



《中华人民共和国增值税法》审议通过，中国增值税迈入新阶段

摘要：

中华人民共和国主席令第四十一号公布，《中华人民共和国增值税法》（以下简称“《增值税法》”）已由中华人民共和国十四届全国人大常委会第十三次会议于2024年12月25日审议通过，将于2026年1月1日正式实施。我们预计《中华人民共和国增值税法实施条例》（以下简称“《实施条例》”）及其他配套政策后续也将陆续颁布。

增值税是我国第一大税种，2022年12月和2023年8月，全国人大常委会对增值税法草案进行了两次审议。此次全国人大常委会会议审议通过《增值税法》，是我国全面落实税收法定原则的重要里程碑，截至目前，我国现行18个税种已有14个完成立法。

此次审议通过的《增值税法》与2023年9月1日在中国人大网上公布的《中华人民共和国增值税法（草案）》（二次审议稿）（以下简称“二审稿”）相比，仅对部分条款进行了修订和优化，主要变化体现在：进一步缩减了视同应税交易的范围；对进项税、扣缴义务人、计税方法和销售额的定义进行了优化调整；对免税项目进行了优化；对总分机构汇总纳税的审批机构调整为“省级以上财政、税务主管部门”；对进口货物的纳税义务发生时间与税款缴纳时间进行了优化，从而做好与关税法的衔接。

毕马威间接税团队一直紧密跟踪增值税立法的进程，通过毕马威公众号于2019年11月、2023年1月分别发布了针对几版增值税法草案征求意见稿的详细分析。与现行增值税法规相比，此次审议通过的《增值税法》总体上按照税制平移的思路，保持现行税制框架和税负水平基本不变，但在应税交易范围、征收率、不可抵扣进项税、税收优惠等项目的具体法规表述上进行了调整和修订。本文对《增值税法》与现行增值税法规的差异进行了详细的整理和分析。我们建议企业提前评估这些变化可能产生的潜在影响，并做好应对准备。

背景

自1994年以来，我国制定并实施《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称“《增值税暂行条例》”）和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称“《增值税实施细则》”），规定了适用于进口和销售货物（以及部分劳务）的增值税税制。当时，中国还有另一套独立的适用于大多数服务行业的营业税制度。但是，随着2012年到2016年营改增试点的实施，财政部和国家税务总局联合发布了一系列法规（其中包括财税[2016]36号文），营业税制度逐步被增值税制度所取代。随着调整增值税税率水平、健全增值税抵扣链条、建立增值税期末留抵退税制度等一系列措施实施，我国基本建立了现代增值税制度。

2019年11月，财政部和国家税务总局联合发布了《中华人民共和国增值税法（征求意见稿）》。在广泛收集社会各界对增值税立法的反馈意见后，《中华人民共和国增值税法（草案）》于2022年12月提请十三届全国人大常委会第三十八次会议首次审议。随后，二审稿于2023年8月提请十四届全国人大常委会第五次会议第二次审议。最终，中华人民共和国十四届全国人大常委会第十三次会议于2024年12月25日审议通过《增值税法》，并将于2026年1月1日正式实施。我们预计《实施条例》及其他配套政策后续也将陆续颁布。

《增值税法》分为总则、税率、应纳税额、税收优惠、征收管理、附则六个章节，共三十八条。相较于现行《增值税暂行条例》及其他相关法规，《增值税法》在应税交易范围、征收率、不可抵扣进项税、税收优惠、纳税期限等方面出现了一些值得关注的变化。这些变化将会对纳税人产生实质性影响，以下是我们总结的一些主要变化：

《增值税法》规定	主要变化及影响
<p>在境内发生应税交易的定义（第四条）</p> <p>《增值税法》优化了在境内销售服务、无形资产和金融商品的定义：</p> <ul style="list-style-type: none"> 在境内销售服务、无形资产是指服务、无形资产在境内消费，或者销售方为境内单位和个人； 在境内销售金融商品是指金融商品在境内发行，或者销售方为境内单位和个人； 	<p>财税[2016]36号文规定“在境内销售服务或无形资产”时排除了以下情形：</p> <ul style="list-style-type: none"> 境外单位和个人向境内单位和个人销售完全在境外发生的服务 境外单位和个人向境内单位和个人销售完全在境外使用的无形资产 <p>然而实操中如何确定服务完全在境外“发生”具有不确定性。相较于财税[2016]36号文的规定，《增值税法》对“在境内发生应税交易”的定义强调“服务、无形资产在境内消费”，这更符合《经合组织国际增值税指引》中关于消费地原则的表述。然而，需要注意的是，如何界定“在境内消费”将成为判断是否需要在境内征收增值税的关键因素，考虑到实际业务的复杂性，我们也期待在《实施条例》中能进一步明确“在境内消费”的判断标准以减少潜在的税收争议。</p> <p>此外，《增值税法》也对在境内销售金融商品给予了定义，考虑到金融商品的复杂多样性，我们也期待在《实施条例》中能进一步明确“金融商品在境内发行”的判断标准以减少潜在的税收争议。</p>
<p>视同应税交易（第五条）</p> <p>《增值税法》对视同应税交易范围进行了缩减，仅正向列举了以下情形，且无“国务院规定的其他情形”的类似兜底条款：</p> <ul style="list-style-type: none"> 单位和个体工商户将自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费； 单位和个体工商户无偿转让货物； 单位和个人无偿转让无形资产、不动产或者金融商品。 	<p>与现行增值税法规相比，以下行为均未包含在《增值税法》罗列的视同应税交易情形内：</p> <ul style="list-style-type: none"> 代销 跨县（市）机构移送货物用于销售 将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目、对外投资和向股东分配 向其他单位或者个人无偿提供服务 <p>上述交易行为中，例如将自产或委托加工的货物用于对外投资和向股东分配，可以被理解为销售货物并取得了非货币形式的经济利益，本身就属于增值税应税交易的范畴从而无需重复罗列在“视同应税交易”项下。但值得关注的是“向其他单位或者个人无偿提供服务”不属于《增值税法》规定的视同应税交易情形，这会导致目前实操中普遍存在的服务赠送、集团内无息贷款、总分公司之间的房产无偿使用等行为的增值税处理在《增值税法》实施后发生变化。</p>
<p>不征税项目（第六条）</p> <p>《增值税法》对不征税项目进行了优化，仅正向列举了以下情形，且无“国务院规定的其他情形”的类似兜底条款：</p> <ul style="list-style-type: none"> 员工为受雇单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务； 收取行政事业性收费、政府性基金； 依照法律规定被征收、征用而取得补偿； 取得存款利息收入。 	<p>财税[2016]36号文分别规定了非经营活动和不征税项目，《增值税法》对此进行了整合优化。相比财税[2016]36号文，以下项目未列举在《增值税法》中：</p> <ul style="list-style-type: none"> 雇主为聘用员工提供的服务属于非经营活动 根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务 被保险人获得的保险赔付 住宅专项维修资金 资产重组过程中涉及的货物、不动产、土地使用权的转让行为 <p>《增值税法》对上述一些项目进行了整合优化。例如，“根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务”一项，由于无偿提供服务已不属于视同应税交易，从而无需列举。但值得关注的是以下两项情形的增值税处理可能会在《增值税法》实施后发生变化：</p> <ul style="list-style-type: none"> 资产重组过程中涉及的货物、不动产、土地使用权的转让行为； 雇主为聘用员工提供的服务，如旅行社为员工提供的旅游服务奖励或航空公司为员工提供的客票奖励等行为。
<p>计税方法（第八条）</p> <p>《增值税法》规定了纳税人发生应税交易，应当按照一般计税方法计算缴纳增值税。除一般计税方法外，还规定了：</p> <ul style="list-style-type: none"> 小规模纳税人的简易计税方法 中外合作开采海洋石油、天然气增值税的计税方法等将按国务院的有关规定执行 	<p>与二审稿相比，《增值税法》删除了“符合国务院规定的纳税人可以按简易计税方法计算缴纳增值税”的表述。财税[2016]36号文等现行增值税法规还规定了一般纳税人可以适用简易计税方法的应税行为，例如，公共交通运输服务、建筑服务、营改增试点前取得的有形动产、不动产的出租服务、资管产品运营过程中的增值税应税行为等。</p> <p>我们期待在《实施条例》和其他配套文件能进一步明确，在《增值税法》实施后，一般纳税人可以适用简易计税方法的情形。</p>

《增值税法》规定	主要变化及影响
<p>征收率（第十一条）</p> <p>《增值税法》规定适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为百分之三。</p>	<p>财税[2016]36号文等现行增值税法规规定了适用5%征收率的简易计税情形，例如营改增老项目不动产的销售和出租等。然而《增值税法》未规定5%征收率。5%征收率在《增值税法》实施后会被取消还是会结合计税方法条款在《实施条例》中予以保留值得企业进一步关注。</p>
<p>混合销售（第十三条）</p> <p>《增值税法》优化调整了混合销售场景下纳税人选择适用税率的规定：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。</p>	<p>财税[2016]36号文中有关混合销售的定义为一项销售行为既涉及货物又涉及服务。混合销售行为的适用税率判断方面会根据企业的经营主业判断如何缴纳增值税。</p> <p>《增值税法》取消了混合销售必须符合同一销售行为既涉及服务又涉及货物的要求，仅强调一项应税交易涉及两个以上税率、征收率。在适用税率判断方面需要根据这一项应税交易的主要业务进行判断。</p>
<p>扣缴义务人（第十五条）</p> <p>《增值税法》规定境外单位和个人在境内发生应税交易，以购买方为扣缴义务人；按照国务院的规定委托境内代理人申报缴纳税款的除外。</p>	<p>与二审稿相比，《增值税法》增加了“按照国务院的规定委托境内代理人申报缴纳税款的除外”的表述。与现行增值税法规保持一致。企业在立法阶段所担忧的仅购买人作为扣缴义务人的实操困难等问题将不存在。</p>
<p>进项税额（第十六条）</p> <p>《增值税法》规定进项税额是指纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税税额。</p>	<p>与二审稿相比，《增值税法》删除了进项税额定义中有关“与应税交易相关”的表述。与现行增值税法规保持一致。企业在立法阶段所担忧的不征税项目对应的进项税是否可以抵扣的变化将不存在。</p>
<p>销售额（第十七条）</p> <p>《增值税法》规定销售额是指纳税人发生应税交易取得的与之相关的价款，包括货币和非货币形式的经济利益对应的全部价款，不包括按照一般计税方法计算的销项税额和按照简易计税方法计算的应纳税额。</p>	<p>与二审稿相比，《增值税法》删除了“国务院对特殊情况下差额计算销售额另有规定的从其规定”的表述。财税[2016]36号文等现行增值税法规规定了大量差额计算销售额的情形，例如，金融商品转让按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额，房企企业可以扣除受让土地价款后的余额为销售额，融资租赁、融资性售后回租业务、旅游服务、建筑服务等也都有相关以差额计算销售额的规定。</p> <p>我们期待《实施条例》会进一步明确上述可以差额计算销售额的情形。</p>
<p>核定销售额的依据（第二十条）</p> <p>《增值税法》规定销售额明显偏低或者偏高且无正当理由的，税务机关可以依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关法律、行政法规的规定核定销售额。</p>	<p>根据现行《增值税实施细则》，纳税人有价格明显偏低并无正当理由应按下列顺序确定销售额：</p> <ol style="list-style-type: none"> （一）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定； （二）按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定； （三）按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为： 组成计税价格=成本×（1+成本利润率） <p>而《增值税法》规定对于此类情形，税务机关应按照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关行政法规的规定核定其销售额。即税务机关有权采用下列任何一种方法核定应纳税额：</p> <ol style="list-style-type: none"> （一）参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的纳税人的税负水平核定； （二）按照营业收入或者成本加合理的费用和利润的方法核定； （三）按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或者测算核定； （四）按照其他合理方法核定。 <p>纳税人需关注《增值税法》实施后对于销售额明显偏低货偏高且无正当理由情形下税务机关核定销售额依据的变化。</p>

《增值税法》规定	主要变化及影响
<p>期末留抵税额退税（第二十一条）</p> <p>《增值税法》规定当期进项税额大于当期销项税额的部分，纳税人可以按照国务院的规定选择结转下期继续抵扣或者申请退还。将目前试行的增值税期末留抵税额退税制度以法的形式确立下来。</p>	<p>自2019年起，我国开始逐步推行增值税留抵退税试点政策。一般企业满足一定条件时可申请退还增量留抵税额；对先进制造业等部分行业以及小微企业提高增量留抵税额退税力度并试点存量留抵税额退税。《增值税法》将目前试行的增值税期末留抵税额退税制度以法的形式确立下来，还给予纳税人退税和结转下期继续抵扣的选择空间。</p>
<p>不得抵扣的进项税（第二十二条）</p> <p>《增值税法》规定不得抵扣的进项税包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 适用简易计税方法计税项目和免征增值税项目对应的进项税额； • 非正常损失项目对应的进项税额； • 购进并用于集体福利或者个人消费的货物、服务、无形资产、不动产对应的进项税额； • 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； • 国务院规定的其他进项税额。 	<p>与现行增值税法规相比，《增值税法》规定的不得抵扣的进项税包含以下变化：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 《增值税法》将贷款服务从不可抵扣进项税的列举项目中剔除，如果允许抵扣贷款服务进项税将会有效降低实体企业的税收负担，避免重复征税，进一步打通增值税抵扣链条，无疑是一项重大利好。然而，同时也需要关注《增值税法》不得抵扣进项条款包含兜底项目“国务院规定的其他进项税额”，考虑到允许抵扣贷款利息对财政收入的巨大影响，有待《实施条例》进一步明确。 • 《增值税法》对不得抵扣进项的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务给予了“购进并直接用于消费的”限定条件。这意味着《增值税法》实施后企业购进这三项服务可能需要区分用途，与企业应税业务相关的应可以抵扣进项税。
<p>税收优惠（第二十三条至第二十五条）</p> <p>《增值税法》在第四章税收优惠中列举了法定的免征增值税项目以及根据国民经济和社会发展需要可由国务院制定的增值税专项优惠政策。可由国务院制定增值税专项优惠政策的主要情形包括：支持小微企业发展、扶持重点产业、鼓励创新创业就业等。</p>	<p>除《增值税法》第四章中列举的法定免征增值税项目以外，现行增值税法规还规定了很多其他增值税优惠，例如：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 财税[2016]36号文列举的医疗、教育、养老、金融机构同业往来等免征增值税项目，管道运输服务和融资租赁服务可享受的即征即退优惠政策、逾期贷款利息的增值税优惠政策等； • 销售自行开发软件的即征即退优惠政策； • 出版环节执行的增值税100%先征后退政策； • 先进制造业企业增值税加计抵减政策。 <p>企业需进一步关注《实施条例》以及其他配套文件是否会将现行增值税优惠政策以专项优惠的形式予以保留。</p>
<p>纳税期限（第三十条）</p> <p>增值税的计税期间分别为十日、十五日、一个月或者一个季度。不经常发生应税交易的纳税人可以按次纳税。</p> <p>纳税人进口货物，应当按照海关规定的期限申报并缴纳税款。</p>	<p>与现行的增值税法规相比，《增值税法》取消了1日、3日、5日的纳税期限，减少了纳税期限的数量。对于纳税人进口货物，《增值税法》则明确应当按照海关规定的期限完成申报，做好与关税法的衔接。</p>

企业需要特别关注《增值税法》与现行的增值税法规相比所发生的实质性的变化。我们建议企业提前评估这些变化可能产生的潜在影响，并提前做好应对准备。另外，党的二十届三中全会审议通过的《中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定》明确提出“研究与新业态相适应的税收制度”，我们也期待尚待颁布的《实施条例》中可以进一步明确一些难点行业和新业态的增值税政策。

毕马威长期以来一直积极关注增值税立法进程并作为重要咨询机构深度参与增值税立法工作，为政策制定者提供咨询意见。我们拟从重要行业参与者收集意见，并在制定《实施条例》期间及时向政策制定者反馈相关意见。欢迎贵公司通过毕马威联系人提供反馈意见。

kpmg.com/cn/socialmedia



如需访问更多毕马威中国税务快讯，请扫描二维码或登陆我们的网站：
<https://home.kpmg/cn/zh/home/insights/2024/01/china-tax-alert.html>



如需获取毕马威中国各办公室信息，请扫描二维码或登陆我们的网站：
<https://home.kpmg/cn/zh/home/about/offices.html>

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2024 毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙) — 中国合伙制会计师事务所，毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国有限责任公司，毕马威会计师事务所 — 澳门特别行政区合伙制事务所，及毕马威会计师事务所 — 香港特别行政区合伙制事务所，均是与毕马威国际有限公司(英国私营担保有限公司)相关联的独立成员所全球组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球组织中的独立成员所经许可后使用的商标。