



中国における税関によるロイヤリティ課税

Q 中国現地法人に貨物を輸出しており、成約価格に税関によるロイヤリティの加算課税が求められており、また自主検査も求められています。最近の中国税関によるロイヤリティ課税について、その仕組み、新しい動き及び留意点をご教示ください。

A 外国企業の中国子会社が中国税関からロイヤリティに対して関税及び輸入段階増値税の納付を求められるケースが急増しています。特に2014年以来、中国税関は成約価格へのロイヤリティの加算状況について、全土において専門的な調査を展開し、そのうち、自動車部品業界、電子部品業界を重点対象に調査を実施しました。その結果、数多くの企業が数千万ないし億単位の人民元の追納が発生し、経営・財務に影響をもたらすケースも出てきています。

1 税関によるロイヤリティに対する課税の仕組み

中国における関税価格の確定についてその法的根拠としては「税関輸出入貨物課税価格査定弁法」（税関総署第213号令。以下「査定弁法」^{注1}）があり、輸入貨物の成約価格の判定及び加算すべき費用を下記の通り規定しています（査定弁法第7条、査定弁法第11条）。

「輸入貨物の成約価格」については、「売主が当該貨物を中国国内に対し販売する際に、買主が当該貨物を輸入するため売主に対し実際に支払い、又は支払うべきであり、かつ、規定に従い調整した後の代金総額を指し、直接に支払う代金及び間接に支払う代金を含む」（査定弁法第7条）としたうえで、「成約価格を基礎として輸入貨物の課税価格を審査して確定する場合には、当該貨物につき実際に支払い、又は支払うべき価格に含まれない次に掲げる費用又は価値は、これを課税価格に算入しなければならない」（査定弁法第11条）と定めています。そのうち、加算すべきロイヤリティの条件については「買主が売主又は関係当事者に対し直接に、又は間接に支払う必要があるライセンスに係る権利の使用料^{注2}。ただし、次に掲げる事由の1つに適合するものを除く。①ライセンスに係る権利の使用料と当該貨物とに關係のないとき、②ライセンスに係る権利の使用料の支払いが、当該貨物の中国国内に対する販売に係る条件を構成しないとき」（査定弁法第11条第3号）と明確にしました。

さらに、①のロイヤリティと輸入貨物の関係性について、査定弁法は、次のように規定しています。

「ロイヤリティが特許権又はノウハウ使用権の支払いに用いられ、かつ、輸入貨物が次に掲げる事由の1つに属するとき、そのロイヤリティについては、輸入貨物と關係があるものとみなさなければならない。①特許又はノウハウを含むもの、②特許方法又はノウハウを用いて生産されたもの、③特許又はノウハウを実施するため専門的に設計され、又は製造されたもの」（査定弁法第13条1号）

実務では中国における多くの外商投資企業は、親会社と「技術移転契約」、商標権使用許諾契約など（以下「ライセンス契約」という）を締結し、対価としてロイヤリティを支払っています。また、生産活動において、親会社から原材料・部品を輸入し、その原材料・部品をもとに組み立てなどの加工を行い、中国国内外に販売を行っています。

従来、企業ではライセンス契約に基づく支払と貨物輸入契約とは無関係なものと認識し、契約の取決め・表現をあまり吟味

しておらず、上記の①や②の事由に該当してしまい、税関から、原材料・部品を輸入する際の成約価格に「ライセンス契約」で定められたロイヤリティを加算するように求められることがよくあります。さらに、親会社が中国子会社から受け取るロイヤリティはその子会社が製造する製品の製造方法を教えてあげることの対価として設計されることが多いので、③の事由が問題になる場合もしばしばあります。

なお、輸入貨物とロイヤリティの関係性について、規定上、その証明責任が輸入者である中国子会社にあることとされていますので、その関係性がないことを証明できていないため、自動車関係メーカー・家電メーカーにおいて、ロイヤリティ課税の対象となってしまうケースが多いようです。

2 ロイヤリティ課税の制度整備

査定弁法の実施の徹底に伴い、16年3月24日、税関総署は「輸出入貨物通関申告書（中国語：報関単）記入規範」（以下「記入規範」^{注3}）を改正しました。この改正で特筆すべきなのは通関申告書のフォーマットに、新たに「特殊關係の確認」、「価格への影響の確認」、「ロイヤリティ支払の確認」の3つの申告項目を追加されていたことです。

従来、税関が輸入貨物の課税価額を査定する際に、以下3つの要素を考慮しながら、貨物の課税価額を判定・確定していますが、「特殊關係」、「価格への影響」、「ロイヤリティの支払い」の状況に関しては、企業の自主申告がなければ、税関が人民銀行・外貨管理局のクロスボーダー支払システムや、国際収支申告システムにおける定期的なデータ交換を行う手段がなく、企業の支払状況を取得把握することは困難なことでした。

- ① 売り手と買い手に特殊關係が存在するか否か
- ② 売り手と買い手に存在する特殊關係が課税価格に影響を与えたか否か
- ③ 課税価格にロイヤリティ支出が含まれているか否か

記入規範の改正により、税関総署は上記の3項目を自主申告の項目として追加したので、企業は通関申告書を記入する際に、「特殊關係」などの関連情報を自主的に申告することが必要となりました。特にロイヤリティの支払いの確認についてその記入（「YES」or「NO」）を企業に求めることにより、貨物の輸入とロイヤリティの支払いがリンクされることとなり、税関が貨物の課税価格を査定する際に、これらの情報をもとに監督管理を強化することが容易となります。

なお、17年3月に税関総署が13号公告^{注4}を公布し、記入

DT 弁護士法人 ディレクター 外国弁護士 (中国律師)
鄭 林根

規範に対して更なる改正を加え、そのうち、「ロイヤリティ支払の確認」に関する記載方法の改正もありました。13号公告により、企業にロイヤリティの支払いがあり、かつ、これが貨物の輸入価格に含まれていないが、輸入貨物に関連するか否かを確認できない場合、通関申告書の「貨物に関連するロイヤリティ支払の確認」の設問に対し、「YES」と回答しなければならないことが明確化されました。

3 ロイヤリティ課税における企業の自主検査

査定弁法、記入規範などの改正及び関税調査の強化に伴い、16年4月、税関総署の指示のもとで、上海、江蘇、浙江、武漢等の地方税関は開発区などの区域を中心に、輸出入業務を行う自動車部品・電子部品の企業に対して「ロイヤリティ課税専門調査」の実施を通告するとともに、調査に入る前に、企業に対して、ロイヤリティ等の対外支払いおよび輸入貨物の納税状況を、自主的に検査し、報告書を提出するよう要請しました。自主検査とは、税関当局がその検査報告書に対して納得いくまで強くその説明・修正を求めたという情報があります。

なお、自主検査と関連して16年6月19日に国務院は「税関査察条例」^{注5}(国務院令第670号、以下、査察条例という)を改正・公表しました。査察条例では「輸出入貨物と直接に関連する企業が自発的に税関の監督・管理規定に違反したことを報告し、かつ、税関による処理を受け入れた場合、行政処罰は軽いものを選択し、行政処罰を軽減しなければならない」と定めています(査察条例第26条)。この改正により、自主管理制度(自主検査)が正式に確立され、自主検査により自主更正する納税者に対し、処罰低減などの優遇を与えることを明確にしました。

さらに、税関総署は16年9月26日付けで『「税関査察条例」実施弁法』(税関総署令第230号)を合わせて改正しました。これにより、企業の自主管理制度が細分化され、もっと実務的な運用ができるようになりました。

4 企業の留意点と対応策

前記の通り、ロイヤリティ等の税関価格調査が14年以降、強化されています。企業としては税関調査に慎重に対応し、課税リスクを軽減し、税負担などを最小化するように準備する必要があります。

① 資料準備、日常管理に留意

査定弁法、記入規範の改正などから、税関が関連取引やロイヤリティ支払についての審査に力を入れる傾向が見て取れます。特にロイヤリティの支払については、自主管理制度の導入などにより、企業の自己管理の責任が加重されています。例えば、企業がロイヤリティの申告において「NO」と回答したが、ロイヤリティと輸入貨物の間に関連性がないことを証明できない場合、虚偽申告とみなされ、通関時間の延長や価格の再査定、税金の追徴、税関の企業信用ランクの下落等、法律責任リスクに直面する可能性があります。企業は日常的な関税管理において全面的な自己検査を行い、日々の管理業務における潜在的な関税リスクを特定し、適時に補足、修正し、税関調査に備える必要が

あります。

② 内部帳簿、帳票などの資料管理の強化

査察条例では、「輸出入貨物と直接に関連する企業、組織が、健全な会計制度を確立しており、アプリケーションを通じて正確かつ漏れなく記帳、計算ができる場合、そのアプリケーションに保存されている会計記録や出力された会計記録を会計資料とみなす」(査察条例第8条)とされ、税関調査において、企業の内部帳簿、帳票などの資料管理が証明責任の面において、より重要なものとなりました。

なお、ロイヤリティ関連の契約条項、技術資料、財務数値の検証・確認、輸入状況の記録・整理により、輸入貨物がロイヤリティとの関連性について財務数値をもって税関に説明することができれば、ロイヤリティ課税リスクを軽減し、または課税金額を最小限に抑えることも考えられます。

③ 自主申告及び情報提供への協力

通常、税関が調査に入る前、既に外貨管理、商務部門、銀行などを通じて、企業の実際の取引状況、送金状況を把握しているといわれています。企業が自主申告、情報提供などにおいて、虚偽申告などがあるとみなされる場合、重い処罰を受けるリスクがあります。

なお、中国においては、企業情報公示制度の整備が積極的に進められ、税関総署も「税関企業信用管理暫定弁法」(税関総署第225号令)を公布・施行しています。従前と異なり、税関は、企業の輸出入に係る関連情報をその他の政府関連部門と共有、開示していると認識すべきです。

④ 専門機関の活用

ロイヤリティの課税は、課税条件の検証、関係性のある部分の算定、課税金額の概算など、多岐にわたる専門知識が必要となります。専門機関の起用により関税問題やリスクの特定、税関当局とのより積極的な交渉が期待できると考えられます。特に、査察条例の改正により税関査察における仲介機構の導入が明確化され、「査察対象企業が会計や税務専門機関などに委託して専門機関によりまとめた専門性を有する結論について、税関はそれを税関査察の参考にする」(査察条例第21条)とされたので、税関問題に悩まされる場合、積極的に専門機関を活用することがお勧めです。

(本記事の意見にわたる部分は筆者の私見であり、所属する組織の公式見解ではありません)

(注1) 06年3月28日に発布された税関総署令148号を改正したもので、13年12月25日発布、2014年2月1日施行。

(注2) ライセンスに係る権利の使用料については、特許またはノウハウ以外に、商標権、著作権、ディストリビューション権、販売権その他の類似する権利も含まれるが、本文では、特許またはノウハウのロイヤリティのみを説明する。

(注3) 08年8月4日「税関輸出入貨物通関申告書記入規範」(税関総署08年第52号)により改正。

(注4) 17年3月16日付で税関総署「『輸出入貨物税関申告書の記入規範』の改正に関する公告」(税関総署公告[2017]13号)〔13号公告〕

(注5) 1997年1月3日『中華人民共和国税関査察条例』の公布・施行により、税関査察制度が確立された。その後11年1月8日改正、今回は施行20年後、抜本的な改正となった。