

税务

期数 P406 – 2025 年 8 月 14 日

税务评论

聚焦增值税改革：实施条例 (征求意见稿) 要点解读

作者：

宫滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloittecn.com.cn

卢静

经理

电话：+86 10 8512 5531

电子邮件：sophilu@deloittecn.com.cn

《中华人民共和国增值税法》将于 2026 年 1 月 1 日起施行。为保障增值税法顺利实施，财政部会同国家税务总局于 2025 年 8 月 11 日公开发布《中华人民共和国增值税法实施条例（征求意见稿）》（以下简称“《征求意见稿》”），向社会公开征求意见。《征求意见稿》共包含六章五十七条，旨在进一步细化和明确增值税法有关规定，更好地落实税收法定原则。总体上，《征求意见稿》与现行增值税制度相衔接，系统性整合了现行增值税政策，以实现税制的稳定性与连续性。同时，结合实际情况和征管需要，《征求意见稿》对部分规定做出了更具操作性的细化和适度调整，以实现政策的优化和完善。其中部分政策的调整及确认，例如混合销售的税率确定、混合用途长期资产的进项税划分等，尤其值得关注。本期税务评论将就《征求意见稿》中的部分重要条款及其要点作简要介绍和分析。

纳税人、征税范围、税率

第二条增值税法第三条所称服务，包括交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、**生产生活服务**等。.....

第三条 增值税法第三条所称单位，包括企业、行政单位、事业单位、军事单位、**社会组织**及其他单位。

增值税法第三条所称个人，包括个体工商户和**自然人**。

与现行政策相比，《征求意见稿》对服务和纳税人所涉及的部分表述作了调整：在服务分类中，将现行的加工修理修配劳务、现代服务、生活服务合并为“生产生活服务”；在纳税人分类中，将“社会团体”替换为“社会组织”，并将“其他个人”替换为“自然人”。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

税务与商务咨询

间接税服务

主管合伙人

李晓晨

电话：+86 21 6141 1099

电子邮件：lilyxcli@deloittecn.com.cn

华北及华西区

陆晓松

合伙人

电话：+86 10 8520 7668

电子邮件：marilynlu@deloittecn.com.cn

华东区

唐晔

合伙人

电话：+86 21 6141 1081

电子邮件：catang@deloittecn.com.cn

华南区

张少玲

合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloittecn.com.cn

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。

虽然在跨境服务贸易的增值税立法中，消费地征税原则已逐步成为共识，但如何判断一项服务或无形资产是否在境内消费，一直是国际增值税的立法与执法难点。现行的“营改增”政策将“完全在境外发生/使用”的服务或无形资产排除在“境内消费”之外，但实操中如何界定往往会产生不确定性。

《征求意见稿》在吸收了国内外立法和实践经验的基础上，引入了“境外现场消费”、“与境内的货物、不动产、自然资源直接相关”等概念进行消费地判断，一定程度上将有助于提升相关规则的实操性。但如何判断“直接相关”仍可能成为实操中的难点，或有待后续配套法规或实践案例加以明确和细化。

第七条 自然人属于小规模纳税人。行政单位、军事单位、不经常发生应税交易且主要业务不属于应税交易范围的其他非企业单位，可以选择成为小规模纳税人。

上述条款整合了现有小规模纳税人的相关规定，对于销售额超过标准，但仍可以选择成为小规模纳税人的主体类型进行了限定，即只有行政单位、军事单位、其他非企业单位（如事业单位、社会组织等）才可以选择，并且其他非企业单位还需要满足不经常发生应税交易、主要业务不属于应税交易范围等两项条件。企业则不具备上述选择权。

第九条 境内单位和个人跨境销售下列服务、无形资产，税率为零：

（一）向境外单位销售的完全在境外消费的研发服务、合同能源管理服务、设计服务、广播影视制作和发行服务、软件服务、电路设计和测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务、离岸服务外包业务；

（二）向境外单位转让的完全在境外消费的技术；

（三）国际运输服务、航天运输服务、对外加工修理修配服务。

上述条款基本沿袭了现行的跨境应税行为适用增值税零税率的政策，但在可适用零税率的跨境服务正列举中删除了“财政部和国家税务总局规定的其他服务”这一兜底条款。

此外，对于部分服务和无形资产项目，上述条款保留了“完全在境外消费”的条件，这一概念的具体含义如何把握，在实践中可能会产生争议，同样有待后续配套法规或实践案例予以明确。

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：

（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。

（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。

增值税法明确了混合销售行为按主要业务适用税率、征收率的规则。在此基础上，《征求意见稿》的上述条款进一步明确了混合销售的概念，其中关于主附关系的论述对于“主要业务”的判定尤其具有重要意义，即从交易的实质和目的的角度判断一项交易中的主要业务。今年2月，税务总局在官网发布的关于充换电业务适用增值税政策的问答¹在很大程度上体现了上述原则在混合销售交易中的应用。考虑到经济实践的复杂性，如何判断“一项应税交易”，以及在一项交易的基础上进一步判断“交易的实质和目的”，很可能成为实操中的难点，我们期待有更多的配套文件指引或示范性案例的发布能够为提升这一领域的税法适用确定性带来帮助。

应纳税额

第十四条 纳税人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或按规定申请退还。

在简易计税方法计税情形下，如发生销售折让、中止或者退回，导致多缴的税款，上述条款首次提及在销售额扣减后仍有余额造成多缴税款的可以按规定申请退还，将有助于减轻相关纳税人的现金流压力。

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：

- (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。
- (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。
- (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。

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。

针对价格明显偏高或偏低且无正当理由并因此适用核定销售额的情形，上述条款延续了现行政策中的相关规定。其中，由于对“其他纳税人”的界定不够明确，方法（二）在实践中具备很大的操作难度和争议。

对于方法（三），上述条款虽然延续了10%的成本利润率，但同时明确税务主管部门可以依据行业成本利润情况进行调整，兼顾了征管需要和税收公平，将有助于组成计税价格公式的合理运用。

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。

贷款服务的进项税是否可以抵扣，在增值税立法进程中颇为引人关注。虽然增值税法所列举的不得抵扣进项税额场景未列示贷款服务的进项税额，但此次《征求意见稿》仍然延续了现行政策，明确规定购进贷款服务及与之直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，不得抵扣对应进项税额。

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。

和现行政策相比，上述条款增加了增值税法第六条以外非应税交易所对应的进项税额不得抵扣的规定。值得注意的是，在增值税法的立法进程中，曾经对可抵扣进项税额设置了“与应税交易相关”的限定条件，但相关表述在正式发布的增值税法中并未保留，此次增加的这一条款似乎重新呼应了此前的立法思路，故引起了广泛关注和讨论。如果未来这一条款得以保留，可能意味着在进项税额与应税交易的关联性方面，纳税人可能需要做好更加完备的举证工作。

¹ <https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102414/c5238551/content.html>

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：

……

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。

对于混合用途的购进货物和服务，上述条款新增了年度清算调整要求。在现行政策下，主管税务机关可以依据年度数据对不得抵扣的进项税额提出清算要求，而此次调整则要求纳税人必须按年清算调整。年度清算调整的设置将减少或避免一年内可能出现不同月份间人为调整带来的税务影响，也对纳税人的涉税计算提出了更高的要求。

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：

（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。

（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。

（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。

对于混合用途的单项资产，《征求意见稿》第二十六条对现行政策进行了一定幅度的调整，其中按单项长期资产原值是否超过 500 万元，区分不同的进项抵扣处理。若原值不超过 500 万元，则延续现有政策可全额抵扣；若原值超过 500 万元，购进先全额抵扣进项税额，然后根据折旧或者摊销年限逐年调整（转出）。这一条款在一定程度上仍体现了增值税鼓励投资的政策取向，仅对于 500 万元以上的设备更新、无形资产投资等用于混合用途才需要按比例转出。相关纳税人仍需关注由此可能增加的增值税核算需求，以及诸如如何判断“单项长期资产”等可能产生争议的事项。

税收优惠

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）。

对于增值税法规定的医疗机构提供医疗服务免税待遇，《征求意见稿》明确将美容医疗机构（含美容医疗诊所）排除在免税范围之外。

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。

现行政策要求纳税人兼营增值税减免税项目的应分别核算销售额。上述条款则更进一步，明确要求享受税收优惠项目须单独核算进项税额。由此可见，未来享受增值税优惠待遇的纳税人在进项税核算方面可能面临更大的合规压力。

此外，上述条款还提及了税务机关有权追回不得享受优惠期间相应的税款，以及违规享受优惠可能构成逃税的规定，与今年税收征管法修订征求意见稿中的相关内容保持一致，进一步强化了不当享受税收优惠可能带来的税务风险。

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。

上述条款明确对于境外纳税人向自然人出租境内不动产，不适用购买方扣缴制度，而是由境外纳税人委托境内代理人申报缴税。

对于普遍关注的境外纳税人向中国自然人提供在境内消费的服务或销售在境内消费的无形资产的情形，《征求意见稿》未提及委托境内代理人的规定。按现行政策，上述情形下可能仍须由有关的自然人进行增值税扣缴。

第三十八条 单位和个体工商户年应征增值税销售额超过小规模纳税人标准的，应当向主管税务机关办理一般纳税人登记，并自超过小规模纳税人标准的当期起按照一般计税方法计算缴纳增值税。
小规模纳税人符合增值税法第九条第二款规定的情形的，可以向主管税务机关办理一般纳税人登记，并自办理登记的当期起按照一般计税方法计算缴纳增值税。增值税法第九条第二款所称会计核算健全，是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿，根据合法、有效凭证核算。
纳税人登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

和现行政策相比，上述条款对于小规模纳税人转为一般纳税人后，按照一般计税方法计算缴纳增值税的起始时间作了更细化的规定。对由于销售额超过标准而认定为一般纳税人的，现行政策是按一般纳税人生效之日（办理登记的当月1日或者次月1日）起适用一般计税方法，上述条款则规定自办理一般纳税人的“当期”起按一般计税方法计缴增值税。

同时，上述条款明确纳税人登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人，删除了现行政策中“国家税务总局另有规定除外”的例外规定。

第四十三条 出口应缴纳增值税的货物，报关出口日期早于增值税法第二十八条第一款第一项、第二项规定的纳税义务发生时间的，纳税义务发生时间为货物报关出口的当日。

第四十四条 特殊情形的纳税义务发生时间按照国务院财政、税务主管部门的规定执行。

在纳税义务发生时间方面，上述条款增加了对于出口货物应缴纳增值税情形的细化规定，并对广义上的特殊情形增加兜底规定，为未来适应实践中复杂经济活动预留了空间。

第四十七条 按次纳税的纳税人，销售额达到起征点的，自纳税义务发生之日起90日内申报纳税。

上述条款对按次纳税的纳税人明确了有关的申报纳税时限，也为税务机关追缴税款的相关执法提供了法律依据。

第五十一条 纳税人出口货物适用退（免）税的，……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。

第五十二条 纳税人跨境销售服务、无形资产适用退（免）税的，……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。

对于纳税人出口货物、跨境销售服务或无形资产可以适用退（免）税或免征增值税待遇的情形，上述条款增加了 36 个月内未申报办理退（免）税或申报免税的，视同境内销售处理的规定。这一规定填补了现行法规政策中对于有关情形下的退（免）税或免税申报缺乏最晚申报时限的制度空白。若未来得以实施，那么从事相关出口货物或跨境交易的纳税人必须确保及时完成有关的申报工作，否则将导致无法适用退（免）税或免税待遇。

第五十六条 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。法律对查处上述行为另有规定的，从其规定。

通过上述新增条款不难发现，近年来的税收立法或税法修订均体现了征管侧对于反避税问题的重视，实践中越来越多的稽查案例也体现了反避税原则的应用。此次《征求意见稿》纳入与企业所得税、个人所得税类似的一般反避税规定，对现行增值税规则中的反避税内容进行了扩充。

其他

无偿提供应税服务

增值税法大幅简化了现行增值税政策中属于“视同销售”的情形列举，其中无偿提供应税服务已不再具体列入“视同销售”情形。此次发布的《征求意见稿》同样未予提及。

差额计算销售额

增值税法和《征求意见稿》均未提及差额计算销售额（“差额计税”）的内容。但这并不意味着现行“差额计税”方式的取消，我们预计“差额计税”方式可能会纳入后续配套文件的考虑。

结语

总体而言，此次发布的《征求意见稿》遵循增值税法的规定，系统地整合了现行政策，也采纳了来自企业、专业机构等的意见与建议，并结合近年增值税征管领域的实践经验，提出了若干制度创新，旨在增强税制的确定性与可操作性，进一步落实税收法定原则。

鉴于上述文件尚处于公开征求意见阶段（意见收集截至 2025 年 9 月 10 日），各类市场主体可以结合行业特性和经营实际，分析《征求意见稿》条款对自身的税务合规管理、经营模式及税收成本管控等方面可能产生的系统性影响，并据此形成意见或建议，通过国家税务总局官方网站等渠道进行提交。我们也欢迎各类市场主体向我们反馈相关的观察、意见或建议，就《征求意见稿》涉及的制度创新及实务影响进行深入探讨，共同推进税收法治建设的完善与发展。同时，我们也将持续关注增值税法实施条例的制定进程，在总结实务经验和行业观察的基础上，向相关部门提供我们对增值税法实施条例的修订建议。

如您想了解更多增值税法对于现行增值税政策的调整内容，请点击以下链接以阅读德勤中国发布的相关资讯与政策解读：

税务快讯 | 税收立法聚焦：增值税法新增变化要点解读

<https://www.deloitte.com/content/dam/assets-zone1/cn/zh/docs/services/tax/2025/deloitte-cn-tax-newsflash-zh-241226.pdf>

本文由德勤中国为其中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

中国

李旭升

税务与商务咨询主管合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloittecn.com.cn

华北及华西区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：xiaoli Huang@deloittecn.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloittecn.com.cn

华南区

张慧

合伙人

电话：+86 20 2885 8608

传真：+86 20 3888 0115

电子邮件：jenzhang@deloittecn.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

华北及华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloittecn.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloittecn.com.cn

华南区(内地)

姚恒

合伙人

电话：+86 755 3353 8103

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：heyao@deloittecn.com.cn

华南区(香港特别行政区)

戚维之

合伙人

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2543 4647

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloittecn.com.cn)。

关于德勤

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计、税务、咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续发展的世界开拓前行。

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”)。德勤有限公司（又称“德勤全球”) 及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。

© 2025。欲了解更多信息，请联系德勤中国。