

海问法评：《印花税法》条款评析

作者：郭永茂

2021年6月10日，《中华人民共和国印花税法》（“印花税法”）经第13届全国人大常委会第29次会议审议通过，将于2022年7月1日起施行。届时，《中华人民共和国印花税暂行条例》（“印花税法”）将废止。从立法技术角度讲，《中华人民共和国印花税法暂行条例施行细则》（“施行细则”）也将失去存在基础。

自1988年国务院发布《印花税法》以来，印花税法征管规则的调整多通过级次较低的财税规范性文件进行。2018年11月，财政部、国家税务总局发布了《中华人民共和国印花税法（征求意见稿）》；2021年2月底，全国人大常委会对《中华人民共和国印花税法（草案）》（“立法草案”）进行了审议，6月7日，对立法草案的修改稿进行了审议。6月10日，印花税法成法。

本文抛砖引玉，对印花税法的主要规定结合立法草案和现行印花税法规则进行评析。

一、印花税法对立法草案的规则调整

印花税法基本维持了立法草案的规则框架，但对部分税率、税目范围、税收优惠政策等规则进行了调整，具体表现在以下几个方面：

1、降低部分产权转移书据税目的税率

印花税法将“商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转让书据”的税率由万分之五降至万分之三。其中，商标专用权、著作权、专利权转让书据的税率与技术合同等的税率取齐，是降税。

对专有技术使用权转让书据而言，根据现有《国家税务总局关于对技术合同征收印花税法问题的通知》（[1989]国税地字第34号，“34号文”）的规定，技术转让包括（a）专利权转让（b）专利申请权转让（c）专利实施许可及（d）非专利技术转让。不同类型的技术转让凭证应分别适用不同的税目、税率，其中，（A）专利申请权转让、非专利技术转让适用“技术合同”税目（税率为万分之三）；而（B）专利权转让、专利实施许可适用“产权转移书据”税目（税率为万分之五）。由于专有技术和非专利技术的所指范围大致相同，前述34号文将非专利技术转让书据界定为适用“技术合同”税目的做法，事实上修改了《印花税法》中对于专有技术使用权转让书据的税目界定口径。印花税法在法律层面认可了34号文的前述（A）项规则中的税率立场，但在法律性质界定上，仍将“专有技术使用权转让书据”归为“产权转移书据”而非“技术合同”。

2、调整部分税目的涵盖范围

关于借款合同的范围，在现行印花税法中，该税目的应税范围表述为“银行及其他金融组织和借款人（不包括银行同业拆借）所签订的借款合同”。立法草案表述为“银行业金融机构和借款人（不包括同业拆借）的借款合同”，而印花税法调整为“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”。可见，印花税法规定的应税范围接近于印花税法条例的规则，比立法草案的应税范围宽。

关于买卖合同的应税范围，立法草案规定为动产买卖合同，印花税法规定“不包括个人书立的动产买卖合同”。该规则与后述“个人与电子商务经营者订立的电子订单”的免税规则存在竞合情形。

3、调整税收优惠规则

立法草案授权国务院根据国民经济和社会发展的需要规定减免税情形。印花税法修改为“根据国民经济和社会发展的需要，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可以规定减征或者免征印花税法”，授权边界较立法草案明确。

此外，印花税法将立法草案对“电子商务经营者与用户订立的电子订单”免税的规则修改为对“个人与电子商务经营者订立的电子订单”免税，缩小了免税书据的范围。

4、明确境外纳税人在境内无代理人时的自行纳税口径

立法草案规定，“纳税人为境外单位或者个人，……；在境内没有代理人的，按照国务院税务主管部门的规定办理。”印花税法调整为“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。”

这一立场与《中华人民共和国税收征收管理法》的规定（第4条第2款：“法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人”）立场一致，即，能设定扣缴义务人的，只有法律和行政法规。

二、印花税法对现行规则的调整

与印花税法条例、施行细则等现行规则相比，立法草案调整了部分税目和税率，明确了计税依据和部分征管规则，增设和确认了一些减免税项目。立法草案的前述调整内容在印花税法中得到了确认，以法律的形式固定下来。这些调整主要包括以下几个方面（详见我们于2021年4月2日发布的文章《海问法评：〈印花税法（草案）〉条款评析》）：

1、降低税率、删减税目

（1）加工承揽合同、建设工程勘察设计公司、货物运输合同的税率由万分之五降为万分之三；（2）取消“权利、许可证照”按件贴花5元的规定；（3）吸收了“营业账簿”税改成果（资金账簿的税率降为万分之二点五，“营业账簿”税目中按件定额贴花的“其他账簿”项目不再征税）。

2、调整税目名称和应税范围

（1）以正列举形式列明了“产权转移书据”的范围，删除了“……专有技术使用权”条目后的“等”字样，将“财产所有权”具体转述为几种特定的权利类型，逻辑更周严，有利于定分止争；（2）将合同类应税凭证的名称与民法典规定的有名合同（典型合同）的种类名称基本协调一致；（3）删除了由财政部确定其他应税凭证范围的授权条款。

3、明确计税依据

（1）计税依据不包含列明的增值税税款；（2）多方签署协议时，各方应按各自涉及的金额缴税。

4、明确部分征管规则

（1）增加了主管税务机关、扣缴义务人等一般征管规则，但涉外情形下的具体征管规则仍有待明确；（2）规定了印花税的征缴频率（证券交易印花税按周解缴，其他印花税按季、按年或按次计征）。

5、完善税收优惠政策

（1）整合了现有规则中的部分优惠政策，新增了非营利性医疗卫生机构采购药品或卫生材料书立的买卖合同的免税规定和个人与电子商务经营者订立的电子订单的免税规定等；（2）将制定其他减免税政策的有权机关由财政部提升到国务院。

三、印花税法的待明确之处

印花税法对涉外情形下的征管规则、补税与退税等事宜的规则口径仍有待明确，主要包括以下几个方面：

· 针对在境外书立而在境内使用的应税凭证，印花税法未明确何为“在境内使用”。印花税法既未采纳现行国税发[1991]155号文件（《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》）中将“在境内使用”定义为“带入境内（时贴花）”的规则，也未明确规定“在境内使用”的具体“使用”情形。此外，印花税法也未明确此情形下的纳税地点和纳税时间（或扣缴申报时间）等征管要素。我们建议，后续出台印花税法解释文件时加以明确。

· 印花税法只对营业账簿税目规定了补税情形，即，实收资本（股本）和资本公积合计金额增加的，按增加部

分计算应纳税额。印花税法未提及施行细则对多贴印花税票者不退税/抵用的规则。

· 印花税法维持了粘贴印花税票和申报纳税并行的纳税方式，但未规定应纳税额低于或高于1角情形下的舍入规则。