 90 余起，重点打击涉税、跨境赌博、虚假外国直接投资（FDI）、电信网络诈骗及虚拟币交易等地下钱庄犯罪。2022 年完成 6 家商业银行总行外汇业务专项检查，首次系统化组织开展非银行金融机构专项检查，督促反洗钱义务机构完善内控、规范展业。与中国反洗钱监测分析中心开展地下钱庄线索联合研判，持续提升线索精准性和成案率。与国家税务总局开展涉税案件联合研判，主动从骗税案件中倒查地下钱庄线索；与公安机关搭建汇警数据查询专线，提升跨部门数据共享效率和反洗钱效能。加强警示宣传，公开通报 6 批 50 起涉地下钱庄、跨境赌博非法汇兑案件，有效震慑外汇违法违规行。

四、国际针对跨境避税的监管手段

（一）突破传统常设机构框架：印度“显著经济存在”的创新实践

为应对传统常设机构认定在数字经济时代的局限性，印度财政部于 2019 年开创性地引入了“显著经济存在”这一全新概念，作为对国内“商业联系”法律体系的补充与强化。此变革标志着实体存在的必要性在判定常设机构及相应纳税义务时已被显著淡化。在印度境内，数字企业仅需达到一定的收入或用户数量标准，即被视为拥有显著经济存在，进而归入常设机构的范畴。此外，鉴于数字经济对传统常设机构定义的挑战，印度还引入了“虚拟常设机构”的概念，允许那些虽在东道国无实体存在，但通过互联网技术长时间持续、大规模地进行实质经营的企业，也可以被认定为虚拟常设机构。

（二）强化无形资产跨境交易监管：英国转让定价数据库的构建

为有效遏制无形资产跨境交易中的避税行为，英国政府采取了积极措施，斥巨资建立了一个全面而精细的转让定价数据库。该数据库广泛涵盖了有形与无形资产交易的信息，为税务稽查提供了坚实的数据支撑，显著提升了反避税工作的精准度与效率。这一举措不仅增强了税务部门对复杂交易模式的监控能力，也为跨国企业提供了更加清晰、可预测的税收环境。

（三）资本弱化应对策略：利息扣除限制规则的全球实施

针对数字企业利用关联公司债权融资进行资本弱化以规避税收的现象，BEPS 行动计划提出了利息扣除限制规则。反避税指令中提出设置企业纳税年度内可以扣除的利息限额，阻止利润转移。欧盟成员国积极响应，纷纷将这一规则纳入本国税法体系。例如，法国设立了关联企业债权融资的利息扣除上限，确保超出税法规定应缴税款 25% 以上的部分不得在税前扣除；而英国则采用固定比率法，对超过息税前利润 30% 的关联方利息扣除不予扣除。这些措施有效遏制了企业通过资本弱化手段转移利润的行为，维护了税收的公平与公正。

（四）实施国别报告制度：影响数字企业对避税天堂的选择

随着全球对数字企业国别报告的关注日益增强，国际社会各国普遍呼吁避税天堂加入信息交换系统。在 OECD 的积极推动下，开曼群岛、英属维尔京群岛等避税地开始实施国别报告制度。该制度明确了需提交国别报告的企业类型、报告期限及未履行义务的处罚措施，极大地提高了这些地区企业的税收透明度。国别报告制度的实施，对数字企业是否继续选择避税天堂作为关联公司设立地产生了深远影响，促使企业重新评估其税务筹划策略。

五、CRS 下“全球反避税”的误区

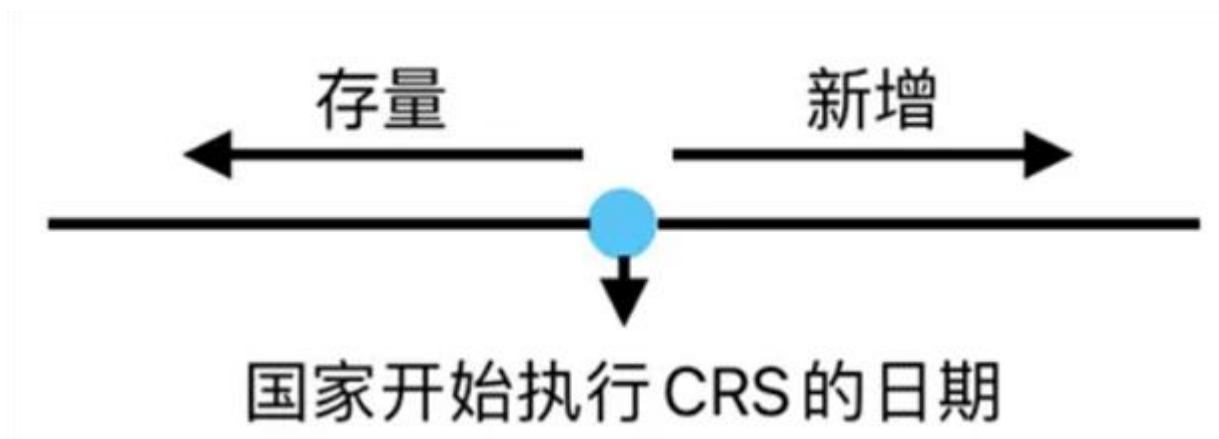
（一）“CRS”等于“全球征税”吗？

CRS 旨在通过跨国金融账户涉税信息的自动交换，提升税收透明度，实现一国纳税人在海外所持有账户的“透明化”，而非直接等同于全球征税。全球征税（Worldwide Taxation）是基于居民税收管辖权原则，要求纳税人作为某国的税收居民，应当就其全球所得向该国申报纳税；而 CRS 则侧重于信息交换，帮助各国税务机关核实其居民在海外的收入是否已依法纳税。

因此，CRS 的实施并不直接导致海外资产的全球征税。如果只是持有资产，但并没有所得，自然也不会存在所得税上的全球征税问题。比如，在境外银行账户的存款本身不会面临被计征所得税的问题，但是对于由存款产生的利息收入则需要加以考量。财政部、国家税务总局发布的《关于储蓄存款利息所得有关个人所得税政策的通知》中载明，个人取得的储蓄存款利息所得免征个人所得税。但是该文件并未明确从境外取得的储蓄存款利息收入是否可以同等享受免税。

（二）企业账户余额小于 25 万美元都不会被申报？

对于企业账户或者机构账户来说，金融机构应当按照存量机构账户和新增机构账户来分别进行尽职调查（存量与新增账户的区分如下图所示）。



对于存量机构账户，若其账户余额或价值低于 25 万美元，金融机构在该时间节点虽可选择豁免尽职调查与申报，但仍需持续监控其变化。一旦账户余额或价值在其后的申报期末超过 25 万美元，则需进行尽职调查，确认是否需要申报。

（三）个人账户余额 100 万美元以上的才会被尽职调查和申报？

在 CRS 框架下，个人持有的所有账户，无论新增或存量、余额多少（甚至包括余额为 0 或者负数的情形），均需进行尽职调查。尽管为减轻金融机构合规负担，CRS 以 100 万美元为界，将个人持有的存量账户分为高价值与低价值个人账户，分别适用不同的尽职调查程序。并允许对低价值账户采用简化尽职调查程序（如适用“居住地址测试”等），且低价值个人账户的尽职调查时限通常要比高价值个人账户晚一年，但这并不意味着低价值账户可免于申报。

（四）房产、古董字画和珠宝等非金融资产不需要申报？

CRS 的核心在于金融“账户”信息的交换，而非直接针对资产本身。金融资产的概念与金融机构身份属性以及金融账户类别的判定密切相关，单从金融资产本身无法判定其是否需要申报。因此，无论是金融资产还是非金融资产（如房产、古董字画、珠宝等），只要它们被持有于需申报的金融账户中，均需纳入信息交换的范围。这一规定确保了税收信息的全面性与准确性。

（五）CRS 实施后，离岸信托还有意义吗？

在 CRS 框架内，信托机构可能面临被界定为金融机构的情况，进而被要求对其账户持有人群体（如委托人、受益人等）实施尽职调查程序。反之，若信托被认定为消极非金融实体，且于金融机构中持有账户，则须披露其实际控制人（即委托人与受益人）的信息。

值得注意的是，信托纳入 CRS 报告体系之举，并未削弱其固有的资产隔离、保值增值、税务筹划及信息保密等核心价值。从中国视角审视，CRS 框架下的“资产曝光”实则仅针对税务机关而言，而跨国间信息交换机制严格遵循保密原则，确保了信托私密性的核心特质未受根本动摇，避免信息公之于众。

（六）通过调整居住国家可以规避 CRS 吗？

1. 存放在美国（非 CRS 参与国）

美国虽未加入 CRS，但早于 2014 年通过《海外账户税收合规法案》（FATCA）与中国建立了政府间协议的基础。尽管该协议目前处于草签状态，但中国已被美国财政部列入“作为存在有效政府间协议”的国家名单中。依据美国财政部与国税局发布的《税收程序规定（2016-56 号）》及 2017 年 9 月发布的（《税收程序规定（2017-46 号）》），美金融机构已着手收集包括中国在内的多国居民在美金融机构的存款利息信息，并要求外国居民开户和填写 W8 表格时提供纳税人识别号等关键资料，这间接影响了 CRS 规避策略的有效性。

2. 投资移民

某些国家如塞浦路斯、马耳他及太平洋岛屿国，推出了面向高净值人群规避 CRS 的“居民投资计划（Residence by investment scheme）”，旨在通过房产购置或投资活动换取国籍及税收居民身份，甚至当地的居住地址证明，但本人大部分时间仍生活在中国或者其他 CRS 需申报国家。进而在 CRS 框架下利用新身份管理金融账户，同时隐瞒自己的中国税收居民身份。然而，此策略暗含重大风险。CRS 要求账户持有人全面披露所有税收居民身份，在其提交给金融机构的《税收居民身份自我声明》中申报其所有的税收居民身份所在国。任何故意隐瞒中国税收居民身份的行为，可能触发 CRS 成员国的法律制裁，包括民事乃至刑事追究，其隐瞒和伪造身份的行为，可能触及反洗钱等金融犯罪，面临更为严重的法律后果。

（七）设立在“避税天堂”的离岸壳公司不需要被“穿透”？

“穿透”原则旨在揭示机构账户背后的实际控制人，尤其针对消极非金融实体（即不属于金融机构类别，不从事积极经营活动，收入主要来自利息、股息等消极来源的机构）。设立于“避税天堂”的离岸壳公司，尤其是那些仅用于“合同签订”与“收款”的外贸壳公司，往往属于消极非金融机构。这些公司无实际经营场所与员工，仅持有能产生消极收入的资产（如现金存款），在 CRS 框架下，其实际控制人信息需要被“穿透”披露，以确保税务透明度的实现。

六、反避税监管未来发展趋势——“公式分配法”

（一）提出背景

数字经济背景下，跨国公司利用无形资产转让定价避税，成为国际税法反避税的理论前沿与实务热点。越来越多的人认为独立交易原则不足以应对无形资产隐蔽性之独特属性，以及由该属性导致缺乏可比市价的现实困境。面对数字经济的挑战以及无形资产隐蔽性的双重难题，替代独立交易原则引发热议。2021 年 7 月 1 日，OECD 发布《关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明》（以下简称“双支柱”方案），以解决税基侵蚀和利润转移（BEPS）问题。方案中采用了包含公式分配要素的统一方法，对于公式分配法的发展具有里程碑意义。

多数学者认为，“BEPS 行动计划”拓宽了无形资产的内涵和范围，强调无形资产在价值创造中的重要作用。较之有形资产，无形资产估值难、收益高、风险高、流动性高、且形式多样，有形资产的纳税调整方法（独立交易原则），不适用于无形资产。《OECD 转让定价指南》规定了无形资产转让定价反避税的价格法和利润法及其适用顺序，方法较为宽泛。“BEPS 行动计划”明确规定适用可比非受控价格法和利润分割法这两种具体方法，并对利润分割的路径作明确规定：路径一主要涉及合并和分割实际利润；路径二是合并和分割预期利润。然而，价格法和利润法，宽泛的指引抑或明确的限缩，本质上仍属于独立交易原则的范围，仍未突破调整有形资产转让定价的方法，仍未实现针对无形资产特性而行之有效的纳税调整方法。

（二）公式分配法应对无形资产转让定价

在公式分配体系中，跨国公司可将其具有实质性依存的公司间的利润和损失合并，作为单一实体的综合所得按照预先设定的公式，在公司从事有价值经济活动的所有国家间进行分配。假设所有的国家都使用该体系，并就应纳税所得额达成一致性合理的定义，那么，跨国公司的全球所得将被一次征税，无需双重甚至多重征税。与独立交易原则相比较，公式分

配法将包括从无形资产获得收入在内的所有收入，按照既定的要素和比重分配给生产和销售商品的每个国家。相反，独立交易原则下，无形资产收益被分配至实际执行开发(Development)、价值提升(Enhancement)、维护(Maintenance)、保护(Protection)、应用(Exploitation)（统称为“DEMPE 功能”）或者承担风险 DEMPE 的企业。

1. 公式分配法的税基是跨国公司的整体利润而非内部交易的部分利润，按照实际经营地和价值创造地征税原则，全球范围的利润和所有相关税收管辖区，均可以参与利润计算，从而获得税收收入，遏制税基侵蚀和利润转移（BEPS），同时各国的国内税法仍保持独立。

2. 公式分配方法无需作成本估值和市价比较，计算简单，税收确定性高，征纳双方的监管成本和合规成本都将得到降低。

（三）公式分配法的实际应用

公式分配法的应用必须明确三个基本组成部分：征税单位、公司的全球利润和分配利润的公式。其中，分配利润的公式必须足够合理，平衡各国税基份额，在因素选择及权重方面均面临较大的技术挑战。至今，国际社会尚未成功设计一套合适的利润分配公式。部分国家和组织尝试了不同因素的公式组合，加拿大采用二因素（目的地销售和工资）来分配企业收入：美国采用马萨诸塞州三因素（财产、工资和销售额）来分配企业收入，但适用范围仅限于部分州：欧盟采用不同权重的三因素，即统一合并公司税基方案（CCCTB），而欧盟的 BEFIT 方案中则考虑包括营业收入、资产（包括无形资产）、劳动力（人员和工资）以及销售等因素的影响。具体公式如下：

$$\text{某国分配额} = \left\{ \frac{1}{3} \left[\frac{1}{2} \left(\frac{\text{该国工资额}}{\text{工资总额}} \right) + \frac{1}{2} \left(\frac{\text{该国员工数}}{\text{员工总数}} \right) \right] + \frac{1}{3} \left(\frac{\text{该国资产}}{\text{资产总额}} \right) + \frac{1}{3} \left(\frac{\text{该国销售额}}{\text{销售总额}} \right) \right\} * \text{税基}$$

假设，跨国公司 X 的总部位于发达国家 A，其资产、工厂及员工的 80% 位于发展中国家 B，并在低税收管辖区 C 国设有子公司 Y，负责公司事务并拥有有形和无形资产的相关权利。按照目前的转让定价规则，该公司大部分利润将在 C 国进行申报。在该公式下，假设 X 公司获得总利润 30 亿元，将劳动力、资产、销售总额分为 8 亿元、10 亿元和 12 亿元，即使不考虑工资额，B 国也至少可以确定获得作为资产所在地的 10 亿元和员工人数的 6.4 亿元，共 16.4

亿元的应税利润，这在当前规则下显然是不可能的。该假设数据可能并不精确，但可以明确将劳动力因素的一半分配给员工人数多的 B 国，尽管其工资总额可能与居住在 A 国的同一公司的少数员工的工资总额低得多，在销售和资产因素不变的情况下，B 国所获得的税收收入一定会相应提高。

目前，公式分配法仅在美国、加拿大、欧盟存在提议和实践，尚未形成国际统一公式。数字经济的发展和“BEPS”行动计划的出台，使无形资产转让定价的避税与反避税规则越发复杂。“双支柱”方案意味着将建立一个依赖于新征税权的联结度规则和全新的国际税收体系。通过科学的因素选择和权重分配，设计合理的公式分配实施方案，重塑全球税基，方能使税收与价值创造相一致，构建更加公平的国际税收体系。国际上在无形资产转让定价方面采用“公式分配法”取代“独立交易原则”或成为未来趋势。²

² 参考文献

1. 《国际商务财会》2022 年第 22 期《数字经济下国际避税与反避税的思考》
2. 《中国管理信息化》2020 年 10 月第 23 卷第 20 期《CRS 下高净值人群海外避税问题研究》
3. 《财会通讯》2024 年第 12 期《公式分配法应对无形资产转让定价跨境避税——一种新方法的精准模型研究》
4. 《中国外汇》2017 年 11 月《CRS 下“全球反避税”十大误区》

八大方向以案说“税”——破产案件涉税热点问题解析

【摘要】破产涉税问题的处理对企业破产程序至关重要，它不仅关系到债权人的利益，也关系到企业是否能够通过重整获得新生，以及税务机关能否依法收回税款。正确处理好破产案件中的税务问题，有利于维护税收秩序、保护债权人利益、对促进市场健康发展具有重要意义。本文将以案例为抓手，围绕破产涉税中的八大热点问题进行探讨，分析《中华人民共和国企业破产法》与《中华人民共和国税收征收管理法》及配套法律法规之间的协调与潜在冲突，提供破产案件中税务问题的处理策略，以提醒破产企业、债权人及市场主体关注并妥善管理相关税务风险，避免纠纷，确保破产过程中税务问题的正确、及时解决。

【关键词】破产法 税收征收 滞纳金 新生税款 追征期 申请破产

企业破产程序中，税务合规无疑是其中关键的一环。然而实践中，破产法与税法的对接确实会出现不匹配的现象。破产重整企业所涉及的税务问题的核心在于破产法与税法之间的理念分歧和规则冲突。破产重整与债务重组在多个方面存在显著的差异，这导致了涉税事项的许多方面未能与破产法充分结合，从而在破产案件的税务处理中出现了诸多规则模糊之处。本文对税务机关加收的税款滞纳金不得超过税款数额、破产企业新生税款性质的认定、税收债权与担保债权的清偿顺位冲突、税务机关作为申请人申请企业破产、税收债权的确认与异议等八个热点问题相关的案例进行分析与点评。

第一大方向：税款滞纳金和税款数额的关系

典型案例：南京某公司破产债权确认纠纷案（2023）苏01民终6513号

争议焦点：税务机关加收滞纳金行为是否受到《行政强制法》第四十五条的限制，不得超过税款金额。

案件事实：2015年12月14日，法院作出（2015）江宁商破字第17号民事裁定，裁定受理对某公司的破产清算申请。2022年8月11日，某税务局向某公司管理人申报债权，载明：债权总额690909.24元，其中税款343479.61元，滞纳金347429.63元。2022年8月31日，某公司管理人作出《债权申报初审函》，认为税金滞纳金不能超过税金本身，最终确认债权总额为686959.22元元，其中税款本金343479.61元，滞纳金343479.61元，滞纳金列入普

通债权参与分配。对于超出部分 3950.02 元，管理人不予确认。

江苏省南京市某区人民法院于 2023 年 1 月 5 日作出（2022）苏 015 民初 15643 号民事判决：确认某区税务局对某公司所欠税款超出本金限额部分的滞纳金 3950.02 元享有破产债权。某公司不服一审判决，提起上诉，江苏省南京市中级人民法院于 2023 年 7 月 25 日作出（2023）苏 01 民终 6513 号民事判决：撤销一审判决并驳回某税务局的全部诉讼请求。

律师点评：该案是最高人民法院主导的人民法院案例库收录的参考案例，人民法院案例库目前收录案件 4015 篇，本案例作为破产涉税领域入选的为数不多的案例，可见其在该领域是非常典型和重要的，其中蕴含的审判规则对类案审理具有参考示范价值，有助于裁判规则和尺度的统一，避免“同案不同判”。

案件的主要争议是超过税款金额的滞纳金是否有效，2012 年 1 月 1 日实施的《中华人民共和国行政强制法》第四十五条规定，行政机关依法加处罚款或者滞纳金，加处罚款或者滞纳金的数额不得超出金钱给付义务的数额”。虽然《税收征收管理法》在 2015 年进行了修订，但关于税款滞纳金的计算问题，相关部门并没有针对《行政强制法》第四十五条作出回应，以至于在具体实践中，关于税款滞纳金的计算，税务机关一直适用《中华人民共和国税收征收管理法》第三十二条以及《实施细则》第七十五规定，其中对于税款滞纳金的计算没有上限，并不适用行政强制法明确的“加收的滞纳金数额不得超出金钱给付义务的数额”规定。因此，司法实践中，针对税款滞纳金是否超税款问题，法院判罚不一，也有支持税款滞纳金可以超过税款数额的观点，法院阐述的理由也有其合理性。特别是税局工作人员在执行征缴税款中，仍适用《税收征管法》及实施细则的规定，而非适用《行政强制法》规定。

但是随着人民法院案例库对该案的收录，意图统一各地对该情况的处理结果，明确“税务机关针对滞纳税款加收滞纳金的行为，属于依法强制纳税人履行缴纳税款义务而实施的行政强制执行，应当适用行政强制法第四十五条第二款的规定，加收的滞纳金数额不得超出税款数额”。税务机关采取的如加收滞纳金、税收保全以及强制执行措施等行为属于行政强制性质的行为，除法律明确规定有例外情形外，亦应当遵守行政强制法的规定，在促使义务人履行缴纳税款义务的同时，既可以避免对相对人造成过重的金钱义务负担，在税收征收管理和相对人利益保护之间形成均衡。

因此，在后续类案处理中，税务机关加收的税款滞纳金超过税款数额的，应当被认定为无效。

第二大方向：破产企业新生税款性质的认定

典型案例：湖南黄沙坪铅锌矿破产债权确认纠纷案（2020）湘10民终1585号

争议焦点：企业破产受理后依法产生的土地使用税、房产税、增值税、城建税欠税是否属于破产债权或者破产费用、共益债务。

案件事实：2018年12月19日湖南省桂阳县人民法院作出（2018）湘1021破申1号民事裁定书，裁定受理黄沙坪铅锌矿的破产清算申请，并指定破产管理人。之后桂阳税务局依法向管理人申报税务债权。根据桂阳税务局向管理人提交的《湖南黄沙坪铅锌矿金三系统欠税情况说明》及税收申报明细，黄沙坪铅锌矿在金三系统自行申报纳税，破产受理日以前，经税收结算产生土地使用税、房产税、增值税、城建税四项共计1,309,710.35元。申报税款后，因黄沙坪铅锌矿并未依法按时纳税，截止2019年10月18日，欠缴税款803,216.4元产生滞纳金87,148.96元，欠缴税款1,309,710.35元产生滞纳金76,171.29元，两项共计163,320.25元。

2019年10月30日，管理人出具（2019）黄沙坪矿破管字第7-18号《破产债权审查情况通知书》，认可黄沙坪铅锌矿破产受理日以前欠缴的土地使用税803,216.4元为有效税务债权，其余的税款1,309,710.35元与滞纳金163,320.25元没有被认定为有效税务债权。就未被认定的部分，桂阳税务局向管理人提出异议，管理人未认可，认定破产受理日之后黄沙坪铅锌矿新生的税费1,309,710.35元与滞纳金163,320.25元不属于破产债权。桂阳税务局不服，故于法定期间内起诉。一审法院确认税务局的部分诉讼请求，后税务局和破产公司均上诉，二审法院维持原判。

律师点评：本案中，税务机关提出了一个关于黄沙坪铅锌矿在破产受理后所产生的新税款问题。具体涉及到土地使用税、房产税、增值税、城建税以及破产管理人处置资产和出租门面等方面的应税行为。税务机关主张将这些新生税款定义为破产费用或共益债务，以优先受偿的方式进行处理。最终，法院支持了税务机关的上诉。

根据《企业破产法》第四十二条对共益债务的范围界定可以看出，共益债务发生的目的系为全体债权人之共同利益。税款的本质属于行政征收，具有法定性与强制性，故黄沙坪铅锌矿在注销登记以前均有依法纳税的法定义务，在法律法规未规定例外的情况下，法定义务不因企业进入破产程序而免除。该笔税款也是为黄沙坪铅锌矿及全体债权人之利益而发生，且不属于破产费用，根据法律对共益债务规定的精神，一、二审法院均认为该笔税款应适用《企业破产法》第四十二条第四项，属于为债务人继续营业由此产生的其他费用，可认定为共益债务。由此可见，在破产清算过程中依法产生的土地使用税、房产税、增值税、城建税

等税款，都是在破产程序中为全体债权人的共同利益而支付的各项费用或承担的必要债务，其主要目的旨在保障破产程序的顺利进行，维护全体债权人的利益，与《企业破产法》第四十一条和第四十二条所规定的“破产费用”、“共益债务”的本质属性是相同的。

因此，在实务过程中，因破产受理日后新产生的税款通常被认定为破产债权，与破产费用、共益债务处于同一清偿顺序进行清偿。

第三大方向：破产程序中税收债权与担保债权的清偿顺位冲突

典型案例：云飞氨纶破产债权确认纠纷案 （2020）苏 05 民终 3917 号

争议焦点：在破产程序中税收债权与抵押担保债权优先性问题

案件事实：在 2011 年期间，云飞氨纶公司欠下吴江区税务局 500 万元的税款，缴款截止日期为 2012 年 5 月 31 日。2014 年 4 月，云飞氨纶公司将其拥有的两套纺丝设备作为最高额抵押担保，抵押给了聚能硅业公司，以偿还其向交通银行的债务，并完成了相应的抵押登记手续。后来，苏州资产管理有限公司通过债权转让获得了交通银行的这笔债权。2018 年 5 月 31 日，吴江法院接受了云飞氨纶公司的破产清算申请。随后的 2019 年 6 月 24 日，云飞氨纶公司的管理人用纺丝设备的变现款来优先偿还了苏州资管公司的抵押权。

然而，吴江税务局认为，依据《税收征管法》第四十五条的规定，税务债权应优先于抵押权受偿，因此应该在抵押权之前进行清偿。出于这一理由，吴江税务局向法院提起诉讼，但在两次审理中，法院均驳回了吴江税务局的诉讼请求。

律师点评：税收优先权作为一种保护税款的措施，在实践中形成了税务债权中的突出矛盾之一，并且往往是最容易引发法律争议的问题之一。根据《税收征管法》第 45 条规定的债权清偿顺位，税收债权排在首位，其次是担保债权，再之后是破产费用和共益债务，然后是职工债权和普通债权。然而，《企业破产法》第 109 条和第 113 条却规定了不同的债权清偿顺位，将担保物权置于首位，然后是破产费用和共益债务，接着是职工债权、税收债权和普通债权。这种不同规定导致了清偿顺位的不一致。在破产背景下适用《税收征管法》第四十五条的规定，则会发生如果税收债权金额大于抵押物变现金额，因抵押物变现金额为限的税收债权优先于破产费用，共益债务和职工债权清偿，超出部分则将劣后于破产费用、共益债务和职工债权清偿，税收债权在破产程序中的清偿顺序出现混乱。

在本案中，关于税收债权的优先性受到了限制。《破产法》并未明确规定税收债权应享有优先权，特别是优先于其他权利的权利。这可以被视为对其他立法规定优先权的特殊调整，旨在保障其他债权人的合理权益，也体现了社会公平的原则。税收债权享有优先性的原因在

于税收具有公益性和风险性。然而，在未进入破产程序的情况下，拥有抵押权的债权人即使无法优先受偿，仍然可以通过债务人的其他财产来获得偿还。但在破产程序中，由于财产有限，税收债权与抵押权之间形成了竞争，此时突出税收债权的公益性并不足以令人信服，《税收征管法》第四十五条规定只能调整常态下税收债权和担保债权的清偿顺序，无法适应破产背景下税收、债权有抵押担保债权的清偿顺序。

本案是破产程序中，因两部法律的不同规定导致的破产程序中税收债权与担保债权清偿顺位冲突的典型案例，吴江法院从冲突权利性质、法律适用规则、法律体系内在逻辑三方面充分论证了本案中担保债权优于税收债权，根据我们检索到的案例，部分法院也持上述观点，但在司法实践中亦存在人民法院认定破产环境下，税收债权优先于担保债权获得清偿的情形。

因此，在面对具体案件时，仍应根据案件实际情况进行判断，我们也期待未来在立法上对破产程序中税收债权与担保债权的清偿顺位进行明确规定，使《税收征管法》与《企业破产法》能够在这一问题的适用上能够相互衔接。

第四大方向：关联企业实质合并破产的税收债权计算截止日认定

典型案例：安徽淮化公司债权确认纠纷案 （2020）皖 04 民初 95 号

争议焦点：关联企业合并破产中，如何认定在后破产企业的应缴税款及滞纳金的计算截止日期

案件事实：2019 年 7 月 25 日，安徽省淮南市中级人民法院裁定受理安徽淮化股份有限公司（以下简称淮化股份公司）的破产清算申请。2019 年 9 月 2 日，安徽省淮南市中级人民法院作出裁定，受理淮化股份公司管理人对安徽淮化集团有限公司（以下简称淮化集团公司）与淮化股份公司合并破产申请。后国家税务总局淮南市大通区税务局（以下简称大通区税务局）向淮化公司管理人提交债权申报书，税务债权总计 13409743.13 元。经审查，淮化股份公司管理人出具申报债权结论，债权总额为人民币 10697101.57 元。大通区税务局对该结论不服，诉至法院。

法院审理发现，导致两者差异的原因是管理人在确认债权时，将在后进入实质合并破产清算程序企业的破产税收债权计算截止日，认定为在先进入实质合并破产清算程序企业裁定破产受理日。如此认定的原因是淮化集团公司与淮化股份公司高度关联，存在法人人格高度混同，土地、房产及其他资产无法准确区分的情形。而淮化集团公司与淮化股份公司进入合并破产审理后，各自不再视为独立的主体，两家公司的财产亦是作为合并后统一的破产财产予以处置。由此，对于两家公司的债权计算截止日期应予以统一。法院最终驳回大通区税务

局的诉讼请求，认为破产管理人的核减税款并无不当。

律师点评：当关联企业成员之间存在法人人格高度混同、区分各关联企业成员财产的成本过高、严重损害债权人公平清偿利益时，可以适用关联企业实质合并破产方式进行审理。实质合并是美国破产法官根据衡平的法律精神和法律原则创造的一种适用于关联企业破产情形的公平救济措施，其核心旨意在于否认特定范围内关联企业的独立法人人格，消灭关联企业间的求偿请求，并将其财产合并为一个“资产池”以供相关债权人公平清偿。依照《全国破产法院审判工作会议纪要》的要求应“审慎适用”关联企业实质合并破产，在何种情况下适用、适用后的审判规则多数均无明文规定，针对“关联企业实质合并破产的税收债权计算截止日认定”这样细节的问题就需要根据实际情况进行判断。

在本案中，如果将淮化股份公司和淮化集团公司各自法院裁定受理的时间作为债权计算的截止点，这可能会对淮化股份公司那些较早进入破产程序的债权人造成不公平，对他们债权的受偿产生不利影响。因此，淮化股份公司管理人选择以淮化股份公司破产裁定受理日作为大通区税务局申报的税收债权的计算截止日期，这不仅符合实质合并破产的财产处理原则，而且对所有债权人来说也更加公平。若淮化股份公司管理人将大通区税务局申报的债权计算截止日认定为2019年9月2日，其所获清偿债权数额相对其他债权人来说受到了优先，此举有悖《企业破产法》立法宗旨及《全国法院破产审判工作会议纪要》第36条精神。而将在先破产企业的破产裁定受理日作为税收债权计算截止日符合实质公平原则，有利于保障相关利益主体的合法权益。

因此，在处理关联企业合并破产中，应该根据实际情况判断税收债权计算截止日，确保全体债权人公平清偿。

第五大方向：税务机关作为申请人申请企业破产

典型案例：温岭铭川破产案（2020）浙1081破申50号

争议焦点：税务机关是否可以申请企业破产

案件事实：台州市税务局第二稽查局由于温岭市铭川鞋业有限公司未能按时缴纳税款，已向法院提出了该公司的破产申请。根据台州市税务局第二稽查局提供的关于该企业税务债务的法律文件，截至2020年7月13日，被申请人鞋业公司尚未支付的增值税金额为387961.84元，滞纳金为355186.95元，罚款为387961.84元。

法院对原告的破产申请进行受理，认为自2018年6月28日起，被申请人鞋业公司未履行纳税义务，未支付相应税款、滞纳金以及罚款。因此，该公司出现无法按期偿还债务且明

显缺乏偿还能力的情况，符合破产的条件。鉴于此，原告作为债权人提出对被申请人进行破产清算的申请，符合法律规定，法院对此予以支持。

律师点评：根据《企业破产法》，以下三类主体可以向法院申请公司破产，一是企业自身；二是企业不能清偿到期债务，债权人可以申请破产；三是企业法人已解散但未清算或者未清算完毕，资产不足以清偿债务的，依法负有清算责任的人，如股东、董事应申请破产。近年来，不论是学术界还是实践界，逐渐普遍认可“税务机关具有对企业提起破产清算的权利”的观点。税收债权归国家所有，税务机关作为法律赋予征管权限的机构，拥有代表国家行使债权相关权利的权限。《税收征收管理法》第五十条规定了税务机关可根据合同法规定行使代位权和撤销权，同时，《企业破产法》也确认了税收债权以及其权利人的法律地位。因此，税收债权人同样享有与其他债权人相等的权利。若企业符合破产受理条件，税务机关有权作为债权人向法院提出对债务人的破产清算申请。

在当前经济下行压力加大、税收收入减少、企业税收欠缴现象较为普遍的情况下，各地法院在处理破产案件时，已经开始逐渐接受税务机关作为申请人提出破产申请的权利。这种变化意味着税务机关和行政机关在破产程序中的作用正在逐步增强，它们将更加积极地参与到破产案件的审理过程中。一方面，税务机关作为国家财政收入的重要来源，其在破产案件中的地位至关重要。税务机关拥有对企业财务状况的深入了解，能够准确判断企业是否具备破产条件。因此，税务机关作为申请人提出破产申请，有助于提高破产案件的审理效率，加快破产程序的推进。另一方面，税务机关和行政机关在破产案件中的主动作用，也有助于提高社会公众对破产法律制度的认识和理解。通过税务机关的积极参与，可以让更多的企业和个人了解破产法律制度的重要性，增强法律意识，促进社会经济的健康发展。

综上所述，税务机关作为债权人，可以申请未按期清缴税收债务且符合破产条件的企业破产。

第六大方向：税收债权的追征期限限制

典型案例：宿迁飞虹破产债权确认纠纷案 （2020）苏 1311 民初 5819 号

争议焦点：税款征收的时效问题

案件事实：2010 年 10 月 28 日，飞虹公司在注册成立。其经营过程中，于 2012 年 7 月 1 日购置了一个编号为 2012 宿豫 X 的地块，并同时购置了上面的房产。宗地面积为 24613 平方米。同时购置宗地上房产，房产价值 4052750 元。宿豫区税务局主张上述宗地自 2012 年 7 月 1 日至 2020 年 9 月 2 日产生税款 479967 元，滞纳金 281806.55 元。上述房产自 2012 年 7 月 1 日

至 2020 年 9 月 2 日产生税款 221280.28 元，滞纳金 129925.57 元。

2020 年 9 月 2 日，江苏省宿迁市宿豫区人民法院决定受理了对飞虹公司提出的破产清算申请，随后指定江苏义扬律师事务所作为管理人。之后宿豫区税务局向管理人提出了破产债权的申报，声称上述地块和房产在 2012 年 7 月 1 日至 2020 年 9 月 2 日期间产生了应纳税款和滞纳金债权。但是，破产管理人对这些债权的申报提出了异议，认为并不都属实。由于意见不一，税务局诉诸法院，希望法院确认这些债权的合法性。最终，法院做出了判决，确认部分税收债权作为破产债权成立。

律师点评：本案的争议焦点一为宿豫区税务局是否有权申报这笔债权，我国税法规定了纳税义务人，但未禁止他人代缴税款。拍卖公告中的税费承担条款不影响飞虹公司的纳税义务人身份，故应确认宿豫区税务局的债权。争议焦点二为该笔债权是否超过追征期，根据《税收征管法》第六十四条第二款以及《税收征收管理法实施细则》第八十二条的规定，针对飞虹公司未缴税款已超过 10 万元的情况，可将其的税款追征期延长至五年。然而，对于超过五年的追征期，税务机关将无权再向飞虹公司主张追缴税款。我国税款追征期分为三种情形：

（1）追溯三年；（2）追溯三年到五年；（3）追溯无限期。这三种情形的适用，需要从造成税款未缴、少缴的主、客观原因，以及少缴税款数额的影响三个维度来进行分析。对于破产管理人而言，需特别警惕税务机关所申报的债权是否在有效期限内，因为税务机关与破产程序中的税收债权理解上存在较大差异。追征期的确定涉及到纳税人的合法权益，同时也涉及税务机关依法行使行政权力收税的问题。从税务机关的角度看，其应尽全力收取所有税款和滞纳金，以维护国家财政利益。

因此，在破产管理人处理税收债权时，应进行深入研究，既要判断这些债权的数额是否正确，也要关注税收债权的追征期问题。

第七大方向：税收债权的确认与异议

典型案例：山东稼禾破产债权确认纠纷案 （2022）鲁民申 2716 号

争议焦点：破产程序中，异议人对债权表记载的事项提起债权确认的诉讼的期限问题

案件事实：在 2013 年，税务机关与山东稼禾生物（山亭）有限公司签订了一份名为《植物秸秆清洁综合利用项目合同书》以及相关的补充协议。协议内容规定，山亭区政府在特定期限内承诺减免该公司的相关税费。随后，公司经营了 7 年，山亭区税务局未曾要求申请人催缴税款。然而，于 2020 年，稼禾公司因破产申请而进入破产程序。在 2020 年 10 月 9 日召开的第一次债权人会议上，债权核查结束，编制的“债权表”确认了包括涉案 15184198.17 元债

权在内的部分债权。在 2020 年 11 月 19 日，稼禾公司代表破产管理人提出初次立案登记请求，目的在于确认 1500 万债权无效。此案经过一审和二审，终审裁定后，稼禾公司提出再审申请，但被裁定驳回。

法院认为，根据《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定（三）》第八条，债务人或债权人对债权表中记录的债权有异议时，应详细说明理由和法律依据。如果经管理人解释或调整后，异议仍然存在，或者管理人拒绝解释或调整，异议人应在债权人会议核查结束后的十五天内向法院提起债权确认诉讼。在本案中，破产管理人首次提出立案登记请求已是 11 月 19 日，相对于债权人会议核查结束的日期 10 月 9 日，已经超过一个月的时间。虽然上述规定中的 15 天并不是诉讼时效，但该规定意在防止债权人拖延时间，延缓破产清算的进程。

律师点评：在这个案例中，稼禾公司并未在规定的时间内提起诉讼，因此其行为应该承担相应的不利后果。具体来说，稼禾公司无权再次提起关于该项债权的确认诉讼。原审法院的决定基于《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定（三）》第八条司法解释，裁定驳回了稼禾公司的起诉，这是合理的，有利于有序推进破产进程，提高破产效率。

值得注意的是，我们认为在给予异议债权人更多维护自身权利的时间和机会的同时，也需要综合平衡破产程序的效率要求。如果债权人对管理人的债权确认结果有异议，最好在债权人会议结束后的十五日内与管理人沟通或提起诉讼。破产程序需要在保值增值和债务公平清偿之间实现平衡，这对效率要求非常高。如果不注重效率或者拖延破产程序，最终可能会损害其他债权人的权益。因此，对于超过“十五日”期限提起诉讼的异议人来说，他们应该自行承担因此而产生的一系列不利后果，包括财产分配和行使表决权等方面的后果。这也是符合控制破产程序的制度成本和最大程度发挥破产程序的制度价值的立法目的。

因此，破产程序中的债务人、债权人均应配合管理人的工作，有异议的，按照法律规定及时向管理人或者法院提出，防止因超期导致自身利益受损。

第八大方向：破产重整中的税费优惠和减免

典型案例：上海某投资公司破产重整案 （2019）沪 03 破 1 号

争议焦点：破产重整中对税费优惠和减免政策的运用问题

案件事实：上海某投资公司（下称某公司）成立于 2003 年 8 月，注册资本人民币 10,000 万元，控股股东上海某实业有限公司持股 92.50%，经营范围包括实业投资，自有设备租赁，物

业管理，房屋租赁，销售日用百货等，主要资产为坐落于上海市普陀区长寿路核心地段的“某生活广场”，现已严重资不抵债，其最大担保债权人为实现其债权，申请法院强制执行并拍卖上述“某生活广场”产权。2019年2月7日，某公司向上海市第三中级人民法院提起破产重整申请。

本案是人民法院案例库收录的上海三中院有关营商环境阙下困境商业地产司法重整路径的典型案件。在三中院的指导下，破产管理人积极维持“某生活广场”的正常运营，招募破产重整投资人，法院和管理人通过多次远程会议推动重整草案的草拟、修改和最终通过，帮助某公司完成重整程序。在重整过程中，通过债务豁免收益与经营性亏损抵免，灵活运用现有的破产涉税优惠政策，减免土地增值税、所得税等，更好地平衡金融机构、小业主等债权人的利益诉求，提高清偿利益，有效帮助债务人度过债务、破产危机，

律师点评：实践表明，税收政策往往能够直接影响重整方案的顺利实施，最高人民法院发布的文件也表明了其对破产重整企业给予税收优惠政策的立场，《全国法院破产审判工作会议纪要》指出“人民法院要通过加强与政府的沟通协调，帮助重整企业修复信用记录，依法获取税收优惠，以利于重整企业恢复正常生产经营。”在比较法上，向陷入财务困境企业给予税收优惠已经成为了当前国家税收立法的常态现象，例如德国《税收通则》、日本《国税通则法》均有相关规定。由此可见，在破产重整中，政策倾向于给予债务人“重生”的机会以实现“放水养鱼”，而非强调税费的优先性，在债务人现有财产中“竭泽而渔”。

本案采用存续式重整，目的在于整体盘活资产，一揽子了解决企业债权债务、整体营运等问题，避免了破产清算对生产要素肢解的缺陷，发挥了重整在资源盘活及企业赋能升级上的程序价值。债务豁免收益与经营性亏损抵免，极大降低税费成本。破产法作为集中解决全部债权债务关系纠纷的法律制度，对其他法律确立的实体权利和程序规则往往会做出必要的限缩和扩张。在破产重整涉税问题的处理上，征税权的行使规则应当针对破产程序作出特别调整，以达到对社会整体利益之平衡与保护。

因此，破产管理人在开展具体企业破产重整案件中，应积极与税务机关沟通，尽可能地运用税费优惠和减免政策，协调各方利益，以达到企业存续的最终目的。

以上所述是破产案件中不容忽视的几个重要涉税问题新热点。此外，破产案件还可能涉及其他涉税问题，如破产资产处置引发的税费负担等。在处理破产案件时，这些涉税问题是不可避免的，而如何妥善处理这些问题将直接影响到破产案件的成功处理。这些高度专业性的法律问题需要由专业的税务律师来处理 and 解决。

税款可以不用先交了？——从《关税法》修订看税法诉权

[摘要]近年来，随着我国税收法律制度的不断完善，税法诉权问题逐渐成为学界和实务界关注的焦点。特别是在《关税法》等相关法律法规的后续调整中，有关税款前置审批的必要性以及后续调整的可能性引发了广泛讨论。本文将围绕这一主题，探讨税法诉权调整的背景、意义及未来趋势，并提出相应的合规建议。

2024年4月26日，十四届全国人大常委会第九次会议表决通过《中华人民共和国关税法》，自2024年12月1日起施行，《中华人民共和国进出口关税条例》同时废止。在税收征管体系中，税法诉权的调整对于纳税人权益保护以及税收法治化进程具有重要意义。近年来，随着我国税收法律制度的不断完善，税法诉权问题逐渐成为学界和实务界关注的焦点。特别是在《关税法》等相关法律法规的后续调整中，有关税款前置审批的必要性以及后续调整的可能性引发了广泛讨论。本文将围绕这一主题，探讨税法诉权调整的背景、意义及未来趋势，并提出相应的合规建议。

【关键词】关税法 税法诉权 前置规则 缴纳税款 行政复议

2024年4月26日，十四届全国人大常委会第九次会议审议并表决通过了《中华人民共和国关税法》，将于2024年12月1日起施行。《关税法》的出台，意味着我国关税法定原则的进一步落地和完善，助推了中国特色社会主义法治建设进程。税收法定原则，又称税收法律主义，意指征税者必须依照事先明确制定的法律征税，纳税者必须依照事先明确制定的法律纳税，有税必有法，未经立法不得征税。目前，我国现行税种共18个（增值税、消费税、企业所得税、个人所得税、资源税、城市维护建设税、房产税、印花税、城镇土地使用税、土地增值税、车船税、船舶吨税、车辆购置税、烟叶税、耕地占用税、契税、环境保护税、关税），其中已有13个税种具备了明确且可实施的法律，意味着我国税收法治又迈出了重要一步。《关税法》的出台亦促进了我国现行缴税制度的变革，其中，自1987年制定并实施三十余年的行政复议缴税前置制度已不复存在。

当前，税收征管实务中，市场主体对《税收征管法》的行政复议缴税前置制度颇具微词，其中非常重要的一点在于市场主体无法以快速、经济、高效率的法律救济手段寻求涉税争议解决，该缴税前置程序显然为市场主体的争议解决设置了过高门槛，在很大程度上阻碍了我国税收征纳关系的健康发展。因而，为了维护税收征管体系项下各项规范的统一性，此次《关税法》中行政复议缴税前置制度的取消极有可能倒逼《税收征管法》废除行政复议缴税前置制度，构建与完善我国整体的税收征纳体系。

一、《关税法》与《进出口关税条例》法条对照

（一）新旧条文对比

《进出口关税条例》	《关税法》
2024 年 12 月 1 日废止	2024 年 12 月 1 日施行
第六十四条 纳税义务人、担保人对海关确定纳税义务人、确定完税价格、商品归类、确定原产地、适用税率或者汇率、减征或者免征税款、补税、退税、征收滞纳金、确定计征方式以及确定纳税地点有异议的， 应当缴纳税款 ，并可以依法向上一级海关申请复议。对复议决定不服的，可以依法向人民法院提起诉讼。	第六十六条 纳税人、扣缴义务人、担保人、报关企业等，对海关确定纳税人、商品归类、货物原产地、纳税地点、计征方式、计税价格、适用税率或者汇率，决定减征或者免征税款，确认应纳税额、补缴税款、退还税款以及加收滞纳金等征税事项有异议的， 应当依法先向上一级海关申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院提起行政诉讼。 当事人对海关作出的前款规定以外的行政行为不服的，可以依法申请行政复议，也可以依法向人民法院提起行政诉讼。

（二）新旧变化解读

《关税法》较之《进出口关税条例》，新旧两条文在内容上存在显著差异，二者的程序性规定显然不同。

首先，从异议处理机制来看，《进出口关税条例》第六十四条规定纳税义务人在存有异议时应当先缴纳税款，再依法申请复议，即设置了行政复议缴税前置制度。而《关税法》第六十六条则取消了这一前置条件，规定纳税人、扣缴义务人、担保人在对征税事项有异议时，无须先行缴纳税款，可以直接向上一级海关申请行政复议。这一调整既减轻了纳税人的经济负担，又加快了行政复议的总体进程，使纳税人能够更加便捷地维护自身权益。

其次，在诉讼途径上，《进出口关税条例》仅规定了部分异议事项的行政复议前置程序和行政复议后的诉讼途径，即纳税人只有先向上一级海关申请复议而对复议决定不服时，才可向人民法院提起诉讼。《关税法》则进一步规定除条文明确列明的事项外，其他情形并非必须遵守行政复议前置程序，当事人对其他海关行政行为不服时，既可以依法申请行政复议，也可以直接向人民法院提起行政诉讼。这一变化是对《进出口关税条例》原有条文的变通，放宽了部分涉税问题争议解决的程序要求，为纳税人提供了更多的法律救济途径，有助于保障其合法权益。

此外，从条文表述上看，《关税法》在描述须遵守行政复议前置程序的征税事项时更为全面和细致，涵盖了纳税人、商品归类、货物原产地等多个方面。同时，对异议征税事项的列明，有助于纳税人等涉税主体对行政复议前置事项的辨别，体现了关税制度的全面性和系统性。

综上所述，新施行的《关税法》在异议处理机制、诉讼途径以及条文表述等方面均对旧《进出口关税条例》进行了优化和完善。这一变革有助于推动我国税收法治化进程，促进税收公平和市场竞争，为纳税人提供更加便捷、高效的法律保障。

（三）《关税法》对税务征管模式改变的突破价值

从《进出口关税条例》到《关税法》的变革不仅体现着税收法定原则的立法遵循，亦对税务征管实务工作发挥着里程碑式的重要意义，更标志着我国税收法治化进程的深入推进，特别是积极促进着统一大市场的建设和完善。

《关税法》的实施有助于确保税收征管的规范性和一致性。通过统一税法，消除了之前条例与法规之间的差异性和模糊地带，为纳税主体提供了统一且明晰的涉税异议事项争议解决处理边界，又使海关和税务部门在征税过程中能够有更加明确和统一的法律依据，更加高效地落实关税征收和管理，减少因法规差异带来的征管难度和执法风险。在旧的《进出口关税条例》下，各地就税收征管可能存在的解释和执行方面的差异，容易导致市场主体的不公平竞争、市场活动效率低下，引发市场分割、监管混乱及其他市场环境恶化问题。相比较而言，新《关税法》的出台一方面为市场主体提供了行为边界和涉税纠纷解决指引，另一方面为行政主体的税收征管提供了统一法律解释和实施路径，确保了全国各地在关税征收上的公平性和一致性。这不仅有利于打破地方保护主义，加快区域经济一体化进程，促进区域间的经济合作、协调和交流，减少地方间的摩擦和壁垒，而且能够推动商品和要素在全国范围内

的自由流动，加强市场信息的公开性和透明性，减少地方政府机关的随意性和信息不对称，确保企业和公众能够获得充分的信息，从而加快全国统一大市场的形成。

其次，新法强调了行政复议在税务争议解决中的前置地位。当纳税人、扣缴义务人等涉税主体对海关确定的各个征税事项存有异议时，必须先向上一级海关申请行政复议。这一规定强调由海关在行政系统内部对税务争议进行初步调查和审查，首先保证了异议事项解决的专业性，即行政机关通常对相关领域的政策和法规更为熟悉，能够提供更专业的判断和解除方案。其次，该前置纠错程序可以在诉讼前纠正行政机关的错误决定，减少错误决定带来的负面影响。再者，行政复议程序通常比司法程序更为快捷，可以更迅速地解决争议。最后，行政复议程序相对简便且成本低，可以减少不必要的司法诉讼，节约司法资源，提高税收征管效率。

此外，新法还扩大了行政诉讼的适用范围。当事人若对海关作出的其他行政行为不服时，既可以依法申请行政复议，又可以直接向人民法院提起行政诉讼。对法律明文规定的事项以外的涉税事项，取消行政复议前置程序以及设置多元化纠纷解决途径，有利于涉税纠纷得到及时合理有效的解决，从而维护市场公平竞争秩序，提高税收征管效率。此外，纳税人在遇到不公平的关税征收行为时，能够及时通过上述途径获得法律救济，维护自身合法权益，进一步减少市场中的不正当竞争行为，提升市场的透明度和公平性，推动全国统一大市场的健康发展。

二、税务复议前置的发展及法律规定

（一）税务复议前置的发展

税务行政复议作为我国最早建立的行政复议制度，可追溯至 1950 年财政部发布的《财政部设置财政检查机构办法》。就纳税争议复议前置制度而言，则可追溯至上世纪八十年代全国人大通过的一系列税法。当时，基于对税收法定原则的高度重视，全国人大积极促进税收立法工作的落实与完善，先后制定了《个人所得税法》《中外合资经营企业所得税法》《外国企业所得税法》等法律，又于 1991 年制定了《外商投资企业和外国企业所得税法》取代上述后两部法律。1980 年《个人所得税法》第十三条表明，当纳税主体在税务问题上与税务机关存在争议时，必须在向上级税务机关申请行政复议前，先行依照法律规定履行纳税义务，若对行政复议结果仍存有异议，则可向法院提起诉讼。《中外合资经营企业所得税法》以及《外国企业所得税法》中的部分条款亦对纳税争议的行政复议前置程序做出了类似规定。

直至 1986 年，国务院颁布了《税收征收管理暂行条例》，其中明确规定了纳税争议的“双重前置制度”，该制度指出，纳税主体在依法提起行政诉讼前，必须按规定完成税款缴纳义务以及先行提起行政复议。此后颁布的《税收征收管理法》[1]以及就税收问题作出的历年法律修订中，保留并沿用了该项制度，纳税争议复议前置原则未发生过任何变动。

2024 年 4 月 26 日，新《关税法》的出台改变了一直以来的“双重前置制度”，取消了纳税主体先行缴纳税款这一前置程序，仅对法律条文中明确规定的纳税争议事项保留了行政复议前置程序。

（二）复议前置相关法律规定

1. 税务复议前置设置依据

《行政诉讼法》第四十四条第二款规定，法律、法规规定应当先向行政机关申请复议，对复议决定不服再向人民法院提起诉讼的，依照法律、法规的规定。同时，《税收征收管理法》第八十八条第一款规定，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。

由此可知，当纳税主体与行政机关发生纳税争议时，纳税主体应当将行政复议作为提起行政诉讼的先决步骤。

2. 复议前置范围

当纳税主体与税务机关发生纳税上争议时，依照《税收征收管理法》的相关要求，纳税主体须经复议后才能提起行政诉讼。《税收征收管理法实施细则》第一百条[2]对适用行政复议前置制度的纳税争议作出了细致规定，即纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关确定纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点以及税款征收方式等具体行政行为有异议而发生的争议。

3. 复议机构

《税务行政复议规则》（国家税务总局令第 21 号）第十六条至第十九条对税务复议机构作出了明确规定，具体情况如下：

对各级税务局的具体行政行为不服的，向其上一级税务局申请行政复议；对税务所（分局）、各级税务局的稽查局的具体行政行为不服的，向其所属税务局申请行政复议。对特殊

税务行政行为的复议机关规定如下：

（一）对两个以上税务机关以共同的名义作出的具体行政行为不服的，向共同上一级税务机关申请行政复议；对税务机关与其他行政机关以共同的名义作出的具体行政行为不服的，向其共同上一级行政机关申请行政复议。

（二）对被撤销的税务机关在撤销以前所作出的具体行政行为不服的，向继续行使其职权的税务机关的上一级税务机关申请行政复议。

（三）对税务机关作出逾期不缴纳罚款加处罚款的决定不服的，向作出行政处罚决定的税务机关申请行政复议。但是对已处罚款和加处罚款都不服的，一并向作出行政处罚决定的税务机关的上一级税务机关申请行政复议。

三、无需先交税≠可以欠税

《关税法》第六十六条[3]不再以缴纳税款作为行政复议的前提，是否意味着企业能以税收争议为由一直不缴纳税款呢？事实上，若企业超过规定期限未缴纳税款，可能因欠税而触发税收强制执行，甚至面临刑事风险！

（一）欠税的内涵及外延

根据《欠税公告办法(试行)》（2018 修正）第三条规定，本办法所称欠税是指纳税人超过税收法律、行政法规规定的期限或者纳税人超过税务机关依照税收法律、行政法规规定确定的纳税期限（以下简称税款缴纳期限）未缴纳的税款，包括以下五种情形：

1. 办理纳税申报后，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；
2. 经批准延期缴纳的税款期限已满，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；
3. 税务检查已查定纳税人的应补税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；
4. 税务机关根据《税收征管法》第二十七条、第三十五条核定纳税人的应纳税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；
5. 纳税人的其他未在税款缴纳期限内缴纳的税款。

税务机关对前款规定的欠税数额应当及时核实。本办法公告的欠税不包括滞纳金和罚款。

（二）税务机关针对欠税的行政措施

针对欠缴税款的情况，税务机关将采取一系列措施确保税收的及时足额征收，维护税收法治的严肃性和公正性。

1. 若纳税人、扣缴义务人、纳税担保人等纳税主体未依照法律规定期限缴纳或解缴税款，税务机关将发出限期缴纳税款通知书，责令纳税主体在规定期限内（最长不超过 15 日）缴纳或解缴税款。

2. 为提高税务机关工作的透明度，促进其他纳税人自觉履行纳税义务，敦促欠税主体尽快缴清所欠税款，确保税收公平竞争环境，动员社会各界监督欠税行为，提高政府公信力和执行力，税务机关依法采取合理方式，在各种新闻媒体上定期公告纳税主体欠缴税款的情况。前述公告的频率以及发布单位等各项事宜，均依照纳税主体类型和欠税金额的不同而有所差异。

3. 依照我国法律的相关规定，若纳税主体未按期缴纳税款或解缴税款，则从滞纳税款之日起，税务机关将严格依照法律、行政法规的规定按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

4. 纳税主体的欠税行为亦会对其信用评价结果产生不良影响。依照我国法律规定，纳税信用评价采取年度评价指标得分和直接判级方式。因此，若纳税主体未按规定期限缴纳税款，此等行为直接反映出纳税主体财务管理和支付能力的不足，导致其信用评级降低，甚至直接被判定为最低信用等级。

5. 对于有能力清缴欠税但拒不清缴的纳税人，税务机关有权停供发票，以限制其经营活动。

6. 依照《税收征收管理法》第四十条规定，税务机关为保障税收的强制执行，可依法对欠税的纳税主体采取各种强制措施，包括但不限于冻结欠税主体银行账户，或依法查封、扣押、拍卖其价值相当于应纳税款的财产以抵缴欠税款项，或纳入失信名单、限制高消费，或通知其开户银行扣缴税款。

（三）针对欠税的税收强制执行措施

根据《税收征收管理法》第四十条及其他相关规定，若企业欠缴税款的，税务机关有自力执行权，可以采取相应的强制执行措施执行到位税款。具体措施及规范如下：

1. 书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款；

2. 扣押、查封、依法拍卖或者变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产，以拍卖或者变卖所得抵缴税款。税务机关采取强制执行措施时，对前款所列纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未缴纳的滞纳金同时强制执行。

3. 税务机关必须严格依照法定权限和法定程序，采取税收保全措施和强制执行措施，对于纳税人个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品，则不在强制执行措施的范围之内。

4. 前述税收保全措施、强制执行措施的权力，仅得由法定税务机关行使，其他单位和个人不得行使。

5. 根据税收优先执行原则，税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的，税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。纳税人欠缴税款，同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的，税收优先于罚款、没收违法所得。[4]

6. 税务机关按照前款方法确定应扣押、查封的商品、货物或者其他财产的价值时，还应当包括滞纳金和拍卖、变卖所发生的费用。[5]

7. 对价值超过应纳税额且不可分割的商品、货物或者其他财产，税务机关在纳税人、扣缴义务人或者纳税担保人无其他可供强制执行的财产的情况下，可以整体扣押、查封、拍卖。[6]

（四）税收强制执行措施的适用十大情形

税收强制执行的适用范围主要包括对未按规定期限缴纳税款、滞纳金、罚款的纳税人、扣缴义务人及纳税担保人采取强制执行措施。具体而言，税收强制执行主要适用于以下十大情形[7]：

1	采取税收保全措施后，限期期满仍未缴纳税款的
2	设置纳税担保后，限期期满仍未缴纳所担保的税款的
3	税务机关作出征税行为后，纳税人未依照税务机关根据法律、法规确定的税额、期限，缴纳或者解缴税款和滞纳金，也未提供相应的担保的
4	逾期《税务处理决定书》缴款时限》不按规定履行税务处理决定的
5	申请人逾期不起诉又不履行复议决定的
6	逾期不按规定履行税务行政处罚决定的
7	当事人对税务机关的处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的
8	其他经责令限期缴纳，逾期仍未缴纳税款的
9	税务机关作出金钱给付义务依照《行政强制法》第四十五条规定实施加处罚款或者滞纳金超过三十日
10	经催告，当事人逾期仍不履行行政决定，且无正当理由的

除了扣缴税收款项外，税务机关还可以依法采取拍卖或变卖未依法履行税收义务主体的价值相当于应纳税款的商品、货物或其他财产的方式，以拍卖或变卖所得抵缴税收款项。此类拍卖、变卖的强制执行措施，能够确保税务机关有效打击欠税等违法行为，维护税收法律的严肃性和权威性，确保税收的及时足额征收，保护守法纳税人的合法权益。

（五）欠税企业的刑事风险

《最高人民法院、最高人民检察院关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》自 2024 年 3 月 20 日起正式施行，此次司法解释的发布，对于办理危害税收征管的刑事案件具有重要意义。该解释详细阐述了逃避追缴欠税罪中“转移或者隐匿财产的手段”的具体行为，为司法实践提供了明确的指导（我们之前做个深入解读，详见：“二十一条”涉税犯罪变化新趋势——谈“两高”《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》 - 专业文章 - 上海市锦天城律师事务所）。在此之前，由于相关条款的模糊性以及缺乏明确具体的解释，逃避追缴欠税罪的适用十分罕见，很大程度上未能实现此罪的规范目的。然而，随着此次司法解释的出台，这一条款得到了细化，因此在未来的司法实践中可能会出现更多的应用案例。

《刑法》第二百零三条规定，纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，致使税务机关无法追缴欠缴的税款，数额在一万元以上不满十万元的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处欠缴税款一倍以上五倍以下罚金；数额在十万元以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处欠缴税款一倍以上五倍以下罚金。值得注意的是，逃避追缴欠税罪的入罪门槛相对较低，只需达到 1 万元即可构成犯罪。同时，该罪的法定刑也较高，最高可判处七年有期徒刑，并处五倍罚金。这一规定体现了国家对于税收征管犯罪持有严厉打击的态度，旨在确保税款的及时足额入库，维护税收秩序及税法的权威性和严肃性，提高社会整体诚信水平，促进社会公平正义，保障国家财政安全，营造依法纳税、依法治税的良好社会氛围。

《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》第六条第五项规定，纳税人欠缴应纳税款，为逃避税务机关追缴，不履行税收义务并脱离税务机关监管的，应当认定为刑法第二百零三条规定的“采取转移或者隐匿财产的手段”。该条文明确规定企业欠缴税款的刑事责任，如若存在不缴、转移或者隐匿行为则可能触犯刑法，因此企业应注意税款缴纳方面的刑事风险。

四、税收征管未来展望及四大合规建议

在税收征管领域，法律制度的变革往往牵动着众多纳税人的心弦。此次《关税法》的出台，取消了缴纳税款这一行政复议前提，预示着未来税收征管领域可能出现的新趋势：涉税争议的增多与更加频繁的强制执行。

取消缴纳税款作为行政复议的前置条件，此举无疑是对纳税人权益的一次重大保障。在过去，纳税人若对征税决定有异议，必须按照海关要求先行缴纳税款，增加了纳税人的经济压力。取消这一前提条件，可以降低纳税人申请行政复议的门槛，使更多纳税人能够排除顾虑积极行使权利，维护自身合法利益，消除纳税人因经济困难而无法进行行政复议的障碍，确保所有纳税人，无论财力如何，都能平等享有法律赋予的权利，这无疑是对纳税人权益的尊重和保护。同时，通过取消这一前提，纳税人可以更便捷地对税务机关的决定提出质疑，有利于加强对税务机关执法行为的监督，促进税务机关依法行政，推动税收法治化进程，确保税收法律得到公正、透明和有效的实施。

然而，这种变革也可能导致税收征管领域的争议增多。由于不再受到缴纳税款这一经济制约，部分纳税人可能更加倾向于通过行政复议争取自己的权益，从而频繁提出行政复议，增加税务机关的工作负担，导致行政资源浪费和效率降低。同时，由于税收征管领域复议案件数量增加，海关复议机构的工作负担也会大大增加，延长案件处理时间，影响其他纳税人的正常业务办理。

与此同时，强制执行的频率也可能随之增加。《关税法》实施前，即使纳税人对征税决定有异议，也必须先履行缴纳义务。在这种情况下，强制执行很大程度上成为了一种备选手段，而非主要手段。然而，在取消前置条件后，若纳税人不愿接受海关的征税决定，又不愿主动履行缴纳义务，那么海关可能不得不更多地采取强制执行措施来确保税款的及时征收。这将对海关的执法能力和效率提出更高的要求，同时也可能增加纳税人与海关之间的对立情绪。

征管法缴纳税款非前置手段的变革为纳税人提供了更加便捷的权益维护途径，同时带来该领域争议增多和强制执行更加频繁的新趋势。在《关税法》新规影响下，未来关税争议行政复议和行政诉讼的案件数量极有可能大幅增多。

《关税法》的实施要求企业和个人必须更加重视税务合规管理，积极做好涉税合规判断，防范涉税发票风险，四大合规建议如下：

（一）强化税务合规管理是企业稳健经营的基础。新法的实施意味着税收征管将更加严格、规范，任何违反税法规定的行为都将受到严厉惩处。因此，企业必须建立健全完善的税务管理制度和税务合规制度，确保所有涉税活动均符合法律法规的要求。这包括加强内部税务专业培训，提高员工的税法意识和合规意识，确保其掌握最新的税收法律法规和政策；建立税务风险评估机制，及时发现和纠正潜在的税务风险；建立税务风险预警机制，实时监控关键税务指标；以及加强与税务机关的沟通与合作，解决税务疑难问题，确保税务信息的准确性和完整性。

（二）积极做好涉税合规判断是预防税务风险的关键。新法取消了先缴纳税款再申请复议的前置条件，使得纳税人在对征税事项有异议时能够更直接地表达诉求。然而，这也要求纳税人在日常经营中理解和掌握税收法规，更加谨慎地处理涉税事务，避免因误解或疏忽而引发税务争议。因此，企业和个人应加强对税法的学习和理解，明确各部门和岗位的税务责任，准确判断各项经济活动的税务性质和影响，确保合规操作。

（三）防范涉税发票风险是维护企业利益的重要环节。发票作为税务征管的重要依据，其真实性和合法性直接关系到企业的税务风险。新法的实施将加强对发票的监管和查验力度，对虚开发票、伪造发票等违法行为将予以严厉打击。因此，企业应建立健全发票管理制度，加强发票信息的真实性和完整性验证，引入发票管理软件和技术工具，规范发票的开具、使用和保管流程，确保发票的真实性和合法性。

（四）依法利用法律手段是应对征管挑战的必要手段。新法为纳税人提供了更多的法律救济途径，包括行政复议和行政诉讼等。当企业遇到不公正的税务处理或遭受税务侵害时，应积极利用这些法律手段维护自身权益。同时，企业也应加强与税务机关的沟通协商，寻求合理合法的解决方案。

在税收法治化进程不断加速的背景下，强化税务合规管理、积极做好涉税合规判断、防范涉税发票风险以及依法利用法律手段维护自身权益是企业和个人必须面对的重要课题。只有不断提升税务合规水平，才能确保企业在激烈的市场竞争中稳健发展。

注释：

[1] 《税收征收管理法》第八十八条第一款 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。

[2] 《税收征收管理法实施细则》第一百条 税收征管法第八十八条规定的纳税争议，是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关确定纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点以及税款征收方式等具体行政行为有异议而发生的争议。

[3] 《关税法》第六十六条 纳税人、扣缴义务人、担保人对海关确定纳税人、商品归类、货物原产地、纳税地点、计征方式、计税价格、适用税率或者汇率，决定减征或者免征税款，确认应纳税额、补缴税款、退还税款以及加收滞纳金等征税事项有异议的，应当依法先向上一级海关申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院提起行政诉讼。

当事人对海关作出的前款规定以外的行政行为不服的，可以依法申请行政复议，也可以依法向人民法院提起行政诉讼。

[4] 《中华人民共和国税收征收管理法》第四十五条第一、二款 税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的，税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。纳税人欠缴税款，同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的，税收优先于罚款、没收违法所得。

[5] 《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第六十四条第二款 税务机关按照前款方法确定应扣押、查封的商品、货物或者其他财产的价值时，还应当包括滞纳金和拍卖、变卖所发生的费用。

[6] 《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第六十五条 对价值超过应纳税额且不可分割的商品、货物或者其他财产，税务机关在纳税人、扣缴义务人或者纳税担保人无其他可供强制执行的财产的情况下，可以整体扣押、查封、拍卖。

[7] 参见《行政强制法》《税收征收管理法》《抵税财物拍卖、变卖试行办法》等法律法规

上海律协企业合规专业委员会

主 任:

杨伟东 (上海格联律师事务所)

副主任:

李嘉杰 (北京市环球律师事务所上海分所)

吴 璘 (上海市汇业律师事务所)

赵何璇 (上海市方达律师事务所)

委 员:

陈 兵 陈 敏 仇如愚 陈松竹 丁 亮 董 野 丁志龙 冯 欣 顾丽萍 郭青红 高睿静
葛 舒 葛文昱 胡文兵 胡晓光 江秋杰 蒋 霞 孔 丽 李 擘 刘 畅 陆春晨 刘宏悦 吕
晋 李 响 李心军 刘秀丽 林 媛 乔 骄 全开明 钱 莉 盛琬刚 史昭君 田 原 王东升
万海军 王黎君 王 森 王 璇 谢凌云 谢佩之 薛雯雯 邢芝凡 殷慧娟 袁开宇 杨利涛 尹
庆 杨 薇 杨晓蓉 张 斌 张 涵 周 航 赵海英 赵嘉炜 张善奋 朱永红

秘书: 王英卜