

2016年度海外制度調査

ベトナムにおける On the Spot Export/Import 制度

2017年3月

日本貿易振興機構(ジェトロ)

貿易投資相談課

ハノイ事務所

目次

第一章： On the Spot Export/Import 制度の概要	1
I. On the Spot Export/Import 制度の定義	1
II. on-the-spot 制度の規制	4
III. on-the-spot 制度における通関手続	6
第二章： on-the-spot 制度における課税及び類似する取引	9
I. on-the-spot 制度の適用有無による課税の比較	9
II. 輸入関税の還付	14
III. VAT の還付措置	15
IV. 保税倉庫を利用する取引	16
V. on-the-spot 制度と外国契約者税制度	18
VI. on-the-spot 制度と EPE	22
第三章： 取引事例と留意点	25
I. 取引事例	26
II. 取引事例における留意点	28
III. 参考事例	29
第四章： よくある質問	31
on-the-spot 制度の今後	35

本報告書の利用についての注意・免責事項

本調査報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）のハノイ事務所が現地会計事務所に委託を行い、2016年12月末現在入手している情報を基に作成したものです。また、掲載した情報・コメントは筆者およびジェトロの判断によるものが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありませんことを予めお断りします。

ジェトロは、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえ、ジェトロがかかる損害の可能性を知らされていても同様とします。

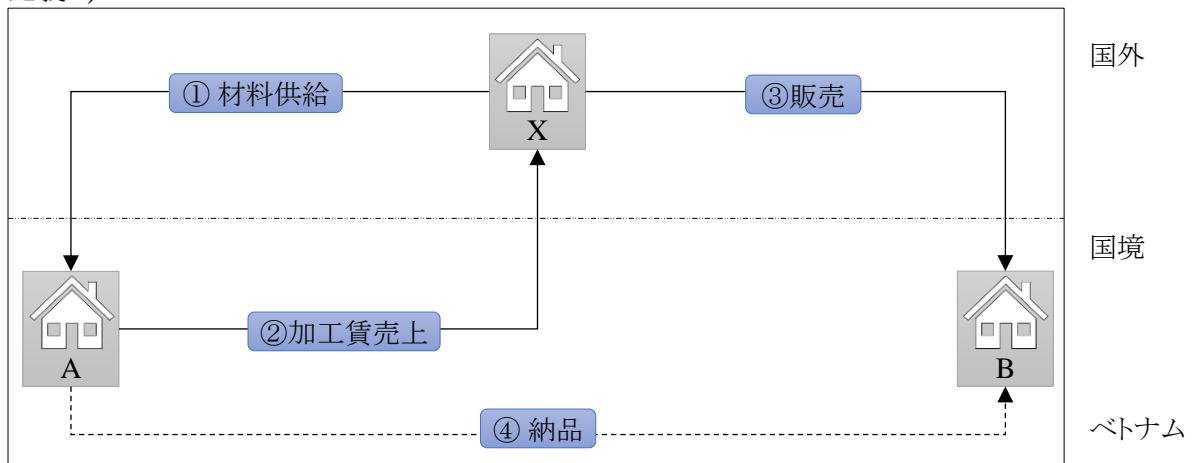
第一章: On the Spot Export/Import 制度の概要

I. On the Spot Export/Import 制度の定義

On the Spot Export/Import 制度(以下「on-the-spot 制度」とは、On the Spot(同一箇所/ベトナム国内)で、Export(輸出)と Import(輸入)が行われる取引(以下「on-the-spot 取引」)に伴う制度である。現時点で有効であるベトナム法規において、on-the-spot 取引は 2015 年 08 号政令¹35 条 1 項にて規定されている。当該条項は on-the-spot 取引の対象となる「商品(もしくは製品)」との記載であるが、条文から on-the-spot 取引を解釈することができる。類似の記載は 2015 年 38 号財務省通達²86 条 1 項にて確認ができる。

- 定義 a) ベトナム居住者でない国外企業との委託契約³に基づきベトナム企業により生産され、当該国外企業が指定する他のベトナム企業に納品される加工製品。
- 定義 b) 国内一般企業(内資・外資の区別なく)と輸出加工企業もしくは輸出加工区に在を置く企業(EPE⁴)との間で売買された物品。
- 定義 c) ベトナム企業からベトナム居住者でない国外企業に販売され、当該国外企業の指定する他のベトナム企業に納品された物品。

定義 a)



¹ 政令 08/2015/ND-CP 号 / 2015 年 3 月 15 日施行、現時点にて有効

「通関手続、検査、監査、管理に関する通関法の施行細則である政令」

² 財務省通達 38/2015/TT-BTC 号 / 2015 年 4 月 1 日施行、現時点にて有効

「通関手続、検査、監査、検査、輸出税、輸入税、輸出入品の税務管理に関するガイダンス」

³ ベトナムでの委託とは、無償で材料供給を受けるものを指す。有償供給は製造と分類される。

⁴ 輸出加工企業(Export Processing Enterprises: EPE)とは、輸出加工形態のビジネスを実施することを目的として設立され、税務優遇を享受する企業、輸出加工区において設立された企業。

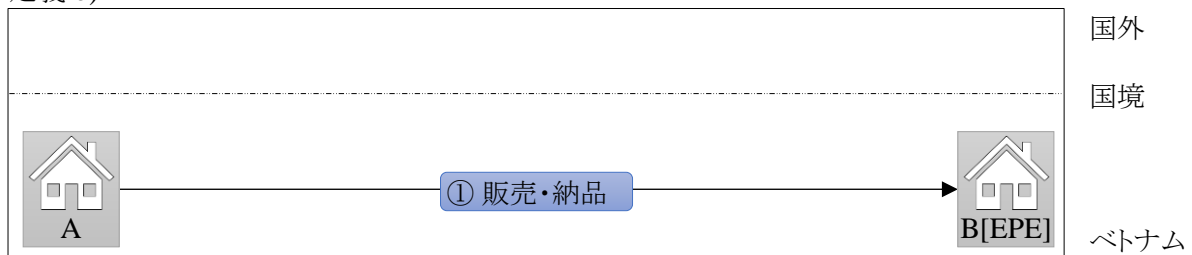
☞ 第二章 VI 参照

定義 a の on-the-spot 取引は、間接貿易を前提としている。

- ① 国外企業 X は、委託加工契約に基づき、ベトナム企業 A へ加工を委託、材料を供給する。
- ② ベトナム企業 A は、国外企業 X へ加工賃を売り上げる。
- ③ 国外企業 X は、ベトナム企業 A が生産した加工製品をベトナム企業 B へ販売する。
- ④ ベトナム企業 A から国外企業 X に納品、国外企業 X からベトナム企業 B へ納品とすると、時間コスト、物流コストが嵩むため、ベトナム企業 A からベトナム企業 B へ納品する。

上記②、③、④の関係において、物流を同一箇所 (On the Spot) で発生させ、④においてベトナム国内で輸出と輸入が発生する。このため、本取引は on-the-spot 取引として成立する。(①は委託加工を理由として発生するが、on-the-spot 取引の成立要件ではない。)

定義 b)



定義 b の on-the-spot 取引は、直接貿易を前提としている。

- ① ベトナム企業 A は EPE であるベトナム企業 B に対して商品の販売、納品を行う。

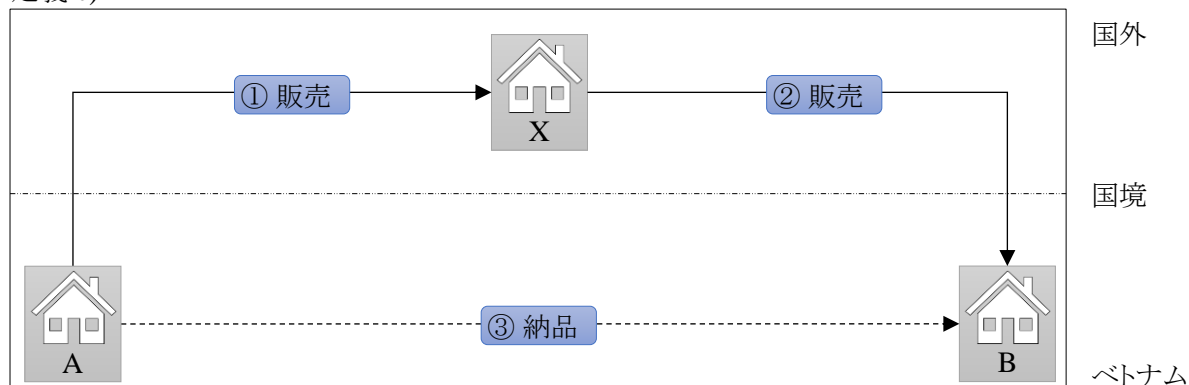
この on-the-spot 取引は、取引の片方が EPE という事業体であり、EPE が税務優遇⁵を有しているという性質から、①においてベトナム国内で輸出および輸入という通関手続が発生する。

- ❖ ベトナム企業 A とベトナム企業 B の立場が逆であっても同定義による on-the-spot 取引は成立する。(商流と物流が逆になる。)
- ❖ 取引の両当事者が EPE である場合、通関の義務がなく、任意となるが、on-the-spot 取引には該当する。

⁵ EPE が有する税務優遇は、自由貿易地域 (Free Trade Zone) に類するため、その地域は税務境界線にて区分されている。税務境界線を跨ぐものは、例外を除いて、輸出、輸入通関手続が求められる。2016 年 107 号法律 (107/2016/QH13 号) 4 条 1 項において、自由貿易地域内と地域外の取引は輸出入の関係であると記載されている。

- 法律 107/2016/QH13 号 / 2016 年 9 月 1 日施行、現時点において有効
「輸出入関税法」

定義 c)



定義 c の on-the-spot 取引は、間接貿易を前提としている。

- ① ベトナム企業 A は、売買契約に基づき、国外企業 X へ商品を販売する。
- ② 国外企業 X は、売買契約に基づき、ベトナム企業 A から購入した商品をベトナム企業 B へ販売をする。
- ③ ベトナム企業 A から国外企業 X に納品、国外企業 X からベトナム企業 B へ納品とすると、時間コスト、物流コストが高いため、ベトナム企業 A からベトナム企業 B へ納品する。

定義 c の on-the-spot 取引は、定義 a に類似するが、国外企業 X とベトナム企業 A の関係が委託加工契約ではなく、売買契約に基づくものとなる。この取引も物流を同一箇所 (On the Spot) で発生させ、③においてベトナム国内で輸出と輸入が発生することから、①、②、③の関係において on-the-spot 取引が成立する。

<一般解釈としての on-the-spot 取引>

一般解釈としては、on-the-spot 取引は間接貿易を前提とすると認識されており、定義 a と定義 c を意味し、商流と物流が異なることが特徴である。この一般的な解釈である 3 者間取引は、2002 年 153 号財務省決定⁶における on-the-spot 取引の対象となる商品の定義と合致する。

on-the-spot 輸出入取引で扱われる商品は、外資内資を問わずベトナムで生産され、国外企業に販売されるが、ベトナム国内の別の企業に直接納品される物品である。

類似の記載は 2006 年 928 号税関総局決定⁷にも見受けられることができる。

⁶ 財務省決定 153/2002/QD-BTC 号 / 2003 年 1 月 1 日決定

「On the Spot 輸出入取引の通関手続」

⁷ 税関総局決定 928/2006/QD-TCHQ 号 / 2006 年 6 月 1 日決定

「On the Spot 輸出入取引の通関手続」

定義 b の on-the-spot 取引は、通常の事業運営の中でそれと認識されることはほとんどない。理由の一つとしては、一般企業から EPE に対する輸出売上 (EPE による輸入仕入) は、日常的に行われており、あまりにも「当然のことのよう」にされているためと考えられる。しかしながら、ベトナムにおける商流を考える上で、EPE という事業体の存在は欠かせないもので、かつ定義 b の商流は、それ単体で成立することは少なく、定義 a や定義 c を含む他の商流と絡んで成立することが一般的である。本制度調査レポートでは、定義 b も定義 a、定義 c と同等に扱うものとする。

<本調査レポートにおける呼称>

本調査レポートでは、ベトナム企業 A、ベトナム企業 B、国外企業 X の呼称を以下の通りとする。

定義	レポートにおける呼称	対象
ベトナムから輸出をする者	on-the-spot 輸出者	定義 a、定義 b、定義 c のベトナム企業 A
ベトナムへ輸入をする者	on-the-spot 輸入者	定義 a、定義 b、定義 c のベトナム企業 B
委託により on-the-spot 取引が成立する場合に国外に在を置く者	on-the-spot 委託者	定義 a の国外企業 X
委託により on-the-spot 取引が成立する場合にベトナムに在を置く者	on-the-spot 受託者	定義 a のベトナム企業 A
仲介により on-the-spot 取引が成立する場合に国外に在を置く者	on-the-spot 仲介者	定義 c の国外企業 X

II. on-the-spot 制度の規制

1. 制度利用者に対する規制

on-the-spot 輸出者、on-the-spot 輸入者、on-the-spot 受託者は、ベトナムに在を置く企業であり、当然ながらベトナムにおける個別法規に基づき、それぞれの立場となる権利を有していることが前提となる。

- 定義 a、定義 c の on-the-spot 輸入者であるベトナム企業 B は国外企業 X から、定義 b の on-the-spot 輸入者であるベトナム企業 B はベトナム企業 A から商品を購入するが、その商品はベトナム企業 B が取り扱いを許可されているものでなければならない。
- 定義 a の on-the-spot 受託者であるベトナム企業 A は、加工を受託する者であるため、そのビジネスライセンスにおいて加工をする旨が登録されていなければならない。
- 定義 c の on-the-spot 輸出者であるベトナム企業 A は国外企業 X に対して、定義 b の on-the-spot 輸出者であるベトナム企業 A はベトナム企業 B に対して商品を販売するが、その商品はベトナム企業 A が取り扱いを許可されているものでなければならない。

個別の国内法を遵守し、適法に運営されている限り、制度利用に対する規制はない。

法人格、業種による規制も設けられておらず、内資、外資、商業、製造業などの分類と制度利用には関連性はない。on-the-spot 制度は、二国間条約などではなく、ベトナム国内法で認められており、ベトナム国内法が認める者であり、ベトナム国内法が認める事業を目的とし、ベトナムが国交を有し、取引が制限されていない限り利用が可能である。

2. 制度対象となる物品の規制

on-the-spot 制度の対象となる物品について、当然ながらベトナムにおける個別法規により取引が認められていることが前提となるが、その他には特に制限などは設けられていない。定義 a、定義 c については、2002 年 153 号財務省決定 I 条 2 項 a 目において「原材料として使われる物」と限定されていたが、2006 年 928 号税関総局決定では商品、製品、半製品の区分なく適用することができるとされ、限定条件が撤廃された。つまり、定義 a、b、c の取引に該当し、個別法規により取引が規制されていない限り、どのような物品でも対象となる。

3. 制度利用の目的に対する規制

on-the-spot 制度の利用目的は様々あるが、ベトナムの個別法規に準ずる限りではあるが、目的と制度利用の可否には関連性はない。

III. on-the-spot 制度における通関手続

on-the-spot 制度は輸出入を伴う制度であり、輸出入通関手続を理解しておくことも必要となる。
on-the-spot 制度に係る法規は、通関手続制度の範疇となる。

1. 通常の輸出入通関手続の要件は以下のとおりである。

<輸入通関手続>

- 実施者：輸入者
- 実施場所：輸入通関申告を事前に登録したチェックポイント
- 通関書類(2015年38号財務省通達16条)：

	書類	形式	部数
1	輸入通関申告書	電子 ⁸	1部
2	商業インボイス	写し	1部
3	Bill of Lading (B/L 船荷証券) もしくは同等の書類	写し	1部
4	輸入許可書(必要に応じて)	原本 もしくは写し	1部
5	貨物検査免除 もしくは専門機関による検査結果	原本	1部
6	輸入価値申告書	電子 ⁹	1部
7	原産地証明書 ¹⁰	原本	1部

- 上記に付随して求められる書類

	書類	形式	部数
1	契約書または発注書	写し	1部
2	パッキングリスト	写し	1部

<輸出通関手続>

- 実施者：輸出者
- 実施場所：輸出通関申告を事前に登録したチェックポイント
- 通関書類(2015年38号財務省通達16条)：

⁸ 紙ベースで申告する場合＝原本2部／フォーム番号＝HQ/2015/NK。
以降における輸入申告において同じ。

⁹ 紙ベースで申告する場合＝原本2部／フォーム番号＝HQ/2015-PLNK。
以降における輸出申告において同じ。

¹⁰ 優遇関税率が適用される物品の輸入、公共の福祉や環境等に害となる恐れがある場合、その他規定される条件に当てはまる場合に必要。

	書類	形式	部数
1	輸出通関申告書	電子 ¹¹	1部
2	輸出許可書(必要に応じて)	原本 もしくは写し	1部
3	貨物検査免除許可書 もしくは専門機関による検査結果	原本	1部

- 上記に付随して求められる書類

	書類	形式	部数
1	商業インボイス	写し	1部
2	パッキングリスト	写し	1部

2. on-the-spot 取引での輸入通関手続

- 輸入実施者、実施場所について、通常の入通関手続と変更はない。
- 輸入手続がされるケース
 - ベトナム企業 B が定義 a における③で国外企業 X から購入する際
 - ベトナム企業 B が定義 b における①でベトナム企業 A から購入する際
 - ベトナム企業 B が定義 c における②で国外企業 X から購入する際
 - ベトナム企業 A が定義 a における①で国外企業 X から委託加工契約に基づく材料の供給を受ける際
- 必要書類について、2015年38号財務省通達16条の入通関書類、および付随して求められる書類に準ずる。ただし、on-the-spot 取引がベトナム国内で完結するという性質上、3番目のB/L(船荷証券)、7番目の原産地証明書は不要となる。

注1. ケース i および iii で用いられる商業インボイスは、ベトナム企業 A から国外企業 X に対するものではなく、国外企業 X からベトナム企業 B に対するものである。

注2. ケース ii では、商業インボイスの代わりに VAT インボイス¹²が用いられる。

注3. ケース iv は無償供給であるため、商業インボイスは不要となる。

注4. ケース iv のパッキングリストは、無償供給材料のリストとなり、税関当局により監視対象となる。

¹¹ 紙ベースで申告する場合=原本2部/フォーム番号=HQ/2015/XK。

以降における輸出申告において同じ。

¹² VAT インボイスとは、公式請求書(もしくは領収書)と呼ばれ、ベトナム当局に登録がされた書式を以って、ON-THE-SPOT 輸出者が作成するもの。

他の輸出においても VAT インボイスの発行は必要であるが、通関手続において必ず求められるものではない。

3. on-the-spot 取引での輸出通関手続

- 輸出実施者、実施場所について、通常の出通関手続と変更はない。
- 輸出手続がされるケース
 - i. ベトナム企業 A が定義 a における②の国外企業 X に対する加工賃売上をする際
 - ii. ベトナム企業 A が定義 b における①のベトナム企業 B に対する販売をする際
 - iii. ベトナム企業 A が定義 c における①の国外企業 X に対する販売をする際
- 必要書類について、2015 年 38 号財務省通達 16 条の出通関書類、および付随して求められる書類に順ずる。

注1. ケース ii では、商業インボイスの代わりに VAT インボイスが用いられる。

注2. ケース i および iii では、出通関手続をする際に契約書または発注書の写し(1部)を求められる。これらのケースでは、国外企業 X に対する輸出であるが、国外企業 X により納品地をベトナム企業 B と指定されているため、出通関手続が輸入通関手続に直結する。このため、輸出手続の際に、契約書や発注書などにおいて、納品地がベトナム企業 B となる旨が判断できる必要がある。契約書や発注書において納品地の指定が明確でない場合、別途合意書を作成することになる。(地域によっては 3 者間での合意とすべきという意見もある。)

第二章: on-the-spot 制度における課税及び類似する取引

本章では、on-the-spot 制度における課税及び類似する取引について解説をする。

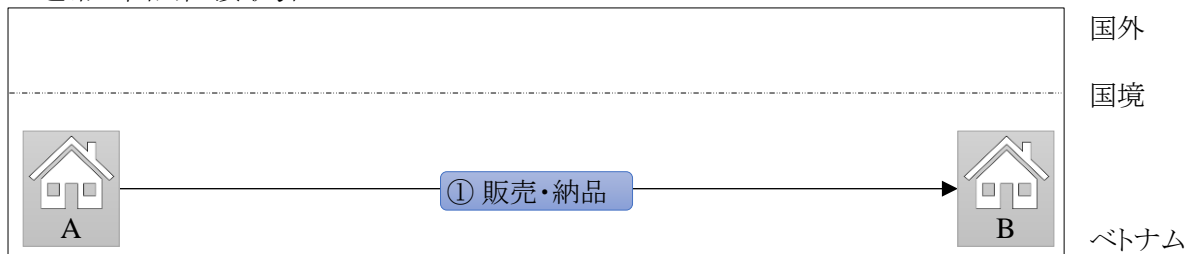
I. on-the-spot 制度の適用有無による課税の比較

1. 通常の国内直接取引と直接貿易である on-the-spot 取引定義 b の課税を比較。
2. 実際の物流を伴う間接貿易と実際の物流を伴わない on-the-spot 取引定義 c の課税を比較。
3. 委託加工契約を基礎とし、実際の物流を伴う間接貿易と実際の物流を伴わない on-the-spot 取引定義 a の課税を比較。

on-the-spot 制度で考慮すべき税金として、関税(輸出・輸入)、付加価値税¹³(アウトプット VAT¹⁴・インプット VAT¹⁵)、および外国契約者税がある。

1. 通常の国内取引と直接貿易である on-the-spot 取引定義 b の課税を比較

<通常の国内直接取引>



①の販売・納品にかかる税

税金	適用	注記
輸出関税	N/A	税務境界線は存在しない。
アウトプット VAT	課税	2013 年 219 号財務省通達 ¹⁶ 2 条
輸入関税	N/A	税務境界線は存在しない。
インプット VAT	課税	2013 年 219 号財務省通達 2 条

¹³ 付加価値税 (Value Added Tax: VAT)

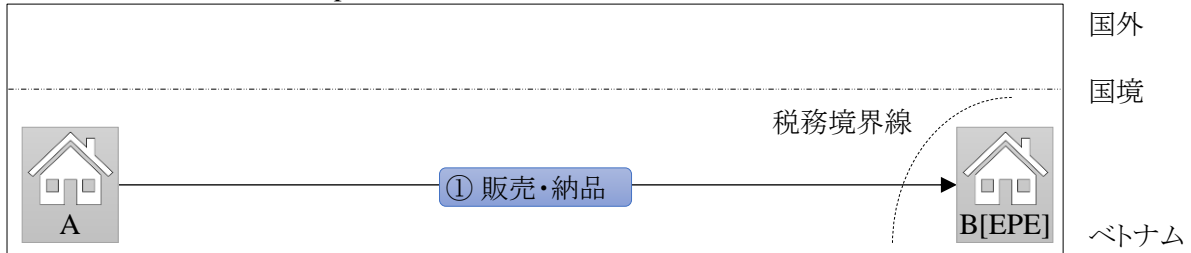
控除方式を採用する場合、アウトプット VAT からインプット VAT を控除し、アウトプット VAT が残れば納税ポジション、インプット VAT が残れば還付ポジションとなる。

¹⁴ アウトプット VAT とは収入に対して掛かる付加価値税のこと。

¹⁵ インプット VAT とは支出に対して掛かる付加価値税のこと。

¹⁶ 財務省通達 219/2013/TT-BTC 号 / 2014 年 1 月 1 日施行、現時点において有効「付加価値税法の施行細則となる通達」

<直接貿易である on-the-spot 取引定義 b>



①の販売・納品にかかる税(輸出・輸入)

税金	適用	注記
輸出関税	課税	2016年107号法律2条2項
アウトプット VAT	免税	2013年219号財務省通達9条1項
輸入関税	非課税	2016年107号法律2条4項
インプット VAT	非課税	2013年219号財務省通達4条20項

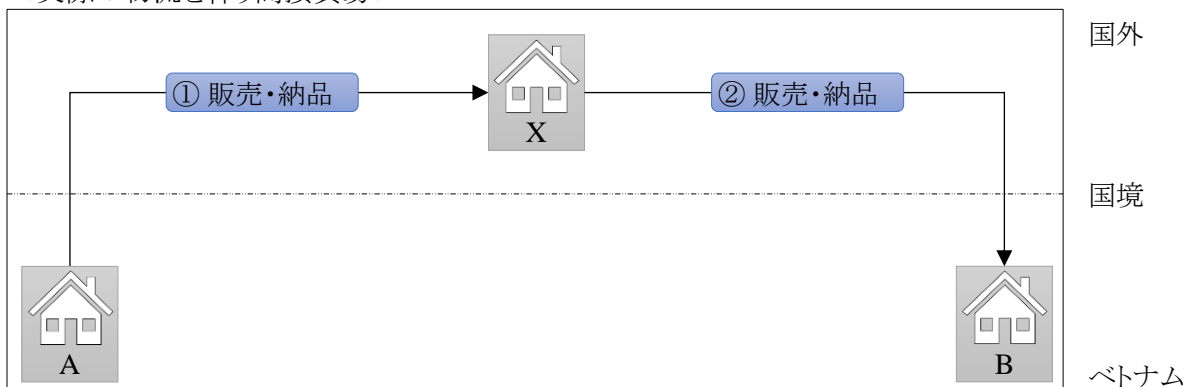
比較表

	税金	通常の国内取引	直接貿易である on-the-spot 取引定義 b
①	輸出関税	N/A	課税
①	アウトプット VAT	課税	免税
①	輸入関税	N/A	非課税
①	インプット VAT	課税	非課税

比較において、ベトナム企業 B が EPE である場合は輸出取引となるため、輸出関税が発生し、アウトプット VAT は免税となる。ベトナム企業は EPE としての税務優遇を有するため、輸入関税、インプット VAT は非課税となる。

2. 実際の物流を伴う間接貿易と実際の物流を伴わない on-the-spot 取引定義 c の課税を比較

<実際の物流を伴う間接貿易>



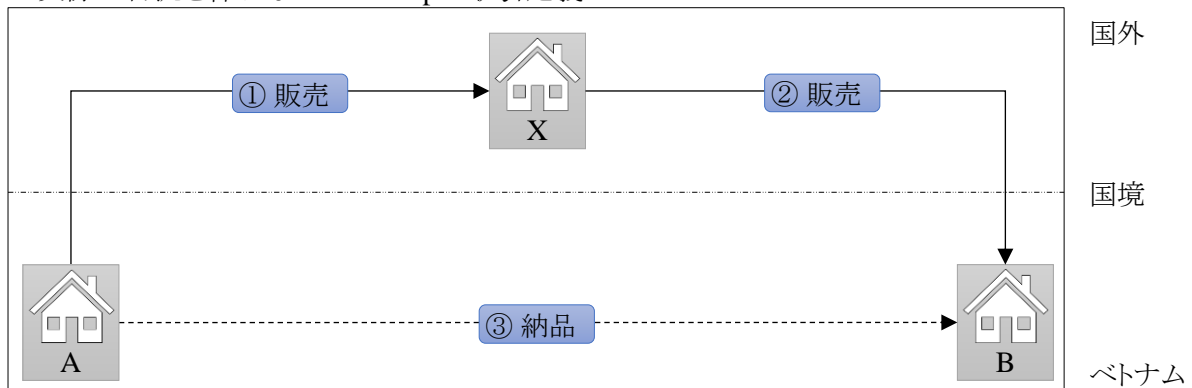
①の販売・納品にかかる税(輸出)

税金	適用	注記
輸出関税	課税	2016年107号法律2条1項
アウトプット VAT	免税	2013年219号財務省通達9条1項

②の販売・納品にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	課税	2016年107号法律2条1項
インプット VAT	課税	2013年219号財務省通達2条

<実際の物流を伴わない on-the-spot 取引定義 c>



①の販売にかかる税(輸出)

税金	適用	注記
輸出関税	課税	2016年107号法律2条3項
アウトプット VAT	免税	2013年219号財務省通達9条1項

②の販売にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	課税	2016年107号法律2条3項
インプット VAT	課税	2013年219号財務省通達2条

③の納品にかかる税

税金	適用	注記
外国契約者税	課税	③により外国契約者税 ¹⁷ の対象取引となる。

比較表:

	税金	実際の物流を伴う 間接貿易	実際の物流を伴わない on- the-spot 取引定義 c
①	輸出関税	課税	課税
①	アウトプット VAT	免税	免税
②	輸入関税	課税	課税

¹⁷ 本章 IV 参照

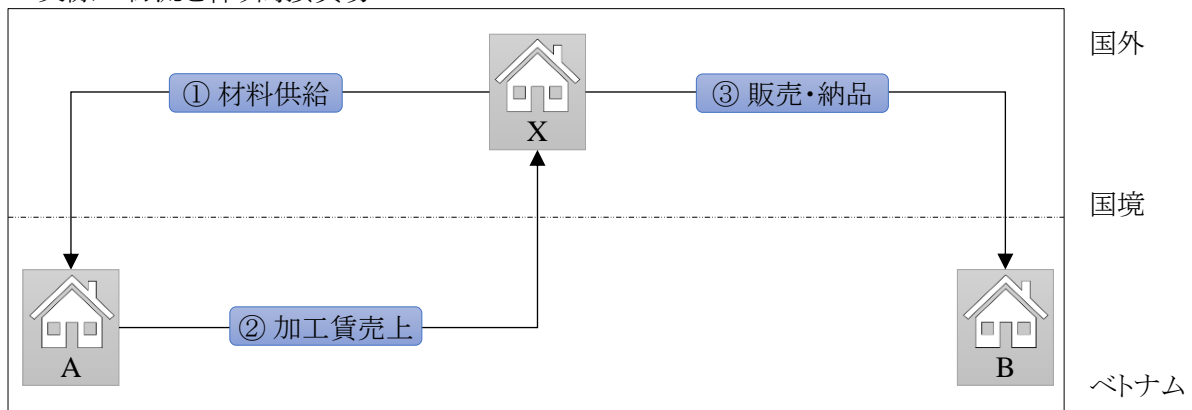
	税金	実際の物流を伴う 間接貿易	実際の物流を伴わない on- the-spot 取引定義 c
②	インプット VAT	課税	課税
③	外国契約者税	N/A	課税

比較として、①および②において税適用に変更はない。ただし、③のベトナム国内における納品をもって、外国契約者税の対象となる。

❖ 国外企業 X とベトナム企業 B の関係が委託加工契約に基づくものであれば、国外企業 X はベトナム国内において利益を得たとは見なされず、外国契約者税の対象とならない。

3. 委託加工契約を基礎とし、実際の物流を伴う間接貿易と実際の物流を伴わない on-the-spot 取引定義 a の課税を比較

<実際の物流を伴う間接貿易>



①の材料供給にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	免税	2016年 107号法律 16条 6項
インプット VAT	非課税	2013年 219号財務省通達 4条 20項

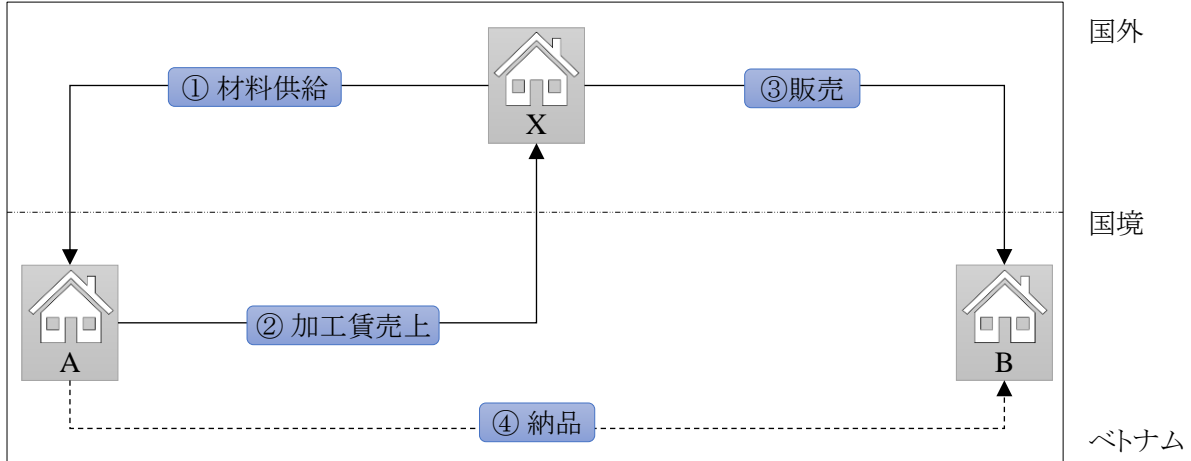
②加工賃売上にかかる税(加工製品輸出)

税金	適用	注記
輸出関税	免税	2016年 107号法律 16条 6項
アウトプット VAT	免税	2013年 219号財務省通達 9条 1項

③の販売・納品にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	課税	2016年 107号法律 2条 1項
インプット VAT	課税	2013年 219号財務省通達 2条

<実際の物流を伴わない on-the-spot 取引定義 a>



①の材料供給にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	免税	2016年107号法律16条6項
インプット VAT	非課税	2013年219号財務省通達4条20項

②の加工賃売上にかかる税(加工製品輸出)

税金	適用	注記
輸出関税	免税	2016年107号法律16条6項
アウトプット VAT	免税	2013年219号財務省通達9条1項

③の販売にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	課税	2016年107号法律2条3項
インプット VAT	課税	2013年219号財務省通達2条

④の納品にかかる税

税金	適用	注記
外国契約者税	課税	④により外国契約者税の対象取引となる。

比較表

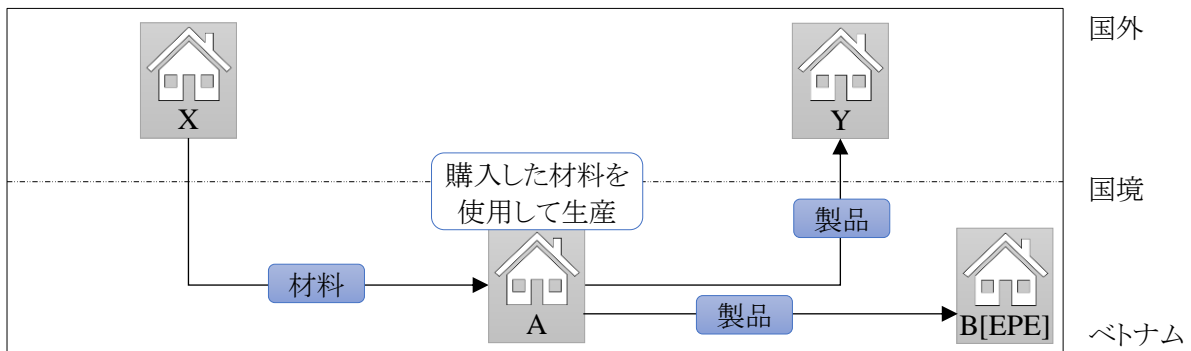
	税金	国外への物流を伴う 間接貿易	実際の物流を伴わない on- the-spot 取引定義 a
①	輸入関税	免税	免税
①	インプット VAT	非課税	非課税
②	輸出関税	免税	免税
②	アウトプット VAT	免税	免税
③	輸入関税	課税	課税
③	インプット VAT	課税	課税
④	外国契約者税	N/A	課税

比較として、①、②、③において、税適用に変更はない。ただし、④のベトナム国内における納品をもって、外国契約者税の対象となる。

- ❖ 国外企業 X とベトナム企業 B の関係が委託契約に基づくものであれば、国外企業 X はベトナム国内において利益を得たとは考えられず、外国契約者税の対象とはならない。

II. 輸入関税の還付

通常、輸入を行う際には輸入関税が課せられる。ただし、製造業が材料として輸入し、製品として再輸出される場合、関税の還付、取り消しという措置がある。on-the-spot 制度と混同されがちなので注意が必要である。例えば、定義 c の on-the-spot 取引において、ベトナム企業 B は輸入者であり、輸入関税を支払うことになるが、その後には再輸出するのであれば、還付もしくは取り消しという措置を選択することができる。



- ベトナム企業 A は国外企業 X から材料を購入。購入量を 100t とする。
 - 輸入に際し 1 万米ドル (USD) の輸入関税が発生するものとする。
- ベトナム企業 A は国外企業 X から購入した材料を使って生産を行う。
- ベトナム企業 A は生産した製品を国外企業 Y、EPE であるベトナム企業 B へ販売する。
 - 再輸出に該当。
 - 販売された製品には、国外企業 X から購入した 90t 分の材料が使われていたとする。

再輸出された 90t 分の材料は輸入関税の取り消し、還付措置の対象となる。(再輸出されない部分については、還付、取り消し措置の対象外となる。) 100t に対する輸入関税が 10,000USD であるため、90t の輸入関税の還付、取り消し措置の対象となるのは 9,000USD となる。(10t は未使用のまま再輸出されないものとする。)

< 輸入関税の還付措置 >

2015 年 38 号財務省通達 114 条 5 項により、製造を目的とした輸入物品に対して輸入関税を支払うが、製品として再輸出される場合には、輸入関税が還付されると規定されている。企業は、輸入する際に一旦は輸入関税を支払い、再輸出を実施した後に還付を受けることができる。還付を受け

るためには、輸入された物品の数量と輸出された物品(材料として使われている場合には、製品に含まれる輸入された物品の内容量)を会計資料などにより明確にしなければならない。

III. VAT の還付措置

控除法を採用し、インプット VAT がアウトプット VAT を超過している場合、一定の条件を満たせば、超過額の還付を受けることができる。ただし、2016年7月1日より施行された2016年106号法律¹⁸により、還付の条件は厳しくなった。還付の対象となる主なケースは以下のとおりである。

- ① 新規設立企業において、生産開始前の状態であり、設立から1年以上が経過し、控除されていないインプット VAT が3億ドン以上である。
- ② 輸出取引を起因とした控除されていないインプット VAT が3億ドン以上である。
- ❖ 2016年106号法律の施行により、それ以前は認められていた12ヶ月間控除されずにいるインプット VAT の還付、再輸出を目的とした商品輸入のインプット VAT の還付ができなくなった。

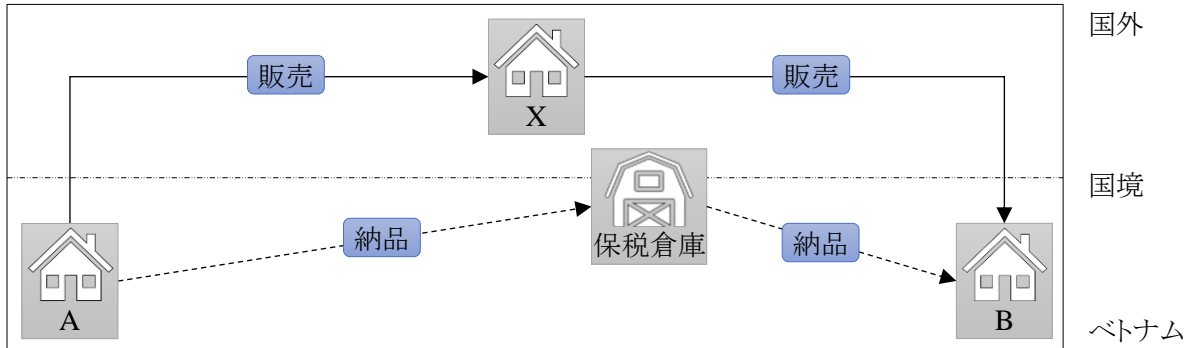
特に気を付けるべきは商社活動をしている場合である。例えば、定義 b の on-the-spot 取引において、ベトナム企業 A が国外から商品を購入、EPE であるベトナム企業 B に販売をする。この場合、ベトナム企業 A の国外からの商品購入は、再輸出を目的としたものとなるため、VAT の還付対象外となる。これは定義 c におけるベトナム企業 A も同様である。仮に国外から商品を購入し、国外企業 X に販売する場合、納品場所がベトナム企業 B であったとしても、再輸出を目的とした商品輸入として認められ、還付対象外となる。

¹⁸ 法律 106/2016/QH13 号 / 2016 年 7 月 1 日施行、現時点において有効
「付加価値税法、特別消費税法、税務管理法を修正する法律」

IV. 保税倉庫を利用する取引

1) 定義 c の on-the-spot に保税倉庫が利用されるケース

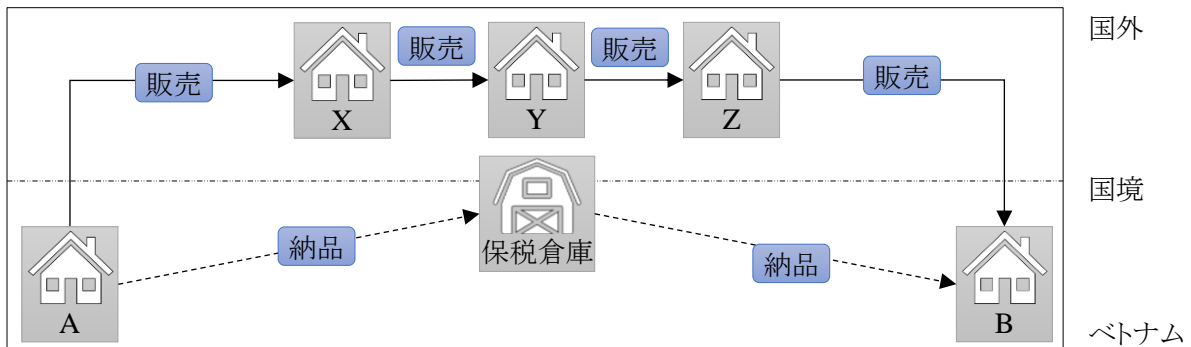
- ベトナム企業 A が国外企業 X へ商品を販売
- 国外企業 X がベトナム企業 B へ商品を販売
- ベトナム企業 A から保税倉庫へ納品



- 国外企業 X が保税倉庫を賃借する場合、ベトナム企業 A と国外企業 X との 2 社間取引として完結するため、納品地がベトナムであっても、on-the-spot 取引は成立しなくなる。ただし、国外企業 X からベトナム企業 B に対する保税倉庫からの販売は、ベトナム国内において引き渡しが完了する物品販売に該当するため、外国契約者税(法人税 1%)の対象となる。
- ベトナム企業 B が保税倉庫を賃借する場合、on-the-spot 取引(定義 c)に該当する。

2) 定義 c の on-the-spot に保税倉庫が利用され、国外で転売されるケース

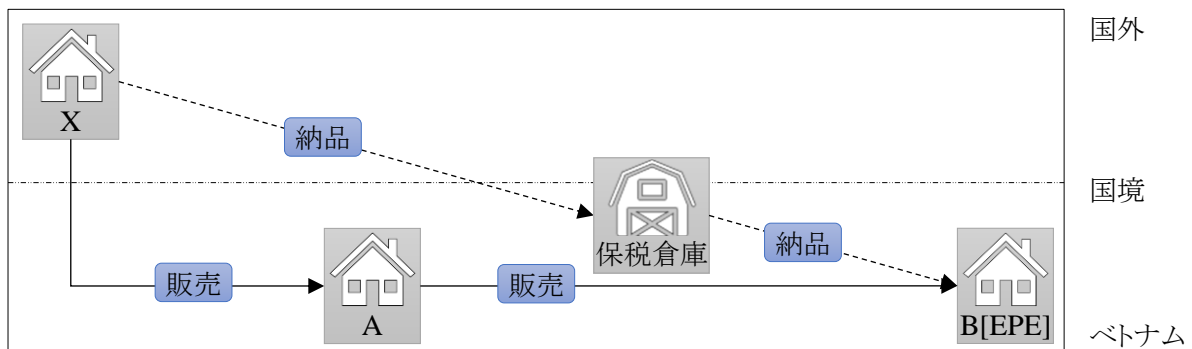
- ベトナム企業 A が国外企業 X へ商品を販売
- 国外企業 X から国外企業 Y、国外企業 Y から国外企業 Z へ転売
- 国外企業 Z からベトナム企業 B へ商品を販売
- ベトナム企業 A から保税倉庫へ納品



- 国外企業 X、Y、Z のいずれかが保税倉庫を賃借する場合、1) 同様に保税倉庫は国外として扱われる。したがって、納品場所がベトナムであってもベトナム国内で納品したとはみなされず、on-the-spot 取引は成立しなくなる。
- 本取引は on-the-spot 取引には該当しないものの、ベトナム国内において引き渡しが完了する物品販売として、外国契約者税(法人税 1%)の対象となる取引が複数回発生する可能性がある。
 - ① 国外企業 X が保税倉庫を賃借する場合、国外企業 X から国外企業 Y への販売、国外企業 Y から国外企業 Z への販売、国外企業 Z からベトナム企業 B への販売は、保税倉庫にて行われるため、ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売に該当し、それぞれの取引が外国契約者税(法人税 1%)の対象となる。(3 回発生)
 - ② 国外企業 Y が保税倉庫を賃借する場合、国外企業 Y から国外企業 Z への販売、国外企業 Z からベトナム企業 B への販売は、ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売に該当するため、それぞれの取引が外国契約者税(法人税 1%)の対象となる。(2 回発生)
 - ③ 国外企業 Z が保税倉庫を賃借する場合、国外企業 Z からベトナム企業 B への販売は、ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売に該当するため、外国契約者税(法人税 1%)の対象となる。(1 回発生)
- ❖ しかしながら、保税倉庫を使って国外に籍を置く企業同士の取引の場合、誰がどのように申告・納税するのかについては定められていない。
- ベトナム企業 B が保税倉庫を賃借する場合、on-the-spot 取引(定義 c)に該当する。

3) ベトナム企業が国外企業から購入、保税倉庫を利用して他のベトナム企業に納品するケース

- 国外企業 X がベトナム企業 A へ商品を販売
- ベトナム企業 A が EPE であるベトナム企業 B へ商品を販売
- 国外企業 X から保税倉庫に納品



- ▶ 本取引はベトナム企業 A から EPE であるベトナム企業 B に対する販売であり、on-the-spot 取引(定義 b)に該当する。
- ▶ 国外企業 X が保税倉庫を賃借する場合、国外企業 X からベトナム企業 A に対する販売は、ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売に該当するため、外国契約者税(法人税 1%)の対象となる。
- ▶ ベトナム企業 A が保税倉庫を賃借する場合、ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売には該当せず、外国契約者税の対象外となる。
- ▶ 保税倉庫から一旦ベトナム企業 A が物品を引き取る場合、その時点でベトナム企業 A は輸入関税と付加価値税の対象となる。
- ▶ ベトナム企業 A が賃借する保税倉庫内に商品を置き、保税倉庫内でベトナム企業 A からベトナム企業 B への販売が行われ、ベトナム企業 B が物品を引き取る場合、ベトナム企業 B は EPE であるため、輸入関税と付加価値税は免除される。

V. on-the-spot 制度と外国契約者税制度

1. 外国契約者税の概要(on-the-spot 制度との関連に限定)

外国契約者税(Foreign Contractor Tax: FCT)制度とは、国外に在を置く外国組織または個人が、ベトナム国内において、ベトナム国内の組織または個人に対して役務を提供し、その対価を得ることに対する課税制度である(以降、外国契約者税の解説において、国外企業を「外国契約者」、ベトナム企業を「ベトナム契約者」という)。現時点において有効である外国契約者税に係る法規は、2014年103号財務省通達¹⁹である。

外国契約者税という税金が体系付けられて最初に認識できるのは1998年12月22日公布、1999年1月1日施行の財務省通達169/1998/TT-BTC号である。それ以前にも類似の課税制度はあったものの、体系づけられておらず、名称も売上高税や利益税などと呼ばれていた。財務省通達169/1998/TT-BTC号以降、財務省通達05/2005/TT-BTC号(2005年2月26日～2009年1月18日)、財務省通達134/2008/TT-BTC号(2009年1月18日～2012年5月27日)、財務省通達60/2012/TT-BTC号(2012年5月27日～2014年1月10日)、現行の2014年103号財務省通達へと継承がされている。

しかしながら、厳密には外国契約者税という名称を持つ税金は存在しない。2014年103号財務省通達の名称も外国契約者税というものではなく、ベトナム語表記は「HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN NGHĨA VỤ THUẾ ÁP DỤNG ĐỐI VỚI TỔ CHỨC, CÁ NHÂN NƯỚC NGOÀI KINH DOANH TẠI VIỆT NAM HOẶC CÓ THU NHẬP TẠI VIỆT NAM」、直訳すると「ベトナムで事業を行う者、

¹⁹ 財務省通達103/2014/TT-BTC号/2014年10月1日施行、現時点にて有効「ベトナムで事業を行う者、収益を得る者に対する税務義務の履行ガイドライン」

収益を得る者に対する税務義務の履行ガイドライン」である。日越租税条約においては、日本語では「外国契約者税」、英語では「Foreign Contractor Tax」とされているが、ベトナム語では「Thuế đối với các nhà thầu nước ngoài」(外国契約者に対する税金)となっており、ニュアンスが異なる。外国契約者税をベトナム語にすると「Thuế nhà thầu nước ngoài」となる。

外国契約者税の制度は法人税と付加価値税から成り立っており、ベトナムで事業を行う者、収益を得る者から、どのように法人税と付加価値税を徴収するかという仕組みが外国契約者税である。ベトナム国内においても、英語では Foreign Contractor Tax (FCT)として浸透しており、FCT と言えばベトナム在住の日本人でも「外国契約者税」と認識されている。(ただし、法規名称では使われていない。)

<税率>

現行の外国契約者税の税率は下表のとおりである。前述のとおり、外国契約者税という税金は存在せず、法人税と付加価値税を「みなし²⁰」で取引の種別に応じて課税される。

税率表(財務省通達 134/2008/TT-BTC 号)

	取引種類	みなし税率	
		VAT	CIT
1	サービスの付随する物品販売	- (輸入時に支払)	1%
2	サービス一般、機械設備のリース、保険サービス	5%	5%
3	レストラン、ホテル、カジノの管理サービス	5%	10%
4	航空機、航空機エンジン、航空機部品、船舶のリース	5%	2%
5	建設、据付(資材、機械、設備の供給を伴う)	3%	2%
6	建設、据付(資材、機械、設備の供給を伴わない)	5%	2%
7	輸送サービス、製造サービス	3%	2%
8	その他事業取引	2%	2%
9	証券譲渡、海外への再保険、再保険譲渡からのコミッション	-	0.1%
10	利息収入	-	5%
11	デリバティブ、金融取引サービス	-	2%
12	ロイヤリティ	-	10%

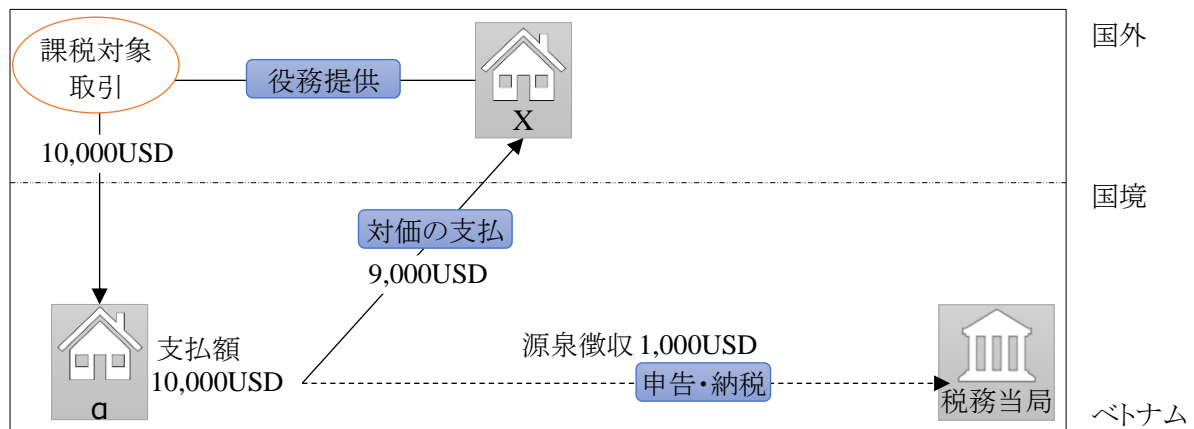
VAT=付加価値税

CIT=法人税

<申告・納税>

²⁰ 外国契約者が居住者の場合には、みなし以外にもベトナム会計基準(VAS)方式、ハイブリッド方式という申告方法があるが、ON-THE-SPOT 取引の定義 c)においてはみなし方式のみとなる。

on-the-spot 制度の定義 c のように、外国契約者 (国外企業 X=On-the-Spot 委託者、On-the-Spot 仲介者) がベトナムの居住者ではない場合には、外国契約者自らが外国契約者税の申告、納税 (および確定申告) 手続きを行うことができず、ベトナム契約者がその義務を負う²¹。外国契約者税は源泉徴収税であり、ベトナム契約者から外国契約者に対する支払いから源泉徴収し、支払日から 10 日以内に申告および納税、契約の終了から 45 日以内に確定申告をしなければならない。仮に外国契約者 X の提供するサービスを 10,000USD、外国契約者税を 1,000USD とすれば、ベトナム契約者 α は外国契約者 X に対して 9,000USD を支払い、外国契約者税 1,000USD を外国契約者 X に代理して申告、納税を行う義務を負う。(下図参照)



2. on-the-spot 制度と外国契約者税

on-the-spot 取引が外国契約者税の対象となるのは、税率表の1「サービスの付随する物品販売」に該当するためである。このサービスの付随する物品販売には、「ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売」も含まれる。例えば、DDU や DDP のような取引条件による販売は、ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売であり、外国契約者税の課税対象となる (FOB や CIF は対象外)。on-the-spot 取引もベトナム国内において引き渡し完了する物品販売であり、外国契約者税として法人税 1% が課税²²される。

3. on-the-spot 取引における税額計算方式

外国契約者税の対象となる on-the-spot 取引は、定義 a および定義 c であるが、いずれの場合においても、ベトナム契約者であるベトナム企業 B が外国契約者である国外企業 X に支払いをする際に源泉徴収を行い、申告・納税をする。財務省通達 134/2008/TT-BTC 号に基づき、外国契約

²¹ 居住者である場合には、外国契約者自らが申告・納税することも可。

²² 外国契約者とベトナム契約者の契約が加工契約である場合、物品販売ではないため外国契約者税の対象外である。

者税の税額計算方式は以下のとおりとなる。税の負担者により計算方式が異なることに注意が必要である。外国契約者税は源泉徴収が基本であり、外国契約者が負担するものであるが、ベトナム契約者が負担することもできる。外国契約者が負担する方式をグロス方式、ベトナム契約者が負担する方式をネット方式という。

仮定条件: on-the-spot 取引定義 c において、国外企業 X (外国契約者) とベトナム企業 A (ベトナム契約者) の関係が売買契約に基づくものであり、その金額を 100,000USD とする。適用される外国契約者税は、サービスの付随する物品販売であり、法人税 (CIT) 1% である。

CIT および VAT がグロス方式である場合;

CIT 税額計算基礎:	契約金額 - VAT 税額	$100,000 - 0 = 100,000\text{USD}$
CIT 税額:	CIT 税額計算基礎 \times CIT%	$100,000 \times 1\% = 1,000\text{USD}$
VAT 税額計算基礎:	契約金額	N/A (VAT 非課税)
VAT 税額:	VAT 税額計算基礎 \times VAT%	N/A (VAT 非課税)
ベトナム契約者から外国契約者への支払額	契約金額 - 外国契約者税額	$100,000 - 1,000 \text{ (CIT)} - 0 \text{ (VAT)} = 99,000\text{USD}$

CIT および VAT がネット方式である場合;

CIT 税額計算基礎:	契約金額 \div (1-CIT%)	$100,000 \div (1-1\%) = 101,010.10\text{USD}$
CIT 税額:	CIT 税額計算基礎 \times CIT%	$101,010.10 \times 1\% = 1,010.10\text{USD}$
VAT 税額計算基礎:	CIT 税額計算基礎 \div (1-VAT%)	N/A (VAT 非課税)
VAT 税額:	VAT 税額計算基礎 \times VAT%	N/A (VAT 非課税)
ベトナム契約者から外国契約者への支払額	契約金額	100,000USD

CIT がグロス方式、VAT がネット方式である場合;

CIT 税額計算基礎:	契約金額	100,000USD
CIT 税額:	CIT 税額計算基礎 \times CIT%	$100,000 \times 1\% = 1,000\text{USD}$
VAT 税額計算基礎:	契約金額 \div (1-VAT%)	N/A (VAT 非課税)
VAT 税額:	VAT 税額計算基礎 \times VAT%	N/A (VAT 非課税)
ベトナム契約者から外国契約者への支払額	契約金額 - CIT 分の外国契約者税額	$100,000 - 1,000 \text{ (CIT)} = 99,000\text{USD}$

CIT がネット方式、VAT がグロス方式である場合;

CIT 税額計算基礎:	契約金額 \div (1-CIT%)	$100,000 \div (1-1\%) = 101,010.10\text{USD}$
CIT 税額:	CIT 税額計算基礎 \times CIT%	$10,101.01 \times 1\% = 1,010.10\text{USD}$
VAT 税額計算基礎:	契約金額	N/A (VAT 非課税)
VAT 税額:	VAT 税額計算基礎 \times VAT%	N/A (VAT 非課税)
ベトナム契約者から外国契約者への支払額	契約金額 - VAT 分の外国契約者税額	$100,000 - 0 \text{ (VAT)} = 100,000\text{USD}$

<日越租税協定に基づく外国契約者税の税額控除>

サービスの付随する物品販売に係る外国契約者税は、取引性質上、国外企業はベトナムに恒久的施設を有しておらず、日越租税協定に基づく外国契約者税の税額控除の対象外である。詳細については、ジェトロ通商弘報(恒久的施設がない場合の「二重課税」)に要注意-外国契約者税の問題点)に付随するレポート「外国契約者税の概要と日越租税協定との関係」²³を参照。

VI. on-the-spot 制度と EPE

1. EPE という事業体

輸出加工企業(Export Processing Enterprise: EPE)は一種の保税状態で操業をしているため、付加価値税と関税が免除されている。保税状態での操業を認める制度は、他の国でも見ることができるが、ベトナムの特徴としては企業単位で適用できることである。類似の制度を採用している他の国では、地域単位でのみ適用を認めているのが一般的である。これはベトナムで言うところの「輸出加工区」であり、ある一定地域において、その地域に進出する企業にのみ適用される。ところがベトナムでは、企業単位で認められるため、ある工業団地において、両隣りが一般企業であっても、その間に EPE が存在することができる²⁴。

また、ベトナムにおける当該制度は、国内に対する販売について曖昧であることも特徴と言える。類似の制度を採用している他の国では、「輸出」と言えば「海外への輸出」を前提としていることが多い。同じ保税区内での取引であっても、一旦は実際に国外に輸出することとしている国も少なくない。ところがベトナムでは、EPE 同士の取引においては国外に輸出する必要はなく、更には EPE から一般企業に対する販売も法規上可能となっている。

2. EPE による一般企業に対する販売(国内販売)

EPE による国内販売(国内に対する輸出²⁵販売)については、長らく議論されていることである。EPE とベトナム一般企業の取引は on-the-spot 取引であると定義され、税関手続が規定されているが(38 号財務省通達 75 条 3 項)、その他に関する明確な規定は現在はない。

EPE による国内販売について、それを禁止する法的根拠はないが、実際に国内販売を行うと税関当局から指摘を受けるケースがある。公式な見解ではなく、解釈には地域、担当官で差があるが、一般的にはベトナム南部では 20%まで²⁶なら国内販売は容認されると言われている。北部においては実施事例が少ないが、一定程度は黙認されているのが現実である。

²³ <https://www.jetro.go.jp/world/asia/vn/reports/07001477>

²⁴ 当然ながら、ゲートや出入口を持つフェンスや壁などにより他の地域との境界線を有し、区別がされ、税関やその他の機関による監査、監督の条件を確保し、管理がされていなければならない。

²⁵ 国内に対する販売でも通関手続を実施しなければならない。

²⁶ 一定割合があるとして、それが売上に対してなのか、量に対してなのか、法的な根拠も不明。

なお、南部における「20%までは容認」について、20%を正当化、裏付けするような法規はなく、どのようにして20%という数字が出てきたのか不明である。おそらくは財務省政令 30/1998/ND-CP号(法人税ガイダンス/失効)10条3項a目からであると考えられる。当時、80%以上の製品を輸出する企業には優遇税率が適用されていた。ここから、「80%を輸出すれば優遇が適用される。」「20%までの国内販売は優遇適用を害さない」となり、その解釈が残っているものと推測される。

3. EPE によるリスク回避のための on-the-spot 制度の利用

ベトナム国内で EPE 企業と一般企業が売買を行う際、リスク回避のために on-the-spot 制度が利用されることがある。EPE が on-the-spot 取引の定義で介在するのは定義 b であり、定義 a、定義 c においては介在することは絶対条件ではない。しかしながら、EPE が定義 a、定義 c の on-the-spot 取引を利用することは多い。特に、EPE が定義 c の on-the-spot 取引を利用する場合には、「リスク回避」という意義を持つことがある。

定義 c における制度利用の一般的意義は、取引の簡略化による物流・時間コストの削減である。定義 c において、ベトナム企業 A から国外企業 X、国外企業 X からベトナム企業 B という物流を簡略化し、ベトナム企業 A からベトナム企業 B とすることで、コスト削減をすることができる。国外企業 X は商社であることやベトナム企業 A の親会社であることが一般的である。このようなケースでは、ベトナム企業 A と国外企業 X、国外企業 X とベトナム企業 B の関係が on-the-spot 取引の成立前に存在していたことになる。それらの個別取引を on-the-spot 制度を利用して一括して行うことを意義としている。当然ながら、EPE が介在する場合にも、この意義が薄れることはない。

しかしながら、近年はベトナムへの投資が促進され、客先や関連会社がベトナムに進出、商流が複雑化してきている。過去においては、EPE は「客先、親会社への部品供給」が一般的な活動内容であり、実際に国外へ製品の輸出が行われていたが、国外だけでなく、国内で納品が完了するケースが増加してきている。これにより、EPE が一般企業に販売するという必要性が生じてきている。ところが、本章 IV.2 でも触れたように、EPE が一般企業に直接販売することについて法的根拠がなく、リスク回避の手段として使われているのが on-the-spot 制度である。

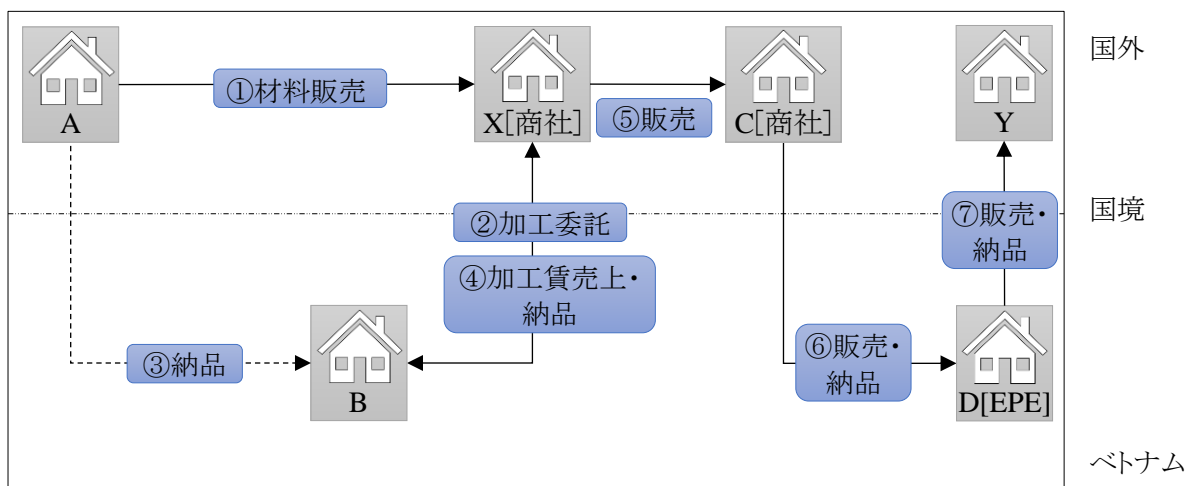
- ベトナム企業 A は EPE である。
- ベトナム企業 A はベトナム企業 B に対して販売を行いたい。
- ベトナム企業 B は一般企業である。
- ベトナム企業 A からベトナム企業 B に対する販売はリスクを含むものと捉えられている。
- リスク回避のために国外企業 X を経由し、国外企業 X に輸出、X からベトナム企業 B に対して輸出を行う。
- on-the-spot 制度を利用して、経費と時間を削減する。

つまり、本来は国外企業 X の介在なしにベトナム企業 A とベトナム企業 B の商流が成立しているの
であるが、リスク回避のために国外企業 X を介在させ、その手続として on-the-spot 制度が利用され
ている。

第三章：取引事例と留意点

本章では、取引事例に基づき on-the-spot 制度の留意点を解説する。基本的な事項は第一章、第二章までで解説をしてきたが、ここでは実際に行われる on-the-spot 取引を基に解説を進める。過去においては、ベトナムは「加工委託先」との位置付けが強く、材料調達元や途中の製造・加工工程、商流の統括が国外、特に日本や中国であることが主流であった。しかしながら、近年のベトナムへの進出増加に伴い、ベトナムで大半の取引が完結する商流が多くなってきている。

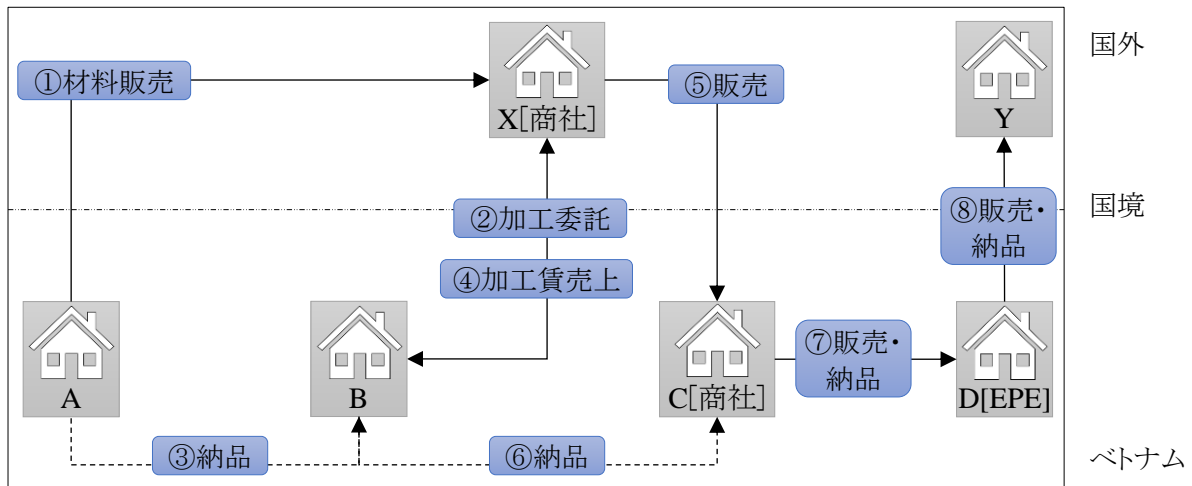
以前の商流



- ① 国外企業 A が国外企業 X に対して材料を販売する。
 - ② 国外企業 X がベトナム企業 B に対して加工を委託する(無償で材料を供給する)。
 - ③ 国外企業 A が国外企業 X の指示に基づき、ベトナム企業 B に対して材料を納品する。
 - ④ ベトナム企業 B が国外企業 X に対して加工賃売上および加工製品の納品を行う。
 - ⑤ 国外企業 X が国外企業 C(商社)に対してベトナム企業 B から購入した加工製品を販売する。
 - ⑥ 国外企業 C(商社)が EPE であるベトナム企業 D に対して⑤で購入した製品を販売・納品する。
(ベトナム企業 D は製造を行う。)
 - ⑦ EPE であるベトナム企業 D が国外企業 Y に対して⑥で購入した製品をもとに製造した商品を販売・納品する。
- ❖ ベトナムは生産拠点(ベトナム企業 B の加工、EPE であるベトナム企業 D の製造)の役割しか持たない。
 - ❖ 本取引では、on-the-spot 取引が介在しない。

I. 取引事例

実際の取引においては、定義 a、定義 b、定義 c の単体で発生することは少なく、複数の定義である on-the-spot 取引や他の制度と合わせて発生している。



- ① ベトナム企業 A が国外企業 X に対して材料を販売する。
- ② 国外企業 X がベトナム企業 B に対して加工を委託する。(無償で材料を供給する。)
- ③ ベトナム企業 A が国外企業 X の指示に基づき、ベトナム企業 B に対して材料を納品する。
- ④ ベトナム企業 B が国外企業 X に対して加工賃売上を行う。
- ⑤ 国外企業 X がベトナム企業 C(商社)に対してベトナム企業 B の製品を販売する。
- ⑥ ベトナム企業 B が国外企業 X の指示に基づき、ベトナム企業 C(商社)に対して製品を納品する。
- ⑦ ベトナム企業 C(商社)が EPE であるベトナム企業 D に対して⑤で国外企業 X から購入、⑥で納品された製品を販売・納品する(ベトナム企業 D は製造を行う)。
- ⑧ EPE であるベトナム企業 D が国外企業 Y に対して加工製品を販売・納品する。
- ❖ ベトナムは材料供給元(ベトナム企業 A の材料販売)、商流基点(ベトナム企業 C の商社活動)、生産拠点(ベトナム企業 B の加工、EPE であるベトナム企業 D の製造)としての役割を果たす。
- ❖ 本取引事例では、定義 a、定義 b、定義 c の 3 つの on-the-spot 取引が内在している。

1. 定義 c である on-the-spot 取引の形成

①、②、③の取引において、定義 c である on-the-spot 取引が形成される。

①の材料販売にかかる税(輸出)

税金	適用	注記
輸出関税	課税	2016 年 107 号法律 2 条 3 項
アウトプット VAT	免税	2013 年 219 号財務省通達 9 条 1 項

②の加工委託(無償の材料供給)にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	免税	2016年107号法律16条6項
インプット VAT	非課税	2013年219号財務省通達4条20項

③の納品にかかる税

税金	適用	注記
外国契約者税	N/A	国外企業 X とベトナム企業 B の関係が委託契約に基づくものであるため。

2. 定義 a である on-the-spot 取引の形成

④、⑤、⑥の取引において、定義 a である on-the-spot 取引が形成される。

④の加工賃売上にかかる税(加工製品の輸出)

税金	適用	注記
輸出関税	免税	2016年107号法律16条6項
アウトプット VAT	免税	2013年219号財務省通達9条1項

⑤の販売にかかる税(輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	課税	2016年107号法律2条3項
インプット VAT	課税	2013年219号財務省通達2条

⑥の納品にかかる税

税金	適用	注記
外国契約者税	課税	ベトナム国内において引渡が完了する物品販売に該当

3. 定義 b である on-the-spot 取引の形成

⑦の取引において、定義 a である on-the-spot 取引が形成される。

⑦の販売・納品にかかる税(ベトナム企業 C からの輸出)

税金	適用	注記
輸出関税	課税	2016年107号法律2条2項
アウトプット VAT	免税	2013年219号財務省通達9条1項

⑦の販売・納品にかかる税(ベトナム企業 D による輸入)

税金	適用	注記
輸入関税	非課税	2016年107号法律2条4項
インプット VAT	非課税	2013年219号財務省通達4条20項

<参考>

⑧の販売・納品にかかる税(輸出)

税金	取り扱い	注記
輸出関税	課税	2016年107号法律2条1項
アウトプットVAT	免税	2013年219号財務省通達9条1項

II. 取引事例における留意点

1. ①、②、③により形成される定義cの on-the-spot 取引

- この取引は外国契約者税の対象外であるが、対象外となる根拠は、国外企業 X とベトナム企業 B とは委託加工契約に基づく関係であり、国外企業 X からベトナム企業 B への材料供給が無償であるためである。しかしながら、国外企業 X とベトナム企業 B の関係が委託加工契約に基づくものであっても、全ての材料が無償で供給されるとは限らない。仮に国外企業 X がベトナム企業 A から購入した材料を有償でベトナム企業 B に供給(販売)する場合、有償部分の割合において外国契約者税の対象となる。
- ベトナム企業 C が on-the-spot 輸出者として輸出通関手続、ベトナム企業 B が on-the-spot 輸入者として輸入通関手続をする際、ベトナム企業 C と国外企業 X の契約書などにおいて、国外企業 X が指定する納品先がベトナム企業 B である旨、ベトナム企業 B と国外企業 X の契約書などにおいて、国外企業 X から購入する商品がベトナム企業 C から納品される旨が明確でなければならない。明確でない場合、on-the-spot 取引としての通関手続が行えない。納品指示書などでも認められる場合もあるが、契約書に別途指示がされる旨を記載しておいた方がよい。

2. ④、⑤、⑥により形成される定義aの on-the-spot 取引

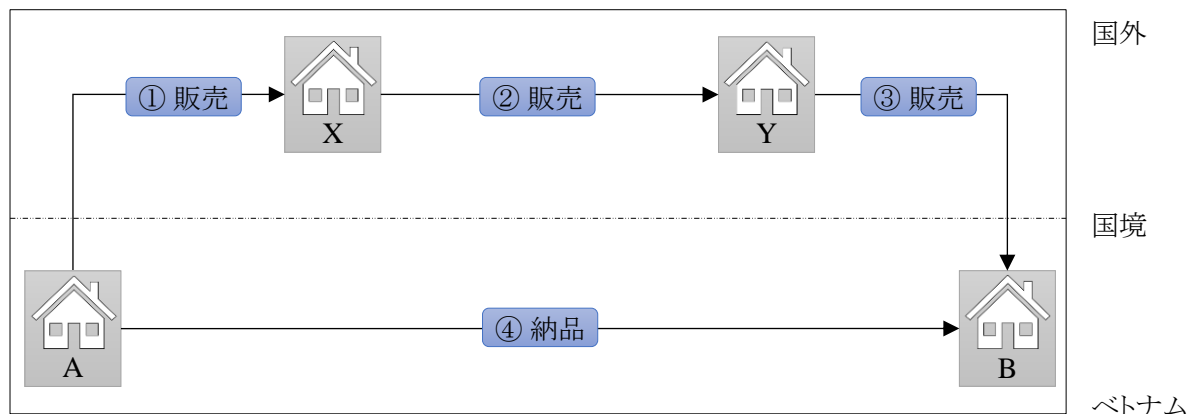
- 本取引は外国契約者税の対象であるが、そのことが認識されていないことが多々ある。外国契約者税は定期的な申告・納税義務がなく、取引により課税対象となり、支払いにより課税が発生するため、気付かないままとなることがある。事前に認識がされていないと、下記のような問題が発生する。
 - 売買価格の決定をする際に、外国契約者税の負担が考慮されておらず、利益想定を狂わせてしまう。仮に、売手、買手の双方が5%の利益率を確保するような売買価格の設定をしていたとして、売手、買手のどちらが外国契約者税を負担するにせよ、想定利益から税負担分を喪失することになる。
 - 外国契約者税の申告・納税期限は支払日より10日以内、確定申告期限は契約終了日より45日以内となる。事前に認識がされていなければ、特に申告・納税期限を逃すこととなり、申告漏れによる罰金、納税遅延利息が発生する可能性がある。

- 事前に負担者が決められておらず、ベトナム側契約者が負担者となる場合、損金算入の問題が発生する。契約書などによりベトナム契約者が負担者となることが明確でなければ、ベトナム契約者が税金を負担しても損金として取り扱うことができなくなる。
- ベトナム企業 B が on-the-spot 輸出者として輸出通関手続き、ベトナム企業 C が on-the-spot 輸入者として輸入通関手続きをする際、ベトナム企業 B と国外企業 X の契約書などにおいて国外企業 X が指定する納品先がベトナム企業 C である旨、ベトナム企業 C と国外企業 X の契約書などにおいて国外企業 X から購入する商品がベトナム企業 B から納品される旨が明確でなければならない。明確でない場合、on-the-spot 取引としての通関手続きが行えない。納品指示書などでも通用するが、契約書に別途指示がされる旨を記載しておいた方が良い。

III. 参考事例

1. 関連性が途絶えるケース

実際の取引においては、取引の関連性が途絶えてしまうケースがある。関連性が途絶えると、輸出入通関手続きが行えなくなることがある。



本取引は定義 c の変形であり、on-the-spot 取引に該当するが、国外企業 X とベトナム企業 B の間に国外企業 Y が介在する。通常の 3 者間による on-the-spot 取引(定義 c)に係る輸出入通関手続きにおいては、ベトナム企業 A と国外企業 X の関係が明らかであり、国外企業 X により納品先としてベトナム企業 B が指定されていれば、ベトナム企業 A は on-the-spot 輸出者としての輸出通関手続きが可能である。また、on-the-spot 輸入者としてのベトナム企業 B は、国外企業 X との関係が明らかであり、ベトナム企業 A から納品される旨が明らかであれば輸入通関手続きができる。

しかしながら、本取引のように国外企業 Y が入ると、国外企業 X と国外企業 Y の関係が明らかにならない限り、ベトナム企業 A → 国外企業 X → 国外企業 Y → ベトナム企業 B という関連性が途絶えてしまう。ベトナム企業 A としては、国外企業 X から指定された場所に納品すればよいことであり、輸出手続きに問題が出ることは少ないが、ベトナム企業 B が輸入通関手続きをする際には、国

外企業 X と 国外企業 Y の 関係性を説明することが求められる場合がある。そのような場合、当局の指導により、ベトナム企業 A、国外企業 X、国外企業 Y、ベトナム企業 B の「4 者間での契約書」を作成させられることがある。

本取引は外国契約者税の対象であり、国外企業 Y からベトナム企業 B に対する販売(③)をもって課税される。外国契約者税を申告・納税する際にも、当然ながら税務局に対して契約書の提出を求められるが、契約書の記載により on-the-spot 取引の有無が明確でない場合、契約書の修正をさせられることもある。

2. 同一の税務管区内で on-the-spot 取引が行われるケース

同一の税務管区内で on-the-spot 取引が行われる場合、on-the-spot 輸出者の輸出通関書類が on-the-spot 輸入者に渡ってしまうことがある。定義 b は 2 社間、定義 a は無償供給であるため問題とはならないが、定義 c においては、on-the-spot 輸出者の売値、つまり on-the-spot 仲介者である国外企業 X がどれだけの利益を取っているかが on-the-spot 輸入者に分かってしまう。on-the-spot 取引を行う前に、納品先がどこなのか、その地域の税関がどのような手続きを行うかを確認すべきである。

第四章：よくある質問

Q.1 当社はベトナムで製造業を営んでいる。販売先は日本の顧客であるが、最終的に顧客が中国に販売をするため、今までは中国に納品をしていた。この度、当社顧客の売先である中国企業がベトナムに進出をしたため、顧客からの依頼により、中国ではなくベトナムに納品するようとの指示があった。日本に対する売上にも関わらずベトナムに納品するということになるが、そのようなことは可能なのか？

A.1 可能です。on-the-spot 取引(定義 c)に該当します。

国内での納品になりますが、国内取引というわけではありません。販売する先はあくまでも国外であり、輸出通関の手続をしなければなりません。ベトナム国内の納品先も輸入の通関手続をする必要があります。

<留意点>

販売先との契約書を更改、もしくは追加条項を作成するなどして、納品先がベトナム国内の指定場所である旨が分かるようにしておかなければなりません。納品場所の指定が明確でないと、on-the-spot での通関ができなくなります。

Q.2 当社は 100%ベトナム資本の企業であるが、on-the-spot 制度を利用することはできるのか？
どのようにして許可を取得するのか？

A.2 on-the-spot 制度の利用にあたり、許認可等の利用者の規制はありません。100%ベトナム資本でも利用可能です。

<留意点>

on-the-spot 制度には利用者の規制はありませんが、利用にあたっては、利用者自体が目的を満たす事業許可を有していることが必要です。商品を輸出する場合、当該商品を取り扱う許可、輸出許可を取得していることが必要です。

Q.3 当社は EPE として操業しているが、国内調達へ移行するため、隣の一般企業である工場
で製造している樹脂材を購入したい。隣の工場からでも通関手続きをしなければならない
のか？

A.3 通関手続きをしなければなりません。on-the-spot 取引(定義 b)に該当します。

EPE は税務境界線にて区分されているため、例外を除いて、輸出、輸入通関手続きをしなければなりません。

Q.4 当社は EPE として操業しており、ベトナム国内からの購入に際しても輸入手続きをしなければならぬと認識している。しかしながら、街中で購入する文房具や小物などは販売側が輸出手続きをできない場合が多い。通関手続きをしなくてもよいのか？

A.4 通関をする必要はありません。通関をしないのであれば、on-the-spot 取引には該当しません。〔通関をする場合、on-the-spot 取引(定義 b)に該当します。〕
ベトナム国内での取り扱いが禁止されていない、全ての税金が支払われているケースにおいては、通関手続きをする必要はありません(公文書 18195/BTC-TCHQ11)。EPE は税務優遇を受けており、関税と付加価値税が免除されていますが、通関をしない場合には、付加価値税を支払わなければなりません(国内取引であるため関税はなし)。

<留意点>

2015 年 38 号財務相通達において、通関申告をしないことが選択できる、通関申告をしなくてもよいことが定められています。通関をしない場合、売買、会計、監査に基づく記録を作成、保管し、目的および出処を明らかにしなければなりません(契約書、合意書、インボイス、引渡状、支払記録、会計証憑 など)。

通関をしなくてもよいもの;

- 不具合や廃材が標準消費量(Production Norm=NORM)以内であり、国内に販売されたケース(71 条)
- EPE から非 EPE に外注加工に出されるケース(76 条 1 項 b)
- EPE が非 EPE から外注加工を受けるケース(76 条 2 項)
- EPE から EPE へ外注加工へ出されるケース(76 条 3 項)

通関を実施するかしないかを選択できるもの(74 条 1 項);

- EPE 同士の取引
- 同一 EPE 内、もしくは同一 EPZ 内の EPE 同士の取引
- 同一法人、同一グループの内の EPE 同士の取引
- 建築、EPE の活動および EPE の従業員の生活を目的として、国内から調達された建設資材、事務用品、食材、消耗品等
- 修理、分別、梱包、再梱包を目的として出庫・入庫されるもの

Q.5 当社は輸出加工区に在を置く EPE である。同一の輸出加工区に在を置く EPE への販売は可能なのか？それとも一旦は実際に国外へ出荷しなければならないのか？他の輸出加工区に在を置く EPE への販売であればどうか？

A.5 販売は可能です。on-the-spot 取引(定義 b)に該当します。

同じ輸出加工区、他の輸出加工区に差はなく販売が可能であり、国外へ出荷する必要はありません。また、この際には EPE 同士の取引になるため、通関手続きは不要となります。同様の制度を有する他の国においては、同輸出加工区内でのみ取引を許可する、異なる輸出加工区に対しての販売は一旦国外へ出荷しなければならないという規制もありますが、ベトナムにはそのような規制はなく、EPE 同士で取引が可能です。

Q.6 当社は EPE であるが、他の EPE に対して加工の委託を検討している。どのような手続きをすればよいのか？

A.6 EPE が他の EPE に対して加工を委託する場合、通関手続きは不要です。この取引は on-the-spot 取引には該当しません。

Q.7 当社は商社であるが、中国から材料を輸入し、EPE であるベトナムの顧客に対して販売をしている。これは on-the-spot 取引として外国契約者税の対象となるのか？

A.7 この取引は on-the-spot 取引に該当しません。税関上の手続きとしては一時輸入再輸出というものに類しますが、外国契約者税の対象とはなりません。

<留意点>

国外企業がベトナムに保税倉庫を賃借しており、保税倉庫内で売買が行われる場合、ベトナム国内において引き渡し完了する物品販売であり、外国契約者税の対象となります。

Q.8 当社は on-the-spot 制度を利用して取引(定義 c)を行っている。新しく採用した会計担当者より、外国契約者税が未納であると言われた。これは支払わなければならないのか？

A.8 支払わなければなりません。

定義 c の on-the-spot 取引は外国契約者税の対象となります。外国契約者税の申告・納税期限は支払日より 10 日以内、確定申告期限は契約終了日より 45 日以内であるため、既に申告・納税の遅延が発生している可能性が高いです。早急に仕入先と連絡を取り、どちらが外国契約者税を負担すべきかを協議すべきです。

- Q.9 外国契約者税の対象となる取引は、支払いより10日以内に申告・納税、契約終了より45日以内に確定申告と理解している。on-the-spot取引(定義c)から発生するような外国契約者税は、1回限りの取引でも発生するが、このような場合にも確定申告をしなければならないのか？
- A.9 単発であるか継続的であるかに関係なく、申告・納税、および確定申告をしなければなりません。
- Q.10 当社は商社であるが、保税倉庫の利用は可能なのか？何か特別な許可などは必要か？
- A.10 商社であっても保税倉庫の利用は可能です。
ベトナムは保税倉庫の利用に対して規制はありません。保税倉庫とベトナムのその他の地域との関係は、輸出・輸入の関係になります。
- Q.11 当社は on-the-spot 取引を実施しているが、税関職員より3者間の契約書を作るように指導され、通関手続きが止まってしまっている。個別の契約書はあるが、取引金額は第三者には秘匿であるため、3者間の契約書には抵抗がある。どうすればよいか？
- A.11 個別契約書において、納品元・納品先が購入先・販売先と異なる旨、別途指定される旨が記載されていれば通関手続きは可能です。記載がない場合には、3者間において、on-the-spot 取引としての物流を行うという契約書があれば十分であり、取引金額などは必要ありません。

on-the-spot 制度の今後

近年、日本とベトナムとの関係においてだけでなく、国外からの投資の増加、中国からベトナムへの拠点移転、アセアン諸国との商業活動の活発化などが加速傾向にあり、ベトナムにおける商流は複雑さを増し、on-the-spot 取引の事例も増加している。今後、FTA を絡めた on-the-spot 取引の利用も増えると予想される。

現在のところ、on-the-spot 制度の利用には殆ど規制がなく、非常に使い易い制度になっているが、今後ベトナム当局が監視を強める可能性も考えられる。on-the-spot 制度に対してだけでなく、手続の簡素化、時間短縮、税関システムの電子化など、税関当局は規制緩和の方向性で動いているが、同時に監視、監督の力も強めており、税関による事後調査などは以前よりも増えており、今後ベトナムの経済活動が活発になり、より複雑化した商流が形成される中で、後々リスクとならないような対策が重要となる。

ベトナムにおける On the Spot Export/Import 制度

2017 年 3 月作成

作成者 日本貿易振興機構（ジェトロ）お客様サポート部貿易投資相談課

〒107-6006 東京都港区赤坂 1-12-32

Tel. 03-3582-5651

Copyright(C) 2017 JETRO. All rights reserved.