

中国再投資に関わる源泉徴収課税の繰り延べ

March 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

改正前の企業所得税法によれば、税務上の非居住者企業が取得する配当に対しては、源泉徴収税が課せられていました。2017 年 8 月、国務院より中国における外国資本の事業環境を向上させるための法案が発表され、外国投資者に対して源泉徴収課税の繰り延べを認める提案がされました。本稿では、源泉徴収課税の繰り延べの申請手続きなどについて説明します。

背景

改正前の企業所得税法によれば、税務上の非居住者企業（以下「非居住者企業」）が取得する配当に対しては、租税条約にさらに有利な定めが存在する場合を除き、10%の税率により源泉徴収税が課せられます。なお、2017年8月、国務院より中国における外国資本の事業環境を向上させるための法案が発表され、外国投資者に源泉徴収課税の繰り延べを認める提案がされました。

2017年12月28日、中国の4政府組織である財政部、国家税務総局、国家発展改革委員会、商務部より共同で、財税〔2017〕88号（以下「88号通知」）が公布されました。88号通知では、源泉徴収課税の繰り延べが認められるための基準、申請手続き、および関連責務、税務局による事後の管理について明記されています。

また、国家税務総局より、国家税務総局〔2018〕3号（以下「3号公告」）、および88号通知について、さらに詳細に解説した公式解釈が発行されています。

なお、当該処置に関しては2017年1月1日にさかのぼって適用され、条件を満たす再投資に際して既になされた納税に関しては、還付を受けることができます。2017年12月28日には、財政部の公式サイトにて、上述の4政府組織の連名で一連のQ&Aが発表されました。88号通知の解釈については当該サイトを参照し、確認することが可能です。

88号通知における源泉徴収課税についての優遇措置とは？

中国居住者企業から配当可能利益の分配を受ける外国投資者は、一定の条件を満たす限りにおいて、配当に際してなされる源泉徴収課税の繰り延べを行うことができます。なお、この優遇措置の適用を受けるためには、88号通知に規定された全ての条件を満たす必要があります。

どのような条件を満たす必要があるのか？

a) 直接投資－非居住者企業株主は、分配可能利益を中国における直接投資のために用いなければならない

88号通知において、直接投資とは以下のものを指します。

1. 単独ないし複数の中国居住者企業の払込資本、もしくは資本準備金の増額
2. 中国居住者企業の新設
3. 非関連者からの中国居住者企業持ち分の取得
4. 財政部および国家税務総局により規定、認可されたその他投資（優遇措置が認められた中国企業に関わる投資活動の範囲を、将来的に拡張することを念頭に置いた包括条項）

しかし、以下の状況は、課税繰り延べ措置の適用対象外となっています。

1. 上場会社の払込資本、もしくは資本準備金の増額、あるいは上場会社株式の取得で、当該投資が「外国投資家による上場会社に対する戦略投資管理弁法」（商務部等令 2005 年第 28 号）で定めるところの戦略投資に該当しないもの

2. 関連者からの中国居住者企業持ち分の取得

b) 適格分配可能利益

適格分配可能利益とは、配当、利益分配、持ち分投資に関わるその他報酬のことで、中国居住企業により認識された留保利益の分配によるものを指します。また、これには過年度における未分配利益も含まれます。ポイントとしては、留保利益が計上されていることが挙げられます。従って、分配時に実際十分な留保利益がない場合には、中間配当は適格分配可能利益に該当しないと考えられます。

c) 利益は被投資会社に対して直接再投資されなければならない

利益が現金であるかその他の形態であるかにかかわらず、被投資会社に対して直接投資されなければなりません。

88 号通知の規定によれば、投資が現金により行われるのであれば、直接被投資会社の銀行口座に対して払い込みされなければならない、とされています。すなわち投資の実行に際しては、事前に中国内外の代理人といったその他の者の銀行口座に対して、払い込みをすることは認められません。同様に、非居住者企業の銀行口座に対して支払われた後、中国に再投資される場合も、課税繰り延べの対象とはなりません。

直接投資が、ある種の利益供与や有価証券といった現金以外の形態によるものである場合、それらは直接、関連する被投資会社に対して提供されなければなりません。その他の企業、あるいは個人により、投資の過程において関連する利益の保有、ないしは一時的取得がなされるならば、外国投資者は本課税繰り延べが認められないこととなります。

d) 奨励投資事業－被投資事業、あるいは被投資会社である中国企業が従事する事業は、奨励業種に該当しなければならない

ここでいう奨励業種とは「外国投資産業指導目録」（以下、2017 年目録）、もしくは、2017 年に改訂された「中西部地区外国企業投資優位産業目録」において、奨励すべきものとして分類されている業種のことを指します。

3 号公告において優遇措置の適用を受けるためには、これら奨励業種に関連する事業活動が、以下に挙げる条件の、少なくとも一つに該当しなければならないとされています。

- ・ 製造活動、あるいは、サービス提供
- ・ 研究開発活動
- ・ 建設事業への投資、あるいは、機械や設備の取得
- ・ 以後追加されるその他各種活動

公式解釈によれば、被投資会社の事業活動が投資時において奨励業種に該当する場合、税制優遇措置が適用できるとされています。また、上述の目録に事後的に修正がなされたとしても、既に実施された課税繰り延べは影響を受けません。

申告、および追跡的行政手続き

88 号通知によれば、課税繰り延べ措置の条件を満たす外国投資者は、適切に申告を行い、関連する情報や文書の提供をすることで、企業が課税繰り延べ措置の適用条件を満たすことを説明しなければならないとされています。また、外国投資者が条件を満たすと考えられる場合、関連する利益の分配企業は、関連文書を検証し、所轄税務局に対して登記を実施する必要があります。

なお中国税務当局は、外国投資者が当該優遇措置を享受する条件を満たしているか、追跡調査を行います。そして外国投資者が、88 号通知に定められた課税繰り延べ措置の適用条件を満たしていないと判断された場合、利益分配企業は源泉徴収義務を履行しなかったものとして扱われ、源泉徴収税および延滞金が課されることとなります。また、延滞金の起算日については、関連する配当が実際に支払われた日によることとされています。よって、利益分配を実施する企業は、慎重に関連書類の確認を行い、積極的に所轄税務局とコミュニケーションを取ることが望ましいでしょう。

遡及（そきゅう）適用措置

88 号通知の規定によれば、2017 年 1 月 1 日以降に受領された配当は、条件を満たす限り、源泉徴収課税の繰り延べの適用が認められます。また外国投資者は、関連する税金が実際に支払われた日から 3 年以内であれば、税金還付の申請をすることができます。ただし、異なる税務局により異なる解釈、措置がなされる可能性があり、この点については、一定の注意を要します。

投資の払い戻し

外国投資者が、持ち分譲渡、買い戻し、清算などにより、将来的に投資の払い戻しを受ける場合には、外国投資者は所轄税務局に対して申告を行い、繰り延べられた源泉徴収税について精算を行わなければなりません。

なお、この点については疑問が残ることとなります。持ち分を部分的に譲渡する場合に関して、88 号通知では、配当のどの部分が課税繰り延べに対応するのかの決定方法について、言及されていません。先入れ先出し法、後入れ先出し法、または加重平均法によることとなるのか。恐らく先入れ先出し法になると思われますが、あくまで明示的規定はないものとなっています。

また非居住者企業が、租税条約にて規定されている源泉徴収税の減免を享受するための条件を満たしている場合、減免後の源泉徴収税率が適用されるのか。これについては、直接再投資時に適用される源泉徴収税率による、というように捉えることができるかもしれません。

特殊性税務処理適用条件を満たす企業再編

88 号通知は、非居住者企業が課税繰り延べ措置の適用を受け、その後、グループ内再編に際して、特殊性税務処理を選択適用した場合についての明示的救済条項を有しています。この救済条項により、非居住者投資者はグループ再編後も、継続して課税繰り延べ措置の適用を受けることができます。

考察

88 号通知は、中国で奨励業種に属する事業への、さらなる投資を検討している非居住者投資者にとって、歓迎すべきものであることは間違いありません。

しかしながら、相変わらず不透明な部分が存在しているとも言え、関連当局によって、近い将来さらに明確な指針が出されることが望まれます。

一例としては、投資額が外国投資者に回収される時点でなされる、源泉徴収税の再課税が挙げられます。実務上、このような投資回収が行われるまでには非常に長い年月が経過するのが一般的です。88 号通知では、当事者のうちどの者が、申告および関連する源泉徴収税の支払いをすべきかについて規定されていません。

また、分配が現金ではなく、ある種の利益提供によりなされる場合、投資額が外国投資者により回収される際に、どのように課税標準が決定され、潜在的源泉徴収税額が計算されるのかについても明示されていません。

さらには、源泉徴収課税の繰り延べについて、期限の定めが置かれていません。外国投資者により投資額が回収される際には、源泉徴収税の再課税が推測できますが、これは数年後、場合によっては数十年後にもなる可能性があります。これ自体、税務総局が利益分配を実施する中国居住者企業に対し、源泉徴収税相当額を無期限に留保することを想定しているのでしょうか。

これらの理由から、国家税務総局によるさらなる明確化が求められます。

CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn