

中国会計・税務実務ニュースレター

今回のテーマ：中国子会社の清算に先立つ DES 実施にあたっての税務上の取扱について

日系企業の中国子会社の清算を検討する際によくみられるケースとして、中国子会社が債務超過に陥っている一方、債務の大半が日本親会社からの貸付であることがあります。日系企業の一般的な法人清算である普通清算手続きは、債務超過では実施できません。このため中国子会社が債務超過におちいつている場合や、撤退手続きにより債務超過におちいるおそれがある場合、あらかじめ債務超過を解消することが必要となります。このための方法としては、増資、債務免除、DES（デット・エクイティ・スワップ Debt Equity Swap、債務の資本金への振替）などがあります。

1. 債務免除の実行による債務超過解消

子会社が債務免除を受けた場合、債務免除益を計上します。税務上損金算入できる繰越欠損金が無い場合、企業所得税が発生します。

一方、日本親会社側では、債務免除が損金算入できるか、寄附金みなされ損金不算入となるかについて検討する必要があります。法人税基本通達 9-4-1（(子会社等を整理する場合の損失負担等)）又は 9-4-2（(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)）において、子会社等を整理・再建するために行う債権放棄等（債権放棄及び無利息貸付け等）で、相当な理由があり経済合理性を有する場合には、寄附金に該当しないものとされています。貸倒れに該当しない債権放棄等については、経済合理性を有するか否かについて法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に基づき検討をすることとなります。

2. 中国における DES の課税関係

中国において DES を行う場合、原則として、「一般税務処理」と呼ばれる方法を適用します。この場合、会社債権者に対する債務の返済取引と会社に対する債権の現物出資取引の 2 つの取引に分けて処理することとなっています。子会社が返済する債務の簿価に対し、出資による持分の公正価値（時価）が少ない場合には、その差額の債務免除益が発生し、課税所得となり、以下例のような処理となります。

一般税務処理での中国子会社側処理（単位：万元）

●前提：債務額（簿価）100、持分の時価（仮定）60

●債務の弁済

（借）債務 100 / （貸）非貨幣性資産 60

債務免除益 40

●出資の受入

（借）非貨幣性資産 60 / （貸）資本金 60

一方、特定の要件を満たす場合には日本における税制適格の概念に対応する「特別税務処理（中国語では特殊性税務処理）」を適用することができ、これを適用した場合、DES が行われた時点で損益を認識しない処理、すなわち子会社が返済する債務の簿価を出資による持分の簿価とすることができ、債務免除益は発生しません。

特別税務処理での中国子会社側処理（損益を認識しない処理の場合）（単位：万元）

●前提：債務額（簿価）100

（借）債務 100 / （貸）資本金 100

日本企業の 100%子会社に対し当該日本企業が DES を実施する場合において、特別税務処理を適用できる条件は以下の通りです。（財政部国家税務総局「企業再編取引の企業所得税処理に係る若干の問題に関する通知」財税[2009]59号 より抜粋）

- （一）合理的な商業目的を有し、かつ、税金の減少、免除又は納付延期を主要な目的としないこと
- （二）企業の再編後の連続した 12 か月内に、再編資産の従前の実質的経営活動を変更しないこと

(三) 企業再編において持分を取得した主たる原出資者は、再編後連続した12か月内に、その取得した持分を譲渡してはならないこと

このような条件があるため、清算に先立ち債務超過を解消するためのDESでは、特別税務処理を適用することは難しいと思われます。

お見逃しなく！

以上のように、債務免除またはDESの実施に当たっては、その取引の税務上の取扱により、企業法人税額に大きな影響が出ることが想定されます。これらの分野は中国、日本とも法令等の整備・改正がなされてきました。中国にグループ会社を持つ企業の方は、今後も信頼できる専門家等から定期的に情報を収集されることをお勧めいたします。