

## 税務

Issue H96/2020 – 2020年7月23日  
日本語参考訳

# Hong Kong Tax Analysis

## 香港内国歳入庁による、事前確認制度に関する修正ガイダンスの公布

連絡先（日本語可）：

**Edison Zuo**  
TP Partner  
Tel: +86 20 2831 1309  
Email: [ezuo@deloitte.com.cn](mailto:ezuo@deloitte.com.cn)

**Flora Zeng**  
TP Director  
Tel: +852 2238 7200  
Email: [flozeng@deloitte.com.hk](mailto:flozeng@deloitte.com.hk)

## 紹介

香港内国歳入庁（以下「IRD」）は2020年7月15日、新しい租税取扱通達である、税務条例解釈及び執行ガイドライン48号修正バージョン（以下「修正DIPN 48<sup>1</sup>」）を公布した。

香港では、2012年に事前確認（以下「APA<sup>2</sup>」）プログラムが導入され、二国間APAと多国間APAが認められるようになっているが、今回の修正DIPN 48は、香港のAPAを国際的なベストプラクティスにより近いものにするための、最新のAPAガイダンスである。他国の税務当局とAPAを締結する権限は、締結済みの租税条約（以下「DTA」）上の相互協議条項<sup>3</sup>（以下「MAP」）に基づき、IRDに付与される。

修正DIPN 48では、下記の事項が明確にされている。

- 香港APA制度の法的な側面
- 従来の5段階より効率化された、3段階の申請プロセス
- APAが合意に至った後における、継続的な報告と管理に関する要求条項
- APAの遡及適用可能期間
- APAプログラムに含まれる事前確認の種類（香港の恒久的施設への利益の帰属を含む）

本稿では、修正DIPN 48にて言及されている、香港APAプログラムの主な特徴と、APAに関する国際税務上の現況を分析する。

<sup>1</sup> DIPN 48の詳細はこちら: <https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/dipn48.pdf>

<sup>2</sup> 修正DIPN 48並びにOECDの「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関するガイドライン（以下「TPG」）」では、APAを「一定の期間における関連者間取引の価格を決定するために、当該取引を行う前に一連の適切な基準（方法論、比較対象、適切な調整、将来向けの重要な仮定など）を取り決める手続」と定義している。

<sup>3</sup> IRDは、2019年2月にMAPに関するガイダンス(正式なDIPNではない)を公布している。ガイダンスの詳細情報はこちら: [https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/2019/map\\_guidance.pdf](https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/2019/map_guidance.pdf)

## 税源浸食と利益移転に関する国際的な背景

IRD による DIPN 48 の修正は、税源浸食と利益移転（以下「BEPS」）の行動計画 14<sup>4</sup>「紛争解決メカニズムの効果化」の推奨事項、また多国籍企業（MNE）のクロスボーダー取引に対する税務上の確実性が必要であるとの需要を踏まえたものである。この修正 DIPN 48 により、新たに導入される効率的な APA 申請手続が説明されることになり、また過年度に APA を遡及適用することが認められる他、ユニラテラル APA（国内事前確認制度、以下「国内 APA」）に関するガイダンスが提供されることになり、香港の APA プログラムは国際的なベストプラクティスや OECD ガイドラインとほぼ一致するものになった。

## APA プログラムの概要と主な変更点

### APA の種類

修正 DIPN 48 は、国内、二国間、多国間 APA の申請を認めている。通常、IRD は二国間または多国間 APA の申請を想定しているものの、以下の場合には国内 APA も受理する。

- (1) 取引相手の所在国と香港間に DTA が締結されていない場合
- (2) 香港と DTA を締結した相手国の税務当局が APA を認めない、または二国間または多国間 APA の申請を受理しない場合
- (3) 香港税務の観点から、二国間または多国間 APA が技術的に有意義でなく費用対効果が低いとみなされる場合
- (4) 主な移転価格リスクが香港にある場合

修正 DIPN 48 によると、APA は将来を考慮し申請するもので、その有効期間は通常 3 年間から 5 年間までである。但し、有効期限満了日の 6 ヶ月前までに更新申請を提出し、APA を更新することができる。

### APA 申請に関する条件

APA の対象になるためには、納税者が行う関連者間取引に係る年間金額が各取引カテゴリの基準額以上でなければならない。移転価格リスクが高い複雑な取引に対しては、IRD が基準額を低く調整する場合もありうる。

APA 申請に関する条件は下記の通りである。

- (a) 年間商品販売または購入額：8,000 万香港ドル
- (b) 年間サービス提供額：4,000 万香港ドル
- (c) 年間無形資産使用料額：2,000 万香港ドル
- (d) APA 申請が香港の恒久的施設への利益の帰属に関するものである場合は、年間事業利益 2,000 万香港ドル
- (e) 上記に該当しないその他取引の場合、年間 2,000 万香港ドル

上記の条件(a)～(c)は、従来のそれから変更されていないが、修正 DIPN 48 には「その他取引」というカテゴリが追加された。また、香港における恒久的施設<sup>5</sup>への利益の帰属も条件に追加された（上記の条件(d)）。これは TPG 第 4 章のガイダンスと一致するもので、OECD モデル税条約 6 第 7 条によって提起される、利益配分や所得の帰属に関する問題に対し、APA が特に有用であると税務当局がみなす可能性がある。

<sup>4</sup> 行動計画 14 は TPG 第 4 章に組み込まれている。

<sup>5</sup> IRO 第 50AAK 条は、独立企業原則に基づく香港非居住者の恒久的施設への利益配分について規定している。詳細ガイダンスについては、税務条例解釈及び執行ガイドライン 60 号（DIPN60）をご参照されたい。

<sup>6</sup> 恒久的施設への事業利益配分に関連する。

## より効率化された3段階の申請手続

修正 DIPN 48 における最も重要な変更点の一つは、APA 申請手続の効率化である。従来の5段階手続から、より効率的な3段階手続に変更されたことによって、APA プログラムは納税者に対してより分かり易く魅力的なものになった。

3段階の申請手続の概要、申請に必要な資料及びタイムラインは、添付の図をご参照されたい。

また、納税者は、APA の対象となる各年において、年次コンプライアンスレポートを作成し、提出しなければならない。また、税務条例（以下「IRO」）第9A条に基づく移転価格文書の免除が適用されない場合は、APA の対象となる取引に対してマスターファイルとローカルファイルを用意する必要がある。納税者は、これらのコンプライアンス要件の増加に留意すべきである。

## 遡及適用期間

修正DIPN 48は、BEPS行動計画14の推奨事項に沿うために、IRDが二国間または多国間APAの遡及適用を検討している旨を明らかにしている。

特定のケースの事実と状況に対して、IRDが遡及適用を検討する際には、下記を考慮する。

- (a) 過年度の移転価格問題のリスクが低いと評価される場合、基本的に遡及適用を求めない。
- (b) 税務調査によるAPAよりも、自発的なAPA申請に対する遡及適用期間が短くなる。
- (c) リスクが高いと評価された問題に対して遡及適用を求める可能性が高い。

原則として、IRDは国内APAの遡及適用要求には対応しない。

## 付随事項

APA申請の初期段階において、IRDがAPA申請に付随する税務事項（潜在的な恒久的施設、租税回避の事項、繰越欠損金、その他の税務上または法的問題など）を特定し、納税者と共に当該税務事項を解決しなければならないケースが存在する。修正DIPN 48では、APAの締結に合理的な根拠がある場合、IRDの裁量を以て、過年度における移転価格関連の付随税務事項に対し、当該APAで使用されたアプローチ・方法論を適用することができる。

付随税務事項がAPAの対象となる移転価格の問題に直接関連しない場合は、APA申請の前に、IRDから事前裁定の提出を求められる可能性がある。

## APAプログラムと税務調査

修正DIPN 48は、納税者が必要な情報を提供しなかったり、不正確な情報を提供した場合を除き、IRDがAPAの対象である関連者間取引に対する税務調査を行わない旨を明らかにしている。また、修正DIPN 48では、APAがこれらの問題の解決に役立つということに全ての関係者が合意した場合、税務調査を延期または中止することができるとしている。

## 罰則条項

APAの申請を希望する納税者は、APAプログラムに関する法律上の要求条件に違反した場合に与えられるペナルティについて留意すべきである。違反には、不正確な情報の提供、IRO上のAPA申請に関する義務の未遵守等が含まれる。

## デロイトのコメント

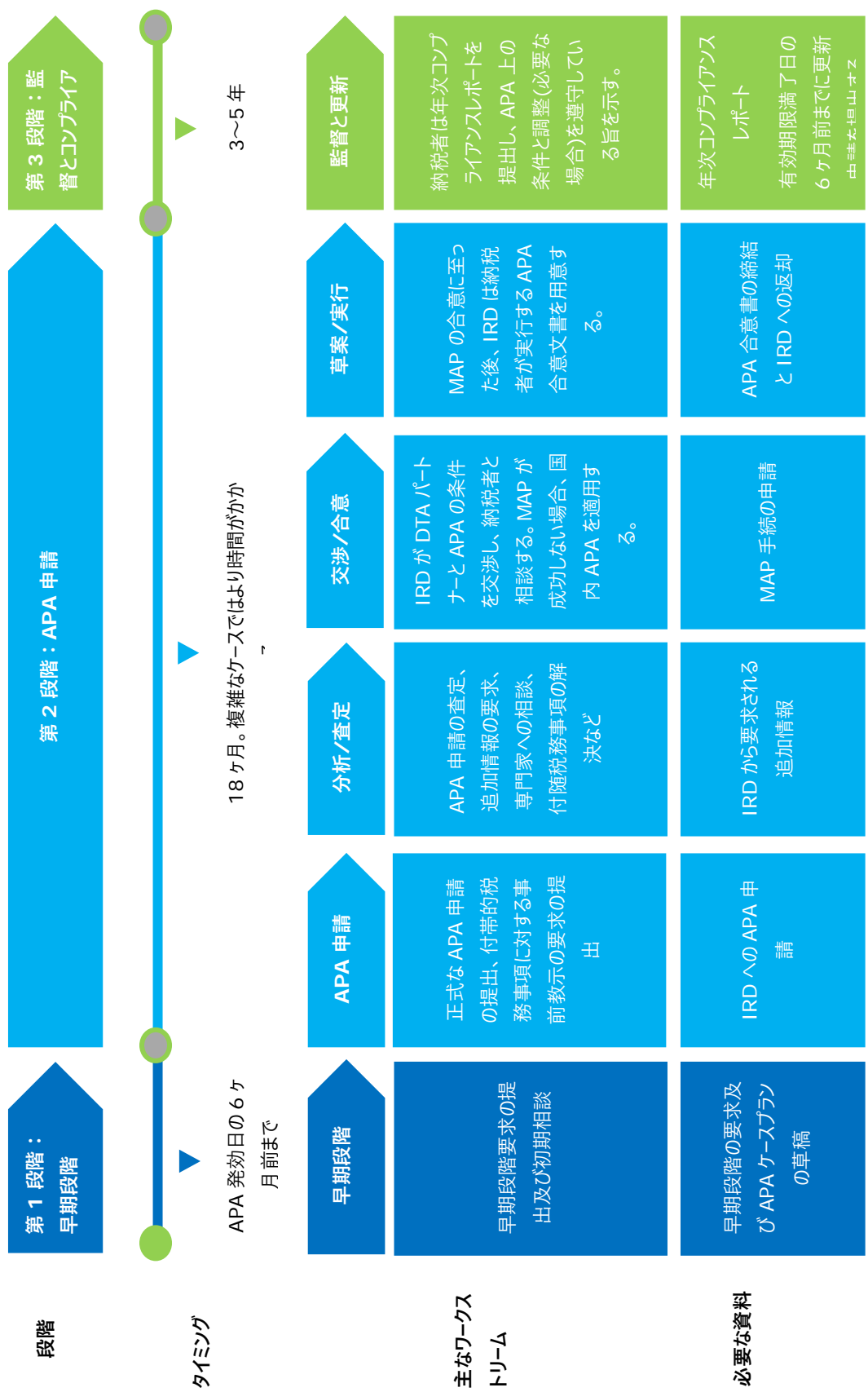
移転価格ポリシーに対する税務当局の監視や調査が世界中で増加する中で、修正DIPN 48の公布は香港の納税者にとって歓迎すべき進展である。APAは、税務当局と納税者の双方に対して、対象期間の関連者間取引に関する税務処理を明確にし、確実性を与え、移転価格調整と二重課税の可能性を大幅に減少するものである。

2012年にAPAプログラムが導入されて以来、香港では二国間APAがわずかに数件しか締結されていない。より効率的に変更された新たな申請手続によって、APAの締結数も増えると予想される。中国のAPAプログラムに関する我々の経験によると、中国の国家税務総局もAPAの交渉にかかる時間を短縮するために、申請手続の簡潔化を望んでいる。香港と中国の二国間APAを図る納税者は、より便利になった変更後の申請手続を歓迎すると思われる。

修正DIPN 48は、MNEの全体的なバリューチェーンを俯瞰し、バリューチェーンに対する香港企業の貢献を確認するという、IRDの意図を明らかにした。従って納税者は、APA申請の初期に移転価格モデル及びバリューチェーン全体の利益配分に関する詳細な情報をIRDに開示し、交渉するための準備をする必要がある。従来のような、香港企業のみを中心とする一方的なアプローチは、IRDから認められなくなる。

修正DIPN 48におけるこれらの変更点は、TPG / BEPSの推奨事項、即ち透明性や、紛争解決メカニズムをより効果的にすることに同調するものである。さらに、修正DIPN 48はBEPSイニシアチブ/ TPGを肯定し、国際的なベストプラクティスに沿うAPAプログラムを導入するというIRDの決意を示している。

添付：3段階のAPA申請手続の概要、申請に必要な資料及びタイムライン



**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: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Hangzhou

##### Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1900

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@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

#### 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

#### Shanghai

##### Maria Liang

Partner

Tel: +86 21 6141 1059

Fax: +86 21 6335 0003

Email: mliang@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

#### Northern China

##### Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

#### Eastern China

##### Kevin Zhu

Partner

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

#### Southern China (Hong Kong)

##### Doris Chik

Director

Tel: +852 2852 6608

Fax: +852 2851 8005

Email: dchik@deloitte.com.hk

#### Southern China (Mainland/Macau)

##### German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@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 [wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.



#### About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the "Deloitte organization"). DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://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 global network of member firms and related entities in more than 150 countries and territories (collectively, the "Deloitte organization") serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 312,000 people make an impact that matters at [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities, each of which are separate and independent legal entities, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Osaka, Seoul, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo.

The Deloitte brand entered the China market in 1917 with the opening of an office in Shanghai. Today, Deloitte China delivers a comprehensive range of audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory and tax services to local, multinational and growth enterprise clients in China. Deloitte China has also made—and continues to make—substantial contributions to the development of China's accounting standards, taxation system and professional expertise. Deloitte China is a locally incorporated professional services organization, owned by its partners in China. To learn more about how Deloitte makes an Impact that Matters in China, please connect with our social media platforms at [www2.deloitte.com/cn/en/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/en/social-media).

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms or their related entities (collectively, the "Deloitte organization") 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 representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.