

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第 24 回 2013 年 9 月

「クロスボーダー課税サービス増値税免税管理弁法」の公布

2013年9月13日、中国国家税务总局(SAT)は、2013年第52号公告(以下「52号公告」)を公布し、輸出課税サービスによる増値税免税の管理法を規定した。中国の増値税(VAT: 付加価値税)免税政策は、全世界の多くの国家に適用する源泉地主義を体现するもの、すなわち、輸出サービスに対してゼロ税率の優遇政策を実行することである。この優遇政策は多岐にわたる輸出サービスに適用される。(関連者企業間のサービスを含む)

52号公告は、納税者が長く待望したものである。増値税の改革試行が2012年1月1日より初めて上海市において実施されて以来、2013年8月1日の全国規模に拡大されるまで、交通運輸業やサービス業の中でも輸出サービスに従事する企業は、この税收優遇政策の適用を受けられるようになるため、この管理法の公布を期待していた。従来の営業税体系では、クロスボーダーの免税規定はほんのわずかであった。そのため、中国国外の第三者や関連者企業にサービスを提供する企業の多くにとって、これらの免税政策は多大な節税効果をもたらすものとなる。

新たな管理法は、手続きと管理上の要求を明確にしたため、納税者は、輸出サービスの免税政策の適用を実質的に受けることになった。これらは、最初には財税[2011]131号通達で規定され、その後、財税[2013]37号通達で再規定されていたものである。(いわゆる「37号通達」)。管理法はまた、以下の問題を明確にしている。納税者は、免税資格があるかどうかの自己評価ができるのか、それとも届出の必要があるのか。もし届出の必要があるならば、免税条件に合致することを証明するために、どのような書類や証明書類を提供する必要があるか。一部の省・市の税務機関では、当該管理法が公布されるまでクロスボーダーサービスの増値税免税政策の適用を許可してこなかった。

背景

52号公告をよく理解するには、37号通達にある増値税免税政策が適用されるサービスの種類と免税条件を理解する必要がある:

業界(37号通達)	増値税免税
有形動産賃貸	<ul style="list-style-type: none"> 中国国外で使用される有形動産の賃貸サービス
運輸	<ul style="list-style-type: none"> 許可証がない国際運送サービス
研究開発とテクノロジー	<ul style="list-style-type: none"> 中国国外におけるエンジニアリング、鉱物資源の探査サービス 外国企業に提供する技術移転、技術コンサルティング、エネルギー管理契約(中国国内におけるエネルギー管理契約を除く)
情報技術	<ul style="list-style-type: none"> 中国国外の企業に提供するソフトウェア、電子回路のデザインとテスト、インフォメーションシステム、業務プロセス管理
文化・クリエイティブ	<ul style="list-style-type: none"> 国外における会議と展覧会 国外企業に提供する商標権と著作権の譲渡、知的財産権 広告掲載地が国外にある広告
物流と補助	<ul style="list-style-type: none"> 国外での倉庫管理 国外の企業に提供する物流補助(倉庫管理サービスを除く)
鑑定証明およびコンサルティング	<ul style="list-style-type: none"> 国外の企業に提供する認証、鑑定証明、コンサルティング(中国国内にある貨物もしくは不動産に対しての鑑定証明とコンサルティングを除く)
ラジオ、映画、テレビ	<ul style="list-style-type: none"> 国外において提供するラジオ、映画、テレビ番組(作品)の映像、放映 国外の企業に提供するラジオ、映画、テレビ番組(作品)の製作

この問題を一層全面的に把握するために注意すべき点は、37号通達は国外の企業に提供する研究開発とデザイン、および許可証を完備する中国国内の企業と個人を対象とした国際運送サービスに税率ゼロの優遇政策が適用されることを規定したことである。SATが公布した2012年第13号通達では、ゼロ税率の課税サービスの管理法が規定された。この管理法は、国家税務総局による2013年第47号通達の公布に伴って変更されたが、主要規定は基本的に従来のものと同様である。

一般的要求

増値税免税政策が適用されるクロスボーダーサービスの手続きと管理について、52号公告は以下のように規定している：

- 納税者がクロスボーダーサービスを提供する場合、サービスを受ける側とクロスボーダーサービスの書面契約を締結することが必要であり、それがなければ増値税は免除されなくなる。

- 納税者が国外の企業に有償でクロスボーダーサービスを提供する場合、そのサービスの収益はすべて国外からのものでなければならず、そうでなければ、増値税免除を享受できなくなる。中国で多く存在するグループ企業間での対応モデルは、外国親会社が中国にある地域（地区）本社に費用の先行払い込みを行い、その地域本部が実際にサービスを提供する中国現地子会社に費用を支払うという方法であるが、増値税の免税政策はこの取り決めには適用されない。類似の方法を利用している企業はその支払いシステムを修正する必要がある。
- クロスボーダーサービスを提供して増値税免除を受ける場合、納税者は単独でクロスボーダーサービスの販売額を計算し、控除の対象とならない仕入税額を正確に計算し、除外すべきである。興味深いのは、中国の増値税法規には特殊な優遇措置があるということである。すなわち、納税者は固定資産と知的財産権の購入による仕入税額を全額仕入税額として控除できるのである。これらの資産は、増値税免税サービスの提供にも、増値税課税サービスにも使うことができる。これ以外の仕入税額について増値税の免税項目に直接に算入するか、または課税項目に算入するかの判断ができない場合、計算に基づいて区分する必要がある。財税[2013]37号通達では、当期の簡便税額計算法に従い、売上課税税額、非増値税課税労務営業額、免除増値税項目の売上高が当期の総売上高と営業費用に占める比率によって、控除できない仕入税額を計算することが可能となる。
- 増値税の免税条件を満たす場合、サービス提供側は免税サービスに対して増値税の専用発票を発行することはできない。これは、サービス受取側が、免税サービスを購入したにもかかわらず仕入税額の控除を計算しないようにするためである。
- 納税者が増値税免税を申請する際は、税務機関に以下の資料を提出する：
 - 52号公告で規定された「クロスボーダー課税サービスの免税届」。
 - クロスボーダーサービス契約書の原本とその写し。契約書が外国語版であれば、法定代表者が署名または捺印した中国語訳を提出する。
 - サービス提供する際に、サービス受取側の所在地が国外にあることを証明する資料の原本とその写し。52号公告は、証明資料とは何かを具体的に規定していないが、この証明資料はおそらく、サービスを受ける企業の営業許可証または類似の証明、あるいはサービスを受ける個人のパスポートのことだと思料される。国外資料の原本を提供できない場合、写しに「この写しは原本と一致している」と明記し、法定代表者の署名または捺印が必要となる。資料の原文が外国語であれば、法定代表者が署名または捺印した中国語訳を提出する。

これらの条件を設ける理由は、現金の流れ、サービスフロー、契約条項が一致することを十分確認した上で増値税免税を適用するためである。

第52号公告によれば、中国国内の税関特殊監督区域（例：自由貿易区や保税ロジスティクスパーク）における納税者に提供するサービスは、増値税の免税を受けられない。これにより、税関特殊監督区域に登録する納

税者の購買コストが増える可能性がある。これら納税者は、物品販売による収益に対して増値税を納付しないため、仕入税額を控除できなくなる。税関特殊監督区域は、物品にのみ特殊な税関および増値税優遇を与えるが、サービスには適用されない。52号公告の規定では正にこの原則と一致している。

特定サービスに適用される特殊条件

上記の一般的条件のほか、一部の特定サービスに対する増値税免税を申請するには、下記の特典条件を満たす必要がある：

- 一部のサービスの増値税免税は、サービス地点が国外にある場合のみ適用される。この場合、サービス地点が国外にあることを証明する資料を提供する。工程査定・評価、会議・展覧、倉庫管理、有形動産の賃貸、ラジオ、映画、テレビ番組（作品）の映像と放映、広告などのサービスがその対象となる。
- 国際運送サービスまたは香港・マカオ・台湾間の交通運輸サービスを提供するものの、増値税ゼロ税率が適用される許可証を取得していない場合、または関連サービスを提供する提供側が小規模納税者である場合には、増値税免税が適用される。納税者は、サービスの際に実際に従事する国際輸送業務、または香港・マカオ・台湾間で往復する交通輸送業務を証明する原本とその写しを提出する。

自己評価または事前届出手続き

52号公告は、納税者が輸出サービスの増値税免除を申請する際に、クロスボーダーサービスの免税届出手続きを必ず行うことを具体的に要求している。このため、届出手続きの一部として、納税者は当該規定に従い、税務機関に資料を提出する必要がある。納税者が提出する資料類に欠陥があり、または不完全であれば、税務機関は納税者に当該資料類を返却し、改めて資料類の再提出を要求する。他方では、既に締結されたクロスボーダーサービスの契約書に変更が生じ、またはクロスボーダーサービスの関連状況に変化が発生し、依然として免税クロスボーダーサービスの範囲に属する場合、納税者は遅滞なく主管税務機関にクロスボーダーサービスの免税届出手続きを改めて行う必要がある。

注意すべきところは、増値税免税の税收優遇の性格より、税務機関は、納税者が増値税の免税条件に合致するか否かに対して定期的な審査を実施できるところにある。

税金還付

上述のように、実施細則の不足により、中国の或る省市においては、要求に合致する納税者の多くはクロスボーダー課税サービスの増値税免税優遇を享受できていないでいる。これに対して、52号公告が規定するように、納税者は、規定に該当するクロスボーダーサービスを提供し、さらに免税申告を行っていない場合、当該規定にしたがってクロスボーダーサービスの免税届出手続きを行った後、既に納付した増値税額について、税金還付を申請を行うか、或いはまた以降の未払税額を控除することが可能となる。

その手続きに鑑みた場合、納税者は必要な資料を準備する必要があるだけでなく、以下の追加の手続きも考慮する必要がある：

- 免税となる関連増値税の仕入税額を売上増値税から控除する対象から除外する。
- 増値税免税を申請することは収益と原価に影響を与えるため、過去の年度企業所得税の納税申告表を修正する可能性がある。
- 増値税の税金還付を申請する以外に、地方税務局に対し、都市維持建設税と教育費附加、地方教育費附加などの付加税の税金還付を申請すべきである。
- サービス受取側に発生し、また免税を申請した販売額に係る増値税の専用発票を取り戻す。
- 契約の約定によって、増値税の「還付金額」はサービス受取側に還付する必要があるかどうかを考慮する。

52 号公告は、すでに納付した増値税の税金還付を申請する期限を明確にしていなが、関連する納税者はなるべく速く申請手続きを行うべきことを提言する。

KPMGの提言

52 号公告の公布は納税者に歓迎されるものである。当該公告は、納税者がクロスボーダー課税サービスについて、増値税免税を享受する際に必ず行う手続きを明確にしたものである。当該公告は各地の地方税務機関に、納税者によるクロスボーダー課税サービスの免税申請を処理する際に、その処理手続きの同一性を保証したことで大きな一歩を進めたことになる。

一般的に言えば、国外において当該課税サービスを提供する納税者はすでに、規定にしたがって、届出手続きが行える条件を具備している。届出手続きにより要求される書類とは、一般的に納税者が正常な経営活動の中ですでに取得した書類等である。

実務の中で、KPMG が提言したように、多くのグローバル企業の関連者企業間のサービスアレンジメントはクロスボーダー課税サービスの増値税免税を申請する条件を満たす可能性がある。例えば、或る外国企業が中国に設立した全額出資子会社は親会社に対し、役務提供サービス、内部管理サービス、知的財産権許可及び本社または地域会社に係るその他の移転価格プランニングなどを提供するところとなる。これらの関連するクロスボーダーサービスは増値税の減免条件を満たすことになれるが、同様に、これらの業務も税務機関による審査の重点事項でもある。

第 52 号公告は、クロスボーダーサービスの増値税免税を申請する手続きの要求を明確にしたが、実務の中で発生する問題は依然として存在する。例えば：

- 輸出コンサルティングサービスについて(多くの多国籍企業内部の関連者企業間のサービスを含む)、提供するサービスは中国国内の商製品あるいは不動産との間にどのような範囲の関係となった場合に、当該サービスは増値税の免税条件を満たさなくなるのか。
- 単一の契約が数種のサービスを提供する際に、その内、一部のサービスが増値税の免税規定を満たし、他の一部のサービスが規定を満たさない場合、納税者は当該契約の部分的なクロスボーダーサービスにつき、増値税免税を申請することができるか。

- 納税者は 52 号公告が公布された以前に、クロスボーダー課税サービスを提供し、また「税金控除前の金額」によって顧客より増値税を受け取る場合に顧客に税額分を返金する必要があるか。
- 納税者は国外の顧客と標準仕様の契約を締結する場合に、毎回、増値税免税を申請する際に標準仕様の契約書の写しを提出する必要があるか、または他に簡素化プロセスがあるか。

税務機関の要求に基づき、以前に自己評価の方法に従い、すでに免税申告を行った納税者は、規定に従って届出手続きを改めて行う必要がある。KPMG では、納税者と協力し、或る業務が増値税免税の税收優遇を享受できるかどうかの手続きについて評価することが可能であり、また、納税者の実務の現在状況に応じた焦点に絞っての提案を明示することができます。私たちは、納税者と協力して増値税免税の届出手続きを行ない、また、増値税、城建税・教育費等の附加税費用の還付を申請することにも対応いたします。

Khoonming Ho

Partner in Charge, Tax
China and Hong Kong SAR
Tel. +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

Northern China

Shirley Shen

Senior Tax Manager
Tel: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

Southern China

Jean N. Li

Partner, Tax
Tel. +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

Lachlan Wolfers

Partner, Tax
Leader, Centre of Excellence,
Indirect Taxes
Tel. +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

Central China

John Wang

Partner, Tax
Tel. +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

Hong Kong

Karmen Yeung

Partner, Tax
Tel: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Khoonming Ho
Partner in Charge, Tax
China and Hong Kong SAR
Tel. +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

Beijing/Shenyang
David Ling
Partner in Charge, Tax
Northern China
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Qingdao
Vincent Pang
Tel. +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

Shanghai/Nanjing
Lewis Lu
Partner in Charge, Tax
Central China
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Hangzhou
Martin Ng
Tel. +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

Chengdu
Anthony Chau
Tel. +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

Guangzhou
Lilly Li
Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

Fuzhou/Xiamen
Maria Mei
Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Shenzhen
Eileen Sun
Partner in Charge, Tax
Southern China
Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Hong Kong
Karmen Yeung
Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Northern China
David Ling
Partner in Charge, Tax
Northern China
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Vaughn Barber
Tel. +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

Roger Di
Tel. +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

John Gu
Tel. +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

Kevin Lee
Tel. +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

Paul Ma
Tel. +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

Vincent Pang
Tel. +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

Michael Wong
Tel. +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

Jessica Xie
Tel. +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

Irene Yan
Tel. +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

Leonard Zhang
Tel. +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

Tracy Zhang
Tel. +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

Abe Zhao
Tel. +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

Catherine Zhao
Tel. +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

Eric Zhou
Tel. +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

David Chamberlain
Tel. +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

Tony Feng
Tel. +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

Tiansheng Zhang
Tel. +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

Central China
Lewis Lu
Partner in Charge, Tax
Central China
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Anthony Chau
Tel. +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

Cheng Chi
Tel. +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

Chris Ho
Tel. +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

Lily Kang
Tel. +86 (21) 2212 3359
lily.kang@kpmg.com

Sunny Leung
Tel. +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

Christopher Mak
Tel. +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

Martin Ng
Tel. +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

Yasuhiko Otani
Tel. +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

John Wang
Tel. +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

Jennifer Weng
Tel. +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

Grace Xie
Tel. +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

Bruce Xu
Tel. +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

Zichong Xu
Tel. +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

William Zhang
Tel. +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

Michelle Zhou
Tel. +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

Cheng Dong
Tel. +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

David Huang
Tel. +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

Dylan Jeng
Tel. +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

Ho Yin Leung
Tel. +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

Henry Ngai
Tel. +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

Amy Rao
Tel. +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

Southern China
Eileen Sun
Partner in Charge, Tax
Southern China
Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Sam Fan
Tel. +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

Angie Ho
Tel. +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

Jean Jin Li
Tel. +86 (755) 2547 1128
Tel. +86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

Jean Ngan Li
Tel. +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

Lilly Li
Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

Kelly Liao
Tel. +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

Maria Mei
Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Michelle Sun
Tel. +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

Bin Yang
Tel. +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

Hong Kong
Ayesha M. Lau
Partner in Charge, Tax
Hong Kong SAR
Tel. +852 2826 7165
ayesha.lau@kpmg.com

Chris Abbiss
Tel. +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

Darren Bowdern
Tel. +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

Barbara Forrest
Tel. +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

Daniel Hui
Tel. +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

Charles Kinsley
Tel. +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

John Kondos
Tel. +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

Alice Leung
Tel. +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

Curtis Ng
Tel. +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

Kari Pahlman
Tel. +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

John Timpany
Tel. +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

Wade Wagatsuma
Tel. +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

Lachlan Wolfers
Tel. +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

Jennifer Wong
Tel. +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

Christopher Xing
Tel. +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

Karmen Yeung
Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Rebecca Chin
Tel. +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

Kate Lai
Tel. +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

Alex Lau
Tel. +852 2143 8597
alex.lau@kpmg.com

Benjamin Pong
Tel. +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com