

中国税务快讯

第三期 二零二三年一月



《中华人民共和国增值税法（草案）》首次审议

摘要：

- 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。立法总体上按照税制平移的思路，保持现行税制框架和税负水平基本不变。不过，《草案》在采纳经合组织国际增值税/货劳税指引方面迈出一大步，特别是定义“在境内发生应税交易”时采用了“在境内消费”的表述，以及允许增值税留抵税额退税。此外，在简易计税、视同销售、不得抵扣进项税、混合销售等方面也相较于现行法规发生了一些重要变化。

背景

自1994年以来，我国制定并实施《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称“《暂行条例》”）和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称“《实施细则》”），规定了适用于进口和销售货物（以及部分服务）的增值税税制。当时，中国还有另一套独立的适用于大多数服务行业的营业税制度。但是，随着2012年到2016年营改增试点的实施，财政部和国家税务总局联合发布了一系列法规（其中包括财税[2016] 36号文），营业税制度逐步被增值税制度所取代。随着调整增值税税率水平、健全增值税抵扣链条、建立增值税期末留抵退税制度等一系列措施实施，减税降费成果进一步巩固和扩大，改革实现了确保制造业税负明显降低、确保建筑业和交通运输业等行业税负有所降低、确保其他行业税负只减不增的目标，我国基本建立了现代增值税制度。

我国税法的总体结构是在法律中规定税制基本原则，并通过实施细则/条例规定具体内容。采用立法方式进行规定有助于提供更健全的法治体系，并可以使增值税税制更好的与其他法律制度（如税收征管法）相互配合。2019年11月，财政部和国家税务总局联合发布了《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》”），在采用立法形式规定增值税税制，以及统一适用于货物和服务的增值税法规方向迈出了第一步。在广泛收集社会各界对《征求意见稿》的反馈意见和增值税立法建议后，在此基础上进一步修改后的《草案》于2022年12月27日提请十三届全国人大常委会第三十八次会议首次审议。

《草案》公开征集意见截止到2023年1月28日，预期生效日期目前尚未明确。预计《草案》将在2023年由全国人大审议和批准，并在之后公布实施条例。

毕马威观察

增值税立法总体上按照税制平移的思路，保持现行税制框架和税负水平基本不变。2019年《征求意见稿》已在采纳经合组织国际增值税/货劳税指引方面迈出一大步，特别是定义“在境内发生应税交易”时采用了“在境内消费”的表述，并允许增值税留抵税额退税。《草案》沿用了这些重要更新，同时又在章节和一些具体法规表述上进行了不少调整和修订。

《草案》分为总则、税率、应纳税额、税收优惠、征收管理、附则六个章节，共三十七条。相较于现行《暂行条例》及其他相关法规，在应税行为、税收管辖、视同销售、不征税项目、简易计税、扣缴义务人、进项税额、不得抵扣进项税、混合销售、期末留抵退税、合并纳税等方面出现了一些值得关注的变化。这些变化在法案正式通过后将会对纳税人产生实质性影响，我们总结的《草案》中的一些主要变化如下：

现行增值税规定	《草案》主要变化
<p>应税行为</p> <p>根据现行增值税法规规定，应税行为包括销售货物或者加工、修理修配劳务，销售服务、无形资产、不动产以及进口货物。销售金融商品属于销售服务，而非单独的一项应税行为。</p>	<p>《草案》规定的应税交易包括销售货物、服务、无形资产、不动产以及进口货物，这基本上平移了现行的法规规定。对于销售金融商品而言，则继续延续了财税[2016]36号文和《暂行条例》的归类方式，即销售金融商品未单独列示为一项应税交易。</p> <p>根据现行增值税法规规定，金融商品交易是指转让金融商品的所有权，和一般意义上的服务相比有不同特征，2019年《征求意见稿》曾将销售金融商品从服务中分离出来单独列示为一项应税交易，而《草案》将此变动予以还原。</p> <p>考虑到增值税法中对于应税交易的分类和定义后续会影响到《增值税法实施条例》（以下简称“实施条例”）如何进一步规定以及未来实际操作中的纳税判定，预计这一问题可能在立法最终通过前会有持续的讨论。</p>
<p>税收管辖</p> <p>根据财税[2016]36号文的规定，当服务、无形资产的销售方或者购买方在境内时，销售服务、无形资产的单位和个人为增值税纳税人，应当缴纳增值税。同时，规定了完全服务在境外发生、无形资产在境外使用的例外情形。然而实操中如何确定服务完全在境外“发生”具有争议以及不确定性。</p>	<p>根据《草案》的规定，在境内销售服务、无形资产是指服务、无形资产在境内消费或者销售方为境内单位和个人。在境内销售金融商品的，是指金融商品在境内发行，或者销售方为境内单位和个人。这与《征求意见稿》中对“在境内发生应税交易”的定义基本一致。相较于财税[2016]36号文的规定，《草案》和《征求意见稿》对“在境内发生应税交易”的表述更符合经合组织国际增值税/货劳税指引中关于消费地原则的表述。需要注意的是，如何界定“在境内消费”将成为判断是否需要在中国征收增值税的关键因素，考虑到实际业务的复杂性，我们也期待在实施条例阶段能进一步明确“在境内消费”以进一步减少潜在的税收争议。</p>
<p>视同应税交易</p> <p>根据现行增值税法规，视同销售包括代销、跨县市机构移送货物用于销售、对外投资、向股东分配、自产或委托加工产品用于集体福利或个人消费、无偿赠送货物、无偿转让无形资产或不动产以及无偿提供服务的情形。</p>	<p>《草案》中的视同应税交易范围有所缩减，与现行增值税法规相比，代销、跨县市机构移送、对外投资、向股东分配及无偿提供服务均未包含在《草案》中罗列的视同应税交易情形内，同时《草案》特别强调了赠与“金融商品”也需要视同销售。这一规定与《征求意见稿》中对“视同应税交易”规定的情形基本一致，但删除了“用于公益事业”的排除表述。</p>
<p>不征税项目</p> <p>现行增值税法规中不征税情形包括非经营活动，例如行政事业收费及政府基金、员工提供的工资服务、雇主为聘用员工提供的服务以及财税[2016]36号等单行文中列举的不征税项目：例如根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务；存款利息；被保险人获得的保险赔付；代收的住宅专项维修资金以及满足条件的资产重组过程中涉及的货物、不动产、土地使用权转让行为等。</p>	<p>《草案》中不征税项目保留了员工为雇主提供取得工资、薪金的服务，收取行政事业性收费、政府性基金以及取得存款利息收入；增加了“依照法律规定被征收、征用而取得补偿”作为不征税项目。但单行文中罗列的一些不征税项目未包含在《草案》罗列的不征税项目中。同时，与《征求意见稿》相比，《草案》在不征税项目条款中删除了兜底条款“国务院财政、税务主管部门规定的其他情形”的表述，也就是说不征收增值税的情形有可能仅限于增值税法中列举的情形。我们预计这一变化可能在立法最终通过前会有持续的讨论。</p>
<p>适用简易计税办法的征收率</p> <p>根据现行的增值税法规，简易计税办法下适用的征收率包括3%和5%。</p>	<p>《草案》和《征求意见稿》中均规定增值税征收率为3%，而现行法规中可适用5%征收率的场景，例如老项目不动产销售和出租等，未来是否会被取消或根据国民经济和社会发展需要进一步考量，我们拭目以待。</p>

现行增值税规定	《草案》主要变化
<p>扣缴义务人</p> <p>根据《暂行条例》的规定，中华人民共和国境外的单位或者个人在境内销售劳务，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买方为扣缴义务人。</p> <p>根据36号文的规定，境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。</p>	<p>《草案》删除了现行法规中“在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人”的规定，也就是说，无需判定境外单位或个人在境内是否存在经营机构或代理人，而是直接以购买方作为扣缴义务人，更有利于扣缴义务人的判定与落实。</p> <p>然而，以购买方作为扣缴义务人在实操中可能会存在一些问题。在现行增值税法规下，境外机构不能在我国登记为增值税一般纳税人，随着跨境电商平台或数字化平台等第三方交易平台的发展，跨境B2C交易快速增长。然而，个人消费者往往缺乏动力主动履行代扣代缴增值税义务，存在征管困难。尽管期待很高，但本次《草案》中并未引入境外企业在中国境内进行增值税登记的制度。</p>
<p>进项税额的定义</p> <p>根据现行增值税法规，进项税额，是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税额。</p>	<p>《草案》中对于进项税额的定义为纳税人购进与应税交易相关的货物、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税税额。与现行法规相比，增加了“与应税交易相关”的表述，此表述与《征求意见稿》中的表述一致。</p> <p>《草案》明确了只有用于与应税交易相关的进项税额才允许抵扣，对于用于非增值税应税项目的采购，则不得抵扣。纳税人需关注《草案》在进项税额定义方面与现行增值税法规的差异，对于一些不征税项目，例如持股股息收入等对应采购进项抵扣的变化。</p>
<p>不得抵扣进项税</p> <p>根据现行增值税法规，购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。</p>	<p>与《征求意见稿》不同的是，《草案》将贷款服务从列举的不可抵扣进项税的项目中剔除，考虑到贷款利息是企业不可避免的成本构成，如果允许抵扣贷款服务的进项税额将会降低企业的税收负担，避免重复征税，进一步打通增值税抵扣链条，无疑将是一项重大利好。</p> <p>另外，《草案》将不得抵扣进项的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务限定为“购进并直接用于消费的”。该条款与《征求意见稿》的表述一致。这意味着企业购进这三项服务需要区分个人消费和企业消费，与企业应税业务相关的则可以抵扣进项税。</p>
<p>混合销售</p> <p>根据现行增值税法规规定，一销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售，应按照其主业缴纳增值税。</p>	<p>《草案》取消了混合销售必须符合同一销售行为既涉及服务又涉及货物的要求。只要一项应税交易涉及两个以上税率、征收率，应当适用混合销售相关的规定。</p> <p>另外，与《征求意见稿》相比，《草案》对混合销售行为所适用的税率/征收率进一步做出了明确。《征求意见稿》中的表述为“从主适用税率或者征收率”，对于“从主适用”是指纳税人的主要业务还是该项应税交易的主要业务，纳税人可能存在不同的理解。《草案》中的表述进一步中明确为“应税交易的主要业务适用税率、征收率”，更有利于纳税人进行判断。</p>

现行增值税规定	《草案》主要变化
<p>期末留抵税额退税</p> <p>增值税暂行条例和财税[2016]36号文对出口货物和部分跨境服务提出了可以适用增值税零税率的退税政策，在满足条件的情况下可以办理免抵退税。</p> <p>自2019年起，我国开始逐步推行增值税留抵退税试点政策。财政部、国家税务总局、海关总署公告2019年第39号试行增值税期末留抵税额退税制度，在大范围地允许中国企业在满足一定条件时申请退还增量留抵税额。财政部 税务总局公告2021年第15号、2022年第14号、2022年第21号等文件则加大先进制造业增量留抵退税力度，将先进制造业政策扩围到更多的行业以及小微企业，并试点存量留抵退税。</p>	<p>《草案》延续了《征求意见稿》的内容，将目前试行的增值税期末留抵税额退税制度正式确立下来。根据《草案》，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。</p> <p>目前，对于一些企业可以同时适用出口免抵退税政策以及留抵退税政策的，需要进行区分先办理免抵退税。免抵退税办理完毕后，仍符合留抵退税条件的，可以申请退还留抵税额。根据我们观察，国际上对于出口零税率退税和留抵退税并未区分两套管理体系，实施条例阶段可以关注出口零税率下的免抵退税与留抵退税是否可以参考国际实践合并管理。</p>
<p>纳税期限</p> <p>根据现行增值税法规，增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人适用的具体纳税期限通常取决于纳税人的类型（一般纳税人或小规模纳税人）以及纳税人的业务性质。</p> <p>对于纳税人进口货物，则应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。</p>	<p>与现行的增值税法规相比，《草案》和《征求意见稿》均通过取消1日、3日、5日的纳税期限，减少了纳税期限的数量。而与《征求意见稿》相比，《草案》则删除了半年的计税期间。</p> <p>对于进口货物的纳税申报期限，现行税收法规缺少明确的规定，这点在《征求意见稿》中也并未予以特别明确。《草案》则将此权力授权给海关，明确应当按照海关规定的期限完成申报。</p>
<p>合并纳税</p> <p>根据财税[2016]36号文的规定，两个或两个以上的纳税人，经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。但是这一规定，已被财税[2017]58号文废止。</p>	<p>《征求意见稿》曾重新引入了增值税合并纳税的原则，但《草案》中并未出现此规定。</p> <p>若参考国际经验，合并纳税可以有效减少增值税纳税人的遵从成本，解决合并纳税成员不同纳税人之间的税负差异。预计这一变化可能在立法最终通过前会有持续的讨论。</p>

企业需要特别关注《草案》与现行的增值税法规相比所发生的实质性的变化。尽管这些变化只有在正式法案公布后才能最终确定，但仍建议企业提前评估这些变化可能产生的潜在影响，并提前做好应对准备。

毕马威长期以来一直积极关注增值税立法进程并作为重要咨询机构深度参与增值税立法工作，为政策制定者提供咨询意见。我们拟从重要行业参与者收集意见，并在征求意见期间及时向全国人大反馈相关意见。欢迎贵公司通过毕马威联系人提供反馈意见。

kpmg.com/cn/socialmedia



如需访问更多毕马威中国税务快讯，请扫描二维码或登陆我们的网站：
<https://home.kpmg/cn/zh/home/insights/2023/01/china-tax-alert.html>



如需获取毕马威中国各办公室信息，请扫描二维码或登陆我们的网站：
<https://home.kpmg/cn/zh/home/about/offices.html>

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2023 毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙) — 中国合伙制会计师事务所，毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国有限责任公司，毕马威会计师事务所 — 澳门特别行政区合伙制事务所，及毕马威会计师事务所 — 香港特别行政区合伙制事务所，均是与英国私营担保有限公司 — 毕马威国际有限公司相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。