

汉坤法律评述

2026 年 8 月 12 日

北京 | 上海 | 深圳 | 杭州 | 武汉 | 海口 | 香港 | 新加坡 | 纽约 | 硅谷 | 伦敦

税款滞纳金能否超过本金？起算时点与金额上限的裁判观察

作者：姜冬妮 | 王桂静¹

引言

《税收征收管理法》第三十二条规定，纳税人逾期缴纳税款的，从滞纳税款之日起按日加收万分之五滞纳金，折合年化利率约 18.25%²。税款滞纳金的计算逻辑以法定纳税期限届满后的滞纳期间为基础，并按比例加征，这一规则具有明确性和自动化特征，对于税款本金数额大、滞纳期限长等情形，滞纳金数额往往超过税款本金。近年来司法实践中，多地法院突破征管法上述规定，或基于税收公平原则与行政执法比例原则将滞纳金起算点延后至行政行为作出之日，或援引《行政强制法》规定限定滞纳金不得超过税款本金，对税款滞纳金的加收规则作出柔性调整。本文结合税务行政诉讼典型案例，聚焦滞纳金起算时点与金额上限两大核心争议展开梳理分析，提炼裁判逻辑与实务启示。

一、税款滞纳金的法律性质：补偿还是惩罚？

（一）税款滞纳金条款的历史沿革

我国税款滞纳金的基本条款规定于《税收征收管理法》。征管法自 1992 年制定颁布以来，历经 1995 年、2001 年、2013 年及 2015 年四次正式修订，其中 2001 年系一次全面修订，从六章六十二条修订为六章九十四条，多项条款将对纳税人的权利保护法定化，也涉及对滞纳金加收比例的重大修订。此后，2013 年和 2015 年的修订主要围绕税务登记流程、减免税申请等内容进行优化和便利性调整，现行征管法的法律框架基本沿袭 2001 年文本。此外，为进一步落实税收法定原则、加强征管法与其他法律的衔接，国务院法制办（现已并入司法部）于 2015 年发布了征管法修订草案征求意见稿，对原有的征管框架及规则进行了重大调整；2025 年，财政部、税务总局发布征管法修订征求意见稿，在保持现行税收征管法基本架构对部分条款作出修订。在历次征管法重大调整及修订征求意见稿中，均涉及对滞纳金条款的重大调整：

文本	滞纳金规定
1992 年征管法	纳税人未按照前款规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照前款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，按日加收滞纳税款千分之二的滞纳金。

¹ 实习生管皓对本文的写作亦有贡献。

² 根据《税收征收管理法》第三十二条规定，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，同样从滞纳税款之日起按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。本文以对纳税人加收滞纳金为例进行讨论。

文本	滞纳金规定
2001 年征管法	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。
现行 2015 年征管法	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。
2015 年征管法修订草案征求意见稿	■ 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，按日加计税收利息。税收利息的利率由国务院结合人民币贷款基准利率和市场借贷利率的合理水平综合确定。 ■ 纳税人逾期不履行税务机关依法作出征收税款决定的，自期限届满之日起，按照税款的千分之五按日加收滞纳金。
2025 年征管法修订征求意见稿	■ 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，从迟纳税款之日起，按日加收迟纳税款万分之五的税款滞纳金。

从加收比例看，税款滞纳金从征管法制定之初的按日加收千分之二调整为现行的按日万分之五，再到 2015 年修订征求意见稿中的结合人民币贷款利率和市场借贷利率合理水平综合确定；从性质看，因 2012 年《行政强制法》规定了滞纳金这一行政强制措施的范围限制、起止标准等，2015 年及 2025 年的征管法修订征求意见稿均可以看到立法者对税款滞纳金与《行政强制法》中的滞纳金性质予以区分的探索，或明确为“税收利息”并对逾期不履行情形加收滞纳金，或更改为“税款滞纳金”，目前相关规则尚未完成修订。

（二）争议根源：滞纳金具有补偿性抑或是惩罚性？

基于上述征管法对滞纳金规则的规定，实践中引发了滞纳金起算点、滞纳金数额能否超过本金等的巨大争议，前述争议实质上归于对滞纳金性质的探讨——滞纳金系补偿性、惩罚性抑或是二者兼具？

观点	释义
补偿性	滞纳金是纳税人因占用税款而应对国家作出的经济补偿，属于国家税款被占用期间的法定孳息，即税收法律关系属于公法上的债权债务关系，纳税人作为债务人逾期未缴纳税款，应当向债权人即国家补偿因其占用税款对国家所造成的损失，因此，滞纳金自纳税人逾期纳税之日起算，直至归还应缴未缴税款之日截止。
惩罚性	现行滞纳金折合年化 18.25%，远高于同期贷款基准利率，具有明显的惩罚性质，应属于《行政强制法》所规定的滞纳金范畴，故数额不超过税款本金。
兼具补偿性与惩罚性	税款滞纳金兼有补偿和惩罚两种功能，滞纳金系对纳税人占用国家税款的经济补偿，但同时也具有一定的惩戒属性。

从立法论的角度看，妥适的做法是在立法之前对税款滞纳金的（应然）性质及其功能有准确的界定，再据此设计具体规则。但实际情况并非总是如此，因此在立法后对滞纳金的性质加以界定，就应采取实证的方法，观察税款滞纳金分别与具补偿性的利息及具惩罚性的罚款之间的差距，税款滞纳金过分高于利息而接近于罚款者，应主要为惩罚性，略高于利息而距罚款较远者，则主要为补偿性或者兼具补偿性

与惩罚性³。

征管法 2001 年确定“日万五”税款滞纳金加收比例时，人民币一年期 LPR 在 5%–6%之间，而随着社会经济的发展，自 2001 年至今，人民币贷款率整体走低，目前维持在 3%左右。若参照民间借贷利息审理标准，目前滞纳金折合年化 18.25%的利率也高于一年期 LPR 四倍。因此，在现行法律文本下，我们理解，滞纳金的加收比例明显超出对占用资金进行补偿的合理范围，其不单单是公法下对资金占用的补偿，而是兼具一定的惩罚属性。

（三）不予加收滞纳金的情形

《税收征收管理法》第三十二条及其实施细则第七十五条规定了税款滞纳金的加收情形、计算比例及起止时间。即一般规则下，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金，具体起算时间则为税法确定的税款缴纳期限届满次日，截止时间为纳税人实际缴纳税款之日。

特殊地，征管法及其他税收规范性文件等规定了不予加收滞纳金的情形，包括但不限于以下：

- 因税务机关责任导致纳税人未缴或少缴税款（征管法第五十二条）；
- 善意取得虚开增值税专用发票对应的补税（国税函（2007）1240 号）；
- 离岸信托税制下的 90 天窗口期补税（财政部 税务总局公告 2026 年第 21 号）；
- 企业所得税、个人所得税汇算清缴期内补缴所属期税款。

此外，2025 年征管法修订征求意见稿第四十二条新增了经省级以上税务机关批准不予或者免于加收税款滞纳金的情形：

- 因不可抗力导致无法按期缴纳或者解缴税款，在相关情形解除后 3 个月内补缴的；
- 因入库地点、税种属性、征收机关等变更需要重新缴纳或者解缴税款的；
- 向税务机关缴纳或者解缴已超过追征期税款的；
- 税收法律、行政法规规定的其他情形。

上述不予加收滞纳金的情形中，税款滞纳的客观事实虽已经存在，但因纳税人没有不缴、少缴的主观故意，或者因税收政策不明确、在税务机关明确处理方式前不具有可归责性，而豁免加收滞纳金。我们理解，相关豁免情形一定程度上也反证了滞纳金并非具有单纯的补偿属性，即不因税款滞纳这一事实的客观存在而应然加收资金占用利息，而是应考虑纳税人对违法性的认识程度、主观状态与税款滞纳成因，这也印证了滞纳金的惩戒属性。

³ 李刚：《税收滞纳金的功能与性质的界定方法：利罚参照比较法——从海峡两岸比较的角度》。

二、从法定期限到处理决定：税款滞纳金起算点的司法修正

（一）稽查周期过长的衡平调整 — 以近期（2026）新 01 行终 73 号案为例

1. 案情概要

本案系一起因股权投资合伙企业减持股票引发的税款追征及滞纳金争议。某股权投资合伙企业于 2014 年、2015 年减持相关股票并取得收益。税务机关经检查认为，该等减持行为属于金融商品转让，应依法缴纳营业税及城市维护建设税等税费。税务机关于 2018 年 4 月向该企业送达《税务检查事项通知书》，直至 2024 年 1 月 16 日作出《税务处理决定书》，对该公司追征期内的少缴税款自滞纳之日起加收滞纳金。由于滞纳金金额显著高于税款本金，该公司对滞纳金的起算时间及征收依据提出异议，经复议维持后提起行政诉讼。

2. 裁判要旨

对于滞纳金争议部分，法院审理认为，追缴税款与加收滞纳金属于两个不同的概念，欠缴税款不必然产生滞纳金计征义务。税款滞纳金具备惩戒功能，是纳税人发生税款滞纳行为时，税务机关以滞纳税额为基数、按滞纳期限及法定比例追加收取的款项，目的在于督促纳税主体依法按期完税。故税务机关加征滞纳金，应依据滞纳责任、结合案件实际情况综合判定。

本案中，纳税人系基于地方税收优惠政策产生理解偏差，主观上不具有明显可归责性；并且，税务机关自 2018 年启动检查后，迟至 2024 年才作出税务处理决定，明显超过法定办案期限，导致滞纳金长期累积。因此，对处理决定作出前形成的高额滞纳金，不宜由纳税人全部承担。法院遂将滞纳金起算点调整为税务处理决定书作出之日的次日。

（二）税款核定场景的起算规则 — 以人民法院案例库典型案例为例

1. 案情概要

人民法院案例库收录的某公司诉广州税稽一局行政征缴案⁴中，税务机关认为某公司涉案房产拍卖成交价格明显低于周边同类房产市场价格，且存在一人竞买、底价成交、保证金设置过高等情形，不能真实反映正常市场价格，故认为该交易价格明显偏低且无合理理由，对交易价格进行核定，要求某公司补缴税款 867 万元，同时自交易行为纳税义务发生之日起加收滞纳金。该公司不服上述处理决定，经复议维持后提起诉讼。

2. 裁判要旨

本案经一审、二审驳回、再审申请驳回，直至最高法审理。最高法经审理认为，税务机关在特定情形下重新核定应纳税额并追缴税费，并不违反法律规定；但税款追缴与滞纳金加收并非同一问题。该公司已经根据有效拍卖成交价申报纳税并取得完税凭证，税务机关亦未证明其存在偷税、抗税、骗税、计算错误、恶意串通或其他可归责情形。因此，对重新核定税额之前形成的所谓滞纳金，按照有利于纳税人的原则，不应由该公司承担。

最高法最终撤销税务处理决定中关于加收滞纳金的部分，认为税务机关重新核定某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，其对某公司征收该税款确定之前

⁴ 人民法院案例库入库编号：2023-12-3-010-001。

的滞纳金，没有法律依据。

上述两则案例反映了法院认为滞纳金具有督促履行、惩戒属性的裁判观点，故在滞纳金争议的审理中应当考察纳税人是否存在可归责的怠于纳税状态，若纳税人主观上不具有可归责性，则要求其承担滞纳金责任的条件尚不具备。此外，法院将税务机关的程序迟延纳入滞纳金责任判断，对于税务机关未在法定期限内作出处理决定且未能证明存在合法延期事由的，若仍要求纳税人承担从原纳税期限起算至实际缴纳之日的全部滞纳金，实质上会将行政机关迟延履行造成的不利后果转嫁给纳税人。上述裁判案例对滞纳金起算时点的调整充分考虑了纳税人的主观状态，体现了对纳税人信赖利益保护与过罚相当比例原则的综合衡量。

三、从“日万五”到“本金封顶”：税款滞纳金数额边界的司法确认

对于滞纳金能否超过本金这一争议问题，近年来已有多地法院判决援引《行政强制法》的规定，“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”，认为税款滞纳金属于上述行政强制执行范畴，其数额不应超过欠缴税款本金。

例如，在人民法院案例库收录的“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”中⁵，法院审理认为，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。属于税务机关实施行政强制执行的方式。应当适用《行政强制法》第四十五条第二款关于“加处罚款或者滞纳金的数额不得超出金钱给付义务数额”的限制。而且，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，适用滞纳金的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及时采取其他强制执行措施，提高行政管理效率，符合税收征收管理的目的。

山东省沂源县人民法院在（2022）鲁 0323 民初 2159 号一案的审理中也持同样的观点，“加收滞纳金系纳税人未在法律规定期限内完税的一种处罚举措，系行政强制执行的一种方式……对原告主张滞纳金数额超出部分本院不予认定”。此外，（2025）渝 0108 民初 3360 号、（2023）津 02 民终 10624 号、（2020）冀 01 行终 476 号等裁判文书也持类似观点。

在现行征管法规定下，我们理解，在纳税义务发生后，纳税人应当在法定期限内申报纳税，达到法定纳税申报条件应当视为金钱给付义务已经成立，税款滞纳金属于不依法履行金钱给付义务产生的滞纳金，即加收滞纳金是纳税人未在法律规定期限内完税的一种处罚举措，系行政强制执行的一种方式，故应受《行政强制法》第四十五条不超过本金之约束。

四、从个案裁判到争议策略：税款滞纳金抗辩的实务启示

现行征管法下，滞纳金计算仍以“法定滞纳日起算、按日万分之五累计”的自动化规则为主，实践中不乏因税款本金数额大或滞纳期间长而引发巨额滞纳金情形。针对滞纳金起算点、能否超过税款本金等问题，实践中的司法裁判已通过合理性原则、体系解释等路径对滞纳金规则作出柔性调整。纳税人面对滞纳金争议时，可依托司法裁判规则积极主张合法权益。

⁵ 人民法院案例库入库编号：2023-08-2-295-004。

值得注意的是，现行征管法下对于纳税争议的救济程序仍有清税及复议的双前置要求，纳税人在产生纳税争议时，应当明晰救济程序的法定路径，寻求专业意见、在规定期间内提起救济程序，避免因程序的延误错失救济机会。在实体争议中，建议可以围绕个案事实，构建税款金额是否确定、迟延是否可归责、税务机关是否存在过错、稽查周期是否异常、滞纳金是否显失比例等抗辩理由，争取合法权益。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898

Email: dongni.jiang@hankunlaw.com