



## 浅析企业取得政府返还土地出让金税务处理

政府返还土地出让金，是指政府对企业招拍挂土地后，考虑招商引资、建设回迁房、基础设施建设等因素，对企业缴纳的土地出让金进行一定比例或额度的返还。实务操作中税务机关对土地出让金返还税务处理有关认定，主要依据实质重于形式的原则，分析政府和企业签订的土地出让协议和补充协议的约定内容进行判定，土地出让金返还款使用用途不同，税务机关在税务检查处理上也将存在很大差别。

本文结合我们服务客户咨询案例就企业取得政府返还土地出让金如何进行税务处理进行剖析，特别是房产税税务处理。

### 案例介绍：

我们服务的这家 A 企业主要从事电子产品及计算机软件开发，近期 A 企业与某市开发区政府达成合作协议，该区政府准备将该区 B 地块（24 亩）以招拍挂的方式出让给 A 企业进行自建科技办公大楼，科技办公大楼建筑面积为 4 万平方米，同时约定 A 企业必须自持自用 2 万平方米不得对外销售，剩余 2 万平方米 A 企业可以直接对外销售。B 地块每亩土地价格为 900 万/亩，A 企业首先按 900 万/亩全额缴纳国有土地出让金，其次该区政府再向 A 企业进行返还 5000 万元财政资金用于 A 企业日常经营补贴。那么 A 企业收到 5000 万元财政资金如何进行税务处理？

### 一、增值税税务处理

A 企业收到 5000 万元财政资金是否属于增值税应税收入，我们需要通过分析政府与 A 企业签订相关协议内容进行判定，本案例中 A 企业取得 5000 万元财政资金主要用于日常经营补贴，该财政补贴并没有与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩。

根据《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 45 号）规定：纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

A 企业取得 5000 万元财政补贴资金，属于国家税务总局公告 2019 年第 45 号规定其他情形的财政补贴收入，不征收增值税。

### 二、企业所得税税务处理

A 企业收到 5000 万元财政资金，属于企业所得税法第六条规定，企业以货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。

若 A 企业收到 5000 万元财政资金，符合财政部、国家税务总局《关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70 号）不征税收入条件规定，可以作为不征税收入。同时符合不征收收入三个条件规定如下：

## 关于中汇



中汇税务师事务所是中国规模最大的税务专业服务机构之一，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质，2010-2017 年度连续八年名列本土品牌税务师事务所收入排名第一。总部设在北京，在上海、深圳、杭州、天津、成都、宁波、南京、太原、西宁、济南、乌鲁木齐、福州、武汉、南昌、长沙、郑州、重庆、厦门、海口等 20 个省和直辖市设有子公司，是一家全国性的税务专业服务机构，拥有专业人员 1700 多名，其中注册税务师 600 余名。

## 专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

1. 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件。
2. 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。
3. 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

若 A 企业取得 5000 万元财政补贴资金，符合财税[2011]70 号规定的不征税收入条件，可以作为不征税收入处理。但是同时根据财税[2011]70 号第二条规定，不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

### 三、土地增值税税务处理

本案例中，A 企业与政府有约定可以对外销售的建筑面积为 2 万平方米，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第六条规定，取得土地使用权所支付的金额可以作为计算增值额的扣除项目。A 企业取得 5000 万元财政资金在土地增值税税务处理上是否冲减土地成本对计算土地增值税有重大影响。

若 A 企业取得 5000 万元财政补贴资金在土地增值税税务处理时采取直接冲减土地成本方式，由于可扣除的土地成本减少，那么再计算转让 2 万平方米办公大楼时，不考虑其他因素影响，土地增值税税负成本会升高。实务操作中到底是否冲减土地成本各地操作不一致，有一定的税务争议。

土地增值税是地方税种，目前江西省未针对该事项做出明确规定，其他省市地方政策规定具体可参考如下：

1. 《辽宁省地方税务局于明确土地增值税清算有关问题的通知》(辽地税函〔2012〕92 号)第六条关于“房地产企业取得政府返还款的税务处理问题”明确规定：房地产开发企业从政府部门取得各种形式的返还款，地方税务机关在土地增值税清算时，其返还款不允许扣除，直接冲减土地成本。

2. 《青岛市地方税务局关于房地产开发项目土地增值税税款清算管理暂行办法》(青地税发[2008]100 号)第二十二条明确规定：对于开发企业因从事拆迁安置、公共配套设施建设等原因，从政府部门取得的补偿以及财政补贴款项，抵减房地产开发成本中的土地征用及拆迁补偿费的金额。

3. 《江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规[2012]1 号)第五条中规定：纳税人为取得土地使用权所支付的地价款，在计算土地增值税时，应以纳税人实际支付土地出让金(包括后期补缴的土地出让金)，减去因受让该宗土地政府以各种形式支付给纳税人的经济利益后予以确认。

从以上三地的规定可以看出，企业取得政府土地财政返还款在计算土地增值税时，要求冲减土地成本。江西省未加以明确，后续 A 企业还需要进一步跟主管税务机关进行沟通确认。

### 四、房产税税务处理

本案例中，A 企业与政府有约定必须自持自用 2 万平方米不得对外销售。依据《关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》财税[2010]121 号文第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价。

若 A 企业取得 5000 万元财政补贴资金在计算自持自用房产税税务处理时采取直接冲减土地成本方式，那么 A 企业计算房产税房产原值包含的地价是冲减后的地价，相应计算缴纳房产税会减少。但是实务操作中若按冲减后的地价计入房产原值可能会被税务机关认为少计地价，少缴纳房产税。

计算房产税房产原值确定，主要依据《关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》财税[2010]121 号文第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

在计算从价计征房产税房产原值时，是按冲减后的地价计算，还是按冲减前的地价计算，目前，江西省未做出明确规定，其他省市也暂未找到相关可以参考的文件。但是，后续 A 企业还需要进一步跟主管税务机关进行沟通确认。

通过上述具体案例分析，若 A 企业取得 5000 万元财政补贴资金采取不冲减土地成本方式，在不考虑其他影响因素条件下，土地增值税税负成本下降，房产税税负成本上升。反之，若 5000 万元财政补贴资金采取冲减土地成本方式，土地增值税税负成本上升，房产税税负成本下降。但针对同一事项税务机关需要考虑不能对两个税种采取不同的税务处理方式，即土地增值税采用冲减土地成本方式，房产税采用不冲减土地成本方式。

我们认为，在政府还款的实务操作税务处理问题上，房产税、土地增值税税务处理应当保持一致，税务机关不能仅从多征税款的角度分别采用不同的税务处理方式。由于房产税和土地增值税都属于地方税，若企业在实务操作中遇到以上类似问题，建议企业加强风险意识，多咨询税务专业机构同时积极与主管税务机关进行充分沟通，争取采取最有利于企业的税务处理方式，以达到企业整体税负成本最低目标。

作者：中汇税务师事务所（江西）有限公司合伙人 李勇  
 本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：  
 电话：010-57961169

**贷款损失准备金税前扣除——究竟是按会计税法孰小扣还是按各自规则独立走**

我们在贷款损失准备金及纳税调整明细表（建议修改模式）（A105120）中最后第 11 列，建议的一个纳税调整金额的规则是（4-3）-（8-9）。这个规则背后有这么一个含义，就是我不管你会计上准备金计提金额多少，我把你会计上计提的全部纳税调整为 0，然后单独按照税收上可以扣除的金额来扣。

也就是说，你会计计提了 10，税法允许扣 3，那我就给你纳税调增 10，再纳税调减 3。如果是会计是冲回了-10，税法应该冲回-3，那我就给你纳税调减 10，再纳税调减 3。

但是，如果你会计当期计提了 6，税法允许扣除的是 9。按照（4-3）-（8-9）这个规则，实际就是我纳税调增 6，再纳税调减 9。

这就是说，我们这个建议规则，在当期会计计提金额小于税法允许扣除金额时，实际也是按照税法金额扣的，而不是按照会计和税法哪个小扣哪个。

行次	项目	账载金额				税收金额				纳税调整金额		
		上年末贷款资产余额	本年末贷款资产余额	上年末贷款损失准备金余额	本年末贷款损失准备金余额	上年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额	本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额	计提比例	按本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额与计提比例计算的准备金额		截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额	准予当年税前扣除的贷款损失准备金
		1	2	3	4	5	6	7	8 (6×7)	9	10 (8-9)	11 (4-3)-(8-9)
1	一、金融企业 (2+3)							*				
2	(一) 贷款损失准备金			*	*			1%		*	*	*

那我们能不能调整到按照会计和税法哪个小就扣哪个的规则上来呢？肯定是可以的，那就是第 11 列不设自动填报规则，进行判断填报。但是，这带来的一系列问题会非常的复杂，我们要考虑后边的对应的管理成本，是否有必要坚持这样的规则，因为准备金本身就是一个时间性差异。

下面，我们单独举一个案例，就来看准备金计提之间的差异。在这个案例中，我们假设在任何年份都没有贷款资产核销和收回，单纯就是看准备金计提之间的税会差异。

年份	上年末贷款资产余额	本年末贷款资产余额	本年会计计提准备金
20X1	0	100	3
20X2	100	500	1
20X3	500	900	10
20X4	900	1000	-2

20X1 年的填报非常简单：

20X1 年：当年税前可以扣除的贷款损失准备 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 (100) × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额 (0) = 1

当年会计计提了 3，税法只允许扣除 1，纳税调整 2。

20X2 年：当年税前可以扣除的贷款损失准备 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 (500) × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额 (1) = 4

这一年就要特别来看了，当年虽然企业贷款资产余额从 100 增加到 500，但是企业实际综合判断以后，会计在 20X2 年只计提了 1。

但是，20X2 在税法上，我们计算出来可以扣除的金额是 4。那 20X2 年，我们究竟是纳税调减 3，还是按照税法和会计孰小来定。如果按照孰小来定，20X2 年，当年纳税调整金额就是 0。

A105120 贷款损失准备金及纳税调整明细表

行次	项目	账载金额				税收金额					纳税调整金额	
		上年末贷款资产余额	本年末贷款资产余额	上年末贷款损失准备金余额	本年末贷款损失准备金余额	上年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额	本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额	计提比例	按本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额与计提比例计算的准备金额	截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额		准予当年税前扣除的贷款损失准备金
		1	2	3	4	5	6	7	8 (6×7)	9		10 (8-9)
1	一、金融企业 (2+3)	100	500	3	4	100	500	8	5	1	4	0
2	(一) 贷款损失准备金	100	500	8	8	100	500	1%	5	8	8	8

要注意，如果你按照这个规则填报，我们在进行 20X3 年计算当年税前可以扣除的贷款损失准备金时，对于“截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额”这个金额就要特别注意：

20X3 年：当年税前可以扣除的贷款损失准备 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 (900) × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额 (?) = ?

如果我们在贷款损失准备金及纳税调整明细表 (建议修改模式) (A105120) 中最后第 11 列，调整的规则用 (4-3) - (8-9)，则对于税法上计算“截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额”就非常简单的，直接用上年末企业税前扣除计提准备的贷款资产余额\*1%就可以顺序计算了，几乎不需要做台账。

但是，如果你要按照会计和税法孰小的原则扣，则企业必须登记详细的台账。此时，如果你 20X2 年，当年纳税调整金额就是 0。实际你税法上当年只给扣了 1 的准备金。此时，在 20X3 年，计算截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额时，这个金额应该是 1+1=2

20X3 年：当年税前可以扣除的贷款损失准备 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 (900) × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额 (2) = 7

当年会计计提了 10，税法可以扣除 7，则纳税调增 3。

20X4 年，虽然会计年末贷款资产余额从上一年 900 亿增加到 1000 亿，但是由于企业贷款质量提升，企业判断以前年度贷款损失准备金计提多了，今年会计不仅没有新增计提，还冲回了 2 亿。

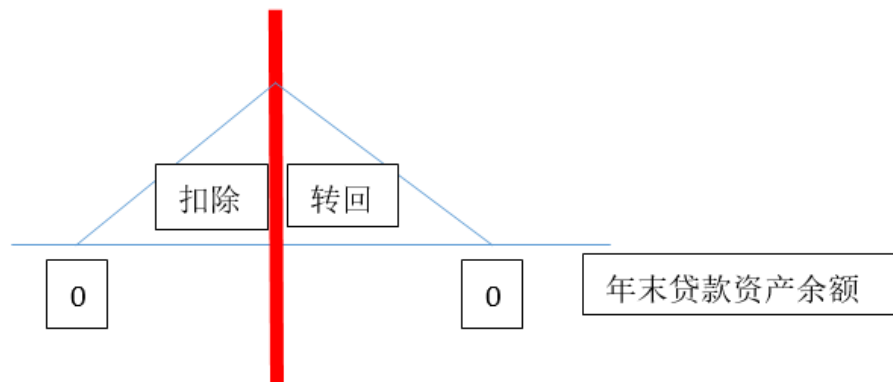
此时，我们来看一下 20X4 年税法上准予扣除的金额计算：

20X4 年：当年税前可以扣除的贷款损失准备 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 (1000) × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额 (1+1+7=0) = 1

如果按照我们在贷款损失准备金及纳税调整明细表 (建议修改模式) (A105120) 中最后第 11 列，调整的规则用 (4-3) - (8-9) 规则来看：

行次	项目	账载金额				税收金额					纳税调整金额	
		上年末贷款资产余额	本年末贷款资产余额	上年末贷款损失准备金余额	本年末贷款损失准备金余额	上年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额	本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额	计提比例	按本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额与计提比例计算的准备金额	截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额		准予当年税前扣除的贷款损失准备金
		1	2	3	4	5	6	7	8 (6×7)	9		10 (8-9)
1	一、金融企业(2+3)	900	1000	14	12	900	1000	*	10	9	1	-3
2	(一) 贷款损失准备金	900	1000	*	*	900	1000	1%	10	*	*	*

我们这个规则就很简单，不管会计计提情况如何，会计计提准备金了，就纳税调增，会计冲回准备金了，就纳税调减。然后单独按照税法计算的规则来算可以扣除或需要转回的金额。在《正确的金融企业贷款损失准备金申报表究竟应该如何设计》这篇文章中，我们说过，实际上税收上准备金税前扣除和冲回和贷款资产余额变化是一个线性关系：

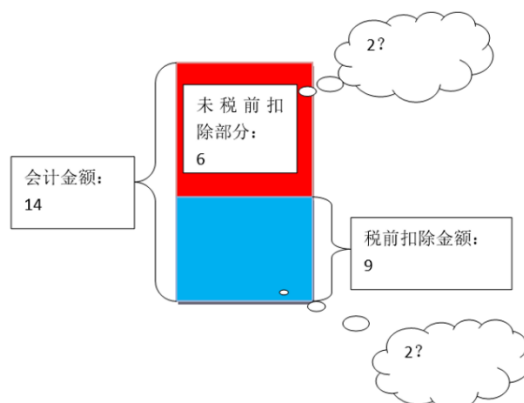


所以，我们对于企业当期会计冲回的-2，直接给予纳税调减，税法当期可以扣除1，则再纳税调减1，当期实际纳税调减3。

这样，我们在计算20X5年“截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额”就非常简单和清晰，直接按照上年末20X4税法准予计提贷款损失准备贷款余额 $1000 \times 1\% = 10$ 来确定就可以了。

但是，如果我们要用会计和税法孰小的规则来进行填报，20X4年，准备金究竟应该如何填报呢？有人说，你会计冲回-2，实际没有计提，那我税法也不给你扣，当期纳税调增金额就是0。这个观点就是经常企业和税务争议的地方。

这个观点是错误的。因为人家会计当期调减的2，实际上调减的会计准备金金额。我们来看一下截止20X3年末，会计准备金余额的情况：



此时，当期他会计转回2，那你要定一个规则，你认为他究竟是转回的哪个部分呢？

1. 如果你认为他转回的是红色部分，以前未税前扣除部分，则既然以前年度未税前扣除，转回的 2 当期也不应该交税，则 20X4 当期应该纳税调减 2；那请注意，则到 20X5 年，我们计算的税法“截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额”，这个金额就还是 9。

2. 如果你认为他转回的是蓝色部分，即属于税前扣除的部分，则会计转回增加了当期损益 2，你调整的是以前年度已经税前扣除的，则也应该按 2 交税。则 20X4 当期准备金纳税调增金额就是 0。请注意，如果按照这个方法，则到 20X5 年，我们计算的税法“截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额”，这个金额就还是 7（9-2）。因为你已经就转回部分交税了，税前扣除准备金余额就变化了。

所以，大家要看到，如果你准备金的扣除规则按照会计和税法孰小来扣，调整规则会非常麻烦，需要做非常复杂的台账。同时，考虑到企业会计政策的多变性和准备金仅仅属于时间性差异，如果我们再把贷款资产核销和收回因素考虑在内，准备金按照会计和税法孰小这个规则填报，你就要额外定一个规则，即在当期会计转回准备金时，你究竟是转回的以前税前扣除的，还是转回以前未税前扣除的，这直接影响到我们当年准备金纳税调整的金额，也影响到我们下一年计算税法上“截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额”的金额，非常复杂。不仅申报表填报规则无法自动设计，企业还需要做复杂的台账，同时还特别容易出错。

因此，我们建议，对于准备金税前扣除，就按照会计和税法独立调整规则来填报最清晰，税收管理成本最低，也没有任何避税问题。即会计、税法独立走：

1. 当期会计计提了准备金就纳税调减，当期会计冲回准备金就纳税调整；

2. 单独按照税法：当年税前可以扣除的贷款损失准备 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额，这个公式来计算。结果为正，纳税调减，结果为负，纳税调整；

3. 在这个规则下，截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额 = 截止上年末税前可以计提准备金的贷款资产余额 × 计提比例，这个不会变化，管理非常便捷。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

## 中汇动态

### 中汇开来（河南）税务师事务所 2020 年总结暨表彰大会顺利召开

2021 年 1 月 21 日，中汇开来（河南）税务师事务所 2020 年总结暨表彰大会顺利召开，中汇开来耿永强副所长主持了会议。

王建美副所长作了以《砥砺前行闯难关 行稳致远冀未来》为题的工作报告，与大家一起回顾了 2020 年各项工作的点滴，对 2020 年取得的工作成绩给予充分肯定，同时指出了工作中存在的问题和不足。



2020 年是不平凡的一年，面对外部环境的突变，我们积极应对，树立危机意识，坚持底线思维，从管理模式上实现了转型，进一步拓展业务类型，将疫情对经营的影响降到最低，维持了客户和收入的稳定，各项工作再上新台阶。

成绩的取得，是全体员工力克时艰、团结拼搏的结果，大家为此付出了艰辛的努力，总结大会上特对 2020 年度表现优秀的员工和项目组进行了表彰和嘉奖。获奖代表也发表了获奖感言。



会议最后，雷晓文董事长进行了总结讲话。他首先对大家辛勤付出表示感谢，指出 2021 年疫情仍存，市场竞争更加激烈，我们要围绕着“市场+客服”的主题，加大市场开发力度，打破固化思维，围绕客户需求，从“政策”、“税收原理”、“法律”三个层面，进一步拓展工作思路，不断强化我所的核心竞争力，为美好的未来努力奋斗。

艰难方显勇毅，磨砺使得玉成，2021 年，我们将以开拓进取的锐气、奋勇争前的豪气、奋发有为的朝气、勇往直前的士气，继续强化市场开发，提高业务质量与经营管理能力，开启中汇开来崭新的篇章。



## 企业吸收合并自然人股东是否需要缴纳个人所得税？

**问：**母公司 B 公司持有子公司 C 公司 100% 的股权，母公司 B 的股东有自然人和机构。现希望 C 公司吸收合并母公司 B，使得原先 B 公司的自然人股东可以直接对 C 公司持股。请问，该吸收合并过程中，B 公司的自然人股东是否需要缴纳个人所得税，谢谢！

**厦门税局答：**《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）第一条规定：“重组交易中，股权收购中转让方、合并中被合并企业股东和分立中被分立企业股东，可以是自然人。当事各方中的自然人应按个人所得税的相关规定进行税务处理。”

《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41 号）第一条规定：“个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。”

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国令第 707 号）第六条规定：“（八）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。”

因此，根据上述文件及您的描述，如您企业自然人股东涉及以非货币性资产投资，或转让股权的，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。因企业合并情况较为复杂，您可参考上述文件规定，具体事宜可携带相关资料与主管税务机关进一步确认。

来源：厦门税局

## 无偿移交竞配建土地增值税处理

### 问题内容：

2016 年 12 月起厦门采用“限地价、竞配建”方式拍卖出让土地，即不设拍卖底价，当拍卖竞价达到竞价上限价格时，不再接受更高报价，转为竞报无偿政府的居住建筑面积。该部分居住建筑面积与合同项下宗地内的商品住宅统一标准、整体设计。由厦门市行政事业资产管理中心接收后作为政府保障性商品房或租赁费使用。增值税、所得税 按视同销售处理，按不低于建安成本确认开票金额，请问，这部分视同销售成本是否可以作为土地增值税清算时的“取得土地使用权支付的金额”扣除呢？谢谢！！

### 厦门税局答：

根据《关于市土地管理委员会 2017 年第三次会议的纪要》（厦门市土地管理委员会专题会议纪要〔2017〕3-2 号）以及《土地增值税暂行条例》第九条第三项规定，纳税人办理土地增值税清算时，上述无偿移交给政府部门或其指定的单位的开发产品按照建安成本确认转让房地产取得的收入，但按照视同销售确认的收入金额不得同时作为“取得土地使用权所支付的金额”或“房地产开发成本”。此处“建安成本”是指经税务机关清算审核或税务检查后确认的单位可售建筑面积建筑安装工程费。

### 文件依据：

土地增值税暂行条例

第九条 纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收：

（三）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

来源：厦门税局

## 境内企业对外支付“佣金”，是劳务还是特许权使用费？



近期，笔者遇到这样一个案例，境内某企业分别同境外两家企业签署了名为“外贸经纪人佣金”的合同，但在税务处理上却存在差异。究其原因，两个合同虽然名称相同，但是其业务实质有差异——一个属于劳务，另一个属于使用他人特许权。实务中，如何准确区分劳务报酬和特许权使用费，一直是纳税人比较关注的问题。

#### 案例：

A 公司是我国的一家进出口贸易企业，主营业务是生产纺织制成品、服装鞋帽、针纺织品和床上用品等，并销售至海外。为拓展日本市场，A 公司分别与日本 B 株式会社和 C 株式会社签订了外贸经纪人佣金合同，合同有效期为 2020 年 1 月 1 日~2022 年 12 月 31 日，合同中特别约定，B 株式会社、C 株式会社提供的服务均发生在日本。

A 公司与 B 株式会社签订的合同约定，B 株式会社为 A 公司介绍日本客户，按每笔合同成交金额的 3% 提取销售佣金。A 公司与 C 株式会社签订的合同约定，A 公司使用 C 株式会社在日本的客户名单及销售渠道，这些客户名单及销售渠道是 C 株式会社以前年度开发形成且发生过交易的，C 株式会社协助 A 公司维护客户关系，A 公司按每笔合同成交金额的 3% 支付销售佣金。

#### 分析：

从形式上看，A 公司与日本 B 株式会社和 C 株式会社签订的合同均为外贸佣金合同，但是从业务实质上分析，二者是存在一定差异的。

在 A 公司与 B 株式会社签订的合同中，B 株式会社通过为 A 公司介绍客户取得报酬，属于劳务报酬，符合佣金的定义——所谓佣金，是商业活动中的一种劳务报酬，指的是具有独立地位和经营资格的中间人在商业活动中为他人提供服务所得到的报酬。

在税务处理上，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），境外单位向境内单位销售完全在境外发生的服务不属于在境内销售服务，不征收增值税。在企业所得税方面，根据企业所得税法及实施条例的规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。同时，提供劳务所得按照劳务发生地确定所得来源地。由于 B 株式会社为 A 公司提供的劳务服务发生地在日本，并非在我国境内，因此 B 株式会社取得的劳务所得无须缴纳增值税，A 公司无须代扣代缴预提所得税。

与 B 株式会社提供劳务的方式不同，根据 A 公司与 C 株式会社签订的合同，A 公司可以直接使用 C 株式会社在日本的客户名单和销售渠道。根据《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号）的规定，无形资产主要包括专利权、非专利技术、商业秘密、商标权、品牌、客户名单、销售渠道、特许经营权、政府许可和著作权等。

进一步分析，根据《OECD 转让定价指南（2017）》，无形资产可分为交易性无形资产和营销性无形资产。其中，营销性无形资产是指与市场营销活动相关的无形资产，有助于产品或服务的商业开发，对相关产品而言具有重要的营销价值，主要包括知识、商誉、商标、牌号、名声、商业机密、客户渠道、客户名单和助于商业发展和产品促销的特殊字符、独特的影音、图片等。

需要注意的是，并非所有客户名单、销售渠道都归属为营销性无形资产。根据《OECD 税收协定范本注释》，如果服务方提供的客户名单是专门为付款人从一般可利用的信息资料中开发形成的，此时服务方获得的报酬不属于提供专有技术取得的报酬，而应当视为提供服务获得的报酬。

也就是说，如果客户名单、销售渠道是服务提供方通过不同规模的营销活动开发出来的，属于其市场研究或者销售活动的成果，服务提供方已经为建立销售渠道、关系网络发生了部分广告支出或营销支出。同时，服务提供方与这些客户进行过交易，就意味着其成功建立了经销网络，形成了稳定的市场资源和客户群体，属于其营销性无形资产。服务提供方将这些客户名单、销售渠道给他人使用时，取得的报酬构成特许权使用费收入。

由于 A 公司使用的是与 C 株式会社发生过交易的客户名单和销售渠道，因而属于使用了 C 株式会社的营销性无形资产，其支付的款项属于特许权使用费。同 B 株式会社一样，因 C 株式会社的业务完全发生在境外，无须缴纳增值税。企业所得税方面，根据中日税收协定的规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税，也可以在其发生的缔约国按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是该特许权使用费受益人，所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%，A 公司需要按照 10% 的税率，代扣代缴预提所得税。

## 提醒：

笔者在实务工作中发现，虽然与营销性无形资产相关的业务并不常见，但随着新业态的出现，营销性无形资产的使用和转让等情况将愈发频繁。营销性无形资产的判定具有一定专业性和复杂性，企业应当结合业务实质，准确区分提供服务和使用营销性无形资产，避免做出不恰当的税务处理，引发源泉扣缴的税务风险。

实务中，部分企业在签订合同时可能会约定，由扣缴义务人，即服务接受方实际承担应缴纳的税款。此时，服务接受方要注意税款的计算方式，应当将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得，再计算并解缴税款。

来源：中国税务报

购买保险可以享受哪些税收优惠政策？来看看！

## 第一类 企业为自身购买的保险，准予税前扣除

### 01. 企业支付的财产保险费

企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。

政策依据：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第四十六条

小贴士：财产保险，包括财产保险、农业保险、责任保险、保证保险、信用保险等以财产或利益为保险标的的各种保险。

### 02. 企业投保的责任保险

企业参加雇主责任险、公众责任险等责任保险，按照规定缴纳的保险费，准予在企业所得税税前扣除。

政策依据：《国家税务总局关于责任保险费企业所得税税前扣除有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 52 号）

## 第二类 企业为员工购买各类保险，准予按规定于税前扣除

### 03. 为职工缴纳的“五险一金”

企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。

政策依据：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第三十五条

### 04. 为职工缴纳的补充养老保险和补充医疗保险（限额扣除）

企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。

自 2008 年 1 月 1 日起，企业根据国家有关政策规定，为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额 5% 标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。

政策依据：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第三十五条、《财政部 国家税务总局关于补充养老保险费补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2009〕27 号）规定

### 05. 为特殊工种职工购买的人身安全保险费

除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

例如：《建筑法》第四十八条，建筑施工企业应当依法为职工参加工伤保险缴纳工伤保险费。鼓励企业为从事危险作业的职工办理意外伤害保险，支付保险费。

《煤炭法》第三十七条，煤矿企业应当依法为职工参加工伤保险缴纳工伤保险费。鼓励企业为井下作业职工办理意外伤害保险，支付保险费。

政策依据：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第三十六条

### 06. 企业职工在差旅费中发生的人身意外保险

企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出，准予企业在计算应纳税所得额时扣除。

政策依据：《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 80 号）第一条

### 第三类 员工或企业购买的保险，可享受个税优惠

#### 07. 税优健康险

对个人购买符合规定的商业健康保险产品的支出，允许在当年（月）计算应纳税所得额时予以税前扣除，扣除限额为 2400 元/年（200 元/月）。

单位统一为员工购买符合规定的商业健康保险产品的支出，应分别计入员工个人工资薪金，视同个人购买，按上述限额予以扣除。

政策依据：《财政部 国家税务总局 保监会关于将商业健康保险个人所得税试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2017〕39 号）

#### 08. 企业年金、职业年金

企业和事业单位根据国家有关政策规定的办法和标准，为在本单位任职或者受雇的全体职工缴付的企业年金或职业年金单位缴费部分，在计入个人账户时，个人暂不缴纳个人所得税。个人根据国家有关政策规定缴付的年金个人缴费部分，在不超过本人缴费工资计税基数的 4% 标准内的部分，暂从个人当期的应纳税所得额中扣除。

政策依据：《财政部 人力资源社会保障部 国家税务总局关于企业年金职业年金个人所得税有关问题的通知》（财税〔2013〕103 号）政策依据：《财政部 人力资源社会保障部 国家税务总局关于企业年金职业年金个人所得税有关问题的通知》（财税〔2013〕103 号）

### 第四类 特殊行业类

#### 09. 银行业金融机构支付的存款保险税前扣除

银行业金融机构依据《存款保险条例》的有关规定、按照不超过万分之一点六的存款保险费率，计算缴纳的存款保险保费，准予在企业所得税税前扣除。

政策依据：《财政部 国家税务总局关于银行业金融机构存款保险保费企业所得税税前扣除有关政策问题的通知》（财税〔2016〕106 号）

来源：上海税务

## 影响 2020 年度企业所得税汇算清缴的优惠政策马上学起来

### 税前扣除优惠类

1. 对疫情防控重点保障物资生产企业为扩大产能新购置的相关设备，允许一次性计入当期成本费用在企业所得税税前扣除。

《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 8 号）

2. 企业通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关，捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号）

3. 企业直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号）

4. 对企业、社会组织和团体赞助、捐赠杭州亚运会的资金、物资、服务支出，在计算企业应纳税所得额时予以全额扣除。

《财政部 税务总局 海关总署关于杭州 2022 年亚运会和亚残运会税收政策的公告》（财政部公告 2020 年第 18 号）

5. 自 2017 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对经省级金融管理部门（金融办、局等）批准成立的小额贷款公司按年末贷款余额的 1%计提的贷款损失准备金准予在企业所得税税前扣除。

●《财政部 税务总局关于小额贷款公司有关税收政策的通知》（财税〔2017〕48 号）

●《财政部 税务总局关于延续实施普惠金融有关税收优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 22 号）

6. 企业通过公益性社会组织、县级以上人民政府及其部门等国家机关，用于符合法律规定的公益慈善事业捐赠支出，准予按税法规定在计算应纳税所得额时扣除。

《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》（财政部公告 2020 年第 27 号）

7. 自 2020 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日，对在海南自由贸易港设立的企业，新购置（含自建、自行开发）固定资产或无形资产，单位价值不超过 500 万元（含）的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧和摊销；新购置（含自建、自行开发）固定资产或无形资产，单位价值超过 500 万元的，可以缩短折旧、摊销年限或采取加速折旧、摊销的方法。

《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2020〕31 号）

#### 亏损结转年限优惠类

1. 受疫情影响较大的困难行业企业，2020 年度发生的亏损最长结转年限由 5 年延长至 8 年。

《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 8 号）

2. 对电影行业企业 2020 年度发生的亏损，最长结转年限由 5 年延长至 8 年。

《财政部 税务总局关于电影等行业税费支持政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 25 号）

3. 国家鼓励的线宽小于 130 纳米（含）的集成电路生产企业，属于国家鼓励的集成电路生产企业清单年度之前 5 个纳税年度发生的尚未弥补完的亏损，准予向以后年度结转，总结转年限最长不得超过 10 年。

《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部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政策的公告》（财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部公告 2020 年第 45 号）

#### 税收减免类

1. （上海）自由贸易试验区临港新片区内重点产业减按 15%的税率征收企业所得税。

《财政部 税务总局关于中国（上海）自贸试验区临港新片区重点产业企业所得税政策的通知》（财税〔2020〕38 号）

2. 自 2021 年 1 月 1 日至 2030 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15%的税率征收企业所得税。本条所称鼓励类产业企业是指以《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目为主营业务，且其主营业务收入占企业收入总额 60%以上的企业。

《财政部 税务总局 国家发展改革委关于延续西部大开发企业所得税政策的公告》（财政部公告 2020 年第 23 号）

3. 自 2020 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日，对注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业，减按 15%的税率征收企业所得税。

《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2020〕31 号）

4. 对在海南自由贸易港设立旅游业、现代服务业、高新技术产业企业新增境外直接投资取得的所得，免征企业所得税。

《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2020〕31 号）

5. 国家鼓励的集成电路线宽小于 28 纳米（含），且经营期在 15 年以上的集成电路生产企业或项目，第一年至第十年免征企业所得税；国家鼓励的集成电路线宽小于 65 纳米（含），且经营期在 15 年以上的集成电路生产企业或项目，第一年至第五年免征企业所得税，第六年至第十年按照 25%的法定税率减半征收企业所得税；国家鼓励的

集成电路线宽小于 130 纳米（含），且经营期在 10 年以上的集成电路生产企业或项目，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税。

《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部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政策的公告》（财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部公告 2020 年第 45 号）

6. 国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业和软件企业，自获利年度起，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税。

《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部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政策的公告》（财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部公告 2020 年第 45 号）

7. 国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业，自获利年度起，第一年至第五年免征企业所得税，接续年度减按 10% 的税率征收企业所得税。

《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部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政策的公告》（财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部公告 2020 年第 45 号）

### 减计收入类

1. 自 2017 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对金融机构农户小额贷款的利息收入，在计算应纳税所得额时，按 90% 计入收入总额。

● 《财政部 税务总局关于延续支持农村金融发展有关税收政策的通知》（财税〔2017〕44 号）

● 《财政部 税务总局关于延续实施普惠金融有关税收优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 22 号）

2. 自 2017 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对保险公司为种植业、养殖业提供保险业务取得的保费收入，在计算应纳税所得额时，按 90% 计入收入总额。

● 《财政部 税务总局关于延续支持农村金融发展有关税收政策的通知》（财税〔2017〕44 号）

● 《财政部 税务总局关于延续实施普惠金融有关税收优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 22 号）

3. 自 2017 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对经省级金融管理部门（金融办、局等）批准成立的小额贷款公司取得的农户小额贷款利息收入，在计算应纳税所得额时，按 90% 计入收入总额。

● 《财政部 税务总局关于小额贷款公司有关税收政策的通知》（财税〔2017〕48 号）

● 《财政部 税务总局关于延续实施普惠金融有关税收优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 22 号）

来源：上海税务

## 税费类返还收入是否需要缴纳企业所得税？

从税务机关取得的税费类返还收入是否需要缴纳企业所得税？其中有哪些政策依据？今天小编通过四个问题带您了解这个政策点，快来一起学习吧！

### Q1. 从税务机关取得的代扣代缴、委托代征等各项税费返还的手续费是否应缴纳企业所得税？

答：根据《企业所得税法》第六条规定，企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入为收入总额。包括销售货物收入；提供劳务收入；转让财产收入；股息、红利等权益性投资收益；利息收入；租金收入；特许权使用费收入；接受捐赠收入；其他收入。

因此，代扣代缴、委托代征各项税费返还的手续费应并入当年的应纳税所得额，缴纳企业所得税。

### Q2. 从税务机关取得的即征即退的增值税税额，是否需要缴纳企业所得税？

答：根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151 号）规定，财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款

贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。

根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，若同时符合企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件、财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求、企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算三个条件可以作为不征税收入。

根据《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税[2012]27号)规定：“五、符合条件的软件企业按照《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税[2011]100号)规定取得的即征即退增值税款，由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。”

因此，收到税务机关即征即退的增值税额除上述情况外，应按规定并入当期损益，申报缴纳企业所得税。

### **Q3. 增值税加计抵减的部分是否需要缴纳企业所得税？**

答：根据《企业所得税法》规定，企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：特许权使用费收入、接受捐赠收入、其他收入等。

根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡能同时符合能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件、财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求、条件的，可以作为不征税收入在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，同时要求该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

因此，增值税加计抵减优惠部分属于政府补助，不符合不征税收入的条件，应按规定缴纳企业所得税。

### **Q4. 企业收到税务机关退还的增值税留抵税额，是否需要缴纳企业所得税？**

答：根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008]151号)规定，财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。

企业取得的增值税期末留抵税额退还款将导致未来可抵扣的增值税进项减少，实质上未给企业带来经济利益流入，不涉及收入确认，因此，不需要缴纳企业所得税。

来源：上海税务

## 收到年终奖或补助怎么办？

个人所得税改革之后，全年一次性奖金以及一次性补偿收入都发生了很大的变化。新个税法中全年一次性奖金不仅计税方式与以往不同，还增加了时效条件，申报方式的选择等，小编为您收集整理了一份个人所得税热点问答，一起来学习吧！

### **1. 全年一次性奖金的范围包括什么？**

答：根据《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发[2005]9号)第一条规定：“全年一次性奖金是指行政机关、企事业单位等扣缴义务人根据其全年经济效益和对雇员全年工作业绩的综合考核情况，向雇员发放的一次性奖金。

上述一次性奖金也包括年终加薪、实行年薪制和绩效工资办法的单位根据考核情况兑现的年薪和绩效工资。”

第五条规定：“雇员取得除全年一次性奖金以外的其它各种名目奖金，如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖、考勤奖等，一律与当月工资、薪金收入合并，按税法规定缴纳个人所得税。”

### **2. 员工提前解除了劳动关系获得的一次性补偿收入，怎么计算缴纳个税？**

答：根据《财政部 税务总局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）第五条规定：“个人与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费），在当地上年职工平均工资3倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过3倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。”

### 3. 员工办理退休手续后又收到原单位发放的节日补助，是否应当计算缴纳个税？

答：需要计算缴纳个税。根据《国家税务总局关于离退休人员取得单位发放离退休工资以外奖金补贴征收个人所得税的批复》（国税函〔2008〕723号）规定：“离退休人员除按规定领取离退休工资或养老金外，另从原任职单位取得的各类补贴、奖金、实物，不属于《中华人民共和国个人所得税法》第四条规定可以免税的退休工资、离休工资、离休生活补助费。根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的有关规定，离退休人员从原任职单位取得的各类补贴、奖金、实物，应在减除费用扣除标准后，按“工资、薪金所得”应税项目缴纳个人所得税。”

### 4. 全年一次性奖金可以选择不并入综合所得，单独计算纳税吗？

答：可以。根据《财政部 税务总局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）第一条规定：“居民个人取得全年一次性奖金，符合《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9号）规定的，在2021年12月31日前，不并入当年综合所得，以全年一次性奖金收入除以12个月得到的数额，按照本通知所附按月换算后的综合所得税率表（以下简称月度税率表），确定适用税率和速算扣除数，单独计算纳税。计算公式为：

应纳税额=全年一次性奖金收入×适用税率-速算扣除数

居民个人取得全年一次性奖金，也可以选择并入当年综合所得计算纳税。

自2022年1月1日起，居民个人取得全年一次性奖金，应并入当年综合所得计算缴纳个人所得税。”

### 5. 我是公司财务，12月发放全年一次性奖金时，是按两笔进行发放的，在次月扣缴申报时，是否将12月份内两笔发放的全年一次性奖金合并在一起申报个人所得税？

答：可以。全年一次性奖金在同一个月内分两笔发放，应将两笔发放的总金额作为全年一次性奖金在次月进行扣缴申报。必须注意的是，仅限同一个月份内分笔发放的全年一次性奖金可以合并申报。另外，在一个纳税年度内，对每一个纳税人，全年一次性奖金个人所得税优惠计税办法只允许采用一次。

来源：上海税务

## 法规速递

### 中华人民共和国行政处罚法

#### 中华人民共和国主席令第七十号

《中华人民共和国行政处罚法》已由中华人民共和国第十三届全国人民代表大会常务委员会第二十五次会议于2021年1月22日修订通过，现予公布，自2021年7月15日起施行。

中华人民共和国主席 习近平

2021年1月22日

#### 中华人民共和国行政处罚法

（1996年3月17日第八届全国人民代表大会第四次会议通过 根据2009年8月27日第十一届全国人民代表大会常务委员会第十次会议《关于修改部分法律的决定》第一次修正 根据2017年9月1日第十二届全国人民代表大会常务委员会第二十九次会议《关于修改〈中华人民共和国法官法〉等八部法律的决定》第二次修正 2021年1月22日第十三届全国人民代表大会常务委员会第二十五次会议修订）

#### 第一章 总则

第一条 为了规范行政处罚的设定和实施，保障和监督行政机关有效实施行政管理，维护公共利益和社会秩序，保护公民、法人或者其他组织的合法权益，根据宪法，制定本法。

第二条 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。

第三条 行政处罚的设定和实施，适用本法。

第四条 公民、法人或者其他组织违反行政管理秩序的行为，应当给予行政处罚的，依照本法由法律、法规、规章规定，并由行政机关依照本法规定的程序实施。

第五条 行政处罚遵循公正、公开的原则。

设定和实施行政处罚必须以事实为依据，与违法行为的事实、性质、情节以及社会危害程度相当。

对违法行为给予行政处罚的规定必须公布；未经公布的，不得作为行政处罚的依据。

第六条 实施行政处罚，纠正违法行为，应当坚持处罚与教育相结合，教育公民、法人或者其他组织自觉守法。

第七条 公民、法人或者其他组织对行政机关所给予的行政处罚，享有陈述权、申辩权；对行政处罚不服的，有权依法申请行政复议或者提起行政诉讼。

公民、法人或者其他组织因行政机关违法给予行政处罚受到损害的，有权依法提出赔偿要求。

第八条 公民、法人或者其他组织因违法行为受到行政处罚，其违法行为对他人造成损害的，应当依法承担民事责任。

违法行为构成犯罪的，应当依法追究刑事责任的，不得以行政处罚代替刑事处罚。

## 第二章 行政处罚的种类和设定

第九条 行政处罚的种类：

- (一) 警告、通报批评；
- (二) 罚款、没收违法所得、没收非法财物；
- (三) 暂扣许可证件、降低资质等级、吊销许可证件；
- (四) 限制开展生产经营活动、责令停产停业、责令关闭、限制从业；
- (五) 行政拘留；
- (六) 法律、行政法规规定的其他行政处罚。

第十条 法律可以设定各种行政处罚。

限制人身自由的行政处罚，只能由法律设定。

第十一条 行政法规可以设定除限制人身自由以外的行政处罚。

法律对违法行为已经作出行政处罚规定，行政法规需要作出具体规定的，必须在法律规定的给予行政处罚的行为、种类和幅度的范围内规定。

法律对违法行为未作出行政处罚规定，行政法规为实施法律，可以补充设定行政处罚。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。

第十二条 地方性法规可以设定除限制人身自由、吊销营业执照以外的行政处罚。

法律、行政法规对违法行为已经作出行政处罚规定，地方性法规需要作出具体规定的，必须在法律、行政法规规定的给予行政处罚的行为、种类和幅度的范围内规定。

法律、行政法规对违法行为未作出行政处罚规定，地方性法规为实施法律、行政法规，可以补充设定行政处罚。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。地方性法规报送备案时，应当说明补充设定行政处罚的情况。

第十三条 国务院部门规章可以在法律、行政法规规定的给予行政处罚的行为、种类和幅度的范围内作出具体规定。

尚未制定法律、行政法规的，国务院部门规章对违反行政管理秩序的行为，可以设定警告、通报批评或者一定数额罚款的行政处罚。罚款的限额由国务院规定。

第十四条 地方政府规章可以在法律、法规规定的给予行政处罚的行为、种类和幅度的范围内作出具体规定。



尚未制定法律、法规的，地方政府规章对违反行政管理秩序的行为，可以设定警告、通报批评或者一定数额罚款的行政处罚。罚款的限额由省、自治区、直辖市人民代表大会常务委员会规定。

第十五条 国务院部门和省、自治区、直辖市人民政府及其有关部门应当定期组织评估行政处罚的实施情况和必要性，对不适当的行政处罚事项及种类、罚款数额等，应当提出修改或者废止的建议。

第十六条 除法律、法规、规章外，其他规范性文件不得设定行政处罚。

### 第三章 行政处罚的实施机关

第十七条 行政处罚由具有行政处罚权的行政机关在法定职权范围内实施。

第十八条 国家在城市管理、市场监管、生态环境、文化市场、交通运输、应急管理、农业等领域推行建立综合行政执法制度，相对集中行政处罚权。

国务院或者省、自治区、直辖市人民政府可以决定一个行政机关行使有关行政机关的行政处罚权。

限制人身自由的行政处罚权只能由公安机关和法律规定的其他机关行使。

第十九条 法律、法规授权的具有管理公共事务职能的组织可以在法定授权范围内实施行政处罚。

第二十条 行政机关依照法律、法规、规章的规定，可以在其法定权限内书面委托符合本法第二十一条规定条件的组织实施行政处罚。行政机关不得委托其他组织或者个人实施行政处罚。

委托书应当载明委托的具体事项、权限、期限等内容。委托行政机关和受委托组织应当将委托书向社会公布。

委托行政机关对受委托组织实施行政处罚的行为应当负责监督，并对该行为的后果承担法律责任。

受委托组织在委托范围内，以委托行政机关名义实施行政处罚；不得再委托其他组织或者个人实施行政处罚。

第二十一条 受委托组织必须符合以下条件：

- （一）依法成立并具有管理公共事务职能；
- （二）有熟悉有关法律、法规、规章和业务并取得行政执法资格的工作人员；
- （三）需要进行技术检查或者技术鉴定的，应当有条件组织进行相应的技术检查或者技术鉴定。

### 第四章 行政处罚的管辖和适用

第二十二条 行政处罚由违法行为发生地的行政机关管辖。法律、行政法规、部门规章另有规定的，从其规定。

第二十三条 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 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。

承接行政处罚权的乡镇人民政府、街道办事处应当加强执法能力建设，按照规定范围、依照法定程序实施行政处罚。

有关地方人民政府及其部门应当加强组织协调、业务指导、执法监督，建立健全行政处罚协调配合机制，完善评议、考核制度。

第二十五条 两个以上行政机关都有管辖权的，由最先立案的行政机关管辖。

对管辖发生争议的，应当协商解决，协商不成的，报请共同的上一级行政机关指定管辖；也可以直接由共同的上一级行政机关指定管辖。

第二十六条 行政机关因实施行政处罚的需要，可以向有关机关提出协助请求。协助事项属于被请求机关职权范围内的，应当依法予以协助。

第二十七条 违法行为涉嫌犯罪的，行政机关应当及时将案件移送司法机关，依法追究刑事责任。对依法不需要追究刑事责任或者免于刑事处罚的，应当给予行政处罚的，司法机关应当及时将案件移送有关行政机关。

行政处罚实施机关与司法机关之间应当加强协调配合，建立健全案件移送制度，加强证据材料移交、接收衔接，完善案件处理信息通报机制。

第二十八条 行政机关实施行政处罚时，应当责令当事人改正或者限期改正违法行为。

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。

第二十九条 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。

第三十条 不满十四周岁的未成年人有违法行为的，不予行政处罚，责令监护人加以管教；已满十四周岁不满十八周岁的未成年人有违法行为的，应当从轻或者减轻行政处罚。

第三十一条 精神病人、智力残疾人在不能辨认或者不能控制自己行为时有违法行为的，不予行政处罚，但应当责令其监护人严加看管和治疗。间歇性精神病人在精神正常时有违法行为的，应当给予行政处罚。尚未完全丧失辨认或者控制自己行为能力的精神病人、智力残疾人有违法行为的，可以从轻或者减轻行政处罚。

第三十二条 当事人有下列情形之一的，应当从轻或者减轻行政处罚：

- (一) 主动消除或者减轻违法行为危害后果的；
- (二) 受他人胁迫或者诱骗实施违法行为的；
- (三) 主动供述行政机关尚未掌握的违法行为的；
- (四) 配合行政机关查处违法行为有立功表现的；
- (五) 法律、法规、规章规定其他应当从轻或者减轻行政处罚的。

第三十三条 违法行为轻微并及时改正，没有造成危害后果的，不予行政处罚。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。

当事人有证据足以证明没有主观过错的，不予行政处罚。法律、行政法规另有规定的，从其规定。

对当事人的违法行为依法不予行政处罚的，行政机关应当对当事人进行教育。

第三十四条 行政机关可以依法制定行政处罚裁量基准，规范行使行政处罚裁量权。行政处罚裁量基准应当向社会公布。

第三十五条 违法行为构成犯罪，人民法院判处拘役或者有期徒刑时，行政机关已经给予当事人行政拘留的，应当依法折抵相应刑期。

违法行为构成犯罪，人民法院判处罚金时，行政机关已经给予当事人罚款的，应当折抵相应罚金；行政机关尚未给予当事人罚款的，不再给予罚款。

第三十六条 违法行为在二年内未被发现的，不再给予行政处罚；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。法律另有规定的除外。

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。

第三十七条 实施行政处罚，适用违法行为发生时的法律、法规、规章的规定。但是，作出行政处罚决定时，法律、法规、规章已被修改或者废止，且新的规定处罚较轻或者不认为是违法的，适用新的规定。

第三十八条 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。

## 第五章 行政处罚的决定

### 第一节 一般规定

第三十九条 行政处罚的实施机关、立案依据、实施程序和救济渠道等信息应当公示。

第四十条 公民、法人或者其他组织违反行政管理秩序的行为，依法应当给予行政处罚的，行政机关必须查明事实；违法事实不清、证据不足的，不得给予行政处罚。

第四十一条 行政机关依照法律、行政法规规定利用电子技术监控设备收集、固定违法事实的，应当经过法制和技术审核，确保电子技术监控设备符合标准、设置合理、标志明显，设置地点应当向社会公布。

电子技术监控设备记录违法事实应当真实、清晰、完整、准确。行政机关应当审核记录内容是否符合要求；未经审核或者经审核不符合要求的，不得作为行政处罚的证据。

行政机关应当及时告知当事人违法事实，并采取信息化手段或者其他措施，为当事人查询、陈述和申辩提供便利。不得限制或者变相限制当事人享有的陈述权、申辩权。

第四十二条 行政处罚应当由具有行政执法资格的执法人员实施。执法人员不得少于两人，法律另有规定的除外。

执法人员应当文明执法，尊重和保护当事人合法权益。

第四十三条 执法人员与案件有直接利害关系或者有其他关系可能影响公正执法的，应当回避。

当事人认为执法人员与案件有直接利害关系或者有其他关系可能影响公正执法的，有权申请回避。

当事人提出回避申请的，行政机关应当依法审查，由行政机关负责人决定。决定作出之前，不停止调查。

第四十四条 行政机关在作出行政处罚决定之前，应当告知当事人拟作出的行政处罚内容及事实、理由、依据，并告知当事人依法享有的陈述、申辩、要求听证等权利。

第四十五条 当事人有权进行陈述和申辩。行政机关必须充分听取当事人的意见，对当事人提出的事实、理由和证据，应当进行复核；当事人提出的事实、理由或者证据成立的，行政机关应当采纳。

行政机关不得因当事人陈述、申辩而给予更重的处罚。

第四十六条 证据包括：

- (一) 书证；
- (二) 物证；
- (三) 视听资料；
- (四) 电子数据；
- (五) 证人证言；
- (六) 当事人的陈述；
- (七) 鉴定意见；
- (八) 勘验笔录、现场笔录。

证据必须经查证属实，方可作为认定案件事实的根据。

以非法手段取得的证据，不得作为认定案件事实的根据。

第四十七条 行政机关应当依法以文字、音像等形式，对行政处罚的启动、调查取证、审核、决定、送达、执行等进行全过程记录，归档保存。

第四十八条 具有一定社会影响的行政处罚决定应当依法公开。

公开的行政处罚决定被依法变更、撤销、确认违法或者确认无效的，行政机关应当在三日内撤回行政处罚决定信息并公开说明理由。

第四十九条 发生重大传染病疫情等突发事件，为了控制、减轻和消除突发事件引起的社会危害，行政机关对违反突发事件应对措施的行为，依法快速、从重处罚。

第五十条 行政机关及其工作人员对实施行政处罚过程中知悉的国家秘密、商业秘密或者个人隐私，应当依法予以保密。

## 第二节 简易程序

第五十一条 违法事实确凿并有法定依据，对公民处以二百元以下、对法人或者其他组织处以三千元以下罚款或者警告的行政处罚的，可以当场作出行政处罚决定。法律另有规定的，从其规定。

第五十二条 执法人员当场作出行政处罚决定的，应当向当事人出示执法证件，填写预定格式、编有号码的行政处罚决定书，并当场交付当事人。当事人拒绝签收的，应当在行政处罚决定书上注明。

前款规定的行政处罚决定书应当载明当事人的违法行为，行政处罚的种类和依据、罚款数额、时间、地点，申请行政复议、提起行政诉讼的途径和期限以及行政机关名称，并由执法人员签名或者盖章。

执法人员当场作出的行政处罚决定，应当报所属行政机关备案。

第五十三条 对当场作出的行政处罚决定，当事人应当依照本法第六十七条至第六十九条的规定履行。

## 第三节 普通程序

第五十四条 除本法第五十一条规定的可以当场作出的行政处罚外，行政机关发现公民、法人或者其他组织有依法应当给予行政处罚的行为的，必须全面、客观、公正地调查，收集有关证据；必要时，依照法律、法规的规定，可以进行检查。

符合立案标准的，行政机关应当及时立案。

第五十五条 执法人员在调查或者进行检查时，应当主动向当事人或者有关人员出示执法证件。当事人或者有关人员有权要求执法人员出示执法证件。执法人员不出示执法证件的，当事人或者有关人员有权拒绝接受调查或者检查。

当事人或者有关人员应当如实回答询问，并协助调查或者检查，不得拒绝或者阻挠。询问或者检查应当制作笔录。

第五十六条 行政机关在收集证据时，可以采取抽样取证的方法；在证据可能灭失或者以后难以取得的情况下，经行政机关负责人批准，可以先行登记保存，并应当在七日内及时作出处理决定，在此期间，当事人或者有关人员不得销毁或者转移证据。

第五十七条 调查终结，行政机关负责人应当对调查结果进行审查，根据不同情况，分别作出如下决定：

- （一）确有应受行政处罚的违法行为的，根据情节轻重及具体情况，作出行政处罚决定；
- （二）违法行为轻微，依法可以不予行政处罚的，不予行政处罚；
- （三）违法事实不能成立的，不予行政处罚；
- （四）违法行为涉嫌犯罪的，移送司法机关。

对情节复杂或者重大违法行为给予行政处罚，行政机关负责人应当集体讨论决定。

第五十八条 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。

行政机关中初次从事行政处罚决定法制审核的人员，应当通过国家统一法律职业资格证书取得法律职业资格。

第五十九条 行政机关依照本法第五十七条的规定给予行政处罚，应当制作行政处罚决定书。行政处罚决定书应当载明下列事项：

- （一）当事人的姓名或者名称、地址；
- （二）违反法律、法规、规章的事实和证据；
- （三）行政处罚的种类和依据；
- （四）行政处罚的履行方式和期限；
- （五）申请行政复议、提起行政诉讼的途径和期限；
- （六）作出行政处罚决定的行政机关名称和作出决定的日期。

行政处罚决定书必须盖有作出行政处罚决定的行政机关的印章。

第六十条 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。

第六十一条 行政处罚决定书应当在宣告后当场交付当事人；当事人不在场的，行政机关应当在七日内依照《中华人民共和国民事诉讼法》的有关规定，将行政处罚决定书送达当事人。

当事人同意并签订确认书的，行政机关可以采用传真、电子邮件等方式，将行政处罚决定书等送达当事人。

第六十二条 行政机关及其执法人员在作出行政处罚决定之前，未依照本法第四十四条、第四十五条的规定向当事人告知拟作出的行政处罚内容及事实、理由、依据，或者拒绝听取当事人的陈述、申辩，不得作出行政处罚决定；当事人明确放弃陈述或者申辩权利的除外。

#### 第四节 听证程序

第六十三条 行政机关拟作出下列行政处罚决定，应当告知当事人有要求听证的权利，当事人要求听证的，行政机关应当组织听证：

- （一）较大数额罚款；
- （二）没收较大数额违法所得、没收较大价值非法财物；
- （三）降低资质等级、吊销许可证件；

- (四) 责令停产停业、责令关闭、限制从业；
- (五) 其他较重的行政处罚；
- (六) 法律、法规、规章规定的其他情形。

当事人不承担行政机关组织听证的费用。

第六十四条 听证应当依照以下程序组织：

- (一) 当事人要求听证的，应当在行政机关告知后五日内提出；
- (二) 行政机关应当在举行听证的七日前，通知当事人及有关人员听证的时间、地点；
- (三) 除涉及国家秘密、商业秘密或者个人隐私依法予以保密外，听证公开举行；
- (四) 听证由行政机关指定的非本案调查人员主持；当事人认为主持人与本案有直接利害关系的，有权申请回避；
- (五) 当事人可以亲自参加听证，也可以委托一至二人代理；
- (六) 当事人及其代理人无正当理由拒不出席听证或者未经许可中途退出听证的，视为放弃听证权利，行政机关终止听证；
- (七) 举行听证时，调查人员提出当事人违法的事实、证据和行政处罚建议，当事人进行申辩和质证；
- (八) 听证应当制作笔录。笔录应当交当事人或者其代理人核对无误后签字或者盖章。当事人或者其代理人拒绝签字或者盖章的，由听证主持人在笔录中注明。

第六十五条 听证结束后，行政机关应当根据听证笔录，依照本法第五十七条的规定，作出决定。

## 第六章 行政处罚的执行

第六十六条 行政处罚决定依法作出后，当事人应当在行政处罚决定书载明的期限内，予以履行。

当事人确有经济困难，需要延期或者分期缴纳罚款的，经当事人申请和行政机关批准，可以暂缓或者分期缴纳。

第六十七条 作出罚款决定的行政机关应当与收缴罚款的机构分离。

除依照本法第六十八条、第六十九条的规定当场收缴的罚款外，作出行政处罚决定的行政机关及其执法人员不得自行收缴罚款。

当事人应当自收到行政处罚决定书之日起十五日内，到指定的银行或者通过电子支付系统缴纳罚款。银行应当收受罚款，并将罚款直接上缴国库。

第六十八条 依照本法第五十一条的规定当场作出行政处罚决定，有下列情形之一的，执法人员可以当场收缴罚款：

- (一) 依法给予一百元以下罚款的；
- (二) 不当场收缴事后难以执行的。

第六十九条 在边远、水上、交通不便地区，行政机关及其执法人员依照本法第五十一条、第五十七条的规定作出罚款决定后，当事人到指定的银行或者通过电子支付系统缴纳罚款确有困难，经当事人提出，行政机关及其执法人员可以当场收缴罚款。

第七十条 行政机关及其执法人员当场收缴罚款的，必须向当事人出具国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门统一制发的专用票据；不出具财政部门统一制发的专用票据的，当事人有权拒绝缴纳罚款。

第七十一条 执法人员当场收缴的罚款，应当自收缴罚款之日起二日内，交至行政机关；在水上当场收缴的罚款，应当自抵岸之日起二日内交至行政机关；行政机关应当在二日内将罚款缴付指定的银行。

第七十二条 当事人逾期不履行行政处罚决定的，作出行政处罚决定的行政机关可以采取下列措施：

- (一) 到期不缴纳罚款的，每日按罚款数额的百分之三加处罚款，加处罚款的数额不得超出罚款的数额；
- (二) 根据法律规定，将查封、扣押的财物拍卖、依法处理或者将冻结的存款、汇款划拨抵缴罚款；
- (三) 根据法律规定，采取其他行政强制执行方式；
- (四) 依照《中华人民共和国行政强制法》的规定申请人民法院强制执行。

行政机关批准延期、分期缴纳罚款的，申请人民法院强制执行的期限，自暂缓或者分期缴纳罚款期限结束之日起计算。

第七十三条 当事人对行政处罚决定不服，申请行政复议或者提起行政诉讼的，行政处罚不停止执行，法律另有规定的除外。

当事人对限制人身自由的行政处罚决定不服，申请行政复议或者提起行政诉讼的，可以向作出决定的机关提出暂缓执行申请。符合法律规定情形的，应当暂缓执行。

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。

第七十四条 除依法应当予以销毁的物品外，依法没收的非法财物必须按照国家规定公开拍卖或者按照国家有关规定处理。

罚款、没收的违法所得或者没收非法财物拍卖的款项，必须全部上缴国库，任何行政机关或者个人不得以任何形式截留、私分或者变相私分。

罚款、没收的违法所得或者没收非法财物拍卖的款项，不得同作出行政处罚决定的行政机关及其工作人员的考核、考评直接或者变相挂钩。除依法应当退还、退赔的外，财政部门不得以任何形式向作出行政处罚决定的行政机关返还罚款、没收的违法所得或者没收非法财物拍卖的款项。

第七十五条 行政机关应当建立健全对行政处罚的监督制度。县级以上人民政府应当定期组织开展行政执法评议、考核，加强对行政处罚的监督检查，规范和保障行政处罚的实施。

行政机关实施行政处罚应当接受社会监督。公民、法人或者其他组织对行政机关实施行政处罚的行为，有权申诉或者检举；行政机关应当认真审查，发现有错误的，应当主动改正。

## 第七章 法律责任

第七十六条 行政机关实施行政处罚，有下列情形之一的，由上级行政机关或者有关机关责令改正，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分：

- （一）没有法定的行政处罚依据的；
- （二）擅自改变行政处罚种类、幅度的；
- （三）违反法定的行政处罚程序的；
- （四）违反本法第二十条关于委托处罚的规定的；
- （五）执法人员未取得执法证件的。

行政机关对符合立案标准的案件不及时立案的，依照前款规定予以处理。

第七十七条 行政机关对当事人进行处罚不使用罚款、没收财物单据或者使用非法定部门制发的罚款、没收财物单据的，当事人有权拒绝，并有权予以检举，由上级行政机关或者有关机关对使用的非法单据予以收缴销毁，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分。

第七十八条 行政机关违反本法第六十七条的规定自行收缴罚款的，财政部门违反本法第七十四条的规定向行政机关返还罚款、没收的违法所得或者拍卖款项的，由上级行政机关或者有关机关责令改正，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分。

第七十九条 行政机关截留、私分或者变相私分罚款、没收的违法所得或者财物的，由财政部门或者有关机关予以追缴，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分；情节严重构成犯罪的，依法追究刑事责任。

执法人员利用职务上的便利，索取或者收受他人财物、将收缴罚款据为己有，构成犯罪的，依法追究刑事责任；情节轻微不构成犯罪的，依法给予处分。

第八十条 行政机关使用或者损毁查封、扣押的财物，对当事人造成损失的，应当依法予以赔偿，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分。

第八十一条 行政机关违法实施检查措施或者执行措施，给公民人身或者财产造成损害、给法人或者其他组织造成损失的，应当依法予以赔偿，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分；情节严重构成犯罪的，依法追究刑事责任。

第八十二条 行政机关对应当依法移交司法机关追究刑事责任的案件不移交，以行政处罚代替刑事处罚，由上级行政机关或者有关机关责令改正，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分；情节严重构成犯罪的，依法追究刑事责任。

第八十三条 行政机关对应当予以制止和处罚的违法行为不予制止、处罚，致使公民、法人或者其他组织的合法权益、公共利益和社会秩序遭受损害的，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法给予处分；情节严重构成犯罪的，依法追究刑事责任。

#### 第八章 附则

第八十四条 外国人、无国籍人、外国组织在中华人民共和国领域内有违法行为，应当给予行政处罚的，适用本法，法律另有规定的除外。

第八十五条 本法中“二日”“三日”“五日”“七日”的规定是指工作日，不含法定节假日。

第八十六条 本法自 2021 年 7 月 15 日起施行。

北京·上海·杭州·南京·成都·宁波·太原·深圳·天津·西宁  
乌鲁木齐·济南·福州·武汉·长沙·南昌·郑州·重庆·厦门·海口  
更多联系方式 · <http://www.zhcta.cn/>

