

# KPMG チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第23回 2020年6月



## 2件の税務行政の法執行事例に見る恒久的施設（PE）認定課税リスク

### 概要

- 中国国家税務総局は、2020年3月に出版した「租税条約実施事例集」において恒久的施設（PE：Permanent Establishment）に関わる事例を2件取り上げた。この2事例から、中国税務機関は、契約に基づく各プロジェクトの関連性に対して調査し、個々の契約に関連性があると認定された場合、外国法人がこれらの契約を履行するために中国に派遣した職員全員の中国における滞在期間を合算して、183日ルールに基づきPEに該当するかどうかを判断することが明らかになった。

### 背景及び主な内容

新型コロナウイルスによる肺炎感染症（COVID-19）が世界的な広がりを見せる中、市民に外出禁止令などを出す動きが各国で相次いでいる。このような行動制限により、高級管理職員や技術者などを含めて多くの企業職員は派遣された滞在先でロングステイせざるを得ない状況に陥った。このため、PEに関連する税務リスクをはじめとした様々な税務リスクにつながる可能性が生じている。現在、既に数か国では新型コロナウイルス感染症に対応するためのガイドラインを制定し、外国法人の職員が新型コロナウイルス感染症により滞在先でロングステイせざるを得ない場合、比較的緩和したPE認定基準の適用を認めている。しかし、中国では現在まだこのような規定を公布していない。中国税務機関の現行のPE実務取扱い基準については、国家税務総局（以下「STA」）が2020年3月に出版した「租税条約実施事例集」におけるPE認定事例を参照することができる。

事例集において、STAは地方税務機関が対処した越境税務行政の法執行事例を多く収録し、各事例の処理に対して具体的な考え方や関連法規定の適用理由を説明している。同事例集の出版に伴い、納税者は有用な参考資料を入手できると共に事例中の税務機関の立場を踏まえて、自社の税務状況及び税務リスクを評価できる上、関連事案の解決に向けて地方税務局との合意にこぎつけるための対策にも役立つと考える。

PEに関わる2件の事例におけるドイツ企業及び日系企業は、それぞれ数回にわたり中国国外から職員を中国に派遣して、顧客に設備の据え付けに係る技術サポートを提供した。PE認定を回避するために、この2社の派遣職員の1人あたりの中国での年間滞在日数はいずれも183日を超えていない。これは、中国が締結した大部分の租税条約に定められたサービスPE及び建設PEの期間要件、すなわち、関連する職員の中国での滞在期間が「任意の12か月間において連続又は累計で183日を超える」という判定条件に満たない。しかし、税務機関は、分割して派遣された職員の活動はビジネス上関連性を持つため、関連性のあるプロジェクトに参画した職員の中国での滞在期間を連続計算する必要があると指摘した。滞在期間を連続計算した結果、183日を超えたため、この2社は中国国内でPEを有すると認定された。PEにおいて職員の賃金が中国国外で支給される部分もあったが、当該中国外支給賃金も中国国内源泉所得と見なされ、中国で個人所得税を課された。

- ドイツ企業のケースでは、当該企業は中国国内にある合弁会社と10件の契約を締結し、6年間にわたり10回計1,000人余りを中国に派遣していた。この10件の契約は個々に独立した契約に見えるものの、キーポイントとしてはこれらの契約は実質上、同一のエンジン生産ラインに関わる技術サポート及び指導提供のために定めたものであり、かつ、契約の履行順序もエンジンの生産工程と一致している。加えて、契約に基づくプロジェクトの実施者も当該独企業の同一技術部門から派遣されている。このため、税務機関はこの10件の契約に基づくプロジェクトを「同一プロジェクト又は関連性を持つプロジェクト」と認定し、ドイツ企業が提供したサービスは中国でPEを構成すると判断した。

- 日系企業のケースにおけるプロジェクトは比較的小規模なものであり、当該企業は2年間にわたり計15名の職員を中国に派遣していた。具体的には、中国国内にある企業が当該日系企業と個別に2件の契約を締結して数台の設備を輸入した。当該日系企業は職員を派遣することにより対象設備の据え付け及び指導などのサービスを提供することが契約の添付資料で記載されている。当該日系企業は輸出した設備は個々に独立した2件の契約の対象に属すると考えていたが、税務機関はこれらの設備が同一作業現場に据え付けられること、製品生産のためには設備同士を互いに連携させる必要があることから、この2件の契約には関連性があると判断した。契約の関連性に対する税務機関の判断は、PE認定の期間要件を巡る問題を解決したが、新たに機械設備に関して提供したコンサルティングサービスなどの役務が日中租税条約（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）の議定書に定められた例外規定の適用を受けられるか否かという問題が生じた。議定書第1条において、「日中租税条約第5条5の規定にかかわらず、一方の締結国の企業が他方の締結国内において使用人その他の職員を通じて機械及び設備の販売又は賃貸に関連するコンサルタントの役務を提供する場合には、当該企業は、他方の締結国内に「恒久的施設」を有するものとされない」と規定している。しかし、税務機関が調査した結果、当該日系企業からの派遣職員は中国顧客に販売に関連するコンサルタントの役務を提供しただけでなく、実際には、設備の据え付けに対しても監督管理の役務を提供したことが判明したため、日中租税条約の議定書における例外規定の適用を認めずに、PEを構成するものと認定して、かつ日本からの派遣者の労務提供による所得に対して個人所得税を追徴した。

## KPMGの所見



STAが上述の事例を事例集に収録した目的は、外国法人に中国でのPE課税問題に慎重に対応する必要があることを認識させ、単に個々の派遣者の中国での滞在期間が183日を超えないためPE認定課税リスクを回避できると想定してはならない。中国税務機関はビジネス上の取決め全般に対してその実態を詳細に審査する可能性がある。しかし、外国法人の職員が新型コロナウイルス感染症により中国での滞在を延長せざるを得ない場合、それに関する企業の取決めの真の意図がその職員をPE認定の期間要件を超えて中国で事業活動を展開させるものでない限り、STAは企業側から説明を聴取して判断するものと確信している。

## お問合せ先

### 華北地域

#### Li Lisa 李輝

Partner パートナー

Email: [lisa.h.li@kpmg.com](mailto:lisa.h.li@kpmg.com)

Tel: +86 (10) 8508 7638

### 華西・華東地域

#### Hirasawa Naoko 平澤 尚子

Partner パートナー

Email: [naoko.hirasawa@kpmg.com](mailto:naoko.hirasawa@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 3098

#### Xu Jie 徐潔

Partner パートナー

Email: [jie.xu@kpmg.com](mailto:jie.xu@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 3678

#### Wang Zhewei 王 哲蔚

Partner パートナー

Email: [zhewei.wang@kpmg.com](mailto:zhewei.wang@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2717

#### Morimoto Tadashi 森本 雅

Partner パートナー

Email: [tadashi.morimoto@kpmg.com](mailto:tadashi.morimoto@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2322

#### Hayashida Hironori 林田 弘徳

Partner パートナー

Email: [hironori.hayashida@kpmg.com](mailto:hironori.hayashida@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2286

#### Mokuta Masakazu 杳田 正和

Partner パートナー

Email: [masakazu.mokuta@kpmg.com](mailto:masakazu.mokuta@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2247

### 華南地域

#### Inanaga Shigeru 稲永 繁

Partner パートナー

Email: [shigeru.inanaga@kpmg.com](mailto:shigeru.inanaga@kpmg.com)

Tel: +86 (20) 3813 8109

#### Chen Vivian 陳蔚

Partner パートナー

Email: [vivian.w.chen@kpmg.com](mailto:vivian.w.chen@kpmg.com)

Tel: +86 (755) 2547 1198