

中国におけるPE課税

近年、中国税務当局の非居住企業に対する課税対応が強化されており、その一環として、外国の親会社から中国の子会社に対する出向者等を巡る税務調査や課税事例が増加しています。このような中国におけるPE課税¹は我が国の企業の中国事業展開にも影響を及ぼしているため、今回のニューズレターでは、その概要をご紹介します。

1. PE 課税

PE(Permanent Establishment: 恒久的施設)とは、支店、工場その他事業を行う一定の場所などを指す課税上の概念とされています。PEの有無は、外国法人の所得について源泉地国で課税されるか否かの基準とされており、源泉地国でPE認定を受ければ、外国法人であっても一定の所得に対して課税を受ける可能性があります。

ここで留意すべきは、諸外国の国内税法及び他国と締結する租税条約では、物理的な施設が源泉地国に存在しない場合であっても、長期的な役務提供関係が存在する場合には、PE認定がなされる可能性がある点です。中国の税法及び日中租税協定の下においても、出向者等の派遣などの形で中国国内で長期的に役務提供を行っていることで、中国税務当局によりPE認定がなされる可能性があります(下記3で詳述します。)

2. 中国国内でPE認定を受けた場合の課税関係

まず、中国国内でPE認定を受けた場合、日本企業や日本人の出向者等に対して、中国においていかなる課税が生じ得るかという点について検討します。

(1) 日本企業に対する企業所得税課税

中国の企業所得税法(以下「法」といいます。)上、日本企

業は非居住企業に該当しますが(法2条3項)、非居住企業は、中国国内にPEを有する場合、当該PEに係る中国国内源泉所得及びPEと関連性を有する中国国外の所得を課税所得として、25%の企業所得税が課されることとなります(法3条2項、4条1項)。

企業所得税の運用上、非居住企業は、原則として、中国の関連法規に従った帳簿を設置し、適正な根拠に基づき記帳を行った上で企業所得税を申告納付することとされています(非居住企業所得税査定徴収管理規則(以下「規則」といいます。)³条)、非居住企業の中には、帳簿の設置や記帳に不備のあるものも存在します。

このような会計帳簿に不備があり、課税所得額を正確に計算して申告することができない非居住企業については、中国税務当局によって所得の推定計算が行われ企業所得税を課されることとなります(規則4条)。所得の推定計算では、収入総額等を基に「みなし利益率」を乗じて課税所得を算定しますが(規則4条(1)ないし(3))、「みなし利益率」は、例えば管理サービス業務に従事する場合は30~50%、請負工事やコンサルティング業務では15~30%とされるなど、業種ごとにみなし利益率が設定されています(規則5条1項(1)ないし(3))。

(2) 日本人出向者等に対する個人所得税課税

中国の個人所得税法1条は、個人所得税の納税義務について規定していますが、日中租税協定15条2項は、①日本の居住者が中国に滞在する期間が1月1日から12月31日までの暦年において合計183日を超えないこと、②滞在中の報酬が中国国外の雇用者等から支払われること及び③その報酬が、その雇用者等が中国国内に有するPEが負担するものでないことを条件として、個人所得税の納税義務を免除しています。

しかし、中国国内でPE認定を受けると、PEが出向者等

本ニューズレターの執筆者



きたむら みちと
北村 導人

パートナー
弁護士



まつい ひろあき
松井 博昭

アソシエイト
弁護士



てんぼく たつや
天白 達也

アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

の person 費を負担していることとされ、上記③の要件を満たさないこととなります。この場合、日中租税協定 15 条 2 項による免税の要件を満たさないため、出向者等に対し、個人所得税が課される可能性があります。

3. 中国における PE 認定に関する留意点

日本企業又は日本人の出向者等に対して上記のような PE 課税がなされるか否かは、中国において PE 認定がなされるか否かによることとなります。以下では、非居住企業について課税上問題になることが多い、いわゆる「コンサルタント PE」を中心に、いかなる場合に PE に該当するかという点について検討します。

(1) 日中租税協定の規定する PE

日中租税協定 5 条は、PE について「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所」とする定義規定(1 項)やいわゆる代理人 PE に関する規定(6 項、7 項)のほか、コンサルタント PE について以下の規定を置いています。

一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員・・・を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事または複数の関連工事について 12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。(5 条 5 項)

この規定を解釈するに当たっては、以下の 2 点に注意を要するものと思われます。

(i) 上記規定のうち和文では「工事」とされている箇所は、英文では“project(プロジェクト)”とされています。日中租税協定上、協定に係る解釈に相違がある場合には、英語の正文が優先することとされており、実際に、「工事」という語義にとらわれず「プロジェクト」に関連する役務提供を基準として、コンサルタント PE に当たるか否かが判断されているようですので、この点留意が必要です(なお、この観点から、以下「プロジェクト」という用語を用います。)

(ii) 上記規定の期間計算において、単一のプロジェクトだけを基準とする場合のほか、複数の関連プロジェクトを基準として、役務提供が「12 箇月の間に合計 6 箇月を超える」か否かを判断されることがあります²。

従って、個々のプロジェクトのみでは上記の期間に満たない場合であっても、関連プロジェクトとされる範囲次第では、全体としてコンサルタント PE として認定される可能性が高まることとなります。

(2) 通達等で示された判断基準

上記で述べたコンサルタント PE の認定に関しては、解釈上、重要であると考えられる通達等が多く存在します。以下では、その中でも特に重要な通達等について、一部を紹介致します。

(i) 「12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間」の意義について

コンサルタント PE の認定の要件である「12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間」の意義について、国税函(2006)694 号は、複数年に及ぶプロジェクトについて、その間に一度でも「12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間」の役務提供があった場合には、プロジェクト期間全体について PE 認定がなされるものとしています。

(ii) 「複数の関連プロジェクト」の意義について

国税発(2010)75 号³では、「同一企業による、商業関連性又は連続性を有する複数のプロジェクトは、『同一プロジェクト又は関連プロジェクト』とみなす」と定めた上で、その判断基準として、これらのプロジェクトが、①同一の包括的な契約に含まれるか、②同一又は関連性のある締約者によるものであるか、③前後のプロジェクトについて繋がりが必然となるものか、④同一の性質のものか、⑤同一の人員により実施されているか否かといった要素を挙げています。

(iii) 子会社への人員派遣が PE を構成する場合について

国税発(2010)75 号は、子会社に派遣される人員が PE を構成するか否かの判断基準を挙げています。

すなわち、同通知は、「PE を構成しない」場合として、①子会社の要請による子会社のための人員派遣であること、②その出向者が子会社に雇用されていること、③子会社がその出向者の業務に対して指揮権を有すること、④その出向者の業務への責任及びリスクが子会社により負担されていることといった要素を挙げています(5 条 7 項(一))。

一方、同通知は、「PE を構成する」場合として、①親会社が、その派遣する出向者に対して指揮権を有し、かつ関連のリスク及び責任を負担していること、②子会社へ派遣する人数及び基準が親会社により決定されること、③出向者の給与が親会社により負担されること、④親会社が子会社へ人員を派遣し活動させることにより子会社から利益を獲得していること、といった要素を挙げています（5 条 7 項（二））。

中国税務当局が非居住企業（日本企業）から中国企業への出向者や派遣社員等がコンサルタント PE に当たるか否かを判断するに当たっては、上記通達等の挙げる要素が考慮されることとなりますので、これらの要素を踏まえた検討が必要となります。

4. 中国 PE 課税に係る留意点

以上を踏まえ、日本企業が中国の子会社等に出向者を出す場面等で、中国における PE 課税がなされるリスクに対処する上でいくつかの留意点を指摘したいと思えます。

まず、日本企業として注意が必要なのは、中国子会社の指揮命令下で業務を行わせるべく日本企業から中国子会社に対して出した出向者の業務が、親会社による役務提供であるとして、中国においてコンサルタント PE を構成すると認定されるリスクがあるということです。このようなリスクに対処するためには、3.(2)(iii)の通達等で示された要素に留意しながら契約関係等を慎重に構築し、税務調査等の場面においては、出向者の真の雇用者が出向先企業であることを中国税務当局に対して、適切に説明する必要があります。

次に、上記 3(1)及び(2)(i)(ii)に従い、「12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間」の判定において、独立した複数のプロジェクトがある場合には、全体が一つの関連プロジェクトではないかと不当に疑われないよう、契約書等を独立して作成し、各プロジェクトが独立したものであることを明確に

しておく等の対策が考えられます（もともと、中国における PE 認定は中国税務当局による事実認定次第という側面もあるため、単に契約を細分化するのみで、各プロジェクトが独立したものであると認められない場合は、中国税務当局により「複数の関連工事」と認定されるリスクが存することには留意する必要があります。）。

最後に、仮に PE 認定を受けた場合でも、推定課税により課税がなされないよう、中国において関連法規に従い帳簿を設置し、適正な根拠に基づいて記帳を行うよう努めることです（上記 2(1)）。

以上のほか、中国 PE 課税の関係では、個別の事案に応じて様々な観点から留意すべき点がありますので、専門家等を利用して事前に適切な対応を採ることが肝要であると考えられます。

- ¹ 本稿では、税務当局から PE が存在すると認定されることを「PE 認定」、PE 認定の結果課税されることを「PE 課税」と略称します。
- ² この 6 箇月は、暦年内に合計して 6 箇月あるかどうかではなく、任意の 12 箇月の間に 6 箇月以上の期間が含まれるかどうかによって判断されます（中日及び中英の租税協定の執行を貫徹することに係る若干の問題に関する財政部及び税務総局の処理意見（1985 年 3 月 26 日・財税外字 042 号）参照）。
- ³ これは中国とシンガポールとの間の租税条約に関する通知ですが、当該解釈通知はその他の国との租税条約にも準用するとされているため、日中租税協定の解釈でも考慮されることとされています。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニュースレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確かなサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニュースレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

（当事務所の連絡先） 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

電話：03-5562-8500（代） FAX：03-5561-9711～9714

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2012