

中国移転価格動向「6号公告」 ～ロイヤリティーおよび無形資産、 グループ内役務提供～

August 2017



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2017年1月時点で、世界79ヶ国に業務を展開し、18,000人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

多国籍企業による税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）の進展に対応すべく、国際的潮流として移転価格税制に関わる法改正が行われています。今回は、中国における最新の移転価格法令である6号公告についての3回目の解説として、ロイヤリティーおよび無形資産、グループ内役務提供について説明します。

ロイヤリティーおよび無形資産

6 号公告（特別納税調査調整および相互協議手続きに関する管理弁法（国税発〔2017〕6 号））は、国家税務総局（SAT）の無形資産に関する独自の移転価格アプローチ、すなわち地域固有の優位性や、以前発行された 16 号公告（企業の海外関連者への費用支払いに係る企業所得税の問題に関する公告（国税発〔2015〕16 号））に記載のある海外関連者へのロイヤリティーの支払いなどと、税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）行動計画 8～10 の当該部分に関わる内容を融合させたものといえます。

地域固有の優位性については前回（「中国移転価格動向「6 号公告」～移転価格算定方法・比較可能性分析」（2017 年 7 月 20 日付掲載）参照）解説しましたが、SAT は、一貫してバリューチェーンの上流ないし下流の商業活動が、移転価格ガイドラインにおいて過度に強調されてきたとの立場を取っています。SAT の見解によれば、技術的ノウハウやマーケティングなどの無形資産は、多国籍企業の中国子会社がそれぞれ製造、販売を行うことによって、その形成に寄与していると考えられます。すなわち、この考えに基づけば、中国子会社もまた無形資産の形成に貢献しており、部分的に無形資産を「所有している」といえます。このような考え方をベースとし、2015 年には 16 号公告が発行されましたが、そこでは海外関連者が無形資産価値の形成に寄与しない限り、無形資産の利用対価として海外関連者に支払われるロイヤリティーの損金算入が否定されています。

6 号公告の発効により、16 号公告は廃止されることとなりました。16 号公告の規定は修正され、6 号公告の第 30 条から第 33 条に反映されています。ここで規定されている移転価格アプローチは、ロイヤリティーの支払いと享受する経済的利益を対応させるものであり、BEPS 行動計画の内容に沿ったものです。これは実際に歓迎されるべきことといえるでしょう。

第 32 条の規定によれば、企業がロイヤリティーを受け取る、または支払う際に、ロイヤリティー額が経済的利益と整合しない場合、SAT は特別納税調査を実施、調整を行う権限があるため、最高でロイヤリティー全額に対しての調整が認められます。このようなアプローチは、経済協力開発機構（OECD）により提唱されている移転価格アプローチと一致したものとなっています。

16 号公告に規定されていたように、ロイヤリティーの支払いを全額認めないものとするのではなく、当該ロイヤリティーの支払いが享受する経済的利益と対応する限り、調整は必要ないものとされています。6 号公告は、中国国内の納税者が海外関連者からロイヤリティーを受領する際にも適用されます。

例えば、無形資産を第三者が取得し中国子会社にライセンス供与する場合、ロイヤリティーの支払いが経済的利益と整合するならば、当該ロイヤリティー支払額の損金算入が否認されることはないと考えられます。従来は、無形資産の所有者が当該無形資産の形成に貢献しておらず、単に法的所有権を保持しているにすぎない場合には、ロイヤリティー支払額の損金算入が認められないこともありました。

BEPS 行動計画 8～10 によれば、多国籍企業グループ構成企業の無形資産価値に対する貢献は、開発、改良、維持、保護、利用といった構成企業が担っている機能、利用された資産、もしくは負担するリスクなどを検討することで評価されるべきである、とされています。そして 6 号公告では、これらに加えて宣伝・広告も検討すべき機能として追加されています。ここでいう宣伝・広告は、中国税務の観点で特に強調されているものであり、中国市場における宣伝・広告や中国の消費者による商品認知の向上は、マーケティング無形資産の価値のバリュードライバーと見なすべきものとされ、地域固有の優位性を重視する中国税務当局の見解を反映しています。すなわち、中国子会社により海外ブランドの広告・宣伝が行われているならば、中国子会社が果たしているそのような機能は、移転価格分析において考慮されるべきとしています。

6 号公告第 30 条の規定によれば、単に無形資産の法的所有権を有するのみで、無形資産の価値創造に寄与していないグループ企業は、そのような無形資産の利用から生じる経済的利益の分配にあずかるべきではないとされています。このような考え方は、享受する経済的利益と整合しないロイヤリティー支払額の損金算入は否認されるべきであるとする、既に廃止された 16 号公告の精神を引き継いでいるといえます。また第 30 条は、無形資産開発のための資金を負担したのみで、無形資産の創造および利用について、関連する機能やリスクを負担していない企業は、

当該資金供給に対応するリターンのみを享受すべきと定めています。これらの条項は、BEPS 行動計画 8～10 にて推奨される方法の内容と一致しているといえます。

なお、このような考え方は以下の例にて示されています。

ケイマン諸島のある多国籍企業グループの一構成企業は、無形資産の開発のために資金を供給し、その法的所有権を有しています。上述の無形資産に関わる六つの機能（開発、改良、維持、保護、利用、宣伝・広告）は海外の親会社と中国子会社の双方において担われており、中国子会社はケイマン諸島の法人に無形資産の利用に関わるロイヤリティーの支払いを行っています。廃止された 16 号公告に基づけば、ケイマン諸島法人は上述の機能のいずれも担っていないため、当該ロイヤリティー支払額はその損金算入が認められないものとなります。一方、6 号公告に基づけば、ロイヤリティー支払額は、享受する経済的利益や、中国子会社および海外の親会社による無形資産への貢献と比較されることとなります。そして、享受する経済的利益および中国子会社による貢献を考慮した後のロイヤリティー支払額のみ、控除が認められることとなります。このような考え方に従い、ケイマン諸島法人により受領されたロイヤリティーは、当該法人と海外親会社の間で、BEPS 行動計画 8～10 にて規定されている原則に沿った形で分割されることとなります。

グループ内役務提供

16 号公告の廃止に伴い、6 号公告ではその第 7 章で、海外法人に対して支払われるグループ内役務提供料の損金算入について定めています。損金算入が認められるためには、役務の受領者が当該役務提供から経済的利益を得ることが必要となります。そして、16 号公告に規定されていた「六つの基準による受益性テスト」は、6 号公告にも継承されています。そして「六つの基準による受益性テスト」の条件を満たさない役務提供取引は、中国子会社にとって有益な役務提供であるとは見なされません。

例えば、投資者により提供される全般的な経営管理業務は、その役務の受領者に対して利益を提供しているものであるとは認定されず、支払われた役務提供料についてはその損金算入が否定されます。6 号公告では、損金算入可能な金額を決定する際に、さらに独立企業間取引原則を考慮することが要求されています。本質的に、役務提供料は、当該市場で同様なし類似の状況においてなされる役務提供に関わる費用と、同等の水準にある必要があります。計算の基礎としては「合理的な費用」もしくは「賦課費用」が採用され、独立企業間取引にて加算されるだろうマークアップについては、役務提供料の算定に当たり加味されません。結果的に、海外関連者が役務提供を外注するに際し、例えば、実際に役務提供を行う外部の外注先に対して管理、監督を行うことにより、当該関連者が追加的な経済的利益を創出しているのでないならば、外部の外注先の請求費用にマークアップを加算したものを役務提供料とするべきではないということになります。

中国における移転価格法令である「6 号公告」に関する連載の 3 回目として、本稿ではロイヤリティーおよび無形資産、グループ内役務提供について解説を行いました。次回は「6 号公告」に関する連載の 4 回目として、特別納税調査および特別納税調査につながるリスクの性質について解説を行います。



CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa
パートナー Partner
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn