

# KPMG Insight

# KPMG Newsletter

## May 2015

# 中国投資・会計・税務アップデート —「中国子会社の投資・会計・税務」 (第2版)出版記念— 第3回 税務



# Practical Issues Task Force No.18

# Exit Tax

# Integrated Reporting

# Ports Advisory Global Plan

# Data & Analytics

# Corporate Governance

# Volume 12

# 中国投資・会計・税務アップデート

## －「中国子会社の投資・会計・税務」(第2版) 出版記念－

### 第3回 税務

KPMG 税理士法人

東京事務所 インターナショナルコーポレートタックス部門

シニアマネジャー 山口 祐二

有限責任 あづさ監査法人

東京事務所 GJP 部 中国事業室

シニアマネジャー 増田 進

2014年12月に「中国子会社の投資・会計・税務」(KPMG／あづさ監査法人中国事業室〔編〕)の改訂版を刊行し、同年12月に東京・大阪・名古屋の3ヵ所で出版記念セミナーを行いました。当セミナーでは、本書をもとに、中国の投資・会計・税務の3つの分野について最新の中国の法令・通達を中心に重要なポイントを解説しました。このセミナーでの各分野のポイントをKPMG Insight上で3回に分けて(第1回：投資、第2回：会計、第3回：税務)ご紹介いたします。

最近の中国税務における重要事項として、①增值税改革パイロットプログラム、②PE(恒久施設)課税、③駐在員事務所課税、④企業再編税制、⑤TP(移転価格)税制が挙げられます。第3回となる本稿では、そのポイントおよび日系企業に対する影響と留意点についてセミナーでの資料を基に一部加筆して解説します。なお、本内容は2014年12月末までに公布された主な中国の法令・通達に基づいており、文中の意見に関する部分は筆者の個人的な見解であることをお断り申し上げます。



やまぐち ゆうじ  
山口 祐二

KPMG 税理士法人  
東京事務所

インターナショナルコーポレートタックス部門  
シニアマネジャー



ますだ すすむ  
増田 進

有限責任 あづさ監査法人  
東京事務所  
GJP 部 中国事業室  
シニアマネジャー

#### 【ポイント】

- 最近の動向として「非居住企業」(中国国外で設立され、かつ実際の管理機構が中国国内ではなく、中国国内に恒久的施設もしくは源泉所得を有する企業:企業所得税法第3条)への徴税は厳格化する傾向にある。たとえば、クロスボーダー取引におけるPE(恒久的施設)課税の問題、持分譲渡の価額設定の問題、非居住企業に対する源泉徴収課税や、移転価格調整による非居住企業の所得のシフト等が、多くのグローバル企業にとっての課題となっている。
- 中国の経済状況等の変化に伴い外資系企業のマインドが再編フェーズに移行している一方、中国における組織再編税制の法整備および実務上の運用はまだ発展段階にある。中国の各省、各市、各区の税務局は、中央政府の法律上の大原則を遵守しつつ、それぞれの実務的解釈により税務執行を行っている場合もある。そのため、引き続き中国では、現地税務局担当官との事前確認を必要とする機会が多くなっている。

## I 増值税改革パイロットプログラム

「増值税改革パイロットプログラム」（以下「改革プログラム」という）とは、これまで営業税の課税対象範囲に含まれていた一定のサービス産業分野について、増値税の課税対象範囲への移行を図る改革で、2012年1月1日から上海市で試行し2013年8月1日から全国に拡大しています。主な課税対象サービスおよび税率は図表1のとおりです（財税〔2013〕37号、106号、〔2014〕43号参照）。

図表1 改革プログラムの主な課税対象サービスおよび税率

課税対象サービス	税率
交通運輸サービス	11%
郵便サービス	11%
電気通信サービス（基礎通信）	11%
研究開発および技術サービス	6%
情報技術サービス	
文化・クリエイティブサービス	
物流およびそれに係る付随サービス	
鑑定・証明コンサルティングサービス	
ラジオ・映画・テレビサービス	
有形動産リースサービス	
	17%

日系企業に対する影響および留意点は以下のとおりです。

- 今まで一般納税者は図表1にある課税対象サービスを購入する際に3～5%の営業税を負担していましたが、本改革プログラムにより仕入増値税として自らの売上増値税と相殺することができるため、理論上、税負担が少なくなります。
- 特定の輸出サービスについて、増値税0%税率あるいは増値税免税が適用されるため、以前の通常5%の営業税の負担から有利となります。
- 輸入サービスについて、中国国内のサービスの購入者は源泉徴収義務を有しますが、これらのサービスにかかった増値税額を仕入税額として売上税額から控除することができるため、増値税負担が軽減されます。
- 輸出サービスの免税について、実務上、免税承認を得る必要があります。

## II PE 課税の動向

「恒久的施設」（Permanent Establishment、以下「PE」という）とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全

部または一部を行っている場所を指します（日中租税条約第5条）。

具体的には、①固定的な事業の場所、②建築工事現場、③コンサルティング活動、④従属代理人があります。たとえば、日本企業がプロジェクトのために中国に人員を派遣し、一定のコンサルティング業務の提供を行う場合で、その業務提供期間が任意の12ヵ月のうちの6ヵ月を超えるときは、中国にPEがあるものと認定されます。

2010年2月に、PEが認定される場合の企業所得税の算定方法が規定され（国税発〔2010〕19号）、非居住企業に対して税務当局が課税所得を査定（推計課税）する場合における査定利益率が15%～50%と引き上げられました。

日系企業に対する影響および留意点は以下のとおりです。

- 派遣人員の中国派遣について、中国の規定に留意しPE課税が発生するかを判断しなければなりません。また、PE課税が発生する場合は、自社の状況に応じて、「実績所得課税方式」と「みなし所得課税方式」のどちらかを選択し、納税する必要があります。
- PE課税が発生した場合、「日中租税条約」上の個人所得税の短期滞在者免税（いわゆる183日ルール）が適用できなくなるため、派遣人員に対して中国での業務日数に応じた中国個人所得税が課されます。中国での申告納税が生じる場合は日本企業側での事務負担が増加します。
- 「実績所得課税方式」においては、PEを有する非居住企業は、通達等の関連規定（国税発〔2010〕19号、以下「19号」という）に従って帳簿を設置し、合法的かつ証憑に基づいて記帳しなければなりません。また、課税所得額を正確に計算し、実績に基づいて企業所得税を申告納付しなければなりません。
- 一方、税務調査において会計帳簿が不完全であるか、資料に不備があることにより帳簿検査が難しい場合、またはその他の理由で課税所得額を正確に計算できず実績に基づく申告ができない非居住企業については、「みなし所得課税方式」が採用され、この場合、税務機関は課税所得額を査定する権限があります（19号）。

19号によれば、「みなし所得課税方式」には以下のように3種類の算定方式があります。

- ① 収入総額に基づく課税所得額の算定
- ② 原価費用額に基づく課税所得額の算定
- ③ 経費支出額に基づき収入額を換算し、課税所得額を算定

また、提供されるサービスの種類に応じて、以下のようにそれぞれ異なるみなし利益率が適用されます。

- ① 工事請負、設計およびコンサルティング役務：15%～30%
- ② 管理サービス：30%～50%
- ③ その他の役務、または役務以外の経営活動：15%以上

なお、出向者に関するPE判定基準を明確にするものとして、2013年4月19日に中国国家税务总局は、外国企業の派遣人員の中国派遣について、どのような状況において外国企業に納税義務が発生するかに対するガイドラインを提供しました（「非居住企業の派遣人員が中国国内における役務提供の企業所得税を徴収する関連問題に関する公告」19号公告）。これは、基本的に派遣企業が派遣者の業務結果に対して一部分あるいは全部の責任およびリスクを負担するか否か、また派遣者が中国での業績評価をするか否かを考慮します。さらに、派遣者が実質的に派遣企業の従業員であるか否かを判断する際に以下のような参考要素も考慮します。

- ① 受入企業が派遣企業に管理費あるいはサービスフィーの性質を有する対価を支払っている。
- ② 受入企業が派遣企業に支払う金額は、派遣企業が立て替えている派遣者の給与・社会保険料およびその他の費用を上回る。
- ③ 派遣企業が受入企業から受け取った関連費用を全額派遣者に支払っておらず、一部を保留している。
- ④ 派遣企業が支給した派遣者の給料全額に対して中国で個人所得税を納付していない。
- ⑤ 派遣企業が派遣者の人数、職位、給与基準および中国国内での勤務場所を決定している。

### III 駐在員事務所課税の動向

外国企業が中国市场に参入するにあたり「駐在員事務所」の形態を採用することがあります。「駐在員事務所」は中国語で「外国常駐代表機構」と呼ばれ、一般的に市場調査、情報収集等の活動を行うことができますが直接的な営業活動を行うことはできません。過去の経緯として、税務当局は準営業活動を行う駐在員事務所を課税してきましたが、2010年初頭に従来の駐在員事務所の課税方式が廃止され、財務・会計記録の整備状況による課税方式に変更しました（工商外企字〔2010〕4号）および国税发〔2010〕18号）。これにより、駐在員事務所の設立、設立後の登記管理、課税方法および推定利益率が新たに規定され、駐在員事務所に対する登記管理および税収管理が強化されました。

2010年からの新課税方式である「実績所得課税方式」においては、従来の課税方式の適用範囲を廃止して、基本的に全ての駐在員事務所において帳簿を設置し実績に基づき納税申告するようになりました。一方、「みなし所得課税方式」においては、健全な帳簿が設置できない場合「経費による推定利益の課税方式」と「収入による推定利益の課税方式」が設けられ

ました。「経費による推定利益の課税方式」とは、経費支出は正確に計算できるが収入または原価を正確に計算できない駐在員事務所について、経費支出によりみなし収入を算出するというものです。ここでの経費の支出額は、中国国内外において支給した従業員の賃金給与、賞与、手当、福利厚生費、物品購入費（車、事務設備等の固定資産を含む）、通信料、出張費、家賃、設備の賃借料、交通費、交際費およびその他の費用を含みます。また「収入による推定利益の課税方式」は、収入は正確に計算できるが原価費用を正確に計算できない駐在員事務所について、収入総額からみなし課税所得額を算出します。

日系企業に対する影響および留意点は以下のとおりです。

- 本規定に基づき、すべての駐在員事務所における帳簿を整備するか、経費や収入を正確に計算できるような体制を整えなくてはなりません。
- 「経費による推定利益の課税方式」では、駐在員事務所に帰属する経費を適切に計算する必要がありますが、その計算方法に関する統一的なルールがないため、当局から経費額集計の合理性について指摘される可能性があります。

### IV 企業再編税制

「企業再編」とは、企業の日常経営活動以外に発生する法律構造あるいは経済構造の重大な変更を伴う取引をいい、債務再編、持分買収、資産買収、合併および分割が含まれます。

2009年に公布された「企業再編業務の企業所得税処理における若干の問題に関する通達」（財税〔2009〕第59号、以下「59号通達」という）により、企業再編取引の税務処理は「一般税務処理」と「特殊税務処理」の2つの処理方法に区分されました。

「一般税務処理」においては関連資産の公正価値を課税基礎とします。したがって、一般的に税務上では損益が発生し（たとえば、持分譲渡益には10%が課税されます）、税額または損失の繰延等の問題は出てきません。一方で、条件を満たす一定の再編取引に対して「特殊税務処理」が適用されます。「特殊税務処理」を適用することによって、関連資産の元の課税基礎を課税基礎とし、再編によって生じる税務上の所得または損失の認識を繰り延べることが可能となります。ただし、この規定は、持分で支払う取引分のみを対象にするもので、現金、預金、棚卸資産等の非持分支払部分に係る損益については、いかなる状況においても特殊税務処理が適用されず、その取引の発生年度における資産譲渡損益として認識されます。

納税者は一般税務処理と特殊税務処理のいずれかを選択し

適用することができますが、特殊税務処理の適用を選択するためには、59号通達第5条における、以下の特殊税務処理の基本条件を満たさなければなりません。

#### 【特殊税務処理の基本条件】

- 合理的な事業目的を有し、かつ税金の減少や免除、遅延を主要目的としないこと。
- 持分比率が一定以上であること（たとえば、持分買収の場合、買収先の企業の持分全体の75%以上）。
- 企業再編後の12ヵ月において実質的な経営活動が変更されておらず、取得した持分を譲渡していないこと。
- 持分支払額が一定の比率であること（たとえば、持分買収の場合、支払総額の85%以上）。

当該基本条件に関して、財政部と国家税务总局は2014年12月25日に、「企業再編促進に関する企業所得税処理問題に関する通知」（財税〔2014〕109号、2014年1月1日から適用）を公布しました。この規定により財税〔2009〕第59号に定める上記の特殊税務処理の基本条件のうち「持分買収や資産買収の場合、買収先の企業の持分全体の75%以上」の「75%以上」を「50%以上」に引き下げて緩和しました。また100%直接支配する居住企業間、あるいは同一もしくは複数の居住企業による100%直接支配を受ける居住企業間での帳簿上の純資産価値による持分、または資産移転後の連続12ヵ月以内に移転された持分、または資産の元の実質的な経営活動を変更せずかつ移転元企業および移転先企業がともに会計上の損益を確認していない場合に、特殊税務処理の適用を追加的に認めています。

また、財政部と国家税务总局は2014年12月31日に、「非貨幣性資産投資企業の所得税問題に関する通知」（財税〔2014〕116号）を公布し、企業が設備や出資持分等の非貨幣性資産を対価として他の企業の持分への投資を行う場合に、従来は投資時点での時価評価され評価益（譲渡所得）は課税されていましたが、2014年1月1日から居住企業が非貨幣性資産を対価として居住企業の新規設立または追加出資を行う場合は、評価益（譲渡所得）が5年以内に均等額で繰延計上（企業所得税の分割払い）できるものと規定しました。

このように、特に中国国内での再編取引に対する特殊税務処理の要件は緩和の方向で整備されつつあります。

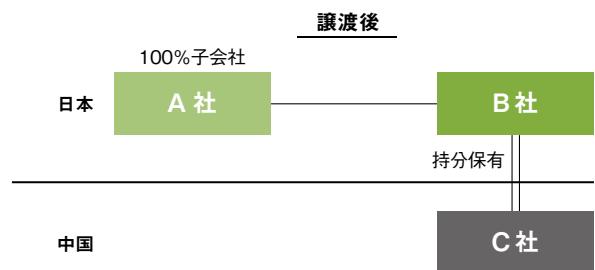
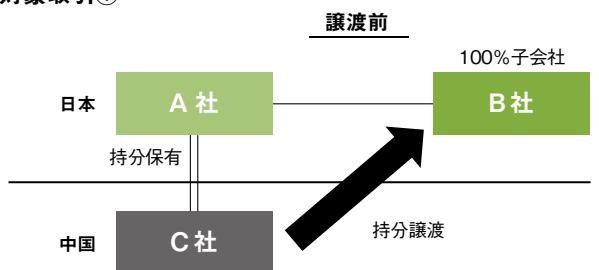
海外とのクロスボーダーにて行われる再編取引のうち、以下に掲げる対象取引については、前述の59号通達における特

图表2 特殊税務処理が適用される対象取引

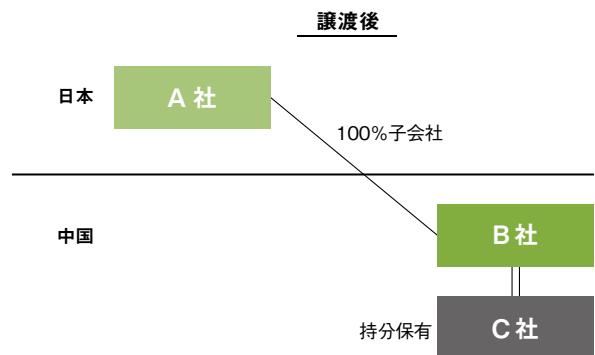
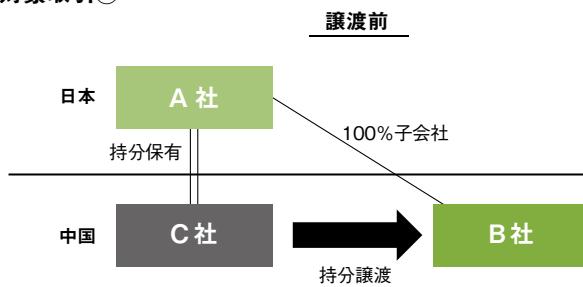
対象取引	内容
① 国外 - 国外取引	非居住企業が100%直接支配する他の非居住企業に対し、保有する居住企業の持分を譲渡すること。
② 国外 - 国内取引	非居住企業が保有する居住企業の持分を100%直接支配する居住企業に譲渡すること。
③ 国外への投資	居住企業が保有する資産や持分をもって100%直接支配する非居住企業に投資を行うこと。

图表3 対象取引の例示

#### 対象取引①



#### 対象取引②



殊税務処理の基本条件に合致し、かつ、後述のクロスボーダー要件に合致する場合は特殊税務処理を適用できます（図表2参照）。

対象取引①と②に該当するケースとしては、図表3のようなケースが考えられます（③の取引は一般的ではないため省略します）。

「クロスボーダー取引追加条件」には、前述した59号通達第5条の基本条件に加えて第7条では以下の条件が追加されています。

#### 【クロスボーダー取引追加条件】

- ・居住企業が100%直接支配している他の非居住企業に持分を譲渡し、
- ・それにより持分譲渡に係る企業所得税の源泉徴収負担が変化せず、
- ・かつ3年以内に譲渡しない旨を書面で宣誓し、主管税務当局が承認した場合

さらに、2013年12月12日に公布された「非居住企業の持分譲渡に対する特殊税務処理の適用に関する問題についての公告」（国家税务总局2013年第72号公告。以下「72号公告」という）は、中国で非居住者企業の持分譲渡を行う当事者が「要件に該当する持分譲渡」の「特殊税務処理」適用を申請するための具体的なガイドラインを規定しています。

72号公告によれば、持分譲渡契約書もしくは協議書が発効し工商登記の変更手続が完了してから30日以内に申告を行うことや、上記の対象取引①の取引で「特殊税務処理」が適用される場合、譲受側および譲渡側が同一国内（もしくは地域）にない場合、譲渡対象の中国企業が譲渡される前に累積していた未処分利益を譲渡後に譲受側に配当したとしても、当該配当に対して適用されるべき譲受側（すなわち「新株主」）所在国（地域）と中国との間の租税協定に基づいた税率優遇措置は適用されないことが規定されています（たとえば、中国企業から香港への配当金に係る中国配当源泉税は通常5%に軽減されますが、本規定に該当する配当については中国国内法上の10%が適用されます）。

日系企業に対する影響および留意点は以下のとおりです。

- 特殊再編の適用可否については、合理的な事業目的の説明がキーポイントとなります。当局が特殊再編に応じるか否かは引き続き不確実性が伴います。
- また、クロスボーダーでの組織再編取引の適用要件はかなり複雑です。よって中国子会社持分の移動が生じる場合には、中国における課税関係について特殊税務処理の可否も含めた事前の検討を会計事務所も交えて行い、最新の税務当局の執行状況を確認することが必要です。

## V 移転価格税制の動向

中国の「移転価格税制」（Transfer Pricing Taxation、以下「TP税制」という）は、企業所得税法とその実施条例および「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税发〔2009〕2号）において規定されています。年間の関連者仕入および販売額が2億人民元以上、またはその他の関連者取引金額が4千万人民元以上の場合、企業は関連者取引にかかる価格、費用の決定基準、計算方法などを説明する「同時文書」を作成しなければなりません（企業所得税法実施弁法第13条）。

また、中国に所在する企業は、関連者取引が発生した年度の翌年の5月31日までに同年度の同時文書の準備を完了し、かつ税務機関から要求された日より20日以内に提出しなければなりません（実施弁法第16条）。中国では、毎年170～200件前後の移転価格調査案件が立てられており、1件あたりの追徴税額は2013年度平均で2,177万人民元であり、近年高額化する傾向にあります。

中国の税務当局は移転価格税務調査の重点対象企業として、以下のような企業を挙げており、これは「特別納税調整実施弁法」（国税发〔2009〕2号）第29条に記載されています。

#### 【移転価格税務調査の重点対象企業】

- 関連取引の金額が大きいか、あるいは類型が多い企業
- 長期的に欠損があるか、僅少な利益しかない、あるいは利益の変動が激しい企業
- 利益水準が同業より低い企業
- 利益水準が負担する機能やリスクと明らかに対応しない企業
- タックスヘイブンにある関連者と取引がある企業
- 規定に従って関連申告を行わないか、あるいは同時文書を準備していない企業
- 独立取引の原則に明らかに反するその他の企業

中国国家税務総局は2014年7月29日に「高額費用の対外支払に関する租税回避防止調査についての通知（税總弁發〔2014〕146号）」を公布し、サービスフィーまたはロイヤルティに関して以下のような会社を重点的に税務調査すると発表し、2014年8月頃から一斉調査を行いました。

#### 【重点調査の対象企業】

- タックスヘイブンヘロイヤルティを支払った企業
- 負担すべき機能がない、または単一な機能のみを行う海外関連会社ヘロイヤルティを支払った企業
- 中国企業が特許権価値に多大な貢献をした、または特許権価値が低下したにもかかわらず海外へ高額のロイヤルティを支払い続ける企業
- グループ本社の監督管理活動に対してサービスフィーを支払った企業

■ 中国のサービス受益者の果たす機能、負担するリスク、ビジネス活動と無関係のサービスフィーを支払った企業

※追記：上記の税務調査の結果を受けて、2015年3月18日に国家税务总局は「企業の国外関連当事者に対する費用支払に関する企業所得税の問題に関する公告」(2015年第16号公告)を公布し、中国国外の関連当事者に対して支払われる費用のうち、①経営活動の実態のない関連当事者への支払や、②国外関連当事者の提供する労務活動に対して中国国内の企業が費用を支払う場合で、企業のために直接または間接の経済利益をもたらすことのできない労務活動等の一定の類型に該当する費用の支払に関して、企業所得税の計算における損金算入を認めないと規定しました。

なお、移転価格調査は過去10年間に遡って実施することができます。中国の税務機関は「単一製造機能企業」、「ロケーション・セービング」、「マーケット・プレミアム」などの概念を用いて中国の企業に帰属すべき利益を主張します。なお、中国では「事前確認」(Advance Pricing Arrangement、以下「APA」という)制度が運用されており、2012年末までに85件のAPAが締結されています。APAは、企業が申請を提出した年度の翌年度以降3年から5年の連続する年度の関連者取引に適用され、承認の上で10年間まで遡及適用することができます。

日系企業に対する影響および留意点は以下のとおりです。

- 中国の規定に基づき、対象となる場合は「同時文書」を作成して決められた期限までに中国税務機関に提出しなければなりません。
- 法律で定められている移転価格調査の重点となる企業を常にチェックし、必要であれば、事前確認(APA)の制度を利用することも考慮すべきです。

最後に、国家税务总局は、2014年12月2日付で「一般租税回避防止管理弁法（試行）」(国家税务总局令第32号通達)を公布しました。これは今後の租税回避防止業務の透明性の向上と、租税回避防止条項の執行に一貫性を持たせることを目的としており、中国が国際課税ルールの導入に際して、昨今、公布してきている一連の新規定の一部を担うものとなります。これはまた2014年11月開催の20カ国・地域(G20)財務相・中央銀行総裁会議で発表されたクロスボーダー租税回避防止の指示を徹底させるものです。

当該弁法は、優遇税制および租税条約上の優遇の濫用、会社形態やタックスヘイブンを利用した租税回避行為等、合理的な事業目的を備えていないクロスボーダー取引を対象に、税務調整を行うという規定です。特に取引の形式ではなく実質を考慮しており、非合理的な取引については、その取引自体を否認できる点が特徴です。そのため納税者側は当局の指摘に対して合理的な事業目的を説明する必要があります。

当該規定に基づく税務調査が具体的にどのように運用されていくのかや、今後の中国の国際課税ルールの執行に関する

関連課税規則の動向については細心の注意を払う必要があります。

## 中国子会社の投資・会計・税務（第2版）



2014年12月刊  
【編】KPMG/あずさ監査法人  
中国事業室  
【監修】高部一郎  
中央経済社  
1,152頁 12,000円(税抜)

本書は、好評により4刷まで増刷を重ねた2011年刊行『中国子会社の投資・会計・税務』の全面改訂版です。中国の投資、会計監査、税務に関する法令・規則・通達を、最新の内容に更新すると共に、近年、日本企業の間で特に関心が高まっているテーマについて加筆しました。また、2014年5月に公布された「外商投資プロジェクト審査承認及び届出管理弁法」、2014年1月から3月にかけて公布された新企業会計準則の具体準則も盛り込んでいます。

さらに、法令・通達・用語の索引や2色刷りを採用するなど、利便性の向上を図りました。この結果、1,152頁の大著となっています。中国において、投資や事業の展開をされている、また今後進出を検討している方々にとって、非常に実用性が高い一冊です。

### 本書の特徴

- 中国の投資環境や子会社経営上のポイントを整理し詳解
- 最新の法令・規則・通達の内容をフォロー
- 日本企業にとって関心が高いテーマについて新たに加筆

投資：会社法改正、中国（上海）自由貿易試験区、

外貨管理規制、中国・香港上場、撤退

会計：改訂企業会計準則、従業員報酬、

連結財務諸表、原価計算制度

税務：増価税改革、駐在員事務所課税、企業再編税制、

TP（移転価格）税制、PE（恒久的施設）課税動向

最新の中国の法令・通達を編集しましたチャイナタックスアラート（小冊子版）およびニュースレターにつきましても、以下のとおり配布しておりますので、ご希望の方は以下からご登録くださいますようお願いいたします。

### ■チャイナタックスアラート小冊子版

以下のサイトからお申込みいただいた方に郵送しております。  
<http://www.kpmg.com/jp/ja/knowledge/article/china-tax-alert/pages/china-alert.aspx>

### ■ニュースレター

「KPMG 海外ニュースレター」に登録された方に、他の国のニュースと合わせて、月2回のペースで配信しております。  
<http://www.kpmg.com/jp/ja/knowledge/Pages/mail-magazine.aspx>

### 【バックナンバー】

中国投資・会計・税務アップデート

—「中国子会社の投資・会計・税務」（第2版）出版記念—

第1回 投資

(KPMG Insight Vol.10/Jan.2015)

第2回 会計

(KPMG Insight Vol.11/Mar.2015)

本稿に関するご質問および中国に関するご相談がございましたら、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

### KPMG 税理士法人

東京事務所 インターナショナルコーポレートタックス部門

シニアマネジャー 山口祐二

TEL: 03-6229-8119

[yuji.yamaguchi@jp.kpmg.com](mailto:yuji.yamaguchi@jp.kpmg.com)

### 有限責任 あずさ監査法人

東京事務所 GJP 部 中国事業室

シニアマネジャー 増田進

TEL: 03-3266-7521

[susumu.masuda@jp.kpmg.com](mailto:susumu.masuda@jp.kpmg.com)

## KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com  
www.kpmg.com/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綿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。

© 2015 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.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA 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.