



## 新型コロナウイルス感染症の拡大防止期間における租税条約の実施に係る問題を明確化（中国国家税务总局）

### 要旨

新型コロナウイルス感染症が世界的な広がりを見せる中、各国で出入国制限措置を出す動きが相次いでいる。このような行動制限により、多くの企業の主要なスタッフは海外滞在を続け、滞在国での業務遂行を余儀なくされている。このため、滞在国における在宅勤務が恒久的施設（PE：Permanent Establishment）を構成するか否かや、税込居住者のステータス判定に変更が生じるかなど、多くの潜在的なクロスボーダー税務上の懸念につながっている。

これに対して、中国国家税务总局（以下「STA」）は、租税条約における関連条項及び『二重課税防止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との間の協定』及び議定書に関する解釈通知（国税発【2010】75号、以下「75号文」）に従い、新型コロナウイルス感染症の拡大防止期間における租税条約の実施に関するガイダンスを提供した。

### 概要

中国国家税务总局は、2020年8月14日に新型コロナウイルス感染症の拡大防止期間における租税条約の実施に関して、質疑応答の場を設け、新型コロナウイルス感染症による影響を受けて、現在企業から注目度の高いPE、居住者ステータスの判定などのテーマに触れ、租税条約の実施に係る問題点を明確にした。

### 筆者の所見

#### 【PE認定】

#### 事業所PE：

**STAのガイダンスでは、新型コロナウイルス感染症の拡大防止期間において在宅勤務への切り換えは一時的又は偶発的な行為に該当するため、この場合の在宅オフィスはPEの定義でいう「企業がその事業の全部又は一部を行っている一定の場所」に該当しないことを明確にした。**

PEとは、企業がその事業の全部又は一部を行う一定の場所をいう。75号文によると、この事業を行う場所は通常、実質的に存在し、相対的に固定的で、時間上一定の持続性があり、かつ事業の全部又は一部がこの場所で行われているとある。75号文では、この場所「で」事業を行うことに対して広義に理解すべきであるとして、これは企業が支配可能な場所で事業を行うすべての状況を含むと解釈している。ただし、75号文はこれまでに、この「支配可能な場所」の定義を明確にしていない。このため、外国法人は、派遣した社員が中国の事業所以外の場所（家、旅館、顧客所在地など）で勤務する場合にPEを構成するリスクがあるかどうかの判断に苦労した。75号文では詳細な指導的意見が提示されていないものの、OECDモデル租税条約では、「支配」の判断基準（該当する場所が従業員のために分配されているか、使用する期間及び使用の連続性や不定期性を含む）を考慮している。

OECD が 2020 年 4 月に発表した租税条約と新型コロナウイルス感染症による危機の税務上の影響を検討する分析結果（以下「OECD のガイドランス」）によると、従業員が通常の勤務先を離れ、他国で在宅勤務する場合、新しい勤務場所で PE を構成するリスクは低いとしている。この状況は一時的で例外的なものであるため、事業所を新設することが必要な程度の恒久性は通常ない。また、政府の指示を受けて、従業員が自宅で断続的に事業活動を行う場合、従業員の在宅オフィスを企業が支配可能な場所と見なしてはならない。

今回、STA のガイドンスでは、新型コロナウイルス感染症の拡大防止期間における一時的な在宅オフィスの使用は「企業がその事業の全部又は一部を行う一定の場所」に該当しないことを明確にした。これは、OECD の観点と一致している。このガイドンスは、新型コロナウイルス感染症収束後も PE の構成認定において重要な役割を發揮するだろう。

#### **代理人 PE :**

**STA のガイドンスでは、新型コロナウイルス感染症の拡大防止期間において在宅勤務に切り換えた個人が中国国内にある在宅オフィスで外国法人雇用主のために働き、かつ当該雇用主の名前で契約を締結する場合、このような行為は偶発的なことに該当し、経常的要件を満たさないため、代理人 PE を構成しないことを明確にした。**

STA のガイドンスは、75 号文において「『経常的に』契約を締結する権利の行使」に対する解釈を新型コロナウイルス感染症の拡大防止期間としてさらに広げた。ただし、注意すべき点は、該当個人が新型コロナウイルス感染症発生前から外国法人に代わり中国国内で長期にわたり活動し、又は新型コロナウイルス感染症発生後に外国法人に代わり中国国内で長期にわたり活動するようになり、外国法人に代わって契約を締結する権利を有し、かつこの権利を経常的に行使する場合、税務機関に代理人 PE を構成すると認定される可能性がある。

#### **建設 PE :**

**STA のガイドンスでは、新型コロナウイルス感染症による影響で一時的に停止した建設プロジェクトについて、当該建設プロジェクトの持続期間が租税条約で規定された建設 PE の認定期間要件を満たすかどうかを検証するとき、新型コロナウイルス感染症による影響で完全に停止した期間を控除できることを明確にした。**

STA は、建設 PE を構成するかを判断する際の期間要件として、新型コロナウイルス感染症による影響で完全に停止した期間を控除できることを認めている。これにより、企業は建設期間の延長により建設 PE を構成するリスクを低減できる。OECD が 4 月に発表したガイドンスと比べて、STA のガイドンスは納税義務者にとってより有利である。OECD のガイドンスは、建設 PE を構成するかを判断する際、新型コロナウイルス感染症による影響で建設プロジェクトが一時的に停止した期間も当該プロジェクトの持続期間に算入すべきだと指摘した。

#### **【税込居住者ステータスの判定】**

##### **企業の実際の管理機構所在地 :**

**STA のガイドンスでは、新型コロナウイルス感染症の拡大防止措置を受けて、一部の企業の高級管理職員の経営上の意思決定を行う場所が一時的に変更しても、企業の実際の管理機構の所在地に対する判定及び企業の実際の管理機構所在地に基づき判断される租税条約上の居住者ステータスに影響を与えないことを明確にした。**

##### **二重居住者ステータス :**

**新型コロナウイルス感染症の拡大防止措置を受けて、一部の従業員の居住地に変更が生じ、二つの地域における居住者ステータスを構成する場合、租税条約における「タイブレーカー・ルール」(the tie-breaker rule<sup>※</sup>) に従い、順に個人の恒久的住居、利害関係の中心地、常用の住居地及び国籍などの判定基準に従い当該従業員が一方の締結国の税務居住者に該当すると判定することができる。**

**※ : タイブレーカー・ルールとは、双方の条約国のそれぞれの国内税法に基づき居住者である場合において、租税条約上の単一居住性を決定する規則をいう**

STA のガイドンスと OECD が 2020 年 4 月に発表したガイドンスはともに、新型コロナウイルス感染症拡大防止のため、企業の高級管理職員が通常の勤務先を離れて別の場所へ一時的に移動した場合、企業の居住者ステータスに影響を与えないとの見方を示している。経営上の意思決定を行う場所は、実際の管理機構所在地を判定する際に考慮する重要な要素の一つであるものの、STA は、より広義に企業の状況を考慮することを明確にした。すなわち、特別な時期や一時的な変化のみに着目するのではなく、通常の下での意思決定場所を考慮することを表明した。

また、STA は、「タイブレーカー・ルール」を利用して新型コロナウイルス感染症の拡大防止による二重居住者ステータスの問題を解決できることを明確にし、かつ新型コロナウイルス感染症の拡大防止措置で個人の居住地が一時的に変更しても、個人の恒久的住居又は利害関係の中心地の変更とはならないことから、租税条約上の居住者ステータスは通常変化しないことを強調した。ただし、注意すべき点は、該当個人の中国での滞在期間が一定の期間範囲を超えた場合、中国個人所得税法に従い、依然として中国で個人所得税を課される可能性がある。

新型コロナウイルス感染症は、世界各地で重大な影響を及ぼしており、各国の税務機関もいくつかの緩和政策を打ち出している。STA は、上記問題の取り扱いには様々な基準があることを考慮し、「海外進出」する企業が海外で遭遇する関連税務紛争の解決をサポートするために、納税者が中国税務機関に相互協議手続を申請することができることを明らかにした。

(MUFG BK 中国月報 2020 年 12 月号に掲載)

## Contact us お問い合わせ先

KPMG 中国

税務パートナー

平澤 尚子 (Hirasawa Naoko)

中国上海市静安区南京西路 1266 号恒隆広場第二期 26F

Tel : +86-21-2212-3098

E-mail : [naoko.hirasawa@kpmg.com](mailto:naoko.hirasawa@kpmg.com)