



## チャイナタックスアラート (中国税務速報)

第 18 回 2013 年 8 月

# OECD 公布『税源浸食と利益移転に関する行動計画』

## 本アラートの分析対象法規口

- ・『税源浸食と利益移転に関する行動計画』、OECD 2013 年 7 月 19 日公布
- ・『税源浸食と利益移転(BEPS)への対応』報告、OECD 2013 年 2 月 12 日公表

2013 年 7 月 9 日、経済協力開発機構(以下、「OECD」という)は、税源浸食と利益移転(以下、「BEPS」という)に関する問題について多国間の提携を行うという行動計画を公表した。OECD は、モスクワで開催された主要 20 カ国の財務大臣・中央銀行総裁会議(以下、「G20」という)に合わせて当該「BEPS」に関する行動計画を公表した。これは世界各国が共同で国際税収体系の現代化への推進に注力し始めることを示している。当該行動計画は 15 項目の具体行動を提出し、予期効果および時間表を明らかにしている。

我々が予測するように、中国は OECD の重要提携パートナーとして BEPS の発展動向をしっかりと注視し、一部の具体的な行動計画に向けて適切な国内税務法規を制定する。これらの税法の公布および税務の監督重点の変化は中国における多国籍企業の国際税務と移転価格に重大な影響を与える見込みである。中国の税務審査および調整によるリスクを下げるために、国内で運営する多国籍企業はできる限り早く、現行の税務プランニングに対して適切な健康調査を行い、BEPS 行動計画にある関連する弱い段階を見つけ、積極的に対応を図り改善すべきであると提案する。

## 背景

一部の多国籍企業の税収措置に関する過激な議論は昔から今に至るまで長く続いている。1960年代から一部の多国籍企業は常に関連者会社間の価格戦略、特許権の譲渡、国境に跨る利息の支払い、特許権使用料の分担などを人為的に手配することにより、異なる地域での税負担を軽減または除去すると欧米諸国的一部の市民は考えている。

この数年来、持続的なグローバル経済の衰退により、多くの国々の財政収入の国内総生産に対する割合は大幅に減少している。財政収入の不足により、BEPS の問題は一部の国家では最高レベルの政治問題にまで引き上げられ、国家財政部門の解決に差し迫った主要任務となっている。2012 年 6 月 18 日および 19 日の両日、ロスカボスで開催されていた G20 首脳サミットに合わせて、各参加国の財政部長は、OECD が BEPS の問題につき調査研究を行い、2013 年 2 月までに報告書を提出することを委託した。

2013年2月12日、OECDは『税源浸食と利益移転への対応』の報告(以下、「BEPS報告」という)を公表してその調査研究の結果をまとめた。OECDの研究によると、一部の多国籍企業は関連するタックスプランの戦略の運用を通じて最後には実際にはなんと5%のみの法人税納付、一方、一部の小型企業が納付する法人税は30%に上るとみられている。またOECDの研究も示しているように、幾つかの小さな地域が経由地として利用され、一部の大型工業国と比較してその大きさに見合わない大量の直接投資を外国から受け入れたり、ると同時に、主要先進国および新興国に対して、その経済規模をはるかに上回る投資を行っている。当該報告の終わりにあたって、OECDは、国際的な行動計画を策定して今回の研究で発見された租税回避の問題のために具体的な行動プランを提供すると示唆している。新たに公表された行動計画は即ちBEPS報告で言及された課題である。

### BEPS行動計画

各国が国際税収体系の現代化プロセスに必要な変化および調整について一致した意見に達成するために、BEPS行動計画は意欲的なタイムフレームを制定した。BEPS報告提起された問題に対応するために、この計画は15項目の特定な行動プログラムを明らかにし、今後2年間半かけて展開していくものである。とくに共通認識に依存する項目については、2015年12月と定めている。

具体的行動の内容は下表のとおりである:

<b>行動1 - デジタル経済および電子ビジネスによる税務上の課題への対応</b>	デジタル経済および電子ビジネスが現行の国際的な税収法規の実施にもたらす主要な課題を発掘し、これらの課題を解決する具体的な方策を策定するものである。また直接税および間接税に関する税務問題を全面的に検討する。
<b>行動2 - ハイブリッド事業体・商品によるミスマッチアレンジメントの解消</b>	ハイブリッド投資ツール・法律実体による影響(例えば二重不課税、二重控除および長期の課税繰延など)を解消するために、モデル税収協定の関連する条約を制定し、国内法規の改訂に関する提案を行う。
<b>行動3 - タックス・ヘイブン対策(CFC)税制の強化</b>	支配外国会社の管理規則の制定に対して提案する。
<b>行動4 - 利子控除またはその他の税務費用の損金算入による税源浸食を制限</b>	利子支払(例えば関連者および第三者の債務の利用による過度な利子の控除または免税所得、繰延所得の発生)およびその他の経済的に同等に取り扱われる費用などの支払いによる企業の税源浸食に対応するために、関連する法規の制定に最良の対処法を提案する。
<b>行動5 - 税務プランニング上の透明性の向上とその実態に注目することを通じた脱税・租税回避の行為に対する効果的な対応</b>	脱税・租税回避に係る税務条約を改正する際に、多国籍企業の税務プランニングの透明性の向上を考慮することが優先されるべきである。例えば強制性の規定について、多国籍企業が享受する優遇税制に係るルーリングは、情報交換により自発的に一国の税務部門から別の国家税務部門に伝達されるべきである。また例えば、多国籍企業は一国で、ある優遇税制を享受したいならば、ある「実質性の経営活動」という要求を満たさなければならない。

<b>行動 6 – 租税条約協定の濫用の防止</b>	不適切な租税条約協定の恩典利用を防止するために、モデル租税条約に係る条約の制定と国内法規の改正に関する提案を行う。
<b>行動 7 – 恒久的施設(PE)としての地位の意図的回避の防止</b>	法律根拠がない場合に、PEステータス行為(匿名代理行為およびその他の特定行為を含む)の回避を防止するために、PEの定義の改定を行う。
<b>行動 8 – 移転価格の結果と価値創出(無形資産)との整合性の確保</b>	多国籍企業のグループメンバー間での無形資産移転による税源浸食・利益移転を防止するために、関連する規定を策定する。具体的なルールとして、より包括的かつ明確な無形資産の定義を導入したり、無形資産の移転に伴う利益と価値創出との整合性を確保する。さらに評価が困難な無形資産に係る特別規定を策定する。原価分担協議に係る法律方針を細分化する。
<b>行動 9 – 移転価格の結果と価値創出(リスクと資本)との整合性を確保する</b>	多国籍企業のグループメンバー間でのリスク移転または特定のグループメンバーへの過度な資本の配分による税源浸食・利益移転を防止するために、関連する規定を策定する。具体的なルールは以下のとおりである。資本を付与するまたは契約上のリスクを負担するという理由だけで不合理的な利益を得ることを防止するために、関連する措置を策定する。
<b>行動 10 – 移転価格の結果と価値創出(その他の高リスク取引)との整合性を確保する</b>	納税者の独立企業間での起こりえない、または起こることが稀である取引による税源浸食・利益移転を防止するために、関連する規定を策定する。具体的なルールは以下のとおりである。経済的実質により関連者取引の性質を改めて明確にする。グローバル・バリューチェーンにおける移転価格の算定方法の応用を明確化する。税源浸食を目的としての管理費用および本部経費の支払いを制限する。
<b>行動 11 – BEPS及びBEPSへの対応行為に関するデータの収集・分析手法の策定</b>	BEPSの規模と経済的な影響を評価し、それに対応する提案を行う。これらの対応措置の効果を評価するツールを確保する。
<b>行動 12 – アグレッシブ・タックス・プランニング・アレンジメントの報告の義務化</b>	税収管理およびビジネス運営によるコストを考慮し、関連する国家の経験に学んで、企業に対して濫用的な取引、アレンジメントおよびストラクチャーの開示を定める。
<b>行動 13 – 移転価格の文書化規定の見直し</b>	移転価格アレンジメントの透明性を向上させるための移転価格の同時文書に係る法規を策定する。多国籍企業に対して、共通のテンプレートにまとめられたグローバル収入配分、経済活動および各国での支払税額に係る情報を、関連する地域の政府に提出することを要求する。

<b>行動 14 – 紛争解決メカニズムの改善</b>	相互協議を結ぶ国家による紛争解決の障害問題に取り組むために、解決法を策定する。仲裁条約の欠けることや場合によって、相互協議が否定されることを含む。
<b>行動 15 – 多国間の取極めの策定</b>	各税区が BEPS 計画を実施し、現行の二国間の税収協定を改正し、多国間メカニズムを構築するために、関連する税収および公共国際法律に係る問題点への分析を行う。

## KPMG の所見

BEPS 行動計画は中国の国際税収および移転価格に深遠な影響を与える。中国国家税务总局は今、BEPS プログラムの進展に密接に注目し、BEPS の研究を手本として現行の税収政策を適切に改正している。それ以外にも、BEPS に係る新規定が公表される以前に、中国の地方税務当局も現有の中国税務政策を執行する際に、BEPS 報告および行動計画を非公式の方針としてクロスボーダー取引における税務および移転価格の問題を評価するだろう。そのため、多国籍企業がクロスボーダー取引を行う際に、BEPS の影響を考慮することは極めて重要である。

我々の経験および国家税務総局との交流によると、BEPS 報告および行動計画は中国で以下の税務分野に影響を与えるだろう：

- 多くの多国籍企業は海外でグループ内部の融資プラットフォーム、無形資産保有会社あるいは中国国外にシェアード・サービス・センターを設立し、中国に設立された関連者企業に費用を請求している。例えは、利子、特許権使用料およびサービス料等の費用は損金算入の方式を通じて中国の企業所得税の税源を減少する。これらの費用を受け入れる会社は海外で比較的低い税率あるいは免税を享受することができる。BEPS 報告は中国の税務当局に、二重不課税を享受する対外支払いをさらに厳しく調査させる切欠となる。これは上述のアレンジメントがある多国籍企業に税務およびキャッシュフロー面で不利な影響を与える。
- 非定型の価値創造の機能(たとえば R&D 機能、ブランド構築または市場開拓)を営むが、リスク回避を目的として契約(関係会社委託生産、配送、R&D)によって定額の収入を得ている中国企業は、BEPS 環境下において移転価格の問題に直面するであろう。中国税務当局は全体のバリューチェーンの中での残存利益を得るべくして中国での実際の機能により注目するであろう。事業活動が中国において無形価値を創造している可能性がある納税者は、さらに必要な調査を受けるだろう。
- 中国の税務当局は中国企業とオフショア企業との取引における営利的実態が基本的に備わっているかに注目する。中国税務当局は、すでに営利的実態に関して強調している受益権者および間接譲渡に係る租税回避行為に関する規定をさらに強化するであろう。移転価格関連でも、国家税務総局は、約定のリスク分担方法のみに頼って利益配分を行うという対処法を否定しており、営利的実態を考慮して利益配分を行うことを強調するだろう。例えは、ある中国企業がオフショアの関連者会社にサービスを提供し、コスト・プラスによって費用を回収し、サービスを享受したオフショア企業が別の契約を介して、営利的実態として機能していないにも拘わらず、差額の利益を得る場合がある。このような取引は実質が形式より重要だという観点に基づけば、中国の税務当局は調査の際に、非常に問題視されるであろう。これは多くの現存の税務構造およびサプライチェーン・プランニングに大きなリスクを存在させる。
- BEPS 行動計画における、価値創造に係る描写「措置を取る際に独立企業原則に従う必要がある」は、納税者が移転価格を決定する上で必ずしも明確なものではない。納税者と関連者との間で行われる不定常の関連者取引または商流、無形資産に関連した取引、あるいは比類なく高額な取引は、税務当局の監査の際により高いリスクにさらされ、または税務当局に従来と異なる調整方法を実施される余地を残す。BEPS 行動計画の価値創造を理由として、中国の税務当局は本部経費配賦にさらに注目し、中国の企業所得税法の実施条例にある「管理費用」については損金算入を認めないかもしれない。さらに中国税務当局は中国により多くの利益が配分されるようにロケーションセービングやマーケットプレミアムのような「立地上固有の有利

性( *LSAs: location-specific advantages* )」を含めて「価値創造」を広義に解釈す動きに出るだろう。

5. 中国の税務当局は非居住企業の中国における機構場所(即ち、税収協定の中の PE ステータス)への税務調査を強化する。その内、現行の税務申告および登記要求をより厳しく執行することが含まれるかもしれない。例えば国家税務总局令第 19 号および国税発[2009]124 号である。それ以外、中国の税務当局は、非独立の代理人から構成される代理 PE ステータスを利用して、中国で大量の生産および販売場所を建設せず、主に中国の代理機構を招聘することを通じて中国に高利益の製品を輸入する多国籍企業を調査するだろう。なお、中国の税務当局は、デジタル経済および電子ビジネスの環境におけるクロスボーダー取引が PE ステータスを生じるかに注目しており、執行する際に OECD のモデル協定における最新の解釈公文を応用するであろう。
6. 中国の税務官員が把握する情報量を増加させ、彼らが調査対象を確定し、税収調査を実施することに集中するために、中国の税務当局は税務記録及び情報開示に係るより多くの要求を出して多国籍企業の税収プランニングの透明度を高めさせ、同時に、納税者に税務申告によるより多いプレッシャーをかけタックスポジションを説明させたり、結果としてペナルティを課すだろう。国際上、不適正な税収プランニングの行為を防止するために、国家税務总局は税収協定を締結した国家との情報交流を強化するだろう。

上述のように、BEPS 報告の公表は中国の税務当局が中国の国際税務管理面で改革を推進することに対して理論的な依拠を提供している。国家税務总局は今後の数カ月間に、反租税回避、移転価格、PE ステータスの判定、実際管理機構の判定およびタックスヘイブンなどを含んだ一連の法規を公布する予定である。これらの措置は概ね BEPS 行動計画と一致する。

対策として、多国籍企業は直ちに現行の税務プランニングに対して現状調査を行い、BEPS 行動計画に基づき、潜在的な弱点を識別し、改善措置を取ることを提案する。これらの措置は、グループ内における機能、資産および人員への調整、支持としての法律、税収および移転価格同時文書の準備、中国の税務リスクを下げるための内部統制および作業ガイドラインの制定または改正などが含まれる。BEPS の出現は一つの新たな国際税務時代の到来を表して。十分な準備を整えてこそ、多国籍企業はビジネス運営に影響なく、過度の税務コストを負担せず、安定した環境を実現できる。

<b>Khoonming Ho</b> Partner in Charge, Tax China and Hong Kong SAR Tel. +86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com	<b>Northern China</b> <b>David Ling</b> Partner in Charge, Tax Northern China Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	<b>Central China</b> <b>Lewis Lu</b> Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	<b>Dylan Jeng</b> Tel. +86 (21) 2212 3080 dylan.jeng@kpmg.com	<b>Daniel Hui</b> Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
<b>Beijing/Shenyang</b> <b>David Ling</b> Partner in Charge, Tax Northern China Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	<b>Vaughn Barber</b> Tel. +86 (10) 8508 7071 vaughn.barber@kpmg.com	<b>Anthony Chau</b> Tel. +86 (21) 2212 3206 +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	<b>Ho Yin Leung</b> Tel. +86 (21) 2212 3358 ho.yin.leung@kpmg.com	<b>Charles Kinsley</b> Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com
<b>Qingdao</b> <b>Vincent Pang</b> Tel. +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	<b>Roger Di</b> Tel. +86 (10) 8508 7512 roger.di@kpmg.com	<b>Cheng Chi</b> Tel. +86 (21) 2212 3433 cheng.chi@kpmg.com	<b>Henry Ngai</b> Tel. +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	<b>John Kondos</b> Tel. +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
<b>Shanghai/Nanjing</b> <b>Lewis Lu</b> Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	<b>John Gu</b> Tel. +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com	<b>Chris Ho</b> Tel. +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	<b>Amy Rao</b> Tel. +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	<b>Alice Leung</b> Tel. +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
<b>Chengdu</b> <b>Anthony Chau</b> Tel. +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	<b>Kevin Lee</b> Tel. +86 (10) 8508 7536 kevin.lee@kpmg.com	<b>Lily Kang</b> Tel. +86 (21) 2212 3359 lily.kang@kpmg.com	<b>Southern China</b> <b>Eileen Sun</b> Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	<b>Curtis Ng</b> Tel. +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com
<b>Guangzhou</b> <b>Lilly Li</b> Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	<b>Paul Ma</b> Tel. +86 (10) 8508 7076 paul.ma@kpmg.com	<b>Sunny Leung</b> Tel. +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	<b>Sam Fan</b> Tel. +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	<b>Kari Pahlman</b> Tel. +852 2143 8777 kari.pahlman@kpmg.com
<b>Fuzhou/Xiamen</b> <b>Maria Mei</b> Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	<b>Vincent Pang</b> Tel. +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	<b>Christopher Mak</b> Tel. +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	<b>Angie Ho</b> Tel. +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	<b>John Timpany</b> Tel. +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
<b>Shenzhen</b> <b>Eileen Sun</b> Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	<b>Michael Wong</b> Tel. +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	<b>Brett Norwood</b> Tel. +86 (21) 2212 3505 brett.norwood@kpmg.com	<b>Jean Jin Li</b> Tel. +86 (755) 2547 1128 Tel. +86 (592) 2150 888 jean.j.li@kpmg.com	<b>Wade Wagatsuma</b> Tel. +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com
<b>Hong Kong</b> <b>Karmen Yeung</b> Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	<b>Jessica Xie</b> Tel. +86 (10) 8508 7540 jessica.xie@kpmg.com	<b>Irene Yan</b> Tel. +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	<b>Yasuhiro Otani</b> Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	<b>Lachlan Wolfers</b> Tel. +852 2685 7791 lachlan.wolfers@kpmg.com
<b>Leonard Zhang</b> Tel. +86 (10) 8508 7511 leonard.zhang@kpmg.com	<b>John Wang</b> Tel. +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	<b>John Wang</b> Tel. +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	<b>Jean Ngan Li</b> Tel. +86 (755) 2547 1198 jean.li@kpmg.com	<b>Jennifer Wong</b> Tel. +852 2978 8288 jennifer.wong@kpmg.com
<b>Tracy Zhang</b> Tel. +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com	<b>Jennifer Weng</b> Tel. +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	<b>Grace Xie</b> Tel. +86 (21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com	<b>Lilly Li</b> Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	<b>Christopher Xing</b> Tel. +852 2978 8965 christopher.xing@kpmg.com
<b>Abe Zhao</b> Tel. +86 (10) 8508 7096 abe.zhao@kpmg.com	<b>Bruce Xu</b> Tel. +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	<b>Zichong Xu</b> Tel. +86 (21) 2212 3404 zichong.xu@kpmg.com	<b>Kelly Liao</b> Tel. +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	<b>Karmen Yeung</b> Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com
<b>Catherine Zhao</b> Tel. +86 (10) 8508 7515 catherine.zhao@kpmg.com	<b>Eric Zhou</b> Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	<b>William Zhang</b> Tel. +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	<b>Maria Mei</b> Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	<b>Rebecca Chin</b> Tel. +852 2978 8987 rebecca.chin@kpmg.com
<b>David Chamberlain</b> Tel. +86 (10) 8508 7056 david.chamberlain@kpmg.com	<b>Michelle Zhou</b> Tel. +86 (21) 2212 3458 micelle.b.zhou@kpmg.com	<b>Cheng Dong</b> Tel. +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	<b>Michelle Sun</b> Tel. +86 (20) 3813 8615 micelle.sun@kpmg.com	<b>Kate Lai</b> Tel. +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
<b>Tony Feng</b> Tel. +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	<b>David Huang</b> Tel. +86 (21) 2212 3605 david.huang@kpmg.com	<b>Bin Yang</b> Tel. +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	<b>Hong Kong</b> <b>Ayesha M. Lau</b> Partner in Charge, Tax Hong Kong SAR Tel. +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	<b>Alex Lau</b> Tel. +852 2143 8597 alex.lau@kpmg.com
<b>Tiansheng Zhang</b> Tel. +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com		<b>Chris Abbiss</b> Tel. +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	<b>Benjamin Pong</b> Tel. +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com	
		<b>Darren Bowdern</b> Tel. +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com		
		<b>Barbara Forrest</b> Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com		

## kpmg.com/cn

© 2013 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2013 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2013 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2013 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of