

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第1回 2015年1月

中国に新たな一般租税回避防止のガイドライン

本アラートの分析対象法規:

- 国家税務総局 2014年12月2日 公布、2015年2月1日 発効「一般租税回避防止管理弁法(試行)」、国家税務総局令第32号 通達(以下「32号通達」)
- 国家税務総局公式サイト 2014年12月12日 公布、国家税務総局担当責任者による「一般租税回避防止管理弁法(試行)に関する政策上の問題の記者に対する質疑応答」(以下「質疑応答」)
- 国家税務総局 2014年7月3日 公布「一般租税回避防止管理規程(試行)」に対する意見募集通達(以下「意見募集草案」)
- 「中華人民共和国企業所得税法」(以下「企業所得税法」)および「企業所得税法实施条例」(以下「实施条例」)、2008年1月1日 発効

背景

中国国家税務総局(以下「SAT」)は、前回のパブリックコメント募集の総仕上げとして、2014年12月2日付にて「一般租税回避防止管理弁法(試行)」(以下「新弁法」)最終版を公布した。今回は、一般租税回避のスキーム特定に合わせ、税務機関が一般租税回避防止案件の立案、調査、結審など執行手続の詳細についても明確化した。

新弁法は、今後の租税回避防止業務に透明性の向上と、租税回避防止条項の執行に一貫性を持たせることを目的としており、中国が国際課税ルールの導入に際して、昨今、公布されている一連の新規定の一部を担うものとなる。これはまた2014年11月開催の20か国・地域(G20)財務相・中央銀行総裁会議で、習近平主席が発表したクロスボーダー租税回避防止の指示を徹底させるものである。そのため、新弁法は、将来の中国の国際課税ルールの執行に対して重要な影響を与えることが考えられるため、多国籍企業は今後においても、関連課税規則の動向に細心の注意を払わなければならない。

現行の一般租税回避防止規定およびガイドライン

中国国内の現行の一般租税回避防止規定については、KPMGより配信された、一般租税回避防止管理規定の意見募集ドラフト案に関する[「中国税務速報」2014年7月第19回\(英語版\)](#)をご参考下さい。当該速報は関連する背景・情報のより適確な把握のために供しているものである。

まず、企業所得税法および实施条例は、合理的な商業目的を持たずに、課税収入あるいは課税所得を減少させる行為に対して、税務上の目的を評価基準となる一般租税回避防止規則を定めた(企業所得税法より)。「合理的な商業目的を有していない」とは、納税額の減少、免除、延納をメインの目的とすることである(实施条例より)。2号通達は関連規則を補足し、形式よりも実質を優先という分析原則を一般租税回避防止の対処指針としている。同通達はまた、配慮すべき取引実態、とりわけタックスヘイブんに設立された経済的な実質のない企業とのクロスボーダー取引および租税条約の濫用などについても言及している。

実務上では、税務機関は、一般租税回避防止管理規定の運用において「経済的実質」を最も重視している。このため、698号通達では、国外における中国居住者企業の持分の間接的譲渡を判断する際に、取引の合理的な商業目的よりも、実際は、国外被譲渡側の従業員、場所、経営活動および資産などに対する考量をより重視する。

- 「国家税務総局『特別納税調整実施弁法(試行)』の印刷配布に関する通達」、国税発「2009」2号通達(以下「2号通達」)
- 国家税務総局 2009年12月10日公布、「非居住者企業の特分譲渡所得に対する企業所得税管理の強化に関する通達」、国税函「2009」698号通達(以下「698号通達」)
- 国家税務総局公布、「租税条約上の『受益者』の解釈および認定に関する通達」、国税函「2009」601号(以下「601号通達」)

現行のガイドラインでは、経済的実質に対する配慮と、企業所得税法が定める一般租税回避防止目的のテストをどのように両立させるかに係る説明はない。そのため、納税者は商業実質を理由に、税務機関による一般租税回避防止の判断に異議を申し立てることは非常に困難となる。

さらに、納税者および第三者より、一般租税回避防止調査に際して証明書類を提出する方法や、あるいは主管税務機関が上級の税務機関ならびに SAT と連携して行う一般租税回避防止の立案、調査、結審手続と期限、納税者からの異議申立の方法や仕組みなどについても、現行規定では詳細の指針が特段設けられていない。そのため、今回公布された 32 号通達とその質疑応答は、これらに対して必要なガイドラインを提示するものとなっている。

32 号通達による一般租税回避防止管理方法の明確化

同通達によれば、租税回避行為は下記の特徴を明確にした。

- 税務上のベネフィットを得ることを唯一、もしくは主要な目的としている。
- 形式は税法規定に準拠していても、その経済的実質に合致しない方法で税務上のベネフィットを得る。

また、通達では実施条例で定めた一般租税回避防止目的のテスト実施にあたり、2 号通達に準じて回避行為の形式と実質を勘案して評価を行う必要があることを重ねて強調しており、一般租税回避防止目的のテストを実施する際に検討すべき経済的実質につき強調して言及している。なお、SAT の質疑応答によれば、2 号通達による租税回避防止に関する解釈は依然として有効である。

さらには、この質疑応答では、経済的実質の判定に際して有用な具体例を幾つか挙げている。例えば、企業所得税法では、企業は合法的に税優遇を申請することができるものと定めており、経済的な実質が企業所得税の必要要件に合致しており、税優遇を享受できる企業に対しては、一般租税回避防止の対象外として扱っている。

法令の優先順位について述べると、中国の特殊租税回避防止条項は、一般租税回避防止の条項に優先するものとなり、租税条約における特殊租税回避防止条項では、中国国内の租税回避防止条項を優先することになる。この優先順位に基づき、移転価格、コストシェアリング、タックスヘイブン税制、過少資本に関する各条項は、一般租税回避防止条項に優先して適用されることになり、受益者(601 号文)および租税条約の特典濫用防止規定(LOB)についても、国内の租税回避防止条項を優先して適用することになる。

こうした規定は、世界的に一般的な判定として反映させている。しかしながら、注意すべき点としては、国内または租税条約の特殊な租税回避防止規定に準じていたとしても、一般租税回避防止条項の制限を受ける可能性は完全には否定できない。なぜなら、一般租税回避防止条項は、他の面での効力を依然有効として残している。また、中国の税務機関は、締結する租税条約に、「その他の規定」として雑則を加えることにより、中国国内の一般租税回避防止条項が租税条約によって制限されないように補っている。

一般租税回避防止案件の立案調査には、別途 SAT の承認が必要となる。主管税務機関の立案申請、調整不要、初歩調整案、正式調整案では、省級の税務機関の確認と許可を経たのち、SAT の審査と承認を得なければならないことになっている。一般租税回避防止調査において、举证責任を負う納税者は税務局に提出する主な資料は以下の通りである。

- 事実背景と商業目的に関する説明書類
- 内部意思決定と管理資料(例: 董事会決議、覚書、電子メールなど)
- 取引資料(例: 契約書、入金伝票、出金伝票など)
- 税務コンサルタントおよび他の取引相手との交流情報
- 当該行為が租税回避行為ではないことを証明できる資料および税務機関が必要とするその他資料

なお、32 号通達では、税務機関は、関連者や納税者の税務コンサルタントなど第三者に対しては、納税者のために作成した文書の提出を要求できる。また、特殊な事情により 2 号通達で定めた 60 日以内に関連資料を提出できない場合、申請と承認を経て、その提出期間を最長 30 日延期することも可能である。

そこで、納税者のある行為が租税回避行為と認定される場合、税務機関は、特別納税調整により、納税者が当該行為から得た税務上のベネフィットを否認することができる。その調整方法には下記のようなものがある。

- 取引スキームの全部または一部の取引の性質を見直す。

- (ii) 税務上の取引当事者の存在を否定する、または当該取引者と他の取引当事者を同一の実体とみなす。
- (iii) 関連する所得、控除、税務優遇、外国税額控除などの性質を改めて定め、または各取引者間の再配分を行う。
- (iv) その他合理的な方法。税務機関は合理的な商業目的と経済的実質を有する類似行為を基に、形式よりも実質優先という原則に準じて特別納税調整を実施する。

このように、税務機関が一般租税回避防止の特別納税調整を判断する場合、SAT の承認(SAT による修正も可)を得て、税務機関は、まず納税者に「特別納税調査初歩調整通知書」を発行する。32 号通達では、主管税務機関は 9 か月以内に審査を行い、特別納税初歩調整案を作成して SAT の承認を得る必要がある。また、調査対象企業は、「特別納税調査初歩調整通知書」の受領日から 7 日以内に主管税務機関に異議申立を行なうことができ、SAT に裁定の再審を申請することができる。SAT の質疑応答では、一般租税回避防止案件が複雑なことから、その立案調査と最終的な裁定に SAT の承認を必要とすることを強調している。このように、SAT が多く関わることは、主管税務機関が一般租税回避防止条項を過度に利用するという懸念の解消に寄与するものである。

また、一般租税回避防止の調整案が中国国内において二重課税を発生させる場合、SAT はその解決を図らなければならない。一方、国際的に二重課税が発生する場合は、解決手段として租税条約に従って相互協議を行うことになる。

なお、この 32 号通達は 2015 年 2 月 1 日より発効となり、当該日付以後に締結する租税回避行為に適用されるだけでなく、当該日付以前に裁定が出ていない案件に対しても適用される。しかしながら、同通達の一般租税回避防止管理弁法は、クロスボーダー取引または支払と関係のない居住者企業間の行為には適用されず、脱税や納税回避などの嫌疑がある違法行為についても適用されないが、698 号文が定めた国外の間接持分譲渡には適用される。ここが意見募集ドラフト案の内容と相違するため注意しなければならない。

KPMG の所見

SAT の質疑応答においては、32 号通達における一般租税回避防止管理弁法は、2014 年 11 月開催の G20 首脳会合で習近平主席が発表した国際的租税回避防止の指示を契機に打ち出されたものであり、G20 および OECD の税源侵食と利益移転 (BEPS) 行動計画の第一次提言([「中国税務速報」2014 年 10 月第 27 回\(日本語版\)](#)を参照)と密接に関係する。

したがって、この一般租税回避防止管理弁法は、一連の国際税務の執行ルールの一部であり、移転価格ガイドライン、租税条約濫用防止規定、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント効果の無効化、中国における課税資産の国外における間接譲渡取引の徴税措置強化などが含まれる。

今回の新たな一般租税回避防止管理弁法は、租税回避防止条項の適用要件と実務上の運用を明確化し、同条項実施に際して一貫性を向上させるものである。また、従来の取引スキームでは多数が意図的な租税回避行為と見なされる恐れが懸念されるため、納税者は一般租税回避の調査対象にならないように取引スキームの事実を見直す必要がある。

租税回避目的のテスト

SAT は、一般租税回避防止管理弁法最終版の審査に当たり、意見募集ドラフト案に基づき、租税回避行為の定義から「税務上のベネフィット獲得を主要目的の 1 つとする」という表現を削除した。これは妥当である。なぜなら意見募集ドラフト案の記述では企業所得税法実施条例と比較して、一般租税回避防止規定の適用範囲を拡大し、不確定要素をもたらす可能性が含まれるからである。

一般租税回避防止管理弁法では、租税回避の評価における「経済的実質」の解釈を明らかにした。また、質疑応答の補足回答においても、一般租税回避防止の目的テストをより明確なものとした。

管理弁法の最終版では、税務上のベネフィット獲得を目的とし、法的形態が経済的実質と合致しない、もしくは、大きく乖離する税務処理は、一般租税回避行為の重要な特徴とみなされる。すなわち、総合的視点から判断し、納税者が税務上のベネフィット獲得を目的としており、合理的な商業目的を持たないという判断根拠の 1 つとして経済的実質が諮られる。

質疑応答の中では、上述の内容につき追加説明が行われたが、ここでも、事実を踏まえて、合理的な商業目的を持つか否かを判断するための要因の 1 つとなる経済的な実質が明確にされた。また、合理的な商業目的を持たないこと、ならびに税務上のベネフィットの獲得を目的とすることが、一般租税回避防止の評価に用いられる二つの重要なファクターであるとの回答が得られた。

また、質疑応答では、経済的な実質が税務規定の要件に合致して、税優遇が適用された具体例が挙げられたが、これらの事例を見ると、SAT による一般租税回避防止条項の運用状況は、諸外国とほぼ同様であることが見て取れる。これらの国でも、一般租税回避防止条項の適用判定に際しては、税務上のベネフィット獲得を目的とする行為が、現行税法の主旨を実現させない効果があるか、または現行の税制度の主旨に準拠しているかどうかの審査がなされる。また、「法律上の目的テスト」が「税務上の目的テスト」を補足するために施行されている。

こうした情報は、納税者が合理的な商業目的を根拠として関連取引を立証するための一助となっている。しかしながら、一般租税回避防止管理弁法の施行に当たって重要となるのは、主管税務機関の執行方法、および合理性および一貫性に対する SAT による審査の度合いである。

一般租税回避防止管理弁法における詳細なガイドラインは、税務機関による一般租税回避防止案件の立案、調査、結審手続きの実施に寄与するものとなる。さらに主管税務機関の審査期間を 9 か月以内と定めたことも大きな前進である。SAT の質疑応答は、特殊租税回避防止条項が一般租税回避防止条項よりも優先して適用されることを明確にした。後者は、「あらゆる租税回避防止手段を使い尽くした最後の手段」と表現され、的確な表現だとの評価を得た。また、一般租税回避防止案件の立案、調査、特別納税調整は SAT の承認が必要となるため、主管税務機関による条項の濫用は最小限に抑制されるであろう。

多国籍企業への影響

SAT は、第一次 BEPS 提言に基づき、3 年間の月日を費やして国際税務プロジェクトを具現化する計画があり、今回発表された一般租税回避防止管理弁法は、一連の政策と措置の先駆け的存在となるであろう。このため、多国籍企業は最新の税務動向に細心の注意を払うことが賢明である。また、クロスボーダー取引を行う際にも、一般租税回避防止条項による影響を見極めるとともに、一般租税回避防止に関連するリスクが発生しうる取引や行為を見直すように提案する。さらに、取引の合理的な商業目的を証明すべく、同時文書や記録を適切に準備・保管しておかなければならない。

