

## チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第 36 回 2013 年 12 月

# 国家税務総局(SAT)、非居住者企業による中国の持分譲渡に対する特殊税務処理の適用に関するガイドラインを発表

### 本アラートの分析対象法規:

- 「非居住者企業の持分譲渡に対する特殊税務処理の適用に関する問題についての公告」、国家税務総局公告 2013 年第 72 号、2013 年 12 月 12 日公布(以下、「72 号公告」)
- 「企業再編業務における企業所得税処理の問題に関する通知」、財税[2009]59 号、財政部と国家税務総局 2009 年 4 月 30 日共同公布(以下、「59 号文」)、2008 年 1 月 1 日より実施

SAT 公告 72 号は、中国で非居住者企業の持分譲渡を行う当事者が「要件に該当する持分譲渡」の「特殊税務処理」適用を申請するために、具体的なガイドラインを提供するものであり、これは新たな発展であると言える。しかし、従来の申告では、企業所得税年度申告と同時期(事業年度終了後 5 か月以内)に行えばよかったが、今回の 72 号公告によって、持分譲渡契約書もしくは協議書が発効し、工商登記の変更手続が完了してから 30 日以内に申告を行うよう短縮されたことに注意する必要がある。同公告はまた、「要件に該当する持分譲渡」に特殊税務処理が適用される場合、中国企業が譲渡される前に累積していた未処分利益を譲渡後、譲受側に配分したとしても、譲受側(すなわち「新株主」)所在国(地域)と中国との間で締結された租税協定における配当金に対する税收減免の優遇措置を享受できないとも規定している。

### 背景

国家税務総局(以下「国税総局」)が公布した 72 号公告は、納税者が 59 号文で定めた特定の中国企業持分譲渡(「要件に該当する持分譲渡」)に「特殊税務処理」(税務の繰延処理を利用)の適用を求める場合、現地税務機関に申告を行うよう要求している。同公告で掲載した行政ガイドラインには、申告の責任者、特殊書類の要件、税務機関の業務遂行要件などが記載されている。同公告はさらに、国外企業の分割や合併により中国居住者企業の持分比率に変更が生じた場合、申告の必要対象となり得ることを明確にしている。

2013 年 12 月 12 日に発表され同日より発効する 72 号公告は新たな進展である。なぜなら、国境を跨ぐ「要件に該当する持分譲渡」のうち、二種の譲渡が一定の行政手順を踏んで現地税務機関へ申告を行えば、「特殊税

務処理」の適用を受けられるようになることを明確にしたからである。これは、従来の 59 号文と 698 号文での要件を補足更新するものである。投資家は 72 号公告の要件を満たせば、「特殊税務処理」の適用を受けられるようになる、という点が重要である。

## 本アラートの分析対象法規 (続き):

- 「企業再編業務における企業所得税管理弁法」、国家税務総局公告 2010 年第 4 号、2010 年 7 月 26 日公布、2010 年 1 月 1 日より実施(以下、「第 4 号公告」)
- 「非居住者企業の持分譲渡所得に対する企業所得税管理の強化に関する国家税務総局の通知」、国税函[2009] 698 号、国家税務総局 2009 年 12 月 10 日公布(以下、「698 号文」)

## 72号公告の適用範囲

72号公告は主に、59号文で明確された「一定の要件に該当する」二種の非居住者企業が行う持分譲渡に焦点を当てている。<sup>1</sup>

- ケース1:「国外譲渡の当事者双方」における持分譲渡:**  
非居住者企業が、100%直接支配する子会社(別の非居住者企業)に保有する居住者企業の持分を譲渡したが、その後の当該持分譲渡所得の源泉徴収負担に変更が生じず、また、譲渡側の非居住者企業が、3年以内に保有する譲受側の非居住者企業持分を譲渡しない旨を、主管税務機関へ書面で誓約する場合。72号公告はまた、国外の企業の分割や合併(例:垂直統合)により、中国居住者企業の持分が譲渡される場合も、このケース1に該当することを説明している。
- ケース2:「国外譲渡側と国内譲受側」における持分譲渡:**  
非居住者企業が、100%直接支配する中国子会社(中国の居住者企業)に、保有する別の居住者企業の持分を譲渡する場合。

## 72号公告の申告要件

2009 年 12 月に公布された 698 号文および 2010 年 7 月に公布された 4 号公告を比較すると、72 号公告は、「要件に該当する持分譲渡」のケース 1 とケース 2 に対して特殊税務処理の適用を申告する際に、納税者と各地の税務機関が何を行うべきかについて一層詳細なガイドラインを提供している。今回の改定に応じ、698 号文第 9 条に規定された、非居住者企業の「要件に該当する持分譲渡」に特殊税務処理を適用する際の要件は、72 号公告の施行とともに廃止される。

要件に該当する取引の種類・主な要件	ケース1:「国外譲渡の当事者双方」における持分譲渡	ケース2:「国外譲渡側と国内譲受側」における持分譲渡
申告期限	・持分譲渡契約書もしくは協議が発効し、工商登記の変更手続が完了してから 30 日以内	
申告責任者	・持分譲渡側もしくはその授權代理人	・持分譲受側もしくはその授權代理人
申告受理機関	・被譲渡の中国居住者企業の所在地の所得税を管轄する税務機関	・譲受側の所在地の所得税を管轄する税務機関

<sup>1</sup> 59 号文に従った企業再編における「特殊税務処理」の適用については、特定の条件を満たすことが必須となる。これらの条件には、合理的な商業目的、継続的かつ実質的な経營業務と持分、対価の支払に用いる資産または持分あるいは非持分の比率に対する特定要件がある。非居住者企業の持分譲渡(例: 59 号文の第 7 条(1)と(2))は、さらなる要件を満たすことが必要となる。詳細情報については、KPMG の 2009 年 5 月第 39 回のチャイナ・タックス・アラート(<http://www.kpmg.com/CN/zh/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/ChinaAlerts/Documents/china-alert-0905-39-c.pdf>)と 2010 年 9 月第 12 回のチャイナ・タックス・アラート(<http://www.kpmg.com/CN/zh/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/ChinaAlerts/Documents/china-alert-1009-12-c.pdf>)をご参照ください。  
© 2013 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2013 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

<b>申告記入資料</b>	<p>・「非居住者企業による持分譲渡に対する特殊税務処理の適用申告表」</p> <p>・持分譲渡取引に関する概況説明は、持分譲渡の事業目的、持分譲渡が特殊税務処理の要件に該当することの証明、持分譲渡前後における会社資本構成図などの資料類。</p> <p>・持分譲渡業務契約書もしくは協議書（認証を受けた中国語訳）</p> <p>・工商局など関連部門による企業持分変更事項の認可に関する証明資料</p> <p>・持分譲渡時点における譲渡対象企業の未処分利益に関する暦年資料</p> <p>・税務局が要求するその他資料</p>
<b>税務機関の申告受理期限</b>	<p>主管税務機関は受理日（「非居住者企業による持分譲渡に対する特殊税務処理の適用申告表」への署名・捺印）から 30 営業日以内に申告事項の調査を行い、処理意見を提示する。さらに、すべての申告資料と処理意見を省級税務機関もしくは、ケース 2 の譲渡対象企業の所在地の省級税務機関へ報告する。</p>

## 「要件に該当する持分譲渡」以前の未処分利益を譲渡後に譲受側に分配する場合、配当金源泉所得税に対する税收減免優遇措置はない

今回の72号公告では、持分譲渡が要件に該当して特殊税務処理の適用を申請した場合、中国企業が譲渡される以前に累積していた未処分利益を持分譲渡後に譲受側に分配しても、譲受側（新株主）の所在国（地域）と中国との間に締結した租税協定の配当金の税收減免優遇措置を享受できなくなる。この措置は、要件に適合するような企業再編を画策して、配当金の源泉所得税の減免を獲得しようとする試みを防ぐためである。これは、実際に発生した事例であり、税務機関は上記の原則に従った措置を取った。

## KPMG の所見

72 号公告は新たな進展であると言える。なぜなら、「要件に該当する持分譲渡」に対する「特殊税務処理」の適用申請に関するガイドラインが明確にされたからである。注意すべき点は、持分譲渡契約書もしくは協議書が発効し、工商登記の変更手続が完了した後の申告期限が 30 日以内に短縮されることである。これは従来の 59 号文が規定する企業所得税の年度申告に伴った申告（事業年度終了の 5 か月以内で可）からの大幅な改定である。

また、72 号公告の「申告」の規定によれば、所在地の主管税務機関は、提示した「処理意見」の中で、「特殊税務処理」の有効性を確認する必要がある。したがって、納税者が「特殊税務処理」を申告する際に、その網羅性と十全性を確認することが非常に重要となってくる。

さらに、外国企業の合併または分割により中国居住者企業の持分比率に変更が生じる場合、その申告を行うことが必要となるが、これは非居住者企業が垂直統合を行う際に原則として有利となる。今回の 72 号公告の公布は、「水平」合併・分割の条件と、譲渡側と譲受側の企業再編に際して「100%株式を支配する」とした厳格な制限を緩和するためだったと理解する向きもある。しかし、実質的な規制緩和の範囲については中国税務総局がそれを明確化するであろう。

多国間グループ企業の再編を行うに当たって、外国投資者は上記の最新動向を注視し、潜在的な税務的影響とリスクを評価すべきである。



#### **Khoonming Ho**

Partner in Charge, Tax  
China and Hong Kong SAR  
Tel. +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

#### **Beijing/Shenyang David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

#### **Qingdao**

##### **Vincent Pang**

Tel. +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

#### **Shanghai/Nanjing**

##### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

#### **Hangzhou**

##### **Martin Ng**

Tel. +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

#### **Chengdu**

##### **Anthony Chau**

Tel. +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

#### **Guangzhou**

##### **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

#### **Fuzhou/Xiamen**

##### **Maria Mei**

Tel. +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

#### **Shenzhen**

##### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

#### **Hong Kong**

##### **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

#### **Northern China**

##### **David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

##### **Vaughn Barber**

Tel. +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

##### **Roger Di**

Tel. +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

##### **John Gu**

Tel. +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

##### **Kevin Lee**

Tel. +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

##### **Paul Ma**

Tel. +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

##### **Vincent Pang**

Tel. +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

##### **Michael Wong**

Tel. +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

##### **Jessica Xie**

Tel. +86 (10) 8508 7540  
jessica.xie@kpmg.com

##### **Irene Yan**

Tel. +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

##### **Leonard Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

##### **Tracy Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

##### **Abe Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

##### **Catherine Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

##### **Eric Zhou**

Tel. +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

##### **David Chamberlain**

Tel. +86 (10) 8508 7056  
david.chamberlain@kpmg.com

##### **Tony Feng**

Tel. +86 (10) 8508 7531  
tony.feng@kpmg.com

##### **Tiansheng Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7526  
tiansheng.zhang@kpmg.com

#### **Central China**

##### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

##### **Anthony Chau**

Tel. +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

##### **Cheng Chi**

Tel. +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

##### **Chris Ho**

Tel. +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

##### **Lily Kang**

Tel. +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

##### **Sunny Leung**

Tel. +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

##### **Christopher Mak**

Tel. +86 (21) 2212 3409  
christopher.mak@kpmg.com

##### **Martin Ng**

Tel. +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

##### **Yasuhiko Otani**

Tel. +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

##### **John Wang**

Tel. +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

##### **Jennifer Weng**

Tel. +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

##### **Grace Xie**

Tel. +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

##### **Bruce Xu**

Tel. +86 (21) 2212 3396  
bruce.xu@kpmg.com

##### **Zichong Xu**

Tel. +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

##### **William Zhang**

Tel. +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

##### **Michelle Zhou**

Tel. +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

##### **Cheng Dong**

Tel. +86 (21) 2212 3410  
cheng.dong@kpmg.com

##### **David Huang**

Tel. +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

#### **Dylan Jeng**

Tel. +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

#### **Ho Yin Leung**

Tel. +86 (21) 2212 3358  
hoyn.leung@kpmg.com

#### **Henry Ngai**

Tel. +86 (21) 2212 3411  
henry.ngai@kpmg.com

#### **Amy Rao**

Tel. +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

#### **Southern China**

##### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

##### **Sam Fan**

Tel. +86 (755) 2547 1071  
sam.kh.fan@kpmg.com

##### **Angie Ho**

Tel. +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

##### **Jean Jin Li**

Tel. +86 (755) 2547 1128  
Tel. +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

##### **Jean Ngan Li**

Tel. +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

##### **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

##### **Kelly Liao**

Tel. +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

##### **Maria Mei**

Tel. +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

##### **Michelle Sun**

Tel. +86 (20) 3813 8615  
michelle.sun@kpmg.com

##### **Bin Yang**

Tel. +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

#### **Hong Kong**

##### **Ayesha M. Lau**

Partner in Charge, Tax  
Hong Kong SAR  
Tel. +852 2826 7165  
ayasha.lau@kpmg.com

##### **Chris Abbiss**

Tel. +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

##### **Darren Bowdern**

Tel. +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

##### **Barbara Forrest**

Tel. +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

#### **Daniel Hui**

Tel. +852 2685 7815  
daniel.hui@kpmg.com

#### **Charles Kinsley**

Tel. +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

#### **John Kondos**

Tel. +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

#### **Alice Leung**

Tel. +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

#### **Curtis Ng**

Tel. +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

#### **Kari Pahlman**

Tel. +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

#### **John Timpany**

Tel. +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

#### **Wade Wagatsuma**

Tel. +852 2685 8066  
wade.wagatsuma@kpmg.com

#### **Lachlan Wolfers**

Tel. +852 2685 7791  
lachlan.wolfers@kpmg.com

#### **Jennifer Wong**

Tel. +852 2978 8288  
jennifer.wong@kpmg.com

#### **Christopher Xing**

Tel. +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

#### **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

#### **Rebecca Chin**

Tel. +852 2685 8987  
rebecca.chin@kpmg.com

#### **Kate Lai**

Tel. +852 2978 8942  
kate.lai@kpmg.com

#### **Alex Lau**

Tel. +852 2143 8597  
alex.lau@kpmg.com

#### **Benjamin Pong**

Tel. +852 2143 8525  
benjamin.pong@kpmg.com