

Tax Analysis

中国税務

Authors:

Beijing

Huan Wang

Partner

Tel : +86 10 8520 7510

Email : huawang@deloitte.com.cn

Julie Zhang

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Email : juliezhang@deloitte.com.cn

Crystal Chen

Manager

Tel : +86 10 8520 7881

Email : yichen@deloitte.com.cn

For more information, please contact :

Global Employer Services

National and Eastern Region Leader

Shanghai

Joyce W. Xu

Partner

Tel : +86 21 6141 1178

Email : joycewxu@deloitte.com.cn

Northern Region

Beijing

Gus Kang

Partner

Tel : +86 10 8520 7600

Email : guskang@deloitte.com.cn

Southern Region

Hong Kong

Tony Jasper

Partner

Tel : +852 2238 7499

Email : tojasper@deloitte.com.hk

非貨幣性資産の投資に係る個人所得稅政策の公布

財政部および国家稅務總局（以下「國稅總局」）は 2015 年 3 月 30 日に「個人の非貨幣性資産の投資に係る個人所得稅政策に関する通知」（財稅[2015]41 号、以下「41 号文」）を公布した。その後まもなく、國稅總局は 4 月 8 日に 41 号公告の適用に関わる「個人の非貨幣性資産の投資に係る個人所得稅の徵收管理問題に関する公告」（國家稅務總局公告 2015 年第 20 号、以下「20 号公告」）を公布した。

41 号文によれば、個人が非貨幣性資産をもって行う投資は、個人による非貨幣性資産の讓渡と投資が同時に発生したものとみなされ、非貨幣性資産の讓渡による所得に対しては“財產讓渡所得”として個人所得稅を納付しなければならない。同時に、41 号文により、上海自由貿易試驗区で試行されていた個人の非貨幣性資産の投資に係る分割納稅政策が全国で実施されることになった。2015 年 4 月 1 日に施行された 20 号公告では、課稅所得額の計算、分割納稅計画の届出、被投資企業の報告義務等の、41 号文の政策の実施に関わる具体的な事項について規定している。

1. 歴史的背景

個人が非貨幣性資産をもって投資する場合の個人所得稅の取扱いについては、法規上も実務上も変遷を遂げてきた。以下では、近年において出された関連の文書について簡単に整理する。

個人が非貨幣性資産をもって投資した場合の個人所得稅の取扱いについて最初に取り上げた文書の一つは、2005 年に國稅總局が福建省地方稅務局に宛てて出した返答書（國稅函[2005]319 号、以下「319 号文」）である。319 号文では、非貨幣性資産をもって投資した個人は、当該行為によって被投資企業の持分を取得した時点では、資産の価値増加額に対する個人所得稅を暫定的に免除されるが、投資の回収、讓渡または清算をする時点で所得がある場合、規定に従って個人所得稅を課すとしていた。その後、一部の地方の稅務機關（例えば、浙江省地方稅務局）も、319 号文の政策の趣旨および取扱いを踏襲する通達を公布した。

2008 年には、一部の地方の稅務機關がウェブサイト上に「資産の価値増加額に係る個人所得稅の徵收問題に関する通知」（國稅發[2008]115 号、以下「115 号文」）を掲載した。115 号文の第 2 条では、“個人が価値の増加した非貨幣性資産をもって投資を行い、持分を取得した場合、個人が取得した持分の価値が当該資産の原価を上回る部分は個人所得に該当し、“財產讓渡所得”として個人所得稅を計算しなければならない。稅額は個人が持分を取得するときに被投資企業が源泉徵收する“と規定していた。しかし、115 号文はすぐにウェブサイトから削除された。319 号文と 115 号文における稅務上の取扱いは明らかに異なるため、政策に対する理解および実務運用において不確定性を生じることとなった。319 号文では、関連の所得に対する課稅を持分の処分時点まで繰り延べることを認めているが、115 号文では投資時点で被投資企業が稅額を源泉徵收することを求めており、實質的に 319 号文の繰延處理を否定するものとなっている。

2011年1月に公布された国家税務総局公告2011年第2号により、319号文は廃止された。同年2月、国税総局は江蘇省地方税務局に対する返答書（国税函[2011]89号、以下「89号文」）において、ある会社の個人株主が価値の増加したその会社の持分をもって他の会社の第三者割当増資に参加することは財産譲渡行為に該当し、その所得は“財産譲渡所得”として個人所得税を納付しなければならないとした。ただし、89号文では納税時点について特に規定していない。

最終的に、2013年に国务院が發布した上海自由貿易試験区全体方案（国発[2013]38号）において、上海自由貿易試験区に登録した個人株主が、非貨幣性資産による対外投資等の資産再編行為により生じた資産の価値増加部分に係る所得税を5年を超えない期間において分割納付することが試験的に認められた。今回、財政部と国税総局が共同で公布した41号文はこの試験的政策の適用範囲を全国に広げるものである。

2. 41号文と20号公告の主な内容

2.1 適用範囲

41号文では、個人が投資時点で非貨幣性資産の価値増加額に対して納税することを要求しているが、個人による投資を奨励する目的で、個人が分割納税する方式を認め、かつ当該政策の適用範囲を全国に広げた。

“非貨幣性資産の投資”には、非貨幣性資産を出資して新しい企業を設立すること、および非貨幣性資産を出資して企業の増資、第三者割当増資、株式交換、再編等の投資行為に参加することを含む。

2.2 課税所得額の計算

41号文の規定によれば、個人が非貨幣性資産を投資する場合、評価後の公正価値によって非貨幣性資産の譲渡収入を認識しなければならない。また、当該譲渡収入から当該資産の原価および合理的な税金費用を差し引いた残額が課税所得額となる。

20号公告に基づき、“非貨幣性資産の原価”とは、納税者が当該資産を取得した時に実際に発生した支出を指す。もし納税者が十分かつ正確な非貨幣性資産の原価の証拠を提供できず、非貨幣性資産の原価を正しく計算できない場合、管轄税務機関は法によりその非貨幣性資産の原価を査定することができる。また、“合理的な税金費用”とは、納税者が非貨幣性資産を投資する過程で発生した、資産の移転に関連する税金および合理的な費用を指す。

納税者が持分をもって投資を行う場合について、20号公告では、「持分譲渡所得に係る個人所得税管理弁法（試行）」（国家税務総局公告2014年第67号、以下「67号公告」）の関連規定に従い、持分の原価を確定すべき旨を明らかにしている¹。しかし、20号公告では、納税者が技術発明成果等の無形資産をもって投資する場合の原価の確定については何らの指針も提供していない。

2.3 納税申告

41号文と20号公告によれば、非貨幣性資産を投資し、被投資企業の持分を取得した個人は納税者となり、当該投資行為の発生した翌月15日以内に管轄税務機関で納税申告を行う必要がある。一括して納税することが困難な場合、納税者は分割納税することができる。具体的には下記2.4を参照。

なお、個人が投資する資産の種類により、非貨幣性資産の投資行為に係る管轄税務機関は異なる。

- ・納税者が不動産で投資する場合は、不動産の所在地の地方税務機関を管轄税務機関とする。
- ・納税者が保有する企業持分で投資する場合は、当該企業の所在地の地方税務機関を管轄税務機関とする。
- ・納税者がその他の非貨幣性資産で投資する場合は、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。

2.4 分割納税および関連の届出手続

上述の通り、41号文では、納税者が一括納税することが困難な場合、課税行為が発生した日から5カ年度以内に個人所得税を分割納付できるとしている。分割納税政策は2015年4月1日から施行されるが、2015年4月1日より前5年以内に発生した、まだ納税処理を行っていない個人による非貨幣性資産の投資にも適用できる。よって、2015年4月1日より前に非貨幣性資産の投資を行った個人であっても、残余期間内において納税額を分割納付することができる。

ただし、納税者が投資取引の過程で現金対価を受領した場合には、現金部分を優先的に納税に充当し、現金が不足する部分の税額についてのみ分割納付することができる。また、納税者が分割納税期間に保有する持分を譲渡して現金収入を取得した場合も、当該現金収入を優先的にまだ納付していない税額の納付に用いなければならない。

41号文は納税者に対して、分割納税を行う前に管轄税務機関に分割納税計画を届け出ることを要求している。20号公告では当該要求の実行に関して具体的に規定している。2015年4月1日以降に発生した取引に対して、納税者が分割納税

¹ 2014年12月30日発行のTax Analysis-「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」を参照。

する必要がある場合、被投資企業の持分を取得した日の翌月 15 日以内に、自ら納税計画を立て、管轄税務機関に届出に必要となる資料を提出しなければならない。これには、「非貨幣性資産に係る個人所得税分割納付届出表」、納税者の身分証明書、投資契約書、非貨幣性資産の評価価格の証明資料、非貨幣性資産の原価と合理的な税金費用を証明する関連資料等が含まれる。2015 年 4 月 1 日より前に発生した取引に対して、納税者が分割納税することを希望する場合の届出期限は、20 号公告の公布日（即ち 4 月 8 日）から 30 日以内である。

分割納税期間において、納税者の分割納税計画に調整または変更が生じた場合、改めて分割納税計画を立てる必要があり、管轄税務機関にも改めて「非貨幣性資産に係る個人所得税分割納付届出表」を提出しなければならない。

2.5 被投資企業の報告義務

20 号公告では、被投資企業が個人所得税を源泉徴収することは要求していないが、被投資企業の報告義務について規定している。個人が被投資企業に非貨幣性資産を出資して当該企業の持分を取得したとき、および分割納税期間において納税者の持分に変動が生じたときには、被投資企業は関連事項が発生した後 15 日以内に管轄税務機関にその状況を報告し、かつ税務機関の公務の遂行に協力しなければならない。

3. デロイトのコメント

41 号文では、個人が非貨幣性資産をもって投資を行う場合、資産の価値増加部分について投資時点で納税すべきことを明らかにしているが、一方で納税者の資金繰りを考慮し、納税者が課税行為の発生した日から 5 カ年度以内に税額を分割納付することも認めている。この取扱いは、「非貨幣性資産の投資に係る企業所得税政策の問題に関する通知」（財税[2014]116 号）に類似するものである。後者においても、非貨幣性資産の投資によって生じた財産譲渡所得について、5 年以内の期間に譲渡者の課税所得額に計上することを認めている。ただし、116 号文では譲渡所得を関連年度の課税所得額に均等計上することを求めているのに対し、41 号文と 20 号公告には、分割納付する税額を各年度にどのように配分すべきかに関する規定はない。このことは、41 号文と 20 号公告が適用される納税者は自由に分割納税計画を立てられることを意味する。今後、非貨幣性資産による投資を予定しているか、あるいは既にこのような投資を行ったが、まだ納税処理を行っていない個人は、41 号文と 20 号公告の潜在的な影響を評価する必要がある。

注：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 : kevng@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

楊力

パートナー

TEL : +86 411 8371 2801

FAX : +86 411 8360 3297

E-mail : leoyang@deloitte.com.cn

広州

李旭升

パートナー

TEL : +86 20 8396 9228

FAX : +86 20 3888 0121

E-mail : vicli@deloitte.com.cn

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

蔣曉華

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

李旭升

パートナー

TEL : +86 755 3353 8113

FAX : +86 755 8246 3222

E-mail : vicli@deloitte.com.cn

蘇州

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

鐘銳文

パートナー

TEL : +86 592 2107 298

FAX : +86 592 2107 259

E-mail : jichung@deloitte.com.cn

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)

殷国煒

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、武漢及び廈門を含めて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。