

改訂版

中国 増値税の 制度と実務

水野コンサルタンシーグループ代表

水野 真澄

本資料はセミナー資料として配布するものであり、個人の私的使用、
その他著作権法によって認められる範囲を超えて、著作権者および
その他の権利者の許諾を得ることなく、これらの情報を使用（複製、
改変、掲示、配布、サイトへの転載などを含む）することは、著作
権法により禁止されております。

I 中国の流通税制度

- 1. 流通税の種類 _____ 8
- 2. 流通税の特徴と税率 _____ 9
- 3. 増値税と旧営業税の課税方法の違い _____ 14

II 財貨の増値税

- 1. 財貨の増値税の課税対象と税率 _____ 17
- 2. 増値税の一般納税人と小規模納税人の違い _____ 17
- 3. 一般納税人資格の取得条件 _____ 20
- 4. 發票の種類 _____ 21
- 5. 増値税の納税時期 _____ 25
- 6. 増値税輸出還付 _____ 27
- 7. 増値税輸出還付資料 _____ 32
- 8. 輸出還付が制限される場合 _____ 34
- 9. 分割輸出の還付申請 _____ 39
- 10. 値引き・修正処理と赤字發票 _____ 40
- 11. 固定資産購入に関する増値税 _____ 44
- 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） _____ 47

III 役務の増値税

- 1. 流通税改革（營改増）の経緯 _____ 51
- 2. 流通税改革実施の理由 _____ 53
- 3. 役務の増値税の業種と税率 _____ 56
- 4. 役務の増値税の一般納税人と小規模納税人 _____ 58
- 5. 役務の増値税の輸出免税・ゼロ税率の概要 _____ 59
- 6. 役務の増値税のゼロ税率適用条件 _____ 61
- 7. 役務の増値税の免税適用条件 _____ 64
- 8. 役務の増値税対象役務提供時の源泉徴収 _____ 72

I 財貨の増値税

1. 加工貿易（来料加工・進料加工）と増値税	78
2. 加工貿易貨物の転廠と増値税	82
3. 加工貿易企業の設備保税輸入と一般貿易輸入の税コスト	85
4. 保税区域と増値税（外国貨物の保税開発区到着）	88
5. 保税区域と増値税輸出還付（中国国内貨物の保税開発区搬入）	91
6. 保税区企業の加工貿易委託と増値税輸出還付の関係	95
7. 輸入貨物の交換・返品・修理	96
8. 中古設備の輸出	99
9. 増値税輸出還付証憑変更の経緯	100
10. 輸出ユーザンスと増値税還付	103
11. 輸出外貨回収と増値税輸出還付	105
12. 国内加工委託	108
13. 新設企業の増値税輸出還付制限	108
14. 発生基準と発票基準	109
15. 仕入控除に対する優遇措置	110
16. 未控除税額還付	113

II 役務の増値税

1. 物流業に対する影響（差額課税方式廃止）	116
2. 業務委託料などの免税措置適用の注意点	120
3. リース取引に対する課税	121
4. ファイナンスリースに関する輸出還付	126
5. 建築業に対する課税	127
6. 不動産業に対する課税	130
7. 駐在員事務所の経費課税方式変更	134

実務理解に役立つ Q&A

- Q 1. 一般納税人になるのは難しいのですか？ _____ 140
- Q 2. 非居住者が小規模納税人の税率の適用を受けることは可能ですか？ _____ 142
- Q 3. 財貨の増値税と役務の増値税は、個別申告するのですか？ 143
- Q 4. 金利に対する増値税課税方法を教えて下さい。 _____ 144
- Q 5. 保税區法人が区外オフィスで実質的な活動をしている場合、
発票はどこで起票するのですか？ _____ 146
- Q 6. 発票を発行・受領する際の注意点は何ですか？ _____ 148
- Q 7. 受領した発票には処理期限がありますか？ _____ 150
- Q 8. 販売代金前受け、分割払い条件の増値税の
納税義務の発生時点を教えて下さい。 _____ 151
- Q 9. 役務の増値税の非課税取引は、
税務局に備案が求められますか？ _____ 153
- Q10. 非居住者は、役務の増値税の免税申請ができますか？ ____ 155
- Q11. 無償取引を行う場合の増値税課税はどうなりますか？ ____ 157
- Q12. 兼業企業が他社製品を輸出した場合、
税務局はどのように把握するのですか？ _____ 159
- Q13. 増値税の免税措置が適用されると、
納税者にとっては有利なのですか？ _____ 160
- Q14. オフショア取引（三国間貿易）では
増値税は課税されるのですか？ _____ 162
- Q15. 加工貿易企業間の転廠に、
課税方式が二つある理由はなんでしょう。 _____ 163
- Q16. 外注加工では、どのように増値税が課税されますか？ ____ 166
- Q17. 外国から保税区域に搬入された貨物は、
一律増値税課税が免除されますか？ _____ 167
- Q18. 各保税区域によって、
生産型企業の増値税課税制度は異なるのですか？ _____ 169
- Q19. 輸出加工区の一般納税人制度について教えて下さい。 ____ 171
- Q20. 越境 E コマースには優遇課税制度があるのですか？ ____ 174

第 1 部

基礎編

第 1 章

第 1 節

第 1 項

第 2 項

第 3 項

第 4 項

第 5 項

第 6 項

第 7 項

中国の流通税制度

1. 流通税の種類

1994年1月1日に、増値税暫定条例・営業税暫定条例・消費税暫定条例が施行され、長い間、その3種類（増値税・営業税・消費税）の流通税が施行されていました。このなかで消費税は、特定の奢侈品を製造・輸入する場合に限定して、増値税と同時に課税される、特殊な性格を持った流通税です。

一般物品の販売やサービス提供などに対しては、増値税、もしくは営業税が課税されていましたが、このうち増値税は、財貨の販売と加工・補修役務に対して課税され、それ以外の項目に対しては、営業税が課税されていました。ただ、このように、流通税が増値税と営業税に分かれていることで、課税の不公平や二重課税が発生するという問題があり、この矛盾の解消を目的として、2012年1月より流通税改革（営改増と呼ばれる、流通税の増値税一本化）が開始され、2016年5月1日に増値税への統合が完了しました。現在では、営業税は廃止され、全ての取引が増値税の課税対象となっています。

各流通税の概要は、以下の通りです。

① 増値税

増値税は、もとは「増値税暫定条例（國務院令 2008 年 538 号）」を根拠とする流通税で、財貨の販売と加工賃（加工補修役務）を原則的な課税対象としていました。ただし、2012 年より始まった流通税改革（営改増試行措置）により、営業税の課税対象項目が段階的に増値税課税に変更され、最終的に「営業税から増値税への徴収変更試行措置を全面展開することに関する通知（財税[2016]36 号）」の施行によって、

2016年5月1日より全ての取引が増値税の課税対象となっています。よって、現時点の増値税制度は、増値税暫定条例にもとづく増値税（物品売買・加工補修役務を課税対象とする増値税）と、財税[2016]36号にもとづく増値税（物品売買・加工補修役務以外を課税対象とする増値税）に分かれます。

双方の課税がある場合、納税者はそれらを合算して申告納税額を計算しますが、根拠法、課税方法（税率など）に違いがあることから、本著では前者を「財貨の増値税」、後者を「役務の増値税」として、個別に解説します。

② 営業税（廃止）

営業税は、「営業税暫定条例（国務院令 2008 年第 540 号）」を根拠とする流通税で、もとは増値税暫定条例に規定される項目（物品売買・加工補修役務）以外に対して課税されていました。ただし、現時点では、営業税は廃止されています。

③ 消費税

消費税は、「消費税暫定条例（国務院令 2008 年第 539 号）」を根拠とする流通税で、たばこ・アルコール・化粧品などの奢侈品に限定して課税されるものです。

2. 流通税の特徴と税率

現在の流通税は、増値税と消費税の 2 種類となっていますが（営業税は廃止）、その特徴・税率は以下の通りです。

① 増値税

増値税の課税原則は日本の消費税と同様で、最終消費者が負担する（流通過程にある企業は、一旦対応する税額を立て替えるものの、最終的に

は税金負担はない) 税金となります。

具体的には、物品売買を行う企業は、商品仕入時に仕入代金だけではなく、対応する増値税も支払い、仮払増値税として処理します。その後、顧客から販売代金に加えて徴収した増値税（仮受増値税として処理）と仮払増値税を相殺したうえで、差額（超過受領している金額）を主管税務局に納税する方式となります。

この仕組みは日本の消費税と同様ですが、違う点は、インボイス（発票）方式が採用されていることです。つまり、仕入控除の適用（仮受税額と仮払税額の相殺）を受けるためには、サプライヤーから取得した増値税発票（専用発票）が必要となります。

1) 財貨の増値税

基本税率 財貨の販売、加工補修役務	13%
特定物品 農産品（食糧を含む）、水道水、暖房、石油ガス、天然ガス、食用植物油、冷氣、熱水、ガス、住居用石炭製品、食用塩、農機、飼料、農薬、農業用フィルム、化学肥料、メタンガス、メチルエーテル、図書、新聞、雑誌、映像製品、電子出版物	9%
小規模納税人	3%

なお、納税義務者は一般納税人と小規模納税人に分かれていますが、上記の13%、9%という税率は、一般納税人に対して適用され、小規模納税人の場合は、品目を問わず、3%の税率が適用されます。また、輸出に対してはゼロ税率（免税＋仕入増値税の還付）が適用されます。

2) 役務の増値税

基本税率	6%
有形動産リース	13%
交通運輸、郵便、基礎電信、建築、不動産リース、不動産販売、土地使用権譲渡	9%
小規模納税人（不動産については5%）	3%

役務の増値税においても納税義務者は一般納税人と小規模納税人に分かれ、小規模納税人の税率は3%（不動産については5%）となります。役務の増値税のクロスボーダー取引については、業種・取引内容によって、ゼロ税率が適用される場合と免税措置（売上時の課税はないが、仕入増値税は原価となる）が適用される場合に分かれます。

税率変更の経緯

財貨の増値税の税率は、増値税制度開始時点では、基本税率17%、特定物品13%でしたが、まず、「増値税率の簡素化・併合政策に関する通知（財税[2017]37号）」により、2017年7月1日から、特定物品の税率が11%に引き下げられました。

その後、「増値税率の調整に関する通知（財税[2018]32号）」で、2018年5月1日より、17%の税率が適用されているものについては16%に、11%の税率が適用されているものについては10%に、さらに、「増値税改革の深化に関連する政策についての公告（財務部・税務総局・税関総署公告2019年第39号）」で、2019年4月1日より、16%の税率が13%に、10%の税率が9%に引き下げられた結果、上記の税率となっています。

また、役務の増値税についても、財税[2016]36号には、有形動産リースは17%、交通運輸、郵便、基礎電信、建築、不動産リース、不動産販売、土地使用権譲渡は11%の税率が規定されていますが、財貨の増値税と同様、財税[2018]32号、及び財務部・税務総局・税関総署公告2019年第39号により、税率引き下げが実施され、上記の税率となっています。

② 営業税（廃止）

営業税は増値税とは異なり、報酬・対価を受け取った企業が負担者となり、（受領した金額の中から）税金を支払う流通税でした。流通税改革により、営業税の対象品目は徐々に減少し、増値税に切り替えられましたが、改革開始前の税率は以下の通りでした。

物流、建設、郵便・通信、文化体育	3%
サービス、金融保険、無形資産譲渡、不動産販売	5%
娯楽	5～20%

③ 消費税

消費税はたばこ・酒・貴金属・化粧品など、特定の奢侈品に対して課税される奢侈税で、原則として、「製造企業の出荷段階、及び輸入通関段階」で課税されます。ただし、紙巻たばこは、生産・輸入段階に加えて卸売段階でも課税され、また、金・銀の装飾品は、小売段階で課税されるなどの例外もあります。

また、消費税は品目によって、従量課税（数量に対して課税）、従価課税（価格に対して課税）と、課税方法が異なりますが、紙巻たばこ・白酒のように、従量（製造者に対する課税）と従価（卸売に対する課税）が併用される場合もあります。

課税対象	税率
たばこ（注：1カートン＝200本）	
1. 紙巻たばこ	
（ア）工業	
① 甲類紙巻たばこ・調達価格70元（増値税含まず）/カートン以上（70元を含む）	56%＋0.003元/本（生産段階での課税）
② 乙類紙巻たばこ・調達価格70元（増値税含まず）/カートン未満	36%＋0.003元/本（生産段階での課税）
（イ）商業卸売	11%＋0.005元/本（卸売段階での課税）
2. 葉巻	36%
3. 刻みたばこ	30%

二	酒	20 % + 0.5 元 / 500g (または 500ml)
	1. 白酒	
	2. 黄酒 (トン当たり)	240 元
	3. ビール (トン当たり)	
	(ア) 甲類ビール	250 元
	(イ) 乙類ビール	220 元
三	4. その他の酒類	10 %
	5. アルコール	5 %
三	高級化粧品	15 %
四	貴金属アクセサリ類・真珠・宝石・玉	
	1. 金銀・プラチナアクセサリ、ダイヤ モンド及びダイヤモンドの宝飾品	5 %
	2. その他	10 %
五	爆竹・花火	15 %
六	製品油	
	1. ガソリン (リットル当り)	1.52 元
	2. デーゼル油 (リットル当り)	1.2 元
	3. ナフサ (リットル当り)	1.52 元
	4. ソルベント油 (リットル当り)	1.52 元
	5. 潤滑油 (リットル当り)	1.52 元
	6. 燃料油 (リットル当り)	1.2 元
	7. 航空機燃油 (リットル当り)	1.2 元
七	オートバイ	
	1. 排気量 250cc (250cc 未満は対象外)	3 %
	2. 排気量 250cc 以上	10 %
八	自動車	
	1. 乗用車	
	(ア) 排気量 1.0L (1.0L を含む) 以下	1 % (生産・輸入段階)
	(イ) 排気量 1.0L 以上 1.5L (1.5L を含む) 以下	3 % (生産・輸入段階)
	(ウ) 排気量 1.5L 以上 2.0L (2.0L を含む) 以下	5 % (生産・輸入段階)
	(エ) 排気量 2.0L 以上 2.5L (2.5L を含む) 以下	9 % (生産・輸入段階)
	(オ) 排気量 2.5L 以上 3.0L (3.0L を含む) 以下	12 % (生産・輸入段階)
	(カ) 排気量 3.0L 以上 4.0L (4.0L を含む) 以下	25 % (生産・輸入段階)
	(キ) 排気量 4.0L 以上	40 % (生産・輸入段階)
	2. 中・軽商用車	5 % (生産・輸入段階)
	3. 超高級車	10 % (小売段階) + 上記 1 と 2 の該当 税率 (生産・輸入段階)

九	ゴルフボール及びゴルフ用品	10 %
十	高級腕時計	20 %
十一	ヨット	10 %
十二	木製割り箸	5 %
十三	木製床板	5 %
十四	電池	4 %
十五	塗料	4 %

※本表は、2019年4月時点までの税率変更（財税[2015]16号による電池、塗料の税率追加、財税[2016]129号による超高級車の税率追加）を反映しています。

3. 増値税と旧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する税金です。企業が100で仕入れた物品を200で販売した場合を例に、課税ロジックを解説します。

<取引例>

サプライヤー → 100 → 企業 → 200 → 顧客

<経理処理> 一般納税人の場合

上記の取引の場合、企業はサプライヤーに対して100の仕入代金に加えて、13の増値税（合計113）を支払います。

企業が一般納税人であれば、仕入時に支払った13の増値税は仕入控除の対象となりますので、仮払増値税として資産処理を行います。

その後、顧客に物品を販売した際に、商品代金200に加えて26の増

値税（合計 226）を回収します。

仮払増値税 13 ($100 \times 13\%$) | 仮受増値税 26 ($200 \times 13\%$)

その後、仮受けと仮払いを相殺し、預かり超過となっている 13 を税務局に納税します。

このように、企業の増値税額は顧客に転嫁されたことになります。

注 1

物品を中国国外から仕入れる場合は、輸入通関時に税関で増値税を納付します（税関が企業に納税証明を交付します）。

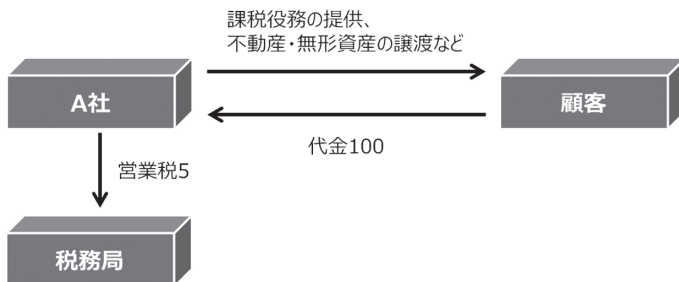
注 2

上記は一般納税人の納税方法ですが、小規模納税人については、「Ⅱの 2. 増値税の一般納税人と小規模納税人の違い」で解説します。

② 旧営業税の課税方法（参考）

営業税は、報酬の受領者が納税義務者となる税金でした。

5%の税率が適用されるサービス業を例にとると、納税方法は以下の通りとなっていました。



上記の例では、A社は顧客に対して 100 の営業税課税対象役務を提供しています。この場合、A社は、受領した代金 100 の 5% に相当する

5 を営業税として主管税務局に納税することとなります。

③ 共通点（発票）

以上（①・②）のように、増値税と営業税の課税方式は異なっていますが、共通するのは発票（税務局がデータ管理をする正規の領収書）の受け渡しが必要となる点です。

増値税の場合、専用発票を受領することができなければ、仕入控除・輸出還付が受けられません。営業税の場合は、仕入控除・輸出還付の制度はありませんが、顧客側で営業税発票を受領できなければ、支払った費用に関する企業所得税上の損金算入が認められませんでした。

財貨の増値税

1. 財貨の増値税の課税対象と税率

増値税暫定条例には、財貨の増値税に関する税率が、以下の通り定められています。

基本税率 財貨の販売、加工補修役務	13%
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	9%

なお、上記は一般納税人の税率であり、小規模納税人に対しては3%の税率が適用されます。

2. 増値税の一般納税人と小規模納税人の違い

① 概要

増値税の納税義務者は、一般納税人と小規模納税人に分けられます。

一般納税人とは、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を指します。一方、小規模納税人とは、一般納税人の要件を満たさない納税義務者であり、正規の方式ではなく、代替的な納税方法が適用されます。また、小規模納税人の場合

は、仕入控除・輸出還付の適用を受けることができません。

② 納税方法の比較

一般納税人と小規模納税人の課税方式の違いについて、以下の取引を例に取って解説します。

<取引例>

サプライヤー → 100 → 商業企業 A 社 → 200 → 顧客

1) 一般納税人

一般納税人は、既に解説した通り、売上増値税（26）と仕入増値税（13）を相殺したうえで、預かり超過分を主管税務局に納税することになります。この結果、企業の税負担はなくなります。



2) 小規模納税人

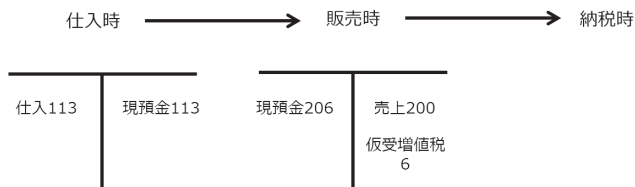
小規模納税人の場合、サプライヤーに貨物の仕入代金 100 と増値税 13 を支払う点は、一般納税人と同じです（サプライヤーが一般納税人の場合）。ただし、小規模納税人は仕入控除が受けられませんので、この 13 の税額は、仕入原価として処理することになります。

その後、バイヤーから販売代金 200 と増値税 6（3%）を受領し、増値税額 6 を税務局に納税することになります。

なお、小規模納税人は自社で専用発票の起票ができません（普通発票の起票のみ可能）。

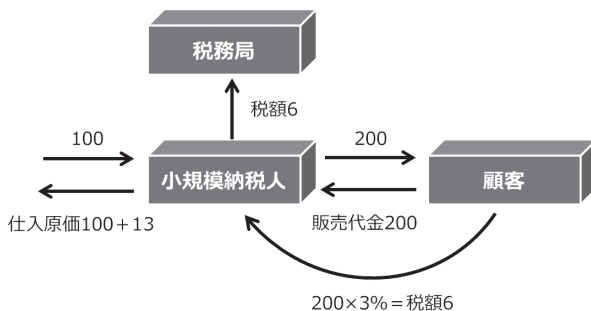
6 の増値税発票（控除可能な専用発票）は税務局が代理発行し、これに

もとづき顧客は当該税額の仕入控除が認められます。



以上の通り、売上税額は顧客から受領して納税することになりますが、一般納税人とは異なり、仕入増値税 13 を自社のコスト（原価）として処理する必要があります。

このため、同価格で取引しても、一般納税人に比べて利益が少なくなってしまう（一般納税人は 100 の売買益が確保できるのに比べて、小規模納税人は 87 になってしまう）。



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 △ 100	仕入 △ 113
粗利益 100	粗利益 87
⇒ 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

また、このような採算悪化を防ぐため、通常は原価の増加分を販売価格に転嫁します。よって、「小規模納税人から購入すると、一般納税人から購入するより価格が高い」というイメージが一般化しており、小規模納税人からの購入が敬遠される傾向にあるわけです。

3. 一般納税人資格の取得条件

財貨の増値税の一般納税人資格取得基準は、役務の増値税と同様、年間課税売上高 500 万元超となります。

かつては、一般納税人資格を取得するためには、製造業の場合は年間 50 万元超、その他の形態の場合は 80 万元超の課税売上高が要求され(増値税暫定条例実施細則・第 28 条)、この基準を満たさない限り、一般納税人資格は取得できませんでした。それが、2018 年 2 月 1 日より、「増値税一般納税人登記管理弁法(国家税務総局令 2017 年第 43 号)」にもとづき、一般納税人資格取得の条件が緩和され、売上基準を満たさない納税者でも、健全な会計制度を有していれば、取得が認められるようになりました。

また、2018 年 5 月 1 日より、「増値税小規模納税人基準の統一に関する通知(財税[2018]33 号)」によって、売上基準は 500 万元超に引き上げられたものの、その位置付けが、一般納税人への転換が義務付けられる売上規模へと変わりました(500 万元以下の場合は、一般納税人・小規模納税人を選択できるが、それを超過した場合は、一般納税人登記が義務付けられた)。

「増値税一般納税人登記管理弁法(国家税務総局令 2017 年第 43 号)」は、一般納税人登記手続を以下の通り規定しています。