

# 増値税控除留保税額還付の新規則および 指南—18の産業と2カ月間の申請期間

2018年7月  
第21号

## 概要

6月28日、財政部および国家税務総局が「2018年の一部産業の増値税控除留保税額還付に係る租税徴収政策に関する通知」<sup>1</sup>(財税[2018]70号通達、以下「70号通達」)を公布し、2018年の控除留保税額還付作業の詳細を規定し、還付措置を享受できる納税者の範囲および条件、控除留保税額還付の計算公式、作業規定および時期などを明確にしました。今回の控除留保税額の還付作業は非常に複雑で、解決すべき問題が多く存在します。そのため、これまでの増値税政策および現行の控除留保税額還付政策と比較して、70号通達では多数の新たな制度が設けられています。本稿では、70号通達を読み解き、関連納税者への重要な影響を分析し、納税者がとるべき対応策をご提案します。(70号通達は、2018年3月28日の國務院常務会議で検討・決定された増値税改革深化措置の具体的規定を実施するものです。詳細は私どもの中国税務ニュースフラッシュ2018年第9号<sup>2</sup>をご参照ください。)

## 詳細

### 背景

長期的かつ高額な増値税控除留保税額は、通常、3つの原因により発生します。1つ目は、大量の購買による仕入税額が発生した後、売上収益が完全に実現していないケース。2つ目は、研究開発のサイクルが長く、物品の市場価格が下落するなどの原因により、売上税額が仕入税額を下回るケース。3つ目は、販売段階の税率が購入段階の税率を下回り、利益マージンに限りがある場合に、控除留保税額が生じるケース。長期的かつ高額の控除留保税額は、納税者の資金コストを増大させます。また、現行の政策を考慮すると、納税者が登記抹消した場合、控除留保税額の還付は行われません。従って、控除留保税額は控除ができず、還付もできない可能性が高く、増値税の一連のサイクルで中間に位置する企業は、最終的に実際に増値税を負担することになります。よって、長年にわたり納税者の控除留保税額還付範囲拡大の要求が高まってきたことを受け、

70号通達では控除留保税額の還付範囲を装備製造など先進製造業、研究開発など現代サービス業および電力会社にまで拡大しており、関連産業および納税者にとって朗報と言えるでしょう。

### どの納税者が控除留保税額の還付を享受できるか？

先進製造業、現代サービス業の納税者について、70号通達では全国共通の、明確な基準を示しておらず、国家レベルで規定する全体金額および選別(スクリーニング)の原則、ならびに各省による具体的範囲の自主的決定という方法を採用しており、これは従来の増値税政策を見ても稀です。私どもはこの問題を4つの側面に分けて、以下のとおり分析しました。

第一:各省では、2018年の2つの産業で還付された期末控除留保税額の規模について、財政部と税務総局が別途、通知を行っている。これは、異なる省で異なる「還付総限度額」が存在し、かつ各省では各自の設定する限度額を超えて控除留保税額を還付することはできない可能性が高い。

第二:70号通達の添付資料で列挙される18の産業に該当し、かつ納税信用など級(格付け)がA級またはB級である先進製造業および現代サービス業の納税者の場合のみ、控除留保税額の還付政策を享受でき、これは変更の余地のない必須条件である。また、納税者の属する産業の判断基準は、税務登記情報である点に注意する必要がある。

第三:上記の必須条件を満たした後、「中国製造2025」で規定する10の重点領域の納税者、ハイテク企業、技術先進型サービス企業、科学技術型中小企業(以下「四種優先企業」と総称)が優先的に控除留保税額の還付対象となる。

第四:各省の「還付総限度額」内にて、上記の必須条件と優先基準に照らし、具体的な納税者が選定される。同時に、各省では異なる規模、類型の納税者を選定の対象として考慮する。このことから、大型企業以外に、中小企業も控除留保税額の還付措置により便益を受けられることが示唆される。

この他、電力会社の還付範囲はさらに明確化されています。電力送電類および電力供給類電力業務許可証を取得し、かつ納税信用など級が A 級または B 級の全ての電力会社は、期末控除留保税額について、実際状況に基づき計算し、還付を受けることができます。

### 控除留保税額還付金額の計算方法

70 号通達では、非常に複雑な期末控除留保税額還付の計算公式を規定しています。これを詳細に分析すると、公式の策定背景には多数の検討要因があることが分かります。

- 確定基数: 還付の計算基数は、納税者が還付を申請する、前期の期末控除留保税額であり、つまり還付時点で控除が未完了の仕入税額である。
- 還付比率: 70 号通達では、この還付比率を設けた理由を明らかにしていない。しかし分析によると、目下の政策では増値税専用発票、税関輸入増値税専用納付書および税金納付完了証明書(以下「三種証憑」と総称)を取得することにより生じる控除留保税額のみ還付が可能であると考えられる。しかし、増値税は月ごとにローリングして計算することを考慮すると、還付申請時点の還付基数がどの証憑を取得したことで生じたのか区別が困難である。そのため、70 号通達では折衷した方法、即ち、過去の一定期間において実際に三種証憑を控除した仕入税額が全ての仕入税額に占める比率を用いて、還付基数における三種証憑が占める比率を推計し、還付額を計算する方法を採用している。具体的な計算方法は以下のとおりである:  
$$\text{還付可能な期末控除留保税額} = \text{納税者が還付を申請する、前期の期末控除留保税額} \times \text{還付比率}$$
- 還付限度額: 基数に還付比率を乗じて還付可能額を算出した後、2017 年の期末控除留保税額と比較し、両者のうち小さい金額を還付する。國務院常務会議の要求

によると、一定期間内にて控除が未完了の控除留保税額のみが還付の対象となる。当該還付限度額の設定により、一定程度において、上記の控除留保税額発生期限に対する規定が満たされるものと考えられる。

### 作業手続

70 号通達の規定によると、納税者は所轄税務機関に期末控除留保税額還付の申請を提出しなければなりません。各省は還付範囲を決定し、2018 年 8 月 31 日より前に先進製造業、現代サービス業の還付納税者リストおよび還付予定の金額を財政部および税務総局に届け出ます。2018 年 9 月 30 日前に還付作業は完了する予定です。

### 明確化が待たれる事項

70 号通達では可能な限りの全面的かつ詳細な規定が明確化されましたが、政策の実施には依然としていくつか解決すべき問題があります。具体的には以下の事項が挙げられます:

- 還付する控除留保税額が都市維持建設税、教育費附加および地方教育附加計算時に控除可能か否か
- 納税者の申請に関する具体的手続と提出資料の詳細
- 納税者が四種優先企業に該当するか否かをいかにして判断するか

### 重要点

今回の控除留保税額還付範囲の拡大は、サプライサイド構造改革や实体经济の発展、ビジネス環境の不断の最適化、市場主体のさらなる活性化、そして経済発展の質の向上を推進する政策背景の下、企業の税負担軽減のための具体的措置として公布されたものです。還付リスト確定まで 7 月と 8 月の 2 カ月間しかないことを考慮し、納税者に対する時間的猶予は非常に限られています。還付を希望する納税者におかれては、以下の対応策を講じることをご提案します:

- 70 号通達の規定および実際状況を勘案し、控除留保税額還付の

必須条件を満たせるか否か、そして四種優先企業に該当するか否かを検討し、税務登記情報の正確性を精査する。

- 過去数年間の控除留保税額の状況(金額、消化時期、資金コストに占める負担の割合、原始証憑などを含む)を早期に見直し、還付申請の準備を不備なく行う。
- 申請プロセスや評価基準、財政部および税務総局が策定する各省の還付総限度額、事後の還付実務の具体的規定、主要手続のスケジュールの把握などを含め、各級の財政・税務当局と積極的かつ有効な協議を行い、申請が 2018 年の還付パイロットプログラムの最終リストに選定されるよう最大限の努力を行う。

70 号通達の公布は、中国が初めて大規模に控除留保税額の還付を行うことを示唆しており、税制の有効な運用に寄与するとともに、さらに税制改善の積極的模索に繋がり、関連納税者への便益がもたらされると予想されます。同時に、増値税立法過程に控除留保税額還付メカニズムを導入する基盤が確立されたと言えるでしょう。私ども PwC は控除留保税額還付の専門チームを既に立ち上げており、改革の最新動向を追跡し、適時に専門家としての見解と分析を随時ご紹介してゆく予定です。また、本件に関する納税者の全面的なサポートも随時ご提供いたします。

### 注釈

1. 「2018 年の一部産業の増値税控除留保税額還付に係る租税徴収政策に関する通知」財稅[2018] 70 号の詳細は、以下の URL をご参照ください:  
[http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201806/t20180628\\_2941537.html](http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201806/t20180628_2941537.html)
2. 「増値税率の引下げを含む、増値税改革に係る初期分析および展望」の詳細は、下記の URL をご参照ください:  
<https://www.pwccn.com/en/china-tax-news/chinatax-news-mar2018-9-jp.pdf>

## 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 中国 流通税サービスチーム**までお気軽にご連絡ください。

### 華北

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

### 華中

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

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

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

### 華南/香港

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

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

曾惠賢  
+86 (755) 8261 8383  
catherine.tsang@cn.pwc.com

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

湯蘊賢  
+86 (755) 8261 8273  
winnie.tang@cn.pwc.com

**PwC 中国 流通税サービスチーム**は、中国内外の流通税の専門知識と経験を有する税務専門家から成るチームです。私どもは、北京、上海、広州、深センおよび香港に事務所を擁しています。クライアントのために関連する間接税のコンサルティングサービスを提供する以外に、中国当局に対して間接税の先験的提案を行い、中国間接税政策の納税者に対する利便性の向上を図っています。私ども中国 流通税サービスチームは、1,800 名余りの税務専門家から構成された PwC グローバルの流通税サービスチームネットワークのメンバーです。

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、およ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お求めになれますようお願い申し上げます。本稿の内容は 2018 年 7 月 3 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。なお日本語版は中国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、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

本稿は中国および香港の **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、シンガポールおよ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、および専門家、ならびに PwC に関心をお持ちの方々との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。



# 增值税留抵税额退税新政及应对指南 ——18 个行业与 2 个月申请窗口期

二零一八年七月  
第二十一期

## 摘要

6 月 28 日，财政部、国家税务总局发布《关于 2018 年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知》<sup>1</sup>（财税[2018] 70 号文，以下简称为“70 号文”），对 2018 年的留抵退税工作进行明确，包括可享受退税纳税人的范围及条件、留抵退税计算公式、工作要求及时间点等。此次留抵退税工作十分复杂，需要解决和平衡的问题众多，因此，与传统的增值税政策及现行留抵退税政策相比，70 号文有许多新颖的制度设计和规定。在本期《中国税务/商务新知》中，我们将对 70 号文进行详细解读，分析对相关纳税人产生的重要影响，并建议纳税人积极开展准备和应对。（70 号文，是落实 2018 年 3 月 28 日国务院常务会议研究确定的深化增值税改革措施的具体规定。请参阅我们之前出版的 2018 年第 9 期《中国税务/商务新知》<sup>2</sup>中的分析和展望。）

## 详细内容

### 背景概述

形成长期、大额的增值税留抵税额，通常有三类原因。一是大量采购产生进项税额后，尚未完全实现销售收入；二是因研发周期长、货物市场价格下降等原因，销项税额小于进项税额；三是由于销售环节的税率低于采购环节的税率，利润空间有限时，会形成留抵税额。长期、大额的留抵税额增加了纳税人的资金成本，而考虑到现行政策并不对纳税人注销时的留抵税额进行退税，因此留抵税额很可能既得不到抵扣，也无法进行退还，本应作为增值税链条中间环节的企业，最后实际承担了增值税。因此，长期以来纳税人对扩大留抵退税范围的呼声很高，

70 号文将留抵退税范围扩大至装备制造等先进制造业、研发等现代服务业、电网企业，对相关行业和纳税人是重大利好。

### 哪些纳税人可以享受留抵退税

针对先进制造业、现代服务业纳税人，70 号文并未给出全国通行的、明确的标准，而是采取国家层面规定总体金额和筛选原则、各省自行确定具体范围的方式，这在以往的增值税政策中并不常见。我们分四步对此问题展开分析：

第一，各省 2018 年两个行业退还期末留抵税额的规模，由财政部和税务总局另行通知。也就是说，不同省份很可能有不同的“总退税额度”，且各省不得超过各自额度进行留抵退税。

第二，只有归属于 70 号文附件所列举的 18 个行业、且纳税信用等级为 A 级或 B 级的先进制造业、现代服务业纳税人，才可能享受留抵退税政策，这是一个硬性条件。值得注意的是，税务登记信息是判断纳税人所属行业的标准。

第三，满足上述硬性条件后，《中国制造 2025》明确的 10 个重点领域的纳税人、高新技术企业、技术先进型服务企业、科技型中小企业（以下简称“四类优先企业”）被优先考虑进行留抵退税。

第四，各省在“总退税额度”内，依据上述硬性条件和优先标准选定具体纳税人。同时，各省要兼顾不同规模、类型的纳税人。这表明除大型企业外，中小企业也能从留抵退税中受益。

[www.pwccn.com](http://www.pwccn.com)

除此之外，电网企业的退税范围更为清晰明了。取得输电类、供电类电力业务许可证，且纳税信用等级为 A 级或 B 级的全部电网企业，期末留抵税额均可以据实计算并退还。

### 如何计算留抵退税金额

70 号文给出了一个十分复杂的期末留抵税额退税计算公式。仔细分析可以看出，公式的制定背后有多重考虑因素。

- 确定基数。退税的计算基数为纳税人申请退税上期的期末留抵税额，即截至退税时尚未抵扣完毕的进项税额。
- 退还比例。70 号文并未给出制定此退还比例的原因。但根据分析，目前政策可能仅对因取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证（以下简称为“三类凭证”）而形成的留抵税额进行退税。但考虑到增值税是逐月滚动计算，很难区分申请退税时点的退税基数是因取得哪类凭证而形成，因此 70 号文给出了折中的办法，即用过去一段时间实际抵扣三类凭证进项税额占全部进项税额的比例，来估算出退税基数中三类凭证所占比例，并计算退税，具体为：  
可退还的期末留抵税额=纳税人申请退税上期的期末留抵税额×退还比例
- 退税限额。根据基数乘以退还比例计算出可退税额后，还需要和 2017 年底期末留抵税额进行比较，取二者中较小金额进行退税。根据国务院常务会

议要求，一定时期内未抵扣完的留抵税额才能参与退税。而设定该退税限额，能在一定程度上满足上述对留抵税额形成期限的要求。

### 工作程序

按照 70 号文规定，纳税人应向主管税务机关提出退还期末留抵税额的申请；各省应确定退税范围，并于 2018 年 8 月 31 日前将先进制造业、现代服务业的退税纳税人名单及拟退税金额报财政部和税务总局备案；2018 年 9 月 30 日前完成退还工作。

### 待明确事项

尽管 70 号文已经给出了尽可能全面、详细的规定，但政策落地中仍有一些待明确问题。

- 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；
- 纳税人提出申请的具体程序和资料；
- 如何判断纳税人是否属于四类优先纳税人。

### 注意要点

此次扩大留抵退税范围，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。考虑到距离退税名单确定仅有 7 月、8 月两个月时间，留给纳税人的时间十分紧迫，我们建议有退税需求的纳税人高度重视，积极做好如下应对工作：

- 结合 70 号文要求及实际情况，判断是否满足参与留抵退税的硬性条件，以及是否属于四类优先纳税人，核实税务登记信息是否准确；
- 尽快梳理过去几年的留抵税额情况，包括金额、消化时间、占压资金成本负担、原始凭证等，为申请退税做好充足的准备；
- 与各级财税部门进行积极有效的沟通，包括申请流程，评选标准，财政部及税务总局制定的各省总退税额度，后续退税操作的具体要求，时间节点的把握等，最大程度的确保申请能被纳入 2018 年试点退税的最终名单。

70 号文的出台标志着中国即将首次大规模开展留抵退税工作，这既是对税制的有效补充，也是进一步完善税制的积极探索，在使相关纳税人受益的同时，也为增值税立法进程中引入留抵退税机制打下基础。普华永道已经成立了留抵退税专项团队，将持续跟进改革的最新发展，及时分享我们的观察和观点，并为纳税人的申请提供全程协助，请密切关注。

### 注释

1. 《关于 2018 年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知》 财税 [2018] 70 号  
[http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201806/t20180628\\_2941537.html](http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201806/t20180628_2941537.html)
2. 《不只税率“降一点”——深化增值税改革措施简析与展望》  
<http://mp.weixin.qq.com/s/KvwtOn7VH0iDBgASAn8Hzg>

## 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**：

### 华北地区

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

### 华中地区

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

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

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

### 华南地区/香港

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

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

曾惠贤  
+86 (755) 8261 8383  
catherine.tsang@cn.pwc.com

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

汤蕴贤  
+86 (755) 8261 8273  
winnie.tang@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资料于 2018 年 7 月 3 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 / 罗兵威永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>