

「増値税法実施条例」の意見募集を正式に開始、多くの注目すべきポイントについて

2025 年 8 月

第 10 号

概要

「中華人民共和国増値税法」¹(以下、「増値税法」)が 2024 年 12 月に公布され、2026 年 1 月 1 日に正式に施行されます。「増値税法」が滞りなく施行されることを保証するため、財政部は国家税務総局とともに国務院の 2025 年立法作業計画に基づき、2025 年 8 月 11 日に「中華人民共和国増値税法実施条例(意見募集稿)」²(以下、「実施条例意見募集稿」)を公布し、公開意見の募集を開始しました。

「実施条例意見募集稿」について、PwC ではいち早く調査、読解を進め、同意見募集稿と現行の増値税政策との相違点について初期分析を行っており、各社が「実施条例意見募集稿」の内容をより理解し把握できるように努めています。また、PwC ではこれらの活動を基に企業からのフィードバックを幅広く収集して意見の整理を行うとともに、財政部及び国家税務総局への報告を行い、増値税の法律体系を整備するためのプロセスに貢献していく予定です。

詳細内容

今回の「実施条例意見募集稿」には、現行の増値税政策と一定の相違点があります。具体的な相違点及び留意すべき事項は以下のとおりです。

総則

一、「中国国内消費」の定義を明確化

販売サービス及び無形資産に関して「増値税法」では、中国国内で発生した課税取引とは、販売した「サービス、無形資産が中国国内で消費される、または売手が中国国内の組織、個人である」と定義しています。一方「実施条例意見募集稿」第 4 条では、「中国国内消費」について以下のとおり解説しています。

- (一) 中国国外の組織または個人から中国国内の組織または個人に対するサービス及び無形資産の販売(但し、中国国外で消費されたサービスを除く)
- (二) 中国国外の組織または個人から販売されるサービス及び無形資産が、中国国内の貨物、不動産、自然資源と直接関連している場合
- (三) 国務院財政部、税務主管部門が規定するその他の状況

現行の増値税政策においては、中国国内で販売するサービス及び無形資産とは、売手または買手が中国国内に所在している場合を指します。一方で、中国国外の組織または個人が中国国内の組織または個人に販売し、中国国外のみで発生するサービスまたは中国国外のみで使用される無形資産は、課税対象外となっています。

「実施条例意見募集稿」をみると、第 4 条第(一)号と「増値税法」を考慮した場合、基本的に現行の増値税政策と一致します。第(二)号の追加は、**中国国外の組織または個人が中国国外の組織または個人に対して**、中国国内の貨物、不動産、自然資源に直接関連するサービスまたは無形資産を販売する場合、中国の増値税が課されることを意味します。留意すべき点は「直接関連する」の概念及び判断基準が現時点で不明瞭であり、実務においては主観性が介在する余地が比較的あるため、大きな議論的となっています。

税率

二、「中国国外で完全に消費」の概念が依然として不明確

「実施条例意見募集稿」第 9 条において、輸出サービス及び無形資産に係るゼロ税率の規定は、基本的に現行の増値税政策が踏襲されています。留意すべき点は、「実施条例意見募集稿」において、「中国国外で完全に消費」の概念が明確化されておらず、現行の「国内の貨物及び不動産と無関係」の記述にも言及していない点です。また、「財政部、国家税務総局 営業税の増値税一本化改革試行の全面的展開に関する通知」³(財税[2016]36 号)添付資料 4 によると、中国国外の組織が提供するサービスのうち、その一部が中国国外で完全に消費される場合は増値税の**免税**が適用できるものの、現在の「実施条例意見募集稿」では関連する優遇措置の具体的な状況について言及されていません。「中国国外で完全に消費」の概念及び増値税免除に係る規定に関しては、今後打ち出される付帯の財税政策通達において明確化されることが期待されます。このほか、「実施条例意見募集稿」では、「中国国内で消費」には「販売するサービスまたは無形資産が中国国内の貨物、不動産、自然資源に直接関連すること」が含まれると定義付けられており、これもまた「中国国外で完全に消費」の概念の参考になるものとみられます。

三、「混合販売」の状況を明確化

「増値税法」では、「納税者に、1 件の課税取引が 2 つ以上の税率、徴収率に関連する状況が生じた場合、課税取引の主要業務に応じて税率、徴収率を適用する」と規定されています。一方、「実施条例意見募集稿」第 10 条では、当該条項が適用される具体的な状況をさらに限定しており、「(1)業務間に**明確な主従関係**が存在する場合、(2)主要業務が主体的な地位を占め、取引の本質及び目的を反映する場合、(3)付帯業務は主要業務を補完するために求められるものであり、主要業務の発生を前提とする場合」としています。実務では、発生した課税取引が当該状況に該当するかを判断する必要があります。当該状況に該当しない場合、「1 件の課税取引が発生」には該当せず、「兼営」の規定を適用して、各課税取引の売上高を個別に計算する必要があります。個別に計算ができない場合、より高い方の税率が適用されることになります。

納税額

四、簡易課税方式における還付制度を提起

現行の増値税政策において、簡易課税方式で納付する増値税を計算する場合、売上割引、販売取引の中止または返品により購入者に還付される売上代金は、当期の売上高から減額する必要があります。当期売上高からの減額後の残高基準では過大納付となる税額については、翌期以降の納税額から減額することができます。「実施条例意見募集稿」第 14 条においては、前述の過大納付した税額は、減額または**規定に応じて還付を申請**することができることを明確化しています。

この修正は、簡易課税方式における還付制度を明確化したものであり、簡易課税方式によって増値税を納める納税者のキャッシュ・フローの改善を後押しすると考えられます。

五、融資サービスの購入は引き続き仕入増値税額控除の対象外

「増値税法」第 22 条では、仕入増値税額から控除してはならない範囲を規定していますが、融資サービスはこの範囲に含まれておらず、「増値税法」の公布時に一つの議論を呼びました。今回の「実施条例意見募集稿」第 20 条では、「納税者が購入する融資サービス、及び当該融資に直接関連して貸手に支払う投融資顧問料、手数料、コンサルティング料などの費用について、その対応する仕入増値税額は売上増値税額から控除してはならない」と明確化しており、現行の増値税政策との一致を図っています。

六、「非課税取引」に対応する仕入増値税額は控除不可

現行の増値税政策において、「非課税」売上高に対応する仕入増値税額は控除が認められています。「実施条例意見募集稿」第 22 条では、「納税者が『増値税法』第 6 条を除く非課税取引に用いる貨物、サービス、無形資産、不動産を購入する場合、対応する仕入増値税額は売上増値税額から控除してはならない」と規定しています。当該条項は「実施条例意見募集稿」第 26 条の「控除が認められない 5 分類」(簡易課税方式の計上項目、増値税免税項目、非課税取引、団体福利または個人消費)と併せて検討する必要があります。よく見られる持分収益や課税取引が生じない賠償金などの「非課税取引」については範囲がやや広いため、関連する納税者におかれては、「非課税取引」に対応する仕入増値税額の控除問題が企業に及ぼす影響を早期に整理、評価する必要があります。

七、区分できない仕入増値税額の振替は年単位で清算調整

「一般納税者が購入する貨物(固定資産を除く)、サービスに係る仕入増値税について、それら貨物やサービスが簡易課税方式による課税対象項目または増値税免除項目に用いられることで控除不能となるものの、その用いた項目ごとに個別に控除不能額を区分することができない場合」について、現行の増値税政策及び「実施条例意見募集稿」においては、いずれも売上比率で「当期控除不能仕入増値税額」を計算すると規定しています。現行の増値税政策では、「主管税務機関はこの計算式に応じて年度データに基づき控除不能仕入増値税額を清算できる」と規定しているのに対し、「実施条例意見募集稿」第 23 条では「納税者は上記の計算式に応じて期間ごとに控除不能仕入増値税額を計算し、翌年 1 月の納税申告期間内に年間合計のデータに基づいて清算調整を行わなければならない」と規定されている点が異なっています。この要件により、控除不能仕入増値税額をより正確に計算でき、企業の申告やコンプライアンスに関する要件はより厳格化されることとなります。企業におかれては、年度清算調整に関する具体的な要件や細則が今後どのように設けられるかについて留意し、特に「増値税法」の施行前に発生した事項については遡及適用の対象とならないことが明確化されるかどうか、注視する必要があります。

八、「長期資産」の概念を取り込み、仕入増値税額処理を調整

「実施条例意見募集稿」第 26 条では、「固定資産、無形資産または不動産」を含む「長期資産」の概念を取り入れ、取得した長期資産に対応する仕入増値税額処理について、以下のとおり明確化しています。

- (一) 控除が認められない 5 分類(簡易課税方式の計上項目、増値税免税項目、非課税取引、団体福利または個人消費)については控除してはならない。
- (二) 一般課税方式の課税項目と控除不能項目に兼用される場合(以下、「混合用途」):取得原価が 500 万元以下の単一長期資産については全額控除することができる。取得原価が 500 万元超の単一長期資産については、購入時に全額控除を行い、混合用途期間において減価償却または償却期間に応じて控除不能金額を再計算して、毎年調整を行う。

「実施条例意見募集稿」では、現行の増値税政策における固定資産、無形資産、不動産の仕入増値税額処理に比較的大きな変更を加えました。長期資産の取得原価を基準に、兼用の長期資産に係る仕入増値税額の全額控除が可能かどうかを区分しており、企業が兼用する取得原価 500 万元超の単一の長期資産を購入する場合、その仕入増値税額の全額控除はできなくなります。このほか現行の増値税政策では、「リース」した固定資産や不動産を一般課税項目と控除不能項目に兼用する場合に全額控除できると規定していますが、「実施条例意見募集稿」では「購入」ではなく「取得」という文言を用いていることから、当該条項には各取得方式(例:リース)が含まれていると解釈すべきと考えられます。

税務優遇

九、免税が適用される医療機関に美容医療機関は含まれない旨が明確化

現行の増値税政策で免税が適用される医療機関とは、主管部門の通達規定に基づき、登記を経て「医療機関営業許可証」を取得した機関、及び軍隊、武装警察部隊の各級各種医療機関を指します。したがって、これらの資格を取得した美容医療機関が提供する医療サービスも免税の対象に含まれます。一方、「実施条例意見募集稿」第 28 条では、美容医療機関が増値税の免税措置の適用対象ではないことを明確に規定しています。

十、税制優遇措置の適用が不適切である場合、税金の徴収が必要であることを明確化

「実施条例意見募集稿」第 35 条では、「納税者が増値税優遇項目の売上高、仕入増値税額を個別に計算しない、または虚偽の資料を提供するなど、違法な手段によって増値税の優遇を不適切に享受した場合、当該税務優遇を享受してはならず、すでに増

値税の優遇を享受している場合、税務機関は優遇を享受できない期間に対応する税金を徴収する。また、脱税に該当する場合は関連規定に応じて処理する」と規定しています。当該条項では、納税者が増値税優遇を享受するためには優遇項目の売上高と仕入増値税額を個別に計算する必要があり、且つ各種規定に不適切なまたは違法な状況が存在してはならないと明確化しています。これにより、要件を満たした納税者に対して税務優遇政策がより確実に実施されることを保証し、税務優遇の濫用を防止しています。このほか、すでに上記の違法な手段を通じて増値税優遇を享受した納税者に対して、税務機関は税金を徴収する権利を有します。但し、この徴収制度が「徴税管理法」における 3 年、5 年の追徴期間(脱税の場合を除く)に係る規定に制限されるかどうかは、現時点で明確化されていません。納税者におかれては、関連する税務リスクを回避するため、過去の実務における類似の税務事項がないかを確認するよう推奨いたします。

徴税管理

十一、小規模納税者は基準額を上回った期から直ちに一般課税方式による増値税額の計算及び納付が必要

現行の増値税政策では、小規模納税者が年間課税対象売上高基準(即ち 500 万元)を上回った場合に、一般課税方式での増値税額の計算及び納付へと切り替える具体的な時期を明確に規定していないものの、実務においては、一般的に基準額を上回った翌月から一般課税方式によって増値税額の計算及び納付を開始しています。「実施条例意見募集稿」第 38 条では、小規模納税者が基準額を上回った期から直ちに一般課税方式で増値税額を計算及び納付することを明確化しています。なお、「規定上の基準を上回っているものの課税行為が日常的に発生しない組織及び個人事業主について、小規模納税者に応じた納税を選択できる」とは言及していないため、この政策が現在の小規模納税者に対してより厳密且つ厳格なものとなる可能性があります。

十二、予納範囲を統合

「実施条例意見募集稿」第 48 条では、現行の増値税政策における各通達規定の予納範囲を統合し、基本的に現行の予納政策を引き継いでいます。これには遠隔地での建築サービスの提供、前受金方式による建築サービスの提供、予約販売方式による不動産プロジェクト販売、遠隔地不動産の譲渡及びリース、油田・ガス田企業の遠隔地販売及び原油生産、天然ガス関連サービスが含まれます。留意すべき点として、現行の増値税政策における「自主開発した不動産プロジェクトを前受金方式によって販売する」という規定が、「実施条例意見募集稿」では「**不動産プロジェクト販売を予約販売方式によって販売する**」に調整されており、その予納の範囲が拡大する可能性があります。

十三、輸出税還付(免除)に申告最終期限を設定

「実施条例意見募集稿」第 51 条及び第 52 条において「輸出通関日より 36 か月以内に輸出税還付(免除)／増値税免除を申告しなかった場合、中国国内向け貨物／サービス／無形資産の販売とみなし、規定に基づいて増値税を納付しなければならない」という条項を追加し、輸出税還付(免税)／増値税免除申告に**申告最終期限**を設けています。期限を超過した場合、徴税管理の観点から当該貨物／サービス／無形資産に対して輸出税還付(免除)／増値税免除政策を継続的に適用する権利が取り消されることになります。これは現行の増値税政策における下記の規定が、本条項に置き換えられることを意味します。

「納税者が貨物の輸出や役務の提供を行い、クロスボーダーの課税行為が発生し、規定の期限内に輸出税還付(免除)を申告しなかった、または『貨物輸出代理証明』を発行しなかった場合であっても、税還付(免除)証憑及び関連する電子情報を準備することで、輸出税還付(免除)を申告することができる。規定期限内に外貨による入金がなかった、または外貨入金不能手続を行わなかった場合であっても、外貨入金または外貨入金不能手続後直ちに税還付(免除)手続を申告することができる」

今後、この 36 か月間という期限に例外が適用され、企業にとって期限延長申請の可能性が残されるかどうかについて留意する必要がありますと考えられます。例えば、「国家税務総局 期限内未申告の輸出税還付(免除)申告期限延長許可に関する公告」⁴(国家税務総局公告[2015]44 号)(当該公告は廃止済み)においては、申告期限の延長申請を認めるいくつかの状況が規定されており、これには自然災害や社会的な突発事象などの不可抗力の要因、売買取引における当事者双方が経済的な紛争によって予定通りに輸出税還付(免除)申告証憑を取得できなかった場合、企業が税関に輸出貨物申告書の修正申請を提出したものの税還付(免除)期限日までに税関が修正を完了できなかったことで輸出貨物申告書を予定通りに提出できなかった場合、などの事例が含まれていました。

十四、一般反租税回避条項を追加

「実施条例意見募集稿」第 56 条では、以下の一般反租税回避条項を追加しています。

「納税者が合理的な商業目的を有しない取引による増値税額の減少、免除、納付の遅延、増値税還付の増額または前倒しを行った場合、税務機関は合理的な方法で調整を行う権利を有する」

「増値税法」第 20 条及び「実施条例意見募集稿」第 18 条では、納税者の売上高が明らかに低いまたは高い場合で、且つ正当な理由がない場合の査定条項がすでに設けられているものの、実際には複雑な租税回避の状況に対応するには不十分であるとみられています。一方、一般反租税回避条項はバスケット条項の性質を有し、その他の合理的な商業目的を有しない取引をカバーしており、且つ「合理的方法で調整を行う」権利は「売上高を査定する」調整手段に比べて幅が広く、税務機関及び納税者は商業目的や租税回避目的を総合的に判断する必要があります。2025 年 3 月に公布された「徵税管理法(改正意見募集稿)」においてもこの条項が設けられており、一般租税回避の概念を税法へ組み込むという傾向を示しています。企業が実施する増値税の対象取引については、税務機関による調整を回避するため、合理的な商業目的及び税務への影響を考慮し、検討する必要があります。

まとめ

「実施条例意見募集稿」の意見募集期間は **2025 年 9 月 10 日まで**となっており、財政部ホームページへのアクセス及び郵送方式を通じて「実施条例意見募集稿」に対する意見を提出することができます。また PwC の税務プロフェッショナルへの問い合わせや関連トピックについての検討も歓迎いたします。本稿では、意見募集稿に対する初期分析を行いました。PwC では今後も「増値税法実施条例」の公布状況に注視し、PwC のインサイトを適時に共有いたします。

注釈

1. 「中華人民共和国増値税法」
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100009/c5237365/content.html>
「増値税法」の詳細な解説に関しては、PwC「中国税務・ビジネスニュースフラッシュ」2024 年第 19 号を参照ください。
<https://www.pwccn.com/en/tax/publications/chinatax-news-dec2024-19-jp.pdf>
2. 「中華人民共和国増値税法实施条例(意見募集稿)」
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810356/n810961/c5242227/content.html>
3. 「財政部、国家税務総局 営業税の増値税一本化改革試行の全面的展開に関する通知」(財税[2016]36 号)
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5203752/content.html>
4. 「国家税務総局 期限内未申告の輸出税還付(免除)申告期限延長許可に関する公告」(国家税務総局公告[2015]44 号)
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n1465977/201507/c1813169/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などがございましたら、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。

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

郭鵬

PwC 中国税務市場主管パートナー

+86 (10) 6533 3415

p.guo@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 8 月 12 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、関連税務機関、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。

《增值税法实施条例》正式征求意见，诸多重点值得关注

二零二五年八月
第十期

摘要

《中华人民共和国增值税法》¹（以下简称“《增值税法》”）于 2024 年 12 月正式出台，将于 2026 年 1 月 1 日生效。为保障《增值税法》顺利施行，按照国务院 2025 年度立法工作计划，财政部会同税务总局在 2025 年 8 月 11 日公布了《中华人民共和国增值税法实施条例（征求意见稿）》²（以下简称“《实施条例征求意见稿》”），向全社会公开征求意见。

对于《实施条例征求意见稿》，普华永道在第一时间进行了研读，并对其与现行增值税政策有所区别之处进行初步分析，希望有助于企业进一步理解和掌握《实施条例征求意见稿》的内容。同时，我们将在此基础上广泛收集企业反馈提炼建议，并上报财政部和国家税务总局，为增值税法律体系的建设进程做出应有的贡献。

详细内容

此次《实施条例征求意见稿》与现行增值税政策存在一定的差异，具体差异及需要注意的事项如下：

总则

一、明确了“在境内消费”的定义

对于销售服务和无形资产，《增值税法》中规定，在境内发生应税交易，是指销售的“服务、无形资产在境内消费，或者销售方为境内单位和个人”。《实施条例征求意见稿》第四条对于“在境内消费”的解释为：“（一）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售服务、无形资产，在境外现场消费的服务除外；（二）境外单位或者个人销售的服务、无形资产与境内的货物、不动产、自然资源直接相关；（三）国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。”

在现行增值税政策中，在境内销售服务和无形资产是指销售方或购买方在境内，且境外单位或个人向境内单位或个人销售的完全发生在境外的服务或完全在境外使用的无形资产不属于征税范围。

从《实施条例征求意见稿》看，第四条第（一）项与《增值税法》结合后，基本与现行增值税政策一致。第（二）项的增加意味着境外单位或者个人向境外单位或者个人销售与境内的货物、不动产、自然资源直接相关的服务或者无形资产需要缴纳中国的增值税。需要注意的是“直接相关”的概念与判断标准暂不清晰，这导致在实际操作中容易产生较强的主观性，因而存在较大争议。

税率

二、“完全在境外消费”的概念尚未完全明确

在《实施条例征求意见稿》第九条中，出口服务及无形资产零税率的规定基本沿用了现行增值税政策。需要注意的是，《实施条例征求意见稿》中并未明确“完全在境外消费”的概念，也没有提及现行“与境内的货物和不动产无关”的表述。此外，根据《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》³（财税[2016]36号）附件4，向境外单位提供的完全在境外消费的部分服务，还可以适用**免征**增值税，但目前《实施条例征求意见稿》中暂未涉及相关优惠的具体情形。我们期待“完全在境外消费”的概念和免征增值税的规定可以在未来出台的配套财税政策文件中加以明确。另外，《实施条例征求意见稿》中定义了“在境内消费”包括“销售的服务、无形资产与境内的货物、不动产、自然资源直接相关”，可能也可以作为“完全在境外消费”概念的参考。

三、明确了适用“混合销售”的情形

《增值税法》中规定了“纳税人发生一项应税交易涉及两个以上税率、征收率的，按照应税交易的主要业务适用税率、征收率”。《实施条例征求意见稿》第十条进一步限定了可以适用这一条款的具体情形，“业务之间具有**明显的主附关系**。主要业务居于主体地位，体现交易的实质和目的；附属业务是主要业务的必要补充，并以主要业务的发生为前提”。在具体操作中，需要判断发生的应税交易是否属于该情形。如果不属于这一情形，就不属于“发生一项应税交易”，应该适用“兼营”的相应规定，分别核算不同应税交易的销售额，如果不能分别核算，则从高适用税率。

应纳税额

四、提出了简易计税办法下的退还机制

在现行增值税政策中，按照简易计税方法计算缴纳增值税的，因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的销售额，应当从当期销售额中扣减。扣减当期销售额后仍有余额造成多缴的税款，可以从以后的应纳税额中扣减。在《实施条例征求意见稿》第十四条中，提出上述多缴的税款可以抵减或**按规定申请退还**。

这一改动明确了简易计税办法下的退还机制，有助于改善按照简易计税办法缴纳增值税的纳税人的现金流。

五、购进贷款服务仍属于不得抵扣进项税额的范围

《增值税法》第二十二条规定了不得抵扣进项税额的范围，其中不包括贷款服务，在《增值税法》颁布时引起了一定的讨论。此次《实施条例征求意见稿》第二十条明确了“纳税人购进贷款服务，及其向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，对应的进项税额不得从销项税额中抵扣”，与现行增值税政策一致。

六、“非应税交易”对应的进项税额不得抵扣

在现行增值税政策中，“不征税”销售额对应的进项税额可以抵扣。《实施条例征求意见稿》第二十二条规定，“纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产用于《**增值税法**》**第六条以外的非应税交易**的，对应的进项税额不得从销项税额中抵扣”。当然，这条还需要结合《实施条例征求意见稿》第二十六条的“五类不允许抵扣项目”一并考虑。由于“非应税交易”范围较广，比如常见的有股权收益、不存在应税交易的赔偿金等等，相关纳税人需要尽早梳理评估“非应税交易”对应的进项税额抵扣问题对企业的影响。

七、无法划分的进项税额转出需按年清算调整

对于“一般纳税人购进货物（不含固定资产）、服务，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额”，现行增值税政策和《实施条例征求意见稿》都规定了按照销售额的比例计算“当期不得抵扣的进项税额”。区别在于现行增值税政策规定“主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算”，而《实施条例征求意见稿》第二十三条要求“纳税人应当按照上述公式逐期计算不得抵扣的进项税额，并在次年1月纳税申报期内依据全年汇总数据进行清算调整”。这一要求可以更为准确地计算不得抵扣的进项税额，也给企业的申报及合规带来了更高的要求。企业需要关注后续对于年度清算调整是否会有具体的要求和细则，尤其是《增值税法》生效前发生的事项是否可以明确不予追溯。

八、提出“长期资产”的概念并调整进项处理

《实施条例征求意见稿》第二十六条提出了“长期资产”这一概念，包括“固定资产、无形资产或者不动产”，并明确取得的长期资产对应的进项税额处理：（一）专用于五类不允许抵扣项目（简易计税方法计税项目、免征增值税项目、**非应税交易**、集体福利或者个人消费）不得抵扣；（二）兼用于一般计税方法计税项目和不允许抵扣项目（以下简称“混合用途”）：**原值不超过 500 万元的单项长期资产可以全额抵扣；原值超过 500 万元的单项长期资产，购进时先全额抵扣，在混合用途期间，根据折旧或者摊销年限，再计算不得抵扣金额，逐年调整。**

《实施条例征求意见稿》对现行增值税政策下的固定资产、无形资产、不动产的进项处理做出了较大改动。以长期资产的原值为分界点，对兼用的长期资产的进项税额是否可以全额抵扣做出了区分，企业如果采购兼用的原值超过 500 万元的单项长期资产，其进项税额将不能再全额抵扣。此外，现行增值税政策规定，“租入”的固定资产、不动产兼用于一般计税方法计税项目和不得抵扣项目的可以全额抵扣，《实施条例征求意见稿》采用了“取得”的字眼，而非“购进”，因此应该也包括各种取得方式，例如租入的情形。

税收优惠

九、明确适用免税的医疗机构不包括美容医疗机构

现行增值税政策中，适用免税的医疗机构是指依据主管部门文件规定，经登记取得《医疗机构执业许可证》的机构，以及军队、武警部队各级各类医疗机构，因此取得相应资质的美容医疗机构提供的医疗服务也属于免税范围。《实施条例征求意见稿》第二十八条对于美容医疗机构做出明确，不再适用增值税免税政策。

十、明确享受税收优惠不合规需追回税款

《实施条例征求意见稿》第三十五条规定，“纳税人未单独核算增值税优惠项目销售额、进项税额，或者通过提供虚假材料等各种手段违法违规享受增值税优惠的，不得享受该项税收优惠，已享受增值税优惠的，由税务机关追回不得享受优惠期间相应的税款；构成逃税的，按照有关规定予以处理”。该条款明确纳税人享受增值税税收优惠需要单独核算优惠项目的销售额与进项税额，且不得存在各种不合规或不合法的情形，进一步确保税收优惠政策能精准落实到符合条件的纳税人，防止税收优惠被滥用。此外，对于已通过上述违法违规方式享受了增值税优惠的纳税人，税务机关有权予以追回。但该追回机制是否受限于《税收征管法》中 3 年、5 年追征期（非逃税的情形下）的规定暂不明确。建议纳税人审阅过往实践中是否存在类似税务事项，以避免相关税务风险。

征收管理

十一、小规模纳税人超过标准当期即应按一般计税方法计算缴纳增值税

现行增值税政策并未明确规定小规模纳税人超过标准按照一般计税方式计算缴纳增值税的具体时间，一般在操作中从超过标准的次月开始按一般计税方式计算缴纳增值税。《实施条例征求意见稿》第三十八条明确了小规模纳税人从超过标准**当期**即应按照一般计税方式计算缴纳增值税，也并未提及“超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税”，可能使得目前的小规模纳税人政策更为严谨和严格。

十二、整合预缴税款的范围

《实施条例征求意见稿》第四十八条整合了现行增值税政策中不同文件规定的预缴税款的范围，基本平移了现行的预缴税款政策，包括异地提供建筑服务、采取预收款方式提供建筑服务、采取预售方式销售房地产项目、转让和出租异地不动产、油气田企业异地销售与生产原油、天然气相关的服务。需要注意的是，现行增值税政策中的“采取预收款方式销售自行开发的房地产项目”在《实施条例征求意见稿》中调整为“**采取预售方式销售房地产项目**”，其预缴税款的范围可能有所扩大。

十三、设定了出口退（免）税最晚申报的时限

《实施条例征求意见稿》第五十一、五十二条中新增了“自报关出口之日起三十六个月内未申报办理退（免）税/免征增值税的，视同向境内销售货物/服务/无形资产，应当按规定缴纳增值税”，对出口退（免）税/免征增值税申报设定了**最晚申报的时限**，并在超过时限后，从征管的角度取消了该货物/服务/无形资产继续适用出口退（免）税/增值税免税政策的权利。这

意味着现行增值税政策中的“纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，未在规定期限内申报出口退（免）税或者开具《代理出口货物证明》的，在收齐退（免）税凭证及相关电子信息后，即可申报办理出口退（免）税；未在规定期限内收汇或者办理不能收汇手续的，在收汇或者办理不能收汇手续后，即可申报办理退（免）税”的规定将被本条款取代。需要关注的是，后续是否会对三十六个月的截止期规定例外情况，从而给予企业申请延期的可能性。例如《国家税务总局关于逾期未申报的出口退（免）税可延期申报的公告》⁴（国家税务总局公告[2015]44号）（该文件已废止）中曾规定过一些可以申请延期申报的情形，包括自然灾害、社会突发事件等不可抗力因素；买卖双方因经济纠纷，未能按时取得出口退（免）税申报凭证；由于企业向海关提出修改出口货物报关单申请，在退（免）税期限截止之日海关未完成修改，导致不能按期提供出口货物报关单等。

十四、新增一般反避税条款

《实施条例征求意见稿》第五十六条新增一般反避税条款：“纳税人实施不具有合理商业目的的安排而减少、免除、推迟缴纳增值税税款，或者增加、提前退还增值税税款的，税务机关有权按照合理方法予以调整。”《增值税法》第二十条及《实施条例征求意见稿》第十八条，已有纳税人销售额明显偏低或偏高且无正当理由的核定条款，但可能还无法应对现实中复杂的避税情形。而一般反避税条款属于兜底性质，覆盖了他没有合理商业原因的安排，且“按照合理方法予以调整”将比“核定销售额”的调整手段更为宽泛，需要税务机关和纳税人对商业目的、避税目的进行综合判断。2025年3月发布的《税收征管法（修订征求意见稿）》也加入了该条款，这体现了将一般反避税纳入税收立法的趋势。企业开展的涉增值税交易，需要关注和考虑合理商业目的以及对税收的影响，以避免税务机关的调整。

注意要点

《增值税法实施条例（征求意见稿）》的意见收集截止时间为**2025年9月10日**，社会公众可以通过登录财政部网站和邮寄信函方式对《实施条例征求意见稿》提出意见，也欢迎您联系我们的税务专家探讨相关问题。本篇新知是对征求意见稿的初步分析，我们会继续关注《增值税法实施条例》的出台进程并及时分享我们的观察。

注释

1. 《中华人民共和国增值税法》
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100009/c5237365/content.html>
关于《增值税法》的详细解读，请参见普华永道《中国税务/商务新知》2024年第19期
<https://www.pwccn.com/zh/china-tax-news/2024q4/chinatax-news-dec2024-19.pdf>
2. 《中华人民共和国增值税法实施条例（征求意见稿）》
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810356/n810961/c5242227/content.html>
3. 《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）
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5203752/content.html>
4. 《国家税务总局关于逾期未申报的出口退（免）税可延期申报的公告》（国家税务总局公告[2015]44号）
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n1465977/201507/c1813169/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**：

原遵华

普华永道中国税务主管合伙人

+86 (21) 2323 3495

jeff.yuan@cn.pwc.com

郭鹏

普华永道中国税务市场主管合伙人

+86 (10) 6533 3415

p.guo@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



- 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 8 月 12 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。