



チャイナタックスアラート (中国税務速報)

第9回 2013年5月

外国企業の派遣人員の中国派遣に対する中国での納稅義務の判断基準がより明確化

このアラートで検討している法規:

- 『非居住企業の派遣人員が中国国内における役務提供の企業所得税を徴収する関連問題に関する公告』国家税务总局公告[2013]19号(19号公告)
- 国家税务总局『「所得税に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定」及び議定書の条文解釈』に関する通知、国税発[2010]75号(75号通達)

2013年4月19日、中国国家税务总局が19号公告を公布した。19号公告は、外国企業の派遣人員の中国派遣について、どのような状況において外国企業に納稅義務が発生するかに対するガイドラインを提供した。19号公告の公布は中国で事業を展開している多国籍企業にとっては良いニュースであると考えられる。当該公告は、中国への国際派遣に関わる税務上の不確実性を低減し、また、中国国内企業が国際派遣に関わる立替費用を国外に送金するための税務証明取得手続の円滑化に役立つと考えられる。

背景

2008年新企業所得税が実施されて以来、中国税務当局は積極的に非居住者企業に関する企業所得税の関連規定を推進してきている。国家税务总局は、非居住者企業(「派遣企業」)が外国人員(「派遣者」)を中国国内企業(「受入企業」)に派遣する場合に、どのような状況において中国の企業所得税法に従い機構、場所を認定し、或いは租税条約に従い恒久的施設を認定し、中国での企業所得税を徴収するかについて検討し、内部でいくつかの草案を作成してきた。

通常、国際派遣においては、派遣企業が派遣者を中国の受入企業に派遣しても、派遣者と派遣企業との法律上の雇用関係は維持されている。派遣者は、派遣期間において中国で勤務するが、派遣期間終了後に派遣企業に帰任する。また、派遣者の派遣企業における勤務年数の継続計算及び厚生年金等の権利を維持するために、派遣者と派遣企業との法律上の雇用関係を維持させる必要がある。通常、派遣期間において派遣企業が派遣者の一部或いは全部の給与を直接支給しており、受入企業が当該立替払与を派遣企業に返金する。

もし、中国税務当局が、派遣者が中国での派遣期間において派遣企業のために仕事をしていて、受入企業のために仕事をしていないと判断した場合には、派遣者の中国での活動は派遣企業の中国における機構、場所となり、派遣企業に中国での企業所得税納稅義務が発生する。一方、仮に派遣者と派遣企業の間に法律上の雇用関係が維持されていたとしても、派遣者が受入企業のために仕事をしていると認定された場合には、派遣企業は中国において企業所得税を納付する必要はない。今まででは、関連法規が整備されていなかったため、当該取扱いに関する企業所得税の具体的な処理は不明確であった。

もし、派遣企業が中国と租税条約を締結している国或いは地域の税務上居住者であり、且つ受入企業が派遣企業の中国子会社である場合には、75号通達第5条第7項において、派遣者が派遣企業の中国での恒久的施設になるか否かの判断基準を規定している。しかし、派遣企業と受入企業が親子会社でない場合については、75号文はどのような状

「多国籍企業が派遣者の国際派遣の性質を証明できる資料をしっかりと準備することが非常に重要です。実務においては、多くの会社において国際派遣に対する証拠となる十分な書面資料が欠けているため、税務機関の指摘に対する対応に失敗しています。」



趙 希堯(Abe Zhao)
グローバル多国籍企業税務
中国主管パートナー
KPMG 中国

「多くの受入企業において、派遣企業に立替給料を送金することが困難な状況にあります。これは、外貨送金の申請資料として、中国主管税務機関が発行する税務証明を要求されるためです。判断基準が統一されていないため、受入企業は通常主管税務機関に国際派遣の経済的性質を認められません。19号公告は、国内企業が国際派遣における立替費用に関する税務証明の取得に役立ちます。」



張 日文(William Zhang)
グローバル多国籍企業税務
パートナー
KPMG 中国

況において派遣者が派遣企業の恒久的施設になるかを説明していない。

19号公告

19号公告は上述の法規の空白を埋めた。19号公告では、派遣者の中国における役務提供により、派遣企業が中国で機構・場所を構成するか否かの判断基準を規定している。中国における納税義務を誘発する「基本基準」として、派遣企業が派遣者の業務結果に対して一部分あるいは全部の責任及びリスクを負担するか否か、及び派遣者が中国での業績評価をするか否かがある。また、租税条約によれば、派遣企業が中国において役務提供の機構・場所が相対的な固定性と持久性を有していれば、当該機構・場所が派遣企業の中国における恒久的施設となる。

「基本基準」以外に、19号公告では、派遣者が実質的に派遣企業の従業員であるか否かを判断する際に、以下の要素（「参考要素」）を挙げている。

- 受入企業が派遣企業に管理費或いはサービスフィーの性質を有する対価を支払っている。
- 受入企業が派遣企業に支払う金額は派遣企業が立替えている派遣者の給与、社会保険料及びその他の費用を上回る。
- 派遣企業が受入企業から受取った関連費用を全額派遣者に支払っておらず、一部を保留している。
- 派遣企業が支給した派遣者の給料全額に対して中国で個人所得税を納付していない。
- 派遣企業が派遣者の人数、職位、給与基準及び中国国内での勤務場所を決定する。

もし、国際派遣が「基本基準」に合致し、且つ「参考要素」の中のいずれかに該当する場合には、派遣者は派遣企業の従業員として中国で役務を提供しているとみなされ、派遣企業が中国国内において機構・場所を有すると判断される。租税条約によれば、派遣者が中国で6ヶ月を超えて役務を提供する場合に、通常、恒久的施設を有することになる。この場合、派遣企業が中国で税務申告をし、中国源泉所得或いは当該恒久的施設に帰属する所得に対して中国で企業所得税を納付すべきである。

19号公告によれば、主管税務機関が国際派遣に関する以下の資料を重点的に審査し、派遣企業の中国での企業所得税納税義務を確認する。

- 派遣企業、受入企業及び派遣者との間の契約或いは協議書
- 派遣企業或いは受入企業の派遣者に関する管理規定、派遣者の職務権限、職務内容、業績評価、リスク負担等に関する具体的な規定
- 受入企業が派遣企業に支払う金額及び関連する会計処理、派遣者の個人所得税申告納付資料
- 受入企業による、相殺、債権放棄、関連取引或いはその他の隠蔽形式での派遣企業に対する国際派遣関連費用の間接的な支払いの有無に関する情報

また、主管税務機関が国際派遣の性質を判断する際に、関連資料を審査する以外に、派遣契約の経済的実質及び契約の執行状況も確認する。

最後に、19号公告は外国企業の派遣者に「株主活動の免除」を提供している。具体的には、派遣企業が受入企業での株主権利の行使、合法的な株主権利の保障のみを行うために派遣者を受入企業に派遣する場合には、派遣企業が中国国内における機構、場所或いは恒久的施設と認定すべきではないと規定している。ここで言う株主活動とは、派遣者が派遣企業のために受入企業に対して投資に関するアドバイスをすること、派遣企業を代表して受入企業の株主大会或いは董事会等を参加することを含む。

KPMGの考察

全体的に言えば、19号公告は、中国への国際派遣を行ついる多国籍企業に積極的なメッセージを伝達していると考えられる。まず、19号公告は、国際派遣行為の関連機構、場所、或いは恒久的施設の認定にあたる「基本基準」と「参考基準」を規定しており、地方の税務機関に実務上の取扱を明確に伝えており、地方の税務機関による機構、場所或いは恒久的施設を判断する際の基準がより統一される。次に、「株主活動の免除」により、外国籍人員が中国で株主権利に関する活動を従事する際の税務リスクが軽減され、納税者に有利となる。最後に、19号公告は税務機関の審査資料を明確にし、国際派遣の

「外国企業が、国際派遣において、受入企業から派遣企業に立替費用を支払う際には、企業所得税のほかに増値税の問題も生じます。一般的に、受入企業は、企業所得税及び増値税を管理する国家税務局、個人所得税を管理する地方税務局両方から関連税務証書を取得して初めて対外送金ができます。」



邢 畏欣 (Christopher Xing)
グローバル多国籍企業税務
パートナー
KPMG 中国

税務上の立場を合理的に維持するための関連資料の準備、保管に役立つ。

しかしながら、19号公告は国際派遣に関する全ての税務問題を解決してはいない。以下の問題については依然として不明確である。

- 1 19号公告の、派遣者が派遣企業の従業員であるか否かを判断する際の「基本基準」の1つに、派遣企業が派遣者の業績評価をするか否かがある。実務上、ビジネス上の要請により、派遣者の業績評価が2つのルートになっている場合もある。例えば、受入企業の総経理に報告すると同時に、派遣企業の関連部署にも報告し、つまり、受入企業の総経理及び海外の関連部署が共同で派遣者の業務評価を行う場合がある。19号公告では、このような場合における取扱については言及していない。従って、派遣企業が派遣者の業績評価に関与した場合には、中国での納税義務が発生する可能性がある。
- 2 19号公告中の「参考要因」によると、派遣企業が受入企業から受取る金額が派遣者に支払った金額を上回る場合に、派遣企業の中国での税務リスクが高くなる。しかし、通常、派遣企業は派遣契約を実施するために、多量な業務を行う必要があり、関連費用も発生する。そのため、受入企業が派遣企業に関連費用を支払うこともビジネス上は合理的であると考えられる。しかし、19号公告中ではこのような状況については言及していない。
- 3 実務上、派遣企業が直接派遣者に給料を支給し、受入企業が派遣企業に立替給料を送金できない場合がある。19号公告及びその解釈資料によれば、派遣企業が負担している給料の全額について中国で個人所得税を納付していれば、派遣企業の中国での税務リスクが下がるとされるが、当該解釈が75号文の内容と一致していない。

75号文によれば、もし派遣企業(外国親会社)が受入企業(中国子会社)の従業員の給与を最終的に負担している場合、派遣者が実質的に派遣企業のために働いていると判断する証拠となるとしている。

- 4 派遣企業が負担している派遣者の給与に対して中国で個人所得税を納付しているか否かは、派遣企業の中国での企業所得税納税義務とは本来直接関連しないはずである。しかし、19号公告は、派遣者が派遣企業から取得した収入の全額に対して中国で個人所得税を納税していなければ、派遣者が受入企業の従業員ではないように読める。実務上、派遣者は派遣期間において2つの雇用契約が存在しており、即ち、派遣者が派遣企業とも受入企業とも雇用契約を締結しており、中国国内外においてそれぞれ2つの雇用契約に基づき関連業務を実施している場合もある。このような場合において、派遣企業の中国での企業所得税納税義務を回避するために、派遣者が中国国外源泉所得についても中国で個人所得税を納付すべきか否かについては、19号通達では明確にしていない。

総じて言えば、19号公告は中国税務機関が非居住企業に対する税収管理を強化する一方、納税者に対する税務上の確定性を高める措置でもある。中国への国際派遣を行っている多国籍企業は、税務調査の際に国際派遣により中国での納税義務が生じないことを充分に証明できるよう、派遣企業、受入企業及び派遣者との間の契約、派遣者の管理規定等を含む国際派遣の関連資料を詳細的にレビューする必要があると考えられる。また、多国籍企業が内部調査で不備等を発見した場合に、適時に対応措置を取り、関連資料を整備し、中国税務リスクを軽減する必要があると考える。

Khoonming Ho Partner in Charge, Tax China and Hong Kong SAR Tel. +86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com	Northern China David Ling Partner in Charge, Tax Northern China Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	Central China Lewis Lu Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	Dylan Jeng Tel. +86 (21) 2212 3080 dylan.jeng@kpmg.com	Daniel Hui Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
Beijing/Shenyang David Ling Partner in Charge, Tax Northern China Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	Vaughn Barber Tel. +86 (10) 8508 7071 vaughn.barber@kpmg.com	Anthony Chau Tel. +86 (21) 2212 3206 +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	Ho Yin Leung Tel. +86 (21) 2212 3358 ho.yin.leung@kpmg.com	Charles Kinsley Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com
Qingdao Vincent Pang Tel. +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Roger Di Tel. +86 (10) 8508 7512 roger.di@kpmg.com	Cheng Chi Tel. +86 (21) 2212 3433 cheng.chi@kpmg.com	Henry Ngai Tel. +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	John Kondos Tel. +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
Shanghai/Nanjing Lewis Lu Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	John Gu Tel. +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com	Chris Ho Tel. +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	Amy Rao Tel. +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	Alice Leung Tel. +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
Hangzhou Martin Ng Tel. +86 (571) 2803 8081 martin.ng@kpmg.com	Kevin Lee Tel. +86 (10) 8508 7536 kevin.lee@kpmg.com	Lily Kang Tel. +86 (21) 2212 3359 lily.kang@kpmg.com	Southern China Eileen Sun Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	Curtis Ng Tel. +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com
Chengdu Anthony Chau Tel. +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	Paul Ma Tel. +86 (10) 8508 7076 paul.ma@kpmg.com	Sunny Leung Tel. +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	Sam Fan Tel. +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	Kari Pahlman Tel. +852 2143 8777 kari.pahlman@kpmg.com
Guangzhou Lilly Li Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Vincent Pang Tel. +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Christopher Mak Tel. +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	Angie Ho Tel. +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	John Timpany Tel. +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
Fuzhou/Xiamen Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Michael Wong Tel. +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	Martin Ng Tel. +86 (21) 2212 2881 +86 (571) 2803 8081 martin.ng@kpmg.com	Jean Jin Li Tel. +86 (755) 2547 1128 Tel. +86 (592) 2150 888 jean.j.li@kpmg.com	Wade Wagatsuma Tel. +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com
Shenzhen Eileen Sun Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	Jessica Xie Tel. +86 (10) 8508 7540 jessica.xie@kpmg.com	Yasuhiro Otani Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	Jean Ngan Li Tel. +86 (755) 2547 1198 jean.li@kpmg.com	Jennifer Wong Tel. +852 2978 8288 jennifer.wong@kpmg.com
Hong Kong Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	Irene Yan Tel. +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	John Wang Tel. +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	Christopher Xing Tel. +852 2978 8965 christopher.xing@kpmg.com	
	Leonard Zhang Tel. +86 (10) 8508 7511 leonard.zhang@kpmg.com	Jennifer Weng Tel. +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	Lilly Li Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com
	Tracy Zhang Tel. +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com	Lachlan Wolfers Tel. +86 (21) 2212 3515 lachlan.wolfers@kpmg.com	Kelly Liao Tel. +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	Rebecca Chin Tel. +852 2978 8987 rebecca.chin@kpmg.com
	Abe Zhao Tel. +86 (10) 8508 7096 abe.zhao@kpmg.com	Grace Xie Tel. +86 (21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com	Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Kate Lai Tel. +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
	Catherine Zhao Tel. +86 (10) 8508 7515 catherine.zhao@kpmg.com	Bruce Xu Tel. +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	Michelle Sun Tel. +86 (20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com	Alex Lau Tel. +852 2143 8597 alex.lau@kpmg.com
	Eric Zhou Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	Zichong Xu Tel. +86 (21) 2212 3404 zichong.xu@kpmg.com	Bin Yang Tel. +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	Benjamin Pong Tel. +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
	David Chamberlain Tel. +86 (10) 8508 7056 david.chamberlain@kpmg.com	William Zhang Tel. +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	Hong Kong Ayesha M. Lau Partner in Charge, Tax Hong Kong SAR Tel. +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	
	Tony Feng Tel. +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	Michelle Zhou Tel. +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	Chris Abbiss Tel. +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	
	Tiansheng Zhang Tel. +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com	Cheng Dong Tel. +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	Darren Bowdern Tel. +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com	
		David Huang Tel. +86 (21) 2212 3605 david.huang@kpmg.com	Barbara Forrest Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com	