

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第6回 | 2019年7月

移転価格税制に係る3つの新たな解釈・実務指針が公表

サマリー

DIPN 58 – 文書化

- オフショア取引を含め、文書化に関する多くの要求事項がある。
- 金融資産に関する取引の定義には借入取引や売掛金（実体のある取引に関するものを除く）が含まれる。
- 基準値を下回る場合であっても文書化することが望まれる。

DIPN 59 – 基本原則

- 利益源泉特定の原則：独立第三者価格を決定したのちに利益の源泉を特定する。
- グランドファーザー条項と国内取引の除外が明確化。
- 証明負担は納税者の責務

DIPN 60 – 恒久施設への利益の帰属

- OECD承認アプローチの適用
- 資本帰属の決定方法
- 銀行支店に関する定め

2018年7月13日の香港移転価格税制の可決に引き続き、香港税務局（IRD）は長く待ち望まれてきた、以下の3つの解釈・実務指針（DIPN）を2019年7月19日に公表した。

- DIPN 58: 移転価格文書化及び国別報告書
- DIPN 59: 関連者間の移転価格
- DIPN 60: 香港の恒久的施設への利益の帰属

今回、公表された3つのDIPNと並行して、IRDは関連者または香港非居住者の恒久的施設との取引のうち、2018年税務（修正）（第6号）条例（以下、修正条例）の適用対象外の場合、既存のDIPN45及び46に準拠する必要があるとしている。

本タックスアラートでは、今回新たに公表されたDIPNに含まれる重要なガイドラインについて解説する。

新しい移転価格文書化ガイドライン(DIPN 58)

1. 移転価格文書化の基準値

香港移転価格制度は、事業規模及び関連者間取引の規模に応じた文書化要件の基準値を設定している。要約すると、年間の関連者取引金額に関して、香港納税者は以下の基準値を超えない限り、当該取引に係るローカルファイルの作成を免除される。

- （動産・不動産に関わらず）資産の譲渡・・・220 百万香港ドル
- 金融資産に関する取引・・・110 百万香港ドル
- 無形資産の譲渡・・・110 百万香港ドル
- その他の取引・・・44 百万香港ドル

DIPN58は借入取引や借入に付随する取引（利息の支払など）は、いずれも“金融資産に関する取引”に該当する旨を明確にしている。借入取引は借入が実行された会計期間に係るローカルファイルにおいて文書化が必要となる。一方、利息の支払は利息を支払ったないし受け取った会計期間において文書化が必要となる。

金融資産には、売掛金、受取手形、未収入金、株式投資、債券投資、デリバティブ取引に係る資産及びその他の金融資産が含まれる。しかしながら、実務的には、持分証券の発行や関連者に対する製商品の販売から生じた売上債権の認識及び実体のある製商品の販売または購入は、“金融資産に関する取引”とはみなされない。

それぞれのカテゴリーにおいて文書化の基準値を超過しているか否かを判断する際に、無対価の会社間取引（無利子借入、無対価での商標権使用許諾など）に関しては、独立企業間取引額により取引されたのみならず判断する必要がある。

2. 基準値を満たさない場合であっても移転価格文書化は推奨

香港納税者は移転価格文書化の要件を満たさない場合であっても、移転価格文書を作成することが推奨されている。移転価格文書には以下の内容が含まれる。

- a) 組織構成及び事業に係る記述
- b) 移転価格算定方法の選択（選択した方法が最適であるとする理由を含む）
- c) 無形資産の評価に関連する予想利益の見積り
- d) 比較対象取引の選定に用いた基準及び検索範囲
- e) 比較可能性を決定する要素の分析（差異のレビュー及び差異の調整方法を含む）及び、
- f) 有形資産、無形資産及びサービス提供に関する前提、戦略及び方針

3. 追徴課税リスクを低減する手段としての移転価格文書化

IRDは、香港における移転価格税制に完全に準拠した適切な移転価格文書を作成することが、納税者にとって税務調査及び移転価格調査において有利に働くとの見解を示している。

移転価格文書化はあらゆる税務調査及び移転価格調査に対する最初のディフェンスラインとして機能し、納税者が関連者間取引が独立企業間原則に準拠して行われるための合理的な努力を行っていることの証明を可能にする。この点で、包括的かつ適切な移転価格文書は納税者を追徴課税から守る役割を一定程度果たすと考えられる。

また、IRDは移転価格文書に記載された情報の正確性を確保するために、実地での税務調査を行うことを明確に表明している。

DIPN58は、法令が遵守されているか確認するため、香港企業が文書化期限内に文書化を行っているか、また移転価格文書に記載された情報が完全かつ正確であるか確認するためのレビューをIRDが行う旨記載している。修正条例に即した移転価格文書化が不十分である場合、法令違反とみなされペナルティが課されることとなる。

4. 移転価格文書化におけるオフショア取引の申告

DIPN58は、香港以外の地域で発生した所得または利益に係る取引についても、香港企業のローカルファイルに含める必要がある旨明確にしている。

基本原則（規則1）の適用（DIPN59）

1. OECDガイドラインとの整合性

修正条例で述べられているとおり、香港移転価格税制は、OECDガイドラインと最大限の一貫性が確保されていると解釈すべきである。DIPN59は、“最大限の一貫性確保（best secures consistency）”の解釈を定めている。IRDによると、「規則 1 は、移転価格算定に関する指針（TPG）のパラグラフ1.122及び1.123に記載されているガイダンスと完全に一致している」としているが、実際にはOECDガイドラインと完全には一致しない状況もあり得る。それゆえ、IRDは、DIPN59により、OECDガイドラインと最も整合する方法を採用することが望まれる旨明確にしている。

2. 移転価格と利益の発生地点

まず、納税者は関連者取引における独立企業間価格を決定したうえで、利益の源泉を決定するためにDIPN21に定められている広範な指針を適用しなければならない。この2段階アプローチは、OECDの概念（利益を生み出すための経済活動が実行され、価値が生み出された国で利益を識別すること）と矛盾してはならない。

3. 関連者間取引の再定義

IRDは、すべての事実と状況を考慮した結果、関連者間取引について取引または合意内容の実態が取引の形式と異なると結論づける場合、もしくは、比較可能な事象に関して独立企業が行っているように取引/取り決めを定義・構築しておらず、当該取引/取り決めに係る独立企業間価格に信頼性がないと結論付けられる場合、関連者間取引を認めない若しくは再定義することができるとしている。

4. 国内取引の免除

DIPN59は、実際の税務上の差異は企業全体ではなく、取引ごとに適用される旨、明示している。DIPN59は、以下の項目についても明確にしている。

- 納税者の税務損失（認められる税務損失の範囲内において）は一時差異としてのみ扱われる
- 2段階事業所得税率制度は香港における税額からの減額若しくは免除としては考慮されない

上記2つの要因は、取引が実際の税務上の差異がないとの条件を満たすか否かについて影響を与えない。

さらに、非法人事業主と法人との税率差は、その2社間の取引について、実際の税務上の差異がないとの条件を満たす妨げとはならない。

事業に直接関係しないローンの状況の考慮、及び企業がグループファイナンスを継続しているかどうかの決定に際しては、DIPN52を参照されたい。

5. グランドファーザー条項

DIPN59において、修正条例の開始日（2018年7月13日）以前に実施又は効力が発生した取引（契約の締結ではない）は独立企業間原則の対象外としている。このため、企業の行為または活動が修正条例の開始日以降の取引となるか否かが重要な論点となる。また、当該判断は、個々の取引ごとに検討する必要がある。

6. 独立企業間価格の決定

- OECDガイドラインに基づき最適な移転価格算定方法を採用する。

- IRDは独立企業間価格の幅（レンジ）は比較的同等で高い信頼性を有する複数の結果により構成される場合、そのすべてを対象とする。当該幅には多数の取引の観察を含んでいるため、幅を狭めるために代表値を考慮した統計ツール（例えば四分位範囲）を使用することは、分析の信頼性を高めることに役立つと考えられる。

解釈・実務指針（DIPN）60 –利益配分の適用原則（規則2）

修正条例 第50AAK条 規則2は、香港非居住者の利益を当該香港非居住者の恒久的施設（PE）に帰属させるため、あたかもPEが個別の独立した企業であるかのように判断するよう求めている。

1. OECD承認アプローチ（AOA : Authorised OECD Approach）

DIPN60は、香港のPEに利益を帰属させるため、AOAに関する独立企業原則の詳細を明示している。当該AOAは2段階のPE帰属利益算定アプローチを採用している。まず、機能分析のためにPEを独立した企業として仮定し、重要な起業家的リスク引受機能（Key Entrepreneurial Risk-Taking functions, “KERT”）を所在地と資本に基づき特定することによりリスクを追跡する。

2. ソースルールとの相関関係

規則1と同様、規則2では、まず「個別かつ独立した企業」に利益を帰属させることが要求され、そのうえで、当該利益が香港において課税されるべきか決定するため、広範囲の指針・原則（DIPIN 21にて解説）が適用される。

3. 文書化

DIPN60は、セクション58C とスケジュール 17Iにおいて、マスターファイルとローカルファイルを等しくPEに適用し、内在する問題の複雑性を考慮し、免除要件を満たすPEであっても文書化することを推奨している。

4. 資本の帰属

DIPN60 は資本の帰属に関する4段階のアプローチを明示している。(1) 資産の帰属 (2) 当該検証のために貸借対照表を仮定することによる資本要件の計算の実施 (3) 仮定した資本要件に基づく想定コストの決定 (4) 資本に帰属する税金調整の決定。

5. 銀行業における恒久的施設

DIPN60の付録1に、香港の銀行支店へのAOA適用に関する詳細が記載されている。特に、銀行支店のリスクアセットによる資金調達コストの調整を決定する際の具体的な手順を概説している。規模や事業活動の点で真の比較対象を見つけることは実務上困難であり、出発点として銀行全体の資本比率を用いることを認めているが、それでもなお、不正確な比較可能性および/または銀行支店が独立企業である場合に負担する実際の活動及びリスクに一致する地域の規制要件に基づき、独立企業間レシオを定めることが望まれる。

KPMGの所見

2018年に修正条例が制定されて以来、IRDは一貫して、納税者が移転価格税制に高いレベルで対応することを求めている。今回紹介した3つのDIPNIは、そのことをより明確にしている。合理的な努力水準を満たすためには、納税者は移転価格税制に関する文書化をできる限り正確かつ網羅的に作成し、移転価格のメソドロジーが徹底され、その実施過程を適切に文書化する必要がある。

お問い合わせ及びサポートは、貴社の税務アドバイザーまたはKPMGの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
Head of GJP China Tax
Tel: + 86 21 22123098
naoko.hirasawa@kpmg.com



Vivian Chen
ヴィヴィアン チェン
Partner, GJP China Tax
Tel: +86-755-2547-1198
vivian.w.chen@kpmg.com



Hoshiyuki Takahashi
高橋 星行
Manager
Tel: + 852 2685 7951
hoshiyuki.takahashi@kpmg.com



Mamoru Watanabe
渡邊 守
Manager
Tel: + 852 3927 5658
mamoru.watanabe@kpmg.com



Yosuke Nakano
中野 陽介
Manager
Tel: + 852 2143 8656
yosuke.nakano@kpmg.com



Atsushi Ito
伊藤 篤史
Manager
Tel: + 852 2978 8215
atsushi.ito@kpmg.com



Ryuichi Watabe
渡部 隆一
Manager
Tel: + 852 2826 8015
ryuichi.watabe@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



Matthew Fenwick
Partner
Tel: +852 21438761
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 21438790
john.timpany@kpmg.com



Eva Chow
Director
Tel: +852 26857454
eva.chow@kpmg.com



Elizabeth de la Cruz
Director
Tel: +852 28268071
elizabeth.delacruz@kpmg.com



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



Eugene Yeung
Director
Tel: +852 2143 8575
eugene.yeung@kpmg.com

Deal Advisory, M&A Tax



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



Nigel Hobler
Partner
Tel: +852 2978 8266
nr.hobler@kpmg.com



Anthony Pak
Director
Tel: +852 2847 5088
anthony.pak@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



Vivian Tu
Director
Tel: +852 2913 2578
vivian.tu@kpmg.com



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

US Tax

Global Transfer Pricing Services



Xiaoyue Wang
Partner, Head of Global Transfer
Pricing Services, China
Tel: +8610 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com



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



Patrick Cheung
Partner
Tel: +852 39274602
patrick.p.cheung@kpmg.com



Michelle Sun
Partner
Tel: +852 3927 5625
michelle.sun@kpmg.com



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

People Services



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



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



Gabriel Ho
Director
Tel: +852 3927 5570
gabriel.ho@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.

© 2019 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.

© 2019 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.

© 2019 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.