

日中間を跨ぐ役務提供にかかわる増値税課税

August 2019



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。

2019 年 1 月時点で、世界 89 ヶ国に業務を展開し、23,000 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。

日中間の役務提供について、中国における増値税（VAT）課税の観点から解説してみたいと思います。

ここでは、国際役務取引であるという性質に基づき、取引がどこでどのように発生しているかについて個別に把握をする必要があります。また、間接税という特徴から、納税者（リバースチャージ者）と税負担者が異なることもあり、実務的な対応をはかることが難しいことも多いものといえるでしょう。

中国における役務提供にかかわる増値税課税

中国においては、当初役務提供については増値税ではなく、営業税という税目が課税されていました。営業税とはいわゆる売上高税であり、仕入税額控除が認められていませんでした。また、当時は以下のような“提供される役務が国内で発生するもの”について営業税が課税されるものとされていました。

- (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

2013 年以降営業税は増値税に統一されることとなり、2016 年に完了した増値税への統一化により、“中国国内における課税役務提供”について増値税が課税されるものとされ、その要件として以下のような“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”とされました。

- (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

ここでは、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、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、原則として増値税の課税がなされるとともに、以下の内容については、課税範囲に含まれないものとされています。

- (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役務
- (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

以上のような内容から、日中間を跨ぐ役務提供取引にかかわる増値税については以下のような取扱いがなされることになります。

役務輸入（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役務）

原則：役務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役務

ここで、完全に国外で消費されるとは、次のような状況をいうものとされています。

- (1) 役務の実際受領者が国外にあり、国内の財貨及び不動産と関連を有しないこと。
- (2) 無形資産が完全に国外において使用され、国内の財貨及び不動産と関連を有しないこと。
- (3) 財政部と国家税務総局が規定するその他の状況

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役務提供者より受けた役務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。

役務輸出（国内の単位または個人による国境を跨ぐ役務販売）

原則：役務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役務

役務輸出においては、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、国境を跨ぐ役務販売について、中国国外において完全に消費される役務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、日本におけるサービス輸出にかかわる消費税の免除とは異なり、一般に当該輸出免税の対象となる収入に対応する費用について発生した仕入増値税額については、その控除（又は還付）が認められないものとなっています。

（但し、一般にはサービス収入に対応する費用については人件費等が主な内容であり、仕入増値税の発生額は小さい場合がほとんどといえます。）

また、例外として、技術移転サービス、ソフトウェアサービス等の一定の役務輸出取引については、ゼロ税率が適用され、国内において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っています。

日本における消費税（VAT）の取扱い

日本における消費税の課税要件である“事業者が国内において行う課税資産の譲渡等”について、役務の提供が国内において行われたかどうかの判定は、役務の提供が行われた場所により行うものとされています。

また、これらのより具体的な解釈であるいわゆる内外判定については、以下のようになっています。

- ①国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送
当該旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地
- ②国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信
発信地又は受信地
- ③国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便
差出地又は配達地
- ④保険
保険に係る事業を営む者（代理店を除く。）の保険の契約の締結に係る事務所等の所在地
- ⑤専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で建設又は製造に関するもの
当該生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所
- ⑥前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの
役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在

以上のような内容から、日中間を跨ぐ役務提供取引にかかわる消費税については以下のような取扱いがなされることになります。

役務輸入（国外に所在する者から受ける役務提供）

原則：国外に所在する者からの役務の提供については、消費税は課税されない。

例外：電気通信利用役務の提供

平成 27 年 10 月 1 日以後、電子書籍・音楽・広告の配信などの電気通信回線（インターネット等）を介して行われる役務の提供（「電気通信利用役務の提供」）については、その役務の提供が消費税の課税対象となる国内取引に該当するか否かの判定基準（内外判定基準）について、役務の提供を受ける者の住所等とし、国内に住所等を有する者に提供する「電気通信利用役務の提供」については、国内、国外いずれから提供を行っても消費税課税対象となっています。

厳密には、役務の提供の場所が明らかにされていないものや、役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるもの及び同一の者に対して行われる役務の提供で役務の提供場所が国内と国外の双方で行われるもののうち、

その対価の額が合理的に区分されていないものについて、基本的に国外取引として消費税が課税されないものとなっています。

役務輸出（非居住者に対する役務の提供）

原則：

非居住者に対して行われる役務の提供については、消費税を免除するものとされています。

例外：

非居住者に対する役務の提供であっても、次のものは消費税が免除されません。

- (1) 国内に所在する資産の運送や保管
- (2) 国内における宿泊や飲食
- (3) (1)及び(2)に準ずるもので、国内において直接便益を受けるもの

ここでは、原則として仕入の際に支払った消費税額については、仕入税額控除または還付を受けることができるものとなっています。

また、上述の例外との兼ね合いから、平成 27 年 10 月 1 日以降海外のプラットフォームから請求される販売手数料に上乗せされるようになった消費税額についても、適切な対応をする事により、仕入税額還付の対象とすることが出来るようになっていきます。

但し、日本における役務輸出についても、厳密には、非課税取引となるものがありこの場合には仕入税額控除ができないものとなります。

以上のように、日中間における役務提供を行う場合には、各国における VAT の取扱いが異なることになります。

従って、このように各国ごとに多面的な要素を持ちつつも、各国において主要な税制を構成しつつある VAT については、その国際的側面を理解しつつ、取引を行うに際しては、事前に注意深く検討を行う必要があるといえるでしょう。

以上

この記事はみずほ銀行の MIZUHO CHINA MONTHLY 2019 年 8 月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

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

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. kenta.yoshino@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