

BTMU CHINA WEEKLY

EXPERT VIEW: 中国子会社の組織再編と新企業所得税法(その1)

中国でのビジネスを効率的に展開する上で、これまで事業部毎に有していた法人の合併・統合を検討する企業がある一方、販売法人の一般地域への設立が容易になってくるなどの開放政策に伴い、機能毎に法人を分割・再編成する企業、中国民营企业の買収により垂直立上げを目指す企業など、各社とも中国マーケットへのアプローチを模索しています。本稿では中国企業再編の現状とそれにまつわる中国税務、国際税務について解説します。

従来の組織再編税制と新企業所得税法下の組織再編税制

例えば、同じ市内に赤字法人と黒字法人がある場合、この二社を合併させることで、管理部門の共通化によるコスト改善効果が期待でき、また両事業の損益が通算されることで税金支出を抑えることができます。これまでは、各社の享受する優遇税制(二免三半減などの期間減免税、優遇税率の適用など)が異なっていたことから、合併後もそのメリットを享受するため、損益計算も合併前の各社を事業部として帳簿上分割管理し、税額を計算することが必要(現在でもメリットを享受したいのであれば帳簿上の分割管理が必要)でしたが、新企業所得税法による外資優遇税制の漸次撤廃により、上述のように統合によるメリットを積極的に享受していくことを指向する企業が増えています。

新企業所得税法実施条例では当初、組織再編関係の規定に一章を割いて公布する予定でしたが、税法本則に規定することは適当ではないという理由からか、最終的には削除されました。今後、公布が見込まれる個別通達の規定の内容としては以下のものが予想されます。

- 合併、分割、資産譲渡、交換における金銭等の交付が、全体取引価額の20%以下であれば、企業再編行為から生じる価値の増加／減少を益金／損金としないとする**適格企業再編税制**
- 条件(裁判所の裁定、債権者全員の同意等)を充足する関連企業間の債務免除について、債務者は債務免除益を認識する一方で、債権者は債務免除損失を税務上認識できる(寄付金課税とされない)**適格債務免除**

従って、条件を充足しない関連企業間の債務免除では、債務者は債務免除益、債権者は寄附金課税を受けます。

- **合併により引き継ぐ被合併会社の繰越損失**には限度額が設定され、『被合併会社の時価純資産 × リスクフリーレート』で計算される金額を当該年度の税額計算における繰越損失として認容される。

欠損金は将来5カ年のみ繰越可能なので、当限度額の設定により使いきれない場合が生じ得ます。

現在有効な組織再編関連個別通達としては、1997年71号通達(「外国投資企業の合併、分割、持分再編、資産譲渡等の再編業務に係る企業所得税処理に関する暫定規定」の公布に関する通達)があります。当該通達は、優遇税制などの異なる外商投資企業の組織再編後の優遇継続を主旨としており、そのために分割記帳等を原則としています。優遇のなくなる新企業所得税法では、分割記帳の意義もなくなるため、新たに個別通達公布された段階で71号通達も廃止となると考えられます。その意味から、赤字事業と黒

字事業の通算が可能となり、コストダウンと併せて、合併による統合のメリットはここにあるといつてよいでしょう。参考までに、71号通達の合併関連の概要は下記のとおりです。

● 優遇税制の取扱い

合併前に外商投資企業として享受していた企業所得税法上の優遇税制は、合併後の経営内容、経営期間に変更がなければ引継ぎ可能です。合併前の会社のそれぞれが異なる税率、異なる経営内容であった場合や減免税の残存期間が一致しない合併の場合、合併後の経営内容、期間に変更がなければ、以下のいずれかの方法で課税所得を区分し、該当する課税所得額を特定すれば、合併前の会社がそれぞれ享受していた優遇税制の引継ぎが可能です。

① 帳簿区分方式: 相応の機構を設置し、合併前の業務を継続し、それぞれ帳簿を設置し課税所得額を別計算します。

② 比率区分方式: 相応の機構を設置できないか、できたとしても明確にそれぞれの課税所得額を算定できない場合には、各種比率(営業収入、原価および費用、資産、従業員数、給与額等)によってそれぞれの課税所得額を計算します。

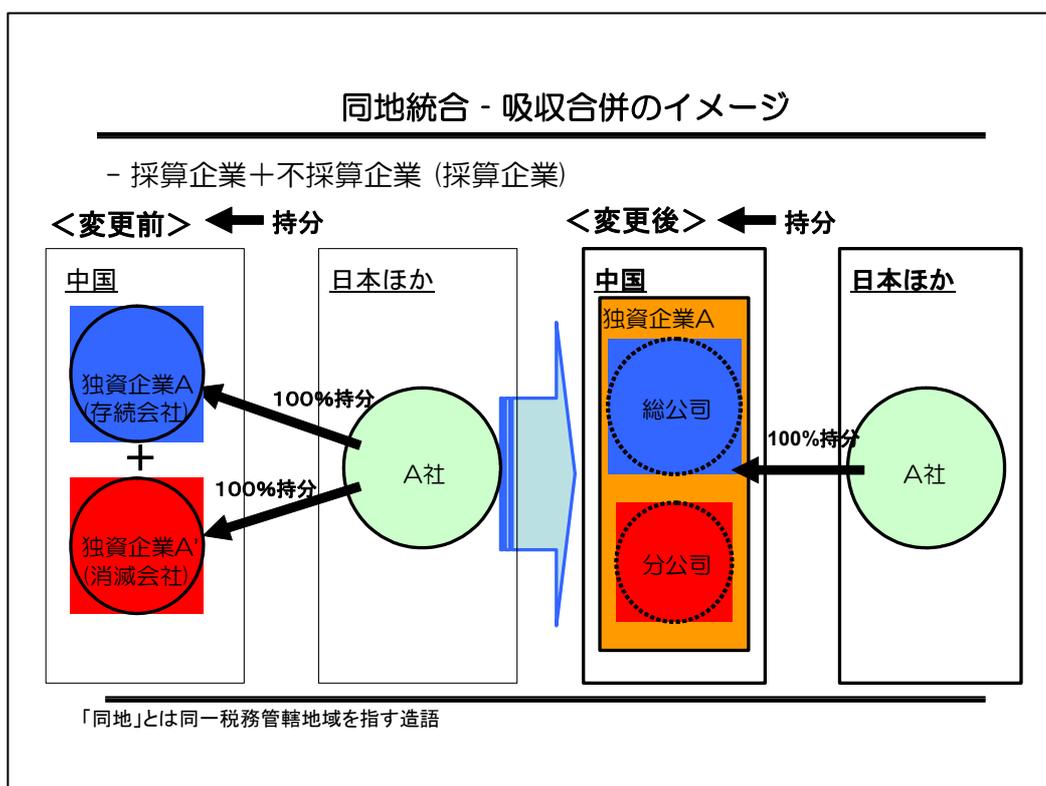
● 欠損金の引継ぎ

存続会社に引き継がれ、繰越期限(5年)内で使用可能です。

合併前の会社のそれぞれが、異なる税率、異なる経営内容であった場合、合併後は上記優遇税制で述べた区分方式によってそれぞれの課税所得額を計算して、欠損金額もそれぞれ引き継がれます。

同地統合の検討課題

耳慣れない言葉ですが、「同地統合」とは、同一の税務、税関管轄地域内にある中国子会社の合併による統合を指す造語です。これに対して「異地統合」は、異なる税務、税関管轄区域にある会社同士の統合を指します。



例えばここで、日本 A 社の有する2つの独資(持分 100%)子会社を吸収合併により統合するケースを考えてみます。通常のビジネス感覚からいえば、黒字法人が赤字法人を吸収合併するでしょう(上記被合併会社の繰越損失の限度規定を逆手に取って、赤字法人を存続会社として繰越欠損金を有効利用するという考え方もあります。最終的に規制がかかるかもしれませんが、保証の限りではありません)。

両者が隣接している場合には企業登録地の再登記(敷地の拡大、住所変更)のみで足りませんが、同一市内でも場所が離れている場合には、存続会社が総公司(本店)、消滅会社が分公司・分工場(支店)として登録される必要があります。分公司では、経費・購入代金の支払のための人民元銀行口座を分公司名義で有することはできますが、輸出入貿易代金の決済に用いる外貨口座は持たず、総公司名義の口座での決済となります。税関登録も分公司名義で行なえず、総公司名義での通関となります。その意味から、合併後において分公司を総公司与切り離して完全に独立経営することはできないと言えますが、統合メリットを享受しようとするのであれば、むしろ積極的に融合すべきであるといえましょう。

合併行為自体に対する課税は原則としてありません。合併後の企業の資産、負債及び所有者持分の各勘定は、合併前の企業の簿価に基づき計上することが原則とされます。会計上、評価金額により計上する場合には、税務計算上、加減算調整を行いません。この他、税務会計面で注意すべき点としては、以下のものがあげられます。

債権・債務の引継ぎ

中国の会社法では吸収合併において、消滅会社の債権・債務は存続会社により包括承継されるため、消滅会社の一部の債権・債務のみを引継ぐことはできません。会社法により、債務者・債権者への適時公告が義務付けられています。

固定資産の移管

固定資産移管では、土地・建物・車両の名義変更手続が必要となります。

財税「2003」184号通達では、二社以上の企業が法律と契約に基づき合併し一つの企業に編成された場合、合併後の企業に移管される土地及び建物等不動産に対する契税は免除される、と規定されています。

中古設備の移行は、取得価額を超えない価格(簿価等)で譲渡される場合には増値税が発生しません。各資産勘定は、取得価額及び償却累計額をそのまま存続会社に移行することが一般的です。

償却方法は、消滅会社がこれまで行ってきた償却方法を存続会社で継続することが実務的ですが、同種の固定資産に対し存続会社の償却方法と不一致の場合には、存続会社の償却方法に一致させる必要があるでしょう。

分公司のステイタスと独立計算

吸収合併後、消滅会社は独立した法人格を有さず、存続会社の分公司となります。

現在有効な通達(国税発「1997」97号通達)では、外商投資企業が中国国内で製品製造、商品貿易、サービスに従事する分支機構の生産経営所得は当該分支機構所在地の同類業務を行う企業に適用される企業所得税率を適用して税額を計算し、本店にて所得税を合算納税する、と規定されています。従って、税額確定のため、分公司では独立した損益計算が必要になります。しかしながら、税法統一後の現在では、独立計算の意義も薄れており、所轄税務当局への個別確認により独立計算が不要と判断されることもあります。一方、合併によって本店一括納税となることから、消滅会社側の所轄税務当局にとっては税収源の減少に繋がるため、税務当局が一部税額を従来どおり、分公司で支払うことを求めるケースもあります。この場合には、分公司の独立計算、及び存続会社の所轄税務当局での納税額計算において分公司所轄税務局で納税した税額の控除計算、が必要となります。このあたりの規定と実務上の取扱いは流動的であり、個々のケースの現実に即してそれぞれ解答も異なることでしょう。

保税輸入貨物(設備及び原材料)

外商投資企業が合併する前に輸入した、税関の監督管理期間の満了に達していない特定の減免税貨物、及び未だ消込まれて(「核銷」されて)いない保税輸入貨物については、合併後に当該貨物を引き継ぐ存続企業が税関法規に定める税関監督管理の引受全法定責任を負うものとされます。

外商投資企業が合併後も継続して減免税優遇を享受できるか、保税業務に従事する経営権を所有できるか否かについては、税関による審査を受ける必要があります。

合併前に輸入した保税貨物が未だ消込まれて(「核銷」されて)いない場合、規定上は再輸出手続を行うことが原則となり、或いは輸入関税及び輸入仕入増値税を支払って内国貨物とすることとされます。消滅会社の保税在庫の引継ぎに関しては、保税監督管理の観点から、存続会社の名義に変更する実務的対応について税関当局への確認が必要です。この結果、在庫の移動を伴わず、存続会社の名義への変更(書類上だけで輸出 & 再輸入を行なうこと)が可能な場合もあり得ます。

消滅会社の清算税務検査

吸収合併は、本来は会社清算ではありませんが、消滅会社は会社清算と同じく、形式としては法人登記の抹消を伴うことから、会社清算と同じく登録抹消前の税務検査を要求される場合があります。但しこの場合でも、存続会社より、消滅会社の潜在的税金債務の引継ぎを保証する書面を差し入れることにより、合併時の税務検査を暫時行なわないことも実務慣行としてよくあります。

日本の税制適格合併規定

日本における合併の税務では、合併に際して消滅法人の株主に交付される財産が、存続法人の株式のみである場合には、旧消滅法人の株式の譲渡対価は当該旧株の合併直前の簿価とされ、譲渡損益の計上を繰り延べるものとされます。

適格合併の要件としては、それ以外に、存続法人と消滅法人の持分関係が100%である企業グループ内ⁱの合併であること、或いは、持分関係が50%以上、100%未満である企業グループ内の合併で事業継続等の要件を満たす場合ⁱⁱ、のいずれかに該当することⁱⁱⁱ、があります。

これらの要件を充足することで適格合併の要件が充足され、みなし配当課税、株式譲渡益課税のいずれも生じません。

中国など海外子会社の合併においては、日本の会社法における合併と同様の法律効果があれば日本の会社法でいうところの合併として取扱われ、上記条件を充足することで税制適格合併として取扱われます。日本の合併の特性としては、一つの会社が他の会社と合併する際に、被合併(消滅)法人の権利義務が合併(存続)法人に包括承継されること、被合併法人は清算手続を経ずに消滅すること、があり中国の合併もこれと同様の特性を有していると考えてよいでしょう。

ⁱ 存続法人と消滅法人が親子関係にある場合のほか、存続法人と消滅法人が同一の株主によって持分を保有されている兄弟会社の場合も含まれます。

ⁱⁱ ①合併消滅法人の従業者の概ね80%以上が合併存続法人において引き続き業務に従事することが見込まれていること、②合併消滅法人の主要な事業が合併存続法人において引き続き営まれることが見込まれていること、の二要件ともに充足する場合

ⁱⁱⁱ これ以外にも、共同事業を営むための税制適格合併の要件を充足すれば、50%以下の持分割合であっても課税関係が生じません。

CHINA WEEKLY

WEEKLY DIGEST

【経済】

◆**広東省の電力不足が深刻化**: 広東省経済貿易委員会は 2 月 28 日の記者会見で、今年の広東省は改革開放以来最も深刻な電力問題に直面しており、3 月は総需要 4,950 万キロワットのうち 1,200 万キロワット不足する可能性があると言。1 月の大雪により遠隔地からの送電線が破損していることや、送電網不足に加え、経済高成長に伴う電力需要の急増等が理由。現在、送電網の修復や電力消費のピーク時を避けた操業の奨励等を行っているが、一部の地域では電力制限が避けられない模様。

【産業】

◆**コスト上昇を背景に白物家電値上げへ**: 春節前より大手家電メーカーが相次いで白物家電の値上げを発表している。原材料価格、労働コスト等の上昇を受けたもので、値上げ幅は 5~10%となっている。1 月のCPI上昇率が 7.1%と高水準を記録する中、これ迄の食料品を押し上げ要因とする「構造的な物価上昇」から、家電製品等の耐久消費財に波及した「全面的な物価上昇」へ発展するリスクも指摘されている。

【貿易・投資】

◆**「水質汚染防止法」改訂 水質保護強化**: 「水質汚染防止法」改訂版が 2 月 28 日、全国人民代表大会で可決。6 月 1 日より施行される。1996 年に次ぐ 2 度目の改訂。工業廃水や医療廃水等を排出する際の許可書の取得義務化や、違反した場合の罰則の厳格化等が主要な改定内容。また、水質環境保護目標の達成有無を地方政府の人事考課項目とし、地方政府の責任を明確にすることで、施行の徹底を図るもの。

◆**寧波梅山保税港区 国務院が認可**: 国務院は 24 日、寧波梅山保税港区の設立を認可した。上海洋山、天津東疆、大連大窑湾、海南洋浦に続く 5 番目の税関特別監督管理区域となる。保税港区は保税区和輸出加工区の機能を併せもち、中継貿易、配送、調達、輸出加工等が可能な優遇された地域。

◆**「グリーン証券」の指導意見公布**: 国家環境保護総局は 22 日付けで、「上場企業の環境保護監督管理の強化に関する指導意見」を発表。火力発電、鉄鋼、セメント等の「二高(高エネルギー消費・高汚染)」にあたる 13 業種を対象に、上場、増資を申請する際、汚染排出量、廃棄物の処理等について、当局の環境審査を義務付ける。「グリーン融資」、「グリーン保険」に続く環境経済政策の第 3 弾となる。

【金融・為替】

◆**中銀「第 4 四半期貨幣政策執行報告」発表**: 中国人民銀行(中央銀行)は 22 日、「2007 年第 4 四半期貨幣政策執行報告」を発表。インフレ防止が 2008 年のマクロ調整の最重要課題であるとし、金融引締め政策を継続する方針を明らかにした。国際商品価格との連動や国内供給の制約を主因に、上半期のCPIは引続き高水準での推移を予測。多様な通貨政策を用いて、流動性管理を強化すると共に、人民元相場については弾力性を高め、合理的でバランスの取れた水準で安定させる方針を示した。

人民元の動き

日付	Open	Range	Close	JPY		HKD		EUR		金利 (1wk)	上海A株 指数	前日比	
				前日比	Close	前日比	Close	前日比	Close				
2008.02.25	7.1431	7.1431~7.1597	7.1522	0.0104	6.6614	0.0066	0.9177	0.0017	10.5980	0.0188	4.5000	4398.81	-186.6800
2008.02.26	7.1500	7.1492~7.1720	7.1580	0.0058	6.6320	-0.0294	0.9180	0.0003	10.6244	0.0264	4.2000	4446.82	48.0100
2008.02.27	7.1490	7.1410~7.1500	7.1420	-0.0160	6.7181	0.0861	0.9170	-0.0009	10.7672	0.1428	2.8300	4547.54	100.7200
2008.02.28	7.1200	7.1122~7.1202	7.1133	-0.0287	6.6758	-0.0423	0.9138	-0.0032	10.7397	-0.0275	2.8300	4511.11	-36.4300
2008.02.29	7.1045	7.1030~7.1180	7.1115	-0.0018	6.7922	0.1164	0.9128	-0.0010	10.8213	0.0816	2.8300	4562.78	51.6700

RMB レビュー&アウトルック

今週の人民元は前週末比ほぼ同水準となる 7.1431 でオープンした。週前半は実需筋の月末ドル資金調達にともなう人民元売りの動きに上値を抑えられたが、夜間時間に発表された米国経済指標が弱い内容であったことや米国要人発言等より米ドルが対主要通貨で軟調推移となる中、28 日には人民元も対米ドルで為替制度変更後では最大となる前日比 0.4%もの急伸となった。週末にかけても続伸し、結局、為替制度変更後の最高値となる 7.1030 を示現し、7.1115 にて越週となった。来週 5 日より全人代(全国人民代表大会、本邦の国会に相当)が開催となる。同会期中の大幅な為替水準の変動は考えづらいものの、インフレ圧力に対応するため当局が一段の人民元高を許容するとの市場の見方は不変であり、会期前後の相場水準には注意が必要だろう。

(市場営業部 為替営業推進グループ グローバル営業ライン)

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、すべてお客様御自身でご判断下さいませよう、宜しく願い申し上げます。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。また、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。