

税务

期数 P361 – 2022 年 9 月 19 日

税务评论

税收立法聚焦——印花税法配套新政要点解读

作者：

宫滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

《中华人民共和国印花税法》（以下简称《印花税法》）已于 2022 年 7 月 1 日生效施行¹。为更好地贯彻落实《印花税法》，财政部、国家税务总局于今年 6 月陆续发布有关的配套执行文件（即财政部 税务总局公告 2022 年第 22 号、第 23 号，以及国家税务总局公告 2022 年第 14 号，以下统称“公告”）。上述文件均于 2022 年 7 月 1 日与《印花税法》同时施行，在明确《印花税法》有关事项执行口径的同时，亦对原印花税法暂行条例下的部分政策文件按继续执行、予以失效和废止等进行了分类梳理。值得注意的是，尽管《印花税法》总体上延续了原有印花税制的框架，但此次发布的执行文件明确了在以往印花税法实践中可能存在一定争议的若干事项处理（如涉及多方主体的应税凭证之纳税人判定，境外书立凭证的应税情形判定等），并就《印花税法》的部分条款加以细化（如未列明金额的应税合同处理等），本期税务评论将对这部分要点作简要归纳与解读。

涉及多方主体的应税凭证

根据《印花税法》，在境内书立应税凭证的单位和个人系印花税的纳税人。商业实践中，同一份应税凭证的订立活动可能涉及三方或者更多主体。为此公告进一步规定，《印花税法》中所称书立应税凭证的纳税人，为对应应税凭证有“直接权利义务关系”的单位和个人。同时，公告对以往征管中易出现争议的涉及多方主体的两种具体应税合同的纳税人认定作出明确：

- 采用委托贷款方式书立的借款合同：印花税法纳税人为受托人和借款人，不包括委托人（注：委托人与受托人之间书立的委托代理合同，不属于印花税法正列举应税范围）。
- 按买卖合同或者产权转移书据缴纳印花税的拍卖成交确认书：印花税法纳税人为拍卖标的的产权人和买受人，不包括拍卖人。

¹ 《印花税法》相关内容请参见德勤中国于 2021 年 6 月发布的税务评论：

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2021/deloitte-cn-tax-tap3422021-zh-210616.pdf>

对于同一应税合同、应税产权转移书据由两方以上当事人书立的，各方作为印花税纳税人，一般应按照各自涉及的金额分别确定计税依据；如果未列明各自涉及金额的，公告规定以纳税人平均分摊的应税凭证所列金额（不包括列明的增值税税款）确定计税依据。

境外书立凭证应税情形及境外纳税人申报规则

“境外书立在境内使用的应税凭证”

境外书立的合同等相关凭证是否需要缴纳印花税是业界普遍关心的问题。在原先的印花税暂行条例下，在中国境外书立，但在中国境内具有法律效力，受中国法律保护的凭证，应在中国缴纳印花税。但在具体执行过程中，对如何理解“在中国境内具有法律效力，受中国法律保护”存在诸多争议。7月1日起施行的《印花税法》对上述条款进行了调整，规定单位和个人在“境外书立在境内使用的应税凭证”，仍应缴纳印花税。此次发布的配套公告进一步明确，下列情形属于“境外书立在境内使用的应税凭证”：

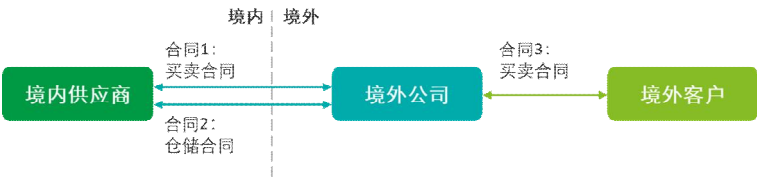
应税凭证标的	应税情形判断标准
不动产	该不动产在境内
股权	该股权为中国居民企业的股权
动产	其销售方或购买方在境内，但不包括境外方向境内方销售完全在境外使用的动产或商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权
商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权	
服务	其提供方或接受方在境内，但不包括境外方向境内方提供完全在境外发生的服务

对于标的为服务或部分无形资产的境外书立凭证，其印花税的应税判定规则与现行增值税体系下的跨境活动应税判定规则较为相似，一般情况下销售方或者购买方中任一方在中国境内，即被纳入印花税应税范围。而且，上述规则中同样包含了与增值税类似的排除性规定。上述做法在提高税法执行明晰度的同时，也将有利于协调税际差异。

另一方面，参考过往增值税的实务经验，对于部分规则的理解和执行——例如“完全在境外使用/发生”，在某些商业场景中可能较为清晰（如境内单位或个人为在境外使用车辆而与境外租赁企业在境外书立租车合同，可适用排除性规定，无需缴纳印花税）；但在其他场景中仍可能出现争议，实践中需要就个案具体情形与税务机关进行沟通。

应用举例

境外公司印花税纳税义务分析——某境外公司向境内供应商采购货物，再将货物销售给境外客户；同时境内供应商向境外公司提供仓储服务，交易流程图如下：



如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

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：līgao@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

合同 1、合同 2：若合同是在境内书立，则境外公司需要就与境内供应商之间签订的买卖合同、仓储合同缴纳印花税；若合同是在境外书立，由于动产和服务的销售（提供）方在境内，境外公司仍需要缴纳印花税。

合同 3：合同在境外书立，且销售方和购买方均在境外，该合同不会产生中国印花税纳税义务。

境外纳税人申报规则

通过上述讨论可以发现，境外单位或个人可能由于书立印花税应税凭证而负有中国印花税纳税义务。此类境外纳税人应如何在中国履行纳税义务，公告按有无境内代理人区分为两种情形，作出如下规定：

	纳税方式	纳税地点	纳税期限
在境内有代理人	境内代理人扣缴	境内代理人机构所在地（居住地）	可以按季、按年或者按次申报缴纳，具体纳税期限由各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局结合征管实际确定
在境内没有代理人	境外纳税人自行申报	资产交付地、境内服务提供方或者接受方所在地（居住地）、书立应税凭证境内书立人所在地（居住地）；不动产所在地（涉及不动产产权转移）	

随着《印花税法》将“境外书立在境内使用的应税凭证”纳入印花税应税范围并明确相关执行口径，跨境商业往来中境外主体的中国印花税纳税义务也成为了《印花税法》实施后的一项热点议题。境外主体一般较为关注其在中国的印花税纳税义务是否会在《印花税法》实施后发生变化；此外，如果在中国产生印花税纳税义务且没有境内代理人，则境外纳税人应如何具体办理自行申报事宜。在实务操作中，受到地域限制等方面的影响，境外纳税人自行申报通常会存在较大困难。我们期待税务机关能够对境外纳税人自行申报的征管事项作出进一步的规范。

另一方面，对于跨境合同安排中的境内主体，则更为关心其在境外纳税人的印花税征管中承担何种涉税义务。在以往的征管实践中，部分税务机关可能会要求境内主体扣缴申报有关境外纳税人的印花税。从《印花税法》及其配套公告来看，在《印花税法》实施后，如果境内主体不构成境外纳税人的境内代理人，则上述做法将缺乏较为充分的法律依据。然而，对于如何界定“境内代理人”等事项仍有待明确。

计税依据的后续确认与调整

在某些情形下，应税合同、产权转移书据（为方便表述，以下统称“应税凭证”）的计税依据可能在最初书立时未最终确定或是由于某些原因导致计算错误，需要在后续环节再行确认或调整。此次发布的配套公告提及了三种此类情形的具体处理：

情形一：应税凭证未列明金额，在后续实际结算时确定金额

经济活动中，纳税人初始书立应税凭证未列明金额（如框架合同），需要后续实际结算时才能确定金额的情况较为常见。公告规定，在此情形下，纳税人应于书立应税凭证的首个纳税申报期申报有关书立情况，在实际结算后下一个纳税申报期，以实际结算金额计算申报缴纳印花税。

应用举例

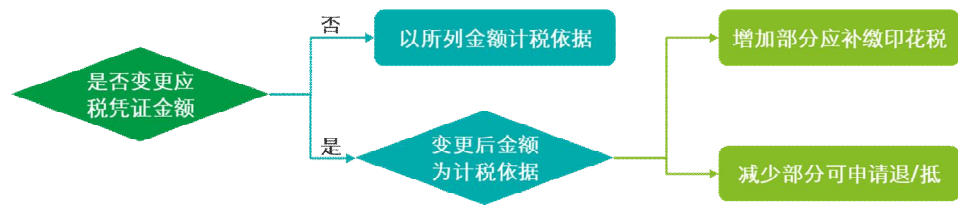
纳税人按季申报缴纳印花税。其于 2022 年 8 月 25 日书立钢材买卖合同 1 份，合同列明了买卖钢材数量，并约定在实际交付钢材时，以交付当日市场报价确定成交价据以结算；后于 2022 年 10 月 12 日按合同结算买卖钢材价款 100 万元。

该纳税人应在书立应税合同以及实际结算时，填写《印花税法源明细表》，分别在 2022 年 10 月、2023 年 1 月纳税申报期，进行财产行为税综合申报，其中：

- 1) 纳税人 2022 年 10 月纳税申报期应缴纳印花税：0 元；
- 2) 纳税人 2023 年 1 月纳税申报期应缴纳印花税：1,000,000 元 × 0.3‰ = 300 元

情形二：应税凭证所列的金额与实际结算金额不一致

应税凭证所列金额与实际结算金额不一致的，视是否变更应税凭证所列金额以确定是否调整计税依据。具体如下表所示：



（注：若纳税人采用贴花方式缴纳印花税，则多贴的印花税票，不予退税或抵缴税款）

基于上述规定，纳税人在合同执行过程中，需持续关注应税凭证所列金额变更可能带来的补退税影响。对于“变更应税凭证所列金额”具体包含哪些情形（如签订补充协议、修改订货单、电子邮件补充确认等），实践中可能需要依个案实际情况与主管税务机关沟通确认。

情形三：应税凭证列明的增值税税款计算错误导致应税凭证的计税依据调整

由于应税凭证列明的增值税税款计算错误导致应税凭证计税依据调整的，纳税人应按调整后的计税依据重新计算印花税。具体如下表所示：



（注：若纳税人采用贴花方式缴纳印花税，则多贴的印花税票，不予退税或抵缴税款）

《印花税法》明确规定，应税凭证的计税依据为凭证所列的金额，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》及配套公告并未作出进一步明确。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，并确保增值税款的准确计算。

减免税情形适用规则

对有关凭证适用印花税减免优惠的，公告规定书立该凭证的纳税人均可享受印花税减免政策，但明确特定纳税人适用印花税减免优惠的除外。

公告同时对原印花税法暂行条例下的印花税法优惠政策进行了分类梳理。企业纳税人较为关注的与企业改制重组有关的部分印花税法优惠政策（即财税[2003]183号文件中的部分印花税法优惠政策）在《印花税法》生效后将继续执行。但该优惠政策仍然仅适用于经县级以上人民政府及企业主管部门批准改制的企业。实践中，企业所实施的无需政府部门批准的重组行为，如涉及非货币性资产出资、股权或资产划转等情形，应如何适用印花税法的相关规则可能在一定程度上存在争议，我们期待未来财税部门能够在相关领域出台政策，进一步明确与改制重组有关的印花税法处理。

结语

总体而言，此次发布的公告明确了《印花税法》若干事项的执行口径，对提升税法执行的确定性将有所助益。但仍有部分业界关心的实操事项尚未得到清晰的回应（如境外纳税人应如何自行申报等），因此我们预期未来财税部门可能会制定出台进一步的操作指引。可能受到影响的企业（如经常因跨境经贸活动而书立应税凭证的境内外企业等）应密切关注法规与实践动态，与税务机关或专业机构保持沟通。我们也将持续关注后续政策，并及时分享洞察见解。

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 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

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 345,000 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。德勤中国持续致力为中国会计准则、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，您应咨询合资格的专业顾问。

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。

© 2022。欲了解更多信息，请联系德勤中国。