

デロイトトーマツ チャイナ ニュース 中国の投資・会計・税務情報

Vol.190 December 2018

Contents

税務情報

新 個人所得税法で求められる新たな税務管理..... 2

BEPS 後の中国での研究開発活動及び移転価格に関するアレンジについて

— デロイト中国 Tax Analysis — 7

中国業務に関する主なお問合せ先 12

本ニュースに基づいて、財務上の問題やビジネスの問題に影響があるような意思決定や行動をとられる場合は、以下の点を考慮した上で必ず当法人の専門家にご相談ください。

1. 本ニュースは、一般的な情報を提供するものであって、各利用者の具体的な事情に即した会計情報を提供するもの、或いは会計、税務、法律、投資、コンサルティングその他の助言やサービスを提供するものではありません。
2. 本ニュースに含まれている情報は、利用者の参考のためのみに供されるものです。
3. 本ニュースは、その作成後の状況変化等により時機に即していない可能性があります。

翻訳部分の表現については十分吟味をしていますが、日本語では本来の意味を表現できていない箇所のある可能性がありますので、ご利用に際しては原文をご確認くださいませようお願い致します。

税務情報

新 個人所得税法で求められる新たな税務管理

中国の新個人所得税法が2019年1月1日より全面的に施行される。改正により基礎控除額や適用税率テーブルが変更となり、税務上の居住者の概念が明確化された。さらに専門付加控除や確定申告が新たに導入される。これにより、外国籍個人および中国籍個人の税金計算は複雑性が増すこととなり、源泉徴収義務者としての雇用主の負担も大きく増えると考えられることから、日系企業にも早急な体制整備が求められている。

1. 新個人所得税法の要点解説

8月31日、「中華人民共和国個人所得税改正についての決定」が第13回国人民代表大会常務委員会第5回会議にて可決された。改正は段階的に実施され、大部分の条文は2019年1月1日より全面的に発効する。

中国では1980年に個人所得税法が公布されて以来、今回の改正は7年ぶりの7回目の改正となる。今回は控除額や累進税率の調整のみならず、居住者の定義や本格的な確定申告の導入に及ぶ大掛かりな改正となっている。

10月20日には、個人所得税法実施細則修正草案の意見募集稿、そして個人所得税専門付加控除暫定弁法の意見募集稿が新たに公布されており、一連の3つの法令における具体的な規定と措置の変更が大きな注目を集めている。本稿では、執筆時点にて確定している個人所得税法の修正に係る要点のほか、直近にて公布された個人所得税実施細則修正案および専門付加控除暫定弁法の意見募集稿の内容を含め、最新動向を紹介する。

<居住者は183日滞在基準で判定>

現行の個人所得税法によると、「居住者」の概念は明確にされておらず、理論上、中国国内に住所を有し、または住所を有していないが中国で満一年居住している個人は居住者扱いされる。このような個人が中国国内と国外より取得した所得は、関連法律によって中国で個人所得税を納付する義務がある。¹その中の「満一年居住している」とは、一納税年度の中で365日中国国内に居住との意味であり、一時的な出国(即ち一納税年度に一回で30日を超えない又は累計で90日を超えない出国)は日数控除されない。

新個人所得税法では、「居住者」の概念が明確にされ、住所を有していない個人に対して採用されるグローバルで通用する「183日」を基準として、中国の税務上の居住者になるかを判断することとなる。つまり、住所を有していない個人が中国の税務上の居住者として扱われる基準が引き下げられている。以下は中国の居住者と非居住者の納税義務をまとめた表である。

¹ 中国国内に住所を有せず1年以上5年以下居住する個人は、その中国国外源泉の所得につき、所轄税務機関の認可を得て、中国国内の企業、個人等が支給した部分についてのみ個人所得税を納めることができるとしている。これは、中国に1年以上居住する中国勤務者は国内源泉所得と国外源泉所得を合わせた課税を原則としながらも、そのうち国内企業等が支給する以外の国外源泉所得は免税にできることを定めたものである。当該制度は「5年ルール」とも呼ばれている。



浦野 卓矢 Urano Takuya

デロイト中国

税務部 ディレクター

turano@deloitte.com.cn

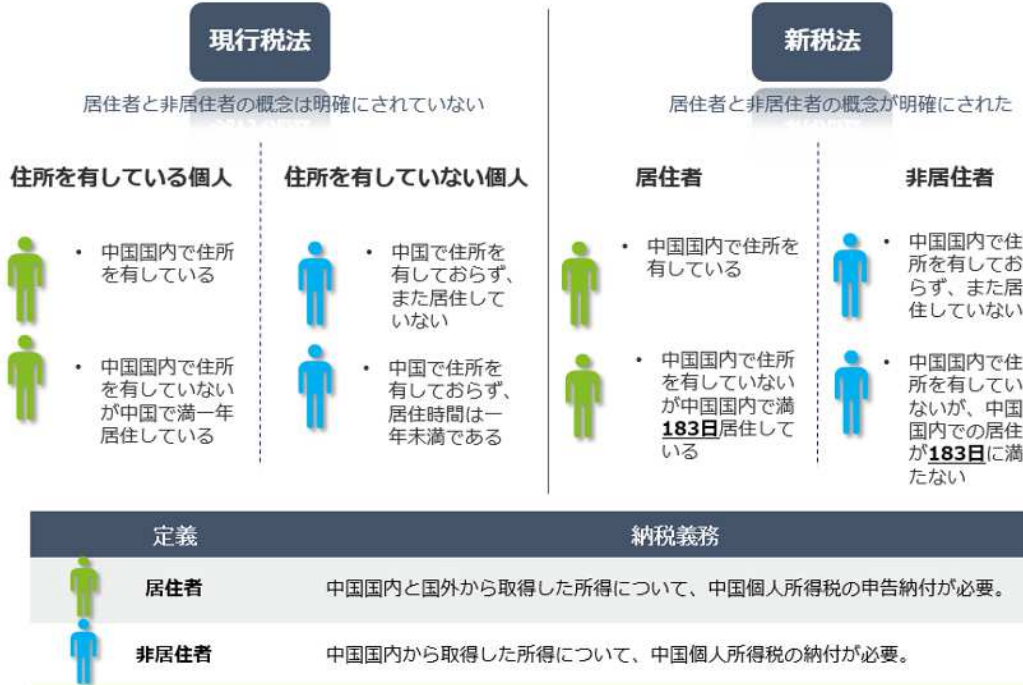
四大会計事務所での税務サービス提供の経験を経て、中国には2009年より勤務している。およそ10年渡って上海および北京にて数多くの日系多国籍企業向けに移転価格税制、企業所得税、個人所得税といった税務アドバイザリーサービスを提供してきた。

サービスを手掛けた主な産業としては電機電子、家電、自動車、商社、化学、製薬、小売業等が含まれる。

一橋大学経済学部卒業、米国公認会計士。

【表1】

居住者の定義及び判定基準



<累進課税を導入>

現行の個人所得税法では典型的な分離課税を採用している。つまり当該税制の下では課税所得は11項目²に分けて個別に税金計算して徴税されている。新個人所得税法では、現行の個人所得税法下の4種類の労働性所得(前出 現行税制下における11項目のうちの①賃金給与所得、④役務報酬所得、⑤原稿報酬所得、⑥特許権使用料所得)をまとめて総合所得項目として徴税される。

また現行の個人所得税法では賃金・給与所得に対して3%~45%の7つのレベルからなる超過累進税率が適用されている。新個人所得税法では7つの超過累進税率の構成を残す一方、総合所得の個人所得税計算が適用される。そして、この中の3つのレベルの低税率(3%、10%、20%)が適用される所得水準の幅が拡大される。つまり、より多くの中低所得層が低税率の恩恵を受けることになった。なお、後述する基礎控除額の変更とともに、新しい税率テーブル(表2)に基づく税金計算は2018年10月1日から先行適用されている。

【表2】

(現行個人所得税法) 賃金・給与所得 課税所得額	(新個人所得税法) 総合所得 課税所得額*	税率
~1,500元までの部分	~3,000元までの部分	3%
1,500超~4,500元までの部分	3,000元超~12,000元までの部分	10%
4,500超~9,000元までの部分	12,000元超~25,000元までの部分	20%
9,000超~35,000元までの部分	25,000元超~35,000元までの部分	25%
35,000超~55,000元までの部分	35,000元超~55,000元までの部分	30%
55,000超~80,000元までの部分	55,000元超~80,000元までの部分	35%
80,000元を超える部分	80,000元を超える部分	45%

*新個人所得税法上は年額で記載されているが、上記はこれを12で割った金額を月額として記載している。

² 11項目は以下の通り。①給与賃金所得、②個人経営者の生産経営所得、③企業事業組織に対する請負経営・リース請負経営所得、④役務報酬所得、⑤原稿料報酬所得、⑥特許使用料所得、⑦利子・株式・配当所得、⑧財産賃貸所得、⑨財産譲渡所得、⑩一時所得、⑪その他所得。

<基礎控除額は一律5,000元／月>

現行の賃金・給与所得に対する基礎控除額は引続き総合所得項目に適用される。同時に、現行の月 3,500 元の基準が5,000 元／月(60,000 元／年)に引き上げられる。また、中国国内に住所を有さず、中国国内より賃金給与所得を取得する納税義務者、および中国国内に住所を有するが中国国外より賃金・給与所得を取得する納税義務者に対する附加控除費用(1,300 元／月)が取り消された。従前、中国への日本人駐在員などは中国人よりも多い4,800元／月の基礎控除を享受することが出来たが、今後は中国人でも外国人でも一律5,000元／月の基礎控除額が適用されることになった。

現行の個人所得税法では、控除項目は主に法定の社会保険などの項目に限られている。しかし、国民待遇の改善のため、新個人所得税法では子女教育費、継続教育費、重大疾病医療費、住宅ローンの利子費用、住宅家賃や老人扶養などの専門付加控除の項目が新たに導入された。専門付加控除項目については前述の通り、専門付加控除暫定弁法の意見募集稿が事後的に公表された。当該内容によると、各項目は「表3」の定額若しくは実額の費用を控除できるとされている。

【表3】

項目	控除額	備考
1	子女教育費	年12,000元(月1,000元)の定額控除 子女一人当たりの金額、複数の子女がいれば人数分を乗じて金額を決定
2	継続教育費	①年4,800元(月400元)の定額控除 学歴継続教育が対象
		②年3,600元(月300元)の定額控除 専門技術職業資格が対象
3	重大疾病医療費	年60,000元を上限とする実額控除 納税者本人の重大疾病で発生した費用であり、15,000元超の支出が対象
4	住宅ローンの利子費用	年12,000元(月1,000元)の定額控除 1件目に購入した不動産を対象
5	住宅家賃	①年14,400元(月1,200元)の定額控除 直轄市等の都市
		②年12,000元(月1,000元)の定額控除 その他市区の戸籍人口100万人超の都市
		③年9,600元(月800元)の定額控除 その他の戸籍人口100万人以下の都市
6	高齢者扶養	年24,000元(月2,000元)の定額控除 高齢者の定義は60歳以上の被扶養者

<翌年3月～6月が確定申告期間に>

調整後の所得分類と税額算出規則に対応する形で、新たな納税申告規定が制定されることになった。まずは納税者識別番号について、中国公民身分番号を有する納税者は中国公民身分番号が納税者識別番号となる。また中国公民身分番号を有さない外国籍の納税者等は、税務機関より納税者識別番号が与えられる。

課税期間について、現行の賃金給与所得では月次税金計算が規定されていた。同時に年間所得が12万元超の個人などには年度申告の義務が課されていたが、これはあくまで月次納付税額を再度記入して提出するものであり、日本でいう確定申告とは異なるものであった。今後は、総合所得に纏められた賃金給与所得に対して、居住者個人が取得した総合所得で年次税金計算がなされる。なお非居住者個人が取得した総合所得は月次または都度税金計算することになる。

また居住者個人の総合所得について、居住者個人が取得した総合所得は、源泉徴収と確定申告を組み合わせる徴収方法が採用される。即ち、源泉徴収義務者を有する場合、源泉徴収義務者が月次または都度税金の源泉徴収と予納を行い、年度終了後に追加納税または税金還付が必要になる場合、規定に照らして確定申告を行う。確定申告は所得を取得した翌年の3月1日から6月30日までの間に行うことになる。居住者個人が源泉徴収義務者に専門付加控除の情報を提供する場合、源泉徴収義務者は月次で税金の源泉徴収する際に規定に照らして控除しなければならず、これを拒絶してはならない。

なお非居住者個人の総合所得について源泉徴収義務者を有する場合、源泉徴収義務者が月次または都度税金控除し、確定申告は行わない。源泉徴収義務者は毎月天引きした税金を翌月の15日までに国庫に納付し、税務機関へ納税申告表を提出する必要がある。

また、新個人所得税法では、納税者が国外移住のため中国戸籍を抹消する際の中国戸籍抹消前の税務清算処理の規定が追加された。

<多部門協同責任と信用情報システムの設立>

税務機関が必要とする納税関連情報の入手を確保するため、個人所得税専門付加控除暫定弁法の意見募集稿では他の政府部門に対する情報提供の協力義務規定が追加され、公安部、人民銀行、金融監督管理など関連部門は税務機関に対して納税者の身分や銀行口座情報などの確認に協力すべきであり、教育、衛生、医療保障、民生、人力資源社会保障、住宅城町建設、人民銀行、金融監督管理などの関連部門は、税務機関に対して納税者の子女教育費、継続教育費、重大疾病医療費、住宅ローンの利子費用と住宅家賃などの専門付加控除情報の提供に協力すべきとされた。

また社会信用システム構築に対する強いニーズに応えるため、関連部門が納税者、源泉徴収義務者の個人所得税法のコンプライアンス状況を信用情報システムに取り入れ、連携したインセンティブと処罰を実施をすることになる。

<個人の脱税防止規定を導入>

企業所得税法の関連規定を参照する形で、個人所得税法にも初めて脱税防止の規定が取り入れられた。具体的には、以下の状況において税務機関は合理的な方法で納税調整を行い、税金と利息を追徴する権限が付与された。

- 個人とその関連者との間の商業上の取引において独立取引原則に従わず、正当な理由がない(移転価格税制規則)
- 居住者個人が支配、あるいは居住者個人と居住者企業が共同支配し設立した実際の税負担が明らかに著しく低い 国家(地域)にある企業で、合理的な経営ニーズがなく、居住者個人に帰属すべき利潤が分配されない、あるいは減額される(国外支配法人の租税回避防止規則)
- 個人が合理的な商業目的を持たないアレンジにより適切でない税収利益を取得する(一般的租税回避防止規則)

2. 日系企業に求められる新たな管理

今回の個人所得税改革では、国民福祉に対する関心の高まり、社会的公平性の促進、所得格差の調整機能の強化および管理の強化などの理念が体现されている。これまでの個人所得税法の修正に比べ、今回は単純な基礎控除額の調整等にとどまらず、個人所得税全体の税制と徴収管理体制の再構築に重点が置かれており、その影響は広範で大きなものである。以下、中国籍個人、外国籍個人にもたらす影響をみた上で、雇用主としての企業に求められる税務管理について提示したい。

<多くの中国籍個人の税金負担は専門付加控除の導入で減少>

今回の改革は中国籍個人の税金負担を軽減するため、基礎控除額の引き上げ、専門付加控除項目の追加、低い税率の適用ランクの拡大などが導入された。この結果、中低所得者層の税金負担が顕著に減少する可能性がある。

現行の年収 12 万元以上の個人年度申告制度は、居住者個人の総合所得年度申告制度に切替わる。現行の年収 12 万元以上の個人年度申告制度は、年度収入が 12 万元を超える納税者のみに適用され、経営所得以外の課税所得は月ごとまたは都度納税し、年度申告する意義は限られている。将来の総合所得年度申告制度は幅広い納税者に適用され、居住者個人の総合所得は年次税金計算に変更され、また多様な総合所得の収入源も含まれる上に、専門付加控除項目なども影響し、年度確定申告の必要性はさらに高まってくる。従って、将来納税者は関連する収入や控除などの各項目の情報収集および文書データの保存に留意すべきであり、年度申告の記入要求を把握し、総合所得の年度申告と確定申告を完了することになる。

同時に、専門付加控除項目には多量の個人情報を含むため、当該制度がどのように税務徴収管理に運用されるか注目される。多部門協同責任と信用情報システムの構築の規定が明確にされたことから、個人収入と財産情報のシステム構築、多部門の情報データ共用の枠組みは、中国の将来の個人所得税徴収管理の重要な推進力になることが予想される。税務申告のコンプライアンス状況を個人の信用調査記録に組み込む制度構築は、納税者の税法に対する遵守度合を向上させることになるとみられている。

<外国籍個人の5年ルールは継続の見込み>

現行の実務において、中国国内に勤務している多数の外国籍個人は中国国内に住所を有していない個人とみなされる。今回の改正により、一つの納税年度において中国国内に 183 日を超えて居住する住所を有していない個人は、中国の税務上の居住者と見なされることになる。つまり、中国で勤務する当該外国籍個人は中国の税務上の居住者と認定されることとなり、個人所得税の納税義務に影響を与えることになる。

これまで、中国国内に住所を有していない個人は「5 年ルール」の適用によって、その大部分の中国国外所得は中国個人所得税が免除されてきた。つまり、中国国内に住所を有していない個人が連続 5 年以上中国国内に居住しない場合、中国国外源泉所得は中国個人所得税の申告納付を免除されている状況にある。この 5 年ルールが継続するかが一つの注目点となっている。個人所得税実施細則の意見募集稿によると、当該ルールは継続する旨規定されている。併せて、ある年に連続 30 日超の海外滞在があれば滞在期間をリセット出来ると盛り込まれている³。また、5 年ルールの適用で国外源泉所得の納税義務がないとしても、税務局に登録すべきことが同時に規定されている。登記内容の詳細は定かでないが、国外源泉所得の金額登記が必要となる場合、情報収集のための作業が必要になる。

また現行ルールでは、外国籍個人には一定の免税手当(住宅、子女教育、語学トレーニング、クリーニング、食事、ホームリーブなど)が存在する。当該措置が継続されるかも注目を集めているが、この点について個人所得税専門付加控除暫定弁法の意見募集稿では、継続的に選択して適用できる旨が規定されている。つまり、外国籍個人の控除項目は「表 3」に示した専門付加控除項目に全面的に切り替わるのではなく、自身の状況に併せて項目毎に選択することが出来る。

<源泉徴収義務者としての雇用主の負担が増加>

今回の改正により、賃金給与が総合所得に纏められ、そして居住者個人の総合所得は年次で税金計算することとなり、居住者個人の年度確定申告手続きの要求が明確にされた。しかしながら留意すべき点としては、雇用主に対する個人所得税の源泉徴収義務がなくなったわけではない点である。居住者個人が取得した賃金給与に対して引き続き、雇用主は月次または都度個人所得税の源泉徴収義務を負う。また、居住者個人が源泉徴収義務者に専門付加控除項目に係る情報を提供した場合、源泉徴収義務者は源泉徴収する際に規定通りに控除すべきであり、これを拒否することはできないと規定されている。

個人所得税専門付加控除暫定弁法の意見募集稿によると、源泉徴収義務者に伝達する専門付加控除の真实性については納税者本人が責任を負うものとされている。一方で、源泉徴収義務者は納税者からの申告内容に応じて源泉徴収計算を行うものとし、内容に虚偽がある場合は納税者に指摘すべきものと規定された。源泉徴収義務者としては従業員の専門付加控除に係る情報収集、関連資料の収集、申告計算におけるコンプライアンス義務を負うことになり、この措置は間違いなく源泉徴収義務を実行する雇用主の業務負担を重くすることになる。

<社内での内部プロセスの見直しが急務に課題に>

多数の外国籍駐在員、現地雇用の外国籍従業員、もしくは中国籍の高級管理人員を有する企業は、新しい税制下における個人所得税コンプライアンス要求を満たすために、従業員に対する追加サポートの提供が必要になるだろう。前述の毎月の源泉徴収における従業員個人の専門付加控除への対応に加え、従業員が税法に則った申告に対応出来るかにも注意を払う必要がある。例えば、従業員が年度確定申告や納税人識別番号申請のための初回税務登録手続を正確に行えるようガイダンスを行うことが必要になるだろう。また、日本からの出張者の中国滞在が 183 日を超えて中国の居住者となり中国での納税義務が生じた場合は、派遣元の日本法人への関連規定の説明、場合により納付手続きのサポートが必要となる可能性がある。また、二重課税が生じた場合にはこれをどのように排除すべきかについても十分な検討を行う必要がある。

現段階では意見募集稿となっている 2 つの法令は、パブリックコメントの募集を経て近日中に正式公布されるとみられる。意見募集稿からの変更点、その他 詳細規定の公布にも注目したい。雇用主企業としては新たなアップデートに留意しながらも、早急に現行の内部制度およびプロセスを見直した上で、上述の業務を実行するための新たな制度とプロセスの構築を検討すべきである。

³ 現行ルールでは、1 納税年度において連続 30 日を超える出国、若しくは年間で累計 90 日を超える臨時出国があれば滞在期間をリセット出来る。個人所得税実施細則の意見募集稿では、連続 30 日超のみの規定が盛り込まれている。

税務情報

BEPS 後の中国での研究開発活動及び移転価格に関するアレンジについて — デロイト中国 Tax Analysis —

※本ニュースレターは、デロイト中国が発行したニュースレターの再掲です。
日本語訳と原文(中文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

BEPS 後の中国での研究開発活動及び移転価格に関するアレンジについて

BEPS(Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転)後の近年において、事業の動向に対応しながら税制優遇政策を享受し、かつ所属する企業グループのグローバル移転価格方針に従いながら中国における研究開発活動と知的財産権の帰属をどのようにアレンジするべきかは、中国で事業を展開する多国籍企業にとって、益々重要な課題になってきているといえる。

研究開発活動と知的財産権の帰属は、国際財務及び税務の分野において注目を集める重要な論点である。BEPS後の近年において、研究開発活動のアレンジ及び関連する知的財産権の帰属は、税務当局の移転価格調査における重点的な対象項目となっており、知的財産権のバリューチェーンにおける開発(Development)、改良(Enhancement)、維持(Maintenance)、保護(Protection)、活用機能(Exploitation)(以下「DEMPE 機能」)への寄与度は、税務当局が注目する観点の一つである。管理監督を強化する一方で、多くの国・地域は多国籍企業の技術革新を奨励するため、研究開発に関する種々の税制優遇政策を提供している。

国内生産能力の向上に伴う研究開発の需要増、及び現地での研究開発・革新活動を奨励する政府の方針の影響により、中国の研究開発に関する環境は変化しつつある。この変化により、多国籍企業の中国での研究開発に係る移転価格アレンジは、より複雑なものになると考えられる。

本ニュースレターでは、研究開発に関する中国の税制優遇政策、移転価格税制及び最近の研究開発活動の発展の状況について解説の上、多国籍企業による現地での研究開発活動及び知的財産権の帰属に関して、実行可能性のあるアレンジの分析を試みる。また、グローバルと中国の観点から見た、研究開発活動と知的財産権の帰属のアレンジに関して、多国籍企業に対し枠組みの設計に係る参考情報を提供するものである。

研究開発に関する税制優遇政策及び移転価格税制

中国政府はイノベーション及び国家戦略「中国製造 2025」を非常に重視しており、現地での研究開発活動を奨励するために、種々の税制優遇政策を公布している。主として下記のとおりである。

- **ハイテク企業:** 資格申請要件の一つとして、企業は主要製品(サービス)に関して、技術面で重要な役割を有する知的財産権を保有しなければならない。ハイテク企業資格を取得した企業は、15%の企業所得税の優遇税率の適用を受けることができる
- **技術先進型サービス企業:** 対象企業は国が定めた技術先進型サービス業務に従事しなければならない。また、オフショアサービスアウトソーシング業務に従事し、取得した収入が当年度の収入総額の 35%を下回ってはならない。技術先進型サービス企業の資格を取得した企業は、15%の企業所得税の優遇税率の適用を受けることができる
- **研究開発費用の追加控除:** 条件に合致する研究開発費用について、規定に従い、実際の発生額に加えて、その 50%を追加控除することができる。研究開発費用が無形資産を構成する場合には、その無形資産の取得価額の 150%を償却(損金算入)することができる⁴
- 加えて、中国政府は特定の業種(例:ソフトウェア・集積回路等)に従事する企業を対象に、税制優遇政策を公布している

移転価格税制に関して、中国税務当局は 2016 年と 2017 年に改正を行い、経済協力開発機構(以下「OECD」)による BEPS プロジェクトの行動 8~10 及び行動 13 に係る最新の結果を全面的に導入した。主な改正内容は関連者間取引の申告と同期資料((国家税務総局公告 2016 年第 42 号)、移転価格事前確認制度(国家税務総局公告 2016 年第 64 号)、特別納税調査調整及び相互協議手続(国家税務総局公告 2017 年第 6 号)に関する規定である。

特に無形資産について、中国税務当局は OECD の観点を考慮し、無形資産に関する収益は DEMPE 機能を担う企業に帰属すべきであると考え、現地における活用も知的財産権に関する重要な機能の一つであり、重点的に考察すべき要素であるとのスタンスを採っている。「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、

⁴ 科学技術型中小企業向けの追加控除比率は、既に 50%から 75%に引き上げられている。2018 年 7 月に開かれた國務院常務会議で、追加控除比率 75%の適用対象を、全ての企業に拡大することが決定された。

中国国家税務総局(以下「SAT」)は、多国籍企業の無形資産に係る地域性特殊要因と現地企業の貢献を、改めて強調した。2017 版マニュアルの国別実務の章(パラグラフ D.2.4.5.3 を参照)において、SAT は海外から受けた技術許諾に対してロイヤルティーが長期間支払われる例を挙げ、その技術許諾の価値は減価する可能性があるため、減価の状況に応じて、ロイヤルティー料率も調整すべきであると指摘している。また、SAT は現地企業がその他のグループ内企業と共同で無形資産を開発した場合、その無形資産について、利益の配分に参加する権利を有するべきであると指摘した。

中国における研究開発活動

これまで、多国籍企業は、中国における研究開発活動を委託研究開発の形式で展開し、その活動から生まれる知的財産の法的所有権と経済的所有権は全て国外企業に帰属させるアレンジが一般的であった。その原因の一端として、中国で展開する研究開発活動の大半は重要性が比較的 low、かつ国外企業による厳しい指導と監督の下で行われるものが多かった。しかしながら、近年行われた企業・業界調査によると、多国籍企業の中国における研究開発活動はパリエティに富むようになり、一部の事例において、単純な委託研究開発の範疇を超えるような研究開発活動が現地で行われる様になっている事例も見受けられる。

また、近年、多国籍企業はグローバルにおける研究開発機能を一箇所に集中せず分散させることで、現地市場の需要に対応しようとする様なアレンジも増えてきている。具体的には、各地域(例:中国)の研究開発チームは「多国籍企業本社からの指示に依存する」従来の方法とは異なり、プロジェクトの発足や意思決定について、一定の裁量権を持つようになっている。将来、中国の研究開発チームはその他の地域又はグループ本社の研究開発チームとアイデアの交換を行い、互いの成長を促進するようなケースが増えることも想定される。その場合、多国籍企業は DEMPE 機能を一つの法的主体に集約させることは難しく、また、中国の研究開発チームの成果が、グループ内のその他の関連者に利益をもたらす可能性もある。

多くの多国籍企業は明確な移転価格方針を構築するため、知的財産権の帰属について、一般的に集中型の枠組み設計を好んでいるが、事業上、現地において従来よりも大きな自主研究開発機能が求められる場合、グループ内の財務・税務部門からの要望で研究開発部門の業務プロセスに大きな変更が加えられるのは現実的とはいえない。したがって多国籍企業は、研究開発活動について実行可能性のある別のアレンジを模索し、グループ全体の知的財産権に係る方針と移転価格方針、現地研究開発活動に対するインセンティブに係る方針と実際の業務需要との間で、バランスを取る必要がある。以下では、「実行可能性のあるアレンジ」について考察する。

研究開発及び知的財産権の帰属に関する実行可能性のある枠組みの設計

オプション 1: 委託研究開発及び技術許諾

一般的なアレンジとして、中国の研究開発チームが知的財産権を保有する国外企業と研究開発契約を締結することで委託研究開発サービスを提供し、発生するコストに利益率をマークアップした価格で、国外企業にサービス費を請求する。知的財産権を保有する国外企業はグループ事業の運営会社(中国企業を含む)に知的財産の使用許諾を供与し、対価としてロイヤルティーなどを請求する。

知的財産権を集中管理するモデルではごく一般的なアレンジであるが、BEPS 後において一部の多国籍企業は、このアレンジが長期的に持続可能であるかについて、疑念を有しているようである。特に現地企業が重要な研究開発機能を担い、かつ無形資産の価値創出に実質的に寄与している場合において、このアレンジでは大きな移転価格リスクが発生する。中国税務当局は、多国籍企業の移転価格方針の合理性を評価する際、特に多国籍企業全体のバリューチェーン及び研究開発アレンジに注目している。調査を通じ、現地企業が知的財産権に関わる重要な機能を担うと判明した場合、中国税務当局は、現地企業こそ現地で開発された知的財産の経済的所有者であるものとして、委託研究開発の契約内容と実際の状況は合致しないと判断するかもしれない。潜在的な移転価格リスクをもたらす可能性がある。

したがって、国外企業が実質的な DEMPE 機能を担い、かつ中国の研究開発プロジェクトに関連するリスクを負う場合に限り、前述の委託研究開発アレンジは依然として実施可能性及び持続可能性を有するものと考えられる。また、多国籍企業が委託研究開発の価格設定ポリシーを策定し、関連するベンチマーク分析を行う際には、地域性特殊要因(例:中国税務当局が注目しているコストセービング等)による影響も、考慮すべきである。

なお、特筆すべき点として、上述の委託研究開発アレンジの下では、現地企業は現地で開発された知的財産の所有権を有しないため、中国におけるハイテク企業認定の要件を充足しない。ただし、サービス型企业であれば、要件を満たした場合、技術先進型サービス企業の資格認定を受け、税制優遇政策の適用を受ける事ができる。

一定の状況下において、多国籍企業が中国で DEMPE 機能を担い、かつ知的財産の開発に実質的な貢献をする一方で、知的財産権のグローバル集中管理モデルの運用を志向する場合には、現地で開発された知的財産の価値を評価した上で、グループ内の国外企業に譲渡する方法が考えられる。その場合、委託研究開発アレンジと同様に、中国現地企業がハイテク企業の申請要件を満たすことは難しい。

オプション 2: 所有権の一部現地保有(クロスライセンス)

研究開発活動に従事する多国籍企業の中国子会社が、ハイテク企業認定管理弁法において定められた要件を満たす場合には、ハイテク企業資格認定を受け、税制優遇政策を享受する事ができる。留意点として、現行のハイテク企業認定管理弁法の規定により、中国企業は「その主要製品(サービス)に関して重要な効果を発揮する知的財産権」の保有が求められる(詳細については、国科発火[2016] 32 号を参照)。もし多国籍企業が上述の「重要な効果を発揮する知的財産権」を国外で集中管理するモデルの運用を志向する場合、ハイテク企業認定管理弁法の規定により、中国子会社はハイテク企業資格の認定を受ける事ができない可能性がある。

移転価格税制の観点から見れば、多国籍企業の中国子会社は通常、グループの重要な知的財産権を保有しないため、グループ全体のサプライチェーンにおいて基礎的な機能を担う者と位置付けられ、基礎利益のみを獲得する。ハイテク企業認定管理弁法における「重要な効果を発揮する知的財産権の保有」に関する要件とグループの移転価格方針の両方に対応するため、一部の多国籍企業は、グループの知的財産権を下記のように階層分けし整理している。

- 階層 1: 基礎技術。通常、グループの知的財産権保有者によって集中管理されている
- 階層 2: 階層 1 の知的財産に基づき開発した応用型の知的財産。その知的財産権は現地会社へ帰属可能

その上で、多国籍企業の中国子会社に階層 2 の知的財産権を付与すれば、階層 1 の知的財産権を保有しなくても、審査を通過し、ハイテク企業資格認定を受ける可能性がある。一方、移転価格の観点から見て、階層 2 の知的財産権の生む経済的利益は階層 1 の知的財産権を大きく下回ることが、現地企業が基礎利益のみを獲得するアレンジの根拠となっている。その場合、現地企業は階層 1 の知的財産権の使用許諾を受ける対価として、国外にロイヤルティを支払う必要が生じる可能性がある。

事実として証明できれば、上述のアレンジは、ハイテク企業向け税制優遇措置を享受すると同時に、グループによる知的財産権の集中管理モデルと移転価格方針の両方に対応できる方法となる可能性がある。ただし、留意点としては、中国の税務当局は、実務上はハイテク企業資格を持つ中国企業及び所属する多国籍企業グループの移転価格方針に注目しており、移転価格調査を実施した場合、通常、ハイテク企業には基礎利益以上の利益水準を要求する。したがって、関係する中国現地企業は十分なサポート資料を準備し、その利益水準の合理性を証明する必要がある。

また、事業のグローバル化を踏まえ、多国籍企業は研究開発成果が課税管轄区域を超えて影響を及ぼす可能性について、留意する必要がある。例えば、A 国企業のある研究開発成果が B 国企業の業務に応用される可能性があり、その逆も想定される。つまり、中国現地企業は自身の保有する知的財産権に関する使用許諾をグループ内の国外関連者に付与する一方で、国外関連者の研究開発で生まれた知的財産権に関する使用許諾を受ける可能性があり、その場合、グループ内における知的財産権のクロスライセンスが発生する。その結果、各関連会社の間で知的財産権に関する複雑なクロスライセンス契約を締結する必要が生じる可能性があり、それに伴う源泉所得税及び流通税に係る影響についても、考慮しなければならない。ハイテク企業資格認定を受けることで、現地における知的財産権の保有を示唆し、グループ全体の移転価格方針の複雑化につながる可能性があるため、現地で研究開発活動を行っているにもかかわらず、ハイテク企業向けの税制優遇措置の適用については、積極的な態度を示さない多国籍企業も少なくないと思われる。

オプション 3: 費用分担契約(Cost Sharing Arrangement: CSA)

中国国家税務総局は 2009 年に「特別納税調整実施弁法(試行)」(国税発[2009]2 号)を公布し、コストシェアリングに関して詳細に規定した。OECD による BEPS 行動の成果に基づく更新はまだ行われていないが、この論点に対する税務当局の基本的な考え方については、最近公布されたその他の移転価格規定を参照することにより、考察できる。

OECD、米国及び中国の費用分担契約に関する規定の主要点は、下表のとおりである。

	OECD による多国籍企業及び 税務当局のための移転価格 ガイドライン(2017)	米国内国歳入法 (2011 ^{注1})	中華人民共和国企業所得税 法(2009 ^{注2} 、及び近年の改 正内容)
適用範囲	知的財産権、有形資産及びサ ービスの開発、生産又は取得 (ガイドラインは主として無形資 産について規定している)	知的財産権の開発	知的財産権の開発及びグル ープ内のサービス(グループ 集中調達とグループ集中マ ーケティングを含む)
当事者間にお ける知的財産 権の収益配分	主として DEMPE 機能を担い、 リスクを管理・コントロールする 当事者に帰属する	知的財産権に関する機能 について、具体的なガイダ ンスはない	OCED 移転価格ガイドライン の規定と類似する
当事者の寄与 度に対する評 価の基準	寄与価値に準拠 限定的な状況にのみ、寄与コス トに準拠	寄与コストに準拠	OCED 移転価格ガイドライン の規定と類似する。バリュー チェーンにおける地域性特殊 要因の貢献に注目することが 予想される

注 1: 2011 年における公布された費用分担契約の関連法規に依拠する

注 2: 2009 年に公布された「特別納税調整実施弁法(試行)」に依拠する

費用分担契約の採用を検討するグループにおいて、現地で開発された知的財産は、中国企業と国外関連者が費用分担契約を締結することでその所有権を共同保有とし、基礎的な知的財産についてはグループに帰属するようなアレンジを採る可能性が高い。費用分担契約に参加する当事者は予測収益に基づき、知的財産権の開発コストを分担する。例えば、知的財産権の中国事業における独占的使用権と受益権は中国企業に帰属し、国外事業における使用権と受益権は国外の関連会社に帰属する。

費用分担契約を用いた枠組みの設計では、基礎的な知的財産権のグループ集中管理を実現する一方で、中国企業が基礎的な知的財産権に基づき費用を分担した部分の現地研究開発活動を展開できるため、多国籍企業の研究開発アレンジにある程度の柔軟性を持たせることができる。また、中国企業と国外関連者は予測収益に基づき、自身の分担する研究開発コストを定期的に(例: 年一回)調整できるため、複雑なクロスライセンスアレンジを避けることもできる。

ただし、米国等とは異なり、中国は費用分担契約に関する詳細なガイダンスを公布していないため、実務では大きな不確実性が存在し、関連する流通税、源泉所得税及び租税条約対応などの税務上の論点については、引き続き明確化及び規範化が期待される。企業は費用分担契約の締結について税務当局に事前承認を得る必要はないが、費用分担契約書などを含む、資料の提出が要求される。また、費用分担契約を締結又は実施した企業は移転価格の関連規定に従い、毎年、費用分担契約に関する特殊事項文書を作成し、将来の税務調査に備える必要がある。

確実性の向上を図るため、多国籍企業は事前確認協議(以下「APA」)の申請を検討できるが、経営層は APA の申請を行う前に、その他多くの要素について考慮する必要があると考えられる。

上述のとおり、委託研究開発と知的財産権の帰属に関するアレンジを検討する際、費用分担契約は多国籍企業の要望に対応できる選択肢の一つと考えられる。費用分担契約に基づく移転価格方針は、税務当局に注目される可能性が高いため、合理的な経済分析を必要とするが、中国企業は現地で開発した知的財産の共同保有を通じて、研究開発関連の奨励政策(例: ハイテク企業向け税制優遇措置)の適用を受けることができる可能性がある。

結論

BEPS 後においては、多国籍企業のグローバル知的財産権ストラクチャー及び研究開発活動に対する調査の強化が予想される。中国税務当局は知的財産権に関する移転価格問題を非常に重要視しており、国家税務総局公告 2016 年第 42 号、2016 年第 64 号、2017 年第 6 号などに BEPS 勧告を取り入れている。また、中国政府はイノベーションを奨励するために様々なインセンティブ措置を打ち出しており、知的製造を目指す国家戦略「中国製造 2025」を打ち立てている。この状況を受け、中国の研究開発環境は大きく変化している。

特定の業界等において、多国籍企業による中国現地での研究開発活動が活発化している。これは知的財産権の帰属に関するアレンジにつき、多国籍企業に新たな課題をもたらしている。特に、一般的に採用されている委託研究開発アレンジを用いた知的財産権の集中管理モデルでは、研究開発インセンティブ措置の適用上は、容易ではない事が想定される。中国税務当局は、BEPS 勧告の採用や移転価格税制の改正を行っており、加えて、現地企業の DEMPE 機能への寄与度を評価し、その結果に基づく知的財産権に帰属する利益の配分に参加するよう、現地企業

に対して要求している。さらに中国では、事業上の要請に対応するための、現地での研究開発活動が増えてきているといえる。

多国籍企業が、中国における研究開発活動と知的所有権の帰属につきアレンジする際に利用できる選択肢に関して、前述のとおり分析を試みた。様々なシナリオが存在し、状況に合わせて各社の目標が設定されている以上、全ての多国籍企業に対して適した選択肢は存在しないが、費用分担契約は、特定のシナリオにおいて、研究開発インセンティブ政策を享受しながら前述の課題に対応できるため、企業の経営層にとって優れた選択肢の一つであると思われる。費用分担契約に関する中国の現行規定は、依然として明確ではないが、将来において、中国税務当局が費用分担契約アレンジに対してよりオープンになり、費用分担契約に関する管理要求を緩和することが期待される。

執筆: 有限責任監査法人トーマツ 鈴木 健夫、前川 邦夫 デロイト中国 板谷 圭一、浦野 卓矢、川島 智之騎ほか
監修: デロイトトーマツ合同会社 三浦 智志 DT弁護士法人 鄭 林根

中国業務に関する主なお問合せ先

デロイトトーマツ合同会社

本部中国室

〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
Tel: 03-6720-8341
三浦 智志 / 西村 美香

有限責任監査法人トーマツ

名古屋事務所

〒450-8530 名古屋市中村区名駅 1-1-1 JPタワー名古屋
Tel: 052-565-5511
滝川 裕介

福岡事務所

〒810-0001 福岡市中央区天神 1-4-2 エルガーラ
Tel: 092-751-0931 / Fax: 092-751-1035
只隈 洋一

デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社

〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
TEL: 03-6213-1180
北村 史郎

デロイト中国各拠点案内

上海事務所

30/F, Bund Center, 222 Yan An Road East, Shanghai, 2,00002 PRC.
Tel: +86-21-6141-8888
原井 武志 / 田嶋 大士 / 横山 真也 / 牧 直文 / 石黒 泰時
河原崎 研郎 / 大庭 隆啓 / 板谷 圭一 / 梨子本 暢貴 / 川島 智之

大連事務所

Room 1503 Senmao Building
147 Zhongshan Road, Xigang District, Dalian, 116011 PRC.
Tel: +86-411-8371-2888
依藤 啓司

広州事務所

26/F, Yuexiu Financial Tower, 28 Pearl River East Road,
Guangzhou, 510623 PRC
Tel: +86-20-8396-9228
山野辺 純一 / 前田 拓哉

蘇州事務所

Suite 908, Century Financial Tower, 1 Suhua Road,
Industrial Park, Suzhou, 215021 PRC
Tel: +86-512-6762-1238
小松 大祐

ハルビン事務所

Room 1618, Development Zone Mansion 368 Changjiang Road
Nangang District Harbin 150090, PRC
Tel: +86-451-8586-0060

成都事務所

Unit 3406, 34/F Yanlord Landmark Office Tower No. 1 Section 2,
Renmin South Road Chengdu 610016, PRC
Tel: +86 28 6210 2383

杭州事務所

Room 605, Partition A, EAC Corporate Office, 18 Jiaogong Road
Hangzhou, 310013, PRC
Tel: +86-571- 2811-1900

廈門事務所

Unit E, 26/F International Plaza, 8 Lujiang Road, Siming District
Xiamen, 361001, PRC
Tel: +86-592-2107-298

マカオ事務所

19/F The Macau Square ,Apartment H-N
43-53A Av. do. Infante D. Henrique
Macau, PRC
Tel: +853-2871-2998

大阪事務所

〒541-0042 大阪市中央区今橋 4-1-1 淀屋橋三井ビルディング
Tel: 06-4560-6031
藤川 伸貴 / 上田 博規 / 粟野 清仁

デロイトトーマツ税理士法人

東京事務所

〒100-8305 千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
Tel: 03-6213-3800
安田 和子 / 酒井 晶子

DT 弁護士法人

〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-4-1 新国際ビル
Tel: 03-6870-3300
鄭 林根

北京事務所

8/F Office Tower W2, The Tower, Oriental Plaza, 1 East Chang An
Avenue, Beijing, 100738 PRC.
Tel: +86-10-8520-7788
三浦 智志 / 五十嵐 大典 / 小池 裕二 / 浦野 卓矢 / 三好 高志 /
降矢 直人

天津事務所

45/F Metropolitan Tower, 183 Nanjing Road, Heping District
Tianjin 300051 PRC.
Tel: +86-22-2320-6688
網永 敦 / 竹田 剛

深セン事務所

13/F China Resources Building, 5001 Shennan Road East,
Shenzhen, 518010 PRC.
Tel: +86-755-8246-3255
矢川 浩章

香港事務所

35/F One Pacific Place, 88 Queensway, Hong Kong
Tel: +852-2852-1600
松山 明広 / 齋藤 啓太郎 / 福田 素裕

瀋陽事務所

Unit 3605-3606, Forum 66 Office Tower 1 No. 1-1 Qingnian Avenue
Shenhe District Shenyang, PRC
Tel: + 86 (024) 6785 4068

済南事務所

Unit 1018, 10/F, Tower A, Citic Plaza, 150 Luo Yuan Street,
Jinan 250011, PRC
Tel: +86-531-8518-1058

重慶事務所

Room 10-12, 13/F International Trade Center Chongqing
38 Qing Nian Road ,Yu Zhong District ,Chongqing 400010 PRC
Tel: +86-23-6310- 6206

南京事務所

Room B, 11th Floor Golden Eagle Plaza
89 Hanzhong Road Nanjing 210029, PRC
Tel: + 86-25-5790 -8880

武漢事務所

Unit 2, 38/F New World International Trade Tower
568 Jianshe Avenue, Wuhan, 430022, PRC
Tel: + 86-27-8526-6618

発行人

デロイトトーマツ 中国サービス グループ
〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
E-mail chugoku@tohatsu.co.jp

デロイトトーマツ 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であるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツ 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、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、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。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、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て、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。Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitter もご覧ください。

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指します。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。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about 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。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2018. For information, contact Deloitte Tohmatsu LLC