



## 租税条約上の「受益者」の認定の一部明確化

### このアラートで検討している法規:

- 租税条約上の「受益者」の解釈及び認定に関する通達、国税函[2009]601号、国家税務総局2009年10月27日公布
- 国家税務総局の租税条約上の「受益者」の認定に関する公告、国家税務総局公告2012年第30号、国家税務総局2012年6月29日公布

### 背景

2009年10月に国家税務総局は国税函[2009]601号(以下「601号文」と称する)を公布し、二重課税の回避のための租税協定(以下、「租税条約」と称する)における受益者の認定について明確化した。601号文は非居住企業が受益者である場合にのみ、配当、利子及びロイヤリティー等の租税条約上の優遇措置を享受することができることを強調している。これは収益受取人である非居住企業が租税条約の締結相手側の納税居住者でなければならないという一般的な要件とは別の追加規定である。601号文は税務機関が非居住者が受益者であるかを判定する際に考慮する納税者にとって不利な要件を列挙している。これらの要件は、基本的な判定原則について、租税条約上の優遇措置の申請者が、人員、資産及び経営活動等の面から租税条約締結相手側において十分な経済実体を有していることを証明するための要件であることが分かる。

税務機関が、実務上601号文に列挙されている不利な要件をどのように考慮して受益者を認定するのかについては不確実性があった。具体的には、受益者の認定に際して、税務機関が、申請者が所属する企業集団内の他企業の実体を考慮するか否かは不明であった。また、実際受益者が代理人を通して中国から配当を受領する場合、当該実際受益者が租税条約上の優遇措置の享受を直接申請することができるのか否かも不明であった。さらに、地方税務機関によって租税条約上の優遇措置の認可基準が異なり、複数の中国税務機関から認可を取得する必要があるケースもあるため、601号文の実務運用状況は非常に複雑であった。

これらの問題を明確化するため、国家税務総局は601号文の実務運用上のより明確な手引とするため、2011年8月から複数バージョンの601号文の補充通達のドラフトを公布した。KPMGは2012年5月4日に厦門で開催された直近の国際税務セミナーを含む数々の国家税務総局主催の検討会に積極的に参加し、提言を行った。2012年7月12日に江蘇省国家税務局と唐山市国家税務局の政府ウェブサイトを含む信頼できる税務ウェブサイトにおいて、公布日を2012年6月29日とする国家税務総局2012年第30号公告(以下、「30号公告」と称する)が公開された。本チャイナアラート発行時点では、

国家税務総局は当該公告を未だ正式に公布していないが、総合的に勘案すると、上述のウェブサイトで公布された 30 号公告の内容は真実であり、国家税務総局が 601 号文に対する複数バージョンの補充通達のドラフトに対する意見を分析、総括して確定した最終稿であるものと考えられる。

本チャイナアサートでは、30 号公告の内容、多国籍企業の租税条約上の優遇措置の申請に対する 30 号文の重大な意味、及び更なる研究を必要とする問題点について検討する。

### 30 号公告の内容

30 号公告は我々が以前からクライアントに伝えてきた不利な要件の適用に関する税務見解について言及している。受益者の認定の際に、税務機関は 601 号文に列挙されている各要件を総合的に分析、評価する。特定の不利な要件の存在、または「租税回避あるいは軽減、利益の移転あるいは累積等の目的」がないことのみをもってして判断されることはない。各要件の分析及び判断において、30 号公告は会社定款、会社財務報告書、董事会議事録、董事会決議、職能及びその関連の状況、法的契約、関連する資産所有権証明文書及び仕入台帳を含む多種の法律及び財務文書をレビューすることの重要性を強調している。

中国から取得する配当に関して租税条約上の優遇措置の享受の申請について、優遇措置の申請者が租税条約締結相手側の国の証券市場に上場している場合、中国から受領する配当金に係る受益者とみなす旨、30 号公告にて明確に規定している。この取り扱いは 601 号文の不利な要件の検討結果にかかわらず適用されるため、セーフ・ハーバー条項となっている。申請者が上場会社ではない場合でも、締結相手側の居住者、かつ締結相手側で上場している会社が直接或いは間接に 100%申請者を所有する場合、中国から受領する配当に関して、当該申請者を受益者と直接認定する。但し、子会社が、中国居住者あるいは締結相手側の居住者ではない第三国または地区の居住企業を通して間接所有されている場合、セーフ・ハーバー規定は適用されない。

また、申請者が代理人または指定回収人等(以下、あわせて「代理人」と称する)を通して所得を受領する場合、代理人が締結相手側の居住者であるか否かに関わらず申請者の受益者認定には影響を与えないが、代理人が受益者でないことを税務機関に声明しなければならないことが 30 号公告にて明確化された。税務機関は租税条約で規定されている情報交換条項により、代理人が虚偽の声明を行い、代理人が真実の受益人であることを発見した場合、税務機関は以前の審査結果を変更し、偽りの受益者に追徴課税し、あわせて関連規定に従って滞納金を徴収する。

さらに、30 号公告により税収管理の手続に関する説明が加えられた。国税発[2009]124 号の規定によれば、納税者が租税条約上の優遇措置の享受を申請する場合、税務機関は規定の期限内に審査の結論を決定しなければならない。30 号公告は審査権を有する税務機関が関連する審査を行う際に、受益者の認定が困難であるため、期限内に結果を決定できない場合、暫定的に租税条約上の優遇措置を享受しない処理とすることができる。当該状況下では、源泉徴収義務者は租税条約上の優遇措置を適用しないと仮定し、中国国内税法に従って、源泉所得税を納付する。申請者が審査を経て、租税条約上の優遇措置を享受できることとなった場合には、税務機関は相応の税金の還付を行う。

最後に、審査権を有する税務機関が申請者の受益者としての資格要件の問題から租税条約上の優遇措置の申請を拒否する場合、省レベルの税務機関に報告し、批准を受けた上で執行される。同時に省レベル税務機関は、当該省レベル税務機関での処理結果を国家税務総局(国際税務司)に記録のため報告する。同一の納税者が類似する状況で租税条約上の優遇措置を享受するため異なる税務機関に受益者の認定を申請しなければならない場合には、関連する税務機関に説明し、税務機関は相互に協議し、合意を経て処理を決定する。関連する税務機関は協議で合意できない場合、共通の上級税務機関で処理するために報告し、協議の状況を説明する。

### KPMG の所見

30 号公告は代理受領の問題を明確化し、地方税務機関が租税条約上の優遇措置の申請を取扱う際の一貫性の向上に寄与する。また、30 号公告は受益者の判定に際して 601 号文の各要件に基づき、総合的に分析、判断を行わなければならないことを強調し

ており、今までの601号文に対する異なった解釈を統一した。よって、30号公告の公布は納税者にとって良いニュースである。

30号公告は受益者を判定する際に税務機関が参照する資料を列挙しており、受益者資格の根拠として会社の詳細な書類を提出することの重要性を示している。今日、中国の税務機関は純理論的な説明を受け入れなくなっており、合理的な経済実体の有無の判断根拠として会社の書類に信頼を置く傾向がある。よって、納税者が適切な内部統制手続を確立し、関連する法律、税務及び財務書類を会社設立当初から作成、保管し、将来有り得る税務機関の調査に備えることが推奨される。

30号公告では地方税務機関が受益者資格を否定する案件については、省レベルの税務機関に報告し、批准を経てから執行することを規定している。このことにより、地方税務機関の法適用の一貫性を向上させ、税法を正確に理解していないことにより地方税務機関が納税者の租税条約上の優遇措置の申請を拒否することを回避できるようになった。また、複数の税務機関が関与する租税条約上の優遇措置の申請においては、30号公告は関係する税務機関が相互協議を経て処理を決定することを要求している。これにより、地域差が縮小し、同一の申請者が中国の異なる地域から稼得する同一の性質の受動性所得について、異なる税務機関に受益者資格の認定を申請する際に異なる回答となる可能性が減少することになる。

外国の上場企業及びその100%直接または間接保有の同一の国家あるいは地区に所在する子会社が租税条約上の優遇措置の享受を申請する場合には、30号公告の規定内容は有利にはたらく。しかし、実務上、申請者がこの優遇措置を享受しようとする場合、上場地とその登記地が異なることにより困難に直面する可能性がある。歴史的に、中国の税務機関はタックスヘイブン国で設立された企業が、実際管理機構が所在することを理由として条約締結相手側の居住企業となることに関しては非常に慎重な対応をしている。例えば、中国子会社を有する香港の上場企業の多くは、法律上及び香港の印紙税を考慮して、実際にはケイマン諸島で設立登記されている。これらの企業が中国の税務機関に香港納税居住者と認められない場合には、30号公告の上場企業のセーフ・ハーバ一既定の適用に際して困難に直面する可能性がある。

以前の草案では、非居住企業は中国からの配当に対し、租税条約上の優遇措置の申請を希望しているものの必要とされる経済実体がない場合、自社が受益者ではないことを声明し、経済実体を有する親会社が租税条約上の優遇措置の享受を申請するということが可能であった。30号公告ではその規定は削除されている。即ち、子会社が中国から稼得した配当について親会社が受益者資格の申請を希望する場合、親会社は子会社が代理人に過ぎないことを証明しなければならない。しかし、30号公告は代理関係を証明するための必要書類を明確にしていない。

30号公告中の代理人に関する説明は適格海外機関投資家(以下、「QFII」と称する)資格保持者及びその顧客に深刻な意味をもつ。現行の中国の法律の規定によれば、一般的には要件を満たしたQFIIがその投資限度額内においてのみ直接A株に投資し保有することができる。QFIIが証券を所有する名義所有者であるため、顧客の最終受益者としての資格は当該顧客とQFIIとの間の代理契約を通じて確認できる。QFIIが保有するA株の配当を取得する際に、QFIIとその顧客のどちらが租税条約上の優遇措置を申請できるかは長い間不明点であった。税務の技術的な理由で、QFIIが租税条約上の優遇措置を申請することには困難が伴い、代わりに顧客が申請することが認められるかが不明確であった。この点に関して、30号公告によりQFIIのような仕組みにおける税務処理が非常に明確になった。QFIIが中国税務機関に対して代理人であることを証明した後、理論上はQFIIの顧客による租税条約上の優遇措置の享受の申請が可能となる。但し、QFIIは多数の海外顧客を有する可能性があるため、海外顧客がそれぞれ租税条約上の優遇措置を申請する場合、実務上、数多くの困難に直面することとなる。

また、事前の予想に反して、30号公告は税務機関が受益者を判定する際に、租税条約上の優遇措置の申請者の親会社及び兄弟会社の経済実体を考慮するか否かに言及していない。実務上、地方税務機関は租税条約上の優遇措置の申請者を審査する際に、申請者の親会社及び兄弟会社の経済実体を考慮するか否かについて、現状の処理方法は一致していない。厳格な方法を採用し、申請者自身の経済実質のみを考慮する税務機関もあれば、申請者の所属するグループ内部の関連企業の経営状況を考慮する税務機関もある。更に、申請者の親会社あるいは兄弟会社が申請者と同一の条約締結相手側の納税居住者である場合、これらの関連企業の経済実体を考慮に入れる税務機関もある。極端な場合には、租税条約の申請者の関連企業が他の国家あるいは地区の納税

居住者で、当該国家あるいは地区と中国との租税条約上の優遇措置が、申請者の申請する租税条約上の優遇措置と同様である場合、納税者がアメリカの租税条約にある「派生的特典テスト」(Derivative Benefit Test)と類似の税務観点を採用し、税務機関が申請者の経済実体を審査する際に、上述の関連企業の経済実体も考慮することを要求するようなケースもある。

30号公告は上述の問題について明確に規定していないため、申請者の経済実体を考慮する際に、例え合理的な商業目的のあるスキームであったとしても、親会社/兄弟会社の経済実体を考慮する必要がないと地方税務機関が結論づける可能性がある。例えば、飛行機リース業では、通常は独立した特別目的事業体が飛行機を保有し、実際管理者及び経営拠点は親会社/兄弟会社等のサービス会社におかれる。30号公告中の代理人に関する規定は、このような状況には対応していない。各企業間で関連所得の直接受領者(特別目的事業体)がその親会社/兄弟会社の代理者として所得代理回収しているのみであることを法的に有効な契約において明記している場合を除き、親会社/兄弟会社の商業実質は受益者の認定に影響を及ぼさない。

最後に、30号公告は2012年6月29日施行であるが、公告では2012年6月29日時点で結論の出していない申請をどのように処理するのか、遡及適用が可能であるかについては規定していない。納税者は主管税務機関とコミュニケーションをとり、30号公告の解釈及び執行方法を理解する必要がある。今後も30号公告の有益なガイドラインの上に601号文に関する更なる補充通達が発行され、本チャイナアラートで言及した問題を一層明確化することが期待される。

# Contact us

## **Khoonming Ho**

Partner in Charge, Tax  
China and Hong Kong SAR  
Tel. +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

## **Beijing/Shenyang**

### **David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## **Qingdao**

### **Vincent Pang**

Tel. +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## **Shanghai/Nanjing**

### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## **Hangzhou**

### **Martin Ng**

Tel. +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## **Chengdu**

### **Anthony Chau**

Tel. +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## **Guangzhou**

### **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## **Fuzhou/Xiamen**

### **Jean Jin Li**

Tel. +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## **Shenzhen**

### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## **Hong Kong**

### **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

## **Northern China**

### **David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## **Vaughn Barber**

Tel. +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

## **Roger Di**

Tel. +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

## **John Gu**

Tel. +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

## **Jonathan Jia**

Tel. +86 (10) 8508 7517  
jonathan.jia@kpmg.com

## **Paul Ma**

Tel. +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

## **Vincent Pang**

Tel. +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## **Michael Wong**

Tel. +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

## **Irene Yan**

Tel. +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

## **Leonard Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

## **Tracy Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

## **Abe Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

## **Catherine Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

## **Kevin Lee**

Tel. +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

## **Eric Zhou**

Tel. +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

## **Central China**

### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## **Anthony Chau**

Tel. +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## **Cheng Chi**

Tel. +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

## **Chris Ho**

Tel. +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

## **Lily Kang**

Tel. +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

## **Sunny Leung**

Tel. +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

## **Martin Ng**

Tel. +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## **Yasuhiko Otani**

Tel. +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

## **John Wang**

Tel. +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

## **Jennifer Weng**

Tel. +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

## **Lachlan Wolfers**

Tel. +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

## **Grace Xie**

Tel. +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

## **Zichong Xu**

Tel. +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

## **William Zhang**

Tel. +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

## **Cheng Dong**

Tel. +86 (21) 2212 3605  
cheng.dong@kpmg.com

## **David Huang**

Tel. +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

## **Dylan Jeng**

Tel. +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

## **Amy Rao**

Tel. +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

## **Michelle B. Zhou**

Tel. +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

## **Southern China**

### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## **Angie Ho**

Tel. +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

## **Jean Jin Li**

Tel. +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## **Jean Ngan Li**

Tel. +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

## **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## **Kelly Liao**

Tel. +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

## **Bin Yang**

Tel. +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

## **Hong Kong**

### **Ayesha M. Lau**

Partner in Charge, Tax  
Hong Kong SAR  
Tel. +852 2826 7165  
ayesha.lau@kpmg.com

## **Chris Abbiss**

Tel. +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

## **Darren Bowdern**

Tel. +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

## **Alex Capri**

Tel. +852 2826 7223  
alex.capri@kpmg.com

## **Barbara Forrest**

Tel. +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

## **Charles Kinsley**

Tel. +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

## **John Kondos**

Tel. +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

## **Alice Leung**

Tel. +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

## **Curtis Ng**

Tel. +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

## **Kari Pahlman**

Tel. +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

## **John Timpany**

Tel. +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

## **Wade Wagatsuma**

Tel. +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

## **Jennifer Wong**

Tel. +852 2978 8288  
jennifer.wong@kpmg.com

## **Christopher Xing**

Tel. +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

## **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com