



## 土地増値税税額の損金算入に関わる合理的な処理の採用

国家税務総局は第 29 号公告を公布し、不動産開発企業の税務登記が抹消される前に行われる土地増値税清算により過大に納付した企業所得税の還付処理を明確にした。当該通達は、不動産開発企業の収入認識時期と土地増値税税額の損金算入時期の不一致より生じる過大な企業所得税の税負担問題に対して、法的根拠を提供するものである。

### このアラートで検討している法規

- 『国家税務総局が不動産企業の税務登記が抹消される前の企業所得税処理の問題に関する公告』、国家税務総局公告 2010 年第 29 号、2010 年 12 月 24 日公布、2010 年 1 月 1 日より施行(29 号公告)

### 背景

不動産開発企業の土地増値税の清算は、通常、プロジェクト開発が完了して販売された後で行われる。また、土地増値税の税額は、一般的に納付して初めて企業所得税算定における損金算入が認められる。しかしながら土地増値税を清算する際に、土地増値税税額をカバーできるに十分な税務上の利益を生み出せず、プロジェクトの税務登記の抹消年度における企業所得税確定申告時に多額の欠損金が発生する不動産開発企業が多く見受けられる。中国の企業所得税法においては、欠損金は過年度に繰り戻して過年度の課税所得と相殺することができないため、収益認識時期と土地増値税税額の損金算入時期が一致せず、企業所得税の実効税額負担及び現金コストが増加する結果となっている。実務においては、主管税務当局と個別に協議を行い当該問題の解決を試みる不動産企業もあるが、個別に処理してもらうには比較的長期間を要することが多い。

29 号公告においては、不動産開発企業に対して、土地増値税の清算税額を過年度に遡って按分して課税所得との相殺が認められ、過大に納税した企業所得税の還付の申請ができるとしている。

## 主な内容

- **企業所得税の還付の適用条件**

不動産開発企業が規定に従い開発プロジェクトの土地増値税を清算した後、税務当局へ税務登記の抹消を申請する際に、以下の条件に合致すれば、企業所得税の還付を申請できる。

- 当該プロジェクトに関する土地増値税の清算が完了されたこと、且つ、
- 抹消年度の確定申告において欠損金が発生したこと

- **還付される企業所得税の計算方法**

不動産開発企業は、まず、プロジェクトの各年度における販売収入が当該プロジェクト全体の販売収入総額に占める比率を計算し、当該比率に基づきプロジェクトに係る土地増値税総額を各年度に按分する。具体的な算式は以下の通りである。

各年度の土地増値税の按分額＝土地増値税総額×(プロジェクトの年度販売収入÷当プロジェクトの販売収入総額)

不動産開発企業は、上の算式により計算された各年度の土地増値税の按分額から各年度に既に損金算入された土地増値税を差し引き、その残額が追加で過年度に損金算入できる土地増値税となる。企業はこれによって当該年度の課税所得額を調整し、過大に納付した企業所得税がある場合に、還付申請を行うことができる。

## KPMG の所見

- **企業所得税の実効税額負担に対するプラス面での影響**

現行の土地増値税法によると不動産開発企業は、開発されるプロジェクトの見積り販売収入の一定比率に基づき、土地増値税を仮納付しなければならない。開発プロジェクトが完了して販売され、清算の条件を充足後に主管税務当局と土地増値税の清算手続を行い、仮納付の土地増値税を差引いた後の残額を追加納付しなければならない。

しかし、不動産開発企業の企業所得税の納付義務は、プロジェクト進行期間において年度毎に発生し、税額を計算し納付するため、土地増値税の最後の清算期間と一致しない。通常、土地増値税の清算は、企業所得税の納付義務の発生時期より遅れる。また、不動産開発企業が見積の土地増値税を未払い計上しても、実際に納税していないため、未払い計上された土地増値税税額は、通常、当該年度の企業所得税において損金算入できず、土地増値税を清算する年度に一括で損金算入することしかできない。

現在の不動産市場の環境及び不動産開発企業の土地増値税の清算管理の状況下において、不動産開発企業は土地増値税を清算する際に多額の税金を追加納付していることが多い。従って、土地増値税を清算する年度において、不動産開発企業の販売は既に終了しているため、追加納付する土地増値税の損金算入により、比較的多額の欠損金が発生する場合が多い。不動産開発企業がそれ以降の年度において当該欠損金を補填できない場合、経営期間における全体の所得税の実効税額負担が増加することとなる。

29 号公告はこのような状況に対してガイドラインを提供しており、不動産開発企業が土地増値税を清算する際の税額に関して、損金算入及び関連する企業所得税の還付処理を明確にした。29 号公告の公布により、不動産開発企業が過大に納付した企業所得税の還付に対する法規根拠及び具体的なガイダンスが提供された。不動産開発企業はこの公告に従い、主管税務当局との個別交

渉に時間とコストを費やすことなく当該問題の解決ができると同時に、交渉過程における不確実性も減少することになるであろう。

29 号公告は 2010 年 1 月 1 日に遡って施行される。2010 年 1 月 1 日以後に税務登記抹消を行った不動産開発企業は、土地増値税の清算税額により過大に企業所得税を納付した場合、主管税務当局へ還付を申請できる。

2010 年第 4 四半期或いは 2010 年度財務諸表及び情報開示等を準備している企業は、29 号公告が企業の税引き後利益及び企業所得税の実効税額負担に与える影響及び関連する財務処理を考慮すべきである。

- **実務上における不明確な問題**

一方、29 号公告では明確になっていない問題もあり、今後の実務においては主管税務当局からの更なる解釈等の公布が望まれる。

- － 2010 年 1 月 1 日より前に税務登記を抹消した不動産開発企業について

29 号公告は、2010 年 1 月 1 日以後に税務登記の抹消登録を行った不動産開発企業が、関連条件に合致する場合に主管税務当局へ税額の還付を申請できると規定している。しかし、2010 年 1 月 1 日より前に税務登記の登録抹消を終了し、且つ過大に企業所得税を納付した不動産開発企業に対して、元の主管税務当局に企業所得税の過大納付分の還付申請ができるかについて、29 号公告は明確に規定していない。このような不動産開発企業が同様の処理で税額還付を申請できるか否かに関して、不動産開発企業は主管税務当局と個別に相談し、還付の可能性についての検討することも可能であろう。

- － 査定徴収方法を採用して土地増値税を清算する不動産開発企業について

土地増値税の清算方法は、実額徴収法（即ち、実際の収入と控除可能項目の差額により税金を計算する方法）以外に、不動産開発企業は主管税務当局の批准を経て査定徴収法を採用し、土地増値税を納付することもできる。これらの不動産開発企業は同様に 29 号公告に従い、元の主管税務当局に対して過大に納付した企業所得税の還付申請ができるかに関して不明確である。この問題に関して、税務当局からの更なる解釈の公布及び実務での明確化を期待する。



# Contact us

## **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**

### **Jean Jin Li**

Tel. +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@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

## **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

## **Irene Yan**

Tel. +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@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

## **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

## **Dawn Foo**

Tel. +86 (21) 2212 3412  
dawn.foo@kpmg.com

## **Chris Ho**

Tel. +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

## **Sunny Leung**

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

## **Martin Ng**

Tel. +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## **Yasuhiko Otani**

Tel. +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@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

## **Zichong Xu**

Tel. +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

## **William Zhang**

Tel. +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

## **David Huang**

Tel. +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

## **Amy Rao**

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

## **Leonard Zhang**

Tel. +86 (21) 2212 3350  
leonard.zhang@kpmg.com

## **Southern China**

### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## **Jean Jin Li**

Tel. +86 (755) 2547 1128  
+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

## **Angie Ho**

Tel. +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

## **Hong Kong**

### **Ayesha M. Lau**

Partner in Charge, Tax  
Hong Kong SAR  
Tel. +852 2826 7165  
ayasha.lau@kpmg.com

## **Chris Abbiss**

Tel. +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

## **Darren Bowdern**

Tel. +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

## **Alex Capri**

Tel. +852 2826 7223  
alex.capri@kpmg.com

## **Barbara Forrest**

Tel. +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

## **Ken Harvey**

Tel. +852 2685 7806  
ken.harvey@kpmg.com

## **Nigel Hobler**

Tel. +852 2143 8784  
nigel.hobler@kpmg.com

## **Charles Kinsley**

Tel. +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

## **John Kondos**

Tel. +852 2685 7457  
john.kondos@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

## **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