

# 日系企業が直面する 国際的な人材活用とその実践的課題

中国

インド

## 第2回 海外人材の活用と税務

ーリモートワーク、出向受け入れとPE、移転価格税制などの課題ー

AsiaWise会計事務所 公認会計士・税理士 高野 一弘  
矢野綾佳税理士事務所 税理士 矢野 綾佳

多くの企業では、限られた人材リソースの適切な配置を通じた効率的、効果的な人材マネジメントを思考されています。昨今のグローバル化とそれと合わせて発生している複雑で変化が激しい経済環境を考慮すると、多様なスキルセットや新しい視点を持つ人材を活用することは企業の成長のためには欠かせない要素となっ

ているといっても過言ではありません。

本連載の第1回においては、日本から中国・インドへの人材派遣にかかる実践的な課題について検討を行いました。今回は、逆に、中国・インドから日本への人材受け入れに焦点を当て税務的な課題を検討します。

### 事例

P社（日本企業）では、グループ内人材の有効活用を促進するため、グローバル人材プールを管理し、最適な人員の配置を推進することを検討しています。

その一環として、中国子会社S1の従業員Aおよびインド子会社S2の従業員Bを本社業務に従事してもらうことを予定しています。具体的には①現地からのリモートワーク、および②日本本社へのフィジカルな出向の2つの形態を考えています。

S1社およびS2社からは、いずれのケースにおいても、P社のコスト負担で実施し、かつS1社およびS2社において税務上の問題が生じないことを保証することを条件として、反対しないとの回答を得ており、現在具体的な適用スキームを検討しています。

本事例について、考えられる課題について以下検討を行います。

**課題 1 リモートワークとPE/移転価格税制**

本件では、中国居住者である従業員Aおよびインド居住者である従業員Bをリモートワークの形で、P社の本社管理業務に従事させることを予定しています。P社は、従業員Aおよび従業員Bの本社業務に従事する対価として、それぞれの給与および関連するその他間接経費の実費相当額をS1社、S2社に支払うことを予定しています。なお、リモートワーク期間中は、従業員Aおよび従業員BはそれぞれS1社、S2社の従業員として現地での勤務を続けてもらうことを予定しており、P社と直接雇用契約は結びません。このような前提で、税務上懸念されることはありますか？

本件では、中国居住者の従業員Aおよびインド居住者の従業員BがテレワークにてP社本社業務に従事しますが、それぞれは現所属先であるS1社、S2社の従業員として従事することが予定されています。つまり、従業員Aおよび従業員Bはそれぞれの雇用主であるS1社およびS2社から給与の支給を受けることになります。P社は雇用契約を締結していないため、P社が支払う対価は、本人に対する給与ではなく、S1社およびS2社に対する業務報酬として支払われることになろうと考えられます。したがって、このような業務報酬支払いを実施するため、P社はS1社、S2社それぞれとの間で、業務委託契約を締結することが求められます。

以上を前提としますと、S1社およびS2社はともに営利法人ですので、当然に本件サービスの提供により利益を確保することが原則となります。すなわち、損失が生じる場合は、そのような損失の負担を行うことに関して合理的な理由が必要となります。一般的には、親会社からの求めに応じて提供しているサービスについて損失を負担することについて合理的な理由は存在しません。したがって、本件サービスに関連する費用は直接費だけでなく間接費部分も含めてP社負担とすることが原則と考えられます。

加えて、本件取引は親子会社間で実施されるものであるところ、独立企業間原則に則って対価設定を行うことが求められます。つまり、マークアップを付さない実費精算は移転価格税制上問題視されることに繋がります。

加えて、法人間のサービス契約において、業務を提供する人物を特定の個人に限定する場合は、実質的な雇用関係の認定につながる可能性を否定できません。特に、親子会社間での業務提供契約において、子会社の特定の個人を指名する場合は、実質雇用とみなされ、PE（恒久的施設）認定課税に繋がるリスクを増幅させることも考えられます。

以下、中国およびインドについて、それぞれより具体的に検討していきます。

**a. 中国****(ア) 移転価格税制**

中国では、本件のような日本本社と中国子会社間で業務委託契約を締結し、中国子会社の従業員を日本本社の業務に従事する場合には、P社とS1社間で授受される業務委託対価が独立企業間原則に則っていることが求められます。

この点、本件で予定されているマークアップを付さず実費精算を行うことは、中国移転価格税制の実務上否認される可能性が極めて高いと考えます。つまり、マークアップを付さないことを中国当局が受け入れる可能性はほぼないと考えられ、一定のマークアップを付すなどS1社が利益を確保できるようにしておくことは税務リスク管理上必須であると考えます。

また、S1社が確保すべき利益については、その実施している業務内容、負担しているリスクの程度などに応じて具体的に検討を行うこと

## 解説

が必要となります。実務上、サービス報酬の対価を設定する場合には、そのサービスの提供のために要したコストに一定比率のマークアップを付すという形で対価を設定しているケースが多く存在しています。グループ会社間のサービスの場合、サービス提供者の機能・リスクが限定的である場合などには、このようなサービス提供者のコストを基準とする対価設定方法に合理性があると認められるケースが多いと考えます。対価の合理性を立証できるように、日本法人P社向け業務に係る執務報告書や成果物等、並びにサービス対価の算定に係る根拠資料等を適切に作成・保存しておくことが推奨されます。加えて、作成されている移転価格文書と齟齬のないように管理しておくことが必要となりますので、この点も十分ご配慮ください。

**(イ) PE認定**

中国国内法および日中租税条約において、PEは固定場所PE、建設PE、代理人PE、サービスPEの4種類が規定されています（それぞれのPEの詳細につきましては、本連載の第1回目（月刊国際税務4月号）で紹介させていただきましたので、本稿では省略いたします）。

本件は、日本法人P社の本社管理業務を中国子会社S1社の中国居住者である従業員Aに従事させることが想定されているため、出張または出向ではなく、現地法人に雇用された従業員を通じて活動を行うという活動の雇用形態、並びに本社の管理業務という直接的に売上に貢献するものではない活動の内容から考えると種類を問わず、中国ではPEリスクが限定的と考えます。

**b. インド****(ア) 移転価格税制**

インドにおいても、法人間の役務提供契約であるところから、まず移転価格税制の規定に基づく論点を検討することが必要です。

移転価格税制上の課題については、中国の場合と同様、S2社が利益を確保できない対価設定は受け入れられず、一定のマークアップを付すことは税務リスク管理上必須と考えます。

S2社が確保すべき利益の水準については、S2社が実施している役割、負担しているリスクの程度、使用している資産の内容などに基づき適切に設定することが必要です。これらの内容につきましても、中国の場合と同様、作成されている移転価格文書と整合性が求められます。

**(イ) PE認定**

日印租税条約においては、固定場所PE、建設PE、代理人PEが規定されていますが、サービスPEは規定されていません。本件においては、固定場所PE、建設PE並びに代理人PEに該当しないと主張することは可能と考えられます。これは、従業員BはS2社の従業員として日本本社の管理業務に従事することが前提であり、かつインド国内での営業活動など契約獲得活動に従事しないためです。これらの前提が成立しない場合は、個別の前提に基づき別途検討を行う必要がありますことにご留意ください。

一般的に、インド税務当局はPE認定課税に積極的といわれます。この点、従業員Bの活動が、サービスの提供として対価を測定することで十分であると考えられる場合は、インドでのPE認定課税を受ける可能性は低いと判断できます。逆にいうと、サービス報酬としての収益計上では、不十分と考えられるケースにおいては、強引なPE認定課税が生じうる点には留意が必要です。例えば、従業員Bの従事する活動が、将来の収益獲得につながるものや、企業グループ全体のコスト低減に寄与するものである場合などは、該当する将来収益の一部や、グローバルでのコスト削減効果の一部をインドにて収益計上することを求める手段としてPE認定を実施することも考えられます。したがって、PE認定課税につながるような契約条件な

どは可能な限り排除しておくことが望まれます。このような観点から、業務委託契約書の文言は慎重に検討をしておくことが求められます。例えば、業務委託契約書において、業務実施者として特定の個人を指定することを避けること、委託する業務のコントロールは、P社の適切な部署／人員が実施していること、言い換えると従業員Bの裁量範囲が小さいことを明確化することなどが考えられます。このような内容を移転価格文書内に適切に反映することで、本件サービス提供に関する適切な所得は、全て

S2社において計上済みであることを強く主張できることになり、実質的なPE認定課税リスクの低減につながります。

なお、日印租税条約においては、「技術上の役務に対する料金」についても源泉地課税を行うことが認められています（日印租税条約第12条）。本件サービス対価が、「技術上の役務に対する料金」に該当する場合は、支払い時に日本側で源泉徴収の必要性を検討する必要がありますので、この点にもご留意ください。

## 課題2

従業員Aおよび従業員Bを2年間日本に出向させる場合、どのようなことに留意する必要がありますか？基本的には、来日の上、働いていただくこととなりますので、大きな税務的な課題はないと考えていますがいかがでしょうか。

グローバルアサインメントに基づき、派遣される出向者は、出向元と出向先の二重雇用状態となり、どちらの居住者とするか問題となる場合があります。租税条約により振分規定が設けられているケースでは、その規定に基づき、いずれの居住者かを判定することが可能となります。OECDモデル条約における振分規定では、①恒久的施設の有無、②重要な利害の中心、③常用の住居、④国籍、⑤権限ある当局の協議により、居住地国を決定することが規定されています。しかしながら、日本と中国およびインドが締結している租税条約では、いずれも個人の居住地国に関する振分規定が設けられておらず、双方居住者に該当する場合は、権限ある当局の合意により居住地国を決定する旨が定められているに留まっています。

日本所得税法では、「居住者」とは国内に「住所」を有し、または、現在まで引き続き1年以上「居所」を有する個人をいうこととされており（所得税法第2条第1項第3号）、日本国内において、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有する場合、日本国内

に「住所を有する者」と推定されることと規定されています（所得税法施行令第14条第1項第1号）。本件においては、従業員Aおよび従業員Bは、1年を超える期間（2年間）日本において就業を行うことを予定しているところ、日本所得税法上は、入国日の翌日より日本居住者として取り扱われます。この日本所得税法上の規定を加味しつつ、中国、インドでの居住性などについて検討します。

### 1) 双方居住者認定

#### a. 中国

中国の居住形態は居住者而非居住者に区分され、さらに、居住者は永住者而非永住者に細分化されます。ここで、永住者とは、中国国内に住所を有する者、または中国居住日数が183日以上の暦年が7年以上連続し、かつ前6年の各年における1回での出国期間がいずれも30日を超えたことがない者を指します。非永住者とは、暦年における中国居住日数が183日以上で

## 解説

あるものの、永住者に該当しない者を指します。ここで、中国国内に住所を有する者とは、戸籍の所有、生計を一にする親族の存在、経済的利益関係によって中国国内に慣習的に居住する者を指します。要するに、中国では中国籍を有することと、住所を有することは、税法上ほとんど同義と解されています。したがって、中国籍を有する個人は居住形態の判定にあたり、原則として中国に住所を有する者とみなされます。この点は、日本籍を含む外国籍個人の場合は、みなし住所認定を受けず、専ら中国内の居住日数をもって居住形態を判定することと大きく異なります。

ただし、中国国家税務総局は、中国国外に居住する中国籍個人であっても、居住地国の永住権等を有する華僑<sup>1</sup>については特別に外国籍者と同様に取り扱う、つまり中国国籍に基づく中国国内でのみなし住所認定を行わず、183日基準により居住形態を判定する旨の文書回答事例を公表しています。言い換えると、華僑に該当しない中国籍個人については、原則として中国に住所を有するとみなすことが示されていると考えられます。したがって、華僑に該当しない中国籍個人は、中国国外の居住者になったとしても、原則、中国の居住者として中国での所得税申告納税も求められます。

本件では、日本法人P社への出向期間は2年間とのことで、出向期間が終われば、出向元に戻るというグローバル人事異動が予定されています。従業員Aは出向期間の満了により中国外での一時的居住が解消され、中国に帰国することが予定されていることから、出向期間中も中国が慣習的に居住する地とされ、従業員Aは中国の永住者に該当すると解されます。したがって、出向期間中も、従業員Aはその日本勤務に

起因した中国国外源泉所得を含む全世界所得に対して中国で翌年3月1日から6月30日までの間に申告納税を行う必要があることにご留意ください。

補足ですが、中国と日本では日中社会保障協定が締結されているため、出向者が中国で厚生年金に加入されている場合には、中国の社会保険管理センターから交付された「適用証明書」をもって日本では厚生年金が免除されることとなります。

## b. インド

インドにおいても個人所得税はインドにおける居住ステータスに基づき決定されることとなります。すなわち、いずれかの課税年度（4月から翌3月）において、個人が次の2つの条件のいずれかを満たす場合、その年度において居住者とされ、インド個人所得税の納税義務を負います。

- ① 進行年度における滞在日数：その年度（4月1日から翌年3月31日まで）において、合計で182日以上インドに滞在している場合
- ② 直近4年度の滞在日数と進行年度の組み合わせ：直近4年度に合計で365日以上インドに滞在しており、かつ進行年度において60日以上インドに滞在している場合

しかしながら、インド税法では、インド市民がインド国外に就業のために出国する場合の居住性判定に関しては、上記の基準のうち②は適用せず、①の基準のみを適用することを規定しています<sup>2</sup>。

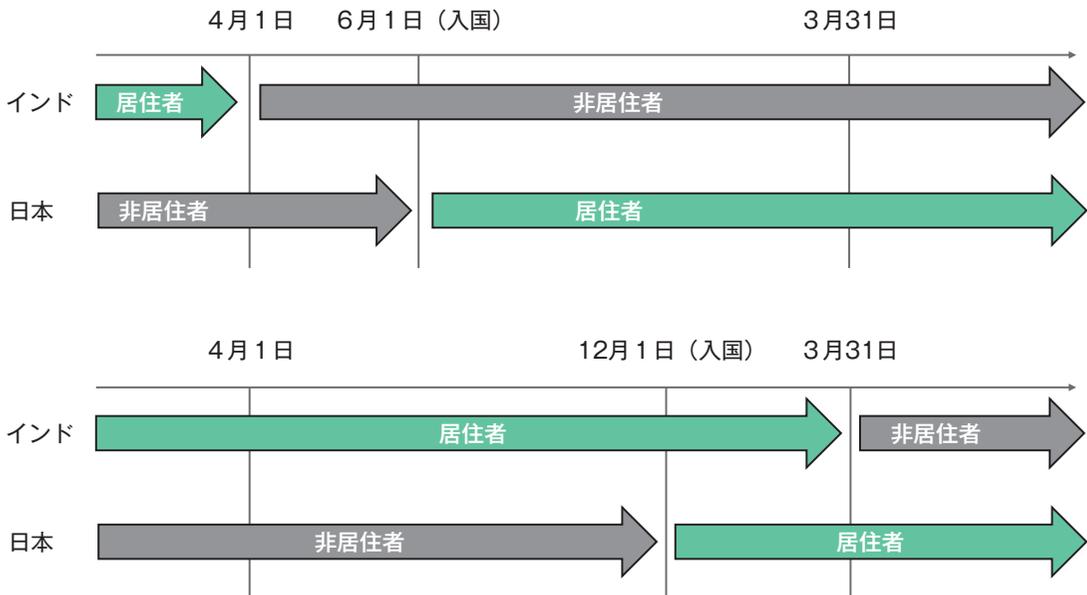
本件においては、インド国籍の従業員Bが日本に就業のために出国するケースとなります。

1 華僑とは、居住地国の永住権を有し、その居住地国に連続して2年間居住し、かつ2年間のうちの累計居留期間は18か月以上の者で、あるいは永住権を有しないが、有効な在留資格による連続5年以上居住し、かつ5年間のうちの累計居留期間は30か月以上の者をいいます。

2 インド国内源泉所得が150万インドルピーを超える場合は、120日以上インドに滞在する場合インド居住者とされます。

で、①のみを考慮して居住性を判断することが可能となります。他方で、インドの居住性の判断は年度単位での判定となるところ、日本における年度途中での切り替えとはギャップが生じることが想定され、この点、留意が必要となります。すなわち、日本税務上は、入国日の翌日から居住者（非永住者）に切り替わるようになるところ、インド側は、年度単位での居住性判断が前提となるため、双方居住者となる期間が生じ得ます。例えば、9月以前に入国を行う場合は、当該年度のインド滞在日数は182日未満となることが想定され、期初に遡って非居住者となります。しかしながら、10月以降に出向

を開始した場合は、その年度におけるインド滞在日数が182日以上となることが想定され、その場合は、日本入国日以降翌年3月31日までは、インド居住者に該当することになります。いずれのケースであっても、日本入国日を基準として日本居住者と認定されることになる日本の規定とはギャップが生じます。6月1日入国のケースと、12月1日入国のケースを前提として、両国での居住ステータスを図示すると以下の通りとなります（日本への出向期間中は、インド滞在が182日未満であることを前提としています）。



なお、両国で課税が生じ国際的二重課税に陥った場合は、外国税額控除を適用することが可能となりますので、申告時に適用をご検討ください。

## 2) 現地払い給与と法人間の精算

### a) 中国

従業員Aの要望に基づき、出向期間中の給与

の一部または全部を中国にて支払うことも考えられます。この場合、中国内で支払われる給与は、中国法人S1が従業員Aの中国口座に振り込みを行い、その後日本法人P社から回収することが一般的と思われます。P社からS1社への送金を速やかに実践するためには、P社とS1社の間で出向に関連するコスト精算の方法などを契約書において明確に記載しておくことが肝要となります。特に中国では海外からの不正送金問題がしばしば大きな課題とされるた

## 解説

め、両社間で給与その他の立替並びにその精算に関して事前に取り決めておくことが重要です。また、S1社による従業員Aへの給与の振り込みにあたり、源泉徴収が求められます。この点についても、上述の契約書にその負担関係などを含めて明記しておくことが必要です。

なお、日本払いの給与についても、出向者の氏名、マイナンバー、職位、出向先、出向期間等の出向に係る情報や日本での勤務に起因した中国払いの給与を含む中国国外源泉所得とその納税状況のステータス等を、出向元の中国法人S1は翌年2月28日までに所轄の税務署に報告しなければなりませんので、この点ご注意ください。

**b) インド**

従業員Bの要望に基づき、出向期間中の給与の一部または全部をインド側で支払うことが想定されます。この場合、インド非居住者に該当する場合は、日印租税条約第15条に基づき、インドでの課税はなされないことが原則となります。他方で、上述の通り、双方居住者期間においては、別段の取り扱いとなることになり、

日印両国で所得税課税がなされてしまうこともあり得ます。外国税額控除の適用により排除することは可能と考えられますが、その申請を行うコスト、期間などを考慮して、実務的には、二重課税を甘受せざるを得ないこともあろうと考えられます。事前に、二重課税に陥らない形を模索する、もしくは二重課税額を極小化するという観点から詳細を検討しておくことも有効と考えます。

他方で、グループ企業間出向制度に基づく出向を行う場合は、出向期間中は出向先の従業員となることは当然として、並行して出向元の従業員でもあり続ける二重雇用の状態となるケースが一般的です。インドから日本への出向を前提とした場合、インド法人の従業員としての資格を保有しつづけていることを根拠として、インド法人負担給与などについて、インドでの課税対象であるとの主張がなされることも考えられるところです。二重雇用状態となるが、出向期間中は完全にアウト先である日本法人の管理下にあり、インド法人との雇用関係は実質的に停止していることを強く主張できるように関連する契約書、規定を整備しておくことが推奨されます。

**まとめ**

今回は、中国、インドからの人員の受け入れについて、検討を行いました。海外からの人員の受け入れにおいては、人員を送り出す時とは異なる論点が生じることがあり、具体的な契約書や内部規定の内容が、税務的な取り扱いにも影響を与えます。このような人事交流の準備段

階から実行、管理段階に至るまでの一連のプロセスを適正に進めることが重要です。特に税務的な検討はキャッシュアウトに直結しますので能動的な検討が重要となります。

本記事が読者の事業において参考として頂けましたら幸いです。