

国際サービス取引にかかわる間接税について (2)

June 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

国際サービス取引にかかわる間接税について

前半では、国際税務の観点から、間接税をその国境調整税としての性質も踏まえて捉えるとともに、日本の消費税における国際取引課税の考え方について考察を行いました。

今回は、国における国際サービス取引にかかわる間接税の課税関係を考察し、日中間における国際サービス取引にかかわる注意点について理解していきたいと思います。

I. 中国における増値税課税

原則:中国国内におけるサービス、無形資産または不動産の販売行為（課税行為）

ここで、中国国内における課税行為とは、以下のようなものを含むものとされています。

- (1) サービス（不動産賃貸を除く）または無形資産（自然資源使用权を除く）の販売方または購入方が国内にあるもの
- (2) 販売または賃貸する不動産が国内にあるもの
- (3) 販売する自然資源使用权にかかわる自然資源が国内にあるもの
- (4) 財政部または国家税務総局の規定するその他の状況

参考:中国における国際サービス取引にかかわる間接税課税

1. 基礎的考え方にかかわる変遷

- 1994 年営業税

1994 年当初の営業税においては、営業税課税要件である“中華人民共和国国内における課税役務提供”については、“提供される役務が国内で発生するもの”（旧実施細則第 7 条）とされ、具体的には以下のように規定されていました。

- (1) 提供される役務が国内で発生するもの
- (2) 国内において旅客または貨物を乗せ出国するもの
- (3) 国内で旅客を集め国外に旅行するもの
- (4) 譲渡を受けた無形資産を国内で使用すること
- (5) 販売される不動産が国内にあるもの

- 2009 年営業税改正

2009 年 1 月 1 日施行の営業税改正により、課税要件である“中華人民共和国国内における課税役務提供”は、“役務を提供または受領する単位または個人が国内にあること”（新実施細則第 4 条）と変更され、具体的には以下のように規定されるようになりました。

- (1) 条例に定める役務を提供または受領する単位または個人が国内にあること
- (2) 譲渡する無形資産（土地使用権を含まない）の受領単位または個人が国内にあること
- (3) 土地使用権を譲渡または賃貸する土地が国内にあるもの
- (4) 販売または賃貸する不動産が国内にあるもの

当該改正により、役務受領者が中国国内の単位または個人である場合には、従来は営業税が課税されなかった中国国外において中国国外の役務提供者から役務提供を受ける場合についても営業税が課税されるものとされました。

- 2013 年営業税増値税改革

今回の営業税増値税改革において、増値税の課税要件である“中国国内における課税役務提供”は“役務を提供または受領する単位または個人が国内にあること”（財税[2013]37 号第 10 条）とされ、基本的には 2009 年改正営業税と同様とされたものの、同時に、以下の内容については、課税範囲に含まれないものと規定されました。

- (1) 国外の単位または個人が国内の単位または個人に提供し完全に国外で消費される課税サービス
- (2) 国外の単位または個人が国内の単位または個人に貸し出し、完全に国外で使用する有形動産
- (3) 財政部と国家税務総局が規定するその他の状況

従って、当該改革により、役務受領者が中国国内の単位または個人である場合にも、中国国外の役務提供者から中国国外において役務受領を受ける場合には課税がなされないこととなりました。

これに加え、一定の国際取引については、ゼロ税率の適用が認められるものとされ、中国国内の単位または個人が国際運輸サービス、国外提供研究設計サービスを中国国外の顧客に対して提供する場合には、ゼロ税率が適用され、支払った仕入増値税額については控除または還付が認められることとなりました（国家税務総局公告 2012 年第 13 号）。

- 2016 年営業税増値税全面改訂

課税要件である“中華人民共和国国内における課税行為”は、以下のように規定されるようになりました。

- (1) サービス（不動産賃貸を除く）または無形資産（自然資源使用权を除く）の販売方または購入方が国内にあるもの
- (2) 販売または賃貸する不動産が国内にあるもの
- (3) 販売する自然資源使用权にかかわる自然資源が国内にあるもの
- (4) 財政部または国家税務総局の規定するその他の情況

また、中国国内の単位または個人による国境を跨ぐ課税行為については、一定の場合には免税とされ、この場合には原則として当該行為にかかわる仕入増値税額についての控除は認められないものとされています。

同時に、以下の内容については、課税範囲に含まれないものと規定されました。

- (1) 国外の単位または個人が国内の単位または個人に販売する完全に国外で消費される課税サービス
- (2) 国外の単位または個人が国内の単位または個人に販売する完全に国外で使用される無形資産
- (3) 国外の単位または個人が国内の単位または個人に貸出される完全に国外で使用する有形動産
- (4) 財政部または国家税務総局の規定するその他の情況

サービス輸入（国外の単位または個人が国内の単位または個人に販売する課税サービス）

原則: サービスの購入方が国内にあるものとして課税

例外: 国外の単位または個人が国内の単位または個人に販売する完全に国外で消費される課税サービス

ここでは原則として完全な仕向地主義が採用されているといえます。また、中国においては、国内の単位が国外のサービス提供者より受けたサービス対価を支払う際に原則として源泉徴収（リバースチャージ）納税証憑を提出する必要があることから、課税の網羅性を確保することが可能となっています。

また、源泉徴収を行った増値税額については支払側での仕入控除が可能であることから、実質的に双方に税負担は発生しないことが一般的となっています。

サービス輸出（国内の単位または個人による国境を跨ぐサービス販売）

原則: サービスの販売方が国内にあるものとして課税

例外: 中国国外において完全に消費されるサービス

サービス輸出においては、原産地主義と仕向地主義の併用がなされているものといえ、国境を跨ぐサービス販売について、中国国外において完全に消費されるサービスであることを前提として基本的に免税となっています。

しかしながら、歴史的背景から、中国の増値税は生産型増値税とよばれ、課税客体を価値の消費ではなく、価値の

生産（増加）におくというものであったことから、一般にサービス輸出免税にかかわる仕入増値税については控除が認められないものとされています。

以上より、中国の増値税においても、基本として仕向地主義が採用されているものといえますが、サービス輸出については、厳格な要件が求められるとともに、原則として免税収入に対応する仕入税額の控除は認めれないものとなっています。

II. 日中間における国際取引サービスにかかわる注意点

概要

国際税務における統一的対応という観点からは、国境を跨ぐ国際サービス取引にかかわる間接税課税について、その国境調整税という性質を前提としつつ、仕向地主義または原産地主義の観点からの議論がなされています。

ここでは、国際サービス取引であるという性質に基づき、取引がどこで発生しているのかについて個別に把握をすることが難しいことから、一律に役務受領者の地域において課税を行う仕向地主義、または一律に役務提供者の地域において課税を行う原産地主義に基づく課税方式がまちまちに採用されているのが現状となっています。

サービス輸入

日本においては、従前実務上の理由から原産地主義が採用されていましたが、近年、事業者に対する役務についてはリバースチャージ方式、また、最終消費者に対する役務については、海外役務提供者の登録制度により、仕向地主義が採用されつつあります。

ここで、日本では役務受領者が自国に所在する場合の国際電子サービスにかかわる消費税課税について、その適用範囲が「電気通信利用役務の提供」に限られているのに対して、中国においては増値税の課税役務の全ての範囲について原則的に国内との判断により課税が行われるものとして、より明確な仕向地主義（役務受領者所在地課税）が採用されているものといえるでしょう。

また、中国においては、現在日本で採用されているような消費者向け取引（B2C）についての国外事業者登録制度といったような課税方式が明確な形では採用されておらず、中国においても、今後何らかの施策が講じられる可能性も考えられます。この際には、中国における厳格なインターネット管理制度は、その採用を比較的容易にするものと予想されます。

従って、日本方式（サービス内容による区分）または中国方式（国外での完全消費による区分）のいずれであったとしても、その境界をどのように確立するのが実務的に問題となるといえるでしょう。

サービス輸出

日本においては、原則的に消費税を免除するものとして広く仕向地主義が採用されているのに対して、中国においては、原産地主義と仕向地主義の併用がなされているものといえます。従って、場合によっては、中国国内の企業から日本企業にサービス輸出の場合には、間接税の国際的 2 重課税が発生することと考えられます。

また、中国増値税においては、サービス輸出に関連して発生する仕入増値税の控除が原則的に認められないこともあり、今後、中国国内の国際サービス提供企業の国際的競争力の足かせとなる可能性があるものとも考えられ、サービス産業の競争力確保のために、いずれかの時点において改正がなされることも予想されるといえるでしょう。このように、多面的な要素を持ちつつも各国の主要な税制を構成しつつある間接税については、その国際的側面方向性に関して、今後より注意深く見守る必要があるといえるでしょう。

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn