



## 中国税務機関のロイヤリティに対する調査強化

### 本稿要旨

- ロイヤリティの二重払い、未使用支払い、技術的秘密期限を過ぎたロイヤリティ支払いなど、合理性にかけるロイヤリティの支払いによる利益移転に対し、税務機関の注目が高まっている。

### 背景

中国の税務機関は、「大企業の税務コンプライアンスを促進」という文書をウェブサイト上で公表し、大企業と国際租税徴収管理の実務上の租税リスクについて総括した。その中で、特に注意すべきは、ロイヤリティを利益移転の手段として用いてはならないこととした。

当該文書によると、国内企業が生産経営の中で、国外企業の技術やブランドを利用し、対価として国外企業にロイヤリティを支払うことは一般に行われている。しかし実際には、二重払い、未使用支払い、技術的秘密期限を過ぎたロイヤリティ支払いなど、合理性にかけるロイヤリティの支払いが利益移転の手段となっている場合があり、税務機関が納税調整することになる。具体的には、以下のような事例がある。

#### 1. 二重払いのロイヤリティ

関連者から重要部品などの資産を購入する時、技術の対価がすでに資産価格に含まれているにも関わらず、別途関連者にロイヤリティを支払う場合、ロイヤリティの二重払いになる。

#### 2. 秘密保持期限を過ぎた技術に支払うロイヤリティ

技術が同業企業に広く取得され、利用されるようになり、専有技術としての価値がなくなっても、国外関連者にロイヤリティを支払い続ける。

### 3. 生産企業が関連販売企業向けに販売する製品に対し支払うロイヤリティ

生産企業が、生産したすべての製品を親会社が指定した関連販売会社に販売し、非関連の第三者企業に販売しない場合、技術やブランドが生産過程に実質的利益をもたらさないにもかかわらず、生産企業がロイヤリティを支払う。

#### KPMG中国の所見

外商投資企業および外国企業は、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られた。このため、実質税負担は約10~15%と、全体として国内企業に比べて低く、源泉徴収税率や営業税率と大差なかった。したがって、中国の税収という観点から見れば、ロイヤリティの支払いは企業の実質税負担に大きな影響がなかった。

しかし、2008年の中国所得税法の「両法合併」によって、外商投資企業、外国企業および国内企業の法定企業所得税率が25%に統一された。税金優遇政策の過渡処置を受ける一部の外商投資企業と外国企業の税率は、2011年には24%になり、2012年から法定の25%の税率で納税することになった。その結果、企業所得税、源泉徴収税および営業税の差が大きくなり、タックスプランニングの余地も拡大した。このような背景の下、ロイヤリティ調査が、移転価格調査の焦点の一つになりつつある。このため、多国籍企業はロイヤリティ政策の策定、実行にあたり、以下のような点に特に注意すべきである。

#### 合理的なロイヤリティ政策の策定

##### 1. ロイヤリティ支払いの必要性

ロイヤリティ支払いの必要性の観点から、税務機関はその取引が企業に実質的利益をもたらすかに関心をおく。

##### 2. 合理的なロイヤリティ計算

ロイヤリティ計算の合理性の観点では、ロイヤリティ政策は独立企業間原則に一致しなければならない。また、企業のロイヤリティ支払い後の利益水準が、その機能とリスクにふさわしい水準であるかも重要な判断基準の一つである。

したがって、企業は、特に完全な開発機能や販売機能を果たさない場合、ロイヤリティ政策自体の合理性を確保すると同時に、ロイヤリティ支払い後の利益水準がその機能リスクに見合った水準に達するかに注意し、ロイヤリティ政策の実行をモニタリングすることで、リスクを最大限に回避することをお勧めする。

##### 3. 安定的なロイヤリティ政策の実行

実務上、一部にロイヤリティ支払い率が利益水準に従って変動する企業が見られる。契約にそのような規定がなく、取引実態と計算根拠にも変化がないのならば、ロイヤリティ政策の一貫性を維持するべきであり、その時々に応じて決めるというようなやり方はするべきではない。また、利益に紐付けたロイヤリティ政策は、実行に困難が伴う場合があるため、慎重なプランニングが必要である。ロイヤリティが輸出入品にかかる場合は、ロイヤリティに関税がかけられないよう、税関方面のプランニングにも注意しなければならない。

このほか、中国国内に複数の子会社を有する多国籍企業の場合、グループのロイヤリティ政策の策定時に、子会社間の一貫性の確保に注意し、万一、中国の税務機関がグループに対する全国一斉調査を行った場合に、税務リスクが顕在化することを回避しなければならない。

## ロイヤリティに関する説明資料の完備

税務機関は、ロイヤリティ取引を評価する時、契約書のコンプライアンスにも増して、取引の実態と合理性の審査を重視する。たとえロイヤリティ契約が規定に従い、対外経済貿易部門など関連部門の承認を得て登記されていたとしても、税務機関がロイヤリティ契約の内容と取引実態が一致しないとみなしたり、または合理的でないと判断すれば、依然としてロイヤリティの税務リスクがある。

企業がロイヤリティ契約を結ぶ際には、その合理性に関する説明資料もあわせて用意することをお勧めする。たとえば、技術使用状況、技術構成状況、技術所有状況、技術の予想利益の具体的計算、技術開発費、技術の代替性、および各関連者の機能やリスクなどの資料である。ロイヤリティ契約の締結後も、取引状況の変化に応じて、定期的に契約内容を点検し、適宜調整することをお勧めする。

## ロイヤリティ調整の救済手段

企業は、合理的なロイヤリティ政策を策定すると同時に、日常の経営の中で、ロイヤリティの合理性を説明する資料を予め準備しておくことをお勧めする。そうすれば、税務機関との交渉でロイヤリティの合理性を十分に説明することができ、調査の立件の回避につながる。

国外企業に支払うロイヤリティが税務機関に調査され、調整された場合、国際的二重課税が発生する。企業の関連者の所在国と中国の間に租税条約がある場合、企業は相互協議を通じた救済を求めることができる。しかし、「特別納税調整実施弁法(試行)」第101条に基づき、税務機関が企業に対し移転価格調整を実施した場合、企業が国外関連者に支払ったロイヤリティなどにかかる納付済み税金には、対応的調整が行われないことに注意が必要である。

## KPMGの成功経験

ロイヤリティ関連の紛争が発生した場合にはどのような解決方法がありうるのか、KPMGは以下のような成功経験がある。

1. 税務機関により、ロイヤリティ問題に対する正式調査が立件された場合、2つの対応方法が考えられる。
  - 企業の全社利益と、ロイヤリティ料率に対し、それぞれベンチマーキング分析を行い、合わせてロイヤリティ政策の合理性を説明する方法。
  - ロイヤリティの支払いを、有形資産売買などその他の関連者取引と抱き合わせ、ロイヤリティ料率を変動ないステップ方式にする方法。
2. KPMGの経験上、事前確認または紳士協定を通じて税務当局と合意する案件もある。ただし、事前確認の申請には一定の要件を満たす必要があり、申請プロセスが煩雑であり、通常1～3年程度の期間を要することに注意が必要である。一方、紳士協定の場合、プロセスが簡略化でき、時間も短縮できるが、法的保護の観点からは効果が低くなる。

事前確認と紳士協定のいずれも、移転価格調査とは異なり、企業と税務当局との信頼関係と友好的交渉を前提として、最も適切な移転価格政策を模索する方法であり、企業の経営の安定性を高め、コンプライアンス費用を低減することに寄与する。企業は、個々の状況に応じて適切な方法を選択し、合理的なロイヤリティ政策を策定することをお勧めする。ご必要があれば、KPMGは企業の状況に応じアドバイスをご提供することができます。

# Contact us – Global Transfer Pricing Services



## **Khoonming Ho**

Partner in Charge, Tax  
China and Hong Kong SAR  
Tel. +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com



## **Cheng Chi**

Partner in Charge, Transfer Pricing  
China & Hong Kong SAR  
Tel. +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

### **Northern China**



## **Irene Yan**

Partner  
Tel. +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

### **Southern China**



## **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

### **Central China**



## **Cheng Chi**

Partner in Charge, Transfer Pricing  
China & Hong Kong SAR  
Tel. +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com



## **Angie Ho**

Partner  
Tel. +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com



## **Yasuhiko Otani**

Partner  
Tel. +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com



## **Kelly Liao**

Partner  
Tel. +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com



## **Leonard Zhang**

Partner  
Tel. +86 (21) 2212 3350  
leonard.zhang@kpmg.com

### **Hong Kong**



## **Kari Pahlman**

Partner  
Asia Pacific Leader, Transfer Pricing  
Tel. +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com



## **Amy Rao**

Director  
Tel. +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com



## **John Kondos**

Partner  
Asia Pacific Regional Leader  
Financial Services - Transfer Pricing  
Tel. +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com



## **Karmen Yeung**

Partner  
Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

[kpmg.com/cn](http://kpmg.com/cn)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2011 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2011 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China 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.

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