

香港政府が、BEPS 対策 税制および移転価格税 制の法案を可決

要旨

2018 年 7 月 4 日、内国歳入法(改正法案)(第 6 号)
2017 年(以下「改正法案第 6 号」)は、立法議会における
第三回の最終審議で可決されました。

可決済みの法案は、一週間程度で政府官報に掲載され、
正式に法制化される予定です。

改正法案第 6 号の主な目的は、一定の移転価格原則お
よび移転価格文書化を義務付ける要件を内国歳入法
(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мум・スタンダードを実施すること
にあります。¹

改正法案第 6 号は、以下の通り IRO を改訂します：

- § 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度(APA)の提供
- § 関連者間取引(グループ内取引及び恒久的施設
(PE)とその本店等との間の内部取引)に関する文書
化の要求

- § 租税条約に関連する国際紛争のための法定紛争解決
制度の導入
- § 現行の税額控除制度を強化
- § 特定の優遇税制に係る適格基準の改訂(コーポレート
トレジャリー・センター(CTC)向けの 50%軽減税率へ
の適格要件を含む)

規制の発効時期は、下記の通りです：

- § 2018 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度(国別報
告書)；
- § 2018 年 4 月 1 日以降に開始する会計年度(マスター
ファイル/ローカルファイル及び APA)；
- § 2018 年 4 月 1 日以降に開始する査定年度(IRO の
事業所得税)；
- § 2019 年 4 月 1 日以降に開始する査定年度(知的財
産権に対するみなし課税規定及び PE 帰属所得に関す
る OECD 承認アプローチ(AOA))

本アラートは、改正法案第 6 号法案委員会による報告書
(法案委員会報告書)で明確となった、当該法案における主
要な規定を説明します。最終的な法令が公告された際によ
り詳細なアラートを発行します。

¹2017 年 8 月に発行された弊事務所のタックスアラート「香港政府が BEPS 対策
に関する報告書を公表」をご参照ください。

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 パッケージの導入を公約しました。2016 年 10 月には、財經事務及庫務局 (FSTB) が、BEPS への対策のための提案された措置に関する公開討議の手続きを開始しました。² 香港政府は、2017 年 7 月に発表した対策報告書の中において、香港政府の BEPS パッケージ実施方針が公開討議の過程で、幅広い支持を得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、対策報告書の提言に沿って作成されています。

2018 年 1 月 10 日から 2018 年 7 月 4 日までの間、立法議会では、改正法案第 6 号に係る法案審議が計 3 回行われました。また、当該法案を検討するため、法案委員会が設立され、最終的な法案審議までに 9 回の法案委員会による会議を経て、一連の訂正案 (CSA) が提案されました。

以下では、関連する CSA によって改訂された、改正法案第 6 号で取り上げられている主要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

OECD の移転価格原則を IRO に成文化

改正法案第 6 号は、基本的な移転価格規制 (基本原則) を IRO に成文化するとともに独立企業原則から乖離する関連者間取引によって税の軽減が認められる場合には、企業所得を更正する権限を内国歳入庁 (IRD) に付与しました。

基本原則の範囲は、国外関連者と取引のある納税者を対象とし、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、支店間など、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。

移転価格原則をどのように解釈すべきかについては、OECD 移転価格ガイドラインを指針とし、その適用の法的根拠が IRO によって提供されることとなりました。とりわけ、改正案第 6 号では、基本原則に対する解釈が OECD 移転価格ガイドラインとの整合性を確保するよう明確に規定しています。

基本原則は、2018 年 4 月 1 日以降に開始する査定年度

に適用されます。

改正法案第 6 号に反映された、PE 帰属所得に関する AOA の実施は、12 ヶ月延期され、2019 年 4 月 1 日以降に開始する査定年度から適用されます。

APA の申請手数料の上限が 500,000 香港ドルと設定されました (APA 申請者が負担する外部アドバイザーへの直接費用および旅費を除く)。

適用範囲及びリスクベースド・アプローチ

法案委員会の報告書は、基本原則がクロスボーダー取引だけでなく国内取引にも適用されることを明確にしています。実務上は、移転価格規則が適用される取引を IRD が検証する際には、該当取引が香港の税務ポジションに与える影響を総合的に考慮することになります。

具体的には、国内関連者間取引が実際に税務上の差異を生じさせることがない場合や独立企業原則に基づかない国内関連者間貸付 (無利息ローンなど) が通常の借入やグループ内ファイナンス事業に該当しない場合、そしてこれらの取引が租税回避の目的に基づかない限り、納税者は、税務申告書上で独立企業間原則に基づく調整を行う義務を負わないものとされ、IRD による査定も行われません。

今後、IRD による実務解釈指針 (DIPN) の発表を通じて、さらなるガイドラインが提供される予定です。

また、基本原則は、事業所得税、不動産税、給与所得税などのすべての税金にも適用されます。これは、香港が分類所得課税制度を採用しており、総合所得課税制度を採用する諸外国のようにすべての所得を合算した上での査定を行わないためです。

知的財産権に対するみなし課税規定

改正法案第 6 号は、無形資産の「開発」、「改良」、「維持」、「保護」及び「活用」(DEMPE) 機能に係る OECD のガイダンスを組み込んでおり、無形資産の使用または移転取引に対応しています。

特に、特定の知的財産権 (IPRs) に関して香港に DEMPE 機能が在りながら、当該 IPRs からの収入が国外の非居住者に帰属している場合に適用される、みなし課税規定が IRO に追加される予定です。

当該規定の下では、該当する所得が国外関連者に帰属していても、IPRs の展示又は使用から生じる収入の内、香港における貢献に帰属すると判断された部分は、香港で課税されます。法案委員会の報告書では、当該規定を IRD が適用する際に、二重課税を生じさせないようにすると明記しています。また、みなし課税規定が適用される範囲内において、当該取引に関係する国外関連者が香港で事業所得税の課税対象とされることはありません。

納税者が余裕をもってみなし課税規定に対応できるように、当該規定の発行は 12 ヶ月延期され、2019 年 4 月 1 日以降に開始する査定年度に適用されることとなります。

罰則規定

改正法案第 6 号は、移転価格に関する罰則規定の導入を提案していますが、移転価格の算定は厳密な科学では

² 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ご参照ください。

ないことを考慮して、IRO のセクション 82A に基づく他の違反に対する既存の罰金より低い水準に設定されています。具体的には、移転価格に関する誤った情報に基づいて税務申告がなされたことに合理的な根拠がない場合や租税回避の目的が認められた場合に罰金が科されます。対象者には、(IRO のセクション 82A の下で、誤った税務申告及びその他の事項に科される罰金は、過少申告額の三倍とされているのに相対して) 過少申告額を上限とする罰金が追加課税されます。

しかしながら、IRD は、IRO の関連条文に従って、より厳格な罰金を科したり、悪質なケースにおいては刑事訴訟を提起する可能性を排除していません。移転価格文書を整備することだけでは、納税者が罰則から免除されることはありませんが、罰則から免除される「合理的な理由」が納税者にあるかを判断する上では考慮されるでしょう。

納税者の申告・主張する金額が適正であると実証できるか否かの評価基準について、法案委員会の報告書は下記のとおりに説明しています：

- a) 納税者が申告・主張する金額が独立企業間価格幅の範囲内にある場合、適正価格であることを立証したとして受理されます；
- b) 既存のセクション 15C(事業停止時の棚卸資産の評価)が適用される場合においてセクション 50AAF は、適用されません。

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文書化の免除規定が設定されています。さらに、マスターファイルとローカルファイルの作成に関連して、香港の国内取引の免除規定も定められています。

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、納税者の関連者間取引に関してマスターファイルおよびローカルファイルの作成義務が免除されます。

(a) 事業規模による免除要件：以下の 3 項目のうちいずれか 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および作成義務が免除されます。

- i) 総年間収入：400 百万香港ドル以下
- ii) 総資産：300 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：該当する事業年度における各カテゴリーの関連者間取引の金額(香港の

国内取引を除く)がそれぞれ以下の基準値を下回る企業は、該当する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) 金融資産に関連する取引：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(例・サービス収入・ロイヤルティ収入等)：44 百万香港ドル未満

(c) 香港の国内取引に関する免除要件：香港の国内における関連者間取引に関して、マスターファイルおよびローカルファイルの作成が免除されます。

上記の要件に従って納税者がローカルファイルの作成を完全に免除されている場合(つまり、すべてのカテゴリーの関連者間取引が所定の基準値を下回る場合)、マスターファイルを作成する義務はありません。

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情報は、改正法案第 6 号に規定されており、これらは OECD の要件と概ね一致しています。

マスターファイルおよびローカルファイルは、各事業年度末から 9 か月以内に英語または中国語で作成することが義務づけられています。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。

文書化の対象者が合理的な理由なくマスターファイルおよびローカルファイルを作成しなかった場合、レベル 5 の罰金(50,000 香港ドル)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(100,000 香港ドル)が科せられます。

国別報告書(CbCR)

国別報告書の提出義務基準として、OECD の提言どおり、年間連結グループ売上高 750 百万ユーロ(約 68 億香港ドル)以上の多国籍企業が対象となります。

原則的には、国別報告書の提出義務は、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」の提出制度の実施に関する OECD の勧告に引き続き従っています。また国別報告書に記載すべき情報は OECD の勧告する指針と一致しています。

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義務が発生します。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。

国別報告書の対象となる多国籍グループの構成事業体である香港企業は、各事業年度末から 3 ヶ月以内に IRD に国別報告書の提出に関する通知を行う義務がありま

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) 即決判決による有罪判決：レベル 3 の罰金および 6 ヶ月の禁固刑、または
- b) 起訴による有罪判決：レベル 5 の罰金および 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

既報のとおり、改正法案第 6 号は現行の税額控除制度の外国税額控除の請求期限を査定年度末より 2 年以内から同 6 年以内に延長します。香港における移転価格規則の実施と包括的二重課税防止協定(CDTA)ネットワークの継続的な拡大を契機として、IRD に対する二重課税控除請求の増加が見込まれることから、これらに対応する目的で上記の措置が採られました。

しかし、上記の変更には、外国税額控除を行うための新たな条件がいくつか定められています：

- i) 外国税額控除を行う前に、CDTA や諸外国の現地法令を活用しあらゆる救済措置を講じることが求められます。この要件が満たされるためには、外国税額控除の適用申請を行う前に、国外における課税額を最小限に抑えるための合理的な措置がとられている必要があります。
- ii) 外国税額控除の過大適用を避けるため、国外における課税額に調整があった場合、IRD に通知することが求められています。

さらに、改正法案第 6 号は、二重課税の問題が CDTA 締結国に関連する場合、IRO のセクション 50 に基づく外国税額控除の申請を行うか、セクション 8(1A) (c) およびセクション 16(1) (c) にそれぞれ基づく所得の除外・低減による申請を行うかの選択肢を撤廃します。これにより、CDTA 締結国との案件に関しては外国税額控除のみが申請できることとなります。IRD によると、この変更は、CDTA がその適用範囲におけるあらゆる税務問題について包括的な解決策を提供するとの認識および CDTA で合意された税額控除に則って二重課税が軽減されるべきであるという、香港の CDTA パートナーの認識と整合性があるとしています。2018/19 査定年度より、IRO のセクション 8(1A) (c) または 16(1) (c) に基づく所得の除外・低減による二重課税の排除申請は、CDTA を締結していない地域との案件に限定されます。

上記の変更に伴い、IRD は外国税額控除の申請に対して、より厳しい審査を行い、納税者に対して証明書類の追加提出などを要求することが予想されます。また当該法案改正に伴い、納税者が諸外国における過度の租税を抑える手段として相互協議(MAP)への申請が増えることが予想されま

す。

法定紛争解決制度

改正法案第 6 号は、租税条約に関連する国際紛争の解決を促進する法定紛争解決制度を導入しています。この新しい制度は MAP の申請に係る現行の実務規定を置換します。

この新たな法定紛争解決制度は、香港の納税者が関連する CDTA の下で MAP 及び仲裁申請を行うことを規定しています。この制度の重要な特徴は、CDTA の下で行われる MAP もしくは仲裁の手続きによって導き出された、解決策、合意または決定に基づいて必要な調整を実施する権限を、IRD 長官に与えることにあります。調整の方式は、IRD 長官の裁量に委ねられていますが、改正法案第 6 号の中で具体的な可能性として、税金の免除または払戻し、所得税額の控除又は査定を行うことが挙げられています。

改正法案第 6 号に対する法案委員会の審議過程において、IRD は、MAP または CDTA に基づく仲裁申請が提出されている場合、IRO に基づいて納税者からの係争案件に係る納税額の支払延期(ホールド・オーバー)申請を認めると述べました。

今年 12 月に予定されている、香港に関連する OECD の紛争解決に係るピアレビューを念頭に、上述の新しい法定制度に係る行政の枠組みが OECD モデル租税条約、BEPS の行動計画 14 および関連する OECD のピアレビューの書類に基づいて策定される予定です。

有害な租税慣行への対策

いわゆる「足の速い」所得(ファイナンスやその他のサービス活動など)を非課税または低税率地域へ人為的に移転することへ対抗するために、BEPS 行動計画 5(有害税制への対抗)では、特定の国や地域の優遇税制が「有害」とみなされることを避けるために必要とされる最低基準が指定されています。

これらの最低基準として、特定の優遇税制がリングフェンシング³の基準に該当することなく、さらに優遇税制の適格条件として最低限の経済活動に係る実体基準(実質的活動要件(substantial activity requirement))を設けていることなどが求められています。2017 年 12 月 5 日、欧州連合(EU)は、「租税回避対策に非協力的な国・地域のリスト」を発表し公正な税制を一つの基準として、各国の優遇税制を評価しています。

香港が優遇税制の分野において、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、CTC、再保険およびキャプティブ・インシュアランス活動への優遇税制を修正し、リングフェンシングとみなされる特徴を撤廃しました。当該改正により、これら 3 つの優遇税制における標準税率の半分に当たる軽減税率の適用は、国内取引からの所得にも拡大されることになります。これらの改正は、昨年に実施された航空機リース制度の改正(以前より対象となっていたオフショア適格活動に加えてオンショア適格活動を含めた)を基としています。⁴ 更に、以前まで私募オープンエンド型ファンド企業を対象としていた事業所得税の免除規定が香港設立の法人にも適用される法案がこの程可決されました。⁵

優遇税制から恩恵を受けている納税者とその国内関連者

³ 「リングフェンシング」とは、優遇税制の適用を外国取引(外国企業)のみに限定する行為をさします。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。

⁴ 2017 年 5 月 22 日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。

⁵ 2018 年 3 月 28 日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、居住者の私募オープンエンド型ファンド企業(OFC)への事業所得税の免除を拡大する法案の可決について説明しています。

との関係を利用した租税裁定を防止するために、改正法案第 6 号は前述の 3 つの優遇税制に関連して支払人に認められる損金算入額を制限します。

上記の CTC、再保険およびキャプティブ・インシュアランス税制への変更は、2018-2019 査定年度以降に発効となります。

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、航空機レッサーおよび航空機リースマネジャーに関連する税制において、正社員数及び運営経費などの実質的な要件基準を決定する権限を、IRD 長官に与えます。詳細な要件基準は、利害関係者との公聴の後、別途政府官報が発行される予定です。これらの変更も、適切な法律が整備されることを前提として、2018-2019 査定年度以降に発効となる見込みです。

香港政府が昨年、上記の 5 つの優遇税制に対して、BEPS

行動計画 5 が勧告する最低基準を満たすように改正を行うと表明したことにより、これらすべての優遇税制が有害税制に当たらないことが 2017 年 10 月に発表された OECD の BEPS 行動計画 5 の進捗報告ならびに 2018 年 5 月 2 日に発行した優遇税制に関する OECD のアップデートで明らかとなりました⁶。この香港政府の発表は、EU が定める「租税回避対策に非協力的な国・地域のリスト」から香港が引き続き除外されることにもつながりました。⁷

事前照会の申請手数料

改正法案第 6 号は、事前照会の申請に関する手数料を 30,000 香港ドルから 45,000 香港ドルとし、その他の関連手数料も併せて引き上げます。

⁶ 2017 年 10 月 25 日に発行された弊事務所の香港タックスアラートにて、香港の優遇税制が、BEPS 行動計画 5 に基づく OECD 進捗報告で有害ではないことを説明しています。

⁷ 2017 年 12 月 12 日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。

EY Contacts – International Tax Services

Hong Kong member firm 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 Solutions
LLP

Luis Coronado
Partner
+65 6309 8826
luis.coronado@sg.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.

© 2018 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

APAC no. 03006899
ED None.

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