

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

日中親子会社間における技術援助に関する PE 認定に伴う徴税リスクーその概要と対策について

弁護士法人キャスト

弁護士・税理士 村 尾 龍 雄

## 第一、はじめに

中国政府は、2008年9月15日の米国リーマンブラザーズの Chapter11 申請を契機とする金融危機対策として4兆人民元（約56兆円）の財政出動を決定し、現在までにその一部が執行されている。中国の2008年の税収は5兆4219.62億人民元だから、1年の税収の7割以上の規模に及ぶ財政出動は2008年まで年間10%を超える成長率を誇った中国にとっても、2009年の成長率目標が8%（保八）と相対的に低く設定されていることなどを見る限り、決して容易な選択であったわけではないことは自明である。こうした中、中国政府は国家税務総局及び国家税関総署に対して少しでも多額の税収確保を図るよう大号令をかけている。これが2009年を徴税リスクが突出して高い特徴を有する特別な1年としている構造的な理由である。

こうした中で、知的財産権分野との関係では、技術援助（日本企業が子会社である生産型外商投資企業に対して行う技術援助）に関する PE 認定に伴う徴税が既に全国各地で記録されており、無視できない問題となりはじめている。そこで、本稿ではその徴税リスクの概要を解説すると同時に、徴税リスクを内包することなく技術援助を実施するために必要な対策を考察する。

## 第二、技術援助に関する PE 認定に伴う企業所得税及び個人所得税の課税リスク

### 一、PE の意義

PE（Permanent Establishment。恒久的施設。中国語では「常設機構」）は「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所」をいい、その代表例は日本企業が中国において有する支店、事務所等である（「所得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日本国政府と中華人民共和国政府との間の協定」（以下「日中租税条約」という。）第5条第1項、第2項。なお、企業所得税法第2条第3項、企業所得税法实施条例第5条第1項参照）。PE 認定を受け、かつ、PE に事業所得があると認められれば、日本企業は当該事業所得について中国において企業所得税の課税を受ける（日

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

中租税条約第7条第1項。なお、企業所得税法第3条第2項、第3項参照）。例えば常駐代表機構（事務所に相当する）はPEであるが、事業所得がない場合、企業所得税の課税を受けないのに対して、支店（例えば住友信託銀行上海支店）はPEであり、かつ、収益を得ることを目的とした経営活動を行うことから必ず事業所得があるので、企業所得税の課税を受ける。

## 二、コンサルタントの役務提供に伴うPE認定

ところで、PEには「目に見えるPE」と「目に見えないPE」の両者がある。例えば住友信託銀行上海支店にはオフィススペースがあり、営業時間であれば受付で行員が対応してくれるから、「目に見えるPE」である。これに対して、日中租税条約第5条第5項、第6項が規定するPEは「目に見えないPE」である。技術援助に関するPE認定は日中租税条約第5条第5項と関係する。

日中租税条約第5条第5項は「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（7の規定が適用される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又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。」と規定する。「工事」に対応する中国語は「項目」（プロジェクト）であり、「工程」（工事）ではないから、日本語のうち「工事」は日中租税条約が締結された1983年における誤訳であり、「プロジェクト」と読み替える必要がある（日中租税条約末尾には「1983年9月6日に北京で、ひとしく正文である日本語、中国語及び英語により本書2通を作成した。解釈に相違がある場合には、英語の本文による。」との文言があり、かつ、英語では「project」となっている。）。

以上の条文を日本企業が子会社である生産型外商投資企業と技術援助契約を締結して、これに基づき技術援助を行う文脈（以下「技術援助契約」という。）で読み替えると、「①日本企業が中国国内において使用人であるエンジニアを通じて（技術援助という）コンサルタントの役務を提供する場合には、②このような活動が単一のプロジェクト又は複数の関連プロジェクトについて12箇月の間（暦年ベースではなく、任意の12箇月の間である。）に合計6箇月を超える期間行われるときに限り、日本企業は中国国内に『恒久的施設』を有するものとされる。」となる。このPEは使用人であるエンジニアが日中両国間を任意の12箇月の間に6箇月を超えて往復し、コンサルタントの役務を提供するだけで認定されるのであり、支店、事務所等と異なり、そこに何らかの物理的施設があるわけではないから、「目に見えないPE」である。

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

技術援助契約を締結する場合、①の要件を満たすことは明らかであるから、残る問題は②の要件となる。この点、複数のプロジェクトについて6箇月を超えない期間に小分けし、PE認定を回避しようとする努力が行われる例も多々あると聞く。しかし、WTO加盟（2001年12月11日）前の審査認可実務上存在した「一企業一プロジェクトの原則」<sup>1</sup>との関係で、単一プロジェクトを内実とすることが多数である生産型外商投資企業に対する技術援助についてこうした小分けを行っても、対象プロジェクトが単一である以上、「このような活動が単一のプロジェクト…について…行われる」と解されるか、少なくとも「複数の関連プロジェクトについて…行われる」と解される可能性が高い。したがって、日本企業の子会社である生産型外商投資企業に対する技術援助は、その小分けのための努力如何にかかわらず、その累計期間を見れば任意の12箇月の間に6箇月を超える場合が原則となると思われる。そうすると、②の要件を満たす場合が大多数となり、技術援助契約は日中租税条約上PE認定を受けるという結論が原則化する。これは技術ライセンス契約（すなわち、日中租税条約第12条が規定する使用料の徴収を内実とする契約）の形式をとる場合にも、そこにコンサルタントの役務提供とその対価（使用人であるエンジニアの absence fee 等）を徴収する条項があれば、それは技術援助契約の法的性質を有するのであるから、同様である。

---

<sup>1</sup> 旧国営企業時代（1993年の第二次憲法改正により国有企業概念が登場する前の、公有制企業として人民公社からスピアウトした郷鎮企業のほか、全人民所有制企業—旧国営企業—のみが存在した時代）において、旧国営企業は計画経済のもとで国家がアレンジをする単一のプロジェクト（今日との比較ではより細分化された政府行政機関が所轄する生産型プロジェクト）のみを行う傾向があったことから、生産型外商投資企業（2001年12月11日の中国のWTO加盟前において、外商投資企業の圧倒的多数は生産型企業であった。）についても、審査認可上の便宜（外商投資産業指導目録に規定する奨励類、許可類、制限類の区別に対応した審査認可を行う便宜）と相俟って、一企業は一つの生産型プロジェクトのみを行うべきものとする実務上の不文律が生まれた。計画経済が1992年に政策レベルで、1993年に憲法レベルで登場した競争を内実とする社会主義市場経済により廃止され、かつ、国有企業が国有企業改革（多義的ではあるが、ここでは過剰負債を減少させて、収益力を向上させるための改革の意味で用いる）の過程で多角経営を志向するようになると、当該不文律は生産型外商投資企業に対しても緩和傾向を示すようになり、過去においては家庭用冷蔵庫と業務用冷蔵庫の生産プロジェクトさえ別々の生産型外商投資企業を設立するよう指導を受ける例もあったのに、白物家電製品は1つの生産型外商投資企業で生産できるようになるなどの規制緩和事例が増加した。この規制緩和傾向は内国民待遇原則の遵守を中国政府に強制するWTO加盟において決定的となり（中国企業が「一企業一プロジェクトの原則」に服さないのに、外商投資企業のみが当該原則に服するとすれば、内国民待遇原則に抵触する。）、2001年12月11日以降、「一企業一プロジェクトの原則」を審査認可実務上、意識すべき場面が時の経過とともに急減していった。現在では、1つの生産型外商投資企業が本社事業部を異にする全く性質の異なる商品群を生産する例もある。もっとも、当該原則の残滓か、又はこれに加えて本社の事業部制もしくはカンパニー制の影響があるからか、実務を観察する限り、生産型外商投資企業が単一プロジェクトを実施する例がなお相対多数を占める。

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

このような PE 認定リスクは以前より理論上存在していたが、少なくとも 2008 年までは実務上、各地の税務局が PE 認定を積極的に行おうとしなかったことから、現実化することは少なかった。しかし、冒頭で述べた理由で国家税収増を積極的に図る政策的背景のもと、「非居住者による工事作業請負及び役務提供に係る租税管理暫定施行弁法」が 2009 年 3 月 1 日に施行されたことを契機として、各地の税務局は積極的に PE 認定を行おうとしている。

【<sup>2</sup>】同弁法は非居住者である日本企業が技術援助契約を締結した日から 30 日以内に税務登記を行うことを要求すると同時に、源泉徴収義務を負う生産型外商投資企業に源泉徴収登記を行うことを要求するものである【<sup>3</sup>】（同弁法第 5 条第 1 項、第 2 項）。特に生産型外商投資企業がこの要求に違反する場合、反則金の徴収のほか、最悪のケースでは営業許可証の取消しの可能性もあるから（租税徴収管理法第 60 条第 1 項本文、第 1 号、第 2 項）、日本企業が租税登記を懈怠したとしても、法的制裁により法令遵守のプレッシャーを受ける生産型外商投資企業の源泉徴収登記を通じてその義務違反が発覚することになるから、今後同弁法の法的効果により従前にまして PE 認定リスクが現実化することは必定である。

### 三、コンサルタントの役務提供に伴う PE 認定による企業所得税及び個人所得税の課税

こうして技術援助契約を通じて日本企業が「目に見えない PE」認定を受ける場面が増大するが、これに伴う課税リスクは次のとおりである。

1、まず、技術援助契約に起因して PE 認定を受けるべき場合において、それ以前には技術援助契約の対価について営業税（5%）の納税だけを行っているならば、PE の事業所得と認定される部分（中国国内源泉所得。中国で建築する建築物の設計契約を例にとれば、(a) 日本で設計作業を行う部分と (b) 中国で設計作業を行う部分が含まれ、(a) は日本国内源泉所得であるが、(b) は中国国内源泉所得であるとして、両者を区分し、管轄税務局との交渉を通じて全体の対価を合理的比率で分ける必要が生じるが、技術援助契約の場合、日本で固有に作業を要する活動がないのが通常であるから、その対価の 100%が PE の事業所得で

---

<sup>2</sup> 徴税行政を強化する必要がある現在、税務当局がその実を挙げるためには、理論的に徴税の可能性はあるが、これまで実務的に徴税が行われてこなかった分野に焦点をあてる戦略が有効である。この観点から PE 課税を含む非居住者企業に対する徴税強化が行われることになる。実務では生産型外商投資企業の設立当初に遡り、技術援助に参加したエンジニアのパスポートの写し全部の提出を求められる事例が広東省で記録されているし（2009 年 9 月。今後課税される可能性が高い。）、PE 課税（企業所得税）及びこれに付随する個人所得税を設立当初に遡及して全額課税された事例（延滞税は免除）も上海市で記録されている（2009 年上半期）。

<sup>3</sup> 親会社である日本企業と技術援助契約を締結する生産型外商投資企業は、これにより PE 認定を受けるか否かを問わずに、当該契約が（コンサルタントの）役務提供を内実とする以上、営業税の源泉徴収義務を負うから、当該契約の締結後速やかに源泉徴収登記を行うべき法的義務が発生すると解される。

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

あると認定されるのが原則となると思われる。)に対する企業所得税が課税される。企業所得税の課税は売上総額に相当する事業所得について行われるのではなく、課税所得について行われるところ、「目に見えないPE」には支店と異なり、課税所得認定のために必要となる財務諸表（特に年度会計検査を受けた損益計算書）がないから、事業所得に推定利益率（管轄税務局との交渉により決定される。）を乗じて課税所得を求めるのが通常である。生産型外商投資企業に対する技術援助の推定利益率は管轄税務局により恣意的に決定されるべきものではなく、業種毎の利益率の幅を統計分析により確定し、その範囲で決定されるべきものであるが、本稿の作成時に明確な法的根拠が見当たらない。もっとも、居住者企業に適用される「企業所得税査定徴収弁法（試行）」第8条は製造業の課税所得率を5乃至15%と規定しており、また製造業との結び付きを念頭におかない場合、コンサルタントの役務を含む「その他の業種」の課税所得率を10乃至30%と規定するから、実務的にはこれらのいずれかに準じて推定利益率が決定されると思われる（技術に関するコンサルタントの役務は製造業を対象とするとしても、製造業そのものではなく、またそう解するほうが徴税額の増加に資するから、税務当局として後者の推定利益率を支持することが一般的となるかもしれない）。非居住者企業用の法令が施行されるまで当該弁法が準用されると推測されるのは、非居住者企業の推定利益率（課税所得率）を居住者企業と比べて不利に取り扱うならば、WTOの基本原則である内国民待遇原則（外国企業及び外国人を合理的理由なしに中国企業及び中国公民と比較して不利に取り扱ってはならないとする原則）に抵触することになり得るからである。この理解が実務の通例となるならば、企業所得税はPEの事業所得×5～15%又は10×30%×25%（企業所得税率）（すなわち、1.25%～3.75%又は2.5%～7.5%）となる。

2、次に、技術援助契約に起因してPE認定を受けるべき場合において、「目に見えるPE」には固有の人員（支店を例にとれば、支店長、副支店長及びその他のスタッフ）がおり、その報酬（給与、賞与等）について個人所得税の納付を要するのと同様に、「目に見えないPE」の場合にも、固有の人員を特定し、その報酬について個人所得税納付がなされるべきだと管轄税務局が考える可能性がある。この場合、固有の人員は日中間を往来する使用人であるエンジニアであると見るほかないから、その日本で支給される報酬（中国での支給はないのが原則のはずである。）に中国滞在日数（inとoutの日を各0.5日でカウントする非居住者の個人所得税の計算と異なり、納税義務の有無の判定の基礎となる中国滞在日数はinとoutの日を各1日でカウントする【<sup>4</sup>】。日本も滞在日数について同様である【<sup>5</sup>】。）／365日を乗じて得られる金額を基準に個人所得税の納付を余儀なくされる。個人所得税の

4 「中国国内に住所のない個人につき租税条約及び個人所得税法を執行することに係る若干の問題に関する国家税務総局の通知」(国家税務総局2004年7月23日発布、同月1日施行。国税発[2004]97号。)第1条、第2条参照。

5 日本国税庁ホームページ

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/gensen/06/15.htm> 参照。

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

納税は年単位ではなく、毎月行う必要があるから、一旦個人所得税の徴税を受けた後は、エンジニアの報酬（年収）を12箇月で割った金額を基準に、毎月の納税を行うように指導を受ける可能性もある（この場合において、中国滞在日数は毎月提出を要求されるエンジニアのパスポートの写しによりチェックされることになろう）。

もともと、読者には「日中租税条約が規定する183日ルールを享受できるのであるから、中国滞在が183日を超える場合に限り、使用人であるエンジニアは個人所得税納税を強制されるのではないかと考える向きもあるかもしれない。しかし、日中租税条約第15条第2項は183日ルールの具体的な要件を次の3つとしている。（注及び下線は筆者が付したものである。）

- (a) 報酬の受領者（注：使用人であるエンジニア）が当該年を通じて合計183日を超えない期間当該他方の締約国内（注：中国国内）に滞在すること。
- (b) 報酬が当該他方の締約国（注：中国）の居住者でない雇用者（注：日本企業）又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（注：日本企業）の当該他方の締約国内（注：中国国内）に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものでないこと。

結局、使用人であるエンジニアについて、(a)及び(b)の要件を具備できるとしても、「目に見えないPE」の認定を受ける場合、中国国内滞在期間にかかる報酬についてはPEによって負担されるべきものであると判断されるので、(c)の要件を具備できないとの理由により、183日ルールの享受ができなくなるのである。こうして個々のエンジニアについて183日を超えない範囲で中国滞在日数をコントロールしてきた企業努力は水泡と化すのである。

3、1、及び2、に関して、最大の問題は「目に見えないPE」の認定が行われる場合、最初の認定対象となる技術援助契約を契機として、過去の全ての技術援助契約に遡及して徴税が行われることがあり得る点である。その理由として、租税徴収管理法第52条第1項、第2項が規定する3年の消滅時効が成立する場合は法的及び実務的に厳格に制限されており、同条第3項の消滅時効がない場合が原則化していることを指摘できる（税関が徴税を行う輸入関税及び輸入環節増値税について租税徴収管理法は適用されず、その代わりに税関法が適用される場所、同法第62条は密輸（規定違反）の場合でさえも、通関時から3年で消滅時効が完成し、かつ、そこに例外を設けないから、本税の徴収に関して大きな差異が認められる）。その結果、期間の制限なしに遡及して課税を受けるリスクが生じる。このリスクが現実化する場合、生産型外商投資企業の立上げ時に使用人であるエンジニアが多数技術援助のために駆け付けた時点にまで遡及されるから、企業所得税及び個人所得税の合

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

算で相当額に及ぶ可能性がある。【<sup>6</sup>】また、延滞税について、管轄税務局との交渉により免除を受けることができる場合もあるであろうが、仮にその課税を受ける場合、(a) 現在有効な租税徴収管理法の施行日である2001年5月1日以降は年利18.25%（1日1万分の5）が加算され、(b) 同年4月30日以前は年利73%（！）（1日1000分の1）が加算されることになる。

#### 四、考えられる対策

過去のPE認定リスクを避けることはできないが、今後技術援助に伴うPE認定リスクを回避するためにはどうすればよいか問題となる。この点について、筆者の検討は初歩的なものであり、今後思考を深める必要があるが、1つの試論として紹介する次第である。

この点について、1つのソリューションは生産型外商投資企業の立上げ時に使用人であるエンジニアを出張ベースで日中間を往来させるのではなく、短期間であれ在籍出向させる方法である。もちろん在籍出向させる場合、在籍出向期間中の報酬は中国国内源泉所得となり、個人所得税の課税を受けるが、PE認定を受け、事後的に予期せぬ課税を受けるよりもベターであるとの判断があり得る。もっとも、多数の使用人であるエンジニアが生産型外商投資企業に在籍出向して、日本企業の知的財産権（ノウハウ）の移転を図っているのに、これについて何らの対価を受領しないならば、日本国税当局が当該移転に関する妥当なロイヤルティ相当額について、海外子会社に対する寄付行為があるとの認定を行うことがあり得る（当該認定を受ければ、日本国税当局が妥当と思料するロイヤルティ相当額をその帰属すべき会計年度の益金に算入されることになる）。こうした「前門の狼、後門の虎」型リスクを回避するためには、知的財産権の移転についてノウハウライセンス契約を締結して、ロイヤルティを徴収するなどの配慮が必要となろう。

もう1つのソリューションとして、使用人であるエンジニアが往来する費用をコンサルタントの役務提供の対価の形式で回収するのではなく、ノウハウライセンス契約の対価である使用料（ロイヤルティ）の形式で回収する方法が考えられる。ノウハウライセンスは

---

<sup>6</sup> 金融危機の影響がなお存在する現在、中国政府は徴税行政を強化する一方で、容赦のない徴税により企業が存続不能の状態に陥ることのないように配慮を呼びかけている。そこで、少数例ながら実務を観察する限り、企業の担税力との関係で徴税目標値を決め、「見えないPE」の認定を行う場合にも、企業所得税の徴収のみで当該目標値を達成するときには、個人所得税について当面徴税を控え、企業所得税の徴収では当該目標値に未達であるときに限り、個人所得税も徴収するなどの対応に出ることもあるように見える。この配慮からすると、企業所得税の徴収を行う場合にも、設立当初にまで常に遡及するのではなく、徴税目標値との関係で必要な年数に限り遡及して徴税するなどの配慮もあり得るかもしれない。もっとも、徴収されなかった部分について、管轄税務局は決して徴税権を放棄するものではないから、将来の適当な時期に再度徴税されるリスクを残すことになると思われる。

本資料は日本の「月刊・ローヤーズ」（アイ・エル・エス出版）2009年10月号において掲載された論文です。著作権は弁護士法人に帰属し、事前許諾のない転載等を禁止します。

妨害排除効を有する産業財産権のライセンスのように侵害を回避することを目的とするのではなく、技術秘密の伝授を目的とする。技術秘密の伝授は、(a) 一方において技術資料の交付などの客観的又は物的な方法により実施されるが、(b) 他方において使用人であるエンジニアが生産型外商投資企業に赴き、現場で伝授するという主観的又は人的な方法を伴う。そこで、(b) についてコンサルタントの役務提供の対価として費用を受領するのではなく、使用料として費用を受領するように設計することは合理的なものであり、私的自治（契約自由）の範囲内に属すると考えられる。世上よくあるノウハウライセンス契約の設計では、ノウハウ自体の対価として生産型外商投資企業の純販売額の一定比率をランニングロイヤルティとして受領するものとしつつ、(b) について別途 *absence fee* 等の形式で対価を受領することが多い。これは *absence fee* 等を受領しない場合、日本国税当局から問題の指摘を受ける（*absence fee* 等の相当額について海外子会社に対する寄付行為の認定を受け、益金算入される）ことがあり得るという懸念に根差すものであると推測されるが、日本国税当局も (b) の対価がランニングロイヤルティなりイニシャルロイヤルティの名目で適正に評価されていることがわかれば、必ずしも *absence fee* 等の形式を採用しないからといって、そのことのみをもって直ちに海外子会社に対する寄付行為であると主張することはないと思われる（適正に評価されていることの合理的説明が証拠により実施できない場合には、なおリスクがあり得ることは当然であるから、適正な証拠作成とそのファイリングが重要である。）。このようにして、(b) について使用料として費用を受領するように設計する場合、コンサルタントの役務提供を内実とする契約は存在しないので、PE 認定リスクは理論上なくなる（もちろん、こうした努力にもかかわらず、管轄税務局が異なる判断をする実務的可能性は否定し得ない。特に従前は技術援助契約を締結していたところを突然に使用料徴収形式に改める場合には、その可能性が高まるかもしれない。）。この場合、日本企業が立替払いした実費の取り扱いをどうすべきかが問題となるが、中国の外貨管理に関する法律法規及び実務は少なくとも現在、外国企業が立て替える実費について実費名目の外貨送金を許さないことから、実費はできる限り発生させないように努力し、どうしても発生する実費については契約上、日本企業負担とする設計とするのが合理的であるかもしれない。

さらに、もう一つソリューションを考えるとすれば、対策を講じることなく、技術援助契約に伴う PE 認定を積極的に税務局に申し出て、これに伴う PE の事業所得に関する企業所得税及び往来する使用人であるエンジニアの中国滞在期間にかかる報酬の個人所得税を最初から支払うという方法がある。この方法は個人所得税についてグロスアップの保証をしたり、使用人であるエンジニアが日本において外国税額控除を行う手伝いをする必要を生じうるなど、コストが増加し、事務的煩瑣も生じるが、これらの税金が偶発債務化して、何時それが（延滞税の負担を伴い）現実化するかわからない不安を抱えたまま歩を進めるよりもベターであるとの判断があり得ると考える。（丁）