

# Tax Analysis

中国税務

Authors:

## Shanghai

Li Qun Gao, Partner

Tel: +86 21 6141 1053

Email: ligao@deloitte.com.cn

Michael Chen, Assistant Manager

Tel: +86 21 2312 7421

Email: michaechen@deloitte.com.cn

For more information, please contact:

## Indirect Tax Services

## National Leader

## Hong Kong

Sarah Chin, Partner

Tel: +852 2852 6440

Email: sachin@deloitte.com.hk

## Northern Region

## Beijing

Yi Zhou, Partner

Tel: +86 10 8520 7512

Email: jchow@deloitte.com.cn

## Eastern Region

## Shanghai

Li Qun Gao, Partner

Tel: +86 21 6141 1053

Email: ligao@deloitte.com.cn

## Southern Region

## Guangzhou

Janet Zhang, Partner

Tel: +86 20 2831 1212

Email: jazhang@deloitte.com.cn

## Western Region

## Chongqing

Frank Tang, Partner

Tel: +86 23 8823 1208

Email: ftang@deloitte.com.cn

## クロスボーダーの課税行為に係る 増値税免税管理規定の公布

2016年5月11日、国家税務総局は「営業税に代わる増値税の徴収におけるクロスボーダーの課税行為に係る増値税免税管理弁法（試行）」（国家税務総局公告2016年第29号）（以下「29号公告」）を公布した。これは、営業税に代えて増値税を徴収する試験（以下「増値税改革試験」）の全面的な実施後におけるクロスボーダーの課税行為に係る免税管理について規定したものである。

2016年5月1日から、建築業、不動産業、金融業、生活サービス業も増値税改革試験の対象となり、これをもってすべての業種が増値税の対象に移行した。「営業税に代えて増値税を徴収する試験の全面的な実施に関する通知」（財税[2016]36号）（以下「36号通達」）には、クロスボーダーの課税行為に係る増値税免除政策についての原則的な規定があり<sup>1</sup>、29号公告はその政策を実施するための細則である。当該公告では、クロスボーダーの課税行為に係る免税届出のプロセスについても規定し、税務機関と企業の責任と義務をより明確にしている。36号通達に合わせて、29号公告も2016年5月1日から施行され、旧免税管理弁法（国家税務総局公告2014年第49号）は同時に廃止された。

### 公告の要点

#### 免税の適用条件

国内の組織および個人（すなわち、納税者）にクロスボーダーの課税行為が発生し、増値税免除の適用を受けようとする場合、原則として以下の条件を同時に満たさなければならない。

- 当該行為が29号公告に列挙された、増値税免除政策が適用される20項目のクロスボーダーの課税行為に該当すること（添付を参照）
- 納税者がクロスボーダーのサービスまたは無形資産の販売契約を締結すること（9と20の行為を除く）
- 納税者が国外組織にサービスまたは無形資産を販売する場合、そのサービスまたは無形資産の販売に係るすべての収入を国外から取得すること（国外から収入を取得したもののみなされる場合を含む）

36号通達に基づき、29号公告では増値税免除政策が適用されるクロスボーダーの課税行為を20項目に細分化しているが、これらはおよそ次の6種類に分類できる。

- A. 関連の行為が国外で発生するクロスボーダーの課税行為
- B. 輸出品物のために提供するサービス
- C. 国外組織に販売する、完全に国外で消費されるサービスまたは無形資産
- D. 特定の金融サービス
- E. 特定の国際運輸サービス

<sup>1</sup> 財税[2016]36号通達の付属文書4「クロスボーダーの課税行為に対する増値税ゼロ税率および免税政策の適用に関する規定」を参照。

- F. ゼロ税率政策の適用条件を満たすが、簡易課税方式を適用するか、あるいはゼロ税率の適用を放棄し、免税を選択するクロスボーダーの課税行為

各項目の具体的な内容については、添付を参照。

## 免税の届出手続

29号公告によれば、納税者は免税の適用を受けるために、クロスボーダーの課税行為に係る免税の届出手続を行わなければならない。また、元の契約に変更が生じた場合、あるいは関連の状況に変化が生じたが、その後もなお免税の範囲に属する場合、改めて免税の届出手続を行わなければならない。これは従来の規定を踏襲したものである。

### 届出書類およびその保管

納税者が免税の届出手続を行う際、提出すべき届出書類には主に次のものが含まれる。

- クロスボーダーの課税行為に係る免税届出表
- クロスボーダーのサービスまたは無形資産の販売に係る契約書
- サービス地点が国外であることの証明書類（適用される場合）
- 購入者の機構所在地が国外であることの証明書類（適用される場合）
- 増値税ゼロ税率の適用を放棄することに関する声明（適用される場合）

関連の契約書の原本が外国語の場合、納税者は中国語翻訳を提出し、かつ法定代表者（責任者）が署名するか、社印を押印しなければならない。

29号公告によれば、上記の届出書類は届出手続の完了後もすべて保管しなければならない。もし税務機関が事後管理を行う中で、納税者がこれらの書類を提出できなければ、免税政策の適用は受けられず、すでに減免された税額を追納しなければならない。ただし、これらの書類の保管期限は規定されていない。

### 届出手続の補足

29号公告では、旧免税管理弁法にあった届出手続の補足に関する規定も踏襲している。すなわち、納税者に免税の対象となるクロスボーダーの課税行為が発生し、免税の届出手続はまだ行っていないが、すでに免税の申告を行った場合、届出手続の補足をすることができる。また、免税の申告を行っていない場合は、届出手続の補足をした後に、すでに納付した税額の還付または以後の納税額との相殺を申請することができる。ただし、すでに増値税専用発票を発行している場合には、すべての綴りを回収した後でなければ、届出手続の補足をすることはできない。

### 税務機関の権限と責任

「租税減免管理弁法」（国家税務総局公告 2015 年第 43 号）に基づき、29号公告では免税の届出手続および徴税管理における税務機関の権限と責任について規定している。

次の場合、税務機関は「租税徴収管理法」の関連規定に基づき、処理を行う。	納税者が免税の届出手続を行う際、税務機関は状況に応じて、それぞれ次の処理を行う。
1) 納税者の実際の経営状況が規定の免税条件に合致しない場合	1) 届出書類に錯誤が存在する場合、納税者に告知し、訂正することを認めなければならない
2) 納税者が欺瞞的手段を用いて免税の適用を受けた場合	2) 届出書類が不完全であるか、規定の形式に合わない場合、その場で補正するよう納税者に告知しなければならない
3) 納税者が減免税を受けた際の条件に変化が生じたが、適時に税務機関に報告しなかった場合	3) 届出資料が整い、規定の形式にも合う場合、あるいは納税者が税務機関の要求に従ってすべての補正届出書類を提出した場合、納税者の届出を受理するとともに、関連資料の原本を納税者に返還しなければならない
4) 納税者が規定に従って関連の手続を履行せず、自ら税金を減免した場合	4) 税務機関の要求に従って補正した後の届出書類がなお関連規定に合致しない場合、納税者の今回のクロスボーダーの課税行為に係る免税の届出は受理せず、すべての提出書類を納税者に返還しなければならない

## デロイトのコメント

36号通達に基づき、29号公告ではクロスボーダーの課税行為に係る増値税免除政策の管理に関する事項について明らかにしている。特に、一部の具体的なサービス項目の免税範囲について詳細に規定しており、このことは政策適用の確定性を高めるうえでの助けとなる。

しかしながら、増値税免除政策に関連する、実務において議論の生じ得る概念について、29号公告では明確にされていない。例えば、実質的な国内取引を形式上はクロスボーダー取引となるようにして免税の適用を受けることを防止するために、36号通達では初めて“完全に国外で消費される”という概念が導入された。これは次の三つの状況を指すと定義されている。

- サービスの実際の受け手が国外にあり、かつ国内の物品および不動産と関連しない
- 無形資産が完全に国外で使用され、かつ国内の物品および不動産と関連しない
- 財政部および国家税務総局が規定するその他の状況

実務上は、複数の関連者に関連するコンサルティングサービスにおいて、そのサービスの成果（例えば、コンサルティング報告書）を国内外の関連者に同時に提出する可能性があるが、国内企業にもその成果を提出することにより、当該国内企業がサービスの実際の受け手と認定され、そのために全体の取引について免税を受けられなくなるのか否かが、なお明確ではない。

あるクロスボーダーのサービス取引が免税の条件を満たすか否かを判断する際、当該サービスと国内の物品または不動産との“関連性”をどのように認定するかということも、議論のある事項である。国内企業が国外企業に提供する国内市場のマーケティングに関するコンサルティングサービスを例にとると、当該サービスは国内の物品とは関連しないとある企業は考えるかもしれない。一方で、このようなサービスはある物品の国内販売を開始し、あるいは促進することを最終目的としているため、国内の物品との関連性を有し、ゆえに免税の条件を満たさないと税務機関は考えるかもしれない。このような企業と税務機関の法規に対する理解の相違は、企業が実際に免税の適用を受けられるか否かに関して不確定性をもたらし、企業が免税の届出手続を行ったとしても、将来的に税務調査を受けた際、税務機関が免税の適用に疑問を呈する潜在的なリスクがある。

同時に、実務において多くの企業が関心を寄せる日常的な申告の問題（例えば、企業がゼロ税率の適用による税金免除（還付）を放棄する場合、輸出税金免除（還付）システムによって申告を行う必要はないのか等）についても、29号公告では言及されておらず、納税者は引き続き、各地の実務における徴税管理の動向に注意を払う必要がある。

## アドバイス

関連の企業が次のような措置を講じることを提案する。

- 現行および潜在的なクロスボーダーのサービス取引をレビューし、新しい規定が免税の適用をすでに受けているか、将来的に受ける予定の取引に与える影響を評価する
- 評価の結果、免税政策の適用を受けられると判断した場合、届出書類を準備し、かつできるだけ早く免税の届出手続を行う
- 一部の法規の解釈、現地での実務運用について、積極的に所轄税務機関と話をする
- 税負担の最適化を図るためのプランニングについて検討する（例えば、事業再編等）
- 実行の過程で何か問題があれば、速やかに専門家のアドバイスを求める

今後、免税の届出手続に関するより詳細な細則が各地で出される可能性があるが、確実に免税の適用を受けられるように、各社は自らの実状に合わせて事前に準備を行っておく必要がある。

## 添付：クロスボーダーの課税行為の増値税免除項目

\* 今回の増値税改革試験の全面的な実施により追加された項目

類別	番号	クロスボーダーの課税行為	免税の範囲
A – 関連の行為が国外で発生するクロスボーダーの課税行為	1	工事プロジェクトが国外にある建築サービス*	元請業者と下請業者が、施工地点が国外にある工事プロジェクトについて提供する建築サービスを含む。
	2	工事プロジェクトが国外にある工事監理サービス*	
	3	工事、鉱物資源が国外にある工事探査・調査サービス	

添付：クロスボーダーの課税行為の増値税免除項目（続）

\* 今回の増値税改革試験の全面的な実施により追加された項目

類別	番号	クロスボーダーの課税行為	免税の範囲
A－関連の行為が国外で発生するクロスボーダーの課税行為（続）	4	会議・展示場地点が国外にある会議・展示場サービス	顧客が国外で開催される会議、展示場に参加するために提供する手配サービスを含む。
	5	保管地点が国外にある倉庫保管サービス	
	6	目的物を国外で使用する有形動産のリースサービス	
	7	国外で提供されるラジオ、映画、テレビ番組（作品）の放映サービス	<p>国外の映画館、劇場、映像ホールおよびその他の場所でのラジオ、映画、テレビ番組（作品）の放映を含む。</p> <p>国内の放送局、テレビ局、衛星通信、インターネット、有線テレビ等の無線または有線の装置を通じた、国外向けのラジオ、映画、テレビ番組（作品）の放映は含まない。</p>
	8	国外で提供される文化・体育サービス、教育・医療サービス、旅行サービス*	<p>納税者が国外の現場で提供する文化・体育サービスおよび教育・医療サービス、国外で開催される科学技術活動、文化活動、文化公演、文化競技、スポーツ競技、スポーツのエキシビジョン、スポーツ活動に参加するために提供する手配サービスを含む。</p> <p>国内の放送局、テレビ局、衛星通信、インターネット、有線テレビ等の媒体を通じて国外の組織または個人に提供される文化・体育サービスまたは教育・医療サービスは含まない。</p>
B－輸出品物のために提供するサービス	9-1	輸出品物のために提供する郵便サービス	書簡、小包等の郵便物の国外への郵送、国外向けの切手の発行、切手帳等の郵便物品の輸出を含む。
	9-2	輸出品物のために提供する集配サービス	国外向けの書簡、小包について提供する収集、仕分、配達サービスを含む。
	9-3	輸出品物のために提供する保険サービス*	輸出品物保険および輸出信用保険を含む。
C－国外組織に販売する、完全に国外で消費されるサービスまたは無形資産	10	国外組織に販売する、完全に国外で消費される通信サービス	国外の組織または個人に提供する、国外の通信組織を通じて費用を精算する通信サービスを含む。
	11	国外組織に販売する、完全に国外で消費される知的財産権サービス	サービスの実際の受け手が国内の組織または個人である場合を含まない。
	12	国外組織に販売する、完全に国外で消費される物流補助サービス（倉庫保管サービス、集配サービスを除く）	国外組織が国際運輸および香港、マカオ、台湾の運輸業務に従事し、国内の飛行場、埠頭、駅、領空、内水、海域に停留する際に、納税者が提供する航空地上サービス、港埠頭サービス、貨物・旅客輸送ターミナルサービス、サルベージ救助サービス、積降運送サービスを含む。
	13	国外組織に販売する、完全に国外で消費される検証・コンサルティングサービス	<p>次のものを含まない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>サービスの実際の受け手が国内の組織または個人である</li> <li>国内の物品または不動産に対して行う認証サービス、検証サービスおよびコンサルティングサービス</li> </ul>

添付：クロスボーダーの課税行為の増値税免除項目（続）

\* 今回の増値税改革試験の全面的な実施により追加された項目

類別	番号	クロスボーダーの課税行為	免税の範囲
C－国外組織に販売する、完全に国外で消費されるサービスまたは無形資産（続）	14	国外組織に販売する、完全に国外で消費される専門技術サービス*	次のものを含まない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>サービスの実際の受け手が国内の組織または個人である</li> <li>国内の天気の状態、地震の状態、海洋の状態、環境および生態の状態について行う気象サービス、地震サービス、海洋サービス、環境および生態監視サービス</li> <li>国内の地形・地貌、地質構造、水文、鉱物資源等について行う測量サービス</li> <li>国内の都市(城)、農村(郷)、鎮のために提供する都市計画サービス</li> </ul>
	15	国外組織に販売する、完全に国外で消費されるビジネスサポートサービス*	次のものを含む。 <ul style="list-style-type: none"> <li>国外組織に提供する代理通関サービスおよび貨物運輸代理サービス</li> <li>国外組織に提供する海員派遣サービス</li> <li>対外労務協力方式をもって国外組織に提供される、完全に国外で発生する人的資源サービス</li> </ul> 次のものを含まない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>サービスの実際の受け手が国内の組織または個人である</li> <li>国内不動産に対する投資および資産管理サービス、物件管理サービス、不動産仲介サービス</li> <li>国内の物品または不動産の競売の過程で提供する仲介代理サービス</li> <li>国内の物品または不動産の物権に関する紛争について提供する法律代理サービス</li> <li>国内の物品または不動産のために提供する安全保護サービス</li> </ul>
	16	国外組織に販売する、広告投入地が国外である広告サービス	広告投入地が国外である広告サービスとは、国外で出される広告のために提供する広告サービスを指す。
	17	国外組織に販売する、完全に国外で消費される無形資産（技術を除く）*	次のものを含まない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>無形資産が完全に国外で使用されない</li> <li>譲渡される自然資源使用权と国内の自然資源が関連する</li> <li>譲渡されるインフラストラクチャー資産経営権、公共事業特権と国内の物品または不動産が関連する</li> <li>国内での貨物、課税役務、サービス、無形資産または不動産の販売に係る割当額、経営権、取次販売権、販売権、代理権を国外組織に譲渡する</li> </ul>
	D－特定の金融サービス	18	国外組織間の資金融通およびその他の金融業務のために提供する直接チャージ金融サービスで、国内の物品、無形資産および不動産と関連しないサービス*
E－特定の国際運輸サービス	19	特定の国際運輸サービス	次のものを含む。 <ul style="list-style-type: none"> <li>輸送手段を持たない運送請負方式で提供する国際運輸サービス*</li> <li>国際運輸サービスを提供するが、関連の経営許可証を取得していないか、または経営範囲に関連の項目を含まない</li> </ul>

添付：クロスボーダーの課税行為の増値税免除項目（続）

\* 今回の増値税改革試験の全面的な実施により追加された項目

類別	番号	クロスボーダーの課税行為	免税の範囲
F - ゼロ税率政策の適用条件を満たすが、簡易課税方式を適用するか、あるいはゼロ税率の適用を放棄し、免税を選択するクロスボーダーの課税行為	20	ゼロ税率政策の適用条件を満たすが、簡易課税方式を適用するか、あるいはゼロ税率の適用を放棄し、免税を選択する課税行為	<p>ゼロ税率政策の適用条件を満たすが、簡易課税方式を適用するか、あるいはゼロ税率の適用を放棄し、免税を選択する次の課税行為を含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 国際運輸サービス</li> <li>● 宇宙運輸サービス</li> <li>● 国外組織に提供する、完全に国外で消費される次のサービス <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 研究開発サービス</li> <li>○ 契約エネルギー管理サービス</li> <li>○ 設計サービス</li> <li>○ ラジオ、映画、テレビ番組（作品）の製作および配給サービス</li> <li>○ ソフトウェアサービス</li> <li>○ 回路設計およびテストサービス</li> <li>○ 情報システムサービス</li> <li>○ 業務プロセス管理サービス</li> <li>○ オフショアアウトソーシングサービス</li> </ul> </li> <li>● 完全に国外で消費される技術を国外組織に譲渡する</li> </ul>

**Tax Analysis** is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

#### Beijing

##### Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Fax: +86 10 8518 1326

Email: andzhu@deloitte.com.cn

#### Hong Kong

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Shenzhen

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Chongqing

##### Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

#### Jinan

##### Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

#### Suzhou

##### Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn  
mliang@deloitte.com.cn

#### Dalian

##### Bill Bai

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: bilbai@deloitte.com.cn

#### Macau

##### Raymond Tang

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: raytang@deloitte.com.hk

#### Tianjin

##### Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

#### Guangzhou

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Nanjing

##### Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

#### Wuhan

##### Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

#### Hangzhou

##### Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

#### Shanghai

##### Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

#### Xiamen

##### Jim Chung

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: jjchung@deloitte.com.cn

#### About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

#### National Leader

##### Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

#### Northern China

##### Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

#### Southern China (Hong Kong)

##### Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Fax: +852 2520 6205

Email: dyun@deloitte.com.hk

#### Southern China (Mainland/Macau)

##### German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@deloitte.com.cn

#### Eastern China

##### Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at [wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.

#### About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), and its network of member firms, and their related entities. DTTL and each member firm are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/cn/en/about](http://www.deloitte.com/cn/en/about) for a detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 225,000 professionals are committed to making an impact that matters. Deloitte serves 4 out of 5 Fortune Global 500 companies.

#### About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 23 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hefei, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

#### About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this communication, rendering professional advice or services. None of the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.