

Tax Analysis

中国

デロイトトーマツ税理士法人

2020年4月号

※本ニュースレターは、デロイト中国が発行したニュースレターの再掲です。
日本語訳と原文(中文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

租税関係の立法化:「中華人民共和国消費税法(意見募集稿)」に関する概要分析

増値税法意見募集稿¹の公布に続き、2019年12月3日、財政部と国家税務総局はもう一つの流通税である消費税法について、「中華人民共和国消費税法(意見募集稿)²」(以下「意見募集稿」)を公布した。また、2020年1月2日を締切日として、パブリックコメント(意見公募手続)を実施した。

増値税の立法化と同様に、租税法律主義に基づく法整備への取り組みとして、今回の「意見募集稿」を用いたパブリックコメント及び関連の立法手続により、1993年に公布された「中華人民共和国消費税暫定条例」(以下「暫定条例」)の立法化が行われる。立法化を通じて消費税の各税収要素を明確にすることで、法律としての機能の向上がもたらされる。現行の「暫定条例」と比べ、「意見募集稿」は、規範性文書によって定められた内容の一部が採用されると同時に、現状に応じた一部の条項が改正・追加された。消費税は増値税と同様に流通税の一種であるが、その課税対象について、増値税では、大部分の物品とサービスを網羅する外税であるのに対して、消費税では特定の商品(「課税消費品」)のみを対象として徴収する内税である点が異なる。また、増値税では、多段階課税が採用されるのに対して、消費税では通常、単段階課税が採用されている。

1. 「意見募集稿」のキーポイント

(1) 納税者

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「中華人民共和国国内において、課税消費品を販売・委託加工・輸入する組織単位及び個人は、消費税の納税者として、本法に基づき、消費税を納付すべきである。

……

納税者は生産段階、卸売段階又は小売段階で課税消費品を販売する場合、本法に基づき、消費税を納付すべきである。

納税者は課税消費品を対外販売せず自己使用する場合、本法に基づき、消費税を納付すべきである。」

「暫定条例」に比し、「意見募集稿」では、消費税の納税者の定義に文面上の調整が行われた。現行規定では、消費税の課税段階は、対象となる課税消費品によって異なる。そのため「暫定条例」では、納税者に関して、生産・委託加工・輸入・卸売・小売などに分けて規定された。「意見募集稿」では、「生産・卸売・小売」のいずれにも販売行為が伴うことを考慮し、それらは「販売」として統合された。この調整により、消費税の納税者の定義に実質的な変動は生じない。

留意すべき点として、「意見募集稿」では、「課税消費品の自己使用」は消費税課税行為の一つとして定められていることが挙げられる。現行規定の中にも、「自己使用(課税消費品)」を課税行為とみなす規定は存在している。新税法

1 詳細については、増値税法の意見募集稿に関する「[Deloitte Tax Analysis](#)」(デロイト中国ウェブサイト(中国語、PDF))を参照のこと。

2 「意見募集稿」全文は、「[中華人民共和国消費税法\(意見募集稿\)](#)」(中華人民共和国国家税務総局ウェブサイト(中国語))を参照のこと。

の枠組みの下で、「自己使用」の定義付けや、現行規定との間に差異が生じる可能性の有無については、今後の明確化が待たれる。

(2) 課税対象及び税率

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「消費税の課税対象項目、税率と課税段階については、本法の添付である「消費税課税対象項目税率表」に準拠する。国務院は、マクロ調整の必要に応じて消費税の税率を調整する権限を有し、その際、全国人民代表大会常務委員会に届け出るものとする。」

現行規定により、消費税の課税対象商品には、タバコ、酒及びアルコール、化粧品、高級アクセサリ及び真珠宝石・玉、爆竹・花火、製品油、オートバイ、小型自動車、ゴルフボール及び用具、高級腕時計、ヨット、木製割り箸、天然材床板、バッテリー、塗料の計 15 の課税対象項目が含まれている。「意見募集稿」では、上述の 15 の課税対象項目、及びその税率と課税段階に関する現行規定が踏襲されている。先日公布された消費税改革試験導入方案では、生産（輸入）段階で消費税を徴収する一部の品目（例：高級腕時計、高級アクセサリ及び真珠宝石・玉）に対して、その課税段階は卸売又は小売段階へと段階的に調整される予定である³。それを踏まえ、「課税段階の調整に関わる課税消費品は、それに合わせて適用税率の調整も行われる」ことが予測されていた。しかし、今回の「意見募集稿」では、適用税率の調整が行われておらず、消費税改革の試験導入については、概要的な規定のみが定められている。

また、「意見募集稿」では、「国務院は、マクロ調整の必要に応じて消費税の税率を調整する権限を有する」と規定されている。この権限付与により、政府は消費税税率の調整を通じて、経済情勢の変動への迅速な対応が可能となり、消費税法の枠組みの下における税率調整体制は、より効率的なものとなっている。

(3) 売上高

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「売上高とは、納税者が課税消費品を販売する際に取得した関連の対価であり、全ての貨幣又は非貨幣形式の経済的利益を含む。」

売上高の定義については、先日公布された増値税の意見募集稿における関連規定との整合性を考慮し、増値税の意見募集稿の規定と同様の内容が定められている。「暫定条例」と比べ、売上高の定義は、取引の実質の重点的な考察を行ったものであり、「納税者の取得する対価は、現金のほか、非貨幣形式の経済的利益も含む可能性がある」ことを強調した。（詳細については、増値税法意見募集稿に関する「[Deloitte Tax Analysis](#)」（デロイト中国ウェブサイト（中国語、PDF））を参照のこと）

(4) 税額計算方法

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「消費税は、従価課税、従量課税、又は従価課税と従量課税の複合課税の方法で納付税額を計算する。」

現行規定では、消費税の基本的な税額計算方法は、主に「従価税率」と「従量税額」とに分けられている。「従価税率」の場合、販売価格が課税標準となる一方、「従量税額」の場合は、販売数量が課税標準となる。「意見募集稿」において、消費税の税額計算方法に変化はないが、より明確な理解のため、「従価課税」と「従量課税」とに名称が変更された。

(5) 課税標準の査定

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「納税者の申告する課税消費品の課税価格と数量が明らかに低く、かつ合理的な事業目的を伴わない場合、税務機関及び税関はその課税価格と数量を査定する権限がある。」

³ 詳細については、消費税改革の試験導入方案に関する「[Deloitte Tax Newsflash](#)」（デロイト中国ウェブサイト（中国語、PDF））を参照のこと。

「暫定条例」の規定により、特定の状況下において、税務機関は消費税の課税価格を査定することができる。「意見募集稿」では、この規定を踏襲する上で、課税標準の査定に関するルールが、以下のとおり整備された。

- 増値税法の意見募集稿の規定と同様に、課税標準の査定が認められる状況に関する記述の中の「(かつ)正当な理由がない場合」を「かつ合理的な事業目的を伴わない場合」に変更された。この変更は、納税者の動機に対する考察に着目し、また、企業所得税法や個人所得税法にも存在する「合理的な事業目的」という表現を、流通税法にも使用することで、税目間の整合性の向上及び差異の解消に有効であると考えられる⁴。
- 消費税の課税標準は課税価格のほか、販売数量を採用する可能性があることを考慮し、販売数量の査定権限を税額徴収機関に付与する規定が追加された。
- 輸入段階での消費税は、税関より代行徴収されることを考慮し、「税務機関のほか、税関も消費税の課税標準を査定する権限を有する」ことが明確に規定された。

実務上、「課税消費品の関連者間取引における適正でない価格設定を通じて、企業グループ全体の税負担を軽減させる」アレンジが、一部の企業に存在している。将来において、企業所得税法における「合理的な事業目的」の関連規定に基づき、消費税納税義務の軽減が「合理的な事業目的を伴わない行為」に該当すると定められた場合、税務機関は上述の規定に基づき、課税消費品の課税価格を査定する権限を有する。

(6) 課税消費品の購入に係る消費税の税額控除

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「購入した課税消費品を連続して課税消費品の生産に使用する場合、以下の状況に該当する消費税税額は、規定に従って控除することができる。

- (一) 購入したきざみタバコを原料として、連続して紙巻タバコを生産する
- (二) 購入した爆竹・花火を原料として、連続して爆竹・花火を生産する
- (三) 購入したクラブヘッド・シャフト・グリップを原料として、連続してゴルフクラブを生産する
- (四) 購入した木製割り箸を原料として、連続して木製割り箸を生産する
- (五) 購入した天然材床板を原料として、連続して天然材床板を生産する
- (六) 購入した石油・燃料油を原料として、連続して製品油を生産する
- (七) 購入したガソリン、ディーゼル油、潤滑油を原料として、連続してガソリン、ディーゼル油、潤滑油を生産する
- (八) グループ内企業の間で購入したビール原液を原料として、連続してビールを生産する
- (九) 購入した葡萄酒を原料として、連続して葡萄酒を生産する
- (十) 購入した高級化粧品を原料として、連続して高級化粧品を生産する

第(六)、(七)、(八)項を除き、上述した「税額控除が認められる状況」は、「課税消費品の輸入」又は「同一の課税対象項目の納税者からの課税消費品の購入」に限られる。」

多段階課税が採用される増値税とは異なり、消費税は通常、単段階課税が採用される。しかしながら現行規定により、納税者は、限定的な状況下(外部から購入した指定の課税消費品を連続して特定の課税消費品の生産に使用する場合)においては、購入した課税消費品に含まれる消費税額を自身の消費税額から控除(仕入控除税額)することが認められている。「意見募集稿」では、現行規定において定められた控除対象品目を統合した上で、一部の控除対象品目に対する調整が行われた。その一例として、「高級アクセサリ及び真宝石・玉を購入し、連続して高級アクセサリ及び真宝石・玉を生産する」場合の税額控除適用規定は削除されたことが挙げられる。国務院が公布した消費税改革試験導入方案によると、「高級アクセサリ及び真宝石・玉」に対する消費税の課税段階は、卸売・小売段階に変更される(詳細については、消費税改革の試験導入に関する「[Deloitte Tax Newsflash](#)」(デロイト中国ウェブサイト(中国語、PDF))を参照のこと)。この背景下で、将来、購入した高級アクセサリ及び真宝石・玉を原料として、連続して高級アクセサリ及び真宝石・玉を生産する場合、購入した高級アクセサリ及び真宝石・玉の価格は税抜価格とされることとなる。「意見募集稿」における上述の改正は、「高級アクセサリ及び真宝石・玉」に対する消費税の課税段階変更に向けての、立法化の観点からの準備作業であると考えられる。

購入した課税消費品が、連続して課税消費品の生産に使用される場合、少数の例外状況を除き、「税額控除が認められる状況」の大部分は、「同一の課税対象項目の納税者からの課税消費品の購入」との制限条件が適用される。「意見募集稿」では、「同一の課税対象項目の納税者」について明確に規定されていないが、この制限条件は、「納税

4 留意すべき点として、「正当な理由」という表現は引き続き、現行の税込徴収管理法において使用されていることが挙げられる。税込徴収管理法の規定により、納税者の申告する課税標準が明らかに低く、かつ正当な理由がない場合、税務機関は納付税額を査定する権限がある。

者は卸売・小売企業ではなく、製造企業から指定の課税消費品を購入した場合のみ、上述の税額控除規定の適用が可能となる」ことを意味すると予想される。

(7) 税収優遇

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「納税者が輸出する課税消費品に対しては、消費税を免除する。ただし、国務院が別途規定する場合、その限りではない。国務院は、国民経済と社会発展の必要に応じて、消費税の免税又は減税について規定する権限を有し、その際、全国人民代表大会常務委員会に届け出るものとする。」

「意見募集稿」では、「暫定条例」における輸出課税消費品の免税規定を踏襲する上で、消費税の免税・減税規定の権限を国務院に付与する規定が追加された。

(8) 納税義務の発生時期

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「消費税納税義務の発生時期は、以下の規定によって確定される。

- (一) 納税者の販売した課税消費品は、売上代金を回収した当日、又は売上代金收受のための証憑を取得した当日とする。先に発票を発行した場合、発票発行の当日とする
- (二) 委託加工の課税消費品は、受託者が個人である場合を除き、受託者が委託者に製品を引渡す時に、税額の徴収と納付を代行する。納税義務の発生時期は、受託者が委託者に納品する当日とする
- (三) 対外販売せず、自己使用する課税消費品は、課税消費品が移送される当日とする
- (四) 輸入した課税消費品は、輸入通関の当日とする」

「意見募集稿」においては、消費税に係る納税義務の発生時期につき、具体的な状況に分けて詳細に規定されている。その内容は、増値税の意見募集稿で定められた増値税納税義務の発生時期に関する規定と類似するものである。これは、増値税と消費税の納税義務の発生時期に関する規定の一本化を志向する税金徴収管理の現状が反映されているものと考えられる。

(9) 情報の共有

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「税関は委託により消費税の代行徴収を行った後、関連の情報と輸出物品の通関情報を、税務当局と共有すべきである。

……

税務機関は、発展改革・工業情報化・警察・生態環境・交通運輸・商務・应急管理・税関・市場監督管理などの政府機関と共に、消費税の情報共有と業務連携メカニズムを構築し、消費税の徴収管理を強化すべきである。」

今回公布された消費税の「意見募集稿」では、増値税の意見募集稿と同様に、税務機関と税関などのその他の関連政府機関との情報共有・業務連携メカニズムの構築が明確に規定されている。これにより、立体的な消費税徴収管理体制の構築に法的根拠が提供され、将来の消費税改革の順調な実施を保証するための基盤が設けられると考えられる。

(10) 課税期間

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

消費税の課税期間は、10日、15日、1カ月、四半期又は半年とする。納税者の具体的な課税期間は、所轄税務当局が納税者の納付税額の多寡により個別に決定する。固定の課税期間で納税することができない場合には、その都度納税することができる。

……

源泉徴収義務者の源泉徴収税額の課税期間と申告納税期限については、前二項の規定に従うものとする。」

「暫定条例」と比べて、「意見募集稿」では「1日・3日・5日」の課税期間が削除され、「半年」の課税期間が追加された。これは、増値税の意見募集稿の内容と一致しており、納税者の申告納税頻度の低下によるコンプライアンス負担の軽減が期待される。

また、「意見募集稿」では、課税期間と納税申告期限の規定に「源泉徴収義務者」に関する内容が追加された。当該「源泉徴収義務者」に関する定義と解釈は、現行規定及び「意見募集稿」には存在していない⁵。当該「源泉徴収義務者」の具体的な内容と適用状況については、今後の更なる明確化が待たれる。

(11) 消費税改革の試験導入

「意見募集稿」では、以下のとおり規定されている。

「国務院は消費税改革の試験導入を実施し、消費税の課税対象項目・税率・課税段階を調整する権限を有し、その際、試験導入方案を全国人民代表大会常務委員会に届け出るものとする。」

「意見募集稿」では、消費税改革の試験導入に関する内容が追加され、かつ具体的な実施方法を定める権限は国務院に付与された。一方、以前公布された「消費税の課税段階の調整」及び「消費税額の地方留保」に関する消費税改革措置は、今回の「意見募集稿」には反映されていない。

2. デロイトの考察及びアドバイス

総じて、「意見募集稿」の公布は、消費税の立法作業が実質的な進展を遂げたことを示すものであるといえる。「意見募集稿」の内容としては、現行規定に実質的な影響を与える変更は多くない。これは、立法上、現行の税制構造と税負担との水準を全体的に変化させないよう確保する政府の意図が反映されている。また、関連の税收政策の安定性と継続性の確保を前提とした新税法へのスムーズな移行の実現に役立つものであると考えられる。留意点として、「意見募集稿」では、複数の条項の中で、増値税法との整合性が保たれており、これは、異なる税目の間に存在する概念の差異の解消、及び税法の理解・実行・遵守に有効であることが挙げられる。また、各方面から注目されている増値税改革における課税対象項目と税率の調整、及び以前公布された一部品目の課税段階の調整方針に関する具体的な内容などは、いずれも今回「意見募集稿」に反映されていない。より詳しい改革案は、現在検討中の可能性が想定される。

現段階では、消費税の納税者及び消費税から影響を受ける企業は、消費税の立法進捗及び改革の試験導入計画に留意するとともに、現行の消費税税制の下で、企業の直面する政策面の課題と現実問題との積極的な収集・整理、合理的な政策要望の形成、関連政府機関や業界協会などとの意思疎通が推奨される。また、関連する企業は、税務管理の効率を効果的に向上させるために、今回の立法をきっかけに、消費税税制の変化から受ける影響に関する積極的な分析・評価、早期的な対応策の策定、必要に応じたデジタル化の管理方法の導入、企業の税務リスク管理体制の整備を行うことが推奨される。

⁵ 「意見募集稿」には「委託加工の課税消費品は、受託者が個人である場合を除き、受託者が委託者に製品を引渡す時に税額を代理徴収、代理納付する」という規定がある。しかしこの場合、受託者は消費税の「源泉徴収義務者」ではない。

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

東京事務所

パートナー 安田 和子 kazuko.yasuda@tohmatsumo.co.jp

デロイト中国 上海事務所

パートナー 板谷 圭一 kitaya@deloitte.com.cn
シニアマネジャー 川島 智之 tomkawashima@deloitte.com.cn

ニュースレター発行元

デロイトトーマツ税理士法人

東京事務所

〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目2番3号 丸の内二重橋ビルディング

Tel: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohmatsumo.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax

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 アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社並びにそのグループ法人(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リー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)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・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約40都市に1万名以上の専門家を擁し、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)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバル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れらの関係法人のひとつまたは複数指します。DTTL(または"Deloitte Global")ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTLはクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける100を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

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。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2020. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001