



# 中国における駐在員に対する恒久

**Q** 当社は3年前に中国現地法人を設立して、駐在員を派遣し、品質管理、技術開発などを担当させています。昨年上半期から現地税務当局が当社現地法人に対して駐在員による恒久的施設の申告及び企業所得税の納付を求めてきました。中国において最近恒久的施設課税が強化されたと聞いておりますが、駐在員に対するPE課税の問題点と対応をご教示ください。

## A 1. 中国におけるPE課税問題の背景

中国では2008年から新しい企業所得税が実施され、外資企業所得税と内資企業所得税の二本建税制が統合されました。そのうち、居住者而非居住者概念の導入が注目されており、この概念に関連する諸制度の整備が着実に進められてきました。たとえば09年以降諸制度の整備の一環として、国家税務総局が「非居住者による工事業請負及び役務提供に係る租税管理暫定弁法」(第19号令)<sup>注1</sup>など一連の通達を公布しています。諸制度の整備に伴い、徴収管理も強化され、加えて08年米国発の金融危機により、企業業績が不振に陥り、税収不足が懸念され、税務当局も経済活動との中立性を図りながら、税収の確保に躍起することになりました。

諸制度の実務確認及び徴収管理強化のフォローアップとして、09年7月に国家税務総局国際司は際便書簡「2009」103号などを通達、外国企業の駐在員の役務提供による恒久的施設(Permanent Establishment、以下、PEという)の申告及び納税状況について、特別調査を行うよう各地の税務機関に要請しました。特別調査の指示を受け、一部の地域の税務当局も実施通達を公表し、期限付きで調査票への記入と提出を求め、外国企業(以下、日本企業)の駐在員に対して調査を実施しました。<sup>注2</sup>

このPE認定にかかわる調査については、日本企業から見ると、明らかに従来の政策措置と異なり、これまで各地の税務当局に承認されてきたPE課税の方針との整合性、一貫性が取れていないので、この突然の変更に対して戸惑いを隠せないでいます。

## 2. 駐在員へのPE課税

日本企業は中国現地法人に人員を派遣し、管理職、技術職などを担当させ、現地法人の管理または技術指導などの業務を遂行させ、これらの駐在員給与などは日本企業がいったん駐在員本人に支給し、その後給与相当額を現地法人から送金してもらうことは実務上よくあります。

これまで、外商投資企業が給与相当分を外国親会社へ送金するとき、駐在員の個人所得稅納稅證明書を提示すれば、送金することができ、税務機関も特にPE認定などを行ってき

ませんでした。

しかし、前記の国家税務総局の特別調査の指示では駐在員を通じた中国国内企業への管理または技術サービスの提供により回収した派遣費用及び関連費用について、規定の企業所得税の申告納税義務を履行していない行為に対して、特別調査を行うもので、駐在員がPEを構成していることが前提になっています。

国家税務総局が指示したこの特別調査は一見して理不尽に見えますが、それなりの理論付けがあります。

### ①駐在員の職務内容

駐在員が外形上現地法人の管理職または技術職などを担当していますが、一部の駐在員は現地に移った根拠は一枚の辞令のみで、現地法人とも労働契約は未締結で、駐在員が実際に行った業務の一部またはほとんどが親会社のためというケースがよくみられます。

### ②親会社による給与格差補填

中国に派遣している駐在員の給与は現地法人の中国パートナーの給与レベルに合わせるか、または現地法人の財務状況を鑑み、親会社が給与の格差補填を実施しているケースが多くあります。

もともと日中租税条約により、建設工事のような工事現場(以下、3項PE)、及びコンサルタントのような役務提供(以下、5項PE)が通算で6カ月を超えたとPEと認定することが理論上可能になります。<sup>注3</sup>

①の場合、税務当局は3項PEと5項PEに着目し、日本企業が人員を派遣して、現地法人から回収する派遣費及び関連費用、特に派遣費が駐在員の給与総額より上回った部分はその駐在員を通じて現地法人に管理またはサービスを提供したもので、駐在員が中国に通算6カ月を超える滞在となる場合、PEとして認定すべきだと考えています。この場合、営業税を徴収する上に、派遣費収入に対して15~50%<sup>注4</sup>で利益を査定し、所得税を徴収することになり、また、駐在員には個人所得稅の183日免税の優遇ルールが適用されなくなります。

②の場合、日本側で問題視されることはご存知のとおりですが、実際のところ、中国でも駐在員の給与格差補填が問題視されています。合併企業の場合、中国従業員の給与レベルに合わせるため駐在員の給与の一部について日本側が価格

# 的施設課税の問題と対応

有限責任監査法人トーマツ 中国室  
鄭 林根

補填を実施していることは合理的に説明できますが、外資100%の企業でもこのような格差補填を行うのは合理的に説明できないので、その補填部分は駐在員の親会社のために勤務した対価ではないかと税務当局が疑っています。

## 3. PE 課税強化への対応

本件に関して、日本企業の駐在員の中国での活動が PE となるか否かを判断する際、もっとも重要なポイントは、駐在員の「実際の雇用者が誰であるか」ということですが、具体的には下記の点を考慮されると考えます。

- ①法律の形式上、現地法人との雇用関係があるか
- ②雇用契約と勤務実態が合致しているか、即ち、駐在員の業務が現地法人の職務であるか。
- ③現地法人が日本企業に支払う費用は役務提供報酬か、立替給与のみであるか。

駐在員の役務提供が現地法人に対するものか、それとも日本親会社にするものかについて、税務機関が判断する際に、駐在員が現地法人と労働契約を締結しているか否か、労働契約を締結した場合、駐在員が現地法人のために勤務し、かつその管理に服従するか否かの条項もあわせて確認することになります。たとえば、駐在員の給与・雇用期間の決定権、駐在員の指揮系統、駐在員の業績評価などにより、現地法人のために勤務しているか否かを判断します。駐在員の勤務実態を確認し、駐在員が現地法人のために勤務することが確認されても、現地法人の日本親会社への支払いが駐在員の給与総額を超えるような場合、それに対して合理性の説明が不十分であれば、PE として認定される可能性が高まります。

現状では国家税務総局が要請した特別調査について、各地の税務局が温度差こそありますが、指示とおりに実施しております。ただ、関連問題に対する税務処理についてまだ結論を出しておりません。

日本企業としては派遣を実施する前に、裏づけとなる関連書類、即ち、駐在員が中国で職務を担当することを証明する書類等を準備、完備する必要があり、また赴任後、現地法人との雇用関係も確立する必要があります。

なお、PE 課税リスクを回避するため、可能な限り、日本親会社による給与の立替を最小限にし、どうしても立て替えを避けられない場合、現地法人からの請求額は立て替えた給与相当額にとどまり、立替費用にマークアップを加えることも避けたいと思います。このほか、差額補填についても日中両方の税務リスクから可能な限り、その負担を回避すべきと思います。最後に、3万ドル以上の送金に当たり、銀行への申請書類の中、国家税務局と地方税務局の捺印した「税務証

明」が必要であるため、税務局が外国企業の PE 問題を指摘する可能性があることもご注意いただく必要があります。

特別調査によって明めになった駐在員の PE 課税問題は製造業とサービス業、特に自動車製造業を中心に発生していますが、今後調査結果の分析などにより、ほかの業種への横展開も予想されますので、その動向を留意しつつ、専門家と相談して、事前に対応策を検討する必要があります。

(注1) 非居住者企業の課税と徴収制度の整備として、国家税務総局は下記のような通達を次々と公表しています。09年1月20日「非居住者による工事作業請負及び役務提供に係る租税管理暫定弁法」(令第19号)、09年1月22日「非居住者企業所得税集計納付管理弁法」(国税発「2009」6号)、09年8月24日「非居住者が租税条約の待遇を享受することに関する管理弁法(試行)」(国税発「2009」124号)、10年2月20日「非居住者企業所得税の査定徴収管理弁法」(国税発「2010」19号)など。

(注2) 大連、天津、広州などの税務当局が国家税務総局の特別調査の指示を受け、駐在員に対して、特別調査の調査票の記入・提出を求めた。調査票の記載事項には派遣者の基本情報(たとえば、氏名、国籍、パスポート番号、出入国時期、勤務部門、職務など)、派遣契約、労働契約の締結及び届出状況、関連費用の派遣先への支払いと本人への支払いの状況、関連納税状況が含まれています。

(注3) 日中租税条約第5条第3項:「建設工事現場または建設、組立工事もしくは据付工事もしくはこれらに関連する監督活動は6カ月を超える期間継続する場合に限り、恒久的施設とする」。また、第5条第5項:「一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事または複数の関連工事について、12カ月の間に合計6カ月を超える期間に行われるときに限り、当該企業は当該他方の締約国に恒久的施設を有するものとされる」。外国企業が中国に PE を有するものと認定された場合、日本企業は中国税法及び日中租税条約の関連規定に基づき、中国国内での役務提供によって得られる所得に対して企業所得税を納付する必要があり、また営業税と個人所得税の納付も必要となります。

(注4) 『非居住者企業の所得税査定徴収管理弁法』の公布に関する通知(国税発[2010]19号)