

# 中国サービス貿易に関するレポート

## 目次

### I. 企業所得税の源泉徴収課税

1. 企業所得税の概要
2. 源泉徴収課税
3. 非居民承包工程作業和提供勞務稅收管理暫定辦法(非居民承包工程作業和提供勞務稅收管理暫定辦法) の取り扱い
4. 日本国における外国税額控除の取り扱い

### II. 増値税と付加税の源泉徴収課税

1. 増値税の概要
2. サービス貿易に係る増値税の源泉徴収課税
3. サービス貿易に係る付加税の源泉徴収課税

### III. 所得の種類ごとの取り扱い

#### I. 企業所得税の源泉徴収課税

##### 1. 企業所得税の概要

###### ① 居住者企業と非居住者企業

中国国内において、企業とその他収入を得ている組織は、中華人民共和國企業所得稅法に基づいて企業所得稅を納稅する義務を負う。本法において、企業は居住者企業と非居住者企業に分かれおり、以下のように定義されている。

###### 居住者企業

- ・中国国内に設立された企業
- ・外国の法律により設立されているが実際の管理機構（支店等）が中国国内に設けられている企業<sup>i</sup>

###### 非居住者企業

- ・実際の管理機構（支店等）は中国国内にないが、中国国内に機構や拠点（駐在員事務所等）を有している企業<sup>ii</sup>
- ・中国国内に機構や拠点を有していないが、中国国内源泉所得を有する企業

###### ② 課稅所得の範囲と企業所得稅の稅率

居住者企業は、中国国内源泉所得及び国外源泉所得に係る企業所得稅を納稅する必要が

あり、本税の税率は 25%である。非居住者企業は、中国国内に機構や拠点がある場合は、中国国内源泉所得及び機構や拠点に関連する国外源泉所得に係る企業所得税を納税しなければならない。税率は居住者企業と同じく 25%である。非居住者企業が中国国内に機構や拠点を有していない場合又は機構や拠点を有しているが稼得所得<sup>iii</sup>が当該機構や拠点と関係がない場合は、中国国内源泉所得に係る企業所得税を納税しなければならない。この場合、税率は原則として 20%であるが、10%の軽減税率が適用される。これは、企業所得税法第 4 条で、非居住者企業の中国国内源泉所得に対しては 20%の税率が規定されているものの、同法实施条例・第 91 条で 10%に軽減されているためである。

## 2. 源泉徴収課税

以下に該当する非居住者企業が稼得した中国国内源泉所得については、当該所得に係る企業所得税の源泉徴収が行われる。

- ・非居住者企業が中国国内に機構や拠点を有していない場合
- ・機構や拠点を有しているが、稼得所得が当該機構や拠点と関係がない場合

企業所得税法は、非居住企業の源泉徴収課税について、原則として取引対価の支払人が納付義務者となることを規定している。取引対価の支払人とは、関係する法律規定または契約の約定により、非居住者企業に対して関連する金額を支払う義務を直接負う企業を指している。なお、当該源泉徴収課税の税額負担は、非居住者企業によることが通常であると考えられるが、当事者間の契約等の合意により、取引対価の支払人である中国企業に負担させることも可能である。この場合においても、当該源泉徴収課税の税額は日本において外国税額控除の対象になるものと考えられる。

## 3. 非居民承包工程作業和提供劳务税收管理暫定辦法(非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法) の取り扱い

### ① 「非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暫定辦法」の概要

中国国内においてエンジニアリング業務や労働サービス等の提供を行う非居住者企業で、会計帳簿が不完全である等の場合は、『非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暫定辦法』に基づいて企業所得税が計算される。日中租税条約第七条では、「日本企業の利得に対しては、中国内の恒久的施設を通じて中国内で行われたい限り、日本においてのみ課税することができる」と定めているため、恒久的施設が存在しない限りは中国で課税がされないことになる。租税条約を適用するためには、「非居民企业承包工程作业和提供劳务享受税收协定待遇报告表」を提出し、日本の税務当局の発行する居住者身分証明等の各種資料を保管する必要がある。なお、中国内に恒久的施設があると判断された場合は、租税条約は適用できず、企業所得税が源泉徴収されることになる。サービスに対して利益率を見積もったうえで 25%の企業所得税率を乗じて課税額が算出されるが、非居住者企業が課税所得を正確に計算できない場合は、税務局が状況に応じてみなし利益率を使用して課税を行うことができると定められている。みなし利益率については、以下の通りである。

- (i) エンジニアリング作業の請負、設計、コンサルタント業務に従事する者は 15%～30%
- (ii) マネジメント業務に従事する者は 30%～50%
- (iii) その他の労働または労働以外の事業活動に従事する者は 15%を下回らない

#### ② 中国における恒久的施設認定

日中租税条約上、建築工事現場または建設、組立工事若しくは据付工事若しくはこれらに関連する監督活動は、6ヶ月を超える期間にわたり存続する場合に限り、恒久的施設があると判定される。また、日本企業が中国において使用人、その他の職員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または複数の工事について12ヶ月の間に合計6ヶ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があると認定される。すなわち、日本企業が中国国内において12カ月の間に合計183日を超えてエンジニアリング業務等を請け負った場合には恒久的施設があると認定され、納税が必要となる。183日超のカウントは、日本企業が締結した契約に基づき、最初の派遣者が現場に入り業務を開始した日より起算し、業務がすべて完了し、引き渡し完了する日までの日数が通算で行われる。途中で業務停止期間があったとしても除外されず、また複数の業務を行う現場が存在する場合は、現場ごとの計算を行わず、全体を計算する業務期間として計算することとされている。

### 4. 日本国における外国税額控除の取り扱い

#### ① 外国税額控除制度の概要

日本では国際的二重課税排除の方法の一つとして、外国税額控除制度を採用している。この制度は、日本と日本国外の所得源泉地国でそれぞれ課税が行われた場合において、日本で納付すべき税額から、所得源泉地国で納付した外国法人税の額のうち控除対象外国法人税の額を控除するものである。

#### ② 外国法人税

本制度の対象となる外国法人税とは、外国の法令により課される法人税に該当する税であり、「法人の所得を課税標準として課される税」とされている。一方、法人税法施行令第141条第3項において、以下の税は外国法人税に含まれないとされている。

- 1. 納税者が、税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
- 2. 納税猶予期間を、納税者が任意に定めることができる税
- 3. 複数の税率の中から納税者と海外の税務当局等との合意により税率が決定された税（当該複数の税率のうち最も低い税率を上回る部分に限る。）
- 4. 外国法人税の附帯税その他これに類する税

#### ③ 控除対象外国税額

日本企業が、中国企業による利子、配当、使用料等への源泉徴収により納付した所得税は、

以下を除いて、日本国内における納税精算時に控除対象外国税額として控除することになる。

1. 所得に関する負担が効率的な部分の金額
2. 通常行われる取引と認められない取引に起因して生じた所得に対して課された外国法人税の額
3. 内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として課される外国法人税の額
4. その他政令で定める外国法人税の額

また、法人税法施行令第 142 条の 2 第 8 項第 5 号では、日本が租税条約を締結している条約相手国等において課される外国法人税の額のうち、当該租税条約の規定により当該条約相手国等において課することができることとされる額を超える部分（限度税率超過部分）に相当する金額又は免除することとされる額に相当する金額は、控除対象外国法人税の額には含まれないこととされている。

## II. 増値税と付加税の源泉徴収課税

### 1. 増値税の概要

#### ① 増値税制定の背景

増値税は、もとは「増値税暫定条例（国務院令 2008 年 538 号）」を根拠とする流通税で、財貨の販売と加工賃を原則的な課税対象としていた。ただし、2012 年より始まった流通税改革（営改増施行措置）により、営業税の課税対象項目が段階的に増値税課税に変更され、最終的に「営業性から増値税への徴収変更試行措置を全面展開することに関する通知（財税 201636 号）」の施行によって、2016 年 5 月 1 日よりすべての取引が増値税の課税対象となった。よって、現時点の増値税制度は、増値税暫定条例にもとづく増値税（物品売買・加工補修役務を課税対象とする増値税）と、財税 201636 号にもとづく増値税（物品売買・加工補修役務以外を課税対象とする増値税）に分かれる。

#### ② 増値税の納税義務者と税率

中国国内で、貨物の販売及び輸入、加工または修理に係る労務の提供、サービスの提供、無形資産の譲渡、不動産の販売を行う企業あるいは個人は、増値税暫定施行条例に基づいて増値税を納税する必要がある。

増値税の基本税率は 13%である。ただし、国家統制的な生活基盤商品などの食糧・大豆など油脂類、水道、石油ガス、また農業関連の肥料や農薬など一部品目は 9%が適用される。サービス貿易の場合は、ロイヤルティや役務提供対価のような取引が考えられるが、これらの取引に適用される増値税率は 6%である。

### 2. サービス貿易に係る増値税の源泉徴収課税

### ① 源泉徴収

中国国内に事業所を持たない非居住者企業が中国国内で課税サービスを提供した場合、中国国内の代理人が源泉徴収代理人となる。中国国内に代理人がない場合、サービス提供を受けたものが源泉徴収代理人となる。

### ② サービス貿易に係る増値税の源泉徴収課税

外国企業が、中国の国内企業に役務を提供して対価を回収する場合、中国において、増値税の源泉徴収が行われる。中国国内で発生した増値税の負担を、外国企業又は中国企業のどちらが負担するかに関しては、当事者が契約で取り決めることができる。契約書に増値税の負担に関する取り決めがなされていない場合、中国企業が外国企業へ送金する際に増値税金額相当を源泉徴収する可能性が考えられる。外国企業が中国企業との契約で定めたサービス対価が、増値税を含めた金額であるか含めない金額であるのかの明記が無い場合、増値税を含んだ金額であると判断し、例えば以下のような算式で増値税額を算出することも可能と考えられる。

控除すべき納付税額 = 中国企業側が支払う対価 ÷ (1 + 税率) × 税率

なお、上記の増値税を中国企業側が負担した場合は、中国企業の増値税の計算において仕入税額控除が可能と考えられる。外国企業側が負担した場合は、当該増値税は外国企業側の費用として処理されることになる。

### ③ 計算例

下表は、企業所得税・増値税の課税対象となり全税額を外国企業が負担する場合の源泉徴収税額の計算例である。

【前提】 外国企業が中国企業に 100 万元のコンサルティングサービスを提供

契約金額：1,000,000 元(a)、企業所得税率：10%(b)、増値税率：6%(c)

#### 【計算例】

項目	金額 (単位：元)	計算式
増値税を含まない所得	943,396	$d=a/(1+c)$
企業所得税 源泉徴収税額	94,339	$e=d*b$
増値税 源泉徴収税額	56,604	$f=d*c$
税引後の実際対外送金額	849,057	$g= a-(e+f)$

## 3. サービス貿易に係る付加税の源泉徴収課税

### ① 付加税の概要

付加税は、流通税（増値税、消費税含む）の税額を課税基礎とする都市維持建設税や教育付加、地方教育付加の名称で地方税として位置づけられている。中国国内で増値税および消

費税を納める単位および個人は、都市維持建設税の納税者となり、都市維持建設税法の規定に従って当該税を納付しなければならない。

## ② サービス貿易に係る付加税の源泉徴収課税

従来、非居住者が中国企業に対してサービス貿易取引を実施した際、都市維持建設税、教育費付加、地方教育付加（付加税三項）が増値税とともに源泉徴収されていた。しかしながら、都市維持建設税法、財政部・税務総局公告 2021 年第 28 号が施行されたことに伴い、付加税三項については源泉徴収されないこととなった。

## III. 所得の種類ごとの取り扱い

所得の種類ごとに源泉徴収課税の取り扱いについて述べる。

### ① 特許等の知的財産権のロイヤリティ、技術供与

特許等の知的財産権のロイヤリティ、技術供与については原則、使用料として取り扱われると考えられる。使用料所得については、日中租税条約第 12 条第 3 項において以下のように定義されている。

「使用料」とは、文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又はテープを含む。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若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う。

日中租税条約第 12 条第 1 項では、使用料について居住地国（受取企業所在地）および源泉地国（支払企業所在地）の双方で課税できるとされている。このため、使用料を受け取る日本企業ではその全額が居住地国である日本における課税所得として取り扱われ、使用料を支払う中国企業においても企業所得税 10%、増値税を 6%の税率で源泉徴収することになる。

### ② 金型設計、コンサルティングフィー

金型設計、コンサルティングフィー等の役務提供には、役務提供内容が中国国内源泉所得に該当する場合、企業所得税が課税されることになる。国内源泉所得に該当するかどうかは役務の提供地で判断される。このため、「中国企業に対し日本企業が一度も中国に出張等を行わず役務提供を行う取引」は役務の発生地が日本であることから、中国の国内源泉所得にあらず、従って企業所得税も発生しないと考えられる。また、日中租税条約第 7 条では、たとえ役務提供地が中国国内であったとしても、日本企業が中国国内に恒久的施設を有しない限り、企業所得税が免除される旨が定められている。しかし、実務上は、中国の税務局が役務提供地を中国内とみなすことや、日本企業の恒久的施設があるものとして取り扱わ

れ、中国から日本への役務提供対価の送金にあたり企業所得税が源泉徴収されることが見受けられる。役務提供地を中国国外として主張する手法としては、契約書に役務提供地が中国国外であることを明記し当該契約書を根拠資料として提出する等が考えられる。前述の通り、法人税法施行令第142条の2第8項第5号では、日本が租税条約を締結している条約相手国等において課される外国法人税の額のうち、当該租税条約の規定により当該条約相手国等において課することができることとされる額を超える部分（限度税率超過部分）に相当する金額又は免除することとされる額に相当する金額は、控除対象外国法人税の額には含まれないこととされている。このため、本取引において中国で源泉徴収された企業所得税は日本での外国税額控除の対象とはならない。

企業所得税の計算は以下のみなし利益率で計算された課税所得に対して25%の税率で計算することになる。

- |  |
|--|
| (i) エンジニアリング作業の請負、設計、コンサルタント業務に従事する者は15%～30% |
| (ii) マネジメント業務に従事する者は30%～50%                  |
| (iii) その他の労働または労働以外の事業活動に従事する者は15%を下回らない     |

さらに、増値税が6%の税率で源泉徴収されることになる。

### ③ ソフトウェア受託販売

ソフトウェア受託販売は、物理媒体での販売かダウンロード販売、またダウンロード販売でも契約内容によって使用料、役務提供のいずれでも取り扱われることがある。一般に、ダウンロード販売である場合は、10%の税率で企業所得税が源泉徴収される。さらに、増値税が6%の税率で源泉徴収されることになる。

なお、非居住者企業が中国国内に恒久的施設を有しており、その会計帳簿が有効である等の場合は、非居住者企業は課税所得額を正確に計算し、恒久的施設の実際の課税所得に基づいて企業所得税を申告納付することになる。

---

i 中国国外の国や地域の法律を設立準拠法として設立された法人であるが、その管理が中国国内の支店等の機構で行われている企業を指す。

ii 中国国外の国や地域の法律を設立準拠法として設立された法人で、その管理も中国国外で行われているが、中国国内に駐在員事務所等の機構を有する企業を指す。

iii その企業の事業活動により稼得した課税所得を指す。