

中国の間接譲渡取引に係る新たな
税務規定
- 国家税務総局公告[2015]7号 -

2015年7月3日

PwC税理士法人

1. はじめに

国家税務総局公告[2015]7号の特徴

2015年2月3日、中国国家税務総局は中国非居住企業による中国企業の持分等の財産の間接譲渡に関する企業所得税管理を更に規範化、強化するために、従来の698号通達における間接持分譲渡に係る規定を廃止し、新たに国家税務総局公告[2015]7号を公布した。以下は、主要な相違点である。

(1) 間接譲渡に係る規制対象の拡大

間接譲渡の対象となっている中国企業の“持分”に、新たに中国にある不動産及び中国国内機構・場所に帰属する財産が追加された。

(2) 報告の任意化

698号通達上の一定の形式要件を充足した場合の間接譲渡に係る報告義務は廃止され、報告するかしないかは任意とされた。任意の報告をした場合には、課税が生じた場合に課される罰金又は延滞利息が緩和される。

(3) 合理的な商業目的の判定基準の明示

合理的な商業目的の判定基準が明示された。ただし、依然として不明確なところも残るため、中国税務機関による事実認定によって判断されることも想定される。

(4) 適用

2015年2月3日以降の間接譲渡から適用される。ただし、同日より前の間接譲渡について、中国税務機関内部の事務処理が完了していない場合には同公告が適用される可能性が考えられる。

2. 間接譲渡に係る関連規定の年表

	適用日	適用される規定	規定の概要
	2008年1月1日	- 新企業所得税法及び新企業所得税法実施条例施行 - 国税発[2009]2号「特別納税調整実施弁法（試行）」施行 - 国税函[2009]698号施行	➤ 間接譲渡課税の根拠となる税法規定としての一般租税回避防止条項（GAAR） ➤ 特別納税調整の一方式として一般租税回避防止管理に係る原則を呈示 ➤ 間接持分譲渡に係る報告義務を含む通達
	2011年4月1日	国家税務総局公告[2011]24号施行	➤ 698号通達の実務解釈指針を含む公告
	2015年2月1日	国家税務総局令[2014]32号「一般反避税管理弁法（試行）」施行	➤ 一般租税回避防止条項（GAAR）の適用指針
	2015年2月3日	国家税務総局公告[2015]7号施行	➤ <u>間接譲渡に係る規定（間接譲渡規制の対象資産の拡大、報告の任意化、及び合理的な商業目的の判定基準の明示が特徴）</u>
	2015年5月13日	税総発[2015]68号施行	➤ 7号公告の実務解釈指針となる通達

3. 698号通達と7号公告の対比(その1)

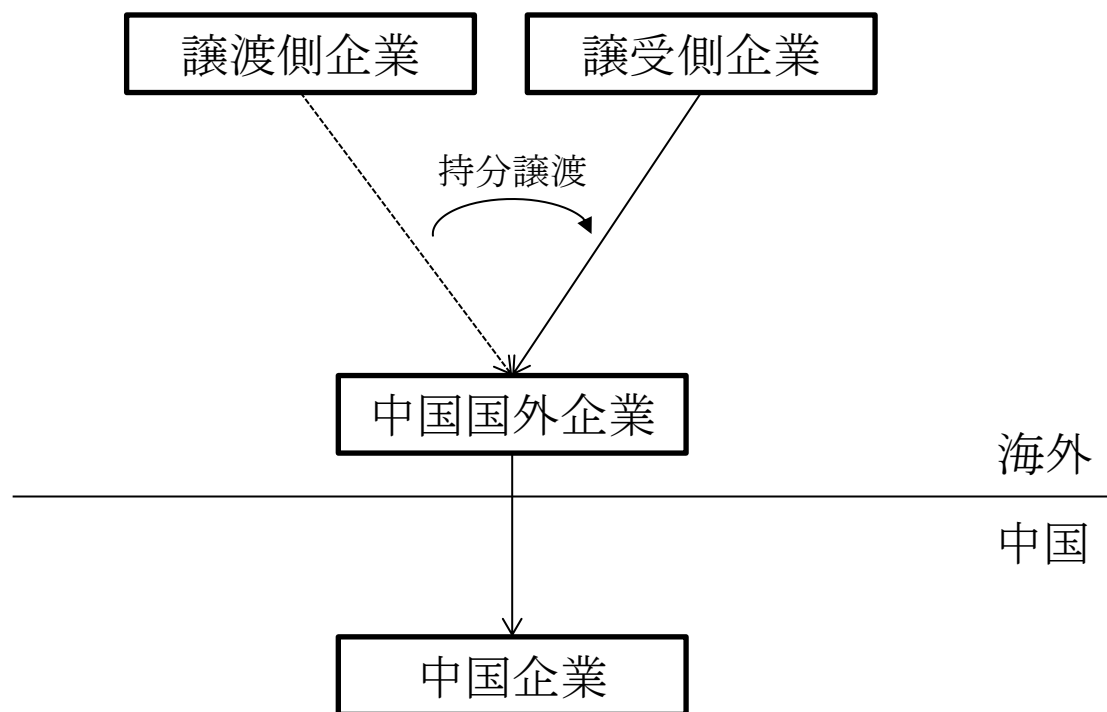
	国税函[2009]698号	国家税務総局公告[2015]7号
間接譲渡規制の対象となる中国課税財産	中国企業の持分	中国企業の持分に加えて、中国国内の不動産及び中国国内機構・場所に帰属する財産も含まれる。
中国税務機関に対する間接譲渡報告義務	中国企業の支配会社である中国国外企業が所在する国又は地域における実効税率が12.5%以下の場合、或いは中国国外企業の国外所得が非課税の場合には、譲渡側企業に対して報告義務を課す。	譲渡側企業、譲受側企業又は間接譲渡の対象となる中国企業のいずれかが報告できる(任意)。
間接譲渡に合理的な商業目的がないと認定された場合の取扱い	- 一般租税回避防止条項(GAAR)を国家税務総局承認の下で発動する。 - 結果として中間持株会社の存在を否認。	同左
合理的な商業目的の有無に係る判定基準	規定なし。	規定あり。ただし、内容になお不明瞭な箇所がある。

4. 698号通達と7号公告の対比(その2)

	国税函[2009]698号	国家税務総局公告[2015]7号
譲渡益課税の根拠	698号通達には譲渡益課税に係る根拠規定は明示されていない。 - 企業所得税法第3条第3項に基づき、持分譲渡益の10%相当額の企業所得税課税。	7号公告には根拠規定が明示されている。 - 持分及び不動産については企業所得税法第3条第3項、機構・場所に帰属する財産については同法同条第2項に基づき、持分譲渡益の10%相当額の企業所得税課税。
一般租税回避防止条項(GAAR)適用の根拠等	- 企業所得税法第47条 - 企業所得税法实施条例第120条 - 国税発[2009]2号 特別納税調整実施弁法(試行)(2008年1月1日施行)	- 同左 - 国家税務総局令[2014]32号 一般反避税管理弁法(試行)(2015年2月1日施行)

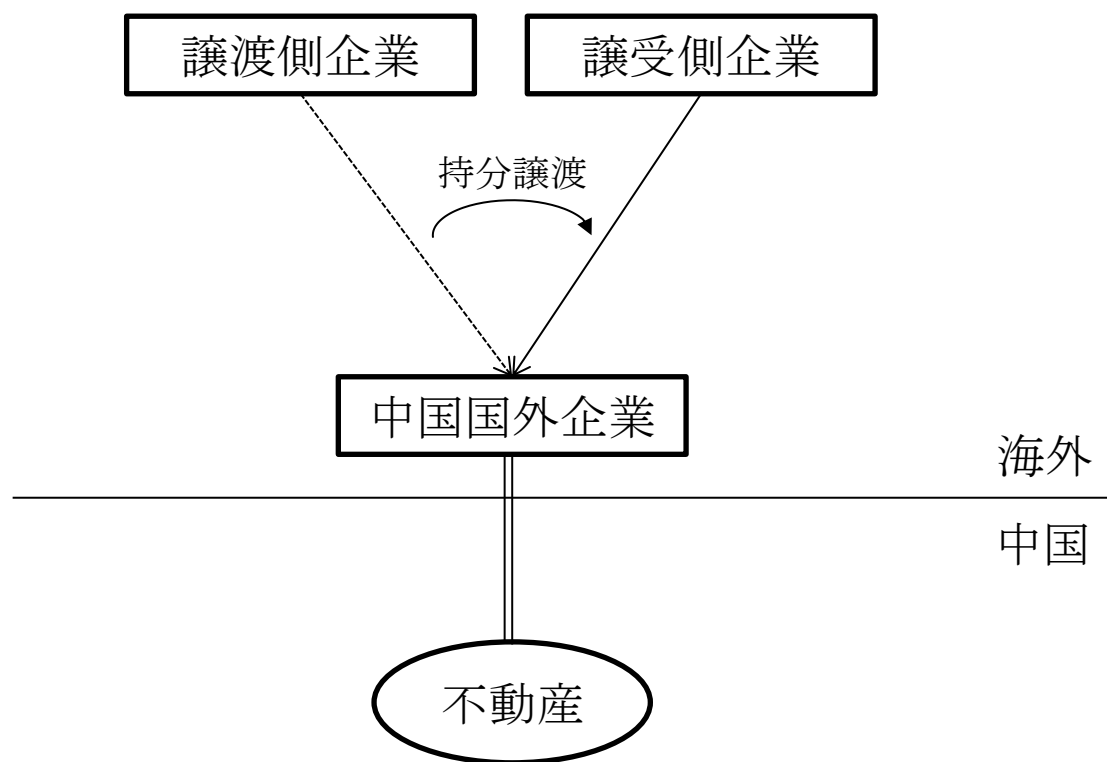
5. 7号公告 間接譲渡に係る規制対象の拡大(その1)

①中国企業持分の間接譲渡



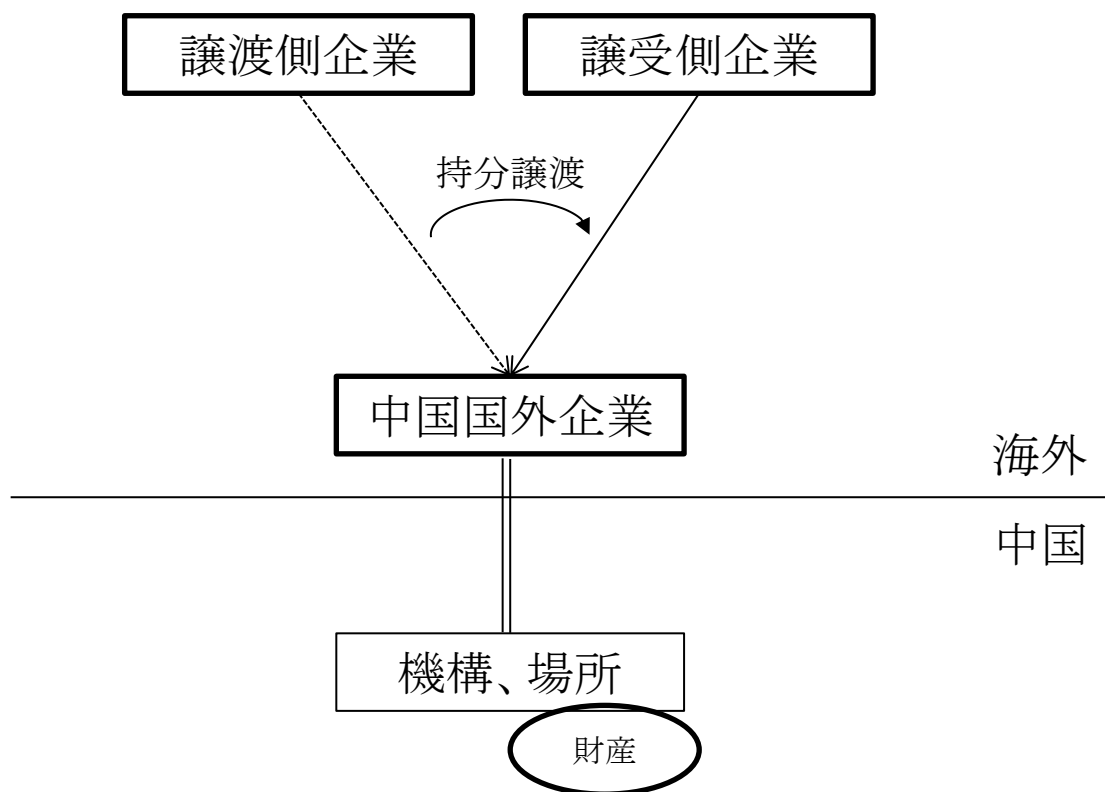
6. 7号公告 間接譲渡に係る規制対象の拡大(その2)

②中国国内不動産の間接譲渡



7. 7号公告 間接譲渡に係る規制対象の拡大(その3)

③機構、場所に係る財産



8. 7号公告 報告の任意化

1. 報告の任意化

698号通達に規定されていた譲渡側企業の報告義務が廃止され、報告は任意とされた。

2. 報告者範囲の拡大

譲渡側企業、譲受側企業又は間接譲渡の対象となる中国企業のいずれかとされた。

3. 緩和措置

持分譲渡契約或いは協議の締結日から30日以内に所轄税務機関へ報告された場合には、以下の取扱いが認められる。

- 譲渡側企業に対する未納付税額に係る延滞利息(譲渡益課税額×(中国企業所得税法实施条例で規定する基準金利+5%))のうち、5%の上乗せが免除される。
- 譲受側企業に対する罰金(源泉徴収税額×50%~300%)が軽減或いは免除される。

9. 7号公告 合理的な商業目的の判定要因

7号公告では、698号通達において明らかにされていなかった間接譲渡に係る合理的な商業目的を判定する場合の要因を列挙している。これによって、納税者が間接譲渡に係る課税の有無を、ある程度予見することが可能になった。しかし、判定要因の一部には主観的な要素が含まれるため、その判断は中国税務機関の事実認定に委ねられる可能性がある。

合理的な商業目的の判定にあたって、下記の要因を総合的に分析する。

1. 中国国外企業の持分の主要な価値は中国課税財産に直接或いは間接的に由来するかどうか
2. 中国国外企業の資産は主に中国国内における投資により直接或いは間接的に構成されるかどうか、或いは取得した収入の源泉が直接或いは間接的に主に中国国内にあるかどうか
3. 中国国外企業及び中国課税財産を直接或いは間接的に保有する傘下企業が実際に果たしている機能及び負担しているリスクから当該中国国外企業及び当該傘下企業が経済的実質を備えていることを証明できるかどうか
4. 中国国外企業の株主、業務内容及び関連する組織構成の存続期間
5. 中国課税財産の間接譲渡取引について、国外において納付すべき所得税の状況
6. 譲渡側企業による中国課税財産の間接投資、間接譲渡取引と中国課税財産の直接投資、直接譲渡取引の代替可能性
7. 中国課税財産の間接譲渡所得について中国で適用可能な租税条約或いは協定の状況
8. その他の関連する要因

10. 7号公告 合理的な商業目的の有無の判定基準 (その1)

以下の状況を同時に満たす場合には、合理的な商業目的はないものと判定する。

1. 中国国外企業持分の75%以上の価値が中国課税財産に直接或いは間接的に由来する。
2. 中国課税財産の間接譲渡取引の発生前一年間のいずれかの時点で、中国国外企業の総資産額(現金を含まない)の90%以上が中国国内における投資により直接或いは間接的に構成されている。或いは中国課税財産の間接譲渡取引が発生する前の一年以内に、中国国外企業が取得した収入の90%以上の源泉が直接或いは間接的に中国国内にある。
3. 中国国外企業及び中国課税財産を直接或いは間接的に保有する傘下企業が法律の要求する組織形式を満たすために所在国(地域)において登録するが、実際に果たしている機能及び負担しているリスクが限定的であり、経済的実質を有することを証明するには不十分である。
4. 中国課税財産の間接譲渡取引について国外において納付すべき所得税の税負担が中国課税財産の直接譲渡取引について中国において納税されることになると想定される税負担を下回る。

11. 7号公告 合理的な商業目的の有無の判定基準(その2)

以下のいずれかの状況に該当する場合には、直接譲渡認定に係る7号公告の定めを適用しない。

1. 中国非居住企業が、公開市場において上場している中国国外企業の持分を購入・売却し、中国課税資産の間接譲渡所得を取得する
2. 中国非居住企業が中国課税財産を直接保有し、また譲渡する場合に適用できる租税条約或いは協定の規定に基づき、当該財産譲渡所得について中国において企業所得税を免除することができる

12. 7号公告 合理的な商業目的の有無の判定基準(その3)

以下の条件を同時に満たす場合には、合理的な商業目的があるものと認定すべきとされる。

1. 取引双方の持分関係が以下の状況のいずれかに該当する場合
 - 持分譲渡側は持分譲受側の80%以上の持分を直接或いは間接的に保有する
 - 持分譲受側は持分譲渡側の80%以上の持分を直接或いは間接的に保有する
 - 持分譲渡側と持分譲受側の80%以上の持分は同一の者により直接或いは間接的に保有される

中国国外企業持分の50%以上の価値が中国国内の不動産に直接或いは間接的に由来する場合、上記1. の持分比率は100%と読み替える。又、上述した間接的に保有する持分は持株関係の各段階における各企業の持株比率を乗じて算出される。

2. 今回の間接譲渡取引後に再度行われる可能性のある間接譲渡取引について、今回の間接譲渡取引が行われていない状況における、同様或いは類似の間接譲渡取引と比べて、その中国における所得税負担が減少しない。
3. 持分譲受側は、取引対価の全てを自社或いはその持株関係のある企業の持分(上場企業の持分を含まない)とする。

13. 譲受側企業及び譲渡側企業の義務

➤ 源泉徴収義務者

譲渡側企業に対してその譲渡価額を支払う義務を直接に負担する企業、すなわち譲受側企業が源泉徴収義務者とされる。

➤ 譲受側企業が源泉徴収義務を果たさない場合

譲渡側企業が納税義務発生日(*1)から7日以内に当該所得に係る企業所得税について申告納付すべきとされる。

➤ 譲受側企業及び譲渡側企業のいずれも上記の義務を適切に果たしていない場合

所轄税務機関は、譲受側企業へ源泉徴収税額の**50%～300%**の罰金を課すことができ、譲渡側企業へ譲渡益課税額に対し延滞利息起算日(*2)から実際納税日までの延滞利息(基準利率+**5%**)を課することができる。

*1 納税義務発生日

持分譲渡契約或いは協議が発効し、かつ中国国外企業の持分変更が完了した日

*2 延滞利息起算日

税額の帰属する納税年度の翌年6月1日

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2015 PwC税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームであるPwC税理士法人、または日本におけるPwCメンバーファームおよび(または)その指定子会社またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細はwww.pwc.com/structureをご覧ください。

PwC Restricted Use – Confidential