

中国税務・ビジネスニュースフラッシュ

「增值税法実施条例」が公布、增值税政策の主な変更点

2025年12月

第16号

概要

2025年12月19日、「中華人民共和国增值税法実施条例」(草案)が国務院常務委員会の審議を通過しました。また、12月30日には「中華人民共和国增值税法実施条例」正式稿¹(以下、「実施条例」)が公布され、「中華人民共和国增值税法」²(以下、「增值税法」)とともに2026年1月1日から正式に施行されました。

2025年8月11日に公布された「中華人民共和国增值税法実施条例(意見募集稿)」³(以下、「意見募集稿」)と比較すると、「実施条例」での変更点は限定的で、非課税取引における仕入增值税額(以下、「仕入税額」)の振替要件の明確化、区分できない仕入税額の振替、一括清算、輸出税還付(免除)などの面で整備が行われています。また、意見募集稿段階における業界の要請に応え、自然人から組織への課税取引(以下、「C2B取引」)の源泉徴収義務を新たに追加し、取引ごとの納税申告期限を調整しました。

今回の「中国税務・ビジネスニュースフラッシュ」では、「增值税法」及びその「実施条例」と従来の增值税政策との主な相違点をまとめ、今後の通達において早期の明確化が期待される内容についてご紹介します。

詳細内容

一、中国国外サービス／無形資産販売者による一部の「国外から国外への取引」が「中国国内の課税取引」に

サービス及び無形資産の販売について、従来の増価税政策及び「増価税法」の総則では、いずれも「中国国内におけるサービス、無形資産の販売は課税取引に該当する」としていました。しかし、「増価税法」及び「実施条例」では、「中国国内でのサービス及び無形資産の販売」の定義を修正しています。

従来の増価税政策	「増価税法」及びその「実施条例」
中国国内でのサービス及び無形資産の販売とは、売手または買手が中国国内に所在する場合を指す。ただし、中国国外の売手が中国国内の買手に販売し、中国国外のみで完全に発生するサービス、または中国国外のみで完全に使用される無形資産は課税対象に該当しない。	<p>「増価税法」によると、中国国内でのサービス及び無形資産の販売とは、販売するサービス、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または個人であることを指す。</p> <p>＜「実施条例」第4条の「中国国内消費」に対する解釈＞</p> <p>(一) 中国国外の現場で消費されるサービスを除く、中国国外の売手から中国国内の買手に対するサービス及び無形資産の販売を指す。</p> <p>(二) 中国国外の売手が販売す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。</p> <p>(三) 国務院財政、税務主管部門が規定するその他の状況。</p>

「増価税法」及び「実施条例」における「中国国内でのサービス及び無形資産の販売」の定義についての最も大きな変更点は、「中国国内消費」という概念を取り入れた点です。

PwC の インサイト	<p>「中国国内でのサービス及び無形資産の販売」に対する定義の変更は、中国国内における多くの売手にとって実質的な変化はありません。留意すべき主要な変更点は、中国国外の売手に関する課税取引の定義です。</p> <p>「実施条例」第4条第(一)号規定(以下、「国外から国内への取引」)は、従来の増価税政策と基本的に一致しており、中国国外の売手による中国国内の買手へのサービス／無形資産の販売は、中国国外で消費されるサービスに該当する場合を除き、全て課税対象取引となります。「中国国外の現場で消費されるサービス」には、中国国外の旅行、医療などの生活サービス、中国国外でリリースされる広告サービスなどが含まれるとみられます。</p> <p>「実施条例」第4条第(二)号規定は従来の政策との差異があり、中国国外の売手から中国国外の買手に対する(以下、「国外から国外への取引」)、中国国内の貨物、不動産、自然資源と直接関連するサービスまたは無形資産の販売においては、中国の増価税を納付する必要があると明確化しています。留意すべき点として、「直接関連」の概念と判断基準は現時点ではなく、徵税管理の実務においては、中国国外の組織が中国国外の個人に対して中国の不動産リースに関する仲介サービスを提供した場合に、中国国内の不動産は直接関連に該当するのかどうか、該当する場合、中国国外の組織は中国の増価税をどのように納付するのか、また、中国税務機関は当該取引に対して課税を行う権利をいかに確保するのか、といった不明確な点が残る可能性があります。</p> <p>ご提案: 中国国外の売手は、中国税務機関による「国外から国外への取引」に関する今後の解釈と実務上の見解について注意を払い、コンプライアンスリスクを下げるため、必要に応じてビジネスモデルの最適化を検討するよう提案します。</p>
----------------	---

二、中国国内の売手による「国内から国外への取引」:「中国国外で完全に消費(使用)」する場合のゼロ税率適用判断で明確化が必要

「增值税法」及び「実施条例」では、中国国内の売手によるサービス及び無形資産に係るゼロ税率に関する規定は、基本的に従来の增值税政策を踏襲しています。すなわち、中国国内の組織及び個人が中国国外の組織に対して特定の「中国国外で完全に消費される」サービス、「中国国外で完全に使用される」技術(以下、「国内から国外への取引」)、及び国際輸送サービスなどを販売(提供)する場合、ゼロ税率が適用されます。

PwC の インサイト

「実施条例」では、国内の売手が販売するサービス／無形資産が「中国国外で完全に消費(使用)される」という定義を明確化していないものの、中国国外の売手が販売するサービス／無形資産が「中国国内で消費される」(本稿第一パートをご参照)状況の定義を明確化しました。従来の政策では、「財政部、国家税務総局 営業税の增值税移行改革試験の全面展開に関する通知」⁴(財税[2016]36号。以下、「36号通達」)添付資料4によると、「中国国外で完全に消費される」とは、「サービスの実際受入者が中国国外におり、且つ中国国内の貨物及び不動産と関連しない、または無形資産が中国国外で完全に使用され、且つ中国国内の貨物及び不動産と関連しない」状況を指していました。新規定では36号通達の「中国国内の貨物及び不動産と関連しない」という記述を引き続き踏襲するか、「中国国内消費」の反対概念として解釈するのかは未だ明確化されていません。

このほか36号通達では、一部の中国国内の売手による「国内から国外への取引」について、增值税の免除が適用できると規定しているものの、「実施条例」では言及していません。

ご提案: 中国企業がサービス及び無形資産を輸出し、「国内から国外への取引」を行う場合、「中国国外で完全に消費(使用)」するという概念を実務上どのように解釈するのか、及び增值税免税規定が引き続き適用されるのかについて、今後も注意を払う必要があるでしょう。

三、「混合販売」:企業の「主要業務」ではなく、取引の「主要業務」に応じて適用税率を確定

従来の政策では、単一販売行為がサービスにも貨物にも及ぶ場合は混合販売に該当し、企業の主要業務が生産、卸売、販売またはサービスのいずれに該当するかによって適用税率を確定する必要がありました。

「增值税法」では混合販売について、「納税者に発生した単一課税取引が複数の税率、徴収率に及ぶ場合、課税取引の主要業務に応じて税率、徴収率を適用する」と規定しています。

「実施条例」第10条では更に「主要業務」について解説しており、すなわち「業務間に明確な主従関係が存在する。主要業務が主体的な地位を占め、取引の実質及び目的を体現する一方、付帯業務は主要業務を補完する関係にあり、主要業務の発生を前提とする」としています。

PwC の
インサイト

業務が「单一取引」に該当するかどうかの判断は実務上の難点であり、通常は取引の各構成部分が不可分であるかどうかに基づいて判断します。取引が契約書に反映され、且つ各構成部分が密接不可分の関係にあり、一部を欠くと取引の目的が実現できなくなる場合、「单一課税取引」と判断される可能性があります。「单一課税取引」に該当しない場合、「兼営」の対応規定を適用して各課税取引の売上高を個別に計算しなければなりません。個別に計算できない場合は、高い方の税率が適用されます。実務上、「单一取引」に該当するかどうかは、形式上の審査に加え、業務の実質に基づいて判断されることから、具体的な状況について分析する必要があり、一概には言えません。

「実施条例」では、「主要業務」に応じて混合販売の適用税率を確定すると規定してはいるものの、業務上の「主従関係」をどのように定義するかについての指針は提供していません。また、取引における各構成部分の売上高、公正価値(個別の売上高がない場合)、または原価投入などの測定方法を組み合わせて判断すべきなのかどうかは明確ではありません。そのほか、「主従関係」の判定は、税務優遇の適用にも影響します。例えば、国際貨物輸送代理サービスは従来の政策に基づくと免税が適用されますが、国際貨物輸送代理業者が提供するサービス内容は多岐にわたり、通関代行、埠頭サービス、荷役サービス、国内外の倉庫保管サービス、国内外の輸送サービスなどが含まれます。単一業務に該当する場合、国際貨物輸送代理納税者が提供するサービスについて、免税政策を全額適用することができるのかどうかは明確ではありません。

ご提案:混合販売に関わることの多い企業におかれでは、早期に取引を整理し、「主従関係」の判定基準を税務機関と協議するとともに、財務システムを更新して関連取引の主要業務にラベリングすることで、増価税政策を適切に適用できるよう提案します。

四、みなし課税取引:範囲を簡素化

「増価税法」では、「みなし課税取引」の範囲を簡素化しており、具体的には組織(個人事業主を含む)による貨物の無償譲渡、組織による自社生産／委託加工貨物の団体福利または個人消費への使用、組織及び個人による無形資産、不動産または金融商品の無償譲渡のみにとどめています。

これに対して、従来の増価税政策におけるみなし販売では、上記の状況だけでなく、サービスの無償提供(無償貸付、無償リースを含む)、統一会計を実施する本支店間の県(市)を跨ぐ貨物移送、委託販売なども含まれていました。

PwC の
インサイト

新規定の最も大きな変化点は、サービスの無償提供がみなし販売として処理されなくなったものの、金融商品の無償譲渡(無償株式譲渡など)などは依然として課税取引とみなされる点にあります。

ご提案:無償提供サービスの増価税処理には、新旧政策間で差異があります。これまでサービスを無償提供してきた企業におかれでは、自社のリスクを整理するよう推奨いたします。このほか、無償提供サービスは今後課税取引とみなされなくなるものの、その取り決めが合理的な商業目的を欠いている場合、依然として一般租税回避防止条項に抵触する可能性があります(詳細は本稿第十三パートをご参照)。企業におかれでは、事業上の合理性の観点から証拠を残し、無償提供の取り決めについて合理的な商業目的があることを証明し、納税調整を回避するよう提案します。

五、仕入税額に控除不可項目を追加:「非課税取引は控除不可」

従来の増価税政策においては、「非課税」売上高に対応する仕入税額には控除が認められていました。

これに対して、「実施条例」第 22 条では、「納税者が購入した貨物、サービス、無形資産、不動産を、以下の条件を同時に満たす非課税取引(以下、「控除不可の非課税取引」と総称)に用いる場合、対応する仕入税額は売上增值税額(以下、「売上税額」)から控除してはならない」と規定しています。

(一)「増価税法」第 3 条から第 5 条(PwC 注: すなわち、国内で発生した課税取引及びみなし課税取引)以外の営業活動が発生し、それに関連する貨幣性または非貨幣性の経済的利益を取得

(二)「増価税法」第 6 条が規定する状況に該当しない(PwC 注: すなわち、4 種類の課税取引に該当しない状況)。

PwC の インサイト

当該条項は、「実施条例」第 25 条の「5 種類の控除が認められない項目」(本稿第八パートをご参照)を考慮して検討する必要があります。

提案事項: 以前の「意見募集稿」では、「控除不可の非課税取引」の範囲がやや広かったのに対し、正式稿では控除不可の非課税取引の範囲が「営業活動」に限定され、仕入税額の振替が必要な非課税取引の範囲が縮小されました。株主配当・特別配当金、増価税が徴収されない政府補助金、投融資資金、課税対象とならない賠償金、保険賠償金の取得など、一般的な非課税取引が「営業活動」に該当しないと認定され、対応する仕入税額の振替が不要となるのかどうかについては、今後も注視していく必要があります。「営業活動」に従事する関連納税者においては、「控除不可の非課税取引」に対応する仕入税額の控除問題を早期に整理、評価した上で、「控除不可の非課税取引」が増価税及び損益計算書に及ぼす影響に留意する必要があります。

六、融資サービス: 関連する支出は仕入税額控除の対象外のまま

「増価税法」第 22 条では仕入税額の控除が認められない範囲を規定しており、この中に融資サービスは含まれておらず、「増価税法」公布時に一定の議論を呼びました。今回の「実施条例」第 21 条では、「融資サービスにかかる利息のほか、納税者が貸手に支払う当該融資に直接関連する投融資顧問料、手数料、コンサルティング料などの費用支出に対応する仕入税額については、当面売上税額から控除してはならない」としています。また、「国務院財政、税務主管部門は、融資サービスにかかる利息及び関連費用支出に対応する仕入税額を売上税額から控除してはならない政策の実施効果を適時に分析、評価しなければならない」と規定しており、当該規定は従来の増価税政策と一致しています。

PwC の インサイト

ご提案: 企業においては、引き続き融資関連支出の仕入税額を識別し、控除または振替処理をしないようご留意ください

七、飲食、娯楽、生活サービスの転売:「消費に直接用いられない」場合に仕入税額控除が認められる

従来の増税政策では、飲食、娯楽、生活サービスに対する仕入税額について、控除が一律に認められていませんでした。

「増税法」第 22 条では、「(納税者は)消費に直接用いる飲食サービス、生活サービス、娯楽サービスに対する仕入税額」をその売上税額から控除してはならないと規定しています。

PwC の インサイト

当該規定の変更は、消費に直接用いられない飲食、娯楽、生活サービスに対する仕入税額について、生産経営または転売に用いる場合に控除対象となる可能性を示しており、これは展示会、飲食プラットフォームなどが外部購入した飲食サービスを生産経営に用いる企業にとって大きなメリットとなります。但し、「実施条例」では「消費に直接用いる」の定義を明確化していません。

ご提案: 展示会、飲食プラットフォームなどの運営企業におかれでは、業務モデル及び契約文書を早期に整理し、「消費に直接用いる」の定義について主管税務機関と協議を行った上で、仕入税額の円滑な控除を確保するため、関連する購入取引が「消費に直接用いられない」ことを証明する証拠を保持するとともに、事前にサプライヤーと連絡を取り、増税専用発票の発行事項を確認するようご提案します。

八、新概念: 価値の高い兼用「長期資産」について仕入税額を全額控除してはならない

「実施条例」第 25 条では、「長期資産」という新たな概念を打ち出しており、これは「固定資産、無形資産または不動産」が含まれ、一般課税方式の課税項目と控除不可項目(簡易課税方式の課税項目、増税免除項目、控除不可の非課税取引、団体福利または個人消費)(以下、「混合用途」)に兼用される場合、以下のように処理すると明確化しています。

- 取得原価が 500 万元以下の単一長期資産: 対応する仕入税額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: 購入時にまず仕入税額の全額控除を行い、以降の混合用途期間において、調整年数に応じて控除不可金額を再計算し、毎年調整を行う。

なお、従来の政策においては、兼用する長期資産に対する仕入税額について全額控除が認められていました。

PwC の
インサイト

「実施条例」では、従来の増価税政策における長期資産の仕入税額処理に対して大きな変更を加えており、長期資産の取得原価を基準として、兼用する長期資産の仕入税額を全額控除できるかどうかを分類しています。企業が兼用する取得原価 500 万元超の単一長期資産を購入する場合、その仕入税額に対する全額控除は認められなくなります。

ご提案: 長期資産の仕入税額控除の具体的な処理方法については、国务院財政、税務主管部門が別途制定します。今後発信される通達について、企業におかれでは以下の点に留意する必要があるでしょう。

- ・ 「単一」の長期資産をどう判定するのか。例えば、企業がある生産ラインに複数の設備を購入、配置し、各設備が完全な生産ラインを構成して初めて指定製品を生産できるものの、各設備の性能が良好な状態であり、分解して組み立てることでその他の生産業務に使用できる場合、個別設備を「単一」の長期資産とすべきか、それとも生産ライン全体を「単一」の長期資産とすべきか。
- ・ 「調整年数」の定義とは何か。会計上の減価償却／償却年数を指すのか、または企業所得税上の年数を指すのか。前者の場合、耐用年数が不確定な無形資産は会計上償却しないものの、償却年数をどのように確定するのか。また後者の場合、企業所得税上で加速減価償却または一括控除する資産について、償却年数をどう確定するのか。
- ・ 500 万元は、会計上の金額で確定するのか、発票金額で確定するのか。
- ・ 長期資産の処分はどのように処理するのか。
- ・ 企業が 2026 年 1 月 1 日以前に購入し、仕入税額を全額控除済みの既存長期資産について、移行措置は設けられるのか。

「長期資産」という新たな概念は、企業の財務・税務作業に大きな課題をもたらすことになるでしょう。企業は、資産の全ライフサイクルにおける長期資産の使用状況のフォローアップやデータ集計ロジックの整備を行い、増価税台帳を整理するとともに、必要に応じて税務テクノロジーの活用を検討し、コンプライアンスに則った合理的な増価税管理を確保するよう提案します。

九、新制度：区分できない仕入税額は、年次「一括清算」で振替

「一般納税者が購入した貨物(固定資産を除く)、サービスを、簡易課税方式を用いた課税項目、増価税免除項目、及び控除不可の非課税取引に使用し、且つ控除不可の仕入税額を区分できない」状況について、「実施条例」では、売上高または収入比率で計算すると規定しているものの、具体的な計算式を提供していません。これに対し、従来の増価税政策では売上高に応じて計算すると規定しており、その計算式は以下のとおりです。

$$\text{当期控除不可の仕入税額} = \text{当期区分できない全仕入税額} \times (\text{簡易課税方式の課税項目の当期売上高} + \text{増価税免除項目の当期売上高}) \div \text{当期売上高総額}$$

このほか従来の増価税政策では、「主管税務機関は上記計算式に基づき、年度データに依拠して、控除不可の仕入税額の清算を行うことができる」と規定していました。一方、「実施条例」第 23 条では、「売上高または収入比率に基づき、期間ごとに当期控除不可の仕入税額を計算し、翌年 1 月の納税申告期間内に年次の「一括清算」を行わなければならない」ことを納税者に要求しています。

PwC の
インサイト

新規定では、区分できない仕入税額の振替について「収入比率」の記述を追加しています。新規定では「控除不可の非課税取引」の規定を追加しているものの、当該取引には増価税課税売上高がないことから、新規定の方がより厳密であるとみられます。「収入比率法」をどの場面で適用するのか、及び「収入」をどのように定義し、データをどのように取得するかなどの問題については、今後の通達による明確化が待たれます。

従来、清算を要求するかどうかは、主管税務機関の権限となっていました。しかし、新規定において清算は納税者が厳守すべき義務となっています。この新たなコンプライアンス制度により、控除してはならない仕入税額をより正確に計算できるようになるものの、企業の増価税申告が更に複雑となります。

ご提案:企業におかれでは、「収入比率」の解釈について留意するようご提案します。このほか2026年1月の初回となる納税申告期間において、「増価税法」施行以前に発生済みの事項について清算調整を行うべきかに関して、明確化がなされると予想されます。

十、新源泉徴収義務:C2B取引にて、企業の増価税源泉徴収が必須に

従来の政策では、自然人に課税取引が生じた場合、自然人は自ら納税する必要がありました。自然人が自身の納税義務を把握していない場合、一部の税源の流失や監督管理の困難を招く可能性があります。一方、企業である支払者が自然人である入金者から十分な額の増価税発票を必ずしも取得できるとは限らず、これにより企業所得税計算上の損金性にリスクが生じる可能性があります。

「実施条例」第35条では、「自然人に規定を満たす課税取引が生じた場合、代金を支払う中国国内の組織を源泉徴収義務者とする。源泉徴収の具体的な処理方法は、国务院財政、税務主管部門が制定する」と追加しています。

PwC の
インサイト

C2B取引について、企業は新たな源泉徴収義務に直面することになります。これはC2Bの取引量が比較的多い業界(例:プラットフォーム企業)にとって、コンプライアンス上の課題になるとともに、これまで個人から大量の仕入を行い、且つ発票の取得が困難となっていた企業にとって、増価税の源泉徴収は企業所得税計算上の損金性の面でより有利となる可能性があります。具体的に企業所得税計算上の損金算入をどのように行うのか、また仕入増価税額控除を実現できる可能性があるのかどうかについては、今後の通達による明確化が待たれます。

ご提案:企業におかれでは、関連する取引を早期に整理し、源泉徴収に必要な資料を収集するとともに、関連するシステム及び制度を確立し、規定を満たした源泉徴収を実施できるよう提案します。

十一、新申告期限:取引ごとに納税する場合、翌年6月30日までの申告が必須に

従来の増価税政策において、取引ごとに納税する場合の申告期限は、納税義務発生日より15日以内となっていました。

一方、「実施条例」第 44 条では、「取引ごとに納税する納税者は、売上高が課税基準額に達した場合、納税義務発生日から翌年 6 月 30 日までに申告納税を行わなければならない」と規定しています。

PwC の インサイト

この新規定は、取引ごとに納税する納税者(例:自然人)にとっては比較的有利な内容となっており、関係する納税者は最低 6 か月間の合法的な申告猶予が設けられることとなります。

現在、個人所得税の経営所得及び包括所得の確定申告期限はそれぞれ翌年の 3 月 31 日及び 6 月 30 日となっており、取引ごとに增值税を納付する自然人の納税期限も翌年 6 月 30 日であることから、自然人の個人所得税及び增值税を一括で申告納付しやすくすることを目的としているとみられます。

ご提案:取引ごとに納税する納税者におかれでは、関連する納税義務にも留意する必要があります。税務機関は当該納税者に対する徴税管理を今後強化していくことが予想されます。

十二、新規制: 期限を超過しても未申告となっている税還付(免除)は国内販売とみなす

従来の增值税政策では、納税者が貨物やサービスを輸出し、クロスボーダー課税行為が発生しながら、規定期限内に輸出税還付(免除)を申告しなかった、または規定期限内に外貨を入金しなかった場合でも、関連証憑を収集または外貨入金手続を処理した上で、輸出税還付(免除)を処理することができました。

一方、「実施条例」第 48 条では、「納税者は税還付(免除)、增值税免除を適用する輸出業務について、規定期限内に申告しなければならない。期限を超過しても申告しなかった場合は国内向け販売とみなし、その規定に応じて增值税を納付する」と規定しています。以前の「意見募集稿」では、輸出税還付(免除)／增值税免除申告について、輸出通関日より 36 か月間を最終申告期限と設定していました。「実施条例」正式稿では、具体的な期限には言及しておらず、当該期限については今後の通達による明確化が待たれます。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／無形資産について、輸出税還付(免除)／增值税免除政策を継続適用する権利を喪失したこととなり、国内販売とみなして処理する必要があります。

このほか「実施条例」第 52 条は、輸出税徴収管理に関する物流、通関、貨物輸送代理、資金決算などの情報を組織または個人から取得する権限を税務機関に対して新たに付与しています。新規定の施行後、税務機関はより多くの情報収集を通じて「データによる税務管理」のビッグデータ徴税管理能力を強化することが予想されます。

PwC の インサイト

ご提案:期限を超過した場合に国内販売とみなす新規定は、輸出企業に追加の税務コスト及び資金的な負荷をもたらす可能性があります。企業におかれでは、今後の通達を注視し、申告期限の超過によって企業に損失がもたらされる事態を回避するようご提案します。例えば、国外倉庫へ輸出してから販売を行う企業は、全ての販売について期限内に税還付(免除)申請を完了する実行可能性を評価すべきであり、必要な場合は輸出税還付を確実に享受できるよう、ビジネスモデルの変更を検討するようご提案します。

十三、新抑止:一般租税回避防止条項による租税回避行為の包括的摘発

「実施条例」第 53 条では、一般租税回避防止条項として「納税者が合理的な商業目的を有さない取引を実施することで、增值税額の減少、免除、納付遅延、または税還付の前倒し、過大還付を行った場合、税務機関は『中華人民共和国徵税管理法』及び関連行政法規の規定に基づき調整を行うことができる」と追加しています。

PwC の インサイト

「增值税法」第 20 条及び「実施条例」第 18 条において、納税者の売上高が著しく低いまたは高い場合で、且つ正当な理由がない場合における査定条項はすでに存在していますが、実際の複雑な租税回避の状況においては十分に対応できない可能性があります。一方、一般租税回避防止条項は包括的な性質を持ち、合理的な商業目的のないその他の取引をカバーしています。現在「徵税管理法」も改正段階にあり、2025 年に公布された「徵税管理法(改正意見募集稿)」によると、「納税者が合理的な商業目的を有さない取引を実施した場合……税務機関は合理的な調整を行う権限を有する」とされています。增值税の新規定と「徵税管理法」が組み合わさった場合、「合理的な調整の実施」は「売上高の査定」という調整手段よりも、広範な抑止力を持つことになると予想されます。

ご提案: 現在、企業所得税法、個人所得税法には一般的な租税回避防止条項がすでに内包されており、企業は取引を展開する際に、取引の全体的な商業目的を考慮した上で納税調整リスクの有無を判断する必要があります。将来的には税務機関による調整を回避するため、增值税に関連する取引についても合理的な商業目的と税務への影響について留意する必要があるでしょう。

まとめ

「增值税法」及びその「実施条例」は 2026 年 1 月 1 日に施行され、企業は業界及び自社ビジネスの特性を考慮した上で、政策の影響を早期に評価し、ビジネスモデル、取引方針、システム、発票発行、申告などの面において対応が必要となります。このほか新たな法規体系において、従来の政策の効力及び未解決事項を明確化するため、下記の内容を含む多くの関連政策が間もなく公布されるものと予想されます。

- ・ 貨物、サービス、無形資産、不動産の具体的な範囲、税目の注釈
- ・ クロスボーダー取引の免税、ゼロ税率処理及び適用条件(特に、「中国国外で完全に消費(使用)」、「中国国内の貨物、不動産、自然資源と直接関連」などの重要な概念の詳解)
- ・ 輸出税還付(免除)の具体的処理方法
- ・ 区分できない仕入税額の振替計算式及び年次清算調整の具体的方法
- ・ 「長期資産」の仕入税額控除の具体的方法
- ・ C2B 取引の增值税源泉徴収規程
- ・ 増增值税の即時徴収・即時還付、免税、差額徴税、簡易課税の 5%徴収率など政策の延長、再編、終了

PwC は增值税に関する今後の動向について引き続き注視し、私どものインサイトを皆様に共有するとともに、皆様が新たな增值税規制に円滑に対応できるよう支援いたします。

注釈

1. 「中華人民共和国增值税法実施条例」(リンク先は中国語)

https://www.gov.cn/zhengce/content/202512/content_7053149.htm

2. 「中華人民共和国增值税法」(リンク先は中国語)

<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100009/c5237365/content.html>

「增值税法」の詳細解説については、PwC「中国税務・ビジネスニュースフラッシュ」2024 年第 19 号をご参照ください(リンク先は日本語参考訳付き)

<https://www.pwccn.com/en/tax/publications/chinatax-news-dec2024-19-jp.pdf>

3. 「中華人民共和国增值税法実施条例(意見募集稿)」(リンク先は中国語)

<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810356/n810961/c5242227/content.html>

「意見募集稿」の詳細解説については、PwC「中国税務・ビジネスニュースフラッシュ」2025 年第 10 号をご参照ください(リンク先は日本語参考訳付き)

<https://www.pwccn.com/en/tax/publications/chinatax-news-aug2025-10-jp.pdf>

4. 「財政部、国家税務総局 営業税の增值税移行改革試点の全面展開に関する通知」(財税[2016]36 号)(リンク先は中国語)

<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5203752/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隨時ご連絡ください。

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 中国南部税務主管パートナー

+852 2289 5616

jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

中国税務・ビジネスニュースフラッシュ

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、香港特別行政区、マカオ特別行政区、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 12 月 31 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別行政区の 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。

PwC 中国税務政策サービス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、香港特別行政区、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隨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 3103

long.ma@cn.pwc.com

関連する最新のビジネス問題のソリューションは、中国のウェブサイト(<http://www.pwccn.com>)または香港特別行政区のウェブサイト (<http://www.pwchk.com>)にてご覧いただけます。

© 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、他のメンバーフームの作為または不作為について一切の責任を負いません。

迎变・立新：《增值税法实施条例》发布， 梳理增值税政策主要变化

二零二五年十二月
第十六期

摘要

2025年12月19日，《中华人民共和国增值税法实施条例》（草案）经国务院常务会议审议通过。12月30日，《中华人民共和国增值税法实施条例》正式稿¹（以下简称“《实施条例》”）发布，将随同《中华人民共和国增值税法》²（以下简称“《增值税法》”）一起于2026年1月1日正式施行。

相比于2025年8月11日公布的《中华人民共和国增值税法实施条例（征求意见稿）》³（以下简称“《征求意见稿》”），《实施条例》变化不大，在需要转出进项的非应税交易界定、无法划分的进项税额转出汇总清算、出口退（免）税等方面进行了完善，回应了业界在征求意见阶段的呼声，并新增了自然人对单位发生的应税交易（以下简称“C2B交易”）的扣缴义务，调整了按次纳税的申报时限。

本期《中国税务/商务新知》中，普华永道将梳理《增值税法》及其《实施条例》与现行增值税政策存在的主要差异，并展望待明确事项，期待后续文件予以尽快明确。

详细内容

一、境外服务/无形资产销售方的部分“外对外交易”将成为中国境内的应税交易

对于销售服务和无形资产，现行增值税政策和《增值税法》中总则是一致的：在境内销售服务、无形资产属于应税交易。但《增值税法》和《实施条例》修改了对于“在境内销售服务和无形资产”的界定标准：

现行增值税政策	《增值税法》及其《实施条例》
在境内销售服务和无形资产是指销售方或购买方在境内，但境外销售方向境内购买方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。	根据《增值税法》，在境内销售服务和无形资产是指销售的服务、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》第四条对于“在境内消费”的解释为：（一）境外销售方向境内购买方销售服务、无形资产，在境外现场消费的服务除外；（二）境外销售方销售的服务、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。

《增值税法》和《实施条例》对于如何界定“在境内销售服务和无形资产”，最大的变化是引入了“在境内消费”的概念。

普华永道观察	“在境内销售服务和无形资产”界定标准的改变，对于大部分境内销售方没有实质性变化。应关注的主要变化是境外销售方的应税交易的界定： 《实施条例》第四条第（一）项规定（以下简称“外对内交易”）基本与现行增值税政策一致，境外销售方向境内购买方销售的服务/无形资产都是应税交易，除非属于境外现场消费的服务。“在境外现场消费的服务”具象化理解，可能包括境外的旅游、医疗等生活服务；在境外发布的广告服务等等。 《实施条例》第四条第（二）项规定则与现行政策存在差异，这明确了境外销售方向境外购买方（以下简称“外对外交易”）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。须注意的是，“直接相关”的概念与判断标准暂不清晰，可能会存在征管实务不确定性。例如，境外单位向境外个人提供中国房地产租赁相关的中介服务，是否属于与境内的不动产直接相关？如属于，境外单位如何缴纳中国增值税？中国税务机关如何确保对该交易的征税权？ 建议：境外销售方须关注中国税务机关对“外对外交易”的后续解释与实践口径，必要时可以考虑优化业务模式，以降低合规风险。
--------	---

二、境内销售方“内对外交易”：如何判断“完全在境外消费（使用）”从而适用零税率有待明确

《增值税法》和《实施条例》对境内销售方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，即，境内单位和个人向境外单位销售特定“完全在境外消费”的服务、“完全在境外使用”的技术（以下

简称“内对外交易”），以及国际运输服务等，适用零税率。

普华永道观察

《实施条例》并未明确境内销售方销售服务/无形资产“完全在境外消费（使用）”的概念，但是定义了境外销售方销售服务/无形资产“在境内消费”（见本文第一部分）。现行政策中，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》⁴（财税[2016]36号，以下简称“36号文”）附件4，“完全在境外消费”，是指“服务的实际接受方在境外，且与境内的货物和不动产无关。或无形资产完全在境外使用，且与境内的货物和不动产无关”。目前尚不确定新规下是否还会沿用36号文“与境内的货物和不动产无关”的表述，还是会参考“在境内消费”的反面来理解。

此外，36号文还规定部分境内销售方的“内对外交易”可以适用免征增值税，但《实施条例》未涉及。

建议：中国企业出口服务和无形资产，开展“内对外交易”时，须关注“完全在境外消费（使用）”的概念在实操中将如何解读，以及免征增值税规定是否延续。

三、“混合销售”：不再按企业“主营业务”，而按交易的“主要业务”确定适用税率

现行政策中，一项销售行为既涉及服务又涉及货物，属于混合销售，应根据企业的主营业务是生产批发零售还是服务来确定适用税率。

《增值税法》将混合销售规定为“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》第十条进一步解释了“主要业务”，即“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”。

普华永道观察

判断业务是否属于“一项交易”是操作难点，通常会根据交易的各组成部分是否不可分割进行判断。如果交易反映在一份合同中，且各组成部分密不可分，缺少一部分则无法实现交易目的，则可能被判断为“一项应税交易”。如果不属于“一项应税交易”，则应该适用“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。在实务操作中，是否判定为“一项交易”除了形式上的审查，还会基于业务实质进行判定，需要就具体情况分析，很难一概而论。

《实施条例》规定按“主要业务”确定混合销售的适用税率，但并未对如何界定业务的“主附关系”提供指引。是否要结合交易各部分的销售额、公允价值（若无单独销售额）或成本投入等计量方式进行判别？此外，“主附关系”的判定，还关系到税收优惠的适用。例如，国际货物运输代理服务依照现行政策适用免税，国际货代提供的服务类型非常多样，包括报关代理、码头服务、装卸服务、国内外仓储服务、国内外运输服务等。如果属于一项业务，国际货代纳税人对其提供的服务是否可以全额适用免税政策？

建议：经常涉及混合销售的企业尽快梳理交易，与税务机关沟通“主附关系”的判定口径，并更新财务系统，对相关交易的主要业务打标签，从而正确适用增值税政策。

四、视同应税交易：范围精简

《增值税法》精简了“视同应税交易”的范围，仅保留了单位（包括个体工商户）无偿转让货物；单位将自产/委托加工货物用于集体福利或个人消费；单位和个人无偿转让无形资产、不动产或金融商品。

而现行增值税政策下，视同销售除了以上内容外，还包括无偿提供服务（包括无偿贷款、无偿租赁）；实行统一核算的总分支机构间跨县（市）移送货物；代销等情形。

普华永道观察

新规下最显著的变化在于无偿提供服务不再按视同销售处理，但无偿转让金融商品（如无偿划转股票）等仍会被视同应税交易。

建议：无偿提供服务的增值税处理存在新老差异。建议历史期间存在无偿提供服务的企业梳理自身风险。此外，未来无偿提供服务虽然不再视同应税交易，但如果安排缺乏合理商业目的，仍可能触发一般反避税条款（见本文第十三部分）。企业需要从商业合理性角度留存证据，证明无偿安排的合理商业目的，避免被纳税调整。

五、新增进项税额不得抵扣项目：“不得抵扣非应税交易”

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》第二十二条规定，“纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产用于同时符合下列情形的非应税交易（以下统称不得抵扣非应税交易），对应的进项税额不得从销项税额中抵扣：

- （一）发生《增值税法》第三条至第五条（普华永道注：即在境内发生应税交易和视同应税交易）以外的经营活动，并取得与之相关的货币或者非货币形式的经济利益；
- （二）不属于《增值税法》第六条规定的情形（普华永道注：即四类不属于应税交易的情形）”。

普华永道观察

这条还需要结合《实施条例》第二十五条的“五类不允许抵扣项目”（见本文第八部分）一并考虑。

建议：之前《征求意见稿》中“不得抵扣的非应税交易”的范围较广，正式稿中将不得抵扣非应税交易的范围限定为“经营活动”，缩小了需要进项转出的非应税交易的范围。我们后续需要重点关注一些常见的非应税交易是否会被认定为不属于“经营活动”，从而不需要转出相应的进项，例如股息红利、不征收增值税的政府补贴、投融资款、无应税交易的赔偿款、取得的保险赔款等。从事“经营活动”的相关纳税人需要尽早梳理评估“不得抵扣非应税交易”对应的进项税额抵扣问题，关注“不得抵扣非应税交易”对增值税和利润表的影响。

六、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》第二十一条明确了“纳税人购进贷款服务的利息支出，及其向贷款方支付的与该贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用支出，对应的进项税额暂不得从销项税额中抵扣。国务院财政、税务主管部门应当适时研究和评估购进贷款服务利息及相关费用支出对应的进项税额不得从销项税额中抵扣政策执行效果”，该规定与现行增值税政策一致。

普华永道观察

建议：企业仍需识别贷款相关支出的进项税额，做不得抵扣或转出处理。

七、转售餐饮、娱乐、居民日常服务：“不直接用于消费的”允许抵扣进项税额

现行增值税政策下，餐饮、娱乐、居民日常服务对应的进项税额一律不准抵扣。

《增值税法》第二十二条规定，纳税人“购进并直接用于消费的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务对应的进项税额”不得从其销项税额中抵扣。

普华永道观察

这条规则的表述改变意味着不直接用于消费，而是用于生产经营或转售的餐饮、娱乐、居民日常服务对应的进项税额有机会抵扣，这对会展、餐饮平台等外购餐饮服务并用于生产经营的企业来说是一大利好。不过，《实施条例》并未明确“直接用于消费”如何定义。

建议：会展、餐饮平台等企业尽早梳理业务模式和合同文档，并与主管税务机关沟通“不直接用于消费”的定义，为相关采购未“直接用于消费”留存证据，并提前与供应商联系增值税专用发票开具事宜，以确保进项税额的顺利抵扣。

八、新概念：高值兼用“长期资产”不得全额抵扣进项税额

《实施条例》第二十五条提出了“长期资产”这一新概念，包括“固定资产、无形资产或者不动产”，并明确兼用于一般计税方法计税项目和不允许抵扣项目（简易计税方法计税项目、免征增值税项目、不得抵扣非应税交易、集体福利或者个人消费）（以下简称“混合用途”）的：

- 原值≤500 万元的单项长期资产，其对应的进项税额可以全额抵扣；
- 原值>500 万元的单项长期资产，购进时先全额抵扣进项税额，此后在用于混合用途期间，根据调整年限计算不得抵扣金额，逐年调整。

现行政策下，兼用的长期资产对应的进项税额是允许全额抵扣的。

普华永道观察

《实施条例》对现行增值税政策下长期资产的进项税额处理做出了较大改动，以长期资产的原值为分界点，对兼用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。

建议：长期资产进项税额抵扣的具体操作办法，将由国务院财政、税务主管部门另行制定。在后续文件的落实过程中，企业需要关注如下细节问题：

- “单项”长期资产如何判定？例如，企业为一条产线采购并配置多个设备，各设备组成完整的产线后方能生产指定产品，但各设备在性能良好的条件下也可拆卸并组合到其他生产工作中，应以单个设备作为“单项”长期资产，还是以整条产线作为“单项”长期资产？
- “调整年限”的定义是什么？是否会参考会计折旧/摊销年限，或者企业所得税年限？如果为前者，使用寿命不确定的无形资产会计上不摊销，如何确定摊销年限？如果为后者，对于企业所得税加速折旧或一次性扣除的资产，如何确定摊销年限？
- 500 万以会计金额确定还是发票金额确定？
- 处置长期资产如何处理？
- 对于企业 2026 年 1 月 1 日前已经购入并全额抵扣进项税额的存量长期资产，是否会出现过渡政策？

“长期资产”这一概念的提出，将给企业财税工作带来较大挑战。企业需要在资产的整个生命周期中跟踪长期资产的使用情况，设计统一取数逻辑，建立增值税台账，必要时可以考虑赋能税务科技，以确保合规、科学的增值税管理。

九、新机制：无法划分的进项税额转出需按年“汇总清算”

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、免征增值税项目和不得抵扣非应税交易而无法划分不得抵扣的进项税额”，《实施条例》规定按照销售额或者收入占比计算，但没有提供具体公式。相比之下，现行增值税政策规定按销售额计算，公式为：当期不得抵扣的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 × (当期简易计税方法计税项目销售额 + 当期免征增值税项目销售额) ÷ 当期全部销售额。

此外，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》第二十三条规定纳税人“应当按照销售额或者收入占比逐期计算当期不得抵扣的进项税额，并在次年 1 月的纳税申报期内进行全年汇总清算”。

普华永道观察

新规对无法划分的进项税额转出多了一种“收入占比”的表述，可能是由于新规增加了对“不得抵扣非应税交易”的规定，而该类交易没有增值税销售额，因此新表述更为严谨。“收入占比法”适用于何种场景；以及“收入”如何定义、如何取数等问题仍有待后续文件澄清。

原先，是否要求清算权是主管税务机关的权利。新规下，清算成为了纳税人必须遵从的义务。这一新合规机制可以更为准确地计算不得抵扣的进项税额，但也给企业的增值税申报带来了更多的复杂性。

建议：企业需要关注“收入占比”的相关解释。此外，我们预计后续也会对 2026 年 1 月的第一个纳税申报期是否就需要对《增值税法》生效前已发生的事项做清算调整进行明确。

十、新扣缴义务：C2B 交易，企业须代扣代缴增值税

现行政策中，自然人发生应税交易，应由自然人自行纳税。自然人对于自行纳税义务不熟悉，这可能导致部分税源流失、难以监控；另一方面，付款企业未必能从自然人收款方取得足额增值税发票，可能面临企业所得税扣除方面的风险。

《实施条例》第三十五条新增，“自然人发生符合规定的应税交易，支付价款的境内单位为扣缴义务人。代扣代缴的具体操作办法，由国务院财政、税务主管部门制定”。

普华永道观察

针对 C2B 交易，企业需要面对全新的代扣代缴义务，这对于 C2B 交易量较大的行业（例如平台企业）来说，将是一个合规挑战，同时，对于目前一些大量向个人采购且难以拿到发票的企业来讲，代扣代缴增值税有可能更有利于企业所得税税前列支。具体如何进行企业所得税税前列支甚至是否有可能实现增值税进项抵扣，有待于后续文件的明确。

建议：企业应尽快梳理相关交易，收集代扣代缴所需材料，建立相关系统和机制，确保合规扣缴。

十一、新申报时限：按次纳税的，须于次年 6 月 30 日前申报

现行增值税政策下，按次纳税申报期限为纳税义务发生之日起 15 日内。

《实施条例》第四十四条规定，“按次纳税的纳税人，销售额达到起征点的，应当自纳税义务发生之日起至次年 6 月 30 日前申报纳税”。

普华永道观察

该新规对于按次纳税的纳税人（例如自然人）比较友好，相关纳税人至少有 6 个月的合规申报窗口。

目前个人所得税经营所得和综合所得汇算办理时限分别是次年 3 月 31 日和 6 月 30 日，对于按次缴纳增值税的自然人的纳税时限也定于次年 6 月 30 日，可能也是为了便于自然人的个人所得税和增值税一并申报缴纳。

建议：按次纳税的纳税人也应关注相关的纳税义务，预计税务机关将增强对该类纳税人的征管。

十二、新限制：逾期未申报退（免）税需视同内销

现行增值税政策中，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）税或未在规定期限内收汇的，可以在收齐相关凭证或办理收汇手续后，办理出口退（免）税。

《实施条例》第四十八条规定“纳税人适用退（免）税、免征增值税的出口业务，应当按照规定期限申报；

逾期未申报的，按照视同向境内销售的规定缴纳增值税”。此前《征求意见稿》曾对出口退（免）税/免征增值税申报设定了自报关出口之日起36个月最晚申报的时限。《实施条例》正式稿没有提到具体时限，该时限仍有待后续文件明确。若超过时限，相当于从征管角度取消了该货物/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，需要视同内销处理。

此外，《实施条例》第五十二条新赋予了税务机关向有关单位、个人获取与出口税收征收管理相关的物流、报关、货物运输代理、资金结算等信息的权力。新规实施后，预计税务机关将通过更多的信息收集来强化“以数治税”的大数据征管能力。

普华永道观察

建议：逾期申报视同内销的新规定将可能给出口企业带来额外税务成本和资金压力。企业须密切关注后续文件，避免由于逾期申报为企业带来损失。例如，对于采用先出口到海外仓再销售的企业来说，须评估在时限内完成全部销售申请退（免）税的可能性，必要时可考虑变更商业模式，以确保出口退税应享尽享。

十三、新震慑：一般反避税条款兜底打击避税行为

《实施条例》第五十三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，或者提前退税、多退税款的，税务机关可以依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关行政法规的规定予以调整。”

普华永道观察

《增值税法》第二十条及《实施条例》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，覆盖了其他没有合理商业原因的安排。目前《税收征收管理法》也在修订阶段，根据2025年发布的《税收征收管理法（修订征求意见稿）》，“纳税人实施不具有合理商业目的的安排……税务机关有权进行合理调整”。可以预见，增值税新规与《税收征收管理法》结合后，“进行合理调整”将比“核定销售额”的调整手段更为宽泛，更具有震慑力。

建议：目前，企业所得税、个人所得税已经包含了一般反避税条款，企业开展交易时，需要结合交易的整体商业目的来判断是否存在纳税调整风险。未来，涉及增值税的交易也需要关注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》及其《实施条例》将于2026年1月1日生效，留给企业的时间窗口非常紧，企业须结合行业和自身特点，尽快评估政策影响，并及时在商业模式、购销政策、系统、开票、申报等方面做出应对。此外，预期新法规体系下，将很快出台一大批配套政策，以明确现行政策的效力及未决事项，可能包括：

- 货物、服务、无形资产、不动产的具体范围、税目注释；
- 跨境交易的免税、零税率处理和适用条件，特别是针对“完全在境外消费（使用）”、“与境内的货物、不动产、自然资源直接相关”等关键概念的阐释；
- 出口退（免）税的具体操作办法；
- 无法划分的进项税额转出的公式及按年清算调整的具体办法；
- “长期资产”进项税额抵扣的具体办法；
- C2B 交易的增值税代扣代缴规程；
- 增值税即征即退、免税、差额征税、简易计税 5% 征收率等政策的延续、整合、终止。

普华永道将持续关注增值税进展，与您分享我们的观察，助您从容应对增值税新规。

注释

1. 《中华人民共和国增值税法实施条例》

https://www.gov.cn/zhengce/content/202512/content_7053149.htm

2. 《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>

3. 《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>

关于《征求意见稿》的详细解读，请参见普华永道《中国税务/商务新知》2025年第10期

<https://www.pwccn.com/zh/china-tax-news/2025q3/chinatax-news-aug2025-10.pdf>

4. 《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>

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

普华永道中国内地北部税务主管合伙人
+86 (10) 6533 2022
rex.c.chan@cn.pwc.com

任颖麟

普华永道中国内地中部税务主管合伙人
+86 (21) 2323 2518
alan.yam@cn.pwc.com

倪智敏

普华永道中国南部税务主管合伙人
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

新知

中国税务/商务专业服务

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 12 月 31 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>

© 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。