

中国税務及び 投資情報

国家税務総局、間接持分譲渡を含む クロスボーダー取引に係る企業所得税上 の問題点を明確化

概要

2009年初頭に公布された一連の通達により、税務当局は、非居住者企業のクロスボーダー取引への課税を強化する姿勢をはっきりと打ち出してきました。非居住者企業に対する租税条約の濫用と租税回避行為の防止を趣旨とする一連の通達のうち、「実質主義」の原則に基づき、実体のない中間持株会社の持分譲渡を否認した国税発[2009]698号（以下、「698号通達」と略称）は、特に注目に値する通達であったといえます。

698号通達の公布から15ヶ月が経った2011年3月18日、国家税務総局は新たに国家税務総局公告[2011]24号（以下、「24号公告」と略称）を公布し、上記の698号通達を補足するとともに、非居住者企業が受領する中国源泉所得に対する所得税の取扱について規定しました。以下、この24号公告の要点や税務上の影響について紹介いたします。

24号公告の施行日は2011年4月1日です。税務処理が完了していないそれ以前の案件に対しても適用されます。

24号公告の要点

24号公告の内容は大きく2つの部分に分けることができます。第1～5条は財産譲渡以外からの所得、第6条は698号通達の執行に関する5項目の内容で、すなわち居住者企業の持分の直接・間接譲渡に係る所得について定めています。

698号通達の適用に関する事項

第6条の規定内容は以下の通りです。

- ▶ 中国企業の持分を直接譲渡する際に譲渡対価を分割して支払う場合の収益の認識時期を明確にしました。収益は譲渡契約あるいは協議の効力が発生し、かつ持分の変更手続が完了したときに課税所得として認識する。なお、中間持株会社の持分を譲渡することにより居住者企業の持分を譲渡する間接持分譲渡の課税のタイミングについては以前明確に規定されていない。
- ▶ 698号通達の適用対象外となる「上場企業の株式の売買」（698号通達第1条）とは、取引相手、数量及び価格があらかじめ特定されていない、証券市場を通して行われる株式の売買を指す。

- ▶ 698号通達第5、6条(間接持分譲渡に関する規定)及び第8条(取引価格の決定に関する規定)における「海外投資者(実質的な支配者)」とは、居住者企業持分を間接的に譲渡する中間持株会社の株主を指す。「実効税率」は、譲渡所得に係る実際の税率で、法定税率を意味しない。「非課税」は、譲渡所得に対する企業所得税の課税がないという事実を指し、譲渡所得と欠損金の相殺により課税所得額がゼロとなる場合にこれに該当すると解される。
- ▶ 間接持分譲渡を行う海外投資者が複数いる場合は、代表者が税務局に対して投資家を代表して報告を行う。
- ▶ 複数の居住者企業の持分を譲渡する場合の規定も追加した。海外の譲渡者は1つの居住者企業を選択し、当該企業の所在地の管轄税務局に関連資料を提出することができる。言い換えれば、他の居住者企業が所在する各地の税務局への提出は不要です。提出先の税務局は、その他の企業の所在地の税務局と協議して課税の要否を決定し、国家税務総局に報告する。課税取引と認定された場合は、各居住者企業の所轄税務局にてそれぞれ納税を行う。

非居住者企業の特定の所得の税務処理

第1～5条はクロスボーダー取引に係る企業所得税に関する事項を類型別に規定しています。

- ▶ 受動所得に関する源泉所得税の納付時点
 - ▶ 未払の受動所得(利息、リース料、ロイヤルティー等)については、居住者企業が企業所得税上未払額を原価や費用に算入した年度の確定申告時に源泉徴収を行い納付する。ただし当該支払額が減価償却や減耗償却の対象となる固定資産の取得原価や開業費に計上される場合には、当該資産の計上年度に全額を源泉徴収する。
 - ▶ 前払いが行われる場合には、当該前払時に源泉徴収を行う。
- ▶ 保証料
 - ▶ 適用される源泉所得税率

非居住者企業が中国国内から得る保証料は利子とみなし、国内法(通常10%)や租税条約の利子に関連する規定を適用する。
 - ▶ 国内源泉の保証料の定義

非居住者企業が中国国内から得る保証料とは、中国の企業、機構あるいは個人が貸借、売買、貨物運送、加工請負、リース、プロジェクトの受託等に対して非居住者企業から保証を受ける場合に、その対価として支払うもしくは負担する費用を指す。
- ▶ 土地使用权譲渡所得
 - ▶ 課税所得額の計算

恒久的施設を設けていない場合、あるいは恒久的施設を設けているが土地使用权の譲渡所得が恒久的施設と実質的な関連がない場合、非居住者企業が中国国内の土地使用权の譲渡により得た所得については、譲渡額から税務の簿価を控除した額から土地使用权譲渡所得として源泉徴収税の金額を計算する。
 - ▶ 源泉徴収の時期

源泉徴収は譲渡代金の支払時に行う。
- ▶ ファイナンス・リース、不動産賃貸所得
 - ▶ ファイナンス・リース所得

リース期間終了後にリース物件の所有権が借り手である居住者企業に移転するファイナンス・リースについては、貸し手である非居住者企業が恒久的施設を有していない場合、リース料とリース物件の原価の差額を利子とみなし、源泉徴収を行う。

▶ 不動産賃貸所得

不動産の管理を行う恒久的施設を有しない非居住者企業が得る不動産賃貸料は、その全額が課税対象所得とされ、リース料の支払時、または支払期日の到来時に源泉徴収を行う。

非居住者企業が人員を派遣し、もしくは中国国内の企業や個人に委託して、不動産の管理を行っている場合、当該管理行為は恒久的施設を構成することになり、当該非居住者企業は規定に基づき企業所得税を納付する。即ち、源泉徴収方式ではなく、規定の期限内に自ら企業所得税の申告納税を行う。

▶ 持分投資収益

配当などの持分投資収益については、董事会の配当決議の行われた日に源泉徴収を行う。実際の支払が当該決議より早い場合は、支払時に源泉徴収を行う。

弊社の所見

24号公告は、非居住者が取得する特定の所得(受動所得、保証料、リース料等)の税務処理について定めています。旧企業所得税法の下での取り扱いと比較して、大きな変化はありませんが、源泉徴収義務の発生時期が以下のように変更されています。

- ▶ 配当に対する源泉徴収の時期が、配当支払時から配当決議時に早められた。
- ▶ いったん資産に計上され、償却による費用が認識される海外支払に対する源泉徴収の時期が、損金算入時から資産計上時に早められた。
- ▶ 未払の受動所得に対する源泉徴収の時期が、支払側の会計上の費用計上時から税務上の損金算入時に変更された。すなわち、損金算入を先延ばしすることで、源泉徴収も先延ばしすることができる。

上記の変更が企業所得税法第37条の源泉徴収に関する規定と合致しない点については後述しますが、同様の項目で会計の損益認識、税務上の損金算入処理時、支払時に差が生じている場合は、明確な指針が示されたといえます。資金繰りが厳しい企業にとって、3番目の変更点がもたらす恩恵は大きいでしょう。

保証料とファイナンス・リース料がともに利子収入とみなされるのは、興味深い点ですが、流通税上も同様に利子として扱われるかは不明確です。ファイナンス・リースを例にとると、リース料からリース物件の原価を控除した額が利子収入となり、営業税法に従えば5%の営業税が課されます。

しかし国税函[2000]514号は、ファイナンス・リースへの従事に対する認可を得ている場合を除き、リース収入は販売収入とみなされ、増値税の課税対象となると規定しています。実務上も、特別な免税規定がある場合を除き、設備の輸入に対しては輸入増値税を納めるのが一般的です。輸入時に増値税を、リース料の支払時に営業税をそれぞれ課されるという二重課税を回避するためには、税関と税務局の両者との協議が必要となってきます。

698号通達の適用に関しては、譲渡対価を分割して支払う直接持分譲渡について、一括して収益を認識して企業所得税を課税することを定めました。しかし企業所得税法第37条では、源泉徴収は支払時または支払期限到来時に行うものとされており、当該規定はこれと整合していません。このような不整合が生じたのは、譲渡契約の発効と持分所有権の変更手続の完了をもって譲渡取引は完了し、関連する税務処理もこの時点で完了すべきであるという国家税務総局の意向ではないかと推測されます。実務がこの通り行われるならば、譲渡者は譲渡対価の全額を受領するはるか以前に企業所得税を納めなければならないこととなります。

分割払での取引の場合に、不測の事態で支払が途中で滞納する場合、あるいは潜在的な問題に備えて、支払代金を一部第三者に一定期間銀行等に預託する場合等にも、当該規定は大きな問題となる可能性があります。海外の譲渡者は譲渡対価の受領の有無に関わらず、企業所得税を全額納めなければならないからです。直接持分譲渡を予定している企業は、当該規定を考慮に入れ、発生しうる損失を担保する条項の譲渡契約書の追加も検討すべきです。

ただし24号公告は納税者と税務局の協議を排除するものではありません。重大な問題が起こった場合(支払に関するトラブルがあって、結局支払を受けられなかった等)には、税務局と協議し、合理的な解決方法を探るのが肝要といえます。

24号公告は、698号通達であいまいだった部分の明確化も図っています。持分譲渡者は、自分は主要な株主に従って株式を譲渡させるを得ない中間持株会社の少数株主であって、実質的な支配者には当たらず、従って698号通達で定める報告義務も適用されない、と主張することが以前は可能でした。この点について、24号公告は、実質的な支配とは譲渡する所有者であって、特定の持分に対する支配を意味することを明確に規定しました。したがって全ての譲渡者が実質的な支配者に該当することになります。

また実効税率の定義も不明確でしたが、これが譲渡所得に係る実際の税額から計算した負担率を指すことが明確に示されました。あわせて欠損金との相殺により課税所得額をゼロとすることの許容も暗に示されています。従来は不明確だった点が明確にされたことで、譲渡者は698号通達の適用から逃れるのが困難になったといえることができます。

複数の税務局が関与することになる間接持分譲渡の一括申告についても、24号公告は規定しています。「一括申告しなければならない」ではなく、任意規定の「一括申告できる」となっていますが、税務局の業務負担の軽減、地方間での取扱いの統一のために、国家税務総局が一括申告を期待しているとしても不思議はありません。ここから積極的なメッセージを読み取るならば、当該規定は、租税条約の相手国との税務上の不要な紛争を避けるため、複数の地方の税務局の意見調整に関与していくという国家税務総局の意思表示であるといえるでしょう。しかし一括申告の手続そのものについては、具体的には規定されていません。

また税務局からの回答の期限や方法についても規定はないため、複数の地域の税務局による協議が延々と長引き、さらに結論が出たとしても、とりわけ「非課税」という結論の場合には、書面による回答が行われないという場合も考えられます。間接持分譲渡の予定がある企業は、申告要件について十分に理解し、申告の方法と場所をあらかじめ考えておくべきです。譲渡が複雑な場合には、税務の専門家へのリスク分析の依頼、上級の税務局との事前協議も検討すべきです。ある意味では、まずは書面による確認の取得が、全ての納税者が共通して求めるところといえるでしょう。

24号公告が698号通達の実施の具体的な指針となることは間違いありません。しかし依然として次のような多くの問題が未解決のまま残されています。事業目的の基準(中間持株会社が事業上必要であると認定される基準)、中間持株会社が否認された場合の租税条約の適用(譲渡者の租税条約の優遇規定の享受の可否)、譲渡後の配当の税務上の取り扱い(間接持分譲渡が課税対象と認定された時点で中間持株会社の存在は否認されるのか否か)、組織再編に関する通達との整合性(間接持分譲渡は財税[2009]59号の定める組織再編には直接は該当しないが、本来の事業目的を有する組織再編取引を保護するために、税務局が関連規定を改善する可能性はあるのか)等です。

以上の問題点については、国家税務総局によるさらなる通達の公布が待たれるところです。納税者は最新の状況に注意を払うべきです。残された問題点は決して少なくないことから、持分譲渡に先立って税務局と協議し、必要ならば国家税務総局にも問い合わせを行うことをお勧めいたします。



連絡先:

▶ 华中区

沈珏文 (公司税服务)
+86 21 2228 2298
alfred.shum@cn.ey.com

夏燕 (公司税服务)
+86 21 2228 2886
audrie.xia@cn.ey.com

章卿 (企业交易税务服务)
+86 21 2228 2871
bill.zhang@cn.ey.com

邓师乔 (公司税服务)
+86 21 2228 2116
carrie.tang@cn.ey.com

史川 (公司税服务)
+86 21 2228 4306
chuan.shi@cn.ey.com

周康城 (公司税服务)
+86 21 2228 3009
derek.chow@cn.ey.com

卜新华 (人力资本服务)
+86 21 2228 3880
freeman.bu@cn.ey.com

高根强 (公司税服务)
+86 21 2228 2105
genqiang.gao@cn.ey.com

陶宗怀 (TARAS)
+86 21 2228 3268
iris.tao@cn.ey.com

Jennifer Williams
(International Tax Services)
+86 21 2228 2011
jennifer.williams@cn.ey.com

吕晨 (企业交易税务服务)
+86 21 2228 2798
jesse.lv@cn.ey.com

田雯琦 (转让定价服务)
+86 21 2228 2115
jessica.tien@cn.ey.com

Luis Coronado (转让定价服务)
+86 21 2228 3366
luis.coronado@cn.ey.com

林超苏 (间接税服务)
+86 21 2228 3006
michael-cs.lin@cn.ey.com

费敏 (国际税务咨询服务)
+86 21 2228 2582
min.feii@cn.ey.com

俞志扬 (人力资本服务)
+86 21 2228 2287
norman.yu@cn.ey.com

夏俊 (公司税服务)
+86 21 2228 2878
patricia.xia@cn.ey.com

Robert Smith (间接税服务)
+86 21 2228 2328
robert.smith@cn.ey.com

陈嘉华 (公司税服务)
+86 21 2228 2327
sarah-kw.chan@cn.ey.com

Titus von dem Bongart (German Desk)
+86 21 2228 2884
titus.bongart@cn.ey.com

田川利一 (国际税务咨询服务)
+86 21 2228 2118
toshikazu.tagawa@cn.ey.com

邱辉 (转让定价服务)
+86 21 2228 2941
travis.qiu@cn.ey.com

谭绮 (公司税服务)
+86 21 2228 2648
vickie.tan@cn.ey.com

唐荣基 (公司税服务)
+86 21 2228 2186
walter.tong@cn.ey.com

▶ 华北区

兰东武 (公司税服务)
+86 10 5815 3389
alan.lan@cn.ey.com

蔡伟年 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 3230
andrew.choy@cn.ey.com

陈明宇 (公司税服务)
+86 10 5815 3381
andy.chen@cn.ey.com

黎颂喜 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 2830
becky.lai@cn.ey.com

李婕 (公司税服务)
+86 10 5815 3890
catherine.li@cn.ey.com

郭康妮 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 2855
connie.kwok@cn.ey.com

郭达文 (企业交易税务服务)
+86 10 5815 3377
david.kuo@cn.ey.com

陈翰麟 (公司税服务)
+86 10 5815 3397
henry.chan@cn.ey.com

糜广杰 (人力资本服务)
+86 10 5815 3990
jason.mi@cn.ey.com

苏学敏 (转让定价服务)
+86 10 5815 3380
joanne.su@cn.ey.com

李展伟 (公司税服务)
+86 10 5815 3383
joseph.lee@cn.ey.com

郝进军 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 2805
julie.hao@cn.ey.com

吴红 (国际税务咨询服务)
+86 10 5815 3880
laura.wu@cn.ey.com

赵伟见 (企业交易税务服务)
+86 10 5815 3622
leo.chiu@cn.ey.com

高滨学 (转让定价服务)
+86 10 5815 2834
manabu.takahama@cn.ey.com

魏伟邦 (公司税服务)
+86 10 5815 3231
martin.ngai@cn.ey.com

闫晓光 (公司税服务)
+86 10 5815 3226
samuel.yan@cn.ey.com

项思思 (公司税服务)
+86 10 5815 2822
si-si.xiang@cn.ey.com

张伟伦 (人力资本服务)
+86 10 5815 3301
william.cheung@cn.ey.com

▶ 华南区

Chris Finnerty (国际税务咨询服务)
+852 2629 3868
chris.finnerty@hk.ey.com

Christian Pellone (国际税务咨询服务)
+852 2629 3308
christine.pellone@hk.ey.com

袁泰良 (公司税服务)
+852 2629 3355
clement.yuen@hk.ey.com

陈子恒 (企业交易税务服务)
+852 2629 3228
david.chan@hk.ey.com

赵大卫 (公司税服务)
+86 755 2502 8180
david.chiu@cn.ey.com

陈耀东 (公司税服务)
+86 20 2881 2738
enoch-yf.chan@cn.ey.com

许迅恺 (转让定价服务)
+86 755 2502 8287
enoch.hsu@cn.ey.com

陈双荣 (公司税服务)
+852 2629 3828
ivan.chan@hk.ey.com

许津瑜 (企业交易税务服务)
+852 2629 3836
jane.hui@hk.ey.com

钟道立 (企业交易税务服务)
+852 2629 3991
ken.chung@hk.ey.com

孙梁励常 (公司税服务)
+852 2629 3778
loretta.shuen@hk.ey.com

麦浩声 (公司税服务)
+86 755 2502 8289
ho-sing.mak@cn.ey.com

张柏宁 (转让定价服务)
+852 2846 9905
patrick.cheung@hk.ey.com

温志光 (人力资本服务)
+852 2629 3876
paul.wen@hk.ey.com

陈建荣 (公司税服务)
+86 20 2881 2878
rio.chan@cn.ey.com

彭绍龙 (人力资本服务)
+86 755 2502 8160
sam.pang@cn.ey.com

王思敏 (公司税服务)
+86 20 2881 2822
simon-sm.wang@cn.ey.com

曾慧明 (企业交易税务服务)
+852 2849 9417
tami.tsang@hk.ey.com

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、保証、税務、トランザクション、及び各種類アドバイザーサービスの分野における、世界的なリーディングファームです。全世界で141,000人のメンバーが共通の価値観と品質に対するコミットメントを通じ、一体となってサービスを提供しています。私共は、顧客、職員、及びより広い地域社会がその潜在力を発揮する助けとなることが業界他社との差別化を図るところです。

アーンスト・アンド・ヤングとは、アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドのメンバーファームにより構成された国際組織を指し、各メンバーファームはそれぞれ独立した法人組織です。アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドはイギリスにおける担保有限会社で、クライアントへのサービス提供は行っておりません。より詳細な情報は、当事務所ウェブサイトをご覧ください。www.ey.com

中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの税務サービス

中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの930名の税務スタッフは、国内外にわたる豊かな関連専門知識や商業及び業界実務経験を有しています。私どもの税務専門スタッフは統一された手法と質の高いサービスの提供に対する変わらぬ責任意識をもって、安定的かつ準確性を備える申告体制及び持続可能な税務戦略の構築において、貴社に協力し、貴社の目標実現のために、全力を尽くします。これはアーンスト・アンド・ヤングが業界他社との差別化を図るところです。

© 2011 Ernst & Young (China) Advisory Limited.

版权所有。

FEA no.03001128

本配布物は、要約された情報により一般的なガイドラインを提供することのみを目的としており、より詳細な調査や専門家としての判断を代替することを目的とはしていません。安永(中国)企業咨询有限公司、及び全てのグローバルメンバーファームは、本配布物に含まれる情報に基づいて判断した結果として発生したあらゆる損失について、責任を負うものではありません。具体的な状況における問題については、専門家による適切なアドバイスを参照されるようお願いいたします。

本配布物は参考とされることのみを目的としており、最終決定の根拠とするものではありません。ご質問等ございましたら、china.services@cn.ey.com までご連絡ください。

www.ey.com/china