

中国ビジネス・ローの最新実務 Q & A

第29回

中国進出企業が直面する税務上の問題点

黒田法律事務所 黒田 健二、黒須 克佳

Kenji Kuroda, Katsuyoshi Kurosu / Kuroda Law Offices

中国は周知の通り外資優遇政策を採用しており、税制面で各種の優遇措置を取っている。中国進出企業としては、これらの優遇措置を活用してメリットを十分に享受すべきであるが、税制を正確に理解していなかったために優遇措置を受けられず、回避することができた納税義務を負ったり、税金の追加納付が必要となったりするケースもままある。そこで今回は、中国進出企業が直面する税務上の問題点について取り上げることとする。もっとも中国の税制について概括的に述べるのは本稿の趣旨に沿わないので、筆者らが日頃、企業の法務担当者などから受ける質問のうち、特に最近検討した税務上の問題点等から取り上げることとする。

一 二免三減について

Q1 日本企業A社は中国企業とある家電製品の部品の製造・販売を主な経営範囲とする合弁会社a社を設立しました。合弁会社a社は設立計画の段階で、日本企業B社が出資した家電メーカーの合弁企業b社に部品を販売することを予定していました。当初は予定通り合弁企業b社に製品を販売していたため事業は好調で、設立2年目には利益を計上しましたが、利益を計上した合弁企業a社の設立2年目に、合弁会社b社は事業不振のため解散し日本企業B社は撤退してしまいました。そのためその後合弁企業a社は当該部品を他の中国の家電メーカーに販売していますが供給が安定せず、3年目以降は毎年損失を出してきました。

しかし合弁企業a社は、昨年は中国の家電メーカーの好業績の影響を受けて5年ぶりに利益を計上しました。合弁企業a社では利益を計上したのが2回目ですので、いわゆる二免三減により企業所得税を免除されるものと考えていましたが、当局から免税も減税もされないと指摘されました。この当局の指摘は正しいのでしょうか。

A1 当局の指摘は正しく、合弁企業a社は企業所得税について免税も減税もされません。いわゆる二免三減というのは、収益獲得の1年目及び2年目は企業所得税を免除し、3年

目から5年目までは徴収される企業所得税は半分に減額されるというものです。そのため合弁企業a社の場合、設立2年目で利益を計上していますので、設立2年目、3年目は企業所得税を免除され4年目ないし6年目は半分に減額されますが、それ以降は減免措置は受けません。3年目以降6年目まで損失を出していたとしても同じことです。したがって当局の指摘の通り、合弁企業a社は企業所得税を全額納付しなければなりません。

外商投資企業(合弁会社は100%外資企業等)及び外国企業の所得税については、外商投資企業及び外国企業所得税法(全国人民代表大会 1991年4月9日発布、同年7月1日施行)に規定されている(同法第1条)。

外商投資企業は、所得の源泉が中国国内であるか国外であるかを問わず、課税所得とされる(外商投資企業及び外国企業所得税法第3条)。他方、外国企業は、所得の源泉が中国国内にあるものが課税所得となる(同条)。企業所得税の税率は、原則として課税所得額の33%(うち地方所得税3%)が課税される(同条第5条)。

生産型外商投資企業で、契約や定款等でその経営期間が10年以上とされている企業に対しては、収益獲得の1年目及び2年目は企業所得税は免除され、3年目から5年目までは徴収される企業所得税は半分に減額される(外商投資企業及び外国企業所得税法第8条)。この企業所得税の減免制度がいわゆる二免三減である。

上記のQ&Aの合弁企業a社は、設立2年目に利益を計上しており、当該年度の企業所得税は免除される。問題はその後である。二免三減というのは、免除される機会が2年分、減額される機会が3年分あるという趣旨ではない。利益を計上した年度及び翌年度は企業所得税を免除され、3年目から5年目までは減額され得るということである。したがって、利益を計上した年度の翌年から5年目まで利益を計上しなければ、利益を計上した年度以降は、減免措置を受ける機会を失うことになるのである。

そのため、上記のQ&Aの合弁会社a社としては、客先である合弁会社b社が解散することが判明した段階で、設備投資をするなど支出を増やして、設立2年目の利益の計上を回避する措置をとっておくべきであった。このように設立2年目の利益の計上を回避しておけば、中国の家電メーカーの好業績の影響を受けて、合弁企業a社自体の業績も良くなってから、企業所得税の減免制度を十分に活用することができた可能性が高い。

Q2 日本企業A社は、中国企業と自動車部品の製造・販売を主な経営範囲とする合弁企業B社を設立し、その合弁期間を10年としました。合弁企業B社は、設立当初から好業績で、初年度から連続5年間利益を計上しました。そのため合弁企業B社は、初年度の2年目は企業所得税を免除され、3年目ないし5年目は半分に減額されました。

しかし近年中国の同業他社が台頭しており、6年目以降は損失を出す恐れが高くなったことから、日本企業A社は6年目の会計年度中に合弁企業B社を解散、清算して、中国から撤退することになりました。

この清算手続中に、当局から過去の企業所得税を追加納付する必要があるとの指摘を受けました。このような当局の指摘は正しいのでしょうか。

A2 当局の指摘は正しく、合弁企業B社は既に免除、減額された企業所得税を追加納付しなければなりません。

契約や定款等の規定にもかかわらず、実際の経営期間が10年に満たないで解散、清算する企業については、既に免税、減額された企業所得税を追加納付しなければならない(外商投資企業及び外国企業所得税法第8条)。

したがって、上記のQ&Aの合弁企業B社のように、既に企業所得税を免除、減額された外商投資企業が、当初、契約や定款で規定していた10年以上の契約期間の満了をまたずして解散、清算した場合は、免除、減額された企業所得税を追加納付しなければならないのである。これはそもそも二免三減の制度は、合弁期間を10年以上とする外商投資企業に適用されるものであることとの整合性を図ったものであり、かつ合弁期間が10年未満の外商投資企業を優遇する必要はないとの政策規定であると思われる。

このように当初の予定を変更して経営期間10年未満で外商投資企業を解散、清算して撤退しようとする場合は、企業所得税の追加納付義務が発生するので撤退時には注意を要する。

二 みなし直接税額控除

Q3 日本企業A社は、中国に100%外資企業B社の設立を計画していますが、外国企業が100%外資企業から受ける利益配当については、中国での源泉税は非課税となるとの情報を得ました。日本企業A社が外資企業B社から利益配当を受ける場合、中国における源泉税は非課税となるのでしょうか。

A3 ご指摘の通りです。日本企業A社が100%外資企業B社から利益配当を受ける場合、日本企業A社の所得税は免除されます。

外商投資企業及び外国企業所得税法第19条第1項は、「外国企業が中国国内に未だ機構・場所を設置していないものの、中国国内源泉所得による利益、利子、賃貸料、特許権使用料

及びその他の所得のあるとき、あるいは機構・場所を設置しているが、上述の所得がその機構・場所と実質的な関係にないときは、いずれも20%の所得税を納めなければならない」と規定している。このように外国企業は、中国国内に所得の源泉がある所得については、所得税を納付しなければならない。

しかし、同条第3項は、「次の所得については所得税を減免することができる」とし、その第1号は、「外国投資者が外商投資企業から取得した利益については所得税を免除する」と規定している。このように中国は投資優遇政策の一環として、外国投資者が外商投資企業(合弁会社や100%外資企業)から受領する配当金については所得税を免除している。

Q4 上記設問における日本企業A社は、日本において法人税を納付する際に、100%外資企業からの所得税の免税分について、税額控除を受けることができますでしょうか。

A4 中国での所得税の免税分は、みなし課税、つまり所得税を納付したものとみなされ、日本企業A社は日本における法人税について税額の控除を受けることができます。

日中租税条約、つまり「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」の第23条第2条のaは、「日本国の居住者がこの協定の規定に従って中華人民共和国において租税を課される所得を中華人民共和国において取得する場合には、その所得について納付される中国の租税の額は、その居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する」と規定している。そのため、日本企業が出資した中国の外商投資企業から取得する配当金についての中国の所得税の額は、日本における当該日本企業の法人税の額から控除することができる。

また、同条第3項本文は、「2 aに規定する控除の適用上、中国の租税は、次の率で支払われたものとみなす。a 第10条2の規定が適用される配当(日本企業が外商投資企業から受ける配当もこれにあたる)については、中国の合弁企業が支払う配当である場合には10パーセント、その他の配当である場合には、20パーセント」と規定している。

したがって、日本企業は、中国の外商投資企業からの配当については、上述したように外商投資企業及び外国企業所得税法第19条第1項の規定に従って所得税の納付を免除されるが、10%(合弁会社の場合)、あるいは20%(100%外資企業の場合)の所得税を納付したものとみなされるので、結局、日本における法人税の税額控除が認められることになる。

三 免税品の他用途への変更

Q5 日本企業A社は、中国企業B社と合弁会社の設立を計画していますが、計画当初は、日本企業A社は現金を出資し、中国企業B社は機械設備aを現物出資する予定でした。しかし中国企業B社は、中国企業B社が機械設備aを出資する場合は税金が発生することから表向きは設備の出資は避けたいと言い、その具体案として別の機械設備bを現物出資し機械設備aについては現物出資はせず合弁会社に無償で使用させると主張してきました。

日本企業A社と中国企業B社は従来、共同でソフトウェアの研究開発を行ってきましたが、機械設備aは共同研究開発事業のために日本企業A社が将来中国企業B社と合弁会社を設立するときに現物出資するとの前提で中国企業B社に売却したものであり、合弁会社の事業に必要な不可欠なものです。

中国企業B社が主張しているように、機械設備aを現物出資するには、税金を納付する必要があるのでしょうか。

A5 一般に、出資については納税義務は発生しません。したがって、機械設備aを現物出資すること自体について税金が発生するわけではありません。

しかし、関税の追加納付義務が生じている可能性があります。すなわち、機械設備を科学研究や教育目的で輸入する場合は関税の免税制度があります。機械設備aは研究開発の目的で日本企業A社が中国企業B社に売却したものであるとのことです。その際に関税の免除措置を受けている可能性があります。しかし科学研究や教育目的で輸入した機械設備を他の用途へ転用する場合は、免除された関税を追加納付する必要があります。機械設備aを現物出資することは他の用途への転用ということになりますので関税を追加納付する必要があります。中国企業B社が主張している税金は、この追加納付を要する関税のことである可能性があります。

中国企業B社は「表向きは設備の出資は避けたい」と主張しているとのことですので、権利関係については現状を維持し、事実上機械設備aを合弁会社に使用させることにとどめることにより関税の追加納付を避けようという目論見かもしれません。しかし、無償貸与の場合もやはり、関税の追加納付は必要となりますので、このような方法によると、後に税関当局に当初予定した使用目的以外の使用の事実が発覚し、合弁会社は、問題の機械設備を使用することが不可能となる恐れがあります。このような不安定な権利関係を築くことは極力避けるべきです。

「科学研究教育用品の輸入通関免税弁法」は、学校や科学研究に専門的に従事する機関が、特定の物品を研究教育のために輸入する場合、関税の免除を申請することができるとしている。

そのため上記のQ&Aの日本企業A社のように中国の大学や研究機関に特定の物品を輸出する場合、大学や研究機関は関税の免税措置を受けることができる。

しかし、「科学研究教育用品の輸入通関免税弁法」第4条は、「科学研究教育用品の輸入について免税を許可された場合、他の用途に使用し、譲渡または販売する場合は、免税を申請した単位は免税を許可した税関に事前に許可を申請し、かつ規定に従って税金を追加納付しなければならない」と規定している。

したがって、上記のQ&Aの中国企業B社のように、機械設備aを他の企業へ出資する場合は用途の変更になるので、事前に税関に許可申請する必要があり、さらに免除されていた関税を追加納付する必要が生じる。

そして関税の追加納付は、機械設備を出資する場合だけでなく、譲渡する場合、あるいは貸与する場合（有償の場合だけでなく、無償の場合も含む）にも同様に必要となる。つまりこれらの場合も用途の変更となるので、「科学研究教育用品の輸入通関免税弁法」第4条の規定により、関税の追加納付が必要となる。

それ故上記のQ&Aの中国企業B社からの提案のように、機械設備aを合弁会社は無償貸与しても関税の追加納付はやはり必要となるのであり、結局税金の負担を回避することはできない。

Q&Aの日本企業A社としては、機械設備aを中国企業B社に譲渡する際に、譲渡契約に合弁会社の設立時には機械設備aを現物出資とする義務を明記しておけば、紛争を回避することができたはずである。

四 中国企業と締結する契約書の印紙税

Q6 日本企業A社は、中国企業B社と製品の委託加工に関する基本契約を締結する予定ですが、印紙税がどうなるかが分かりません。日本法に従えば印紙税を貼付する必要があると思いますが、日本法に従って印紙税を貼付すれば足りるのでしょうか。それとも中国の法律に従って別途中国の印紙税を貼付する必要があるのでしょうか。

なお当該契約の準拠法は日本法としました。また契約の調印は中国企業B社が先に署名し契約書を送付して、日本企業A社がさらに署名しました。

A6 日本法上の印紙税を納付する必要がありますが、中国法上の印紙税を納付する必要はありません。

まず日本法上の印紙税については、契約書等の契約当事者の意思の合致を証明する目的で作成される課税文書については、当該証明のときに納税義務が発生する（印紙税法基本通達

第44条第2項第2号)。

隔地者間で契約書を送付して署名をする場合は、署名が揃った時点で納税義務が発生することになる。したがって、上記のQ&Aでは、日本企業A社が最後に署名した場合は、その時点で印紙税の納税義務が発生する(他方、日本企業A社が先に署名し、その後中国企業B社が署名した場合は、日本法上の印紙税の納税義務は発生しないという実務のようである)。

次に中国法についてであるが、印紙税暫定条例、印紙税暫定条例実施細則が規定されており、一定の場合に印紙Z製の納税義務が発生する。

上記のQ&Aの契約は、加工・請負契約に該当すると思われる。加工・請負契約については、税率は加工または請負による収入の0.05%で、契約当事者が納税義務者となる。

ところで、上記のQ&Aのケースのように外国法人が契約当事者になっている場合、中国法上、納税義務が発生するか否かについて、印紙税暫定条例実施細則第2条第1項は、「条例第1条にいう『中国国内で作成し、受領する本条例に掲げられた文書』とは、中国国内で法的効力を有し、中国の法律の保護を受ける文書を意味する」と規定しており、第2項は、「前項にいう文書には、中国国内で作成するものであると国外で作成するものであるとを問わず、条例の規定に従って

印紙を貼付しなければならない」と規定している。

準拠法条項がない場合でも、契約の主な履行地は中国となる場合は、「中国国内で法的効力を有し、中国の法律の保護を受ける文書」にあたると思われるが、上記のQ&Aのケースでは準拠法は日本法とされていることから、中国法上の印紙税の納税義務は発生しない。

なお納付すべきか否かを確定することができない場合は、所轄の税務機関の判断を受けなければならないことになっている(印紙税暫定条例実施細則第26条)。