

とその留意点

有限責任監査法人トーマツ
鄭林根

表2 試験対象の業種、範囲と税率

適用業種	適用範囲	適用税率
有形動産リースサービス	<ul style="list-style-type: none"> 有形動産ファイナンスリース 有形動産オペレーティングリース 	17%
交通運輸サービス	<ul style="list-style-type: none"> 陸上運輸（鉄道運輸を除く） 水上運輸 航空運輸 パイプライン運輸 	11%
一部の現代的サービス	<ul style="list-style-type: none"> 研究開発及び技術（研究開発、技術譲渡、技術コンサルティング、契約資源管理、工事探査調査） 情報技術（ソフトウェア、回路設計及びテスト、情報システム、業務プロセス管理） 文化創意（設計、商標著作権譲渡、知的財産権、広告、会議・展覧会） 物流補助（航空、港湾、貨物運輸及び乗客運輸駅、サルベージ救助、貨物運輸代理、代理通関、倉庫及び荷役運送） 検証コンサルティング（認証、検証、コンサルティング） ラジオ、映画、テレビ（放送プログラム〔作品〕）の製作、配給、興行（放映を含む。以下同様） 	6%

ビス^{注2}については通常、免税を適用することになります。

免税の適用を受ける場合、売上増値税は課されませんが、サービスを提供するための仕入税額の控除が認められません。その一方、ゼロ税率が適用される課税対象サービスについては、免税が適用される場合と同様に、売上増値税は課されませんが、サービスを提供するために生じた仕入税額は控除、あるいは還付を受けることができます。

企業はゼロ税率が適用されるサービスに係る仕入税額の控除、あるいは還付を享受することができるため、これは企業にとって有利な政策であると言えます。従来、免税とゼロ税率のいずれを適用すべきかが曖昧なケースが少なからずありましたが、財税[2013]37号により、ゼロ税率の適用対象

税[2011]111号などの従来の規定においては、当該仕入税額を売上税額から控除することは認められていませんでした。しかしながら財税[2013]37号により、一般納税者が自ら使用する、消費税の課税対象となるオートバイ、自動車及びボットについては、その仕入税額を売上税額から控除できるようになりました。

この変更により、税務機関の管理コストを低減できるとともに、実務において納税者の納税管理コストも軽減できることとなります。ただし、財税[2013]37号は8月1日から実施されましたが、遡及適用ができず、8月1日以前に購入した自社用の自動車・オートバイなどは仕入控除が認められないと考えられる点には、留意すべきです。

(3) 差額徴収規定の廃止

財税[2011]111号通達では、試験企業が非試験地域企業からサービスを仕入れるときの税負担を考慮し、営業税の徴収方法を踏襲しています。すなわち、一定の状況の下では、試験対象納税者が非試験対象納税者に支払った金額の課税対象からの控除（差額徴収規定という）を認めていました。しかし、財税[2013]37号による試験の中国全土展開に伴い、当該規定が取り消されました。ただし、増値税改革は未だすべての業種に拡大していないため、試験対象企業以外からの仕入が発生しても控除ができないので、前記の差額徴収規定が取り消されることに伴い、税負担増の可能性もあります。

なお、ファイナンスリース業の発展を支援、奨励するため、財税[2013]37号が従来ファイナンスリース業に適用してきた差額徴収規定を見直した^{注1}上、その適用を保留しました。すなわち、中国人民銀行、商務部、銀行業監督管理委員会の認可を得てファイナンスリース業務に従事する納税者が、有形動産のファイナンスリースサービスを提供する場合、取得する全ての代金及び価格外費用から賃貸者が負担する有形動産の借入利息（外貨借入金と人民元借入金の利息を含む）、関税、輸入段階の消費税、据付費用、保険料を控除した後の残額が課税対象となります。

(4) 免税とゼロ税率の適用

納税者が国外へ提供するサービスに対しては、増値税の最終消費者負担の観点から、免税またはゼロ税率の適用が受けられます。たとえば、条件に合致する国際運輸サービス、国外へ提供する研究開発、設計サービスに対して、ゼロ税率を適用し、ほかの国外へ提供する課税サー

がより明確にされました。

なお、場合によっては、納税者はゼロ税率よりも免税の適用を好む可能性もあります。例えば、仕入税額が非常に少なく、かつ輸出税金還付による納税管理のコストを最小限にしたい場合があります。財税[2013]37号では、ゼロ税率が適用される課税対象サービスを提供する場合、ゼロ税率の適用を放棄し、免税もしくは規定に従い増値税を納付する処理を選択することができるとしました。ただし、ゼロ税率の適用を放棄した場合、36カ月間はゼロ税率の適用を再申請することはできません。これにより、納税者が自らの必要性に応じて、柔軟に自らが最適と思われる方法を選択することができます。

また、財税[2013]37号では、納税者が提供する課税対象サービスに対して免税とゼロ税率が同時に適用できる場合、ゼロ税率を優先適用することが明確にされました。

(5) 財政補助の行方

増値税改革は企業に対する二重課税の解消及び税負担の引き下げを目的としていますが、試験の実施により、一部の企業に負担増をもたらしました。増値税の改革を順調に推進するため、ほとんどの試験地域において、独自に財政補助措置を講じています。

留意すべきは、財政補助はあくまで一つの経過措置であり、地域ごとにその実施期限が定められていることです。たとえば、福建省は財政補助を12年11月1日から実施し、原則として、関連業種（交通運輸業及び一部の現代サービス業）の改革試験が中国全土に拡大したときには、財政補助を停止する、としています^{注3}。従って、13年8月1日以降、企業がビジネスモデルを構築する際には、財政補助の廃止を考慮に入れる必要があります。

（注1）従来、認められていた貨物の購入代金、増値税及び運賃などは控除項目として認められません。

（注2）たとえば、工事・鉱物資源が海外にある工事探査調査サービス、会議展覧会場が海外にある会議展覧サービス、貨物の保管場所が海外にある倉庫サービス海外で対象物を使用する有形動産のリースサービス、海外で放送する広告サービスなど。

（注3）12年10月26日福建省財政庁「営業税に代えて増値税を徴収する試験の実施における経過的財政補助措置に関する公告」

*意見にわたる部分は私見です。

中国ビジネス Q&A

中国における増値税改革の全国展開

Q 増値税改革は全面的に展開されようとしています、その実施概要と留意点について教えてください。

1 増値税改革試験の全土実施

交通運輸業及び一部の現代的サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験（以下、増値税改革）は、2012年1月1日から上海で先行して実施され、かつ同年の間にその他の8省市まで実施範囲が広がりました。その後、一部地域のみでの試験の実施は不公平な競争を生じさせるため、関連業種において増値税改革の全国展開が待たれていました。13年4月10日に開かれた国务院常务会议により、増値税改革の全国での実施に関するスケジュールが決められ、同年8月1日より、中国全土において実施することになりました（表1）。

2 主要通達の整理

増値税改革の中国全土での展開に伴い、施行された財税[2013]37号は試験地域の経験、特に上海における経験などを総括し、制度上の問題の改善を図り、増値税改革導入時の通達が廃止されるなど、増値税改革は新たな段階に入ったとも言えます。

現行の適用規定は財税[2013]37号及び下記の4つの付属文書から構成され、付属文書は、増値税改革の全国での実施に係る実施細則と言えるものです。これらの規定は、13年8月1日より施行されました。

付属文書1：「交通運輸業及び一部の現代サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験の実施弁法」

付属文書2：「交通運輸業と一部の現代サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験に関する関連事項の規定」

付属文書3：「交通運輸業と一部の現代サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験に関する過渡期政策の規定」

付属文書4：「課税サービスに適用する増値税ゼロ税率及び免税政策に関する規定」。

なお、財税「2013」37号によれば、2013年8月1日をもって表1の財税[2011]111号及び財税[2012]71号を含む下記の通達は廃止されました。その主なものは、一部地域での試験の実施段階において適用されたものです。

財税[2011]131号：財政部、国家税務総局「課税サービスに適用する増値税ゼロ税率及び免税政策に関する通知」

表1 実施内容の概要

試験開始日	試験地域	対象業種	根拠
2012年1月1日～	上海	交通運輸業及び一部の現代的サービス業（いわゆる「1+6モデル」）	2011年11月16日財政部、国家税務総局「上海市の交通運輸業及び一部の現代的サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験に関する通知」（以下、財税[2011]111号）
2012年9月1日～	北京市などの8省市 ^(注)	同上	2012年7月31日に、財政部、国家税務総局が共同で「北京など8省市における交通運輸業及び一部の近代サービス業に対する営業税を増値税の徴収に変更する試験通知」（以下、財税[2012]71号）
2013年8月1日～	全土	ラジオ、映画、テレビの製作、配給及び放映サービスを追加（いわゆる「1+7モデル」）	2013年5月24日財政部と国家税務総局「全国における交通運輸業及び一部の現代サービス業務の営業税から増値税への変更試行を展開することに関する通知」（以下、財税[2013]37号）

(注) 北京市：2012年9月1日から、江蘇省、安徽省：同年10月1日から、福建省（アモイ市を含む）、広東省（深圳市を含む）：同年11月1日から、天津市、浙江省（寧波市）、湖北省：同年12月1日から実施済。

財税[2011]133号：財政部、国家税務総局「交通運輸業及び一部の現代サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験地域の若干の税收政策に関する通知」

財税[2012]53号：財政部、国家税務総局「交通運輸業及び一部の現代サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験地域の若干の税收政策に関する補足通知」

財税[2012]86号：財政部、国家税務総局「交通運輸業及び一部の現代サービス業において営業税に代えて増値税を徴収する試験の課税サービス等の若干の税收政策に関する補足通知」

財税[2003]16号の第三条第16項及び第18項：財政部、国家税務総局の「営業税の若干の政策問題に関する通知」。

3 試験対象サービスの範囲と適用税率

具体的な試験対象サービスの範囲と適用税率は表2に示しています。

4 財税[2013]37号による変更点及び留意点

財税[2013]37号は基本的に、財税[2011]111号、財税[2012]71号などの通達における原則及び一部の地域での試験の実施段階において適用された関連規定を踏襲していますが、試験対象業種として新たにラジオ、映画、テレビの製作、配給及び放映サービスを追加するほか、下記のとおりいくつかの重要な変更がなされています。

(1) 新規試験対象サービス

ラジオ、映画、テレビの製作、配給及び放映サービスが新たに試験対象となり、これらには6%の増値税率が適用されます。なお、国外において提供するラジオ、映画、テレビの配給、放映サービス及び国外組織に対して提供するラジオ、映画、テレビの製作サービスについては、増値税を免除します。

一部地域において金融業及び建築業も試験対象に拡大されるのではとの観測がありましたが、最終的にラジオ、映画、テレビの製作、配給及び放映サービスのみの追加となりました。

ラジオ、映画、テレビサービスはこれまでの営業税3%税率から増値税の6%税率になりますが、対象サービスの原価は主として人件費で

占められていることから、仕入控除ができるとは、実際には税負担増が避けられないと考えられます。今後、試験対象企業にとって税負担の増加部分は、製作者から放映業者への転嫁が予測されます。

(2) 自社使用目的のオートバイ、自動車、ヨットの仕入控除

一般納税者の自社使用目的で購入した、消費税対象となるオートバイ、自動車、ヨットについては、当該用途が企業の生産経営ではなく、主に個人使用と推測され、財