

近日笔者遇到一个案例，某建筑施工企业A公司与某房地产开发企业B公司在结算工程款时产生纠纷，原因于在建筑服务增值税税率由签订合同的11%降低到了现在的9%，A公司现在只能给B公司开具9%

的增值税专用发票

，导致B公司可以抵扣的增值税进项税额减少了2%，根据合同总价款该税金差额有200余万元。B公司在支付工程尾款时以增值税税率降低为由拒付与税金差额等额的工程尾款200余万元。

那么在本案中，B公司以增值税税率降低为由主张的拒付工程尾款的理由是否成立？目前法院的裁判观点是如何的呢？本律师将以此为切入点，对此进行分析。

一、产生争议的原因

增值税为流转税

，其税负可转嫁给下一流转环节，流转环节中的纳税义务人仅就该环节增值部分缴纳增值税，当付款方为一般纳税人时，付款方作为受票方所取得的增值税专用发票中记载的增值

税进项税额可用于抵扣付款

方自身所应当缴纳的增值税销项税额。因此，

增值

税税率降

低将直接影响付款

方可抵扣的增值税金额，将会在付款

方的原有合同成本基础上直接增加付款方的税费成本。

同时，增值税为价外税

，增值税

税款是不包含在合

同价款之内的，合同价款与增值税相

互独立，

因增值税税率降低，收款方所需缴纳的增值税税额也随之减少，收款方由此获益，

付款方要求扣或退还减税金差额并不影响合同价款部分金额，也不会减少收款方原有合同利益。

综上所述，增值税税率降低将直接导致付款方税费成本增加，而收款方由此获益，加之，付款方主张扣减税金差额并不影响收款方原有合同利益，实践中，因增值税税率降低而引起的争议时有发生，在可预见的将来，随着企业以及个人的纳税意识提升，该类争议数量将进一步增加。

二、增值税率

降低所产生的税金差额，付款方是否有权扣除或要求退还

（一）看合同约定

商事行为应当充分尊重当事人的意思自治

。如合同当中对于税金差额处理有约定，则应尊重合同当事人的意思自治。如合同中存在“增值税税率降低产生的税金差额不影响结算金额”，“付款方可从应付款项中扣减因增值税税率降低产生的税金差额”等约定的，应按合同约定履行。

（二）看是否存在逾期付款情形

如增值税税率降低发生在付款方逾期付款期间，税率降低导致付款方可抵扣的增值税进项税额减少。此种情形的税金差额，系由于付款方自身违约行为所导致，“任何人不能因为自己的过错而获益”，此种情况下，付款方无权要求扣减税金差额。

持上述观点的案例有(2022)粤01

民终5192号：“

增值税税率降低发生在筑品广州分公司迟延付款违约的期间，筑品广州分公司不能因

自身的违约行为而获益，故筑品广州分公司抗辩要求退还税金差额，理据不足。”

（三）看是否存在逾期开票情形

如增值税税率降低发生在收款方逾期开票期间，税率降低导致付款方可抵扣的增值税进项税额减少。此种情形的税金差额，系由收款方的违约行为所导致，此时，付款方有权基于违约责任的相关法律规定要求收款方承担因逾期开票而给付款方所造成的税金差额损失。

持上述类似观点的案例有(20

22)苏06民终1934号：“

中创公司作为商事主体，理应知道开具增值税发票的税率，其开具的150万增值税发票（税率6%）作废后，另行开具1%的增值税发票，导致祥安公司的损失。另对祥安公司主张发票号码为25×××06和25×××18两张发票被红冲，导致税额损失和所得税损失，祥安公司主张对税费损失进行抵扣系行使抵销权，合法有据”。

（四）看纳税义务发生时间

在合同对于税金差额处理无约定，合同处于正常履约状态期间所发生的增值税税率降低情况，此种情况下，税金差额能否扣除，本律师个人认为，要充分“纳税义务发生时间”这一因素，纳税义务发生时，纳税人即应当依法向税务机关申报纳税，此时，所适用的税率、纳税金额即已确定。

如纳税义务发生时间在税率降低后的，此时，收款方只需根据调整后的税率申报缴纳增值税，客观上，收款方所需缴纳的增值税减少，付款方所能用于抵扣的增值税也减少了，此种情况下，可作为付款方主张扣减或要求退还税金差额理由；如纳税义务发生时间在税率降低前的，此时收款方应当按原有税率申报缴纳增值税，则此种情形下是不利于付款方主张扣减或要求退还税金差额。

三、目前关于此问题的裁判观点

通过检索案例，

在合同就税金差额没有特殊约定且合同处于正常履约情况下，目前法院倾向于不支持付款方扣除工要求返还税率降低所产生的税金差额

。不支持的理由主要有“税率调整属于政府行为，系不可预见的”、“增值税税率下调所产生的获益应由增值税纳税人（收款方）所享有”、“增值税税率并非买卖合同法律行为的基础事实，增值税税率下调不足以导致买卖合同赖以成立的基础丧失”等，具体案例如下：

1、（2019）浙0203民初9835号：“被告因销售商品房而产生的增值税税款系被告作为开发商的经营、销售成本之一。

被告缴纳增值税税率、税额的变化系被告的商业风险，与购房者无涉

。增值税税率下调所产生的获益应由增值税纳税人被告享有。相反，若增值税税率上调，对案涉商品房的总价款亦无影响。”、“商品房买卖合同履行过程中增值税税率下调，对商品房总价款不产生影响。原告关于要求被告返还因增值税税率降低所产生的价款差额的诉讼请求，缺乏事实和法律依据，本院不予支持”。

2、（2021）豫12民终99号：“

因国家政策调整导致税率发生变化，由此带来的交易风险，不属于一般性的商业风险，其后果不应当由被上诉人承担，上诉人主张货款金额4%的抵扣损失，无合同依据和法律依据”。

3、（2020）粤1973民初2166号：“
增值税税率并非买卖合同法律行为的基础事实，增值税税率下调不足以导致买卖合同赖以成立的基础丧失
，也不足以导致当事人合
同目的不能实现，所以也不构成情势变更
。综上，对原告要求被告赔偿损失的诉讼请求不予支持”。

4、（2020）浙0502民初3013号：“案涉《建筑铝型材订购合同》约定栋梁公司
应向全成公司开具增值税
专用发票的税率为16%，系双方当事人在货物单价固定的前提下对当时适用税率的
列明，双方当事人并未在合同中约定因增值税税率降低而降低总价款，故在案涉合
合同履行过程中，因国家税制政策的调整，增值税一般纳税人发生增值税应税销售行
为从原来适用的16%的税率调整为
13%的税率，
栋梁公司实际向全成公司交付税率为13%的增值税专用发票系国家税制政策调整的
结果，在案涉合同既未做特别约定，
也未发生合同变更
的情形下，增
值税税率是否调整并不影响
案涉货物最终总价款的确定”……”
税率的降低不会严重影响案涉合同的履行，也不会导致案涉合同履行后双方当事人的
权利义务显失公平
。综上，全成公司以栋梁公司未开具税率为16%的增值税专用发票为由要求调减货
款，理据不足，本院不予支持。”

四、律师建议

（一）商务谈判或合同签订时，重视税务问题

任何一个商业行为都与税务相
伴而生，税务成本也是交易成本
之一，实践中，随着国家税务征管体系愈发完善后，交易过程中的涉税争议税务也
呈现明显增加的趋势。通过上文分析可知，之所以引起税金抵扣差额争议，追根溯
源是因为在商务谈判和合同签订时，没有考虑好税务问题。作为律师或企业家，在
参与商务谈判或合同签订时，除了商务条款、法律条款之外，也需要充分考虑合作
过程中的税务元素，如开票时间是“先票后款”还是“先款后票”、开票是开何种
税率的发票、是开专票还是开普票等。

（二）合同中约定“税金差额利益归属”

付款方是否有权要求扣除或退还税金差额，本质是就“税金差额利益归属”问题的争议。为避免此类争议，合同双方可在签订书面合同，约定合同价款，明确税率的同时，根据情况分别对“税金差额利益归属”作出如下约定：

1、约定归属于收款方：“增值税税率降低产生的税金差额利益归属于收款方，付款方无权主张退还或扣除”；

2、约定归属于付款方：“增值税税率降低产生的税金差额利益归属于付款方，付款方有权主张退还或扣除”。