

《增值税法》——税收法定的新纪元

作者：姜冬妮 | 宋雨博¹

引言

2024年12月25日，第十四届全国人大常委会第十三次会议审议通过了《中华人民共和国增值税法》（以下简称“《增值税法》”），并将于2026年1月1日生效，生效同时《增值税暂行条例》（下称“《条例》”）失效。作为我国第一大税种的增值税第一次由全国人大制定的法律所规制，意味着我国在税收法定原则的落实上往前迈进了一大步，也标志着历时五年之久的《增值税法》立法历程终于迎来了一个圆满的结局。

基于“平移式”的立法原则，本次《增值税法》的立法主要是在确认《条例》现行规定的基础上进行的，但是也存在诸多革新之处。鉴于此，本文将在回溯改革开放以来增值税立法历史的基础上，梳理《增值税法》的新规定，并进行初步探析。

值得注意的是，本文的所有探讨仅限于目前已经发布的《增值税法》具体条文。鉴于现实商业交易和税收征管的复杂性，未来相关部门可能陆续出台有关的下位法、细化规定，因此本文的探讨并不构成任何具体的税务建议。

一、增值税立法沿革

1993年12月13日，国务院发布《中华人民共和国增值税暂行条例》，标志着我国比较规范的增值税制度的建立。同年12月25日，根据授权，财政部印发《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（下称“《实施细则》”），进一步细化了增值税征管方法。此后，国务院分别于2008年、2016年、2017年对《条例》进行修订。距离最近的2017年修订标志着“营改增”的完成，营业税从此退出了历史舞台。

2019年11月27日，财政部、国家税务总局就《中华人民共和国增值税法（征求意见稿）》向社会公开征求意见。这次的征求意见稿代表着增值税立法进程的正式启幕。2022年1月，十三届全国人大常委会将增值税法列入立法规划。同年，司法部会同财政部、国家税务总局在送审稿的基础上形成了《增值税法（草案）》。2022年12月27日，增值税法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，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，将《中华人民共和国增值税暂行条例》和有关政策规定上升为法律，同时，根据实际情况对部分内容作了必要调整，落实税收法定原则。2022年12月30日至2023年1月28日，《中华人民共和国增值税法（草案）》公开征求意见。经过二次、三次审议，十四届

¹ 实习生夏明睿、杨翔宇对本文的写作亦有贡献。

全国人大常委会第十三次会议 12 月 25 日表决通过了《增值税法》，并将于 2026 年 1 月 1 日起实施。

二、《增值税法》重要立法变化

（一）“视同应税交易”（销售）规则发生重大变化

《增值税法》第四条体现视同应税交易（销售）范围迎来大幅缩减，且取消了兜底条款。限缩后的“视同销售”被称作“视同应税交易”，范围仅剩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、无偿转让货物以及单位和个人无偿转让无形资产、不动产和金融商品。同时，删除了“国务院规定的其他情形”这一授权性的兜底条款，更好地落实了税收法定原则。

1. 无偿销售应税服务（除金融商品）不再视同应税交易

《增值税法》下无偿销售应税服务无需再视同交易，这一改动有助于减轻纳税人的税收负担，简化税务机关的管理流程，提高税收征管效率。过去由于服务的无形性，视同交易规则给税务征管机关的核查带来不小困难，且许多服务并无对应可抵扣的进项，造成增值税税负畸高。

较为引人注目的是，关联方之间提供的无偿贷款不再会因为被认定为视同销售而产生潜在增值税税负。《增值税法》实施后，关联方无需进行集团公司登记，也存在免增值税进行资金拆借的空间。

2. 将货物作为投资或股息分红不再视同应税交易

《增值税法》将自产、委托加工或购进的货物作为投资分配给其他单位或者个体工商户以及分配给股东或投资者这两种情形不再作为“视同销售”处理，但并非意味着这两种情况无需缴纳增值税。有观点认为，将货物作为投资对价或股息红利分配给投资者本身即符合“有偿”、“对价”的交易特征，本身即为增值税应税交易。

货物用于投资或分红究竟是否需要缴纳增值税，还有赖于相应条例、细则的出台，以及新法下税务机关的征管实践。

3. 机构间异地移送销售不再视同应税交易

由于增值税采取属地原则，为平衡地方政府税收利益，保证增值税在地方税务机关之间合理分配，过去机构间跨县市移送销售货物需要在移送时即在增值税上做视同销售处理，由此提前增值税抵扣链条环节，确保把货物增值税税收收益留在发出货物当地。受货方可抵扣进项税额，虽然整体上不会产生额外税负，但对需要频繁调拨货物的行业来说，只会徒增税务处理的复杂性，增加企业的合规成本。

《增值税法》实施后，企业机构间异地移送销售无需再视同应税交易，有利于降低企业调拨货物税务合规成本，促进优化资源配置，提高企业运营效率。

（二）“视同应税交易”及非货币形式销售的销售额确定方式

《增值税法》第 19 条规定，“发生本法第五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”。该条规定表明在确定“视同应税交易”的交易额以及以非货币形式销售的销售额时，以市场价格标准进行确定。此前《实施细则》第 16 条规定，确定以上交易额时应当按照纳税人最近时期同类货物的平均销售价格、其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格、组成计税价格顺序确定。

而《增值税法》的新规定则突破了《实施细则》中审查顺序的限制，对于发挥税务主管机关灵活性

和主观能动性，实现公平课税、实质课税具有重大意义，尤其是在令纳税人公平负担税负上，以公允市场价格作为确定标准发挥着核心作用。这也提醒纳税人在进行非货币形式交易以及在进行《增值税法》第 5 条规定的视同交易行为时，应当参考市场价格合理确定价格，以避免不必要的税务风险。

《实施细则》	《增值税法》
<p>第 16 条 纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者，按下列顺序确定销售额：</p> <p>（一）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；</p> <p>（二）按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；</p> <p>（三）按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：</p> <p style="padding-left: 2em;">组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)</p> <p style="padding-left: 2em;">属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。</p> <p style="padding-left: 2em;">公式中的成本是指：销售自产货物的为实际生产成本，销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。</p>	<p>第 19 条 发生本法第五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。</p>

（三）简易计税方法征收率统一为 3%

《增值税法》第十一条规定，适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为 3%，和旧法相比，删去了征收率的适用对象。虽然简易计税主要适用于小规模纳税人，但一般纳税人在一些情形下亦可选择简易纳税，新法明确征收率适用于所有采取了简易计税方法的纳税人。

鉴于现行增值税规则中除 3%征收率，各类部门规章还规定了 5%、2%、0.5%等不同的征收率档次，且《增值税法》相比于《条例》删除了“国务院另有规定”的兜底条款。5%、2%、0.5%等征收率在新法生效后是否仍然适用存在一定疑问。从文义上看，国务院不再具有规定特殊征收率的权力，之前规定的 5%征收率情形，如不动产转让，劳务派遣等税率将下降为 3%。同时，对于和建筑及不动产相关，需要预征预缴且可以适用简易计税的项目来说，在征管上也可能存在一定解释空间。

（四）调整销售额：新增“销售额明显偏高”

《条例》第 7 条规定，“纳税人发生应税销售行为的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其销售额”。这一规定体现了税务机关对于应税销售行为价格明显偏低且无正当理由时的干预权，即当纳税人的交易价格明显低于市场价值而没有合理的理由时，税务机关可以核定其销售额，以确保税收的公平性和合理性。这一规定有助于防止通过低价销售转移利润，从而逃避税收的行为。

在此基础上，《增值税法》第 20 条新增了“价格明显偏高”的情形，意味着当纳税人的交易价格明显高于市场价值且没有合理的理由时，税务机关同样有权对销售额进行调整。这一立法行为进一步强化了对税收公平性的保护，确保了税收的实质课税原则得到贯彻。通过对过高价格的核定调整，立法机关展现了对实质课税、公平课税原则的坚持。这种调整机制可以避免纳税人通过故意提高销售价格，在关联方交易中获得不正当的税收利益，从而可以确保税收反映真实的经济活动保护国家税收利益。这里也给纳税人传达出一个信号，即在进行交易，尤其是关联交易时应当尽量客观、公允、合理地确定价格。

（五）小规模纳税人纳税起征点规定权上移

《增值税法》第 23 条规定，“小规模纳税人发生应税交易，销售额未达到起征点的，免征增值税；

达到起征点的，依照本法规定全额计算缴纳增值税。前款规定的起征点标准由国务院规定，报全国人民代表大会常务委员会备案”。

这一规定对比《条例》最显著的区别在于起征点标准的规定权从国务院财政、税务主管部门上移到国务院。这一立法变化折射出中央对于税收法定原则的重视和贯彻落实该原则的决心，也标志着我国税收立法的不断规范化。同时，由于制定主体不符合《增值税法》第 23 条的要求，《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）中有关小规模纳税人增值税起征点的相关规定被蒙上了一层不确定的色彩，此后是保留原来的增值税起征点，还是另出新文件规定，还有待继续观察。

三、结语

《增值税法》的正式出台和即将实施，总体趋势反映我国深化落实税收法定原则，也标志着我国税收法治化进程迈出了坚实的一步。这一新法不仅为企业和经济带来了深远的影响，也为我国税收体系的现代化和国际化奠定了基础。在合规成本与管理的变化中，企业需要加强财务管理与合规审查，以适应新的法律环境，避免因法规变化而产生不必要的税务风险。新法的实施将极大提升税制的透明度，减少企业税负的随意性，从而营造一个更加公平的市场环境。

总结而言，《增值税法》的实施是我国税收法治化进程中的一个里程碑。对于企业而言，适应新的增值税法将是应对未来市场竞争的关键。我们期待这一新法能带来更为公正、平衡的税收环境，推动经济持续健康发展。在未来，我们将继续密切关注《增值税法》的实施效果，以及其对企业运营和经济发展的深远影响，为企业和个人提供及时的税务观察与前瞻性展望。

2024 年，税务领域的发展和变化持续加速，汉坤税务团队紧跟时代步伐，致力于为企业和个人客户提供专业、全面的税务服务。新的一年，我们将持续在私募股权基金、境内外并购交易、个人财富规划、出海投资、外来投资等领域为大量企业和个人客户提供优质、专业、全面的有效税务解决方案，并很高兴就税务相关问题为您提供建议和帮助，包括以下内容：

- 私募股权基金募集、投资、持有、退出阶段，全生命周期的税务规划建议；
- 并购重组涉及红筹架构、关联交易、解除 VIE、跨境收购等问题的税务优化建议；
- 资本市场涉及 IPO 重大涉税意见、税务争议解决、退市重组安排等问题的税务方案支持；
- 个人财富规划涉及股权转让、信托架构、股权激励等问题的税务服务；
- 企业出海架构设计、跨境税务规划及全球税务合规咨询服务；
- 破产企业处置中税负测算、税费承担、清偿顺序等税务咨询及规划服务；
- 逃税罪、虚开发票罪等涉税刑事咨询及诉讼服务；
- 企业和个人税务合规相关的税务咨询与规划服务。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898

Email: dongni.jiang@hankunlaw.com