

## 増値税未控除仕入税額増加額の還付

担当 王霞 中国注册会計師・平出

中国の増値税は日本の消費税と同じように、売上の際に販売先から預かった増値税から、仕入れの際に仕入れ先や税関に支払った増値税を控除した差額を国税に納付する税金です。日本の消費税は課税期間を事業年度等で区切って消費税の確定申告を行うことで、大量の仕入れを行ったり、設備投資等により多額の仕入消費税を支払った事業年度については、その事業年度の売上消費税から控除しきれない消費について還付を受けることができます。中国の増値税はこれまでこのような仕組みがなく、還付を受けられるのはあくまで輸出販売に伴う仕入増値税のみであり、控除しきれない仕入増値税については売上増値税から控除しきれるまで長期間にわたって控除していくしかありませんでした。

これが2019年4月より、一定の要件を満たす納税者は関連政策に基づき「増値税未控除税額の増加額」の還付申請をすることができることになっています。未控除税額の還付政策は税収優遇の一つの重要な措置であり、未控除税額が長期間残っている企業にとっては、当該政策の実施により資金繰りの面でメリットのある政策といえます。

今回は当該優遇政策の内容及び実務上の取り扱いを紹介いたします。

### 【政策内容】

2019年に財政部と税務総局は「増値税改革の深化に関する政策に関する公告」(財政部、税務総局、税関総署公告2019年第39号)、「一部の先進製造業の増値税期末未控除税額の還付政策の明確化に関する公告」(財政部、税務総局公告2019年第84号)の2つの文書を公布しました。これら2つの文書は仕入れ増値税の還付を受けるための条件を確定し、税金還付の計算及び還付申請などの規定を明確化しています。

すべての一般納税人を対象とした39号公告では、6ヶ月周期の制限及び50万元増加額の制限がありましたが、第84号公告では一部の先進製造業に対してこれらの制限を取消し、且つ還付額の計算比率を60%から100%に引き上げています。

84号公告に規定する先進製造業については、2019年3月末時点における未控除仕入増値税額の金額よりも申告直前の未控除仕入増値税額の金額が大きければ還付申請ができますが、第39号公告に規定するその他の企業は、還付申請直前の6か月間の各月末の未控除仕入増値税額の金額が2019年3月時点における未控除仕入増値税額の金額を下回っておらず、かつ6か月目の未控除仕入増値税額の残高が2019年3月時点における未控除仕入増値税額の金額と比べて50万元以上増加していることが必要になります。

以上のように実際には仕入増値税の還付を受けるための要件のハードルはありますが、輸出還付以外でも、仕入増値税の還付を受けることができるようになったということは、2019年から認められるようになった固定資産の仕入増値税の税額控除の政策に続き、中国の増値税における政策上の大きな変換として意義のあるものであると思います。

番号	項目	財政部、税務総局2019年第84号	財政部、税務総局、税関総署公告2019年第39号
1	実施開始日付	2019年6月1日	2019年4月1日
2	適用対象	一部の先進製造業納税人	その他納税人
3	申請届出時間	2019年7月以降の納税申告期	2019年10月以降の納税申告期
4	身分の判定条件	一部の先進製造業納税人とは、《国民経済業種分類》に基づき、非金属鉱物製品、汎用設備、専用設備及びコンピュータ、通信及びその他の電子設備を生産、販売し、その売上が全体売上に占める割合が50%を超える納税者を指す。	一部の先進製造業納税人以外のその他納税者
5	税金還付条件(すべての条件を満たす場合)	1. 2019年6月以降で、還付申請を行う対象月の未控除税額の増加額がゼロより大きいこと。 2. 納税信用等級がA級またはB級であること。 3. 税還付申請前36カ月間に未控除税額、輸出税不正還付、増値税専用発票の虚偽発行の状況が発生していないこと。 4. 税還付の申請前36カ月間に脱税により税務機関に2回以上処分されたことがないこと。 5. 2019年4月1日より即時徴収、即時還付、先徴収・後還付の政策を享受していないこと。	1. 2019年4月以降で、還付申請を行う直近連続6ヶ月(四半期毎に納税する場合、連続二つの四半期)の未控除税額の増加額がすべてゼロより大きく、且つ六ヶ月目の未控除税額の増加額は50万円を下回らないこと。
6	税金還付可能額の計算	未控除税額の増加額 × 仕入税額の構成比率	未控除税額の増加額 × 仕入税額の構成比率 × 60%
7	未控除税額の増加額	2019年3月末残高よりも増加した期(月)末未控除税額を指す。	
8	仕入税額の構成比率	2019年4月から還付申請前の税金帰属期までに控除済みの増値税専用発票(税控自動車販売統一発票を含む)、税関輸入増値税専用納付書、納付税額証明書に記載された増値税額が同期間の全ての控除済み仕入税額に占める割合を言う。	
9	申告方式	当期増値税納税申告を完成した後に、税務局のウェブでのネット申告または税務庁での現場申告を行って《税金還付(控除)申請表》を提出する。	
10	税金還付流れ	窓口での受理、内部審査、時限前に完成、窓口での結果待ち	
11	届け出時限	未控除税額の還付申請を受理した日または免・抵・退の還付すべき税金を確定した日から10営業日以内に審査を完成し、納税人へ未控除税額の還付申請を認可したか否かの《税務事項通知書》を発行する。	
12	一時審査停止の状況(何れか一つの状況がある場合)	1. 増値税において税務リスク、疑問点があること。 2. 税務局に査察され、且つ結果が出ていないこと。 3. 増値税申告対比において異常があり、且つ処理されていないこと。 4. 異常な増値税控除証憑を取得したが処理されていないこと。 5. 国家税務総局が定めたその他状況。	
13	一時停止事項の審査期限	増値税において税務リスク、疑問点などが処理完了された日から5営業日以内に審査し、納税人へ未控除税額の還付申請を認可/否認/終止審査する《税務事項通知書》を発行する。	
14	免・抵・退処理	納税人が貨物・労務を輸出し、国外において課税行為が発生し、免・抵・退処理方法に適用する場合、同一申告期間以内に税金の免・抵・退申告と未控除税額増加額の還付申告を行える。 税務機関は税金の免・抵・退業務を完了した上で、未控除税額増加額の還付申告条件を満たした納税人へ未控除税額増加額の還付を行う必要がある。	
15	税金納付不足の処理	増値税納付不足があり、また未控除増値税もある場合、最近1カ期間の《増値税納税申告表(一般納税人適用)》において期末未控除税額から増値税納付不足額を差し引いた金額により未控除税額の増加額の還付可能額を確定する。	

## 【例】

### 1、先進製造業者(財政部、税務総局公告 2019 年第 84 号)

先進製造業者 A 社は未控除税額の還付条件を満たした企業で、2019 年 3 月末の未控除仕入増値税額の残高が 10 万元あり、4 月、5 月、6 月の未控除仕入増値税額の残高がそれぞれ 20 万、35 万、70 万で、2019 年 4 月-6 月において控除済み仕入税額は 150 万元（専用発票 100 万元、税関輸入増値税専用納付書 35 万元、農業産品に係る仕入増値税 15 万元を含む）ある。

当該企業は下記計算式により 7 月の申告納税申告期間に税務機関に対して、未控除仕入増値税額の増加額 54 万元の還付を申請できる。

- ① 未控除仕入増値税額の増加額 =  $70 - 10 = 60$  万元
- ② 仕入税額の構成比率 =  $135 / 150 * 100\% = 90\%$
- ③ 還付可能な未控除仕入増値税額の増加額 = ① × ② = 54 万元

### 2、先進製造業対象外の企業(財政部、税務総局、税関総署公告 2019 年第 39 号)

先進製造業対象外の企業 B 社は未控除仕入増値税額の還付条件を満たした企業で、2019 年 3 月末の未控除仕入増値税額が 10 万元あり、4 月、5 月、6 月、7 月、8 月、9 月の未控除仕入増値税額の残高がそれぞれ 20 万、35 万、15 万、30 万、45 万元、70 万元で、2019 年 4 月-9 月において控除済み仕入税額は 150 万元（専用発票 100 万元、税関輸入増値税専用納付書 35 万元、農業産品に係る仕入増値税 15 万元を含む）ある。

当該企業は下記計算式により 10 月の申告納税申告期間に税務機関に対して、未控除仕入増値税額の増加額 32.4 万元の還付を申請できる。

- ① 未控除税額の増加額 =  $70 - 10 = 60$  万元
- ② 仕入税額の構成比率 =  $135 / 150 * 100\% = 90\%$
- ③ 還付可能な未控除税額の増加額 = ① × ② × 60% = 32.4 万元

## 【実務上の取り扱い】

1. 未控除仕入増値税額の増加額の還付申請は上記表の要件を基に申告期限内に行う必要がある。
2. 未控除仕入増値税額還付申請の後、当期（月）の未控除仕入増値税額を減額処理して申告表と財務諸表に反映させなければならない。
3. 未控除仕入増値税額還付後の税務上と会計上の処理

未控除仕入増値税額の還付申請をした納税人は税務機関から承認された還付可能未控除仕入増値税額を期（月）末の未控除税額から減額処理し、その金額を次の増値税納税申告時に「増値税納税申告表付属書類（二）（当期仕入税額明細）」の第 22 欄「前期末控除税額の還付額」に記入する必要がある。

会計処理上は未控除仕入増値税額の還付に係る明確な規定がないが、未控除仕入増値税額の還付状況を適正に反映させるため、「未払消費税-未払増値税（未控除仕入増値税額の還付額）」明細科目を設置して財務処理を行うことが望ましい。

以上