

増値税法に関連する通達の解説(三)

仕入増値税額の控除、資産再編における非課税処理、混合販売への適用税率、納税義務の発生時期などの明確化

2026年2月

第3号

概要

2026年1月30日、財政部と国家税務総局は「仕入増値税額の控除などに係る事項に関する公告」¹(財政部、国家税務総局公告[2026]13号。以下、「13号公告」)を共同で公布しました。新増値税法における重要な関連通達として、13号公告では従来の仕入増値税額控除に関する政策を継承、具体化するとともに、資産再編における非課税の適用範囲を拡充しています。また、単一取引で複数の税率が適用される場合の例示を用いた指針を示すとともに、「代金を前受した後にサービスを分割して提供する」場合の納税義務発生時期に関する規定を新たに追加し、各社が新増値税法を遵守するためのより明確な指針を提供しました。

本稿では13号公告における重要な条項を詳細に分析した上で、新旧政策の差異、業界への影響、及び特に留意すべき考慮事項を解説し、企業が新政策の要求を正確に把握できるよう支援いたします。

詳細内容

一、仕入増値税額の控除：実務処理を簡素化、控除不可の仕入増値税額を区分できない場合の計算式を明確化

13号公告第1条では、自動車の購入、国内旅客輸送サービスの購入、道路・橋・ゲート通行サービスの購入、区分できない控除不可の仕入増値税額の按分、仕入増値税額控除の形式要件という5つの実務上の重要な項目を規定しています。

そのうち、一般納税者が簡易課税項目、増値税免税項目、控除不可の非課税取引に用いるために購入した貨物(固定資産を除く)、サービスについて、仕入増値税額を区分できない場合の計算式は以下のとおりです。

当期控除不可の仕入増値税額

= 当期区分できない仕入増値税総額

$$\times \frac{\left(\begin{array}{l} \text{当期簡易課税方式を用いた} \\ \text{課税項目売上高} \end{array} + \begin{array}{l} \text{当期増値税} \\ \text{免税項目売上高} \end{array} + \begin{array}{l} \text{当期控除不可の} \\ \text{非課税取引収入} \end{array} \right)}{\text{当期総売上高} + \text{当期非課税取引総収入}}$$

PwC の インサイト

全体として、13号公告第1条の規定は、基本的に従来の政策や実務上の処理を継承しつつ、最適化を図っています。例えば、自動車の購入については発票に記載されている増値税額を直接控除できることを明確化しました。一方、鉄道や航空輸送のEチケットについて、従来の政策(財政部、国家税務総局、税関総署公告[2019]39号公告。以下、「39号公告」)では計算式を用いて控除額を計算していましたが、13号公告では、発票上に明記された増値税額により直接控除する方式に簡素化されています。これは、企業の財務・会計コストの低減に寄与するものとなります。留意すべき点として、13号公告では、従来の政策で仕入増値税額控除を認めていた「電子普通発票」に言及していないものの、国家税務総局が転載した新華社の報道によると、従業員の旅客身分情報が明記された増値税電子普通発票を一般納税者が取得した場合も、規定に基づいて仕入増値税額を控除することが可能です。ただし、具体的な控除可能な増値税額について、39号公告の規定(発票に明記された税額による控除)を引き続き適用できるかどうかは、国家税務総局による今後の明確化が待たれます。また、企業において控除不可の仕入増値税額を区分できない状況が生じ、上記の計算式にしたがって按分計算を行う場合には、収益を明確に集計するための仕組みを整備するとともに、非課税取引収益の分類を適切に管理する必要があります。さらに、「増値税法实施条例」では、控除不可の仕入増値税額を区分できない場合に年間一括清算を行うことを求めています。現時点で具体的な清算管理弁法は公布されていません。納税者は今後公布される関連通達の動向を注視していく必要があります。

二、資産再編の非課税措置：適用範囲の拡大と適用要件の追加

13号公告は、従来の政策における資産再編の非課税規定を継承・最適化し²、この規定を有効期間のない恒久的な制度として位置付けています。これは、国が企業の事業改革や優良資源の再編を税制面から支援する方針を示すものです。納税者が合併、分割、売却、交換などの方法で資産再編を実施し、且つ以下の4つ要件を同時に満たす場合、関連する貨物、金融商品、無形資産、不動産の譲渡には増値税が課税されず、対応する仕入増値税額は所定の規定に基づき控除可能です。新政策の要点を以下のとおり整理しました。

要点	13号公告における資産再編に関する規定	PwCのインサイト
適用範囲の拡大	資産再編に関連する貨物、 金融商品 、 無形資産 、不動産の譲渡が適用範囲に含まれる。	従来の政策では、「貨物、不動産、土地使用权」のみが適用対象とされていました。しかし、実務上は資産再編に関わる知的財産権、金融資産、暗号資産なども非課税政策の適用対象となるかについて、税務当局と企業との間で見解の相違が度々生じていました。新政策では、「貨物、金融商品、無形資産、不動産」の全てが適用範囲に含まれることを明確化しています。これにより、取引に関する解釈上の争いが解消され、取引コストの低減が期待されます。
資産グループの要件を詳細化	納税者が資産再編を実施する場合、全てまたは一部の資産を、関連する債権・負債及び従業員とともに、資産グループとして一括して譲渡しなければならない。資産グループには、資産、債権、負債及び従業員を同時に含む必要がある。	従来の規定を継承しており、資産譲渡の包括性を強調している点が重要です。13号公告では「資産グループ」の概念を繰り返し強調し、その構成要件を列挙していますが、具体的な定義や「関連する」の判断基準は示されていません。
独立事業の要件を追加	資産再編の対象は、相対的に 独立して運営可能な事業 でなければならない。	<p>資産再編対象が「相対的に独立して運営可能な事業」であることが明確に要件付けられ、政策適用の要件を引き上げるとともに、企業が非課税政策の適用を目的として、本来課税対象となる個別資産を資産再編として組み込むことを防ぐ意図があります。</p> <p>ただし、新政策では事業の「独立性」をどのように定義するのか、どのような運営要件を満たす必要があるか、企業がどのような資料を提出して証明すべきかなど、「相対的に独立して運営可能な事業」の具体的な判断基準は明示されていません。企業としては、関連する事業が独立してキャッシュ・フローを生みだせるか、包括的な運営チーム及び管理体制を備えているか、単独の予算・財務システムや独立した顧客基盤を有するかといった要素を考慮して判断することが必要となる可能性があります。</p> <p>企業におかれては、再編実施前に、対象事業の主要な運営要素を整理するとともに、関連する証明資料(例:事業計画書、財務諸表、人員配置表など)を準備し、所轄税務当局との事前協議を行うことで、対象事業が「独立運営」の要件を満たすかどうかを確認するよう推奨します。</p>
合理的な商業目的の要件を追加	資産再編は 合理的な商業目的 を有していることが必要であり、増値税額の減額、免	この要件は、「増値税法实施条例」第53条の一般租税回避防止条項に対応しています。ただし、この一般租税回避防止条項については、具体的な認定基準と立証要件が現時点で明確化されて

要点	13号公告における 資産再編に関する規定	PwCのインサイト
	税、納付遅延または税還付の前倒し、過大還付を主な目的としてはならない。	<p>おらず、また「商業目的」の合理性には主観的な判断の余地が残されていることから、税務当局と企業との間で見解の相違が生じる可能性があります。</p> <p>企業におかれては、再編実施前に、事業上の意義や実質的な目的を整理するとともに、関連する説明資料(例:再編計画、事業計画、財務・税務影響分析など)を準備した上で所轄税務当局と事前協議を行い、税務コンプライアンスリスクを回避することが望まれます。</p>
当事者間における 納税者区分の 対等性を 要件に追加	譲渡者が一般納税者である場合、譲受者も一般納税者でなければならない。	従来の政策では、譲受者の納税者区分について制限が設けられていませんでした。一方、新政策では譲渡者が一般納税者の場合には、譲受者も必ず一般納税者でなければならないと明確化しています。なお、譲渡者が小規模納税者の場合、13号公告では譲受者の納税者区分について制限を設けていません。
仕入増値税額の 取り扱いルールを 明確化	資産再編における「増値税非課税」の取り扱いは、「増値税法实施条例」第22条で規定している「控除不可の非課税取引」に該当しないことを明確化。	13号公告におけるこの考え方の明確化によって、税務当局と企業間での見解の相違が解消され、より確実に政策が適用されることが期待されます。
抹消時に発生する 譲渡側の 仕入増値税額控除 の繰越規定を縮小	資産再編の実施により合併され、税務登記を抹消する場合、登記抹消までに控除しきれない仕入増値税額は、合併後の納税者においても引き続き控除できる。	<p>13号公告では、従来の政策のうち「抹消企業による仕入増値税額の繰越」規定を「合併」のケースに限定し、適用範囲を縮小させています。即ち、企業に「新会社の設立・分割」が生じ、元の企業が解散・登記抹消する場合、未控除となっている仕入増値税額を繰越控除することができなくなる可能性があります。関連する再編を計画している企業においては、非課税政策を適用した場合の増値税への影響を事前に試算する必要があります。</p> <p>このほか、従来の政策では、双方の所轄税務当局による「資産再編において未控除となっている仕入増値税額の移行書類」を引き継ぐ手続を規定していましたが、13号公告ではこの点については明示されていません。</p>

13号公告では、資産再編の非課税政策に関する手続規定については明示されていません。租税原理の観点から見ると、資産再編は増値税の課税対象取引にも税務優遇対象にも該当しないことから、新旧の規定体系のどちらにおいても届出、承認などの手続は規定されていないものと考えられます。

ただし、納税者の観点から見ると、13号公告で新たに導入された一連の概念的な判定要件と手続規定の不明確さにより、納税者が課税対象と非課税対象の区分を明確に判別することが困難となる可能性があります。企業におかれては、解釈の相違により非課税政策の適用が認められない事態を回避するため、資産再編に関する網羅的な証明書類(例:再編計画書、資産グループの構成に関する説明資料、事業の独立性分析に関する書

類、合理的な商業目的の説明書など)を準備し、自社の取引が政策の適用要件を満たしていることを証明するとともに、所轄税務当局との協議や事前裁定などを通じて税務上の確実性を確保することを推奨します。

このほか、複数回の譲渡を伴う段階的な再編については、従来の政策では「最終的な譲受者と労働力の受け手が同一の組織及び個人である」ことを条件として、非課税政策の適用を認めるものと規定していました。この規定は 13 号公告には明記されておらず、段階的な再編取引における増値税の取り扱いについて不確実性が高まっています。

三、単一の課税取引が 2 つ以上の税率に関わる場合(混合販売): 4 つのシナリオにおける「主要業務」を明確化

「増値税法」及びその実施条例では、単一の課税取引が 2 つ以上の税率(または徴収率、以下同)に関わる場合、当該課税取引の主要業務(主要業務:取引において主体的な地位を占め、取引の実質及び目的を体現するもの。付帯業務:主要業務の発生を前提とし、主要業務を補完するために必要不可欠なもの)に応じた税率を適用することを規定しています。13 号公告では、「主要業務」の典型的な 4 つのシナリオを列挙し、これらの取引について直接「主要業務」を指定しており、類似する取引においてもこれに準じて取り扱うことができます。

該当する可能性のある業界	13 号公告における主要業務に関する規定	PwC のインサイト
ソフトウェア業界	1.ソフトウェア製品の販売と同時にインストール、保守、研修などのサービスを提供する場合、ソフトウェア製品の税率を適用する。	この政策では、「財政部、国家税務総局 増値税に関する若干の政策の通知」(財税[2005]165 号)の取り扱いを引き継ぎ、複数の業務が同時に行われるケースを明確にしています。
製造業、建築据付業	2.プレハブ住宅、機械設備、鉄骨などの貨物の販売と同時に据付サービスを提供する場合、貨物の税率を適用する。	税務処理に 重大な変化 が生じています。従来の政策 ³ では、「兼営」の場合、それぞれの取引において増値税額を算出した上で、一部の据付サービスについては甲供工事(発注者が重要資材を供給する工事)に応じた簡易課税の方法を認めていました。 甲供工事に応じた簡易課税に関する規定は、財政部、国家税務総局公告[2026]10 号にて既に廃止されています。また 13 号公告では、当該ケースが「単一取引」に該当する場合、貨物を主要業務とみなして貨物の税率を直接適用しなければならないことを明確化していることから、これまでの実務に比較して企業の税負担が増加する可能性があります。
充電・電池交換プラットフォーム、新エネルギー車業界	3.充電・電池交換業務において、電力製品の販売と同時に電池の交換、位置決め、保守などのサービス費	国家税務総局が 2025 年に公式サイトで公布した「充電・電池交換業務の増値税政策に関する適用基準」 ⁴ では、「充電・電池交換業務は実質的に買い手に対する電力製品の販売であり、また買い手が取引を成立させることの主たる目的も電力製品の取得及び使用であり、その過程でその他のサービスの提供も関わるものとなります。従って、充電・電池交換に関する業務の実質は、電力

該当する可能性のある業界	13号公告における主要業務に関する規定	PwC のインサイト
	用を請求する場合、電力製品の税率を適用する。	販売を主体とした混合販売行為であり、売上総額に対して電力製品に基づく13%の増値税率を適用すべきである」としています。この内容は今回の新規定の趣旨とも一致しています。
レンタカープラットフォーム	4. 交通手段のリースサービスを提供すると同時に IT などのサービス費用を請求する場合、リースサービスの税率を適用する。	上記の充電・電池交換のシナリオと同様に、ユーザーがこのサービスを購入する目的は、交通手段の使用権を取得することであり、IT や位置情報サービスなどは付帯的な性質を有するものであることから、リースサービスの税率を適用することになります。
その他の取引	納税者が上記と類似した課税対象取引を行う場合、これらに準じて取り扱う。	<p>従来の政策における「混合販売は、企業の主要業務に基づいて適用税率を判断する」という考え方は異なり、新たな増値税法では、単一取引の「主要業務」によって適用税率を決定することになります。ただし、主要業務を判断する根拠については、依然として明確なガイドラインが不足しています(例: 取引金額の割合、原価の割合、取引の実質についての重要性、顧客の本質的なニーズなどについて、どのような基準で判断すべきか)。13号公告で列挙されている4つの典型的なシナリオは、関連する納税者に一定の指針を提供しており、取引の実質と目的に基づき主要業務を判断する考え方を示しているものの、業務の「類似性」をどのように定義づけるかについては、実務上異なる見解(例: 医療機器の販売と同時に調整を行うサービスを提供する場合、第2項に準じて貨物の税率を適用すべきかどうか、また、特定の業界では設備の販売と同時に高付加価値の据付サービスを提供し、据付サービス費用の割合が50%を超える場合、第2項に準じた取引とみなされ貨物の税率を適用すべきかどうかなど)が存在する可能性があります。</p> <p>さらに、13号公告が対象としているのは、単一取引が2つ以上の税率に関わる業務です。「単一取引」は、各業務間に明らかな主従関係があり、且つ「同時に」提供することを本質的な前提としています。仮に企業の関連業務が分割可能で、強い関連性が存在せず、且つ個別に契約を締結し、独立して請求する場合には、「複数取引」に該当し、従来と同様にそれぞれを別個に計算し、対応する税率に基づいて個別に課税する必要があります。これは本条の趣旨とも整合しています。</p> <p>企業におかれては、「貨物+サービス」の取引を計画する際には、単一取引または複数取引のいずれに該当するかを明確に判別するとともに、単一取引の場合には、契約の中で取引の主要な目的や付帯/不随業務の明確化、納品書、検収報告書などの資料の保管、税務当局との事前協議などを通じて主要業務の判定基準を確認し、税率適用の誤りを回避されるよう推奨します。</p>

四、納税義務の発生時期: 徴税管理を詳細化、規範化

13号公告では、4種類の状況における増値税納税義務の発生時期を明確化しています。そのうち、サービスを分割して提供する場合の納税義務の発生時期に関する規則が新たに追加されたことは重要な変更点です。

要点	13号公告における納税義務発生時期に関する規定	PwC のインサイト
<p>大型貨物の製造・販売に係る納税義務発生時期の規定を簡略化</p>	<p>製造期間が 12 か月を超える大型機械設備、船舶、航空機などの貨物に関する納税義務の発生時期は、代金受領日または書面契約で定める支払期日とする。</p>	<p>従来の政策では、大型貨物の販売においては、代金の直接回収と前受金を区分して異なる処理を行っていました。直接回収の場合は、販売代金の受領日または販売代金請求権の獲得日（販売代金請求権の獲得にあたっては、契約の取り決めや貨物の出荷時期の確認も必要）とし、前受金の場合は、前受金の受領日または書面契約で定める代金受領日としていました。</p> <p>13号公告では、大型貨物販売に係る納税義務発生時期の規定を改め、直接回収と前受金を区別せず、また貨物が発送されたかどうかも考慮せず、契約の定めまたはキャッシュ・フローに基づいて納税義務の発生時期を確定することとされました。</p>
<p>代金前受後サービスを分割提供する場合の納税義務発生時期に関する規定を追加</p>	<p>サービス代金を前払いで受領した後、分割してサービスを提供する場合、納税義務発生時期は原則として「実際にサービス提供を開始した日」または「契約の約定日」のうちいずれか早い日とし、且つ受領した代金の全額について増値税を申告納付しなければならない。</p>	<p>この取り扱いは、税務処理に大幅な変更をもたらしています。従来の政策である財税[2016]36号（以下、「36号通達」）では、一般的なサービスの前受金について特別な規定はなく、サービス販売については、以下のいずれかを納税義務発生時期としていました。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 販売代金の受領日 2) 販売代金請求権の獲得日（事前に発票を発行している場合は、当該発票発行日） <p>そのうち 1) は、納税者がサービス提供の過程または完了後に受領する代金、2) は書面による契約で約定した支払期日を指し、契約未締結もしくは支払期日について定めがない場合には、サービス完了日を指していました。また、サービスの前受金について発票を発行しておらず、且つ書面による契約で支払期日の定めがない場合は、サービス完了日まで増値税納税義務が発生していないものとみなされていました。</p> <p>13号公告では、このような「代金前受後に分割してサービスを提供する」場合について、「いずれか早い日を適用する原則」を明確化し、且つ受領した代金の全額を一括して申告することを要求することで、申告遅延の防止を図っています。</p> <p>納税者は、納税義務発生時期の変更に留意し、サービス契約書や、サービス提供記録などの資料を保管するとともに、「初回サービス提供日」を明確に定義して、申告漏れによる税務リスクの発生を回避する必要があります。また、前払後にサービスを楽しむ業種（例：通話料前払い、教育研修、リース、不動産管理、飲食サービスなど）について、新たに追加された納税義務発生時期の判定ルールが自社のビジネスモデルに与える税務上の影響を適時に評価し、一括納税後に消費者からの返金要求があった場合の税還付手続にも留意する必要があります。</p>
<p>不動産販売に係る納税義務</p>	<p>不動産譲渡の完了時期（すなわち、納税義務の発生時期）は、所有権移転登記の完了日または実際の引渡日の</p>	<p>従来の政策では、「所有権移転登記」のみが不動産譲渡完了の基準として規定され、「実際の引き渡し」（例：先に不動</p>

要点	13号公告における 納税義務発生時期に関する規定	PwC のインサイト
の発生時期を 詳細化	うちいずれか早い日をもって確定する。	産を引き渡し、その後所有権移転登記の手続を行う場合)のケースは考慮していませんでした。13号公告では、この規定を詳細化し、「所有権移転登記」と「実際の引き渡し」のいずれも譲渡完了の基準とし、いずれか早い方とする原則により納税義務の発生時期を確定することを明確化しています。これにより、引き渡しと不動産権利証の発行時期が一致しない場合の納税時期に関する問題が解消されます。不動産開発企業においては、納税義務を適時に履行するとともに、引き渡し通知書、所有者の検収記録、鍵の受け渡し記録など、関連する「引渡日」の証明資料を適切に保管することを推奨します。
金融機関の 貸付金に係る 未収利息収入 に関する適用 範囲を微調整	<p>金融機関が貸付を行った後、利払日から90日以内に発生した未収利息については、現行の規定に基づいて増徴税を納付する。利払日から90日を超えて発生した未収利息については、一時的な増徴税納付は行わず、実際に利息を受け取った時点で納税する。</p> <p>金融機関とは、銀行、信用組合、財務会社、信託会社、証券会社、保険会社、ファイナンス・リース会社、証券ファンド管理会社、及び中国人民銀行、国家金融監督管理総局、中国証券監督管理委員会が設立を認可し、且つ金融保険事業を運営するその他金融機関を指す。</p>	36号通達及び財税[2016]140号の規定を継承するとともに、「金融機関」の具体的な範囲を微調整し、「証券投資ファンド」が当該規定の適用対象となる旨の記述を削除しました。

まとめ

全体として、13号公告は企業が頻繁に直面する税務上の課題に対し、ルールの最適化と詳細化を行い、既存政策の大半を継承しつつ、長年にわたる実務上の課題や解釈の争点を解決し、徴税管理上の不備を補完するものとなっています。

これまで新政策の公布を待ってM&Aや事業再編を検討していた企業にとって、現在はより確実に取引を進められる環境が整いました。特に、多数の無形資産譲渡を伴うハイテク企業や金融商品譲渡を伴う金融企業が資産再編を行う場合、今回の新政策は大きな後押しとなります。ただし、新たに追加された非課税処理の条件(例:「相対的に独立して運営可能な事業」の定義)については、事前に税務当局への確認を行い、政策適用の誤りを防止することを推奨します。

また、主要業務の明確化により、ソフトウェア、建設据付、充電・電池交換、交通手段リースプラットフォームなどの業界においては、税務処理の不確実性を低減することができます。また、複合型取引に関わるその他の企業

においても、業務プロセスや契約上の取り決めに早期に整理するとともに、主要業務の判断基準を整備し、各業務の税率判定を完了させることが望まれます。

サービス業にとって最も重要な変更点は、「代金前受後のサービス分割提供」に関する規定であり、企業におかれては取引モデル及び代金回収モデルを再検討し、税務コストとコンプライアンスリスクの低減が必要かどうかを評価することを推奨します。

さらに、全ての企業は仕入増値税額控除に関する新たな規定に留意し、内部証憑管理や会計処理のプロセスを最適化するとともに、長期資産、控除不可の仕入増値税額の区分などの規定に基づいてシステムや文書体制を整備し、税務申告のコンプライアンスを確保していく必要があります。

PwCでは、増値税に関する新たな規定及び地方税務当局の執行についての方針を引き続き注視するとともに、専門的な税務コンサルティング及び実務対応指導の提供を通じて、企業が政策の変化に効率的に対処し、コンプライアンス経営と持続的な成長を実現できるよう支援してまいります。

注釈

1. 財政部、国家税務総局公告[2026]13号(リンク先は中国語)
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5247494/content.html>
2. 資産再編に関する旧政策(リンク先はいずれも中国語)。
 - 国家税務総局公告[2011]13号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194217/content.html>
 - 国家税務総局公告[2012]55号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194334/content.html>
 - 国家税務総局公告[2013]66号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194410/content.html>
 - 財税[2016]36号添付資料2
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5203752/content.html>
3. 据付サービス提供と併せたプレハブ住宅、機械設備、鋼構造部品などの貨物販売の従来政策(リンク先はいずれも中国語)。
 - 国家税務総局公告[2017]11号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194728/content.html>
 - 国家税務総局公告[2018]42号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194814/content.html>
4. 充電・電池交換業務の増値税政策に関する適用基準(リンク先は中国語)
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102414/c5238551/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 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 2026 年 2 月 11 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、また思想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。

© 2026 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または不作為について一切の責任を負いません。

增值税法配套文件解读（三）： 进项税抵扣、资产重组不征税处理、 混合销售适用税率、纳税义务发生时间 等方面的明确

二零二六年二月

第三期

摘要

2026年1月30日，财政部、税务总局联合发布《关于增值税进项税额抵扣等有关事项的公告》¹（财政部、税务总局公告[2026]13号，以下简称“13号公告”）。作为新增增值税法下的重要配套文件，13号公告延续并细化了原进项税额抵扣政策，丰富了资产重组不征税的适用范围，对一项交易涉及多个税率给出了列举性指引，新增了“先收款再分期提供服务”的纳税义务发生时间规则，为企业合规落地新增增值税法提供了更清晰的指引。

本期《中国税务/商务新知》，普华永道将深度拆解13号公告的核心条款，剖析新老政策差异、行业影响及需重点关注的不确定事项，助力企业精准把握新政要求。

详细内容

一、进项税额抵扣：简化操作、明确无法划分不得抵扣进项税额的计算公式

13 号公告第一条对机动车采购、购进国内旅客运输服务、购进道路桥闸通行服务、无法划分不得抵扣进项税额的分摊、进项抵扣的形式要件五大核心问题进行了规范。

其中，一般纳税人购进货物（不含固定资产）、服务，用于简易计税项目、免征增值税项目、不得抵扣非应税交易而无法划分不得抵扣进项税额的计算公式如下：

$$\begin{aligned} & \text{当期不得抵扣的进项税额} \\ &= \text{当期无法划分的全部进项税额} \\ & \times \frac{\left(\begin{array}{l} \text{当期简易计税方法} \\ \text{计税项目销售额} \end{array} + \begin{array}{l} \text{当期免征增值税} \\ \text{项目销售额} \end{array} + \begin{array}{l} \text{当期不得抵扣} \\ \text{非应税交易收入} \end{array} \right)}{\text{当期全部销售额} + \text{当期全部非应税交易收入}} \end{aligned}$$

普华永道观察

总体而言，13 号公告第一条的规定基本延续了原有政策及操作实践，并进行了优化。例如，明确了机动车采购以发票税额直接抵扣；对于铁路、航空运输电子客票，原政策财政部、税务总局、海关总署公告[2019]39 号（39 号公告）采用公式计算抵扣，13 号公告则直接以发票上列明的增值税税额抵扣，简化了抵扣方式，有助于降低企业财务核算成本。需注意，虽然 13 号公告没有提到原政策下允许进项抵扣的“电子普通发票”，但按照税务总局转载的新华社报道，一般纳税人取得列明其员工的旅客身份信息的增值税电子普通发票，也可以按照规定抵扣进项税额。而具体的可抵扣税额是否延续 39 号公告规定的按发票上注明的税额进行抵扣，有待后续税务总局明确。企业发生无法划分不得抵扣进项税额的情况，适用上述公式分摊的，需要建立清晰的收入归集体系，监控非应税交易收入类型。此外，《增值税法实施条例》要求对无法划分不得抵扣进项税额进行全年汇总清算，但目前尚未发布具体清算管理办法，纳税人须密切关注后续配套文件的发布。

二、资产重组不征税：扩大适用范围，新增适用条件

13 号公告延续并优化了原政策中资产重组不征税的规定²，并将该规定作为一项长期制度（未设定有效期），体现了国家对企业转型升级、整合优质资源的税收支持导向。纳税人通过合并、分立、出售、置换等方式实施资产重组，若同时满足四项条件，涉及的货物、金融商品、无形资产、不动产转让，不征收增值税，对应的进项税额可按规定抵扣。普华永道将新政的核心要点梳理如下：

要点	13号公告对资产重组的规定	普华永道观察
扩大适用范围	资产重组涉及的货物、 金融商品 、 无形资产 、不动产转让	原政策字面规定仅适用于“货物、不动产、土地使用权”。实践中，对于资产重组中涉及的知识产权、金融商品、虚拟资产等是否也一并适用不征税政策，往往存在税企分歧。新政策已将“货物、金融商品、无形资产、不动产”全部纳入适用范围，有助于减少交易中的争议，降低交易成本。
细化资产包条件要求	纳税人实施资产重组时，应当将全部或部分资产，与相关联的对应债权、负债和员工共同组成 资产包 ， 一并转让 。 资产包需同时 包含资产、债权、负债和员工。	与原规定一脉相承，核心是强调资产转让的完整性。在此基础上，13号公告反复强调“资产包”概念，列举了资产包的构成要件，但没有给出具体定义和“相关联”的判断标准。
新增独立业务条件	资产重组的标的是可以 相对独立运营 的经营业务。	<p>明确要求资产重组标的为“可以相对独立运营的经营业务”，提高了政策适用门槛，避免企业为适用不征税政策，将原本应税的个别资产转让包装为资产重组。</p> <p>但新政未明确“相对独立运营的经营业务”的具体判断标准，例如如何界定业务的“独立性”、需具备哪些运营要素、企业需提供哪些资料加以证明等。企业可能需要考虑相关业务是否能独立产生现金流、是否具备完整的运营团队和管理体系、是否拥有单独的预算和财务体系、是否有独立的客户群体等因素来判定。</p> <p>建议企业在重组前，梳理标的业务的核心运营要素，准备相关证明资料（如业务运营方案、财务报表、人员配置清单等），提前与主管税务机关沟通，确认标的业务是否符合“独立运营”要求。</p>
新增合理商业目的条件	资产重组应当具有 合理商业目的 ，不以减少、免除、推迟缴纳增值税或提前退税、多退税款为主要目的。	<p>该要求呼应了《增值税法实施条例》第53条的一般反避税规则。但该一般反避税规则目前未明确具体的认定标准和举证要求，“商业目的”的合理性存在主观判断空间，容易引发税企争议。</p> <p>建议企业在重组前，梳理交易的商业逻辑及核心目的，准备相关说明资料（如重组方案、商业计划书、财务税务影响分析等），提前与税务机关提前沟通，规避税务合规风险。</p>
新增身份对等要求	转让方为一般纳税人的，接收方也应为 一般纳税人 。	原政策未对接收方的纳税人身份作出限制；新政策明确，转让方若为一般纳税人，接收方也须为一般纳税人。若转让方为小规模纳税人，13号公告未对接收方的身份作出限制。
明确进项抵扣规则	明确资产重组“不征收增值税”不属于《增值税法实施条例》第22条规定的“不得抵扣非应税交易”。	13号公告对该逻辑的明确，有助于减少税企争议，提升政策适用的确定性。

<p>收窄转让方法注销时的进项抵扣结转规则</p>	<p>因实施资产重组被合并，办理注销税务登记的，注销登记前尚未抵扣的进项税额，可以由合并后的纳税人继续抵扣。</p>	<p>13号公告将原政策中“注销企业进项结转抵扣”的规定，限定在“合并”场景中，收窄了适用范围。换言之，若企业发生“新设分立”，原企业解散注销，其尚未抵扣的进项税额可能无法结转抵扣。拟进行相关重组的企业，需要提前测算采用不征税政策的增值税影响。</p> <p>此外，原政策规定了双方主管税务机关传递《资产重组进项留抵税额转移单》的程序，13号公告未对此提及。</p>
----------------------------------	---	---

13号公告未提及资产重组不征税政策的程序性规定。从税收原理上看，资产重组不属于增值税应税交易，也不属于税收优惠范畴，因此无论是新老文件体系，均未规定备案、审批等程序。

但从纳税人视角出发，13号公告新增了一系列概念性的判定条件，程序性规定的缺失将导致纳税人难以清晰界定税与非税的边界。建议企业准备完整的资产重组相关证明文档（如重组方案、资产包构成说明、业务独立性分析、合理商业目的解释等），证明自身交易符合政策适用要求，并通过与主管税务机关沟通、事先裁定等方式获得税务确定性，避免因理解偏差导致无法适用不征税政策。

此外，对于涉及多次转让的分步重组，原政策规定“最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的”，可以适用不征税政策。该规定未在13号公告中体现，增加了分步重组交易的增值税不确定性。

三、一项应税交易涉及两个以上税率（混合销售）：明确四种场景的“主要业务”

《增值税法》及其实施条例规定，一项应税交易涉及两个以上税率（或征收率，下同）的，按照该应税交易的主要业务适用税率——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。13号公告列明了四类典型场景，直接为这四类交易指定了“主要业务”，且类似交易可比照执行：

可能涉及行业	13号公告对主要业务的规定	普华永道观察
<p>软件行业</p>	<p>1.销售软件产品同时提供安装、维护、培训等服务，适用软件产品的税率。</p>	<p>该政策延续了《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税[2005]165号）的处理思路，并强调了业务行为的同时发生。</p>
<p>制造业、建筑安装业</p>	<p>2.销售活动板房、机器设备、钢结构件等货物同时提供安装服务，适用货物的税率。</p>	<p>税务处理发生重大变化：原政策³按兼营处理分别计税，且部分安装服务可按甲供工程简易计税。</p>

		一方面，财政部、税务总局公告[2026]10号已经取消了甲供工程简易计税的规定；另一方面，13号公告也明确了这种情况属于“一项交易”，应直接以货物作为主要业务，适用货物的税率，因此企业税负成本可能较以往实操会有所增加。
充换电平台、新能源汽车行业	3.充换电业务中销售电力产品同时收取蓄电池更换、定位、维护等服务费，适用 电力产品 的税率。	与2025年国家税务总局官网发布的“关于充换电业务增值税政策执行口径” ⁴ 一致：“充换电业务，从业务实质上看是向购买方销售电力产品，购买方达成交易的主要目的也是取得和使用电力产品，在此过程中又涉及提供其他服务。因此，充换电相关业务的实质是以销售电力为主体的混合销售行为，应以取得的全部销售额按照销售电力产品适用13%增值税税率。”
租车平台	4.提供交通工具租赁服务同时收取信息技术等服务费，适用 租赁服务 的税率。	和上述充换电的逻辑类似，用户购买该业务的目的是获取使用交通工具的权利，而信息技术、定位等服务属于附属性质，因此适用租赁服务的税率。
其他交易	纳税人发生的与上述情形类似的应税交易，比照执行。	<p>不同于原政策下“混合销售根据企业的主营业务判断适用税率”的逻辑，新增增值税体系下，按单项交易的“主要业务”来界定适用税率。但主要业务的判断依据，仍然缺乏指引，例如按交易金额占比、成本占比、交易实质重要性、客户核心需求等何种标准判定？13号公告列举的四类典型场景虽然给相关纳税人提供了一定程度的指引，体现了以交易实质和目的为核心确定主要业务的思路，但如何界定业务的“类似性”，实操中可能存在不同见解。例如，销售医疗器械并提供调试服务是否比照第2项适用货物的税率？某些行业销售设备的同时提供高端安装服务，安装服务金额占比超过50%，是否会认为是与第2项类似的交易，仍按适用货物的税率？</p> <p>更进一步，13号公告针对的是一项交易涉及两个以上税率的业务。“一项交易”的核心前提是不同业务之间有明显主附关系、且“同时”提供。若企业的相关业务可以分割，不存在强关联，且分别签订合同、独立收费，属于“两项交易”，仍需分别核算，按对应税率单独计税，与本条规则不冲突。</p> <p>建议企业在安排“货物+服务”交易时，明确区别是一项交易还是两项交易，如果是一项交易，在合同中明确交易的核心目的以及配套/附属业务，留存交付单、验收报告等资料，提前与税务机关沟通，确认主要业务的判定标准，避免税率适用错误。</p>

四、纳税义务发生时间：细化规范征管

13号公告明确了四种情况下的增值税纳税义务发生时间，其中新增分期提供服务的纳税义务时间规则属于重大变化。

要点	13号公告对纳税义务发生时间的规定	普华永道观察
<p>简化大型货物生产销售的纳税义务发生时间规定</p>	<p>生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，纳税义务发生时间为收到款项或者书面合同约定的付款日期的当日。</p>	<p>原政策下，大型货物销售会区分直接收款和预收款进行不同处理：直接收款为收到销售款或取得索取销售款凭据的当天（取得索款凭据又要再看合同约定或货物发出时间）；预收款为收到预收款或书面合同约定的收款日期的当天。</p> <p>13号公告调整了大型货物销售的纳税义务发生时间，不再区分直接收款还是预收款，也不再考虑货物是否发出，而是基于合同约定或资金流来确定纳税义务发生时点。</p>
<p>新增先收款再分期服务的纳税义务发生时间规则</p>	<p>销售服务先收取价款、再分期或分次提供服务的，按“首次提供服务实际开始当日”与“合同约定当日”孰先原则，确定纳税义务发生时间，且可就收到的全部价款申报缴纳增值税。</p>	<p>税务处理发生重大变化：原政策财税[2016]36号（36号文）对一般的服务预收款没有特殊规定，销售服务以1）收讫销售款项或者2）取得索取销售款项凭据的当天（先开具发票的，为开具发票的当天）为纳税义务发生时点。其中，1）是指纳税人销售服务过程中或者完成后收到款项；2）是指书面合同约定的付款日期；未签合同或合同未确定付款日的，为服务完成当天。对于服务预收款，假设没有开票且书面合同未约定付款日的，要到服务完成日才发生增值税纳税义务。</p> <p>13号公告对这种“先收款、后分期提供服务”，明确“孰先原则”，且要求就全部收款金额一次性申报，堵塞了延迟申报的漏洞。</p> <p>纳税人须注意纳税义务时间的调整，留存服务合同、服务交付记录等资料，明确界定“首次提供服务日”，避免遗漏申报，触发税务风险。另外，对于一些存在先充值后消费的行业（例如话费预存、教育培训、租赁、物业、餐饮服务等），需及时评估新增的纳税义务发生时间判定规则对其业务模式的税务影响，还需要注意一次性缴税后，消费者退款后的退税处理如何操作。</p>
<p>细化不动产销售的纳税业务发生时间</p>	<p>按完成权属登记或实际交付不动产孰先原则确定不动产转让完成时间（即纳税义务发生时间）。</p>	<p>原政策仅以“权属登记”作为不动产转让完成的标志，未考虑“实际交付”的场景（如先交付不动产、后办理权属登记）。13号公告细化了规定，明确“权属登记”与“实际交付”均为转让完成标志，按孰先原则确定纳税义务发生时间，解决了交付和办产证不同步时的纳税时间问题。房地产开发企业须确保及时履行纳税义务，并规范相关“交付日”证明资料的留存，如交付通知书、业主签收记录、钥匙交接记录等。</p>

微调金融机构贷款应收未收利息收入规则的适用范围	金融机构发放贷款后，自结息日起 90 天内发生的应收未收利息，按现行规定缴纳增值税；自结息日起 90 天后发生的应收未收利息，暂不缴纳增值税，待实际收到利息时再缴纳。 金融机构，是指银行、信用社、财务公司、信托公司、证券公司、保险公司、金融租赁公司、证券基金管理公司以及其他经中国人民银行、金融监管总局、中国证监会批准成立且经营金融保险业务的金融机构。	延续了 36 号文和财税[2016]140 号的规定，同时微调了“金融机构”的具体范围，删除了“证券投资基金”适用该规定的表述。
--------------------------------	---	--

注意要点

总体来看，13 号公告对企业高频涉税场景进行了规则优化与细化，既延续了大部分原有政策，又解决了长期以来的实操痛点和争议点，弥补了征管漏洞。

对于此前等待新政出台后再考虑进行并购重组、产业整合的企业来说，现在可以放心开展交易，尤其对高科技企业（涉及大量无形资产转让）、金融企业（涉及金融商品转让）等的资产重组是重大利好。但仍建议企业就新增的不征税处理条件（如“独立运营的经营业务”界定）提前与税务机关确认，防止政策适用偏差。

对于软件、建安、充换电、交通工具租赁平台等行业，主要业务的明确有助于企业降低税务处理的不确定性，而其他涉及一体化交易的企业，也建议尽快梳理业务流程、合同约定，建立主要业务的判断标准，完成业务的税率判定。

对于服务业来说，此次最重要的变化在于先收款后分期服务的规定，相关企业可以考虑是否需要优化交易模式和收款模式，降低税务成本与合规风险。

另外，所有企业都需要注意进项税抵扣的新规，优化内部凭证管理和财务核算流程，结合长期资产、不得抵扣进项税额的划分等规定，确保系统和文档能为税务申报合规提供支撑。

普华永道将持续关注增值税新规及地方税务机关的执行口径，为企业提供专业的税务咨询和实操指导，助力企业高效应对政策变化，实现合规经营与可持续发展。

注释

1. 财政部、税务总局公告[2026]13号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5247494/content.html>
2. 资产重组的原政策包括：
 - 国家税务总局公告[2011]13号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194217/content.html>
 - 国家税务总局公告[2012]55号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194334/content.html>
 - 国家税务总局公告[2013]66号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194410/content.html>
 - 财税[2016]36号附件2
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5203752/content.html>
3. 销售活动板房、机器设备、钢结构件等货物同时提供安装服务的原政策包括：
 - 国家税务总局公告[2017]11号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194728/content.html>
 - 国家税务总局公告[2018]42号
<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5194814/content.html>
4. 关于充换电业务增值税政策执行口径
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102414/c5238551/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 2026 年 2 月 11 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>

© 2026 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。