

## 中国出張再開にあたりグループ内役務提供を再点検

5月8日にコロナ感染症分類が変更されたことや水際対策の廃止により、日本親会社から中国子会社等へ出張を再開された企業が増えてきており今後も増えてくるものと思われませんが、中国出張の目的や実態が中国子会社に対する支援活動が含まれる場合には、税務上注意を要します。

具体的には、中国子会社に対する活動がグループ内役務提供に該当する場合において、適切な対価を得ていない場合には海外子会社に対する寄附金課税の問題が生じます。

このため、中国子会社へ出張が中国子会社に対するグループ内役務提供に該当する可能性がないかを検証し、該当する場合には中国子会社側と従前の業務支援に関する取決めの見直しや新たな取決めを行う等の対応が求められます。

以下、グループ内役務提供の税務上の留意点について説明いたします。

### ポイント

1. 税務上問題となる役務提供に該当するか否かの判断基準は、「経済的・商業的価値」の有無。
2. 「経済的・商業的価値」の有無の判定は、親会社からの役務提供がない場合に子会社自らが同様の活動を行うか否か。第三者が他者から同様の役務提供を受けた場合に対価を支払うか否か。
3. 親会社が行う活動が、第三者が中国子会社に行う活動や中国子会社が自ら行う活動と内容が重複する場合にはグループ内役務提供には該当しない。
4. 親会社が株主や出資者の立場で行う活動は、グループ内役務提供に該当しない。
5. 一定の条件に該当するグループ内役務提供の場合、合理的に配分した総原価に5%を上乗せした金額を独立企業間価格とすることができる。
6. グループ内役務提供の他に国外関連取引がある場合に、他の国外関連取引（本来の業務）との関連性を踏まえた検証が必要。
7. 従前の契約の見直しや新たな契約締結が必要な場合には、中国現地側での税務取扱いや税務リスク軽減コストを考慮し対応を検討。

### 本文

#### 1. グループ企業への支援に対する税務上の取扱い

企業のグループ経営では、グループ全体の利益の最大化を求めグループ間で業務支援を行う場合がありますが、これらグループ内の業務支援取引について本来対価を得て行われるべきところ、相手方より対価を得ていない場合（反対給付がない場合）、税務上は相手方に対して寄附（無償による経済的利益の供与）を行っているものとみなされます。特に、海外子会社に対する寄附金は全額

が損金不算入となることから<sup>1</sup>、海外子会社に対する役務提供は課税実務上問題となりやすい項目の一つです。

## 2. グループ内役務提供となる取引

日本親会社が中国子会社に対し何かしらの活動を行った場合に、当該活動が「**経済的又は商業的価値**」を有する場合には、企業グループ内役務提供に該当する可能性があります。

### (1) 具体的には？

中国子会社が本来自ら行う必要のある活動であり、その活動を第三者が行う場合には有償となる活動は、「経済的又は商業的価値」を有するものとしてグループ内役務提供と判断されます。

なお、移転価格税制事務運営要領には具体例として、以下のような活動が挙げられています<sup>2</sup>。

#### 【グループ内役務提供の具体例】

①企画又は調整	⑦資金の運用又は調達
②予算管理又は財務上の助言	⑧利率又は外国為替レートに係るリスク管理
③会計、監査税務又は法務	⑨製造、購買、販売、物流又はマーケティングに係る支援
④債権・債務の管理又は処理	
⑤情報通信システムの運用、保守又は管理	⑩雇用、教育その他の従業員管理に関する事務
⑥キャッシュフロー又は支払能力の管理	⑪広告宣伝

### (2) グループ内役務提供から除かれる取引

上記(1)に該当する活動であっても、次に該当する活動はグループ内役務提供には含まれないとされています<sup>3</sup>。

① 日本親会社が中国子会社に行う活動の内容が、第三者が中国子会社に対して行う活動や中国子会社自ら行う活動と重複する場合。ただし、一時的に当該活動が重複する場合や中国子会社の事実判断の誤りに係るリスク軽減を目的に行う場合は除くとされています。

② 日本親会社が中国子会社に行う活動が株主・出資者の立場で行う活動である場合。

具体的には、日本親会社とその遵守すべき法令に基づき行う活動として、株主総会開催に係る活動、有価証券報告書や連結決算書等の書類作成、内部統制システムの整備その他コーポレート・ガバナンスに関する活動やその他親会社が自らのために行う中国子会社の株主・出資者として行う活動などが挙げられます。

一方で、特定業務の企画、緊急時の管理、技術的助言又は日々の経営に関する助言は株主活動には含まれないとされており、上記記載の判断要素に基づきグループ内役務提供となるか否かが判断されます。

<sup>1</sup> 租税特別措置法(以下「措法」)第66条の4第3項

<sup>2</sup> 移転価格事務運営要領3-10(1)

<sup>3</sup> 移転価格事務運営要領3-10(2)、(3)

また、出資者として中国子会社に対する投資の保全を目的として中国子会社の現地運営を支援する活動等は、当該活動が中国子会社にとって「経済的又は商業的価値」を有する場合にはグループ内役務適用に該当することとされています。

### 3. 役務提供の対価の額

上記判断要素に基づきグループ内役務提供に該当すると判断された場合には、当該役務提供の適正な対価の額＝独立企業間価格を検討することになりますが、一定の条件に該当する場合には総原価に総原価の5%を上乗せした金額や総原価を独立企業間価格とすることが認められる場合があります。

#### (1) 総原価に総原価の5%を加算した金額を独立企業間価格とすることができる場合

グループ内役務提供の対価算定方法は、取引実態に応じ最も適切な方法を選定する必要があるとされていますが、**原価基準法と同等の方法が最も適切な方法である場合には、以下の要件に該当するグループ内役務提供は、合理的に配分した総原価に当該総原価の5%の金額を加算した金額を独立企業間価格とすることができる**とされています<sup>4</sup>。

イ. 支援的な性質のもので、企業グループの中核的事業活動に直接関連しないこと。
ロ. 無形資産を使用していないこと。
ハ. 重要なリスクの引き受けもしくは管理又は創出を行っていないこと。
ニ. 役務提供の内容が、研究開発、製造、販売、原材料の購入、物流、マーケティング、金融、保険・再保険又は天然資源の採掘、探査若しくは加工のいずれの業務に該当しないこと。
ホ. 役務提供と同種の内容の役務提供が第三者との間で行われていないこと。
ヘ. 役務提供に係る総原価（直接費の他間接費を含む）の額を合理的な方法で配分した金額に、当該金額の100分の5を乗じた金額を加算した金額をもって当該役務提供の対価の額とすること。
ト. 役務提供に係る契約書、役務提供内容と実績を記載した書類、役務報酬対価の請求書及び計算明細、原価配分の計算明細、上記各要件に該当することが確認できる書類等の一定の書類を作成又はグループ企業から取得し保存していること。

#### (2) 総原価を独立企業間価格とすることができる場合

##### ① 本来の業務に付随して役務提供が行われる場合

役務提供が日本親会社又は中国子会社の**本来の業務に付随又は関連して行われたときは、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格とすることができる**場合があります<sup>5</sup>。

本来の業務に付随して行われるとは、例えば、海外子会社に商品を販売した場合（本来の業務）において、当該商品に係る保守点検等を行った場合には、当該保守点検等は本来の業務

<sup>4</sup> 移転価格税制事務運営要領 3-11 (1)

<sup>5</sup> 移転価格税制事務運営要領 3-11 (2)

に付随した役務提供となります。

なお、本来の業務に付随した業務であったとしても、役務提供に要した費用が法人又は国外関連者の原価又は費用の総額の相当部分を占める（50%以上）場合や、無形資産を使用している場合には、上記の取扱いは適用できません。

② 本来の業務に付随していない役務提供が行われる場合

上記①に該当しない役務提供であっても**以下の要件に該当する場合には当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格とすることができる**場合があります<sup>6</sup>。

i) 役務提供が上記（1）イ～ホまでに掲げるすべての要件に該当すること。
ii) 役務提供が日本親会社又は中国子会社の事業活動の重要な部分に関連していないこと。
iii) 役務提供に係る総原価の額が、合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されていること。ただし、役務提供に要した費用が日本親会社又は中国子会社の原価又は費用の総額の相当部分を占める（50%以上）場合や、役務提供の総原価の額を当該対価の額とすることが相当ではないと認められる場合には、当該適用はありません。

#### 4. まとめ

上記グループ内役務提供の取扱いは、従前と取り扱いが変わるものではありませんが、中国出張再開に際し、関連部署や中国子会社の協力の下、日本親会社と中国子会社間の取引や支援業務の実態を再度確認の上、海外子会社に対して行う活動が上記のグループ内役務提供に該当するものか否か、対価設定の合理性について適切か否か等の検証をしておいた方が安心です。

また、従前の契約の見直しや新たな契約締結が必要な場合には、日本側の税務リスク回避も重要ですが、中国現地側での税務取扱いや税務リスク対応コストも踏まえ日本親会社及び中国子会社双方にとってバランスの取れた対応が望まれます。

以上

2023年6月

中国大野木会計グループ 安達

日中双方の会計税務や中国拠点の進出・再編・撤退や運営等、その他日本の税務等に関しご相談したい事項がございましたら、以下担当者まで遠慮なくご連絡ください。

□ 中国拠点連絡先

北京・天津大野木マイツ諮詢有限公司

北京事務所：電話＋86-10-6590-9180

天津事務所：電話＋86-22-2330-1118

担当：総経理 平出和弘（HIRAIDE KAZUHIRO）

E-MAIL:hiraide@ohnogi-cpa.com

□ 日本拠点連絡先

大野木総合会計事務所

東京事務所：電話＋81-3-5532-1677

担当：中国事業室 安達友信

（ADACHI TOMONOBU）

E-MAIL:adachi@ohnogi-cpa.co.jp

<sup>6</sup> 移転価格税制事務運営要領 3-11(3)

その他参考資料：移転価格税制の適用に当たっての参考事例集：【事例5】、【事例26】、【事例28】