

税務

Issue H90/2019 – 2019年8月9日
日本語参考訳

Hong Kong Tax Analysis

香港税務局による香港移転価格 税制に関する新たなガイダンス の公布

連絡先（日本語対応可）：

Edison Zuo
TP Partner
Tel: +86 20 2831 1309
Email: ezuo@deloitte.com.cn

Flora Zeng
TP Director
Tel: +852 2238 7200
Email: flozeng@deloitte.com.hk

Yasuhide Sakai
TP Senior Consultant
Tel: +852 2258 6189
Email: ysakai@deloitte.com.hk

香港税務局（以下、「IRD」）は2019年7月19日、税務条例解釈及び執行ガイドライン 58号、59号及び60号（以下、それぞれ「DIPN¹ 58」、「DIPN 59」、「DIPN 60」）を公布し、2018年税務（修正）（第6号）条例（以下、「IRO²」）に記載している三層構造の移転価格文書、関連者間の移転価格及び香港における恒久的施設（以下、「PE³」）への帰属利益等を含む、様々な移転価格に関連するガイドラインを提供した。

関連者間取引又は非香港居住者の香港における PE との間の取引において、IROの移転価格関連条項が適用されない場合は、DIPN 45 又は DIPN 46 が適用される。

本分析では、DIPN 58 及び DIPN 59 に含まれる事項に関する我々の見解を掲載する。DIPN 60 に関する我々の見解は、別途 Tax Analysis 上で掲載する予定である。DIPN は納税者に対する法的拘束力は持たないが、IRD の香港移転価格関連法令に対する解釈及び実務執行方針を理解する上での手掛かりとなる。

DIPN 58 – 移転価格文書化及び国別報告書（以下、「CbCR⁴」）

IRO の文書化条項や DIPN 58、及び IRD が近年表明している見解に基づくと、一般的に IRD は OECD に準拠した文書化を許容し、当該移転価格文書の準備は移転価格の調整が行われた場合に、ペナルティを緩和する役割を果たすと考えられる。

DIPN 58 は、以下を含む様々な実務上の文書化に関する説明について言及している。

- 全てのクロスボーダー取引を必ずしもローカルファイル上に記載する必要はない。納税者はどの取引が重要であり、ローカルファイルに含めるべきか慎重に判断すべきである。

¹ 「Departmental Interpretation and Practice Notes」の略称

² 「Inland Revenue Ordinance」の略称

³ 「Permanent Establishment」の略称

⁴ 「Country-by-Country Reporting」の略称

- たとえ関連者間取引による収入又は利益が香港外で発生した場合でも、当該関連者間取引はローカルファイルに含めるべきである。
- 国際基準に基づくと、マスターファイル及びローカルファイルは毎年更新される必要があるが、基本的な状況が変わらない場合には、特定のローカルファイル上の内容（ベンチマーク分析及び比較対象会社の概要等）は3年毎に更新することが認められる。
- マスターファイル及びローカルファイルは IRD に提出する必要はないものの、納税者は税務申告表上で文書の準備義務の有無を申告しなければならない。

マスターファイル及びローカルファイルの文書化義務

2018年4月1日以降に開始する事業年度から、香港エンティティはマスターファイル及びローカルファイルを作成しなければならない。但し、関連者間取引金額又は事業規模が年間の基準額を超えない場合には、当該文書化義務は免除される。

1. 事業規模に基づく免除		
年間売上額	400 百万香港ドル以下	左記の 3 条件の内、2 つを満たす企業はマスターファイル及びローカルファイルの作成・準備義務が免除される。
総資産	300 百万香港ドル以下	
平均従業員数	100 名以下	
2. 関連者間取引規模に基づく免除		
有形資産（金融資産及び無形資産を除く）譲渡取引	220 百万香港ドル以下	事業年度における左記の関連者間取引が基準額未満である場合、当該取引に関するローカルファイルの準備は免除される。
金融資産取引	110 百万香港ドル以下	
無形資産譲渡取引	110 百万香港ドル以下	
その他の取引	44 百万香港ドル以下	

各取引カテゴリーにおける基準額は、当該カテゴリーに含まれる取引の独立企業間取引価格の合計に適用される。つまり、取引基準額を計算する際には各関連する取引に相応な独立企業間取引価格が考慮されなければならない。従って、文書化の免除を受けるためには、納税者は関連者間取引を各カテゴリーに分類する方法等の判断を行う必要がある。

DIPN 58 は実務上、以下のような細かい点について特に注意が必要であると示した。

- 収入条件はその他の包括利益として認識される収入、利益を含む。
- 香港における平均従業員数は月平均として計算され、雇用関係に応じてパートタイムの従業員及び駐在員を含む。
- 金融資産は売掛金、受取手形、その他の債権、株式投資、債権投資、金融派生商品で構成された資産及びその他の金融資産を含む。但し、株式の発行、関連者への商品販売により生じる売掛金等は含まれない。
- 適用除外取引及び特定領域内関連者間取引の金額は、上述の関連者間取引の基準額の計算に含まれない。

DIPN 58 では関連者への融資及びそれに付随する利子はともに金融資産取引であると明示されている。関連者間融資取引は各事業年度中に支払った又は受け取った利子と併せてローカルファイル上で文書化される必要がある。頻繁に短期の融資（例えばキャッシュプーリングの仕組み等）を行う非金融機関の納税者については、全体の税務ポジションに重大な影響がなくても融資取引金額が金融資産取引の基準を容易に超えてしまい、コンプライアンス上の負担を増大させることになりうる。しかしながら、納税者は、当該関連者間融資取引を分析し、ローカルファイルに記載する必要がある。⁵

⁵香港の金融資産取引の定義と異なり、中国のアプローチでは国家税務総局公告第 42 号に基づき、金融資産の基準額には金融資産の売買のみが適用されており、より狭義の意味での金融資産取引に従っている。上記の違いから、香港と中国の間でコンプライアンス義務上の差異が生じている。

納税者は事業年度の終了後 9 か月以内のマスターファイル及びローカルファイルの準備が求められるものの、IRD からの要請がない限りは提出する義務はない。但し、納税者のコンプライアンス順守を確認するため、IRD は年度税務申告書の提出後 6 か月以内に通常書面によるレビューを行う。

上述のマスターファイル及びローカルファイルの準備義務を免除される納税者についても、関連者間取引の対価を独立企業間原則に基づき算定するために合理的な努力を注いだ証明として、関連者間取引に関する文書（OECD に準拠した移転価格文書を含む）を適切に保存しておくことが推奨される。IRD による移転価格の調整が行われた場合、上述の文書はペナルティ緩和の役割を果たしうると考えられる。

恒久的施設に関する文書

DIPN 58 には香港の PE 文書化に関するガイダンスはほとんどなく、PE の取引が移転価格規定の導入により更なる調査の対象となりうることしか述べられていない。但し、IRD は PE に関する文書化が必ずしも納税者に負担を増大させることはない」と説明した。

PE を個別の独立した企業としてみなすための法的拘束力を持つ契約がないことにより、PE の帰属利益は大きな不確実性を含んでいると言える。従って、納税者がペナルティを避けるために PE に関する文書の準備を行うことは有効であると考えられる。

国別報告書

DIPN 58 では関連する収入基準額の算定、二重に税務上の居住性をもつ納税者、代理親会社による提出等、様々な状況における国別報告書の報告義務に関する実施例が挙げられた。

特に最終親会社（以下、「UPE」）が香港との国際租税条約上で自動情報交換を定めていない国に所在している場合（例えば米国に UPE が所在している場合）、CbCR の子会社方式での提出の必要はないことが DIPN 58 で正式に示された。

CbCR は初期のリスク審査過程の一部として使用されると考えられるため、香港で CbCR を提出する納税者は事前に IRD にデータの異常値について説明する準備をしておくことが推奨される。

DIPN 59—関連者間の移転価格

DIPN59 の重要な点は以下の通りである。

- 移転価格原則は、香港における従来からの源泉地主義制度に影響を与えない。
- ルール 1（関連者間取引の独立企業間原則）は一方のみでの運用がなされ、香港における課税対象所得を増加させる又は損金算入費用を減少させる場合のみ適用される。
- 特定領域内取引に関するルール 1 の適用除外は、関連者間での一時的な税務差異（税務損失ポジション、二段階の法人所得税率）のあるケースでも適用されうる。
- 納税者は 2018 年 7 月 13 日以前に締結又は有効となった取引について、新しい移転価格規定の発効日後の取引を構成するものであるか考慮し、適用除外条項を慎重に評価すべきである。
- IRD は独立企業間レンジとしてフルレンジを許容する一方、四分位レンジの使用はベンチマーク分析の信頼性を高め、IRD も好む傾向がある。

ルール 1 — 関連者間での独立企業間原則

IRO セクション 50AAF のルール 1 は、香港の税務上の便益となる場合に IRD が関連者間の非独立企業間価格による取引から生じた収益又は費用の調整を行うことを認めている。

IRD は DIPN59 の中で香港の源泉地主義制度へは影響しないことを繰り返し言及している。納税者は独立企業間価格に基づく収益であることをまず確認し、DIPN21⁶内の各原則に基づき当該収益の源泉地を特定することが求められる。

更にルール 1 は関連者間取引に係る事業上又は財務上の法的文書が当該取引の実態と整合していない場合においては、IRD によって否認されうることを認めている。

⁶ DIPN21 は 2012 年 7 月に発効され、収益の所在地を決定する上での IRD のガイドラインを提供している。

ルール 1（関連者間での独立企業間原則）は一方のみの運用がなされ、香港における課税対象所得を増加させる又は損金算入費用を減少させる場合のみ適用される。香港における減算調整は、対応的救済規定や二重課税協定パートナーの税務当局との間で合意した相互協議による解決を通じた場合にのみ求められる。

特定領域内取引

IRO セクション 50AAJ は、ルール 1 が特定領域内取引には適用されないことを示している。以下の 3 つの条件を満たす場合、当該取引は香港における税務上の便益を得ているとは見なされない。

- a) 当該取引が領域内取引条件を満たしている場合
- b) 実質上の租税義務に差異が生じない場合、又は非営業貸付条件に該当する場合
- c) 租税回避を目的とした取引でない場合

実質上の租税義務に差異が生じない条件

当該条件は関連者間取引から得る関連者の収益や損失を、香港の税務目的上考慮に入れることを求めている。DIPN59 は以下の重要事項を規定している。

- 二段階の法人所得税制度は領域内取引の免除を妨げない。
- 同様に、香港居住のパートナーシップと企業との間の税率の差異は領域内取引の免除を妨げない。
- 納税ポジションの香港居住者と欠損ポジションの他の居住者との間の一時的な税務差異は当該条件を満たすかの検証において考慮されない。
- 収益の内一部のみが香港を源泉とする状況において、香港を源泉とする収益のみが実質上の租税義務に差異が生じない条件を満たしているものとして取り扱われる。

非営業貸付条件

取引が一般的な事業活動以外の金銭の貸付、又はグループ内ファイナンス以外の金銭の貸付に関連するものである場合、非営業貸付条件を満たす。多くの納税者にとって税務申告書を参照し、当該ローン取引が一般的な事業活動内で行われたかどうか証明すべきであるが、グループ内ファイナンス取引の概念はより主観的な問題である。

グループ内ファイナンス事業を行っているか否かの判断に関連する要素に関しては、DIPN52⁷が参照される。当該関連要素には、貸付の実施頻度や金額、当該活動を通じた利益上の動機の有無等が含まれる。特に、DIPN59 は利益上の動機のない無利子ファンドから関連者への貸付は、グループ内ファイナンス事業とは見なされない旨を示している。

適用除外条項

DIPN59 は新たな香港における移転価格規定の発効日（2018年7月13日）の前に締結、又は有効となった関連者間取引の適用除外を認める場合の概要を示している。ここで注目するのは当該取引の実態であり、契約書が正式に締結又は署名された日付ではない。むしろ重要な点は、当該活動が新規規定の開始日以降、それ自身をもって独立した取引を構成しうるかという点である。本要求は非常に曖昧であり、DIPN59 はその違いを説明するために多数の例を示している。

移転価格分析の実施

DIPN59 は移転価格分析がルール 1 に従ってどのように行われるべきかガイダンスを示しており、また OECD の原則に沿って比較可能性分析を行うためのプロセスの概要を説明している。これはルール 1 のコンプライアンスがいかに文書化されるべきかという点に関して有用な基礎となっている。検討事項としては以下が挙げられる。

- 関連者間取引は常に契約において形式化されるべきであり、これはたいてい機能分析の最初のステップとなる。
- 機能分析において要求される詳細さのレベルは、当該関連者間取引の複雑性や重要性に基づく。
- OECD 移転価格ガイドラインと同様に、香港においても関連者間取引の分析において用いられる最も適切な移転価格算定方法の選択が求められている。更に納税者は OECD ガイドラインに述べられていない手法（その他の手法）を適用するかもしれないが、既存の手法が不適切又は実行不可能とみなされる理由を説明すべきである。

⁷ DIPN52 は 2016 年 9 月に発効され、企業の財務活動拠点への課税に関する IRD の見解を示している。

る。我々の経験では、そのような状況は一般的にあまり多くないが、例えば価値評価の問題が懸念されるようなケースにおいてはその他の手法が適切となるかもしれない。

- 当該ガイダンスはまた、独立企業間原則を PE とその他の企業との間の内部取引にも適用することを要求する OECD 承認アプローチのステップ 2 の適用にも関連している。

DIPN59 はまた、ベンチマーク分析を実施する際の実務的な懸念に対するガイダンスを提供している。

- 現地の比較対象企業がより適切であるが、当該比較対象企業が存在しない場合には IRD は海外市場の比較可能性があることを前提として、海外の比較対象企業も許容しうる。
- 一般的に、比較対象企業に対するいかなるマニュアル調整及び資本調整も必須ではなく、比較対象企業の信頼性を向上させるためにのみ調整は行われる。
- TNMM を採用する場合、複数年データの使用は有用であるかもしれない。独立企業間レンジは一般的に 3～5 年の製品ライフサイクルを参照して作成される。
- IRD は適切な独立企業間レンジとしてフルレンジを許容しているが、IRD は一般的に統計上の異常値の影響を除くために四分位レンジの使用を想定している。

納税者は毎年継続的にベンチマーク分析の適切性を検証すべきである。事業や関連者間取引に関して重大な変化がない場合には、新たな分析を行う必要はないかもしれないが、IRD はベンチマーク分析は少なくとも 3 年毎に更新されることを想定している。

罰則条項

IRO のセクション 82A では移転価格調整に係る罰則が規定されている。IRD は納税者が独立企業間価格算定のために合理的な努力義務を果たしている場合には加算税が課されないことを認めている。IRD は移転価格調整を課された場合でも、罰則を和らげるためにも適切に文書化を行っておくこと（OECD に即した移転価格文書化）の重要性を強調している。

移転価格の対応	標準的加算 (%)	最大 (補償を含む) (%)
文書化を行っていない	50	75
文書化を行っているが合理的な努力が認められない	25	50
文書化を行っており且つ合理的な努力が認められた	0	0

結論

香港の移転価格ルールは形式上、OECD 移転価格ガイドラインに従う主な地域と一致している。

新しい DIPN の詳細から、OECD 及び G20 の BEPS に関する包括的なフレームワークに対する香港のコミットメントを遵守するため、IRD が IRO のより広範囲な納税者情報を活用し、透明性を向上させようとしていることは明らかである。

IRD はまた、罰則の可能性を和らげるためにも IRO に即して合理的な努力を行った証明として納税者が文書化を行うことの重要性を強調している。納税者が直ちに行うことのできるアクションとしては以下の事項が挙げられる。

- 国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの文書化義務、及び文書化の基準に関わらず最低限必要とされる情報（例えば、移転価格分析）に関する精査
- 移転価格モデル、つまりコストに係る請求の要否、バリューチェーンの利益配分状況、DEMPE に係る活動⁸の所在地、グループ内金融取引等に関するレビュー

⁸ 開発、改良、維持、保護、使用 (DEMPE) に関する活動は、OECD により無形資産の価値に寄与する機能を果たしている、資産を保有している又はリスクを負担している企業の活動として定義されている。

- 香港 PE に帰属する収益への OECD 承認アプローチの影響の検討

納税者は今後期限を意識しながら、移転価格の取り決めに係る精査、計画、文書化のために事前の措置を講じるべきである。関連者間取引に係る基準額（特に金融資産取引）が比較的低いことは、一部の中堅企業が例え親会社の所在地域での文書化義務がないケースでも影響を受けうることを意味している。

我々は、IRD が今後納税者が想定する事項に関する実務ガイダンスを提供することを期待する。以下のように、今回の DIPN では網羅されていない実務的な検討事項は未だに残っていると考えられる。

- 文書化における詳細な情報や包括性の要求は税務ポジション全体に対する移転価格の煩雑性や重要性和整合すべきであることを念頭に置き、IRD は納税者に対して実用的で且つ、事業上現実的なアプローチをとること推奨している。どのようなケースで特定の取引が重要でないと判断され、移転価格分析に含める必要がないと判断されるのかは不透明である。
- 領域内取引は納税者へ領域内での移転価格リスクの低い関連者間取引に関する煩雑な要求を緩和することが意図されている。しかし、当該ルールの適用は慣行的であるため、当該取引が基準となる条件を満たしているのかどうか判断する上で注意が必要であると考えられる。
- 価格設定が独立企業間価格となっておらず、LF 上での文書化が必要とされるオフショア取引に関しては、たとえ当該取引が香港法人税の対象ではない場合でも何らかのコンプライアンス上の懸念が生じうるのか。
- 移転価格調整に関して、当該調整が所得を増加させる場合には追加の源泉税が発生するのか、逆に所得を減少させる場合は源泉税の還付が得られるのかといった源泉税の懸念も残っている。

また、IRD が調査やリスク評価プロセスの中でこれらの新規定をどのように使用していくのかという納税者にとっての最大の関心事は未だに残されている。

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 7326
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

Partner
Tel: +86 571 2811 1900
Fax: +86 571 2811 1904
Email: qilulu@deloitte.com.cn

Harbin

Jihou Xu

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

Hong Kong

Victor Li

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

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

Rosemary Hu

Partner
Tel: +86 25 5791 6129
Fax: +86 25 8691 8776
Email: roshu@deloitte.com.cn

Shanghai

Maria Liang

Partner
Tel: +86 21 6141 1059
Fax: +86 21 6335 0003
Email: mliang@deloitte.com.cn

Shenzhen

Victor Li

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

Suzhou

Kelly Guan

Partner
Tel: +86 512 6289 1297
Fax: +86 512 6762 3338
Email: kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Bill Bai

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

Wuhan

Gary Zhong

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

Xiamen

Victor Li

Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
Email: vicli@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

Julie Zhang

Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 8518 1326
Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Ryan Chang

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

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

Partner
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

About Deloitte Global

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

Deloitte provides audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves nearly 80 percent of the Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients’ most complex business challenges. To learn more about how Deloitte’s approximately 263,900 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory and tax services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China’s accounting standards, taxation system and local professional accountants. To learn more about how Deloitte makes an impact that matters in the China marketplace, please connect with our Deloitte China social media platforms via www2.deloitte.com/cn/en/social-media.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the “Deloitte Network”) is by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2019. For information, contact Deloitte China.