

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第5回 | 2020年4月

DIPN39 (デジタル経済、eコマース、デジタル資産への課税)の改訂

サマリー

2020年3月27日、香港税務局は、実務解釈指針第39号「デジタル経済、eコマース、デジタル資産の事業所得税」の改訂を公表した。本改訂版では、香港域内の恒久的施設 (PE) として設置されたサーバーに関する税制措置の変更を反映し、広範囲の電子商取引及びデジタル資産に適用される税務原則を解説している。

2020年3月27日、香港税務局 (IRD) は、電子商取引及びデジタル資産への課税に関する様々な重要な課題に対する取り組みとして、実務解釈指針第39号「デジタル経済、eコマース、デジタル資産の事業所得税」の改訂 (改訂版DIPN39) を公表した。

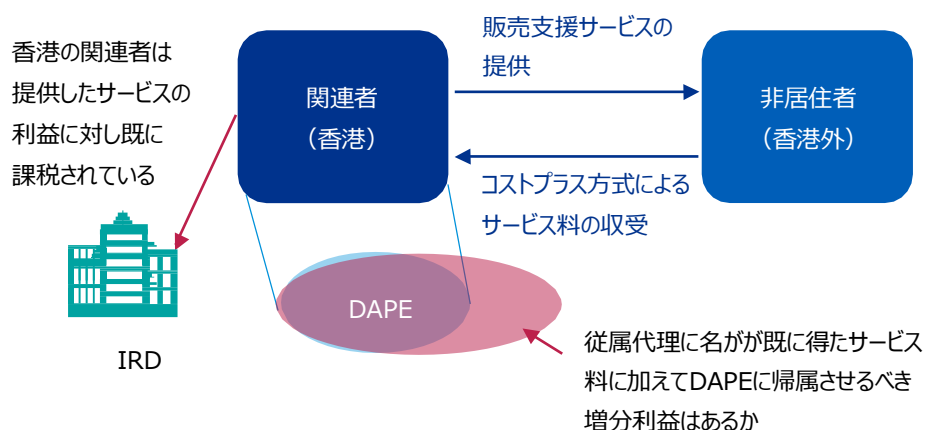
電子商取引とデジタル資産は税法の整備が進められている分野であり、香港政府もデジタル経済の促進に努めていることから、この分野に関わる納税者が、課税の原則を理解することは重要である。物理的拠点と取引の実行機能の相関性を確定することが難しいことにより、世界各国の政府が課題に直面している。特に、利益の源泉に基づいて課税を行う国・地域にとって、利益の直接的源泉が事業の中心的な拠点と大きく異なる場合、実務的な困難に直面することが考えられる。本改訂版DIPNでは、IRDの見解に関する実務ガイダンスが提供されているが、BEPS2.0に係る世界的な議論が終結するまでの一時的措置として扱われるべきである。

概要

改訂版DIPN39には、改訂前 (2001年7月) のDIPN39からの重要な変更点が含まれている。改訂版DIPN39で着目すべき重要事項は、主に以下の通りである。

- IRDは、電子商取引の過程で作成・収集されるデータ (例: 顧客の個人情報)、並びに直接的・間接的ネットワーク効果を、eコマース事業における重要な価値創造として理解すべきであるとの見解を明らかにし、eコマース事業における重要な価値創造とみなされるものを提示した。
- IRDは、eコマースの課税に特化した条項が税務条例 (IRO) に存在しないため、電子商取引の税務上の取扱いはIRO第14条に従って決定される点も明確にした。
- さらにIRDは、電子商取引における利益の源泉地 (locality of profits) を判断する方法に関する実務ガイダンスを公表した。電子的に提供された事業の内容ではなく、課税対象となり得る利益を稼得する電子商取引に関連した中核事業、及び実際に事業が行われた場所 (すなわち、源泉テストとしての中核事業地) に焦点を当てることが適切なアプローチであるという見解をIRDが有していることが見受けられる。

- 香港の非居住者が香港にPE（恒久的施設）を保有しているか否かの判定について、IRDは、eコマースについて、事業を行う一定の場所（コンピューターシステム又はサーバー）における活動がeコマース事業全体にとって重要で不可欠な部分を形成している、あるいは当該活動が準備／補助活動の域を超えているかどうか、判断基準になるとの見解を示している。
- IRDは改訂版DIPNのなかで、香港非居住者の利益を香港域内のPEへ帰属させる際は、適用可能な場合、OECD承認アプローチ（AOA: Authorised OECD Approach）が採用されると繰り返し述べている。当該アプローチを採用する際は、「（1）香港域内のPEが機能的分離企業であるとの判断に基づいた当該PEへの資産及びリスクの帰属」及び「（2）仮定上の企業（すなわちPE）の取引への独立企業原則の適用」に関する2段階の分析が必要となる。
- 香港非居住者が香港に従属代理人PE（DAPE）を有すると判断される場合、従属代理人が非居住者から独立企業間価格でサービス料を既に得ており、香港で課税されていると想定されるため、増分利益をDAPEに帰属させるべきかが論点となる。例として、この問題を以下の図で解説する。



- 香港非居住者が、オンラインプラットフォーム上で商品を直接顧客に販売するeコマース事業を香港を含む様々な市場で展開している。
 - 香港非居住者が、香港における販売支援（製品の宣伝・販売促進、香港域内の顧客情報の収集、供給業者から輸送された商品の荷受け、商品の備蓄及び香港域内の顧客への配達等）の提供のために香港の関連者と契約を締結している。
 - 関連者が、香港非居住者による重要な訂正なしに契約を締結する主要な役割を習慣的に担っている場合、当該非居住者は香港域内にDAPEを形成しているとみなされる。
- IRDは、デジタル資産（デジタルトークン）への課税に係る関連コメントも公表している。IRDによると、イニシャル・コイン・オファリング（ICO）による香港で得た利益は、特定の例外を除きIRO第14条の一般原則に基づいて事業所得税が課される可能性がある。一方、長期投資の目的で購入したデジタル資産の売却益（すなわち、資本資産の売却益）は事業所得税の課税対象とはならない。さらに、IRDは、保有するデジタル資産が資本資産又は売買目的であるかを判断する際には、当該デジタル資産の取得時の意図を参照することが求められると明らかにした。
- 改訂前のDIPN39には、eコマースへの課税については中立性の原則に従うべきであり、伝統的な事業と同様の基準に基づく条例がeコマースに適用されるべきであるとの文言が含まれていたが、この文言は改訂版DIPN39では削除されている。

KPMGの所見

グローバル化とデジタル化によって新たなビジネスモデルが台頭し、多国籍企業は、物理的拠点を有していない国においても価値を創造し、利益を生み出すことが可能になった。しかし、こうした発展が利益を生み出す方法や場所を変えた一方で、それに対応する国際税制がいまだに追いついていないのが現状である。

eコマースの分野における劇的な変化と経済のデジタル化によって生じる税務上の課題に対する昨今の世界規模の対応を考慮すると、IRDによるDIPN39の改訂が歓迎されるべきことに疑う余地はない。しかし、DIPN39の改訂は納税者が実務上においてIRDのアプローチへの理解を深めるのに役立つ一方で、利益の源泉に基づく課税アプローチをデジタル事業の実態にあてはめることは容易ではないと考えられる。eコマースにおいて利益の源泉地と事業の拠点が必ず一致するとは限らないため、IRDが設定した中核事業と価値創造ドライバーが利益の源泉を判断する適切な基準であるかについては確証がない。

IRDは、来年にBEPS2.0の提言及びデジタル経済に対する課税が最終化され次第、本アプローチを見直すと宣言している。

本アプローチの見直しを近いうち実施すると宣言している点から、欧州をはじめとするその他の多くの政府と異なり、IRDが一時的な措置の施行を検討していないことがうかがえる。また、香港政府が、世界各国の同意に基づいた解決法が、経済のデジタル化がもたらす税務上の課題に取り組み、租税の確実性を促進する最善策であるとの見方を支持していることが読み取れる。ただし、IRDが現時点で設定している中核事業と価値創造ドライバーは、事業の発展及び支援に相当の焦点をあてたものであり、そして、現在進行中のOECDの協議は、顧客の所在地により価値を帰属させる方向に向かうであろうという点には留意が必要である。利益の源泉テスト及び価値創造は同一である必要はないものの、デジタル経済における利益ドライバーの判断は、今後数年間にわたり絶えず変動的な領域になることが予想される。

DIPN39の改訂は、以前から強調していたeコマースにおける人的存在の考え方をさらに拡大することにより、IRDが事業所得税の原則に幾分か修正を加えたことを示唆している。事業全体における移転価格観点での価値創造の分析に関して、香港に拠点を置く中核事業の役割を考慮していることから、IRDがより広範囲の視点を採用したことが読み取れる。そのため、IRDが事業所得税の原則（例：ソース・ルール）を深く考慮せずに、香港で課税される利益を判断するために、実際に移転価格税の原則をすぐに適用する可能性への懸念が高まっている。ソース・ルールと移転価格がどのように相互作用するか、IRDによってさらに明確にすることが期待される。

IRDは、PEの増分利益がDAPEに帰属すると判断すべきタイミングや方法についても言及していない。経済界からは従属代理人が既に非居住者である関連者から独立企業間価格のサービス料を受領している場合、PEの増分利益は発生しないという期待が寄せられている。DAPEへの利益帰属に係る論点についてはDIPN60を参照できるが、BEPS2.0の協議前であっても、PEへの利益帰属ルールを適用した結果と企業間で醸成された独立企業原則を適用した場合の結果が異なる可能性があることをIRDは把握していると考えられる。DAPEの税務上の状況については、DAPEが香港の非居住者の代理で重要な人的機能を担っていない場合、（独立企業間の移転価格に追加した）PEの増分利益は発生しない点のみがIRDに認可されると予想される。この場合、香港に潜在的なDAPEを有する非居住者は、香港域内にPEが認定され課税対象となる潜在的な増分利益が発生するリスクを低減させるため、従属代理人との現行の取り決めを再考することが推奨される。

デジタル経済の分野で事業を行う納税者には、本テーマにおける地域・世界単位での議論の進展に際して現在の税務ポジションの評価・見直しを図るうえで、専門家のサポートを受けることをお勧めする。

お問い合わせ及びサポートは、貴社の税務アドバイザーまたはKPMGの税務アドバイザーまでご連絡ください。
なお、日本語でのお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。



Naoko Hirasawa
平澤 尚子
Head of GJP China Tax
Tel: + 86 2122123098
naoko.hirasawa@kpmg.com



Vivian Chen
ヴィヴィアン チェン
Partner, GJP China Tax
Tel: +86-755-2547-1198
vivian.v.chen@kpmg.com



Keigo Yoshida
吉田 圭吾
Director
Tel: + 852 2685 7603
keigo.yoshida@kpmg.com



Hoshiyuki Takahashi
高橋 星行
Manager
Tel: + 852 2685 7951
hoshiyuki.takahashi@kpmg.com



Mamoru Watanabe
渡邊 守
Manager
Tel: + 852 3927 5658
mamoru.watanabe@kpmg.com



Yosuke Nakano
中野 陽介
Manager
Tel: + 852 2143 8656
yosuke.nakano@kpmg.com



Atsushi Ito
伊藤 篤史
Manager
Tel: + 852 2978 8215
atsushi.ito@kpmg.com



Ryuichi Watabe
渡部 隆一
Manager
Tel: + 852 2826 8015
ryuichi.watabe@kpmg.com

Contactus:



Lewis Y. Lu
National Head of Tax
Tel: +86 21 22123421
lewis.lu@kpmg.com



John Timpany
Head of Tax, Hong Kong
Tel: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

Corporate Tax Advisory



Matthew Fenwick
Partner
Tel: +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com



Stanley Ho
Partner
Tel: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com



Alice Leung
Partner
Tel: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com



Ivor Morris
Partner
Tel: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com



Christopher Xing
Partner
Tel: +86 1085087072
christopher.xing@kpmg.com



Eva Chow
Director
Tel: +852 2685 7454
eva.chow@kpmg.com



Elizabeth de la Cruz
Director
Tel: +852 2826 8071
elizabeth.delacruz@kpmg.com



William Ngai
Director
Tel: +852 2685 7553
william.ngai@kpmg.com



Johnson Tee
Director
Tel: +852 2143 8827
johnson.tee@kpmg.com



Natalie To
Director
Tel: +852 2143 8509
natalie.to@kpmg.com



Eugene Yeung
Director
Tel: +852 2143 8575
eugene.yeung@kpmg.com

Deal Advisory, M&A



Darren Bowdern
Head of Financial Services Tax,
Hong Kong
Tel: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com



Sandy Fung
Partner
Tel: +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com



Nigel Hobler
Partner
Tel: +852 2978 8266
nigel.hobler@kpmg.com



Kasheen Grewal
Director
Tel: +852 3927 4661
kasheen.grewal@kpmg.com



Anthony Pak
Director
Tel: +852 2847 5088
anthony.pak@kpmg.com

China Tax



Daniel Hui
Partner
Tel: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com



Adam Zhong
Partner
Tel: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com



Travis Lee
Director
Tel: +852 2143 8524
travis.lee@kpmg.com



Anlio Shi
Director
Tel: +852 26857583
anlio.shi@kpmg.com



Wade Wagatsuma
Head of US Corporate Tax,
Hong Kong
Tel: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com



Vivian Tu
Director
Tel: +852 2913 2578
vivian.tu@kpmg.com



Becky Wong
Director
Tel: +852 2978 8271
becky.wong@kpmg.com

US Tax

Global Transfer Pricing Services



Xiaoyue Wang
Partner, Head of Global
Pricing Services, China
Tel: +8610 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com



Karmen Yeung
Head of Tax, Southern China /
Global Transfer Pricing Services,
Hong Kong
Tel: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com



Patrick Cheung
Partner, Head of Global
Transfer Pricing, Hong Kong
Tel: +852 3927 4602
patrick.p.cheung@kpmg.com



Irene Lee
Partner
Tel: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com



Michelle Sun
Partner
Tel: +852 3927 5625
michelle.sun@kpmg.com

People Services



Murray Sarelius
National Head of People Services
Tel: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com



David Siew
Partner
Tel: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com



Gabriel Ho
Director
Tel: +852 3927 5570
gabriel.ho@kpmg.com



Kate Lai
Director
Tel: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com



Lachlan Wolfers
Global Head of Indirect Taxes
Tel: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

Indirect Tax & Tax Technology

kpmg.com/cn

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2020 KPMG Huazhen LLP — a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited — a wholly foreign owned enterprise in China, and KPMG — a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2020 KPMG, a Macau partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2020 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.