

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第9回 2016年3月



増値税革新政策 – 規定による全ての業種に及ぼす影響

本アラートの分析対象法規:

- 財税[2016]36号通達、不動産業及び建設業、金融業、生活サービス業に対する増値税関連規定が定められ、当該通達は2016年5月1日から発効する。

通達の公布

財政部及び国家税務総局は共同して、2016年3月24日付けで財税[2016]36号通達(以下「36号文」)を公布した。通達は、2016年5月1日から、(1)不動産業及び建設業、(2)金融業、(3)生活サービス業が新たに営業税に代わって増値税を適用するため、税率ならびに具体的条項を規定した。

KPMGは、2008年から増値税改革に関する政策の策定段階を政府機関と検討会を重ねてきた。増値税改革の公布から本格的な実施まで僅かな時間しか残されていない。KPMGは、国内外の豊富な実務経験から、既に規定の公布以前より、内容の大方を予想して、早々と、増値税改革の移行準備を多くの企業と取組んできた。規定の大部分は、KPMGが、2013年から次々と発表したチャイナタックスアラートの予測と内容に一致している。

KPMGは、増値税改革の概要及び全ての業種に及ぶであろう影響を分析した。また、参考に供するため、規定の全ての業種に及ぼす重要な影響を分析し、3大業種のアラートを同時発行する。あらゆる業界の企業は、不動産の購入、販売または賃貸を行っており、さらに、生活サービスや金融サービスを受けることも不可欠である。3つのアラートにぜひ注目していただきたい。本アラートは、業界のサービス提供者だけが注目するばかりでなく、サービス受入側も、同じく注意を怠ってはならない。

なお、これらのアラートは、90頁を超える36号文が公布された直後に、極めて短い時間で作成されているため、KPMGの初歩的意見であることにご理解を頂きたい。

事実背景

ここ数年間、中国の間接税制は営業税と増値税の二つの税目が併走した。一般的には、増値税は貨物を扱う業界に適用されるのに対し、営業税はサービス業に適用される。営業税制度はサプライチェーンの各段階で重複して課税する税制であるため、効率性低下の制度であると認識されていた。そのため、中国政府は、2012年より、営業税から増値

税へ移行する税制改革を始めた。増値税改革パイロットプログラムの初期段階は、特定業種に適用する増値税改革が各省・市で順次実施された。最近では、全国規模かつ業界別にまで拡大している。

増値税改革の最終章は「大爆発」という方法で登場となった。すなわち、現時点において、まだ全国規模で増値税の適用対象となっていない業種は、2016年5月1日から、適用対象に組み込まれることになる。そのうち、3つの主要な業種は下記である。

- 不動産業及び建設業
- 金融業
- 生活サービス業(ホテル業、飲食業、医療業、教育業、娯楽業など)

政策面では、これらの業種は増値税改革の実施に最も困難を伴う業種である。次に、経済面では、これらの業種は中国の財政収入に重要な影響を与える。規定に基づいて増値税を適用する場合、これらの業種は度重なる困難に立ち向かわねばならない。その原因は以下である。

- 実務上金融サービスの付加価値を評価することは難しい。このことから、多くの国々が金融サービスに対して増値税を免除する根拠である。
- 不動産取引による収益は、受動的活動(不動産価値の値上り)から生じる、または建設及び施工など不動産を賃貸する活動によっても生じてくる。このように、不動産業は、デベロッパー、投資者、投機者、個人など多くの利益関係者に影響を及ぼす可能性が高い。政府は不動産業から他にも多くの税金を徴収している。
- 生活サービスは、企業運営を目的として購入される、若しくは個人の消費を目的としている場合もあり、両者を区別するのは大変に難しい。一般に生活サービスは現金決済のサービスのため、税務コンプライアンス意識は薄い。

中国の増値税改革が全面的に実現した後、増値税、又は増値税に類似した税目を執行する160か国以上の国々の中でも、中国は増値税の課税対象業種が最も広範な国となる。中国の増値税の仕組みは、グローバル展開している増値税体系と比べ特徴的である。例えば、金融業に対する増値税の適用範囲はすべての金融サービス(受取利息を含む)まで含まれており、また、不動産業に対するそれは、B2B(企業間取引)及びB2C(企業と消費者間の取引)に限定されず、C2C(消費者間の取引)まで含まれている。このような増値税体系は他の増値税実施国でも先例がない。このことから、中国の増値税改革が順調に移行した場合、新規定の実施は世界各国からも注目されていることから他国も追随する可能性が高くなる。

各業種に適用される増値税税率

2016年3月5日のチャイナタックスアラートで予測された増値税税率は、36号文と一致した。尚現行の増値税税率及び営業税税率は以下のとおりである。

業種	現行の営業税税率	新増値税税率
建設業	3%	11%
不動産業	5%	11%
金融業	5%	6%
生活サービス業 (飲食業、ホテル業、 その他サービス業)	通常5%、特定サービス(娯楽業を含む)は3%~20%の税率適用	6%

増値税は差額(売上税額から仕入税額を引いて算出される)を基にして算定されるが、営業税は総額(売上税額のみ)を基にして算定されるため、新税率と現行税率を単純に比較する意味はあまりない。

パート1 - 中国増値税体系の特徴

中国の増値税体系は1994年に創設された。当初の増値税は、貨物の販売及び輸出に対し適用され、税率17%である。2012年から増値税の適用業種はサービス業にまで拡大された。今回、36号文によって増値税の適用対象業種は今後、すべての貨物及びサービスに適用される。

中国の増値税の仕組みは、グローバル展開している増値税体系と比べ特徴的である。中国税務のその他の問題と比べ、規定は、より多くの多国籍企業に適用されるだろう。そのため、中国の増値税体系を、その他の国々の増値税体系さらには貨物の役務税体系と比較することが極めて重要である。下表は、中国増値税の仕組みの重要点概要である。

登録	<ul style="list-style-type: none">● 法人企業も支社も増値税一般納税人資格を登録できる。そのため、1つの会社で複数の地域で複数の増値税一般納税人資格を登録できる。支社どうしの貨物引渡も課税対象となる。複数の支社を有する法人企業は増値税の一括納税の規定を適用しにくい。同一グループの関連者企業は、増値税の一括納税の規定を適用することはほぼ可能性がない。原因は、一括納税を実施すると、異なる省・市で納付と徴収の税収に影響が出る。● 外国企業は増値税一般納税人資格を登記できず、増値税仕入税額を控除できない。
税減免	<ul style="list-style-type: none">● 増値税仕入税額の税金還付はない(輸出税還付を除く)。ただし仕入税額の繰越分は(時間制限なし)継続して売上税額を控除できる。企業の破産・清算で繰越税額未済の場合、当該増値税仕入税額は還付されず消滅する。● 貸倒損失の税免除はない。また、特別損失の仕入税額は振替なければならない。
発票	<ul style="list-style-type: none">● 企業は、政府が認可されているシステムを用いて増値税専用発票を発行するため税務局からしか発票購入できない。広く周知されている金税システムである。金税システムは企業内ERPシステムと異なるため、税金申告記録自身(金税システムにある)から、間接税に係る企業の処理上の間違いや、規定違反を発見することが難しい。● 増値税専用発票は税務局の承認を得た後に増値税仕入税額控除を適用できる。電子発票の応用範囲は狭い。
税率	<ul style="list-style-type: none">● すべての貨物及びサービスを適用対象とする増値税体系は単一の税率ではなく異なる税率を採用する。一般的な増値税税率は3%、6%、11%、13%、17%である。

クロスボーダー	<ul style="list-style-type: none"> ● 貨物の輸出は増値税「ゼロ税率」を適用する。中国のゼロ税率規定は外国と同じではない。中国から輸出された貨物は品類(当該貨物の税関コードに準拠)に基づき、7つの還付税率を適用し0%(ゼロ還付)から17%(完全還付)の比率で税金還付を行う。 ● サービスの輸出はゼロ税率ではなく増値税免税を適用する(研究開発、設計、国際輸送サービス及びオフショア・サービス・アウトソーシングなど特定サービスを除く)。増値税免税では増値税仕入税額を費用に振替なければならない。固定資産の仕入は、増値税仕入税額を全額控除できる。当該固定資産は課税と免税の項目に同時の応用も含む。 ● サービスの輸入はリバースチャージ制でないため増値税の源泉徴収政策を適用する。増値税の源泉徴収はサービス受入側が取引価格から増値税を算定し支払額から控除して納付する。この形式はリバースチャージ制度に類似する。源泉徴収がサービス提供者の増値税負担とならないよう契約書に増値税転嫁条項を記入する。記入がない場合、会計上の計上額を修正して控除された税額を「貸倒損失」として計上しなければならない可能性がある。
---------	---

パート 2 – 増値税改革より各業種にもたらす税負担影響

中国で経営を行う多くの企業は、新たな増値税率が、企業の税負担に有利か否かに関心が高い。中国国際金融有限公司(中国初の合併投資銀行)の報告書によると、すべての企業に営業税から増値税への移行改革を実施した場合、増値税改革によって負担軽減する節税額は9,000億元(GDPの約0.4%)を超える。

政府はマクロ経済環境をにらみながら税負担の軽減を目指している。それは、すべての企業の税負担が減少することではない。財政部部長楼繼偉氏は、2016年3月7日の新聞発表会でこの点を言及した。個別企業の税負担の軽減又は増加は、自社の増値税管理状況、顧客、サプライヤーなどビジネス上の交渉力につながる場合が多い。また、増値税の実質的な目的は企業に課税することではない。率直に言えば、増値税は、企業から徴収されるが最終消費者が担税者である。国内企業間で常に検討される「税負担影響」は、国外の増値税体系には無い概念である。なぜならこの議論は増値税体系の健全な実施とは一致しないと考えられる。しかしながら、以下の要因を勘案した上で、税負担影響の懸念は合理的である。

- 営業税制度は企業(サービス提供側)に対する課税体系であり、営業税から増値税に移行する場合、企業及び消費者は心構えが必要であり、新しい税制に適応するために時間がかかると予想される。
- 企業は増値税改革の本格的な実施に迫られ、締結済みの契約書の場合は増値税を転嫁することができない可能性がある。そのため、移行政策又は移行措置の検証は重要となる。
- 中国の増値税体系は理想的な増値税システムではない。提供側の企業が税金を負担する先例も確かに存在している。

下表は、増値税の適用対象となる業種の税負担をまとめたものである。KPMGが、多くの顧客に実施した財務影響測定の結果及び関連評価を基にして作成された一般的かつ総括的な考察である点に注意していただきたい。一般的に予測した税負担の影響は、「予想」に基づくものだけである。重要な規定の公布はまだなので、具体的な影響は将来に個別分析しなければならない。このように、税負担は、企業の増値税の管理状況、顧客、サプライヤーなどビジネス上の交渉力につながる場合が多い。

業界	業種	予想される 税負担	税負担に 影響する要素
不動産業及び 建設業	建設業	短期的には現状 維持、長期的で はビジネスモデル によって維持 又は増加する	<ul style="list-style-type: none"> ● 短期間の移行政策で税負担影響を軽減できる。 ● 売上税額控除できる建設原材料の仕入税額をできるだけ集め、上昇した税率の影響を軽減する。 ● 控除可能の仕入税額は原材料がコストに占める比率、増値税専用発票の入手、下請業者が小規模納税者に該当する割合による。
	内装工事	現状維持	<ul style="list-style-type: none"> ● 現行の営業税優遇政策及び税率3%の増値税簡易課税率を適用できる。
	住宅ーデベ ロッパー、不 動産ファン ド、 投資者	短期的には現状 維持、長期的で はビジネスモデル によって維持 又は増加する	<ul style="list-style-type: none"> ● 現行のプロジェクトに税率5%の増値税簡易課税を適用できるため、税負担影響は現在の営業税制度と同様となる。 ● 新規プロジェクトは税率11%の増値税率を適用することで、税負担が増加する。土地使用権の購入で仕入税額控除を適用するためには、上述の影響を軽減できるが、人的コスト及び利益の比率が高いプロジェクトの税負担は顕著に上昇する。 ● 融資コストは仕入税額の控除を適用しないため、税負担に影響を及ぼす。
	商業用不動 産(オフィスビ ル、工業用不 動産、小売業 用不動産)、 デベロッパー、 ファンド、 投資者	税負担の軽減又 は現状維持	<ul style="list-style-type: none"> ● 増値税は販売又は賃貸契約書に従い転嫁でき、購入者又は借主は仕入税額の控除が可能と仮定する。 ● 増値税は、販売又は賃貸契約書でも転嫁できない場合、税率5%の簡易課税方式の採用の検討が必要。
	仲介会社、不 動産管理会 社、建設設計 会社などの 不動産関連 サービス提 供者	税負担の現状維 持又はやや軽減	<ul style="list-style-type: none"> ● 不動産業及び建設業は税率11%の増値税を適用できるが、左記サービス提供者は税率6%の増値税を適用する。 ● 増値税仕入税額を控除できるため、税負担はやや軽減する。

金融業及び 保険業	銀行業	税負担の現状維持又はやや軽減	<ul style="list-style-type: none"> ● 増値税売上税額は営業税税率より1%上昇するが、仕入税額の控除を考慮すると、増値税の転嫁が不可と仮定しても、税負担はこのまま維持するか、乃至軽減する可能性がある。 ● コンプライアンスの観点から見れば、コール市場の税免除は税負担の軽減に役立つ。
	ファイナンス リース	変更を予想	<ul style="list-style-type: none"> ● 現時点で賃貸業務は税率17%の増値税税率(セール・アンド・リースバック業務の受取利息は税率6%の増値税を適用)を適用する。その他の融資形式と比べファイナンスリース業は、その他の金融業と同様な税率を適用しなければ、ファイナンスリースは不利となる。 ● セール・アンド・リースバック業務の既存契約は「差額徴収」の方式を適用できる。
	貸付先	現状維持	<ul style="list-style-type: none"> ● 貸付先は支払利息又は貸付金に付帯する費用に対し仕入税額を控除できない。一時的な対応だと予想されたが、最新の規定に具体的な時間上の制限を設定していない。
	資産管理者	税負担は軽減可能	<ul style="list-style-type: none"> ● 税率5%の営業税から税率6%の増値税へ移行する。 ● 基金又は信託会社はこれらのサービスを受入れて仕入税額を控除できるため、税負担は軽減される。
生活 サービス業	宿泊サービス(ホテルなど)	税負担は現状維持又はやや軽減	<ul style="list-style-type: none"> ● 主に企業にサービスを提供するホテルは、顧客が仕入税額を控除できる場合、税負担は軽減される。
	娯楽業	税負担は現状維持又はやや軽減	<ul style="list-style-type: none"> ● 営業税システムで税率5%から税率20%の中で、高税率を適用するサービスに対する税負担は軽減される。

	医療業	税負担は現状維持又はやや上昇（個人経営者向け）	<ul style="list-style-type: none"> ● 従前の医療サービスの税免除範囲は非常に広幅だが、新規定の公布の後、認可を受けた医療機関だけが税免除の優遇を享受できる。ただし、免税限度額を上回ってはならない。新規定では営業税の税免除優遇を適用する私立病院は増値税を納付する可能性が高い。
	教育業	税負担は現状維持又はやや上昇（個人経営者向け）	<ul style="list-style-type: none"> ● 公立学校及び教育サービスは増値税が免除される。現行の営業税免除規定と一致。 ● 認可を受けたサービス提供者だけが税免除の優遇政策を享受できる。かつ、免税限度額を上回ってはならない。

パート 3 – 新規定の注目ポイント

増値税改革の適用対象に組み込まれた新規企業は、所属業界の規定だけを検討すればよいと思う傾向が良くある。しかし実務上、増値税は、サービス提供者の従事する属性ではなく、提供されるサービス自身の性質で判定される。そのため、製造企業が、金融サービスを提供する可能性もあれば、ホテルは不動産の売買取引を行うかもしれない。新規に増値税改革の適用となった企業の場合、所属業界に適用される増値税を根拠にすることが多く、実務上、1994年公布の増値税制度が現在も活きている。例えば、売上税の課税義務の発生を確定させるには、一般条項を参照し、一部特定の場合のみ特別条項を参照しなければいけない。

パート 3 は、増値税の新規納税者が直面する重要な技術上の問題を列挙する。これらの条項は、営業税に内在する特徴ではなく、増値税システム上の特徴をご紹介します。各業界の増値税関連規定の解説は次のタックスアラートで行う。

移行政策

増値税改定の重要な課題は、営業税から増値税への移行を順調に進めながら税率の変化に対応することである。なぜなら、移行政策を導入しなければ、増値税政策によって現行の契約書、プロジェクト及びその他進行中のビジネスなどに有利、不利の影響が及ぶことになる。

例えば、2014年に借主との間で締結した賃貸借契約は、貸主は、賃貸料のほかには別途、増値税を請求すると定めていない。一般的に中国は、別途に増値税を請求できるかは契約書に準じる。貸主は、増値税改革を盾にして価格を吊り上げる権利は無い。移行政策が無いと仮定すると、貸主は最初に税率 5%の営業税を納付するだけで足りると、賃貸料金を算出しても、現在は税率 11%の増値税を納付することとなるため、賃貸収入から充当しなければならない。実務上、借主は、締結した契約書に記載された賃貸料だけを支払いすればよいと解釈するだろう。しかし、実は、賃貸料の引き上げがない状況であっても、借主は、リース料に対し、税率 11%の増値税仕入税額を控除することで得したことになる（増値税改革前はいかなる仕入税額も控除不可）。言い換えれば、増値税改革は以降政策により「勝者」と「敗者」を生み出さないようにする必要がある。

36号文は、不動産業及び建設業の移行政策に重きを置いている。KPMGも、同業界に適用される政策を解説したタックスアラートを発行した。しかし、金融業及び生活サービス業などのその他の業界では、現行の契約書に対するいかなる移行政策も見当たらない。このため、2016年5月1日からは、税率6%の増値税が適用されることになる。

優遇政策の継承

36号文は、営業税の優遇措置を増値税改革した後も継承する。ただし医療業界の免税政策は大きく変っている。

免税政策は、自動的に継続適用されるか、あるいは再承認が必要か、それが焦点である。再承認する場合、契約書ごとに審査を受けるか、納税者の実質事業を基に包括的な免税措置を採れるかはまだ明確ではない。尚、新たに増値税体系に組み込まれた業種は包括的免税措置適用が予測される。これは極めて重要な条項となる。なぜなら、契約書ごとに免税措置を受けなければならないとするとコンプライアンスコストは割高になる。

その他の業種(増値税体系に組み込まれた業種)に及ぼす影響

今回の増値税改革は、直接影響を受ける業種の納税者だけでなく、実際には全ての業種に影響する。なぜなら、全ての企業運営に不動産サービスも、金融サービスも、保険及び生活関連サービスを購入若しくは使用しなければならないからである。

これは以下のことを意味している。

- 既に増値税一般納税者となった企業には、増値税範囲に組み込まれた業種の納税者が提供するサービスの購入について仕入税額の控除が可能となる。
- 増値税一般納税人資格者企業も商品及びサービスの購入について仕入税額の控除が可能となる。

総じて言えば、ほとんどの企業が増値税改革でもたらされる利益を享受する。これは、従来型の製造業、卸売業、小売業にも上述のサービスを使用する場合、更に多額の仕入税が得られる。

増値税の小規模納税者及び一般納税人資格者

前記のとおり、小規模納税者が税負担する増値税は3%である。その影響を見極めるため、さらに詳細を簡潔に説明する。

増値税改革実施後、課税サービスの年間売上高が500万円を超える企業は、管轄税務機関に増値税の一般納税人資格者認定申請手続きを行わなければならない。年商500万円以下の企業は、会計決算が健全で、正確な税務資料を提供できる場合、企業は税務機関に一般納税人資格認定を申請できる。

納税者は増値税一般納税人資格者に登記されると下記の変化がある。

- 課税サービスの提供に適用される増値税率は6%、11%又は17%
- 通常、増値税専用発票を入手した企業は、それを使用して仕入税控除できる。
- サービス受入側が増値税一般納税人資格者である場合、企業はサービス受入側に増値税専用発票を発行する必要がある。

増値税一般納税人資格者との比較では、小規模納税者は課税サービスの年間売上高が500万円未満、かつ、一般納税人資格登記申請を行わない企業の場合、以下の措置が適用される。

- 当期の納付すべき増値税売上税額は売上高の3%となる。
- 発生する費用は仕入税額控除不可。

- 増値税専用発票の発行又は受領の禁止。

クロスボーダーサービス

中国現行の営業税制度では輸出入サービスが徴税される。現行体系は、中国国内のサービス提供側であれ、サービス受入側であれ、営業税を納付しなければならない。従前より、営業税を仕入税額として控除できないため、サービス提供者は、サービスの輸出で劣勢を強いられ、非効率的である。増値税改革は、このような事態を変え、効率化を実現することで、中国企業をクロスボーダー課税サービスの提供において、国際競争力をもたらしこととなる。

輸出サービス

一般的に、サービスの輸出は増値税免税が適用されるが、一部の輸出サービス(研究開発及び設計サービス、一定の国際運輸サービス及びオフショアアウトソーシングサービスなどの特定サービス)は、ゼロ税率適用の公算が大きい。経済協力開発機構(OECD)が公表した「国際貿易に対する付加価値税または物品サービス税ガイドライン」(International VAT/GST Guidelines)で提唱するゼロ税率措置のメリットが大きいように見えるが、中国の輸出サービスは依然、増値税免税措置を適用することが多い。

また、金融サービス業に関するチャイナタックスアラートで述べたとおり、輸出サービスの種類には、広義の金融サービスの輸出(特定を除く)は含まれていない。これは、対象外サービスが短期間には引き続き徴税されることを意味している。金融業が国際競争力を増すためには、このような現状を変えていかなければならない。

新規業種も増値税課税対象となるため、輸出サービスの範囲は以下の両方に広がっており、その変化を解説する。

- 中国国外の建築サービス及び工事施工監理サービスは免税適用可能
- 中国国外で文化サービス、教育、医療、旅行サービスを提供する場合、増値税免税を適用可能

輸出サービス提供の特徴のひとつは、契約書を根拠にして免税要件を満たすか否かを判断し、関連する優遇税制を適用するために確実な資料が必要不可欠である。

輸入サービス

他の諸外国と異なるのは、中国の増値税体系は、外国企業を増値税一般納税人資格者(仕入税額控除不可)として登記できない。それに対して、輸入サービスは通常、源泉徴収政策を適用する。源泉徴収義務者は、国外企業によって中国で設立された経営機構、又はサービス受入側(外国企業は中国では代理者がいない場合)である。輸入サービスを適用する増値税率は、サービス受入側の通常業務の性質ではなく、国外サプライヤーが提供するサービスの性質によって決められる。

源泉徴収増値税は、実務上、代理者又はサービス受入側自体の増値税申告表をもって申告する。計算式は次のとおりである。

源泉徴収増値税=中国購入側支払対価÷(1+増値税率)×増値税率

世界中の多くの国々では、企業間の輸入サービスは、リバースチャージ制度を採用して増値税を徴収する。中国の増値税源泉徴収制度は、リバースチャージに類似するものの、2つの重要な相違点がある。

- 増値税の源泉徴収は価額に影響を及ぼす。国外サプライヤーが知らずに予想より少ない代金を受領することになる。このため、国外サプライヤーは、相手と交渉して中国のサービス受入側に源泉徴収増値税額を負担してもらい、税負担の軽減を図ることになる。

- 会計上、国外サプライヤーは、関連税金を納付しなくても常に発票上に増値税の明記を求められ、この未収増値税は消し込まれなければならない。このように会計と管理が複雑になる。

増値税の源泉徴収制度は最善の制度でないかもしれないが、重要なことは、この制度下で一般納税人資格登記を行ったサービス受入側も、仕入税額の控除申請が許可されている。この場合、企業間の輸入サービスは増値税はコストにならない。サービス受入側は、増値税発票を持っていない場合も、仕入税額の控除申請ができる。その一方、税務機関が発行する、納付済み増値税額が明記された増値税納税証明書、契約書、送金伝票、国外のサービス提供側から取得する商業用発票を入手できれば、相応の仕入税額の控除ができる。

見なし販売

企業は、増値税納税者に変更する場合、先ず、見なし販売の潜在的な影響を勘案しなければならない。実務上、見なし販売は、無料又は市場価格以下の料金で商品又はサービスを提供する場合、売上税(商品又はサービスの売価次第)を納付する必要がある販売である。見なし販売によって税法遵守のハードルが引き上げられた。

- 価格がない又は対価を受領していない場合、会計財務システムでは取引に関する増値税の計上は行われられない可能性が高い。
- 営業税体系は、見なし販売に関する類似の規定が組み込まれないため、コンプライアンス面で新たな火種が生じる場合がある。

さらに、もう1つの課題では、見なし販売関連規定は、中国では広範な影響を受けている。新業種は、増値税に移行する場合、見なし販売はそのビジネスモデルに共通する特徴である。例えば、ホテル業は通常採用している、顧客ロイヤルティプログラム、無料ネットワーク、無料朝食、ルーム無料アップグレード、若しくは無料宿泊などのマーケティング・インセンティブあるいは優待を与えることで顧客を引き付けている。税徴収の難点は、増値税の捉え方だけでなく、その税額の計算方法である。ホテルは、顧客向けに客室をアップグレードする場合、満室でなければ、コストが増えるわけではない。実際に、ホテルは、事業目的を達成するためアップグレードサービス(指定タイプの客室が空室でない場合)を提供するかもしれない。問題点は、増値税の計上が必要か、もしも必要である場合、どのように計算するかである。規定は、この問題に関連する指針を提示していないため、ケースバイケースで、税務機関との交渉相談によって解決を図るしかないが、それは時間のかかることである。

また、不動産業にも同様の問題が起こっている。すなわち、フリーレント期間及び類似する無料駐車場を見なし販売として扱うかどうかである。理論上、リスクは確かに存在するが、第三者ユーザーに利益をもたらす商行為に対し、増値税を徴収することは経済原則に反するようである。これらのベネフィットは実質的には無料ではない。実際には、売手側は、商品の売価又はサービス料金の値上げで補填している。

例えば、賃借者は、期間1年の賃貸借契約書の締結を得て1か月分のフリーレント期間を得る場合、賃貸者は残り11か月分の賃貸料の上昇により、この1か月の賃貸料免除分を補える。このような場合、フリーレント期間及び残り11か月分の賃貸料を通算して課税すれば、同一項目代金に対する二重徴税である。このため、政策の実現可能性を検証する場合、第三者顧客との間の取引に見なし販売の規定の削除を検討することが考えられる。当然ながら、それにもかかわらず、現実には増値税システムに存在するため法令順守の義務がある。

混合販売及び兼業

前述のとおり、現時点の増値税体系は、複数の増値税率が設けられており、最も適用される税率は6%、11%、17%である。複数の増値税率の存在によって生じる問題とは、混合販売または兼業行為が同時発生する場合、適用税率をどのように確定するかである。貨物及び/またはサービスに対して従来通り適用する場合、もしくは、提供する貨物及び/またはサービスには主従の部分がある場合、異なった増値税率を適用しなければなら

ない。セット販売又は兼業の課税問題は、国際貿易における付加価値税または物品サービス税体系で大きな論争を巻き起こしている。次の事例からその向きをのぞいてみる。

- 患者が医者にかかる場合、単一の医療サービスを受け入れるか、それとも医療サービスを受けるとともに物品（医薬品など）を購入するか
- 航空会社が飛行中に飲食を提供する場合、簡単に国際運輸サービスの提供に該当するか、それとも同時に飲食サービスの独自提供を伴うか。

中国現行の増値税は上述の問題に指針を示している。具体的に、混合販売行為が発生する場合、適用する増値税率は、納税者の主たる業務次第である。しかしながら、従たる業務も発生する場合、異なった税率を適用する売上の個別計算の場合を除き、高い税率が適用される。これは、兼業業務収益額を個別計算する納税者には大きな税務メリットを与えた。

営業税の終了時点と増値税の課税開始時点

今回公布の実施細則は、営業税の終了時点及び増値税の課税開始時点を明確にはしていない。本細則の発効日付は2016年5月1日であるが、規定は、実務上のサービスの提供時点か、それとも営業税、または増値税の納税義務発生時点で確定するか、これが問題である。

従来より、増値税改革の実務経験を踏まえて、営業税または増値税の納税義務発生時点を基に増値税の適用時点を確定するのが一般的である。これは、サービスの提供時期は2016年5月1日以前であり、相応の対価受取時点、又は実際の入金時期が2016年5月1日以降の場合、当該サービスは、営業税ではなく、増値税が適用される。このため、企業にとってはビジネス取決めを行う場合に更に大きな柔軟性が得られる。ただし、発票の遅延起票及びその他の商業操作に対しては、特に契約書を締結済みであり、契約条項に支払要求の権利条項を定める場合、慎重な姿勢を取るべきである。また、営業税を課税する税務官、あるいは増値税を徴収する税務官はそれぞれ地方税及び国税システムに属するため、この両税務機関による同一取引に対する営業税ならびに増値税の同時徴収の危険性は排除できない。

差額徴収方式は終了しない

営業税及び増値税が併走する租税体系は、納付すべき増値税を計算する場合、サプライヤーは特定の費用（通常は営業税適用）を、総収益から控除する必要が常に生じる。さもなければ、サプライヤーは、増値額を上回る増値税を支払うこともありうる。営業税が全面的に増値税に移行しつつあるなか、この差額徴収方式は不適用になると予測されたが、新たな増値税規定でも依然として、特定の場合の差額徴収方式の適用を留保している。例えば、旅行会社及びその他類似する会社は、差額徴収方式を適用する。適用しなければ、その増値額を上回る増値税を納付することになるだろう。実務上、差額徴収方式の適用は、代理業にとって、委託元の代わりに受け取った収入は代理者ではなく、委託元に帰属する。

用途変更に関する規定

世界中の多くの国々は、増値税体系への用途変更に関する細かな規定を定めている。重要な資産を購入する場合、資産の購入時点の用途が耐用年数の全期間において仕入税額を控除できる保証にならないという目的である。

新増値税政策でも用途変更に関する規定が盛り込まれた。すなわち、仕入税額の控除可能分は、有形固定資産、無形資産及び不動産の用途変更に応じて調整される。新政策は、資産の用途の遡り年数を制限しない。このことは今後、規定に資産の総耐用年数を適用することを示唆している。

申告期間及び締切り日付

増値税一般納税人資格者は通常、月次申告を採る。言い換えれば、納税者は月毎に増値税納税申告書を提出し、翌月日 15 日が申告期限である。政府は、増値税の課税対象及び追加される納税者のために、1 回目の増値税申告期限を 2016 年 6 月 25 日まで延長する。これは従来の期限を 10 日間延長したものである。

金融サービスを解説したチャイナタックスアラートでは、新たな増値税規定は、銀行、ファイナンスカンパニー、信託会社(特筆は保険会社が含まれない)に対し、一定の優遇措置を行い、四半期ごとに増値税の申告及び納税を行わなければならないことを記している。また、適用する企業には、増値税申告のシステム更新に対して数か月間の余裕期間が与えられた。

増値税改革対応の企業の準備

規定は、公布から実施まで僅か 5~6 週間の準備期間しか残されていない。企業にとって大きなチャレンジとなる。事前のプランニングの無い企業は段階的に、増値税改革に対応するしかない。優先事項の洗い出しが主要なミッションとなる。優先事項及びその締切り日は以下のとおりである。

外部利害関係者の管理

- 公布から 2016 年 5 月 1 日まで - 企業は、政策に関わる全ての業務に増値税処理が及ぼす影響を分析しておく必要がある。IT システムまたは手入力の業務プロセスでは、価額と税金を区分(外税表示)して会計決算を正確に行う。センシティブな事項は、企業は、価格設定戦略を立案し、増値税改革が会社の財務に及ぼす影響を分析する。締結済みの契約書を見直して増値税の転嫁の可否を確認する。契約書テンプレートを更新して増値税リスクを軽減する。社内システムと金税システムの連動から、システム又は入力作業から起票上の要求を満たし、増値税一般納税人資格者登記を行い、義務付けのトレーニングに参加して、税金統制システムソフト及び機器を購入する。税金統制システム用機器を購入する場合、増値税専用発票の起票の上限額を申請して、購入する発票の数量を確定する。顧客側の増値税一般納税人資格者登録情報(増値税専用発票の起票を維持する)を取得した後、自社の増値税一般納税人資格に関するデータをサプライヤーに送信する。

社内システム及びプロセスコントロール

- 公布から 2016 年 6 月 25 日まで、企業は増値税発票管理及び増値税リスク管理の内部プロセスを構築・実行する。財務・管理・税務・法務・情報システム(最低限左記の部門と関わるため)のスタッフ研修を行う。増値税マニュアルを作成し、実行中の増値税対応案及び関連手続を記録し、リアルタイムで更新する。システム経由、又は一時的に手入力で納税申告を行う。

税務コンプライアンス管理

- 2016 年 6 月 25 日 - 政府は直近、増値税改革を全面展開した後の 1 回目の納税申告を 6 月 15 日から 25 日に延期すると公表した。企業は期限内に増値税の申告及び納税を行わなければならない。

リスクコントロール又は変化への対応

- 2016 年 6 月 25 日以後、大方の税務機関職員は、増値税改革の政策を完全に切り替えるため、企業は予想外の問題にも対応できるよう準備する必要がある。政策には数回の変更があると予想されるため、企業は、増値税マニュアル及び作業プロセスを更新しておかなければならない。輸出サービスに関する増値税免税申請は、2016 年 6 月 25 日以前の提出はないものと予測される。

Khoonming Ho

Head of Tax,
KPMG China
Tel. +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

Beijing/Shenyang

David Ling
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Tianjin

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

Qingdao

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

Shanghai/Nanjing

Lewis Lu
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Chengdu

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

Hangzhou

John Wang
Tel. +86 (571) 2803 8088
john.wang@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
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

Head of Tax,
Northern Region
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Vaughn Barber

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

Andy Chen

Tel. +86 (10) 8508 7025
andy.m.chen@kpmg.com

Yali Chen

Tel. +86 (10) 8508 7571
yali.chen@kpmg.com

Milano Fang

Tel. +86 (532) 8907 1724
milano.fang@kpmg.com

Tony Feng

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

John Gu

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

Helen Han

Tel. +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

Naoko Hirasawa

Tel. +86 (10) 8508 7054
naoko.hirasawa@kpmg.com

Josephine Jiang

Tel. +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

Henry Kim

Tel. +86 (10) 8508 5000
henry.kim@kpmg.com

Li Li

Tel. +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

Lisa Li

Tel. +86 (10) 8508 7638
lisa.h.li@kpmg.com

Thomas Li

Tel. +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

Simon Liu

Tel. +86 (10) 8508 7565
simon.liu@kpmg.com

Paul Ma

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

Alan O'Connor

Tel. +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

Vincent Pang

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

Shirley Shen

Tel. +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

State Shi

Tel. +86 (10) 8508 7090
state.shi@kpmg.com

Joseph Tam

Tel. +86 (10) 8508 7605
laiyiu.tam@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

Jessie Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7625
jessie.j.zhang@kpmg.com

Sheila Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

Tiansheng Zhang

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

Tracy Zhang

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

Eric Zhou

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

Central China

Lewis Lu

Head of Tax,
Eastern & Western Region
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Anthony Chau

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

Cheng Chi

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

Cheng Dong

Tel. +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

Marianne Dong

Tel. +86 (21) 2212 3436
marianne.dong@kpmg.com

Alan Garcia

Tel. +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

Chris Ge

Tel. +86 (21) 2212 3083
chris.ge@kpmg.com

Chris Ho

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

Dylan Jeng

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

Jason Jiang

Tel. +86 (21) 2212 3527
jason.jt.jiang@kpmg.com

Flame Jin

Tel. +86 (21) 2212 3420
flame.jin@kpmg.com

Sunny Leung

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

Michael Li

Tel. +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

Christopher Mak

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

Henry Ngai

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

Yasuhiko Otani

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

Ruqiang Pan

Tel. +86 (21) 2212 3118
ruqiang.pan@kpmg.com

Amy Rao

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

Wayne Tan

Tel. +86 (28) 8673 3915
wayne.tan@kpmg.com

Rachel Tao

Tel. +86 (21) 2212 3473
rachel.tao@kpmg.com

Janet Wang

Tel. +86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

John Wang

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

Mimi Wang

Tel. +86 (21) 2212 3250
mimi.wang@kpmg.com

Jennifer Weng

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

Henry Wong

Tel. +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

Grace Xie

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

Bruce Xu

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

Jie Xu

Tel. +86 (21) 2212 3678
jie.xu@kpmg.com

Robert Xu

Tel. +86 (21) 2212 3124
robert.xu@kpmg.com

William Zhang

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

Hanson Zhou

Tel. +86 (21) 2212 3318
hanson.zhou@kpmg.com

Michelle Zhou

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

Southern China

Lilly Li

Head of Tax,
Southern Region
Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

Penny Chen

Tel. +1 (408) 367 6086
penny.chen@kpmg.com

Vivian Chen

Tel. +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

Sam Fan

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

Joe Fu

Tel. +86 (755) 2547 1138
joe.fu@kpmg.com

Ricky Gu

Tel. +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

Fiona He

Tel. +86 (20) 3813 8623
fiona.he@kpmg.com

Angie Ho

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

Ryan Huang

Tel. +86 (20) 3813 8621
ryan.huang@kpmg.com

Cloris Li

Tel. +86 (20) 3813 8829
cloris.li@kpmg.com

Jean Li

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

Kelly Liao

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

Grace Luo

Tel. +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

Maria Mei

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

Eileen Sun

Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Michelle Sun

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

Bin Yang

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

Lixin Zeng

Tel. +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

Hong Kong

Ayesha M. Lau

Head of Tax, Hong Kong
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

Yvette Chan

Tel. +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

Lu Chen

Tel. +852 2143 8777
lu.l.chen@kpmg.com

Rebecca Chin

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

Matthew Fenwick

Tel. +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

Barbara Forrest

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

Sandy Fung

Tel. +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com

Stanley Ho

Tel. +852 2826 7296
stanley.ho@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

Kate Lai

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

Jocelyn Lam

Tel. +852 2685 7605
jocelyn.lam@kpmg.com

Alice Leung

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

Steve Man

Tel. +852 2978 8976
steve.man@kpmg.com

Ivor Morris

Tel. +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

Curtis Ng

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

</