

Tax Analysis

中国税務

Authors:

Shanghai

Hong Ye

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoyeqinli@qinlichinalawyers.com¹

Qi Wei Chen

Tel: +86 21 6141 1242

Email: qwchen@deloitte.com.cn

Mark Ni

Tel: +86 21 6141 1458

Email: mni@deloitte.com.cn

Irene Yu

Tel: +86 21 6141 1277

Email: iryu@deloitte.com.cn

For more information, please contact:

International Tax Services

National and Eastern Region

Shanghai

Vicky Wang

Partner

Tel: +86 21 6141 1035

Email: vicwang@deloitte.com.cn

Northern Region

Beijing

Kevin Ng

Partner

Tel: +86 10 8520 7501

Email: keving@deloitte.com.cn

Southern Region

Hong Kong

Sharon Lam

Partner

Tel: +852 2852 6536

Email: shalam@deloitte.com.hk

国家税務総局が海外からの人員派遣に係る恒久的施設の認定問題に関する解釈を公布

概要

国家税務総局は2013年4月19日、19号公告を公布した。19号公告は、非居住者企業からの派遣者の中国における活動が、どのような場合に中国において機構、場所或いは恒久的施設を構成することになるかについて説明したものである。国家税務総局は5月6日、19号公告に関する解釈も公布した。国税発[2010]75号（以下“75号文”と略称）では、海外から中国への人員派遣が租税条約上の恒久的施設を構成するか否かの判断に関するガイドラインが示されているが、19号公告ではさらに詳しく、中国への人員派遣が機構、場所或いは恒久的施設を構成するか否かを判断する際のルールが述べられている。19号公告の規定は、2013年6月1日より施行される。

19号公告は、人員派遣に関わる恒久的施設の認定リスクを判断する上で有用なものと言える。19号公告では、派遣者の真の雇用主が派遣元である非居住者企業なのか（この場合、中国国内で恒久的施設を構成する可能性がある）、或いは受入側である中国国内企業なのかを判断する際、二つの観点から考察を行うとしている（以下の“両面テスト”を参照）。19号公告ではまた、中国税務機関に対して、関連の書類及び人員派遣の経済実質を厳しく審査することを要求し、かつ派遣行為に関連する書類を列挙している。これらのガイドラインは、企業の税務リスク管理にとって重要な意義を持つものと言える。

A. 両面テスト

19号公告においては明確に言及されていないが（ただし、公告とは別途に公布された解釈には関連の説明がある）、国家税務総局は、非居住者企業が人員派遣に関して下記の基本要素及び5つの参考要素のいずれか1つを満たす場合、当該非居住者企業は中国国内に国内税法上の機構、場所を有するものと判断できると考えている。

基本要素：派遣元である非居住者企業が派遣者の業務の結果に対して一部或いは全ての責任及びリスクを負い、通常、派遣者の業績評価を行う。

5つの参考要素：

- 1) 受入側である中国国内企業が派遣元である非居住者企業に対して、管理費或いはサービス費の性質を有する費用を支払う。
- 2) 中国国内企業が非居住者企業に支払う金額が、非居住者企業が派遣者に支払う給与、社会保険料及びその他の費用の金額を超える。
- 3) 中国国内企業により支払われた金額の一部を非居住者企業が留保する。
- 4) 非居住者企業が負担する派遣者の給与の全額について、中国で個人所得税

¹ 上海勤理弁護士事務所はデロイトグローバルネットワークのメンバーファームである。

**Global Employer Services
National Leader**

Hong Kong

Vincent Lo

Partner

Tel: +852 2852 5835

Email: vinlo@deloitte.com.cn

Northern Region

Beijing

Gus Kang

Partner

Tel: +86 10 8520 7600

Email: gukang@deloitte.com.cn

Eastern Region

Shanghai

Joyce W. Xu

Partner

Tel: +86 21 6141 1178

Email: joycewxu@deloitte.com.cn

Southern Region

Hong Kong

Tony Jasper

Partner

Tel: +852 2238 7499

Email: tojasper@deloitte.com.hk

を納付していない。

- 5) 非居住者企業が派遣者の人数、職務資格、報酬基準及び中国国内での勤務地を決定する。

さらに 19 号公告では、非居住者企業が事業を行う機構、場所が比較的固定的で恒久的なものである場合には、租税条約上の恒久的施設を構成するものと規定している。

B. 関連書類及び実質に関する審査

非居住者企業が中国に機構、場所或いは恒久的施設を有することにより企業所得税の納税義務を有するか否かを判断するために、19 号公告では税務機関に対して、派遣行為に関連する以下の書類を重点的にレビューし、かつ人員派遣の経済実質に対しても考察を行うことを要求している。

- 派遣元である非居住者企業、受入側である中国国内企業及び派遣者の間で締結された契約書
- 非居住者企業或いは中国国内企業が制定した、派遣者に関する管理規定（派遣者の職責、リスク分担、業務評価などを含む）
- 中国国内企業の非居住者企業に対する支払額に関する情報、関連の財務処理及び派遣者の個人所得税の申告納付資料
- 派遣者に関わる偽装的な支払に関する情報（例えば、相殺取引、債務免除、関連者間取引など）

C. 株主権の行使に関わる行為

19 号公告では、派遣者の中国国内での活動が、非居住者企業が中国国内企業の株主としての権利を行使するためのものに限られるならば、そのような行為によって機構、場所或いは恒久的施設の問題は生じないと規定している。そのような行為には、非居住者企業に中国国内企業への投資に関連するアドバイスを提供すること、非居住者企業を代表して中国国内企業の株主総会又は董事会に出席することなどが含まれる。

コメント

派遣者の活動が中国において恒久的施設を構成するか否かを判断する際に重要な事項の一つは、その派遣者の真の雇用主は誰かということ判断することである。19 号公告では、この判断をする際にも「形式より実質を重視する」というアプローチを採用し、二つの観点からテストするという基準を示している。この基本的な考え方とアプローチは、75 号文の原則を踏襲するものであり、2010 年版 OECD モデル条約における関連の規則ともほぼ一致している。真の雇用主を判断する際の基本要素は、派遣者個人と派遣元である非居住者企業の関係、即ち両者の間におお実質的な雇用関係が存在するか否かを重点的に考察するものである。一方、5 つの参考要素は、派遣元である非居住者企業が人員派遣によって利益を得ているか否かを判断するために、非居住者企業と中国国内企業の間での財務的な取り決めに着目したものである。

19 号公告の規定は、典型的な人員派遣に係る恒久的施設の認定リスクを判断する上で助けになるものと考えられる。国家税務総局の観点に基づけば、派遣者に係るある種の給与支払スキームは、恒久的施設の認定リスクを高めることになるかもしれない。現在、多くの非居住者企業は、先に派遣者に対して給与及び関連の費用を支払い、その後サービス費等の形式で中国国内の関連企業からその費用を回収する形をとっており、その請求金額には、非居住者企業が先に派遣者に支払った金額にマークアップが乗せられている場合もある。このような給与支払スキームは通常、種々の事業上或いはその他の規制上の問題（例えば、外貨管理規制など）を考慮して組まれたものである。しかし、19 号公告の規定によれば、派遣者と非居住者企業との間には雇用関係がないということ税務機関が認めない限り（即ち、基本要素を明らかに満たさない場合）、このようなスキームにおいては、参考要素の 1) により、恒久的施設の認定リスクが生じることになる。また、参考要素の 1) から 3) を見ると、グループ企業がグループ内の人事サービス会社を通じて、全世界のグループメンバー企業のために人員の招聘及び派遣を行い、かつ受入側の企業から少額の人員派遣サービス料を受け取るというモデルも、中国で恒久的施設と認定される可能性がある。

一方、参考要素の 2) 及び 3) は、国家税務総局が 75 号文において示した見解の

再確認であると解することができる。即ち、中国の企業所得税の観点から言えば、非居住者企業が派遣者の給与を立て替えて支払うのみで、そこから何らの利益も得ていない場合、その給与支払スキームのみをもって機構、場所或いは恒久的施設を有するものと認定すべきではない。人員派遣が恒久的施設を構成するか否かを判断する際、給与支払スキーム自体を非居住者企業にとって不利な要因と見なすべきではない。

最後に、上述の通り、19号公告では税務機関に対して、非居住者企業の納税義務の有無を判断するために、関連書類及び人員派遣の実質を厳格に審査することを求めている。従って、税務機関との間で争議が生じる可能性を出来る限り減じるために、企業は人員派遣に関わる全ての書類を慎重に作成するよう留意しなければならない。これらの書類には、企業間の契約書、人員派遣に係る管理規定及び説明、派遣者に対する通知書及び関連費用の支払方法等が含まれる。さらに企業は、これらの書類における取り決めが厳格に実行され、かつ人員派遣の実質的な内容（例えば、企業と個人の行為）がこれらの書類における説明と一致するようにしなければならない。

短期及び中期の人員派遣

75号文を踏まえ、19号公告では、非居住者企業からの派遣者の中国における個人所得税の処理と恒久的施設の認定の問題とを明らかに関連づけている。

19号公告は、“非居住者企業が負担する派遣者の給与、賃金の全額について、中国で個人所得税を納付していない”ことを、恒久的施設を構成するか否かを判断する際の参考要素の一つとして挙げている。このことは暗に、恒久的施設と認定されない人員派遣においては、非居住者企業から中国国内企業に派遣される個人は中国国内企業の被雇用者として、中国の個人所得税を申告すべきであるということの意味しているようである。非居住者企業が引き続き派遣者の給与を負担し、かつこの給与の全額について中国で個人所得税を納付していない場合には、当該派遣者の中国派遣期間において、派遣元である非居住者企業は当該派遣者の真の雇用主と見なされる可能性があり、その結果、潜在的な恒久的施設の認定リスクを惹起する可能性がある。実務上は、非居住者企業が中国に人員を派遣して短期又は中期の活動に従事させ、その派遣期間における給与を引き続き非居住者企業が負担するケースがある。このような場合に、派遣者の中国での滞在期間を短くすることにより、中国での個人所得税の申告を行わないことがあるが、19号公告によれば、このような人員派遣には明らかに恒久的施設の認定リスクが存在し、今後はより厳しい審査が行われる可能性がある。

二重雇用

企業はいわゆる二重雇用の問題にも留意しなければならない。典型的な二重雇用では、派遣者は同時に非居住者企業と中国国内企業のために働き、その双方から給与を受け取る。実務上、企業と個人が、派遣者が非居住者企業と中国国内企業のために行う業務、及びそれによって生じる、双方の企業がそれぞれ負うべきリスクと責任を明確に区分して税務機関に説明することは通常容易ではない。従って、潜在的な恒久的施設の認定リスクを回避するために、人員派遣と雇用に関するスキームと関連書類をよくレビューする必要がある。

結論及びアドバイス

19号公告は、クロスボーダーの人員派遣に係る恒久的施設の認定リスクを判断する上で有用なガイドラインを提供するものであると同時に、クロスボーダーの人員派遣に対する国家税務総局の徴収管理が今後強化されるであろうことを表すものでもある。非居住者企業が中国に人員を派遣し、中国国内の子会社或いは関連会社に比較的長期にわたってサービスを提供する場合で、その派遣者が引き続き非居住者企業に雇用される場合には、その非居住者企業に中国における恒久的施設の認定リスクが生じることになる。納税者は、税務機関が今後このような人員派遣に対して厳しい審査を行う可能性があることを理解しておく必要がある。中国の子会社或いは関連会社に人員を派遣する企業は、現行の派遣に係るスキームとポリシーをレビューし、その形式と実質が19号公告、75号文及びOECDモデル条約のコメンタリーに沿ったものとなるようにしなければならない。

本 Tax Analysis はデロイト中国が中国大陸及び香港のクライアント及びスタッフ向けに作成している、一般的な参考目的のものであります。読者の皆様には、このニュースレターに含まれる情報に関して何らかの行動をとる前に、税務アドバイザーのアドバイスを受けることを提案いたします。本 Tax Analysis の内容に関する更なる情報、アドバイス或いはその他の税務問題に関する分析をご希望される場合、以下の担当者までご連絡ください。

北京

吳嘉源

パートナー

TEL : +86 10 8520 7501

FAX : +86 10 8518 7501

E-mail : kevn@deloitte.com.cn

香港特別行政区

展佩佩

パートナー

TEL : +852 2852 6440

FAX : +852 2520 6205

E-mail : sachin@deloitte.com.hk

深圳

謝玉蓮

パートナー

TEL : +86 755 3353 8777

FAX : +86 755 8246 3222

E-mail : contse@deloitte.com.cn

重慶

龔兵

パートナー

TEL : +86 23 6310 6206

FAX : +86 23 6310 6170

E-mail : clgong@deloitte.com.cn

済南

郭心潔

パートナー

TEL : +86 531 8518 1058

FAX : +86 531 8518 1068

E-mail : eunicekuo@deloitte.com.cn

蘇州

許柯/梁晴

パートナー

TEL : +86 512 6289 1318/1328

FAX : +86 512 6762 3338

E-mail : frakxu@deloitte.com.cn

E-mail : mliang@deloitte.com.cn

大連

湯衛東

パートナー

TEL : +86 411 8371 2888

FAX : +86 411 8360 3297

E-mail : ftang@deloitte.com.cn

マカオ特別行政区

馬健華

パートナー

TEL : +853 8898 8833

FAX : +853 2871 3033

E-mail : quiva@deloitte.com.hk

天津

蘇国元

パートナー

TEL : +86 22 2320 6680

FAX : +86 22 2320 6699

E-mail : jassu@deloitte.com.cn

広州

謝玉蓮

パートナー

TEL : +86 20 8396 9228

FAX : +86 20 3888 0121

E-mail : contse@deloitte.com.cn

南京

許柯

パートナー

TEL : +86 25 5791 5208

FAX : +86 25 8691 8776

E-mail : frakxu@deloitte.com.cn

武漢

祝維純

パートナー

TEL : +86 27 8526 6618

FAX : +86 27 8526 7032

E-mail : juszhu@deloitte.com.cn

杭州

盧強

パートナー

TEL : +86 571 2811 1901

FAX : +86 571 2811 1904

E-mail : qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心潔

パートナー

TEL : +86 21 6141 1308

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : eunicekuo@deloitte.com.cn

厦門

蔣琳琦

パートナー

TEL : +86 592 2107 298

FAX : +86 592 2107 259

E-mail : lijiang@deloitte.com.cn

デロイト中国税務技術センターについて

デロイト中国の税務技術センター (National Technical Center : “NTC”) は、デロイト中国の税務サービスの品質を高め、クライアントにより良いサービスを提供し、デロイト中国の税務チームをサポートすることを目的として、2006年に設置されました。デロイト中国のNTCは、“Tax Analysis”、“Tax News”などの刊行物を発行し、最新の税務に関する法規の紹介、技術的な観点からのコメントを提供しています。NTCでは、不明確または複雑な税務問題に対する調査研究と分析を行い、専門的なアドバイスの提供も行っています。

中国税務技術センター

E-mail : ntc@deloitte.com.cn

華東区

許徳仁

全国リーダー及びパートナー

TEL : +86 21 6141 1498

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : lkhaw@deloitte.com.cn

華北区

張捷

パートナー

TEL : +86 10 8520 7526

FAX : +86 10 8518 1326

E-mail : angelazhang@deloitte.com.cn

華南区

殷国煒

パートナー

TEL : +852 2852 6538

FAX : +852 2520 6205

E-mail : dyun@deloitte.com.hk

日系企業担当者

上海

吉田 英司
パートナー
TEL : +86 21 6141 2128
FAX : +86 21 6335 0003
E-mail : eyoshida@deloitte.com.cn

上海

鈴木 健夫
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1701
FAX : +86 21 6335 0003
E-mail: takesuzuki@deloitte.com.cn

北京

中村 剛
パートナー
TEL : +86 10 8520 7272
FAX : +86 10 8518 1218
E-mail : tsnakamura@deloitte.com.cn

天津

三箇 成幸
シニアマネジャー
TEL : +86 22 2320 6820
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : ssanga@deloitte.com.cn

広州

瀧野 恭司
シニアマネジャー
TEL : +86 20 8396 9228
FAX : +86 20 3888 0575
E-mail : ktakino@deloitte.com.cn

香港

杉原 伸太朗
シニアマネジャー
TEL : +852 2852 6545
FAX : +852 2542 4597
Email: ssugihara@deloitte.com.hk

上海

板谷 圭一
パートナー
TEL : +86 21 6141 1368
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介
マネジャー
TEL : + 86 512 6289 1298
FAX : +86 512 6762 3338
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

北京

浦野 卓矢
シニアマネジャー
TEL : +86 10 8512 5524
FAX : +86 10 8518 1218
E-mail : turano@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴
マネジャー
TEL : +86 22 2320 6612
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

深圳

上田 博規
シニアマネジャー
TEL : +86 755 3331 0976
FAX : +86 755 8246 3186
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

上海

酒井 晶子
ディレクター
TEL : +86 21 6141 1493
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : aksakai@deloitte.com.cn

北京

原井 武志
パートナー
TEL : +86 10 8520 7310
FAX : +86 10 8518 1218
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁
シニアマネジャー
TEL : +86 411 8371 2850
FAX : +86 411 8360 3297
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

広州

土田 保成
ディレクター
TEL : +86 20 2831 1650
FAX : +86 20 3888 0121
E-mail : ytsuchida@deloitte.com.cn

香港

内村 治
パートナー
TEL : +852 2852 1093
FAX : +852 2542 4597
E-mail : ouchimura@deloitte.com.hk

デロイトについて

Deloitte（“デロイト”）は英国法令に基づいて設立された保証有限責任会社である Deloitte Touche Tohmatsu Limited 及びその 1 社または複数のメンバーファームを指します。各メンバーファームはいずれも独立の法的地位を持つ法的実体です。Deloitte Touche Tohmatsu Limited 及びそのメンバーファームの法的組織の詳細については、www.deloitte.com/cn/about をご参照ください。

デロイトは各業種の上場及び未上場クライアントに対して監査、税務、コンサルティング及びファイナンシャルアドバイザーサービスを提供しています。デロイトのメンバーファームのネットワークは世界 150 カ国に及び、世界一流のプロフェッショナルサービスの能力とローカルマーケットでの深い専門知識により、世界各地におけるクライアントのビジネスの成功をサポートしています。デロイトの 182,000 名のプロフェッショナルは優れた模範となるために努力しています。

デロイト大中華圏について

デロイトはリーディングプロフェッショナルサービスプロバイダーの一つであり、大中華圏において北京、香港特別行政区、上海、台北、重慶、大連、広州、杭州、ハルビン、新竹、済単、高雄、マカオ特別行政区、単京、深圳、蘇州、台中、台単、天津、武漢及び厦門を含めて 21 都市に 13,500 名のスタッフを有し、現地の法規によりクライアントにサービスを提供しています。

デロイト中国について

中国では、Deloitte Touche Tohmatsu , Deloitte Touche Tohmatsu CPA Limited 及びその附属機構及び関連機構がサービスを提供しています。Deloitte Touche Tohmatsu も Deloitte Touche Tohmatsu CPA Limited も Deloitte Touche Tohmatsu Limited のメンバーファームです。

デロイトは最初 1917 年に上海に事務所を設立しました。グローバルなネットワークの下、デロイト中国は国内企業、多国籍企業及び高成長企業に対して監査、税務、コンサルティング及びファイナンシャルアドバイザーサービスを提供しています。

デロイト中国は豊富な経験を有し、一貫して中国の会計基準、税制の制定及び職業会計士の発展に多大な貢献をしてきました。また、香港においては、上場企業の約 3 分の 1 に対してサービスを提供しています。

本ニュースレターに含まれる情報は、一般的な情報です。したがって、Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, the Deloitte Touche Tohmatsu Verein, 及びいずれかのメンバーファーム或いは上述したその関連機構（総称して“デロイトネットワーク”）の提供する会計、税務、法律、投資、コンサルティング或いはその他の専門的な提案若しくはサービスを構成しません。本ニュースレターは、専門的な提案若しくはサービスの代替にはなりません。読者はこのニュースレターに含まれる情報を、自社の財務または自社の業務に影響を与える可能性のある意思決定の基礎とすることはできません。自社の財務または業務に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、専門家のアドバイスを受けることを提案いたします。デロイトネットワークに属する機構は、読者の本ニュースレターの使用によって生じる何らかの損失については責任を負いません。

©2013 徳勤華永会計師事務所(スペシャルジェネラルパートナーシップ)