

税務情報

移転価格と“ハイテク企業”資格認定

デロイト中国発行「Tax Analysis」より

多国籍企業の中国子会社のマネジメントは往々にして、“ハイテク企業”資格を取得することは望ましいことであると考えている。これは主に、ハイテク企業が企業所得税の優遇税率の適用を受けられることによる。また、各地の政府も、現地における産業のアップグレードに貢献するとのイメージから、当該資格の取得について積極的な態度を示している。

しかし、中国におけるハイテク企業資格の申請は、多国籍企業のグローバルの移転価格政策の実施に影響を与える可能性がある。そのため、中国においてハイテク企業資格を申請すべきか否かを巡って、中国子会社と本社のマネジメントの間で意見の相違が生じることがよくある。

このような矛盾はなぜ生じるのか。企業はどのようにして、ハイテク企業に与えられる税務上の優遇も考慮しつつ、合理的な移転価格政策を策定すればよいのか。本Tax Analysisでは、中国におけるハイテク企業資格の認定条件と移転価格実務の最近の動向に触れながら、上述の問題について検討する。

中国におけるハイテク企業資格の認定条件

中国の企業所得税法において、ハイテク企業は15%の優遇税率(法定税率は25%)の適用を受けられると規定されている。旧税法における優遇政策(例えば、“二免三減”)がなくなった今、ハイテク企業に係る優遇は多国籍企業の中国子会社にとって魅力的なものと言える。ただし、ハイテク企業の資格を取得するためには、以下の条件を満たさなければならない。

- 直近3年間に自主研究開発または譲受等の方式により、主要製品(サービス)のコア技術に対する自主知的財産権を保有していること。
- 大学専科以上の学歴を有する科学技術者が企業の当年度の従業員総数の30%以上を占め、そのうち、研究開発者が当年度の従業員総数の10%以上を占めること。
- 直近3会計年度の研究開発費用総額が売上高総額に占める割合が規定の要求に合致していること(例えば、直近1年間の売上高が2億元以上の企業は、その割合が3%を下回らないこと)。

中国子会社と本社のマネジメントの意見が異なる理由

ハイテク企業資格の取得に関して中国子会社と本社のマネジメントが異なる意見を持つ理由は、まず財務、税

務の管理業務に関わる両者の優先順位と目標が異なることにあると考えられる。中国子会社のマネジメントは、ハイテク企業資格の取得による優遇税率の適用と企業イメージの向上、及び地方政府との良好な関係の構築に関心を持つものに対して、本社のマネジメントは、グループ全体の観点から見た場合の移転価格政策に係る潜在的なリスク、及びグローバルでの実効税率により高い関心を持つであろう。

地方政府が現地企業によるハイテク企業資格の申請を奨励する傾向にある一つの大きな理由は、管轄地域におけるハイテク企業の数、その地域の経済発展の程度を示す指標の一つとみなされるからである。また、現地における事業活動に関わる各種の行政認可に関して地方政府は大きな役割を果たすため、中国子会社のマネジメントは地方政府との良好な関係を保ちたいと考え、ハイテク企業資格を申請する場合もあるだろう。

さらに、企業はハイテク企業資格を取得することにより、顧客やその他の利害関係者の間で先進的な技術を有する優良な企業であるというイメージを打ち立てることもできる。

ただし、ハイテク企業の資格（特に中国子会社がコア技術に対する自主知的財産権を保有するという要件）は、多国籍企業グループのグローバルな事業活動における中国子会社の位置付けに影響を与える可能性もある。

下表は、中国子会社と本社のマネジメントが関心を持つ事項の差異をまとめたものである。

	中国子会社のマネジメント	本社のマネジメント
現地政府との良好な関係	高い関心を有する	関心度は中国子会社より低い
企業イメージ	高い関心を有する	関心度は中国子会社より低い
企業所得税の優遇税率	高い関心を有する	中国子会社の適用税率はグローバルの実効税率に影響を与える要因の一つにすぎない
グループの移転価格政策	関心度は本社より低い	高い関心を有する

ハイテク企業資格を取得することによるベネフィットを考慮して、中国子会社のマネジメントはしばしば、必要とされる組織の変更や資料の作成を行い、ハイテク企業資格の申請をしようとする。しかし、実務上はハイテク企業資格の認定基準が明確ではなく、認定基準に対する理解や運用が曖昧な可能性もある。

「コア技術に対する自主知的財産権の保有」を例にとると、以下のとおりである。

- 国科発火[2008]362号の通達では、コア技術に対する自主知的財産権について、これには発明、実用新案、及び製品の図案と形状に対する単純な変更ではない外観設計、ソフトウェア著作権、IC設計特許権、植物新品種を含むと規定している。
- 上述の内容から見て、技術ノウハウ及びその他の登録の対象とはならない知的財産権は、ハイテク企業資格の審査において、コア技術に対する自主知的財産権とはみなされないが、企業の「科学技術成果の転化能力」を評価する際には有効なものともみなされる可能性がある。

- ハイテク企業資格の申請が成功する確率を引き上げるために、中国子会社のマネジメントは、自社の保有する知的財産権がグループ全体の観点からはコア技術に該当しない場合であっても、ハイテク企業資格の申請書類においては、それを「コア」な技術として説明する傾向がある。例えば、現地で特許の対象となり得る製造プロセス技術は、ハイテク企業資格の申請においてはコア技術に対する自主知的財産権とみなされる可能性があるが、グローバルの観点から見れば、当該技術の価値はグループが保有する基礎技術にも遠く及ばないかもしれない。

コア技術に対する自主知的財産権のほか、ハイテク企業のその他の認定基準（例えば、要件を満たす従業員の数、研究開発プロジェクト、研究開発費用の構成、ハイテク製品（サービス）に関する収入の計算等）に関しても、異なる理解が存在する可能性がある。

ハイテク企業資格の認定基準の曖昧性、及び政府機関による審査時の判断の主観性により、企業はある知的財産権をもってハイテク企業資格の認定を受けられる可能性がある。しかし、グループ全体の移転価格の観点からは、当該企業は重要な無形資産を保有しないものと位置付けられているかもしれない。その場合、グローバルの移転価格政策に基づき、当該企業はルーティン利益のみを得られることになる。その利益水準は通常、ルーティンでない無形資産を保有しない企業を比較対象企業として、取引単位営業利益法（TNMM）により算定される。

しかしながら、中国の税務機関がハイテク企業における移転価格上のコンプライアンスを審査する際には（このような審査は、ハイテク企業資格の取得後に行われる可能性がある¹）、グループ全体の移転価格の観点からの当該企業の位置付けとハイテク企業の資格に対して疑問を持つ可能性がある。

OECDの移転価格ガイドラインによれば、TNMMは検証対象企業が関連者間取引において相対的に簡単な機能しか担わず、ルーティンでない利益への貢献がない場合にのみ適用される²。知的財産権の価値の評価は難しく、同じような知的財産権を保有する理想的な比較対象企業を見つけることも困難なため、TNMMは通常、ルーティンの機能とリスクに見合う利益水準の算定に用いられ、ユニークな知的財産権の保有に見合う利益の算定に用いることはできない。

OECDの移転価格ガイドラインと同じように、中国の移転価格法規においても、移転価格算定方法を使用する際には、企業が関連者間取引において担う機能とリスク及び使用する資産を考慮すべきとしている。国家税務総局は近年の租税回避防止業務に関する年度報告において、知的財産権は重点的な研究分野の一つであると明言している。また、『国連による発展途上国のための移転価格マニュアル』においても、国家税務総局は

¹ 中国の税務機関は、関連者間取引が発生した納税年度から10年間以内に移転価格調査と調整を行う権限を有する。

² 『OECD 多国籍企業と税務機関のための移転価格ガイドライン』（2010年版）2.4 及び 2.59 を参照。

「中国における事業運営を通じて得た技術と経験は、多国籍企業が元々保有する無形資産の改良に貢献する可能性がある」と指摘している³。実務上、現地の税務機関は往々にして、ハイテク企業はハイテク企業としての優遇を受ける代わりに、通常よりも高い利益を得るべきであると考えている。

国家税務総局の税務官が、税務機関はハイテク企業資格を取得した企業に着目し、関連者間取引に係るコストプラス方式の価格決定政策の合理性を審査すると述べたこともある。我々が把握している限りでも、ハイテク企業による国外関連者への使用料の支払について、現地の税務機関が疑問を持ったケースがある。そのようなケースでは、ハイテク企業は自らコア技術を有しているため、関連者に技術使用料を支払うべきではないのではないかということが議論となる。

一方で、本社のマネジメントとしては、グループの移転価格政策がグローバルにおいて一貫性をもって運用されるようにしなければならない。そのため、中国子会社がコア技術を保有していると認定された場合、本社はそれがグローバルのビジネスモデルに与える影響を考慮することが必要となるかもしれない。本社が子会社における機能及びリスクの位置付けの変更及びそのことによる潜在的な影響を懸念することは容易に理解できる。ハイテク企業資格の申請に係る曖昧性、及びその申請がもたらす税務事項に係る不確定性を考慮し、本社のマネジメントは中国子会社がハイテク企業資格の申請をすることを望まない可能性があるが、本社の懸念を中国子会社のマネジメントが十分に理解するとは限らない。

合理的な移転価格政策の策定とハイテク企業としての優遇の享受

原則として、多国籍企業は実際の状況と十分な機能及びリスク分析に基づき移転価格政策を策定しなければならない。知的財産権の経済的所有権が中国子会社にあるか否かを判断する際には、グループのコア技術の研究開発に対する中国子会社の貢献が証拠または分析によって裏付けられるか否かということに特に留意する必要がある。納税者は、ハイテク企業に与えられる税務上の優遇と潜在的な移転価格リスクの双方を考慮しなければならない。

中国子会社が実際にグループのコア技術の研究開発に貢献した場合、多国籍企業は中国子会社がその貢献に対する合理的なリターンを得られるような移転価格政策の採用について検討しなければならない。同時に、税務上の優遇を受けるために中国子会社がハイテク企業資格の申請をするか否かについても検討することができる。この場合、ハイテク企業資格を取得するか否かにかかわらず、中国子会社はTNMMに基づき算定したルーティンの利益率よりも高い利益率を要求される可能性がある。当然、中国子会社が無形資産の形成に貢献したと説明すれば、税務機関はその利益率の水準により高い関心を持つようになると考えられるため、ハイテク企業資格の申請書類を含む関連の書類(これらの書類においては、現地における研究開発活動と無形資

³ 『国連による発展途上国のための移転価格マニュアル』10.2(中国)を参照。

産の重要性及び役割を誇張しないようにしなければならない)、及びグループの移転価格政策との調和について、慎重なレビューを行うことが必要になる。

中国子会社の関与する研究開発活動がグループのコア技術の研究開発活動の一環ではない場合、ハイテク企業資格の認定条件に曖昧性が存在する中で、ハイテク企業資格を取得できる可能性がどの程度であっても、企業がその申請をする前に潜在的な移転価格リスクを慎重に評価することを推奨する。中国子会社がハイテク企業資格を取得すると同時に、グループ内における機能及びリスク上の位置付けに関する矛盾を回避できる可能性もないとは言えないが、グループ全体の移転価格リスクを低減するために、企業は特別な注意を払う必要がある。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com) をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 人を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2014. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC, Deloitte Tohmatsu Tax Co.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited