

# 日本企業における無形資産の海外での管理とパテントボックス税制について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
西田 宏之

## はじめに

日本企業にとって厳しい経済情勢が続く中、クロスボーダーM&Aを含む海外投資による国際競争力の強化が喫緊の課題となっています。一方で、このような海外進出は、日本企業にも欧米企業並みのタックス・プランニングを可能とします。つまり、海外進出に伴い、連結グループの利益を効率的に、かつ、合理的に低税率国に配賦させることで、連結実効税率を低下させ、その結果として、中長期的なキャッシュ・フローを改善させていくというものです。基本的に、連結グループの利益は、重要な機能(例えば、開発機能、販売機能、本社機能)やそれに関するリスク、そしてその結果形成された無形資産の所在する場所により多く配賦されていきます。これまで日本企業は開発機能を日本に集約することで、日本で無形資産を形成・保有するケースが多く、当該無形資産から生ずる所得について、高税率国である日本で課税を受けていました。なお、日本には研究開発費減税があるため、研究開発を日本に集約している日系企業の実際の実効税率は、研究開発費減税の結果、図1のように、“試験研究費の税額控除等”により40%(法定税率)を下回ることが多いものの、一般に、欧米企業と比べて実効税率が高い傾向にあります。

### Contents

- ▶ はじめに
- ▶ 無形資産の海外での維持形成と連結実効税率の低下
- ▶ 無形資産を集約する場合の税務上の留意点(タックスヘイブン対策税制)
- ▶ 無形資産管理について、優遇的な税制を与えている国の紹介
- ▶ 英国パテントボックス税制の概要
- ▶ まとめ

これは、多くの欧米企業が、所得の源泉となる重要な無形資産を低税率国や優遇税制がある国に所在する海外子会社で集約・管理し、連結グループの利益の多くを低税率で課税されるプランニングを行っていることが一つの要因であると考えられ、その結果は、図1のように、“外国子会社における適用税率の差異”に表れます。しかし、日本企業が単純に無形資産を低税率国にある海外子会社に移管すると、日本のタックスヘイブン対策税制により、海外子会社の所得が日本で合算課税されるという問題が生じます。今回は、日本企業が無形資産を海外で維持形成した場合のメリット及び想定される税務上の留意点、さらに、海外の無形資産に関連する優遇税制を紹介していきます。

図1 欧米企業と日本企業の連結実効税率のイメージ

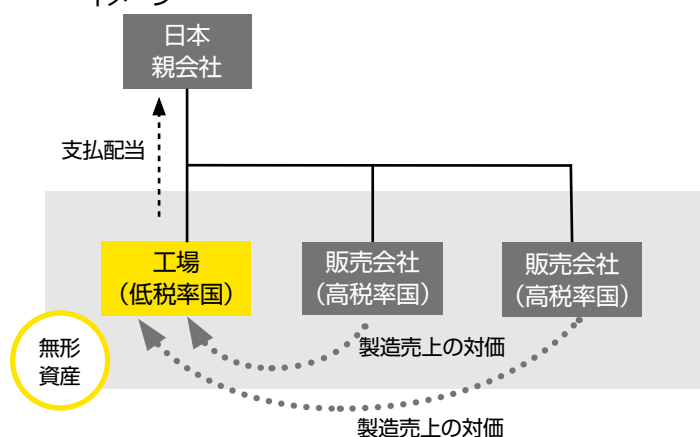
	欧米企業	日本企業
法定税率	40	40
外国子会社における適用税率の差異	△18	△1
試験研究費の税額控除等	△1	△4
実効税率	21	35

※欧米企業の法定税率として、米国の法人税(国税+地方税)を用いています。

## 無形資産の海外での維持形成と連結実効税率の低下

ここでは、日本企業が、所得の源泉となる無形資産を日本国外(低税率国)に移管または維持形成した場合の税負担(連結実効税率)を検討します。図2のケースのように、低税率国に所在する海外子会社(工場)がその有する無形資産を自己利用して製造等を行い、製造売上収入を稼得する場合、無形資産の所在する場所(低税率国)により多くの利益が配賦されます。その結果、連結グループの利益の大部分が低税率国で課税され、最終的には低税率国から日本親会社へ配当を通じて資金を還流させることになります。

図2 無形資産を低税率国で保有する場合のキャッシュ・フローのイメージ



2009年度税制改正において導入された外国子会社配当益金不算入制度により、内国法人が、発行済株式または議決権の25%以上を配当の支払義務が確定する日以前6月以上継続して直接有する外国法人からの配当については、その配当の額の95%が益金不算入とされます。そのため、低税率国の海外子会社が稼得した所得を日本親会社へ配当を通じて還流させた場合であっても、日本での課税はほぼ生じないこととなります。つまり、無形資産から生ずる所得が(日本ではなく)低税率国で課税される一方、日本へ還流した場合であっても日本ではほぼ課税されないといった状況が生まれるようになり、日本で無形資産を維持形成する場合と比較して、税負担(連結実効税率)が低下することが考えられます。ただし、海外子会社から日本への配当について外国子会社配当益金不算入の適用を受けた場合、その配当に対する外国源泉所得税は日本で外国税額控除の対象にならず、源泉税負担分のキャッシュアウトが生じる可能性があるため留意が必要です。

## 無形資産を集約する場合の税務上の留意点(タックスヘイブン対策税制)

海外での税負担が少ない場合、日本のタックスヘイブン対策税制の検討も必要となります。タックスヘイブン対策税制とは、租税負担割合が20%以下の低税率国(タックスヘイブン国)にある海外子会社の所得を日本法人の所得に合算する制度であり、海外子会社が所在地国で稼得した所得を、日本において稼得したものとみなして、日本の法人税が課税されてしまいます。ただし、海外子会社がタックスヘイブン国に所在する場合であっても、「適用除外要件」をすべて満たす場合には、合算課税の適用が除外されます。この「適用除外要件」は、所在地国に十分な事業実態があることを確認するための要件とも言えます(図3参照)。

日本企業が、所得の源泉となる無形資産を低税率国にある海外子会社に移管または維持形成する場合は、海外子会社が「適用除外要件」を充足するかどうかを検討する必要があります。そのなかでも「事業基準」が重要となってきます。「事業基準」を満たすためには「主たる事業が株式の保有、工業所有権の提供(無形資産のライセンス)等ではないこと」が必要とされているため、海外子会社が無形資産を保有し、それを単純に他者にライセンスしてロイヤルティを収受しているだけでは、「事業基準」を満たせない可能性があります。

無形資産の保有から生ずる収入(事業)は、無形資産をグループ会社や第三者にライセンスすることにより受け取る「ロイヤルティ収入」(工業所有権の提供)と、無形資産を自己使用して製造を行うことによる「製造売上収入」(製造業)に大別されます。無形資産を保有する海外子会社がタックスヘイブン対策税制の適用を避けるためには、無形資産を保有する会社と製造会社を別々にするのではなく、無形資産を持つ会社が無形資産を自己使用し、実際の製造活動を行うことで、海外子会社の主たる事業が製造業であるとして「事業基準」を満たしていくことが望ましいと考えられます。

## 無形資産管理について、優遇的な税制を与えている国の紹介

近年、特にオランダ、スイス、アイルランドを中心としたヨーロッパ諸国は、研究開発拠点の海外流出防止や高付加価値拠点の獲得を目指すため、研究開発に係る税額控除・追加損金算入制度(R&D税制)の拡充や特許権等の知的財産権(パテント)に係る収益に対する課税を低税率とする制度(パテントボックス税制)の導入を進めてきました。図4に示したオランダ、スイス、アイルランド、そして税制改正が予定されているイギリスでは、特典の内容は異なりますが、無形資産の使用については法定税率よりも低い優遇税率を与え、かつ、優遇税制の適用が広範囲にわたっていること、また、それぞれの国から日本への配当に際して源泉所得税が課せられないという点で共通しています。

図3 適用除外要件の判定フロー

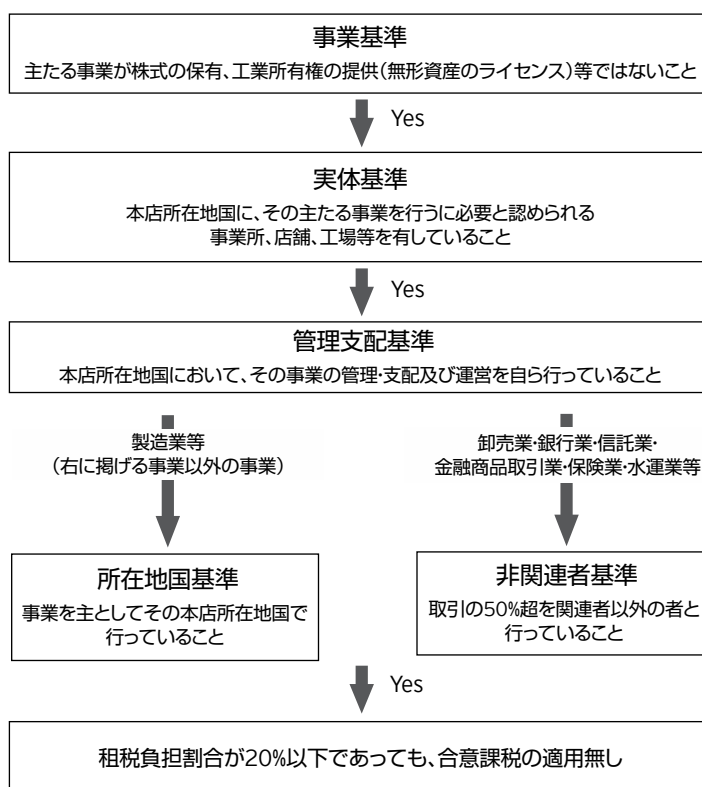


図4 無形資産に関する各国の優遇税制

	オランダ	スイス	アイルランド	イギリス
法人税率(通常)	25%	12% - 25% (地域によって異なる)	12.5% (一定の所得は25%)	26% (将来的に23%まで低下)
無形資産からの所得についての優遇税制(税率)	5%	8% - 12% (事業内容等によって異なる)	0% - 12.5% (事業内容等によって異なる)	10% (税制改正後)
優遇税制の対象所得(製造売上を含むか)	製造売上を含む			
研究開発の優遇税制	有り			
日本への配当に対する源泉所得税	無し (日本との新租税条約適用後)		無し	

(概要をまとめたものであり、詳細については別途検討が必要です)

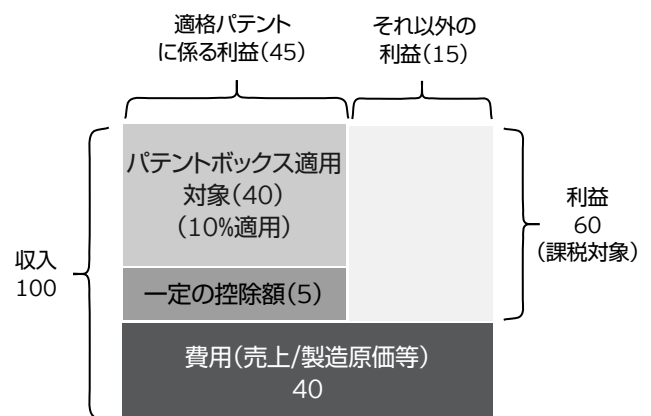
## 英国パテントボックス税制の概要

図4に示した国のなかでも、イギリスに製造設備等の重要な事業実態を有している日本企業が多いことから、イギリスで先ごろ詳細が公表されたパテントボックス税制をご紹介します。パテントボックス税制は、イギリスに無形資産や研究開発を呼び込むことを目的に導入が検討されているイギリス政府の主要な税制改正案の一つであり、現時点では10%の適用税率が想定されています。パテントボックス税制の詳細な規定については、2011年秋の法案の成立、2013年4月1日からの適用を目標に、現在も協議が行われています。なお、パテントボックス税制で特筆すべき点として、HM Treasury(英国財務省、'HMT')及びHM Revenue and Customs(英国税務当局'HMRC')が、パテントボックス税制を海外法人、特に日本の多国籍企業にとって魅力的な制度にしたいと考えている点で、現在、日本の多国籍企業もパテントボックス税制に関して意見を申し述べ、また、HMT及びHMRCとのワーキンググループに参加しています。

パテントボックス税制は、UK Intellectual Property Office('IPO')又はEuropean Patent Office('EPO')に登録されている無形資産の使用料として生ずるロイヤルティと、当該無形資産を利用して稼得した製造売上が対象となる予定です<sup>1</sup>。その他、パテントボックス税制の適用を受けるためには、無形資産構築についての能動的な関与が求められており、単に資金を融通してパテントを保有しロイヤルティを受領する法人は、パテントボックス税制の適用を受けることは出来ないと考えられます。ただし、これら能動的な関与等は日本のタックスヘイブンを対策税制の際の実態基準を満たすためにも重要ですので、パテントボックス税制適用を受けるための大きな障壁とはならないと考えられます。

製造業の場合、当期の製品売上収入(例:100)から、製造/売上原価及び販売管理費等(40)を控除した利益(60)に、製品売上(100)のうち、パテントに関連する利益(45:つまり、パテントを持つ製品に係る製造収入)を区分します。さらに、その利益の中で、厳密にはパテントの利用以外から稼得されたと考えられる利益(5:たとえば、パテントではなく、過去に醸成したと考えられる企業ブランドから生じた利益)を控除した金額(40)が、パテントボックス対象所得として、優遇税制の対象となることが想定されています。

図5 現時点で想定される制度概要(一例)



1 ただし、適用対象となるパテントには、2010年11月29日以降に商品化されたパテントのみを適用対象とする案と、基準日を設けないかわりに、全てのパテントについて当初数年間はパテントボックス税制によるメリットを制限する案があります。

# まとめ

日本企業による海外での研究開発の拡大や、クロスボーダーM&Aの結果、重要な所得の源泉といえる無形資産を日本国外で構築する機会が増加しています。また、外国子会社配当益金不算入制度の導入の結果、これら無形資産から生ずる所得について連結実効税率を大幅に低下できる機会が広がっています。今後は、日本のタックスヘイブンを対策税制の適用による合算課税に留意しつつ、イギリスを始めとした無形資産から生ずる所得に優遇税制を与える国を有効活用することを検討する必要があります。

## Contact

新日本アーント アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

西田 宏之 シニアマネージャー hiroyuki.nishida@jp.ey.com

### ■ タックスライブラリーのお知らせ

新日本アーント アンド ヤング税理士法人ウェブサイトの「タックスライブラリー」では、ニュースレター(原則毎月発行)、専門雑誌掲載記事、出版書籍などをご紹介します。

<http://www.ey.com/JP/ja/Services/Tax/Tax-Library>

### ■ メールマガジンのお知らせと登録方法

弊社では、ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

\* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーント アンド ヤング税理士法人  
コーポレート・コミュニケーション部 [tax.marketing@jp.ey.com](mailto:tax.marketing@jp.ey.com)

## Ernst & Young

### アーント・アンド・ヤングについて

アーント・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万1千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーント・アンド・ヤング」とは、アーント・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーント・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[www.ey.com](http://www.ey.com)にて紹介しています。

### 新日本アーント アンド ヤング税理士法人について

新日本アーント アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)にて紹介しています。

©2011 Ernst & Young Shinnihon Tax  
All Rights Reserved.

EY TAX SCORE CC20110905-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等ははしないください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーント アンド ヤング税理士法人を含むアーント・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。