

発行番号： 62号

発行日： 2010年9月

内容： ベトナムにおけるPE課税の現状と今後

筆者： IGL (VIETNAM) CO., LTD. 實原享之

1. はじめに

昨今、新興国においてPE課税が強化されている。例えば、中国において、長期(6カ月超)のコンサルティング業務がPE と認定され、みなし法人所得税および個人所得税が課税される事例が注目を集めている。また、インドでは、本来非課税であるはずの駐在員事務所がPE 認定を受け、追徴課税されるケースが報告されている。中国やインドに限らず、PE 認定を考える上で問題になるのは、支店や工事現場の事務所など物理的に存在する拠点がPE と認定されるだけでなく、それ以外の事業拠点についても「みなしPE」とされる実態があるためである。またPE 認定については租税条約だけでなく、国内法についても慎重に検討する必要があり、複雑な問題となっている。国境を越えてグローバルに活動を行う多国籍企業にとっては、複数の国から重複して課税される可能性があるため、重要な問題として慎重に取り組む必要がある。本稿では、PE 課税の基本概念およびベトナムにおいて問題となるPE 課税の現状について報告する。

2. PE とは

PE とは、租税条約等で外国法人や非居住者に対する各国間の課税の範囲を決定することなどに用いられる概念であり、会社や個人が事業を行う一定の場所等をいう。例えば、外国法人がベトナムにおいて行う事業から生じる所得は、ベトナムにPEを有する場合には課税、有さない場合は非課税となる。

【ベトナム国内法上のPE の定義】

PE の正確な定義は各国の国内税法や各国間の租税条約等により異なり、ベトナムでは、Circular No. 133/2004/TT-BTC において、「企業がベトナム国内に有する、製造、その他の事業活動の一部または全部を行う場所であり、時間や場所は限定されない」と定義されている。また、PE を通じて事業活動を行っていると思なされるケースとして、以下が例示されている。

- 支店、出張所、その他の事業所、工場、作業場、鉱山、ガス井、貨物輸送の為の倉庫および天然資源の探査・開発の為の施設を有している場合

- 建設、据付け、組み立ておよびその他の作業、またはその作業の指揮監督の役務の提供を、6カ月もしくは3カ月以上(租税条約によるⁱⁱ⁾)の期間を超えて行う場所
- コンサルティングサービスを含む役務の提供を、ベトナム国内で、自社の従業員もしくはその他の者を通じて、連続する12カ月のうち183日以上行う場合
- 企業がベトナム国内に、その企業のために契約を締結する仲介人または代理人を有する場合
- 企業が、企業の名義で交渉し、契約を締結する権限を有するベトナム駐在者、若しくは企業の代理人として商品の引き渡しを反復継続して行う権限を有する者を有する場合

恒久的施設の概念は日本やベトナム独自の考え方ではなく、OECD 租税条約モデルに組み込まれている概念であるため、上記ベトナム国内法上のPE の定義は、一般的に先進諸国で適用されている概念とそれほど大きな差異はない。しかし、ベトナムにおいてPE を考える場合、外国契約者税の問題や、日越租税条約における取り扱いに留意する必要がある。以下、それぞれについて説明する。

3. 「PE なければ課税なし」の原則と外国契約者税

「PE なければ課税なし」の原則は、国際税務の大原則である。日本を含め、一般的には個人所得税法および法人税法に基づき、国内に支店などのPE がなければ非居住者や外国法人に課税しないこととなっている。事業活動の拠点がPE に認定されるか否かによって、法人所得税が発生や個人所得税の183 日ルール適用の有無が決まる。ただし、ベトナムの場合、PE の有無に関わらず課税する国内法が存在している。これが外国契約者税である。

外国契約者税とは、外国の個人または法人が、ベトナム国内の個人または法人と締結した契約、あるいは合意・約束に従い、それら外国人または外国法人(外国契約者)がベトナム国内で経済活動を実施することによって得た所得に対し、ベトナムで課される税金である。外国契約者税は、付加価値税(VAT)部分と法人税(CIT)部分から構成されている。

Circular 134/2008/TT-BTC(外国契約者税の現行規定)により、外国契約者がベトナムにある企業等に対してサービスを実施し、その対価を得る際に、当該外国契約者がベトナムに恒久的施設を有するか否かに関わらず、その発生した所得や付加価値に外国契約者税が課せられると規定されている。なお、Circular 134 には、国内税法が租税条約と相反する場合は、租税条約の規定が優先されるとの記載もあるが、実務的には当該規定が優先されており、齟齬が生じている。

4. 日越租税条約における取り扱い

日越租税条約では、外国契約者税についても、法人税部分については二重課税防止のための外国税額控除の適用が認められている。また恒久的施設については、「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」と広い意味で捉えられている。

具体的には、(a) 事業の管理の場所、(b) 支店、(c) 事務所、(d) 工場、(e) 作業場、(f) 鉱山、石油または天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所、(g) 倉庫が例示されている。

基本的には、前述したベトナム国内法(CircularNo. 133/2004/TT-BTC)に規定される内容と変わらない。ただし、租税条約では、独立代理人について明記されている。一方の締約国の企業が他方の締約国の者をその代理人としていた場合であっても、その代理人が法的にも経済的にも当該企業から独立しており、かつ自身の通常の事業活動の一環としてその代理活動を行う場合には、独立代理人として見なされ、恒久的施設には当たらないことが規定されている。また、保険料の受領または保険契約をする保険業者(保険PE)も、租税条約のみに規定される内容である。

5. 実務上の課題と総括

上に述べた外国契約者税の納税義務者の定義と日越租税条約の規定との齟齬の問題について

は、国内法よりも租税条約の規定を優先して適用することが論理的であり、国内法にも明記されてはいる。

しかし、実務ではベトナムにおける租税条約の適用は、管轄税務局への事前認可を前提としており、自動的に適用が認められる性格のものではないため、税務局の対応に従う必要がある。特に、外国契約者税については、源泉徴収により納税義務を負う者はベトナム現地法人であり、税金の負担者である外国法人ではないため、関係法人でなければ、ベトナム法人が租税条約適用のために外国法人に代わって税務局と協議を行うことは稀であり、その適用が難しいのが現状である。従って、PE がないにも関わらず外国契約者税として法人所得税が課されてしまっている。

一方、ベトナムでは現時点で、客観的にPE があると認められるような作業現場等があった場合でも、契約および代金決済がベトナム国外で実施されている場合、税務当局が積極的にPE を認定し、課税するといった事例は聞かれない。しかし、中国やインドでの徴税実務を鑑みると、ベトナム税務当局は今後、国内にある外国企業のPE と疑わしき施設に対しては、積極的に課税する方向になる可能性が高いようにも思われる。この点については税務局に事前に確認する必要があるが、問い合わせを行っても明確な回答が得られない、また税務局によって見解が統一していないことも多い。

しかし、前述のCircular No.133/2004/TT-BTC では具体的な例が幾つか挙げられており、このようなケースに該当・類似する場合には、積極的にPE 認定される可能性が高いと考えられる。以下、その一部を紹介する。

- ベトナムにおいて架橋工事を落札した日本企業Z が、杭施工を下請け業者Y に5カ月間の工事期間で発注し、その後自社で、完成までの工事を5カ月間の工事期間で施工した場合、合計の工事期間は8カ月と見なされ、PE と認定される。
- ベトナム企業V が、絵画の保管・配送の代理人契約を英国企業H と結ぶケース。当該契約により企業V がH 以外の企業と契約することが許されない場合、英国とベトナムの間の租税条約に基づき、企業V は企業H の代理人としてPE 認定される。

このようにベトナムでPE の問題を検討した場合、PE なしで課税されてしまうという問題と、今後PE と認定され課税される可能性という2点が挙げられる。

実務的には、いずれの問題も自社内で対応策を検討するのは難しい。租税条約上の免税適用の実務上の課題については、今後、是正されていくと考えられ、公的機関や専門機関等から、現状および今後の動向について情報収集することをお勧めする。また、PE 認定を回避するための形式および実質要件の検討については、法的な規定だけでなく、税務当局の動向、他社事例を踏まえた対応策を検討していくことが望ましい。

ⁱ恒久的施設(Permanent Establishment)

ⁱⁱ日越租税条約では6カ月と規定されている。