

Tax

Issue P271/2018 – 2018年2月23日

日本語翻訳版

Tax Analysis

国家税務総局による租税条約の一部条文に対する最新の解釈

Authors:

Shanghai

Sophie Liu

Partner

Tel: +86 21 6141 1988

Email: sophieliu@deloitte.com.cn

Moya Wu

Senior Manager

Tel: +86 21 2316 6376

Email: moywu@deloitte.com.cn

2018年2月12日、国家税務総局は公式ウェブサイトにて2018年第11号公告¹（以下、「11号公告」）を公布し、租税条約における一部条文の執行について明確化した。11号公告により、「『所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定』及びその議定書の条文に対する解釈」の印刷・公布に関する通知（国税発[2010]75号²、以下「75号通達」）の一部内容が改正された。

11号公告の規定は、租税条約における恒久的施設、海運と空運、芸能人（アーティスト）、運動家に関する条項の解釈、及びパートナーシップによる租税条約の特典適用に関わるものである。11号公告は、2018年4月1日から施行される。

以下では、11号公告のキーポイントをまとめる。

恒久的施設

11号公告において、下記の2点について明確化された。

- 租税条約の恒久的施設（以下、「PE」）条項において、サービスPEの認定について「任意の連続12ヶ月の間連続或いは累計で6ヶ月を超える」と記述されている箇所は、「任意の連続12ヶ月の間連続或いは累計で183日を超える」を意味するものと解釈すべきである。
- 中国・海外協同教育機関、及び中国・海外協同教育プログラムを実施する上で教育活動が行われる場所のうち、法人格を持たないものは、中国において他方の締約国のPEを構成するものとされる。

コメント

¹ 11号公告全文：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3285782/content.html>

² 75号通達は中国・シンガポール租税条約の条文に対する解釈であるが、中国が締結したその他の租税条約における同様又は類似の条項にも適用される。

企業が従業員を中国に派遣し、一定期間を超えて役務を提供する場合、中国において PE を有するものとされる。ここでいう「一定期間」は、中国が最近締結（改正）した租税条約において「任意の連続 12 ヶ月の間連続或いは累計 183 日」という文面が用いられるが、中国が締結した一部の古い租税条約（例えば、中米租税条約）において「任意の連続 12 ヶ月の間連続或いは累計 6 ヶ月」という文面が用いられた。国家税務総局が 2007 年に公布した国税函 [2007]403 号通達（中国大陸・香港租税取決に基づく PE 認定の解釈）において、より厳しい「6 ヶ月」の判定基準が採用されており、極端な場合、1 日が 1 ヶ月としてカウントされる可能性もあった。403 号通達におけるより厳しい「6 ヶ月」の判定基準は廃止済みであるが、実務において、租税条約における「6 ヶ月」の判定基準のあいまいさが残っており、一部の税務当局は引き続き 403 号通達による「6 ヶ月」の判定基準に基づきサービス PE の認定を行っている。11 号公告による上述の明確化は、長きに亘って懸念されてきた問題の解決、及び実務における取扱いの統一に有利である。

中国教育産業の市場開放に伴い、多くの海外大学と海外教育機関が中国教育機関と連携して、中国において教育サービスを提供してきた。中国の税務当局はこの動向に注目しており、また、過去数年において、「中外合作弁学」プロジェクトに関する PE 認定案件が複数報道されている。11 号公告による上述の明確化から影響を受けている当事者（海外教育機関と中国教育機関の両方を含む）は、既存プロジェクトのアレンジをレビューし、関連の PE 認定リスク及び税務コンプライアンスリスクについて重点的に考慮する必要がある。なお、留意点として、当事者である海外教育機関が居住国において非営利団体認定を受けた場合においても、中国において PE を有すると認定されれば、中国で発生する納税義務は免除されない。

海運と空運

11 号公告は 75 号通達第 8 条（租税条約の海運・空運条項に対する解釈）に対して、下記の通り改正した。

- 航空機のリース（ウェットリースを含む）または船舶のリース（定期用船と航海用船を含む）を通じて乗客または貨物を輸送することによって得た利益は、「一方の締約国の企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得」とみなされる。
- 中国・シンガポール租税条約の第 8 条第 4 項は、類似の条項を含まない租税条約にも適用される。即ち、裸用船方式での船舶リースとドライリース方式での航空機リースから得た利益、及び貨物又は商品の運輸用コンテナ（トレーラー、及びコンテナの運輸に使用される関連設備を含む）の使用、維持又は賃貸から得た利益は、「一方の締約国の企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得」に該当しないが、上述の活動が国際運輸業務に付随するものである場合、関連の利益は「一方の締約国の企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得」とみなされる。
- 上述の活動が国際運輸業務に付随するものであるか否かを判断する際に、下記 3 つの要件について考察する必要がある。
 - 1) 企業の工商登記及びその他のサポート資料を以て、企業の主要業務は国際運輸業務であることを証明できる。
 - 2) 企業の従事する「国際運輸の付随業務」は、主要業務への貢献が軽微でありながら、主要業務と密接に関係するため、単独の業務又は収入源とみなされるべきではない。
 - 3) 企業の従事する「国際運輸の付随業務」による収入は、1 会計年度において、当該企業の従事する国際運輸業務による収入の 10% を超えてはならない。

コメント

11 号公告の公布以前では、定期用船と航海用船形式の船舶リース及び航空機

For more information, please contact:

International Tax Services
National & Eastern China Leader
Shanghai
Vicky Wang
Partner
Tel: +86 21 6141 1035
Email: vicwang@deloitte.com.cn

Northern China
Beijing
Jennifer Zhang
Partner
Tel: +86 10 8520 7638
Email: jenzhang@deloitte.com.cn

Southern China
Hong Kong
Sharon Lam
Partner
Tel: +852 2852 6536
Email: shalam@deloitte.com.hk

Western China
Chengdu
Tony Zhang
Partner
Tel: +86 28 6789 8008
Email: tonzhang@deloitte.com.cn

のウェットリースから得た利益（国際運輸業務に付随するものを除き）は「一方の締約国の企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得」とみなされず、租税条約における海運・空運条項の適用を受けられなかった。国家税務総局は11号公告の公布を通じて、上述の活動から得た利益に関する取扱いを、2014年OECDモデル租税条約コメンタリー及び2011年UNモデル租税条約コメンタリーに合致するように改正した。

芸能人（アーティスト）と運動家

11号公告は75号通達第17条（租税条約の芸能人（アーティスト）条項と運動家条項に対する解釈）に対して、下記の通り改正した。

- 租税条約の芸能人（アーティスト）条項と運動家条項の適用対象例に「芸能人が参加する映画プロモーション、芸能人や運動家が参加する企業年次会議やテープカットセレモニー」を新たに追加した。
- 会議での発言（例えば、外国の元政治家が中国の学会で行う講演）は芸能人活動の性質を持たず、芸能人（アーティスト）条項の適用対象外であることが明確化された。ただし、「演出」の性質を持つ持ち、商業活動として行われる場合、芸能人（アーティスト）条項の適用対象となる³。
- eスポーツ（ビデオゲームで行われる競技）は租税条約の芸能人（アーティスト）条項と運動家条項の適用対象であることが明確化された。
- 租税条約第17条（芸能人（アーティスト）条項と運動家条項）の規定により、源泉地国は租税条約における事業所得条項、独立の人的役務条項、及び非独立の人的役務条項の規定に制限されることなく、国内法の規定に基づき、芸能人と運動家、又はその他の者（芸能人又は運動家としての活動から得た所得の全部又は一部は、当該「その他の者」によって受領される場合）に対して、上述の活動による所得について租税を課することができる。11号公告の政策解釈は、適用対象となる3つの事例（オーケストラ、一人会社、租税回避スキーム）を挙げて説明した。

コメント

11号公告の政策解釈において挙げられた3つの事例は、芸能人（アーティスト）条項と運動家条項の解釈と執行上、有用な参考となる。

- オーケストラケースにおいて、源泉地国はオーケストラメンバーの給与のうち対象ステージの出演分、及び「楽団が代わりに受領したがまだメンバーに支払っていない出演料」に対して、無制限な課税権を有することが明確化された。この明確化は、OECDモデル租税条約コメンタリーと一致する（モデル租税条約第17条の適用は、芸能人又は運動家としての活動による所得に対する二重課税を引き起こすべきではない）ものである⁴。ただし、実務において、中国の税務当局は非居住者である事業体（この事例では、オーケストラ楽団を指す）による国内での役務提供に対して、査定徴収方式で課税所得を計算することが多い。そのため、実務において二重課税を回避できるか否かは、査定徴収に使用するみなし利益率の高さに依存する可能性がある。
- 一人会社（エンタテインメント産業によく見られる形態）ケースにおいて、政策解釈はOECDモデル租税条約コメンタリーと同様の立場⁵を取っている。即ち、源泉地国は国内法の規定に基づき、芸能人/運動家個人と会社がそれぞれ所得を得たとして、その両方に対して課税するか、一人会社を課税上透明な事業体として扱い、芸能人/運動家個人が出演料を全額取得したとして課税することができる。留意点として、中国国内法に照らし合わせた場合、どの処理を採用すべきかは、政策解釈において言及されていない。実務において、各地方の税務当局は後者の処理（一人会社を課税上透明な事業体として扱い、芸能人/運動家個人が出演料を全額取得したとして課税する）を採用するか否かは要観察である。また、現行の個人所得税法体系の中に、企業法律形態を否認する税務処理（ルックスルーアプローチ）の採用をサポートする規定は存在しないという観点も存在する。
- 租税回避スキームケースにおいて、出演料は芸能人/運動家個人に支払われず、その他の者（個人、会社、団体を含む）が代わりに受領するようになっている。ここでも政策解釈はOECDモデル租税条約コメンタリーと同様の立場⁶を取っている。即ち、源泉地国は国内法の規定に基づき、国内法の租税回避防止規定を適用して、「その他の者」が代わりに受領した所得を芸能人/運動家が取得したのものとして芸能人/運動家に対して課税するか、「その他の者」に対して課税することができる。テクニカルな観点から見て、現行の個人所得税法に租税回避防止規定が組み込まれていないことは、前者の税務処理を適用する上での障害となる。

パートナーシップによる租税条約の特典適用

³ OECDモデル租税条約及びコメンタリーに対するOECD非加盟国・地域の立場として、中国は「講演が演出の性質を持つ場合、講演者（元政治家を含む）はモデル租税条約第17条の適用対象となる」と考えている。

⁴ OECDモデル租税条約第17条コメンタリーのパラグラフ11.5を参照されたい。

⁵ OECDモデル租税条約第17条コメンタリーのパラグラフ8を参照されたい。

⁶ OECDモデル租税条約第17条コメンタリーのパラグラフ11のc)を参照されたい。

11号公告はパートナーシップ及びその他類似の事業体による租税条約の特典適用についてガイダンスを提供した。

中国のパートナーシップ

中国の法令に準拠して中国国内において設立されたパートナーシップの取得した所得に対して、パススルー課税を適用して各パートナーに租税を課する。他方の締約国の居住者であるパートナーが取得した所得の内、中国において納税義務が発生し、且つ他方の締約国に本国居住者所得とみなされる部分は、中国において租税条約に定めた待遇を享受できる。

外国のパートナーシップ

- 外国の法令に準拠して設立され、実際の管理機構を中国国内に置いていないが、中国において企業所得税の納税義務を負っているパートナーシップは、中国企業所得税上の非居住者企業である（課税上透明な事業体ではない）。
- 上述の外国パートナーシップは、他方の締約国において居住者身分を有する場合に限り、取得した所得のうち中国において納税義務を負う部分は、租税条約に定めた待遇を享受できる。ただし、租税条約において別途規定がある場合、その限りではない。
- 外国のパートナーシップは、他方の締約国の国内法に基づき、住所、居所、設立場所、管理機能所在地、或いはその他類似の基準を根拠に、他方の締約国において納税義務を負うことを立証できなければ、他方の締約国の権限ある当局から租税条約の特典享受を目的とした居住者身分証明の発行を受けた場合においても、租税条約の特典を享受するための他方の締約国の居住者身分を有するものと認められない。

コメント

中国のパートナーシップ

海外投資家による中国国内におけるパートナーシップの設立が可能になってから8年が経過したが、関連の税務ガイダンスが限られている現状である。国家税務総局は、中国パートナーシップの外国パートナー（他方の締約国の居住者である）の所得に対して租税条約の定めた待遇を与えるか否かを分析する際に、11号公告の内容（他方の締約国に本国居住者所得とみなされる部分）を見る限り、他方の締約国の税務処理を考察する必要がある。また、外国パートナーによる租税条約の特典享受について、未解決の問題もいくつか存在している。例えば、関連の所得は租税条約の特典享受に際してどのような性質の所得に分類されるか、中国パートナーシップの持分を保有することでPE認定を受けるか否か、PE認定を受けた場合、PEに帰属する所得をどのように計算すべきかなどである。

外国のパートナーシップ

11号公告において、外国パートナーシップは「課税上透明な事業体ではない」と認定されているため、中国の税務当局は関連の所得を外国パートナーシップの所得とみなし、（パートナーではなく）外国パートナーシップに対して課税する。この状況下で、もしパートナーシップの設立地国が当該パートナーシップを「課税上透明な事業体」と見なせば、当該パートナーシップは「設立地国において納税義務を負う」ことを立証できず、租税条約の特典を享受するための設立地国の居住者身分を有するものと認められないため、中国とその設立地国の間の租税条約に定めた待遇を受けられない可能性がある。この問題を解決する方法の一つは、「設立地国が当該パートナーシップを課税上透明な事業体と見なすか否かに関わらず、他方の締約国において居住者身分を有するパートナーに租税条約待遇を与える」特別規定を租税条約に組み込むことであるが、現状では、中国が締結した租税条約の内、2013年に締結された中国・フランス租税条約のみその特別規定が組み込まれている。

Beijing

Andrew Zhu

Partner
Tel: +86 10 8520 7508
Fax: +86 10 8518 1326
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Chengdu

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 28 6789 8188 / 8008
Fax: +86 28 6500 5161
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1208 / 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai

Partner
Tel: +86 411 8371 2816
Fax: +86 411 8360 3297
Email: bilbai@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li

Partner
Tel: +86 20 8396 9228
Fax: +86 20 3888 0121
Email: vicli@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu / Fei He

Partner
Tel: +86 571 2811 1901
Fax: +86 571 2811 1904
Email: qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

Harbin

Jihou Xu

Partner
Tel: +86 451 8586 0060
Fax: +86 451 8586 0056
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin

Partner
Tel: +852 2852 6440
Fax: +852 2520 6205
Email: sachin@deloitte.com.hk

Jinan

Beth Jiang

Partner
Tel: +86 531 8518 1058
Fax: +86 531 8518 1068
Email: betjiang@deloitte.com.cn

Macau

Raymond Tang

Partner
Tel: +853 2871 2998
Fax: +853 2871 3033
Email: raytang@deloitte.com.hk

Nanjing

Frank Xu / Rosemary Hu

Partner
Tel: +86 25 5791 5208 / 6129
Fax: +86 25 8691 8776
Email: frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo

Partner
Tel: +86 21 6141 1308
Fax: +86 21 6335 0003
Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Shenyang

Jihou Xu

Partner
Tel: +86 24 6785 4068
Fax: +86 24 6785 4067
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Shenzhen

Victor Li

Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
Email: vicli@deloitte.com.cn

Suzhou

Maria Liang / Kelly Guan

Partner
Tel: +86 512 6289 1328 / 1297
Fax: +86 512 6762 3338
Email: mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Andrew Zhu

Partner
Tel: +86 22 2320 6688
Fax: +86 22 8312 6099
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Wuhan

Gary Zhong

Partner
Tel: +86 27 8526 6618
Fax: +86 27 6885 0745
Email: gzhong@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung / Charles Wu

Partner / Director
Tel: +86 592 2107 298 / 055
Fax: +86 592 2107 259
Email: jichung@deloitte.com.cn
chwu@deloitte.com.cn

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

National Leader

Southern China (Hong Kong)

Ryan Chang

Partner
Tel: +852 2852 6768
Fax: +852 2851 8005
Email: ryanchang@deloitte.com

Northern China

Julie Zhang

Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 8518 1326
Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Director
Tel: +86 21 6141 1262
Fax: +86 21 6335 0003
Email: kzhu@deloitte.com.cn

Southern China (Mainland/Macau)

German Cheung

Director
Tel: +86 20 2831 1369
Fax: +86 20 3888 0121
Email: gercheung@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang

Partner
Tel: +86 28 6789 8008
Fax: +86 28 6317 3500
Email: tonzhang@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wendy Luk by either email at wanluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.