

中央経済社『旬刊 経理情報』2014年3月1日号(No.1373)

管理規程・契約書の整備で理論武装する 海外勤務者をめぐる認定課税リスクの低減策

税理士法人トーマツ
税理士 平井 和美

日本企業の新興国への進出は目覚ましいが、現地での本社社員の活動については想定外の課税を受けるトラブルが後を絶たない。これは、日本企業が海外関連会社への派遣契約等に関し税務上の検討を行っておらず、事実関係を適正に説明する書面もないことから、現地当局の裁量課税に対抗する手段を持ち合わせていないことが要因である。また、本社が海外勤務者のコストを負担する場合に、その妥当性を実証できずに、日本の税務当局からも寄附金認定される事例が増えている。海外勤務者に関する税務リスクを日本と海外の双方で低減するためには、あらかじめ税務上の理論武装をした契約書等を整備することが必須となっている。

日本企業が世界の税務当局から狙われる理由

(1) 新興国でのターゲット

日本企業の海外進出は、金融危機や震災を経て、より安い労働力とより大きな市場を求め、一層の勢いで展開されている。特に新興国への進出が多いが、現地での日本企業の税務上のトラブル、予想外の高額な税金の追徴や税務当局との長引く折衝は後を絶たない。

たとえば、中国では、恒久的施設(PE)の課税問題で日本の自動車産業など製造業がターゲットになった。また、日系企業の工業団地が集中的に税務調査されている。最近では、日本企業のベトナムやインド、インドネシア、ブラジル等への新規進出も目立つが、税務に関する状況は、これらの新興国では似たりよったりである。

日本企業は、海外投資による現地産業の促進など貢献度も高いはずだが、なぜ世界の税務当局から狙われやすいのだろうか。

(2) 狙われやすい理由

新興国には、カントリーリスクともいべき現地税務当局の裁量による認定課税(税務当局の一方的な事実認定に基づき行われる課税)や、極めて高率の罰金(たとえば、追徴課税による加算税は、国によっては本税の200%から300%、延滞利息も年利18.25%から25%にも及ぶ)が存在する。特に税務当局所轄レベルでの課税判断は不透明性や多様性が高い。こういった新興国の税務当局に合法的に対抗するには、あらかじめの理論武装や書面準備が必須となる。

ところが、日本企業の場合、新興国へ丸腰で乗り込むことも多くみられる。これは、日本が契約社会でなく、ましてや親子会社間では信頼関係が契約書に優先され、海外子会社取引について文書化する必要性が認識されてこなかったことに起因する。あらかじめ合法的に練られた書面なくして、現地税務当局に対して、企業側の主張の妥当性を証することは極めて難しい。

一方、訴訟社会で揉まれている欧米企業では、ビジネスは契約によって成立することが前提であり、入念に練られた契約書が当然のものとして存在する。

個人の労働に関しても、信頼関係よりもジョブ・ディスクリプション(作業範囲)と報酬が明確にされた契約書が優先される。この状況は、税務において日本企業の弱点となり得る。

訴訟覚悟で書面を携え理論武装している欧米企業と、訴訟に疎く認定課税に対抗する準備もない日本企業では、各国の税務当局が日本企業を狙うのは自明の理である。幾度も現地税務当局の訪問を受けている日系企業があるが、これは信頼関係の構築ではない。新興国の税務署員には収税のノルマが課されている状況もあることを認識すべきである。

また、現地税務当局への不正な利益供与は、日本で外国公務員贈賄罪になることにも十分留意して、新興国の税務当局に対して合法的な対応を行える準備を早急に行う必要がある。

以下、あらかじめ文書化がない場合に回避することが難しい本社の税務問題を具体的にみていくことにする。

海外における出向者に関する PE 認定課税

(1) 恒久的施設(PE)課税とは

現在、中国をはじめ、ベトナム、インド、ブラジル等で、多くの日本企業が現地税務当局の裁量による認定課税を受けて問題となっているのが、恒久的施設課税である。

恒久的施設(Permanent Establishment)以下、「PE」というとは、企業が継続的に事業を行う場所であり、たとえば支店がこれに該当する。日本企業が海外現地で事業活動を行っても、租税条約により、現地税務当局が法人税を課税することができるのは、日本企業が現地国にPEを有する場合に限られる。したがって、現地税務当局にとって、日本企業が現地にPEを有しているか否かは、大きな関心事項である。

租税条約上は、準備的・補助的な活動はPEには該当しないとされるが、その解釈をめぐる納税者と税務当局との論争は絶えず、特に多くの新興国と日本との租税条約では、外国企業が12カ月の間に累計6カ月を超える役務提供を現地で行った場合はPEを有するものとされているので留意を要する。(図表1参照)。

(図表1)役務提供 PE の例

日中租税条約 5条5項

一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員(独立の地位を有する代理人を除く。)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または複数の関連工事について 12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。

日本本社としては、海外支店が現地の法人税の対象になるのは承知済みであろうが、支店設立もしていないのに、社員を現地勤務させたというだけで現地法人税が課されるのは、寝耳に水ということも多い。

また、PE 課税の対象は外国企業であり、現地法人でないことに留意する必要がある。たとえば、現地法人に累積欠損があったとしても PE 課税への影響はまったくなく、日本本社に対して PE 課税は生じる。

さらに、PE の利益については、本社側では現実には利益を得られていなかったとしても、現地税務当局が、本社社員の役務提供に要した人件費等のコストをベースにみなし利益率を適用して算出するといった、いわゆるみなし利益課税方式が多くとられている。

出向者に対する PE 認定課税は、現地税務当局により、本社が自己の使用人を通じて現地で事業活動を行っているものと判断されることにより生じるものである。この当局の事実認定により生じる課税に対抗するには、出向者の実質的雇用主が、本社ではなく出向先の現地法人であることを実証する必要がある。

(2) 実質的雇用主の判断基準

日本企業は、本社社員を出張、駐在、出向等のさまざまな形態で海外に勤務させているが、現地税務当局から、本社は出向者の雇用主であるから、出向者を通じて現地で事業活動を行っている主張された場合に、これを覆せるだろうか。

本来、出張者や海外支店の駐在員は、本社ビジネスの遂行を目的に現地勤務するが、出向者は、現地法人のビジネスラインに就き、現地子会社の便益

のために勤務するものである。しかし、これらの勤務形態につき、適正にその定義や運用を整備し書面化していなければ、出張・駐在・出向とは形式であり、本社の使用人である実態は同じであるとする税務当局の主張に対抗できない。特に、出向者の場合は、本社との雇用契約を維持しながら現地法人で勤務するので、転籍者とは異なり、本社の便益のためにまったく活動していないことを実証するのは容易ではない。

税務上では、法律上の雇用主が、必ずしも実態を備えた真の雇用主であるとは取り扱われないため、実質的雇用主は誰であるかの議論が生じる。この点、たとえば、中国では税務上の判断基準として、実質的雇用主を以下のように規定している。(国税函(2010)75号)

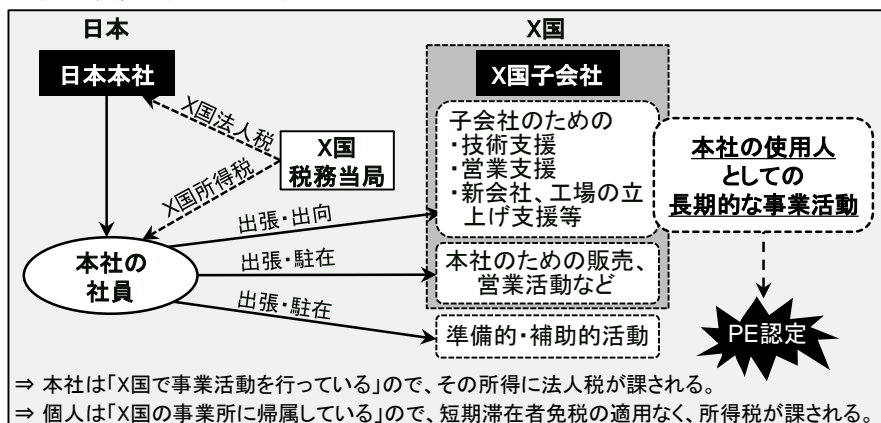
- 派遣人員の業務に関し識見を有し、かつ、リスクと責任を負っている者
- 派遣人員の人数と基準を決定している者
- 派遣人員の給与を負担している者
- 派遣人員の業務により利益を得ている者

さらに中国では、2013年には、PE認定する際の判断基準として、外国企業が(実質的雇用主として)派遣人員の業務の結果に対して責任とリスクを負い、業績評価を行っていることが基本的要素になるとした(19号公告)。

これらの実質的雇用主の判断基準は、中国に限ったことではなく、国際税務紛争の解決にあたるOECDでも同様な解釈がとられており、国際課税上で容認される考え方となっている。したがって、海外で社員を勤務させる際には、たとえ海外関連会社で勤務させる場合であっても、税務上の問題を回避するためには、実質的雇用主の判断基準に沿ってあらかじめ契約関係を規定し、運用する必要がある。

しかしながら、実際のところ、日本企業の出向者については、本社の社員として本社が管理監督のリスクや責任を負っている運用実態が多みられる。また、管理規程や出向契約書が存在したとしても、出向先会社の実質的雇用主であることを明示する立てつけで整理されていないものが多い。したがって、結果として、現地税務当局から、日本本社は出向者を自らの使用人として現地で長期的な事業活動を行わせているものと認定され、PE課税を余儀なくされてしまっている現状がある。(図表2参照)。

(図表2) 役務提供 PE の概要



日本における本社の寄附金認定課税

日本では、法人税上の本則からは、海外現地法人の便益に貢献している出向者の人件費を本社が負担することは、海外関連者への寄附金として、その全額が損金否認される(本社の法人税上の費用として認められない)。ただし、特例的に、出向元法人と出向先法人との間に給与水準の較差があり、そ

の較差を補填するために出向元会社が負担する給与は、たとえ、直接的には出向者が日本本社の便益のために活動していなくとも、損金算入するとされている(法基通9-2-47)。

しかしながら、実際のところ、本社での負担が給与較差補填であり、単なる子会社支援のための贈与でないことを実証するのは、事前の準備なくしては

難しく、税務調査で損金否認されるケースも増えている。たとえば、現地子会社の給与水準も入手せずに、較差補填を行っているとは主張するには無理がある。また、法人税基本通達には、出向元で支給する賞与が較差補填に該当するケースも示されているが、これは出向先法人が経営不振等で出向者に賞与を支給することができない特殊な場合である。単に賞与という理由だけで損金算入されるわけではなく、較差を実証することが求められる。

税務調査で寄附金認定されないためには、給与較差があることを説明できる準備をし、本社負担の合理性を欠く人件費は海外出向先に請求する等の方針をあらかじめ定めておくことが必要である。特に、海外関連者に対する費用負担である場合には、負担請求について関連者間で恣意的な調整がされていないことの証明として、一貫性を確保した適正な出向契約書の締結をすることが肝要となる。

なお、諸外国の税法では、給与はその勤務先で負担されるのが原則であり、日本のように較差補填により出向元で給与の損金算入が認められるのは一般的でない。日本本社が出向者の給与を損金算入すれば、諸外国の税務当局からは、出向者が日本本社の便益のために勤務しているものと捉えることが想定される。したがって、較差補填を行う場合には、その趣旨について出向契約書に記載し、給与負担の理由は較差であり、便益の享受ではないことを明確にして PE 認定リスクを低減することが必要となる。

海外出張者に関する税務問題

(1) 短期滞在者免税の前提要件

一般に、日本本社の出張者が海外現地で 183 日を超えて滞りせずに、租税条約の短期滞在者の免税要件を満たす場合には、出張先国の所得税は免税される。ただし、出張者の実質的雇用主が出張先の現地法人であると現地税務当局から事実認定される場合には、出張者は現地法人に勤務する者と変わりがなく、もはや個人の現地滞在日数にかかわらず、所得税免税の適用が認められなくなるので、留意が必要である。

税務では、必ずしも法律上の雇用主が実質的な雇用主として取り扱われるわけでないことは、前述したとおりである。形式的な法律上の雇用主に対して、

税務上の真の雇用主は実質的雇用主（または、経済的雇用主：Economic Employer）と呼ばれ、OECD の解釈でも、業務を指揮管理監督し、その勤労の結果に対しての責任やリスクを負担する者とされている。特に、役務提供を行った出張者の給与は、最終的には役務提供を受けた側に請求されることもあり、この場合には役務提供を享受した会社側が出張者の経済的雇用主と呼ばれることの理由が明解になる。

これらの出張者については、指揮管理等の責任やリスクの負担に関して、役務提供契約に明確に規定し、運用されることが、所得税免税を確実にするうえでは必須の要素となる。

なお、出張者の実質的雇用主が本社であっても、その役務提供活動が現地で PE 認定された場合は、出張者は現地支店に勤務する場合と同様で、もはや出張者としての短期滞在免税は、その個人の滞在日数にかかわらず適用されない。（図表 3 参照）。

（図表 3）短期滞在者免税の要件

（OECD 条約モデル 15 条 2 項）

- a) 当該課税年度に開始し、または終了するいずれの 12 箇月の期間においても、報酬の受領者が他方の締約国内に滞在する期間が合計 183 日を超えないこと。
- b) 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること。
- c) 報酬が雇用者の当該他方の締約国に有する恒久的施設によって負担されるものではないこと。

(2) 技術支援は役務提供かノウハウ提供か

日本本社は、海外子会社の立上げや継続的な技術支援のため、多くの出張者を海外に派遣している。これらの出張者の活動により、マンパワー（労働力）の提供をしているのか、あるいは、技術やノウハウの提供をしているのか、税務上は区分が必要である。

マンパワーの提供に関しては、役務提供料を請求すべきであり、これは本社の事業所得となるため、租税条約の適用により、現地で PE 認定されない限りは現地の法人税の課税は生じない。しかし、現地での役務提供が 6 カ月を超過するなどして、役務提

供が PE 認定されると、法人税のみならず役務提供したすべての出張者に対して現地の個人所得税が課税されることとなる。

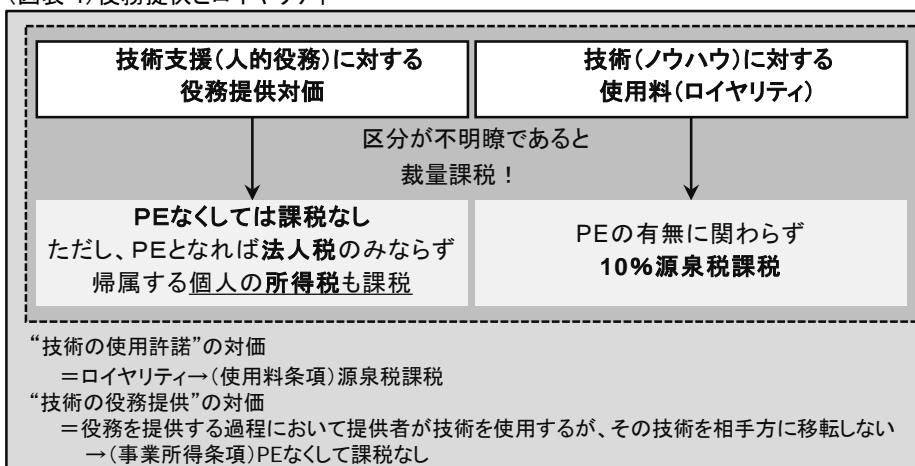
一方、ノウハウ等の提供対価であれば、無形資産の使用等の対価であり、いわゆるロイヤリティ課税が生じ、PE がなくともたとえば 10%の源泉所得税が課税されることになる。

技術者による支援業務の対価が、役務提供対価とノウハウ等の使用料のいずれになるかの区分は容易でない場合もあるが、たとえば、OECD の解釈では、技術者が役務を提供する過程において自ら技術を使用するが、その技術を相手方に移転するものでない場合は、役務の提供であるとしている。また、売上高に連動した対価を請求している場合には、使用料と判断する等、対価の設定方法の違いから

も区分がされ得るとしている。

しかし、役務提供対価か使用料かにつき納税者側で明確に区分していない場合、税務当局の裁量により、当局にとっての有利な課税方法を主張されるリスクも生じる(図表 4 参照。ただし、インド等の例外あり)。たとえば、中国では、役務提供が PE となるか事前に確定できない場合は、まずはロイヤリティとして源泉税を納税し、PE となることが確定した後、PE 帰属所得について相応の調整を行う(国税函「2010」46 号)という課税方法がとられている。したがって、海外への出張者の派遣による技術支援については、その実態の確認と契約書面の見直しが肝要になる。

(図表 4) 役務提供とロイヤリティ



税務リスクを低減するための本社規程・契約書の作成

(1) 事前の文書化による税務リスクの低減

管理規定や契約書を作成するには、事実関係を見定め、自らの方針を決定する過程が必要となる。その過程こそが、取引や事実関係を他人に対して適正に説明可能な状態にさせる。

文書化は、移転価格税制に限って必要とされることではなく、企業の海外進出にあたり、各国の税務当局の認定課税に対抗する手段でもあり、予想外の追徴課税や事業計画の変更を回避するのに必要な準備である。たとえば、PE 認定課税の多い中国では昨年、認定課税の基準を明確化するため、税務

当局が派遣の実質把握を目的として、次の書面を厳格調査することを明らかにした(19 号公告)。

- 本社、中国企業および派遣人員の間で締結された契約書
- 本社または中国企業が制定した派遣人員に関する管理規程(派遣人員の職責、リスク分担、業績評価を含む)

これらの書面の調査は、中国のみならず、各国の税務当局の税務調査の場合にも想定されることであり、あらかじめ調査を意識して作成しておくことが肝要である。

(2) 具体的な管理規程や契約書と作成ポイント

海外勤務者に関して、税務上で最低限必要とされる管理規程や契約書とその主たる作成ポイントは以下のとおりである。各国での認定課税リスクを低減するには、これらに各国の詳細な税務状況を踏まえて、あらかじめ入念な文書化をしておくことが肝要である。

① 出向契約書

海外での PE 認定、および、日本での寄附金認定に対抗するために作成を要する。

出向契約書とは、出向元である本社と出向先である海外現地法人(海外子会社等)との間の出向に関する契約書であり、主に出向者に関する法人間の費用負担について定めるものである。

現地で PE 認定リスクを低減するために、出向者の実質雇用主が現地法人であることを示すには、指揮管理等の責任やリスク負担等について規定することが必要である。

また、本社で較差補填を行う場合には、本社で出向者の人件費を負担していても、本社はその勤務の便益は受けておらず、実質的雇用主でない旨を説明する。

② 海外出向者規程／海外赴任契約書(辞令)

海外での PE 認定に対抗し、および、日本での所得税課税リスクを低減するために作成を要する。

出向者と出向元である日本本社との赴任契約書の作成が必要だが、通常、日本企業では、社内規程である海外出向者規程、および、本人への辞令をもって、赴任契約書に代替する場合が多くみられる。この場合、海外出向者規程は出向者の管理規程であるので、PE 認定リスクを低減するためには、指揮管理等の責任やリスクの負担について規定し、出向期間中の実質的雇用主は出向先の海外現地法人であることを示すものであることが求められる。したがって、出向期間中の業績評価も海外現地法人によって行われることを示す必要がある。

また、日本の所得税法上では、あらかじめ 1 年以上の海外勤務であることを契約等で定めることにより、税務上の非居住者と推定されることになる。したがって、税務当局との居住形態に関する議論を避けるためには、海外赴任期間の定めを置くことが有用で

ある。

③ 役務提供契約書

海外での PE 認定に対抗し、海外での所得税課税リスクを低減するために作成を要する。

本社の社員を出張者として海外子会社等に派遣して技術支援等を行う場合には、本社と現地子会社との間で役務提供契約を締結し、独立事業間価格で対価を設定し、当該契約に基づき請求する。技術支援の内容が、技術者の労働力を提供する役務提供ではなく、技術等のノウハウの使用に該当するものか否か検討し、状況に応じて、役務提供契約と使用料(ロイヤリティ)契約とに区分する。役務提供契約であれば、現地での役務提供が 6 カ月を超える場合には PE 認定リスクが生じる国が多いので、プロジェクト期間につきあらかじめ留意する。

また、海外出張者については、短期滞在者免税が適用されるように、各個人が 183 日を超えないように配慮した役務提供契約とする。さらに、その出張者の実質的雇用主が海外現地法人とならないように、役務提供の管理監督に関する内容を盛り込む必要がある。

平井 和美(ひらい・かずみ)

税理士法人トーマツ

パートナー 税理士

1987年から国際税務に携わり、1997年から2000年まではバンコク駐在。現在は、主として日系企業の海外進出に際して生じる PE 等のクロスボーダー税務問題、海外勤務者の税務コンプライアンス体制の構築、ストックオプション等のグローバル株式報酬・役員報酬・退職金に係る戦略的な税務コンサルティングに従事。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,300 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。