

チャイナタックスアラート (中国税務速報)

第 6 回 2013 年 3 月

直接販売企業に対する増値税課税対象売上金額に関する問題の明確化

関連通達

国家税務総局発布 2013 年第 5 号公告、直接販売企業に対する増値税課税対象売上金額に関する問題の明確化

背景

2013 年 1 月 17 日、国家税務総局は、2013 年第 5 号公告(「5 号公告」)を公布し、直接販売企業に係る売上金額に対する増値税の処理を明確化し、長年不明確であった直接販売企業に対する増値税申告及び納税時に生ずる問題を解決した。

一般的に直接販売企業は、販売代理人または販売促進員を通じて商品を消費者または組織に販売し、その販売活動は、対面によるデモンストレーション、展示会、その他の個人的なコンタクト等、固定の営業所以外で行われている。

2005 年に国务院が公布した「直接販売管理条例」によれば、国务院の商務主管部門が設立を批准した直接販売企業は、関連規定に基づき直接販売員を雇用し、その直接販売員を通じて固定の営業所以外で最終消費者に対して直接商品を販売する事が認められる。直接販売企業においてよく見られるビジネスモデルは、以下のいずれかである。

- ビジネスモデル 1: 直接販売員が卸売価格で直接販売企業より商品を購入し、小売価格または直接販売企業によって決定された価格で消費者に販売する。卸売価格と小売価格との差額が直接販売員の得る報酬となる。
- ビジネスモデル 2: 直接販売企業と直接販売員との関係は、コミッション代理の関係にあり、直接販売員は直接販売企業からの要求に基づき、消費者に商品を販売する。直接販売企業は、直接販売員から紹介された消費者に対し、小売価格で商品を販売し、直接販売員に対してはコミッションを支払う。

5 号公告は、直接販売企業に係る主要な 2 つのビジネスモデルに関して、増値税課税対象売上金額の確定方法を以下の通り規定した。

1. 直接販売企業が直接販売員に対して商品を販売し、その直接販売員が消費者に対して販売する場合、その直接販売企業に対する増値税課税対象売上金額は、その直接販売員より受領する諸費用を含む卸売価格である。なお、直接販売員が消費者に販売する際は、現行規定に基づき増値税を納付しなければならない。

2. 直接販売企業が直接販売員を通じて消費者に商品を販売するが、消費者より直接代金を受領する場合、その直接販売企業に対する増値税課税対象売上金額は、消費者より受領する諸費用を含む小売価格である。

5号公告が公布される以前は、ビジネスモデル1を採用する直接販売企業に対する増値税課税対象売上金額をどの様に確定するかに関して、税務当局との間で多くの議論があった。これらの議論は、直接販売企業の特異なビジネスモデルに関する双方の理解に相違があったことに起因する。

ビジネスモデル1の状況下では、卸売価格を「割引価格」の一種とみなす税務当局も存在した。例えば、直接販売企業がインボイス上に小売価格と「割引額」を同時に明記しなかった場合は、(税務当局は卸売価格と小売価格の差額を直接販売企業から消費者に対する「割引額」と考え)、その割引額は直接販売業に対する売上増値税額の計算上、販売価額から控除する事ができないとしていた。

これに対して、多くの直接販売企業は異なる見解を有しており、売上増値税額は、直接販売員に対する卸売価格のみに基づき計算されるべきと考えている。この考え方は、以下の根拠に基づいている。

- 直接販売企業と直接販売員の間には売買関係がある。直接販売員が直接販売企業から商品を購入した時点で、商品の所有権は移転している。一旦直接販売員が購入した後は、商品に対して直接販売企業の管理は及ばず、直接販売員が再販売する事も、自己使用に供する事も、処分する事も可能である。直接販売企業にとっては、消費者ではなく直接販売員こそが商品の買い手である。
- 小売価格を直接販売企業が指定する場合においても、実務上は直接販売員が最終消費者に対して割引価格を提示する事も可能である。即ち、直接販売企業が直接販売員の最終消費者に対する販売価格を管理する事は不可能である。
- 通常、直接販売企業は直接販売員に対して増値税インボイスを発行せず、直接販売員(通常は個人)も要求をしない。

5号公告の公布前には、北京、広州、安徽省等において、直接販売企業に対する徴税問題に関するローカル通達が公布されていたが、これらは主にビジネスモデル2において直接販売員が受け取るコミッションに係る営業税についての通達であり、ビジネスモデル1における増値税課税対象売上金額に関する問題については言及されていない。

5号公告は、ビジネスモデル1において、直接販売企業は小売価格ではなく卸売価格に基づき増値税を納付する義務があり、直接販売員は最終消費者に対する小売価格に基づき増値税を納付する義務がある事を明確化した。しかしながら、ビジネスモデル2においては、直接販売企業は小売価格に基づき増値税を申告する。

5号公告は2013年1月1日より施行される。過去に発生し未解決の案件についても5号公告に基づき処理を行う。

KPMGの見解

5号公告の公布は、直接販売企業と直接販売員との間に存在した不明確な税務問題を解決すると評価できるものである。

5号公告は増値税課税対象売上金額に関する問題を明確化するものではあるが、我々は直接販売企業がビジネスの実態に合致した関連文書を保持しておく事を推奨する。実務上、取引形式の混乱は、直接販売企業と直接販売員との間の明文化された文書の不備或いは契約書の内容とインボイスとの不一致(または不備)が原因となる。例えば、直接販売企業と直接販売員との間が売買関係であるにもかかわらず、売買契約ではなく、販売促進契約を結んでいる場合がある。また、直接販売企業と直接販売員との契約において、直接販売員が無条件に直接販売企業から購入した商品を返品できると規定されているケースもあり、本来の趣旨から外れてしまい、グレーゾーンが発生してしまうケースもある。従って、書面による適切な契約書を締結し、契約書に基づき業務を行う事が重要である。

5 号公告は 2 つのビジネスモデルにおける増値税課税対象売上金額に関する問題を明確化するものではあるが、依然として幾つかの未解決の問題を残している。

5 号公告はビジネスモデル 2 において、直接販売員が受領するコミッションに対して営業税が課されるか否かを明確にしていない。現在進められている増値税改革の初期段階において、代理人サービスは含まれていない為、直接販売員は、当面、営業税を継続して納付すべきである。

現状、5 号公告では、直接販売員が消費者に商品を販売した際に、現行規定に基づき増値税を納付する事になっている。実務上、直接販売員等の個人は固定の営業所を持たない為、税務機関が増値税の徴収を厳格に執行する事は困難である。このような場合、直接販売企業に対し、直接販売員が増値税の申告義務を履行する事を促す義務が生じるのかという疑問が生じる。税収の確保を確実にする為、直接販売員からの増値税徴収に際し、税務当局は直接販売企業に協力を求める可能性がある。

また、5 号公告によれば、直接販売企業が直接販売員を通じて商品を販売し、代金は最終消費者から直接受け取る場合、直接販売企業の増値税課税対象売上金額は、最終消費者から受け取る諸費用を含む小売価格全額である。「代金は最終消費者から直接受け取る」という事は、直接販売員を一切経由してはならないという事であろうか。例えば、直接販売員が直接販売企業の代わりに代金を受け取り直接販売企業に渡す場合は、本要件を満たすのであろうか。5 号公告には不明確な部分があり、各地の税務当局が異なる見解を示す可能性がある。従って、中国各地に展開をしている直接販売企業にとっては、各地の税務当局からの異なる要求により、同一業務において異なる税務処理を余儀なくされる可能性があり、コンプライアンスコストが増加する。

国家税務総局がこうした不明確な点を明確にし、税務当局及び納税者に対する実務上の指針を提供する事を期待する。

中国における増値税改革に関するご質問・ご相談は KPMG Indirect Tax Centre of Excellence 或いは下記の KPMG 税務専門家までご連絡下さい。

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

Shirley Shen
Senior Manager, Tax
Northern China
Tel. +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

Jean Li
Partner, Tax
Southern China
Tel. +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

Lachlan Wolfers
Leader Indirect Tax Centre of Excellence
National
Tel. +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@kpmg.com

John Wang
Partner, Tax
Central China
Tel. +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

Karmen Yeung
Partner, Tax
Hong Kong
Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

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

Maria Mei

Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@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

Kevin Lee

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

Jessica Xie

Tel. +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@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

Eric Zhou

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

David Chamberlain

Tel. +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

Tony Feng

Tel. +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

Tiansheng Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@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

Christopher Mak

Tel. +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@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

Bruce Xu

Tel. +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

Zichong Xu

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

William Zhang

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

Michelle Zhou

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

Cheng Dong

Tel. +86 (21) 2212 3410
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

Ho Yin Leung

Tel. +86 (21) 2212 3358
hoyn.leung@kpmg.com

Henry Ngai

Tel. +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

Amy Rao

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

Southern China

Eileen Sun

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

Sam Fan

Tel. +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

Angie Ho

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

Jean Jin Li

Tel. +86 (755) 2547 1128
Tel. +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

Maria Mei

Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Michelle Sun

Tel. +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@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
ayasha.lau@kpmg.com

Chris Abbiss

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

Darren Bowdern

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

Barbara Forrest

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

Daniel Hui

Tel. +852 2685 7815
daniel.hui@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

Rebecca Chin

Tel. +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

Kate Lai

Tel. +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

Alex Lau

Tel. +852 2143 8597
alex.lau@kpmg.com

Benjamin Pong

Tel. +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com