



Tax Analysis

中国

税理士法人トーマツ

2015年9月21日号

※本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

中国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

中国国家税務総局は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」)¹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。

(1) 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²および37

号公告³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には、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

1 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。

2 「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)

3 「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)

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、“簡政放権”(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⁴。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こたえたものである。

(2) 60 号公告の要点

1) 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。

2) 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。

3) 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。

- (a) 「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)
- (b) 「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」(所得の種類に応じて、企業用 4 種と個人用 4 種の計 8 種がある)
- (c) 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)
- (d) 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)
- (e) その他の租税法規によって要求されるその他の資料⁵

60 号公告は、網羅的な資料リストを提供することを

⁵ 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。

⁴ 国発[2015]27 号通達を参照のこと。

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いえるだろう。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。

4) 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いえる。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つたと、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。税收徴収管理法第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倍以下の罰金を課すことができる。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。

5) 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、税收徴収管理法に基づき、その他の措置を取ることできる。

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に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⁶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。

6) 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⁷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することが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。

(3) デロイトのコメント

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いえる。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。

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50,000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⁸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。

6 「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)

7 「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)

8 「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)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

税理士法人トーマツ

エグゼクティブオフィサー 大久保 恵美子

email: emiko.okubo@tohatsu.co.jp

東京事務所

〒100-8305

東京都千代田区丸の内三丁目3番1号

新東京ビル5階

T e l: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax-co

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、税理士法人トーマツおよびDT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,500名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組みクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約220,000名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。