

海问观察：“明星、网红补税”的五个切片

作者：郭永茂

近几年，特别是2021年下半年以来，影视明星和带货网红补税的新闻纷至沓来，相关事件的影响仍在发酵中。外人好事，外行好奇，行内好知，内行好学。就此，我们进行简要评析，一起参详，共同进步。

一、曾经的你——缘起、税、滞纳金

补税事件，让人看到了“曾经的你”的不为人知的一面。我们分析了相关补税事件的一些基础数据，下面的信息值得关注和思考：

- 1、税款的平均滞纳金时间在7至10个月之间，这可能表明，税务机关发现少缴税款并查补税款的行动开展得较为及时；
- 2、或者，税务机关查补税款依据的线索所指向的风险期间集中在较近的一段时间；
- 3、查补税款的触发事件，在较早的时候，是群众举报，后来，是经纪人举报，再后来，则来自于税收大数据分析，从国家层面看，这是一个从消极向积极发展的过程；
- 4、几起具有重大曝光度的税事，主办税务机关集中在经济活跃的江苏、上海、浙江；
- 5、这些税事，还涉及广西、江西等不甚发达地区，这些地区可能存在吸引不具有商业实质的主体前往设立机构的机制；
- 6、公开的信源未披露这些可能存在特殊机制的地区的相关机制是否承担了相应的责任（下表中的事件A除外）；
- 7、根据另外的信源，审计署、财政部、国家税务总局已准备在若干地区进一步行动。

下面的这个表格是上面的初步分析结论的主要数据基础。

事件代号、年份、主管税务机关等	缘起、收入类型、手法	定性、补税金额（约数）	滞纳金金额、滞纳金时长
A、2018 江苏省（国家税务总局指定管辖）	【群众举报】 电影片酬 【阴阳合同（拆分合同）】	概数：合计补税2.55亿元（合计缴纳税款、罚款、滞纳金8亿余元），其中（口径有重叠，下同）：	合计加收滞纳金0.33亿元 【平均滞纳天数=0.33亿÷2.55亿÷0.05%=259天，即，约8.6个月】（按每日万分之五的滞纳金率约计，下同）
		拆分合同，隐瞒真实收入，偷逃税：0.6亿元	
		利用工作室账户，隐匿报酬真实性，偷逃税：0.8亿元	
		其担任法定代表人（“法代”）的企业，少计收入，偷逃税：95万元	
		其担任法代的2户企业未代扣代缴个人所得税（以下简称“个税”）：1.02亿元	
		上述2户企业非法提供便利，协助少缴税款：1.3亿元	
B、2021 上海市（国家税务总局督办，天津、浙江、江苏、北京等地税务机关配合）	【经纪人举报】 电影片酬、其他演艺收入 【阴阳合同】	概数：合计补税7,179万元（合计缴纳税款、罚款、滞纳金2.99亿元），其中：	加收滞纳金889万元 【平均滞纳天数=889万÷7,179万÷0.05%=248天，即，约8.3个月】
		将个人片酬等改变为企业收入，偷税：768万元	
		收取“增资款”，隐瞒收入，偷税：0.38亿元	
		其他少缴税款：2,652万元	
		经纪人帮助掩盖“天价片酬”，逃避纳税：4,303万元	
C、2021 浙江省杭州市（上海、广西、江西等地个人独资企业）	【通过税收大数据分析“流量经济”】 工资薪金、劳务报酬 【虚构业务】	概数：合计补税3,037万元（合计缴纳税款、罚款、滞纳金6,555万元），其中：	滞纳金481万元 【平均滞纳天数=481万÷3,037万÷0.05%=317天，即，约10.6个月】
		虚构业务，把个人工资薪金和劳务报酬所得，转换为个人独资企业经营所得，偷逃个税：3,037万元	
D、2021 浙江省杭州市（广西、江西等地个人独资企业）	【通过税收大数据分析“流量经济”】 工资薪金、劳务报酬 【虚构业务】	概述：合计补税1,312万元（合计缴纳税款、罚款、滞纳金2,767万元），其中：	滞纳金143万元 【平均滞纳天数=143万÷1,312万÷0.05%=218天，即，约7.3个月】
		虚构业务，把个人工资薪金和劳务报酬所得，转换为个人独资企业经营所得，偷逃个税：1,312万元	
E、2021 浙江省杭州市（上海多家个人独资企业、合伙企业）	【通过税收大数据分析“流量经济”】 从直播平台取得的佣金收入、其他生产经营活动所得 【虚构业务、隐匿收入】	概述：合计补税7.03亿元（合计缴纳税款、罚款、滞纳金共计13.41亿元），其中：	滞纳金9,600万元 【平均滞纳天数=9,600万÷7.03亿÷0.05%=273天，即，约9.1个月】
		从事其他生产经营活动，未依法申报纳税	
		隐匿收入偷税，主动补缴5亿元，主动报告的少缴税款（并补缴）：0.31亿元	
		隐匿收入偷税，未主动补缴：0.27亿元	
		虚构业务，将带货佣金、坑位费等劳务报酬，转换为企业经营所得，虚假申报，偷逃税款，少缴：1.16亿元	

二、楚门的世界——群众举报、大数据 vs 虚构业务、隐匿收入

在相关涉税事件中，当事人因各种原因而处在“楚门的世界”中，一经核查，暴露无遗。下面几个信息值得关注和思考：

1、税局主动进行税收大数据分析而查补的税款，较之因举报而查补的税款，一般而言，罚款幅度较低，这可能表明，大数据对纳税人的说服力更强，稽查过程对抗烈度较低；

2、另一方面，这可能表明，对于因举报而被税务机关稽查，相关当事人的情绪可能被带到与税务机关交涉的过程中，导致对抗烈度增加；

3、这几个事件的共性是，都存在将个人收入改变为企业收入的安排，这表明，通过企业交税，税负更轻；

4、前述“企业”包括个人独资、合伙企业，按现行税制，缴纳个税而非企业所得税；

5、由于是“企业”，需要建账，如不建账，国家不能不收税，那就只能核定征收税款；

6、问题就出在“核定征收税款”的机制和实操安排中；

7、如果“核定征收”过程合规，就安全，如何判断“合规”，需要从法治思维出发；

8、如基于“实质重于形式”，则很可能这些安排都“不合规”，因为实质是少交税；

9、那么，相关安排的具体法律形式是否有意义？

10、有，法律和司法实践都重视法律形式（并非忽视实质），如拟设立“以实质刺破形式”的机制，一般都非常慎重；

11、税法也是法，当然，税法和税收征管实践有自己的一些特点；

12、除了“将个人收入改变为企业收入”的暗度陈仓式安排外，这几个案例中，还存在为了“不依法申报纳税”而进行的“合同拆分”（阴阳合同）安排；

13、有的案例中，还存在“收取增资款”的安排，即，不是由个人取得相关收入，而是由其控制的公司接受新股东投资，新股东投入增资款；

14、增资本身不是所得税应税行为，关键是看与该安排相关的其他安排具体是怎样的；

15、值得注意的是，税务机关对于收取增资款“隐瞒收入”，处以了5倍的顶格罚款，表明在这件事情上，对抗可能曾很激烈。

本文第一节中的表格以及下面的这个表格，是上面的初步分析结论的数据基础。

事件代号	触发原因	少缴税款金额（约数）		罚款倍数和金额
A	【群众举报】	拆分合同，隐瞒真实收入，偷逃税：0.6亿元		4倍，2.4亿元
		利用工作室账户，隐匿个人报酬的真实性质，偷逃税：0.8亿元		3倍，2.39亿元
		其担任法代的企业，少计收入，偷逃税：95万元		1倍，95万元
		其担任法代的2户企业未代扣代缴个税：1.02亿元		0.5倍，0.51亿元
		上述2户企业非法提供便利，协助少缴税款：1.3亿元		0.5倍，0.65亿元
B	【经纪人举报】	将个人片酬等改变为企业收入，偷税：768万元		4倍，3,070万元
		收取“增资款”，隐瞒收入，偷税：0.38亿元		5倍，1.88亿元
		其他少缴税款：2,652万元		
		经纪人帮助掩盖“天价片酬”，逃避纳税：4,303万元		0.75倍，3,227万元
C	【税收大数据分析】	虚构业务，把个人工资薪金和劳务报酬所得，转换为个人独资企业经营所得，偷逃个税：3,037万元		1倍，3,037万元
D	【税收大数据分析】	虚构业务，把个人工资薪金和劳务报酬所得，转换为个人独资企业经营所得，偷逃个税：1,312万元		1倍，1,312万元
E	【税收大数据分析】	从事其他生产经营活动，未依法申报纳税	隐匿收入偷税，但主动补缴5亿元，以及主动报告的少缴税款（并补缴）0.31亿元	0.6倍，3.19亿元
			隐匿收入偷税，未主动补缴：0.27亿元	4倍，1.09亿元
		虚构业务，将个人直播带货佣金、坑位费等劳务报酬所得，转换为企业经营所得，虚假申报，偷逃税款，少缴：1.16亿元		1倍，1.16亿元

三、我本将心向明月——向哪些地方的税局交税？

在相关涉税事件中，相关个人将工资薪金、劳务报酬转换为企业收入，明月隐入沟渠。这样做，有若干动机：

- 1、“工资薪金、劳务报酬”的纳税地点需与支付者保持一致，具有规则刚性；
- 2、如转换为“个人独资企业、合伙企业”收入，则当相关企业的设立地可选择时，个税纳税地点就具有了可选择性；
- 3、关于企业设立地的选择，请参见本文第一节和第二节中的分析；
- 4、简言之，转化收入性质的安排，是将纳税义务从税收刚性地转向税收柔性地；
- 5、至于为何有的地方税收刚性，有的柔性，可以另文探讨；
- 6、在税收柔性地交税，一个巴掌拍不响；
- 7、可以说，相关当事人对柔税地的有关部门有一定的“信赖利益”；
- 8、信心具有经济价值；
- 9、因此，相关涉税事件中，主办税务机关需要其他地方配合调查，甚至需要国家税务总局指定管辖、督办，也就不难理解了。

下面的规则总结，以及对应的表格，是上面的初步分析结论的规则基础：

《个人所得税法实施条例》规定，纳税人办理纳税申报的地点以及其他有关事项的具体办法，由国务院税务主管部门制定。相应地，财政部、国家税务总局分门别类作出了规定。

从规则层面看，“向个人支付所得”的单位或个人，承担代扣代缴个税的义务（这是《个人所得税法》设立的基本规则）。具体而言，相关规则如下表所示：

《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》（国家税务总局公告2018年第61号）：	
扣缴义务人、全员扣缴申报	具体要求和涉及的项目
向个人支付所得的单位或者个人，是扣缴义务人	其应当办理“全员全额扣缴申报”
	“全员全额扣缴申报”，是指扣缴义务人应在代扣税款的次月15日内，向主管税务机关报送其支付所得的所有个人的有关信息、支付所得数额、扣除事项和数额、扣缴税款的具体数额和总额以及其他相关涉税信息资料
实行个税全员全额扣缴申报的应税所得，包括右栏中的所得项目： 【但不包括“经营所得”】	(1) 工资、薪金所得；(2) 劳务报酬所得； (3) 稿酬所得；(4) 特许权使用费所得；【这4项，合称“综合所得”】
	(5) 利息、股息、红利所得 (6) 财产租赁所得；(7) 财产转让所得；
	(8) 偶然所得。

下表中的申报纳税地规则，为纳税人（个人）提供了多种选择。这些选项，一方面赋予了相关个人选择的灵活性，另一方面，可能导致特定情形下的税务机关管辖盲点。

以《国家税务总局关于办理2020年度个人所得税综合所得汇算清缴事项的公告》为例，就工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费这4项所得（“综合所得”）而言：		
自行办理 vs 委托代办		向哪家税务机关办理？
纳税人自行办理， 或委托他人（不包括任职受雇单位） 代办汇算清缴	有任职受雇单位时	向单位的主管税务机关申报
		有2处及以上任职受雇单位的，可自主选择向其中一处申报
	无任职受雇单位时	向户籍所在地的税务机关申报，或者
		向经常居住地的税务机关申报，或者
		向主要收入来源地的税务机关申报【主要收入来源地，是指纳税年度内取得的劳务报酬、稿酬及特许权使用费3项所得累计收入最大的扣缴义务人所在地】
委托任职受雇单位代办汇算清缴		向单位的主管税务机关申报
如果取得的不是综合所得，而是“经营所得”，那么，根据《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》（财税〔2000〕91号）第20条的规定：		
一人兴办的企业家数	向哪家税务机关办税？	
1位投资者只兴办1个企业时	投资者应向企业实际经营管理所在地主管税务机关，申报缴纳税【其中，合伙企业向企业实际经营管理所在地税务机关申报缴纳投资者应纳的个税，并将个税申报表抄送投资者】	
1位投资者兴办2个或2个以上企业时	应分别向各个企业的实际经营管理所在地的税务机关，预缴税款	
	年度终了，办理汇算清缴时，区别不同情况，分别按以下规则处理：	
	(1) 兴办的企业全部是个人独资企业时	分别向各企业的实际经营管理所在地主管税务机关，办理年度纳税申报
		并依所有企业的经营所得总额确定适用税率，以本企业的经营所得为基础，计算在当地的应缴税款，办理汇算清缴【按比例分配各地应纳税额】
	(2) 兴办的企业中含有合伙企业时	向经常居住地的税务机关申报纳税，办理汇算清缴
	但是，如果经常居住地与兴办的企业的经营管理所在地不一致，则应选定其参与兴办的某一合伙企业的经营管理所在地，作为办理年度汇算清缴所在地【5年内不得变更，期满需要变更的，须经原主管税务机关批准】	

四、罗生门——善意筹划、恶意筹划 vs 过度筹划、筹划不足

在税务机关的通报和权威媒体近期的报道中，税务机关表示，对恶意偷逃税行为要坚决严厉打击，产生有力震慑作用。税务机关还要求，以税收风险为导向，精准实施税务监管，对利用“税收洼地”和关联交易恶意税收筹划以及利用新型经营模式逃避税等涉税违法行为进行重点查处。这些信息透露的情况和形势，有几点需要思考：

1、税收筹划是事先有意安排，因而一定是“蓄意”的；

2、事后的“筹划”，是遮掩、隐瞒已发生的法律事实；

3、当筹划安排导致少交税时，税务机关通常会区分“善意”还是“恶意”，有区别地处理，其中，前者可能不构成“偷税”，后者在本文提及的案例中，按“偷税”进行了处理；

4、正确理解和执行国家给予的税收优惠政策，与政策的初衷合拍，就受到祝福；

5、发挥能动性的善意筹划，是把握好“度”的合理节税安排；

6、超出合理性的筹划安排，因为不合理，就逐渐“恶化”了；

7、合理性问题，在不同的经济和税收征管环境中，标准难以统一，税企之间也不易达成一致意见，颇有点“罗生门”的意味；

8、站在税务机关的角度，有时将“恶意筹划”降调表述为“过度筹划”；

9、在规则层面，如果“筹划不足”，反而导致多交税，这种情况下，没有退税渠道；

10、虽然法律规定，纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应退还，纳税人3年内发现也可以要求退还，但是，“超过应纳税额”一语中的“应纳税额”的含义一般作狭义理解，不对标“筹划充分”状态下的“应纳税额”。

下面的信息检索总结和规则总结，以及对应的表格，是上面的初步分析结论的概念和规则基础：

2013年2月，“恶意税收筹划”一语出现在首届金砖国家税务局长会议的会议公报中。在该会议的语境中，“形成金砖5国合作机制，打击恶意税收筹划等逃避税行为”的提法，意味着“恶意筹划”指的是跨境恶意税收安排，导致税源国税收流失。2013年9月，国际联合反避税信息中心（JITSIC）副局长会议在上海召开，JITSIC的设立宗旨之一，是识别和打击恶意税收筹划。在后来的一些总局的表述中，“恶意筹划”一直指向跨境税收筹划，未将该概念应用于国内税收筹划场景。“过度税务筹划”概念的情形类似。

2021年4月，国家税务总局为贯彻落实中央《关于进一步深化税收征管改革的意见》，首次将“恶意筹划”概念引入国内税收语境中。

文件名	拟采取的措施、相关表态
《国家税务总局关于加强国际税收管理体系建设的意见》（国税发〔2012〕41号）	加强与外汇管理部门合作，抓好对外支付出具税务证明管理
	积极探索与工商、银行、海关、外汇、公安、商务、文化、建设等部门在企业资金账户、股权投资、境外投资、经济合作、出入境、境外团体演出、非居民承包工程和提供劳务等方面的信息共享
	努力获取第三方信息，为监控跨境税源提供必要信息，充分发挥涉税中介机构的积极作用
	防范 恶意税收筹划
《金砖国家税务局长会议公报》（2016年12月26日，总局网站发布）	高度关注由 过度税务筹划 及信息披露不完整引发的税基侵蚀问题，决心通力合作加以解决
	利润应在经济活动发生地和价值创造地征税
	支持BEPS项目所概述的行动要点，敦促尽可能多的税收管辖区采取及时、协调一致的行动落实BEPS行动计划
《以税收风险为导向，精准实施税务监管》（国家税务总局网站2021年4月29日发布）	一是聚焦重点领域： 围绕社会舆论和人民群众关切，针对农副产品生产加工、废旧物资收购利用、大宗商品（如煤炭、钢材、电解铜、黄金）购销、营利性教育机构、医疗美容、直播平台、中介机构、高收入人群股权转让等行业和领域，重点查处虚开（及接受虚开）发票、隐瞒收入、虚列成本、利用“税收洼地”和关联交易 恶意税收筹划 以及利用新型经营模式逃避税等涉税违法行为

税务机关对于税务违法行为，综合考虑情节、影响等因素，作出处罚决定。有的税务机关还专门规定，制定和适用行政处罚裁量基准时，应当遵循“信赖保护原则”。

文件名	相关规则
《行政处罚法》	第32条：当事人有下列情形之一的，应当从轻或者减轻行政处罚：（1）主动消除或者减轻违法行为危害后果的；（2）受他人胁迫或者诱骗实施违法行为的；（3）主动供述行政机关尚未掌握的违法行为的；（4）配合行政机关查处违法行为有立功表现的；（5）法律、法规、规章规定其他应当从轻或者减轻行政处罚的。
	第33条：当事人有证据足以证明没有主观过错的，不予行政处罚。法律、行政法规另有规定的，从其规定。对当事人的违法行为依法不予行政处罚的，行政机关应当对当事人进行教育。
	第34条：行政机关可以依法制定行政处罚裁量基准，规范行使行政处罚裁量权。行政处罚裁量基准应当向社会公布。
《浙江省税务行政处罚裁量基准实施办法》（浙江省国家税务局、浙江省地方税务局公告2017年第3号）	第3条：本办法所称行政处罚裁量基准，是指税务机关在法律、法规、规章规定的裁量范围内，综合考虑违法行为的事实、性质、情节和社会危害程度等因素，据以确定是否处罚，以及作出何种类别、幅度的处罚及其具体适用情形的细化量化标准。
	第4条：制定和适用行政处罚裁量基准，应当遵循合法、合理、公平公正、公开、程序正当、信赖保护和处罚与教育相结合的原则。
	第7条：行政相对人有下列情形之一的，应当依法从轻或者减轻行政处罚：（1）主动消除或者减轻违法行为危害后果的；（2）受他人胁迫有违法行为的；（3）配合税务机关查处违法行为有立功表现的；（4）其他依法应当从轻或者减轻行政处罚的。
	第11条：税务机关不得因行政相对人陈述申辩而加重处罚。
	第14条：适用《浙江省税务行政处罚裁量基准》将导致个案处罚明显不当的，行政处罚实施机关可以在不与法律、法规、规章相抵触的情况下，可不适用《浙江省税务行政处罚裁量基准》，但必须经行政处罚实施机关集体审议决定，并充分说明理由。
《上海市税务行政处罚裁量基准适用办法》（国家税务总局上海市税务局2018年第5号）	第8条：对具有下列情形之一的税收违法行为，应当依法从重处罚：（1）涉案金额巨大，造成严重不良社会影响的；（2）违法情节恶劣，造成严重后果的；（3）经税务机关责令限期改正，逾期未改正或者继续实施的；（4）多次实施税收违法行为的；（5）转移、隐匿或者销毁违法行为证据资料的；（6）拒绝提供资料或者提供虚假资料，拒绝或者阻止税务机关依法复制有关资料的。
	第10条：税务机关在适用《裁量基准》作出行政处罚时，符合下列条件之一的，应当集体审议决定：（1）对情节复杂、争议较大、处罚较重、影响较广或者拟减轻处罚的案件；（2）与《裁量基准》确定的相应处罚幅度不一致的处罚案件。
《江苏省税务行政处罚裁量基准》（2018年版）	第6条（偷税）：1.对纳税人偷税的行政处罚：（1）纳税人实施偷税有以下情形之一的，处不缴或少缴税款0.5倍以上1倍以下罚款：①纳税人配合税务机关检查的；②在税务机关对其违法行为作出税务处理前主动补缴税款和滞纳金；③违法行为较轻的；（2）纳税人实施偷税有以下情形之一的，处不缴或少缴税款1倍以上2倍以下罚款：①因偷税被税务机关处罚或刑事处罚的，3年内又实施偷税的；②纳税人以非暴力方式不配合税务机关检查的；（3）纳税人实施偷税，且以暴力、威胁方式阻碍税务机关检查的，处不缴或少缴税款2倍以上5倍以下的罚款。
《关于发布长江三角洲区域登记、账证、征收、检查类税务违法行为行政处罚裁量基准的公告》（征求意见稿）	第17条（偷税）：（1）违法行为较轻且配合税务机关检查的，或者在税务机关对其违法行为作出税务处理前主动补缴税款和滞纳金的，处不缴或少缴税款50%以上1倍以下的罚款；（2）5年内再次违反本条规定的，或者逃避、拒绝税务检查的，或者有其他不配合税务机关检查情形的，处不缴或少缴税款1倍以上2倍以下的罚款；（3）违法行为手段恶劣、社会影响较大、危害后果严重的，或者有其他严重情节的，处不缴或少缴税款2倍以上5倍以下的罚款。

五、当我想你的时候——发票、刑事责任、整改

在这些补税事件中，还有一些具有共性的信息，值得注意：

- 1、在这些事件的公开通报中，没有披露“虚开发票”情节，依一般的理解，这表明税务机关未确认“虚开发票”行为；
- 2、只要不涉及虚开发票，纳税人的刑事责任风险就具有一定的可控性；
- 3、《刑法》规定，纳税人有逃避缴纳税款行为的，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，不追究刑事责任；
- 4、但是，5年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚，或者被税务机关给予2次以上行政处罚的除外；
- 5、2018年时，国家税务总局部署开展了规范影视行业税收秩序的工作，该年年底，相关主体纷纷进行自查自纠，到主管税务机关补缴税款；
- 6、2021年的自查补税，应会采取类似方式；
- 7、带货网红的收入，本质上来源于网络平台带来的流量和人气，大型网络平台企业，其内部合规与风控职能的设置和执行情况应远好于网红个人及其设立的企业对应部分；
- 8、如有疏漏，网络平台企业的税务风险会暴雷；
- 9、近日，税务部门表示，将对协助偷逃税款的经纪公司、经纪人、网络平台企业、中介机构等进行联动检查，依法严肃查处涉税违法行为；

10、有平台企业负责人表示，平台会在网络主播注册时，就明确告知其纳税义务，并和网络主播、经纪公司 etc 共同承诺依法纳税，从源头上负起责任。

下面列出2018年影视行业自查补税的信息检索总结表格，可供参考。2018年，税务机关收到影视行业自查补税117亿元。数据表明，税务稽查对于促进纳税人自查补税，具有较好的效果。2021年，情况也料将如此。

相关年份	相关文件对于资料报送时间的规定	补税 vs 行业收入 %
2016	全国电影总票房493亿元，其中国产电影票房287亿元 全国广播电视节目销售收入365亿元	假设补税涉及3个年度，那么，补税117亿元，占3年国产电影票房+广播电视行业收入（2,499亿元=967亿元+1,532亿元）的比例为4.7%
2017	全国电影总票房为559亿元，其中国产电影票房301亿元 全国广播电视节目销售收入524亿元	
2018	全国电影总票房为610亿元，其中国产影片票房379亿元 全国广播电视节目销售收入643亿元	
3年合计	全国电影总票房为1,662亿元，其中国产影片票房967亿元 全国广播电视节目销售收入1,532亿元	