

税收协定中“特许权使用费”条款适用相关问题的 简析

作为跨国公司将利润或现金汇返海外母公司的一种有效手段，“服务费”的支付广泛存在于跨国公司的跨境交易安排中。在实践中，由于在所得税处理上适用税率等的不同，“服务费”和“特许权使用费”的区分一直是税务部门与企业争议的焦点。

2009 年 09 月 14 日中国国家税务总局（以下简称“国税总局”）发布了《关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕507 号；以下简称“507 号文”），就税收协定“特许权使用费”条款对“服务费”的适用进行了明确；2010 年 01 月 26 日国税总局发布了《关于税收协定有关条款执行问题的通知》（国税函〔2010〕46 号；以下简称“46 号文”），对“服务费”如何适用税收协定进行了进一步的明确。本文拟结合上述 507 号文、46 号文以及《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“《中日税收协定》”）等的相关规定，对跨境“服务费”适用税收协定中“特许权使用费”条款的所得税处理等相关问题进行简要的分析、介绍。

“服务费”与“特许权使用费”之辨析

“507 号文”明确了下列“服务费”不属于“特许权使用费”，不适用税收协定的“特许权使用费”条款，而应当作为劳务所得适用税收协定“营业利润”条款（有例外，如中英税收协定专门列有技术费条款）：

- 1) 单纯货物贸易项下作为售后服务的报酬；
- 2) 产品保证期内卖方为买方提供服务所取得的报酬；
- 3) 专门从事工程、管理、咨询等专业服务的机构或个人提供的相关服务所取得的款项；
- 4) 中国国税总局规定的其他类似报酬。

但在实践中，提供服务与“专有技术”许可经常出现混合的情形。一方面，“专有技术”许可通常都伴随着技术许可方提供的相应指导、支持等技术服务，纯粹的技术许可在实践中并不常见；另一方面，服务提供方在提供相关服务的同时还可能涉及“专有技术”的使用。此时，相关“服务费”与“特许权使用费”的区别便相对比较模糊。

【备注：本文中提及的“专有技术”，根据 507 号文的相关规定，是指进行某项产品的生产或工序复制所必须的、未曾公开的、具有专有技术性质的信

租税協定における「ロイヤリティ」条項の適用に関する簡 潔な分析

多国籍会社が利益や現金を海外の親会社に払い戻す際の有効な手段の 1 つとして、「サービス費用」の送金、多国籍会社のクロスボーダー取引の手配に広く存在する。実務においては、所得税の取扱いに適用する税率等が異なることから「サービス費用」と「ロイヤリティ」の区別は、以前から税務部門と企業間の論議の焦点となっている。

2009 年 9 月 14 日、中国国家税务总局（以下、「国税総局」という）は「租税協定ロイヤリティ条項を執行する関係事項についての通知」（国税函〔2009〕507 号。以下、「507 号文」という）を公布し、租税協定の「ロイヤリティ」条項を「サービス費用」に適用することについて明確にした。2010 年 1 月 26 日、国税総局は、「租税協定の関係条項執行事項についての通知」（国税函〔2010〕46 号、以下、「46 号文」という）を公布し、「サービス費用」が如何にして租税協定を適用するかについて更に明確にした。本文では、上記 507 号文、46 号文、及び「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、「『中日租税協定』」という）などの関連規定に基づき、クロスボーダー「サービス費用」に租税協定の「ロイヤリティ」条項を適用する所得税取扱などの関係事項について、簡潔に分析し、紹介する。

「サービス費用」と「ロイヤリティ」に関する分析

「507 号文」では、以下に掲げる「サービス費用」は「ロイヤリティ」に該当せず、租税協定の「ロイヤリティ」条項を適用せずに役務所得として租税協定の「営業利益」条項を適用することを明確にしている（これには例外があり、例えば、中英租税協定では技術費用条項が個別に挙げられている）

- 1) 単純貨物貿易における、アフターサービスとしての報酬
- 2) 製品の保証期間中に、売手が買手にサービスを提供することにより取得した報酬
- 3) 工事、管理、コンサルティングなどの専門サービスを専門的に取扱う機関や個人が提供する関係サービスについて取得した代金
- 4) 中国国税総局が定めるその他の類似する報酬

但し、実践においては、サービスの提供と「ノウハウ」の許諾が混合する状況がよく発生する。「ノウハウ」の許諾は、通常、技術供与者から提供される相応の指導、サポート等の技術サービスに伴うものであり、純粋な技術供与は実務ではあまり見かけられない。一方、サービスの提供側が関係するサービスを提供すると同時に、「ノウハウ」の使用に関係してくる可能性もある。その場合、「サービス費」と「ロイヤリティ」の違いはやや曖昧になる。

息或资料。税收协定中规定的有关工业、商业或科学经验的信息，可以理解为“专有技术”。】

对此，结合 507 号文、46 号文、《中日税收协定》等的相关规定，对于提供服务与技术许可常见的混合情形，以及各个情形下的“服务费”是否适用税收协定“特许权使用费”条款及相应的企业所得税处理，我们简要列表分析、提示如下：

提供服务与技术许可常见的混合情形	是否适用“特许权使用费”条款	非居民企业的企业所得税处理
<ul style="list-style-type: none"> ■ 服务提供方(非居民企业，下同)在提供的过程中使用的某些“专有技术”； ■ 服务提供方不向服务接受方转让或许可服务接受方使用该“专有技术”。 	否	- 适用税收协定的“营业利润”条款，实际所得税税率为 2.5~10%。
<ul style="list-style-type: none"> ■ 服务提供方提供服务所形成的成果属于税收协定“特许权使用费”定义的范围； ■ 服务提供方保有上述成果的所有权； ■ 服务接受方对上述成果仅享有使用权。 	是	- 适用税收协定的“特许权使用费”条款，缴纳 10% 的预提所得税。
<ul style="list-style-type: none"> ■ 技术许可的同时，技术许可方(非居民企业，下同)派员为该“专有技术”的使用提供支持、指导等服务并收取服务费； ■ 上述人员的服务不构成“常设机构”。 	是	- 该技术服务费无论单独收取还是包含在技术转让价款中，均视为技术许可费，适用税收协定的“特许权使用费”条款的规定，缴纳 10% 的预提所得税。
<ul style="list-style-type: none"> ■ 技术许可的同时，技术许可方派员为该“专有技术”的使用提供支持、指导等服务并收取服务费； ■ 上述人员的服务构成“常设机构”； 	否	- 来源于“常设机构”中的技术服务费、技术许可费单独计算。 - 技术服务费适用税收协定的“营业利润”条款，实际所

【備考：本文に言及する「ノウハウ」は、507 号分の関係規定に基づくものであり、ある製品の生産又は工程の複製に必須であり、公開されていない、ノウハウの性質を有する情報又は資料をいう。租税協定に定める工業、商業又は科学経験の斯かる情報は、「ノウハウ」と理解することができる。】

以上から、507 号文、46 号文、「中日租税協定」等の関連規定と合わせると、サービス提供と技術供与によく見られる混合状況、及び各状況における「サービス費用」が、租税協定の「ロイヤルティ」条項を適用するかどうか、そして、その企業所得税の取扱について、下表にて簡潔に分析し、説明する。

サービス提供と技術供与によく見られる混合状況	「ロイヤルティ」条項を適用するか	非居民企業の企業所得税の取扱
<ul style="list-style-type: none"> ■ サービス提供側(非居民企業、以下同じ)がサービスを提供する過程において使用する一部の「ノウハウ」である。 ■ サービス提供側が当該「ノウハウ」をサービス引受側に譲渡せず、又はサービス引受側による使用を許諾しない。 	NO	- 租税協定の「営業利益」条項を適用し、実際の所得税税率は 2.5~10% である。
<ul style="list-style-type: none"> ■ サービス提供側がサービスを提供することにより形成された成果は、租税協定の「ロイヤルティ」定義の範囲に該当する。 ■ サービス提供側が上記成果の所有権を有する。 ■ サービス引受側は上記成果に対して使用権のみ有する。 	YES	- 租税協定「ロイヤルティ」条項を適用し、10% の源泉所得税を納める。
<ul style="list-style-type: none"> ■ 技術供与に伴い、技術供与者(非居民企業、以下同じ)が人員を派遣し、当該「ノウハウ」使用のためサポート、指導などのサービスを提供し、且つサービス費用を受取る。 ■ 上記人員によるサービスは「恒久的施設」を構成しない。 	YES	- 当該技術サービス費用は、単独で受取るか、技術供与料に含まれるかに係らず、いずれも技術供与料と見なされ、租税協定の「ロイヤルティ」条項を適用し、10% の源泉所得税を納付する。
<ul style="list-style-type: none"> ■ 技術供与に伴い、技術供与者が人員を派遣し、当該「ノウハウ」使用のためサポート、指導などのサービスを提供し、且つサービス費用を受取る。 	NO	- 「恒久的施設」を源泉とする技術サービス費用、技術供与料を単独に計算する。 - 技術サービス費用は租税協定の

<ul style="list-style-type: none"> ■ 相关服务收入与常设机构有“实际联系”。 	<p>得 税 税 率 为 2.5~10%。</p> <p>— 技术许可费适用税收协定的“特许权使用费”条款，缴纳 10%的预提所得税。</p>
---	---

<ul style="list-style-type: none"> ■ 上記人員によるサービスは「恒久的施設」を構成する。 ■ 関係するサービス収入と恒久的施設は「実際に関係」がある。 	<p>「営業利益」条項を適用し、実際の所得税税率は 2.5~10%である。</p> <p>— 技術供与料は、租税協定の「ロイヤルティ」条項を適用し、10%の源泉所得税を納付する。</p>
---	---

备注:

- ① 根据《中日税收协定》中“常设机构”条款的相关规定，非居民企业提供劳务咨询构成“常设机构”的一般判定标准为：非居民企业通过雇员或其他人员在缔约国另一方提供的劳务咨询活动在任何 12 个月中连续或者累计超过 6 个月。
- ② 根据中国《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》等的相关规定，就归属于“常设机构”的利润缴纳 25%的企业所得税，由于在实践中税务机关通常倾向于对“常设机构”按照核定征收的方式计税，按照一般 10%至 40%的核定利润率计算，归属“常设机构”的“营业利润”的实际所得税税率通常为 2.5~10%。
- ③ 根据中国《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》及《中日税收协定》等相关规定，中日之间“特许权使用费”涉及的预提所得税税率为 10%。

此外，需要提醒的是，除前述企业所得税问题之外，一旦技术许可方派员到中国境内为相关“专有技术”的使用提供支持、指导等服务构成“常设机构”，派遣人员的报酬都将视为由该“常设机构”负担，并需要就此缴纳个人所得税。换言之，只要技术许可方在中国被认定构成“常设机构”，即使派遣人员来中国提供服务的时间没有达到税收协定“非独立个人劳务”条款的标准（就《中日税收协定》而言，该标准为停留连续或累计不超过 183 日），该派遣人员仍需要缴纳个人所得税。

对非居民企业的影响及应对

中国税务总局发布的 507 号文、46 号文等规范了“特许权使用费”、“专有技术”的定义，就实际操作中同时涉及“专有技术”和提供相关服务的商业合同的税务处理进行了明确，提供了区分“服务费”与“特许权使用费”的判断标准，有助于税务部门与非居民企业（包括日本企业）就“服务费”的税务处理问题达成一致，避免发生争议。

对于有来源于中国境内的“特许权使用费”及

備考:

- ① 「中日租税協定」の「恒久的施設」条項の関係規定に基づく、非住民企業により提供される役務コンサルティングが「恒久的施設」を構成すると判断する基準は、即ち非住民企業が従業員又はその他人員を通じて調印相手国で提供する役務コンサルティング活動が如何なる 12 か月において連続又は累計で 6 か月を超えることである。
- ② 中国の「企業所得税法」、「企業所得税法实施条例」などの関連規定に基づく、「恒久的施設」に該当する利益については、25%の企業所得税を納付するとされているが、実務においては、税務機関は通常、「恒久的施設」に対し、見なし課税の方法で課税する傾向があり、通常 10%乃至 40%のみなし利益率にて計算するため、「恒久的施設」に該当する「営業利益」の実際所得税税率は通常 2.5~10%となる。
- ③ 中国の「企業所得税法」、「企業所得税法实施条例」及び「中日租税協定」などの関連規定に基づく、中日間の「ロイヤルティ」に關係する源泉所得税税率は 10%である。

このほかに、ご注意いただきたいこととしては、上記の企業所得税の問題のほか、技術供与者が人員を中国国内へ派遣し、關係する「ノウハウ」の使用にあたり、サポート、指導などのサービスを提供し、ひとたび「恒久的施設」を構成した場合、派遣される人員の報酬は当該「恒久的施設」が負担すると見なされ、且つ個人所得税を納付しなければならない。言い換えるならば、技術供与者が中国で「恒久的施設」を構成すると認定された場合、派遣される人員が中国でサービスを提供する期間が租税協定の「非独立個人役務」条項の規準（「中日租税協定」について言うと、当該規準は、連続又は累計滞在時間が 183 日を超えないこと、とされている）に適合しなかったとしても、当該派遣される人員は、依然として個人所得税を納付する必要がある。

非住民企業への影響及びその対応

中国国稅總局が公布した 507 号文、46 号文等では、「ロイヤルティ」、「ノウハウ」の定義が規範化されており、実務取扱において「ノウハウ」と關係サービス提供に同時に關係する取引契約の稅務取扱について明確にし、「サービス費用」と「ロイヤルティ」を區別する判断基準を提供していることから、稅務部門と非住民企業（日系企業を含む）の「サービス費用」の稅務取扱についての意見が一致させ、論議を呼ぶことを回避させるには有益である。

中国国内を源泉とする「ロイヤルティ」及び「ノウハウ」に

与“专有技术”相关的“服务费”收入的非居民企业（包括日本企业），我们建议充分审视自身的实际情况，包括相关技术许可协议、技术服务协议的条款安排、派员到中国境内提供服务的时间、是否存在分期付款情形等，据此判断其所得税（包括企业所得税、个人所得税）的纳税义务，并对今后技术许可/技术服务的安排进行优化等。

备注：

请点击以下网址，查看相关法令的全文内容：

中国《企业所得税法》（主席令第 63 号）

http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content_554243.htm

中国《企业所得税法实施条例》（国务院令第 512 号）

http://www.gov.cn/zwgk/2007-12/11/content_830645.htm

《关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕507号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9274498.html>

《关于税收协定有关条款执行问题的通知》（国税函〔2010〕46号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n9717203/n9717368/9733567.html>

《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/n8687537.files/n8687538.pdf>

（里兆律师事务所 2010 年 08 月 06 日整理编写）

関係する「サービス費用」収入のある非住民企業（日系企業を含む）に対しては、関係する技術供与契約書、技術サービス契約書の条項の設定、人員を中国国内に派遣しサービスを提供する時間、分割払いなどの状況が存在するかどうかを含む自己の実際の状況を十分に勘案し、それに基づきその所得税（企業所得税、個人所得税を含む）の納税義務を判断し、且つ今後の技術供与/技術サービスの手配の最適化を図るのがよい。

備考：

関係する法令の全文の内容をご覧になる場合は、以下の URL をクリックしてください。

中国「企業所得税法」（主席令第 63 号）

http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content_554243.htm

中国「企業所得税法实施条例」（国务院令第 512 号）

http://www.gov.cn/zwgk/2007-12/11/content_830645.htm

「租税協定ロイヤリティ条項を執行する関係事項についての通知」（国税函〔2009〕507号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9274498.html>

「租税協定の関係条項執行事項についての通知」（国税函〔2010〕46号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n9717203/n9717368/9733567.html>

「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」

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/n8687537.files/n8687538.pdf>

（里兆法律事務所が 2010 年 8 月 6 日付で作成）