

税务

期数 P412 – 2025 年 12 月 30 日

税务评论

增值税法实施条例解读

作者：

宫滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloittecn.com.cn

卢静

高级经理

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》（以下简称“《增值税法》”）将于 2026 年 1 月 1 日起施行。为保障《增值税法》的顺利实施，2025 年 12 月 19 日，国务院常务会议审议通过《中华人民共和国增值税法实施条例（草案）》；随后国务院网站于 2025 年 12 月 30 日公布了《中华人民共和国增值税法实施条例》（以下简称“《实施条例》”）全文，该文件将与《增值税法》同步施行。

《实施条例》共包含六章五十四条，旨在细化和明确《增值税法》的有关条款规定，更好地落实税收法定原则。作为我国增值税法制体系的基础性文件，《增值税法》和《实施条例》在系统性整合原有增值税政策的基础上，结合实际情况和征管实践对部分原有政策进行了更具操作性的调整。

本期税务评论将就《增值税法》及《实施条例》中的部分重要条款，与 2026 年 1 月 1 日前的增值税规定¹进行对比，以供读者快速把握《增值税法》及《实施条例》可能带来的主要变化及其影响。

1. 纳税人与征税范围

1.1 纳税人

《增值税法》

第三条 在中华人民共和国境内（以下简称境内）销售货物、服务、无形资产、不动产（以下称应税交易），以及进口货物的单位和个人（包括个体工商户），为增值税的纳税人，应当依照本法规定缴纳增值税。

《实施条例》

第二条 增值税法第三条所称货物，包括有形动产、电力、热力、气体等。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，以及信息技术服务、文化体育服务、鉴证咨询服务等生产生活服务。

¹ 2026 年 1 月 1 日前的增值税规定以《中华人民共和国增值税暂行条例》（2017 年修订）（以下简称“《暂行条例》”）、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（2011 年修订）（以下简称“《细则》”）、《财政部 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，以下简称“36 号文”）等文件为主。

如欲垂询更多本文相关信息, 请联系:

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

增值税法第三条所称无形资产, 是指不具实物形态, 但能带来经济利益的资产, 包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他无形资产。

增值税法第三条所称不动产, 是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的资产, 包括建筑物、构筑物等。

国务院财政、税务主管部门提出货物、服务、无形资产、不动产的具体范围, 报国务院批准后公布施行。

第三条 增值税法第三条所称单位, 包括企业、行政机关、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。

新增增值税法体系将营业税改征增值税(后文简称“营改增”)后成熟的纳税人范围(涵盖从事货物、服务销售等所有应税交易主体)上升至法律层面, 法律层级更高, 体系更完整。

与旧规定相比, 《实施条例》对于货物、不动产和无形资产的定义均没有变化, 但调整了服务的分类: 将原先的加工修理修配劳务、现代服务、生活服务等合并为“生产生活服务”。《实施条例》还调整了部分纳税人类型的表述, 将旧规定中的“社会团体”替换为“社会组织”, “其他个人”替换为“自然人”。

1.2 在境内发生应税交易

《增值税法》

第四条 境内发生应税交易, 是指下列情形:

- (一) 销售货物的, 货物的起运地或者所在地在境内;
- (二) 销售或者租赁不动产、转让自然资源使用权的, 不动产、自然资源所在地在境内;
- (三) 销售金融商品的, **金融商品在境内发行, 或者销售方为境内单位和个人**;
- (四) 除本条第二项、第三项规定外, 销售服务、无形资产的, 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 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。

《增值税法》及《实施条例》将征税权限制于境内发生的应税交易, 与旧规定的征税逻辑大体一致。具体来看:

- 对于销售货物、销售或者租赁不动产、转让自然资源使用权, 在境内发生应税交易的判定逻辑与旧规定一致。
- 对于销售金融商品, 新规将“**金融商品在境内发行, 或者销售方为境内单位和个人**”的情形界定为“**境内发生应税交易**”, 从而将其纳入应税范围。这一规则与原先以“销售方或购买方在境内”进行应税情形判定的规则存在差异。实践中, 金融商品交易情况往往较为复杂, 例如一些金融衍生品可能不在公开市场发行, 交易双方均为匿名状态, 或者金融衍生品类交易的双方可能存在相互支付的情况, 难以明确判定金融商品的销售方。这些实操问题, 还有待后续操作指引或实践案例对此作进一步明确。

- 对于境外主体向境内主体提供的其他服务和销售无形资产，原先的规定将“完全在境外发生的服务”、“完全在境外使用的无形资产”排除在应税范围之外，《实施条例》则仅排除了“在境外现场消费的服务”。从措辞上看，《增值税法》及《实施条例》的应税范围似乎较原有规定有所扩大。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，但消费地的判断仍是国际增值税立法与执法难点。如何判断“境外现场消费”、“与境内的货物、不动产、自然资源直接相关”等，可能成为实操中的争议所在。

1.3 不属于应税交易

《增值税法》

第六条 有下列情形之一的，不属于应税交易，不征收增值税：

- (一) 员工为受雇单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务；
- (二) 收取行政事业性收费、政府性基金；
- (三) 依照法律规定被征收、征用而取得补偿；
- (四) 取得存款利息收入。

营改增后，我国的增值税体系中引入了“非经营活动”的概念。《增值税法》及《实施条例》将这一概念进行了平移，并将其表述调整为“不属于应税交易”。但与旧规定下对“非经营活动”的列举情形相比，《增值税法》下“不属于应税交易”的情形有所限缩。例如，旧规定将资产重组中符合条件的有关资产转让行为、被保险人获得的保险赔付等列入无须计缴增值税的“非经营活动”，但这些场景并未被列入《增值税法》中的“不属于应税交易”，因此其未来是否能够延续适用不征增值税待遇，仍有待后续政策加以明确。

2. 税率和征收率

2.1 零税率

《增值税法》

第十条 增值税税率：

.....

- (四) 纳税人出口货物，税率为零；国务院另有规定的除外。
- (五) 境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产，税率为零。

《实施条例》

第九条 境内单位或者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使用的技术；
- (三) 国际运输服务、航天运输服务、**对外修理修配服务**。

在税率设置方面，《增值税法》及《实施条例》与旧规定保持一致，仍然包含13%，9%，6%和零税率。各税率的应税交易范围基本亦与旧规定相同。

对于可享受零税率的跨境服务和无形资产交易，《实施条例》保留了“完全在境外消费/使用”的条件，但未列出这一概念的具体含义，因此有待后续指引予以明确。旧政策下，出口企业对外提供加工修理修配劳务可适用增值税退（免）税政策，而《实施条例》明确将对外修理修配服务纳入零税率范围，字面上删除了“出口企业”的限定，对于如何理解“对外”，以及“加工”服务是否涵盖在“修理修配服务”中等问题，目前尚不清晰。

2.2 5%征收率

《增值税法》

第十一条 适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为百分之三。

旧规定下，符合条件的不动产销售或经营租赁等一部分应税行为可适用按 5%征收率的简易计税方法来计缴增值税。该项政策是出于营改增时期的税制过渡需要，或考虑到部分行业较难取得进项税的特点而设计。《增值税法》及近期发布的《实施条例》中均未提及 5%征收率的适用，对于简易计税方法的使用仅提及 3%的征收率。从 2026 年 1 月 1 日起，原 5%的征收率是否会继续保留，仍有待明确。该项政策是否延续可能会带来较大的税负影响，相关纳税人应予以关注。

3. 应纳税额

3.1 全部价款

《增值税法》

第十七条 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。

《实施条例》

第十五条 增值税法第十七条所称全部价款，不包括纳税人代为收取的下列税费或者款项：

- (一) 政府性基金或者行政事业性收费；
- (二) 受托加工应征消费税的消费品所产生的消费税；
- (三) 车辆购置税、车船税；
- (四) 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。

原先的增值税规则将销售额分解为“全部价款”和“价外费用”两部分，并对价外费用项目进行了较为详细的列举。《增值税法》及《实施条例》在对销售额的定义中，保留了“全部价款”的表述，但不再使用“价外费用”的概念。尽管如此，我们理解《增值税法》下的“全部价款”实质上已经涵盖了原先归属于“价外费用”的内容。这一调整可能是为了防范纳税人采取改换收费名目的不当方式以逃避税款。

3.2 视同应税交易（视同销售）

《增值税法》

第五条 有下列情形之一的，视同应税交易，应当依照本法规定缴纳增值税：

- (一) 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；
- (二) 单位和个体工商户无偿转让货物；
- (三) 单位和个人无偿转让无形资产、不动产或者金融商品。

第十九条 发生本法第五条规定的视同应税交易以及销售额为非货币形式的，纳税人应当按照市场价格确定销售额。

第二十五条 根据国民经济和社会发展的需要，国务院对支持小微企业发展、扶持重点产业、鼓励创新创业就业、公益事业捐赠等情形可以制定增值税专项优惠政策，报全国人民代表大会常务委员会备案。

.....

《增值税法》大幅简化了原增值税文件对视同销售（视同应税交易）的情形列举。与原增值税规定相比：

- 对于货物，自产或委托加工货物用于集体福利或个人消费、无偿转让的情形属于视同应税交易。原货物视同销售的多个场景，如委托代销货物、销售代销货物、异地移送货物、货物用于投资或股东分配等，虽未具体列示，但通常理解已被涵盖在新规的概要性表述中，仍然应作视同应税交易处理。

- 无偿转让金融商品明确列入视同应税交易情形。
- 无偿提供服务不再列入视同应税交易情形。
- 对于无形资产或者不动产的无偿转让，原有规定包含“用于公益事业或者以社会公众为对象”不作视同销售的例外规则。《增值税法》及《实施条例》虽然没有在字面上保留这一例外规则，但结合《增值税法》第二十五条关于授权国务院制定公益事业捐赠增值税专项优惠政策来看，对用于公益事业或以社会公众为对象的无偿转让情形，未来仍有可能适用不作视同应税交易的处理。

此外，在视同应税交易情形的正列举中删除了“财政部和国家税务总局规定的其他情形”这一兜底项目，增加了政策确定性，体现了税收法定原则。

在视同应税交易的计税规则方面，《增值税法》规定，视同应税交易应按照市场价格确定其销售额；和《细则》、36号文相比，相关条款尚未提及关于计税价格等方法的使用。另外，关于无偿转让股票情形下，以买入价（而非市场价格）作为卖出价的特殊规则是否会在《增值税法》施行后得以延续仍有待澄清。

3.3 一项应税交易（混合销售）

《增值税法》

第十三条 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 增值税法第十三条所称应税交易，应当同时符合下列条件：

（一）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。

“混合销售”的判定是增值税领域长期以来的难题。随着经济活动的日益复杂，一些经营业务应适用“混合销售”还是“兼营”处理往往难以明确判断。与此同时，部分纳税人将某些涉及不同税率的经营活动进行人为拆分的做法，以及相关的拆分是否具备经济合理性也引起了税务部门的关注。在此背景下，《增值税法》及《实施条例》对于此类交易中主附关系判断的原则论述值得引起纳税人的关注²。未来有关“一项应税交易”以及“主要业务”的判断可能会成为潜在的争议领域，有关纳税人应持续关注后续操作指引或示范性案例的发布。

3.4 销售额核定

《增值税法》

第二十条 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。

《实施条例》

第十八条 纳税人发生增值税法第二十条规定情形的，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

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实际情况调整成本利润率。

² 2025年2月，税务总局在官网发布了关于充换电业务适用增值税政策的问答，该问答在很大程度上体现了相关原则的实际应用。
(<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102414/c5238551/content.html>)

新增增值税法体系下的税务机关核定销售额方法与旧规定相似。在法规表述上，原 36 号文中触发核定的条件为“不具有合理商业目的”，《增值税法》则回归到“无正当理由”。这一表述与征管法一致，在一定程度上显得更加严谨——“合理商业目的”一般理解为针对“交易安排”的整体性质，税务机关侧重于考察交易的商业实质、经济合理性及行业惯例等，一旦被认定不具有合理商业目的，税务机关在反避税规则的授权下可以对交易重新定性，而不仅仅是销售额的核定。

3.5 差额计税

《增值税法》和《实施条例》均未提及差额计算销售额（“差额计税”）的内容。但我们理解，这并不意味着现行“差额计税”方式的取消，预计“差额计税”方式会纳入后续配套文件的考虑。

3.6 不得抵扣进项税额

《增值税法》

第二十二条 纳税人的下列进项税额不得从其销项税额中抵扣：

- (一) 适用简易计税方法计税项目对应的进项税额；
- (二) 免征增值税项目对应的进项税额；
- (三) 非正常损失项目对应的进项税额；
- (四) 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；
- (五) 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；
- (六) 国务院规定的其他进项税额。

《实施条例》

第二十一条 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服务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。

第二十二条 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。

- “餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务”：新规下限定“直接用于消费”，缩小了不得抵扣进项税额范围，但如何理解“直接用于消费”，其具体含义有待后续文件予以明确。
- “贷款服务”：新规明确其进项税额不得抵扣，但同时提到国务院财政、税务主管部门应适时研究和评估该政策执行效果，为未来可能的政策调整留下空间。
- “非应税交易”：如果非应税交易同时满足①属于增值税法应税交易之外的经营活动，并取得与之相关的经济利益，且②属于《增值税法》第六条以外的情形，那么用于该非应税交易的对应进项税额将不得抵扣。

值得注意的是，在原先的增值税规定中，并没有明确提到用于非应税交易的进项税额不得抵扣的规定。因此，上述新规的施行可能会起到限缩进项税额抵扣范围的效果。例如，纳税人可能发生同时用于应税交易和非应税交易的进项税额，在以往的增值税计算时并未剔除与非应税交易对应的进项税额。

《增值税法》第六条以外的情形可能范围较广，例如转让非上市企业股权取得收入、转让企业整体资产取得收入、自政府收取与应税交易不相关的财政补助、收取损害赔偿金、收取未履行合同的违约金、取得保险赔付等。在这些情形下，有关纳税人是否能够主张某些情形不属于“经营活动”，从而进一步主张其不同时满足两项条件，无须转出相应的进项税额？以及，即使某些情形同时满足两项条件，有关纳税人应如何判断某项具体的进项税额是否属于用于该非应税交易的对应进项税额？这些问题目前尚未完全清晰，因此建议纳税人继续密切关注后续的指引或案例。同时，纳税人还可能需要更加完善进项税额与应税交易的关联性举证材料的准备。

3.7 混合用途进项税额及年度清算

《实施条例》

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、免征增值税项目和不得抵扣非应税交易而无法划分不得抵扣的进项税额的，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，并于次年1月的纳税申报期内进行全年汇总清算。

- 《实施条例》新增了年度汇总清算要求。在旧规定下，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，体现了税务机关的裁量权，而非纳税人的义务。《实施条例》则明确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。
- 对于混合用途的不得抵扣的进项税额计算，《实施条例》明确提及不得抵扣非应税交易的进项税额，呼应了关于部分非应税交易对应进项税额不得抵扣的要求。
- 虽然《实施条例》未列出不得抵扣进项税额的具体计算公式，但文件中提到的“按照销售额或者收入占比逐期计算”的方法与旧规定类似。

3.8 长期资产的进项税额抵扣

《实施条例》

第二十五条 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），既用于一般计税方法计税项目，又用于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（以下统称五类不允许抵扣项目）的，属于用作混合用途的长期资产，对应的进项税额依照增值税法和下列规定处理：

- (一) 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；
- (二) 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，此后在用于混合用途期间，根据调整年限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。

长期资产进项税额抵扣的具体操作办法，由国务院财政、税务主管部门制定。

新增增值税法体系引入了“长期资产”的概念，其进项抵扣规则与旧规定相比变化较大。长期资产包括固定资产、无形资产和不动产。根据《实施条例》规定，混合用途的单项资产，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，则延续原有政策可全额抵扣；
- 若原值超过500万元，购进时先全额抵扣，在混合用途期间，根据调整年限计算五类不允许抵扣项目对应的不得抵扣进项税额，逐年调整。

这一条款仍然在一定程度上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、无形资产投资等用于混合用途才需要按比例转出。如何判断“单项长期资产”、五类不允许抵扣进项对应的不得抵扣进项税额如何计算，发生用途改变如何计算确定可抵扣的进项税额等细节问题，或待后续操作指引或实践案例加以明确。纳税人需关注由此可能增加的增值税核算需求。

4. 税收优惠

4.1 增值税免税项目

《增值税法》

第二十四条 下列项目免征增值税：

- (一) 农业生产者销售的自产农产品，农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治；
- (二) 医疗机构提供的医疗服务；
- (三) 古旧图书，自然人销售的自己使用过的物品；
- (四) 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备；
- (五) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；
- (六) 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品，残疾人个人提供的服务；
- (七) 托儿所、幼儿园、养老机构、残疾人服务机构提供的育养服务，婚姻介绍服务，殡葬服务；
- (八) 学校提供的学历教育服务，学生勤工俭学提供的服务；
- (九) 纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆举办文化活动的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。

前款规定的免税项目具体标准由国务院规定。

《实施条例》

第二十七条 增值税法第二十四条第一款第二项所称医疗机构，是指依据有关规定设立的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，**不包括营利性美容医疗机构**。

《增值税法》共列举了九项法定免征增值税项目，与旧规定相比，主要差异在于：避孕药品和用具已不再列入免税范围；对于医疗机构提供的医疗服务，明确将营利性美容医疗机构排除在免税范围之外。

4.2 增值税优惠核算要求

《增值税法》

第二十六条 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。

新规下对于增值税优惠核算要求与旧规定一致，纳税人仍然需要单独核算增值税优惠项目的销售额。

5. 征收管理及其他

5.1 交易凭证列明增值税税额

《增值税法》

第七条 增值税为价外税，应税交易的销售额不包括增值税税额。增值税税额，应当按照国务院的规定在交易凭证上单独列明。

《实施条例》

第五条 纳税人开具增值税专用发票，应当分别列明销售额和增值税税额。

《增值税法》及《实施条例》明确要求纳税人应按照国务院的规定在交易凭证上单独列明增值税税额。此处的交易凭证具体包括哪些类型，有待进一步明确。未来纳税人应关注其业务和财税系统是否具备相应的支持能力，以满足上述要求。

5.2 纳税人身份登记

《增值税法》

第九条 本法所称小规模纳税人，是指年应征增值税销售额未超过五百万元的纳税人。

小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关办理登记，按照本法规定的一般计税方法计算缴纳增值税。

根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以对小规模纳税人的标准作出调整，报全国人民代表大会常务委员会备案。

《实施条例》

第七条 自然人属于小规模纳税人。不经常发生应税交易且主要业务不属于应税交易范围的非企业单位，可以选择按照小规模纳税人纳税。

第三十六条 除本条例另有规定外，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，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。

纳税人登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

《增值税法》对于小规模纳税人的认定标准与旧规定一致，为年应征增值税销售额未超过五百万元的纳税人，并规定国务院可以对小规模纳税人的标准作出调整。

相比旧规定，《实施条例》对于当超过小规模纳税人认定标准，但仍可选择按小规模纳税人纳税的情形进行了更多限制：

①对于不经常发生应税行为的企业，不再允许其选择按小规模纳税人纳税；②非企业单位只有在不经常发生应税交易且主要业务不属于应税交易范围的情况下，才可以在超过小规模纳税人标准后继续选择按小规模纳税人纳税。

《实施条例》对小规模纳税人转为一般纳税人后，按照一般计税方法计缴增值税的起始时间作了更细化的规定。由于销售额超过标准而认定为一般纳税人的，旧规定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，新规明确办理一般纳税人的“当期”起按一般计税方法计缴增值税。

另外，《实施条例》明确纳税人登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人，删除了原先“国家税务总局另有规定除外”的内容。

5.3 扣缴义务人

《增值税法》

第十五条 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。

.....

《实施条例》

第三十五条 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。

境外单位或者个人向自然人出租境内不动产，有境内代理人的，由境内代理人申报缴纳税款。

在扣缴义务人方面，《实施条例》新增了对于自然人发生符合规定的应税交易，由支付价款的境内单位作为增值税扣缴义务人的规定。这一条款的加入对于实践中向大量自然人购入应税服务的企业可能会带来一定影响，这类企业应关注该条款的具体实施情况，以及后续该条款是否会与购入服务支出的所得税扣除事项规定进行衔接。

《实施条例》还规定了对于境外纳税人向自然人出租境内不动产，可以由境外纳税人委托境内代理人申报缴税。但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，《实施条例》未提及关于委托境内代理人的规定，这是否意味着该情形下仍以购买方（即中国自然人）为扣缴义务人？建议有关企业持续予以关注。

5.4 纳税义务时间

《增值税法》

第二十八条 增值税纳税义务发生时间，按照下列规定确定：

(一) 发生应税交易，纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得销售款项索取凭据的当日；先开具发票的，为开具发票的当日。

(二) 发生视同应税交易，纳税义务发生时间为完成视同应税交易的当日。

(三) 进口货物，纳税义务发生时间为货物报关进口的当日。

增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当日。

《实施条例》

第三十九条 增值税法第二十八条第一款所称收讫销售款项，是指纳税人发生应税交易过程中或者完成后收到款项；取得销售款项索取凭据的当日，是指书面合同确定的付款日期，未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，是指应税交易完成的当日，即货物发出、服务完成、金融商品所有权转移、无形资产转让完成或者不动产转让完成的当日。

第四十条 增值税法第二十八条第一款第二项所称完成视同应税交易的当日，是指货物发出、金融商品所有权转移、无形资产转让完成或者不动产转让完成的当日。

第四十一条 纳税人出口货物，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。

在纳税义务发生时间方面，《增值税法》及《实施条例》与旧规定大体一致，但包括以下主要变化：

- 旧规定下，对于销售不动产，未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的情形下，纳税义务发生时间是“不动产权属变更”的当日，而《实施条例》调整为“不动产转让完成”的当日。当不动产未完成权属变更，但实际交付且合同约定所有权已转移的情形下，是否可以判断为“不动产转让完成”，有待后续配套指引进一步明确。
- 旧规定下，对于采取预收款方式的租赁服务，以及生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，在收到预收款时即可能发生增值税纳税义务。《增值税法》及《实施条例》暂未体现这一纳税义务时点的判断规则，纳税人仍需关注后续配套文件的规定。
- 《实施条例》还增加了关于出口货物应缴纳增值税情形的纳税义务时点细化规定。

5.5 纳税申报时限

《增值税法》

第三十条 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。纳税人的具体计税期间，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。不经常发生应税交易的纳税人，可以按次纳税。

纳税人以一个月或者一个季度为一个计税期间的，自期满之日起十五日内申报纳税；以十日或者十五日为一个计税期间的，自次月一日起十五日内申报纳税。

扣缴义务人解缴税款的计税期间和申报纳税期限，依照前两款规定执行。

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。

第三十一条 纳税人以十日或者十五日为一个计税期间的，应当自期满之日起五日内预缴税款。

法律、行政法规对纳税人预缴税款另有规定的，从其规定。

《实施条例》

第四十四条 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。

《增值税法》基本平移了旧规定下的计税期间规则，但不再将旧规定下的 1 日、3 日、5 日作为法定计税期间。同时，《实施条例》对达到起征点的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。

5.6 出口退税管理

《实施条例》

第四十八条 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。

纳税人以委托方式出口货物的，应当按照国务院税务主管部门的规定办理委托代理出口手续，由委托方按规定申报办理出口退（免）税、免征增值税或者缴纳增值税；未办理委托代理出口手续的，由出口货物的发货人按规定申报缴纳增值税。

《实施条例》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。和此前的征求意见稿相比，《实施条例》不再提及具体的申报期限，这部分内容预计将在后续配套指引中进行明确。

5.7 其他

《实施条例》

第五十二条 税务机关可以依法向有关单位和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，有关单位和个人应当予以提供。税务机关及其工作人员应当对相关信息予以保密，不得用于税收征收管理以外的用途。法律、行政法规另有规定的，从其规定。

第五十三条 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。

《实施条例》新增了授权税务机关在出口税收征管中向有关单位和个人收集相关信息的规定，与现行的出口退税管理、海关稽查等实践要求相衔接。此外，《实施条例》还新增了增值税领域的反避税条款，体现了征管侧对于反避税问题的重视，也与近年来稽查案例中反避税原则的应用趋势相呼应。

结语

总体而言，此次发布的《实施条例》遵循增值税法的规定，系统地整合了原有的增值税政策，也吸收了来自企业、专业机构等多方意见与建议，并结合近年来增值税征管的实践经验，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。

《增值税法》将于 2026 年 1 月 1 日开始实施，我们深切理解企业面临的诸多挑战与机遇。基于我们对增值税立法进程的深度参与及持续建言的经验，为确保业务平稳过渡及提升税务管理效能，建议企业及时开展以下工作：

- **评估整体影响**——系统评估新法对企业收入、利润和现金流等方面的影响，测算税负变化情况，并在此基础上积极探讨完善应对措施；
- **优化业务流程**——对自身业务模式进行合规梳理，关注合同条款、发票管理、税务优惠享受等方面的问题；重点关注立法前后跨期业务衔接方面的合规处理，防范潜在税务风险；
- **强化税务内控**——根据政策变化，优化内部税务控制流程，针对税务风险点加强管控；关注从其他部门和团队获取的涉税数据的质量，并对财务、税务系统进行适配性改造；
- **协同外部资源**——在应对新法实践中的复杂问题时，企业可及时向税务机关咨询，并适时引入外部专业机构支持。

随着政府部门后续做实做细法律普及、操作指引等工作，建议广大企业持续关注增值税法实施的配套文件和相关实践进展，统筹制定应对方案以确保无缝衔接。

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 3186

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：xiao.lihuang@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：+852 2258 6228

传真：+852 2541 1911

电子邮件：jennif.zhang@deloitte.com.hk

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 3186

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，您应咨询合资格的专业顾问。

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、员工或代理人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。