

非居住者に関わる租税条約上の優遇措置解釈更新 (国家税務総局 11 号公告)

May 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

2018 年 2 月 9 日、中国の国家税務総局は、国家税務総局公告〔2018〕11 号を発表しました。本稿では、この国家税務総局公告〔2018〕11 号の注目すべきことについて説明します。

2018 年 2 月 9 日、中国の国家税務総局は、国家税務総局公告〔2018〕11 号（以下、「11 号公告」）を発表しました。11 号公告では、中国が締結した租税条約の一部条項に対しての解釈¹が更新され、パートナーシップに関わる税務処理が明確化されています。

なお、注目すべき部分としては、以下の点が挙げられます。

- 中外合作の教育機関の恒久的施設認定、サービス型恒久的施設認定に関する 6 カ月基準の明確化
- 租税条約における国際海運、空輸業務収入の範囲修正
- アーティストおよびアスリートに関する租税条約規定の包括的解釈
- パートナーシップおよびそのパートナーに対する、国内的ないし国際的な租税条約の適用に関する新解釈

恒久的施設

11 号公告によれば、法人資格を有さない中外合作の教育機関の外国側パートナーが、中国内にて教育活動を行っているのであれば、その活動地点は外国側パートナーが中国に有する恒久的施設と見なされます。すなわち、上述のような外国側当事者は、その従業員、人員が中国に極めて短い期間しか滞在しない場合でも、その中国源泉所得につき、中国企業所得税の納付義務が生じます。そして、恒久的施設が存在すると見なされたならば、中国に派遣された従業員については、中国個人所得税の納付義務が生じます。そのため、これら外国側当事者は、中国税務局による税務調査を避けるためにも、直ちに中国における税務状況について確認を行うことが望まれます。

さらに、11 号公告ではまた、6 カ月の期間基準について、183 日と解釈することが明示されています。例えば、中国により比較的前に締結された租税条約、例えば中国とカナダの租税条約では、183 日ではなく「6 カ月間」という表現が使われています。この「6 カ月間」という表現については、税務局ごとに異なった解釈が採られたため、度々企業と所轄税務当局の間で議論の的となってきました。すなわち、何をもって 1 カ月とするかについて、より具体的には、例えば、外国側当事者が特定の月に関して中国に 20 日だけ滞在する場合、中国に 1 カ月滞在したと見なされるのか否かといったように、当事者間で見解が分かれることが多々ありました。このような公式的解釈は、納税者にとって歓迎すべきものと言えます。本論点については、これにより将来的に、企業と所轄税務当局との見解が一致するようになるものと期待されます。

海運・空輸業務収入

国際運輸収入としては、航海用船、定期チャーター、船舶や航空機のウェットリースによる収入が含まれ、裸用船やドライリースからの収入は除外されるのが長きにわたり国際的実務慣行となっています。さらに、国際運輸業務の付随業務は、付随業務からの収入が運輸企業の総収入の一定割合、すなわち、基本的には 10%を下回る限りにおいて、国際運輸業務の一部と見なされます。しかしながら、中国税務当局は、過去に 75 号文で異なる見解、いわゆる上述のこれら収入は国際運輸収入から除外し、付随業務による収入と見なすという立場を採用していました。そのため、それらの業務は、その収入額が、その他の付随業務と合わせて、企業総収入の 10%に満たない場合にのみ、租税条約上の優遇措置が享受できるものとなっていました。

船舶を所有する企業は総じてウェットリースから収入を得ていますが、以上の背景により、多くの船舶保有企業は租税条約上の優遇措置を享受することができませんでした。

11 号公告により、これら収入は、国際運輸収入として再分類されることとなります。そして、このような扱いは、国際的な実務慣行に沿ったものといえます。ただし、裸用船、航空機のドライリース、コンテナリースからの収入は、従前通り国際運輸収入とは見なされず、租税条約上の優遇措置を享受するためには、他の付随業務からの収入と合わせて、総収入額の 10%を超過しないことが必要です。

¹ 租税条約の適用に関する中国の従来の解釈は、主として「『中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府の二重課税防止および脱税防止についての協定』および議定書に関する解釈通知」（国税発〔2010〕75 号、以下「75 号文」）にて反映されています。また、75 号文による解釈は、中国により締結された同様の条項を有するその他の租税条約にも適用されます。

アーティスト・アスリート

11 号公告では、海外アーティストやアスリートが中国で公演などを実施した場合、中国にて納税義務が生じることが明示されています。

また、原則として、当事者であるアーティストやアスリートが関連する報酬を受領したかにかかわらず、中国における活動を源泉とする報酬に対しては、中国が課税権を有するものとしています。

まず、11 号公告は、何がアーティスト、およびアスリートの活動と見なされるかについて定義しています。例えば、アーティストの活動としては、公演や関連する宣伝が含まれるものとされ、一方、宣伝活動を部分的にも構成しない公演活動については除外することとされています。

次に、アーティスト、アスリートが、直接ないし間接的に報酬を受領するならば、第 7 条（事業所得）、第 14 条（独立役務提供からの所得）、および第 15 条（雇用による所得）の規定を考慮するまでもなく、中国にて納税義務が生じるものとされています。

二つ目の点については、11 号公告の注釈に記載されているように、以下のようなケースにつき関わりがあるものといえます。

〔例 1〕

交響楽団について、交響楽団に雇用されているアーティストは中国個人所得税の納税義務を負うものとされ、中国における公演活動に対応する部分の給与所得に関して、第 15 条による保護は受けられないものとされています。また、交響楽団それ自体は、中国にて恒久的施設を有すると見なされるか否かにかかわらず、関連する公演から得た所得について、中国にて企業所得税の納付義務を有することとなります。

〔例 2〕

アーティストやアスリートが 1 人会社に雇用されている場合、税務処理は上述の交響楽団のケースと同様となります。すなわち、どの 12 カ月間についても中国滞在日数が 183 日に満たないような場合でも、関連するアーティストやアスリートは、中国個人所得税の納付義務を負うこととなります。会社については、中国にて恒久的施設を構成すると見なされなくとも、中国源泉の所得について、関連する納税義務を負うこととなります。

〔例 3〕

雇用者がアーティストやアスリート個人にいかなる給与も支給しない場合や、当該アーティストやアスリート、もしくは雇用者により報酬が受領されていない場合でも、中国税務当局は依然として関連する報酬の受領者に対して課税する権利を有するものとされています。また、このようなケースの場合、租税回避防止条項が適用される可能性があります。

パートナーシップ・パートナーに対する租税条約の適用

中国で設立されたパートナーシップ

パートナーシップおよび中国非居住者であるパートナーに対しての租税条約の適用については、依然として明確とはいえないものとなっています。中国税法によれば、中国にて設立されたパートナーシップは課税対象ではなく、その一方で、パートナーシップより割り当てられた所得については、各パートナーが課税されることとなります。パートナー個人がその所得について既に課税されているのであれば、パートナーシップから将来的に分配を行ったとしても、改めて中国にて課税されることはありません。また、11 号公告によれば、中国にて設立されたパートナーシップにつき、パートナー個人が租税条約を締結している他の司法管轄区域の税務上の居住者である場合、パ

ートナーが取得する所得の中国源泉部分は、中国にて租税条約上の恩恵を受ける余地があることが明示されています。

例えば、パートナーシップが配当を受領した場合、当該配当については租税条約上の優遇措置が適用できる可能性があります。

中国外で設立されたパートナーシップ

中国税制においては、中国外で設立されたパートナーシップ（外国パートナーシップ）は非居住者と見なされます。**11** 号公告では、外国パートナーシップに対する租税条約上の措置につき、以下の二つのシナリオを挙げて明示しています。

[シナリオ 1]

外国パートナーシップが、租税条約を締結しているもう一方の司法管轄区域にて税務上の居住者と見なされ、課税が実施されている場合（すなわち、パートナーシップが課税対象とされている場合）、もう一方の司法管轄区域の税務上の居住者として、中国にて租税条約上の優遇措置を享受することができます。

例えば、香港の税制では、香港のパートナーシップは課税対象とされています。そのような場合、香港のパートナーシップは、香港税務当局より発行された税務上の居住者証明書を取得している限り、中国と香港の租税協定により租税協定上の優遇措置を享受することができます。

[シナリオ 2]

中国が租税条約を締結している司法管轄区域の法律に基づき、パートナーシップの得た所得がそのパートナーの稼得した所得と見なされる（パートナーシップが税務上のパススルー事業体とされる）場合、中国税務当局は当該パートナーシップのパートナーに対して租税条約上の優遇措置を提供するものとされています。

ただし、このような措置が適用されるのは、中国ともう一方の司法管轄区域との間の租税条約にて、上述のような状況において、もう一方の司法管轄区域の居住者であるパートナーが、租税条約上の優遇措置を享受できる旨が明記されている場合に限定されます。

また、**11** 号公告によれば、シナリオ 2 では、パートナーシップの設立地における税務上の居住者であるパートナーのみが、中国にて租税条約上の優遇措置を享受できるものとされています。言い換えれば、第三国、地域の税務上の居住者であるパートナーは、中国で租税条約上の優遇措置を享受することが認められないものと考えられます。

もっとも、このような解釈はかなり厳しいものであるといえます。中国は **100** を超える租税条約を締結していますが、上述のような措置を明記しているのはフランスとの租税条約のみとなっています。従って、フランスで設立されたパートナーシップにおける税務上のフランス居住者であるパートナーのみが、租税条約上の優遇措置を享受できるものと想定されます。そして、租税条約にて明記されていないのであれば、中国と租税条約を締結したもう一方の国の税法でパートナーシップが税務上のパススルー事業体と見なされるとしても、当該パートナーシップのパートナーは中国で租税条約上の優遇措置を享受することはできません。

考察

75 号文の発表以来解釈が問題となってきた租税条約の条項について、国家税務総局によりこのたび、明確な解釈が示されたことは、基本的に歓迎すべきことといえます。しかし、シナリオ 2 に見て取れるように、パートナーシップに関わる課税についてはかなり厳しい解釈も採られています。国際的な慣行では、パートナーシップがパススルー事業体の場合、そのパートナーによる租税条約上の優遇措置の享受は基本的に認められるものとなっています。

そのため、現状の中国の課税実務は、このような国際的慣行からは逸脱したものとなっていると言わざるを得ません。

CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn