

Tax

Issue P334 – 2021 年 2 月 10 日
日本語翻訳版

Tax Analysis

「企業会計基準解釈第 14 号」－ PPP プロジェクトの税務処理に与え る潜在的な影響

Authors :

Eric Lin

Partner

Tel : +86 755 3353 8123

E-mail : erilin@deloitte.com.cn

Ivy Wu

Senior Manager

Tel : +86 755 3353 8257

E-mail : ivywu@deloitte.com.cn

2021 年 1 月 26 日、財政部は「『企業会計基準解釈第 14 号』の印刷・公布に関する通知」（财会[2021]1 号。以下「解釈第 14 号」）を公布し、官民連携（Public-Private Partnership、以下「PPP」）プロジェクト契約に関する民間出資者の会計処理について明確に規定した。上述の民間出資者とは、政府側と PPP プロジェクト契約を締結する民間出資者またはプロジェクト会社を指す。解釈第 14 号は公布日から施行される。2021 年 1 月 1 日から施行日までの間に立ち上げられた新規プロジェクトに関する会計処理は、解釈第 14 号の規定に基づいた調整が行われる必要がある。2020 年 12 月 31 日以前に開始し、施行日までに完了していない PPP プロジェクト契約に関する会計処理が、解釈第 14 号に準じていない場合には、遡及調整が行われる必要がある。なお、その遡及調整が現実的ではない場合、遡及調整が可能となる最初の期間の期首から解釈第 14 号が適用されるべきである。

PPP プロジェクトに関する増値税・所得税の処理について、税務当局からガイドラインは提供されていないため、各地の税務機関による実施基準に差異が存在している。中国における税務の実務上、特定の経済活動の税務処理について具体的なガイドラインが存在しない場合、税務当局はしばしばその会計処理を重要な参照事項とする。従って、PPP プロ

プロジェクトの会計処理の明確化は、PPP プロジェクトの税務処理に潜在的な影響をもたらすことが予想される。

PPP プロジェクト契約に関する民間出資者の会計処理

解釈第 14 号により、主に以下の内容が明確にされた。

1. 収益の認識

- **身分の判断**：民間出資者が PPP プロジェクト資産（PPP プロジェクト契約に記載された「公共財・公共サービスの提供に用いられる資産」）の建設サービス（新規建設と改修を含む。以下同様）を提供し、または第三者に委託する等の場合において、「企業会計基準第 14 号—収益」の規定に基づき、その身分（主要責任者と代理人のどちらに該当するか）を判断した上で会計処理を行い、契約対象資産を認識すべきである。
- **収益の配分**：民間出資者が PPP プロジェクト契約の約定に基づき複数のサービス（例：PPP プロジェクト資産の建設サービス、及び工事完成後の運営サービスと保守サービス）を提供する場合には、「企業会計基準第 14 号—収益」の規定に基づき、各契約履行義務を識別する必要がある。また、各契約履行義務の個別販売価格の相対的比率に基づき、取引価格を各契約履行義務に割り当てる必要がある。
- **政府支払**：PPP プロジェクトでは、政府側が民間出資者にアベイラビリティ・ペイメント（Availability Payment）やヴァイアビリティ・ギャップ・ファンディング（Viability Gap Funding）などを支払うアレンジが見受けられる。解釈第 14 号の規定により、民間出資者が PPP プロジェクト契約に基づき政府側から取得した関連資産が政府側の支払うべき契約対価の一部を構成する場合、民間出資者はそれを政府補助金としてではなく、「企業会計基準第 14 号—収益」の規定に従い会計処理を行うべきである。

2. 資産の認識とその後の測定

解釈第 14 号の規定により、民間出資者は PPP プロジェクト資産を固定資産として認識してはならず、以下のモデルに基づいた関連資産の認識と会計処理を行うべきである。

- **無形資産モデル**：民間出資者が PPP プロジェクト契約の約定に基づき、プロジェクト運営期間において公共財・公共サービスの利用者から料金を徴収する権利が付与されているが、料金の金額が定かではない場合、「現金を受け取る無条件の契約上の権利」を構成しない。その場合、民間出資者は、PPP プロジェクト資産が予定された使用可能な状態に至った時点で、関連 PPP プロジェクト資産の対価の金額、または収益認識を行った建設工事収益の金額を無形資産として認識するべきである。また「企業会計基準第 6 号—無形資産」の規定に従った会計処理を行うべきである。
- **金融資産モデル・混合モデル**：民間出資者が PPP プロジェクト契約の約定に基づき、プロジェクト運営期間において「現金または別の金融資産を受け取る権利」が付与されており、かつその金額が明確である場合、当該権利（その対価の支払期限までの期間のみが考慮される）が付与された時点で売却金を認識するべきである。また、「企業会計基準第 22 号—金融商品の認識および測定」の規定に従った会計処理を行うべきである。民間出資者は、PPP プロジェクト資産が予定された使用可能な状態に至った時点で、「関連 PPP プロジェクト資産の対価の金額または収益認識を行った建設工事収益の金額」が「現金または別の金融資産を受け取る権利に基づき受け取る金額」を上回る部分の金額を、無形資産として認識すべきである。

For more information, please contact :

JSG Tax team

華北地区

北京

浦野 卓矢

Director

Tel: +86 10 8512 5524

Email: turano@deloitte.com.cn

華東地区

上海

板谷 圭一

Partner

Tel: +86 21 6141 1368

Email: kitaya@deloitte.com.cn

川島 智之

Senior Manager

Tel: +86 21 6141 1172

Email: tomkawashima@deloitte.com.cn

華南地区

広州

左 迪

Partner

Tel: +86 20 2831 1309

Email: ezuo@deloitte.com.cn

また、PPP プロジェクト資産が一定のサービス能力を有すること、または政府に移管される前に使用可能な状態であることを確保するため、PPP プロジェクト契約に基づき民間出資者により提供されるサービスが個別の契約履行義務を構成しない場合、発生する支出の金額を見積もり、「企業会計基準第 13 号—偶発事象」の規定に従った会計処理が行われるべきである。

3. 借入費用

- PPP プロジェクト資産の建設過程で発生した借入費用について、民間出資者は「企業会計基準第 17 号—借入費用」の規定に基づき会計処理を行うべきである。
- 無形資産として認識すべき部分について、民間出資者は、条件満了時に借入費用の資産化を行い、PPP プロジェクト資産が予定の使用可能状態に至った時、無形資産への振替処理を行うべきである。
- 上述の場合以外の借入費用に対して、民間出資者は、費用化を行うべきである。

税務上の潜在的な影響

PPP プロジェクトの特性、及び関連ガイドラインの欠如により、PPP プロジェクトに参加する民間出資者の増値税・所得税の税務処理については論争があり、各地の税務機関による実施基準の間に差異が存在している。中国における税務の実務上、明確な税務ガイドラインが存在しない場合、各地の税務当局は会計処理を参照して収入項目や所得項目の性質を判断し、それを踏まえた税務処理を行っている。従って、解釈第 14 号による PPP プロジェクト契約における会計処理の明確化は、建設期間及び運営期間における PPP プロジェクトの増値税・所得税の税務処理に潜在的な影響を与えることが予想される。

1. PPP プロジェクトの建設期間

収入の性質

解釈第 14 号の規定により、民間出資者は「企業会計基準第 14 号—収益」の規定に基づき、その身分（主要責任者と代理人のどちらに該当するか）を判断し会計処理を行う必要がある。民間出資者が主要責任者である場合、取得したまたは受け取るべき対価の総額に基づいた収入を認識すべきである。また、民間出資者が代理人である場合、取得したまたは受け取るべき対価の総額からその他の当事者に支払うべき金額を差し引いた金額を収入として認識すべきである。上述の会計処理を参照し、相応する増値税の税務処理を行う場合、民間出資者が主要責任者と代理人のどちらに該当するかによって、民間出資者に適用される増値税税率及び仕入税額控除の取扱が異なる可能性がある。

- 民間出資者が主要責任者である場合：
建設期間に建設サービス収入を認識し、増値税一般納税者資格を有する場合、「建設サービス業：9%」の税率で増値税を計算する。建材及び建設機械のサプライヤーとサービス提供者から取得した仕入増値税の控除が認められる。
- 民間出資者が代理人である場合：
建設期間に代理サービス収入を認識し、増値税一般納税者資格を有する場合、「現代サービス業：6%」の税率で増値税を計算する。留意点として、当該民間出資者が建設サービスの提供者や PPP プロジェクト資産の所有者ではなく、PPP プロジェクト資産の建設を請け負う代理人であるため、実際の建設サービスの提供者が民間出資者に増値税発票を発行することの合理性について論争が発生する可能性があることが挙げられる。また、民間出資者側で仕入税額控除を行うべきではないという意見も存在する。

納税義務の発生時点

PPP プロジェクトの建設期間において、民間出資者に現金の流入がほとんど発生しないにもかかわらず、解釈第 14 号の規定に従い、民間出資者がその期間の建設サービス収入または代理サービス収入を認識する必要性が生じることが想定される。現行の税法上、大半のサービス提供シナリオに関する増値税と所得税の納税義務の発生時点は、会計上の収入認識時点とほぼ一致する。従って、企業の会計処理を参照し、税務処理を行う場合、民間出資者は、PPP プロジェクトの運営期間において政府または第三者から支払いを受けた時点で納税義務を考慮するのではなく、PPP プロジェクトの建設期間において税務上の収入の認識、及びそれに伴う納税義務の発生について考慮する必要がある。

借入費用の資産化

PPP プロジェクトの資産認識に 2 つのモデルが存在することから、会計処理上の資産に対する性質の判断を参照し、税務処理を行う場合（詳細は後述を参照のこと）、民間出資者は PPP プロジェクトの建設期間において、資産認識モデルに関する判断を行う必要がある。また、その判断に基づき、建設期間の借入費用の資産化と費用化に関する所得税上の税務処理を行う必要がある。

2. PPP プロジェクトの運営期間

資産認識モデル

解釈第 14 号の規定により、民間出資者は、PPP プロジェクト資産の対価の金額または収益認識を行った建設工事収益の金額を、金融資産（現金若しくは別の金融資産を受け取る権利が付与されており、かつその金額が明確である場合）、無形資産（公共財・公共サービスの利用者から料金を徴収する権利が付与されているが、料金の金額が明確ではない場合）、または両者の混合として認識すべきである。

会計処理上の資産に対する性質の判断を参照し、税務処理を行う場合、増値税・所得税に関する以下の事項に留意する必要がある。

- 金融資産として認識する部分は、プロジェクトの運営期間における利子所得の税務処理に関連する。増値税一般納税者資格を有する民間出資者が取得する利子所得は、「金融サービス業：6%」の増値税税率が適用される。

増値税と所得税を計算する際に、実効金利法に基づき利子所得を認識できるか否か、及びその納税義務の発生時点については論争に発展する可能性がある。

- 無形資産として認識する部分は、政府が民間出資者に譲渡する一定期間内における PPP プロジェクト資産の運営権として認識することができる。従って、増値税の一般納税者資格を有する民間出資者が運営期間に取得した関連金額は、業種（例：交通運輸業・生活サービス業など）に応じた増値税処理が適用される。一方、当該無形資産について増値税発票（6%増値税）を取得して、仕入税額控除の対象とすることができるか否かは、PPP プロジェクトの運営期間における民間出資者の増値税の税負担に直接的な影響を与える。

所得税上、民間出資者は関連収入を課税所得額に算入すべきであり、当該無形資産の償却及び償却額の損金算入を行うことができる。

政府支払

解釈第 14 号の規定により、民間出資者が PPP プロジェクト契約に基づき政府側から取得した関連資産が政府側の支払うべき契約対価の一部を構成する場合、民間出資者はそれを政府補助金としてではなく、「企業会計基準第 14 号—収益」の規定に基づく会計処理を行うべきである。

実務上、多くの PPP プロジェクト会社では、政府側が支払ったヴァイアビリティ・ギャップ・ファンディングはサービス収入ではなく政府補助金に該当するものと認識されている。また、それに係る相応の増値税・所得税を納付しない方針が採用されている。解釈第 14 号では、政府の支払う資金が収入に該当する可能性があることが指摘された。将来において、税務当局が解釈第 14 号の規定に基づき税務処理を行う場合、PPP プロジェクト会社の現行の認識による上述の処理はリスクをもたらす可能性がある。

改修・更新・改造の支出

PPP プロジェクト資産の契約期限到来までに発生する可能性のある改修・更新・改造の支出のうち、現行の税法の一般規定によれば、企業所得税の計算上、損金算入が認められるのは、実際に発生した支出のみである。実務上、PPP プロジェクト会社による経営は永続的なものではなく、PPP 契約が期限切れとなり、プロジェクト会社の清算時に補填できないほどの多額の損失が認識される可能性もある。その場合、上述の「実際に発生した改修・更新・改造の支出のみ損金算入が認められる」という処理が適用され、損金算入の本来の役割が適切に機能しないことが想定される。将来において、PPP プロジェクト会社を適用対象として、それらの支出に対して、過年度に遡った追加の損金算入、または会計上の支出計上を行った当期に税務上の損金算入を認める「所得税上の特別処理」の適用可能性に関する検討が期待される。

デロイトの考察

私どもの実務経験から、PPP プロジェクト関係の税務処理は、各地の税務機関による実施基準の間に差異が存在していると考えられる。現状、PPP プロジェクトの建設期間における民間出資者の収入認識・プロジェクト資産の認識方法・増値税仕入税額控除などの面で不確実性が存在している。解釈第 14 号の施行に伴う関連会計処理の明確化、及び将来の税務処理の方針の方向性が会計処理との一貫性の確保に繋がるものとなるか否かについて、引き続き留意する必要がある。

現在の実務上、多くの PPP プロジェクトの民間出資者は建設期間に収入を認識せず、サプライヤー・下請けから取得した仕入増値税を控除可能税額として、運営期間において仕入税額控除を行っている。一部の民間出資者は、政府側から取得するヴァイアビリティ・ギャップ・ファンディング（政府が民間出資者に対して業績考課を行い、ノルマを達成しない場合には支払額が引き下げられる）に対して、一律「現代サービス業：6%」の税率で増値税を納付するか、若しくは増値税・企業所得税を納付しない方針を採用している。将来において、税務当局が企業の会計処理を参照の上で、相応の増値税・所得税の処理を行う場合、上述の企業が採用している方針は税務当局から承認を得られず、税務リスクに繋がる可能性がある。

また、PPP プロジェクトの「官民連携」の性質により、その税務処理に対しては一定の影響が生じる。例えば、PPP プロジェクトの建設期間と運営期間における民間出資者による政府側への増値税発票の発行方法、その会計処理による地方政府の隠れ債務などの問題を巡る新たな論争への発展の可能性などが挙げられる。今後も引き続き注目する必要があると考えられる。

総じて、解釈第 14 号の公布と施行は、PPP プロジェクトにおける民間出資者の税務処理に潜在的な影響を与えることが想定されるため、コンプライアンスを確保する上で合理的なビジネスプランを検討することが推奨される。また、各関係企業は法規と実務の動向に留意し、総合的な税務管理の視点による関連事項の考慮、プロジェクトの取引構造と各取引段階に想定される税務上の影響の再整理を行うことが推奨される。

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, please contact:

Deloitte China Tax Managing Partner

Eunice Kuo

Partner

Tel : +86 21 6141 1308

Fax : +86 21 6335 0003

Email : eunicekuo@deloitte.com.cn

Northern China

Andrew Zhu

Partner

Tel : +86 10 8520 7508

Fax : +86 10 8518 7326

Email : andzhu@deloitte.com.cn

Eastern China

Maria Liang

Partner

Tel : +86 21 6141 1059

Fax : +86 21 6335 0003

Email : mliang@deloitte.com.cn

Southern China

Victor Li

Partner

Tel : +86 755 3353 8113

Fax : +86 755 8246 3222

Email : vicli@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

Partner

Tel : +86 28 6789 8188

Fax : +86 28 6500 5161

Email : ftang@deloitte.com.cn

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", 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

Managing Partner/Northern China

Julie Zhang

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Fax : +86 10 8518 1326

Email : juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Partner

Tel : +86 21 6141 1262

Fax : +86 21 6335 0003

Email : kzhu@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang

Partner

Tel : +86 28 6789 8008

Fax : +86 28 6317 3500

Email : tonzhang@deloitte.com.cn

Southern China (本土)

German Cheung

Director

Tel : +86 20 2831 1369

Fax : +86 20 3888 0121

Email : gercheung@deloitte.com.cn

Southern China (香港)

Doris Chik

Director

Tel : +852 2852 6608

Fax : +852 2851 8005

Email : dchik@deloitte.com.hk

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify national marketing team of Deloitte China by email at cimchina@deloitte.com.hk.

デロイトについて

Deloitte（デロイト）とは、デロイトトウシュートマツリミテッド（「DTTL」）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のひとつまたは複数指します。DTTL（または「Deloitte Global」）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行います。詳細は、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイトは世界で最大級のプロフェッショナルファームの一つであり、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスをクライアントに提供しています。デロイトは世界における 150 を超える国・地域のグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）を通じて、フォーチュングローバル 500 の約 80% の企業にプロフェッショナルサービスを提供しています。約 312,000 名のプロフェッショナルからなるデロイトの詳細については、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

デロイトは 1917 年に初めて上海に事務所を設立しました。現在、デロイト中国は中国現地の企業、中国における多国籍企業及び高成長企業に、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスを提供しています。デロイトは中国の会計基準、税制及びプロフェッショナルの育成に多大な貢献をしてきました。デロイト中国は中国本土で設立されたプロフェッショナルサービスファームであり、デロイト中国のパートナーが所有しています。デロイトの中国マーケットでの成果に関する多くの情報は、デロイト中国のソーシャルメディア(www2.deloitte.com/cn/zh/social-media) からご覧いただけます。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、DTTL、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のいずれも、これにより専門的なアドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性或いは完全性に対し、我々はいかなる（明示的或いは暗示的な）言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員または代理者は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的または間接的な損失に対しては責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

© 2021. For information, contact Deloitte China.