

海问税法实务：税影风暴下的强征管与硬合规

作者：郭永茂 李杨

现代电影有声有色，精彩作品受到大众的青睐和追捧，相关企业和个人因此获得丰厚的经济收益，这本来无可厚非。然而，如果企业和个人不能在税务合规方面尽到合理谨慎的注意义务，就会使相关个体甚至整个行业受到风力强劲的“税影风暴”的波及甚至扫荡。

本次“税影风暴”起源于特定人士在自媒体上对演艺行业“阴阳合同”现状的爆料，发酵于某知名演员补税及接受税务行政处罚，揭幕于税政当局发文整顿影视行业税收秩序。

尽管本次“税影风暴”的规制焦点是影视行业，但其他的演艺活动亦可能会受到影响。相应地，对于音乐、相声、脱口秀等同样需要高天赋的行业而言，这些领域内的企业及从业人员也应戒慎警惕，从本次“税影风暴”中汲取经验和教训。

一、楔子：凛冬已至

时至今日，注册在霍尔果斯的大批企业，要么正焦急等待税务注销，要么因无法足额申领发票而面临资金链断裂的危机。位于横店的许多影视工作室正捧着税务机关发来的通知，为不能继续适用核定征税而只能接受查账征税而彷徨。在其他地区，影视企业也被税务机关逐户通知自查补税。可以说，影视行业已处在税收征管的强力聚光灯之下，税务凛冬已至。

根据《国家税务总局关于进一步规范影视行业税收秩序有关工作的通知》（税总发[2018]153号）（“153号文”）的规定，影视行业应进行税收整改，各地税务机关应按照4个阶段相应开展工作。153号文提到，如果相关企业及从业人员能按时“认真自查自纠、主动补缴税款”，将“免于行政处罚”。

对于惶恐的企业和个人而言，153号文是税务机关下发的“特赦令”吗？如果是，“特赦令”真能“护”住相关企业和个人吗？带着这些问题，让我们来品读153号文所传达的信息及意旨。

二、“强征管”下的行业税收整改

153号文将影视行业的税收整改划分为4个阶段：

- 第一阶段 - 自查自纠（2018年10月10日 - 2018年12月31日，83天）
- 第二阶段 - 督促纠正（2019年1月1日 - 2月28日，59天）
- 第三阶段 - 重点检查（2019年3月1日 - 6月30日，122天）
- 第四阶段 - 总结完善（截至2019年7月31日，31天）

我们在下文中，对4个阶段依次进行分析解读。

1、第一阶段 - 自查自纠

（1）针对“全行业”的自查自纠

各地税务机关通知本地区的相关企业及高收入从业人员进行自查自纠。该等通知或是书面通知，或是口头通知。在此期间，税务机关不开展入户检查。如果相关企业和个人暂未接到税务机关的通知，是否就不需要开展自查自纠？我们认为，答案是否定的。153号文不是限定个别企业“自查自纠”，而是要求整个影视行业“自查自纠”，适用于所有的影视制作公司、经纪公司、演艺公司、明星工作室、艺人、导演、编剧、作家、制片人等企业和高收入从业人员。

（2）自行“查漏补缺”的重要阶段

在本阶段中，税务机关不开展入户检查。如果自查自纠结果令税务机关满意，相关企业及从业人员的特定涉税事项或可免于行政处罚。

（3）“自查”和“自纠”，一个都不能少

开展自查并补缴税款及缴纳滞纳金，是否就足够了？答案是否定的。在实践中，税务机关还可能会要求相关企业和个人提供解决方案（内部整改计划）和整改执行时间表，以确保管户的长期税务合规。应以何种形式向税务机关汇报自查自纠结果呢？153号文并未给出详细的操作指引。我们理解，各地税务机关可能会视情况提供符合其工作流程的具体操作指引和相关文件格式模板。

（4）只查自查期间，就够了吗？

153号文提到的自查自纠期间为“自2016年以来”（“自查期间”），那么，如果开展了自查期间内的自查自纠，2016年之前的前尘往事就既往不咎了吗？答案是否定的。

就行政责任层面而言，视不同情况，法律法规赋予税务机关权力（也是职责）在3年、5年、10年和无期限的4种追征期下追征税款，具体而言：（a）3年追征期：因纳税人/扣缴义务人计算错误等失误而未缴或少缴税款的，税务机关可在3年内追征税款，（b）5年追征期：情形（a）下的累计少缴或未缴税款数额在10万元以上的，税务机关的追征期延长至5年；（c）10年追征期：对于企业间不符合独立交易原则的关联方业务往来或其他不具有合理商业目的的安排，税务机关有权在业务发生的纳税年度起10年内，进行纳税调整；（d）无期限追征：偷税、抗税、骗税的，税务机关有权无限期追征。也就是说，若税务机关根据自查自纠结果发现超出本次自纠自查期间的涉税事项，从尽职角度出发，

应进一步追查。

就刑事责任层面而言，若税务机关发现涉嫌犯罪的行为，有义务移交司法机关追究刑事责任。如果税务人员徇私舞弊不移交，将承担刑事责任。当然，我国现行刑法对“逃税罪”设置了一项特殊的“豁免条款”：对于逃税行为（即，采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或不申报，逃避缴纳税款数额较大的行为），经税务机关下达通知后，配合补缴税款、缴纳滞纳金，接受行政处罚的，不予追究刑事责任。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（含2次）行政处罚的，不得适用“豁免条款”。应注意的是，前述“豁免条款”仅适用于“逃税罪”，而对于其他危害税收征管的犯罪行为，例如，“虚开增值税专用发票罪”、“虚开发票罪”、“逃避追缴欠税罪”，则均未设置“豁免条款”。也就是说，一旦满足这些罪名的刑事追责条件，纳税人即应被追究刑事责任。其中，虚开发票的行为，不只包括为他人虚开发票，还包括为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开发票的行为。

（5）“特赦令”的“限期宽免”

根据153号文的规定，在第一阶段结束前（即，2018年12月底前）能够认真自查自纠并补缴税款的，免予行政处罚，不予罚款（下称“限期宽免”）。由于自查自纠仅要求针对自查期间进行，如果税务机关根据自查结果循证发现自查期间之前就存在违法违规行为，相关企业和个人是否有机会“比照适用”前述限期宽免政策呢？根据《税收征管法》的规定，对于违反税收法律、行政法规应当给予行政处罚的行为，在5年内未被发现的，不再给予行政处罚。换言之，对于2016年以前发生的尚在5年期限内的税收违法违规行为，处罚风险仍然存在。就此而言，影视企业和从业人员有必要开展更为全面的自查，以更加完整地了解自身的涉税合规情况。

此外，就刑事责任而言，犯罪经过一定期限的，不再追诉。例如，法定最高刑为不满5年有期徒刑的，经过5年，不再追诉；法定最高刑为5年以上不满10年有期徒刑的，经过10年，不再追诉。

基于以上，作为影视企业及相关从业人员，请务必：

不明白就问：153号文是国家税务总局对影视行业税务整改工作相关安排的提纲性文件，未述及操作细节。针对这份文件，您可能会有疑问，例如，如果影视相关业务只是公司诸多业务中的一项且为偶发业务，公司是否需要参加本次自查自纠活动？对于受雇于影视企业的编剧而言，自己是否属于“高收入从业人员”从而需要参加本次自查自纠活动？153号文要求各地税务机关主动为纳税人提供帮助和辅导，例如，设置12366电话咨询专席，在办税服务厅或税务机关安排专人解答疑问。如果相关企业和人员有顾虑，也可以向税务服务专业机构、专业人士（如，税务律师）进行咨询。

据实汇报、积极配合整改：第一阶段的重要阶段性成果是相关企业或人员向税务机关提交的自查自纠报告书（或类似文书）及纳税申报表。税务机关将据此了解及判断相关企业及人员是否存在应予追究的涉税违法违规行为及相关行为的性质、严重程度、发生原因、存续时长等情况。这对后续是否给予行政处罚、是否移送追究刑事责任都具有重要意义。因此，如果自查自纠报告书中对相关事实、数据等描述得不准确，将可能导致税务机关误判，从而造成消极后果。就此而言，在专业人员协助下梳理事实、核查数据、准备汇报资料，将有助于影视企业及从业人员更为全面、准确地向税务机关汇报情况，尽早顺利完成本阶段工作。

2、第二阶段 - 督促纠正

影视企业及从业人员完成自查自纠并向主管税务机关汇报后，税务机关将判断相关的自查自纠是否全面、充分。未如实汇报涉税违法违规行为或未及时自纠的，税务机关将督促、提醒相关当事人进一步自我纠正。在本阶段中，经税务机关提醒而自纠的，只有当违法行为情节轻微时，方可免于行政处罚；在其他情形下，可从轻或减轻处罚。

您可能会问，什么情况下会被认为“有必要”进一步纠正呢？实践中，主管税务机关有一定的自由裁量权，有可能是在审核自查报告时发现疑点，有可能是认为纳税人的自纠计划（整改计划）不够详细充分，也有可能是在审核其他企业提交的报告时勾稽到相关当事方的对应情形（应报未报情形）。

3、第三阶段 – 重点检查

经历第一、第二阶段后，针对“拒不纠正”的影视企业及从业人员，税务机关将开展“重点检查”，甚至“专案稽查”。随后，会“严肃处理”。

此前，我们曾在《税务稽查的应对与救济》一文中对税务稽查全流程进行过分析讨论。简言之，税务稽查相关要点包括：

- 税务机关的主要权力：(a) 询问有关问题和情况；(b) 责成提供有关文件、证明材料和有关资料；(c) 检查账簿、记账凭证、报表和有关资料；(d) 在生产经营场所现场检查应纳税的商品、货物或其他财产；(e) 查询银行或其他金融机构的存款账户。

- 税务机关的主要义务：(a) 保守被查对象的商业秘密及个人隐私（但是，税务违法信息不在保密之列）；(b) 如与被查对象有利害关系，应回避；(c) 遵守法定程序、在权限范围内行使职权；(d) 不得以利诱、欺诈、胁迫、暴力等不正当手段获取证据材料。

- 纳税人/扣缴义务人的主要权利：(a) 知情权；(b) 申辩权；(c) 违法行为举报权；(d) 听证、复议、诉讼权；(e) 损害求偿权；(f) 委托代理人的权利。

- 纳税人/扣缴义务人的主要义务：(a) 及时足额纳税的义务；(b) 配合税务机关合法合理要求的义务。

- 纳税人/扣缴义务人应对税务稽查的方法论：(a) 在合法与合理的范围内，积极配合税务机关的工作；(b) 对于税务机关不合法或不合理的要求，予以妥善回应和对待（应关注稽查期间的合法性以及稽查过程中具体行政行为的合法性，应谨慎对待检查人员要求书面确认的任何文件）。

· 税务稽查结束前后纳税人/扣缴义务人合法权益的救济渠道：(a) 听证（“审调分离”有利于调查人员“兼听而明”）；(b) 行政复议；(c) 行政诉讼。

4、第四阶段 – 总结完善

本阶段为税务机关的内部流程。首先，税务机关将根据前3个阶段的情况，整理发现的突出问题，研究完善相关的管理措施，建立健全影视行业税收管理的长效机制。第二，税务机关将汲取经验教训，健全内控机制，防范税收执法风险。第三，在本次税影风暴中，发现税务机关、税务人员违法违纪、未能依法履职的，将严肃查处。

三、“硬合规”本领应跟上

1、纳税人的“硬合规”

“税影风暴”过去后，影视企业和从业人员有两条道路可以选择：一条为凶险暗藏的“软合规”小路，另一条为刚健坚强的“硬合规”大道。“软合规”小路，是指内里仍走老路。“硬合规”大道，是指抛弃旧套路，在学习理解税法的基础上，税务安排“升级换代”，税交得“不少也不多”。

（1）“硬合规”的基本功

“硬合规”的基本功包括：准确理解税收法律法规，稳妥制定/修改税务内控政策和规则，全面落实员工涉税管理和培训，杜绝“阴阳合同”，实现税务合规。

（2）“硬合规”的进阶

练就“硬合规”的基本功后，在准确理解税收政策的基础上，如能合理安排交易构架，适当进行税务筹划，精心撰写、谈签和落实合同条款，将有助于实现合规基础上的税务减省效果。反之，如果开展相关业务时未能充分了解税收政策，未能妥当筹谋交易安排及谈签落实相关合同条款，则可能产生不良税务后果。

在下文中，我们以影视行业常见的外国演员来华表演为例，简要介绍和评析不同情形下的不同税负情况。

目前，来华的外国演员中，以日韩、欧美、东南亚等地的居多。通常，外籍演员来华从事演艺活动，主办方/邀请方会向演员个人或演员所属的经纪公司支付报酬或服务费。相应地，外籍演员或其经纪公司可能需要在华纳税。我们注意到，近年中国税务机关征税的两个情形相似的案例，由于相关安排和应对不同，最终的税务效果差异较大。这两个案例具体列示如下：

案例1：美国演员M在华参演影片所得的中国个人所得税征收案例

2016年3月，北京税务机关追征美国某影星个人所得税及滞纳金共计人民币1,800余万元。据披露，2014年底，美国演员M通过其在美国“独自设立”的N公司与美国某制片公司签订了合同，合同签订地和支付结算地均在中国境外，合同金额为845万美元。根据合同的约定，演员M于2015年3月前往北京拍摄电影。2015年6月电影拍摄完毕后，M离开中国。2015年7月，美国制片商将片酬支付给N公司，N公司将全部收入支付给M。北京市怀柔区地税局获悉后，向北京市地税局汇报，北京市地税局组织召开专题研讨会，分析合同内容，通过中介机构等途径了解相关演艺公司的性质和缴税情况。税务机关认为，根据“中美税收协定”中的艺术家和运动员条款，参照中国企业所得税（法）的“穿透原则”，并依据个人所得税法及其实施条例和国家税务总局的相关规定，中国税务机关对M取得的收入具有税收管辖权，最终，按“劳务报酬所得”税目向M征收了个人所得税。经粗略计算，美国演员M的中国个人所得税税负率约为30%。

针对上述案例，我们曾在《外籍演艺人员在华从业收入的所得税影响及筹划机会》一文中，从税收协定、企业所得税法、个人所得税法的角度进行过详尽分析。如您希望阅读全文，可在我们的官方网站或微信公众号中查找该文。

案例2：韩国S公司的中国企业所得税征收案例

2015年9月，韩国S演艺经纪公司（“S公司”）与浙江温州ZX影视制作公司签署了两份剧本合同，约定由S公司旗下的韩国艺人来华参演两部电视剧，合同金额分别为人民币250万元和人民币1,400万元。签署合同后，S公司向税务机关（温州市鹿城区国家税务局）提交了享受税收协定待遇的备案表，认为其在中国境内提供服务未达到设立常设机构标准，不需要在中国纳税。税务机关审阅合同后，认为韩国艺人来华参演电视剧应适用“中韩税收协定”中的艺术家和运动员条款，中国有征税权。此外，就如何分别核算韩国艺人的个人劳务所得和韩国经纪公司的经营所得，当事人和税务机关也存在争议。基于艺人报酬保密协定，S公司仅提供了S公司的所得明细及其同类业务的经营利润信息，未提供相关艺人的所得明细信息。为此，经向国家税务总局请示，主管税务机关决定综合相关所得在境内的整体税负（包括企业所得税和个人所得税）水平，对S公司按经营收入50%利润率核定企业所得税应纳税所得额，按25%的税率征收企业所得税，不征收艺人的个人所得税。经计算，S公司的企业所得税税负率为12.5%。

对比上述两个案例，可以看到，案例1中的美国演员M在中国境内从事演艺活动获得的所得，虽然是由其在美国设立的N公司获得，但N公司被“穿透”，最终对演员M征收了个人所得税，税负率约为30%；案例2中的韩国S公司受限于合同项下的保密义务，无法提供韩国艺人的薪酬信息，最终税务机关确定征收企业所得税，税负率为12.5%。这2个案例均涉及在中国境内从事影视拍摄活动，但税负率明显不同。这表明，在演艺活动的事前、事中、事后进行符合税收法律法规的筹划和应对，非常必要，具体而言：

（a）针对演艺人员本人：

税收协定针对艺术家的演艺收入比针对一般性的劳务收入规定了更有利于收入来源地税务当局的征税条款。独立个人劳务条款和受雇所得条款所规定的宽限条件（例如，183天门限等限制征税条款）并不适用于艺术家的演艺收入。不过，由于现行中国国内法规定了90天的门限优待条款（即，“在中国境内无住所，在一个纳税年度中在中国境内连续或者累计居住不超过90日的个人，其来源于中国境内的所得，由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分，免于缴纳个人所得税”；《中华人民共和国个人所得税法实施条例（修订草案征求意见稿）》文本持相同立场），外籍艺术家仍有可能在符合相关条件时，享受中国税法规定的优待。

另外，如果艺术家的演艺活动所得归属于其他人，如，演出经纪人、明星公司或演出团体，那么，对于如何确定纳税义务人、适用的税种、税率及具体征税方式，有进一步探讨和磋商余地。一般而言，如果收入归属于“其他人”，宜以“其他人”所适用之税种及相应税率征税。如案例2所示，在企业受限于法律义务而无法披露进一步信息的情况下，税务机关通过核定利润率的方式对企业征税。

（b）针对演艺助理及其他演职人员：

税收协定的艺术家条款不应扩大适用于随行的行政、后勤人员，如，摄影师、制片人、导演、舞蹈设计人员、技术人员、宣传人员、财务会计人员等，以及演员自己设立的工作室所聘用的长期雇员或临时雇员，如，经纪人、化妆师、安保人员等。因此，如能合理区分演艺人员的收入（演员所得）与非演艺人员的收入（职员所得），并进行相应公司架构及业务架构、合同架构的合理安排，将有助于避免职员承受演员的不利税务待遇。

2、投资人的“硬合规”

对于以战略投资或财务投资为营业内容的企业（“投资人”）而言，为了确保其所投资的影视企业经营的可持续性 & 稳健性，特别是，为了确保相关影视企业管理团队的安全性和稳定性，有必要在投资前的尽职调查阶段及投资决策阶段，充分考虑拟投资的影视企业及其高管人员的税务行政责任、涉税刑事责任风险问题，以防患于未然，最大限度保护投资的安全性和收益的可预期性。

四、我们的服务

影视活动是高天赋活动，往往也是高智商活动。但如果影视活动不重视税务影响，将使高天赋、高智商活动的获益效果大打折扣。海问税务团队立足于对法律、税务的深刻理解，致力于在税务健康检查、税务筹划、税务合规和税务争议解决等层面为客户提供优质高效的专业服务。具体而言，针对税务风险的管控，我们可以提供如下服务：

1、税务健康检查：从税务合规和风险控制角度，为客户识别税务内控、纳税申报、重大资产交易税务处理等事宜的税务风险点，从经济影响、行政责任、刑事责任等角度分析、评价相应的税务风险程度，提出风险防控和缓释的建议和意见；

2、税务内控手册的制备：依托税务健康检查的结果，针对企业的涉税风险点，为企业制备“原则与规则兼备”、统摄各个业务部门及整体业务流程诸多涉税事项链条的税务内控操作手册；

3、税务合规培训：协助客户为其员工介绍涉税法律法规的要求，提高员工的税务合规意识；

4、税务筹划：为客户的特定运营方案、商业模式、投资架构提供税务影响分析，结合商业可行性和税务合规性等方面的因素，为客户提供税务优化建议；

5、涉税商业条款的制备/审阅/谈签协助：从技术规范层面，协助客户落实税务风险防控措施及税务优化方案，制备、审阅及协助客户与交易对手谈签相关商业合同中的涉税条款，为客户争取利益，规避风险；

6、税务争议解决：协助准备相关文件，出席听证、行政复议和庭审，协助与行政机关的争议沟通。

2018-11-15