

## Tax Analysis

中国税務

Authors:

## Beijing

Julie Zhang, Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

## Crystal Chen, Manager

Tel: +86 10 8520 7881

Email: yichen@deloitte.com.cn

For more information, please contact:

## International Tax Services

## National Leader

## Shanghai

Vicky Wang, Partner

Tel: +86 21 6141 1035

Email: vicwang@deloitte.com.cn

## Northern China

## Beijing

Andrew Zhu, Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Email: andzhu@deloitte.com.cn

## Jennifer Zhang, Partner

Tel: +86 10 8520 7638

Email: jenzhang@deloitte.com.cn

## Eastern China

## Shanghai

Hong Ye, Partner

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoye@deloitte.com.cn

## Southern China

## Hong Kong

Sharon Lam, Partner

Tel: +852 2852 6536

Email: shalam@deloitte.com.hk

### 国家税務総局が租税条約の恩典 享受に関する新規定を公布

国家税務総局は2015年8月27日に、「非居住納税者による租税条約の恩典享受に関する管理弁法」(国家税務総局公告2015年第60号、以下「60号公告」)を公布した。これは、非居住納税者(企業および個人)が中国において租税条約および国際運輸業に関する協定(以下「租税条約」と総称)<sup>1</sup>の恩典(すなわち、納税義務の軽減または免除)を享受するための手続について、新しい指針を提供するものである。60号公告は、租税条約の恩典享受に係る手続の大幅な簡素化を目的とするものであり、2015年11月1日から施行される。

#### 背景

これまで、租税条約の恩典を享受するための手続に関する規定としては、主に124号通達<sup>2</sup>および37号公告<sup>3</sup>があった。そのうち、37号公告は非居住者が国際運輸業所得に対して租税条約の恩典を享受する際の取扱いについて規定したものであり、124号通達は非居住者がその他の収入または所得に対して租税条約の恩典を享受する際の取扱いについて規定したものである。60号公告の発効をもって、124号通達の全文と37号公告の一部条項は廃止される。

2009年に公布された124号通達によれば、非居住者が租税条約の恩典適用を受けるには、所得の性質に基づき、事前に税務機関の承認を得るか、届出を行う必要があった。

- 配当、利子、使用料と譲渡所得について租税条約の条項の適用を受けるとは、所轄税務機関または審査承認権限のある税務機関から承認を得る必要がある。
- その他の条項(例えば、恒久的施設および事業所得、自由職業所得、給与所得およびその他の条項)の適用を受けるには、所轄税務機関に届出を行う必要がある。

2014年に公布された37号公告は、国際運輸業に従事する非居住者企業の管理について規定したものであり、その第11条~第15条において、国際運輸業に従事する非居住者企業が租税条約の恩典を享受するためには、国際運輸業所得について、事前に所轄税務機関に届出を行わなければならない旨が規定されている。

中国政府は最近、「簡政放权」(手続の簡素化と権限の委譲)の政策を積極的に推し進め、行政の効率化および経済の成長につなげようとしている。例え

<sup>1</sup> 租税条約とは、中華人民共和国政府と外国政府の間で締結された二重課税の回避および脱税防止のための協定(香港、マカオ特別行政区との協定を含む)を指し、国際運輸業に関する協定とは、中華人民共和国政府と外国政府の間で締結された航空協定、海運協定、陸上輸送協定、国際運輸業の所得に対する課税の相互免除に関する協定または交換公文を指す。

<sup>2</sup> 「国家税務総局：『非居住者による租税条約の恩典享受に関する管理弁法(試行)』の発布に関する通知」(国税発[2009]124号)

<sup>3</sup> 「国家税務総局：『国際運輸業務に従事する非居住者企業の税收管理暫定弁法』の発布に関する通知」(国家税務総局公告2014年第37号)

ば、国務院は2015年5月に、124号通達で要求されている租税条約の恩典享受に係る審査承認手続の廃止を決定した<sup>4</sup>。60号公告による、租税条約の恩典享受に係る事前審査、届出の手続から自主判断に基づく手続への移行は、国家税務総局が国務院の決定に応えたものである。

## 60号公告の要点

### 適用範囲の拡大

60号公告は、租税条約の恩典享受に係る手続を定めた124号通達と37号公告の規定を統合したものであり、国際運輸業所得を含むすべての収入および所得項目に適用される。

### 納税者と源泉徴収義務者による納税申告時の自主判断

60号公告は、124号通達および37号公告で要求されている事前の審査および届出の手続を取り消し、非居住者企業や個人が租税条約の恩典を享受するための手続を緩和するものである。具体的には、租税条約の恩典を享受するか否かを、非居住納税者もしくは源泉徴収義務者が申告時に自ら判断することになる。

- 60号公告の第5条によれば、非居住納税者は、租税条約の恩典を享受するための要件を満たしていると自ら判断した場合、納税申告時に、その恩典に係る租税条約の関連条項を適用することができる。
- 60号公告の第6条によれば、法定の源泉徴収義務者または企業所得税法の規定により指定された源泉徴収義務者がいる場合で、非居住納税者が自ら、租税条約の恩典を享受するための要件を満たしていると判断した場合、非居住納税者は自発的に源泉徴収義務者にその旨を通知するとともに、公告の第7条に規定された報告表と資料を源泉徴収義務者に提供する必要がある。源泉徴収義務者は、非居住納税者から提供された資料が整っており、報告表に記載された情報が恩典を享受するための要件を満たしていると判断した場合、租税条約に基づく軽減税率または免税を適用することができる。さもなければ、中国国内税法の関連規定に基づき、税額の源泉徴収を行わなければならない。

留意点として、60号公告は、非居住納税者が租税条約の恩典を享受するために満たされなければならない実質的な要件（例えば、受益者の認定、目的テスト等）に何ら変更を加えるものではない。そのため、納税者および源泉徴収義務者による自主判断は、税務機関による審査の結果、事後的に否認される可能性もある。

### 報告表および資料の提出要求

60号公告の第7条の規定により、非居住納税者または源泉徴収義務者は、納税申告時に以下の報告表と資料を提出する必要がある。

- 1) 「非居住納税者の居住者身分情報報告表」（企業用と個人用に分けられる）
- 2) 「非居住納税者による租税条約の恩典享受に係る状況報告表」（所得の類型に応じて、企業用4種と個人用4種の計8種がある）
- 3) 居住者証明書（国際運輸業所得を取得した企業または個人の場合、法人証明またはパスポートのコピーで代替可能）
- 4) 取得した所得の所有権を証明する書類（例えば、契約書、董事会または株主会決議、支払証憑等）
- 5) その他の租税法規によって要求されるその他の資料<sup>5</sup>

60号公告は、網羅的な資料リストを提供することを意図している。非居住納税者は、租税条約の恩典を享受するための要件を満たしていることを証明するその他の資料を提出することもできるが、60号公告に関する国家税務総局の公式の解釈によれば、非居住納税者が上述した資料リスト以外のその他の資料を提出しなかったとしても、納税申告時に租税条約の恩典を享受することには影響を与えない。124号通達と37号公告はいずれも、税務機関が規定に列挙されていないその他の資料の提出を納税者に要求することを認めているため、このことは大きな改善点と言えるだろう。実務においては、非常に多くの追加資料の提出を要求する税務機関もあり、非居住納税者が大きなコンプライアンスの負担を強いられるケースもあった。

### 源泉徴収義務者の責任の増大

124号通達および37号公告と比べて、60号公告の下で源泉徴収義務者が負う責任は重くなったと言える。非居住納税者が作成する2種類の報告表には、多くの非居住納税者に関する項目が含まれており、種々の情報が記載される。源泉徴収義務者がこれらの情報に基づき、非居住納税者が租税条約の恩典を享受できるか否かを判断するためには、税

<sup>4</sup> 国発[2015]27号通達を参照のこと。

<sup>5</sup> ここでいう“その他の資料”とは、その他の租税法規において、租税条約の恩典を享受するために提出を要求されている特定の資料を指す。例えば、非居住者が代理人を通じて所得を取得し、自らが受益者であると主張する場合、「国家税務総局：租税条約における“受益者”の認定に関する公告」（国家税務総局公告2012年第30号）の規定によれば、代理人が受益者ではないことに関する声明書の提出を要求される。

務と法律に関する一定の知識と実務経験が必要になるだろう。

源泉徴収義務者の負担が増大する中で、源泉徴収義務者の判断に誤りがあったと、中国の税務機関が事後的に認定した場合に、源泉徴収義務者は処罰を受ける可能性があるか否かという疑問が生じる。この点について、60号公告には具体的な規定がないため、一般的に適用される現行の法規を参照すべきと考えられる。税収徴収管理法第69条の規定によれば、源泉徴収義務者が源泉徴収すべき税額を源泉徴収しない場合、税務機関は源泉徴収義務者に対し、未納税額の50%以上3倍以下の罰金を科すことができる。源泉徴収義務者が“相当の注意”をもって判断したことを立証した場合、そのことが処罰に対する抗弁となり得るのか否かは明確ではない。もし抗弁となるのであれば、“相当の注意”と認められる基準をめぐって税務機関と源泉徴収義務者の間に論争が生じる可能性がある。実務においては、税務機関から異議を唱えられる潜在的なリスクを避けるために、源泉徴収義務者は非居住納税者による租税条約の恩典享受に関して、特に非居住納税者が非関連者である場合に、保守的な処理を行う可能性がある。その結果、源泉徴収義務者と非居住納税者の間で摩擦が生じる可能性もある。

### 税務機関による事後管理

60号公告により、租税条約の恩典享受に係る事前の審査、届出の要求が取り消されたため、今後は税務機関による事後管理がより重要になる。中国の税務機関は事後管理において、提出された資料に対してレビューを実施するだけでなく、非居住納税者または源泉徴収義務者に対して補足資料を提出するよう要求する可能性もある。非居住納税者は租税条約の恩典を不当に享受したと税務機関が判断した場合には、非居住納税者に対して、定めた期限までに税額を追納するよう要求することになる。非居住納税者が規定に従って税額を追納しない場合、企業所得税法に基づき、税務機関は当該非居住納税者のその他の中国国内源泉所得の中から税額を追徴する権限を有する。あるいは、税収徴収管理法に基づき、その他の措置を取ることもできる。

納税義務の発生時点は、60号公告の影響を受けることはなく、一般的に適用されるその他の税務法規によって定められる。したがって、非居住納税者は租税条約の恩典を不当に享受したと税務機関が事後的に判断した場合には、税額のほか、滞納金または延滞利息を追徴される可能性もある。

中国の税務機関による事後管理の具体的な方式と効果はまだ定かではないが、徴税管理の難易度が高まる可能性はある。一部の非居住納税者は、特に中国の税務機関の徴税管理手段が限られる場合において、60号公告の公布前よりもアグレッシブな立場を取る可能性がある。例えば、非居住者企業が中国企業の持分（その持分の主たる価値は不動産から生じるものではない）を譲渡するケースにおいて、源泉徴収義務者が、当該非居住者企業の居住者身分と持分比率に関する租税条約の適用要件を検討した上で、当該持分譲渡による譲渡所得に対しては企業所得税の免除を受けられると判断した場合、中国の税務機関が事後管理において、一般租税回避防止規則（General Anti-Avoidance Rule）に基づき、非居住者企業は譲渡所得に係る免税の適用を受けられないと判断したとしても、税務機関が源泉徴収義務者の責任を追及することは難しい可能性がある。また、売り手である非居住者企業が既に中国において事業活動を行っておらず、ひいては中国国外で清算済みであれば、税務機関がその売り手に対して税額を追徴することも難しいだろう。また、7号公告<sup>6</sup>では、中国居住者企業の持分の間接譲渡によって得た譲渡所得に対しても、租税条約における譲渡所得条項に基づき、中国において納税を免除することを認めているため、60号公告は、中国居住者企業の持分の直接譲渡のみならず、間接譲渡にも影響を及ぼす可能性がある。

### 香港居住者身分の証明の簡易手続の取消し

2013年に公布された第53号公告<sup>7</sup>では、香港の居住者企業は香港の関連当局が発行する会社の登録証書あるいは商業登記証書、居住者個人は香港IDカードおよびその他の証拠資料により、自らの香港居住者身分を証明できるとされていた。60号公告の発効をもって53号公告は全文が廃止されるため、この香港居住者に対する便宜的措置も取り消されることになる。

### コメント

60号公告は、租税条約の恩典を享受するための事前の審査および届出の手続を取り消したため、手続面から見れば、非居住納税者はより容易に租税条約の恩典を享受できるようになったと言える。しかし、60号公告は、非居住納税者が租税条約の恩典を享受するための実質的な要件、および納税義務の発生時点を何ら変更するものではないため、非居住納税者および源泉徴収義務者に新たな課題をもたらす可能性がある。すなわち、非居住納税者および源泉徴収義務者は、自らの判断によって租税条約の恩典を享受した後、中国の税務機関にその処理を否認されるリスク、およびその結果として滞納金または延滞利息、罰金を課される可能性についても考慮する必要が生じる。

<sup>6</sup> 「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関する公告」（国家税務総局公告2015年第7号）

<sup>7</sup> 「国家税務総局：『所得に対する租税に関する二重課税の回避および脱税の防止のための内地と香港特別行政区との間の協定』の実施に係る居住者身分の認定問題に関する公告」（国家税務総局公告2013年第53号）

企業が中国国内源泉所得を海外に送金する際、1件当たり5万米ドル相当額を超える“サービス貿易等の項目”（例えば、配当、利子、使用料、譲渡収入）の支払に対しては、40号公告<sup>8</sup>の規定に基づき、事前に所轄税務機関で税務届出の手続を行う必要がある。支払者が送金手続を進めるためには、所轄税務機関が捺印した税務届出表を銀行に提出しなければならない。これは、40号公告において規定された手続上の要求であり、届出時に税務機関が実質的な審査を行うことは必要とされていない（審査は届出後に行われる）。しかし、実務上は、非居住納税者の主張する税務処理に同意できない場合に、税務届出表への捺印を拒否する税務機関もあれば、40号公告において要求されている資料に加えて、多くの追加資料の提出を要求する税務機関もある。そのため、非居住納税者および中国国内の支払者（通常は、法定または指定の源泉徴収義務者である）は、“簡政放権”の一環として、40号公告で要求される税務届出の手続が簡素化されるまで、今後も引き続き40号公告によってもたらされる実務的な問題に直面する可能性がある。

注：本 Tax Analysis の内容は、デロイトのインターナショナルタックスサービスに関わるものです。

---

<sup>8</sup> 「国家税務総局、国家外貨管理局：サービス貿易等項目の対外支払に係る税務届出に関連する問題についての公告」（国家税務総局、国家外貨管理局公告 2013 年第 40 号）

**Tax Analysis** is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

#### Beijing

##### Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Fax: +86 10 8518 1326

Email: andzhu@deloitte.com.cn

#### Hong Kong

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Shenzhen

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Chongqing

##### Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

#### Jinan

##### Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

#### Suzhou

##### Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn  
mliang@deloitte.com.cn

#### Dalian

##### Bill Bai

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: bilbai@deloitte.com.cn

#### Macau

##### Raymond Tang

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: raytang@deloitte.com.hk

#### Tianjin

##### Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

#### Guangzhou

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Nanjing

##### Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

#### Wuhan

##### Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

#### Hangzhou

##### Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

#### Shanghai

##### Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

#### Xiamen

##### Jim Chung

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: jichung@deloitte.com.cn

#### About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

#### National Leader

##### Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

#### Northern China

##### Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

#### Southern China (Hong Kong)

##### Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Fax: +852 2520 6205

Email: dyun@deloitte.com.hk

#### Southern China (Mainland/Macau)

##### German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@deloitte.com.cn

#### Eastern China

##### Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at [wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.

日系企業担当者

上海

大久保 孝一  
パートナー  
TEL : +86 21 6141 2128  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : kokubo@deloitte.com.cn

上海

沙 蒙  
ディレクター  
TEL : +86 21 6141 1703  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : msha@deloitte.com.cn

上海

上田 博規  
シニアマネジャー  
TEL : +86 21 6141 1701  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

天津

濱中 愛  
マネジャー  
TEL : +86 22 2320 6820  
FAX : +86 22 2320 6699  
E-mail : ahamanaka@deloitte.com.cn

深圳

大塚 武司  
マネジャー  
TEL : +86 755 3331 8116  
FAX : +86 755 8246 3186  
E-mail : taotsuka@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁  
シニアマネジャー  
TEL : +86 411 8371 2850  
FAX : +86 411 8360 3297  
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一  
パートナー  
TEL : +86 21 6141 1368  
FAX : +86 21 6335 0199  
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

大穂 幸太  
マネジャー  
TEL : +86 21 6141 1711  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : koho@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介  
マネジャー  
TEL : + 86 512 6289 1298  
FAX : +86 512 6762 3338  
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴  
シニアマネジャー  
TEL : +86 22 2320 6612  
FAX : +86 22 2320 6699  
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

香港

中川 正行  
パートナー  
TEL : +852 2852 6592  
FAX : +852 2542 4597  
E-mail : manakagawa@deloitte.com.hk

上海

片岡 伴維  
マネジャー  
TEL : +86 21 2316 6687  
FAX : +86 21 6335 0199  
E-mail : tkataoka@deloitte.com.cn

上海

渡邊 崇  
シニアマネジャー  
TEL : +86 21 6141 1702  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : takwatanabe@deloitte.com.cn

北京

原井 武志  
パートナー  
TEL : +86 10 8520 7310  
FAX : +86 10 8518 1218  
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

広州

前川 邦夫  
マネジャー  
TEL : +86 20 2831 1050  
FAX : +86 20 3888 0575  
E-mail : kmaekawa@deloitte.com.cn

香港

小川 康弘  
シニアマネジャー  
TEL : +852 2852 6446  
FAX : +852 2542 4597  
Email: yaogawa@deloitte.com.hk

#### About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/cn/en/about](http://www.deloitte.com/cn/en/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 200,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

#### About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 22 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

#### About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.