

# Tax Analysis

中国税務

Authors:

**Shanghai****Hong Ye**

Partner

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoye@deloitte.com.cn

**Beijing****Ryan Wan**

Manager

Tel: +86 10 8512 5541

Email: guwan@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

## 国家税務総局が企業再編に係る 企業所得税の管理に関する指針 を公布

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、実務において生じた問題について明確化するため、中国の国家税務総局は2015年6月24日に「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」（国家税務総局公告2015年第48号、以下「48号公告」）を公布した。48号公告は、「企業の再編業務に係る企業所得税管理弁法」（国家税務総局公告2010年第4号、以下「4号公告」）に基づく徴税管理の方法に大きな変更を加えるものである。4号公告はなお有効ではあるが、当該公告における多くの条項が48号公告によって廃止され、または修正された。48号公告は2015年以降に完了した企業の再編業務に適用される。また、それより前に契約を締結し、まだ完了していない再編業務にも適用される。

### 背景

財政部および国家税務総局は2009年と2010年に「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」）および4号公告を公布し、企業の再編業務に係る特殊税務処理の概念を導入した。特殊税務処理を適用する場合、(1) 関連の資産または持分の課税基礎（税務上の簿価）を引継ぐことにより、譲渡企業における課税を繰り延べること、あるいは、(2) 関連の所得を複数年度の課税所得に分割計上すること、が認められる。特殊税務処理を適用するためには、再編業務が次の要件<sup>1</sup>をすべて満たさなければならない。

- 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
- 持分または資産の買収については、買収される持分または資産が被買収企業の全持分または譲渡企業の全資産の50%以上を占めること
- 企業再編後の連続12ヶ月間において、再編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
- 再編取引対価の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
- 企業再編において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ヶ月間において、取得した持分を譲渡しないこと

納税者が特殊税務処理を選択適用しようとする場合、事前に税務機関の承認（届出（注：中国語では“备案”）または確認を含む、以下同様）を得なければならなかったため、納税者は再編取引が特殊税務処理の適用要件を満たすことを証明するために、関連の資料を税務機関に提出する必要があった。

<sup>1</sup>クロスボーダーの再編取引に特殊税務処理を適用するためには、いくつかの追加的な要件も満たす必要がある。

## 48号公告の主な内容

48号公告により、4号公告に基づく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た。合理的な事業目的に関する説明等の提出はなお必要とされているが、48号公告では、資料の提出に関する要求も整備された。

### 1. 事前承認の要求の取消しと新しい管理措置の導入

2015年5月に、国務院は特殊税務処理の適用に係る“承認”を取り消すことを公表した。よって、48号公告を公布した目的の一つは、国務院の決定を実行し、企業の再編業務に係る企業所得税の管理方式を変えることにある。48号公告の規定によれば、企業が特殊税務処理を適用するために、届出または確認という手続によって税務機関の事前承認を得る必要はなくなった。ただし、再編の各当事者は企業所得税の年度申告を行う際に、税務機関に「企業再編の所得税に係る特殊税務処理の報告表および附表」および関連の申告資料を提出しなければならない。

一方で、48号公告では所轄税務機関に対して、特殊税務処理に対する事後管理を強化することを要求している。その主な措置は次のとおりである。

- 1) 特殊税務処理を適用し、関連の所得を複数年度に分割計上する場合（例えば、要件を満たす債務再編業務、あるいは資産等をもって行う非居住者企業への投資）、所轄税務機関は台帳を設置し、企業が毎年申告する所得または収益、取得する持分の課税基礎等の比較分析を行わなければならない。
- 2) 特殊税務処理を適用する企業が以後の年度において再編資産または持分を譲渡もしくは処分する際、所轄税務機関は評価と検査を強化しなければならない。企業が特殊税務処理を行うときに確定した再編資産または持分の課税基礎と譲渡もしくは処分するときの課税基礎、および関連年度の納税申告表の情報との比較分析を行う。

一部の地方の税務機関は、特殊税務処理を適用する場合、再編資産または持分を原価で譲渡しなければならないと考えていた。しかし、48号公告における申告時の資料提出要求および課税基礎の記録に関する説明等から見れば、国家税務総局はそのような見解はとっていないようである。

### 2. 一部の重要な概念の解釈および変更

48号公告では、一部の重要な概念について解釈を与え、あるいは変更を加えている。

- **当事者**：4号公告では、“企業で発生する各種の再編業務について、その当事者とは、再編の類型に基づき、それぞれ以下の企業を指す”と規定していた。しかし、48号公告では、自然人である出資者がかかわる持分買収、合併あるいは分割の再編取引について、“当事者”には自然人である出資者も含まれることを明確に規定している。この変更により、例えば、持分買収において、買収される持分の割合が50%以上でなければならないという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、自然人である出資者が売却する持分もその割合の計算に含まれると考えられる。ただし、たとえその再編取引が特殊税務処理の適用要件を満たしたとしても、特殊税務処理を適用できるのは企業である出資者のみである。個人所得税法には、企業所得税法における特殊税務処理と同様の政策は規定されていないため、自然人である出資者は持分譲渡所得に係る個人所得税を計算し、納付しなければならない。
- **合理的な事業目的**：48号公告では、企業の再編業務に特殊税務処理を適用する場合、(1)再編取引の方式、(2)再編取引の実質的な結果、(3)再編の各当事者にかかわる税務状況の変化、(4)再編の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つの面から逐一、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ないとしている。
- **再編日**：企業の再編業務に係る企業所得税の処理において、再編日は重要な概念である。これは、再編業務に係る納税義務の発生時期、および再編業務に係る企業所得税の申告年度の確定に影響を与えるからである。48号公告では、各類型の再編業務の再編日の確定に係るルールが若干変更された。新しいルールでは、再編契約の発効日および当事者が会計処理を行った日をより重視している。また、“再編業務の完了した当年度”とは、再編日の属する企業所得税の納税年度を指すことを明らかにしている。
- **段階的取引**：48号公告では、企業の再編業務に特殊税務処理を適用する場合、当事者は申告時に、再編前の連続12ヵ月以内に当該再編に関連するその他の持分、資産の取引があったか否かの状況に関する説明も提出し、かつこれらの取引と当該再編が段階的取引を構成するか否か、一つの企業再編業務として処理するか否かについても説明しなければならないとしている。48号公告によれば、企業は連続12ヵ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、税務処理を行うことができる。例えば、居住者企業であるA社が2015年12月に株式を発行し、同じく居住者企業であるB社の40%の持分を買収するとともに、2016年6月にも株式を再度発行し、B社の15%の持分を追加して買収するとする。この買収計画に基づき、2015年に行われる最初の取引においては、買収される持分の割合は特殊税務処理を適用するための最低割合である50%に満たないが、予定される最終的な割合（すなわち、40%+15%）は最低割合を超える。よって、その他の要件も満たす

場合には、48号公告の規定に基づき、再編の各当事者は、2015年度の企業所得税の年度申告を行う際、最初の取引に対して特殊税務処理を適用することができる。

### 3. 申告資料の増加

48号公告には、各類型の再編取引について、納税者が特殊税務処理を選択適用する場合に税務機関に提出すべき資料の一覧表と、関連の申告表および附表のフォームが添付されている。4号公告における特殊税務処理の申告資料に関する要求（48号公告により廃止された）と比べて、48号公告で要求される申告資料は増加し、開示すべき内容もより全面的かつ詳細なものになった。各類型の再編取引に関して提出を要求される資料の内容は類似しているため、ここでは持分買収を例にとり、48号公告における要求について説明する。

- 1) 48号公告の申告資料のリストには、“税務機関の要求するその他の資料”という項目がない。このことは、各地の税務機関が要求する資料に関して、より透明性と一貫性を高めることになるだろう。
- 2) 持分買収業務の全体状況の説明に関しては、持分買収の事業目的について説明するだけでなく、持分買収案および基本状況についても説明することが求められている。
- 3) 譲渡する、または支払う持分（もしくはその他の非貨幣性資産）の公正価値の証明資料は、評価機関の発行した評価報告書に限定されていない。このことは、48号公告の下で、納税者は関連資産の公正価値の裏付けとして、その他の資料を提出することもできることを意味する。
- 4) 48号公告では新たに、当事者が一致して特殊税務処理を選択したことの証明資料を要求している。それには、当事者の公印も押印する必要がある。
- 5) 48号公告では、当事者に対して、再編前の連続12ヵ月以内に当該再編と関連するその他の持分、資産の取引があったか否か、当該再編と段階的取引を構成するか否か、一つの企業再編業務として処理を行うか否かについて説明することを求めている。
- 6) 48号公告は、関連の資産（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も提出することを求めている。税務機関は会計記録と税務データの間の関連性に注目している。新しい公告が出される以前においても、実務においては、税務機関が納税者に対して類似の資料を提出するよう求めることがあった。

### コメント

48号公告の主なポイントは、従来のように税務機関の事前承認を得ることなく、企業が自らの判断によって再編業務に特殊税務処理を適用できるようになった点である。しかしながら、税務機関の事前承認がないことにより、企業による特殊税務処理の選択適用が税務機関に受け入れられるか否かに関して、不確実性が生じることにもなる。

48号公告は税務機関に対して、特殊税務処理を適用した再編業務について台帳を設置し、かつ事後管理を強化することを要求している。特殊税務処理を適用した企業再編業務は、将来において税務調査の重点項目となる可能性がある。このような政策の変化を考慮し、再編業務を実施する当事者は潜在的な税務リスクに特に留意するとともに、事前に必要な措置を講じなければならない。例えば、次のようなことがある。

- 再編業務が特殊税務処理の適用要件を満たしているか否かを慎重に評価する。もし何らかの曖昧な点があれば、事前に所轄税務機関の指導を求め、あるいは話し合いをすることも考えられる。
- 申告と将来の調査に備えて、関連の資料（再編業務にかかわる各種の法律文書、財務データ、税務データ等）を整備する。もし可能であれば、特殊税務処理の適用にかかわる個別の台帳を設けることも検討する。可能な範囲で、その台帳のデータと税務機関のデータを比較し、適時に差異を把握する。そのような準備をしておくことにより、税務調査の際により適切に対応することができる。
- 再編の各当事者が協力し、理解と行動の一貫性が保たれるようにする。

管理手続の面から見れば、48号公告は納税者にとり、有益なものである。しかしながら、特殊税務処理に関するルール（例えば、合理的な事業目的の判断等）の適用に関しては、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ある。税法適用上の不確実性を減じるため、特殊税務処理に関するルールの適用についてより明確にするための追加的な指針が出されることが予想される。

**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

#### 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](mailto: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](http://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.