

对外支付特许权使用费在中国涉税的简要分析

在跨境非货物贸易和跨境货物贸易中，均可能涉及特许权使用费的支付。根据中国（本文的“中国”系指除“港澳台”以外的大陆地区）法律规定，**跨境非货物贸易涉及特许权使用费对外支付时，主要涉及营业税及其附加、预提所得税；跨境货物贸易涉及特许权使用费对外支付时，主要涉及关税、增值税及其附加。**即，在不同贸易方式下，对外支付特许权使用费在中国涉税存在明显的区别，本文就此展开简要分析。

一、特许权和特许权使用费

结合中国法律规定、实务操作惯例、一般学理理解，特许权涵盖的范围较广，通常包括专利权/专有技术、商标权、著作权（即，传统意义上的三类特许权）、以及其他特许权（例如，特许经营权等）。前述特许权本身虽然通常不具有实物形态，但是往往又可以与实物结合在一起，本文就传统意义上的三类特许权展开分析，即：

序号	项目	简要说明
1	技术（专利权/专有技术）	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 专利权是指国家依照法定条件和程序，对发明、实用新型和外观设计等智力成果授予的排他性享有和使用的权利；</li> <li>- 专有技术是指除专利技术以外，具有技术性、秘密性、实用性的技术，专有技术包括技术知识、经验等，能产生经济价值或竞争优势，且采取了保密措施。</li> </ul>
2	商标权	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 商标权是指经依法注册商标的所有权人支配其注册商标并禁止他人侵害的排他性权利。</li> </ul>
3	著作权	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 著作权又称版权，分为著作人格权与著作财产权两部分。其中，著作人格权包括对作品的发表权、署名权、修改权及保护作品完整权等；著作财产权包括对作品的复制权、发行权、出租权、展览权、表演权、放映权、广播权、信息网络传播权、摄制权、改变权、翻译权以及许可他人使用并获得报酬的权利等。</li> </ul>

ロイヤルティーを海外に送金する際に中国で発生する租税についての簡潔な分析

クロスボーダー非貨物貿易及びクロスボーダー貨物貿易においては、いずれもロイヤルティーの送金が発生する可能性がある。中国（本文における「中国」とは、「香港、マカオ、台湾」を除く大陸地区をいう）の法律規定によると、クロスボーダー非貨物貿易においてロイヤルティーを海外に送金する場合、主に**営業税及びその付加費用、源泉所得税**が発生し、クロスボーダー貨物貿易においてロイヤルティーを海外に送金する場合は、主に**関税、増値税及びその付加費用**が発生する。即ち、貿易方式の如何により、ロイヤルティーを海外に送金する際に中国で発生する関連租税は大きく異なってくる。本文では、これについて簡潔に分析する。

一、知的財産権及びロイヤルティー

中国法律の規定、実務取扱上の慣習、一般的な学術理論に基づくと、知的財産権がカバーする範囲は相対的に広く、通常、特許権/ノウハウ、商標権、著作権（即ち、伝統的な意味での3種類の知的財産権）、及びその他知的財産権（例えば、フランチャイズ権等）が含まれている。前述した知的財産権自体には、通常、現物としての形態はないが、常に現物と結びつけることができる。本文では、伝統的な意味での3種類の知的財産権について、以下の通り分析する。

番号	項目	簡潔な説明
1	技術（特許権/ノウハウ）	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 特許権とは、国が法定条件及び手続に基づき、発明、実用新案及び意匠等の知的成果物について付与した、排他的に享受し、使用する権利をいう。</li> <li>- ノウハウとは、特許技術以外の、技術性、秘密性、実用性のある技術をいう。ノウハウには、技術知識、経験等が含まれ、経済的利益又は競争上の優位性をもたらすことができ、且つ秘密保持措置が講じられている。</li> </ul>
2	商標権	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 商標権とは、法により商標を登録した所有権者がその登録商標を支配し、且つ他人の侵害を禁止する排他的権利をいう。</li> </ul>
3	著作権	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 著作権は、出版権ともいい、著作人格権と著作財産権とから構成されている。その中、著作人格権には、作品に対する公表権、氏名表示権、修正権及び同一性保持権等が含まれている。著作財産権には、作品に対する複製権、頒布権、貸与権、展示権、上演権及び演奏権、上映権、放送権、情報ネットワーク伝達権、制作権、翻案権、翻訳権及び他人の利用を許諾し、且つ報酬を取得する権利等が含まれている。</li> </ul>

特许权使用费，通常是指一方为取得另外一方的特许权而支付的费用。本文就中国境内主体向中国境外主体支付特许权使用费在中国涉税情况予以关注并提供简要分析。

## 二、跨境非货物贸易中特许权使用费对外支付

如上所述，特许权本身通常不具有实物形态，即属于“无形资产”。对于该项无形资产的跨境交易，属于“非货物贸易”（是指除有形货物贸易之外的其他贸易形态，包括特许权贸易、劳务贸易等）之一。值得注意的是，由中国境外许可方向中国境内被许可方许可专利权/专有技术、商标权、著作权三类特许权时，首先需要办理如下政府手续：

序号	项目	简要说明
1	技术（专利权/专有技术）	- 中国境内被许可方应当向商务审批部门申请办理技术进口合同登记等手续，其中： ① 自由进口类：办理合同登记手续； ② 限制进口类：需要办理相关许可证； ③ 禁止进口类：不得进口。
2	商标权	- 中国境外许可方应当委托中国国家工商总局指定的商标代理组织代理向中国国家商标局办理商标使用许可合同备案手续。
3	著作权	- 应当区分软件、音像制品、图书等不同类型的著作权分别办理不同的登记手续（通常可以由中国境内被许可方办理，值得注意的是，部分登记手续属于“自愿登记”，但是付汇时又必须出具“登记证明，导致不得不办理相关登记手续）。

由中国境内被许可方向中国境外许可方支付特许权使用费时，在中国通常涉及如下税款（中国境内被许可方作为支付方，通常应当承担代扣代缴各项税款的义务）：

序号	项目	简要说明
1	营业税	- 根据《 <a href="#">营业税暂行条例</a> 》及其实施细则等规定： <b>营业税=支付总金额×税率（5%）</b> - 根据《 <a href="#">关于贯彻落实&lt;中共中央、国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定&gt;有关税收问题的通知</a> 》等规定，办理科技部门的登记手续后，对于技术转让、技术开发等通常可以获得免征营业税的优惠待遇。

ロイヤルティーとは、通常、一方の当事者が相手方の知的財産権を取得するために支払う対価をいう。本文では、中国国内の主体が中国国外の主体にロイヤルティーを支払う際に、中国にて生じる関連租税の状況について注目し、かつ簡潔な分析を行う。

## 二、クロスボーダー非貨物貿易におけるロイヤルティーの海外送金

前述の通り、知的財産権自体は、通常、現物の形態がなく、即ち「無形資産」に該当する。当該無形資産のクロスボーダー取引は、「非貨物貿易」（有形貨物貿易以外のその他貿易形態を指し、知的財産権貿易、労務貿易等を含む）の一種である。中国国外のライセンサーが中国国内のライセンシーに対し特許権/ノウハウ、商標権、著作権の3種類の知的財産権の実施を許諾する場合、まず以下の政府手続を行う必要がある。

番号	項目	簡潔な説明
1	技術（特許権/ノウハウ）	- 中国国内のライセンシーは、商務審査許可部門にて技術輸入契約登記等の手続を取り扱わなければならない。そのうち、 ① 輸入自由類：契約登記手続を行う。 ② 輸入制限類：かかる許可証を取得する必要がある。 ③ 輸入禁止類：輸入してはならない。
2	商標権	- 中国国外のライセンサーは、中国国家工商総局が指定する商標代理組織に、中国国家商標局での商標使用許諾契約の届出手続を代行してもらわなければならない。
3	著作権	- ソフトウェア、録音録画製品、図書等の著作権の分類に応じて、それぞれ異なる登記手続を行わなければならない（通常、中国国内のライセンシーが行うことができる。また、一部の登記手続は「自主登記」に該当するものの、外貨送金時に、「登記証明」を提出する必要があるため、かかる登記手続を行わなければならない）。

中国国内のライセンシーが中国国外のライセンサーにロイヤルティーを送金する場合、中国では、通常、以下の租税が生じる（中国国内のライセンシーは、送金者として、通常、諸租税の源泉徴収の義務を負担しなければならない）。

番号	項目	簡潔な説明
1	営業税	- 「 <a href="#">営業税暫定条例</a> 」及びその実施細則等の規定によると、以下の通りである。 <b>営業税=支払総額×税率（5%）</b> - 「 <a href="#">『中国共産党中央、國務院の技術革新を強化し、ハイテク技術を発展させ、産業化を実現することに関する決定』の遂行を貫徹することに関する租税に関する通知</a> 」等の規定に基づく、科学技術部門にて登記手続を行った後、技術供与、技術開発等については、通常、営業税免

2	營業稅附加	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 根据《征收教育费附加的暂行规定》等规定：<b>教育费附加=營業稅×稅率（3%）</b></li> <li>- 根据《城市维护建设税暂行条例》等规定：<b>城市维护建设稅=營業稅×稅率（根据区域不同稅率可能为 1%、5%、7%）</b></li> <li>- 各地还根据当地实际情况开征地方附加，例如，上海地区： <ul style="list-style-type: none"> <li>① <b>地方教育費附加=營業稅×稅率（2%）</b></li> <li>② <b>河道費=營業稅×稅率（1%）</b></li> </ul> </li> <li>- 对于技术转让、技术开发等，获得免征營業稅待遇的同时，相应地，其營業稅附加也免征。</li> </ul>
3	預提所得稅	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 根据《<a href="#">企業所得稅法</a>》及其实施条例等规定：<b>預提所得稅=支付總金額×稅率（10%）</b></li> </ul>

备注：除了上述 3 项税费以外，通常还涉及小额的印花稅（稅率通常为万分之三，由于稅率低，基本可以忽略不计）。此外，除了部分地方性附加外，在 2010 年 12 月 01 日（不含当日）之前，外商投資企業和外國企業通常無需繳納營業稅附加。

由此可见，总体上，在跨境非貨物貿易方式下，由中国境内被許可方向中国境外許可方支付特許權使用費時，由中国境内被許可方（即，付款方）代扣代繳各項稅負的稅率總和在 15.5% 左右（各地区略有差异，例如，上海市区的稅率为 15.65%）。值得注意的是，该方式下，上述稅款的主管部門为稅務機關。

### 三、跨境貨物貿易中的特許權使用費對外支付

如上所述，特許權本身通常不具有實物形態，虽然如此，但是特許權往往可以与實物結合在一起，举例而言：

- (1) 某部機器設備，其製造時使用了某項專利或者專有技術；
- (2) 某件服裝，其製造時貼附了某項商標；
- (3) 某台計算機，其安裝了某項軟件程序（著作權）。

对于与實物結合在一起的特許權，其跨境貿易属于“貨物貿易”（是指有形貨物的貿易）。中国境外轉讓方向中国境内受讓方轉讓含有特許權的貨物時，根据中国《[海關審定進出口貨物完稅價格辦法](#)》等規定，在跨境貨物貿易中，除非“特許權使用費与该貨物无关”或者“特許權使用費的支付不构成该貨物向中华人民共和国境内銷售的条件”，否則，该貨物含有的特許權使用費均应当計入進口完稅價格，并繳納進口關稅、增值稅及其附加。

		除的優遇措施を受けることができる。
2	營業稅附加費用	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 「<a href="#">教育附加費用の徴収に関する暫定規定</a>」等の規定によると、以下の通りである。<b>教育附加費用=營業稅×稅率（3%）</b></li> <li>- 「<a href="#">都市維持建設稅暫定條例</a>」等の規定によると、以下の通りである。<b>都市維持建設稅=營業稅×稅率（区域により、稅率が 1%、5%、7%となる可能性がある）</b></li> <li>- 各地域においては、現地の実際的狀況に基づき、地方附加費用を徴収している。例えば、上海地区の場合には、以下の通りである。 <ul style="list-style-type: none"> <li>① <b>地方教育附加費用=營業稅×稅率（2%）</b></li> <li>② <b>河道管理費=營業稅×稅率（1%）</b></li> </ul> </li> <li>- 技術供与、技術開発等については、營業稅免除の待遇が得られると同時に、相応にその營業稅附加費用も免除される。</li> </ul>
3	源泉所得稅	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 「<a href="#">企業所得稅法</a>」及びその實施條例等の規定によると、以下の通りである。<b>源泉所得稅=支払總額×稅率（10%）</b></li> </ul>

備考：上記 3 つの稅金・費用のほか、通常、小額の印紙稅も発生する（稅率は通常、万分の 3 であり、稅率が低いため、基本的には無視してもよい）。このほか、一部地方性附加費用を除き、2010 年 12 月 1 日（当日を含まない）まで、外商投資企業と外國企業は通常、營業稅附加費用の納付は不要であった。

前述を踏まえ、全体的に見た場合、クロスボーダー非貨物貿易のスキームにおいて、中国国内のライセンサーが中国国外のライセンサーにロイヤルティーを送金する際、中国国内のライセンサー（即ち、送金者）が源泉徴収を行った租稅の稅率は、合計して 15.5% 程である（地区により若干異なる。例えば、上海市内の稅率は 15.65% である）。なお、当該スキームにおいて、前述の租稅の主管部門は稅務機關である。

### 三、クロスボーダー貨物貿易におけるロイヤルティーの海外送金

前述の通り、知的財産權自体は、通常、現物の形態はないが、常に現物と結びつけることができる。以下の例が挙げられる。

- (1) ある機械設備について、製造時にある特許又はノウハウを使用した。
- (2) あるアパレルについて、製造時に、ある商標を貼付した。
- (3) あるコンピュータについて、あるソフトウェアプログラム（著作權）をインストールした。

現物と結びつけられている知的財産權については、そのクロスボーダー貿易は「貨物貿易」（有形貨物の貿易を指す）に該当する。中国国外のライセンサーが中国国内のライセンサーに対し、知的財産權が付与されている貨物を讓渡する場合、中国「[稅關による輸出入貨物課稅價格査定弁法](#)」等の規定によると、クロスボーダー貨物貿易において、「ロイヤルティーは当該貨物と関連しない」又は「ロイヤルティーの支払は、当該貨物を中華人民共和國国内に販売する条件を構成しない」場合を除

中国境外转让方向中国境内受让方转让含有特许权的货物时，是否需要将特许权使用费计入进口完税价格？如上所述，原则上有两个条件。其中，判断“特许权使用费与货物是否有关”的具体标准如下：

序号	項目	具体判断标准
1	技術 (專利權/ 專有技術)	- 特許權使用費是用于支付專利權或者專有技術使用權，且進口貨物属于下列情形之一的： ① 含有專利或者專有技術的； ② 用專利方法或者專有技術生產的； ③ 為實施專利或者專有技術而專門設計或者製造的。
2	商標權	- 特許權使用費是用于支付商標權，且進口貨物属于下列情形之一的： ① 附有商標的； ② 進口后附上商標直接可以銷售的； ③ 進口時已含有商標權，經過轻度加工后附上商標即可以銷售的。
3	著作權	- 特許權使用費是用于支付著作權，且進口貨物属于下列情形之一的： ① 含有軟件、文字、樂曲、圖片、圖像或者其他类似內容的進口貨物，包括磁帶、磁盤、光盤或者其他类似介質的形式； ② 含有其他享有著作權內容的進口貨物。

此外，关于另一个条件，如果受让方不支付特许权使用费不能购得进口货物，或者受让方不支付特许权使用费该货物不可能以合同约定的条件成交的，则应当视为“特许权使用费的支付构成进口货物向中国境内销售的条件”。

由中国境内受让方向中国境外转让方支付特许权使用费时，在中国通常涉及如下税款：

序号	項目	簡要說明
1	進口關稅	- 根据《 <a href="#">進出口關稅條例</a> 》等規定，根据貨物的不同，進口關稅稅率、稅額不尽相同，即通常而言： <b>進口關稅</b>

き、当該貨物に含まれるロイヤルティーは、全て輸入課税價格に計上されるものとし、且つ輸入關稅、増値稅及びその附加費用を納付しなければならない。

中国国外のライセンサーが中国国内のライセンサーに対し、知的財産權が付与されている貨物を譲渡する場合に、ロイヤルティーを輸入課税價格に計上する必要があるかどうかについては、上述の通り、原則として2つの条件がある。このうち、「ロイヤルティーは貨物と関連するか否か」に関する具体的な判断基準は以下の通りである。

番号	項目	具体的な判断基準
1	技術 (特許權/ ノウハウ)	- ロイヤルティーが、特許權又はノウハウのために支払われたものであって、且つ当該輸入貨物が以下に掲げる状況のいずれか1つに該当する場合。 ① 特許又はノウハウを含む場合。 ② 特許方法又はノウハウを使用して製造した場合。 ③ 特許又はノウハウを実施するために、専ら設計し又は製造した場合。
2	商標權	- ロイヤルティーが、商標權のために支払われるものであって、且つ当該輸入貨物が以下に掲げる状況のいずれか1つに該当する場合。 ① 商標が付されている場合。 ② 輸入後、商標を貼付した後で直接に販売できる場合。 ③ 輸入時に既に商標權を含み、簡単に加工した後、商標を貼付して販売できる場合。
3	著作權	- ロイヤルティーが、著作權のために支払われるものであり、且つ当該輸入貨物が以下に掲げる状況のいずれか1つに該当する場合。 ① ソフトウェア、文字、樂曲、図面、画像又はそれらに類するその他の内容を含む輸入貨物であって、これには磁気テープ、フロッピーディスク、光ディスク又はその他類似した媒体形式を含む。 ② その他著作權の内容を含む輸入貨物。

このほか、もう一つの条件について、もしライセンサーがロイヤルティーを支払わなければ輸入貨物を購入できない、又はライセンサーがロイヤルティーを支払わなければ、当該貨物について契約約定の条件により取引を成立できない場合、「ロイヤルティーの支払は、輸入貨物を中国国内に販売する条件を構成する」と見なさなければならない。

中国国内のライセンサーが中国国外のライセンサーに対しロイヤルティーを送金する場合、中国では、通常、以下の租稅が発生する。

番号	項目	簡潔な説明
1	輸入關稅	- 「 <a href="#">輸出入關稅條例</a> 」等の規定によると、貨物ごとに、輸入關稅の稅率、稅額が異なる。即ち、通常の場合は、以下の通りで

		<b>=CIF 价格×税率</b>
2	增值稅	- 根据《 <b>增值稅暫行條例</b> 》及其實施細則等規定： <b>增值稅=(CIF 價格+進口關稅)×稅率(17%或者 13%)</b>
3	增值稅附加	- 根据《 <b>征收教育費附加的暫行規定</b> 》等規定： <b>教育費附加=增值稅×稅率(3%)</b> - 根据《 <b>城市維護建設稅暫行條例</b> 》等規定： <b>城市維護建設稅=增值稅×稅率(根据区域不同稅率可能為 1%、5%、7%)</b> - 各地還根据当地實際情況開征地方附加，例如，上海地區： ① <b>地方教育費附加=增值稅×稅率(2%)</b> ② <b>河道費=增值稅×稅率(1%)</b>

备注：除了部分地方性附加以外，在 2010 年 12 月 01 日（不含当日）之前，外商投資企業和外國企業通常無需繳納增值稅附加。

由此可见，总体上，在跨境货物贸易方式下，由中国境内受让方向中国境外转让方支付特许权使用费时，由中国境内受让方（即，付款方）实际缴纳的税款可以很可能会超过 20%（具体需要视进口关税税率而定），表面上，比上述跨境非货物贸易方式税负（合计税率约 15.5%左右）高。但实际上，在跨境货物贸易方式下，缴纳增值稅后，中国境内受让方通常可以取得“海关增值稅專用繳款書”，并可以凭此項文件列明的增值稅金額（作为進項稅額）去抵扣其銷項稅額。即，最終實際稅負，跨境貨物貿易方式下的稅負未必高于跨境非貨物貿易方式。此外，值得注意的是，在跨境非貨物貿易方式下，上述稅款的主管部門是海關。

综上所述，在跨境非货物贸易和跨境货物贸易中，均可能涉及特许权使用费的支付。相关交易主体可以根据实际需要和实际税负情况等确定使用不同的交易方式，并承担不同的税负。虽然如此，但值得注意的是，相关交易主体在选择不同的业务方式时，务必注意根据交易实质来完成各项税款的缴付，不得以税收筹划为名义，为了逃避税款而在表面上采取税负较低的纳税方式申报税款，实质上却按照另外一种税负较高的交易方式进行交易，否则，理论上存在被认定为违法、实践中面临税务机关或者海关的行政处罚的可能性。

（里兆律师事务所 2011 年 07 月 29 日整理编写）

		<b>ある。輸入關稅=CIF 價格×稅率</b>
2	增值稅	- 「 <b>增值稅暫定條例</b> 」及びその實施細則等の規定によると、以下の通りである。 <b>增值稅=(CIF 價格+輸入關稅)×稅率(17%又は 13%)</b>
3	增值稅附加	- 「 <b>教育附加費用の徴収に関する暫定規定</b> 」等の規定によると、以下の通りである。 <b>教育附加費用=增值稅×稅率(3%)</b> - 「 <b>都市維持建設稅暫定條例</b> 」等の規定によると、以下の通りである。 <b>都市維持建設稅=增值稅×稅率(区域により、稅率が 1%、5%、7%となる可能性がある)</b> - 各地域において、現地の實際狀況に基づき、地方附加費用を徴収している。例えば、上海地區の場合は、以下の通りである。 ① <b>地方教育附加費用=增值稅×稅率(2%)</b> ② <b>河道管理費=增值稅×稅率(1%)</b>

備考：一部地方性附加費用を除き、2010 年 12 月 1 日（当日を含まない）までは、外商投資企業と外國企業は通常、增值稅附加費用の納付は不要であった。

したがって、全体的に見た場合、クロスボーダー貨物貿易のスキームにおいては、中国国内のライセンサーが中国国外のライセンサーにロイヤルティーを送金する場合、中国国内のライセンサー（即ち、送金者）が実際に納付する税金は 20%（具体的には、輸入關稅稅率次第である）を上回る可能性が高く、表面的に見ると、前述のクロスボーダー非貨物貿易のスキームより租稅負擔（合計稅率は約 15.5%）は重いことがわかる。ただし實際、クロスボーダー貨物貿易のスキームにおいて、增值稅を納付した後は、通常、中国国内のライセンサーは「**稅關增值稅專用納稅證明書**」を取得することができ、且つ当該文書に明記された增值稅金額（仕入れ稅額として）をもって、その売上稅額と相殺できることに注意したい。つまり、最終的な實際の租稅については、クロスボーダー貨物貿易スキームにおける租稅は、必ずしもクロスボーダー非貨物貿易のスキームより重いとは限らない。尚、ご注意いただきたいこととして、クロスボーダー非貨物貿易方式において、上記税金の主管部門は稅關である。

前述の通り、クロスボーダー非貨物貿易とクロスボーダー貨物貿易においては、いずれもロイヤルティーの送金が発生する可能性がある。係る取引主体は、實際の必要及び實際の租稅負擔狀況等に応じて、それぞれ異なる取引方法を確定し、且つ異なる租稅を負擔することができる。但し、ご注意いただきたいこととしては、係る取引主体は異なる業務スキームを選定した場合、取引の實際に基づき諸租稅の納付を完了させなければならない。課稅を回避するために、租稅対策という名目にて、表面的には租稅負擔がやや軽い納稅方式を採用して税金を申告しておきながら、實際の取引では租稅負擔がやや高い取引スキームで取引を行うようなことはしてはならず、さもなければ、理論上、違法であると認定され、實際においては、稅務機關又は稅關の行政處罰を受ける恐れがある。

（里兆法律事務所が 2011 年 7 月 29 日付けで作成）