

新时代的增值税立法：税法规范与价值的融合

郭维真*

内容提要：党的二十届三中全会决定提出全面落实税收法定原则，有力推动了增值税立法。《增值税法》的通过，不仅体现了立法与税制改革的有机融合，更标志着我国税收法治化进程迈上新台阶。《增值税法》通过立法目的条款的设置，既在形式上突破了税种法目的条款的缺失，更在实质上通过立法目的条款实现对税收要素条款的引领，包括课税要素条款对规范征管关系的回应，税收优惠条款对高质量发展的回应，税收征管改革对权利保护的回应。可以说增值税立法不仅总结了我国三十年增值税的改革发展史，更是分别从基础理论、实体要件回应了增值税在新时代下的新功能和新要求，从程序要件回应了数字经济时代的增值税征管要求。

关键词：增值税法 立法目的 数字经济 立法技术

一、引言

站在全面建设社会主义现代化国家新征程的历史起点上，党的二十大围绕建立现代税收制度作出了“优化税制结构”的战略部署。党的二十届三中全会通过的《中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定》则对“优化税制结构”的目标进一步予以明确，提出“健全有利于高质量发展、社会公平、市场统一的税收制度”。

相比传统对税收的关注聚焦于税收收入增加和税收收入占比的指导路线，我们不难发现，党的十八大以来此轮税制改革是从税制结构的优化入手。虽然党的十八大报告关于财税体制改革的表述更侧重于财政层面，关注地方财力与事权，但明确提出税收制度改革应“有利于结构优化、社会公平”，从而开启了我国现代税收制度的战略部署（见表1）。

* 郭维真，中央财经大学法学院副教授。

表 1 党的十八大以来历次重要会议关于现代税收制度的重要论述

会议	时间	内 容
十八大	2012 年	加快改革财税体制，健全中央和地方财力与事权相匹配的体制，完善促进基本公共服务均等化和主体功能区建设的公共财政体系，构建地方税体系，形成有利于结构优化、社会公平的税收制度。〔1〕
十八届三中全会	2013 年	深化税收制度改革，完善地方税体系，逐步提高直接税比重。〔2〕
十八届五中全会	2015 年	建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、征管高效的税收制度。〔3〕
十九大	2017 年	深化税收制度改革，健全地方税体系。〔4〕
十九届四中全会	2019 年	健全以税收、社会保障、转移支付等为主要手段的再分配调节机制，强化税收调节，完善直接税制度并逐步提高其比重。〔5〕
十九届五中全会	2020 年	健全地方税、直接税体系，优化税制结构，适当提高直接税比重，深化税收征管制度改革。〔6〕
二十大	2022 年	健全现代预算制度，优化税制结构，完善财政转移支付体系。加大税收、社会保障、转移支付等的调节力度。〔7〕
二十届三中全会	2024 年	健全有利于高质量发展、社会公平、市场统一的税收制度，优化税制结构。健全直接税体系。深化税收征管改革。〔8〕

从以上文件不难看出，无论从宏观调控的角度，还是从构建高水平社会主义市场经济体制的角度，税制结构优化都是现代税收制度的重要内容。而以消费为征税对象的间接税由于与经济流量呈正相关性，其逆周期的调节能力较弱，同时比例税率的累退性，使之缺乏调节收入的能力，在较长的一段历史时期被认为不属于“优化”的方向。然而，《中华人民共和国增值税法》（以下简称《增值税法》）一方面，引入立法目的条款，在价值理念层面突破了传统的增值税财政收入功能的狭隘框定，体现了新时代下我国增值税的价值转型；另一方面，立法与改革相结合，通过优化税收要素，在制度平移的过程中既总结了我国三十年增值税制度实践经验，又从实体要件回应了增值税在新时代下的新功能和新要求、从程序要件回应了数字经济时代的增值税征管要求。可以说，新时代下的增值税，其强烈的工具属性并不影响其价值属性的体现，特别是在国民经济和社会发展中调节功能的实现。

〔1〕 参见《胡锦涛在中国共产党第十八次全国代表大会上的报告》，载 https://www.gov.cn/lhdh/2012-11/17/content_2268826.htm，最后访问时间：2025 年 1 月 2 日。

〔2〕 参见《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，人民出版社 2013 年版，第 25 页。

〔3〕 参见《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》，人民出版社 2015 年版，第 17 页。

〔4〕 参见习近平：《决胜全面建成小康社会 夺取新时代中国特色社会主义伟大胜利——在中国共产党第十九次全国代表大会上的报告》，人民出版社 2017 年版，第 34 页。

〔5〕 参见《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度 推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》，人民出版社 2019 年版，第 20 页。

〔6〕 参见《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十四个五年规划和二〇三五年远景目标的建议》，人民出版社 2020 年版，第 19 页。

〔7〕 参见习近平：《高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗——在中国共产党第二十次全国代表大会上的报告》，人民出版社 2022 年版，第 29 页。

〔8〕 参见《中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定》，人民出版社 2024 年版，第 19 页。

二、从目的条款审视增值税法价值的嬗变

《增值税法》开宗明义规定了立法目的，虽在形式上不为独创，但其内容表明该法已不限于特殊领域的调节调控，而是代表了税收立法中国家治理理念的落实，特别是公平、效率、以人为本、法治等现代化特征融于税法的全过程。

（一）立法目的条款在税法体系的缺失及原因分析

在法律中设置专门的立法目的条款，不仅是立法技术的一种手段，也是彰显立法价值的重要窗口。^{〔9〕} 但我国税种法的立法例中，鲜有专门条款规定立法目的。（见表2）

表2 我国现有税收法律法规的目的条款

法律规范名称	制定时间 (年)	立法目的条款内容
《增值税法》	2024	为了健全有利于高质量发展的增值税制度，规范增值税的征收和缴纳，保护纳税人的合法权益
《中华人民共和国消费税暂行条例》	1993	无
《中华人民共和国车辆购置税法》	2018	无
《中华人民共和国城市维护建设税法》	2020	无 ^{〔10〕}
《中华人民共和国个人所得税法》	1994	无
《中华人民共和国企业所得税法》	2008	无
《中华人民共和国契税法》	2020	无
《中华人民共和国房产税暂行条例》	1986	无
《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》	1988	为了合理利用城镇土地，调节土地级差收入，提高土地使用效益，加强土地管理
《中华人民共和国土地增值税暂行条例》	1993	为了规范土地、房地产市场交易秩序，合理调节土地增值收益，维护国家权益 ^{〔11〕}
《中华人民共和国车船税法》	2011	无
《中华人民共和国印花税法》	2021	无
《中华人民共和国资源税法》	2019	无
《中华人民共和国烟叶税法》	2017	无
《中华人民共和国耕地占用税法》	2018	为了合理利用土地资源，加强土地管理，保护耕地
《中华人民共和国环境保护税法》	2016	为了保护和改善环境，减少污染物排放，推进生态文明建设

〔9〕 参见刘颖：《民法典中立法目的条款的表达与设计——兼评〈民法总则〉（送审稿）第1条》，载《东方法学》2017年第1期。

〔10〕 1985年制定的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》第1条明确规定：“为了加强城市的维护建设，扩大和稳定城市维护建设资金的来源，特制定本条例。”而制定法律时，不再设置立法目的条款。

〔11〕 2019年7月16日，财政部、国家税务总局就《中华人民共和国土地增值税法（征求意见稿）》公开征求意见，该征求意见稿取消了立法目的条款。

续前表

法律规范名称	制定时间 (年)	立法目的条款内容
《中华人民共和国关税法》	2024	为了规范关税的征收和缴纳，维护进出口秩序，促进对外贸易，推进高水平对外开放，推动高质量发展，维护国家主权和利益，保护纳税人合法权益
《中华人民共和国船舶吨税法》	2018	无
《中华人民共和国税收征收管理法》	1993	为了加强税收征收管理，保障国家税收收入，保护纳税人的合法权益
	2001 修订	为了加强税收征收管理，规范税收征收和缴纳行为，保障国家税收收入，保护纳税人的合法权益，促进经济和社会发展

究其原因：一则，税收实体法并非以调整税务机关与纳税人之间的征纳关系为目的，税法制定本身即是税收法定主义原则中限制权力、保护权利的具体体现，因此无须特别规定；二则，税法的功能主要体现为财政收入功能，而其他功能可通过具体条款予以体现，如从税收优惠政策条款的适用行业和条件即可推出其产业扶持功能。

而立法目的条款的缺失，在规范性文件占主导的税法体系中，直接影响了税法的适用，也塑造了税法领域司法介入不足的长期样态。

（二）税收立法目的条款的特别价值

虽然“法律一般需要明示立法目的”^{〔12〕}，但也有学者认为立法目的条款并没有准确地反映出立法机关在该法的其余部分所做的一切。^{〔13〕}也有学者认为应区分法律的类别具体分析，对于民法、刑法等秩序法，由于其属于任何一个社会发展到一定阶段必备的规范，规定目的的意义就不大；而对于政策法，“目的的宣示又有区隔以及自我正当化的作用”^{〔14〕}。

由于我国社会转型时期立法所覆盖领域和亟待解决问题的多元化，秩序法与政策法的区分缺乏适用的基础，特别是税收法律融实体性程序性规则于一体，其复杂程度无法以秩序法与政策法进行简单区分。

其一，作为一种无对待给付的公法上的金钱债务，税收直接指向满足国家筹集财政收入的目的，这种征收结果的侵益性，需要税法由形式到实质对其正当性予以补足。而比税收法定更为持久的是法律条款及其实施。“如果政府在重要时刻不屑把其动机告知国民，那么就是说它宣布它选择对一切事情都诉诸强制力，就等于说它根本不考虑其臣民的意见。”^{〔15〕}因此，目的条款是国家立法动机的集中折射，税收立法目的不仅是国家在政治层面的一种宣示，更在法治的起点处体现了“以人民为中心”，成为贯穿税制结构优化改革的指导思想。

其二，税法涉及对民商事交易的评价，并通过该评价将民商事交易转化为征税对象。税收作为一种技术性极强的复杂政策，受到政治文化、公众舆论、政党与意识形态、集团政治、政策理

〔12〕《立法技术规范（试行）（一）》（法工委发〔2009〕62号）第5.1条。

〔13〕参见李林：《立法理论与制度》，中国法制出版社2005年版，第381页。

〔14〕苏永钦：《走入新世纪的宪政主义》，台湾元照出版有限公司2002年版，第415页。

〔15〕〔英〕吉米·边沁：《立法理论》，李贵方等译，中国人民公安大学出版社2004年版，第523页。

由、国际动态、民间力量等多方因素影响。^[16] 这些不同的价值目标直接影响了民商事交易在税法上的评价，典型的正面评价即税收优惠，负面评价如不得抵扣或禁止扣除，借由税法技术性规范以呈现。因此立法目的条款，实际上是差别化立法的正当性注脚，体现了立法者的目标考量，并预告着将采用特定的技术手段以实现该目标。

其三，党的十九届四中全会决定提出，要完善立法体制机制，坚持科学立法、民主立法、依法立法，不断提高立法质量和效率。2023年上述要求被纳入《中华人民共和国立法法》（以下简称《立法法》）第55条，并进一步强调“增强立法的系统性、整体性、协同性、时效性”。而立法机关在立法环节中的立法说明便是对立法理性的符合逻辑的展示，立法目的条款正是立法理性的逻辑起点，有助于实现面向法的科学性的合理性说理、面向法的民主性的正当性说理、面向法秩序一致性的合法性说理、面向宪法全面实施的合宪性说理。^[17]

由此，《增值税法》引入立法目的条款正是全面梳理增值税功能乃至税收功能、税法功能，实现税法体系融合与协调的契机。

（三）增值税法立法目的条款与增值税的功能嬗变

虽然现有的税法立法目的条款有限，基于应然的视角对于立法目的条款可能有以下选择。

其一，基于税收正当性表达的立法目的。税收正当性的基础即人民对征税的同意，最高阶的同意即为宪法呈现出的全民一致性。^[18] 因此“根据宪法，制定本法”这种立法权源条款往往成为部门法取得宪法正当性的形式来源。

其二，基于税法原则表达的立法目的。如果说“根据宪法，制定本法”体现的是宪法在形式上的约束，那么宪法在实质上的约束主要体现为宪法基本原则纳入法律文本。如税收法定、税收公平原则作为宪法原则的延伸，应在立法中有所体现。而不同的税种法对特定原则有各自的偏重，因此立法目的条款必然存在共性与个性之分，实际上折射的是不同税种各异的功能。

其三，基于税法功能表达的立法目的。财政作为经济体系、政治体系以及社会体系的媒介，^[19] 而税收功能的多元化也将通过不同的立法目的条款予以体现，如财政目的往往以承接宪法规范价值呈现（如税收法定、权利保护等），社会目的往往以突出特定的经济、社会目标呈现。

《增值税法》第1条明确规定“为了健全有利于高质量发展的增值税制度，规范增值税的征收和缴纳，保护纳税人的合法权益，制定本法”，不仅突出了财政收入功能、明确了调控功能，更回应了统辖于宪法之下的税收正当性。

在形式上，《增值税法》立法目的条款体现了从直接目的到间接目的、微观目的到宏观目的的表述，在符合一般立法技术规范^[20]的同时，有助于就法律没有明确、直接规定的问题为税收执法、司法提供符合立法初衷的答案。

[16] 参见〔美〕B. 盖伊·彼得斯：《税收政治学：一种比较的视角》，郭为桂、黄宁莺译，江苏人民出版社2008年版，第4-19页。

[17] 参见任喜荣：《立法主体宪法说理义务的法律化》，载《中国法学》2024年第3期。

[18] 参见张翔：《宪法与部门法的三重关系》，载《中国法律评论》2019年第1期。

[19] 参见神野直彦：《财政学——财政现象的实体化分析》，彭曦等译，南京大学出版社2012年版，第12、23页。

[20] 参见全国人大常委会法制工作委员会：《全国人大常委会法制工作委员会立法技术规范2024》，中国民主法制出版社2024年版，第43页。

在内容上，《增值税法》立法目的条款融合了税收的正当性、税法原则和税法功能。

第一，《增值税法》将保护纳税人权益写入立法目的。虽然作为一种间接税，增值税的纳税人并非负税人，相比直接税似乎纳税人权益保护的必要性略显没有那么重要。而《增值税法》首次在国内税种法规定（间接税）纳税人合法权益的保护，基于“举轻以明重”的解释规则，直接税体系中通过明确立法目的保护纳税人合法权益，既具有法理基础，也符合纳税人信赖利益保护。

第二，《增值税法》明确了“有利于高质量发展”，更在第2条强调了“为国民经济和社会发展服务”，可以说，增值税作为第一大税种更容易发挥税收的杠杆作用。“税收杠杆作用调节经济是政府干预宏观经济的表现”^[21]，因此增值税在宏观调控领域的作用发挥有利于助力高质量发展。^[22]近年来增值税制度的改革，无论是简并税率还是留抵退税制度改革，正是突破中性原则的桎梏，实现其对国民经济和社会发展的价值。

第三，《增值税法》作为一部税种法，立法目的条款中还明确了规范征收和缴纳，明确了依法征税不仅仅是程序法问题，更是税收法治的核心与灵魂。

综上，《增值税法》的立法目的条款不仅折射了国家对增值税乃至税收功能的重新审视，也反映了国家对增值税制度实施中的国家权力与个体权利如何平衡与协调在立法中予以了重视，既通过规范征收与缴纳有效规范与约束税收侵益性、实现对个案中纳税人个体权益的保护，又服务于高质量发展进而实现对纳税人整体利益的保护。

三、规范征纳关系视角下的增值税课税要素

“立法目的成为立法的起点，又贯穿于立法过程之中，最后体现于立法的实效上”。^[23]《增值税法》作为税种法，要实现立法目的，其最重要载体为课税要素条款。在《增值税法》诸多课税要素条款中，税率不具特别的技术性，而征税范围和税基条款相关规则的创新从科学立法的角度减少了既有立法的模糊不清，奠定了征纳关系规范化的基础，有利于征纳双方的税法遵从。

（一）征税范围条款与增值税税法遵从的延续性

1. 征税范围的凝练和应税交易的提出

《增值税法》第3条第1款在税目列举的基础上，提出“应税交易”概念并以销售为特征，第2款进一步明确以有偿为核心，这体现了确认式立法方式。

从立法技术规范的角度看：第一，取消“劳务”、保留“服务”，不仅统一了增值税和营业税的“劳务”，避免了一个概念在一部税法中的多重含义，也避免了与《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）中“劳务收入”的混淆。^[24]

第二，将不同类型的境内销售在概念层面统一为“应税交易”，体现了增值税在规范层面上的概念凝练。从“应税劳务”到“应税行为”再到“应税销售行为”，无疑“应税交易”概念具

[21] 林培富：《税收中性原则与税收杠杆作用的比较与分析》，载《财经研究》1992年第7期，第16页。

[22] 参见田志伟、汪豫、熊惠君：《助力高质量发展的增值税改革问题研究》，载《税务研究》2024年第12期。

[23] 郭道晖：《法理学精义》，湖南人民出版社2005年版，第189页。

[24] 《企业所得税法》第6条“提供劳务收入”中的“劳务”与现行增值税制度的“劳务”截然不同。

有更强的规范性，更能反映出征税对象的商业属性，突出了征税对象以“销售”为核心，无论是回应“有偿”，还是在实践中对不经常发生应税交易的主体的认定，均更加客观和科学。

第三，增值税的“应税交易”，与所得税的“应税所得”相并列，意味着税法规范整体性、体系化协调地推进。消费与所得，作为主要的征税对象，在法的规范性层面奠定了我国双主体税种的基本格局。需要指出的是：应税交易并不直接涉及税基的计量问题，即应税交易仅是一种概括的界定，但如何度量税基或税额，并非其所涵盖之内容，因此增值税的定性与定量是通过不同概念得以实现，应税交易完成定性，销售额、征收率或销项税额和进项税额完成定量。

因此，从《增值税暂行条例》的列举式到《增值税法》的“应税交易”，在形式上实现了征税范围规则的立法科学和规范性、减少了原有立法语言的矛盾冲突，在内容上延续了增值税征税的普遍性，既实现增值税税制基本稳定、税负水平总体不变，也为纳税人提供了稳定的预期。

2. 以应税交易为中心的征税范围的逻辑体系建构

根据《增值税法》，“应税交易”包含了境内销售货物、服务、无形资产、不动产。如何全面理解增值税征税范围，从文本角度，既要关注应税交易的正面规定、视同应税交易的侧面规定，也要考虑不属于应税交易的情形；从立法目的角度，应结合增值税制度的历史、税与非税的区分以及社会经济的发展予以全面理解。

第一，应税交易的核心是销售。虽然增值税在理论上是对消费的征税，但基于征管角度对销售方征税更具有效率。每一个增值税征收环节销售方将自己应缴纳的增值税，向购买方收取，这种连续地向交易相对人的税负转嫁模式结束于终端消费者处。其中，市场流通的中间阶段，购买方购入的目的主要是接续的生产、经营或转售，如何区别于消费者，则通过税款抵扣机制实现，即消费者不适用税款抵扣机制，因此基于税收负担的角度，本质仍是对消费的征税。因此《增值税法》在税收管辖权、视同应税交易和禁止抵扣等条款中明确了“消费”，正是回应了增值税对消费征税的属性。

第二，应税交易的本质是交换和有偿。市场经济下，经济过程即市场交换，以无偿形式呈现的大量市场行为，很难认定是基于自愿、情谊、慈善、公益等目的或属于法律规定的特殊情形，更多体现为“形式无偿、实质有偿”，如不对其征税将偏离税收正义的要求。如何区分，《增值税法》予以了明确：具有交易属性的即“应税交易”，不具有交易属性的即“视同应税交易”，具有慈善公益性质或属于家庭财产分割的可享受优惠政策。同时，剔除无偿提供服务，既弥补了现行规定的一刀切，也对税收治理提出了更高的要求，即对形式上的无偿服务，仍然要把握利益相关者的商业目的，分析企业实际的价值创造方式，确认表象上的无偿服务是否实质上取得了经济利益，最终厘清无偿提供服务与有偿服务。

第三，非应税交易条款的功能发挥。基于交换、有偿和有偿的例外等视角理解增值税的应税交易，从而可以将不具有上述特征的自动排除在征税范围之外。但基于立法的严密以及特定事项着重强调的需要，《增值税法》仍做了反向列举，明确四类情形不属于应税交易，而应强调的是不属于此四类情形的并非必然属于应税交易。由此，在“正向列举+反向列举”不能构成交易的全集的条件下，是否存在规范上的缺口？由于社会经济的不断发展与数字经济的盛行，新的交易模式、经济业态不断涌现，列举式立法已无法涵盖所有情形，尤其是金融衍生品的增值税问题。

在制度平移与立法创新中，考虑到金融商品性质的特殊性与内容规范的必要性，《增值税法》采用折中方式于第4、5条，分别从管辖权和视同应税交易的角度规定了销售金融商品的增值税相关问题，明确了销售金融商品的增值税可税性。

征税范围特别是应税交易的界定，构成了增值税的逻辑起点。而《增值税法》对相关应税概念的表达和选择既是增值税内在运行机制的要求，也是长期征管实践突出矛盾的弥合之道。从税法遵从角度：于纳税人而言更多是制度的延续性和稳定性；于税务机关而言，《增值税法》在要素法定和要素明确上的努力，也有利于执法的确定性和规则的统一性。

（二）“有偿”条款与增值税税法遵从的本土性

1. 自主知识体系视角下的有偿与对价

所有税法规范都包含了定性与定量规则，“应税交易”完成了增值税的定性，而增值税的定量则以销售额为基础，在理论上存在本土化与国际化两种路径。国际化途径下，主要是增值税法始终引入“对价”概念，明确含义和确定方式，为规范和查明税额提供法律依据。^[25]

对价（consideration）作为英美契约法的独有概念，其基本含义是：非盖印的简单契约须有对价支持才能生效，而对价就是指当事人从允诺中的“法律获益”或遭受的“法律受损”。^[26] 随着时代的变迁，这一概念本身在长期的演进过程中也几经蜕变。^[27] 然而无论经历何种发展，对价概念始终关注是否存在“交换”，对价理论始终着力解决要约/合同是否有效以及能否得到救济，而对于交易双方的交换是否合理或者能否折算为金钱价值，并不回应。因此就增值税而言，对价概念并不足以真正解决非货币形式对价下增值税销售额的确定问题。

对价概念并未纳入1999年《中华人民共和国合同法》（以下简称《合同法》，已失效）中。虽然全国人大法工委研究室在《合同法》第14条释义中，简单论及了对价，“要约是否有效以及合同是否有效取决于有无对价”，但关于要约的规定最终采取了“最通常和最简单的定义方式”。^[28] 由此可见，在形式层面，“对价”在我国法律体系中并非基础性概念，其在司法解释中的适用也代表的是“偿付代价”的含义。在实质层面，我国的民事立法不以对价作为效力的判断依据，法官在个案审查中也并不援引对价。

《增值税法》没有纳入对价，一方面遵循了现行民事法律关于交易的基本制度框架，另一方面也彰显了中国古代契约对立约原因即互惠性的强调本身蕴含着的“将欲取之，必先予之”的朴素的哲学思想。互惠性是人们进行经济交往的主要追求目标，^[29] 古代契约文化的有偿性表征着中华民族祖先的概念表达力和概念创造力，^[30] 从建构中国自主法学知识体系角度的考虑，不能局限于西方法学知识体系、西方社会科学知识体系。^[31] 在许多场合，西方理论、概念、范畴、

[25] 参见杨小强、胡蕙雅：《论增值税法上的对价》，载《经济法研究》第17卷，北京大学出版社2016年版，第57-83页。

[26] 参见陈融：《对价原则在英美合同法中的未来》，载《华东政法大学学报》2007年第6期。

[27] 参见刘承魁：《英美合同法对价理论的形成与流变》，载《北大法律评论》2007年第1期。

[28] 参见《中华人民共和国合同法释义》，载 http://www.npc.gov.cn/zgrdw/npc/flsyywd/minshang/node_2196.htm，最后访问时间：2025年3月20日。

[29] 参见张姗姗：《中国古代契约的互惠性与互助性及其文化解读》，载《法制与社会发展》2011年第3期。

[30] 参见张文显：《论建构中国自主法学知识体系》，载《法学家》2023年第2期。

[31] 参见何勤华、金逸菲：《中国式法治现代化的新篇章——党的二十届三中全会的法治意涵》，载《法治社会》2024年第6期。

话语并不足以解读和解决中国实践的新问题。^{〔32〕}因此从税法学科的自主知识体系建构而言,既要超越一般的知识整合,更要关注理论整合与协调的内部视角。^{〔33〕}立法如何选择,由于域外立法例相对能够全面展现立法者更为周延的立法考量,或可为借鉴。

2. 增值税域外立法例与我国立法的选择

以英国、澳大利亚、欧盟等国家和地区的增值税立法为例,对价概念往往与给付相联系,确定征税范围。理论上给付属于一种经营或是工业和商业活动,相关国家立法采用给付,主要因其有利于明确征税于何时实现。同时给付的实现,必须以基础法律关系要件的满足为前提,对价则从契约的角度提供了互惠法律框架的判断标准,即构成应税交易^{〔34〕}或应税给付^{〔35〕}的条件。

英国是对价概念发源地,《英国增值税法》(Value Added Tax Act)将对价作为应税给付的必备要素,明确了没有货物的给付但存在对价属于服务的给付。《澳大利亚货物与劳务税法》[A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999]的第9章A部分将对价作为应税给付(taxable supply)的判断要件之一,并对法案中的对价作进一步解释。^{〔36〕}

《欧盟增值税指令》(Council Directive 2006/112/EC)第2条关于应税交易的规定,除进口外,成员国内部的货物给付、共同体内部的货物给付以及成员国内部的服务给付,均强调对价(for consideration)。但未直接定义对价或予以解释。

而《德国增值税法》[Umsatzsteuergesetz (UStG)]第1条规定征税对象为“营业人在内国,基于对价,于其企业范围内所为之销售及提供劳务”^{〔37〕}。德文的Engtelt,或译为“对价”或译为“有偿”,但并不具有英美契约法中对价的含义,^{〔38〕}同时比较第3条1(b)和9(a)^{〔39〕}关于视同销售的规定,视同销售的核心是拟制为有偿,因此德国法的销售与有偿,与我国无异。

从理论到立法,“对价”“有偿”在理论上的区别、在不同立法例的选择,足以展现我国增值税立法制度平移过程中的本土性,而学术的客观性和严谨性应以本土化为基础。不可否认,近代以来,英美法的一些概念、制度和原则被移植到中国,产生了不同程度的影响。^{〔40〕}而这种本土性的价值在于用中国道理总结好中国经验,把中国经验提升为中国理论。^{〔41〕}

3. 以有偿重塑增值税的定性与定量

党的二十届三中全会决定明确要求“实施哲学社会科学创新工程,构建中国哲学社会科学自主知识体系”,因此以解决问题为中心,是识别、建构与型塑中国特色的财税法学自主知识体系

〔32〕 参见谢伏瞻:《加快构建中国特色哲学社会科学学科体系、学术体系、话语体系》,载《中国社会科学》2019年第5期。

〔33〕 参见刘剑文:《论中国财税法学自主知识体系的建构》,载《中国法学》2025年第1期。

〔34〕 如《欧盟增值税指令》使用“应税交易”(taxable transaction)。

〔35〕 如《澳大利亚货物与劳务税法》采用“应税给付”(taxable supply),《英国增值税法》也使用“给付”(supply)。

〔36〕 从解释上看,支付、容忍、自愿等等,更多是基于民商事交易(给付)成立的角度对对价的解释。

〔37〕 该翻译参见葛克昌、陈清秀、范文清:《德国营业税法》,元照出版有限公司2023年版,第21-22页。

〔38〕 无论是英美法的对价还是法国法的约因,并不体现在德国的合同法律制度中,更不能认为德国在增值税法中会采用一个民法上不采纳的对价概念。

〔39〕 两款分别规定了货物相关和服务相关。同时特别强调了有偿也包括特定的免费的情形。

〔40〕 参见高鸿钧:《比较法律文化视域的英美法》,载《中外法学》2012年第3期。

〔41〕 参见《习近平在文化传承发展座谈会上强调 担负起新的文化使命 努力建设中华民族现代文明》,载《人民日报》2023年6月3日,第1版。

的现实逻辑。^[42] 法律概念服务于法治实践,《增值税法》明确应税交易的有偿,并区别于视同应税交易的无偿,同时将有偿的定量通过货币形式与非货币形式经济利益予以实现。具体而言:

第一,非货币形式经济利益的纳入与税种法规范的统一。《增值税法》首次明确了销售额的货币形式和非货币形式。^[43] 非货币形式的经济利益,也存在所得税领域中。《增值税法》对于非货币形式的规定,在形式上与《企业所得税法》等保持一致,实现了税种法的统一。

第二,有偿与非货币形式经济利益的一致性。有偿代表交换,非货币形式的量度也应以交换为基准。如《澳大利亚货物与劳务税法》对于应纳税额如何计算,区分了以金钱表现的对价和非以金钱表现的对价下的增值税计税价格(销售额)的确定。而《英国增值税法》关于税基确定的规定,区别了货币形式与非货币形式的给付,第19条第3款规定非货币形式下,给付的价值是相对应的等值货币价值,该价值加上应缴纳的增值税等于对价。由此可见交换的基础在于等价,有偿意味着等价,因此非货币经济利益的量化规则以等价为原则。《增值税法》通过“应税交易→有偿→等价→销售额”的确定,完成了增值税应税交易从定量到定性的过渡。

第三,有偿标准下的非货币形式经济利益的定量。以非货币性资产交换为例,在企业会计准则下,具有商业实质的非货币性资产交换采用公允价值计量。《增值税暂行条例实施细则》虽明确有偿包含“货币、货物或者其他经济利益”,但并未明确非货币形式的计量。《增值税法》在有偿的基础上,进一步完善了量化规则,以“市场价格”为标准。^[44] 不仅与其他税法规范相统一,^[45] 也与《中华人民共和国民法典》(以下简称《民法典》)关于价格的确定规则相一致。^[46]

第四,应税交易的“有偿”与视同应税交易中的“无偿”的标准一致性。基于纳税人诚信推定的角度,视同应税交易仅是交易形式的不同,而非纳税人的税法不遵从,但在《增值税法》之前,对于“视同销售”和“价格明显偏低并无正当理由”^[47] “价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的”^[48],一概由主管税务机关确定销售额。《增值税法》从行为的性质出发,考虑视同应税交易有偿性的本质,回归交易的市场属性,采用了与非货币形式一致的处理原则——市场价格标准,也与《中华人民共和国价格法》(以下简称《价格法》)的规定^[49]保持一致。

第五,市场价格标准有利于税收征纳关系的良性运行。无论是视同应税交易还是收取非货币形式的经济利益,均属于市场主体的经营自由。社会主义市场经济经营者自主定价的权利,在增值税中得到国家的尊重,即通过市场价格标准予以体现。纳税人有权自主定价,同时特殊情形下的销售额确定也应以市场价格为标准。

《增值税法》关于征税范围和销售额的规定,不仅满足了税收要素法定和税收要素明确的要

[42] 参见刘剑文:《论中国财税法学自主知识体系的建构》,载《中国法学》2025年第1期。

[43] 《中华人民共和国消费税法(征求意见稿)》中也规定了“全部货币或者非货币形式的经济利益”。

[44] 参见《增值税法》第19条。

[45] 参见《企业所得税法实施条例》第13条,《个人所得税法实施条例》第10条。

[46] 参见《民法典》第511条。

[47] 参见《增值税暂行条例实施细则》第16条。

[48] 参见《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》(已失效)第40条;《营业税改征增值税试点实施办法》第44条。

[49] 参见《价格法》第3条。

求,更是通过税收要素的制度设计,在税务机关与纳税人之间达成了—个动态的平衡。聚焦于销售额层面,—方面,纳税人在事实上和法律上掌握了销售额确定的主动权,从而提升了纳税人税法遵从的主动性,如纳税人不按照第19条规定确定销售额,则可能适用第20条(由税务机关核定)。另—方面,从税务机关执法的角度,公权力对民事交易的干预被限制在市场的范围内,也体现了增值税对交易课税的本质,不仅与相关税种法的适用保持一致,同时也与民事法律相关规则保持一致,在操作上容易判断,更为简便易行。因此,无论增值税的定性还是定量,《增值税法》既尊重了纳税人市场交易的自主性和选择权,也合理地维护了国家税收利益,从课税要素的层面体现了对税收征纳关系的优化。

四、高质量发展视角下的增值税税收优惠

如果说课税要素条款代表了立法者对增值税在社会经济运行中基本功能的定位,那么税收优惠条款则是立法者为实现税法与经济动态协调而进行的政策选择。《立法法》并未列明税收优惠必须制定法律,因此《增值税法》虽专章规定税收优惠,但除明确规定起征点与免征优惠外,对更多的税收优惠采用了原则性规定,将制度细节交由国务院制定。^[50]因此,可以想见增值税税收优惠条款将通过条例的方式予以确定,进一步促进经济运行持续好转、着力推动高质量发展是未来增值税税收优惠立法的核心关键。^[51]

(—) 增值税税收优惠机制的特殊性

税收优惠是指,政府基于特定目的,通过税法规范上的例外或特别规定,突破量能课税原则的要求,给予纳税人与其纳税能力不相称的特别优惠。^[52]而优惠的理由则各不相同,如基于社会、经济或文化政策上的理由,又如基于简化税制的目的,又如为避免不予以优惠可能带来过于苛刻的税负等。而无论基于何种理由,税收优惠政策应受税收法定原则的约束。在税率法定的约束下,增值税的税收优惠主要体现为税基的优惠,如免税,又如加计抵减。

1993年《增值税暂行条例》制定时,税收优惠主要集中于免税和起征点的规定。然而免税意味着进项税额不得抵扣,在增值税抵扣机制下,对于适用一般计税方法的纳税人而言,免税在性质上与征税无异。尤其是中间环节免税,对于下一环节的纳税人意味着购进但无进项税额可抵扣,将产生重复征税,进而扭曲市场主体的经济行为。即便免税扩大到流通中的多个环节,如批发和零售环节均免税,虽可缓解但无法根本解决前述问题。

增值税的税收中性在很大程度上是通过抵扣机制实现的,因此在—些特定的领域,现行的增值税优惠政策更加多元化,更加着眼于不影响进项税额的抵扣,如先征后退、即征即退,或者比照所得税的加计扣除,如加计抵减。虽然《增值税法》关于税收优惠的规定未突破暂行条例的框架,但法律明确了增值税专项优惠的政策空间,无疑多元化的优惠政策也将纳入国务院“根据国

[50] 2025年3月公布的《中华人民共和国税收征收管理法(修订征求意见稿)》也明确“纳税人依照法律、行政法规的规定办理税收优惠”。

[51] 参见王军:《以税费优惠政策持续激发高质量发展活力》,载《求是》2023年第19期。

[52] 参见黄卫:《民营经济税收优惠的法治保障及其体系化建构》,载《探索与争鸣》2024年第12期。

民经济和社会发展的需要”制定专项税收优惠政策的考量范围。

（二）税收优惠的政策空间和评估调整

具体到《增值税法》预留的优惠政策空间，“支持小微企业发展、扶持重点产业、鼓励创新创业就业、公益事业捐赠”，在一定程度上体现了党的二十届三中全会决定中“规范税收优惠政策、完善对重点领域和关键环节支持机制”的落实。

从税收优惠的目的来看，国民经济和社会发展的需要体现了税收优惠目的的社会公益性。以支持小微企业发展为例，促进中小企业发展是国家的长期发展战略，《中华人民共和国中小企业促进法》第3条明确提出对小型微型企业实行积极扶持的方针。小微企业在增加就业、促进经济增长、科技创新与社会和谐稳定等方面具有不可替代的作用，对国民经济和社会发展具有重要的战略意义。

从税收优惠的限度来看，目前我国出台了一系列支持小微企业和个体工商户发展的税费政策，优惠政策是否符合比例原则，需要审视以下：其一，普惠性优惠及互相叠加是否损及市场其他主体、引起市场竞争的扭曲；其二，增值税优惠政策的限度与其他税种的优惠政策是否相当；其三，增值税优惠政策的叠加、与其他政策的叠加是否存在内在冲突，能否实现政策的初衷。

从税收优惠的方式来看，《增值税法》预留的优惠空间，不仅包括优惠的领域，也包括优惠的方式。不同纳税人优惠的方式存在差异。适用简易计税方法的纳税人，优惠方式集中在征收率优惠或销售额的豁免（起征点）；适用一般计税方法的纳税人，优惠方式可体现为扣额法（差额计税）、加计抵减或允许其适用简易计税。因此在税收优惠授权立法中，现行的优惠如通过授权立法继续保留，仍应遵循税收优惠的目的和必要的限度。

从税收优惠的效果来看，效果评价是检验政策及决定其是否需要继续施行的基础。税收优惠政策评估是依据一定的标准和程序，运用科学的技术和方法，对税收优惠政策的价值、合法性、运行效果进行预测和判断的一种公共政策行为。^[53]但一直以来政策评估是税收优惠政策过程的薄弱环节。近年来，财政部积极推行到期税收优惠政策评估工作，各地也不断推进优惠政策执行情况评估。《增值税法》明确规定国务院应当对增值税优惠政策适时开展评估、调整，未来可以在以下方面关注具体的实施。其一，建立独立的政策实施效果评估机制，完善优惠政策评估工作规范。明确评估原则、评估主体、评估内容、评估程序等。评估体系既要满足专业化，也要体现多元化，特别是注重纳税人的参与。避免谁出政策谁总结，报喜不报忧。^[54]其二，强化政策评估结果的法治化和有效运用。评估结果应及时反馈，及时调整或纠正政策偏差，指导新政策的制定和实施。

（三）以结构性调整为目标的增值税优惠政策的完善

如前所述，由于增值税征税机制的特殊性，传统的免税并不能真正免除纳税人的税收负担，甚至可能扭曲市场交易。因此，对于适用一般计税方法的纳税人而言，即征即退、加计抵减和零税率更能直接实现减轻税负。而此类税收优惠主要集中于特定产业，如软件产品或特定群体等。

[53] 税收优惠政策评估研究课题组：《税收优惠政策评估研究》，载《税收经济研究》2017年第3期。

[54] 参见邢会强：《财政政策与财政法》，载《法律科学（西北政法学报）》2011年第2期。

优惠政策的分散和频发，与国家其他宏观调控功能发挥有限、减税降费效应具有直接性不无关系。从长期的角度看，作用于生产端的政策与立足于消费端的市场之间链条过长、传导机制的市场回应具有迟滞性，因此对于优惠能否实现调节初衷的判断也具有一定的滞后性。这种滞后性一方面是所有政策皆内生存在的，另一方面也是增值税实质属于消费课税，但其立法和政策的立足点为“销售”所导致的，即增值税税收优惠的生产者导向是优惠政策内在矛盾的根源。

此外，税收优惠具有短期的政策效应，同时不属于必须制定法律的事项，因此对于需要长期给予优惠的对象并不适合以政策形式出现，更应以法定优惠体现在法律中。

第一，关于法定优惠税率，虽然多档税率代表了税法对纳税人“能”的评判，但增值税法低税率的设定更多考虑了特定货物的特殊性或特定服务能否取得相当的进项税额，无论是优惠范围还是优惠效应均有限，因此低税率优惠既不彻底也不直接。

第二，关于法定免税和零税率的替代。增值税免税在一般计税方法下的非优惠属性此处不再赘述。以农产品为例，无论是免税还是9%的低税率，真正发挥作用的是流通环节的免税。因此繁琐低效的低税率或免税政策，通过零税率的设置即可以简化。

我国增值税零税率较之其他国家和地区范围有限。如英国对被认为是必需品的商品和服务适用零税率，例如药品药物、书籍、服装鞋类、女性卫生用品，此外还包含慈善机构。^{〔55〕}又如澳大利亚，基本食品如面包、牛奶和水果，以及某些医疗、教育服务，免除货物与劳务税（增值税）或适用零税率。^{〔56〕}因此，增值税未来的税收优惠应当立足于消费端，从而真正实现消费者作为纳税人的利益保护。

五、权利保护视角下的税收征管的优化与改革

《增值税法》的立法目的明确包括保护纳税人的合法权益，而扣缴义务人的设置，从积极层面看，减轻了纳税人的申报负担、便利了纳税人，但从纳税人申报自主性的角度来看，似乎纳税人对于税收的规划空间被压缩。同时，扣缴义务人作为扣缴制度的主体，其在税收征管中的法律责任几乎与纳税人相当，因此其权利保护也不应被忽视。在纳税人权利被普遍关注的当下，扣缴制度对纳税人和扣缴义务人权利的影响是纳税人权利研究的另一个视角。而《中华人民共和国税收征收管理法（修订征求意见稿）》〔以下简称《税收征收管理法（修订征求意见稿）》〕第6条新增对扣缴义务人的合法权益保护，一方面代表了其权利保护提上日程，另一方面也带来新的问题，即在权利义务匹配性的基本框架内是否可能带来扣缴义务的泛化。

（一）增值税扣缴义务的法理基础

《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征收管理法》）第4条第2、3款和第30条明确规定了何谓扣缴义务人及其义务，由此可见，扣缴义务人的扣缴义务基于税法（公法）

〔55〕 参见《英国增值税法》附表8。

〔56〕 《澳大利亚货物与劳务税法》区分“免税”和“进项可抵扣”。第三章专门列出了免征的项目，并予以解释：如果免征，一方面供应无须缴纳货物与劳务税（增值税），另一方面为供应而购买或进口的任何物品的进项税抵免权不受影响。从税法效果上相当于零税率。

规定而产生，在税法上其地位与纳税人相当，其义务与纳税人也有高度的相似性，^{〔57〕}扣缴义务人也被认为属于纳税主体之一。

扣缴义务的设置不仅简化征管、降低成本，同时有利于保障税款征收。但在企业所得税与增值税中，具有经营（营利）属性的纳税人，应以纳税人申报纳税为原则、间接征收即扣缴为例外。扣缴义务主要规定于跨境交易场合。如《企业所得税法》第37条规定非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，其取得的所得，以支付人为扣缴义务人。而增值税以购买人作为扣缴义务人，与企业所得税相比还具有特殊的经济层面的正当性。一方面，增值税的纳税人并非负税人；另一方面，增值税纳税人向购买人收取价款时，也同时收取了增值税的税款，增值税征收的特殊机制和链条不应因跨境交易而阻断。

增值税的扣缴义务制度可追溯至《营业税暂行条例》（1993），^{〔58〕}后2008年《增值税暂行条例》修订，方纳入“扣缴义务人”规定，沿用了扣缴义务人顺序确定的规则，即“未设有经营机构→无代理人→购买方”。随着营改增全面推行，2016年《营业税改征增值税试点实施办法》第6条^{〔59〕}将顺序确定规则调整为“未设有经营机构→购买方”，取消了代理人扣缴增值税的规定。但2017年《增值税暂行条例》修订时并未统一扣缴义务人确定规则。

换言之，扣缴义务适用于跨境交易场合，购买人负担税款，以购买人为扣缴义务人，这种适用场景的限缩体现了对纳税人自主纳税的尊重，以及不过分增加纳税人上游主体的负担，实现了对其的最小侵害原则。在最小侵害原则下，一方面扣缴制度不应实际减损纳税人和扣缴义务人的经济利益，另一方面扣缴程序也应满足便捷、合理的要求，其中即包含了企业所得税与增值税扣缴制度的一致性，不过分增加扣缴义务人的遵从成本。

（二）增值税法对扣缴义务的完善：从分离到统一

如前所述，虽然增值税扣缴义务人制度实施30余年，但缺陷也显而易见。一方面，原增值税体系内的扣缴义务人规则不统一，即代理人是否需要扣缴增值税规定不一。另一方面，与企业所得税扣缴义务人规则的分离，既表现为适用条件不统一，也表现为扣缴义务人范围规定不一致。此外，当纳税人在境内有代理人时，企业所得税与增值税的扣缴义务人不同，如合同约定由支付人负担税费，那么代理人应当如何操作不无疑问，这显然增加了相关主体的税法遵从成本和税务风险。

《增值税法》第10条规定，境外单位和个人在境内发生的应税交易，购买方为扣缴义务人。统一了营改增以来的跨境销售增值税扣缴义务人的不同规则，也与企业所得税制度相衔接。该规则无论在适用层面还是理论层面，都实现了纳税人的选择权和扣缴义务人义务履行之间的平衡。

第一，关于购买方的确认。如果说企业所得税中“支付人”强调的是经济上的负担，那么增

〔57〕 扣缴义务人不缴或者少缴已扣、已收税款也应承担行政责任甚至刑事责任。

〔58〕 该条例第11条规定：“境外单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，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，以受让方或者购买方为扣缴义务人。”

〔59〕 该条规定，境外单位或者个人在境内销售服务、无形资产和不动产，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。

值税中的“购买方”更强调法律形式层面的相符。实践中，纳税人自境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额准予抵扣。而办理抵扣时，书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票等资料如有不全，则不得抵扣。^{〔60〕}由此可见，购买方不但应是合同的当事人，同时还应为付款人，体现了法律形式与经济实质层面的契合，在一定程度上也与企业所得税规则的适用相统一。

第二，关于购买方扣缴义务的确认为。在现行制度下，购买方需要判断能否取得非居民纳税人境内机构和个人的工商登记、税务登记等证明资料或非居民委托境内机构和个人代理事项委托书及受托方的认可证明，^{〔61〕}进而判断是否需要履行扣缴义务。在文义层面解读《增值税法》扣缴义务条款，购买方原则上负有扣缴义务。但在除外情形下，则需要购买方了解境外纳税人是否已经委托境内代理人申报缴纳税款，因此在境外纳税人不能提供相关信息的情形下，购买方应依法代扣代缴。

第三，扣缴义务的规定是否排除纳税人的申报义务？如境外单位和个人在境内设有经营机构，应自行申报缴纳增值税。以非居民承包工程作业为例，根据《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》，非居民进行营业税或增值税纳税申报，应当如实填写报送纳税申报表，并附送相关资料。而《企业所得税法》也采类似表述，并不影响境内机构场所申报缴纳企业所得税。因此即便境外单位和个人通过境内经营机构进行应税交易，扣缴义务人的设置从未免除纳税人的纳税义务。纳税人除了自行申报外，还可以“委托境内代理人申报缴纳税款”。《增值税法》授权国务院对委托代理人申报纳税进行规定，正是考虑了存在代理人的特殊情形。

第四，关于代理人问题。无论代理人以境外企业的名义在境内签订合同是仅限于本次交易，还是其有权并经常行使这种权力，均不影响其受托申报缴纳税款。但代理人仅以第三人身份代为申报缴纳税款，并非扣缴义务人，如其未履行申报义务少缴或不缴的法律后果则由纳税人承担。

（三）数字经济下的增值税征管改革展望

《增值税法》关于扣缴义务人规则的简化、统一和明确，在一定程度上有助于探讨数字经济下的增值税征管改革。而除了购买方，是否还有其他选择？

1. 平台能否作为扣缴义务人

自21世纪初电子商务飞跃发展以来，各国日益关注数字经济税源，现有税收协定规则已无力解决数字经济收益在所得税层面的分配问题，而数字经济在流通环节，即销售层面的间接税征收则迈出了第一步。跨境销售中的主体，包括经营者、平台与消费者都成为数字经济下增值税征收的重点要素。

平台经济是数字经济的一种特殊形态，是依托于云、网、端等网络基础设施并利用人工智能、大数据分析、区块链等数字技术工具撮合交易、传输内容、管理流程的新经济模式。^{〔62〕}如依托《增值税法》规则，境外单位或个人通过境内的平台发生应税交易，购买方为扣缴义务人，

〔60〕 参见《营业税改征增值税试点实施办法》第25条。

〔61〕 参见《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》第20条。

〔62〕 参见黄益平：《数字经济的发展与治理——十三届全国人大常委会专题讲座第三十一讲》，载 http://www.npc.gov.cn/npc/.../c2/c30834/202301/t20230103_423214.html，最后访问时间：2025年3月20日。

分散零散的扣缴义务增加征管成本。因此在跨境电商零售进口中，《关于跨境电子商务零售进口税收政策的通知》（财关税〔2016〕18号）明确规定“电子商务企业或物流企业”可作为关税、进口环节增值税、消费税的代收代缴义务人。

换言之平台作为扣缴义务人，在特定的应税交易模式下，既有法律依据，也有法理依据，同时也存在操作的可行性。那么当场景由跨境零售进口切换至境内应税交易，上述正当性是否继续存在？目前关于平台的涉税协力义务，其法律依据主要来自《中华人民共和国电子商务法》第28条“报送平台内经营者的身份信息和与纳税有关的信息”。2025年6月20日，《互联网平台企业涉税信息报送规定》正式施行，从行政法规的角度，细化了平台涉税信息报送的具体操作，但并未扩大现有的征税范围或纳税责任。

目前只有跨境电商零售进口下的平台才承担扣缴义务，那么问题是，境外主体通过平台在境内提供服务等如何实现增值税征管的合法、合理和便捷，特别是在直接面向消费者的场景下，购买者众多且分散，并不符合扣缴义务人设置的简化征管的初衷。

2. 欧盟关于平台地位和义务的规定

数字经济问题具有国际性，欧盟一直引领增值税方面的改革，从最初的反向征收，到平台崛起后其改革的重点逐渐聚焦到大型平台。

欧盟2020年9月发布《电子商务增值税规则解释性说明》，明确提出“视同供应商”（deemed supplier）的概念，这一概念将适用于通过平台进行的所有服务销售。

2022年《关于修订2006/112/EC号指令有关数字时代增值税规则的理事会指令》明确了当基础供应商不向购买者收取增值税时，平台将收取并核算基础供应商的增值税。这将确保提供服务的平台与其他传统供应商之间的公平竞争，也不会给通过平台运营的基础供应商带来负担。^[63]

2024年11月5日，经过近两年的讨论，欧盟经济和财政部理事会在政治层面就“数字时代增值税”一揽子计划达成协议，明确自2028年7月1日起，为客运和短期住宿领域提供供应的平台将负责收取并向税务机关缴纳增值税，而其用户则无须缴纳增值税。^[64]

3. 我国增值税扣缴义务人制度的适用与完善

党的二十届三中全会决定重申“加强重点领域、新兴领域、涉外领域立法”。增值税作为我国第一大税种，如欧盟对增值税流失规模的估算合理，那么我国平台经济也存在着不容忽视的税源流失问题。而在跨境应税交易（跨境电商零售进口除外）适用扣缴义务，代理人规则较之购买方规则在征管层面更具有效率。

虽然《税收征收管理法（修订征求意见稿）》呈现出对平台义务的泛化和近似于连带的责任规定，但目前并未将平台定位于一般场景下的扣缴义务人。而从意见稿中关于平台办理平台内经营者、从业人员纳税申报等相关涉税事宜的规定看，或存在将平台定位于代理人的可能性。因此结合实践操作来看，所有的平台内经营者，即通过电商平台销售商品或者提供服务的电子商务经

[63] See *Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards VAT Rules for the Digital Age*, available at <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701>, last visited on Mar. 1, 2025.

[64] See *VAT in the Digital Age (ViDA)*, available at https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en, last visited on Mar. 1, 2025.

营者，无论是否办理市场主体登记，均需在电商平台提交身份、地址、联系方式、行政许可等真实信息。^{〔65〕}对于仅通过网络在我国开展经营活动同时未在我国境内办理税务登记的平台内经营者，通过制定《平台网络服务协议模板》，增加委托代理人申报纳税条款，其在境内的增值税则由代理人——平台予以申报缴纳。由于境外经营者在我国无可抵扣的进项税额，可以考虑参照小规模纳税人的征收率标准，适用1%的征收率优惠。报送义务的履行构成了扣缴义务的基础。

六、结 语

《增值税法》无论是法律本文的内容，还是立法过程中向社会公众充分征求意见，不仅以法律形式巩固了改革成果，增强了税制改革的稳定性、权威性，更是在税收立法的统一、协调等方面开启了科学立法、民主立法、依法立法的新篇章。从价值导向看，关于立法目的的规定，特别是在三审稿中最后增加立法目的条款，不仅彰显了立法机关对增值税法功能的关注和认可，也对未来税种法的立法或修订是否引入立法目的以及立法目的条款的具体内容提供了借鉴。从技术层面看，立法目的条款呈现出对税收要素等的引领，在总体税制框架和税收负担水平保持不变的条件下，明确税收要素、优化税制结构，同时细化征管程序、提升效率。《增值税法》为增值税的课征奠定了制度框架和规范基础，随着社会经济生活的多元化、社会交易的多样化发展，更需要适用中完善税法解释、积极探索相关配套制度的可行性，从而在规范增值税的征收和缴纳、保护纳税人的合法权益的同时，真正达成高质量发展的立法目的。

Abstract: The decision of the Third Plenary Session of the 20th Central Committee of the Communist Party of China has proposed to fully implement the principle of statutory taxation, which has strongly promoted the legislation of value-added tax. The adoption of the Value-Added Tax Law not only reflects the organic integration of legislation and tax system reform, but also marks a new step forward in the process of tax legalization in China. The legislation of value-added tax has many highlights regarding legislative purpose, scope of taxation, determination of tax base and tax preferences. Meanwhile, in light of the tax collection and management issues in the digital economy, it is necessary to look ahead to the application and possible reforms of the withholding systems of the Value-Added Tax Law.

Key Words: Value-added Tax Law, legislative purpose, digital economy, legislative techniques

(责任编辑:王湘淳)

〔65〕 参见《网络交易监督管理办法》第24条。