



## 新型コロナウイルス感染症に伴う国境を跨ぐ人員派遣に関する税務上の検討事項

2020年、新型コロナウイルス感染症（以下「COVID-19」という）の拡大に伴い、中国と外国間との渡航制限などの措置により、日本から中国に向かった日本国籍の個人が日本に一時帰国した後、中国に渡航できなくなり、中国外での滞在が長引く場合が出てきている。それにより国境を跨ぐ勤務者の勤務地が一時的に変更され、中国での個人所得稅納付方法に影響が出たり、中国及び日本（またはその他の国と地域）における個人所得稅の二重課稅や恒久的施設（以下「PE」という）などの税務問題が生じる可能性がある。

本稿では、事例を通じて、COVID-19の影響により国境を跨ぐ勤務者が直面する中国税務の問題を検討する。

### 事例その1：外国籍出向者が日本で長期滞在する場合

日本国籍 A さんは中国現地会社に出向し、出向期間において中国現地会社での職位のみを有し、給与全額は中国企業が負担している。2020年1月31日に A さんは日本に一時帰国したが、渡航制限により9月末時点まで中国の職場に復帰できなかった。日本での滞在期間中、在宅勤務により中国企業のために働き、2020年における日本での居住日数が183日を超えることとなった。

まず、当該日本国籍個人は日本に長期滞在することにより、日本での個人所得稅の納稅義務及び PE 課稅が生じる可能性があり、日本税務の専門家に意見を求めることをお勧めする。

一方、本事例における中国個人所得稅の分析は下記のとおりである。

#### ● 外国人に対する中国税務上の居住者と非居住者の判断基準

改正後の「中華人民共和国個人所得稅法」及び「中華人民共和国個人所得稅法實施條例」（以下、「新個人所得稅法」という）は2019年1月1日に正式に施行された。新個人所得稅法によると、居住者と非居住者の個人所得稅の課稅方式が異なるので、ステータス轉換により過少納付、若しくは過大納付の問題が生じる。

居住者：中国に習慣的に居住する住所を有しないが、一暦年内に中国国内で累計して183日以上滞在する外国人。

非居住者：中国に住所を有せず且つ一暦年内に中国国内で累計して183日未満滞在する外国人。

#### ● 居住者と非居住者の中国個人所得稅の課稅方式の違い

居住者が取得した総合所得（給与所得、役務報酬、原稿料、ロイヤルティ）に関して、年間所得による稅率表に基づき個人所得稅を計算し、且つ月次予納、年末確定申告方式を採用する。

非居住者が取得した総合所得に関して、月次所得による稅率表に基づき個人所得稅を計算し、月次の確定申告を行う。非居住者は通常年末確定申告を行う必要がない。

#### ● 居住者・非居住者のステータス轉換による中国個人所得稅の納稅額への影響

日本国籍の出向者は中国国内において習慣的な永久住所を有しないため、中国での滞在日数によって税務上における居住者のステータスを判断する。一納税年度内において中国国内に滞在する日数が累計 183 日未満である場合、日本国籍の出向者は非居住者と判定される。各年度の年初における月次申告の時点において、住所を有しない個人の実際の居住日数はまだ不明確である。よって、実務上、当年度の中国居住日数を見積もって居住者若しくは非居住者であるかを事前判断した上で、相応する課税方式で個人所得税を計算し納付することが一般的である。

一方、中国での滞在日数により居住者・非居住者のステータス転換が生じる場合、財政部・税務総局公告 2019 年第 35 号によると、下記のとおり対応する必要がある。

予測の状況	実際の状況	対応方法
非居住者	居住者	非居住者として月次申告している外国籍個人が、中国における滞在期間の延長により居住者となった場合、月次申告の方法を変更せずに、帰国前または翌年の 3 月 1 日～6 月 30 日において、居住者のステータスに従って確定申告を実施し、個人所得税の税額を調整しなければならない。
居住者	非居住者	居住者として月次申告している外国籍個人が、実際の状況により非居住者になった場合、居住者の条件を満たさなくなった日（中国での居住日数が 183 日未満であると判明できる日）から納税年度終了後 15 日までの期間において、主管税務機関に報告し、個人所得税の税額を再計算し、調整する。税額の過大納付分に対し還付を申請し、不足納付額を追納する。なお、追納する場合、延滞金が生じない。

### 事例その 1 に対する中国税務の分析

事例その 1 において、A さんは 2019 年度に居住者のステータスに従って中国個人所得税を申告・納付していた。2020 年 1 月の時点で、2020 年も居住者であると事前判断していたので、2020 年 1 月から 9 月までの月次源泉納税において 2019 年と同様に居住者ステータスに基づく納税処理をした。その後、COVID-19 の影響により日本に滞在し、結局 A さんは 2020 年において中国で非居住者であることが判明した。よって、A さんは納税年度終了後 15 日（2021 年 1 月 15 日）までに、中国の雇用主の主管税務機関に報告し、居住者から非居住者へのステータス転換手続きを行い、納付税額を修正申告する必要がある。

#### ● 雇用関係の調整と注意事項

COVID-19 の流行期間における実際の勤務形式、在宅勤務やリモートワークの可能性を考え、出向元企業と出向先企業が出向者の派遣協定を見直す必要がある。例えば、日本に長期滞在する出向者を日本に帰任させる、または日本滞在中に日本の職務を与え、渡航制限解除後に出張ベースで中国での業務を履行するなどである。

上記の通り、外国籍個人の中国個人所得税の納税義務と納税方式は、雇用関係、給与の負担者、中国での居住日数、勤務期間と関係している。よって、出向者の派遣協定を見直す場合、雇用契約、給与の負担、出向者の入国ビザ、納税申告などの観点を検討し、人員配置計画に必要な調整を行うべきである。

### 事例その 2：外国企業の従業員が在宅勤務により中国で長期滞在する場合

B さんは、日系の香港現地会社の従業員である。COVID-19 の影響で 2020 年 3 月 30 日から中国の自宅での在宅勤務が継続し、9 月末まで中国に 183 日以上滞在することとなった。中国で長期滞在期間中に、B さんは雇用主である日系の香港現地会社のために働いていた。

上記事例のように、B さんは外国企業の従業員として、外国雇用主のために働き、かつ中国で長期滞在した期間が 183 日を超えた場合、その外国企業は中国で PE を有することとなり、中国での納税義務が生じるかを検討する必要がある。

#### ● COVID-19 の影響による中国での PE 問題の判断基準

経済協力開発機構（以下「OECD」という）は、2020 年 4 月に「租税条約と新型コロナウイルス感染症による危機の税務上の影響を検討する分析結果」を発表した。当該 OECD のガイダンスは、国境を跨ぐ従業員の税務ステータスに及ぼす影響を懸念する多くの納税者にとって参考の価値がある。但し、OECD のガイダンスは、各国に拘束力がなく、各国での PE 課税有無の判断は当該国と地域の税務当局が公布した規定や解釈に準ずる必要がある。

中国国家税務総局は上述の OECD のガイダンスを参考にし、2020 年 8 月 14 日に COVID-19 の防疫措置実行期間の租税条約執行に関する解釈を発表した。当該解釈の主な内容は下記のとおりである。

**固定的施設による PE** : COVID-19 の影響を受ける期間において、在宅勤務への切り替えは一時的又は偶発的な行為に該当するため、この場合の在宅オフィスは「企業がその事業の全部又は一部を行っている一定の事業所」に該当せず、PE を構成しないものとする。

**建設プロジェクトによる PE** : COVID-19 の影響により一時的に停止した建設プロジェクトについて、当該建設プロジェクトの持続期間が租税条約で規定された建設 PE の認定期間要件を満たすかどうかを検証する際に、COVID-19 による影響で完全に停止した期間を控除できる。

**非独立代理人による PE** : COVID-19 の影響を受ける期間において、在宅勤務に切り替えた個人が中国国内で外国法人である雇用主のために働き、かつ当該雇用主の名義で契約を締結する場合、このような行為は偶発的な場合に該当し、経常的要件を満たさないため、代理人 PE を構成しないものとする。

## 事例その 2 に対する中国税務の分析

上述の中国国家税务总局の解釈によれば、B さんは中国の自宅で外国雇用主のために働いているが、B さんの在宅勤務は偶発的な行為であり、かつ「企業がその事業の全部又は一部を行っている一定の事業所」に該当しないため、PE を構成しないことが明確である。

ただし、同中国国家税务总局の解釈は COVID-19 による短期的かつ偶発的な状況のみに適用される。企業は自社の状況に基づき、通常の状況における PE 課税問題に引き続き留意する必要がある。

## まとめ

COVID-19 の影響により中国と外国の間に発生しうる個人所得税、PE 課税などの諸税務問題については、まず関連国と地域の関連法令を理解し、COVID-19 の流行期間中に特別な税務ガイダンスが公布されたかどうか留意する必要がある。次に、発生しうる関連の税務課題を識別し、適切な対応策を取ることが望ましい。例えば、下記の課題と対応策が考えられる。

- 従業員のいる場所や安否を把握した上で、従業員の帰任または兼任を考えながら人員派遣手配を調整する必要があるか。関連の派遣（出向）契約または労働契約をどう修正すべきか。
- 通常の勤務地と異なる国または地域での長期滞在により、現地での個人所得税の納付義務が生じるか。関連の申告・納付方法を把握しているか。
- 雇用先と滞在地でそれぞれ課税を受けることにより、個人所得税の二重課税の問題が生じるか、二重課税を解消し低減する方法があるのか。
- 従業員の異なる国と地域での長期滞在により、PE を構成するリスクがあるか、ある場合、PE 課税問題を如何に対応するか。
- COVID-19 の影響による追加の税金費用は誰が負担するか。

上記の課題を適切に解決するために、企業と個人は必要に応じて、関連国と地域の税務専門家のサポートを求めることが考えられる。

(MUFG BK 中国月報 2020 年 11 月号に掲載)

## Contact us お問い合わせ先

KPMG 中国

税務パートナー

陳蔚 (Vivian Chen)

中国深圳市南山区科苑南路 2666 号 15F

Tel : +86-755-2547-1198

E-mail : [vivian.w.chen@kpmg.com](mailto:vivian.w.chen@kpmg.com)