

BEPS 行動計画に関連する 中国税務について

August 2016



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2016 年 1 月時点で、世界 77 ヶ国に業務を展開し、17,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

国家税務総局は、関連者間取引の申告および同時文書についての新たな公告（42 号公告）を公布しました。これは経済協力開発機構（OECD）の税源侵食と利益移転（BEPS）行動計画を国内法に反映させるファーストステップと捉えることができます。今回は、42 号公告の詳細分析と具体的な対応方法などについて解説します。

国家税務総局は、関連者間取引の申告および同時文書についての新たな公告を公布しました。これは経済協力開発機構（OECD）の税源侵食と利益移転（BEPS）行動計画を国内法に反映させるファーストステップと捉えることができます。

※BEPS 行動計画

多国籍企業により、租税回避を目的として一国（A 国）の課税所得が他国（B 国）に移転されると、A 国に関して税源侵食と B 国への利益移転（Base Erosion and Profit Shifting : BEPS）が発生し、A 国の租税収入が減少することとなります。各国の財政赤字が拡大する中、このような多国籍企業による租税回避に対抗すべく、OECD により BEPS 行動計画が策定されました。

42 号公告の概要

2016 年 6 月 29 日、国家税務総局は「関連者間取引申告と移転価格同時文書管理の整備に関する公告」（国家税務総局公告 2016 年 42 号、以下、42 号公告）を公布しました。42 号公告においては、中国における移転価格税制へのコンプライアンスのための新たな規定が設けられており、それには年次関連者間取引申告書、国別報告書、移転価格同時文書についてのものが含まれます。これらの新たな申告のガイドラインは現存の規定と大きく異なるもので、現存規定の対応部分に取って代わるものということができます（具体的には、現存の移転価格文書規則である国税発〔2009〕2 号（いわゆる 2 号文）の 2 章から 3 章および第 74 条と第 89 条、国税発〔2008〕114 号）。

42 号公告は 2016 年度についての申告より適用されるため、納税者の皆さまには、なるべく早く、現在の移転価格同時文書と新たな移転価格同時文書規定との間にある差異についての確認を行い、追加的文書化および情報開示をすることで、当該規定の要求に沿ったものとするのが望まれるところです。

ローカルファイルについて、準備期間は 2 号文の定めに比べ 1 カ月長くなっているだけです。また、ローカルファイルと新たに追加された特殊事項ファイルは、翌年の 6 月 30 日までに準備することとなっています。すなわち、2016 年度に関しては、2017 年 6 月 30 日までに準備しなければならないということになります。

背景

2015 年 9 月 17 日、国家税務総局は、パブリックコメント募集のため、特別納税調整実施弁法（国税発〔2009〕2 号、以下、2 号文）の改正に当たってのディスカッションドラフトを発表しました。当該ディスカッションドラフトは網羅的かつ包括的なものであり、本質的に OECD による BEPS 行動計画 8 から 10、および 13 への中国における対応ともいえるものとなっています。このディスカッションドラフトが改定を経て既存の 2 号文に取って代わるものとなると想定されていましたが、それに反して、国家税務総局は整備された移転価格税制コンプライアンスのための規定を 42 号公告でもって発表しました。将来的に、上記ディスカッションドラフトに記載されており 42 号公告で規定されていない事項について、さらなる通知が出されることが予想されます。

42 号公告の詳細分析

42 号公告においては、OECD による BEPS 行動計画 13 の記載に沿う形で、3 層構造の文書化の枠組みが導入されています。またそれだけにとどまらず、特殊事項ファイルの提出についても定められており、技術的分析および中国市場の特質について考慮するよう求められています。具体的には、価格を決定する際に影響を与える、当該国が持つビジネスを行う上での特定の優位性について検討することなどが要求されており、これは中国やインドといった途上国によって強く主張されてきたものです。42 号公告はまた、中国税務当局が注視してきた幾つかの実務的事項についても対応するものとなっています。

1. 関連者間取引の定義

42 号公告においては、夫婦間、血縁者間、兄弟間といった自然人同士の関係における取引なども関連者間取引について考慮する際の対象となるよう、既存の関連者間取引の定義の拡張が行われています。また当該公告には、貸し手と借り手が関連者であるかどうかを判定する際の負債比率などについても記述があります。また、二者間に「その他実質的な共通利害」があれば関連者であると見なされるといったことも規定されています。

従来から規定されている関連者間取引については、2 号通達改定のためのディスカッションドラフトに沿うような形でアップデートされています。これらの取引には、有形資産、金融資産（投資持分など）、無形資産、ファイナンス、役務提供取引などが含まれます。

2. 準備すべき資料

マスターファイル：下記のいずれかの基準に該当する場合、企業はマスターファイルを作成する必要があります。

- ・ クロスボーダー関連者間取引があり、マスターファイルが作成された企業グループに属している、もしくは
- ・ 関連者間取引の総計が 10 億人民元を超える

マスターファイル作成期限は、グループ最終持ち株会社の会計年度終了後 12 カ月以内となっています。

ローカルファイル：ローカルファイルについては、その取引の種類により作成義務があるか否かの判断が行われます。

- ・ 2 億人民元以上の有形資産取引（製造業者が原材料および完成品に対して所有権を持たず、加工費を請求するのみである委託製造については、年間の税関申告額が関連者間取引額の決定に用いられます）
- ・ 1 億人民元以上の金融資産取引
- ・ 1 億人民元以上の無形資産取引
- ・ 総計で 4,000 万人民元以上となる、役務提供取引などその他関連者間取引

金融資産取引については、今回新たに検討すべき関連者間取引に追加されました。ここでいう金融資産とは、売掛金、受取手形、その他未収入金、投資持分、社債、金融派生商品などのことを指します。同様に、無形資産取引についても新たに追加されました。

特殊事項ファイル：特殊事項ファイルについては、具体的な作成義務者の数値基準は示されていません。特殊事項ファイルの作成者としては、コストシェアリングに従事している納税者、もしくは過少資本税制対象者などが想定されています。42 号公告により新たに提供することが要求されるようになった情報としては、下記のようなものがあります。

- ・ コストシェアリングにより生み出された成果物のコストシェアリング非参加者による利用、コストシェアリング参加者間における費用の割り当て方法、期待される利益の計算方法、パラメーターの選択方法、計算方法の変更がある場合はその内容および変更理由
- ・ 過少資本税制との関係で、関連者間融資が独立企業間価格によって行われていることの証明。もし、ある企業において負債と資本の割合が過少資本税制により定められている基準を超えるものである場合は、当該利子支払いを損金算入するには、それが独立企業間価格によるものでなければならない。

税務当局により上述の移転価格文書の提出を要求された場合、その要求から 30 日以内に税務当局に対して当該移転価格文書の提出を行う必要があります。

3. 現在の移転価格文書が 42 号公告の規定に沿っているかの確認および対応

新たな移転価格文書の作成を行うに当たり、納税者は 42 号公告の規定と 2 号文の規定の主要な差異を認識し、42 号公告の規定に沿った形で移転価格文書を作成するために必要な資料および情報の入手を行うことが求められます。

42 号公告と 2 号文の主要な差異としては、下記のようなものが挙げられます。

マスターファイル：マスターファイルにおいては、多国籍企業による全世界的オペレーションの詳細情報を提供することが求められています。また、42号公告の各規定は、全体としてBEPS行動計画13における提案に沿ったものとなっています。

多国籍企業に要求される情報としては、下記のようなものがあります。

- (1) 組織構成
- (2) 事業概要：主要事業および主要なバリュードライバーが何であるかの説明
- (3) 無形資産についての説明：無形資産の開発、利用計画の立案者、研究開発活動の実施場所、無形資産所有権の詳細、開発および利用についての合意、無形資産に関わる移転価格ポリシー、グループ間での無形資産の移転など。すなわち、多国籍企業グループにおいて、どこが無形資産の開発、改良、保護、維持、利用を行っているのかの情報
- (4) グループ間における資金供給、調達
- (5) 財務状態および課税状態

さらに、下記のような実態がある場合、それについての情報提供も求められます。

- ・ ビジネスリストラクチャリングおよびグループ間での機能、リスク、資産の移転
- ・ 主要な研究開発施設の機能、リスク、資産、従業員
- ・ 国別報告書の作成および提出を行うグループ企業があれば、その名称および所在地
- ・ 有効な二国間事前確認があれば、そのリストおよび簡潔な説明

マスターファイルの作成義務基準を満たす企業のうち、中国に本社を置く全ての多国籍企業および企業グループとしてマスターファイルを準備していない多国籍企業の中国支社は、42号公告の要求に沿ったマスターファイルのフレームワークの検討を開始することが望まれます。最も困難と想定される課題の一つは、グループにおける主要な価値創造要因、および関連者による価値創造への主要な貢献の特定であり、これには当該多国籍企業バリューチェーンの包括的な分析を行うことが必要となります。

ローカルファイル：ローカルファイルは主として三つの部分で構成されます。

- (1) 企業概要
- (2) 関連者間取引の説明
- (3) 財務情報

企業概要としては、対象会社の経営構造、事業概要、主要な競合企業などについて記載します。関連者間取引の説明について、代表的なものとしては機能分析および比較可能分析について記載することが求められますが、下記の要素を含まなければならないとされています。

- (1) 関連者間取引の概要および取引金額、関連者間関係の詳細
- (2) グループ企業間での重要な取り決めについての説明
- (3) 機能分析、比較可能性分析、および変化分析
- (4) 移転価格決定方法、重要な仮定、複数年データ
- (5) 内部もしくは外部比較対象取引、関連する調整、移転価格分析に用いられる財務データ
- (6) 事前確認があればその開示

これらに加えて、財務情報に関して、当該会社の実際の財務情報、比較対象会社の財務情報、比較対象会社、取引の情報源などについての分析および開示がなされることとされています。

従来の移転価格文書に関する要求と比較して、ローカルファイルにおける情報開示および分析の大幅な増加が求められています。

具体的には、以下のような項目について新たに記載すべきとされています。

- (1) 取引価格に影響を与える主な要因（中国市場の有する優位性について要考慮）
- (2) バリュチェーン分析（グループ内での取引フロー、バリュチェーン上の企業の財務情報、バリュチェーンにおける利益配分など。中国市場の有する優位性についても要考慮）
- (3) 各事業および製品に関する財務情報
- (4) 持分譲渡についての分析（もしあれば）：持分譲渡スキームの概要、譲渡対象持分についての情報、譲渡対象持分に関わる資産について行われたデューデリジェンスやバリュエーションの報告書
- (5) 関連者間役務提供取引（もしあれば）：各役務提供取引の個別的な分析（各関連者が当該役務提供取引から得る利益、役務提供コストの決定方法、役務提供内容、役務提供額、配布基準など。非関連者との間でなされた同種ないし類似役務提供取引についての情報）

上記の追加的要求の中でも、バリュチェーン分析が最も困難であると推測されます。なぜならば、移転価格文書の記載対象とされている検討対象会社と関連者間の取引のように検討対象会社と直接関連のあるものだけでなく、多国籍企業グループの事業全体についての徹底した機能分析、リスク分析、経済分析を行うことが求められているからです。すなわち、42 号公告は、検討対象企業だけではなく、多国籍企業グループ全体に対して対応を迫るものといえます。そして、多国籍企業グループの事業全体についての慎重な分析がなければ、移転価格文書作成に際してグループ企業間での齟齬（そご）や矛盾が生じることとなります。従って、多国籍企業は、中国支社のローカルファイル作成義務に対応するために、一貫した協調的アプローチを取る必要があります。

将来的には、移転価格調査に際して、適切な比較対象会社ないし比較対象取引が見つからない場合には、税務当局によりバリュチェーン分析に基づく利益分割法、中でも寄与度利益分割法が採用され、移転価格の調整が行われることが見込まれます。

4. 関連者間取引報告書

マスターファイル、ローカルファイル、特殊事項ファイルに加えて、中国において企業は関連者間取引報告書を年次税務申告に際して添付することを求められてきました。

42 号公告の規定では、従来の国税発〔2008〕114 号の規定と比較して、関連者間取引報告書の記載事項は大幅に増加しているといえます。そして、納税者は 42 号公告の規定に沿った新形式の関連者間取引報告書を、2016 年の年次企業所得税申告時から提出しなければなりません。ただし、税収徴収管理弁法およびその実施細則の規定に従い、納税者は提出の延期を申請することができます。この新形式の報告書とともに、税務当局の求めにより国別報告書の提出義務が課されることもあります。

5. 国別報告書

以下の基準を満たす中国居住者企業は、国別報告書の提出が義務付けられています。

- ・ 多国籍企業の最終的な持ち株会社であり、連結ベースでの収入が 55 億人民元以上（OECD により推奨されている 7 億 5000 万ユーロと同程度）
 - ・ その他関連法規により国別報告書の提出が義務付けられている企業
- 多国籍企業グループの最終的な持ち株会社が税務上中国居住者企業であり、企業情報が国家の安全保障に関連するものであると見なされる場合には、国別報告書の提供の一部もしくは全部の免除が関連規定により定められています。

年次国別報告書提出要求は、主として中国にあるグループ最終持ち株会社に対するものといえます。しかし、一方で中国税務当局が海外の税務当局から国別報告書の写しの提供を受けることを認める法規定があり、もし海外税務当局が関連情報の提供を行わない場合には、中国現地企業に対して情報提供を求めることも認められています。

国別報告書の準備に当たり特に困難が予想されるのは、下記の点です。

- (1) 情報の不一致、不整合を生じさせることなく、グローバルレベル、ローカルレベルでの報告を一貫したものとすること
- (2) 多国籍企業の税務部門にさらなる会計処理、事務処理の負担となる情報収集および必要情報の抽出に対応すること

上述のような困難が存在することに照らして、関連する納税者は、2015 年の財務データを基に国別報告書を試験的に作成してみることが望ましいと考えられます。

まとめ

近年の国際税務の潮流は、移転価格に関しては価値創造の場所と課税地が一致すべきであるという原則を反映したものとなっています。そして、この原則に忠実な課税を行うための中国税務当局によるファーストステップともいえるのがこの 42 号公告です。2017 年 1 月 1 日より、多国間税務行政執行共助条約が中国においても発効されます（国家税務総局 2016 年第 4 号公告を参照）。これに伴い、130 以上の国・地域が中国と税務情報の交換を行うことができるようになります。また、2016 年 5 月 12 日には、国家税務総局は、カナダ、インドを含む 44 カ国・地域との間で「国別報告書の自動的交換に関するマルチの当局間合意」を締結しました（この数は現在も増え続けています）。この合意により、多国籍企業の国別報告書の自動的交換が当局間で行われることとなります。

さらに、米国、日本、韓国、英国、欧州連合（EU）をはじめとする多くの国や地域において、国別報告書に関する具体的規定の制定や作成が行われています。香港とシンガポールは、BEPS 行動計画に関して OECD のアソシエイトメンバーとなり、近い将来、移転価格文書や国別報告書の作成義務を導入することが見込まれています。このような背景から、多国籍企業は情報の透明性やコンプライアンスの面から、より厳しい要求を受けることになっていくとみられます。このような要求に対応するためにも、多国籍企業はすぐさま行動することが必要であり、現在の移転価格対応が当該要求に沿ったものになっているかなど、検討を行うことが望まれます。



CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa
パートナー Partner
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn