



## パート1：運輸業及び物流業における増值税 - 重要な影響

### 背景

増值税(以下、「VAT」)改革は、現在上海市において実施されており、これは2012年7月1日より、北京市、天津市及び重慶市に、2013年初めには、その他の複数省に拡大されることが見込まれている。上海市に所在する多くの業種において、既に数回のVAT申告が実施され、増值税改革の実施における実務的な困難さを認識するに至っている。運輸業及び物流業においては、この困難さは極めて大きく、種々のサービスに適用される異なる税率、みなし仕入VAT控除や仕入VAT控除の否認といった仕入VAT控除に関する複合性、課税・免税・0%税率が適用されるサービス、源泉徴収義務や複雑な会計及びインボイスプロセス等々、VATの複雑さの全てが集積されている。

この運輸業及び物流業における困難さは、複数の要因が組み合わさることに起因して生じている。

運輸業においては、3%の営業税(以下、「BT」)から11%のVATへの大幅な税率変更がなされ、同時に物流業においては5%のBTから6%のVATへ、前者よりも小幅ではあるが税率変更がなされている。

当然ではあるが、VAT改革は、現時点で1地点のみで適用されているにも関わらず、運輸業及び物流業は、人または物を複数の地点に移動させることに携わっている。

これらの業種は、利益率が低いことが通常であり、VAT相当額を顧客に転嫁できなければ利益に対して影響を及ぼす可能性がある。

また、これらの業界は「細分化されている」と表現されるように、1つの運搬に異なる複数の供給業者が関与することがあり、VATの法令遵守に関するポイントも複合的である。

VATに移行した運輸業及び物流業に該当する企業は、サービスの提供により、直ちに売上VATを支払うことになるが、車両または固定資産の買い替え時までは高額な仕入VATは発生しない可能性がある。

これらの問題を解決するため、上海市税務局が積極的に企業を支援していることを正確に理解しなければならない。この改革により、実際に租税債務の増加影響を被る業界を支援するため、上海市税務局は、最近、補助金支給の可能性(後述)を公表した。

この KPMG チャイナアラートの目的は、上海市に所在する運輸業及び物流業に該当する企業に対し、当該パイロットプログラムが与えるいくつかの影響について考察するとともに、既に生じている関連問題を特定し、実行可能な解決策を提供することである。パート1(本稿)では運輸業及び物流業における当該パイロットプログラムの適用範囲についての取扱い、パート2(来月発行予定)では、これらの業界に属する種々のサービス提供者に対する具体的な影響をいくつか取り扱う。なお、KPMG チャイナアラートは、これらの内容の要約を意図したものであることを予めご理解頂きたい。

## パイロットプログラムの適用範囲

### 運輸業と物流業のサービス

全ての企業にとって、まず検討すべき内容は、パイロットプログラムの適用範囲であり、特に、企業が運輸業に該当するのか、物流業に該当するのか、若しくは両方の複合体であるのか、という点が重要である。その理由は、運輸業は 11% の VAT 税率の対象となり、一方、物流業は 6% の VAT 税率の対象となるためである。

財税[2011]111 号によると、運輸業は、陸運、水運、空運、パイプライン輸送を含む輸送手段によって目的地まで貨物または乗客を運ぶ事業活動であるとされている。また、鉄道運輸は、現時点では、パイロットプログラムから特別に除外されている。当該パイロットプログラムに含まれる運輸サービスの種類には、以下のものがある。

運輸サービスの種類	パイロットプログラムに明確に含まれる領域(全てをカバーしたリストではない)
陸運	高速道路、ケーブルカー、索道(ロープウェイ)を含む、陸路(地上または地下)での貨物または乗客の輸送が含まれる。
水運	河川、湖、その他の自然及び人工の水路での貨物または乗客の輸送が含まれる。同様に、航海用船契約(レンタル料と引き換えに、水運業者が用船者に対して、特定の航海に係る運搬サービスを提供するリース契約)や、定期用船契約(日数に応じたレンタル料と引き換えに、水運業者が用船者に対して、一定期間船員付き傭船を提供するリース契約)も含まれる。
空運	空中での貨物又は乗客の輸送事業。同様に、空運サービスのウエット・リースも含まれる。
パイプライン輸送	ガス、液体及び固体の物質をパイプライン施設を通して輸送する事業。

物流サービスの概念は、パイロットプログラムにおいて幅広く定義されている。具体的には、以下の種類が含まれる。

物流サービスの種類	パイロットプログラムに明確に含まれる領域(全てをカバーしたリストではない)
地上及び一般航空サービス	安全検査、空港管理サービス、清掃、離着陸、運航通信、地上信号サービス、保安、運航管理、空中撮影及び調査
港湾サービス	通信、ルート管理、浚渫、灯台管理、水先案内サービス、貨物処理、清掃及び水運管理
貨物及び乗客の停留所サービス	積荷サービス、運行管理、乗換サービス、艦隊サービス、発券、停留サービス
保護及び救助サービス	乗組員の救助、船舶資産の保護、水上救助及び難破船の保護の提供
貨物運送サービス	実際の輸送を伴わない、荷受人と荷送人の承認を受けた、中間サービスの提供
通関サービス	荷受人と荷送人の委託に基づく、関税に係る通関手続の提供
倉庫サービス	倉庫、置き場またはその他の保管場所における貨物の管理サービスの提供
荷積及び荷降ろしサービス	運搬車両及び(または)取り扱い場所で行われる、機械、人力、家畜を利用した運搬サービス

場合によっては、運輸サービスと物流サービスとの区分が困難であることも予想される。旧来の BT 体制下では、運輸サービスとは、運搬具を所有もしくはリースしている部門が提供するサービスをいうものと具体的に規定されていた(国税発[2003]121 号参照)。このコンセプトは、パイロットプログラムの運用においても基礎となっている。したがって、企業が従前に 3% の BT を支払っていた場合は、運輸サービスとして分類され、企業が従前に 5% の BT を支払っていた場合は、物流サービスとして分類されるという考え方は、「目安」として有用である。

企業が運輸サービスと物流サービスの両方を提供している場合、それぞれを区分処理する体制を構築する必要がある。これを実施しない場合、全てのサービスに対し、高率である11%のVAT税率が適用されることになる可能性がある。

#### VATの純額ベース

旧来のBT体制下では、運輸事業は3%のBTを支払い、一方、物流事業は5%のBTを支払っていた。重要なことは、双方の産業はBTを「純額」ベースで支払っていたことである。つまり、これらの活動から得られた総額の収入にBTが課せられていたのではなく、獲得した純額の収入に対してBTが課せられていたのである。要するに、これらの産業に属する企業は、納付すべきBTの計算において、収入から一定の費用を控除することが認められていたのである。控除可能な費用の種類は、上海市税務局が公布した滬地税一[1995]60号、滬地税一[1999]86号、滬地税貨[2010]28号、及び国家税務総局が公布した国税発[2003]121号に規定されている。なお、異なる省においては、異なる基準が適用される可能性があることに留意する必要がある。

重要なことは、VAT環境に適合させるために多少の修正が必要であるとしても、これらの原則は、現在も密接な関連性があるということである。つまり、費用がVATの対象となる場合、この原則に基づき、潜在的な仕入VAT控除を主張することが基本的にできるということである。しかし、費用がBTの対象となる場合は、みなし仕入VAT控除を主張することができる可能性もあるが、旧来のBTとして控除できた部分に限られる。

VAT改革が全ての産業に対して国家レベルで適用される時には、これらの複雑性は著しく低下するものと予想される。

#### 国際サービスのフロー

VATのパイロットプログラムに関する規定は、財税[2011]131号と併せて、国際取引に対して多くの優遇措置を導入している。これらの規定は、文章としては驚くほど簡潔であるが、実務に適用するには非常に複雑である。以下の表は、それを要約したものである。

サービス内容	基準	取扱い
中国本土外で完全に実施されるサービス	規定なし	-
国際運輸サービス－認可サービス	認可サービスとは、供給者が国際運輸営業許可証を保有している場合をいう	0%税率
国際運輸サービス－非認可サービス	非認可サービスとは、供給者が国際運輸営業許可証を保有していない場合をいう	免税
物流サービスの輸出	<ul style="list-style-type: none"><li>倉庫サービスにおいては、倉庫が中国本土外に位置する場合のみ免税が適用される</li><li>その他の物流サービスにおいては、サービスが海外の事業体に対して提供した場合のみ免税が適用される</li></ul>	免税
サービスの輸入	中国に事業実態が存在しない海外事業体が上海市に所在する顧客に対して提供したサービス	源泉徴収義務が上海市に所在する代理人に対して発生する。代理人が存在しない場合は、顧客にそれが発生する。顧客がVAT一般納税者であり、一定の文書要件を満たしている場合は、仕入VAT控除を享受することができる。

実務上、これらの規定を適用する場合には、以下の論点が存在する。

- サービスの一部が中国本土で実施された場合の取扱いはどうなるのか？全体のサービスが VAT の適用対象外とされないのか？例えば、貨物を荷積みまたは荷降ろしするため船舶が上海市に入港する場合、このサービスの一部は、中国で実施されたことになるのか？全体のサービスのうち、中国本土で実施する部分に対してのみ、別途、料金を徴収する場合、残りの部分に対しては、VAT の適用対象外として取り扱うことができるのか？
- 運輸サービスまたは物流サービスが外国事業体によって上海市内に所在する顧客に対して提供される場合、当該顧客が BT 納税者である場合には、当該顧客は VAT を源泉徴収する必要があるのか？当該顧客が小規模納税者である場合にはどうか？源泉徴収すべき税率は何%か？仕入 VAT 控除を享受するために当該顧客はどのような文書を求められるのか？
- サービスの輸出について、これらの優遇を受ける資格があることを証明するためには、どのような文書を準備する必要があるのか？事前に承認を得る必要があるのか？

## 仕入 VAT の区分

運輸業者及び物流業者が課税売上と免税売上の混在等、仕入 VAT を区分することが必要なケースが多く生じるものと考えられる。これが必要である場合は、実務上、手続に関する困難な問題がしばしば発生する。必要と思われる状況の例としては、以下のものが挙げられる。

- 運輸供給者の従業員に対する運輸提供
- 下請けによる旅客運輸サービス
- VAT から除外されている運輸または物流サービスの提供(例えば、特定の輸出)
- 完全に中国国外で費消される運輸または物流サービスの提供
- 異常な損失となるサービスの提供
- 輸送手段の自己使用

## 間接税負担の増加に対する補助金

上海市税務局は、最近、当該パイロットプログラムの適用により(BT と比較して)VAT の支払負担が増加する納税者は、財政上の補助金を申請する権利を有する旨を規定した滬財税[2012]5 号を公布した。この補助金を申請する資格を有する事業体の範囲には制限がなく、また、許可される申請者の多くは、運輸及び物流産業に属する事業体であるものと KPMG は予想する。個人的な経験に基づく情報ではあるが、運輸及び物流産業に属する多くの納税者は、追加の間接税負担が発生している。一部の運輸事業体は、既にこの補助金を獲得できていることを KPMG は確認済みである。

来月発行のパート2では、運輸及び物流産業に属する種々のサービス供給者に及ぼすパイロットプログラムの具体的な影響について考察する予定である。

# Contact us

## **Khoonming Ho**

Partner in Charge, Tax  
China and Hong Kong SAR  
Tel. +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

## **Beijing/Shenyang**

### **David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## **Qingdao**

### **Vincent Pang**

Tel. +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## **Shanghai/Nanjing**

### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## **Hangzhou**

### **Martin Ng**

Tel. +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## **Chengdu**

### **Anthony Chau**

Tel. +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## **Guangzhou**

### **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## **Fuzhou/Xiamen**

### **Jean Jin Li**

Tel. +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## **Shenzhen**

### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## **Hong Kong**

### **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

## **Northern China**

### **David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## **Vaughn Barber**

Tel. +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

## **Roger Di**

Tel. +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

## **John Gu**

Tel. +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

## **Jonathan Jia**

Tel. +86 (10) 8508 7517  
jonathan.jia@kpmg.com

## **Paul Ma**

Tel. +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

## **Vincent Pang**

Tel. +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## **Michael Wong**

Tel. +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

## **Irene Yan**

Tel. +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

## **Leonard Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

## **Tracy Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

## **Abe Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

## **Catherine Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

## **Kevin Lee**

Tel. +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

## **Eric Zhou**

Tel. +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

## **Central China**

### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## **Anthony Chau**

Tel. +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## **Cheng Chi**

Tel. +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

## **Chris Ho**

Tel. +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

## **Lily Kang**

Tel. +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

## **Sunny Leung**

Tel. +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

## **Martin Ng**

Tel. +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## **Yasuhiko Otani**

Tel. +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

## **John Wang**

Tel. +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

## **Jennifer Weng**

Tel. +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

## **Lachlan Wolfers**

Tel. +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

## **Grace Xie**

Tel. +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

## **Zichong Xu**

Tel. +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

## **William Zhang**

Tel. +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

## **Cheng Dong**

Tel. +86 (21) 2212 3605  
cheng.dong@kpmg.com

## **David Huang**

Tel. +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

## **Dylan Jeng**

Tel. +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

## **Amy Rao**

Tel. +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

## **Michelle B. Zhou**

Tel. +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

## **Southern China**

### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## **Angie Ho**

Tel. +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

## **Jean Jin Li**

Tel. +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## **Jean Ngan Li**

Tel. +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

## **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## **Kelly Liao**

Tel. +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

## **Bin Yang**

Tel. +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

## **Hong Kong**

### **Ayesha M. Lau**

Partner in Charge, Tax  
Hong Kong SAR  
Tel. +852 2826 7165  
ayesha.lau@kpmg.com

## **Chris Abbiss**

Tel. +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

## **Darren Bowdern**

Tel. +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

## **Alex Capri**

Tel. +852 2826 7223  
alex.capri@kpmg.com

## **Barbara Forrest**

Tel. +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

## **Charles Kinsley**

Tel. +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

## **John Kondos**

Tel. +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

## **Alice Leung**

Tel. +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

## **Curtis Ng**

Tel. +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

## **Kari Pahlman**

Tel. +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

## **John Timpany**

Tel. +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

## **Wade Wagatsuma**

Tel. +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

## **Jennifer Wong**

Tel. +852 2978 8288  
jennifer.wong@kpmg.com

## **Christopher Xing**

Tel. +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

## **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com