

## 海问法评：《增值税法（征求意见稿）》若干条款评析

作者：郭永茂 李杨

近期，财政部、国家税务总局发布了《中华人民共和国增值税法（征求意见稿）》（“征求意见稿”）。征求意见稿的内容揉和了《中华人民共和国增值税暂行条例》（“暂行条例”）、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（“实施细则”）、《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号文，以下简称为“36号文”）及其他配套文件的相关内容。

征求意见稿在此前文件内容的基础上有所创新，同时，该文稿也有值得商榷的地方。本文抛砖引玉，对征求意见稿的若干条款进行评析。

## 一、“应税交易”与“视同应税交易”

征求意见稿第8条规定：应税交易，是指销售货物、服务、无形资产、不动产和金融商品。第8条进一步规定，销售货物等，是指有偿转让货物等的所有权或使用权；销售服务，是指有偿提供服务。前述规定实际上是对“销售”的含义进行了解释：销售即有偿交换，即，“作价”交换。

以此为逻辑出发点，作价转让/提供货物、服务、无形资产、不动产、金融商品和服务的，是销售，应征增值税，这是基础规则。不作价而转让/提供前述项目的，不是销售，一般不征增值税，除非另有规定，这是“规则+例外”的立法体例。这里的“例外”，即是将本来不是应税交易的事项“视同”（拟制为）应税交易。

具体而言，视同应税交易包括：（1）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；（2）单位和个体工商户无偿赠送货物，但用于公益事业的除外；（3）单位和个人无偿赠送无形资产、不动产或者金融商品，但用于公益事业的除外；（4）国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。

征求意见稿明确提出了“对价”的概念，认为对价即经济利益。征求意见稿第15条规定：“销售额，是指纳税人发生应税交易取得的与之相关的对价，包括全部货币或者非货币形式的经济利益……。”现行《实施细则》和36号文的附件1《营业税改征增值税试点实施办法》（“营改增办法”）规定：有偿，是指（从购买方）取得货币、货物或者其他经济利益”。可以看出，征求意见稿的规定和现行规定没有实质性差异，但表述方式有所不同。

征求意见稿第11条所规定的“视同应税交易”的项目范围较之《实施细则》和《营改增办法》所规定的“视同销售”的项目范围有明显的限缩。例如，征求意见稿规定的“视同应税交易”未包括《实施细则》中的“将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户”和“将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者”的情形。然而，这并不表明这些情形不应缴纳增值税，因为，将货物作为换取投资项目所有权所需支付的对价的行为（作价行为）即是销售货物的行为，将货物分配给股东或投资者以清偿欠付的债务的行为（有偿行为）也是销售货物的行为，它们都已“是”应税交易，因而不必再专门“视为”（拟制为）应税交易。

在《实施细则》中，“视同销售”情形围绕货物进行规定，“加工修理修配”劳务不在“视同销售”范围之内。在《营改增办法》中，虽然“无偿提供服务”被规定为“视同销售服务”（用于公益事业或以社会公众为对象的除外），但该文件中的“服务”不包括加工修理修配劳务。

在征求意见稿中，“加工修理修配”归入了“服务”类别中，不再单称为“劳务”。我们注意到，征求意见稿第11条规定的“视同应税交易”未包括服务，这意味着，加工修理修配服务与其他服务的无偿提供均不视同发生应税交易。

征求意见稿第1条规定：“在中华人民共和国境内（以下称境内）发生增值税应税交易（以下称应税交易），以及进口货物，应当依照本法规定缴纳增值税”。由于“视同应税交易”规定具有非常重大的影响，我们建议将该情形也包含在征求意见稿的第1条中，将该第1条修改为：“在中华人民共和国境内（以下称境内）发

生增值税应税交易（以下称应税交易）或视同应税交易的，以及进口货物的，应当依照本法规定缴纳增值税。”

同理，由于征求意见稿第3章的内容既包括“应税交易”（第8条、第9条）、“视同应税交易”（第11条），又包括“进口货物”（第10条）、“视为非应税交易”（第12条），我们建议将第3章的名称由“应税交易”修改为“应税交易及例外情形”。

征求意见稿中的其他类似条款，也宜作相应修订，兹不赘述。

## 二、“非应税交易”与“非经营活动”之间的关系

在《营改增办法》中，“单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务”以及“行政单位收取的满足相关条件的政府性基金或者行政事业性收费”，这2者作为“非经营活动”事项，不在增值税征税范围之内。在36号文的附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（“营改增试点规定”）中，“存款利息”被规定为“不征收增值税”的项目，但不征税的原因未予列示。

对应地，征求意见稿第12条规定，下列项目视为非应税交易，不征收增值税：（1）员工为受雇单位或者雇主提供取得工资薪金的服务；（2）行政单位收缴的行政事业性收费、政府性基金；（3）因征收征用而取得补偿；（4）存款利息收入；（5）国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。

征求意见稿将有关情形规定为“视为非应税交易”，表明其认为这些事项虽然“本来是”应税交易，但出于特定考虑，不对其征税。

综观征求意见稿所列示的几种情形，我们注意到，其中有的情形本来确实是“应税交易”，因而有必要将之“视为非应税交易”，以避免对其征税；但有的情形本来不是通常意义上的“商业交易”，因而可能没有必要采取“视为”路径。

具体而言，第一，“行政单位收缴行政事业性收费、政府性基金”和“因征收征用而取得补偿”的情形是具有行政强制性的安排，对相关安排的收款人来说，其据以收款的基础法律关系不具有“经营性”（商业酌定性），不是通常意义上的“商业交易”。第二，“员工为受雇单位或者雇主提供取得工资薪金的服务”具有一定的“经营性”，在一定意义上是“等价交换”的商业交易，但据以取得工资薪金的基础法律关系（劳动关系）情况特殊。第三，“存款利息收入”是相关主体基于特定债权而取得的孳息收入，具有“经营性”（存款者具有获取利息的主观意图），是“商业交易”，但对存款利息征收增值税的话，会产生一系列的经济、社会影响，必须特别慎重。

在《营改增办法》中，“单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务”被明确规定为不征税的“非经营活动”。在《营改增试点规定》中，不征税项目还包括“被保险人获得的保险赔付”、“在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为”等情形。对于前述营改增规定，在增值税立法过程中需要以合理方式加以认可或修订，否则，在税收征管实践中，可能会引发分歧。

## 三、“单位”与“个人”

征求意见稿第5条第1款规定，在境内发生应税交易……的单位和个人，以及进口货物的收货人，为增值税的纳税人。前述规定可能是为了强调境内应税交易的“发生者”和进口货物应税交易的“收货者”是负有纳税义务的主体，但其将“单位和个人纳税人”限缩于境内应税交易，在逻辑上不周严。我们建议，将征求意见稿的第5条第1款修改为：“在境内发生应税交易……的单位和个人，以及进口货物的收货单位和个人，为增值税的纳税人。”

征求意见稿第6条第2款规定，本法所称个人，是指个体工商户和自然人。而现行的《实施细则》和《营改增办法》则规定，个人，是指个体工商户和其他个人。

征求意见稿以“自然人”取代“其他个人”，从立法技术角度讲，较现有规定是进步之举。但另一方面，征求意见稿对于“个体工商户”和“自然人”的二分法，与《中华人民共和国民法总则》的规定仍不协调。《民法总则》第54条规定，自然人从事工商业经营，经依法登记，为个体工商户。所以，为周严起见，我们建议将征求意见稿第6条第2款的规定修改为：“本法所称个人，是指个体工商户和未经工商登记的自然人”。

#### 四、“境内”与“境外”

征求意见稿第9条规定，本法第1条所称在境内发生应税交易是指：（1）销售货物的，货物的起运地或者所在地在境内；（2）销售服务、无形资产（自然资源使用权除外）的，销售方为境内单位和个人，或者服务、无形资产在境内消费；（3）销售不动产、转让自然资源使用权的，不动产、自然资源所在地在境内；（4）销售金融商品的，销售方为境内单位和个人，或者金融商品在境内发行。

前述第（1）项规定与现行《实施细则》的规定一致。

前述第（2）项规定中，针对“销售服务、无形资产（自然资源使用权除外）”的情形，判断是否在境内发生的标准有2个，一个是销售方是否为境内单位和个人，一个是服务、无形资产是否在境内消费。征求意见稿的该规定与《实施细则》和《营改增办法》的现有规定相比，有较大差异。就加工修理修配服务而言，《实施细则》规定“在境内提供”是指“发生在境内”，不强调是否在境内消费；就“销售服务、无形资产”而言，《营改增办法》规定，是指“服务或无形资产的销售方或购买方在境内”，不强调销售方是否为境内（成立的）单位或（居住的）个人。

增值税作为一种流转税，是一种“属地征收”的税种，其与“属人征收”的所得税在征税原理和征税范围等方面有明显区别。对于在境内消费的服务或无形资产而言，即便销售方不是境内单位或个人，即便相关销售行为发生在境外，也在中国征税，这符合“属地征收”原则；但是，对于“销售方为境内单位和个人”的情形，客观上存在相关的销售行为在境外发生的可能性，在此情况下，由于相关境外管辖区可能会对该交易在境外（发生地）征收流转税，如果该交易还需要在中国也征收流转税（增值税），就会造成“属人征收”性质的重复征税后果。征求意见稿第13条第5项规定“境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产，税率为零”，这在一定程度上可以减少重复征税情况，但无法完全避免重复征税。

前述第（3）项规定与现行《营改增办法》的规定一致。

前述第（4）项规定与《营改增办法》的现有规定相比，有较大差异。在《营改增办法》所附的《销售服务、无形资产、不动产注释》中，“金融商品转让”被归入“金融服务”中，对于“服务”，《营改增办法》规定，服务的销售方或者购买方在境内的，是在境内销售服务。征求意见稿则规定，销售金融商品的，当销售方为境内主体时，或者金融商品在境内发行时，应税交易是在境内发生。这意味着，对于在境外发行的金融商品而言，如果转让方是境外主体，无论购买方是不是境内主体，该交易都不应视为“在境内发生”，因而不应缴纳增值税。另一方面，对于在境内发行的金融商品，即便销售方和购买方都是境外主体，转让金融商品的交易也会被认为是“在境内发生的交易”，从而转让方应交增值税。

#### 五、一般计税方法 vs 简易计税方法

征求意见稿第2条规定，发生应税交易，应当按照一般计税方法计算缴纳增值税，国务院规定适用简易计税方法的除外。进口货物，按照本法规定的组成计税价格和适用税率计算缴纳增值税。第3条规定，一般计税方法按照销项税额抵扣进项税额后的余额计算应纳税额。简易计税方法按照应税交易销售额（以下称销售额）和征收率计算应纳税额，不得抵扣进项税额。第24条规定，纳税人进口货物的，应纳税额=组成计税价格×税率，其中，组成计税价格=关税计税价格+关税+消费税。

由上述规定可知，对于应税交易以及视同应税交易，可以区别情况分别适用一般计税方法或简易计税方法，其中，适用一般计税方法是通例，适用简易计税方法是例外。

对于进口货物应税行为，由于进口货物时的增值税由海关代征，税收征管安排特殊，所以，不论是在《暂行条例》中，还是在征求意见稿中，其适用的计税方法均未命名。从形式上看，其计税方法更接近于“简易计税方法”。

在征求意见稿中，未规定增值税一般纳税人和小规模纳税人。征求意见稿规定的简易计税方法可以涵盖现有小规模纳税人的计税情形以及一般纳税人适用简易计税方法的情形。具体安排，将由国务院另行规定。

#### 六、财力考虑 vs 技术考虑

1、根据征求意见稿第5条的规定，在境内发生应税交易的单位和个人，适用增值税起征点的规定，起征点金额为季度销售额30万元。由于征求意见稿第5条规定的“在境内发生应税交易”与第1条规定的“在中华人民共和国境内发生增值税应税交易”二者的内涵一致，而后者包含“服务、无形资产在境内消费”情形下境外单位及个人发生增值税应税交易等情形，因此，从技术上讲，相关情形下的境外单位和个人也可适用起征点的相关规定。如果立法者拟限定起征点待遇仅适用于境内单位和个人，那么，应在增值税法中明示。

2、《营改增试点规定》规定了适用5%的征收率的若干种情形。征求意见稿第14条规定增值税征收率为3%，没有规定例外情形。这意味着，增值税立法后，如该条规定保持征求意见稿中的表述方式，则营改增试点期间的5%征收率将下调为3%。

3、征求意见稿第21条规定，当期进项税额大于当期销项税额的，差额部分可以结转下期继续抵扣；或者予以退还。此种纳税人结转抵扣或申请退税的选择权规定，是与国际通行做法接轨的做法。此前，国务院财政、税务主管部门也曾陆续出台针对集成电路等行业的退税政策，并逐渐扩大适用范围和降低适用门槛。

4、征求意见稿第22条规定，购进贷款服务对应的进项税额不得从销项税额中抵扣，该规定与现行《营改增办法》的立场一致。

上面的几条，不论是降低特定征收率、留抵退税可选择，还是仍不允许贷款服务进项税抵扣，本质上都是因国家财力问题而做出的政策选择。

另一方面，征求意见稿第22条规定，购进并直接用于消费的餐饮服务以及居民日常服务和娱乐服务对应的进项税额不得从销项税额中抵扣。该规定与《营改增办法》的规定相比，区别在于，征求意见稿仅禁止“直接用于消费”的相关服务的进项税的抵扣，而对于“不直接消费”的有关服务的进项税，则允许抵扣。“不直接消费有关服务”的情形在实践中主要包括这样的情况：一些以餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务为营业内容的企业，当这些企业需要外购其他供应商的此类服务时，购买企业不是直接消费者，其顾客是直接消费者。

《营改增办法》禁止一切餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务之价款所对应的进项税的抵扣，造成相关下游行业抵扣不足，税负较重。为了平抑税负，现行《营改增试点规定》作出了努力，例如，针对旅游服务提供商，规定其可以选择以取得的全部价款和价外费用扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的餐饮费等的余额为销售额，即，实行“差额征收”。差额征收后，计税依据变小，增值税应交税金相应减少。

为了解决上述问题，征求意见稿采用了另一种技术思路：允许相关企业抵扣前述服务的进项税。可以推知的是，此后，有关的差额征收安排将需要对应调整。

## 七、“从高”与“从主”

征求意见稿第26条规定，纳税人发生适用不同税率或者征收率的应税交易，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。该规定基本上平移了《暂行条例》和36号文中关于兼营（未分别核算时）从高适用税率的规定。

“从高”的规定，实质上是一项反避税措施，纳税人无法证明自己分别核算有关项目的，承担多交增值税的不利后果。

征求意见稿第27条规定，纳税人一项应税交易涉及两个以上税率或者征收率的，从主适用税率或者征收率。该规定脱胎于《营改增办法》关于混合销售的规定，但技术立场有所不同。在混合销售的规定中，从事货物的生产、批发或者零售的主体的混合销售行为按照销售货物缴纳增值税；其他主体的混合销售行为按照销售服务缴纳增值税。可见，在混合销售征管体系中，“从主”中的“主”指的是有关纳税主体的“主业”。

在征求意见稿中，对于如何“从主”未作进一步规定，但从文义角度理解，这里的“主”应理解为一项交易中的“主要交易”，而非相关纳税主体法定营业范围内的“主业”或其特定期间内主要创收业务的类型。

“从主”的规定，不是反避税措施，而是增值税立法者面对“法条竞合”（即，同一行为触发不同税率或征收率）情形时的一种酌定举措。“从主”的结果，可能比同一交易内部区分不同税率或征收率后进行计算交的

税多，也可能交的税少。

## 八、纳税义务发生时间和纳税频次

征求意见稿第33条规定，增值税纳税义务发生时间和扣缴义务发生时间，按下列规定确定：（1）发生应税交易，纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天；（2）视同发生应税交易，纳税义务发生时间为视同发生应税交易完成的当天；（3）进口货物，纳税义务发生时间为进入关境的当天；（4）增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

前述第（1）项规定与现行《暂行条例》的规定一致。

前述第（2）项规定，征求意见稿针对“视同发生应税交易”的情形，判断纳税义务发生时采用了“交易完成”标准，统合了现有的《实施细则》和《营改增办法》的相关规定，但措辞有所不同。《实施细则》规定，视同销售货物行为，其“收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天”为货物移送的当天，而《营改增办法》则规定，视同销售服务、无形资产或者不动产的，纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

前述第（3）项规定，与《暂行条例》的规定略有差别。《暂行条例》规定，进口货物的纳税义务发生时间为报关进口的当天，而征求意见稿则规定为“进入关境的当天”。可见，征求意见稿进行判断时，以物理意义上的入关作为判断标准，不再强调“报关”手续。

前述第（4）项规定与现行《暂行条例》和《营改增办法》的规定一致。

相较于现行规定，征求意见稿取消了“1日、3日和5日”这3种计税期间，新增了“半年”计税期间。减少较密的计税和报税频次，有利于降低相关纳税人的申报纳税负担。

## 九、“医疗机构”与“教育机构”

征求意见稿第6章（税收优惠）第29条规定了若干项免税项目。其中包括“医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务”和“学校和其他教育机构提供的教育服务”。

在36号文的附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（“营改增过渡政策”）中，医疗机构提供的医疗服务免税。征求意见稿规定的“医院、诊所和其他医疗机构”与《营改增过渡政策》所规定的“医疗机构”没有实质性差异。

另一方面，现行《营改增过渡政策》规定“托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务”、“从事学历教育的学校提供的教育服务”以及“政府举办的从事学历教育的高等、中等和初等学校（不含下属单位），举办进修班、培训班取得的全部归该学校所有的收入”的情形免征增值税。与之相比，征求意见稿规定的免税范围可能略宽。根据《营改增办法》所附的《销售服务、无形资产、不动产注释》的口径，教育服务包括学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务。其中，非学历教育包括学前教育、各类培训、演讲、讲座、报告会等；教育辅助服务包括教育测评、考试、招生等。

## 十、关于合并纳税

合并纳税机制曾在《营改增办法》中规定过，但相关规定后来被财税[2017]58号文件废止了。在征求意见稿中，合并纳税机制得以重新提出。征求意见稿第38条规定，符合条件条件的两个或者两个以上的纳税人，可以选择作为一个纳税人合并纳税。具体办法由国务院财政、税务主管部门制定。

如果增值税合并纳税制度在增值税法名下能够顺利实施，将有利于同一企业集团内成员企业之间的增值税销项税额和进项税额的调剂使用（抽肥补瘦），有可能可以显著降低企业集团的增值税整体税负。但是，合并纳税制度的利益相关方较多，包括有关的企业和有关的税务机关，其制度设计需要考虑更多的影响因素。

