

デロイトトーマツ チャイナ ニュース 中国の投資・会計・税務情報

Vol.180 November 2017

Contents

税務情報

中国が「BEPSを防止するための租税条約関連措置を実施するための 多数国間条約」に署名 ～デロイト中国発行「Tax Analysis」～	2
---	---

税務情報 Q&A

Q: 中国の税関におけるロイヤリティの定義について教えてください。	6
---	---

会計情報

中国企業会計準則のアップデートと中国子会社における法定決算留意事項	8
---	---

中国業務に関する主なお問合せ先	12
-----------------------	----

本ニュースに基づいて、財務上の問題やビジネスの問題に影響があるような意思決定や行動をとられる場合は、以下の点を考慮した上で必ず当法人の専門家にご相談ください。

1. 本ニュースは、一般的な情報を提供するものであって、各利用者の具体的な事情に即した会計情報を提供するもの、或いは会計、税務、法律、投資、コンサルティングその他の助言やサービスを提供するものではありません。
2. 本ニュースに含まれている情報は、利用者の参考のためのみに供されるものです。
3. 本ニュースは、その作成後の状況変化等により時機に即していない可能性があります。

翻訳部分の表現については十分吟味をしていますが、日本語では本来の意味を表現できていない箇所のある可能性がありますので、ご利用に際しては原文をご確認くださいませようお願い致します。

税務情報

中国が「BEPSを防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」に署名 ～デロイト中国発行「Tax Analysis」～

※本ニュースレターは、デロイト中国が発行したニュースレターの再掲です。
日本語訳と原文(中文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

2017年6月7日、中国を含む世界68カ国・地域の代表が経済協力開発機構(以下「OECD」)による「税源浸食及び利益移転(以下「BEPS」)を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS: 以下「MLI」¹)の署名式に参加し、MLIに署名した。同時に、9カ国・地域がMLIに署名する意向を示している(そのうち、カメルーンとモーリシャスは7月初頭に署名した)。2017年末までにさらに多くの国々がMLIに署名することが期待されており、また、二国間租税条約に対する最初の改正は、2018年初頭に発効する予定である。OECDの推定によれば、将来、1,100以上の租税条約がMLIから影響を受けることになる。特筆すべき点は、中国にとって最大の貿易相手国である米国が今回の署名式に参加しておらず、MLIに署名する意向も示さなかった点である。

1. MLIの概要

MLIは、この種の多国間条約としては初めてのものであり、その主旨は、租税条約の濫用防止、恒久的施設認定の人為的回避の防止、ハイブリッドミスマッチ取決めの効果の無効化、紛争解決メカニズムの改善などを含む複数の目標を実現することで、安定かつ有効な国際租税体制を構築することである。

MLIの実施を通じて、各締結国が個々の二国間租税条約について改正交渉を行う必要がなく、既存の二国間租税条約ネットワークを一括修正し、BEPS行動²における租税条約関連措置を協調して実施することができる。

MLIは締結国に対して、BEPSに関する最低基準(ミニマムスタンダード)のうちの2つ(すなわち、租税条約濫用の防止と紛争解決メカニズムの改善)を実施するよう要求しているが、これらの基準がどのように満たされるかについて、一定の柔軟性を認めている。また、OECDはBEPS関連の様々な措置を勧告しており、締結国は各自でそれらの措置を実施するか留保を付するかを選択することができる。

MLIは締結国に対して、MLIの適用対象となる租税条約(改正に関する文書、付属文書などを含む。例えば議定書、交換公文など)、すなわち「対象租税条約」(Covered Tax Agreements: CTAs)の提示を求めている。MLIの第1条において、「この条約は、次条(用語の解釈)に規定するすべての対象租税条約を修正する」と明確に規定されているが、各締結国は、MLIの規定に基づき、各修正条項に対し、受け入れるか留保に付するかについての裁量権を有する。

OECDは寄託者として、各締結国から提出された対象租税条約、留保事項及び通告事項に関する暫定リストをそのホームページ³において開示している。二国間租税条約は、両方の当事国が当該租税条約をMLIの適用対象とすること、かつ、修正内容について合意した場合に限り修正される。OECDの認識として、MLIは議定書と違って、現行の租税条約の条文を直接修正するものではなく、修正するためのルールを提供するものである。これは、将来において対象租税条約を実際に適用する際、当該租税条約及びMLIの両方を参照する必要があることを意味する。具体的に言えば、MLIに基づく租税条約の修正箇所について、租税条約の締結国のいずれか一方がこの修正について留保を付する(すなわち受け入れない)場合、他方の締結国の見解にかかわらず、当該修正は適用されず、租税条約に影響を及ぼさないことになる。

OECDは、各締結国から提出された留保事項と通告事項に関する暫定リストに基づき、「MLI マッチングデータベース⁴」のベータ版を立ち上げた。当該データベースは、MLIの枠組みの下で、対象租税条約が具体的にどのように修正されるかを理解するのに役立つものである。

中国の提出した暫定リストにおいては、102の対象租税条約が含まれている⁵。その中に、チリ、香港、インド、マカオ、台湾との間の租税条約又は取決めは含まれていないが、チリとインドは提出した対象租税条約の暫定リストに、中国

¹ [英語版](#)(OECDウェブサイト(英語、PDF))・[中国版](#)(中国国家税務総局ウェブサイト(中国語、PDF))

² 参照:[OECDのBEPS行動に関する説明](#)(OECDウェブサイト(英語))

³ [OECDウェブサイト](#)(英語)

⁴ [OECDウェブサイト](#)(英語)

⁵ そのうち、ルーマニアの間に締結された2つの租税条約を含む。

との租税条約を含めている。その他の締約国の提出した暫定リストを照合した結果、中国の提出した暫定リストに列挙された対象租税条約のうち 47 の租税条約が、MLI からの影響を受けると予想される⁶。

各契約国から提出された暫定リストは合計 2,000 ページを超えており、中国は 37 ページに及ぶ暫定リストを提出した。本ニュースレターでは、中国の提出した暫定リストにおける主な論点について解説する。

2. 中国の立場

(1) 租税条約濫用の防止

租税条約の濫用を防止するための BEPS ミニマムスタンダードを実施するために、中国は MLI 第 6 条の規定に基づき、対象租税条約を修正し、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減の機会を生じさせることなく、二重課税を除去する意図を表明することに同意する。MLI 第 6 条において、「対象租税条約の前文に次の段落を加えるように修正する」と規定されている。

「この協定の対象となる租税に関して、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減(当事国以外の国又は地域の居住者の間接的な利益のためにこの協定において与えられる租税の免除又は軽減を得ることを目的とする条約漁り⁷の仕組みを通じたものを含む)の機会を生じさせることなく、二重課税を除去することを意図して…」

対象租税条約の前文の修正に加えて、MLI は条約濫用を防止するための BEPS ミニマムスタンダードの実施について、実質的なテクニカルルールを提供している。MLI の規定に基づき、締約国は下記 3 つの案から 1 つ選択して実施することができる。

- 1) 主要目的テスト(「Principal purpose test」、略称「PPT テスト」)
- 2) 簡略版特典制限条項(「Limitation on benefits rule」、略称「LOB 条項」)及び PPT テストからなる複合アプローチ
- 3) 導管を用いた金融の仕組みに対処する特別規則によって補完した詳細版 LOB 条項

中国を含む多くの国では、上述の 1) PPT テストのみを通じて、条約濫用を防止することを選択している。PPT テストのみを適用する場合、すべての関連する事実及び状況を考慮して、当該対象租税条約に基づく特典を受けることが、当該特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においても当該特典を与えることが当該対象租税条約の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除き、当該特典は与えられない。

MLI 第 8 条において、租税条約の特典として、配当に係る源泉税に軽減税率を適用する場合、最低持株期間の要件を加えるように規定されている。中国は、この規定に基づき、対象租税条約の関連条項を「配当に係る軽減税率の適用は、株主が配当支払日を含む 365 日間を通して 25% 以上の持分を保有する場合に限られる」に修正することに同意し、影響を受ける可能性のある 36 の対象租税条約をリストアップした。MLI 第 9 条において、主として不動産から価値が構成される事業体の株式又は持分の譲渡から生ずる収益について、MLI 第 8 条の規定と類似して、「一方の当事国の居住者が株式その他事業体に参加する権利の譲渡によって取得する収益に対して、これらの価値又は当該事業体の資産の一定の割合を超えるものが他方の当事国内に存在する不動産によって構成される場合、当該他方の当事国において租税を課することができる規定は、当該譲渡に先立つ 365 日の期間のいずれかの時点において、これらの割合の基準値を満たす場合に適用する」と規定されている。中国は、当該規定について留保を付した。この点に関する中国の立場として、国税発[2010]75号通達及び国家税務総局公告 2012 年第 59 号の現行規定を踏襲して、「当該譲渡に先立つ 36 カ月の期間のいずれかの時点において、譲渡される株式或いは権利の価値が実質的に主に中国に存在する不動産によって構成される場合、中国は当該譲渡益に対して、租税を課することができる」。

(2) 恒久的施設(PE)認定の回避

MLI における恒久的施設(PE)の関連条項は、BEPS 行動 7 の提言(すなわち、PE 認定の人為的回避の防止)の実施を目的とするものであり、下記の措置を通じて、PE 認定のハードルを下げるものである。

- 非独立代理人 PE の定義を拡張する(コミッション取引やその他類似のアレンジメントにおける受託者を PE 認定の範囲に入れる)
- PE 認定から除外される特定活動が準備的・補助的性質であることを要求するとともに、分割防止規定の導入を要求することで、PE 認定の例外とされる特定活動の範囲を縮小する

⁶ モーリシャス、スペイン、スイスは、中国との間に締結された租税条約を自国の対象租税条約暫定リストに含めていない。

⁷ Treaty-shopping

■ 建築工事などの長期契約を分割することで PE 認定を回避するケースに対処するための租税回避防止規則を導入する

中国と 11 の欧州連合加盟国⁸は租税条約における PE 認定関連条項の修正を行わないこととした。そのため、中国と諸外国の間に締結された租税条約における PE 認定の関連条項は、MLI の影響で修正されることはない。中国における現行規定(国税発[2010]75 号通達)により、上述の目標は既の実現可能であると中国の税務機関が判断しているため、中国による上述の立場表明は予想外ではない。国税発[2010]75 号通達において、国家税務総局は国連及び OECD によるモデル租税条約のコメンタリーにおける若干の条約濫用防止措置を採用している。例えば、「契約を締結する」という文言は、契約書の細部に関する交渉などの活動を含むものと解釈すべきである。

(3) ハイブリッドミスマッチ取決めの効果の無効化

ハイブリッドミスマッチの関連措置は BEPS ミニマムスタンダードではない為、中国は、税務上透明な事業体 (transparent entities) によるハイブリッドミスマッチ取決めに係る条項を採用しないこととした。ただし、留意点として、中国は MLI 第 4 条の規定に基づき、個人以外の双方居住者に関する居住地振分けの現行ルール(実質的な管理機構の所在地基準)に代えて、新しいタイブレークルール (tie-breaker rule) を導入している。具体的には、個人以外の双方居住者の租税条約上の居住性について両締約国の権限ある当局の間に合意がなされていない場合、その者は租税条約特典の適用を受けられない。

(4) 紛争解決メカニズムの改善

前述のとおり、MLI は、租税条約をめぐる紛争解決のための BEPS ミニマムスタンダードの実施を要求している。中国は、OECD モデル租税条約 2014 年版第 25 条(相互協議手続)第 1 項の規定(対象租税条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知日から三年以内に、いずれの締約国の権限のある当局に対しても相互協議の申立てをすることができる)を採用せず、「自らが居住者となっている締約国の権限ある当局にのみ申立てをすることができ、また、対象租税条約における国籍による無差別取扱条項に関わる場合、自らが国民となっている締約国の権限ある当局にのみ申立てをすることができる。一方の締約国の権限ある当局が当該申立てが合理的なものであると認めた場合、他方の締約国の権限ある当局に通知するか、相互協議手続を実施する」と規定している。

中国は MLI 第 17 条(対応的調整)について留保とせず、当該条項の内容は中国と諸外国の間に締結された租税条約に導入される。

義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定は、締約国双方がその適用を選択する場合にのみ、適用される。その他ほとんどの MLI 条項において、留保に関する規定が標準化されているが、義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定において、当事国は仲裁の対象となる事案の範囲を自由に決定することができる(他方の当事国の承認が前提条件である)。一般的に、両当事国の権限のある当局が 2 年以内に相互協議事案を解決するための合意に達することができない場合において、仲裁に付託される。26 カ国⁹は義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定の適用を選択したが、中国はその適用を選択しなかった。

3. デロイト中国の考察とコメント

各締約国は当面の間は、MLI の適用について、国内法の規定に基づき承認を得る必要がある。国内法の規定に基づく承認手続の完了後、締約国は OECD に相応の批准書(又は受託書、承認書)を寄託しなければならない。規定によれば、MLI が効力を生ずるには、最低 5 つの国又は地域の批准を得る必要があり、すなわち、MLI は、5 通目の批准書が寄託された日に開始する 3 カ月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。その後 MLI を批准し、受諾し、又は承認する各締約国については、MLI は当該締約国によって批准書、受諾書又は承認書が寄託された日に開始する 3 カ月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。

MLI 条項の適用開始日は、その内容によって異なる。

- 1) 非居住者に対して支払われ、又は貸記される額に対して源泉徴収される租税については、MLI が効力を生じた日の翌年の初日以後に発生する課税事象に適用される
- 2) 当該各当事国によって課されるその他のすべての租税については、MLI が効力を生じた日から 6 カ月の期間が満了した時以後に開始する課税期間に関して課される租税に適用される

MLI は対象租税条約の改正について、締約国双方の合意を要求している(すなわち、締約国双方が租税条約条項の修正について、必要最小限の共通立場を有して初めて当該条項の修正が効力を生ずる)ことを考慮し、OECD はホームページにおいてガイダンスを発表している。それには、31 のフローチャート図が含まれており、MLI に基づく租税

⁸ブルガリア、キプロス、チェコ共和国、デンマーク、フィンランド、ギリシャ、ハンガリー、ラトビア、マルタ、ポーランド、スウェーデン

⁹アンゴラ、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フィジー、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、日本、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、マルタ、モーリシャス、オランダ、ニュージーランド、ポルトガル、シンガポール、スロベニア、イギリス

条約関連条項の修正がどのようにして行われるかを理解するのに役立つものである。また、前述のとおり、OECD が現行の資料に基づき、ベータ版の MLI マッチングデータベースを立ち上げており、各締約国は、それをを用いて各国による通知事項と留保事項とのマッチングシュミレーションを行うことができる。

中国国家税務総局は 2017 年 6 月 23 日に全 83 ページの MLI 中国語訳本 (OECD は、英・仏の 2 カ国語版のみを正とするよう表明している) を公表したが、その解説書の中国語訳本を公表しなかった。中国の税務当局が将来において、MLI から影響を受けるすべての租税条約のリスト、及び MLI に署名した又は署名の意向を表明した租税条約の各締約相手国による通知・留保状況のリストをまとめた統合文書を作成・公表するかどうかは、観察が必要である。また、留保事項を提出した締約国は、任意の時点でその留保を撤回するか、より限定的な留保に置き換えることが認められているため、利益関係者は今後の動向に留意する必要がある。

将来、中国の租税条約による特典を享受する意向のある事業者にとって、MLI が中国の租税条約に及ぼす影響、特に MLI によって導入される実質的なルール (例えば PPT テストなど) について、より深く理解する必要がある。留意点として、MLI の解説書¹⁰と OECD モデル租税条約のコメンタリーのいずれも、MLI の条項に対して十分な解釈を提供していない現状である。また、中国は OECD 加盟国ではないが、BEPS 包摂的枠組みに参加しており、中国の税務当局が BEPS 行動 (特に行動 6) の勧告を国内法整備にどれほど取り入れるかどうか、注意して見守る必要がある。BEPS 包摂的枠組みの下で、他国が中国の租税システムを評価し、中国が BEPS ミニマムスタンダードを実施しているか否かを確認することができるからである。

前述のとおり、対象租税条約の前文に、「二重課税を除去すること」に加えて「脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減 (条約漁りの仕組みを通じたものを含む) を防止すること」をその目的の説明文として加えるよう要求されている。そのため、将来において、税務当局が租税条約の前文における目的の説明を根拠に、条約漁り防止における包括的租税回避否認規定 (General Anti-Abuse Rule: GAAR) の運用を強化することが予想される。

また、租税条約の特典適用について、MLI に基づく租税条約の修正に合わせて、中国における現行の手続 (特に租税条約の特典適用申請表関係) は調整される可能性があり、租税条約の複雑性を鑑みると、これにより納税者、源泉徴収義務者と税務当局の負担を増大させる可能性がある。MLI によって更新された特典制限条項により、租税条約の特典取得について承認を得るための追加情報の提出が要求される可能性があり、国内レベルと国際レベルでこれらの追加要件のさらなる明確化が待たれる。

¹⁰ 解説書パラグラフ 12:「本解説書は、対象租税条約の改正において、MLI がどのようにして機能するかを説明するためのものであり、BEPS 行動の関連内容を解説するためのものではない。(義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定を除く)」

税務情報 Q&A

Q: 中国の税関におけるロイヤリティの定義について教えてください。

A:

中国税関総署は、2016年3月に中華人民共和国税関:輸出入貨物税関申告書の記入規範の改訂に関する公告(以下、「20号公告」と表記)を施行し、税関申告書の中で輸入貨物と関連するロイヤリティの有無に関する回答が義務付けられ、2017年に入って新たに第13号公告(以下、「13号公告」と表記)を公布、ロイヤリティについての回答要求がより明確になった。現行の制度では、企業は通関時のみならず、通関後も税関から貨物と関連するロイヤリティ支払いの有無についての質疑を、自己検査や税関調査の形式で受ける可能性があることはすでに過去の記事で説明した通りである¹¹。

今回は、基本に戻り、税関におけるロイヤリティの定義について説明する。

1. 税関の関連規定におけるロイヤリティの定義

「中華人民共和国税関輸出入貨物課税価格査定弁法」(以下、「213号」と表記)第11条における、ロイヤリティの定義は以下の通り。

取引価格を基礎として輸入貨物の課税価格を審査し確定する際、当該貨物について実際に支払う、または支払うべき価格に含まれない次に掲げる費用または価値は、課税価格に算入しなければならない。

ただし、買方が売方または関係者に直接または間接的に支払う必要があるロイヤリティについて、以下の状況の1つに該当する場合を除く。

- ① ロイヤリティと当該貨物が関連しない
- ② ロイヤリティの支払いが当該貨物の中華人民共和国域内へ販売する条件にならない

つまり、ロイヤリティを支払っている場合であっても、①ロイヤリティと当該貨物が関連しない、②ロイヤリティの支払いが当該貨物の中華人民共和国域内へ販売する条件にならない、という2つの条件のいずれか1つに該当する場合は、そのロイヤリティを貨物の査定金額に算入する必要はないとされている。

上記「① ロイヤリティと当該貨物が関連しない」の判断基準は、213号第13条に規定されている。

(1) 特許権等にかかわるロイヤリティ

以下のいずれかに合致する場合に「関連する」と見做される。

ロイヤリティが特許権または専有技術使用権の使用料として支払われるものであり、かつ輸入貨物が以下の状況の1つに当てはまる場合。

- I. 特許または専有技術を含む。
- II. 特許方法または専有技術を用いて生産する。
- III. 特許または専有技術を実施するために専門的に設計または製造する。

(2) 商標権にかかわるロイヤリティ

以下のいずれかに合致する場合は「関連する」と見做される。

ロイヤリティが商標権の使用料として支払われるものであり、かつ輸入貨物が以下の状況の1つに当てはまる場合。



竹田 剛 Takeda Tsuyoshi

デロイト天津事務所 税務部 マネージャー
ttakeda@deloitte.com.cn

2015年 デロイト 北京事務所に入所し日系企業に対する監査、税務等の関連サービスに従事。専門分野は個人所得税、企業所得税、増値税、税関業務関連等。2017年8月より天津事務所勤務、日系企業に対し税務サービスを提供している。

¹¹「デロイトトーマツチャイナ ニュース」2017年6月号(Vol.175)を参照のこと。

- I. 商標が付けてある。
- II. 輸入後商標を付け加えれば直接に販売することができる。
- III. 輸入時既に商標権を含み、軽度な加工を経た後に商標を付け加えれば販売することができる。

(3) 著作権にかかわるロイヤリティ

以下のいずれかに当てはまる場合は「関連する」と見做される。

ロイヤリティが著作権の使用料として支払われるものであり、かつ輸入貨物が以下の状況の1つに当てはまる場合。

- I. ソフトウェア、文字、楽曲、図、画像またはその他類似内容を含む輸入貨物、磁気テープ、磁気ディスク、光ディスクまたはその他類似記録媒体の形式を含む
- II. その他著作権を持つ内容の輸入貨物

(4) 流通権等にかかわるロイヤリティ

以下のいずれかに当てはまる場合は「関連する」と見做される。

ロイヤリティが流通権、販売権またはその他類似権利の使用料として支払われるものであり、かつ輸入貨物が以下の状況の1つに当てはまる場合。

- I. 輸入後直接に販売することができる
- II. 軽度な加工を経れば販売することができる

一方で、②の「販売する条件」についても、「ロイヤリティを支払わなければ輸入貨物を購入取得できない、または買方がロイヤリティを支払わなければ当該貨物を契約で約定した条件で取引できない場合」にはロイヤリティの支払いが「販売する条件」になっていると見做すことが同14条にて規定されています。

2016年3月に20号公告が、2017年3月に13号公告が施行されて以降、自己検査、税関調査等の方法で貨物と関連するロイヤリティがあるか否かを質疑を受けるケースが増加しています。既述の①ロイヤリティと当該貨物が関連しない、②ロイヤリティの支払いが当該貨物の中華人民共和国域内へ販売する条件にならない、という2つの条件にかかる判断は、地域や担当官により理解が一致しない部分が少なからず存在しています。したがって、関連書類や資料等により貨物とロイヤリティの関連を正確に説明できるよう準備すること、事前に自主的アセスメントを実施し、自社のロイヤリティと貨物の関連等を正確に把握することが推奨されます。この自主的アセスメントの実施により、グループ全体に対する税関連合調査において足並みをそろえた調査対応が可能となり、追徴課税等のリスクの低減等の効果も期待できる。

会計情報

中国企業会計準則アップデートと中国子会社における法定決算留意事項

11月に入り、中国の日系企業子会社各社においても現地監査人による期中監査が進んでいるとともに、12月末の法定決算の準備にとりかかる時期となった。今回は、2017年における中国の会計準則のアップデートを行うとともに、日系企業中国子会社が、本年度の法定決算に際して、事前に準備・検討すべきと思われる事項について解説する。なお、文章中の意見にわたる部分については、執筆者の私見が含まれることをお断りする。



中村 剛 Nakamura Tsuyoshi

有限責任監査法人トーマツ パートナー

2008年から2013年までの5年間、デロイト北京事務所監査部にて主として日系企業の監査サービスに従事。現在、監査グローバルサポートデスク(中国担当)、C&I中国室と金沢事務所のパートナーを兼務。東証一部上場企業等の監査執行社員を担当している。

1. 中国の会計準則のアップデート

中国の会計準則は、現在、新企業会計準則（以下、「新準則」と表記）と旧企業会計準則（以下、「旧準則」と表記）の2種類の会計準則体系が並存している。周知のとおり、新準則は国際財務報告基準(IFRS)の内容を大幅に取り入れた会計準則であり、旧準則は、それ以前の伝統的な会計準則である。

2017年においては、新準則の重要な改訂、新規の具体準則の公表があったので、ここで確認したい。

(1) 2017年に公表された新準則の新設・改訂、解釈指針

中国の会計準則設定主体である財政部は、下表のとおり、2017年に1つの新規具体準則と6つの改訂具体準則を相次いで公表した。これらの新準則の新設・改訂は、概ね、近年のIFRSの改訂にキャッチアップするためのものである。

① 2017年に公表された新設・改訂 新準則

新設・改訂 新準則	対応する IFRS	公表日	施行日
第 42 号—売却目的で保有する非流動資産および非継続事業(新設)	IFRS5 号	2017 年 4 月	2017 年 5 月 28 日
第 16 号—政府補助金(改訂)	IAS20 号	2017 年 5 月	2017 年 6 月 12 日
第 22 号—金融商品の認識および測定(改訂)	IFRS9 号	2017 年 3 月	2018 年 1 月 1 日(※)
第 23 号—金融商品の移転(改訂)	IFRS9 号	2017 年 3 月	2018 年 1 月 1 日(※)
第 24 号—ヘッジ取引(改訂)	IFRS9 号	2017 年 3 月	2018 年 1 月 1 日(※)
第 37 号—金融商品の表示(改訂)	IFRS7 号	2017 年 5 月	2018 年 1 月 1 日(※)
第 14 号—収益(改訂)	IFRS15 号	2017 年 7 月	2018 年 1 月 1 日(※)

※適用時期については、IFRS 第 9 号「金融商品」および IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と歩調を合わせ、原則として 2018 年 1 月 1 日とされているが、経過措置として、次のように強制適用時期が段階的に設定されている。

区分	金融商品関係 改訂第 22 号~24 号、37 号	収益関係 改訂第 14 号
中国国外上場企業(香港を含む)および 中国内外同時上場企業	2018 年 1 月 1 日	2018 年 1 月 1 日
中国国内上場企業	2019 年 1 月 1 日	2020 年 1 月 1 日
非上場企業 (多くの日系企業はこれに該当)	2021 年 1 月 1 日	2021 年 1 月 1 日

(2) 2017年から適用される改訂 新準則

上記のうち、新設された第 42 号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」および改訂 第 16 号「政府補助金」は、2017 年期中からの施行となっている。

① 第 42 号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」の新設

従来、売却目的で保有する非流動資産および非継続事業の会計処理は、第 4 号「有形固定資産」、第 30 号「財務諸表の表示」等および関連する応用指南、解釈指針等に規定が分散していたことに加え、認識後の測定、減損に関する規定が不明確であった。今般、新規に第 42 号が制定され、売却目的で保有する非流動資産あるいは処分グループの分類、測定および表示、ならびに非継続事業の表示について、体系的に整理された。

第 42 号は、IFRS 5 号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」の内容を概ね踏襲しているが、「売却目的保有」に分類される前に認識された当該資産の減損損失については戻し入れが禁止されており、この点が IFRS5 号との重要な相違となっている。

② 第 16 号「政府補助金」の改訂

改訂 第 16 号では、従来準則に加え、適用する政府補助金の範囲の明確化、純額処理の容認、政府利子補給にかかる会計処理の明確化等について新たに規定を設けている。その中で、特に注目されるのは、「純額処理の容認」である。

改訂前は、資産の取得に関連する政府補助金については総額処理が要求されていた。すなわち、企業が獲得した政府補助金は繰延収益として負債の部に計上し、関連する資産の減価償却に対応する形で償却し段階的に収益計上するという方法が統一的に要求されていた。今回の改訂後は、純額処理、すなわち、関連する資産の取得価額から政府補助金を直接控除することが認められるようになった。

(3) 2018年から適用される改訂新準則

上表のとおり、2017 年に改訂された新準則のうち、改訂 第 22 号「金融商品の認識および測定」、改訂 第 23 号「金融商品の移転」、改訂 第 24 号「ヘッジ取引」および改訂 第 37 号「金融商品の表示」、ならびに改訂 第 14 号「収益」については、原則として、2018 年からの適用となっている。しかし、これらの改訂 新準則の適用時期については、上述の通り、上場企業、非上場企業の種類等により、適用時期を段階的に設定しているため注意が必要である。

① 金融商品関係(改訂 新準則 第 22 号～24 号、37 号)

改訂 第 22 号～24 号および 37 号は、基本的に IFRS 第 9 号(2014 年)の考え方を取り入れている。中でも特徴的な点は、金融商品の分類である。金融商品の分類は、従来の IAS 第 39 号に準拠した 4 分類から、IFRS 第 9 号に準拠した 3 分類に変更され、それぞれの会計処理についても IFRS 第 9 号に準拠した会計処理に改訂されている。

改訂前 第 22 号(4 分類)	改訂 第 22 号(3 分類)
(ア) 公正価値をもって測定しかつその変動を当期の損益に計上する金融資産	(ア) 償却原価により測定する金融資産
(イ) 満期保有目的投資	(イ) 公正価値をもって測定しその変動をその他包括利益に計上する金融資産
(ウ) 貸付金および未収債権	(ウ) 公正価値を持って測定しその変動を当期損益に計上する金融資産
(エ) 売却可能金融資産	

② 収益関係(改訂 第 14 号)

改訂 第 14 号は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の考え方を全面的に取り入れ、収益認識のための重要な 5 つのステップの考え方を踏襲している。

STEP1 顧客との契約の識別	<ul style="list-style-type: none"> ●収益認識の基礎は、顧客との契約 ●収益認識の対象となる契約を識別→「契約」を満たすための 5 つの条件(第 5 項) ●複数の契約の結合(第 7 項)
STEP2 契約における履行義務の識別	<ul style="list-style-type: none"> ●契約開始時における契約に含まれる履行義務を識別(第 9 項) ●財またはサービスが区別できる履行義務の場合には、別々に会計処理
STEP3 取引価格の算定	<ul style="list-style-type: none"> ●取引価格とは、企業が顧客に財またはサービスを移転することによって獲得できる権利を得ると見込んでいる対価の金額(第 14 項) ●変動対価は期待値あるいは最も可能性の高い見積もり額により取引価格に算入(第 16 項)

STEP4 取引価格の契約における履行義務への配分	<ul style="list-style-type: none"> ●取引価格を、区別できる履行義務に配分(第14項) ●関連する独立販売価格に基づいて、取引価格を区別できる履行義務に配分(第20項～)
STEP5 履行義務の充足時(または充足につれて)の収益認識	<ul style="list-style-type: none"> ●履行義務は特定の財またはサービスに対する支配を顧客に移転したときに、履行(第4項) ●履行義務が一定の期間にわたり充足される場合、収益を一定期間にわたり認識(第12項) ●「一定期間」の基準を満たさない場合、資産の支配が顧客に移転した時点を評価し、一時点で収益を認識(第13項)

その他、財政部が公表している会計基準の解釈指針として企業会計基準解釈(「解釈」)があるが、2017年には企業会計準則解釈第9号から第12号が公表されている。これらの解釈は、新準則の実務上の補足指針になる。

【2017年に公表された企業会計準則の解釈指針】

改訂新準則	対応する準則	公表日	施行日
解釈第9号—持分法による投資純損失の会計処理	準則第2号 長期持分投資	2017年6月	2018年1月1日
解釈第10号—有形固定資産を使用して獲得した収益を基礎とした減価償却方法	準則第4号 有形固定資産	2017年6月	2018年1月1日
解釈第11号—無形資産を使用して獲得した収益を基礎とした償却方法	準則第6号 無形資産	2017年6月	2018年1月1日
解釈第12号—経営管理サービスの提供側と受領側が関連当事者に該当するかについて	準則第36号 関連当事者の開示	2017年6月	2018年1月1日

(4) 日本の親会社での連結財務諸表作成上の留意事項(2018年以降)

我が国の会計基準では、日本の親会社が日本基準で連結財務諸表を作成する際、在外子会社の財務諸表がIFRSまたは米国会計基準に準拠して作成されている場合には、連結決算上、これを利用できることとされている(実務対応報告18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」(企業会計基準委員会)、以下「実務対応報告18号」)。よって、多くの日本企業は実務対応報告18号を適用し、在外子会社がIFRSで作成した財務諸表をそのまま連結財務諸表の作成に際して取り込んでいる。

ここで注意が必要なのは、中国子会社が、改訂新準則すなわちIFRSに準拠した新しい「金融商品」関連準則(第22号～24号、37号)および「収益」関連準則(第14号)をいつから適用するかという点が、親会社の連結財務諸表の作成に影響する可能性があるという点である。上述の通り、これらの改訂新準則の適用時期は、原則としてIFRSと同時期の2018年からとされているが、非上場会社等(大部分の日系中国子会社はこれに含まれる)は、数年遅れて適用することが容認されている。

しかしながら、日本の親会社の連結財務諸表の作成に際しては、中国子会社がいつから改訂第22号等や第14号を適用するかに関わらず、実務対応報告18号に従って、2018年以降は、IFRS第9号、IFRS第15号に準拠した新しいIFRSによって作成された中国子会社の財務諸表を連結財務諸表に取り込む必要があるため、注意が必要である。

(5) 旧準則の状況

中国財政部は、2015年2月に財会[2015]3号「廃止および失効する若干の会計準則制度規範性文件目録の公布に関する通知」を公表し、旧準則の一部である具体準則をすべて廃止した。

従来、広い意味で「旧準則」と言った場合、「企業会計制度」と旧「企業会計準則」(旧準則)が合わさって1つの会計基準を構成したものを指していたが、今回、そのうちの旧準則が廃止された一方で、旧準則で会計処理要領として機能していた「企業会計制度」(財会2000年第25号、財政部2000年12月29日公表)は依然として有効であり、実質的に旧準則による財務諸表の作成、開示は可能と理解されている。詳細については、「デロイト トーマツ チャイナ ニュース Vol.151 (2015年6月)」を参照のこと。

2. 法定決算監査上の留意事項

(1) 固定資産の減損

中国子会社の業績が悪化している場合など、当該子会社において固定資産の減損の兆候が生じていないか留意する必要がある。仮に、減損の兆候が生じている場合には、早めに減損損失の測定を実施し、影響額を把握しておくことが望ましい。特に以下のような状況が生じている場合には注意が必要である。

- 保有する資産の市場価格が大幅に下落している
- 経営環境に大きな変化が生じ、会社に著しく不利な影響をもたらす可能性がある
- 資産の陳腐化、遊休状態が生じている
- 営業赤字が継続している、あるいは当期の業績が計画を大きく下回っている

中国子会社において、減損の検討を行う際は、特に次の2点に注意が必要である。

① 第8号「資産の減損」においては、日本基準（「固定資産の減損に係る会計基準」（企業会計審議会 平成14年8月9日））に定められているような、割引前の将来キャッシュ・フローによるテストというステップがない。したがって、減損の兆候が生じている場合には、直接、割引後の将来キャッシュ・フローを見積もり、これを基に減損損失を測定するため、日本基準より減損損失が発生しやすい基準となっていることに留意する必要がある。なお、このような減損テストのステップは、IAS第36号「資産の減損」（以下、「IAS第36号」と表記）と同様のものである。

② 減損損失の測定に用いられる割引率について、第8号「資産の減損」において、「割引率は、現在の市場における貨幣の時間的価値および当該資産固有のリスクを反映させた税引前の利率である。当該割引率は、企業が資産を購入または投資する際に、要求される期待収益率である」と規定されている。当該規定についてもIAS第36号と同趣旨のものと考えられるが、実務上は、中国現地での同種事業、同種資産に対する投資に期待される加重平均資本コスト(WACC)を割引率として採用することが求められると考えられている。したがって、専門家を利用して割引率を算出した結果、人民元の時間的価値や中国における同種事業、同種資産の期待収益率を反映し、日本の親会社が想定しているより高い割引率が算出されるケースが散見される。割引率が想定より高い場合には、結果として計算された減損損失の金額も予想以上に大きくなる事態が生じうる点に留意が必要である。

(2) 期末決算・監査日程の確認

中国企業の決算年度は暦年と法定されており、年明けの1月から3月にかけて年度決算および会計監査がピークを迎える。その一方で、中国ではその期間に旧暦正月休暇（春節休暇）があるため、決算・監査日程に影響するケースがある。2018年の春節は2月16日（金曜日）であり、大部分の中国の会社では2月15日（木曜日）から2月21日（水曜日）までが7連休となることが予想されるので、この休暇を考慮した決算日程の策定が必要となる。事前に中国子会社の経理責任者と決算・監査日程について情報交換を行い、親会社の方で子会社の決算の進捗状況を確認することが望ましいと考えられる。

以上、中国子会社の年度決算に際し、特に留意すべきと思われる点について言及した。これらの事項は、年度決算開始後に検討する場合には、期末後に決算数値が大きく変動したり、子会社の決算数値の確定が大幅に遅れるという事態を招く可能性もあるため、事前に中国子会社の経理担当者等と協議し、早めの対策を講じることが望ましいと考える。

執筆: 有限責任監査法人トーマツ 中村 剛 デロイト中国 板谷 圭一、竹田 剛ほか
監修: デロイトトーマツ合同会社 三浦 智志、西村 美香 DT弁護士法人 鄭 林根

中国業務に関する主なお問合せ先

デロイトトーマツ合同会社

本部中国室

〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
Tel: 03-6720-8341
三浦 智志 / 中村 剛 / 西村 美香

有限責任監査法人トーマツ

名古屋事務所

〒450-8530 名古屋市中村区名駅 1-1-1 JPタワー名古屋
Tel: 052-565-5511
滝川 裕介

福岡事務所

〒810-0001 福岡市中央区天神 1-4-2 エルガーラ
Tel: 092-751-0931 / Fax: 092-751-1035
只隈 洋一

デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社

〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
TEL: 03-6213-1180
北村 史郎

デロイト中国各拠点案内

上海事務所

30/F, Bund Center, 222 Yan An Road East, Shanghai, 2,00002 PRC.
Tel: +86-21-6141-8888
原井 武志 / 田嶋 大士 / 横山 真也 / 牧 直文 / 石黒 泰時
河原崎 研郎 / 大厩 隆啓 / 原 国太郎 / 板谷 圭一 / 梨子本 暢貴

大連事務所

Room 1503 Senmao Building
147 Zhongshan Road, Xigang Deistrict, Dalian, 116011 PRC.
Tel: +86-411-8371-2888
依藤 啓司

広州事務所

26/F, Yuexiu Financial Tower, 28 Pearl River East Road,
Guangzhou, 510623 PRC
Tel: +86-20-8396-9228
山野辺 純一 / 前川 邦夫

蘇州事務所

Suite908, Century Financial Tower, 1 Suhua Road,
Industrial Park, Suzhou, 215021 PRC
Tel: +86-512-6762-1238
小松 大祐

ハルビン事務所

Room 1618, Development Zone Mansion 368 Changjiang Road
Nangang District Harbin 150090, PRC
Tel: +86-451-8586-0060

成都事務所

Unit 3406, 34/F Yanlord Landmark Office Tower No. 1 Section 2,
Renmin South Road Chengdu 610016, PRC
Tel: +86 28 6210 2383

杭州事務所

Room 605, Partition A, EAC Corporate Office, 18 Jiaogong Road
Hangzhou, 310013, PRC
Tel: +86-571- 2811-1900

廈門事務所

Unit E, 26/F International Plaza, 8 Lujiang Road, Siming District
Xiamen, 361001, PRC
Tel: +86-592-2107-298

マカオ事務所

19/F The Macau Square ,Apartment H-N
43-53A Av. do. Infante D. Henrique
Macau, PRC
Tel: +853-2871-2998

大阪事務所

〒541-0042 大阪市中央区今橋 4-1-1 淀屋橋三井ビルディング
Tel: 06-4560-6031
藤川 伸貴 / 上田 博規 / 粟野 清仁

デロイトトーマツ税理士法人

東京事務所

〒100-8305 千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
Tel: 03-6213-3800
安田 和子 / 酒井 晶子

DT 弁護士法人

〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-4-1 新国際ビル
Tel: 03-6870-3300
鄭 林根

北京事務所

8/F Office Tower W2, The Tower, Oriental Plaza, 1 East Chang An
Avenue, Beijing, 100738 PRC.
Tel: +86-10-8520-7788
三浦 智志 / 小池 裕二 / 五十嵐 大典 / 浦野 卓矢 / 三好 高志 / 降矢 直人

天津事務所

45/F Metropolitan Tower, 183 Nanjing Road, Heping District
Tianjin 300051 PRC.
Tel: +86-22-2320-6688
網永 敦 / 竹田 剛

深セン事務所

13/F China Resources Building, 5001 Shennan Road East,
Shenzhen, 518010 PRC.
Tel: +86-755-8246-3255
矢川 浩章

香港事務所

35/F One Pacific Place, 88 Queensway, Hong Kong
Tel: +852-2852-1600
松山 明広 / 齋藤 啓太郎 / 福田 素裕

瀋陽事務所

Unit 3605-3606, Forum 66 Office Tower 1 No. 1-1 Qingnian Avenue
Shenhe District Shenyang, PRC
Tel: + 86 (024) 6785 4068

済南事務所

Unit 1018, 10/F, Tower A, Citic Plaza, 150 Luo Yuan Street,
Jinan 250011, PRC
Tel: +86-531-8518-1058

重慶事務所

Room 10-12, 13/F International Trade Center Chongqing
38 Qing Nian Road ,Yu Zhong District ,Chongqing 400010 PRC
Tel: +86-23-6310- 6206

南京事務所

Room B, 11th Floor Golden Eagle Plaza
89 Hanzhong Road Nanjing 210029, PRC
Tel: + 86-25-5790 -8880

武漢事務所

Unit 2, 38/F New World International Trade Tower
568 Jianshe Avenue, Wuhan, 430022, PRC
Tel: + 86-27-8526-6618

発行人

デロイトトーマツ 中国サービス グループ
〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
Tel 03-6720-8341 Fax 03-6720-8346
E-mail chugoku@tohatsu.co.jp

デロイトトーマツ グループは日本におけるデロイトトウシュートーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じて、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitter もご覧ください。

Deloitte (デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュートーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu LLC