

デロイト トーマツ税理士法人 パートナー 高橋 朋子

デロイト トーマツ税理士法人 パートナー 大隈 亜由美

Deloitte China (上海德勤税务师事务所有限公司) シニアマネジャー 中野 隆正

Deloitte Haskins & Sells LLP シニアマネジャー 山崎 靖彦

Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos Co., Ltd. シニアマネジャー 齊木 洋和

中国・インド・タイにおけるPE認定リスク

～グローバルガバナンス体制の構築も踏まえて～

(84頁)

I. PE認定リスクの概要

1. はじめに

コロナ後の移動制限が解除され、日系企業の国際間の人の異動（グローバルモビリティ）は海外出向・出張ともに加速している。

この人の動きの増加に伴い、赴任先国・出張先国における恒久的施設（Permanent Establishment：以下PE）認定についての日系企業各社の懸念も増加している。実務ベースではPE認定リスクという言葉はよく耳にするが、実際のリスク対応や事前の備えも含め、どのような温度感・方向性で臨めばよいか、不安を感じている企業も多いと思われる。本稿では、PEに関する基礎理解と各国のPE認定の実務動向をお伝えするとともに、加速する人の国際間異動の流れにおいて、どのように各国のPE認定リスクを管理し、リスク低減につながるガバナンス体制を構築できるか、という点を解説する。

2. PEについての基礎理解

まずは各国詳細に入る前に、PEの基礎的な理解のために、PEの概要・類型について要約する。ここでは主にOECDモデル租税条約の定義を元に記載を行い、各国それぞれの解釈や範囲の違いについては、各国の章で詳細を記載した。

1) PEとはなにか（PEなければ課税なしの原則）

PEとは、前述のとおり恒久的施設（Permanent Establishment）の略であり、各国での課税の発生の有無を考える上で重要な概念である。

よく「PEなければ課税なし」といわれるが、国際税務上、日本法人の事業上の利得（事業所得）に対して現地課税当局が課税を行うためには、相手国におけるPEの存在が重要となる。

企業が「事業を行う一定の場所」として相手国に存在するPEを通じて事業活動を行わない限り、その相手国で法人税が課税されることがない旨をOECDモデル租税条約では規定しているが、言い換えると、企業が相手国で何らかの事業活動を行う場合において、その事業活動を行う場所がPEとして認定をされると、その企業の事業所得について相手国に法人税の課税権が生じることとなる。

2) PEの類型

では何が「恒久的施設（PE）」に該当するのであろうか。以下にPEの種類をOECDモデル租税条約・国連モデル租税条約をベースに概要を記載した。

① 支店PE

ここでは、支店のほか、事業の管理の場所、事務所、工場、天然資源の採掘場などが挙げられる。現地で登記がなされている支店のほか、たとえ無登記であっても日本企業が現地で長期間にわたり実際に事業活動・商業活動を行っている拠点が存在する場合には、その活動が補助的・準備的活動である場合を除き、PEに該当するケースがある。

② 建設PE

ここでは現地で行う建設工事現場又は建設・据え付けの工事で一定期間（OECDモデル租税条約では12か月）を超えるものが挙げられる。一般的には、日本企業が現地で新規工場ラインの立ち上げにあたり、日本から出張者を送り現地法人を支援する場合や、客先に新規機械を納品する際に、日本から出張者を送り機械の据え付け工事を行う際に、その据え付け工事が長期化する場合には建設PEとしてのリスクが生じることがある。

③ 代理人PE

代理人の種類も細かく存在するが、OECDモデル租税条約では、企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復的に行使する代理人（従属代理人）が挙げられる。ただし当該代理人が当該企業から独立している場合（独立代理人）を除くとされている。OECDモデル租税条約では、在庫保有代理人や注文取得代理人は代理人PEの範囲から除いているが、中国・インド・タイのようにこれらを含めている租税条約も存在する。

④ サービスPE

これはOECDモデル租税条約ではなく、国連モデル租税条約に記載がみられる概念であるが、現地における一定期間を超えるコンサルティング業務の役務提供が挙げられる。米国・イギリスといった国との租税条約には含まれていないが、タイや中国、インドネシアといった比較的PE認定の課税執行が積極的に行われる国との租税条約には含まれており、留意が必要である。

実務的によく用いられる「出向者PE」や「出張者PE」という用語は、租税条約上は存在しない。しかし実務的には、日本法人から現地へ出向する赴任者や出張者が上記①～④に該当する活動を現地で行うことでPE認定リスクが生じることがあり、それらを総称して「出向者PE」「出張者PE」といった実務的用語で整理されることが生じているが、実際のPE認定リスクの発生時の対応においては、出向者・出張者の活動が上記①～④いずれの類型に該当し、PE認定リスクが生じているのかを正確に理解することが重要となる。

3. PE認定を受けた場合の影響

上述した通り、PE認定を受けるとPEに帰属する日本法人の事業所得に対して現地の法人税の課税が生じる。またこの法人税課税だけに影響はとどまらず、**図1**の通り、広範囲な税目に影響が生じることとなる。

例えば、PE認定を受けた場合は、PEに関連する出張者は現地で短期滞在者免税（俗にいう183日ルール）の適用を受けることができず、出張1日目から現地で出張者の所得税の課税が必要となり、出張者個人への税補填（グロスアップ）や日本における外国税額控除の適用も検討が必要となる。そのほか間接税（Value Added Tax）への影響や、移転価格税制上の帰属利益の妥当性の検討も必要になるケースもある。また一度PE認定が行われると、PEを通じた事業活動がすべて終了するまで、現地でこれらの税務申告のコンプライアンス対応を日

系企業が行う必要も生じ、申告のための事務コスト・専門家コストが継続的に生じるため日本法人の負担となる点も留意が必要である。

図1 PE認定された場合の一般的な影響

種類	概要
法人税	<ul style="list-style-type: none"> ■ PEに帰属する事業所得は、現地で課税対象となり、納税義務者は日本法人となる ■ 現地での事業所得に対して日本と現地で二重課税が生じた場合、日本においては、当該外国における課税が租税条約に適合するものでなければ、外国税額控除の適用を受けられない可能性もあるため、留意が必要となる
所得税	<ul style="list-style-type: none"> ■ 現地への出張者が、租税条約上の短期滞在者免税のいわゆる183日ルールの日数要件を満たしている場合であっても、PE認定されると免税の適用がなく、現地で個人所得税を納める必要がある ■ 現地での個人所得税を日本本社が負担する場合には、現地での納税額を日本において給与課税する必要があり、グロスアップ計算を行うことを求められる ■ 二重課税が生じることになるが、出張時期と納税のタイミング、また本人の所得金額によって外国税額控除によりすべての二重課税が解消しない場合がある
間接税	<ul style="list-style-type: none"> ■ 租税条約の対象税目の中には、間接税は含まれていないため、文理上はPEの有無に関わらず、間接税が課される可能性はある ■ 実際には、PE認定されれば、法人税と合わせて間接税についても納税を求められることが多い
移転価格	<ul style="list-style-type: none"> ■ PE帰属利益について、移転価格の観点から金額の妥当性を検討する必要が生じる

4. 各国におけるPE認定の課税執行の温度感

PE認定に対する各国の課税当局の執行の温度感・積極性は国により異なる傾向がある。特に新興国においては、日本企業の赴任者・出張者の現地における活動の一要素や、出向契約書の表現の一要素のみをクローズアップし強硬に課税執行を行う傾向もみられる。一方で欧米諸国は一般的には、現地における活動の要素を包括的・総合的に勘案して、PE認定は慎重に判断を行う傾向があると実務的には感じられる。

次章からは特にPE認定事例が頻発する中国・インド・タイに焦点をあて、各国の動向・事例も含めて紹介を行うこととする。

II. 各国のPE認定の概要と説明

中国

1. 日中租税協定におけるPEの類型

日中租税協定におけるPEの類型は、I. 2. 2) にて上述した①支店PE、②建設PE、③代理人PE、そして④サービスPEの一部の概念であるコンサルタントPE（使用人その他の職員を通じたコンサルタント役務提供）が

挙げられる。日中租税協定の特徴としては、OECDモデル条約では挙げられていないコンサルタントPEの記載がある点と、建設PEとコンサルタントPEの期間が12か月ではなく6か月と短い点にある。

なお中国においては、実務上はこの日中租税協定と、後述する2013年19号公告に沿う形でPEの有無が判定されるため、基本的にPEの指摘のロジックに大きな地域差はないが、各地の税務当局によって当論点に対する積極性や求める疎明資料のレベルは異なる点に留意が必要である。

2. 中国におけるPE認定の規定

中国におけるPE認定の実務は、租税協定に加え、中国国内規定である2013年19号公告「非居住企業からの派遣者が中国国内において役務提供を行った場合の企業所得税関連問題に関する公告」（以下、19号公告）の要素を理解することが望ましい。

この19号公告には、非居住企業（派遣元企業）からの派遣者がいる場合に中国でPE認定を受ける要素が記載されている。まず、基本要素として2点が挙げられており、この基本要素に合致するとPEとして認定される。

19号公告の内容は 図2 に示した通りであるが、基本要素①として、中国への派遣者が実施した業務の結果について、非居住企業である日本法人が責任とリスクを負っている場合や、基本要素②として派遣者の業績・人事評価を日本法人が行っている場合には、いずれもその派遣者は中国で日本法人のための業務を行っているとしてPE認定リスクが高まることとなる。

図2 国家税務総局公告2013年第19号

非居住企業からの派遣者が中国国内において役務提供を行った場合の企業所得税関連問題に関する公告

基本要素：以下の場合、PEが認定される

基本要素①：非居住企業（派遣元企業）がその派遣者の業務の結果に対して一部あるいは全ての責任およびリスクを負っている

基本要素②：派遣元企業が派遣者の業務評価を行っている

参考要素：PE認定に当たっては、以下の要素を総合的に考慮する

参考要素①：派遣先である中国国内企業が派遣元企業に対して、管理費あるいはサービスの性質を有する費用を支払う

参考要素②：派遣先である中国国内企業が派遣元企業に支払う金額が、派遣元企業が立替えた派遣者の給与、社会保険料およびその他の費用の金額を超える

参考要素③：派遣先である中国国内企業により支払われた金額の一部を派遣元企業が留保する

参考要素④：派遣元企業が負担する派遣者の給与の全額について、中国で個人所得税を納付していない

参考要素⑤：派遣元企業が派遣者の人数・職務資格・報酬基準および中国国内での勤務地を決定している

派遣元企業が、派遣に関し負担したコストを超えた利益を中国国内企業から得ている

またこの2つの基本要素のほか、19号公告にはPE認定に当たって考慮すべき5つの参考要素も挙げられている。

参考要素①から③は送金に関するものであり、少し分かりづらいが、まとめて「日本の親会社が、派遣に関し負担した人件費の実額を超えた利益を中国国内企業から得ているような場合に、PE認定の可能性が高まる」と理解すれば良い。逆にいうと、日本法人が立て替えた派遣者の給与等の金額だけをマークアップ無しで中国法人から回収し、それをそのまま派遣者の日本の銀行口座に転送しているような場合は、理論上、PE認定リスクは高まらないことを意味している。この点、日本企業には経営指導料などと称して、中国法人から派遣者の

人件費を利益込みで回収しているようなケースがあり、この場合はPE認定リスクが高まるため留意が必要である。

3. PE認定をされた場合の影響

実務上PEが認定されると、税務当局は15～50%のみなし利益率を使って課税所得を計算することが多い。例えば、派遣者の人件費にかかる送金額が100、のみなし利益率30%と設定されると、企業所得税（以下、法人税）の税率が25%であるため、PE認定にかかる法人税が7.5（100×30%×25%）と計算されることになる。

さらに個人所得税の観点からは、PE認定されると日中租税協定上の短期滞在者免税の要件を満たせず、出張1日目からPEに関連する出張者等の所得税を納付する必要が生じることとなる。

4. 実際のPE認定事例

日本で発生する派遣者の費用を日本法人負担から中国法人負担に変えるような場合、これまで生じなかった中国法人から日本法人への送金が発生し、その際にPEが認定されるケースがある。こういった立替金の送金は中国では非貿易送金に該当し、5万米ドル超の非貿易送金は税務当局への届出を行うことが必要となり、その際に送金の根拠となる契約書についても精査されることがある。この精査のタイミングで契約書の記載ぶりから、派遣者が日本法人のために勤務を行っている要素が把握され、PE認定につながるケースも生じている。そのため、5万米ドル超の送金が生じる場合には、実務上、よりPE認定リスクを意識した送金根拠となる契約書の整備・文面の見直しなど、事前に丁寧な対応を行うことが望ましい。

5. 中国におけるPE認定リスク対応のポイント

上述した2013年19号公告の要素を踏まえ、実務上、日本企業が陥りやすい状況を整理し、**図3**にまとめている。中国におけるPE認定リスク対応のポイントとしては、関連書類（契約書・社内の組織図・人事評価資料など）の表現に留意しつつ、派遣者の活動の実態面も含めて、このネガティブリストの要素を減らし、ポジティブリストの要素を増やしていくということが肝要と考えられる。

図3 中国におけるPE認定リスク対応のポイント

日本の親会社が中国子会社に派遣者を派遣している場合のネガティブリストとポジティブリスト

ネガティブリスト：PEリスクが高い場合	ポジティブリスト：PEリスクが低い場合
派遣者は日本の親会社の指揮命令系統に属している	派遣者は中国子会社の指揮命令系統に属している
日本の親会社が派遣者の責任・リスクを負担している	中国子会社が派遣者の責任・リスクを負担している
日本の親会社が派遣者の業務評価を行っている	中国子会社が派遣者の業務評価を行っている
日本の親会社が派遣者の人数・職務資格・報酬・勤務地を決定している	中国子会社が派遣者の人数・職務資格・報酬・勤務地を決定している
日本の親会社が、派遣に関し負担したコストを超える利益を中国子会社から得ている	日本の親会社が、派遣に関し負担したコストを超える利益を中国子会社から得ていない
派遣元企業が負担する派遣者の給与の全額について、中国で個人所得税を納付していない	派遣元企業が負担する派遣者の給与の全額について、中国で個人所得税を納付している

インド

1. 日印租税条約におけるPEの類型

日印租税条約におけるPEの類型は、上記 I. 2. 2) に上述した①支店PE、②建設PE、③代理人PEが挙げられ、建設PEの期間が6か月と短い点に特徴がある。また④のサービスPEについては日印租税条約に規定されていないものの、インドと他国との租税条約にはサービスPEが含まれているケースがあることから、税務調査官によっては日系企業にもサービスPEの指摘を行うケースもあるが、そのような場合には、日印租税条約のPEの範囲に基づきサービスPEは含まれていない旨を適切に抗弁する必要がある。

2. インドにおけるPE認定の動向・傾向

インドの課税当局は、従来からの論点である支店PEよりも代理人PEに注目している傾向がある。インドのPE認定に関する税務調査は、すべての州で実施されており、PE認定に対する対応が地域ごとに大きく異なるというわけではない。ただし、PE認定に至るまでには、税務調査官の個人のスキルに大きく依存している実情もあり、アグレッシブな執行が行われるケースもある。

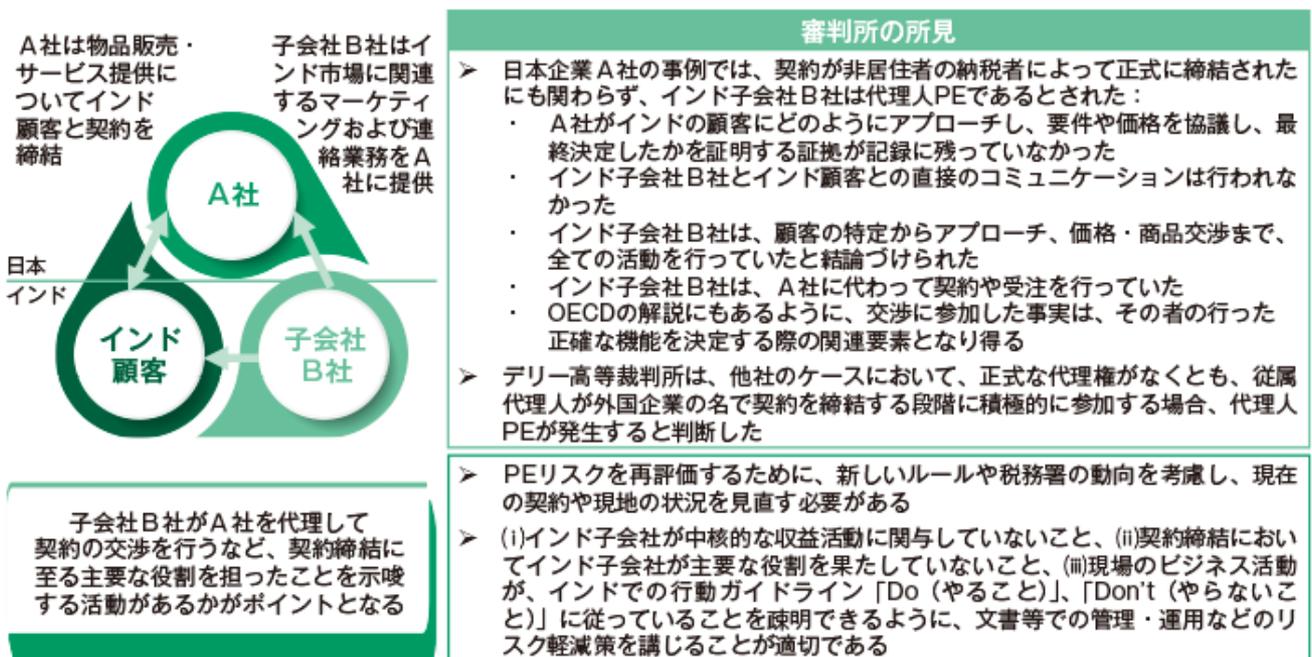
3. PE認定をされた場合の影響

PE認定を受けると、PEに帰属する純所得に対して外国法人として法人税率40%（その他付加税あり）で課税されることに留意が必要である。また、インドでの帳簿保存と会計監査の実施が義務となり、国内および海外との取引に関して各種の源泉徴収義務の対応や移転価格税制の文書化を含めたコンプライアンス対応が必要となる。さらに個人所得税の観点からは、PE認定されると日印租税条約上の短期滞在者免税の要件を満たせず、出張1日目からPEに関連する出張者等の所得税を納付する必要が生じることとなる。

4. 実際のPE認定事例、および、直近の留意事例

インドで日本法人が代理人PEとして認定された事例として、図4の事例が挙げられる。

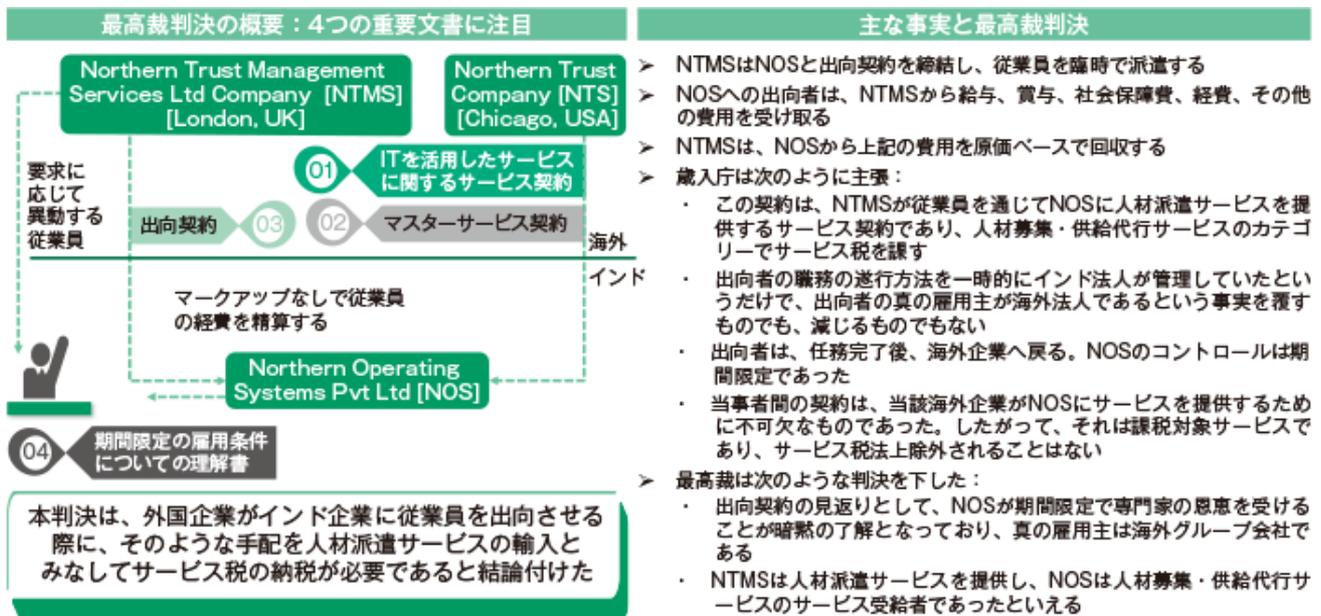
図4 事例1：日本企業A社 - 代理人PE



この事例はインド子会社が日本本社の事業活動のサポートとして、インド市場のマーケティング活動などを行っていたケースであるが、税務当局は、税務調査においてインド子会社の監査済の財務諸表だけでなく、インド子会社と日本本社との実際のやり取りのメールのコピーなども詳細に確認を行い、インド子会社がサポート活動の中で日本本社の代理人に近い活動をしているとしてPE認定を行った事案である。

次に最近、注目されているのは、Northern Operating Systems（以下、NOS）の事例であり、これは出向者の活動がサービス税の対象とされた最高裁判決である。なお、2017年7月1日以降、サービス税を含む様々な間接税が基本的にGoods and Services Tax（以下GST）に統合されており、同日以降は、類似事例においてサービス税ではなくGSTの課税リスクがあることになる。（図5 参照）

図5 事例2：Northern Operating Systems - 出向に関する取り決め



このNOSの事例はPE認定（法人税）ではないが、インド法人が本社から受け入れた出向者は、本社からの人材派遣サービスによるものであり、様々な要素から出向者の真の雇用主はインド法人ではなく本社であるため、子会社が本社に支払う人件費はサービス税の対象になると結論づけている点が注目に値する。

なぜならインドの課税当局は、この判決と類似の論拠でPE認定や源泉税の課税を行うケースが過去にも生じており、本判決の判断が拡大してPE課税と源泉税にも影響が及ぶ可能性があるためである。

＜過去にインド課税当局が行った指摘の傾向＞

- ✓ インドへの出向者の実質的な雇用者は外国企業であるから、外国企業がインドにおいてPEを構成する。
- ✓ インド法人から外国企業への出向者の人件費の支払いは、実質的にはサービスの対価として、技術上の役務に対する料金（Fee for Technical Service）（以下、「FTS」という。）に該当し、送金時に源泉徴収が必要である。

実際に、このNOSの判決後、日系企業に対しても、出向者の活動や出向契約の取り決めについて課税当局が積極的に審査・質問をするケースがインドでも増加している。そのためサービス税（現在のGST）だけでなくPE認定やFTSの源泉税の課税リスクを回避するためにも、出向契約書の内容表現や出向者の活動の実態については税務的な観点から十分に検討することが望ましい。

5. インドにおけるリスク対応のポイント

代理人PE認定のリスク対応のポイントとしては、インド子会社が行っている活動・機能について、慎重に分析し、インド法人の役割・権限・業務内容を記載した資料を、税務調査に備えインド子会社が保持することも重要である。また、実際の活動においても、日本本社の代理としてインド子会社による契約交渉などが行われないよう、インド法人と十分な対策を講じる必要がある。

出向者の活動に対するPE認定への初期的な対策としては、NOSの判決で取り上げられた要素を意識し、PE認定リスク低減の観点から出向契約書の文言から誤解を受けない・調査の入り口を作らないような表現に修正することなどが望ましく、合わせて実際の活動を行う出向者もPE認定リスクのポイントを理解した対応を取ることが望ましい。

タイ

1. 日タイ租税条約におけるPEの種類

日タイ租税条約におけるPEの種類は、I. 2. 2) に上述した①支店PE、②建設PE、③代理人PE、④サービスPEが挙げられる。②建設PEの期間が3か月とOECDモデル租税条約に比べ特に短い点に特徴がある。

2. タイにおけるPE認定の動向・傾向

PE認定は従前からタイの税務調査における典型的な指摘事項であり、近年は出向者の活動から生じるサービスPEが議論に上がることが多くなっている。代理人PEに関しては、過去1990年代から2000年頃に日系商社等に対するPE認定事例が多く発生していたが、近年では日系企業の対応も進み、税務調査で代理人PEが問題になるケースは減少している。

3. PE認定をされた場合の影響

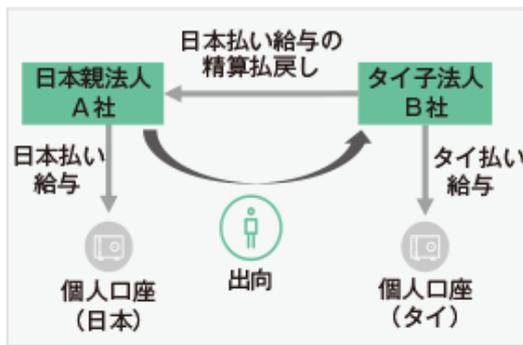
PE認定をされると、PE帰属所得に対して20%の法人税率で課税が行われる。ただしPE帰属所得が算定できない場合などには、総売上額の5%が法人税として課税される。これに加え、利益に対する10%の利益送金税も課されることになる。

またPE固有の論点ではないが、VATの登録義務・納税義務についても追加で調査を受ける可能性や、さらに個人所得税の観点からは、PE認定されると日タイ租税協定上の短期滞在者免税の要件を満たせず、出張1日目からPEに関連する出張者等の所得税を納付する必要が生じることとなる。

4. 実際のPE認定事例

課税当局に課税判断を確認する制度であるタックスルーリングにおいても、出向者がサービスPEに該当するとの判断が下されているケースがある（Tax Ruling No. 0702/8590）。この事案は、日本人赴任者がタイ法人に出向している期間においても、日本法人と赴任者の雇用関係が継続している点に着目し、日本法人は赴任者である出向者を通じてタイ法人に対して12か月の間に合計6か月を超える役務提供を行っているものとして、タイ国内にPEを有するとの判断を行った事案である（**図6**）。

図6 出向者に係るサービスPE認定事例（Tax Ruling No. 0702/8590）



前提
<ul style="list-style-type: none"> 日本親法人A社は、タイ子法人B社との間で出向契約書を締結 当該出向契約期間中、出向者は出向元である親法人A社との雇用関係が継続している 出向者の給与は、日本払い給与とタイ払い給与があるが、日本払い給与については子法人B社から親法人A社に払戻清算が行われている (B社が出向者の給与等の全額を負担)
歳入局判断
<ul style="list-style-type: none"> 出向者は、親法人A社との間の雇用関係が継続したまま、出向先であるタイ子法人B社に対して12か月の間に合計6か月超の役務提供を行っているものとして、親法人A社のサービスPEとして認定された 出向者に対する給与等が税務上はサービス提供対価とみなされた 親法人A社はサービス提供対価に係る法人税の納付義務を負う 子法人B社は、サービス対価の支払いに関連して、源泉税5%およびVAT7%の納付義務を負う (本件取引では、リバースチャージの仕組みにより子法人B社がVATを税務当局に納付する義務を負う)

このルーリング結果をもとに、出向元である日本法人と出向者との雇用関係や費用負担関係、指揮命令系統などに着目しPE認定を行おうとするケースも実際には生じており、特に、出向者がタイ法人との雇用契約の締結を省略しているような場合には、タイ法人との雇用関係が証明できずにPE認定に至る場合もある。そのため、出向者とタイ法人の間で雇用契約書を事前に整備したうえで、税務調査においては出向先であるタイ法人との雇用関係を証明するなどの対応が必要になると考えられる。

5. タイでのリスク対応における考慮事項

前述のとおり近年は出向者のPE認定が論点になることが多く、出向契約書の文言もPEリスクを考慮しつつ整備する必要がある。契約書において考慮すべき事項は、例えば **図7** のような項目が考えられるが、出向者が真にタイ法人との雇用関係に基づき、タイ法人の指揮命令系統下で業務を行っている実態が重要となる。

図7 出向者PE認定リスクにおける出向契約書上の考慮事項

	Do	Don't
契約書	<ul style="list-style-type: none"> 会社間の出向契約書に加え、出向先と出向者の間で雇用契約を締結する 出向期間において、出向元と出向者の間の雇用関係を一時的に停止する 契約書において下記事項を明示する <ol style="list-style-type: none"> i. 出向先が雇用主として出向者の業務に係るリスクと便益を負担する義務を負うこと ii. 出向者は出向先の利益のために出向先の指揮命令系統下で業務を行う義務があること (出向者に係る指揮命令系統と評価プロセスに関する明確な記述を含む) 出向者に係る給与やその他の給付は出向先が負担する この場合、適切に表現された出向契約に基づき、出向元は給与等を立替払いし、出向先に支払額を請求することができるが、帳票および関連書類 (例: 請求書、支払伝票) に立替払いの精算である旨を明確に記載するべきである 	<ul style="list-style-type: none"> 出向期間において出向者と出向元が雇用関係を維持する 出向元が出向者の給与やその他給付を実質的に負担する 出向元がタイにおける出向者の業務リスクと便益を負担する 支払額を役務提供対価として取り扱う

Ⅲ. 日系企業のPE認定リスクのグローバルガバナンス体制の構築

1. 日本本社主導の重要性

中国・インド・タイなどの事例より、各国の税務調査におけるアプローチには国別の特徴はあるものの、下記のような項目から課税当局の指摘の端緒が生じる傾向があるといえる。

- 1) 現地の日本人出向者・出張者の活動内容の実態が把握され指摘に至るケース
(活動の実態からリスクが生じるケース)
- 2) 日本法人と現地法人が締結している契約書の書面の内容や組織図の記載が適切でないため指摘に至るケース
(書面などの形式面からリスクが生じるケース)
- 3) 現地で実際に調査を担当する経理担当者や日本人出向者がPEリスクのポイントを理解しておらず、十分な抗弁ができないケース
(強引な税務調査に対し現地が指摘を受け入れてしまうことでリスクが生じるケース)

実務的にPE認定は日本本社との人の往来・国際間異動から生じるケースが多いことから、各国のリスク・ガバナンス体制の構築を図るためには、日本本社主導で「PE認定リスク対応のためのグループ方針」を策定し、日本法人がリードし、社内ルール化・周知を図っていくことが重要と思われる。

例えば、上記1)の出向者・出張者の活動実態からPE認定リスクが生じるケースに備えて、現地活動中にしていけないこと、許容されること、などの要点をまとめ、実際に活動を行う出向者・出張者に周知徹底を行うことも有効と思われる。

また上記2)の書面関係については、現地の課税当局の調査官が目にするであろう契約書の書面整備に加え、組織図などもPE認定リスクを意識して作成することが重要である。特に出向契約書については、PEの類型を理解したうえで、ポイントを抑えグローバルで標準化したものを作成しつつ、国ごとに特徴がある場合は、その標準化された様式をベースに国別のアレンジを加えるといったアプローチなども有効である。

最後の上記3)の実際の現地の税務調査の対応についても、現地法人の担当者が不十分な理解のまま、「日本人出向者は日本法人の仕事ばかりを遂行している」と不用意に発言したために、その発言からPE認定に至るといったケースもある。このように出向者・出張者の立場・役割について、グループ共通認識の不足から指摘に至るケースも存在するため、PE認定リスクを軽減するためにも、日本人出向者・出張者だけでなく、各事業部や現地法人の担当者についてもPE認定リスクに対応する基本の共通方針・対応方法の理解の促進・啓蒙を図ることが重要と思われる。

2. ガバナンス体制の構築のステップ

またグループのガバナンス体制を構築し、その体制をPE認定の執行状況・温度感に合わせてアップデートしていくためには、**図8**のとおり、一定のサイクルを効果的に回すことが重要ともいえる。

図8 グローバルガバナンス体制構築のためのサイクル

リスクアセスメント – 現状把握

- 書面の整備（形式面）は行われているか？
- 現状の現地での活動（実態面）にリスクはないか？
- 国ごとの費用負担はどのように行われているか？

現地と日本の連携・認識共有 – 対策実施

- 税務調査対応の留意点、対応方針の共有
- 較差補填の解消
- 海外出張者の管理方法の見直し

継続的な知見の継承 – 管理の定着

- 海外勤務者へのPEの教育・啓蒙、赴任時のオリエンテーション
- 現地、日本における担当者変更を備えたマニュアル化
- 事業部からの相談窓口の設置



現状、各現地法人においてどの程度のリスク対応が図られているか、まずは「リスクアセスメント・現状把握」も本社主導で行うことが有効である。必要な書面整備がどこまで行われているのか、現地での出向者・出張者の活動の実態や、日本本社と現地法人との出向者人件費の費用負担関係など、PE認定リスクが生じやすいポイントについて、質問状を各国・現地法人に展開することも有効である。

そしてリスク・優先順位の高い国ごとに有効と思われる施策を打ちつつ、各関係者の理解を深めるためPE対応マニュアルの落とし込みを行い「現地と日本との認識を共有」することも重要となる。

合わせて、PE認定リスクのガバナンス体制の定着の観点からは、担当者が入れ替わるタイミングや、若しくは、出向者・出張者が入れ替わる都度、勉強会といった形でインプットを行う「継続的な知見の継承」といったサイクルで一度構築したガバナンス体制をアップデートしていくことも重要となる。

3. 最後に

コロナ後の日系企業の海外展開・人の国際間異動は加速している。これに伴い各国の課税当局のPE認定に関する課税執行も、特に新興国においては加速する可能性がある。

これらに適切に対応を取ることの重要性に加え、新しい論点としてBEPS防止措置実施条約における代理人PEの定義の拡張や建設PE認定回避の対応などの新しい動きもあり、今後、各国のPE認定の実務にどのような実務上の影響が生じるのか、課税当局の執行の動きを注視する必要も生じている。

あわせて世界的な人財の獲得競争の流れの中で、国を超えた自由な働き方（グローバルリモートワーク）の拡大や、国を超えた役職の兼務なども、新しいPE認定のリスクを生じさせる可能性もある。このような環境変化によりPE認定リスクを取り巻く状況も刻々と変化しているため、各現地法人が個別対応でリスク対応を図るのではなく、日本本社主導で全体を俯瞰したグローバルガバナンス体制を構築することをお勧めしたい。

以上