

【2018年第4号】

中国、租税協定における  
受益所有者認定基準を改定

多田 依真 EMA TADA

香港支店  
業務開発室

T +852-2823-6091

E EMA\_TADA@HK.MUFG.JP

2018年2月27日

三菱東京UFJ銀行  
The Bank of Tokyo-Mitsubishi UFJ, Ltd.  
A member of MUFG, a global financial group

2018年2月3日、中国国税総局は、「租税協定における受益所有者関連問題の公告」(国税公告【2018】9号、以下「9号公告」)を公布、4月1日より施行される。受益所有者とは、配当、利息及び特許使用料等を送金する際、租税協定上の源泉税軽減税率を享受できる<sup>1</sup>締約他方の非居住者を指す。9号公告では、受益所有者の認定基準や租税恩恵の適用条件が緩和された他、運用上これまで不明瞭だった条項が明確となった。本稿では、9号公告公布の背景及び政策内容を簡単に紹介する。

1. 背景

租税協定の濫用防止を狙い、国税総局は、2009年より関連通達を公布し、租税協定における受益所有者の判定基準と適用条件を明確化してきた。

検索号	通達名	主な内容
国税函【2009】601号 (9号公告の発効と同時に廃止)	租税協定における受益所有者の理解と認定に関する通達	<ul style="list-style-type: none"> <li>トンネル会社の定義を明確化</li> <li>受益所有者認定における7つの不利要素(所得を第三者へ移転義務あり等)を列挙</li> </ul>
国税公告【2012】30号 (9号公告の発効と同時に廃止)	租税協定における受益所有者の認定に関する公告	<ul style="list-style-type: none"> <li>不利要素判定時の参照資料を明確化</li> <li>締約相手国上場企業への配当は、租税協定を直接適用可能とする</li> <li>所得が代理收受されても申請人による受益所有者身分を申請可能。ただし、代理人による申告要</li> </ul>
税総函【2013】165号	湖北省等国家税務局等による中港租税協定配当条項及び受益所得者案件に対する処理意見	<ul style="list-style-type: none"> <li>香港出資者の香港第三者企業への配当移転は不利要素から除外などの特例対応</li> </ul>
国税公告【2014】24号	委託投資の状況における受益所有者の認定に関する公告	<ul style="list-style-type: none"> <li>域外投資機構経由で配当と利息性質の収益を受取る場合の租税協定適用条件を明確化</li> </ul>

一方、実務面では、各地税務当局は税源確保を優先して受益所有者認定審査を厳しく行う傾向があるため、租税恩恵適用が難しい局面が見られた。そこで、国税総局は、租税恩恵用の利便性向上のため、国税公告

<sup>1</sup> 源泉税率の軽減は、租税協定によって異なるが、中港租税協定では、受益所有者が香港企業の場合、25%以上を出資する中国法人からの受取配当源泉税率は、通常非居住者に課される10%から5%に軽減される。

【2015】60号(2015年11月1日発効)により、税務局の事前承認を廃止し、申請人の自主評価・申告に基づく租税協定の自主適用制度を導入した。9号公告は、受益所有者身分判定にあたり、更なる条件緩和や明確化を進め、中国の国際租税環境を向上させる目的で公布されたものである。

## 2. 主な内容

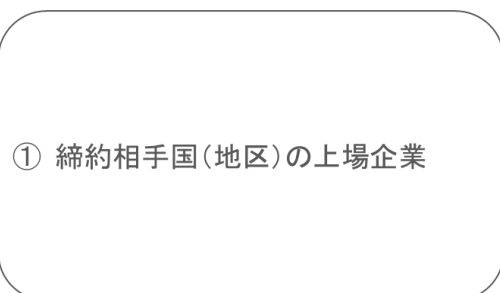
以下では9号公告の主な要点を、現行の規制内容と比較し説明する。

### (1) 受益所有者の身分判定時に参照する不利要素の緩和

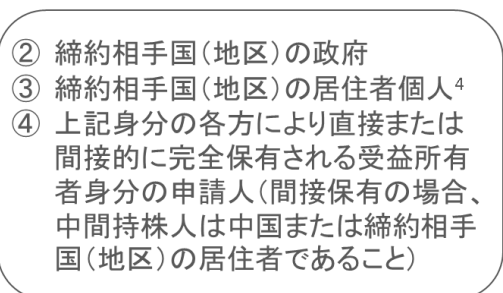
比較対象	国税函【2009】601号	国税公告【2018】9号
所得移転、実質経営要件に関する規制緩和	<ul style="list-style-type: none"> <li>所得受領後12ヶ月以内に、60%以上を第三国(地区)の居住者に支払義務あり</li> <li>申請人は、所得取得の資産と権利を保有する他、経営活動は(ほぼ)ない</li> <li>保有人員と資産は所得額に釣合わない</li> <li>所得取得の資産と権利に対する処分権が(ほぼ)なく、リスクも(ほぼ)負わない</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>所得受領後12ヶ月以内に、50%以上を第三国(地区)の居住者に支払義務あり</li> <li>申請人実質経営の有無は、履行する機能と負担するリスクから判定               <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 株式の投資管理活動を実質的業務として展開する場合、実質経営を構成</li> <li>✓ 株式の投資管理活動は、実質的業務ではなく、その他の経営活動も不活発の場合、実質経営がないと見なす</li> </ul> </li> </ul>
実効税率、及び第三方契約に関する規制の現状維持	<ul style="list-style-type: none"> <li>締約相手国(地区)は、関連所得に租税を課さず、または実効税率が極めて低い</li> <li>利息取得に関わる貸付契約以外に、債権者と第三者の間に貸付条件の近いその他の貸付(または預金)契約が存在<sup>2</sup></li> <li>特許使用料取得に関する使用権譲渡契約以外に、申請人と第三者の間に同じような使用権または所有権譲渡契約が存在<sup>2</sup></li> </ul>	

### (2) 不利要素を考慮せず、直接、受益所有者に該当する非居住者範囲の拡大<sup>3</sup>

#### 【国税公告【2012】30号の適用対象】



#### 【9号公告の追加適用対象】



### (3) 国税総函【2013】165号の個別対応事例の運用を拡大し、配当受取人自身が受益所有者条件を満たさない場合の租税協定適用条件を明確化<sup>3</sup>

受益所有者身分の申請人自身が租税恩恵の適用条件を満たさない場合でも、その株を100%保有する直接または間接株主が受益所有者身分を保有する場合、一定条件を満たせば租税協定が適用可能。

<sup>2</sup> 国税函【2009】601号文の解説によると、租税回避目的で、中国との租税協定に低い源泉税が適用できる国(地区)の仲介人を借入人、または特許使用人とする場合、仲介人と実際の借入人、または特許使用人間の契約は、第三方契約と見なす

<sup>3</sup> 本条を適用させるための持株関係は、配当取得の直前12ヶ月間維持しなければならない

一定条件	租税協定配当条項が適用される例
<ul style="list-style-type: none"> <li>申請人は、受益所有者身分のある株主と同一国(地区)の居住者である</li> </ul>	<p>香港企業 (受益所有者身分あり) → 100% → 香港企業 (申請人) (受益所有者身分なし) → 100% → 中国企業 (受益所有者身分なし)</p> <p>中国企業 ← 5% ← 香港企業 (申請人)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>申請人は、受益所有者身分のある株主と同一国(地区)の居住者ではない</li> <li>ただし、受益所有者身分のある株主と中間株主とも、中国との租税協定に基づき、申請人と同等、またはより低い配当源泉税率を享受できる<sup>4</sup></li> </ul>	<p>X国企業 (受益所有者身分あり) → 100% → Y国企業 (中間持株会社) → 100% → 香港企業 (申請人) (受益所有者身分なし) → 100% → 中国企業 (受益所有者身分なし)</p> <p>中国企業 ← 5% ← 香港企業 (申請人)</p> <p>両国企業とも、申請人の源泉税率を上回らない</p> <p>→ 出資率 → 配当源泉税率</p>

#### (4) その他、関連手続きの明確化

9号公告では、これまで不明瞭であった関連手続きのいくつかが明確化された。

所得を代理経由で受ける場合の受益所有者認定において、代理人による受益所有者該当なしの申告手続きを撤廃した他、受益所有者認定時必要となる締約相手国の税務当局が発行する「居住者身分証明」は、所得取得年度またはその前年度のもの<sup>5</sup>を提出することが明文化された。

なお、中国では、既に2015年2月より一般租税回避管理弁法が施行されているが、9号公告では、受益所有者身分が認められても、一般租税回避防止原則の優先適用を明確にしている。

### 3. まとめ

9号公告は、現行の受益所有者認定制度を緩和する方向で改定された。租税恩恵を享受するためには、締約相手国の「居住者身分証明」の提出が必要となるが、国や地域によっては、当該証明書の取得が難しいケースもある。例えば香港では、香港税務局 (IRD) が2015年に「居住者身分証明」の申請用の新規フォーマットを導入したが、従業員の給与を含む雇用情報の開示や、事業内容、及び管理活動等、詳細な記入内容が求められている他、董事会決議を香港で開催した証拠の開示を求められる等、居住者身分証明の発行審査の取り締まり強化を進めており、「居住者身分証明」の取得が出来ない企業もあるのが現実だ。「居住者身分証明」を取得できなければ、中国で租税恩恵が受けられないため、この点には十分留意が必要だ。

以上

当資料は情報提供のみを目的として作成されたものであり、何らかの行動を勧誘するものではありません。ご利用に関しては、すべてお客様御自身でご判断下さいますよう、宜しくお願い申し上げます。当資料は信頼できると思われる情報に基づいて作成されていますが、当行はその正確性を保証するものではありません。内容は予告なしに変更することがありますので、予めご了承下さい。また、当資料は著作物であり、著作権法により保護されております。

Copyright 2018. The Bank of Tokyo-Mitsubishi UFJ, Ltd. Hong Kong Branch. All rights reserved.

<sup>4</sup> 申請人が香港法人居住者である場合、中国との租税協定において同等の配当源泉税率(5%)を享受できる株主の所在国は、イギリス、オランダ、スイス、チェコ、ベルギー、メキシコ、シンガポールや韓国などが挙げられる

<sup>5</sup> 実務では、過年度の利益剰余金を配分時、当該年度の受益所有者身分を証明できる「居住者証明」が求められる前例あり