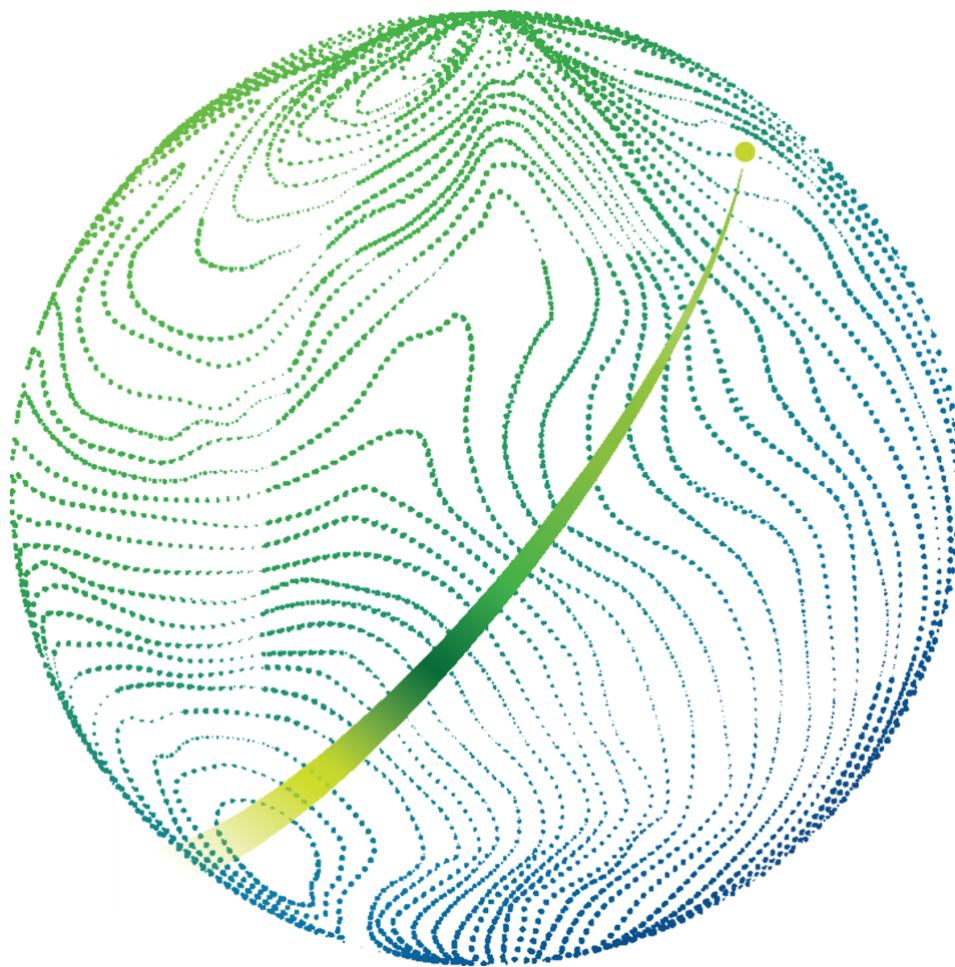




GCC（湾岸協力理事会）諸国におけ

る移転価格調査：神話か難しい現実か

2021 年 7 月

In the Middle East
since 1926

はじめに

すべての GCC 諸国は現在のパンデミックの影響を受け、経済的に逆風に直面し石油からの将来の歳入見込みが低下しているため、政府支出財源と財政赤字均衡を図るべく税務当局には徴税を求める圧力が強まっている。この文脈で、GCC で活動する多国籍企業は、実際に移転価格調査に直面しているのだろうか？もしそうであれば、税務当局は通常、そのような調査の際にどのような情報を求めるのだろうか？移転価格調査において調査官は提出された情報をどのように使用し、解釈するのだろうか？

本稿では、主に以下の点に着目して、現在の移転価格調査の概要を説明する。

- 湾岸協力理事会（以下、「GCC」）諸国における移転価格の現状
- 移転価格調査のトリガーと調査プロセスの概要
- GCC 諸国の移転価格規則の管理及び、どのように税務当局が調査と紛争を管理しているのかに関する洞察

本稿では、サウジアラビア王国（以下、「サウジアラビア」）、カタール国（以下、「カタール」）、オマーン国（以下、「オマーン」）に焦点を当てている。また、その他の GCC 諸国にも言及している。

移転価格を取り巻く現在の状況

サウジアラビアやカタールなどにおける移転価格税制の本格導入に伴い、当該地域で事業展開をしている多国籍企業の税務状況に大きな変化が見られることになった。また、オマーンやクウェートなど、本格的に移転価格税制が導入されていない国においても、移転価格調査や関連者間取引に係る調整が行われるようになっている。

本格的に移転価格税制が導入されている国

The Zakat, Tax and Customs Authority（以下、「サウジ税務・関税当局」）は、2019 年 2 月に移転価格規則を導入すると共に移転価格ガイドラインを発行し、2018 年 12 月 31 日以降に終了する会計年度の関連者間取引において、追加的なコンプライアンス要件と独立企業原則を遵守する法的義務を納税者に課している。

サウジアラビアの納税者は、関連者間取引の概要（取引の性質、取引金額、取引相手の所在地国等）を記載した TP Disclosure Form を法人税申告書の一部として作成し、提出する必要がある。納税者はまた、ローカルファイル、マスターファイル及び国別報告事項（以下、

「CbCR」) から成る 3 種類の移転価格文書を作成し、保持することを求められている。3 種類の移転価格文書の大部分は、OECD 移転価格ガイドラインの内容に沿ったものである。なお、移転価格規則の導入以前から存在している所得税法において、関連者間取引価格と独立企業間価格との不均衡に対処するための租税回避防止規定が含まれている点には留意すべきである。

カタールでは、移転価格税制が本格的に導入されており、納税者は独立企業原則と移転価格規則に定められた追加書類の要件を遵守しなければならない。本規則は、2020 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度に適用される。サウジアラビアと同様に、関連者間取引を行った納税者は、法人税申告書の一部として TP Disclosure Form を提出しなければならない、(一定の基準により) ローカルファイル及びマスターファイルを保持しなければならない。一定の基準を超えた納税者は、課税年度ごとに移転価格文書を税務当局に提出しなければならない。

限定的に移転価格税制がある、又は全く規則の無い国

未だ移転価格税制が本格的には整備されていないが所得税法で独立企業間価格に言及しているオマーンでは、税務当局が低税率あるいは無税の国・地域所在の関連者との取引に関して積極的に指摘を行っている事例が見られる。中東地域における税務及び移転価格の動向、近年の CbCR の導入、石油収入の減少と支出削減などから、オマーンにおいて間もなく本格的に移転価格税制が導入される可能性は高いと思われる。

クウェートにおいても、関連者間取引への言及を含む税法に基づき、納税者の関連者取引に対して税務当局が指摘を行う事例がいくつか見られた。ここでは、税務当局が納税者の事業活動に基づいてみなし利益率を評価し、みなし利益を要求するという形を取っている。クウェートは OECD の包括的枠組の加盟国ではなく、また他の GCC 加盟国と同様に VAT 等いかなる税も導入していない。クウェートにおいて、すぐに本格的な移転価格税制が導入される可能性は低いと思われる。

アラブ首長国連邦(以下、「UAE」)とバーレーン王国(以下、「バーレーン」)では、いずれも CbCR と経済実態規則(Economic Substance regulation)を導入している。これは、OECD の包括的枠組の加盟国としてのコミットメントと、欧州連合の非協力的国・地域のブラックリストに含まれないことを保証するために行われた。UAE においてもバーレーンにおいても、法人所得税が導入されるまでは、移転価格税制が本格的に導入される可能性は低い。

移転価格調査

これまでにサウジアラビアとオマーンにおいて移転価格調査と移転価格レビューが開始されている。カタールでも移転価格調査が少数行われており、2021年に最初の移転価格コンプライアンスのサイクルが完了すれば、さらに移転価格調査が増えると予想される。前述したように、クウェートの納税者もまた、みなし利益での指摘を受けている。

TP 調査のトリガー

サウジ税務・関税当局などの税務当局は、一般的に以下の基準に基づいて移転価格調査先及び移転価格照会先を選定している。

- グループ内取引の価格と性質（例えば、グループ内のロイヤルティ支払い）
- 低税率又は無税の国・地域、又はタックス・ヘイブンに所在する関連者との取引を行っていること
- 一貫して損失を出している企業や低利益率の企業
- 最近事業再編が行われた企業

上記の情報の多くは、税務当局にとって効果的なリスク評価ツールとなっている TP Disclosure Form から入手される。

税務当局のリスク評価プロセスの一部として使用されるその他の情報源は、多国籍企業の CbCR である。GCC の税務当局は、納税者が UAE やバーレーンのような法人税率が 0% の国と取引を行っているかどうかを確認することに特に関心を持っているようである。税源浸食・利益移転（BEPS）リスク評価の一環として、これらの税のない国・地域への所得と利益の配分を査定することに特に関心を持っている。

サウジアラビアでは、サウジ税務・関税当局が移転価格調査における情報源の 1 つとして CbCR を使用していることが確認されている。オマーンにおいても、税務当局が 2021 年末までに CbCR の交換ネットワークを通じて他の構成主体の情報を入手すると、同様の傾向が見られるようになると予想される。カタール、UAE、バーレーンは、CbCR の非互惠国であるため、CbCR の交換ネットワークから CbCR を受け取ることはない。

調査プロセスの概要

移転価格調査プロセスは通常、税務当局が納税者の移転価格文書、グループの移転価格ポリシー、グループ内取引契約書、その他の関連する関係書類を要求することから始まる。

次の段階として、税務当局は納税者に対して機能に関するインタビューを行う。サウジアラビアではサウジ税務・関税当局が臨場調査を積極的に行っていたが、COVID-19 のパンデミックを受けて、すべての納税者との会議とインタビューはオンライン上で実施されるようになった。会議では、税務当局は、納税者の事業、関連者とのやり取り、その他のそれぞれの事案に応じたトピックについて、重要な事業上の意思決定がどこで誰によって行われているか等、より良く理解しようとする。その後、税務当局が会議議事録を発行し、納税者に確認と署名を求める。

税務当局は、機能に関するインタビューの後に追加情報や関係資料の提供を要求することがある。多国籍企業の移転価格合意に関する追加情報は、当該国が締結した様々な租税条約の下での情報共有を通じても入手される。例えば、サウジアラビアでは、サウジ税務・関税当局が、財務諸表、顧客との契約書、その他の情報などの納税者の国外関連者に関する情報を要求している事例が多く見られた。これらの情報は、サウジアラビアにおける移転価格争訟の主要な証拠として用いられている。

税務当局は収集された情報のレベルに満足すれば、リスクが特定されない場合には調査を終了するか、納税者と入手可能な情報に対する理解に基づいて、税務当局のポジションを概説する。税務当局は、課税額査定（tax assessments）の草案を通じて税務当局のポジションを伝え、移転価格調整の理由を示す。あるいは、移転価格調整を含む最終的な課税額査定が発行され、納税者は国・地域で利用可能な争訟手続きを通じて、これらの課税に異議を申し立てることができる。納税者はまた、移転価格調整から生じる二重課税を解決するために、特定の GCC 諸国においては相互協議を申し立てることができる。さらに、サウジアラビアのような国においては、正式な解決手続きとして、納税者が税務当局に最終的な課税を解決するよう求めることができる。

サウジアラビアでは、ほとんどの場合、サウジ税務・関税当局はそのポジションを最終決定する前（すなわち最終の課税額査定の発行を行う前）に、課税額査定の草案と一緒に包括的な移転価格報告書を発行している。移転価格報告書は、納税者のポジション、税務当局の理解、移転価格調整案及び当該調整案の法的根拠を概説している。納税者は、当該報告書及び課税額査定の草案に回答し、関連すると考える追加情報を提供する機会が与えられる。提供された追加情報を検討した後、もしサウジ税務・関税当局のポジションが変わらなければ、税務当局は最終的な課税額査定を発行する。

税務当局は、移転価格調査と並行して、法人税、源泉税、及び/又は付加価値税のを調査を

実施することができる。現在までのところ、GCC 諸国には、正式な事前確認制度の手続きがないことに留意されたい。しかし、タックスルーリング制度はあり、納税者はグループ内取引を対象としたタックスルーリングを申請することができる。

税務当局が移転価格税制及び移転価格調査をどのように管理しているかについての洞察

納税者は移転価格文書と関連者間取引の価格設定について自信を持つ一方で、税務当局が提供された情報をどのように使用し、解釈するかを理解することは重要である。

サウジアラビア

サウジ税務・関税当局には、サウジアラビアの移転価格規則を管理するための独立した移転価格チームがあり、移転価格情報の要求と移転価格調査は 2019 年後半に開始されている。サウジ税務・関税当局の移転価格に関するよくある指摘は次のとおりである。

- 特に納税者が損失を計上している場合や利益率が低い場合に、安定した収益を得るべき限定的なリスクしか負っていないサービスプロバイダーとして当該企業の機能を再評価する
- （多くの場合、納税者の果たす機能の再評価の結果として）納税者の営業損益実績への利益率調整を行う
- 納税者又はサウジ税務・関税当局によって実施されたベンチマーク分析の中央値を使用した、過去年度（最大 5 年）への遡及調整。ただし、移転価格規則には遡及適用に関する規定はない
- サウジ税務・関税当局が借り手に対し、融資に関連するリスクを負担する能力、又は期限が到来した際に支払いを行う能力があるとみなさず、関連者間ローンを増資へと再評価する
- 関連者へのロイヤリティ支払を否認する、特にロイヤリティ支払が複数年にわたって行われている場合、及び/又は税金の無い又は低税率の国・地域に所在する関連者に支払っている場合
- 納税者のベンチマーク・セットへ比較対象企業を追加する

移転価格調整は喜捨税（ザカート）納税者に対しても行われており、法人税納税者に限定されていないことに留意されたい。納税者は、TP Disclosure Form と移転価格文書で提供された情報が移転価格以外の事項に使用される可能性があることに注意する必要がある。例えば、サウジ税務・関税当局は、TP Disclosure Form 又は移転価格文書に含まれている関連者間取引について源泉税課税額査定（WHT assessments）を発行している。サウジ税務・関税当局は、ある取引が源泉税の対象であること、又は既に源泉徴収されているよりも高い源泉税率

の対象であるべき、という見解に達するかもしれない。納税者が一連の取引について源泉徴収を行っていた場合、その一連の取引に含まれている様々な支払いについて正しい税率が適用されているかどうかを評価するために、サウジ税務・関税当局は、移転価格文書に含まれている情報を源泉税申告書と照らし合わせる。

納税者の本社又は他の国外関連者に係る恒久的施設リスクは、移転価格調査又は移転価格レビューの一部として考えるべきである。サウジ税務・関税当局は、納税者の移転価格文書に記載された情報に基づいて国外関連者の利益を帰属させることができる。

関連者間役務提供や期末調整に係る付加価値税及び関税についても、綿密に確認し、正確に説明する必要がある。サウジ税務・関税当局は、付加価値税及び税関が正しく適用されているかどうかを評価するために、付加価値税及び関税の観点からこれら関連者間取引を確認する場合がある。

カタール

カタールは、2021年6月に初年度の TP Disclosure Form を受け取った段階である。カタール税務当局がコンプライアンス部門又は調査部門の一部として専任の移転価格専門家を雇用しているかどうかは不明である。しかしながら、税務当局が納税者から提出された TP Disclosure Form 及び移転価格文書からデータを収集することにより、カタールにおいて近い将来、移転価格調査及び紛争が大幅に増加することが予測される。

オマーン

これまで本格的に移転価格税制が導入されていないオマーンでは、法人税率が 0% の UAE やバーレーン所在の関連者とかなりの規模で取引を行っている現地企業が税務当局より指摘を受けている。関連者への支出額の 20% から 25% の範囲を税務当局が明確な根拠に基づかず否認した内容を含む課税評価が目撃されている。これらの任意の調整は、法人税調査の一環として行われ、現行の所得税法に基づいている。

関連者間取引の相手が無税又は低税率国・地域に所在している場合における、オマーンのこのアプローチは興味深い。これは OECD が提案した第二の柱のアプローチの一部に類似している。ある意味では、税務当局は、他の国・地域が本来の課税権を行使していないか、又は、その支払いが低レベルの実効税率の対象となっている場合に、関連者間取引に対する課税権を自らに付与している。オマーンが移転価格税制を本格的に導入すれば、より洗練された移転価格レビューや調査が行われることが予想される。

GCC 諸国における移転価格調査：神話か難しい現実か

すべての GCC 諸国は現在のパンデミックの影響を受け、経済的に逆風に直面し石油からの将来の歳入見込みが低下しているため、政府支出財源と財政赤字均衡を図るべく税務当局には徴税を求める圧力が強まっている。

GCC 諸国及びより広い中東地域で移転価格税制が導入されたことを考えると、グローバル及び GCC に本社を置く多国籍企業は、これらの国々への所得と利益の配分を慎重に検討し、独立企業原則に沿っていることを確認する必要がある。

サウジアラビアのような国では、納税者の移転価格問題を積極的に管理、調査している税務当局からの迅速な反応が見られた。このため、移転価格税制を本格的に導入している地域の他の税務当局からも同様の対応が予想される。

強固な移転価格ポリシーと税務当局から指摘を受けないような移転価格文書を保持することに加えて、多国籍企業は、税務当局が移転価格調査中に移転価格ポリシーと関係文書をどのように使用し、解釈するかを認識すべきである。

加えて、移転価格は世界中の税務当局にとって格好の標的であり、中東地域も例外ではない。特に他の税源からの徴税が経済的・政治的要因により圧力を受ける不確実な時期には尚更である。

こうした状況を踏まえ、GCC 諸国の法人税納税者は、移転価格の観点から課税リスクを評価するために、特に 2016 年度から 2018 年度にかけてオープンになっている課税年度を見直すことが望ましい。

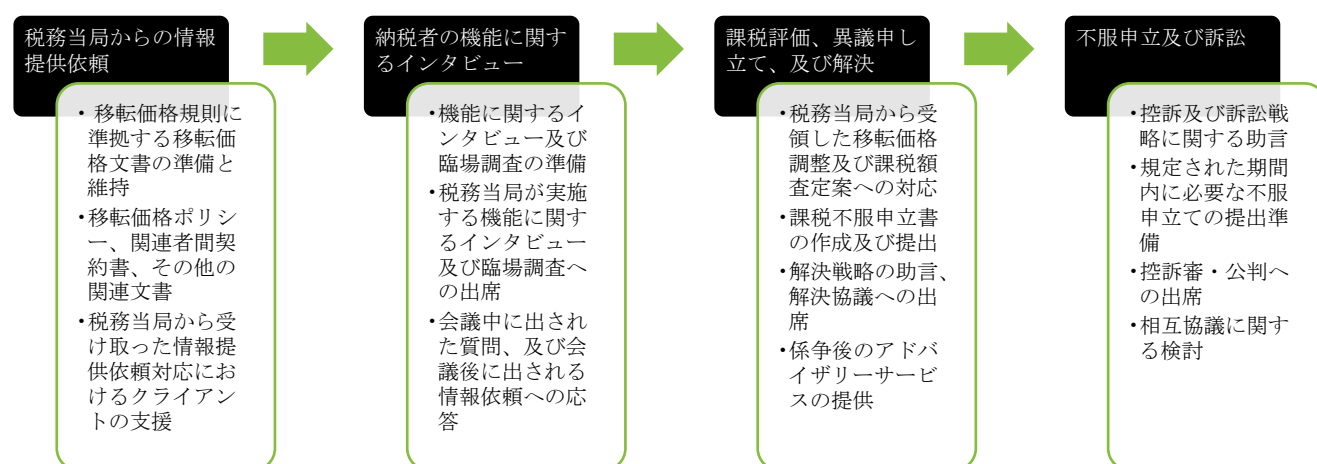
GCC 地域での移転価格調査や紛争の増加は、各国の裁判所で訴訟されるケースが多くなるであろうことを意味する。特定の移転価格事案の技術的な複雑さと、それぞれの国の裁判制度における移転価格問題に係る経験不足を考慮すると、これらの事案が司法レベルでどのように解決されるかは未だ不透明である。時間の経過とともに明らかになるであろうが、今のところ GCC 諸国での移転価格調査は多くの多国籍企業にとって難しい現実であり、神話ではないことは確かである。

移転価格係争のサイクル管理

GCC 諸国が導入する税目及び移転価格の要求項目の増加に伴い、注目度が高くリスクの高い分野を税務当局がターゲットにするための方法が洗練されてきているため、移転価格調査又

は紛争が発生した場合には、納税者は速やかに税務アドバイザーに相談することを推奨する。また、しばしば高いペナルティが課されることにつながる過去年度の調査に税務当局が着手するリスクを考慮すると、将来の移転価格の係争のリスクを軽減する方法について税務アドバイザーに相談することも望ましい。

すべての税務係争は独特で、時間制約的であり、管理し解決するためには、納税者の経営から多くのリソースを必要とする。Deloitte Middle East では、移転価格係争のサイクルのすべての段階で効果的に管理することで、クライアントを支援する移転価格係争フレームワークを開発している。以下に概要を示す。＝



我々は、他の産業や国・地域との交渉経験を活用することで、企業が税務当局との交渉を進め、罰則のリスクを管理することを支援することができる。移転価格係争に特化した Deloitte Middle East 移転価格チームは、弁護士、会計士、監査人、エコノミスト、元税務当局者、業界専門家などで構成されている。

Deloitte Middle East には、アラビア語を話す移転価格専門家が多数在籍しており、移転価格係争のすべての段階で支援を行い、GCC 税務当局と現地の公用語でコミュニケーションを取ることができる。各企業の具体的な課題を十分に理解し、専任のスペシャリストを連携させることで、Deloitte Middle East は問題に適切なリソースを割り当てることができる。

著者:



Mohamed Serokh

タックスパートナー
中東移転価格リーダー
mserokh@deloitte.com



Hesham Lotfy

係争リード
移転価格 — UAE
hlotfy@deloitte.com



Joy Mukherjee

ディレクター
移転価格 — サウジアラビア
jmukherjee2@deloitte.com



Mohammed Abu-Hijleh

マネージャー —
移転価格 — UAE
mabuhijleh@deloitte.com



This document is confidential and prepared solely for your information and that of other beneficiaries of our advice listed in our engagement letter. Therefore, you should not, refer to or use our name or this document for any other purpose, disclose them or refer to them in any prospectus or other document, or make them available or communicate them to any other party. In any event, no other party is entitled to rely on our document for any purpose whatsoever and thus we accept no liability to any other party who is shown or gains access to this document.

Deloitte & Touche (M.E.) LLP ("DME") is the affiliate for the territories of the Middle East and Cyprus of Deloitte NSE LLP ("NSE"), a UK limited liability partnership and member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL").

Deloitte refers to one or more of DTTL, its global network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, NSE and DME do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories, serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 300,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com.

DME is a leading professional services firm established in the Middle East region with uninterrupted presence since 1926. DME's presence in the Middle East region is established through its affiliated independent legal entities, which are licensed to operate and to provide services under the applicable laws and regulations of the relevant country. DME's affiliates and related entities cannot oblige each other and/or DME, and when providing services, each affiliate and related entity engages directly and independently with its own clients and shall only be liable for its own acts or omissions and not those of any other affiliate.