



Tax Analysis

中国

税理士法人トーマツ

2015年5月13日号

※本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

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、それにかか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¹。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、開発の CCA を実行する過程でこのような偏差が生じることは疑いない。

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

¹ 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。

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かかわる“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が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

(1) 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定性がある。

1) 無形資産の価値評価

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。

2) 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 は中国の参加者がかかわるサービスの 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。

3) CCA にかかわる営業損失

CCA はすべての参加者が 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²。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か否か?中国の参加者は(CCA にかかわる業務について)他の

² 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。

参加者と共同でアントレプレナーの機能を担い、363 号文³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。

4) 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かかわる 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。

5) 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 にかかわるバイ 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、“ロイヤルティー”または“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。	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。	

(2) 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。

3 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」

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

税理士法人トーマツ

エグゼクティブオフィサー 大久保 恵美子

email: emiko.okubo@tohmatsumo.co.jp

東京事務所

〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目3番1号 新東京ビル5階

T e l: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohmatsumo.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax-co

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

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 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リー合同会社、税理士法人トーマツおよびDT 弁護士法人を含む)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、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,900名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)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、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス、リスクマネジメント、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、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。デロイトの約210,000名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

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 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。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。