

财税律师

2026 年第 2 期

总第 272 期（中文版）

www.cpalawyer.cn

左券律师——

通晓财务、税务的专业律师

律师视点：从土地增值税清算纠纷透视受益原则

案例分析：关于税收滞纳金是否可以超过税款本金

新规速递

左券资讯

严锡忠/P01

杨颖/P09

杨薇/P16

顾舒婷/P18

ForTran
Finance & Tax & Business

上海左券律师事务所

Shanghai ForTran Law Firm

左券律师——精通财务、税务的专业律师



我们的专业团队

左券律师事务所按照公司制模式实行一体化管理, 客户交办的每一个案件均由助理、主管、合伙人组成项目小组, 借助高效的管理平台, 项目经管理中心、专家委员会会审后方能对外提交。即使是客户的每一个日常咨询也必须书面化、电子化, 并经由管理中心、质量监督委员会双重审核。

我们的专业律师均具有财税、金融与法律的双重学历背景, 不仅具有律师执业资格, 还具有注册会计师、注册税务师执业资格。

我们的执业理念

创造增值方案, 共享知识价值!

本期责任编辑: 严锡忠

本期编委: 严锡忠、杨颖、顾舒婷

从土地增值税清算纠纷透视受益原则

作者：严锡忠

一、案情简介

恩施市中大房地产开发有限公司（简称“中大公司”）建设的“中大御城一期”项目于2016年开始进行土地增值税清算，根据中大公司提交的《中大御城一期土地增值税清算报告》，应缴土地增值税897,214.4元，企业已经预缴9,351,044.87元，应退税8,453,830.47元。

2019年7月5日，国家税务总局恩施市税务局（简称“市税务局”）作出恩市税土审字[2019]1号《清算审核通知书》，内容为：中大御城第一期项目应缴纳土地增值税5,910,205.41元，已预缴土地增值税9,675,044.88元，应退3,764,839.47元。

中大公司不服。中大公司认为，视同销售开发产品拆迁成本（拆迁还建面积7970.04m²），应按不同类型开发产品实际发生的拆迁费直接归集到普通住宅、非普通住宅、其他产品相应的成本中，而不应该按建筑面积法先汇总后分摊。虽经复议，但国家税务总局恩施土家族苗族自治州税务局（简称“州税务局”）仍维持了市税务局2019年7月5日作出的《清算审核通知书》。

州税务局认为：对实物拆迁补偿应按“三分法”在普通住宅、非普通住宅和其他开发产品三类产品中进行归集。中大公司在清算处理中采取的是直接成本法，按直接发生的不同产品类型拆迁补偿费与三类产品分别进行一一对应；市税务局在清算审核中采取的是建筑面积法，将拆迁补偿费列入为整体项目的开发成本，按共同成本在三类产品中进行分摊计算。进一步地，州税务局认为，对拆迁补偿费的归集，税法强调的是“三分法”中的受益性和合理性原则。拆迁行为，不仅仅是为了还建一一对应的同类产品，而是服务于整个项目，以拆迁还建相同产品取得开发需要的土地使用权等现实需要，“三分法”不是一一对应法，故州税务局同意市税务局关于拆迁补偿费的归集、分配方法。

中大公司后提起行政诉讼，一审、二审均驳回了中大公司的诉请。[参见“恩施市中大房地产开发有限公司与国家税务局恩施市税务局、国家税务总局恩施 X 族苗族自治州税务局税务行政管理(税务)一审行政判决书”【恩施市人民法院 (2020) 鄂 2801 行初 9 号】、“恩施市中大房地产开发有限公司、国家税务总局恩施市税务局税务行政管理 (税务) 二审行政判决书”【湖北省恩施土家族苗族自治州中级人民法院 (2020) 鄂 28 行终 201 号】]

二、案件分析

本案的分歧主要表现为成本分摊方法的选用，即在房地产开发项目土地增值税清算中，究竟应该如何确定直接成本法、建筑面积法的适用条件与识别原则？

1、适用条件

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》并未具体提及直接成本法或建筑面积法，仅在《土地增值税清算管理规程》【国税发〔2009〕91号】第二十一条第一款第（四）项“扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的”规定中，提及直接成本法。而建筑面积法，在《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》【国税发〔2006〕187号】第四条第（五）项“属于多个房地产项目共同的成本费用，应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法，计算确定清算项目的扣除金额”之中提及。进一步地，根据财政部《企业产品成本核算制度（试行）》（财会〔2013〕17号）第四十三条“房地产企业发生的有关费用，由某一成本核算对象负担的，应当直接计入成本核算对象成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择占地面积比例、预算造价比例、建筑面积比例等合理的分配标准，分配计入成本核算对象成本”之规定，“直接发生”即称之为直接成本法，而“共同分摊”却不限于建筑面积法。因此，所谓直接成本法与建筑面积法的适用条件，在本质上是直接成本法与共同分摊方法之别。从归集对象而言，直接成本法适用的是一个对象，而共同分摊方法适用的是多个对象。

2、识别原则

就共同分摊方法而言，在《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》【国税发〔2006〕187号】第四条第（五）项“纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理

的分配方法，分摊共同的成本费用”规定中，明确提出共同分摊方法以受益对象作为识别原则。

上文并未提及直接成本法，但依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》【财法字〔1995〕6号】第十六条规定，“纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工、办理结算后再进行清算，多退少补。具体办法由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况制定。”即，国务院授权各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况制定具体办法。即使依据《土地增值税清算管理规程》【国税发〔2009〕91号】第三十八条“本规程自2009年6月1日起施行，各省（自治区、直辖市、计划单列市）税务机关可结合本地实际，对本规程进行进一步细化”之规定，同样授权省级税务机关对前述规程进一步细化。多数地方税务机关在细化过程中，尽管也存在一些表述不严谨的情形，但在一个受益对象还是多个受益对象这一根本性问题上，坚持受益原则，并没有任何不同。例如，《北京市地方税务局土地增值税清算管理规程》【北京市地方税务局公告2016年第7号】第三十一条之规定[参见《北京市地方税务局土地增值税清算管理规程》【北京市地方税务局公告2016年第7号】第三十一条之规定，“扣除项目金额的计算分摊：（一）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用：1.占地面积法：即按照房地产土地使用权面积占土地使用权总面积的比例计算分摊；2.建筑面积法：即按照房地产建筑面积占总建筑面积的比例计算分摊；3.直接成本法：即按照受益对象或清算单位直接归集成本费用；4.税务机关确认的其他合理方法。…（三）同一清算单位发生的扣除项目金额，原则上应按建筑面积法分摊。对于纳税人能够提供相关证明材料，单独签订合同并独立结算的成本，可按直接成本法归集。”]、《浙江省地方税务局关于土地增值税若干政策问题的公告》（浙江省地方税务局公告2014年第16号）第二条之规定[参见《浙江省地方税务局关于土地增值税若干政策问题的公告》（浙江省地方税务局公告2014年第16号）第二条“房地产开发企业应按照清算单位或开发产品类型，采用受益和配比的分配原则，计算分摊扣除项目。对按照税收规定属于可直接计入的扣除项目，应直接计入清算单位或开发产品类型的扣除项目；对属于多个清算单位或开发产品类型共同发生的扣除项目，应

按以下原则计算分摊……”之规定。]、《国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程》（国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号）第二十九条之规定[参见《国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程》（国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号）第二十九条规定，“审核取得土地使用权所支付的金额和土地征用及拆迁补偿费时应当重点关注：……（二）土地出让金是否按照以下方式分摊：国有土地使用权出让合同或其补充协议注明，地下部分不缴纳土地出让金或者地上部分与地下部分分别缴纳土地出让金的，土地出让金应直接归集到对应的受益对象（地上部分或地下部分）”。]、《国家税务总局青岛市税务局房地产开发项目土地增值税清算管理办法》（国家税务总局青岛市税务局公告2022年第6号）第二十九条第二款之规定[参见《国家税务总局青岛市税务局房地产开发项目土地增值税清算管理办法》（国家税务总局青岛市税务局公告2022年第6号）第二十九条第二款规定，“以下扣除项目可直接计入受益对象：能够提供独立的土地出让合同、划拨协议；同一土地出让合同明确不同类型房地产的土地出让金；单独签订装修合同、单独结算、有明确受益对象的室内装修费用”。]，等。

因此，无论是直接成本法还是分摊方法，尽管在适用对象的数量上存在差别，但目的都是将成本归集于成本对象，归集方法本身具有共通性，即均应遵循受益原则。

3、什么是受益原则？

所谓受益原则，也被称之为量益课税原则，并与量能课税原则相对应。[参见苏日沙：“税法上量益课税原则的证成与适用”，2020年第6期《税务与经济》。]量能课税是基于支出端课征税收，其税基的构建基础是支付能力；量益课税是基于收益端课征税收，其税基的构建基础是受益程度。量能课税原则和量益课税原则是税收公平原则的两个下位原则，两者相辅相成，共建税收公平关系。

受益原则一般用于呈现国家与纳税人之间权利义务的交换关系，视税收为政府提供公共产品的对价，使得财政收入与财政支出得以联系，其构建基础来源于交换关系。[侯卓：“参见重申量能课税的制度价值”，2022年第4期《法学》。]正是因为受益原则表征的是交换关系，在税收规范领域被广泛扩展或衍生至一些具有交换特征的核算对象中，例如，根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十九条“企业开发、建造的开发产品应按制造成本法进行计量与核算。其中，应计入开发产品成本中

的费用属于直接成本和能够分清成本对象的间接成本，直接计入成本对象，共同成本和不能分清负担对象的间接成本，应按受益的原则和配比的原则分配至各成本对象，具体分配方法可按以下规定选择其一……”之规定，因销售形成所得，其成本对象的核算亦遵循受益原则。同样的规定也体现在财政部《企业产品成本核算制度（试行）》【财会〔2013〕17号】第三十四条第一款“企业所发生的费用，能确定由某一成本核算对象负担的，应当按照所对应的产品成本项目类别，直接计入产品成本核算对象的生产成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择合理的分配标准分配计入”的表述中。就土地增值税而言，其增值额的计税基础也是基于开发产品因销售形成收入，从而需要结转成本的问题。因形成收入从而成本得以弥补，在“成本—收入”这一对应关系中，受益原则因而被自然地得以应用于其中。因此，受益原则的核心内涵是，成本归集不能脱离收入本身，没有收入则无法确定受益程度，不考量产品的销售属性则无法识别受益对象。

尽管本案一审法院认为，“按照受益性原则，在成本归集时，优先选择专属成本法，只有在专属成本法不具备适用条件时，才选择建筑面积法或者税务机关确定的其他方式；…专属拆迁补偿费强调明确指向性和受益的唯一性，指向性是指拆迁补偿费是针对被拆迁房屋下面的土地而言，指向的是土地，而不是新建房屋；唯一性是指某一业态（区分普通住宅、非普通住宅和其他开发产品）的专属成本仅使该业态受益，而与其他业态无关的成本”。从一审法院的表述而言，不能说错误，但却是片面的。一审法院对受益原则的理解仅停留于成本维度，而没有将视野放大至收入角度，进而进一步判断成本与收入之间的关系。

4、如何运用受益原则？

尽管结论非常简明，即受益对象是一个，按直接成本法；受益对象是多个，按共同分摊方法。但是，难点在于如何判断受益的唯一性与多方性？

1) 受益对象的法律识别

受益对象是一个还是多个，应当依据合同条款确定。

根据《企业会计准则——基本准则（2014修改）》【财政部令第76号】第九条“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”之规定，成本发生事项是因为合同的规定而存在区分，不同成本事项是由合同所创立的法律事实，会计核算本身是对事实的反映，而不是创造事实，会计计量应当依据合同所设定的权利义务，即所谓权责发生制。

即使在税法层面，也同样确认权责发生制原则，譬如，《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 第 797 号）第九条规定，“企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用”。因此，从本质上而言，不同类型开发产品对应的成本，不能通过支付方式等表面特征予以判断，而应该基于其支付依据予以判断，即产生支付的依据就是合同。同理，“共同发生”不能基于共同采购、共同建造确定受益对象，而应当基于合同所设定的权利义务关系确定受益对象。判断受益对象的单一性不是基于已经形成的成本结果，而应当基于形成成本结果的合同依据，合同是解决争端的最根本依据。

2、受益对象的逻辑识别

逻辑识别表现为因果关系的构成。

首先应判断某一项成本是否随某类开发产品因销售而单独发生流动。本案中，住宅开发产品发生销售转让时，应当判断，其对应的拆迁补偿支出（包括支出所形成的权利或实物）是否随销售而对应发生减少或转移，如果没有或无法判断，则不宜适用直接成本法。反之，如果涉及土地价款，住宅类 70 年土地使用权与商业类 40 年土地使用权区分作价而形成土地出让金，则 70 年土地使用权随住宅销售而发生转让，相同的权利属性，随采购而流入，随销售而流出，两者一一对应，70 年土地使用权土地价款与住宅开发产品就构成了唯一受益关系，则可适用直接成本法。土地使用权的购入与流出，与不同类型产品的销售构成了因果上的联系，符合“成本—收入”这一受益框架逻辑，因此，只要能够一一对应或区分，当然应当适用直接成本法。从另一个角度而言，如果土地价款中不含 70 年国有土地使用权，则无法将住宅作为开发产品销售，也就无法办理产权转让登记，由此也可判断彼此之间存在因果关系；如果购买住宅的客户，并不必然购买商业类开发产品，也就不能认为住宅与商业产品两者之间存在共同的受益关系。这些判断均可依据因果关系而进行。

三、一些认知误区

正是由于对收益原则缺乏深刻的理解，同样的错误认知，在其他一些土地增值税清算纠纷中，表现为一种物理层面的观察认知。

例如，有一种认知认为，“所有发生于一宗地上的成本都属于共同成本，所以土地价

款属于共同成本，因此应当采用面积法予以分摊”。宗地面积从物理意义上是为确定四至、界址，是从边界的角度确定规划对象所处的规划空间，其本身不是具体的规划对象；规划对象的具体表达，还需要通过宗地面积、容积率、土地用途进一步形成不同开发产品对应的规划建筑面积，而土地出让金的计算基础不是宗地面积，而是规划建筑面积。不能因为一块地，就从物理观察的角度认为这块宗地与开发产品形成共同受益关系，而应该从法律性质、价格形成机制判断彼此之间的内在联系。

在“成本—收入”这一对应关系中，受益对象针对的是销售产品，没有收入则无法确定受益程度，不考量产品的销售属性则无法识别受益对象。土地增值税计税基础是基于开发产品因销售形成收入，因结转成本而形成增值额。因形成收入从而成本得以弥补。因此，成本按受益对象分摊扣除，本质上是为了体现受益原则，即成本归集不能脱离收入本身。因此，受益关系的判断应该基于开发产品去判断，而与开发产品直接关联的是建筑面积，而不是宗地面积。

由于对受益原则缺乏正确理解，引发土地增值税清算中大量土地成本错配的情形。有通过税务热线 12366 问询的[见 <https://www.163.com/dy/article/IUS5HQ0E05397CD0.html>: “税局限制房企选择成本分摊方法，应退土增税变巨额补税,该怎么办”]，也有通过人大呼吁的[见上海人大 <https://www.shrd.gov.cn/shrd/2025n/content/043bb493-d087-4f21-9677-b1573033eb42.html>:

“关于按不同用途明确综合用地土地出让金、合理优化土地增值税税负的建议”]，也有学者通过著文反映问题的[参见余倩影：“土地增值税清算规则的审思与矫正”，2025年1月《中国土地科学》。文中指出，“受益对象分配强调成本费用的分摊应与房地产销售价格配比”、“按物理占比空间计算费用扣除背离了配比原则”、“分摊成本费用时若不考虑与销售价格配比，则会割裂成本费用的使用对象与受益对象”]。而因土地成本错配引发的司法案例，近年来亦层出不穷。例如，“安顺银城房地产公司诉平坝区地税局土地增值税清算案【(2017)黔04行终24号】”、“恩施市中大房地产公司诉恩施市税务局土地增值税清算案【(2020)鄂2801行初9号】”、“海南华城房产开发有限公司与国家税务局海口市税务局、国家税务总局海南省税务局其他行政行为再审审查与审判监督案【(2020)琼行申51号】”、“和记黄埔地产（成都）温江有限公司与国家税务局成都市温江区

税务局第三税务所、国家税务总局成都市温江区税务局税务行政管理（税务）案【（2023）川0117行初41号】”等。随着此类案件的频繁爆发，人民法院在审理此类案件中也逐渐开始关注成本错配问题，但多数法院受制于税法专业知识的障碍，也只能通过调解以达到最大程度地化解纠纷。[例如，成都市郫都区人民法院“和记黄埔地产（成都）温江有限公司与国家税务总局成都市温江区税务局第三税务所、国家税务总局成都市温江区税务局税务行政管理（税务）一审行政裁定书【（2023）川0117行初41号】”载明：“本院认为，土地增值税历来是房地产企业的重要税种之一，具有税率税负高、计税依据认定多样化、清算持续周期长等特点，亦是地方税收体系的重要组成部分，其作为国家宏观调控房地产市场的税收杠杆之一，对调节房地产开发企业增值收益、规范房地产市场的交易秩序，促进房地产健康发展起着重要作用。但仍需看到，各省市的土地增值税清算政策执行不统一，这虽然在一定程度上满足了因地制宜的要求，但在实操中也出现了地方税务机关间具体实施细则存在差异，执法口径不一致等问题，容易引发税企争议。本案中，…和记黄埔公司认为各地对于土地成本分摊方式存在差异，四川税务机关对土地成本分摊适用建筑面积法不合理，从而导致本案纠纷的发生。通过本案的庭审以及协调过程的进一步释法说理，坦诚沟通，双方最终达成共识，和记黄埔公司撤回本案诉讼，本案纠纷得到实质化解。为进一步优化营商环境，缓解征纳矛盾，税务总局应一方面加强税收政策宣传，做好政策解读，加强税企沟通，防范税务执法风险，从而增强市场主体对税法的理解度和认可度，提高税务机关的税收管理效率。另一方面，完善相关管理办法和操作规程，查找管理中的薄弱环节与漏洞，不断提高征管质量和精细化管理水平，构建稳健持久发展的国际化一流营商环境…。诉讼过程中，各方当事人达成和解，原告自愿向本院提出撤诉申请，行政争议实质化解，实现法律效果、社会效果有机统一，本案原告申请撤诉符合法律规定，应予准许”。]

以上说明，正确理解受益原则，可以从根本上解决成本错配所引发的涉税争议，不仅有利于保护纳税人合法权益，更有利于塑造依法治税的营商环境。

关于税收滞纳金是否可以超过税款本金

作者：杨颖

摘要：2024 年度影响力税务司法审判案例之六“米易县税务局与攀枝花某某矿业公司破产债权确认纠纷案”，明确了税收滞纳金的法律适用路径，认为其属于行政强制执行措施，应受《行政强制法》的约束，为税务执法和司法审判提供了参考。

中国“2024 年度影响力税务司法审判案例”评选中入选“10 个年度影响力税务司法审判案例”之六的为“米易县税务局与攀枝花某某矿业公司破产债权确认纠纷案”，该案由会理市人民法院作出判决，案号为（2024）川 3402 民初 413 号。该案评委推选理由为：在实践中，税收滞纳金是否可以超过税款本金、《行政强制法》第 45 条是否适用均存在争议，同案不同判现象屡有发生。本案中，法院明确了税收滞纳金的法律适用路径，认为其属于行政强制执行措施，应受《行政强制法》的约束，为税务执法和司法审判提供了参考，有利于督促税务机关积极履行职责，及时采取其他强制执行措施，提高征管质效。

一、基本案情

某某矿业进入破产重整后，米易县税务局申报债权，主张某某矿业欠缴税款本金 16,380,114.99 元及滞纳金 15,300,303.20 元。管理人先后经审查和复核程序，确认税款本金无误，但以滞纳金不得超过税款本金为由，将超过税款本金的五笔滞纳金不予认定，总计确认滞纳金 12,954,587.09 元，债权性质为普通债权。米易县税务局对管理人未予确认的滞纳金差额 2,345,716.11 元（五笔税款滞纳金超过本金部分）提出诉讼，主张其依据《税收征收管理法》第 32 条按日加收万分之五滞纳金合法，管理人无权调整。法院审理认为，滞纳金属行政强制措施，税务机关加收滞纳金行为需受《行政强制法》规范。虽然《税收征收管理法》未规定滞纳金上限，但《行政强制法》第 45 条作为规范行政强制行为的一般法，其“滞纳金不得超过本金”规定适用于本案，以平衡税收征管与相对人权益保护。法院判决驳回米易税务局要求确认超本金部分滞纳金债权 2,345,716.11 元的诉讼请求。

二、案例分析

该案同人民法院案例库（2023-08-2-295-004）《国家税务总局南京市某区税务局诉南京某公司破产债权确认纠纷案——税务机关加收的税款滞纳金不得超过税款数额》（（2023）苏01民终6513号）一案类似，均是在破产程序中，税务机关申报的税款滞纳金超过本金部分，未被认定为普通债权。（2023）苏01民终6513号一案的法院裁判要旨同样也是认为：税务机关针对滞纳金加收滞纳金的行为，属于依法强制纳税人履行缴纳税款义务而实施的行政强制执行，应当适用行政强制法四十五条第二款的规定，加收的滞纳金数额不得超出税款数额。

两案分别判于2023年和2024年，也为近年来税收滞纳金是否可以超过税款本金、《行政强制法》第45条是否适用税收滞纳金这一争议问题提供了司法裁判的思路。

一直以来，在税务机关的征管过程中，征收税收滞纳金的法律依据是《中华人民共和国税收征收管理法》第三十二条，其规定：“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。”税收滞纳金是基于纳税人未按照规定期限缴纳税款而产生的，属于因纳税人迟延履行税款被收取的补偿损失，不存在也不应当设置上限。

全国人大常委会法工委编写的《中华人民共和国税收征收管理法释义》中曾指出“纳税人按照法定的期限缴纳税款，因有特殊困难可以经过批准延期缴纳税款，未按照规定期限缴纳税款的除责令限期缴纳外，加收滞纳金。滞纳金的计算立足于补偿损失，不是为了处罚。”同时写明“加收滞纳金是对纳税人未按时缴纳税款和扣缴义务人未按时解缴税款所实施的一种经济上的补偿性与惩罚性相结合的措施……所谓补偿性是指对任何迟延履行的金钱债务，都应当对债务人加收同期银行贷款利息，以补偿债权人在债务人迟延履行债务期间所受到的损失……所谓惩罚性，是指滞纳金的比例要高于银行同期贷款利率的比例。”即税收滞纳金本质是因纳税人迟延履行税款被收取的补偿损失。既有利息的性质也有惩罚性，故高于普通利率。

从税务机关征管角度，征收的税收滞纳金法律性质与《行政强制法》中滞纳金法律性质并不相同。

《中华人民共和国行政强制法》第四十五条“行政机关依法作出金钱给付义务的行政

决定，当事人逾期不履行的，行政机关可以依法加处罚款或者滞纳金。加处罚款或者滞纳金的标准应当告知当事人。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。”该条所述的“滞纳金”是针对因当事人不履行金钱给付义务的行政决定而加处的滞纳金。属于“执行罚”的范畴。其目的是通过增加新的金钱给付义务，迫使当事人履行原行政决定中的义务，需严格遵循《行政强制法》的步骤，包括书面催告、听取意见、作出执行决定等。而税收滞纳金则是因纳税人未按照规定期限缴纳税款而加收的。依法缴纳税款是纳税人的法定义务，而非行政决定。且税收滞纳金的征收无须履行《行政强制法》的前置步骤，根据《税收征收管理法》第三十二条直接计算收取即可。

《中华人民共和国税收征收管理法（修订征求意见稿）》中将税收征管法的“滞纳金”修改为“税款滞纳金”，在关于《中华人民共和国税收征收管理法（修订征求意见稿）》的说明中明确“5.因与行政强制法中的‘滞纳金’法律性质不同，将税收征管法的‘滞纳金’修改为‘税款滞纳金’；新增不予或者免予加收税款滞纳金的规定。（第四十一条、第四十二条）”

此外，根据特别法优于普通法原则，《行政强制法》是关于行政强制的一般法，《税收征管法》中关于行政强制的规定是特别法，《税收征收管理法》第三十八条规定了“税收保全措施”、第四十条规定了“强制执行措施”。根据特别法优于一般法原则，税收滞纳金的加收，按征管法执行，不适用行政强制法。

在司法实践中，也曾有案例与上述观点一致，认为税款滞纳金与行政强制法规定的滞纳金性质不同，加收方式不同，法律规定亦不相同，税款滞纳金受《中华人民共和国税收征收管理法》规范，而不受《中华人民共和国行政强制法》规范。

如《青海东部百货批发市场有限公司、国家税务总局西宁市税务局稽查局等行政复议行政二审行政判决书》（青海省西宁市中级人民法院（2023）青01行终167号）以及《深圳市广源机电发展有限公司、国家税务总局深圳市税务局稽查局税务行政管理（税务）二审行政判决书》（广东省深圳市中级人民法院（2019）粤03行终1725号）等。

笔者在近几年参与的涉及税收滞纳金征收的案件中，多次遇到行政执法与司法裁判口径不一致之情形，在实践中，人民法院近年来的裁判口径亦与本案以及人民法院案例库（2023）苏 01 民终 6513 号一案的裁判结果类似，该两案很大程度上为司法裁判中税收滞纳金的法律适用路径提供了参考。

即（1）税收滞纳金属于执行罚的一种，应适用《行政强制法》。

《行政强制法》第二条第三款规定，行政强制执行，是指行政机关或者行政机关申请人民法院，对不履行行政决定的公民、法人或者其他组织，依法强制履行义务的行为。加处滞纳金属于行政强制法设定的行政强制执行方式，税务机关为依法强制纳税人履行缴纳税款义务而加收滞纳金，属于行政强制执行。

全国人大法工委编著的《行政强制法解读》中指出，“在我国，执行罚主要是针对不履行罚款、税款、行政收费、社会保险费等金钱给付义务”；“加处罚款或者滞纳金在学理上属于执行罚”。国家税务总局编著的《新税收征收管理法及其实施细则释义》中指出，“税收征收管理法第三十二条采用了经济上加重义务、法律上作出规定、行政上运用强制执行措施同时并用的手段，以促使纳税人、扣缴义务人及时履行纳税义务，滞纳金是一种执行罚”。

滞纳金系税务机关依法对纳税人的税款义务之外加收的金额，其目的在于促使纳税人履行其依法应当负担的缴纳税款义务。故加处滞纳金属于行政强制法设定的行政强制执行的方式之一，税收滞纳金是一种执行罚。《税收征收管理法》第三十二条系 2001 年修订，而《行政强制法》系 2012 年开始实施，两部法律发文机关均为全国人大常委会，法律位阶相同，根据新法优于旧法原则，税务机关加收滞纳金的行为应当符合行政强制法的一般性程序规定。行政强制法通过明确规定行政强制行为及其具体的种类、实施条件和程序等，对行政强制予以统一规范。税收征管法在税款征收方面规定了税务机关可以采取加收滞纳金、税收保全以及强制执行措施等行为。对于其中税务机关实施的属于行政强制性质的行为，除法律明确规定有例外情形外，亦应当遵守行政强制法的规定。

（2）从行政行为适当角度，适用滞纳金的数额不得超出金钱给付义务数额的规定，有利于保护行政相对人利益，符合税收征收管理的目的。

税务机关在实施税收征收管理行为时应当适当，对于税务机关加收滞纳金的行为，适

用滞纳金数额不得超出金钱给付义务数额的规定，在促使义务人履行缴纳税款义务的同时，既可以避免对相对人造成过重的金钱义务负担，在税收征收管理和相对人利益保护之间形成均衡，也有利于督促税务机关积极履行职责，提高行政管理效率，符合税收征收管理的目的。

新规 | 2026 年新增值税法配套公告落地，私募产品面临涉税调整

一、制定背景

2026 年 1 月 1 日《增值税法》正式施行，财政部、国家税务总局连发《关于增值税征税具体范围有关事项的公告》、《关于增值税法施行后增值税优惠政策衔接事项的公告》、《关于明确增值税应税交易销售额计算口径的公告》等多项配套文件，正式衔接新增值税法实施，彻底重构了私募行业增值税合规底层逻辑。此前私募行业内“部分缴、部分不缴”“计税方式模糊”“优惠适用混乱”的局面被全面打破。

二、主要内容

(一) 明确公募与私募的税收优惠边界，免税政策仅限于公募证券投资基金。本次《财政部、税务总局关于增值税法施行后增值税优惠政策衔接事项的公告》（财税〔2026〕10 号公告）明确划定边界，明确“自 2026 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日，公募证券投资基金（封闭式证券投资基金、开放式证券投资基金）管理人运用基金买卖股票、债券取得的收入”免征增值税，这意味着仅公募证券投资基金（含封闭式、开放式）可继续享受“管理人运用基金买卖股票、债券取得收入免征增值税”的优惠，私募证券基金被彻底排除在免税范围之外，无论封闭式还是开放式，基金买卖股票、债券取得的收入均需按“金融商品转让”缴纳增值税。

(二) 明确不同组织形式私募的计税方式，3% 简易计税仅适用于“契约制资管产品”。财税〔2026〕10 号公告明确“资管产品管理人运营契约制资管产品过程中发生的增值税应税行为可以选择适用简易计税方法，按照 3% 的规定征收率计算缴纳增值税”，这说明 3%

简易计税仅适用于“契约制资管产品”，合伙型、公司制资管产品被彻底排除在外。合伙型、公司制私募产品产生的应税收入，需统一按一般计税方法缴纳增值税，税率为6%。

(三) 金融同业往来利息收入（包括逆回购利息）免征增值税政策不再适用“证券投资基金”。根据财税〔2026〕10号公告，“金融机构开展同业存款、同业借款、同业代付、买断式买入返售金融商品、质押式买入返售金融商品、同业存单，取得的利息收入”作为“金融同业往来利息收入”仍为免收增值项的项目，但该公告明确“金融机构，是指银行，包括人民银行、商业银行、政策性银行；信用社；证券公司；金融租赁公司、证券投资基金管理公司、财务公司、信托公司；保险公司；其他经中国人民银行、金融监管总局、中国证监会批准成立且经营金融保险业务的金融机构等。”新规和之前的财税〔2016〕36号相比，在定义“金融机构”时，删除了“证券投资基金”。

(四) 私募股权基金投资附保本约定的，收益可能被认定为应税行为。根据《财政部、税务总局关于增值税征税具体范围有关事项的公告》（财税〔2026〕9号公告）附件2《销售服务、无形资产、不动产注释》，“贷款服务”的表述中，扩大了“保本收益、报酬、资金占用费、补偿金”应税范围，不再仅限于“金融商品持有期间（含到期）取得”。如果资管产品通过“非金融商品”获得此类保本收入（在合同中明确承诺到期本金可全部收回的投资收益），也属于贷款服务应税范围，按照贷款服务缴纳增值税。

重点提示：本次配套公告无过渡期安排，自2026年1月1日起正式生效，所有私募机构需立即适配新规要求，此前未按新规口径申报缴税的，面临补税、滞纳金及稽查风险。

摘要：2026年新增增值税法配套公告落地，系统收紧私募行业税收优惠边界：公募基金买卖证券收益继续免税，私募全面纳入金融商品转让征税体系；3%简易计税仅限契约制产品；合伙制与公司制基金适用6%一般计税；附保本安排收益可能被认定为贷款服务等。



上海律师协会财税与海关专业委员会 2025 年终工作总结会议传来捷报——上海左券律师事务所高级合伙人杨春艳律师凭借在财税与海关法律服务领域的深耕细作，荣获委员会“优秀委员”荣誉称号。



左券故事

中国古代称契约为券，以竹制作，分劈成左片、右片，立约方各持一片，两片相合则为信。左片即称左券，由债权人收执，故，成语中“稳操胜券”、“左券之操”比喻成功在握。

《史记》云：“公常执左券以责于秦韩”。意为从容自信，手执左券，风云天下。

《老子》云：“圣人执左券而不责于人”。意为宽容博大，胸怀左券，不战而屈人之兵。



上海左券律师事务所

上海左券律师事务所

电话: 021-58871391

传真: 021-68868178

网址: www.cpalawyer.cn

地址: 上海市民生路 118 号滨江万科中心 2301 室 (邮政编码: 200122)