



チャイナタックスアラート (中国税務速報)

第3回 2013年2月

増值税における本支店一括納税に関する枠組みの公布

このアラートで検討している法規

財政部・国家税務総局「増值税パイロットプログラム適用地域における増值税の本支店一括納税計算に関する暫定弁法」(財税[2012]84号)

2012年12月31日、財政部及び国家税務総局は共同で財税[2012]84号(以下、「84号文」)を公布しました。これは、本支店をグループ化して増值税を納税する実質的な枠組みを明確化したものです。84号文は中国内の異なる都市や地方に多数の支店を有する会社及び支店の間接税法遵守の管理強化を望む多国籍またはその他大企業にとって有益なものと考えられます。また、仕入増值税が超過する企業にとって有益なものと考えられます。

一般に、中国における法人には本店及び各支店にてそれぞれ増值税の申告・納税義務があります。これは単一の法人であっても異なる都市や地方にわたって多数の申告・納税義務を有することを意味しています。また、それぞれの都市や地方において異なる管理要求を課すことや増值税の規定に関する独自の解釈を適用することができます。これにより法令遵守に関する多額の追加コストが生じる可能性があります。

84号文は増值税の本支店一括納税の枠組みを明確にしたものです。航空産業に対して公布されている財税[2013]9号を除き、この枠組みが行政レベルにおいて使用可能となるための具体的な実施細則はまだ公表されていません。しかしながら、84号文における枠組みの公表に伴い、増值税パイロットプログラムが適用されている企業については、増值税の一括納税選択の検討を開始することができ、選択しようとする会社に影響を及ぼします。

背景

財税[2011]111号(以下、「111号文」)には、現在、下記の地域(以下、「試行地域」)で交通運輸業及び現代サービス業(以下、「試行業種」)に適用されている増值税パイロットプログラムの実施規則が含まれています。

- 上海市
- 北京市
- 江蘇省及び安徽省
- 福建省(廈門市を含む)、広東省(深圳市を含む)
- 天津、浙江省(寧波市を含む)、湖北省

増增值税パイロットプログラムは 2013 年以降近いうちに、適用業種や適用地域が拡大することが予想されます。

111 号文では、増增值税プログラム下でのグループ化納税のために財政部及び国家税務総局からの承認を求める事を認める総則があります。しかしながら、当該総則は財政部及び国家税務総局によって、より詳細な規則が公布されることを意図されています。84 号文ではそれらの具体的な規則について一部明確にしています。

適用範囲

84 号文は増增值税パイロットプログラムの対象となる業種の納税人に対してのみ有効なものとなります。つまり、現状では 84 号文は、試行地域に本店がある試行業種を行う会社に適用されます。適用対象となった会社のすべての支店、つまり試行地域にある増增值税対象の支店及び試行地域外にある営業税対象の支店がグループ化の適用範囲に含まれます。

特に注意すべき点は、84 号文は商品の輸入または販売、加工サービス、修理・交換サービスを行う増增值税納税人には適用されないということです。

本店の申告及び納税義務

84 号文では、納税人の本店及びその支店の未払增值税は本店が一括して計算すると規定されています。一括して計算された增值税は、本店が自らの所在する都市または地方の国家税務総局に対して支払を行います。これは本店が申告及び納税の義務を実質的に果たすことを意味しています。

本店による未払增值税の計算

111 号文において、増增值税一般納税人による支払增值税の金額は、以下の式に基づいて計算すると規定されています。

支払增值税 = 売上に係る增值税(売上增值税) - 仕入に係る增值税(仕入增值税)

このうち、

売上增值税 = 売上高 × 増增值税適用税率

大まかにはこれらの原則は、売上增值税の計算を除き、本支店で一括した場合にも適用されます。本支店で一括した場合の売上增值税は、試行地域の支店によって「事前徴収率法」(後述)に基づき支払われるべき增值税及び非試行地域の支店によって支払われる営業税を控除する必要があります。これは二重課税の回避を確保するためです。

より具体的には、本支店一括で計算を行うにあたり、本店の一括売上高は以下2つの合計であると 84 号文に規定されています。

- 本店及び試行地域に所在する支店の試行業種に関する売上高。言い換えれば、試行地域の本店及び支店の試行業種に関するすべての売上增值税が一括化されます。
- 非試行地域に所在する支店の增值税パイロットプログラムの範囲内の事業により生じる売上高。言い換えれば、非試行地域の支店が実施する試行業種に関するすべての支払営業税が一括化されます。非試行地域に所在する支店の売上高の計算は下記の計算式のとおり、若干の違いがあります。

売上高 = 課税サービスの取引高 ÷ (1 + 増增值税適用税率)

基本的には、この計算方法は本店と支店の增值税及び営業税の対象となる収入のうち、適切なものを単に集計するものです。

一括化する仕入增值税の計算は比較的簡単であり、単に本店及び適用地域に所在する支店における增值税パイロットプログラムの対象となるサービスに関する仕入增值税を合計するだけです。非試行地域に所在する支店に帰属する仕入增值税は、そもそも支店レベルでも控除不能であるため、一括計算の考慮に入れることはできません。

ただし、增值税パイロットプログラムの対象となるサービスと同時に商品の販売または輸入、加工サービス、修理・交換サービスを提供している場合は、仕入增值税の計算を複雑にします。このような状況下において、会社はそれらの增值税を分配し、グループ化できる增值税パイロットプログラムの対象となるサービスに属する仕入增值税を区分する必要があります。

事前徴収率を使用する支店による支払增值税の計算

增值税目的のグループ化は本店が各支店の申告及び納税の義務を果たすことを意味しているものの、84号文は各支店の義務を完全に免除していません。特に84号文では、支店は比較的単純な計算手法に基づいて增值税を納税することを依然として求められると規定されています。つまり、支店は下記のとおり增值税を支払わなければなりません。

支払增值税 = 売上高 × 事前税率

このうち、事前税率は財政部及び国家税務総局によって隨時、指示及び調整される率となります。

この手法の明らかな目的は、支店が增值税を地元の都市または地方へ支払う手段を提供することです。84号文は、支店が事前税率に基づいて增值税を支払うために求められるであろう申告義務については規定されていません。

重要なことは、84号文は財政部及び国家税務総局が、支店に対する事前税率を決定するための手法を明らかにしていないということです。企業所得税に関しては、国家税務総局公告[2012]57号において、それぞれの支店の売上高、賃金給与及び総資産の全体に占める割合に基づき、支店間で予定企業所得税債務を配分する手法が規定されています。この手法の適用はかなり複雑です。財政部及び国家税務総局は企業所得税における経験を生かし、事前税率についてはより単純な手法を適用することが望まれます。

支店による支払営業税の計算

非試行地域に所在する支店は、地元の税務当局に対して、営業税の規則に基づき営業税の申告及び支払を行うことが引き続き求められます。これは事実上、非試行地域の支店はグループ化による管理上の便益を得られないことを意味しています。しかしながら、試行業種についての增值税パイロットプログラムが2013年内に中国の残りの地域に拡大することが見込まれていると同時に、この規定は限られた時間内での影響であることが予想されます。

KPMGの見解

增值税(または商品及びサービスに対する税金)が存在するその他の多くの国におけるグループ化では、1つの経済主体による增值税の簡単な集計、申告及び支払を採用しています。中国では、地方レベルで申告や納税が管理されており、增值税収入は中央政府(75%)及び地方政府(25%)の両者が受けている事実を踏まえると、常により複雑になることが想定されました。しかし唯一、地方政府に100%属する增值税パイロットプログラムの対象となる業種からの収益は、この例外になります。また、增值税パイロットプログラムが中国全土に拡大していくことも複雑性を増加させています。現状においても営業税が適用されている都市または地方では、収入の100%が地方政府に入ることを考慮すると、納税義務を持続する必要があります。これらの収益分配の取り決めの理解は84号文の複雑性を明らかにする鍵となります。

84号文のいくつかの複雑性がある中で、中国内でいくつかの支店を有する会社がグループ化することの承認を求めるべきかどうかの問題は、はっきりしていません。この問い合わせに対する回答は、下記の理由により、一般的には承認を求めるべきであると思われます。

- 84 号文では、ある支店の仕入增值税が超過している場合に、その他の支店の売上增值税との相殺の可能性があるように思われます。
- 84 号文では、それぞれの支店において增值税の申告を行う必要があるかは明らかではありません。それぞれの支店において支払の義務はありますが、それらの支店の計算方法はとても簡単です。
- 84 号文は、異なる地域の税務担当官の実質的な規定解釈の違いに対応する困難さの多くを解決しています。そのかわり、会社はすべての解釈上の問題点について本店の所在する税務担当官と解決する必要があります。
- 支店の增值税法令遵守の監督強化を望む会社はより強い税務管理及び高い透明性を達成する手段としてグループ化を望むかもしれません。

重要なことは、84 号文においても以下のようないくつかの制限があります。

- 84 号文に関連するグループ化は 1 つの法人の本店及び支店にのみ適用されます。100% 子会社を含む異なる法人は親会社が增值税目的でグループ化することは認められていません。
- 84 号文は增值税パイロットプログラムの対象となるサービスのグループ化のみに認められています。中央政府と地方政府の間の所定の異なる収入配分方法により、商品の販売または輸入、加工サービス、修理・交換サービスはグループ化による利益を得ることができません。增值税パイロットプログラムが中国全土及びすべての業種に拡大され、より幅広いグループ化の規則が制定されることが望されます。
- 84 号文は「暫定弁法」として記載されています。おそらく、84 号文の「暫定」の性質は增值税パイロットプログラムが中国全体に適用されていないためであると考えられます。增值税パイロットプログラムが中国全体に適用されることとなつたら、84 号文は修正されるものと見込まれます。

未解決の検討事項

84 号文から生じる多くの未解決の問題が存在しています。

- 本店と支店の売上增值税及び仕入增值税をグループ化した場合において、本支店間または支店間の取引に関する增值税を区分する必要があるかどうか。グループ化の規定がある多くの他の国の增值税法はそれらの取引を無視することを認めていますが、84 号文ではこの問題への明確な対応には言及していません。間違いなく、そのような取引は增值税の視点から依然として区分する必要があると予想されます。
- グループ化した時、1 つの支店の仕入增值税が超過している場合には、他の支店の売上增值税と相殺することができるようになります。この意味合いは、84 号文の計算方法が売上增值税と仕入增值税を区分して集計し、それら 2 つの金額をグループベースで相殺することを求めているという理由に基づくものです。もしこの解釈が正しい場合、84 号文は潜在的に不採算の支店にあった控除不能の增值税の問題を克服する強力な手段を提供していると考えられます。
- それぞれの支店は依然として当局による「事前税率」の査定のリスクにさらされています。事前税率がどのように決められるかについては、84 号文では明らかにされていません。もし、ある支店において增值税の残高がゼロまたは借方残の場合は、理論的には事前税率はゼロにすべきです。事前税率の計算に使用される方法が明らかになれば、会社がグループ化するかどうかの決定を行うために、役立つと考えられます。その上、新しい支店が設立されるまたは支店の事業を中止する時には、新しい事前税率の配分の検討が必要になると考えられます。
- 財税[2011]131 号は輸出サービスのためのゼロ税率及び增值税免除について規定しています。また、国家税務総局公告[2012]13 号ではゼロ税率を利用するための具体的な導入手続が規定されています。これらの手続は、いったんグループ化したら支店の便益のために、本店によって果たされる必要があるのか、または支店は依然としてこれらの法令遵守手続を実施することが求められるかは明らかにはなっていません。

- 中国における增值税の法令遵守の管理システムは多くの文書に基づいて実施されます。例えば、仕入增值税は、增值税専用発票を入手するとともに、それらの增值税専用発票は納税人が購入した認可コンピュータシステムを通じたスキャナによって認証する、またはそれを地元の税務当局に提出しなければ、控除をすることができません。84号文では、支店によって增值税専用発票が認証されなければならないのか、または支店が認証のために本店へ送付するかは明らかになっていません。しかし、本店が支店の仕入增值税の控除を行うことから考えると、後者と推測されます。その場合でも、增值税専用発票には本店ではなく支店の詳細な識別情報が記載されるため、実務的な検証課題があるかもしれません。これらの検討課題について、規則導入の際には、增值税専用発票の管理はいずれの企業にとっても重要なリスク論点であるため、慎重に対処する必要があります。

中国における增值税改革に関してお役にたてることがありましたら、弊社間接税専門センターまたはアドバイザーにご連絡下さい。

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

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

Jean Ngan Li
Partner, Tax
Southern China
Tel. +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

Lachlan Wolfers
Leader Indirect Tax Centre of Excellence
National
Tel. +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@kpmg.com

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

Karmen Yeung
Partner, Tax
Hong Kong
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

Jonathan Jia
Tel. +86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@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

Yasuhiro Otani
Tel. +86 (21) 2212 3360
yasuhiro.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

Lachlan Wolfers
Tel. +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@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
ho.yin.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

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