

中国の増値税制度と実務

第1部 基礎編

A. 財貨の増値税

1. 流通税の種類
2. 増値税と営業税の課税方法の違い
3. 増値税の一般納税義務者と小規模納税義務者の違い
4. 一般納税人資格の取得条件
5. 発票の種類
6. 増値税の納税時期
7. 増値税輸出還付
8. 輸出還付が制限される場合
9. 分割輸出の還付申請
10. 赤字発票
11. 固定資産購入に関する増値税
12. 増値税に対する付加税（城市建設税、教育費付加、河道管理費）

B. 役務増値税

1. 流通税改革（營改増試行措置）
2. 流通税改革実施の理由
3. 役務増値税の一般納税義務者と小規模納税義務者
4. 役務増値税の輸出免税・ゼロ税率
5. 役務増値税対象役務提供時の源泉徴収

第2部 応用編

A. 財貨の増値税

1. 加工貿易（来料加工・進料加工）と増値税
2. 保税区域と増値税
3. 輸入貨物の交換・返品
4. 輸出取引に関する増値税の注意点（クレーム・ユーズンス）
5. 発生主義と発票主義

B. 役務の増値税

1. 物流業に対する影響（差額課税方式廃止）

第1部 基礎編

A. 財貨の増値税

1. 流通税の種類

流通税は、増値税、営業税、消費税の三種類に分けられる。

- ・増値税は、財貨の販売と加工賃（加工補修役務）が原則的な課税対象であるが、流通税改革（営改増試行措置）により、リース、物流、現代サービス、放送・映像、電信業サービスは、増値税の課税対象に変更されている。
 - ・営業税は、役務、金融、無形資産、娯楽等を課税対象とする（増値税課税対象項目以外は営業税の課税対象）。
 - ・消費税は、特定物品（タバコ・アルコール・化粧品等）に対して課税される奢侈税。
- 但し、現在、一部地域で、増値税と営業税の統合の試行措置が実施されている。

① 増値税

増値税の課税方法は日本の消費税と同様、顧客から回収した売上税額（仮受増値税）と、サプライヤーに対して支払った仕入税額（仮払い税額）を相殺し、差額を税務局に納税する方法を取る。

⇒ 最終消費者に転嫁される税金であり、中間業者の税負担は、理論上は無い。

財貨・加工補修役務に対する課税の場合に付いては、基本税率 17%だが、以下の特例がある。

1) 輸出

一般納税義務者の輸出に対してはゼロ税率（免税+仕入税額の還付）が適用される。

2) 小規模納税義務者

小規模納税義務者は、仕入控除・輸出還付の適用は受けられないが、売上税率は 3%となる。

3) 特定物品

食糧、食用植物油、水道水、スチーム、冷気、熱水、ガス、石油液化ガス、天然ガス、メタンガス、消費者用石炭製品、図書、新聞、雑誌、飼料、化学肥料、農薬、農業機械、農業用合成樹脂フィルム、国務院が定めるその他の財貨に付いては、13%の税率が適用される。



② 営業税

営業税は、主に、役務に対して課税される。

増値税とは違い、対価を受け取った企業が納税義務者となる（受領した報酬に対して税金を計算し、納税する）。

税率は、以下の通りである。

1) 3%が適用される業種

建設、文化体育

2) 5%の税率が適用される業種

サービス、金融保険、無形資産譲渡、不動産販売

3) 20%の税率が適用される業種

娯楽

③ 消費税

以下の製品を製造する会社、及び、輸入する貿易会社が納税義務者となる。

課税方法と税率は、製品によって異なっている。

<課税対象品目>

たばこ、酒・アルコール、化粧品、貴金属・アクセサリ、爆竹・花火、製品油、タイヤ、オートバイ、乗用車、ゴルフ製品、高級腕時計、クルーザー、割りばし、フローリング

2. 増値税と営業税の課税方法の違い

① 増値税の課税方法

増値税は、仮受け・仮払いを経て、最終消費者に負担を転嫁していく税額。

企業が、100で仕入れた物品を、200で販売した場合は、以下の通りの処理となる。

⇒ 増値税は顧客に転嫁される。

<取引>

サプライヤー →100→ <企業> →200→ 顧客

<経理処理> 一般納税人の場合

仮払増値税 17 (100×17%) | 仮受増値税 34 (200×17%)



⇒ 相殺して上で、17 を税務局に納税。

注：

輸入品を仕入れる場合は、輸入通関時に税関で増値税を納付する（税関が納税証明を交付する）。

一般納税人： 仮受増値税と仮払増値税を相殺して17を税務局へ納税（A社の増値税負担なし）

| 仕入時 | | 販売時 | | 納税時 | |
|----------|---------|---------|----------|----------|----------|
| 仕入 100 | 現預金 117 | 現預金 234 | 売上 200 | 仮払増値税 17 | 仮受増値税 34 |
| 仮払増値税 17 | | | 仮受増値税 34 | | |

小規模納税人： 販売時に回収した増値税6を税務局へ納税（17の税コストがA社に発生）

| 仕入時 | | 販売時 | | 納税時 | |
|--------|---------|---------|---------|-----|--|
| 仕入 117 | 現預金 117 | 現預金 206 | 売上 200 | | |
| | | | 仮受増値税 6 | | |

② 営業税の課税方法

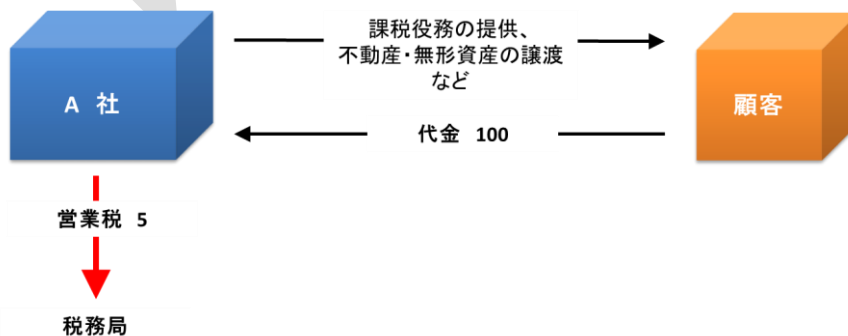
営業税は、報酬の受領者が納税義務者となる。

サービス業の場合（税率5%）の場合の納税方法は、以下の通りとなる。

取引： 企業 ←100← 顧客

納税： 企業は、 $100 \times 5\% = 5$ を納税する。

A社は税額5を税務局へ納税



③ 共通点（発票）

増値税、営業税共に、発票（税務局がデータ管理をする正規の領収書）の受け渡しが、処理の前提となる。

発票を受領する事ができなければ、顧客は、仕入控除・輸出還付（増値税の場合）や、支払ったフィーなどの損金算入（営業税の場合）が認められない。

3. 増値税の一般納税義務者と小規模納税義務者の違い

① 概要

増値税の納税義務者は、一般納税義務者と小規模納税義務者に分けられる。

一般納税義務者とは、増値税発票を自社で発行でき、増値税の仕入控除・輸出還付の適用が受けられる納税義務者。

小規模納税義務者とは、一般納税義務者の要件を満たさない事により、正規の方式ではなく、代替的な納税方法が適用される納税者を指す。

② 納税方法の比較

商業企業が100で仕入れた商品を200で販売した場合は、以下の通りとなる。

取引：サプライヤー → 100 → 商業企業 → 200 → 顧客

1) 一般納税義務者

商業企業は、サプライヤーに、貨物の仕入代金100と、増値税17を支払い（仮払増値税）、その後、顧客から販売代金200と、増値税34を受領する（仮受増値税）。

<増値税の受け払い状況>

仮払増値税17 | 仮受増値税34

その後、仮受・仮払を相殺して、差額（預り金額が超過となっている金額）の17を税務局に支払う為、増値税は顧客に転嫁され、商業企業自身の負担は無い。

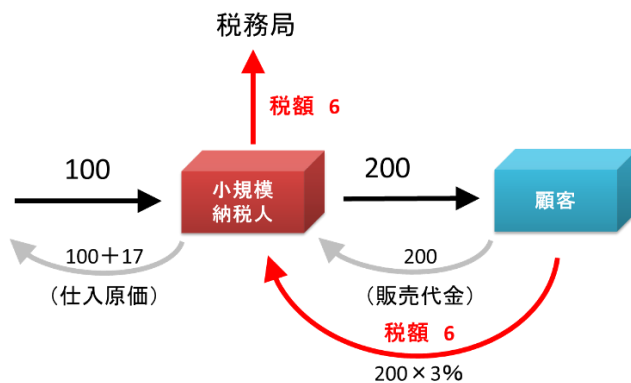


2) 小規模納税義務者

小規模納税義務人の場合、サプライヤーに、貨物の仕入代金100と増値税17を支払うが、この増値税は、控除が受けられないため、仕入原価として処理する。

その後、バイヤーから、販売代金200と増値税6を受領し、増値税は、税務局に納税する。

⇒ 6の増値税発票は税務局が代理発行（顧客は6の仕入控除可能）。



以上の通り、仕入増値税17を自社のコスト（原価）として処理する必要があるため、同価格で取引しても、一般納税義務人に比べて利益が少なくなる（一般納税義務人は100の売買益が確保できるのに比べて、小規模納税義務人は83）。

| 一般納税人の場合 | 小規模納税人の場合 |
|-----------------|-------------------|
| 売上 200 | 売上 200 |
| 仕入 $\Delta 100$ | 仕入 $\Delta 117$ |
| <hr/> | <hr/> |
| 粗利益 100 | 粗利益 83 |
| ⇒ 税額は顧客に転嫁された | ⇒ 仕入税額がコストになってしまう |

4. 一般納税人資格の取得条件

一般納税義務人資格を取得する為には、製造業の場合は年間50万円、その他の形態の場合は80万円の課税売上高が必要（増値税暫定条例実施細則）。

尚、国家税務総局令[2010]22号・国税発[2010]40号には、年間課税売上高の定義は、「連続する12ヶ月を超えない経営期間内の累計売上高を含み、免税売上高を含む」とされている。

⇒ 年間売上高は、納税年度単位ではなく連続する12ヶ月の累計を単位とする事、輸出専門企業（課税売上が無い企業）でも、増値税の一般納税人資格が取得できる事を規定。

<参考>

役務増値税の場合、一般納税人資格基準は年間500万元以上の営業額となっている。

但し、財貨に対する増値税の場合、50万円・80万円の基準を満たさない限り、一般納税人資格の取得は認められないのに対して、役務増値税の場合、500万円未満でも納税者が希望すれば、一般納税人資格を取得する事ができる（年間営業額が500万元以上となった場合、一般納税人資格の取得は強制となる）。

これは、財貨の販売に際しては、必ず見合いの仕入が有るため、仕入控除が認められない小規模納税義務者は採算的に不利になる（小規模納税義務者の場合、仕入時の増値税はコストとなる）のに対して、役務増値税の場合は、必ずしも仕入増値税があるとは限らず、税率が低い小規模納税義務者の方が有利になる可能性がある事を考慮しての措置と推測される。

5. 発票の種類

① 発票

増値税発票には、受取側が増値税の仕入控除・輸出還付に使用する事ができる「専用発票」と、正規の発票ではあるが、仕入控除・輸出還付に使用できない「普通発票」に分かれる。

増値税暫定条例第21条には、以下のいずれかに該当する場合、増値税専用領収書を発行してはならない事が規定されている。

- ・ 個人消費者に物品販売あるいは課税役務をした場合。
- ・ 免税規定が適用される物品販売あるいは課税役務をした場合。
- ・ 小規模納税者が物品販売あるいは課税役務をした場合。

実務においては、（個人消費者に対する販売のみならず）小規模納税義務者に対する専用発票の発行も原則として制限されている。

よって、発票を発行するに際しては、相手先の税務登記を確認する（一般納税義務者か小規模納税義務者か）を確認する必要がある。



< 専用発票 >

3100143130 上海增值税专用发票 No 01288504

此联不得作为报销凭证使用 开票日期:

| | | | | | | | |
|--------------|---------|--------|---------|------|---------|--------|---------|
| 名称: | 纳税人识别号: | 地址、电话: | 开户行及账号: | 名称: | 纳税人识别号: | 地址、电话: | 开户行及账号: |
| 货物或应税劳务、服务名称 | 规格型号 | 单位 | 数量 | 单价 | 金额 | 税率 | 税额 |
| 合计 | | | | (小写) | | | |
| 价税合计(大写) | | | | (小写) | | | |

收款人: 复核: 开票人: 销售方:(章)

< 普通发票 >

3100143320 上海增值税普通发票 No 03378114

开票日期:

| | | | | | | | |
|--------------|---------|--------|---------|------|---------|--------|---------|
| 名称: | 纳税人识别号: | 地址、电话: | 开户行及账号: | 名称: | 纳税人识别号: | 地址、电话: | 开户行及账号: |
| 货物或应税劳务、服务名称 | 规格型号 | 单位 | 数量 | 单价 | 金额 | 税率 | 税额 |
| 合计 | | | | (小写) | | | |
| 价税合计(大写) | | | | (小写) | | | |

收款人: 复核: 开票人: 销售方:(章)

② 税関納税証明 (海口専用繳款書)

輸入の場合、所管税関が輸入段階課税 (関税・増値税、物品の種類によっては消費税の課税) を行うが、その際に発行される納税証明の事。

税関納税証明は、所管税務局での照合手続を経た上で、はじめて仕入控除適用が認められる。

⇒ 「輸入増値税専用納税署の先照合・後控除管理弁法の施行に関する公告（国家税務総局・税関総署公告 2013 年第 31 号）」

以前は、税関納税証明書は、増値税輸出還付に使用できなかった。

そのため、販売会社などが、輸入した貨物をそのままの形で再輸出すると、増値税の輸出還付が受けられない問題があったが、「輸出貨物役務増値税および消費税管理弁法（国家税務総局 2012 年第 24 号）」・「輸出貨物・役務の増値税および消費税に関する通知（財税[2012]39 号）」による輸出還付制度の変更により、税関納税証明書が輸出還付証憑として認められたため、この問題が解消した。

<税関納税証明（海口専用繳款書）>

| GS01 皇崗 海关 进口关税 专用缴款书 | | (1210) 电子担保 | |
|---------------------------------|-----------------------|-------------------------|-------------|
| 收入系统: 海关系统 | | 填发日期: 2012 年 10 月 29 日 | |
| 号税: 120121012344473-A01 | | 号税: 120121012344473-A01 | |
| 收入机关: 中央金库 | 缴款单位: 中央 | 名称: 日贸易有限公司 | 账号: 510078 |
| 科目: 进口关税 | 预算级次: 中央 | 开户银行: 建设银行 | 支行: 福田支行 |
| 收款单位: 工商银行深圳福永支行 | 工号: 44030179541875JFY | 数量: 14.80 千克 | 单位: 千克 |
| 税号: 1. 3824009900 | 数量: 16.80 千克 | 完税价格(¥): 6.5000 | 税率(%): 0.00 |
| 2. 3824009900 | | 完税价格(¥): 6.5000 | 税率(%): 0.00 |
| 金额人民币(大写): 伍仟捌佰壹拾壹元伍角贰分 | | 合计(¥): | ¥5,811.52 |
| 申请单位编号: 4403 | 报关单编号: 530120121 | 填制单位: | 收税国库(银行) |
| 合同(批文)号: JK1210-158 | 运输工具(号): 粤DX06港/提前报 | | |
| 缴款期限: 2012年11月12日前 | 提/装货单号: 1100064660386 | | |
| 备注: 一般贸易 照章征税 2012-10-25 | 制单号: 536874 | | |
| 目标代码: 44030179541875JFY | 复核人: | | |
| 注: 电子担保流水号: 120121012344473-A01 | | | |

| GS01 皇崗 海关 进口增値税 专用缴款书 | | (1210) 电子担保 | |
|---------------------------------|-----------------------|-------------------------|------------|
| 收入系统: 税务系统 | | 填发日期: 2012 年 10 月 29 日 | |
| 号税: 120121012344473-L02 | | 号税: 120121012344473-L02 | |
| 收入机关: 中央金库 | 缴款单位: 中央 | 名称: 日贸易有限公司 | 账号: 16076 |
| 科目: 进口增値税 | 预算级次: 中央 | 开户银行: 建设银行 | 支行: 福田支行 |
| 收款单位: 工商银行深圳福永支行 | 工号: 44030179541875JFY | 数量: 14.80 千克 | 单位: 千克 |
| 税号: 1. 3824009900 | 数量: 16.80 千克 | 完税价格(¥): 17.0000 | 税率(%): 88 |
| 2. 3824009900 | | 完税价格(¥): 17.0000 | 税率(%): 88 |
| 金额人民币(大写): 壹万陆仟壹佰捌拾柒元叁角贰分 | | 合计(¥): | ¥16,187.32 |
| 申请单位编号: 4403 | 报关单编号: 53012012 | 填制单位: | 收税国库(银行) |
| 合同(批文)号: JK1210-158 | 运输工具(号): 粤DX06港/提前报 | | |
| 缴款期限: 2012年11月12日前 | 提/装货单号: 1100064660386 | | |
| 备注: 一般贸易 照章征税 2012-10-25 | 制单号: 536874 | | |
| 目标代码: 44030179541875JFY | 复核人: | | |
| 注: 电子担保流水号: 120121012344473-L02 | | | |

6. 増値税の納税時期

① 増値税の納税期限

増値税暫定条例第23条には、増値税の納税期限は、1日、3日、5日、10日、15日、1ヶ月あるいは四半期とする事が規定されているが、申告納税をする場合は、通常毎月の申告となる。

この場合、期日満了の日から15日以内に納税申告を行う必要がある。

また、輸入の場合は、増値税は輸入地の所管税関に納付する事となるが、この場合、税関が税関輸入増値税専用納付書を発行した日から15日以内に納税する必要がある。

② ユーザンス取引の場合

増値税暫定条例第19条には、増値税の納税義務発生時期が、以下の通り記載されている。

- 物品販売・課税役務の増値税納税義務の発生時期は、販売代金を受領、あるいは販売代金取立の根拠を取得した当日とする。
先に領収書を発行する場合は、領収書発行の当日とする。
- 物品輸入の増値税納税義務の発生時期は、輸入通関の当日とする。
- 増値税の源泉徴収義務の発生時期は、納税者に増値税納税義務が発生した当日とする。

以上の通りユーザンス取引に付いては、原則として債権の回収時期となるが、発票を先に発行した場合、発票の発行日が納税期限となる。

7. 増値税輸出還付

増値税暫定条例第2条には、輸出に付いてはゼロ税率を適用すると規定している。

ゼロ税率は、免税に加えて仕入増値税の還付を認める事を指す。

⇒ 小規模納税義務者は、仕入控除・輸出還付が認められない。

⇒ 免税取引に関連する仕入増値税は、還付控除が認められず原価として処理する必要がある。

このため、増値税一般納税人が物品を輸出すれば、原則として仕入税額の還付を受ける事ができる。還付率は、製品によって異なる（標準還付率は13%であるため、以下の説明は標準還付税率に基づく）。

増値税の輸出還付方式は、販売業（商業企業）と生産型企业で異なっている。

