

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第12回 2015年6月

BEPS 行動計画 7 における恒久的施設に関する提言が 中国でのタックスプランニングに及ぼす影響

本アラートの分析対象法規:

- 2015年5月15日、経済協力開発機構(「OECD」)公布の「BEPS 行動計画 7: 恒久的施設認定の人為的回避の防止」のディスカッションドラフト
- 『「中華人民共和国政府およびシンガポール共和国政府による所得税二重徴収の回避および脱税防止に関わる協定」および議定書条文解釈』、国税発[2010]第75号(以下「75号公告」)
- 2015年5月12日、オーストラリア政府公布の「2015年、オーストラリア連邦財政予算に関する意見募集 - 税収の信用力: クロスボーダー租税回避防止法」
- 2015年3月18日、中国国家税务总局公布の「企業による国外関連企業への費用支払時の企業所得税問題に関する公告」(以下「16号公告」)

背景

OECDは、2015年5月15日に、G20およびOECDによる税源侵食と利益移転(「BEPS」)プロジェクトにおける国際税制改正の一部としての恒久的施設(「PE」)に関するディスカッションドラフトを公布した。BEPS行動計画7におけるPEディスカッションドラフトは、コミッション代理人の取り決めを利用する、またはPE条項に定めた特定の活動に対する免除を濫用するなど、PE認定の人為的回避を防止するために、PEの定義を修正することを旨としている。

BEPSプロジェクトにおけるPE関連提言は、中国政府が今後、多国籍企業のPE関連の租税回避行為に対して、法施行徹底の意図を強く示すもので、多国籍企業が中国で実施する大規模な事業再編を後押しするものとなる。多国籍企業が、関連動向に特に留意し、取扱業務と将来の計画に与える影響を考慮するよう、KPMGは提案する。

BEPS 行動計画 7——恒久的施設(「PE」)

G20およびOECDによるBEPSプロジェクトは順調に進行しており、行動計画15策定の最終段階に入った。同プロジェクトは、2014年9月に一連の成果物(「チャイナタックスアラート(第27回)」2014年10月参照)を発表した。また、OECDは2015年9月と12月に発表される成果物に対してすでにディスカッションドラフトを公表し、意見の公募を行っている。

2015年5月に公布されたBEPS行動計画7のPEに関するディスカッションドラフトは、2014年10月に公布されたドラフトに改善を加えたもので、公衆による書面意見の募集をその目的としている。これ以降は、さらに意見を公募する計画はない。2015年9月の決定稿公布までに、同ドラフトが大幅に改正される可能性は低いものと予想されている。

PEディスカッションドラフトは、「OECDモデル租税条約」(「MTC」)およびPEに関わる第5条を大幅に改正したものである。

代理人 PE

ディスカッションドラフトは、代理人PEに関する第5(5)条に対する改正を提案している。現在の規定では、契約相手国に駐在する代理人(独立代理人を除く)が、他方の契約国の非居住者企業の代表として、頻繁に当該企業の名義をもって契約を締結する権限を行使する場合、PEとして認定される可能性がある。ただし、当該代理人より行った活動が、第5(4)条に定められた「特定の活動」に該当し、かつ、準備的または補助的な免除の適用対象である場合はその限りではない。

条項に対する改正は下記のとおりである。

契約相手国に駐在する代理人が、他方の契約国の非居住者企業の代表として、頻繁に(a)当該企業の名義をもって、(b)当該企業が保有する財産所有権を譲渡する、あるいは企業の財産使用权を譲渡する、(c)当該企業に提供するサービス内容に応じて契約を取り交わす、あるいは契約の重要要素について交渉する場合、PEとして認定される。独立代理人、準備的または補助的な免除の適用対象は、共に縮小された。

第5(5)条の文言に対する改正の重要性は、MTCへの追加コメントからも分かる。現地代理人が権限授与を受け、非居住者企業の名義をもって活動を行うかどうかは重要でなくなり、頻繁かつ意図的に国外企業が履行する契約を締結するかどうか、キーポイントとなる。同じMTCへのコメントは、現地代理人が契約条項を改正できないとしても、交渉を行っていないことにはならず、契約の重要要素に関する交渉とは、口座名義人が条項を受け入れるように説得することに限られる、という点を例を挙げて説明している。

こうして見ると、契約国に所在する非居住者企業が、他方の契約国に所在する関連者企業を経由し、製品およびサービスのプロモーションを行うものの、関連者が代表として契約を締結しないという取り決めには、PE認定が適用される可能性が高い。また、新条項では、「財産所有権または財産使用权の譲渡」および「サービス提供」の契約に関する内容の不確実性を払拭できないため、決定稿ではこれらの明確化が望まれている。

特定の活動、断片化回避規則、契約分割を除外

現在の規定では、「一定の営業地点」または非独立代理人が従事する活動および職責は次のとおりである。

- (a) 保管、陳列または引渡しのためだけにある施設。
- (b) 保管、陳列または引渡しを特定の目的として保有される倉庫。
- (c) 加工を特定の目的として保有される倉庫。
- (d) 購買または情報収集を特定の目的として設けられた一定の営業地点。

第5(4)条に基づき免除される「特定の活動」は、PEとはみなされない。OECDは、PEとみなされないすべての活動に対して、最優先の準備的・補助的テストを行うよう提案しているが、こうなると、免除条項が持つ「セーフハーバー・ルール」としての価値が失われることになる。MTC評価は下記の説明を行っている。(i) 国外企業が現地で営業活動を行うために利用する現地市場の倉庫がPEに認定される条件。(ii) 国外企業専用の、仕入れ国の受注生産および購買地がPEに認定される条件。

「細分化防止ルール」とは、PEと認定すべきかを確認するために、仕入国の単数または複数地点の関連者企業活動を寄せ集め、準備的・補助的テストの基準を上回るかどうかを判断する方法である。また、ディスカッションドラフトには、「契約分割」戦略に対処するためのルールもあるが、これは、クロスボーダーの建設プロジェクトに建設PEの適用を行うに当たり、時間的制限を設けることを目的としている。

KPMG の所見

ここ数年における中国税務機関の主要な関心事は下記のとおりである。

- (i) 中国での投資収益および所得に課される企業所得税回避の防止。
- (ii) 中国での業務活動による付加価値増加への貢献が、移転価格設定により正当な課税利益を稼得するようにする。

これらの措置は、多国籍企業による中国での投資構成に影響を及ぼす。BEPS プロジェクトのPE認定を契機に、中国の国際租税徴収に新たな進展が見られることが期待され

ている。一方、多国籍企業には、しっかりした事業再編が求められる。

中国政府の現行政策から分析すると、BEPS のPE提案が中国租税条約の実務に導入される可能性は非常に高い。また、BEPS 多国間協定および国家税務総局が関連する促進策を打ち出したため、導入は一層加速されると考えられる。これに起因して、一部の地方税務機関が、改訂された関連税収協定の発効前に、75号公告の現行ガイドラインに記載されたPEに対する広義の解釈に基づき、新たなBEPS規定のPEの定義を用いて調査を行う恐れもある。

中国がBEPS のPE認定提案を施行する場合、影響が最も大きな国際業務は次のとおりである。

- 代理販売モデル: 多くの多国籍企業は、中国で市場開拓をサポートする会社や事務所を設立している。これら事務所のスタッフは、製品のマーケティングおよび中国顧客との連絡を行い、一方、国外のマーケティング部門が、受注の確定や売買契約の締結を担当する。これまでは、マーケティング部門が授權の上で行った契約交渉や締結のための重要な書類、および現地スタッフの自主権を制限するための詳細な契約を整理し保管することにより、代理人 PE の認定リスクを制限できていたが、今回のBEPSのPE提案では、「授權」ではなく、商品販売を目的として顧客を「説得」するための努力に注目する。この変化は、代理販売モデルに影響を及ぼす。更には、当該モデルから国内売買モデルへの転換を促す可能性もある。
- 受注生産と購買: PE 認定対象とならない全ての「特定の活動」に対して、準備的・補助的テストを実施するという要求は、PE 認定リスクをもたらす恐れがある。なぜなら、中国で生産あるいは購買を行う施設のうちに、国外委託者に供する専用区域が存在する可能性があるためである。また、税務機関による納税者の取決めに対する審査の強化により、国外委託者から関連者に対する受注生産と購買施設への統制や指揮力の面に焦点が当てられる可能性がある。こうして、固定的施設が PE と認定されるリスクが高くなる。中国で生産を行う国外企業の大半は、国外のマーケティング部門を通じて(時には中国の保税區を利用)中国国内で製品の大部分を販売するため、細分化防止ルールに基づき、さらに多くの PE が認定されることになる。

BEPS のPE改正提案に加え、他国のPE認定による租税回避防止措置も、中国に潜在的な影響を及ぼした。特筆すべきは、オーストラリアで2016年に発効予定の低税率地域の外国人居住者に対する税収政策である。当該外国人居住者は、オーストラリアの顧客への商品またはサービス提供により利益を取得し、またオーストラリアで設立される関連者企業によるサポートを受けているため、「複雑な取決めでオーストラリアでの課税を回避している」と判定されることになる。これらの複雑な取決めが税務上の利益を得ることを主要な目的としており、外国人居住者がオーストラリアで実質的な業務を行わない場合、オーストラリアの税務機関は、一般租税回避防止規則(GAAR)に準じて当該外国人居住者をPEと認定する。イギリスでも類似する方法で迂回利益税(Diverted Profits Tax)を徴収し始めている。調査によると、インド、イタリア、スペインなどでも類似措置を採用する意向を示している。

世界各国で次々とGAARに基づくPE課税回避の防止措置を採用しているため、中国国家税務総局も類似措置を採用する可能性が非常に高い。数ある租税回避の防止手段の中でも、中国政府はこれまで中国税法にある一般租税回避防止規則を好んで使用していた。しかし、PE問題に対して一般租税回避防止規則が採用されることになったため、BEPS のPE改訂にも拍車がかかることになった。

中国のPE関連規定には、重大な課題が存在している。中国税務機関は、PEの利益帰属問題について、OECDが認定した「職能、資産、リスク」アプローチ(Authorized OECD Approach)より、限界利益認定帰属法(Deemed Margin Profit Attribution Method)を提唱している。OECDが認定したアプローチを採用する司法管轄区域では、PEと認定されても、最終的に多額の税負担が生じるとは限らない。しかし、中国代理人PEの帰属利益が中国での売上総額に占める比率(限界利益認定)が一定の数値に達すると、多額の中国税負担が生じる可能性がある。また、外国人が母国で享受できる国外の税額控除に制限が設けられる恐れもある。

細分化防止ルールでは、販売活動と生産活動が統合して扱われるため、国外委託者が独立企業間価格算定方法として取引単位営業利益法を適用する機会が減少し、中国に帰属する利益が中国国内の請負生産業務に配賦されることになる。こうなると、中国の税務機関は、利益分割法の適用を求める可能性があるため、さらなる重大な税務上の

影響が生じる。

中国PE関連規定は、企業所得税に重大な影響を与えるだけでなく、PEの税務登記またはタックスコンプライアンス管理費用の発生を促し、個人所得税と間接税など多方面で影響を及ぼす。多国籍企業は、中国でのPE認定リスクを軽減するため、今後のタックスプランニングを行う際、現地の売買モデルを優先的に採用する可能性が高い。しかし、注意すべきこととして、2015年3月の国家税務総局16号公告によれば、中国で支配される経済実体の対外送金(ロイヤリティーまたはサービス料)を利用して行うタックスプランニングは、厳密な審査を受けることになる。

上記の趨勢に加え、改訂2号文(2016年より施行予定)では、移転価格同時文書の厳格化、移転価格の国別申告、外国と税務情報共有がうたわれており、中国税務機関がより詳細な税務情報を獲得できるようになるため、今後、多国籍企業は、中国国内における現有の事業構成を検討する必要がある。企業が中国国内で販売業務、生産および購買、私募またはベンチャー・ファンド、リース、建設工事、その他業務に従事する場合、現行事業の持続可能性を勘案した上、必要に応じて迅速に調整を行うよう提案する。

Khoonming Ho

Partner in Charge, Tax
China and Hong Kong SAR
Tel. +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

**Beijing/Shenyang
David Ling**

Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Tianjin

Eric Zhou
Tel. +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

**Qingdao
Vincent Pang**

Tel. +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

**Shanghai/Nanjing
Lewis Lu**

Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

**Chengdu
Anthony Chau**

Tel. +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

**Hangzhou
John Wang**

Tel. +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

**Guangzhou
Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

**Fuzhou/Xiamen
Maria Mei**

Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

**Shenzhen
Eileen Sun**

Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

**Hong Kong
Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Northern China

David Ling
Partner in Charge, Tax
Northern China
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Vaughn Barber

Tel. +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

David Chamberlain

Tel. +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

Tony Feng

Tel. +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

John Gu

Tel. +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

Helen Han

Tel. +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

Naoko Hirasawa

Tel. +86 (10) 8508 7054
naoko.hirasawa@kpmg.com

Josephine Jiang

Tel. +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

Kevin Lee

Tel. +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

Li Li

Tel. +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

Thomas Li

Tel. +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

Simon Liu

Tel. +86 (10) 8508 7565
simon.liu@kpmg.com

Paul Ma

Tel. +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

Alan O'Connor

Tel. +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

Vincent Pang

Tel. +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

Shirley Shen

Tel. +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

Joseph Tam

Tel. +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

Michael Wong

Tel. +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

Jessica Xie

Tel. +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

Irene Yan

Tel. +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

Sheila Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

Tiansheng Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

Tracy Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

Eric Zhou

Tel. +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

Central China

Lewis Lu
Partner in Charge, Tax
Central China
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Anthony Chau

Tel. +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

Cheng Chi

Tel. +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

Cheng Dong

Tel. +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

Alan Garcia

Tel. +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

Chris Ho

Tel. +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

Dylan Jeng

Tel. +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

Ho Yin Leung

Tel. +86 (21) 2212 3358
ho.yin.leung@kpmg.com

Sunny Leung

Tel. +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

Michael Li

Tel. +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

Christopher Mak

Tel. +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

Henry Ngai

Tel. +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

Brett Norwood

Tel. +86 (21) 2212 3505
brett.norwood@kpmg.com

Yasuhiko Otani

Tel. +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

Amy Rao

Tel. +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

John Wang

Tel. +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

Jennifer Weng

Tel. +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

Henry Wong

Tel. +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

Grace Xie

Tel. +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

Bruce Xu

Tel. +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

Jie Xu

Tel. +86 (21) 2212 3678
jie.xu@kpmg.com

William Zhang

Tel. +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

Hanson Zhou

Tel. +86 (21) 2212 3318
hanson.zhou@kpmg.com

Michelle Zhou

Tel. +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

Southern China

Lilly Li
Partner in Charge, Tax
Southern China
Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

Penny Chen

Tel. +86 (755) 2547 1072
penny.chen@kpmg.com

Vivian Chen

Tel. +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

Sam Fan

Tel. +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

Ricky Gu

Tel. +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

Angie Ho

Tel. +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

Jean Jin Li

Tel. +86 (755) 2547 1128
jean.j.li@kpmg.com

Kelly Liao

Tel. +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

Donald Lin

Tel. +86 (20) 3813 8680
donald.lin@kpmg.com

Grace Luo

Tel. +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

Maria Mei

Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Eileen Sun

Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Michelle Sun

Tel. +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

Bin Yang

Tel. +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

Lixin Zeng

Tel. +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

Hong Kong

Ayesha M. Lau
Partner in Charge, Tax
Hong Kong SAR
Tel. +852 2826 7165
ayasha.lau@kpmg.com

Chris Abbiss

Tel. +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

Darren Bowdern

Tel. +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

Yvette Chan

Tel. +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

Rebecca Chin

Tel. +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

Matthew Fenwick

Tel. +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

Barbara Forrest

Tel. +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

Stanley Ho

Tel. +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

Daniel Hui

Tel. +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

Charles Kinsley

Tel. +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

John Kondos

Tel. +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

Kate Lai

Tel. +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

Alice Leung

Tel. +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

Steve Man

Tel. +852 2978 8976
steve.man@kpmg.com

Ivor Morris

Tel. +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

Curtis Ng

Tel. +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

Kari Pahlman

Tel. +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

Benjamin Pong

Tel. +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

Malcolm Prebble

Tel. +852 2684 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

Murray Sarelius

Tel. +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

David Siew

Tel. +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

John Timpany

Tel. +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

Wade Wagatsuma

Tel. +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

Lachlan Wolfers

Tel. +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

Christopher Xing

Tel. +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

Karmen Yeung

Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Adam Zhong

Tel. +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com