

## 企業再編業務における企業所得税徴収管理の若干問題に関する公告

### 特殊性税務処理が事前承認から年度申告・事後管理へ

中国トランザクションバンキング部

税務総局は、2015年6月24日付で「企業再編業務における企業所得税徴収管理の若干問題に関する公告」(国家税務総局公告2015年第48号、以下略称「48号公告」)を公布しました。「48号公告」は、既存の問題点や直近の変更を反映し、企業の特異性税務処理の申告と事後管理方法を改定しています。

#### 1. 特殊性税務処理とは

中国における企業再編では、再編時点の再編対象現法の資産評価が必要で、資産評価額と取得原価の差額が譲渡益とみなされ譲渡益課税が行われます(一般性税務処理)。ただし、規定要件を満たすと、簿価ベースでの資産譲渡と資産譲渡益に対する課税の繰延が認められる可能性があります(特殊性税務処理)。

中国政府は企業再編を促進するため、特殊性税務処理に関する通達をいくつか公布しています。

【図表1: 特殊性税務処理の関連通達(一部抜粋)】

公布年	通達名	内容
2009年	財政部、税務総局「企業再編業務における企業所得税処理の若干問題に関する通知」(財税[2009]59号、以下略称「59号通知」)	✓ 一定の条件下で簿価ベースでの再編と資産譲渡益に対する納税の繰延(特殊性税務処理)を認めた
2010年	税務総局「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、以下略称「4号弁法」)	✓ 一般性、特殊性それぞれの税務処理の具体的な手続を規定。また特殊性税務処理に対する税務機関への確認申請を規定
2013年	税務総局「非居住者企業の株式譲渡に係る特殊性税務処理適用に関する問題に関する公告」(国家税務総局公告2013年第72号) <sup>1</sup>	✓ 特殊性税務処理を適用する手続を明確化し、認可項目から備案(届出)項目に変更し、備案にかかる時間を明確にした
2014年	国務院「企業再編市場環境の更なる最適化に関する意見」(国発[2014]14号)	✓ 各政府部門に関連政策改善を求め、企業再編に係る所得税政策を整備
	財政部、税務総局「企業再編に関連する企業所得税処理問題の促進に関する通知」(財税[2014]109号)、「非貨幣性資産投資の企業所得税政策問題に関する通知」(財税[2014]116号) <sup>2</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 「109号通知」: 特殊性税務処理の適用条件である買収対象持分比率を被買収企業全体持分の75%以上から50%以上へ緩和</li> <li>✓ 「116号通知」: 非貨幣性資産で投資した場合の企業所得税の優遇措置を規定</li> </ul>
2015年	国務院「非行政許可審査事項を取消すことに関する決定」(国発[2015]27号、以下略称「27号決定」)	✓ 49項目の非行政許可審査事項を取消。その中の一項目として「企業の特異性税務処理規定条件に合致する業務の許可」を取消
	本「48号公告」	✓ 特殊性税務処理の申告と事後管理を改定

<sup>1</sup> 詳細は、BTMU(China)実務・制度ニュースレター81期 <http://www.bk.mufg.jp/report/chi200403/313122501.pdf> をご参照下さい。

<sup>2</sup> 詳細は、BTMU(China)実務・制度ニュースレター123期 <http://www.bk.mufg.jp/report/chi200403/315020402.pdf> をご参照下さい。

## 2. 「48号公告」の内容

## (1) 事前承認から年度申告・事後管理へ

今迄、特殊性税務処理を適用する企業は、主管税務機関への備案後に、特殊性税務処理を実施していましたが、しかし国務院が「27号決定」によって「企業の特異性税務処理規定条件に合致する業務の許可」を取消したことをうけ、本件「48号公告」でも従来の税務機関への確認申請を廃止し、再編終了後の企業所得税年度申告時に特殊性税務処理に関する資料を提出するよう規定されています。

【図表 2: 特殊性税務処理の事前備案から年度申告への流れ】

「4号弁法」 第十六条	特殊税務処理を選択する場合、「59号通知」に従って、主管税務機関で届出をしなければならない。企業再編の各当事者は税務機関の確認が必要と考える場合、再編業務主導者の主管税務機関へ申請し、逐次省レベル税務機関への確認を選択できる。
「27号決定」	「企業の特異性税務処理規定条件に合致する業務の許可」を取消。
「48号公告」 第四条	各再編者は当該再編業務完了年の企業所得税年度申告時に、それぞれ各自の主管税務機関へ『企業再編所得税特殊性税務処理報告表および付属表』と申告資料を送付しなければならない。

## (2) その他

- 再編業務完了年とは、再編日が所属する企業所得税納税年度を指すとされ、債務再編・持分買収・資産買収・合併・分割といった各取引の企業再編日や各当事者・主導者を明確化しています。
- 特殊性税務処理の適用にあたって説明が求められる「合理的商業目的」について、以下5つの面から説明するよう規定されています。
  - ①再編取引の方式、②再編取引の実質的な結果、③各再編者が関連する税務状況の変化、④各再編者が関連する財務状況の変化、⑤非居住者企業の再編活動への参画状況。
- 特殊性税務処理を適用した場合、企業所得税年度申告時に、各当事者は主管税務機関に再編前の連続12ヶ月以内に当該再編に関連するその他持分、資産取引状況の有無を説明し、これらの取引が当該再編と分割取引を構成するか、一企業再編業務として処理しているのかを説明しなければなりません。

## 3. 企業への影響

「48号公告」は、特殊性税務処理に関して事前の税務機関確認が廃止され、また企業所得税年度申告時に提出が必要な特殊性税務処理申告資料を一覧リストで明確化するなど、手続の簡素化と規範化が図られています。一方で、税務機関に事後管理の強化を要求するなど、「事前行政審査・批准を削減する一方で、事後モニタリングを強化」という最近の行政改革の方向性に沿った内容となっています。

ただ、「48号公告」の施行により企業再編時の特殊性税務処理の適用可否が予測しやすくなるか、或いは対税務当局の手続負担が軽減されるか、といった点は未だ不透明で、今後の税務機関の実務運用に注目する必要があります。

以上

以下は、中国語原文と日本語参考訳です。

中国語原文	日本語参考訳
<p>国家税务总局 关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告 国家税务总局公告 2015 年第 48 号</p> <p>根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号）、《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）和《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）等有关规定，现对企业重组业务企业所得税征收管理若干问题公告如下：</p> <p>一、按照重组类型，企业重组的当事各方是指：</p> <p>（一）债务重组中当事各方，指债务人、债权人。</p> <p>（二）股权收购中当事各方，指收购方、转让方及被收购企业。</p> <p>（三）资产收购中当事各方，指收购方、转让方。</p> <p>（四）合并中当事各方，指合并企业、被合并企业及被合并企业股东。</p> <p>（五）分立中当事各方，指分立企业、被分立企业及被分立企业股东。</p> <p>上述重组交易中，股权收购中转让方、合并中被合并企业股东和分立中被分立企业股东，可以是自然人。</p> <p>当事各方中的自然人应按个人所得税的相关规定进行税务处理。</p> <p>二、重组当事各方企业适用特殊性税务处理的（指重组业务符合财税〔2009〕59号文件及财税〔2014〕109号文件第一条、第二条规定条件并选择特殊性税务处理的，下同），</p>	<p>国家税務総局 企業再編業務における企業所得税徴収管理の若干問題に関する公告 国家税務総局公告 2015 年第 48 号</p> <p>『中華人民共和国企業所得税法』およびその実施条例、『中華人民共和国税収徴収管理法』およびその実施細則、『國務院の非行政許可審査事項を取消すことに関する決定』（国発〔2015〕27号）、『財政部、国家税務総局の企業再編業務における企業所得税処理の若干問題に関する通知』（財税〔2009〕59号）と『財政部、国家税務総局の企業再編に関連する企業所得税処理問題の促進に関する通知』（財税〔2014〕109号）等の関連規定に基づき、ここに企業再編業務における企業所得税徴収管理の若干の問題に関し、以下の通り公告する：</p> <p>一、再編の種類に基づいて、企業再編の各当事者は以下を指す：</p> <p>（一）債務再編における各当事者は、債務者、債権者を指す。</p> <p>（二）持分買収における各当事者は、買収側、譲渡側および被買収企業を指す。</p> <p>（三）資産買収における各当事者は、買収側、譲渡側を指す。</p> <p>（四）合併における各当事者は、合併企業、被合併企業および被合併企業の株主を指す。</p> <p>（五）分割における各当事者は、分割企業、被分割企業および被分割企業の株主を指す。</p> <p>上述の再編取引における、持分買収での譲渡側、合併での被合併企業の株主、分割での被分割企業の株主は自然人でよい。</p> <p>各当事者における自然人は個人所得税の関連規定に基づいて税務処理を行わなければならない。</p> <p>二、再編の各当事者企業が特殊税務処理を適用する場合（再編業務が財税〔2009〕59号文書、財税〔2014〕109号文書の第一条、第二条の規定条件に合致し、あわせて特殊性税務処理を選択する場合、以下同様）、以下規定に基づ</p>

<p>应按如下规定确定重组主导方：</p> <p>（一）债务重组，主导方为债务人。</p> <p>（二）股权收购，主导方为股权转让方，涉及两个或两个以上股权转让方，由转让被收购企业股权比例最大的一方作为主导方（转让股权比例相同的可协商确定主导方）。</p> <p>（三）资产收购，主导方为资产转让方。</p> <p>（四）合并，主导方为被合并企业，涉及同一控制下多家被合并企业的，以净资产最大的一方为主导方。</p> <p>（五）分立，主导方为被分立企业。</p> <p>三、财税〔2009〕59号文件第十一条所称重组业务完成当年，是指重组日所属的企业所得税纳税年度。</p> <p>企业重组日的确定，按以下规定处理：</p> <p>1.债务重组，以债务重组合同（协议）或法院裁定书生效日为重组日。</p> <p>2.股权收购，以转让合同（协议）生效且完成股权变更手续日为重组日。关联企业之间发生股权收购，转让合同（协议）生效后12个月内尚未完成股权变更手续的，应以转让合同（协议）生效日为重组日。</p> <p>3.资产收购，以转让合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。</p> <p>4.合并，以合并合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。按规定不需要办理工商新设或变更登记的合并，以合并合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。</p> <p>5.分立，以分立合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。</p> <p>四、企业重组业务适用特殊性税务处理的，除财税〔2009〕59号文件第四条第（一）项所称企业发生其他法律形式简单改变情形外，重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管</p>	<p>き再編の主導側を確定しなければならない。：</p> <p>（一）債務再編の主導側は債務者とする。</p> <p>（二）持分買収の主導側は持分譲渡側とし、2者もしくは2者以上の持分譲渡側におよぶ場合、譲渡する被買収企業の持分比率が最大のを主導側とする（譲渡持分比率が同一である場合、協議により主導側を確定できる）。</p> <p>（三）資産買収の主導側は資産譲渡側とする。</p> <p>（四）合併の主導側は被合併企業とし、同一支配下の複数の被合併企業に関連する場合、純資産が最大のを主導側とする。</p> <p>（五）分割の主導側は被分割企業とする。</p> <p>三、财税〔2009〕59号文書第十一条でいう再編業務完了年とは、再編日が所属する企業所得税納税年度を指す。</p> <p>企業再編日の確定は以下規定に基づいて処理する：</p> <p>1.債務再編は、債務再編契約（合意）あるいは法院裁定書の発効日を再編日とする。</p> <p>2.持分買収は譲渡契約（合意）が発効し、かつ持分変更手続が完了した日を再編日とする。関連企業間で発生した持分買収で譲渡契約（合意）発効後12ヶ月以内に持分変更手続が完了していない場合、譲渡契約（合意）発効日を再編日とする。</p> <p>3.資産買収は譲渡契約（合意）が発効し、かつ各当事者が既に会計処理を実施した日を再編日とする。</p> <p>4.合併は合併契約（合意）が発効し、各当事者が既に会計処理を実施し、かつ工商新設登記あるいは変更登記が完了した日を再編日とする。規定に基づき工商新設登記あるいは変更登記が必要のない合併は、合併契約（合意）が発効し、かつ各当事者が会計処理を実施した日を再編日とする。</p> <p>5.分割は分割契約（合意）が発効し、各当事者が会計処理を実施し、かつ工商新設登記あるいは変更登記が完了した日を再編日とする。</p> <p>四、企業再編業務に特殊性税務処理を適用する場合、财税〔2009〕59号文書第四条第（一）項でいう企業にその他法律形式での簡単な変更が発生した状況を除き、各再編者は当該再編業務完了年の企業所得税年度申告時に、それぞれ各自の主管税務機関へ『企業再編所得税特殊性税務</p>
--	---

税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》(详见附件1)和申报资料(详见附件2)。合并、分立中重组一方涉及注销的,应在尚未办理注销税务登记手续前进行申报。

重组主导方申报后,其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》(复印件)。

五、企业重组业务适用特殊性税务处理的,申报时,应从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的:

- (一) 重组交易的方式;
- (二) 重组交易的实质结果;
- (三) 重组各方涉及的税务状况变化;
- (四) 重组各方涉及的财务状况变化;
- (五) 非居民企业参与重组活动的情况。

六、企业重组业务适用特殊性税务处理的,申报时,当事各方还应向主管税务机关提交重组前连续12个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易情况的说明,并说明这些交易与该重组是否构成分步交易,是否作为一项企业重组业务进行处理。

七、根据财税〔2009〕59号文件第十条规定,若同一项重组业务涉及在连续12个月内分步交易,且跨两个纳税年度,当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件,经协商一致选择特殊性税务处理的,可以暂时适用特殊性税务处理,并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

在下一纳税年度全部交易完成后,企业应判断是否适用特殊性税务处理。如适用特殊性税务处理的,当事各方应按本公告要求申报相关资料;如适用一般性税务处理的,应调整相应纳税年度的企业所得税年度申报表,

处理报告表および付属表』(付属資料1参照)と申告資料(付属資料2参照)を送付しなければならない。合併、分割での再編において一方が抹消に関連する場合、税務登記抹消手続前に申告を行わなければならない。

再編主導側が申告した後、その他の当事者がその主管税務機関に納税申告を行う。申告時には再編主導側が主管税務機関の受理を経た『企業再編所得税特殊性税務処理報告表および付属表』(コピー)を添付しなければならない。

五、企業再編業務に特殊性税務処理を適用する場合、申告時、以下の方面から順を追って企業再編に合理的な商業目的があることを説明しなければならない:

- (一) 再編取引の方式
- (二) 再編取引の実質的な結果
- (三) 各再編者が関連する税務状況の変化
- (四) 各再編者が関連する財務状況の変化
- (五) 非居住者企業の再編活動への参画状況

六、企業再編業務に特殊性税務処理を適用する場合、申告時、各当事者は主管税務機関に再編前の連続した12ヶ月内に当該再編に関連するその他持分、資産取引状況の有無についても説明を提出し、かつこれらの取引が当該再編と分割取引を構成するか否か、一つの企業再編業務として処理しているのか否かを説明しなければならない。

七、財税〔2009〕59号文書第十条の規定に基づき、同一の再編業務が連続する12ヶ月内の分割取引に関係し、かつ2つの納税年度に跨り、各当事者が最初の納税年度の取引を完了させる際に、全取引が特殊性税務処理の条件に合致することを推測して、協議の一致を経て特殊性税務処理を選択する場合、暫定的に特殊性税務処理を適用し、かつその年の企業所得税年度申告時に書面の申告資料を提出することができる。

次の納税年度に全ての取引が完了した後、企業は特殊性税務処理を適用するか否かを判断しなければならない。特殊性税務処理を適用する場合、各当事者は本公告の要求に基づき関連資料を申告しなければならない。一般性税務処理を適用する場合、相応の納税年度の企業所得税年度

計算缴纳企业所得税。

八、企业发生财税〔2009〕59号文件第六条第（一）项规定的债务重组，应准确记录应予确认的债务重组所得，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

主管税务机关应建立台账，对企业每年申报的债务重组所得与台账进行比对分析，加强后续管理。

九、企业发生财税〔2009〕59号文件第七条第（三）项规定的重组，居民企业应准确记录应予确认的资产或股权转让收益总额，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

主管税务机关应建立台账，对居民企业取得股权的计税基础和每年确认的资产或股权转让收益进行比对分析，加强后续管理。

十、适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产（股权）时，应在年度纳税申报时对资产（股权）转让所得或损失情况进行专项说明，包括特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况，以及递延所得税负债的处理情况等。

适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产（股权）时，主管税务机关应加强评估和检查，将企业特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础及相关的年度纳税申报表比对，发现问题的，应依法进行调整。

十一、税务机关应对适用特殊性税务处理的企业重组做好统计和相关资料的归档工作。各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局应于每年8月底前将《企

申告表を調整し、企業所得税を計算し、納付しなければならない。

八、企業に财税〔2009〕59号文書第六条第（一）項で規定した債務再編が発生する場合、確認すべき債務再編所得を正確に記録し、かつ相応の年度の企業所得税を合計して納付する際、その年の確認額および年ごとの繰越額の状況について説明しなければならない。

主管税務機関は台帳を設置し、企業が毎年申告する債務再編所得と台帳を比較分析し、後続管理を強化しなければならない。

九、企業に财税〔2009〕59号文書第七条第（三）項で規定する再編が発生した場合、居住者企業は確認すべき資産あるいは持分譲渡収益の総額を正確に記録し、あわせて相応の年度の企業所得税を合計して納付する際、その年の確認額および年ごとの繰越額の状況について説明しなければならない。

主管税務機関は台帳を設置し、居住者企業が取得した持分の課税基礎と毎年確認する資産あるいは持分譲渡収益を比較分析し、後続管理を強化しなければならない。

十、特殊性税務処理を適用する企業は、以降の年度に再編資産（持分）を譲渡あるいは処理する際、年度納税申告時に資産（持分）譲渡所得あるいは損失の状況等を特別に説明しなければならない。これは特殊性税務処理時に確定した再編資産（持分）の課税基礎と譲渡あるいは処理した際の課税基礎との比較状況、および繰延所得税負債の処理状況などを含む。

特殊性税務処理を適用する企業は、以降の年度に再編資産（持分）を譲渡あるいは処理する際、主管税務機関は評価と検査を強化し、企業が特殊性税務処理時に確定した再編資産（持分）の課税基礎と譲渡あるいは処理の際の課税基礎、および関連する年度の納税申告表を比較し、問題を発見した場合は、法に基づき調整しなければならない。

十一、税務機関は特殊性税務処理を適用する企業再編に対して、統計と関連資料の保存業務を適切に行わなければならない。各省、自治区、直辖市と計画単列市の国家税務局、地方税務局は、毎年8月末までに『企業再編所得税特

<p>業重组所得税特殊性税务处理统计表》(详见附件3)上报税务总局(所得税司)。</p> <p>十二、本公告适用于2015年度及以后年度企业所得税汇算清缴。《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2010年第4号)第三条、第七条、第八条、第十六条、第十七条、第十八条、第二十二、第二十三、第二十四、第二十五、第二十七、第三十二条同时废止。</p> <p>本公告施行时企业已经签订重组协议,但尚未完成重组的,按本公告执行。</p> <p>特此公告。</p> <p>附件: 1.企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表 2.企业重组所得税特殊性税务处理申报资料一览表 3.企业重组所得税特殊性税务处理统计表</p> <p style="text-align: right;">国家税务总局 2015年6月24日</p>	<p>殊性税务处理统计表』(付属資料3参照)を税務総局(所得税司)に報告しなければならない。</p> <p>十二、本公告は2015年度および以降の年度の企業所得税の集計納付に適用する。『国家税務総局の〈企業再編業務企業所得税管理弁法〉の発布に関する公告』(国家税務総局公告2010年第4号)第三条、第七条、第八条、第十六条、第十七条、第十八条、第二十二、第二十三、第二十四、第二十五、第二十七、第三十二条は同時に廃止する。</p> <p>本公告施行時、企業が既に再編合意書を締結したが、再編が完了していない場合、本公告に基づき執行する。</p> <p>ここに公告する。</p> <p>付属資料: 1.企業再編所得税特殊性税务处理報告表および付属表 2.企業再編所得税特殊性税务处理申告資料一覧表 3.企業再編所得税特殊性税务处理統計表</p> <p style="text-align: right;">国家税務総局 2015年6月24日</p>
--	---

【日本語参考訳: 三菱東京UFJ銀行(中国) 中国トランザクションバンキング部】

- ☞ 弊行が行った日本語参考訳はあくまでも参考にとどめ、中国語原文が基準となりますので、ご注意ください。
- ☞ 当資料は情報提供のみを目的として作成されたものであり、何らかの行動を勧誘するものではありません。ご利用に関しては全てお客様御自身でご判断くださいますよう、宜しくお願い申し上げます。当資料は信頼できると思われる情報に基づいて作成されていますが、当行はその正確性を保証するものではありません。内容は予告なしに変更することがありますので、予めご了承下さい。
- ☞ 当資料は銀行の関連業務に係わる手続きの案内ではなく、具体的な銀行の関連業務手続等についてはお取扱銀行までお問い合わせください。
- ☞ 当資料は著作物であり、著作権法により保護されています。全文または一部を転載する場合は出所を明記してください。

三菱東京UFJ銀行(中国)有限公司 中国トランザクションバンキング部 中国ビジネスソリューション室