



## 企業再編においては増値税の優遇措置を享受できるが、 まだ多くの不確定要素がある。

### このアラートで検討している法規

- 「国家税務総局による納税者の資産再編に関する増値税問題の公告」(国家税務総局2011年第13号公告)、2月18日公布、2011年3月1日から施行

### 背景

国家税務総局は2011年2月18日に2011年第13号公告(以下「13号公告」)を公布し、企業再編における有形資産の譲渡に関して、どのような状況にあれば増値税が課税されないのか規定した。

13号公告の概要及び関連する問題を以下に纏めた。

#### 1. どのような企業再編取引に対して増値税が課税されないか？

13号公告によると、以下の状況にある企業再編においては、有形資産の譲渡を増値税の課税対象取引とせず、増値税を徴収しない。

- 納税者が資産再編において、合併、分割、売却、交換等の方法により有形資産を譲渡する場合、及び、
- 納税者が全部或いは一部の有形資産及び関連する債権、負債及び労働力(従業員)を一括して他の会社或いは個人に譲渡する場合

#### 2. 13号公告の理論的基礎は何か？

13号公告では、持続的な経営のための全部或いは一部の有形資産の譲渡と単独の有形資産の売却を区別していると思われる。後者は増値税の課税対象取引であるが、前者は増値税の課税対象取引ではない。しかし、増値税暫行条例(以下「増値税条例」)及び増値税暫行条例実施細則(以下「増値税細則」)



企業再編は、企業所得税、増値税、営業税、地方税、地稅、土地増値税及び印紙税等、幅広い税制に関わる。企業再編により、追加納付税額及び関税が発生する可能性もある。一方で、適切な処理をすれば、中国での企業再編は有効的な節税も可能である。事前に綿密なプランニングをすることが重要である。

Roger Di  
Tax partner, Beijing  
KPMG China

）においては、明確にこのような区別をしていない。増値税条例によれば、貨物の所有権が移転した場合、それに伴い増値税の納税義務が発生する。従って、13号公告を吟味すれば、国家稅務總局は一定条件に合致する企業再編取引においては関連する資産の所有権が実質的に移転されていないという見方をしていると思われる。

また、13号公告では、条件を充足する企業再編取引に対して増値税を免除するのではなく、取引そのものが増値税の課税対象取引に属さないものとしている。このような再編取引に対して増値税を免除するのであれば、理論的には「有形資産の譲渡側が企業再編取引後に引続き関連する仕入増値税を控除できない」というリスクが残される。しかしながら、このような再編取引が増値税の課税範囲ではないという見解においては、譲渡側が有形資産を譲渡した後でも未控除の仕入増値税を継続して控除できる根拠になる。これに関しては、6番目の問題で検討する。

### 3. 以前にも類似の通達があったか？13号公告は以前の通達と異なるか？

国家稅務總局は2002年に国税函[2002]420号通達（以下「420号文」）を公布し、江西省国家稅局における納税者の問題に対する回答を行っている。420号文は13号公告の規定と類似しているところがあるが、420号文では、企業の営業権を全部譲渡する場合のみ、増値税の課税対象取引にはならないと規定している。即ち、企業の資産、債権、債務及び労働力を含む全営業権を譲渡する場合である。しかし、13号公告では、一部の業務の譲渡にも適用できると規定している。

また、国家稅務總局は、2009年に国税函[2009]585号文（以下「585号文」）を公布し、大連市国家稅務局における納税者の問題に対する回答を行っている。585号文によれば、上場会社が企業再編において、会社の資産、負債及び関連する権利と義務を支配会社に譲渡したが、上場会社の資格を維持する場合において、420号文を適用できないと規定している。従ってこの場合、再編取引に関連する貨物譲渡に対して増値税が課税される。当該通達は420号文の適用範囲を限定したものである。他にも、国税函[2010]350号があるが、当該通達は、中国直播衛星有限公司（China Direct Broadcast Satellite Co Ltd.）の営業権の全部譲渡の問題を明確にしている。

しかし、13号公告は上記の通達を廃止し、企業再編における増値税の規定を緩和している。一方で、我々と国家稅務總局関係者との以前におけるディスカッション結果によると、420号文は、主に資本形態が株式持分（股權）ではないため、所有権を譲渡するには関連する資産及び業務を一括譲渡するのが唯一の方法である場合に対する規定であるということである。従って、株式持分譲渡あるいは類似の行為が増値税の課税対象ではないことから、420号文では営業権の一括譲渡を増値税の課税対象取引から排除している。13号公告の作成においても、同様な考えに基づいて作成されているかに関しては、不明確である。もし、これと同様な考えに基づいて作成されているのであれば、13号の適用範囲は文面通りに示している範囲より多少狭くなると考えられる。

### 4. 一部の資産譲渡の場合はどうなるか？

企業所得稅法では再編取引における課税緩和措置の適用条件が定められているのに対し、13号公告では、再編における資産価値或いは譲渡資産の最小比率に関する規定はない。13号公告の文面によると、一部の資産及び関連する債権、債務と労働力を一括譲渡するのであれば、適用要件を充足している。この規定は緩すぎるとと思われるため、今後、当該政策が変更され更に厳格にされる可能性がある。

また、13号公告は「合併」、「分割」、「売却」、「交換」等のような専門用語に対して定義をしていない。これらの専門用語は、再編取引の企業所得稅処理に関する財稅[2009]59号通達（以下「59号文」）等のような他の稅務通達に規定さ

れているものと同様或いは類似のものであるか否か不明確である。他に、「譲渡資産に関連する債権、負債及び労働力」に関しても、明確な基準が定められていない。更に、13号公告において、どのようなタイミングであれば、資産と債務が一括譲渡されたと認定するか規定されていない。12ヵ月間以内に、或いはもっと短い期間内に譲渡を完了する必要があるのかわからない。今後このような13号公告に関する問題を更に明確にさせる通達が公布されると思われる。

## 5. 2009年以前に取得した資産に関してはどうするか？

論理上、13号公告は2009年以前とそれ以降に取得した資産に対して適用される。このことは適用要件を充足する企業再編取引において、2009年以前に取得した資産に対しても13号公告の規定により増値税を納税する必要がないことを意味している。なお、注意が必要なのは、一部の例外的な状況を除き、2009年以前に取得した資産を売却する際には通常2%の徴収率で増値税を納税しなければならないことである。

## 6. 再編取引発生前の未控除仕入税額をどう処理するか？

13号公告は当該問題に関しては明確にしていない。再編取引における有形資産の譲渡は増値税の課税対象取引ではないため、譲渡後、譲渡側の未控除仕入税額を譲受側の売上税額との相殺を認めないとする処理方法は1つの可能性として残されているが極端すぎる方法と思われる。

関連資産が同一の企業により所有されると見做し、再編前の一方の未控除仕入税額ともう一方の売上税額との相殺を認める処理方法も可能である。しかし、このような処理方法については、再編前の欠損金について制限した59号文で規定した企業所得税処理の様に、相殺を認める未控除仕入税額に対して制限を設けるものであろうか。または、再編後に「リング・フェンシング(囲い込み)」のルールを採用するのであろうか。即ち、再編後にある業務に関する仕入税額のみ当該業務により発生する売上税額相殺が認める処理である。この問題に関して、13号公告は言及していない。

仮に再編の一方(合併の例を取り上げる)の未控除仕入税額がもう一方の売上税額との相殺が認められ、且つ何らかの相殺制限を設けないのであれば、多額の未控除仕入税があり、かつ正常な販売において相殺しきれない企業(例えば、長期間の欠損状態の企業)にとって有利である。

更に、仮に再編の一方が増値税の一般納税者であり、もう一方が増値税の小規模納税者或いは営業税の納税者である場合、状況が更に複雑になる。

13号公告では、増値税発票の視点から、再編における当事者の一方の未控除仕入税額が再編後にもう一方の相手方の売上税額と相殺できるかに関して言及していない。増値税発票は譲渡側宛てに発行されたものであるが、再編取引を行った際に、譲受側は宛先の異なる増値税発票を用いて自社の売上税額と相殺することが可能であろうか？

## 7. 税関保税原材料或いは設備が譲渡された場合はどうなるか？

譲渡側は、保税輸入した原材料或いは設備を譲渡する場合に、その譲渡行為に関して事前に税関の承認を得る必要がある。譲受側が輸入原材料或いは設備に対して保税政策を享受できる資格があるならば、当該譲渡は依然として同じ保税状態の下で行うことができ、関連貨物に対して輸入増値税を追加納税する必要はない。一方で、譲受側が保税政策を享受できる資格がないならば、関連貨物に対して輸入増値税が追加課税される。

なお、2009年1月1日以後(1月1日を含む)に輸入した関税のみに対して保税の優遇措置を享受した設備に関しては、譲渡側が既に輸入増値税を納付したため、譲渡後において再び輸入増値税を納付する必要はない。





都市維持建設税及び教育費付加の徴収対象が内資企業から外国投資企業に拡大されている。これにより外国投資企業の税負担が増加する。これらの地方税は増値税及び営業税とも関連しているため、外国投資企業が税負担を軽減させるために、企業再編取引は慎重に計画すべきである。

Jean Jin Li  
Tax partner, Shenzhen  
KPMG China

## 8. 企業再編取引の譲渡側がもう一方の相手方に対して増値税発票を発行できないと理解して良いか？

増値税発票は、対象取引に関して増値税を納付する場合のみ発行するものであるため、このように理解して良いと思われる。

## 9. 13号公告は地方税にどのような影響があるか？

条件に合致した企業再編取引においては、都市維持費及び中央と地方の教育費付加は免除される。何故なら、これらの地方税は、増値税に基づき計算され納付されるからである。条件に合致する企業再編取引においては、有形資産の譲渡に対して増値税が課税されないため、譲渡側も関連の地方税は発生しない。しかし、企業再編取引において、営業税が課税された場合、関連する地方税も発生する。更に留意が必要なのは、仕入増値税は控除できるが、営業税、都市維持建設税及び教育費付加は控除できないことである。従って、再編取引においては発生したこれらの税金は、企業のコストとなる。

## 10. 13号公告は営業税にどのような影響があるか？

13号公告は増値税のみを対象にしている。しかし、国家税務総局は、海南省国家税務局における納税者の問題に対して、2002年に公布された国税函[2002]165号（以下「165号文」）において、このような状況における営業税の処理に対して明確に規定した。上述の3番目の問題に引用した420号文も同じ年に公布されたものである。165号文によると、企業の資産、債権、債務及び労働力等の営業権を一体として譲渡する場合、営業税の課税対象取引とはしない。165号文は、これら取引の譲渡価格が個々の資産の価値のみで決定されるものではないため、個々の不動産の販売及び無形資産の譲渡とは全く異なる性質を持っている事を示していると思われる。165号文の規定は13号公告より厳格だと思われるが、しかしながら、165号文も依然有効である。13号公告と165号文がどのようにして施行されるかは今後の実務上の処理を待つことになる。

## 11. 13号公告を適用する際に59号文で規定されている条件を充足する必要があることを意味しているのか？

13号公告と59号文とは大きく異なる。59号文においては、再編取引の企業所得税優遇措置を享受するための制限条件を設けている。これらの条件には、合理的な商業目的、譲渡資産或いは譲渡持分の最低比率、持分支払の最低比率及び再編後の経営の連続性等がある。しかしながら、13号公告ではこのような条件を設けていない。

条件を充足する企業再編においては、納税者は、必ず13号の規定を適用しなければならないのか、それとも13号の規定を適用することができるのかどうか不明確である。13号公告には、納税者がその資産譲渡に対して増値税納付を選択できるかどうかについて規定していない。

## 12. 納税者が13号公告の適用状況を税務当局に届出をする必要があるか？

59号文と異なり、13号公告は納税者に当該公告を適用する場合に主管税務機関への届出を要求していない。しかし、国家税務総局及び地方の国家税務局は今後、関連規定を公布し、届出義務を設ける可能性がある。

## 13. 13号公告はいつから施行されるか？

13号公告は2011年3月1日から施行される。しかし、13号公告では、以前に処理をしていなかった再編取引に関しては、当該公告に従って執行すると規定している。即ち、一定条件を充足する企業再編取引においては、13号公告が執行される以前に譲渡側が有形資産を譲渡して増値税を納付していない場合、13号公告に従い過年度に遡及した追加徴税は行われないことになる。また譲渡側が既に増値税を納付した場合には、還付は受けられないことになる。



重要な経済産業政策の1つとして、中国政府は、企業のグローバル競争力を向上させるために、重点業界における中国国内企業の合併を促進している。それに伴い、企業再編に有利な税制も必要となった。59号文はこのような背景の下で出来たものである。しかし、多くの専門家は、59号文に規定されている優遇を享受するための条件が厳しすぎるという見解を持っているようである。その結果、この優遇税制を享受できる納税者は少数にとどまっている。一方で、13号公告の関連規定は更なる整備が必要である。

Sunny Leung  
Tax partner, Shanghai  
KPMG China

しかし納税者が2009年1月1日より前に発生した再編取引に対して増値税を納税していなかった場合に、同様に13号公告を適用できるかに関しては不明確である。13号公告は増値税条例及びその細則の改正後に公布されたが、改正後の増値税条例及びその細則の施行日は2009年1月1日であるため、この問題が生じる。

## KPMGの所見

13号公告は、特定の企業再編取引に対して優遇措置の提供を目的にしている。しかし、上記の3番目の問題でも検討したように、当該公告は持分譲渡に代えて営業権譲渡を行う場合に対するものであるかどうかに関しては、不明確である。また、当該規定が緩いと考えられる点もある。例えば、13号公告においては、譲渡資産の最低金額及び取引対価の現金決済金額に制限を設けていない。また、一部の重要な問題においては不確実性も残されている。例えば、再編前の未控除仕入税額の処理問題等である。国家税務総局は13号公告に関連する問題を明確にするため、更に通達を公布する可能性がある。

上述した理由により、企業が再編取引を行う前に関連する問題に対し検討を行い、主管税務機関に潜在的な増値税の影響を確認することが重要である。また、国家税務総局は、一部の営業税の課税対象資産（例えば、のれんを含む知的財産権、土地使用権及び建築物）の譲渡に同様の原則を適用する可能性がある。従って、再編を計画している企業は、再編取引に関する営業税の動向についても注目すべきであろう。

# 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