

## 中国税務及び 投資情報

# 中国における一般租税回避防止規定の導入に向けて

## —「国家税務総局による一般租税回避防止規定に関する管理規定(試行)」意見公募案

中国における立法者は租税回避行為の対応措置に関する研究に膨大な時間を費やしており、中国で事業を営む多国籍企業は税務メリットを主目的とした、事業目的及び経済実体に欠けるストラクチャー並びに取引などの行為は中国税務機関からの注目を受けることを認識する必要がある。

一般租税回避防止規定が2008年に企業所得税法において導入されて以来、中国税務機関は、特に非居住による租税回避行為及び租税条約の乱用に対して長らく奮闘してきた。2008年の企業所得税法における一般租税回避防止規定に加え、2009年1月の国家税務総局国税発「2009」2号文(以下「2号文」)により、形式よりされる原則(以下、「実質優先原則」)が導入された。国税函[ 2009 ] 601号(以下、「601号文」)<sup>1</sup>及び国税函[ 2009 ]698号(以下、「698号文」)<sup>2</sup>などの多くの影響や議論のある通達の公布等の段階的なステップを経て、中国税務局が積極的な税務プランニングに対する税務上の観点を確認するため多くの情報交換<sup>3</sup>及び定期的な税務調査が実施されてきた。

### 注釈:

- 1 601号文において、租税条約における「受益所有者」の用語を説明及び定義している。
- 2 698号文において、非居住者企業による直接又は間接持分譲渡所得に対する譲渡益課税の徴収管理を強化するため、持分譲渡益に関する税務処理を規定している。
- 3 2014年6月時点で、中国政府は10カ国と租税情報交換協定を締結している。

**EY** 安永

Building a better  
working world

2014年7月3日、国家税務総局が公布した「一般租税回避管理規定(試行)」意見公募案(以下、「草案」、「意見公募案」、「管理規程」)に対する意見提出期限は2014年8月1日であった。本「中国税務及び投資情報」において、草案の主な内容、その影響及び我々の所見について言及する。

## 一般租税回避防止規定とは？

一般租税回避防止規定とは、国家税法制度に基づいた租税回避防止を目的とした総合的な基本原則である。一般租税回避防止規定は法的な性質を有しており、事業目的及び事業実体のない取引等により生じた税務メリットを否認する権利を税務機関に提供している。

多くの国が一般租税回避防止規定を導入しており、これにより「アグレッシブなタックスプランニング」や「租税条約の乱用」等の行為に対して対抗する権限が税務機関に付与されている。一般租税回避防止規定の発展の過程を紐解くと、その始まりは20世紀前半まで遡る<sup>4</sup>。

表1 一般租税回避防止規定の導入時期

1915	オーストラリア	1997	イタリア
1924	オランダ	2004	フランス
1977	ドイツ	2006	南アフリカ
1981	スウェーデン	2008	中国
1988	シンガポール	2008	インドネシア
1988	カナダ	2012	ベルギー(改訂)
1988	ブラジル	2013	英国(審議中)
1989	アイルランド	2013	インド(審議中)
1990	韓国		

## 中国における一般租税回避防止規定 - 背景

2008年1月1日より、中国企業所得税法第47条において一般租税回避防止規定が導入された。これに基づき、中国政府は、租税条約における受益所有者に関する601号文、及び中国企業の実質譲渡とする間接持分譲渡に関する698号文等の、特殊な租税回避防止規定を公布した。

中国の一般租税回避防止規定は「実質優先主義」を採用しており、それは2号文において初めて導入された。その後、例えば中間持株会社の存在を否認することによる中国企業持分の譲渡益課税に関する規定を定めた698号文等の特定の一般租税回避防止規定が公布された。

### 注釈:

4 EY出版物(「GAAR rising - Mapping tax enforcement evolution」)より引用

## 意見公募案の主な内容

国際的実務慣行における租税回避プランニング及びアグレッシブなタックスプランニングに対する国家税務総局の努力の成果として、新たに公布された意見公募案において、国家税務総局は、一般租税回避防止規定の適用に関するガイドラインを定めた。意見公募案の主な内容は以下の通りである。

### 適用範囲

意見公募案において、合理的な事業目的を有さず、税務メリットを享受することを主として行われた租税回避行為に対して、特別納税調整を適用することとしている。

管理規定は下記の状況については不適用となる。

- ▶ クロスボーダー取引もしくは支払いと無関係の居住企業間のアレンジ
- ▶ 本税及び過少納付税額の納税回避、脱税、納税拒否及び発票の虚偽発行等の違法行為

注目に値するのは、国外持分の譲渡者による間接的な中国居住企業の持分の譲渡に関する一般租税回避防止規定の適用は国家税務総局により別途に定められることが、管理規程において敢えて記載されている点である。

### 租税回避行為の定義

意見公募案によると、租税回避行為とは、以下の二つの特徴を有する。

- ▶ **税務メリット**の享受が唯一、又は主な、若しくは**主な目的**の一つとされる
- ▶ 取引形態は税法に合致しているものの、その**経済実体**と合致しない

意見公募案によると、「税務メリット」とは、企業所得税納税額の**減少、免除及び繰延べする行為をいう。**

また、意見公募案においても、特別納税調整の実施時における実質優先原則について繰り返し言及されている。

### 納税調整方法

意見公募案において、税務機関は、合理的な事業目的または実質を有する類似するアレンジを基準として、実質優先原則により特別納税調整を実施するとしている。調整方法には以下が含まれる。

- ▶ 全部又は一部のアレンジに対して再度、定義付けを行う
- ▶ 税務上、取引先の存在を否定するか、または当該取引先及び他の取引先を同一の実体とみなす
- ▶ 関連する所得、控除、税務優遇、外国税額控除等の性質に対して再度、定義付けを行うか、または取引当事者間において再分配を行う
- ▶ その他の合理的な方法

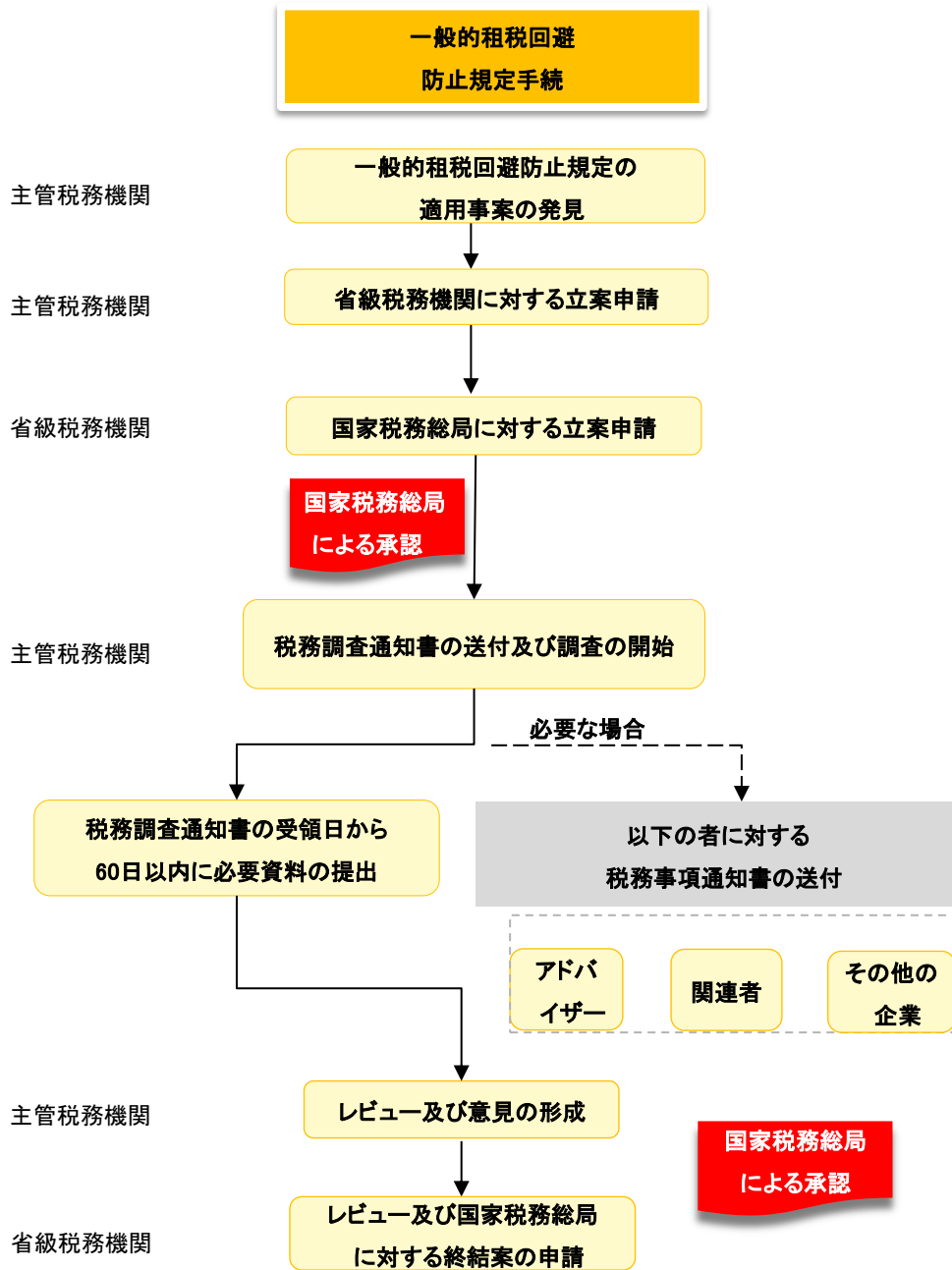
### 他の税務法規との関係

当該アレンジが、移転価格税制、コストシェアリング税制、タックスヘイブン税制及び過少資本税制の対象となる場合、特別納税調整の関連規定が優先適用される。

当該取引が受益所有者及び特典制限条項の対象となる場合には、租税条約の関連規定が優先適用される。

一般租税回避防止規定のプロセス

一般租税回避防止規定のプロセスには、立案、調査及び終結が含まれる。立案及び終結にあたっては、国家税務総局の承認が必要とされる。一般租税回避防止規定の一般的なプロセスは以下のとおりである。



## 資料提出の要求

意見公募案によると、調査対象企業は「税務調査通知書」の領収日から60日以内に以下の資料を提出しなければならない。

- ✓ アレンジの背景に関する資料
- ✓ アレンジの商業上の目的等の説明文書
- ✓ 董事会決議、備忘録、Eメール等のアレンジの内部決議及び管理資料など
- ✓ 契約書、補充協議、支払証明書等のアレンジに関わる詳細な取引に関する資料
- ✓ 税務アドバイザーとのやりとりに関する情報
- ✓ 他の取引先とのやりとりに関する資料
- ✓ 当該アレンジが一般租税回避に属さないことを証明できるその他の資料
- ✓ 税務機関が提供する必要があると認めるその他の書類

上記の資料には、税務アドバイザーとのやりとりに関する情報が含まれている。本草案において、税務機関は税務アドバイザーに対して関連情報の提出を要求することができるが敢えて記載されている。また、税務機関は関連者又は調査対象となった取引にかかわる他の企業に対しても調査することができることも重ねて言及されている。

## 不服申し立て

意見公募案において、一般租税回避防止の調査最終段階での異議申立てが規定された。納税者は「特別納税調整初歩調整通知書」の受領日から7日以内に異議申立てを提出することができる。所轄税務機関は当該異議申立てに同意するか否かにかかわらず、企業の異議と税務機関の見解を上級の税務機関に報告しなければならない。そして、いずれの情勢となっても、最終的には、国家税務総局のレビューの下、「特別納税調整通知書」が発行される。納税者は、依然として最終調整通知に同意することができない場合には、相応の行政審査請求規則に従い再審を申請するか、または直接に裁判所に訴訟を提起する。

## 時効

意見公募案の発効日は2008年1月1日であり、企業所得税法及び実施細則の発効日と同一であるが、既に終結した事案には適用されない。

## 所見

意見公募案は一般租税回避防止規定の管理事項を詳細化し、具体的な要求を明確にする一方、新たな用語の導入に伴い不明確または一層曖昧となる領域を生み出した。

## 範囲

草案(意見公募案)の第二条によると、本管理規程は、企業所得税法第47条及び実施細則第120条の規定に基づく補則規定とされる。具体的に言えば、企業所得税法第47条において「税務機関は合理的な事業目的を有しない取引を調整する権限を有する」こと、また実施細則第120条において「合理的な事業目的を有しない」を定義付けしており、取引の「**主要な目的**」とは企業所得税納税額の軽減、免除または繰延べを目的とすることと定義されている。また、本管理規程によると、前述の定義に「**主要な目的の一つ**」が含まれることとなった。通常の事業環境下において、税務上の影響は考慮されるべき要素であるため、上記の定義の拡大に伴い一般租税回避防止規定の適用範囲も拡大された。「主要な目的」について言及する時、意思決定の過程における多数の考慮すべき要素の一つとして必然的に税務上の問題が含まれる。従って、この「主要な目的」に対して更に明確な規定が必要と考えられる。

また、上述の「目的」基準に加えて、意見公募案において「実質」基準についても強調されている。実質基準は表面的な基本事実に基づき判定が行われるものではなく、経済、関連事業、取引規模、リスク及びリターン、地域などさまざまな方面に対する深い分析が要求される。つまり、納税審査の際に事業ストラクチャー全体に対する審査及び評価が必要であるため、地域また税務機関によっては異なる解釈が生じる可能性がある。

主観的で積極的な態度は事案の評価に影響を与える可能性がある一方、国家税務総局が一般租税回避防止規定が適用される各事案の立案から終結まで関与することとなるため、技術処理上の観点からすると類似事案に対して中国全土における統一的な税務処理がある程度期待できる。しかしながら、時間的な制約が具体的に定められていないため、限定的なリソースを鑑みると、国家税務総局の各事案への介入は事案終結までに長い時間待たされる可能性があることも意味している。

## 適用除外

今回の意見公募案はクロスボーダー取引のみに適用される。言い換えれば、非居住者による間接持分譲渡も一般租税回避防止規定の概念に含まれるものの、関連する詳細なガイドラインについては別途の個別規定において規定される予定である。正式な審査通知の発行、審査プロセス及び審査期限等のガイドラインの明確化のため、専門家たちは、698号通達に対する補則通達の公布を待ってきた。

本草案の公布により、税務機関による一般租税回避防止規定の正式な立案通知方法等の従来不明確であった項目が明確化された。また、課税ベースが不明確であることにより生ずる二重課税の問題についても、本草第20条より解決され得る。同時に、間接持分譲渡に対するガイドラインは別途規定されているため、納税者は、本草案の実施後、詳細な実施細則が公布されることを期待しつつも、現行法令を遵守する必要がある点、留意が必要となる。

## 資料提供者の範囲の拡大

草案(意見公募案)には、「税務機関は関連者や税務アドバイザーなどの納税者以外の第三者に対しても資料の提出を要求できる」という新しい規定が加えられた。また、このような外部とのやりとりの情報も納税者が提供すべき資料として列挙された。この草案の公布により、税務機関はよりアグレッシブとなり、更に多くの税務リスクが顕在する可能性がある。

## 結論

OECDによる「税源侵食と利益移転(BEPS)への対応」の公布以来、世界中の各税務機関は租税回避防止に対して努力し続けてきた。BEPSに対する行動計画は、主として、以下の三つの観点から構成される: 多国間による国際協力の促進、租税条約のレビュー及び改正、国内法の改正である。中国はOECD加盟国ではないものの、自国の主権を保ちつつも国際慣行に従うことは自然な流れである。

本草案は国内法の改正により、税務機関に租税回避防止に対する法律上の権限を付与する第一歩であり、今後、税収徴収管理法および個人所得税法の改正または698号通達に対する補則通達が公布される可能性がある。EYは中国の租税回避防止の今後の発展に注目し、定期的にアップデートを行う予定である。

### 国务院法制弁公室公式サイトへのリンク

(<http://www.chinalaw.gov.cn/article/cazjgg/201407/20140700396443.shtml>)

### 国家税務総局公式サイトへのリンク

(<http://hd.chinatax.gov.cn/hudong/noticedetail.do?noticeid=378989>)







## EYについて

アーンスト・アンド・ヤングは、監査、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。世界中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サポートを行い、業界他社との差別化を図っております。

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EY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、ビジネス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。

© 2013 Ernst & Young (China) Advisory Limited.  
版權所有

APAC no. 03001006.  
ED None.

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、ご担当者までご連絡ください。

[ey.com/china](http://ey.com/china)