

AZ Insight

AZSA / KPMG Newsletter
May 2012

Volume 51

Featuring:

- ・海外トピック
- ・中国事業のOUT-OUT取引からの
利益回収スキームの検討【前編】



cutting through complexity



中国事業のOUT-OUT 取引からの利益回収スキームの検討 — 移転価格の観点から —【前編】

KPMG 中国 上海事務所

グローバル移転価格サービス

パートナー 大谷 泰彦（監修）

マネジャー 楊 揚

アシスタント・マネジャー 恒川 裕伊

日本企業の中国事業モデルの中で、中国の製造会社（OUT）が製造した製品を、海外の販売会社経由、もしくは製造会社から直接に海外の顧客（OUT）へ販売する取引（OUT-OUT 取引）が増えています。

本稿では、移転価格の観点から、OUT-OUT 取引モデルにおける基本的な利益回収方法である、ロイヤルティ、サービス費、配当および、利息の4種類の方法について検証します。

前編において、まず、それぞれの検討対象スキームにかかる中国での課税関係、移転価格関連規定、送金手続の法規定等を整理し、次に、検討対象スキームにおけるグループ全体の税負担を分析します。後編では、中国の移転価格税制および最新の執行動向に基づき、ロイヤルティ支払に関する実務上の注意点を指摘します。なお、文中意見に関する部分は、筆者の私見であることをお断りしておきます。



おおたに やすひこ
大谷 泰彦

KPMG 中国 上海事務所
グローバル移転価格サービス
パートナー



ヤン ヤン
楊 揚

KPMG 中国 上海事務所
マネジャー



つねかわ ゆい
恒川 裕伊

KPMG 中国 上海事務所
アシスタント・マネジャー

【ポイント】

- 日本企業の中国事業において、OUT-OUT 取引が増加するとともに、中国市場で得た超過利益が中国子会社に滞留するケースが増えていく。その結果、日本本社の研究・投資費用が不足したり、移転価格課税、寄付金課税のリスクが高まる可能性がある。このため、中国子会社から、本社に帰属すべき利益を円滑に回収するスキームの構築がグループの事業拡大および移転管理にとって不可欠である。
- 中国事業の OUT-OUT 取引モデルにおける基本的な利益回収方法は、ロイヤルティ、サービス費、配当および利息の4種類の方法がある。
- その中でグループ全体の税負担が最も軽減される方法を選択するためには、中国の関連法規定および日中租税条約に定められる、課税関係、移転価格規制、送金規制等および、最新の実務を踏まえた上で、企業の状況に応じたシミュレーションを行う必要がある。

I. はじめに

日本企業による中国への直接投資は、生産・販売拠点の中国への移管を中心としており、研究開発、市場開拓、ブランド管理などの高付加価値機能は、依然として本社に留保する形を取っていることが多いです。中国の生産・販売子会社は、本社の所有する技術、商標などの無形資産を活用し、中国市場で利益を得ます。本社は、その利益の一部を回収し、新たな研究開発や、市場開拓などの投資案件に投入することによって、グループ全体の利益率を上げます。

従来は、海外製造会社(OUT)が製造した製品を、日本の本社(IN)が一旦買い戻してから(OUT-IN取引)、販売会社を経由で最終顧客に販売するモデルが多く見られました。しかし、グローバル化の進展に伴い、顧客の要望や、ビジネスの効率化等の要請から、海外製造会社(OUT)が製造した製品を、海外の販売会社経由、もしくは製造会社から直接に海外の顧客(OUT)へ販売する取引(OUT-OUT取引)が増えています。その結果、従前のOUT-IN取引では、製品の売買価格設定を通じ本社の負担した研究・投資などの諸費用が回収できていたものが、OUT-OUT取引では日本本社の回収ルートが失われてしまいます。すなわち、原材料などの有形資産売買だけでは、日本企業の

海外利益を本社に十分に還流させることが困難になりつつあります。また、中国では、外国企業への非貿易送金が税務、外国為替管理の両面から厳格に管理されています。その結果、中国市场で得られた超過利益が中国子会社に滞留し、本社の研究・投資費用が不足するケースが見られます。

一方、日本では、寄付金規制が強化され、本社が海外子会社への各種支援のコストを回収していないとみなされる場合、国外関連者への寄附金として、そのコスト相当額の損金算入が否認される可能性があります。したがって、中国子会社から、本社に帰属すべき利益を円滑に回収するスキームの構築がグループの事業拡大および移転価格管理にとっては、不可欠です。

以下、移転価格の観点から、OUT-OUT取引モデルにおける基本的な利益回収方法である、ロイヤルティ、サービス費、配当および、利息の4種類の方法(以下「検討対象スキーム」という)について、まず、それぞれの検討対象スキームに係る中国での課税関係、移転価格関連規定、送金手続の法規定等を整理します。

II. 検討対象スキームにかかる中國法規定

本章では、前記各スキームにかかる

中国の法規定を、利益回収を考える上で重視すべき納税・申告義務、移転価格税制および、外貨送金の3つのカテゴリから整理します。以下、それぞれの内容について、解説します。

1. 中国での納税・申告義務

まず、検討対象スキームにおいて、親会社が子会社から得る収入について、親会社が中国での課税対象になっているか、また申告義務があるかについて、整理します。

(1) 課税対象

中国の企業所得税の課税対象は、居住者企業^(※1)と非居住者企業^(※2)に区分されます。本稿で検討する回収スキームにある日本の親会社は、非居住者企業に該当します。

非居住者企業は、中国国内源泉所得について、中国での企業所得税納付義務があります。企業所得税実施条例第7条において、各所得の源泉地基準について、図表1のように規定されています。

図表1のとおり、検討対象スキームのうち、ロイヤルティ、利息および配当のパッシブ・インカムは中国源泉の所得であり、中国での納税義務がありますが、サービス費については、海外で役務提供を行う場合、中国源泉の所得ではないため、中国での納税義務があり

図表1 各所得の源泉地基準

| | 所得 | 源泉地基準 |
|-----------|---------------------|---|
| 事業所得 | 部品販売 | 取引活動の発生地 |
| | 役務提供 | 役務の提供地 |
| パッシブ・インカム | 財産譲渡 | 不動産の所在地、または動産を譲渡する企業または機構・場所の所在地 投資資産譲渡は、投資先企業の所在地 |
| | 株式利子および配当等の権益性投資所得 | 所得を分配する企業の所在地 |
| | 利息所得、賃貸料所得、ロイヤルティ所得 | 所得を負担もしくは支払う企業あるいは機構・場所の所在地 |

(※1) 居住者とは中国の法律に基づき中国国内に設立された企業、または実際の管理機構が中国国内にある企業を指す。

(※2) 非居住者企業とは、外国(地区)の法律規範に基づき設立され、かつ、実際の管理機構が中国国内にないが、下記のいずれかに該当する企業を指す。

- ・中国国内に機構・拠点を有する企業
- ・中国国内に機構・拠点はないが、中国源泉所得を有する企業

ません。ただし、親会社が中国で恒久的施設（以下「PE」という）を構成すると認定された場合、役務提供の対価は中国での事業所得とみなされ、納税義務^(※3)が発生します。すなわち、PEはサービス費の納税義務を判定する重要な基準となります。

日中租税条約における恒久的施設（PE）に関する規定（日中租税条約第5条）

日中租税条約では、PEに該当するものとして、事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場等の企業がその事業の全部または一部を行っている一定の場所が列挙される。また、一定の場所がなくても、建設工事現場等、コンサルティング役務の提供、および日本企業に代わって契約を締結する権限を有し、反復的に行使する従属性的な代理人等の人的組織もPEに該当するものとして規定されている。

上記の役務提供に対して、6カ月の時間基準が設けられている。すなわち、日本企業が同様の、または関連するプロジェクトのために中国に人員を派遣し、エンジニアリングサービス、設計、スーパー・バイジングサービス、技術支援サービス等のコンサルティング役務の提供を行う場合で、そのコンサルティング役務の提供期間が、任意の12カ月間のうちの6カ月を超えるときは、中国におけるPEとして認定される。

同時に、これらのような固定的施設または人的組織を有していても、その活動内容が本社のための商品の購入、保管、展示、引渡し、現地での情報収集、その他準備的または補助的性格の活動である場合は、PEに該当しないと記されている。

一方、中国の国内法、国家税務总局令[2009]19号文^(※4)では、中国国内でコンサルティング役務提供に従事する非居住者企業に中国での納税義務があるとされています。租税条約の優遇適用（6カ月を超えた場合のみ、PEと認定）を享受するためには、受益者として認定されるとともに、税務当局への登録も義務付けられています。

受益者認定については、国税函[2009]601号文^(※5)において、租税条約および実質課税原則に従い、租税条約の優遇適用の申請者に関する一般原則および挙証責任が明確化されました。申請者は、601号文に規定されている除外要素に該当しないことを証明できる資料を税務局に提出するよう義務付けられています。税務局は申請者の提出資料に基づき、評価を行います。601号文に定められた一般原則を満たさない代理人やトンネル会社および実質的な経営活動に従事しない申請者は優遇適用を享受できない可能性があります。

また、非居住者企業は、租税条約に基づき、国内税法に定められる納税義務の免除および低減を享受する際に、規定に基づいて、審査または届出手続きを行わなければならないとされています^(※6)。

(2) 税務登記・申告義務

上記では、検討対象スキームにおける親会社の中国企業所得税の納税義務を確認しました。続いて、申告義務をまとめます。

原則として、非居住者企業は中国に経営機構を有する場合のみ、中国で税務登記義務があります。ただし、経営機構がなくても、PEを構成する場合は、

税務登記義務があるとされています。

国家税務总局令[2009]19号文

中国国内において請負工事および役務提供を行う非居住企業は、プロジェクトの契約あるいは協議の締結日から30日以内に、プロジェクト所在地の主管税務機関で税務登記手続きを行わなければならぬ。また、プロジェクトが終了してから15日以内に、プロジェクト所在地の主管税務機関で税務登記の抹消手続きを行わなければならぬ。また、年度終了後に確定申告を行う必要もあるとされています。

一方、非居住者に工事あるいは役務を発注する国内機構あるいは個人は、契約締結日から30日以内に、所在地の主管税務機関に対して、その発注した工事あるいは役務項目および非居住者の税務登記証などの情報を書面にて提出しなければならぬ。契約書が変更された場合、変更より10日間以内に主管税務機関に報告をしなければならぬ。その他、国内発注者は、所在地の主管税務機関に工事代金あるいは役務代金の支払い状況も報告しなければならぬ。

一方、税務申告については、所得の性格および中国での機構の有無によって、取扱いが異なります。すなわち、図表2のとおり、中国非居住者企業による確定申告方式と、源泉徴収義務者による源泉徴収方式^(※7)が取られています。

源泉徴収義務者が、はじめて非居住者企業と関連する契約を締結する場合、契約締結日から30日以内に、主管税務機関へ「企業所得税源泉徴収契約保管登記表」と契約書のコピーおよびその他の関連資料を提出しなければなりません。関連する契約書の修正、

(※3) PEを構成する場合、企業所得税のほか、PEに帰属する人員に対して、個人所得税の納付義務も課されるが、本稿では企業所得税に分析対象を限定する。

(※4) 国家税務总局令19号文「非居住者の請負工事および役務提供の税収管理暫行弁法」。19号文にいう上記請負工事および役務は、それぞれ建築・据え付け・組み立て・内装・修繕・装飾・調査、と中国国内での加工・修理・輸送交通・倉庫保管・経営コンサル・設計・文化体育・技術サービス・教育教練・旅行・娯楽その他のサービスを指す。

(※5) 国税函[2009]601号文「租税条約上の“受益者”的解釈および認定に関する通達」

(※6) 国税発[2009]124号文「国家税務总局の『非居住者企業が享受する租税条約の取扱いの管理弁法（試行）』の公布についての通知」

(※7) 国税発[2009]3号文「非居住者企業所得税源泉徴収管理暫行弁法」

補充あるいは延長にも同じ手続が必要です。そのほか、ロイヤルティの場合、対外経済貿易部門^(※9)や商標局^(※10)などの関連部門で、契約の登録を行う必要があります。

2. 移転価格税制

検討対象スキームの中国での課税関係を見てきましたが、以下、移転価格の観点から、各スキームに対して、どのような法規定が設けられているか確認します。

(1) ロイヤルティ

企業所得税法にいうロイヤルティとは、企業が特許権、ノウハウ、商標権、著作権およびその他特許権の使用権を提供して取得した収入を指します。

日中租税条約にいうロイヤルティと

は、文学上、美術上もしくは学術上の著作物（映画フィルムおよびラジオ放送用またはテレビジョン放送用のフィルムまたはテープを含む）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式もしくは秘密工程の使用もしくは使用の権利の対価として、産業上、商業上もしくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払金をいいます。

2009年10月に公布された国税函[2009]507号文によって、租税条約にあるロイヤルティ条約の定義が明確化されました。すなわち、507号文において、ロイヤルティとサービス料が区分され、技術譲渡または許諾と同時に補助的な技術サービスを提供する場合において、技術サービスの対価にロイヤルティの関連規定を適用するとされています。また、技術許諾の過程において、

許諾側が人員を派遣し、当該技術の使用に対して関連のサポート、指導などのサービスを提供する場合、以下の状況を考慮し、サービス部分の対価の性格および租税条約の適用を判断すべきであるとされています。

- ・上述の人員によるサービス提供が租税条約上のPEを構成しない場合：ロイヤルティ
- ・上述の人員によるサービス提供が租税条約上のPEを構成する場合：事業所得

さらに、2010年に公布された国税函[2010]46号文において、上記規定がより明確化されました。46号文では、あらかじめ上記技術支援サービスの期間を確定できない場合、暫定的にロイヤルティ条項による税務処理を行い、PE

図表2 ■ 非居住者企業の税務登記義務・申告方式

| 非居住者企業 | 税務登記 | 所得 | 申告方式 |
|--------------------|-----------|-----------------------|-------------------------------|
| 経営機構を有する | 義務あり | 事業所得 | 非居住者企業による確定申告 ^(※8) |
| | | 機構と実質的な関連のあるパッシブ・インカム | 非居住者企業による確定申告 |
| | | 機構と実質的な関連のないパッシブ・インカム | 源泉徴収義務者による源泉徴収 |
| 経営機構を有しない、かつPEではない | 税務登記義務がない | パッシブ・インカム | 源泉徴収義務者による源泉徴収 |
| 経営機構を有しないが、PE認定あり | 義務あり | 事業所得 | 非居住者企業による確定申告 |
| | | パッシブ・インカム | 源泉徴収義務者による源泉徴収 |

図表3 ■ ロイヤルティの法規定

| 施行時期 | 通達、通知 | | 主な規定内容 |
|------------|-----------------|---------------------------------|-----------------------------|
| 2008年1月1日 | 中華人民共和国主席令63号法令 | 中華人民共和国企業所得税法（「企業所得税法」） | 一関連者取引の独立企業間原則遵守 |
| 2008年1月1日 | 国務院512号法令 | 企業所得税法実施条例 | 一口イニシエイティブの定義 |
| 2008年1月1日 | 国税発[2009]2号文 | 国家税務総局「特別納税調整実施弁法（試行）」の公布に関する通達 | 一関連者取引の独立企業間原則遵守 |
| 2009年10月1日 | 国税函[2009]507号文 | 租税条約におけるロイヤルティ条項の執行上の問題に関する通知 | 一租税条約に定めるロイヤルティの定義の明確化 |
| 2010年1月26日 | 国税函[2010]46号文 | 租税条約における関連条項の執行上の問題に関する通知 | 一技術サービス費がPEを構成する場合の処理方針の明確化 |

(※8) 国税発[2009]6号文「非居住者の所得税確定申告管理弁法」

(※9) 商務部令2009年3号文「技術輸出輸入契約書登録管理弁法」、技術契約については、契約が効力を生じた後60日内に、対外経済貿易部門へ登録する必要がある。

(※10) 商標[1997]39号文「商標使用許可契約備案弁法」、商標契約については、契約が効力を生じた後90日内に、商標局へ登録する必要がある。

となったときに、PEの所得に対して企業所得税、関連人員に対して個人所得税を課し、あらかじめ納付した源泉所得税との間で調整を行うとされています（図表3、4参照）。

中国当局は、近年、ロイヤルティに対する関心を高めています。特に、「ロイヤルティ取引の対価性」と「ロイヤルティ率の合理性」に注意を向けています。なお、中国税務当局がロイヤルティに対し調査を行う場合、調査対象のほとんどは、中国から国外に支払われるロイヤルティです。中国の企業が特許権やノウハウを形成し、その所有者として、国外関連者からロイヤルティを徴収するケースがまだ少ないためです。これを反映し、日本で事務運営指針に定められている無形資産の「経済的所有者」の概念が、中国の移転価格制度上は明確化されていません。

ただし実務上、中国の税務局は、契約に定められた無形資産の法的所有者を重視するよりも、各関連者の機能・リ

スクに応じて無形資産形成への貢献度を判断する傾向が見られます。これは、日本の事務運営指針の「無形資産の使用許諾等について調査を行う場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持または発展させるための活動において法人または国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要があることに留意する」という考え方と方向性を共にするものであり、契約関係を重視するOECDガイドラインやアメリカとは異なっています。

実際の交渉上、中国の税務局は、中国の関連者の貢献度を強く主張し、国外関連者の貢献を認めにくい傾向があります。具体的には、中国の税務局は、関連者取引の中で中国の企業が果たす、中国市場における広告やマーケティングなどの機能が無形資産の形成につながっていると主張することが多く見られます。それに加え、中国市場における「マーケット・プレミアム」や「ロケーション・セービング」などの新たな概念を導入することで、中国の関連者

が超過利益を獲得することを主張する傾向もあります。

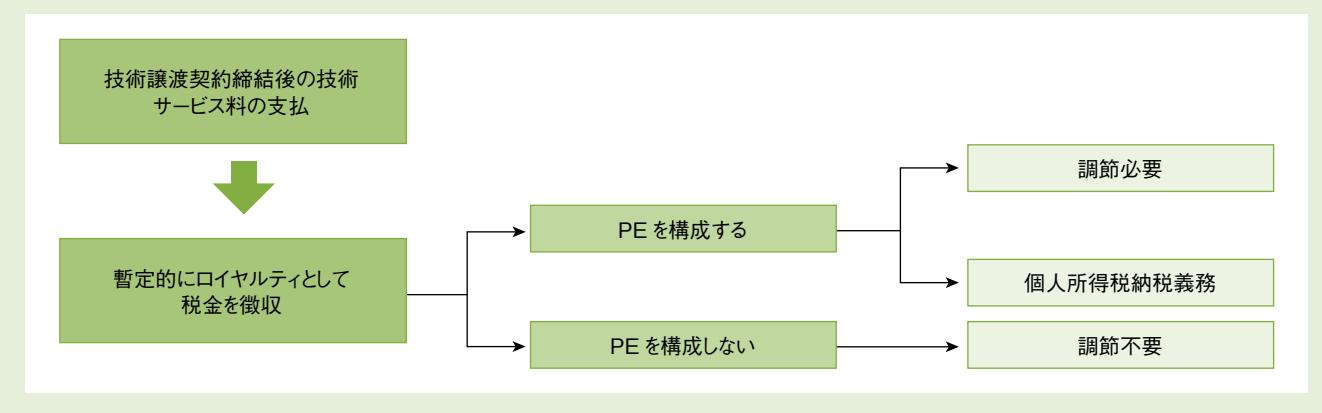
（2）サービス費

中国の現行の移転価格法規定においては、独立企業間原則に従う役務対価等の問題について、具体的な規定がされていません（図表5参照）。実務上、役務提供の移転価格の合理性分析において、OECDガイドラインに準じて、①実際にグループ内役務が提供されたか否かと、②提供された場合、当該役務に対するグループ内負担が、独立企業間原則に合致しているかを検証するのが一般的です。

（3）利息

中国では、2008年に施行された新企業所得税法において、過少資本規制の概念がはじめて導入されました。その後、企業所得税実施条例で、債権性投資と権益性投資の定義、財税[2008]121号文で、債権性投資と権益性投資の基準比率が定められました。

図表4 ■ 技術譲渡または許諾と同時に提供する技術サービスの税務上の取扱い



図表5 ■ サービス費の法規定

| 施行時期 | 通達、通知 | | 主な規定内容 |
|------------|-----------------|---|---|
| 2008年1月1日 | 中華人民共和国主席令63号法令 | 中華人民共和国企業所得税法（「企業所得税法」） | 一収入と関連のある合理的な支出は益金算入可 一関連者取引の独立企業間原則遵守 |
| 2008年1月1日 | 国務院512号法令 | 企業所得税法実施条例 | 一企業所得税にいう合理的な支出の明確化 |
| 2008年1月1日 | 国税発[2009]2号文 | 国家税務总局「特別納税調整実施弁法（試行）」の公布に関する通達 | 一関連者取引の独立企業間原則遵守 |
| 2008年8月14日 | 国税発[2008]86号文 | 国家税務总局による親子会社間役務提供にかかる費用支出の企業所得税処理問題についての通知 | 一関連者取引の独立企業間原則遵守 一管理費の損金不算入に関する規定 |

さらに、2009年の国税発[2009]2号文において、債権性投資と権益性投資の比率の計算方法、基準を超えた場合の超過部分に発生した利息の課税上の扱いおよび同時文書化の規定など実施の詳細が明確化されました。

2号文によると、中国企業がその関連者から受け入れた債権性投資と権益性投資の比率が規定の基準を超えている場合の超過部分に発生した利息は、原則として損金算入できません。さらに、その部分は、関連者への配当とみなされ、源泉税を納付する必要があります。ただし、同時文書をもって、その利率が独立企業間原則に順ずることを説明した場合、また関連者が国内企業であり、当該関連者の実質税負担が高い場合、損金算入可とされています。

さらに、2009年の12月に国税函[2009]777号文が公布され、関連当事者企業からではなく、関連当事者個人から提供された借入金に対しても過少資本規制が適用されることが明確化され、従前の法規定の抜け穴を使った

租税回避が防止されました。777号文の公表は、国家税務総局が引き続き、過少資本および支払利息の損金算入に注目している事を示しています（図表6参照）。

2011年11月に、中国初の過少資本税制調査案件が決着し、追徴額は、1,000万人民元超に上りました。今後、過少資本税制が一層注目されることが予想されます。

(4) 配当

中国の企業所得税法は、課税所得を計算する際に、投資者へ支払う配当、特別配当などの持分投資収益の額を控除してはならないと定めています。

一方、日本親会社の中国子会社からの配当収入は、従前は間接外国税額控除制度が適用されましたが、2009年4月以降、外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い廃止されました。この制度は、外国子会社からの配当収入（源泉徴収前のグロス額）のうち5%を益金算入、95%を益金不算入とする

代わり、外国で課された源泉税を外国税額控除の対象外かつ損金算入の対象外としました。

3. 外貨送金

中国では、外貨送金について、税務と外貨管理の両面から規制されています。本節では、外貨管理についてまとめます。

中国においては、外為取引項目を経常項目^(※1)と資本項目^(※12)に分類し、経常項目については、外貨の対外支払い、人民元との交換について制限を設けないとされ、資本項目については認可制または届出性が採用されています。

経常項目は、さらに貿易項目（輸出入貿易に伴う収支項目）と非貿易項目（輸出入取引に伴う収支項目以外の経常項目）に区分されますが、その管理については、外貨指定銀行による審査制度^(※13)が採用されています。

経常項目のうち、貿易項目については、輸出と輸入の「核銷」^(※14)制度

図表 6 ■ 利息の法規定

| 施行時期 | 通達、通知 | | 主な規定内容 |
|-------------|-----------------|---|---|
| 2008年1月1日 | 中華人民共和国主席令63号法令 | 中華人民共和国企業所得税法（「企業所得税法」） | -債権性投資 ^(※1) と権益性投資 ^(※2) の比率が規定の基準を超えている場合の超過部分に発生した利息の損金不算入 -関連者取引の独立企業間原則遵守 |
| 2008年1月1日 | 國務院512号法令 | 企業所得税法実施条例 | -損金算入できる利息に関する規定の明確化。 -債権性投資と権益性投資の定義の明確化 |
| 2008年9月23日 | 財税[2008]121号文 | 財政部国家税務総局発「企業の関連者利息支出の税前控除基準についての租税政策問題に関する通知」 | 関連者利息支出の税前控除基準（債権性投資と権益性投資の比率）に関する規定 -金融機関:5:1 -一般企業:2:1 |
| 2008年1月1日 | 国税発[2009]2号文 | 国家税務総局「特別納税調整実施弁法（試行）」の公布に関する通達 | 過少資本規制 |
| 2009年12月31日 | 国税函[2009]777号文 | 国家税務総局による企業が自然人からの借入にかかわる支払利息に関する企業所得税管理強化についての通知 | 過少資本税制規定を個人からの借入金にまで拡大 |

（※ 1）債権性投資とは、企業が直接または間接的に関連者から得る、元本の償還と利息の支払またはその他の利息の性質を有する方式による補償を必要とする融資を指す（企業所得税法実施条例 119条）。

（※ 2）権益性投資とは、企業が受入れた元本および利息を償還する必要のない、投資者が企業の純資産に対して所有権を有する投資を指す（企業所得税法実施条例 119条）。

（※ 11）経常項目とは国際取支において経常的に発生する取引項目といい、貿易取支、役務取支、対価のない移転などを含む、（中華人民共和国外貨管理条例第 52 条第 6 項、具体的には貿易決済、口銭の支払い、無形資産購入代金の支払い、借入金利息の支払い、配当など）

（※ 12）資本項目とは国際取支中の資本輸出および輸入により生じる資産と負債の増減項目をいい、直接投資、各種ローン、証券投資を含む（外貨管理条例第 52 条第 7 項）

（※ 13）「外貨指定銀行による審査制度」：2008 年 8 月に改定された新外貨管理条例は、経常項目の取引が眞実且つ合法的な取引に基づく必要がある事を明確し、金融機関に取引証憑の合理性の審査を義務付けている。

により、電子データをオンラインで審査し、輸出入にかかる物の流れと資金の流れを管理する仕組みとなっています。非貿易項目については、匯發[2002]29号文^(※15)において規定されている審査資料を外貨指定銀行に提出し、審査を受ける必要があります。本稿の検証対象スキームは経常項目の非貿易項目に該当し、当該審査制度の対象となり、外貨管理局の監督検査を受ける可能性があります。

さらに、税収管理および外貨支払審査管理の真実性を強化するため、中国の外貨管理局、国家税務総局により、以下の項目について、国外への1回の支払額が3万ドル(3万ドルを含まない)相当額を超える場合、『税務証明』を提出しなければならないとされています^(※16)。

- ・国外機構または個人が中国内で役務提供して稼得したサービス貿易収入
- ・国外個人の中国での労務報酬、国外機構または個人の中国で稼得した配当金、分配金、利潤、直接債務利息、保証料等の収益および経常移転項目の収入
- ・国外機構または個人が中国で稼得したファイナンス・リース料、不動産譲渡収入、持分譲渡収益

上記「税務証明」の申請手続きは、以下のとおりです^(※17)。

国内機構および個人が外貨送金を行う場合には、支払い場所の主管国税局と主管地方税務局への申請手続きを行います。

- ・「税務証明」の申請処理においては、先に主管国税局に申請を行い、主管国税局から「税務証明」を取得した後、主管地方税務局に申請を行う。

- ・国内機構と個人が主管税務局に申請書を提出する際は、「サービス貿易等の項目について外貨支払時に必要となる税務証明申請書」の必要箇所に記入し、かつ以下の資料を添付する必要があります。
 - ① 契約書、協議書その他双方の権利義務を証明する書面資料
 - ② 領収書あるいは国外機構からの請求書
 - ③ 納税証明あるいは免税批准文書
 - ④ 税務機関が要求するその他の資料

び利息はすべて中国の営業税課税対象であり、税率は、ともに5%です。

ただし、技術譲渡・貸与、技術開発業務およびこれらに関連する技術コンサルティング、技術サービス業務により取得するロイヤルティ収入については免税措置を受けることができるものとされています。免税とされるためには、省クラスの科学技術部門の認定と税務局の審査認可が必要となります。

2. 源泉税

前述したとおり、非居住者企業は、中国国内を源泉とする所得につき、中国での納税業務があります。検討対象スキームの内、ロイヤルティ、利息および配当金は、パッシブ・インカムとして、源泉税を納付することになります。

以下、中国の企業所得税法および日中租税条約における各検討対象スキームに関する中国源泉税および日本側の外国税額控除に関する規定を概観します。

図表7のとおり、ロイヤルティ、利息、および配当金の中国での源泉税率は、すべて10%です。日本側においては、親会社が受け取ったサービス費、ロイヤルティおよび利息は、日本側の課税所得を計算する際に、益金算入されますが、日中租税条約において、中国で納付した源泉税は、利息の場合は10%、ロイヤルティの場合は20%をみなし税率として、外国税額控除が認められています、一方、配当については、95%益金不参入になりますが、源泉税は税額控除できず、損金算入できません。

また、技術サービス費については、PEと認定された場合、ロイヤルティの関連規定が適用されず、中国の事業所得として企業所得税の納付義務が生じ

本稿の検証対象スキームはすべて経常項目に属するため、原則制限が設けられていませんが、前述の通り、外貨指定銀行による審査制度の対象であり、外貨管理局の監督検査を受ける可能性があります。また、ロイヤルティ、サービス費、および利息については、その合理性が税務局に認められない場合、送金が止められる場合があります。このように、中国から海外への非貿易送金には、税務上と外貨管理上の問題が複雑に絡んでおり、注意が必要です。

III. グループ全体の課税関係

本章では、上述の中国における法規規定を踏まえ、検討対象スキームのグループ全体の課税関係をまとめます。

1. 営業税

2009年に施行された新営業税条例^(※18)により、規定された役務を提供する、または提供を受ける組織単位または個人が中国国内にある場合、中国で営業税を納付する必要があるとされています。ロイヤルティ、サービス費およ

(※ 14) 「核銷」とは輸出入の通関データと銀行での外貨資金の入出金を突合消し込みする制度。

(※ 15) 彙發[2002]29号文「『非貿易 外貨売却・支払いおよび国内居住者個人外貨取支管理操作規程』(試行) の示達に関する 国家外貨管理局の通知」

(※ 16) 彙發[2008]64号文「サービス貿易等の項目による対外支払いにおける税務証明届出に関連する問題についての通知」により義務付けられている。

(※ 17) 国税發[2008]122号文「サービス貿易等の項目にかかる外貨支払い時に発行する税務証明管理弁法」

(※ 18) 2012年1月から上海で実施された增值税試行改革が反映されていない。

ることに留意が必要です。

3. 企業所得税

PEのサービス費収入（前述のPE認定された技術サービス費を含む）は、中国での事業所得と見なされ、中国で企業所得税を納付することが要求されています。

PEと認定された場合の企業所得税率は25%です。課税所得金額は、実額課税方式または査定徴収方式により計算されます。課税所得を正確に反映した適正な会計帳簿および証憑がある場合は、実際に履行した機能と負担す

るリスクに対応する課税所得額を正確に計算し、申告しなければなりません（実額課税）。一方、正確に課税所得額を計算できない場合、税務局は収入額、原価費用、または経費支出額のうちのひとつに基づき、課税所得額を計算する権利があります（査定徴収）。査定徴収の際に使用されるみなし利益率は、役務内容によって異なります（※19）（図表8参照）。

ただし、中国で納付した企業所得税については、日本の法人税法上、外国税額控除の適用があります。

4. まとめ

上述した検討対象スキームのグループ全体の課税関係をまとめると図表9のとおりです。

実際に上記の中でグループ全体の税負担が最も軽減される方法を選択するためには、企業の状況に応じたシミュレーションを行う必要があります。

ここでは、例として下記の前提条件を設定し、日本に100人民元のキャッシュを送る場合の、各スキームにおけるグループ全体の税負担を試算します（図表10～図表14参照）。

図表7 ロイヤルティ、利息および配当金の中国源泉税・日本側の外国税額控除

| 種類 | 中国企業所得税法 | 日中租税条約 | |
|--------|----------|--------|-------------|
| | 税率（※1） | 税率 | 外国税額控除みなし税率 |
| ロイヤルティ | 10% | 10%まで | 20%（※2） |
| 利息 | 10% | 10%まで | 10%（※3） |
| 配当 | 10% | 10%まで | NA |

（※1）企業所得税法第4条2項では、源泉税率は20%とされているが、企業所得税法実施条例第91条により10%に低減される

（※2）日中租税条約第23条第三項（一）

（※3）日中租税条約第23条第三項（二）

中国法人

- ・企業所得税率 25%、営業税率5%、その他税金を考慮しない
- ・ロイヤルティの営業税免除なし
- ・PEのみなし利益率は50%とする

日本法人

- ・法人税率 40.7%、その他税金を考慮しない
- ・中国法人から受け取った配当の益金不算入適格
- ・すべての外国税額（PE認定に伴う外国税額を含む）に対し十分な外国税額控除枠がある

図表8 PEサービス費収入の査定に使用されるみなし利益率

| 役務内容 | みなし利益率 |
|------------------|--------------|
| 工事請負・設計・コンサルティング | 少なくとも15%～30% |
| 管理サービス | 少なくとも30%～50% |
| その他 | 15%以上 |

上記の前提条件下での単純比較では、検討対象スキームの内、サービス費および利息で回収する場合のグループ全体の税負担が一番高くなります。

図表9 各スキームのグループ全体の課税関係のまとめ

| | 営業税 | 源泉税 | 中国企業所得税 | 中国損金算入 | 日本側課税関係 |
|--------|------------------|--------|----------------|-----------------------|--|
| ロイヤルティ | 5% (免税の可能性あり) | 10% | 課税なし（※） | 移転価格税制適格の金額について、損金算入可 | -益金算入 -源泉税のみなし外国税額控除の適用あり(税率20%控除) |
| サービス費 | 5% | 原則的になし | PEに認定される場合、25% | 移転価格税制適格の金額について、損金算入可 | -益金算入 -PEに認定される場合の中国企業所得税が外国税額控除の適用あり |
| 利息 | 5% | 10% | 課税なし | 移転価格税制適格の金額について、損金算入可 | -益金算入 -源泉税10%は外国税額控除の適用あり |
| 配当 | 課税なし | 10% | 25% | 損金不算入 | -外国子会社配当益金不算入制度の適用あり(95%益金不算入) -源泉税は外国税額控除の適用なし |

※ロイヤルティのうち、技術サービスはPEに認定される場合、ロイヤルティの関連規定が適用されず、事業所得として、25%の企業所得税が課されるが、中国で納付した企業所得税については、日本の法人税法上、外国税額控除の適用がある。

（※19）国税発[2010]19号文「非居住者企業に対する所得税の算定・徴収管理方針」

図表 10 ■ ロイヤルティのシミュレーション

| ロイヤルティ | | | | | |
|-----------------|------------|------|--------------------|---------------|-------|
| 中国側 | | | 日本側 | | |
| 支払ロイヤルティ | A | 100 | 益金算入(ロイヤルティ収入) | A'=A | 100 |
| 営業税源泉徴収(5%) | B=A × 5% | 5 | 損金算入(ロイヤルティ収入の営業税) | B'=B | 5 |
| 源泉税(10%) | C=A × 10% | 10 | 課税所得 | C'=A'-B' | 95 |
| 企業所得税セービング(25%) | D=-A × 25% | -25 | 法人税(40.7%) | D'=C' × 40.7% | 38.67 |
| | | | 源泉税控除(20%) | E'=-A × 20% | -20 |
| 源泉後送金額 | Y=A-B-C | 85 | 親会社税引き後手元キャッシュ | Y'=Y-X' | 66.33 |
| 税コスト | X=B+C+D | -10 | 税コスト | X'=D'+E' | 18.67 |
| 合計税コスト | Z=X+X' | 8.67 | | | |

図表 11 ■ サービス費(PEなし)のシミュレーション

| サービス費 (PEなし) | | | | | |
|-----------------|------------|-------|----------------|---------------|-------|
| 中国側 | | | 日本側 | | |
| 支払サービス費 | A | 100 | 益金算入(役務収入) | A'=A | 100 |
| 営業税源泉徴収(5%) | B=A × 5% | 5 | 損金算入(役務収入の営業税) | B'=B | 5 |
| 源泉税(なし) | C | 0 | 課税所得 | C'=A'-B' | 95 |
| 企業所得税セービング(25%) | D=-A × 25% | -25 | 法人税(40.7%) | D'=C' × 40.7% | 38.67 |
| | | | 源泉税控除 | E'=-C | 0 |
| 源泉後送金額 | Y=A-B-C | 95 | 親会社税引き後手元キャッシュ | Y'=Y-X' | 56.33 |
| 税コスト | X=B+C+D | -20 | 税コスト | X'=D'+E' | 38.67 |
| 合計税コスト | Z=X+X' | 18.67 | | | |

図表 12 ■ サービス費および技術サービスロイヤルティ(PEあり)のシミュレーション

| サービス費および技術サービスロイヤルティ (PEあり) | | | | | | | | |
|-----------------------------|------------|-------|------------------|-------------|------|----------------|---------------|-------|
| 中国側 | | 中国側 | | 日本側 | | | | |
| 支払サービス費 | A | 100 | PE収入 | A'=B | 100 | 益金算入(役務収入) | A'=A | 100 |
| 営業税源泉徴収(5%) | B=A × 5% | 5 | みなし利益(みなし利益率50%) | B'=A' × 50% | 50 | 損金算入(役務収入の営業税) | B'=B | 5 |
| 源泉税(なし) | C | 0 | 企業所得税(25%) | C'=B' × 25% | 12.5 | 課税所得 | C'=A'-B' | 95 |
| 企業所得税セービング(25%) | D=-A × 25% | -25 | | | | 法人税(40.7%) | D'=C' × 40.7% | 38.67 |
| | | | | | | 企業所得税控除 | E'=-C | -12.5 |
| | | | 源泉後送金額 | Y=A-B-C' | 82.5 | 親会社税引き後手元キャッシュ | Y'=Y-X' | 56.33 |
| 税コスト | X=B+C+D | -20 | 税コスト | X'=C' | 12.5 | 税コスト | X'=D'+E' | 38.67 |
| 合計税コスト | Z=X+X'+X'' | 18.67 | | | | | | |

図表 13 ■ 利息のシミュレーション

| 利息 | | | | | |
|-----------------|------------|-------|----------------|---------------|-------|
| 中国側 | | | 日本側 | | |
| 支払利息 | A | 100 | 益金算入(利息収入) | A'=A | 100 |
| 営業税源泉徴収(5%) | B=A × 5% | 5 | 損金算入(利息収入の営業税) | B'=B | 5 |
| 源泉税(10%) | C=A × 10% | 10 | 課税所得 | C'=A'-B' | 95 |
| 企業所得税セービング(25%) | D=-A × 25% | -25 | 法人税(40.7%) | D'=C' × 40.7% | 38.67 |
| | | | 源泉税控除 | E'=-C | -10 |
| 源泉後送金額 | Y | 85 | 親会社税引き後手元キャッシュ | Y'=Y-X' | 56.33 |
| 税コスト | X=B+C+D | -10 | 税コスト | X'=D'+E' | 28.67 |
| 合計税コスト | Z=X+X' | 18.67 | | | |

図表 14 ■ 配当のシミュレーション

| 配当 | | | | | |
|-----------------|------------|-------|----------------|---------------|-------|
| 中国側 | | | 日本側 | | |
| 支払費用 | A | 0 | 益金算入(配当受取) | A'=B | 100 |
| 配当 | B | 100 | 配当95%益金不算入 | B'=A' × 95% | 95 |
| 源泉税(10%) | C=B × 10% | 10 | 課税所得 | C'=A'-B' | 5 |
| 企業所得税セービング(25%) | D=-A × 25% | 0 | 法人税(40.7%) | D'=C' × 40.7% | 2.04 |
| 源泉後送金額 | Y=B-C | 90 | 親会社税引き後手元キャッシュ | Y'=Y-X' | 87.96 |
| 税コスト | X=C+D | 10 | 税コスト | X'=D' | 2.04 |
| 合計税コスト | Z=X+X' | 12.04 | | | |

本例では、配当については、益金不算入適格の場合は、日本での課税が軽減されるため、グループ全体の税負担が相対的に低くなりました。実際に、研究開発、市場開拓、ブランド管理などの高付加価値機能を、依然として本社に留保する形を取っている日本企業が多く見られます。このため、日本の税務当局は、移転価格の観点から、本社が中国の子会社に提供している無形資産や、役務の対価が適切に回収されているかどうかに注目しています。子会社に無形資産や役務を提供しているにもかかわらず、その対価を回収していない、または対価が独立企業間原則

に合致しないと判断される場合、寄付金課税または移転価格課税の対象となる可能性があります。

ロイヤルティについては、みなし外国税額控除ができるため、グループ全体の税負担が最も低くなりました。ロイヤルティは、子会社は生産・販売機能、本社は研究開発、市場開拓、ブランド管理などの高付加価値機能がメインとなっている日本会社の海外投資モデルに適した回収スキームとも言えます。ただし、近年中国当局は、ロイヤルティに対する移転価格の税務執行を厳格化する傾向にあります。後編では、中国の移転価格税制および最新の執行

動向に基づき、ロイヤルティ支払に関する実務上の注意点を指摘します。

本稿は、月刊「国際税務」(Vol. 32 No.3、税務研究会発行)に寄稿したものに一部加筆したものです。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG中国 上海事務所
グローバル移転価格サービス
パートナー
大谷 泰彦
Tel: +86-21-2212-3360
Email: Yasuhiko.Otani@kpmg.com

マネジャー
楊 揚
Tel: +86-21-2212-3372
Email: Yang.Yang@kpmg.com

アシスタント・マネジャー
恒川裕伊
Tel: +86-21-2212-3054
Email: Yui.Tsunekawa@kpmg.com

あづさ監査法人 中国事業室
室長 高崎 博
Tel: 03-3266-7521
e-mail: chaina@jp.kpmg.com

有限責任 あづさ監査法人

〒162-8551

東京都新宿区津久戸町1番2号

あづさセンタービル

TEL : 03-3266-7500 (代表)

FAX : 03-3266-7600

www.azsa.or.jp

www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を細密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2012 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.