

日中租税条約改正の動向

1 日中租税条約の概要

日中租税条約の正式名称は、「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日本国政府と中華人民共和国政府との間の協定」であり、英文表記が Agreement であることから、正式名称では「協定」となっているが、本論では一般に使用されている日中租税条約（以下「本条約」という。）とする。

本条約の署名は、昭和58年（1983年）9月6日、発効は、昭和59年（1984年）6月26日（昭和59年条約第5号）、適用は、昭和60年（1985年）1月1日以降である。

本条約の条文構成は全30条で、その他に議定書がある。また、本条約に関連する交換公文等は以下のとおりである。

- ① 「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日本国政府と中華人民共和国政府との間の協定の効力発生の告示」（昭和59年外務省告示第273号）
- ② 「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日本国政府と中華人民共和国政府との間の協定に関する書簡及び同書簡の解釈正文に関する書簡の交換の告示」（昭和59年外務省告示第274号）
- ③ 「中華人民共和国の経済開発を促進するための特別の奨励措置に関する書簡の交換の告示」（平成4年外務省告示第104号）
- ④ 「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」（平成20年3月26日：財務省）

2 本条約締結の背景と特徴

中国は、昭和53年（1978年）以降の経済開放

政策により外資に対する税制として、昭和55年（1980年）に個人所得税法及び合弁企業所得税法を制定し、翌昭和56年（1981年）に外国企業所得税法を整備した。本条約は、中国のこのような動向を背景として、当時、中国の最大の貿易相手国であった日本と最初の租税条約を締結したのである。

また、本条約の特徴は、中国が発展途上国の段階で締結されたものであることから、OECDモデル租税条約に国連モデル租税条約の一部が取り入れられている。例えば、第5条（恒久的施設：PE）第6項(b)には注文取得代理人が代理人PEとして規定されているように、現在適用されている先進国間の租税条約と比較するとPEの範囲が広がっている。

3 改正の必要性

日本は、対先進国との租税条約改正において、日米租税条約をある種のモデル租税条約として日米租税条約追随型の租税条約の内容の改正等を行っている。その具体例として、日米租税条約以降、日英租税条約、日仏租税条約、日豪租税条約、日本・スイス租税条約、日蘭租税条約が続いているのである。

この日米租税条約追随型の特徴は、投資所得（配当、利子、使用料所得等）に対する限度税率の引下げ、トリティー・ショッピング防止のための特典制限条項の創設等である。

また、日米租税条約以外の動向として、OECDモデル租税条約において、事業所得条項が改正されることになっている。さらに、平成22年8月に新条約が署名された日蘭租税条約において、相互協議条項に仲裁規定が創設されている。

Topics of International Taxation

このような租税条約自体の変動とは別に、中国の経済的地位が本条約を締結した昭和58年当時と比較して、格段の発展を遂げているという事実がある。これにより、本条約の背景にある日本（先進国）、中国（発展途上国）という位置関係がもはや崩壊しているのである。さらに、中国の締結している租税条約の数も90を超えていることから、OECDモデル租税条約を基本とした租税条約に改正する素地は既にあるものと思われる。

4 日中租税条約の特徴

現行の日中租税条約にはいくつかの特徴的な規定がある。

第3条（一般的定義）では、地理的意味で用いる場合の「中華人民共和国」には、中国の租税に関する法令が施行されているすべての領域となっており、中国本土と税制の異なる香港、マカオは含まれない。

第4条（居住者）では、双方居住者に関する振分け規定がなく、この場合は両締約国の権限ある当局の協議により決定することになる。

第5条（恒久的施設）では、一方の企業が他方の締約国において使用人等を通じてコンサルタントの役務の提供をする場合、単一工事又は複数の関連工事について12か月の間に合計6か月を超えて行われるときは、恒久的施設となる。ただし、議定書1の規定により、機械及び設備の販売又は賃貸に関連して提供されるコンサルタントの役務は恒久的施設とならない。また、同条第6項(b)には注文取得代理人が代理人PEとして規定されている。

第7条（事業所得）に係る議定書2において、恒久的施設が本店等に支払う内部取引に係る特許権等の使用料等については損金算入が認められていない。

投資所得の限度税率等は、いずれも10%である。

第14条（自由職業所得）は、OECDモデル租税条約において廃止されているが、まだ存置

している。また、第15条（給与所得）における短期滞在者免税の183日ルールは、暦年基準である。さらに、第17条（芸能人）では、芸能人等が法人等の使用人として活動する場合であっても、役務提供地国はこれに課税することができる。なお、文化交流促進の観点からの活動については、役務提供地国は課税免除となる。第20条（教授）では、3年間の免税が認められている。第21条（学生）では、学生、事業修習生及び研修員は、教育訓練のために受ける給付又は所得については、源泉地国免税である。

みなし外国税額控除については、2008年1月以降、中国は新所得税法を施行したが、改正前の旧法に定めた租税優遇措置が一定期間継続適用されることが認められている（「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」平成20年3月26日：財務省）。

本条約では、直接税額控除に係るみなし外国税額控除として、日本における外国税額控除適用上、配当20%、利子10%、使用料20%の源泉徴収は中国に納付したものとされる。また、支店等の事業所得に係る減免分については、当該減免分を中国において納付したものとみなすことになる。間接税額控除に係る外国税額控除として、中国子会社に係る租税が減免された場合、その租税の額は納付されたものとみなされる。

このみなし外国税額控除の適用については、平成4年の交換公文により、10年の期間制限が規定されている。したがって、間接税額控除に係る外国税額控除について、交換公文締結時の1991年当時に減免措置を受けていた場合は2001年で終了し、1992年以上の適用の場合は、その時点から10年となる。

中央大学商学部教授

矢内 一好