

德恒税法服务与研究

2021 年期刊合集

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

关于本刊

新法速递，摘要介绍当月国家税务总局制发的规范性文件，并附原文链接。

德恒解读，对当月国家税务总局制发的重要规范性文件进行专业的分析解读。

本月热点，对受到关注的本月税法热点问题进行专业评述。

德恒动态，报道德恒税法服务与研究中心的最新活动。

案例解析，对典型税法案例进行专业的事实和法律分析。

德恒研究，德恒律师在税法领域的理论和实务研究成果。

本刊根据当月实际，选择刊载部分或全部栏目。

德恒税法服务与研究中心希望能在这个信息爆炸和信息碎片化的时代，为您呈现经专业人士悉心筛选、整理和加工后，真正有价值有营养的税法内容。

您对本刊或德恒税法服务与研究中心有任何需求或反馈请联系：

010-52682951 或 wangzixiang@dehenglaw.com。

欢迎德恒各办公室专业人士投稿。请附作者简介后投稿到反馈邮箱。

德行天下 恒信自然

德恒税法 服务与研究中心

德恒专设税法服务与研究中心，深度整合在税法领域深耕多年的资深税法律师和在境内外投资、并购、重组、金融、地产、工程、影视、贸易、证券、知识产权、财富规划等方面有丰富税务及法律服务经验的律师，竭诚为企业和个人客户、各界专业人士在境内外重大交易、涉税争议协调和解决、涉税风险应对和管控、海关和进出口贸易、涉税刑事案件代理、财富规划等方面提供综合性、一站式、一体化、专业、优质、高效的税法服务。

德恒税法服务与研究中心与财税、海关部门保持着良好的沟通，精准理解税收法律、法规、规章和规范性文件，并积极参与国际交流，多次受邀参加国际组织、知名跨国公司和大学举办的境内外的税务会议、学术研讨。我们的客户主要包括跨国公司、国有企业、私营企业、税务机关、金融投资者、银行、外籍人士与高净值人士等。

主要法律服务：

重大交易税务规划
税务争议的协调和复议诉讼解决
税务机关法律顾问
稽查核查、转让定价和反避税应对
涉税刑事案件代理

海关、进出口贸易税务
企业专项或常年税法顾问
涉税风险管控
高净值人士的税收规划
税法解读和实务培训

新法速递

2021 年一月刊

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于海南自由贸易港交通工具及游艇“零关税”政策的通知》（财关税〔2020〕54号）
2. 《财政部 税务总局 民政部关于2020年度—2022年度公益性社会组织捐赠税前扣除资格名单的公告》（财政部 税务总局 民政部公告2020年第46号）
3. 《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表的公告》（国家税务总局公告2020年第24号）
4. 《国家税务总局 工业和信息化部 公安部关于发布〈机动车发票使用办法〉的公告》（国家税务总局 工业和信息化部 公安部公告2020年第23号）
5. 《国家税务总局关于2020年第四季度油价调控风险准备金征收标准有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第1号）
6. 《国家税务总局关于印发〈全面推行税务证明事项告知承诺制实施方案〉的通知》（税总发〔2020〕74号）
7. 《国家税务总局关于发行2020年印花税票的通告》（国家税务总局通告2020年第1号）

2021 年二月刊

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于增加海南离岛旅客免税购物提货方式的公告》（财政部海关总署 税务总局公告2021年第2号）
2. 《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除资格确认有关衔接事项的公告》（财政部 税务总局 民政部公告2021年第3号）
3. 《财政部 税务总局 民政部关于2020年度——2022年度第二批公益性社会组织捐赠税前扣除资格名单的公告》（财

政部 税务总局 民政部公告 2021 年第 5 号)

4. 《国家发展改革委 财政部 税务总局关于印发〈海南自由贸易港鼓励类产业目录(2020 年本)〉的通知》(发改地区规〔2021〕120 号)

5. 《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》(国家税务总局公告 2021 年第 2 号)

6. 《国家税务总局关于开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”的意见》(税总发〔2021〕14 号)

7. 《国家税务总局办公厅关于税费征收过程中人民币现金收付有关事项的通知》(税总办函〔2021〕7 号)

8. 《国家档案局办公室等四部门关于进一步扩大增值税电子发票电子化报销、入账、归档试点工作的通知》(档办发〔2021〕1 号)

2021 年三月刊

1. 《商务部 发展改革委 财政部 海关总署 税务总局 市场监管总局关于扩大跨境电商零售进口试点、严格落实监管要求的通知》(商财发〔2021〕39 号)

2. 《财政部 海关总署 税务总局关于海南自由贸易港自用生产设备“零关税”政策的通知》(财关税〔2021〕7 号)

3. 《财政部 税务总局关于继续执行边销茶增值税政策的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 4 号)

4. 《财政部 税务总局关于延续实施应对疫情部分税费优惠政策的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 7 号)

5. 《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A 类)〉的公告》(国家税务总局公告 2021 年第 3 号)

6. 《国家税务总局关于进一步动员社会力量深入开展税收志愿服务的指导意见》(税总发〔2021〕15 号)

7.《国家税务总局关于做好〈机动车发票使用办法〉实施工作的通知》（税总函〔2021〕42号）

2021 年四月刊

- 1.《财政部 国家发展改革委 工业和信息化部 海关总署 税务总局关于支持集成电路产业和软件产业发展进口税收政策管理办法的通知》（财关税〔2021〕5号）
- 2.《财政部 海关总署 税务总局关于 2021-2030 年抗艾滋病病毒药物进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕13号）
- 3.《财政部 海关总署 税务总局关于 2021-2030 年支持新型显示产业发展进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕19号）
- 4.《财政部 国家发展改革委 工业和信息化部 海关总署 税务总局关于 2021-2030 年持新型显示产业发展进口税收政策管理办法的通知》（财关税〔2021〕20号）
- 5.《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间中西部地区国际性展会展期内销售的进口展品税收优惠政策的通知》（财关税〔2021〕21号）
- 6.《财政部 税务总局关于延续宣传文化增值税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 10 号）
- 7.《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人免征增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 11 号）
- 8.《财政部 税务总局关于实施小微企业和个体工商户所得税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 12 号）
- 9.《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 13 号）
- 10.《国家税务总局关于进一步优化增值税优惠政策办理程序及服务有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 4 号）
- 11.《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 5 号）

- 12.《国家税务总局关于发布〈税务行政处罚“首违不罚”事项清单〉的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 6 号）
- 13.《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉（第一批）的公告》（国家税务总局 工业和信息化部公告 2021 年第 7 号）
- 14.《国家税务总局关于落实支持小型微利企业和个体工商户发展所得税优惠政策有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 8 号）
- 15.《国家税务总局关于简并税费申报有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 9 号）
- 16.《国家发展改革委等五部门关于做好享受税收优惠政策的集成电路企业或项目、软件企业清单制定工作有关要求的通知》（发改高技〔2021〕413 号）
- 17.《国家发展改革委等 28 个单位关于印发〈加快培育新型消费实施方案〉的通知》（发改就业〔2021〕396 号）
- 18.《国家税务总局关于深入学习贯彻落实〈关于进一步深化税收征管改革的意见〉的通知》（税总发〔2021〕21 号）
- 19.《国家税务总局关于落实〈政府采购促进中小企业发展管理办法〉的通知》（税总函〔2021〕67 号）
- 20.《商务部办公厅 公安部办公厅 税务总局办公厅关于推进二手车交易登记跨省通办便利二手车异地交易的通知》（商办消费函〔2021〕126 号）

2021 年五月刊

- 1.《财政部等六部门关于“十四五”期间能源资源勘探开发利用进口税收政策管理办法的通知》（财关税〔2021〕18 号）
- 2.《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间支持科技创新进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕23 号）
- 3.《财政部等十一部门关于“十四五”期间支持科技创新进口税收政策管理办法的通知》（财关税〔2021〕24 号）

- 4.《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间种子种源进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕29号）
- 5.《财政部 海关总署 税务总局关于中国国际消费品博览会展期内销售的进口展品税收优惠政策的通知》（财关税〔2021〕32号）
- 6.《财政部 税务总局关于明确先进制造业增值税期末留抵退税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第15号）
- 7.《财政部 税务总局关于取消部分钢铁产品出口退税的公告》（财政部 税务总局公告2021年第16号）
- 8.《财政部 税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第17号）
- 9.《财政部 税务总局 人力资源社会保障部 国家乡村振兴局关于延长部分扶贫税收优惠政策执行期限的公告》（财政部 税务总局 人力资源社会保障部 国家乡村振兴局公告2021年第18号）
- 10.《财政部 海关总署 税务总局关于对部分成品油征收进口环节消费税的公告》（财政部 海关总署 税务总局公告2021年第19号）
- 11.《中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告2021年第9号》（中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告2021年第9号）
- 12.《中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告2021年第10号》（中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告2021年第10号）
- 13.《生态环境部 财政部 税务总局关于发布计算环境保护税应税污染物排放量的排污系数和物料衡算方法的公告》（生态环境部 财政部 税务总局公告2021年第16号）
- 14.《国家税务总局关于明确先进制造业增值税期末留抵退税征管问题的公告》（国家税务总局公告2021年第10号）

15. 《国家税务总局 国家发展改革委 生态环境部关于落实从事污染防治的第三方企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局 国家发展改革委 生态环境部公告 2021 年第 11 号）
16. 《国家税务总局等五部门关于土地闲置费 城镇垃圾处理费划转有关征管事项的公告》（国家税务总局 财政部 自然资源部 住房和城乡建设部 中国人民银行公告 2021 年第 12 号）
17. 《国家税务总局关于国网冀北电力有限公司增值税预征有关问题的通知》（税总函〔2021〕72 号）
18. 《国家税务总局关于发布出口退税率文库 2021B 版的通知》（税总函〔2021〕77 号）
19. 《国家税务总局关于选拔第七批全国税务领军人才学员的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 1 号）
20. 《国家税务总局办公厅 中华全国工商业联合会办公厅关于印发〈2021 年助力小微企业发展“春雨润苗”专项行动方案〉的通知》（税总办发〔2021〕23 号）

2021 年六月刊

1. 《国家税务总局关于修改〈重大税务案件审理办法〉的决定》（国家税务总局令第 51 号）
2. 《财政部 自然资源部 税务总局 人民银行关于将国有土地使用权出让收入、矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金四项政府非税收入划转税务部门征收有关问题的通知》（财综〔2021〕19 号）
3. 《财政部 税务总局关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 20 号）
4. 《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）
5. 《国家医保局 财政部 国家税务总局关于做好 2021 年城乡居民基本医疗保障工作的通知》（医保发〔2021〕32 号）

6. 《国家税务总局关于发布〈北京 2022 年冬奥会和冬残奥会及其测试赛增值税退税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 13 号）
7. 《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉（第二批）的公告》（国家税务总局 工业和信息化部公告 2021 年第 14 号）
8. 《国家税务总局关于优化整合出口退税信息系统 更好服务纳税人有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 15 号）
9. 《国家税务总局关于〈中华人民共和国和西班牙王国对所得消除双重征税和防止逃避税的协定〉及议定书生效执行的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 16 号）
10. 《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 17 号）
11. 《国家税务总局关于公布第七批全国税务领军人才学员选拔笔试考生名单及考试大纲的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 2 号）
12. 《国家税务总局办公厅关于调整税务总局政务公开领导小组成员的通知》（税总办宣传发〔2021〕37 号）

2021 年七月刊

1. 《税务稽查案件办理程序规定》（国家税务总局令第 52 号）
2. 《财政部 海关总署 税务总局 民航局关于海南自由贸易港进出岛航班加注保税航油政策的通知》（财关税〔2021〕34 号）
3. 《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）
4. 《财政部 税务总局 住房城乡建设部关于完善住房租赁有关税收政策的公告》（财政部 税务总局 住房城乡建设部公告 2021 年第 24 号）

5. 《住房和城乡建设部等 8 部门关于持续整治规范房地产市场秩序的通知》（建房〔2021〕55 号）
6. 《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 17 号）
7. 《国家税务总局关于修订发布〈研发机构采购国产设备增值税退税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 18 号）
8. 《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的补充公告》（国家税务总局 国家外汇管理局公告 2021 年第 19 号）
9. 《国家税务总局关于增值税 消费税与附加税费申报表整合有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 20 号）
10. 《国家税务总局关于部分税务证明事项实行告知承诺制进一步优化纳税服务的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 21 号）
11. 《国家税务总局关于公布全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 22 号）
12. 《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔笔试的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 4 号）

2021 年八月刊

1. 《财政部 税务总局关于取消钢铁产品出口退税的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 25 号）
2. 《财政部 税务总局关于确认中国红十字会总会等群众团体 2021 年度—2023 年度公益性捐赠税前扣除资格的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 26 号）
3. 《财政部 税务总局关于继续执行的城市维护建设税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 27 号）
4. 《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）

5. 《人力资源社会保障部等 6 部门关于巩固拓展社会保险扶贫成果助力全面实施乡村振兴战略的通知》（人社部发〔2021〕 64 号）
6. 《市场监管总局 国家税务总局关于进一步完善简易注销登记便捷中小微企业市场退出的通知》（国市监注发〔2021〕 45 号）
7. 《国家税务总局关于修订部分税务执法文书的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 23 号）
8. 《国家税务总局关于单边预约定价安排适用简易程序有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 24 号）
9. 《国家税务总局关于发布出口退税率文 2021C 版的通知》（税总货劳函〔2021〕 217 号）

2021 年九月刊

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品税收政策的通知》（财关税〔2021〕 42 号）
2. 《财政部 税务总局关于调整铁路和航空运输企业汇总缴纳增值税分支机构名单的通知》（财税〔2021〕 51 号）
3. 《财政部 税务总局关于继续执行的城市维护建设税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 27 号）
4. 《财政部 税务总局关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 29 号）
5. 《人力资源社会保障部等 6 部门关于巩固拓展社会保险扶贫成果助力全面实施乡村振兴战略的通知》（人社部发〔2021〕 64 号）
6. 《退役军人事务部等 16 部门关于促进退役军人投身乡村振兴的指导意见》（退役军人部发〔2021〕 48 号）
7. 《国家税务总局关于契税纳税服务与征收管理若干事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 25 号）

8. 《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）
9. 《国家税务总局关于《中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》议定书生效执行的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 27 号）
10. 《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）
11. 《商务部等 6 部门关于支持线下零售、住宿餐饮、外资外贸等市场主体纾困发展有关工作的通知》（商财函〔2021〕442 号）
12. 《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔面试的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 5 号）

2021 年十月刊

1. 《科技部 财政部 海关总署 税务总局关于印发〈科研院所等科研机构免税进口科学研究、科技开发和教学用品管理细则〉的通知》（国科发政〔2021〕270 号）
2. 《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉（第三批）的公告》（国家税务总局 工业和信息化部公告 2021 年第 29 号）
3. 《国家税务总局关于印发〈税务采购网采购规则〉的通知》（税总采购发〔2021〕61 号）
4. 《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔预录取考察的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 6 号）
5. 《国家税务总局关于进一步加强涉税专业服务行业自律和行政监管的通知》（税总纳服函〔2021〕254 号）

2021 年十一月刊

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间进口科学研究、科技开发和教学用品免税清单（第一批）的通知》（财关税〔2021〕44号）
2. 《财政部 税务总局关于北京证券交易所税收政策适用问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 33 号）
3. 《国家税务总局 财政部关于制造业中小微企业延缓缴纳 2021 年第四季度部分税费有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 30 号）
4. 《国家税务总局关于纳税信用评价与修复有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 31 号）
5. 《国家税务总局关于进一步深化税务领域“放管服”改革培育和激发市场主体活力若干措施的通知》（税总征科发〔2021〕69号）

2021 年十二月刊

1. 《财政部等四部门关于公布《环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录（2021 年版）》以及〈资源综合利用企业所得税优惠目录（2021 年版）〉的公告》（财政部 税务总局 发展改革委 生态环境部公告 2021 年第 36 号）
2. 《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉（第四批）的公告》（国家税务总局 工业和信息化部公告 2021 年第 32 号）
3. 《生态环境部等 18 个部门关于印发〈“十四五”时期“无废城市”建设工作方案〉的通知》（环固体〔2021〕114号）
4. 《工业和信息化部等五部门关于调整重大技术装备进口税收政策有关目录的通知》（工信部联重装〔2021〕198号）
5. 《国家税务总局办公厅关于明确 2022 年度申报纳税期限的通知》（税总办征科函〔2021〕201号）

6.《国家税务总局关于关心关爱老年人和残疾人等特殊人员做好纳税缴费服务工作的通知》(税总纳服函〔2021〕297号)

权威解答

增值税专用发票电子化 20 问 / 国家税务总局

特别约稿

试论纳税人权利的法律保障 / 施景彬

从优化营商环境角度看完善税收评价体系 / 施宏、蒋震

德恒研究

新行政处罚法重点修改条文解读 / 潘铁铸

股权激励及相关税法问题研究 / 易明

一文说清个人所得税综合所得汇算清缴 / 易明

2020 年中国税务行政诉讼大数据分析报告 / 易明

最高院：地方税收留成返还不违反法律的强制性规定 / 潘铁铸

破产重整企业税务问题详解 / 易明

最高院：税法有多种解释应当作有利于相对人的解释 / 潘铁铸

解析新政下股权激励申报与个税缴纳相关问题 / 张晓彤

热点点评

网传税务局委托代征清查的点评

热点解读

深度:《扎实推动共同富裕》释放了哪些税收政策信息?

德恒动态

德恒税法助力重庆市青年律师投标技能决赛

德恒承办的第六届“税务司法理论与实践”高端论坛成功举办

重磅发布

中国“2021 年度影响力税务司法审判案例”评选结果



德恒税法服务与研究

28

(2021 年 1 月 / 总第二十八期)

权威解答

增值税专用发票电子化 20 问 /
国家税务总局

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices



新法速递

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于海南自由贸易港交通工具及游艇“零关税”政策的通知》（财关税〔2020〕54号）

内容提要：为贯彻落实《海南自由贸易港建设总体方案》，经国务院同意，文件对海南自由贸易港交通工具及游艇“零关税”政策作出通知。主要内容包括：（1）全岛封关运作前，对海南自由贸易港注册登记并具有独立法人资格，从事交通运输、旅游业的企业（航空企业须以海南自由贸易港为主营运基地），进口用于交通运输、旅游业的船舶、航空器、车辆等营运用交通工具及游艇，免征进口关税、进口环节增值税和消费税。（2）享受“零关税”政策的交通工具及游艇实行正面清单管理。（3）“零关税”交通工具及游艇仅限海南自由贸易港符合政策条件的企业营运自用，并接受海关监管。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5160332/content.html>

2. 《财政部 税务总局 民政部关于2020年度—2022年度公益性社会组织捐赠税前扣除资格名单的公告》（财政部 税务总局 民政部公告2020年第46号）

内容提要：文件公布了2020年度—2022年度符合公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会组织名单，包括中国初级卫生保健基金会等120家机构。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5160479/content.html>

3. 《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表的公告》（国家税务总局公告2020年第24号）

内容提要：为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及有关税收政策，税务总局对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）》部分表单和填报说明进行修订。文件公布了修订的报表及填报说明。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5160521/content.html>

4.《国家税务总局 工业和信息化部 公安部关于发布〈机动车发票使用办法〉的公告》（国家税务总局 工业和信息化部 公安部公告 2020 年第 23 号）

内容提要：为深入贯彻落实国务院“放管服”改革要求，规范机动车行业发票使用行为，营造公平公正有序的营商环境，国家税务总局、工业和信息化部、公安部联合制定了《机动车发票使用办法》。文件就机动车发票的开具、发票的领用、销售退回发票的处理等内容作出详细规定。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5160368/content.html>

5.《国家税务总局关于 2020 年第四季度油价调控风险准备金征收标准有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 1 号）

内容提要：文件规定，2020 年第四季度油价调控风险准备金征收标准按照国家发展改革委核定的成品油价格未调金额确定。非标准品的征收标准按照标准品征收标准和国家发展改革委规定的品质比率确定。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5161157/content.html>

6.《国家税务总局关于印发〈全面推行税务证明事项告知承诺制实施方案〉的通知》（税总发〔2020〕74 号）

内容提要：为深入贯彻党中央、国务院关于持续开展“减证便民”行动重大决策部署，深化“放管服”改革，优化税收

营商环境，国家税务总局印发《全面推行税务证明事项告知承诺制实施方案》。文件就总体要求、主要任务、实施步骤、监管要求和保障措施作出详细规定。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5160579/content.html>

7.《国家税务总局关于发行 2020 年印花税票的通告》 (国家税务总局通告 2020 年第 1 号)

内容提要：文件对税票图案内容、税票规格、税票防伪措施等内容作出详细规定。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n367/c5160517/content.html>





权威解答

增值税专用发票电子化 20 问 来自：国家税务总局

为贯彻落实国务院关于加强电子发票推广应用的部署安排，国家税务总局此前发布了《关于在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化有关事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 22 号），决定先在部分地区新设立登记的纳税人中实行增值税专用发票电子化，此后逐步扩大地区和纳税人范围。为帮助纳税人了解相关事项，12366 纳税服务平台发布了一组问答，解答相关政策问题，赶紧收藏学习吧！

问 1. 税务部门现在是否在推行增值税电子专用发票？具体是如何安排的？

答：为适应经济社会发展和税收现代化建设需要，税务总局自 2015 年起分步推行了增值税电子普通发票（以下简称“电子普票”）。电子普票推行后，因开具便捷、保管便利、查验及时、节约成本等优点，受到越来越多的纳税人欢迎。

为贯彻落实国务院关于加强电子发票推广应用的部署安排，税务总局本着积极稳妥的原则，决定采用先在部分地区新设立登记的纳税人（以下简称“新办纳税人”）中实行增值税专用发票电子化（以下简称“专票电子化”），此后逐步扩大地区和纳税人范围的工作策略。一是先在新办纳税人中实行专票电子化，在完善系统、积累经验的基础上，下一步再考虑在其他纳税人中实行专票电子化。二是对于新办纳税人，从 2020 年 9 月 1 日起先逐步在宁波、石家庄和杭州开展专票电子化试点，在此基础上再分两步在全国实行：第一步，自 2020 年 12 月 21 日起，在天津等 11 个地区的新办纳税人中实行专票电子化，受票方范围为全国；第

第二步，自2021年1月21日起，在北京等25个地区的新办纳税人中实行专票电子化，受票方范围为全国。实行专票电子化的新办纳税人具体范围由国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局确定。

问 2. 增值税电子专用发票票面和增值税纸质专用发票相比有哪些主要变化？

答：增值税电子专用发票进一步简化发票票面样式，采用电子签名代替原发票专用章，将“货物或应税劳务、服务名称”栏次名称简化为“项目名称”，取消了原“销售方：（章）”栏次，使增值税电子专用发票的开具更加简便。

问 3. 企业收到一张增值税电子专用发票，自行打印后，增值税电子专用发票的纸质打印件上没有加盖销售方的发票专用章，是否可以作为报销入账归档的依据？

答：增值税电子专用发票采用电子签名代替发票专用章，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与增值税纸质专用发票一致。纳税人以增值税电子专用发票的纸质打印件作为报销入账归档依据的，无要求销售方在纸质打印件上加盖发票专用章，但应当同时保存打印该纸质件的增值税电子专用发票。

问 4. 纳税人取得增值税电子专用发票后，如需用于申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、代办退税，该如何处理？

答：与增值税纸质专用发票的处理方式一致，纳税人取得增值税电子专用发票后，如需用于申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、代办退税，应当登录本省（市）增值税发票综合服务平台确认发票用途。

问 5. 在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化，税务部门同步推出了哪些便利纳税人的举措？

答：税务部门紧紧围绕推进办税缴费便利化改革和提升纳税人获得感，不断优化发票服务方式，以增值税专用发票电子化为契机，创新推出了五条便利化举措：

一是开票设备免费领取。需要开具增值税纸质普通发票、增值税电子普通发票、增值税纸质专用发票、增值税电子专用发票（以

下简称“电子专票”）、纸质机动车销售统一发票和纸质二手车销售统一发票的新办纳税人，统一领取税务 UKey 开具发票。税务机关向新办纳税人免费发放税务 UKey。

二是电子专票免费开具。税务部门依托增值税电子发票公共服务平台，为纳税人提供免费的电子专票开具服务，纳税人通过该平台开具电子专票无需支付相关费用。

三是首票服务便捷享受。税务部门对首次开具、首次接收电子专票的纳税人实行“首票服务制”，通过线上线下多种方式，帮助纳税人及时全面掌握政策规定和操作要点。

四是发票状态及时告知。税务部门对增值税发票综合服务平台进行了优化升级，纳税人可以通过该平台及时掌握所取得的电子专票领用、开具、用途确认等流转状态以及正常、红冲、异常等管理状态信息。这一举措有助于纳税人全面了解电子专票的全流程信息，减少购销双方信息不对称或滞后而产生的发票涉税风险，有效保障纳税人权益。

五是发票信息批量下载。纳税人可以通过增值税发票综合服务平台，批量下载所取得的增值税纸质普通发票、增值税电子普通发票、增值税纸质专用发票、电子专票、纸质机动车销售统一发票和纸质二手车销售统一发票等发票的明细信息。这既为纳税人实现报销入账归档电子化提供了完整准确的发票基础数据，也有利于纳税人改进内部管理，防范电子发票重复报销入账风险。此外，发票电子信息的便捷获取和拓展应用，还将有助于纳税人更好地开展财务分析，强化资金和供应链管理，为企业提升经营决策水平提供帮助。

随着增值税专用发票电子化工作的推进，税务部门还将推出更多创新服务举措，为纳税人提供更便捷、更高效、更舒心的办税体验。

问 6. 增值税电子专用发票具备哪些优点？

答：电子专票属于增值税专用发票，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与增值税纸质专用发票（以下简称“纸质专票”）相同。与纸质专票相比，电子专票具有以下几方面优点：

一是发票样式更简洁。电子专票进一步简化发票票面样式，采用电子签名代替原发票专用章，将“货物或应税劳务、服务名称”栏次名称简化为“项目名称”，取消了原“销售方：（章）”栏次，

使电子专票的开具更加简便。

二是领用方式更快捷。纳税人可以选择办税服务厅、电子税务局等渠道领用电子专票。通过网上申领方式领用电子专票，纳税人可以实现“即领即用”。

三是远程交付更便利。纳税人可以通过电子邮箱、二维码等方式交付电子专票，与纸质专票现场交付、邮寄交付等方式相比，发票交付的速度更快。

四是财务管理更高效。电子专票属于电子会计凭证，纳税人可以便捷获取数字化的票面明细信息，并据此提升财务管理水平。同时，纳税人可以通过全国增值税发票查验平台（<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>）下载增值税电子发票版式文件阅读器，查阅电子专票并验证电子签名有效性，降低接收假发票的风险。

五是存储保管更经济。电子专票采用信息化存储方式，与纸质专票相比，无需专门场所存放，也可以大幅降低后续人工管理的成本。此外，纳税人还可以从税务部门提供的免费渠道重新下载电子专票，防范发票丢失和损毁风险。

六是社会效益更显著。电子专票交付快捷，有利于交易双方加快结算速度，缩短回款周期，提升资金使用效率。同时，电子专票的推出，还有利于推动企业财务核算电子化的进一步普及，进而对整个经济社会的数字化建设产生积极影响。

问 7. 收到增值税电子专用发票，但是打不开，也看不到发票信息，该怎么办？

答：您可以在国家税务总局全国增值税发票查验平台（<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>）下载增值税电子发票版式文件阅读器，查阅增值税电子专用发票。

问 8. 增值税电子专用发票为何采用电子签名代替原纸质发票上的发票专用章？

答：《中华人民共和国电子签名法》第十四条规定，可靠的电子签名与手写签名或者盖章具有同等的法律效力。为更好适应发票电子化改革需要，增值税电子专用发票采用电子签名代替原发票专用章，纳税人可以通过全国增值税发票查验平台下载增值税电子发票版式文件阅读器，查阅电子专票并验证电子签名的有效性。

问 9. 增值税电子专用发票长什么样？

答：增值税电子专用发票票样可通过《国家税务总局关于在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化有关事项的公告》（2020 年第 22 号）的附件查看。

问 10. 实行增值税专用发票电子化的新办纳税人可以开具增值税纸质专用发票吗？

答：实行增值税专用发票电子化的新办纳税人开具增值税专用发票时，既可以开具增值税电子专用发票，也可以开具增值税纸质专用发票（以下简称“纸质专票”）。受票方索取纸质专票的，开票方应当开具纸质专票。

问 11. 实行增值税专用发票电子化的新办纳税人领取税务 UKey 后，可以开具哪些种类的发票？

答：实行增值税专用发票电子化的新办纳税人领取税务 UKey 并核定对应票种后，可以开具增值税纸质普通发票、增值税电子普通发票、增值税纸质专用发票、增值税电子专用发票、纸质机动车销售统一发票和纸质二手车销售统一发票。

问 12. 纳税人开具红字增值税电子专用发票后，需要追回已开具的增值税电子专用发票吗？

答：相较于红字增值税纸质专用发票开具流程，纳税人在开具红字增值税电子专用发票时，无需追回已经开具的蓝字增值税电子专用发票，具有简便易行好操作的优点。

问 13. 目前，可以通过增值税电子发票公共服务平台开具的发票种类有哪些？

答：自各地增值税专用发票电子化实行之日起，增值税电子发票公共服务平台支持开具增值税纸质专用发票、增值税纸质普通发票、增值税电子普通发票、纸质机动车销售统一发票和纸质二手车销售统一发票，实行增值税专用发票电子化的新办纳税人还可以开具增值税电子专用发票。

问 14. 税务 UKey 收费吗？

答：不收费。

问 15. 增值税电子专用发票最高开票限额调整的办理时限是如何规定的？

答：根据《国家税务总局关于进一步简化税务行政许可事项办理程序的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 34 号）规定，税务机关办理纳税人增值税专用发票（增值税税控系统）最高开票限额审批，自受理申请之日起 10 个工作日内作出行政许可决定；不能办结的，经税务机关负责人批准，可以延长 5 个工作日。

问 16. 增值税电子专用发票和增值税纸质专用发票的法律效力是否不同？

答：增值税电子专用发票由国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局监制，采用电子签名代替发票专用章，属于增值税专用发票，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与增值税纸质专用发票相同。

问 17. 纳税人应当如何开具红字增值税电子专用发票？

答：纳税人开具电子专票后，发生销货退回、开票有误、应税服务中止、销售折让等情形，可以开具红字电子专票。相较于红字增值税纸质专用发票开具流程，纳税人在开具红字电子专票时，无需追回已经开具的蓝字电子专票，具有简便易行好操作的优点。具体来说，开具红字电子专票的流程主要可以分为三个步骤。

第一步是购买方或销售方纳税人在增值税发票管理系统（以下简称“发票管理系统”）中填开《开具红字增值税专用发票信息表》（以下简称《信息表》）。根据购买方是否已将电子专票用于申报抵扣，开具《信息表》的方式分为两类。第一类是购买方开具《信息表》。如果购买方已将电子专票用于申报抵扣，则由购买方在发票管理系统中填开并上传《信息表》，在这种情况下，《信息表》中不需要填写相对应的蓝字电子专票信息。第二类是销售方开具《信息表》。如果购买方未将电子专票用于申报抵扣，则由销售方在发票管理系统中填开并上传《信息表》，在这种情况下，《信息表》中需要填写相对应的蓝字电子专票信息。

第二步是税务机关信息系统自动校验。税务机关通过网络接收纳税人上传的《信息表》，系统自动校验通过后，生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》，并将信息同步至纳税人端系统中。

第三步是销售方纳税人开具红字电子专票。销售方在发票管理系

统中查询到已经校验通过的《信息表》后，便可开具红字电子专票。红字电子专票应与《信息表》一一对应。

需要说明的是，对于购买方已将电子专票用于申报抵扣的情形，因购买方开具《信息表》与销售方开具红字电子专票可能存在一定时间差，购买方应当暂依《信息表》所列增值税税额从当期进项税额中转出，待取得销售方开具的红字电子专票后，与《信息表》一并作为记账凭证。

问 18. 增值税电子专用发票是否和增值税纸质专用发票一样有不同联次？

答：增值税电子专用发票无不同联次。

问 19. 纳税人如何验证增值税电子专用发票电子签名的有效性？

答：单位和个人可以通过全国增值税发票查验平台（<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>）下载增值税电子发票版式文件阅读器，查阅增值税电子专用发票并验证电子签名有效性。

问 20. 实行增值税专用发票电子化的新办纳税人在核定增值税电子专用发票时有什么具体要求？

答：按照《国家税务总局关于新办纳税人首次申领增值税发票有关事项的公告》（2018 年第 29 号）规定，税务机关为首次申领增值税发票的新办纳税人办理发票票种核定，增值税专用发票最高开票限额不超过 10 万元，每月最高领用数量不超过 25 份。各省税务机关可以在此范围内结合纳税人税收风险程度，自行确定新办纳税人首次申领增值税发票票种核定标准。

增值税电子专用发票和增值税纸质专用发票同属增值税专用发票。税务机关核定的增值税专用发票最高开票限额，同时适用于纳税人所领用的增值税电子专用发票和增值税纸质专用发票，两者保持一致。实行专票电子化的新办纳税人，可以在税务机关核定的增值税专用发票每月最高领用数量内，根据自身需要分别确定增值税电子专用发票和增值税纸质专用发票的领用数量。

实行增值税专用发票电子化的新办纳税人，在税务机关核定增值税专用发票最高开票限额和领用数量后，可以根据生产经营需要申请“增版增量”。

特别约稿

试论纳税人权利的法律保障

引言

通过完善法律制度，保障纳税人权利，推动税务机关在内的相关部门积极履行法定义务，已经成为国际上为纳税人服务的一种趋势。在建设法治中国的形势下，需要跳出单一部门的局限，以纳税人为中心，认真研究我国纳税人权利法律保障的现状，以问题为导向，完善保障纳税人权利的法律体系，促进社会管理方式的调整，实现征纳关系的和谐。

一、我国纳税人权利的法治基础

随着中国特色社会主义法律体系的形成和不断完善，纳税人的合法权利得到进一步明确。以《宪法》为统帅，由《监督法》、《立法法》、《预算法》、《征管法》、《审计法》、《处罚法》、《强制法》、《诉讼法》、《复议法》和《政府信息公开条例》等法律规范共同构成了纳税人权利的法治基础。我国纳税人权利主要包括两个方面。

（一）纳税人的一般权利

《宪法》第二条规定，人民依照法律规定，通过各种途径和形式，管理国家事务，管理经济和文化事业，管理社会事务。人民行使上述权利的主要途径是人民代表大会制度。

1、纳税义务的法定权

《宪法》第五十八条规定，全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权。《宪法》第十三条和第五十六条规定，中华人民共和国公民合法的私有财产不受侵犯，同时，公民有依照法律纳税的义务。鉴于此，公民的纳税义务由法律规定，法律由全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会制定，人民通过人民代表大会制度行使税收立法权利的法律框架初步建立。基于纳税义务的法定权，纳税人财产的确定性、可预测性等权利才相应确立。

2、税法制定的参与权

在提案权方面，《立法法》第十五条规定，一个代表团或者三十名以上的人大代表可以联名向全国人民代表大会提出法律案。全国人大常委会组成人员十人以上可以联名向常务委员会提出法律案。在建议权方面，《立法法》第三十六条和三十七条规定，全国人大常务委员制定的法律案，可以采取座谈会、论证会、听证会等多种形式听取各方面的意见。法律案应当将法律草案及其起草、修改的说明向社会公布，征求意见。在表决权方面，《宪法》第六十四条规定，全国人民代表大会制定的法律案以全体代表过半数通过。《立法法》第四十一条规定，常务委员会制定的法律案以全体组成人员过半数通过。基于税法制定的参与权，纳税人有关立法公开、税负公平、不歧视对待等权利才得以保障。

3、税款使用的同意权

《宪法》第六十二条规定，全国人民代表大会审查和批准国家预算和预算执行情况的报告。《预算法》第二十条规定，全国人民代表大会批准中央预算和中央预算执行情况的报告；全国人民代表大会常务委员会监督中央和地方预算的执行；审查和批准中央预算的调整方案；审查和批准中央决算；撤销国务院制定的同宪法、法律相抵触的关于预算、决算的行政法规、决定和命令；撤销省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会制定的同宪法、法律和行政法规相抵触的关于预算、决算的地方性法规和决议。同样地，各级人大均有权对同级政府预算进行审查监督。基于税款使用的同意权，纳税人有关预算信息公开、预算过程控制、预算使用合理等权利才有根基。

4、公共服务的监督权

《宪法》第二十七条规定，一切国家机关和国家工作人员必须倾听人民的意见和建议，接受人民的监督，努力为人民服务。《监督法》第九条规定，各级人大常委会可以根据人民来信来访集中反映的问题和社会普遍关注的其他问题，听取本级人民政府、人民法院和人民检察院的专项工作报告。《监督法》第二十六条和第二十七条规定，人大常委会执法检查报告应当包括对所检查的法律、法规实施情况的评价，提出改进执法的建议和完善法律法规的意见，并向人民代表大会通报和向社会公布。此外，《审计法》规定审计机关应向人大常委会报告对政府及其部门预算执行的审计情况。《政府信息公开条例》要求各级政府及其部门应对预决

算情况进行公开。基于公共服务的监督权，纳税人有关充分知情、意见表达、检查问责等权利才有所依归。

（二）纳税人的具体权利

根据《征管法》等法律、法规的相关规定，纳税人在履行纳税义务的过程中享有具体的涉税权利，主要包括三个方面：

1、关于知情权

在缴纳税款之前，纳税人应获得如下保障：

（1）税收政策知情权。获知现行税收法律、行政法规和减免缓退等政策规定，以便纳税人缴纳正确的税款。

（2）涉税程序知情权。获知与履行纳税义务相关的时限、方式、渠道、步骤、手续、地点等信息。

（3）税额核定知情权。在接受应纳税额核定前，纳税人有权知晓税额核定的法律依据、事实依据、规定程序以及核定方法。

（4）法律救济知情权。税务机关作出的具体行政行为对纳税人的权利、义务可能产生不利影响的，纳税人有权获得涉税救济的相关告知。

2、关于保障权在履行纳税义务过程中，纳税人应获得如下的保障：

（1）涉税信息保密权。税务机关在履职过程中依法制作和采集的涉税信息，涉及到纳税人商业秘密和个人隐私的应予保密。

（2）申报方式选择权。纳税人可以直接到办税服务厅办理纳税申报，也可以采取邮寄、数据电文或者其他方式办理纳税申报。

（3）延期申报纳税权。纳税人遇到特殊困难且符合规定情形的，可以申请延期申报或者延期纳税。

（4）退还多缴税款权。纳税人超过规定多缴纳的税款，税务机关发现的，立即退还。纳税人发现的，可以自结算缴纳税款之日起三年内申请退还。

（5）享受税收优惠权。纳税人符合法律、法规规定的减免税条件的，可以依法享受税收优惠待遇；

（6）委托税务代理权。纳税人可以自愿委托有合法资格的机构

和个人，以自己的名义办理规定范围内的涉税事宜。

(7) 陈述和申辩权。对税务机关作出的决定，纳税人有权就有关的事实、理由和依据进行陈述和申辩。

(8) 违规检查拒绝权。纳税人对未出示规定证件和通知文书的税务检查有权拒绝。

(9) 税收征管监督权。纳税人对于税务人员索贿受贿、徇私舞弊、玩忽职守、滥用职权等行为有权检举和控告。

3、关于救济权

对于征纳双方发生的争议，纳税人可以行使以下权利寻求救济：

(1) 听证权。根据《税务行政处罚听证程序实施办法（试行）》第三条的规定，税务机关对公民作出 2000 元以上（含本数）罚款或者对法人作出 1 万元以上罚款的，纳税人可以要求举行听证。按照《税务行政复议规则》第六十五条的规定，对重大、复杂的复议案件，纳税人有权要求听证审理。

(2) 投诉权。按照《纳税服务投诉管理办法（试行）》第七条的规定，纳税人对于税务机关和税务人员在税法宣传、纳税咨询、办税服务以及权益保护等方面的违规行为可进行投诉。

(3) 调解权。按照《税务行政复议规则》第八十六条规定，对行政处罚、行政赔偿、行政奖励、核定税额、确定应税所得率等事项，纳税人在行政复议决定之前可以寻求和解和调解。

(4) 复议权。对税务机关作出的具体行政行为不服可以申请行政复议。如果纳税人认为税务机关的具体行政行为所依据的规章以下规范性文件不合法，可以一并提出对该项规定的审查申请。

(5) 诉讼权。与税务机关在征税方面发生争议，对复议决定不服可以向人民法院提起诉讼。对征税行为之外的具体行政行为不服，可以选择行政复议也可以直接向人民法院提起诉讼。

(6) 赔偿权。根据《国家赔偿法》第二条规定，国家机关和国家机关工作人员违法行使职权侵犯纳税人的合法权益造成损害的，纳税人有权要求国家赔偿。

二、我国纳税人权利的法治缺失

我国现行法律体系给纳税人权利的法律保障提供了总体框架，但

是在具体内容方面尚存一些缺失，主要表现在以下方面：

（一）在税法制定方面

1、税收法定的不足

我国《宪法》只是为税收法定主义提供了初步的轮廓，但在确定公民有依照法律纳税的义务时，未对等地明示税收法定的权利和税收法定的内容。正是《宪法》中对纳税人权利和义务规定的失衡使违宪审查缺乏明晰的标准。2015年修订的《立法法》为“税收”专设一项作为第六项，明确“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能由法律规定。税收法定原则的确定是一个长足进步，但离税收实质法定的实现还有较大差距。在课税要素中，征纳主体、征税对象、计税依据和税率是核心内容，共同决定征税主体能否征税以及纳税主体的纳税义务能否成立的必要条件。《立法法》仅将税率纳入，从税收实践视角来看是远远不够的。我国税制的税率相对而言本身比较简单，而另外三大要素所起的综合作用更为强大，同样需要纳入税法法定的范畴，才能彻底解决税法的立法层次低、行政法规越权和立法程序不规范等问题。

2、程序保障的缺失

在提案权方面，《立法法》第六十六条规定，行政法规由国务院组织起草。国务院有关部门可以向国务院报请法规立项，但人民代表是否享有提案权则未予提及。在参与权方面，《立法法》第六十七条规定，行政法规在起草过程中可以采取座谈会、论证会、听证会等形式听取意见，但不是必经程序，且对征求意见的范围、过程、结果等均缺乏明确要求。在表决权方面，《立法法》第六十九条规定，行政法规的决定程序依照《国务院组织法》的有关规定办理。而后者仅规定国务院工作中的重大问题必须经国务院常务会议或者国务院全体会议讨论决定。近年来，尽管国务院对税收法规文件的制定越来越强调听取社会意见，但仍缺乏硬性的规定。

3、效果评估的忽视

税收法律法规在制定之后缺乏效果评估的制度机制。基层执法人员、广大纳税人对税收政策存在的问题最有发言权，但是通过税务机关逐层转达存在信息递减和信息失真。各级人大常委会虽然可以根据来信来访集中反映的意见组织执法检查或者安排专项质

询，但是没有具体程序的规定，对其未履职的相应责任也未予明确。比如，《监督法》规定人大常委会执法检查报告应当包括对所检查的法律、法规实施情况进行评价，提出改进执法的建议和完善法律法规的意见，并向人民代表大会通报和向社会公布。但是，该法实施以来向社会公布的有关税法实施方面的效果评价、修改建议并不多见。

（二）在税款征收方面

在纳税人履行纳税义务的过程中，征管法赋予了很多相应的权利，但是还有不少未明确的地方，主要包括以下方面：

1、关于知情权

（1）关于知情的范围

纳税人对于税收政策通常仅是获知法律、法规制定的结果，而有关政策制定的法律原则、调查情况、背景说明、政策解读等信息则没有明确的保障。

（2）关于告知的质量

告知渠道不够丰富，告知内容不够具体，告知的及时性、一次性和准确性缺乏制度保障，以致纳税人在办税过程中浪费人力、物力、财力的现象时有发生。

（3）关于咨询的程序

《征管法》对于纳税咨询没有明确的程序、要求和责任。如果税务机关对纳税人在适用税收政策过程中的具体业务咨询不予受理、不予回复或答复不及时，纳税人无从保障自己的咨询权利。

2、关于选择权

（1）关于选择的前置

《征管法》第二十六条规定，纳税人可以直接到税务机关办理纳税申报，也可以选择邮寄、数据电文或者其他方式办理。但上述规定在《征管法实施细则》第三十条中增加了经税务机关批准的前置条件。

（2）关于选择的范围

在依法履行缴纳税款

义务的前提下，纳税人的选择权不应仅限于申报方式方面。比如，缴纳地点的选择权应该也是纳税人的权利，但当前却受到财政体制的限制。

（3）关于选择的原则

在法律文件不明确或者法律规范相冲突时，有利于纳税人的原则尚未得到明确。比如，《征管法》和《强制法》关于滞纳金的规定不一致，纳税人无从在法律规定的范围内主张对自己有利的方案。

3、关于退税权

（1）关于退税的申请

退税期限与追征期限不平衡。《征管法》规定，纳税人超过应纳税额缴纳的税款，可以自结算缴纳税款之日起三年内要求退还。而纳税人因计算错误等原因未缴或者少缴税款，累计在 10 万元以上的，追征期可以延长到五年。

（2）关于退税的抵扣

退税抵扣的规定不周延。《征管法实施细则》第七十九条规定，纳税人既有应退税款又有欠缴税款的，税务机关可以将应退还税款和利息先抵扣欠缴的税款；抵扣后有余额的，退还纳税人。但是，对于既有应退税款又有当期应缴纳税款的，则没有提及是否可以抵扣当期应缴纳的税款。

（3）关于退税的情形

多缴税款的情形不严密。《征管法》第五十一条对于纳税人多缴税款的退还列举了两种情形，一个是纳税人自己发现的，一个是税务机关发现的，而外部审计等第三方发现的情形未提及。

（三）在税款使用方面

1、关于预算的口径

我国《宪法》、《预算法》虽然确立了人民代表大会审查和批准政府预算和执行情况的制度，但是未明确预算编制的完整性原则，因而纳税人对税款使用的监督权并未获得根本上的保障。在实际工作中，只有一部分公共收支被纳入预算管理，国有资本运营预

算和社会保障预算目前仍在行政系统运作，尚未进入人民代表大会的监督和审议范围。另外，虽然各级政府向同级人民代表大会提交的预算包括预算外部分，但实质上制度外的“小金库”、部分财政专户管理以及地方政府隐性举债均未受到有效约束与控制。

2、关于预算的审批

我国现行预算审批制度为综合审批的方式，要么一次性全部通过，要么全部不通过，但是《预算法》未对可能否决预算草案的情形进行相应安排，也未赋予修正权。而经人民代表大会审批通过的预算案在执行中也很容易被推翻。《预算法》第六十七条规定，在执行中因特殊情况需要增加支出或者减少收入，可以进行预算调整。由于《预算法》对特殊情况并未明确，尽管预算调整仍履行人大审批程序，但是实际主导权却在行政系统。此外，财政资金在科目间调节空间很大，部门预算和超收收入未纳入人大审批范围，转移支付尚缺制度性规定，这一切就造成了预算审批形同虚设。

3、关于预算的责任

《预算法》和《财政违法行为处罚处分条例》将预算违法行为局限于内部行政追究，而且仅有责令改正、警告通报、行政处分三类追责措施。尽管国务院于1995年颁布了《预算法实施条例》，随后又于2005年颁布了《财政违法行为处罚处分条例》（2011年修订），但是违法行为归类简单、责任形式单一、惩罚力度过轻、可操作性差的局面仍未有实质的改变。例如对于隐瞒财政预算收入、将预算资金转移账外、瞒报预算外资金收入、私设“小金库”以及滥发福利等违法行为，惩罚力度与所造成的后果明显不成比例。

4、关于预算的监督

我国尚未从《宪法》、《预算法》的高度规定各种赋税和一切公共收支应当公布的原则。虽然《政府信息公开条例》、《财政部关于进一步推动地方财政部门政务公开的意见》、《财政部政务公开规定》和《财政部机关政府信息公开实施暂行办法》等制度作出了相关规定，但一个民众知悉、参与和监督政府预算的制度化平台始终未能成形。究其原因，一是由预算公开的义务主体来推动，很难打破现有利益格局；二是《政府信息公开条例》等文件的法律效力较低，调整范围有限；三是《立法法》规定财政基本制度只能由法律规定，预算信息公开内容显然属于财政基本制度规范之列，而相应的法律规定存在缺失。

（四）在涉税救济方面

1、立法环节的救济

（1）立法审查制度的空白

《宪法》第五条规定，一切法律、行政法规和地方性法规都不得同宪法相抵触，但如何落实该规定还有制度的死角。比如《宪法》第六十二条规定，全国人大有权改变或者撤销全国人民代表大会常务委员会不适当的决定，但未提及如果全国人大制定的法律与《宪法》相抵触时怎么处理。又如，《立法法》第九十八条仅规定了行政法规、地方性法规、自治条例、单行条例和规章的备案审查程序，但未提及法律的审查程序。再如，《立法法》第九十条规定，国家机关和社会团体、企业事业组织以及公民认为行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例同《宪法》或者法律相抵触的，可以向全国人大常委会书面提出审查建议，但法律与《宪法》相抵触的情形未予提及。

（2）立法监督责任的缺失

《立法法》、《监督法》、《法规规章备案条例》从备案、审查、处理等角度对立法环节的审查和监督进行了规定，但是均未明确审查监督主体和被审查监督主体相应的法律责任。更为深层的原因是，即使明确了法律责任，现行制度也未规定由谁来追究责任。在这种情况下，立法环节的审查和监督实际效果不够理想。比如，2012年起施行的《强制法》与《征管法》在税收滞纳金方面存在法律冲突。按照《立法法》第九十四条规定，此种情况应由全国人民代表大会常务委员会裁决，但是至今没有相应的处理，基层执法始终无法摆脱困惑，各地法院的司法审判亦各执一词。又如，《征管法》第六十九条规定，扣缴义务人应扣未扣税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人仅处以相应的罚款。但《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知》却在处罚的同时，仍责成扣缴义务人限期将应扣未扣税款补扣或补收。

（3）立法监督机制的瓶颈

《监督法》第二十条规定，各级人大常委会听取的预算执行情况报告、审计工作报告及审议意见，各级政府对审议意见研究情况和执行情况的报告，应向本级人民代表大会代表通报并向社会公布。但是这个监督机制存在的最大问题是审计部门缺乏独立性。《审计法》第二条规定，审计机关由各级政府所设立，而不是直

接对人大常委会负责。按照《审计法》第四条的规定，本级人大常委会审议审计机关对预算执行和其他财政收支的审计工作报告是通过各级政府提交的，而不是审计部门直接报送。可以想象，受政府领导的审计部门如果报告过多披露其预算管理中存在的问题可能报送不到人大常委会，这势必影响审计机关依法独立行使审计职权。

2、执法环节的救济

（1）关于行政复议的前置

《征管法》第八十八条规定，纳税人同税务机关发生纳税争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳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。复议前置制度有利于保障税收征管的有效运行，但是由于我国当前很多税种的征收不是依据法律而是依据规范性文件，加之税收任务、业务批复、行政解释都来自上级部门，因此，由上级部门进行复议存在客观性不足的质疑。另外，增加复议前置的条件，等于变相剥夺了不能缴纳税款或提供担保的纳税人的复议及诉讼权利。

（2）关于行政救济的依据

《征管法》在规定纳税人享有知情权、咨询权、陈述权等具体权利的同时，未对应的明确税务机关应履行的义务和责任，使纳税人在寻求行政救济时无所依凭。比如，税务机关政策变更未及时告知或者对咨询请示未及时回复，由此导致纳税人未及时履行纳税义务的责任如何厘清？又如，纳税人对税务机关作出的决定享有陈述权、申辩权，但是税务机关作出决定的具体范围是什么则没有明确。再如，税务机关对纳税人陈述和申辩是否应有记录和复核等程序？如果纳税人提出的事实、理由或者证据成立，纳税人能否提出调整税务决定的申请？税务机关在作出税务决定前如果拒绝听取当事人的陈述、申辩，其税务行政决定是否有效？这些在《征管法》中都是空白。

（3）关于救济体系的建立

一是执法文书不够规范。《行政复议法实施条例》第十七条规定，行政机关作出的具体行政行为对公民、法人或者其他组织的权利、义务可能产生不利影响的，应当告知其申请行政复议的权利、行政复议机关和行政复议申请期限。但是，现行执法文书中救济权

益的告知有缺失，未形成衔接行政执法与行政救济的重要枢纽。二是救济力量比较分散。投诉、举报、信访、复议、舆情分别归属不同部门管理，难以在作出行政决定的第一时间提供纳税人多种救济渠道以便选择。三是内部控制不够有力。各救济渠道自行受理、处理、办结，不受独立的管理部门监督。

3、司法环节的救济

司法作为对立法的补充和对执法的制衡在保护纳税人合法权益方面应该发挥更大的作用。但是，由于各方面的原因，现行司法救济制度仍然存在一些不足：

(1) 在违宪审查方面

按照《宪法》第六十七条的规定，人大常委会既担负监督宪法实施的职能，同时也负责制定、修改和解释法律。而《立法法》和《监督法》均未明确对法律的制定者由谁进行监督和应负什么法律责任。《宪法》第四十一条规定，中华人民共和国公民对于任何国家机关和国家工作人员的违法失职行为，有向有关国家机关提出申诉、控告或者检举的权利。显然立法机关及其工作人员也有可能违法失职，那么如果其制定的法律与宪法有冲突，接受申诉、控告或者检举的国家机关仅是立法机关自身就不合适，不然将违背“任何人也不能当自己案件法官”的回避原则。在这方面司法的违宪审查未能成为一个有效的救济途径。

(2) 在行政诉讼方面

《行政诉讼法》第六十四条规定，人民法院在审理中认为国务院部门和地方人民政府及其部门制定的规范性文件不合法的，不作为认定行政行为合法的依据，并向制定机关提出处理建议。但是发现规章与法律不一致、法律与《宪法》规定不一致的情形，则未予提及。

(3) 在司法解释方面

我国《立法法》规定，法律的解释权属于全国人大

会常委会，至于法规、规章的解释权则没有提及。而1981年全国人大常委会出台的《关于加强法律解释工作的决议》规定，属于审判或检察过程中具体应用法律、法令的问题，由最高人民法院或最高人民检察院进行解释。不属于审判和检察过程中的其他法律、法令的具体应用问题，由国务院及主管部门进行解释。然而

实际情况是，有解释权的全国人大常委会由于自身经验和会期制度很少行使该权力，而基于大量司法实践的最高人民法院有能力弥补立法解释的不足，但是其作用又仅及于审判过程中。司法解释未能形成对行政解释的有力制衡，最终使行政部门集规范性文件的制定、执行、解释、救济于一身。

三、如何完善我国纳税人权利的法治保障

在建设法治中国的形势下，以修改《宪法》、制定《税收基本法》为切入点，围绕税款征收、税款使用、税收征管和涉税救济等环节全面完善纳税人权利的法律保障，将从根本上推动相关部门职能转型，促进征税权主体与纳税人主体的法律遵从与和谐统一。

（一）在完善《宪法》方面

通过《宪法》修正案的方式，从权益法定和义务法定两个角度夯实纳税人权利的宪法基础。可以在《宪法》第五十六条的基础上增加两项原则规定，即明确纳税人在参与税收立法和监督税款使用方面的基本权利。也可以在《宪法》的公民基本权利与义务章节中补充相应的内容。比如，税收的开征、停征、减税、免税及使用必须依照法律的规定；没有法律依据的，不得要求缴纳税收，不得任意使用税款；税收制度必须公平、合理，同等条件的纳税人应当负担相同税收，等等。还可以另设专章对财税制度进行规定，补充税收要素法定、税收程序法定、立法权限法定、预算口径法定、预算公开法定等条款。从立法层面使违宪审查有了明确依据。

（二）在制定《税收基本法》方面

为了弥补《宪法》与其他单行税收法律之间衔接的空白，应该加快制定《税收基本法》，使之成为税收领域承上启下的基础法律。《税收基本法》应当在贯彻税收法定主义原则的同时，以征纳双方的权利义务为调整范围，进一步明确税收立法的原则、税收执法的原则、税法解释的原则、税收立法的权限、税法执行的权限、征纳主体之间的权利义务、税收法律关系的设立、变更和终止等内容，使税收征纳关系中的基本问题得到明确的法律支撑。《税收基本法》由全国人大颁布，其效力在其他税收法律规范之上，既可使下位法中与《税收基本法》相抵触的部分规定自动失效，也可以遵循新规定优于旧规定的原则，推动同位阶的涉税法律进行相应的调整。

（三）在制定《行政程序法》方面

尽快制定一个包括行政立法程序、行政执法程序和行政司法程序

在内的统一的行政程序法典，统领我国行政法领域。一是规范法规和规章的立法程序、解释程序、修改程序、废止程序，拓宽纳税人、基层执法者和社会中介意见表达的渠道。二是完善税务听证制度。降低实施具体行政行为前申请听证的门槛，在重大案件审理和重大行政决策机制中设置听证的必经程序。三是改进行政复议制度。提高复议机构的独立性，减少复议前置的适用情形，扩大对行政复议和行政诉讼的选择范围。四是发挥司法制衡作用。在司法系统相对独立的基础上，试点建立税务法院，完善违宪审查制度，鼓励涉税的司法解释对立法解释进行补充，在行政诉讼中增加对抽象行为的合法性审查。

（四）在修改《征管法》方面

鉴于《征管法》在纳税服务方面的缺失，应该明确纳税服务的地位、作用和原则，围绕保障纳税人权利明确税务机关具体的义务。例如，为了保障纳税人的知情权，不仅要规定税务机关应当宣传政策、告知程序、提供咨询，而且明确应该如何做以及不这样做应负什么责任。又如，为了保障纳税人的选择权，不仅要允许纳税人选择申报纳税方式，而且可以选择行政救济途径、税务登记地点、办税服务渠道等。比如，为了保障纳税人的退税权，不仅要使退税期限与追征期限基本保持平衡，而且针对不同的退税情形和抵扣处理作出合理的规定。再如，为了保障纳税人的代理权，不仅要明确税务代理人的地位和作用，而且要扩大税务代理的范围，加强对税务代理行业的管理。

（五）在修订《预算法》方面

税款的合法使用直接关系到纳税人对税法的遵从和征纳关系的稳定。为此，应从以下方面修订《预算法》。一是健全预算管理体制。合理划分事权和财权，按照公平、透明的原则完善转移支付制度。二是规范预算编制办法。调整预算编制周期，实行复式综合预算，扩大部门预算范围。三是改进预算审查制度。加强人大审查力量，调整预算报审时间，明确预算修正程序。四是约束预算超收使用。严格超收审查手续，确定超收使用范围，规范预算调整程序。五是扩大预算公开。明确公开范围，加强专家论证，组织听证质询。六是加强预算监督。推动独立审计，明确预算责任，畅通控告渠道。

作者：施景彬

供职单位：国家税务总局北京市西城区税务局

德恒税法服务与研究

29

(2021 年 2 月 / 总第二十九期)

德恒研究

新行政处罚法重点修改条文解

读 / 潘铁铸

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于增加海南离岛旅客免税购物提货方式的公告》（财政部 海关总署 税务总局公告 2021 年第 2 号）

内容提要：为支持海南自由贸易港建设，加快建设国际旅游消费中心，进一步方便旅客购物，文件就离岛旅客免税购物提货方式有关问题公告。主要内容包括：（1）离岛旅客凭有效身份证件和离岛信息在离岛旅客免税购物商店（含经批准的网上销售窗口）购买免税品时，除在机场、火车站、码头指定区域提货外，可选择邮寄送达方式提货。（2）岛内居民离岛前购买免税品，可选择返岛提取，返岛提取免税品时须提供本人有效身份证件和实际离岛行程信息。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5161284/content.html>

2. 《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除资格确认有关衔接事项的公告》（财政部 税务总局 民政部公告 2021 年第 3 号）

内容提要：为鼓励社会公益性捐赠，做好《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局 民政部公告 2020 年第 27 号）与相关文件的衔接工作，并考虑新冠肺炎疫情影响，文件就确认 2020 年度—2022 年度公益性捐赠税前扣除资格的适用依据等内容作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5161442/content.html>

3. 《财政部 税务总局 民政部关于 2020 年度——2022 年度第二批公益性社会组织捐赠税前扣除资格名单的公告》（财政部 税务总局 民政部公告 2021 年第 5 号）

内容提要：根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》有关规定，按照《财政部税务总局民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部税务总局民政部公告 2020 年第 27 号）及《财政部税务总局民政部关于公益性捐赠税前扣除资格确认有关衔接事项的公告》（财政部税务总局民政部公告 2021 年第 3 号）有关要求，文件公布了 2020 年度——2022 年度（第二批）符合公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会组织名单。

4. 《国家发展改革委 财政部 税务总局关于印发〈海南自由贸易港鼓励类产业目录（2020 年本）〉的通知》（发改地区规〔2021〕120 号）

内容提要：经国务院同意，文件印发了《海南自由贸易港鼓励类产业目录（2020 年本）》。该目录共包括两部分，一是国家现有产业目录中的鼓励类产业，二是海南自由贸易港新增鼓励类产业。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5161229/content.html>

5. 《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》（国家税务总局公告 2021 年第 2 号）

内容提要：为切实维护纳税人合法权益，合理有序建立健全个人所得税综合所得汇算清缴制度，根据个人所得税法及其实施条例和税收征收管理法及其实施细则有关规定，文件就办理 2020 年度个人所得税综合所得汇算清缴有关事项做出公告。主要内容包括：（1）年度汇算内容；（2）无需办理年度汇算的纳税人；（3）需要办理年度汇算的纳税人；（4）可享受的税前扣除；（5）办理时间；（6）办理方式；（7）办理渠道；（8）申报信息及资料留存；（9）接受年度汇算申报的税务机关；（10）年度汇算的退税、补税；（11）年度汇算服务等。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n363/c5161493/content.html>

6. 《国家税务总局关于开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”的意见》（税总发〔2021〕14 号）

内容提要：税务总局决定，2021 年以“优化执法服务·办好惠民实事”为主题，连续第 8 年开展“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”。文件从总体要求、行动内容和工作要求等方面做出公告。其中包括：制定《纳税人缴费人税费服务需求管理办法》、落实国务院办公厅关于政务服务“好差评”制度要求、除增值税即征即退、先征后退（返）、加计抵减以及自然人税收外的其他税收优惠备案全部改为资料留存备查、实现自然人房屋租赁、房屋交易税收以及车船税掌上办理、实现退税全流程电子化，压缩税务注销流程办理时限，对重点人群实行“一对一”咨询辅导责任制、深化“银税互动”帮助小微企业解决融资难问题、协调解决大企业重大复杂涉税诉求、做好大企业涉税事项事先裁定、探索制定土地增值税预征和核定征收、推广“首违不罚”清单制度、建立税务规范性文件权益性审核机制、编制公布税务行政备案事项清单等。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5161749/content.html>

7. 《国家税务总局办公厅关于税费征收过程中人民币现金收付有关事项的通知》（税总办函〔2021〕7 号）

内容提要：保障纳税人、缴费人使用现金的权益，文件就税费征收过程中人民币现金收付有关事项作出通知。主要内容包括：（1）线下办税缴费服务场所应设置人工现金收付通道，提供收取现金、找零服务。（2）委托代征代收税费的，要求受托方设置人工现金收付通道。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5161378/content.html>

8. 《国家档案局办公室等四部门关于进一步扩大增值税电子发票电子化报销、入账、归档试点工作的通知》（档办发〔2021〕1 号）

内容提要：为加快增值税电子发票应用和推广实施工作，降低企业交易成本，推进“六保”“六稳”工作，助力国家数字经济发展，拟再选定一批单位开展增值税电子发票电子化报销、入账、归档试点工作，形成示范效应，进一步完善数字经济发展所需的制度和标准规范。文件对试点内容、试点单位条件、试点验收条件、试点工作组织和试点方案报送等内容作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5161674/content.html>



德恒研究

新行政处罚法重点修改条文解读 / 潘铁铸

2021年1月22日，全国人大常委会通过了新修订的行政处罚法，并以七十号主席令发布，将于2021年7月15日施行。修订后的行政处罚法与原法相比，条文由64个增加到86个。其中，新增18个条文，修改51个条文，删除2个条文。行政处罚法与行政诉讼法、行政复议法、行政强制法、行政许可法是行政法领域的基本程序法，行政处罚法的修订无论对作为执法主体的行政机关还是对作为当事人的公民、法人和其他组织均具有重大的影响，正确的理解和适用行政处罚法，对规制权力、救济权利均具有重要意义。现就笔者认为本次修订重要的条文解读如下，供大家参考，不足之处，还请指正。

一、关于行政处罚的定义

修订后的行政处罚法在第二条新增了行政处罚的定义。根据该条规定：“行政处罚是指行政机关依法对违反行政管理秩序的公民、法人或者其他组织，以减损权益或者增加义务的方式予以惩戒的行为。”一般认为，行政处罚具有制裁性（减损权益或增加义务）、处分性（直接性、实质性地影响当事人的权利义务）、不利性（非受益性或中性）、法定性（只能依据法律、法规、规章设定和实施）。规定行政处罚定义的意义在于，在法律、法规、规章等没有明确某类行政行为是否属于行政处罚的情况下，对行为的性质作出判断，进而确定是否适用行政处罚法的规定。由于行政处罚法特别是修订后的行政处罚法对行政机关实施行政处罚的程序作出了较为明确的规定，在某一行政行为被认定为是行政处罚的情况下，将适用该法的规定，更有利于保护当事人的合法权益。而如果该行为不能认定为行政处罚，则程序上仅能适用正当程序原则，合法性审查的强度和力度一般比对行政处罚的审查会弱。

这里需要注意的是，行政处罚与行政处罚法第二十八条（原法第二十三条）第一款所规定的责令改正的区别。《国务院法制办公室对陕西省人民政府法制办公室〈关于“责令限期拆除”是否属于行政处罚行为的请示〉的复函》（国法秘研函〔2012〕665号）认为，根据《中华人民共和国行政处罚法》第二十三条关于“行

政机关实施行政处罚时，应当责令改正或者限期改正违法行为”的规定，责令改正或者限期改正违法行为与行政处罚是不同的行政行为。因此，《中华人民共和国城乡规划法》第六十四条规定的“限期拆除”，第六十八条规定的“责令限期拆除”不应当理解为行政处罚行为。¹

一般认为，责令改正，除法律、法规、规章明确规定为行政处罚的外，属于行政命令，与行政处罚一样可以申请复议和提起诉讼，但程序审查上不适用行政处罚法的规定。

二、关于行政处罚的设定

修订后的行政处罚法第十一条、第十二条对法规（行政法规和地方性法规）设定行政处罚增加了听取意见的程序性规定。根据该两条规定，法规拟“补充设定行政处罚的，应当通过听证会、论证会等形式广泛听取意见，并向制定机关作出书面说明。行政法规报送备案时，应当说明补充设定行政处罚的情况。”法规违反上述规定，不能提起规范性文件附带审查，但可以向有关机关申请改变和撤销。

根据行政复议法第七条、行政诉讼法第五十三条规定，当事人认为行政处罚所依据的国务院部门和地方人民政府及其部门制定的规章以下规范性文件不合法，在申请复议或提起诉讼时，可以一并请求对该规范性文件进行审查。法规不属于附带审查的范围。

根据立法法第九十九条规定，社会团体、企业事业组织以及公民认为行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例同宪法或者法律相抵触的，可以向全国人民代表大会常务委员会书面提出进行审查的建议，由常务委员会工作机构进行研究，必要时，送有关的专门委员会进行审查、提出意见。第九十六条规定，法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章有下列情形之一的，由有关机关依照本法第九十七条规定的权限予以改变或者撤销：（一）超越权限的；（二）下位法违反上位法规定的；（三）规章之间对同一事项的规定不一致，经裁决应当改变或者撤销一方的规定的；（四）规章的规定被认为不适当，应当予以改变或者撤销的；（五）违背法定程序的。

三、关于授权基层执法

修订后的行政处罚法第二十三条规定，行政处罚由县级以上地方人民政府具有行政处罚权的行政机关管辖。法律、行政法规另有

规定的，从其规定。第二十四条第一款规定，省、自治区、直辖市根据当地实际情况，可以决定将基层管理迫切需要的县级人民政府部门的行政处罚权交由能够有效承接的乡镇人民政府、街道办事处行使，并定期组织评估。决定应当公布。第二十四条为省授予基层行使执法权提供了法律层面的依据。本条并未明确省、自治区、直辖市授权是由省级人民政府决定还是由省级人民代表大会及其常务委员会决定，亦未明确授权后县级政府部门是否还保留相应的执法权以及如果保留的话地域管辖权的划分问题。

与行政处罚法第二十条规定的委托执法需以受托行政机关名义实施行政处罚不同，被授权的基层单位应当以自己的名义实施行政处罚，并以该基层单位为行政复议被申请人和行政诉讼的被告。根据行政复议法第十五条规定，对法律、法规授权的组织的具体行政行为不服的，分别向直接管理该组织的地方人民政府、地方人民政府工作部门或者国务院部门申请行政复议。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国行政诉讼法〉的解释》（法释〔2018〕1号，以下简称《行政诉讼法解释》）第二十条规定，法律、法规或者规章授权行使行政职权的行政机关内设机构、派出机构或者其他组织，超出法定授权范围实施行政行为，当事人不服提起诉讼的，应当以实施该行为的机构或者组织为被告。没有法律、法规或者规章规定，行政机关授权其内设机构、派出机构或者其他组织行使行政职权的，属于行政诉讼法第二十六条规定的委托。当事人不服提起诉讼的，应当以该行政机关为被告。第二十四条规定，当事人对村民委员会或者居民委员会依据法律、法规、规章的授权履行行政管理职责的行为不服提起诉讼的，以村民委员会或者居民委员会为被告。当事人对村民委员会、居民委员会受行政机关委托作出的行为不服提起诉讼的，以委托的行政机关为被告。

四、关于违法所得的计算

修订后的行政处罚法第二十八条第二款新增了违法所得的定义。根据该条规定，当事人有违法所得，除依法应当退赔的外，应当予以没收。违法所得是指实施违法行为所取得的款项。法律、行政法规、部门规章对违法所得的计算另有规定的，从其规定。从文字上看，违法所得仅指金钱或货币所得，非货币性收益似被排除在外，有欠周延；而“所取得的款项”似乎又指所得的全部货币性收入，不扣除合法的成本和税费又有欠公允。实践中，违法所得有按全部收入计算的，有按毛收入计算的，有按净利润计算

的，等等不一。例如：《国务院法制办公室对商务部关于请明确〈中华人民共和国导弹及相关物项和技术出口管制条例〉等行政法规中“违法所得”的函的复函》（国法函〔2003〕240号）认为，《中华人民共和国导弹及相关物项和技术出口管制条例》中的“违法所得”是指从事违法行为的全部实际收入。《国家食品药品监督管理局关于〈药品管理法〉、〈药品管理法实施条例〉“违法所得”问题的批复》（国食药监法〔2007〕74号）认为，《药品管理法实施条例》第八十一条规定的“违法所得”是指“售出价格与购入价格的差价”。《国家质量监督检验检疫总局关于实施〈中华人民共和国产品质量法〉若干问题的意见》（国质检法〔2011〕83号）认为，本法所称违法所得是指获取的利润。

五、关于法条竞合

修订的行政处罚法第二十九条规定，对当事人的同一个违法行为，不得给予两次以上罚款的行政处罚。同一个违法行为违反多个法律规范应当给予罚款处罚的，按照罚款数额高的规定处罚。本条第二句为新增加的关于法条竞合如何处理的规定，确立了行政处罚领域法条竞合从一重处罚的原则，但法律另有规定的除外。例如，根据反不正当竞争法的规定，虚假宣传构成虚假广告的，应当依照广告法的规定进行处罚。这里需要注意的是，本条并不适用于连续违法行为的处罚。连续违法行为是数个独立且相同的行为触犯了同一法条或多个法条的情形。这种情况，由于缺乏法律规定，实践中相对混乱。

六、关于主观过错

主观过错是否为行政处罚的构成要件一直存在争议。修订后的行政处罚法第三十三条第二款规定，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。该条对过错作为行政处罚的主观要件给予了肯定，但采取了过错推定的方式。违法行为构成要件中的主观条件是指行为人对新实施的违法行为所抱的心理态度，包括故意、过失以及实施违法行为的动机和目的。为什么在行政处罚中应当适用过错推定方式？主要有以下几点理由：第一，过错推定实际上是通过推定行为有过错的方式将举证责任转移给义务违反者，之所以要作这种转移，是因为从实践来看，义务违反者如果真无过错，一般说来比较易于举证，而要求行政机关单方面弄清楚是否有过错则比较困难。即是说，这种证明方式更易于接近客观真实。第二，行政机关已经发现行为人违反了行政法上的义务，理所当然地应当由义务违

反者解释这是“怎么一回事儿”。这个过程本身就是一种过错推定过程。也就是说，过错推定符合行政处罚的逻辑过程。第三，采用过错推定制度，有利于行政机关提高行政效率，维护行政管理秩序。当然，也应当指出，采用和不采用过错推定制度的效果是不完全相同的，它在事实上加重了义务违反者的举证负担，并在一定程度上（尽管很有限）加大了义务违反者承受处罚责任的风险。但从整个社会来说，与它带来的积极效果相比，还是利大于弊²。

另外，本条第一款新增一句，规定了首违不罚的原则。³ 即“初次违法且危害后果轻微并及时改正的，可以不予行政处罚。”适用本条所面临主要困难是，如何应对行政机关的机械执法。例如，某企业在其官方网站第4级页面上使用了“形成了全国最完善的供销链条”字样对其某类货物贸易进行了描述，被举报。市场监督管理部门拟依据广告法第五十七条规定，对上述行为作出罚款20万元的处罚。⁴ 如果企业及时删除了该页面，是否可以适用上述规定，还是有法必依，按照广告法的规定给予最低法定罚款数额20万元的罚款？考验执法机关的执法水平。

七、关于追诉时效

修订后的行政处罚法第三十六条在原法第二十九条规定的基础上增加了一句，规定“涉及公民生命健康安全、金融安全且有危害后果的，上述期限延长至五年。”即在一般追诉时效二年的基础上，在个别领域将追诉时效延长至五年。适用本句的主要问题是如何掌握“涉及公民生命健康安全、金融安全”的范围，在公民生命健康安全方面，食品、药品、农产品、医疗器械、特种设备、高速运输工具、危险化学品、民用爆炸物、疾病诊疗、保育、危险动物、传染病防治、动植物防疫、环境保护、建设工程、核等等均可能涉及；金融安全方面，银行、保险、证券、信托、资产管理、基金、期货、外汇、支付结算、第三方支付、民间借贷等等也可能涉及。可以预见，本句将成为行政处罚争议又一焦点。

追诉时效的另一个问题是，期限的起算时点。根据该条第二款规定：“前款规定的期限，从违法行为发生之日起计算；违法行为有连续或者继续状态的，从行为终了之日起计算。”实践中，该条文义已被突破，主要是将行为结果未消除解释为违法行为存在继续状态。例如，原建设部《关于转发全国人大常委会法工委办公室〈关于违反规划许可、工程建设强制性标准建设、设计违法行为追诉时效有关问题的意见〉的通知》（建法〔2012〕43号）明确，

违法建设行为因其带来的建设工程质量安全隐患和违反城乡规划的事实始终存在，应当认定其行为有继续状态，行政处罚时效应当自行为终了之日起计算，即在违法事实存续期间和纠正违法行为之日起二年内发现的，应当对违法行为进行处罚。

八、关于行政处罚无效

修订后的行政处罚法参照行政诉讼法的规定⁵完善了原法第三条第二款关于行政处罚无效的规定。该条规定：“行政处罚没有依据或者实施主体不具有行政主体资格的，行政处罚无效。违反法定程序构成重大且明显违法的，行政处罚无效。”根据本条，行政处罚无效有以下三种情形：（一）没有依据；（二）实施主体不具有行政主体资格；（三）违反法定程序构成重大且明显违法。⁶“没有依据”应理解为没有法律依据，没有事实依据属证据不足或事实不清的可撤销行为。“实施主体不具有行政主体资格”属于广义上的滥用职权，主要包括没有得到法律、法规、规章授权的组织实施行政处罚，行政主体被撤销后仍然以原主体名义实施行政处罚等情形，但不包括超越事务管辖权（甲主体行使了乙主体的职权）、超越地域管辖权（甲地主体行使了乙地主体的职权）、超越级别管辖权（下级行使了上级的职权）等超越职权的行为，越权和滥用职权属于可撤销行政行为。程序违法亦属于可撤销行政行为，程序违法达到重大且明显违法的程度行政处罚无效。根据修订后的行政处罚法，行政机关实施行政处罚应当履行立案、调查、告知、听取陈述和申辩、听证、法制审核、集体讨论、作出决定、送达、执行等程序，未履行其中一项或多项的则行为可撤销，完全未履行或有其他重大且明显违法情形的，应当确认行为无效。

对于当事人而言，行政处罚无效或可撤销结果并无太大区别，其重要意义在于，请求确认行政处罚无效不受行政复议申请期间（知道或应当知道行政处罚之日起60日）、起诉期限（自知道或者应当知道作出行政行为之日起6个月）的限制。从法理上讲，确认无效诉讼应当不受起诉期限的限制，可以随时提出。⁷重大且明显违法的行政行为即无效行政行为自始、绝对无效，不因时间的推移而具有合法效力，当事人可以随时对无效行政行为提起行政诉讼。因此，当事人针对新行政诉讼法实施之后作出的行政行为提起确认无效请求的，不受起诉期限的限制。为避免当事人滥用确认无效请求以规避起诉期限制度，原告一方应当对行政行为符合无效的情形承担举证责任，被告一方亦可提出证据否定对方主张。人民法院应当审查行政行为是否属于无效情形，认为行政行为属于无效

情形的，则不受起诉期限的限制；认为行政行为不属于无效情形的，人民法院应当向原告一方予以释明。原告请求撤销行政行为的，应当继续审理并依法作出相应判决；原告请求撤销行政行为但超过法定起诉期限的，裁定驳回起诉；原告拒绝变更诉讼请求的，判决驳回其诉讼请求⁸。

九、关于法制审核

修订后的行政处罚法第五十八条完善了原法所规定的审核制度，在第一款规定：“有下列情形之一的，在行政机关负责人作出行政处罚的决定之前，应当由从事行政处罚决定法制审核的人员进行法制审核；未经法制审核或者审核未通过的，不得作出决定：（一）涉及重大公共利益的；（二）直接关系当事人或者第三人重大权益，经过听证程序的；（三）案件情况疑难复杂、涉及多个法律关系的；（四）法律、法规规定应当进行法制审核的其他情形。”从而确立了行政处罚领域的重大执法决定法制审核制度。

2018年12月5日《国务院办公厅关于全面推行行政执法公示制度执法全过程记录制度重大执法决定法制审核制度的指导意见》

（国办发〔2018〕118号）要求全面推行重大执法决定法制审核制度等三项制度。9指出重大执法决定法制审核是确保行政执法机关作出的重大执法决定合法有效的关键环节。行政执法机关作出重大执法决定前，要严格进行法制审核，未经法制审核或者审核未通过的，不得作出决定。明确（审核范围）凡涉及重大公共利益，可能造成重大社会影响或引发社会风险，直接关系行政相对人或第三人重大权益，经过听证程序作出行政执法决定，以及案件情况疑难复杂、涉及多个法律关系的，都要进行法制审核。各级行政执法机关要结合本机关行政执法行为的类别、执法层级、所属领域、涉案金额等因素，制定重大执法决定法制审核目录清单。

（审核内容）要严格审核行政执法主体是否合法，行政执法人员是否具备执法资格；行政执法程序是否合法；案件事实是否清楚，证据是否合法充分；适用法律、法规、规章是否准确，裁量基准运用是否适当；执法是否超越执法机关法定权限；行政执法文书是否完备、规范；违法行为是否涉嫌犯罪、需要移送司法机关等。

行政机关作为执法主体应当依法判断行政处罚决定是否属于重大执法决定并需要进行法制审核，但由于立法技术的原因可能造成本条款的适用存在较大的不确定性。一是修订后的行政处罚法没有对公共利益作出明确规定，有较大的弹性空间，本项可能被闲置。¹⁰二是本款第二项相对比较刚性，但表述本身却存在一定的问题，

因为法律、法规、规章规定需要听证本身即意味着处罚决定“直接关系当事人或者第三人重大权益”。而在“直接关系当事人或者第三人重大权益”、相关法律、法规、规章却没有规定需要听证或行政机关对不“直接关系当事人或者第三人重大权益”举行了听证的情况下，则不需要进行重大执法决定法制审核，不仅给了行政机关不进行法制审核的抗辩理由，且可能激励行政机关减少给予当事人以听证的机会。三是本款第三项将疑难复杂案件限定在了涉及多个法律关系的情形，反而比原法限缩法制审核的范围¹¹。

未经法制审核或审核未通过的行政处罚，属于因程序违法而可撤销行政行为。

十、关于办案期限

修订后的行政处罚法为防止案件久拖不决，新增了关于办案期限的规定。根据该法第六十条规定，行政机关应当自行政处罚案件立案之日起九十日内作出行政处罚决定。法律、法规、规章另有规定的，从其规定。但并未规定超过期限的法律后果。实践中，无论是行政处罚的办案期限、行政复议的复议期限、人民法院审理案件的审限，原则上均不构成严重的程序违法，以此为由主张撤销处罚决定、复议决定或申请再审基本得不到支持。另外，办案期限的计算一般应当扣除公告、鉴定、调解、处理管辖争议、依法中止调查等所占用的时间。

十一、关于加处罚款

修订后的行政处罚法第七十二条第一款第一项规定，当事人逾期不履行罚款决定的，作出行政处罚决定的行政机关可以每日按罚款数额的百分之三加处罚款，并强调加处罚款的数额不得超出罚款的数额。第七十三条第三款规定，当事人申请行政复议或者提起行政诉讼的，加处罚款的数额在行政复议或者行政诉讼期间不予计算。加处罚款不得超出罚款的数额在2012年施行的行政强制法第四十五条已作规定，12 复议和诉讼期限不计算加处罚款的法律依据是《最高人民法院行政审判庭关于行政处罚的加处罚款在诉讼期间应否计算问题的答复》（〔2005〕行他字第29号）。根据该答复，根据《中华人民共和国行政诉讼法》的有关规定，对于不履行行政处罚决定所加处罚款属于执行罚，在诉讼期间不应计算。

按日加处3%的罚款对当事人影响巨大，一个月出头即可翻倍。复议诉讼期间不计算加处罚款，其当然解释是，当事人如果申请复

议或提起诉讼，已经经过的复议申请期限或起诉期限亦不应计算，但实践中却有不同解释。例如，广州铁路运输中级法院（2020）粤71行申3号行政裁定书认为，因加处罚款已在当事人提起行政诉讼之前计算完毕，因而并不影响加处罚款的计算。也就是说法院认为，当事人只有在行政处罚决定书确定的履行期限内申请复议或提起诉讼才能避免加处罚款的计算，未申请复议或提起诉讼的，加处罚款将从履行期限届满次日计算至提起诉讼或申请复议并被受理之日或封顶之日。

十二、关于非法证据排除

修订后的行政处罚法在第四十六条第三款增加了非法证据排除的规定，该款规定：“以非法手段取得的证据，不得作为认定案件事实的根据。”该规定与行政诉讼法第四十三条第三款的规定一致。

《行政诉讼法解释》第四十三条明确，有下列情形之一的，属于行政诉讼法第四十三条第三款规定的“以非法手段取得的证据”：

（一）严重违反法定程序收集的证据材料；（二）以违反法律强制性规定的手段获取且侵害他人合法权益的证据材料；（三）以利诱、欺诈、胁迫、暴力等手段获取的证据材料。一般认为，“严重违反法定程序”是指违反了最基本的正当程序收集的证据，实践中主要包括以下情形：（1）在作出裁决后收集的证据；（2）只有一名执法人员收集的证据；（3）执法人员未取得相应执法资格；（4）执法人员应当回避而未回避；（5）刑讯逼供取得的证据；（6）收集证据时未依法告知相对人相关权利；（7）未全面、客观、公正地调查收集证据；（8）非法搜查；（9）引诱式钓鱼取证；（10）应当在听证程序中接受相对人申辩和质证但未经申辩、质证的证据；（11）采取利诱、欺诈、胁迫、暴力等不正当手段；（12）其他严重违反法定程序。实践中，常见的轻微违反法定程序收集的证据，主要有：（1）证人证言未附有证人的居民身份证复印件证明证人身份的文件；（2）检查询问时未出示证件表明身份；（3）登记保存证据的手续不齐全但不影响证据真实性；（4）证据复印件漏掉原件持有人的签名盖章；（5）检查笔录没有见证人签名；（6）询问笔录漏掉询问人或记录人签名；（7）其他轻微违法取得的不丧失真实性和关联性的证据¹³。

文中备注：

[1]《自然资源行政处罚办法》（原国土资源部令第60号发布，自

然资源部令第6号修改)第四条 自然资源行政处罚包括: (一)警告; (二)罚款; (三)没收违法所得、没收非法财物; (四)限期拆除; (五)吊销勘查许可证和采矿许可证; (六)法律法规规定的其他行政处罚。

[2] 江必新: “论应受行政处罚行为的构成要件”, 载《法律适用》1996年06期。

[3] 1月20日国务院常务会议要求规范交通、税务、应急等领域执法, 科学制定裁量基准, 对轻微交通违法、一般交通违法初犯偶犯等更多采取警告方式, 慎用或不适用罚款, 在税务执法领域研究推广“首违不罚”清单制度。

[4] 广告法第九条规定, 广告不得使用“国家级”、“最高级”、“最佳”等用语; 第五十七条规定, 违反第九条上述规定的, 由市场监督管理部门责令停止发布广告, 对广告主处二十万元以上一百万元以下的罚款, 情节严重的, 并可以吊销营业执照, 由广告审查机关撤销广告审查批准文件、一年内不受理其广告审查申请。

[5] 行政诉讼法第七十五条 行政行为有实施主体不具有行政主体资格或者没有依据等重大且明显违法情形, 原告申请确认行政行为无效的, 人民法院判决确认无效。

[6] 《行政诉讼法解释》第九十九条 有下列情形之一的, 属于行政诉讼法第七十五条规定的“重大且明显违法”: (一) 行政行为实施主体不具有行政主体资格; (二) 减损权利或者增加义务的行政行为没有法律规范依据; (三) 行政行为的内容客观上不可能实施; (四) 其他重大且明显违法的情形。

[7] 信春鹰主编: 《中华人民共和国行政诉讼法释义》, 法律出版社2014年版, 第200页。

[8] 最高人民法院(2018)最高法行申2496号行政裁定书。

[9] 三项制度指行政执法公示制度、执法全过程记录制度、重大执法决定法制审核制度。根据2017年1月19日《国务院办公厅关于印发推行行政执法公示制度执法全过程记录制度重大执法决定法制审核制度试点工作方案的通知》(国办发〔2017〕14号)进行试点, 根据2018年12月5日《国务院办公厅关于全面推行行政执法公示制度执法全过程记录制度重大执法决定法制审核制度的指导意见》(国办发〔2018〕118号)全面推行。本次行政处罚法修

订全面吸收了上述制度，分别于第三十九条规定了行政执法公示制度、在第四十七条规定了执法全过程记录制度、在第五十八条规定了重大执法决定法制审核制度。

[10] 目前对公共利益作出规定的主要法律、行政法规是修改后的《土地管理法》（2019 年）第四十五条和 2011 年《国有土地上房屋征收与补偿条例》（国务院令第 590 号）第八条。

[11] 根据原行政处罚法第三十八条规定，对情节复杂或者重大违法行为给予较重的行政处罚，行政机关的负责人应当集体讨论决定。在行政机关负责人作出决定之前，应当由从事行政处罚决定审核的人员进行审核。

[12] 行政强制法第四十五条第二款 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。

[13] 最高人民法院行政审判庭编著：《最高人民法院行政诉讼法司法解释理解与适用》〔上〕，人民法院出版社 2018 年版，第 237 页 ~238 页。

本文作者：潘铁铸，德恒北京办公室合伙人、律师；主要执业领域为公司、证券、金融、税务等。

德恒税法服务与研究

30

(2021 年 3 月 / 总第三十期)

热点点评

网传税务局委托代征清查的 点评

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《商务部 发展改革委 财政部 海关总署 税务总局 市场监管总局关于扩大跨境电商零售进口试点、严格落实监管要求的通知》（商财发〔2021〕39号）

内容提要：文件就进一步扩大跨境电商零售进口试点城市范围、严格落实监管要求等有关工作作出通知。主要包括：

（1）将跨境电商零售进口试点扩大至所有自贸试验区、跨境电商综试区、综合保税区、进口贸易促进创新示范区、保税物流中心（B型）所在城市（及区域）。（2）各试点城市（区域）应切实承担本地区跨境电商零售进口政策试点工作的主体责任，严格落实监管要求规定，全面加强质量安全风险防控，及时查处在海关特殊监管区域外开展“网购保税+线下自提”、二次销售等违规行为，确保试点工作顺利推进，共同促进行业规范健康持续发展。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5162505/content.html>

2. 《财政部 海关总署 税务总局关于海南自由贸易港自用生产设备“零关税”政策的通知》（财关税〔2021〕7号）

内容提要：文件对海南自由贸易港自用生产设备“零关税”政策作出通知。主要包括：（1）全岛封关运作前，对海南自由贸易港注册登记并具有独立法人资格的企业进口自用的生产设备，除法律法规和相关规定明确不予免税、国家规定禁止进口的商品，以及本通知所附《海南自由贸易港“零关税”自用生产设备负面清单》所列设备外，免征关税、进口环节增值税和消费税。（2）“零关税”生产设备限海南自由贸易港符合政策规定条件的企业在海南自由贸易港内自用，并接受海关监管。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162053/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于继续执行边销茶增值税政

策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 4 号）

内容提要：为更好满足边境少数民族生活消费，文件规定自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日，对边销茶生产企业销售自产的边销茶及经销企业销售的边销茶免征增值税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162509/content.html>

4.《财政部 税务总局关于延续实施应对疫情部分税费优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 7 号）

内容提要：为进一步支持疫情防控，帮助企业纾困发展，文件将有关疫情期间的税收优惠延长适用期间政策作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162489/content.html>

5.《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）〉的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 3 号）

内容提要：为进一步减轻纳税人负担，优化执法方式，税务总局决定，在 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”中推出“修订查账征收企业所得税预缴纳税申报表，简化表单样式”的行动举措。文件公布了简化企业所得税月（季）度预缴纳税申报表。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5162422/content.html>

6.《国家税务总局关于进一步动员社会力量深入开展税收志愿服务的指导意见》（税总发〔2021〕15 号）

内容提要：为适应税收改革发展需要，满足纳税人和缴费人日益增长的服务需求，推动构建现代化税费服务体系，依据《志愿服务条例》等相关规定，文件就进一步动员社会力量深入开展税收志愿服务提出意见。主要内容包括：（1）总体要求；（2）服务内容；（3）主要措施；（4）组织保障。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5162030/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5162030/content.html)

7. 《国家税务总局关于做好〈机动车发票使用办法〉实施工作的通知》（税总函〔2021〕42号）

内容提要：为确保《机动车发票使用办法》的平稳实施，文件从提高思想认识、开展宣传辅导、做细准备工作、过渡期安排和加强内外协作等方面作出工作通知。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162371/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162371/content.html)



热点点评

网传税务局委托代征清查的点评

近日网传《关于印发规范委托代征管理清查工作方案的通知》（以下简称“方案”），要求省税务局成立规范委托代征管理清查工作组（以下简称清查工作组），负责此次清查工作的组织开展。通过本次清查，发现和纠正委托代征工作中的违规行为，进一步规范 and 加强委托代征管理，杜绝超范围代征税款、违规适用税收政策、超期解缴税款、违规支付手续费等问题，防范税收执法风险和廉政风险，提高纳税人满意度和税法遵从度。

一、清查内容

（一）委托代征协议签订情况

1. 代征单位是否符合规定的资质和条件。各地要严格按照《委托代征管理办法》（国家税务总局公告 2013 年第 24 号发布）和《国家税务总局关于加强和规范委托代征管理工作的通知》（税总发〔2018〕23 号）等规定的资格、条件选择代征单位，不得擅自扩大委托代征范围，并不得委托下列主体代征税款：税务师事务所和从事涉税专业服务的会计师事务所、律师事务所、代理记账机构、税务代理公司、财税类咨询公司等涉税服务机构代征税款；主要提供发票开具应用软件等技术服务或设备的服务单位。

德恒点评：委托代征指税务机关根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》有利于税收控管和方便纳税的要求，按照双方自愿、简便征收、强化管理、依法委托的原则和国家有关规定，委托有关单位和人员代征零星、分散和异地缴纳的税收的行为。根据相关文件规定，税务机关确定的代征人，应当与纳税人有下列关系之一：（一）与纳税人有管理关系；（二）与纳税人有经济业务往来；（三）与纳税人有地缘关系；（四）有利于税收控管和方便纳税人的其他关系。实践中，有些代征人和纳税人并无上述关系，导致代征税款存在法律风险。

2. 代征协议签订是否规范。是否存在未签订代征协议情况，是否存在签订的代征协议有效期限超过三年的情况，是否存在签订的代征协议不符合税款结报双限规定情况，是否存在签订或终止委托代征协议未公告和未在税务执法信息平台公示的情况。

德恒点评：税务机关应当与代征人签订《委托代征协议书》，明确委托代征相关事宜。《委托代征协议书》包括以下内容：（一）税务机关和代征人的名称、联系电话，代征人为行政、事业、企业单位及其他社会组织的，应包括法定代表人或负责人姓名、居民身份证号码和地址；代征人为自然人的，应包括姓名、居民身份证号码和户口所在地、现居住地址；（二）委托代征范围和期限；（三）委托代征的税种及附加、计税依据及税率；（四）票、款结报缴销期限和额度；（五）税务机关和代征人双方的权利、义务和责任；（六）代征手续费标准；（七）违约责任；（八）其他有关事项。

代征人为行政、事业、企业单位及其他社会组织的，《委托代征协议书》自双方的法定代表人或法定代理人签字并加盖公章后生效；代征人为自然人的，《委托代征协议书》自代征人及税务机关的法定代表人签字并加盖税务机关公章后生效。

《委托代征协议书》有效期最长不得超过 3 年。有效期满需要继续委托代征的，应当重新签订《委托代征协议书》。

税务机关应当对委托代征单位和代征权限进行公示。纳税人应关注税务机关对代征人的公告及授权的期限，以防止代征人超期限或超权限代征税款。

（二）委托代征职责履行情况

1. 是否扩大范围代征税款。是否代征已办理税务登记、应自行申报的纳税人缴纳的各项税收；是否代征法律、行政法规规定属于应代扣代缴、代收代缴的纳税人税收，特别是代征依法应由扣缴义务人代扣代缴的个人所得税；是否代征依据交易实质依法确定的纳税地点不属本市、县（区）的税收；是否代征没有真实交易代开发票对应税收。

德恒点评：代征人应根据和税务机关签署委托代征协议确定的代征税款的范围代为征收税款，对于依法不属于代征范围的税款不能实行委托代征。这里特别提到只能代征已经办理税务登记的纳税人的税收，不能代征应由代扣代缴或代收代缴单位代缴的税收，特别是应代扣代缴的个人所得税。此外，不能代征纳税地点不属于本地区的税收。此处的要求在税收法律、法规和规范性文件中并无相关表述，因此可知税务机关现在对于委托代征掌握了更严格的内部口径，给代征单位带来一定风险，应引起相应重视并提前有所应对。

2. 结报缴销是否规范。代征单位是否存在截留税款、不按规定期限缴纳代征税款行为，对逾期解缴税款是否加收违约金。

德恒点评：代征人对委托代征的税款应依据代征协议的约定全面履行权利义务，按期缴纳代征税款，否则应承担委托代征协议约定的违约责任。

3. 是否违规适用税收政策。是否将小规模纳税人月销售额 10（15）万元以下免征增值税优惠政策扩大适用到未办理税务登记的自然人；是否对已经明确不得核定征收的纳税人及征收品目进行个人所得税核定征收。

德恒点评：委托代征税款仅是税款征收方式的改变，纳税人仍应按照当前有效的税收政策计算缴纳税款，不得违规适用税收政策。此处提及的 10（15）万元，应引起重视。目前税务机关掌握的口径是没有税务登记的，都不能享受小规模纳税人的税收优惠。这带来了一个问题，没有办理税务机关的单位和个人，既不是一般纳税人，也不是小规模纳税人，那么如何定性这部分增值税纳税人？而增值税相关法规规定，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。由此可能引发的相关争议应引起重视。

4. 是否扩大汇总代开发票范围。是否存在没有文件依据汇总代开发票情况，是否存在代征税款没有明细申报情况。

德恒点评：税务机关可以与代征人签订代开发票书面协议并委托代征人代开普通发票。代开发票书面协议的主要内容应当包括代开的普通发票种类、对象、内容和相关责任。为了对代征人开具发票实现有据可查，对汇总代开发票、代征税款要求附有具体明细。

（三）委托代征手续费支付情况

1. 是否超比例支付手续费。是否按照《财政部 国家税务总局 中国人民银行关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知》（财行〔2005〕365 号）、《财政部 税务总局 中国人民银行关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知》（财行〔2019〕11 号）规定比例范围支付手续费，是否存在超比例支付手续费的情况；是否存在将正常申报税款作为代征税款计提手续费情况。

德恒点评：根据规定，税务机关对代征人代征车辆购置税，代征证券交易印花税，邮政部门代征税款和代征零星、分散、异地缴纳税款的不同，其手续费的支付比例是不同的，税务机关需要根

据代征税款的类别确定手续费比例。

2. 是否超实际代征税款支付手续费。是否存在将正常申报税款列入代征税款支付手续费情况，是否存在超过实际代征税款向乡镇、街道支付手续费情况。

德恒点评：代征税款的手续费按照实际代征税款的数额或者车辆数量计算手续费数额，对不属于代征范围的税款数额不能作为计算代征税款手续费的依据。

3. 是否接受代征单位不当利益、在代征单位列支经费。在代征税款和支付手续费业务中，是否存在收受代征单位不当利益、在代征单位列支协税护税经费和手续费返还税务机关情况。

德恒点评：代征人接受税务机关的委托代征税款，获取代征税款的手续费，严禁税务机关与代征人有其他不正当利益关系。

二、清查步骤

（一）开展自查自纠（2021.03.22—2021.04.10）

结合清查内容，各级税务局重点自查 2018 年以来签订的当前依然有效的委托代征协议和 2018 年以来代征税款、委托代征手续费支付情况，于 2021 年 4 月 10 日前形成清查报告报送省税务局。

（二）省局重点督察（2021.04.11—2021.04.20）

根据各地自查自纠情况和省税务局后台分析情况，省税务局组织督察组对部分单位委托代征管理情况开展重点督察。重点检查各地自查自纠工作开展情况，实地检查委托代征管理情况。对督察发现的问题将向被督察单位逐一系列明反馈，被督察单位按照反馈要求进行全面整改。

（三）完善管理制度（2021.04.21—2021.04.30）

结合各地自查、重点督察情况和委托代征工作中代征对象确定、代征范围界定、适用税收政策等征管实践中存在争议的问题，认真剖析原因，深入分析查找制度规定、制度落实、信息系统等方面的漏洞和风险点，完善管理制度，规范委托代征管理，切实防范委托代征管理风险。

德恒点评：对于现存有效的委托代征协议及协议实施情况，分三

个阶段实施清查：首先由各级税务机关进行自查；其次，省级税务机关根据各级税务机关自查情况实施重点督查；最后，根据查出的问题进一步完善委托代征制度。可以预见，总局的《委托代征管理办法》可能迎来修订，也可能通过发新文件打个补丁，而且新的修订或者补丁文件将进一步严格限制委托代征。

三、清查要求

（一）加强组织领导。此次清查是压实各级税务局党委全面从严治党主体责任的一项重要工作，各级税务局要高度重视，层层落实责任。要强化征收管理、收入规划核算、财务管理、督察内审及各税费种管理部门间协调沟通，形成工作合力，确保清查工作有序开展。

（二）加强整改落实。各地要对存量有效委托代征协议合规性进行全面排查，分类整改。对没有委托代征协议代征税款的，要补签委托代征协议（包括纸质协议和录入金三系统）；对签订了纸质委托代征协议未在金三系统录入的，要在金三系统补录。对未在税务执法信息平台公示的委托或终止委托代征协议，要在公示平台及时全面准确公示。对未按双限规定解缴税款的按日征收万分之五的违约金。个人所得税依法实行代扣代缴和自行申报，除委托邮政代开发票预征生产经营所得个人所得税外，其他主体不得代征个人所得税。除按税务总局和省税务局规定可汇总代开发票的业务外，其他业务不得汇总代开发票。对超业务范围汇总代开发票的代征单位和经查实有虚开发票行为的代征单位要终止委托代征协议。对发生过超范围代征行为的代征单位限时整改，否则终止委托代征协议。

（三）加强监督问责。对清查工作中表面应付、敷衍塞责、弄虚作假、包庇纵容、整改不力的单位，要对其主要负责人进行问责。对违规委托代征造成重大不良影响的要开展“一案双查”，既要外查纳税人涉税违法行为，又要内查税务人员不作为、乱作为、失职渎职、为税不廉等违法违纪行为。

德恒点评：此次清查力度较大，范围广，规范落实委托代征管理制度，清查的标准比较严苛。各级税务机关均开展清查工作，并加强问责。德恒律师提醒代征人也要开展对代征协议及履行情况的自查，并进一步规范委托代征，确保代征合法、合规。对于委托代征清查中可能出现的争议问题，提前考虑和应对。

德恒税法服务与研究

31

(2021 年 4 月 / 总第三十一期)

德恒研究

股权激励及相关税法问题研究 /

易明

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

税

新法速递

1. 《财政部 国家发展改革委 工业和信息化部 海关总署 税务总局关于支持集成电路产业和软件产业发展进口税收政策管理办法的通知》（财关税〔2021〕5号）

内容提要：为落实《财政部 海关总署 税务总局关于支持集成电路产业和软件产业发展进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕4号），文件公布了享受免征进口关税的集成电路生产企业、先进封装测试企业和集成电路产业的关键原材料、零配件生产企业清单，享受免征进口关税的国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业清单，及国内不能生产或性能不能满足需求的自用生产性（含研发用）原材料、消耗品和净化室专用建筑材料、配套系统及生产设备（包括进口设备和国产设备）零配件的免税进口商品清单。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5162758/content.html>

2. 《财政部 海关总署 税务总局关于 2021-2030 年抗艾滋病病毒药物进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕13号）

内容提要：为坚持基本医疗卫生事业公益属性，支持艾滋病防治工作，文件规定自 2021 年 1 月 1 日至 2030 年 12 月 31 日，对卫生健康委委托进口的抗艾滋病病毒药物，免征进口关税和进口环节增值税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163183/content.html>

3. 《财政部 海关总署 税务总局关于 2021-2030 年支持新型显示产业发展进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕19号）

内容提要：为加快壮大新一代信息技术，支持新型显示产业发展，文件对新型显示进口环节的关税、进口环节增值税等政策做出规定。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163350/content.html>

4. 《财政部 国家发展改革委 工业和信息化部 海关总署 税务总局关于 2021-2030 年持新型显示产业发展进口税收政策管理办法的通知》(财关税〔2021〕20 号)

内容提要：为落实《财政部 海关总署 税务总局关于 2021-2030 年支持新型显示产业发展进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕19 号），文件公布了享受免征进口关税的新型显示器件生产企业和新型显示产业的关键原材料、零配件生产企业名单，及国内不能生产或性能不能满足需求的自用生产性原材料、消耗品和净化室配套系统、生产设备零配件的免税进口商品清单等。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163353/content.html>

5. 《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间中西部地区国际性展会展期内销售的进口展品税收优惠政策的通知》（财关税〔2021〕21 号）

内容提要：文件就“十四五”期间中西部地区在国际性展会展期内销售免税额度内的进口展品免征进口关税和进口环节增值税、消费税等做出通知，并对展品清单类别范围和销售额度进行明确。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163325/content.html>

6. 《财政部 税务总局关于延续宣传文化增值税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 10 号）

内容提要：为促进我国宣传文化事业的发展，继续实施宣传文化增值税优惠政策，文件对出版物在出版环节，图书批发、零售环节及科普单位门票收入的增值税有关政策作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5163184/content.html>

7. 《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人免征增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 11 号）

内容提要：为进一步支持小微企业发展，文件规定自 2021 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，对月销售额 15 万元以下的增值税小规模纳税人，免征增值税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162930/content.html>

8. 《财政部 税务总局关于实施小微企业和个体工商户所得税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 12 号）

内容提要：为进一步支持小微企业和个体工商户发展，文件就实施小微企业和个体工商户所得税优惠政策有关事项作出公告。主要内容包括：（1）对小型微利企业年应纳税所得额不超过 100 万元的部分，在《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13 号）第二条规定的优惠政策基础上，再减半征收企业所得税。

（2）对个体工商户年应纳税所得额不超过 100 万元的部分，在现行优惠政策基础上，减半征收个人所得税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5163253/content.html>

9. 《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 13 号）

内容提要：为进一步激励企业加大研发投入，支持科技创新，文件就企业研发费用税前加计扣除政策有关问题作出公告。主要内容包括：（1）制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2021 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2021 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。（2）企业预缴申报当年第 3 季度或 9 月份企业所得税时，可以自行选择就当年上半年研发费用享受加计扣除优惠政策，采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163160/content.html>

10.《国家税务总局关于进一步优化增值税优惠政策办理程序及服务有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 4 号）

内容提要：为深化税务系统“放管服”改革，进一步优化税收营商环境，更好地为纳税人缴费人办实事，开展好便民办税春风行动，进一步精简享受优惠政策办理流程和手续，文件对单位和个体工商户享受增值税减征、免征政策的纳税申报材料及时间等有关事项做出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162928/content.html>

11.《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 5 号）

内容提要：为贯彻落实全国两会精神和中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，按照《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人免征增值税政策的公告》（2021 年第 11 号）的规定，文件将有关征管问题作出公告。主要包括：（1）小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过 15 万元的，免征增值税；（2）适用增值税差额征税政策的小规模纳税人，以差额后的销售额确定是否可以享受本公告规定的免征增值税政策。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5162926/content.html>

12.《国家税务总局关于发布〈税务行政处罚“首违不罚”事项清单〉的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 6 号）

内容提要：为深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，推进税务领域“放管服”改革，更好服务市场主体，根据《中华人民共和国行政处罚法》、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则等法律法规，国家税务总局制定了《税务行政处罚“首违不罚”事项清单》。对于首次发生清单中所列事项且危害后果轻微，在税务机关发现前主动改正或者在税务机关责令限期改正的期限内改正的，不予行政处罚。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5162954/content.html>

13. 《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉（第一批）的公告》（国家税务总局 工业和信息化部公告 2021 年第 7 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，推进税务领域“放管服”改革，更好服务市场主体，文件对《免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录》（第一批）予以发布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n371/c5163030/content.html>

14. 《国家税务总局关于落实支持小型微利企业和个体工商户发展所得税优惠政策有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 8 号）

内容提要：为贯彻落实《财政部 税务总局关于实施小微企业和个体工商户所得税优惠政策的公告》（2021 年第 12 号），进一步支持小型微利企业和个体工商户发展，文件就有关事项作出公告。主要内容包括：（1）关于小型微利企业所得税减半政策有关事项；（2）关于个体工商户个人所得税减半政策有关事项；（3）关于取消代开货物运输业发票预征个人所得税有关事项等。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5163255/content.html>

15. 《国家税务总局关于简并税费申报有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 9 号）

内容提要：为优化营商环境，切实减轻纳税人、缴费人申报负担，根据《国家税务总局关于开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”的意见》（税总发〔2021〕14 号），文件对财产和行为税简并申报，及在试点

地区开展增值税、消费税及附加税费申报表整合的有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163487/content.html>

16.《国家发展改革委等五部门关于做好享受税收优惠政策的集成电路企业或项目、软件企业清单制定工作有关要求的通知》（发改高技〔2021〕413号）

内容提要：根据《国务院关于印发新时期促进集成电路产业和软件产业高质量发展若干政策的通知》（国发〔2020〕8号）及其配套政策有关规定，为做好享受税收优惠政策的集成电路企业或项目、软件企业清单制定工作，文件对有关程序、享受税收优惠政策的企业条件和项目标准作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5162974/content.html>

17.《国家发展改革委等28个单位关于印发〈加快培育新型消费实施方案〉的通知》（发改就业〔2021〕396号）

内容提要：根据《国务院办公厅关于以新业态新模式引领新型消费加快发展的意见》（国办发〔2020〕32号）部署要求，国家发展改革委同有关部门和单位研究制定了《加快培育新型消费实施方案》。方案对培育壮大零售新业态、积极发展“互联网+医疗健康”、深入发展数字文化和旅游、有序发展在线教育等二十四项内容作出详细实施规定。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5162821/content.html>

18.《国家税务总局关于深入学习贯彻落实〈关于进一步深化税收征管改革的意见〉的通知》（税总发〔2021〕21号）

内容提要：为深入推进税务领域“放管服”改革，打造市场化、

法治化、国际化营商环境，更好服务市场主体发展，文件对充分认识《意见》的重大意义、准确把握《意见》的主要内容、坚决抓好《意见》的贯彻实施等有关要求做出通知。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5162760/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5162760/content.html)

19. 《国家税务总局关于落实〈政府采购促进中小企业发展管理办法〉的通知》（税总函〔2021〕67号）

内容提要：为落实《财政部 工业和信息化部关于印发〈政府采购促进中小企业发展管理办法〉的通知》（财库〔2020〕46号）要求，发挥政府采购政策功能，促进中小企业发展，结合税务系统实际，文件将有关事项作出通知。主要包括：（1）关于预留采购份额专门面向中小企业采购；（2）关于给予小微企业价格评审优惠；（3）关于执行情况报告和网上公示。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163592/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163592/content.html)

20. 《商务部办公厅 公安部办公厅 税务总局办公厅关于推进二手车交易登记跨省通办便利二手车异地交易的通知》（商办消费函〔2021〕126号）

内容提要：为贯彻落实国务院深化“放管服”改革、推进政务服务“跨省通办”部署要求，加快推行小型非营运二手车交易登记跨省通办，促进二手车便利交易，文件就推行二手车异地交易、便利二手车转移登记、规范二手车交易行为等有关要求作出通知。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163551/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163551/content.html)

德恒研究

股权激励及相关税法问题研究

文 / 易明

股权激励是通过授予员工公司股权，实现员工与公司分享发展成果，共担经营风险，推动员工更加勤勉尽责地为公司长期发展服务的一种员工激励方式。股权激励以股权为纽带，把管理、技术、资金、资源等价值创造各方凝聚在一起，把公司打造成利益共享、风险共担、价值共创、使命共知和企业共治的平台，对于企业的长期发展具有重大意义。

一、现阶段我国企业股权激励的概况

根据 Wind 和 Factset 的不完全统计，自 2006 年到 2020 年底，A 股和港股市场共有 2547 家公司颁布了 3904 份股权激励方案，近 40% 的 A 股公司实施了股权激励。

从 2020 年的情况来看，根据华杨资本发布的《2020 年股权激励研究报告》，A 股上市公司中共有 392 家企业发布了 481 份股权激励方案，同比增长 31%，创历史新高。从企业属性来看，民营企业仍是主力军，但国有上市公司实施股权激励的信心加强。2020 年 A 股市场共有 56 家国有控股上市公司发布了股权激励计划。此外，创业板新增股权激励的公司数量已超过主板。股权激励覆盖的行业以新经济类行业为主，尤其是信息技术板块。

除了上市公司以外，为了更好地促进公司发展、壮大，非上市公司对核心成员和骨干员工实施股权激励也已成为常规操作。非上市公司的股权激励更加自由和多样化，按照全国中小企业股份转让系统中披露的数据，7736 家挂牌公司中，迄今已披露了 28126 个股权激励公告，实施股权激励比例远高于上市公司。可见，非上市公司对于股权激励有更大的需求。

二、股权激励对于企业发展的意义

（一）为企业发展笼络各方面的人才

真正的人才不仅仅满足于工资薪酬，而且期望能够分享事业发展壮大的光荣和企业的长期利益。而股权激励能够有效稳定并激活人才队伍，让更多的人才像老板一样主动推动企业发展。

（二）为企业发展融资

以前的企业在缺钱的时候融资往往只能依靠金融机构，但是随着资本市场的发达，随着股权投融资市场的兴旺，股权融资直接融资将会成为企业未来重要的融资手段。相比债权融资，股权融资具有利益共享、风险共担的优势。从员工处融资，也能够将员工利益进一步与企业发展深度绑定。

（三）股权成为企业重要的支付手段

对于主要依赖新技术或服务型的企业来说，具有核心竞争力的员工薪酬越来越高，会大幅降低以人工成本为主的企业的经济效益。而股权激励能够平衡两者之间的关系。通过股权激励的方式，将股权放入员工的薪酬包中，降低了企业即期的薪酬支出，提升了企业当期的经济效益。而股权激励，让员工在企业发展良好的时候分享更多收益，不好的时候共同承担风险，有效降低了企业的经营风险。企业在经营良好的时候，也更好地提升了员工的工作收益。

（四）提升企业价值的重要手段

有研究表明，两个类似的公司中，做了股权激励的公司，价值最少提升 30%。在世界 500 强企业中 85% 实施过股权激励。国内企业著名的企业，如阿里、腾讯、华为、小米等也无一例外地实施了股权激励。甚至股权激励已成为企业上市的普遍配置。

一般来说，股权激励对于处于初创期、成长期和成熟期的企业具有重要意义，尤其是对于稳定核心成员和骨干员工、推动人才在企业发展中尽可能创造更多价值有强烈需求的高科技、创新型和智力密集型企业，更是具有举足轻重的积极意义。

三、股权激励的法律依据

企业实施股权激励（不含信息披露）主要的法律依据或官方指引如下表（表一）。

表一

	标题	文号
1	国有控股上市公司（境内）实施股权激励试行办法	国资发分配[2006]175号
2	国有控股上市公司（境外）实施股权激励试行办法	国资发分配〔2006〕第8号
3	关于规范国有控股上市公司实施股权激励制度有关问题的通知	国资发分配〔2008〕171号
4	国有科技型企业股权和分红激励暂行办法	财资(2016)4号
5	上市公司股权激励管理办法	中国证券监督管理委员会令 第148号
6	境内上市公司外籍员工参与股权激励资金管理办法	银发〔2019〕25号
7	关于进一步做好中央企业控股上市公司股权激励工作有关事项的通知	国资发考分规〔2019〕102号
8	中央企业控股上市公司实施股权激励工作指引	—
9	非上市公众公司监管指引第6号——股权激励和员工持股计划的监管要求	—
10	全国中小企业股份转让系统股权激励和员工持股计划业务办理指南	—

从上述规定可以看出，专门规范股权激励的主要是规章、普通规范性文件和一些官方指南和指引，且规范对象为上市公司、国有企业、新三板挂牌公司和非上市公众公司。对于其他非上市、未挂牌的中小型民营企业的股权激励并无专门规定。但实际上中小型民营企业有更强烈的股权激励需求，也因此，中小型民营企业的股权激励方式相比上市公司、国有企业等，更加灵活多样。

在税法领域，财政部和国家税务总局根据国务院的统一要求，为支持国家大众创业、万众创新战略的实施，促进我国经济结构转型升级，出台了11个税务规范性文件（表二），对股权激励的税收处理做出了规定，其中大部分是股权激励税收优惠。

表二

	标题	文号
1	财政部、国家税务总局 关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知	财税〔2005〕35号
2	国家税务总局关于个人股票期权所得 缴纳个人所得税有关问题的补充通知	国税函〔2006〕902号

3	财政部、国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知	财税 (2009)5 号
4	国家税务总局 关于股权激励有关个人所得税问题的通知	国税函〔2009〕461号
5	国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告	国家税务总局公告 2012 年第 18 号
6	财政部、国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知	财税 (2015)116 号
7	财政部、国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知	财税 (2016)101 号
8	国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告	国家税务总局公告 2016 年第 62 号
9	国家税务总局关于做好股权激励和技术入股所得税政策贯彻落实工作的通知	税总函〔2016〕496号
10	国家税务总局关于印发《股权激励和技术入股个人所得税政策口径》的通知	税总所便函〔2016〕149号
11	关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知	财税〔2018〕164号

四、股权激励方案的主要内容

股权激励方案主要包括以下方面：

- （一）激励目的
- （二）拟授出的权益数量，标的股权（份）的来源、数量及占比
- （三）激励对象（姓名、职务、权益数量和占比、预留权益情况）
- （四）具体激励方式，包括限制性股权（份）的授予日、限售期和解禁期，授予价格或价格的确定方法，或股权（份）期权的授权日、行权日、行权有效期和行权安排，行权价格或行权价格的确定方法，也可以是股票增值权、股权（份）奖励等其他激励方式
- （五）激励对象获取权益或行使权益的条件
- （六）激励对象获取权益和行使权益的程序
- （七）调整权益数量和标的股权（份）数量、授予价格或者行权价格的方法和程序
- （八）绩效考核指标（公司业绩指标和个人绩效指标）
- （九）股权激励会计和税务处理办法

(十) 股权激励计划的变更和终止

(十一) 公司发生控制权变更、合并、分立以及激励对象发生职务变更、离职、死亡等事项时股权激励计划的执行

(十二) 公司与激励对象之间的纠纷或争端解决机制

(十三) 其他权利义务

股权激励方式中的所谓股权（份）期权，是指授予员工在未来时间以特定价格（也即授予价或施权价）购买本公司一定数量股权（份）的权利。

所谓限制性股权（份），是指按照一定价格出售给公司员工一定数量本公司股权（份），但员工只有工作年限或业绩目标符合规定条件时，才可以处置（包括转让、用于担保或偿还债务）该股票。

所谓股票增值权，是指授予员工在未来一定时期和约定条件下，以现金形式获得约定数量的股票价格上升的收益。

所谓股权（份）奖励，是指直接无偿授予员工股权或股票。

除了上述法律直接规定的股权激励方式以外，还有其他多种多样的股权激励方式，例如万科的子公司内部跟投、完美世界的内部孵化、华为的虚拟股分红和增值权、爱尔眼科的项目团队有限合伙持股跟投、业绩股权激励、员工购股计划等。还可以把多种股权激励方式进行组合运用，搭配不同的激励条件、程序、机制和指标，使股权激励能够方便、灵活地适应不同企业的不同需求。

但由于税收优惠政策对于股权激励的形式有严格限制，如果相关股权激励形式不符合税收优惠条件，无法享受税收优惠，对员工可能产生即时的大额税收负担，股权激励的作用也就难以充分发挥。企业应当充分考虑激励需求，结合企业实际，并充分考虑税收政策规定后，恰当选择激励效应最佳的股权激励方式。

五、股权激励中的税法问题

(一) 持股平台的税法问题

虽然相关法律、指引和税收优惠文件对于股权激励的规定，包括股权（份）期权、限制性股权（份）等，其操作方式均为直接授予员工公司股权（份），经过一定程序后，将员工作为企业的

自然人股东，登记于公司股东名册，并在市场监督管理部门进行股东登记。但实践中，由于考虑到有限责任公司股东人数限制、公司控制权稀释等问题，很多有限责任公司采用设置持股平台的形式来持有授予员工的股权，员工不直接成为法律意义上的企业股东。这些持股平台大多以有限合伙企业的形式存续，也有的是有限责任公司形式。

《财政部、国家税务总局关于印发〈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〉的通知》（财税〔2000〕91号）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%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。”因此，自2000年以来，一般来说合伙企业均应按照生产经营所得缴纳个人所得税。2018年修改后的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第六条第一款第（五）项目第1目亦作同样规定，将合伙企业的所得归为“经营所得”税目。

我国个人所得税制度实行综合与分类相结合的方式，对于综合所得和经营所得以外的其他所得分类征税，各项所得税率各不相同。如果员工不直接持有股份，而代之以合伙企业形式的持股平台持股，则合伙企业通过持有被投资企业股权获得的利润（分红除外），按照税务机关现阶段的认定，均视为“经营所得”，适用5%到35%的累进税率征税。而如果员工直接持有企业股权并处置获益，可以按照“财产转让所得”适用20%的税率，税负明显低于“经营所得”。

此外，由于股权激励的税收优惠条件是员工直接持股，通过持股平台的持股方式，无法获得税收优惠，导致员工获得股权激励当期就应当按照“工资薪金”所得3%到45%的累进税率纳税，股权转让获得的收益也无法按照“财产转让所得”20%税率纳税，而是适用5%到35%的“经营所得”税率。而在税收优惠条件下，员工在获得股权激励当期无需缴纳“工资薪金”的个人所得税，未来转让时也可以按照“财产转让所得”缴纳仅20%个人所得税。

因此，采取有限合伙持股平台的形式实施股权激励，将导致员工当期就产生巨大的个人所得税税负，且后期股权处置也要适用35%的税率，那么股权激励的效果无疑将大打折扣。而一些企业在确定股权激励方案时并未考虑到税法的规定，在股权授予当期

未申报员工的个人所得税，这也给企业带来的“未依法代扣代缴”个人所得税的违法风险。按照《中华人民共和国税收征收管理法》第六十九条，“扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款”，企业作为扣缴义务人，未依法代扣代缴个人所得税税款的，将面临大额罚款，还有被认定偷税和逃税的法律风险。而员工也有被税务机关追缴大额个人所得税和滞纳金的风险。这显然与企业股权激励的初衷相距甚远。如果持股平台采取有限责任公司的形式，也一样存在类似的即期个人所得税代扣代缴问题。

（二）股权（份）转让的税法问题

企业实施股权激励的股权（份）来源，有的来自于股权（份）增发，有的来自于大股东的低价或无偿转让，还有的来自于企业的直接授予。其中，大股东低价或无偿转让的情形比较常见。如果转让股权（份）的大股东是自然人，股权（份）转让需要到企业的主管税务机关进行申报，税法问题将很快得到暴露并引发重视，如果大股东是企业，由于大股东的当期纳税申报系自主进行，遇税务稽查或评估等才会暴露出股权（份）转让中存在的税法问题。

按照我国税法，股东转让所持股权（份），应按照公允价值核算损益并在当期纳税。所谓公允价值，被投资企业为上市公司或者新三板挂牌公司的，公允价值为股份的市场价格；被投资企业不是上市公司或者新三板挂牌公司的，因为股权（份）并无明确的市场价格，公允价值不应低于被转让股权（份）所对应的被投资企业最近期的净资产价值（对于土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占比超过20%的企业，按照资产评估价值）。因此，如果股权激励所确定的股权（份）转让价格低于市场价格、相应份额的企业净资产（或评估值）的，除有合理原因之外，应当按照公允价值核算损益，并由转让方缴纳所得税。

《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告2014年第67号）第十三条规定：“符合下列条件之一的股权转让收入明显偏低，视为有正当理由：（一）能出具有效文件，证明被投资企业因国家政策调整，生产经营受到重大影响，导致低价转让股权；（二）继承或将股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的

抚养人或者赡养人；（三）相关法律、政府文件或企业章程规定，并有相关资料充分证明转让价格合理且真实的本企业员工持有的不能对外转让股权的内部转让；（四）股权转让双方能够提供有效证据证明其合理性的其他合理情形。”根据上述规定，在股权激励前提下的股权（份）转让，如果属于本企业员工持有的不能对外转让股权（份）的内部转让，是可以按照无偿或者低价来核算股权（份）转让损益，进而不交或少交相应的所得税。

但实践中，很少有企业在股权激励中适用上述例外规定。有的转让股权（份）的大股东是企业，故在自行申报环节忽略了应按照公允价值核算股权（份）转让损益，有的大股东虽然个人，但由于市场监督管理部门并未按照《中华人民共和国个人所得税法》第十五条第二款的规定核验完税凭证，导致相关税法问题被暂时掩盖，直到信息被交流到税务机关后收到税务机关的通知才如梦方醒。这些都给股权激励的实际效果蒙上阴影。

因此，企业在实施股权激励中要合理设计用于激励的股权来源，如果由大股东转让的，应依法核算其税负，并考虑是否具备转让价格偏低的合理理由，以及如何取得税务机关的认可。

（三）股权激励的税收优惠问题

财政部和国家税务总局为了支持国家双创战略，先后出台了表二所示 11 个税务规范性文件，将股权激励主体划分为上市公司和非上市公司两类，分别给予了不同的股权激励税收优惠。

1. 上市公司的股权激励税收优惠

上市公司的相关税收优惠适用于上市公司及其分支机构员工、上市公司直接或间接控股 30% 以上的企业员工。具体包括：（1）股票期权在授予日员工不纳税，行权时购买价与市场价差额，按工资收入在 12 个月内纳税。行权前转让的收入按工资即时纳税。行权后转让的按财产转让所得纳税（境内上市的免征）。分红的按照红利所得纳税。（2）限制性股票在每一批限制性股票解禁的日期开始的 12 个月内，员工按照工资纳税。（3）股票增值权在授予现金时，员工按照工资纳个税。（4）股权奖励在授予日起的 12 个月内，员工按照工资纳个税。

2. 非上市公司的股权激励税收优惠

非上市公司股权激励享受税收优惠的条件是：（1）股权激励经董

事会、股东（大）会通过；（2）激励标的为境内居民企业的本公司股权，属于股权激励的，可以是技术成果入股的其他境内居民企业股权；（3）激励对象为技术骨干和高级管理人员，累计不超过近六月员工总数 30%；（4）股票（权）期权自授予日起应持有满 3 年，行权起满 1 年，授予日与行权日时间不超过 10 年；限制性股票自授予日起持有满 3 年，解禁后满 1 年；股权激励持有满 3 年；（5）不属于限制性行业（包括住宿、餐饮、房地产、批发、零售等非科技类）

非上市公司股权激励具体的税收优惠内容是：（1）股权（份）期权激励，员工取得时不纳个人所得税，待转让时按照财产转让所得 20% 税率纳税。（2）限制性股权（份）激励，员工取得时不纳个人所得税，待转让时按照财产转让所得 20% 税率纳个人所得税。（3）股权激励激励，员工取得时不纳个人所得税，待转让时按照财产转让所得 20% 纳个人所得税。（4）员工技术成果投资入股，员工投入当期不纳个人所得税，递延至转让时按照财产转让所得 20% 纳个人所得税；员工也可以选择按照 5 年分期缴纳非货币性资产投资产生的个人所得税。

因此，无论是上市公司还是非上市企业，均可以通过相关的股权激励安排，获得税收优惠，减轻员工的个人所得税税收负担，以实现股权激励效果的最大化。

结论

企业实施股权激励，对于鼓励核心成员和骨干员工最大限度服务与企业的发展，提升企业的市场竞争力，推动企业不断发展壮大走向成熟，具有重大意义。股权激励不但涉及公司法、劳动法和规范股权激励的相关规范性文件，而且也涉及到税法关于股权激励税收优惠等各项复杂规定，企业应充分调研和考虑本身实际后，妥善选择最有利于企业成长和员工发展的股权激励方式，防范相关的法律风险。

易明

德恒税法服务与研究中心秘书长

中国政法大学税法硕士

二十年税务机关工作经验

E-mail: yiming@dehenglaw.com

德恒税法服务与研究

32

(2021年5月 / 总第三十二期)

德恒研究

一文说清个人所得税综合所得

汇算清缴 / 易明

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《财政部等六部门关于“十四五”期间能源资源勘探开发利用进口税收政策管理办法的通知》（财关税〔2021〕18号）

内容提要：为落实《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间能源资源勘探开发利用进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕17号），文件就关于石油（天然气）、煤层气勘探开发作业项目和海上油气管道应急救援项目的免税、天然气进口环节增值税先征后返等政策作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5164039/content.html>

2. 《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间支持科技创新进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕23号）

内容提要：为深入实施科教兴国战略、创新驱动发展战略，支持科技创新，文件将有关进口税收政策作出通知。主要包括：（1）对科学研究机构、技术开发机构、学校、党校（行政学院）、图书馆进口国内不能生产或性能不能满足需求的科学研究、科技开发和教学用品，免征进口关税和进口环节增值税、消费税。（2）对出版物进口单位为科研院所、学校、党校（行政学院）、图书馆进口用于科研、教学的图书、资料等，免征进口环节增值税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163589/content.html>

3. 《财政部等十一部门关于“十四五”期间支持科技创新进口税收政策管理办法的通知》（财关税〔2021〕24号）

内容提要：为落实《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间支持科技创新进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕23号），文件就科技部核定从事科学研究工

作的中央级科研院所名单等作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163885/content.html>

4.《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间种子种源进口税收政策的通知》（财关税〔2021〕29号）

内容提要：为提高农业质量效益和竞争力，支持引进和推广良种，文件规定，自2021年1月1日至2025年12月31日，对符合《进口种子种源免征增值税商品清单》的进口种子种源免征进口环节增值税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5164040/content.html>

5.《财政部 海关总署 税务总局关于中国国际消费品博览会展期内销售的进口展品税收优惠政策的通知》（财关税〔2021〕32号）

内容提要：为贯彻落实《海南自由贸易港建设总体方案》，经国务院同意，文件对中国国际消费品博览会展期内销售的进口展品税收政策作出通知。主要内容包括：（1）全岛封关运作前，对消博会展期内销售的规定上限以内的进口展品免征进口关税、进口环节增值税和消费税。（2）对展期内销售的超出附件规定数量或金额上限的展品，以及展期内未销售且在展期结束后又不退运出境的展品，按照国家有关规定照章征税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163860/content.html>

6.《财政部 税务总局关于明确先进制造业增值税期末留抵退税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第15号）

内容提要：为进一步促进先进制造业高质量发展，文件对先进制造业增值税期末留抵退税的条件、留抵退税额的计算方式等内容作出公告。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5163917/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5163917/content.html)

7. 《财政部 税务总局关于取消部分钢铁产品出口退税的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 16 号）

内容提要：文件规定，自 2021 年 5 月 1 日起，取消部分钢铁产品出口退税。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163918/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163918/content.html)

8. 《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契稅政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）

内容提要：为支持企业、事业单位改制重组，优化市场环境，文件就企业改制、事业单位改制、公司合并、公司分立、企业破产、资产划转、债权转股权、划拨用地出让或作价出资、公司股权（股份）转让等有关契稅政策作出规定。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n375/c5164400/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n375/c5164400/content.html)

9. 《财政部 税务总局 人力资源社会保障部 国家乡村振兴局关于延长部分扶贫稅收优惠政策执行期限的公告》（财政部 税务总局 人力资源社会保障部 国家乡村振兴局公告 2021 年第 18 号）

内容提要：为贯彻落实《中共中央 国务院关于实现巩固拓展脱贫攻坚成果同乡村振兴有效衔接的意见》精神，严格落实过渡期内“四个不摘”的要求，文件将部分扶贫稅收优惠政策执行期限延长至 2025 年 12 月 31 日。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5164490/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5164490/content.html)

10. 《财政部 海关总署 税务总局关于对部分成品油征收进口环节消費稅的公告》（财政部 海关总署 税务

总局公告 2021 年第 19 号)

内容提要：为维护公平税收秩序，根据国内成品油消费税政策相关规定，文件对部分成品油进口环节消费税政策作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n360/c5164411/content.html>

11.《中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告 2021 年第 9 号》（中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告 2021 年第 9 号）

内容提要：根据《国务院关于印发新时期促进集成电路产业和软件产业高质量发展若干政策的通知》（国发〔2020〕8号）及其配套税收政策有关要求，文件对国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业条件等作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163819/content.html>

12.《中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告 2021 年第 10 号》（中华人民共和国工业和信息化部 国家发展改革委 财政部 国家税务总局公告 2021 年第 10 号）

内容提要：为贯彻落实《国务院关于印发新时期促进集成电路产业和软件产业高质量发展若干政策的通知》（国发〔2020〕8号）精神，根据《关于促进集成电路产业和软件产业高质量发展企业所得税的公告》（财政部 税务总局 国家发展改革委 工业和信息化部公告 2020 年第 45 号），工业和信息化部、国家发展改革委、财政部、税务总局制定了国家鼓励的软件企业条件。文件对国家鼓励的软件企业进行明确。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163978/content.html>

13.《生态环境部 财政部 税务总局关于发布计算环境保护税应税污染物排放量的排污系数和物料衡算方法的公告》（生态环境部 财政部 税务总局公告 2021 年第 16 号）

内容提要：为贯彻落实《中华人民共和国环境保护税法》，进一步规范因排放污染物种类多等原因不具备监测条件的排污单位应税污染物排放量计算方法，文件对属于排污许可管理的排污单位和不属于排污许可管理的排污单位，适用的排放源统计调查制度作出规定。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n610/c5164066/content.html>

14.《国家税务总局关于明确先进制造业增值税期末留抵退税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 10 号）

内容提要：为贯彻落实全国两会精神和中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，按照《财政部 税务总局关于明确先进制造业增值税期末留抵退税政策的公告》（2021 年第 15 号）的规定，文件对先进制造业增值税退还留抵税额及办理相关留抵退税业务作出规定，并对《退（抵）税申请表》进行修订并重新发布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5164022/content.html>

15.《国家税务总局 国家发展改革委 生态环境部关于落实从事污染防治的第三方企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局 国家发展改革委 生态环境部公告 2021 年第 11 号）

内容提要：根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 税务总局 国家发展改革委 生态环境部关于从事污染防治的第三方企业所得税政策问题的公告》（2019 年第 60 号）的规定，为落实好从事污染防治的第三方企业所得税优惠政策，文件就有关优惠事项办理方式、主要留存备查资料及相关后续管理作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5164225/content.html>

16. 《国家税务总局等五部门关于土地闲置费 城镇垃圾处理费划转有关征管事项的公告》（国家税务总局 财政部 自然资源部 住房和城乡建设部 中国人民银行公告 2021 年第 12 号）

内容提要：为贯彻落实党中央、国务院关于政府非税收入征管职责划转有关部署要求，以及中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，自 2021 年 7 月 1 日起，自然资源部门负责征收的土地闲置费、住房和城乡建设等部门负责征收的按行政事业性收费管理的城镇垃圾处理费划转至税务部门征收。文件对划转有关征管事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5164412/content.html>

17. 《国家税务总局关于国网冀北电力有限公司增值税预征有关问题的通知》（税总函〔2021〕72 号）

内容提要：根据《电力产品增值税征收管理办法》（国家税务总局令第 10 号）第四条中关于预征率核定的规定，文件规定，自 2021 年 5 月 1 日至 2021 年 10 月 31 日，国网冀北电力有限公司电力产品供电环节增值税暂予停止预征。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5164291/content.html>

18. 《国家税务总局关于发布出口退税率文库 2021B 版的通知》（税总函〔2021〕77 号）

内容提要：根据《财政部 税务总局关于取消部分钢铁产品出口退税的公告》（2021 年第 16 号）有关出口退税率调整的规定，国家税务总局编制了 2021B 版出口退税率文库。文件将退税率文库予以公布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5163925/content.html>

19. 《国家税务总局关于选拔第七批全国税务领军人才学员的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 1 号）

内容提要：为深入贯彻落实习近平总书记关于“党和国家事业发展迫切需要培养造就大批德才兼备的高层次人才”的重要指示精神，培养和造就一支在高质量推进新发展阶段税收现代化中发挥重要引领作用的税务领军人才队伍，更好地服务经济社会发展大局，根据全国税务领军人才培养规划和相关制度办法，国家税务总局定于近期启动第七批全国税务领军人才学员选拔工作。文件就全国税务领军人才的培养方式、培养方向、选拔条件及选拔程序等内容作出通告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163643/content.html>

20. 《国家税务总局办公厅 中华全国工商业联合会办公厅关于印发〈2021 年助力小微企业发展“春雨润苗”专项行动方案〉的通知》（税总办发〔2021〕23 号）

内容提要：为进一步贯彻落实习近平总书记在民营企业座谈会上的重要讲话精神，落实好中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，扎实推进“六稳”“六保”工作任务落实，按照党史学习教育和“我为群众办实事”实践活动部署，国家税务总局与全国工商联决定，结合开展“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，联合开展 2021 年助力小微企业发展“春雨润苗”专项行动。方案主要包括：（1）行动内容；（2）行动安排；（3）行动要求。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5163977/content.html>

德恒研究

一文说清个人所得税综合所得汇算清缴

易 明

导读：6月30日，广大个人所得税纳税人2020年综合所得汇算清缴将截止。为了帮助纳税人做好汇算清缴工作，特将去年成文的《一文说清个人所得税综合所得汇算清缴》一文载于本期，以飨读者。

2020年3月，广大个人所得税纳税人即将迎来首次综合所得的汇算清缴。个人所得税制改革前，只有从事生产经营的个人所得税纳税人，例如私营企业主等个人，需要进行年度汇算清缴。税制改革后，取得工资薪金所得、劳务报酬所得的大量纳税人也需要进行个人所得税汇算清缴了。对普通大众来说，这是一件很陌生的新鲜事。

到底什么是综合所得汇算清缴？为什么要办理汇算清缴？哪些个人需要进行汇算清缴？具体如何办理汇算清缴？汇算清缴中有什么要点？本文旨在帮助广大个人纳税人正确理解和准确实施汇算清缴，以依法纳税保护自己的合法权益。

个人所得税的年度汇算清缴是国际通行做法。我国从2019年起实施新修订的《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称新个税法），改革了旧有的税制，首次建立了四项所得综合计税的个人所得税制。

所谓四项所得综合计税的个人所得税制，是指居民个人取得“工资薪金”、“劳务报酬”、“特许权使用费”和“稿酬所得”四项所得的，合并作为“综合所得”，按照一年来计算应纳税款，也即合并计税和按年计税。而改革之前，这四项所得是分别计税和按月计税的。正是由于综合所得的个人所得税改为合并计税和按年计税，就产生了纳税人先分月预缴税款，年度终了后再对全年收入和支出进行整体核算的需求，以便准确计税应纳税额，退回之前分月预缴时多缴的税款，或补足少缴税款。这种对于全年税款的整体核算和多退少补就是年度汇算清缴。

过去不需要办理汇算清缴，是由于改革前分别计税和按月计税的税制，不会产生年度终了后对全年收支整体核算和多退少补的需求。

年度汇算清缴的目的，一是查漏补缺，例如未足额享受各项扣除的，可以在汇算清缴时补充申报享受；二是汇总全年的综合所得，例如收入申报不全面的，可以补充申报收入；三是实现多缴税款的退回和少缴税款的补缴。

如果不办理汇算清缴会带来两个后果：

一是原本可以退回的多缴税款无法退回了。因为多缴税款而放弃退税的无需办理汇算清缴，因此如果纳税人不办理汇算清缴，税务机关就认为纳税人放弃了退税的权利。而大病医疗专项附加扣除只有在汇算清缴时才可以享受，其他的专项附加扣除、捐赠支出、免税待遇等，纳税人也可能由于工作单位不掌握相关信息，或者没有工作单位无法进行扣除等原因，在预缴时没能享受或没能足额享受。这些都会带来汇算清缴后退税的效果。而放弃了汇算清缴，就等于放弃了退税，无形中增加了自己的税收负担。

二是汇算清缴是纳税人自行申报的一种，是纳税人的法定义务。如果纳税人少缴了税款超过 400 元，又不办理汇算清缴，则构成违法，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十二条、第六十三条、第六十四条，在不同的情况下可能面临不同的法律责任，给自己带来不必要的麻烦。

虽然汇算清缴对大家来说确实是一个陌生的新事物，但是在现代化的信息系统和技术之下，借助税务机关前期大量的基础性工作，大家对于办理汇算清缴不必过于担心。新的自然人综合所得汇算清缴系统非常智能，网上办理十分便捷，无需个人提交或上传任何证明材料，退税直接通过网络到账，大家完全可以放心尝试。

下面我们从哪些纳税人需要办理汇算清缴、如何办理汇算清缴、如何退补税等方面逐一为大家介绍。

一、哪些纳税人应当办理综合所得年度汇算清缴——实施汇算清缴的主体。

首先，并不是所有的个人纳税人都需要办理年度汇算清缴。

（一）办理年度汇算清缴的个人纳税人要符合的首要条件是在

2019 年取得了综合所得。未取得综合所得的个人无需办理年度汇算清缴。

综合所得包括四项：

1. 工资薪金所得（从工作单位取得）；
2. 劳务报酬（从非工作单位取得）；
3. 特许权使用费（个人提供专利权、商标权、著作权、非专利技术等的使用权取得的所得）；
4. 稿酬所得。

如果个人在 2019 年只取得了经营所得¹（例如个体工商户、个人独资企业投资人、合伙企业合伙人通过经营取得的所得）、利息股息红利所得（例如股票分红）、财产租赁所得（例如房租收入）、财产转让所得（例如二手房转让）或偶然所得（例如中奖所得），并未取得综合所得，那么就不需要办理综合所得的汇算清缴。所以个体工商户、律师事务所合伙人²、独资企业主等，如果 2019 年没有从其他单位取得工资薪金、劳务报酬，以及各类特许权使用费和稿酬收入，则无需办理综合所得的汇算清缴（但要办理经营所得的汇算清缴）。

此外，所谓在 2019 年取得，指的是个人在 2019 年 1 月到 12 月实际取得相关所得，而不是指相关所得是通过 2019 年期间的劳动取得。如果单位在 2020 年 1 月向员工发放 2019 年 12 月的工资，则该工资收入应作为员工 2020 年的所得，而不是 2019 年的所得。

（二）取得了综合所得的个人也未必都需要办理年度汇算清缴，有以下情形之一的个人不需要汇算清缴：

1. 2019 年全年四项收入总额不超过 12 万元的（选择全年一次性

¹ 2019 年取得经营所得的个人所得税纳税人，包括个体工商户、个人独资企业投资人、个人合伙企业的合伙人等，应当在 2020 年三月三十一日前办理经营所得的年度汇算清缴。经营所得的年度汇算清缴与综合所得的年度汇算清缴差别很大，本文仅介绍综合所得的年度汇算清缴。

² 律师事务所合伙人，指的是在司法局进行了合伙人登记的合伙人。未登记的在税法上不视为合伙人。

奖金单独计税的，不含全年一次性奖金³⁾；

2. 已预缴税额与年度应纳税额一致的；

3. 已预缴税额高于应纳税额，可以申请退税但不申请的；

4. 已预缴税额低于应纳税额，应补缴税款，但补缴金额不超过400元的。

除了以上情形外，取得综合所得的个人都应当办理汇算清缴。

可以看出，除了第1种情形个人可以通过简单地汇总自己的全年收入即可以确定外，第2、第3、第4种情形都需要先汇总计算全年收入和应纳税额，与预缴税额进行比较后方能确定。

对于2、3、4三种情形，个人难以确定自己是否符合的，建议登录国家税务总局开发的手机“个人所得税”APP。该APP操作便捷简单，在APP上填写全年收入情况、三险一金金额、子女教育等专项附加扣除、其他扣除和捐赠支出后，APP可以自动计算出应补税额或应退税额。

这里可供大家参考的是：如果个人2019年全年的12个月都在同一个单位工作，除了来自这家工作单位的工资薪金外，并无其他综合所得（劳务报酬、特许权使用费和稿酬），且全年各月工资保持稳定，所在单位财务核算健全，对个人的子女教育支出等专项附加扣除、年金支出、捐赠支出等都已在每月预扣预缴申报时进行扣除，个人本人及配偶、子女在2019年也没有发生大病医疗的情况，单位已按照法定累计预扣法预扣预缴了各月的个人所得税（标志是每月扣税金额逐月递增），那么个人的已交税款与应交税款可能没有差异或者差异不大，可能无需办理汇算清缴。

尽管如此，本文仍然建议大家采用手机APP方式尝试进行汇算，因为从今年开始，汇算清缴将成为每年的常规动作，手机办理也并不复杂，早尝试早受益。个人进入系统，认真检查自己相关的

³⁾ 全年一次性奖金可以选择单独计税，也可以选择并入综合所得计税，详见《关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164号）。个人可以选择是否将全年一次性奖金并入工资薪金计税，如果选择单独计税的，则不需要计入四项收入总额中。

⁴⁾ 根据国家税务总局制定的《个人所得税专项附加扣除操作办法（试行）》（国家税务总局公告2018年第60号），工作单位或者其他扣缴义务人应当在年度终了两个月内，向个人提供已办理的专项附加扣除项目及金额等信息，便于核对。

专项附加扣除等是否足额享受（关于专项附加扣除的享受如有疑问，可向税务机关或专业人士咨询），进行到“应补/退税额”一栏时，如果发现自动计算的应补税额不超过400元的，可以直接退出系统放弃汇算清缴，无需进入后续的补税操作。

二、如何办理综合所得汇算清缴

（一）办理方式和办理渠道

综合所得汇算清缴的办理方式有三种：

1、个人自行办理。

（1）【强烈推荐】登录国家税务总局发布的手机端“个人所得税”APP办理汇算清缴。该APP采用个人身份证号码和面部识别系统注册实名用户并登录，操作非常方便。税务机关数据系统中已有数据都已在相关表格中预填，无需纳税人提供，而且相关数据能够自动勾稽和计算。

（2）登录当地税务机关官方网站提供的网页端“自然人电子税务局”办理汇算清缴。相关功能与手机APP功能类似。但是办理汇算清缴前需要注册实名用户。实名用户注册需借助手机APP或者持本人身份证到本地税务机关办税大厅申请获得系统注册码后办理。所以如果能够直接通过手机APP注册并登录的，不推荐使用网页端。

（3）邮寄办理。个人在税务机关网站下载《个人所得税年度自行纳税申报表（A表）》、《个人所得税年度自行纳税申报表（B表）》、《个人所得税年度自行纳税申报表（简易版）》或《个人所得税年度自行纳税申报表（问答版）》。其中，《个人所得税年度自行纳税申报表（简易版）》仅适用于个人年度四项收入总额不超过六万元且无境外收入的情形；《个人所得税年度自行纳税申报表（A表）》、《个人所得税年度自行纳税申报表（问答版）》均适用于个人无境外收入，但年度四项收入总额超过六万元的情形（推荐填写《个人所得税年度自行纳税申报表（问答版）》）；《个人所得税年度自行纳税申报表（B表）》适用于取得境外收入的情形。

（如需索取相关电子申报表的，可在本文留言板留下电子邮箱）。

个人选择适合自己情况的表格手工填写完毕后，将申报表寄送至工作单位（没有工作单位的，为户籍或者经常居住地）所在省、

自治区、直辖市或计划单列市税务局公告指定的税务机关（目前尚未公布，可关注相关官方网站公告栏）。

（4）前往税务机关办税服务厅办理。有工作单位的个人，可以前往工作单位所在地的税务机关办理，有两个及以上工作单位的，可以选择其中一个单位所在地的税务机关办理。没有工作单位的个人，向户籍所在地或者经常居住地的税务机关办理。

2、委托办理。

（1）个人可以委托工作单位或者连续性取得劳务报酬所得的单位代为办理。个人提出代办要求的，单位应当代为办理，或者提供培训、辅导服务协助个人办理汇算清缴和退补税。

由单位代为办理的，个人应在 2020 年 4 月 30 日前与单位进行书面确认，补充提供其 2019 年度在本单位以外取得的综合所得收入、相关扣除、享受税收优惠等信息资料，并对所提交信息的真实性、准确性、完整性负责。

（2）个人可以委托专业服务机构或其他单位及个人办理，并签订《授权委托书》。

单位或其他受托人为个人办理年度汇算清缴后，应当及时将办理情况告知本人。个人发现申报信息存在错误的，可以要求扣缴义务人或受托人办理更正申报，也可自行办理更正申报。更正申报与原始申报的方式和渠道相同。

（二）办理汇算清缴时需要准备的数据和资料

1、以通过手机“个人所得税”APP 办理汇算清缴为例，个人应当准备好如下数据用于填写和核对（适用于 2019 年无境外所得的有住所 5 居民个人）：

（1）2019 年全年工资薪金收入总额（不包括单独计税的全年一次性奖金）；

（2）2019 年全年劳动报酬收入总额；

（3）2019 年全年特许权使用费收入总额；

⁵ 个人所得税法所称在中国境内有住所，是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住，与是否购置房屋无关。

- (4) 2019 年全年稿酬收入总额；
- (5) 【如有】2019 年免税收入总额或减免税额（例如残疾人、烈属、科技人员职务科技成果转化奖励等）；
- (6) 2019 年全年个人负担的三险一金各自的总额；
- (7) 2019 年全年专项附加扣除各项总额，包括子女教育支出、继续教育支出、本人配偶和子女的大病医疗支出、住房贷款利息支出、住房租金支出和赡养老人支出；
- (8) 【如有】2019 年全年企业年金、职业年金总额；
- (9) 【如有】2019 年全年符合条件的商业健康保险支出（不超过 2400 元）；
- (10) 【如有】2019 年全年符合条件的税收递延型商业养老保险支出（仅限上海市、福建省（含厦门市）和苏州工业园区）；
- (11) 【如有】2019 年全年取得劳务报酬、稿酬和特许权使用费收入时发生的合理税费支出；
- (12) 【如有】2019 年全年保险营销员、证券经纪人佣金收入的展业成本。
- (13) 【如有】2019 年可以扣除的捐赠支出（2020 年疫情防治的捐赠支出应在 2020 年扣除）；
- (14) 个人有效银行账户信息（用于退税）：开户银行、开户银行所在省份、账号。

2、个人无需向税务机关提交或通过网络上传任何证明资料，但应当在五年内留存如下资料备查：

- (1) 享受子女教育专项附加扣除且子女在境外接受教育的，应当留存境外学校录取通知书、留学签证等境外教育佐证资料；
- (2) 享受继续教育专项附加扣除中技能人员或者专业技术人员职业资格继续教育的，留存职业资格相关证书；
- (3) 享受住房贷款利息专项附加扣除的，留存住房贷款合同、贷款还款支出凭证；

(4) 享受住房租金专项附加扣除的，留存住房租赁合同或协议；

(5) 享受大病医疗专项附加扣除的，留存大病患者医药服务收费及医保报销相关票据原件或复印件，或医疗保障部门出具的纳税年度医药费用清单；

(6) 汇算清缴申报表；

(7) 享受税收优惠的相关资料；

(8) 其他扣除的资料。

(三) 办理时间：2020 年 3 月 1 日至 6 月 30 日。请关注最后期限，法定期限过期不候。但不建议拖到到期之前，以免网络拥堵。

三、如何退税和补税

(一) 退税。

通过汇算清缴，个人预缴时多缴了税款需要退税的，退税流程分为便捷退税和一般退税两种：

便捷退税的条件是：1. 个人 2019 年度综合所得收入额不超过 6 万元且已预缴个人所得税。2. 通过手机“个人所得税”APP 或税务局网页端的自然人电子税务局提供的便捷退税功能（填写简易申报表）办理。3. 只能在 2020 年 3 月 1 日至 5 月 31 日期间办理（六月不能办理）。

个人办理便捷退税只需确认已预缴的税额（税额已通过系统预填）、正确填写个人有效银行账户后，退税就可以即时到账。

不符合便捷退税条件的个人需要退税的，按照一般退税流程办理，可以通过手机 APP、网页端、邮寄或前往办税服务大厅等多种方式进行，基本流程是：1. 填写或确认个人基本信息、全年收入、免税收入、三险一金、专项附加扣除、其他扣除、捐赠支出等；2. 自动或手工计算应纳税额；3. 填写或确认已缴税额；4. 自动或手工计算应退税额；5. 正确填写有效银行账户信息；6. 获得退税。

补税。个人预缴时少缴了税款需要补税的，办理程序与上述一般退税流程类似，只是无需填写银行账户，而是通过网上银行、办税服务厅的 POS 机、银行柜台或非银行支付机构等方式缴纳税款即可。

四、其他提示

（一）个人有疑难问题的通过手机个人所得税 APP、网页端、12366 纳税服务热线等渠道寻求咨询，也可以向专业人士寻求帮助。

（二）为避免前往办税服务大厅办理汇算清缴扎堆拥堵，主管税务机关将分批分期通知提醒纳税人在确定的时间段内办理。纳税人通过手机 APP 或网页端自然人电子税务局办理可以避免发生现场扎堆的情况。

（三）对于因年长、行动不便等独立完成年度汇算存在特殊困难的，纳税人可申请税务机关提供个性化年度汇算服务。

（四）取得境外所得的纳税人必须办理汇算清缴，其程序更为复杂，需要增加相应的填报内容，包括《境外所得个人所得税抵免明细表》等 6。详情可向税务机关或专业人士咨询，也可委托专业人员办理。

（五）如果工作单位或者其他扣缴义务人没有及时将从个人处扣缴的税款入库，也不影响个人汇算清缴时按照规定申请退税。

（六）手机“个人所得税”APP 支持开具、打印个人缴税的《纳税记录》。

易明

德恒税法服务与研究中心秘书长

中国政法大学税法硕士

二十年税务机关工作经验

E-mail: yiming@dehenglaw.com

德恒税法服务与研究

33

(2021 年 6 月 / 总第三十三期)

德恒研究

2020 年中国税务行政诉讼大数据

分析报告 / 易明

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《国家税务总局关于修改〈重大税务案件审理办法〉的决定》（国家税务总局令第 51 号）

内容提要：为进一步提高重大税务案件审理质量，更好地保护纳税人缴费人合法权益，国家税务总局决定对《重大税务案件审理办法》作修改，并予以公布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5165310/content.html>

2. 《财政部 自然资源部 税务总局 人民银行关于将国有土地使用权出让收入、矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金四项政府非税收入划转税务部门征收有关问题的通知》（财综〔2021〕19 号）

内容提要：为贯彻落实党中央、国务院关于政府非税收入征管职责划转税务部门的有关部署和要求，决定将国有土地使用权出让收入、矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金四项政府非税收入统一划转税务部门征收。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5164962/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 20 号）

内容提要：为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例，文件就通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除的条件、资格确认及报送材料等有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5164938/content.html>

4. 《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）

内容提要：为支持企业改制重组，优化市场环境，文件就继续执行有关土地增值税政策作出公告。主要内容包括企业改制、分立、合并等涉及的土地增值税暂不征收。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5165491/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5165491/content.html)

5. 《国家医保局 财政部 国家税务总局关于做好 2021 年城乡居民基本医疗保障工作的通知》（医保发〔2021〕 32 号）

内容提要：为贯彻落实《中共中央 国务院关于深化医疗保障制度改革的意见》和 2021 年《政府工作报告》决策部署，完善统一的城乡居民基本医疗保险制度和大病保险制度，切实做好城乡居民医疗保障工作，文件就继续提高城乡居民医保筹资标准、巩固完善城乡居民医保待遇、巩固拓展医疗保障脱贫攻坚成果有效衔接乡村振兴战略等有关工作作出通知。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5165228/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5165228/content.html)

6. 《国家税务总局关于发布〈北京 2022 年冬奥会和冬残奥会及其测试赛增值税退税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 13 号）

内容提要：为支持举办北京 2022 年冬奥会和冬残奥会及其测试赛，优化税收营商环境，税务总局制定了《北京 2022 年冬奥会和冬残奥会及其测试赛增值税退税管理办法》。

[_ \(http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5164802/content.html\)](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5164802/content.html)

7. 《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目

录 > (第二批) 的公告》(国家税务总局 工业和信息化部公告 2021 年第 14 号)

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，推进税务领域“放管服”改革，更好服务市场主体，文件将《免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录》(第二批)予以发布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n371/c5165153/content.html>

8.《国家税务总局关于优化整合出口退税信息系统更好服务纳税人有关事项的公告》(国家税务总局公告 2021 年第 15 号)

内容提要：文件将取消部分出口退(免)税申报事项、简化出口退(免)税报送资料、优化出口退(免)税办税程序等有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5165307/content.html>

9.《国家税务总局关于<中华人民共和国和西班牙王国对所得消除双重征税和防止逃避税的协定>及议定书生效执行的公告》(国家税务总局公告 2021 年第 16 号)

内容提要：《中华人民共和国和西班牙王国对所得消除双重征税和防止逃避税的协定》及议定书于 2021 年 5 月 2 日生效，适用于 2021 年 5 月 2 日或以后开始的纳税年度征收的非源泉扣缴税收，以及 2021 年 5 月 2 日或以后征收的其他税收。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5165841/content.html>

10.《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》(国家税务总局公告 2021 年第 17 号)

内容提要：文件对企业所得税若干政策征管口径问题作出公告，主要内容包括：（1）关于公益性捐赠支出相关费用的扣除问题；（2）关于可转换债券转换为股权投资的税务处理问题；（3）关于跨境混合性投资业务企业所得税的处理问题；（4）企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理问题；（5）关于文物、艺术品资产的税务处理问题；（6）关于企业取得政府财政资金的收入时间确认问题。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5165844/content.html>

11. 《国家税务总局关于公布第七批全国税务领军人才学员选拔笔试考生名单及考试大纲的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 2 号）

内容提要：第七批全国税务领军人才学员选拔报名及资格审核工作已经结束，文件将笔试考生名单、考试大纲及相关事项作出通告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5165314/content.html>

12. 《国家税务总局办公厅关于调整税务总局政务公开领导小组成员的通知》（税总办宣传发〔2021〕37 号）

内容提要：根据工作需要和人员变动情况，税务总局决定对政务公开领导小组及办公室组成人员进行调整。文件将调整后的名单作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5165541/content.html>

德恒研究

著作权声明：本文系德恒税法独家作品，广受业内关注和好评，如有抄袭必依法追究。

2020 年中国税务行政诉讼大数据分析报告

前言

随着经济社会的快速发展，税制日益趋向优化和复杂化，税收征管和稽查也不断规范和强化。与此同时，税务争议和税务行政诉讼也呈增长态势。不但争议事由和焦点越来越多元，其中的税收法律问题也日益突出并广受关注。税务行政诉讼反应了纳税人、税务机关、司法机关、学界和实务界在税收法律问题中的思考、矛盾、碰撞和探索，是了解当前税法体制、税收管理，以及经济社会现象的窗口，更是管窥当前税收法治发展的宝贵样本。

为了提供从整体上认识和理解中国税务行政诉讼的素材，促进对税务行政诉讼的研究和交流，进一步推动我国依法治税的不断纵深发展和成熟，德恒律师事务所税法服务与研究中心自 2018 年起，按年搜集全国税务行政诉讼文书，加以精心整理和详尽分析，向社会各界发布中国税务行政诉讼的年度大数据分析报告。本年度大数据分析报告的研究对象为全国裁判于 2020 年的税务行政诉讼裁定书和判决书。

囿于作者知识和能力所限，本报告不尽完善和疏忽之处在所难免，欢迎读者予以指正，并与我们深入交流。

德恒律师事务所 税法服务与研究中心

撰稿人：易明（德恒律师事务所 税法服务与研究中心秘书长）

数据整理：郝凌宇 冯昊君

目 录

【数据检索条件】	15
一、税务行政诉讼数量的历年变化趋势	15
二、分省（自治区、直辖市）税务行政诉讼案例数量	18
三、税务行政诉讼裁判文书类型和律师参与情况	21
四、一审原告类型	26
五、一审被告（被诉行政行为的主体）类型	30
六、税务行政诉讼的争议事由	34
七、税务行政诉讼案件的前期复议情况	46
八、税务行政诉讼案件结案审级	50
九、税务行政诉讼裁判结果	54
十、纳税人和其他相对人胜诉原因	62

【数据检索条件】

数据来源：中国裁判文书网、威科先行案例库、北大法宝案例库

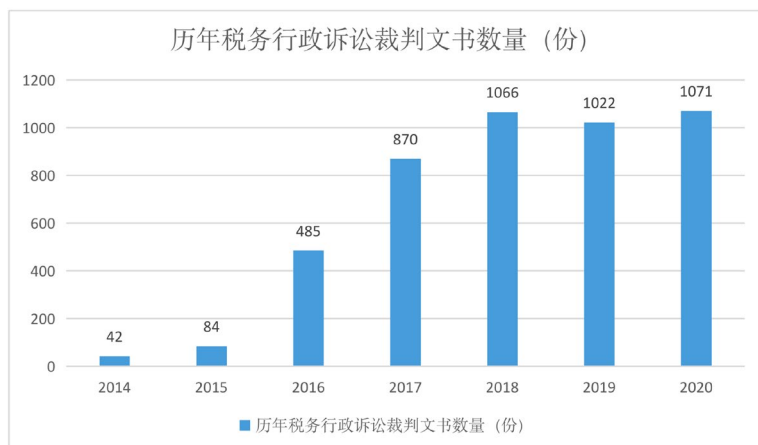
检索口径：“行政诉讼”+“2020 年”+“税务行政管理案由”

检索时间：2021 年 2 月 28 日

文书数量：1071 份

使用上述检索条件，德恒税法获取一审被告为税务机关，且裁判时间为 2020 年的全国税务行政诉讼裁判文书 1071 份。对同属一个案件的一审、二审及再审文书进行整理、合并后，共获得税务行政诉讼案件 798 个 [1]。

一、税务行政诉讼数量的历年变化趋势



注：2018 年及之前的数据来自中国裁判文书网，2019 至 2020 年数据为中国裁判文书网、威科先行案例库和北大法宝案例库合计数据。

数据特点：

2016 年起，我国税务行政诉讼裁判文书数量持续、大幅增长，至 2018 年起近三年来文书数量趋于稳定。

数据分析：

根据中国裁判文书网显示数据，2006 年以前的税务行政诉讼裁判文书数量为零，2007 年到 2012 年以前税务行政诉讼裁判文书数量极少。2013 年最高人民法院开始推动裁判文书上网，2013 年及以后裁判文书上网比例大幅提升。特别是 2014 年全国推行裁判

文书上网后，上网文书的数量变化比较准确地体现了税务行政诉讼案件的数量变化。

2014、2015 年期间，税务行政诉讼裁判文书数量较少，2016 年大幅增长。德恒税法认为，这主要是由于 2015 年 5 月 1 日施行的新《中华人民共和国行政诉讼法》将立案审查制改为立案登记制，一定程度上解决了过去行政诉讼立案难的问题，随之带来了 2016 年全国范围内行政诉讼案件量的井喷，税务行政诉讼作为行政诉讼的一个特殊类别也不例外。

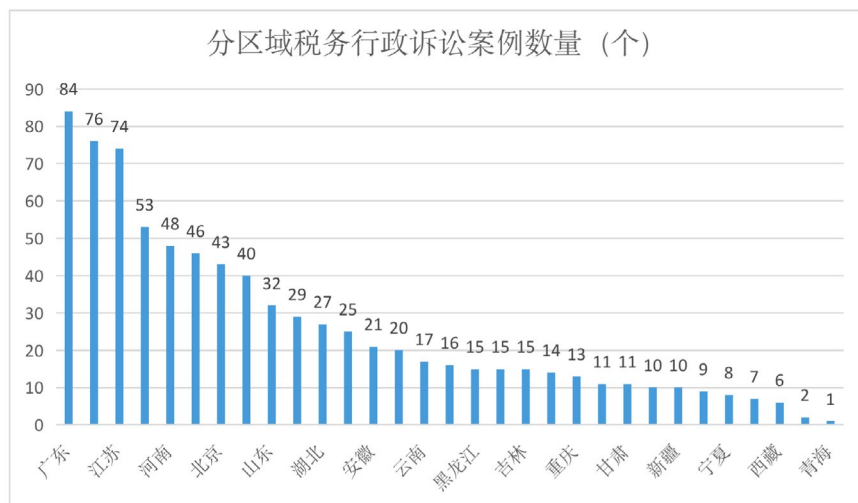
2016 年至 2018 年，税务行政诉讼文书数量连续三年大幅增长，年平均增长率为 50.95%，经历了一个快速上升期。2020 年税务行政诉讼裁判文书数量与 2018 年、2019 年相比基本持平，全国的税务行政诉讼案件数量在三年的快速、大幅增长期后趋于稳定。

结论：

近五年来，我国税务行政诉讼裁判文书数量经历了三年的大幅快速增长后，正在进入稳步增长阶段。考虑到 2020 年，尤其是 2020 年上半年，新冠疫情对于人民法院的审判工作影响较大，但 2020 年全年税务行政诉讼裁判文书数量相比 2019 年仍保持了少量增长，推测近几年的税务行政诉讼案件量处于稳中有升的态势。

随着经济社会发展、纳税人维权意识提高和整体法治水平提升，预测未来税务行政诉讼案件量还将继续保持一定的增长。税务机关和人民法院应高度重视税务行政诉讼的增长，切实采取措施更好地应对执法环境和司法环境的变化。

二、分省（自治区、直辖市）税务行政诉讼案例数量



数据特点：

2020 年税务行政诉讼案件普遍分布于全国 31 个省级行政区（2019 年案件量为零的西藏和青海也分别公布了 6 起案件和 1 起案件）。

税务诉讼案件数量在各省级行政区域分布极为不均，案件最多的广东省发生的案件是案件最少的青海省的 84 倍；案件最多的广东、辽宁和江苏三个省的案件数遥遥领先，案件合计数占全部案件总数的三成，明显形成了办案量的第一梯队。

浙江、河南、湖南、北京和四川，为办案量第二梯队。

数据分析：

税务行政诉讼案件数量整体上与经济发展水平正相关，广东、江苏、浙江等经济发达省份案件数量较多，青海、海南、西藏、贵州和宁夏等经济欠发达地区案件数量较少。

2020 年西藏的税务行政诉讼案件增长比较明显。2019 年西藏无税务行政诉讼案件，2018 年仅有 1 起税务行政诉讼案件。2020 年西藏发生了 6 起案件，均是关于股权投资基金相关的个人所得税退税争议，被告为拉萨市税务局第一税务分局。从争议事由来看，西藏税务争议显著增加与当地积极采取税收优待等各种措施招商引资有较强的相关性。

海南省正在建设自由贸易港，给予企业和个人纳税人较大幅度的税收优惠，预计围绕税收优惠的适用和新进入海南的企业和个人

相关涉税事宜，海南省的税务行政诉讼案件数量未来将有较大增长。

除了经济发达程度之外，还有其他因素影响税务争议数量。2020年辽宁省的GDP总量在全国排名第16，但税务行政诉讼案例数量却高居第2，2019年辽宁省的案件数量排名也高居第4，在经济欠发达地区中独树一帜。此外，辽宁省税务行政诉讼案件中相对人胜诉率高达18.7%，是全国平均值8%的两倍多。办案量最大且经济发达程度较高的广东省和办案量第三的江苏省，相对人胜诉率分别为4.8%和4.5%，反而低于平均值约3.5个百分点。

结论：

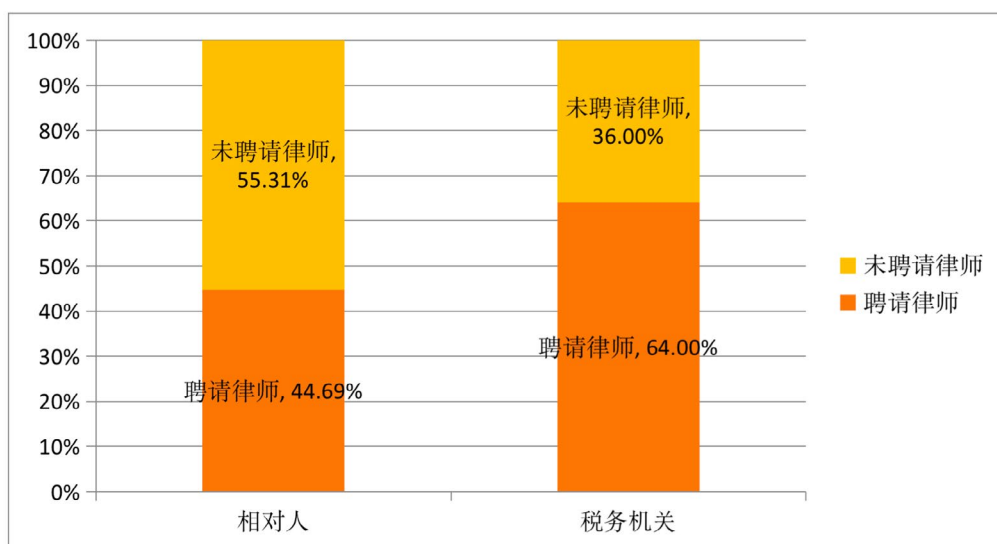
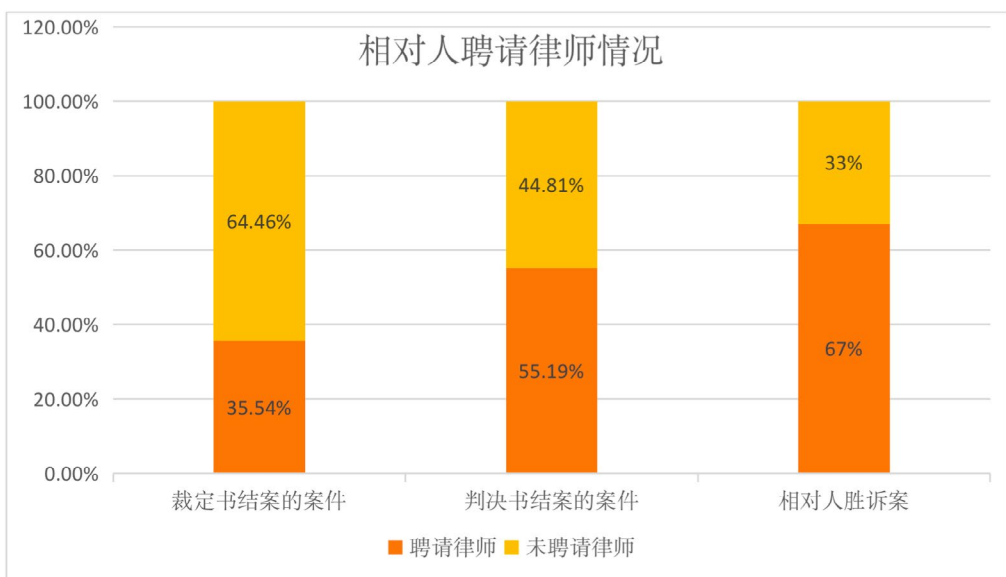
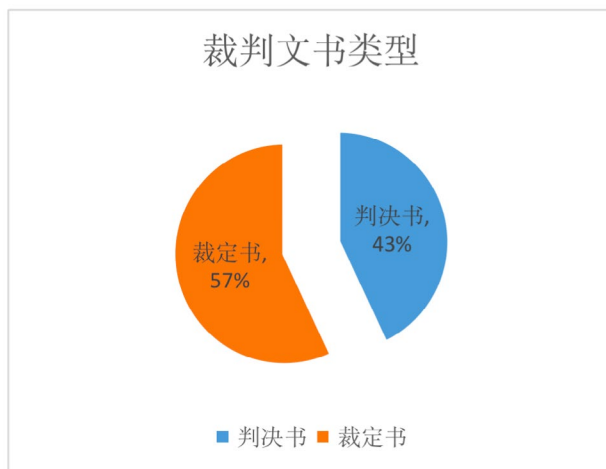
税务争议数量与经济发展水平正相关。东南沿海和其他经济和文化发达地区，税务行政诉讼案件量大；东北、西南、西北部等经济次发达地区税务行政诉讼案件量较小。

除了经济发展水平之外，其他因素也会影响税务争议数量。大力采取税收优待等措施招商引资的行政区较易发生税务争议。

在全国范围内都普遍发生税务行政诉讼案件的情形下，欠发达地区的税务机关相对更为缺乏应诉经验，人民法院在审查税务行政诉讼案件时也相对更为陌生，因此欠发达地区的税务机关应更加注重对行政诉讼法等的学习，人民法院也应更加注重对税法的学习。由于税务行政诉讼专业性很强，案件量较大的发达地区和税务行政诉讼多发地区的人民法院，应积极试点税务法庭和相对固定的税务案件审判队伍，提升税务行政审判能力。

此外，在全国范围内来看，税务行政诉讼的“同案不同判”现象仍比较普遍，相同或者类似的事实构成，在不同地域的法院和不同层级的法院，有多种不同的裁判结论。人民法院行政庭应尽可能固定税务行政诉讼办案力量，加大对税法、尤其是税法基本理论的学习，增加系统内的办案指导和相互之间的办案交流，并积极推动信息化手段的运用，提升办案质量和推动“同案同判”。

三、税务行政诉讼裁判文书类型和律师参与情况



数据特点：

2020 年的 1071 个裁判文书中，判决书占 43%，裁定书占 57%。裁定书比例大幅高于判决书。但相比往年，2020 年判决书在全部文书中所占比例略有增加。

2020 年以判决书结案的案件，相对人聘请律师的比例为 55.19%，而裁定书结案的案件中原告聘请律师的比例为 35.54%。判决书结案案件的相对人聘请律师的比例显著高于裁定书结案的案件。相对人胜诉的案件中，相对人聘请律师比例进一步提高至 67%。

2020 年相对人一方总体上聘请律师的比例为 44.69%，税务机关聘请律师（部分为税务机关内部的公职律师）的比例为 64%。后者显著高于前者，但略低于相对人胜诉案件中相对人方聘请律师的比例。

数据分析：

判决书比例较低，表明获得实体审理的税务行政诉讼案例比例较低，这也是近年来税务行政诉讼案件的常态。但相较于 2019 年 40% 的判决书结案比例，以及 31% 的 2018 年判决书结案比例占比，判决书结案比例已稳步地逐年提升。

裁定书解决的是行政诉讼过程中的程序性问题，目的是使人民法院依法有效开展诉讼程序；判决书解决的是当事人双方争议的行政行为合法性和适当性问题，即实体法律关系，目的是实质性解决行政争议。

税务行政裁定涉及到的程序问题除了原告主体资格、被告是否适格、行政诉讼管辖、行政诉讼受案范围、诉讼时效、利害关系等通用行政诉讼程序问题外，还涉及到《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则等专业法律、法规中规定的税务行政复议前置、纳税前置等程序问题。此外，裁定书中还有不少是准予撤诉的裁定。

以裁定书结案占比占比较大的现状说明，大多数税务行政诉讼未能进入对纳税人、扣缴义务人和其他相对人所关注的实体争议的审查。除了撤诉案件外，很多相对人因无法准确把握税法 and 行政法相关法律规定，未能正确适用法律，导致起诉存在程序性问题，先天不足，无法实现其诉讼目的。

同时，判决书结案比例近三年来逐年提升，说明相对人方诉讼能力有所增强，这与相对人越来越多地获得专业人士帮助有关。如图所示，判决书结案的案件中，相对人有 55.19% 聘请了律师，而裁定书结案的案件中，相对人聘请律师的比例仅有 35.54%。在不考虑是否胜诉的前提下，纳税人等相对人聘请律师有助于案件获得法院的实质审理。从案件结果来看，相对人胜诉的案件中有 67% 相对人方聘请了律师，相对人聘请律师和案件胜诉正相关。

税务行政诉讼对税法、行政法和诉讼法的专业知识和经验要求很高。相对人一方并非法律专业和税法专业人士，面对具备税法专业优势的税务机关一方，如果没有兼具税法和法律专业人员的协助，大概率将处于明显的劣势。裁定书结案的案件中，仅有三分之一左右相对人聘请了律师的现象可以说明一定问题。

从近三年的数据来看，相对人聘请律师参与诉讼的比例逐年提高。这说明相对人对于税务行政诉讼专业性强、对知识和经验要求高的认识逐渐深化。但相对人聘请的律师相当分散，很少有专业的税法律师。这一方面可能是由于税法律师取费较高，另一方面也说明当事人对于税务行政诉讼和税法律师突出的专业性不够了解。例如，2020 年有 35.54% 的相对人虽然聘请了律师，案件却仍然未能跨越程序障碍，进入实质性审理。

从税务机关一方来观察，在诉讼中税务机关聘请律师参与诉讼的比例显著高于相对人方。可见税务机关作为专业的税法执法机构，在税务行政诉讼中，对于法律专业知识和诉讼经验的重视反而高于非专业的纳税人等相对人。这也部分说明了为什么有超过一半的税务行政诉讼甚至无法跨越诉讼的程序障碍进入实质性审理。

结论：

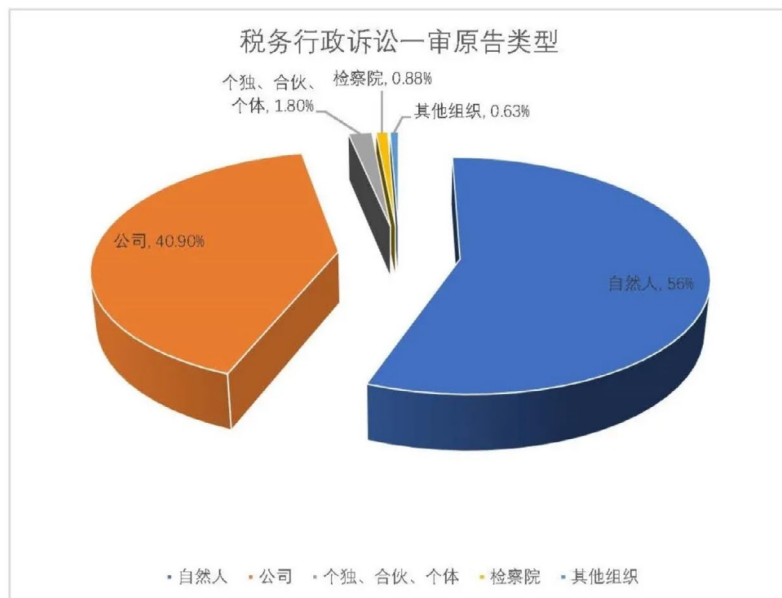
2020 年裁定书结案的比例相比过去虽有所减少，但仍大幅高于判决书结案比例，说明税务行政诉讼得以进入实质性审理的仍是少数。

律师的参与对于相对人推动案件进入实质性审理和取得有利的裁判结果，发挥了很大作用。

税务行政诉讼是行政法与税法两大专业的深度叠加，只有具备双重专业能力和相应工作经验的资深税法律师能够准确适用法律，帮助纳税人和其他当事人有效提起税务行政诉讼，依法寻求权益救济，维护自身合法权益。目前多数案件当事人未聘请律师和大

多数案件无法推动争议的实质性审理，说明在税务行政诉讼中当事人对于行政法和税法的专业性仍缺乏足够的认识，对于律师的选择也较为盲目。而作为税收执法专业机构的税务机关，反而更加重视律师的法律专业知识和诉讼经验。

四、一审原告类型



数据特点：2020 年税务行政诉讼一审原告以自然人和公司为主，合计达 96.9%，其中，自然人原告所占比例大幅高于公司原告近 16 个百分点。个人独资、个人合伙、个体工商户、检察院、非法人组织及事业单位合计仅占 3.1%。

数据分析：

个人独资、个人合伙、个体工商户的原告占比从 2019 年的 1% 扩大到 1.88%，几乎翻倍，提示了 2020 年个人独资、合伙和个体工商户提起的税务行政诉讼增长很快，应引起重视。

个人独资、个人合伙和个体工商户适用《中华人民共和国个人所得税法》所规定的“经营所得”税目，缴纳个人所得税。由于这类企业经营比较灵活，常常被用于股权投资、持股平台、股权激励等新的经济业态，取得的所得类型也比较复杂，到底应如何适用税法在实践中争议较大，客观上催生了相关税务行政诉讼案件的多发。这类案件事实相对清楚，但税法适用争议很大，有的甚至成为网络热点。

2018 年税务行政诉讼中自然人原告和公司原告各占半壁江山。但

该状况已经从 2019 年改变，自然人原告所占比例大幅提升，公司原告比例相应下降。与 2019 年比较，2020 年自然人原告所占比例保持稳定，公司原告占比略有下降，使双方的差距进一步扩大。2020 年，自然人原告占比超过公司原告达 15 个百分点，自然人已稳定成为提起税务行政诉讼的主要主体。自然人具有对自身权益损害高敏感度、低承受力的特点，维权意识和勇气强于企业纳税人，但也更加欠缺税法 and 行政法专业知识，在寻求权益救济时更需要借助专业人士的有力支持，但实践中自然人聘请律师的比例显著低于企业。

全部案例中，共有 7 个检察院提起的公益诉讼，分别分布在安徽、山东、广东、湖北和吉林四省，相比 2019 年仅有 3 起公益诉讼案件，数量增长 2.33 倍，应引起税务机关的重视。这 7 起案件除了山东的 1 起案件未公开披露文书内容外，其余 6 起案件都以检察院撤诉结案。其中的 3 起案件，税务机关聘请了律师与检察院对簿公堂。

结论：

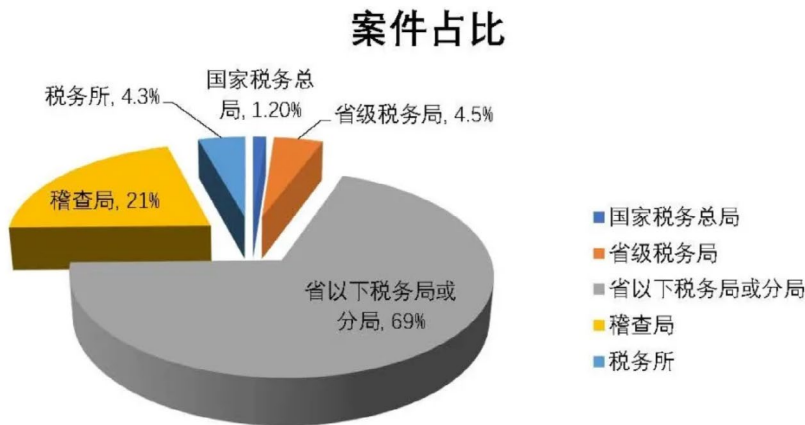
自然人和公司税务行政诉讼最主要的两类原告类型，随着个人所得税税制改革和新《中华人民共和国个人所得税法》的施行，自然人原告已取代公司原告，成为提起税务行政诉讼的最重要的主体。这与德恒税法在 2018 年大数据报告中的预测相符。

由于经济社会发展迅速，不断有新的交易内容和交易方式涌现，而税法的制定必然滞后。企业所得税对几乎所有类型的企业收入征税，而个人所得税仅对法律列举的 9 个税目征税，各个税目对应的税率又各不相同。因此实践中对于自然人的某笔收入，是否属于应纳税所得，应当如何对应税目税率，更容易发生争议。又由于个人所得税除经营所得外，都是按月或按次扣缴入库，税务争议的爆发更加迅速和显性。此外，对于按照“经营所得”征收个人所得税的个人独资、合伙等类型的企业，由于持股平台、投资基金等新业态的存在，也带来了新的税务争议爆发点。

鉴于此，立法部门应更加注重对个人所得税立法的调研，不断完善相关制度。税务机关在个人所得税执法方面，也要更加审慎和周延，以降低执法风险。

近年来，检察院对于以税务机关为被告的公益诉讼案件数量增长明显。税务机关应当更加注重依法治税，积极履行税收执法职能，以应对公益诉讼的挑战。

五、一审被告（被诉行政行为的主体）类型



省以下税务（分）局做出的行政行为是引发税务行政诉讼案件的主要原因，占比 69%。稽查局做出的行政行为引发税务行政诉讼案件的占 21%。省级税务机关和基层税务所做出的行政行为引发的税务行政诉讼案件均不多，仅占 4.5% 和 4.3%。国家税务总局引发税务行政诉讼案件的案件占 1.2%。

数据分析：

数量最为庞大的基层税务所虽然是税务机关的主体，但税务所主要开展日常性的税收管理，以服务纳税人为主，虽有逾期申报处罚等剥夺性执法行为，但金额较小，事实清楚，争议不大。因此，税务所的行政行为引起税务行政诉讼的风险不大。但相比 2019 年，税务所成为被告的税务行政诉讼案件升幅较大。去年仅有 2% 的案件由税务所的执法引发，2020 年该比例上升为 4.3%。税务所作为一审被告的案件争议事由主要是日常征税行为，其次的税务举报。大部分税务所应诉的案件税务所胜诉，仅有 2 起因《责令限期改正通知书》违反法定程序被撤销，败诉率为 5.8%，低于税务行政诉讼案件平均值。

国家税务总局本身并不直接开展税收执法，但仍有 1.2% 的被诉案件。从争议事项来看，其中约一半是政府信息公开争议，另一半为税务举报争议。从一审原告类型来看，绝大部分是自然人提起，且绝大部分一审原告未聘请律师。从案件处理结果来看，国家税务总局均获胜诉。

稽查局在税务机关中占比不大，但是由于稽查局的工作职能是对

纳税人实施税务稽查，稽查结论要么是暂未发现问题，要么是以《税务处理决定书》和《税务行政处罚决定书》为载体的税款追缴和行政罚款。税款追缴和行政罚款往往金额较大，案情复杂，很容易在事实认定、证据搜集、法律适用和执法程序上引起争议。因此，对稽查局的行政行为提起的行政诉讼在全部案件中超过二成，稽查局成为税务机关中诉讼风险最高的执法部门。以稽查局为一审原告的案件，争议事由最多的是偷税处罚、其他处罚（针对出口退税违法行为的处罚、未履行代扣代缴税款义务的处罚等）、应缴未缴补税、强制执行和税务举报。

从裁判结果来看，稽查局胜诉率 74%，低于平均值 5 个百分点，败诉率 14%，高于平均值 6 个百分点，撤诉率 12% 与平均值相差不大。可见稽查局败诉的情形显著高于其他税务机关，执法风险较大。

省一级税务局一般不直接参与税务执法，所以相关执法行为引发税务行政诉讼的案件占比不高，公开案件仅有 36 起，其中大部分是对其行政复议行为不服，其次是对举报查处结果不服、对不予退税的决定不服、对政府信息公开不服等。对行政复议行为不服的案件，绝大部分是因省级税务机关不予受理当事人的行政复议申请（当事人对《税务处理决定书》不服提出行政复议申请），其次是对个人所得税征税行为不服。整体上看，省级税务机关的败诉案件只有 1 起，法院认为复议机关在计算申请时限时应扣除、而未扣除当事人被司法程序影响无法提出申请的时间。

省以下税务（分）局做出的行政行为是引发税务行政诉讼案件的主要原因。从裁判结果来看，省以下税务（分）局应诉的案件胜诉率与平均值一致，撤诉率 14% 高于平均值 3 个百分点，败诉率 6%，低于平均值 2 个百分点。

结论：

稽查局是执法力度最强的税务机关，具有最高的诉讼风险，同时也是败诉率较高的税务机关。稽查局应当在税收规范性文件学习的同时，更加注重法律知识、尤其是行政法知识的学习，不断提升办案中的法律思维。在行政处罚、追缴税款、强制执行、税收保全、办理纳税担保、查处举报案件等税务执法中，尤其是对偷税行为、出口退税违法行为、未依法履行代扣代缴税款义务的行政处罚执法中，高度重视执法程序、证据搜集、事实认定和法律适用，将案子做严做实，经得起行政复议和行政诉讼的法律审查。

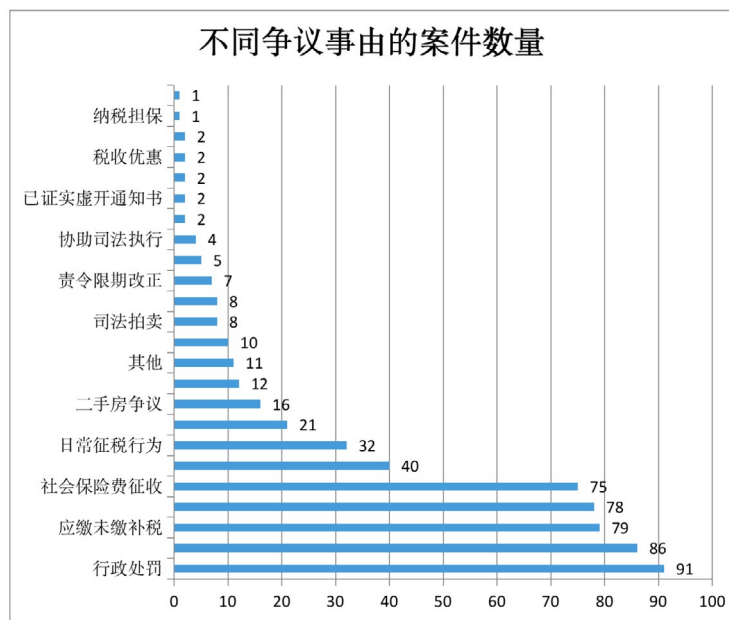
和考验，最大限度降低自身执法风险。同时，在执法过程中，稽查局应认真听取相对人的陈述申辩意见，加强与纳税人之间的沟通和互信，注重决定书的合法、规范，降低诉讼尤其是败诉风险。

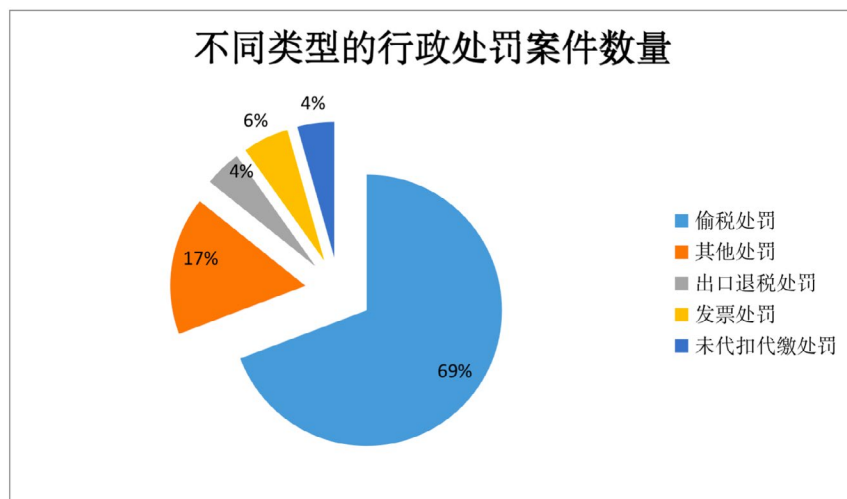
对于偷税违法行为的认定，今年大部分案例的法官都采取了更加严格的标准，主张稽查局应对行为人主观上具有故意进行认定并提供相关证据证实。对此变化，稽查局应予以高度重视，防范偷税认定上的执法风险。

对于纳税人来说，遇税务机关执法应正确对待，勤于沟通，必要时寻求专业人士协助，依法、妥善、积极地提出陈述申辩意见，与税务机关建立互信、合作的建设性关系，充分沟通，将认识上的差异化解在前期，减少后期产生争议的风险。

省级税务局的主要执法风险来自于行政复议案件的办理、举报查处、不予退税和政府信息公开，尤其是不予受理行政复议申请的案件。省级税务局应当更加严格、审慎地进行行政复议受理条件的审查，对于争议大的案件注重事实调查和法律分析，避免其中的执法风险。

六、税务行政诉讼的争议事由





数据特点：

德恒税法对裁判文书中能够确定争议事由的案件进行了整理（大部分撤诉案件无法确定争议事由），税务行政诉讼争议事由多样，分布不均，规律性明显。

最多的 5 种争议事由合计占比高达 68.7%，接近七成，依次是：行政处罚、政府信息公开、应缴未缴补税、税务举报争议和社会保险费征收。

行政处罚争议高居税务行政诉讼案件榜首。其中接近七成是偷税处罚的争议，其次是逾期申报等其他处罚。未代扣代缴税款、骗取出口退税和发票违法行为引发的处罚较少。

数量居中的 2 种争议事由合计占比 13.78%，分别是退税争议（含出口退税）和日常征税行为。

上述 7 种数量较多的争议事由合计占比高达 82.48%。其余 17 种争议案件合计占比仅一成多。

数据分析：

1. 行政处罚争议案件

行政处罚争议案件历年来均在税务行政诉讼案件占有很大比重，其中偷税又占近七成。究其原因，主要有以下四方面：一是依法征税是税务机关的主要职能，而对偷税行为的税务执法无疑也是税务机关执法行为的重点，因此就此发生的争议数量多符合比例；

二是偷税处罚的法定幅度范围是偷税金额的 50% 到 5 倍罚款，因此偷税处罚对于纳税人具有极强的剥夺性；三是相比补缴税款，对偷税处罚的权益救济依法无需纳税前置，当事人可以直接提起行政复议或选择行政诉讼，对当事人来说更为简便；四是偷税处罚是认定逃税罪的前置程序，对当事人的人身权益也具有很大的威胁性。

行政处罚争议案件一审原告聘请律师的比例为 68%，显著高于平均水平 23 个百分点。可见在涉及税收实体法的案件中，当事人更加倾向于求助法律专业人员。

行政处罚争议案件中被诉行政行为的主体，接近七成是稽查局，三成是省以下税务（分）局，仅有 3 起是税务所。税务机关对相对人做出的行政处罚比较常见的原因有：未依法代扣代缴税款、偷税、发票违法、出口退税违法、逾期申报。其中未依法代扣代缴税款、偷税、出口退税违法和发票违法的处罚一般由稽查局做出，个别由税务（分）局做出。逾期申报的处罚一般都由税务所做出。

行政处罚争议案件中的原告，超过九成是公司、个人独资企业、个体工商户这样的企业，仅 6 起是自然人。但以自然人提起的行政处罚税务行政诉讼中有一半税务机关败诉，这个比例大大高于平均值，应引起税务机关的重视。自然人提起的行政处罚争议税务行政诉讼中，几乎都是关于偷税处罚。同时，6 起案件中有 3 起涉及自然人的股权转让个人所得税。

从裁判结果来看，行政处罚争议案件一审原告胜诉率为 21.3%，该胜诉率是税务行政诉讼案件平均值的两倍多。也就是说 5 起行政处罚税务争议中，有多于 1 起被处罚人胜诉而税务机关败诉。这些案件税务机关败诉原因超过一半是违反法定程序。

由于部分法院在偷税行政处罚争议案件中认为，行政处罚的事实认定以《税务处理决定书》为前提，而《税务处理决定书》本身不在该案审理范围内，因此仅对行政处罚的程序进行审查。在这些案件中，行政处罚的事实认定是否清楚、税法适用是否正确，并未得到法院的审查。而由于纳税前置的程序性规定，很多《税务处理决定书》无法进入行政复议和行政诉讼程序，使相关案件的实体问题无法纳入行政审判的监督。也有一些法院在偷税行政处罚争议案件中，不但对行政处罚程序进行审查，对行政处罚的事实认定、法律适用等实体问题也同意进行了审查。

2. 政府信息公开和举报争议案件

政府信息公开和税务举报引发的争议数量大，已成为税务行政诉讼的常态。此类案件一般来说案情较为简单，不涉及税收实体法的适用。这两类案件与税务执法行为不直接相关，其相对人，也即一审原告，是政府信息公开申请人和举报人，并非税务执法的对象，因对税务机关的政府信息公开答复或举报查处结果不服提起行政诉讼。

政府信息公开案件 90% 的案件相对人未聘请律师，仅 6 起胜诉（其中 3 起聘请了律师），8 起撤诉（其中 4 起因原告未按时到庭按撤诉处理），其余均败诉。税务机关败诉的案例不多，原因分别是：未依法书面征求第三人意见（2 起）、未依法以书面形式答复或其他程序瑕疵（2 起）、告知书中告知的复议机关错误、不予公开的理由证据不足。可见近年来，税务机关的政府信息公开行为日益规范，除少数案件外大部分处置依法、得当。但在应征求第三人意见的案件中，对于如何正确适用法律和履行法定程序仍容易出现問題。

税务举报引发的 78 起案件中，75 起原告败诉，税务机关胜诉。2 起未决，仅 1 起以原告撤诉结案。

除个别涉及税务举报奖励的案件以外，绝大部分税务举报争议案件原告败诉的原因是不符合行政诉讼的受案范围。

《中华人民共和国行政诉讼法》第二十五条第一款规定：行政行为的相对人以及其他与行政行为有利害关系的公民、法人或者其他组织，有权提起诉讼。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国行政诉讼法〉的解释》第十二条第（五）项规定：“有下列情形之一的，属于行政诉讼法第二十五条第一款规定的‘与行政行为有利害关系’：……（五）为维护自身合法权益向行政机关投诉，具有处理投诉职责的行政机关作出或者未作出处理的。”

根据上述规定，对于不涉及自身合法权益，或者不能提供证据证明其举报的事项对其自身合法权益产生实际影响的，举报人与受理举报的行政机关的相应行政行为不具有行政诉讼法上的利害关系，法院依法驳回举报人的起诉。

该类型的案件法律规定非常明确，但仍有如此之多的举报人在举报查处结果与自身合法权益没有法律上利害关系的情况下，执着于行政诉讼，说明很多举报人法律知识欠缺，且绝大部分案件中

举报人也没有聘请律师代理案件。

3. 应缴未缴补税争议案件

应缴未缴补税大多数由稽查局做出，以《税务处理决定书》为载体，也有的由税务局做出，以《限期纳税通知书》、《税务事项通知书》或《责令限期改正通知书》等为载体。79 起案件中 66 起为公司等企业提起，13 起为自然人提起。这类案件相比政府信息公开争议案件等案情要复杂得多，涉及到各种各样的事实认定和庞杂的税法适用，因此其中 80% 的一审原告聘请了律师。

应缴未缴补税争议属于纳税争议，依照《中华人民共和国税收征收管理法》规定，当事人应先缴纳税款、滞纳金或提供相应担保，方可申请行政复议，对行政复议仍不服的方可提起行政诉讼。因此，案件中一审原告曾提出行政复议申请的 64 起，占比达 81%。但仍有 19% 的当事人未提起行政复议就提起了行政诉讼，除了 2 起案件外全部被法院判决驳回起诉。这 2 起未经复议提起行政诉讼且被法院判决税务机关败诉的案例，是由于税务所本身对于法律规定认识不清，对于什么是纳税争议，以及纳税争议应纳税前置和复议前置的规定不了解，以至于在《责令限期改正通知书》中错误告知当事人可以直接提起行政诉讼，且行政诉讼起诉期限也告知错误（仍沿用《中华人民共和国行政诉讼法》修改前三个月的起诉期限）。这提示税务机关在依法治税和法律培训中还有很长的路要走。

在原告曾提起行政复议申请的 64 起案件中，有 30 起因未按期缴纳税款或提供担保、未在法定复议申请期限提出、纳税担保不被接受等原因被复议机关不予受理行政复议申请或驳回行政复议申请。这些案件除 1 起外，在行政诉讼中均未能得到法院的支持。可见相当多的一审原告及其律师并不了解税法的相关规定，无法正确把握权益救济的程序和方法，错失良机。其次，也可以看到限行纳税前置制度，对于纳税人寻求权益救济构成了严重的障碍，亟待修法予以解决。

顺利进入行政复议阶段的应缴未缴补税案件有 34 起，有 82.3% 的当事人聘请了律师，20.6% 的案件一审原告胜诉。这一胜诉比例显著高于平均值。这些应缴未缴补税争议的税务行政诉讼，纳税人胜诉的案件均聘请了律师。

应缴未缴补税争议可以说是所有税务行政诉讼案件中事实认定和

法律适用最为复杂的，经过上一级税务机关的行政复议后，双方仍未能达成一致又进入行政诉讼阶段，通常矛盾分歧十分尖锐，事实和法律问题都非常复杂。纳税人经过纳税前置、复议前置最终在行政诉讼中最终胜诉，通常都经历了漫长而艰难的过程。

这些案件中，税务机关败诉原因绝大部分是事实认定不清和证据不足。由于应缴未缴补税案件通常涉及到复杂且大量的事实认定问题，税务机关必须在行政诉讼中出具充分证据来支持自己的事实认定，作为做出行政行为的事实基础。如果证据不足，事实认定不清，那么整个《税务处理决定书》或其他行政决定将无法成立。但实践中，由于税务机关取证手段、人力物力、工作能力和认识水平上等主客观原因，有的案件在事实认定和取证上不够充分、确实，导致后期行政复议和行政诉讼中存在很大执法风险。

由于这些案例所具有的典型性和代表性，德恒税法后期拟专题对相关案例进行深度解析。

4. 社会保险费争议案件

社会保险费争议案件数量近年来随着社保入税在全国逐渐推开而不断上升。虽然其涉及的金额并不大，但通常案情时间跨度长，矛盾尖锐。相比税法，社会保险费征收所依据的法律、法规、规章和规范性文件规定不明晰或互相矛盾的情形更为突出。这些都给税务机关的执法带来了很大难度，也更容易引发争议。

从 2020 年的数据来看，85% 的社会保险费争议案件是自然人提起的，大幅高于税务行政诉讼的平均值 29 个百分点。大部分案件是自然人要求税务机关履行征收社会保险费的法定职责，或者对于社会保险费举报的查处结果不服。其中，84% 的案件一审原告败诉，高于平均值 5 个百分点；5% 的案件撤诉结案，大幅低于税务行政诉讼的平均值 6 个百分点，说明社会保险费争议中的自然人原告尽管败诉率很高，但仍对诉讼非常执着。社会保险费争议案件有 10% 的案件税务机关败诉，该比例相比平均值高 2 个百分点。另有 1% 的案件未决。

15% 由企业提起的社会保险费争议案件，也都是因自然人向税务机关举报要求查处用人单位未依法缴纳社会保险费而引发企业和税务机关之间的争议。由企业提起的社会保险费争议案件 45% 撤诉结案，压倒性地高于自然人提起的社会保险费争议案件，也大幅高于税务行政诉讼平均值 11%。企业提起的社会保险费争议案

件，企业胜诉而税务机关败诉的占 18%，显著高于自然人提起的同类型诉讼，也显著高于税务行政诉讼平均值 8%。这显示出企业相比自然人有更强的诉讼能力，也显示税务机关在社会保险费执法方面仍存在很大不足。

结论：

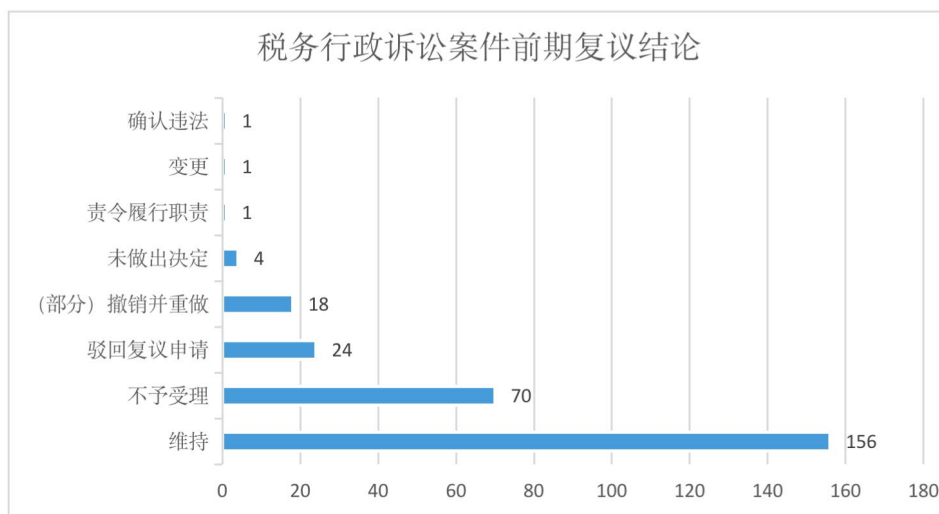
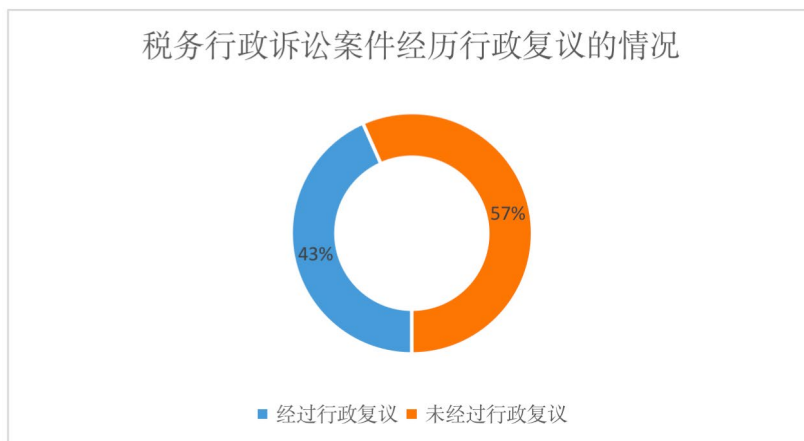
以《税务处罚决定书》为载体的税务行政处罚、政府信息公开、以《税务处理决定书》和《限期纳税通知书》等文书为载体的应缴未缴补税决定、税务举报和社会保险费征收，是 2020 年引发税务行政诉讼的主要的五个争议事由，占比接近七成。日常征税争议和退税（含出口退税）争议数量也较多。

行政处罚争议，相对人方胜诉率为 21.3%，大幅高于平均值。其中，自然人起诉的税务行政处罚争议，自然人胜诉率更达 50%。近年来税务机关加大了对自然人税收违法行为的行政处罚，但不少案件在行政诉讼中败诉。个人股权转让个人所得税争议也日益突出，应当予以关注。税务行政处罚在事实认定、证据搜集、执法程序等方面存在的执法问题，应引起税务机关的高度重视。

政府信息公开公开、税务举报和社会保险费的争议大多数为自然人提起。其中政府信息公开和税务举报税务行政诉讼案件税务机关胜诉率高达 91%，说明相关领域税务机关处置总体上较为合法、得当。但社会保险费争议，尤其是企业起诉的社会保险费争议，相对人方胜诉比例大幅高于平均值，提示税务机关在社会保险费征收领域的执法相对薄弱。

应缴未缴补税引发的税务行政诉讼案情和法律适用都最为复杂，大部分是企业起诉并聘请了律师。这个类型的案件依法应纳税前置和复议前置，但仅有不到一半的案件符合法定要求。可见纳税前置对于纳税人寻求权益救济构成了严重的障碍，应及时予以修订。在符合法定要求的案件中，20.6% 相对人获胜诉，且均有律师参与。这一类型的案件中，同案不同判的情况也是最为严重的。

七、税务行政诉讼案件的前期复议情况



备注：部分经过行政复议的税务行政诉讼案件其行政复议结论不详。

数据特点：

仅有 43% 的案件在前期经历了行政复议阶段。

前期经历过行政复议的税务行政诉讼案件，相对人未获复议机关支持，复议做出维持原行政行为、不予受理行政复议申请和驳回行政复议申请决定的占了总量的 91%。其中，复议决定维持的案件在后期的行政诉讼中，86% 的案件税务机关又得到了法院支持，仅有 7% 的案件税务机关败诉。这些案件 3% 的撤诉率也远低于税务行政诉讼案件平均值。

前期经历过行政复议的税务行政诉讼案件，相对人获复议机关支

持，复议做出撤销或部分撤销、责令履行职责、确认行政行为违法或者变更原行政行为决定的，占 7.6%。其中绝大部分是撤销或部分撤销的决定。

1.4% 的案件，复议机关没有做出行政复议决定，当事人进一步提起行政诉讼。

数据分析：

根据争议事由部分的统计，仅有 30% 的案件属于纳税争议，必须复议前置。但仍有 43% 的税务行政诉讼案件，当事人在前期提起了行政复议申请。可见，即使是对于不属于复议前置的案件，也有很多当事人选择性地提起了行政复议。这说明不少当事人对于行政复议这一解决行政争议、救济合法权益的方式是认可的。

在新《中华人民共和国行政诉讼法》所规定的经复议案件的“双被告”制度之下，复议机关通常会经过审慎的全面审查后，才会做出维持原行政行为的决定。经过复议机关审查并得到维持的案件，后期税务机关胜诉率为 86%，显著高于税务行政诉讼税务机关胜诉平均值 7 个百分点。

7.6% 案件相对人在行政复议阶段一定程度上获得复议机关支持，但在后期的行政诉讼中，仍有 26% 的案件税务机关败诉，反而高于税务行政诉讼案件税务机关败诉的平均值。从败诉原因来看，包括：复议机关部分撤销原滞纳金征收决定但法院认为全部滞纳金决定事实不清故做出撤销判决、复议机关虽撤销原行政行为但却更不利于当事人等。可见，对于存在问题的基层执法行为，复议机关对于自身执法监督职能应有充分的认识，不但要有一纠到底的气魄，也要坚守“禁止不利变更”的原则。

“禁止不利变更”原则是指，复议机关不能在复议决定中做出比被复议的行政行为更加不利于复议申请人的决定。

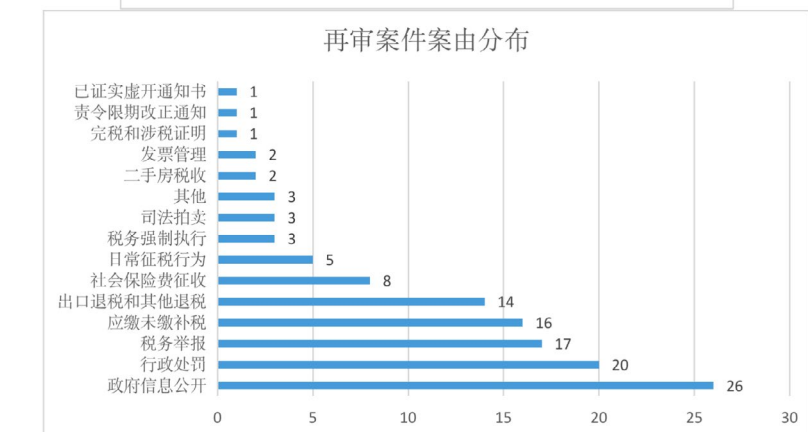
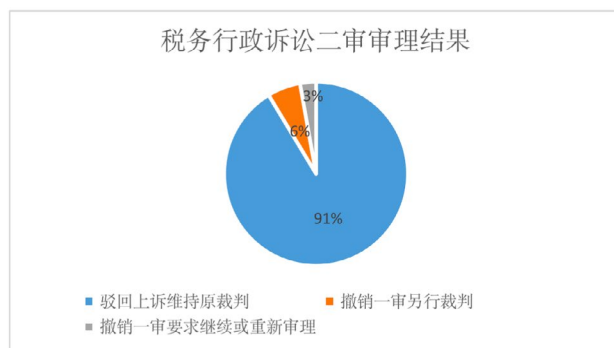
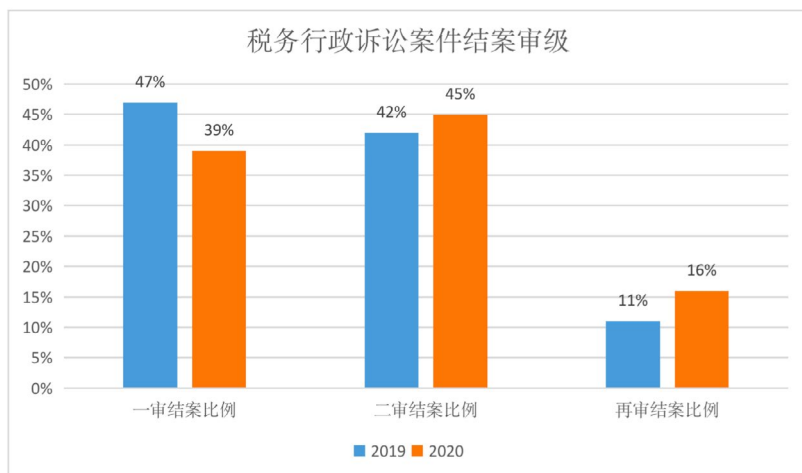
结论：

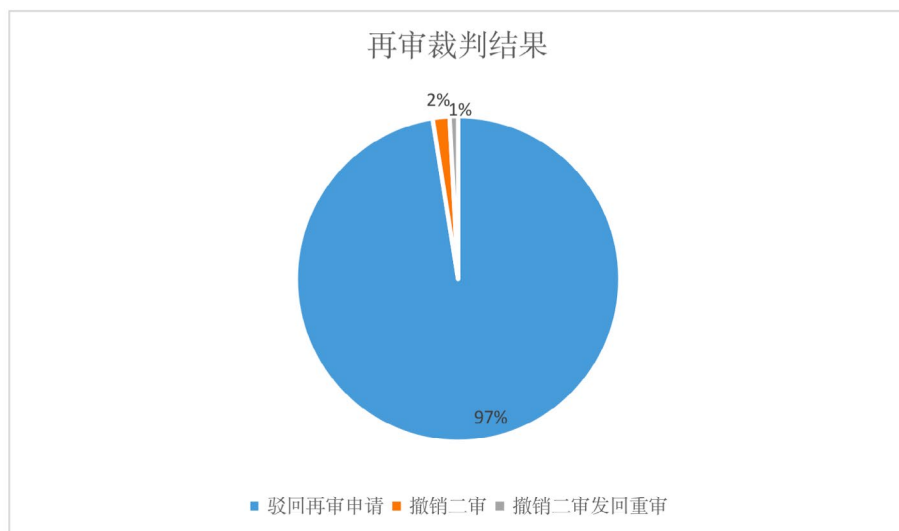
经过行政复议审查后的税务行政诉讼案件，一是显著提升了税务机关胜诉率，二是降低了案外和解撤诉率，但对于税务机关败诉率的降低效果不明显。

《中华人民共和国行政复议法》第一条开宗明义地规定“为了防止和纠正违法的或者不当的具体行政行为，保护公民、法人和其

他组织的合法权益，保障和监督行政机关依法行使职权”，因此行政复议机关的职能就是防止和纠正违法不当的行政行为，保护相对人方的合法权益。税务行政复议机关应当进一步提升对于自身复议职能的认识，在复议中不把自己当作征税机关，而是居于独立、专业的裁判位置，一方面对违法不当的税收执法应纠尽纠，另一方面绝不越权进行“不利变更”。

八、税务行政诉讼案件结案审级





数据特点：

2020 年相比 2019 年，在一审结案比例大幅下降的同时，税务行政诉讼在二审，尤其是再审阶段结案的比例大幅上升。

进入二审的案件，91% 维持一审判决，驳回了上诉人的请求；6% 撤销一审裁判，另行裁判；3% 撤销一审裁判，要求继续或重新审理。

再审案件绝大部分均被驳回再审申请，仅有 7 起或撤销原判、或自愿撤诉、或提审未决、或发回重审。

进入再审的案件其争议案由依次是：政府信息公开、行政处罚、税务举报、应缴未缴补税、出口退税和其他退税、社会保险费征收和日常征税行为等。

数据分析：

一审得以结案的案件减少，而二审、尤其是再审结案的案件增加，说明诉讼双方的矛盾分歧很大，难以弥合，双方或一方不惜付出巨大的时间成本和诉讼成本坚持到二审或再审阶段。这也说明随着社会主义市场经济的不断发展和法治水平的提升，税务争议案件日趋复杂，矛盾相比过去更加尖锐、难以开解。2020 年以撤诉方式结案的案件也相比过去有了很大的降低。

从裁判结果来看，二审和再审撤销前一审的裁判结果，重新改判或发回的案件比例都很少。再审撤销原裁判的比二审更少。税务机关和当事人都应该高度重视一审的审理。

进入再审后的案件，诉讼双方都经历了漫长的司法程序。从这部分案件的争议事由来看，政府信息公开案件数量最多，比位居其次的行政处罚案件多了 30%。但实际上进入再审的政府信息公开案件仅有 1 起是政府信息公开申请人胜诉。这起案件的当事人在一审已经胜诉，稽查局的政府信息公开答复行为存在程序瑕疵，故被确认违法。但该申请人其他的诉求均被驳回，故又一直进行到再审。绝大部分政府信息公开案件中申请人并未聘请律师，选择单兵作战。

行政处罚争议在再审结案案件中位列数量第二，除了 1 起发票处罚和 1 起未依法代扣代缴税款处罚外，再审案件中的行政处罚争议绝大部分是偷税处罚争议。这些偷税争议案件最终的裁判结果仅有 3 起税务机关败诉（一审已败诉）。

整体上来看，这些进入再审的偷税处罚争议、应缴未缴补税和出口退税等退税争议案件，普遍具有案情复杂、证据繁多、双方观点尖锐对立的特点，很多案件能够反应出现在税务执法中的难点、痛点和痒点，值得深入研讨。

社会保险费争议也有不少进入了再审程序，但其比例明显低于其在税务行政诉讼中的平均值。

虽然进入再审的案件比例相比 2019 年有了显著提高，但再审案件改判或发回重审的比例仅为 2%。

结论：

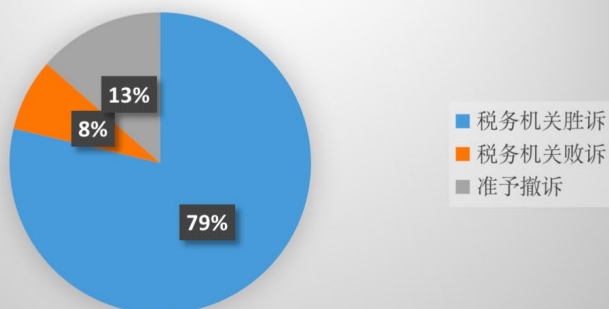
2020 年一审结案率明显下降，二审结案率略有上升，再审结案率明显上升。2020 年撤诉结案的案件占比大幅下降。这些数据变化提示了 2020 年税务行政诉讼双方的对立更加尖锐。

2020 年，二审和再审改判或重审等的比例都很小，分别只有 9% 和 3%，因此一审的审理对于案件的最终结果明显具有更加重要的影响。

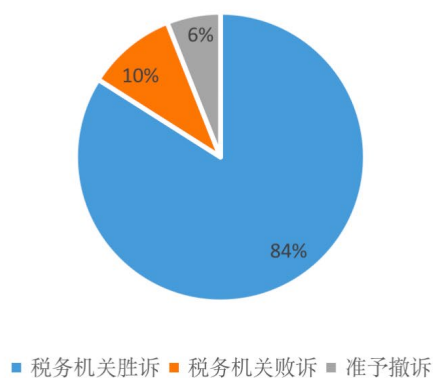
2020 年进入再审的税务行政诉讼案由依次是政府信息公开、行政处罚、税务举报、应缴未缴补税和退税。主要由自然人提起的政府信息公开和税务举报争议有不少进入再审程序，说明这类案件的相对人方虽败诉率很高，但却更加执着于诉讼程序。

九、税务行政诉讼裁判结果

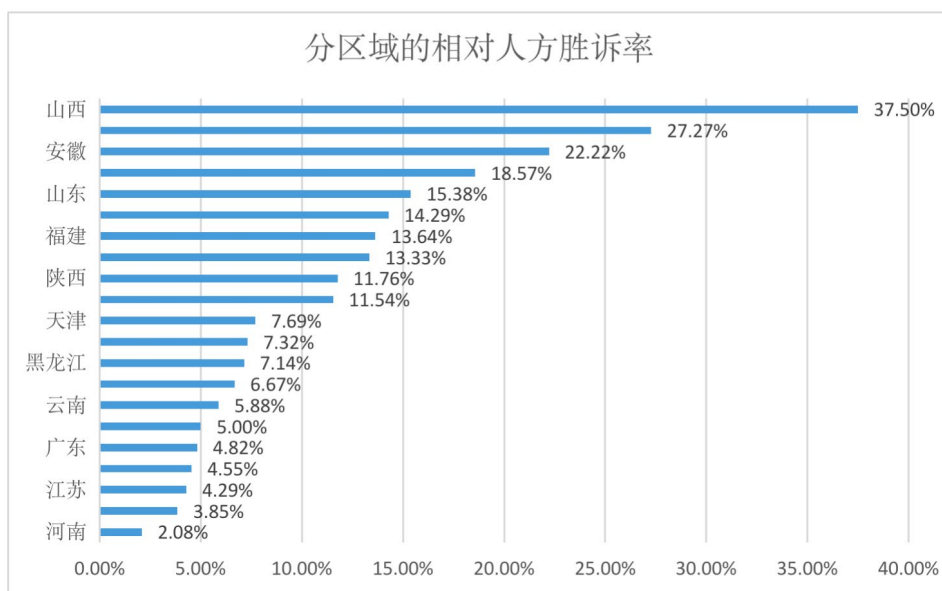
税务行政诉讼裁判结果

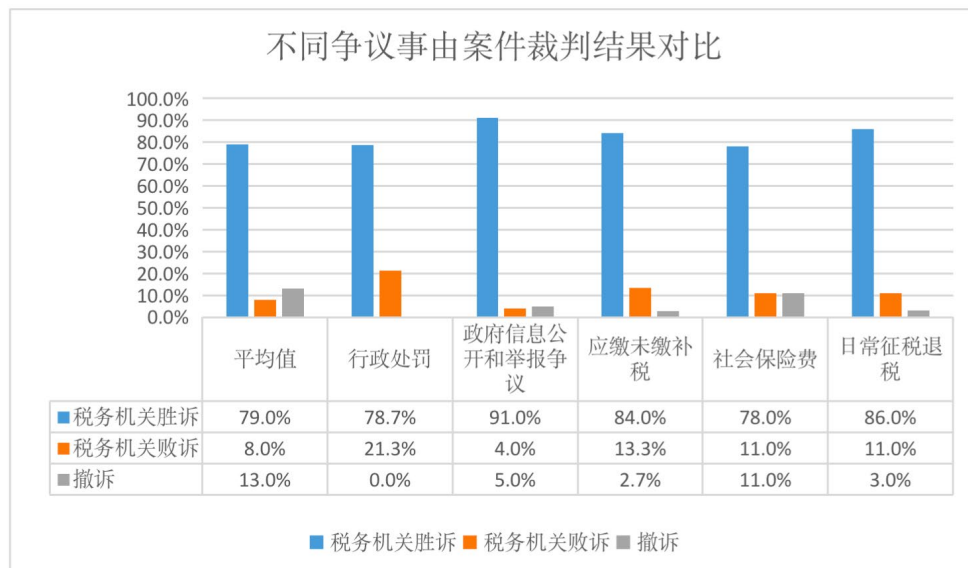


税务机关负责人出庭应诉案件裁判结果

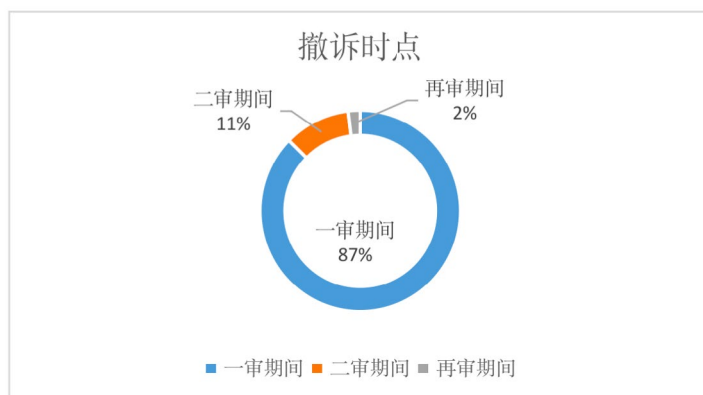
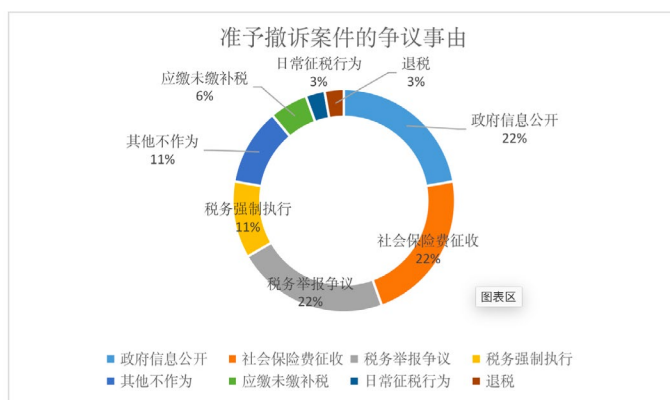


分区域的相对人方胜诉率





备注：由于大多数撤诉案件未载明具体争议事由，故此处撤诉率不反应全面情况。



数据特点：

2020 年税务行政诉讼案件中，79% 的案件税务机关胜诉。该胜诉率大幅高于 2019 年的 64% 达 15 个百分点。2020 年税务行政诉讼案件中，自愿撤诉或当事人缺席按照撤诉处理的案件占 13%，大幅低于 2019 年的 24% 和 2018 年的 28%。2020 年税务行政诉讼案件中，8% 的案件税务机关败诉。该败诉率与 2019 和 2018 年数据相差不大。

2020 年税务机关负责人出庭应诉的案件，税务机关胜诉率为 84%，高于全部税务行政诉讼案件平均值 5 个百分点；撤诉案件所占比例 6%，大幅低于平均值 7 个百分点；税务机关败诉率为 10%，高于平均值 2 个百分点。可见在税务机关负责人出庭应诉的案件中，税务机关胜诉率显著提高，撤诉的情况也更少发生。说明税务机关负责人对于行政应诉的重视程度越高，税务机关的胜诉率越高，双方庭外和解的情形也越少。在案外和解更少的情况下，也略微提升了这些案件败诉的可能性。

分区域来看，税务机关败诉率在不同省级行政区差别较大。税务机关败诉率最高的是山西省，达 37.5%，最低的是 0，包括甘肃、海南、西藏、新疆、重庆、江西、宁夏、青海八个省级行政区，其中重庆 13 起（不含裁判结果不详的案件）案件中，税务机关无一败诉。综合来看，辽宁省不但审理的税务行政诉讼案件较多，且税务机关败诉率也较高，反应了该省司法监督力度较大。

对比发生最多的五类争议事由案件裁判结果，税务机关胜诉率最高的是政府信息公开和举报争议案件，高达 91%，其次是日常征税退税争议和应缴未缴补税争议，均高于平均值；相对人胜诉率最高的是行政处罚争议，高达 21.3%，其次是应缴未缴补税、社会保险费和日常征税退税争议，均高于平均值。

撤诉案件的主体是政府信息公开案件、社会保险费征收案件和税务举报案件，这三类案件占全部撤诉案件的 66%。这类案件的共同特点是，其相对人方以自然人为主体。其次是税务强制执行案件和其他不作为案件。同时，德恒税法注意到贵州、广西、河北、河南、黑龙江、西藏、重庆、湖南、宁夏、青海、江西和云南省没有撤诉结案的案件。

撤诉结案的案件 87% 在一审中撤诉，11% 在二审，仅有 2% 在再审阶段。

数据分析：

2020 年发生最多的行政处罚争议类的税务行政诉讼案件，税务机关败诉率达 21.3%，应当引起税务机关的高度重视。新《中华人民共和国行政处罚法》修订实施后，对行政处罚提出了更多的程序性要求，税务机关应当更加注重行政处罚程序与税务稽查程序的相互协调和衔接，既要符合税务稽查工作本身的特点，又要满足行政处罚法的原则性和程序性要求。

2020 年因政府信息公开和税务举报引发的税务行政诉讼案件合计总量最大，税务机关胜诉率高达 91%，大幅高于平均值。说明税务机关在政府信息公开和税务举报方面合法性和规范性较强，虽然当事人大量提起了行政诉讼，但绝大部分获胜诉。这也与政府信息公开和税务举报当事人法律知识有限，也极少求助专业人员有关，大量案件被裁定不符合起诉条件。

2020 年发生较多应缴未缴补税争议案件，尽管有纳税前置、复议前置的诉讼前置条件，但这类案件中仍有 13.3% 税务机关败诉。这类案件从事实和证据方面来看，通常最为复杂，涉及到现实经济生活中的各种情况，从法律适用来看，既涉及到庞杂的税收实体法规定，又涉及到诸多的行政法规定和原理，对行政法官和参与诉讼各方都提出了很高的要求，也涌现了很多具有代表性、典型性的案例。

2020 年的社会保险费争议案件，税务机关胜诉率略低于平均值，税务机关败诉率为 11%，高于平均值 3 个百分点。社会保险费征收对于税务机关来说是一项较新的工作，工作经验相对不足。同时社会保险费征收相对于税收征收，缺乏统一、明确、操作性强的规则，各地区的实践标准和规范也差异很大。而这类案件由于涉及到自然人个人的切身利益，又极易引发争议，给税务机关带来了很大的挑战。

2020 年日常征税和出口退税等各类退税争议也是数量占比较大的税务行政诉讼案件类型。这类案件税务机关败诉率为 11%，略高于平均值 3 个百分点。这类案件通常是税务所和税务局的日常性征收管理工作，是发生最多的事项。这类工作通常都有既定的工作流程和标准。其中有 11% 的案件败诉，说明相关工作流程和标准相比严格的法律规则仍有完善空间，应总结经验予以重视。

2020 年税务行政诉讼案件撤诉率相比前两年大幅降低，从 28%、24% 降低到 13%。这可能由于税务机关更少地寻求与一审原告的庭外和解，也可能与行政审判工作量增加有关。随着依法行政、

依法治税的不断推进，税务机关的执法行为相比过去更加严格和规范，因此对于诉讼也就更有把握，不积极追求和解撤诉结案。

2020 年税务行政诉讼案件中，税务机关整体败诉率为 8%，与往年持平。但各省级行政区审理的税务行政诉讼案件，税务机关败诉率相差很大。最高的山西省接近 40%，而最低的八个省级行政区税务机关败诉率为 0。税务机关败诉率低，一方面可能是由于税务机关的执法比较规范，尤其是经过行政复议审查后的税务行政诉讼案件在行政诉讼中败诉的可能性进一步降低；另一方面也可能是由于税法的专业壁垒高等原因，行政审判庭对于税务机关的监督力度不足。

结论：

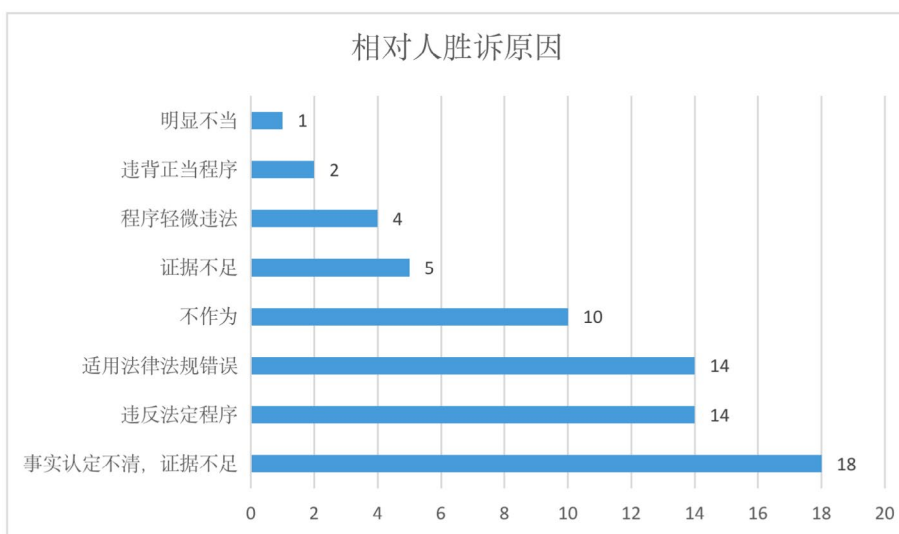
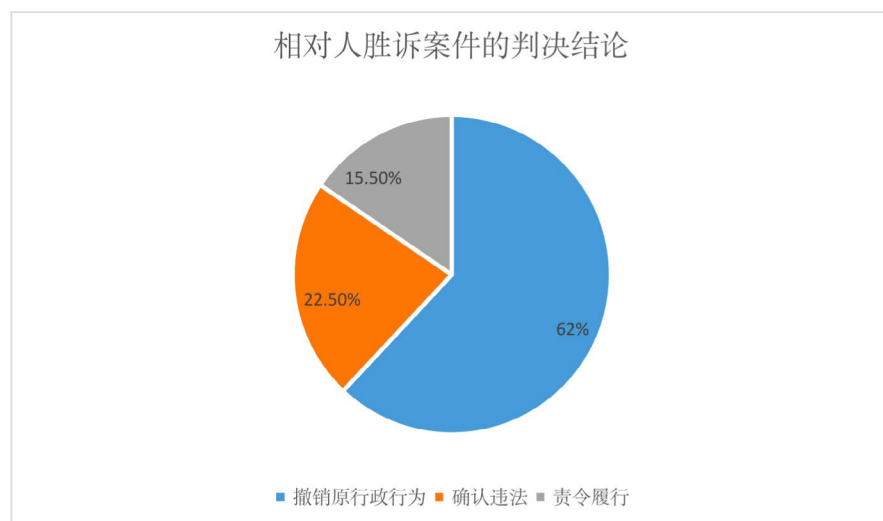
2020 年税务行政诉讼裁判结果，税务机关胜诉率提升明显，撤诉率降低明显。这说明依法治税不断深入，税务机关执法的合法性和适当性有了长足的提升。税务机关负责人出庭应诉与税务机关胜诉正相关，与案件撤诉结案负相关。

不同省级行政区，税务行政诉讼裁判结果差异显著，这与不同地区税务机关执法能力和人民法院的税务行政审判能力密切关联，提示了不同地区之间的巨大差异。

税务机关在推进依法治税的过程中，对于税务行政诉讼败诉率较高的行政处罚、应缴未缴补税和社会保险费相关的执法应当更加关注，完善相关制度，注重法治思维和法律知识的培训，加强对相关领域的执法检查。

政府信息公开和税务举报案件的相对人，应当更加注重寻求律师等专业人士的协助，正确认识税务机关的执法行为，避免没有必要的诉讼负担。

十、纳税人和其他相对人胜诉原因



数据特点：

2020 年，纳税人和其他相对人胜诉的案件，其中有 62% 法院判决撤销税务机关的行政行为；22.5% 法院判决确认税务机关行政行为违法；15.5% 法院判决责令税务机关履行职责。

纳税人等相对人胜诉的原因，最主要的是税务机关事实认定不清，证据不足、违反法定程序和适用法律法规错误。这三种情况占全部相对人胜诉案件的近七成。其他相对人胜诉原因还有：税务机关不作为、行政行为证据不足、程序轻微违法、违背正当程序和明显不当。

数据分析：

《中华人民共和国行政诉讼法》第七十条规定：“行政行为有下列情形之一的，人民法院判决撤销或者部分撤销，并可以判决被告重新作出行政行为：（一）主要证据不足的；（二）适用法律、法规错误的；（三）违反法定程序的；（四）超越职权的；（五）滥用职权的；（六）明显不当的。”因此，行政行为如果存在事实、程序、法律等问题，大部分是被判决撤销。

《中华人民共和国行政诉讼法》第七十四条规定：“行政行为有下列情形之一的，人民法院判决确认违法，但不撤销行政行为：（一）行政行为依法应当撤销，但撤销会给国家利益、社会公共利益造成重大损害的；（二）行政行为程序轻微违法，但对原告权利不产生实际影响的。行政行为有下列情形之一的，不需要撤销或者判决履行的，人民法院判决确认违法：（一）行政行为违法，但不具有可撤销内容的；（二）被告改变原违法行政行为，原告仍要求确认原行政行为违法的；（三）被告不履行或者拖延履行法定职责，判决履行没有意义的。”对于轻微违法和违法但不宜撤销、没有必要撤销、不具有可撤销性等情形，可以判决确认违法。

对于相对人起诉不作为的案件，税务机关确实未履行法定职责的情形，法院判决责令履行。由于不作为案件本身数量不多，所以判决责令履行的也不多。

从相对人胜诉的原因来看，最常见的原因是事实认定不清，证据不足。其中，50%的事实认定不清、证据不足的案件争议事由是行政处罚。可见税务机关在行政处罚的事实认定和证据搜集上应进一步规范、完善和全面。

次常见原因分别是违反法定程序和适用法律法规错误。

由于我国一直以来存在“重实体、轻程序”的倾向，在税收执法中也有不严格按照程序履行的情形。这类违反法定程序的案件，争议事由最多的也是行政处罚争议。行政处罚是对相对人具有高度剥夺性的一种执法行为，以相对人违法和负有行政法律责任为前提，因此应遵循严格的法定程序，包括立案、调查、取证、听取陈述申辩、审理、决定等程序。其法律依据既包括专用于税收领域的《中华人民共和国税收征收管理法》、国家税务总局的相关规范性文件，又包括通用的《中华人民共和国行政处罚法》等。因此执法中必须非常注重相关程序性规定。

税收执法也是税务机关适用税收相关法律的过程，因此适用法律

法规是否正确是法院审查行政行为的重点之一。适用法律错误会导致行政行为被撤销。这类适用法律法规错误的案件其争议事由相对分散，最多的是二手房争议。法院认为在基础交易已经无法完成的情形下，当事人已经不负有相应的纳税义务，税务机关应当退回前期缴纳的税款。

判决书认为税务机关不作为而判决责令履行法定职责的案件，最多的争议事由是社会保险费征收。法院认为税务机关依法具有征收社会保险费的职责，应当依法履行。

判决书认为税务机关的行政行为证据不足的案件，绝大多数是应缴未缴补税争议。判决书认为税务机关向相对人征收滞纳金的证据不足，故撤销了《税务处理决定书》

2020 年有 2 起法院适用正当程序原则判决税务机关败诉的案件，理由分别是没有对当事人提出的申述申辩意见进行复核、对当事人提交的相关事实情况不予理睬未予核实。

结论：

事实认定不清、证据不足是 2020 年相对人方胜诉而税务机关败诉的主要原因。这类情况有一半发生在税务行政处罚争议中。税务机关对于税务行政处罚要更加注重个案的公平正义，高度重视违法事实的认定和证据搜集，不能以模式化和流水线处理的方式来对待行政处罚和其他案件。

税务机关违反法定程序和适用法律错误，也是败诉的重要原因，案件具体争议类型比较分散。税务机关应当积极组织对于败诉案例的总结和学习，反思制度漏洞，进一步提升执法水平和业务素质，防范执法风险。

违背正当程序原则作为不太常见的税务机关败诉原因，也应当引起高度关注。从近几年的情况来看，正当程序原则已在行政审判中运用得越来越多，其法律渊源主要是《全面推进依法行政实施纲要》中对于“程序正当”的要求。因此，税务机关应以更高的要求来审查现有的执法流程，将依法治税不断推向深入。

作者简介：

易明顾问，德恒律师事务所税法服务与研究中心负责人，中国法学会财税法学研究会理事，北京金融财税法学研究会理事，二十年税务机关工作经验，长期主办税务行政复议和行政诉讼案件、行政处罚、规范性文件合法性审查，参与重大、复杂、疑难案件审理和研处，两次获省部级荣誉表彰，中国财税法学研究会主办的“中国税务司法理论与实践”高端论坛组织者、2018、2019 和 2020 “年度影响力税务司法审判案例”评选组织者，《中国税务报》撰稿人，熟悉税法和行政法，善于妥善解决涉税争议和其他复杂疑难的税法问题。



德恒税法服务与研究

34

(2021 年 7 月 / 总第三十四期)

德恒研究

最高院：地方税收留成返还
不违反法律的强制性规定 / 潘铁铸

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices



新法速递

1. 《税务稽查案件办理程序规定》（国家税务总局令第 52 号）

内容提要：《税务稽查案件办理程序规定》，自 2021 年 8 月 11 日起实行。《税务稽查案件办理程序规定》主要内容包
括：（1）总则；（2）选案；（3）检查；（4）审理；（5）
执行等。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5166617/content.html>

2. 《财政部 海关总署 税务总局 民航局关于海南自由贸易港进出岛航班加注保税航油政策的通知》（财关税〔2021〕34 号）

内容提要：为贯彻落实《海南自由贸易港建设总体方案》，文件规定，全岛封关运作前，允许进出海南岛国内航线航班在岛内国家正式对外开放航空口岸加注保税航油，对其加注的保税航油免征关税、增值税和消费税，自愿缴纳进口环节增值税的，可在报关时提出。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5166308/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）

内容提要：为贯彻落实《中华人民共和国契税法》，文件对土地房屋权属转移、若干计税依据和免税的具体情形等作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n375/c5166305/content.html>

4. 《财政部 税务总局 住房城乡建设部关于完善住房租赁有关税收政策的公告》（财政部 税务总局 住房城乡建设部公告 2021 年第 24 号）

内容提要：为进一步支持住房租赁市场发展，文件就住房租赁中增值税一般纳税人向个人出租住房，企事业单位、社会团体及其他组织向个人、专业化规模化租赁房屋企业出租住房的增值税政策作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5167064/content.html>

5. 《住房和城乡建设部等 8 部门关于持续整治规范房地产市场秩序的通知》（建房〔2021〕55 号）

内容提要：住房和城乡建设部、国家发展改革委、公安部、自然资源部、税务总局、市场监管总局、银保监会、国家网信办决定，持续开展整治规范房地产市场秩序工作。主要包括：（1）总体要求；（2）因城施策突出整治重点；（3）依法有效开展整治工作；（4）建立制度化常态化整治机制。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5167078/content.html>

6. 《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 17 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，推进税收领域“放管服”改革，更好服务市场主体，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例等相关规定，文件对企业所得税若干政策征管口径问题作出公告。主要包括：（1）关于公益性捐赠支出相关费用的扣除问题；（2）关于可转换债券转换为股权投资的税务处理问题；（3）关于跨境混合性投资业务企业所得税的处理问题；（4）企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理问题；（5）关于文物、艺术品资产的税务处理问题；（6）关于企业取得政府财政资金的收入时间确认问题。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5165844/content.html>

7. 《国家税务总局关于修订发布〈研发机构采购国产设备增值税退税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 18 号）

内容提要：根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（2021 年第 6 号）和《财政部 商务部 税务总局关于继续执行研发机构采购设备增值税政策的公告》（2019 年第 91 号）规定，经商财政部，文件对修订后《研发机构采购国产设备增值税退税管理办法》予以发布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5166025/content.html>

8. 《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的补充公告》（国家税务总局 国家外汇管理局公告 2021 年第 19 号）

内容提要：为深入贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，促进深化“放管服”改革，打造市场化法治化国际化营商环境，促进贸易投资自由化便利化，切实为群众办实事，文件对《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》作出补充公告。主要内容包括同一笔合同多次支付如何办理备案、无需办理备案的情形及办理备案的方式等。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5166113/content.html>

9. 《国家税务总局关于增值税 消费税与附加税费申报表整合有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 20 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深入推进税务领域“放管服”改革，优化营商环境，切实减轻纳税人、缴费人申报负担，根据《国家税务总局关于开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨

便民办税春风行动”的意见》，文件规定自 2021 年 8 月 1 日起，增值税、消费税分别与城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加申报表整合。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5166427/content.html>

10.《国家税务总局关于部分税务证明事项实行告知承诺制 进一步优化纳税服务的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 21 号）

内容提要：国家税务总局决定对部分税务证明事项实行告知承诺制。文件对实行范围、承诺方式、法律责任及不适用告知承诺制的情形作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5166619/content.html>

11.《国家税务总局关于公布全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 22 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，优化税收营商环境，规范税务执法，国家税务总局对税务规范性文件进行了清理。文件予以公布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5166624/content.html>

12.《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔笔试的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 4 号）

内容提要：经研究决定，第七批全国税务领军人才学员选拔笔试将于近期举办，文件将有关笔试安排、笔试注册及素质和业绩评价等事项作出通告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5166420/content.html>

德恒研究

最高院：地方税收留成返还

不违反法律的强制性规定 / 潘铁铸

裁判要点：经营税收地方留成部分予以返还，实质是用地方财政资金鼓励和支持外来投资，发展地方经济，并不违反法律的强制性规定，协议双方应按照约定诚信履行。

一、基本案情

2008年1月3日，姜某（暂以自然人签订协议，待土地摘牌后，正式就地注册公司）与安徽省全椒县人民政府（以下简称全椒县政府）签订一份投资协议书，约定：由姜某拟投资1.5亿元左右开发建设皖东建材综合大市场，全椒县政府以拍卖出让方式提供土地150亩。“大市场”经营用房采取租、售等方式提供给经营户使用，经营税收地方留成部分5年内即征即返，用于支持大市场建设。同年4月16日，姜某和熊某根通过竞买方式，购得总面积为100080平方米的土地使用权，约定用途为市场用地（综合建材市场）。同年7月17日，全椒盛华建材市场开发有限公司（以下简称盛华公司）成立。同年8月10日，盛华公司向全椒县政府申请办理150亩的国有土地使用权证。同年11月27日，全椒县政府向盛华公司颁发全国用（2009）第0705、0706号土地使用权证书，将案涉土地使用权登记在盛华公司名下。全椒县政府于同年11月3日对盛华公司的上述案涉建设用地批复用于兴建建材市场。2010年1月19日，全椒县发展和改革委员会以发改〔2010〕5号文件对盛华公司“皖东建材大市场”项目名称变更为“盛大装饰城”。该项目于2011年7月建成正式开业至今。

2016年3月17日，盛华公司向安徽省全椒县公安局提出要求返还上述经营税收地方留成部分共计832万元（营业税762万元、企业所得税51万元、房产税19万元），全椒县政府不同意返还。盛华公司遂提起本案诉讼。

二、裁判要点

最高人民法院（2020）最高法行再 171 号全椒盛华建材市场开发有限公司安徽省全椒县人民政府再审行政裁定书认为，从投资协议订立的目的来看，全椒县政府承诺在 5 年内对建材大市场缴纳的经营税收地方留成部分予以返还，用于支持大市场建设，实质是用地方财政资金鼓励和支持外来投资，发展地方经济，并不违反法律的强制性规定，协议双方应按照约定诚信履行。全椒县政府与盛华公司对 5 年内经营税收地方留成部分如何“即征即返”未做具体约定，未明确是每笔税款缴纳后，即可要求返还，或以月、季度、年为单位，结算应返还的税款，亦或 5 年期满后一并返还。如果对投资协议约定的“即征即返”依字面意思简单理解为盛华公司缴纳每一笔税款后，即应当请求按照地方留成部分返还，不符合投资协议对此约定的本意，在实践中亦不具有可操作性。盛华公司自 2013 年起未再缴纳税款，在投资协议约定的 5 年期间未请求全椒县政府返还经营税收地方留成部分，全椒县政府亦从未主动返还，故以盛华公司 2012 年度最后一次缴纳税款的时间，作为其请求全椒县政府返还经营税收地方留成部分的最后时限，对盛华公司显属不公。投资协议约定盛华公司所缴纳经营税收地方留成部分 5 年内“即征即返”，在对如何“即征即返”未做具体约定的情况下，不能苛求盛华公司对缴纳的每一笔税款后，即必须请求全椒县政府返还地方留成部分。盛华公司在投资协议约定的 5 年期限届满后，一并主张返还经营税收地方留成部分，不违反协议约定本意，符合公平和诚信原则。

三、律师简评

《税收征收管理法》第三条规定，税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。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。《税收征收管理法实施细则》第三条进一步明确，任何部门、单位和个人作出的与税收法律、行政法规相抵触的决定一律无效，税务机关不得执行，并应当向上级税务机关报告。纳税人应当依照税收法律、行政法规的规定履行纳税义务；其签订的合同、协议等与税收法律、行政法规相抵触的，一律无效。《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》（国发〔2014〕62 号）强调，未经国务院批准，各地区、各部门不得对企业规定财政优惠政策。对违法违规制定与企业及其投资者（或管理者）缴纳税收或非税收入挂钩的财政支出优惠政策，包括先征后返、列收列支、财政

奖励或补贴，以代缴或给予补贴等形式减免土地出让收入等，坚决予以取消。其他优惠政策，如代企业承担社会保险缴费等经营成本、给予电价水价优惠、通过财政奖励或补贴等形式吸引其他地区企业落户本地或在本地缴纳税费，对部分区域实施的地方级财政收入全留或增量返还等，要逐步加以规范。《国务院关于税收等优惠政策相关事项的通知》（国发〔2015〕25号）明确，各地与企业已签订合同中的优惠政策，继续有效；对已兑现的部分，不溯及既往。《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》（国发〔2014〕62号）规定的专项清理工作，待今后另行部署后再进行。

在我国的税法体系中，即征即退、即征即返、先征后退、先征后返一般属于增值税税收优惠，均适用于特定的优惠项目，立法权限属于中央，地方政府无权规定。即征即退（返）是指对按税法规定缴纳的税款，由税务机关在征税时部分或全部退（返）还纳税人的一种税收优惠。先征后退（返），是对纳税人按税法规定缴纳的税款，先由税务机关征税入库后，再由税务机关或财政部门按规定程序给予部分或全部退税或返还。先征后退与先征后返的区别在于，前者是由税务机关退税，而后者是由财政部门返还。

（本文作者：潘铁铸，德恒北京办公室合伙人、德恒税法服务与研究中心副秘书长、律师，注册会计师、注册税务师、注册资产评估师、注册房地产评估师，主要执业领域为公司、证券、金融等相关税法领域。）

德恒税法服务与研究

35

(2021 年 8 月 / 总第三十五期)

德恒研究

破产重整企业税务问题详解 / 易明

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《财政部 税务总局关于取消钢铁产品出口退税的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 25 号）

内容提要：文件规定自 2021 年 8 月 1 日起，取消对清单列示的钢铁产品出口退税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5167237/content.html>

2. 《财政部 税务总局关于确认中国红十字会总会等群众团体 2021 年度—2023 年度公益性捐赠税前扣除资格的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 26 号）

内容提要：文件公布了 2021 年度—2023 年度符合公益性捐赠税前扣除资格的群众团体名单，包括中国红十字总工会在内共 4 家单位。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168223/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于继续执行的城市维护建设税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 27 号）

内容提要：《中华人民共和国城市维护建设税法》自 2021 年 9 月 1 日起施行，为贯彻落实城市维护建设税法，文件将税法施行后继续执行的城市维护建设税优惠政策作出公告。主要包括：（1）对黄金交易所会员单位通过黄金交易所销售且发生实物交割的标准黄金，免征城市维护建设税。（2）对上海期货交易所会员和客户通过上海期货交易所销售且发生实物交割并已出库的标准黄金，免征城市维护建设税。（3）对国家重大水利工程建设基金免征城市维护建设税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n365/c5168439/content.html>

4. 《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）

内容提要：《中华人民共和国城市维护建设税法》自 2021 年 9 月 1 日起施行，经国务院同意，文件将城市维护建设税计税依据确定办法等事项进行公告。主要内容包括：（1）城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据；（2）教育费附加、地方教育附加计征依据与城市维护建设税计税依据一致。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n365/c5168440/content.html>

5. 《人力资源社会保障部等 6 部门关于巩固拓展社会保险扶贫成果助力全面实施乡村振兴战略的通知》（人社部发〔2021〕64 号）

内容提要：为贯彻党中央、国务院决策部署，巩固拓展社会保险扶贫成果，持续做好脱贫人口、困难群体社会保险帮扶，促进社会保险高质量可持续发展，助力全面实施乡村振兴战略，文件就总体要求、主要政策措施及组织实施等事项作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168185/content.html>

6. 《市场监管总局 国家税务总局关于进一步完善简易注销登记便捷中小微企业市场退出的通知》（国市监注发〔2021〕45 号）

内容提要：为落实国务院部署和《政府工作报告》要求，实行中小微企业、个体工商户简易注销登记，持续深化商事制度改革，畅通市场主体退出渠道，提高市场主体活跃度，文件就有关事项作出通知。主要内容包括：（1）拓展简易注销登记适用范围；（2）实施个体工商户简易注销登记；（3）压缩简易注销登记公示时间；（4）建立简易注销登记容错机制；（5）优化注销平台功能流程。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5167535/content.html>

7. 《国家税务总局关于修订部分税务执法文书的公告》 (国家税务总局公告 2021 年第 23 号)

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，严格规范税务执法行为，并与新修订实施的《中华人民共和国行政处罚法》等法律规定相衔接，国家税务总局修订了部分税务执法文书，文件将修订后的税务执法文书式样予以公布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5167449/content.html>

8. 《国家税务总局关于单边预约定价安排适用简易程序有关事项的公告》(国家税务总局公告 2021 年第 24 号)

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深化税务领域“放管服”改革，优化营商环境，促进税企合作，提高对跨境投资者的个性化服务水平和税收确定性，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定，文件就单边预约定价安排适用简易程序的条件、简易程序包含的阶段、申请报告的内容等有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5167276/content.html>

9. 《国家税务总局关于发布出口退税率文 2021C 版的通知》(税总货劳函〔2021〕217 号)

内容提要：根据《财政部 税务总局关于取消钢铁产品出口退税的公告》(2021 年第 25 号)有关出口退税率调整的规定，国家税务总局编制了 2021C 版出口退税率文库，并将文库放置在国家税务总局可控 FTP 系统(100.16.92.60)“程序发布”目录下。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5167238/content.html>

德恒研究

近年来，随着市场经济的发展，市场主体退出机制不断完善，破产重整企业越来越多，破产重整企业的税收相关法律问题也受到越来越多的关注。破产重整企业的税收不但关系到债权人的利益，更关系到企业是否能够涅槃重生、重整成功。为此，本文就企业破产和重整中涉及到的税法相关问题进行整理和解读。篇幅所限，破产清算企业将另文分析。

一、破产重整企业相关税法规定

我国税法是一个庞大、复杂的体系。从广义上看，凡是法律、法规、规章和其他规范性文件中关于税收的规定，都属于税法的范围。从狭义上看，只有以税收实体要素和征缴程序为主题的法律、法规、规章和其他规范性文件属于税法。但无论从广义还是狭义来看，我国税收立法立足于正常经营期的企业，没有针对破产重整企业制定专门性的税收法律、法规、规章和其他规范性文件。

在实践中，破产重整企业作为处于特殊时期的企业，既涉及企业正常开展生产经营过程中相关的税法规定，也涉及到在破产程序和重整程序中相关的税法规定，可以分为以下几类：

1. 《中华人民共和国破产法》（以下简称《破产法》）和相关的司法解释中关于税收的规定，如下表：

文件名称	内容
破产法	第八十二条 下列各类债权的债权人参加讨论重整计划草案的债权人会议，依照下列债权分类，分组对重整计划草案进行表决： （一）对债务人的特定财产享有担保权的债权； （二）债务人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用，所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用，以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金； （三）债务人所欠税款； （四）普通债权。 第一百一十三条 破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后，依照下列顺序清偿：

	(一) 破产人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用,所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用,以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金; (二) 破产人欠缴的除前项规定以外的社会保险费用和破产人所欠税款; (三) 普通破产债权。
最高人民法院关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复(法释(2012)9号)	依照企业破产法、税收征收管理法的有关规定,破产企业在破产案件受理前因欠缴税款产生的滞纳金属于普通破产债权。 对于破产案件受理后因欠缴税款产生的滞纳金,人民法院应当依照《最高人民法院关于审理企业破产案件若干问题的规定》第六十一条规定处理。
最高人民法院关于审理企业破产案件若干问题的规定(法释〔2002〕23号)	第六十一条 下列债权不属于破产债权: (一) 行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金以及其他有关费用; (二) 人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金,包括债务人未执行生效法律文书应当加倍支付的迟延利息和劳动保险金的滞纳金; (三) 破产宣告后的债务利息; (四) 债权人参加破产程序所支出的费用; (五) 破产企业的股权、股票持有人在股权、股票上的权利; (六) 破产财产分配开始后向清算组申报的债权; (七) 超过诉讼时效的债权; (八) 债务人开办单位对债务人未收取的管理费、承包费。 上述不属于破产债权的权利,人民法院或者清算组也应当对当事人的申报进行登记。

2. 包括增值税、企业所得税等十八个税种在内的各税种法律、法规、规章和其他规范性文件。

由于各税种的相关规定通用于所有企业,所以不再详细列示。

3. 关于企业重组、清算或非货币性资产投资的税收规定

税法中虽然没有专门适用于破产重整企业的规范性文件,但在企业破产重整中可能会适用关于企业重组、清算或非货币性资产投资的税收规范性文件,且大部分内容具有税收优惠的性质。按照税种分类如下表:

税种	文件名称
企 业 所 得 税	财政部国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知（财税[2009]59号） 财政部国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知（财税[2009]60号） 国家税务总局关于发布《企业重组企业所得税管理办法》的公告（国家税务总局公告2010年第4号） 国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告（国家税务总局公告2013年第72号） 财政部国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税问题的通知（财税[2014]109号） 财政部国家税务总局关于非货币型资产投资企业所得税政策问题的通知（财税[2014]116号） 国家税务总局关于非货币资产投资企业所得税有关征管问题的公告（国家税务总局公告2015年第33号） 国家税务总局关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告（国家税务总局公告2015年第40号） 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告（国家税务总局公告2015年第48号）
增 值 税	国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告（国家税务总局公告2011年第13号） 国家税务总局关于纳税人资产重组增值税留抵税额处理有关问题的公告（国家税务总局公告2012年第55号） 国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告（国家税务总局公告2013年第66号） 财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知（财税[2018]17号）
土 地 增 值 税	财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告（财政部 税务总局公告2021年第21号）
契 税	财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告（财政部 税务总局公告2021年第17号）
印 花 税	财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税法政策的通知（财税[2003] 183号）

4. 与破产重整企业相关的地方性税收规定。

由于此类规定比较零散，且适用范围有限，故不再详细列示。

二、破产重整企业涉及到的税收优惠规定

进入破产程序的企业可能走向清算，也可能成功重整或和解。和解

涉及到的税收法律问题相对简单，本文主要探讨破产企业重整的税法相关问题，另文探讨破产企业清算的税法问题。

税法中虽然没有专门针对破产企业重整的法律、法规、规章和规范性文件，但税法中有不少以“重组”、“改制”为标题关键词的全国性税收规范性文件。这些文件由财政部、国家税务总局分别或联合制定。

《财政部国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）将企业重组定义为：企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

《财政部 税务总局关于继续支持企业 事业单位改制重组有关契税政策的通知》（财税〔2018〕17号）等文件中将企业改制定义为：企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司。

在破产企业的重整过程中，可以采取任何不受法律禁止的商业模式，这些商业模式只要能够对应到税法上的“重组”、“改制”，就具有了税法上的意义，可以适用税法中关于重组和改制的相关规定。这些规定大多具有税收优惠的性质。

本文依次探讨企业重组、改制涉及到企业所得税、增值税、土地增值税、契税、印花税等相关税种的税收优惠或类似税收优惠的规定。

（一）企业所得税

按照税法规定，企业重组的企业所得税税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。一般性税务处理与特殊性税务处理的区别是：一般性税务处理一律按照公允价值核算损益，无论是否实际取得现金流入，都要依法就核算产生的收益纳税；而特殊性税务处理不核算损益，按照原有计税基础入账，实现企业所得税递延纳税或不纳税、少纳税的效果。

税法对于不同形式的企业重组规定了不同的特殊性税务处理适用条件，详见下表：

值税。单位、个人（房地产企业除外）以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。以上政策执行到 2023 年。

（四）契税

1. 企业改制，原企业投资主体存续并在改制（变更）后的公司中所持股权（股份）比例超过 75%，且改制（变更）后公司承继原企业权利、义务的，对改制（变更）后公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。
2. 事业单位改制为企业，原投资主体存续并在改制后企业中出资（股权、股份）比例超过 50% 的，对改制后企业承受原事业单位土地、房屋权属，免征契税。
3. 公司合并，且原投资主体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。
4. 公司分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。
5. 企业破产，债权人（包括破产企业职工）承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属，免征契税；对非债权人承受破产企业土地、房屋权属，凡与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过 30% 的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。

（五）印花税

1. 关于资金帐簿的印花税
公司制改造立的新企业，其新启用的资金帐簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花。

合并或分立新企业，其新启用的资金帐簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花。
2. 关于应税合同的印花税
企业改制前签订但尚未履行完的各类应税合同，改制后需要变更执行主体的，对仅改变执行主体、其余条款未作变动且改制前已贴花的，不再贴花。

3. 关于产权转移书据的印花税

企业因改制签订的产权转移书据免予贴花。

上述规定适用于经县级以上人民政府及企业主管部门批准改制的企业。

三、总结

破产重整企业的税收处理是非常复杂的税法问题。

以企业所得税为例，虽然特殊性税务处理能够暂时不对企业的损益进行核算，但也并非任何情况下特殊性税务处理都更加符合企业利益。如果企业资产公允价值远高于原值时，一般性税务处理能够让取得资产的企业产生多提折旧的税收挡板效果。

再例如重整方案的选择，是存续式还是出售式？

存续式重整能够实现债务豁免的递延纳税，可在年末估计全年应纳税所得额后进行债务豁免；非货币性资产偿债也可以适用递延纳税；将资产无税分立到子公司，以股权偿债无需缴纳增值税；债转股方案完全没有税负。可见，存续式重整简单，得以保留优质壳资源，破产企业的亏损抵税效应也得以保留，还可综合采用合并、分立、资产（股权）收购（划转）等符合税收优惠条件的方法依法降低企业税负。

但出售式重整也具有自己的优势，一方面同样可以通过符合法定条件的分立、划转等来适用改制重组的相关税收优惠；另一方面不保留破产企业的法人实体，得以彻底甩掉滞纳金、罚款、未确定的欠税等历史包袱。

因此，具体到每一个个案，应当选择什么样的重组方式来重整破产企业，应综合考虑参与重组各方的利益，综合运用合并、分立、股权收购、资产收购、资产股权划转等方式，充分考虑企业所得税、增值税、土地增值税、契税和印花税各自的特殊规定，对各个税种的税负进行详细测算和比较后才能做出最佳的抉择。

德恒税法服务与研究

36

(2021 年 9 月 / 总第三十六期)

德恒研究

最高院：税法有多种解释应当作
有利于相对人的解释 / 潘铁铸

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品税收政策的通知》（财关税〔2021〕42号）

内容提要：为支持办好中国国际服务贸易交易会，经国务院批准，文件就有关税收政策作出通知。主要内容包括：（1）对服贸会每个展商在展期内销售的进口展品，按附件规定的数量或金额上限，免征进口关税、进口环节增值税和消费税。（2）享受税收优惠的展品不包括烟、酒、汽车、列入《进口不予免税的重大技术装备和产品目录》的商品、濒危动植物及其产品，以及国家禁止进口商品。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168674/content.html>

2. 《财政部 税务总局关于调整铁路和航空运输企业汇总缴纳增值税分支机构名单的通知》（财税〔2021〕51号）

内容提要：文件将调整铁路和航空运输企业汇总缴纳增值税分支机构名单有关内容作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5169312/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于继续执行的城市维护建设税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 27 号）

内容提要：为贯彻落实城市维护建设税法，文件将税法施行后继续执行的城市维护建设税优惠政策作出公告。主要内容包括：

（1）对黄金交易所会员单位通过黄金交易所销售且发生实物交割的标准黄金，免征城市维护建设税。（2）对上海期货交易所会员和客户通过上海期货交易所销售且发生实物交割并已

出库的标准黄金，免征城市维护建设税。（3）对国家重大水利工程建设基金免征城市维护建设税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n365/c5168439/content.html>

4.《财政部 税务总局关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 29 号）

内容提要：为贯彻落实《中华人民共和国契税法》，文件将税法实施后继续执行的契税优惠政策作出公告。主要包括：

（1）夫妻因离婚分割共同财产发生土地、房屋权属变更的，免征契税。（2）城镇职工按规定第一次购买公有住房的，免征契税。（3）外国银行分行按照《中华人民共和国外资银行管理条例》等相关规定改制为外商独资银行（或其分行），改制后的外商独资银行（或其分行）承受原外国银行分行的房屋权属的，免征契税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n375/c5168587/content.html>

5.《人力资源社会保障部等 6 部门关于巩固拓展社会保险扶贫成果助力全面实施乡村振兴战略的通知》（人社部发〔2021〕64 号）

内容提要：为贯彻党中央、国务院决策部署，巩固拓展社会保险扶贫成果，持续做好脱贫人口、困难群体社会保险帮扶，促进社会保险高质量可持续发展，助力全面实施乡村振兴战略，文件就有关总体要求、主要政策措施、组织实施等事项作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168185/content.html>

6.《退役军人事务部等 16 部门关于促进退役军人投身乡村振兴的指导意见》（退役军人部发〔2021〕48 号）

内容提要：退役军人是重要的人力人才资源，是社会主义现代化建设的重要力量。促进退役军人投身乡村振兴，既是响应国家号召、投身国家战略的具体体现，也是引导他们返乡干事创

业、实现人生价值的重要途径，有助于推动农村基层社会治理现代化能力提升，有助于推动农业农村经济社会更快更好发展，有助于推动乡村国防动员能力进一步强化。文件就促进退役军人投身乡村振兴拓宽就业渠道、强化培育赋能、加强政策支持和优化服务保障提出指导意见。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168675/content.html>

7.《国家税务总局关于契税纳税服务与征收管理若干事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 25 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，切实优化契税纳税服务，规范契税征收管理，根据《中华人民共和国契税法》、《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》)等相关规定，文件就契税申报基本单位、计税依据、纳税申报材料等有关内容作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n375/c5168489/content.html>

8.《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，进一步规范城市维护建设税征收管理，根据《中华人民共和国城市维护建设税法》《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（2021 年第 28 号）等相关规定，文件就有关事项公告。主要包括：

（1）城建税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。（2）对于增值税小规模纳税人更正、查补此前按照一般计税方法确定的城建税计税依据，允许扣除尚未扣除完的留抵退税额。（3）对增值税免抵税额征收的城建税，纳税人应在税务机关核准免抵税额的下一个纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n365/c5168590/content.html>

9.《国家税务总局关于《中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》

议定书生效执行的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 27 号）

内容提要：《〈中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉议定书》于 2021 年 3 月 11 日在多哈正式签署。中卡双方已完成《议定书》生效所必需的各自国内法律程序。文件对此作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168768/content.html>

10.《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）

内容提要：为贯彻落实国务院激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，方便企业提前享受研发费用加计扣除优惠政策，文件就有关 2021 年度享受研发费用加计扣除政策问题、研发支出辅助账样式的问题、其他相关费用限额计算的问题等事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5169007/content.html>

11.《商务部等 6 部门关于支持线下零售、住宿餐饮、外资外贸等市场主体纾困发展有关工作的通知》（商财函〔2021〕442 号）

内容提要：根据党中央、国务院决策部署，为进一步加大对线下零售、住宿餐饮、外资外贸等受疫情持续影响企业的定向支持，帮助相关行业企业有效应对当前疫情形势，更好服务构建新发展格局，文件就有关工作作出通知。主要包括：（1）加强普惠金融服务。（2）满足企业合理资金需求。（3）创新优化融资产品和服务。（4）充分发挥出口信用保险作用。（5）提升涉外企业汇率避险意识和能力。（6）发挥专项资金引导作用。（7）推进减税降费直达快享。（8）优化出口退税办理。（9）加强形势跟踪研判。（10）广泛开展政银企对接。（11）准确把握政策时度效。（12）加强工作协同。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168588/content.html>

12. 《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔面试的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 5 号）

内容提要：第七批全国税务领军人才学员选拔笔试及素质和业绩评价工作已经结束。根据笔试成绩、素质和业绩评价成绩、推荐成绩，经全国税务领军人才培养工作领导小组审定，共有 144 名考生进入面试环节。文件将有关面试安排、有关事项与要求等内容作出通告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168849/content.html>



德恒研究

最高院：税法有多种解释 应当作有利于相对人的解释 / 潘铁铸

裁判摘要：根据依法行政的基本要求，没有法律、法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在税法规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。

一、基本案情

2005年1月，广州德发房产建设有限公司（以下简称德发公司）委托拍卖行将其自有的位于广州市人民中路555号“美国银行中心”的房产拍卖后，按1.38255亿元的拍卖成交价格，向税务部门缴付了营业税6912750元及堤围防护费124429.5元，并取得了相应的完税凭证。2006年间，广州市地方税务局第一稽查局（以下简称广州税稽一局）在检查德发公司2004年至2005年地方税费的缴纳情况时，认为德发公司的上述房产拍卖成交单价格2300元/㎡，不及市场价的一半，价格严重偏低，遂于2009年9月，作出穗地税稽一处〔2009〕66号税务处理决定，核定德发公司委托拍卖的上述房产的交易价格为311678775元，并以311678775元为标准核定应缴纳营业税及堤围防护费，决定追缴德发公司未缴纳的营业税8671188.75元，加收营业税滞纳金2805129.56元；决定追缴堤围防护费156081.40元，加收滞纳金堤围防护费48619.36元。德发公司不服该决定，提起行政诉讼。

二、裁判要点

最高人民法院（2015）行提字第13号广州德发房产建设有限公司与广东省广州市地方税务局第一稽查局再审行政判决书认为，本案争议的焦点问题是德发公司将涉案房产拍卖形成的拍卖成交价格作为计税依据纳税后，广州税稽一局在税务检查过程中能否以计税依据价格明显偏低且无正当理由为由重新核定应纳税额补征税款并加收滞纳金。

关于德发公司以涉案房产的拍卖成交价格作为计税依据申报纳税是否存在“计税依据明显偏低，又无正当理由”情形的问题。拍卖价格的形成机制较为复杂，因受到诸多不确定因素的影响，相同商品的拍卖价格可能会出现较大差异。影响房地产价格的因素更多，拍卖价格差异可能会更大。依照法定程序进行的拍卖活动，由于经过公开、公平的竞价，不论拍卖成交价格的高低，都是充分竞争的结果，较之一般的销售方式更能客观地反映商品价格，可以视为市场的公允价格。如果没有法定机构依法认定拍卖行为无效或者违反拍卖法的禁止性规定，原则上税务机关应当尊重作为计税依据的拍卖成交价格，不能以拍卖价格明显偏低为由行使核定征收权。广州市地方税务局 2013 年修订后的《存量房交易计税价格异议处理办法》就明确规定，通过具有合法资质的拍卖机构依法公开拍卖的房屋权属转移，以拍卖对价为计税价格的，可以作为税务机关认定的正当理由。该规范性文件虽然在本案税收征管行为发生后施行，但文件中对拍卖价格本身即构成正当理由的精神，本案可以参考。因此，对于一个明显偏低的计税依据，并不必然需要税务机关重新核定；尤其是该计税依据是通过拍卖方式形成时，税务机关一般应予以认可和尊重，不宜轻易启动核定程序，以行政认定取代市场竞争形成的计税依据。

但应当明确，拍卖行为的效力与应纳税款核定权，分别受民事法律规范和行政法律规范调整，拍卖行为有效并不意味着税务机关不能行使应纳税额核定权，另行核定应纳税额也并非否定拍卖行为的有效性。保障国家税收的足额征收是税务机关的基本职责，税务机关对作为计税依据的交易价格采取严格的判断标准符合税收征管法的目的。如果不考虑案件实际，一律要求税务机关必须以拍卖成交价格作为计税依据，则既可能造成以当事人意思自治为名排除税务机关的核定权，还可能因市场竞价不充分导致拍卖价格明显偏低而造成国家税收流失。因此，有效的拍卖行为并不能绝对地排除税务机关的应纳税额核定权，但税务机关行使核定权时仍应有严格限定。

具体到本案，广州税稽一局在被诉税务处理决定中认定拍卖价格明显偏低且无正当理由的主要依据是，涉案房产以底价拍卖给唯一参加竞买的盛丰实业有限公司，而一人竞买不符合拍卖法关于公开竞价的规定，扭曲拍卖的正常价格形成机制，导致实际成交价格明显偏低。此问题的关键在于，在没有法定机构认定涉案拍卖行为无效，也没有充分证据证明涉案拍卖行为违反拍卖法的禁止性规定，涉案拍卖行为仍然有效的情况下，税务机关能否以涉案拍卖行为只有一

个竞买人参加竞买即一人竞拍为由，不认可拍卖形成的价格作为计税依据，直接核定应纳税额。一人竞拍的法律问题较为特殊和复杂，拍卖法虽然强调拍卖的公开竞价原则，但并未明确禁止一人竞拍行为，在法律或委托拍卖合同对竞买人数量没有作出限制性规定的情况下，否定一人竞买的效力尚无明确法律依据。但对于拍卖活动中未实现充分竞价的一人竞拍，在拍卖成交价格明显偏低的情况下，即使拍卖当事人对拍卖效力不持异议，因涉及国家税收利益，该拍卖成交价格作为计税依据并非绝对不能质疑。本案中，虽然履行拍卖公告的一人竞拍行为满足了基本的竞价条件，但一人竞拍因仅有一人参与拍卖竞价，可能会出现竞价程度不充分的情况，特别是本案以预留底价成交，而拍卖底价又明显低于涉案房产估值的情形，即便德发公司对拍卖成交价格无异议，税务机关基于国家税收利益的考虑，也可以不以拍卖价格作为计税依据，另行核定应纳税额。同时，“计税依据明显偏低，又无正当理由”的判断，具有较强的裁量性，人民法院一般应尊重税务机关基于法定调查程序作出的专业认定，除非这种认定明显不合理或者滥用职权。广州税稽一局在被告税务处理决定中认定涉案拍卖行为存在一人竞拍、保留底价偏低的情形，广州市地方税务局经复议补充认为，涉案拍卖行为保证金设置过高、一人竞拍导致拍卖活动缺乏竞争，以较低的保留底价成交，综合判定该次拍卖成交价格不能反映正常的市场价格，且德发公司未能合理说明上述情形并未对拍卖活动的竞价产生影响的情况下，广州税稽一局行使核定权，依法核定德发公司的应纳税款，并未违反法律规定。

关于广州税稽一局核定应纳税款后追征税款和加征滞纳金是否合法的问题。税收征管法对税务机关在纳税人已经缴纳税款后重新核定应纳税款并追征税款的期限虽然没有明确规定，但并不意味税务机关的核定权和追征权没有期限限制。税务机关应当在统筹兼顾保障国家税收、纳税人的信赖利益和税收征管法律关系的稳定等因素的基础上，在合理期限内核定和追征。在纳税义务人不存在违反税法 and 税收征管过错的情况下，税务机关可以参照税收征管法第五十二条第一款规定确定的税款追征期限，原则上在三年内追征税款。本案核定应纳税款之前的纳税义务发生在 2005 年 1 月，广州税稽一局自 2006 年对涉案纳税行为进行检查，虽经三年多调查后，未查出德发公司存在偷税、骗税、抗税等违法行为，但依法启动的调查程序期间应当予以扣除，因而广州税稽一局 2009 年 9 月重新核定应纳税款并作出被告税务处理决定，并不

违反上述有关追征期限的规定。德发公司关于追征税款决定必须在 2008 年 1 月 15 日以前作出的主张不能成立。

根据依法行政的基本要求，没有法律、法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在法律规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。有权核定并追缴税款，与加收滞纳金属于两个不同问题。根据税收征管法第三十二条、第五十二条第二款、第三款规定，加收税收滞纳金应当符合以下条件之一：纳税人未按规定期限缴纳税款；自身存在计算错误等失误；或者故意偷税、抗税、骗税的。本案中德发公司在拍卖成交后依法缴纳了税款，不存在计算错误等失误，税务机关经过长期调查也未发现德发公司存在偷税、抗税、骗税情形，因此德发公司不存在缴纳滞纳金的法定情形。被诉税务处理决定认定的拍卖底价成交和一人竞买拍卖行为虽然能证明税务机关对成交价格未形成充分竞价的合理怀疑具有正当理由，但拍卖活动和拍卖价格并非德发公司所能控制和决定，广州税稽一局在依法进行的调查程序中也未能证明德发公司在拍卖活动中存在恶意串通等违法行为。同时本案还应考虑德发公司基于对拍卖行为以及地方税务局完税凭证的信赖而形成的信赖利益保护问题。在税务机关无法证明纳税人存在责任的情况下，可以参考税收征管法第五十二条第一款关于“因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金”的规定，作出对行政相对人有利的处理方式。因此，广州税稽一局重新核定德发公司拍卖涉案房产的计税价格后新确定的应纳税额，纳税义务应当自核定之日发生，其对德发公司征收该税款确定之前的滞纳金，没有法律依据。此外，被诉税务处理决定没有明确具体的滞纳金起算时间和截止时间，也属认定事实不清。

三、律师简评

最高人民法院（2018）最高法行申 209 号陈建伟福建省地方税务局税务行政管理税务再审审查与审判监督行政裁定书同样认为，根据依法行政的基本要求，没有法律、法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在法律规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。最高人民法院（2018）最高法行申 253 号林碧钦莆田市地方税务局稽查局税务行政管理税务再审审查与审判监督行政裁定书亦认为，根据依法行政的基本要求，没有法律、

法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在法律规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。

1. 对各地税务机关不违反上位法和法律原则，在执法实践中形成的符合税务执法规律的行政惯例和专业认定，人民法院应予尊重。对于税务局和稽查局的职权范围，税务机关在执法实践中形成了符合税务执法规律且不违反上位法和法律原则的行政惯例，人民法院应予尊重。

2. 对于重新核定应纳税额的条件“计税依据明显偏低，又无正当理由”，税务机关在判断时有裁量权，人民法院一般应尊重税务机关基于法定调查程序作出的专业认定，除非这种认定明显不合理或者滥用职权。

3. 纳税人不存在应当缴纳滞纳金的法定情形，也不是通过违法行为而导致“计税依据明显偏低”，且对税务机关已经出具的完税凭证有信赖利益的，税务机关不应在核定应纳税额后追缴纳税人在该税款确定前的滞纳金。[1]

[1] 最高人民法院行政审判庭编：《最高人民法院行政裁判要旨及评述》（第一卷），人民法院出版社 2019 年版，第 306 页。

德恒税法服务与研究

37

(2021年10月/总第三十七期)

热点解读

深度：《扎实推动共同富裕》释放了哪些税收政策信息？

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《科技部 财政部 海关总署 税务总局关于印发〈科研院所等科研机构免税进口科学研究、科技开发和教学用品管理细则〉的通知》（国科发政〔2021〕270号）

内容提要：为落实科研院所等科研机构免税进口科学研究、科技开发和教学用品政策，科技部、财政部、海关总署、税务总局研究制定了《科研院所等科研机构免税进口科学研究、科技开发和教学用品管理细则》。主要内容包括：（1）总则；（2）科研院所；（3）科研基地；（4）转制科研院所；（5）社会研发机构；（6）科研机构变更等内容。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5169847/content.html>

2. 《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉（第三批）的公告》（国家税务总局 工业和信息化部公告2021年第29号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深入开展2021年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，推进税务领域“放管服”改革，更好服务市场主体，文件发布了《免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录》（第三批）。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n371/c5169396/content.html>

3. 《国家税务总局关于印发〈税务采购网采购规则〉的通知》（税总采购发〔2021〕61号）

内容提要：为进一步规范税务采购网采购行为，加强网上采购管理，提高采购效率，税务总局制发了《税务采购网采购规则》。主要内容包括：（1）总则；（2）协议批量子系统；（3）在线竞价子系统；（4）网上超市子系统；（5）采购程序；（6）监督管理等。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5169485/content.html>

4. 《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔预录取考察的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 6 号）

内容提要：第七批全国税务领军人才学员选拔工作已完成个人报名、推荐、笔试、素质和业绩评价、面试工作环节。经全国税务领军人才培养工作领导小组研究，共确定 90 人作为预录取考察对象。文件予以公布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5169438/content.html>

5. 《国家税务总局关于进一步加强涉税专业服务行业自律和行政监管的通知》（税总纳服函〔2021〕254 号）

内容提要：为进一步发挥行业协会和社会中介组织作用，规范涉税专业服务机构及其从业人员执业行为，助力税收改革发展，文件就进一步加强涉税专业服务行业自律和行政监管有关事项通知。主要内容有：（1）坚持行业党建引领；（2）加强行业自律管理；（3）加强涉税专业服务行政监管；（4）构建部门协同共管合力。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5169478/content.html>

热点解读

深度：《扎实推动共同富裕》释放了哪些 税收政策信息？

10月15日，《求是》杂志发表习近平总书记重要文章《扎实推动共同富裕》，对“共同富裕”进行了信息量巨大的详细阐述，其中包括有关税收的重点内容。简单归纳如下：

一、中小企业主和个体工商户是创业致富的重要群体， 要改善营商环境，减轻税费负担。

针对中小微企业和个体工商户的减税降费将持续下去。这部分主体是“共同富裕”的帮扶对象，也是“共同富裕”的重要源泉。

二、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。

调节过高收入人群的收入，是“共同富裕”的重要手段。注意“过高收入”是新提法。主要着力于完善个人所得税，尤其是资本性所得的个人所得税。

按照我国《个人所得税法》，资本性所得包括：股息利息红利所得、财产租赁所得、财产转让所得。这部分所得的征收和管理将进一步加强。

根据《个人所得税实施条例》，对这三项资本性所得的界定分别是：

1、利息、股息、红利所得，是指个人拥有债权、股权等而取得的利息、股息、红利所得。

2、财产租赁所得，是指个人出租不动产、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。

3、财产转让所得，是指个人转让有价证券、股权、合伙企业中的财产份额、不动产、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。

不久前，国家税务总局公布了一起不常见的高收入个人偷逃税款的典型案例，可以看到对高收入的个人股东等加强征管已经成为趋势。

三、要积极稳妥推进房地产税立法和改革，做好试点工作。

对拥有多套房屋的富裕人群征税是推动“共同富裕”的重要手段。多年来房地产税立法一直没有实质性进展。前不久已经传出可靠消息，将同时推进房地产税的试点和立法。不久，房地产税的试点城市和方案将落地。

四、研究扩大消费税征收范围

一段时期以来，消费税征管制度暴露出来的问题引发关注，偷逃消费税数额巨大，影响恶劣。消费税改革已箭在弦上。

五、完善公益慈善税收优惠政策，鼓励高收入人群和企业更多回报社会。

除了以税收方式进行第二次分配外，公益慈善是重要的第三次分配。因此，将出台更加有利于公益慈善的税收优惠政策，鼓励高收入人群和企业进行更多的公益慈善活动。目前，个人所得税税前允许扣除 30% 的公益性捐赠，企业所得税税前允许扣除 12%。

六、坚决打击偷税等获取非法收入行为。

“共同富裕”必然意味着对高收入群体，包括高收入个人和企业，更强有力的税收征管。前不久的郑爽税案等，是典型的坚决打击偷税等获取非法收入的案例。

特别约稿

从优化营商环境角度看完善税收评价体系

作者：施宏、蒋震

一、相关背景

营商环境是一个国家或地区经济软实力的综合体现，包括制度层面和执行层面等因素对市场主体的持续影响。为了进一步提高我国的生产力和竞争力，中共中央把持续优化营商环境作为十四五规划和二〇三五年远景目标的重要内容之一。习近平主席强调，优化营商环境既是一场深刻的体制改革和制度创新，也是一项基础性、系统性工程，要以提高国家治理体系和治理能力为高水平的经济发展提供制度保障。李克强总理指出，激发市场主体活力，要把更多精力放在“放管服”的结合上来，形成互为支撑的改革局面。

众所周知，税收环境是营商环境的一个重要方面，并受到立法质量、执法水平、司法救济、守法意识等因素的影响。只有找准治理税收环境的难点和痛点，才能以问题为导向推动税收治理体系和税收治理能力的持续提高。目前涉及税收领域的评价体系主要有两种，一个是国家税务总局组织的纳税人满意度调查（以下简称“纳税人满意度调查”），一个是国家发改委对参评地区按照世界银行营商环境纳税指标进行评价（以下简称“营商环境纳税评价”），两者都对税收环境的改善起到一定的推动作用，但在国家要将优化营商环境作为一个深化改革的切入点的背景下，现行评价体系尚有较大的改进空间。

二、基本情况

2010年以来，为了了解纳税人对税收执法的整体评价，发现税收工作中存在的薄弱环节，国家税务总局每隔一年组织纳税人对税务部门进行满意度调查。一般是委托第三方专业机构以电

话、短信、走访等方式联系纳税人，让其对税务执法单位的政务公开、服务措施、涉税审批、税收征管、税务检查、法律救济、廉政建设等工作做出评价，并分满意、非常满意、基本满意和非常不满意四个档次设计分值，汇总的结果列入绩效考核范围。纳税人满意度的调查结果通过横向和纵向比较，在一定程度上可以发现不同税务部门的工作差距，找出同一部门在具体环节上的改进空间。

自 2008 年开始，世界银行每年围绕各经济体的法律环境和管制规则对中小企业商业活动的影响进行评估，其中，营商环境纳税评价是一项重要的指标。在向会计事务所等中介机构发放的问卷中，模拟一个企业案例并设定相关的情形，由被调查者填写。通过对总税费率、纳税时间、纳税次数与税后流程时间四项得分进行加权平均，重点考察中小型企业应该缴纳的税费程度以及因缴纳税费而产生的行政负担。每年世界银行发布专门的报告，对各经济体的营商环境进行排名，我国上海和北京先后参加了测评。目前国家发改委已在国内 80 个城市进行营商环境评价的探索，营商环境纳税评价对当地税务机关公平执法有着较大的促进。

三、存在问题

全国范围的纳税人满意度调查一次抽取的样本基本在 10 万户左右，仅是我国市场主体总量的极少部分。代表性充分与否暂且不提，仅是这些样本的分配如何兼顾各地经济规模的差异和纳税人结构的不同就很不容易。另外，纳税人满意的程度一般反映着主观期望与现实的差距，在这方面，即使执行统一的工作标准，身处经济发展不同地区的纳税人也会感受不同，据此对两地税务机关的服务进行比较也会降低一些客观性。还有，征纳之间毕竟存在行政管理的属性，纳税人很难对税务机关主导的调查畅所欲言。

营商环境纳税评价虽然是由征纳之外的部门主导组织，采集数据的方式也更客观，但是考察的仅是中小企业的税费负担，瞄准的不外是世界银行的一个报告。按照国家通过优化营商环境推动深层次改革开放的定位，营商环境纳税评价应该体现中国的特色，即在做好世界银行的规定动作之外，应该有更多推动参评城市税务机关提高工作质效的设计。

更为重要的是，现行的税收评价都是侧重在操作层面。而制度层面的因素，比如执法依据问题，规则制定问题，都会引起纳税人的不满。社会层面的因素，比如部门协作的问题，异地配合的问题，也会给税收工作带来影响。围绕提高税收治理体系和治理能力去发现

堵点、难点、热点，才是落实领导人讲话精神的一项基础性、系统性工作。

四、相关建议

一是在优化营商环境的参评城市中探索中国特色的营商环境纳税评价体系。可把纳税人满意度调查中一些较为成型的指标放到参评城市的评价范围，由税务机关以外的部门以更好的方式组织评价和进行比较。

二是调整总局原有的纳税人满意度调查的重点。未来相当一段时期我国是以内循环为主，促进万众创业、大众创新事关国家稳定发展的大局。要发挥纳税人满意度调查的合理成分，使其尽量侧重民营的中小规模企业，评价指标也宜围绕这个重点进行压缩调整，通过总局主导的评价推动相关地区税务部门转移工作重心。

三是由人大政协牵头开展专项评价。网上征集税收领域的热点、难点、堵点等问题或者重点关注某一税种的改革效果，选取调查样本、设计调查问卷、选择调查方式，参照世界银行营商环境报告的做法组织社会力量进行深度的调查和评价，利用现有通道对接顶层设计。

四是抓好税收领域救济案例的重点评价。按照立法法的规定，最高法院和最高检察院有税法的提案权，但是几十年间他们从未行使过这项权力。发挥中介作用对散落在各地的征纳之间的诉讼案例或者复议案例进行梳理和评价，可以发现执法依据和执法质量存在的不足，也有利于监督有权部门在税收立法建议方面的不作为。

我们认为只有使税收评价体系能够覆盖立法、执法、司法和守法等各方面，才能以问题为导向推动税收环境得到全面的改善。

德恒税法服务与研究

38

(2021年11月 / 总第三十八期)

德恒动态

德恒税法助力重庆市青年律师投标 技能决赛

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于“十四五”期间进口科学研究、科技开发和教学用品免税清单（第一批）的通知》（财关税〔2021〕44号）

内容提要：文件将“十四五”期间进口科学研究、科技开发和教学用品的第一批免税清单予以公布，包含科学研究机构、技术开发机构、学校、党校（行政学院）、图书馆的免税进口商品清单。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5170395/content.html>

2. 《财政部 税务总局关于北京证券交易所税收政策适用问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 33 号）

内容提要：为支持进一步深化全国中小企业股份转让系统改革，将精选层变更设立为北京证券交易所，按照平稳转换、有效衔接的原则，文件将北交所涉及的增值税、个人所得税、企业所得税和印花税等税收政策适用问题进行明确。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n367/c5170654/content.html>

3. 《国家税务总局 财政部关于制造业中小微企业延缓缴纳 2021 年第四季度部分税费有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 30 号）

内容提要：为支持制造业中小微企业发展，促进工业经济平稳运行，文件就制造业中小微企业延缓缴纳 2021 年 10 月、11 月、12 月（按月缴纳）或者 2021 年第四季度（按季缴纳）的企业所得税、个人所得税（代扣代缴除外）、国内增值税、

国内消费税及附征的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加的条件及延缓期限等有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5170139/content.html>

4.《国家税务总局关于纳税信用评价与修复有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 31 号）

内容提要：为推进税务领域“放管服”改革，优化税收营商环境，引导纳税人及时纠正违规失信行为、消除不良影响，文件就纳税信用修复需要满足的条件、纳税信用修复的时间等有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810825/c101434/c5170720/content.html>

5.《国家税务总局关于进一步深化税务领域“放管服”改革 培育和激发市场主体活力若干措施的通知》（税总征科发〔2021〕69 号）

内容提要：为深入贯彻全国深化“放管服”改革着力培育和激发市场主体活力电视电话会议精神，认真落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》要求，税务总局决定推出 15 条新举措，包括：（1）降低制度性交易成本，进一步激发市场主体活力；（2）优化税务执法和监管，维护公平公正税收环境；（3）持续提升办税缴费便利度，优化税收营商环境。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5170138/content.html>

德恒动态

德恒税法助力重庆市青年律师投标技能决赛

为鼓励青年律师积极拓展新业务领域，并在日常法律合同起草和审查中兼顾税法风险防控，近日，德恒税法服务与研究中心携德恒（重庆）税法中心向参与“巴渝工匠”杯重庆市第十届青年职业技能大赛的共 33 位决赛律师，赠与了“一览税典”两年使用权。



（“巴渝工匠”杯重庆市第十届青年职业技能大赛决赛现场）

“一览税典 - 税收业务电子辞典 [附税务案例和法规检索]”是德恒（重庆）税法中心律师历经多年研究开发的税法系统，适用于税务干部、税务师、律师、企业财税人员、会计师、院校财税教学者等税务和法律人士学习、研究和查询税收要素、政策、案例、文章等税法相关体系的互联网系统。

德恒律师事务所税法服务与研究中心与各类税法专业研究组织保持密切合作，致力于税法领域的社会公益事业。自 2018 年起，中心参与承办中国法学会财税法学研究会历年

的“税务司法理论与实践”高端论坛，论坛现已成为税法理论和实务届最受关注和影响力的论坛之一。中心参与中国法学会财税法学研究会主办的历年“年度影响力税务司法审判案例”的评选和组织，用典型个案推动税收法治，取得良好的社会效果。中心全面搜集全国税务行政诉讼和税务非诉强制执行案例，精心整理、撰写，并定期向社会发布 2018 年到 2020 年的《中国税务行政诉讼大数据分析报告》和《2019 年中国税务非诉强制执行大数据分析报告》，为税法学界和实务界提供从整体上认识中国税务行政诉讼和税务非诉强制执行的整体数据和宝贵样本，受到了广泛关注和好评。中心的实务研究专刊《德恒税法服务与研究》按月发行，迄今已免费发行 37 期，受到客户、实务界和学界的广泛欢迎。此次，德恒律师事务所税法服务与研究中心和德恒（重庆）律师事务所税法中心联合向青年律师赠送“一览税典”，是中心在税法公益方面的最新举措，得到了重庆律协的高度肯定和赞誉。

德恒律师事务所税法服务与研究中心和德恒（重庆）律师事务所税法中心，税法服务与研究中的主要合伙人和律师，有近二十年税务机关或海关工作背景，或长期在境内外投资、重组、贸易、影视、财富规划等领域从业多年，部分律师具有注册会计师、注册税务师和注册资产评估师等专业资格。中心长期与财税、海关部门保持着良好的沟通，精准理解税收法律、法规、规章和规范性文件。



德恒研究

解析新政下股权激励申报与个税缴纳相关问题 / 张晓彤

前言

2021年10月12日，国家税务总局发布《国家税务总局关于进一步深化税务领域“放管服”改革、培育和激发市场主体活力若干措施的通知》（税总征科发〔2021〕69号），其中第二条第十项规定，加强股权激励个人所得税管理。严格执行个人所得税有关政策，实施股权激励的企业应当在决定实施股权激励的次月15日内，向主管税务机关报送《股权激励情况报告表》，并按照财税〔2005〕35号文、财税〔2016〕101号文等现行规定向主管税务机关报送相关资料。股权激励计划已实施但尚未执行完毕的，于2021年底前向主管税务机关补充报送《股权激励情况报告表》和相关资料。境内企业以境外企业股权为标的对员工进行股权激励的，应当按照工资、薪金所得扣缴个税，并执行上述规定。

事实上，自2005年起，财政部与国家税务总局就陆续发布了一系列有关股权激励征收个税的文件：财税〔2005〕35号文、国税函〔2006〕902号文、财税〔2009〕5号文、国税函〔2009〕461号文等。上述文件对股权激励中股票期权及限制性股票的所得性质、纳税义务产生时点、应纳税款的计算以及征收管理做出了规定，并指出公司有义务向主管税务机关报送其员工行权等涉税信息，且作为扣缴义务人应履行代扣代缴个税的义务，否则可能依据《税收征收管理办法》受到处罚。相较于早期的政策文件，税总征科发〔2021〕69号文对股权激励个税的征收管理作出了更为细致的规定，对于计划制定股权激励计划以及已实施股权激励计划但未执行完毕的企业，要求在一定时限内报送《股权激励情况报告表》。

但实践中，公司不进行申报纳税的情况普遍存在。由于股权激励的目的在于通过赋予员工股东权益以激励员工勤勉尽责地长期服务于企业，往往存在业绩条件限制严、套现时间长等问题，过重税负可能影响员工认购期权或限制性股票的积极性，进而导致企业的股权激励计划僵化。因此，公司积极通过股权激励安排享受税收优惠政策，对于减轻员工的税负、最大化股权激励效果至关重要。本文将从股权激励纳税规定及股权激励税收优惠政策两方面分析员工在股权激励计划中缴纳个税的问题。

一、股权激励纳税规定

（一）上市公司

1、期权

根据财税〔2005〕35号规定，实施股票期权计划企业授予该企业员工的股票期权所得，应按《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例有关规定征收个税。企业员工股票期权（以下简称股票期权）是指上市公司按照规定的程序授予本公司及其控股企业员工的一项权利，该权利允许被授权员工在未来时间内以某一特定价格购买本公司一定数量的股票。

期权一般包括授权、行权、持有、转让四个阶段，各阶段是否纳税、纳税所得性质及纳税基础、税率均有一定差异。

（1）授权

员工接受实施股票期权计划企业授予的股票期权时，除另有规定外，一般不作为应税所得征税。

（2）行权

员工行权时，其从企业取得股票的实际购买价（施权价）低于购买日公平市场价（指该股票当日的收盘价，下同）的差额，是因员工在企业的表现和业绩情况而取得的与任职、受雇有关的所得，应按“工资、薪金所得”适用的规定计算缴纳个税。

计算公式为：应纳税额 = （行权股票的市场价 - 取得该股票期权支付的购买价）× 股票数量 × 工资薪金所得适用税率

对因特殊情况，员工在行权日之前将股票期权转让的，以股票期权的转让净收入，作为工资薪金所得征收个税。

计算公式为：应纳税额＝股票期权转让收入 × 工资薪金所得适用税率

（3）转让股票

员工将行权后的股票再转让时获得的高于购买日公平市场价的差额，是因个人在证券二级市场上转让股票等有价证券而获得的所得，应按照“财产转让所得”适用的征免规定计算缴纳个税。即：个人将行权后的境内上市公司股票再行转让而取得的所得，暂不征收个税；个人转让境外上市公司的股票而取得的所得，应按税法的规定计算应纳税所得额和应纳税额，依法缴纳税款。

计算公式为：应纳税额＝（转让股票的转让价－行权股票的市场价）× 股票数量 × 财产转让所得适用税率

（4）持有收益

员工因拥有股权而参与企业税后利润分配取得的所得，应按照“利息、股息、红利所得”适用的规定计算缴纳个税。

计算公式为：应纳税额＝利润分配所得 × 利息、股息、红利所得适用税率

应注意，关于可公开交易的期权，纳税存在特殊规定。根据国税函〔2006〕902号文第六条规定，部分股票期权在授权时即约定可以转让，且在境内或境外存在公开市场及挂牌价格（以下称可公开交易的股票期权）。员工接受该可公开交易的股票期权时，应作为财税〔2005〕35号文件第二条第（一）项所述的另有规定情形，按以下规定进行税务处理：

①授权

员工取得可公开交易的股票期权，属于员工已实际取得有确定价值的财产，应按授权日股票期权的市场价格，作为员工授权日所在月份的工资薪金所得，并按财税〔2005〕35号文件第四条第（一）项规定计算缴纳个税。

计算公式为：应纳税额＝授权股票期权的市场价 × 股票数量 × 工资薪金所得适用税率

②行权前转让股票期权

员工转让该股票期权所取得的所得，属于财产转让所得，按财税〔2005〕35号文件第四条第（二）项规定进行税务处理，即按照“财产转让所得”适用的征免规定计算缴纳个税。

计算公式为：应纳税额 = 股票期权转让收入 × 财产转让所得适用税率

③行权

员工实际行使该股票期权购买股票时，不再计算缴纳个税。

转让股票及持有收益的纳税规定不变。

2、限制性股票

2009年1月，财政部及国家税务总局发布财税〔2009〕5号文规定，对于个人从上市公司（含境内、外上市公司，下同）取得的股票增值权所得和限制性股票所得，比照财税〔2005〕35号文、国税函〔2006〕902号文的有关规定，计征个税。限制性股票不同于期权存在授权、行权的阶段，而是直接授予员工股票，并规定一定的解禁条件，按照条件的实现程度逐步授予员工股票，直接参照期权导致征税规定模糊。

2009年8月，国家税务总局又发布的税函〔2009〕461号文，其中第五条第二项规定，限制性股票个税纳税义务发生时间为每一批次限制性股票解禁的日期。根据税函〔2009〕461号文第三条规定，上市公司实施限制性股票计划时，应以被激励对象限制性股票在中证登进行股票登记日期的股票市价（指当日收盘价，下同）和本批次解禁股票当日市价（指当日收盘价，下同）的平均价格乘以本批次解禁股票份数，减去被激励对象本批次解禁股份数所对应的为获取限制性股票实际支付资金数额，其差额为应纳税所得额。

员工虽然在股票登记日取得了股票，但实际上受解禁条件限制并无转让股票的权利，因此通过计算股票登记日和股票解禁日的平均市价代替股票解禁日的市价，可以有效平衡这一点，既不过度征税也未导致国家利益受损。

计算公式为：应纳税额 = （股票登记日股票市价 + 本批次解禁股票当日市价） ÷ 2 × 本批次解禁股票份数 - 实际支付的资金总额 × （本批次解禁股票份数 ÷ 获取的限制性股票总份数） × 工资

薪金所得适用税率。

（二）非上市公司

财税(2016)101号文发布之前，国家税务总局及财政部等有关部门并无关于非上市公司实施股权激励计划缴纳个税的明文规定。由上述上市公司的相关规定可以推知，征税个税的关键点实际上在于员工实际取得利益的时点，例如不可公开交易期权的行权或可公开交易期权的授权时点以及员工转让股票或因持有股票而获得收益的时点，都属于员工已实际取得有确定价值的财产，因此应缴纳个税。财税(2016)101号文的发布进一步明确了关于非上市公司股权激励缴纳个税的规定。

1、期权

（1）授权

员工接受实施股票期权计划企业授予的股票期权时，不作为应税所得征税。

（2）行权

员工行权时，以从企业取得股票的实际购买价（施权价）低于购买日公平市场价的差额按“工资、薪金所得”适用的规定计算缴纳个税。

计算公式为：应纳税额 = （行权股票的市场价 - 取得该股票期权支付的购买价）× 股票数量 × 工资薪金所得适用税率

但依据财税(2016)101号文规定，符合条件的非上市公司在取得股权激励时不纳税，递延至转让该股权时纳税。

（3）转让股票

员工将行权后的股票再转让时获得的高于购买日公平市场价的差额，是因个人在证券二级市场上转让股票等有价证券而获得的所得，应按照“财产转让所得”计算缴纳个税。根据《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》规定，非上市公司股权转让所得，应按照“财产转让所得”，适用20%的比例征收个税。

计算公式为：应纳税额 = （转让股票的转让价 - 行权股票的市场价）

× 股票数量 × 财产转让所得适用税率

(4) 持有收益

员工因拥有股权而参与企业税后利润分配取得的所得，应按照“利息、股息、红利所得”适用的规定计算缴纳个税。

计算公式为：应纳税额 = 利润分配所得 × 利息、股息、红利所得适用税率

此外，根据国税函〔2006〕902号文第一条规定，员工接受雇主（含上市公司和非上市公司）授予的股票期权，凡该股票期权指定的股票为上市公司（含境内、外上市公司）股票的，均应按照财税〔2005〕35号文件进行税务处理。因此，拟上市公司实施股票期权股权激励计划的，直接按照上市公司的规定执行。

2、

根据税函〔2009〕461号文第七条第一项规定，财税〔2005〕35号、国税函〔2006〕902号和财税〔2009〕5号以及本通知有关股权激励个税政策，适用于上市公司（含所属分支机构）和上市公司控股企业的员工，其中上市公司占控股企业股份比例最低为30%（间接控股限于上市公司对二级子公司的持股）。间接持股比例，按各层持股比例相乘计算，上市公司对一级子公司持股比例超过50%的，按100%计算；第二项规定具有下列情形之一的股权激励所得，不适用本通知规定的优惠计税方法，直接计入个人当期所得征收个税：

- 1) 除本条第一项规定之外的集团公司、非上市公司员工取得的股权激励所得；
- 2) 公司上市之前设立股权激励计划，待公司上市后取得的股权激励所得；
- 3) 上市公司未按照本通知第六条规定向其主管税务机关报备有关资料的。

因此拟上市公司制定限制性股票股权激励计划的，即使实施计划时已上市，也应按所得直接缴纳个税，即以解禁日员工转让股票的收入与授予日员工获得股票付出的成本的差额作为纳税基础。

计算公式为：应纳税额 = (解禁日转让股票的转让价 - 授予日取得股票的购买价) × 股票数量 × 工资薪金所得适用税率

二、股权激励税收优惠

自 2016 年起，为有效降低股权激励税收负担，缓解科技成果转化过程中无现金流缴税困难，财政部及国家税务总局又相继发布了一系列关于股权激励税收优惠政策文件：财税 (2016)101 号文、国家税务总局公告 2016 年第 62 号文、税总函 [2016]496 号文、税总所便函 [2016]149 号文、财税 [2018]164 号文等。其中财税 [2016] 101 号文系统规定了非上市公司与上市公司关于股权激励的税收优惠政策。

(一) 上市公司

上市公司授予个人的股票期权、限制性股票和股权奖励，经向主管税务机关备案，个人可自股票期权行权、限制性股票解禁或取得股权奖励之日起，在不超过 12 个月的期限内缴纳个税。

(二) 非上市公司

非上市公司授予本公司员工的股票期权、股权期权、限制性股票和股权奖励，符合下列规定条件的，经向主管税务机关备案，可实行递延纳税政策：

- (1) 属于境内居民企业的股权激励计划；
- (2) 股权激励计划经公司董事会、股东（大）会审议通过；
- (3) 激励标的应为境内居民企业的本公司股权。股权奖励的标的可以是技术成果投资入股到其他境内居民企业所取得的股权；
- (4) 激励对象应为公司董事会或股东（大）会决定的技术骨干和高级管理人员，激励对象人数累计不得超过本公司最近 6 个月在职职工平均人数的 30%；
- (5) 股票（权）期权自授予日起应持有满 3 年，且自行权日起持有满 1 年；限制性股票自授予日起应持有满 3 年，且解禁后持有满 1 年；股权奖励自获得奖励之日起应持有满 3 年。上述时间条件须在股权激励计划中列明；

(6) 股票（权）期权自授予日至行权日的时间不得超过 10 年；

(7) 实施股权激励的公司及其奖励股权标的公司所属行业均不属于《股权激励税收优惠政策限制性行业目录》范围。公司所属行业按公司上一纳税年度主营业务收入占比最高的行业确定。

递延纳税具体政策为：员工在取得股权激励时可暂不纳税，递延至转让该股权时纳税；股权转让时，按照股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额，适用“财产转让所得”项目，按照 20% 的税率计算缴纳个税。股权转让时，股票（权）期权取得成本按行权价确定，限制性股票取得成本按实际出资额确定，股权激励取得成本为零。

综上所述，财税〔2016〕101 号文对于上市公司规定起纳税义务可以递延至取得利益的 12 个月之内，而非上市公司则需要满足 7 项条件才能享受税收优惠。拟上市企业尤其需要关注，制定股权激励计划时应充分考虑有关激励对象、激励人数、标的持有期限、计划实施期限的相关条款的设计，以便员工享受股权激励税收优惠政策，激发员工认购的积极性，实现员工与企业的共赢。同时，根据最新的“税总征科发〔2021〕69 号”文件，新实施股权激励的企业应当在决定实施股权激励的次月 15 日内，向主管税务机关报送《股权激励情况报告表》，股权激励计划已实施但尚未执行完毕的，于 2021 年底前向主管税务机关补充报送《股权激励情况报告表》和相关资料，企业应及时申报，以免遭受不利处罚。

德恒税法服务与研究

39

(2021年12月/总第三十九期)

重磅发布

中国“2021年度影响力税务司法
审判案例”评选结果

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

新法速递

1. 《财政部等四部门关于公布《环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录（2021年版）》以及〈资源综合利用企业所得税优惠目录（2021年版）〉的公告》（财政部 税务总局 发展改革委 生态环境部公告 2021 年第 36 号）

内容提要：为培育壮大节能环保产业，推动资源节约高效利用，文件发布《环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录（2021年版）》和《资源综合利用企业所得税优惠目录（2021年版）》，并对政策的施行时间、优惠期限等有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5171623/content.html>

2. 《国家税务总局 工业和信息化部关于发布〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉（第四批）的公告》（国家税务总局 工业和信息化部公告 2021 年第 32 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，推进税务领域“放管服”改革，更好服务市场主体，文件发布《免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录》（第四批，附设《免申请列入〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉车辆名称清单》）。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n371/c5171627/content.html>

3. 《生态环境部等 18 个部门关于印发〈“十四五”时期“无废城市”建设工作方案〉的通知》（环固体〔2021〕114 号）

内容提要：为深入贯彻落实《中共中央国务院关于深入打好污染防治攻坚战的意见》，稳步推进“无废城市”建设，生态环境部等18个部门制定并公布了《“十四五”时期“无废城市”建设工作方案》。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5171543/content.html>

4. 《工业和信息化部等五部门关于调整重大技术装备进口税收政策有关目录的通知》（工信部联重装〔2021〕198号）

内容提要：根据《财政部 工业和信息化部 海关总署 税务总局 能源局关于印发〈重大技术装备进口税收政策管理办法〉的通知》（财关税〔2020〕2号）和《工业和信息化部 财政部 海关总署 税务总局 能源局关于印发〈重大技术装备进口税收政策管理办法实施细则〉的通知》（工信部联财〔2020〕118号）有关要求，结合国内外形势变化，工业和信息化部、财政部、海关总署、国家税务总局、国家能源局对重大技术装备进口税收政策有关目录进行了修订。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5171464/content.html>

5. 《国家税务总局办公厅关于明确2022年度申报纳税期限的通知》（税总办征科函〔2021〕201号）

内容提要：文件对2022年度各税种具体申报纳税期限进行明确。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5171274/content.html>

6. 《国家税务总局关于关心关爱老年人和残疾人等特殊人员 做好纳税缴费服务工作的通知》（税总纳服函〔2021〕297号）

内容提要：为深入贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，结合开展党史学习教育和“我为群众办实事”实践活动，深入推进精细服务，切实解决老年人、残疾人等特殊人员在纳税缴费中的“急难愁盼”问题，提升特殊人员的获得感，文件就做好特殊人员纳税缴费服务工作作出通知。主要包括：（1）总体要求；（2）主要措施；（3）工作要求。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5171314/content.html>



德恒动态

德恒承办的第六届“税务司法理论与实践” 高端论坛成功举办



▲武汉主会场



▲北京分会场



▲在线观看平台

2021年12月25日，由中国法学会财税法学研究会主办，德恒律师事务所、德恒（武汉）律师事务所、中南民族大学法学院和首都经济贸易大学法学院联合承办的第六届“税务司法理论与实践”高端论坛成功举办。

为了举办一届更加精彩、健康、便捷的论坛，本届论坛创新举办方式，第一次走出首都，在武汉设立主会场，北京设分会场，两个会场连线举办。本届论坛还第一次向社会各界开放在线直播和视频回看。论坛现场参会超过百人，在线观看超过6000人，反响热烈。

国家税务总局原副局长郝昭成，中国法学会财税法学研究会会长、新时代财税法治研究院院长、北京大学教授刘剑文，最高人民法院行政审判庭原庭长赵大光，国家法官学院副院长、研究员李晓民，中国法学会财税法研究会常务副会长、武汉大学财税与法律研究中心主任、教授熊伟，中国法学会财税法研究会副会长、国家税务总局税务干部学院原院长、研究员贾绍华，中国法学会财税法学研究会副会长、中国政法大学财税法研究中心主任、教授施正文，《税务研究》编辑部主任陈双专，中国法学会财税法学研究会秘书长、首都经济贸易大学财税法研究中心名誉主任周序中，中南民族大学法学院院长、教授潘红祥，首都经济贸易大学法学院院长、教授张世君，德恒（武汉）律师事务所主任杨恒敏、德恒律师事务所税法服务与研究中心秘书长易明等理论和实务界专家学者、法官、税务官员、律师、税务师等6000余人线上、线下参与了此次论坛。



▲中国法学会财税法学研究会会长刘剑文教授致辞

中国法学会财税法学研究会会长、新时代财税法治研究院院长、北京大学教授刘剑文在致辞时表示，税收司法是看得见摸得着的、关系到人们衣食住行的重要环节，税收司法的发展对推动中国法制发展具有重要意义。国家税务总局原副局长郝昭成指出，本次论坛中研讨的每一个案例都是一面镜子，它照清了税务执法实际与精确的差距和程度，更照清了缩短差距需要下功夫的力度。



▲德恒（武汉）律师事务所主任杨恒敏律师代表德恒律师事务所和武汉办公室致辞

本次论坛重磅发布了 2021 年“年度影响力税务司法审判案例”（名单附后），案例评选样本囊括了 2020 年 11 月 1 日至 2021 年 12 月 20 日期间的涉税司法审判案例，以学术价值和实践价值、影响性、典型性为评选标准，经过 15 位专家评委的多次评议，最终产生了“浙江广鸿房地产开发公司与国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理（税务）案”等十大年度影响力税务司法审判案例。同时，兰州财经大学史正保教授等 4 人获得 2021 年度案例推荐贡献奖。

本次论坛聚焦 2 场典型个案研讨和 3 场主题发言。主持人、评议人和发言嘉宾包括来自北京大学、中国人民大学、武汉大学、中国政法大学、华中科技大学、北京交通大学、华东政法大学、首都经济贸易大学、中南民族大学等教学科研机构的专家学者，来自国家税务总局江苏省税务局、国家税务总局武汉市税务局稽查局等税务机关的公职律师，以及来自司法机关、律师事务所、大型税务师事务所等实务界的专业人士。



▲德恒税法服务与研究中心秘书长易明在浙江广鸿案的典型个案研讨中发言，就偷税认定、执法主体和案情焦点发表意见。参与该案研讨和评议的还有赵大光庭长、熊伟教授、施正文教授、史正保教授、国家税务总局武汉市税务局稽查局林楠等。



▲德恒武汉办公室孙薇律师就破产税务的主题发言进行与谈，评论了非税收入和社保的申报、非正常户解除和纳税申报主体等问题。



▲德恒武汉办公室陈剑梅律师以《交易税费谁承担？——防患未然并不难约定清晰是关键》为题发言，分析了常见交易模式中的税收风险及其防控。



▲德恒武汉办公室姚乐祖律师以《司法拍卖中包税条款法律效力浅析》为题发言，对司法拍卖包税条款中的法律关系进行剖析并引出结论。



▲德恒南宁办公室合伙人顾慧莉律师参与了山西亿盛源案的典型个案研讨，提出交易经济实质和法律形式背离、预先估算税负等观点。

本次论坛共安排了 50 余人与会嘉宾参与发言，在税务司法审判

的热点问题上产生了精彩的观点碰撞。线上线下参会的嘉宾和观众无不表示收获颇丰，认为一年一度的高端论坛不但规格高、影响力不断扩大，更是税收司法理论和实务领域的饕餮盛宴。“影响力税务司法审判影响力案例”的评选和发布，对于《中华人民共和国税收征收管理法》的修订和完善具有很大的参考意义，引起了立法机关在内的广泛关注。论坛为税务司法理论和实务发展和税收法治进步，贡献了重要的力量。

作为此次论坛的承办方之一，德恒参与了论坛和 2021 年“年度影响力税务司法审判案例”评选的组织工作，搜集整理了 800 余个 2020 年税务行政诉讼案例，德恒律师也积极参与了发言、讨论，贡献了有益的观点。德恒税法服务与研究中心还将在案例筛选的基础上进一步整理发布最新的《2021 年中国税务行政诉讼大数据分析报告》。

第六届“税务司法理论与实践”高端论坛合影



▲武汉主会场参会人员合影

附：中国“2021 年度影响力税务司法审判案例”评选结果

2021 年 10 月 15 日至 12 月 24 日，中国法学会财税法学研究会、德恒律师事务所、首都经济贸易大学法学院和首都经济贸易大学财税法研究中心组织开展了 2021 年度影响力税务司法审判案例评选。本次案例评选范围为 2020 年 11 月 1 日至 2021 年 12 月 20 日期间各级法院公开的涉税司法案例。经过案例搜集整理、筛选提名、评选委员会投票和推荐等严格程序，评选委员会最终确定了十个年度影响力税务司法审判案例。现将 2021 年度影响力税务司法审判案例公布如下：

一、浙江广鸿房地产开发公司、国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理（税务）案

（2020）浙行再 44 号

浙江广鸿房地产开发有、国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理（税务）再审行政判决书

二、王超虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪刑事再审案

（2021）鲁刑再 4 号

王超虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪刑事再审刑事判决书

三、洁达公司、李献明逃避缴纳税款再审案

（2019）鄂刑再 5 号

李献明逃避缴纳税款再审案

四、林纯与成都豚首天帅文化传媒有限公司演出合同纠纷案

（2020）川 0104 民初 1298 号

林纯与成都豚首天帅文化传媒有限公司演出合同纠纷一审民事判决书

五、佛山市三水千叶花园房地产有限公司、吴世君房屋买卖合同纠纷案

（2021）粤 0607 民初 151 号

佛山市三水千叶花园房地产有限公司、吴世君房屋买卖合同纠纷民事一审民事判决书

六、温定进、林小育、林延秋等与杨传楷追偿权纠纷案

(2021) 粤 52 民终 453 号

温定进、林小育、林延秋等与杨传楷追偿权纠纷一案民事二审判决书

七、新疆天宇建设工程集团有限责任公司建设工程施工合同纠纷案

(2021) 最高法民申 1337 号

新疆天宇建设工程集团有限责任公司建设工程施工合同纠纷再审审查与审判监督民事裁定书

八、国家税务总局朔州市朔城区税务局与李岳山、尹海枝行政强制案

(2020) 晋 06 行终 45 号

国家税务总局朔州市朔城区税务局与李岳山、尹海枝行政强制二审行政判决书

九、鼎鉴行金属材料有限公司与国家税务总局广州市第三稽查局税务处理决定案

(2021) 粤行再 3 号

鼎鉴行金属材料有限公司与国家税务总局广州市第三稽查局税务处理决定案

十、江苏悦达卡特新能源有限公司与国家税务总局常州市税务局稽查局、国家税务总局常州市税务局税务行政处理及行政复议案

(2019) 苏行再 7 号

江苏悦达卡特新能源有限公司与国家税务总局常州市税务局稽查局、国家税务总局常州市税务局审判监督行政判决书

重磅发布

中国“2021年度影响力税务司法审判案例” 评选结果

2021年10月15日至12月24日，中国法学会财税法学研究会、首都经济贸易大学法学院、首都经济贸易大学财税法研究中心、德恒律师事务所组织开展了2021年度影响力税务司法审判案例评选。本次案例评选范围为2020年11月1日至2021年12月20日期间各级法院公开的涉税司法案例。经过案例搜集整理、筛选提名、评选委员会投票和推荐等严格程序，评选委员会最终确定了十个年度影响力税务司法审判案例。现将2021年度影响力税务司法审判案例公布如下：

一、浙江广鸿房地产开发公司、国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理（税务）案

（2020）浙行再44号

基本案情简介：稽查局于2013年11月立案检查广鸿公司。2014年2~3月广鸿公司向主管税务局申报缴纳当期税款，并向稽查局提出已同时补缴2013年1~10月少缴的营业税及附加。稽查局于2014年11月作出《税务处理决定书》，认定广鸿公司2013年1~10月有195329564元预收账款未足额申报缴纳营业税及附加，要求补缴税款及滞纳金。稽查局同时认定该行为构成偷税，予以处罚。广鸿公司认为其已经主动补缴了税款，因此对《税务处理决定书》和处罚均不服并分别提起行政复议和行政诉讼。本案为针对《税务处理决定书》的行政诉讼。一、二审法院认为，广鸿公司关于撤销行政复议决定书和税务处理决定书的诉讼请求缺乏法律依据，不能成立。再审法院认为，稽查局提供的证据仅能证明广鸿公司存在未按规定按期足额申报缴纳相关税款的行为，未能证明该行为的目的是为了不缴或少缴税款，故将该行为认定为偷税并作处理的依据不足，依法应予撤销；稽查局作出的被诉税务处理决定未认定广鸿公司已补缴争议税款，致其无法获得从轻、减轻处罚的机会，且又作出追缴税款处理，显属不当。再审法院决定撤销一、二审判决，撤销税务行政处理，撤销复议决定。

评委推选理由：主观故意是否构成偷税行为的要件，学术界和实务界均有不同看法。本案中法官从纳税人偷税主观故意、事后认错态度以及税务机关履职全面性等方面进行综合审查，对于类似案件的征管处理和司法裁判具有参考价值。该判决指出税务机关应按照依法、全面原则进行调查并作出公正的处理、处罚，以体现正当性。本案对正确适用《税收征收管理法》、推进依法治税具有积极意义。

二、王超虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪刑事再审案

（2021）鲁刑再4号

基本案情简介：2010年6月至2010年12月，王超为结算向中国石油集团海洋工程有限公司（以下简称海洋公司）和中石油天然气公司冀东公司（以下简称冀东公司）运输油井水泥的运输费，在与沂源路路通物流有限公司无真实运输业务往来的情形下，按照与海洋公司和冀东公司之间真实的运费数额，以海洋公司和冀东公司为受票单位，从路路通公司取得具有税款抵扣功能的运输发票交受票单位，案发时，受票单位已将发票用于抵扣。原审法院认为王超的行为构成虚开用于抵扣税款发票罪。王超先后向原审法院及其上级法院提出申诉均被驳回，后向山东省高院提起申诉，该院决定提审。再审法院认为王超主观上是为了结算运费开具发票，不具有骗取税款的目的，客观上与受票公司存在真实运输业务，且抵扣行为未造成国家税款流失，其行为不构成虚开抵扣税款发票罪。最终，再审法院撤销了原判决，依法改判王超无罪。

评委推选理由：刑法第205条规定的虚开犯罪，是否需要具备骗取国家税款的犯罪目的及造成国家税款损失的客观结果，一直是争论焦点。最高院虽然以答复、指导案例等方式，多次重申结果主义，但在审判活动中仍未能达成统一。再审法院法官基于国家税款利益未受损害的结果主义立场，从主客观要件分析，确认了存在真实交易的虚开行为不构成虚开用于抵扣税款发票罪。这对于保护不以骗税为目的、未造成国家税款损失、有货代开的行为人的合法权益，给法院审判同类案件提供参照，有积极作用。对于虚开犯罪的争议焦点，除了以个案判决和类案同判的方式推动争论的解决外，尚需要立法和司法机关对刑法第205条的犯罪构成予以明确解释。

三、洁达公司、李献明逃避缴纳税款再审案

(2019)鄂刑再5号

基本案情简介：本案被告人李献明系被告单位湖北洁达清洗工程有限公司的法定代表人。2009年，洁达公司和李献明少缴446292.51元税款的行为被一审法院认定为逃税罪。在公安机关立案至一审判决后，洁达公司和李献明补缴了税款，足额缴纳了罚金。洁达公司和李献明不服一审判决，先后上诉和申诉，均被认定构成逃税罪。后最高人民法院作出再审决定，指令湖北省高级人民法院再审。再审法院认为，根据《税收征收管理法》的规定，税务部门在发现洁达公司可能有逃税行为后，应先由稽查部门进行税务检查，根据检查结论对纳税人进行纳税追缴或行政处罚，对涉嫌刑事犯罪的纳税人移送公安机关立案侦查。本案没有经过行政处置程序而由侦查机关直接介入，剥夺了纳税人纠正纳税行为的权利。洁达公司、李献明在侦查阶段补缴全部少缴税款，后又根据原生效判决缴纳了判罚的全部罚金。对洁达公司、李献明应当适用《刑法》第201条第4款的规定，不予追究刑事责任，故改判无罪。

评委推选理由：本案中，法院强调在移送公安机关立案侦查之前应适用行政处罚程序，以避免剥夺纳税人纠正其行为的权利，以更好地衔接行政执法与刑事司法并有效发挥各自的作用。同时，从一审认定有罪到再审法院认定为无罪，过程非常曲折，体现了再审程序保障公民人身权利的重要意义，也说明了纳税人依法纳税、税务机关依法行政的必要性。本案中有关逃税行为主观故意的认定以及单位犯罪的内涵把握等方面，仍有进一步探讨的空间。总体上，本案凸显了对《刑法》第201条第4款进行准确理解和适用的重要性，具有较好的示范意义。

四、林纯与成都豚首天帅文化传媒有限公司演出合同纠纷案

(2020)川0104民初1298号

基本案情简介：原告林纯为成都豚首天帅文化传媒有限公司（以下简称豚首传媒公司）的签约艺人，林纯与豚首传媒公司、腾讯旗下NOW直播平台形成合作关系，约定林纯取得直播收益的45%。2018年10月，国家税务总局四川省税务局等要求豚首传媒公司自查自纠，豚首传媒公司停发林纯的收益，后林纯诉至法院。因双方未作约定，本案双方主要争议在于林纯应获得

的直播收益是否应扣减个人所得税。豚首传媒公司主张，支付给林纯的收益款应扣除林纯应缴纳的税费再支付，并陈述已支付的部分款项已预扣个税。法院认为，豚首传媒公司 2019 年之前已支付的收益款均按 45% 的比例向林纯支付，双方合作期间已形成交易惯例。且在林纯催要时豚首传媒公司未明确款项为税前还是税后，此时应当按照税前收入认定。税收政策调整后，林纯与豚首传媒公司也未对直播收益的分配比例进行重新约定，故豚首传媒公司主张扣减林纯应缴纳的个人所得税依据不足。

评委推选理由：本案签约艺人纳税问题是当下数字化媒体时代出现的新税收问题的缩影。在并未建立劳动关系的直播平台与艺人之间，若双方未对代扣代缴个人所得税进行明确约定，个人取得收益的个人所得税缴纳方式应当如何确定，是容易引发纠纷的问题，因而也是法院在数字化媒体兴起的时代需要重视的问题。本案所反映的问题具有鲜明的时代性和典型性，法院的裁判也具有研究价值。

五、佛山市三水千叶花园房地产有限公司、吴世君房屋买卖合同纠纷案

(2021) 粤 0607 民初 151 号

基本案情简介：被告吴世君参与北京市东城区法院的司法拍卖，竞买取得原告千叶花园公司的房屋，双方对该房屋过户产生的增值税、土地增值税等税费的承担产生了争议。法院《竞买公告》《竞买须知》约定，拍卖标的物过户产生的一切税费及其他费用由买受人承担。税务局回应法院调查时函告：“增值税、土地增值税、城市建设维护税、印花税和教育附加税的交税义务人为出卖人，印花税纳税义务人为出卖人和买受人双方，若出卖人和买受人双方有约定的，买受人可以代出卖人缴纳上述税费，但交税义务人依然是出卖人。”原告据此认为税费应由被告缴纳；被告则根据《国家税务总局对十三届全国人大三次会议第 8471 号建议的答复》认为税费应各自承担。法院认为，《竞买公告》等只是约定改变了承担税费的具体主体，并没有变更纳税主体，没有违反依法纳税的强制性规定和损害国家利益，被告基于司法拍卖而非平等协商交易取得房屋，应遵守司法拍卖的相关约定，其所提出的国税总局答复属于规范性文件，不具有法律效力，故判决支持原告诉讼请求，由被告承担税费。

评委推选理由：司法拍卖中的税费承担条款在实践中存在很大

争议。对于此类条款的效力判断，不仅需要考量民事约定与税法规定之间的交织，也需要关注实际征管的可能性，故需要比一般的包税条款认定更为复杂和谨慎。本案中法院对于“一切税费均由买受人承担”的条款效力持肯定态度，认为我国税法并未禁止纳税主体与合同相对人或第三人约定税款承担，司法拍卖中的此类约定只是改变了承担税费的具体主体，没有变更纳税义务人，不会导致税款的流失，不违反依法纳税的强制性规定。本案判决具有典型性，相关问题仍有厘清空间。

六、温定进、林小育、林延秋等与杨传楷追偿权纠纷案

(2021)粤52民终453号

基本案情简介：2018年4月，杨传楷与温定进、林小育、林延秋等分别签订《广东展慈食品有限公司股权转让合同》，约定杨传楷收购股权并承担相关费用。2020年10月，曲溪税务分局向杨传楷出具《股权转让涉税清算意见表》，认定本次股权转让中应对温定进等征收产权转移书据印花税以及股权转让个人所得税。杨传楷在缴纳全部税款后，要求其他股东返还其代为缴纳的全部税款。温定进等股东则以合同约定杨传楷作为缴税人为由进行抗辩。一审法院遵循实质课税原则，认为“税”“费”具有不同内涵，费用可以进行约定，但税收因具有法定性而不能随意约定变更，且约定个人所得税由受让方承担，实质是降低交易额、规避纳税义务，故应认定为无效。同时法院认为其他股东因此所获收益构成不当得利。一审法院判决温定进等股东向杨传楷支付其代为缴纳的税款。二审法院认为温定进等人约定股权转让有关费用由受让方承担，但没有明确包括税款，该约定并不能免除温定进等股东的纳税义务，故维持一审判决。

评委推选理由：股权转让交易双方往往约定由受让方承担税费，本案中法院区分了税、费的不同，认为费用约定属于私法自治范畴，而个人所得税属于不可转嫁税种，不能由受让方承担，约定承担则属于私法权利滥用行为，因违反实质课税原则而无效。本案中法院通过运用实质课税原则认定个人所得税承担约定的效力，具有一定引领意义。本案涉及公权与私权、公法与私法的区分和平衡，也与司法拍卖中的税费承担条款效力问题形成对照，具有较大研究价值。

七、新疆天宇建设工程集团有限责任公司建设工程施工合同纠纷案

(2021) 最高法民申 1337 号

基本案情简介：2011 年天宇公司与新颐园公司签订《建设工程施工合同》和《补充协议》对工程分包及甲方供料、工程结算、开具发票等事项进行了约定。2016 年天宇公司与新颐园公司对账时对项目金额产生异议。天宇公司诉请法院判令新颐园公司向其支付工程款与鉴定费。新颐园公司对天宇公司提出反诉，其诉求第三项为判令天宇公司向其开具已付款 10804599.04 元的工程款发票。一审法院认为，根据新颐园公司已向天宇公司支付工程款 67304814.13 元的事实以及双方补充协议的约定，天宇公司还应开具已支付的 10804600.16 元的发票。二审法院认为，天宇公司负有向新颐园公司开具发票的义务，天宇公司应就已付工程价款扣除履约保证金后，向新颐园公司开具发票。再审法院认为，双方补充协议中约定的提供发票不是指由税务机关提供发票，而是指在给付工程款时由承包方向发包人给付税务机关开具的发票，天宇公司应当履行开票义务。

评委推选理由：该案以最高司法机关判决的形式支持了开具发票可构成民事诉讼请求权、属于人民法院民事案件审理范围这一观点，为相似案件提供了可供借鉴的审理规则。同时，开具发票虽属纳税人税法上的义务，但民事合同中收款方在收到款项后开具相应的发票属于合同当事人应承担的义务，该民事义务与履行税法上的义务具有内在一致性。法院对该项民事义务的认定，有助于支持相关主体依法行权，有助于减少税收征管环节的摩擦，为依法治税提供司法保障。

八、国家税务总局朔州市朔城区税务局与李岳山、尹海枝行政强制案

(2020) 晋 06 行终 45 号

基本案情简介：李岳山、尹海枝持有李大煤矿的股权，后由大同公司作为主体对李大煤矿进行重组整合，于 2009 年 12 月 15 日签订股权转让合同，随后大同煤矿集团公司将股权转让款转入朔城区财政局账户。朔城区税务局对李大煤矿转让其固定资产和库存材料进行征税，于 2015 年 3 月 20 日作出《税收缴款书》，征收增值税，加收滞纳金，直接从财政局账户上扣缴。因《税收缴款书》未及时向相对人送达，李大煤矿的会计于 2018 年 3 月底到朔城区税务局领取《税收缴款书》交给李岳山。李岳山认为被告加收滞纳金无事实和法律依据，也未按法定程序进行，

故提起行政诉讼。一审认为，加收滞纳金属于征税行为，朔城区税务局从财政局李大煤矿专户扣缴滞纳金的行为属于强制执行措施，在纳税人不知情的情况下直接扣缴的行为违反强制执行的规定。二审认为，根据法律规定应从滞纳税款次日起按日加收万分之五计算，朔城区税务局加收该滞纳金的日期、计税金额、期限以及计算方法明显错误；同时未依法告知纳税人，在纳税人不知情的情况下，从财政局李大煤矿账户直接扣缴滞纳金，违反法定程序，因此，应撤销《税收缴款书》以及强制执行滞纳金的行政行为。

评委推选理由：税收滞纳金的上限，形式上关系到《税收征管法》与《行政强制法》的适用选择问题，实质上是对于纳税义务主体的处罚应秉承何种原则的问题，本案对于滞纳事实的认定、滞纳金能否超出税款本金以及税务行政执法程序的规范性具有一定的指导意义，对推动税务部门依法行政具有积极作用，对切实维护纳税人合法权益具有典型示范作用。

九、鼎鉴行金属材料有限公司与国家税务局广州市第三稽查局 税务处理决定案

(2021)粤行再3号

基本案情简介：2018年鼎鉴行公司向广州得宇行供应链公司采购废不锈钢，取得21份增值税专用发票。2019年4月19日，得宇行公司的主管税务机关向其作出案涉《税务处理决定书》，认定其对外开具的400余份增值税专用发票为虚开，其中包含了开具给原告的21份发票。原告认为案涉决定书认定得宇行公司虚开发票，原告将面临进项转出、补缴税款的不利后果，遂以利害关系人身份向法院起诉。一审法院以鼎鉴行公司未经复议前置为由，驳回其起诉。二审法院认为鼎鉴行公司非案涉税务行政决定的相对人，不属于法院受案范围。再审法院认为，案涉决定书系针对虚开增值税专用发票行为作出处理，不属于纳税争议，一审认定错误；案涉决定书认定广州得宇行公司开具的发票为虚开，鼎鉴行公司取得的21份发票不得抵扣其进项税额，从而对鼎鉴行公司的合法权益产生实际影响，鼎鉴行公司具有原告资格。故撤销一二审裁定，指令一审法院立案受理。

评委推选理由：本案明确了税务行政诉讼的原告资格，利害关系人虽非直接行政相对人，但在行政行为对其合法权益产生实际影响，从而存在法律上的利害关系时，具有起诉资格。本案再审法

院以行政行为是否实质性影响纳税人合法权益作为判断利害关系的标准，具体而言，基于增值税抵扣机制的运行原理，行政行为相对人的交易对方的利益受到该行政行为的影响，则交易对方与该行政行为存在实质的法律利害关系。本案对于确定相关主体的诉讼资格以及复议前置的理解适用问题具有参考价值。

十、江苏悦达卡特新能源有限公司与国家税务总局常州市税务局稽查局、国家税务总局常州市税务局税务行政处理及行政复议案

(2019) 苏行再 7 号

基本案情简介：原常州市国税局稽查局认定悦达卡特公司在 2011 年 1 月至 2013 年 12 月生产销售“生物重油”14767.426 吨，未作消费税应税产品申报纳税，遂作出税务处理决定书，要求该公司按燃料油消费税税率补缴消费税 11991149.91 元。悦达卡特公司对该税务处理决定不服，申请行政复议。复议机关维持，遂诉至法院。因申请人悦达卡特公司向原常州市国税局提出行政复议申请系原常州市国税局稽查局在税务处理决定中错误告知复议机关所致，原常州市国家税务局亦未依法作出处理告知悦达卡特公司向有权复议机关提出申请，而是在无复议职权的情况下作出复议决定，故复议决定被撤销所致的不利后果，不应由悦达卡特公司承担，而应由受理悦达卡特公司行政复议申请的常州市税务局依照《行政复议法》第 18 条的规定，将悦达卡特公司的复议申请移送有复议权的江苏省税务局处理。故撤销原审判决、撤销《行政复议决定书》、责令行政复议移送江苏省税务局处理。

评委推选理由：经过重大税务案件审理程序作出的处理、处罚决定，其复议机关应为重大案件审理委员会所在税务机关的上一级机关而非本级税务机关。本案存在复议主体不适格的情况，法院撤销处理决定和复议决定，保障了纳税人的救济权利，同时也纠正了复议机关超越职权作出的行政行为。该案是法院正确行使税务司法审判监督权的经典案例，对切实维护纳税人合法权益具有典型示范作用。

附：评选委员会名单

评选委员会顾问：郝昭成，国家税务总局原副局长

评选委员会主席：刘剑文，中国法学会财税法学研究会会长、新时代财税法治研究院院长、教授

评选委员会成员：

1. 赵大光，最高人民法院行政审判庭原庭长；
2. 曹守晔，武汉大学特聘教授；
3. 李晓民，国家法官学院副院长、研究员；
4. 单 民，最高人民检察院检察理论研究所原副所长、教授；
5. 李林军，中国注册税务师协会副会长兼秘书长、国家税务总局征管和科技发展司原司长；
6. 王家本，国家税务总局常年法律顾问，北京天驰君泰律师事务所高级合伙人、律师；
7. 熊 伟，中国法学会财税法学研究会常务副会长、武汉大学财税与法律研究中心主任、教授；
8. 贾绍华，中国法学会财税法学研究会副会长，国家税务总局税务干部学院原院长，研究员；
9. 施正文，中国法学会财税法学研究会副会长、中国政法大学税法研究中心主任、教授；
10. 朱大旗，中国法学会财税法学研究会副会长、中国人民大学教授；
11. 贾 辉，德恒律师事务所合伙人，律师；
12. 周序中，中国法学会财税法学研究会秘书长、首都经济贸易大学税法研究中心名誉主任；
13. 黎江虹，湖北省法学会财税法学研究会会长、中南财经政法大学教授。



DEHENG LAW FIRM



北京市西城区金融大街19号富凯大厦B座12层 100033

Tel: +86-10-52682888

Fax: +86-10-52682999

Email: deheng@dehenglaw.com

Web: www.dehenglaw.com