

税务

期数 P320/2020 – 2020 年 8 月 17 日

税务评论

城建税法、契税法立法要点概览

作者:

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

2020 年 8 月 11 日, 第十三届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议通过《中华人民共和国城市维护建设税法》(以下简称“《城建税法》”) ¹和《中华人民共和国契税法》(以下简称“《契税法》”) ², 这两部税法均自 2021 年 9 月 1 日起施行。《城建税法》和《契税法》将分别取代出台于 1985 年和 1997 年的城建税、契税暂行条例, 提升现行税收政策的立法层级, 标志着我国的税收法定进程又往前迈了一步。

此次立法在前期税法草案的基础上, 进一步广泛吸纳社会各界意见, 对草案的部分条款进行了修改, 最终通过人大常委会审议定稿。本期税务评论将结合两部税法对草案主要条款的修改³, 就部分立法要点及其与现行政策的异同进行解读。

城建税法

征税范围

在境内缴纳增值税和消费税的单位和個人是城建税的納稅人, 因此城建税的征税对象是在境内缴纳的增值税和消费税税额。在此基础上, 《城建税法》保留了《城建税法(草案)》第三条有关征税对象范围的排除性规定, 即“对进口货物或者境外单位和個人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额, 不征收城市维护建设税”。

值得注意的是, 上述规定与现行税收政策及实操存在一定差异。根据现行规定, 境外单位和個人向境内销售劳务、服务、无形资产并因此需要在境内缴纳增值税的, 境内购买方一般会在对外支付价款时为境外单位和個人代扣代缴增值税, 并时代扣代缴城建税等附加税费。

¹ 《城建税法》全文: <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202008/9591538ccd764bb787e01e729fe0cbbb.shtml>

² 《契税法》全文: <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202008/bd0401b6f5a84ac5a7dc83f9f9d96bd9.shtml>

³ 有关两部税法草案的内容评述可参见德勤于今年初发布的相关资讯:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/tax-newsflash/deloitte-cn-tax-newsflash-zh-200120.pdf>

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务
全国主管合伙人
李晓晨

合伙人
电话：+86 21 6141 1099
电子邮件：lilyxcli@deloitte.com.cn

华北区
周翊

合伙人
电话：+86 10 8520 7512
电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区
高立群

合伙人
电话：+86 21 6141 1053
电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区
张少玲

合伙人
电话：+86 20 2831 1212
电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区
汤卫东

合伙人
电话：+86 23 8823 1208
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

另一方面，《城建税法》第八条仍规定：“城市维护建设税的扣缴义务人为负有增值税、消费税扣缴义务的单位和个人，在扣缴增值税、消费税的同时扣缴城市维护建设税”。那么当境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产并因此需要在境内缴纳增值税的，境内购买方在扣缴增值税的同时是否仍然负有城建税的扣缴义务？《城建税法》的第三条和第八条之间应如何衔接？或有待后续政策对此作进一步明确。

计税依据

《城建税法（草案）》	《城建税法》
<p>第二条 城市维护建设税以纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据，具体办法由国务院规定。</p> <p>城市维护建设税的计税依据可以扣除期末留抵退税退还的增值税税额。</p>	<p>第二条 城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。</p> <p>城市维护建设税的计税依据应当按照规定扣除期末留抵退税退还的增值税税额。</p> <p>城市维护建设税计税依据的具体确定办法，由国务院依据本法和有关税收法律、行政法规规定，报全国人民代表大会常务委员会备案。</p>

《城建税法》强调以纳税人依法实际缴纳的增值税和消费税为计税依据，计税依据的具体确定办法则将国务院后续依法规定。

对于纳税人按照规定扣除期末留抵退税退还的增值税税额作为计税依据的规定，《城建税法》将草案条款中的“可以（扣除）”修改为“应当（按照规定扣除）”，有助于该项处理的规范和统一，降低不确定性。

现行税收政策中争议比较大的“将出口交易的增值税免抵税额作为计税依据”以及“对于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”的相关规定，《城建税法》与草案均未提及。因此，增值税免抵税额是否会作为城建税计税依据？对出口和因优惠政策享受增值税和消费税退还的情况下，城建税是否也可以享受退还？这两则问题的答案还有待后续文件明确。

税率

《城建税法（草案）》	《城建税法》
<p>第四条 城市维护建设税税率如下：</p> <p>（一）纳税人所在地在市区的，税率为7%；</p> <p>（二）纳税人所在地在县城、镇的，税率为5%；</p> <p>（三）纳税人所在地不在市区、县城或者镇的，税率为1%。</p>	<p>第四条 城市维护建设税税率如下：</p> <p>（一）纳税人所在地在市区的，税率为百分之七；</p> <p>（二）纳税人所在地在县城、镇的，税率为百分之五；</p> <p>（三）纳税人所在地不在市区、县城或者镇的，税率为百分之一。</p> <p>前款所称纳税人所在地，是指纳税人住所地或者与纳税人生产经营活动相关的其他地点，具体地点由省、自治区、直辖市确定。</p>

《城建税法》规定税率为7%、5%、1%三档，与现行政策一致，旨在保持现行税负水平总体不变。

具体的城建税适用税率取决于纳税人所在地，《城建税法》将这一概念明确为“纳税人住所地或者与纳税人生产经营活动相关的其他地点”。由于城建税属于地方税，目前在各地实操情况有所不同，部分地方也会根据当地的具体情况出台相应的城建税执行细则，因此《城建税法》没有对纳税人所在地作统一规定，而是将权力下放至地方，由省、自治区、直辖市具体确定，有利于增强税法的合理性和可操作性。

应纳税额

《城建税法（草案）》	《城建税法》
第五条 城市维护建设税的应纳税额按照 纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额乘以税率 计算。	第五条 城市维护建设税的应纳税额按照 计税依据乘以具体适用税率 计算。

对于城建税应纳税额的计算，《城建税法》规定按照计税依据乘以具体适用税率计算，以“计税依据”取代“实际缴纳的增值税、消费税税额”的表述，在规上更为严谨。

纳税义务发生时间

《城建税法》明确城建税的纳税义务发生时间应与增值税、消费税的纳税义务发生时间一致，分别与增值税、消费税同时缴纳，该项规定与草案条款相同。这将有利于提高税法适用的确定性，解决当前实践中有关城建税纳税义务始于增值税、消费税的应缴还是实缴时点的争议。该条款的实施意味着，纳税人若逾期缴纳增值税、消费税的，城建税一般也会同时产生逾期缴纳的情况，税务机关可自增值税、消费税应缴未缴之日起对未缴城建税一并征收税收滞纳金。

税收减免

《城建税法（草案）》	《城建税法》
第六条 根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以规定减征或者免征城市维护建设税，报全国人民代表大会常务委员会备案。	第六条 根据国民经济和社会发展的需要，国务院对 重大公共基础设施建设、特殊产业和群体以及重大突发事件应对等情形 可以规定减征或者免征城市维护建设税，报全国人民代表大会常务委员会备案。

相比于《城建税法（草案）》，《城建税法》对可以规定减征或者免征城建税的具体情形进行了举例说明，使纳税人对城建税减征或免征的政策方向有一定的预期，增加了税收立法的指导性。

契税法

征税范围

《契税法（草案）》	《契税法》
第二条 本法所称转移土地、房屋权属，是指下列行为： …… 以土地、房屋权属作价投资（入股）、偿还债务、以划转、奖励等方式转移土地、房屋权属的， 视同本条第一款规定的转移土地、房屋权属行为 ，依照本法规定征收契税。	第二条 本法所称转移土地、房屋权属，是指下列行为： …… 以作价投资（入股）、偿还债务、划转、奖励等方式转移土地、房屋权属的，应当依照本法规定征收契税。

根据《契税法》的规定，承受转让土地、房屋权属的一方应为契税纳税义务人；契税的纳税义务源于权属主体的改变，即产生于土地、房屋权属由一个主体转移给另一个主体。《契税法》明确将作价投资（入股）、偿还债务、划转、奖励等方式转移土地、房屋权属行为纳入契税征收范围，删除了草案中“视同”的表达。这是因为在土地、房屋权属发生转移，权属主体发生改变的前提下，承受权属的一方显然将根据《契税法》的一般规则产生契税的纳税义务，而无须再将其另行规定为视同应税的行为。

此外，对于实践中具有一定争议的土地、房屋权属划转和奖励等行为的具体范围界定，仍有待后续明确。

计税依据

《契税法（草案）》	《契税法》
第四条 契税的计税依据： （一） 土地使用权出让、出售，房屋买卖，为成交价格； …… 成交价格、交换价格差额明显偏低且无正当理由的，由税务机关 参照市场价格依法核定 。	第四条 契税的计税依据： （一） 土地使用权出让、出售，房屋买卖，为 土地、房屋权属转移合同确定的成交价格，包括应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款 ； …… 纳税人申报的成交价格、互换价格差额明显偏低且无正当理由的，由税务机关 依照《中华人民共和国税收征收管理法》 的规定核定。

在草案规定“土地使用权出让、出售，房屋买卖”计税依据为“成交价格”的基础上，《契税法》明确规定了成交价格的具体内容，即“包括应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款”。成交价格作为计税依据是税制基本要素，在法律中明确其具体内容将提高税务实操的规范性。

对于纳税人申报的成交价格、互换价格差额明显偏低且无正当理由的情形，《契税法》将草案中“由税务机关参照市场价格依法核定”更改为“由税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定核定”。这一更改是因为《中华人民共和国税收征收管理法》已明确对于纳税人申报的计税依据明显偏低又无正当理由的，税务机关有权进行核定，并且税务机关核定应纳税额的具体程序和方法由国务院税务主管部门规定。该调整既体现了同一情形下税收征管规定的统一性，也为税务机关的核定征收提供了相应的法律依据。

税收减免

《契税法（草案）》	《契税法》
第六条 有下列情形之一的，免征契税： …… 根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以规定免征或者减征契税的其他情形，报全国人民代表大会常务委员会备案。 第七条 省、自治区、直辖市 人民政府可以决定对下列情形 免征或者减征契税，报同级人民代表大会常务委员会备案 ： ……	第六条 有下列情形之一的，免征契税： …… （四）婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属； （五）法定继承人通过继承承受土地、房屋权属； …… 根据国民经济和社会发展的需要，国务院 对居民住房需求保障、企业改制重组、灾后重建等情形 可以规定免征或者减征契税，报全国人民代表大会常务委员会备案。 第七条 省、自治区、直辖市可以决定对下列情形免征或者减征契税： …… 前款规定的免征或者减征契税的具体办法，由省、自治区、直辖市 人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

《契税法》大体平移了现行有效的契税免征政策，并在草案基础上增加了婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属，法定继承人通过继承承受土地、房屋权属等两项免税规定。这些规定在现行的税收规范性文件中业已存在，此次立法则将其上升为法律。虽然现行有效的契税税收优惠政策并未全部体现在《契税法》中（例如，《契税法》并未在减免税项目中具体列举个人购买住房、企业改制重组等方面的现行契税优惠政策），但《契税法》在相关条款中也明确国务院对居民住房需求保障、企业改制重组、灾后重建等情形可以规定免征或者减征契税，为后续政策的出台提供了接口。

对于授权地方减征或免征契税的情形，《契税法》将草案中由地方政府决定减免税政策并“报同级人民代表大会常务委员会备案”的条款按照《中华人民共和国立法法》的要求规范为“由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案”。该条款的修改遵从了《中华人民共和国立法法》中针对地方性法规需报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案的要求，提高了制定税收优惠的法律规范性，契合税收法定原则。

征收管理

《契税法（草案）》	《契税法》
无对应条款内容	<p>第十二条 在依法办理土地、房屋权属登记前，权属转移合同、权属转移合同性质凭证不生效、无效、被撤销或者被解除的，纳税人可以向税务机关申请退还已缴纳的税款，税务机关应当依法办理。</p> <p>第十三条 ……</p> <p>税务机关及其工作人员对税收征收管理过程中知悉的纳税人的个人信息，应当依法予以保密，不得泄露或者非法向他人提供。</p>

《契税法》在草案的基础上增加了有关退税的规定。根据《契税法》，契税完税一般应在办理土地、房屋权属登记之前。因此，在依法办理权属登记前，权属转移合同、权属转移合同性质凭证不生效、无效、被撤销或者被解除的，《契税法》允许纳税人获得已缴纳的税款的退还。然而，如果在办理权属登记之后，相关合同不生效、无效、被撤销或被解除的，纳税人是否仍然能够获得已缴契税的退还，《契税法》并未提及。

此外，《契税法》增加了“税务机关及其工作人员对税收征收管理过程中知悉的纳税人的个人信息，应当依法予以保密，不得泄露或者非法向他人提供”条款，以保护纳税人的隐私权。

结语

本次颁布的《城建税法》、《契税法》对推动税收法制进程有着重要意义，充分体现了依法完善税法立法的机制。总体来说，两部税法基本平移了现行税收政策，因此税法实施前后的企业税负水平预期将基本保持不变，有利于税法施行的平稳过渡。

两部税法对部分条款的措辞进行了调整，并就一些规定的情形予以细化和明确，这将有助于税务机关、纳税人清晰准确地践行税法，降低政策层面的税务风险，减少税务实践中可能产生的税收争议。考虑到地方税的特点，两部税法也放权至地方制定相关税收政策，增加了税法的灵活性和可操作性，也有利于地方因地制宜，调动税收管理的积极性。

对纳税人而言，一些有利于纳税人条款（比如《契税法》增加退税相关规定和对纳税人的隐私保护条款等）的引入将使纳税人获益。但同时，纳税人仍应关注新税法带来的合规性影响，尤其应注意跟进在目前法律规定仍不够清晰的一些领域的实践动态，并与税务机关或专业机构保持积极沟通，以更好地管控纳税成本和税务风险。

本文由德勤中国为本行中国内地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：

德勤中国税务主管合伙人

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

华北区

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区

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

华南区

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

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@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”等刊物，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

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

华南区(内地)

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

华南区(香港)

戚維之

总监

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2851 8005

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

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

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司, 以及其全球成员所网络和它们的关联机构(统称为“德勤组织”)。德勤有限公司(又称“德勤全球”)及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体, 相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任, 而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构, 为客户提供审计及鉴证、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 个国家与地区的成员所网络及关联机构(统称为“德勤组织”)为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about, 了解德勤全球约 312,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

德勤亚太有限公司(即一家担保有限公司)是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体, 在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务, 包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

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及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构, 由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过我们的社交媒体平台, 了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构(统称为“德勤组织”)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。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何(明示或暗示)陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

©2020。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。