

## 中国税務及び 投資情報

# 国税函[2009]601号における受益者の判定に関する新たなガイドライン

2012年6月29日、国家税務総局は、国税函[2009]601号の執行上の問題を明確にするため国家税務総局公告[2012]30号(以下、「30号公告」と略称)を公布した。国税函[2009]601号は非居住者が中国から取得した配当金、利息及び特許権使用料等の受動的所得に関し、租税条約における特典の享受を申請する場合において、税務局が当該特典の濫用を防止することを目的とし、その実質的な受益者を判定する場合に考慮すべき要素を明確にした。30号公告は公布日、即ち2012年6月29日より発効された。今回の『中国税務及び投資情報』は30号公告の主要内容及びその影響について検討する。

### 背景

国税函[2009]601号の主な目的は中国国内を源泉とする配当金、利息及び特許権使用料を取得した非居住者に対する実質受益者の判定原則を明確にし、租税条約の濫用(トリートリーショッピング)を防止することである。租税条約の申請者である受益者の実体性に疑いがあり、当局による最初の評価結果がネガティブな結果となる場合(即ち、その主な目的が関連する租税の回避、減少または繰延と疑われる場合)、税務局は更に関連資料を要求し、その受益者の実体確認を行うことができ、または租税条約における特典の享受を否認できる。

国税函[2009]601号は受益者に関する税総の解釈であり、中国における受益者判定のガイドラインを示したが、同時に実務上の疑問点を発生させた。国税函[2009]601号の公布後、国外へ支払う受動的所得が国内に滞留し、国外送金できないという状態が散見されることとなった。そのため、国税函[2009]601号に対する解釈の発展について、例外規定を含むさらなるガイダンスが期待された。

## 30号公告が明確にした内容

30号公告の主な内容は以下の通りである。

### ▶ 受益者判定において正当な事業目的のみでは十分な根拠とされない

30号公告は、税務局が実質的な受益者判定を行う場合において、「税の回避または減少、利益の移転または累積」等の目的が存在しないという理由だけで、肯定的な判断を与えることはできないことを明確にした。それと同時に、30号公告は国税函[2009]601号で述べられている受益者判定における7つの不利要素も総合的に勘案して判断すべきであり、税務局はある1つの不利な要素の存在(例えば、人数または売上高)だけで、否定的な判断をすべきでないことを示した。

### ▶ 上場企業に関する受益者判定上の「同一国家免除条項」

受益者判定に関する同一国家免除条項は、上場企業及び一定の条件を満たす子会社にのみ適用される。30号公告に基づき、申請者が中国国内からの配当を受領した場合において、その申請者が上場企業、または、当該上場企業に100%直接または間接に所有される同一国に所在する子会社であり、かつ、当該配当金が上場企業等に帰属する所得である場合は、当該申請人は租税条約における受益者と認められる。

上場企業が2つの国において税務上の居住者とされる場合、例えば、香港で上場した英国領ヴァージン諸島で設立された法人が、香港税法上における居住者としてのステータスを取得している場合については、理論的には、当該法人に対し上述の免除条項が適用される。ただし、申請者が上場企業に間接的に所有される場合には、中間持株会社は、中国居住者または当該同一国における居住者であるべきとされる点に留意が必要となる。

### ▶ 代理人及び指定受取人

30号公告によると、申請者が代理人または指定受取人等(以下、「代理人等」と総称)を通じて、受動的所得を受領する場合、代理人等の税務上の居住実体は実質受益者の判定に影響を与えるべきではないものと解されるが、代理人等は税務局に自身が実質受益者ではないことを証明する必要がある(代理人等の証明様式は30号公告の付属文書を参照)。税務局が租税条約の情報交換条項または情報交換協議(注1)等の手段を通じて、その後関連する代理人が実際に所得を取得した受益者であることを発見した場合、相応する税金及び延滞金が徴収される。

国家税務総局は30号公告において代理人等の範囲を定義していない。また、30号公告において「代理契約または指定受取契約」は提出義務のある資料に含まれている。法律上の所有者、つまり、直接中国子会社を保有し、実質的な受益者でない者は、当該配当金について、自身が代理人等であることを主張することが難しい可能性がある。

(注1)2012年7月12日時点、中国は99の租税条約を締結し、アルゼンチン共和国、バハマ国、バミューダ諸島、英国領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、ガーンジー島、マン島、ジャージー島及びサンマリノ共和国の9カ国(地域)と情報交換協議を締結している。

### ▶ 提供資料

30号公告第2条において、受益者判定に必要な資料を明確にした。提出義務のある資料には、定款、財務諸表、キャッシュフロー計算書、取締役会議事録、取締役会決議、商業契約、代理契約または指定受取契約等(注2)が含まれる。

(注2)定款、財務諸表、キャッシュフロー計算書、取締役会議事録、取締役会決議、人的および物的資源の配備状況、関連する費用支出、機能およびリスクの分析、金銭貸借契約、特許権使用契約、特許登録証明書、著作権証明書及び代理契約または指定受取契約等。

▶ 税務管理

30号公告は、税務局が規定期限(40営業日(国税函[2009]124号))内に結論に至らない場合、一時的に租税条約における特典の享受を認めないことができる。その後、受益者として認められた場合には、当該過払いの税金については還付請求を行うことができる。

また、国家税務総局が自ら受益者の判定に、より関与することが期待されていたが、30号公告は省級税務局が受益者判定の最終決定機関であることを明確にする一方、審査目的でなく管理目的として処理結果を国家税務総局に報告すべきであることを定めた。30号公告は、中国国内における複数の地域から受動的所得を受領する場合において、判断の統一性の観点から、異なる地域に所在する税務局同士で協力をを行い、協議を通じて意見の一致を行う執行制度を要求している。

メリットおよびデメリット

30号公告は、国税函[2009]601号の更なる解釈として長い間期待されていた情報を広くカバーし、諸問題を明確にしたが、同時に相対的に不利な要素ももたらした。30号公告にかかわる主要問題に付随するメリットおよびデメリットは以下の通りである。

	メリット		デメリット
同一国家免除条項	上場企業に適用		厳密な条件:100%所有権テストおよび「同一国家」の所在(同等の租税条約の特典を有する国を含まない)
総合的判断	税務局はある1つの要素の存在だけで、実質的受益者を否定することができない		租税回避の動機を備えていないという条件だけでは実質的受益者として肯定する根拠に足りない
租税回避の動機を備えていないという条件だけでは実質的受益者として肯定する根拠に足りない	所得の90%がまず外国に送金されることから、海外送金のスピードを速める		外貨管理規制等により、還付手続について時間を要し、またはより煩雑となる可能性がある
書類資料	所轄税務局が不利な要素を評価する時に、審査すべき書類資料を明確にした		範囲が広大、かつ一般的すぎるため、必要のない資料まで提供する可能性がある
税収管理	最終判定機関	省級税務局が最終判定機関となることから、審査期間を削減することが可能	国家税務総局による判定に対する関与が減ることとなるため、国内における統一した執行が行われにくい
	地方機関同士の協力システム	中国国内における異なる地域から受領する受動的所得について統一的な取扱いが行われる	

## 我々の所見

30号公告は税務処理の方法、手続等を明確にした。同時に、受益者の認定に関しては、依然として不確実性及び煩雑性が存在している。公告発効後、他に生じる可能性がある問題は以下の通りである。

### 不確実性

#### ▶ 書類の有効性と時効

30号公告は公布日即ち2012年6月29日から発効した。つまり、同日前行われた事案については調整を要しないことを意味している。しかし、まだ未処理の事案に対して30号公告の規定を適用されるか否かということは、現在まだ不明確である。30号公告によって、租税条約の特典を享受できる可能性のある申請者は、30号公告が規定した処理方法を利用するために、積極的に所轄税務局と協議することを提案する。

#### ▶ 実質受益者としての主張

30号公告は、上場企業以外に受益者の認定に対しては、その効果が限定的である。長期にわたり存在する「実質受益者としての主張」ができるか、すなわち、実際の受益者が租税条約における特典を申請するか否かにかかわらず、直接所得を取得した受益者の実体が否定された後で、受益者としての実体を有するものとして、実質受益者としてのステータスを主張できる可能性について、30号公告は明確な回答を示していない。

#### ▶ 外国為替管制問題

30号公告に基づき、外国への送金を速めるために、各地の税務局は一時的に租税条約における特典の享受を認めない処理ができる。その後、租税条約の特典が承認された場合には、相応する過払い税金の還付を行う。しかし、中国は外貨管理が厳しいため、非居住者である納税者は上述した過払い税金について（源泉徴収義務者が当該税金を源泉徴収する可能性が高い）、直接還付できない可能性がある。その場合には、更なる書類資料の説明が必要である。

## おわりに

30号公告は、受益者の判定に関する問題を明確にすると同時に中国が他国と共同で一般的租税回避防止および租税条約の濫用防止を推進することを表明した。納税者が注意すべき点として、税務局がどの程度「経営実体」に着目するかはまだ明確なガイダンスがないが、総合的な判断に基づき実体判定が行われる。

そのため、30号公告は人為的な判断に基づき執行される可能性が大きい。従って、受益者判定を企業にとって優位に進めるためには、納税者は国税函[2009]601号を参考にし、様々な要素及び観点から考えるべきである。

我々の見解では、30号公告は国税函[2009]601号の補足解釈の先駆けであり、今後、透明性および統一性を高めるために、更なるガイダンスが公布されることとなるであろう。我々アーンスト・アンド・ヤングは当該テーマに関する今後の動向に留意し、更なる発展があれば共有致します。

付属資料: 中国が締結した情報交換協議のまとめ

	国家	締結日	条約有効日
1	バハマ国	1/12/2009	1/1/2011
2	英国領ヴァージン諸島	7/12/2009	30/12/2010
3	マン島	26/10/2010	14/8/2011
4	ジャージー島	29/10/2010	10/11/2011
5	ガーンジー島	27/11/2010	17/8/2011
6	バミューダ諸島	3/12/2010	3/11/2011
7	アルゼンチン共和国	13/12/2010	16/9/2011
8	ケイマン諸島	26/9/2011	未発効
9	サンマリノ共和国	9/7/2012	未発効

## 連絡先

### 各地区税务服务主管合伙人

- ▶ 陈翰麟（北京）  
+86 10 5815 3397  
henry.chan@cn.ey.com
- ▶ 兰东武（天津）  
+86 10 5815 3389  
alan.lan@cn.ey.com
- ▶ 闫晓光（大连）  
+86 10 5815 3226  
samuel.yan@cn.ey.com
- ▶ 陈明宇（青岛）  
+86 10 5815 3381  
andy.chen@cn.ey.com
- ▶ 谭绮（上海 / 武汉）  
+86 21 2228 2648  
vickie.tan@cn.ey.com
- ▶ 夏燕（苏州）  
+86 21 2228 2886  
audrie.xia@cn.ey.com
- ▶ 夏俊（杭州）  
+86 21 2228 2878  
patricia.xia@cn.ey.com
- ▶ 史川（成都）  
+ 86 21 2228 4306  
chuan.shi@cn.ey.com
- ▶ 陈建荣（广州 / 厦门）  
+86 20 2881 2878  
rio.chan@cn.ey.com
- ▶ 张凡（深圳）  
+86 755 2502 8383  
lawrence-f.cheung@cn.ey.com
- ▶ 袁泰良（香港）  
+852 2629 3355  
clement.yuen@hk.ey.com

### 各税务专业服务团队主管合伙人

- ▶ 田雯琦（转让定价服务）  
+86 21 2228 2115  
jessica.tien@cn.ey.com
- ▶ 温志光（人力资本服务）  
+852 2629 3876  
paul.wen@hk.ey.com
- ▶ 罗伯特·史密斯（间接税服务）  
+86 21 2228 2328  
robert.smith@cn.ey.com
- ▶ 黎颂喜（国际税务咨询服务）  
+852 2629 3188  
becky.lai@hk.ey.com
- ▶ 陈子恒（财务交易税务咨询服务）  
+852 2629 3228  
david.chan@hk.ey.com

### 大中华区税务服务主管合伙人

- ▶ 唐荣基  
+86 21 2228 6888  
walter.tong@cn.ey.com

### 作者-中国税务中心

- ▶ 许津瑜  
+852 2629 3836  
jane.hui@hk.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、保証、税務、トランザクション、及び各種類アドバイザリーサービスの分野における、世界的なリーディングファームです。全世界で152,000人のメンバーが共通の価値観と品質に対するコミットメントを通じ、一体となってサービスを提供しています。私共は、顧客、職員、及びより広い地域社会がその潜在力を発揮する助けとなることが業界他社との差別化を図るところです。

アーンスト・アンド・ヤングとは、アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドのメンバーファームにより構成された国際組織を指し、各メンバーファームはそれぞれ独立した法人組織です。アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドはイギリスにおける担保有限会社で、クライアントへのサービス提供は行っておりません。より詳細な情報は、当事務所ウェブサイトをご覧ください。www.ey.com

### 中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの税務サービス

中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの930名の税務スタッフは、国内外にわたる豊かな関連専門知識や商業及び業界実務経験を有しています。私どもの税務専門スタッフは統一された手法と質の高いサービスの提供に対する変わらぬ責任意識をもって、安定的かつ準拠性を備える申告体制及び持続可能な税務戦略の構築において、貴社に協力し、貴社の目標実現のために、全力を尽くします。これはアーンスト・アンド・ヤングが業界他社との差別化を図るところです。

© 2012 Ernst & Young (China) Advisory Limited.

版權所有

FEA no. 03002102

本配布物は、要約された情報により一般的なガイドラインを提供することのみを目的としており、より詳細な調査や専門家としての判断を代替することを目的とはしておりません。安永(中国)企業咨询有限公司、及び全てのグローバル・メンバーファームは、本配布物に含まれる情報に基づいて判断した結果として発生したあらゆる損失について、責任を負うものではありません。具体的な状況における問題については、専門家による適切なアドバイスを参照されるようお願いいたします。

本配布物は参考とされることのみを目的としており、最終決定の根拠とするものではありません。ご質問等ございましたら、china.services@cn.ey.com までご連絡ください。

www.ey.com/china