

AZ Insight

AZSA / KPMG Newsletter
July 2012

Volume 52

Featuring:

- ・ 海外トピック
- ・ 中国事業のOUT-OUT取引からの利益回収スキームの検討【後編】

KPMG
cutting through complexity



中国事業のOUT-OUT 取引からの 利益回収スキームの検討 — 移転価格の観点から — 【後編】

KPMG 中国 上海事務所

グローバル移転価格サービス

パートナー 大谷 泰彦 (監修)

マネジャー 楊 揚

アシスタント・マネジャー 恒川 裕伊

日本企業の中国事業モデルの中で、中国の製造会社 (OUT) が製造した製品を、海外の販売会社経由、もしくは製造会社から直接に海外の顧客 (OUT) へ販売する取引 (OUT-OUT 取引) が増えています。前編 (2012年5月号 / Vol. 51) においては、移転価格の観点から、OUT-OUT 取引モデルにおける基本的な利益回収方法である、ロイヤルティ、サービス費、配当および、利息の4種類の方法について、中国での課税関係、移転価格関連規定、送金手続の法規定等を整理し、検討対象スキームにおけるグループ全体の税負担を分析しました。本稿では、後編として、中国の移転価格税制および最新の執行動向に基づき、ロイヤルティ支払いに関する実務上の注意点を指摘します。なお、文中意見に関する部分は、筆者の私見であることをお断りしておきます。

【ポイント】

- 最近の中国移転価格実務の現場では、関連者へのロイヤルティの支払いを否認する形での移転価格課税が強化される傾向が見られる。大きく分けて、「ロイヤルティの対価性」と、「ロイヤルティ率の合理性」が問われる場合の二括りがある。
- このため、ロイヤルティ政策の策定にあたっては、ロイヤルティが「二重払い」になっていないか、古い特許技術が陳腐化していないか、グループ内で整合性がとれているか等を確認するとともに、独立企業間原則に従うロイヤルティ料率を定める必要がある。また、ロイヤルティ支払い後の全社利益が独立企業間利益幅に収まるかも確認されたい。
- ロイヤルティ取引の中国での移転価格リスクを低減させる最も確実な方法は、プランニング段階で、APAやアドバンス・ルーリングを通じて中国の税務局との合意を取り付けることである。また、契約書の整備に加え、ロイヤルティ政策の合理性を補完説明するドキュメンテーションもあらかじめ準備しておくことが望ましい。



おおたに やすひこ
大谷 泰彦

KPMG 中国 上海事務所
グローバル移転価格サービス
パートナー



ヤン ヤン
楊 揚

KPMG 中国 上海事務所
マネジャー



つねかわ ゆい
恒川 裕伊

KPMG 中国 上海事務所
アシスタント・マネジャー

I. 実例から見るロイヤルティの移転価格問題

中国の外商投資企業は、2008年以前は「二免三半減」や低税率など、様々な減税、免税策による優遇を受けることができた。このため、企業所得税の実質負担が約10～15%と、全体として国内企業に比べ低く、源泉徴収税率や営業税率と大差ありませんでした。しかし、2008年の中国企業所得税法の「両法合併」によって、外商投資企業と内資企業の法定企業所得税率が25%に統一されました。その結果、外商投資企業の企業所得税と、源泉徴収税および営業税の差が大きくなり、ロイヤルティの支払いが企業グループの実質税負担に及ぼす影響も拡大しました。

このような背景の下、最近の中国移転価格実務の現場では、関連者へのロイヤルティの支払いを否認する形での移転価格課税が強化される傾向が見られます。

ここでは、どのようなロイヤルティ取引に潜在的移転価格問題があり得るか実例を通じて見ていきます。大きく分けて、「ロイヤルティの対価性」と、「ロイヤルティ率の合理性」が問われる場合の二通りがあります。

1. ロイヤルティの対価性

- (1) 関連者との有形資産売買取引があるが、同時にロイヤルティも支払っているケース

例1：中国にある日系工作機械メーカーA社は、日本の親会社からボールねじ等の重要部品を購入し、製品を生産している。同時に、A社は親会社に対し技術ロイヤルティを支払っている。

移転価格リスク

親会社に支払う部品価格の中に技術の対価も含まれており、技術ロイヤルティの支払いは「二重払い」とであると

中国の税務局から主張されロイヤルティの損金算入が否認される可能性があります。

- (2) かなり以前に締結したロイヤルティ契約を見直すことなく、ロイヤルティを支払い続けているケース

例2：中国にある日系半導体関連製品メーカーB社は、8年前に日本の親会社と技術ロイヤルティ契約を結び、以来締結当初のロイヤルティ政策を見直すことなく、ロイヤルティを支払っている。

移転価格リスク

契約締結から長期間が経過しているため、ロイヤルティの対象である技術が既に陳腐化している、または同業他社に広く取得されている可能性があります。仮に新たにロイヤルティ契約を締結する場合でも、秘密保持期限の過ぎた技術や、専有技術でない技術に対するロイヤルティは、中国の税務局により損金算入を否認される可能性があります。

- (3) 生産企業が関連者に販売する製品に対してロイヤルティを支払っているケース

例3：中国にある日系電子機器メーカーC社は、すべての製品を親会社が指定した関連販売会社D社に販売し、D社が第三者顧客に販売している。C社は日本の親会社に対して技術ロイヤルティおよびブランド料を支払っている。

移転価格リスク

C社の製品は、D社が第三者顧客に販売してはじめて、技術やブランドがもたらす利益が実現します。C社が利益を得ていないにもかかわらずロイヤルティを支払っているとして、中国の税務局からロイヤルティの損金算入を否認される可能性があります。製造会社がロイヤルティを支払い、その分を販売会社への売価へ転嫁するという支払いス

キームがよく見られますが、その場合、ロイヤルティを支払った後の製造会社の業績が独立企業間原則に合致しているかどうかが評価のポイントになります。

2. ロイヤルティ率の合理性

- (1) ロイヤルティを支払っているが、業績が低迷しているケース

例4：中国にある日系電子部品メーカーE社は、日本の親会社に対し技術ロイヤルティを支払っているが、過去数年間業績が悪化し、赤字が続いている。

移転価格リスク

ロイヤルティは、概念上、超過利益を生む技術やブランドの対価として支払うものですが、一般的に技術許諾契約等において、超過利益が保証されるわけではありません。中国の法令^(※)上も、専有技術に関するロイヤルティについて、技術許諾側が「実施結果（技術を利用したことによる成果）を保証しない」ことを認めています。よって、超過利益を上げていないからといって、中国の税務局にすぐさまロイヤルティ費用を否認されるわけではありません。しかし、ロイヤルティ支払い後の全社利益が、独立企業間利益を下回る状態が長く続けば、第三者間であれば通常ロイヤルティ契約を見直すはずだと考えられます。このため、E社のようなケースは中国の税務局からロイヤルティ支払いの合理性に疑義を呈される可能性があります。

(※) 国税函[2009]507号、「租税条約におけるロイヤルティ条項の執行上の問題に関する通知」

II. ロイヤルティ政策設定上の重要なポイント

ロイヤルティ取引の潜在的な移転価格問題を踏まえ、ロイヤルティ政策の策定にあたって、中国移転価格の観点から注意すべき点を検討します。

1. ロイヤルティ政策の設定（ロイヤルティ取引の対価性）

前掲I1の例1～例3からわかるとおり、中国の税務局は、ロイヤルティの移転価格リスクを判断するにあたって、ロイヤルティに対価性があるか、すなわち、独立企業が類似の状況に置かれた場合、他の独立企業から当該技術、特許または商標をライセンスし、対価を支払う、または企業内部で自ら当該技術等を開発する意思があるかを、ひとつのポイントとします。

したがって、グループの専有技術やブランドが、前述した日中租税条約に規定されているロイヤルティの対象であり、対価性があることを説明できなければなりません。技術やブランドに、ロイヤルティを支払う価値があるか、特に古い契約を継続している場合等、定期的な見直しが必要です。

また、前編で解説したとおり、中国の企業が技術の供与を受ける際に、付随サービスを受ける場合、対価として支払うサービス費はロイヤルティとして扱われます。

(1) ロイヤルティの二重払い

ロイヤルティ支払いと同時に、有形資産取引がある場合も注意が必要です。例1として、重要部品の購入価格にロイヤルティ相当の技術対価が含まれていると主張されるケースを紹介しましたが、このようにロイヤルティが二重払いであるとして、支払いの「必要性」そのものが問われる可能性があります。納税者としては有形資産の売買価格およびロイヤルティの料率を合わせて、総体として合理的な移転価格を形成しているこ

とを説明していきます。

なお、ここでロイヤルティには関税の課税リスクもあることを指摘しておきます。税関は、ロイヤルティが有形資産と関連しており、有形資産の中国国内での販売の必要条件となっていると主張し、ロイヤルティにも関税を課税する可能性があります。その意味で、企業所得税を徴収する中国の税務局と、税関は利益が相反していますが、一般に当局間で調整は行われないことに注意が必要です。

(2) グループ内での整合性

ロイヤルティ政策を策定する上で、グループ全体を俯瞰する視点は、非常に重要です。日本の親会社から中国の複数の子会社に同じ技術を供与する場合には、原則としてすべての子会社に同じロイヤルティ政策が適用されなければなりません。中国の税務局は、近年積極的に地域を跨ぐグループ一斉移転価格調査を展開しています。万一このような一斉調査を受けた場合の移転価格課税リスクを下げる意味でも、グループ内のロイヤルティ政策の一貫性を保つことは重要です。

(3) 変動ロイヤルティスキーム

ロイヤルティの価格政策は、対象製品の売上高の一定比率をランニング・ロイヤルティとして定めている企業が多いですが、売上高に対する比率では超過利益が十分に回収できず、日本側でリスクが高まる場合があります。また、ロイヤルティを支払っている現地の子会社が赤字である場合等は、中国側でリスクがあります。このようなリスクを解消するため、ロイヤルティ料率を、営業利益など利益に紐付けられるいわゆる変動ロイヤルティを採用する企業も一部に見られます。変動ロイヤルティはより確実に超過利益を還流させることができる点で優れていますが、第三者間の取引でも変動ロイヤルティを採用しているケースは少なく、いかに合理的に基数となる利益額および料率の設定を行

えるかという問題があります。そのため、変動ロイヤルティの採用には、予想利益のシミュレーションを含め、より入念なプランニングが必要です。

2. ロイヤルティ率の設定（ロイヤルティの合理性）

前掲I2の例4からわかるとおり、ロイヤルティの合理性を判断するにあたって、中国当局のもうひとつの注目点はロイヤルティ率の合理性、すなわちロイヤルティ費が技術やブランドの対価として合理的な水準にあるかにあります。実務上、ロイヤルティ率の合理性のみならず、ロイヤルティ支払い後の会社全体の利益率の合理性も重視されています。また、一旦設定したロイヤルティ率は、原則として一貫性を維持しなければなりません。

(1) ロイヤルティ料率の独立企業間価格算定方法

ロイヤルティの価格政策の合理性を独立企業間価格算定方法を用いて検証しようとすることは、単純な作業ではありません。中国の移転価格実務上、ベンチマーキング分析を行うための比較対象取引を検索する際、利益率ベースの検証であればOSIRISデータベースが使用されています。

しかし、ロイヤルティ料率のデータベースは、現状税務局側で統一的に使用されているものがなく、税務局が内部データベース、いわゆるシークレット・コンパラブルを使ってくるケースも多くあります。シークレット・コンパラブルが使用されると、交渉は納税者に不利になります。そもそも公開データベースからは、十分な数の中国の取引を確保できず、比較可能性を妥協しても国外に検索対象を広げざるを得ないことが多いです。

(2) ロイヤルティ率の一貫性の確保

ロイヤルティの率を設定する際、機能・リスク分析やベンチマーキング分析

に裏付けられた合理的な料率を計算し、契約を締結することが第一歩であり、取引実態や計算の前提に変化がないのであれば、契約に従い一貫したロイヤルティ支払いを実行することが求められます。一部企業にロイヤルティの支払い額をその時々に応じて決めており、それが全体の利益変動の原因になっているケースが見られますが、利益水準の変動が大きい企業は移転価格調査対象になりやすいため、リスクの顕在化に繋がります。

逆に、取引状況に変化があれば、ロイヤルティ政策の調整が必要である可能性があるため、定期的に契約内容を点検することも求められます。

(3) 合理的な全社利益の確保

実務上、中国の税務局は、個別の関連者取引よりも、まず会社全体の利益水準を基準に潜在的移転価格リスクのある企業を洗い出す傾向があります。つまり、全社利益が低い企業ほど、中国の税務局の注意を引きやすいといえます。完全な開発機能や、販売機能を果たさない企業は、限定的機能の企業として、超過利益を上げることはなくとも安定的な利益を確保するべきであると税務局から主張される可能性があります。

このような企業が、担う機能とリスクに相応の利益を上げていないにもかかわらずロイヤルティを支払っている場合、税務局からその合理性に疑義を呈される可能性があります。このため、ロイヤルティ政策の策定の際には、ロイヤルティの料率のみならず、ロイヤルティ支払い後の全社利益が会社の機能リスクに見合った合理的な水準となるよう気を配らなければなりません。ただし、最近では会社全体の利益水準にかかわらず、ロイヤルティにターゲットを絞った移転価格調査が行われるケースも増えています。特に多額のロイヤルティ支払いがある場合や、高いロイヤルティ料率を設定している場合に注意が必要です。

Ⅲ. ロイヤルティ移転価格リスクの管理

続いて、中国のロイヤルティに関する最新動向を踏まえて、ロイヤルティ移転価格リスク管理の方法を検討します。

1. 事前プランニング

ロイヤルティ取引の中国での移転価格リスクを低減させる最も確実な方法は、プランニング段階で中国の税務局との合意を取り付けることです。事前に移転価格について税務局と合意する方法としては、真先に事前確認制度 (APA) が思い浮かびますが、よりインフォーマルな方法として「アドバンス・ルーリング」を結ぶという選択もあり得ます。

APAの場合、特別納税実施弁法 (試行) (「実施弁法」) の規定に従い、申請要件を満たした企業が、所定の申請プロセスに則り、事前確認を受ける取引の内容、独立企業間価格算定方法などの資料を提出し、中国国家税務総局による審査、交渉を経て、将来3～5年度にかかる移転価格に合意します。2国間APAの場合、国家税務総局が、取引相手国の税務当局と相互協議を行います。アドバンス・ルーリングにはAPAのような申請要件、手続に関する厳格な法規定はありません。

いずれの方法も、税務局に対し拘束力を持ち、合意した将来の期間中の移転価格リスクを低減でき、中国におけるビジネスの不確実性を下げることにつながります。また、事後的に税務局か

ら指摘や移転価格調査を受け、それに企業が反論する形で交渉するよりも、事前の合意に向けた交渉の方が、双方とも前向きかつ建設的な議論ができ、交渉が進みやすい印象があります。

APAの利点は、確認対象期間中の対象取引の移転価格リスクが完全に排除できる点であり、2国間APAであれば同時に二重課税リスクも解消できます。アドバンス・ルーリングの場合、法的根拠が明文化されていないため、将来何らかの理由により税務局がその遵守を怠る可能性は否定できません。また、二重課税が発生した場合、別途相互協議を申請する必要があります。また、過去の移転価格問題が顕在化している場合に、APAを申請することで調査が凍結されるほか、APAの遡及適用を通じた過去問題の解決を図ることができます。しかし、アドバンス・ルーリングは原則として将来年度について合意するものであり、過去のロイヤルティ取引への移転価格調査リスクを排除するものではありません。

一方、アドバンス・ルーリングの利点は、APAのような明確な法規定がない分、柔軟な運用が期待できることにあります。まず、APAは、実施弁法により「年間関連者取引金額が4千万人民元以上の企業」などの申請要件が明確に定められています。アドバンス・ルーリングであれば、APAの申請要件に満たない企業、例えばこれから新設予定の企業なども検討できます。時間・コストの面では、APAが正式申請書の提出から平均1～3年の期間を要し、申請手続が煩雑で資料準備のコストや専

図表1 ■ APAとアドバンス・ルーリング

	APA	アドバンス・ルーリング
移転価格リスクの排除	○	△
二重課税リスクの排除	○	×
遡及適用による過去の移転価格問題の解決	○	×
実施期間中のコンプライアンスコスト負担節約	○	×
申請要件の柔軟性	×	○
申請にかかる時間・コスト節約	×	○
交渉の決裂リスクの低減	△	○

門家費用の負担も少なくないのに対し、アドバンス・ルーリングは申請プロセスが簡略化されコストを抑えられる場合が多いです。また、交渉面でも、アドバンス・ルーリングは主管税務局の主導で行われ、その裁量権も大きいため、比較的交渉の余地が大きいです。二国間APAであれば、最終的な交渉の成否は両国の税務当局による相互協議に委ねられてしまいますが、アドバンス・ルーリングやユニラテラルAPAであれば、納税者が主体的に交渉の落とし所を探すことができます(図表1参照)。

2. 日常管理－日常的ドキュメンテーション

ロイヤルティの移転価格リスクを管理する上で、まず基本的なコンプライアンスとして、合理的なロイヤルティ政策を策定し、契約書を作成し、関連者取引申告表や同時文書において正確な開示を行っていく必要があります。

ただし、中国の税務局による移転価格の審査では、原則として契約書よりも取引実態が優先されます。すなわち、たとえ契約が規定に従い対外貿易部門等の承認、登記を経ていたとしても、税務局から、取引実態が契約と乖離している、ロイヤルティ政策の実施状況が合理的でないなどと判断されるリスクは残ります。また、前編で解説したとおり、海外送金をする際に、1回の支払い額が3万ドル(3万ドルを含まない)相当額を超える場合、「税務証明」を提出する必要があります。税務局から、不合理と判断される場合、「税務証明」が発行されず、海外への送金が出来なくなります。

このため、企業は契約書のほか、ロイヤルティ取引の合理性を説明する資料を別途準備しておくことが望ましいです。例として技術の供与であれば、契約作成と合わせて、技術の内容・構成、使用範囲、付随サービスの内容、特許権の所有関係、研究開発費および負担状況、予想利益の試算、代替リスク、

各関連者の機能・リスク分析等をまとめておきます。さらに、実際のロイヤルティの支払いに応じて、支払い状況も一覧にしておくといでしょう。

このようにあらかじめドキュメンテーションを準備しておくことで、万一税務局から質問等が来た場合にも速やかな対応が可能となります。日常的な準備がない状況で、質問回答のため資料の収集や説明資料の作成を行うことは、時間の限りもあり困難を伴います。結果としてロイヤルティの合理性を十分に説明できなければ、正式な移転価格調査の立件につながってしまうリスクがあります。

3. 調査対応および二重課税の解消

ロイヤルティ取引に対する移転価格調査を受けた場合、基本的な対応は有形資産取引に対する調査と同様です。ただし、ロイヤルティの場合、会社全体の利益を検証するベンチマーキング分析と、ロイヤルティ料率の水準を検証する2つのベンチマーキング分析を行い、両方を合わせて検討しながら、税務局に対する交渉方法を練っていくことになります。

なお、調査を受けた場合、税務局と過去のロイヤルティ問題について交渉し、解決方法に合意することになりますが、この合意内容は今後のロイヤルティ支払いにも直接的影響を及ぼします。このため、移転価格調査を受け税務局と交渉する際には、会社の個々の状況に応じて、前述した事前確認制度(APA)や、アドバンス・ルーリングを通じて、将来のロイヤルティについて同時に合意することが望まれます。

調査の結果として中国において移転価格調整が実施された場合、関連者所在国と中国の間で二重課税が発生します。日中間取引であれば、二重課税を解消するために、企業は日中租税条約に基づく相互協議を通じた救済を申請することになります。ただし、実施弁法第101条に基づき、中国にある

企業が国外関連者に支払ったロイヤルティにかかる納付済み税金は、対応的調整の対象外であることに注意が必要です。

これまで述べてきたとおり、現在、中国ではロイヤルティに関する移転価格課税が強化される傾向が見られます。したがって、中国におけるビジネスの確実性を確保するために、事前のプランニングおよびプランニング段階での税務当局との合意が有効です。ただし、現状、中国の税務局はロイヤルティの移転価格の事前交渉、合意に慎重な傾向があります。その背景には、これまでの中国の移転価格課税が主に有形資産取引に偏っており、無形資産取引に関する技術面で各地の税務局にばらつきがあることや、APAの審査を行う税務局のマンパワーが不足していることなどがあります。しかし、中国国家税務総局は、国税発[2011]167号文通達などに明らかにされているとおり、無形資産取引など中国移転価格税制執行にとっての「新領域」の開拓を打ち出しており、将来的にロイヤルティの事前合意の機会も拡大することが期待されます。

本稿は、月刊「国際税務」(Vol. 32 No. 4、税務研究会発行)に寄稿したものに一部加筆したものです。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG中国 上海事務所
グローバル移転価格サービス
パートナー 大谷 泰彦
Tel: +86-21-2212-3360
Email: Yasuhiko.Otani@kpmg.com

マネジャー 楊 揚
Tel: +86-21-2212-3372
Email: Yang.Yang@kpmg.com

アシスタント・マネジャー 恒川裕伊
Tel: +86-21-2212-3054
Email: Yui.Tsunekawa@kpmg.com

あずさ監査法人 中国事業室
室長 高崎 博
Tel: 03-3266-7521
e-mail: china@jp.kpmg.com

有限責任 あずさ監査法人

〒162-8551
東京都新宿区津久戸町1番2号
あずさセンタービル
TEL：03-3266-7500（代表）
FAX：03-3266-7600

www.azsa.or.jp
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2012 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.