

Tax

Issue P299/2019 – 2019年9月25日
日本語翻訳版

Tax Analysis

租税関係の立法化—— 「耕地占用税法」に関する概 要分析

2019年9月1日より「中華人民共和国耕地占用税法」（以下「耕地占用税法」）が正式に施行され、それに伴い、従来の「中華人民共和国耕地占用税暫定条例」（以下「暫定条例」）は廃止された。これにより、中国で推進されている租税法律主義に基づいた法整備上、更なる成果が収められたといえる。

耕地占用税は、耕地資源に対する保護・管理の強化及び耕地資源の合理的な利用の確保を目的として、住宅建設又は非農業建設目的の耕地の占用を規制するために、1980年代に創設された税目である。税制設計上、「耕地占用税の納税者は、中華人民共和国国内で耕地を占用して建築物・構築物の建設又は非農業建設に従事する組織単位及び個人である。耕地占用税は、納税者が実際に占用する耕地の面積に、単位面積あたりの適用税額を乗じて算定され、一回に限り課税される」と規定されている。中国においては、租税法律主義に基づく法整備への取り組みとして、過去数年の間に、耕地占用税に関する立法手続きが進められている。その中で、2018年12月に開かれた第13期全国人民代表大会常務委員会第7回会議において「耕地占用税法」が通過した。立法化により、耕地占用税に関する各要素が明確にされ、当該税目の権威性が強化された。

「耕地占用税法」の順調な施行を確保するため、財政部と国家税務総局は、「中華人民共和国耕地占用税法実施弁法」（以下「実施弁法」）及び耕地占用税の徴収管理事項に関する公告（国家税務総局公告[2019]第30号。以下「30号公告」）を公布した。「耕地占用税法」及びその関連文書の内容は、租税政策の連続性及び安定性の確保を目的としている。「暫定条例」及びその関連文書の規定の多くが踏襲され、経済・社会発展の実情に基づいた税金徴収関係の事項について若干の調整が行われた。今回のTax Analysisでは、関連要点について考察を行う。

Authors

Beijing

Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Email : andzhu@deloitte.com.cn**Angela Zhang**

Partner

Tel: +86 10 8520 7526

Email : angelazhang@deloitte.com.cn**Charles Gong**

Partner

Tel: +86 10 8520 7527

Email : charlesgong@deloitte.com.cn**Quanzhou Li**

Tax Manager

Tel: +86 10 8512 5528

Email : quali@deloitte.com.cn**Ru Zhang**

Senior Manager

Tel: +86 10 8512 5478

Email : ruzhang@deloitte.com.cn

課税行為

「耕地占用税法」における納税者は、中華人民共和国国内で**耕地**を占有して建築物・構築物の建設、又は**非農業建設**に従事する組織単位及び個人である。この規定は「暫定条例」の条項と基本的に一致している。

「耕地」

「耕地占用税法」において、「耕地」は農作物の栽培に用いられる土地であると定義された。留意点として、園地・林地・草地・農業水利用地・養殖水面・漁業水域及びその他の農業用地を占有して建築物・構築物の建設又は非農業建設に従事する場合も、法に従い耕地占用税を納付しなければならないと規定上、明確化されたことが挙げられる¹。従って、課税範囲の観点において、「耕地占用税法」の「耕地」は、概念的に広義の農業用地に近いものと考えられ、「暫定条例」の関連条項と整合している。

「実施弁法」においては、「園地、林地」など一部の名称の定義について、該当する項目の以下のように列挙され、明確化された。「暫定条例」及びその実施細則と比べて、より詳しい内容となっている。

例：

- 園地：新規項目として果樹園・茶園・ゴム農園・その他の園地
- 林地：新規項目として喬木林地・竹林地・マングローブ林地・沼沢林及び灌木沼沢地
- 草地：新規項目として湿地・「農業生産に用いられ、かつ所轄政府機関から使用権証明書の発行を受けた草地」
- 漁業水域：新規項目として「ヨシの栽培に用いられ、かつ定期的に人的なメンテナンスと管理が行われるヨシ畑」

実務上、一部のリゾート・ゴルフ場の建設に、草地・林地・湖・ヨシ群生地などの特殊形態の土地の占有に関わるケースが多く見受けられる。「耕地占用税法」の施行に伴い、関係企業は、上述の条項が建設計画に与える税務上の潜在的な影響に留意することが推奨される。

「非農業建設」

「耕地占用税法」において、「非農業建設」は定義付けられていないが、「耕地を占有して農業水利施設を建設する場合、耕地占用税を徴収しない」と規定されている。また、類似の規定として、「園地・林地・草地・農業水利用地・養殖水面・漁業水域及びその他の農業用地を占有して、農業生産に直接利用される施設を建設する場合、耕地占用税を徴収しない」と規定されている。

一方、「実施弁法」において、「掘削による損壊、採掘による陥没、廃棄物の蓄積、汚染などにより耕地を損壊する行為は非農業建設に該当する。これに該当する組織単位及び個人は耕地占用税を納付しなければならない」と明確に規定された。²

納税義務者

前述の課税行為に該当する組織単位及び個人は、耕地占用税上の納税義務者である。「実施弁法」においては、実務上の納税義務者の判定に関して、

For more information, please contact :

Indirect Tax Services

National Leader

Hong Kong

Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Email : sachin@deloitte.com.hk

Northern China

Beijing

Yi Zhou

Partner

Tel: +86 10 8520 7512

Email : jchow@deloitte.com.cn

Eastern China

Shanghai

Liqun Gao

Partner

Tel: +86 21 6141 1053

Email : ligao@deloitte.com.cn

Southern China

Guangzhou

Janet Zhang

Partner

Tel: +86 20 2831 1212

Email : jazhang@deloitte.com.cn

Western China

Chongqing

Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 8823 1208

Email : ftang@deloitte.com.cn

Tel: +86 23 8823 1208

Email : ftang@deloitte.com.cn

¹ この場合、適用税額の軽減措置を受けられる可能性がある。詳細は「適用税額の軽減」を参照のこと。

² 規定された期限内に土地を復旧し、植物の栽培が可能状態に回復させた場合、納付済耕地占用税の還付が受けられる。詳細は「税額還付政策」を参照のこと。

「暫定条例」の関連条項と整合した以下のルールが定められている。

- 批准を経て耕地を占有する場合、農用地転用審査・批准書類に明記された建設用地使用者が納税者となる。農用地転用審査・批准書類に建設用地使用者の明記がない場合、用地申請者が納税者となる。
- 批准を経ずに耕地を占有する場合、実際の土地使用者が納税者となる。

農用地転用審査・批准書類に建設用地使用者の明記がなく、用地申請者が各レベルの人民政府である場合、納税義務を実際に履行する者の認定について、実務上の論争が多発している。この問題に対処するため、「実施弁法」は、「上述の場合、政府と同レベルの土地備蓄センター・自然資源関係の所轄政府機関・政府の委託を受けたその他の機関と組織単位が、耕地占用税の申告納税義務を履行する」と規定した。

適用税額

中国の各省・市における1人当たりの耕地面積や経済発展状況の差異は大きいため、「耕地占用税法」においては、下表の通り、地域別の適用税額範囲が設定されている。この適用税額範囲の設定上、「暫定条例」の規定と比較した場合の変動は生じていない。

所在県レベル地区の1人当たり耕地面積	適用税額範囲
1 ムー未満	10~50 元/m ²
1~2 ムー	8~40 元/m ²
2~3 ムー	6~30 元/m ²
3 ムー超	5~25 元/m ²

「耕地占用税法」により、各省レベル行政区における適用税額の平均水準上の最低基準が設定されている。この最低基準の設定は「暫定条例」の規定と比較した場合の変動は生じていない。

適用税額の決定権

租税法律主義を徹底するため、「耕地占用税法」においては、「各省レベル人民政府が、上述の適用税額範囲に基づき、各地の適用税率を決定する」との従来の規定が廃止された。「省レベル人民政府が、1人当たりの耕地面積や経済発展状況などを勘案した上で、同レベルの人民代表大会常務委員会に、上述の適用税額範囲に基づき適用税額を提案する。また、同レベルの人民代表大会常務委員会が適用税額を決定し、全国人民代表大会常務委員会及び中華人民共和國国务院への届出を行う」と規定を改めた。

適用税額の加算

「暫定条例」において、「経済特区・経済技術開発区・1人当たりの耕地面積が特に少ない経済発達地域では、50%を上限として適用税額を適宜加算することができる」と規定されている。一方で、「耕地占用税法」においては、上述の対象地域に関する記述を「1人当たりの耕地面積が0.5ムー未満の地域」に修正することで、より客観的かつ明確に規定された。

適用税額の軽減

「耕地占用税法」の規定により、園地・林地・草地・農業水利用地・養殖水面・漁業水域及びその他の農業用地を占有して建築物・構築物の建設又は非農業建設に従事する納税者について、各地の耕地占用税の適用税額が決定された後、軽減措置を適宜定めることができる。「暫定条例」及びその実施細則に類似の規定があるが、「耕地占用税法」においては「軽減幅が50%を超えてはならない」と明確に規定された。

税収優遇

減免税について、「耕地占用税法」においては、公共インフラ建設と公益事業を支援する政府の方針及び関連の現状を踏まえ、「暫定条例」の減免税規定を踏襲した上で、最適化が行われた。

例：

- 「耕地を占有して老人ホーム・病院を建設する場合、耕地占用税を免除する」との規定に対して、「老人ホーム・病院」から「社会福利機構・医療機構」へと記述を変更することで、免税範囲を広げ、社会経済発展の現状に沿った規定となっている。

- 水利施設建設のための耕地占用が税額軽減措置の適用範囲に追加された。
- 農村居住者が耕地を占用して新築する自己使用のための住宅に対する半減課税について、「規定された用地基準以内」との制限条件が加えられた。また、貧困扶助のための人口移転を支援する措置として、農村居住者が移転後に耕地を占用して新築する自己使用のための住宅に適用される免税優遇措置が新たに設けられた。

実務上、有効な税務指導は十分でないことから、耕地を占用する学校・病院などの免税プロジェクトにおいては、免税措置を適用する上での様々な困難が存在する。そのような状況を鑑みて、「実施弁法」においては、免税措置の適用の申告手続について、明確に規定された。

- 農用地転用申請の段階で、「建設用地使用者が耕地を免税プロジェクトの建設に使用すること」を用地申請者が証明できる場合、用地申請者の耕地占用税を免除する。
- 土地提供の段階で、建設用地使用者による耕地の用途が免税規定に合致する場合、用地申請者と建設用地使用者による共同申請を経て、用地申請者に、納付済みの耕地占用税を還付する。

納税義務の発生時点

「暫定条例」において、「耕地の占用について許可を得た組織単位又は個人は、耕地占用手続通知書を受領した日から30日以内に耕地占用税を支払わなければならない」と規定された。しかしながら、耕地占用税の納税義務の発生時点については、明確に定められていなかった。今回の「耕地占用税法」及び「実施弁法」においては、納税義務の発生時点について、以下の通り規定されている。

- 耕地の占用について許可を得た場合の納税義務の発生時点は、納税者が自然資源関係の所轄政府機関から耕地占用手続通知書を受領した当日である。その場合、納税者は、納税義務発生日から30日以内に、耕地占用税を支払わなければならない。
- 耕地の占用について許可を得ていない場合の納税義務の発生時点は、自然資源関係の所轄政府機関より認定された「納税者が実際に耕地を占用した日」である。
- 掘削による損壊、採掘による陥没、廃棄物の蓄積、汚染などにより耕地を損壊する行為について、納税義務の発生時点は、自然資源と農業農村関係の政府機関より認定された「納税者が耕地を損壊した日」である。

税額還付政策

「耕地占用税法」では、納付済み耕地占用税の還付に関する「暫定条例」における以下の2つの規定が踏襲された。

- 建設工事又は地質調査により、一時的に耕地を占用し、耕地占用許可の期限満了日から1年以内に法に従い土地を復旧し、植物の栽培が可能な状態まで回復させた場合、納付済み耕地占用税を還付する。
- 掘削による損壊、採掘による陥没、廃棄物の蓄積、汚染などにより耕地を損壊し、自然資源と農業農村関係の政府機関が認定した「納税者が耕地を損壊した日」から3年以内に、法に従い土地を復旧し、植物の栽培が可能な状態に回復させた場合、納付済み耕地占用税を還付する。

「耕地占用税法」においては、「暫定条例」と比べ、税額還付を受けるための土地復旧の期限が延長された。関係納税者は、上述の期限に留意し、土地復旧の期限切れによる耕地占用税還付資格の喪失を回避することが推奨される。

税金徴収管理

税金徴収管理上、「耕地占用税法」において、税務当局とその他関係政府機関との間における耕地占用税関連の情報共有システム及び業務連携メカニズムの確立に関する規定が新たに組み込まれている。これにより、県レベル以上の地方人民政府の自然資源・農業農村・水利などの関係部署は、農用地の転用や一時的な占用などに関する情報を定期的に税務当局に提供することが要求されている。

納税者の申告に際する所要期間の短縮を図るため、30号公告においては、耕地占用税申告表の様式の調整が行われた。一つの耕地占用プロジェクトに、複数の耕地ブロックが含まれる場合、納税者が複数の申告表を記入・提出する必要はなく、複数の耕地ブロックについて、まとめて申告することが可能となった。また、納税者の優遇措置の適用手続きの簡素化を図るため、30号公告においては、減免税について「適用可能性は自主判断・適用は要申告・関連資料は検査に備えて保管」と明確に定められた。

結論

総じて、「耕地占用税法」の施行は、租税法律主義に基づく法整備を推進していく上で有意義なものといえる。また、政策細部の明確化により、納税者の租税政策の適用において、その確実性が向上していることから、政策面での税務リスクの低減に有効である。一方、関係する納税者は、「耕地占用税法」への対応に関するコンプライアンス上の影響、及びそれによってもたらされる企業の財政・税務管理への新しい挑戦に留意する必要がある。関係する納税者は、税務当局又は専門機構との密接な情報交換、法規と実務の動向への留意、「耕地占用税法」によってもたらされる潜在的な影響に関する分析によって、税務コンプライアンスに関する費用とリスクを管理するための早期的なプランニングが推奨される。

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 / 8008

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

Jihou Xu

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: jihxu@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

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

Maria Liang

Partner

Tel: +86 21 6141 1059

Fax: +86 21 6335 0003

Email: mliang@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

Kelly Guan

Partner

Tel: +86 512 6289 1328 / 1297

Fax: +86 512 6762 3338

Email: kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Bill Bai

Partner

Tel: +86 22 2320 6699

Fax: +86 22 8312 6099

Email: billbai@deloitte.com.cn

Wuhan

Gary Zhong

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 6885 0745

Email: gzhong@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: jichung@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 / Northern China**Julie Zhang**

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Fax : +86 10 8518 1326

Email : juliezhang@deloitte.com.cn**Southern China (Hong Kong)****Sarah chan**

Partner

Tel : +852 2852 1628

Fax : +852 2851 8005

Email : sarahchan@deloitte.com.hk**Eastern China****Kevin Zhu**

Partner

Tel : +86 21 6141 1262

Fax : +86 21 6335 0003

Email : kzhu@deloitte.com.cn**Southern China (Mainland)****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 28 6789 8008

Fax : +86 28 6317 3500

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 wanyluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.

About Deloitte

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

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities provide services in Australia, Brunei Darussalam, Cambodia, East Timor, Federated States of Micronesia, Guam, Indonesia, Japan, Laos, Malaysia, Mongolia, Myanmar, New Zealand, Palau, Papua New Guinea, Singapore, Thailand, The Marshall Islands, The Northern Mariana Islands, The People's Republic of China (incl. Hong Kong SAR and Macau SAR), The Philippines and Vietnam, in each of which operations are conducted by separate and independent legal entities.

The Deloitte brand entered the China market in 1917 with the opening of an office in Shanghai. Today, Deloitte China delivers a comprehensive range of audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory and tax services to local, multinational and growth enterprise clients in China. Deloitte China has also made—and continues to make—substantial contributions to the development of China's accounting standards, taxation system and professional expertise. To learn more about how Deloitte makes an Impact that Matters in China, please connect with our social media platforms at 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.

©2019. For information, contact Deloitte China.