

China Tax Monthly

(KPMG中国税務月報)

2021 年 9 月

企業と政府系事業組織の組織変更・再編に係る土地増値税政策の継続

概要

財政部と国家税務総局は 2021 年 5 月 31 日付けで、「企業の組織変更・再編に係る土地増値税政策の継続的な実施に関する財政部・税務総局の公告」（財政部・税務総局公告 2021 年第 21 号）を公布し、企業の組織変更・再編に係る土地増値税の徴収猶予を支持する政策を継続する。すなわち、財税【2018】57 号通達の政策要点を基本的に継続することとなる。

関連要件と主な変更

- 政策の適用範囲は、企業の組織変更、企業合併と分割、不動産の現物出資を含んでおり、これらの状況に合致する場合は、土地増値税の徴収を猶予する。ただし、当事者のいずれか一方が不動産開発企業である場合は、当該優遇政策を適用できない。また、投資主体に変更がなく、投資主体の存続に関する要件も踏襲される。
- 徴収猶予政策適用後に不動産を再譲渡する場合、「国による出資」を除き、取得原価に基づいて課税原価を算出する原則に変更はない。主な変更点は下記のとおりである。
 - 承認された「国による出資」の場合、評価額（再譲渡の課税原価として）は省レベルの自然資源部門による承認を得なければならない要件から、県レベル部門による承認に緩和された。
 - 外部購入であり、かつ不動産購入発票を取得している不動産である場合、再譲渡の際に「1 年ごとに 5%を加算する」優遇政策を適用できることを新規追加した。
- 優遇政策の適用プロセスと必要な書類は、「税務機関の関連規定に基づく」に簡略化された。
- 政策の適用期間は 2021 年 1 月 1 日から 2023 年 12 月 31 日までである。当年度内に発生し、まだ処理されていない案件は、上記政策を適用できる。規定では政策の発効・施行日と移行期間の処理方法を明確にし、2021 年年初から政策が公布されるまでの空白期間における未処理問題を解決した。しかし、契税（不動産取得税）の類似規定と比較すると、税額還付規定を定めていない。

2021 年 21 号公告と財税【2018】57 号との比較

主要な点について、以下の表にまとめた。

要点	財税【2018】57 号	財政部・税務総局公告 2021 年第 21 号
適用範囲：企業組織変更	第 1 条：「中華人民共和国公司法」の規定によると、非公司制企業が全体的に組織変更して有限責任公司または股份有限公司に変更し、有限責任公司（股份有限公司）が全体的に組織変更して股份有限公司（有限責任公司）に変更した場合、組織変更前の企業が国有土地の使用権、その地にある建築物と付着物（以下、「不動産」）を組織変更後の企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。	第 1 条：企業が「中華人民共和国公司法」の関連規定に基づき、非公司制企業が有限責任公司または股份有限公司への組織変更、有限責任公司が股份有限公司への変更、股份有限公司が有限責任公司への変更などを含む全体的な組織変更を行う場合、組織変更前の企業が国有土地使用権、その地にある建築物と付着物（以下、「不動産」）を組織変更後の企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。

要点	財税[2018]57号	財政部・税務総局公告 2021 年第 21 号
	本通達という全体的な組織変更とは、元の企業の投資主体に変更がなく、元の企業の権利と義務を継承することを指す。	本公告という全体的な組織変更とは、元の企業の投資主体に変更がなく、元の企業の権利と義務を継承することを指す。
適用範囲：企業合併	第 2 条：法律規定または契約条項に基づき、2 社もしくは 2 社以上の企業が 1 社に合併し、かつ元の企業の投資主体が存続する場合、元の企業が不動産を合併後の企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。	第 2 条：法律規定または契約条項に基づき、2 社もしくは 2 社以上の企業が 1 社に合併し、かつ元の企業の投資主体が存続する場合、元の企業が不動産を合併後の企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。
適用範囲：企業分割	第 3 条：法律規定または契約条項に基づき、企業が 2 社もしくは 2 社以上、元の企業と同じ投資主体を有する企業に分割される場合、元の企業が不動産を分割後の企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。	第 3 条法律規定または契約条項に基づき、企業が 2 社もしくは 2 社以上、元の企業と同じ投資主体を有する企業に分割される場合、元の企業が不動産を分割後の企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。
適用範囲：組織変更・再編時の不動産による現物出資	第 4 条：組織、個人が組織変更・再編において不動産で現物出資する場合、不動産を投資先企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。	第 4 条：組織、個人が組織変更・再編において不動産で現物出資する場合、不動産を投資先企業に移転・変更することに対して、土地増値税の徴収を猶予する。
不動産開発企業は適用対象外	第 5 条：上述の組織変更・再編に係る土地増値税政策は、不動産移転の当事者のいずれか一方が不動産開発企業である場合には適用されない。	第 5 条：上述の組織変更・再編に係る土地増値税政策は、不動産移転の当事者のいずれか一方が不動産開発企業である場合には適用されない。
不動産再譲渡の課税原価	第 6 条：企業が組織変更・再編後に国有土地使用权を再譲渡し、土地増値税を申告・納付する場合、組織変更前に当該国有土地使用权を取得するために支払った土地代金及び国の統一した規定に従い納付した関連費用を、当該企業が「土地使用权の取得のために支払った金額」として控除すべきである。企業が組織変更・再編の過程において、省レベル以上（省レベルを含む）の国土管理部门の承認を受け、国が国有土地使用权で現物出資する場合、当該国有土地使用权を再譲渡し、土地増値税を申告・納付する際、当該国有土地使用权で現物出資する時点で省レベル以上（省レベルを含む）の国土管理部门により承認された評価額を、当該企業が「土地使用权の取得のために支払った金額」として控除すべきである。納税申告する際、企業は当該土地使用权で現物出資する際の省レベル以上（省レベルを含む）の国土管理部门が承認した書類と承認された評価額を提供しなければならない。承認書類と承認された評価額を提供できない場合は、控除してはならない。	第 6 条：組織変更・再編後に不動産を再譲渡し、土地増値税を申告・納付する場合、「土地使用权の取得のために支払った金額」は、組織変更前に当該国有土地使用权を取得するために支払った土地代金及び国の統一した規定に従い納付した関連費用に基づき確定される。承認を受けて国有土地使用权で現物出資する場合、現物出資時に県レベル及びそれ以上のレベルの自然資源部門によって承認された評価額とする。不動産購入発票に基づき控除項目金額を確定する場合、組織変更・再編前の不動産購入発票に記載された金額に基づき、購入年度から本件譲渡年度まで 1 年ごとに 5%を加算して控除項目金額を算出する。購入年度とは、不動産購入発票に記載された日付の所属年度を指す。
優遇政策の適用プロセスと必要な書類	第 7 条：企業が上述の土地増値税優遇政策の適用を申請する際、不動産譲渡の当事者双方の営業許可証、組織変更・再編協議またはそれに準ずる書類、関連不動産の所有権と価値証明	第 7 条：納税者が上述の税收政策を適用する場合、税務機関の関連規定に基づき適用する。

要点	財税[2018]57号	財政部・税務総局公告 2021 年第 21 号
	書、譲渡者が組織変更・再編前に土地所有権の取得のために支払った土地代金の証憑（複写版）などの書類を主管税務機関に提出しなければならない。	
補足規定	第 8 条：本通達でいう元の企業の投資主体に変更がないこと、同じ投資主体を有することは、企業の組織変更・再編前後の出資者に変更がないことを指し、出資者の出資比率の変更は認められる。投資主体の存続とは、元の企業の出資者が組織変更・再編後の企業でも存続することを指し、出資者からの出資比率の変更は認められる。	第 8 条：本公告でいう元の企業の投資主体に変更がないこと、同じ投資主体を有することは、企業の組織変更・再編前後の出資者に変更がないことを指し、出資者の出資比率の変更は認められる。投資主体の存続とは、元の企業の出資者が組織変更・再編後の企業でも存続することを指し、出資者からの出資比率の変更は認められる。
政策の施行期間	第 9 条：本通達の施行期間は 2018 年 1 月 1 日から 2020 年 12 月 31 日までである。	第 9 条：本公告の施行期間は 2021 年 1 月 1 日から 2023 年 12 月 31 日までである。企業の組織変更・再編に係る土地増値税が未処理であり、かつ本公告の要件に合致する場合、本公告に従って実施することができる。

筆者の提案

- 実務において、「不動産開発企業」を如何に判断すべきかという問題にしばしば遭遇するが、この点について同公告では具体的な解釈は示されていない。社名や事業範囲に「不動産開発」という文言が含まれているものの、実際には開発の資格がなく、かつ不動産開発にも従事していない企業の組織変更・再編にあたり、上述の優遇政策の適用対象外となるか？ また、設立当初は不動産開発に従事していたものの、既にすべての不動産を売却し、その後も長年にわたり開発プロジェクトに取り組んでいない企業の再編にあたり（すなわち、不動産開発の資格が何年も前から取り消されている場合）、同優遇政策の適用対象外となるか？ 統一された規定がないため、異なる処理結果につながる可能性がある。
- 「組織、個人が組織変更・再編において不動産の現物出資による投資」における「組織変更・再編」という出資の前提条件について、具体的な解釈は示されていない。一部の地域では、組織変更・再編という条件の下で、不動産を現物出資する場合のみが関連優遇政策の適用対象となると理解している。しかし、一般的な理解では、個人を対象とする組織変更・再編は存在せず、現物出資はあくまでも個人が行う投資行為の 1 つに過ぎない。このため、現物出資も上記条件に合致し、関連優遇政策を享受できると理解しても差し支えないかについては、一定の不確実性が残る。
- 全体的な組織変更において元の企業の投資主体に変更がないという規定に関して、第 8 条によると、組織変更の前後において出資者に変更がないこと、すなわち出資者に減少や増加があってはならないことを意味する。しかし、多くの組織変更のケースにおいて、特に国有企業の有限責任公司への所有制改革、有限責任公司が上場目的で股份公司への組織変更において、一部の投資者が資格に該当しない（国家機関など）、もしくはビジネス上の配慮から撤退すること、または上場目的で新たな投資者を誘致し、その増資による持分拡大によって投資主体に変更が生じることがある。上記のケースから、徴収猶予優遇政策の適用対象外となるかどうかは留意する必要がある、組織変更計画を合理的に策定する必要がある。
- 第 6 条では、不動産を再譲渡する際、不動産購入発票を利用して控除項目の金額を確定できる規定が追加された。不動産の譲受側には、組織変更・再編前の不動産の元所有者の不動産購入発票を取得し、そこに記載された金額を証明するとともに、不動産購入発票に記載された購入年度から本件譲渡年度まで 1 年ごとに 5%を加算して控除項目の金額を算出するよう提案する。そうしなければ、控除可能項目の金額に影響を及ぼすこととなる。また、第 6 条の規定に従い、組織変更・再編前に譲渡される国有土地使用権に対して支払った土地代金及び国の統一した規定に従い納付した関連費用の原始証憑、並びに県レベルとそれ以上のレベルの自然資源部門によって承認された国有土地使用権で現物出資する評価額の証憑を取得することも、当該年度以降にこれらの関連資料の取得が困難となる可能性を回避するためには重要である。
- 同公告では、政策の適用プロセスと必要な書類を明記していないため、地域ごとに管理上の差異が生じる可能性がある。申告プロセスと管理の簡素化が進む中、徴収側と納付側がコンプライアンス遵守を前提に処理できるよう、今後、関連規定を明記した補足文書は公布されるのか？ このような点がまだ明確化されていないため、企業は実務において地域ごとに異なる要件を提示される可能性があることに留意する必要がある。

総じて言えば、上記政策の継続は、国が企業の組織変更と再編を奨励・支援し、企業の再編に係る税負担を軽減することを反映している。しかし、いくつかの実務上の問題の明確化が待たれる中、理解に差異が生じ、具体的な実行基準も異なる可能性がある。再編の必要性がある企業は、事前計画とコミュニケーションを十分に行い、税務機関から明確な見解を得るように努め、再編における不確実性を軽減できるよう提案する。

(MUFG BK 中国月報 2021 年 9 月号に掲載)

Contact us お問い合わせ先

KPMG 中国

税務パートナー

李 輝 (Lisa Li)

中国北京市東長安街 1 号東方広場 KPMG 大楼 7 F

Tel : +86-10-8508-7638

E-mail : lisa.h.li@kpmg.com