

そこが知りたい！

太陽 ASG 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 日中間取引の現状から見た租税条約改正の必要性

最近、多くの日本法人から、その中国で獲得した配当や資産譲渡所得、役員提供所得に対して、中国税務当局により「不当な源泉税」が課税されたと相談を受けることがあります。特に、日本で源泉されないような所得に対して、中国の税務当局が、日中租税条約が定める源泉地国の課税権を拡大解釈して課税しているのではないかとの疑問も出ています。

今回は、日本法人が保有する中国法人株式の譲渡所得を採り上げ、現行の租税条約の役割や改正の必要性について解説します。

租税条約の役割

日本企業が海外投資で得た所得に対しては、本店所在地である日本において課税されます(居住地国課税)。一方、その投資所得は外国で生じているため、所得源泉地である外国の税務当局も一定の課税権を主張します(源泉地国課税)。

同一の所得に対する国際的・二重課税は、国際間の経済活動の阻害要因となります。よって、多くの国は国内法で二重課税排除のための外国税額控除制度を設けるとともに、所得源泉地国との間に租税条約を締結し、源泉地国課税の免除又は軽減を図ります。日中間においても1983年9月、中国にとって最初の二国間租税条約が締結されました。その後1991年には、同条約に規定されているみなし外国税額控除の適用範囲を明確にするための書簡(交換公文)が交換されています。

日中租税条約の特徴

1983年に締結された日中租税条約は、OECDモデル条約を基本としつつも、当時の経済情勢から、恒久的施設の認定範囲(6ヶ月超のコンサルPE)や、みなし外国税額控除の適用(投資優遇措置)など、居住地国の税収を一部犠牲にしてでも、源泉地国の課税権を確保しようとする開発途上国型の国連モデル条約の考え方が取り入れられています。

例えば、第12条の使用料、第13条4項のその他財産の譲渡所得、第22条のその他所得などは、源泉地国の課税権を幅広く認めており、これらの所得は、自国の国内法に規定する国内源泉所得である限り、源泉地国は課税できます。

中国の国内法は、「国内源泉所得」に該当するかどうかの判定を、例えば、株式の譲渡所得について、その出資法人の所在地が中国にある限り、すべて中国源泉所得に該当するとしています(中国企業所得税法第3条、企業所得税法实施条例第7条(三))。一方日本では、証券が引渡直前に国内にあった場合、その譲渡所得は国内源泉所得とされますが、国内に恒久的施設を持たない非居住者に対しては、持株割合25%以上、譲渡比率5%以上の、いわゆる「事業譲渡類似的な株式譲渡所得」等だけが、課税対象とされます(法令187④三口、同条⑥)。よって、同じ20%保有の株式を譲渡した場合であっても、日本の居住者が譲渡した中国法人株式は中国で課税されますが、中国の居住者が譲渡した日本法人株式は、その中国居住者が日本に恒久的施設を有しない限り日本で課税されないといった「不平等」が生じてしまいます。

以上のように、租税条約が源泉地国課税を容認し、かつ制限税率も設けられていない場合、相手国の国内法のみによって、課税の有無および適用税率が判定されます。さらに中国の法人税法には、「外国法人のその他所得の源泉地は、所轄税務機関の認定による」という曖昧な規定があるため、日本法人の所得が、中国の税務当局の所得源泉地に関する一方的な解釈によって、恣意的に課税されてしまう恐れも指摘されています。

租税条約改正の必要性

中国は2001年にWTO加盟後、多くの国と租税条約を締結してきました。2007年7月にはシンガポールの租税条約を改定し、配当源泉税率の引き下げや、資産譲渡所得の範囲を既に見直しています。

さらに2008年1月、中国は内資系企業と外資系企業の法人税法を統一し、外資系企業の優遇税制を廃止しました。これは、現行の日中租税条約及び交換公文で認められた「みなし外国税額控除」の対象となる優遇税制が、一定期間経過後に消滅することを意味しますので、みなし外国税額控除の適用が認められるのも、その一定期間内に限られます（日中租税条約に規定する「みなし外国税額控除」の適用の継続について：2008年3月26日財務省）。

以上の状況から判断すれば、1980年代から著しい経済発展を実現してきた中国にとって、第1号租税条約である日中租税条約が、現在の日中間の経済状況に適合しているかどうかは疑問です。活発化した日中経済活動からみて、今後の日中租税条約は、開発途上国型の租税条約から先進国型の租税条約に移行すべき時期が到来しているものと考えられます。

お見逃しなく！

現状では依然として、中国から日本への投資よりも、日本から中国への投資の方が遥かに多額です。先進国型の租税条約により源泉地国課税の範囲を制限することは、中国政府の税収の減少につながる可能性が高く、その税収減に対する懸念が、中国政府に条約改正を躊躇させているものと見られます。しかし中国政府は、いずれ中国企業の海外進出、いわゆる「走出去」政策を促進するために、中国企業の進出国との租税条約を見直す必要が出てくるものと思われま