

KPMG Insight

KPMG Newsletter



The image is a collage of various business and industry-related terms, such as Audit, GLOBAL, IFRS, Tax, Business Combination, and Conflict Minerals, arranged in a cloud-like pattern. The terms are in different colors (green, orange, grey) and sizes, set against a background of orange and grey shapes. The overall theme is corporate and business-related.

Volume 3

中国増値税改革パイロットプログラム 要点整理と税務ストラテジー

KPMG 中国 上海事務所 税務部門

ディレクター 米国弁護士 ディビット ファン
David Huang
シニアマネジャー 日本税理士 長谷川 朋美

2012年1月1日に上海市にて開始された、いわゆる「増値税改革パイロットプログラム」、つまり、これまで営業税の課税対象範囲に含まれていた一定のサービスについて、増値税の課税対象範囲への移行を図る改革プログラム（以下「改革プログラム」という）は、その後、北京市、天津市、江蘇省、浙江省、安徽省、福建省、湖北省、広東省へと拡大し、2013年8月1日からは全国へと拡大されることが国務院によって公表されました。

この改革プログラムは、第12次5ヵ年計画（2011年－2015年）の重要課題である「サービス産業の発展および促進」には欠かせない政策といえます。つまり、営業税は、増値税と異なり、企業間で重複して課される租税であるため、サービス産業の発展の妨げとなっていましたが、これを増値税へと移行することにより不要な重複課税が解消され、改革の初期段階では税収減となるものの、サービス産業への投資が促進される結果、将来的には税収効率が上昇するものと見込まれています。

また、この改革プログラムが全国拡大されることにより、公平な競争環境が形成されるものと予想されます。改革プログラムの導入以降、上海では、同一のサービスについて、ある地域では増値税が適用され、またある地域では営業税が適用されるため、製造業等、増値税納税義務者がサービスを購入する場合、営業税相当額のコストを上乗せして請求する業者よりも、増値税の負担は生じるものの自らの売上増値税と相殺できる仕入増値税の専用領収書を発行できる業者と取引する方が有利と考え、サービスのクオリティよりも、税負担を優先して取引先を選定するという不公平な環境下での競争が生じていました。この改革プログラムが全国拡大されることにより、このような環境が一掃されることが期待されます。

本稿では、この改革プログラムの全国拡大に備えて理解しておくべき事項、とりわけ、改革プログラムの対象となる業務範囲や税率、税額計算方法、役務の輸出入時の取扱いについて言及すると共に、この改革プログラムを用いた税務ストラテジーについて、いくつか紹介いたします。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを、あらかじめお断りいたします。



デビット ファン
David Huang
KPMG 中国 上海事務所
税務部門
ディレクター
米国弁護士



はせがわ ともみ
長谷川 朋美
KPMG 中国 上海事務所
税務部門
シニアマネジャー
日本税理士

【ポイント】

- 2013年5月24日、財政部および国家税務総局は共同で、中国増値税試行改革の全国的な拡大を実施する新規定（財税[2013]37号）を公布し、本新規定は2013年8月1日より施行されている。

- 役務の輸入行為および役務の輸出行為も、この改革プロジェクトの課税対象となる。ただし、役務の輸出は、従来の営業税とは異なり、「0%税率による課税」または「免税」が適用される場合がある。
- 「0%税率による課税」を受ける場合は、その課税対象サービスに関連して発生した仕入税額を他の売上税額から控除可能なうえ、控除しきれない部分は還付の取扱いがある。一方、「免税」の適用を受ける場合は、そのような取扱いはない。
- 改革プログラムは全国拡大されたものの、依然として不確定要素が多く、営業税対象のままなのか、増価税対象に移行されているのか、税務当局の個別判断に委ねなければならないことが、実務上散見されている。

I 増価税と営業税の混在は何が問題なのか

1. 従来の増価税

増価税は、日本の消費税に類似するものであり、物品の販売、輸入、役務提供行為のうち組立・加工・修理が課税対象とされています。その税率は、一般的に17%が適用され、納税者は売上と共に収受した売上税額から、仕入と共に支払った仕入税額を控除した残額を納付する多段階課税が採用されているため、負担者は最終消費者となります。

また、増価税の納税義務者には、売上税額から仕入税額を控除した残額のみを納付する「一般納税者」とは別に、「小規模納税者」があり、この小規模納税者に該当する場合は、販売時に増価税専用領収書¹の発行ができないため、売上増価税を徴収することができません。この場合、その企業の売上金額に対して3%の税率で増価税納付額を算定し、納付するだけで課税が完結し、自らが支払った仕入税額の控除もできないという簡易計算方式が採られます。

2. 営業税

営業税は、増価税の課税されない役務提供、無形資産の譲渡、不動産取引等で、役務の提供者または購入者が中国国内にあるものを課税対象とし、その収入金額に対して5%²の税率で課税されます。つまり、中国国内の者が中国国外の者に対して行う役務の輸出行為についても課税対象としていることとなるため、諸外国にとって特異な税目となります。営業税の納税義務者は、課税対象役務等の提供者ですが、その負担者については明確な規定がありません。よって、役務の提供者が収受した対価のうちから納付するのが一般ですが、収受

する対価に営業税相当額をグロスアップし、役務の購入者が負担することもあります。この場合、役務の購入者は、営業税相当額を負担していることになりますが、特殊な場合を除き、仕入税額として控除することはできません。

3. 増価税と営業税の関係—問題の根源

増価税と営業税の課税対象は異なるため、1つの行為に対して両方の租税が課せられることはあります。しかし、事業者が行う営業行為の中に増価税の課税対象となるものと営業税の課税対象となるものが混在することが問題の根源となっています。

つまり、営業税相当額をグロスアップすることにより、役務の購入者が負担した場合、営業税相当額を負担しているにもかかわらず、これを増価税のように仕入税額として控除することはできません。よって、物品販売業や製造業等の増価税納税義務者が経営活動の中で営業税を負担している場合は、特定の場合を除き、コストとして処理せざるを得ないです。また、サービス業の場合は、主たる業務は営業税課税業務ですが、備品や通信機器等の購入時には仕入増価税を負担しています。しかしながら、売上増価税を収受する機会がないことから、この仕入に要した増価税額は、コストとして処理せざるを得ません。

1 増価税納付額は、売上増価税額から仕入増価税額を控除した残額ですが、この売上増価税額から控除できる仕入増価税額には、日本の消費税が採用している会計帳簿の記録を基に仕入税額を導く「帳簿方式」ではなく、「増価税発票（領収書）」と呼ばれるインボイスを基に仕入税額を導く「インボイス方式」が採用されています。つまり、増価税額の算定上、この増価税発票がなければ仕入増価税額として控除できない点にご留意ください。

2 取引内容によっては、3%や20%税率が適用される場合があります。

II 増值税改革パイロットプログラムの要点整理

1. 課税対象サービスと適用税率

(1) 課税対象サービスの内容と適用税率

改革プログラムの課税対象サービスとは、組織および個人³から中国国内で有償にて提供される交通運輸サービス、および中国政府が規定する「現代サービス」のうち一定のものを指します。なお、中国国内で提供される課税対象サービスとは、課税対象サービスの提供者または購入者が中国国内にいる場合をいうため、役務の輸入行為および役務の輸出行為も、この改革プロジェクトの課税対象となります。ただし、役務の輸出は、従来の営業税とは異なり、「0%税率による課税」または「免税」が適用される場合があります。これらの内容は、後に詳述します。

課税関係のまとめは図表1を、課税対象サービスの内容および適用される税率は図表2⁴をそれぞれご参照ください。

なお、課税対象サービスの提供が無償にて提供された場合であっても、その無償提供が公益活動を目的とする場合、その他国家税務総局が規定する場合を除き、有償で行われた課税対象サービスの提供とみなすものとします。

(2) 課税対象外となるサービス

「中国国内で提供する課税サービス」とは、課税対象サービスの提供者または購入者が中国国内にある場合に提供される

サービスをいうため、役務の輸入行為も、この改革プロジェクトの課税対象となることは冒頭で述べたとおりです。しかし、国外から国内に輸入された課税対象サービスであっても、そのサービスが完全に国外で消費される場合、その他一定の場合は、課税対象外とされています。

(3) 0%税率による課税サービス

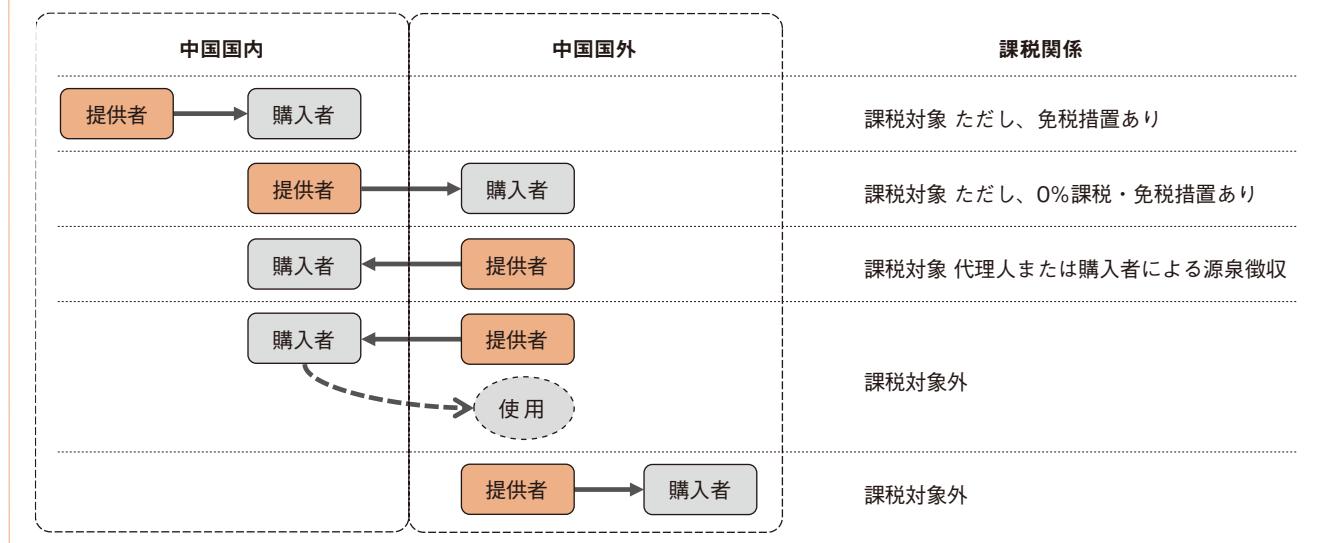
①「0%税率による課税」と「免税」の違い

改革プログラムの課税対象サービスのうち、一定のものについては、「0%税率による課税」が適用されるものと「免税」が適用されるものがあります。これらの違いは、次のとおりです。まず、課税対象サービスに係る売上増税が「0%税率による課税」の適用を受ける場合は、「0%税率」ではありますが一旦課税を受けていることから、その課税対象サービスに関連して発生した仕入税額は、他の売上税額から控除することができ、控除しきれない場合は還付の対象となります。一方、「免税」の適用を受ける場合は、その課税対象サービスに関連して発生した仕入税額を他の売上税額から控除することが許されません。これらの区分は、この改革プログラムにおいて、非常に重要な意味を有するため、留意が必要です。

② 0%税率による課税サービスの内容

改革プログラムの課税対象サービスのうち、中国国内組織および個人が必要な許可証の取得等、一定の要件を充足した上で提供する国際輸送サービス⁵、国外組織に提供する研究開発サービスおよび設計サービス（国内不動産に関する設計サービスを除く）は、増税の0%税率が適用されます。

図表1 改革プログラムに係る課税関係のまとめ



3 ここでいう組織とは、企業、行政組織、事業組織、社会団体その他の組織をいい、個人とは、個人商工業者およびその他の個人をいいます。

4 なお、より詳細な内容については、財税〔2013〕37号通達をご参照ください。

5 なお、中国国内組織および個人が提供する香港・マカオ・台湾を往復する交通運輸サービス、および香港・マカオ・台湾で提供する交通運輸サービスは、それぞれの地域内での許可証の取得等、一定の要件を充足した場合は、この0%税率が適用される国際運輸サービスに該当するものとして取り扱われます。

図表2 課税対象サービスの内容と適用税率

課税対象サービス	主な業務	税率	課税対象サービス	主な業務	税率	
有形動産リースサービス	有形動産ファイナンスリース	17%	物流およびそれに係る付随サービス	航空サービス	6%	
	有形動産オペレーティングリース			港湾埠頭サービス		
交通運輸サービス	陸上運輸サービス（鉄道運輸は暫定的に含まない）	11%		貨物運輸・旅客運輸ステーションサービス		
	海上運輸サービス（距離単位リースサービスあるいは期間単位リースサービスを含む）			引揚救助サービス		
	航空運輸サービス（ウェットリース業務を含む）			貨物運輸代理サービス		
	パイプライン運輸サービス			代理通関サービス		
研究開発および技術サービス	研究開発サービス	6%	鑑定・証明コンサルティングサービス	倉庫サービス	6%	
	技術譲渡サービス			積卸運送サービス		
	技術コンサルティングサービス			認証サービス		
	契約エネルギー管理サービス		ラジオ・映画・テレビサービス	鑑定・証明サービス		
	工事監査探査サービス			コンサルティングサービス		
情報技術サービス	ソフトウェアサービス	6%	ラジオ・映画・テレビ番組制作サービス	ラジオ・映画・テレビ番組制作サービス	6%	
	回路設計および測定試験サービス			ラジオ・映画・テレビ番組配給サービス		
	情報システムサービス			ラジオ・映画・テレビ番組放送サービス		
	業務フロー管理サービス					
文化・クリエイティブサービス	設計サービス	6%				
	商標権・著作権譲渡サービス					
	知的財産権サービス					
	広告サービス					
	会議・展示サービス					

なお、0%税率の適用サービスは、財政部および国家税務総局が認定の権限を有しているため、隨時拡大の可能性がある点に留意が必要です。

③ 0%税率適用の放棄

国内組織および個人が0%税率が適用される課税対象サービスにつき、0%税率の適用を放棄し、免税の選択もしくは増值税の納付を選択することができます。なお、この0%税率の適用を放棄した場合は、その放棄をした後、36ヵ月以内に0%税率の適用を申請することはできません。

このような放棄に関する規定は、免税が適用される場合にも存在し、免税適用よりも納付を選択することに一定のメリットが生ずることが考えられます（後述（4）③参照）。一見、0%税率の適用を放棄して免税を選択することは、その課税対象サービスに要した仕入税額の控除を断念することを意味し、明らかに不利な状況になるものと考えられますが、実務上、こ

の0%税率を確保するための申請手続は煩雑になることが予想されるため、このような申請手続に要する手間と仕入税額控除を確保する効果とを比較し、仕入税額控除を確保することに十分なメリットが感じられない場合は、この選択が有益なものとなります。

（4）免税サービス

① 特例措置および経過措置によるもの

一定の課税対象サービスについては、特例措置としての意味合い、あるいは営業税課税時において免税措置が設けられていたため、その経過措置としての意味合いから、免税が適用されています。ここでは、日本企業に関連すると思われるものについて紹介します。

- a. 改革プログラムの納税者が提供する技術譲渡、技術開発およびこれらと関連する技術コンサルティング、技術サービス⁶

6 この規定は、対象となる技術譲渡等の提供者または購入者が中国国内にいる場合に適用されるため、中国国内取引に該当する技術譲渡等、役務の輸出に該当する技術譲渡等のみならず、国外の組織または個人からの役務の輸入行為に該当する技術の譲渡等に対しても適用されることとなります。

図表3 免税措置が適用される輸出サービス

免税措置が適用される課税対象サービス	
有形動産リースサービス	対象物が国外で使用されるもの
交通運輸サービス	国外組織に提供される海上運輸サービスのうちの距離単位リースサービスおよび期間単位リースサービス
	国外組織に提供される航空運輸サービスのうちのウェットリースサービス
研究開発および技術サービス	国外組織に提供される技術譲渡サービス、技術コンサルティングサービス、契約エネルギー管理サービス（契約エネルギー管理サービスは、契約対象物が国内にあるものを除く）
	工事監査探査サービス（工事現場または鉱産資源が国外にあるもの）
情報技術サービス	国外組織に提供されるソフトウェアサービス、回路設計および測定試験サービス、情報システムサービス、業務フロー管理サービス
文化・クリエイティブサービス	国外組織に提供される商標権・著作権譲渡サービス、知的財産権サービス、広告サービス（広告の掲載地が国外であるものに限る）
	会議・展示サービス（会議・展示会会場が国外にあるもの）
物流およびそれに係る付随サービス	国外組織に提供される航空サービス、港湾埠頭サービス、貨物運輸・旅客運輸ステーションサービス、引揚救助サービス、貨物運輸代理サービス、代理通関サービス、積卸運送サービス
	倉庫サービス（貯蔵場所が国外にあるもの）
鑑定・証明コンサルティングサービス	国外組織に提供される認証サービス、鑑定・証明サービス、コンサルティングサービス（ただし、これらのサービスが国内貨物もしくは不動産に対するもの場合を除く）
ラジオ・映画・テレビサービス	国外組織に提供されるラジオ・映画・テレビ番組制作サービス
	ラジオ・映画・テレビ番組配給サービス（国外で提供されるもの）
	ラジオ・映画・テレビ番組放送サービス（国外で提供されるもの）

- b. 一定の要件を充足する省エネサービス会社が提供する契約エネルギー管理サービス
- c. その地域における改革プログラム施行日から 2013 年 12 月 31 日までに、中国アウトソーシングサービス指定都市で登記した改革プログラムの納税者が提供する課税対象サービスに該当するアウトソーシングサービス⁷

当しないことに留意する必要があります。たとえば、ある中国のリサーチ会社が日本企業から不動産に関するリサーチの依頼を受けた場合、そのリサーチ内容が中国国内に所在する不動産に係るものであるときは、輸出サービスには該当しないこととなります。

② 輸出サービスに該当するもの

国内組織および個人が提供する図表3の課税対象サービスに対しては、増価税の免税措置が適用されます。なお、財政部および国家税務総局がこれらに対して 0% 税率を適用する場合がありますが、その場合は、0% 税率が優先して適用されます。また、前述（3）に規定する 0% 税率が適用される国際運輸サービスの定義に合致するが、要件を充足できないものに対してても、この免税措置が適用されます⁸。

この図表3の課税対象サービスは、いずれも輸出サービスに該当するものであるが、国外組織または個人に対して課税対象サービスを提供し、かつ、その対価をその国外組織または個人から送金を受けるということだけでは、輸出サービスに該

③ 免税適用の放棄

納税者が提供した課税対象サービスにつき、免税または減税の適用がある場合、納税者は、その免税または減税の適用を放棄し、増価税を納付することができます。なお、この免税または減税の適用を放棄した場合は、その放棄をした後、36 カ月以内に免税または減税を再申請することはできません。

すでに解説したとおり、課税対象サービスにつき「免税」の適用を受ける場合は、その課税対象サービスに関連して発生した仕入税額を他の売上税額から控除することが許されません。つまり、ある免税適用が受けられる課税対象サービスについて、仮に通常の課税対象サービスとして売上税額が課されたとしても、関連する仕入税額がその売上税額を超えるほ

7 このオフィシャルアウトソーシングサービスとは、企業が中国国外組織と委託契約を締結し、その企業が直接もしくは下請会社を経由してその中国国外組織のために提供する一定のアウトソーシングサービスをいいます。

8 II.1. (3) 0% 税率による課税サービスの定義に合致するが要件を充足できない香港・マカオ・台湾運輸サービスについても同様に取り扱われます。

ど多額である場合は、その超える部分の仕入税額を他の売上税額から控除することができますが、免税適用を受けた場合は、売上税額が免税となるものの、仕入税額について他の売上税額から控除することが許されないこととなります。よって、免税適用は、自社の仕入税額の状態を考慮の上、決定を行う必要があります。

(5) 小規模納税者に対する徴収率

納税者が小規模納税者に該当する場合は、上記「0%税率による課税」を用いず、3%の徴税率を用いて税額を算定します。なお、小規模納税者に該当する者および税額算定方法は、以下にて解説します。

2. 納税義務者

改革プログラムに係る納税義務者は、一般納税者と小規模納税者に分類されます。また、中国国外組織または個人が中国国内で課税対象サービスを提供したものの、国内に経営機構を設置していない場合は、その代理人等が源泉徴収義務者としてその納税義務を履行します。

(1) 一般納税者

一般納税者とは、課税対象サービスに係る年度売上高が500万人民元を超える納税者をいい、納税者がこの一般納税者の要件に合致した場合、主管税務機関に対して一般納税者資格認定を申請しなければなりません。なお、納税者が一旦一般納税者に関する認定を受けた後は、国家税務総局が別途規定する場合を除き、小規模納税者に戻ることはできません。

(2) 小規模納税者

一般納税者の売上高基準を満たさない納税者を小規模納税者といいます。なお、小規模納税者のうち、会計計算が健全で、正確な税務資料を提出することができる場合は、主管税務機関に対して一般納税者資格認定を申請し、一般納税者となることができます。

(3) 源泉徴収義務者

中国国外組織または個人が中国国内で課税対象サービスを提供したものの、国内に経営機構を設置していない場合は、源泉徴収義務者がその国外組織または個人に係る納税義務を履行しなければなりません。その国外組織または個人に代理人がいる場合は、その代理人が源泉徴収義務者となり、代理人がいない場合は、サービスの購入者が源泉徴収義務者となります。

3. 税額計算

改革プログラムに係る増価税の税額計算方法には、一般税

額計算方式と簡易税額計算方式があり、原則として、一般税額計算方式は、一般納税者が提供する課税対象サービスに対して、簡易税額計算方式は、小規模納税者が提供する課税対象サービスに対して、それぞれ適用します。

(1) 一般税額計算方式

一般税額計算方式によって納付税額を計算する場合は、当期の売上税額から当期の仕入税額を控除した残額が納付税額となります。なお、当期の売上税額が当期の仕入税額を下回り、控除不足額が生じる場合は、その控除不足額は、翌期以降に繰越して控除することができます。また、0%税率が適用される課税対象サービスを提供する場合において生じた仕入税額は、まず、他の売上税額から控除し、それでもなお控除不足が生じる場合は、還付の適用があります。

① 売上税額の計算

売上税額は、納税者が提供する課税対象サービスに係る売上金額に増価税適用税率を乗じて算定されます。なお、上記の売上金額は、税抜売上金額を用いるため、納税者が税込価額で価格決定を行っている場合は、以下の算式によって、一旦、税抜売上金額を算定する必要があります。

$$\text{税抜売上金額} = \text{税込売上金額} \div (1 + \text{適用税率})$$

(i) 売上金額

売上金額とは、納税者が課税対象サービスを提供することによって取得するすべての代金および価格外費用の合計を指します。なお、価格外費用については、それを他者へ支払ったことを証明する有効な証憑を取得できる場合は、その証憑に記載された金額を、その価格外費用から控除することができます。

また、納税者が異なる適用税率もしくは徴収率が適用される課税対象サービスを兼営する場合は、異なる税率もしくは徴収率が適用される売上金額ごとに区分して算定しなければなりません。この区分算定が行われていない場合は、高い方の税率が適用されます。

(ii) みなし売上金額

納税者が提供する課税対象サービスに係る売上金額が明らかに低廉、もしくは高価で、かつ、その価格設定に合理的な商業目的がない場合、または、無償にて課税対象サービスを提供したため、売上金額がない場合は、主管税務機関は、納税者が直近に提供した同種の課税対象サービスの平均価格等、一定の方法を用いて売上金額を決定する権利があります。

② 仕入税額

仕入税額とは、納税者が購入した貨物、組立・加工・修理

の役務（すなわち、従来からの増価税課税対象項目）、および購入した改革プログラムに係る課税対象サービスのために支出した、もしくは負担した増価税額をいいます。

(i) 控除できる仕入税額

- a 貨物の販売者もしくは役務の提供者から取得した増価税専用領収書
 - b 税関から取得した税関輸入増価税専用納付書に記載された輸入に係る増価税額
 - c 農産品購入価格の13%相当額⁹
 - d 鉄道運輸サービスに係る輸送費用の7%相当額
- 陸上輸送サービスのうち、鉄道運輸サービスは、暫定的に改革プログラムに含まれていないことから、営業税が課されるため、本来であれば仕入税額が生じない。しかし、運輸サービスの享受は、課税対象サービスを提供するうえで不可避であること等、一定の理由を考慮し、増価税額算定上の特例として、一定の仕入税額が生じたものとみなして控除を認めている。その仕入税額とみなされる金額は、鉄道運輸費用決済領収書に記載されている輸送費用金額に7%を乗じて算定する。

e 輸入サービスに係る源泉税額相当額

国外組織または個人が国内組織または個人に対して提供した課税対象サービスに係る対価は、国内代理人またはそのサービスの購入者が適用税率によって増価税相当額を源泉徴収したうえで、その国外組織または個人に対して送金されるが、その納付税額に係る税収納付証憑が取得できる場合は、サービスの購入者である国内組織または個人が仕入税額として控除できる。これは改革プログラムの中で最も特徴的なところであるため留意されたい。

(ii) 控除できない仕入税額

- a 簡易税額計算方式が適用される税額計算項目、増価税が課されない項目、増価税が免税となる項目、集団福利もしくは個人消費のための貨物の仕入れ、組立・加工・修理の役務の購入、および改革プログラムの課税対象サービスの購入に係る仕入税額

つまり、仕入税額のうち、一般税額計算方式に係る売上増価税の課税対象ではない上記の項目と対応関係にあるものは、控除できないことを表している。

- b 非正常損失が生じた仕入貨物に係る仕入税額、およびそれに関連して購入した組立・加工・修理の役務、交通運輸サービスに係る仕入税額

- c 非正常損失が生じた仕掛品、完成品に消費した仕入貨物（固定資産を含まない）、組立・加工・修理の役務、交通運輸サービスに係る仕入税額

- d 旅客運輸サービスの購入に係る仕入税額¹⁰

(2) 簡易税額計算方式

簡易税額計算方式によって納付税額を計算する場合は、当期の売上金額に増価税徴収率を乗じて算定した金額が納付税

額となります。なお、上記の売上金額は、税抜売上金額を用いるため、納税者が税込価額で価格決定を行っている場合は、以下の算式によって、一旦、税抜売上金額を算定する必要があります。

$$\text{税抜売上金額} = \text{税込売上金額} \div (1 + \text{徴収率})$$

簡易税額計算方式に用いる売上金額に関する留意点は、上記の一般税額計算方式に用いる売上金額と同様であるため、上記II.3.(1)①(i)および(ii)をご確認ください。

(3) 税額計算方法の特例措置

一般納税者が提供する課税対象サービスのうち、公共交通サービスその他財政部および国家税務总局が規定するサービスについては、一般税額計算方式に代えて、簡易税額計算方式を選択することができます。なお、一旦、簡易税額計算方式を選択した場合は、36ヶ月間は変更できません。

(4) 源泉徴収税額の計算

国外組織または個人が中国国内で課税対象サービスを提供する場合において、その国外組織または個人が中国国内に経営機構を設置していないときは、源泉徴収義務者が以下の算式に基づいて源泉徴収税額を計算するものとします。

$$\text{源泉徴収税額} = \frac{\text{役務購入者が支払う対価}}{(1 + \text{適用税率})} \times \text{適用税率}$$

(5) 還付制度

国内組織または個人が0%税率による課税サービスを提供する場合において、その国内組織または個人が一般税額計算方式を適用して納付税額を算定するときは、課税対象サービスについて0%税率による課税を行うと同時に、そのサービスに要した仕入税額は、まず、他の課税対象サービスに係る売上税額から控除し、さらに控除しきれない部分がある場合は、その部分を還付されます¹¹。

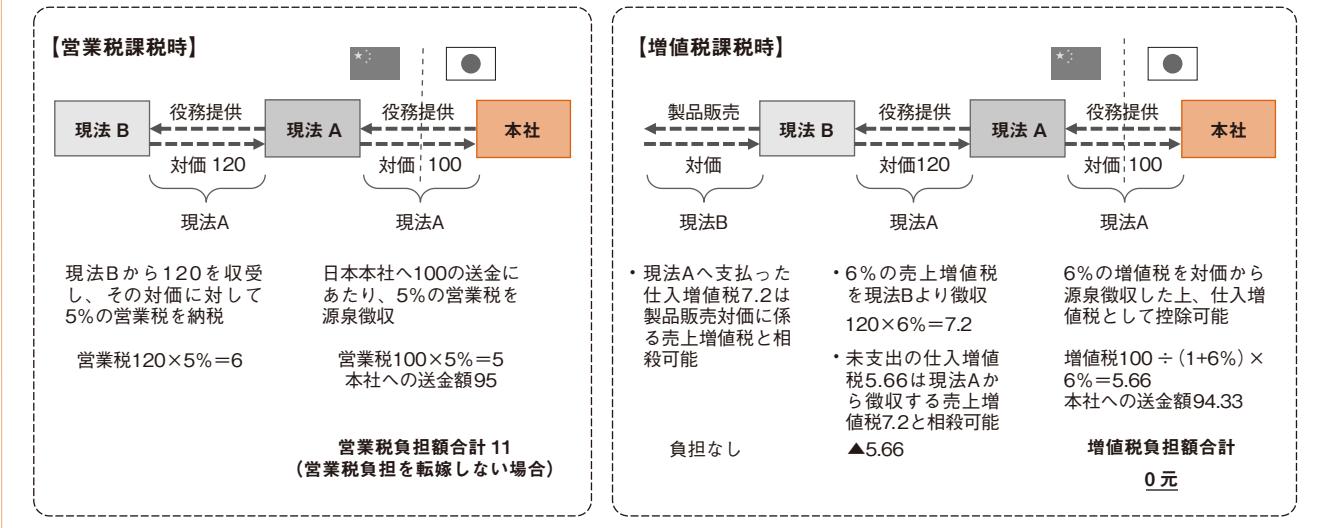
なお、その国内組織または個人が簡易税額計算方式を適用して納付税額を算定するときは、課税対象サービスについて免税を適用し、そのサービスに要した仕入税額を他の課税対象サービスに係る売上税額から控除することやその仕入税額を還付することは認められません。

9 農産品を購入する場合は、増価税専用領収書もしくは税関輸入増価税専用納付書が取得できないことがあります。このような場合は、農産品買付領収書等に記載されている農産品購入価格に13%を乗じて算定した金額を仕入税額とします。

10 旅客運輸サービスは、鉄道運輸サービスを除き、改革プログラム課税対象サービスとなりましたが、旅客運輸サービスの対象者は主に「個人」であり、一般納税者が購入する旅客運輸サービスの対象が企業であるか個人であるかの鑑別が困難であることから、この旅客運輸サービスに係る仕入税額は売上税額から控除できないとされています。

11 なお、従来からの増価税の課税対象である輸出貨物に係る増価税は、徴収率よりも還付率が低い場合が多く、不還付部分は企業のコストとなっていますが、改革プログラムに係る0%税率による課税サービスについては、現在のところ、不還付部分は生じていない点にご留意ください。

図表4 改革プログラムによる税負担効果



III 活用できる税務ストラテジー キーポイントと活用法

1. キーポイント① 多段階にわたる役務提供があっても重複課税が生じない

営業税は、仕入税額控除の適用がないことから、役務の提供者または役務の購入者が負担者となるため、役務提供が多段階にわたる場合は、一段階ごとに税負担が生じます。一方、増価税の納税義務者はその取引を行う者であるが、負担者は原則として最終消費者であることから、課税対象サービスの購入者には仕入税額控除の適用があるため、各段階の役務提供者には税負担が生じません。こちらを図表4の事例を用いて解説します。

たとえば、本社はある役務提供を現法 A に 100 で実施し、現法 A はさらにその役務提供を現法 B に 120 で実施するものとします。この連続する二段階の役務提供行為について、営業税が課税される場合（図表4：左図）は、まず、現法 A は本社へ 100 の対価を支払いますが、その送金時に現法 A は 5 の営業税（ $100 \times 5\%$ ）を源泉徴収する必要があるため、本社が受け取れる対価は 95 となります。次に、現法 A は現法 B より役務提供対価 120 を受け取りますが、役務提供者として 6 の営業税（ $120 \times 5\%$ ）を納付する必要があります。よって、この二段階の役務提供行為により、11 の営業税負担が生じます。仮に、

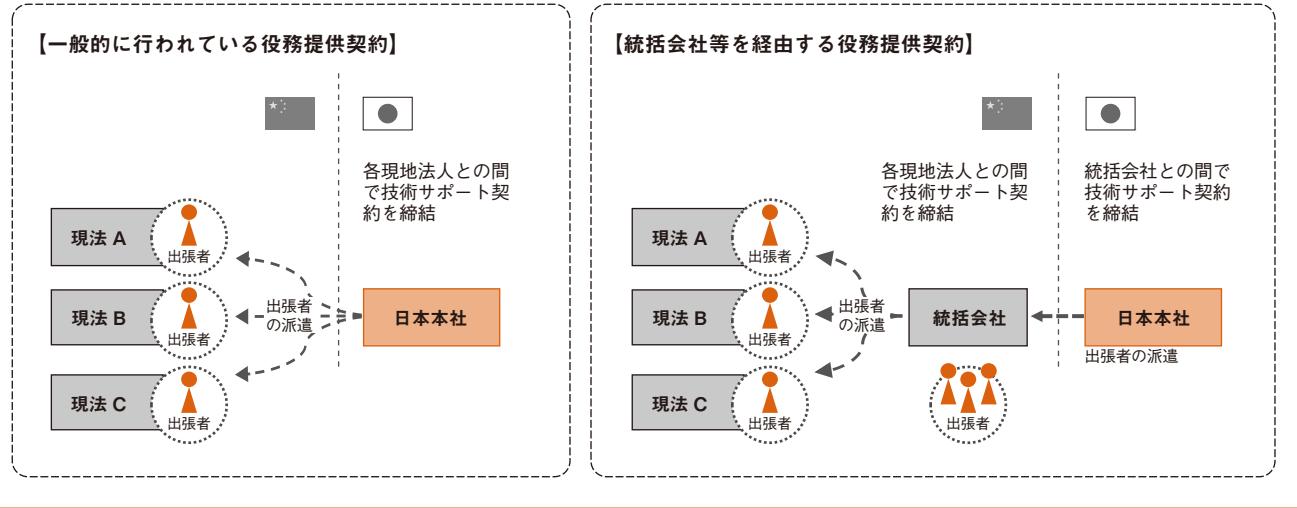
営業税負担を転嫁する場合は、グロスアップ計算が必要になりますが、このグロスアップを行うことによって、本社が 100 の手取りを、現法 A が 20 の手取りをそれぞれ確保するためには、現法 B から收受すべき対価は 131.85¹² にまで跳ね上がります。よって、現法 B が製造業の場合、このような営業税の累積は、生産コストの上昇を招くこととなります。

一方、改革プログラムによって増価税が課される場合（図表4：右図）は、まず現法 A は本社へ 100 の対価を支払いますが、その送金時に現法 A は 5.66 の増価税（ $100 \div (1+6\%) \times 6\%$ ）を源泉徴収する必要があるため、本社が受け取れる対価は 94.33 となりますが、この源泉徴収税額は、現法 A の仕入增值税として使用することができます。次に、現法 A は現法 B より役務提供対価（税抜）120 を受け取りますが、その際に売上增值税 7.2（ $120 \times 6\% = 7.2$ ）を徴収します。現法 A は、本来は徴収した売上增值税 7.2 を納付する必要がありますが、本社が源泉徴収された 5.66 の仕入增值税を控除することにより、納付税額は 1.54 となります。よって、本社が負担した 5.66 は現法 A で活用され、この両者の負担は生じないこととなります。また、現法 B は役務提供対価の支払時に 7.2 の仕入增值税を負担していますが、これは、現法 B が製造業であれば、生産品の販売時に売上增值税として回収するため負担は生じません。結果として、この二段階の役務提供行為に増価税負担は生じないため、手取りも本社および現法 A を合わせて 120 が保たれています¹³。

12 つまり、本社が 100 の手取りを確保するためには、 $100 \div 95\% \times 5\% = 5.26$ を対価に上乗せする必要があるため、グロスアップ後の対価は 105.26 となります。次に、現法 A が 20 の手取りを確保するためには、 $105.26 \div 20 = 5.26$ に 20 の手取りを加算した金額 125.26 に対してグロスアップを行う必要があります、 $125.26 \div 95\% \times 5\% = 6.59$ を対価に上乗せする必要があるため、グロスアップ後の対価は 131.85（ $125.26 + 6.59$ ）となります。

13 なお、この事例では本社の手取りが 94.33、現法 A の手取りが 25.66（ $127.2 - 1.54 - 100$ ）となります。本社が 100 の手取りを確保するためにグロスアップを行った場合は、現法 A から本社への対価は 106 となり、6 の增值税を控除した 100 が本社へ送金され、6 は現法 A の仕入增值税となります。現法 A は現法 B から役務提供対価 120 と共に 7.2 の売上增值税を徴収し、現法 A は 7.2 の売上增值税から仕入增值税 6 を控除した残額 1.2 を納付します。現法 A の手取りは 20（ $127.2 - 1.2 - 106$ ）となるため、結果として、本社および現法 A の手取り合計は 120 となります。よって、グロスアップするか否かは、本社と現法 A のどちらにキャッシュを残したいのかによって考えればよいこととなります。

図表5 PEリスク緩和のための出張者人員一括管理



2. キーポイント①の活用法 PEリスク緩和のための出張者人員一括管理

日本本社から中国現法へ技術サポート等のために出張者を派遣し、その派遣についてチャージベースで対価を回収することは、中国に現地法人を保有する企業にとっては、今や日常的な業務と思われます。このような対価については、本来は、日中租税条約が適用され、その技術サポートに係るプロジェクトが任意の12ヵ月のうち6ヵ月を超える場合に限り、その日本企業の恒久的施設（PE）が中国にあるものとして中国が課税権を持つことになりますが、実務上は、中国から貿易項目以外での外貨送金を行う場合は、必ず納税証明書もしくは免税証明書の取得が必要であり、この免税証明書の取得がほぼ不可能な状況では、このようなサービスフィーの送金には、「みなし課税方式」によるPE課税を受けて送金を行っているのが一般と思われます。この場合、みなし課税方式に係るみなし利益率の交渉を所轄税務局と行う必要がある上、現地法人のロケーションによっては、そのPEに関与した出張人員に係る個人所得税の納付を要求されるなど、そのロケーションによって取扱いに格差が生じています。このような状況をできるだけ緩和させるために、この二段階による役務提供契約が有効と考えられます。

つまり、日本本社は、まず統括会社等に多数の出張者を派遣し、その統括会社からそれぞれの現地法人に出張者を派遣する商流とします。この場合、国外送金が必要な対価は、統括会社から日本本社への送金時のみであり、統括会社が上海等、比較的財源に余裕があるエリアに所在する場合は、PE認定に関する交渉が比較的緩和され、かつ、出張人員に対する個人所得税にまで課税が及ぶ可能性も比較的緩和されるものと思われます（図表5参照）。

3. キーポイント② 役務の輸入時に源泉徴収する増価税は、役務購入者の仕入増価税として控除できる

図表4の本社と現法Aのように、国外組織または個人が国内組織または個人に対して提供した課税対象サービスに係る対価は、国内代理人またはそのサービスの購入者が適用税率によって増価税相当額を源泉徴収した上で、その国外組織または個人に対して送金されますが、その納付した増価税相当額は、サービスの購入者である国内組織または個人が仕入税額として控除できます。これは、営業税課税時にも5%の営業税を源泉徴収し、その残額を送金していたため、一見すると営業税と同じような取扱いですが、この国内組織または個人が仕入増価税額として控除できることによって、その取扱いは大きく変わり、図表4の事例のように、この国内組織または個人と国外組織または個人がグループ会社のときは、そのグループ内での手取り額に目減りが生じません。

4. キーポイント②の活用法 第三者との役務提供契約時の交渉材料

図表4の本社と現法Aのように、国内組織または個人と国外組織または個人がグループ会社であるときは、そのグループ内における手取りに影響はありませんが、これが第三者に対する役務提供契約であればどうでしょうか。たとえば、日本企業が第三者である中国企業に技術サービス等を提供する場合、この改革プログラムどおり運用すれば、その対価を送金する際に6%の増価税を源泉徴収し、その控除後の残額を送金してくるはずです。日本企業は、営業税課税時からの流れから、このような源泉徴収を自社が負担すべきと思いがちですが、役務購入者である中国企業は、その金額を仕入増価税として控除できるため、その購入対価に係る実質的な負担は減少しています。したがって、この源泉徴収される増価税の負担については、役務購入者と交渉の余地があり、ベネフィット

を勝ち得た場合は、その交渉結果を契約書に明確に規定する必要があります。

V おわりに — 残された課題

これまで見てきたように、改革プログラムの全国拡大は、納税者に係る税負担の軽減およびビジネススキームの再構築等に寄与するものと期待されます。しかし、課税対象サービスの範囲および税率はある程度は定まったものの、役務の輸出として免税措置が実際に適用されるのか否か、また、改革プログラムに係る課税対象サービスに含まれるのか、それとも営業税課税対象サービスのままであるのかなど、現状においては、税務当局の判断に委ねなければならない部分が非常に大きく、仮に税務当局から一定の回答を経て処理を行った場合であっても、税務調査時に別の判断が下される可能性を十分に把握しておく必要があります。

中国では、「分税制」が導入されており、税目ごとに、主管する税務機関が国家税務局（以下「国税」という）および地方税務局（以下「地税」という）に区分されています。この分税制は、単純に国税および地税が管轄する税目を区分しているだけではなく、各種税目のうち、税収の比較的高い増価税、企業所得税および営業税等については、国税と地税が一定の比率に応じて税収を確保する仕組みとなっています¹⁴。増価税は、国税が主管しますが、その税収配分比率は、国税が75%、地税が25%であり、地税が主管する営業税は、ほぼ100%が地税の税収となっています。また、中国の税収のうち、最も高い比率を占めるのは増価税ですが、営業税も企業所得税に並ぶ高い税収を確保できる税目であるため、地税に与えるインパクトは多大であり、これを容易に放棄するとは考えられません。実際、改革プログラムが適用される課税対象サービスであっても、地税が営業税課税対象であるとの異議を唱えているケースは各地で多数発生しており、国税と地税の税収全体が一元管理されている上海市ですら、このような税収確保争いは発生している状況にあります。

納税者は、このような現状を理解の上、改革プログラムが自社に及ぼすプラスの影響とマイナスの影響を慎重に吟味しておく必要があるものと思われます。

本稿は、月刊「国際税務」（Vol. 33 No.8、税務研究会発行）に寄稿したものに一部加筆したものです。

本稿に関する質問は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG 中国 上海事務所
税務部門

ディレクター 米国弁護士
David Huang (デイビット・ファン)
TEL : +86-21-2212-3605
david.huang@kpmg.com

シニアマネジャー 日本税理士
長谷川 朋美
TEL : +86-21-2212-3758
tomomi.hasegawa@kpmg.com

有限責任 あづさ監査法人
中国事業室 室長
高崎 博
TEL : 03-3266-7521
china@jp.kpmg.com

14 この分税制が導入された理由は、過度な地方分権化に起因して発生する地域間格差の拡大を是正することでした。そのために、まず中央政府がある程度の税収を確保した上で、補助金として地方政府に財政移転を行う制度を導入することにより、中央政府によるマクロコントロールの強化を図ろうとしました。しかしながら、地方政府の反発も強く、税収の確保争いが続いた後、現在の配分比率に至っているため、地税は国税の下部組織という認識がないという点にご留意ください。

KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転訳載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を細密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2013 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.