

Tax Analysis

For more BEPS information,
please contact:

Transfer Pricing

Shanghai

Eunice Kuo

Tel: +86 21 6141 1308

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Hong Kong

Patrick Cheung

Tel: +852 2852 1095

Email: patcheung@deloitte.com.hk

International Tax

Beijing

Jennifer Zhang

Tel: +86 21 8520 7638

Email: jenzhang@deloitte.com.cn

Shanghai

Leonard Khaw

Tel: +86 21 6141 1498

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

Hong Ye *

Tel: +86 21 6141 1171

Email: hoyeqinli@qinlilawfirm.com

Hong Kong

Anthony Lau

Tel: +852 2852 1082

Email: antlau@deloitte.com.hk

* Hong Ye is from Qin Li Law Firm, which is a licensed Chinese law firm and forms part of Deloitte's global Tax & Legal network. Deloitte Legal is one of the major legal practices around the world. Deloitte is the brand under which tens of thousands of dedicated professionals in independent firms throughout the world collaborate to provide audit, consulting, financial advisory, risk management and tax services to selected clients. Deloitte Legal means the legal practices of Deloitte Touche Tohmatsu Limited member firm affiliates that provide legal services and is one of the major legal practices around the world.

BEPS 行動計画 10 : OECD による移転価格ガイド ラインの低付加価値グル ープ内役務提供に関する改訂案の 公表

「税源浸食と利益移転」(以下“BEPS”)プロジェクトの一環として、OECDは2014年11月3日に、BEPS行動計画10に関するディスカッションドラフトを公表した。ディスカッションドラフトは、低付加価値グループ内役務提供に係る簡易的な移転価格算定方法について提案するものであり、OECD移転価格ガイドラインの第7章の改訂につながるものである。この提案は、特に発展途上国における、過大なマネジメントフィーおよび本部費の支払による税源浸食を防止することを意図したものである。選択適用が可能な簡易的な移転価格算定方法は、独立企業間価格と役務コストが密接に関連することを認め、グループ内における統一的な配賦方法に基づいて、各種のグループ内役務提供に係るコストを、その役務によって便益を受けるグループ内の各企業に配賦し、かつコストに若干のマークアップを加算するというものである。

他の BEPS 行動計画のディスカッションドラフトと同様に、上記のディスカッションドラフトは G20/OECD 加盟国の総意を表すものではなく、パブリックコメントを募集するための提案を提示するものである。(コメント募集の期限は2015年1月14日である。)

ディスカッションドラフトにおいては、以下の事項が検討されている。

定義: 低付加価値グループ内役務提供は補助的な性質を有し、グループにおける中核的な事業に関わるものでも、何らかの無形資産を使用または創造するものでもなく、重要なリスクに関わるものでもない。ディスカッションドラフトでは事例を挙げて、これに該当する役務と該当しない役務について説明している。また、判別が難しい役務の場合は、特定の事実に基づく機能分析を行う必要があるとしている。

独立取引原則に従った対価の算定: 簡易的な移転価格算定方法を選択したグループは毎年、グループ内のメンバー企業に提供された各種の低付加価値サービスの総コスト(即ち、コストプール)を集計する必要がある。サービスを提供する企業のみ便益のある活動(現行の移転価格ガイドラインによれば、持株会社の行う株主活動が含まれる)に係るコストはコストプールの中から控除すべきである。また、ある特定のメンバ

一企業に対してのみ提供されるサービスに係るコストもコストプールから控除すべきである。そのようなサービスのコストおよびマークアップは特定のメンバー企業に直接請求すればよいからである。

次のステップは、サービスの性質に応じて選んだ配賦方法により、グループのメンバー企業にコストプールのコストを配賦することである。その配賦方法は一貫性を持ったものでなければならない。即ち、同じ種類の低付加価値サービスに対しては、同じ配賦方法をグループ全体に用いるべきである。また、合理的な変更理由がない限り、同じ配賦方法を毎年適用しなければならない。

ディスカッションドラフトは、サービスの種類にかかわらず、すべての低付加価値サービスに対して同一のマークアップ率を適用すべきであるとして、関連コストの 2%から 5%のマークアップ率とすることを提案している。

サービス費に係る裏付け資料：通常、グループのメンバー企業に対し、商業的地位を高め、或いは維持するための経済的または商業的価値を提供した場合に、グループ内役務提供の対価を支払う義務が生じる。ディスカッションドラフトでは、低付加価値サービスは、その提供を受けたすべての者に便益をもたらす可能性があるが、サービスの提供を受けた者が、独立の第三者から提供されるサービスに対して対価を支払い、或いは自らそのサービスを実施する意思があるか否かを証明することは難しいと指摘している。ディスカッションドラフトにおいては、税務局がサービスの種類のみに基づいて受益者を判断する簡易的な受益者テストが勧められている。ディスカッションドラフトによれば、サービスの種類を説明した年間のインボイスがあれば、サービス費の合理性を裏付けるのに十分であり、通信記録または個別のサービスに関するその他の証拠は必要とされない。なお、準備すべき資料には以下のものも含まれる。

- そのサービスが上述の定義に当てはまる理由および各種サービスによる予測収益
- 配賦方法の詳細およびその合理性の説明並びにマークアップ率の確定
- コストプールの確定および配賦方法の運用に関する計算過程

コメントおよびグループ企業が考慮すべき次のステップ

低付加価値サービスに関する簡易的な移転価格算定方法は一部の企業グループにとって有益なものと言える。多くの場合、広範な管轄区域にわたる少額のサービス費をサポートする十分な証拠を提供することは困難であり、コストもかかるうえ、二重課税も生じる可能性がある。また、簡易的な移転価格算定方法は、資源の限られた税務局が適正なマークアップ率を検討する際にも役立つ。しかしながら、ディスカッションドラフトでは、ある重要な問題についての議論をしていない。それは、コストの高い先進国からコストの低い発展途上国にサービスを提供する場合に、発展途上国と比較対象となるサービスのデータを得て、先進国でのコストとの差異を検証することができない可能性があるということである。この問題については、今後も争点となるであろう。

ディスカッションドラフトにおいて提示された 2%から 5%までのマークアップ率は、類似の低付加価値サービスに対する欧州連合の共同移転価格フォーラムのガイドラインで示されたマークアップ率（欧州委員会が承認）を下回り、かつ幅も狭い。後者では、状況に応じて、マークアップ率は 3%から 10%としている。

企業グループが簡易的な移転価格算定方法を採用する場合、当該方法をグローバルベースで一貫して適用する必要がある。このことは次のことを意味する。即ち、1) 特に現状では地域ごとにコストの集計およびサービス費の配賦を行っている場合に、より広範に調整を図ることが必要になること、2) 当該方法を採用した年度において、適切なコストプールおよび配賦方法を確立し、その裏付け資料を準備するために、追加的なコンプライアンスコストが生じるということ。

OECD モデル条約に基づく租税条約を有する国家は、移転価格ガイドラインが改訂されれば、低付加価値グループ内役務提供に係る簡易的な移転価格算定方法に関する提案を実行できるであろうが、その他の国家（特に OECD 非加盟国）がその提案を実際に受け入れるか否かはまだわからない。

グループ内役務提供に対する中国国家税務総局の見解

最近、中国の国家税務総局は益々グループ内におけるサービス費の受払に注目するようになってきている。国家税務総局のグループ内役務提供に対する最新の見解は、国連租税委員会に提出した意見書、税務当局の官員が提起した「6つのテスト」（受益者テスト、需要者テスト、重複性テスト、価値創造テスト、補償性テスト、真実性テスト）¹および『高額費用の対外支払に対する租税回避防止調査に関する通知』（税総弁発[2014]146号、以下「146号通達」）等に反映されている。

国家税務総局はグループ内役務提供に対して OECD が提起した枠組みに基本的には同意しており、「6つのテスト」のうちの一部（例えば、受益者テスト、重複性テスト）も OECD のアプローチと基本的には一致しているが、その他のテストは OECD のアプローチよりも厳しいものと言える。例えば、サービスを受ける必要性は中国現地会社のコアとなる機能および特性に見合ったものであること（需要者テスト）、サービス費の受取側がその他の関連者間取引によりすでに補償を受けていないこと（補償性テスト）などがある。また、受益者テストに関する国家税務総局の解釈では、“役務を提供する側と提供を受ける側の双方の観点から分析を行う必要がある”ということを強調している。前述したよう

¹ 2014年の国際税務研修会において、国家税務総局国際税務司長（廖体忠）が提起したものである。

に、このような見方は、役務提供取引の当事者双方の所在地におけるコストの差異についての争議をもたらす可能性がある。また、OECD の枠組みにおいて提案されている裏付け資料が国家税務総局の真実性およびその検証に関する要求を満たすものであるか否かという点についても注目すべきである。

国家税務総局はグループ内役務提供について、“セーフハーバー”となるマークアップ率の幅を設定していないことから、OECD が提案している“セーフハーバー”となる 2%から 5%までのマークアップ率の幅を国家税務総局が受け入れるか否かもまだ定かではない。

中国大陸におけるその他の実務問題

多くの多国籍企業グループの中国子会社が国外の関連者にサービス費を支払っているが、多くの場合、間接的な方法でサービス費が算定される（例えば、サービスの提供側が売上高または人数等に基づいて、中国子会社にサービス費を配賦する）。理論上は、合理的な方法に基づいたサービス費の配賦は中国においても認められるべきであるが、実務上、一部の税務局は間接的な方法よりも直接的にサービス費を算定する方法を好む傾向にある。間接的な方法を採用する場合、納税者は各レベルでの費用の配賦に関わる裏付け資料や説明の提出を要求される可能性があるが、多国籍企業グループの中国子会社がそのような情報を十分に入手することは難しい場合も多い。そのため、中国子会社がグローバルの配賦モデルに基づき、国外の関連者にサービス費を支払う際に困難が生じることも珍しくない。

146 号通達の発布により、国家税務総局は各地の税務機関に対し、多国籍企業グループの中国子会社による高額なサービス費の対外支払に対する調査を行い、租税回避の疑いのある会社に対しては正式な移転価格調査を行うように指示を出した。実務において、我々が把握しているところでは、一部の税務局はすでに納税者の情報やデータに基づく内部スクリーニングシステムを立ち上げ、定量的な指標を用いて潜在的な調査対象の選定を行っている。

以上を踏まえ、国外の関連者にグループ内役務提供に係るサービス費を支払っている中国の納税者企業は、OECD の観点および中国現地における要求と実務も考慮する形で、サービス費の支払状況をレビューする必要がある。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

Beijing

Kevin Ng

Partner

Tel: +86 10 8520 7501

Fax: +86 10 8518 7501

Email: kevng@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

Shenzhen

Sarah Chin

Partner

Tel: +86 755 8246 3255

Fax: +86 755 8246 3186

Email: sachin@deloitte.com.hk

Chongqing

Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

Jinan

Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

Suzhou

Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

Dalian

Frank Tang

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: ftang@deloitte.com.cn

Macau

Sarah Chin

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: sachin@deloitte.com.hk

Tianjin

Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

Guangzhou

Sarah Chin

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: sachin@deloitte.com.hk

Nanjing

Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

Wuhan

Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Xiamen

Sarah Chin

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: sachin@deloitte.com.hk

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

National Leader

Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

Northern China

Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Fax: +852 2520 6205

Email: dyun@deloitte.com.hk

Southern China (Mainland/Macau)

German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at wanluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.

日系企業担当者

上海

大久保 孝一
パートナー
TEL : +86 21 6141 2128
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : kokubo@deloitte.com.cn

上海

沙 蒙
ディレクター
TEL : +86 21 6141 1703
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : msha@deloitte.com.cn

上海

上田 博規
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1701
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

天津

濱中 愛
マネジャー
TEL : +86 22 2320 6820
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : ahamanaka@deloitte.com.cn

深圳

大塚 武司
マネジャー
TEL : +86 755 3331 8116
FAX : +86 755 8246 3186
E-mail : taotsuka@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁
シニアマネジャー
TEL : +86 411 8371 2850
FAX : +86 411 8360 3297
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一
パートナー
TEL : +86 21 6141 1368
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

大穂 幸太
マネジャー
TEL : +86 21 6141 1711
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : koho@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介
マネジャー
TEL : + 86 512 6289 1298
FAX : +86 512 6762 3338
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴
シニアマネジャー
TEL : +86 22 2320 6612
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

香港

中川 正行
パートナー
TEL : +852 2852 6592
FAX : +852 2542 4597
E-mail : manakagawa@deloitte.com.hk

上海

片岡 伴維
マネジャー
TEL : +86 21 2316 6687
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : tkataoka@deloitte.com.cn

上海

渡邊 崇
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1702
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : takwatanabe@deloitte.com.cn

北京

原井 武志
パートナー
TEL : +86 10 8520 7310
FAX : +86 10 8518 1218
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

広州

前川 邦夫
マネジャー
TEL : +86 20 2831 1050
FAX : +86 20 3888 0575
E-mail : kmaekawa@deloitte.com.cn

香港

杉原 伸太郎
シニアマネジャー
TEL : +852 2852 6545
FAX : +852 2542 4597
Email: ssugihara@deloitte.com.hk

About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/cn/en/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 200,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 22 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.