

# Tax Analysis

For more BEPS information,  
please contact:

## Transfer Pricing Shanghai

**Eunice Kuo**

Tel: +86 21 6141 1308

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

## Hong Kong

**Patrick Cheung**

Tel: +852 2852 1095

Email: patcheung@deloitte.com.hk

## International Tax Beijing

**Jennifer Zhang**

Tel: +86 21 8520 7638

Email: jenzhang@deloitte.com.cn

## Shanghai

**Leonard Khaw**

Tel: +86 21 6141 1498

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

## Hong Ye

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoye@deloitte.com.cn

## Hong Kong

**Anthony Lau**

Tel: +852 2852 1082

Email: antlau@deloitte.com.hk

## BEPS 行動計画 8: OECD が費用 分担契約に関するディスカッ ションドラフトを公表

経済協力開発機構（OECD）は 4 月 29 日に、OECD 移転価格ガイドライン第 8 章の改訂案を含む費用分担契約（cost contribution arrangement：以下“CCA”）に関するディスカッションドラフトを公表した。このディスカッションドラフトは、税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting：以下“BEPS”）プロジェクトの行動計画 8（無形資産に係る移転価格）の成果物の一つとして出されたものであるが、まだ関係者のコンセンサスを得たものではない。ディスカッションドラフトに対するパブリックコメントの募集期限は 2015 年 5 月 29 日であり、7 月 6、7 日に OECD のパリ本部で、このディスカッションドラフトおよびその他の移転価格のトピックに関するパブリックコンサルテーションが実施される予定である。

CCA のディスカッションドラフトは主に、その他の BEPS 行動計画の下で出された指針を考慮する形で現行のガイドラインを更新するものであり、現行のガイドラインを大きく見直すものではない。このディスカッションドラフトは、  
(1) 2014 年 12 月に公表された OECD 移転価格ガイドライン第 1 章のリスク部分の指針（以下“リスクに関するドラフト”）、(2) 2014 年 9 月に公表された OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の、無形資産の譲渡に対する無形資産に帰属する価値に基づく課税についての指針（以下“無形資産に関するドラフト”）の内容を織り込んだものとなっている。リスクに関するドラフトおよび無形資産に関するドラフト（「評価の困難な無形資産」と「特別な措置」に関する変更を含む）は、OECD のメンバー国間でのコンセンサスが得られるように、さらに改訂される可能性があるため、CCA のディスカッションドラフトもその他のディスカッションドラフトに合わせて改訂される可能性がある。

現行のガイドラインと同様に、CCA のディスカッションドラフトは、CCA の契約当事者（以下“参加者”）がサービスのコストを分担するサービスの CCA と、参加者が開発のコストとともに開発のリスクを分担する開発の CCA に適用される。CCA のディスカッションドラフトでは、CCA の下での運営結果は CCA がない場合のそれと同じでなければならないとの立場をとっている。そのため、CCA への参加者の初めの貢献とその後の継続的な貢献は、コストよりも価値によって測定されなければならないとされている。この規則に対する一つの例外として、低付加価値サービスについてはコストで貢献を評価することが認められている。ディスカッションドラフトの添付にある事例 2 はこの原則を説明するものである。各参加者の貢献の価値は、OECD 移転価格ガイドラインのその他の章を参考にして決定される。特に、無形資産の開発に係る CCA については第 6 章が参考となる。各参加者の貢献はコストよりも価値に基づいて測定すべきというディスカッションドラフトにおける要求は、現行のガイドラインよりも制限的なものであり、BEPS 行動計画および価値の分割に重点を置く趨勢に沿うものではあるが、現行の CCA に最も大きな影響を与える変更といえるだろう。

CCA のディスカッションドラフトでは、参加者が CCA の活動から利益を得ることを要求している。開発の CCA については、各参加者は、CCA の下で契約によりその者に割り当てられたリスクをコントロールし、管理することができなければならないとされている。事例 5 で議論されているように、資金を提供するのみの“キャッシュボックス (cash box)”企業は、開発の CCA に参加することができない。しかしながら、資金を提供するのみで、それに関わるコントロールおよび管理に関与する者は、資金提供活動に対する、リスクに基づいて調整された限定的な収益を得るかもしれない。このことは、無形資産に関するディスカッションドラフトの内容とも矛盾しない（事例 4 を参照）。

各参加者の CCA の活動に対する初めとその後の継続的な貢献は、CCA の活動に係る合理的に予測される利益 (reasonably anticipated benefits : 以下“RAB”) に基づくものでなければならない。もし参加者の全体の貢献の価値が全体の期待される RAB と等しくないならば、参加者の貢献の価値を補償調整する必要がある。このために、初めとその後の継続的な貢献を合わせて、各参加者の貢献の価値が RAB と等しいか否かを分析しなければならない。ディスカッションドラフトでは、納税者が CCA に、RAB に合わせた貢献額の調整を可能にする調整条項を入れることを認めている。現時点では、調整条項の適用される範囲は明確でなく、例えば、全体としてあるいはその他の参加者と比べて、無形資産が予測したほどの働きをしなかった場合に、参加者の貢献額を下方調整できるか否かという点は明らかでない。

ディスカッションドラフトでは、次の場合に税務当局が参加者の貢献を補償調整することを認めている。(1) 参加者の貢献が実際に享受する RAB と一致しない。(2) 参加者の貢献が投入したものの実際の価値と一致しない。CCA のディスカッションドラフトでは、この分析が“事前”の情報のみに基づくものでなければならないのか、あるいは“事後”の情報に基づいて調整することもできるのかということについては明らかにしていない<sup>1</sup>。ディスカッションドラフトによれば、開発の CCA の場合、参加者の貢献を RAB に合わせるために追加的な補償調整を行うべきか否かを判断するために、税務当局は単年度よりも複数年度の結果を考慮するのが適切である。ディスカッションドラフトでは、参加者の貢献と RAB が一定期間の間に一致することを求めているようであり、両者の間で認められる偏差の範囲には触れていない。しかし、疑いなく、開発の CCA を実行する過程ではこのような偏差が生じるであろう。

CCA のディスカッションドラフトには、CCA の組立てと文書化に関する勧告が含まれている。これは現行の指針に小さな修正を加えるだけのものである。文書化に関する指針には、納税者が税務当局に提出するために準備すべき項目の詳細なリストが含まれているが、このリストは OECD 移転価格ガイドライン第 5 章にある新しい同期資料に関する要求を反映したものではない。そのため、CCA に関するどの情報がマスターファイルもしくはローカルファイルに含まれるべきであるかは今後明らかにされる必要がある。

米国のコストシェアリング規則に基づく費用分担契約 (cost sharing arrangement : 以下“CSA”) に参加する個別企業を有する多国籍企業は、CCA のディスカッションドラフトが多くの面で米国の規則とは異なるアプローチをとっていることに留意しなければならない。

- 事例 5 において説明されている“キャッシュボックス”企業は、米国のコストシェアリング規則の下では CSA への参加者として認められる。米国の規則では、参加者がコントロールと管理の能力を有することを要求していないからである。
- 米国のコストシェアリング規則の下では、CCA のディスカッションドラフトで求められている“価値”ではなく、無形資産の開発活動に関わる“コスト”によって、CSA の参加者の貢献が測られる。
- 初めの投入とその後に発生するコストは合算せずに、別個に検証される。
- 所得相応 (commensurate with income) タイプの調整にはセーフハーバーとその他の例外が適用される。

その他の国または地域の法規の制約を受ける CCA を締結している多国籍企業は、現行の条項および条件をレビューし、CCA のディスカッションドラフト（特に、“コスト”の代わりに“価値”で貢献を測るといった内容）と異なる可能性のある部分を識別する必要がある。

## 中国の観点からのコメント

中国では、国家税務総局 (State Administration of Taxation : 以下“SAT”) が出した「特別納税調整実施弁法 (試行)」(国税発[2009]2号、以下“2号文”)において、CCA を用いることができる旨が規定されているが、その実施に関する詳細な指針はない。OECD の CCA のディスカッションドラフトは現行のガイドラインを大幅に更新するものであるが、これがどのように中国においてうまく実施されるかについては多くの不確実性がある。

## 無形資産の価値評価

<sup>1</sup>ディスカッションドラフトの Par. 17 では、分析に事後データを用いてはならないとしているが、Par. 19 では実際の収益に基づく調整を要求している。Par. 19 が米国型の所得相応 (commensurate with income) タイプの調整を求めているのか否か、米国のコストシェアリング規則 (Treas. Reg. 1.482-7(i)(6)) に見られるような例外はないのか否かは明らかではない。もし OECD がそのようなタイプの調整を実施しようとしているのであれば、それに伴う、独立取引の原則に反するような、小さな偏差に対する調整を回避するためのセーフハーバーおよび例外処理についても考慮しなければならない。

中国の現行の税法および法規には、移転価格上の無形資産の価値評価に関する明確な指針はない。2号文の第7章にCCAの管理に関する規定はあるが、CCAの方法の適用性に関する規定はない。

無形資産の価値評価の基準に関しては、実務上、税務当局はしばしば納税者が提出した資産評価報告書を参考にするが、それらは通常、中国の資産評価基準に基づいて作成されたものである。中国の資産評価基準と国際基準とはコンバージェンスの過程にあるが、両者の間にはなお適用範囲、原則の実行性、特定の資産に関する詳細等に関して差異が存在する。

### 受益者テストの適用

中国では国外関連者への支払に対する管理が厳しくなりつつあり、SATは中国の参加者が関わるサービスのCCAをレビューする際、「企業の国外関連者への費用支払に係る企業所得税問題に関する公告」（国家税務総局公告2015年第16号）で導入されたものに類似する受益者テストを適用する可能性もある。例を挙げれば、SATは特に、1) コストプールの構成内容（例えば、管理性の費用および参加者に便益をもたらさない費用が不適切に含まれていないか否か―“受益者テスト”）、2) どのように参加者が決められるか（例えば、参加者（特に低税率国に所在する参加者）はCCAに貢献し、それにより利益を得るか否か―“受益者テスト”、“価値創造テスト”）ということ等に焦点を当てるかもしれない。

### CCAに関わる営業損失

CCAは全ての参加者がCCAに係る貢献だけでなく、リスクも共有することを前提としたものであるため、企業がCCAの参加者としての資格を得るためには、CCAに伴うリスクをコントロールする能力と権限を持たなければならない。この点は、無形資産と価値貢献に関するBEPS行動計画の全体の観点およびSATの観点とも一致する<sup>2</sup>。しかしながら、このことは、SATが当年度のCCAに係る活動によって中国の参加者に営業損失が生じる状況も受け入れることを意味するの否か？中国の参加者は（CCAに関わる業務について）他の参加者と共同でアントレプレナーの機能を担い、363号文<sup>3</sup>にあるような損失に関する制約（単一機能の企業で損失が生じることを認めない）は受けないと考えられるからである。

### 地域固有の優位性

現行の2号文のCCAに関する規定では、地域固有の優位性（location-specific advantage：以下“LSA”）がコストに与える影響を考慮することを特に要求してはいない。しかし、SATは移転価格分析においてLSAを考慮すべきことを繰り返し強調していることから、今後出される移転価格法規には、労務コストが低いことによる中国の参加者の研究開発に対する貢献の過小評価、あるいは中国における特別な購買力から生じるマーケットプレミアム、中国の特別な市場環境ゆえの一般市場よりも高い製品価格等に係る調整を認めるような、CCAにおけるLSAの取扱いに関する規定が加えられるものと予想される。また、これらの要素は無形資産に関わるCCAにおける加入（buy-in）時の支払（以下“バイ・イン支払”）、脱退（buy-out）時の補償（以下“バイ・アウト補償”）および補償調整の処理に関するSATの見解にも影響を与える可能性がある。

### CCAに係る支払の中国での課税関係

CCAの取引の税務処理には現地の税法規定が適用される。無形資産開発のCCAに関わるバイ・イン支払、バイ・アウト補償について、2号文の第72条では、“資産の購入または処分”に関する規定に従って企業所得税の処理を行う旨を規定している。具体的には、バイ・イン支払は無形資産の購入として扱われ、中国税務上の償却の規定が適用される可能性がある。一方、バイ・アウト補償は無形資産の処分として扱われ、中国税務上、処分によって生じる損益を認識する必要がある。

中国企業と国外企業間のクロスボーダー取引におけるバイ・イン支払、バイ・アウト補償に係る源泉所得税と間接税の課税関係は、中国の観点から次のようにまとめられる。

	バイ・イン支払	バイ・アウト補償
源泉所得税	国外企業が中国企業から受け取るバイ・イン支払に中国の源泉所得税が課されるか否かは明確ではない。税務当局がバイ・イン支払は形式上、“ロイヤルティ”または	中国企業が国外企業から受け取るバイ・アウト補償について、相手方の国で所得税、間接税を納付する必要があるか否かは、相手方の国の国内税法規定および中国と相

<sup>2</sup> SATの見解は「発展途上国の移転価格マニュアル」（2012年10月2日公布）および「2014-2015年度国際租税コンプライアンス管理計画」（2014年4月に江蘇省国家税務局が公布）において繰り返し述べられている。中国現地の企業が履行する機能、使用する資産および負担するリスクに重点を置き、かつその移転価格の結果は価値の創造に見合うものでなければならないということを強調している。

<sup>3</sup> 国税函[2009]363号 - 「国家税務総局：クロスボーダー関連取引の管理監督および調査の強化に関する通知」

---

“ライセンスフィー”に属するものであると考えた場合には、中国で源泉所得税を納付する必要がある。しかし、これが“無形資産の購入”として扱われるならば、源泉所得税は課されないとの議論も可能である。

手方の国の間の租税条約（ある場合）による。

## 間接税

無形資産が増値税/営業税の免税規定の適用を受けられるものであり、かつ管轄税務当局および科学技術委員会の承認を得た場合、国外企業は中国における増値税/営業税の納税義務を免除される。

---

## まとめ

多国籍企業が現在有効な CSA または CCA を有している場合（特に、現地国のコストシェアリングのルールに従った CSA を有している場合）、現行の契約を修正する必要があるか否か、また今後、契約に関する何らかの申請または承認が必要になるか否かを判断するために、最終的な CCA の規則に注意を払う必要がある。

**Tax Analysis** is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

#### Beijing

##### Kevin Ng

Partner

Tel: +86 10 8520 7501

Fax: +86 10 8518 7501

Email: keving@deloitte.com.cn

#### Hong Kong

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Shenzhen

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Chongqing

##### Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

#### Jinan

##### Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

#### Suzhou

##### Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn  
mliang@deloitte.com.cn

#### Dalian

##### Leo Yang

Partner

Tel: +86 411 8371 2801

Fax: +86 411 8360 3297

Email: leoyang@deloitte.com.cn

#### Macau

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Tianjin

##### Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

#### Guangzhou

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Nanjing

##### Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

#### Wuhan

##### Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

#### Hangzhou

##### Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

#### Shanghai

##### Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

#### Xiamen

##### Jim Chung

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: jichung@deloitte.com.cn

#### About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

#### National Leader

##### Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

#### Northern China

##### Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

#### Southern China (Hong Kong)

##### Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Fax: +852 2520 6205

Email: dyun@deloitte.com.hk

#### Southern China (Mainland/Macau)

##### German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@deloitte.com.cn

#### Eastern China

##### Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at [wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.

日系企業担当者

上海

大久保 孝一  
パートナー  
TEL : +86 21 6141 2128  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : kokubo@deloitte.com.cn

上海

沙 蒙  
ディレクター  
TEL : +86 21 6141 1703  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : msha@deloitte.com.cn

上海

上田 博規  
シニアマネジャー  
TEL : +86 21 6141 1701  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

天津

濱中 愛  
マネジャー  
TEL : +86 22 2320 6820  
FAX : +86 22 2320 6699  
E-mail : ahamanaka@deloitte.com.cn

深圳

大塚 武司  
マネジャー  
TEL : +86 755 3331 8116  
FAX : +86 755 8246 3186  
E-mail : taotsuka@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁  
シニアマネジャー  
TEL : +86 411 8371 2850  
FAX : +86 411 8360 3297  
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一  
パートナー  
TEL : +86 21 6141 1368  
FAX : +86 21 6335 0199  
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

大穂 幸太  
マネジャー  
TEL : +86 21 6141 1711  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : koho@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介  
マネジャー  
TEL : + 86 512 6289 1298  
FAX : +86 512 6762 3338  
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴  
シニアマネジャー  
TEL : +86 22 2320 6612  
FAX : +86 22 2320 6699  
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

香港

中川 正行  
パートナー  
TEL : +852 2852 6592  
FAX : +852 2542 4597  
E-mail : manakagawa@deloitte.com.hk

上海

片岡 伴維  
マネジャー  
TEL : +86 21 2316 6687  
FAX : +86 21 6335 0199  
E-mail : tkataoka@deloitte.com.cn

上海

渡邊 崇  
シニアマネジャー  
TEL : +86 21 6141 1702  
FAX : +86 21 6335 0177  
E-mail : takwatanabe@deloitte.com.cn

北京

原井 武志  
パートナー  
TEL : +86 10 8520 7310  
FAX : +86 10 8518 1218  
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

広州

前川 邦夫  
マネジャー  
TEL : +86 20 2831 1050  
FAX : +86 20 3888 0575  
E-mail : kmaekawa@deloitte.com.cn

香港

杉原 伸太郎  
シニアマネジャー  
TEL : +852 2852 6545  
FAX : +852 2542 4597  
Email: ssugihara@deloitte.com.hk

#### About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/cn/en/about](http://www.deloitte.com/cn/en/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 200,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

#### About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 22 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

#### About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.