

# 香港政府が、BEPS に対する税金および移転価格税制を導入

## 要旨

2017年12月29日、香港特別行政区政府(香港政府)は、立法議会での更なる法案審議のための政府官報改正法案(内国歳入法(改正法案)(第6号)2017)(以下「改正法案第6号」)を公開しました。

改正法案第6号の主な目的は、一定の移転価格原則を内国歳入法(IRO)に法令化し、2017年7月31日付の税源浸食と利益移転(BEPS)への対策に関する報告書(以下「対策報告書」)で発表されたミニマム・スタンダードを実施することにあります。

改正法案第6号には、以下の重要な条文があります。

- § 第1条:序文
- § 第2条:IROの改正法案
- § 第8AA条:移転価格規制、税金控除及び事前確認制度(APA)
- § 第9A条:国別報告書を含む移転価格文書
- § 第3条:内国歳入規定の改正法案

改正法案第6号は、以下のIROの改正を提案しています。

- § 移転価格の規制を成文化
- § 関連者間取引からの収益及び損失を、独立企業間の原則に基づく税務上の目的のために算出
- § 移転価格の事前確認制の提供
- § 関連者間取引(グループ内取引及び組織内取引)に関する文書化の要求
- § 法定紛争解決メカニズムの導入
- § 現行の税額控除制度を強化
- § 特定の優遇税制の改訂、及び
- § 特定の税制についてOECDからの実質的な実施要件の組み込み

改正法案第6号は、2018年1月10日に立法議会にて更なる法案審議と討論が予定されています。

規制の発効は、2018年1月1日以降(国別報告書)、2018年4月1日以降(マスターファイル/ローカルファイル及び事前確認制度)に開始される会計年度、そして2018年4月1日以降に開始する査定年度(IROの事業所得税)とそれぞれ異なっています。事前確認規定に関する改訂は、改正法案第6号が発効となった時点から適用されます。

<sup>1</sup> 同日に、課税利益に対する所得税率を引き下げる政府官報改正法案(内国歳入法(改正法案)(第7号)2017)も財經事務及庫務局(FSTB)のウェブサイト向日付で公開されました。この改正法案については別途弊事務所の香港タックスアラートを発行しています。

<sup>2</sup> 香港政府がBEPS対策に関する報告書を公表した2017年8月に発行された弊事務所のタックスアラートを参照してください。

## 議論の詳細 – 改正法案第 6 号

### 背景

BEPS は、多国籍企業によって、経済活動がほとんど或いはまったくない、低税率あるいは非課税の地域に、利益を人為的に移転させることで税制のギャップや不整合の利己的利用について言及しています。経済協力開発機構 (OECD) は、2015 年 10 月に BEPS の対策として、15 の行動計画を発表しました。2016 年 6 月には、香港政府が BEPS パッケージの導入に対して公約する立場を示しました。2016 年 10 月には、FSTB が、BEPS への対策のための提案された措置<sup>3</sup>に関する公開協議の手続きを開始しました。香港政府は、2017 年 7 月に、対策報告書を発表し、香港政府が BEPS パッケージに対する実施方針に関する協議手続きの過程で、幅広い支援を受けたことを公表しました。

2017 年 12 月 29 日、香港政府は、立法議会での更なる法案の審議のために改正法案第 6 号を公表しました。改正法案第 6 号は、対策報告書での推奨提言に従って作成されています。

以下のアラートでは、改正法案第 6 号で取り上げられている主な課題を要約します。

1. 移転価格ルールについて
2. 移転価格文書化
3. その他の関連事項

### 1. 移転価格ルール

改正法案第 6 号は、基本的な移転価格規制 (基本原則) を通じて、独立企業間でない取引を行っていることで税的優遇を得ている二つの関連者間において、組織内での課税所得の更正を実施する権限を与える独立企業間の原則を、IRO にて法令化するとしています。

基本原則の範囲は、関連者である当事者を対象とし、資産の売却/譲渡/使用及びサービスの提供に係る取引に適用されます。加えて、本社と恒久的施設 (PE) との間など、組織内の異なる部署との間で発生する財務或いは業務上の取り決めにも適用されます。

関連者に該当するかどうかは、経営への関与・支配・投下資本等に基づいて判断されます。

基本原則の一環として、香港に PE を有するかを決定するための規則と、税務上の居住者の解釈が加えられました。二重課税協定 (DTA) 地域の居住者が香港に PE を有するかどうかは、関連した二重課税協定の条文に従って決定されるべきではあるものの、香港に PE を有している DTA 対象地域以外の居住者である企業が、BEPS の行動 7 (PE 恒久的施設の地位を回避することを妨げる) に幅広く適用されるかを判断するメカニズムは注目に値します。

OECD の移転価格ガイドラインは、移転価格原則をどのように解釈すべきかについての指針を提供すること、その適用の法的根拠が IRO にて提供されることに依拠していません。改正法案第 6 号は、無形資産の使用または移転に関連した、「開発、改良、維持、保護及び活用」(DEMPE) 機能に係る OECD のガイダンスも含まれています。

特に、当事者が特定の知的財産権 (IPRs) に関して DEMPE 機能を香港において提供した場合に対応する、新たなみなし課税規制が IRO に追加される予定です。

この場合、当事者は、利益が当事者の国外関連者に帰属していても、当該知的財産の展示又は使用に関連して発生した部分の利益は、香港での貢献に帰属しうるとして、当該みなし課税規定の下で課税されます。

また、改正法案第 6 号は、市場価格での取引以外での資産の割当て又は資産の処分、取得がある場合には課税所得または損金は、調整され得るあるを成文化しています。この特定の条項で、判例: Sharkey v Werhner で確立されていた判例法の原則の適用によって内国歳入局 (IRD) が長年採用していた査定慣習を実質的な法令とすることになります。

この特定の条項の下で、例えば、売買目的で保有されている不動産が、投資不動産として計上または再分類された場合、当該納税者は、投資不動産として計上又は再分類された時点での市場価値に相当する課税対象資産を取得したとみなされることでしょう。

反対に、投資不動産が売買目的で保有する不動産として計上または再分類された場合、その不動産の計上又は再分類された日の市場価格が、当該納税者にとってみなし税務上の取得価額として取り扱われるでしょう。

独立企業間の原則の適用に関してセーフ・ハーバー・ルールが存在しないことは注目に値します。したがって、関連する企業の規模や業種にかかわらず、独立企業間の原則が関係当事者間の取引に適用されます。一方で、移転価格文書化要件には適用されるセーフハーバーとしての基準値があります (後述の文書化に関する記述にて説明しています)。

改正法案第 6 号は、移転価格に関する行政処分の導入を提案していますが、移転価格の算定は精密科学ではないことを考慮して、IRO の第 82A 条に基づいた他の違反に対する既存の罰則と比較すると、罰金額は低いレベルに設定されています。具体的には、合理的な根拠のない、又は税金を回避する意図で移転価格に関する誤った情報を用いて税務申告がされた場合に、罰金が科されません。納税者は、未払税金の額を超えない額での追加税金 (IRO の第 82A 条に基づいた、現行の誤った税務申告及びその他の事項として、未払税金の三倍の額とされているのに相対して) の行政処分が科せられます。

これは、IRD が、IRO の関連条文に従って、より厳格な刑罰を課したり、悪質なケースにおいては刑事訴訟を実行する可能性を排除していないことを示しています。移転価格文書の存在だけで、罰則から免除されることはないでしょうが、個々の納税者が罰則から免除される「合理的な理由」があるかを判断する上では考慮されるでしょう。

<sup>3</sup> 香港政府は、2016 年 10 月 28 日に香港政府が BEPS 導入に関する公開草案を公表しています。詳細は個別の弊事務所のタックスアラートを参照ください。



IRD は、独立企業間の原則の適用で、IRD と事前の合意に達する機会を提供することを目指した事前確認 (APA) 制度を導入しています。改正法案第 6 号は、ユニラテラル (一国内)、バイラテラル (二国間)、及びマルチラテラル (多国間) の APA に対応するための APA 制度を法制化するとしています。申請者に請求される手数料に対しても一定の変更が行われており、これには申請を処理する IRD 職員の時間給や、独立専門家を雇用した場合などのその他の費用の IRD からの払戻請求が含まれています。

移転価格ルール、控除及び APA に関する規定は、2018 年 4 月 1 日以降に開始される査定年度より、適用されます。

## 2. 移転価格文書化

改正法案第 6 号は、OECD が推奨するマスターファイル・ローカルファイル・国別報告書からなる三層構造の文書化を採用しています。

### マスターファイル及びローカルファイル

2018 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から、香港の納税者は、マスターファイルおよびローカルファイルの文書を作成する必要があります。なお事業規模や関連者間取引の金額に基づいた免除が提案されています。

具体的には、以下の免除基準のいずれかの要件を満たしている場合、関連企業との取引がある企業は、マスターファイルとローカルファイルの作成が免除されます。

(a) 事業規模による免除要件: 以下の 3 条件のうちいずれか 2 つを満たす企業は、マスターファイルとローカルファイルの作成が免除されます。

- i) 総年間売収入: 200 百万香港ドル以下
- ii) 総資産: 200 百万香港ドル以下
- iii) 従業員: 100 名以下

(b) 関連者間取引金額による免除要件: 当該年度における各カテゴリーの関連者間取引の金額がそれぞれ以下の基準値を下回る企業は、当該取引に関してローカルファイルの作成が免除されます。

- i) 有形資産 (金融資産及び無形資産を除く) の譲渡: 220 百万香港ドル未満
- ii) 金融資産取引: 110 百万香港ドル未満
- iii) 無形資産の譲渡: 110 百万香港ドル未満
- iv) その他取引 (サービス収入・ロイヤルティ収入等): 44 百万香港ドル未満

マスターファイルとローカルファイルに記載すべき情報は、改正法案第 6 号に規定されており、OECD の要件と広い範囲で一致しています。

マスターファイルとローカルファイルは、英語または中国語で作成することができます。納税者は少なくとも 7 年間、移転価格文書を保管する必要があります。

合理的な理由なしにマスターファイルとローカルファイル文書を作成しなかった、文書化の対象である納税者は、レベル 5 の罰金 (HKD 50,000) が科され、裁判所によって指定された期間内に移転価格文書を作成するよう要求される可能性があります。裁判所の求めに応じなかった場合は、レベル 6 の罰金 (HKD 100,000) が科せられます。

### 国別報告書

国別報告書の提出閾値として、OECD の提言どおり、連結総収入金額 750 百万ユーロ (約 68 億香港ドル) と設定されています。

国別報告書の一時的な提出義務は、香港居住の多国籍グループの最終親会社 (UPE) にあります。しかし、改正法案第 6 号は、「二次的」及び「代理」の提出メカニズムの実施に関する OECD の要求を継続して受け入れています。国別報告書に記載すべき情報は OECD の要求事項と一致しています。

国別報告書は、2018 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度から作成する必要があります。改正法案第 6 号は、香港に最終親会社を置く納税者に対して、国別報告書の任意提出を受け入れるための経過措置を発表しました。これらの任意提出は、2016 年 1 月 1 日から 2017 年 12 月 31 日までに開始する会計年度を対象としています。

国別報告書の提出や通知の放棄、誤解を与える情報、虚偽又は不正確な情報の記載、故意な情報の省略があった場合の罰則や違反行為に関する規定が以下の通り、導入されています。

- a) 陪審によらない有罪判決 - レベル 3 の罰金と 6 ヶ月の禁固刑、または
- b) 起訴による有罪判決 - レベル 5 の罰金と 3 年間の禁固刑

罰則及び違反行為に関する規定は、報告対象会社と契約したサービスプロバイダーにも適用されます。

## 3. その他の関連事項

### 二重課税控除

移転価格税制の法制化による影響の軽減と、包括的二重課税防止協定 (CDTA) の継続的な拡大のために、香港政府は、改正法案第 6 号で、現行の税額控除制度の税額控除期間を 2 年から 6 年に延長することを提案しています。

しかし、納税者は、上述した税金控除を待たずに、CDTA の下で利用可能な他の減税措置や協定国の法令を十分に活用するよう提言されています。この点において、納税者は、税額控除申請前に外国税額を最小限にする正当な措置を取る必要があります。さらに納税者には、税額控除が過度に行われる可能性がある外国税額調整について IRD に通知することが義務付けられています。

## 法定紛争解決メカニズム

改正法案第6号は、国境を越えた租税協定に関連した紛争の取り扱いを促進する法定紛争解決メカニズムを導入しています。これはIRDが発行した解釈実務指針(DIPN)にてよる管理規則に依拠した現行のメカニズムと差し替えられます。

改正法案第6号に記載された法定紛争解決メカニズムの重要な特徴は、適切な調整を実施する上で、香港が締結したCDTAを適用した相互協議の手続き(仲裁を含む)の結果、解決、合意または採決に影響を与える権限を、税務局長に与えることにあります。調整の方法は、税務局長の裁量とされていますが、改正法案第6号では、税金の免除または払戻し、課税対象となる利益又は査定に対する信用供与が含まれる可能性を具体的に示しています。

今後の紛争解決に関するOECDの相互審査プロセスの観点から、OECDモデル租税条約、BEPSの行動14、関連する相互審査の書類に従い、行政の枠組みが策定されることとが予定されています。

## 有害な租税慣行への対策

BEPSの行動5(有害な租税慣行への対策)は、優遇制度が有害であるかどうかを判断するために、国内経済へのリングフェンシング<sup>4</sup>とされる制度か、経済的実態の要件を満たしているかどうかなど、多くの要素を考慮する必要があります。欧州連合(EU)は、2017年12月5日に、公正な税制を一つの評価基準<sup>5</sup>とし、「非協力的な税務管轄地域」のリストを公表しました。

香港がOECDとEUに対する公約を確実に果たすために、改正法案第6号は、リング・フェンシング的な特性を排除する目的で、コーポレート・トレジャリーセンター(CTC)制度、再保険制度及びキャプティブインシュアランス制度を修正(すなわち、これらの制度の適用範囲を国内の利益に拡大)することを提案しています。これらの修正は、2017年初めに実施され、(すでに対象となっているオフショア適格活動に加えて)<sup>6</sup> オンショア適格活動として、利用可能な制度下で利益を生み出している航空機リース制度の変更を本質的に模倣しています。

実質的な活動要件に関して、改正法案第6号は、CTC、専門再保険会社、キャプティブインシュアランス会社、船主、航空機貸手および航空機リースマネージャーに対する基準値要件を決定する権限を、税務局長に与える規定を導入することを提案しています。詳細な基準値、すなわち最低限の従業員数や営業支出額を設定には、別途政府官報が発行される予定です。

## 事前審査申請の手数料

改正法案第6号は、事前審査の申請に関する手数料を30,000香港ドルから45,000香港ドルに引き上げる改訂を行っています。その他の関連手数料も増加しています。

## 影響

改正法案第6号の目標は、香港の簡素で低税率な税制を損なうことなく、IROとBEPSパッケージを調和させることにあります。具体的には、法令の改正は、多国籍グループや中小企業に対する追加規定、文書化及び報告制度の影響を最小限に抑えるため、可能な限りOECDの指針や基準と整合するように意図されています。

全体的に見れば、これらの提案は、国境を越えた租税回避に対抗する香港の決意を示しており、国際金融・ビジネスセンターとしての評価を維持するための重要な発展といえるでしょう。OECDのミニマム・スタンダードを採用するための変化はまた、香港が「非協力的」な税務管轄地域に指定されることを避けることも可能とします。

香港政府が、BEPSに関連する措置の規制負担とコンプライアンス・コストが事業に及ぼす影響を制限しようとしている一方で、これらの措置が、香港国内の税制上での環境に大幅な変化を与えるということは、香港を通じて事業を行っている納税者に、非常に複雑で幅広い影響を与えることが予想されます。

したがって、多国籍企業または国境を越えた事業活動を行っている企業は、既存の運営状況及び税務/移転価格体制を見直し、これらの新しい規制に対応できるか、検討する必要があります。

<sup>4</sup> 「リング・フェンシング」とは、優遇税制を国内経済から隔離する行為を示唆します。優遇税制は、次のいずれかの場合には「リング・フェンシング」とされます。(i) 居住者である納税者が利得を濫用することを明示的または暗示的に排除する制度。(ii) 制度から利得を受ける企業が、明示的または暗示的に国内市場での営業を禁止されている。

<sup>5</sup> 2017年12月に発行された弊事務所の香港タックスアラートにて、香港がEUの「非協力的な税務管轄地域」のリストには入っていないことを説明しています。

<sup>6</sup> 2017年5月に発行された弊事務所の香港タックスアラートにて、香港がオフショア航空機リース活動のための優遇税制を国内市場に延長する提案について説明しています。

## EY Contacts – International Tax Services Hong Kong office

International Tax Services  
Ernst & Young Tax Services Limited

James Badenach  
Partner, *Financial Services*  
+852 2629 3988  
james.badenach@hk.ey.com

Jacqueline Bennett  
Partner, *Financial Services*  
+852 2849 9288  
jacqueline.bennett@hk.ey.com

Cherry Lam  
Partner  
+852 2849 9563  
cherry-lw.lam@hk.ey.com

Adam Williams  
Partner, *Financial Services*  
+852 2849 9589  
adam-b.williams@hk.ey.com

Transfer Pricing Services  
Ernst & Young Tax Services Limited

Martin Richter  
Partner  
+852 2629 3938  
martin.richter@hk.ey.com

Kenny Wei  
Partner  
+852 2629 3941  
kenny.wei@hk.ey.com

Justin Kyte  
Partner, *Financial Services*  
+852 2629 3880  
justin.kyte@hk.ey.com

EY Asia-Pacific International Tax  
Services Leader, Ernst & Young  
Tax Services Limited

Alice Chan  
Partner  
+852 2629 3882  
alice.chan@hk.ey.com

EY Asia-Pacific Transfer Pricing  
Leader, Ernst & Young Tax  
Services Limited

Curt Kinsky  
Partner  
+852 2629 3098  
curt.kinsky@hk.ey.com

### EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

#### About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organisation, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organisation, please visit [ey.com](http://ey.com).

© 2018 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

APAC no. 03006006  
ED None.



In line with EY's commitment to minimize its impact on the environment, this document has been printed on paper with a high recycled content.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

[ey.com](http://ey.com)