



洞察新规，智驭变革 —— 《中华人民共和国增值税法实施条例（征求意见稿）》要点解读

摘要：

为保障《中华人民共和国增值税法》（以下简称《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、国家税务总局于2025年8月11日公布《中华人民共和国增值税法实施条例（征求意见稿）》（以下简称《实施条例征求意见稿》），向社会公开征求意见，截止日期为2025年9月10日。《实施条例征求意见稿》包括总则、税率、应纳税额、税收优惠、征收管理、附则等六章五十七条内容，对《增值税法》相关规定进一步细化和明确，对授权国务院规定的事项作出具体规定，进一步增强了增值税税制的确定性和可操作性，为增值税法顺利实施提供保障。本文对《实施条例征求意见稿》进行了详细的分析并整理出值得企业关注的政策点。我们建议企业提前评估这些政策点可能产生的各方面潜在影响，并做好应对准备。

毕马威观察

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月和2024年12月分别发布了对几版《增值税法》草案和全国人大常委会审议通过的《增值税法》的详细解读分析。在财政部、国家税务总局公布《实施条例征求意见稿》的第一时间，毕马威间接税团队对《实施条例征求意见稿》进行详细解读，总结出以下值得关注的政策点以及可能对纳税人带来的影响：

| 关键政策点 | 详细解读及影响分析 |
|--|--|
| 服务、无形资产在境内消费的细化规定 第四条： 增值税法第四条第四项所称服务、无形资产在境内消费，是指下列情形： （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。 | 财税[2016]36号文规定，境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务或完全在境外使用的无形资产不属于在境内销售服务或者无形资产从而不需要缴纳增值税。 相较于财税[2016]36号文的规定，《增值税法》优化了“在境内销售服务、无形资产”的定义，强调“服务、无形资产在境内消费”。《实施条例征求意见稿》又进一步明确了服务、无形资产在境内消费的情形，相关细化规定符合《经合组织国际增值税指引》中有关消费地判断的国际实践惯例，提高了跨境交易增值税处理判断的确定性和可操作性。其中需要注意的是第（二）项中“与境内的货物、不动产、自然资源直接相关”的判断标准，可能会在实操中存在较大争议。 此外，我们注意到《实施条例征求意见稿》并未对《增值税法》第四条第三项所称“金融商品在境内发行”给予细化规定，考虑到金融商品的复杂多样性，例如某些金融衍生品可能并不会在公开市场“发行”，我们建议后续配套文件能进一步明确“金融商品在境内发行”的判断标准以减少潜在的税收争议。 |

| 关键政策点 | 详细解读及影响分析 |
|---|--|
| <p>明确混合销售行为税率、征收率的适用规则</p> <p>第十条 增值税法第十三条按照主要业务适用税率、征收率的一项应税交易，应同时符合以下条件：</p> <p>（一）一项应税交易中包含两个以上涉及不同税率、征收率的业务。</p> <p>（二）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。</p> | <p>《增值税法》取消了混合销售必须符合同一销售行为既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、征收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>《实施条例征求意见稿》第十条进一步为“一项应税交易”提供了判断标准，并且明确要求业务之间应具有明显的主附关系，为混合销售行为的适用税率、征收率进一步提供了判断规则。</p> <p>值得注意的是相关判断规则采取定性原则，存在较强的主观性，财务人员可能缺乏专业的业务知识，无法准确判断交易的实质和目的以及业务之间的主附关系。例如，一项应税交易中某项主要业务从业务角度判断体现了交易实质和目的且居于应税交易的主体地位，但从收入占比或成本构成角度却低于附属业务，这种情况下，纳税人和税务机关的理解可能存在分歧，进而导致税收争议。</p> <p>我们建议企业对《实施条例征求意见稿》给予的混合销售相关判断规则结合行业和企业自身业务特点，评估影响并提前做好应对准备。</p> |
| <p>现行核定销售额方式予以保留</p> <p>第十八条 纳税人发生增值税法第二十条规定的情形，税务机关可以按顺序依照下列方法核定销售额：</p> <p>（一）按照纳税人最近时期销售同类货物、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。</p> <p>（二）按照其他纳税人最近时期销售同类货物、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。</p> <p>（三）按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：组成计税价格=成本×（1+成本利润率）+消费税税额。</p> <p>本公式中成本利润率为10%，国务院税务主管部门可以根据行业成本利润情况进行调整。</p> | <p>《增值税法》第二十条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》和有关行政法规的规定核定销售额。</p> <p>《实施条例征求意见稿》延续了现行《增值税暂行条例实施细则》中对于销售额明显偏低且无正当理由情形下税务机关核定销售额的方法，有效提高了确定性和可操作性。</p> |
| <p>不得抵扣进项-贷款利息</p> <p>第二十条 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。</p> | <p>“购进贷款服务”能否抵扣进项税一直备受业界关注。《实施条例征求意见稿》明确规定购进贷款服务及向贷款方支付的相关费用所对应的进项税额不得抵扣，与现行增值税政策一致。</p> |
| <p>不得抵扣进项-用于非应税交易</p> <p>第二十二条 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。</p> | <p>现行增值税法规下，不得抵扣进项税项目中并未包含用于“非应税交易”对应的进项税额。</p> <p>《实施条例征求意见稿》第二十二条规定用于非应税交易的进项税额不得从销项税额中抵扣，其中非应税交易不包括《增值税法》第六条列举的不征收增值税项目。这意味着纳税人还应考虑用于《增值税法》第六条以外的非应税交易的进项税额影响，例如股息收入，股权转让收益等其他非应税交易。我们建议企业尽早梳理“非应税交易”对应的进项税额并评估相关影响。</p> |

| 关键政策点 | 详细解读及影响分析 |
|--|---|
| <p>对无法划分的进项税转出需按年度清算调整</p> <p>第二十三条 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，按照下列公式计算当期不得抵扣的进项税额：</p> <p>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</p> <p>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。</p> | <p>根据现行增值税相关法规，主管税务机关可以依据年度数据对无法划分的进项税转出进行清算。而《实施条例征求意见稿》要求纳税人在次年1月纳税申报期内对上一年度的全年汇总数据进行清算调整。这意味着《增值税法》实施后，无法划分的进项税转出的年度清算将由税务机关的权利转变为纳税人的义务，对企业的增值税申报和合规提出了更高的要求。</p> <p>我们建议企业关注后续税务机关对于无法划分的进项税转出年度清算调整的具体操作要求，并提前做好应对准备。</p> |
| <p>长期资产的进项税处理</p> <p>第二十六条 一般纳税人取得的固定资产、无形资产或者不动产（以下统称长期资产），对应的进项税额按照以下规定处理：</p> <p>（一）专用于一般计税方法计税项目的，对应的进项税额可以全额从销项税额中抵扣；专用于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（以下统称五类不允许抵扣项目）的，对应的进项税额不得从销项税额中抵扣。</p> <p>（二）既用于一般计税方法计税项目，又用于五类不允许抵扣项目的（以下简称混合用途），原值不超过500万元的单项长期资产，对应的进项税额可以全额从销项税额中抵扣；原值超过500万元的单项长期资产，购进时先全额抵扣进项税额，同时在混合用途期间，应当根据折旧或者摊销年限，再计算五类不允许抵扣项目对应的不得从销项税额中抵扣的进项税额，逐年调整。</p> <p>（三）长期资产在用于允许抵扣进项税额项目和不允许抵扣进项税额项目之间发生用途改变的，按照改变当期的期初净值计算确定允许抵扣和不得抵扣的进项税额。 长期资产进项税额抵扣的具体办法，由国务院财政、税务主管部门另行制定</p> | <p>根据现行增值税法规，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的进项税额不得从销项税额中抵扣。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。这意味着现行增值税法规下，如果固定资产、无形资产和不动产既用于一般计税项目，又用于不得抵扣项目，其进项税可以全额抵扣，这是我国增值税制下特有的优惠规定。</p> <p>《实施条例征求意见稿》第二十六条提出了“长期资产”的概念，并对用于混合用途的长期资产的进项税抵扣引入了新的规定。即原值不超过500万元的单项长期资产，依旧延续现行增值税法规的抵扣政策，其进项税额可以全额抵扣；原值超过500万元的单项长期资产，其进项税额在购进时先全额抵扣，之后在混用期间根据该长期资产的折旧或摊销年限，逐年调整不得抵扣的进项税额。</p> <p>国际上多个国家的增值税制度采用了资本货物制度（Capital Goods Scheme），即针对资本货物分期抵扣进项税额，该制度的目的是为多年长期使用的资产提供公平合理的增值税分摊方法。我国针对原值超过500万元的长期资产逐年调整进项税额的方式，体现了与国际增值税制度的趋同。</p> <p>针对原值超过500万元的单项长期资产进项抵扣制度，仍有一些问题有待进一步明确，建议企业关注国务院财政、税务主管部门后续出台的相关政策，并提前做好影响评估和应对准备。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 《实施条例征求意见稿》中采用“取得长期资产”的字眼，是否意味着购入、租入等方式取得长期资产均适用此规定？ ▪ 长期资产不得抵扣进项税额逐年调整的具体时间，是否会结合《实施条例征求意见稿》第二十三条年度清算调整的做法，即1月申报期对上一年度的不可抵扣进项税额整体进行调整？ ▪ 折旧摊销年限是指会计年限还是企业所得税法规定的年限？ ▪ 对于存量长期资产，是否将会设置过渡政策，以确保新旧长期资产的增值税处理合理衔接？ |

| 关键政策点 | 详细解读及影响分析 |
|--|---|
| <p>税收优惠-法定免税的标准</p> <p>第二十八条 增值税法第二十四条第一款第二项所称医疗机构，是指依据有关规定具有医疗机构执业资格的机构，包括军队、武警部队各级各类医疗机构，不包括美容医疗机构（含美容医疗诊所）。</p> <p>（其他条款略）</p> <p>第三十四条税收优惠政策的适用范围、标准、条件和税收征管措施等应当依法及时向社会公开。</p> | <p>《增值税法》第二十四条共列举了九项法定免征增值税项目，并明确法定免税项目的具体标准由国务院规定。</p> <p>《实施条例征求意见稿》第二十七条至第三十三条相应明确了法定免税项目的具体标准，相关标准基本沿用了现行增值税法规政策。值得关注的变化是，《实施条例征求意见稿》将美容医疗诊所从可以适用免税政策的医疗机构中排除。</p> |
| <p>税收优惠-违法违规享受税收优惠的法律责任</p> <p>第三十五条 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。</p> | <p>《增值税法》第二十六条规定了纳税人兼营增值税优惠项目的，应当单独核算增值税优惠项目的销售额；未单独核算的项目，不得享受税收优惠。</p> <p>《实施条例征求意见稿》第三十五条进一步对纳税人违法违规享受增值税优惠的情形作出规定，同时明确了违法违规享受税收优惠的纳税人需要承担的法律责任。</p> <p>本条与《中华人民共和国税收征收管理法修订征求意见稿》第七十三条列举的6项逃税情形中的“通过提供虚假材料等手段，违规享受税收优惠”实现了有效衔接。进一步体现了国家税收优惠政策要精准直达符合条件的纳税人，防止税收优惠被滥用的原则。</p> |
| <p>代理人作为扣缴义务人的情形</p> <p>第三十七条 境外单位和个人向自然人出租境内不动产的，应当委托境内单位或个人为境内代理人，并由委托的境内代理人申报缴纳税款。</p> | <p>《增值税法》第十五条规定：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>《实施条例征求意见稿》第三十七条明确了可以委托境内代理人申报缴纳税款的情形，即境外单位和个人向自然人出租境内不动产。值得关注的是上述情形仅限于向自然人出租不动产而不包括向境内企业出租不动产的场景。建议直接持有境内房产的境外单位关注到这一政策变化并提前做出应对准备。</p> <p>此外，在一些其他跨境交易场景下，仍可能会出现购买方扣缴税款存在困难的情况。例如，境内个人通过互联网平台从境外企业购买服务和无形资产，跨境金融商品投资等。我们建议《实施条例征求意见稿》可以适当增加其他可以委托境内代理人申报缴纳税款的情形，从而有利于增加境外企业在境内税务合规的确定性并提高税款征收效率。</p> |

| 关键政策点 | 详细解读及影响分析 |
|--|---|
| <p>预缴税款的范围</p> <p>第四十八条 下列情形应当按规定预缴税款：</p> <p>（一）跨地级行政区提供建筑服务；</p> <p>（二）采取预收款方式提供建筑服务；</p> <p>（三）采取预售方式销售房地产项目；</p> <p>（四）转让和出租与纳税人机构所在地不在同一县(市、区、旗)的不动产；</p> <p>（五）油气田企业跨省、自治区、直辖市销售与生产原油、天然气相关的服务。</p> <p>预缴税款的具体办法由国务院财政、税务主管部门制定。</p> | <p>《实施条例征求意见稿》第四十八条对现行的跨地区提供建筑服务、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、天然气相关的服务进行了整合。其中，对于财税[2016]36号文规定的“房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目”调整为“采取预售方式销售房地产项目”，建议房地产企业后续关注此变化可能对预缴事项产生的影响。</p> |
| <p>出口退（免）税最晚申报时限</p> <p>第五十一条 纳税人出口货物适用退（免）税的，应当自货物报关出口之日次月起至次年4月30日前的出口退（免）税申报期内收齐有关凭证，向主管税务机关申报办理退（免）税，并在上述申报期内按规定完成收汇；在上述申报期后申报办理退（免）税的，应当同时提供收汇材料。自报关出口之日起三十六个月内未申报办理退（免）税的，视同向境内销售货物，应当按规定缴纳增值税。纳税人出口货物适用免征增值税的，自报关出口之日起三十六个月内未申报免税的，视同向境内销售货物，应当按规定缴纳增值税。</p> <p>第五十二条 纳税人跨境销售服务、无形资产适用退（免）税的，应当自纳税义务发生之日次月起至次年4月30日前的出口退（免）税申报期内收齐有关凭证，向主管税务机关申报办理退（免）税，并在上述申报期内按规定完成收汇；在上述申报期后申报办理退（免）税的，应当同时提供收汇材料。自纳税义务发生之日起三十六个月内，未申报办理退（免）税的，视同向境内销售服务、无形资产，应当按规定缴纳增值税。纳税人跨境销售服务、无形资产适用免征增值税的，自纳税义务发生之日起三十六个月内未申报免税的，视同向境内销售服务、无形资产，应当按规定缴纳增值税。</p> | <p>根据现行《财政部、税务总局关于明确国有农用地出租等增值税政策的公告》（财政部、税务总局公告2020年第2号）第四条的规定，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。而在上述2号公告实施之前，出口退税的规定申请期限是“出口次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内”。</p> <p>《实施条例征求意见稿》第五十一条和五十二条沿用了原“出口次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内”申报办理退（免）税或免税的期限要求，同时又增加了“自报关出口之日起三十六个月内”最长期限限定，明确对于超过最长申请期限未申报办理退（免）税或免税的需要按规定缴纳增值税。</p> <p>我们建议企业关注这一出口退（免）税最晚申报时限的变化，并及时做好影响评估和应对准备。</p> |

毕马威建议

增值税法将于2026年1月1日开始实施，我们建议企业针对《实施条例征求意见稿》中需要关注的政策关键点，结合行业及企业特点，提前评估这些政策对企业可能产生的各方面潜在影响，并做好应对准备。

毕马威间接税团队长期以来一直积极关注增值税立法进程并密切关注业界反馈。我们将广泛收集各行业企业对《实施条例征求意见稿》的意见和建议，并提交至政策制定部门。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/2025/01/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://kpmg.com/cn/zh/home/about/office-locations.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。

© 2025 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。