

香港における移転価格関連改正法案の発表

April 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

香港において、2017 年 12 月 29 日、税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画にて言及されている重要な対応策を実施するための法案（内国歳入法 2017 年 6 号改正法案、以下「改正法案」）が官報にて発表されました。本稿では、改正法案の移転価格関連規定について解説します。

導入

香港では、従来、移転価格による租税回避に対抗する上で、税法において極めて限定された規定および実務解釈指針を参照してきました。そして、2016年6月の経済協力開発機構(OECD)による税源浸食と利益移転(BEPS)に対抗するための包括的枠組みへの参画、2017年7月の市中協議報告書の発行に続き、2017年12月29日、主として BEPS 行動計画にて言及されている重要な対応策を実施するための法案(内国歳入法 2017 年 6 号改正法案、以下「改正法案」)が官報にて発表されました。この改正法案は、2018 年夏までに承認される見込みです。

改正法案は、明文化された移転価格税制、OECD により推奨されている移転価格の文書化要求を導入するものです。さらに香港が、OECD による BEPS 行動計画にて記載されている四つのミニマムスタンダード¹を満たすために、その他修正が盛り込まれています(「香港政府が BEPS 対応立法に関する市中協議報告書を発表」(2017 年 11 月 15 日付掲載))。また、本改正法案は、内国歳入庁が移転価格を通じた租税回避に対抗するための、強力な権限を与えるものといえます。

本稿では、改正法案の移転価格関連規定について解説します。

OECD 移転価格ガイドラインの採用

移転価格税制のうち関連者間取引について定めた規定は、改正法案のルール 1 に記載されている「基本となる移転価格原則」および改正法案のルール 2 に記載されている「香港非居住者が香港に有する支店や恒久的施設(営業所や工場など事業を行う一定の場所)への所得もしくは損失の帰属に関わる帰属主義原則」の二つからなります。

包括的条項により独立企業間原則について規定するのではなく、移転価格に関するルール 1 は、OECD により 2017 年 7 月 10 日に発行された多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドライン(OECD 移転価格ガイドライン)の内容を明確に反映したものとなっています。

これにより、OECD 移転価格ガイドラインに関しては、実務解釈指針(DIPN: Departmental Interpretation Practice Note) 46 号にて参照すべきものとして言及されたように指針としての役割を果たすだけでなく、その内容が、香港における移転価格税制を実効的に形成するものとして立法化されることとなります。

基本となる移転価格原則(ルール 1)

改正法案における条項は、国際取引および香港内の取引を、共にその適用範囲とするものとされています。経営報酬の支払いや無利息での貸し付けなど、香港内における関連者間取引を有する多くの香港企業にとって、香港内の取引も移転価格税制の対象とされたことは予想外だったようです。これら香港内の関連者間取引については、独立企業間原則に沿ったものなのか、検証される必要があるといえるでしょう。改正法案は、有形資産取引、無形資産取引、役務提供取引、財務およびその他業務上の取り決めも適用対象としています。

また、関連者間で独立企業間取引価格と異なる価格で取引が実施されており、そのような差異が結果的に香港において不当に納税額を減額するものである場合、ルール 1 により納税申告の修正が求められることとなります。

なお改正法案において、香港における税金とは、内国歳入庁により課される税金のことを指します。よって、所得税に加え、不動産税や給与所得税についても独立企業間原則が適用されることとなります。

納税調整の実施に内国歳入庁は、納税者の所得を増額、もしくは損失を減額することが認められています。すなわち、課税所得を増額させる片面的調整のみが認められ、課税所得を減額するような調整は認められていません。ただし、納税調整がなされた関連者でない他方の関連者について、その所得が香港にて課税される(香港内での関連

¹ 4 つのミニマムスタンダードには、以下が含まれます: 行動計画 5「有害な租税慣行への対応」; 行動計画 6「租税条約の濫用防止」; 行動計画 13「移転価格文書化の再検討」; 行動計画 14「紛争解決メカニズムの有効性向上」

者間取引など) のであれば、相応な調整による救済が認められています。もっとも移転価格調整の対象となる取引がクロスボーダー取引であり、他方の関連者が租税条約にて規定されている相互協議の救済を申請しない場合、非居住者である他方の関連者は、自らが居住者である司法管轄区域において、救済措置の申請をする必要があります。

オフショア取引

香港納税者と関連者の間で実施された取引により海外源泉所得が生じたものの、関連者が香港所得税の課税対象ではない場合、当該取引は香港における課税に影響を与えません。従って、このような状況では、仮に当該取引が独立企業間取引原則に沿っていなかったとしても、いかなる税務上の利益も発生していないこととなります。その場合、内国歳入庁としては、一切調整を行うことはできません。

五つの移転価格算定方法

OECD 移転価格ガイドラインは、五つの移転価格算定方法を規定しています。また、改正法案は基本的に OECD 移転価格ガイドラインに沿ったものとなっているため、納税者はこれら OECD 移転価格ガイドラインで認められている、五つの移転価格算定方法（独立価格基準法、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）のうちの一つに基づいて移転価格を算定し、関連者間取引が独立企業間取引原則にのっとったものとする必要があります。

香港内の取引に適応される移転価格関連条項

香港企業と他の香港関連企業間における、香港内の取引に対して税務調整が実施される場合、直接税務調整を課される側でない方の関連者は、二重課税を避ける観点から対応する所得、もしくは損失の調整がなされるべきで、その所得もしくは損失について相応の調整を申請できることとされています。しかしながら、税率やその他課税状況の相違による影響を限度として、グループ全体として税務上のインパクトが生じる可能性があります。

例えば、関連者間ローンの利息に対して移転価格調整がなされた場合、貸し手はより多くの利息収入を申告することになったとしても、借り手は依然として支払われた利息が控除可能であるか否かの影響を受けることとなります。そして、控除不可である利息金額を限度として、納税者が属する企業グループは実質的にペナルティーを受けることとなります。

上述の内容は、香港の関連する納税者が、共に損失を有する場合にも当てはまります。関連者の一方に対して税務上の損失を減額する移転価格調整が行われた場合、このような移転価格調整により減額された損失額と同額を限度とし、他方の関連者においても税務上の損失増額を認めるような救済措置の申請が許されるべきでしょう。

ペナルティー

市中協議の過程で、移転価格調整に伴うペナルティーについての提案があったことに対応するよう、改正法案では一定の配慮がなされています。具体的には、セクション 80（未申告や誤申告などに関わるペナルティー）における新たな規定という形で導入されています。

本規定によれば、内国歳入庁は移転価格調整により、税金の過小納付があったと見なされた場合、当該取引の独立企業間価格算定のために合理的なレベルの努力が証明されない場合には、過小納付額を超えない範囲でペナルティーを科す権限を有するものとされています（ペナルティーの金額：公開草案で提案されていた金額の 3 分の 1）。

なお、この合理的なレベルの努力には、適正な移転価格文書を準備し、移転価格が独立企業間取引価格であることを実証することも含まれると考えられます。

知的財産

改正法案では、知的財産についての新たな規定として、セクション 15F（香港非居住関連者が知的財産から享受する所得）が導入されています。この規定により、海外の関連者により所有されている知的財産の開発、改良、維持、保護および活用に対し、香港にて貢献した者は、相応の収入が香港源泉所得としてあったものと見なされます。みなし所得は貢献価値に基づいて算定され、香港における商取引、専門的サービスの提供、あるいはその他事業などの実施から生じた、もしくはそれらを源泉とする所得として課税されます。

多くの専門家の見解によれば、本規定は特に必要なものではないと考えられています。香港において知的財産の開発、改良、維持、保護、および活用のいずれかの機能が果たされているのであれば、役務提供は収入を受けるべきであり、これについては既にルール 1 の規定で対応できるからです。本規定が最終的に法規定として残るか否かは、今後の推移を見守ることとなるでしょう。

恒久的施設

香港政府は、BEPS ミニマムスタンダードを採用するという立場を維持していました。しかし改正法案が、香港と租税条約を締結していない国・地域の居住者企業についての恒久的施設の認定基準に関し、OECD の BEPS 行動計画の内容を完全に踏襲していることは、驚くべきことです。

香港と租税条約を締結していない国・地域の居住者が、香港にて事業活動を行っている企業について新たな恒久的施設の認定を受けるための基準は、改正法案のスケジュール 17G「香港における恒久的施設」の部分に記載があります。これは、BEPS 関連協議を受けて直近の検討事項となっていた準備的、補助的活動、契約の細分化防止ルール、修正された従属代理人基準、および独立代理人テストを考慮したものであるといえます。このような立場は、香港が従来多くの租税条約にて採用してきた立場と比べ、より厳格なものであるといえるでしょう。

なお、上述の改正内容に関しては、香港が締結している租税条約が少ないことに留意する必要があります。特に香港は、ビジネス上重要な関係を有する多くの国・地域、具体的には米国やオーストラリアなどと租税条約を締結していません。

移転価格税制は、香港非居住者が香港に有する恒久的施設に対しても適用されます。また、これについては改正法案のルール 2 に定められています。ルール 2 はルール 1 と同様の効果がありますが、非香港居住者が香港に有する恒久的施設への帰属主義に基づく所得の配分に関し、適用されるものです。すなわち、帰属主義に基づき、恒久的施設は親会社から独立した法人と見なされ、ルール 1 に規定されている基本的移転価格規則が適用されます。

恒久的施設への所得の配分に関するこのような変更は、実質的に恒久的施設への所得の配分に関する OECD のアプローチを香港税務上の要請とするものです。そのため、香港に支店を有する金融機関に対して、大きな影響を与える可能性があります。

移転価格文書

市中協議報告書にて記載されていたように、改正法案は 3 層構造の移転価格文書化要求を導入しています。この移転価格文書化要求には、国別報告書、マスターフイル、およびローカルファイルが含まれます。

移転価格文書の提出義務および関連事項については、以下の通りとなっています。

国別報告書

多国籍企業グループの最終親会社で、かつ前年度の連結売上高が 68 億香港ドル以上の香港居住者企業は、2018 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度について、国別報告書を準備、提出する義務があります。また、国別報告書は、電子署名された電子記録の形式となります。なお提出期限は、会計年度終了日から 12 カ月以内となっています。

上述の国別報告書提出義務を負う多国籍企業グループは、最終親会社でない他の香港グループ企業を代理企業として指名し、香港にて国別報告書を提出することもできます。

また、多国籍企業グループの最終親会社でなくとも、以下の状況が存在する場合、最終親会社でない香港企業に対して国別報告書の提出義務が課されることとなります。

- － 最終親会社が、税務上の居住者となっている司法管轄区域で、国別報告書の提出義務を課されていない
- － 最終親会社が、税務上の居住者となっている司法管轄区域で、国別報告書の提出義務を課されていたとしても、香港と国別報告書の自動交換が実施されておらず、香港が当該国別報告書を入手できない
- － その他国別報告書の交換につき、構造的問題が存在する

香港政府は、市中協議の過程で表明された懸念に対応する形として、以下のような状況下の場合において、香港居住者企業による国別報告書の提出義務を免除しています。

- ・ 非香港居住者である企業が、多国籍企業グループの最終親会社の代理として、相応の国別報告書の交換制度を香港と確立している他の司法管轄区域にて、国別報告書を提出している場合

また改正法案では、他の司法管轄区域との国別報告書交換のための主たるプラットフォームとして「租税に関する相互行政支援に関する条約（税務行政執行共助条約）」によることを提案しています²。

国別報告書の提出義務がある多国籍企業グループに属する香港の最終親会社、もしくはその代理企業は、報告対象期間の終了後 3 カ月以内に、国別報告書を提出する企業の関連情報詳細について、内国歳入庁に対し書面により通知しなければなりません。

例えば、国別報告書の提出義務を有する企業グループで、その会計年度が 2018 年 12 月 31 日に終了する場合、報告企業は 2019 年 3 月 31 日以前に通知することになります。

なお、国別報告書の未提出や報告企業の未通知、誤解を招くような誤った情報の提供、国別報告書そのものに記載すべき情報の未記載などに対しては、ペナルティーが科される旨が規定されています。当該ペナルティーは、報告企業および国別報告書の提出を補助するサービスプロバイダーに対しても科されるものとなっています。

マスターファイルおよびローカルファイル

香港で貿易やその他事業を行っている全ての企業のうち、香港居住者あるいは香港非居住者である関連者との取引に従事している企業は、以下の免除基準のうち、いずれか一つを満たさなければ、2018 年 4 月 1 日以降に開始する会計年度について、マスターファイルおよびローカルファイルの準備を求められます。

1. 事業規模による免除

以下三つの条件のうちいずれか二つを満たす企業は、マスターファイルおよびローカルファイルの準備が免除されます。

- 1) 年間収入が 2 億香港ドル以下
- 2) 総資産が 2 億香港ドル以下
- 3) 雇用している従業員数が年間平均 100 人以下

² 中国政府は、税務行政執行共助条約を香港に対しても適用することについて、原則的に承認しています。2018 年 1 月 24 日には別途修正法案が官報にて発表されており、特記すべき事項として、行政長官に対し、税務行政執行共助条約を香港に適用するための権限を与えています。

2. 関連者間取引による免除

性質ごとに分類された報告対象期間の関連者間取引が、以下の一定の金額水準に達しない場合、企業は該当する関連者間取引についてローカルファイルの準備が免除され、もしくは、マスターファイルの準備が免除されます。

- 1) 有形資産（在庫など、金融資産および無形資産は含まない）取引：2 億 2000 万香港ドル
- 2) 金融資産取引：1 億 1000 万香港ドル
- 3) 無形資産取引：1 億 1000 万香港ドル
- 4) 役務提供取引やロイヤルティー支払いなどその他取引：4,400 万香港ドル

注意すべき点としては、ローカルファイルの提出義務は各納税者に対して課されるのに対し、マスターファイルの提出義務は、納税者が所属する企業グループに対して課されます。そのため、グループの各企業は上述の免除基準を満たさない限り、各自でローカルファイルを準備することが求められます。一方、企業グループとしては、一つのマスターファイルを提出するだけで足り、それがグループ内の全企業によりシェアされることとなります。

ローカルファイルは対象となる企業の会計期間終了後、6 カ月以内に準備する必要があります。また、マスターファイルは対象となるグループの会計期間終了後、6 カ月以内に準備する必要があります。基本的には、グループの会計期間は、最終親会社の会計期間と一致することが多いようです。

ちなみに、マスターファイルおよびローカルファイルに記載すべき内容は、OECD による BEPS プロジェクトの、最終報告書行動計画 13 にて推奨されている内容に沿ったものとなっています。文書化義務については、2018 年 4 月 1 日以降に開始する、会計期間について適用されます。

事前確認

改正法案では新たな事前確認制度の導入が明文化されており、事前確認制度を拡充する形での地域内事前確認の適用も提案されています。

内国歳入庁の長官は、既に実施された事前確認について、撤回、取り消し、もしくは修正する権限を有しています。しかし、それらの権限は (i) 重要な前提が実現しない (ii) 申請者が事前確認により課された義務を履行していない (iii) 申請者による真実に基づかない情報提供、虚偽の情報提供、情報の不足または隠匿があり、それらが重大である、といった場合に制限されています。

改正法案に対する分析

1. 改正法案においては、移転価格規則は市中協議報告書にて規定されていた範囲を超えて、給与所得税や不動産税についても適用されることとなっています。しかし、多くの司法管轄区域では、移転価格規則は所得税に対してのみ課されることとされています。われわれの見解としては、移転価格規則が給与所得税および不動産税に対しても拡大して適用される場合、関連する法規について別途市中協議を経るべきではないかと考えられます。給与所得を有する個人がどのような影響を受けるのかについては、今後の動向を見守る必要があります。

2. 改正法案は、BEPS ミニマムスタンダードよりもはるかに踏み込んだ内容となっています。例えば、改正法案では、OECD の BEPS 行動計画による恒久的施設の認定に関する箇所を採用しています（BEPS 行動計画 7）。これは他の多くの司法管轄区域と比較すると対照的であり、特にアジア各国・地域がミニマムスタンダードの採用にとどまり、これら恒久的施設の認定に関する事項については少なくとも幾つかを適用除外としていることとは大きく異なります。

3. 多くの専門家が改正法案について懸念していることの一つとして「独立企業間価格」を決定するためのアプローチの絶対性、すなわち、納税申告書にて記載されている所得や損失が正しいか否かの判断を内国歳入庁の査定によるものとしています。もしくは、内国歳入庁を唯一の裁定者としていることにあります。これは、ベンチマーキ



ングの実施に際しては、常に合法的に適応し得る独立企業間価格のレンジが存在することを考慮していないことによるものと考えられます。さらに、特別な要因の存在により、実際の取引価格がレンジに収まらない可能性もあります。内国歳入庁により査定がなされ、また内国歳入庁が唯一の裁定者となっていることで、納税者に対して極めて負荷の大きな証明責任が課されることとなるでしょう。われわれの見解では、このような事項がさらなる実務解釈指針の発行により対処されるのが望ましいものといえます。

4. 香港の領土主義課税原則からの直接的変更を明示するような規定はありませんが、将来的には幾つかの関連分野でさらなる検討が必要となる可能性があります。

5. 改正法案が施行されれば、多くの領域について香港の課税実務は、国際的課税実務に沿ったものとなります。また、移転価格法制の導入は、香港が OECD や欧州連合(EU)によりブラックリスト掲載地域とされることを防ぐに資するものといえるでしょう。

6. 移転価格文書の提出が求められるのは 2019 年以降であるものの、納税者は、当該コンプライアンス義務の履行に備えるために、専門家からの助言を受けることが望ましいでしょう。また、今後取引に対して適用される、独立企業間価格を算定するために必要なベンチマーキング調査のためにも、専門家による補助はやはり必要になると思います。

CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn