

# 中国ビジネス Q&A 出張者および出向者を巡る税務上のトピック

**Q** 近年、中国へ出張者および出向者について、PEの問題に留意が必要とよく聞きます。これはどのようなことか、その概要を教えてください。また併せて、最近行われた個人所得税法の改正のうち日系企業の出向者等に影響する改正の概要を教えてください。

**A** PEとは英語の Permanent Establishment の略で、日本語では恒久的施設と言います。これは、国際課税における概念で、ある国の企業が他国に PE を有していると認定された場合、当該他国で事業所得に対して課税されることになります。日本本社が事業を行うために何らかの物理的な拠点を海外に有している場合はその拠点が PE として認定される可能性があります。また、たとえ海外に物理的な拠点を有していなくても、従業員を海外に派遣して一定期間活動させていれば、その活動自体が PE と認定される可能性もあります。出張および出向のいずれのケースも、従業員を海外に派遣し一定期間活動させることになりますので、出張者および出向者の活動自体が PE 認定される可能性があり、留意が必要と言われる所以です。また、最近の個人所得税法の改正（2019年1月1日施行）で、他国から派遣されている個人の中国国外源泉所得の免税に関する取り扱いが変更され、また、従来は月ごとに確定していた給与の個人所得税を19年度以降は年度ごとに確定するようになった他、特別付加控除の制度も新たに導入されました。これらの事項は日本人出向者等の個人所得税額に影響が出る可能性があり留意が必要です。

## 出張者および出向者と PE の関係

### 1. PE について

上述の通り、日本本社が従業員を海外に派遣し活動を行わせる場合には、派遣先の国で PE に認定される可能性があります。従って、出張および出向のいずれの形態でも日本本社が従業員を海外に派遣するため、常に PE 問題が付随するのです。

日中間の税務事項に優先適用される日中租税条約によれば、例えば日本本社が従業員を中国に一定期間派遣して中国において教育訓練や経営管理などの専門的役務の提供を行う場合に、こうした活動自体が PE（一般にサービス PE と呼ばれます）であると規定されています（日中租税条約第5条5項参照）。

### 2. 出張者と PE

#### ① 出張者と PE の関連性

出張の場合には、その目的は多岐に亘ると思えますが、派遣先で一定期間にわたり専門的役務を提供するようなケースでは、まさに上述の日本本社が従業員を

海外に派遣して一定期間サービスを提供する場合に該当し、サービス PE と認定されるリスクがあります。中国では実務上、出張者の役務提供対価を中国から日本に送金する際に当局から PE 認定を受ける可能性があります。

無論、出張者による派遣先での役務提供が一定期間を超えないようなケースでは、PE とはなりません。PE とならない場合は、日中間であれば、日中租税条約で中国短期滞在者に関する個人所得税の免除規定が設けられていますので、免除要件を充たす限り企業所得税、個人所得税のいずれの課税関係も発生しません。

#### ② 出張者の活動が PE 認定された場合の影響

出張者の活動が PE に該当すると認定された場合、派遣元である日本本社が PE に係る事業からの所得を計算して企業所得税を納税することになります。また出張者も中国での滞在日数に関わらず個人所得税を課税されます。

さらに、日本での影響とはなりますが、日本本社が出張者に課される中国の個人所得税を負担する場合は、負担額が出張者にとっての経済的利益とみなされ

	PE 認定あり	PE 認定なし
企業所得税	PE に係る事業からの所得について課税される。	課税されない。
個人所得税	短期滞在者の免除要件を充たさないため、中国滞在が暦年で 183 日以下であっても課税される。	短期滞在者の免除要件を充たす場合には課税されない。

# クについて

EY 新日本有限責任監査法人  
シニアマネージャー 阿部信臣

ます。そのため日本において所得税の源泉徴収が必要になるとともに住民税や社会保険料も増加することになり留意が必要です。

31 ページ下段の表に、出張者の活動が PE 認定される場合とされない場合の税務上の影響をまとめました。

## ③ 国家税務局と地方税務局の統合

従来、企業所得税は国家税務局、個人所得税は地方税務局それぞれの管轄でした。しかし、18 年 6 月以降、まず省レベルから、国家税務局と地方税務局が統合されることになりました。企業所得税と個人所得税の管轄税務局が異なっていた時には、出張者の活動が PE 認定されて企業所得税が課税された場合でも個人所得税は課税を免れたケースも見受けられました。しかし今後は、PE 認定された場合には漏れなく企業所得税と個人所得税の双方が課税される可能性が高まりますので留意が必要です。

## 3. 出向者と PE

### ① 出向者と PE の関連性

出向の場合には、出向者は日本企業の中国子会社と労働契約を締結し中国子会社で勤務します。そのため出向者は形式的には日本本社の従業員の立場で勤務しているわけではないため、出向者が提供するサービスは日本企業のサービス PE には該当しないようにも思えます。しかし例えば、出向者の業績評価や出向者の人数・報酬額等の決定を中国子会社ではなく日本本社が行っている場合など、出向者が実質的には日本本社の管理下で勤務している事実が認められるような場合には、日本本社の使用人として中国で長期的に事業活動を行うものとみなされ、サービス PE に認定される可能性があります（国家税務総局公告 [2013] 19 号）。

### ② 出向者の活動が PE 認定された場合の影響

出向者の活動が PE 認定された場合には、例えば、日本本社が立て替えた出向者の給与を中国子会社が日本本社に送金する際に、当該立替給与が役務提供の対価とみなされて企業所得税の納税を求められる等の実務上の影響が出ることが考えられます。

## 個人所得税法の改正について

18 年 8 月 31 日、改正された「中華人民共和国個人所得税法」（19 年 1 月 1 日施行）が公布されました。本改正により、個人所得税の取り扱いに関する多くの

点が変更されたため、留意が必要です。例えば出向者にも関わるものとして、以下のような変更点が挙げられます。

### 1. 中国国外源泉所得の免税の取り扱い

改正前の旧個人所得税法では、中国出向者は中国の連続居住年数（連続 30 日または累計 90 日を超えて中国国外に滞在しない年数をカウント）が 5 年を超えなければ、中国国外源泉所得（例：日本で所有する不動産からの賃貸料、等）について免税とすることが可能でした。しかし改正後は、中国の連続居住年数（中国居住、満 183 日以上となる年数をカウント）が 6 年を超えなければ中国国外源泉所得について免税とすることができるようになりました。そのため、従来よりも中国国外源泉所得に係る個人所得税の免除を受けられる可能性が高まったといえます。

### 2. 年度ごとの税額計算と特別付加控除制度の導入

旧個人所得税法では給与所得の個人所得税は月ごとに納税額が確定されましたが、改正後は個人所得税額を年度ごとに計算することになりました（ただし、月次の源泉徴収は引き続き行われます）。また年度ごとに税額を計算する制度の導入に合わせ、給与所得の他、役員報酬、原稿料、使用料に関する所得を合算した総合所得の概念が導入され、総合所得について年度ごとの税額を計算することになりました。給与所得に含まれる賞与に関して、従来は、一定の賞与については優遇された方法により単独で税額を計算することが認められており、今後 21 年度までは経過措置としてこの方法を引き続き適用できます。しかし、22 年度以降は年間の総合所得に合算して税額を計算する必要がありますので増税となる可能性が高いでしょう。

また今般、課税所得の計算上、特定項目について控除を認める特別付加控除が導入されました。外国籍個人（日本人出向者等を含む）について従来は、住宅手当や子女教育費等について非課税とする措置が適用されてきました。この措置についても 21 年度までは経過措置として特別付加控除との選択適用が認められますが、22 年度以降は非課税の措置は廃止されますので増税となる可能性があります。