

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第 5 回 2018 年 2 月



国家税務総局が租税条約の実務に関する若干問題を公告

本アラートの分析対象法規:

- 「租税条約の実務に関する若干問題の公告」、国家税務総局公告 2018 年第 11 号
- 「『所得に対する租税の二重課税の回避及び脱税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の間の協定』と協定書条文の解釈」の印刷・配布に関する国家税務総局の通達」、国税発 2010 年 75 号

背景

国家税務総局は 2018 年 2 月 9 日、中国政府が外国と締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避条約を統一して規範化するため、租税条約に記載されている①「恒久的施設 (PE)」、②「海運及び空運」、③「芸能人及びスポーツ選手」、④「パートナーシップ制企業の租税条約適用」の各条項を改訂した「租税条約の実務に関する若干の問題に関する国家税務総局の公告」(2018 年第 11 号、以下「11 号公告」)を公布した。同公告は、2018 年 4 月 1 日以降に納税と源泉徴収の義務が発生する租税条約上の優遇措置の適用が必要な実務に適用される。

主要内容

11 号公告は、2010 年に公布された『所得に対する租税の二重課税の回避及び脱税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の間の協定』と協定書条文の解釈の印刷・配布に関する国家税務総局の通達(国税発 2010 年 75 号、以下「75 号文」)について補足・訂正し、第 8 条「海運及び空運」及び第 17 条「アーティスト及びスポーツ選手」を廃止した。今回、11 号公告が公布されたことで租税条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義も解決され、国際貿易の成長・発展に欠かせない有利な税制の進展も大いに期待されている。

11 号公告の主要内容は下記のとおりである。

1 恒久的施設(PE)の条項

中国国内企業と外資系企業が共同で設立した教育機関に関する PE 問題

11 号公告によって内資企業と外資企業双方が共同で設立した法人格を有しない教育機関、及び内資企業と外資企業双方が共同で教育機関設立プロジェクトに関わる

教育活動・授業活動を行う施設は、租税条約で規定されている一方の締結国の居住者が中国で恒久的施設 (PE) を有していると見做されると規定している。

PE の認定条件: 6 か月=183 日

11 号公告の PE 条項に関する役務提供に対する PE の構成認定については、「任意の 12 か月の期間内に連続又は累計 6 か月を超える」は「任意の 12 か月の期間内に連続又は累計 183 日を超える」に基づいて実施する。

2 海運及び空運を定義

「国際輸送業務によって稼得した収入」を再定義

11 号公告は、「国際輸送業務によって稼得した収入」をリース料として定義して、航海用船、定期用船の配船の船舶リース及びウェットリースで運行する航空機リース（機材・乗員及び関連物資をセット）が国際輸送業務の収入に該当すると明確にした。また、75 号文に列記されている定義の不確実性によって生じる実務上の判断と法執行との差異を回避するため、業界慣行の国際輸送業務を航海用船、定期用船、ウェットリースに細分した。

このほか、ドライリース、裸用船及びコンテナリースは国際輸送業務の収入とはならない。

「附帯」する業務の判断と基準、「附帯」する業務と主要な業務の関係を明確化

11 号公告は、裸用船配船の船舶リース、ドライリース運行の航空機リース及び貨物若しくは商品輸送のコンテナ（トレーラーとコンテナの輸送に関する設備を含む）の使用、保管又はリースによって稼得した収入を国際輸送業務の収入から除外した。ただし、中国・シンガポール間の租税条約第 8 条第 4 項に基づいた国際輸送業務に附帯するリース料金は国際輸送業務の収入である。

上記について、11 号公告で企業の「附帯」する業務が認定されるためには次の 3 要件を満たしていなければならないと明確した。

1. 工商登記証明書及び関連証明書類が国際輸送業務を主要な業務であると証明できること。
2. 企業の附帯する業務が自社の国際輸送業務であり、主要な業務に対する貢献度は低いものの主要な業務と緊密に関わっていて、単一業務として存在せず、又は所得の源泉とならない活動であること。
3. 会計期間に附帯する業務収入が国際輸送業務総収入に占める割合が原則、10%を超えていないこと。

11 号公告は企業の「附帯」業務を規範化するため、企業自ら国際輸送業務を営む場合には、主要な業務に対する貢献度は低くても主要な業務と緊密かつ単一の業務又は所得の源泉とはならない活動に限定した。

租税条約上の海運及び空運条項には、裸用船及びコンテナリースが含まれていないが 11 号公告が継続適用される。

11 号公告によると、中国・シンガポール間の租税条約第 8 条第 4 項—国際輸送業務に附帯する裸用船及びコンテナリースの条項が含まれていなくても締約国の居住者は、裸用船、ドライリース及びコンテナリースについて、11 号公告に規定されている海運及び空運の条項が適用される。これにより、租税条約の個別条項の差異による政策適用の不一致が回避されるだろう。

3 芸能人及びスポーツ選手の条項

「会議内の発言」は芸能活動に該当しない

11 号公告によれば会議内の発言は非芸能人活動である。政府機関も 11 号公告の解釈について事例分析から会議内の発言の範囲を説明した。例えば、「外国の元政府重要人

物が招待に応じて中国を訪問し、学術会議に参加して発言することは、芸能人活動に該当しない」と規定している。

「エレクトロニクス・スポーツ」がスポーツ選手活動の対象

近年、エレクトロニクス・スポーツ（以下「e-スポーツ」）が急速に成長している。国際コンクールでも多くの参加選手が集まり、e-スポーツ選手の収入が増加中である。しかし、e-スポーツに関する租税政策の策定と施行が相対的に遅れていて、とりわけ国際租税領域に顕著である。11号公告によって「e-スポーツ」がスポーツ選手の活動の対象として追加され、芸能人及びスポーツ選手の条項が適用されることになった。これにより「e-スポーツ」業界の租税秩序の維持と、同業界の健全な成長促進のためにも国際的な租税制度の構築に大きく前進できるだろう。

芸能人又はスポーツ選手が直接又は間接的に取得した所得、若しくは芸能活動によって稼得した収入の受取りを代理人が代行する場合、租税条約及び締結国の国内法に基づいて課税権の帰属を決定しなければならない。

11号公告は上記の芸能人及びスポーツ選手の条項の適用を具体的に規定した。納税者に参考となる若干の事例を下記に政府機関の解釈から引用した。

交響楽団のメンバーは演奏活動ごとに収入を直接手渡されなくても、給料として所得を得ている。中国・シンガポールの間の租税条約第17条第1項に基づけば、演奏活動が行われる一方の締結国は、オーケストラ・メンバーの給料から当該演奏活動に対応する収入に対して課税権を行使する権限を有している。また、交響楽団が受領したもののメンバーには支払われていない報酬は、中国・シンガポールの間の租税条約第17条第2項に従い、演奏活動が行われる一方の締結国において交響楽団が「PE」を構成するかどうかを問わず、交響楽団が演奏活動から得た収益に対して課税できる。

4 パートナシップ制企業の租税条約の適用に関する問題

中国国内法に準拠した中国国内で設立されたパートナシップ制企業

11号公告によると、パートナーが租税条約の締結相手国の居住者の場合、当該パートナーは租税条約適用の対象である。当該パートナーが中国国内で納税義務の対象の所得は、締結相手国から居住者が取得した所得と見なされて租税条約上の優遇措置が享受できる。

外国の法律に準拠した外国で設立されたパートナシップ制企業

11号公告によると、外国（又は地域）の法律に準拠して設立されたパートナシップ制企業は、「企業所得税法」第1条の対象外とは認められないため、「企業所得税法」が適用される。

その根拠は、外国（又は地域）の法律に準拠して設立されたパートナシップ制企業の税務処理は中国の「パートナシップ制企業法」には規定されていない。中国の「企業所得税法」第1条には、「中華人民共和国国内において、企業とその他の収入を取得する組織（以下「企業」）は、企業所得税納税者として本法規定に基づき企業所得税を納付する。個人独資企業、パートナシップ制企業は本法を適用しない。」。また、「企業所得税法实施条例」第2条によれば、「企業所得税法」第1条の個人独資企業及びパートナシップ制企業は中国国内法及び行政法規に基づいて中国国内で設立された個人独資企業、パートナシップ制企業である。このため、外国（又は地域）の法律に準拠して設立されたパートナシップ制企業には、「企業所得税法」第1条の規定対象外とはならないため「企業所得税法」が適用される。

なお、外国（又は地域）の法律に準拠して設立され、実質の管理機構が中国国内にないが、中国国内に機構・場所を設立若しくは中国国内に機構・場所を設立してはいるが中国を源泉地として所得を取得するパートナシップ制企業は、中国企業所得税の非居住者企業納税者となる。租税条約を適用する際に特別な定めがある場合を除いて、当該パートナシップ制企業が締結相手国の居住者の場合、中国で納税義務を負う所得が租税条約

上の優遇措置を享受できる。締結相手国の法律に基づいて、パートナーシップ制企業が該国の居住者でない場合、当該パートナーシップ制企業は租税条約が適用されない。

KPMG の所見

11 号公告は 7 年前に公布されている 75 号文の重要な条項を補足したものである。とりわけ、11 号公告は PE の認定要件及びパートナーシップ制企業の租税条約の適用について、納税者企業に具体的なガイドラインを提示かつ税務処理の改善及びビジネスプランの税務上の影響を明確にさせている。

特に役務 PE 構成の認定の要件では、役務の提供期間が「任意の 12 か月の間に連続又は合計 6 か月を超える」と条約に定められている場合、「任意の 12 か月の間に連続又は合計 183 日を超える」に基づいて解釈、実施すると明確にした。これにより、日系企業が日中租税条約の優遇措置を享受する場合、契約が年間契約であっても中国で行う業務日数が少ないサービスの提供は PE として認定されないため、今回の「183 日」の記載が持つ意味は大きく、かつ関連実務はポジティブに作用するだろう。これをもって、長年に存在する税務機関内部における実務上の判断基準の不一致による諸問題を解決できる。

11 号公告にはまだ一定程度の改善の余地を残している。

- パートナーシップ制企業の租税条約の適用については、世界中でパートナーシップ制企業の設立が一般化していることからパススルー事業体と見なされている。この特徴は投資ファンドで特に顕著に現れる。11 号公告は、外国で登記・設立されたパートナーシップ制企業を非居住者と見なしていることから、企業所得税法と現行税法とも一致する。しかし、外国投資者の中国における投資に一定程度の不確実性をもたらす可能性は否めない。

国際的な租税実務では、OECD が公表しているパートナーシップ制企業報告 (1999) から所得の源泉地国は居住者国がどのようにパートナーシップ制企業、及びその納税の義務を定義付けるかを注目すべきと提示しており、そのことを基準にしてパートナーシップに適用される租税政策を決定することを推奨している。居住者国は、パートナーシップ制企業をパススルーとして取り扱い、パートナーがその按分された課税所得額に対して納税の義務を負う場合には、所得の源泉地国ではパートナーシップ制企業とはならず、パートナーの租税条約上の適用の可否を評価しなければならない。当該処理を確保するため、BEPS 行動計画 2 (2015) が租税条約の改正を見越して 2017 年の多国間協定にこの条項を組み入れたが、中国は取り組んではいない。

- 海運・空運の条項でも取引が相対的に複雑かつ専門的で、過去事例も無い場合には、同一政策に対する各地方税務機関の解釈も異なっている。今回の新政策によって税務機関から若干の事例が提供されることになれば、政策の適用も統一されるだろう。
- 芸能人に対する租税条約の適用する場合には、関連政策をどのように実施すれば良いのか検討しなければいけない。例えば、政府機関の解釈から「1 人会社」をどのようにして適用範囲を確定するのかなど、実務上、11 号公告について留意する必要がある。

注意すべきは、納税者は 11 号公告が中国・シンガポールの間の租税条約 (海運条項) から引用されているため、自ら適用可能な租税条約及び中国・シンガポールの間の租税条約と相違点を発見し、11 号公告の適用の有無について判断しなければならない。また、11 号公告は、中国大陸と香港、マカオとの間に締結された所得に対する租税の二重課税回避の取決め実施に関する問題に関しても同公告が適用されている。このため、関連地域の納税者はこの点に関しても特に留意すべきであろう。

For any enquiries, please send to our public mailbox: taxenquiry@kpmg.com or contact our partners/directors in each China/HK offices.

Khoonming Ho

Head of Tax,
KPMG Asia Pacific
Tel. +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

Lewis Lu

Head of Tax,
KPMG China
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Beijing/Shenyang/Qingdao Vincent Pang

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

Tianjin

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

Shanghai/Nanjing/Chengdu

Anthony Chau
Tel. +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

Hangzhou

John Wang
Tel. +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

Guangzhou

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

Fuzhou/Xiamen

Maria Mei
Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Shenzhen

Eileen Sun
Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Hong Kong

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

Northern China

Vincent Pang

Head of Tax,
Northern Region
Tel. +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

Cheng Chi

Tel. +86 (10) 8508 7606
cheng.chi@kpmg.com

Conrad TURLEY

Tel. +86 (10) 8508 7513
conrad.turley@kpmg.com

Milano Fang

Tel. +86 (532) 8907 1724
milano.fang@kpmg.com

Tony Feng

Tel. +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

Flora Fan

Tel. +86 (10) 8508 7611
flora.fan@kpmg.com

John Gu

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

Rachel Guan

Tel. +86 (10) 8508 7613
rachel.guan@kpmg.com

Helen Han

Tel. +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

Michael Wong

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

Josephine Jiang

Tel. +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

Henry Kim

Tel. +86 (10) 8508 5000
henry.kim@kpmg.com

David Ling

Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Li Li

Tel. +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

Lisa Li

Tel. +86 (10) 8508 7638
lisa.h.li@kpmg.com

Thomas Li

Tel. +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

Larry Li

Tel. +86 (10) 8508 7658
larry.y.li@kpmg.com

Lucia Liu

Tel. +86 (10) 8508 7570
lucia.j.liu@kpmg.com

Alan O'Connor

Tel. +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

Shirley Shen

Tel. +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

Joseph Tam

Tel. +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

Joyce Tan

Tel. +86 (10) 8508 7666
joyce.tan@kpmg.com

Cynthia Xie

Tel. +86 (10) 8508 7543
cynthia.py.xie@kpmg.com

Christopher Xing

Tel. +86 (10) 8508 7072
christopher.xing@kpmg.com

Irene Yan

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

Adams Yuan

Tel. +86 (10) 8508 7596
adams.yuan@kpmg.com

Jessie Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7625
jessie.j.zhang@kpmg.com

Sheila Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

Tiansheng Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

Tracy Zhang

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

Eric Zhou

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

Vivian Zhou

Tel. +86 (10) 8508 3360
v.zhou@kpmg.com

Central China

Anthony Chau

Head of Tax,
Eastern & Western Region
Tel. +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

Yasuhiko Otani

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

Johnny Deng

Tel. +86 (21) 2212 3457
johnny.deng@kpmg.com

Cheng Dong

Tel. +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

Chris Ge

Tel. +86 (21) 2212 3083
chris.ge@kpmg.com

Chris Ho

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

Henry Wong

Tel. +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

Jason Jiang

Tel. +86 (21) 2212 3527
jason.tj.jiang@kpmg.com

Sunny Leung

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

Michael Li

Tel. +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

Karen Lin

Tel. +86 (21) 2212 4169
karen.w.lin@kpmg.com

Benjamin Lu

Tel. +86 (21) 2212 3462
benjamin.lu@kpmg.com

Christopher Mak

Tel. +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

Naoko Hirasawa

Tel. +86 (21) 2212 3098
naoko.hirasawa@kpmg.com

Ruqiang Pan

Tel. +86 (21) 2212 3118
ruqiang.pan@kpmg.com

Amy Rao

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

Wayne Tan

Tel. +86 (28) 8673 3915
wayne.tan@kpmg.com

Tanya Tang

Tel. +86 (25) 8691 2850
tanya.tang@kpmg.com

Rachel Tao

Tel. +86 (21) 2212 3473
rachel.tao@kpmg.com

Janet Wang

Tel. +86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

John Wang

Tel. +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

Mimi Wang

Tel. +86 (21) 2212 3250
mimi.wang@kpmg.com

Jennifer Weng

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

Grace Xie

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

Bruce Xu

Tel. +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

Jie Xu

Tel. +86 (21) 2212 3678
jie.xu@kpmg.com

Robert Xu

Tel. +86 (21) 2212 3124
robert.xu@kpmg.com

Jason Yu

Tel. +86 (21) 2212 3316
jim.yu@kpmg.com

William Zhang

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

Hanson Zhou

Tel. +86 (21) 2212 3318
hanson.zhou@kpmg.com

Michelle Zhou

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

Eric Zhang

Tel. +86 (21) 2212 3398
eric.z.zhang@kpmg.com

Kevin Zhu

Tel. +86 (21) 2212 3346
kevin.x.zhu@kpmg.com

Southern China

Lily Li

Head of Tax,
Southern Region
Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

Vivian Chen

Tel. +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

Nicole Cao

Tel. +86 (20) 3813 8619
nicole.cao@kpmg.com

Sam Fan

Tel. +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

Joe Fu

Tel. +86 (755) 2547 1138
joe.fu@kpmg.com

Ricky Gu

Tel. +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

Fiona He

Tel. +86 (20) 3813 8623
fiona.he@kpmg.com

Angie Ho

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

Aileen Jiang

Tel. +86 (755) 2547 1163
aileen.jiang@kpmg.com

Cloris Li

Tel. +86 (20) 3813 8829
cloris.li@kpmg.com

Jean Li

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

Sisi Li

Tel. +86 (20) 3813 8887
sisi.li@kpmg.com

Mabel Li

Tel. +86 (755) 2547 1164
mabel.li@kpmg.com

Kelly Liao

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

Patrick Lu

Tel. +86 (755) 2547 1187
patrick.c.lu@kpmg.com

Grace Luo

Tel. +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

Ling Lin

Tel. +86 (755) 2547 1170
ling.lin@kpmg.com

Maria Mei

Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Chris Xiao

Tel. +86 (755) 3813 8630