

中国税務最新動向

中国税務最新動向

中税諮詢集団 シニアパートナー 王銳 著
ノベル国際コンサルティング パートナー 高木慎一 監修

☆《国家税務総局 非居住者企業による財産の間接譲渡に係る企業所得税の若干の問題についての公告》の解説
(国家税務総局公告, 2015年第7号, 2015年2月3日発布)

非居住者企業による中国居住者企業持分等の財産の間接譲渡に係る企業所得税の管理をさらなる規範化し徹底するため、国家税務総局は《国家税務総局 非居住者企業による財産の間接譲渡に係る企業所得税の若干の問題についての公告》(以下《公告》)を制定した。公告の内容についての理解を促し、円滑な執行を図る観点から、《公告》の主な内容を以下に解説する。

一、なぜ《公告》を公布するのか?

答:《国家税務総局 非居住者企業による持分の間接譲渡に係る企業所得税管理の強化についての通知》(国税函〔2009〕698号, 以下“698号通達”)における持分の間接譲渡問題に関連する執行の手続の内容をより明確にし、同時に、「グループ内で行われる中国課税財産の間接譲渡取引にセーフハーバー等を用いることができるか否か」といった納税者が関心を寄せる問題や、持分の間接譲渡と類似する性質の不動産の間接譲渡や機構の所在場所に関する財産についての問題を明らかにするため、ここに《公告》を公布した。

《公告》の制定及び公布は、中国課税財産の間接譲渡取引に対する一般租税回避防止規定の具体的適用であり、我が国の徴税主権及び権益を確保する重要な手段であると位置づけられる。《公告》は、政策レベルにおいて我が国の徴税権を確保しつつ、外国からの対中投資を促進するようにバランスを維持することに努めるとともに、納税義務そのものと税務機関による徴税執行をより明らかにするよう注力するものである。

二、《公告》の法的根拠は何か?

答:《公告》の法的根拠は《中華人民共和国企業所得税法》及びその实施条例、並びに《中華人民共和国税収徴収管理法》及びその实施条例である。《公告》の中で一般租税回避防止案件調査に係る具体的手続きに触れている部分は、

《一般租税回避管理弁法(試行)》(国家税務総局令2014年第32号)の規定に基づき施行される。

三、《公告》の適用範囲は何か?

答:《公告》は、中国企業所得税の納税義務を回避する目的で行われる合理的な事業目的の無い中国課税財産の間接譲渡取引に対して適用される。すなわち、外国企業が中国国内で保有する譲渡対象の特定課税財産(中国で設立された機構、中国の不動産または不動産保有法人、中国の権益性投資資産)に対して適用されるものであり、持分譲渡所得が、当該持分の譲渡者が中国国内で設置した機構および場所に実質的に帰属する関係である場合には適用されない。

四、《公告》第二条にある「持分譲渡者が取得する、国外企業の持分譲渡による所得のうち中国課税財産に帰属する金額」とは、どのような意味か?

答:ある中国課税財産の間接譲渡取引が合理的な事業目的を有していない取引であるとして直接譲渡取引と看做される場合には、企業所得税法及びその实施条例、並びに《公告》の規定により、当該中国課税財産の間接譲渡所得に対して企業所得税を課税することができる。ただし、この場合において、譲渡された国外企業の持分の価値が、中国課税財産に関連する部分と、中国課税財産に関連しない部分の双方から成るときには、当該中国課税財産の間接譲渡所得については、合理な方法により、その持分

譲渡所得を中国課税財産からの所得に帰属する部分と、中国課税財産からの所得に帰属しない部分に区分し、中国課税財産からの所得に帰属する部分に対してのみ公告の規定により課税することができる。

例えば、ケイマンに設立された某外国企業(外国で登録された中国居住者企業には属しない)が、中国課税財産とそれ以外の財産の双方を有する場合において、非居住者企業がケイマン企業の持分譲渡により所得100を計上し、そのうち、中国課税財産に帰属する所得が80、それ以外の部分が20であるときには、当該所得については、中国課税財産に帰属する80の部分に対してのみ、《公告》の規定により課税を行うことができる。上記の例において、仮に中国課税財産に帰属する所得が120、それ以外の部分が20の損失である場合には、ケイマン企業の持分譲渡による所得は100であるが、実際には、中国課税財産に帰属する部分である120に対して、《公告》の規定により課税しなくてはならない。

五、中国課税財産の間接譲渡取引及びスキームが合理的な事業目的を有するか否かはどのように判断するか?

答:《公告》第三条では合理的な事業目的の有無に関する判断の関連要素を列挙している。実際の徴税管理において、具体的な取引に基づき(明記されていないその他の関係要素を含め)、実質主義の原則に従い、取引の全体像及び個々のすべての要素について総合的に分析し判断するのであり、取引の一部または個々の特定の要素によってのみ判断してはならない。公告にて列挙された要素の基本的な趣旨は以下の通りである。

1. 第(一)項及び第(二)項の要素は、譲渡された国外企業の持分価値の内容及び国外企業の資産と収入構成を鑑み、間接譲渡取引の主な対象が中国課税財産か否かを判断することを要求するものである。
2. 第(三)項の要素は、機能リスク分析を通して、譲渡対象となった国外企業及びその関連企業に経済的実体があるか否かを判断することを要求するものである。通常、関連企業のグループ関係図及び、人員・財産・収入などの経営状況や財務情報を入手し、譲渡される企業持分と関連企業が実際に履行する機能

と負担するリスクの関連性、及び当該企業グループ内に譲渡対象企業が存在する実質的な経済的意義を分析する必要がある。なお、この場合には、業種の違いによる特性についても注意しなければならない。

3. 第(四)項の要素は、時間的間隔の観点から、間接譲渡取引及び、関連スキームに係る租税回避の計画性を考慮するものである。例えば、持分譲渡を行う外国企業が持分譲渡前の短期間に中間会社を設立して間接譲渡を実行したような場合には、このような取引は明らかに租税回避計画の疑いがあり、合理的な事業目的の有無に係る判断において非常に不利であると言える。
4. 第(五)項の要素は、国外での課税状況から国境を跨ぐ課税所得の有無を判断することを要求するものである。国外での課税状況には、持分譲渡者のその所在地国における納税状況と、被譲渡企業所在地国での納税状況の双方が含まれる。課税状況には、間接譲渡取引によって国外で実際に納付した税金を考慮するだけでなく、損益通算や欠損金の活用等、国外所得税の課税の基礎となる所得金額に影響を与える国外税法の適用状況も考慮しなければならない。もし、持分譲渡者の所在地国と被譲渡企業所在地国での合計税額が、当該間接譲渡に関する我が国での課税額より低額である場合には、中国課税財産の間接譲渡取引により国境を跨ぐ課税所得があることを証明するものと考えることができる。
5. 第(六)項の要素は、中国課税財産の直接投資または直接譲渡取引と、中国課税財産の間接投資または間接譲渡取引との間に代替可能性があるか否かを分析することにより、間接取引に合理的な商業目的が存在するかどうかの判断を要求するものである。代替可能性の分析は、「市場参入の許可」「取引審査」「取引法令順守」「取引目標」等、様々な商業的及び非商業的要素を考慮する必要があり、ひとつの要素(例えば「市場参入許可」のみ)に限定して判断してはならない。
6. 第(七)項の要素は、取引に対して適用される租税条約の影響、すなわち租税条約の適用可能性及び適用結果(濫用防止規則の適用結果を含む)を考慮することを要求するものである。

Topics

六、《公告》第五条第（一）項における「公開市場で同一の上場外国企業持分を購入し、かつ売却する」という規定の趣旨は何か？

答：第一に、購入と売却の双方が公開取引市場で行われることを条件とし、取引の人為的操作の可能性を排除することにある。取引市場が国外にあるため、それぞれの取引環境や方法については、各地域間に多くの違いが存在すると考えられる。同一地域においてもまた多くの公開取引市場が存在し、各取引市場の公開度合いにより具体的な認定を行う必要がある。取引市場の公開度合いは、取引市場に参加して競争価格の形成に参与する独立した取引主体の数と、価格決定のメカニズムにより測られる。

第二に、購入と売却は同一の上場企業持分であることを条件としている。持分譲渡者により公開取引市場で売却される上場企業持分が、当該企業の上場前に取得したものである場合や、上場後に非公開取引市場を通して取得したものである場合には、条件を満たさない。また、持分譲渡者が公開取引市場において上場企業持分を購入した後、非公開取引市場で当該持分を売却する場合にも、当該規定の条件を満たさない。

七、《公告》第六条第（二）項に規定される条件の充足はどのように判断するか？

答：同項の趣旨は、より有利な課税関係（節税）を目的としてグループ内で中国課税財産の間接譲渡取引を行う場合、これをセーフハーバーの適用から排除することにある。グループ内で中国課税財産の間接譲渡取引が節税を目的としたものか否かについては、今回のグループ内取引の後に再度発生する可能性がある間接譲渡取引に係る中国での税負担と、今回のグループ内取引が発生していない場合における同一または同類の間接譲渡取引に係る中国での税負担を比較する。前者の結果が後者の結果に比べて有利となる可能性がある場合、節税目的での中国課税財産のグループ内間接譲渡取引を行ったという結論を排除することは出来ない。

例えば、非居住者企業であるA社が、保有する外国企業C社の持分をグループ内のB社（非居住者企業）へ譲渡するケースにおいて、C社が直接または間接的に中国居住者企業の持分の5%を所有しているため当該取引が中国居住者

企業持分の間接譲渡に該当する場合について考えてみる。ここで、B社が適用できる租税条約の譲渡所得条項が、中国居住者企業に対する5%持分の直接譲渡に係る所得に対する中国の課税権を制限する一方、A社が適用できる租税条約の譲渡所得条項では当該制限がない場合には、本取引後B社が、今後行う可能性のある中国居住者企業持分の間接譲渡取引は、その適用可能な租税条約により、《公告》第五条第（二）項の規定が適用され中国で課税は生じない。これに対して、当該間接譲渡取引が発生していない場合の同一または同類の取引、すなわちA社からの譲渡取引で、前述のB社により今後発生する可能性のある中国居住者企業持分の間接譲渡取引と同一または同類の取引に関して、A社はB社と同等の租税条約を適用できないことから、B社が間接譲渡を行った場合と同等の課税関係とならない。したがって、この取引は、節税を目的とした取引であるという懸念を排除できないため、《公告》第六条第（二）項に規定される条件を満たさないという結果となる。

注意すべき点として、このような中国課税財産のグループ内間接譲渡取引が《公告》第六条第（二）項に規定される条件を満たさない場合、これは必ずしも合理的な事業目的がないという結論を意味するものではない。合理的な事業目的を有するか否かは《公告》第三項規定により判断される必要がある。

八、中国課税財産の間接譲渡取引発生後、納税者には情報報告及び、資料提供についてどのような義務があるか？

答：《公告》は、中国課税財産の間接譲渡取引に対して強制的な報告義務規定を設けていない。第九条の規定にて、中国課税財産の間接譲渡取引を行う当事者及び、間接譲渡の対象となる中国居住者企業は、主管税務機関に対して、当該取引に関する事項を報告し、資料を提供することができることとされている（強制ではない）。これは、698号通達からの大きな改正点である。第一に、強制報告義務が、取引関係者による情報報告をするか否かの選択制という取扱いに変更されたことである。第二に、提出資料が以前と比べて簡素になったことである。取引に必要な資料であるための特別な準備が不要であり、報告する側にとっての利便性が図られている。

Topics

第三に、報告する側の範囲が拡大されており、中国課税財産に係る間接譲渡取引の当事者、及び間接譲渡の対象となる中国居住者企業が報告の主体となり得る。取引関係者が相当と考える報告主体を選択できるようにしたことで、取引関係者にとっての利便性が図られている。

《公告》は中国課税財産の間接譲渡取引について強制的な報告義務を設けておらず、納税者または源泉徴収義務者が自主的に報告または資料提供を行うか否かを判断することとしているが、《公告》第八条及び第十三条の規定により、当該取引が中国企業所得税の納付を要するものである場合には、資料提供の有無で法的結果に区別を設けている。これは、納税者や源泉徴収義務者の自主的な報告及び資料提供を推奨する趣旨である。

《公告》第十条はさらに、中国課税財産の間接譲渡取引当事者及び、そのプランニングを行った者、並びに間接譲渡の対象となる中国居住者企業は、主管事務機関の求めにより関係資料の提供を行う必要がある旨を規定している。これは、主管税務機関が調査段階において取引関係者に対して資料の提供を求める権利があること及び、取引関係者が法に従い資料提供の義務を行うことを規定したものである。

九、2以上の中国課税財産が間接譲渡される時、公告の規定により課税すべきであるが、2以上の主管税務機関に係る場合はどう処理すべきか？

答：《国税務総局 非居住者企業の所得税管理に係る若干の問題についての公告》（国家税務総局公告2011年24号）第六条第五項の規定により、間接譲渡が2以上の同一省（市）にない中国居住者企業の持分である場合、非居住者企業は、そのうちの一つの居住者企業所在地の主管税務機関を選択して、報告及び資料提供を行うことができる。当該主管税務機関は、課税の要否についてその他の省（市）の税務機関と協議のもとで決定し、税務総局へ報告する。課税

が確定した場合、国外投資者は、それぞれその中国居住者企業所在地主管税務機関に対して納税を行う必要がある。当該規定は、譲渡者が一つの税務機関に報告及び資料提供を行うことを認めることにより、数箇所の税務機関に対する重複報告の負担を軽減するものである。もっとも、《公告》第九条にて、情報報告は任意と規定されており、取引関係者は自らで一箇所または数箇所の税務機関を選択して資料を提出することができる。《公告》の規定により数箇所の主管税務機関に納税を行う状況において、《公告》第十二条では、所属地管轄の原則を明記するとともに、主管税務機関による調整及び協力責任を明記している。

十、税務機関の職責は何か？

答：《公告》に基づき税務機関が負う職務責任には以下が含まれる。

第一の職責は、中国課税財産に係る間接譲渡取引の当事者及び譲渡対象となる中国居住者企業から報告及び関連資料の提供を受けることである。

第二の職責は、国内・国外から関係情報を収集のうえ比較分析をより徹底し、間接譲渡取引を利用して我が国企業所得税の納付を回避している可能性が存在するか否かを判断することである。調査の必要に応じ、《公告》第十条に基づき、取引関係者に対して資料提供を求めることができる。

第三の職責は、中国課税財産の間接譲渡取引に対して調査の立案及び調整が必要と判断するとき、一般租税回避防止規定に従って執行することである。

第四の職責は、中国課税財産の間接譲渡に対して法に則り企業所得税を課す場合、関係税法と本公告の規定により納付されるべき税金に対して利息を徴収し、または源泉徴収義務者の責任を追及することである。

※本記事は、中国政府、国家税務総局及び地方税務局が公布した法律、政令及び通達に関して、中税諮詢集団（以下、「CTAC」といいます。）が作成・和訳したものを、ノベル国際コンサルティング（以下、「ノベル」といいます。）が監修したものです。概略的な内容を紹介する目的で作成したもので、記事中の見解や意見は著者個人のものであり、内容の正確性及び本記事内容に対する権限ある当局の認容を保証しません。また、CTAC及びノベルは本記事の情報をを用いて行う一切の行為及びそれにより生じたいかなる損害にも何ら責任を負うものではありません。