

瑞和之声

2010 年度第 3 期（总第 52 期）

上海瑞和会计师事务所有限公司工会团支部主办 2010 年 3 月 31 日

【行业风险警示】

汇算清缴鉴证把关不严 税务中介机构应承担责任

某公司是一家账制健全、会计核算规范的私营企业。该公司 2008 年度企业所得税汇算清缴事项委托当地一家税务师事务所办理。税务师事务所对该公司 2008 年度企业所得税汇算清缴进行鉴证，结果是该公司应补缴企业所得税 12 万元。该公司在规定的期限内向税务机关提交了年度纳税申报表，缴清了税款。

2009 年 9 月，当地国税局稽查局对该公司 2008 年度企业所得税进行了全面检查。税务机关按照企业所得税法律、法规和政策规定，计算出该公司应调增应纳税所得额 110 万元，减去应调减的应纳税所得额 20 万元，实际调增应纳税所得额 90 万元。由此计算该公司应补缴企业所得税 22.5 万元，并从 2008 年 5 月 1 日起计算加收税收滞纳金。此外，对该公司少缴企业所得税的行为，稽查局认定构成偷税，处以少缴税款 0.5 倍罚款。

稽查局认定偷税的理由是：该公司 2008 年度企业所得税纳税申报表是以该公司名义作出的，并且该公司在申报表上加盖了公章，这足以证明是属于公司申报行为，也就意味着该申报行为是公司真实意思的表示。《税收征收管理法》第六十三条规定：“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账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。”该公司虽然进行了企业所得税纳税申报，但申报的税额小于其实际应申报的税额，由此形成企业

所得税虚假申报的事实，并造成了不缴或少缴税款的后果，所以其行为构成偷税。

该稽查局依据法定程序，对该公司分别下达了《税务处理决定书》和《税务行政处罚决定书》。该公司接受了税务机关作出的《税务处理决定书》，但对稽查局作出的处罚决定不服，接到《税务行政处罚决定书》后，在规定的时间内依法向税务机关提起税务行政复议。

该公司认为其行为不构成偷税，不应当对其进行处罚。理由是：

虽然《税收征收管理法》规定应当由纳税人进行纳税申报，但对纳税人是否可以聘请依法成立的税务中介机构代为办理纳税申报并未作出限制。而且《税收征收管理法》第八十九条明确规定：“纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人代为办理税务事宜。”

所以，公司委托依法成立的中介机构代为纳税申报有法律依据。公司2008年度企业所得税汇算清缴以中介机构为主体进行，在企业所得税汇算清缴过程中，公司的责任在于如实提供账簿、如实反映实际情况，具体税收政策由专业的中介机构把握。所以，企业所得税纳税申报虽然是以公司名义进行的，但实际由中介机构作出，代表的是中介机构的意志，纳税申报的责任人应当是中介机构。

虚假申报构成偷税必须同时具备两个要件：

- 一是纳税人自行进行虚假申报；
- 二是造成少缴或不缴税款的后果。

公司虽然存在少缴或不缴税款的事实，但企业所得税纳税申报并非公司的真实意思表示，并且从所签订的委托代理合同中也可以看出，公司并没有授意中介机构进行虚假申报。所以，公司偷税不成立，不应当受到税收处罚。

税务复议机构审理后认为，该公司所委托的税务中介机构依法获得企业法人营业执照，并且是在其营业范围内从事经营活动，具备受托人的主体资格，委托合同合法有效。委托合同为企业所得税申报行为的全面委托，在该公司 2008 年度企业所得税汇算清缴过程中，由于没有证据证明公司授意代理人进行虚假纳税，也没有证据证明该公司明知道少申报而不主张的情节，因此依法撤销了稽查机关作出的税务行政处罚决定。

法理分析

那么，责任应该由谁承担呢？对于民事代理责任，根据《民法通则》、《刑法》对代理双方当事人法律责任的规定，上述案例责任划分应遵循以下原则：

1. 委托人因提供资料不全、不真造成违反税法受到税务机关和司法机关追究法律责任的，由委托人单方面承担责任。

2. 由于税务代理人失职、渎职等原因造成后果的由税务代理人单方面承担责任。

3. 代理人知道被委托代理事项违法仍进行代理或不表示反对的，由被代理人 and 代理人承担连带责任。

4. 代理人与被代理人互相勾结、唆使或协助被代理人违法，造成严重偷、漏、骗税行为，使国家受到重大损失的，代理人与委托人应按共同犯罪处理，追究刑事责任。《税收征收管理法实施细则》第九十八条规定，税务代理人违反税收法律、行政法规，造成纳税人未缴或者少缴税款的，除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外，对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款 50%以上 3 倍以下的罚款。

也就是说，对税务代理人违法代理造成纳税人未缴或者少缴税款后果的，纳税人的责任仅是补缴应纳税款、滞纳金，其余责任应当由过错责任人，即税务中介机构承担，除非中介机构能够证明其无过错责任，比如有证据证明委托人未如实、全面提供资料等情况。在本案中，稽查机关在无证据的情况下，不应当对该公司进行处罚，被处罚的对象应当是税务中介机构。

警示

法律是一把双刃剑，税法虽然为税务中介机构提供了税务代理商机，但同时赋予税务中介机构严格执行税法的义务。《税收征收管理法实施细则》第九十八条的规定，使税务代理人面临巨大的执业风险，对税务代理人员提出了更高的业务素质要求。透过本案例的审理，警示税务中介从业人员要不断提高自身业务素质，遵从职业操守，在执业过程中要严格执行税收政策，注意切实维护自身合法权益。

顾彦供稿

【业务园地】

2009 年度企业所得税汇算清缴须知

为有助于各企业单位做好 2009 年度企业所得税汇算清缴年度纳税申报工作，在汇算清缴过程中应了解的一些主要涉税事项告知如下：

一、企业年度纳税申报应注意的事项

企业应按照《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》、《国家税务总局关于印发〈企业所得税汇算清缴管理办法〉的通知》（国税发[2009]79号）、《国家税务总局关于〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的补充通知》（国税函[2008]1081号）和其他相关规定，结合主管税务机关对年度纳税申报所做的具体要求，正确计算应纳税所得额和应纳所得税额，如实、正确填写企业所得税年度纳税申报表及其附表，完整、及时报送相关资料，并对纳税申报的真实性、准确性和完整性负法律责任，于 2010 年 5 月 31 日前完

成 2009 年度企业所得税年度纳税申报工作。

二、享受税收优惠企业应注意的事项

(一) 对于列入审批或事先备案的税收优惠项目，企业应按照规定在汇算清缴期内办理减免税手续。未按规定办理减免税手续的不得享受税收优惠。

(二) 符合小型微利条件的企业、国债利息收入、符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益、其他免税收入等列入事后报送相关资料的税收优惠项目，企业应按照规定，在年度申报时附送相关资料，做到资料报送齐全。

(三) 2009 年度享受高新技术企业税收优惠的企业，应按照《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠有关问题的通知》(国税函[2009]203 号)的规定附报有关资料。

(四) 企业在享受下岗再就业减免税政策期间，应按照规定，在年度纳税申报时须附送《再就业优惠证》、《企业实体吸纳下岗失业人员认定证明》、《持〈再就业优惠证〉人员本年度在企业预定()实际()工作时间表》和《再就业信息交换资料表》。

三、企业发生资产损失应注意的事项

(一) 企业发生的资产损失分为自行计算扣除的资产损失和须经税务机关审批后才能扣除的资产损失

按照《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》(国税发[2009]88 号, 以下简称国税发[2009]88 号)第五条的规定, 企业实际发生的资产损失按税务管理方式可分为自行计算扣除的资产损失和须经税务机关审批后才能扣除的资产损失。

1、自行计算扣除资产损失包括的范围

下列资产损失，属于由企业自行计算扣除的资产损失：

(1) 企业在正常经营管理活动中因销售、转让、变卖固定资产、生产性生物资产、存货发生的资产损失；

(2) 企业各项存货发生的正常损耗；

(3) 企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；

(4) 企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失；

(5) 企业按照有关规定通过证券交易场所、银行间市场买卖债券、股票、

基金以及金融衍生产品等发生的损失；

(6) 其他经国家税务总局确认不需经税务机关审批的其他资产损失。

2、须经税务机关审批后才能扣除的资产损失

(1) 除上述自行计算扣除资产损失以外的资产损失，属于需经税务机关审批后才能扣除的资产损失。

(2) 企业发生的资产损失，凡无法准确辨别是否属于自行计算扣除的资产损失，可向税务机关提出审批申请。

(二) 企业自行计算扣除资产损失应注意的事项

1、企业自行计算扣除的资产损失在申报表中的填报要求

按照《企业所得税年度纳税申报表》的填报要求，附表三《纳税调整项目明细表》第 42 行“财产损失”项对企业除长期股权投资损失之外的资产损失均进行了反映。因此，企业自行计算扣除的资产损失除长期股权投资损失填报在《长期股权投资所得（损失）明细表》（附表十一）外，其他损失均应填报在《纳税调整项目明细表》（附表三）第 42 行“财产损失”项中。

2、企业应保存与损失相关的各类材料

企业自行计算扣除的资产损失，应根据国税发[2009]88 号第十条的规定，按照企业内部管理控制的要求，做好资产损失的确认工作，并保留好有关资产会计核算资料和原始凭证及内部审批证明等证据，以备税务机关日常检查和实地核查。

(三) 需报批资产损失应注意的事项

1、了解资产损失税前扣除的审批权限

2、按资产损失税前扣除的报送时限提出申请

企业资产损失税前扣除申请的截止日为本年度终了后第 45 日，企业因特殊原因不能按时报批的，经负责审批的税务机关同意后可适当延期申请。

3、按政策规定报送资产损失税前扣除材料

企业申请税前扣除资产损失应按照《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）、国税发[2009]88 号规定报送加盖本单位公章的资产损失税前扣除申请书、《资产损失税前扣除申请表》及相关证据材料。资产损失税前扣除申请应做到政策适用合规、证据要件齐全。

四、核定征收企业应注意的事项

(一) 实行核定应税所得率征收方式(以下简称定率征收)的企业在进行年度纳税时应附报《核定应税所得率征收方式企业年度收入总额申报表》(表样可以从北京市国家税务局网站的“下载中心”中下载)。

(二) 定率征收企业实际主营项目所属行业适用的应税所得率与税务机关核定的应税所得率不同时,应按有关规定在汇算清缴申报前向主管税务机关提出调整申请,调整当年应税所得率后再进行年度申报。

(三) 定率征收企业的利息收入应计入企业的收入总额,按照《国家税务总局关于印发〈企业所得税核定征收办法〉(试行)的通知》(国税发[2008]30号)、《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》(国税函[2009]377号)和其他相关规定计征企业所得税。

五、实行跨地区经营汇总纳税企业应注意的事项

(一) 实行跨地区经营汇总纳税企业办理企业所得税年度纳税申报时,应如实填写和报送下列有关资料:

- 1、企业所得税年度纳税申报表及其附表;
- 2、财务报表;
- 3、备案事项相关资料;
- 4、总机构及分支机构基本情况、分支机构征税方式、分支机构的预缴税情况;
- 5、委托中介机构代理纳税申报的,应出具双方签订的代理合同,并附送中介机构出具的包括纳税调整的项目、原因、依据、计算过程、调整金额等内容的报告;
- 6、涉及关联方业务往来的,同时报送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》;
- 7、主管税务机关要求报送的其他有关资料。

(二) 实行跨地区经营汇总缴纳企业所得税的纳税人,由统一计算应纳税所得额和应纳所得税额的总机构,按照上述规定,在汇算清缴期内向所在地主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报,进行汇算清缴。分支机构不进行汇算清缴,但应将分支机构的营业收支等情况在报总机构统一汇算清缴前报送分支机构所

在地主管税务机关。总机构应将分支机构及其所属机构的营业收支纳入总机构汇算清缴等情况报送各分支机构所在地主管税务机关。

众垚咨询部供稿

