

税务

期数 P370 – 2023 年 1 月 13 日

税务评论

税收立法聚焦——增值税法 (草案) 要点解读

作者：

宫滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

高希颖

高级经理

电话：+86 22 2320 6647

电子邮件：xygao@deloitte.com.cn

2022 年 12 月 27 日，《中华人民共和国增值税法（草案）》（以下简称《草案》）提请十三届全国人大常委会第三十八次会议首次审议；审议通过后，《草案》于 12 月 30 日予以公布，并向社会公开征求意见，期限为 30 日¹。《草案》共计六章三十六条，对增值税的各项基本要素进行了规定。从具体内容来看，《草案》与财政部、国家税务总局于三年前公布的《中华人民共和国增值税法（征求意见稿）》（以下简称《征求意见稿》）²相比，未作出较多的实质性改动，总体上仍然遵循税制平移的思路，即保持现行税制框架和税负水平基本不变，将现行的《增值税暂行条例》和有关政策规定上升为法律。

《草案》的审议与公开征求意见意味着增值税的立法进程迈出重要一步。根据税收立法的相关经验，增值税法最快有望在 2023 年通过全国人大的二次、三次审议后正式出台，并尽早实施。

本期税务评论将侧重于《草案》对《征求意见稿》及现行增值税政策所作的一些重要调整，并结合业界较为关注的部分事项，就《草案》中的若干条款作简要介绍和分析。

应税交易

删除《征求意见稿》中“金融商品”的单独分类

《草案》规定：

“第一条 在中华人民共和国境内（以下简称境内）销售货物、服务、无形资产、不动产（以下称应税交易），以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本法规定缴纳增值税。

¹ 阅读《草案》全文请点击链接：<http://www.npc.gov.cn/flcaw/userIndex.html?lid=ff808181842c261c018561423bfd00cf>

² 更多内容请阅读我们关于《征求意见稿》的税务评论：

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2019/deloitte-cn-tax-tap3052019-zh-191202.pdf>

销售货物、服务、无形资产、不动产，是指有偿转让货物、不动产的所有权，有偿提供服务，有偿转让无形资产的所有权或者使用权。”

《草案》将增值税的应税交易对象分为四大类：货物、服务、无形资产、不动产。其中：

- 和《征求意见稿》一致，《草案》将现行法规中的“加工、修理修配劳务”并入“服务”，按照服务性质进行合并；
- 和《征求意见稿》不同的是，《草案》不再保留“金融商品”类别。但此举并不意味着销售金融商品将被排除在应税交易范围之外；结合《草案》其他条款来看，销售金融商品将被归并入其他应税交易类别（如销售服务）。

纳税人和扣缴义务人

删除《征求意见稿》在纳税人定义中引入的“起征点”概念

《征求意见稿》第五条将“起征点”概念引入了纳税人的定义（即规定“在境内发生应税交易且销售额达到增值税起征点的单位和个人”才会成为增值税的纳税人），并将增值税起征点界定为季销售额三十万元。《草案》中纳税人的定义则不再保留上述“起征点”的概念，只要在境内从事应税交易，无论销售额是否达到一定金额，均构成增值税的纳税人。这一定义方式和现行法规保持一致。

同时，《草案》也和现行法规一样，在税收优惠章节单独设置了“起征点”条款，纳税人销售额未达到国务院规定的增值税起征点的，免征增值税。根据目前的政策规定，月销售额不超过 10 万元的增值税小规模纳税人，免征增值税——这一标准是否会在增值税法施行后成为新的“起征点”，还有待明确；但预期未来实际需要缴纳增值税的纳税人范围不会发生显著变动。

删除现行法规在扣缴义务中关于“境内代理人”的规定

《草案》规定：

“第十条 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，境外单位和个人在境内发生应税交易，以购买方为扣缴义务人。……”

增值税的扣缴义务人设定主要用于针对境外单位和个人的增值税征管。对于境外主体在境内发生应税交易的，现行《增值税暂行条例》规定，若此类主体在境内未设有经营机构，以境内代理人为扣缴义务人，没有代理人的则以购买方为扣缴义务人。和《征求意见稿》相同，《草案》不再保留上述有关“境内代理人”的规定，一般情况下一律以购买方为扣缴义务人，从而简化了扣缴义务人的判定规则，更便于扣缴义务的明确和执行。

此外，《草案》还新增了扣缴义务人的机构所在地或者居住地在境外时的纳税地点规定——扣缴义务人通常应在其机构所在地或者居住地申报缴纳所扣缴的增值税，但如果机构所在地或居住地在境外的，应当在应税交易发生地申报纳税。从这一规定来看，作为扣缴义务人的购买方似乎不局限于境内实体。

如欲垂询更多本文相关信息，请联系：

税务与商务咨询

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

调整现行法规中的“境内发生”判定规则

《草案》规定：

“第三条 在境内发生应税交易，是指下列情形：

……

（二）除本条第三项、第四项另有规定外，销售服务、无形资产的，服务、无形资产在境内消费，或者销售方为境内单位和个人；

（三）销售或者租赁不动产、转让自然资源使用权的，不动产、自然资源所在地在境内；

（四）销售金融商品的，金融商品在境内发行，或者销售方为境内单位和个人。”

判断一项应税交易是否在境内发生，是分析该交易是否产生中国增值税纳税义务的必要条件。在判定销售服务、无形资产是否在境内发生时，《草案》保留了此前《征求意见稿》关于“境内消费”的规定。和现行政策主要以销售方或购买方所在地作为判断标准不同，《草案》和《征求意见稿》似乎以服务或无形资产的消费地取代了原先的购买方所在地标准。在现实经济生活中，不同类型的服务和无形资产往往消费形态各异，如何判断一项特定的服务或无形资产是否在“境内消费”，仍然有赖于后续更多具体规则的充实和完善。

精简现行法规中的“视同销售”规则

《草案》规定：

“第四条 下列情形视同应税交易，应当依照本法规定缴纳增值税：

（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）单位和个体工商户赠与货物；

（三）单位和个人赠与无形资产、不动产或者金融商品；

（四）国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。”

上述规定承袭自现行法规中的增值税“视同销售”规则。和《征求意见稿》一致，《草案》对“视同销售”规则作了大幅精简，现行法规下需要作“视同销售”处理的一些情形，如有关的货物代销行为、非独立核算总分机构间异地移送货物用于销售、将货物分配给股东或进行投资等，以及实践中争议较大的无偿提供服务行为，均未被列入《草案》中需要“视同应税交易”的情形。

此外，对于赠送货物、无形资产、不动产、金融商品的“视同应税交易”情形，《征求意见稿》作出了“用于公益事业的除外”的排除性规定。此次公布的《草案》则删除了这项排除性规定；从字面来看，这一修改可能意味着未来赠送货物、无形资产、不动产、金融商品用于公益目的的，也需要作“视同应税交易”处理。

删除《征求意见稿》在“不属于应税交易”中列举的“其他情形”

《草案》规定：

“第五条 下列情形不属于应税交易，不征收增值税：

（一）员工为受雇单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务；

（二）收取行政事业性收费、政府性基金；

（三）依照法律规定被征收、征用而取得补偿；

（四）取得存款利息收入。”

对于“不属于应税交易”的情形，《草案》删除了《征求意见稿》中列举的“国务院财政、税务主管部门规定的其他情形”，收紧了对于非应税交易的判定授权。

税率和征收率

维持现行法规下的三档税率

《草案》维持了《征求意见稿》和现行法规下设定的三档税率，即 13%、9%和 6%，征收率为 3%。

根据目前“营改增”的相关规定，销售符合条件的不动产，或者提供符合条件的不动产经营租赁服务可适用 5%的征收率。此前曾有观点预期，上述 5%征收率有望适用《征求意见稿》中的过渡期规定，在增值税法施行后继续延长执行五年。此次公布的《草案》并未提及 5%的征收率，也不再保留过渡期规定，因此 5%征收率的有关规定是否能够在增值税法生效施行后得以延长，目前还不明确。

应纳税额

调整现行法规对“销售额”的定义

《草案》规定：

“第十二条 销售额，是指纳税人发生应税交易取得的与之相关的价款，包括全部货币或者非货币形式的经济利益，不包括按照一般计税方法计算的销项税额和按照简易计税方法计算的应纳税额。特殊情况下，可以按照差额计算销售额。”

《草案》对“销售额”的定义与《征求意见稿》基本相同，仅在条款表述上将“对价”改为“价款”。和现行法规相比，《草案》和《征求意见稿》对“销售额”的定义似乎更偏重于对交易实质的考察，或更适应交易模式日益复杂的经济现状。在一些复杂的交易安排中，如何把握纳税人取得的某些经济利益与应税交易之间的相关性，从而确定是否应将该经济利益计入销售额，以及非货币形式的经济利益应如何计量等，可能会面临一定的挑战。

调整现行法规对“视同销售”行为的销售额确定规则

《草案》规定：

“第十四条 发生本法第四条规定的视同应税交易以及销售额为非货币形式的，纳税人应当按照市场价格确定销售额。”

现行法规下一般要求根据同类交易对象的近期平均售价或组成计税价格确定“视同销售”（即《草案》中的“视同应税交易”）行为的销售额，《征求意见稿》将其调整为“按照市场公允价格确认”，本次公布的《草案》则进一步将“市场公允价格”调整为“市场价格”。这一规定与企业所得税法和企业会计准则的“公允价值”趋同，也与增值税制度的国际惯例基本一致。但在税收征管中，如何确定一项应税交易的“市场价格”可能会存在一定的争议，具体的执行规则有待进一步明确。

明确留抵退税制度

《草案》规定：

“第十六条 当期进项税额大于当期销项税额的部分，可以结转下期继续抵扣或者予以退还，具体办法由国务院财政、税务主管部门规定。”

我国已经建立并全面推行增值税留抵退税制度，尤其在减税降费的背景之下，增值税留抵退税在 2022 年得到了较大规模的扩围和提速，极大地助力了我国工业经济的平稳运行和小微企业的纾困发展。《草案》延续了《征求意见稿》的做法，将留抵税额退还纳入上位法予以明确，对增值税留抵退税制度的发展和完善具有积极的推动作用。

调整《征求意见稿》中关于“不得抵扣的进项税额”的规定

《草案》规定：

“第十七条 纳税人的下列进项税额不得从其销项税额中抵扣：

- （一）适用简易计税方法计税项目对应的进项税额；
- （二）免征增值税项目对应的进项税额；
- （三）非正常损失项目对应的进项税额；
- （四）购进并用于集体福利或者个人消费的货物、服务、无形资产、不动产对应的进项税额；
- （五）购进并直接用于消费的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务对应的进项税额；
- （六）国务院财政、税务主管部门规定的其他进项税额。”

相比于《征求意见稿》以及现行法规，《草案》对于“不得抵扣的进项税额”项目主要作出了以下调整：

- 《征求意见稿》延续了现行法规的做法，对于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费购进固定资产、无形资产和不动产的，仅在相关资产专用于上述项目时，相关资产所对应的进项税额不得从销项税额中抵扣。《草案》删除了前述“专用于上述项目”的限定条件，那么如果一项固定资产、无形资产或不动产被纳税人同时用于上述项目和其他增值税应税项目的，纳税人是否必须就相关资产的进项税额在上述项目和其他项目之间进行合理分配，以计算用于上述项目而不得抵扣的进项税额呢？如果按此理解，纳税人增值税核算的复杂程度将有所增加。
- 因支付贷款利息产生的进项税额是否可以抵扣，是业界普遍关注的一项议题。《草案》删除了《征求意见稿》和现行法规中关于购进贷款服务不得抵扣进项税额的限制性规定。这一调整成为本次《草案》最具积极意义的亮点之一，增值税的抵扣链条有望进一步打通，推动实体经济融资成本的下降。
- 《征求意见稿》对于现行“购进的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务”增加了“直接用于消费”的限制条件，《草案》延续了这一调整。对于购入餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务后继续将其用于应税目的的情形（如购入后转售行为），这一调整将有助于有关纳税人抵扣购入相关服务的进项税，避免被简单认定为购进餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务而丧失相应的进项税抵扣资格。

进一步明确混合销售处理规则

《草案》规定：

“第二十条 纳税人发生一项应税交易涉及两个以上税率、征收率的，按照应税交易的主要业务适用税率、征收率。”

实践中，一项应税交易很可能包含若干项行为要素，且这些行为要素如果单独来看适用不同税率或者征收率（注：本文将此类应税交易统称为“混合销售”）。对于这一类混合销售行为应如何确定其所适用的税率或征收率，《草案》和《征求意见稿》均采用了“从主”适用的处理原则，但此前《征求意见稿》并未对“从主”原则如何适用作出澄清——例如，以纳税人日常主营业务为准，还是不考虑纳税人的日常主业，只考察该项混合销售中不同行为要素的比重。《草案》对此作出进一步细化，明确按照“应税交易的主要业务”判断适用税率或征收率，即从单项交易层面而不是企业日常主业层面进行分析。但如何具体衡量、确定一项应税交易中的主要业务，在现实中可能会具有难度，具体规则有待未来更多指引的出台。

纳税时间

简化计税期间类型

《草案》规定：

“第二十八条 增值税的计税期间分别为十日、十五日、一个月或者一个季度。……”

《征求意见稿》对现行计税期间进行了精简，取消了“1日、3日和5日”三个计税期间，同时新增“半年”计税期间，但半年计税期间不适用于按一般方法计税的纳税人。《草案》则删除了“半年”的计税期间。

新增电子发票相关条款

《草案》规定：

“第三十二条 纳税人应当依法开具和使用增值税发票。增值税发票包括纸质发票和电子发票。电子发票与纸质发票具有同等法律效力。
国家积极推广使用电子发票。”

《征求意见稿》发布后的三年来，我国的电子发票试点工作得到加速推进。尤其全面数字化的电子发票（简称“全电发票”）的推出，可协助税务机关完整掌握从开具、传递、入账、抵扣到归档的发票全生命周期信息链条，对税收征管的数字化升级和智能化改造影响深远。在此背景下，《草案》新增了有关电子发票的内容，明确电子发票与纸质发票具有同等效力，从而将电子发票的开具和使用纳入上位法规定中，这对电子发票在全国范围的推行和落地将起到积极的推动作用。

进一步完善信息共享机制

《草案》规定：

“第三十三条 有关部门应当依照法律、行政法规和各自职责，支持、协助税务机关开展增值税征收管理。税务机关与工业和信息化、公安、海关、市场监管、人民银行、金融监督管理等部门应当建立增值税涉税信息共享机制和工作配合机制。”

《草案》与《征求意见稿》均吸收整合了海关总署、国家税务总局、国家外汇管理局共同签署的《关于实施信息共享开展联合监管的合作机制框架协议》和《关于推进信息共享实施联合监管合作备忘录》等相关文件的要求。在此基础上，《草案》进一步将工业和信息化、公安、金融监督管理等部门也纳入联合监管体系中。除税务机关以外，参加增值税涉税信息共享和工作配合机制的其他主体由《征求意见稿》的 4 个增加到 6 个，为加强多维度增值税征管体系的建设提供了更有力的法律支持。

结语

总体而言，《草案》遵循了税制平移的思路，与《征求意见稿》和现行法规相比实质性改动并不显著，因此预期未来增值税法生效实施之后，现行政策可能会在较大程度上得以保留，以维持税制体系和税负水平的基本稳定。在具体内容方面，《草案》也保持了上位法较强的概括性特质，各项具体规定的实施和落地还有待后续实施条例和更多规范指引的细化。尽管如此，《草案》中仍然具备了一些引人关注的亮点，如取消贷款利息的进项税抵扣限制等。为此我们建议相关纳税人持续关注增值税立法与实务动态，就新税法引入的重要变化积极评估其可能带来的影响，为尽早适应增值税法的实施做好事前规划，为新税法环境下的各项涉税风险管理和合规工作打下良好的基础。

本文由德勤中国为其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：

德勤中国税务与商务咨询主管合伙人

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 0115

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8857 0978

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 6508 8781

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 0115

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港)

戚維之

合伙人

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2543 4647

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

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 30 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续发展的世界而开拓前行。

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承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。

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。

请参阅 <http://www.deloitte.com/cn/about> 了解更多信息。

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。

© 2023。欲了解更多信息，请联系德勤中国。