

Tax Analysis

中国税務

Authors:

Shanghai

Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Email: kzhu@deloitte.com.cn

Rachel Ma

Manager

Tel: +86 21 6141 1121

Email: rachma@deloitte.com.cn

For more information, please contact:

Mergers & Acquisitions Services

National Leader/Southern China

Hong Kong

Danny Po

Partner

Tel: +852 2238 7333

Email: dannpo@deloitte.com.hk

Northern China

Beijing

Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Email: andzhu@deloitte.com.cn

Jennifer Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7638

Email: jenzhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Shanghai

Hong Ye

Partner

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoye@deloitte.com.cn

国家税務総局が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の適用に係る新しい指針を公布

中国の国家税務総局は2015年5月27日に40号公告を公布した。これは、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（注：中国語では“划转”）に対する特殊税務処理の適用（すなわち、課税基礎（税務上の簿価）の引継ぎによる課税の繰延べ）に関するものである。2014年12月に公布された財稅[2014]109号の通達（以下「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に特殊税務処理を適用するための要件について規定しており、今回公布された40号公告では、関連の事項についてより詳細に説明をしている。40号公告は2014年度以降の企業所得税の申告に適用される。また、それより前に行われ、まだ税務処理の確定していない、規定の要件を満たす持分、資産の移転にも適用される。

背景

企業再編では通常、課税の対象となる持分または資産の譲渡が生じるが、一定の要件を満たす取引には特殊税務処理を適用し、企業所得税の課税を繰り延べることができる。109号通達では、次の要件をすべて満たす場合、グループ内における持分または資産の移転に特殊税務処理を適用できると規定している。

- 持分または資産の移転が、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発生したものであること
- 持分または資産の移転が帳簿価額で行われること
- 再編取引に合理的な事業目的があり、税額の減少、免除または納付延期を主たる目的としていないこと
- 持分または資産の移転後の連続12ヵ月間において、移転された持分または資産にかかわる従来の実質的経営活動が変更されないこと
- 移転元企業およ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

要件を満たす取引の当事者が特殊税務処理を選択する場合の取扱いは次のとおりである。

- 移転元企業および移転先企業はいずれも所得を認識しない
- 移転先企業が取得する持分または資産の課税基礎（税務上の取得原価）を、持分または資産の元の帳簿価額に基づき確定する
- 移転先企業が取得する資産は、元の帳簿価額に基づき減価償却を行う

40号公告の主な内容

40号公告では、109号通達に規定する持分または資産の移転に係る特殊税務処理の適用要件について明確化するとともに、いくつかの新しい要求についても規定している。

1. 特殊税務処理が適用できる取引

グループ内における持分または資産の移転に特殊税務処理を適用するためには、109号通達に規定する要件を満たすだけでなく、当該取引が以下のいずれかの状況に該当するものでなければならない。

説明	移転元企業の会計処理	移転先企業の会計処理	子会社に対する投資の課税基礎に対する影響（特殊税務処理を適用する場合）
ケース(1) 100%の直接支配関係にある親子会社間において、親会社が保有する持分または資産を帳簿価額で子会社に移転し、親会社は子会社の100%の持分による支払を受ける。	借方：（子会社に対する）長期持分投資 貸方：（移転された）持分または資産	借方：（移転された）持分または資産 貸方：払込資本金/ 資本準備金	取得する子会社持分の課税基礎は、移転される持分または資産の元の課税基礎により確定する。
ケース(2) 100%の直接支配関係にある親子会社間において、親会社が保有する持分または資産を帳簿価額で子会社に移転し、親会社は何らの持分または持分以外による支払も受けない。	借方：払込資本金/ 資本準備金 貸方：（移転された）持分または資産	借方：（移転された）持分または資産 貸方：払込資本金/ 資本準備金	N/A
ケース(3) 100%の直接支配関係にある親子会社間において、子会社が保有する持分または資産を帳簿価額で親会社に移転し、子会社は何らの持分または持分以外による支払も受けない。	借方：払込資本金/ 資本準備金 貸方：（移転された）持分または資産	借方：（移転された）持分または資産 貸方：（子会社に対する）長期持分投資 または 払込資本金/資本準備金	移転される持分または資産の元の課税基礎に基づき、保有する子会社持分の課税基礎を減額する。
ケース(4) 同一または同じ複数の親会社による100%の直接支配を受ける子会社間において、親会社の主導の下で、ある子会社が保有する持分または資産を帳簿価額で他の子会社に移転し、移転元企業が何らの持分または持分以外による支払も受けない。	借方：所有者持分 貸方：（移転された）持分または資産	借方：（移転された）持分または資産 貸方：払込資本金/ 資本準備金	N/A

2. 持分または資産の移転完了日

109号通達の規定に基づき、グループ内における持分または資産の移転に特殊税務処理を適用するための要件の一つとして、移転後の連続12ヵ月間において、移転された持分または資産にかかわる従来の実質的経営活動を変更してはならない。40号公告では、この“12ヵ月間”は“持分または資産の移転完了日”から起算することを明確にしている。持分または資産の移転完了日とは、持分または資産の移転に係る契約書あるいは認可書が発効し、かつ取引当事者の双方が既に会計処理を行った日を指す。

3. 帳簿価額

109号通達では、特殊税務処理を適用する場合、移転先企業が取得した持分または資産の課税基礎は、移転される持分または資産の元の“帳簿価額”によって確定しなければならないと規定している。“帳簿価額”という用語は会計分野で多く使われるものであり、税務分野では常用されるものではないため、税務当局は“帳簿価額”の代わりに“課

税基礎”という用語を用いるべきではないのかという議論が一部にあった。40号公告では、課税基礎の確定に関して用いられている帳簿価額という用語は、課税基礎と同じ意味を有することを確認している。

4. コンプライアンスとドキュメンテーション

40号公告では、グループ内における持分または資産の移転に特殊税務処理を適用しようとする場合、取引当事者の双方（移転元企業および移転先企業）が協議して合意した上で、一律に特殊税務処理を適用しなければならないと規定している。言い換えれば、取引当事者の一方が特殊税務処理を選択し、他方が一般税務処理（すなわち、移転される持分または資産の公正価値に基づき、移転後の課税基礎を確定する）を選択する場合、特殊税務処理は適用できない。

取引当事者の双方はそれぞれ管轄税務機関に、以下の資料を提出しなければならない。

- 「居住者企業の資産（持分）移転の特殊税務処理申告表」。これには、持分または資産の移転に関する基本状況（例えば、企業名称、納税者識別番号、取引双方の関係、移転完了日、移転される資産（持分）の課税基礎）および会計処理等を記載する。
- 持分または資産の移転の全体状況の説明。移転の事業目的について詳細に説明する必要がある。
- 持分または資産の移転に係る契約書および認可書類（ある場合）
- 移転される持分または資産の帳簿価額および課税基礎に関する説明
- 取引当事者の双方の帳簿価額に基づく持分または資産の移転に関する説明（会計処理資料を添付する）
- 取引当事者の双方がいずれも会計上、損益を認識していないことに関する説明（会計処理資料を添付する）
- 12ヵ月間、移転される持分または資産にかかわる従来の実質的経営活動を変更しないことに関する承諾書

5. 取引後の管理

移転完了後の状況の変化：40号公告では、特殊税務処理の適用後、取引当事者の双方が移転完了した年度の翌年度の企業所得税の年度申告のときに、それぞれ管轄税務機関に状況説明書を提出し、移転完了後の連続12ヵ月間において、移転の取引が特殊税務処理の適用要件を満たさなくなるような状況の変化が生じなかったことを証明することを要求している。

109号通達によれば、この状況の変化とは、持分または資産の移転後の連続12ヵ月間に“移転された持分または資産にかかわる従来の実質的経営活動が変更”されることを指す。しかし、40号公告では、次のように規定している。

“取引当事者の一方に、持分または資産の移転完了日の後の連続12ヵ月間において、生産経營業務、会社の性質、資産または持分構成等の状況の変化が生じ、持分または資産の移転が特殊税務処理の要件を満たさなくなる場合、変化が生じた取引当事者の一方は、状況に変化が生じた後30日以内に管轄税務機関に報告をし、同時に他の一方に書面で通知しなければならない。他の一方は通知を受け取った後30日以内に関連の変化を管轄税務機関に報告しなければならない。”

移転完了後に発生した、持分または資産の移転が特殊税務処理の要件を満たさなくなるような状況の変化は、109号通達の文面よりも広義に解釈すべきであり、移転された持分または資産の変化だけでなく、取引当事者の双方自身の変化をも含むということを、40号公告は暗に意味している。

“一般税務処理”への転換：もし移転完了後の状況の変化により、持分または資産の移転が特殊税務処理の要件を満たさなくなるならば、取引当事者の双方は変化の発生後60日以内に、一般税務処理（下表を参照）に転換し、過年度の企業所得税の年度申告表を修正しなければならない。

	説明	一般税務処理
ケース (1)	100%の直接支配関係にある親子会社間において、親会社が保有する持分または資産を帳簿価額で子会社に移転し、親会社は子会社の100%の持分による支払を受ける。	移転元企業: - 持分または資産の移転を公正価値に基づく販売とみなして処理する。 - 公正価値に基づき、取得した長期持分投資の課税基礎を認識する。 移転先企業: - 公正価値に基づき、移転された持分または資産の課税基礎を認識する。

説明		一般税務処理
ケース(2)	100%の直接支配関係にある親子会社間において、親会社が保有する持分または資産を帳簿価額で子会社に移転し、親会社は何らの持分または持分以外による支払も受けない。	<p>移転元企業: - 持分または資産の移転を公正価値に基づく販売とみなして処理する。</p> <p>移転先企業: - 公正価値に基づき、移転された持分または資産の課税基礎を認識する。</p>
ケース(3)	100%の直接支配関係にある親子会社間において、子会社が保有する持分または資産を帳簿価額で親会社に移転し、子会社は何らの持分または持分以外による支払も受けない。	<p>移転元企業: - 持分または資産の移転を公正価値に基づく販売とみなして処理する。</p> <p>移転先企業: - 投資の撤回または減少として処理する。</p>
ケース(4)	同一または同じ複数の親会社による100%の直接支配を受ける子会社間において、親会社の主導の下で、ある子会社が保有する持分または資産を帳簿価額で他の子会社に移転し、移転元企業が何らの持分または持分以外による支払も受けない。	<p>移転元企業: - 持分または資産の移転を公正価値に基づく販売とみなして処理する。</p> <p>移転先企業: - 親会社の投資を受け入れたものとして処理する。 - 公正価値をもって移転された持分または資産の課税基礎を認識する。</p> <p>親会社: - 移転元企業に対しては、配当の分配として処理するか、投資の撤回または減少として処理する。移転先企業に対しては、持分または資産の公正価値をもって行う投資として処理する。</p>

ケース(2)、(3)、(4)において、移転元企業は何らの持分または持分以外による支払も受けないため、移転先企業は税務上、受贈益を得たものとして処理すべきか否かについては議論のあるところである。40号公告では、会計処理と一致させる観点から、移転先企業は税務上も受贈益を認識しなくてよいということを意味しているようである。この処理は、国家税務総局公告2014年第29号に規定する、株主が投資先企業に資産を移転または贈与する際の処理に類似するものである。

コメント

40号公告は、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に対する特殊税務処理の適用に関して運用指針を提供するものではあるが、一方で、特殊税務処理を適用できる移転行為を4つの状況に限定し、かつ移転完了後における、移転が特殊税務処理の要件を満たさなくなる状況の変化について広義に解釈することにより、特殊税務処理を適用するための要求を厳しくしている。

留意点として、40号公告によれば、グループ内における持分または資産の移転が特殊税務処理の適用要件を満たすか否かを判断する際には、取引当事者の会計処理を見ることになる。よって、企業がグループ内における持分または資産の移転に特殊税務処理を適用しようとする場合、それにかかわる会計上の影響および会計記録が税務処理を裏付けるものであるか否かについても考慮することが必要となる。

グループ内における持分または資産の移転にかかわる一部の事項（例えば、特定の状況における減資の税務処理等）については、40号公告の規定の更なる明確化が待たれる。関連の企業は引き続き法規および実務の動向に注意を払い、必要に応じて管轄税務機関または専門家の助言を求めるとを提案する。

Note: この Tax Analysis の内容は、デロイトの M&A サービスにかかわるものです。

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

Hong Kong

Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

Shenzhen

Victor Li

Partner

Tel: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

Jinan

Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

Suzhou

Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: bilbai@deloitte.com.cn

Macau

Sarah Chin

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: sachin@deloitte.com.hk

Tianjin

Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: vicli@deloitte.com.cn

Nanjing

Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

Wuhan

Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@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

Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

Northern China

Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@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

Eastern China

Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@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.

日系企業担当者

上海

大久保 孝一
パートナー
TEL : +86 21 6141 2128
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : kokubo@deloitte.com.cn

上海

沙 蒙
ディレクター
TEL : +86 21 6141 1703
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : msha@deloitte.com.cn

上海

上田 博規
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1701
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

天津

濱中 愛
マネジャー
TEL : +86 22 2320 6820
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : ahamanaka@deloitte.com.cn

深圳

大塚 武司
マネジャー
TEL : +86 755 3331 8116
FAX : +86 755 8246 3186
E-mail : taotsuka@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁
シニアマネジャー
TEL : +86 411 8371 2850
FAX : +86 411 8360 3297
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一
パートナー
TEL : +86 21 6141 1368
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

大穂 幸太
マネジャー
TEL : +86 21 6141 1711
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : koho@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介
マネジャー
TEL : + 86 512 6289 1298
FAX : +86 512 6762 3338
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴
シニアマネジャー
TEL : +86 22 2320 6612
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

香港

中川 正行
パートナー
TEL : +852 2852 6592
FAX : +852 2542 4597
E-mail : manakagawa@deloitte.com.hk

上海

片岡 伴維
マネジャー
TEL : +86 21 2316 6687
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : tkataoka@deloitte.com.cn

上海

渡邊 崇
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1702
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : takwatanabe@deloitte.com.cn

北京

原井 武志
パートナー
TEL : +86 10 8520 7310
FAX : +86 10 8518 1218
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

広州

前川 邦夫
マネジャー
TEL : +86 20 2831 1050
FAX : +86 20 3888 0575
E-mail : kmaekawa@deloitte.com.cn

香港

杉原 伸太郎
シニアマネジャー
TEL : +852 2852 6545
FAX : +852 2542 4597
Email: ssugihara@deloitte.com.hk

About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/cn/en/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 200,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 22 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

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, tax, consulting and financial advisory 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.

This publication 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 publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.