

Tax Analysis

増値税改革 – 国家税務総局による増値税処理の明確化

2016年8月18日、国家税務総局は「営業税に代えて増値税を徴収する試験における若干の徴収管理問題についての公告」（国家税務総局公告2016年第53号）（以下、53号公告）を公布した。当該公告では、これまで明確な規定がないために議論のあったプリペイドカードの販売、制限付き株式の譲渡に係る増値税の処理および中国国内でのサービス販売とされない行為等について明らかにしている。

プリペイドカードの販売

プリペイドカードの保有者は通常、前払いした価値に応じて一定の物品またはサービスを得る権利を有している。プリペイドカードは実物カード（磁気ストライプカード、ICカード等）のほか、その他の実物の形態（例えば、クーポン券）またはバーチャルカードの形をとることもある。実務上、プリペイドカードは、単一用途商業プリペイドカード（以下、専用カード）と支払機関プリペイドカード（以下、多用途カード）に分けられる。

- 専用カード¹ – 専用カードの保有者は、発行企業、発行企業の属するグループまたは同一ブランドのフランチャイズグループからのみ、物品またはサービスの供給を受けることができる。専用カードは、小売業、宿泊および飲食業、住民サービス業等において広く用いられており、その目的は特定のブランドに対する消費者の忠誠心を高めることにある。
- 多用途カード² – 多用途カードの保有者は、カード発行機関またはそのグループのみならず、より広い範囲で物品またはサービスの供給を受けることができる。専用カードとは異なり、多用途カードは通常、支払のための便宜を提供することを目的としていることから、カード発行機関は中国人民銀行から「支払業務許可証」を得ていなければならない。そのような機関は支払機関とも呼ばれる。

これまで長い間、プリペイドカードはその発行時と使用時のいずれの時点で、どのように増値税（増値税改革前は営業税）を課すべきかという点について議論があった。53号公告では、プリペイドカードの増値税処理について次のように規定している。

- 1) **カード発行（チャージ）段階**：カードの発行者は、カードの発行またはチャージの時点では増値税を課されない。このとき、カードの発行者は

Authors:

Beijing

Charles Gong

Partner

Tel: +86 10 8520 7527

Email: charlesgong@deloitte.com.cn

Alex Duan

Senior Manager

Tel: +86 10 8512 4011

Email: alduan@deloitte.com.cn

¹ 専用カードの発行は商務部門の管轄である（商務部令2012年第9号を参照）。

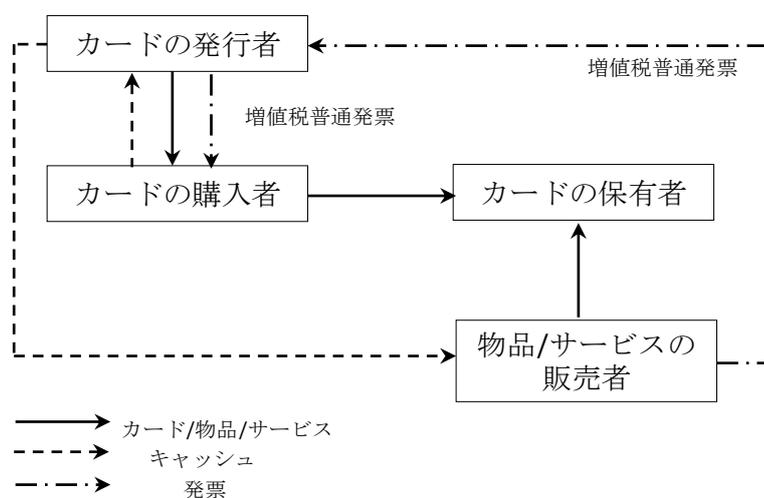
² 多用途カードの発行は中国人民銀行の管轄である（中国人民銀行公告[2012]第12号を参照）。

カードの購入者に増値税普通発票³を発行できるが、増値税専用発票は発行できない。

カードの発行者が発行時に取得する手数料、決済費、サービス費および管理費等は、規定に従って増値税を納付しなければならない。

- 2) **カードの使用段階**：プリペイドカードの保有者がそのカードを使って物品またはサービスを購入する際、物品またはサービスの販売者は規定に従って増値税を納付しなければならないが、カードの保有者に増値税専用発票を発行することはできない。
- 3) **決済段階（該当する場合）**：物品またはサービスの販売者とカードの発行者の間で販売代金を決済する際、販売者はカードの発行者に増値税普通発票を発行しなければならないが、増値税専用発票を発行することはできない。

プリペイドカードと物品またはサービス、キャッシュおよび発票のフローは下図のとおりである。



注：カードの購入者（チャージする者を含む）とカードの保有者は同一の可能性があり、カードの発行者も物品またはサービスの販売者と同一の可能性があり（この場合は決済を必要としない）。

53号公告の公布以前にも、北京、浙江、四川、河北、福建、大連等では、プリペイドカードの増値税処理に関する地方独自の規定が出されたが、53号公告は国家税務総局が公布した、当該処理に関する初めての全国的な規定であり、増値税処理の明確化が図られたという点で、関連する企業にとっては望ましいものと言える。ただし、プリペイドカードの発行および使用のいずれの時点でも増値税専用発票は発行されないため、プリペイドカードを購入する企業は、当該カードを使用して物品またはサービスを購入する場合、それらの仕入税額控除を受けられないという点に留意する必要がある。

オイル/ガソリンの販売者が発行する給油カードについては例外的な規定が適用される可能性がある。国家税務総局令第2号では、ガソリンの購入者が給油カードを使ってガソリンを購入した場合、関連の記録に基づき、販売者は購入者に増値税専用発票を発行できる旨を規定している。この規定は、53号公告における一般規定よりも優先適用される可能性がある。また、「支払業務許可証」を取得していない企業が多用途カードを発行した場合、そのカードの合法性には疑義があり、その場合も53号公告は適用されない。

For more information, please contact:

Indirect Tax Services

National Leader

Hong Kong

Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Email: sachin@deloitte.com.hk

Northern China

Beijing

Yi Zhou

Partner

Tel: +86 10 8520 7512

Email: jchow@deloitte.com.cn

Eastern China

Shanghai

Li-qun Gao

Partner

Tel: +86 21 6141 1053

Email: ligao@deloitte.com.cn

Southern China

Guangzhou

Janet Zhang

Partner

Tel: +86 20 2831 1212

Email: jazhang@deloitte.com.cn

Western China

Chongqing

Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 8823 1208

Email: ftang@deloitte.com.cn

³ 増値税専用発票とは異なり、増値税普通発票を仕入税額控除に用いることはできない。

関連する企業は 53 号公告の増値税発票の発行に関する要求に留意しなければならない。特に、増値税発票上の品名等の項目と実際の取引が一致しない場合、発票の発行者と受領者は処罰される可能性があるほか、発票の受領者はその費用の損金算入を認められない可能性もある。プリペイドカードの販売に係る増値税発票の発行を容易にするため、53 号公告では、発票の発行時に使用する「商品およびサービスの税収分類とコード」に“販売行為の発生していない非課税項目”を追加し、その下に 601 “プリペイドカードの販売およびチャージ”を追加した。しかし、カードの発行者が物品またはサービスの販売者と代金の決済をする際、販売者は発票にすべての物品とサービスを記載する必要があるのか否かについて、53 号公告では明らかにされていない。もしその必要があるならば、複数の物品またはサービスを販売する場合、発票の発行作業は煩雑になる可能性がある。

中国国内でのサービス販売とされない行為

53 号公告の規定によれば、中国国外の組織または個人に発生する以下の行為は、中国国内でのサービス販売にあたらなため、中国で増値税を納付する必要はない。

- 海外に送られる書簡、小包について、国外で提供される郵便サービスおよび集配サービス
- 国内の組織または個人に提供する、工事の施工地点が国外にある建築サービス、工事監理サービス
- 国内の組織または個人に提供する、工事、鉱物資源が国外にある工事探査・調査サービス
- 国内の組織または個人に提供する、会議展覧地点が国外にある会議展覧サービス

「営業税に代えて増値税を徴収する試験の実施弁法」（以下、実施弁法）の第 12 条の規定によれば、サービス（不動産のリースを除く）の販売者または購入者が国内にある場合、原則として“中国国内でのサービス販売”と認められ、中国の増値税の対象となる。このルールに従えば、中国国外で発生する行為についても中国国内で増値税を課され、ある取引について中国と外国の双方で間接税を課される可能性もある。そのため、実施弁法の第 13 条では、中国国外の組織または個人が中国国内の組織または個人に販売する、“完全に国外で発生する”サービスは“中国国内でのサービス販売”にはあたらないと規定している。電子商取引等のデジタルエコノミーの進展に伴い、多くのサービスが遠隔地からでも提供できるようになったが、このことは“完全に国外で発生する”サービスであるか否かの判断に関して、新たな課題を生むことにもなる。この点に関して、国家税務総局は今後、より多くの指針を公布するものと見込まれる。

制限付き株式の譲渡

制限付き株式とは、一定の期間において譲渡を制限される株式である。一般的に、企業投資者は次の場合に制限付き株式を取得することになる。

- 1) **非流通株改革**⁴：改革により、非流通株は流通株に転換されるが、一定期間はその譲渡が制限される。
- 2) **株式の新規公開**：株式を新規公開し、上場する会社について、公開前の株主が保有する株式および機関投資家に新たに割り当てられる株式はいずれも一定の期間において譲渡を制限される。
- 3) **第三者割当増資**：特定の投資者に、一定の期間は譲渡できない株式を割り当てる場合。
- 4) **重大な資産再編**：上場会社が重大な資産再編の過程において、制限付き株式を発行する場合。
- 5) **株式配当**⁵：上記の制限付き株式に係る株式配当について制限が課される場合。

譲渡制限が解除された後の制限付き株式（特に、新規公開前の株主が保有する株式）の譲渡は、“金融商品の譲渡”として営業税を課されるのかということが、実務において長らく議論されてきた。新規公開前の株主が保有する株式は、取得時にはまだ上場されておらず、“金融商品”の定義にはあてはまらないため、その株式の譲渡時に営業税は課されないとの見解もあった。各地における実務上の取扱いは一律でなく、浙江、広西、海南、江蘇、北京、天津等では、制限付き株式の譲渡に営業税を課す一方、その他の地域では取扱いが定かでなかった。2016 年 5 月 1 日以降、金融業が増値税の対象に移行した後も、この議論は続いていた。

53 号公告は、制限付き株式の（譲渡制限解除後の）譲渡には営業税または増値税が課されることを示している。これらの税金は株式の譲渡価格から買入価格を差し引いた差額に対して課されることから、53 号公告では制限付き株式の買入価格について次のように規定している。

- **非流通株改革**：上場会社の非流通株改革において生じる制限付き株式とそれに対応する株式配当については、改革後の最初の取引日の始値を買入価格とする。
- **株式の新規公開**：株式の新規公開において生じる制限付き株式とそれに対応する株式配当については、株式の新規

⁴ 歴史的に、中国の上場企業の大部分の株式は上海および深圳の取引所での流通が認められていなかった。中国政府は 2005 年から、非流通株を流通株に転換する改革に着手した。

⁵ 株式配当とは、利益剰余金または資本剰余金の再資本化によって株式が生じるものである。

公開時の発行価格を買入価格とする。

- **重大な資産再編**：上場会社の重大な資産再編において生じる制限付き株式とそれに対応する株式配当については、重大な資産再編により株式の取引が停止される前日の終値を買入価格とする。

53号公告では、第三者割当増資における制限付き株式の買入価格については特に規定していない。それは、そのような株式の買入価格は比較的容易に確定できるためであり、そのような株式の譲渡に対して営業税または増値税が課されないということを意味するものではないと考えられる。しかしながら、第三者割当増資によって取得した制限付き株式に係る株式配当の買入価格については、その確定のための指針が必要かもしれない。

53号公告は増値税改革試験の実施後における増値税の徴収管理について規定した通達であるが、2016年5月1日より前に行われた制限付き株式の譲渡に対しても遡及的効力を有し、税務機関は当該譲渡に係る営業税を追徴する権限を有する点にも留意する必要がある。

デロイトの間接税チームは今後も増値税改革の動向を注視し、適時に新しい情報を提供いたします。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

Beijing

Andrew Zhu

Partner
Tel: +86 10 8520 7508
Fax: +86 10 8518 1326
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Chengdu

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 28 6789 8188
Fax: +86 28 6500 5161
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1208 / 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai

Partner
Tel: +86 411 8371 2816
Fax: +86 411 8360 3297
Email: bilbai@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li

Partner
Tel: +86 20 8396 9228
Fax: +86 20 3888 0121
Email: vicli@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu / Fei He

Partner / Director
Tel: +86 571 2811 1901
Fax: +86 571 2811 1904
Email: qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

Harbin

Jihou Xu

Partner
Tel: +86 451 8586 0060
Fax: +86 451 8586 0056
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin

Partner
Tel: +852 2852 6440
Fax: +852 2520 6205
Email: sachin@deloitte.com.hk

Jinan

Beth Jiang

Partner
Tel: +86 531 8518 1058
Fax: +86 531 8518 1068
Email: betjiang@deloitte.com.cn

Macau

Raymond Tang

Partner
Tel: +853 2871 2998
Fax: +853 2871 3033
Email: raytang@deloitte.com.hk

Nanjing

Frank Xu / Rosemary Hu

Partner
Tel: +86 25 5791 5208 / 6129
Fax: +86 25 8691 8776
Email: frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo

Partner
Tel: +86 21 6141 1308
Fax: +86 21 6335 0003
Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Shenzhen

Victor Li

Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
Email: vicli@deloitte.com.cn

Suzhou

Maria Liang / Kelly Guan

Partner
Tel: +86 512 6289 1328 / 1297
Fax: +86 512 6762 3338
Email: mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Jason Su

Partner
Tel: +86 22 2320 6680
Fax: +86 22 2320 6699
Email: jassu@deloitte.com.cn

Wuhan

Justin Zhu / Gary Zhong

Partner
Tel: +86 27 8526 6618
Fax: +86 27 6885 0745
Email: juszhu@deloitte.com.cn
gzhong@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung / Charles Wu

Partner / Director
Tel: +86 592 2107 298 / 055
Fax: +86 592 2107 259
Email: jichung@deloitte.com.cn
chwu@deloitte.com.cn

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

National Leader

Ryan Chang

Partner
Tel: +852 2852 6768
Fax: +852 2851 8005
Email: ryanchang@deloitte.com

Southern China (Hong Kong)

Davy Yun

Partner
Tel: +852 2852 6538
Fax: +852 2520 6205
Email: dyun@deloitte.com.hk

Northern China

Julie Zhang

Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 8518 1326
Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Southern China (Mainland/Macau)

German Cheung

Director
Tel: +86 20 2831 1369
Fax: +86 20 3888 0121
Email: gercheung@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Director
Tel: +86 21 6141 1262
Fax: +86 21 6335 0003
Email: kzhu@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: tonzhang@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at wanluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.



About Deloitte Global

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 225,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 24 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Changsha, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hefei, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants. To learn more about how Deloitte makes an impact that matters in the China marketplace, please connect with our Deloitte China social media platforms via www2.deloitte.com/cn/en/social-media.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this communication, rendering professional advice or services. None of the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.