

# チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第2回 2015年1月

## 財政部・国家税務総局、企業再編と非貨幣性資産を用いた投資活性化のための新政策を公布

### 本アラートの分析対象法規:

財政部、国家税務総局 2014 年 12 月 25 日公布、2014 年 1 月 1 日施行、「企業再編促進のための企業所得税処理問題に関する通達」(109 号通達)、同通達公布前に未処理の組織再編に関わる税務事項に適用

財政部、国家税務総局 2014 年 12 月 31 日公布、2014 年 1 月 1 日施行、「非貨幣性資産を用いた投資に関わる企業所得税政策問題に関する通達」(116 号通達)、同通達公布前に未処理の非貨幣性資産投資案件に適用

財政部、国家税務総局 2009 年 4 月 30 日公布、2008 年 1 月 1 日施行、2009 年第 59 号「企業再編業務に係る企業所得税処理の若干問題に関する通達」(59 号通達)

### 背景

中国国务院は、2014 年に「企業の合併、再編市場環境のさらなる最適化に関する意見」(国発[2014]14 号)を公布した。当該意見書では、財政政策の条件緩和に関して、合併と企業再編における企業所得税特殊税務処理の政策を改定、完善化して、持分(資産)買収が買収先企業の全部の持分(資産)に占める比率制限を引き下げ、また、特殊税務処理政策の適用範囲を拡大することを明記した。さらに、非貨幣性資産を用いた投資活性化のための企業所得税の取扱い、また企業の所有制改革や再編に伴う土地増値税政策の改善に向けた取り組みの加速化も要求している。

このような背景の下、財政部および国家税務総局は、2014 年度末に共同して 通達 109 号と 116 号を公布し、上述の「比率制限」、「適用範囲の拡大」、「非貨幣性資産投資」をより一層明確化した。

グループ内再編または持分買収などが進行中(または予定中)の企業は、これらの通達が決める税優遇措置の適用を受けるため、両通達による影響を考慮した上で、当面の再編計画あるいは買収計画を最適化することが必要となる。

### 109 号通達

109 号通達の第 1 条および第 2 条では、59 号通達で定めた持分買収および資産買収に適用される特殊税務処理の条件を見直したものとなっており、そこでは持分買収と資産買収の比率制限が緩和されている。

59 号通達	109 号通達
持分買収: 買収企業の購入持分が買収先企業の全持分の <b>75%</b> 以上を占める	持分買収: 買収企業の購入持分が買収先企業の全持分の <b>50%</b> 以上を占める
資産買収: 譲受企業が買収する資産が譲渡企業の総資産の <b>75%</b> 以上を占める	資産買収: 譲受企業が買収する資産が譲渡企業の総資産の <b>50%</b> 以上を占める

財政部、国家税務総局 2013 年 11 月 15 日公布、同年 11 月 15 日施行、2013 年第 91 号「中国(上海)自由貿易試験区内企業の非貨幣性資産での対外投資などの資産再編行為に伴う企業所得税政策問題に関する通達」(91 号通達)

さらに、同通達の第 3 条でも、同じく見直しとして、特殊税務処理の適用条件を満たす企業再編の様式に二種類の追加を下表のように示している。

企業再編の様式：

企業再編の様式	条件	特殊税務処理
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 100%直接支配する居住者企業間</li> <li>➤ あるいは、同一もしくは同じ複数の居住者企業による 100%直接支配を受ける居住者企業間</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 帳簿上の純資産価値による持分、資産の移転であること。</li> <li>➤ 合理的な商業目的を有し、納付税額の減少、免除、もしくは遅延を主目的としないこと。</li> <li>➤ 持分もしくは資産の移転後の連続 12 か月以内に移転された持分もしくは資産のものと実質的な経営活動を変更していないこと。</li> <li>➤ 移転元企業および移転先企業がともに会計上の損益を認識していないこと。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 移転元企業および移転先企業は共に所得を認識しないこと。</li> <li>➤ 移転先企業が移転持分もしくは資産取得の課税基礎について、移転持分もしくは資産の元の帳簿上の正味価額で確定すること。</li> <li>➤ 移転先企業が取得する移転資産は、その元の帳簿上の正味価額により減価償却を計上しなければならないこと。</li> </ul>

なお、109 号通達の執行は 2014 年 1 月 1 日に遡及されるが、当該通達の発布までに、なお処理が完了していない企業再編はこの通達の規定に合致している場合は、当該通達に適用することになる。

## 116 号通達の概要

116 号通達は、これまで上海自由貿易試験区のみに適用されていた 91 号通達を補足するものであり、非貨幣性資産投資の課税繰延措置を全国レベルに拡大する狙いがある。

当該通達の主な内容は下表のとおりである。

企業区分	税務処理
投資企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <u>非貨幣性資産の拠出による所得に関わる税務処理</u>  非貨幣性資産の譲渡所得 = 非貨幣性資産評価後の公正価値 - 課税基礎  (当該所得は5年以内に均等償却して、かつ、これに係る企業所得税を分割して納付が可能)  譲渡所得の計上時点: 投資契約書の発効後かつ持分登録手続の完了時</li> <li>➤ <u>被投資企業の持分取得に関わる税務処理</u>  取得持分の課税基礎 = 非貨幣性資産の元の課税基礎 + 年次計上した非貨幣性資産譲渡所得  (当該取得持分の課税基礎は、期間毎に年次調整を行う)</li> </ul>
被投資企業	取得した非貨幣性資産の課税基礎 = 非貨幣性資産の公正価値

ただし、投資企業が5年以内に取得持分の譲渡、投資回収、登録抹消を行う場合には、課税繰延措置の適用が不可となり、企業所得税を一括納付することになる。

なお、116 号通達で定めている非貨幣性資産投資とは、非貨幣性資産の拠出による新規居住者企業設立、および非貨幣性資産を現存の居住者企業に対する投資が含まれる。企業の非貨幣性資産投資が59号通達における特殊再編の関連規定に合致する場合、特殊再編の税務処理の適用が可能となる。

また、116 号通達は、109 号通達と同様に 2014 年 1 月 1 日まで遡及されるが、同通達の発布までに、処理が完了していない非貨幣性資産の投資案件に適用される。

## KPMG の所見

109 号および 116 号の公布は、企業再編や投資活動に向けた大きな前進と言えるだろう。

具体的に、109 号通達は、持分買収と資産買収の比率を 75%から 50%まで引き下げ、持分または資産買収に特殊再編を適用する要件を緩和したため、企業再編の柔軟性を一層高めるものとなっている。さらにまた、同通達は、直接支配および共同支配下の中国国内のグループ企業間の持分または資産の移転取引が規定の要件を満たす場合、59 号通達の比率制限を受けずに、課税繰延措置を享受できることを初めて明らかにしたものである。この規定の要件について、59 号通達の特種再編の適用要件と比較してみた場合、元の主要出資者に対して、再編の後 12 か月以内に取得持分の譲渡を禁じた規制が緩和されたことから、これは企業内部において再編を数段階に分けて行う場合に有利となる。

また、116 号通達は、非貨幣性資産投資の場合の企業所得税の分納を認めている。これは、企業所得税の一括納付に起因するキャッシュフロー不足の解消に寄与することになり、企業の成長を下支えするものである。

今回の両通達は、組織再編および投資のための好材料となるものだが、これによって、企業再編案における合理的なタックスプランニングの重要性が一層高まった。グループ内の再編または買収合併が進行(または予定)中の企業は、税優遇措置の適用を享受できるため、両通達を精読することにより、その影響度合いを見極めて、現時点での再編計画または買収計画を見直すことを提案する。

## 不明点

109 号通達が新たに追加で定めている企業再編の様式は、居住者企業に限定されていることから、クロスボーダーでのグループ内再編の優遇措置は特に定められておらず、従来どおり、59 号通達適用される。財政部および国家税務総局には、クロスボーダーでのグループ再編への特殊再編適用の定めを緩和する意思はないようである。

今回の通達の中で不明な点は下記のとおりである。

(1) 同一もしくは同じ複数の居住者企業から 100%直接支配を受ける居住者企の間で行う持分や資産の移転は、同一もしくは同じ複数の居住者企業が直接支配する各居住者企業の持分比率が一致する必要があるのか。

(2) 同通達では「移転」という語が使用されているが、明確な定義が示されていない。この用語は国有企業グループと行政事業の所有制改革文書に頻出しおり、国家税務総局 2014 年公布の「企業所得税課税所得額の問題に関する公告」(29 号公告)、「企業・事業単位の所有制改革および組織再編に関わる契稅政策に関する通知」(財稅[2012]4 号)でも類似の語句が用いられている。これは、「移転」が一般企業にも拡大して適用されていることを示すものなのか。あるいは現在行われている国有企業の所有制改革を対象としてその語を使用しているのか。また、「移転」行為は有償か無償か、寄付行為または減資再投資に該当するのか。さらに、移転元企業と移転先企業は、損益を認識しないでどのように会計処理を行うのか。

国家税務総局は、法令の正式施行中に不明点に対する追加説明を行うと思われる。入手情報によれば、税務総局は企業再編の実務上の課題を分析しつつ、59 号通達の改定と補足に注力している模様である。当局による今後の進展が待たれる。



## 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

## Chengdu

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

## Hangzhou John Wang

Tel. +86 (571) 2803 8088  
john.wang@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

## David Chamberlain

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

## Tony Feng

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

## John Gu

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

## Helen Han

Tel. +86 (10) 8508 7627  
h.han@kpmg.com

## Josephine Jiang

Tel. +86 (10) 8508 7511  
josephine.jiang@kpmg.com

## Kevin Lee

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

## Li Li

Tel. +86 (10) 8508 7537  
li.li@kpmg.com

## Thomas Li

Tel. +86 (10) 8508 7574  
thomas.li@kpmg.com

## Simon Liu

Tel. +86 (10) 8508 7565  
simon.liu@kpmg.com

## Paul Ma

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

## Alan O'Connor

Tel. +86 (10) 8508 7521  
alan.oconnor@kpmg.com

## Vincent Pang

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

## Shirley Shen

Tel. +86 (10) 8508 7586  
yinghua.shen@kpmg.com

## Joseph Tam

Tel. +86 (10) 8508 7605  
laiyi.tam@kpmg.com

## Anni Wang

Tel. +86 (10) 8508 7518  
anni.wang@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

## Sheila Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7507  
sheila.zhang@kpmg.com

## Tiansheng Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7526  
tiansheng.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

## Eric Zhou

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

## Cheng Chi

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

## Cheng Dong

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

## Alan Garcia

Tel. +86 (21) 2212 3509  
alan.garcia@kpmg.com

## Chris Ho

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

## Sunny Leung

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

## Michael Li

Tel. +86 (21) 2212 3463  
michael.y.li@kpmg.com

## Christopher Mak

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

## Henry Ngai

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

## Brett Norwood

Tel. +86 (21) 2212 3505  
brett.norwood@kpmg.com

## Yasuhiko Otani

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

## Amy Rao

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

## John Wang

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

## Jennifer Weng

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

## Henry Wong

Tel. +86 (21) 2212 3380  
henry.wong@kpmg.com

## Grace Xie

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

## Bruce Xu

Tel. +86 (21) 2212 3396  
bruce.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

## Southern China

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

## Penny Chen

Tel. +86 (755) 2547 1072  
penny.chen@kpmg.com

## Vivian Chen

Tel. +86 (755) 2547 1198  
vivian.w.chen@kpmg.com

## Sam Fan

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

## Ricky Gu

Tel. +86 (20) 3813 8620  
ricky.gu@kpmg.com

## Angie Ho

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

## Jean Jin Li

Tel. +86 (755) 2547 1128  
jean.j.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

## Donald Lin

Tel. +86 (20) 3813 8680  
donald.lin@kpmg.com

## Grace Luo

Tel. +86 (20) 3813 8609  
grace.luo@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

## Lixin Zeng

Tel. +86 (20) 3813 8812  
lixin.zeng@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

## Yvette Chan

Tel. +852 2847 5108  
yvette.chan@kpmg.com

## Rebecca Chin

Tel. +852 2978 8987  
rebecca.chin@kpmg.com

## Matthew Fenwick

Tel. +852 2143 8761  
matthew.fenwick@kpmg.com

## Barbara Forrest

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

## Stanley Ho

Tel. +852 2685 7296  
stanley.ho@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

## Kate Lai

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

## Alice Leung

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

## Steve Man

Tel. +852 2978 8976  
steve.man@kpmg.com

## Ivor Morris

Tel. +852 2847 5092  
ivor.morris@kpmg.com

## Curtis Ng

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

## Kari Pahlman

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

## Benjamin Pong

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

## Malcolm Prebble

Tel. +852 2684 7472  
malcolm.j.prebble@kpmg.com

## Murray Sarelius

Tel. +852 3927 5671  
murray.sarelius@kpmg.com

## David Siew

Tel. +852 2143 8785  
david.siew@kpmg.com

## John Timpany

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

## Wade Wagatsuma

Tel. +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

## Lachlan Wolfers

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

## Christopher Xing

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

## Karmen Yeung

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

## Adam Zhong

Tel. +852 2685 7559  
adam.zhong@kpmg.com