

中国移転価格税制

《特別納税調整実施弁法 (パブリックコメント募集案)》 改正のポイント1

EY税理士法人
Ernst & Young (China) Advisory Limited
移転価格部パートナー 坂出加奈

Contents

はじめに

- I. 関連者と関連者間取引の定義
- II. 同時文書
- III. グループ内役務
- IV. コストシェアリング協議
- V. 過少資本税制
- VI. 無形資産
- VII. 地域性特殊要因

はじめに

9月17日、国家税務総局は、《特別納税調整実施弁法》(国税発[2009]2号)(以下、「2号通達」)の改正につき、16章168条にわたるパブリックコメント募集案(以下、「募集案」)を公布した。(投稿期限は2015年10月16日)2号通達は、移転価格税制、コストシェアリング協議、タックスヘイブン対策税制、過少資本税制及び一般的租税回避防止等にかかわる中国の中心的な規定である。

今回の募集案は正式に施行が決定された最終版ではなく、詳細については今後の決定を待たなければならない。ただし、国家税務総局より一般に公布された位置づけを踏まえると、抜本的な変更は期待できず、中国税務機関の国際租税に対する方針とみなすことができ、今後の対策を準備する土台として有効である。

2号通達の改正は、中国もG20メンバー国として積極的に参画してきたOECD/G20『税源侵食と利益移転』(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクト(以下、「BEPSプロジェクト」)に対応するための国内法整備の一環である。そのため、募集案が、BEPSプロジェクトにおける問題意識や議論を踏まえて作成されたことは明らかである。しかしながら、その一方で、OECD加盟国がBEPSプロジェクトに対応することを見越して、さらにこれに対峙するために、可能な範囲でBEPSプロジェクトの成果物に真っ向からは反しない表現をとりつつも、中国が課税権を守りやすい方法を模索し、また、その立場を主張しようとする条文も見られる。

i. 弊社も2016年10月16日までに国家税務総局宛てに意見を提出し、問題点を指摘した。

さらに、募集案における改正点は、BEPSプロジェクトを意識した対応のみならず、現行の2号通達の表現をより中国の現行の実務取扱いに合わせた部分も多い。税務機関にとって、これらの改正点の多くは、規定を超越した課税実務がなされたとの企業の批判をかわすことに役立つかもしれないが、その一方、企業の負担増につながりかねない。

なお、現時点において、施行日は空欄となっており、明確にされていない。中国においては、現行の2号通達が2009年1月8日に公布され、2008年1月1日から施行されたことを考慮すると、施行開始年度について油断はできない。ただし、募集案には国別報告書の義務にかかる条文が含まれており、BEPSプロジェクトアクションプラン13《移転価格文書と国別報告書の実施ガイダンス》(2015年10月5日)により、最初の国別報告書の導入時期が2016年1月1日以降に開始する事業年度とされていることを鑑みると、改正後の2号通達も2016年12月期以降から施行されると見ることが自然ではある。

本稿においては、募集案のうち、特に、日系企業に大きな影響を与える移転価格税制を中心に、改正点を紹介する。

I. 関連者と関連者間取引の定義

関連者と関連者間取引の定義については、現行の規定から大きな変更はない。形式基準の中軸となる出資比率は25%以上であり、これは現行の中国移転価格税制と変わらない。ただし、日本の50%以上よりも厳しく設定されている。そのため、日本の移転価格税制上は、関連者として認識されていない中国法人も、中国の移転価格税制上、日本法人と関連関係がある場合が生じ、原則、後述する同時文書の義務を負うことがある。

募集案での関連者の定義にかかる改正としては、資金の借入関係の比率計算が明確化されたことと、国家の持株、或いは国有資産管理部門から派遣された高級管理職、董事等の存在のみによる関係では、関連者に該当しないことが言及された点が挙げられる。

移転価格税制の対象となる関連者間取引については、募集案において、現行の2号通達にも列挙されている有形資産取引、無形資産取引、資金融通取引、役員取引に加えて、金融資産譲渡取引と持分譲渡取引が明記された。

II. 同時文書

(1) 同時文書の種類

募集案によると、同時文書は、マスターファイル、ローカルファイル、特殊事項ファイルの3つとなった。これらの同時文書は、義務条件に該当する場合、中国法人が中国税務機関向けに準備し、要請に応じて提出しなければならない。なお、国別報告書は、該当する企業の年度確定申告書に添付する別表の一部との位置づけであるが、原則、究極の親会社が日本法人である場合、中国法人が直接に中国税務機関へ提出する必要はない。

ローカルファイルが現行の同時文書に匹敵する。一方、マスターファイルについては、多国籍企業全体の情報にかかわることから、募集案においても、究極の親会社による作成が想定されており、BEPSプロジェクトを踏襲している。ただし、同時文書の義務を有する中国法人は、その中国語版を準備し、要求に応じて中国税務機関に直接に提出しなければならない。募集案第23条は「同時文書には中国語を使用しなければならない。原本資料が中国語ではない場合、中国語の翻訳文を付さなければならない」としている。

特殊事項ファイルは、マスターファイルとローカルファイルとは別途に準備を要する、個別の事項に関する同時文書である。現行の規定上も、コストシェアリング協議に関する同時文書、過少資本税制に関する同時文書はすでに要求がある。募集案により、これらに加えて、グループ内役員に関する同時文書が加えられた。

(2) マスターファイルとローカルファイルの義務の要件

今後、中国法人が作成するローカルファイルのみならず、究極の親会社が作成するマスターファイルも中国における同時文書義務の対象となる。究極の親会社の作成が基礎となるマスターファイルの取扱いについては注意を要する。今後発表される日本の税制改正によっては、日本においては究極の親会社が文書化の義務を有さない場合にも、中国法人が同時文書の義務を有し、中国税務機関に対してローカルファイルと併せて、マスターファイルの義務を果たさなければならない状況が生じうる。

募集案第18条によると、下記の企業は、マスターファイル及びローカルファイルの同時文書義務がある。これらの義務の条件は、現行の2号通達及び関連規定の主要ポイントが纏められているだけであり、条件についてのみ見れば、日系多国籍企業グループの子会社にとっての実質的な違いはほぼない。

- ▶ 関連者との売買取引の年間金額(来料加工業務については輸出入通関価格により計算)が2億人民元を超える場合

- ▶ 関連者との売買以外のその他の取引の年間金額(関連者との資金融通取引については利息の受取りと支払いにより計算)が4,000万人民元を超える場合
- ▶ 限定的な機能とリスクのみを負担し、かつ損失を計上した場合

なお、同20条により、次の企業は同時文書の義務が免除される。

- ▶ 関連者間取引が実施されている事前確認制度の範囲内にある場合
- ▶ 国内関連者とのみ関連者間取引を行う場合

金額基準である2億人民元と4,000万人民元については、現行の条件と実質的に同じである。なお、国内関連者とのみ関連者間取引を行う場合には同時文書の義務は免除される。ただし、現行の規定との整合性を踏まえると、当該2億人民元と4,000万人民元のカウントにおいては、国内関連者との取引金額も含まれる。

上記の金額基準は中国法人の関連者間取引の金額をベースとしていることから、日本において究極の親会社が文書化義務を持たない場合にも、中国において、ローカルファイルに加えて、マスターファイルが必要となる場合が生じる。

さらに、「限定的な機能とリスクを負担し、かつ損失を計上した場合」の同時文書の義務については、年間の関連者間取引の金額の多寡にかかわらず同時文書の義務が生じる。そのため、日本で究極の親会社が文書化義務を持たない場合にも、中国税務機関向けに、マスターファイルの準備をしなければならない可能性が生じやすい。確かに、2009年7月に公布された《海外関連者との取引への監督及び調査の強化についての通知》(国税函[2009]363号)(以下、「363号通達」)においても、「限定的な機能及びリスクを負担する企業が損失を計上する場合、同時資料の準備基準に達するか否かにかかわらず、損失発生年度に関する同時資料及びその他の関連資料を準備し、翌年の6月20日までに所轄税務機関に提出しなければならない」とされている。しかしながら、今後は、ローカルファイルに加えて、究極の親会社の作成するマスターファイルについても、中国税務機関に対する義務に依っていかねばならない。なお、中国法人の負担する機能とリスクが限定的か否かの判断基準は必ずしも明解ではない。そのため、その規模にかかわらず、中国法人が損失を計上する場合に備えて、その負担する機能とリスクにつき、グループとしての位置づけを事前に検討しておく必要がある。

なお、上述したとおり、中国における関連者となる出資比率は25%以上であり、日本より厳しく、募集案ではマスターファイルの義務の詳細が規定されていないことから、1つの中国法人が2つのマスターファイルの義務を負うことも生じてしまう。

(3) 同時文書の準備及び提出期限

募集案によると、マスターファイル、ローカルファイル、特殊事項ファイルのいずれの同時文書についても、関連者間取引の発生した翌年5月31日までに準備し、税務機関から要求のあった日から20日以内に提出する。

当該規定は、現行の基本的な同時文書の期限と同じである。ただし、負担する機能とリスクが限定的で損失を計上した場合や上述したコストシェアリング協議に関する同時文書については、現行の規定上、翌年の6月20日までに企業自ら所轄税務機関に提出することとされている。これらの取扱いが一律に、翌年5月末までの準備と要求があった日から20日以内の提出に統一されることとなる。

なお、上述したとおり、募集案において、マスターファイルも中国語版が要求されるが、翻訳のために特別に期限を延長できる旨の記載はない。

(4) 国別報告書の位置づけ

国別報告書の提出要求先については、募集案も、基本的に、BEPSプロジェクトアクションプラン13《移転価格同時文書及び国別報告書に関する報告書》(2015年10月5日)(以下、「BEPSプロジェクトアクションプラン13」)を踏襲している。そのため、原則、究極の親会社がその居住地の税務機関へ提出し、多国籍企業グループの子会社の居住地の税務機関は国家間の情報交換により入手することを前提として条文が構成されている。そのため、例外的な状況を除いて、日本法人を究極の親会社とする中国法人が直接に中国税務機関へ国別報告書を提出する義務はない。

募集案によると、国別報告書は、企業の年度の確定申告時の別表である《企業年度関連企業取引報告表》の一部であり、次のいずれかに該当する企業が年度の確定申告時に記入して提出する。なお、中国法人の財務年度は12月末であり、確定申告期限は翌年5月31日であることから、BEPSプロジェクトアクションプラン13の31における「財務年度の最終日から12ヶ月以内」よりも早く設定されている。

- I. 中国法人が多国籍企業グループの究極の親会社であり、かつ、グループの前年度の連結売上高が50億元を上回る場合。
- II. 中国法人の究極の親会社は中国国内に所在しないが、当該中国法人が多国籍グループにより、国別報告書の提出者として指定される場合。

ただし、BEPSプロジェクトと同様に、例外的に、究極の親会社ではない中国法人が国別報告書を中国税務機関から要求される条件が規定されている。募集案第47条によると、調査の過程において、中国税務機関は、国家間の情報交換を通じて国別報告書を入手することが実際にはできなかった場合、究極の親会社ではない中国法人に対して直接に国別報告書を要求できる。

(5) マスターファイルの記載事項

マスターファイルの記載事項の項目は、BEPSプロジェクトアクションプラン13と同じであり、組織のストラクチャー、事業概要、無形資産、グループ内資金融通活動、多国籍企業の財務状況と納税状況である。なお、財務状況と納税状況として、「グループにおいて国別報告書を準備、提出する者の名称と所在地」を記載する。

(6) ローカルファイルの記載事項

BEPSプロジェクトアクションプラン13と比べると、募集案におけるローカルファイルの記載事項には、追加記載を要するもの、記載事項が詳細に定められているもの、記載事項から外されているものがある。

BEPSプロジェクトアクションプラン13には明記されていない、追加記載を要する事項には、関連者間取引の概要説明中の「バリューチェーン分析」がある。なお、バリューチェーン分析は、現行の2号通達による同時文書の記載事項にもないものであり、中国においても新たな要求となる。

〈バリューチェーン分析〉

- ▶ グループ内の業務フロー、物流と資金の流れ(商品、役務もしくはその他取引における設計、開発、製造、マーケティングと販売、納品、決済、消費、アフター役務、最終的なリサイクル等の各段階とその関与者。
- ▶ 上記の各段階の関与者の直近年度の財務報告書(単体と連結を含む)
- ▶ グループの利益のグローバルなバリューチェーンにおける配分原則と配分結果

まず、「グローバルなバリューチェーン」の範囲は、中国法人が関与する事業のみが対象となるのか、それとも中国法人が直接に関与しない事業も含まれるのか、募集案は不明確である。ただし、いずれの範囲であっても、バリューチェーン分析の記載事項の多くは、中国法人が単独で入手し作成することができない国外関連者の情報である。

また、「配分結果」については、マスターファイルの記載事項に含まれる「グループの製品及び役務の営業収入トップ5及び営業収入総額の5%を超えるものについてのサプライチェーンと主要地域の市場状況の説明」を遥かに超える要求となる。例えば、中国法人が製品を製造し、日本親会社へ販売し、さらに日本親会社がアメリカやヨーロッパ等の販売会社へ販売する場合、日本親会社及びアメリカ、ヨーロッパの販売会社の獲得する結果的な利益の情報も必要となる。

BEPSプロジェクトを踏襲しようとするれば、中国税務機関は、日系を含む外資系多国籍企業の国別報告書とマスターファイルを、原則、中国税務機関の管轄外である究極の親会社が準備することを受け入れなければならない。そのため、中国法人に作成を要求することができ、より自国の裁量の効くローカルファイルにおいて、バリューチェーン分析を要求し、中国法人の日常的なデータからは入手し難い国外関連者の情報の入手を図っている。

企業としては、バリューチェーン分析の対応方針を決めておかなければならない。さもないと、中国法人は、自社のみでは入手することができない情報が必要とされ、かつ作成が難解で負担が大きい義務にどのように対峙すべきか窮地に陥ることとなる。さらに、国別報告書を国家間の情報交換システムに委ねるとしたBEPSプロジェクトの本来の趣旨である情報の機密性が維持できない事態にもなりかねない。

なお、当該要求の背景には、これまでの同時文書に対する中国税務機関の不満がある。多くの同時文書が中国子会社の利益水準を検証対象とした分析のみに終始しており、グループ全体のバリューチェーンにおける利益配分の分析が行われていないことが問題視されてきた。

例えば、2014年12月に発布された《事前確認制度アニュアルレポート2013年》においても、「全体のバリューチェーン、サプライチェーンの取引状況を明確に証明する十分な資料の提供」が優先受理条件の一つに新たに加えられており、中国税務機関の関心の高さが窺える。

なお、その他、募集案にBEPSプロジェクトよりも詳細が定められている事項として、関連者間取引の記述における「グループ内の持分譲渡」と「グループ内役務」が挙げられる。なお、現行の2号通達も下記ほどの詳細な要求はしていない。

グループ内の持分譲渡

- ▶ 持分譲渡の概要(デューデリジェンス調査報告、譲渡の背景、関与者、時期、価格設定方法、支払方式及び持分譲渡に影響を与えるその他の要素を含む)
- ▶ 持分譲渡の対象に関する情報(持分譲渡の地理的位置、持分取得の時期、方式、コスト、持分譲渡による収益等の情報を含む)
- ▶ 持分譲渡の対象にかかる資産評価報告

グループ内役務

- ▶ グループ内役務の概要(グループ内役務提供の内容、役務提供者と役務の受領者、役務の価格設定方式、支払い形式及び金額等を含む)
- ▶ 役務のコスト費用の算出と集計の方式

- ▶ 役務の受領者が複数いるか、役務プロジェクトが複数あり、単独でコストと費用を算出することができない場合、異なる役務の受領者或いは役務のプロジェクトとの間での明確なコスト費用の配賦基準。例えば、営業収入、営業資産、人員数、人員給与、設備の使用量、データ数、業務時間及びその他の合理的な指標等

さらに、現行の2号通達で要求がある例えば次の事項についても、BEPSプロジェクトアクションプラン13には要求されていないものの、募集案にはローカルファイルの記載事項として残されている。

- ▶ 関連者の情報のうち、直接或いは間接的に企業の持分を所有する関連者及び企業と取引を行う関連者についての法定代表者、高級管理職の構成、登録住所及び実際の経営住所、関連者となる個人の氏名、国籍、居住地等の状況、関連者の税率、享受可能な優遇措置等。
- ▶ 関連者間取引の記述と詳細のうち、決済通貨、取引条件、貿易方式等、業務プロセス、情報の流れ、物流及び資金フロー等。

また、業務及び製品別のセグメントデータについて、現行の2号通達においては売上総利益までとされているが、募集案においては費用を加味した後の利益まで要求している。

一方、BEPSプロジェクトアクションプラン13 2014年9月報告書は、「複数年度検証を実施する場合、その理由」を記載項目に挙げているが、募集案には記載がない。

III. グループ内役務

(1) グループ内役務提供にかかる特殊事項ファイルの準備義務

募集案には、グループ内役務提供にかかる特殊事項ファイルの義務の対象となる取引の定義や金額基準の記載がない。そのため、募集案によると、どの程度の規模の取引が生じれば準備しなければならないか、役務を受けた場合のみならず、役務を提供した場合にも必要となるかは不明確であり、厳密に言えば、役務の提供、受領にかかわらず、少額でもグループ内役務が存在すれば、一様に特殊事項ファイルを準備しなければならないようになってしまう。

ただし、国家税務総局が最近相次いで発布した役務に関する税務管理強化規定(2014年7月29日付け《国外への多額の費用に支払いに関する租税回避防止税務調査についての通達》(税総弁発[2014]146号)や2015年3月18日付け《企業の国外関連者への支払いに関する企業所得税の問題についての公告》(国家税務総局公告2015年第16号)(以下、「16号公告」))を鑑みると、中国税務機関の目下の関心は、国外関連者への多額の支出を伴う役務取引であることは想定できる。

16号公告においても、「企業の国外関連者への支払いについて、主管税務機関は、関連者との間で締結された契約書或いは協議書、及び取引が真実に発生し、かつ独立企業原則に則っていることを証明する関連資料の提出と届け出を要求できる」ことがすでに規定されている。

(2) グループ内役務提供にかかる特殊事項ファイルの記載事項

募集案の第83条によると、「企業は以下の特殊事項ファイルを準備、保存し、かつ、税務機関の要求に基づき提供しなければならない。

- 1) 関連する契約もしくは協議、及び役務の真実性を証明する資料。
- 2) 役務の具体的な内容、特性と展開の方式、対価の支払い形式と金額、役務の受領者の受益の状況。
- 3) 役務のコスト費用の集計と照合方式。コスト費用の集計方法、プロジェクトと金額、配賦基準、指標と比率の計算過程を含む。
- 4) 役務の価格設定方法と当該価格設定方法を選択した理由、その他の当該価格設定方法に関する状況。
- 5) 企業もしくはこれが所属する役務に非関連者との間で同様もしくは類似する役務取引が存在するか否か。存在する場合、その非関連者との間での役務取引の価格設定方式と方法について、詳細に説明すること。
- 6) 企業が所属するグループにおける役務の価格設定方法と各関連者が負担する具体的な金額。」

役務取引については、ローカルファイルにも記載事項があり、特殊ファイルと一部重複する項目もある。ただし、1)役務の真実性を証明する資料、2)役務の受領者の受益状況、3)役務の対価設定方法を選択した理由と状況、4)グループの非関連者との同類役務の状況、5)グループの各関連者が負担する具体的な金額等については、ローカルファイルでは要求されておらず、特殊事項ファイルでの記載事項となる。さらに、これらは現行の同時文書においても要求がない。募集案における追加要求である。

なお、グループ内役務提供については、2014年4月に国家税務総局が国連の租税委員会に提出した《役務費用とマネージメントフィーに関する中国国家税务总局の考え》(“State Administration of Taxation People’s Republic of China Views on Service Fees and Management Fees”)と題したレターのドラフト(以下、「国連向けレター」)においても、多国籍企業の子会社の所在地国からはグループ内役務にかかる資料の信憑性の確認が困難であることと、その全体像が把握しづらいたことが次のとおり問題として提起されている。

- ▶ グループ内役務は、棚卸資産取引と比べて、アレンジメントや形態が多様であり、関連する情報が膨大な範囲にわたる。そのため、税務機関にとって、資料の検証が困難である。また、様々な配賦要素を用いて間接請求法が用いられることが多いため、配賦基準の合理性の判断も難しい。
- ▶ 多国籍企業の多くの親会社や役務センターは国外に所在し、多くの場合、現地の企業が提供できる情報は、グループ内役務の全体のストラクチャーではなく、自社の事業に関するもののみである。そのため、他国の子会社も同様の便益を受け、同様の方法により役務費用を支払っているかが不明瞭である。

募集案におけるグループ内役務にかかる特殊事項ファイルは、これらの昨今の国家税務総局の問題意識の対応策が具現化された追加要求と言える。

(3) グループ内役務にかかる対価性の判断

グループ内役務について、株主活動、重複する活動、具体的な活動のない付随的な便益が対価性のある役務として認められないことは、中国移転価格税制もBEPSプロジェクトやOECD加盟国と同じであり、基盤となる考え方に齟齬はない。しかしながら、現行の実務運用から見ても、中国税務機関はこれらの活動の範囲をより広くとらえようとする傾向がある。特に、中国法人が一定の便益を享受していたとしても、対価性が認められない場合があることに留意を要する。

募集案80条によると、「役務の受領者が負担する機能とリスクに関係しないか、或いは役務の受領者の経営需要に合わない役務活動」については対価性が認められない。この点については、国連向けレターにおいても、「親会社による様々なアドバイザリーや法務役務はある程度、中国の製造子会社にとっても便益があるかもしれない。ただし、そのようなハイエンド役務は子会社の機能とコスト対効果の観点からすると必要とされていないかもしれない」とされている。

また、株主活動についても、募集案第80条によると、対価性のある役務とはならない株主活動には、株主会や株式発行、連結財務諸表の作成等に加えて、「投資者、グループ本部と地域本部の経営及び資本運用に関する資金調達活動、グループの意思決定、監督管理、コントロール、コンプライアンスのために実施するその他の財務、税務、人事、法務等の労務活動」が含まれる。特に、国連向けレターにおいても、「受益性のテストにあたっては、役務の受領者の観点からのみならず、提供者と受領者の双方の関連から実施すべきである。例えば、親会社が自己の戦略管理に関する役務を提供したとする。当該役務は、明確には株主活動に分類されず、また、子会社も当該役務からある程度の便益を受けるかもしれない。しかしながら、親会社はその活動により、子会社よりもさらに多くの便益を享受する場合がある。

その場合、子会社が当該役務から便益を受けていることのみを理由として親会社が子会社に役務の対価を請求することはできない」としている。

なお、中国においては、《中国企業所得税法实施条例》第49条により、「企業間で支払ったマネジメントフィーは、(課税所得の計算上、)控除してはならない。」とされている。この理由として、「役務費用に関する中国の考え(ドラフト)」において、国家税務総局は、マネジメントフィーは株主活動に該当するとしている。

その他、留意点として、募集案には、BEPSプロジェクトアクションプラン10《TPの結果と価値創出の整合性確保:その他取引》(2015年10月5日7.43—7.65)における低付加価値グループ内役務提供にかかるマークアップ率のセーフハーバーについて言及がない。

IV. コストシェアリング協議

(1) コストシェアリング協議にかかる特殊事項ファイル

コストシェアリング協議は、無形資産の共同開発、無形資産の譲り受け、或いは役務の共同提供、受領につき、成果を共同で保有、享受するために、これに対応する活動コストを負担する協議である。開発されたか譲り受けた無形資産について、参加者は、特許権使用費を支払う必要がなくなる。

コストシェアリング協議に関する個別の同時文書要求は、現行の規定上も存在する。特殊事項ファイルの期日については、現行の2号通達によると、翌年6月20日までに企業自らが税務機関へ提出することとされているが、募集案によると、翌年5月31日までに準備とされる。

なお、コストシェアリング協議については、2015年6月26日付け《コストシェアリング協議の管理に関する公告》(国家税務総局公告2015年第45号)(以下、「45号公告」)より、従来必要とされていた税務機関による審査は不要となり、届け出制に緩和されている。そのため、募集案第109条においても、現行の2号通達第74条及び45号公告を踏襲し、協議を締結(変更)した日から30日以内に、コストシェアリング協議のコピーを主管税務機関へ提出することとされている。

(2) コストシェアリング協議における予測収益と実際収益の差異に対する緩和

募集案における現行の2号通達の改正には、2015年4月に発表されたBEPSプロジェクトアクションプラン8《コストシェアリング協議に関する移転価格ガイドライン第8章の改訂》(2015年10月5日第8章)(以下、「BEPSプロジェクトアクションプラン8《コストシェアリング協議》」)の内容が、一部反映されている。特に、予測収益が、協議の基礎となることが現行の規定と比べれば明確になる。

現行の2号通達第71条において、「コストシェアリング協議の実施期間、参加者は実際に享受した収益と分担したコストが不相当な場合、“実際の状況”に基づき補償調整を行わなければならない」との条文がある。

一方、募集案105条において、「企業は、その関連者とコストを分担する際、コストとその“予測収益”の相応性を確保しなければならない」との文言が付け加えられた。さらに、同第110条において、コストシェアリング協議の後続管理の項目の1つに「実際収益と予測収益に重大な差異が存在する場合の調整方法」が加えられている。

(3) コストシェアリング協議にかかるBEPSプロジェクトとの主な違い

中国税務機関は、コストシェアリング協議を締結しやすい環境をつくり、中国法人に無形資産の共有を促す側面が見られる。ただし、次の点については、BEPSプロジェクトアクションプラン8《コストシェアリング協議》とは異なり、留意を要する。

- ▶ コストシェアリング協議の参加者となるためには、その活動に関するリスクをコントロールする能力と権限を有していなければならないとするBEPSプロジェクトの考えは明記されていない。そのため、中国においては、リスクに対する意思決定機能を負担しない中国法人が参加者となれないことは明確にされていない。
- ▶ 募集案第105条において、「コストの確定にあたっては、地域性特殊要因の影響を分析、評価しなければならない」との文言が追加されている。

確かに募集案及び昨今の規定により、手続き面においてはコストシェアリング協議を締結しやすくなった。ただし、二重課税のリスクを低減するためには、予測収益算定の合理性を確保するのみならず、中国法人のリスクに対する意思決定機能の有無と程度や、独立企業間価格の算定時における比較可能性の観点からの理論武装も視野に入れる必要がある。

V. 過少資本税制

(1) 過少資本税制にかかる特殊事項ファイル

過少資本税制にかかる個別の同時文書要求は、現行の規定上も存在する。記載事項に大きな変更はなく、募集案第133条において、「独立企業が進んで受け入れる融資条件、融資金額と利率か否か」という記載項目が加えられた。

(2) 過少資本税制における定義の明確化

過少資本税制については、募集案第128条において、関連債権性投資の定義に、グループのキャッシュプーリング、利息を計上したか或いは支払い期日の延長のために利息を計上する関連流動負債及び関連長期負債が具体的に列挙された。また、同131条において利息支出の定義に、特別納税調整により再構築された利息、ファイナンスリースの融資コスト、関連債権性投資にかかわるデリバティブ或いは協議の名目利息、取得した関連債権性融資により生じた為替差益損が明記された。

VI. 無形資産

(1) 無形資産への貢献にかかる重要な機能

募集案により、新たに、無形資産にかかる章が追加された。無形資産の形成と使用の過程において、資金のみを提供し、関連する機能を実際に履行せず、対応するリスクを負担しない参加者は、資本コストに対する合理的なリターンのみを取得する点、そして、無形資産の法的所有権のみを有し、無形資産の価値創出に貢献しない場合、無形資産による収益の分配に関与すべきではない点は、基本的に、BEPSプロジェクトアクションプラン8《無形資産に係る移転価格ガイダンス》(2015年10月5日)(以下、「BEPSプロジェクトアクションプラン8《無形資産》」)を踏襲している。

ただし、無形資産の価値創出に貢献する重要な機能の列挙については注目に値する。BEPSプロジェクトで重視されているコントロールや重要な意思決定のみならず、募集案においては、中国法人による活動の実際の履行も、無形資産の価値創出に貢献する活動としてみなされやすい。

募集案第72条によると、それらの重要な機能には、「研究開発プロジェクトの管理とコントロール、マーケティング案の設計、創造的な活動の指導と企画、研究開発活動の実施、市場情報の収集と分析、販売ルート構築、顧客関係の管理、ブランドの宣伝プロモーション、ブランドの維持及び現地化応用開発、製品の試作、量産の実現、品質のコントロール等の活動」が含まれる。また、「技術に関する無形資産については、技術要素の価値創造への貢献を十分に考慮すべきである。市場に関する無形資産については、市場要素及び現地化活動の価値創造への貢献を十分に考慮すべきである」とされている。

一方、BEPSプロジェクトアクションプラン8《無形資産》6.56においては、重要な機能として、「調査とマーケティングプログラムのデザインとコントロール、具体化されていない調査工程の決定等創造的な活動に関する決定や優先順位の設定、無形資産の開発プログラムの戦略策定のコントロール、予算の管理とコントロール」、「無形資産の保護や独立した第三者や関連者が行う運営中の品質管理に対する重要な意思決定」が挙げられている。

なお、募集案同条においては、無形資産による収益の配分にあたり、各関連者が「無形資産の開発、価値上昇、維持、保護、応用とプロモーション」において果たした機能、使用した資産、負担したリスク及び投入した資金、人材等の資源を考慮としている。アクションプラン8《無形資産》6.50における「the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangibles」のうち、「exploitation」に対応する中国語が「応用とプロモーション」とされている。

現行の実務上も、ハイテク企業の税務優遇を享受する企業の移転価格ポリシーに注目する事案が増えており、中国法人による無形資産の価値創出への貢献が注目されている。

(2) ロイヤリティ

募集案には、その第75条及び第76条により、ロイヤリティの見直しにかかる条文が加えられている。

募集案第75条によると、「関連者間で、無形資産の使用権を譲り受けるために支払った特許権使用料(中国においては技術と商標の使用許諾を含む。以下、「ロイヤリティ」)は、以下の状況に基づき、その支払金額を適時に調整すべきである」とされている。

- (一) 無形資産の価値に根本的な変化が生じた場合。
- (二) ビジネス慣例によると、取引契約にロイヤリティの調整メカニズムがある場合。
- (三) 無形資産の使用の過程において、取引の各当事者が履行する機能、使用する資産と負担するリスクに変化が生じた場合。
- (四) 無形資産の受領者が無形資産に対して、継続的开发、価値上昇、維持、保護、応用とプロモーションを行う場合。

1点目には、時間の経過とともに技術の価値は低下すると中国税務機関の基本的な考えが反映されている。長期に渡り同じ技術を対象とするロイヤリティ契約を締結している場合には、その価値が低下していないことにつき説明を求められることがある。2点目については、例えば、対象となる無形資産を使用したビジネスが当初の予定よりも伸びなかった場合、第三者との間であればビジネス慣行として、ロイヤリティ契約の条件の見直しを図るのではないかと疑義をもたれる可能性が想定される。3点目及び4点目は、ロイヤリティ契約を導入後、中国法人が無形資産の価値創出に対する貢献を始めた場合、当初のロイヤリティ料率を引き下げるべきではないかとの議論が生じうる。中国税務機関は、昨今、中国法人による無形資産の価値上昇への貢献の有無に注目している。中国法人による技術センターの立ち上げ、積極的な改良、マーケティング活動と販売ルート構築、多額の宣伝広告費の負担等が、国外関連者へ支払うロイヤリティの対象となる無形資産の価値に影響を及ぼすか否かにつき、説明を求められる事案も増えている。

同第76条によると、「関連者間で無形資産の使用権を譲り受けるために支払った特許権使用料は、当該無形資産が使用者にもたらした経済利益に相応すべきである。企業に経済利益をもたらさない無形資産について、企業が支払った特許権使用料につき、税務機関は、特別納税調整を実施する権利があり、企業の課税所得額の計算上、損金算入してはならない」。ロイヤリティを支払う中国法人が損失を計上する場合や利益水準が低い場合、ロイヤリティの使用が中国法人に経済利益をもたらしていないと疑われる可能性がある。企業としては、日中間でバランスのとれたロイヤリティ料率の設定が可能かを検討すると共に、中国法人の損失要因の説明、ロイヤリティの対象となる中国法人のセグメント損益の状況等についても説明可能か否か、確認を要する。

VII. 地域性特殊要因

国家税務総局は、基本的に、先進国と比較すると、中国にはコストセービングやマーケットプレミアム等の地域性特殊要因があると考えており、これらによりもたらされたグループの利益は中国に課税権があると考えている。《2009年租税回避防止業務の状況報告》(国税函[2010]84号)(以下、「84号報告」)や国連が取り纏めて2012年10月4日に発布された《発展途上国のための移転価格マニュアル(ドラフト)第10章中国の実務編》(以下、「発展途上国マニュアル」)においても、国家税務総局は地域性特殊要因を繰り返し主張してきた。

84号報告において、国家税務総局は、「事前確認制度の協議及び移転価格相互協議において、発展途上国の利益を守るコストセービング、マーケットプレミアム等の新たな概念を提案する。中国が新興工業国家として市場の購買力、低廉な土地及び労働力等の面において優位であることを強調し、先進国にこれらの特殊な経済要因の企業の価値創造における貢献についての理解と尊重を求めたい」としている。

募集案は、移転価格方法にかかる第34条において、利益分割法を採用する際の比較可能性の分析において、特に考慮しなければならない要素に「地域性特殊要因」を追加している。また、同案の調査にかかる第57条において、「税務機関は、調査対象企業の関連者間取引を審査する際に、コストセービング、マーケットプレミアム等の地域性特殊要因を分析し、かつ、調査対象企業がもたらした価格外の利益を合理的な方法を用いて確定しなければならない」としている。さらに、同案の無形資産にかかる第73条においても、「無形資産による収益を確定する際には、企業が所属するグループのグローバルな事業運営フロー、無形資産と(組成する)グローバルな業務のその他の機能、資産とリスクの相互作用、マーケットプレミアム、コストセービング等の地域性特殊要因と多国籍企業の内部のシナジー効果等による価値創造の要因を全面的に分析し、相当する配分を行うべきである」としている。そして、同案のコストシェアリングに

かかる第105条においても、「コストを確定する際には、地域性特殊要因の影響を分析、評価しなければならない」とされている。

ただし、BEPSプロジェクトのアクションプラン8《無形資産》6.31の2014年9月の成果物においても、地域性特殊要因は無形資産に該当せず、比較可能性分析において対応すべきものとされている。

中国も、G20メンバーとしてBEPSプロジェクトに参画しており、地域性特殊要因を無形資産であるとは主張してはいない。国家税務総局は、発展途上国マニュアルにおいて地域性特殊要素を主張するにあたり、中国国内の上場企業数が限定されており、信頼できる公開データの入手の観点から、実務上、先進国の企業を中国法人の比較対象企業として選定しなければなら

ない状況があることを前提としている。例えば、中国国内のみに所在する上場企業では十分な比較対象企業を選定することができず、アジアパシフィックに選定地域の範囲を広げた場合、上場企業数の多い日本や韓国等の先進国の企業も選定されることがあるとし、そのような場合、地域の差異を解消するための調整を行う必要性を示唆している。

昨今の中国の人員費の高騰、経済減速、円安等を踏まえると、直近の財務年度では中国税務機関が期待する地域性特殊要因は低減されつつある。ただし、中国の移転価格調査課税は10年間遡ることができる。企業としては、利益の源泉の説明を周到に用意し、可能な限り、経済環境を含む比較可能性を担保するよう、引き続き留意を要する。

〈次号につづく〉

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、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ございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター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ください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EY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ーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出しています。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・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、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20151214

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp