

# 中国ビジネス Q&A

## 中国子会社に出向者を赴任させる

**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、P社の社員をS社に出向させる計画です。中国の子会社に出向者を出す際に税務上注意しなければならない点はどこでしょうか？また、出向社員の給与は基本的にS社が負担しますが、まだ設立間もないため、P社はS社との給与の格差を補てんする意向ですが、税務上、何か問題はありますでしょうか？

**A** 1. PE とはなにか？

国際課税の基本ルールとして、「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。「恒久的施設」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または一部を行っている場所」をいい、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、および、f) 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。

- イ) 企業に属する物品または商品の保管、展示または引渡しのためにのみ施設を利用すること
- ロ) 企業に属する物品または商品の在庫を保管、展示または引渡しのためにのみ保管すること
- ハ) 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
- ニ) 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
- ホ) 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。

PEは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。つまり、親会社であるP社は中国国内にPEがある場合のみ、中国で申告納付義務があり、中国国内にPEがない場合は申告納付する義務はありません。

2. PE 認定のリスク

P社はS社に出向者を出していますが、この事実のみを持って中国国内にPEが存在するとはいえません。しかし、最近の

**【日中租税条約第5条第5項】**  
 一方の締約国（日本）の企業が他方の締約国（中国）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（プロジェクト）又は複数の工事（プロジェクト）について12か月の間に合計6か月を超える期間行われる時に限り、当該企業は、当該他方の締約国（中国）内に「恒久的施設」を有するものとされる。  
 ※日本から中国に出向者を派遣している前提で、( ) 内を加筆しています。

中国の課税の強化の傾向から、海外の親会社からの出向者も税務調査の対象とされ、PEとして認定されているケースが増え始めています。中国税務当局が出向者をPEとして認定する法的根拠は日中租税条約の第5条第5項の項目です。

わかりやすいいかえると、「日本の会社の従業員が中国国内においてコンサルタント業務を提供している場合において、その業務（プロジェクト）について1年間の間に6カ月超の期間にわたって行われているときは、中国国内にPEを有していると認定する」ということです。つまり出張が出向かは別にして、日本の親会社の社員が中国の子会社でコンサルタントの役務の提供を、6カ月超行っていると日本の親会社のPEが中国にあるとみなされ、日本の親会社が中国で課税されるということです。

3. 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。一般的に関連する税目は、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。課税対象となる営業取引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。

営業取引額とは、契約上の取引額をさし、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が、多くの場合30%前後とされています。

②営業税

営業税の計算方法は、課税対象となる営業取引額に営業税率（3%または5%）を乗じて計算します。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日ルールの適用をうけるためには、以下の3要件をすべて満たす必要があります。

- イ) 滞在日数が183日以下であること
- ロ) 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

# 場合の課税問題について

小嶋税務会計事務所  
代表・税理士 小嶋大志

ハ) 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 PE によって負担されていると解釈されます。そうすると、ハ) 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。

## 4. PE 認定を受けないために注意すべき点

出向者が PE 認定を受けないために、どこに気をつけたらよいか、この点について、2010 年 7 月に出された国税発 [2010]75 号第 5 条に下記のような通達が出ております。

### ①親会社の PE と認定されない場合

親会社が子会社の要求に応じて子会社の業務のために子会社へ派遣した人員の雇用主は子会社であり、子会社はその業務について支配権を有し、親会社ではなく、子会社はそのリスクと責任を負う。この場合には、これらの派遣者の活動は、親会社の子会社所在国における恒久的施設とはならない。

### ②親会社の PE と認定される場合

親会社が自社の業務のために子会社に人員を派遣している場合において、以下の基準のいずれかに合致すれば、これらの派遣者が親会社のために勤務していると認定することができる。

- イ) 親会社が派遣者の業務について支配権を有し、かつ、そのリスクと責任を負っている。
- ロ) 子会社への派遣者の人数及び基準は親会社により決定される。
- ハ) 派遣者の給与は親会社が負担する
- ニ) 親会社は、子会社への派遣者の活動により子会社から利益を獲得する

ここで注意すべき点は、PE と認定される場合の条件ですが、各基準の「全てに」合致する場合ではなく、「いずれかに」合致する場合は、PE 認定される可能性があるということです。PE 認定課税を防ぐために、出向者を出す際に、親子間で出向契約書を作成して、その契約書に現地での業務内容、出向の基準や期間、給与や税額、各種手当の負担などの取り扱いを明記し、人員の派遣はコンサルタントの役務の提供ではなく、あくまでも単なる出向であることを示す必要があります。

また、6 カ月のカウントの仕方ですが、国税函 [2007]403 号によると、月の途中で入国や出国があった場合には、その月をそれぞれ 1 カ月として計算します。なお、その計算期間中に連続 30 日以上中国国内に滞在しない期間がある場合には、1 カ月分減らすことができます。

## 5. 給与の格差補てん金および日本払いの給与の取り扱い

①法人税の取り扱いでは、親会社である P 社の使用人が中国

子会社である S 社に出向した場合に、P 社が S 社との給与条件の較差を補てんするためにその出向者に対して支給した給与の額 (S 社を経由して支給した給与の額を含む) は P 社の損金の額に算入することができるものとされている。ただし、この較差補てん金の損金算入は、S 社がその出向者に支給する給与の水準がその出向者が S 社の法人において提供する役務 (勤務) の内容やそのレベル、責任の度合い等に照らして社会通念上相当であることが大前提となっています。

②仮に、P 社が負担する給与負担金の額が過大であったと認定された場合、P 社と S 社は 100% の資本関係のため、移転価格税制の対象となり、その過大補てん部分が全額損金不算入の寄附金として取り扱われることになるものと思われます。

③中国子会社の出向者に日本で留守宅手当として給与を支給するケースがあります。これは、日本の親会社から出向者に一定額の給与を支給しなければ、日本での年金などの社会保険が切れてしまうことや、中国子会社の経営状態が思わしくないため、定められた給与を満額支給できないなど様々な要因があります。この場合、法人税の基本通達では、出向先が経営不振で賞与を支給することができない場合や、出向先法人が海外にあるため、出向元法人が支給する留守宅手当等については、寄附金課税されないとされています。ただし、どの程度の額までなら損金に認められるかといった基準は示されていないので、周りの状況を見ながら個々に判断する必要があります。

## 6. 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。一方、日本では PE 認定の話はあまり聞くことはありません。これは、中国にはたくさんの技術者やコンサルタントが派遣されてきているという背景があります。中国の税務当局としては、この現状を利用して PE 認定すると企業所得税だけではなく、個人所得税も増加するという、「一粒で 2 度おいしい」うまみがあります。さらに、理論的には中国の PE に働きに来た人は、1 日しか中国で働かなくても、個人所得税の申告書を出さなくてはなりません。このように中国の現状と広範囲な税収アップが結び付き、結果として、PE 認定が厳しくなっているという背景があると思われます。

また、従来は、中国政府としては、中国に進出する企業としては外資ならば何でもよいという積極的な態度でした。外資が進出してくれば、税収や雇用が増えるというプラス面の影響が大きかったからです。しかし、経済成長をバックに国民の生活水準が上昇してきたことから、低賃金型の単なる労働集約型の産業はこれ以上は不要で、環境技術やハイテクといったコアな技術を持った企業に進出してほしいという意図があります。こうした背景を踏まえて、中国子会社とのビジネスのあり方や社員の派遣の仕方などのあり方を今一度見直す必要があります。