

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第 25 回 2014 年 9 月

「クロスボーダー役務提供の増値税免税に係る管理弁法」 の最新改訂

本アラート分析対象法規:

- 国家税務総局公告 2014 年第 49 号 (49 号公告)、SAT 2014 年 8 月 27 日 公布

中国国家税務総局 (SAT) は 2014 年 8 月 27 日付けで、クロスボーダー役務提供に係る増値税免税の取り扱いをより実態にそぐわせるため、営業税から増値税への徴収変更における「クロスボーダー役務提供の増値税免税に係る管理弁法」(公告 2014 年第 49 号、以下「49 号公告」) を発布した。同公告は 2014 年 10 月 1 日より施行され、さらには遡及適用を受けられる可能性もある。

49 号公告は納税者、とりわけ中国で営業展開する多国籍企業にとっては朗報である。なぜなら、同公告は従前の増値税免税申請の実務的な課題を解決するだけでなく、増値税改革パイロットプログラムの拡大に当たり、今後予想される増値税免税申請手続きの便宜性も含んでいるからである。

中国では、増値税の課税対象や免税申請の取り扱いが絶えず変更されているため、本アラートでは、これまでの関連情報を整理のうえ更新する。

KPMG の経験によれば、増値税免税の申請手続きで最も多い案件として、関連者間取引において、移転価格税制に関わってくる契約書の取り扱いがある。また、増値税免税の処理で頻度の高い例として、外国企業向けのコンサルティング業 (例: 専門サービス企業)、クロスボーダー情報技術サービス業、中国へ輸出入する貨物の物流サービス業などがある。

一方、増値税免税は、製品の販売の面では長期的に大きなメリットをもたらすが、実務上、申請手続きに徒に時間が費やされ、かつ免除、控除、還付に関連した諸問題も散見される。そのため、輸出増値税免税適用では、その多くが外国企業向けの貨物の輸出サービスに適用されており、増値税暫定条例の規定により、納税義務者登録ができない外国貿易企業には、当該サービスの提供に対応する仕入増値税の還付を享受することが困難となる。

背景

2014 年 9 月現在、中国増値税の課税対象は下記のとおりである。

- 物品の販売または輸入
- 加工、修理、補修役務の提供
- 新興サービス業 (例: コンサルティング、物流補助、IT、研究開発および技術、文化意匠、有形動産リースなどの各サービス業)
- 交通輸送業
- ラジオ・映画・テレビの製作、配給及び放映サービス

● 郵便・電気通信業関連サービス

実務上では、不動産・建築業、生活関連サービス業（ホテル・飲食業を含む）、娯楽業、金融保険業、一般的な「その他サービス業」などの業種に営業税納付が引き続き適用されている。しかし、これらの業種についても増値税改革パイロットプログラムが漸次適用される予定であり、早晩 2015 年中には全ての項目に対する営業税から増値税への徴収変更を図る政府目標が達成されることになる。

2012 年の増値税改革パイロットプログラムの始動に伴い、中国の輸出サービスの一部に対して増値税免税あるいはゼロ税率の税制優遇措置適用が可能になった。なお、増値税免税とゼロ税率との違いは下記のとおりである。

類 型	増値税の 売上税額	関連仕入税額は増値税の 仕入控除対象となるか
ゼロ税率	なし	控除可
免税	なし	控除不可

現時点において、増値税ゼロ税率の適用対象となる課税サービスは、研究開発・設計・中国国内の輸送業者による国際輸送サービスの一部などに限定されているのに対し、増値税免税の対象となるサービスは多岐の業種にまで及んでいる。

中国増値税免税の適用は、OECD（経済協力開発機構）より、2014 年 4 月 17・18 日付の公表による「国際貿易に対する付加価値税または物品サービス税ガイドライン」（International VAT/GST Guidelines）で言及されている間接税の仕向地主義に則ったものである。それは、仕向地主義採用の増値税（付加価値税）は、サービス提供者の所在地ではなく、ボーダーコントロールによってサービス提供地で徴収されることになる。

ところで、間接税の課税については多くの国家が通常、仕向地主義を採用している。しかしながら、中国では増値税免税の申請手続きが簡素化されていない。したがって、中国で納税する外国企業は、自社が提供するサービス業務を証明するため、主管税務機関に業務内容の詳解資料（中国語訳）を提供するなどのハードルがある。また、中国国内の各省ごとに増値税免税の申請の取り扱いにも温度差があり、さらには、サービス対象となる外国貿易企業は、中国で増値税の納税義務者登録を行えないことから仕入税額控除が適用されない。このように、増値税免税措置は、単にキャッシュ・フローに便宜を与えるだけでなく、企業の経済的利益とみなされるため、税務機関は増値税免税の届出制度の厳格化を徹底させている。

増値税免税が適用される業種

増値税免税の対象となるサービス類型と免税条件を下記に纏めてみた。

サービス類型	サービス業界	免税条件
外国企業向けのサービス(類型1)	電気通信	<ul style="list-style-type: none"> 国内企業が外国企業に提供する電気通信サービス(基礎通信と付加価値通信サービスを含む)(例:国際ローミング)
	文化・クリエイティブ	<ul style="list-style-type: none"> 外国企業に提供する商標著作権譲渡サービス、知的財産権サービス
	物流補助	<ul style="list-style-type: none"> 外国企業に提供する物流補助サービス(倉庫保管サービスを除く)
	ラジオ・映画・テレビ関連	<ul style="list-style-type: none"> 外国企業に提供するラジオ・映画・テレビ番組(作品)の製作サービス
	情報技術	<ul style="list-style-type: none"> 外国企業に提供するソフトウェア、電気回路のデザインおよびテスト、インフォメーションシステム、業務プロセス管理
	研究開発とテクノロジー	<ul style="list-style-type: none"> 外国企業に提供する技術移転、技術コンサルティング

サービス類型	サービス業界	免税条件
サービス対象が中国国外(類型2)	郵便事業関連	<ul style="list-style-type: none"> 貨物輸出を対象とする郵便サービスおよび集荷・配達サービス、あるいはすべて中国国外で提供を行う郵便サービスおよび集荷・配達サービス
	有形動産賃貸	<ul style="list-style-type: none"> 賃貸目的物が中国国外で使用される有形動産賃貸サービス
	文化・クリエイティブ	<ul style="list-style-type: none"> 会議・展示場が国外にある会議展示サービス 広告掲載地が国外にある広告サービス
	物流補助	<ul style="list-style-type: none"> 保管地点が国外にある倉庫保管サービス
	ラジオ・映画・テレビ関連	<ul style="list-style-type: none"> 国外の企業に提供するラジオ、映画、テレビ番組(作品)、配給、放映

	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
サービス受入側が中国国外におり、かつサービス目的物が中国と十分な関係を構築していない (類型 3)	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する鑑定証明とコンサルティングを除く)
	研究開発とテクノロジー	<ul style="list-style-type: none"> 国外の企業に提供する契約型エネルギー管理(EPC)サービス(契約対象物が中国国内にあるEPCサービスを除く)
その他(類型 4)	運輸	<ul style="list-style-type: none"> 許可証がない国際輸送サービス

増値税免税の申請においては、香港とマカオ特別行政区は「国外」とみなされる。これらの特別行政区では、固有の租税制度が施行されているためである。

増値税免税の申請手続きと要件

増値税免税の申請手続きは、まず税務機関への「届出手続き」の作成から始まる。納税者は免税申請の際に必要な証明書を同時に提出する必要がある。

また、下記の書類も届出の際に必要なものである。省によってリストの詳細は異なるが、北京市と上海市で公告された必要書類を次に列挙する。

- クロスボーダー役務提供免税届出表
- クロスボーダー役務提供契約書原本および写し
- クロスボーダー役務を提供する主体が中国国外に在ることの証明書(例: 類型 2 のサービス)
- 国外の企業にクロスボーダー役務を提供する場合、サービス受入側の所在地が国外に在ることを証する書面(例: 国外にある受入企業の登録証明書)
- 銀行発行の当座勘定照合表あるいは銀行受領書(サービス費用が外国企業の請求による振込であることの証明)
- 実際に発生した国際輸送業務取り扱いの証明書
- 税務機関が要求するその他の資料

なお、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しなければならない。

届出表受理後の月次増値税申告書には、増値税免税額および免税に関連する増値税の仕入税額の振替金額を計上する。

注意すべきところは、増値税免税届出表と関連文書が受理されたとしても、税務機関が将来の査定あるいは他の審査手続きを通じて免税の優遇措置を停止する可能性がある。

最新の改訂内容

49号公告では新たな進展が見られるが、改訂内容の多くは納税者に有利なものである。

- 免税対象となるクロスボーダー役務提供の種類は増値税改革パイロットプログラムの役務提供の輸出である。業界における改革プログラムの進展に伴い、免税が適用されるクロスボーダー役務提供の取り扱い範囲も拡大しつつある。□□増値税免税は貨物輸出に関連した郵便と集荷・配達サービスにも適用されるようになる。これは、貨物輸出関連のサービス分野における増値税免税の新たな進展である。貨物輸出と直接関係した他のサービスにも、今後、増値税免税の優遇措置が適用される可能性を示唆している。
- 49号公告は、以前から不明確であった実務上の課題を解決した。それは、研究開発と技術サービス、設計サービス、国際輸送サービスなどに、同時に従事する納税者が増値税ゼロ税率、および増値税免税の適用資格を同時に有している場合、ゼロ税率資格認定の取り消しを前提に、増値税免税の優遇を申請することができる。
- 定期用船(タイムチャーター)およびウェット・リース・サービスの増値税免税優遇の措置は49号公告では削除された。これは、財税106号通達に基づき、定期用船およびウェット・リース・サービスには増値税ゼロ税率が適用されるためである。
- これまで増値税免税の申請に際しての主な問題点は、サービスフロー、発票フロー、キャッシュ・フローの一致が厳格に求められていたことであった。そのため、国外のサービス受入側以外の者がサービス費用を支払った場合、免税の適用は無効とされてきた。しかしながら、49号公告では、この条件を緩和し、国外企業へのサービス費用支払いが、国内の資金決済センターまたは国内資金プーリングから行われたとしても、増値税免税優遇措置を享受することができるようになり、多国籍企業による資金決済センターの利用がますます活発化する。このように今回の49号公告の発布は大きな前進である。

さらには、納税者が関連要件に適合し、所定の届出手続が完了したならば、49号公告は2014年10月1日以前についても遡及適用を受けられる可能性がある。資金決済センターを採用したことで、これまで増値税免税優遇を享受できなかった納税者も優遇適用の再申請が行える。

このように、積極的な進展も見られる一面、課題も依然として存在している。KPMGの経験では、増値税免税申請における主な問題点は下記のとおりである。

- 移転価格の価格設定を明記した契約書に記載すべきサービス内容、成果物、サービス費用の算定方法などの詳細説明がない。
- 中国本社が契約を締結し、支社がサービス提供、発票発行、費用請求などを行う(またはその逆の場合)に生じる問題。多くの国の税制においては、支社の取り扱いは単独の納税者資格として容認されていないが、中国では支社も独立の増値税納税者とみなしているためである。したがって、納税者は支社の取り扱いに細心の注意を払う必要がある。
- 増値税免税の申請を取り扱う際に、ある税務官の場合、適用範囲を非常に狭義に解釈しており、そのため一部のサービスを適用外とした。しかしながら、同様のサービスは増値税の課税対象となっており、明

らかに矛盾している。2015年には増値税パイロットプログラムの範囲はその他サービス業にまで拡大されるため、この矛盾は解消されると期待できる。

増値税免税の申請手続きに関する提案

KPMGはこれまで、多数のクライアントのために増値税免税を申請してきたが、徴収免除の申請に役立つ幾つかの情報を挙げておく。

• ステップ1 – 情報収集

税務機関は増値税免税の申請を取り扱う際に、一般的には、役務提供の契約書、インボイス、および支払を証明する銀行領収書を審査する。とりわけ契約書は最も重要な書類である。また、多くの場合に納税者はサービス提供の真実性を証明するため、契約書の正式条項(特に関連者への手配)を補足して改訂を行うか、事前協議のための草稿なども提出する必要がある。

• ステップ2 – 申請・評価

税務機関は、増値税免税の申請が、要件に適合している事由を説明した簡潔な書面証拠の提出を求める傾向にある。このような機会の利用から税務機関に契約履行の実際の業務を説明することができる。

• ステップ3 – 文書的要件

納税者が税務機関に提出する文書は、多くの場合翻訳文面が必要となる。通常、税務機関との会談は複数回に及び、さらなる証拠を提出したり、申請の際に不明確とされた点を明確にする必要がある。

• ステップ4 – 検証

増値税免税の届出が承認されると、毎回の発票発行ごと、あるいは承認済み契約書に従って、サービス費の支払いの度に増値税免税所得と仕入税額の振替計上を記録しなければならない。過去に締結したクロスボーダー役務提供契約に変更がある場合、納税者は免税の届出手続きを再度行わなければならない。ここで重要になるのは、増値税免税となる仕入税額を振り替えた場合、当該税額振替の算定方法の提出に備えておくことである。

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

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

Li Li

Tel. +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

Alan O'Connor

Tel. +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

Joseph Tam

Tel. +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

Anni Wang

Tel. +86 (10) 8508 7518
anni.wang@kpmg.com

Sheila Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@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

Ho Yin Leung

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

Sunny Leung

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

Christopher Mak

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

Henry Ngai

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

Brett Norwood

Tel. +86 (21) 2212 3505
brett.norwood@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

Amy Rao

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

Henry Wong

Tel. +86 (21) 2212 3380
henry.wong@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

Bin Yang

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

Penny Chen

Tel. +86 (755) 2547 1072
penny.chen@kpmg.com

Carter Li

Tel. +86 (755) 2547 1069
carter.li@kpmg.com

Grace Luo

Tel. +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

Maria Mei

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

Michelle Sun

Tel. +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@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

Adam Zhong

Tel. +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com