

中国子会社への出向派遣に伴う PE 課税

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、中国子会社A社に管理職を派遣して、A社において経営上の指導を行う予定である。中国では、2009年7月に国家税務総局からレターが公布されたが、これにより甲社の恒久的施設（Permanent Establishment：以下「PE」という。）が認定されて課税となると聞いている。このPE課税の背景と内容は何か。

〔ポイント〕

- 1 2009年7月公布のレターの内容
- 2 日中租税条約の適用関係
- 3 中国の通達75号
- 4 中国における課税方法
- 5 PE課税の判断基準

〔検討〕

1 2009年7月公布のレターの内容

中国国家税務総局は、2009年7月2日に、「国外機構の派遣人員を通じた国内企業のためのサービス提供に係る企業所得税徴収状況の調査に関する国家税務総局のレター」（際便函[2009]103号）を公布した。

このレターの宛先は、国家税務総局の各省、自治区、直轄市及び計画単列市の国家税務局並びに広東省及び深圳市の地方税務局である。その内容は、外国企業に対する課税強化策の一環として、外国企業が中国国内企業に人員を派遣して行う管理、技術的役務提供により受け取る

収入に係る企業所得税納税義務の履行状況に関し、近い将来特別な税務調査（専門項目調査）を実施するというもので、その調査対象先は、製造業及びサービス業、自動車製造企業等である。具体的には、所定の出向者による役務提供がある場合、その親会社のPEが中国にあることを認定するというものである。

この背景には、親会社である外国企業の社員を親会社在籍のまま中国子会社に出向させ、中国子会社から当該出向に関して親会社に支払われる金額について、出向した社員の課税にとどまらず、社員を派遣している出向元の親会社についても課税するもので、類似する規定としては、日本の国内源泉所得の規定にある人的役務の提供を主たる内容とする事業の対価（所法161二、法法138二）と同様のものと考えることができる。

また、技術を教えるために滞在するコンサルタントのような者が、外国企業との契約で源泉地国に派遣されて役務提供をした場合であっても、源泉地国にPE又は固定的施設がなければ課税関係が生じないことになり、また、給与所得者であれば短期滞在者免税の適用を受ける可能性がある。さらに、派遣元である当該外国企業も当該コンサルタントがもたらす多額の報酬を得ている場合であっても、源泉地国にPEなしで課税関係が生じないことになる。そこで、このような者のうち一定の要件を満たす者に対して、源泉地国にPEを認定する、いわゆるサービスPEの考え方が生まれ、実際の租税条約にもこの規定が盛り込まれるようになったので

ある。

サービス PE の規定は、1979年の「国連モデル租税条約」に規定され、2006年12月に公表された OECD の検討試案 (OECD, “The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes”), そしてこの検討を経て、2008年7月17日に公表された OECD モデル租税条約改訂版において、5条 (PE 条項) のコメントリー (パラグラフ42.11以降) が改正され、サービス PE に関する説明が盛り込まれている。また、実際に締結されている租税条約例としては、インド・カナダ租税条約、2007年9月21日に署名された米国・カナダ租税条約第5次議定書にもこの規定がある。さらに、中国・香港租税条約5条3項(2)に規定する「サービス PE」(役務提供者が源泉地国にいずれの12か月の間に183日超滞在することが要件)の規定がある。

2 日中租税条約の適用関係

日中租税条約5条(恒久的施設)5項によると、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いずれの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、同条約の議定書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。これは、中国・香港租税条約5条3項(2)と同様の規定である。中国・香港租税条約において、中国側における6か月のカウント方法ではたとえ1日でも1か月とすることから、当初の規定である6か月が183日に改正された経緯がある。

3 中国の通達75号

中国とシンガポールは、改正租税条約に2007年7月11日に署名し、2008年1月1日から同条約は適用されている。中国は、同条約に対する解釈として国税発[2010]75号(以下「通達75号」という。)を公布した。通達75号は、中

国・シンガポール租税条約における中国側の条約解釈が示されているが、中国が締結している他の租税条約に対しても汎用性があるものと考えられている。

また、上記1で触れた2009年7月公布のレターには、具体的な課税要件が規定されていなかったこともあり、通達75号には PE の判定基準が示されている。これによれば、PE とならない場合とは、①子会社の要求に基づき派遣され、②子会社のために働き、③子会社に雇用され、④業務に対して子会社が指揮権を有しており、⑤業務責任及びリスクを子会社が負担している、場合である。PE と認定される場合とは、①親会社が出向者に対する指揮権を有し関連リスク等を負担し、②派遣する人数及び基準を親会社が決定し、③出向者の給与を親会社が負担し、④子会社への人員派遣で子会社が利益を得ている、場合で、これらのいずれかに該当すれば、PE 認定が行われることになる。

4 中国における課税方法

中国における出向社員による役務提供が PE と認定される場合、中国の税務機関は、外国企業の利益率を査定する。請負工事等は15~30%、管理マネジメント業務は30~50%、その他の経営活動等は15%以上となっている。したがって、中国における役務提供による収入に査定された利益を乗じた金額が PE における課税所得となり、その課税所得に企業所得税率25%を乗じて税額を算定することになる。

5 PE 課税の判断基準

実務上は難しい点もあろうが、中国における出向派遣に伴う PE 課税を回避するためには、通達75号に規定されている PE とならない場合の条件を満たすことが必要となろう。