

「徴税管理法(改正意見募集稿)」における主要な追加、変更点

2025 年 4 月

第 2 号

概要

国家税務総局、財政部は 2025 年 3 月 28 日、「中華人民共和国徴税管理法(改正意見募集稿)」¹(以下、「意見募集稿」)を発表し、現行の「徴税管理法」²(以下、「徴税管理法」)に対する全面改正を計画しています。意見募集稿の締切日は **2025 年 4 月 27 日**です。

現行の「徴税管理法」は 1993 年に施行され、2001 年に全面改正があり、2013 年、2015 年に商事制度改革に合わせ個別条文を改正しており、中国徴税管理における綱領的な法案となっています。国务院法制弁公室は 2015 年にも「徴税管理法改正草案(意見募集稿)」³を公布していますが、当時は条件が成熟していなかったため、改正の完了までには至りませんでした。徴税管理制度の整備は極めて重要であり、本改正は直近 24 年間に於いて最も大きな革新で、納税遅延金、税還付、滞納分の追徴、税務調査、自然人強制措置、税務救済、反租税回避規則、税務情報交換、プラットフォーム税收監督管理、脱税、処罰など多方面に及んでおり、企業納税者及び税務当局、自然人納税者、プラットフォーム経営者、税務当局以外のその他政府機関の各方面において重要な影響を及ぼしました。PwC も今後フィードバックを提出し、「徴税管理法」の改正に対する意見提案を行う予定です⁴。

詳細内容

今回の「意見募集稿」では、追加が 16 条、削除が 4 条、改正が 69 条となっています。重要な改正内容を整理した上で、PwC の初期見解を共有します。

徴税及び税還付

1. 法に則った徴税 [第 5、36 条(この箇所は「意見募集稿」を指す、以下同)]

主な改正点:(新規内容)国务院税務主管部門は地域間の税務法執行の統一性及び規範性を強化しなければならない。地方各級人民政府、関連部門及び機関、並びにそれらに属する個人は、税務当局に税收指標を提示してはならず、また法規に違反して無許可で行われた税制優遇措置の決定は無効となる。

PwC 見解: 企業経営規模の拡大に伴い、法執行における地域間の統一を求める声はますます高まると考えられます。「意見募集稿」では「統一性及び規範性」を強調しており、これは法執行の地域間格差を回避するのにつながるもので、新興業界の税務処理、紛争問題の政策基準、更には税務法執行手続き、税務行政処罰の裁量にかかわらず、実体と手続きの統一実現が期待されます。

「意見募集稿」では、地方各級政府の税務当局への税收指標の提示を禁止しており、過度な徴税を認めないだけでなく、無許可に税制優遇措置を与えることも認めていません。これは最近打ち出された「公平競争審査条例実施弁法」における、「法令または国务院の承認なく、特定の経営者に税制優遇措置を与えてはならない」とする原則とも一致しています。企業は今後、国の現行政策の枠組みの中で既存の税制優遇措置の活用をより重視する必要があります。特定地域の税制優遇措置（粵港澳大湾区、西部地区など）が関係する場合は、更に実質的な経営やその他のコンプライアンス要求事項にも注視しなければなりません。

2. 健全な税務信頼体系の確立[第7条]

主な改正点: (新規内容) 信頼奨励制度を改善し、誠実な納税者、源泉徴収義務者及びその他当事者には税務処理の便宜を図る。税法法規に違反した場合は国家信用情報システムに登録され、共同懲戒が実施される。

PwC 見解: 「重大な税務違法案件の当事者に対する共同懲戒措置の実施に関する提携備忘録(2016版)」に基づき、税務当局は現在、信用情報の共有プラットフォームなどを通して、備忘録を締結している30余りの部門へ重大な税務違法案件及び当事者情報を定期的に提供し、共同懲戒を実施しています。税務措置のほか、懲戒措置には高消費行為(訳者注: 不動産購入などの高額消費行動)の一部禁止、政府が供給する土地の取得制限、検査検疫監督管理の強化、政府調達活動への参加禁止、海外認証企業管理の適用禁止、外貨管理の強化なども含まれています。今後、共同懲戒の範囲及び措置は更に整備される見込みです。納税者においては納税信用を維持する必要があり、維持できない場合にはビジネス上の制限に直面する可能性があります。

3. 査定徴収の規範[第39条]

主な改正点: (新規内容) 国务院税務主管部門は、画一的な査定徴収制度を確立し、納税額査定の具体的な手続き及び方法を明確化しなければならない。

PwC 見解: 「意見募集稿」の中で査定徴収の法定適用場面に変更はありません。実務上、特定の資本取引や特定の業界においては、納税者が査定徴収の不備を利用した租税回避の事例があるほか、いくつかの園區では査定徴収を運用して企業を誘致することで税収が落ち込んだ例もあります。注意すべき点として、「公平競争審査条例実施弁法」でも、「特定産業園區に対する査定徴収方式による実質的な特定の事業者への税金の過少納付または未納支援」の禁止が提起されています。「意見募集稿」はこの内容に呼応したもので、国の査定徴収への全体統治規範に対する決意が示されています。税務当局も部門規定の形式で、画一的な査定徴収制度に関する通達を公布することが期待されます。査定徴収を現在採用している、またはかつて採用していた納税者においては、その査定徴収の法定要件を確認する必要があり、コンプライアンスリスクがある場合は可能な限り迅速に対処する必要があるでしょう。

4. 納税遅延金[第41、42条]

主な改正点: 「延滞金」の呼称が「納税遅延金」に変更されたものの、税率は1日当たり0.05%であり変更はない。省級以上の税務当局が納税遅延金を課さずに免除する状況として、以下のケースが追加された。

- 1) 不可抗力の場合
- 2) 入庫地点、税目属性、徴税機関などの変更によって再納付が必要となる場合
- 3) 追徴期限を超過した税金を納付する場合
- 4) その他の事情による場合

PwC 見解: 「延滞金の額が支払義務を超えてはならない」という「行政強制法」の制限に「延滞金」が適用されるかについては、これまで各地の税務当局で適用される基準が異なり、税務当局と裁判所の判例との間でも異なる見解が存在しました。現在の「判例データベース」内に収録されている延滞金に関連する税務事例の観点では、税務当局が法令に基づいて納税者の納税義務の履行を強制するために延滞金を課すにあたっては、「行政強制法」を遵守しつつ税務当局の実施する行政強制執行の方法に従う必要があります。そして、税務延滞金の金額は税額を超過してはならないとされています。最高人民法院の要求に従い、今後は「各級裁判所の審理案件では必ず判例データベースを査閲し、収録された類似の判例を参考に裁判を行う」とこととなっているため、この判例は納税者や税務当局が法執行する上で非常に有益なものとなります。ここで、今回の「意見募集稿」において「納税遅延金」へ呼称が変更されているのは、延滞金には依然として「行政強制法」が適用されないという立法者の意向が示されています。

納税遅延金には上限がなく、これは最高人民法院の観点と相違があります。まだ意見募集段階ではあるものの、今後税務当局が類似事案を処理する際に基準が強化される可能性があり、注視していく必要があります。

納税遅延金を課さずに免除する 2) の状況に関して、納税者や源泉徴収義務者に納税地または納税機関の誤りがあった場合、これまでは納税地を変更して還付税金を再び国庫へ納める際に延滞金が発生する可能性がありました。しかし、この条項に保護されることによって、今後はより合法的な納税が保障されることとなるでしょう。また、3) の「税務当局への追徴期限をすでに超過した税金の納付または国庫への入金には、納税遅延金を課さずに免除する」状況が示す内容については、あまり明確となっておりません。追徴期限をすでに超過している場合、税務当局は追徴する権利を喪失しており、納税者が自発的に追納することも通常ありません。この 3) の状況は、追徴期限を超過しているものの自発的に追納する状況のみを指すのか、または脱税、納税拒否、詐欺事項について追納するものの 3 年または 5 年を超過している状況も含むのか、はつきりしません。このほか「意見募集稿」では、納税遅延金を課さずに免除するかどうかの決定権は省級以上の税務当局にあると明確化しており、納税遅延金の免除は今後より難しくなるでしょう。

5. 出資者の未納税金の追徴制度を追加[第 56 条]

主な改正点: 出資者が独立した地位や出資者有限責任を濫用して、資金の引き出しや登記抹消などの手段を講じた結果、税務当局が、納税者への未納または過少納付税額の追徴、または納税者から過大な還付税額の回収を行うことができない事態が生じ、深刻な事案に該当する場合、税務当局は出資者に対して税金及び遅延金を追徴する権利を有する。

PwC 見解: 現行の行政法においては、税務当局は企業が滞納した税金を出資者に対して追徴する権限を有していないものの、「会社法」によれば、「株主が企業の独立地位及び株主有限責任を濫用して債務から逃れ、債権者の利益に深刻な損害を及ぼした場合、債務について連帯責任を負わなければならない」と規定しています。「最高人民法院の『中華人民共和国会社法』適用における若干の問題に関する規定(二)」でも、虚偽の清算報告によって不正に登記を抹消した場合、企業株主及び実質的な支配者は債務に対して相応の賠償責任を負担しなければならないとされています。簡易登記抹消においては、すべての債務が清算済みであることに係る株主の承諾が虚偽であった場合、株主は登記抹消前の債務について連帯責任を負わなければなりません。従って、会社の登記抹消後も税務当局は「会社法」に基づいて企業株主から滞納税額を回収する機会があり、これまでの裁判例においても税務当局の追徴訴求が支持されています。「意見募集稿」においては、法人格の否定が「徵稅管理法」に直接盛り込まれており、税務当局はもはや「会社法」を援用したり、追徴のために裁判所へ提訴する必要がなくなりました。関連団体とその出資者においては、清算登記抹消前の納税義務について特に注視する必要があるでしょう。また、この条項における「深刻な事案」とは何か、及び出資者が投資額を上限として責任を負担するの可否かについて触れておらず、今後の明確化が期待されます。

6. 特殊な状況において過大納付した税金の還付は認められない[第 59 条]

主な改正点: (新規内容) 省級以上の税務当局は国の関連部門の申し立てまたは保有証拠に基づき、納税者が融資獲得、会社上場、業績増加、資格取得などを目的として税金を過大に申告、納付したと認める場合、税務当局は税金を還付しない。

PwC 見解: 現行の「徵稅管理法」においては、納税者が過大に納税した場合、通常 3 年以内に還付を申請することができます。これまでは業績を粉飾し、売上を水増しすることで税金を過大納付した後、上場廃止やその他の理由で正確な納税申告が必要となる状況を利用し、税還付を申請する機会がありました。今回の「意見募集稿」では、このような状況によって過大納付した税金は還付せず、その決定権は省級税務当局にあることが明確化されています。納税者が関連部門(証監会など)の要求に基づいて財務諸表の誤りをすでに修正している場合、修正前の財務諸表に基づいて納付した税金は事実上すでに課税標準を失っているため、税還付を行わないことには議論の余地があると考えられます。このほか、省級税務当局の「保有証拠に基づく認定」に関してどのように証明する必要があるのか、また企業の目的が利益の水増しなのか会計上の誤謬なのかをどのように判定するのが論点となります。注目すべき点として、2024 年公布の「最高人民法院、最高人民検察院の徵稅管理に弊害を及ぼす刑事事案への法律適用における若干の問題の処理に関する解釈」において、「業績粉飾、融資、貸付など不正に税額を低減する目的ではなく、不正な税額控除によって損失を及ぼさない場合、本罪(増値税専用発票の虚偽発行または輸出税還付、不正な税額控除に用いるその他発票の虚偽発行)の論拠としない」ことがすでに明確化されています。ただし「意見募集稿」ではこのような行為に対し、税還付は行わないとしています。

7. 税務債権の優先性[第 52 条]

主な改正点: 現行の「徴税管理法」において、税金は無担保債権に優先する。担保付債権は発生時点先行ルールが採用され、担保物件設定前に税金滞納が発生した場合、税金は抵当権、質権、留置権に優先する。「意見募集稿」では、税金の留置権に対する優先に関する内容が削除された。また、「意見募集稿」では企業が破産した場合、「企業破産法」によって税務債権の優先順位が決定されることが明確化された。

PwC 見解: 留置権は法定担保物権として、主に留置権者が対象物に追加した価値であり、その主張する債権も留置権者が追加した価値と一致します。実務において、税務当局が留置物に対する税務債権の実現を要求することには課題があり、議論も多く、関連する内容の削除は比較的合理的と言えます。

企業が破産した場面において、現行の「徴税管理法」と「企業破産法」との間で破産財産の弁済順位には不一致があり、度々紛争を引き起こしています。「意見募集稿」では、この場合「企業破産法」に従って処理する、即ち税金と社会保険料は同じ清算順位であり、担保物件及び従業員給与より後、一般破産債権より前の順位としなければなりません。税金と社会保険料を同列順位で清算するには資産が不足する場合、比率に応じて分配されます。この規定は、破産案件における税務当局とその他債権者との紛争を明確にし、滞納税金の回収する権利を行使する上で重要な意義を持ちます。

8. 自然人の税金滞納[第 45、67 条]

主な改正点: 現行の「徴税管理法」においては、行政強制措置は「生産、経営に従事する納税者、源泉徴収義務者」に適用される。「意見募集稿」では、「生産、経営に従事する」の記述が削除され、税金を滞納した自然人の財産に対し行政強制措置を適用できることが明確化されているものの、より厳格な承認手続きを履行しなくてはならない（一般強制執行には県級税務局局長の、自然人への強制執行には管轄区を設置している市級税務局局長の承認がそれぞれ必要）。

PwC 見解: これまでも強制措置や強制執行については、生産、経営に従事する納税者に対してのみ適用されるのかどうかに関して議論がありました。「意見募集稿」では、税務当局の自然人の財産に対する行政強制措置の実施を明確化し、税務局の自然人納税者、特に高所得層に対する徴税管理能力を引き上げています。

9. 越境阻止範囲の拡大[第 51、68 条]

主な改正点: 従来、越境阻止は税金を滞納した納税者及びその法定代表者に対してのみ適用されていたが、今回の改正では税金を滞納した納税者の主要な責任者や実際の支配者にまで対象者が拡大されている。また、税金を滞納していない場合であっても、重大な税務違法案件の疑いで捜査されている場合、税務当局も重要案件の関係者の越境を阻止する権利を有する。

PwC 見解: 越境に関する制限が以前より拡大されており、名目上の法定代表者を意図的に立てている一部の企業においても、「意見募集稿」ではその背後にある主要な責任者や実質的な支配者を摘発できるようになっています。しかし、「主要な責任者」をどのように定義するかについては、今後の更なる詳細化が期待されます。

反租税回避ルール

10. 関連者間取引の適用範囲を拡大[第 40 条]

主な改正点: 関連者の独立企業原則を「企業間」から企業と企業(B2B)、企業と自然人(B2C)、自然人と自然人(C2C)間へ拡大する。納税者とその関連者間の業務取引については、独立企業原則に基づき代金、費用を請求または支払う。法律に別途規定がある場合を除き、独立企業原則に基づかずに代金、費用を請求または支払うことで、その当事者またはその関連者の納税額、課税売上または所得額を減少させた場合、税務当局は合理的な調整を行う権利を有する。

PwC 見解: 現在、「企業所得税法」の枠組みにおける関連者の範囲はやや広く、企業、その他組織または個人が含まれています。「個人所得税法」も 2018 年の改正において、独立企業原則がすでに導入されています。しかし、その他税目では関連者間取引に関する規定が整備されていません。あらゆる税目の徴税管理における上位法として、関連者間取引ルールの範囲が拡大されたことは、自然人が係わる取引においてその価格が合理的であるかどうかを今後注視しなくてはならないことを意味します。このほか「意見募集稿」では、その取引が「自らの」納税額を減少させるものではなく「関連者の」納税額を減少させるものである場合においても、税務当局は調整を行う権利を有することが明確化されており、企業グループ間、更には自然人間に至るまでのあらゆる場面において、関連者間取引の合理性を全面的に考慮して調査や調整を回避しなくてはなりません。

11. 一般反租税回避条項を導入[第 40 条]

主な改正点: (新規内容) 納税者が合理的な商業目的を持たない取引によって納税を減少、免除、遅延させる、または還付税額の増加や事前還付をさせた場合、税務当局は合理的な調整を行う権利を有する。

PwC 見解: 現在、一般反租税回避条項は「企業所得税法」及び「個人所得税法」にしかありません。また、「意見募集稿」の表現は「企業所得税法」の一般反租税回避条項よりも更に踏み込んで、「還付税額の増加や事前還付」も含んでいます。「意見募集稿」の一般反租税回避条項の導入により、あらゆる税目のタックスプランニングで合理的な商業目的を考慮する必要があり、そうでなければ、税務当局の調整に直面する可能性があることを意味します。しかし、このような目的についての裁量を実務的に処理することはより難しく、税務当局と納税者の双方にとっても課題が残ります。2014 年に公布された「一般反租税回避管理弁法(試行)」に基づくと、一般反租税回避は企業所得税法の枠組みにおいて国家税務総局が案件の立案から結了まで実施することとされています。一方、個人所得税法の枠組みにおいては、詳細かつ具体的な手続きについての規定が整備されていません。このように、一般反租税回避の適用に向けては、まだ解決すべき課題が多く残っています。

検査と救済

12. 税務調査[第 62、64 条]

主な改正点: 税務調査及び問い合わせの範囲が「納税者、源泉徴収義務者」から「その他当事者」まで拡大された。税務当局は納税者の支払者関連帳簿や資料を検査し、またプラットフォーム運営者や電子決済サービス提供者に納税関連状況を提供するよう通知し、さらに納税者の財産登記情報及び身分情報をコピーするとともに、納税者登記場所、貨物の保管場所、関連物流企業、外貨送金及び証券取引決済の資金口座、非銀行決済機関の支払口座などを税務調査の範囲に含めることができることが明確化されている。このほか、電磁的な記録に関しては、税務当局が関連アプリシステムにアクセスして電子帳簿を検査する権利を持つことが明確化されている。

PwC 見解: 「その他当事者」の範囲が明確化されておらず、納税者の取引先などの関係先が含まれることが予想されます。「意見募集稿」では、税務当局に支付宝や微信などの非銀行決済機関の支払口座に対する検査権限が付与されるほか、アプリシステムにアクセスして会計資料を検査する権利を与えています。これは、税務当局の税務調査に対する証拠収集能力が更に強化されることを意味します。関連情報の保有者も、税務当局への情報提供に協力する法定義務を負うこととなります。

13. 救済手段[第 101 条]

主な改正点: 行政再審における「清税前置(訳者注: 行政再審の申請前に課されている税額を清算しなければならない原則)」が削除され、事前の納税や担保提供が不要となった。ただし、行政訴訟については、納税、納税遅延金、または対応する担保提供などの「清税前置」が必要であり、裁判所は税務当局が発行した納税証明または担保証明に基づいて行政訴訟を受理しなくてはならない。

PwC 見解: この改正は、納税者が救済を受ける権利の保障を支援するものです。「国家税務総局の 2024 年法治政府建設状況報告」⁵によると、2024 年に全国で受理された税務行政の再審案件は 5,243 件、全国で新たに発生した税務行政訴訟の第一審案件は 1,739 件であり、これらの件数は毎年増加し続けています。「意見募集稿」では要望の多かった再審における「清税前置」を削除しており、納税者の更なる税務救済の実現を後押しするだけでなく、全国の税務行政の再審や訴訟案件の水準も押し上げられる可能性があります。

情報交換、監督管理、保存

14. 税務情報の交換[第 6、18、19、20 条]

主な改正点: 國務院部門間の税務情報検索制度を確立することで、税務当局は「公安、金融管理、税関などの部門を介して納税者の身分、口座、資金移動、輸出入」などの情報を取得して調べることができる。市場監督管理部門及びその他登記部門が有する設立、変更、登記、抹消、撤回、取消情報は、税務当局と共有しなければならない。税務当局が関連部門との「リアルタイム共有」で取得できる資料、情報は、納税者、源泉徴収義務者に対して重複して提供を要求してはならない。

PwC 見解: 今後、税務当局はより大きな権限を付与され、納税申告情報に対してより多くのクロスチェックを行う手段を持つこととなるでしょう。これら第三者情報はより緊密な税務ネットワークを構築し、納税者のコンプライアンスと文書化への要件が強化され、税務当局が財務・税務の担当者以上に、納税者の状況をより把握している事態が生じる可能性があります。

15. プラットフォーム経済の常態化監督管理[第 29、62、72 条]

主な改正点: (新規内容) 電子商取引プラットフォーム経営者、その他オンライン取引プラットフォーム経営者は、プラットフォーム内で活動する経営者、就業者の身分情報及び納税関連情報を報告し、国務院税務主管部門の規定に基づきプラットフォーム内の経営者、就業者の納税申告等の税務関連事項を処理しなければならない。規定に基づいて情報を報告しなかった場合、最大 200 万人民币の罰金や業務停止、解散命令を受ける可能性がある。また、プラットフォーム内の経営者、就業者に関する納税申告を行っていない場合、プラットフォーム内の経営者、就業者の未納税額または過少納税額の 50% 以上 3 倍以下の罰金を課すことができる。

PwC 見解: 「意見募集稿」29 条は、プラットフォームに「就業者の納税申告」処理を要求しています。中国の各税目における現行の具体的な法律に照らすと、プラットフォームは企業経営者及び個人事業主に対して源泉徴収義務を通常負わないものの、未登記の自然人経営者に対しては個人所得税の源泉徴収義務を負います。プラットフォームに全経営者の納税申告を行わせることは現実的でないことを考慮すると、第 29 条はプラットフォームに対する納税申告要件の拡大を求めているのではないと考えられ、関連する法令が具体的に今後どのように発展するかは引き続き観察が必要です。

プラットフォームに報告義務のある「納税関連情報」には何が含まれるのかについても、法令の更なる規範化を待たなくてはなりません。近年、プラットフォーム経済に対する税務監督管理は一貫して強化されています。2024 年末、国家税務総局はオンラインプラットフォーム企業の税務情報報告規定(意見募集稿)を公布し、プラットフォーム経営者及び就業者の店舗、売上等の情報を報告するよう要求していますが、これらの税務情報が「納税関連情報」であるのかどうかは議論の余地があります。「意見募集稿」は「徴税管理法」の観点から、この規定に上位法としての裏付けを提供する意図があるとみられます。注目すべき点として、200 万人民币は、發票虚偽発行を除いて「意見募集稿」全体における最も大きな罰金であり、立法者のプラットフォームにおける税務情報の透明性を重視していることが反映されている一方で、罰則や責任が適切であるかどうかといった議論の余地も残されています。

16. 税務資料の保管[第 27 条]

主な改正点: 現行の「徴税管理法」では、「生産、経営に従事する」納税者、源泉徴収義務者に税務資料の保管を要求している。「意見募集稿」では、この「生産、経営に従事する」という記載が削除されている。

PwC 見解: この改正は、自然人も納税証憑などの税務資料の保管義務を負うことを意味します。具体的には、自然人が個人所得税総合所得の確定申告を行う場合、専項付加控除の適用には関連する契約書や、証憑が含まれる可能性があります。「徴税管理法実施細則」に基づくと、帳簿、記帳証憑、財務諸表、納税証憑、發票、輸出証憑及びその他税務関連資料は、通常 10 年間の保存が義務付けられており、これは自然人にとって課題となる可能性があります。また、税務当局が徴税管理の主眼を徐々に自然人へ移行している傾向も反映されています。

法律責任

17. 「脱税」の定義を拡充し、包括条項を追加[第 73 条]

主な改正点: 現行の「徴税管理法」における「偷税(訳者注: 行政法上の脱税の呼称)」を「逃税(訳者注: 刑法上の脱税の呼称)」へと改め、呼称が「刑法」における「逃税罪(=脱税罪)」へと一本化されたほか、以下の状況を詳細化して「脱税」の範疇に組み込んでいる。

- 1) 電子証憑、電子發票などの税務電子データまたは税務計算ソフトウェアの数値参照ルールの改竄、偽造、違法な削除
- 2) 架空の課税根拠の捏造、架空支出の計上、収益、財産の隠蔽または第三者名義を借用、無断使用による収益の分解
- 3) 虚偽資料の提供などの手段を通じた規定に反する税制優遇の享受
- 4) 設立登記が行われている納税者に課税行為が発生し、納税額が比較的多額であるにもかかわらず、申告しない場合
- 5) 法に則った設立登記を行っていない納税者、または法に則り設立登記が不要な納税者に課税行為が発生し、納税額が比較的多額であって税務当局から申告の通知を受けているにもかかわらず、申告しない場合
- 6) 法律、行政法規が規定するその他脱税行為

PwC 見解:「意見募集稿」では、現行の「徴税管理法」における「税務当局が申告を通知しながら申告しない、または虚偽の納税申告を行う」ケースを、設立登記が行われているかに応じて、4)と5)の2項目に区別しています。「設立登記が行われている納税者に課税行為が発生し、納税額が比較的多額であるにもかかわらず、申告しない場合」については、税務当局の通知を受けているかどうかにかかわらず、脱税であると直接認識されます。これは、財務担当者または税務担当者のコンプライアンスに対して、より高い要件を課しています。一方、「法に則った設立登記を行っていない納税者、または法に則り設立登記が不要な納税者に課税行為が発生し、納税額が比較的多額である」状況については、「税務当局から申告の通知を受けているにもかかわらず、申告しない場合」という前提が設けられており、通常は登記が義務付けられていない自然人の過少納付に対して、一定の保護が図られています。このほか、6)の包括条項が追加されています。脱税行為における「納税額が比較的多額」の定義に関しては、更なる明確化を待たねばなりません。

18. 脱税を除く「未申告により生じた未納または過少納付状況」への罰則軽減[第74条]

主な改正点:脱税行為以外のその他の「未申告により生じた未納または過少納付状況」について、3段階に分けて処理できることが明確化された。具体的には、事案が深刻ではない第1段階の場合は税金及び納税遅延金の追徴のみ、事案が比較的深刻な第2段階の場合は50%以下の罰金を追加、事案が深刻な第3段階の場合は50%以上1倍以下の罰金が追加となっている。

PwC 見解:現行の「徴税管理法」では、「脱税」及び「納税者が納税申告を実施していない、税金の未納または過少納付」のどちらに対しても、一律に税金、延滞金(納税遅延金)を追徴し、50%以上5倍以下の罰金が科されることとなっており、主観的な意図や悪意があったかどうかで区分していません。今回の「意見募集稿」の改正では、軽度で段階的な罰則が設けられるなど納税者に対して配慮がされており、税務当局にも一定の裁量権を与えられています。事案が「比較的深刻」や「深刻」の定義に関しては、更なる解釈を待たねばなりません。

19. 処罰の軽減、免除条項の追加[第87条]

主な改正点:「納税者、源泉徴収義務者及びその他当事者が自発的に税務違法行為の更正や、税務当局による税務違法行為への取り締まりに協力した場合、事案に応じて行政処罰の軽減、免除を行うことができる」という記載が追加された。

PwC 見解:この条項は、当事者の自発的な違法行為の更正を促進する効果が期待されます。現在の中国各地域の税務行政の処罰裁量基準に基づくと、当事者の協力や更正への態度、追納への自主性、社会的影響や損害の結果、N年間における違法行為発生件数、違反関連の金額などが考慮されると考えられます。

20. 発票法律違反の懲罰を強化[第82、83条]

主な改正点:違法な発票の発行、電子発票の偽造について、罰金額を従来の5万人民元以下から最大50万人民元以下に引き上げる。税務管理装置の未導入、未使用、廃棄、無断改造に係る罰金については、従来の最大1万人民元以下から最大50万人民元以下に引き上げる。虚偽の発票発行については、最大500万人民元以下の罰金を科す。

PwC 見解:発票関連の法令違反は税務当局が一貫して重要視している分野であり、これらの違反に対する懲罰の程度を引き上げることは、関連する法令への違反に対する抑止力を更に高め、法令違反の内容に相応の罰則を科するという基本的な考え方がより具現化されることとなるでしょう。

21. 非銀行支払機関の義務の追加[第43、45、62、86条]

主な改正点:外貨送金及び非銀行支払機関の支払口座残高を行政強制の範囲に組み込んだほか、税務当局による支払口座の検査、凍結または振替の決定を非銀行支払機関が拒否した場合の罰則を明確化している。

PwC 見解:現行の「徴税管理法」では、銀行及びその他金融機関の協力義務、罰則のみが規定されています。「意見募集稿」は新たな業態の経済情勢に基づき、非銀行支払機関を「徴税管理法」の範疇に組み込んでいます。関連機関におかれては、今後も税務支援に向けた義務を果たし、関連する内部コンプライアンス手続きを確立させる必要があることに注意を払う必要があります。

まとめ

2023 年に公布された「第 14 期全国人民代表大会常務委員会立法計画」によると、「徴税管理法」は第 1 類項目に属しています。即ち、条件が比較的成熟し、任期中(2023 年 3 月－2028 年 3 月)に審議に付されることが予定されている法案となります。国家税務総局、財政部が今回公布した「意見募集稿」は、公開意見募集後に国务院において可決された場合、全国人民代表大会常務委員会の審議に付されます。重要な税務法規には通常少なくとも 2 回の審議が必要であり、更に審議毎にパブリックコメントを募集して初めて裁決、可決されます。

「意見募集稿」は、直近 24 年間における最大の改正として、時代の流れに沿って多くの新興経済の明るい内容が含まれているほか、税務救済、破産税務などの争議も解決しています。しかし、これまでに要望が多く、各地でも普及が進められていて、且つ 2015 年に国务院法制弁公室が公布した「徴税管理法改正草案(意見募集稿)」の中にも反映されていた「税務事前裁定」については、今回の「意見募集稿」において触れられることはありませんでした。税務事前裁定の立法条件は未だ成熟しておらず、依然として各地でそれぞれ模索しながら経験をまとめている段階にあるようです。しかし、多くの納税者からは、事前裁定が「徴税管理法」の 1 つとして位置づけられ、重要で難解な取引の税務処理に確実性をもたらすことが熱望されています。

PwC は各方面の意見を収集し、財政部、国家税務総局へ PwC の改正意見書を提出する予定です⁴。弊所は各位の見解、提案、事例共有を歓迎しており、政策策定者への意見表明に協力し、徴税管理制度の整備を共に促進して参る所存です。

注釈

1. 2025 年に国家税務総局、財政部が公布した「中華人民共和国徴税管理法(改正意見募集稿)」
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810356/n810961/c5239263/content.html>
2. 現行「中華人民共和国徴税管理法」
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfqk/c100009/c5195081/content.html>
3. 2015 年に国务院法制弁公室が公布した「中華人民共和国徴税管理法改正草案(意見募集稿)」
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c1448892/content.html>
4. 本ニュースレターの中国語版が発行された時点での予定となります。
5. 「国家税務総局の 2024 年法治政府建設状況報告」
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810214/c102374/c102386/c5239367/content.html>

お問い合わせ

本稿で取り上げた内容が貴社に与える影響などについてご質問等がございましたら、下記の **PwC 中国税務・ビジネスコンサルティングチーム** 担当者まで随時ご連絡ください。

李尚義

PwC 中国税務部主管パートナー

+86 (755) 8261 8899

charles.lee@cn.pwc.com

原遵華

PwC 中国税務市場主管パートナー

+86 (21) 2323 3495

jeff.yuan@cn.pwc.com

陳志希

PwC 中国北部税務主管パートナー

+86 (10) 6533 2022

rex.c.chan@cn.pwc.com

任穎麟

PwC 中国中部税務主管パートナー

+86 (21) 2323 2518

alan.yam@cn.pwc.com

倪智敏

PwC 南部及び香港地区税務主管パートナー

+852 2289 5616

jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)

- ・ 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- ・ “税界”网页版链接: <https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



本稿では、中国または中国大陸は中華人民共和国を指しますが、香港特别行政区、マカオ特别行政区、及び台湾地区はこれに含まれません。

本稿は一般事項に関する記述であり、関連する全ての事項について完全に網羅しているわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別的な状況により大きく異なります。本稿の内容に関連して実際に具体的な対応をとられる前に、PwC クライアントサービスチームに御社の状況に応じたアドバイスをお求めになれますようお願い申し上げます。本稿の内容は 2025 年 4 月 3 日現在の情報に基づき編集されたものであり、その時点の関連法規に準じています。なお日本語版は中国語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

本稿は中国及び香港特别行政区の **PwC ナショナル・タックス・ポリシー・サービス** により作成されたものです。当チームは専門家により構成されるプロフェッショナル集団であり、現行または検討中の中国、香港特别行政区、シンガポール及び台湾地区の税制及びその他ビジネスに影響する政策を随時フォローアップし、分析・研究に専念しています。当チームは良質のプロフェッショナルサービスを提供することで PwC の専門家をサポートし、また思考的リーダーシップを堅持し、関連税務当局、その他政府機関、研究機関、ビジネス団体、及び専門家、並びに PwC に関心をお持ちの方々とノウハウを共有いたします。お問い合わせは、以下の担当パートナーまでお気軽にご連絡ください。

馬龍

TEL: +86 (10) 6533 3028
long.ma@cn.pwc.com

既存または新たに発生する問題に対する実務に即した見識とソリューションは、中国のウェブサイト(<http://www.pwccn.com>)または香港特别行政区のウェブサイト(<http://www.pwchk.com>)にてご覧いただけます。

www.pwccn.com

© 2025 PwC。普華永道(PwC 中国)の許可なく配布することを禁じます。普華永道(PwC 中国)とは、PwC グローバルネットワークにおける中国メンバーファームを指し、場合によっては PwC グローバルネットワークを指します。詳細はこちらの URL をご参照ください: www.pwc.com/structure。
各メンバーファームはそれぞれ独立した別個の法人であり、他のメンバーファームの作為又は不作為について一切の責任を負いません。

解读《税收征收管理法（修订征求意见稿）》的“新”与“变”

二零二五年四月
第二期

摘要

2025 年 3 月 28 日，国家税务总局、财政部发布《中华人民共和国税收征收管理法（修订征求意见稿）》¹（以下简称“《征求意见稿》”），拟对现行《税收征收管理法》²（以下简称“《税收征管法》”）进行全面修订。意见征求截止日为 **2025 年 4 月 27 日**。

现行《税收征管法》于 1993 年实施，2001 年全面修订，2013 年、2015 年配合商事制度改革对个别条文进行了修正，是中国税收征收管理的纲领性法律。2015 年，国务院法制办公室曾发布《税收征管法修订草案（征求意见稿）》³，由于当时条件未成熟，所以没有完成修订。税收征管制度的完善至关重要，本次修订是近 24 年来最重大的革新，涉及税款滞纳金、退税、追缴欠税、税收检查、自然人强制措施、税收救济、反避税规则、涉税信息交换、平台税收监管、逃税、处罚等诸多方面，不但对企业纳税人和税务机关，对自然人纳税人、平台经营者、税务机关之外的其他政府机关都存在重要影响。普华永道也将提交反馈意见，为《税收征管法》的修订建言献策。

详细内容

本次《征求意见稿》新增 16 条、删除 4 条、修改 69 条。普华永道梳理了关键修订内容，并分享我们的初步观察：

征税与退税

1. 依法征税 [第 5、36 条（此处指《征求意见稿》，下同）]

主要修订：新增内容，国务院税务主管部门应加强区域间税收执法的统一性和规范性。地方各级人民政府及相关部门、单位和个人不得向税务机关下达税收收入指标，违反法规擅自作出的税收优惠决定无效。

普华永道观察：随着企业经营规模扩大，对区域执法统一性的呼声越来越高。《征求意见稿》强调“统一性和规范性”，将有利于避免出现区域间的执法差异，无论是新兴行业的税务处理、争议问题的政策口径、还是税收执法程序、税收行政处罚裁量，我们都期待能体现实体和程序的统一性。

《征求意见稿》禁止地方各级政府向税务机关下达税收收入指标，一方面不允许征过头税，另一方面也不允许违法擅自给予税收优惠，这与近期出台的《公平竞争审查条例实施办法》中“没有法律法规依据或国务院批准，不得给予特定经营者税收优惠”的原则一致。未来，企业需更重视在国家的现行政策框架内用

好现有税收优惠，若涉及特定区域税收优惠（如粤港澳大湾区、西部地区），还需要关注实质性经营及其他合规要求。

2. 建立健全税收诚信体系 [第 7 条]

主要修订：新增内容，健全守信激励制度，为诚实守信纳税人、扣缴义务人和其他当事人给予办税便利；对违反税收法律法规的，纳入国家信用信息系统，实施联合惩戒。

普华永道观察：目前，根据《关于对重大税收违法案件当事人实施联合惩戒措施的合作备忘录（2016 版）》，税务机关会通过信用信息共享平台等定期向签署备忘录的 30 余个部门提供重大税收违法案件及当事人信息，实施联合惩戒。除了税务措施外，惩戒措施还包括禁止部分高消费行为、限制取得政府供应土地、强化检验检疫监督管理、禁止参加政府采购活动、禁止适用海关认证企业管理、强化外汇管理等。可以预期，未来联合惩戒的范围和措施将得到进一步完善。纳税人需要维护好纳税信用，否则可能面临经营受限。

3. 规范核定征收 [第 39 条]

主要修订：新增内容，国务院税务主管部门应当建立全国统一的核定征收制度，明确核定应纳税额的具体程序和方法。

普华永道观察：《征求意见稿》中的核定征收法定适用场景没有变化。实务中，存在特定资本交易、特定行业纳税人运用核定征收的漏洞避税的案例，也有一些园区运用核定征收招商，形成税收洼地。值得注意的是，《公平竞争审查条例实施办法》中也提到禁止“通过对特定产业园区实行核定征收等方式，变相支持特定经营者少缴或者不缴税款”。《征求意见稿》呼应了这一点，表明国家整治规范核定征收的决心。我们也期待税务机关可能会以部门规章的形式发布全国统一的核定征收制度文件。正在采用或曾经采用过核定征收的纳税人有必要检视其是否符合核定征收的法定条件，如存在合规风险，应尽早处理。

4. 税款滞纳金 [第 41、42 条]

主要修订：将“滞纳金”改为“税款滞纳金”，金额按日万分之五不变。新增经省级以上税务机关批准不予、免予加收税款滞纳金情形，包括：1）不可抗力；2）入库地点、税种属性、征收机关等变更需要重新缴纳；3）缴纳已超追征期税款；4）其他情形。

普华永道观察：对于“滞纳金”是否适用《行政强制法》中滞纳金不得超过金钱给付义务的限制，此前各地税务机关有不同的处理口径，税务机关和法院判例也存在不同见解。目前收录在“人民法院案例库”中的滞纳金涉税案例的观点是，税务机关为依法强制纳税人履行缴纳税款义务而加收滞纳金，属于税务机关实施行政强制执行的方式，因此需要遵循《行政强制法》，税收滞纳金数额不得超过税款数额。按照最高人民法院的要求，今后“各级法院审理案件必须查阅案例库，参考入库类似案例作出裁判”，因此该案对于纳税人和税务机关的执法很有参考价值。本次《征求意见稿》改为“税款滞纳金”，表明立法者的取向仍是税收滞纳金不适用《行政强制法》，滞纳金上不封顶，这与最高人民法院的观点存在分歧。虽然尚处征求意见阶段，未来税务机关在处理类似事宜时，是否可能会收紧口径，值得关注。

关于不收、免收税款滞纳金的情形 2），此前如果纳税人、扣缴义务人的缴税地、缴税机关错误，因此变更缴税地需要退税重新入库，可能会产生滞纳金。有了该条款的保护，将有助于税款更合规地入库。关于情形 3）“向税务机关缴纳或者解缴已超过追征期税款的不予或者免予加收税款滞纳金”的指向不太明确。如果已经超过追征期，税务机关丧失追征权，纳税人一般也不会主动来补税。情形 3）是否仅指超出追征期但自愿补税的情况？还是也可能包括逃、抗、骗税补税但超过 3 年或 5 年的情形？另外，《征求意见稿》明确不收、免收滞纳金的决定权在省级以上税务机关，将来免征滞纳金将变得更困难。

5. 新增向出资人追缴欠税制度 [第 56 条]

主要修订：出资人滥用人格独立地位和出资人有限责任，采取抽逃资金、注销等手段，造成税务机关无法向纳税人追缴不缴、少缴的税款或者多退的税款，情节严重的，税务机关有权向出资人追缴税款、滞纳金。

普华永道观察：现行行政法层面未授权税务机关向出资人追征公司所欠税款，但依据《公司法》的规定，“公司股东滥用公司法人独立地位和股东有限责任，逃避债务，严重损害公司债权人利益的，应当对公司债务承担连带责任”。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国公司法〉若干问题的规定（二）》也提到，以虚假清算报告骗取注销登记的，公司股东和实控人对债务承担相应赔偿责任；简易注销中股东对已清偿全部债务承诺不实的，股东应对注销登记前的债务承担连带责任。因此，公司注销后，税务机关仍有机会依据《公司法》向公司股东追缴欠税，此前法院判例中也支持过税务机关的追缴诉求。

《征求意见稿》直接将法人人格否定纳入了《税收征管法》，税务机关不再需要援引《公司法》或诉至法院来实现追缴。相关主体及其出资人均应格外重视在注销前结清纳税义务。此外，该条款没有阐释何为“情节严重”以及出资人是否应以投资额为限承担责任，我们期待能在未来予以明确。

6. 特殊情况多缴税不允许退税 [第 59 条]

主要修订：新增内容，省级以上税务机关根据国家有关部门提请或者有证据认为，纳税人为获取融资、公司上市、增加业绩、取得资格资质等目的而多申报缴纳税款的，税务机关不予退还。

普华永道观察：现行《税收征管法》下，纳税人多缴税的，通常可以在 3 年内申请退还。此前，有一些案例为了提亮业绩虚增收入从而多缴税款，后由于不再上市或其他原因需要回溯到正确的纳税申报，有机会据此申请退税。本次《征求意见稿》明确因上述情形多缴的税款不予退还，决定权在省级税务机关。如果纳税人已经根据有关部门（如证监会）的要求对财务报表进行了差错更正，根据已作废的报表缴纳的税款其实已经丧失了征税基础，不得退税值得商榷。另外，省级税务机关“有证据认为”，需要如何举证？如何界定企业的目的是虚增利润而不是会计差错？值得注意的是，2024 年发布的《最高人民法院、最高人民检察院关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》曾明确“为虚增业绩、融资、贷款等不以骗抵税款为目的，没有因抵扣造成税款被骗损失的，不以本罪（虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票）论处”。但《征求意见稿》对这种行为不予退税。

7. 税收债权的优先性 [第 52 条]

主要修订：现行《税收征管法》中，税收优先于无担保债权；对于有担保债权，采用的是发生时点在先规则，欠税发生在设定担保物权之前的，税收优先于抵押权、质权、留置权。《征求意见稿》删除了关于税收优先于留置权的内容。此外，《征求意见稿》还明确了如果在企业破产的场景中，税收债权的优先顺位应按照《企业破产法》确定。

普华永道观察：留置权作为法定担保物权，主要是由于留置权人为标的物增添了价值，其所主张的债权也和其增添的价值一致。操作中，税务机关要对留置物实现税收债权较为困难，争议也较大，删除是比较合理的。

破产场景中，由于现行《税收征管法》和《企业破产法》对破产财产偿债顺位存在不一致的规定，往往引发争议。《征求意见稿》明确，此时应当按《企业破产法》处理，即税款和社保在同一顺位清偿，排在担保物权和职工工资之后、普通破产债权之前。不足以清偿同一顺序的，按比例分配。该规定对于厘清税务机关在破产案件中和其他债权人之间的争议、行使欠税追缴有着重要意义。

8. 自然人欠税 [第 45、67 条]

主要修订：现行《税收征管法》中，行政强制措施适用于“从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人”。《征求意见稿》删除了“从事生产、经营的”，相当于明确可以对欠税自然人财产实施行政强制，但需履行更为严格的审批程序（一般强制执行由县级税务局局长批准，对自然人强制执行须由设区的市级税务局局长批准）。

普华永道观察：此前，关于强制措施、强制执行是否仅适用于生产、经营的纳税人存在理论争议，《征求意见稿》明确授权税务机关对自然人财产实施行政强制，提高税务机关对自然人纳税人，特别是高净值人群的征管能力。

9. 扩大阻止出境范围 [第 51、68 条]

主要修订：原先，阻止出境仅适用于欠税纳税人及其法定代表人，现在扩大到欠税纳税人的主要负责人、实际控制人。此外，即使没有欠税，查处涉嫌重大税收违法案件时，税务机关也有权阻止上述重要涉案人员出境。

普华永道观察：限制出境的力度比以前更大，对于一些企业故意安排挂名法定代表人的情况，《征求意见稿》也能打击到背后的实控人和主要负责人。但如何界定“主要负责人”有待进一步细化。

反避税规则

10. 扩大关联交易适用范围 [第 40 条]

主要修订：关联方独立交易原则由“企业间”扩大至企业与企业、企业与自然人、自然人与自然人之间。纳税人与其关联方之间的业务往来，应当按照独立交易原则收取或者支付价款、费用；除法律另有规定外，不按照独立交易原则收取或者支付价款、费用，而减少其或其关联方应纳税额、应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。

普华永道观察：目前《企业所得税法》体系下的关联方范围较广，包括企业、其他组织或个人；《个人所得税法》在 2018 年修订中也已经引入了独立交易原则。但其他税种还缺乏关联交易规定。作为所有税种征管的上位法，关联交易规则的范围扩大意味着未来一些涉及自然人的交易也需要高度关注价格是否合理。此外，《征求意见稿》明确，如果交易不是减少“自己的”应纳税额，而是减少“关联方的”应纳税额，税务机关也有权利调整，企业集团、甚至是自然人之间都需要全盘考虑关联交易安排的合理性，避免招致调查调整。

11. 引入一般反避税条款 [第 40 条]

主要修订：新增“纳税人实施不具有合理商业目的的安排而减少、免除、推迟缴纳税款，或者增加、提前退还税款的，税务机关有权进行合理调整。”

普华永道观察：目前，仅《企业所得税法》和《个人所得税法》有一般反避税条款。而且《征求意见稿》的措辞比《企业所得税法》的一般反避税条款更进一步，还包括了“增加、提前退还税款”。《征求意见稿》引入一般反避税条款意味着将来所有税种的税收安排都需要考虑合理商业目的，否则可能面临税务机关的调整。但这种对目的的裁量，实务操作中是比较困难的，对税务机关和纳税人来说都充满挑战。根据 2014 年出台的《一般反避税管理办法（试行）》，企业所得税法体系下对一般反避税，是需要国家税务总局立案和结案的。而个人所得税体系下尚未有详细的实体或程序性规定。因此，一般反避税的启动，还有待大量法规来填补空白。

检查与救济

12. 税务检查 [第 62、64 条]

主要修订：将税务检查及询问的范围从“纳税人、扣缴义务人”扩大到“其他当事人”。明确税务机关可以核查纳税人的支付方相关账簿、资料，通知平台经营者、电子支付服务提供者提供与纳税相关情况，复制纳税人的财产登记信息和身份信息，同时将纳税人登记注册地、货物托管处、相关物流企业、汇款和证券交易结算资金账户、非银行支付机构的支付账户等纳入税务检查范围。此外，对使用电子方式记账的，明确税务机关有权进入相关应用系统检查电子会计资料。

普华永道观察：“其他当事人”的范围没有明确，预计可能会包括纳税人的交易对手等相关人士。《征求意见稿》授予了税务机关对于通过支付宝、微信等非银行支付机构的支付账户的检查权限；授权税务机关进入应用系统检查会计资料，这意味着税务机关对涉税检查的取证能力又上了一个台阶。相关信息持有方也有法定义务需要配合税务机关提供信息。

13. 救济途径 [第 101 条]

主要修订：行政复议取消“清税前置”，不再要求先缴纳税款或者提供担保。但是行政诉讼需要“清税前置”（包括税款和税款滞纳金，或提供相应担保），且人民法院应当凭税务机关出具的缴税证明或者担保证明受理。

普华永道观察：该修订有助于保障纳税人的救济权利。根据《国家税务总局 2024 年法治政府建设情况报告》⁴，2024 年，全国受理税务行政复议案件 5243 件，全国新发生一审应诉的税务行政诉讼案件为 1739 件，该数据每年都在增加。《征求意见稿》取消了呼声甚高的复议“清税前置”，有助于纳税人更好地实现税收救济，也可能推高全国的税务行政复议、诉讼案件水平。

信息交换、监管、保存

14. 涉税信息的交换 [第 6、18、19、20 条]

主要修订：建立国务院部门之间的涉税信息查询机制，税务机关“可以通过公安、金融管理、海关等部门查询纳税人的身份、账户、资金往来、进出口”等获取信息。市监部门和其他登记部门的设立、变更、登记、注销、撤销、吊销信息需要与税务机关共享。税务机关与有关部门“实时共享”能够取得的资料、信息，不得要求纳税人、扣缴义务人重复提供。

普华永道观察：未来，税务机关将获得更大的授权、有更多的渠道来对纳税申报信息交叉稽核，这些第三方信息织就了更紧密的税网，对纳税人的合规、文档提出了更高的要求，可能会出现税务机关比纳税人的财税人员更了解纳税人的局面。

15. 平台经济常态化监管 [第 29、62、72 条]

主要修订：新增内容，电商平台经营者、其他网络交易平台经营者应报送平台内经营者、从业人员的身份信息和与纳税有关的信息，并应当按照国务院税务主管部门的规定，办理平台内经营者、从业人员纳税申报等相关涉税事宜。未按规定报送

信息的，至高会面临 200 万的罚款以及责令停业整顿。此外，没有为平台内经营者、从业人员纳税申报的，可以处平台内经营者、从业人员不缴或者少缴的税款 50% 以上 3 倍以下的罚款。

普华永道观察：《征求意见稿》29 条要求平台办理“从业人员纳税申报”，按中国现行的各税种实体法，平台对于企业和个体工商户类型的经营者一般没有代扣代缴义务，但对未登记注册的自然人经营者有个人所得税的代扣代缴义务。考虑到让平台代全部经营者纳税申报不太现实，我们猜测第 29 条应该不是要扩大对平台的纳税申报要求，具体还有待观察后续相关法规如何发展。

平台需要报送的“与纳税有关的信息”包括哪些，也有待法规进一步规范。针对平台经济的税收监管近年一直在加强，2024 年底，国家税务总局发布《互联网平台企业涉税信息报送规定（征求意见稿）》，要求报送平台经营者和从业人员的店铺、收入等信息，这些涉税信息是否就是“与纳税有关的信息”？《征求意见稿》可能旨在从《税收征管法》角度为该规定提供上位法支持。引人注目的是，200 万罚款是整个《征求意见稿》中除了虚开发票外最重的数额罚，一方面体现了立法者对于平台涉税信息透明的重视，另一方面也存在罚责是否相当的争议。

16. 涉税资料的保管 [第 27 条]

主要修订：现行《税收征管法》要求“从事生产、经营的”纳税人、扣缴义务人保管涉税资料。《征求意见稿》删除了“从事生产、经营的”的表述。

普华永道观察：这意味着自然人也有义务保管完税凭证等涉税资料，例如自然人进行个人所得税综合所得汇算清缴时，适用专项附加扣除可能会涉及相关协议、凭证。根据《税收征管法实施细则》，账簿、记账凭证、报表、完税凭证、发票、出口凭证以及其他有关涉税资料一般应保存 10 年，这对于自然人来说可能存在挑战，也体现了税务机关将征管重点逐渐转向自然人的趋势。

法律责任

17. 扩充“逃税”定义并增加兜底条款 [第 73 条]

主要修订：将现行《税收征管法》中的“偷税”改为“逃税”，与《刑法》的“逃税罪”统一措辞。将以下情形细化纳入“逃税”范畴：1）篡改、伪造、非法删除电子凭证、电子发票等涉税电子数据或者涉税核算软件参数规则；2）编造虚假计税依据，虚列支出，转移、隐匿收入、财产或者借用、冒用他人名义分解收入；3）通过提供虚假材料等手段，违规享受税收优惠的；4）已办理设立登记的纳税人发生应税行为且应纳税额较大而不申报的；5）未依法办理设立登记的纳税人发生应税行为，或者依法不需要办理设立登记的纳税人发生应税行为且应纳税额较大，经税务机关通知申报而不申报的；6）法律、行政法规规定的其他逃税行为。

普华永道观察：《征求意见稿》将现行《税收征管法》中“经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报”，按照是否已办理设立登记细化为情形 4）和 5）两项。对于“已办理设立登记的纳税人发生应税行为且应纳税额较大而不申报的”不再考虑是否经税务机关通知，直接认定为逃税，这对企业财税人员的合规提出了更高的要求。而对于“未依法办理设立登记的纳税人发生应税行为，或者依法不需要办理设立登记的纳税人发生应税行为且应纳税额较大”的，才会有“经税务机关通知申报而不申报的”前提，对于通常不需要登记的自然人少缴税款有一定的保护。并新增了 6）兜底条款。关于逃税行为中的“应纳税额较大”还有待明确。

18. 减轻除逃税外的“未申报造成未缴或少缴税款情形”罚则 [第 74 条]

主要修订：明确了逃税行为之外的其他“未申报造成未缴或少缴税款情形”，可以分三档处理，第一档仅追缴税款和税款滞纳金，第二档情节较重的加处以 50% 以下罚款，第三档情节严重的，加处以 50% 以上 1 倍以下罚款。

普华永道观察：现行《税收征管法》对“偷税（逃税）”和“纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款”都一律追缴税款、滞纳金（税款滞纳金），处以 50% 以上 5 倍以下罚款，不区分主观故意或恶性程度。《征求意见稿》此次修订提供了较轻的、阶梯式的罚则，对纳税人更为友好，也赋予了税务机关一定的裁量权。关于情节较重、情节严重也有待进一步解释。

19. 新增从轻、减罚、免罚条款 [第 87 条]

主要修订：新增“纳税人、扣缴义务人和其他当事人主动纠正税收违法行为或者配合税务机关查处税收违法行为的，可以视情节从轻、减轻或者不予行政处罚”。

普华永道观察：这条规定将促进当事人主动纠正违法。根据目前中国各区域的税务行政处罚裁量基准，我们猜测相关情节可能会考虑当事人配合或改正态度、主动补税情况、社会影响和危害后果，N年内违法行为发生次数、违法所涉金额等等。

20. 强化发票违法惩罚力度 [第 82、83 条]

主要修订：对非法印制发票、伪造电子发票，从原先的 5 万以下罚款，调整为至高 50 万以下罚款。对未安装、使用税控装置、损毁或擅自改动税控装置，从原先的至高 1 万以下罚款，调整为至高 50 万以下罚款。对虚开发票，处以至高 500 万以下罚款。

普华永道观察：发票违法一直是税务机关高度关注的领域，调高发票违法的惩罚力度，对相关违法能起到更好的震慑作用，体现过罚相当的原则。

21. 新增非银行支付机构的义务 [第 43、45、62、86 条]

主要修订：将汇款和非银行支付机构支付账户余额纳入行政强制范围。并明确非银行支付机构拒绝税务机关检查支付账户、冻结或划拨决定的罚则。

普华永道观察：现行《税收征管法》仅对银行和其他金融机构的配合义务、罚则进行了规定。《征求意见稿》根据新兴经济业态，将非银行支付机构纳入《税收征管法》范畴。相关机构今后也需要注意履行税收协助方面的义务，建立相关内部合规程序。

注意要点

根据 2023 年发布的《十四届全国人大常委会立法规划》，《税收征管法》属于第一类项目，即条件比较成熟、任期内（即 2023 年 3 月至 2028 年 3 月）拟提请审议的法律草案。本次国家税务总局、财政部发布的《征求意见稿》在征求意见后，如果能在国务院层面通过，将会提交全国人大常委会审议，一般重要的税收法规至少需要两次审议，每次审议还需要向社会公开征求意见，才有望表决通过。我们可以关注每年 5、6 月发布的《国务院年度立法工作计划》、《全国人大常委会年度立法工作计划》，了解《税收征管法》的修订进度。

作为近 24 年来对《税收征管法》最大力度的一次修订，《征求意见稿》与时俱进，囊括了很多新兴经济的亮点内容，也解决了税收救济、破产税收等争议，但对此前呼声较高、各地正在推广实践、且在 2015 年国务院法制办公室发布的《税收征管法修订草案（征求意见稿）》中也有所体现的“税收事先裁定”，本次并没有纳入。看来税收事先裁定的立法条件尚不成熟，还处在各地分别探索、总结经验的阶段。但广大纳税人仍热切盼望事先裁定能在《税收征管法》中占有一席之地，为重大、疑难交易的税务处理提供确定性。

普华永道将收集各方意见，向财政部、国家税务总局提交我们的修改建议书。也欢迎各位将您的观察、建议、案例分享给我们，我们可以协力向政策制定者表达呼声，共促税收征管制度的完善。

注释

1. 2025 年国家税务总局、财政部发布的《中华人民共和国税收征收管理法（修订征求意见稿）》
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810356/n810961/c5239263/content.html>
2. 现行《中华人民共和国税收征收管理法》
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100009/c5195081/content.html>
3. 2015 年国务院法制办公室发布的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c1448892/content.html>
4. 《国家税务总局 2024 年法治政府建设情况报告》
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810214/c102374/c102386/c5239367/content.html>

联系我们

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系**普华永道中国税务及商务咨询团队**：

李尚义

普华永道中国税务部主管合伙人

+86 (755) 8261 8899

charles.lee@cn.pwc.com

原遵华

普华永道中国税务市场主管合伙人

+86 (21) 2323 3495

jeff.yuan@cn.pwc.com

陈志希

普华永道中国北部税务主管合伙人

+86 (10) 6533 2022

rex.c.chan@cn.pwc.com

任颖麟

普华永道中国中部税务主管合伙人

+86 (21) 2323 2518

alan.yam@cn.pwc.com

倪智敏

普华永道中国南部及香港地区税务主管合伙人

+852 2289 5616

jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)

- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接: <https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2025 年 4 月 3 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页: <http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2025 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。
每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。