

财税律师

2025 年第 2 期
总第 259 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：《增值税法》解读之“视同”、“偏高”、“混合

杨春艳 文/P01

律师视点：偷税的主观方面及举证责任分配

杨春艳 文/P03

疑难解答：因历史原因长期未办理产证的房屋，通过诉讼确权后再次转让，能否适用个税和增值税的免税政策？

杨颖 文/P09

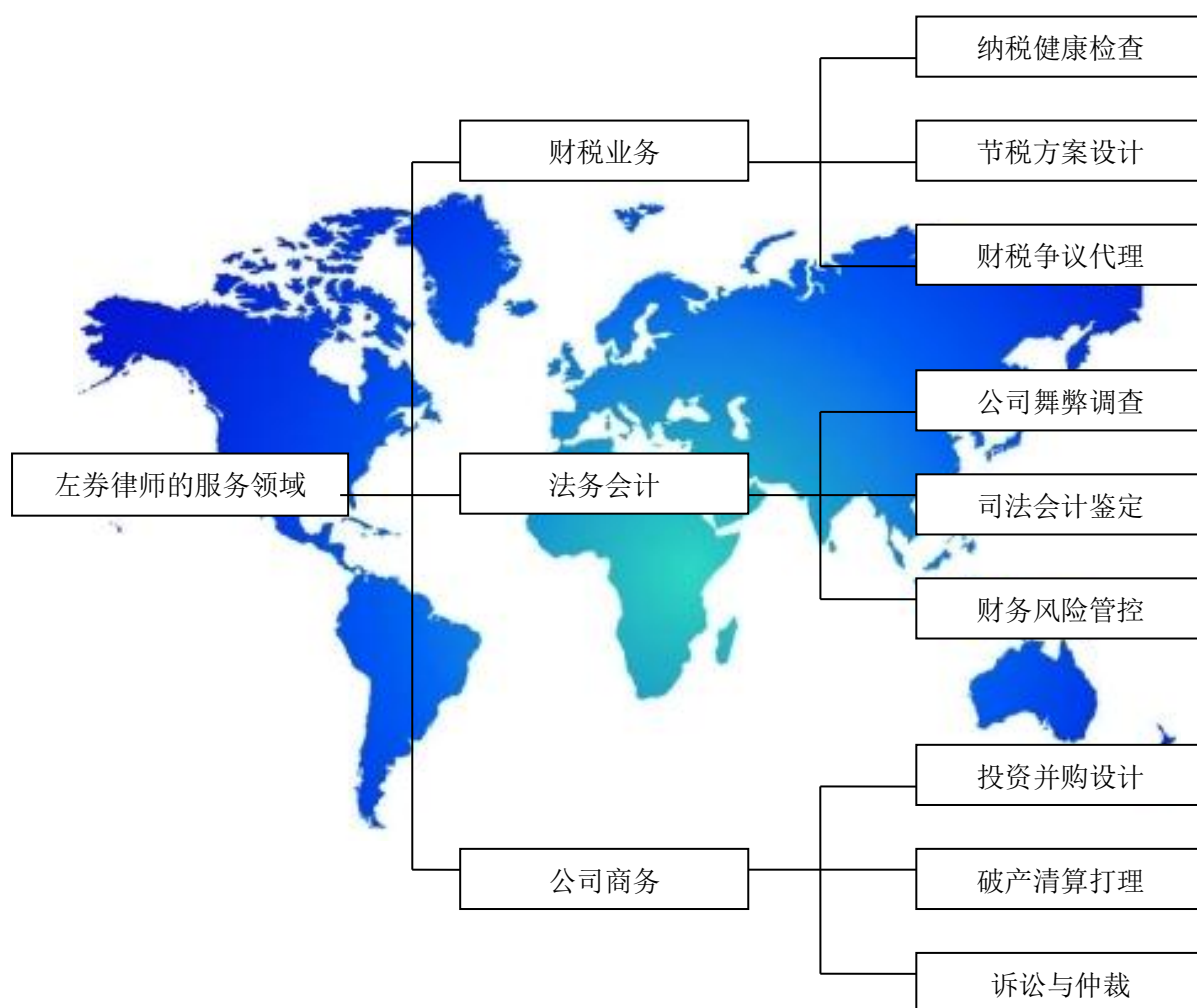
新规速递

徐曼 文/P13

左券资讯

孙颀 文/P19

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:杨春艳

本期编委:杨颖、孙颀、徐曼

《增值税法》解读之“视同”、“偏高”、“混合”

杨春艳/文

《增值税法》相较《增值税暂行条例》及其实施细则、财税【2016】36号文而言，课税要素相关内容发生了一些变化，部分变化可能还有待未来的实施条例予以进一步明确。

关于征税对象中的“视同”、销售额中的“核定”、税率/征收率的“混合”，值得为纳税人提供涉税服务的第三方机构重点关注。

1、视同应税交易

《增值税暂行条例实施细则》、财税【2016】36号文中规定了“视同销售”，但《增值税法》中未保留“视同销售”的表述。《增值税法》中的替代表述是“视同应税交易”。

《增值税法》中规定的“视同应税交易”的情形仅有三种，即：（一）单位和个体工商户将自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；（二）单位和个体工商户无偿转让货物；（三）单位和个人无偿转让无形资产、不动产或者金融商品。而，《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则（2011修订）》规定的“视同销售货物”的情形有八种，财税[2016]36号文中还有关于“视同销售服务、无形资产或者不动产”的情形。

如果纳税人就此认为原有的“视同销售”情形直接就被砍掉了，显然属于误解：

（1）“将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户”；“将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者”在《增值税法》中被归入纳税人发生应税交易取得的价款为非货币形式的经济利益。

（2）“将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人”属于《增值税法》中的“无偿转让货物”。

（3）“代销”本身就是“销售”，“买断式代销”和单纯的收取代理费的“代销”都可以对应地适用增值税规则，无需再“视同”。

（4）“设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外”需要结合增值税纳税地点的规定，看后续实施条例等的相关规定。因为《增值税法》仍然是规定“有固定生产经营场所的纳税人，应当向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经省级以上财政、税务主管部门批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。”对于不在同一县（市）的总

分支机构之间移送货物如何处理各自的销项、进项，还需要相应配套文件予以明确。

2、“销售额明显偏高且无正当理由”的处理

《增值税法》将“销售额明显偏高且无正当理由”列为税务机关可以核定销售额的情形之一。

《增值税暂行条例》及其实施细则中仅有“销售额明显偏低”税务机关可以核定的规定，并未提到““销售额明显偏高且无正当理由”该如何处理；财税【2016】36号文中提到了纳税人发生应税行为价格明显偏高且不具有合理商业目的的，主管税务机关有权按照相关规则确定销售额。由此可见，关于“销售额明显偏高且无正当理由”的情况，此前已有规定。

但，对于该种情况，《税收征收管理法》中并无规定。那是否意味着《税收征收管理法》也需要进行相应调整？

3、混合销售

《增值税法》中没有“混合销售”的用语，但第十三条“纳税人发生一项应税交易涉及两个以上税率、征收率的”对应的应该是《增值税暂行条例实施细则》、财税【2016】36号中的“混合销售”，即“一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，为混合销售行为”、“一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务，为混合销售”。

《增值税法》中对于“一项应税交易涉及两个以上税率、征收率”如何进行“税率、征收率”选择的问题，采用的是从“事”原则，即按照应税交易的主要业务来定。这与《增值税暂行条例实施细则》、财税【2016】36号中“混合销售”是不一样的。

《增值税暂行条例实施细则》、财税【2016】36号中“混合销售”，采用的是从“人”原则，如财税【2016】36号规定从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

偷税的主观方面及举证责任分配

——北京中油国门公司油料销售有限公司诉北京市顺义区国家税务局行政处罚案

杨春艳/文

一、案情简介

2012年2月24日,山东省济宁市国家税务局稽查局(以下简称“济宁市国税稽查局”)向北京市国家税务局稽查局(以下简称“北京市国税稽查局”)出具《已证实虚开通知单》(载明“已证实虚开的发票186份、涉案发票金额183,583,119.70元”)及已确定由济宁市泓源化工经贸有限公司(以下简称“泓源公司”)虚开的增值税专用发票明细清单等相关材料。此后,北京市国税稽查局将前述材料转交给北京市顺义区国家税务局(以下简称“顺义国税局”),并指定其进行检查、处理。

北京中油国门油料销售有限公司(以下简称“中油国门公司”)与泓源公司有成品油销售业务关系,顺义国税局于2012年3月23日针对中油国门公司进行了税收专项检查立案。顺义国税局经检查后认定的违法事实之一为中油国门公司在与泓源公司没有真实的货物交易情况下,于2010年12月至2011年2月期间,取得泓源公司为其开具的186份山东省增值税专用发票,发票金额合计183,583,119.74元,税额合计31,209,130.26元,价税合计214,792,250元。其进项税额31,209,130.26元分别在2010年12月、2011年1月、2011年2月申报抵扣。根据《税收征管法》第六十三条和《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》(国税发〔1997〕134号,以下简称“134号文”)第一条的规定,中油国门公司的行为构成偷税。

2013年7月15日,顺义国税局对中油国门公司作出了顺国罚〔2013〕212号《税务行政处罚决定书》,处罚内容之一为:根据《税收征管法》第六十三条的规定,对中油国门公司偷税行为处以偷税数额一倍的罚款,罚款金额为31,209,130.26元。

另,顺义国税局认为中油国门公司虚开增值税专用发票的行为已涉嫌构成犯罪,达到移送司法机关的标准,遂于2013年8月7日将中油国门公司涉嫌虚开增值税专用发票罪一案移送北京市公安局顺义分局审查。2015年7月2日,北京市人民检察院第三分院针对中油国门公司负责联系油料销售、采购业务的副经理徐国利作出京三分检公诉刑不诉〔2015〕17号不起诉决定书,该决定书查明:2010年12月至2011年3月,徐国利在原告公司担任副总经理主管公司业务。在没有实际货物购销的情况下,中油国门公司取得泓源公司开具的山东增值税专用发票186份,税额合计31,209,130.26元,后该公司又为三家公司开具193份北京增值税专用发票,税额合计32,082,278.45元。北京市人民检察院第三分院最后决定

对徐国利不起诉，理由是徐国利主观上不明知没有真实的货物交易，没有犯罪事实。

二、本人观点

（一）主观故意是否为偷税的构成要件？

偷税，作为一种行政违法行为，是否要以主观故意为构成要件，一直存在争议。2021年《中华人民共和国行政处罚法（2021 修订）》颁布后，更多的观点倾向于认为根据该法第三十三条第二款的规定，偷税行为的认定应以纳税人具有主观故意为要件。当然，实务中亦有法院坚持认为偷税并不强调纳税人的主观故意，如青海招锦商贸有限公司与国家税务总局西宁经济技术开发区税务局稽查局行政处罚一案¹中，二审法院对“偷税的认定是否需要具备主观故意”的观点是“《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条的规定没有明确表述偷税必须要有纳税人的主观故意，而是对是否构成偷税采用的是‘行为+后果+罚则’的模式。即税法上对偷税行为的行政处罚是客观归责，并不强调纳税人的主观故意，只要纳税人具备了税法规定的偷税手段，造成不缴或者少缴应纳税款的结果，不论其主观上是否存在故意，都可以认定为偷税行为。”

笔者认为，《中华人民共和国税收征收管理法（2015 修正）》（以下简称《征管法》）第六十三条第一款规定的偷税，主观故意是其构成要件。

1、关于《征管法》第六十三条“偷税”的解读

《征管法》第六十三条规定“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税”。

“偷”字本身含有主观故意之意。

《征管法》第六十三条正列举了三类偷税情形：①针对帐簿、记帐凭证；②针对会计确认、计量（关于支出、收入在帐簿上的记载）；③针对纳税申报。

1) 针对帐簿、记帐凭证

从“伪造”、“变造”、“隐匿”、“擅自销毁”的字面理解，前述行为本身应认为存在主观故意。

2) 针对会计确认、计量

从“在帐簿上多列支出或者不列、少列收入”的字面理解，不能直接得出行为本身存在故意。但要被认定为“偷税”的“多列”、“不列”、“少列”则必须具备追求“不缴或者

¹ 青海招锦商贸有限公司上诉国家税务总局西宁经济技术开发区税务局稽查局行政处罚案，青海省西宁市中级人民法院(2023)青01行终176号行政判决书。

少缴应纳税款”的主观故意并发生了“不缴或者少缴应纳税款”的后果。

“多列”、“不列”、“少列”不排除会计记录的操作差错、会计政策的理解差异。从《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定可知，会计差错本身不属于违法行为，且有更正的机制。因此，笔者认为只有为达到“不缴或者少缴应纳税款”之目的“多列”、“不列”、“少列”方能被认定为“偷”。

3) 针对纳税申报

“经税务机关通知申报而拒不申报”，应区分税务机关是否“通知”而定。因为只有税务机关已“通知”，才存在纳税人的“拒”。

如何认定“经税务机关通知申报”？大部分行政争议案件中，税务机关、法院选择参考《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体适用法律若干问题的解释》（法释〔2002〕33 号）、《最高人民法院、最高人民检察院关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》（法释〔2024〕4 号）中的规定，将“纳税人、扣缴义务人已经依法办理税务登记或者扣缴税款登记的”认定为“经税务机关通知申报”。

“进行虚假的纳税申报”，从字面理解，笔者认为应存在故意，即纳税人明知申报内容虚假仍在纳税申报表上填报、明知据以申报的涉税基础材料虚假仍据此进行申报，其目的是追求“不缴或者少缴应纳税款”。若纳税人仅仅因为过失发生填写错误或因为理解分歧以致纳税人申报的内容与税务机关认可的内容不符，则不能认为纳税人故意进行追求“不缴或者少缴应纳税款”的虚假申报。

实务中，国家税务总局聊城市税务局第一稽查局与聊城市隆昌投资有限公司行政处罚一案，一、二审法院均认为²：构成虚假纳税申报的偷税行为，主观上必须出于故意，即行为人明知自己的行为会造成国家税收损失，而积极希望或追求这一危害结果；客观上实施了提供虚假申请，编造相关虚假资料等行为。

2、国家税务总局批复

《国家税务总局办公厅关于呼和浩特市昌隆食品有限公司有关涉税行为定性问题的复函》（国税办函〔2007〕513 号）中提到“《税收征管法》未具体规定纳税人自我纠正少缴税行为的性质问题，在处理此类情况时，仍应按《税收征管法》关于偷税应当具备主观故意、客观手段和行为后果的规定进行是否偷税的定性。税务机关在实施检查前纳税人自我纠正属补报补缴少缴的税款，不能证明纳税人存在偷税的主观故意，不应定性为偷税。”

² 国家税务总局聊城市税务局第一稽查局上诉聊城市隆昌投资有限公司税务行政管理（税务）案，山东省聊城市中级人民法院（2019）鲁 15 行终 277 号行政判决书。

该复函虽仅针对具体案件，但对于偷税定性的构成要件笔者认为应该具有普适性，即认定偷税，需要具备的要件为：主观故意+客观手段+行为后果。

若认为根据《税收个案批复工作规程（试行）》（国税发〔2012〕14号）第四条“税收个案拟明确的事项需要普遍适用的，应当按照《税收规范性文件制定管理办法》制定税收规范性文件”之规定，国税办函〔2007〕513号文系个案批复，故关于偷税构成要件的表述仅能适用于个案。笔者认为这一观点值得商榷。首先，该个案的个性化在于“纳税人自我纠正少缴税行为”，而非在于偷税行为的构成要件；其次，若该个案个性化的点在于偷税行为的构成要件，那该案要认定偷税，需要具备三个要件，其中之一为主观故意，那其他案子为什么就不需要具备三个要件、不需要主观故意了呢，其他案子和该案在偷税认定构成要件上为何会有差异，而非施行统一标准，这是否有违公平原则。

此后，《国家税务总局关于北京聚菱燕塑料有限公司偷税案件复核意见的批复》（税总函〔2016〕274号）虽仍为个案批复，但保持了和国税办函〔2007〕513号文中对于偷税构成要件认定的一致性——无主观故意，不认定为偷税。

实务中，浙江广鸿房地产开发有限公司与国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理一案，浙江省高级人民法院（再审法院）认为³：《国家税务总局关于税务检查期间补正申报补缴税款是否影响偷税行为定性有关问题的批复》（税总函〔2013〕196号）《国家税务总局关于北京聚菱燕塑料有限公司偷税案件复核意见的批复》（税总函〔2016〕274号）等批复中均认为存在偷税的主观故意系认定偷税的构成要件之一。故国家税务总局杭州市税务局稽查局称税法并没有强调偷税主观故意的意见，与法不符，不能成立。

税务行政处罚的合理合法性关系到纳税人的切身利益，在行政执法的过程中考虑纳税人的主观因素是税法基本原则的要求。⁴“偷税”的认定不仅关系到行政处罚，亦可能关联到《中华人民共和国刑法》中的逃税罪。故，将主观故意列入偷税构成要件非常必要。

（二）税务机关是否负有偷税主观故意的举证责任？

税务机关在做出纳税人偷税的认定时，是否需要搜集纳税人存在主观故意的证据，一直存在争议。如，有观点认为“税务机关仅需要证明当事人从事了税收征管法规定的行为并造成了相应后果即可，至于当事人主观上是否具有偷税的故意并不属于税务机关的证明责任。

³ 浙江广鸿房地产开发有限公司诉国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理（税务），浙江省高级人民法院（2020）浙行再44号行政判决书。

⁴ 吴洁：《纳税人偷税主观故意的举证责任分配研究——以“北京某油料销售有限公司案”为例》，载《法制博览》2023年第30期，第21-23页。

如果当事人无法证明其主观上没有过错，税务机关就可以对当事人的偷税行为进行处罚”⁵；但，也有观点认为对行为人实施违法行为主观过错的认定可以采取过错推定原则作出推定，但主观故意并不适用这一原则，不能简单地从行为人实施违法行为并造成危害结果直接推定其具有实施违法行为的主观故意，这一主观故意需要相关证据予以证明⁶。

笔者认为，偷税的构成要件决定了税务机关需要就纳税人的主观故意进行举证。

1、法律法规

依据下列法律法规，当主观故意成为偷税的构成要件之一，税务机关在对纳税人作出偷税的认定时，负有对纳税人故意追求“不缴或者少缴应纳税款”的举证责任：

1) 《税务行政复议规则（2018 修正）》第五十三条规定“在行政复议中，被申请人对其作出的具体行政行为负有举证责任”。

2) 《中华人民共和国行政复议法（2023 修订）》第四十四条第一款规定“被申请人对其作出的行政行为的合法性、适当性负有举证责任”。

3) 《中华人民共和国行政诉讼法（2017 修正）》第三十四条第一款规定“被告对作出的行政行为负有举证责任，应当提供作出该行政行为的证据和所依据的规范性文件”、第三十七条规定“原告可以提供证明行政行为违法的证据。原告提供的证据不成立的，不免除被告的举证责任”。

实务中，浙江广鸿房地产开发有限公司与国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理一案，浙江省高级人民法院（再审法院）认为⁷：鉴于在行政诉讼中，行政机关对其作出的行政行为的合法性负有举证责任。因此，税务机关对偷税违法行为的认定、处理，应当对当事人不缴、少缴应纳税款的主观故意进行调查、认定，并在行政诉讼程序中就此承担举证责任。

另外，《中华人民共和国行政处罚法（2021 修订）》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”，该规定通过举证责任倒置，明确了行政处罚的过错推定原则。但，主观过错包括故意和过失，笔者认同主观故意不能适用过错推定原则的观点，即税务机关需要调查收集纳税人存在“偷”这个主观故意的证据。

⁵ 翟继光、赵德芳：《无主观过错不予税务行政处罚？业内人士这样说》，载微信公众号“中国税务报”，2021年2月2日。

⁶ 王家本：《家本说案：偷税行为主观故意的判定——J公司不服税务处理决定诉讼案》，载《注册税务师》2022年第1期，第25-30页。

⁷ 浙江广鸿房地产开发有限公司诉国家税务总局杭州市税务局稽查局税务行政管理（税务）案，浙江省高级人民法院（2020）浙行再44号行政判决书。

2、国家税务总局批复

《国家税务总局关于税务检查期间补正申报补缴税款是否影响偷税行为定性有关问题的批复》（税总函〔2013〕196号）中提到“纳税人在稽查局进行税务检查前主动补正申报补缴税款，并且税务机关没有证据证明纳税人具有偷税主观故意的，不按偷税处理”。

《国家税务总局关于北京聚菱燕塑料有限公司偷税案件复核意见的批复》（税总函〔2016〕274号）中提到“据此，从证据角度不能认定该企业存在偷税的主观故意”。

上述两则批复，均提到了税务机关作出“偷税”认定时应掌握对应的证明主观故意的证据。

因历史原因长期未办理产证的房屋，通过诉讼确权后再次转让，能否适用个税和增值税的免税政策？

杨颖/文

笔者近期办理了一个因开发商进入破产阶段，通过法院诉讼取得房屋产权的案件。购房人于1995年与某开发商签署《上海市内销商品房买卖合同》，购买位于上海某区的房屋，金额约为人民币10万元。购房人付清全部购房款，并实际交付入住，但因开发商被吊销营业执照、后被裁定破产等原因，至2024年尚未办理产权过户。购房人因近期有将房屋转让的想法，于是委托笔者代理其通过诉讼方式从开发商处取得产权，后再进行转让。2024年底，经笔者代理，最终法院作出生效判决，判决开发商协助购房人办理房屋的不动产登记手续，将房屋登记至购房人名下。2025年1月，笔者协助购房人与开发商一起前往不动产登记中心办理完成产权登记，购房人缴纳契税，并取得不动产登记证。近期，购房人又向笔者咨询，其拟将房屋转让给其一位非直系亲属，再次转让的个人所得税和增值税能否免税？

基于民生原因，我国现行税收政策中，对于个人对外销售购买二年以上（含二年）的住房减免增值税（营改增前为营业税），自用五年以上的家庭唯一住房免征个人所得税。具体政策规定在：

个人所得税方面，《财政部、国家税务总局、建设部关于个人出售住房所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税字〔1999〕278号）第四条规定，对个人转让自用5年以上、并且是家庭唯一生活用房取得的所得，继续免征个人所得税。

增值税方面，根据《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〔2016〕36号）附件3：营业税改征增值税试点过渡政策的规定，个人将购买不足2年的住房对外销售的，按照5%的征收率全额缴纳增值税；个人将购买2年以上（含2年）的住房对外销售的，免征增值税。上述政策适用于北京市、上海市、广州市和深圳市之外的地区。个人将购买不足2年的住房对外销售的，按照5%的征收率全额缴纳增值税；个人将购买2年以上（含2年）的非普通住房对外销售的，以销售收入减去购买住房价款后的差额按照5%的征收率缴纳增值税；个人将购买2年以上（含2年）的普通住房对外销售的，免征增值税。上述政策仅适用于北京市、上海市、广州市和深圳市。

2024年11月12日，财政部等三部门发布《关于促进房地产市场平稳健康发展有关税收政策的公告》，明确了北京市、上海市、广州市和深圳市，凡取消普通住宅和非普通住宅

标准的，取消普通住宅和非普通住宅标准后，与全国其他地区适用统一的个人销售住房增值税政策，对该城市个人将购买2年以上（含2年）的住房对外销售的，免征增值税。

2024年11月18日，上海市住建委等部门发布《关于取消普通住房标准有关事项的通知》，明确取消本市普通住房和非普通住房标准。

根据前述规定，个人转让住房适用增值税免税政策须满足购房年限满2年的要求，个人所得税免税政策虽然使用的是“自用5年以上”的措辞，但根据《国家税务总局关于个人转让房屋有关税收征管问题的通知》（国税发〔2007〕33号）第三条的规定，“自用5年以上”，是指个人购房至转让房屋的时间达5年以上，其指向的也为“购房年限”，而非实际使用年限。因此，“购房年限”是否“满五”、“满二”，对于认定转让方是否能够适用免税政策尤为重要。

就前述咨询的购房人而言，其表达了其在房屋内已经居住了将近20年，应当满足“自用5年以上”、“购买2年以上”的免税条件的想法，而相关法律法规对于“购房年限”、“购房时间”的认定，却可能与购房人的认识存在差异。2005年以来，税务总局实施房地产税收一体化管理，买卖双方办理房屋产权过户手续时，税务机关以契税为抓手，“先税后证”，统一抓好各税种管理。因此各项税收减免政策中涉及购房时间的，几乎都采取统一的判断标准：按照契税完税证明和房屋产权证书的注明日期两项标准“孰先”原则判断。

如《国家税务总局、财政部、建设部关于加强房地产税收管理的通知》（国税发〔2005〕89号）第三点第（四）项规定：个人购买住房以取得的房屋产权证或契税完税证明上注明的时间作为其购买房屋的时间。

《国家税务总局关于房地产税收政策执行中几个具体问题的通知》（国税发〔2005〕172号）第三条规定：纳税人申报时，同时出具房屋产权证和契税完税证明且二者所注明的时间不一致的，按照“孰先”的原则确定购买房屋的时间。即房屋产权证上注明的时间早于契税完税证明上注明的时间的，以房屋产权证注明的时间为购买房屋的时间；契税完税证明上注明的时间早于房屋产权证上注明的时间的，以契税完税证明上注明的时间为购买房屋的时间。

《国家税务总局关于个人转让房屋有关税收征管问题的通知》（国税发〔2007〕33号）第三条第（一）项规定：

1. 个人购房日期的确定。个人按照国家房改政策购买的公有住房，以其购房合同的生效时间、房款收据开具日期或房屋产权证上注明的时间，依照孰先原则确定；个人购买的其他住房，以其房屋产权证注明日期或契税完税凭证注明日期，按照孰先原则确定。

2. 个人转让房屋的日期，以销售发票上注明的时间为准。

前述规定明确了，个人购买住房以取得的房屋产权证或契税完税证明上注明的时间，按照“孰先”的原则作为其购买房屋的时间，个人转让房屋的时间，以销售发票上注明的时间为准，这期间即构成了“购房年限”。

此外，为解决“有的纳税人购买房屋后，因产权纠纷等原因未能及时取得房屋产权证书”问题，国家税务总局出台了《关于个人转让住房享受税收优惠政策判定购房时间问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 8 号），明确个人转让住房，因产权纠纷等原因未能及时取得房屋所有权证书（包括不动产权证书），对于人民法院、仲裁委员会出具的法律文书确认个人购买住房的，法律文书的生效日期视同房屋所有权证书的注明时间，据以确定纳税人是否享受税收优惠政策。

因个人住房转让免征个人所得税或者增值税的规定系税收优惠政策，是否享受免交个人所得税及增值税的优惠政策，主要由财税主管部门经国务院批准制定的规范性文件予以规范。财税主管部门对于个人住房转让所得可以免税的规定中均以“购买房屋的时间在一定年限以上”作为是否享受税收优惠政策的分界线，系免税政策的适用条件，能否满足此税收意义上的购房时间，应以相应的规范性文件规定为准。只有这样才能确保我国财税政策的连续性和稳定性，促进公民积极、主动履行纳税义务，避免在税收征管过程中出现认定标准的不一致、不统一现象，造成税收征管工作的无序和混乱。[1]

回到本文开头购房人咨询的情境，购房人在签订购房合同后，虽实际交付使用，但长时间未办理产权登记。在与开发商的诉讼中，法院也倾向于认为购房人的请求权基础应为基于合同关系的继续履行，而非基于物权关系的确权（法院认为不动产的设立、变更经依法登记发生效力）。因而基于物权和债权的区分原则，在购房人实际办理完成产权登记前，购房人虽然实际占用使用该房屋，但该权利来源为合同，并且有要求开发商继续履行办理产权登记手续的合同权利，但并不代表其取得了房屋的权属。而直到 2024 年通过诉讼判决“开发商协助办理房屋的不动产登记手续”后，购房人于 2025 年 1 月办理完成产权登记之时，其才在法律意义上取得了房屋的所有权权利。因而对于本文的购房人而言，法律上其房屋所有权的取得期限并不长。

再从税收意义上的“购房时间”和“购房年限”来看，购房人于 2025 年 1 月办理完成产权登记和契税缴纳，税收意义上的购房时间应当为 2025 年 1 月，即便按照《关于个人转让住房享受税收优惠政策判定购房时间问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 8 号）的规定，认为购房人与开发商存在产权纠纷，“购房时间”也至多只能提前至 2024 年 12

月判决生效的时间。

因而购房人本次再转让若不存在其他个人所得税、增值税可以免税情形的，其不能满足“满二”、“满五唯一”的免税条件，需要依法缴纳个人所得税和增值税等税收。

当然前来咨询的这位购房人情形并不复杂，前述判断和认定争议不大，而实践中因为法院拍卖等原因导致的“购房时间”认定争议问题也大量存在，对于该类问题的分析详见笔者后续文章。

新规速递

一、《最高人民法院关于外币及港澳台货币逾期付款利息计算标准的批复》(法释〔2025〕2号)

最高人民法院关于外币及港澳台货币逾期付款利息计算标准的批复

(2024年11月25日最高人民法院审判委员会第1933次会议通过,自2025年2月13

日起施行)

各省、自治区、直辖市高级人民法院,解放军军事法院,新疆维吾尔自治区高级人民法院生产建设兵团分院:

近来,部分高级人民法院就外币及港澳台货币逾期付款计算利息损失时如何确定相关利率提出请示。经研究,批复如下:

一、外币逾期付款情形下,当事人就逾期付款主张利息损失时,对利率计算标准有约定的,按当事人约定处理。但是双方约定的利率计算标准超过案涉纠纷适用的准据法规定上限的,对超过的部分不予支持。

二、当事人没有约定利率计算标准或者约定不明时,依据下列方式确定逾期付款利息的计算标准:

(一)对于美元逾期付款利息的计算标准,可以依据中国人民银行官网定期公开发布的《中国货币政策执行报告》附表中公布的3个月以内、3(含)至6个月、6(含)至12个月、1年、1年以上美元贷款平均利率,由人民法院根据案件具体情况予以确定。

(二)对于欧元、英镑、日元、澳大利亚元、瑞士法郎、加拿大元、新西兰元、新加坡元逾期付款利息的计算标准,可以分别参考欧元银行间同业拆借利率(EURIBOR)、英镑隔夜平均利率(SONIA)、东京隔夜平均利率(TONA)、澳大利亚元银行票据利率(BBSW)、瑞士法郎担保隔夜利率(SARON)、加拿大元担保隔夜利率(CORRA)、新西兰元银行票据利率(BKBM)、新加坡元无担保隔夜利率(SORA)确定。

(三)对于其他外币逾期付款利息的计算标准,可以参考相关国家中央银行官方网站公布的该币种基准利率确定。

三、对于港币、澳门元、新台币逾期付款利息的计算标准,当事人有约定的,参照本批复第一条的规定执行。当事人没有约定或者约定不明的,可以分别参考香港银行间同业拆借利率、澳门元综合利率、新台币基本放款利率确定。

二、《个人所得税综合所得汇算清缴管理办法》（国家税务总局令第57号）

个人所得税综合所得汇算清缴管理办法

第一章 总则

第一条 为保护纳税人合法权益，规范个人所得税综合所得汇算清缴工作，根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例（以下统称个人所得税法）和《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则（以下统称税收征管法）等有关规定，制定本办法。

第二条 纳税人取得综合所得，按纳税年度合并计算个人所得税，并依法办理汇算清缴。

第三条 本办法所称综合所得，是指纳税人取得的工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得和特许权使用费所得。

本办法所称汇算清缴，是指纳税人汇总一个纳税年度内取得的综合所得收入额，减除费用六万元以及专项扣除、专项附加扣除、依法确定的其他扣除和符合条件的公益慈善事业捐赠后，适用综合所得个人所得税税率并减去速算扣除数，减去减免税额后计算本年度实际应纳税额，再减去已预缴税额，确定该纳税年度应退或者应补税额，在法定期限内向税务机关办理纳税申报并结清税款的行为。具体计算公式如下：

应退或应补税额=[（综合所得收入额－60000元－“三险一金”等专项扣除－子女教育等专项附加扣除－依法确定的其他扣除－符合条件的公益慈善事业捐赠）×适用税率－速算扣除数]－减免税额－已预缴税额

纳税人取得境外所得，应当按照有关规定据实申报。

第四条 纳税人按照实际取得综合所得的时间，确定综合所得所属纳税年度。

取得境外所得的境外纳税年度与公历年度不一致的，以境外纳税年度最后一日所在的公历年度，为境外所得对应的我国纳税年度。

第五条 纳税人应当在取得综合所得的纳税年度的次年三月一日至六月三十日内办理汇算清缴。在中国境内无住所的纳税人在汇算清缴开始前离境的，可以在离境前办理。

第六条 纳税人取得综合所得时已依法预缴个人所得税且符合下列情形之一的，无需办理汇算清缴：

- （一）汇算清缴需补税但综合所得收入全年不超过规定金额的；
- （二）汇算清缴需补税但不超过规定金额的；
- （三）已预缴税额与汇算清缴实际应纳税额一致的；
- （四）符合汇算清缴退税条件但不申请退税的。

第七条 纳税人取得综合所得并且符合下列情形之一的，需要依法办理汇算清缴：

《财税律师》

上海左券律师事务所

- (一) 已预缴税额大于汇算清缴实际应纳税额且申请退税的；
- (二) 已预缴税额小于汇算清缴实际应纳税额且不符合本办法第六条规定情形的；
- (三) 因适用所得项目错误、扣缴义务人未依法履行扣缴义务、取得综合所得无扣缴义务人，造成纳税年度少申报或者未申报综合所得的。

第二章 汇算清缴准备及有关事项填报

第八条 纳税人在汇算清缴前应确认填报的联系电话、银行账户等基础信息的有效性，并通过个人所得税 APP（以下简称个税 APP）、自然人电子税务局网站（以下简称网站）或者扣缴义务人查阅确认综合所得、相关扣除、已缴税额等信息。

第九条 纳税人可以在汇算清缴时填报或补充下列扣除：

- (一) 减除费用六万元；
- (二) 符合条件的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险等社会保险费和住房公积金等专项扣除；
- (三) 符合条件的 3 岁以下婴幼儿照护、子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等专项附加扣除；
- (四) 符合条件的企业年金和职业年金、商业健康保险、个人养老金等其他扣除；
- (五) 符合条件的公益慈善事业捐赠。

纳税人填报本条第二项至第五项扣除的，应当按照规定留存或者提供有关证据资料。

第十条 同时取得综合所得和经营所得的纳税人，可在综合所得或者经营所得中申报减除费用六万元、专项扣除、专项附加扣除以及依法确定的其他扣除，但不得重复申报减除。

第十一条 纳税人填报的专项附加扣除，应当符合个人所得税法及国家有关规定。

纳税人与其他填报人共同填报 3 岁以下婴幼儿照护、子女教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等专项附加扣除的，应当与其他填报人在允许扣除的标准内确认扣除金额。

第十二条 纳税人享受相关减税或免税等税收优惠政策的，应当在填报前认真了解政策规定，确认符合条件。

第十三条 纳税人对扣缴义务人申报的综合所得等信息有异议的，应当先行与扣缴义务人核实确认。确有错误且扣缴义务人拒不更正的，或者存在身份被冒用等情况无法与扣缴义务人取得联系的，纳税人可以通过个税 APP、网站等向税务机关发起申诉。

第三章 汇算清缴办理及服务

第十四条 纳税人可以选择下列方式办理汇算清缴：

《财税律师》

上海左券律师事务所

(一) 自行办理;

(二) 通过任职受雇单位(含按累计预扣法预扣预缴其劳务报酬所得个人所得税的单位,以下统称单位)代为办理;纳税人提出要求的,单位应当代为办理或者培训、辅导纳税人完成申报和退(补)税;由单位代为办理的,纳税人应当与单位以书面或者电子等方式进行确认,纳税人未与单位确认的,单位不得代为办理;

(三) 委托涉税专业服务机构或者其他单位及个人办理。委托办理的,纳税人应当与受托人签订授权书。

第十五条 纳税人优先通过个税 APP、网站办理汇算清缴,也可以通过邮寄方式或到办税服务厅办理。选择邮寄方式办理的,纳税人应当将申报表寄送至主管税务机关所在省、自治区、直辖市和计划单列市税务局公告的地址。

第十六条 纳税人办理汇算清缴,需确保填报信息真实、准确、完整。

通过单位代为办理或者委托受托人办理的,纳税人应当如实向单位或者受托人提供纳税年度的全部综合所得、相关扣除、享受税收优惠等信息资料。

纳税人、代为办理汇算清缴的单位,需将全部综合所得、相关扣除、享受税收优惠等信息资料自汇算清缴期结束之日起留存 5 年。

第十七条 代为办理汇算清缴的单位或者受托人为纳税人办理汇算清缴后,应当及时将办理情况通知纳税人。纳税人发现汇算清缴存在错误的,可以要求单位或者受托人更正申报,也可以自行更正申报。

第十八条 在汇算清缴期内纳税人自行办理或者委托受托人办理的,向纳税人任职受雇单位的主管税务机关申报;有两处及以上任职受雇单位的,可自主选择向其中一处主管税务机关申报。由单位代为办理汇算清缴的,向单位的主管税务机关申报。

纳税人没有任职受雇单位的,向其主要收入来源地、户籍所在地或者经常居住地的主管税务机关申报。主要收入来源地,是指纳税年度向纳税人累计发放劳务报酬、稿酬及特许权使用费金额最大的扣缴义务人所在地。

汇算清缴期结束后,税务部门为尚未办理汇算清缴的纳税人确定其主管税务机关。

除特殊规定外,纳税人一个纳税年度的汇算清缴主管税务机关一经确定不得变更。

第十九条 税务机关依托个税 APP、网站提供申报表项目预填服务,帮助纳税人便捷办理汇算清缴。

税务机关开展汇算清缴政策解读和操作辅导,通过个税 APP、网站、12366 等渠道提供涉税咨询。

独立完成汇算清缴存在困难的特殊人群提出申请,税务机关可以为其提供个性化便民服务。

第二十条 税务机关在汇算清缴初期提供预约办理服务,有办理需求的纳税人可以通过个税 APP 预约。

税务机关、单位分批分期引导提醒纳税人在确定的时间段内办理汇算清缴。

第二十一条 纳税人不能按期办理汇算清缴需要延期的,应当在汇算清缴期结束前向税务机关提出延期申请,经税务机关核准后,可以延期办理;但应在汇算清缴期内按照上一汇算清缴期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内完成汇算清缴。

第四章 退(补)税

第二十二条 纳税人依法办理汇算清缴,实际应纳税额小于已预缴税额的,可以申请汇算清缴退税。

纳税人汇算清缴补税的,应当在汇算清缴期结束前缴纳税款。

第二十三条 综合所得收入额不超过六万元且已预缴个人所得税的纳税人,在汇算清缴期内可以通过个税 APP、网站选择简易申报方式办理汇算清缴退税。

对符合汇算清缴退税条件且生活负担较重的纳税人,税务机关提供优先退税服务。

第二十四条 纳税人提交汇算清缴退税申请后,税务机关依法开展退税审核。

税务机关审核发现退税申请不符合规定,应当通知纳税人补充提供资料或更正汇算清缴申报,纳税人拒不提供资料或者拒不更正申报的,税务机关不予退税。

第二十五条 申请汇算清缴退税及其他退税的纳税人,存在下列情形的,需在办理以前年度汇算清缴补税、更正申报或者提供资料后申请退税:

(一) 未依法办理以前年度汇算清缴补税的;

(二) 经税务机关通知以前年度汇算清缴存在疑点且未更正申报或提供资料的。

第二十六条 纳税人申请汇算清缴退税,应当提供其在中国境内开设的符合条件的银行账户。税务机关按规定审核后办理税款退库。

纳税人未提供本人有效银行账户或者提供的账户信息有误的,按规定更正后申请退税。

第二十七条 纳税人办理汇算清缴补税的,可以通过网上银行、办税服务厅、银行柜台、非银行支付机构等渠道缴纳税款。

选择邮寄方式办理汇算清缴补税的,纳税人应当通过个税 APP、网站或者主管税务机关确认汇算清缴进度并及时缴纳税款。

第五章 管理措施及法律责任

第二十八条 汇算清缴期结束后，对未申报补税或者未足额补税的纳税人，税务机关依法追缴其不缴或者少缴的税款、加收滞纳金，并在其个人所得税纳税记录中予以标注。纳税人纠正其未申报或未补税行为后，税务机关应当及时撤销标注。

第二十九条 纳税人因申报信息填写错误造成汇算清缴多退或少缴税款，主动改正或经税务机关提醒后及时改正的，税务机关可以按照“首违不罚”原则免予处罚。

第三十条 纳税人存在未按规定办理纳税申报、不缴或者少缴税款、进行虚假纳税申报、不配合税务检查、虚假承诺等行为，纳入信用信息系统，构成严重失信的，按照有关规定实施失信约束。

第三十一条 单位未按照规定为纳税人代为办理汇算清缴，或者冒用纳税人身份办理扣缴申报、汇算清缴的，按照有关规定处理，并纳入企业纳税信用评价。

企业法定代表人、合伙企业自然人合伙人、个人独资企业投资者等未依法办理汇算清缴的，关联纳入企业纳税信用评价。

第三十二条 受托人协助纳税人虚假申报、骗取退税或者实施其他与汇算清缴相关的税收违法行为，按照税收征管法及涉税专业服务管理等规定处理，并纳入涉税专业服务信用评价管理。

第三十三条 汇算清缴期结束后，对未申报补税或者未足额补税的纳税人，税务机关依法责令其限期改正并送达相关文书，逾期仍不改正的，税务机关可依据税收征管法规定处理处罚。情节严重的，予以公开曝光。

第三十四条 税务机关、代为办理单位、受托人应当依法为纳税人涉税信息保密。

第三十五条 税务机关及其工作人员违反法律法规等规定，侵犯纳税人合法权益的，纳税人可以依法投诉、举报或者申请行政复议、提起行政诉讼。

第六章 附则

第三十六条 纳税人取得财产租赁等分类所得，以及按规定不并入综合所得计算纳税的所得，不适用本办法。

非居民个人取得工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，不适用本办法。

第三十七条 本办法自公布之日起施行。

左券资讯

- ① 2025 年 2 月，严锡忠律师受邀为复旦大学税务硕士专业学生上课，课程名称为税收法理与企业税务合规实务。
- ② 2025 年 2 月 13 日，杨薇律师团队助力上海临方股权投资管理有限公司设立颠覆性技术专项基金，并顺利通过中基协备案。
- ③ 2025 年 2 月 24 日，上海左券律师事务所办公地点搬迁至上海市浦东新区民生路 118 号滨江万科中心 15 楼。





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：021-68868583

传真：021-68868178

网址：www.cpalawyer.cn

地址：上海市浦东新区民生路118号滨江万科中心2301室
(邮政编码：200135)