

チャイナタックスアラート (中国税務速報)

第 28 回 2015 年 10 月

経済協力開発機構 (OECD) の税源浸食と利益移転プロジェクト 2015 年成果物の公布と中国の対応措置

本アラートの分析対象法規:

- 経済協力開発機構 (以下「OECD」) の 2013 年 7 月 19 日発表の「税源浸食と利益移転の行動計画」(以下「BEPS 行動計画」)
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 1: 電子経済の課税上の課題への対処」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 2: ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化」

背景

OECD は、2015 年 10 月 5 日付で主要 20 カ国・地域 (G20) / OECD 税源浸食と利益移転 (以下「BEPS」) プロジェクトの「2015 年成果物」を発表した。BEPS プロジェクトは、国際的な租税体制を完備させ、公平な国際租税ルールを確立し、各国・地域における課税の実態と価値創造活動や実質的な経済活動の所在地との整合性を確保することを目的とするものである。

2015 年成果物は、13 部の報告書を含み、各国の法規定及び租税条約の改訂方法について助言を与え、一連の措置を列記し、2013 年に公布された 15 件の BEPS 行動計画を引き継いでおり、2015 年 10 月 8 日にペルーのリマ市で開催された G20 財務相会議の支持を得た。新たに公布された成果物は、7 部の 2014 年成果物を整理・更新したほか、被支配外国企業 (CFC) ルール (行動計画 3)、利子控除 (行動計画 4)、恒久的施設 (下記「PE」) ルール (行動計画 7)、移転価格 (TP) ルール (行動計画 8-10)、BEPS の規模・経済的效果の分析方法 (行動計画 11)、義務的開示制度 (行動計画 12) 及び相互協議などの紛争解決メカニズム (行動計画 14) の内容を含んでいる。上述の成果物レポートに記載された提案は、BEPS 行動計画の早期実行の実質的な結論である。国家税務総局 (下記「SAT」) は 2015 年 10 月 10 日付けで公式ウェブサイト中国語訳の BEPS レポートを公開した。

SAT は、最近、公布した新たなガイドラインにおいて、BEPS 成果物の中国における現地化の計画を明確にした。特に、SAT は、2015 年 9 月 17 日に公布した「特別納税調整」意見募集稿において BEPS 行動計画における移転価格と被支配外国企業の「現地化」計画を公布した (詳細は、[「チャイナタックスアラート」第 25 回 \(2015 年 9 月\)](#) をご参照)。そのため、中国の税務機関が、今後、導入する BEPS 行動計画の内容及び関連措置の実施方法の予測が容易になった。BEPS に関する新たなルールの公布に伴い、多国籍企業 (MNEs) は、BEPS に対応するため、現行の投資ストラクチャーおよび事業モデル、税務リスクに関する管理制度を適切に調整しなければならない。

BEPS プロジェクトの 2015 年成果物

本アラートの分析対象法規:

- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 3: 外国子会社合算税制の強化」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 4: 利子の損金算入や他の金融取引の支払を通じた税源浸食の制限」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 5: 透明性・実質性を考慮した有害税制への対抗」

BEPS プロジェクトの 2015 年成果物は、2014 年の成果物(詳細は「[「チャイナタックスアラート」第 27 回\(2014 年 10 月\)](#)」をご参照)を更新し補足した上で、最終的な提案を行った。中国に関する成果物の一部の内容は下記のとおりである。詳細情報をご覧いただく場合、KPMG International 出版の「[「KPMG Tax News Flash-BEPS Special Edition」\(2015 年 10 月 7 日\)](#) (英語バージョンのみ)をご参照ください。

• 電子経済(行動計画 1)

デジタルエコノミー作業チーム(the Task Force on the Digital Economy、以下「TFDE」)は、行動計画 1 の 2014 年成果物の結論を重ねて述べ、電子経済の税務課題への対処に関する具体策及び規制には言及しなかった。それは、「その他」の BEPS 行動計画が電子経済分野のアグレッシブなタックスプランニングを効果的に取り締まることができると判断したからである。「その他」の BEPS 行動計画は下記のとおりである。

- 行動計画 7 - PE 定義の変更: 適用対象は販売先の所在国で員数の多い営業チームを擁する、或いは大型倉庫を建設してオンライン販売を行うクロスボーダーセラーを含む。
- 行動計画 8、9、10 - 移転価格: 低税率地域への契約上のリスク及び無形資産の所得の移転を取り締まる。
- 行動計画 6 - 租税条約の租税回避防止の規定を利用して、租税条約に基づき源泉所得税(WHT)の免除特典を享受できる外国電子商取引の送金に対し、源泉所得税徴収に関する根拠を制定する。
- 行動計画 5 - 知的財産権の優遇税制濫用行為を取り締まる。また、行動計画 3 は電子商取引による収入を被支配外国企業ルール¹の適用範囲に納める予定である。

電子経済の BEPS 課題について、主に上述の「その他」の行動計画を通じて対処する予定であるが、行動計画 1 の最終報告書は、電子商取引の BtoB 又は BtoC のクロスボーダー販売について、具体的な増値税ガイドラインを制定した。また、同報告書によると、各国の税務機関は、電子商取引企業という特定の税務定義、即ち重要な経済的実態を表す定義を利用して、電子商取引に対して源泉所得税の徴収、或いはタックスイコライゼーションを図ることができる(義務的規定)。TFDE は、収益の性質の特定(例:クラウドコンピューティング)、移転価格分析におけるデータ価値などの業務を進め、電子経済の課税上の動向に注目しつづける。

• ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント(行動計画 2)

行動計画 2 の 2014 年成果物は、各国の法規定及び租税条約の改訂に助言を与えることにより、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントによる課税上の効果を無効化し(詳細は「[「チャイナタックスアラート」第 27 回\(2014 年 10 月\)](#)」をご参照)、2015 年の行動計画報告書において大量の実例を列挙して補足説明を行った。また、パートナーシップ企業や信託企業などの財政状態の全部又は一部が課税上透明な事業体が租税条約の減免優遇を適用できるよう、OECD は新しい規定を補足した。

• 被支配外国企業ルール(行動計画 3)

行動計画 3 の報告書は、健全かつ効果的な被支配外国企業ルールを制定するために、各国の税務機関が自ら情状を酌量して採用する一連の「構成要素」について提言した。しかし、米国の関連機関が幾度も努力斡旋しても、BEPS プロジェクト参加国は、被支配外国企業ルールの「最低基準」について合意に至っていない。これらの「構成要素」には、(i)被支配外国企業の定義(実体の類型および支配の類型とレベル)、(ii)被支配外国企業の例外および最低基準の要件、(iii)被支配外国企業による収入の定義、(iv)被支配外国企業の収入の計算、(v)被支配外国企業の所得の帰属、(vi)二重課税の回避と防止が含まれる。

潜在的な被支配外国企業による収入の判定方法には、(i)類別分析(法規定の類別、関連者からの所得或いは収入の源泉地域に基づいて収入の帰属を確定、電子商取引からの収入も帰属判定の対象となる)、(ii)実質性分析(多種の指標を用いて被支配外国企業の収入が企業「実体」と分離するか否かを確認する、人員の実質貢献テスト或いは移転

本アートの分析対象法規:

- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 6: 租税条約の濫用防止」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 7: 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 8-10: 無形資産取引に係る移転価格ガイダンス」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 11: BEPS に関するデータ及び分析」

価格に対する重要な機能分析法、人員又は営業場所の実質分析法を含む)、(iii)超過利益分析法(うち無形資産とリスク移転などを含む)が含まれる。上述の方法を同時に利用することも可能である。

• 利子控除(行動計画 4)

行動計画 4 の報告書は、多国籍企業が債務を利用したタックスプランニングに対抗する解決策について提案した(但し最低基準について合意に至っていない)。制限対象となるタックスプランニングには、(i)多国籍企業がより多くの第三者債務を高税率国に所在する子会社に移転すること、(ii)多国籍企業がグループ内貸付を通じて第三者の利子費用を超える利息を負担して利子控除を行うこと、(iii)多国籍企業が第三者或いはグループ内の融資を通じて免税収入の形成のために融資を提供することが含まれる。提言は、「収益分離」ルールであり、即ち課税上の控除対象となる実際の利息を当該事業体の減価償却前営業利益 (EBITDA) のある比率に制限させることである。また、この方法の補足としてグローバルグループ比率の規則を利用することができる。多国籍企業が世界中に多額の債務を有する、又は現地の事業体に比べてより高い利息支出を負担する場合、多額の利子控除は許可される。OECD は、2016 年に銀行業と保険業に関連する規則をさらに改訂する予定である。

• 有害税制への対抗(行動計画 5)

2015 年の成果報告書は、有害税制フォーラム (Forum on Harmful Tax Practices、以下「FHTP」) が 2014 年に作成した初期進捗報告書の最終稿である。2014 年報告書で提案された事業体の実質活動を行ったことによる租税優遇を享受できる要件は「連結アプローチ」により最終的に定められた。知的財産権の優遇制度に従い、納税者の研究開発活動は費用支出を実質活動の評価指標とする。OECD の加盟国及び非加盟国の優遇税制を評価することにより、評価されたあらゆる国家の知的財産権優遇制度が実質活動テストによって不合格であると確認された。現時点では、各国は当該制度に対し改訂した。FHTP は次に、実質活動テストを通じて非知的財産権の優遇制度を評価する予定である。各国の税務機関が強制的かつ自発的な租税裁定について交換する並行制度には、優遇制度、事前確認 (APA) 制度、PE、導管会社などの裁定が含まれる。情報交換の法的根拠を有する国家の情報交換は 2016 年 4 月 1 日以降の裁定に適用される。

• 租税条約の濫用(行動計画 6)

2015 年成果物の報告書は、2014 年報告書をもとに改善、最適化されたものであり(最終稿ではない)、その他の注意事項について補足した。それでも、主要な提案は依然として、租税条約への「主要目的テスト」の導入によって納税者の主観的な税務上の動機と米国式の特典制限 (LOB) 条項への分析にフォーカスすることである。しかし、米国の関係機関は、2015 年 5 月に二重課税の回避に関するモデル租税条約の LOB 条項の新しいバージョンを公布したことから、BEPS の LOB 条項に関する議案採決は 2016 年中頃にまで繰り下げられた。また、それに関する業務は 2016 年末で実行される総合計画に収められる。

中国の関係機関も租税条約の言葉表現とガイドラインを更新することにより、国内の租税回避防止規定の適用性(租税条約上の制限を受けない)、特に撤退に関連する税種への適用性を推進する。2015 年報告書は、2014 年報告書における配当金、財産収入、PE をめぐるタックスプランニングに関する租税条約濫用の防止措置のほか、米国が最近に提言した租税条約濫用の防止提案を採用する予定である。そのため、「特別な税恩典」を利用して支払いを行う国家、又は租税条約締結国は条約の締結後、利息、ロイヤリティ、配当金に対して免税特典を供する場合、源泉所得税の減免優遇を享受してはならない。事後に公布される議案、集散的な投資手段 (CIV) 及び非集散的な投資手段 (例: プライベート・エクイティ) への租税条約の応用方法に関するその他のガイドラインは 2016 年中頃に公布される予定である。

• 恒久的施設(行動計画 7)

2015 年成果物に関する報告書は、BEPS プロジェクトに関する 2015 年 5 月の恒久的施設 (PE) の論議草案で言及された改訂提案を取りまとめたものである。PE の新定義が従

本アラートの分析対象法規:

- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 12: 義務的な開示制度」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 13: 移転価格関連の文書化及び国別報告書に係るガイダンス」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 14: 相互協議の効果的な実施」
- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する報告書「行動計画 15: 条約に基づく推奨事項実施のための多国間協定の開発」

来の定義に比べて中国にもたらす具体的な影響は、「[「チャイナタックスアラート」第 12 回 \(2015 年 6 月\)](#)」をご参照ください。

また、現地の人員がいずれか一方の締結国の非居住者から授権され、当該非居住者に替わって現地の顧客との交渉或いは契約書の締結を行う代理人 PE の概念は、現在、取って代わられた。新規則によると、この現地の人員が契約の締結を頻繁に行うか、又は契約の締結において主要な役割を果たしたかについて、非居住者企業が、契約に対して実質的な修正を行わないことを基にして PE の判定を行う。非居住者企業が保有する財産(又は使用権の授与)の譲渡に関わる契約書も、現在、この新規則の適用対象となった。法的規定によると、契約条項に制限されないものの、当該財産が契約対象物(例: commissionaire structures)に該当する非居住者企業を制限することを意図している。

改訂された「OECD モデル租税条約」(MTC)によると、新テストは、当該現地人員が業務関係の構築を通じて、顧客が契約の締結に合意するよう努めたかということを検証ポイントにしている。現地人員に契約締結の権限を授与する法的手続き、及び非居住者企業による契約への形式的な最終承認は、従前は PE を構成しないこと的有力な証拠となったが、現在、このことはもはや決定的な要素ではなくなった。したがって、「法定代理人」の定義が既に強調されないため、関連の条項は「代理人 PE」ではなく、「現地代理人」として PE の定義とみなされるべきである。MTC における「代理人 PE」に関する参考内容はすべて削除された。なお、現地人員が国外関連者に代わって業務を行う場合、独立代理人の定義も決定的な要素ではなくなった。

また、特定活動に準備的・補助的 PE の例外特典(例: 倉庫保管、仕入、情報収集など)を適用する場合、最優先した準備的・補助的なテスト(各国の関係機関が自ら決定する)及び細分化防止テストを受けなければならない。細分化防止テストは、実際に「吸引力理論」を利用しており、そのことは、準備的・補助的なテスト基準を上回って PE を構成したかを確認するため、仕入先の単数または複数地点の関連者企業活動を寄せ集めて判断するものである。最終的に報告書では、「契約分割」というタックスプランニングに対応するため、主要目的テスト(該当のテストを採用しない場合は強制的なルールを採用する必要がある)を使用しなければならない。これらのルールの制定は、海外建設工事も工事型或いはサービス型 PE の期間制限を受けることを意図している。

PE 定義の改訂は、BEPS 行動計画による電子経済の課税上の課題への対処における重要な一環である。代理人 PE ルール及び準備的・補助的(P&A)活動の例外特典における不足な点を補うために、PE 定義の改訂には、進出先で人数の多い営業チームを擁する、又は現地に大型倉庫を設立するオンラインのクロスボーダー販売業者が現地における PE 構成の主体と見做されるという規定があるからである。

● 移転価格(行動計画 8、9、10、13)

移転価格の 2015 年成果物に関する報告書は、現行の OECD 移転価格ガイドラインの各セクションに対して様々な更新を行った。主な更新内容は下記のとおりである。

○ 第 1 章(独立企業間原則)

新ガイドラインでは、取引を正確に判定できる健全な方法が制定された。この方法の適用対象は、BEPS 行動計画が注目している多国籍企業が契約上のリスク(及び関連するリターン)と価値創出の活動を分離して利益を低税率国に移転するという行為である。採用される方法は、現在 OECD 移転価格ガイドラインにおける 5 種類の「比較対象要素」(現在、「関連する経済的な特徴と称される」)に対してその目的を見直し次の 2 点に応用する。

- (i) 実際に発生した取引を正確に特定すること。取引の性質を正確に反映し、独立の各取引当事者が行うべき取引の実情を適切に反映するように締約当事者の「実行可能なオプション」に基づき契約書に対し「判定テスト」を行う。
- (ii) 事後に比較可能性分析を行う。

従来ガイドラインのとおり 5 種類の特徴には下記の内容が含まれる。

本アラートの分析対象法規:

- OECD が 2015 年 10 月 5 日に発表した BEPS プロジェクトに関する 2015 年成果物の説明文書
- OECD「多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドライン」(2010 年版)(以下「移転価格ガイドライン」)、及び 2013 年 7 月 30 日公布の「無形資産に関する移転価格ガイドライン」(OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の改訂に関する討議草案)
- 「特別納税調整実施弁法(意見募集稿)」(以下「意見募集稿」)、国家税務総局が 2015 年 9 月 17 日公布

- (i) 取引の契約条項
- (ii) 多国籍グループの各メンバー企業が果たす機能(負担するリスク及び使用する資産)ならびにグループ内部の価値創造の重要性など
- (iii) 売買目的財産とサービス提供の特性
- (iv) 各取引当事者及びその業界マーケットが所在する経済環境
- (v) 経営戦略

上述のあらゆる特徴について制定したガイドラインの内容が拡大されたが(例:業界マーケットが所在する経済環境は既に現地マーケットの特徴を含む)、実質的な変化点としては、(ii)負担するリスクが適切に配分されたかということである。

ガイドラインによると、契約上のリスクを負担する一方の当事者が、リスク統制を効果的に実施することができない、かつ関連リスクを負担する財務能力を備えていない場合、関連するリスクは、リスク統制を行い、かつリスク負担のための財務能力を備える他方の関連者に配分される。また、リスク統制を決定することは、リスク負担或いは事後の課題の解決のために意思決定を行った事業体に依存する。また、契約条項が実際に行われた取引について全面的に説明できない場合、追加条項を「取引の正確な判定」というセクションに収めることができる。なお、OECD の見解では、取引の特徴を再訂正するケースは僅少である。これは、独立の各取引当事者による実務上まねな取引は直接否定されてはならないためであり、各取引当事者にとって合理性を持たない商業上の取引のみに対して再度認定するものとする。

BEPS 行動計画に関する 2014 年移転価格成果物の報告書は、現地マーケットの特徴、コストセービング、グループシナジーなどの考慮要素を明確化した。その内容は第 1 章の最終的な更新内容に記載されている。

○ 第 2 章(移転価格算定方法)

従来より、ガイドラインに対していかなる改訂も行われていないが、利益分割法(PSM)ガイドラインの制定のために 2017 年中頃までに至る業務計画を作成した。この業務計画は、OECD が最善としている PSM の適用対象を明確にした。これは、PSM の適用範囲を現行のガイドラインによって定められた PSM 適用対象外の範囲まで拡大した(即ち多国籍企業の業務が高度に整合され、関連する取引当事者が「独特な重要貢献」を果たしたことを指す)。その中より下記の内容を含んでいる。

- (i) 無形資産の開発に際して関連当事者が重要な機能をアウトソーシングする場合(例:研究及びマーケティングの設計及び管理)。
- (ii) 開発済みの無形資産の一部を移転する場合
- (iii) (上述の第 1 章に関する分析を踏まえた上で)複数の関連当事者がリスク統制を実施できる場合
- (iv) ロイヤリティ比率を確定する場合
- (v) 多国籍企業のグループシナジーを分担する場合

注意しなければならないことは、電子経済が高度の整合性、協同性、知的財産権への依存性の特徴を持っていることから、PSM は、上述の項目の後半のいくつかの場合では最適である可能性がある。また、これらに関する作業はまだ進行中である。なお、第 2 章には商品取引に関するガイドラインも含まれている。

○ 第 5 章(文書化の要求)

新しい移転価格文書化(マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書(CBC reporting)を含む)の要求は、2014 年成果物の報告書で初めて提起され、2015 年成果物の報告書において、実施細則への調整を経て最終稿を完成した。詳細は「チャイナタックスアラート」第 25 回をご参照ください。

○ 第 6 章(無形資産の移転価格)

本アラートの分析対象法規:

- 「特別納税調整実施弁法(試行)」、国税発[2009]2号文(以下「2号文」)、国家税務総局が2009年1月8日公布
- OECDが2014年に公表した「所得と財産に対するモデル租税条約」
- 「居住者企業による国外投資及び所得情報の報告に関する問題についての公告」、国家税務総局[2014]第38号公告(以下「38号公告」)、国家税務総局が2014年7月公布

BEPSに関する2014年成果物の報告書は、多国籍企業内の無形資産の創造、移転及び使用による収益について詳細な新ガイドラインを制定した。なお、2014年BEPSガイドラインに関する説明及び中国の関係機関が導入するガイドラインの内容については「[「チャイナタックスアラート」第25回\(2015年9月\)](#)をご参照ください。第1章の新しいリスク分担の分析に応じて改訂を行ったほか、無形資産の移転価格ガイドラインに一部新しい条文を補足して、取引に関わる無形資産の貢献度合いの不確実性(例:税務機関が譲渡契約の条件付支払方法への理解に基づき、無形資産の移転価格の合理性を評価する)および評価が困難な無形資産(HTVI)にも対応している。

HTVIについて、納税者と税務機関との情報の所有が平等ではないという課題を解決するため、評価時に無形資産の譲渡後の利益を考慮する可能性がある。しかし、ガイドラインの規定によると、譲渡後の証拠により、納税者が譲渡前の予測において関連情報を十分に勘案したかということを証明する方法は制限された。

納税者は、譲渡前の予測と譲渡後の結果との合理的な差異が予想できない事象の発展、或いは蓋然性に起因することを証明できる場合、譲渡後の情報は利用すべきではない。

○ 第7章(グループ内役務)

「配分要素」に基づき、選択可能な簡易法をもって低付加価値のグループ内役務費用を配分するという内容が記載される。

○ 第8章(費用分担取決め)

費用分担取決めのガイドラインでは、HTVIの評価のために、新たに改訂された第1章の「的確な取引判定」方法が導入される。また、一般的には、費用分担取決めの関与当事者がリスク統制の能力、及び相応する財務能力を備えなければならない。

● 義務的情報開示制度(行動計画12)

モデルフレームに基づく提案(最低基準ではない)を提出する。当該ルールの設定の目的は、税務機関にアグレッシブなタックスプランニングの警報を早めに伝達し、計画者及び納税者(双方に潜在的な報告義務がある)がアグレッシブなタックスプランニングを行わないようにするものである。当該ルールでは、タックスプランニングの開示・追跡及び懲罰をうける租税回避行為の特徴が列挙される。

● 効果的な紛争解決メカニズム(行動計画14)

租税条約に関する紛争解決の最低基準、税務行政フォーラム(Forum on Tax Administration, FTA)の相互協議(mutual agreement procedure, MAP)に基づくピア・モニタリング体制(Peer Monitoring)を設定した。具体的な作業は2016年から開始し、最初の報告書は2017年末に提出する予定である。最低基準は、租税条約へのMAP条項の導入、納税者のMAP適用可能性の明確化、MAPの完成期限(目処:24か月)、MAP調整の期間、MAP事案と手続きの可視化に対する保証を承諾する。上述した(拘束力無し)承諾を除き、最善な実績は、2016年下半年に設立した多国間協定に参入するため、欧米20か国が強制的に拘束力のある仲裁体制の構築を承諾することも含む。

● 多国間協定の開発(行動計画15)

グローバルで約3,500件の二国間租税条約の同時更新の可能性を保つため、2014年の成果物による結論として、多国間協定を締結する必要があるという。現在、90か国以上がスペシャルチーム(中国と英国をはじめとする)に加入し、2016年末に多国間協定の締結について検討を行う。

BEPS 2015年成果物の中国現地化

現地化された2015年成果物の一部は、中国の税制又は税收条約に取り込まれ、または今後重要な影響が生じると見込まれている。詳細内容は下記のとおりである。

- 移転価格 (行動計画 8, 9, 10, 13)

本アラートの分析対象法規:

- 「非居住納税者による租税条約の優遇措置の適用に関する管理弁法」、国家税務総局 [2015] 第 60 号 (以下「60 号公告」) 及び同公告に関する解釈、国家税務総局が 2015 年 8 月 27 日公布
- 「租税条約における『受益者』の解釈及び認定方法についての通知」、税総函 [2009] 第 601 号 (以下「601 号公告」)、国家税務総局が 2009 年 10 月 27 日公布
- 「所得に対する二重課税の回避及び脱税の防止に関する中華人民共和国政府とチリ共和国政府間の条約」及び議定書、2015 年 5 月 25 日締結
- OECD が 2015 年 5 月 15 日公布のディスカッションドラフト「BEPS プロジェクトに関する行動計画 7: 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止」 (以下「2015 年 5 月の BEPS における PE ディスカッションドラフト」)

2014 年の BEPS に関する無形資産の移転価格ガイドラインの中国現地化の実績、即ち SAT 公布の「特別納税調整実施弁法 (意見募集稿)」の詳細情報は「[「チャイナタックスアラート」第 25 回 \(2015 年 9 月\)](#)」に掲載されている。なお、この「チャイナタックスアラート」も、ガイドラインの現地化による多国籍企業のビジネスモデルへの影響力を分析した。意見募集稿に記載される新たな中国移転価格ガイドラインは、SAT の 2 号文で定められた現行の中国移転価格ガイドラインに置き換えられる予定である。当該募集稿は、多国籍企業の実体による無形資産への価値貢献 (及びそれによる移転価格利益の配分) を確定する時、多国籍企業が中国で行う「バリューチェーンの川中にある経済活動」(試作、量産など) 及び中国市場の開拓活動に重点を置くことを強調した。OECD 移転価格ガイドラインでは、上述の活動を無形資産の価値創出の最も重要な要素と認定しないため、中国が他国と異なる移転価格の判定方法を利用する場合、二重課税を引き起こす可能性がある。

新中国移転価格ガイドラインは、無形資産に関する取引に PSM 又は改訂予定の 2 号文に基づく新たな価値貢献配分法 (VCM) を適用する方向で進んでいる。VCM は、中国移転価格のローカルファイルにある「バリューチェーン全体に関する分析」を適用の根拠とする (BEPS 移転価格文書化の要求から乖離し、国別報告書の要求と重複する可能性がある)。これらの新措置及び国外役務費用取決めの詳細情報に関する新しい要求は、国外役務費又はロイヤリティの損金算入要件に関する条項と両立している。一方、意見募集稿は、BEPS の低付加価値役務に関する簡素化提案を含んでいない。

また、新中国移転価格ガイドラインでは、OECD により提示された必要に応じて契約上のリスクの分担を補足し調整するというリスクと効果的なリスク統制を結合させる「取引の正確な判定方法」に言及していない。実務では、リスク統制および関連する政策制定の重点が「取引の正確な判定」方法に置かれるか、或いは比較可能性分析に置かれるかについて、新たな中国移転価格ガイドライン (現行 2 号文の移転価格ガイドラインも同様) が提示する参考情報は少ない。このような傾向から、長期間にわたって中国税務機関が移転価格税制の実施過程において、契約で定められたリスク分担に対して疑義を抱いていることが垣間見られる。これは、中国の税務機関は、契約で約定されたリスク分担が操作されやすいと考えることに他ならない。このように新中国移転価格ガイドラインが、OECD 移転価格ガイドライン上のリスク配分方法に対する BEPS の補足ルールを導入しないことから、上述したように消極的な (不明瞭な) 記載となっており、実務上では、機能が果たした結果がより一層着目することになる。

意見募集稿において、新中国移転価格ガイドラインが関連取引を再訂正する条項は、「関連取引が比較可能な経済条件の下で、独立第三者との間で発生しない状況」に適用される。BEPS ガイドラインによると、独立企業間で、或る種類の取引が発生しない事実のみを否決する理由 (ビジネス上の合理性) としてはならないという指摘がある。しかし、中国税務機関が再訂正条項を実行する場合、関連要素を考慮するか否かということはまだ明らかではない。

中国の関係機関は、BEPS の「取引の正確な判定方法」及びリスク統制の方法に対して明確な態度を示さないため、OECD が今後公布する予定の PSM ガイドライン (制定中) と、新中国移転価格ガイドラインはどのように影響し合うか、まだ想定ができない。また、新中国移転価格ガイドラインの意見募集稿では、譲渡後の結果の応用方法に関するガイドラインが制定されていないため、「評価困難な無形資産」ルールの中国での実施方法は確定できない。BEPS のガイドラインが今年度末に公布する予定の中国移転価格ガイドラインの最終稿に記載され、どのように現行の 2 号文に置きかえられるかはまだ明らかではない。

- 恒久的施設 (行動計画 7)

[「チャイナタックスアラート第 12 回 \(2015 年 6 月\)」](#) の記載内容のとおり、PE 定義の普及度合い及び実際の応用方法に基づき、BEPS の新たな代理人 PE 定義を適用する場合、多国籍企業の中国での既存のクロスボーダー利益配分及び調達実体は疑義を受ける可能性がある。多国籍企業は、文書と経営に係る契約書を十分に備え、現行のビジネスモデルを調整し、場合によっては国外の販売センターから国内の代理店モデルに転換しなければならない。また、複数子会社の活動 (生産、販売、研究開発が複数の中国子会社で

行われる)に対する細分化防止ルールの影響を重要視しなければならない。さらには、複数社の海外多国籍企業から中国に社員を派遣する場合、契約分割ルールによる影響を考慮する必要がある。

SATは、BEPSの新たなPE定義を普及しようとしている。実務上、2015年5月25日付け締結の「所得に対する二重課税の回避及び脱税の防止に関する中華人民共和国政府とチリ共和国政府間の条約」(中国の第100件目の最新の二国間租税条約)は、2015年5月のBEPSの恒久的施設ディスカッションドラフトに導入された。なお、SATはPEの利益帰属ガイドラインを修正することについても検討している。現時点では「売上総額に占める比率(限界利益)認定」というPE利益配分方法は実務上の対応が困難であるため、PEガイドラインの公布が待たれる。注意すべきことは、中国とチリ間で締結した二国間租税条約は、このことに従って経営活動、資産、リスク別にPEの利益を確定する。それにもかかわらず、SATは、PE利益認定方法に関する一部のルールを引き続き運用する可能性がある。

- **租税条約の濫用防止(行動計画6)**

最近、中国の関連官庁は新たな二国間租税条約を実行するために、60号公告を公布した。同公告は2015年11月1日から発効した(「チャイナタックスアラート」第24回2015年9月をご参照ください)。60号公告は、行政管理(すなわち二国間租税条約の税減免に対する事前承認から自己評価を行い税務機関による事後管理へ変更)を中心とするが、租税条約において、SATによって定義付けされた「受益者」の適用基準を再調整した。これは、今後、租税条約を利用する租税回避の行為に対して、BEPS対抗措置を適切に執行する際に役立つものである。注意すべきことは、中国とチリとの間で締結した二国間租税条約には、BEPSの「受益制限」と「租税条約優遇を適用するための主要目的テスト」の措置が導入された。このことは、SATがBEPSレポートの中国語版の説明文書に、中国とチリとの間で締結した租税条約に取り込まれた濫用防止条項が租税条約の改定の方角を踏襲する可能性を示している。

SATが2009年に601号文を公布して以来、「所得及び資産の統制権」に基づく受益者テストは、租税条約を利用して租税回避を行う「経済的実質」テストと効果的に結合した。新たな二国間租税条約の下では、この2つのテストは実際に分けられるが、その「実質」要素は、中国の一般的租税回避防止ルール及び、最近に中国政府が積極的に締結して改訂した二国間租税条約の一般租税回避防止条項に言及した「事後管理」の質疑事項となる。SATの32号令における一般租税回避防止ルールにより、納税者が「合理的な商業目的」を持つ取引を説明することができ、また、SATが地方税務機関による質疑事項への審査も許可するため、これらの措置は歓迎されると見込まれる。しかし、実務上の実行状況はまだ明らかではない。

- **CFCルール(行動計画3)**

中国税務機関は最近、実務上、CFCルールを運用している。SATは、BEPSにおけるCFC「構成要素」に関する提案に対し、現行のCFCコントロール定義を基本的に維持し、CFCの例外又は定義(「配分しない」CFC利益の最低基準及び合理的な目的に関するテスト)に関する基準を変更していないが、特別納税調整実施弁法・意見募集稿では「CFC所得帰属」のガイドラインを追加した。

そのため、BEPS行動計画によると、CFC所得を考慮する場合に採用する「類別分析」は、下記の状況に適用される。

- (i) 証券取引会社以外の会社が獲得した配当金。
- (ii) 金融業務会社以外の会社が獲得した利子。
- (iii) 保険会社以外の会社が獲得した保険料。
- (iv) 関連者が稼いだロイヤリティ。
- (v) 関連者からの商品及び役務購入のうち何ら価値を創出しない又は低い価値しか創出しない売上高及び役務収入。
- (vi) BEPS行動計画の超過利益アプローチを採用し、無形資産の譲渡又はリスク移転を源泉とする超過利益

本アラートの分析対象法規:

- 「一般租税回避防止管理弁法(試行)」、国家税務総局令第32号(以下「32号令」)、2014年12月2日公布

上述したアプローチは、BEPSの「実質的な分析」に補足され、又は「実質的な分析」方法に置き換えられる。したがって、BEPS 行動計画では、税務機関の参考用として3種類の方法論(実質的な貢献、移転価格分析、従業員/拠点)を提供しているが、これらの方法論の応用、又は優先順位について言及していない。また、「海外進出」を行う中国の多国籍企業に対する調査案件が急増することが見込まれている。そのため、SATは、特別納税調整実施弁法の最終版の修正に迫られている。それゆえ、これらの条項の具体的な適用条件は重要視されることになる。

- *その他の BEPS 行動計画*

中国の現地化過程において、最も大きな影響を与えた上述の BEPS 成果物以外のその他の BEPS 行動計画も下記のとおり影響をもたらすであろう。

- *行動計画 1*

SATは、電子経済の課税上の課題に対して中国側の態度を示さなかったものの、行動チームを編成して関連事項を調査する。また、OECDのBEPS行動計画に関する提案に基づき、革新的な電子経済税制を制定するか否かについては、まだ明らかではない。

- *行動計画 2*

ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントは、中国税制環境の主要な特徴ではない。このようなタックスプランニングは、外貨管理、会社法の制約、監督管理規定及び税制度の設計等の制限を受ける。例えば、税制には欠損金の繰越又は総合実体分類規則(comprehensive entity classification rules)がない。また、納税者も、国外支店又はパートナーシップカンパニーの欠損を利用して国内利益を控除できない。それはともかくSATは近日中にハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果否認に関する規定を公布するようである。現在、当該規定の立案方式、及び「一定程度或いは完全に税務上透明化」事業体が租税条約を適用するため、BEPS 行動計画 2に関する提案を採用して、租税条約を明確にするか否かについては未定だが、中国は関連規定を明確にする必要がある(現時点までは中国・フランスの二国間租税条約のみ明確に説明されている)。

- *行動計画 4*

SATは、現時点でBEPSの利子控除に関する提言を公布していない。それは企業所得税法(CIT)を改訂する必要があるためである。しかし、新たな特別納税調整実施弁法の意見募集稿は現行の過少資本税制の負債資本比率の微調整を行った。

- *その他の行動計画*

SATが行動計画5の税務裁定に関する自発的情報交換システムの導入に参加するか否か、また、行動計画12の義務的情報開示制度に対する立場について、まだ明確な姿勢を示していない。しかし、中国は、行動計画14の紛争解決メカニズムを遵守してピア・モニタリング体制を受け入れるものの、強制的な仲裁の制限を受け入れないだろう。。この点に関してSATは従来から、一貫した立場とっている。

SATは、行動計画15の多国間協定の開発においてリーダーとしての役割を果たした。また、中国は、2016年に自由貿易協定(FTA)及びG20首脳会議を主催することから、SATは2016年下半期から、中国の多国間協定を締結するきっかけとなる。現在、その展開方法はまだ明らかではないが、中国の租税条約に対する改定が大いに期待される。また、SATは現在、2015年及びそれ以降に、さらに多くのBEPS行動計画に関するガイドラインを導入する予定であり、納税者は最新動向を注視すべきである。

