

增值税中性原则与民事制度

班天可*

内容提要：增值税中性原则的实现，离不开民事制度的协调。在交易中，当收款方拒绝开具发票时，为保障付款方的抵扣权并减轻其纳税成本，司法部门应当依据合同解释规则确认和保障付款方的发票开具请求权，并支持付款方依据诚实信用原则行使留置抗辩权。在增值税的税制税率发生变动时，原合同内容的履行，在增税型变动中会妨碍税负的有效转嫁，在减税型变动中会损害付款方的抵扣权。司法部门应当及时调整合同价格，确保有抵扣权的企业在经济上不承担税负。对情事变更的适用采取过于谨慎的态度，不利于结构性减税的税制改革目标的实现。

关键词：增值税中性原则 发票开具请求权 留置抗辩权 情事变更

一、问题的提出

我国正以“科学的财税体制”为目标，全面推进税制改革。^{〔1〕}增值税是我国第一大税种，营业税改征增值税的改革（以下简称“营改增”）万众瞩目。2016年5月1日，“营改增”在全国推行（财税〔2016〕36号）。2018年5月和2019年4月，增值税税率两次下调（财税〔2018〕32号、财税海〔2019〕39号）。2019年11月27日，财政部、国家税务总局公布了《中华人民共和国增值税法（征求意见稿）》。我国正在渡过转型期，全面走向“增值税时代”。

税是“上连国家宏观经济战略，下接交易实体经济”的关键环节。^{〔2〕}新税制会重塑交易形态，税率调整也会给交易活动带来税费风险。那么，“营改增”的全面推行以及之后的税率变动会给民事关系带来怎样的影响？或者说，民法应当以怎样的姿态，迎接“增值税时代”的到来？这是本文所要回答的问题。^{〔3〕}在笔者看来，与增值税改革及税率调整相关

* 复旦大学法学院讲师。

本文受复旦大学人文社科青年融合创新团队项目的资助。

〔1〕《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》（2013年11月12日中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议通过）。

〔2〕刘剑文：《经济转型视野下财税法之定位与形塑》，《法学论坛》2014年第4期，第45页。

〔3〕所得税和财产税等领域的税务风险问题，因税制原理不同，不适用本文的结论。

的民事法律问题，主要有以下三个方面：

第一，发票的开具请求权。即增值税应税交易的付款方可否请求收款方开具用于抵扣进项税额的增值税专用发票？〔4〕我国的增值税对净增值额有两种计税方式：一是就一般的商品或服务采间接计税法，以“凭票抵扣制”为主，即销项税额减进项税额；二是就法律法规特别规定的商品或服务，如金融商品转让、二手房转让等，采差额计税法。在采用“凭票抵扣制”的增值税应税领域，发票的取得是增值税实现对净增值额征税的关键环节。不过，在“营改增”之前，由于服务业征收营业税，而营业税不能抵扣，所以即使在增值税应税领域，也会出现抵扣链条断裂的问题。在断裂之处，未能实现抵扣的税额会进入企业的成本，继而引发多重征税。建立起完整的抵扣链条，实现对净增值额的征税，是“营改增”的重要目标。因此，“增值税时代”对于发票开具有强烈的需求。如果付款方支付了含税价款却不能取得用于抵扣的发票，那么抵扣链条仍处于断裂状态，“营改增”的改革效果就打了折扣。然而，关于发票开具请求权在民法上的定位，实践中却分歧严重。这里涉及以下问题：（1）开具发票是否属于民事调整范围？（2）开具发票是否有可诉请性？（3）法院在判断发票开具义务时，如何避免与税务行政机关发生冲突？（4）关于发票开具的判决应当如何执行？

第二，关于发票的抗辩权。即收款方拒绝开具发票时，付款方可否行使抗辩权，拒绝支付价款？对此，多数观点认为，开具发票是合同的附随义务或者从给付义务，而价金支付是主给付义务，两者不具有对价性，不适用同时履行抗辩。不过，也有判决认为，应当允许付款方就税费损失部分主张抗辩权。对此，有必要在理论上说明：（1）付款方可否主张抗辩权？（2）抗辩权的行使范围是价金全额，还是仅限税额？

第三，情事变更的适用。即增值税发生税制变动时，受影响的一方可否依据情事变更要求调整价款？这里包含两大类型的案件：（1）增税型变动，包括税率上调、非征税变征税、免税变非免税。“营改增”即是典型。例如，当事人订立建设工程合同时，建筑服务系营业税应税行为（税率3%），但履行过程中改征增值税（税率11%）。面对陡增的税率，收款方希望付款方承担新增税额，而付款方则希望利益最大化——维持原价的同时拿到新税率的发票。此时，收款方可否请求上调价款？这是过渡期的常见问题。对于当事人而言，诉请调整价款未必是首选的策略，收款方通常会拒绝开具新税率的发票，付款方则会拒绝付款作为反制。最终，情事变更的案件往往以“拒开发票—拒付价款”的模式展开，与发票的请求以及抗辩问题交织在一起。（2）减税型变动，包括税率下调、征税变非征税、非免税变免税。此时，付款方支付了含有高税率的价格，却只能抵扣低税率的税额，遭受税费损失。付款方可否就抵扣损失拒绝支付价款？若价款已支付，可否主张情事变更请求调整价款？2013年国际货运代理服务免税政策（财税〔2013〕106号附件3第1条第14项），引发了托运人拒付价款的系列案件。〔5〕2018年增值税税率下调（财税〔2018〕32号），

〔4〕以下简称“发票”。本文提及其他种类发票时使用其全称。此外，证明价金支付或商品内容的收据、货单等，不适用本文的结论。

〔5〕参见上海市第一中级人民法院（2015）沪一中民四（商）终字第1169号民事判决书、天津市高级人民法院（2016）津民终92—109号民事判决书。关于税制变动的内容，参见财政部税政司：《国际货物运输代理服务增值税免税政策解读》，《交通财会》2014年第2期，第90页。

引发了购房者要求开发商退还房价所含税款的系列案件。^{〔6〕}2019年增值税税率继续下调(财税海〔2019〕39号),而且降幅更大,势必引发更多纠纷。

以上,无论是关于发票的请求和抗辩,还是情事变更,都是围绕着增值税的“凭票抵扣”所产生的问题。其共通的问题意识在于,现有的民事制度安排可能会在税制上招致“当事人缴纳了税款却不能足额转嫁或者支付了含税价格却不能足额抵扣”的后果。关于上述问题,虽然实务界分歧颇深,但学界却几乎是没有理论准备的,尤其欠缺从税法视角的观察。^{〔7〕}

《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》第44条规定:“国家有关部门应当依照法律、行政法规和各自职责,配合税务机关的增值税管理活动。”负责民事审判的司法部门能够为增值税税制的有效运行提供怎样的制度支援,有必要在理论上予以阐明。本文首先阐述抵扣制的法理基础即增值税中性原则,之后分别就发票开具请求权、关于发票的抗辩权以及增值税改革是否构成情事变更,探讨民事理论与制度如何回应增值税中性原则的要求。

在比较法上,美国是以所得税为主的国家,因其联邦制的税权划分等原因,美国对增值税态度消极。大陆法系国家中,日本征收增值税(日语称“消费税”),但不采用“凭票抵扣制”,相应的问题在日本也不会出现。^{〔8〕}本文主要参考德国法。20世纪60年代末,德国也经历了类似于我国“营改增”的税制变动,而且在征收模式上也采用“凭票抵扣制”,与我国共享类似的问题意识,是比较法上难得的素材。

二、“营改增”与增值税中性原则

(一)“营改增”的原因

增值税和营业税同属间接税,即法律上的纳税人和经济上的负税人相分离的税种。两者的不同是,增值税在每个交易环节就净增值额征税,营业税在每个交易环节就总营业额征税。我国之所以推进“营改增”,原因在于:(1)避免多重征税,实现结构性减税。营业税在每个交易环节对总营业额征税,不可避免地出现重复征税,而且分工越细,整体税负越重。改征增值税之后,生产流通环节的企业可以凭发票抵扣进项税额,实现对净增值额的征税。(2)营业税的非中立性。由于营业税的多重征税问题,经营者为了节税,往往不重视单环节的效率,而追求上下游集团化的经营。营业税和增值税的双轨制也会形成税收偏向,挤压服务业的生存空间。^{〔9〕}(3)提高遵从率。改征增值税之后,付款方有抵扣利益,在交易时会向收款方索要发票,而收款方开具发票必须申报收入。这样,通过抵扣链

〔6〕 参见江苏省苏州市虎丘区人民法院(2018)苏0505民初3520号民事判决书、浙江省宁波市海曙区人民法院(2019)浙0203民初9750号民事判决书。

〔7〕 实务界的案例整理,参见王国聚:《涉发票纠纷民事案件裁判规则评析》,载高杉峻主编:《民商法实务精要》第4辑,中国法制出版社2017年版,第66页以下。税法学界的研究,参见杨小强、叶金育:《合同的税法考量》,山东人民出版社2007年版,第111页以下(主要探讨合同的情事变更对税法的影响)。

〔8〕 参见〔美〕维克多·瑟任伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第309页以下。

〔9〕 参见梁强、贾康:《1994年税制改革回顾与思考:从产业政策、结构优化调整角度看“营改增”的必要性》,《财政研究》2013年第9期,第42页以下。

条促使上下游企业相互监督,提高遵从率。^[10]基于此,国家自2016年5月1日起,在全国范围内推行“营改增”(财税〔2016〕36号)。自此,营业税成为历史。

从比较税制来看,在征收间接税的国家,“营改增”是大势所趋。以德国为例,德国增值税法(Umsatzsteuergesetz)曾经采用“全阶段总营业额”模式(相当于“营业税”),1968年1月1日之后改为“全阶段净增值额”模式(相当于“增值税”)。^[11]德国之所以“营改增”,是因为德国联邦宪法法院1966年作出的“营业税违宪判决”。该判决指出,“全阶段总营业额”模式有多重征税的弊病,流转环节越多,价格的含税率越高,不利于交易链终端的经营者,却使实现了“纵向集中”的商业集团坐享成本优势。这种“欠缺税收中立性”、“扭曲竞争关系”的税制违反了德国基本法第3条第1款(平等权),在立法上应予去除。^[12]

(二) 增值税中性原则

可见,防止多重征税、实现税收中立性,是“营改增”的共通原因。税收中立性是平等权的体现,要求国家在税制上客观中立,无差别地对待各种经济行为,不扭曲市场主体的选择。^[13]在各个税种之中,增值税最符合税收中立性的要求。由于课税对象从流转行为转为净增值额,并经由抵扣实现向消费者的转嫁,增值税在性质上不再是流转税,而是一般消费税,即以国民总消费为税基的税种。^[14]换言之,不是企业的流转额,而是国民的消费能力,才是量能课税原则下的担税力的指标。^[15]增值税的税制目的就是使企业通过抵扣将税负全部转嫁给消费者,自己在经济上不承担税负,以此确保增值税的征收不影响企业的经营决策,实现市场竞争秩序的中性。此即为“增值税中性原则”。^[16]

增值税中性原则不仅是税收中立性的技术实现,而且表达了一个基本理念,即增值税是对消费的课税,企业只是国家的“征收辅助人”,价格中所含的增值税是国库委托企业代管的信托财产,所以企业不是拿自己的钱缴税,而是拿别人的钱缴税。^[17]这就是增值税价外税原理背后的法理。从这一理念出发,增值税中性原则提出以下要求,这些要求对下文中所要探讨的三项民事制度有着重要影响:

第一,企业享有抵扣权。增值税是国家对消费的课税,但是生产流通企业在购进用于应税交易的商品或服务时,已经通过支付含税价格预缴了部分税额,使国家对消费的征税提前实现。纳税人就进项税额向国库的求偿权利就是抵扣权。^[18]抵扣权要求国家为纳税人能够及时全额地实现抵扣提供制度保障。作为增值税的内在机理,抵扣权原则上不能被限

[10] 参见叶姗:《增值税法的设计:基于税收负担的公平分配》,《环球法律评论》2017年第5期,第59页以下。

[11] 用语上,“Umsatzsteuergesetz”直译为“销售额税法”,而现在意义上的增值税在1968年之前称为“Mehrwertsteuer”。当“Umsatzsteuergesetz”的课税对象转向净增值额后,语意随之变化,现在就是指增值税,故本文直接称为“德国增值税法”。

[12] BVerfG 20.12.1966, BVerfGE 21, 12 = NJW 1967, 147.

[13] Gröpel in Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 37. EL 2015, S. 131.

[14] 参见[德]比尔克:《德国税法教科书》,徐妍译,北京大学出版社2018年版,第25页。

[15] 参见杨小强:《法律正义下的增值税制》,《中国法律评论》2018年第6期,第38页。

[16] Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, 86. EL 2019, § 15 Rn. 31f.

[17] Stadie, Das erste UStG von 1918 und die anschließende Entwicklung des Umsatzsteuerrechts, MwStR 2018, 907f.

[18] 参见翁武耀:《论增值税抵扣权的行使——基于中欧增值税法的比较研究》,《国际商务(对外经济贸易大学学报)》2015年第5期,第121页。

制。^[19] 如果抵扣不能实现，则意味着税负未能有效转嫁。企业自己承担的税负要么成为商品价格的一部分，重蹈营业税的重复征税的覆辙，要么侵蚀企业的利润，使企业境况还不如“营改增”之前，因为增值税的税率比营业税高。即便采用“凭票抵扣制”，在理论上，发票的开具、期限内提示或认证等，只是抵扣权的程序要求，而非实质要件；在一定条件下，无票抵扣也是可能的。^[20]

第二，减少企业的纳税成本。增值税是国家对消费的课税，企业的“纳税义务”只是将代征的税款转交国家的义务；企业是课税技术上的牺牲者，法律应当尽量减少企业的额外负担。^[21] 例如，企业的进项税额大于销项税额时，意味着部分进项税额未能及时抵扣，此时即便允许留抵结转，企业也会牺牲留抵税额的使用利益。增值税中性原则要求国家以退税的方式尽快结清代征税款，即实行留抵退税制度。^[22]

第三，减少税收优惠。增值税国家是对消费的课税，而消费者在国家面前是匿名的，征税不应当考虑个人情事，所以增值税原则上不允许补贴和例外。^[23] 对特定环节企业的免税，更是一个饱受诟病的政策。免征看似是国家对特定行业的让利，其实不然。市场机制充分作用时，免征之后价格会下降，被免征企业没有获利；反之，被免征企业有市场优势地位时，免征之后价格可能不下降，此时被免征企业确有获利，但是该“让利”是以损害下游企业的抵扣权为代价的，因为被免征的企业无法给下游企业开具发票。税务部门在 upstream 放弃的税款，还会从下游补回来。^[24]

综上，“营改增”不仅是财税领域的政策变动，其避免多重征税、实现税收中立的税制目的有宪法依据，是平等权在税制上的延伸。正因为如此，增值税中性原则对于整个法律体系有一般性的要求。不仅立法机关和税务行政部门应当予以保障，司法机关也应当与之协调。保障企业的抵扣权、减少企业纳税成本以及减少增值税税收优惠等要求，应当成为司法机关解释适用民事制度时必须考量的因素。

三、关于发票开具请求权

（一）开具发票属于民事调整范围

司法实践中，有观点认为开具发票是税法义务，应当由税务部门决定，不属于民事审

[19] Heidener in Bunjes, UStG, 18. Aufl. 2019, § 15 Rn. 6.

[20] 参见前引 [19], Bunjes 书, 第 14 条边码 2 (Korn 执笔); 前引 [16], Sölch/Ringleb 书, 第 15 条边码 33、399 以下 (Oelmaier 执笔)。我国税务实践中, 以购进的农产品为原料从事液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的生产销售以及从事餐饮行业的增值税一般纳税人, 允许采用进项税额核定扣除办法 (财税 [2012] 38 号通知、国税 [2016] 26 号公告)。

[21] 参见前引 [17], Stadie 文, 第 907 页。

[22] 参见前引 [19], Bunjes 书, 第 18 条边码 24 (Leonard 执笔)。我国已进行了相应的改革。2019 年 3 月 21 日, 财政部、税务总局、海关总署联合发布《关于深化增值税改革有关政策的公告》, 自 2019 年 4 月 1 日起试行增值税期末留抵税额退税制度。

[23] Kirchhof, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz-Eine Steuer im Umbruch, DStR 2008, 3.

[24] 财政学界很早就指出了这个问题, 并建议以“先征后退”的办法解决。参见董庆铮:《增值税的零税率、低税率和免税》,《税务研究》1994 年第 7 期, 第 21 页以下。另见 [美] V. 图若尼主编:《税法的起草与设计》第 1 卷, 国家税务总局政策法规司译, 中国税务出版社 2004 年版, 第 217 页。

理范围。^[25]这是对民法通则第2条（该条修改后被编入民法典第2条）的误读。民事调整范围的确定有两种进路：一是“反面排除法”，即法律未规定适用其他诉讼程序的，就适用民事规范调整。^[26]二是“自我识别法”，即以主体地位的平等性为界自我设限，一旦识别为非平等关系，就排除民事规范的适用。在后者的进路下，发票开具、户口迁出等合同义务，因其履行涉及行政机关，时常被裁判不属于民事审理范围。实际上，这些合同的当事人之间并无服从隶属关系，即便合同履行涉及行政行为而行政机关最终不予许可，也只是构成法律上的履行不能，不会因此被整体排除出民事调整范围。

发票开具义务既是税法上的义务，也是民法上的义务。其税法义务性质来源于《增值税暂行条例》第21条和《发票管理办法》第19条的规定，其民法义务性质来源于合同约定以及合同的解释规则，两者分别由行政处罚和违约责任来督促义务的履行。税法上，《发票管理办法》第35条规定，应当开具而未开具发票的，税务机关“可以处1万元以下的罚款”。众所周知，大额交易中发票所代表的抵扣利益绝不止于此。额度限定的罚款给不诚信的收款方留下了太大的投机空间。如果拒绝给予民事救济，则无法在根本上确保企业的抵扣权的实现。

从比较法来看，开具发票的民法义务并不以税法义务为先决条件。税法无规定时，民法也会作出制度供给。实际上，2004年之前，德国法上并不存在“收款人必须开具发票”的税务行政规定，一直是依靠民事执行来解决发票开具问题的。2004年之后，出于行政管理目的，德国法导入了收款方的“无条件发票开具义务”，并对违反者处以5000欧元以下的罚款（德国增值税法第26a条第1款第1项），自此，发票开具义务才带有公法色彩。即便如此，税法义务也被认为只是一种“宣示性义务”。^[27]当收款方不愿意交付发票时，付款方的发票开具请求权的最终实现不可能仅依靠行政罚款，唯有民事执行才是最可靠的手段。^[28]在“增值税时代”，民事诉讼才是解决发票问题的主战场。

（二）发票开具义务是“可诉请的附随义务”

实践中，如下文所列，很多判决也承认开具发票是收款方的合同义务。但是关于发票开具义务是否有可诉请性，可谓众说纷纭，最高人民法院的立场也不一致。^[29]虽然实践中的观点错综复杂，但大致可以分为以下五种：

第一，限定的附随义务说。即合同明确约定开具发票时，开具发票为附随义务；若无明确约定，则仅为税法义务。^[30]问题是，关于附随义务，合同法第60条（该条修改后被编入民法典第509条）并没有“明确约定”的限制。

第二，附随义务说。即发票开具义务是以合同法第60条为基础、从诚实信用原则中产

[25] 参见《小发票蕴含法律大难点》，《人民法院报》2015年8月9日第3版；江苏省无锡市中级人民法院（2015）锡民终字第00822号民事判决书。

[26] 参见李宇：《民法总则要义——规范释论与判解集注》，法律出版社2017年版，第16页。

[27] Stadie in Rau/Dürwächter, USiG, 2013, § 14 Rn. 160.

[28] 参见前引〔19〕，Bunjes书，第14条边码13（Korn执笔）。

[29] 否定立场参见最高人民法院（2015）民一终字第86号民事判决书；肯定立场参见最高人民法院（2014）民一终字第4号民事判决书。

[30] 参见最高人民法院民一庭编：《民事审判实务问答》，法律出版社2006年版，第4页。

生的附随义务；收款方不开具发票时，付款方不得诉请履行，但可以请求损害赔偿。^[31]问题是，“附随义务不具可诉请性”是我国学界从德国法继受的传统理论，在发票开具问题上是否成立，有必要考察德国法的近况。

第三，限定的从给付义务说。即合同明确约定开具发票时，开具发票为可诉请的从给付义务；若无明确约定，则为附随义务，只能请求损害赔偿。^[32]该观点有两方面的问题：一方面，附随义务和从给付义务有性质差异，附随义务不会因为被“明确约定”就成为从给付义务；另一方面，从给付义务为何限定于“明确约定”，依据不明。依合同法第61条（该条被编入民法典第510条）的规定，主给付义务尚可以通过“有关条款或者交易习惯”确定，遑论从给付义务。

第四，从给付义务说。即发票属于合同法第136条（该条被编入民法典第599条）规定的“提取标的物单证以外的有关单证”，所以开具发票的义务是可诉请的从给付义务，且该义务可以从交易习惯中解释出来。^[33]问题是，发票是价款含税的证明，在性质上是与对价给付相关的义务，并没有辅助收款方的主给付义务的功能，确非从给付义务。此外，合同法第136条所言“提取标的物单证以外的有关单证”，指的是国际贸易中出口方开立的记载商品内容、价格等信息以供进口方报关用的“商业发票（commercial invoice）”，^[34]与本文讨论的用于进项税额抵扣的“增值税专用发票”无关。

第五，可诉请的附随义务说。即在承认发票开具义务系附随义务的基础上，允许付款方诉请履行。附随义务也有诉请的可能性，没有必要为了追求可诉请的效果而强言其为从给付义务。实务界早就指出，附随义务可诉与否需要结合具体情况分析其必要性和可行性。^[35]最高人民法院《第八次全国法院民事商事审判工作会议（民事部分）纪要》（法〔2016〕399号）第34条规定：“承包人不履行配合工程档案备案、开具发票等协作义务的，人民法院视违约情节，可以依据合同法第60条、第107条规定，判令承包人限期履行、赔偿损失等。”这里对开具发票的定位就是可诉请的附随义务。^[36]本文赞同这一立场。

“附随义务不具可诉请性”，只是德国法上的传统观念，同理论和实践的发展趋势不相符。2002年德国债法改革后，以“可诉请性”为标准的从给付义务和附随义务的传统区分已经瓦解，让位于以“给付相关性—完整性利益”为标准的给付义务和保护义务的区分（德国民法典第241条）。“附随义务”的概念已不能体现新标准，被拆解为两部分：（1）有给付相关性的部分纳入从给付义务；（2）保护固有利益的部分独立出来，称为保护义务。即便是后者，在债权人的法益面临具体危险时，也允许诉请履行，不会坐视债权人法益受

[31] 参见朱宝林：《未开发票不能成为合同义务履行的抗辩理由》，《人民法院报》2015年5月6日第7版。

[32] 参见李溪洪、林懿娴：《未开具增值税专用发票的法律后果》，《人民司法·案例》2015年第20期，第68页。此外，《北京市高级人民法院审理民商事案件若干问题的解答（之三）》（京高法发〔2002〕51号）第26条、第27条亦持相同立场。

[33] 参见张东迪：《请求给付发票属于法院受案范围》，《新疆人大（汉文）》2010年第1期，第41页；何牧：《增值税发票诉讼之我见》，《江苏法制报》2015年11月6日第C版。

[34] 参见胡康生主编：《中华人民共和国合同法释义》，法律出版社2012年版，第240页。

[35] 参见刘力：《附随义务三题——以审判实践为中心兼及对理论之检讨》，《法学》2005年第11期，第73页。

[36] 参见云南省玉溪市中级人民法院（2019）云04民终67号民事判决书。学界持该观点的，参见韩晗：《论出卖人发票给付义务》，《长沙大学学报》2019年第6期，第91页。

损之后才允许其主张损害赔偿。^[37]如今,在德国法上,绝大多数的附随义务都是可诉请的。^[38]至于开具发票,德国通说和判例认为,发票开具义务是基于诚实信用原则从双方的债务关系中推导出来的附随义务;付款方可以诉请履行,否则他无法行使增值税法所赋予的抵扣权(德国增值税法第15条)。^[39]如果付款方只能坐等抵扣损失发生之后主张损害赔偿,这意味着他将损失进项税额的使用利益,并承受诉讼费用以及收款方无资力的风险。

(三) 民事判决和税务行政的协调

关于发票开具义务,真正的疑问在于,如何协调民事判决和税务行政之间可能的冲突?这是一个非常现实的问题。判决收款方开具一张税务部门认为不合规的发票,会导致判决无法执行。对此,我国尚未有研究,以下介绍德国的经验。

德国有六套法院系统,即普通法院(包括联邦法院、州高等法院、州中等法院和地方法院)、宪法法院、行政法院、劳动法院、社会法院和财税法院。税务行政案件由财税法院管辖。不过,依照判例,普通法院不仅审理合同的约定,对于发票开具的先行税法问题也有裁判权限。^[40]例如,双方当事人误以为合同履行是应税行为,于是明确约定收款方开具发票,但实际上并非应税行为。此时普通法院不会仅因为当事人有约定就判定收款方开具发票,而是会先审查该约定是否符合税法的规定。^[41]问题是,普通法院虽然有权决定发票事宜,但并不约束税务机关,这就可能出现民事判决与税务行政决定的并行。^[42]为了避免民事审判和税务行政相冲突,德国联邦法院自我设限,即在“明显有疑义(ernstlich zweifel)”的情况下,普通法院不得判决收款方开具发票,除非有管辖权的税务机关确认收款方有纳税义务。^[43]但是,这一妥协方案并不成功,在理论和实务上都有遗患。理论上,发票开具义务是合同解释问题,税务机关和财税法院并没有认定民事债务关系的权限。^[44]实务中,付款方为了避免败诉风险,往往在民事诉讼之前事先要求税务机关确认收款方的税务状态,如果税务机关不作出回应,行政法上的确认之诉将成为民事诉讼的事实上的前置程序。不仅诉讼因此被拖延,付款方还必须支付多重诉讼费用。近期有税务界人士建议,应当适用民事诉讼法中的对第三人的“参加效(Interventionswirkung)”,彻底结束发票开具问题上民事判决与税务行政决定并行的局面。这里的“参加效”是指,当事人就是否应当开具发票存疑时,可以申请将税务部门加为辅助参加人(相当于我国法上的“无独立请求权的第三人”中的一类),并通知其参加诉讼,而在此程序中,普通法院听取税务部门的意见作出判决。由于税务部门参加了民事诉讼,并在诉讼程序中被给予了进行充分主张和举

[37] 参见李昊:《德国新债法中附随义务的构造》,《环球法律评论》2009年第5期,第114页以下。

[38] MüKoBGB/Bachmann, 8. Aufl. 2019, BGB § 241 Rn. 66 - 71.

[39] 参见前引[16], Sölch/Ringleb书,第14条边码131(Leipold执笔)。Vgl. auch BGH 11. 12. 1974, NJW 1975, 310; BGH 02. 12. 1992, NJW 1993, 536.

[40] BGH 11. 12. 1974, NJW 1975, 310.

[41] 参见前引[16], Sölch/Ringleb书,第14条边码140(Leipold执笔)。

[42] 参见前引[19], Bunjes书,第14条边码24(Korn执笔)。

[43] BGH 14. 1. 1980, NJW 1980, 2710; BGH 24. 2. 1988, NJW 1988, 2024. 此后,德国联邦财税法院也作出判决,允许付款方在税务机关不作出确认时,向有管辖权的财税法院提起确认之诉(BFH 10. 7. 1997, DSIR 1997, 1643)。

[44] 参见前引[19], Bunjes书,第14条边码26以下(Korn执笔)。税务机关和财税法院无权审查“合同是否约定了发票开具义务”,只能就“该约定是否有税法依据”作出评价。

证的机会，所以该判决对税务部门也发生拘束力。在此后的税务行政中，税务部门不得作出与本诉中所主张的法律意见相左的行政决定。^[45]

“诉讼告知”的方案很有启发性。司法机关对开票义务存疑时，可以通知税务部门参加诉讼。即便诉讼中的意见陈述不发生上述“参加效”，推进司法和税务部门之间的沟通这一思路本身也是有益的，能够大大减少冲突。我国实践中不乏参考税务机关的答复作出涉税的民事判决的先例。^[46]当然，如果司法机关对开票义务本身并无疑义，那么径可在主文中判决收款方“开具××款项的相应完税发票”。^[47]

（四）发票开具判决的执行

关于发票开具判决的执行方式，德国通说认为，发票的性质是“准事实行为的通知（realaktähnliche Mitteilung）”，可以准用意思表示的规定，执行依据是德国民事诉讼法第894条（以判决拟制当事人的意思表示）。^[48]获得胜诉判决后，付款方可以直接以判决作为发票，向税务部门要求抵扣。这一执行方式是最节省纳税成本的。当然，德国也曾经有观点认为，开具发票毕竟不是意思表示，执行依据应当是德国民事诉讼法第887条（代履行）。^[49]

我国法上没有规定以判决拟制意思表示的执行方式。在当前的制度条件下，“代履行”是具有可行性的方案。依我国民事诉讼法第252条以及《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释》（法释〔2015〕5号）第503条的规定，被执行人（收款方）不履行命其开具发票的判决时，由执行法院向税务机关发出协助执行通知，请其协助核实税款并开具发票；税务机关依法协助核税后，执行法院根据执行申请人（付款方）的申请，准许执行申请人代为缴纳税款并取得发票；之后，执行法院就执行申请人代为缴纳的税款向被执行人强制执行。^[50]

当然，“代履行”的方案并不完美。“代履行”不仅程序繁复，而且付款方必须承担收款方无资力的风险（代为缴纳的税款未必能执行回来）。从增值税中性原则的角度看，以判决拟制意思表示的执行方式最为理想。在我国，关于预约合同的救济、强制缔约义务的实现等问题，学界和实务界都提出需要这种高效的执行方式。^[51]不过，在发票的问题上，民事诉讼法难以单方面地实施这一执行方式。以判决代替发票的执行方式，其前提是税务部门接受这种发票形式。德国法之所以能够采用这种执行方式，是因为德国增值税法不要求制式发票，只要交易凭证符合法定形式并包含必要课税信息，就具有发票的效力（德国增值税法第14条）。因此发票问题的最终解决，需要民法和税法的共同努力和协调。

[45] Dodos, Der Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung und seine prozessuale Durchsetzung, MwStR 2015, 331ff.

[46] 参见最高人民法院（2012）民二终字第87号民事判决书。

[47] 参见最高人民法院（2014）民一终字第4号民事判决书；湖北省武汉市中级人民法院（2018）鄂01民终1507号民事判决书；云南省玉溪市中级人民法院（2019）云04民终67号民事判决书。

[48] 参见前引〔19〕，Bunjes书，第14条边码30（Korn执笔）；前引〔16〕，Sölch/Ringleb书，第14条边码161（Leipold执笔）。德国联邦法院对此尚未表明立场；地方法院的案例参见FG RhPf 11. 12. 2003, EFG 2004, 536。

[49] Peusquens, Die Zivilrechtliche Bedeutung des § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG, NJW 1974, 684f.

[50] 参见广东省珠海市香洲区人民法院（2017）粤0402执异345号执行裁定书（二审维持，珠海市中级人民法院（2018）粤04执复10号执行裁定书）。在现行法律规范下，本案执行程序堪称范本。

[51] 参见耿利航：《预约合同效力和违约救济的实证考察与应然路径》，《法学研究》2016年第5期，第40页；王旭光、王明华：《用人单位的强制缔约义务》，《人民司法·应用》2011年第21期，第77页。

（五）价款不含税场合的特则

以上结论，是以合同价格含税为前提的。如果价格不含税，付款方没有值得保护的抵扣利益，收款方也没有基于诚实信用原则的开具发票的附随义务。通常，在合同解释上，合同价格以含税为原则，不过在以下两种情况，可以清楚地认定价款不含税：（1）当事人明确约定不开具发票。此时当事人可能面临行政甚至刑事责任，但是没有开具发票的民事义务。^[52]（2）增税型的税制变动。例如，在合同订立之后税率上调的情形，合同价格不包含足额的增值税。此时，付款方没有取得高税率的新发票的合理期待，收款方也没有开具高税率的新发票的附随义务。反之，在合同订立之后税率下调的情形，合同价格包含足额的增值税，收款方有依约开具发票的附随义务。但是，由于税制变动，该义务陷入法律上的履行不能，付款方只能依照变动后的新法请求收款方开具低税率的新发票，否则有虚开发票的问题。至于付款方可否就抵扣损失拒绝支付相应的价款，或者在已完成支付的情形，可否请求收款方返还相应的价款，详见下文。

四、关于发票的履行抗辩权

（一）同时履行抗辩和“凭票付款特约”

收款方不开具发票时，付款方除了诉请履行之外，可否主张抗辩权，拒绝支付价款？实践中常见的立场是，支付价款是主给付义务，而开具发票是从给付义务或附随义务，两者不具有对价性；付款方不得主张同时履行抗辩，除非当事人明确约定“凭票付款”。^[53]这里，“凭票付款特约”构成对同时履行抗辩的对价性教条的突破。但是，关于“凭票付款特约”的法律构成，没有统一的说法。实践中提出过各种构成方式，但都有理论障碍：

第一，“付款方享有先履行抗辩权”。^[54]这一构成的问题是，先履行抗辩权也只适用于有对价关系的主给付义务。^[55]

第二，“视为与支付价款同等的义务”。^[56]换言之，“凭票付款特约”可以将开具发票的义务升格为主给付义务，在此前提下适用先履行抗辩权。但问题是，发票因其含税凭证的性质，和支付价款之间天然不具有对价性，不可能因为“凭票付款”的约定而升格为主给付义务（黑市中非法买卖发票的情形中才构成“主给付义务”）。

第三，“视为是对付款期限的一种约定”。^[57]这一构成似乎成功越过了对价性教条，在不承认开具发票是主给付义务的前提下，为付款方提供了抗辩的可能。但是，这一构成混淆了作为事实的履行期和作为合同义务的履行。一方面，发票能否开具取决于收款方的意

[52] OLG Hamm 10. 12. 1996, NJW 1997, 2247.

[53] 参见最高人民法院（2013）民申字第1664号民事裁定书；最高人民法院（2015）民申字第2009号民事裁定书；山东省高级人民法院（2014）鲁商终字第36号民事判决书（再审：最高人民法院（2014）民申字第1579号民事判决书，维持原判）。

[54] 最高人民法院（2013）民申字第1664号民事裁定书。

[55] 参见前引〔7〕，王国聚文，第73页；本书研究组：《建设工程施工合同的发包方能否以承包方未开具发票作为拒绝支付工程款的先履行抗辩的事由》，《民事审判指导与参考》总第58辑，人民法院出版社2014年版，第238页。

[56] 参见前引〔55〕，本书研究组文，第239页。

[57] 最高人民法院（2015）民申字第2009号民事裁定书。

愿，不是将来确定的事实，不符合期限的定义。另一方面，如果认为开具发票只是履行期，那么付款方只能坐等履行期的到来，不仅不能诉请履行，连请求损害赔偿都不可能。

（二）关于发票的留置抗辩权

理论上，开具发票和支付价款之间确无对价性，付款方不得主张同时履行抗辩权，但是其不妨主张“留置抗辩权”。留置抗辩权指一方不顾自身义务而请求对方履行义务的做法违背诚实信用时，对方可以留置对待给付。^[58] 留置抗辩权的基础在于诚实信用，所以即便两个义务之间不具有对价性，甚至不具有牵连关系，也不妨碍留置抗辩权的适用，开具发票就是典型。^[59] 德国通说和判例认为，收款方不开具发票却意欲收取含税价款的行为，违背了诚实信用，损害了付款方的抵扣权，此时付款方可以行使留置抗辩权（德国民法典第 273 条），拒绝支付价款。^[60] 作为发票开具请求权的实现方式，通过诉讼请求并申请强制执行固然可行，但抗辩权是一种更为行之有效的压迫手段。^[61]

至于留置抗辩权的行使范围，理论上有两种立场：（1）全额抗辩说。德国判例采这一立场。^[62] 在税法理论上，付款方为应税行为支付的每一分钱都包含相应的税额，收款方都应当开具相应的发票，不存在仅针对部分价款的抗辩。^[63] 当然，这是从税务行政角度的观察，民事上未必如此。（2）税额抗辩说。付款方之所以有留置抗辩权，是因为拒绝开具发票的行为使付款方有税费损失之虞，所以即便留置抗辩权的行使范围限于税额，也足以保障付款方的利益。倘若允许就全额抗辩，则与诚实信用原则的保护目的不合比例。^[64] 付款方原则上只能就税额提起抗辩。当然，如果拒绝开具发票或者开具不合规发票的行为不仅影响付款方的增值税抵扣，而且影响其企业所得税的列支扣除等，那么付款方应当得到超出抵扣税额的保护，可以就全额抗辩。^[65]

我国实践中，已经有通过“准用同时履行抗辩的规定”支持付款方在发票所含税额范围内主张抗辩权的案例。^[66] 至于抗辩的范围，全额抗辩说和税额抗辩说各有利弊：全额抗辩说是以牺牲诚实信用原则的内在衡平性为代价的；反之，税额抗辩说会诱发一个不利后果，即双方当事人可能会在“付款方支付非含税价格—收款方不开具发票”的基础上实现利益平衡，这会危及税源安全，尤其在行政上不开发票的行为不设罚则的法律环境中。2004 年之前，德国没有对拒开发票的行政处罚，民事上的加压势所难免。我国法对于不开票的行为一直有行政罚款，没有以全额抗辩施压的紧迫性，原则上采税额抗辩说即可。

（三）价款不含税场合的特则

以上结论是以合同价格含税为前提的。在合同价格不含税的场合，结论有所不同。

[58] 关于留置抗辩权的立法建议，参见张谷：《多余的话：科学立法与民法典分编之编纂——谈“人格权编（草案）”“合同法编（草案）”（室内稿）》，载王洪亮主编：《中德私法研究》第 17 卷，北京大学出版社 2018 年版，第 209 页以下。但民法典没有规定留置抗辩权。

[59] MüKoBGB/Krüger, 8. Aufl. 2019, BGB § 273 Rn. 29.

[60] HK-BGB/Schulze, 10. Aufl. 2019, BGB § 273 Rn. 8; BGH 8. 3. 2005, NJW-RR 2005, 1005.

[61] 参见前引 [45]，Dodos 文，第 334 页。

[62] BGH 8. 3. 2005, NJW-RR 2005, 1005.

[63] Walz, Steuerrechtsbezogene Nebenpflichten im Recht der Leistungsstörungen, BB 1991, 881.

[64] Mankowski, Der Rechnungsberichtigungsanspruch und das aus ihm fließende Zurückbehaltungsrecht, BB 2011, 1097.

[65] 参见前引 [45]，Dodos 文，第 334 页以下。

[66] 参见上海市第二中级人民法院（2010）沪二中民一（民）终字第 2121 号民事判决书。

(1) 当事人明确约定不开具发票的情形。此时收款方连开具发票的义务都没有, 付款方对此自然也不享有留置抗辩权。(2) 增税型税制变动。在合同订立之后税率上调的情形, 付款方亦不享有留置抗辩权, 理由同上。反之, 在合同订立之后税率下调的情形, 付款方虽然不能向收款方请求开具约定的高税率的发票, 但可以就下调的税额所对应的价款主张债务不存在的抗辩。该抗辩是合同补充解释或基于情事变更的再交涉义务的反射效果, 详见下文。

五、增值税税制变动时情事变更的适用

(一) 概述

1. 情事变更的一般适用要件

1999年合同法制定时未规定情事变更, 原因是担心适用标准无迹可寻, 难以与商业风险划清界限。^[67] 2009年最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(二)》(法释〔2009〕5号, 以下简称“合同法解释二”)第26条明确规定了情事变更, 其适用要件为:(1) 客观情况的重大变化;(2) 不可预见性;(3) 非不可抗力;(4) 不属于商业风险。^[68] 这里最大的疑问在于, 增值税的税制变动是否属于债务人应当自负的商业风险?

所谓商业风险, 指“经过评价的并被归结于某特定主体的不利益”。^[69] 评价的过程是法官结合个案情况进行风险分配的过程。这个过程并不是恣意的, 除了合同约定的风险分配之外, 裁量时还应当考虑典型的和法定的风险分配模式。典型的分配, 指依照合同关系和风险的典型性、惯例、交易习惯来确定风险的归属, 需要综合考量债务人的风险自负的动机、投机因素、风险回避成本、债权人的风险参与等诸多因素。法定的分配, 指法律中预设的风险分配规则, 例如风险负担、瑕疵担保责任等。除了任意规范所提供的标准之外, 公法中的公共利益考量也会左右债务人的“牺牲边界”的划定, 例如金融法中的“名目主义”(通货价值以其面值而非实质价值来确定), 就要求通货的受领方忍受相当程度的货币贬值的风险。可见, 情事变更的判断不仅涉及合同当事人之间的利益衡量要素, 公法的秩序要求也介入其中, 这称为“民法的秩序构件(Ordnungsgefüge des Zivilrechts)”。^[70] 本文所探讨的增值税的税制目的即属之。

2. 增值税中性原则影响下的情事变更的适用

增值税中性原则要求各个部门在制度安排上保障企业能够及时全额地抵扣进项税额。这一要求落实在情事变更领域, 就要求司法部门在解释上降低情事变更的适用门槛, 积极应对税制变动引起的合同价格扭曲。

[67] 参见王维澄:《第九届全国人民代表大会法律委员会关于〈中华人民共和国合同法(草案)〉审议结果的报告——1999年3月14日在第九届全国人民代表大会第二次会议主席团第三次会议上》,《全国人民代表大会常务委员会公报》1999年第2期,第157页。

[68] 需注意的是,民法典第533条未采用“非不可抗力”要件,但该要件的存在不影响本文的结论。

[69] 韩世远:《情事变更若干问题研究》,《中外法学》2014年第3期,第663页。

[70] 以上风险分配的规则,参见MüKoBGB/Finkenauer, 8. Aufl. 2019, BGB § 313, Rn. 68ff., 76ff. 德国法上,交易基础丧失的限制性要件有“风险分配”和“不可苛责性”两个层次。我国法未设这一区分,所以“不可苛责性”的评价实际上也被“商业风险”覆盖了。

德国增值税法第 29 条对此设有明文规定：“（1）不晚于增值税法生效之前四个月订立的合同，其给付行为因增值税法生效而适用其他税率，或者其营业额变为应税、免征或非课税的，一方当事人可以要求另一方当事人就多负担或者少负担的增值税税额作出适当补偿。当事人另有约定的，不在此限。（2）增值税法变动的情形准用前款。”关于该条的立法宗旨，德国联邦法院判决有一段经典解说：“增值税法第 29 条的补偿规则是基于这样的考量，即对于一个 1967 年 10 月 1 日之前订立而在增值税法生效之后才履行的合同，其（民事上的）对价并非基于新的税制和税率计算的，所以其价格会出现——有利于或不利于收款方的——扭曲。为了消除扭曲，增值税法第 29 条规定了增值税负担发生变动时的收款方和付款方之间的补偿。补偿的意义在于，收款方能够将增值税负担的变动向付款方传递，原则上是全额。当税负增加时，收款方有权要求付款方追加支付新增税额；当税负减轻时，收款方必须将减轻的税额退还给付款方。”^[71]

在德国法上，合同的补充解释和交易基础丧失制度也能够为价格调整提供法律依据，在这个意义上，德国增值税法第 29 条只是一个确认规范，^[72] 其适用范围仅限于增值税法的制定和变动，而此外的判例变动或者增值税的错误，还是要回归民法的一般原理，在合同补充解释或者交易基础丧失的框架下寻求调整价格。^[73] 关于判例变动，德国联邦法院的最新立场是适用合同补充解释，其判断标准与增值税法第 29 条基本一致。^[74] 关于增值税的错误，适用合同补充解释和交易基础丧失的情况都存在，自德国联邦法院 2000 年作出“托管局矿山买卖案”判决之后，其判断标准与增值税法第 29 条开始接近，但尚未完全一致。^[75]

关于补偿的数额，主要考察税制变动对抵扣权的影响。^[76] 尽管德国增值税法第 29 条的措辞是“适当补偿”，但依照判例，原则上就是“全额”，即税法变动前后的抵扣权的差额的全部，而不是分摊。^[77] 按照增值税的计税原理，差额的计算还必须考虑价款的新增或返还本身对计税依据的影响。

[71] BGH 22.3.1972, NJW 1972, 874. 需说明的是，德国增值税法第 29 条最初规定适用于 1967 年 10 月 1 日之前订立的合同，修法时改为“不晚于增值税法生效之前四个月订立的合同”。

[72] 参见前引 [19]，Bunjes 书，第 14 条边码 30（Robisch 执笔）。

[73] Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 2013, § 29 Rn. 5；LG Wuppertal 11.1.2012, UR 12, 847.

[74] 关于判例变动，例如在建设工程合同中，原则上承包方（收款方）是增值税纳税义务人，但是依照 2013 年之前的德国税务部门的通知，允许对建筑服务的增值税进行反向征收（Reverse-Charge-Regelung），即当事人可以约定由发包方（付款方）作为纳税义务人。可是，2013 年德国联邦财税法院重新解释了德国增值税法第 13b 条，认为承包方在发包方的自有土地上建筑房屋之后，发包方连同土地一起转卖的情形，发包方未提供过建筑服务，不可能是增值税纳税义务人，税务机关的通知是违法的。这样一来，判例变更之前当事人约定由发包方缴纳税款的情形，合同价格系非含税价格，而判例变更之后税务机关转而要求承包方缴纳税款，使承包方面临巨额税费损失。对此，德国联邦法院和联邦财税法院都承认，在判例变更导致纳税人转换的情形，承包方对发包方享有价格调整请求权，价格调整请求权的法律依据是合同的补充解释。Vgl. BFH 23.2.2017, DStR 2017, 777 mit Anm. (Heuermann)；BGH 17.5.2018, DStR 2018, 1575.

[75] 关于增值税的错误，例如在“托管局矿山买卖案”中，买受人从出卖人国有资产托管局处购买了两座矿山，购价“共 250 万马克”。合同订立时双方都以为该交易为非应税行为，直至出卖人收到缴税通知单。德国联邦法院认为这里存在共通的计算错误，合同补充解释和交易基础丧失都可适用，前者优先。合同补充解释的判断方式是，“双方若是正直的当事人，依诚实信用原则适当地衡量当时的利益状况，那么他们应当意识到本案合同价格是非含税价格，因为买受人有抵扣权，他在经济上不会遭受不利，不能期待出卖人承担税负”。Vgl. BGH 14.1.2000, WM 2000, 915.

[76] 参见前引 [16]，Sölch/Ringleb 书，第 29 条边码 26（Heuermann 执笔）。

[77] BGH 28.6.1973, NJW 1973, 1744.

最后必须指出的是,德国增值税法第29条包含一条但书,即“当事人另有约定的,不在此限”。这里所谓的“另有约定”,指当事人约定了固定价格。依照判例,当事人单纯约定了“某个固定的价格”是不够的,只有从合同解释中能得出双方当事人有“即便因未来导入增值税使一方税负增加,也不成为改变合同价格的理由”的合意,才足以排除增值税法第29条的适用。^[78]理论上,当事人对价格的约定有三种类型:一是固定的含税价格约定,指当事人约定增值税为一个固定含税价格的非独立组成部分。这里,当事人虽然约定了固定价格,但并未排除增值税法第29条的适用,因为价格毕竟是“含税”的。二是税额浮动的非含税价格约定,指当事人约定增值税独立于价格,增值税依税法变动而浮动。这种情况依约调整即可,无需适用增值税法第29条。三是税额固定的非含税价格约定,指当事人区分了非含税价格和增值税税额,但同时也约定了合同的固定总价。换言之,双方就未来可能发生的税法变动作出事前约定,即无论法律如何变动,总价款不受其影响。这种情况才适用增值税法第29条之但书规定。以上三种约定以第一种为原则,在合同解释上无法认定当事人有其他意思表示时,推定当事人约定了固定的含税价格。^[79]

综上,增值税中性原则对情事变更的适用有决定性的影响。一方面,在风险分配上,有抵扣权的企业不承担任何税费风险,其牺牲边界为零。不能因为税率变动的幅度不大就枉顾增值税中性原则的要求,因为不能流畅转嫁的税负会从价外走向价内,引发多米诺骨牌式的重复征税,造成负的外部性,有损公共利益。另一方面,允许调整价款并不以相对人的损失为代价。在增税型变动时,付款方补交新增税额之后有权要求收款方开具高税率的发票,补交的部分可以抵扣,并没有经济损失;在减税型变动时,收款方收取了高税率的价款却只按低税率向税务部门缴税,其退还的差额本来只是“天上掉下的馅饼”。^[80]情事变更的适用只是确保当事人的经济状态回归中性而已。

(二) 增税型的税制变动:以“营改增”的减税效应为中心

在我国实践中,由于情事变更的适用障碍重重,上述税制理念未能很好地实现。以“营改增”引起的增税型税制变动为例,很多纠纷并不是以“依据情事变更请求调整价款”这种明朗的姿态呈现出来的。当收款方对合同价格的司法调整期待渺茫时,往往选择简易计税的过渡性政策,或者与付款方展开“拒开发票—拒付价款”的对峙。无论何种选择,都会造成新增税费的转嫁不畅,而税负转嫁困难正是我国“营改增”推行初期减税效应迟滞的原因。^[81]

1. 简易计税的过渡性政策的局限性

各类合同之中,建筑工程合同和不动产租赁合同的履行期间较长,容易形成跨期,而且“营改增”前后税率变化显著,是案件频发的领域。为减少“营改增”对跨期合同的影

[78] BGH 15.2.1973, BeckRS 1973, 31124442.

[79] 参见前引〔16〕, Sölch/Ringleb书,第29条边码21(Heuermann执笔);前引〔19〕, Bunjes书,第29条边码2(Robisch执笔)。

[80] BFH 23.2.2017, DSiR 2017, 777 mit Anm(Heuermann). Heuermann教授是德国联邦财税法院首席大法官。

[81] 参见孙钢:《对“营改增”部分企业税负增加的分析》,《税务研究》2014年第1期,第44页以下;李成、张玉霞:《中国“营改增”改革的政策效应:基于双重差分模型的检验》,《财政研究》2015年第2期,第45页以下。

响，过渡性政策规定，2016年4月30日之前开工的老项目可以选择简易计税，即不抵扣进项税额，直接按较低的征收率计征。^{〔82〕}不过，一旦选择简易计税，36个月内不得变更。^{〔83〕}这意味着企业在36个月内不能抵扣进项税额，也无法向下游企业开具发票。上游企业能使下游企业获得进项税额抵扣能力，是“营改增”能取得减税效应的必要前提。^{〔84〕}如果下游企业不能抵扣，那么重复征税依然如故。过渡性政策固然有助于新、老税制的平稳过渡，但会使税制呈现碎片化状态，加剧税制的复杂性，增加企业对未来改革方向不确定性的焦虑感，不利于税制改革的深入推进。^{〔85〕}更不用说，36个月不能开具发票会使企业有丧失客户之虞，所以很多企业还是选择一般计税方式，直接承受税制改革的冲击。

从过渡性政策的选择而言，简易计税并不能从根本上解决“过渡”问题。“营改增”之后，税制变动也会时有发生，次次出台过渡性政策也不是长久之计。简易计税是基于一个固定观念，即合同价格是不能变动的。正因为此，现行的过渡性政策应对跨期合同的基本态度是，待合同履行之后再真正实施“营改增”。这导致过渡期的政策推行参差不齐，抵扣链条断裂依旧，结构性减税效果不彰，部分企业对改革颇有怨言。经济学界的学者明确指出，“营改增”的推行应当采取“一次性到位”的策略，谨慎使用过渡性政策，尤其是打补丁或救火式的过渡性政策。^{〔86〕}可是，如果没有简易计税，如何减少企业的税费损失？近期，有学者指出，企业在“营改增”的减税过程中获得感不足，原因在于企业通常是以“含税价”订立合同的；如果企业以“非含税价”订立合同，那么即便税率发生变动，企业的利益也不会受到影响。^{〔87〕}这就一语道破了“过渡”问题的关键，即解决之道实际上在于合同价格的调整。借用上文提到的合同价格类型，如果企业在缔约时都约定“税额浮动的非含税价格”，那么税率变动时自然可以在合同解释的框架下解决问题。但是，现实中不可能指望所有企业在缔约时都约定此种价格。从比较法的经验看，“过渡”问题的根本性解决方案，就是像德国增值税法第29条那样，在增值税中性原则面前丢掉“合同价格不得变动”的观念，通过增值税法中的民事条款，直接规定约定“固定的含税价格”的跨期合同也一律调整价款。价款上调之后，收款方有义务向付款方开具用于抵扣的发票，付款方也不会有损失。只要立场鲜明，收款方有信心期待法院调整价款，就不必另寻蹊径；付款方也不会滋生趁税制变动“捞一把”的投机心理，因为新增税额的补偿义务自税制变动时就发生了，拒绝或拖延交涉只会增加迟延利息。

我国法上没有德国增值税法第29条这样的“利器”，当下可能担负起价格调整功能的唯有情事变更，这就有赖于司法部门的配合。在税务行政机关未规定简易计税，或者简易计税不覆盖，或者企业不愿意选择简易计税时，法院应当灵活地适用情事变更，在司法层面提供第二套兜底性的、更符合增值税中性原则的民事过渡性对策。

〔82〕 《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号附件2）第1条第7款、第9款。

〔83〕 《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号附件1）第18条。

〔84〕 参见范子英、彭飞：《“营改增”的减税效应和分工效应：基于产业互联的视角》，《经济研究》2017年第2期，第83页以下。

〔85〕 参见高利芳、张东旭：《营改增对企业税负的影响研究》，《税务研究》2019年第7期，第95页。

〔86〕 参见前引〔84〕，范子英等文，第94页；前引〔85〕，高利芳等文，第95页。

〔87〕 参见梁季：《增值税减税之“花落谁家”：分析与猜想》，《财政科学》2019年第4期，第119页。

2. 司法实践的谨慎态度

在我国司法实践中，情事变更的适用相当谨慎。最高人民法院在“合同法解释二”中规定情事变更的同时，发布《关于正确适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释（二）服务党和国家工作大局的通知》（法〔2009〕165号），反复强调情事变更应谨慎适用，并规定“确需在个案中适用的，应当由高级人民法院审核”，即情事变更的“上报审核制”。严苛的程序使法官为了规避风险、节约审判时间，在可以适用情事变更时也避免适用。

在“营改增”案件中，情况也是如此。“营改增”的案件复杂多样，有时收款方直接请求法院调整价款，有时双方展开“拒开发票—拒付价款”的“拉锯战”。以下介绍司法实践对“营改增”案件的四种应对方式：

第一，付款方不得主张抗辩，但可以请求开具发票。

例如，建设工程施工合同收入由3%的营业税改征11%的增值税。履行完成后，承包方未开具发票，发包方拒绝支付尾款。承包方起诉请求支付尾款，发包方反诉要求承包方出具发票。法院认为，发包方应当支付尾款，但开具发票不仅是税法义务，而且在民事上也应予支持，判决双方各自履行义务。至于承包方因此遭受的税费损失，法院认为“可另行主张”。^{〔88〕}

本案合同是“营改增”之前订立的，合同价格不包含11%的增值税，收款方没有开具发票的附随义务，驳回付款方的请求即可，不必委诸另案处理。在另案中，即便法院允许调整价款，收款方也会负担诉讼成本和对方无资力的风险。

第二，付款方不得主张抗辩，亦不得请求开具发票。

例如，房屋租赁收入由5%的营业税改征11%的增值税。承租人要求出租人开具增值税专用发票，出租人要求承租人支付税款补偿金，双方未能达成一致。出租人于是拒绝开具发票，承租人则拒绝支付房租。出租人遂起诉请求支付房租和违约金。法院认为承租人不得以未开具发票为由拒绝支付房租，判决承租人支付租金和违约金。^{〔89〕}

从前文的研究结论看，本案判决得当。在税制原理的作用下，当事人在判决后会自行解决发票问题。合同价格本来包含部分营业税，付款方对此并无抵扣的期待，但是“营改增”之后，付款方可以通过补偿对方的税费损失取得高税率的增值税发票，使这部分营业税转化为可以抵扣的增值税。这是“营改增”的政策红利，付款方有动力与对方交涉。

第三，根据公平原则判定当事人分摊税费损失。

例如，出租人将商铺租给承租人，承租人又租给次承租人，房租由次承租人向出租人支付。租赁合同订立时租赁收入的综合征收率是6%（包含营业税、房产税和个人所得税），之后因改革升至14.06%，次承租人向税务机关代缴了税款，将扣除税款的余额支付给出租人。出租人向法院起诉，请求判定承租人和次承租人承担新增税款。一审认为，国家税收政策的调整使出租人房租收入减少属于情事变更，依公平原则，8.06%的新增税款应由出租人、承租人和次承租人平摊，各承担三分之一。二审维持原判，只不过没有再提情事变

〔88〕 参见湖北省武汉市中级人民法院（2018）鄂01民终1507号民事判决书。

〔89〕 参见天津市第一中级人民法院（2018）津01民终3729号民事判决书。同旨判决见北京市第二中级人民法院（2017）京02民终12709号民事判决书。

更，只是“根据公平原则”判定三者分摊。^[90]

严格而言，本案不是“营改增”的案件，但是在税率上调导致收款方的税费损失这一点上，与“营改增”的案件有相同的问题意识。本案税费变化涉及房产税（以房租为税基的税率为12%的收益税）的税收优惠的取消。正因为是房产税，承租人有一个特别的税法地位——可以代扣代缴出租人的房租收入的税费。这样，本案就回避了“拒开发票—拒付款”的情形，直面税费损失问题。本案一审、二审都判决分摊税费损失，但二审仅援引了公平原则。

第四，法院直接认定付款方接受了新的含税价格。

例如，承租人租用出租人的商场店面，每月向其支付综合管理费。双方约定，承租人销售的商品须从出租人处走账，出租人从销售额中扣除综合管理费，结算余额交给承租人；出租人就综合管理费开具营业税发票。此后，因“营改增”，综合管理费改收17%的增值税。出租人向承租人发函通知新税制的实施并要求承租人承担新增税款，承租人回函表示不接受出租人的单方决定。不过，出租人向承租人结算余额时仍加计了17%的增值税计算综合管理费，而承租人不得不受领余额，同时声明保留诉讼权利。之后，承租人向法院起诉，请求出租人返还加计的税款。法院认为，承租人应承担新增税款，理由是承租人以其行为认可了其在向出租人支付综合管理费的同时再支付17%的税款。^[91]

本案付款方（承租人）受领余额实属无奈。从其致函抗议以及声明保留诉讼权利的行为看，付款方完全没有“认可”加计17%税款的意思表示。本案的事实认定折射出利益衡量上的倾向，即由付款方在经济上承担增值税的新增税款。判决结论与增值税的转嫁性相契合，只不过在法律处理上难免给人一种以事实认定克服实体法障碍的印象。这在实践中绝不是孤例。^[92]

综上，对于收款方因税率上调所受到的税费损失，很多判决给予了某种形式的救济（如“可另行主张”“依公平原则分摊”“认定相对人接受了价格上调”等），但是在情事变更的“上报审核制”之下，法院在法律适用上态度含糊，欲言又止，未能就情事变更在税制变动时的适用给出明确立场。这导致本来可以通过价格调整解决的问题，收款方不得不采取拒开发票的下策与对方博弈，使问题落入发票的请求和抗辩的领域。

3. 财税学界的呼吁

对于税制变动引发的合同税费纠纷，法学界的关注度不高，对情事变更的研究偶有涉及。例如，就房屋买卖的营业税和契税的税率上调，有观点认为，“国家税收政策调整引起税费调整的，不能适用情势变更原则”。^[93]就赠与税课征对象的变动，有观点认为，“除非当事人对税收的结果在合同中作明确约定，否则税法变动的结果由当事人自己承担”。^[94]

[90] 参见湖南省邵阳市中级人民法院（2016）湘05民终651号民事判决书。

[91] 上海市第二中级人民法院（2018）沪02民终534号民事判决书。

[92] 参见重庆市第一中级人民法院（2015）渝一中法民终字第01490号民事判决书。除了上述规避方法，学者也曾指出，法院有时“为了形式上有所依据，便‘虚晃一枪’，抬出合同法第94条第5项”。参见前引〔69〕，韩世远文，第671页。

[93] 洪波：《房地产宏观调控下房屋买卖纠纷审判实务研究——以情势变更原则的适用为视角》，《人民司法·应用》2010年第21期，第47页。

[94] [德]卡斯腾·海尔斯特尔、许德风：《情事变更原则研究》，《中外法学》2004年第4期，第405页。

就企业所得税列支事项的变动,有观点认为,“如果税法之变化导致显失公平或无法实现合同目的的结果,则可以适用情势变更原则”。^[95]如上,无论是支持还是反对,都是从特定税种的情形出发得出的抽象结论,对于增值税的税制变动问题缺乏针对性。

反之,在财政学领域,有学者从“减税效应”的角度呼吁情事变更的适用。“营改增”的减税效应指增值税通过抵扣链条将税负转嫁给消费者,不存在对企业的重复征税,所以尽管税率上调,但整体税负反而减少了。^[96]因此,增值税的顺利转嫁对于“营改增”发挥结构性减税效应而言至关重要。有学者明确指出:“对建筑业老项目而言,营改增前,合同已经按照营业税下价税合一的定价原则成立。营改增后,如果按照一般计税方式,建筑业增值税税率为11%,在价税合一的原确定合同价格下,建筑业企业的下游环节企业获得了建筑服务销售额11%的可抵扣进项税额,而建筑企业却遭受了相应的损失。因此,营改增税制转换后,在该交易环节上,出现了情势变更这样一个法律事实,这一法律事实的存在足以促使交易双方修改以至解除合同。……建筑企业和其下游环节企业之间,完全可以通过协商谈判或由人民法院判决来实现国家减税利益在他们之间的分配。”^[97]

在减税效应传导不足的行业,行业主管部门也以行政指导的方式引导企业调整价款。住房和城乡建设部办公厅发布《关于做好建筑业营改增建设工程计价依据调整准备工作的通知》(建办标〔2016〕4号),要求各地就“营改增”后建设工程计价定额及费用定额调整进行行政指导。以江苏省为例,江苏省住房和城乡建设厅发布的《关于建筑业实施营改增后江苏省建设工程计价依据调整的通知》(苏建价〔2016〕154号)第9条规定:“本通知发布之日前已经开标的招标投标工程或签订施工合同的非招标投标工程,且合同开工日期在2016年5月1日以后的,如原投标报价或施工合同中未考虑营改增因素,应签订施工合同补充条款,明确营改增后价款调整办法。”至于2016年5月1日之后开标的招标投标工程或签订施工合同的非招标投标工程,实务界的意见认为,“由于该部分工程项目仍采用的老报价方法投标报价或商定合同价款,但该部分项目又需要缴纳增值税,特别是采用一般计税方法缴纳增值税,显然会给施工企业增加成本、税负等。这种情形下……施工企业可依情势变更原则主张变更合同,以达到价格调整,由建设单位承担营改增给施工企业增加费用的效果。”^[98]

综上,税务行政部门的过渡期政策和行业主管部门的行政指导,都难以根本性地解决跨期合同的问题,有待司法机关的制度支援。司法机关对情事变更的过于谨慎的态度,会迫使企业作出不利于“营改增”改革方向的选择,妨碍结构性减税效应的实现。财税学界已经表达了对制度供给的需求,法学界应予关注。

(三) 减税型的税制变动:以抵扣权的保障为中心

在减税型的税制变动的情形,增值税中性原则同样影响着情事变更的适用。这里主要涉及抵扣权的保障。

[95] 韩强:《情势变更原则的类型化研究》,《法学研究》2010年第4期,第64页。

[96] 参见胡怡建、田志伟:《我国“营改增”的财政经济效应》,《税务研究》2014年第1期,第38页。

[97] 谭伟、朱建元、谭婷元:《营改增减税效应传导失灵与建筑业增值税政策调整》,《税务研究》2017年第12期,第92页。

[98] 顾增平:《老报价新项目工程价款调整方法》,《施工工程管理》2016年第10期,第82页。

1. 付款方有抵扣权的情形

如前文所述，增值税中性原则与减免税政策不合。尤其在跨期合同中，减免税政策非常直接地损害了下游企业的抵扣权。接受减免税政策的收款方无法开具约定的发票，导致付款方支付了含税或者高税率的价款却无法足额抵扣。这是一种以下游企业的利润补贴上游企业的格局。司法部门在应对这类纠纷时，应当有保障抵扣权的意识，通过情事变更的适用调整价款，以对冲减免税政策对抵扣权的伤害，而不能简单地附和减免税政策，漠视价格的扭曲。

以上是原理的必然归结。实践中，案件往往不是围绕情事变更展开的，因为税制变动时履行行为尚未完成，价款通常也未支付，所以案件多以“收款方请求支付全额价款—付款方反诉开具约定的发票”的方式展开。关于情事变更，不再赘述。以下结合一个典型案例，分析付款方请求开具约定发票的可能性以及拒绝付款的法律构成。

当事人于2013年2月28日订立《汽车租赁合同纠纷》，合同约定承租人支付费用时出租人须提供税率为17%的发票（本案出租人为个人，之前一直是由案外公司代开发票）。合同期间，承租人共需支付费用679170元，已累计支付541170元，而出租人未开具约定的发票。承租人出具欠条，确认欠款138000元。之后，出租人持欠条向法院起诉，要求承租人支付欠款138000元。承租人反诉，要求出租人依约开具税率为17%的发票。出租人辩称，2014年1月1日《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）实施后，出租人作为个人只能开具税率为3%的发票（查证属实）。法院认为：“参照双方约定含17%税点的费用计算，被告共需支付原告费用为679170元，按含3%税点的费用折算，被告应支付原告费用计597902元。扣除被告已支付的费用541170元，被告尚应支付原告费用56732元。”据此，法院判决承租人向出租人支付费用56732元，同时判决出租人向承租人交付税率为3%的发票。^[99]

首先，付款方可否请求开具约定的发票（税率17%）？如上文所述，当事人约定的税率低于税法规定时，收款方并没有开具高税率发票的附随义务；反之，当事人约定的税率高于税法规定时，收款方本来有依约开具发票的附随义务，但是该义务陷入法律上的履行不能，付款方也不得请求开具。

其次，价款尚未支付时，付款方可否拒绝支付价款中相当于税率下调的税额部分？这是本案的关键。这个问题的回答决定了判决作出前的拒绝支付行为是否构成违约。本案判决以约定价款含税17%为前提算出非含税价格，之后按照3%的征收率折算实际应付价款，实际上是允许付款方拒绝支付3%与17%之间的差额。不过，允许付款方拒绝支付差额的法律依据何在，判决未予明确。

这里是我国法的一个盲区：附随义务陷入履行不能时，对待给付可否减额？之所以是盲区，因为：（1）抗辩权不适用。留置抗辩权的适用前提是对方以违反诚实信用的方式不履行合同义务，而本案的收款方未依约开具发票是因为新的税制政策。（2）风险负担不适

[99] 参见浙江省杭州市萧山区人民法院（2014）杭萧商外初字第140号民事判决书。类似判决见河南省郑州市中级人民法院（2016）豫01民终157号民事判决书。

用。风险负担的适用前提是给付义务，而开具发票是附随义务。^[100]而且，我国法也不存在“对待给付自动消灭”意义上的价金风险负担制度，相应功能是经由解除实现的。(3)解除也不适用。合同法第94条第1项（民法典第563条第1款第1项）不以给付义务为适用前提，的确可以应对附随义务的履行不能。^[101]但是，该条的体系定位是以“合同目的不能实现”为要件的全部解除，而非“一部解除”。例如，发票开具不能导致付款方无法报销时，付款方可以依据该条解除全部合同；发票开具不能只导致付款方不能抵扣税额时，该条并不能为“一部解除”提供规范依据。^[102](4)情事变更也难以适用。在民法典实施之前，情事变更的效果只有形成诉权，即当事人请求法院变更或解除合同；在程序法上，法院的判决属于形成判决，即以裁判变更原来的合同关系。^[103]在判决作出之前，付款方的对待给付义务尚在，不得拒绝履行。

在民法典实施之前的格局下，付款方只能先支付全额价款，再依据情事变更请求退还差额，其间的诉讼费用以及收款方无资力的风险须付款方自己承担。如果付款方拒绝支付差额，即使法院最终允许调整价格，付款方也必须支付从履行期至判决生效期间的迟延履行利息和违约金。这样的结果有悖于增值税中性原则。因为企业不是税负的承担者，只是税款的搬运工，制度上应当尽量使其避免额外的损失和风险。对此，本案判决得当，不仅调整了合同价格，而且允许判决前的拒绝支付（“被告未付款不构成违约，原告关于被告支付利息损失的主张，本院不予采纳”）。

在解释上，能够将未来判决中的价格调整效果映射到判决之前的，有两种构成方式。(1)自动调整。德国增值税法第29条规定的补偿请求权采合同补充解释构成。详言之，在增值税中性原则的作用下，价格调整对于双方的利益并无影响，所以一个诚实信用的当事人必然接受调整后的合同价格。因此在效果上，税制变动的瞬间合同价格自动增减，补偿请求权自动发生。补偿请求权是一个可转让的债权；在特定的增税型变动中，补偿请求权人甚至可以向税务机关转让该债权的方式履行纳税义务。^[104](2)再交涉义务。我国民法典实施之后，基于情事变更的再交涉义务也是可能的路径。关于情事变更的效果，除了受不利影响的当事人有形成诉权之外，民法典第533条新规定了对方的再交涉义务。依该路径，法官先评价当事人再交涉的努力，再决定债务人是否享有要求债权人接受提案的承诺请求权以及解除权、损害赔偿请求权等其他权利。^[105]在增值税税制变动的场合，由于合同价格调整是中性的，很难想象债权人有何种不接受价格调整的合理诉求。^[106]再交涉义务路径下

[100] MüKoBGB/Ernst, 8. Aufl. 2019, BGB § 326 Rn. 7.

[101] 参见韩世远：《不可抗力、情事变更与合同解除》，《法律适用》2014年第11期，第63页。

[102] 我国法并没有“一部解除”的立法依据和学说基础。除了个别明文规定之外（如合同法第111条“减价”、第165条“数物买卖”、第166条“分批交付”等），我国法没有为“一部解除”留有一般性的解释空间。参见吕双全：《减价救济之定性与实现的逻辑构成》，《政治与法律》2018年第3期，第130页。

[103] 参见崔建远主编：《合同法》，法律出版社2016年版，第91页。

[104] BGH 17.5.2018, DSIR 2018, 1575.

[105] Horn, Neuverhandlungspflicht, AcP 181 (1981), S. 285ff.

[106] 或许债权人会主张自己有市场支配地位，无论合同是否跨期，都不会因税制变动而改变价格。这是一种违反增值税中性原则的主张。即便这种事实令人无奈地存在着，法律也不应当为其助力。法律是滥用市场支配地位的矫正者。德国法上，再交涉义务论并不被学界普遍接受的原因之一，就是担心再交涉义务论会助长交涉能力的不平衡。Vgl. Martinek, Die Lehre von den Neuverhandlungspflichten, AcP 198 (1998), S. 376.

的调整和自动调整论在数额上没有区别，只不过调整时间延迟了。再交涉义务虽然没有合同补充解释反应灵敏，但也能够实现使债权人的义务提前发生的功能。反之，如果债权人的义务自判决后才发生，那么他在判决前采取拒绝交涉的策略是没有成本的，债权人有足够的动机把每个案件带进法院并拖延审判时间。

2. 付款方无抵扣权的情形

付款方无抵扣权时，原则上不得依据情事变更要求调整价款。

例如，当事人于2017年6月20日订立商品房买卖合同，合同约定价款包含税率为11%的增值税，同时约定价款系按照建筑面积计算。但是，2018年4月4日出台的财税〔2018〕32号通知规定，商品房销售的增值税税率自同年5月1日起从11%下调至10%。买受人请求出卖人退还1%的税差。法院认为，增值税税率下调不影响总价款，理由是：第一，双方约定了固定总价。合同约定价款包含11%的增值税，只是对适用税率的明列，没有“降税即降价”的意思表示；第二，出卖人是增值税纳税人，税率、税额是出卖人的商业风险，与买受人无关；第三，效果上未加重买受人的义务和风险。^[107]

本案付款方是消费者，税制上没有抵扣的预设。正因为此，房产企业开具的不是增值税专用发票，而是不能用于抵扣的增值税普通发票。合同订立后，即便房产企业因减税政策只能开具低税率的发票，消费者也不会因此遭受预期外的税费损失。^[108]此时，增值税中性原则对情事变更的适用不发生影响。

至于国家的减税红利应归于哪一方，财税〔2018〕32号通知旨在降低宏观税负，并没有为某个特定行业减税的意图。在流通终止环节，税制上并不预设减税红利由某一方独享，这要看当事人是否将特定税率作为合同基础。在消费品买卖中，消费者通常是依总价的多少决定是否进行交易的，内含税率高低对于消费者而言没有决定性意义。因此，除了合同解释上存在足以认定经营者有“降税即降价”的意思表示的特殊情形外，一般认定当事人约定了“不变的固定总价”。消费者不会因为税率下调而享受降价，也不会因为税率上浮而补差价。

结 论

随着改革的推进，我国将全面进入“增值税时代”。关于增值税中性原则、抵扣权的保障等基本理念，税法学界已多有主张，逐渐深入人心。但是，增值税中性原则的最终落实，需要民事制度的协同。在民法中，关于发票的开具请求权、留置抗辩权以及税制变动时的情事变更的适用，都不是孤立的制度，而是以“增值税中性原则”为主线的连续性的制度安排。一个国家只要在增值税的征收模式上采“凭票抵扣制”，那么以上民事制度就是标准配置。关于制度内容，结论如下：

[107] 参见浙江省宁波市海曙区人民法院（2019）浙0203民初9750号民事判决书。

[108] 依据《营业税改征增值税试点有关事项的规定》，个人销售其取得的不动产，应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额。概言之，个人销售不动产适用差额征税模式，而非进项税额抵扣模式，本来就处于抵扣链条之外。

1. 民事上必须确保有抵扣权的企业在支付含税价款后能够取得用于抵扣的发票。法院应当改变“开具发票不属于民事审理范围”“开具发票无可诉请性”“双方必须明确约定”等观念,依照合同解释规则赋予付款方发票开具请求权。包括代履行在内的民事执行程序才是确保付款方取得发票的“最终武器”。

2. 作为比民事执行程序更有效的实体法上的压迫手段,应当允许付款方在取得发票之前就合同价格所含税额部分主张留置抗辩权。

3. 合同订立后的税制变动,无论是增税型还是减税型变动,都会扭曲合同对税负的预设,妨碍税负的有效转嫁。增值税中性原则要求民法常备一个灵敏的“价格调整装置”,矫正跨期合同的价格扭曲。但是,我国实践中的“上报审核制”钝化了情事变更制度应有的功能。法院怠于适用情事变更时,当事人要么将税负摊入未来商品价格,引发重复征税,要么甘受税负,对改革颇有怨言,要么投向简易计税,留下破碎的抵扣链条,要么与对方上演“拒开发票—拒付价款”的“拉锯战”,空耗司法资源。在“增值税时代”,情事变更的适用必须果断,而且在效果上必须使对方的补偿义务在诉讼之前即发生。任何适用上的犹豫和折扣都会弱化税制改革的效果。

“科学的财税体制”的建立决不只是税务行政部门的事情。增值税是一个精巧的税制。这个税制能否有效运行,是考验一个国家的各个部门能否科学高效地形成制度合力的试金石。在税制改革面前,任何人都不是旁观者。

Abstract: The reform program aimed at replacing business tax with value-added tax has been expanded nationwide. The neutrality of value-added tax cannot be realized without coordination with the civil law systems. If a payee refuses to issue an invoice in a transaction, the court should grant the payer the right to claim invoice in accordance with the rules of contract interpretation as well as the right of lien in accordance with the principle of good faith, so as to ensure the payer's right of deduction and reduce his taxation cost. When tax policy changes, the performance of the original contract would hinder the efficient passing-on of tax burden in the case of tax increase and harm the payer's right of deduction in the case of tax reduction. The court should adjust contract prices timely to ensure that enterprises with the right of deduction will not burden the value-added tax in the meaning of economic. The courts' reluctance to apply the rule of changed circumstances would hinder the taxation reform from achieving its goal of tax reduction.

Key Words: the principle of neutrality of value-added tax, right to claim invoice, right of lien, changed circumstances
