

中国税務及び 投資情報

中国における一般的租税回避防止規定の 公布

2014年12月2日、中国国家税務総局は、クロスボーダー取引に対し、国家税務総局令[2014]32号「一般的租税回避防止管理弁法(試行)」(以下、「管理弁法」)¹を公布した。

2008年1月1日の新企業所得税法の施行後、税務メリットの取得を主たる目的とした、合理的な商業目的及び経済実質に乏しいストラクチャーと取引に対する中国税務機関の管理が年々厳しくなっている。これは、中国で事業を行う多くの多国籍企業がすでに認識しているところである。

今回の新しい管理弁法の公布に伴い、中国は、非居住者に対する租税回避及び租税条約濫用に対する防止メカニズムを更に全面的なものとし、租税回避防止について新たなステージに入った。管理弁法においては、従来の一時的租税回避防止規定に関する管理事項が更に詳細かつ明確に規定され、不正な租税回避行為及びアグレッシブな税務プランニングに対する国家税務総局の国際実務に基づく努力が体现されている。また、新たな管理弁法の公布は、ブリスベンで開催されたG20サミットにおける「国際的租税回避の防止」を取り上げた習近平主席の演説に対する国家税務総局の迅速な応答であり、中国においてもホットピックとなっている「税源侵食と利益移転(BEPS)」プロジェクトに対する国内対応としてもとらえることができる。

国家税務総局は、2014年7月3日に「一般的租税回避防止管理規程(試行)」の草案(以下、「草案」)を公布し、パブリックコメントを募集した。なお、EYは2014年8月26日

注釈

1 「一般的租税回避管理弁法(試行)」(国家税務総局令[2014] 32号)

発行の「中国税務及び投資情報」²において、すでに中国における一般的租税回避防止の背景及び草案の詳しい内容を紹介している。今回の「中国税務及び投資情報」においては、管理弁法において新たに導入された重要なポイントを解説する。

管理弁法の主な内容

管理弁法は、既存の一般的租税回避防止規定、即ち企業所得税法第47条、企業所得税法实施条例第120条及び国税発[2009]2号文(以下、「2号文」)³の第10章に対し、納税者がどのように遵守すべきか、また税務機関はどのように執行するかについて、詳細なガイドラインを与えた。管理弁法は、一般的租税回避防止条項の適用範囲、判断基準、特定の重要な定義と問題である、例えば「税務メリット」、「租税回避行為」等についてもより明確にしている。

管理弁法の適用範囲及び他の関連税務法規との関係

すでに、企業所得税法において、全ての企業に適用される一般的租税回避防止条項が導入され、2号文第九十二条において一般的租税回避防止条項の租税回避行為の範囲が規定されている。企業所得税法、企業所得税法実施細則及び2号文において租税回避防止にかかわる原則的な規定がなされているが、管理弁法においては、従来の法律法規上の一般的租税回避防止に対して、更に具体的な解釈がなされ、一般的租税回避行為に対する詳細な評価判断基準が定められた。国家税務総局によると、納税者はすべての適用される法規を総合的に勘案し、かつ、一般的租税回避防止の大きな枠組みにおいて統一的に考慮しなければならないとされている。一方、企業所得税法第六章においては、移転価格税制、過少資本税制、コストシェアリング税制、タックスヘイヴン対策税制など一連の租税回避防止規定が規定されている。もし、企業の租税回避行為が上記の特定の税制に定める対象範囲に含まれる場合には、まずこれらの租税回避防止規定が優先適用される。国家税務総局は、企業の租税回避行為に対しどの租税回避防止規定も適用できない場合にのみ、一般的租税回避防止規定を適用することとしている。つまり、一般的租税回避防止規定は租税回避防止の最終手段となる。

管理弁法は、クロスボーダー取引及び決済が対象となる。これには、個別に詳細なガイドラインの公布が期待されている非居住者による間接持分譲渡取引も含まれる。一方、現在、国内取引は管理弁法が注目する内容ではない。

また、管理弁法は、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に対しては適用されない。国家税務総局の解釈によると、これらの違法行為は「租税徴収管理法」の関連規定により処分される。

注釈:

2 「一般反租税回避管理規程(試行)」のパブリックコメント募集案の詳細内容については、2014年8月26日に出版した弊社『中国の税務及び投資情報』2014001期を参考。

3 「特別納税調整実施弁法(試行)」(国税発[2009]2号)において特別納税調整事項の実施及び管理方法を規定した。

中国税務機関の租税回避行為の判断基準

管理弁法によると、合理的な商業目的を有さずに税務メリットを取得する企業のクロスボーダー租税回避行為に対して、税務機関は特別納税調整を実施する権利を有する。

管理弁法によると、租税回避行為には2つの主な特徴がある。

- ▶ 税務メリットの取得が唯一、又は主な目的である。「税務メリット」とは、企業所得税納税額の減少、免除、又は繰延べをいう。なお、国家税務総局は、草案に含まれていた「主な目的の一つ」との文言を削除した。この小さな修正は、管理弁法の適用範囲を大幅に縮小することとなった。
- ▶ 形式としては税法に合致しているものの、その経済実質には合致しない方法によって税務メリットを取得する。

現時点においても、「合理的」、「商業目的」及び「経済実質」をどのように評価するかについては、明確なガイドラインが存在しない。ただし、国家税務総局は、合理的な商業目的の評価にあたっては、事案ごとの具体的な状況に基づき、様々な要素を総合的に考慮するとしている。国家税務総局は、経済実質が評価の重要ポイントとなることを強調している。

また、注目すべき点は、国家税務総局も、税務メリットを取得したことのみでは、一般的租税回避行為とは判定しないとしていることである。例えば、企業が経済実質に合致した「企業所得税法」の関連規定の条件に基づく税務優遇を享受する場合、一般的租税回避の範囲には含まれない。

一般的租税回避防止規定の適用時における税務機関の調整執行方法

管理弁法には、特別納税調整実施時における実質優先主義が繰り返し言及されている。調整方法には以下が含まれる。

- ▶ 全部又は一部の取引に対して、定性的な特徴付けを見直す
- ▶ 税務上、取引の相手方の存在を否定するか、または当該相手方及び他の相手方を同一の実体とみなす
- ▶ 関連する所得、控除、優遇税制、外国税額控除等について定性的な特徴付けを見直すか、取引当事者間における分配を見直す
- ▶ その他の合理的な方法

一般的租税回避防止事案の立案時における各級税務機関の役割及び権限

一般的租税回避防止事案については、立案及び終結のいずれにおいても国家税務総局の承認を経

なければならない。ただし、一般的租税回避防止事案の主要な担当機関は各級の税務機関⁴である。国家税務総局は、各級の主管税務機関に対して、企業所得税の確定申告納付、納税評価、移転価格同期資料の管理、対外送金に対する税務管理、持分譲渡取引管理、租税条約の執行などの日常業務を集結して、一般的租税回避防止事案を発見するよう要求している。主管税務機関は、企業に租税回避の疑いがある場合、省レベルの税務機関に報告し、審査と合意を経た後、国家税務総局に立案申請を行うこととなる。

一般的租税回避防止事案の立案から終結までの所要時間

主管税務機関は、国家税務総局による立案承認から9ヶ月内に調査の結論を出し、国家税務総局に終結を申請することとされている。ただし、この9ヶ月の期限には、国家税務総局の審査時間は含まれていない。事案により複雑さも異なることから、最終結論に達するまでの所要時間も相当長くなることもありえる。

一般的租税回避防止事案の主な処理プロセスについては、2014年8月26日に発行した「中国税務及び投資情報」をご参照ください。

一般的租税回避防止調査における必要資料

管理弁法に基づき、調査を受ける企業は『税務調査通知書』の受領日から60日以内に、下記の資料を提出しなければならない。

- ▶ 背景に関する資料
- ▶ 商業上の目的等の説明文書
- ▶ 董事会決議、備忘録、Eメール等の内部決議及び管理資料
- ▶ 契約書、補充協議、支払証明書等の詳細な資料
- ▶ 他の取引先とのやりとりに関する情報
- ▶ 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

国家税務総局は、調査対象とされた企業にだけでなく、アドバイザー、関連者または調査に関わるその他の企業に対しても、税務機関が資料要求できることを指摘している。

注釈:

4 各省市レベルの異なる機能の税務機関が含まれる。

調査対象となった企業が有する権利

調査対象とされた企業は、租税回避防止調査にかかわる次の段階で租税回避行為に当たらないことを主張することができる。

- ▶ 『税務調査通知書』を受領し、資料提出を要求された際に、納税者は、税務機関による調査を中止させるために、取引の商業目的を説明する資料を提出し、租税回避行為に該当しないことを証明することができる。
- ▶ 事案の終結前、納税者が『特別納税調整初歩調整通知書』に異議がある場合、7日以内に異議を申し立てを提出することができる。
- ▶ 上述の二つのステップ後、税務機関の一般的租税回避防止の調査に依然として不服である場合、相応する税務行政不服審査規則に従い国家税務総局に再審を申請するか、または行政訴訟法に従い直接に裁判所に行政訴訟を提起することができる。

管理弁法の発効前に発生した取引に対する影響

管理弁法は2015年2月1日から施行され、2015年2月1日までに終結しない事案についても遡及的に適用される。国家税務総局は具体的な遡及期間を規定していないものの、一般的租税回避規定が中国に始めて導入された時が2008年1月1日であり、管理弁法の上位法が2008年1月1日に公布され実施された企業所得税法であることから、他の文書において別途の規定がない限り、合理的な推測としては、2008年1月1日まで遡及的に調整されることがありえる。

一般的租税回避防止の事案に対する罰金の納付義務

管理弁法においては、一般的租税回避防止の調整に関する延滞利息についての規定は定められていない。ただし、企業所得税法第48条において、税務機関が特別納税調整を行う場合、延滞利息を課すことが規定されている。また、企業所得税法実施条例第121条及び2号文においても、追加徴収の対象となる税額が属する納税年度の翌年6月1日から追納する日まで延滞利息が日割りで計算されることが規定されている。一般的租税回避防止の事案は終結までに長時間にわたるおそれがある以上、税務機関との協議期間における延滞利息の可能性についても納税者は留意する必要がある。

結論

管理弁法は、一般的租税回避防止規定の適用範囲及び判定標準をより明確にし、「税務メリット」の定義及び「租税回避行為」の主な特徴などの重要な定義及び問題を規定している。また、一般的租税回避防止の調査実務を執行する税務機関のためにも基礎を打ち立てたと言える。さらに、管理弁法には、事案の選定から、調査の実施及び事案の終結などにおける一般的租税回避防止管理のための全面的かつ詳細なガイドラインが提供されている。また、一般的租税回避防止の措置を透明、公平、かつ公正に執行するために、各段階における各級税務機関の機能及び権限についても、詳細かつ具体的なオペレーション性を有する規定を提示している。さらに、主管税務機関の事案処理期限を9ヶ月と限定する規定も含まれている。このような規定は、企業側からみても歓迎すべきと言える。

但し、管理弁法においてまだ明確にされていない点がある。管理弁法における二つの基準は「目的」基準と「実質」基準であり、これが税務機関の一般的租税回避行為の判定基準となる。「目的」は数量化しがたい指標であるため、ある「目的」が取引における主な目的であるかどうかを判定するための証明と弁解が難しい。取引の目的の重要性を証明するために、納税者は、十分な証拠及び実質を構築しなければならない。企業もしくは取引の経緯または背景、業務上の制限またはオペレーションは、税務メリットを目的としたものでないことを証明することに役立つ。「実質」基準の運用にあたっては、伝統的な基本事実に基づくテストに止まらず、経済及び地域、関連事業、取引規模、リスク及び収益などさまざまな面に対するにより深い分析が要求される。つまり、関与する企業ごとに異なる規定と所見に基づき、事業ストラクチャー全体に対する更なる審査と評価が必要となる。その他、現時点においては、事前確認制度が一般的ではないことから、多国籍企業は、中国に関わる取引を検討する際に、中国の一般的租税回避防止が取引に与える影響を事前に見積もることが難しくなっている。従って、税務の専門家と相談して、また、中国の税務機関と積極的にコミュニケーションを図り、現地の実務と税務機関の観点を理解することが推奨される。

OECDによる「税源侵食と利益移転(BEPS)」プロジェクトに関する報告書の公布以来、世界各国の税務機関は、租税回避防止に尽力してきた。「税源侵食と利益移転(BEPS)」プロジェクトは、主として、次の三つの観点から構成されている。多国間での国際協力の促進、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、G20メンバー国として、当該プロジェクトに積極的に参画している。中国からみれば、国際的な発展の動向に従いながら、自国の税法の威厳を保つことは自然な流れと言えよう。管理弁法は、中国が行う国内法の改正であり、租税回避防止に関わる中国の税務機関の権限に法的根拠を与える第一歩である。今後、租税徴収管理法、個人所得税法の改正及び国税函[2009]698号通達に対する補則通達の公布が見込まれている。EYは、これらの今後の発展に注目し、中国の租税回避防止の進展に関するアップデートを行う予定である。

Contact

当ニューズレターの内容に関するご質問がございましたら、下記の中国税務サービスの担当パートナーまでご連絡いただくと幸いです。

税務サービス各地域担当パートナー

- ▶ 陳翰麟(北京)
+86 10 5815 3397
henry.chan@cn.ey.com
- ▶ 蘭東武(天津)
+86 10 5815 3389
alan.lan@cn.ey.com
- ▶ 閔曉光(大連)
+86 10 5815 3226
samuel.yan@cn.ey.com
- ▶ 陳明宇(青島)
+86 10 5815 3381
andy.chen@cn.ey.com
- ▶ 譚綺(上海 / 武漢)
+86 21 2228 2648
vickie.tan@cn.ey.com
- ▶ 夏燕(蘇州)
+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
- ▶ 陳建榮(広州 / アモイ)
+86 20 2881 2878
rio.chan@cn.ey.com
- ▶ 張凡(シンセン)
+86 755 2502 8383
lawrence-f.cheung@cn.ey.com
- ▶ 袁泰良(華南区)
+852 2629 3355
clement.yuen@hk.ey.com

各サービスチーム担当パートナー

- ▶ 蔡偉年(国際税務・移転価格)
+86 10 5815 3230
andrew.choy@cn.ey.com
- ▶ 黎頌喜(税收政策)
+852 2629 3188
becky.lai@hk.ey.com
- ▶ 陳子恒(トランザクション・タックス)
+852 2629 3228
david.chan@hk.ey.com
- ▶ 溫志光(ヒューマン・キャピタル)
+852 2629 3876
paul.wen@hk.ey.com
- ▶ 史朗彬(間接税)
+86 21 2228 2328
robert.smith@cn.ey.com

中華圏税務サービス担当パートナー

- ▶ 唐榮基
+86 21 2228 6888
walter.tong@cn.ey.com

著者 - 中国税務センター

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



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. 03001482
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