

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第12回 2018年7月



香港移転価格税制法案が遂に可決

サマリー

立法会は2018年7月4日に、香港の新移転価格制度を制定した。

立法手続期間中、当初の法案に多くの変更が加えられた。重要な改正点は、特定の条件を満たす香港内取引が移転価格ルールの適用除外となること、および移転価格文書化要求の基準値の上方修正が行われたことである。

BEPS法案の規定のほとんどは、2018/19課税年度から遡及的に適用される。納税者は新ルールへの準拠を確実にするために、今後、移転価格における自らポジションを再検討する必要がある。

香港移転価格税制に関する、2017年香港税務（改正）第6号法案（BEPS法案）が可決された。BEPS法案の規定のほとんどは、2018/19課税年度から遡及的に適用される。

立法手続期間中、立法会により BEPS 法案の審議を行うための BEPS 委員会が設立され、その結果、主にパブリックコメントに応えて当初の提案に多くの変更が加えられた。最も特筆すべき変更点は以下のとおりである。

- ・香港内取引が移転価格制度の適用範囲から除外された。ただし、全般的に税務上の利益が一切生じないことを立証するために、特定の条件を満たすことができる場合に限る。
- ・小規模香港企業の独立企業間原則の遵守に対する負担を軽減するために、文書化要求の基準値が上方修正された。

BEPS 法案の概要

2009年に発行された香港税務局（IRD）の解釈・実務指針46にもあるように、BEPS法案は独立企業間原則を盛り込むことを目指している。BEPS法案の主な条項は以下のとおりである。

1. 独立企業間原則

BEPS法案は、独立企業間原則を香港の基本的な移転価格ルールとして導入することを定めている。これにより、二者の関連者間における取引が、独立した者（企業）どうしの間で行われたであろう取引から逸脱し、それにより税務上の利益が生じた場合には、IRDは利益または損失を調整する権限が与えられる。

香港内関連者取引は、当該取引が以下のような場合に新ルールから除外される。

- 本質的に香港内の取引である。
- 実際に税務上の差異が発生しない。
- 租税回避を目的として使用されていない。

2. 文書化の要件

最終法案では、文書化を要求する事業規模の基準値が上方修正（緩和）された。香港の企業は、以下のいずれの基準も満たす場合に、2018年4月1日以降に開始する会計期間に關し、マスターファイルおよびローカルファイルを作成しなければならない。

1. 事業規模に基づく基準 以下、3つの内 <u>2つ</u> を満たす場合	2. 関連者取引の規模に基づく基準 以下、3つの内 <u>1つ</u> を満たす場合
<p>a) 年間総収入が400百万香港ドルを超える。</p> <p>b) 総資産が300百万香港ドルを超える。</p> <p>c) 平均従業員数が100人を超える。</p>	<p>a) 有形資産の年間取引高が220百万香港ドルを超える。</p> <p>b) 金融資産/無形資産の年間取引高が110百万香港ドルを超える。</p> <p>c) その他の年間取引高が44百万香港ドルを超える。</p> <p>条件を満たした場合、香港内取引は除外可能である。</p>

年間連結収入が68億香港ドルを超えるグループは、2018年1月1日以降に開始する会計期間において、国別報告書を提出することが要求される。なお、日本に最終親会社があるグループの香港子会社の場合は日本の税法における基準値が参照されることとなり、連結総収入1,000億円以上の場合に、2018年1月1日以降に開始するグループの会計期間終了後3カ月以内に、通知書を提出しなければならない。

3. 無形資産 - みなし規定

条項S.15Fは、香港の納税者が香港においてDEMPE機能（知的財産の開発、改良、維持、保護及び活用）など、国外の関連者が保持する知的財産（IP）に寄与する価値創出活動を行った場合に、当該納税者に課税することを意図している。

DEMPE機能への関与の度合いに応じて課税するという本法案の意図は十分に正当化されるものの、S.15Fの現時点の文章は二重課税をもたらす可能性がある。IRDは、IPから生じた同一の所得に関して二重課税が行われないようにすると述べているが、BEPS法案ではこれについて言及していない。更なる詳細は、IRDが今後発行する解釈・実務指針において公表される。納税者により長い準備期間を与えるため、本ルールの発効日は12ヶ月間延期されている。つまり、2019年4月1日以降に開始する課税年度から適用される。

納税者は独立企業間原則に確實に準拠し、生じ得る税務上の不確実性を考慮に入れてIP戦略における移転価格ポジションを適切に文書化するべきである。

4. 取引在庫の評価

条項S.15BAは、納税者が在庫保有目的の変更（例えば、売却目的から自己使用目的へ、もしくはその逆）を行った場合、目的変更時の市場価値（または独立企業間原則に基づく価値）が適用されることを定めている。IRDは産業界からのコメントを受け、（ニース・チアーの事例¹に記載されている通り）未実現利益を香港における事業所得税の対象外とする現在の実務は引き続き適用されること、また条項S.15BAは未実現利益の税務上の取り扱いの変更を意図していないことを明確にしている。

事業の中止に関連し、取引在庫が香港で取引または事業を継続する他の香港納税者に移転される場合、現行の条項S.15Cが今後も適用される。したがって、当該事業資産移転は譲渡者の原価で引き続き行うことができる。これは、関連者取引の価格が独立企業間原則から逸脱可能な一つの状況である。

5. 恒久的施設への利益の帰属

BEPS法案は、恒久的施設（PE）について具体的な規定を定めている。移転価格ルールは、取引、専門的事業、または事業を行うPEを、香港に有するすべての非居住者に適用される。

また、BEPS法案はPEへの利益の帰属方法について指針を定めている。PEに帰属する損益は、PEを分離された個別の法人として扱い、いわゆるOECD承認アプローチを採用することによって決定する。IRDは、この原則の適用について追加的な指針を今後公布する予定である。この規定により、所得税の課税条件が制限または変更されることはない、つまり、香港を源泉とする帰属利益のみが課税対象となる、とIRDは強調している。

一部の利害関係者、特に金融機関の懸念を考慮して、この原則の適用開始は12ヶ月間延期され、2019年4月1日以降に開始する課税年度から適用される。

¹ 2013年11月12日、香港終審法院（Court of Final Appeal）は通常の会計原則に従って認識された売買目的有価証券の評価換えから生じる未実現利益は、事業所得税の課税対象外である旨を判示した。

© 2018 KPMG Huazhen LLP — a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited — a wholly foreign owned enterprise in China, and KPMG — a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2018 KPMG, a Macau partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2018 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

6. 事前確認制度

BEPS法案は正式な事前確認制度（APA）についても定めている。確立されたAPA制度を有することで、香港政府は、香港の納税者がさらに多くの課税地域との間にバイラテラルAPAを開始できるようにした。さらに、IRDは、現時点ではまだ申請することができない、ユニラテラルAPA申請も受理する予定である。

BEPS法案は、各事例の状況に応じ、過年度へのAPA用の移転価格算定方法の選択適用についても規定している。APAは、IRD及びその他の関係する税務管轄区域の相互協議の対象である。

7. 罰金及び刑事罰

さらに、BEPS法案は罰金及び刑事罰について規定している。例えば、違法行為に対する罰金や不正などに対する刑事罰を含む。

一般的に、移転価格に関する罰則は過少申告税額の100%を上限とする行政上の罰金である。刑事罰は、国別報告書の義務に対する深刻な違法行為に対して科される。

8. 紛争解決制度

移転価格は精密科学ではないため、独立企業間原則の適用については、各税務管轄区域で見解が異なることが予想される。

そのため、香港や他の税務管轄区域に影響を及ぼす紛争や二重課税問題が生じることになる。このような紛争を確実かつ効果的に解決するために、BEPS法案は法定紛争解決制度について定めている。この制度により、(i) 納税者は、相互協議手続（「MAP」）及び（または）関連する租税協定に基づく仲裁裁判に対し提訴することができ、(ii) IRDは、関連する相手方の税務当局と締結したすべての合意を、MAP又は仲裁裁判の過程で履行する義務がある。

しかしその一方で、BEPS法案は、IRDが二重課税の排除を検討する前に、納税者が相手方税務当局への納税額を抑えるために合理的な措置を講じたことを立証することを納税者に求めている。

また、一部の納税者にとって、対応する調整の提出期限も重要である。当該調整の期限は、次のいずれか遅い方の期間終了までに延長されている。

- 外国税額の調整が行われた時から 2年以内、又は
- IRDによる査定／追加査定の有効期限内（6年以内）

また、対応する調整を受けるためには、納税者は外国税額の調整が決定したのち、3か月以内にIRDに書面で通知する義務がある。当書面での通知内容については、IRDが今後発行する解説・実務指針において明らかにされることが期待される。

9. その他の懸念事項

その他にも、当初の法案に対して、様々な利害関係者から重要な懸念事項が提起された。これらの懸念事項と香港政府の対応をまとめると以下のとおりである。

当初の法案に対する主な懸念事項	行政の対応及び最終決定
移転価格規則と源泉地主義の間の相互作用	源泉地主義に変更はない。解釈・実務指針において詳述される予定
給与税及び財産税の対象範囲	移転価格ルールが適用される
APA費用	法案で提起された時間レートに基づく。ただし上限をHKD500,000とする
証拠書類は毎年提出する必要があるか	納税者は、税務調査での要請のために証拠書類を保持する義務があると、IRDは述べている
無利子融資の利用	グループ全体の税負担の減少(節税)の有無が焦点
二重課税の排除 – 租税協定を締結していない場合における、所得除外/控除申告に代わる税額控除	協定を締結していない税務管轄区域で納税された場合、外国税額控除又は免税は適用されない

KPMG の所見

BEPS法案の最終決定が、香港の企業税制にとって明らかに重要な出来事である一方で、香港は、正式な移転価格制度の採用が遅れている税務管轄区域の1つであることも忘れてはならない。香港のほとんどの貿易相手国は、既に自国の移転価格ルールを制定している。

新たに施行されたツールと、納税者が提供しなければならない追加情報を備えておいても、香港のIRDを含む税務当局は、すぐに、大幅な税金調整及び二重課税の原因になり得る難題を納税者に投げかけてくるだろう。

そのため、自社の移転価格方針、バリューチェーンに関するポジション、関連者による無形資産の使用、及びサービスの内部提供に関する独立企業間原則について、注意深く再検討することが、香港の法人納税者にとって非常に重要である。また、新移転価格制度の戦略的な遵守方法を適用期限内に決定する前に、前述の事項が自社グループにおいて適切であることを確認することも非常に重要である。

お問い合わせは、KPMG税務アドバイザーまでご連絡ください。なお、日本語でのお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

Naoko Hirasawa (平澤 尚子) – Partner, Global Japanese Practice China, Head of GJP China Tax
e-mail: naoko.hirasawa@kpmg.com

Keisuke Moriyasu (森安 啓介) – Manager, Global Japanese Practice, China
e-mail: keisuke.moriyasu@kpmg.com

Atsushi Ohma (大間 淳司) – Manager, Global Japanese Practice, China
e-mail: ohma@kpmg.com

Hoshiyuki Takahashi (高橋 星行) – Manager, Global Japanese Practice, China
e-mail: hoshiyuki.takahashi@kpmg.com

Mamoru Watanabe (渡邊 守) – Manager, Global Japanese Practice, China
e-mail: mamoru.watanabe@kpmg.com

Contact us:



Lewis Y. Lu
National Head of Tax
Tel: +86 21 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com



Curtis Ng
Head of Tax, Hong Kong
Tel: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

Corporate Tax Advisory



Chris Abbiss
National Head of Real Estate Tax
Tel: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com



Matthew Fenwick
Partner
Tel: +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com



Stanley Ho
Partner
Tel: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com



Charles Kinsley
Partner
Tel: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com



Alice Leung
Partner
Tel: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com



Ivor Morris
Partner
Tel: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com



John Timpany
Partner
Tel: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com



Eva Chow
Director
Tel: +852 2685 7454
eva.chow@kpmg.com



Elizabeth de la Cruz
Director
Tel: +852 2826 8071
elizabeth.delacruz@kpmg.com



Natalie To
Director
Tel: +852 2143 8509
natalie.to@kpmg.com



Michael Olesnicky
Special Advisor
Tel: +852 2913 2980
michael.olesnicky@kpmg.com

Deal Advisory, M&A Tax



Darren Bowdern
Head of Financial Services Tax, Hong Kong
Tel: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com



Yvette Chan
Partner
Tel: +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com



Sandy Fung
Partner
Tel: +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com



Benjamin Pong
Partner
Tel: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com



Malcolm Prebble
Partner
Tel: +852 2685 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

China Tax



Daniel Hui
Partner
Tel: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com



Adam Zhong
Partner
Tel: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com



Travis Lee
Director
Tel: +852 2143 8524
travis.lee@kpmg.com



Wade Wagatsuma
Head of US Corporate Tax, Hong Kong
Tel: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com



Becky Wong
Director
Tel: +852 2978 8271
becky.wong@kpmg.com

Global Transfer Pricing Services



Karmen Yeung
Head of Global Transfer Pricing Services, Hong Kong
Tel: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com



Lu Chen
Partner
Tel: +852 2143 8777
lu.l.chen@kpmg.com



Patrick Cheung
Partner
Tel: +852 3927 4602
patrick.p.cheung@kpmg.com



John Kondos
Partner
Tel: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com



Irene Lee
Director
Tel: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com

Global Mobility Services



Murray Sarelius
National Head of Global Mobility Services
Tel: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com



Barbara Forrest
Partner
Tel: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com



David Siew
Partner
Tel: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com



Kate Lai
Director
Tel: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com



Lachlan Wolfers
National Head of Indirect Tax & Tax Technology; Asia Pacific Regional Leader, Indirect Tax
Tel: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com



Alexander Zegers
Director, Tax Technology
Tel: +852 2143 8796
zegers.alexander@kpmg.com

kpmg.com/cn

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2018 KPMG Huazhen LLP — a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited — a wholly foreign owned enterprise in China, and KPMG — a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2018 KPMG, a Macau partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2018 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.