

Tax

Issue H77/2018 – 2018 年 1 月 8 日

(日本語参考訳)

Tax Analysis

香港で新たに導入される 移転価格制度

英語版 Author:

Hong Kong**Philip Wong**

Tax Partner

Tel : +852 2852 1004

Email : phiwong@deloitte.com.hk**Petrina Chang**

Tax Director

Tel : +852 2852 1662

Email : petchang@deloitte.com.hk**Tanya Trantallis**

Tax Manager

Tel : +852 2852 1953

Email : ttrantallis@deloitte.com.hk

2016 年 6 月の OECD の税源浸食と利益移転 (BEPS) の行動計画への参加、2017 年 7 月の諮問書の意見募集結果の公表に続き、香港特別行政区政府は 2017 年 12 月 29 日に最終的な 2017 年税務 (修正) (第 6 号) 条例草案 (修正草案) を公表した。¹ 想定されていた移転価格税制の導入と OECD が推奨する移転価格文書化制度に加え、全 162 ページの修正草案には、BEPS における 4 つの最低限の基準を香港が満たすと同時に、² 不適切な移転価格による租税回避に対応するための香港税務局 (IRD) の権限強化に向けた修正も含まれている。

2018 年 1 月 10 日、修正草案は立法会へ審議のため提出される。本文章は、修正内容、納税者への潜在的な影響及び留意点を中心に解説する。

新たな移転価格ルール

修正草案では、非香港居住者の恒久的施設に帰属する利益を特定する際、包括的な規定により独立取引原則を定義するのではなく、OECD が 2017 年 7 月 10 日に発表した多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針 (「OECD 移転価格ガイドライン」) と 2014 年 7 月 15 日に承認した所得と財産に関する租税条約モデルを採用するとしている。

¹ <https://www.legco.gov.hk/yr17-18/english/bills/b201712291.pdf>

² 4 つの最低限の基準とは、行動 5 有害税制への対応、行動 6 租税条約濫用の防止、行動 13 移転価格文書と国別報告書 (CbCR) 及び行動 14 相互協議の効果的実施である。

修正草案は、IRD が移転価格調整を行う状況、二重課税の軽減措置及び納税者の義務について主に規定しており、下記の点に留意が必要である。

- 50AAF 条では、納税者がその関連者³との取引において、その取引価格が第三者のそれと乖離（独立取引原則に従わない）があり、香港の税務上の利益を享受した場合、IRD が納税者の利益を増額もしくは、損失を減額する権限を与えている。
- 対象取引には、クロスボーダー及び香港内取引、有形資産、無形資産、サービス、金融及びその他の商業取引が含まれる。
- 異なる税務管轄地にある企業内取引、例えば本店と支店・恒久的施設間の取引も独立取引原則が適用される。
- 香港の税金とは税務条例（IRO）に基づき課税されるものであるため、事業所得税だけではなく、不動産税及び給与所得税にも独立取引原則が適用される。
- 香港納税者とその関連者間の取引によりオフショア所得が生じ、当該関連者が香港で課税されない場合、香港の税務上の利益を享受しないため、当該取引が独立取引原則に基づかない場合でも、IRD は移転価格を調整する権限を有さない。
- 独立取引原則の結果にはセーフハーバーがないため、納税者は OECD 移転価格ガイドラインにある 5 つの移転価格算定方法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単位営業利益法、利益分割法）のいずれかの独立取引原則に則った価格で取引を行う必要がある。
- 移転価格上の利益を享受した納税者⁴の香港内取引に対して、独立取引原則に基づき、IRD が税額調整を行った場合、当該取引により不利益を受けた納税者⁵は、IRD に対し、利益を享受した納税者に対し行った調整に相応する調整を申請することができる（第 50AAM 条）。但し、調整が行われた課税年度において、両納税者が税務上の実効税率が同一である場合に限り、移転価格調整がもたらす影響を解消できる。
- 税務上の利益享受とは、利益減少、または損失増加と定義されるため、関連者の両者とも税務上の欠損金が生じる場合でも、両者が独立取引原則に従わず、損失増額という利益を享受した納税者に対し、IRD は損失を減額させる移転価格調整を行うこともある。一方、不利益を受けた納税者は IRD に対し、損失の増額という相応の移転価格調整を求めることができる（第 50AAM 条）。
- 特別規定（15BA 条）は、（1）非日常取引のための在庫処分、（2）非日常取引から日常取引目的の在庫への目的変更（3）取引目的以外で処分された在庫、及び（4）取引以外により取得した在庫を指し、在庫には動産、不動産の両方を含む。
- 新規定 82A 条に基づき、独立取引原則に基づく取引価格を定めるにあたり、妥当な検討がなされたことを証明できない場合、IRD は移転価格調整による過少申告金額の 100% を超えない範囲での罰金を課すことができる。

私どもの見解：

修正草案は香港内、クロスボーダーの関連者取引及び本店と支店・恒久的施設間取引における移転価格税制の適用回避を防止するため、IRD の権限を大幅に強化すると見られる。この移転価格税制は 2018 年 4 月 1 日以降開始の課税年度（つまり課税年度 2018/19）から実施されるが、現在及び 2018 年 4 月 1 日以降の取引の両方に適用されるかは明確にされていない。

知的財産に対する価値貢献

新規定（15F 条）は移転価格と知的財産（IP）の価値創造貢献を関連させることを目的としている。特に香港外の知的財産の所有者（関連 IP 所有者）が保有する IP に対し香港納税者が行った、開発・改良・維持・保護及び活用に関わる活動及び/或いは資産（DEMPE 機能/資産）が対象となる。つまり、香港で DEMPE 機能を行い、若しくは DEMPE 機能を行うための資産を保有している場合、関連 IP 所有者に帰属するロイヤルティ収入及びライセンス料は香港で課税対象である規定している。

³ 通常、二者のいずれか一方が他者の経営管理や資本管理に直接または間接的に関与している、或いは同時に第三者により関与される二者を関連者という

⁴ 利益を享受する納税者とは、独立取引原則に従っていない関連者取引により香港税務上の利益を享受する者を指す

⁵ 不利益を受ける納税者とは、新たな移転価格税制において IRD が行った調整に影響された関連者取引の他方を指す

私どもの見解：

この規定は主に、香港非居住者が IP を所有しロイヤリティ収入とライセンス料をもらっている一方で、DEMPE 活動がほぼ関連香港居住者により行われた或いは資産がほぼ香港居住者に保有される IP を利用する納税者に影響を与えると思われる。この場合、関連香港居住者の IP への貢献度により、IRD は香港非居住者が受領したロイヤリティ収入とライセンス料の全額或いは一部に対して税金を課することができる。一見この条例は不必要に見えるが、独立取引原則に従わない関連者取引を調整する権限を IRD に付与したことにより、IP 取引に係るの租税回避を防止する直接的かつ代替的な方法を IRD に提供している。これは BEPS 行動計画における注力分野でもある。なお、IRD が 50AAF 条に従い移転価格調整を行う場合、OECD 移転価格ガイドラインが規定する移転価格算定方法に従うが文字通り、売上分割アプローチは含まれていない。

移転価格文書化

BEPS 行動計画 13 の最終報告書に従い導入される 3 階層の移転価格文書、CbCR、マスターファイル及びローカルファイルは、修正草案が香港の税制にもたらした最も重要な変化の一つである。当該文書化に関わる義務と影響については下記の通りまとめることができる。

CbCR (58D 条)

香港居住者である多国籍企業の最終親会社 (UPE) の前年度の連結売上高が 68 億香港ドルを超えた場合 (報告グループ)、2018 年 1 月 1 日開始の会計年度から CbCR (電子書類および電子署名の形で) を、会計期末日から 12 ヶ月以内に提出する必要がある。したがって、会計年度が 2018 年 1 月 1 日から 2018 年 12 月 31 日までの報告グループに対して、その香港居住者の UPE は 2019 年 12 月 31 日までに IRD に CbCR を提出する義務がある。また報告グループは香港の構成単位を代理人として、香港で CbCR を提出することもできる。

以下の場合、CbCR の提出義務は、UPE ではない報告グループの香港構成単位にも適用される (第二申告義務)。

- 非香港居住者 UPE の税務管轄地域が CbCR を UPE に要求していない。
- UPE を管轄する税務当局は香港と自動的情報交換を行っていない。
- UPE を管轄する税務当局と IRD 間の CbCR 情報交換が不良である。

上述規定に関わらず、報告グループの非香港居住者親会社の代理人が他の税務管轄地域にて CbCR を申告し、且つ当該税務管轄地域が香港と必要な情報交換が可能である場合、香港の構成単位は CbCR の申告が免除される。

移行措置として、香港では 2016 年 1 月 1 日から 2017 年 12 月 31 日までの会計年度に関し、任意の CbCR 申告が認められる。

この修正草案では多国間税務行政執行共助条約 (多国間協議) に基づき、他の税務管轄地域と CbCR を交換するとしている。⁶

CbCR の準備及び申告の義務に加え、報告グループの香港 UPE 或いは香港の親会社代理人は会計年度終了後 3 ヶ月以内に IRD に対し、CbCR で申告される詳細につき書面で通知する必要がある (58H 条) (例えば、2018 年 12 月 31 日に会計年度が終了する報告グループは 2019 年 3 月 31 日が通知の締切日となる)。第二申告義務の場合、香港における各構成単位の多重申告を防ぐために、香港の構成単位が通知の締切日までに有効な通知を IRD に行った場合、他の香港の構成単位は通知を行わなくてもよい。

申告や通知を行わない場合、誤解を生じさせる/間違った/不正確な情報を提供した場合、または CbCR に申告漏れがあった場合、報告会社及び報告会社が雇用した CbCR 申告サービス提供者にペナルティが課される可能性がある。

⁶中国政府は原則的に多国間協議を香港に適用することに同意している。2017 年 10 月に公表された別途修正草案において、行政長官会同行政会議に多国間協議が香港で実施されるよう権限を与えている

ローカルファイルとマスターファイル (58C 条)

香港にて関連者と取引またはビジネスを行っている全ての会社は、マスターファイルとローカルファイルを **2018 年 4 月 1 日**以降開始の会計年度から準備する必要がある。しかし、以下のいずれかの条件を満たす場合は準備を免除される。

(a) 業務の規模による免除

以下 **3** 条件のいずれか **2** 条件を満たす場合、マスターファイルとローカルファイルの準備を免除できる。

- (i) 年間売上額が **2 億香港ドル**を超えない
- (ii) 総資産が **2 億香港ドル**を超えない
- (iii) 社員数の年間平均が **100 人**を超えない。

(b) 関連者間取引による免除

会計年度において、関連者取引額が下記の金額をを下回る場合、ローカルファイルを準備する必要がない。

- (i) 固定資産の譲渡（金融資産及び無形資産は除く）：**2.2 億香港ドル**
- (ii) 金融資産の取引：**1.1 億香港ドル**
- (iii) 無形資産の譲渡：**1.1 億香港ドル**
- (iv) その他の取引（例：サービス収入及びロイヤリティー収入）：**4,400 万香港ドル**

ローカルファイルの準備を完全に免除される場合（関連者取引額が規定額を下回る場合）、マスターファイルを準備する必要もない。

ローカルファイルの準備義務は全ての納税者に適用される一方、マスターファイルの準備義務は納税者が所属するグループに適用される。そのため、グループ内の各納税者がローカルファイルを準備する義務はあるが、マスターファイルは各グループにおいて一ファイルのみ準備する必要があり、グループ内の他の納税者は当該マスターファイルを共有できる。ローカルファイルは各会計年度終了後 **6** ヶ月以内に準備し、マスターファイルはグループの会計年度終了後の **6** ヶ月以内に準備する。

マスターファイルとローカルファイルの内容は **BEPS** の行動計画 **13** 号の最終報告に基づくものし、**2018 年 4 月 1 日**以降開始の会計年度（即ち **2018/19** 年度納税年度）申告から適用となる。

私どもの見解：

移転価格文書化の新規定は免除基準を満たさない納税者の義務と税務コストを大幅に増加させることを意味するが、香港が移転価格税制及び関連する実務の国際標準へ近づくためには不可欠である。移転価格文書作成については、**2019 年**まで準備期間があるとはいえ、納税者は、文書に記載すべき関連者取引の特定、ベンチマークによる独立取引原則に基づく価格の決定等含め、どのように移転価格文書を作成するのか専門家にサポートを求めることが推奨される。また、**IRD** の移転価格調整は移転価格文書に記載される取引に限定されないため、独立取引原則に基づく価格は当該文書に記載される取引以外にも求められることに留意が必要である。

事前確認制度 (50AAP ~ 50AAV 条)

現行の事前確認制度 (**APA**) は **2012 年 3 月**に香港に導入され、**IRD** 発行の税務条例積義及び執行ガイドライン (**DIPN**) **48** 号に基づくもので、法的拘束力はない。**IRD** の担当部署が小さいこと及び片務的 **APA** が適用されないことにより、現時点まで香港 **IRD** による **APA** の例は限られている。

BEPS 時代における新しい移転価格のルールを背景に、**APA** の必要性が高まると予想され、修正草案の新たな **APA** 規定には片務的 **APA** が含まれている。修正草案は **IRD** に既に締結された **APA** に対し、廃止、取消または修正の権限を与えるが、その権限は以下のケースに限定される。(i) 重要な前提条件が満たされていない、(ii) 申告者が義務を果たしていない、または (iii) 申告者の誤った申告・誤った情報提供、情報の申告漏れによる影響が重大である場合

また **IRD** には **APA** に従事した職員の時給に基づき報酬請求権が与えられている。

私どもの見解：

納税者が長年要望していた片務的 **APA** を容認する事前確認制度の範囲拡大は歓迎すべきものであるが、**APA** の申請要件及び適用期間が依然として **DIPN48** と同様であるかについては明確にされていない。

相互協議（「MAP」）と外国税額控除請求（50AAB、50AAN と 50AAO 条）

締結されている包括的な租税条約（**DTA**）で意図されている通り、適時、効果的かつ効率的なクロスボーダー税務の問題解決に向け、十分な法的手続きを確立するため修正草案は以下のような修正を提案している。

- 外国税額控除請求に関し
 - 外国税額控除の請求期間を現在の **2** 年以内から、課税年度終了後 **6** 年以内もしくは関連する賦課通知書の発行後 **6** ヶ月以内のどちらか遅い方まで延長している。
 - 外国税額控除の申請前に、納税者が **DTA** 上のすべての優遇及び当該外国の法律を十分に活用し、外国税額を最小限に抑えるために必要なステップを踏むことを要求している。あるべき以上の外国税額控除を防止するため、**IRD** が賦課額を調整できるよう、外国税額の調整を受けた場合は、納税者は当該調整を受けた **3** か月以内に **IRD** に通知しなければならない。
- **IRO** で規定されている期限によらず、**IRD** には **MAP** に基づく解決案及び協議を実施する義務がある。これは、納税者が **DTA** に基づき **MAP** を申請した場合、**MAP** に基づく解決案は **IRO** で規定されている期限には従わないことを意味している。
- 租税条約の規定にもよるが、仲裁により、納税者に二重課税の軽減措置という形で、**MAP** の行き詰まりを解決することができる。

修正草案は、**BEPS** 時代にあわせ、香港における移転価格の規制強化を象徴するものであり、納税者は、関連者取引を見直し、独立取引原則及び潜在的な影響を理解し、必要に応じて専門家にアドバイスを求めることで、移転価格文書が要求する対象範囲の確定とベンチマークを行い、新たなルールと義務に対応する必要がある。

関連するルールの複雑性から、詳細なガイダンスを提供するため、**IRD** による **DIPNs** の発行/更新が見込まれている。⁷

⁷修正法案には、移転価格以外の税務事項も含まれている。その事項には、法人税に関する修正、恒久的施設と香港支社の利益の定義などが含まれている。これらの規定は別途の **tax analysis** にて解説する

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

Andrew Zhu
Partner
Tel: +86 10 8520 7508
Fax: +86 10 8518 1326
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Chengdu

Frank Tang / Tony Zhang
Partner
Tel: +86 28 6789 8188
Fax: +86 28 6500 5161
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang / Tony Zhang
Partner
Tel: +86 23 8823 1208 / 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai
Partner
Tel: +86 411 8371 2816
Fax: +86 411 8360 3297
Email: bilbai@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li
Partner
Tel: +86 20 8396 9228
Fax: +86 20 3888 0121
Email: vicli@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu / Fei He
Partner / Director
Tel: +86 571 2811 1901
Fax: +86 571 2811 1904
Email: qilu@deloitte.com.cn
fhe@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", "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

Ryan Chang
Partner
Tel: +852 2852 6768
Fax: +852 2851 8005
Email: ryanchang@deloitte.com

Southern China (Hong Kong)

Ryan Chang
Partner
Tel: +852 2852 6768
Fax: +852 2851 8005
Email: ryanchang@deloitte.com

Harbin

Jihou Xu
Partner
Tel: +86 451 8586 0060
Fax: +86 451 8586 0056
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin
Partner
Tel: +852 2852 6440
Fax: +852 2520 6205
Email: sachin@deloitte.com.hk

Jinan

Beth Jiang
Partner
Tel: +86 531 8518 1058
Fax: +86 531 8518 1068
Email: betjiang@deloitte.com.cn

Macau

Raymond Tang
Partner
Tel: +853 2871 2998
Fax: +853 2871 3033
Email: raytang@deloitte.com.hk

Nanjing

Frank Xu / Rosemary Hu
Partner
Tel: +86 25 5791 5208 / 6129
Fax: +86 25 8691 8776
Email: frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo
Partner
Tel: +86 21 6141 1308
Fax: +86 21 6335 0003
Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Shenzhen

Victor Li
Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
Email: vicli@deloitte.com.cn

Suzhou

Maria Liang / Kelly Guan
Partner
Tel: +86 512 6289 1328 / 1297
Fax: +86 512 6762 3338
Email: mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Jason Su
Partner
Tel: +86 22 2320 6680
Fax: +86 22 2320 6699
Email: jassu@deloitte.com.cn

Wuhan

Gary Zhong
Partner
Tel: +86 27 8526 6618
Fax: +86 27 6885 0745
Email: gzhong@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung / Charles Wu
Partner / Director
Tel: +86 592 2107 298 / 055
Fax: +86 592 2107 259
Email: jichung@deloitte.com.cn
chwu@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 (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

Western China

Tony Zhang
Partner
Tel: +86 23 8823 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: tonzhang@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 wanyluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.