

Tax

Issue P255/2017 – 2017年1月10日

日本語翻訳版

Tax Analysis

国家税務総局による増値税改革後の土地増値税に関する若干の徴収管理事項の明確化

Authors:

Beijing

Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Email: andzhu@deloitte.com.cn

Christina Liu

Senior Manager

Tel: +86 10 8512 4008

Email: christinaliu@deloitte.com.cn

国家税務総局は2016年11月10日に2016年第70号公告（以下、「70号公告」）¹を公布し、「財政部・国家税務総局：増値税改革後の契税、不動産税、土地増値税、個人所得税の課税ベースに関する問題についての通知」（財税[2016]43号、以下「43号通達」）²の公布に続き、増値税改革の全面的な推進後における土地増値税の若干の徴収管理問題について更に明確化した。70号公告は2016年11月10日から実施される。

公告の内容

1. 土地増値税課税収入の認識

1) 土地増値税課税収入の計算

増値税改革後、納税者が不動産譲渡に従事する場合に適用される流通税は内税から外税に変更されたため、税込収入額を税抜収入額に換算した上で、増値税額を算出する必要がある。これを受けて、43号通達は「納税者の不動産譲渡にかかる土地増値税は、増値税抜の収入額を土地増値税課税収入として納付税額を計算する」と明確化しており、その上で70号公告は更に下記の通り規定した。

- 増値税一般課税方式を適用する納税者は、不動産譲渡にかかる土地増値税の課税収入を計算する際、売上増値税抜の金額を使用する。
- 増値税簡易課税方式を適用する納税者は、不動産譲渡にかかる土地増値税の課税収入を計算する際、増値税納付税額抜の金額を使用する。

留意点として、納税者による不動産譲渡が条件を満たす場合、差額徴収方式（即ち、不動産譲渡の代金総額と価格外費用から若干の項目を控除し、増値税課税売上高を計算する方法）を適用して増値税納付税額を計算することができる（例えば、増値税一般納税者であ

¹ 中国語版全文: <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/n2059355/c2393295/content.html>

² 中国語版全文: <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/n2059355/c2102680/content.html>

る不動産開発企業が自社開発の不動産プロジェクトを販売し、増値税一般課税方式を適用する場合、対応する土地の価格は控除することができる。あるいは不動産開発企業ではない増値税一般納税者は、2016年4月30日以前に購入した不動産を販売し、増値税簡易課税方式を適用する場合、当該不動産の取得原価は控除することができる。しかしこうした状況に対し、70号公告では土地増値税の課税収入に算入しない売上増値税（或いは増値税納付税額）は、「代金総額及び価格外費用」と「増値税課税売上高」のどちらかに基いて算定されるべきかについて、明確に規定されていない。結果として、異なる2つの処理方法が生じる可能性がある。

例えば、ある会社が2016年4月30日以前に購入した不動産を売却することで、「代金総額と価格外費用」を315万元取得し、且つ当該不動産の取得原価は210万元であると仮定する。当該会社が増値税簡易課税方式を適用する場合、土地増値税課税収入を計算する際、下記のように2つの理解が生じる可能性がある。

- I. 土地増値税課税収入：315万元 / (1+5%) = 300万元
 - II. 土地増値税課税収入：315万元 - 5万元 = 310万元
その内、増値税課税売上高は105万元（315万元から210万元を控除した残額）であり、増値税納付税額は105万元 / (1+5%) * 5% = 5万元である
- 2) 不動産開発企業による土地増値税仮納付の課税ベース

70号公告の規定によれば、不動産開発企業が前受金方式にて自社開発の不動産プロジェクトを販売する場合、下記の方法に基づき土地増値税仮納付の課税ベースを計算することができる。

土地増値税仮納付の課税ベース = 前受金 - 増値税仮納付の納付税額

増値税改革以前は、不動産開発企業が自社開発の不動産プロジェクトを前受金方式で販売する場合、前受金を受領した時点で営業税の納付と土地増値税の仮納付を行う必要があり、両方とも前受金の金額を課税ベースとするよう規定されていた。増値税改革以降は、下記の例で示したように、増値税と土地増値税の仮納付における課税ベースは異なっており、その内、土地増値税の課税ベースは増値税改革以前よりも下がっている。

不動産開発企業が不動産の販売によって111万元の前受金を受領し、且つ増値税一般課税方式を適用する場合：

増値税仮納付における課税ベース：111万元 / (1+11%) = 100万元
増値税仮納付における納付税額：100万元 * 3% = 3万元
土地増値税仮納付における課税ベース：111万元 - 3万元 = 108万元

2. 見なし販売

1) 見なし販売による収入の認識

納税者が不動産開発プロジェクトに従業員福利、奨励、対外投資、株主・投資家への配当、債務弁済、その他の組織単位または個人の所有する非貨幣性資産との交換などに用いる場合、所有権の移転が発生する時点で、不動産の販売と見なして土地増値税を納付する。70号公告において、増値税改革以降、納税者に上述の見なし販売行為が発生する場合、国税発[2006]187号通達第3条の規定に従い、下記の方法と順序に基づき土地増値税課税収入を認識すると明確化されている。

- 当該企業が同一地区で同一年度に販売した同種類不動産の平均価格に基づき確定する。

For more information, please contact:

Global Business Tax Services
National Leader
Shanghai
Vivian Jiang
Partner
Tel: +86 21 6141 1098
Email: vivjiang@deloitte.com.cn

Northern China
Beijing
Andrew Zhu
Partner
Tel: +86 10 8520 7508
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Eastern China
Shanghai
Jeff Xu
Partner
Tel: +86 21 6141 1278
Email: jexu@deloitte.com.cn

Southern China
Hong Kong
Sam Li
Partner
Tel: +852 2238 7881
Email: samxhli@deloitte.com.hk

Western China
Chongqing
Frank Tang
Partner
Tel: +86 23 8823 1208
Email: ftang@deloitte.com.cn

- 所轄税務機関が当年度における現地の同種類不動産の市場価格または評価価値に基づき確定する。

2) 「回遷戸」の配置に関する取り扱い

70号公告の規定により、納税者が「回遷戸」（不動産開発プロジェクトのために引っ越し、プロジェクト完了後に元の住所に戻される住民）に住所を提供する場合、配置される住宅にかかる土地増値税の課税収入と控除項目の認識は、引き続き国税函[2010]220号通達第6条の規定に基づき執行される。即ち、上述の見なし販売規定に基づき土地増値税の課税収入を認識するとともに、当該土地増値税の課税収入は当該不動産開発プロジェクトの立ち退き補償費とする。その内、不動産開発企業が「回遷戸」に支払う差額補填金は立ち退き補償費に算入され、「回遷戸」が不動産開発企業に支払う差額補填金は立ち退き補償費から控除される。

3. 不動産譲渡に関する税額控除

1) 増値税

70号公告において、「増値税改革以降、土地増値税の増値額を計算する際、控除項目の一つである“不動産譲渡に関する税金”には、増値税は含まれない」と明確に規定されている。この規定は、増値税の持つ外税の特性が色濃く反映されている。

留意点として、「土地増値税の控除項目である“不動産譲渡に関する税金”には、増値税は含まれない」と規定されているが、43号通達の規定により、土地増値税の控除項目に関わる仕入増値税が売上増値税からの控除が認められる場合、土地増値税の控除項目に算入しない一方、売上増値税からの控除が認められない場合、控除項目への算入が認められる。

2) 都市維持建設税及び教育費付加

70号公告において、「増値税改革以降、不動産開発企業が実際に納付した都市維持建設税と教育費付加は、プロジェクトの清算に基づき正確に算定できる場合、実際の納付額に基づき控除することができる。正確に算定できない場合、対象清算プロジェクトの増値税仮納付時に実際に納付した都市維持建設税と教育費付加に基づき控除する。その他の不動産譲渡行為にかかる都市維持建設税と教育費付加の控除は、上述の規定に準拠する」と明確に規定されている。

都市維持建設税と教育費付加の課税ベースは増値税納付税額（増値税一般課税方式を適用する場合、増値税納付税額は売上増値税から仕入増値税を控除のうえ算定する）である。不動産開発企業にとって、清算対象プロジェクトごとに都市維持建設税と教育費付加を正確に計算するには、売上増値税と仕入増値税をプロジェクトごとに計算する必要があるため、収入の構造が複雑である場合（例えば、不動産販売収入のほか、不動産管理・賃貸収入、材料販売収入、利息収入など、その他の業態の収入が存在する場合）、難易度が高い。

4. 増値税改革の前後における土地増値税の清算

2016年4月30日以前にすでに土地増値税課税収入を取得し、且つ営業税を納付したが、2016年4月30日以降に土地増値税の清算を行う場合の取り扱いについて、70号公告は下記の通り関連の金額を確定するよう明確化している。

- 土地増値税課税収入＝増値税改革以前に取得した不動産譲渡収入＋増値税改革以降に取得した増値税抜きの不動産譲渡収入
- 不動産譲渡に関する税金＝増値税改革以前に実際に納付した営業税・都市維持建設税・教育費付加＋増値税改革以降に控除可能な都市維持建設税、教育費付加

5. 建築・据付工事費の発票

国家税務総局公告2016年第23号の規定により、増値税改革以降、建築役務を提供する納税者が発票を発行する際、発票の備考欄に役務の発生地（県、市、区）とプロジェクトの名称を明記しなければならない。この規定を受けて、70号公告は更に、「土地増値税の納税者は、建築・据付サービスの受け入れについて受領した増値税発票が上述の規定に合致しない場合、土地増値税の控除項目に算入してはならない」と規定している。

6. 中古住宅譲渡時の控除計算

納税者が中古住宅を譲渡し、土地増値税を計算する際、当該中古住宅の評価価格を控除することができる。評価価格を取得できないが、当該中古住宅を購入した際の発票を提供できる場合、発票の記載額に対して、当該住宅の購入年度から譲渡年度までの期間において、年度ごとに5%を追加控除額を計算できる。70号公告は、上述した追加控除計算のベースにおける増値税改革以降の取り扱いについて、下記の通り規定している。

- 増値税改革以前に取得した営業税発票を住宅購入の証憑とする場合、発票に記載された金額（営業税は控除し

ない) を追加控除額の計算ベースとする。

- 増値税改革以降に取得した増値税普通発票を住宅購入の証憑とする場合、発票に記載された増値税込みの価格を追加控除額の計算ベースとする。
- 増値税改革以降に取得した増値税専用発票を住宅購入の証憑とする場合、発票に記載された増値税抜きの価格と控除不可の仕入増値税税額の合計額を追加控除額の計算ベースとする。

コメントとアドバイス

70号公告は、43号通達の規定を踏まえた上で、増値税改革以降の土地増値税に関する徴収管理事項を明確化した。特に課税収入の認識、仮納付の課税ベース、税額控除、及び中古住宅譲渡時の控除計算について詳細に規定するとともに、具体的なガイダンスを提供し、政策が適用される確定性を高めた。ただし、実施面でいくつかはっきりしていない点（例えば、差額徴収方式を適用する場合の土地増値税課税収入の計算方法）が残っているため、納税者は引き続き、政策と実務上での今後の動向に留意する必要がある。

不動産開発企業にとって、土地増値税の納付は一般的に仮納付と清算の2つの段階に分けられ、関連の税額計算は複雑である。増値税改革以降、増値税の持つ外税の特性上、企業は収入と支出の集計において、価格と増値税を区分して計算処理する必要があるため、土地増値税計算の複雑度が更に増すことが予想される。従って、関連の企業は十分な対応策を講じる必要がある。私どもは、不動産開発企業に下記の2つの面から対応策を講じることを推奨する。

1) 会計計算とプロジェクト原価管理を改善する

企業は、70号公告などの規定を踏まえた上で、増値税改革が土地増値税の計算にもたらす具体的な影響を把握し、その上で増値税会計制度³の要求に基づき、関連業務の会計計算と原価管理を積極的に改善し、財務システムの要改造・要改善箇所（勘定科目と細目の追加や調整を含むが、それに限らない）を識別する。また、仮納付（特に増値税の仮納付）について台帳を作成し、プロジェクトごとに記録し、調査に備えることによって、後続の土地増値税申告に対し、素早く効果的なデータサポートの提供を確保することが推奨される。

2) 増値税発票の管理を強化する

70号公告の規定及び増値税徴収管理の実務を踏まえて、不動産開発企業における増値税と土地増値税のリスク管理上、発票の管理は重要な構成要素の一つであると見なす必要がある。増値税改革の実施範囲に含まれて日が浅い不動産開発企業にとって、増値税発票の取り扱い是不慣れな領域である。そのため関連企業は速やかにリスク意識を高め、発票管理が企業の税負担にもたらす影響（例えば、不動産購入にあたり取得する証憑の種類が中古住宅譲渡の土地増値税の税負担面で受ける影響）について関係者の理解をサポートするとともに、建築・据付工事費発票の取得にあたり関連要求への符合の確保を通じ、関連支出について土地増値税の計算時に控除を受けることができる。更に、契約書における発票発行に関する条項をレビューし、潜在的なリスクを特定して可能性のある損失を回避することが推奨される。

デロイトの税務サービスチームは引き続き関連の政策動向に留意するとともに、ご要望に応じて関連のコンサルティングサービス及び税務機関とのコミュニケーションに関するサポートサービスをご提供いたします。ご要望がございましたら、デロイト税務サービスチームまで、ご連絡ください。

³ 財政部が12月3日に公布した「増値税会計処理規定」（财会[2016]22号）、中国語版全文：
http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201612/t20161212_2479869.html

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

Chengdu

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 28 6789 8188
Fax: +86 28 6500 5161
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1208 / 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai

Partner
Tel: +86 411 8371 2816
Fax: +86 411 8360 3297
Email: bilbai@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li

Partner
Tel: +86 20 8396 9228
Fax: +86 20 3888 0121
Email: vicli@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu / Fei He

Partner / Director
Tel: +86 571 2811 1901
Fax: +86 571 2811 1904
Email: qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

Harbin

Jihou Xu

Partner
Tel: +86 451 8586 0060
Fax: +86 451 8586 0056
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin

Partner
Tel: +852 2852 6440
Fax: +852 2520 6205
Email: sachin@deloitte.com.hk

Jinan

Beth Jiang

Partner
Tel: +86 531 8518 1058
Fax: +86 531 8518 1068
Email: betjiang@deloitte.com.cn

Macau

Raymond Tang

Partner
Tel: +853 2871 2998
Fax: +853 2871 3033
Email: raytang@deloitte.com.hk

Nanjing

Frank Xu / Rosemary Hu

Partner
Tel: +86 25 5791 5208 / 6129
Fax: +86 25 8691 8776
Email: frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo

Partner
Tel: +86 21 6141 1308
Fax: +86 21 6335 0003
Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Shenyang

Jihou Xu

Partner
Tel: +86 24 6785 4068
Fax: +86 24 6785 4067
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Shenzhen

Victor Li

Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
Email: vicli@deloitte.com.cn

Suzhou

Maria Liang / Kelly Guan

Partner
Tel: +86 512 6289 1328 / 1297
Fax: +86 512 6762 3338
Email: mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Jason Wu

Partner
Tel: +86 22 2320 6680
Fax: +86 22 2320 6699
Email: jassu@deloitte.com.cn

Wuhan

Justin Zhu / Gary Zhong

Partner
Tel: +86 27 8526 6618
Fax: +86 27 6885 0745
Email: juszhu@deloitte.com.cn
gzhong@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung / Charles Wu

Partner / Director
Tel: +86 592 2107 298 / 055
Fax: +86 592 2107 259
Email: jichung@deloitte.com.cn
chwu@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

Ryan Chang

Partner
Tel: +852 2852 6768
Fax: +852 2851 8005
Email: ryanchang@deloitte.com

Northern China

Julie Zhang

Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 8518 1326
Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Director
Tel: +86 21 6141 1262
Fax: +86 21 6335 0003
Email: kzhu@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

Western China

Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: tonzhang@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 or by fax to +852 2541 1911.

About Deloitte Global

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

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 244,400 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

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, consulting, financial advisory, risk advisory and tax 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. To learn more about how Deloitte makes an impact that matters in the China marketplace, please connect with our Deloitte China social media platforms via www2.deloitte.com/cn/en/social-media.

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.

©2017. For information, contact Deloitte China.