

Tax Analysis

中国税務

国家税務総局が「持分譲渡所得に係る個人所得税管理弁法」を公布

Authors:

Beijing

Huan Wang

Partner

Tel: +86 10 8520 7510

Email: huawang@deloitte.com.cn

Shanghai

Irene Yu

Director

Tel: +86 21 6141 1277

Email: iryu@deloitte.com.cn

For more information, please contact:

Global Employer Services

National leader / Eastern China

Shanghai

Joyce W. Xu

Partner

Tel: +86 21 6141 1178

Email: joycewxu@deloitte.com.cn

Northern China

Beijing

Gus Kang

Partner

Tel: +86 10 8520 7600

Email: gukang@deloitte.com.cn

Southern China

Hong Kong

Tony Jasper

Partner

Tel: +852 2238 7499

Email: tojasper@deloitte.com.hk

概要

国家税務総局は 2014 年 12 月 7 日に「持分譲渡所得に係る個人所得税管理弁法」(国家税務総局公告 2014 年第 67 号) (以下「67 号公告」または「管理弁法」) を公布した。管理弁法では、自然人 (以下「個人」) の株主が中国国内に設立された企業または組織の持分を譲渡する場合の個人所得税の取扱いおよび申告に関する要求について具体的に規定している。中国の個人所得税法の関連規定によれば、個人が企業の持分を譲渡することによって得た所得は「財産譲渡所得」として、20% の個人所得税が課税される。また、地方税務機関に関連資料を提出しなければならない。67 号公告は 2015 年 1 月 1 日から施行され、現行の関連通達 (即ち、国税函 [2009]285 号と国家税務総局公告 2010 年第 27 号) は同時に廃止される。

67 号公告では、個人が持分譲渡所得を取得し、個人所得税を計算、申告する過程における若干の重要な事項 (持分譲渡収入の確定、持分原価の確定、納税者と源泉徴収義務者の申告に関する要求等を含む) についても明確にしている。

公告のポイント

「持分譲渡」の適用範囲

67 号公告によれば、持分譲渡には以下の状況が含まれる。

- 持分の売却
- 企業による持分の買戻し
- 発行人が最初に新株を公開発行する際に、被投資企業の株主が保有する株式を公開発行の方式により合わせて投資者に売却すること
- 司法機関または行政機関が持分を強制的に移転すること
- 持分をもって対外投資するか、またはその他の非貨幣性取引を行うこと
- 持分による債務の返済
- その他の持分移転行為

管理弁法は、個人の上海証券取引所、深圳証券取引所での、上場会社の公開発行または流通市場において取得した上場株式の譲渡、譲渡制限株式の譲渡、およびその他の特別規定が適用される持分譲渡行為には適用されない。

持分譲渡に係る課税所得額の確定

個人が持分を譲渡する際、持分譲渡収入から持分原価および合理的な費用を差し引いた後の残額が課税所得額となり、「財産譲渡所得」として 20% の税率で個人所得税を計算、納付する。持分の譲渡が人民元以外の通貨で決済される場合、決済当日の為替レートの仲値で人民元に換算し、課税所得額を計算する。

67号公告によれば、持分譲渡収入には譲渡者が持分の譲渡によって取得した各種形式の経済利益（例えば、現金、現物、有価証券等）が含まれる。また、譲渡者が取得した「持分の譲渡と関連する各種の金額」（例えば、違約金、補償金等）も全て持分譲渡収入に含めなければならない。さらに、管理弁法の第9条では、納税者が契約の約定に基づき、約定した条件を満たした後に取得する収入も持分譲渡収入となる旨が規定されている。当該条項はM&Aにおいてよく見られる“earn-out payments”（価格調整条項）を想定しているようである。この取決めがある場合、売り手は取引がクローズした後に追加的な収入を得る可能性がある。

67号公告では、持分譲渡収入は公正取引の原則に基づいて決定されなければならないと規定している。譲渡者が持分譲渡収入に関する資料を提供しない場合、または申告した持分譲渡収入が明らかに低く、かつ正当な理由がない場合には、管轄税務機関は持分譲渡収入を査定する権限を有する。

- 「明らかに低い」状況

以下のいずれかの状況に該当する場合、持分譲渡収入は明らかに低いものと見なされる。

1. 申告された持分譲渡収入が持分に対応する純資産額より低い場合。そのうち、被投資企業が土地使用権、家屋、不動産企業の未販売不動産、知的財産権、鉱物探査権、鉱物採掘権、持分等の資産を有する場合には、申告された持分譲渡収入が持分に対応する純資産の公正価値より低い場合。
2. 申告された持分譲渡収入が初期投資原価より低いか、または当該持分を取得した際に支払った代金と関連の税金費用の金額より低い場合。
3. 申告された持分譲渡収入が同じまたは類似の条件の下での同一企業の同一株主またはその他の株主の持分譲渡収入より低い場合。
4. 申告された持分譲渡収入が同じまたは類似の条件の下での同業種の企業の持分譲渡収入より低い場合。
5. 合理性のない持分あるいは株式の無償譲渡。
6. 管轄税務機関が認定するその他の状況。

- 「正当な理由」の認定

以下のいずれかの状況に該当する場合、持分譲渡収入が明らかに低くても、正当な理由があるものと見なされる。

1. 被投資企業が国家の政策調整により生産経営に重大な影響を受け、低額で持分を譲渡することになったことを証明できる有効な文書を発行できる場合。
2. 法的効力のある身分関係の証明を提供できる配偶者、父母、子女、祖父母、孫、兄弟姉妹および譲渡者に対して直接に養育または扶養の義務を負う養育者または扶養者に持分を相続させ、あるいは譲渡する場合。
3. 関連の法律、政府文書または企業の定款で規定され、かつ譲渡価格が合理的かつ真実であることを十分に証明できる関連の資料がある、本企業の従業員が保有する対外譲渡できない持分の内部譲渡である場合。
4. 持分譲渡の双方がその合理性を証明する有効な証拠を提供できるその他の合理的な状況。

- 査定方法

持分譲渡収入が明らかに低く、かつ正当な理由がない場合、管轄税務機関は以下の方法に従って収入を査定することができる（以下の順序による）。

1. 純資産査定法

1株当たりの純資産額または持分に対応する純資産額に基づいて持分譲渡収入を査定する。被投資企業の土地使用権、家屋、不動産企業の未販売不動産、知的財産権、鉱物探査権、鉱物採掘権、持分等の資産が企業の総資産に占める割合が20%（従来の規定は50%）を超える場合、管轄税務機関は納税者の提供した資産評価報告書（法定資格を有する仲介機関が発行）を参考にして持分譲渡収入を査定する。6ヶ月以内に再度持分譲渡が発生し、かつ被投資企業の純資産に重大な変化がない場合、管轄

税務機関は前回の持分譲渡時の被投資企業の資産評価報告書を参考にして持分譲渡収入を査定することができる。

2. 比較法

以下を参考にして譲渡収入を査定する。

- 同じまたは類似の条件の下での同一企業の同一株主またはその他の株主の持分譲渡収入
- 同じまたは類似の条件の下での同業種の企業の持分譲渡収入

3. その他の合理的な方法

持分原価

個人が譲渡する持分の原価は以下の方法で確定する。

1. 現金出資の方式で取得した持分については、実際に支払った金額と持分の取得に直接関連する合理的な税金費用の和により持分原価を確定する。
2. 非貨幣性資産を出資する方式で取得した持分については、税務機関が認めたまたは査定した出資時の非貨幣性資産の価格と持分の取得に直接関連する合理的な税金費用の和により持分原価を確定する。
3. 親族、直接の養育または扶養対象者から無償譲渡の方式で取得した持分（前述の「正当な理由」の認定の2.を参照）については、持分の取得により発生した合理的な税金費用と元の保有者の持分原価の和により持分原価を確定する。
4. 被投資企業が資本準備金、積立金、未処分利益を資本金に組み入れ、個人株主が既に法により個人所得税を納付した場合、資本組入額と関連の税金費用の和をもって、組み入れた資本金に係る持分の原価を確定する。
5. 上述の状況を除き、管轄税務機関は個人所得税の二重課税を排除するという原則に従い、合理的に持分原価を確定する。

持分の譲渡者が管轄税務機関から持分譲渡収入の査定を受け、法により個人所得税を納付済みである場合、当該持分の譲受者の持分原価は、持分の取得時に発生した合理的な税金費用と譲渡者の管轄税務機関が査定した持分譲渡収入の和をもって確定する。

個人が同じ被投資企業の持分を複数回にわたり取得した場合、そのうちの一部の持分を譲渡する際には、加重平均法によりその持分原価を確定する。

納税申告および源泉徴収義務

67号公告によれば、個人の持分譲渡所得に係る個人所得税は被投資企業の所在地の地方税務機関を管轄税務機関とする。また、管理弁法では、譲渡者（即ち、納税者）、譲受者（即ち、源泉徴収義務者）および持分を譲渡される被投資企業が持分譲渡の過程において履行すべき報告義務についても規定している。

事前報告義務

譲受者——譲受者は源泉徴収義務者として、持分譲渡に関する契約の締結後5営業日以内に、持分譲渡に関する状況を管轄税務機関に報告しなければならない。

被投資企業——被投資企業は董事会あるいは株主会の終了後5営業日以内に、持分変動事項に関わる董事会あるいは株主会の決議書、議事録等の資料を管轄税務機関に提出しなければならない。

納税申告義務

譲渡者/譲受者——以下のいずれかの状況がある場合、譲渡者、譲受者は翌月15日までに管轄税務機関で納税申告を行わなければならない（管理弁法では明確にされていないが、同一の譲渡に関して以下のうちの複数の状況がある場合、納税申告義務はそのうち最も早いものの発生時点で生じるものと思われる）。

- 譲受者が持分譲渡代金の全額または一部を支払った。
- 持分譲渡契約が締結され、発効した。

- 譲受者が株主の職責を実際に履行し、または株主の権益を享受した。
- 国家の関連部門の判決、登記あるいは公告が発効した。
- 関連の譲渡行為（例えば、司法機関または行政機関による強制的な持分の移転、持分による対外投資等）が完了した。
- 税務機関が認定した、持分が既に移転したことを示す証拠があるその他の状況。

事後報告義務

被投資企業——被投資企業は個人株主あるいは株主が保有する持分に変動が生じた場合、翌月 15 日までに株主の変更状況を管轄税務機関に報告しなければならない。

コメント

- 67 号公告では、個人株主が持分譲渡所得を取得した場合の個人所得税の計算、納付に関するいくつかの重要事項について明確にしている。これらの事項には、持分譲渡所得の課税所得額の確定、持分原価の確定および納税申告と源泉徴収義務が含まれる。
- 67 号公告では特に、個人が持分を譲渡する取引における譲受者の源泉徴収義務、および被投資企業の事前、事後報告義務について明確にしている。当該公告は、税務部門が個人の持分譲渡に対するモニタリングをさらに強化しようとしていることを示している。特に、税務機関は今後、持分譲渡に係る個人所得税の電子台帳を設置すること、個人株主と毎回の持分譲渡取引に関する情報を徴収管理情報システムに入力すること、持分譲渡に対してチェーン式動態管理を実施することを求められる。
- 2011 年以降の個人所得税改革の精神に則して、当該公告は国家が高額所得者の投資性所得に対する徴税管理を強化するための重要な措置の一つと見なすことができる。個人株主と被投資企業は関連の政策動向に留意し、納税申告と源泉徴収に関する規定に従い、税務機関の調査に対応するために、持分譲渡に関する書類を適切に保管しなければならない。また、持分譲渡取引を行う前に専門家のアドバイスを受け、適切にコンプライアンスの要求を満たすようにすることを提案する。

本 Tax Analysis の内容は、デロイトのグローバル・エンプロイヤー・サービスに関わるものです。

本 Tax Analysis はデロイト中国が中国大陸及び香港のクライアント及びスタッフ向けに作成している、一般的な参考目的のものであります。読者の皆様には、このニュースレターに含まれる情報に関して何らかの行動をとる前に、税務アドバイザーのアドバイスを受けることを提案いたします。本 Tax Analysis の内容に関する更なる情報、アドバイス或いはその他の税務問題に関する分析をご希望される場合、以下の担当者までご連絡ください。

北京

吳嘉源

パートナー

TEL : +86 10 8520 7501

FAX : +86 10 8518 7501

E-mail : keving@deloitte.com.cn

重慶

湯衛東

パートナー

TEL : +86 23 6310 6206

FAX : +86 23 6310 6170

E-mail : ftang@deloitte.com.cn

大連

湯衛東

パートナー

TEL : +86 411 8371 2888

FAX : +86 411 8360 3297

E-mail : ftang@deloitte.com.cn

広州

展佩佩

パートナー

TEL : +86 20 8396 9228

FAX : +86 20 3888 0121

E-mail : sachin@deloitte.com.hk

杭州

盧強

パートナー

TEL : +86 571 2811 1901

FAX : +86 571 2811 1904

E-mail : qilu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

パートナー

TEL : +852 2852 6440

FAX : +852 2520 6205

E-mail : sachin@deloitte.com.hk

済南

蔣晓華

ディレクター

TEL : +86 531 8518 1058

FAX : +86 531 8518 1068

E-mail : betjiang@deloitte.com.cn

マカオ特別行政区

展佩佩

パートナー

TEL : +853 2871 2998

FAX : +853 2871 3033

E-mail : sachin@deloitte.com.hk

南京

許柯

パートナー

TEL : +86 25 5791 5208

FAX : +86 25 8691 8776

E-mail : frakxu@deloitte.com.cn

上海

郭心潔

パートナー

TEL : +86 21 6141 1308

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : eunicekuo@deloitte.com.cn

深圳

展佩佩

パートナー

TEL : +86 755 8246 3255

FAX : +86 755 8246 3186

E-mail : sachin@deloitte.com.hk

苏州

許柯/梁晴

パートナー

TEL : +86 512 6289 1318/1328

FAX : +86 512 6762 3338

E-mail : frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

天津

蘇国元

パートナー

TEL : +86 22 2320 6680

FAX : +86 22 2320 6699

E-mail : jassu@deloitte.com.cn

武漢

祝維純

パートナー

TEL : +86 27 8526 6618

FAX : +86 27 8526 7032

E-mail : juszhu@deloitte.com.cn

厦門

展佩佩

パートナー

TEL : +86 592 2107 298

FAX : +86 592 2107 259

E-mail : sachin@deloitte.com.hk

デロイト中国税務技術センターについて

デロイト中国の税務技術センター (National Technical Center: “NTC”) は、デロイト中国の税務サービスの品質を高め、クライアントにより良いサービスを提供し、デロイト中国の税務チームをサポートすることを目的として、2006年に設置されました。デロイト中国のNTCは、“Tax Analysis”、“Tax News”などの刊行物を発行し、最新の税務に関する法規の紹介、技術的な観点からのコメントを提供しています。NTCでは、不明確または複雑な税務問題に対する調査研究と分析を行い、専門的なアドバイスの提供も行っています。

中国税務技術センター

E-mail : ntc@deloitte.com.cn

主管パートナー

許徳仁

パートナー

TEL : +86 21 6141 1498

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : lkhaw@deloitte.com.cn

華北区

張博

パートナー

TEL : +86 10 8520 7511

FAX : +86 10 8518 1326

E-mail : juliezhang@deloitte.com.cn

華南区 (香港)

殷国焯

パートナー

TEL : +852 2852 6538

FAX : +852 2520 6205

E-mail : dyun@deloitte.com.hk

華南区 (内地/澳門)

張文杰

ディレクター

TEL : +86 20 2831 1369

FAX : +86 20 3888 0121

E-mail : gercheung@deloitte.com.cn

華东区

朱正萃

ディレクター

TEL : +86 21 6141 1262

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : kzhu@deloitte.com.cn

日系企業担当者

上海

大久保 孝一
パートナー
TEL : +86 21 6141 2128
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : kokubo@deloitte.com.cn

上海

沙 蒙
ディレクター
TEL : +86 21 6141 1703
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : msha@deloitte.com.cn

上海

上田 博規
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1701
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

天津

濱中 愛
マネジャー
TEL : +86 22 2320 6820
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : ahamanaka@deloitte.com.cn

深圳

大塚 武司
マネジャー
TEL : +86 755 3331 8116
FAX : +86 755 8246 3186
E-mail : taotsuka@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁
シニアマネジャー
TEL : +86 411 8371 2850
FAX : +86 411 8360 3297
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一
パートナー
TEL : +86 21 6141 1368
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

大穂 幸太
マネジャー
TEL : +86 21 6141 1711
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : koho@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介
マネジャー
TEL : + 86 512 6289 1298
FAX : +86 512 6762 3338
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴
シニアマネジャー
TEL : +86 22 2320 6612
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

香港

中川 正行
パートナー
TEL : +852 2852 6592
FAX : +852 2542 4597
E-mail : manakagawa@deloitte.com.hk

上海

片岡 伴維
マネジャー
TEL : +86 21 2316 6687
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : tkataoka@deloitte.com.cn

上海

渡邊 崇
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1702
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : takwatanabe@deloitte.com.cn

北京

原井 武志
パートナー
TEL : +86 10 8520 7310
FAX : +86 10 8518 1218
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

広州

前川 邦夫
マネジャー
TEL : +86 20 2831 1050
FAX : +86 20 3888 0575
E-mail : kmaekawa@deloitte.com.cn

香港

杉原 伸太郎
シニアマネジャー
TEL : +852 2852 6545
FAX : +852 2542 4597
Email: ssugihara@deloitte.com.hk

デロイトについて

Deloitte (“デロイト”)は英国法令に基づいて設立された保証有限責任会社であるDeloitte Touche Tohmatsu Limited及びその1社または複数のメンバーファームを指します。各メンバーファームはいずれも独立の法的地位を持つ法的実体です。Deloitte Touche Tohmatsu Limited及びそのメンバーファームの法的組織の詳細については、www.deloitte.com/cn/aboutをご参照ください。

デロイトは各業種の上場及び未上場クライアントに対して監査、税務、コンサルティング及びファイナンシャルアドバイザーサービスを提供しています。デロイトのメンバーファームのネットワークは世界150カ国に及び、世界一流のプロフェッショナルサービスの能力とローカルマーケットでの深い専門知識により、世界各地におけるクライアントのビジネスの成功をサポートしています。デロイトの200,000名のプロフェッショナルは優れた模範となるために努力しています。

デロイト大中華圏について

デロイトはリーディングプロフェッショナルサービスプロバイダーの一つであり、大中華圏において北京、香港特別行政区、上海、台北、成都、重慶、大連、広州、杭州、ハルビン、新竹、済単、高雄、マカオ特別行政区、南京、深圳、蘇州、台中、台南、天津、武漢及び厦門を含めて22都市に13,500名のスタッフを有し、現地の法規によりクライアントにサービスを提供しています。

デロイト中国について

デロイトは最初1917年に上海に事務所を設立しました。グローバルなネットワークの下、デロイト中国は国内企業、多国籍企業及び高成長企業に対して監査、税務、コンサルティング及びファイナンシャルアドバイザーサービスを提供しています。デロイト中国は豊富な経験を有し、一貫して中国の会計基準、税制の制定及び職業会計士の発展に多大な貢献をしてきました。

本ニュースレターに含まれる情報は、一般的な情報です。したがって、Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, the Deloitte Touche Tohmatsu Verein, 及びいずれかのメンバーファーム或いは上述したその関連機構(総称して“デロイトネットワーク”)の提供する会計、税務、法律、投資、コンサルティング或いはその他の専門的な提案若しくはサービスを構成しません。自社の財務または業務に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、専門家のアドバイスを受けることを提案いたします。デロイトネットワークに属する機構は、読者の本ニュースレターの使用によって生じる何らかの損失については責任を負いません。