



第4回 日本本社から海外子会社へのライセンス供与等に係る税務上の課題

AsiaWise会計事務所 公認会計士・税理士 高野 一弘
矢野綾佳税理士事務所 税理士 矢野 綾佳

多くの日系企業においては、日本本社にR&D組織を設置し、研究開発活動によって創出される無形資産を全て日本本社に帰属させることを原則としています。また、ブランドコントロールの中心組織についても、日本本社を中心に組織し、商標等についても日本本社に帰属させることを原則とする企業が大部分を占めています。これら特許、意匠、商標などを含む無形資産は、企業グループの事業上の優位性を形成するために極めて重要な資産であり、海外子会社も、これらの無形資産を利用しつつ事業を展開することになります。無形資産を海外子会社に使用させるにあたり、その使用料の設定を行う必要があります。無形資産の使用料の回収方法

としては、製品の対価に含める方法やロイヤリティとして別途請求する方法が考えられます。単純な製造子会社や販売子会社と日本本社との間に直接の棚卸資産取引が存在している場合は、製品対価に含めて無形資産使用対価を回収するという方法を取り得ますが、グループ内サプライチェーンが階層化、複雑化しているグループにおいては棚卸資産対価に含めることが困難となることも想定され、ロイヤリティとして別途回収する方法のみが選択肢となるケースも多く存在しています。

今回は、中国並びにインドに所在している子会社から日本本社にロイヤリティを支払う際の税務論点に焦点をあてて検討を行います。

事例

P社（日本企業）は多国籍企業（製造業）で、研究開発部署を日本本社に設置し、研究開発活動を実施しており、研究開発部門により創出される無形資産はP社に帰属させています。P社は無形資産の活用で製品化を実現させたことで国際的に注目され、競争力を高めていきました。中国とインドでの製造・販売を拡大させるように、P社は中国子会社（S1社）及びインド子会社（S2社）に工業所有権および製造ノウハウ、並びに品質基準等に係る使用権ライセンスを供与し、S1社とS2社は当該ライセンス使用の対価としてロイヤリティを支払います。なお、P社は超過収益の帰属主体となる一方、損失のリスクを負担します。S1社とS2社は一定の利益率を得ます。

このような海外子会社から受け取るロイヤリティについて、税務上および中国とインドでの実務上の取り扱いの観点からどのような点に留意する必要があるかを検討していきます。

課題 1 移転価格税制

本件の場合に、ロイヤルティ料率等の設定並びに改定について、税務上の留意事項を解説いただけますか？

1. ロイヤルティ料率等の設定・改定

ロイヤルティ料率の設定方法としては、①マーケットアプローチ、②コストアプローチ、③インカムアプローチなどの方法が考えられます。税務調査においては、適正なロイヤルティ料率は何%かをいずれかの方法で算定すること（マーケットアプローチ）に加えて、親会社P社が回収しているロイヤルティの利益率（コストアプローチ）、あるいは海外子会社の利益率が妥当かどうか（インカムアプローチ）という観点でも検証が行われます。

データベース分析等により、適正なロイヤルティ料率を設定していると主張したとしても、海外子会社の営業利益率が高すぎれば、日本本社のロイヤルティの回収漏れ、すなわち、海外子会社へ所得移転されているとして日本において移転価格課税の対象とされる可能性が懸念されます。逆に、海外子会社の利益率が低い場合は、過大なロイヤルティが徴収され、日本に所得移転しているとして、海外子会社所在地国において移転価格課税の対象とされることに繋がりがありません。

以上を踏まえ、中国、インドにおける実務対応について具体的に検討を行います。

a. 中国での取り扱い

中国では、技術の輸入として技術ライセンス契約書を、商務部門にて登記手続きを行うことによってロイヤルティ¹の支払いを実現することができます。同契約書の内容について、中国「技術輸出入契約登記管理弁法」（商務部令2009

号第3号）により作成する点に留意する必要があります。したがって、ロイヤルティの支払いや料率の妥当性について、商務部門と税務当局の見解を理解することが必要と思われます。

商務部門では、営業利益率は正常な事業活動を行っているかどうかの判定指標の一つと位置づけられていますが、ロイヤルティの支払いが認められるかどうかは、事業そのものおよびロイヤルティ取引が合理的な商業行為に則るものかどうかを重要視され、ロイヤルティ料率の設定が社会通念上相当とされるもので、実態を伴う支払いであれば、認められないリスクが限定的と考えます。また、ロイヤルティ料率の改定について、契約書の変更申請が義務付けられています。変更申請にあたり、実務上、改定に関する合理的な事由を書面にて説明するのが一般的とされます。例えば、料率の引き上げについて、新製品と新技術が従来品より著しい革新的なものがあるなどと立証できる合理的な事由が必要とされます。

一方、税務局においては、単年度の営業利益率が第三者と同じレベルにある（独立企業間利益率レンジに収まっている）のであれば、欠損でもロイヤルティの支払いは可能と考えられます。ただし、欠損であるものの、高料率とされるロイヤルティを支払う場合は、チャレンジされるリスクがあると考えます。例えば、営業利益率が低く、欠損続きの中国子会社に対して、現地に対する税収貢献が少ないことを理由に移転価格調査が入ることや、営業利益率が低いがゆえに関連者に対する販売価格の引き上げを税務局から求められることも見受けられます。ま

1 中国におけるロイヤルティの定義について、本連載の第3回目（月刊国際税務2024年8月号）で紹介済みのため、本稿では省略する。

解 説

た、ロイヤルティ料率の改定について、商務部門と同様に合理的な事由を書面で説明する必要があります。なお、合理的な事由について、例として、①申請する高いとされるロイヤルティ料率に係る技術は実態を伴う新たな技術に該当するかどうか、②本社が新技術に投入した研究開発費が増加しているかどうか、③本社の研究開発費への投入が増加する場合、新たに開発された技術が中国法人に直接的に活用されるかどうか、④新技術と旧技術との差異は何か、⑤旧技術比、新技術の優位性はどのようなものなのか、企業の事業活動により多くの利益をもたらすか、⑥ロイヤルティ料率に係る引き上げ分は本社に支払う他の費用と重複していないかなどが挙げられます。

したがって、ロイヤルティを円滑に中国から支払われるように、商務部門と税務局に対して次の対応が推奨されます。商務部門について、技術ライセンス契約書に加え、実態を伴う取引で、中国から日本への利益移転を目的とするものではないことおよびS1社にその経済的貢献度に見合う利益を留保することを強調する旨の説明文の提出や交渉が推奨されます。税務局に関しては、営業利益率の合理性、利益率低下を招いた特殊要因の有無の分析、今後見込まれる利益率の内容など、営業利益率等が合理的であることを強調する旨の説明文の提出や交渉が推奨されます。

なお、S1社は中国で軽減税率が適用されるハイテク企業に認定された場合、それに係る技術がロイヤルティに係るものとされれば、当該P社へのロイヤルティの支払いが損金不算入とされるリスクが高いことに留意する必要があります。両者は別物であることを立証できるように、書面の準備が推奨されます。

b. インドでの取り扱い

インドにおいては、2009年の外国為替管理法(FEMA)改正前はロイヤルティの料率が5%(国内販売)/8%(輸出販売)を上限と

するなどの制限があり、この制限を超えたロイヤルティ料率を設定する場合は、事前承認を取得することが求められていました。現時点においては、このようなFEMA規制は存在しておらず、FEMAの観点からは、当事者間の合意に基づき、ロイヤルティの料率を設定することが可能です。

国外の親会社にロイヤルティの支払いを行う場合は、インド移転価格税制の規定が適用されることになるため、その観点から検討、分析を行う必要があります。

インド税務当局は、インド法人の収益性を重視する傾向にありますので、インド法人のロイヤルティ支払い後の収益性には留意が必要です。言い換えると、ロイヤルティの支払いにより、インド法人の収益性が移転価格レンジを下回るようになる場合は、その免除/減額を検討することが必要です。ロイヤルティ支払い後の営業利益率の下限を定めて、その指標利益率が達成できない場合は、ロイヤルティを減額/免除するという方法も一案となります。このような可変ロイヤルティを導入する場合は、適切な契約書を締結しておくことが肝要です。事前に適切な契約書を締結しておくことで、恣意的なロイヤルティの支払い調整とみなされる可能性を引き下げることが可能となります。なお、適切な契約書を作成することは、日本での当該可変ロイヤルティの導入の合理性を主張する基礎となります。ただし、インド取引についてのみ、このような可変ロイヤルティを導入することとなり、日本本社と他国とのロイヤルティ契約にこのような条件が付されていない場合は、インドの特殊性などを追加的に補足しておくことも必要と考えられますので、この点は実際のケースに合わせて追加的にご検討ください。

ロイヤルティ料率の改訂については、改定後の料率の妥当性の検証に加えて、改定実施時期についての根拠も検討しておく必要があります。

改定後の料率については、その料率自体の合理性を主張するために、ベンチマーク分析を行

っておくことや、改定後のインド法人収益性などを分析しておくことになろうと考えられます。

改定実施時期については、なぜ、今そのような改定が必要となったのかを説明できるようにしておくことが求められます。特に、減額改定を行う場合は、過年度から「新料率」を適用することが合理的であるとの主張を受け入れることが容易に想像され、この主張を受け入れてしまうと、過年度支払いロイヤルティの一部の損金性

が否定されることに繋がります。

定期的な新製品の導入が予定されている企業の場合は、新製品から順次新たな「ロイヤルティ料率」を適用するという方法も考えられるところです。何らかの外部要因の発生を契機に、ロイヤルティ料率の変更を検討することも考えられます。具体的なケースに合わせて、背景を整理しておくことが肝要です。

課題2 ロイヤルティ課税とPE課税等

本件技術の使用許諾に伴い、P社は技術支援を実施するため出張者を中国（S1社）・インド（S2社）に派遣する予定です。その場合、税務的にはどのようなことに留意すべきでしょうか？

a. 中国での取り扱い

(ア) ロイヤルティ課税とPE課税

技術支援サービスの提供を伴うノウハウや特許権の使用許諾または譲渡について、許諾側による技術者の派遣や許諾技術の使用に関わる支援や指導などの技術サービス等の提供として授受される対価は、原則としてロイヤルティ課税とされます。ただし、派遣人員の技術支援サービスがいずれの「12か月」の期間において連続または累計で183日を超える場合など、PEの認定基準に合致する場合、当該サービス部分についてPEとして課税されることになります。ロイヤルティに該当する場合は、中国で課される10%の源泉税が日本では外国税額控除の適用対象となり、かつみなし外国税額控除の適用があります。一方、PEと認定された場合は、みなし外国税額控除の適用が受けられないだけでなく、当該PE課税が、日中租税条約が源泉地国に認めるPEに関する課税権を逸脱した課税であるとして、日本で外国税額控除の適用を否定されるリスクがあります。さらに、PE認定に伴う出張者の中国における個人所得税課税の可能性も検討する必要があります。

したがって、技術の使用許諾に伴う技術支援について、PE認定から可能な限り回避する、

あるいは中国におけるPE認定を前提に日本で外国税額控除の適用が否認されないようにするには、中国におけるPE課税の解釈を理解のうえ、出張者に係る出張日数のいずれの「12か月」の期間において連続または累計で183日を超えないようにするためのマネジメントなどの実務上の対応などが不可欠と考えます。

(イ) 増値税の取り扱い

本連載の第3回目（月刊国際税務2024年8月号）では、ロイヤルティは増値税課税取引に該当しますが、増値税免税または増値税ゼロ税率の適用も可能と紹介しました。納税者が技術譲渡、技術開発その他関連技術コンサルティング、技術サービス等を提供する場合は、増値税免税が適用されます。技術の使用許諾に伴う技術支援サービスも適用対象とされます。本件では、P社が技術の使用許諾とそれに伴う技術支援サービスを提供する側としてS1社からロイヤルティの支払いを受けることで増値税納税義務者²に該当し、免税の適用対象となります。

b. インドでの取り扱い

日本本社の技術者が技術支援を行うためにインドに派遣されインド国内で活動を行った場

解 説

合、日本本社がインド国内に恒久的施設（PE）を有していない限り、インドで課税されることはありません。本件においては、P社が、インド国内にPEを有していないことを前提としますと、課税されることにはならないことが原則です。しかしながら、日印租税条約第12条において、「技術役務の料金」については、債務者が所在している国において課税できることが定められており、その上限税率は10%と定められています。本件出張者が提供しているサービスが「技術役務の料金」に該当する場合は、日本本社のインド源泉所得に該当することになり、インド源泉徴収の対象となります。

ここで「技術役務の料金」とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払金と広義に定義されています。

本件のサービスは、技術者によるサポートであるところ「技術役務の料金」と認定される可能性は十分に高いと考えられます。「技術役務の料金」に該当することを前提とすると、S2社は、本件対価を支払う際に、10%を源泉徴収し、インド税務当局に支払うことが求められ

ることになります。P社では、外国税額として取り扱うことが可能であり、外国税額控除の適用も可能です。

なお、インド源泉所得を有する場合は、インドでの法人所得税申告が求められます。この点、P社は、インドでの法人所得税申告書の作成提出を行うことが求められますことご注意ください。なお、源泉徴収税が適切に算定され納付されている場合は、本件確定申告書の提出により、追加的に税額は発生しません。

加えて、出張者の滞在日数が長期に及びますとPE認定の可能性も生じます点にもご注意ください。

まとめ

今回は、中国法人またはインド法人による日本本社へのロイヤルティの支払いに係る税務上の課題について検討を行いました。現地での取り扱いについては、海外子会社等を取り巻くビジネス環境や政策等によって変わります。その際に改めて、紹介させていただきます。

2 実務上、外国法人が増値税納税義務者として免税等の適用対象に該当しない場合、支払う側の中国法人は源泉徴収義務者として増値税を源泉徴収することになる。