

增值税法视同应税交易条款的 立法逻辑与实践解析

徐文兵 张伟

摘要：本文聚焦增值税法第五条关于视同应税交易条款，系统分析其制定背景、主要内容、设定原因和实际应用。通过梳理该条款的制定背景与主要内容，明确其核心在于将无偿转让货物、不动产、无形资产及金融商品等行为纳入增值税征税范围；分析条款的设定原因，指出其主要目的是防范税收流失和避免增值税链条中断；结合具体案例，详细解析该条款的实际应用，包括以货物或不动产投资无需视同应税交易、无偿提供贷款服务不再视同应税交易、无偿提供其他服务不再视同应税交易、无偿转让金融商品需要视同应税交易、自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费需视同应税交易。

关键词：增值税法；视同应税交易；抵扣链条；立法逻辑；反避税

中图分类号：F234；D922.22 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)19-0055-04

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了《中华人民共和国增值税法》（以下简称增值税法），并将于2026年1月1日起施行。这一立法成果标志着我国税收法治建设又迈出了坚实一步。增值税是我国第一大税种，增值税立法影响着几乎所有的纳税人，社会关注度极高。本文将重点对增值税法第五条视同应税交易条款的制定背景、主要内容、设定原因和具体应用展开分析，以期帮助广大税务工作者和纳税人更好地理解 and 运用该条款。

一、视同应税交易条款的制定背景与主要内容

在理解视同应税交易前，需要先

了解什么是“应税交易”。增值税法第三条规定的“应税交易”是指，单位和个人（包括个体工商户）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。这条规定有两个要点：一是“有偿”。只有有偿的交易才是应税交易，此处的有偿不仅限于现金交易，“五马换六羊”也属有偿。正如增值税法第十七条规定，销售额，是指纳税人发生应税交易取得的与之相关的价款，包括货币和非货币形式的经济利益对应的全部价款。二是应税交易的主体是单位和个人。这一点基本上涵盖了所有的交易主体。相较于企业所得税的纳税主体仅限于企业，增值税的纳税主体更加广泛。例如，广东省

税务局卖了一批报废电脑，由于广东省税务局属于单位，不属于企业，因此该交易有增值税纳税义务，而没有企业所得税纳税义务。还要注意的，这里的个人既包括自然人（在增值税法律体系中，一般被称之为“其他个人”），也包括个体工商户。这种分类也很重要，因为只有单位和个体工商户才能被登记为一般纳税人，而“其他个人”只能是小规模纳税人。

为了增值税抵扣链条的传递，以及出于反避税的考量，对某些特殊主体无偿转让货物、不动产、无形资产的行为，增值税法第五条提出了“视同应税交易”的概念，将其并入了增值税纳税范围。但无偿转让的行为没有对价发生，应按多少价款征税呢？

作者简介：徐文兵，广州市城市建设开发有限公司；

张伟，国家税务总局驻广州特派员办事处。

增值税法第十九条规定,发生本法第五条规定的视同应税交易以及销售额为非货币形式的,纳税人应当按照市场价格确定销售额。

增值税法第五条规定的三项视同应税交易条款,包括单位和个体工商户将自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;单位和个体工商户无偿转让货物;单位和个人无偿转让无形资产、不动产和金融商品。这一条款归纳起来有3个要点:一是均属于无偿交易。第一项是“自产自用”,虽然没有“无偿”的字眼,但按交易性质当然属于无偿;第二项和第三项则明确使用了“无偿”的表述。二是特殊主体适用视同应税交易。除了第三项的主体是单位和个人以外,第一项和第二项的交易主体均排除了“其他个人”(自然人),仅限于单位和个人工商户。例如,张三将其新购买的游艇送给王五,由于张三是其他个人,此交易不属于视同应税交易范畴,无需申报缴纳增值税。三是只针对特殊标的。上述三项条款,除了无偿转让金融商品外,其他情形的无偿提供服务,均未纳入视同应税交易,也就是说无偿提供服务不属于增值税纳税行为,视同应税交易的标的仅限于货物、无形资产、不动产和金融商品。

二、视同应税交易条款的设定原因

为什么无偿赠送要视同应税交易呢?先讨论一个基础问题:对于纳税人而言,是应税有利,还是免税有利呢?答案是不一定。现用以下案例进行解析。

案例1:A公司购进1 000万元的商品,取得增值税专用发票注明进项税额为130万元,A公司随即将该商品

无偿赠送给了B公司(一般纳税人),该商品的增值税税率为13%。

如果A公司将该项交易视同销售缴纳增值税,假设成本利润率为10%,则销项税额为143万元 $[1\ 000 \times (1+10%) \times 13\%]$,由于进项税额为130万元,A公司须缴纳增值税13万元 $(143-130)$ 。同时B公司得到了143万元的进项税额,假设B公司将该商品卖给了最终消费者,销售收入为1 200万元,销项税额为156万元 $(1\ 200 \times 13\%)$,则B公司须缴纳增值税13万元 $(156-143)$ 。根据以上计算结果可知,A公司和B公司合计缴纳增值税26万元,这个结果正是按照它们的合计增值部分200万元 $(1\ 200-1\ 000)$ 和13%税率计算的税款。但如果A公司向B公司的无偿赠送行为免税呢?A公司固然不用缴纳增值税了,单单看这一个环节,A公司的确得到了实惠,然而免税收入对应的进项税额130万元要做进项税额转出处理。与此同时,B公司的税负却会大大增加。这是因为如果A公司的无偿赠送行为免税,B公司进项税额为零,而销售商品价格为1 200万元,因此要缴纳156万元 $(1\ 200 \times 13\% - 0)$ 的增值税。

由以上分析可以看出,如果无偿赠送行为视同应税交易缴纳增值税,A、B公司双方合计缴纳增值税26万元;而如果对A公司免税,单单B公司一家就要缴纳156万元增值税,A、B公司的整体税负相较于将无偿赠送行为视同应税交易大大增加。问题出在哪里呢?问题的根源在于增值税是一个依靠环环紧扣的抵扣链条进行征税的税种,链条中间环节的免税会导致增值税链条的中断,最终在总体上增加了税负。

设定视同应税交易条款的初衷并

不是为了多收税,而是为了维持增值税链条的连续性,这就像是一场接力赛,每一棒都要稳稳地传递下去。此外,设定视同应税交易条款的另一个目的,也有“反避税”的含义在里面,防止明明销售了却谎称无偿赠送,从而少缴增值税。

三、视同应税交易条款的应用分析

(一)以货物或者不动产投资无需视同应税交易

增值税法第五条视同应税交易条款中,并没有包含对外投资。这是因为以货物或者不动产投资本身就是应税交易,无需再“视同”应税交易。为什么说投资行为本身就是应税交易呢?以货物或者不动产投资换得股权(长期股权投资),属于取得了非货币形式的经济利益。因此对外投资是有偿的,其本身就是销售行为。

随之而来的问题是:既然对外投资本身就是销售,那为什么1994年施行的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(以下简称实施细则)会规定,将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者,视同销售货物?此问题需要历史地去看,1994年市场经济伊始,当时普遍认为对外投资并没有取得现金流入,因此不是真正的销售行为,为了维持增值税链条的连续性,实施细则就将“以货物对外投资”列入了视同销售行为。

随着立法技术的提高,立法者也意识到,该条款实际上是“画蛇添足”,于是在《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号,以下简称36号文)中,并没有将“以不动产对外投资”

列为视同销售行为。但这在一定程度上引起了部分人的误解误读，他们错误地认为：实施细则明文规定“以货物对外投资”需要视同销售，而36号文并未规定“以不动产对外投资”需要视同销售，因此这两者适用政策不同，前者应视同销售缴纳增值税，后者则无须视同销售缴纳增值税。增值税法整合了实施细则和36号文，以货物和不动产对外投资都无须纳入视同应税交易了，但都应该按照销售缴纳增值税。这是立法技术的进步，也是对事物认识的提升。

（二）无偿提供贷款服务不再视同应税交易

对纳税人来说，增值税法最欣喜的变化，当属无偿提供贷款服务不再视同应税交易了，有效解决了长期以来重复纳税的问题。现用以下案例进行解析。

案例2：张先生是甲公司和乙公司两家公司的实际控制人，在张先生的安排下，甲公司无偿借给乙公司1亿元。

根据36号文规定，单位或个人无偿提供服务视同销售服务。因此，甲公司须按照银行同期利率，视同提供了贷款服务缴纳增值税。此外，由于购进贷款服务形成的利息支出不允许抵扣，乙公司支付的利息也无法抵扣进项税额，等于是多缴纳了一道增值税。

其实上述案例只是非常简单的模型，实践中大型企业集团几乎全部采取资金池模式，资金在各个子公司之间无偿调拨，以提高资金使用效率。如完全按照36号文规定，相当于这些集团不断地进行视同应税交易，那么需要缴纳的增值税是海量的。

为解决该问题，《财政部 税务总局关于明确养老机构免征增值税等政

策的通知》（财税[2019]20号，以下简称20号文）规定：自2019年2月1日至2020年12月31日，对企业集团内单位（含企业集团）之间的资金无偿借贷行为，免征增值税。按照该项规定，集团公司的无偿借贷，属于应税范围，但是给予免税待遇，阶段性地解决了集团公司资金池重复纳税的问题。此后，《关于延续实施医疗服务免征增值税等政策的公告》（财政部、税务总局2023年公告第68号），又将此项规定的执行期限延长到了2027年12月31日。

20号文只是解决了集团公司内部资金无偿借贷问题，而非集团公司资金无偿借贷重复纳税问题一直未能解决，税企之间对此争议不断，直至增值税法出台，才从法律上彻底解决了该问题。

（三）无偿提供其他服务不再视同应税交易

除无偿提供贷款服务不再视同应税交易外，其他的无偿提供服务也都不再视同应税交易了，这又是出于什么考虑呢？现用以下案例具体分析这一改变。

案例3：高速公路公司在春节期间宣布高速公路通行免费，是否需要视同应税交易？

从道理上说，这种利民的好事当然不应该视同应税交易，因此36号文对此问题采取了例外处理的方法，规定“用于公益事业或者以社会公众为对象的无偿提供服务”不属于视同应税交易，从而解决了此类问题。类似地，还有公交车在疫情期间免票乘坐等。

案例4：张先生是法律专家，咨询收费为每小时3000元，其朋友王女士向其咨询法律问题2小时，是否需要视同应税交易？

这种情形不属于“用于公益事业”

或者“以社会公众为对象”，但对这种情形征税显然不尽合理，且征税困难。36号文对此也有例外规定，只有单位和个体工商户无偿提供服务，才需要视同应税交易，而其他个人无偿提供服务则不在其列。

在增值税法实施后，由于无偿提供服务不再视同销售，上述需要例外条款才能解决的问题也就自动解决了。

案例5：字节跳动集团为了推广豆包AI和Ola Friend耳机，采取了买耳机送一个月“汽水音乐”会员权益的销售策略，是否视同应税交易？

事实上，这种情况并不是真的“无偿赠送服务”，而是一种捆绑销售，赠送服务的价格已经包含在销售耳机的金额中，因此无需再次视同应税交易缴纳增值税。但在增值税法实施前，由于存在无偿赠送服务需要视同应税服务的条款，而单看“激活耳机送汽水音乐”又貌似是一种无偿赠送行为，类似业务在实务中争议不断。实际上，真正的无偿提供服务一般是伴随着公益性或者私人感情的特殊情形，其他情况大多是一种“买赠行为”，但其外形千变万化，确实容易引起争议或误解。增值税法取消了将无偿提供服务视同应税交易的条款，彻底消除了争议。

案例6：甲公司将其研发的无形资产（专利技术）免费授权关联企业乙公司使用，而其授权非关联企业丙公司使用的费用是1000万元。

在增值税法出台之前，由于有明显的可比价格1000万元，须对甲公司授权乙公司免费使用的情形视同应税交易缴纳增值税。而根据增值税法的规定，甲公司无偿提供研发服务，无需视同应税交易。那么，国家税收是否因此减少了呢？其实不然，根据上文分析，“中间环节的税率”高低并不

影响国家总体税收，在增值税链条的中间环节，甲公司视同销售确认销项税额、乙公司同时确认进项税额的行为，与甲公司不确认销项税额、乙公司也不确认进项税额的行为，两者相比，国家总体收取的税款是相同的。

通过以上分析，可以得出结论：一是相当多的无偿赠送行为是出于公益性或个人感情，不应该征税；二是中间环节无偿赠送服务，是否征税并不影响总体税收，也无需征税；三是买赠服务普遍存在，如果对无偿赠送服务征税，会引起大量税企争议；四是无偿赠送服务不再属于视同应税服务，即不属于增值税征收范围，但并不是给予免税政策，所以无需将其相关的进项税额转出，这一点至关重要。综上所述，增值税法对无偿提供服务不再要求视同应税服务，是合理之举。

（四）单位和个人无偿转让金融商品需要视同应税交易

相较于36号文，增值税法在“无偿转让无形资产或者不动产”视同销售的基础上，增加了“无偿转让金融商品”。这又是出于什么考虑呢？笔者将用以下案例分析这一改变。

案例7：甲公司以其1 000万元购入了某上市公司A股股票，无偿划转给了其关联企业全资子公司乙公司，划转时收盘价格为3 000万元；一年后乙公司以5 000万元的价格在市场上售出。

根据《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，以下简称40号文）规定，纳税人无偿转让股票时，转出方以该股票的买入价为卖出价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税；在转入方将上述股票再转让时，以原转出方的卖出

价为买入价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税。因此，甲公司应以其买入价1 000万元作为转让价格，应缴纳的增值税为零，而乙公司在出售该股票时就可以扣除1 000万元的金额，按照4 000万元计算缴纳增值税。40号文的这一规定同样是为了增值税链条的连续性。因为如果无偿转让金融商品无需视同应税交易，那么甲公司还是无需缴纳增值税，但乙公司的买入价为零，其转让股票时的计税依据为5 000万元，其中的1 000万元产生重复纳税的问题。

于是可能产生一个疑问，案例6中的无偿赠送研发服务似乎与无偿赠送金融商品类似，为什么就不会产生重复纳税的问题呢？这是因为研发服务的进项税额无需转出，且进项税额是“通用”的，虽然不能为其下游企业抵扣，却能用于自身抵扣其他销项税额，因此从整个链条上来看，整体税负没有增加。但金融商品的买价只能用于抵扣该金融商品的卖价，类似于个别计价法的原理，如果在转让金融商品时不能抵扣，也不能用于抵扣其他销项税额，相当于进行了进项税额转出，整体税负增加。因此需要在税法中对无偿转让金融商品设置特殊条款。

案例8：张三购买某A股上市公司股票1 000万元，2026年1月将股票无偿赠送给其好友李先生。

根据36号文附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第（二十二）项第5目规定，个人从事金融商品转让业务免征增值税。因此，即便张先生收取价款转让股票，按照之前一贯政策也是免征增值税的。举重以明轻，有偿出售股票尚且免税，个人无偿转让股票即便被纳入视同应税交易，也不应该实际征税。因此笔

者认为，个人从事金融商品转让业务免征增值税的规定，在未来制定增值税法配套规定中将继续延续，给予免税政策。这种规定相对灵活，既暂时不征税，也未将其排除在纳税范围之外，为未来时机成熟调整政策预留空间。况且从逻辑上来说，只有先视同应税交易，才谈得上免征增值税。因此增值税法第五条对个人转让金融商品，也予以规定视同应税交易。

（五）自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费需视同应税交易

增值税法第五条第（一）项规定，单位和个体工商户将自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费视同应税交易。此条款在1994年施行的实施细则中就存在，属于延续性条款。

为什么这两种情形需要视同应税交易呢？这是因为增值税的基本原理是，最终消费者是税收负担者，而中间的销售环节，名为纳税人，实为代收代缴人。购入商品的进项税额要计入应交税费的借方，相当于为国家的代垫款项，而销项税额计入应交税费的贷方，实际是为国家的代收款项，两者的扣减就是将代收多于代垫的部分还给国家而已，进项税额大于销项税额形成的留抵税额，就是代垫款项多于代收款项，此时就涉及到了留抵退税，也就是将多付的代垫款项还给纳税人，从这个意义上来说留抵退税并非税收优惠，而是从税法原理上本该如此。所以税法将这种情况视为虚拟交易，应该视同应税交易。类似地，企业购进商品直接用于集体福利或者个人消费，其进项税额不允许抵扣，也是因为此时企业是最终消费者。□

责任编辑 李雅欣