

中国 PE 課税 実務上の注意点

中国デスク ディレクター 米国弁護士 デイビット・ファン
国際税務部門 マネージャー 税理士 長谷川 朋美

I. はじめに

近年、中国国内の主要都市では、PE 認定の手法を用いることにより、中国の課税権を拡大することが散見される。その認定方法としては、長期に渡るコンサルティング役務の提供に関与した技術者の個人所得税の確保のため、PE 認定を行うという比較的単純なものから、現地法人が出張技術者のために負担した旅費等のコストを、本社が現地法人から収受した役務提供対価とみなして営業税課税を確保し、引いては PE 認定を行って企業所得税の課税にまで及ぶという奥の深いものまで様々である。

このような PE 認定が増加している背景には、税務当局担当官の知識が向上してきたことや、これまで複雑な PE 認定を用いることなく、移転価格の調整によって中国の課税権の拡大を図っていた地方の国家税務局が、この移転価格調整の最終決定権が各地方の国家税務局から国家税務総局にシフトしたことに伴い、各地方の裁量で

課税の決定が可能な PE 認定に注力するようになったこと等が考えられる。

しかし、PE の認定根拠については、諸外国と比較して若干強引な場合もあり、企業所得税と営業税の課税根拠に一貫性が無い場合すら存在する。このような経緯から、広州エリアでは税務当局と納税者による討論の機会が設けられ、活発な意見交換が行われているが、企業コンプライアンスを重視する日本企業にとって、十分納得のできる回答が得られていないのが現状のようである¹。

そこで、日本企業にとって関心の高い、この中国における PE 課税について、基本的な内容から、実務的に把握しておきたいリスク等に至るまで、中国において、一般的によく見られる契約形態を用いたケーススタディを通じて解説する。

II. PE とは？

1. 恒久的施設(PE)の概念

「恒久的施設」とは、中国非居住者企業²が事業を行うために設けた、一定の施設及

びそれに準ずるものをいい、一般的に「PE (“Permanent Establishment” の略)」と呼ばれるものである。この PE の有無により、非居住者企業の課税関係は大きく変化する。

つまり、非居住者企業が稼得する事業所得については、中国国内にPEがあり、かつ、その事業所得がPEに帰属するものとみなされる場合は、中国がその事業所得に対して課税権を有することとなり、その非居住者企業が中国国内にPEを有さないか、若しくはPEを有するがそれに帰属する所得とはみなされない場合は、その事業所得に対して中国は課税権を有さないのである。よってPEは、国際取引によって事業所得を得る上で、最も重要な概念であるといえる。

日中租税条約には、このPEに該当するものとして具体的に、事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場等の固定的施設が列举され、その他、建設工事現場等、コンサルティング役務の提供、日本企業に代わって契約を締結する権限を有し、これを反復的に行使する従属的な代理人³等の人的組織もPEに該当するものとして規定されている。なお、これらのような固定的施設又は人的組織を有していても、その活動内容が本社のための商品の購入、保管、展示、引渡し、現地での情報収集、その他準備的又は補助的な性格の活動である場合は、PEに該当しないものとされている。

以下、日本企業にとって最も関心の高い、建設工事現場等及びコンサルティング役務の提供に係るPEについて、簡単に解説する。

(1) 建設工事現場等

建設工事現場、又は、建設、組立工事若しくは据付工事、若しくはこれらに関連する監督管理活動について、それらの期間が6ヶ月を超えて存続する場合は、中国に所在するPEとして認定される。

この6ヶ月超に該当するか否かについては、通達⁴に詳細な規定がある。つまり、締結した契約に基づき、最初の派遣者が現

場に入り、契約を履行した日又はプロジェクトを開始した日より起算して、作業が全部終了し、引き渡される日までの日数が通算で6ヶ月を超えるか否かによって判断され、作業停止期間があったとしてもそれを除外する措置はない。なお、複数の作業現場が存在する場合は、作業現場ごとに計算せず、全体を連続する作業期間として計算することとされている。また、作業の一部を他の企業に下請けさせる場合、その下請業者が実施する作業期間についても、元請工事の工事期間に含まれる。

(2) コンサルティング役務の提供

日本企業が中国に人員を派遣し、エンジニアリングサービス、設計、スーパーバイジングサービス（管理監督活動）、技術支援サービス等のコンサルティング役務の提供を行う場合で、そのコンサルティング役務の提供期間が、任意の12ヶ月間のうちの6ヶ月を超えるときは、中国におけるPEとして認定される。

ここにいう任意の12ヶ月間とは、上記(1)の建設工事現場等と同様に、年度の制限を受けず、年度を超えて計算され、そのコンサルティング役務の提供契約を履行した日より起算して12ヶ月間において、その役務提供が累計で6ヶ月を超えることを指す。

実務上の注意点①「コンサルティング PE vs. 固定的施設+事業」

一般に、PE認定を避けるために技術者の派遣期間を6ヶ月以下に抑えているという話をよく耳にするが、例え6ヶ月以下の派遣期間であっても、固定的施設があり、そこでの事業が存在する場合は、PE認定を受ける可能性があることに留意する必要がある。つまり、現地法人が委託加工を行っているため、そ

の現地法人の従業員に対して製造方法を指導することを目的として、現地法人の工場に技術者を派遣する場合、その派遣先工場そのものが固定的施設に該当し、また、その製造方法の指導行為は、例え自社が買い取るための無償の指導であっても、新製品を輸入して日本で販売し、収益を上げるという目的が存在する以上、十分「事業」に該当するため、固定的施設としての PE が成立する可能性があるのである。特に、現地法人内に派遣技術者が使用する部屋として「〇〇株式会社 分室」という表記をするなどご法度である。

2. PE 認定が行われた場合の課税関係

(1) 企業所得税

PE認定を受けたことに伴い、企業所得税の課税が行われる場合は、その課税所得金額は、原則として実際の収益から当該プロジェクト等に係る原価及び費用を控除して算定するが、実務上は、推定課税法が採用されることが多い。この推定課税法とは、中国に課税権があるものと認定された収入金額に推定利益率を乗じてみなし利益額を算出し、このみなし利益額に対して25%の企業所得税率を乗じて税額を算定する方法である⁵。

この推定利益率は、10%から40%と規定されているが、実務上は中国課税当局と案件ごとに交渉することとなっている。なお、特定エリアでは、技術支援業務には10%、設計業務には15%、工事管理等のスーパーバイジング業務には30%、ホテルのスーパーバイジング業務は40%等、業務内容に応じて適用される推定利益率が規定されている場合もある。

また、PE 認定に伴い、中国で納付した

企業所得税については、日本の法人税法上、外国税額控除の適用があるため、納付すべき法人税額から控除することができる。

実務上の注意点②「PE 認定はなぜ怖い？」

PE 認定は一般に怖いイメージがつきまとうが、中国で負担した企業所得税は、外国税額控除の適用があるため、PE 認定の有無は、租税の納付先が一部中国であるのか、全額日本であるのかの違いに過ぎないとも思える。しかし、PE 認定の本当の恐ろしさは、帰属の概念に基づいて企業所得税の課税範囲がどこまで広がるかが不明であり、更には営業税や個人所得税の課税にまで波及してしまう点にある。外国税額控除の利用についても、繰越欠損金を有する場合や外国税額控除限度額に余裕が無い場合には、一時的にキャッシュフローの停滞を招いてしまい、繰越可能期間の5年間を過ぎれば控除自体ができなくなってしまう。また、個人所得税については、派遣者の負担にならないよう、グロスアップによる算定を余儀なくされ、思いのほか支出がかさむものである。その結果、そのプロジェクトの生産性の悪化を招き、従業員のボーナス等にまで影響するのである。これらの視点からも、PE の認定は回避したいところである。

(2) 営業税

役務の提供者又は受領者が中国国内に所在する場合の役務提供取引⁶は、全て営業税の課税対象となるが、実際に課税されるかどうかは取引形態等に依拠している。上記の要件を満たしていながら課税を受けていないケースもあるが、PE認定を受けてしまうと、課税を免れることはできな

い。例えば、エンジニアリングサービス付きで設備等を販売する場合で、そのエンジニアリングサービスに係る対価がその設備対価に組み込まれているときは、税務当局は役務提供に対する対価相当部分を判別することができないため、営業税の課税を受けない可能性が高い。しかし、このエンジニアリングサービスがPE認定を受けることにより、販売対価の一部がエンジニアリングサービス、すなわち、役務提供に係る収入金額として認定され、営業税の課税につながるのである。この営業税の課税標準は、課税対象取引に係る収入金額に対して5%（建築工事については3%。以下同じ）の税率により課税される。なお、営業税は、企業所得税と異なり、日中租税条約の適用範囲外であるため、日本の法人税法上、外国税額控除の適用はないが、損金の額に算入することは可能である。

実務上の注意点③「ロイヤルティの源泉税が安くついた？」

通常、ロイヤルティに対する源泉税は、ロイヤルティ総額に対して企業所得税 10%、営業税5%の計 15%であるが、ロイヤルティ総額に対して 7.5%で済んだという話をよく耳にする。これは、企業所得税額の計算根拠が、ロイヤルティ総額に対して技術支援業務に係る推定利益率として 10%が適用され、これに企業所得税率(25%)を乗じた結果、ロイヤルティ総額に対して 2.5%の企業所得税額が算定されたためである。ここで注意しなければならないのは、これは明らかにPEとして課税されていることを認識しなければならないということである。つまり、形式上、源泉徴収による納税で済んでいるため、手続きは簡便な上、税率が低いとして、この課税を受け入

れている企業が多数存在するが、これは既に、「使用料所得」ではなく、「事業所得」としての課税に該当しているため、「みなし外国税額控除」の適用はなく、なによりもPEの存在を知らず知らず認めていることにつながるから、後に個人所得税等、他の課税問題に波及する可能性を含んでいるのである。

(3) 個人所得税

中国個人所得税法上、派遣期間が1年未満の者については、中国国内源泉所得に対して課税が行われるが、日中租税条約の規定により、以下の3要件の全てを充たす場合は、「短期滞在者」に該当するものとして、中国において課税を行わないこととなっている。

- ①年間（1月1日～12月31日）の勤務滞在日数が183日以下であること。
- ②報酬等の支払者（雇用者）が中国の居住者でないこと。
- ③雇用者が中国に有する恒久的施設（PE）もしくは固定的施設によってその報酬等が負担（付替え）されるべきでないこと。

中国にPEを有すると認定される場合は、上記3要件のうち、③の要件を満たさないこととなる。よって、短期滞在者としての取り扱いはなくなり、たとえ滞在日数が183日以下であっても、中国国内源泉所得に対して個人所得税が課されることとなる。

実務上の注意点④「183日以下の派遣だからPEリスクはない？」

よく「各派遣者の滞在日数は、常に183日以下に抑えていますからPE認定のリスクはありません」という声を耳にする。個人所得税に係る滞在日数の183日は、暦年ごとに算定

するため、たとえ7月から翌年6月の約1年間滞在したとしても、それぞれの年で183日以下であれば、短期滞在者規定の適用はある。しかし、建設工事現場等及びコンサルティング役務の提供に係るPE認定については、その期間が通算で6ヶ月を超えるか否かによって判断され、各個人の滞在期間が6ヶ月超であるか否かを意味するのではない。これは、非常に基本的な内容であるので、十分に注意する必要がある。

実務上の注意点⑤「国税と地税はおいしいところ取り？」

後に詳述するが、中国には、国家税務局と地方税務局という二つの機構が存在し、国家税務局は企業所得税等を、地方税務局は個人所得税等を管轄するが、これらは互いに情報交換の義務はなく、基本的には上下の位置づけでもない。両者の曖昧な関係が問題を引き起こすことがある。例えば、現地法人への技術移転のため、ある工場に長期に渡って派遣技術者が滞在しているとしよう。地方税務局は、個人所得税欲しさにPE認定を促し、個人所得税の納税へと導く。しかし、現地法人サイドは、個人所得税の課税を行う

のであれば、企業所得税についてもPE認定を行い、既に「使用料所得」として納付している10%の源泉税を「事業所得」としての課税、すなわち、収入金額に対して2.5%の企業所得税額に減額更正し、還付を受けたい旨を要求する。しかしながら、国家税務局は、必ずしも地方税務局の決定に従う必要はなく、我々自らの判断の下に課税を行うことを主張し、国家税務局と地方税務局とで一貫性のない課税が起こるのである。このような一貫性のない課税方針を適用された場合、日本の税務当局にも不信感を抱かれる可能性が十分にある。つまり、使用料所得に係るみなし外国税額控除の適用を受けているにも関わらず、PE認定に基づいて個人所得税を納付しているのでは、日本の法人税上も事業所得の課税があったものとして、みなし外国税額控除の適用を却下する可能性があるのである。

Ⅲ. ケーススタディに見るPE課税

[ケース内容]

●取引の概要

中国農業部は、A国に所在するA社に対し、農業設備の製造に関する高度技術の移転を依頼した。この技術を導入することにより、中国は、良質な土壌を作り出す高度農業設備の生産が可能となる。この取引には、中国農業部、A社、及び国有企業で農業部が指定した中国製造企業B社の3社が当事者として関与し、以下の3つの契

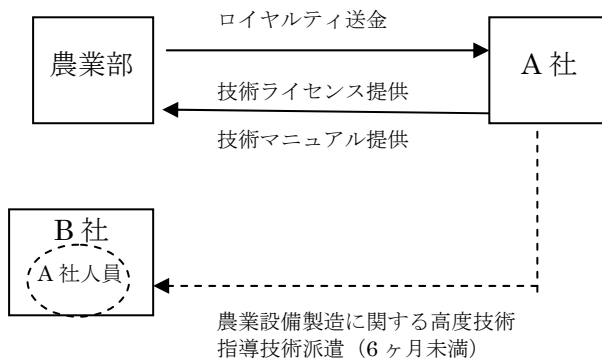
約に調印する。契約期間は5年以上であり、技術移転には、設備の販売、及び人員の派遣を含む。

●契約内容

▶技術移転契約（5,000万米ドル）

- ・A社が農業部に対して行う高度技術の移転に関わるものであり、農業部はA社にロイヤルティを支払う。

- ・名目的な技術の受領者は農業部であるが、実質的にはB社が受領者となる。
- ・この契約の目的は、将来的には中国で生産できるよう移転技術を現地化することにある。
- ・いかなる関連製造過程も、この移転技術無しでは成果を上げることはできないため、この技術移転契約は、他の2契約のために欠くことができないものである。
- ・ロイヤルティの中には、技術ライセンス料、技術マニュアル、その他関連するサポートサービスへの対価が含まれている。

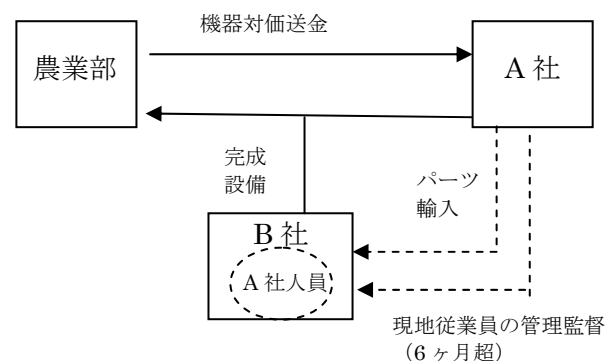


▶機器輸入契約（1億5,000万米ドル、うち3,000万米ドルはスペアパーツ輸入対価、700万米ドルはサービスに対する対価に相当する）

- ・農業部がA社及びB社から機器を購入し、B社が設備の製造を行う契約。B社はこの契約の下ではA社と同様に売手側として取り扱われる。主要なパーツについては、現地での生産に使用するため、実際には、B社がA社から輸入する。
- ・A社は、技術移転契約に基づいて移転された技術が製造過程で使用

されるにあたり、現地従業員を管理監督することを目的として、B社へ技術者及び専門家を派遣する。

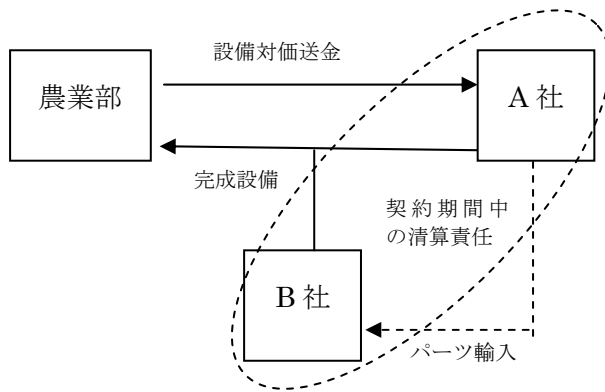
- ・最終的に、A社とB社は、農業部に対し、完成した設備を販売する。
- ・A社から定期的に派遣される派遣者は、任意の12ヶ月のうち、累積で6ヶ月超、中国国内で業務を行う。



▶国産契約（3億米ドル）

- ・契約当事者及び契約形態は、上記、機器輸入契約と同様。
- ・移転された高度技術を使用して生産活動を行うため、主要なパーツについては、この国産契約に基づき、実際には、B社がA社から輸入する。
- ・上記機器輸入契約については、A社はB社へ技術者及び専門家を派遣し、管理監督行為を行うが、この国産契約にはその規定は存在しない。しかし、A社とB社は、共同で、この契約期間に渡り、移転された技術を使用して行う生産について責任を負う。
- ・最終的に、A社とB社は、共同で、農業部に対してその設備を販売する。

- ・ 契約期間の終了時、完成設備は、農業部に引き渡され、農業部自身が、農業部地方部門、その他同種部門等、その設備の最終的な利用者を割り当てる権限を持つ。



これらは、近年様々な分野で見られる契約形態である。その背景には、高度先進技術の導入によって、環境保全、省エネ、交通インフラの向上等を自国の力で達成しようという、政府の産業政策がある。このようなプロジェクトの場合、まずは「技術移転契約」に基づいて技術の移転が行われ、その対価は各政府管轄部によって支払われるが、技術の受領者については、その技術に関連する国有企業であることが一般的である。次に、「機器輸入契約」に基づき、技術譲渡者から機器及び必要となるパーツを仕入れ、技術譲渡者の指導の下で、国有企業が生産活動を行い、技術を覚える。最後の「国産契約」では、技術譲渡者は機器類の提供のみを行い、生産活動は国有企業が独力で行うことになる。

このような契約形態によりプロジェクトを遂行するにあたって、PE 認定が行われるポイントが、「機器輸入契約」時の管理監督活動が、6ヶ月以上に及ぶ点にあることは理解できると思われる。ここでは、実務上、このようなプロジェクトに基づく

PE 認定がこういった経緯で行われ、また、そのPEに巻き込まれる対価はどこまで及ぶのか、PE が認定された後の手続関連について紹介する。なお、PE 認定に関しては、各税務当局の知識レベルやインフラの整備状況によっても取り扱いが大きく異なるため、一つの事例としてご理解頂きたい。

1. PE 認定がなされる経緯

PE 認定が行われる経緯については、A社からの派遣技術者等に係る個人所得税の徴収を目的に、各地方税務局が日々作業服の外国人派遣者に目を光らせているところから始まることが多いと推測される。

ここで、まず解説しなければならないことは、中国の税務当局が管轄する税目が、国家税務局と地方税務局で区分されていることである。つまり、中国には、国家税務総局の下に国家税務局と地方税務局の二つの機構が存在し、国家税務局は、企業所得税や増値税等を管轄し、地方税務局は、個人所得税や営業税等を管轄しているのである。これら二つの機構は、基本的には上下関係にないため、必ずしも地方税務局が国家税務局の決定に従わなければならないということはない。

この個人所得税を管轄する地方税務局は、これらA社からの派遣技術者等の個人所得税を徴収するために、PE 認定を促すのである。もちろん、個々の派遣者等が暦年 183 日を超えて滞在しているのであれば、その時点で個人所得税の納税義務は発生するのであるが、この方法により個人所得税を徴収するよりは、PE を認定し、このPEに関与した人員全員の個人所得税を確保の方が遥かに効率的である。よって、地方税務局は、単独でPEの存在を提唱し、

場合によっては、国家税務局と連携して、まずは企業所得税法上、PE に該当すると認定させ、その決定に合わせて個人所得税の徴収権の確保を行うのである。

実務上の注意点⑥ 「意外に目に付く PE 予備軍」

中国の開発区等、工場が連立するエリアを訪れると、作業服を身にまとった日本人をよく目にする。また、街中で、かつ、作業服姿ではなくても、その行動パターン等から日本人技術者であることは一目瞭然である。このような技術者の行動から PE 認定に結びつくことをできるだけ遠ざけるため、ある日本企業では、ホテルと工場間の移動を完全にコントロールし、狭いマイクロバスに詰め込んで送迎を行う会社や、夜間の外出禁止を徹底している会社さえ存在する。出張者にとっては、非常に気の毒な話ではあるが、場合によってはここまで徹底する必要があるのかもしれない。

2. PE に帰属する収入

(1) 3 契約が一体の契約とみなされるリスク

① 一体とみなされる可能性分析

PE 認定が行われた場合、まず気にかけるなければならないことは、A社が受ける収入をできるだけ PE に帰属する収入から遠ざけることである。そのため A社は、PE 認定が起こりうる「機器輸入契約」を切り離し、他の 2 契約に影響を及ぼさないよう考慮するものと予想される。しかし、例えば「機器輸入契約」に基づいて PE 認定が行われたとしても、この「機器輸入契約」は、

「技術移転契約」無しでは機能しない契約であり、さらに、「技術移転契約」に基づく技術移転は、技術ライセンスや技術マニュアルの重要性にあるのではなく、そもそも派遣技術者が現地従業員を技術指導し、管理監督活動を行うことに起因すると判断されれば、この「機器輸入契約」と「技術移転契約」は一体とみなさざるを得ない。また、「国産契約」についても、技術者等の派遣こそはないが、「技術移転契約」に基づく移転技術を用いて生産することについて、A社及びB社は共同で責任を持たなければならない。また、「技術移転契約」と「機器輸入契約」が一体とみなされるのであれば、同じく「技術移転契約」無しでは機能しない「国産契約」についても一体とみなされる可能性は高い。よって、これら 3 契約が一体とみなされるリスクは、高いものと予想される。

② 100%の回避策は存在しない

実際、契約書の細分化は、PE 認定が行われた場合に、その PE に帰属する収入として中国で課税が行われる部分からできるだけ遠ざける手段として、一般的に認知されているが、100%保証される手段ではない点に留意する必要がある。また、同様の手段として、A社からの派遣者等をB社へ出向させる手段があるが、これも 3 契約が一体の契約とみなされた場合は、そもそもその出向契約自体が作為的なものとして、無効と認定される可能性を含んでいる点にも留意する必要がある。

(2) PE に帰属する収入金額の算定方法

PE 認定が行われた場合、その PE に帰属する収入、すなわち中国に課税権のある収入の区分方法には、以下の二つの規定がある。

① 設備機器販売及びその据置工事等と認定された場合

PE認定に係るプロジェクトが、設備機器の販売及びそれに関連する据置工事であると認定された場合は、まず、日中租税条約議定書が規定するコンサルティング役務に該当するかどうかを検討する必要がある。その内容は、日本企業が中国において使用人その他の職員を通じて機械設備の販売又は賃貸（リース）に関するコンサルティング役務の提供をする場合には、その役務提供期間に関わらず、PEとは認定されないとするものである。但し、関連する通達⁷によると、この規定の適用は、機械設備の販売者又は賃貸者がコンサルティング役務の提供者である場合のみに限定されている。また、その販売者又は賃貸者がプロジェクト全体の指揮権を有する場合、若しくは全面的に技術責任を負う場合は、管理監督活動に該当し、この規定の適用はない。更に、その期間が6ヶ月を超える場合は、中国におけるPEとして認定されることとなる。つまり、結果としては、非常に技術レベルの低い役務提供のみを想定しているものと予想される。

この議定書に該当するものでない場合、税務当局は、まず、そのPEに帰属する収入として、設備販売に係る契約書に明記されている据付工事等に係る対価を参考とするが、明記されていない場合、若しくは明記されている対価が妥当でないと判断する場合は、契約金額の5%以上をそのPEに帰属する収入とみなすことが認められている⁸。

よって、このプロジェクト内容がこの建設機器販売及びその据置工事等として認定され、かつ、3契約が一体の契約としてPE認定された場合は、最低 2,250 万米ド

ルがこのPEに帰属する収入とみなされることとなる。

② 建設及びエンジニアリングサービス等に該当する場合

PE認定に係るプロジェクトが、中国国内での建設等のエンジニアリングプロジェクトであると認定される場合は、契約金額のうち、機器の販売対価に相当する部分、すなわち、PEに帰属しない収入とされる金額は、契約金額の70%以下とされ、この70%を超える場合は、税務当局から承認を得る必要があるのである⁹。エンジニアリングプロジェクトでは、技術の提供がサービスの中核を占めることから、収益の少なくとも30%は技術者の派遣から生じていると推定されることになる。

なお、問題は、これら機器の販売契約とみなされるか、それともエンジニアリングサービスとみなされるかによって、そのPEに帰属する収入が大きく異なるところにあるが、一般的にターンキーに基づく契約に該当する場合は、エンジニアリングサービスとみなされる可能性が高いと予想される。

よって、このプロジェクト内容がこの建設及びエンジニアリングサービスとして認定され、かつ、3契約が一体の契約としてPE認定された場合は、1億3,500万米ドル超がこのPEに帰属する収入とみなされることとなる。

実務上の注意点⑦「中国・フランス租税条約に見られるケース」

中仏租税条約には、機器の販売及びそれに関連する据付工事であると認定された場合、その据付工事に係る役務提供対価が全契約対価の5%以下である場合には、PEの認定は行わないという規定がある。この規定に該

当したあるフランス企業が、税務当局を相手に、PEがないことを主張した。しかし、税務当局からの回答は、「全契約対価に占める役務提供対価を算定したのは、飽くまでも企業側であり、これをそのまま信じるわけには行かない。我々は我々の方法により、役務提供対価を算定する必要がある」であった。つまり、どのように有利な規定が存在しようと、簡単には行使できないことを物語っている。

(3) PE 認定に伴う使用料課税の変化

これら3契約が一体とみなされた場合、「技術移転契約」に基づくロイヤルティ収入に対する課税に大きな変化が起こる。つまり、A社が中国非居住者企業に該当し、中国国内の者からロイヤルティの支払を受ける場合、そのロイヤルティ収入は、「使用料所得」に該当するものとして、源泉徴収の形式で企業所得税及び営業税の課税を受ける。この場合、企業所得税額は、ロイヤルティ総額に対して10%の税率で算定され、営業税額は、同じくロイヤルティ総額に対して5%の税率で算定される¹⁰。この場合、中国で課された企業所得税額は、日本において外国税額控除の対象となるが、日中租税条約の規定により、この「使用料所得」に該当するロイヤルティについては、例え中国において10%の税率にて納付したとしても、20%の税率により納付したものとして、日本で外国税額控除の適用を受けることができる、「みなし直接外国税額控除」の適用がある。しかし、PE認定を受けた場合、このロイヤルティのうち、PEに帰属するものとみなされた部分は、「使用料所得」ではなく、「事業所得」に該当することとなるため、このみなし直接外国税額控除の適用はなくなるのである。

実務上の注意点⑧「ロイヤルティに係る源泉税のゆくえ」

これまで農業部が送金するにあたり源泉徴収を実施していたロイヤルティであるが、PEに帰属すると判断されたことに伴い、役務提供地にて申告納税が必要となる。ここで問題となるのが、既に納付した源泉税を、日本の所得税額控除のように、PE申告納税を行うにあたって、考慮してもらえるのか？ということである。答えは「難」である。つまり、農業部の源泉徴収地と役務提供地が異なる場合、いくら同じ国家税務局に納付しているといっても、彼らは個々に税収目標を持っているため、財布が一つというイメージにない。よって、他の国税局に流れる税収を簡単には放してくれないと予想されるのである。

3. 工商登記および税務登記

PE認定が行われた場合、PEとして中国国内で行わなければならない申告及び納税に備えて、所轄税務局に対して税務登記を、所轄工商局に対して工商登記をそれぞれ実施する必要がある。

なお、税務登記については、企業所得税に関しては所轄国家税務局へ、個人所得税及び営業税に関しては所轄地方税務局へ行う必要がある。ここで問題となるのが、どの場所が申告納税地となるのかである。一般的には、派遣技術者等が業務に着手する場所によって判断すると考えられるが、その地域が2ヶ所以上に及ぶ場合は、税務当局からの承認を経て、主要な場所を選択し、PEの申告納税地とすることができる。

また、工商登記が完了すれば、A社は中国にて銀行口座を開設することが可能となり、A国から納税資金の送金を受けるこ

とが可能となる。

必要がある点にある。

実務上の注意点⑨ 「工商登記は難問！」

駐在員事務所は、営業目的でないことが前提であるが、諸経費の支払等が発生することから工商登記が可能であり、口座の開設も容易である。しかし、PE 認定が行われた場合、この駐在員事務所のように容易に工商登記が行えるのであろうか？ 答えは「ノー」である。地域やプロジェクトの規模によっては、工商登記は可能であろうが、PE 認定など行ったことのない地方都市では、却下される可能性が大いにある。この場合、口座の開設が不可能となり、納税資金は日本から直接税務局へ送金する必要があるが、外国からの直接送金を受けられない税務局が存在し、新たな問題を招くこととなる。この問題については、「実務上の注意点⑩」を参照。

実務上の注意点⑩ 「課税所得の算定基礎は？」

PE 認定に伴って企業所得税の課税が行われる場合の課税所得については、原則としては、上述3の規定に基づいて、その PE に帰属する収入金額を区分、算定するのであるが、契約金額は、飽くまでも見積もり金額に過ぎず、最終的に実際に収受した対価とは開きがあることが予想される。また、その最終的な収入金額が確定するまで課税を留保することもできない。よって、実務上は、役務提供に対する対価として送金を行うたびに申告及び納税を行うことが一般的であると思われる。

4. 税務申告

税務登記完了後、A社は、企業所得税、営業税、及び個人所得税の申告をそれぞれ所轄国家税務局及び地方税務局へ行うこととなる。それぞれの税目に係る税務申告上の留意点は、以下のとおりである。

(1) 企業所得税

A社の PE 認定に伴い企業所得税の課税が行われる場合、A社自身が中国において申告納税を行う義務が発生し、更に、使用すべき推定利益率について、所轄国家税務当局と交渉を行う必要性が生じる。ここで留意すべきことは、申告納税方式の場合は、源泉徴収方式のように、支払者である農業部が送金金額の一部を源泉徴収の上、納税を行うのではなく、A社自身が申告納税義務者として、中国において申告納税を行う

(2) 営業税

A社の PE 認定に伴い営業税の課税が行われる場合は、上記企業所得税と同様、A社自身が中国において申告納税を行う義務が生じ、農業部には源泉徴収の義務が無い点に留意する必要がある。但し、営業税は、課税対象取引に係る収入金額に対して5%の税率により課税されるため、PE に帰属する収入とみなされた金額に対し、営業税率を乗じて算定され、推定利益率の影響を受けない点が上記企業所得税の算定と異なる点である。

(3) 個人所得税

A社の PE 認定に伴い派遣技術者等に係る個人所得税の課税が行われる場合は、その申告納税義務者は、この PE に関与した派遣技術者自身となり、原則的には各個人が中国において申告納税を行う必要がある。しかし、PE 認定された派遣元企業、つまり、A社が各個人に代わって申告納税を行うのが一般的である。

実務上の注意点⑪ 「個人所得税の算定は煩雑！」

PE 認定に伴って個人所得税の納税義務が生じた場合、派遣技術者が中国で負担すべき個人所得税は、一般的には派遣元企業が代わりに負担するため、グロスアップによる税額計算が必要となる。また、課税所得金額については、通常は、支払給与額を支給対象期間における中国での勤務日数で按分計算した金額となるが、税務当局によっては、会社側が管理した出張命令に基づく期間等が認められず、パスポートの出入国スタンプに基づいて中国での勤務日数を算定され、その上、関与者全ての全 50 ページに及ぶパスポートコピーを求められるなど、事務手続きが極めて煩雑となる可能性がある。

審査を受けて、その外貨を人民元転する。その後、その中国に所在する者が、所轄中国税務当局に納税資金を送金し、納税完了に至る。しかし、この「中国に所在する者」が行う業務、つまり、「立替送金業務」を依頼する際に相当の困難が生ずる可能性がある。この立替送金は、以前から違法行為に該当していた¹⁾が、実務上は、非貿易項目に係る立替金の受領は、外貨管理局からの許可を受けることにより可能であった。しかし、中国人民銀行上海分行が 2007 年に公布した通達^{1) 2)}により、現在は引き受け手が極めて少なく、厳格な管理が行われている上海エリアではとりわけ、その傾向が強い。また、A社の現地法人やB社等がこの業務を行う場合であっても、この外貨管理法違反のほか、この送金立替業務が営業許可範囲に無い場合は、営業許可業務違反にも該当することとなる。

5. 納税資金の送金

A社が中国にて銀行口座を開設した場合、特定地域では、税額の納付方法として、「自動納税システム」が導入されており、この自動納税システムの下では、税務申告が終了すると自動的に銀行口座から徴収される仕組みとなっている。このシステムが導入されていない地域については、各所轄税務当局の口座へ直接振り込むこととなる。

実務上の注意点⑫ 「税務局への送金は難問」

中国国内での工商登記が認められず、口座の開設ができなかった場合は、A社自身が税額相当額を所轄税務当局に支払う必要があるが、中国の税務当局の中には、外国に所在する企業から外貨送金を受け付けることができないものがある。この場合、中国に所在する者の人民元口座に一旦外貨送金を行い、外貨管理局の

6. 納税証明書の入手

A社による申告及び納税が完了した後、企業所得税については所轄国家税務局より、個人所得税及び営業税については所轄地方税務局より、それぞれ納税証明書が発行される。これらの納税証明書、とりわけ企業所得税及び営業税に係るものについては、農業部が対価の外貨送金を行うにあたり、外国為替銀行等（場合によっては外貨管理局）に提出する必要があるため、確実に入手する必要がある。

実務上の注意点⑬ 「税務証明書の追加入手」

これまでは、A社の納税地の所轄税務局が発行する納税証明書さえあれば、外貨送金を行う上で問題はなかったが、2009 年より、対価の送金を行う地点の所轄税務局が発行する「税務証明書」を追加で準備する必要が

生じた。これは、一見するとプロジェクト発注者が解決する問題として考えられるが、このような中国政府を当事者とするプロジェクト場合、プロジェクトの入札企業の選定や契約内容の調整、対価の送金に至るまで、その一切を取り仕切る国有のエージェント企業が介入していることが多い。このようなエージェント企業は、これまでの経験から契約書の記載事項にも抜けがない。よって、今回のケースのように、PE 認定がなされることを想定し、綿密に契約書に組み込んでいる可能性が高

い。つまり、PE 認定後の送金にあたって準備する必要がある書類は一切適切プロジェクト受注者が準備する旨が記載されており、この税務証明書の準備がない限り、送金が行わないというスタンスに出てくるであろう。結果として、入金遅れを回避するため、A社はこの税務証明書を自ら入手することを強いられることになる。

IV. おわりに

以上、PE 認定が行われた場合の一連の流れについて、実務上の注意点と共に確認してきたが、注意点はこれだけに留まらない。PE 認定が行われた場合、推定利益率の決定等、税務当局との交渉の場面が多数あり、予想もつかないようなハプニングに見舞われることも多々ある。

また、今回は、主に税務上生じる問題点や外貨管理上生じる問題点について言及したが、これら以外の問題点も山積みである。例えば、PE 認定が元で派遣技術者の個人所得税の納税義務が生じた場合、企業は所得のグロスアップによって税額計算を行い、中国で負担すべき個人所得税を企業自らが負担するため、各個人には何ら影響がないように思われる。しかし、手取りの給与は一定でも所得は増加することになるため、住宅手当や扶養手当の金額、社会保険料や年金保険料の金額、公営住宅への入居の可否、子女への奨学金受給額等、所得を基準とする各種の公的サービスに影響が発生する。

更に、派遣技術者が自社の従業員に留まらず、他社従業員にも及ぶ場合は、どの企業がその各個人の個人所得税を負担する

のか、また、自社で申告する場合は、その他社従業員に係る所得等の個人情報を入力することが可能であるのか等、問題は無限に広がるのである。

PE 認定は、様々なコストの増大を招くだけではなく、様々な煩雑な業務をも招くことは、以上の内容から認識されたかと思われる。PE 認定をできる限り遠ざけるためには、プロジェクトの入札段階から信頼のおけるコンサルタント等とのリレーションシップを構築しておき、来るべき PE 認定に備えて、プロジェクトの進捗状況を共に理解し合う体制作りが有用であると思われる。

- 1 この詳細については、在広州日本国総領事館のHP (<http://www.guangzhou.cn.emb-japan.go.jp/>) を参照のこと。
- 2 旧企業所得税法では、企業を「中国国内企業」と「外国企業」に区分していたが、新企業所得税法では、企業を「居住者企業」と「非居住者企業」に区分するよう変更され、「居住者企業」には、中国の法律に基づいて設立された企業だけではなく、外国（地区）の法律に基づいて設立されたが、中国国内に実際の管理機構を有する企業も含まれるよう変更された。
- 3 なお、代理人 PE については、その代理人が問屋等の独立的な地位を有する場合は除外されている。
- 4 本来、PE 認定は、日中租税条約に基づいて行われるが、その解釈にあたっては、1985 年 2 月 1 日 中国財政部及び国家税務総局の解釈指針通達（財外字第 042 号「中日、中英租税条約を実施する際の問題に関する処理意見」）が参照される。
- 5 なお、PE 認定が行われた場合は、例え、その認定場所が優遇税率適用地域であったとしても、その優遇税率は適用されない点に留意する必要がある。
- 6 営業税の課税対象となる役務提供について、従来は、「中国国内で発生する役務提供」とされていたが、2009 年 1 月 1 日に新たに施行された営業税暫行条例及びそれに係る実施細則に基づき、改正が行われた。
- 7 1997 年 7 月 25 日 国税函発〔1997〕第 429 号「中日税収協定（租税条約）及びその議定書に関する条文の解釈に関する通達」
- 8 1995 年 10 月 26 日 国税発〔1995〕第 197 号「国家税務総局 外国企業の請負工事及び役務提供収入における納付税額計算に関する通達」
- 9 1987 年 6 月 23 日 財政字〔1987〕第 134 号「財政部 外国企業が請負工事作業及び役務提供において、代理購入あるいは代理製造した機械設備及び建築材料価格に対し、請負業務収入から適宜控除し、税額算定を認める問題に関する通達」なお、この通達は、既に廃止されているが、これを承継する通達が発効していないため、実務慣行として利用されている。
- 10 旧企業所得税法では、ロイヤルティ総額に対して、まず、5%の営業税を課税し、この 5%相当額を控除した残額、即ち 95%相当額に対して 10%の企業所得税が課されていたため、源泉税額はロイヤルティ総額に対して計 14.5%であったが、新企業所得税法に基づく算定方法では、先に営業税相当額を控除することを認めないと規定されたため、ロイヤルティ総額に対して計 15%になった。
- 11 中華人民共和国外貨管理条例第 40 条第 2 項（一部抜粋）「他人のために人民元で中国国内の費用を支払い、相手から外貨を受領する行為は、違法的な外貨投機行為である。外貨管理機構は、当該行為に戒告を与え、受取った外貨を強制的に両替させ、違法で受取った外貨の金額の 30%以上、3 倍以下の罰金を課すこと。犯罪行為と認定された場合、刑事責任まで追及すること。」
- 12 2007 年 6 月 12 日 上海銀函〔2007〕第 42 号「上海市銀行同業公会会員が最近提起した意見に関する回答書」