

非居住者に関わる租税条約上の優遇措置解釈更新 (国家税務総局 11 号公告)

July 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

2018 年 2 月 3 日、国家税務総局は国家税務総局公告〔2018〕年 9 号を発表しました。中国で租税条約上の優遇措置適用を受けるためには、納税者は中国と租税条約を締結した国家、地域の税務上の居住者である必要があります。

背景

中国で租税条約上の優遇措置適用を受けるためには、納税者は中国と租税条約を締結した国・地域の税務上の居住者である必要があります。さらに、中国からの配当、利息、ロイヤルティー支払いに関しての優遇を享受する上では、非居住者はそれら所得の「受益者」である必要があります。

2009 年以降、国家税務総局は「受益者」の判定に関して、度重なる公告を発行してきました。過去に発行された、受益者判定に関わる規定は以下の通りです。

【受益者判定に関わる規定】

通達番号	主な内容
国税函[2009]601 号通達 (以下、「601 号通達」)	受益者の判定に関する 7 つのマイナス要因を提示
国家税務総局公告[2012]30 号 (以下、「30 号公告」)	適格非居住者に関するセーフハーバールールを規定
税総函[2013]165 号 (以下、「165 号通達」)	香港企業にのみ適用される、中国と香港の間の租税協定に係わる、香港企業による配当受領の受益者判定についての明確化及び要件の緩和

30 号公告の発行にもかかわらず、601 号通達の適用を検討する際に、納税者と管轄税務当局は多くの技術的問題に直面してきました。

2018 年 2 月 3 日、上述の問題に対処するべく、国家税務総局は国家税務総局公告 [2018] 9 号 (以下「9 号公告」) を発表しました。9 号公告では、受益者判定に関わる基準について更新されています。また、9 号公告は 2018 年 4 月 1 日より施行されています。そして、国家税務総局により、9 号公告と共にその解釈も併せて発行されています。

詳細

まず、9 号公告の詳細についての説明の前に、ここでは 601 号通達について振り返ってみたいと思います。601 号通達では、申請者の受益者判定に当たりマイナス要因となり得る七つの要因について規定しています。一方、9 号公告では、これら要因に幾つかの修正が加えられており、具体的には要因 1 と要因 2 がより厳格化され、要因 3 および要因 4 は削除、要因 5~7 はそのまま維持されています。そして、9 号公告の下での受益者判定に当たっての潜在的マイナス要因は、以下の通りとなっています。

1. 配当受領者が、配当受領後 12 カ月以内に、配当の 50%以上を、第三国の居住者に支払う義務を有する。

これにより基準となる比率が 601 号通達の 60%から 50%へと引き下げられています。さらに、ここでの「義務を有する」とは、受領した所得につき支払いを行う義務が約定されていないものの、事実上支払う場合も含むというように、その意味が拡張されています。9 号公告の発行前は、支払いが取締役会決議によるものであり、支払い義務が約定されていないといった主張が常になされてきました。9 号公告は、このような主張に対抗する趣旨のものであると言えます。さらに、9 号公告の解釈において、ある種の関連者間取引は事実上の支払いと見なされる可能性があることにも言及しています。

例えば、未収金と未払い金の相殺、配当受領後に申請者により実施される他のグループ企業に対する貸し付けの延長は、事実上の支払いと見なされる可能性があります。

2. 申請者が実質的な経営活動に従事していない。

実質的な経営活動には、製造、取り次ぎ販売、経営管理活動などが含まれます。ただし、9 号公告では、このマイナス要因が適用されるかの判断に際して、どのような活動が「実質的な経営活動」を構成するのかについて、明確

化および厳格化がなされています。すなわち、申請者の経営活動が実質的な経営活動に該当するか否かは、申請者の有する機能および負担するリスクに基づき判断されることとなります。

これについては、2点留意すべきことがあります。

まず、経営管理活動は、依然として受益者判定に際して実質的な経営活動を構成し得るものとされています。しかし、申請者は、経営管理機能を有し、リスクを負担していることを説明しなければならないこととなっています。そのため、単なる投資機能は、実質的な経営活動を構成する上で十分ではありません。

さらに、申請者が非実質的投資活動、経営管理活動およびその他事業活動を行う場合、その他事業活動の重要性が相対的に低いならば、申請者の行うその他事業活動は実質的な経営活動に該当するものとは見なされません。9号公告の解釈では、この点について説明がなされています。例えば、その他事業活動から生じた所得が申請者の総所得の8%未満である場合、その他事業活動は重要性が低いものと見なされます。

また、9号公告の解釈では、投資活動および経営管理活動がどのようなものであるかについても説明がなされています。これによれば、投資前調査、案件分析、投資決定、投資の実行、投資後の管理、産業分析、市場分析、地域統括機能、金融機能、財務機能などが含まれることとなっています。その上、9号公告の解釈では幾つかのケーススタディーも提供されています。そして、これら機能については、全て文書化する必要があります。なお、最低限の要求としては、経営管理層が中国子会社の董事会決議に参加することが必要となるものと考えられます。

3. 申請者において所得が非課税である、もしくは課税されるとしても、実効税率が極めて低い¹。

4. 利息については、申請者と第三者との間に（金額、利率、締結時期など条件につき）、利息発生の根拠となる貸付契約と類似の貸し付け、もしくは預金契約が存在している。

5. 特許権使用料については、申請者と第三者との間に、特許権使用料発生の根拠となる著作権、特許、技術などと類似の著作権、特許、技術などに関する使用もしくは譲渡契約が存在している。

30号公告の拡張

上述の通り、30号公告も新たに発行された9号公告に取って代わることとなります。30号公告にはセーフ・ハーバー・ルールが規定されています。これによれば、租税条約上の恩恵の申請者が上場企業であれば、中国の会社から受領する配当につき、自動的に「配当」について受益者として判定されるものとなっていました。また、子会社自体が間接的に第三国に存在する別の持ち株会社に所有されていないなら、100%直接もしくは間接的に所有されている子会社が上場会社と同じ司法管轄区域に位置する場合には、同様の判定がなされることとなっています。そして、この30号公告における例外規定は、納税者にとって多くの問題を引き起こしてきました。

9号公告では、多層株式保有構造を考慮し、特定の状況下でもセーフ・ハーバー・ルールが適用できるように、配当につき同一国／同一条約待遇規則を規定しています。これについては、以下の部分でさらに検討することとします。

まず、9号公告においては、セーフ・ハーバー・ルールが、政府および個人に対しての配当についても拡張されています。申請者が、租税条約締結国・地域の税務上の居住者である政府、上場企業、あるいは個人であるか、直接もしくは間接的に上述の政府、上場企業、あるいは個人に所有されている企業の場合には、受益者判定に際しての五つのマイナス要因についての検討を待たずして、申請者は配当につき受益者と判定されます。9号公告の解釈では、租税条約締結国・地域の税務上の居住者である中間持ち株会社が上場企業、政府、および個人により所有され

¹ 注意すべき点としては、関連地方税務当局に対しての、香港申請者に関わる601号通達の適用についての指針である165号通達が依然として廃止されていないことがあります。香港が海外源泉所得に対して課税しないという事実は、申請者が受領した配当の受益者でないと判断する際の「キーフaktor」とされるべきではないとされています。

ているケースが取り上げられています。そして、上述の上場企業、政府、および個人が全体として申請者持ち分の100%を保有しているのであれば、申請者は当該司法管轄区域について、セーフ・ハーバー・ルールが適用されます。

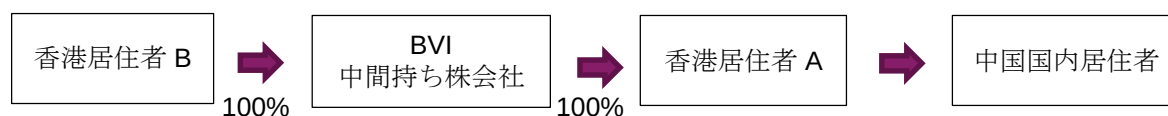
次に、例えば、配当の直接の受領者が、申請者と同一の司法管轄区域にある上場企業により保有されていない、もしくは第三国にある申請者と上場企業の上に位置する別の中間持ち株会社がセーフ・ハーバー・ルールによる受益者要件を満たさない、あるいはそれ自体の現状により受益者として判定されないといった場合でも、以下のようなケースにおいてはやはり受益者としての判定を受けることができ、これは一般に同一国／同一条約待遇規則と呼ばれています。

同一国／同一条約待遇規則が適用されるケース

< ケース 1 >

申請者が五つのマイナス要因により受益者要件を満たしていないが、五つのマイナス要因についての検討により受益者要件を満たすとされるか、セーフ・ハーバー・ルールにより受益者要件を満たすと判定される別の会社により100%直接所有されている、もしくは、中間持ち株会社を通じて間接的に所有されている場合、申請者は受益者として判定されることができます。ただし、申請者および受益者要件を満たす最終持ち株会社は、同一の司法管轄区域に存在している必要があります。

これについては、9号公告の解釈にて、以下のように説明されています。



- 1) A、B 共に香港居住者である。
- 2) 香港居住者 A は、五つのマイナス要因により受益者要件を満たさない。
- 3) 香港居住者 B は、五つのマイナス要因を考慮の上受益者要件を満たす、もしくは上場企業である。この場合、香港居住者 A は受益者であると見なされる。

これは、一般的に同一国待遇規則と呼ばれるものです。最終持ち株会社である B、申請者 A が同一の司法管轄区域に属し、最終親会社が五つのマイナス要因の考慮、もしくは上場企業であることにより受益者要件を満たす場合、申請者 A は受益者と判定されることとなります。そして、中間持ち株会社が英領バージン諸島（BVI）に存在することは、判定と関わりがありません。

< ケース 2 >

本ケースは申請者と持ち株会社が異なる司法管轄区域に位置する場合のものです。すなわち、持ち株会社が位置する司法管轄区域は中国と租税条約を締結しており、その内容が、申請者の属する司法管轄区域と中国が締結した租税条約と同一もしくはそれよりも優遇されたものとなっているような状況を想定しています。本ケースでは、最終持ち株会社により、中間持ち株会社を設立し、中国と中間持ち株会社が所在する司法管轄区域の間の租税条約上の利益を活用することは意図されていません。

これは一般的に同一条約待遇規則と呼ばれるもので、中国子会社の直接の所有者である申請者は、五つのマイナス要因の考慮によれば受益者要件を満たさないものの、配当に関する受益者として判定されるものとなっています。このみなし規定は、申請者が異なる司法管轄区域に位置する株主により直接、もしくは他の中間持ち株会社を通じて間接的に100%所有されており、株主もしくは中間持ち株会社が、配当につき受益者要件を満たす場合に適用されます。そして、この場合には、株主もしくは中間持ち株会社の税務上の居住地が、中国と租税条約を締結してお

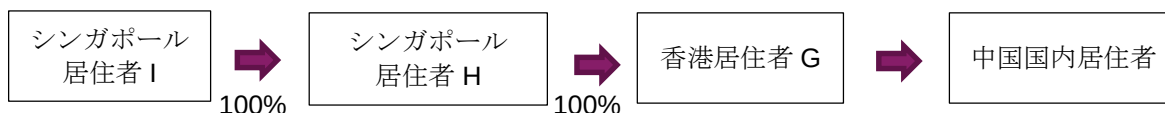
り、その内容が、申請者の税務上の居住地と中国が締結した租税条約の内容と同一か、より優遇されたものでなければなりません。

9号公告の解釈では、さらに別のケースも取り上げられています。

<ケース 3>

本ケースでは、中国国内居住者は税務上の香港居住者 G により所有されています。そして、香港居住者 G は、中間持ち株会社である H を通じて、最終持ち株会社である I により 100% 所有されています。なお、I および H は、共に税務上シンガポール居住者です。そして、香港居住者 G は、五つのマイナス要因を考慮した結果、受益者要件を満たさないものとなっています。ただし、このような場合でも、I もしくは H が税務上シンガポール居住者であり、受益者要件を満たすと判断される限り、香港居住者 G も受益者と見なされることがあります。

すなわち、配当については、香港とシンガポールは中国との間の租税条約にて同一の優遇措置を規定しており、これにより同一条約待遇規則が適用されることとなります。そして、このような場合には、株主および中間持ち株会社は、各司法管轄区域にて取得した税務上の居住者本人証明書を提出する必要があります。



- 1) I および H は税務上のシンガポール居住者である。
- 2) G は税務上の香港居住者である。
- 3) I は中国国内居住者の所有者として受益者要件を満たす。
- 4) 香港居住者 G は、それ自体として受益者要件を満たさずとも、受益者と見なされる。

なお、同一国／同一条約待遇規則に関しては、二つの点に注意する必要があります。まず一つ目は、同一国／同一条約待遇規則は、申請者に対して直接もしくは間接的に 100% 所有している場合にのみ適用されるという点です。これにより、少数株主はこのみなし規定を適用できないものとなっています。二つ目は、30 号公告と同様、セーフ・ハーバー・ルールおよび同一国／同一条約待遇規則は配当についてだけ適用され、租税条約上の利息条項およびロイヤルティー条項については適用されないという点です。

その他変更点

601 号通達および 30 号公告における「導管会社」「租税回避目的」への言及が削除されました。これについては多数国間条約を通じて、中国が締結した租税条約を将来的に修正することで対応がなされるものと想定されます。中国は経済協力開発機構（OECD）の税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画 6 に関して、主要目的テストを採用しています。そして、将来的には実際に租税回避が発生している場合、主要目的テストにより租税条約上の優遇措置が否定されるものと推測されます。

また、9 号公告では、配当、利息、ロイヤルティーの受領者は、その他当事者が租税条約上の利益を享受できるようにするために、自らを代理人であると主張することはできない旨についても明示しています。

まとめ

国家税務総局による、セーフ・ハーバー・ルールの拡張、および同一国／同一条約待遇規則採用は、基本的に歓迎すべきものといえます。これは租税条約の解釈、適用に関する国際基準に沿ったものとなっています。そして、五つのマイナス要因のうち最初の 2 要因を強化したことは、中国税務当局による形式と実質、実態をより慎重に分析するという姿勢の表れでしょう。

9 号公告の発行により、多国籍企業においては、現状の投資構造について再確認を行うことが望まれます。受益者として判定されるには、中国会社の直接の持ち株会社である申請者が、実質的な経営活動に従事している必要があります。そして、実質的に投資および経営管理活動に従事していると見なし得ると考えられる実態に基づき、租税条約上の優遇措置の適用を受けようと考えている場合、9 号公告の解釈に沿った内容となっているかを今一度確認し、文書化しておくことが望まれます。

CONTACT

Mazars

Japan Desk

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. kenta.yoshino@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

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. kenta.yoshino@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