

中国税務及び 投資情報

資産にかかる組織再編に係る 増値税の優遇措置の統一

2011年3月1日より、資産による組織再編は増値税の課税範囲から除外されます。過去の未処理取引に対しても遡及適用されます。

国家税務総局は、国家税務総局公告[2011]13号(以下、「13号公告」と略称)を公布し、組織再編に伴う全部又は一部の有形資産の移転について増値税の課税範囲に含めず、増値税を徴収しない(以下、「増値税優遇」と略称)ことを規定しました。従来の国税函[2002]420号(以下、「420号通達」と略称)は、営業譲渡の場合にのみ増値税を非課税としていましたが、13号公告はこの増値税優遇の対象範囲を拡大するものです。また国税函[2009]585号(以下、「585号通達」と略称)は、上場企業の営業譲渡については増値税を徴収するとしていましたが、この例外規定も13号公告により撤廃されました。当『中国税務及び投資情報』では、13号公告の主要な内容、予想される重要な影響についてまとめ、納税者が特に注意すべき点を紹介します。

主要な内容

所定の要件を満たす組織再編における有形資産の移転を増値税の課税対象とみなさず、増値税の対象となりません。13号公告の主要な内容をまとめると以下のようになります。

▶ 適格組織再編	合併、分割、売却、交換等
▶ 適格資産移転	債権・債務及び人員の移転を伴う有形資産の全部又は一部移転
▶ 実施期日	2011年3月1日より施行。施行日以前の税務上未解決取引に対しても遡及適用。
▶ 通達の廃止	420号通達、585号通達、国税函[2010]350号(中国直播衛星有限公司の営業譲渡に係る増値税問題に関する通達。未公開)は廃止。

弊所の所見

▶ 過去に営業譲渡に係る税務処理に関して明確にされていなかった点

資産移転による組織再編に対する流通税の取り扱いは、以前から争いのある分野でした。まず420号通達は、増値税優遇措置の対象を営業譲渡に限定していました。ここで営業譲渡とは、企業の有形・無形資産、債権・債務、人員を一体として譲渡する取引を指します。国税函[2002]165号(以下、「165号通達」と略称)は、組織再編取引を営業税の課税対象としないと規定していますが、ここでも同様の営業譲渡の概念が採用されています(ただし165号通達では条件が一つ加わり、営業譲渡価額は資産価額のみにより決定せず、負債も考慮すべきとしています)。

しかし、この従来の増値税及び営業税の優遇措置には不明確な点が多々あり、税務局によって解釈が異なることになり、従って当局の対応も地域ごとに異なっていました。増値税優遇の対象を持分譲渡のみとする税務局が存在する一方で、別の税務局は合併には増値税優遇の適用を認めるが分割については認めない、というような状況にありました。国家税務総局が、増値税優遇の対象となる営業譲渡の範囲に関する具体的な指針は発表せず、その一方で営業譲渡に言及する通達をいくつも公布したことが、この問題に拍車をかけました。例えば、ある水力発電所の営業譲渡に対して、国税函[2005]504号は「全体の資産」(中国語原文では「整体资产」)の売却には増値税と営業税を課税する旨を示しましたが、一方で「全部の資産」という同様の文言を使っている165号通達では流通税について優遇措置が適用されています。上記の2つの通達に適用されるであろう事実関係は異なるかも知れませんが、文言のみから判断すると、同様の取引に対して2通りの異なる税務処理が規定されているといえます。またこの他にも585号通達が、組織再編に伴って全ての資産を持株会社に譲渡する上場企業は、その後も上場を維持する場合は増値税優遇措置の適用から除されることとしています。

▶ 13号公告による取り扱いの統一への期待

このような従来の状況からみれば、組織再編を計画している納税者にとって、13号公告の公布は朗報であるといえます。全ての形式の組織再編(合併、分割、売却、交換等)について、資産(全部か一部かを問わない)及び関連する債権・債務を一体として譲渡する場合には、増値税を徴収しないことが、13号公告により明確に規定されました。

13号公告が過去の通達と異なるのは、総資産レベルでの完全性(企業の全ての資産が含まれている)には着目せず、個々の資産のレベルでの完全性(特定の資産に関連する債権・債務がともに含まれている)を問題としている点です。有形資産のみを譲渡して、関連する債権・債務は譲渡しない場合、当該譲渡は通常の資産譲渡とみなされ、増値税の納税義務が生じることとなります。ただし、13号公告は何をもって債権・債務を構成するかは、関連する債権者の債権・債務及び人員かという例以外詳細には規定していません。この結果、各地の税務局の解釈は納税者の取引の事実関係や、各税務局の徴収執行方針に基づいて、行われることとなります。

▶ 依然として不明確な点

以前の通達において曖昧だった点の多くが、13号公告によりかなり明確にされましたが、いまだに明確にされていない点も残っています。

譲渡資産に関する債権と債務の証明方法

13号公告は、関連する債権・債務と一体として譲渡する限り資産の一部譲渡も対象としています。しかし譲渡に際して、特に一部の資産の譲渡の場合、税務局にどのような資料を提供し、資産に関連する債権と債務を一体として譲渡したことを証明するかという点については、いまだ不明確なままです。譲渡契約書の作成に当たっては、明細書を添付して、全ての債権と債務を含む旨を記載することが考えられますが、それだけで十分なのかという疑問もあります。ある地方税務局の非公式な見解によると、一部の資産の全体性の証明は困難であるため、別段の規定がある場合を除き、会計基準に照らして、即ち、キャッシュフローを生み出すユニット(現金産出単位)または資産ユニット(資産組)に基づいて、全体性の範囲を判断する可能性があります。他と区分できる生産ライン、作業場、支店、プロジェクト等、単独で業務を行うことができる単位がこれに該当します。実務上、一部の資産の譲渡に係る増値税優遇の活用には、一定の制限があるといえます。

資産譲渡による増値税仕入税金の控除

13号公告は、有形資産に関連する全ての債権と債務の譲渡に言及していますが、固定資産や棚卸資産に係る未控除仕入税額が、譲渡資産とともに譲受側に移転されるかについては、具体的に規定していません。理論上は、貸借対照表に計上される未控除仕入税額は、関連する「債権と債務」の一部を構成するため、譲渡対象に含めるのが合理的といえます。しかし実務上は、未控除仕入税額を複数の資産へ配分するのは困難である上、税収の帰属に関して税務局間で争いが生じること考えられ、増値税暫行条例の基本原則を根拠に、税務局が未控除仕入税額の譲渡を認めない可能性があります。同条例第8条は、物品の購入や課税役務の受入により支払う増値税額を仕入税額とし、売上税額より控除可能な仕入税額は、販売側から取得した増値税専用発票に記載されている増値税額に限る旨を規定しています。13号公告によれば、資産移転は増値税の課税対象とならず、譲受側は増値税専用発票を取得することができません。従って、税務局は、この規定を根拠として、未控除仕入税額の譲渡を否認することが可能となります。

複数の地域のさまざまな職階の税務局職員に非公式に問い合わせた結果、組織再編に関連する未控除仕入税額について、地方によって取り扱いがそれぞれ大きく異なっていることがわかりました。国家税務総局が統一見解を表明しない限り、この問題が解決することはなく、担当税務局との協議が必要になってきます。弊社の調査によれば、資産譲渡は原価で行われるとみなして、当該金額による専用発票の発行(原価のため仕入税額と売上税額は相殺される)を要求する税務局があれば、仕入税額移転証憑の発行を要求する税務局もあります。結果として増値税の納税義務が生じないという点は同じですが、前者の場合は増値税優遇の趣旨が守られていません。最悪のケースは、資産譲渡は増値税の課税範囲に属しないため、未控除仕入税額の譲渡を認めないと判断される場合です。この場合には、譲渡側は増値税課税対象外資産として仕入税額を資産の原価に算入せざるを得ないことになります。

営業税の処理

組織再編における一部の資産の譲渡に係る営業税の扱いについては、従来の165号通達には規定はなく、13号公告も増値税の処理を規定するのみです。国家税務総局が同様な資産にかかる再編について同様な営業税にかかる優遇措置を適用する公告を公表する予定がどうかは現在のところ不明です。過去の通達では、営業全体の譲渡に係る増値税及び営業税の処理は同じ考え方で説明され、またいずれの税目も国家税務総局内の「貨物と労務司」という同一の部門により管理されています。このことから組織再編に係る増値税の取り扱いは、営業税にも援用される可能性があるといえます。

むすび

中国での典型的な組織再編において、企業所得税及び流通税は主要な税務コストとなっています。企業所得税の面では、国税発[2009]59号及びその補足規定である4号公告が、免税となる特殊再編を記述していますが、その要件を満たすのは容易ではありません。13号公告が、流通税の面で、より容易に享受できる優遇措置を設けています。とりわけ組織再編を計画する上場会社にとっては、585号通達が規定していた上場企業に対する不利な税務処理が撤廃されたため、13号公告による利益は大きいといえます。さらに税務処理が完了していない取引に対しても、13号公告は遡及適用されるため、流通税負担は即座に低減することとなります。不明確な点もまだ存在しますが、もし組織再編の計画があるのならば、増値税について有利な取り扱いを受ける方法を検討してみても損はありません。

組織再編の実施前には、未控除仕入税額の取扱いについて理解しておくことが肝要です。税務局によって取り扱いが異なる可能性(未控除仕入税額の移転を認める税務局があれば、これを認めない税務局もある)を考慮して、資産譲渡の方法案ごとに費用と収益を概算してみることをお勧めします。また、増値税を納付しなくてよい方法が、必ずしも最善の方法とは限りません。たとえば前述の未控除仕入税額の移転が認められないという最悪のケースに該当し、多額の未控除仕入税額を残ってしまう場合、通常の課税資産譲渡を選択すれば、当該未控除額は全て控除することができるため、かえって税務コストを軽減できることもありえます。

各種の税制上の優遇措置を効果的に活用するためには、再編計画を段階別に立案し、各段階における税務上の影響を考慮した後に、優遇措置の適用を適切に申請し、同時に税務局の執行状況による影響についても把握しておく必要があります。税務上最適な組織再編計画の作成の一助ともなるでしょう。

13号公告が実際にどのように執行されるか、その他の税務処理(営業税の取扱い等)は改善されるのか、といった点は今後注目すべきところです。ここまで解説してきた問題は単純とはいえませんので、組織再編の早い段階で専門家に相談されることをお勧めします。



連絡先:

▶ 华中区

沈珏文 (公司税服务)
+86 21 2228 2298
alfred.shum@cn.ey.com

夏燕 (公司税服务)
+86 21 2228 2886
audrie.xia@cn.ey.com

章卿 (企业交易税务服务)
+86 21 2228 2871
bill.zhang@cn.ey.com

邓师乔 (公司税服务)
+86 21 2228 2116
carrie.tang@cn.ey.com

史川 (公司税服务)
+86 21 2228 4306
chuan.shi@cn.ey.com

周康城 (公司税服务)
+86 21 2228 3009
derek.chow@cn.ey.com

卜新华 (人力资本服务)
+86 21 2228 3880
freeman.bu@cn.ey.com

高根强 (公司税服务)
+86 21 2228 2105
genqiang.gao@cn.ey.com

陶宗怀 (TARAS)
+86 21 2228 3268
iris.tao@cn.ey.com

Jennifer Williams
(International Tax Services)
+86 21 2228 2011
jennifer.williams@cn.ey.com

吕晨 (企业交易税务服务)
+86 21 2228 2798
jesse.lv@cn.ey.com

田雯琦 (转让定价服务)
+86 21 2228 2115
jessica.tien@cn.ey.com

Luis Coronado (转让定价服务)
+86 21 2228 3366
luis.coronado@cn.ey.com

林超苏 (公司税服务)
+86 21 2228 3006
michael-cs.lin@cn.ey.com

费敏 (国际税务咨询服务)
+86 21 2228 2582
min.feii@cn.ey.com

俞志扬 (人力资本服务)
+86 21 2228 2287
norman.yu@cn.ey.com

夏俊 (公司税服务)
+86 21 2228 2878
patricia.xia@cn.ey.com

Robert Smith (间接税服务)
+86 21 2228 2328
robert.smith@cn.ey.com

陈嘉华 (公司税服务)
+86 21 2228 2327
sarah-kw.chan@cn.ey.com

Titus von dem Bongart (German Desk)
+86 21 2228 2884
titus.bongart@cn.ey.com

田川利一 (国际税务咨询服务)
+86 21 2228 2118
toshikazu.tagawa@cn.ey.com

邱辉 (转让定价服务)
+86 21 2228 2941
travis.qiu@cn.ey.com

谭绮 (公司税服务)
+86 21 2228 2648
vickie.tan@cn.ey.com

唐荣基 (公司税服务)
+86 21 2228 2186
walter.tong@cn.ey.com

▶ 华北区

兰东武 (公司税服务)
+86 10 5815 3389
alan.lan@cn.ey.com

蔡伟年 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 3230
andrew.choy@cn.ey.com

陈明宇 (公司税服务)
+86 10 5815 3381
andy.chen@cn.ey.com

黎颂喜 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 2830
becky.lai@cn.ey.com

李婕 (公司税服务)
+86 10 5815 3890
catherine.li@cn.ey.com

郭康妮 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 2855
connie.kwok@cn.ey.com

郭达文 (企业交易税务服务)
+86 10 5815 3377
david.kuo@cn.ey.com

陈翰麟 (公司税服务)
+86 10 5815 3397
henry.chan@cn.ey.com

糜广杰 (人力资本服务)
+86 10 5815 3990
jason.mi@cn.ey.com

苏学敏 (转让定价服务)
+86 10 5815 3380
joanne.su@cn.ey.com

李展伟 (公司税服务)
+86 10 5815 3383
joseph.lee@cn.ey.com

郝进军 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 2805
julie.hao@cn.ey.com

吴红 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 3880
laura.wu@cn.ey.com

赵伟见 (企业交易税务服务)
+86 10 5815 3622
leo.chiu@cn.ey.com

高滨学（转让定价服务）
+86 10 5815 2834
manabu.takahama@cn.ey.com

魏伟邦（公司税服务）
+86 10 5815 3231
martin.ngai@cn.ey.com

闫晓光（公司税服务）
+86 10 5815 3226
samuel.yan@cn.ey.com

项思思（公司税服务）
+86 10 5815 2822
si-si.xiang@cn.ey.com

张伟伦（人力资本服务）
+86 10 5815 3301
william.cheung@cn.ey.com

▶ 华南区

Chris Finnerty（国际税务咨询服务）
+852 2629 3868
chris.finnerty@hk.ey.com

Christian Pellone（国际税务咨询服务）
+852 2629 3308
christine.pellone@hk.ey.com

袁泰良（公司税服务）
+852 2629 3355
clement.yuen@hk.ey.com

陈子恒（企业交易税务服务）
+852 2629 3228
david.chan@hk.ey.com

赵大卫（公司税服务）
+86 755 2502 8180
david.chiu@cn.ey.com

陈耀东（公司税服务）
+86 20 2881 2738
enoch-yf.chan@cn.ey.com

许迅恺（转让定价服务）
+86 755 2502 8287
enoch.hsu@cn.ey.com

陈双荣（公司税服务）
+852 2629 3828
ivan.chan@hk.ey.com

许津瑜（企业交易税务服务）
+852 2629 3836
jane.hui@hk.ey.com

钟道立（企业交易税务服务）
+852 2629 3991
ken.chung@hk.ey.com

孙梁励常（公司税服务）
+852 2629 3778
loretta.shuen@hk.ey.com

麦浩声（公司税服务）
+86 755 2502 8289
ho-sing.mak@cn.ey.com

张柏宁（转让定价服务）
+852 2846 9905
patrick.cheung@hk.ey.com

温志光（人力资本服务）
+852 2629 3876
paul.wen@hk.ey.com

陈建荣（公司税服务）
+86 20 2881 2878
rio.chan@cn.ey.com

彭绍龙（人力资本服务）
+86 755 2502 8160
sam.pang@cn.ey.com

王思敏（公司税服务）
+86 20 2881 2822
simon-sm.wang@cn.ey.com

曾慧明（企业交易税务服务）
+852 2849 9417
tami.tsang@hk.ey.com

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、保証、税務、トランザクション、及び各種類アドバイザリーサービスの分野における、世界的なリーディングファームです。全世界で141,000人のメンバーが共通の価値観と品質に対するコミットメントを通じ、一体となってサービスを提供しています。私共は、顧客、職員、及びより広い地域社会がその潜在力を発揮する助けとなるのが業界他社との差別化を図るところです。

アーンスト・アンド・ヤングとは、アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドのメンバーファームにより構成された国際組織を指し、各メンバーファームはそれぞれ独立した法人組織です。アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドはイギリスにおける担保有限会社で、クライアントへのサービス提供は行っておりません。より詳細な情報は、当事務所ウェブサイトをご覧ください。www.ey.com

中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの税務サービス

中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの930名の税務スタッフは、国内外にわたる豊かな関連専門知識や商業及び業界実務経験を有しています。私どもの税務専門スタッフは統一された手法と質の高いサービスの提供に対する変わらぬ責任意識をもって、安定的かつ準拠性を備える申告体制及び持続可能な税務戦略の構築において、貴社に協力し、貴社の目標実現のために、全力を尽くします。これはアーンスト・アンド・ヤングが業界他社との差別化を図るところです。

© 2011 Ernst & Young (China) Advisory Limited.

版权所有。

FEA no.03001012

本配布物は、要約された情報により一般的なガイドラインを提供することのみを目的としており、より詳細な調査や専門家としての判断を代替することを目的とはしていません。安永(中国)企業咨询有限公司、及び全てのグローバルメンバーファームは、本配布物に含まれる情報に基づいて判断した結果として発生したあらゆる損失について、責任を負うものではありません。具体的な状況における問題については、専門家による適切なアドバイスを参照されるようお願いいたします。

本配布物は参考とされることのみを目的としており、最終決定の根拠とするものではありません。ご質問等ございましたら、china.services@cn.ey.com までご連絡ください。

www.ey.com/china