

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

国家税务总局(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」、国家税务总局公告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、財政部と国家税务总局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)に行えばよかつたが、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収減免の優遇措置を享受できないとも規定している。

背景

国家税务总局(以下「国税总局」)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。¹

- 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権代理人	・持分譲受側もしくはその授権代理人
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

¹ 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営業務と持分、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.

申告記入 資料	<ul style="list-style-type: none"> ・「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」 ・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。 ・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) ・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 ・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 ・税務局が要求するその他資料
税務機関 の申告受 理期限	<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级税務機関もしくは、ケース2の譲渡対象企業の所在地の省级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収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収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、外国企業の合弁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」合弁・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つ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	Northern China David Ling Partner in Charge, Tax Northern China Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	Central China Lewis Lu Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	Dylan Jeng Tel. +86 (21) 2212 3080 dylan.jeng@kpmg.com	Daniel Hui Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
Beijing/Shenyang 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	Anthony Chau Tel. +86 (21) 2212 3206 +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	Ho Yin Leung Tel. +86 (21) 2212 3358 ho.yin.leung@kpmg.com	Charles Kinsley Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com
Qingdao Vincent Pang Tel. +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Roger Di Tel. +86 (10) 8508 7512 roger.di@kpmg.com	Cheng Chi Tel. +86 (21) 2212 3433 cheng.chi@kpmg.com	Henry Ngai Tel. +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	John Kondos Tel. +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
Shanghai/Nanjing Lewis Lu Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	Kevin Lee Tel. +86 (10) 8508 7536 kevin.lee@kpmg.com	Lily Kang Tel. +86 (21) 2212 3359 lily.kang@kpmg.com	Amy Rao Tel. +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	Alice Leung Tel. +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
Hangzhou Martin Ng Tel. +86 (571) 2803 8081 martin.ng@kpmg.com	Paul Ma Tel. +86 (10) 8508 7076 paul.ma@kpmg.com	Sunny Leung Tel. +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	Sam Fan Tel. +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	Curtis Ng Tel. +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com
Chengdu Anthony Chau Tel. +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	Vincent Pang Tel. +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Christopher Mak Tel. +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	Angie Ho Tel. +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	John Timpany Tel. +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
Guangzhou Lilly Li Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Michael Wong Tel. +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	Jessica Xie Tel. +86 (10) 8508 7540 jessica.xie@kpmg.com	Jean Jin Li Tel. +86 (755) 2547 1128 +86 (592) 2150 888 jean.j.li@kpmg.com	Lachlan Wolfers Tel. +852 2685 7791 lachlan.wolfers@kpmg.com
Fuzhou/Xiamen Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Irene Yan Tel. +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	Yasuhiro Otani Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	Jean Ngan Li Tel. +86 (755) 2547 1198 jean.li@kpmg.com	Jennifer Wong Tel. +852 2978 8288 jennifer.wong@kpmg.com
Shenzhen Eileen Sun Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	Leonard Zhang Tel. +86 (10) 8508 7511 leonard.zhang@kpmg.com	John Wang Tel. +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	Lilly Li Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Christopher Xing Tel. +852 2978 8965 christopher.xing@kpmg.com
Hong Kong Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	Tracy Zhang Tel. +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com	Jennifer Weng Tel. +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	Kelly Liao Tel. +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com
	Abe Zhao Tel. +86 (10) 8508 7096 abe.zhao@kpmg.com	Grace Xie Tel. +86 (21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com	Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Rebecca Chin Tel. +852 2978 8987 rebecca.chin@kpmg.com
	Catherine Zhao Tel. +86 (10) 8508 7515 catherine.zhao@kpmg.com	Bruce Xu Tel. +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	Michelle Sun Tel. +86 (20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com	Kate Lai Tel. +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
	Eric Zhou Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	Zichong Xu Tel. +86 (21) 2212 3404 zichong.xu@kpmg.com	Bin Yang Tel. +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	Alex Lau Tel. +852 2143 8597 alex.lau@kpmg.com
	David Chamberlain Tel. +86 (10) 8508 7056 david.chamberlain@kpmg.com	William Zhang Tel. +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	Hong Kong Ayesha M. Lau Partner in Charge, Tax Hong Kong SAR Tel. +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	Benjamin Pong Tel. +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
	Tiansheng Zhang Tel. +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com	Michelle Zhou Tel. +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	Chris Abbiss Tel. +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	
	Tony Feng Tel. +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	Cheng Dong Tel. +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	Darren Bowdern Tel. +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com	
		David Huang Tel. +86 (21) 2212 3605 david.huang@kpmg.com	Barbara Forrest Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com	