



中国の租税条約の新たな動向

Q 2008年に現行の企業所得税法が施行されてから、中国が対外的に締結している租税条約の解釈について、従来とは異なった新しい解釈とその運用が行われているように見えますが、その背景にはどのような動きがあるのでしょうか。

A 中国政府は1983年に日本政府と租税条約を締結して以来、2008年8月までに89の国と租税条約を締結しています。最近では、シンガポール、バルパトス、オランダ等との租税協定を改訂するとともに、これらの租税条約の改訂に関連して租税条約の解釈について税務通知をかなり発行しています。特に、10年7月に公布された中国とシンガポール租税条約の解釈に関する税務通知は、最近の国家税務総局の租税条約の解釈が集約されていますので、その運用動向を知ることができます。

1. 2008年以降の主な国際税務通知

2008年以降に国家税務総局が発表した租税条約関連の税務通知をピックアップしてみると、主に、次のようなものがあります。

- 2009年2月 租税条約の配当条項の解釈通知
- 2009年9月 租税条約の使用料条項の解釈通知
- 2009年10月 租税条約の受益権所有者の認定通知
- 2009年12月 非居住企業の持分譲渡所得の課税強化通知
- 2010年1月 租税条約の関係条項の執行に関する解釈通知
- 2010年7月 中国とシンガポールの改正租税条約の解釈通知

08年以降の租税条約関連の通知としては、主に配当、利子、使用料の規定のほかに、租税条約の特典を受けることのできる者を定義した受益権所有者の規定、持分譲渡所得の租税回避対策等の税務通知がありますが、これとは別に、租税条約全体の解釈規定として、中国とシンガポールの租税条約の解釈通知があります。

中国とシンガポールの租税条約は、1986年4月に締結されて07年7月に改正が行われました。この07年の改正条約について10年7月に解釈通知が発表されました。この解釈通知によれば、中国が対外的に署名締結した租税条約で同一の条項があれば、この中国シンガポール租税条約の解釈通知が適用されます。日中租税条約についても中国シンガポール租税条約と同一の条項があれば、中国においてはこの解釈通知が実務で適用されます。なお、このような租税条約解釈通知には、07年4月に発表された内地と香港の租税協定の解釈通知もあり、この協定の条項についても日中租税条約と同じ条項があれば同じように解釈されます。

08年以降に発表された配当、使用料、受益権所有者、譲渡所得等の個別の解釈通知も、その多くはこの中国シンガポール租税条約の解釈通知に反映されています。したがって、この租税条約の解釈通知を見れば、最近の中国国家税務総局の租税条約に対する運用の動向を知ることができます。

2. 役務 PE (サービス PE) 課税について

中国シンガポール租税条約の解釈通知は、租税条約全般にわたって各条項を詳細に解釈しており、新たに解釈が追加された条項も数多いのですが、本稿では、最近の日中間の国際課税問題に焦点を当て、国家税務総局の日中租税条約の関連条項について解釈がどのように変化してきたかを検討します。

日中間の最近の税務問題としては、役務 PE の課税問題があります。PE とは Permanent Establishment の略で、一定の事業の場所をいし、固定的な物理的場所が想定されています。役務とはサービス (Service) の訳語で、一定の物理的場所を持たない役務の提供も、恒久的施設があるものとみなされて税金が課税されることを役務 PE 課税といいます。中国では09年以降に、親子会社間の役務 PE 課税とロイヤルティーの技術サービス PE 課税の2つの課税問題が新たに発生しました。

親子会社間の役務 PE 課税は、日本の親会社がその社員等を中国子会社に派遣して勤務させた場合に、日本親会社の社員として中国子会社に役務提供を行い、その役務提供が6カ月を超えている場合には、恒久的施設を構成しており、事業所得として企業所得税を課税するとともに、その役務提供に係る派遣者すべてに対して個人所得税を課税するものです。従来も中国派遣者に対して同様の課税問題はありましたが、09年以降は、中国子会社に向向している出向者の勤務状態まで税務調査して親会社の社員としての役務提供を認定することになり、実質的には新たな役務 PE 課税となっています。

次に、ロイヤルティーの技術サービス PE 課税とは、従来の中国実務においては、ロイヤルティーを伝授するために派遣された技術者のサービス対価については、ロイヤルティーとして源泉課税されることが一般的でしたが、09年以降には、そのサービスの提供が6カ月を超えて恒久的施設を構成する場合には、PE 課税を優先適用して、そのサービス対価はロイヤルティー課税の源泉課税と区別して事業所得として課税するものです。

このように、これまでは PE 課税されなかった役務提供が、最近の実務で PE 課税が優先適用されるようになった背景に

近藤公認会計士事務所
 所長 公認会計士 近藤義雄

は、次のような国際課税の動向があります。

3. 国連モデル租税条約と OECD モデル租税条約

租税条約のモデルとしては、国連モデルと OECD モデルがあります。国連モデルは、先進国と発展途上国との間で租税条約の締結が円滑に促進されるように、発展途上国の課税権を保護する形で構成されています。先進国は発展途上国に進出して事業や投資を行いますので、事業による所得または投資による所得は発展途上国に源泉があり、発展途上国は所得の源泉地国となります。したがって発展途上国の課税権を保護するには所得の源泉地国の課税権を手厚くすれば良いこととなります。

これに対して OECD モデル租税条約は、先進国間の国際的な経済発展を阻害する要因を排除することを主目的としていますので、平等互惠の原則に従っていますが、先進国が発展途上国に投資するのに有利なように、源泉地国（発展途上国）の課税権を制限して企業の居住地国（先進国）に課税権を与える構成となっています。

したがって、OECD モデル租税条約では、恒久的施設なければ課税なしの原則に従って、所得の源泉が発生していても恒久的施設がなければ課税できないものとし、恒久的施設の定義そのものを極力制限しています。

すなわち、恒久的施設を、事業を行う一定の場所と定義し、一定の物理的場所を持たない役員については、建築工事現場、建設・組立・据付工事、これらに関連する監督活動についてのみ恒久的施設として認定しています。この建築工事現場等に該当しないものは恒久的施設を構成しないことになり課税されることはありません。これに対して国連モデルは、役員提供取引はかなりの多額な取引金額になることも多く、無視できない重要な取引であるとして恒久的施設の範囲に次の条項を加えています。

「一方の企業が、役員提供の目的のために当該企業が雇用した使用人またはその他の職員を通じて（コンサルタントの役員を含む）役員を提供する場合には、このような活動が同一または関連するプロジェクトのために、他方の締約国内においていずれかの 12 カ月の間に単一または複数の期間で累計して 6 カ月を超える期間行われる場合に限り、恒久的施設とされる」

中国シンガポール租税条約も日中租税条約も恒久的施設については、若干の文言の違いはありますが、このような国連モデルの役員 PE 条項を採用しています。

4. OECD モデル条約のコメンタリー

OECD モデルはこのような役員 PE 条項は排除していましたが、物理的な恒久的施設の定義だけでは解決できない、専門性の高い人的役員事業、事業拠点を持たないクロスボーダー取引等の国際課税問題が数多く発生してきたため、OECD の

租税委員会は 06 年 12 月に「役員の租税条約の取扱い」（公開討論稿 OECD モデル租税条約のコメンタリーの改訂案）を発表しました。

この公開討論稿は若干の修正が加えられて、08 年 7 月に発表された「OECD モデル租税条約 2008 年版」のコメンタリーに正式に加えられました。これにより、OECD モデルにおいても実質的に役員 PE 課税が認められたこととなります。OECD 加盟国の同意を得たコメンタリーでは、次のように解説されています。

「役員は恒久的施設を構成しない限り課税してはならない。この意味で現行の OECD モデル租税条約の恒久的施設の定義は拡大するには及ばない。ただし、企業の居住地国にのみ課税権を認める排他的課税権は、先進国による過度の制限であるとしていくつかの加盟国が反対している。役員により生ずる利得については源泉地国の課税権が保護されるべきであり、恒久的施設の定義を変更することはないが、二国間の租税条約で役員課税を認める代替条項を定めることができるようにすることが重要であると結論した」。

ただし、代替条項の設定については、一定の要件を設定し、源泉地国以外の第三国の課税は容認しないこと、極めて短期間の役員所得は課税範囲から除外すること、役員所得は収入全額に課税するのではなく利得所得（事業所得）として課税すべきである等の配慮がなされています。

OECD モデル租税条約 2008 年版には、このような考え方に従って代替的な役員 PE 条項が記述されていますが、その内容は前述した国連モデルとほぼ同じものです。この結果、企業によって役員活動が監督され、指示され、または管理されている使用人等を通じて役員が提供された場合、その役員提供が 12 カ月の間に 6 カ月を超えて行われた場合には、役員提供を行った企業はその役員提供の源泉地国で恒久的施設を有するものとみなされて課税されることになりました。

このような役員 PE 課税の条項解釈が中国の租税条約の解釈通知に影響しており、個別の解釈通知や中国シンガポール租税条約の解釈通知において、親子会社間の役員 PE 課税、使用料所得よりも役員 PE 課税を優先適用する課税、役員 PE 課税に関連した個人所得税課税の解釈等が新たに規定されています。

中国は OECD 加盟国ではありませんし、加盟国間においてもモデル租税条約が拘束力を持つものではありませんが、中国は OECD のオブザーバー国として OECD モデル条約のコメンタリーの動向にも注目しています。OECD モデル租税条約は 10 年 7 月に 2010 年版を発表しており、コメンタリーには事業所得について新たな内容が追加されています。中国の租税条約の解釈通知については、これらのコメンタリーと比較してどのような解釈が行われているかという観点で検討することがますます重要になっています。