

税务

期数 P342 – 2021 年 6 月 16 日

税务评论

税收立法聚焦——中华人民共和国印花税法要点解读

作者：

官滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

高希颖

经理

电话：+86 371 8897 3700

电子邮件：xygao@deloitte.com.cn

2021 年 6 月 10 日，十三届全国人大常委会第二十九次会议表决通过了《中华人民共和国印花税法》（以下简称《印花税法》），将于 2022 年 7 月 1 日起施行；1988 年 8 月 6 日国务院发布的《中华人民共和国印花税暂行条例》（以下简称《暂行条例》）同时废止。

此前，财政部、国家税务总局于 2018 年 11 月 1 日公布《中华人民共和国印花税法（征求意见稿）》，向社会公开征求意见。2021 年 2 月 27 日，《中华人民共和国印花税法（草案）》（以下简称《草案》）首次提请十三届全国人大常委会第二十六次会议审议。本次通过的《印花税法》总体上维持了现行印花税制的框架，对税目税率进行了适当简并，以减轻纳税人税负，并根据当下经济现实对现行税制作出部分调整。随着《印花税法》的出台，我国现行 18 个税种中已有 12 个税种制定了法律，税收立法再进一步。

《印花税法》要点概述

《印花税法》规定，印花税是对在境内书立应税凭证、进行证券交易的单位和个人征收的税种，在境外书立在境内使用应税凭证的单位和个人也应依法缴纳印花税。

与《暂行条例》等现行规定相比，《印花税法》总体上保持了现行税制框架和税负水平基本不变。两者在应税凭证等税目、税率方面的比较如下表所示：

《印花税法》		《暂行条例》等现行规定	
税目	计税依据与税率	税目	计税依据与税率
合同（指书面合同）			
借款合同 ¹	借款金额的 0.005%	借款合同	借款金额的 0.005%
融资租赁合同	租金的 0.005%		

如欲垂询更多本文相关信息，请联系：

间接税服务

全国领导人

李晓晨

合伙人

电话：+86 21 6141 1099

电子邮件：lilyxcli@deloitte.com.cn

全国副领导人

田舒

合伙人

电话：+86 10 8534 2338

电子邮件：shutian@deloitte.com.cn

华北区

周翊

合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

张少玲

合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

《印花税法》		《暂行条例》等现行规定	
税目	计税依据与税率	税目	计税依据与税率
合同（指书面合同）（续）			
买卖合同 ²	价款的 0.03%	购销合同	购销金额的 0.03%
承揽合同	报酬的 0.03%	加工承揽合同	加工或承揽收入的 0.05%
建设工程合同	价款的 0.03%	建设工程勘察设计合同	收取费用的 0.05%
		建筑安装工程承包合同	承包金额的 0.03%
运输合同 ³	运输费用的 0.03%	货物运输合同	运输费用的 0.05%
技术合同 ⁴	价款、报酬或者使用费的 0.03%	技术合同	所载金额的 0.03%
租赁合同	租金的 0.1%	财产租赁合同	租赁金额的 0.1%，不低于 1 元
保管合同	保管费的 0.1%	仓储保管合同	仓储保管费用的 0.1%
仓储合同	仓储费的 0.1%		
财产保险合同 ⁵	保险费的 0.1%	财产保险合同	保险费收入的 0.1% ⁶
产权转移书据 ⁷			
土地使用权出让书据	价款的 0.05%	产权转移书据	所载金额的 0.05%
土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权转让书据 ⁸	价款的 0.05%		
股权转让书据 ⁹	价款的 0.05%		
商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转让书据	价款的 0.03%		
营业账簿			
营业账簿	实收资本（股本）、资本公积合计金额的 0.025%	营业账簿	实收资本（股本）、资本公积合计金额的 0.025% ¹⁰
		权利、许可证照 ¹¹	每件 5 元
证券交易	成交金额的 0.1%	证券交易	成交金额的 0.1%

注释：

¹ 借款合同仅指银行业金融机构、经国务院银行业监督管理机构批准设立的其他金融机构与借款人（不包括同业拆借）的借款合同

² 买卖合同指动产买卖合同（不包括个人书立的动产买卖合同）

³ 运输合同指货运合同和多式联运合同（不包括管道运输合同）

⁴ 技术合同不包括专利权、专有技术使用权转让书据

⁵ 财产保险合同不包括再保险合同

⁶ 从 1990 年 7 月起，按投保金额 0.003% 贴花改为按保险费收入的 0.1% 贴花

⁷ 此处的转让包括买卖（出售）、继承、赠与、互换、分割

⁸ 土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权转让书据不包括土地承包经营权和土地经营权转移

⁹ 股权转让书据不包括应缴纳证券交易印花税的情形

¹⁰ 从 2018 年 5 月起，对原按 0.05% 税率贴花的资金账簿减半征收印花税，原按件贴花 5 元的其他账簿免征印花税

¹¹ 权利、许可证照包括不动产权证书、营业执照、商标注册证、专利证书

税目

- 将目前按照“借款合同”税目贴花的“融资租赁合同”新增作为单列税目，税率与计税依据保持不变。
- 部分税目的表述与《中华人民共和国民法典》中对于合同的表述趋于一致，如将“购销合同”改为“买卖合同”，将“加工承揽合同”改为“承揽合同”，将“建设工程勘察设计合同”与“建筑安装工程承包合同”简并为“建设工程合同”，将“货物运输合同”改为“运输合同”，将“财产租赁合同”改为“租赁合同”，将“仓储保管合同”拆分为“保管合同”与“仓储合同”。此举使税目定义更加清晰明确，有助于减少因合同类型界定不清在适用税率上引发的争议。
- 将“产权转移书据”按类型细分为“土地使用权出让书据”、“土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权转让书据”、“股权转让书据”、“商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转让书据”。
- 将“证券交易”作为单列税目，交易对象除股票以外，增加以股票为基础发行的存托凭证。
- 删除“权利、许可证照”、“其他账簿”税目。

税率

- 将承揽合同、建设工程合同、运输合同税目的适用税率由 0.05% 降为 0.03%。
- 将“租赁合同”税目的适用税率简化为 0.1%，删除“税额不足 1 元的按 1 元贴花”规定。
- 将财税[2018]50 号文件“对资金账簿减半征收印花税（即适用税率为 0.025%），其他账簿免征印花税”的政策上升到了法律层面。
- 将“产权转移书据”中的“商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转让书据”税目的适用税率由 0.05% 降为 0.03%。

计税依据

《印花税法》从法律层面对计税依据是否包含增值税税款进行了明确，即应税合同、应税产权转移书据的计税依据，为合同或书据所列金额，不包括列明的增值税税款。

《印花税法》另对应税合同、产权转移书据中未列明金额，以及转让证券时无转让价格等特殊情形下的计税依据确定方法作出了规定。即应税合同、产权转移书据未列明金额的，印花税的计税依据按照实际结算的金额确定。按前款规定计税依据仍不能确定的，按照书立合同、产权转移书据时的市场价格确定；依法应当执行政府定价或者政府指导价的，按照国家有关规定确定。证券交易无转让价格的，按照办理过户登记手续时该证券前一个交易日收盘价计算确定计税依据；无收盘价的，按照证券面值计算确定计税依据。

减免税优惠

与《暂行条例》相比，《印花税法》将散落在不同文件中的免税规定进行了归纳与整合，并规定了更多的法定减免税情形，提升税收政策确定性的同时，也体现了关注民生和与时俱进的理念。例如，对于农民、家庭农场、农民专业合作社、农村集体经济组织、村民委员会购买农业生产资料或者销售农产品书立的买卖合同和农业保险合同，免征印花税；为顺应近年来电子商务的发展趋势，《印花税法》对于个人与电子商务经营者订立的电子订单，免征印花税。

《印花税法》还授权国务院对居民住房需求保障、企业改制重组、破产、支持小型微型企业发展等情形规定印花税减征或者免征，同时报全国人民代表大会常务委员会备案。

纳税方式和期限

《印花税法》规定，印花税可以采用粘贴印花税票或者由税务机关依法开具其他完税凭证的方式缴纳，即并没有取消现行的贴花纳税方式。但与《暂行条例》相比，《印花税法》取消了“应纳税额不足一角的，免纳印花税。应纳税额在一角以上的，其税额尾数不满五分的不计，满五分的按一角计算缴纳”的规定。

在纳税期限方面，《印花税法》明确了印花税按季、按年或者按次计征。实行按季、按年计征的，纳税人应当自季度、年度终了之日起十五日内申报并缴纳税款；实行按次计征的，纳税人应当自纳税义务发生之日起十五日内申报并缴纳税款。证券交易印花税则按周解缴，由扣缴义务人（即证券登记结算机构）自每周终了之日起五日内申报解缴税款及银行结算的利息。

纳税地点

《印花税法》对纳税地点进行了明确。纳税人为单位的，应当向其机构所在地的主管税务机关申报缴纳印花税；纳税人为个人的，应当向应税凭证书立地或者纳税人居住地的主管税务机关申报缴纳印花税。不动产权发生转移的，纳税人应当向不动产所在地的主管税务机关申报缴纳印花税。

征收管理

根据《印花税法》，纳税人为境外单位或者个人，在境内有代理人的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，由纳税人自行申报缴纳印花税，具体办法由国务院税务主管部门规定。另外，《印花税法》规定，证券登记结算机构为证券交易印花税的扣缴义务人。

与《暂行条例》不同，《印花税法》不再保留独立适用于印花税的具体罚则条款，明确对纳税人、扣缴义务人和税务机关及其工作人员违反《印花税法》规定的，依照税收征收管理法和有关法律法规的规定追究法律责任。

德勤观察

证券交易印花税

在《印花税法》通过之前，部分市场人士曾呼吁取消或降低证券交易印花税，而根据历次证券交易印花税调整后的股市表现，股市的波动对证券交易印花税政策的调整极其敏感。因此，证券交易印花税的政策导向历来是业界关注的焦点。在此次发布的《印花税法》中，“证券交易”被列为法定税目，征税范围增加了以股票为基础发行的存托凭证，并继续维持千分之一的税率。此外，《印花税法》还明确了“证券交易印花税对证券交易的出让方征收，不对受让方征收”的规定。

《印花税法》第十六条规定，证券交易印花税按周解缴，证券交易印花税扣缴义务人应当自每周终了之日起五日内申报解缴税款以及银行结算的利息。其中，“每周终了之日”的表述可能会对起算时点产生不同理解（如每周五起算，还是每周六或周日起算），关于印花税按周解缴的起算时间尚待进一步明确。

境外书立并在境内使用的应税凭证

实务中对于境外书立应税凭证是否需缴纳印花税一直存在一些不同理解，比如境内企业与境外企业签订了技术合同，境内外企业是否需要缴纳印花税？境内企业是否有代扣代缴义务？对此，《印花税法》规定，在境外书立并在境内使用应税凭证的单位和个人也应当依法计算缴纳印花税，纳税人为境外单位或个人时，以其境内代理人为扣缴义务人；境内没有代理人的，纳税人应按照国务院税务主管部门的规定自行申报缴纳。其中，如何界定“在境内使用”、“境内代理人”等概念仍有待明确，预计未来税务主管部门还将对境内无代理人情况下纳税人自行申报缴纳印花税的具体办法做出规定。

合伙企业出资的印花税处理

《印花税法》第五条规定，企业应税账簿的计税依据，为账簿记载的实收资本（股本）、资本公积合计金额。该项规定可以明确适用于设置实收资本、资本公积科目的公司制企业，然而对于合伙企业营业账簿是否适用、以及应如何适用这条规定未作明确。对于合伙企业而言，目前没有专门的科目设置规定，通常会将合伙人的出资入账记入“合伙人出资”、“合伙人资本”之类的科目，而不设置“实收资本”、“资本公积”类科目。鉴于《印花税法》中尚未对合伙企业营业账簿有明确规定，合伙企业营业账簿是否纳入《印花税法》征收范围尚待进一步明确。

计税依据是否包含增值税

《印花税法》第五条规定，应税合同及应税产权转移书据的印花税计税依据为合同所列的金额，不包括列明的增值税税款。然而，对于“未列明增值税税款”情形应如何处理，《印花税法》并未作出进一步明确，因此可能存在不同的理解。有观点认为，这一限制性表述将使得当纳税人未在应税合同或应税产权转移书据中单独列明增值税税款时，仍需按照包含增值税税款的全额计缴印花税。但也有观点对此持不同理解。在税务处理实际操作中，建议纳税人在草拟合同时，应尽可能将合同价款和增值税税款分别列示。

反避税条款

企业所得税法、个人所得税法在立法中均引入了一般反避税条款，即授权税务机关对不具有合理商业目的的安排进行调整。此外，在新近通过的其他税收法律中也加入了具有反避税性质的条款，例如 2021 年 9 月 1 日起将施行的《中华人民共和国契税法》第四条亦规定，纳税人申报的成交价格、互换价格差额明显偏低且无正当理由的，由税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定核定。

实践中，当税务机关从企业所得税、个人所得税角度对纳税人进行反避税的纳税调整，或从其他税种角度实施上述核定时，出于税际协调的考虑，税务机关可能倾向于对印花税也作出对应的同步调整。而此次通过的《印花税法》未引入类似的反避税条款，所以在上述情形下，税务机关对印花税实施调整是否具备法律依据，以及税务机关是否能够援引税收征管法实施调整等，可能存在一定的讨论空间。

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

德勤中国税务主管合伙人

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：xiaoli Huang@deloitte.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

张慧

合伙人

电话：+86 20 2885 8608

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区(内地)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港)

威維之

总监

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2851 8005

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任，而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构，为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构（统称为“德勤组织”）为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about，了解德勤全球约 330,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2021。欲了解更多信息，请联系德勤中国。