



Global Tax Update

中国

デロイトトーマツ税理士法人

2016年4月号

増値税改革試験の全面的な実施～四業種に対する主な政策等～

2016年5月1日から、中国において営業税に代えて増値税を徴収する試験(以下「増値税改革試験」)が全面的に実施されることに伴い、従来は営業税の課税対象であった業種もすべて増値税の課税対象に移行する¹。

(1) 増値税改革試験に関する規定の公布

中国財政部および中国国家税務総局は2016年3月23日付で、新たに増値税改革試験の対象となる建築業、不動産業、金融業および生活サービス業に係る増値税の具体的な取扱い等について規定した「営業税に代えて増値税を徴収する試験の全面的な実施に関する通知」(財税[2016]36号)(以下「36号通達」)を公布した^{2,3}。その後、国家税務総局は増値税の納税申告等の徴税管理に関する規定、および建築業、不動産業に関するいくつかの管理弁法を公布した。36号通達の公布後、これまでに公布された主なものは、次のとおりである。

徴税管理に関する規定

- 「営業税に代えて増値税を徴収する試験の全面的な実施後における増値税の納税申告に関する事項についての公告」(国家税務総局公告2016年第13号)⁴(以下「13号公告」)
- 「営業税に代えて増値税を徴収する試験の全面的な実施に関する租税徴収管理事項についての公告」(国家税務総局公告2016年第23号)⁵(以下「23号公告」)

建築業、不動産業に関する管理弁法

- 「納税者の不動産譲渡に係る増値税の徴収管理暫定弁法」(国家税務総局公告2016年第14号)⁶
- 「不動産の仕入税額の分割控除暫定弁法」(国家税務総局公告2016年第15号)⁷(以下「15号公告」)
- 「納税者の不動産のオペレーティングリースサービスの提供に係る増値税の徴収管理

1 [Tohatsu China News 2016年3月号 \(Vo.160\)](#)を参照(PDF)

2 [財税\[2016\]36号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

3 [36号通達の詳細については、Tax Analysis 2016年3月24日号/中国](#)を参照

4 [国家税務総局公告2016年第13号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

5 [国家税務総局公告2016年第23号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

6 [国家税務総局公告2016年第14号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

7 [国家税務総局公告2016年第15号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

暫定弁法」(国家税務総局公告 2016 年第 16 号)⁸

- 「納税者が県(市、区)をまたがって提供する建築サービスに係る増値税の徴収管理暫定弁法」(国家税務総局公告 2016 年第 17 号)⁹
- 「不動産開発企業が自ら開発した不動産プロジェクトの販売に係る増値税の徴収管理暫定弁法」(国家税務総局公告 2016 年第 18 号)¹⁰

上記のうち、13 号公告(2016 年 6 月 1 日施行)では、増値税改革試験実施後の増値税の納税申告時に必ず提出すべき“納税申告表および付随資料”と、提出の要否を各省、自治区、直轄市および計画単列市の国家税務局が決定する“納税申告のその他資料”を具体的に列挙している。当該公告には、一般納税者用と小規模納税者用の「増値税納税申告表」と各種の付随資料、および「増値税予納税額表」のフォームも添付されている。

また、2016 年 4 月 19 日に公布された 23 号公告では、納税申告期限の延長、増値税一般納税者資格の登記¹¹、増値税発票の発行等について具体的に規定している。例えば、納税申告期限の延長については、次のとおりである。

- 2016 年 5 月 1 日から新たに増値税改革試験の対象となる納税者は、2016 年 6 月の増値税の納税申告期限を 2016 年 6 月 27 日まで延長する
- 作業の実状に基づき、省、自治区、直轄市および計画単列市の国家税務局は、2015 年度の企業所得税の確定申告期間を延長することができる。ただし、2016 年 6 月 30 日を過ぎてはならない

- 四半期ごとに申告を行っていた営業税の納税者は、2016 年 5 月の申告期間内に所轄地稅機關で 4 月分の営業税を申告し、2016 年 7 月の申告期間内に所轄國稅機關で 5、6 月分の増値税を申告する

建築業、不動産業に係る管理弁法ではそれぞれ、不動産の譲渡、オペレーティングリース、地域をまたがって提供する建築サービス、不動産開発企業が自ら開発した不動産の販売に係る税額の計算式、増値税発票の管理、納税地点または時期、規定に従って納税しない場合の罰則等と、不動産の取得に係る仕入税額の控除に関する事項について規定している。

(2) 四業種に対する主な政策

以下では、36 号通達および上記の管理弁法の規定に基づき、新たに増値税改革試験の対象となる四業種に対する主な政策の要点について説明する。

1) 建築業

a) サービスの範囲

建築サービスとは、各種の建築物、構築物およびその附属施設の建造、修繕、装飾と、線路、配管、設備、施設等の据付およびその他の工事作業の業務活動を指す。これには、工事サービス、据付サービス、修繕サービス、内装サービスおよびその他の建築サービスが含まれる。

b) 適用税率と課税方式

建築業に対する従来の営業税税率は 3%であったが、増値税改革試験の実施後に一般課税方式において適用される増値税税率は 11%となる。一方、簡易課税方式による場合は 3%の徴収率が適用される¹²。また、一般課税方式による場合、取得した代金総額および代金以外の費用の合計

8 [国家税務総局公告 2016 年第 16 号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

9 [国家税務総局公告 2016 年第 17 号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

10 [国家税務総局公告 2016 年第 18 号](#) (中国国家税務総局ウェブサイト(中国語))

11 増値税の納税者には一般納税者と小規模納税者がある。関連規定に基づき、年間の課税売上高が小規模納税者の基準(増値税改革試験の対象となる納税者については 500 万元)を超える増値税の納税者は、所轄税務機関で一般納税者資格の登記手続を行わなければならない。

12 増値税の納付税額の計算には、一般課税方式と簡易課税方式がある。一般課税方式による場合、納付税額の計算時に、増値税専用発票等の控除証憑を入手していることを条件として、仕入税額を売上税額から控除することができる。一方、簡易課税方式による場合、売上額に一定の徴収率をかけて納付税額を計算し、仕入税額の控除は認められない。原則として、一般課税方式は増値税の一般納税者に適用され、簡易課税方式は小規模納税者に適用される。

額が課税対象の売上額となるが、簡易課税方式では、代金総額および代金以外の費用から支払った下請代金を控除した後の残額が売上額となる。

36号通達によれば、簡易課税方式は小規模納税者に適用されるほか、一般納税者が“清包工”方式¹³、“甲供”工事¹⁴、または着工日が2016年4月30日以前の“旧プロジェクトの建築工事”において建築サービスを提供する場合にも選択適用することができる。当該方式による場合、適用される徴収率は3%だが、一般課税方式のように仕入税額を控除することはできない。

c) 地域をまたがって建築サービスを提供する場合

建築業の納税者が県(市)をまたがって建築サービスを提供する場合、サービスの発生地で税額を予納した後、所在地の所轄税務機関で納税申告を行うことになる。一般課税方式を適用する場合は、代金総額および代金以外の費用から支払った下請代金を控除した後の残額に2%の仮徴収率をかけて予納税額を計算する。一方、簡易課税方式による場合は、予納税額も3%の徴収率によって計算する。

予納した増値税は、当期の増値税の納付税額から差し引くことができ、差し引ききれない場合は、翌期に繰り越して差し引きすることができる。この取扱いは、不動産の販売等において、不動産の所在地で増値税を予納する場合も同様である。

2) 不動産業

a) 適用税率と課税方式

従来、不動産の販売、土地使用权(無形資産)の譲渡および不動産のリースに対しては5%の営業税税率が適用されていたが、増値税改革試験の実施後は11%の増値税税率が適用される。ただし、簡易課税方式による場合は5%の徴収率¹⁵が適用される。

原則として、一般納税者には一般課税方式が適

用されるが、増値税への移行に伴う経過措置として、着工日が2016年4月30日以前の“旧プロジェクトの不動産”または2016年4月30日以前に取得した“旧不動産”を販売またはリースする場合、5%の徴収率に基づく簡易課税方式を選択適用することができる。

一般納税者である不動産開発企業が自ら開発した不動産を販売する場合、一般課税方式を適用する際には、課税対象となる売上額の確定において、土地を譲受した時に政府部門に支払った土地代金を控除することができる。また、納税者が自ら開発した不動産以外の不動産を販売する場合、それが自己建設したものでなければ、簡易課税方式を適用する際に、不動産の購入原価または取得時の価格を控除することができる。

b) 税額の予納制度

一般納税者である不動産開発企業が“旧プロジェクトの不動産”を販売し、一般課税方式を適用する場合、3%の仮徴収率で計算した税額¹⁶を不動産の所在地で予納した後、所在地の所轄税務機関で納税申告を行うことになる。

また、一般納税者が自ら開発した不動産以外の不動産を販売する場合、あるいは所在地と同一の県(市)にない不動産をオペレーティングリースする場合も、原則として不動産の所在地で税額を予納することになる。前者に適用される仮徴収率は5%で、当該不動産が自己建設したものでない場合は、代金総額および代金以外の費用から不動産の購入原価または取得時の価格を控除した後の残額に仮徴収率をかけて予納税額を計算することができる。一方、後者には3%の仮徴収率が適用される。ただし、“旧不動産”を販売またはリースし、簡易課税方式を選択適用する場合は、予納税額も5%の徴収率によって計算する。

なお、不動産開発企業が代金前受方式により開発した不動産を販売する場合は、前受金を受領した時に3%の仮徴収率で計算した増値税を予納する。

¹³ “清包工”方式では、施工者は建築工事に必要となる材料を購入せず、あるいは補助材料のみを購入し、人件費、管理費あるいはその他の費用を発注者から受領する。

¹⁴ “甲供”工事では、全部または一部の設備、材料、動力を工事の発注者が自ら購入する。

¹⁵ 個人が住宅をリースする場合は1.5%に減じられる。

¹⁶ 予納段階では、土地代金を控除することはできない。

c) 不動産の取得に係る仕入税額の控除

36号通達に基づき、一般課税方式を適用する納税者が2016年5月1日以降に取得し、かつ会計上、固定資産として計上した不動産、および2016年5月1日以降に発生した不動産の建設工事は、取得した日から2年間にわたり、その仕入税額を売上税額から控除することができる。15号公告によれば、この政策を適用する仕入税額のうち、60%部分は控除証憑を取得した当期に控除し、40%部分は控除待ち仕入税額に計上して、控除証憑を取得した当月から13カ月目に控除する。

当該政策を適用する納税者は台帳を設置し、不動産または不動産の建設工事に係る原価、費用、控除証憑および仕入税額控除の状況を記録し、保管しなければならない。

d) 資産再編における不動産等の譲渡

36号通達によれば、資産再編の過程において、合併、分割、売却、交換等の方式で、すべてまたは一部の現物資産および関連の債権、債務と労働力を併せてその他の組織または個人に譲渡する場合の、不動産、土地所有権の譲渡行為は、増値税の課税対象とならない。これは、従来の営業税の取扱いを踏襲したものである。

3) 金融業

a) サービスの範囲

金融サービスとは、金融・保険の業務活動を指し、貸付サービス、直接チャージ金融サービス、保険サービスおよび金融商品の譲渡が含まれる。

これらのうち、貸付とは、資金を他人の使用のために貸与し、利息収入を取得する業務活動を指す。36号通達によれば、各種の資金の占用、融通により取得する収入はすべて貸付サービスの収入(すなわち、利息収入)として増値税を納付することになる。

b) 適用税率と課税方式

従来、金融・保険業には5%の営業税税率が適用されていた。増値税改革試験の実施後、一般課税方式を適用する一般納税者には6%の増値税税率、簡易課税方式を適用する小規模納税者には3%の徴収率が適用される。

課税対象となる売上額については、例えば、貸付サービスを提供する場合、取得したすべての利息および利息性質の収入が売上額となる。また、金融商品の譲渡は、売却価格から購入価格を控除した後の残額を売上額とする。

c) 増値税の免除

金融サービスの提供によって得た収入のうち、これまで営業税を免除されていたものは、基本的に増値税への移行後も免税として取り扱われることになる。例えば、金融業の同業者間取引に係る利息収入、国債、地方政府債の利息収入、1年以上の人身保険商品に係る保険料収入等がこれに該当する。

d) 借入利息に係る仕入税額の処理

36号通達によれば、貸付サービスの購入に係る仕入税額、すなわち、納税者が支払う借入利息に係る仕入税額は、納税者の売上税額から控除することができない。また、納税者が貸付サービスの提供を受け、貸付者に支払った、当該貸付と直接関連する投融資顧問料、手数料、コンサルティング料等の費用についても同様である。

4) 生活サービス業

a) サービスの範囲

生活サービスとは、住民の日常生活のニーズを満たすための各種のサービス活動を指し、文化・体育サービス、教育・医療サービス、旅行・娯楽サービス、飲食・宿泊サービス、住民日常サービスおよびその他の生活サービスが含まれる。

b) 適用税率と課税方式

従来、大部分の生活サービスには3%または5%の営業税税率が適用されていたが、増値税改革試験の実施後、一般課税方式を適用する一般納税者には6%の増値税税率が適用される。36号通達では、文化・体育サービス(従来の営業税税率は3%)を提供する一般納税者に対して、3%の徴収率に基づく簡易課税方式を選択適用することを認めている。

生活サービスは原則として、取得した代金総額と代金以外の費用の合計額が課税対象の売上額となる。ただし、旅行サービスについては、旅行者の代わりにその他の組織または個人に支払った宿泊費、飲食費、交通費等の費用を控除した後

の残額を売上額とすることができる。これは、従来の営業税の取扱いを踏襲したものである。このような売上額の差額計算のほか、増値税が免除されるサービス(例えば、医療機関が提供する医療サービス)についても、従来の取扱いが踏襲されている。

c) 仕入税額を控除できないサービスの購入

36号通達に基づき、納税者が飲食サービス、住民日常サービスおよび娯楽サービスを購入した場合、そのサービス購入に係る仕入税額を売上税額から控除することはできない。これらのサービスは顧客の多くが個人であるため、そのサービス購入の目的が商用であるか個人消費¹⁷であるかを区分することは難しいと考えられる。なお、36号通達では、納税者の交際費も個人消費に属するものとして、その仕入税額は控除の対象とはならない旨を規定している。

5) デロイトのコメント

全体として、各業種に対する具体的な政策には、すべての業種において税負担を増加させることなく、増値税へのスムーズな移行を果たすという政府の基本方針が反映されている。しかし、いずれの業種についても適用される増値税税率は従来の営業税税率よりも高くなることから、増値税負担を顧客に転嫁できるか否か、控除可能な仕入税額がどの程度あるかにより、長期的には企業の税負担が増加する可能性もあると考えられる。

上記の四業種に属する企業は、増値税改革試験に関する規定をよく理解した上で、増値税の納税者へ移行するにあたり、各種の対応措置を講じる必要があるが、それ以外の企業も、自らがサービスの購入者となる場合の仕入税額控除の可否等に留意し、適切なコンプライアンス管理を行うことが求められる。増値税改革試験の実施後における実務処理に関しては、まだ不明確な事項も多々あるため、各企業とも増値税改革試験の実施に係る今後の動向(例えば、補充規定の公布等)に留意し、必要に応じて所轄税務機関または専門家のアドバイスも求めつつ、具体的な実務対応をしていくことが必要となるであろう。

¹⁷ 36号通達に基づき、購入したサービスが個人消費に用いられる場合、その仕入税額を売上税額から控除することは認められない。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人

エグゼクティブオフィサー 大久保 恵美子

email: emiko.okubo@tohmatu.co.jp

東京事務所

〒100-8305

東京都千代田区丸の内三丁目3番1号 新東京ビル5階

T e l: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax-co

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。