

中国子会社への出向社員に係る PE の認定

1 問題の所在

日本親会社から中国子会社に社員を出向させた場合、中国子会社から支払われる役務提供収入に一定の利益率を乗じた金額を課税所得として中国において課税が行われている。これは、中国に出向した社員の個人に対する課税だけではなく、日本親会社が中国に PE（後述）を有していると認定された結果、中国において課税関係が生じたのである。

これについては、畏友高山政信税理士が本誌平成23年（2011年）3月号に「中国子会社への出向派遣に伴う PE 課税」と題してケーススタディを掲載していることから、中国において PE 課税に至った経緯については、そのケーススタディを参照していただくこととして、本稿では、日中租税条約等の観点からこの課税を検討することとする。

2 サービス PE 課税

外国法人を含む非居住者課税において、所得源泉地国において非居住者が事業活動を行う場合の課税要件は、当該非居住者が源泉地国に支店、事務所等の恒久的施設（Permanent Establishment：以下「PE」という。）を有することである。

また、これと同様に、技術を教えるために国外から入国して滞在するコンサルタントのような者が、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る。問題はこの後者の例で、源泉地国に PE 又は固定的施設がなければ、当該コンサルタントの稼

得する役務提供所得について、コンサルタント当人と、この者を派遣して当該役務提供所得を取得する外国法人等のいずれも源泉地国課税を受けないことになる。

このようなことから、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「サービス PE」という考え方が生まれたのである。例えば、2001年の「改訂・国連モデル租税条約」に規定され、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、第5条（PE 条項）のコメントリー（パラ42.11以降）が改正され、サービス PE に関する記述が盛り込まれている。

実際の租税条約においては、2007年9月21日に署名された米国・カナダ租税条約第5次議定書第3条第2項にこの規定が新たに設けられている。当該規定では、2種類の異なる要件が規定されている。

第1の要件は、その個人が役務提供の行われる源泉地国において12か月の間に合計で183日以上滞在しており、かつ、当該期間に、当該個人の派遣元である企業の積極的収入の50%超が当該個人による源泉地国における役務提供から生じる所得である場合である。

第2の要件は、同一又は関連するプロジェクトに関して、12か月の間に、183日を超えて役務提供を行う場合、源泉地国における PE を通じて役務が提供されたものとみなされるのである。

第1の要件では、源泉地国において183日超の物理的滞在と派遣元企業の50%超の収入を基準としており、第2の要件では、役務提供の期間が183日超となっている。

Topics of International Taxation

サービス PE 課税は、一般的に発展途上国である源泉地国が課税権の拡大を求めて、PE 概念を広義に捉えて PE の認定を行うものであるが、米国・カナダ租税条約という先進国間の租税条約において、このような規定が置かれたことに注目すべきであろう。この米国・カナダ租税条約の改正は、カナダ側が米国居住者であるコンサルタント課税に対して、カナダに PE がいないという理由により課税できないことが判決により決着したことを契機としたものである。

3 日中租税条約の規定

日中租税条約は、昭和58年(1983年)に締結されたもので、中国が、当時、最大の貿易相手国であった日本と締結した最初の租税条約である。中国が経済開放政策を実施したのが1978年であり、その後、中国は、1980年に個人所得税法及び合弁企業所得税法を制定し、翌1981年に外国企業所得税法を整備している。

日中租税条約における PE の規定は、同条約第5条であるが、同条第5項に、コンサルタントの役務提供が12か月の間に合計6か月を超えて行われるときは、原則として、PE となることが規定されている。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 PE にならないことが確認されている。また、第5条第6項(b)に、注文取得代理人が代理人 PE として規定されている点が、他の条約とは異なる特徴である。

本稿において取り上げた「中国子会社への出向社員に係る PE の認定」は、中国子会社が出向者に対して負担した給与を PE の役務提供収入とみなして課税するものである。

出向元である日本親会社は、一般には出向者に対して給与の多くを立替払いしており、日本親会社が当該立替分について中国子会社に請求して支払われるものが、上記の役務提供収入といわれるものである。また、この問題は、中国

における為替管理において、出向者の給与の送金が規制されていることも影響しているのである。

したがって、日中租税条約の適用については、同条約第5条第5項のコンサルタントを PE とみなす規定と、同条約第3条第2項に規定する条約に明定なき用語の規定に留意することになるだろう。

例えば、「コンサルタント」の業務については、日中租税条約に規定がないことから、その所得に課税する中国国内法によることになる。中国では、財税外字[1985]42号によりコンサルタント業務が規定されている(下岡都=内沼英城「中国の恒久的施設(PE)認定の最新動向と対策」経理情報2010年4月1日号51頁)。この場合、同条約第3条第2項の適用がその根拠となる。また、中国は、同国内に1日でも滞在すれば1月とカウントする取扱いになっていることから(拙稿「香港の締結している租税条約が我が国企業に与える影響」『国際税務』30巻5号53頁)、中国側で課税関係が生じる場合には、我が国における理解と異なることになるが、この事項は、原則として、相互協議に付されるものといえる。

なお、ここで取り上げた PE 課税は、日本親会社が納税主体となるものであるが、出向者に対する個人課税(日中租税条約に規定する短期滞在者免税:同条約第15条第2項)においても、中国の PE が給与を負担したことになるために、短期滞在者免税の規定の適用がないことになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好