

増値税実施条例の解説

概ね現行体制を維持する一方、重要な変更項目に留意が必要

株式会社マイツ 国際事業部 東京中国室
室長/米国公認会計士 古谷 純子

【本稿要旨】

- 2026年1月1日に施行された増値税法実施条例は、実務的には現行制度に上書きされ、現行の枠組みを概ね維持しているが、増値税法と比して実務規定の性格が強く、事実、実務上の影響が生じ得る重要な変更も生じている。
- クロスボーダー取引において、輸出貨物、跨境での役務・無形資産の提供でのゼロ税率か免税かの適用範囲の明確化、仕入税額控除に導入された新ルール、“個人”納税者の明確化等のところには要注意
- 本実施条例の施行等を受けた、更なる補充規定の公布等が考えられる為、実務運用を含めた最新動向への注視が必要。

はじめに

2026年1月1日より増値税法^{*1}が施行されました。同法の施行に伴い、全6章・54条から構成される増値税法実施条例^{*2}（以下“本実施条例”と表記）が、同日の2026年1月1日より施行されています。

本実施条例は増値税法と同様に、建付けこそ増値税暫定施行条例実施細則（以下“旧実施細則”）^{*3}の継承的な規定ですが、“営改増”改革の全面適用によって、実務的には財税「2016」36号^{*4}等による現行制度に上書きされ、現行の枠組みを概ね維持しています。一方で、増値税法と比して実務規定の性格が強く、事実、実務上の影響が生じ得る重要な変更も生じています。

したがって、本稿では、本実施条例について、適宜、日本の消費税制度や中国の財税「2016」36号等や2026年1月以降に公布された各種の補充規定との比較・紹介を交えつつ、日系・日本企業に対し実務上の変更項目を含めた重要事項や留意事項を解説します。

*1 原文 URL：[中华人民共和国増値税法_中国政府网](#)

*2 原文 URL：[中华人民共和国増値税法実施条例_税務_中国政府网](#) なお、公布日は2025年12月25日。

*3 原文 URL：[国家税务总局政策法规库](#)（旧実施細則）

1. クロスボーダー取引（消費税との相違、当該取引の留意点）

増値税は、輸入取引に加えて、役務・無形資産取引の販売側、購入側のいずれかが中国国内にいれば、原則として課税対象取引となります。日本企業が中国企業へ役務提供する際、その役務が中国国内で費消される限り課税取引となる点は、日本の消費税とは大きく異なります^{*5}。

また、本実施条例においても、ゼロ税率＝対応する仕入税額控除・還付が可能、免税＝仕入税額控除が不可との、従来からの建付けは変わりません。（従い、日本の輸出取引「免税」^{*6}は、中国では“ゼロ税率”に相当します。）

このため、跨境（クロスボーダー）取引において、輸出貨物、跨境での役務・無形資産の提供でのゼロ税率か免税かの適用範囲の明確化が非常に重要です。

(1) ゼロ税率 vs 免税

本実施条例と財税「2016」36号（付属文書4）では建付けが異なります。財税「2016」36号では、クロスボーダー取引におけるゼロ税率と免税の適用項目を、それぞれ列挙していますが、本実施条例では、ゼロ税率では以下の通り、詳細な列挙が図られていますが、免税項目は特段の列挙が無く、現時点ではその具体的範囲は財税36号等を準用する形です。

【ゼロ税率の適用範囲】^{*7}

輸出貨物	税関申告し実際に国境を離れ、 <u>国外単位または個人に販売される貨物</u> 、及び国務院が規定する輸出と看做される貨物を指す。
クロスボーダー役務・無形資産の提供	国内単位または個人がクロスボーダーで以下の役務・無形資産を販売する場合、税率をゼロとする。 (一) <u>国外単位に対し販売し、国外で完全に費消される</u> 研究開発サービス、エネルギー管理契約サービス、デザインサービス、(中略)、ソフトウェアサービス、回路設計・テストサービス、情報システムサービス、ビジネスプロセス管理サービス、オフショア・サービス・アウトソーシング業務。 (二) <u>国外単位に対して譲渡され、国外で完全に使用される</u> 技術。 (三) 国際運輸サービス、宇宙運輸サービス、対外修理・補修サービス。

また、上表の通り、ゼロ税率（対応する仕入税額控除が可能な）の適用を受ける為には、提供役務や技術が「国外で完全に費消・使用される点」が、強調されており、留意が必要です。

(2) ゼロ税率を適用時の仕入税額控除

輸出やクロスボーダー役務時にゼロ税率を適用された場合の対応する仕入税額の控

^{*5} 増値税法（第4条）、本実施条例（第4条）等を、併せて参照されたい。

^{*6} URL：[No.6551 輸出取引の免税 | 国税庁](#)

^{*7} 輸出貨物は本実施条例（第8条）、クロスボーダー役務・無形資産の提供は同（第9条）。

除の手続きは、実務的にも、下表*⁸の通り、従来と同様です。

ゼロ税率	納税者の貨物輸出、またはクロスボーダー役務・無形資産の販売により増値税法第 33 条の規定に基づき輸出還付（免税）の申告手続きを行う場合は、「免除・控除・還付」方式または「免除・還付」方式により還付（免税）額を計算し、還付（免税）の手続きを行う。（以下“還付（免除）”を“還付”と表記）
-------------	---

但し、以下の状況において、本来、ゼロ税率＝対応する仕入税額控除・還付が可能であっても増値税の納付を求めており、注意が必要です*⁹。

- ① 納税者が増値税の還付または免税の適用を受ける輸出業務は、規定の期限までに申告が必要。期限経過後も申告しない場合は、規定に従い国内向け販売とみなされ、増値税を納付する。
- ② 納税者が還付の適用対象となる輸出業務は、還付を放棄し、増値税免税または納付を選択することが可能。還付を放棄した日の翌月から、当該還付対象の輸出業務は、増値税免税または規定に基づき増値税を納付する。

また、増値税の還付または免税を放棄した輸出業務は、36 か月間、再度、還付または免税の適用が不可となっています。

2. 仕入税額控除（踏襲される基本的な枠組みと導入された新ルール）

仕入税額控除の枠組みも、上記のクロスボーダー取引と同様に、枠組み的には現行制度を踏襲しています。一例として、日本の“課税事業者”に相当する一般納税人の場合、日本の適格請求書（所謂“消費税インボイス”）に相当する発票を税務証憑として、売上増値税額から仕入に係る増値税額を仕入税額控除し、差額を納付する等の現行の枠組みは、何ら変わりません。

但し、同法の補充規定である本実施条例には実務的な変更が複数、見受けられ、特に留意が必要です。仕入税額控除に係る詳細は以下の通りです。

混合用途時の取扱い（重要な変更事項を含む項目）

A. 固定資産以外の貨物・サービスを購入した混合用途時の取扱い

一般納税人が固定資産以外の貨物・サービスを購入し、当該仕入を簡易計算方式・免税・非課税取引に共用したものの、これらの仕入税額控除（不可部分）を区分できない場合、売上または収入割合で按分し、当期の控除不可額の算定が求められます。特に後述の通り、翌年 1 月の納税申告期間内に年間の精算を行わなければならない点は、変更事項であり、注意が必要です。

また、既に控除した仕入税額について、後に用途が変わり免税・非課税の取引等に該当した場合、当該取引に対応する仕入税額を当期の仕入税額から控除しますが、金額が

*⁸ 本実施条例（第 47 条）。

*⁹ 下記の枠内①は本実施条例（第 48 条）、枠内②は同（第 49 条）。

確定できない場合には、当期の実際の実原価に基づき控除すべき仕入税額を計算します。
また、これらの具体的な計算方法は、13号公告に規定されています。

【13号公告】 *10

13号公告では、上述の通り、固定資産以外の混合用途時に一般納税人が仕入を簡易計算方法・免税・非課税取引を共用し、仕入税額控除の不可部分を区分できない場合の、計算式は以下の通りです。

【計算式】 当期の控除できない仕入税額

$$= \text{当期の区分できない仕入税額の全額} \times \frac{\text{当期簡易計算方法の課税項目の売上} + \text{当期免税増値税項目の売上} + \text{当期控除不可の非課税取引収入}}{\text{当期全部売上額} + \text{当期全部非課税取引収入}}$$

また、その他、一般納税人が取得する各種取引における控除可能な仕入税額の算定方法は下表の通りです。

取引項目	取得すべき発票・証憑	控除可能な仕入税額・留意事項
自動車（机动车）の購入	自動車（机动车）販売統一発票	発票に記載された増値税額
国内旅客輸送サービスの購入 *1	<ul style="list-style-type: none"> 電子発票（鉄道電子乗車券、航空運送電子客票行程単） 旅客の身分情報が記載された道路・水路等のその他の客票 	発票に記載/含まれる増値税額 票面金額 ÷ (1+3%) × 3%
道路・橋・閘門（ゲート）通行サービスの購入 *1	<ul style="list-style-type: none"> 有料道路通行料の増値税電子普通発票、または「通行費」表示のある電子発票 橋・閘門（ゲート）の通行費発票 	発票に記載された増値税額 発票金額 ÷ (1+5%) × 5%
簡易計算方式・免税・非課税の用途と共用（但し、仕入税額の区分が不可）⇒上表【計算式】の通り。		
完税証憑 *2 （による仕入税額控除）	書面契約、支払証憑、海外事業者の対帳書（取引明細の照合書類等）または発票	完税証憑上の税額（規定通りに、当該資料を提供しない場合、控除不可）
*1：増値税専用発票を取得した場合を除き、上表の通り。		
*2：例えば、海外からの役務や輸入貨物の購入時に取得する。		

B. 固定資産・無形資産・不動産等「長期資産」の混合用途時の取扱い

本論点は、特に実務上の影響が大きい項目であり、以下*11の通りに取扱います。

- ▶ 単独項目で取得原価が 500 万元を超えない長期資産：
対応する仕入税額を全額売上税額からの控除が可能
- ▶ 単独項目で取得原価が 500 万元を超える長期資産：
購入時に仕入税額を全額控除後、混合用途としての使用期間中に、調整年限に基づき売上税額から五種類の控除不可項目 *12に対応する控除不可の仕入税額を計算し、毎年調整

つまり、（取得原価が）500 万元以下では従来同様、仕入税額を全額控除できる一方、（同）500 万元超の場合には購入時に全額控除できるものの、その後、実際の用途に応

*10 原文 URL：[关于增值税进项税额抵扣等有关事项的公告](#)

*11 本实施条例（第 25 条）。

*12 簡易計算方式による課税項目、免税取引項目、本实施条例第 22 条で定義された仕入税額控除不可の非課税取引、集団福利（従業員福利厚生）、個人消費を指す。

じて、下述の「調整年限」に従い、毎年控除不可部分を調整する仕組みとなりました。

なお、具体的な計算方法及び「調整年限」は、13号公告と同日に公布された、“長期資産仕入税額控除暫定弁法”（以下“15号公告”と表記）に規定されています。

【15号公告】 *13

15号公告は全24条から構成され、一般納税人が取得した長期資産（固定資産・無形資産・不動産）に係る仕入税額の控除・調整方法を体系的に定めています。

また、上述1-(1)-②の、取得原値500万円を超える長期資産の「調整年限」は右表の通りであり、平均法で当該資産の純額を算定します。上述の“五種類の仕入税額控除不可項目の、按分・調整額の計算方法”や、本稿では割愛しますが、資産の純額や調整額について、具体的な計算式を示しています。

長期資産の「調整年限」

- 不動産・土地所有権：20年
- 航空機・列車・船舶：10年
- その他：5年

C. 非正常損失の取扱い

仕入税額控除を不可とするものに“非正常損失”が挙げられます。本実施条例では現行制度をほぼ踏襲し、“非正常損失”を“管理不善による貨物の盗難・紛失・腐敗変質や法令違反による貨物または不動産の没収・破棄・取り壊し等を指す”とし、これらに対応する仕入税額控除が認められません。

更に、今回、対象範囲をより明確化し、具体的に以下等を挙げています*14。

- 非正常損失の対象となる仕入貨物、および関連する加工・修理・補修役務、交通運輸役務
- (〃) 仕掛品・完成品に使用された仕入貨物（固定資産を除く）、加工・修理・補修や交通運輸役務
- (〃) 不動産、及び当該不動産に消費された仕入貨物と建築役務
- (〃) 不動産の建設仮勘定に消費された仕入貨物と建築役務。不動産の建設仮勘定には、納税者が新築・改築・増築・修繕・装飾する不動産を含む。

3. 売上税額

売上税額も、以下の通り、基本的に従来からの枠組みを維持しています。

(1) 外貨決済レート

外貨決済の換算レートは①取引発生日または②月初1日の有効な人民元換算レート仲値のいずれかを選択し、確定後、12か月以内は変更不可*15です。従い、実質的に増値税暫定条例実施細則（以下“旧実施細則”と表記）*16を踏襲しています。

*13 原文 URL：[国家税务总局政策法规库](#)（長期資産仕入税額控除の暫定弁法）

*14 本実施条例（第19条）。

*15 本実施条例（第17条）。

*16 原文 URL：[中华人民共和国增值税暂行条例实施细则](#)

(2) 税務機関による売上額の算定方法

税務機関による売上額の査定（中国語：核定）方法も、下記①から③に順に適用します（以下（旧実施細則からの追記箇所を下線表示）。下記③では新たに原価利益率を10%とするものの、実情に合わせて調整可能、との条項^{*17}が追加されました。

- (ア) 直近期間における類似の商品、サービス、無形資産、不動産の納税者の平均販売価格に基づき決定
- (イ) 他の納税者が直近期間に販売した類似の商品、サービス、無形資産、不動産の平均価格に基づき決定
- (ウ) 構成課税価格に基づき、“構成課税価格 = 原価 × (1 + 原価利益率) + 消費税額”により算出
上記式の原価利益率を10%とするが税務部門は業界の実際の原価利益状況に応じて同率を調整可能

(3) 増値税の“税込み”表示価格時の課税標準の計算式

本実施条例では、以下の通り、税込み価格時の計算式を示し、改めて“課税標準は税抜価格”との原則が定めています。なお、この計算式（逆算式）自体は従来からの変更なく、増値税暫定条例及び他の規定に表記された両方式を、本実施条例にて統一表示しました^{*18}。

- ▶ 一般計算方式（課税標準）：販売額 = 税率を含む売上 ÷ (1 + 税率)
- ▶ 簡易計算方式（課税標準）：販売額 = 税金を含む売上 ÷ (1 + 徴収率)

(4) 増値税の納税義務発生時期

増値税法では、納税義務の発生時期は“販売代金の受領日”、“または”販売代金の受領を証明する証憑書類の取得日”を原則としていますが、本実施条例では納税義務発生時期を以下に、より詳細に定義^{*19}しています。

- ▶ 販売代金の受領：納税者が課税取引の過程または完了後における、代金の受領を指す。
- ▶ 販売代金の受領を証明する証憑書類の取得日：書面契約^(*)にて確定した支払期日を指す。
(^{*}実務的には、契約・請求書等が含まれると思われる。)

書面契約を未締結・書面契約の支払期日が未確定の場合、“課税取引完了日”は以下等^{*20}となります。

取引種類	貨物 [*]	役務提供日	金融商品	無形資産・不動産
納税義務発生時期	発送日	役務完了日	所有権移転日	譲渡完了日

4. その他事項

(1) “個人”納税者の明確化

本実施条例では、個人には（市場監督管理局に工商登記した）個人事業主（工商个体戸）

^{*17} 本実施条例（第18条）。

^{*18} 本実施条例（第16条）。

^{*19} 本実施条例（第39条）。

^{*20} 本実施条例（第40条、第41条）。

と自然人が含まれ、後者は“小規模納税者”となる旨を明記^{*21}しています。また、後者の自然人が課税取引を発生させた場合には、対価を支払う国内企業が源泉徴収義務者^{*22}となります。すなわち、フリーランス等の自然人と取引する企業には適切な源泉徴収責任が増したこととなり、注意が必要です。

(2) 小規模納税人について

増徴税法等の通り、年間課税売上高 500 万元超であれば一般納税人が必須であり^{*23}、謂わば“一般納税人が原則的なステータス”との枠組みですが、売上高基準等に加えて、更に上記 (1) 等に該当すれば小規模納税人となります。

また、本実施条例では、改めて、小規模納税人は、納税期間は四半期ごと・一般納税者として登録後、納税者は小規模納税者に転換できないと定めており、留意が必要です。

(3) 発票の取扱い

本実施条例における発票の取扱いも現行の枠組みの通りですが、上記の自然人の取扱いも含め、より整備・統合された内容となっています。一例として、増徴税専用発票を発行不可とするケースは以下^{*24}です。

- ▶ 課税取引の購入者が自然人である場合
- ▶ 課税取引が増徴税免除となる場合
- ▶ 国务院財政・税務主管部門が規定するその他の場合

(4) 総機構・分支機構の合算申告納税制度の導入

増徴税法並びに本実施条例における重要な変更事項の一つに、増徴税の総公司（現地法人本社）による分公司（現地法人の支店）との合算申告納税が可能となった点が挙げられ、以下^{*25}の通り、実施します。

- ▶ 総公司与分公司が異なる省（自治区、直轄市を含む、以下同じ）内にある場合：
国务院財税主管部門の承認を得て、総公司在当該所在地の所轄税務局にて合算申告納税が可能
- ▶ 同一省内・異なる市区にある場合：
省級財税部門の承認を得て、総公司在当該所在地の所轄税務局にて合算申告納税が可能

(5) 税收優遇

本稿では割愛していますが、農産物や学校、医療機関等々に対する税收優遇政策は、第 4 章（全 8 条項）が定められていますが、基本的に現行体制を維持しています。

^{*21} 本実施条例（第 7 条）。

^{*22} 本実施条例（第 35 条）。

^{*23} また当該基準以下でも“健全な会計制度等を有すれば一般納税人の登記が可能”と定めている。

^{*24} 本実施条例（第 37 条）。

^{*25} 本実施条例（第 42 条）。

5. まとめ（留意事項）

増税法自体が現行の枠組みを維持したものである以上、本実施条例も同様の建付けです。従い、大部分の条項は、従来の国家税務総局令等の複数の下位規範に分散された形で規定されていた各種ルールを直接的・統一的に規定したものや、一層の整備を加え明確化したものが主体です。

一方で、上述の通り、長期資産の混合用途にかかる仕入税額控除の500万円ルールや、今回の総機構・分支機構の合算申告納税制度など、新たな制度も導入され、実務的には変更が生じ得る重要項目があります。

更に、徴税管理に関しても、要注意です。従来の実務慣行では、規定とは異なり、単に「発票発行日＝納税義務発生日」として取扱われる例が散見されました。しかし現在、金税システムのアップグレードもあり、税務当局による企業の実態把握がより容易となっています。従い、本実施条例等の施行により、納税義務発生時期に則った発票発行及び納税対応が求められる等の徴税強化の可能性があり、今後、税務調査を含めた、実務運用面での変化の有無にも注視すべきと考えます。

勿論、本実施条例の施行等を受けた、更なる補充規定の公布等が考えられる為、実務運用を含めた最新動向への注視が必要です。

以上

Writer's Profile

マイツグループ

日本国内に3拠点(東京、大阪、京都)、中国全土に10拠点(上海、蘇州、大連、瀋陽、北京、天津、成都、広州、香港)を展開しており、現地スタッフ230名体制、日中双方で事業再編のご支援を、また、日系企業から中国現地企業への販路拡大、中国国内のグループ内再編、M&A、清算業務まで幅広く対応しています。



古谷 純子

国際事業部 東京中国室 室長/米国公認会計士

金融機関の勤務を経て、2003年～2007年上海駐在（公的機関）、2008年～2015年監査法人中国室に勤務、2年間武漢の法律事務所に勤務、2019年にマイツ東京事業所に入社。各種調査レポートの執筆や日系企業の進出、撤退支援（M&A業務を含む）、会計・税務・外貨管理等の各種アドバイザーに従事している。

✉ : cn-info@myts.co.jp

マイツグループニューズレター : <https://myts.co.jp/category/newsletter/>