

# 対策

小嶋税務会計事務所  
税理士 小嶋 大志

## 4. 貴社への適用

冒頭の質問の場合、以下の理由から、当該P Eに帰属する利益は中国において課税されることになります。

- 1) S社はP社の独立代理人に該当しないこと。
- 2) S社はP社の名前で契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使していること。
- 3) S社の活動は、「PEとされない活動」に限定されるものではないこと。

## 5. PE認定を受けた時の課税

PE認定を受けた場合には、工商行政管理局で工商登記、税務登記を行い、申告納税を行います。関連する税目は、企業所得税、営業税、個人所得税の3つです。

### 1) 企業所得税

企業所得税は、推定利益課税方式と呼ばれる方法で計算されます。課税対象報酬額に推定利益率を乗じて課税所得額を算出し、課税所得額に企業所得税率25%を乗じて、企業所得税を計算します。

課税対象報酬額とは、契約の報酬額をさし、推定利益率とは、所轄の税務局との交渉により確定した利益率のことで、通常、10～40%の範囲で確定します。

### 2) 営業税

営業税の計算方法は、課税対象報酬額に営業税率(3%又は5%)を乗じて計算します。企業所得税と同様に、課税対象報酬額は原則、契約報酬額となります。ただし、営業税は役務の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ものですので、PEの有無は課税関係に影響を与えません。

### 3) 個人所得税

短期滞在者免税の優遇措置が受けられなくなります。短期滞在者免税とは、日中租税条約の15条で認められているもので、通称183日ルールとよばれています。内容は、出張者の中国の滞在日数が183日以下であれば、中国で個人所得税は課されないというものです。ところが、183日ルールの適用を受けるためには、以下の3要件をすべて満たす必要があります。

①滞在日数が183日以下であること、②中国の居住者でない組織から給与が支払われていること、③中国国内のPEで費用処理されていないこと。

つまり、中国での国内通達では、PE課税を受けると推定利益率の計算上、推定経費の中に出張者の人件費も含んでいるものと解され、出張者の給与がP Eによって負担されると解釈されます。そうすると、③の要件である中国のPEで費用処理されていない、という要件に該当しなくなります。この結果、出張者が中国で183日以内しか滞在していないにもかかわらず、自動的に個人所得税が滞在初日から課税され

ることとなります。

## 6. 日本での課税方法

### 1) 企業所得税の処理

P社が国外で課税を受けた企業所得税は、外国税額控除制度を利用して中国で納税した企業所得税額を日本で確定申告することにより取り戻すことができます。ただし、外国税額控除制度を使うためには、国外所得金額を算出する必要がありますが、PE認定をうけた企業は推計利益率で税額を計算しているため、厳密には国外所得金額が算出されておらず、結果として外国税額控除制度を適用することに疑問が生じます。したがって、税額控除ではなく、租税公課として処理することとなります。

### 2) 営業税の処理

P社がPE認定を受け課税された営業税は、P社の租税公課勘定で処理します。

### 3) 個人所得税の処理

中国でPE認定をうけて、個人所得税の課税が行われた場合、日本側で所得税の確定申告を行い、外国税額控除制度を利用して中国で納税した個人所得税を取り戻すことができます。

## 7. 今後の対応方法

中国法人であるS社が、今後、顧客との販売契約の締結及び日本のP社の名前での署名、顧客との交渉、注文の取得といった販売活動における重要な機能を担わず、日本のP社に対する補助的な活動(中国における情報収集、顧客への技術サポート・トレーニング、ソフトウェアのインストールやメンテナンスなど)のみを行うということであれば、中国でPE課税を免れることは可能です。しかし、単に税金だけではなく、P社の中国市場での販売活動や契約に伴う利便性など総合的に判断して、最終的にどうすればよいかを検討することが必要です。

## 8. 最後に

この4～5年、中国では外資系企業がPE認定されるケースが著しく増加しました。この背景は、おそらく中国の産業構造の変化があると思われます。従来は外国企業からの投資は無条件で歓迎していましたが、最近では昔ながらの労働集約型の産業はむしろ中国から撤退してほしいという意図があるようです。そのため、PE認定をして、単に税収アップにつながるということだけではなく、環境やエコといった中国が本当にほしい技術をもった会社を呼び込み、新陳代謝をうながしたいという意図があるのでしょうか。こうした背景を踏まえ、中国事業のあり方を抜本的に見直す時期がきているかもしれません。

## Q&amp;A

## 中国ビジネス Q&amp;A

## 代理人 PE について、その影響と

**Q** 日本でソフトウェアの開発・販売を行っている会社（P社）が、中国に100%子会社（S社）を設立し、中国の顧客に対してソフトウェアのインストールやメンテナンス、顧客への技術サポート・トレーニングなどを委託しており、P社はS社に対して一定のサービスフィーを支払っています。ただ、S社の社員はP社のために中国顧客と交渉したり、中国の顧客から注文を獲得したり、P社の名前で販売契約の締結をして代理で署名したりすることもあります。この場合は、日本の親会社であるP社が中国で課税されますか？

### A 1. PE とはなにか？

国際課税には、「PE なければ課税なし」という基本原則があります。PE とは、Permanent Establishment の略で、日本語では「恒久的施設」といわれるものです。租税条約上非常に重要な概念で、租税条約上の相手国で事業所得が課税されるか否かを決定します。PE とは一般的に、「事業を行う一定の場所であって、企業がその事業の全体又は一部を行っている場所」をいい、具体的には、①事業の管理の場所、②支店、③事務所、④工場、⑤作業場、及び、⑥鉱山。石油等天然資源を採取する場所をいいます。

反対に、日中租税条約において、「PE とされない活動」については、以下のとおり規定されています。

- 1) 企業に属する物品または商品の保管、展示または引き渡しのためにのみ施設を利用すること。
- 2) 企業に属する物品または商品の在庫を保管、展示または引き渡しのためにのみ保管すること。
- 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、物品もしくは商品を購入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

### 2. 代理人 PE 課税の意義

P社が中国に支店を設けたり、事務所を構えたりしているわけではないので、中国でPEに該当するものはなく、中国で課税されることはないと考えがちですが、ここで気をつけたいのは、「代理人 PE」という概念です。P社が中国に物理的な場所や施設を持たなくても、その企業に従属する代理人を中国に置いて事業を遂行する場合、PEを通じて行う活動と実質的に同様の効果をもたらすことから、租税条約ではこの代理人そのものがP社のPEとみなされることがあります。

日中租税条約5条の6は、代理人PEについて以下のように規定しています。「……一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者（独立の地位を有する一定の代理人（以下、「独立代理人」）を除く）が、一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合、または、一方の締約

国内において、専ら又は主として当該企業等のために、反復して注文を取得する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その活動が上記に掲げる「PE とされない活動」のみである場合は、この限りでない」

すなわち、P社の子会社であるS社が中国でP社の名前で契約を締結する権限を持ち、かつ、この権限を繰り返して行使する場合、または、S社が主としてP社のために、反復して注文を得る場合は、S社はP社の代理人PEとみなして、S社を通じてP社が獲得した所得すべてが、中国で課税の対象になります。

ここで注意していただきたいのは、「契約を締結する権限」という文言ですが、最終的なサインをしなければ良いと誤解される方がいますが、ここでいう「契約の締結」は、契約の基本的な事項の交渉が含まれると解釈されており、契約の最終的なサインをすることに限定されないということです。

### 3. 「独立代理人」とは？

P社が中国で代理人を使ってビジネスをしている場合でも、その代理人がP社以外の会社の代理人もしているなど、P社だけのために継続して代理業務をしているわけではないのであれば、この代理人はP社のPEとはみなされません。このような代理人を「独立代理人」といいます。この「独立代理人」の要件は、

- ①法的にも経済的にも企業から独立していること、
- ②企業のために行為する場合、自己の事業の通常の過程で行為すること、とされています。

また、独立性の判定においては、代理人として行う事業の責任の程度と負担すべきリスクが考慮されます。つまり、S社がP社から詳細な指揮命令や管理支配を受けておらず、S社自身の技術や責任のもとで代理業務を行っている場合は、「独立性が保持されている」として「独立代理人」として認められます。この「独立代理人」として想定しているのは、仲買人（ブローカー）、問屋（手数料代理人）や日本の総合商社等です。海外の企業が日本の総合商社を代理人として、日本でビジネスを行っていたとしても、通常この総合商社は当該海外企業が日本に保有するPEとはなりません。