

税务

期数 P283/2018 - 2018 年 11 月 14 日

税务评论

税收立法聚焦——城建税法、印花税法征求意见稿要点解读

作者：

北京

官滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

郑澄

经理

电话：+86 10 8512 5664

电子邮件：szheng@deloitte.com.cn

财政部、国家税务总局于 2018 年 10 月 19 日、11 月 1 日公布《中华人民共和国城市维护建设税法（征求意见稿）》¹、《中华人民共和国印花税法（征求意见稿）》²（以下统称《征求意见稿》），向社会公开征求意见，征求意见的截止日期分别为 2018 年的 11 月 19 日、11 月 30 日。

根据《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出的“落实税收法定原则”，本次《征求意见稿》相关的立法工作拟将出台逾三十年的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》、《中华人民共和国印花税法暂行条例》（以下统称“《暂行条例》”）上升为法律。作为贯彻落实税收法定原则的重要举措，本次立法将通过法律形式确定城市维护建设税（以下简称“城建税”）和印花税法征收范围、计税依据、减免税优惠、纳税义务发生时间、纳税期限、申报纳税地点等税收要素，完善其法律制度。

《征求意见稿》要点概述

城建税

与现行的《暂行条例》相比，《征求意见稿》将一部分目前通过规范性文件予以明确的内容充实其中，同时也根据实际情况修改了部分条款，并对若干文字表述进行了调整。下表对比了部分重要条款的变化：

《征求意见稿》

《暂行条例》

纳税人	在中华人民共和国境内缴纳增值税、消费税的单位和個人	凡缴纳消费税、增值税、营业税的单位和個人（注：营业税已废止，下同）
-----	---------------------------	-----------------------------------

¹ <http://hd.chinatax.gov.cn/hudong/noticedetail.do?noticeid=1701565>

² <http://hd.chinatax.gov.cn/hudong/noticedetail.do?noticeid=1701977>

《征求意见稿》

《暂行条例》

如欲垂询更多信息，请联络：

<p>计税依据</p>	<ul style="list-style-type: none"> 计税依据为纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额，以及出口货物、劳务或者跨境销售服务、无形资产增值税免抵税额； 对进口货物或者境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额，不征收城建税； 对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从城建税的计税依据中扣除退还的增值税税额； 对出口货物、劳务和跨境销售服务、无形资产以及因优惠政策退还增值税、消费税的，不退还已缴纳的城建税。 	<p>以纳税人实际缴纳的消费税、增值税、营业税税额为计税依据</p>
<p>税率</p>	<ul style="list-style-type: none"> 纳税人所在地在市区的，税率为 7%； 纳税人所在地不在市区的，税率为 5%。 	<ul style="list-style-type: none"> 纳税人所在地在市区的，税率为 7%； 纳税人所在地在县城、镇的，税率为 5%； 纳税人所在地不在市区、县城或镇的，税率为 1%。
<p>征收管理与税收减免</p>	<ul style="list-style-type: none"> 依照本法和《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定征收管理； 免税、减税项目由国务院规定 	<p>征收、管理、纳税环节、奖罚等事项，比照消费税、增值税、营业税的有关规定办理</p>

间接税服务

全国领导人

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翊

合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲

合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

计税依据

除保留以实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据的一般规则以外，《征求意见稿》新增了以下内容：

- 吸收《关于生产企业出口货物实行免抵退税办法后有关城市维护建设税教育费附加政策的通知》（财税[2005]25号）的规定，将出口交易的增值税免抵税额作为计税依据，并把出口交易的概念从出口货物扩大到跨境销售服务、无形资产等。
- 吸收《关于增值税期末留抵退税有关城市维护建设税教育费附加和地方教育附加政策的通知》（财税[2018]80号）的规定，对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从计税依据中扣除退还的增值税税额。
- 明确对进口环节（含货物、劳务、服务及无形资产）增值税、消费税税额，不征收城建税。
- 明确对出口和因优惠政策引起退还增值税和消费税的情况，不退还城建税。

税率

《征求意见稿》的另一重要变化是取消了“纳税人所在地不在市区、县城或镇的，税率为1%”的规定，城建税税率由原来的三档税率简并为两档税率。

对适用1%税率的企业来说，取消1%税率后其城建税的负担将有所增加。税率的简并亦有望缩小不同企业之间的城建税税负差距，以促进企业之间的公平竞争。

税收减免

通常来说城建税的减免税情形不作单独规定。一般情况下，减免增值税和消费税的，相应减免城建税。对特殊情形需要免征、减征城建税的，《征求意见稿》授权国务院有权确定城建税的免税、减税项目。

印花税

《征求意见稿》基本保持现行税制框架和税负水平总体不变，与《暂行条例》和现行相关规定比较，《征求意见稿》对税目和税率等进行了适当调整。

《征求意见稿》		《暂行条例》	
税目	计税依据与税率	税目	计税依据与税率
动产买卖合同	支付价款的 0.03%	购销合同	购销金额的 0.03%
借款合同 ¹	借款金额的 0.005%	借款合同	借款金额的 0.005%
融资租赁合同	租金的 0.005%		
租赁合同	租金的 0.1%	财产租赁合同	租赁金额的 0.1%，不低于 1 元
承揽合同	支付报酬的 0.03%	加工承揽合同	加工或承揽收入的 0.05%
建设工程合同	支付价款的 0.03%	建设工程勘察设计合同	收取费用的 0.05%
		建筑安装工程承包合同	承包金额的 0.03%
运输合同 ²	运输费用的 0.03%	货物运输合同	运输费用的 0.05%
技术合同	支付价款、报酬或使用费的 0.03%	技术合同	所载金额的 0.03%
保管合同	保管费的 0.1%	仓储保管合同	仓储保管费用的 0.1%
仓储合同	仓储费的 0.1%		
财产保险合同 ³	保险费的 0.1%	财产保险合同	保险费收入的 0.1% ⁷
产权转移书据 ⁴	支付价款的 0.05%	产权转移书据	所载金额的 0.05%
权利、许可证照 ⁵	每件 5 元	权利、许可证照	每件 5 元
营业账簿	实收资本（股本）、资本公积合计金额的 0.025%	营业账簿	实收资本（股本）、资本公积合计金额的 0.025% ⁸
证券交易 ⁶	成交金额的 0.1%	证券交易	成交金额的 0.1%

注释：

- 1 - 由银行业金融机构和借款人订立，不包括银行同业拆借
- 2 - 货运合同和多式联运合同，不包括管道运输合同
- 3 - 不包括再保险合同
- 4 - 土地使用权出让和转让书据；房屋等建筑物、构筑物所有权、股权（不包括上市和挂牌公司股票）、商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转让书据
- 5 - 不动产权证书、营业执照、商标注册证、专利证书
- 6 - 对证券交易的出让方征收，不对证券交易的受让方征收
- 7 - 从 1990 年 7 月起，按投保金额 0.003% 贴花改为按保险费收入的 0.1% 贴花
- 8 - 从 2018 年 5 月起，对原按 0.05% 税率贴花的资金账簿减半征收印花税，原按件贴花 5 元的其他账簿免征印花税

税目

- 将目前按照“借款合同”税目贴花的“融资租赁合同”作为单列税目；
- 将“建设工程勘察设计合同”与“建筑安装工程承包合同”简并为“建设工程合同”税目，从而有助于减少因合同类型界定不清在适用税率上引发的争议；
- “证券交易”税目中增加以股票为基础发行的存托凭证，该措施系基于国务院已明确开展创新企业境内发行存托凭证试点，存托凭证以境外股票为基础在中国境内发行，并在境内证券交易所上市交易，将其纳入印花税法征收范围是为了适用与股票相同的政策，保持税制统一和税负公平。

税率

- 将加工承揽合同、建设工程勘察设计合同、货物运输合同的适用税率由 0.05% 降为 0.03%，降低纳税人负担；
- 自 2018 年 5 月起，对资金账簿减半征收印花税（即适用税率为 0.025%），其他账簿免征印花税，该项政策在《征求意见稿》被继续沿用；
- 授权国务院决定证券交易印花税的纳税人或者税率调整，并报全国人大常委会备案；这体现了证券交易印花税的特殊性，为国家及时根据股市情况发挥税收调节作用留有余地和空间。

计税依据

《征求意见稿》对计税依据是否包含增值税税款进行了明确，即一般情况下，计税依据为合同列明的价款或者报酬，不包括增值税税款；如价款和增值税税款未分开列明的，按照合计金额确定。

《征求意见稿》另对应税合同、产权转移书据中未列明价款或者报酬，以及转让证券时无转让价格等特殊情形下的计税依据确定方法作出了规定。

减免优惠

与《暂行条例》相比，《征求意见稿》规定了更多的法定减免税情形，提升税收政策确定性的同时，也体现了关注民生的理念。例如，为减轻个人住房负担，《征求意见稿》对转让、租赁住房订立的应税凭证，免征个人（不包括个体工商户）应当缴纳的印花税；对于农民、农民专业合作社、农村集体经济组织、村民委员会购买农业生产资料或者销售自产农产品订立的买卖合同和农业保险合同，免征印花税。

纳税方式和期限

《征求意见稿》规定，印花税统一实行申报纳税方式，不再采用贴花的纳税方式。与此相应，和现行规定中多贴印花税票不得申请退税或抵用的规定不同，《征求意见稿》明确，已缴纳印花税的凭证所载价款或者报酬减少的，纳税人可以向主管税务机关申请退还印花税款。

在纳税期限方面，印花税一般按季、按年或者按次计征。实行按季、按年计征的，纳税人应当于季度、年度终了之日起 15 日内申报并缴纳税款；实行按次计征的，纳税人应当于纳税义务发生之日起 15 日内申报并缴纳税款。证券交易印花税法则按周解缴，由扣缴义务人（即证券登记结算机构）于每周终了之日起 5 日内申报解缴税款及孳息。

征收管理

与《暂行条例》不同，《征求意见稿》不再保留独立适用于印花税法的具体罚则条款，明确对纳税人、证券交易印花税法扣缴义务人和税务机关及其工作人员违反印花税法规定的，依照税收征收管理法和有关法律法规的规定追究法律责任。

德勤观察与建议

完善城建税计税依据确定规则

此次《征求意见稿》拟将现行的城建税计税依据有关规定上升至法律，这一点应引起企业的重视。在以实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据的基本规则之上，《征求意见稿》明确了三种特殊情形（即分别涉及出口交易增值税免抵税额、增值税期末留抵退税，以及进口环节增值税和消费税的情形）的计税基础确定规则。据此，城建税的应纳税额计算可简单概括为如下公式：

城建税应纳税额 = (除进口环节以外实际缴纳的增值税和消费税税额 + 出口交易增值税免抵税额 - 增值税期末留抵退税额) * 适用税率

同时,《征求意见稿》对于因出口退税或优惠政策而退还增值税、消费税时,不随同退还城建税的处理予以明确。

基于以上,相关企业应了解这些特殊规则的应用,以避免产生相关的税务风险或不必要的纳税成本支出。

印花税票退出历史舞台

印花税是因纳税人主要通过在应税凭证上粘贴印花税票完成纳税义务而命名,然而在本次《征求意见稿》中,申报纳税方式将取代传统的自行贴花的纳税方式,这意味着印花税票将从此退出历史舞台。这主要是由于大量电子凭证的出现很难再采用贴花的方式,这一重要改变是顺应信息化时代发展的产物。新政策下印花税申报方式的转变更加符合征管实际,将有助于降低征管成本,提升纳税便利度。

证券交易印花税稳中藏变

股票市场的低迷使得呼吁取消或减少证券交易印花税的声音四起,根据历次证券交易印花税调整后的股市表现,股市的波动对证券交易印花税政策的调整极其敏感。因此,证券交易印花税的政策导向历来是业界关注的焦点。然而,在本次《征求意见稿》中,证券交易印花税千分之一的税率维持不变。但《征求意见稿》将证券交易印花税的纳税人和税率调整的职权赋予国务院,国务院将有权根据实际情况进行调整,这一规定将提升证券交易印花税变革的可操作性,可能会增加市场对印花税后续调整的期待。

总体而言,《征求意见稿》的发布标志着城建税和印花税的立法工作又往前迈出一大步,对推动我国税收法制进程有着重要意义,相关政策的细化有助于为纳税人提升税收政策确定性,降低政策层面的税务风险。另一方面,纳税人也应关注未来新税法带来的合规影响——例如,印花税的纳税方式调整可能会给纳税人带来新的挑战;在申报纳税的体系下,税务机关或可通过对印花税和其他税种的交叉稽核定位税收风险点,实现对纳税人更为严格精准的监督管理。有鉴于此,我们建议纳税人应与税务机关或专业机构保持积极沟通,持续跟进法规与实务动态,主动分析新税法的变化要点可能带来的影响,在此基础上尽早规划税务合规的执行以合理优化纳税成本并管控相应的税务风险。

德勤税务服务团队会密切关注城建税、印花税立法政策动向及施行情况,给您及时的更新并分享我们的洞察。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人 / 华南区 (香港)

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn
chwu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至 +852 2541 1911。

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司 (即根据英国法律组成的私人担保有限公司, 以下称“德勤有限公司”), 以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务, 协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 244,400 名德勤专业人员如何致力成就不凡, 欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处, 德勤品牌由此进入中国。如今, 德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下, 为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验, 同时致力为中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台, 了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2018。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。