

《增值税法》的立法精神、新规解析与实施展望

翁武耀*

内容提要：相比于现行增值税制度，在税制平移和延续原则性立法模式下，《增值税法》秉持落实税收法定原则和规范授权立法、实现法律统一和促进法律协调、贯彻增值税中性和坚持与时俱进以及降低税负、遵从成本和加强税收征管的立法精神，规定的 38 个条文从立法形式或/和立法内容上都有所变化。尤其在应税交易发生地、视同应税交易、非应税交易、混合应税交易的税率确定、对境外销售方的税款征收、销售额、起征点、纳税地点等方面都有重要的新规。此外，为确保顺利实施以及适应数字经济，对《增值税法》中的诸多规定，包括应税交易有偿性要件、小规模纳税人认定标准、其他不得抵扣的进项税、专项优惠政策的评估和调整等，后续制定的实施条例需要通过延续、修改现行相关增值税规则以及引入新的规则作进一步解释。

关键词：增值税法 税收法定原则 中性原则 数字经济 实施条例

此前我国形成的以《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）和《营业税改征增值税试点实施办法》（以下简称《营改增实施办法》）为主要框架的增值税法律制度体系，既与增值税第一大税种的地位不匹配，更与税收法定原则的要求存在差距。2024 年 12 月 25 日，十四届全国人大常委会第十三次会议表决通过《中华人民共和国增值税法》（以下简称《增值税法》）则结束了该段历史。本次增值税立法虽然总体上采取税制平移的思路，在保持税制基本稳定、税负水平总体不变的基础上，将《增值税暂行条例》《营改增实施办法》等纳入法律，并延续原则性立法的模式，^{〔1〕}但《增值税法》的 38 个条文相比于《增值税暂行条例》和《营改增实施办法》的相关条文均有所变化或不同。总体而言，一方面呈现立法形式的改变，即没有带来规则实质性的内容改变，主要体现为贯彻税收法定原则、提高法律明确性、统一协调规

* 翁武耀，中国政法大学民商经济法学院教授。

本文为国家社会科学基金项目“我国增值税构成要件的体系化构建与立法完善研究”（20BFX157）研究成果，并受中国政法大学科研创新项目（25KYGH016）资助。

〔1〕 参见杨小强：《增值税立法开启我国税收法治建设新篇章》，载《中国税务》2025 年第 1 期。

则和准确简练用语等，另一方面呈现立法内容的改变，即带来增值税规则实质性的内容改变，包括完全新增的条文。因此，有必要阐释《增值税法》的立法精神和新规适用，深度解读其中蕴含的重要改变和发展脉络，为纳税人以及征税机关正确适用《增值税法》提供指引，并据此展望新法的实施，为接下来实施条例的制定提出建议。

一、《增值税法》的立法精神

《增值税法》第1条新增立法目的，规定“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”，奠定了《增值税法》的整体价值追求，决定了《增值税法》所追求的立法精神。同时，正如新增第2条规定的“增值税税收工作应当贯彻落实党和国家路线方针政策、决策部署，为国民经济和社会发展服务”，第1条立法目的本身也体现了贯彻落实党和国家的相关方针政策、决策部署，其中，党的十九大提出高质量发展，包括创新发展、绿色发展、协调发展等五个方面的内涵。^{〔2〕}而“规范增值税的征收和缴纳，保护纳税人的合法权益”，更是贯彻落实党和国家依法治国、依法行政以及以人民为中心等相关方针、政策的体现。

（一）落实税收法定原则和规范授权立法

税收法定原则是税收法治的基石，^{〔3〕}其在立法层面的核心内涵是税收基本制度的法定和明确。党的二十届三中全会更是提出“全面落实税收法定原则”。《增值税法》除实现了增值税立法位阶的提升外，对税收法定原则的落实还体现在以下方面：首先，《增值税法》直接纳入《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税暂行条例实施细则》）中关于税收要素的相关内容，例如，《增值税法》第4条和第5条分别进行了界定应税交易发生地、视同应税交易等直接关系着纳税义务产生与否的规则。其次，《增值税法》直接纳入《增值税暂行条例实施细则》及其他规范性文件中的解释性规则，提高法律的明确性。例如，《增值税法》第3条第2款将应税交易界定为“有偿转让货物、不动产的所有权，有偿提供服务，有偿转让无形资产的所有权或者使用权”。

增值税不仅具有筹集财政收入的功能，还具有对经济社会进行宏观调控的作用，这就对《增值税法》相关规则的政策性和变动性、应经济社会发展相机调控、促进新质生产力发展等提出了要求。因此，授权立法即允许行政机关根据调控需要灵活制定部分增值税规则具有必要性，这也是税收法律保留相对性的体现。《增值税法》第25条第1款规定“国务院对支持小微企业发展、扶持重点产业、鼓励创新创业就业、公益事业捐赠等情形可以制定增值税专项优惠政策”，便集中体现了这一点。但在税收法定这一“帝王原则”的约束下，授权立法必须受到一定的规范、限制。首先，税收基本规则不再授权立法，同时减少改变税收基本规则的授权立法。关于后者，如《营改增实施办法》第17条第3款授权国务院财税部门规定适用简易计税方法的特定应税交易，《增值税法》第8条不再保留这一授权。又如，就销售额的界定，《增值税法》第17条不再授权

〔2〕 参见林兆木：《高质量发展的内涵》，载《人民日报》（海外版）2018年2月6日，第5版。

〔3〕 参见张守文：《税收法治现代化：路径、原则与方向》，载《国际税收》2024年第11期。

国务院另行规定。其次，保留了部分涉及税收基本规则改变的授权立法，《增值税法》第 9、23、25、32 条在赋予国务院调整小规模纳税人认定标准等权力的同时，规定国务院行使前述权力应报全国人民代表大会常务委员会备案。最后，关于数量更多的与税收基本规则执行相关的授权立法，《增值税法》提高了被授权对象的层级，即均为国务院，例如，第 33 条授权国务院制定出口退（免）税的具体办法。

（二）实现法律统一和促进法律协调

现行增值税制度区分销售货物和销售服务、不动产、无形资产两类应税交易，分别主要由《增值税暂行条例》和《营改增实施办法》规范。由此导致增值税相关规则不仅繁杂、琐碎，增加纳税人遵从成本，同时还形成销售货物与销售服务、无形资产、不动产间不合理的规则差异以及税收待遇的不公平。而《增值税法》全面系统规定增值税基本规则，在统一法律的同时实现法律规范的简化和公平。首先，在增值税法律规范整合实现简化方面，例如，《增值税法》第 24 条关于免税项目的规定，就整合缩减了《增值税暂行条例》第 15 条的货物免税项目和《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（以下简称《营改增过渡政策》）第 1 条规定的服务等免税项目，并进行了同类合并，如第 6 项将由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品和残疾人个人提供的服务合并在一项中。其次，在增值税法律规范整合实现公平方面，例如，《增值税法》第 5 条对视同应税交易的规定在整合关于视同销售货物和视同销售无形资产、不动产规定的基础上，都没有规定视同除外的情形。而就无偿赠送货物，《增值税暂行条例实施细则》第 4 条规定一律视同为应税交易，就无偿转让无形资产或者不动产，《营改增实施办法》第 14 条规定用于公益事业的不作为视同应税交易。

法治体系建设需要实现法律的协调，《增值税法》也不例外。首先，在与其他税种法协调方面，因进口货物增值税由海关代征，与关税一并缴纳，《增值税法》特别注重与《中华人民共和国关税法》相衔接。例如，《增值税法》第 29 条第 4 项和第 30 条第 4 款对进口货物增值税征收管理进行完善，规定进口货物的纳税人，按照海关规定的地点和期限申报并缴纳税款。其次，《增值税法》还注重与《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》）相协调。《增值税法》的程序规则限于体现增值税征管特殊性的规则。为此，《增值税法》第 36 条规定增值税征管依照本法和《税收征收管理法》的规定执行。此外，对于可以适用税收征管共同规则的，例如，关于销售额核定的具体方法，《增值税法》第 20 条规定税务机关可以依照《税收征收管理法》和有关行政法规核定销售额，不再像《营改增实施办法》第 44 条单独规定。

（三）贯彻增值税中性和坚持与时俱进

增值税征收的核心特征就是贯彻中性原则，^{〔4〕} 不过多干扰市场经济的正常运行。而为达到这一目的，《增值税法》从多方面发力。首先，完善抵扣制度，以尽可能消除经营者承担的增值税税负。为此，应防止任何可能对与经营活动相关的进项税抵扣的限制。《增值税法》第 22 条缩小了不得抵扣的进项税的范围。例如，对于餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务而言，若纳税人非直接用于消费，对应的进项税可以抵扣。^{〔5〕} 事实上，这一政策也利好相关服务业。此外，如

〔4〕 参见叶姗：《增值税法设计中税收中性的偏离及复归》，载《浙江工商大学学报》2023 年第 6 期。

〔5〕 例如，纳税人销售会议服务，会议服务包括餐饮服务这一部分业务，纳税人外购餐饮服务，并将餐饮服务并入会议服务中一并销售，会议服务的价格自然也包括了餐饮服务，就属于用于经营活动。事实上，这种情况常见于混合销售中。

前文所述，《增值税法》不再保留差额计税和一般纳税人适用简易计税方法，这有助于扩大抵扣机制的适用范围。其次，大幅度缩减视同应税交易的类型。毕竟税法拟制扩大征税权，对纳税人不利。^{〔6〕}例如，《增值税暂行条例实施细则》第4条规定的货物在同一纳税人两个机构之间的转移不再被视同为应税交易，有利于企业内部供应链的顺畅，减少对企业正常经营活动的干预，同时，不同地区间税源的分配问题可以通过转移支付等方式来解决。最后，限制法定的免税业务。现行免税规则有违公平原则，并且纳税人还不能抵扣与免税交易相关的进项税额、仍将承担税负。为此，《增值税法》第24条大幅度删减免税业务，主要保留了与基本民生相关的项目。

法律应当随时代变迁而变革，呈现法与时转、与时俱进的特征。^{〔7〕}本次增值税立法，依据国家和社会发展需要完善条文内容，在诸多方面实现了与时俱进。例如，《增值税法》第3条将劳务并入服务构成应税交易。作为增值税逐步扩围改革的产物，加工、修理修配劳务与服务并列，但前述劳务的本质上也服务，即履行了一项作为义务并使购买方受益。^{〔8〕}又如，《增值税法》第4条关于在境内销售服务、无形资产的界定更符合消费地征税原则。《营改增实施办法》第12条以销售方或购买方在境内为标准界定销售服务、无形资产的发生地，使我国不能对消费地在境内但是销售方或购买方都在境外的交易征收增值税。而当前数字经济迅猛发展，这种交易将变得更为频繁，经济合作与发展组织也早已建议跨境数字经济交易应当在消费地征税。^{〔9〕}《增值税法》在回应这一现实问题的同时遵循国际惯例，在第4条中用“在境内消费”标准替换了“购买方在境内”标准。再如，国家取消计划生育政策并出台鼓励生育的政策使得与避孕相关的项目不再具有免税的基础，为此，就《增值税暂行条例》规定的免税项目，《增值税法》第24条唯一删去的免税项目就是避孕药品和用具，同时，也不会通过第25条以专项优惠政策的方式予以延续。

（四）降低税负、遵从成本和加强税收征管

降低纳税人的税负和遵从成本，不仅有助于保护纳税人权益和改善营商环境，^{〔10〕}促进企业尤其是中小微企业的发展，还有助于提振消费并符合以直接税为主的税制结构改革方向。据此，除在完善抵扣制度以外，《增值税法》还从降低征收率、优化税收优惠两个方面来实现局部的减税降负目的。首先，《增值税暂行条例》第12条授权国务院规定不同于3%的征收率，《增值税法》第11条关于征收率的规定取消了这一授权，这意味着超过3%的征收率（如5%）将无效。其次，在优化税收优惠方面，例如，《增值税法》第9条以年应税销售额未超过500万元作为认定小规模纳税人的唯一标准。这样，即使小微企业会计核算健全，并且按照一般计税方法计税，也仍然可以是小规模纳税人，进而享受小规模纳税人的税收优惠待遇。又如，《增值税法》第27条规定小规模纳税人放弃税收优惠后再选择享受该优惠不受36个月限制。再如，为促进特定行

〔6〕 参见欧阳天健：《税收法律拟制的反避税功能论析》，载《财经法学》2023年第6期。

〔7〕 参见邹亚莎：《在对传统的深度挖掘中建构法学自主知识体系》，载《光明日报》2023年12月8日，第11版。

〔8〕 关于服务的界定，参见〔美〕艾伦·申克、维克多·瑟仁伊、崔威：《增值税比较研究》，熊伟、任宛立译，商务印书馆2018年版，第113页。

〔9〕 See OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, available at <https://dig.watch/wp-content/uploads/1923256.pdf>, last visited on Jan. 30, 2025.

〔10〕 参见王斐民、王雅铃：《中国纳税营商环境评价体系的分析与再塑》，载《经贸法律评论》2020年第3期。

业的发展,对特定免税项目,相比于《营改增过渡政策》,《增值税法》第 24 条很可能旨在扩大适用范围,如享受提供养老服务免税的主体由残疾人福利机构扩大到残疾人服务机构。此外,《增值税法》还降低纳税人的遵从成本。例如,《增值税法》第 30 条删减了一日、三日、五日等时间较短的计税期间,避免纳税人因计税报税过于频繁而产生的遵从成本。

增值税征收的主要目的是取得财政收入,《增值税法》无疑需要确保税款及时足额入库,其不仅在第 1 条强调规范增值税的缴纳,还从多方面强调现代化手段,以加强税收征管。^[11] 这一点尤其体现在《增值税法》推行“以数治税”以及推广电子发票等方面。首先,《增值税法》未以法定的形式规定增值税专用发票,仅规定增值税发票,考虑到我国“以票控税”主要围绕专用发票来实现,《增值税法》的这一变化与弱化“以票控税”相契合。其次,《增值税法》强化涉税信息的获取。现代信息技术的发展使得多方提供涉税信息成为现实。^[12] 《增值税法》第 32 条规定了海关的信息提供义务,第 35 条规定了各部门应建立增值税涉税信息共享机制和工作配合机制,这些规定有助于凝聚征管合力,也有助于实现“以数治税”。最后,《增值税法》重视电子发票,第 34 条新增规定“电子发票与纸质发票具有同等法律效力”,且要求“积极推广使用电子发票”。电子发票(包括数电发票)的使用有助于进一步务实“以数治税”,有效遏制发票类违法行为。

二、《增值税法》的新规解析

《增值税法》的 38 个条文都有所变化,不过,真正带来增值税法适用变化的新规还是集中于立法内容有所变化的条文。为使《增值税法》能得到准确的适用,有必要解析这些新规,尤其是其中一些较复杂的新规。

(一)“总则”章的重要新规解析

1. 应税交易发生地

何为在境内销售服务、无形资产,《增值税法》第 4 条将购买方所在地标准修改为消费地标准。这一变化带来了增值税管辖权的变化,甚至在一定程度上带来了管辖权的扩大。具体而言,其一,境外销售方向境内购买方销售服务,服务完全在境外发生或无形资产完全在境外使用,不管是根据现行增值税制度还是在《增值税法》下,都不属于在境内销售。其二,境外销售方向境外购买方销售,服务完全在我国境内发生或无形资产完全在我国境内使用,根据现行增值税制度,不属于在境内销售,但是在《增值税法》下,考虑到服务发生地和无形资产使用地可以等同于服务、无形资产的消费地,就属于在境内销售。此外,伴随加工、修理修配劳务纳入服务之中,在《增值税法》下,由于销售服务同时还适用销售方所在地标准,劳务发生地不在境内但是销售方在境内的销售加工、修理修配劳务也将属于在境内销售,如境内企业派员工到境外修理机器,这也是管辖权扩大的体现。与此相关,跨境销售服务、无形资产可能面临更大的国际双重征

[11] 事实上,从税收程序法上加强税收征管也与从税收实体法上降低税负相适应。

[12] 参见施正文:《深化税收征管改革加快税收征管法修订》,载《国际税收》2024 年第 9 期。

税问题，未来增值税法需在遵循消费地征税的指导原则下予以有效应对。

2. 视同应税交易

由于《增值税法》第5条没有规定兜底条款，可以认为删除的视同应税交易类型不会再在实施条例中恢复。因此相关交易或行为是否就不再征收增值税将成为《增值税法》该条款适用的关键。第一，在间接代理下委托人将货物交付受托人代销，受托人以自己名义销售代销货物，此时，受托人的行为虽然不作为视同应税交易，但是按照应税交易征税。不过，受托人无法抵扣与该货物相关进项税。如果受托人向税务机关说明且证明间接代理关系，税务机关按照委托人销售货物（即应税交易）征税即可，就销售货物不再对受托人征税。第二，货物用于投资和分配，考虑到纳税人分别获取股权或投资份额和履行完毕股息、分红义务，在货物所有权转移和有偿的情况下，可以按照应税交易征税。第三，无偿提供服务（除金融商品外）不再视同应税交易，但是如果无偿是出于逃避税的目的，根据《增值税法》第20条的规定，税务机关有权核定销售额并征税。此外，纳税人将自产或委托加工的货物无偿提供给员工或个人使用，即仅提供使用权，也视为服务的提供，按照货物用于集体福利或者个人消费这类视同应税交易征税。事实上，《增值税法》第6条没有将纳税人为聘用的员工提供服务保留为一项非应税交易，与之相契合。

3. 非应税交易

相比于《营改增实施办法》第10条规定非应税交易，《增值税法》第6条对非应税交易的类型作了调整，使得相关规则更加科学，提高法律的明确性。首先，新增加的非应税交易，包括取得存款利息收入和依照法律规定被征收、征用而取得补偿，目前并不征收增值税，前者是“不征收增值税项目”，^{〔13〕}后者（一部分）则是免税项目。^{〔14〕}土地、房屋等征收或征用而取得补偿，虽属于有偿转让无形资产、不动产、货物或有偿提供服务，但从免税项目修改为非应税交易，是因为很大一部分主体即使取得补偿也不构成经营者，即缺乏营利性。^{〔15〕}为此，第6条核心内容是规定非经营者实施的有偿转让货物、无形资产和不动产（以下统称商品）或有偿提供服务行为为非应税交易，保留的员工为受雇单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务也属于这一类，即缺乏构成经营活动要求的独立性。事实上，《增值税法》第6条规定非应税交易的主要意义就在于此，否则根据第3条应税交易的界定，这类行为将纳入征税范围或产生争议。其次，保留的收取行政事业性收费、政府性基金这一非应税交易，《增值税法》删去了“行政单位”这一主体的限定以及需要满足依法开征等特定的条件。为此，不仅行政单位，而且事业单位等主体收取行政事业性收费、政府性基金也将属于非应税交易，而非免税交易。^{〔16〕}最后，未保留单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务这一非应税交易，这也是考虑到一部分提供服务应当作为应税交易或视同应税交易来征税，包括纳税人向员工有偿提供服务以及将货物用于集体福利（如果属于提供服务）。

〔13〕 参见《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（以下简称《营改增有关事项规定》）第1条。

〔14〕 参见《营改增过渡政策》第1条和《财政部 税务总局关于明确无偿转让股票等增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第40号）。

〔15〕 参见翁武耀：《论增值税纳税人的构成要件与立法完善——基于“经营活动”核心概念的分析》，载《税务研究》2023年第5期。

〔16〕 关于属于免税交易的规定，参见《营改增过渡政策》第1条。

《增值税法》第 6 条仅规定四类非应税交易，未规定兜底条款，这并不意味着应税交易的扩大，一项交易行为是否构成应税交易，主要根据《增值税法》第 3 条、第 4 条等规定的应税交易构成要件。如果不满足相关要件，不符合增值税法理（如作为交易客体的商品具有市场流通性），自然依然为非应税交易。例如，转让有限责任公司的股权、普通债权、企业或企业一个经营部门（资产伴随负债、劳动力等一并转让）等，因不在征税范围内或不具有流通性，^{〔17〕}物业管理单位等代收的住宅专项维修资金，因资金不是提供服务的对价而不具有有偿性，被保险人获得的保险赔付，因不属于提供服务而取得对价，皆不征收增值税。不过，需强调的是，构成有偿转让商品或有偿提供服务但仅仅因为缺乏持续性或经常性而不属于经营活动的行为，依然构成应税交易，例如，自然人偶尔提供咨询服务并不因其偶发性或不具经营性而排除在增值税征税对象外。

（二）“税率”章的重要新规解析

混合销售如何确定税率或征收率一直是难点问题，涉及课税公平与征管效率的权衡。具体而言，混合销售涉及不同商品或服务，^{〔18〕}而不同税目之间税率或征收率是存在差异的。对此，《营改增实施办法》第 40 条采用“从主业纳税”标准。例如，以经营货物为主业的纳税人发生混合销售，按照货物来确定税率，即使这一项应税交易中涉及的服务价值更大，鉴于服务税率通常要低于货物，此时就会造成该项应税交易税负偏重。相反，对于主业不是经营货物的其他纳税人，“从主业纳税”会导致混合销售税负偏轻或畸轻。^{〔19〕}为贯彻对纳税人权益的保护，同时也是基于征管能力的提高（能对单项交易逐一判断），《增值税法》第 13 条修改了这一标准，改为“从主项纳税”标准，即按照“应税交易的主要业务”（如价值超过整个交易价值的一半以上）确定税率或征收率，从单项应税交易层面而非纳税人主营业务层面进行分析，这样，就能避免产生上述混合销售可能产生的税负偏重或偏轻的问题，贯彻中性原则，也更加公平。需要特别指出的是，混合销售存在的前提是发生一项应税交易，虽然涉及不同商品或服务，但应当以单一对价销售，且存在主次关联关系。例如，与实物或权益相结合的数字藏品交易，^{〔20〕}就应按照混合销售，根据交易是销售数字藏品为主，还是以销售附属的实物或权益为主，来确定税率征收增值税。事实上，销售餐饮服务本质也是混合销售，在该服务下还存在饮料等商品的销售。为此，改为“从主项纳税”标准也符合应税交易税目确定的原则。

（三）“应纳税额”章的重要新规解析

1. 境外销售方在境内发生应税交易的税款征收

由于境外销售方在境内直接申报缴纳税款存在困难，作为现行增值税制度的延续，《增值税法》第 15 条将购买方扣缴税款作为境外销售方在境内销售商品或服务的税款征收机制，但不再以境外销售方在境内未有经营机构为前提，适用规则更加科学。换言之，在《增值税法》下，境外销售方在境内有经营机构，且销售商品或服务是通过该经营机构实施的，则该经营机构作为纳税人申报纳税，也就不属于境外销售方在境内销售商品或服务。如果并非通过该经营机构实施，

〔17〕 参见翁武耀：《论增值税非应税交易的界定、体系化分类与立法完善》，载《江西社会科学》2024 年第 3 期。

〔18〕 参见刘剑文、熊伟：《财政税收法》，法律出版社 2017 年版，第 227 页。

〔19〕 参见王自荣：《混合销售“从主纳税”制度的实然分析、应然分析及完善建议》，载《税收经济研究》2021 年第 4 期。

〔20〕 如某平台销售特定数字藏品时同时给予购买者相应的实物藏品。

即境外销售方直接实施，则由购买方扣缴税款。此外，如果购买方是自然人，实施扣缴税款会存在困难，同时考虑到在境内销售服务和无形资产的标准已经由购买方所在地改为消费地，如果购买方也不在境内，扣缴税款也存在困难。因此，第 15 条新增境内代理人申报缴税的征收机制作为例外，境外销售方在境内的经营机构也可以作为代理人，从而有利于维护国家税收利益。

2. 销售额

销售额是增值税税基，对确定应纳税额至关重要，同时，销售额的界定也间接影响应税交易的构成。相比于现行增值税制度，为使法律规则更加科学和精准，首先，《增值税法》第 17 条关于销售额界定的核心变化是增加了相关性要求，即取得的价款与应税交易相关。事实上，根据该条，任何与交易相关的货币或非货币的经济利益都可以构成价款，这也意味着应税交易构成要件之有偿性也可以作相应的宽泛理解。虽然经济利益的多样化和宽泛理解有利于销售额的认定，尤其是在数字经济下，但相关性要求能限制销售额的认定，以此进行平衡。具体而言，如果纳税人提供服务，取得的经济利益与之无关，销售额就是零，从而应认定为无偿，不构成应税交易。例如，企业去某地销售特定产品，就能获得当地政府一笔金额固定的补贴收入，或取得当地人的一笔捐赠收入，就不应认定是相关的，当然，当地政府或当地人也并非是基于对价履行给付义务。不过，如果企业取得的补贴收入，与其销售产品的收入或者数量直接挂钩，如卖出产品的数量或金额越多，补贴收入按比例也相应越多，则构成对价，计入销售额。^{〔21〕}此时，相当于政府与产品的购买方一同在支付对价，对价自然也不局限于来自购买方。再如，某人在街边弹唱，偶尔有路人给予钱财，路人给予的钱财可多可少或不给，也不构成对价，甚至连提供服务都不构成，因为该人并非出于履行一项义务而弹唱。同理，在网络平台，某人通过表演、展示才艺而获取收入，就需要区分不同来源的收入，如果仅仅是不特定平台用户基于赠与给予该人的打赏收入，就不宜认定为对价。同时，某人如果按与平台约定分一部分打赏收入给平台，这部分收入对平台而言可以构成对价，平台缴纳增值税。其次，《增值税法》第 17 条规定的销售额构成没有再规定价外费用，并不意味着价外费用就不再纳入销售额，如补贴也是一种价外费用。只不过，根据相关性要求来判断价外费用是否纳入销售额。例如，销售方收取的违约金是与已经发生的应税交易相关的，就纳入销售额；如果是未发生应税交易而取得，不属于销售额。此外，像包装费、包装物租金等价外费用，往往发生于混合销售中，自然一并纳入混合销售的销售额之中。

除了上述销售额的构成（质的方面），关于销售额的确定（量的方面），还有两处重要的变化，分别体现在《增值税法》第 19 条和第 20 条。相比于现行增值税制度，《增值税法》将“视同应税交易”与“应税交易有销售额但不合理”两种情形的销售额确定予以区分，适用不同的确定方法。其中，第 19 条将前者修改为按照市场价格来确定，与《中华人民共和国民法典》的规定相协调，^{〔22〕}第 20 条将后者修改为依照税收征管法和有关行政法规来核定。这不仅促进了法律协调，也有利于维护国家税收利益。具体而言，对于视同应税交易，销售额不再根据最近同类商品或服务的平均价格或组成计税价格（成本+利润）来确定了。需要注意的是，市场价格基于公

〔21〕 参见《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 45 号）。

〔22〕 《中华人民共和国民法典》第 511 条第 2 项规定：“价款或者报酬不明确的，按照订立合同时履行地的市场价格履行……”

平交易而产生，具有更强的客观性，同时，市场价格不同于市场价值，后者相对稳定，市场价格可以高于或低于市场价值，伴随供需关系的变化而变化。而对于销售额不合理的情形，《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第 47 条规定的核定方法，包括可比市场法、按收入或费用核定、按耗用原材料推算核定以及其他合理方法。因此，基于增值税特性的核定方法，即以最近同类商品或服务的平均价格或组成计税价格的核定方法还可能继续被采用。事实上，销售额不合理的情形，往往就是逃避税的情形，采用税收征管法上的核定方法，可以保留或增强反逃避税的力度。

（四）“税收优惠”章的重要新规解析

现行增值税制度中，起征点仅仅适用于个人，包括个体工商户和自然人，且在各地之间可以存在差异。为此，公司等单位即使属于小规模纳税人，也不适用起征点。因此，为降低这部分纳税人的税负，对小规模纳税人又规定了免税额，目前是月销售额免税额为 10 万元，^{〔23〕} 高于目前规定的起征点（如月销售额 5000 至 20000 元）。^{〔24〕} 对于自然人而言，如果未能认定为小规模纳税人，则有失公平。《增值税法》第 23 条将起征点的适用对象规定为小规模纳税人，同时，根据第 9 条对小规模纳税人的认定标准也进行了统一，以年销售额为标准，这样起征点就同时适用于单位和个人。据此，由于第 23 条授权国务院规定起征点标准，目前的免税额政策将失去存在的意义，有助于法律规范的简化和公平，毕竟免税额本质也是起征点。当然，起征点有望提高。此外，第 23 条没有再保留授权各地在规定的幅度内确定起征点的规定，确保地方之间的统一，有助于全国统一大市场的构建，贯彻增值税中性。

（五）“征收管理”章的重要新规解析

相比于实体规则，《增值税法》关于征收管理的规则适用相对简单，且诸多重要新规在前文已经提及，不再赘述，这里补充两项重要新规的解析。首先，不同于《增值税暂行条例》第 22 条，根据《增值税法》第 29 条关于纳税地点的规定，有固定生产经营场所的纳税人，如果到外县（市）销售货物或加工、修理修配服务，也一律在机构所在地或者居住地纳税，不需要履行报告义务以及在销售地或劳务发生地纳税。这不仅减少了纳税人的遵从成本，实现与其他大部分销售服务、无形资产的纳税地统一，也与不同县（市）的机构间货物转移不再作为视同应税交易有相通之处。其次，不同于《营改增实施办法》第 47 条，《增值税法》第 30 条没有保留针对银行等金融机构一律以 1 个季度为计税期间的规定，统一以纳税人应纳税额的大小来具体核定。考虑到计税期间越长，遵从成本通常越小，上述变化为将来可能取消对相关金融机构的特别待遇奠定基础，实现法律规范的简化和公平。

三、《增值税法》的实施展望

为顺利实施，《增值税法》许多变化的规则还有待后续制定的实施条例以及税收规范性文件来贯彻、执行。这是因为《增值税法》采取原则性立法模式，大部分规则都需要根据不同具体情

〔23〕 参见《财政部 税务总局关于增值税小规模纳税人减免增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2023 年第 19 号）。

〔24〕 参见《营改增实施办法》第 50 条。

形作进一步解释。何况，《增值税法》还有近 20 处授权国务院或行政法规来制定、实施相关规则。以下将分别从延续、修改现行规则以及引入新的规则三个方面予以展望。

（一）延续下位法中的增值税规则

《增值税法》许多条文仅仅是立法形式的变化，因此，可以延续现行增值税制度中有关这些规则的部分执行性规则或与新法不冲突的部分规则，将这些规则直接纳入并整合到实施条例中，或提升法源位阶。以下试就重要规则予以阐释。

1. 非基于授权制定的增值税规则

根据《中华人民共和国立法法》第 72 条的规定，为执行《增值税法》的规定，即使没有特别授权，实施条例也可以就相关条文适用作出进一步规定。例如，《增值税法》第 28 条将“取得索取销售款项凭据”修改为“取得销售款项索取凭据”，用语更准确，同时，将视同应税交易纳税义务发生时间界定为交易完成之日，以贯彻法定原则以及统一（抽象概念）规则，等等。《增值税暂行条例实施细则》和《营改增实施条例》关于纳税义务发生时间的部分相关规则，可以纳入整合到实施条例中。再如，不同于《营改增实施办法》第 10 条，针对收取行政事业性收费、政府性基金，《增值税法》第 5 条没有规定需要满足依法开征等特定的条件，但是，要构成非应税交易，仍应满足依法开征等条件，否则将构成应税交易，实施条例需要规定这些条件。具体而言，如果未经批准或超过成本收取行政事业性收费，相关主体提供服务的行为则可以成为一项经营活动。

2. 基于授权制定的增值税规则

第一，小规模纳税人的认定标准。《增值税法》第 9 条第 3 款授权国务院基于国民经济和社会发展的需要调整小规模纳税人的认定标准。这样，对于一些特定的行业，依然可能存在小规模纳税人认定上的特别对待，以满足相机调控的需要。例如，目前《国家税务总局关于加油站一律按照增值税一般纳税人征税的通知》（国税函〔2001〕882 号）规定，对从事成品油销售的加油站，一律按增值税一般纳税人征税。换言之，第 3 款规定的标准调整，不仅仅是对第 1 款规定的 500 万元标准的调整，也使得第 3 款规定备案审查更有意义。为此，上述规定很有可能将纳入实施条例中以提升法源位阶。

第二，适用零税率的跨境应税交易范围。《增值税法》第 10 条授权国务院规定这一范围。现行增值税制度授权给国务院财税部门，由《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》予以规定。这样，基于政策的延续性，境内纳税人销售的国际运输服务等适用零税率的规定将纳入实施条例中以提升法源位阶。

第三，免税项目的具体标准。《增值税法》第 24 条第 2 款就第 1 款规定的免税项目授权国务院制定具体标准。以纪念馆等举办文化活动的门票收入这一免税项目为例，实施条例很有可能延续《营改增过渡政策》的规定，进一步明确仅限于第一道门票的收入。事实上，在营业税时代，《中华人民共和国营业税暂行条例》也规定纪念馆等举办文化活动的门票收入为免税项目，其实施细则对此就解释为销售第一道门票的收入。^{〔25〕}

〔25〕 参见《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第 26 条。

第四，专项优惠政策。《增值税法》第 25 条第 1 款授权国务院制定专项优惠政策，如为鼓励创新创业就业、公益事业捐赠而进行专项优惠。为此，目前相关领域的增值税优惠规则，如促进残疾人就业增值税优惠规则，^{〔26〕} 将纳入实施条例中或得以提升法源位阶。值得一提的是，无偿转让无形资产、不动产属于视同应税交易，同时《增值税法》第 5 条不再规定“但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外”的视同除外，但这并不意味着用于公益事业的无偿转让无形资产、不动产将肯定征税。这是因为国务院很大概率会基于第 25 条授权延续不征税政策，给予免税待遇。至于以社会公众为对象，如软件公司开放且共享某一软件的开源代码，如果无法认定属于公益事业，无偿转让就需要按照视同应税交易征税，或也考虑给予减免税待遇。

第五，预缴税款的特别规定。^{〔27〕} 《增值税法》第 31 条第 2 款规定“法律、行政法规对纳税人预缴税款另有规定的，从其规定”。举例来说，目前房地产开发企业销售不动产适用不同于第 1 款规定（关于 10 日或 15 日计税期间期满 5 日内预缴）的预缴制度，即收到预收款时预缴增值税，但该制度规定在部门规范性文件中，^{〔28〕} 该规定很有可能将纳入实施条例中。

（二）修改下位法中的增值税规则

《增值税法》的诸多条文带来了立法内容的变化，针对修改的规则，现行增值税制度中与这些规则相关的执行性规则或与新法冲突的规则就需要修改。以下就重要规则予以阐释。

1. 非基于授权制定的增值税规则

第一，有偿的界定。现行增值税制度对有偿进行了界定，指“取得货币、货物或者其他经济利益”，《增值税暂行条例实施细则》第 3 条还限定“从购买方取得”。而在《增值税法》下，由于销售额的规定作了修改（尤其是需要严格界定相关性），为与之协调，同时，考虑到无偿提供服务、货物用于投资和分配不再按视同销售处理，为有效应对数字经济和维护税收利益，实施条例或其他下位法对有偿的界定需要扩大解释。首先，不再保留“从购买方取得”的限定，不再赘述。其次，多样化理解非货币形式的经济利益。不仅基于投资取得股权及相关权益、债务豁免等应纳入经济利益的范围，甚至从用户取得的数据在满足特定条件下也应属于经济利益。^{〔29〕} 例如，网络平台向免费用户提供社交、娱乐服务或使用某个软件，但是用户需要同意或授权平台拥有其信息或使用其相关数据，同时，用户使用相关软件过程中表现出的个人喜好也会被平台使用。显然，这些数据在特定的平台经营者手中是具有经济利益的，这是因为数据已经成为新的重要生产要素，能用于生产经营，即使平台不能转让相关数据，但利用这些数据能够更加精准地向用户提供服务或广告等，何况流量本身也能带来经济利益。当然，数据能否构成经济利益，还需要有市场价格，即数据价值能够被评估。事实上，伴随数据所有/持有权、使用/经营权、收益权等权利的确立，特定的数据可以作为一种非货币形式的经济利益，网络平台利用人工智能提供服务，不

〔26〕 参见《财政部 国家税务总局关于促进残疾人就业增值税优惠政策的通知》（财税〔2016〕52 号）。

〔27〕 参见刘剑文主编：《财税法学》（第 3 版），高等教育出版社 2017 年版，第 147 页。

〔28〕 参见《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）。

〔29〕 Cfr. Giulio Coraggio, *Meta non ha pagato l' IVA sui dati degli utenti usati per pubblicità profilata per € 870 milioni?*, in *Diritto al Digitale*, il 27 febbraio 2023, disponibile nel seguente sito: <https://dirittoaldigitale.com/2023/02/27/meta-iva-dati-utenti-pubblicita-profilata-870-milioni>.

再是所谓免费提供，而成为有偿提供，而对其征税也符合加强对人工智能使用征税的税改方向。^{〔30〕}此外，从用户的角度，同意平台使用自己的相关数据，也可以理解为享受相关服务而履行一项义务——提供数据，这一行为也可认定为提供服务或无形资产，这有助于上述有偿的认定。当然，考虑到不构成经营活动，用户这一行为属于非应税交易，实施条例或其他下位法可以相应规定。

第二，小规模纳税人的认定标准。《增值税法》第9条第1款仅以年应税销售额未超过一定数额（500万元）作为小规模纳税人的认定标准，未再保留现行增值税制度其他一些关于小规模纳税人认定的规定。例如，《增值税暂行条例实施细则》第29条规定自然人超过认定标准还是小规模纳税人，不经常发生应税交易的单位可以按小规模纳税人纳税。据此，首先，对于偶尔有偿提供服务的自然人，或者一些通过网络平台实施零工经济的主体，只要不超过认定标准，实施条例应当规定其也能成为小规模纳税人（事后简化登记或不以税务登记为条件），从而使其能享受针对小规模纳税人的优惠政策，这也与新业态相适应。其次，对于年应税销售额超过认定标准但不经常发生应税交易的单位和个体工商户，不宜再认定为小规模纳税人，使其不再享受针对小规模纳税人的优惠政策。当然，对于年应税销售额超过认定标准的自然人和不经常发生应税交易的单位和个体工商户，在计税方法上的优惠政策，即适用简易计税方法，还存在延续的可能性，即国务院可通过《增值税法》第25条制定专项优惠政策的方式来另外规定。

2. 基于授权制定的增值税规则

第一，留抵退税的办法。《增值税法》第21条规定纳税人要按照国务院的规定选择留抵退税，据此，可以推断得出纳税人的留抵退税还会有一定的限制，实施条例将规定留抵退税的相关条件。对此，首先，设置一定的条件可以从征管效率、控制风险等方面获得正当性。在意大利，增值税法也设置了一些退税的条件，包括退税数额不低于大概2582欧元、纳税人经常实施的销项交易的税率低于其进项交易适用的税率等。^{〔31〕}不过，相比于现行政策设置的条件，^{〔32〕}实施条例在整合时总体上需要放宽相关的条件。例如，退税主体不再限于小微企业和制造业等行业和特定企业、项目。再如，申请条件中的纳税信用等级扩展到M级（第三级），毕竟这类企业也未发生失信行为，以及适当缩短年限（在该年限内未发生逃骗税等税收违法行为）。当然，也可以新增相关条件，例如，设置退税的金额门槛。

第二，其他不得抵扣的进项税。《增值税法》第22条第6项授权国务院规定其他不得抵扣的进项税。对此，根据贯彻增值税中性、降低税负等立法精神，国务院在实施条例中制定这一规则时要严格限制范围。首先，应当限于抵扣实体条件不符合的情形，这是因为抵扣形式条件不符合的情形，即抵扣凭证不符合的情形，属于不满足第16条第3款规定的条件，即“纳税人应当凭法律、行政法规或者国务院规定的增值税扣税凭证从销项税额中抵扣进项税额”。例如，像纳税

〔30〕 这是因为人工智能使用会产生中低端职业替代、财富分配不公加剧等社会问题。

〔31〕 Cfr. l'art. 30 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

〔32〕 参见《财政部 税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》（财政部 税务总局公告2022年第14号）等。

人取得异常凭证而不得抵扣的情形，^{〔33〕} 由国务院根据第 16 条来规定，尽管这一情形也要严格限定、缩小范围。其次，关于抵扣实体条件不符合的情形，应当从非类型化的角度来规定，即不再列举某类商品或服务的进项税不得抵扣，即不再推定相关商品或服务一律不会用于生产经营活动。相反，有必要规定抵扣额实体条件本身，即规定未用于生产经营活动（包括视同应税交易）的商品或服务的进项税不得抵扣。据此，《增值税暂行条例实施细则》第 25 条规定的“纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇”不用再被规定为进项税排除的情形。此外，《增值税法》第 22 条值得注意的亮点是不再规定贷款服务对应的进项税。不过，由于第 22 条第 6 项还规定了兜底条款，贷款服务对应的进项税依然存在不得抵扣的可能性，尽管较小。事实上，鉴于企业购进贷款服务往往是出于经营活动的需要，进项税理应允许抵扣。同时，也不宜再规定与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用相关进项税不得抵扣。^{〔34〕} 这是因为这些费用的发生至少与纳税人整体的经营活动是有关的。同理，非正常损失的购进货物等商品，进项税不得抵扣没有问题，但是相关的劳务和交通运输服务对应的进项税不宜再规定也不得抵扣。这是因为货物丢失，确实没有用于生产经营活动，但是纳税人为将货物运输到仓库而购买的运输服务，本身就属于用于生产经营活动（即运输到仓库）。事实上，这里的生产经营活动是一个比较宽泛的概念，并不仅指某项应税交易。例如，企业研发活动、融资活动等也是生产经营活动，如果相关进项税一律抵扣，也会不当扩大抵扣范围，这是因为纳税人的生产经营活动并不都产出一般应税交易，还可能是免税交易、适用简易计税的交易等。为此，实施条例还需要引入比例抵扣规则。此外，商品或服务还可能同时用于生产经营活动和非生产经营活动，使得在按照比例确定用于生产经营活动但不得抵扣的相关进项税时，需要先除去用于非生产经营活动的相关进项税，这是需要新规定的。对此，需要特别一提的是，《营改增实施办法》第 27 条规定相关固定资产、无形资产和不动产专用于简易计税项目等的进项税不得抵扣，但不包括混用的情形，换言之混用的条件下，允许抵扣全部进项税。《增值税法》删除了这一规定，实施条例宜明确此种情形适用上述比例抵扣的规则。

第三，起征点。《增值税法》第 23 条第 1 款规定起征点适用于小规模纳税人，但就起征点的标准，第 2 款授权国务院规定。据此，实施条例需要规定起征点的标准，且为两类标准。这是因为就区分按次纳税和按期纳税两类纳税人规定不同的标准，前者是次（日）销售额，后者是月销售额。^{〔35〕} 同时，现行增值税制度就小规模纳税人还规定了数额更大的免税额，而免税额会被起征点所替代。这又是因为不同类型的纳税人所承担的社会功能是不一样的，例如，相比于偶尔进行应税交易的自然人，小企业承担着更多促进就业和经济发展的功能。为此，实施条例很有可能还是规定次（日）销售额和月销售额两类起征点标准，前者可以低一些，但是参考目前免税额的标准，提高起征点标准。例如，次（日）销售额为 2500 元（换算为月销售额为 7.5 万元），月销售额为 10 万元。需要注意的是，由于《增值税法》第 30 条规定不经常发生应税交易的纳税人可以按次纳税，不是必须按次纳税，实施条例可以规定这类纳税人也可以选择按期纳税而适用月销

〔33〕 参见《国家税务总局关于异常增值税扣税凭证管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 38 号）。

〔34〕 参见《营改增有关事项规定》第 1 条。

〔35〕 参见《增值税暂行条例实施细则》第 37 条和《营改增实施办法》第 50 条。

销售额这一起征点，但是基于次（日）销售额换算后的月销售额。

第四，简易计税方法（对一般纳税人而言，下同）和差额征税的适用范围。正如前文已述，作为增值税征收的特殊或例外机制，简易计税方法和差额征税在《增值税法》下已经失去了直接的法律依据，根据法定原则，简易计税方法以及差额征税的法律依据只能是第 25 条，两者的适用范围也将缩小。首先，不同于中外合作开采海洋石油、天然气增值税的计税方法，鉴于第 8 条第 3 款授权国务院规定，实施条例大概率会延续现行关于按照简易计税方法来征税的规定，^{〔36〕}直接纳入实施条例中或提升法源位阶，而现行增值税制度中一般纳税人适用简易计税方法的其他情形，如销售自己使用过的固定资产，^{〔37〕}以及差额征税的情形，很有可能会有一定的删减，不管简易计税或差额征税是否有利于纳税人。其次，能延续的情形，需要以专项优惠政策的形式而延续，但前提是适用简易计税或差额征税更有利于纳税人，基于设计这两类增值税征收特殊规则的初衷，至少一部分相关政策是符合这一点的。但是，一部分适用简易计税或差额征税的情形，就需要删除或调整相关规则。例如，资管产品运营过程中的金融商品交易等应税交易适用简易计税方法，对于股票等部分金融商品交易（因交易频繁）而言税负会偏重。又如，销售金融商品适用差额征税，但是卖出价减去买入价出现的负差不能转入下个年度，相比于留抵税额可以结转（没有年度限制）或退还，税负也偏重。为此，对金融商品交易适用的简易计税和差额征税有望取消或修改。最后，第 25 条还引入了优惠政策评估和调整制度，作为专项优惠政策而延续的差额征税、简易计税方法等政策更具有了临时性，评估和调整制度有助于推动这些政策适用范围的缩小。

（三）制定新的增值税规则

《增值税法》的诸多条文带来了立法内容的变化，针对新增的规则，就需要制定新的执行性规则。以下就重要规则予以阐释。

1. 非基于授权制定的增值税规则

第一，应税交易发生时间的界定。《增值税法》第 3 条引入了应税交易概念，同时第 8 条等多个条文规定“发生应税交易”为相关规则的适用前提。此外，关于应税交易发生地的确定，销售货物以货物所在地为标准之一，但是鉴于货物具有移动性，在不同的时间其所在地可能不一样，需要进一步确定在哪个时间点下的货物所在地。为此，为提高法律的明确性，实施条例需要进一步界定应税交易发生的时间，至少在解释应税交易发生时地时需要规定销售货物的发生时间，如货物交付（所有权转移）的时候，以该时间点来确定货物的所在地。

第二，应税交易发生地界定中的消费地。这是《增值税法》第 4 条新增的标准，且何为消费不易理解，实施条例需要进一步解释，尤其是在数字经济下消费地的认定存在更大的困难。对此，需要列举规定能客观认定服务、无形资产消费地的替代标准。鉴于消费是指享受或使用服务、无形资产，购买方往往在自己所在地消费。这个所在地包括住所地、居住地或机构所在地，不同于企业不能移动，对于自然人而言，还包括实际享受服务（如旅客运输）的地点，也就是服

〔36〕 参见《国家税务总局关于中外合作开采石油资源缴纳增值税有关问题的通知》（国税发〔1994〕114号）、《财政部 税务总局关于统一增值税小规模纳税人标准的通知》（财税〔2018〕33号）。

〔37〕 参见《国家税务总局关于一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第1号）。

务发生地。此外，有些服务，如修理修配，相比于购买方所在地，以服务发生地来界定消费地更为客观，这是因为购买方可以将货物寄送到销售方修理修配。对此，针对一些特定的服务，例如，运输服务、餐饮服务等，可以规定消费地为服务发生地。除此以外的一般服务和无形资产，从简化的角度，可以规定消费地为购买方所在地，包括住所地、居住地或机构所在地等。当然，同时还需要规定购买方所在地与实际消费地不一致的，以实际消费地为消费地。例如，对于利用网络来享受、使用的数字产品，自然人消费数字产品的所在地很有可能不同于其住所或居住地，而实际消费地可以是互联网协议地（IP 地址）、手机信号归属地、用户身份识别（SIM）卡的移动国家代码标识地等。^{〔38〕}

第三，销售额界定中的相关性。这是《增值税法》第 17 条新增的要求，属于抽象概念，实施条例需要进一步解释。对此，正如企业所得税法下通过严格界定相关原则来限制可扣除的成本费用，包括仅限于直接相关，这里的相关也需要作严格界定。对此，不仅要限于与某项（具体）转让商品或提供服务交易直接的相关性，而且需要结合民商法上交易双方给付义务的对价性来理解。相关案例前文已经分析，不再赘述。当然，相关收入不构成销售额，不征增值税，可以完善所得税法征收所得税，这也符合提高直接税的税制改革方向。

2. 基于授权制定的增值税规则

第一，在交易凭证单独列明增值税额。这是《增值税法》第 7 条新增的要求，有助于提高增值税的透明度，有利于保护消费者的知情权并提高全民的纳税人意识。^{〔39〕} 不过，该条也授权国务院制定相关的规则。对此，实施条例需要进一步规定在什么情况（包括哪些交易凭证）下需要列明增值税额。首先，销售方在对外展示商品、服务价格时，在标价签牌上还是可以单独列明增值税额，毕竟还没有发生交易，标价签牌也不属于交易凭证。其次，列明增值税额需要在发生交易的情况下，除了发票以外，交易凭证还包括但不限于合同、账单、收款收据、贷款凭证、交易确认书等，适宜作宽泛解释，只要能用于证明交易行为真实性的各种记录，如判决书，都属于交易凭证。

第二，专项优惠政策的评估和调整。为贯彻法律规范的公平性以及增值税中性，《增值税法》第 25 条第 2 款授权国务院对增值税优惠政策开展评估、调整，此前各税种法和税收征管法都未有规定，是《增值税法》的一大亮点。当前我国税收优惠政策繁多，需要清理规范，^{〔40〕} 这一新规是一项积极信号。评估的主要对象是国务院基于授权制定的增值税专项优惠政策，但不排除对《增值税法》第 24 条规定的免税项目审查的可能性。当然，就专项优惠政策，相比于全国人大常委会的备案审查，国务院的评估可以说是第二次审查，着重事后审查。实施条例需要对如何开展评估作进一步规定，如评估内容包括对专项优惠政策实施以后的实际效果是否符合第 25 条第 1 款的授权目的，尤其是否达成小微企业发展、创新创业增长等目的，是否需要加大优惠力度，以及这些目的达成后是否还需要继续实施优惠政策。此外，评估的主要内容还应包括为达成这些目的，优惠政策的实施对其他利益是否造成损害以及造成多大程度的损害，包括量能课税、普遍课税、公平竞争、环境保护等利益，即优惠政策要符合比例原则。据此，基于评估结果，国务院制

〔38〕 参见翁武耀：《应对数字经济的增值税法完善》，载《法学家》2024 年第 2 期。

〔39〕 参见郭维真：《增值税法：开启科学立法新篇章》，载《中国税务报》2025 年 2 月 5 日，第 B2 版。

〔40〕 参见邢会强：《税收优惠政策之法律编纂——清理规范税收优惠政策的法律解读》，载《税务研究》2014 年第 3 期。

定的专项优惠政策很有可能在实施一段时间后需要调整，包括修改、取消或不延续，对此，实施条例也需要进一步明确。

四、结 语

相比于现行增值税制度，《增值税法》的亮点颇多，不管是从形式法治还是从实质法治，都有着显著进步。事实上，从法的实质内容来看，由于《增值税法》采取税制平移的思路，增值税法律制度整体上延续了现行制度，制度的框架未变，规则变化有限，这一点也决定着实施条例的制定。不过，即使有限，这些规则的变化也带来了诸多令人惊喜的进步。毫无疑问，《增值税法》极大推进了增值税领域良法善治的实现，尤其是强化精准课税和实质公平，同时，也进一步健全完善了我国税收法律体系以及扎实推动了税收法治建设。此外，《增值税法》的制定也汇集了包括财税法学界在内的学界多方面的理论研究成果，并将推动财税法（尤其是增值税法）理论研究迈向一个崭新的高度。可以肯定的是，全社会都期待实施条例的尽快制定和颁布以及 2026 年《增值税法》的正式施行，助力经济社会的高质量发展。

Abstract: Compared with the current VAT regulations, although the VAT Law adopts the idea of carrying over the existing tax system and the model of principles-based legislation, it introduces 38 articles all of which have changes in terms of legislative form and/or content, in the light of legislative spirits of implementing the principle of statutory taxation and regulating the authorized legislation, achieving the unification of law and promoting the harmonization of laws, implementing the VAT neutrality and keeping pace with the times, and reducing the tax burdens and compliance costs and strengthening the tax administration. In particular, there are important new rules on the place where taxable transactions occur, the deemed taxable transactions, the non-taxable transactions, the determination of tax rates for mixed sales, the tax collection directed against overseas sellers, the sales volume, the tax threshold and the place where taxes are paid. In addition, for purpose of smooth implementation and adapting to the digital economy, the rules in VAT Law, such as those on the compensation as one constitutive requirement of taxable transaction, the identification criteria for small-scale taxpayers, the other non-deductible input taxes and the assessment and adjustment of special preferential policies, need to be further explained in the implementation regulation, by continuing, revising the existing relevant VAT rules and introducing new rules.

Key Words: VAT Law, principle of statutory taxation, principle of neutrality, digital economy, implementation regulation

（责任编辑：郭维真）