

日系企業が直面する 国際的な人材活用とその実践的課題

中国

インド

第3回 グローバルR&D組織の運用と税務上の課題

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

グローバル人材活用の具体的な事例の一つとして、国境をまたぐR&D組織の設置を行う、もしくはその検討を行う会社が増加しています。インターネットなどのウェブ技術の進歩によりリモートでのコラボレーションが容易になったことに加えて、人材不足もしくは拡大した市場ニーズに対応するためなど様々な要因が考

えられます。

これらの取組みは新しいものであり、税務的な課題については十分に検討しきれていないことも多々あらうと考えられます。今回は、国境をまたぐR&D組織の設置、その実践時の税務的な課題に焦点をあてて検討を行います。

事例

P社（日本企業）では、中国子会社（S1社）およびインド子会社（S2社）を設置して事業を展開しています。S1社、S2社ではそれぞれの組織内に研究開発部署を設置していますが、同部署は、S1社、S2社の各マネジメントの監督下で、現地規制対応などを主たる業務としていました。

現在P社では、同グループの主力製品のメジャーアップデートに向けて製品のプラットフォームの大幅な刷新を企画しています。従前は日本市場を主たるターゲットとした製品プラットフォームの企画、設計を行い、そのプラットフォームをアジアを含むグローバルに展開するというものでした。今回企画する新プラットフォームでは、製品プラットフォームの企画設計段階から日本国外の主要マーケットの状況を考慮したグローバルプラットフォームとすることを予定しています。特にアジアの重要市場である中国およびインドへの機動的な新製品投入は将来事業を描く上でも重要と考えており、これらの市場のニーズを適切に取り入れることは必須の要件と考えています。

このような要請に適切かつ効果的に対応するため、日本、中国およびインドの研究開発部門の一体運営を行い、新プラットフォームの開発を効果的かつ効率的に進めることを検討しています。

課題

今回の研究開発を進めるために、日本と中国およびインドの研究開発部門を統合し、一体運営を行うことを検討しています。一体運営を行うとはいえ、国境をまたぐ複数の法人に所属する組織をバーチャルに統合することとなるところ、法人間の研究開発委託契約を活用することを中心に検討を進めています。

なお、今回のグローバルプラットフォームの開発については、中国との研究開発は、S1社が中心となり、インドとの研究開発についてはS2社が中心となり進められる予定です。ただし、今回の研究開発プロジェクトはP社の研究開発プロジェクトと位置付けており、その研究開発コストの全額をP社が負担することを予定しています。

S1社およびS2社がP社に請求する委託研究開発費は、その他の業務委託契約と同様に、S1社およびS2社にて当該開発作業に要したコストに一定のマークアップを付した形で算定を行う予定です。加えて、P社では、本件研究開発委託は、グループ内の役務提供取引であるところ、マークアップ率については可能な限り低く抑えたいと考えています。

このような研究開発委託契約に関して、税務的にはどのような点に配慮すべきでしょうか？

1) 無形資産の形成、帰属と対価設定

研究開発活動は、価値ある無形資産を創出、形成し、将来にわたる事業の優位性、安定性の確保を行うことが主要な目的の一つとされます。価値ある無形資産の創出を目的としているため、活動が当初の予定の通りに進まない場合は、投下したコストが回収できないこととなるリスクを負うことになる反面、成功した場合は将来の超過利益の源泉となります。このような研究開発活動に関しましては、成果の帰属のあり方とコスト負担の関係性を整合的に説明できるようにしておくことが強く求められます。

本件研究開発活動に係るコスト負担に合わせ、その計画、管理、評価など研究開発に係る重要な活動をP社が日本において実施しており、P社の管理下で一定の限定的な作業をS1社/S2社に委託していると説明が可能である場合、価値ある無形資産についてはP社において創出されているとのポジションを主張することも可能と考えられます。また、価値ある無形資産が創出された場合、その改良、改善活動や

管理、保護並びに利活用などについてもP社が主体的に実施している場合には、より強くP社への帰属を主張できることになろうと考えられます。したがって、このような条件を充足することが可能な場合は、支払い対価の性質を研究成果の譲渡対価もしくはその使用料ではなく、役務提供報酬と整理することが可能となります。

しかしながら、本件では、経験豊富なS1社もしくはS2社の知見を活用した研究開発活動が想定されていることを前提とすると、上記のような無形資産の創出に関連しない役務提供であると整理することは合理性を欠くと主張されることも想定されます。すなわち、このようなケースであれば、リスクのある活動が実質的にS1社もしくはS2社により遂行、管理、監督されていることとなります。このような場合、研究開発活動により創出される価値ある無形資産は、一旦S1社/S2社に帰属する形で創出され、その後、P社に移管していると考えことに合理性が認められる可能性があります¹。このような考え方に基づくと、P社が支払う委託研究開発費の性質は、無形資産の譲渡対価（もしくは

1 DEMPE分析により詳細な分析を行うことが推奨されます。

解 説

はその使用料)と整理されることになります。

本ケースでは、想定されておりませんが、P社およびS1社、S2社との共同研究開発という点を考慮して、成果についても共有を行うということも考えられます。共有を行う場合には、将来予想便益その他様々な要件を検討の上、コスト、並びに将来収益の配分を行うこと、さらにはその内容についての詳細な文書化が求められます。成果の共有を行う場合には、税務的な論点も加味した形で、実行可能性を十分に検証することが求められることになる点、ご留意下さい。

以上を踏まえ、親会社P社が支払うことになる委託研究開発費の性質を役務提供対価であると整理する場合は、通常の役務提供取引としてコストプラス方式での対価設定が合理的と考えられます。しかしながら、無形資産の譲渡対価であると整理する場合は単にコストプラス方式での対価設定が妥当であると主張できないことも考えられます。以下、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

本件研究開発はサービス契約として締結され、その過程で知的財産権(著作権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、これらの権利を取得し、または登録等を出願する権利、その他のノウハウおよび技術情報等を含む著作権)および成果物に含まれる知的財産権が生じ、かつS1社に帰属し、P社に譲渡または使用許諾しない場合、S1社にとっては、役務提供取引となり、中国法人は、その対価を収益として適切に認識することで税務処理は完結することになります。

しかしながら、本件研究開発委託取引においては、S1社が実質的な研究開発活動を行って

いるとの認定のもと、研究開発委託契約として締結され、かつ本件研究開発の過程で生じる知的財産権(著作権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、これらの権利を取得し、または登録等を出願する権利、その他のノウハウおよび技術情報等を含む著作権)および成果物に含まれる知的財産権は、P社に帰属するという前提であれば、S1への支払金を知的財産権の使用料と認定することも考えられます。

ロイヤルティに該当する場合、価格の算定はもちろん、増値税²の取り扱いにも留意する必要があります。

(ア) 中国におけるロイヤルティの定義

日中租税条約12条により、ロイヤルティとは、文学上、美術上もしくは学術上の著作物(映画フィルムおよびラジオ放送用またはテレビジョン放送用のフィルムまたはテープを含む)の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式もしくは秘密工程の使用もしくは使用の権利の対価として、産業上、商業上もしくは学術上の設備の使用もしくは使用の権利の対価として、または産業上、商業上もしくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払をいうと規定されます。

また、上記租税条約に定める産業上、商業上もしくは学術上の経験に関する情報の解釈について、国税函[2009]507号では、ある製品の製造または工程において公開されたことがなく、専門的技術が付く情報または資料のことで解されます。さらに、専門技術に係るロイヤルティについて、技術許諾側は、未公開の技術を他方に使用許諾しますが、譲受側の当該技術の実施には自ら関与せず、かつ実施結果にも責任を負わないとされます。技術の範囲について、通常、すでに存在する技術を指しますが、譲受側の要望に応じて研究開発され、使用も許諾さ

2 日本の消費税に相当する中国の間接税(付加価値税)。

れ、かつ契約書に秘密保持条項を伴う使用に制限がかかる技術も含まれるとされます。なお、サービス契約において、役務提供側が専門的な知識と技術を駆使しますが、当該技術等を譲渡または使用許諾しない場合、役務提供による対価はロイヤルティに該当しません。ただし、役務提供側が提供する役務の成果は租税条約に定めるロイヤルティの定義に合致し、かつ役務提供側が当該成果の所有権を有し、使用権のみが役務受領側に帰属する場合、ロイヤルティとして認識するとされます。

なお、専門技術の譲渡または使用許諾においては、技術許諾側が当該技術の使用に関する指導を行い、かつ技術指導料を請求する場合、単独で請求する場合でもロイヤルティに含めて請求する場合でも、いずれもロイヤルティとみなし、租税条約のロイヤルティ条項が適用されます。ただし、技術指導にあたる者のサービスがPEに該当する場合、当該技術指導に係る所得は租税条約に定める事業所得が適用されます。

また、ここでの研究開発の過程で生じた知的財産権および成果物に含まれる知的財産権等の無形資産の解釈について、中国の法律に照らし合わせて定義されているものになります。さらに前述のサービス契約において、専門的な知識と技術を駆使する役務提供側が当該技術等を譲渡または使用許諾しない場合、役務提供による対価はロイヤルティに該当しません。したがって、本件中国子会社S1社が日本親会社P社から委託される研究開発について、その過程で中国法に定める無形資産の定義に合致した無形資産を形成し、かつ当該無形資産を役務受領側のP社に譲渡または使用許諾しない場合、役務提供取引に該当します。一方、当該無形資産をP社に譲渡し、あるいは使用許諾する場合、中国では当該研究開発受託がロイヤルティに該当することが考えられます。

〈無形資産の解釈が異なる場合〉

ただし、実務上、中国と日本における無形資産の解釈が異なる場合、所得の区分を検討する必要があります。例えば、S1社が研究開発活動により創出される無形資産は、P社に譲渡し、あるいは使用許諾するとサービス契約書に明記されていないものの、日本では取引の実態から、当該無形資産が実質的に一旦S1社に帰属する形で創出され、その後、P社に移管していると考えられる可能性があります。この場合、中国では研究開発といえども単なる役務提供による対価にすぎません。

他方、日本当局が無形資産と扱う場合、本件委託開発費は無形資産の譲渡対価に該当することになります。つまり、日本では支払い時に源泉徴収が求められることになりますが、中国側では、当該役務提供による対価を売上に計上し、25%の企業所得税³が課されることから、無形資産の対価と認めていないため、日本側に源泉徴収を行う権限はなく、その源泉徴収が誤った処理と主張します。言い換えると、日本でも源泉徴収が求められる場合、二重課税になりますが、日中両国における所得の区分が違ふことで同一所得に対して2つの国で課税されるという税務上の二重課税の定義に該当しないため、二重課税を排除するための外国税額控除の適用を受けられないことになります。特に、この場合の源泉徴収税率は20.42%と高率となりますので、コスト負担の影響も大きくなります。契約段階から慎重な検討を行なっておくことが推奨されます。

(イ) ロイヤルティに係る増値税の取り扱い その他

中国では、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です。本件では、クロスボー

3 日本の法人税に相当する税金。

解 説

ダー研究開発取引またはオフショアアウトソーシング取引に該当する場合、増値税免税あるいは増値税ゼロ税率の申請を検討することが推奨されます。

なお、増値税免税の場合は、仕入れに係る増値税額の控除はできません。一方、ゼロ税率の場合は、取引自体は課税対象としたままで、売上に係る税率をゼロとして、仕入れに係る増値税額の控除は可能となります。

また、増値税免税と増値税ゼロ税率では申請先が異なります。増値税免税適用の可否について、原則的には納税義務者（本件の場合、S1社になります）がその所在地にある省級科学技術主管部門にて申請することになります。一方、中国外人に対して完全に国外で消費される研究開発サービス、あるいはオフショアアウトソーシングサービスを提供するとして増値税ゼロ税率適用の申請は、納税義務者の所在地にある商務局になります。さらに、申請書類やプロセスなどは地域によって異なるため、当局への事前照会が必要となります。

さらに、ロイヤルティとして増値税免税または増値税ゼロ税率の申請を検討するにあたり、技術の輸出として研究開発委託契約書の詳細は、中国「技術輸出入契約登記管理弁法」(商務部令2009号第3号)により作成することに留意する必要があります。例えば、一般的な契約条項のほか、研究開発の実行可能性と信ぴょう性の裏付けとしてできる限りかかる契約書に本委託研究開発内容を詳細に明記する（研究と技術開発の目標、内容、方法および戦略、ないしかかる知的財産権の詳細など）ことが推奨されます。

なお、役務提供による対価は、役務の提供側または受領側のいずれかが中国に本店所在地あるいは住所または居所がある場合、増値税課税取引に該当します。

上述のほか、本委託研究開発に係る価格の算定について、無形資産の帰属のみならず、開発計画・意思決定、基礎研究、市場調査、商品企画、

商品開発、事務管理といった機能および研究開発リスク、市場リスク、為替リスクと考えられるリスクの分析を踏まえ、価格設定方法の検討が望ましいです。価格は合理的に算定されることを裏付けるために、算定根拠のかかる契約書への明記または別紙添付も必要と考えます。

b. インドでの取り扱い

(ア) 役務提供対価として取り扱う場合

本件委託研究開発活動に関して、その計画、承認、評価などの重要な業務については、P社が日本において実施していると整理できる場合は、S2社が実施している業務はP社からの指示、監督下の役務提供であり、生み出される無形資産については、税務上はP社に直接的に帰属すると整理することが可能と考えられます。このような整理が可能である場合は、役務提供対価については、実際のコストをベースに一定のマークアップを付すという設定方法が合理的と整理可能と考えます。

ここで留意すべき点としては、役務提供対価とした場合は、日印租税条約第12条の「技術上の役務の料金」の規定の適用をうけ、日本での源泉徴収が求められることになりかねない点です（所得税法第162条参照）。なお、日本での源泉徴収税額はインド法人において、外国税額控除を適用することが可能です。しかしながら、インド法人において、十分な国外源泉所得が存在しない場合などにより外国税額控除を利用できないことも考えられます。この場合、二重課税の発生により、税負担が増大します。このような場合は、インド法人が日本の法人税申告を実施することにより税負担を軽減することをご検討ください（法人税法第141条、138条）。

(イ) 無形資産の譲渡として取り扱う場合

本件研究活動の成果として価値ある無形資産がインドにおいて形成され、その後その無形資産が日本法人であるP社に移転していると整理

する場合、委託研究開発費は無形資産の譲渡対価としての性質を有することになります。この場合、日印租税条約においては、源泉地国課税は否定されています（日印租税条約第13条第4項）。したがって、支払い時、日本における源泉徴収は不要となりますので、中国の事案とは異なり、無形資産の譲渡と整理したとしても源泉税は重大な問題とはならないと考えられます。

しかしながら、無形資産の譲渡と整理する場合は、その対価の算定は課題となります。無形資産形成時においては、当該無形資産が生み出すであろう将来キャッシュフローを適切に見積もることが困難であり、一定の仮定のもとで評価を実施せざるを得ないところ、後続年度に税務調査が実施され、実際の収益性に基づく譲渡対価の再評価が実施され、更生処分が実行される可能性が否定できません。継続的に事業状況を取りまとめ、当初の評価額の妥当性を示す文書を作成するなど慎重に対応することが求められます。

なお、役務提供対価と整理をしていたとしても、税務当局からは無形資産の対価であるとの主張を受ける可能性は否定できません。いずれのケースにおいても、インド法人の収益性の妥当性などを主張できる適切な文書を作成することが肝要となります。

（ウ）インドGST課税

インドでは付加価値税としてGST（Goods and Service tax）が施行されています。インドGSTは付加価値税であるところ、輸出取引については免税（0％）とされています。

本件取引については、無形資産の譲渡と取り扱う場合は、輸出取引として整理可能と考えられます。ただし、具体的な特許などの知的財産が形成された場合を除いて、輸出取引であることを証明することが困難となることも想定されるところですので、契約書には適切に表記して

おくことが重要です。

他方で、役務提供取引と整理する場合は、以下の要件を充足する場合は、サービスの輸出として取り扱うことが可能です（IGST法第2条⑥）。

- ① サービスの提供者の所在地がインド国内である。
- ② サービスの受領者の所在地がインド国外である。
- ③ サービスが行われた場所がインド国外である。
- ④ サービスの提供者によって、その対価が為替換算可能な外貨で受領されている。
- ⑤ サービスの提供者と受領者が一つの法人内ではない独立した状態で存在している。

ここで③のサービスが行われた場所については、別段の規定がある場合を除いて、インド居住者からインド国外居住者にサービスが提供された場合、通常はサービス受領者の所在地（インド国外）がサービスの提供の場所とみなされます（IGST法13条②）。

インドGSTに関しましては、上記の要件を確認しつつ、免税（0％）で処理を行うという整理が合理的と考えます。仮に、本件取引が輸出免税に該当しないとされる場合は、GST納税義務者ではないP社にとっては、租税の増加を意味することになるため、GSTの取扱いを適正に分析検討を行なっておくことが必要です。

2）まとめ

今回は、中国、インドとの共同研究開発について税務上の課題について検討を行いました。この分野については、今回検討した論点以外にもさまざまな論点があります。改めて、紹介させていただく機会を設けられればと考えています。読者の皆様の事業において参考になりましたら幸いです。