

増値税率の引下げを含む、増値税改革に係る初期分析及び展望

2018年3月
第9号

概要

2018年3月5日、李克強国務院総理は「政府工作報告」¹(以下、「報告」)の中で、一連の財務及び税務に係る改革措置を提起し、その中で、「増値税制度の改革改善、3段階と2段階の方向による税率水準の調整、製造・交通運輸等の業種を対象とした税率の重点的引下げ、並びに小規模納税人の年間売上高基準の引上げ」等の内容が特に注目されています。

また、3月28日、国務院常務会議²(以下、「会議」)は、一連の増値税改革推進措置を策定し、2018年5月1日からこれを施行し、製造業等の業種で適用される増値税率を17%から16%に引き下げ、交通運輸、建築、基礎電信サービス等の業種及び農産品等の貨物の増値税率を11%から10%に引き下げることが示されています。また、製造企業及び販売企業の小規模納税人の年間売上高基準を500万元まで引き上げるとともに、既に増値税一般納税人として登記している企業について、一定期間内であれば小規模納税人に変更することを認めています。さらに、一部の業種について、未控除となっている仕入増値税額の還付を実施することも示されています。

上記の改革措置では、供給サイドの構造改革の深化、実体経済の発展、ビジネス環境の継続的な最適化、市場の主体的な活力のさらなる活性化、並びに経済発展の質の向上を背景に、企業の税負担に係る具体的な軽減措置が提起されています。また、公開情報によれば、今回の増値税改革の程度や範囲は相対的に大きく、程度は異なるものの、全ての増値税納税者に影響をもたらすものであり、関連する納税者は最終案の方向性を見守っている状況となります。本稿では、上記の措置に係る初期分析を行い、今後明らかになる政策文書に含まれるであろう内容を想定しつつ、納税者への重要な影響を分析し、私どもの専門家としての見解をご紹介します。

詳細

税率の低減

中国現行の増値税率は17%、11%、6%及びゼロ税率となります。ここで、「報告」では、「3段階の税率から2段階の税率への簡素化」について直接的には言及されておらず、「3段階と2段階の方向での税率水準の調整」が提起されています。これは、ゼロ税率という特殊税率以外のその他3段階の税率調整が即時に実行されるものではなく、一定期間を経て徐々に2段階の税率へと簡素化されることが示唆されていたものとなります。そして、今回

の会議で提起された措置は、上記の分析を裏付けるものとなっています。5月1日以降、製造業等の業種の税率は17%から16%に引き下げられ、交通運輸、建築、基礎電信サービス、農産品等の貨物の税率は11%から10%に引き下げられます。但し、税率の調整範囲は上記に明記された業種のみに限られるのか、それとも17%及び11%の税率が適用されている全ての業種に拡大されるのか、現時点では明確にされていません。

さらに、税率の引下げ後、以下の事項について明確にされる必要があります。

- 5月1日前後を跨ぐ経済行為について、納税義務の発生時を基準として新税率と旧税率の適用を判断するのか。
- 輸入貨物の増値税率に係る調整はどのように行うのか。
- 納税者による貨物、サービス及び無形資産の輸出について、還付率が調整されるのか。

www.pwccn.com

増値税一般納税人登記規則の改革

増値税一般納税人の関連規則には重大な調整がなされています。現行の規定によると、年間売上高基準を超えていない納税者は、小規模納税人として増値税を納付できますが、増値税一般納税人となることを選択することもできます。一方、当該基準を超えた納税者は、特殊な状況を除き、全ての場合において増値税一般納税人としての登記が必要となります。年間売上高基準は、納税者の業務に応じて区分されており、製造企業の年間売上高基準は 50 万元、販売企業の年間売上高基準は 80 万元、納税者がサービスの提供、無形資産、不動産の販売をする場合（以下、「営改増課税行為」）の年間売上高基準は 500 万元となります。5 月 1 日以降、製造企業と販売企業の小規模納税人の年間売上高基準はそれぞれ、50 万元及び 80 万元から、500 万元へと調整され、その結果として、基準額を下回っているより多くの納税者が「選択権」を持つことになり、自身の状況に応じて臨機応変に納税待遇を選択することができます。

現在、納税者が貨物販売、加工・修理補修の提供と、営改増課税行為を兼営している場合、課税貨物、加工・修理補修の売上高と、営改増課税行為の売上高を別々に計算し、それぞれに異なる年間売上高基準を適用します。将来的に貨物、加工・修理補修、営改増課税行為の年間売上高基準が統一された後、上記の通り別々に計算する規定が維持されるのか否か、関連する納税者は留意が必要と考えます。

さらに、年間売上高基準が統一された後、一定期間内であれば、増値税一般納税人として登記した企業が小規模納税人へと変更することが認められ、一旦、一般納税人として登記すると、小規模納税人へと変更できない現行の規定に大幅な変更をもたらすものと考えます。本政策実施時には、今後明らかになる通達での「一定期間」に係る具体的規定、小規模

納税人に変更する際の具体的な要件、並びに控除済みの仕入税増値税額の処理方法等の詳細につき注視する必要があります。

未控除仕入増値税額の還付範囲拡大

未控除仕入増値税額の還付は、増値税制度の中で重要事項となります。通常、未控除仕入増値税額は2種類に分類されます。1つ目は仕入増値税申告後、売上が実現していないために生じる未控除税額であり、納税者の資金コストとなり、「一時差異」に属するものとなります。2つ目は、企業の登記抹消・清算時に、研究開発の失敗や、貨物の市場価格下落等の種々の正常な原因により生じる未控除税額で、「永久差異」に属するものとなります。

納税者による未控除仕入増値税額還付の要求は非常に強く、一部の地域では、一部の業種を対象として未控除税額の還付実施措置を検討することが表明されており³、現行の政策では集積回路企業、大型旅客機及び新国内路線航空機に対して未控除税額の還付が認められています⁴。今回の会議では、設備製造等の先進型製造業、研究開発等の現代サービス業のうち、条件を満たす企業、並びに電力企業が一定期間内に控除を完了していない仕入増値税額の一括還付を提唱しており、関連業種と企業にとって大きなメリットを期待できます。今後の政策文書にて、条件を満たす企業に係る具体的な基準に着目し、「一定期間」を定める具体的な規定を注視していく必要があります。さらに、還付された未控除税額に関し、都市維持建設税、教育費付加及び地方教育付加の計算時にも控除の対象となるか否か、同様に納税者に対する大きな影響が予想されます。

まとめ

会議では、上記の改革措置の実施に伴い、2018 年には減税額が 4000 億元を超える旨が示されています。

上記のメリットをもたらす政策の正式な施行前に、財税部門はいくつかの通達を公布し、一連の政策と徴税管理に係る問題を明確にするものと予想いたします。そこで、増値税納税者は、残りの一ヶ月に亘る準備期間内に、会議の内容に照らして、自社の業務を精査し、本改革による自社への影響を判断することになると考えます。そして、政策実施の詳細及び今後公布される通達を注視しつつ、現在実施している業務に応じた価格調整を実施し、且つ契約条項のさらなる規定及び調整が重要となるものと思料いたします。

注記

- 「2018 年政府工作報告」の詳細は以下の URL をご参照ください。
<http://www.gov.cn/zhuanti/2018lh/2018zfgzbg/zfgzbg.htm>
- 李克強首相主催による國務院常務會議の詳細は以下の URL をご参照ください。
http://www.gov.cn/premier/2018-03/28/content_5278110.htm
- 「山東新旧動能轉換綜合試驗區建設全案」の詳細は以下の URL をご参照ください。
http://www.gov.cn/xinwen/2018-01/17/content_5257607.htm
「北京市財政局、北京市国家稅務局、北京市地方稅務局、北京市人力資源・社會保障局、並びに北京住宅積立金管理センターによる納税等利便性のさらなる向上、商業環境作業措置最適化の通知」京財稅[2018]567 号の詳細は以下の URL をご参照ください。
http://daxing.tax861.gov.cn/xxgk/tzgg/tzgg_display.asp?more_id=1633943
- 「財政部、国家稅務總局による大型旅客機及び新規地域型航空機製造に関する増値税政策の通知」財稅[2016]141 号の詳細は以下の URL をご参照ください。
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=4744821&flag=1>
「財政部、国家稅務總局による、集積回路メーカーの設備購入に係る増値税期末留保税額還付の通知」財稅[2011]107 号の詳細は以下の URL をご参照ください。
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=157906&flag=1>

お問い合わせ

今回のニュースフラッシュ掲載内容に関するお問い合わせは、**PwC's China Tax and Business Service** までお気軽にご連絡ください。

胡根荣

+86 (10)6533 2889
alan.wu@cn.pwc.com

马晓俊

+86 (21) 2323 3743
michael.ma@cn.pwc.com

曾惠贤

+852 2289 5638
catherine.tsang@hk.pwc.com

吕韵璐

+86 (21) 2323 3206
yolanda.lv@cn.pwc.com

李军

+86 (21) 2323 2596
robert.li@cn.pwc.com

许晓扬

+86 (20) 3819 2193
janet.xu@cn.pwc.com

于歌

+86 (10) 6533 3209
ge.yu@cn.pwc.com

龚亮

+86 (21) 2323 3824
liang.gong@cn.pwc.com

李敬语

+86 (755) 8261 8151
cindy.j.li@cn.pwc.com

李志云

+ 86 (20) 3819 2062
kelvin.lee@cn.pwc.com

With over 2,200 tax professionals and over 140 tax partners in Hong Kong, Macao, Singapore, Taiwan and 14 cities in Mainland China, **PwC's Tax and Business Service Team** provides a full range of tax advisory and compliance services in the region. Leveraging on a strong international network, our dedicated China Tax and Business Service Team is striving to offer technically robust, industry specific, pragmatic and seamless solutions to our clients on their tax and business issues locally. The Global Tax Monitor recognises PwC as one of the leading firms in China for tax advice, by reputation.*

*These results are based on the year-ending Q4 2013 figures, with a sample size of 130 primary buyers of tax advice in China.

Launched in 2000, the Global Tax Monitor (GTM) is an independent survey conducted by research agency TNS, that examines the competitive position of the top firms in the tax advisory market - globally, regionally, nationally and on an industry basis. It provides a comprehensive measure of firm reputation, client service and brand health, gained currently from just over 4,000 telephone interviews annually with key decision makers (CFOs and Tax Directors) in 40 key markets.

本稿では、中国または中国大陸は中華人民共和国を指しますが、香港特別行政区、マカオ特別行政区、及び台湾はこれに含まれません。

本稿は一般事項に関する記述であり、関連する全ての事項について完全に網羅しているわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別な状況により大きく異なります。本稿の内容に関連して実際に具体的な対応をとられる前に、PwC クライアントサービスチームに御社の状況に応じたアドバイスを求められますようお願い申し上げます。本稿の内容は 2018 年 3 月 29 日現在の情報にもとづき編集されたものであり、その時点の関連法規に準じています。なお日本語版は英語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、英語版と解釈の相違がある場合は、英語版に依拠してください。

本稿は中国及び香港の **PwC ナショナル・タックス・ポリシー・サービス**により作成されたものです。当チームは専門家により構成されるプロフェッショナル集団であり、現行または検討中の中国、香港、シンガポール及び台湾の税制およびその他ビジネスに影響する政策を随時フォローアップし、分析・研究に専念しています。当チームは良質のプロフェッショナルサービスを提供することで PwC の専門家をサポートし、また思考的リーダーシップを堅持し、関連税務機関、その他政府機関、研究機関、ビジネス団体、及び専門家、並びに PwC に関心をお持ちの方々とノウハウを共有いたします。

お問い合わせは、以下の担当パートナーまでお気軽にご連絡ください。

Matthew Mui

+86 (10) 6533 3028
matthew.mui@cn.pwc.com

既存または新たに発生する問題に対する実務に即した見識とソリューションは、中国のウェブサイト <http://www.pwccn.com> または香港のウェブサイト <http://www.pwchk.com> にてご覧いただけます。

不只税率“降一点”——深化增值税改革措施简析与展望

二零一八年三月
第九期

摘要

2018年3月5日，国务院总理李克强在《政府工作报告》¹（以下简称为《报告》）中提出一系列财税改革措施，其中“改革完善增值税制度，按照三档并两档方向调整税率水平，重点降低制造业、交通运输等行业税率，提高小规模纳税人年销售额标准”等内容尤为引人注目。

3月28日，国务院常务会议²（以下简称为“会议”）研究确定了一系列深化增值税改革的措施，将从2018年5月1日起执行，一是将制造业等行业增值税税率从17%降至16%，将交通运输、建筑、基础电信服务等行业及农产品等货物的增值税税率从11%降至10%；二是将工业企业和商业企业小规模纳税人的年销售额标准上调至500万元，并在一定期限内允许已登记为一般纳税人的企业转为小规模纳税人；三是对部分行业实施留抵税额退还。

上述改革措施，是在深入推进供给侧结构性改革、发展实体经济、不断优化营商环境、进一步激发市场主体活力、提升经济发展质量的大背景下，出台的减轻企业税负的具体措施。从已透露的信息看，此次增值税改革的力度和范围较大，对全部增值税纳税人都将产生不同程度的影响，相关纳税人正热烈期盼落地方案的出台。在本期《中国税务/商务新知》中，我们将对上述措施进行简析，展望后续政策文件中可能包含的内容，分析对纳税人产生的重要影响，并提供我们的观察和观点。

详细内容

降低税率

中国的现行增值税税率包含17%、11%、6%和零税率。《报告》并未直接要求“将三档税率简并为两档”，而是提出“按照三档并两档方向调整税率水平”，这似乎表明除零税率这一特殊税率外，其他三档税率的调整并非一蹴而就，而是会经过一段时间的过渡而逐步简并至两档。此次会议提出的措施印证了上述分析。5月1日起，制造业等行业的税率将从17%降至16%，交通运输、建筑、

基础电信服务、农产品等货物的税率从11%降至10%。但是，税率调整范围仅限于上述列明行业，还是会扩展到适用17%、11%税率的全部行业，目前尚不能确定。

另外，税率降低后，以下问题仍然需要等待进一步明确：

- 对于跨5月1日前后的经济行为，是否以纳税义务发生时间为标准确定应适用新税率还是老税率；
- 进口货物增值税税率将相应调整；
- 纳税人出口货物、跨境销售规定范围内的服务和无

形资产，退税率是否将相应调整。

改革增值税一般纳税人登记规则

增值税一般纳税人相关规则将进行重大调整。按照目前规定，未超过年销售额标准的纳税人，按照小规模纳税人缴纳增值税，但可以选择成为增值税一般纳税人；而超过标准的纳税人除特殊情形外，都需要登记为一般纳税人。年销售额标准依据纳税人业务不同而有所区别，简单来说，工业企业年销售额标准为50万元，商业企业

年销售额标准为 80 万元，纳税人销售服务、无形资产、不动产（以下简称“营改增应税行为”）的年销售额标准为 500 万元。5 月 1 日起，工业企业和商业企业小规模纳税人的年销售额标准将分别由 50 万元和 80 万元上调至 500 万元，因此，将有更多标准额以下的纳税人拥有“选择权”，可以根据自身情况灵活选择相应的纳税待遇。

目前，纳税人兼有销售货物、提供劳务和营改增应税行为的，应税货物及劳务销售额与营改增应税行为销售额分别计算，分别适用不同的年销售额标准。未来统一货物、劳务、营改增应税行为的年销售额标准后，上述分别计算的规定是否继续保留，值得相关纳税人留意。

此外，年销售额标准统一后，将在一定期限内允许登记为一般纳税人的企业转为小规模纳税人，这改变了目前一旦登记为一般纳税人、不得转为小规模纳税人的规定。落实这一政策时，后续文件需要关注对“一定期限”的具体规定、可以转回小规模纳税人的具体要求、已抵扣的进项税额如何处理等细节。

扩大留抵退税范围

留抵税额退税一直是增值税制度中较为关键的一项。通常来说，留抵税额的形成分为两类，一是抵扣进项税额后，因尚未实现销售收入而

产生的留抵税额，占用了纳税人的资金成本，属于“时间性差异”；二是在企业注销清算时，因研发失败、货物市场价格下降等种种正常原因而形成留抵税额，属于“永久性差异”。

纳税人对实施留抵退税的呼声很高，部分地区也已经表态将研究对部分行业实施留抵退税³，目前政策已允许对集成电路企业、大型客机和新支线飞机进行留抵税额退税⁴。此次会议指出，将对装备制造等先进制造业、研发等现代服务业符合条件的企业和电网企业在一定时期内未抵扣完的进项税额予以一次性退还，这对相关行业和企业是重大利好。在后续政策文件中，需要关注符合条件企业的具体标准，以及对“一定时期”的具体规定。此外，已退还的留抵税额是否能够在计算城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加时予以扣除，同样将对纳税人产生影响。

注意要点

会议指出，实施上述改革措施，2018 年将减税超过 4000 亿元。在上述利好政策正式实施前，我们预测财税部门将出台文件以明确一系列政策和征管问题。增值税纳税人应在剩余的一个月准备期内，对照会议信息梳理自身业务，判断上述改革措施对自身可能产生的影响；

密切关注执行口径及后续文件，对正在执行中的业务视情况协商调整定价，规划及调整合同条款安排。

注释

1. 《2018 年政府工作报告》
<http://www.gov.cn/zhuanti/2018lh/2018zfgzbg/zfgzbg.htm>
2. 李克强主持召开国务院常务会议
http://www.gov.cn/premier/2018-03/28/content_5278110.htm
3. 《山东新旧动能转换综合试验区建设总体方案》
http://www.gov.cn/xinwen/2018-01/17/content_5257607.htm
《北京市财政局、北京市国家税务局北京市地方税务局、北京市人力资源和社会保障局、北京住房公积金管理中心关于印发进一步提升纳税等便利度 优化营商环境工作措施的通知》京财税[2018]567 号
http://daxing.tax861.gov.cn/xxgk/tzgg/tzgg_display.asp?more_id=1633943
4. 《财政部、国家税务总局关于大型客机和支线飞机增值税政策的通知》财税[2016]141 号
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=4744821&flag=1>
《财政部、国家税务总局关于退还集成电路企业采购设备增值税期末留抵税额的通知》财税[2011]107 号
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=157906&flag=1>

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系**普华永道中国流转税服务团队**：

胡根荣

+86 (10)6533 2889
alan.wu@cn.pwc.com

马晓俊

+86 (21) 2323 3743
michael.ma@cn.pwc.com

曾惠贤

+852 2289 5638
catherine.tsang@hk.pwc.com

吕韵璐

+86 (21) 2323 3206
yolanda.lv@cn.pwc.com

李军

+86 (21) 2323 2596
robert.li@cn.pwc.com

许晓扬

+86 (20) 3819 2193
janet.xu@cn.pwc.com

于歌

+86 (10) 6533 3209
ge.yu@cn.pwc.com

龚亮

+86 (21) 2323 3824
liang.gong@cn.pwc.com

李敬语

+86 (755) 8261 8151
cindy.j.li@cn.pwc.com

李志云

+ 86 (20) 3819 2062
kelvin.lee@cn.pwc.com

普华永道中国流转税服务团队是由资深及同时拥有国际和本土流转税知识和经验的税务专家组成。我们在北京、上海、广州、深圳和香港均设有办公室。除为客户提供有关间接税咨询服务，我们也向中国当局提供有关间接税前瞻性建议以使中国间接税政策更为方便纳税人。我们中国流转税服务团队是 1,800 个税务专家组成的普华永道全球流转税服务团队网络成员之一。

全维度中国税务资讯平台—税界
提供一站式最新中国税务信息和洞察

· 安卓手机也可在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载。
· “税界”网页版链接：<https://taxnews.pwchk.com>

苹果手机下载 (iOS 10以上)

安卓手机下载 (Android 6.0以上)

文中所称的中国是指中华人民共和国，但不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2018 年 3 月 29 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国、香港和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

梅杞成

电话：+86 (10) 6533 3028
matthew.mui@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>