

从增值税立法浅谈中日价外税差异及对日资企业的启示

蔡磊

(宝业大和工业化住宅制造有限公司, 绍兴 312030)

摘要: 增值税自 1979 年引入至今, 已成为我国第一大税种, 在国家治理中发挥基础性、支柱性作用。而日本消费税同为在商品流通环节征收的价外税, 与我国增值税高度相似。2024 年 12 月 25 日, 第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》, 虽然整体仍按照税制平移思路, 但较《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》有显著改动。通过比鉴本次立法后我国增值税与日本消费税的差异, 探寻我国增值税发展趋势, 并为日资企业税务风险管控提供启示。

关键词: 增值税; 价外税; 消费税

0 引言

增值税是我国财政收入的重要组成部分, 纳税人覆盖绝大部分经营主体, 与社会大众日常生活息息相关。根据国家统计局公布的数据, 2023 年我国增值税收入为 69 334.28 亿元, 占全国税收收入的 38.3%。日本是中国重要的近邻和贸易伙伴之一。根据中国海关总署发布的数据, 2023 年中日贸易总额为 3 180 亿美元。消费税作为日本最具代表性的价外税税种, 从 1978 年首次提出至 1989 年正式开征, 历经 3 个阶段的制度修正^[1]。根据日本财务省公布的《令和 7 年度税收和印花税收收入预算(草案)》, 预计 2025 年日本消费税将占该国全部税收预算的 32%。

我国增值税长期以来以国务院令发布的行政法规作为其法理依据。2024 年 12 月 25 日, 第十四届全国人大常委会第十三次会议表决通过的《中华人民共和国增值税法》(以下简称《增值税法》), 大大增加了我国税制的确定性, 是增值税深化改革成果的集合和总结, 在我国税收法治化进程中具有里程碑意义。

本文通过梳理我国增值税法和日本消费税法

的个典型差异, 探讨我国增值税普及中存在的个别问题和未来可能改进的方向, 并向日资企业提供一些参考性建议。

1 税率差异及影响

1.1 税率差异

1993 年, 国务院颁布《中华人民共和国增值税暂行条例》, 奠定了我国增值税制度的基石, 也标志着我国财税体制改革正式拉开序幕。本次立法总体平移自 2017 年国务院令 691 号中修订后的《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》), 在以货物、服务、无形资产、不动产为征税对象的基础上, 实行 6%、9%、13% 三档税率。至此, 以法律形式确立增值税税率最高档为 13%, 税率较 1993 年最高档 17% 下降幅度超过 20%。

依据日本财务省公布的《关于消费税法的基本通知》和《地方税法》, 日本消费税为单一税率, 并按消费税额的 22/78 加收地方消费税。税率已由 1989 年创设时的 3% 提升至 2019 年的 10%。除特定情形下食

品、饮料和报纸可适用8%的“轻减税率”外，日本消费税实际执行的是单一税率^[1]。

1.2 多档税率的影响

我国多档税率形成了混合销售和兼营的特有概念。根据财政部和国家税务总局2016年发布的《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》，销售行为既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物生产、批发或零售的单位的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位按照销售服务缴纳增值税；纳税人兼营多种销售行为，适用不同税率的，应当分别核算销售额，否则从高适用税率。文件确立了混合销售税率依从主业，兼营业务独立核算的基本原则^[2]。但在征管过程中发现，部分行业税负与劳务成本高度相关，尤其是附有施工、安装约定的制造企业税负过高的情形。对此，2017年《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》中对此问题进行了修正，为活动板房、机械设备、钢结构等高劳务负担行业“减负”，要求其分别核算货物和服务销售额，并适用不同税率。这使得附带安装义务的制造业可以按照建筑服务的低档税率核算，不必依从主业制造从高缴纳。

在实务中，企业兼营多项销售行为容易面临下列问题：①收入时点确认复杂，可能需要根据商品交付进度和安装进度分别确认履约义务；②成本核算难度增加，现场领料和生产领料、制造人力成本和服务人力成本的中间地带模糊；③甲方套用定式合同，不符合业务实际等。这不仅挑战企业的财务管理能力，而且对企业市场地位和合同话语权形成了考验。

2 社会基础差异及影响

2.1 社会基础差异

日本现代税制的基本框架源自1949年美国派以卡尔·肖普（Carl Shoup）为首的日本税制考察团提交的《日本税制报告书》。报告中建议调整原日本事业税税

基，改为以营利事业的增值额部分作为税基，但因日本企业担心无法转嫁税负而遭到强烈反对。经过多次延期、提议、废案，直到1988年12月，日本才宣布消费税法立法案通过。在往后的30余年里，消费税的概念逐渐深入人心，并改变了日本税收的局面^[3]。

相较于中国，日本消费税的推广过程更加曲折，历时更长，使日本消费税价外税的理念更为普及。在消费终端，即使是消费小票，日本商家也会注明消费税额，充分体现了“价外”理念，强调了由终端消费者承担商品和服务税负这一属性。而我国《增值税暂行条例》只要求必须在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额，但在消费终端的其他凭证中，难觅增值税踪影。这就导致了在实践中应当承担增值税税负的终端消费者轻视增值税、不直接承担增值税税负的企业反而重视增值税这一怪状，严重违背了增值税“中性税制”的初衷^[4]。2024年6月，浙江省安吉县某跨国连锁酒店，因在账单中注明额外加收6%增值税而引发广泛的社会讨论，暴露出不少国内消费者对增值税制度和价外税概念缺乏理解，甚至抱有开发票才能加税点的错误观念。在人大常委会委员提议下，本次《增值税法》总则第七条特别强调：“增值税为价外税，应税交易的销售额不包括增值税税额。增值税税额，应当按照国务院的规定在交易凭证上单独列明。”对比原《增值税暂行条例》的“在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额”，这一新表述不仅特别强调了价外税概念，更是将范围从增值税专用发票扩大到了交易凭证。

2.2 不同社会接受度的影响

在含税价格相同的情况下，价外税和价内税对消费终端的个人没有区别，但对于企业来说

$$\text{价外税} = \text{含税价格} / (1 + \text{税率}) \times \text{税率}$$

$$\text{价内税} = \text{含税价格} \times \text{税率}$$

可以看出，在总价和税率一样的情况下，价外税和价内税的金额也有明显不同，会对企业的销售收入

和采购成本产生直接影响。而根据《中华人民共和国企业所得税法》第八条和国务院《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十一条,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加,准予在计算应纳税所得额时扣除,也揭露了增值税作为价外税与价内税有本质不同,其作为价外税不允许税前扣除,将直接影响企业当期净利润。

因为轻视增值税的价外税属性,部分企业合同约定不明,采取“一口价”的约定方式,遇到税率变动,极易造成不必要纠纷。在“浙江省宁波市中级人民法院(2020)浙02民终4210号”判决、“浙江省台州市中级人民法院(2020)浙10民终2087号”判决等案例中,法院均以未约定增值税金额为由,驳回了采购方因增值税税率下降而要求减少价款的诉求;而在“江苏省无锡市中级人民法院(2022)苏02民终3071号”判决中,因合同中注明了增值税发票税率,故而法院支持采购方主张,认为增值税税率上调带来的成本下降或税率下调带来的成本增加,在双方无其他约定的情况下应当由销售方承担。

因此,对于采购合同进行价税分离的企业往往掌握更多话语权,且根据《中华人民共和国印花税法》和日本国税厅《关于伴随消费税法的修订等的印花税的处理》规定,企业在签订合同时价税分离,单独列明的增值税/消费税款可在应税合同的印花税计税依据中予以剔除,所以对价外税税金单独列示,亦是在两国减轻企业印花税税负的合法途径。

3 无偿转让差异及影响

3.1 视同应税交易

我国本次增值税立法明确了视同应税交易的认定,相较于财政部和国家税务总局之前公布的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》,大幅缩小了“视同

销售”的范围。同二审《中华人民共和国增值税法(草案)》(以下简称《增值税法(草案)》)相比,也删去了视同应税交易的兜底条款:“国务院规定的其他情形”。代销货物、跨县市移送货物等行为不再视为视同销售行为,但无偿转让货物的情况仍被保留。这一变化既有利于降低社会流通成本、促进全国统一大市场的建设,又有效封堵了部分企业恶意通过无偿转让缩小税基的可能性。而在日本消费税法中,“有偿”作为前置条件的规定更加严格,对于免费提供的试用品或样品,由于未发生支付对价的行为,通常无须缴纳消费税,但附带商业目的的买赠等特定行为除外。

3.2 对无对价交易行为的影响

相较于在日本经营,日资企业需要更加审慎对待促销行为,斟酌宣传用语。“免费领取”“无尝试用”等促销方式与“单位和个体工商户无偿转让货物”高度吻合,因此会被视同应税交易,需要承担相应商品的增值税税负。2021年7月,我国某上市鲜蛋运营商就曾发布公告称,因其将购买的水杯用于市场营销活动无偿赠送给客户,被要求补缴增值税并调增以前年度应纳税所得额。无独有偶,国家税务总局宿州市税务局2021年11月公示的处罚决定书显示,某房地产公司也因未将无偿赠送视同销售货物,被要求补缴增值税。

而同样属于促销行为,“买一赠一”“两件五折”看似没有差别,在视同应税交易的角度也截然不同。根据国家税务总局发布的《增值税若干具体问题的规定》,纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税。因为无须承担视同应税交易的增值税部分,所以在营销成本角度考虑,“折”比“赠”更胜一筹。

值得一提的是,“买赠”行为只在增值税法中被确认为视同应税交易。国家税务总局在《关于确认企业

所得税收入若干问题的通知》中明确,企业以“买一赠一”等方式组合销售本企业商品的,不属于企业所得税法视同销售范畴。但如果是未支付任何对价的赠送行为,则需要同时确认增值税和所得税销售额。

4 特定情形下职工支出差异

4.1 派遣费的特殊情况

通常情况下,员工为受雇单位或雇主提供取得工资薪金的服务,在中日两国都不属于应税交易。但对于大型企业而言,向子公司派遣管理人员和高级技术人员是十分常见的做法,即被派遣的雇员,与派遣公司建立劳动关系,并在用工单位的指挥、监督下从事劳动的用工形式。根据合同约定方式的不同,在中日两国均有可能被纳入征税范围。

在中国,根据国家税务总局发布的《关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》,劳务派遣和提供管理服务的划分依据需要结合服务性质、发放方式、管理权限综合考量。如果由子公司决定被派遣人员的工作内容、考核结果和报酬,全额或部分支付薪资并按工资总额在中国境内缴纳个人所得税,则符合“职工”定义,无须缴纳增值税;反之,则不符合“职工”定义,母公司应当确认一项提供管理服务的收入。

而在日本,合同和现金流是判断应税行为的重要条件。参考日本《消费税法法律解释通知》条款 5-5-10~11、11-1-2 可以发现,若被派遣人员同时与派遣公司和被派遣公司形成雇佣关系,且满足以下条件之一,才会被视为工资薪金收入,免征消费税:

(1) 派遣方全额支付工资,并向接受方申请部分费用。

(2) 接收方全额支付工资,并向派遣方申请部分费用。

(3) 派遣费和接收方各支付一部分工资。

仅由派遣公司与被派遣职工签订合同并支付工资,并向被派遣公司收取的费用,才有可能被视为提供服务,认定为日本消费税的应税销售额。

4.2 职工福利的特殊情况

在中日两国,为员工提供具有内部折扣的购买价格,通常都会被纳入征收范围,但市场价格 70% 左右是重要分水岭。中国允许通过在同一张发票上记账折扣金额的方式,减少应纳税金额。只有当发生应税行为价格明显偏低或偏高且不具有合理商业目的时,主管税务机关才会按照同类商品价格或组成计税价格计税。虽然税法中并未规定明显偏低的具体标准,但实务中通常参考最高人民法院 2017 年在《全国法院贯彻实施民法典工作会议纪要》中的标准,以不低于市场价格 70% 为界限。而在日本,通常只需要按照支付的对价缴纳消费税即可,但当价格显著低于该产品正常销售给他人的市场价格时,需要缴纳工资所得税。在日本国税厅《所得税基本通知》条款 36-23 中,注明该标准也为 70%。

但员工餐作为特例,与一般交易行为存在显著差异。对于员工餐,我国部分企业免费或象征性收取费用,通常也不会被认定为应税交易,收取的员工餐费在会计处理时可直接冲减成本;而在日本,即便只是收取象征性费用,应税资产转让的对价这一条件也成立,因此会被列入消费税的征税对象,且这种情况下应税价格与市场价格无关。

5 启示及建议

当前,简并税率、拓宽税基已经成为国际增值税制度发展的主流趋势。多档税率并存,大大提升了税收执法成本和企业管理复杂性。2017 年,财政部和国家税务总局发布的《关于简并增值税税率有关政策的通知》,调整了增值税税率结构,将原四档税率降为三档。2019 年,《政府工作报告》进一步提出增值税税

率“三档并两档”、税制简化的目标。2023 年，在《增值税法（草案）》二审过程中，有委员也曾提出，实践中因多档税率造成的增值税征纳矛盾分歧较多，多档税率并行意味着不同货物和服务适用不同档次的税率，会产生“高征低扣”和“低征高扣”等现象。但基于国家财政收入、税收征管水平、企业税收负担等多方面因素考虑，简并增值税税率并未在此次立法中实行。未来增值税改革的方向极有可能会对目前的三档税率进行简并优化，以提升税制科学性和税负公平性。

在当前阶段，部分企业通过拆分公司业务的方式，成立独立的制造公司、劳务公司或服务公司，以不同的法人主体独立核算货物和劳务，分别适用 13%、9% 或 6% 三档税率，有利于剥离风险，降低制造业务增值税税负率。但也存在别的企业避免滥用关联方交易调整税基，恶意分配销售和营业利润，造成国家税源流失的情况，是对基层税务治理能力的考验。

我国本次增值税立法也是对企业财务人员专业素养的考验。增值税作为一个年轻的税种，在中日两国都发挥着重要支柱作用。财务人员应当具备恢宏的大局观，关注中国增值税改革的动态及趋势，在大趋势相同的情况下，避免惯性思维，细致比鉴两国价外税的差异，在劳资、生产、宣传、销售等各个方面审慎对待价外税条款及口径，避免增加不必要的税负成本，从而提升企业产品与服务的市场竞争力。

6 结语

本文挑选税率、社会基础、无偿转让、特定情形下职工支出 4 个角度作为切入点，浅析了中日价外税之间的差异及所造成的影响，并就日资企业在混合销售、买促行为、劳务派遣、职工福利方面可能存在的惯性思维和潜在税务风险提出参考性建议。增值税作为一个国际性税种，是引导消费市场、调控产业结构的重要工具。只有深入学习增值税法，分析中日两国价外税的差异，了解增值税改革动向，才能防患于未然，从容应对增值税改革和瞬息万变的市场环境。

参考文献

- [1] 蒋遐维. 日本消费税流变探源：兼论对我国增值税法律制度改革的启示 [J]. 湖南师范大学社会科学学报, 2020, 49 (2): 96-105.
- [2] 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 [J]. 税收经济研究, 2021, 26 (4): 8-12.
- [3] 伊藤悟. 直接税と間接税との区分 [J]. 白鷗法学, 2024, 30 (3): 161-196.
- [4] 胥玲. 再论最终消费环节增值税价税分离必要性：以增值税率和电价调整影响为例 [J]. 地方财政研究, 2020 (12): 86-90.

收稿日期: 2025-01-02

作者简介:

蔡磊, 男, 1992 年生, 本科, 会计师, 主要研究方向: 企业财务与税务。