



中国における再編業務に係わる特殊

税務処理の動き及び対応

デロイトトーマツ合同会社 中国法律師
鄭 林根

Q 中国では、2008年に実施された企業所得税法の抜本的な改革を機に、企業の再編業務に係る特殊税務処理の概念を導入したと聞いております。最近、特殊税務処理の適用基準及び手続きが変更されたと聞きましたが、その状況を教えてください。

A ご存知のとおり、中国では企業所得税法本則の改定に合わせ、09年に財税[2009]59号、その翌年、公告[2010]4号(下表を参照)が公布され、企業の再編規制が整備されました。

10年以降、中国税務当局は、企業の合併再編を促進し、税務行政における審査認可制度の改革を進めるため、一連の通達を公布し、特殊税務処理の適用基準、適用手続きなどの見直しを進めています。

再編規制に関する主な通達は、表のとおりです。

本文では、中国における再編業務に係わる特殊税務処理を中心に、その適用基準、適用手続きの状況及び動きを解説します。

1 特殊税務処理の適用基準について

59号通達の規定によれば、再編時点の再編対象現地法人の資産評価が要求されており、資産評価額と取得原価との差額が譲渡益とみなされ、この譲渡益に対し課税が行われます(一般税務処理)。ただし、再編取引が規定の基準を満たす場合、資産譲渡益に対する課税の繰延、または関連の所得を複数年度の課税所得に分割計上することができます(特殊税務処理)。

国务院の特殊税務処理の適用範囲拡大の要請¹⁾を受け、税務当局は109号通達を公布し、特殊税務処理の適用基準を緩和し、加えて、グループ企業再編における特殊税務処理の取り扱いも明らかになりました。

(1) 特殊税務処理の適用基準の緩和

日付	公布機関	規定名称	概要
2009.4.30	財政部及び国家税務総局	「企業の再編業務に係る企業所得税の処理に関する若干の問題についての通知」(財税[2009]59号、以下「59号通達」)	一般及び特殊税務処理の基準などを明確化
2010.7.26	国家税務総局	「企業の再編業務に係る企業所得税管理弁法」(公告[2010]4号、以下「4号公告」)	一般及び特殊税務処理の適用手続きを明確化
2014.12.25	財政部及び国家税務総局	「企業再編に関する企業所得税処理問題の促進に関する通知」(財税[2014]109号、以下「109号通達」)	特殊税務処理の適用基準の緩和
2014.12.31	同上	「非貨幣性資産投資の企業所得税政策問題に関する通知」(財税[2014]116号、以下「116号通達」)	非貨幣性資産投資により得た所得にかかる優遇措置を規定
2015.5.27	国家税務総局	「居住者企業のグループ内における持分または資産の移転に対する特殊税務処理」(公告[2015]40号、以下「40号公告」)	グループ内における持分等の移転に対する特殊税務処理の適用を規定
2015.6.24	同上	「企業の再編業務に係る企業所得税の徴収管理に関する若干の問題についての公告」(公告[2015]48号、以下「48号公告」)	特殊税務処理の適用手続きを事前承認から事後申告に変更

従来の特殊税務処理の適用基準において75%以上とされていた買収持分または資産の割合基準は、109号通達により50%まで引き下げられ、特殊税務処理の適用範囲が拡大されました。改正後の適用基準は以下のとおりです。

- ①合理的な事業目的があり、税額の減少等を主たる目的としないこと。
- ②買収持分または資産の割合が全持分または資産の50%以上(変更前は75%)を占めること。
- ③再編後の連続12カ月間において、従来の実質的経営活動が変更されないこと。
- ④持分による支払金額が取引の支払総額の85%以上を占めること。
- ⑤持分による支払を受けた元の主要出資者が、再編後の連続12カ月間に取得持分を譲渡しないこと。

(2) 居住者企業のグループ内における持分または資産の移転
グループ企業の再編を促進するため、109号通達では、居住者企業のグループ内における持分または資産の移転²⁾について、以下の要件をすべて満たす場合に特殊税務処理が適用できる旨、新たに規定³⁾が設けられました。

- ①持分等の移転が100%の直接支配関係にある居住者企業間、あるいは同一または同じ複数の居住者企業による100%の直接支配を受ける居住者企業間で行われたものであること。
- ②持分等の移転が帳簿価額で行われること。
- ③合理的な事業目的があり、税額の減少等を主たる目的としないこと。
- ④持分等の移転後連続12カ月間に、従来の実質的経営活動

が変更されないこと。
⑤移転元及び移転先企業がいずれも会計上の損益を認識していないこと。

2 特殊税務処理の適用手続について

従来、納税者が特殊税務処理の適用を選択する場合、事前に税務機関への届出を行い、その承認⁴⁾を取得する必要がありました。15年5月、国务院が特殊税務処理の適用に係る税務機関の承認を取り消す⁵⁾ことを決定し、これを受け、税務当局は48号公告を公表、届出による事前承認を撤廃しました。すなわち、48号公告以降は、事前承認を特徴とする特殊税務処理の管理方式は、年度申告時の申告と事後管理の強化という形に改められました。

3 特殊税務処理に係る申告資料について

従来、納税者が特殊税務処理を選択適用する場合、各類型の再編取引ごとに税務機関への詳細な資料の提出が求められていました。48号公告以降、事前承認を不要とする代わりに、要求される申告資料がさらに増加し、開示すべき内容もより詳細なものとなりました。

例えば、持分買収の場合、48号公告では下記のような詳細な資料も求めています。

- (1) 取引の全体状況の説明に加えて、持分買収案及び基本状況に関する説明。
- (2) 特殊税務処理を選択する当事者間の合意証明、当事者の捺印または署名。
- (3) 再編前の連続12カ月以内における当該再編と関連するその他の持分等取引の有無、一連の取引に該当するか否か、一つの再編業務として処理することの是非に関する説明。
- (4) 関連資産(持分)の課税基礎と会計上の帳簿価額の一時差異に関する説明。

4 特殊税務処理の適用における留意点と対応

(1) 合理的な事業目的について

特殊税務処理には合理的な事業目的が必要とされており、税額の減少、免除あるいは納付延期を主たる目的とするものであってはなりません。「合理的な事業目的」の判断は難しいと思われま。

48号公告以降は、企業が特殊税務処理を選択適用する場合、①再編取引の方式、②再編取引の実質的な結果、③各当事者にかかわる財務状況の変化、④各当事者にかかわる財務状況の変化、⑤非居住者企業の再編活動への関与の状況、という5つの面から企業再編に合理的な事業目的があることを説明しなければならぬとしていますので、まず事業目的の合理性を逐一説明できるような事前準備が必要となります。

(2) 再編における一連の取引の取り扱いについて

48号公告によれば、企業が連続12カ月以内に発生した一連の取引を一つの企業再編業務として、特殊税務処理を行うことができます。その代わり、当事者は申告時に、再編前の連続12カ月以内に当該再編と関連するその他の持分等の取引の有無、一連の取引に該当するか否か、一つの再編業務として処理することの可否に関する説明を行う必要がありますので、関連取引にかかる書類の作成及び一貫性を保つことが要求されます。

(3) 事前承認から事後管理への対応

48号公告以降、企業が自らの判断により特殊税務処理を適用できるようになりましたが、事前承認が行われないことにより、企業による特殊税務処理の選択適用に関して、不確定性が生じ、将来において税務調査の重点項目となる可能性があります。

特殊税務処理の選択適用にあたって、当事者は潜在的な税務リスクに特に留意するとともに、事前に例えば以下のような必要な措置を講じる必要があります。

- ①適用基準を満たしているか否かを慎重に評価し、必要に応じて事前に所轄税務機関への確認、あるいは相談すること。
- ②申告と将来の調査に備えて、再編に係る文書、財務データ、税務データ等の関連資料を整備し、税務調査の際に適切に対応すること。
- ③特殊税務処理を選択する当事者間の合意を証明する必要があるため、当事者間の理解と行動の一貫性を保つこと。

上記のとおり、109号通達及び48号公告以降、特殊税務処理の適用基準、適用手続などの変更は、納税者にとり、プラスな側面もあります。しかしながら、ルール(例えば、合理的な事業目的の判断等)の適用、規定上のあいまいな部分(例えば、「移転(划转)」行為の定義)などにより、実務上、異なる解釈が存在し、あるいは異なる運用がなされる可能性が残っています。したがって、税法適用上の不確定性を低減するため、特殊税務処理の適用に関する新しい動きまたは解釈に留意する必要があります。
*意見にわたる部分は私見です。

(注1) 2014年3月7日に国务院が公布した「企業再編の市場環境を更に改善することに関する意見」(国発[2014]14号)を指す。
(注2) 中国語では「划转」。
(注3) 109号通達は旧「外商投资企业及び外国企業法」のグループ再編税制を参考に作成された制度といわれている。なお、この特殊税務処理は、対象を居住者企業間の再編取引に限定しているため、クロスボーダー再編取引については59号通達第7条の適用を検討する必要がある。
(注4) 中国語では「核准」。
(注5) 2015年5月10日国务院「非行政许可可审查・認可事項の取消に関する決定」(国発[2015]27号)