



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增值税免税管理弁法」の公布

2013年9月13日、中国国家税務総局(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增值税免税の管理法を規定した。中国の増增值税(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現するもの、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。増增值税の改革試行が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、この税収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增值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号通達にある増增值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)	增值税免税
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て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。

一般的な要求

增值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、それがなければ增值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、それでなければ、増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、控除の対象となる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、増税免税サービスの提供にも、増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、非増税課税労務営業額、免除増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。
- 紳税者が増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。契約書が外国语版であれば、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。資料の原文が外国语であれば、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価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価税優遇を与えるが、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価税免税を申請する際には、下記の特殊条件を満たす必要がある：

- 一部のサービスの増価税免税は、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、有形動産の貢貸、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、増価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、増価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価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、届出手続きを一部として、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情況に変化が発生し、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、増価税免税の税収優遇の性格より、税務機関は、納税者が増価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価税免税優遇を享受できていない。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、既に納付した増価税額について、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発生する：

- 免税となる関連増価税の仕入税額を売上増価税から控除する対象から除外する。
- 増価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。
- 増価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価税の専用発票を取り戻す。
- 契約の約定によって、増価税の「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、すでに納付した増価税の税金還付を申請する期限を明確にしていないが、関連する納税者はなるべく早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、増価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步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価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価税の減免条件を満たすことになるが、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ある。

第52号公告は、クロスボーダーサービスの増価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、当該サービスは増価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価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、増価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增值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。
- 紳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、増增值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、或る業務が増增值税免税の税収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情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增值税免税の届出手続きを行ない、また、増增值税、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

Lachlan Wolfers

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

Northern China

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

Central China

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

Southern China

Jean N. Li
Partner, Tax
Tel. +86 (755) 2547 1198
jean.li@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	Northern China David Ling Partner in Charge, Tax Northern China Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	Central China Lewis Lu Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	Dylan Jeng Tel. +86 (21) 2212 3080 dylan.jeng@kpmg.com	Daniel Hui Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
Beijing/Shenyang 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	Anthony Chau Tel. +86 (21) 2212 3206 +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	Ho Yin Leung Tel. +86 (21) 2212 3358 hoyin.leung@kpmg.com	Charles Kinsley Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com
Qingdao Vincent Pang Tel. +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Roger Di Tel. +86 (10) 8508 7512 roger.di@kpmg.com	Cheng Chi Tel. +86 (21) 2212 3433 cheng.chi@kpmg.com	Henry Ngai Tel. +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	John Kondos Tel. +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
Shanghai/Nanjing Lewis Lu Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	John Gu Tel. +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com	Chris Ho Tel. +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	Southern China Eileen Sun Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	Alice Leung Tel. +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
Hangzhou Martin Ng Tel. +86 (571) 2803 8081 martin.ng@kpmg.com	Paul Ma Tel. +86 (10) 8508 7076 paul.ma@kpmg.com	Sunny Leung Tel. +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	Sam Fan Tel. +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	Curtis Ng Tel. +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com
Chengdu Anthony Chau Tel. +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	Vincent Pang Tel. +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Christopher Mak Tel. +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	Angie Ho Tel. +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	Kari Pahlman Tel. +852 2143 8777 kari.pahlman@kpmg.com
Guangzhou Lilly Li Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Michael Wong Tel. +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	Martin Ng Tel. +86 (21) 2212 2881 +86 (571) 2803 8081 martin.ng@kpmg.com	Jean Jin Li Tel. +86 (755) 2547 1128 Tel. +86 (592) 2150 888 jean.j.li@kpmg.com	John Timpany Tel. +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
Fuzhou/Xiamen Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Irene Yan Tel. +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	Yasuhiro Otani Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	Jean Ngan Li Tel. +86 (755) 2547 1198 jean.li@kpmg.com	Wade Wagatsuma Tel. +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com
Shenzhen Eileen Sun Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	Leonard Zhang Tel. +86 (10) 8508 7511 leonard.zhang@kpmg.com	John Wang Tel. +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	Lilly Li Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Jennifer Wong Tel. +852 2978 8288 jennifer.wong@kpmg.com
Hong Kong Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	Tracy Zhang Tel. +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com	Jennifer Weng Tel. +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	Kelly Liao Tel. +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	Christopher Xing Tel. +852 2978 8965 christopher.xing@kpmg.com
	Abe Zhao Tel. +86 (10) 8508 7096 abe.zhao@kpmg.com	Grace Xie Tel. +86 (21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com	Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com
	Catherine Zhao Tel. +86 (10) 8508 7515 catherine.zhao@kpmg.com	Bruce Xu Tel. +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	Michelle Sun Tel. +86 (20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com	Rebecca Chin Tel. +852 2978 8987 rebecca.chin@kpmg.com
	Eric Zhou Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	Zichong Xu Tel. +86 (21) 2212 3404 zichong.xu@kpmg.com	Bin Yang Tel. +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	Kate Lai Tel. +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
	David Chamberlain Tel. +86 (10) 8508 7056 david.chamberlain@kpmg.com	William Zhang Tel. +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	Hong Kong Ayesha M. Lau Partner in Charge, Tax Hong Kong SAR Tel. +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	Alex Lau Tel. +852 2143 8597 alex.lau@kpmg.com
	Tony Feng Tel. +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	Michelle Zhou Tel. +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	Chris Abbiss Tel. +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	Benjamin Pong Tel. +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
	Tiansheng Zhang Tel. +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com	Cheng Dong Tel. +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	Darren Bowdern Tel. +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com	Barbara Forrest Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com

kpmg.com/cn

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2013 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2013 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.