

BTMU

CHINA WEEKLY

EXPERT VIEW: 類型別 中国恒久的施設課税の整理

恒久的施設課税の類型と税目

中国に会社を設立せずとも、外国法人が中国に拠点を有すると認められる場合、当該拠点が恒久的施設 (Permanent Establishment=PE) となります。中国の PE 課税においても、当該 PE に帰属する事業所得に対して当該国で課税される、国際課税の一般原則として知られる「恒久的施設なければ課税せず」が原則です。PE課税で考慮すべき税金には、(1) 企業所得税 (2) 営業税および (3) 個人所得税があります。

駐在員事務所の PE 課税問題

『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』(以下、「日中租税条約」) に基づき、恒久的施設とは「企業が全てまたは一部の営業を行う固定場所」を指します。ただし「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとされます。

- 1) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること
- 2) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること
- 3) 企業に属する物品または商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること
- 4) 企業のために、物品若しくは商品を購入しまたは情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること
- 5) 企業のために、その他の準備的または補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること

実質的な営業、コンサルティング活動が認められれば、PE課税を受けます。

昨今話題の駐在員事務所課税では、本来駐在員事務所が上記 5) の機能のみを有するのであれば恒久的施設はなく非課税のはずですが、中国の関連法規上、外国企業の支店の設立が制限されているため駐在員事務所形式による実質的な営業活動が過去に行われてきた事実から駐在員事務所の活動内容に応じて課税される場合が多くあった経緯と、2010 年に公布された国税発 18 号通達により、一定規模以上の駐在員事務所 (工商局の規定する駐在員 4 名以上がひとつの目安になります) は原則課税の方向に変わったといえるでしょう。

出向者の PE 課税問題

企業所得税法や日中租税条約に規定されている「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部または一部を行っている場所」で、事務所等を借りている、アパートの一室で仕事をしているなど物理的に何らかの拠点がある場合はもとより、次のような活動や人員の存在も PE 認定の前提となります。

- 1) 管理監督活動: **6ヵ月超**におよぶ建設工事、設備据付等のプロジェクト
- 2) コンサルティング活動: **6ヵ月超**に及んで現地子会社に提供される本社社員による技術指導
- 3) 注文取得代理人: 駐在員事務所が日本本社のために行う契約締結、あるいは反復的な注文取得

日本からの出向者に対する PE 課税が問題になっていますが、本来であれば出向期間中は出向先の職員として職務をおこなうのみであるところ、出向元にも籍を残しての出向という日本的慣習が中国において理解されないこともあり、また出向元が一部給与を支給していることとも相俟って、出向者が本社職責を保持したまま中国に駐在していると認識され、最終的に出向先現地法人に付け替えられる出向先 (中国現地法人) から出向元 (日本本社) への送金が、出向者によるコンサルティング活動の対価と受け取られてしまうことから生じているものといえます。

保有在庫の PE 課税問題

日中租税条約では注文取得代理人、すなわち他国の企業に代わって、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、この権限を反復して行使したり、当該企業のために反復して注文を取得したりする者をPEのひとつに挙げています。外国企業が従属的な地位にある者を通じて中国で契約締結、注文取得を行なう場合には、当該外国企業が商品売買を通じて得た所得が中国での事業所得として課税されます。

代理人であっても独立の地位を有する者、たとえば仲立人、問屋その他が通常の方法でその業務を行なう限り、PEとは判定されません。

在庫代理人(外国法人のために在庫を保管し、顧客の要求に応じて引き渡す者)については、日中ともに国内法ではPEとしているものの、租税条約では在庫保管、引渡しのみを委託者に代わって行なったとしても、PEの認定はしないと規定しています。倉庫業者に委託して自社在庫を中国内に保有する外国企業は、この限りにおいてPE認定を受けることはないといえます。

技術指導の PE 課税問題

PE が認定される管理監督活動とコンサルティング活動では「6ヵ月」がその判断基準になっています。管理監督活動では、機械の据付等のプロジェクトにつき(準備活動を含めて)最初の派遣人員が現場にて作業を開始した日から作業がすべて終了し、引渡した日までを計算して連続して6ヵ月を超えてプロジェクトが継続する(年を跨る場合を含む)場合において恒久的施設が認められます。複数のプロジェクトが同一契約内で同時並行的に行われる場合、個々のプロジェクトが独立していると主張するには、プロジェクトの進行、損益計算、派遣人員等がそれぞれのプロジェクト毎に独立して管理運営されていることを実証しなければなりません。

一方、プロジェクト毎に別個の契約を締結していたとしても、作業、人員の重複が認められればひとつの連続したプロジェクトと判断されます。

なお、設備・材料の延着、季節・気候等の影響による作業の中断があったとしても、プロジェクトが終了しておらず、人員や設備の撤去がない限り期間計算は継続されます。

次にコンサルティング活動では、技術指導等のプロジェクトにつき12ヶ月の間に連続であるいは累計で6ヵ月を超える期間、役務を提供する場合において、恒久的施設が認められます。

コンサルティング活動とは具体的に、生産技術改善、経営管理改善、技術指導、投資に関するフィージビリティ・スタディ分析、設計図面の解釈等について行われる人的役務提供を指します。

たとえば日本本社に所属する従業員が8ヵ月間、中国子会社に派遣され(中国子会社での固定的役職を有さない)、ある製品の生産技術に関する指導を行うのであれば、日本本社そのものの技術サービス会社が中国にあるとみなされて、子会社より本社に支払う指導料に恒久的施設課税がなされるわけです。この場合の納税義務者は恒久的施設を有する日本本社そのものであり、徴税技術上の問題から子会社は源泉義務者となり、本社に代わって中国での納税を代行します。

PE 課税の税目

次に掲げる表は、PEがある場合とない場合に分けた主要3税の概要です。

	PEあり	PEなし
営業税	中国国内源泉所得について取引高をベースに課税	中国国内源泉所得について取引高をベースに課税
企業所得税	中国国内源泉所得について利益をベースに課税	非課税 (或いは暫定的に使用料源泉課税方式による課税)
個人所得税	PEが個人所得を負担しているとして課税	短期滞在者免税規定の適用があれば非課税

営業税の課税原則は、役務提供地点において課税対象所得が生じた場合に課されるというもので、PEの有無は課税関係に影響を与えません。

但し、ハイテク技術の導入に関する役務の提供であると認識される場合（多くはハイテク技術認定を受けた技術の使用許諾契約の使用料及び当該技術の伝達のための指導料がこれに該当します）には、営業税が免税される可能性があります。

企業所得税では事業所得の源泉が中国国内である場合、中国にPEがあれば課税され、なければ非課税が原則です。但し、過去の海外送金実務において銀行で要求される資料に免税証明或いは納税領収証が求められていた経緯があり、税務当局の免税証明発行に関する消極的対応から便宜的に使用料源泉方式で納税を行い、納税領収証を取得して送金を行うという送金優先の妥協策を取らざるを得なかったことは事実です。現在は、一回の送金が 3 万ドルを超えない限りにおいては税務局資料の提出が省略されていますので当該妥協策を取らざるを得ない状況は減りつつあります。

技術使用許諾と一体として提供されるコンサルティング活動（技術指導等）に関しては、PE の有無の判定を保留し、使用許諾の対価（ロイヤリティ）と役務提供の対価（技術指導料）を併せて使用料源泉課税方式にて企業所得税を納税することが関連通達において許容されています。但し、これは PE の判定を暫時棚上げしたものであることから事後的に恒久的施設が認定された場合において、個人所得税の取り漏れが問題となることがあります。

個人所得税については出張者の給与等所得のうちPE が負担する額に対して中国での課税を受けるのが原則ですが、一般には、出張者の出張期間中に受け取る給与所得全額が PE の負担する所得とみなされます。PEに関係しない短期滞在者は必要条件（暦年の中国滞在 183 日未満で中国法人・PE が給与等所得を支払わず、また最終的に負担しない）を充足する限り中国での課税はありません。

NERA エコノミックコンサルティング
中国総代表 鈴木康伸（公認会計士）

CHINA WEEKLY

WEEKLY DIGEST

【経済】

◆**第2回中米戦略・経済対話 経済協力を更に強化**: 第2回中米戦略・経済対話が24日～25日、北京で開催され、中米両国の経済協力を一層強化することで合意した。具体的な合意内容は、①両国の経済回復と均衡且つ持続的経済成長を促進すること、②互恵関係の貿易・投資関係を構築し、保護主義に反対すること、③金融監督管理制度を改革し、金融機関が実体経済への支援機能を果たすこと、④国際金融システムの改革で連携し、国際的な金融協力におけるG20サミットの役割を強化していくことの4点。また、中国側は、国内消費のGDP寄与度を高め、国民収入や社会保障制度等を改善すること、外商投資規定の透明性を高め、投資審査手続きの更なる簡素化等に努めることを約束した。なお、人民元政策について、胡錦濤主席は「主体性、コントロール可能性、漸進性の原則に従い、人民元為替相場形成メカニズム改革を着実に推進する」と表明した。

◆**長江デルタ地域の発展計画 国務院が承認**: 国家発展改革委員会は24日、「長江デルタ地域計画」が国務院の認可を得たことを明らかにした。計画は、上海市、江蘇省、浙江省を含めた長江デルタ地域を①アジア太平洋地域への国際玄関口、②世界における重要な現代サービス業と先進型製造業のセンター、③強い国際競争力を有する都市群と位置づけ、長江デルタ地域が2015年までに全面的な「小康社会」(ややゆとりある社会)となり、2020年までに全国に先行して近代化を実現することを目標としている。また、都市と農村の統合的な発展、産業発展と集積、資源活用と生態環境保護、対外開放等8方面での発展方向も示している。長江デルタ地域は中国経済の発展上重要な戦略的地域とされている一方、現在、自主革新能力の向上、資源・環境問題の克服など多くの課題にも直面しており、同計画の実施で、国際金融危機の打撃から回復し、経済発展方式の転換を果たし、長江流域延いては中国全域のより速い発展につながることが期待されている。

【貿易・投資】

◆**生産過剰産業への土地供給禁止**: 国土資源部は5月26日、省エネ、汚染物質排出削減をさらに強化するとの通知を発表した。「両高」産業(高エネルギー消耗、高汚染)と生産過剰産業の工場新設、増設案件に対する土地の供給を停止するもの。また、関連規定の求める遅れた生産能力を有する企業の淘汰が進んでいない場合、当該産業の生産設備の新設、増設案件に対しても土地供給を禁止する。2010年は、単位GDP当たりエネルギー消費の約20%削減を目標とする「第11次5ヶ年計画」の最終年にあたる為、関連部門は目標達成に向かって具体的な措置に乗りだしている。

【金融・為替】

◆**外管局 ホットマネーの流入ルートを開示**: 外管局は同局のホームページ上で、本年2月から実施しているホットマネー流入の調査の結果を公開した。ホットマネー流入ルートには「アリの引越し」と呼ばれる、多点式(流入ポイントが分散)、浸透的(小額で頻発)という特徴があるという。具体的な流入ルートは貿易と投資分野に集中しており、貨物貿易、サービス貿易、対内直接投資、個人を経由し、流入したホットマネーは、直接あるいは間接的に不動産等の分野に流れ込んでいるという。今後、外管局は関係部門と連携の上、ホットマネー流入対策を講じていくとしている。但し、ホットマネーをコントロールするには、人民元高期待と資産価格上昇等の問題を解決することが根本的な課題との見方もある。

人民元の動き

日付	USD				JPY (100JPY)		HKD	EUR		金利 (1wk)	上海A株 指数	前日比	
	Open	Range	Close	前日比	Close	前日比		Close	前日比				
2010.5.24	6.8276	6.8274～6.8288	6.8285	0.0008	7.5807	-0.0120	0.8752	0.0001	8.4909	-0.0535	1.9000	2803.67	94.20
2010.5.25	6.8282	6.8279～6.8340	6.8310	0.0025	7.6105	0.0298	0.8755	0.0004	8.3395	-0.1514	1.9500	2750.55	-53.12
2010.5.26	6.8310	6.8288～6.8317	6.8291	-0.0019	7.5768	-0.0337	0.8757	0.0002	8.4203	0.0808	2.2500	2753.94	3.39
2010.5.27	6.8295	6.8290～6.8322	6.8315	0.0024	7.5644	-0.0124	0.8768	0.0011	8.3767	-0.0436	2.5000	2785.40	31.46
2010.5.28	6.8304	6.8294～6.8320	6.8313	-0.0002	7.4916	-0.0728	0.8771	0.0003	8.4832	0.1065	2.5000	2785.16	-0.24

RMB レビュー&アウトルック

先週の人民元相場は6.8276で寄付いた。欧州債務危機の先行き不透明感、欧州での緊縮財政による中国外需への悪影響などが警戒されるなか、人民元相場は6.8340まで下落するなど軟調に推移、結局小反発して6.8313で越週となった。北京で開催された中米戦略・経済対話(5月24日～25日)では、欧州債務危機問題や貿易障壁、北朝鮮・イランをめぐる問題など幅広い経済・外交政策分野についての議論に時間が割かれ、人民元制度改革については、両国ともに従来の立場を踏襲するに止まった。人民元の上昇再開は第3四半期以降へ後ずれする可能性が高まりつつあると言えよう。今週の人民元相場はやや材料に乏しく、現行水準でのみ合いを予想する。(5月31日作成)

(市場営業部 為替営業推進グループ グローバル営業ライン)

当資料は情報提供のみを目的として作成されたものであり、何らかの行動を勧誘するものではありません。ご利用に関しては、すべてお客様御自身でご判断下さい。当資料は信頼できるとされる情報に基づいて作成されていますが、当行はその正確性を保証するものではありません。内容は予告なしに変更することがありますので、予めご了承下さい。また、当資料は著作物であり、著作権法により保護されています。