

# 欧洲增值税法中抵扣的 “经营目的审查”及其借鉴

任宛立\*

## 目次

|                           |                        |
|---------------------------|------------------------|
| 一、引言                      | 扣限制的的限制                |
| 二、“符合经营目的”是欧洲增值税法抵扣的一般标准  | 四、欧洲判例中有关“经营目的审查”的具体标准 |
| (一)“符合经营目的”是经法律确认的抵扣权成立要件 | (一)“经营目的”主观审查          |
| (二)“符合经营目的”之内涵剖析          | (二)“经营目的”客观审查          |
| 三、特定情形下“经营目的审查”对抵扣限制的限制   | 五、“经营目的审查”对中国增值税法的借鉴   |
| (一)立法实践中“经营目的审查”对抵扣限制的限制  | (一)我国增值税法引入“经营目的”的必要性  |
| (二)司法实践中“经营目的审查”对抵        | (二)“经营目的审查”标准之建立       |
|                           | 六、结语                   |

**摘要** “经营目的审查”是判断企业支出是否符合经营目的、进而判断支出所含增值税税款能否获得抵扣的方法。若企业支出符合经营目的,则所含增值税可抵扣相关销项税,减轻纳税人的纳税义务。欧洲增值税法将“经营目的审查”确认为抵扣的一般标准,承认其对抵扣限制的限制功能,并通过司法实践,发展出考量纳税人主观意图与客观课税事实的具体规则。我国增值税制度既缺乏抵扣的一般标准,又简单否认易被滥用的支出抵扣资格,容易导致纳税人权益受损。因此,有必要借鉴“经营目的审查”的理念与规则进行调整。

**关键词** 欧洲增值税法 进项税抵扣 “经营目的审查” 中国增值税

## 一、引言

“营改增”将服务与商品全面纳入增值税抵扣链条之后,我国增值税抵扣制度在发挥其传统核

\* 暨南大学法学院/知识产权学院讲师、法学博士。

心功能的同时,也面临巨大挑战。在我国抵扣型增值税制度中,<sup>[1]</sup>进项税抵扣是保证税收中性的基本要求,也是增值税制度中最复杂、最核心的设计——纳税人应抵扣经营消费中的进项税,只就个人消费承担增值税。因此,建立判断进项税抵扣的一般标准与例外、合理区分经营消费与个人消费,不仅是保证纳税人不承担法定范围外税负的重要前提,也是保证增值税中性的独特需求所在。考虑到商事交易的千变万化与经济环境的错综复杂,我国增值税抵扣制度日显单薄。现行增值税规范虽规定了可抵扣与不可抵扣的项目,但缺乏抵扣的一般判断标准。这不利于构建科学税制,并影响我国落实税收法定原则的法治进程。另外,现行制度对抵扣的限制也有矫枉过正的嫌疑,易造成纳税人还需就部分经营消费承担增值税的情况,因而扭曲竞争与经营模式、增加企业额外负担,不符合现阶段结构性减税、优化供给结构的大趋势。

为贯彻“彻底抵扣原则”、确认进项税与销项税之间的相关性、合理区分经营消费与个人消费,欧洲增值税法<sup>[2]</sup>采用“经营目的审查”(Business Purpose Test)加以判断。“彻底抵扣原则”是指:当所采购的商品和服务被用于应税交易时,其进项税应获得彻底抵扣。它是经欧盟《增值税指令》<sup>[3]</sup>抵扣相关条款<sup>[4]</sup>所确立的三个基本原则之一,构成了增值税抵扣制度的基石。为贯彻“彻底抵扣原则”,欧洲增值税法将进项税与销项税之间的相关性视为纳税人抵扣权的核心内容。<sup>[5]</sup>“经营目的审查”则是判断进项税与销项税相关性、区分经营消费与个人消费的重要工具。只有当采购符合经营目的,其进项税才可被视为与销项税存在相关性,构成纳税人经营消费中的增值税,进而获得抵扣资格。“经营目的审查”有助于判断经营消费并确定抵扣范围,在确保税基的同时也有利于保障纳税人的合法权益。

在我国深化财税体制改革的关键时期,无论是从确保后“营改增”时期增值税制度的顺利运行,还是从推动增值税立法,乃至从助力供给侧改革、建立现代化经济体系的视角观瞻,欧洲增值税抵扣制度为保证增值税通畅运行、保障纳税人的合法权益、提高法律明确性与可操作性,其所贯彻的理念与采取的措施,都对我国增值税制度的完善极具借鉴价值。

## 二、“符合经营目的”是欧洲增值税法抵扣的一般标准

### (一)“符合经营目的”是经法律确认的抵扣权成立要件

只有符合经营目的的进项税才可抵扣,这是经欧盟法与欧洲多国法律所确认的抵扣权成立

[1] 在抵扣型增值税中,纳税人通过从销项税中抵扣进项税来计算净纳税义务。其中,销项税是纳税人销售商品或提供服务时应申报并缴纳的税额,而进项税是纳税人采购进项时已支付的增值税额。

[2] 本文所谓的“欧洲增值税法”,既指欧洲各国增值税法规,也包括欧盟为协调成员国增值税而发布的一系列增值税指令。

[3] 欧盟委员会发布了一系列增值税指令,从最初框架性的《第一号指令》(“First Directive”)、《第二号指令》(“Second Directive”),到较为成熟的《第六号指令》(“Sixth Directive”)。如今,这些指令被整合成欧盟《增值税指令》,成为欧盟成员国协调各自增值税体系的参照依据。See Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ L347, 11.12.2006), p.1.

[4] 欧盟《增值税指令》第1条第(2)款规定:每一项交易中,根据交易商品或服务的价格与所适用税率计算而来的增值税,应在抵扣其成本元素中直接承担的增值税后成为应纳税款。See Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ L347, 11.12.2006), p.1.

[5] Rita de la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market* (Amsterdam: IBFD, 2009), pp.143-145.

要件。欧盟《增值税指令》第168条规定,只有当商品和服务被用于纳税人的应税活动,纳税人才可抵扣进项税。<sup>〔6〕</sup>法国《税收总法典》增值税编规定,只有当纳税人的采购是为达到经营(Exploitation)目的所必须发生时,纳税人才可抵扣其中的进项税;<sup>〔7〕</sup>英国《1994年增值税法》第24条规定,仅当采购的商品和服务用于(或即将被用于)纳税人从事的(或即将从事的)“营业”(Business)时,该纳税人才有权申请抵扣采购所支付的进项税;<sup>〔8〕</sup>奥地利《1994年增值税法典》规定,当其他经营者就商品和服务给付向某一经营者开具发票,且该给付符合经营目的时,后者可就发票上标明的金额抵扣进项税;<sup>〔9〕</sup>卢森堡《经修订的1979年12月2日增值税法》第48条规定,当商品和服务被用于企业经营,且满足第49至54条的条件后,纳税人才拥有抵扣进项税的权利。<sup>〔10〕</sup>

## (二)“符合经营目的”之内涵剖析

符合经营目的的采购,多指基于企业利益考虑,为增加企业利润而购买商品与服务的行为。该内涵与所得税税前扣除项的判断标准存在共通之处。“‘生产经营’活动是指一种具有独立性的商业或产业行为,其目的是为了获利。”<sup>〔11〕</sup>企业经营的目的实质上就是获取利润,因此符合经营目的、与经营有关的采购即指为提供销售、获得利润而进行的消费。在所得税语境中,企业从所得中获利,国家在允许扣除各项费用后参与分享;在增值税语境中,企业从对价中获利,国家在允许企业抵扣各项支出后参与分享。<sup>〔12〕</sup>由此可见,所得税与增值税语境下的经营概念或许因适用不同税法而存在适度差异,但不存在本质区别,都是企业为营利目的所从事的经济活动。

鉴于“经营目的”是一个不确定概念,其内涵和外延可能受到企业性质、活动主要目标等多种因素的影响,故而在增值税立法实践中,各国多采纳较为抽象的概念,或结合所得税中的营业支出扣除项作共同解释。法国将可抵扣或可扣除支出(charges déductibles)统称为营业支出(dépenses professionnelles),且认定营业支出应促进企业的直接利益、与企业的社会目标相关、有助于提高营业额、产生于企业的正常经营管理且排除个人支出。<sup>〔13〕</sup>比利时与法国类似,也采用了与个人支出(frais privés)相对的概念——营业支出(frais professionnels)——原则上只允许营业支出在计算增值税时抵扣进项税、在计算所得税时进行税前扣除。比利时《所得税法典》第49条对可扣除的营业支出做出定义,指为获得、维持应税收入且在纳税期限内产生的支出。<sup>〔14〕</sup>比利时《增值税法

〔6〕 *Supra* note〔3〕.

〔7〕 Jean-Jacques Bienvenu & Thierry Lambert, *Droit Fiscal (3<sup>e</sup> édition)* (Paris: PUF, 2003), p.369.

〔8〕 See Value Added Tax Act 1994 (UK), S.24(1).

〔9〕 See Federal Ministry Republic of Austria Finance, “Taxation | VAT-Assessment & Refund | Supplying in Austria | Taxation | Input VAT” (<https://english.bmf.gv.at/taxation/Input-VAT.html>, last access 2018-04-30).

〔10〕 See Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Luxembourg), art 48.

〔11〕 [美] V. 图若尼主编:《税法的起草与设计》,国家税务总局政策法规司译,中国税务出版社2004年版,第602~603页。

〔12〕 无论是税额抵扣型增值税还是税基相减型增值税都可作此理解,因为税额抵扣型增值税可被理解为提前将税率适用于进项与销项上。

〔13〕 See Direction de l'information légale et administrative, “Charges déductibles ou non du résultat fiscal d'une entreprise” (<https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31973>, consulté le 2018-04-30).

〔14〕 See Code des Impôt sur les revenus 1992 (Version 2013) (Belgique), art 49.

典》明确区分了用于经营目的和个人目的的采购，后者是为了满足个人需求或更广义的不符合经济活动目标的需求。<sup>〔15〕</sup> 只有当纳税人可证明所消费的商务餐符合宣传目的与经营目的时，奥地利才允许纳税人抵扣商务餐中的进项税。至于如何佐证，纳税人可参考奥地利所得税法规及其相关指南。<sup>〔16〕</sup> 可见，增值税可抵扣项与所得税可扣除项的认定秉承了同一理念，即该支出需符合企业经营目的、立足于企业的自身利益与发展、可促进企业利润的增长，区别于为满足个人需求或不符合企业活动整体目标的需求所发生的支出。

“经营目的审查”被确定为判断进项税抵扣的一般标准，是“彻底抵扣原则”在抵扣规则中的贯彻。在特殊情形下，“符合经营目的”的要求并非是立法唯一的考量因素，其他政策目的也可构成限制抵扣的成因。即便如此，“经营目的审查”在一定程度上仍发挥对抵扣限制的限制功能、与政策目的相制衡，形成一种对纳税人的保护。

### 三、特定情形下“经营目的审查” 对抵扣限制的限制

就某些难以判断从属个人消费、经营消费还是被用于个人消费可能性较大的“易被滥用支出”而言，欧洲各国立足于国库思维与税收征管思维，在不同程度上对这类消费的抵扣施加限制。不过，抵扣限制并非毫无边界，比例原则作为欧共体法律的一般原则之一，从立法与司法两方面对其加以约束。而“经营目的审查”便是比例原则在增值税抵扣制度中的直接体现。就“易被滥用的采购”而言，欧盟《增值税指令》第 176 条采用“非严格意义上经营支出”<sup>〔17〕</sup>这一说法，可能涉及奢侈品、娱乐、餐饮、住宿、运输服务等项目。无论是基于税务机关的征管难度考虑，还是从国家立法机关对潜在偷漏税风险的担忧出发，各国都倾向对这些“烫手山芋”的抵扣资格施加限制。可是，既然抵扣权被欧盟法与欧洲部分国家法律确认为属于纳税人的增值税权利，那么对其限制就构成一种对普遍规则的违背，必须受到更加严格的审查。具体而言，立法者所追求目标与所采取手段之间应具备相应性，所采取手段应对人民基本权侵害程度较轻，所追求法益与被侵害法益之间应存在平衡关系，以确保国家特定政策目标的实现不过分损害纳税人在增值税抵扣制度中所应享有的权益。<sup>〔18〕</sup> 在增值税抵扣制度中，比例原则可借助“经营目的审查”的引入发挥约束作用。其具体体现在立法与司法两个层面：立法实践中，欧洲多国法律将“经营目的审查”作为制衡政策目的的工具，尽力保证抵扣链条的完整性，防止法律过度限制纳税人权利；司法实践中，欧洲法院曾裁定，作为增值税制度中不可或缺的部分，进项税抵扣权原则上不得受到限制，<sup>〔19〕</sup>此外，欧洲法院还可通过比例原则审查欧共体法规的有效性。<sup>〔20〕</sup>

〔15〕 See Code de la TVA-Loi du 03 juillet 1969 (Edition 2013) (Belgique), art 45.

〔16〕 *Supra* note [9].

〔17〕 Council Directive 200/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, OJ L 47 of 11 December 2006, art 176.

〔18〕 参见姜昕：《比例原则研究——一个宪政的视角》，法律出版社 2008 年版，第 17~18 页。

〔19〕 Case C-465/03, [2005] ECR I-4357; Case C-102/08, [2009] ECR I-4629; 转引自 Ad van Doesum & Gert-Jan van Norden, “The Right to Deduct under EU VAT”, 22 International VAT Monitor 323 (2011).

〔20〕 Case C-265/87 *Schröder v Hauptzollamt Gronau* [1989] ECR 2237 [21]; see Judgment of 19 September 2000-Joined Cases C-177/99 and C-181/99.

### (一) 立法实践中“经营目的审查”对抵扣限制的限制

当“易被滥用采购”的抵扣遭到限制时，“经营目的审查”发挥约束功能，构成限制抵扣的例外。换言之，部分“易被滥用采购”若经证实符合经营目的，便可抵扣进项税。欧洲各国虽然未就抵扣权受限的具体项目达成一致，但在可控范围内对实际符合经营目的的进项税给予抵扣，尽可能保证增值税链条的完整。

商业旅行旅客运输服务<sup>[21]</sup>的增值税通常可获得抵扣。部分国家虽限制了提供运输服务的汽车与燃料中的增值税抵扣，但将用于经营的汽车与燃料视为例外。在28个欧盟成员国(包括英国)中，仅有6个国家对国内旅客运输服务按照标准税率课税——其他国家或免税，或适用较低税率。例如，不允许旅客运输服务抵扣进项税的法国、希腊、意大利和葡萄牙都属于按照较低税率课税的国家。<sup>[22]</sup>再如，葡萄牙不允许旅行支出抵扣进项税，但如果旅行支出产生于企业宣传活动，则允许企业抵扣25%或50%的进项税。<sup>[23]</sup>上述四个国家不允许旅客运输服务抵扣进项税，除了考虑到其被滥用的可能性，与其自身税制相自洽也是一方面原因。许多国家虽然对提供运输服务的车辆之购买、租用、使用(包括燃料在内)或维修的抵扣施加了诸多限制，却将符合经营目的的项目视为例外，允许后者抵扣其进项税。例如，为了全额抵扣，车辆需只用于提供商业性旅客运输服务(比利时和罗马尼亚)，或主要用于提供商业性旅客运输服务(匈牙利规定90%以上)。<sup>[24]</sup>克罗地亚只允许用于经营的柴油、汽油抵扣100%进项税。<sup>[25]</sup>

餐饮服务与旅客运输服务不同之处在于，前者构成个人消费的可能性更大，更易被滥用。这一特性在欧盟法和欧洲各国法律中的直接体现为：法律限制餐饮服务抵扣的比例远高于运输服务。在经统计的欧洲31个国家中，13个国家不允许餐厅服务抵扣进项税。其他18个国家中，除英国、德国、卢森堡和罗马尼亚未设置任何条件之外，有7国只在餐厅服务被证实完全符合经营目的时才允许其抵扣进项税。<sup>[26]</sup>然而，随着制度运行与技术发展，许多国家也逐渐放宽了对食品、饮料抵扣的限制。比利时2015年在一项行政决议中准许宣传活动中的住宿、餐厅和餐饮服务抵扣进项税，规定由纳税人收集完所有证明后向税务机关请求抵扣。相应地，比利时最高法院明确了宣传费用的具体定义。<sup>[27]</sup>

相比之下，针对娱乐服务的抵扣限制则最为普遍。经统计的31个国家中，只有10国允许娱乐服务抵扣进项税，其中6国规定娱乐服务抵扣进项税需满足符合经营目的的条件。<sup>[28]</sup>

---

[21] 欧盟范围内旅客运输服务通常十分复杂，因为按照欧洲统一大市场的理念，国家之间的旅客运输服务往往涉及增值税收入如何在各国分配的问题。为审视欧洲就旅客运输服务确定的抵扣制度，本文直接聚焦各国对国内旅客运输服务的增值税处理。

[22] See Taxation and Customs Union — European Commission, “Study on the Economic Effects of the Current VAT Rules for Passenger Transport — Final Report (TAXUD/2012/DE/334)”, pp.15 - 16 ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/report\\_passenger\\_transport.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/report_passenger_transport.pdf), last access 2018 - 04 - 16).

[23] See Deloitte Global Tax Center (Europe), “VAT Refund Guide 2017”, Appendix III, p.324.

[24] *Supra* note [22], at 144.

[25] *Supra* note [23], at 323.

[26] *Supra* note [23], at 320 - 324.

[27] Deloitte, “Plus de restriction en matière de déduction de la TVA frappant les frais d’hôtel, de restaurant et de catering lors d’événements publicitaires” (<https://www2.deloitte.com/be/en/pages/accountancy/articles/pme-updates/pme-plus-de-restriction-deduction-tva.html>, consulté le 2018 - 05 - 06).

[28] *Supra* note [23], at 320 - 324.

娱乐服务受到广泛限制的原因主要在于：它构成个人消费的可能性较大，与经营目的的联系相对疏离。

通过对上述三类服务相关规定的分析可见，一项易被滥用的采购是否被限制抵扣以及被限制的程度如何，很大程度上取决于该采购支出在经营支出与个人支出之间的定位。越接近个人消费的采购，其抵扣所受到的限制往往越大。然而，无论是允许“经营目的审查”构成抵扣限制的例外，或是严格区分可抵扣与不可抵扣的进项，甚至是允许纳税人对其经营目的举证，都是一种对权利限制的限定。各国试图对纳税人权益给予最大程度的保护，维持增值税抵扣链条的完整。这一思路从欧洲增值税立法一直延伸到其司法判例之中。

#### （二）司法实践中“经营目的审查”对抵扣限制的限制

比例原则是欧洲法院司法审查的标准之一，可被用于判断各国法律是否具备有效性。就易被滥用的采购而言，“经营目的审查”可作为判断增值税抵扣规范有效性的审查工具，承接比例原则的约束功能。欧洲法院的判例肯定了比例原则在立法与征管中的重要作用，遵循欧盟增值税法所确立的基本宗旨，对纳税人经营支出的抵扣权给予最大程度的维护。针对法国出台的一部限制企业就餐食、住宿、招待与娱乐等费用抵扣进项税的规定，法国行政法院曾向欧洲法院申请裁定，以判断该法规是否因违背欧盟《第六号指令》<sup>〔29〕</sup>的立法宗旨而失效。纳税人提出，法规出于打击逃、避税的目的，仅仅基于这类支出有产生逃、避税风险的可能性，在缺乏对风险的实质证明且拒绝纳税人就该支出符合经营目的举证的情况下，全面而系统地否认抵扣权，显然是对比例原则的违背。欧洲法院最终裁定，该法规在未允许纳税人证明不存在逃避税风险、特定支出符合经营目的的情况下彻底否认抵扣权，以达到打击逃、避税目的，违背了必要性原则与比例性原则，对欧盟《第六号指令》的宗旨与原则产生不利影响，因而无效。<sup>〔30〕</sup> 欧盟法院的裁定表明，潜在的逃、避税风险并不必然导致抵扣遭到限制，尤其是在纳税人可证明该支出的确为经营支出的情况下。纳税人的经营目的发挥了一种防止政策目的过度侵蚀纳税人权利的防御功能。

为实现特定政策目的，立法或行政机关不免会采取一定措施保护税基、便宜征管。为防止这类措施对纳税人权益产生侵害，比例原则应发挥划定公法边界的作用。在增值税抵扣制度的设计上，比例原则的功能与“经营目的审查”确保增值税纳税人不就经营支出负担增值税的目标不谋而合。“经营目的审查”成为比例原则在增值税抵扣制度中的延伸与体现，在维持税收制度正常运行的同时，也为纳税人权益提供必要保护。

## 四、欧洲判例中有关“经营目的审查”的具体标准

除在增值税抵扣制度中发挥重要功能外，“经营目的审查”的特殊之处还体现在其复杂性上。经营环境的多变决定了“经营目的审查”的定义无法包罗万象。“经营目的审查”的具体措施，虽然未经欧盟法从立法上澄清，但可从判例法中抽象出一般规则：经营目的的确需建立在一种客观的销项与进项的直接关联之上。英国增值税法的特殊之处在于，除客观审查外，还建立了一套判

〔29〕 Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Members States Relating to Turnover Taxes - Common System of Value Added Tax; Uniform Basis of Assessment (77/388/EEC).

〔30〕 See Judgment of 19 September 2000-Joined Cases C-177/99 and C-181/99.

断经营者主观目的的审查机制。<sup>[31]</sup>因此,欧洲“经营目的审查”主要可分为两个方面:一方面是对经营者的主观目的进行审查(主观审查);另一方面是对进项与销项之间是否具有直接关联进行审查(客观审查)。

### (一)“经营目的”主观审查

“经营目的”主观审查是指探究经营者在进行采购时的主观意图和旨在实现的目标。这需要税务机关考察公司管理人员在决定采购时内心的真实想法,从而判断其真正目的。在司法程序中,事实调查法庭承担这一职责时,需时刻牢记要站在纳税人的视角考虑问题,参照与纳税人处境一致的普通商人之行为准则与思维来评估证据,以推断特定纳税人行为与意图的合理性。<sup>[32]</sup>

#### 1. 英国法院对主观意图的判断

英国法院试图通过甄别纳税人的主观意图,寻找其抵扣进项税的合理支撑。英国法院在一个典型案例中,通过判断纳税人的主观意图,承认纳税人购买的赛马可抵扣进项税。<sup>[33]</sup>该纳税人是一家增值税注册公司,向不同的项目工程师销售其制造的塑料模具和储物柜。纳税人招揽订单、扩充客源的方式并非传统的广告形式,而是依赖私人联系和推荐。因此在寻找新客户的关键时期,纳税人购买了一匹赛马以增强与潜在客户之间的联络,从而提高业绩。法院在通过对经营者的主观意图、企业的特殊宣传渠道以及该方案对企业业绩的实际效果等因素的综合考量后,认定该公司的目的确实是运用赛马来提高公司业绩。故采购和喂养等相关开支皆符合经营目的,可抵扣相关进项税。在另一个英国判例中,法院需要判定纳税人西装、领带、手提包等物件的消费是否为从事律师职业的目的而产生。<sup>[34]</sup>法院认为,纳税人购买西装、手提包等衣物的目的是为了穿着得体,且该纳税人从事律师工作的意图影响了所购衣物的款式。法院据此认定,从事律师职业是纳税人购买上述衣物的主要目的,允许纳税人抵扣一部分采购中的进项税。

这两个判例反映出英国法院在对经营者主观意图进行判断时遵循的一些准则,即所采购的进项必须出于纳税人促进其经营业务的主观意愿,但经营目的不一定是采购发生的唯一目的,只需构成采购之主要目的即可。

#### 2. 欧洲法院对主观审查的承认

欧洲法院对经营者主观意图的判断经历了从拒绝到接受的历程。欧洲法院在1995年BLP一案中指出,对经营者主观意图的判断,违背了增值税制度对法律确定性与可行性的要求,不应被考虑在内。<sup>[35]</sup>但在2015年Sveda一案中,法院采纳了以下观点:只有将采购是否符合经营目的这一因素考虑在内,才能实现增值税制度的理性与中性。<sup>[36]</sup>

[31] GOV.UK, “VAT Input Tax Basics: Is the Expenditure for a Business Purpose?”(https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-input-tax/vit10200, last access 2018-05-16).

[32] [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180~181页。

[33] *Ian Flockton Developments Ltd v. Commissioners of Customs and Excise* [1987] STC 394. 转引自前注[32], 艾伦·申克、维克多·瑟仁伊、崔威书,第180页。

[34] *Edmond Michael Alexander v. Commissioners of Customs and Excise* 82 [1976] VATTR 107. 转引自前注[32], 艾伦·申克、维克多·瑟仁伊、崔威书,第181页。

[35] See Case C-4/94, Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 6 April 1995.

[36] See Oskar Henkow, “Sveda — The Increasing Obscurity of The Direct Link Test in EU VAT”, 5 (1) World Journal of VAT/GST Law 48-54 (2016).

无论是英国法院所建立的较为成熟的经营者主观意图判断体系，还是欧洲法院所经历的态度转变，都体现了一种司法对纳税人(权利)关怀的立场。尤其当客观事实或材料无法为纳税人抵扣提供有力支撑时，甄别纳税人的主观意图则为纳税人抵扣进项税提供合理依据，尽可能消除纳税人就经营消费承担的额外增值税。当然，主观审查毕竟融入了对经营者目的的主观判断，无论从法律的确定性还是可预测性而言，都存在缺陷，因此需结合经营目的客观审查，对是否符合经营目的做出综合判定。

## (二) “经营目的”客观审查

经营目的客观审查，是判断在所采购商品或服务的预计或实际用途与企业应税活动之间是否存在清晰且直接的联系。<sup>[37]</sup> 商品或服务采购成本与应税销项之间的直接联系，又称“直接关联原则”(direct link principle)，是进项税与销项税相关性的直接体现，更是确保抵扣制度中“彻底抵扣原则”实现的关键。

基于对欧洲法院历年来判断进项税抵扣标准的观察，欧洲法院对“直接关联”的认定从严强调进项与特定应税交易之间的因果关系，逐步转化为判断进项与整体经营活动之间是否存在经济联系，从而由严至宽地贯彻了“直接关联原则”，形成了欧洲法院判例法判断抵扣的三个基本步骤。

### 1. 直接关联原则具体内容的转变

直接关联原则的具体内容经历了从法律型关系(因果关系)到经济型关系的侧重。自欧洲法院在 BLP Group 一案中首次确认“直接明确关联”是抵扣权成立的必要条件起，直接明确关联被普遍理解为进项与销项之间的因果关系(causal connection)。<sup>[38]</sup> 换言之，纳税人以提供应税销售为目的进行采购，自然可抵扣采购中的进项税，无论应税销售是否发生在采购之前，甚至是否真正发生。但事实上，欧洲法院逐渐察觉，因果关系这一对直接明确关联的直观解释，无法适应复杂的经营环境，可能产生狭隘、甚至错误的判断。因而，在 2000 年的 Midland Bank 一案中，欧洲法院回归欧洲统一增值税制度建立之初所确定的基本原则，重申了欧盟《第一号指令》第 2 条的内容——“根据商品或服务价格计算而来的增值税应当在抵扣各种成本要素直接承担(borne directly)的增值税总额后，成为应纳税款”<sup>[39]</sup>。欧洲法院认定，尽管采购是为了提供销项而产生，是销项交易的结果，但并未构成销项交易成本要素中的一部分——根据欧盟《第一号指令》第 2 条的规定，并未形成直接关联。<sup>[40]</sup> 在 2013 年的 AES-3C 一案中，欧洲法院直接肯定了“直接联系”应当是一种“纯经济”联系。<sup>[41]</sup> 直接关联内容发生了变化，并非意味着“因果关系”必然遭到否认，而是在此基础上，发展出新的内容——商品与服务的成本构成应税销项的价格组成部分，作为对“因果关系”缺陷的补充。

[37] *Supra* note [31].

[38] See Ad van Doesum & Gert-Jan van Norden, “The Right to Deduct under EU VAT”, 22 *International VAT Monitor* 325 (2011).

[39] 1967 年发布的欧盟《第一号指令》(First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the Harmonisation of Legislation of Member States Concerning Turnover Taxes)确定了欧盟增值税的基本原则，如采用抵扣型增值税等。See Walter Hellerstein & Timothy H. Gillis, “The VAT in the European Union”, 127 *Tax Notes* 462 - 463 (2010).

[40] See ECJ judgment of 8 June 2000 in *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, Case C-98/98 [2000] ECR I-4177.

[41] See Case C-124/12 AES-3C Maritza East, para. 31.



## 2. 直接关联原则适用范围的演化

直接关联原则的适用范围也经历了从采购与具体应税交易间建立关联,扩大到与整体经营活动建立关联之演变,逐步形成了欧洲法院判例法判断抵扣资格的三个基本步骤。<sup>[42]</sup> 判断抵扣资格的第一步,是确定哪些进项归属于应税交易,哪些进项与应税交易之间存在直接明确关联的步骤;当第一步的要求无法满足,进项与应税销项之间无法建立直接联系时,纳税人的相关交易可继续接受第二步,即判断采购成本是否与纳税人(经明确限定的)部分应税活动相关,构成这部分应税活动的开支。如果是,则纳税人可抵扣进项税;若第二步的标准仍不满足,则进入第三步——判断相关交易的成本是否构成纳税人“总成本”的一部分,构成纳税人应税销售价格中的一部分。如果是,则纳税人可抵扣进项税。第二步与第三步的判断意味着,与非应税交易相关的进项税抵扣资格并不必然遭到否认。如果该非应税交易是为了纳税人应税经济活动的整体利益,或其中某一确定部分的利益,则该非应税交易中的进项税可获得部分抵扣,抵扣具体范围由各国确定。<sup>[43]</sup> 直接关联原则的适用并不仅限于采购与特定应税交易之间,而是扩大到纳税人的整个或部分应税活动,代表了一种采购与纳税人应税活动之间的整体联系。这无疑是一种对直接关联概念的放大。其目标也十分明确,即尽可能消除纳税人就经营支出所承担的增值税。欧洲法院认为,用于非应税交易进项中的增值税不可抵扣进项税的结论过于武断,很可能导致经营性消费被课税。<sup>[44]</sup> 即便进项与应税交易之间不存在直接、明确的联系,进项成本也可能构成所谓的“总成本”,应根据比例抵扣的方法确定抵扣额。<sup>[45]</sup>

无论是从主观审查中对纳税人主观意图的理性且包容性的判断,抑或是从客观审查中直接关联内容与适用范围的演变,都可看出欧洲在立法与司法程序中始终秉承着保护纳税人抵扣权的基本理念,而且判断标准随着经济环境的多样化被逐渐放宽,尽可能彻底消除纳税人在经营进程中为提供应税经济活动所需缴纳或已缴纳的增值税,同时也体现出欧洲增值税法对增值税基本原则的遵循。

## 五、“经营目的审查”对中国增值税法的借鉴

### (一) 我国增值税法引入“经营目的”的必要性

在我国全面推行“营改增”与增值税即将立法的背景下,建立抵扣的一般标准不仅是时代需求,更是科学构建增值税制度的必经之路。“营改增”之后,我国增值税不仅全面覆盖商品与服务,还将面临电子商务与跨境贸易急速发展所带来前所未有的复杂环境。现行增值税抵扣制度缺乏判断抵扣的一般标准和对不可抵扣项目进行列举式规范等内容,客观上难以应对复杂多变的经济环境与层出不穷的经营模式。更重要的是,抵扣制度作为增值税中最为核心的内容,是确保增值税中性特征的中枢。抵扣的一般标准直接影响纳税人的纳税义务,合理的判断方法应建立在对可扣除与不可扣除项目的类型化之上。完善抵扣制度,构建科学的增值税制,这对增值税立法具有

[42] 这三个基本步骤并非代表了欧洲法院在面对具体案件时一定遵循的判断次序,而是学者根据历年欧洲法院的判断标准按照进项与销项间的关联程度归纳出来的规律,体现了欧洲法院在不断探索与调整“直接关联原则”方面的历史进程。See Ad van Doesum & Gert-Jan van Norden, *supra* note [38], at 324-328.

[43] See Ad van Doesum & Gert-Jan van Norden, *supra* note [38], at 329.

[44] See ECJ judgment of 22 February 2001 in *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, Case C-408/98 [2001] ECR I-1361, para.39.

[45] See Ad van Doesum & Gert-Jan van Norden, *supra* note [38], at 328.

举足轻重的意义。此外，抵扣的一般标准也可作为司法实践中的重要参考，有助于解决征纳双方就具体进项的归属所产生的争议。

我国增值税抵扣一般标准的缺失，易造成两个层面的不利影响。<sup>〔46〕</sup>一方面，不可抵扣的规范存在重复、标准不明、概念模糊的情况，不利于税制简化。例如，我国不允许用于个人消费的相关进项税获得抵扣，但对个人消费并未做出解释，只规定纳税人的交际应酬消费属于个人消费。<sup>〔47〕</sup>依照正常理解，交际应酬消费与娱乐服务、餐饮服务，甚至与旅客交通运输服务之间都可能发生不同程度的重叠。我国在立法层面缺乏一般规则对抵扣的基本指导，可能造成纳税人权利保护的缺失，也可能在税收征管过程中就特定消费是否构成不可抵扣项目的问题引发争议。<sup>〔48〕</sup>另一方面，可抵扣与不可抵扣项目的区分缺乏合理解释，可能引发法律法规过度侵蚀纳税人权益的局面。我国简单排除易被滥用的旅客运输、餐饮和娱乐等服务的进项税抵扣资格，有过度限制纳税人抵扣进项税之嫌。<sup>〔49〕</sup>旅客运输、餐饮和娱乐服务虽不同程度地具备个人消费的特质，但依然可能发生在正常商业往来与经营进程中，构成经营消费。我国因难以区分经营消费与个人消费，为防范由滥用抵扣规则所诱发的逃、避税行为而简单否认易被滥用进项的抵扣资格，易造成纳税人就经营消费承担增值税进而税赋过重的后果。

“经营目的审查”从增值税基本原理出发，建立于欧盟较为成熟的增值税体系之上，无论是从法理上抑或从实践上都得到了肯定与印证，可为我国建立增值税抵扣一般标准提供思路与参考。首先，引入可判断是否具有抵扣资格的一般标准是完善我国增值税抵扣制度的重要环节。该一般规则不仅可体现抵扣制度的一般原则与精神，构成抵扣制度的基础，起到协调整个制度的作用，而且还具备一定开放性，可随着社会的发展不断更新。<sup>〔50〕</sup>“经营目的审查”既满足增值税原理对抵扣条件的具体要求、符合增值税法理，又在立法层面上被证实了具有可行性。此外，欧洲法院与欧洲各国法院的判例为“经营目的审查”的具体规则设计提供了翔实的依据与参考，兼顾了对纳税人主观意图与客观课税事实的判断。与此同时，“经营目的审查”的实践也一定程度上体现出比例原则在增值税抵扣制度中的应用，有助于将对不可抵扣进项的限制控制在合理范围之内，在预计目标与所采取手段之间寻求一种平衡。据此，“经营目的审查”可为我国在立法与司法层面建立较为完善的增值税抵扣制度提供有力支撑。

## （二）“经营目的审查”标准之建立

### 1. 建立抵扣的一般标准

建立“符合经营目的”的一般标准，即原则上只有被证实达到标准的进项税才可获得抵扣，反之则不得抵扣。我国现行增值税法中引入了“个人消费”这一概念，说明立法者有意识地在区

〔46〕 参见《增值税暂行条例(2017修订)》第8条：下列进项税额准予从销项税额中抵扣：（一）从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额……第10条：下列项目的进项税不得从销项税额中抵扣：（一）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产；（二）非正常损失的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务；（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物、劳务和交通运输服务；（四）国务院规定的其他项目。参见《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），附件1，第27条……（六）购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。

〔47〕 参见《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》，附件1，第27条。

〔48〕 参见翁武耀：《论增值税抵扣权的范围》，载《北京工商大学学报(社会科学版)》2015年第3期，第58～66页；另参见赵红梅：《对增值税进项税额确定及抵扣问题的探讨》，载《税务研究》2012年第7期，第91～92页。

〔49〕 见前注〔47〕。

〔50〕 参见王利明：《法学方法论》，中国人民大学出版社2012年版，第474页。

分“个人消费”与“非个人消费”，且承认“个人消费”不应抵扣进项税这一增值税基本原理。但规范中的不可抵扣进项并非皆因属于“非个人消费”而遭到排除，还涉及与自身税制自洽、简化征管程序等因素的考量。总体而言，其缺乏判断可否抵扣的一般标准。因此，在立足于现有税法目标与征管水平的前提下，我国应基于“经营目的”构建个人消费与经营消费的具体定义与内涵。例如符合经营目的的消费属于经营消费，其他消费则属个人消费，并重新整合现有列举式规范。在尚无法通过有效手段监控购进的餐饮服务和娱乐服务是否真正符合经营目的的情况下，这类服务可暂且归于个人消费的范畴中，以维持现行对这类消费否认抵扣资格的规定，待征管技术进一步发展再作适度调整。至于交际应酬，增值税规范应对其给予准确定义，或直接与餐饮、娱乐等其他服务合并，适用同一规则。而其他不可抵扣项目，例如集体福利，应在规范中被给予准确定义，并根据标准重新分类。当然，一般性标准的引入并非意味着原有列举性条款的意义丧失。但只有建立在一般规则之上的列举性条款，才可避免其局限性，真正发挥其直观、典型化的功能与优势。

正所谓“裁判者适用一般条款的核心任务是要实现一般条款的具体化”，<sup>[51]</sup>建立“符合经营目的”的一般抵扣标准后，我国可通过税法解释的途径进一步细化规则，优先引入经营目的客观审查，为司法审查提供依据。欧盟司法实践所建立的主观审查与客观审查可为我国相关具体规则的适用提供借鉴。主观审查是对经营者主观意图的揣测，需建立在完善的信用机制与征纳双方良好的合作基础之上。对于我国而言，无论是从征管成本还是税收环境的角度而言，引入主观审查的时机尚不成熟——不仅可能增加行政成本、提高税务人员的执法风险，还易诱发违法行为。相比之下，客观审查更具可行性与借鉴性。我国可由财政部或国家税务总局出台解释，对经营目的客观审查所直接关联的内涵给予明确规定，明确可证明进项与销项之间相关性存在的客观要件，构建具备可操作性的详细规则，为税务行政行为的司法审查制度提供参考依据。

## 2. 不可抵扣项目需经“经营目的审查”的判断

当国家出于征管便利或国库利益的考虑而对抵扣加以限制时，不可抵扣项目的规定应接受“经营目的审查”的判断。根据现代增值税的理论，进项税不可抵扣本属于一般规则的例外，不仅可能产生税收不呈中性以及竞争扭曲等后果，还增加了纳税人的纳税义务，因此应当从严格意义上进行解释。况且，针对易被滥用的进项税，国家因难以区分其从属于个人消费还是经营消费（认定其构成个人消费的可能性更高），为降低税收流失的风险而否认其抵扣资格，本质上是一种对增值税纳税人权利的限制。从欧洲增值税抵扣权的视角出发，这的确构成了纳税人的“失权”。因此，立足于征管便利与国库利益而限制抵扣的规定应受到更严格的审查。被用于防止政府侵犯公民合法权益及自由的公法核心原则——比例原则，是评判政策目标与公民权利之界限的理想工具。而比例原则在增值税抵扣制度中可具体化为“经营目的审查”。因此，在理想状态下，只有实质具有逃、避税风险、不符合纳税人真实经营目的的采购，才不可抵扣所含增值税。这是防止立法者过度追求国库利益和税收征管便利，进而造成纳税人承担额外税负的理论要求。实践中，虽然我国现有征管技术、税务环境与增值税制度法律现状尚未达到理想状态，但是，“经营目的审查”的引入仍可在一定程度上发挥与政策目的相制衡的作用，防止立法者的政策目的过度侵蚀纳税人权益，以此在增值税抵扣领域延续比例原则的防御功能。

如果从“经营目的审查”的目标来审视我国具体规则，旅客运输服务的进项税就不应完全被排除在抵扣范围之外。就旅客运输服务特性而言，其用于经营的可能性较餐饮、娱乐服务而言

[51] 见前注[50]，王利明书，第475页。

更大,且可通过书面材料(如机票、火车票等)被证实的几率也更大;就企业发展现状而言,全球化程度的加深使企业的跨境或跨区业务更加频繁,客户乃至雇员的差旅费构成企业运营成本中的重要组成部分;再者,我国企业所得税可扣除企业在生产经营活动中发生的销售成本(包含销售部门的差旅费),<sup>[52]</sup>说明我国现行税法也承认了旅客运输服务所产生的费用可能发生在企业经营进程,构成经营支出。如彻底否认其抵扣进项税的资格,则会增加纳税人的负担,这不利于税收公平,也有损法律的统一性与协调性。因此,就旅客运输服务而言,我国应根据抵扣的一般规则,提供纳税人就特定交易举证的渠道,若满足法定的抵扣条件,则允许纳税人抵扣相关进项税。这在缓解税务机关压力的同时,也尽可能减轻了纳税人就经营消费所承担的税负。

## 六、结 语

欧洲增值税抵扣制度中的“经营目的审查”,不仅有助于建立抵扣的一般标准、有效区分经营消费与个人消费,还可一定程度上约束对“易被滥用支出”的抵扣限制。欧洲司法判例发展出的主观审查与客观审查也为“经营目的审查”的具体操作提供指引,这反映出欧洲增值税抵扣制度遵循基本税法原理、保护纳税人权益与可操作性强等优势。我国可借助“经营目的审查”构建抵扣的一般标准与例外,在确保国家税收收入的同时,防范国库利益与征管便宜思维过度侵蚀纳税人权益的可能。诚然,增值税抵扣制度的完善仍需配套制度的支持——如何理想地发挥抵扣制度的功能,落实我国结构性减税的目标,依然值得理论与实务界进一步探究。

---

**Abstract** The “Business purpose test” is a method of judging whether a corporate expenditure is carried out for a business purpose, and then determining whether the VAT included in the expenditure is deductible. If a corporate expenditure is carried out for a business purpose, VAT included can be deducted from the related output tax and reduce the taxpayer’s tax liability. The VAT in Europe identifies the “Business purpose test” as a general standard for input credit, recognizes its restraining function on the limits of input credit, and develops the specific rules to consider both taxpayers’ subjective intentions and objective taxing facts through relatively abundant judicial practice. China’s VAT system lacks the general standard of input credit and simply denies the deduction of inputs that can easily be abused, which could easily damage the taxpayers’ rights. It is necessary to use the concept and rules of the “business purpose test” to adjust current Chinese VAT rules.

**Keywords** VAT in Europe, Input Credit, “Business Purpose Test”, VAT in China

---

(责任编辑:许多奇)

---

[52] 参见《企业所得税法实施条例》第30条。