

Tax Analysis

中国

デロイトトーマツ税理士法人

2017年2月号

※本ニュースレターは、デロイト中国が発行したニュースレターの再掲です。
日本語訳と原文(英語)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

香港が BEPS 実施に関する諮問書を発布

香港特別行政区財務事務および庫務局は2016年10月6日に「税源浸食と利益移転」の取締り措置に関する諮問書(以下「諮問書」)を公布し、また政府が実施する予定の税源浸食と利益移転(以下「BEPS」)取締り措置について一般に意見を求めた。諮問書の公布および意見の公募は、香港が BEPS 行動の協カメンバーとして、2016年6月に経済協力開発機構(以下「OECD」)へ BEPS 行動およびその実施について承諾を表明したこと続き、本格的に香港における BEPS 行動実施作業に着手することを意味する。

2015年10月5日、G20とOECDは行動13に関する最終報告書およびその解説を公表し、行動15を詳しく説明し、BEPS 行動プロジェクトを正式に確定した。これは世界各国の政府に、現行の国際的な規則における欠陥が会社にもたらす利益の「消失」あるいは経營業務が基本的に行われていない低税率またはゼロ税率の租税管轄地域に「人為的に移転される」状況への解決案を提供した。この行動15は、各租税管轄地域の現地法規へのアドバイスおよびOECD租税条約の枠組みと移転価格ガイドラインにおける国際税務基本原則をカバーする。行動15は主に以下に分類できる。

OECD 分類	内容
最低基準の新規設定	すべての G20/OECD のメンバー国が一致で実施を承諾
国際基準の改善	
措置の一致	各国の措置の一致を促進する
最適な措置	最適な措置のガイドライン

諮問書の主な目的は、BEPS 行動で上げられる以下の四つの最低基準を集中的に実行することにある。

- 行動5: 有害税制をレビューする
- 行動6: 租税条約の濫用を防ぐため、新しい租税条約条項を制定する
- 行動13: 移転価格文書および国別報告書の規定を制定する
- 行動14: クロスボーダーの紛争解決体制を改善する

上述した措置を有効に実現させるため、諮問書には以下の行動計画も含まれる。

- 行動8~10: 移転価格
- 行動15: 多国間協議

諮問書は2016年12月31日までに広く意見を募集し、2017年のうちに立法会へ税務条例(Inland Revenue Ordinances: 以下「IRO」)に関する修正意見を提出すると見込まれる。諮問書には以下の主要事項があげられる。

- ① IROにおいて、移転価格法規および事前確認制度を制定する。
- ② IROに三層の移転価格文書の標準モデルを導入するが、特定の免除条項を提案する。
- ③ IROにおいてクロスボーダー税務紛争解決体制、すなわち、相互協議プロセス(Mutual Agreement Procedures: 以下「MAP」)を制定する。

- ④ 香港政府が必要な場合に、現行の全面的な二重課税回避協定(Comprehensive Double Tax Agreements: 以下「CDTA」)について再検討あるいは改正できるよう、必要な法規を導入して多国間協議の実施をサポートする。
- ⑤ 有害税制を共同で取り締まる実践的な行動として、自発的な税務裁定資料交換の許可を提案する。

正式な移転価格法規および三層標準モデルの移転価格文書要求の導入は、香港が移転価格税制を国際基準に合わせる傾向を顕著に示すものと考えられる。関連する政策の制定および実施は、香港税務局(Inland Revenue Department: 以下「IRD」)と香港納税者が移転価格上のアレンジにおいてより統一した措置を採用することに有利となると見込まれる。一方、増加する移転価格文書のコンプライアンス上の負担については、双方にとってより多くのリソース投入が必要となることを意味している。

本ニュースレターにおいて、諮問書におけるいくつかの重要事項を検討する。

諮問書の主要事項

(1) ①移転価格法規に関する措置の提案

現在、移転価格に関する税務条項は主に IRO 第 20 条の規定が参考とされる。ただし、当該条項に特別制限条件(以下第 20 条(2)条項における枠内下線部を参照)があるため、実際には IRD は移転価格上の紛争が発生した場合に限り、非香港居住者の利益に対し課税することができる。したがって、税務の実務上において、IRD は第 20 条に基づき移転価格調整を行うことは少ない。

(2) 非香港居住者が、密接な関係がある香港居住者と業務を行い、且つその経営方式のアレンジにより当該香港居住者が香港での利益もしくは香港源泉の利益を得ない、或いは通常の予想する香港での利益もしくは香港源泉のあるべき利益より少ない利益を得る場合、当該非香港居住者が当該香港居住者との連絡によって経営する業務は、香港で経営する業務と見なされ、当該非香港居住者が当該業務から得る利益は、当該香港居住者の名義で評価、課税され、当該香港居住者がその代理人のように同様に取り扱われる。本条例のすべての条項はこれに基づき適用する。

税務の実務上において、IRD も IRO の第 61A 条(すなわち、一般租税回避条項)を引用し、独立企業間取引原則に合致せず、かつその唯一あるいは主な取引目的が租税利益の獲得にある納税者の取引に対して、必要な調整を行う。ただし第 61A 条項の前提条件は、現段階において日増しに複雑になる移転価格アレンジへの IRD の効率的な対応を制限する可能性がある。また、現行の IRO において、独立企業間取引原則について定義する条項はなく、IRD が公表した第 46 号解釈および実施ガイドライン(以下「DIPN」)46 において、独立企業間取引原則およびその他の移転価格事項に対する観点が述べられているが、法的拘束力はない。そのため、BEPS の国際税務環境において、IRO に移転価格法規を盛り込むことは、必然のすう勢であり、BEPS の行動 13 の実行にとっては避けられない道である。

諮問書が導入を提案した移転価格法規は、OECD 移転価格ガイドラインと一致しており、また関連者¹間の有形資産取引、融資取引、役務取引およびコストシェアリングに適用される。同じ会社の異なる支部間の状況、すなわち本部と恒久的施設(例えば支店)の状況を含む。そのため、以下の問題の検討を提案する。

- (a) 上述した法規の改訂案を香港租税居住者間の関連者間取引に適用するか？
- (b) 利得税のオフショア免税申告にどのような影響をもたらすか？

上述(a)について、同じ実効税率を適用する二者の香港租税居住者間における関連者間取引は、IRD に税務上の損失を与えないため、IRD はこのような取引に対し、移転価格調整を行う必要はないと考える。また、これにより移転価格法規の香港での実施を簡略化することができ、かつ香港納税者が現地の取引において厳格に独立企業間取引原則を遵守することによりもたらされる負担を軽減できると思われる。

上述(b)について、香港租税居住者が関連者(非香港租税居住者)と取引を行い、かつ関連する収入に対し利得税オフショア免税申告を行う場合、この申告をサポートするため、当該オフショア収入あるいはオフショア利益は独立企業間取引原則に合致するか否かを考慮する必要がある。厳格には、上述の利益がオフショア利益である場合、IRD にとって税務上の損失は一切生じないため、これらの条件に合致するオフショア取引を香港の移転価格規則の範囲に含む実質的な意義は大きくない。ただし現段階において、税源浸食あるいは租税回避を通じて税金を納付しない、あるいは減少させることを防ぐため、将来的な CDTAs には関連措置が含まれるべきであると一般に考えられている。そのため、納税者が独立企業間取引原則に合致しない移転価格アレンジを濫用し、人為的に香港に多くの利益

¹ 関連関係のある者とは、一方が他の一方の管理またはコントロールに直接・間接的に関与する、または、その資本を所有するあるいは第三者により当該二者に対し上述の行為を行う場合を指す。

を移転させる状況を防ぐため、香港政府は依然として移転価格規則の採用を考慮する必要があると考えられる。これにより、多国籍企業の急進的な税務アレンジによる香港オフショア免税申告の税務上の利益利用を回避する。

(2) ②移転価格文書に関する措置の提案

諮問書は国別報告書、マスターファイルおよびローカルファイルの移転価格コンプライアンス要求の導入を提案し、BEPS 行動 13 を実施する。これらの報告書は中国語あるいは英語で準備する必要がある。国別報告書準備の適用範囲は OECD と一致しており、すなわちグループの年間売上高が 7 億 5,000 万ユーロあるいはそれ以上（約 68 億香港ドル）の多国籍企業は国別報告書を提出しなければならない。また、国別報告書の準備は最終持株会社が香港にある多国籍グループに適用されるだけでなく、グループが香港において最終持株会社ではないメンバー会社を有し、同時にその最終持株会社が所属する租税管轄地域に国別報告書の準備要求がない、あるいは関連要求があるが香港と国別報告書の交換ができない状況に当たる場合にも適用される。

マスターファイルおよびローカルファイルの移転価格コンプライアンス要求に関して、諮問書は、香港会社が以下三つの条件²のいずれか二つを満たす場合、マスターファイルおよびローカルファイルの準備が免除できることを提案した。

- 年間総収入が 1 億香港ドルを超えない場合
- 総資産が 1 億香港ドルを超えない場合
- 従業員数が 100 人を超えない場合

これについては、関連法規を導入する前に、以下の問題についてさらに検討が必要である。

- (a) 移転価格文書の準備基準は上述の提案されている条項ではなく、関連者間取引に特定すべきであるか？
- (b) マスターファイルおよびローカルファイルの収入および／または総資産の基準は適切であるか？

(a) について、クライアントとのディスカッションでは、IRD が注目するポイントは関連者間における取引（有形資産取引、融資取引、役務取引およびコストシェアリングアレンジメント）であると諮問書において明確にされていることから、マスターファイルおよびローカルファイルの準備基準は、総資産の規模あるいは従業員の人数ではなく、関連者間取引の規模によって判断すべきとの認識である。また、同じ有効税率を適用する香港の租税居住者間における取引について適用を免除することも考慮する必要がある。

(b) について、1 億香港ドルの総収入あるいは総資産という基準は低く、特にマスターファイルにとっては低いと思われる。関連者間取引の規模ではなく、総収入または総資産の規模を基準とすることは、国際基準に合致した香港における移転価格文書のコンプライアンス要求を確立するものとみられるが、香港の中小企業にマスターファイル準備における過度な負担がかかることを避けるため、一般的な状況ではマスターファイルの適用基準はローカルファイルよりかなり高く設定すべきである。国際金融市場の不確実性および今後予想される金利上昇を踏まえ、香港の会社は様々なチャレンジに直面することとなり、ローカルファイルおよび／またはマスターファイルの適用についてさらに高い基準を設定することは、一部の中小企業のローカルファイルおよび／またはマスターファイル準備にかかる行政的な負担軽減となることは明白である。一方で、IRD が香港の税収に重大な影響を与える関連者間取引に対して審査を行うことを提案する。

最後に、従業員数の要求に関して、IRD は上述した条件において従業員数の基準は請負業者、兼職者、グループ会社が雇用し他のグループ会社にサービスを提供する社員および分割契約を締結した社員等を含むか否かについて、明確なガイドラインを提供すべきである。

(3) ①と②において移転価格規則／文書要求に合致しない場合の罰則に関する提案

諮問書には、納税者が「合理的な理由がない」、あるいは「意図的に」脱税する場合、納税申告書に不正確な移転価格の情報があり、必要な移転価格文書を準備できなければ、IRD は納税者に罰則を課すことができると提案されている。

罰則にかかわる現行の IRO、すなわち不正確な納税申告書に対する罰則第 80 条、第 82 条、第 82A 条は既に移転価格により生じた不正確な納税申告書に関する事項をカバーするものと考えられる。実際には、提案された罰則の程度は現行の第 82 条と類似している。ただし、移転価格の結果は必ずしも客観的ではないことも考慮すべきである。例えば、異なる移転価格方法を採用すれば異なる結果となり、比較対象会社または取引の選定時における主観的な判断は避けられないものであり、かつ特別なビジネス要因も検証対象の財務結果に影響を及ぼす可能性がある。仮に IRD が脱税と同様の罰則を採用する場合、移転価格調整により追納税金が発生する際には、納税者が事前に準備した移転価格文書に対する努力と作業が完全に無視されることを意味する。そのため、IRD は既に移転価格文書を準備した納税者には合理的な理由があり、かつ意図的に脱税するものではないと判定することを強く求める。

² 提案の免除基準は、会社条例第 622 章における「小型私営会社」の報告免除基準を参考とする。

(4) ①における事前確認協議

現段階では、IRD が DIPN 48 において提唱する事前確認協議にかかわる観点および執行実践はいかなる法的拘束力も有していない。ポスト BEPS において事前確認協議に対する需要がますます増加することをかんがみ、同時に納税者が香港で事前確認協議を実施する際の確実性を保証するため、事前確認協議の体制を法的ルールに導入することが諮問書に提案されている。

BEPS の国際税務環境において、事前確認協議の規定を IRO に盛り込むことは歓迎する。ただし、諮問書において、「適切と考える状況下では、承認された事前確認協議を撤回、取消、あるいは変更する」権限を IRD 局長に与えることが提案されている。これは納税者が IRD と移転価格上の争議事項について共通認識に達するため、事前確認協議の採用を推奨することと対局にある。そのため、IRD 局長が当該権力を行使することができる絶対的な状況に対して具体的かつ明確に規定し、このような措置が逆効果となることを回避するよう提案する。最後に、香港納税者に移転価格事項に関する現地での解決ルートを提供するため、利便性と低コストを備えた二国間協議の代替的な選択肢として、IRD が一国間事前確認協議のプロセスを作成中の新事前確認協議制度に盛り込むことを強く求める。

(5) ③における MAP

BEPS 行動 13 の実施をサポートするため、諮問書では法的な紛争解決体制の導入によって、迅速、効果的かつ効率的なクロスボーダーの税務紛争解決を目指すことを提案している。この動きについて非常に歓迎している。特に香港と比べ、中国本土を含む他の国の税務当局は移転価格調整により注目しており、調整期間もいずれも香港で定められた 6 年の期限より長い。また、香港政府が締結した CDTAs に既に MAP が含まれるため、香港政府はより慎重に法定の紛争解決体制を構築すべきであり、現行のすべての CDTAs を十分に踏まえた上で潜在的な争議を解決し、効果的に IRD と他の税務当局の実務上における食い違いを処理する。同時に、諮問書で提案された IRO に関する解釈すなわち IRO と CDTA の条項にいかなる矛盾がある場合、CDTAs が優先されるべきであり、さらに CDTAs における MAP のスケジュール開放を促進させ、これにより IRO 第 70 条項に規定される 6 年の法定期限の制限を受けることがなくなるよう希望するものである。

(6) ④における多国間協定

諮問書によると、香港政府は OECD が調整している多国間協定を実施する予定であり、2017 年初めに締結すると見込まれる。多国間協定については各国政府が機密に協議し制定されるものであるため、現段階では内容を公表することができない。香港政府は多国間協定を締結することにより、多国間において迅速に、協力、一貫して協議に関連する BEPS 措置の執行を確保できると予測している。下記の面において協定に関連する BEPS 措置を実施するため、特に多国間協定は香港政府が現行の CDTAs について再交渉および／または改正する際の助けとなる。

- ハイブリッド金融商品・機構および二重居住者機構に関連する課題を解決する
- 不適切な状況において租税条約の優遇を与えることを防ぐ
- 恒久的施設の人為的回避を防止する
- 租税条約の面において紛争解決の体制を強化する

実際には、租税条約の濫用を防止し、BEPS 行動 6 を徹底的に実施するため、香港政府は多国間協定を利用し現行の CDTAs に必要な再交渉および／または改正をサポートしようとしている。特に香港は国外から受け取る／国外に支払う配当に税務上の優遇を与えるだけでなく、金利およびロイヤルティーのオフショア免税申告に潜在的なチャンスを与えているため、税務プランニングに有利な租税管轄地域の一つと見なされる可能性がある。すなわち、香港の CDTAs を利用することによって、配当、金利およびロイヤルティーの源泉徴収税を低減する。

OECD が要求する最低基準は (i) 主要目的テスト、(ii) 特典制限条項および主要目的テスト、あるいは (iii) 特典制限条項および導管取引防止規定を含む。香港は主要目的テストのみを採用したいと考えている。主要目的テストに基づき、仮に取引アレンジの唯一あるいは主要目的が納税者が税務上の利益を得ることである場合、当該納税者は租税条約に基づきこの税務利益を享受してはならない。当該規定は条約の濫用を解決するために一般的な方法を提供し、特典制限条項では触れていない導管融資取引等の条約濫用の状況を含む。

この動きは、香港の多国籍企業における中国投資への門としての地位に影響を及ぼす可能性があるが、ポスト BEPS の国際税務環境において、CDTAs が多国企業に過度に濫用されることを防ぐため、香港政府は適当な措置を取る必要があると考える。

(7) ⑤自発的な税務裁定情報の交換

BEPS 行動 5 の実施をサポートするため、諮問書では一部の税務裁定に対して自発的に税務情報を交換 (Exchange of Information: EOI) するよう提起し、情報交換は同時に過去と将来的な税務裁定にも適用する可能性があると言及されている。諮問書で言及された過去の税務裁定の情報交換は、IRD の公布した DIPN 47 の香港と租税条約パートナー間における「無遡及効果」の立場と矛盾する。特に DIPN 47 第 46 段で明確に規定したとおり、CDTAs または税務情報交換協定 (Tax Information Exchange Agreement: 以下「TIEA」) 発効日以降のいかなる期間における関連情報も交換される一方、CDTAs または TIEA の発効日前に存在した、あるいは生じた情報は原則

的に交換されず、CDTAs あるいは TIEA 発効後に徴収した税収に関連性がある場合のみに交換される。また、この意見は情報が交換されない前提に基づいており、既に税務裁定を申請した納税者に対して公平ではない。

IRD が現在認めた事前裁定の形は過去と比べさらに多くの制限を受ける(例えば、近年 IRD は関連する資本収益および税務プランニングを目的とする取引に対して事前裁定を一貫して拒否している)が、IRD に事前裁定を申請する際、いかなる状況においても、納税者は新たな措置がもたらす影響を考慮する権利を有する。そのため、IRD は自発的な税務情報交換を当該ルールに導入した後の事前裁定に適用することについて、さらに考慮することを推奨する。

(8) 結論

上述の各論点に対する検討および分析に基づき、諮問書で言及された措置により、香港は BEPS 行動の要求する国際基準に合わせることに付いて、相対的には諮問書は歓迎されるだろう。香港政府は我々や他の業界の意見を適切に考慮した上で、香港に有効な法律ベースを導入し、BEPS 措置を推進すると同時に、地域源泉徴収原則を基礎とする簡易税制を継続的に実行することが望まれる。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

デロイト中国 上海事務所

パートナー 板谷 圭一 kitaya@deloitte.com.cn

ニュースレター発行元

東京事務所

〒100-8305

東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階

Tel: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツ グループは日本におけるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング 合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイトトーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイトトーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 9,400 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー サービス、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにその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の関係会社のひとつまたは複数数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイト トーマツ 税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイト ネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイト ネットワークに無断で転載、複製等をすることはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的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及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公式見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.