

# 香港内国歳入局が、移転 価格文書とCbCRに係る 実務解釈指針を発表

## 要旨

2019年7月19日、香港内国歳入局(以下、「IRD」)は、移転価格文書及び国別報告書(以下、「CbCR」)の作成に関する詳細な運用方針を提供するため、実務解釈指針第58号(以下、「DIPN 58」)を公表しました。<sup>1</sup>

DIPN 58は、内国歳入法(改正法令)(第6号)2018年(以下、「改正法令」)に基づいており、その主な目的は次のとおりです。

- (i) 改正法令の規定に関するIRDの見解及び解釈の明確化
- (ii) 移転価格文書及びCbCRに関する詳細なガイダンスの提供

DIPN 58には、下記の主要な項目が含まれます。

- ▶ 香港移転価格税制の概説
- ▶ 移転価格調査と移転価格文書の関連性について
- ▶ 移転価格文書とCbCRの詳細な要件(目的、免除基準、期限、形式、重要性の基準など)の明確化
- ▶ 移転価格文書における開示要項について
- ▶ CbCRの実施に関するガイダンスの提供

## 議論の詳細 – DIPN 58

### 背景

IRDは、DIPN 58の発行を通じて2018年7月13日に制定された改正法令に関する歳入庁の方針と解釈を明確化しました。当該改正法令の目的は、税源侵食と利益移転(以下、「BEPS」)プロジェクトに基づく特定の法令措置を実施し、国際課税ルールと香港の内国歳入法(Cap. 112)(以下、「IRO」)の整合性を図ることです。

DIPN 58は、改正法令に基づき香港における移転価格文書及びCbCRの要件について、以下の内容を提示しています。

- ▶ 経済協力開発機構(以下、「OECD」)が推奨する三層構造の移転価格文書化アプローチ
- ▶ 香港の移転価格文書作成に関する規則
- ▶ 移転価格に関する調査
- ▶ マスターファイル・ローカルファイル
- ▶ 多国籍企業グループの移転価格文書
- ▶ 香港所在のPEに係る移転価格文書
- ▶ CbCRについて

1. IRDは2019年7月19日、実務解釈方針第59号・60号(DIPN 59及びDIPN 60)を別途発行しました。この中で、独立企業原則の適用が明確化されるとともに、香港所在の恒久的施設(以下、「PE」)に帰属する利益についての指針が示されました。弊事務所発行の、DIPN 59及びDIPN 60に関するタックス・アラートも併せてご参照ください。

DIPN 58の内容は、下記に項目に要約されます。

1. 移転価格文書に関する規則
2. 移転価格調査
3. 移転価格文書化の要件
4. CbCRの実施

## 1. 移転価格文書に関する規則

### OECDの三層構造アプローチの採用

DIPN 58は、改正法令の下で移転価格文書の作成・維持に関して、OECDの推奨する三層構造アプローチが採用されたことを改めて表明しています。

当該アプローチには、マスターファイル、ローカルファイル及びCbCRが含まれています。三層構造の文書は相互に補完し合い、税務当局が移転価格リスクを評価するにあたって包括的な情報を提供します。移転価格リスクが特定された際には、税務当局間で文書を相互に参照し、関連情報の検証を行う可能性があります。更に、DIPN 58は移転価格文書に関するIRD独自の見解と実務指針を提示しています。

### 独立企業価格の証明

改正法令は、基本的な移転価格規定(Fundamental Transfer Pricing Rule("FTPR"))を通じて、独立企業原則をIROに法令化したものです。一部の香港企業については、マスターファイル・ローカルファイルの作成要件を満たさないものの、関連者間取引を有するすべての香港納税者は、課税所得または損失を計算する際に、独立企業間原則を考慮する必要があります。

香港納税者は、IRD査定官から法人所得税の申告書に記載されている課税所得または損失の金額が独立企業原則に則していることを立証するよう求められる場合があります。

香港納税者が移転価格文書作成要件に該当するものの、その義務を怠っていた場合や移転価格文書を作成していない場合、当該納税者が独立企業原則に基づいた関連者間取引を行っていたと証明することは、困難であるとDIPN 58は指摘しています。

## 「合理的」と認められる注意義務の履行について

DIPN58の中で、香港納税者が独立企業原則を遵守していることを示すに足る移転価格文書を備置することが奨励されています。改正法令の下で移転価格文書の作成が免除されている香港納税者においても、移転価格文書の作成及び保持が推奨されます。その場合、マスターファイル・ローカルファイルほどの包括的な移転価格文書の作成は求められないものの、IRD長官は、下記の項目を含む文書が必要であるとの認識を示しています。

- ▶ 事業概要及び組織構成
- ▶ 移転価格算定方法の選択
- ▶ 無形資産の評価に際して使用される経済的便益の将来予測
- ▶ 比較対象の検証プロセスと選定条件
- ▶ 比較可能性分析
- ▶ 取引対象となる有形資産、無形資産及び役務に関する前提条件、事業戦略及び方針

移転価格文書作成に際して、対象となる関連者間取引の複雑さと重要性に基づき、相応の分析が求められます。

DIPN 58は、IRD長官が香港納税者の移転価格取極めに関して、より詳細な調査を行うか否かの決定を下す際に、移転価格文書の内容が主な判断要素になると明確に述べています。

更に、最終的な移転価格調整の必要性が認められ、IRDが罰金の付加を検討する際に、当該納税者が移転価格の運用上「合理的」と認められる注意義務を履行していたかが重要な論点となります。その上で移転価格文書の内容は、重要な判断材料となります。



## 2. 移転価格調査

DIPN 58は、移転価格調査の際、監査を受ける香港納税者が保有しているすべての関連文書及び情報をIRDへ提供する必要があると述べています。これらの情報が移転価格文書に含まれていない場合、当該納税者は、香港での事業における機能、関連者間取引当事者の財務結果、ならびに比較対象取引に係る財務及び事業情報の提供が求められる可能性があります。

DIPN 58に示されているように、マスターファイル・ローカルファイルを適切に作成することで、移転価格調査に係る追加費用を最小限に抑えることができます。更に、移転価格文書を時宜的(対象となる香港納税者の会計年度末から9カ月以内)に備置することで、移転価格調整が発生した際の適用罰金の軽減につながることが予想されます。

## 3. 移転価格文書化の要件

### マスターファイル・ローカルファイル

#### 移転価格文書作成義務の免除

DIPN 58は、香港納税者が、事業規模または関連者間取引の金額に基づく免除規定を満たしているかを評価するための詳細なガイダンスを提示しています。<sup>2</sup>

改正法令が定める、事業規模に基づく免除規定は、香港納税者の(i)総収入、(ii)総資産および(iii)平均従業員数に鑑み、マスターファイル・ローカルファイルの作成要件を満たしているかを判断します。DIPN 58は、これら3つの基準値に関する算出方法を明確に定義しています。

- ▶ 総収入とは、香港納税者の財務諸表に開示されているすべての種類の収益の総額を意味する(other comprehensive incomeを含む)。
- ▶ 総資産とは、財務諸表で開示されているすべての資産であり、負債を差し引く前の総額を意味する。
- ▶ 平均従業員数とは、会計期間の各月末の従業員数を、会計期間の月数で割って計算する必要がある。更に、従業員には正社員、非常勤職員及び駐在員が含まれる。

尚、香港事業体が会計年度中に事業を開始または停止した場合、総収益および総資産の基準値を比例配分した上で計算する必要はありません。

改正法令が定める、取引金額に基づく免除規定は、関連者間取引の種類とその基準値に鑑み、マスターファイル・ローカルファイルの作成要件を満たしているかを判断します。香港納税者の関連者間取引(特定の香港域内取引及び適用除外取引を除いた額)が各種取引の基準値を下回る場合、当該取引に関するローカルファイルの作成は不要となります。DIPN 58は、各種取引の基準値に関する算出方法を明確に定義しています。

- ▶ ローカルファイルには、特定の香港域内取引及び適用除外取引を含む必要がない。更に、これらの関連者間取引に係る金額は、取引金額に基づく免除規定の評価に含める必要がない。
- ▶ 特定の取引からの収支が香港域外源泉と認められる場合でも、当該取引をローカルファイルに含む必要がある。
- ▶ 「有形資産」、「金融資産」、「無形資産」及び「その他の取引」の定義。
- ▶ 関連者取引の金額とそれぞれの基準値を比較する際には、同種類の取引を合算した上で評価する必要がある。
- ▶ 「その他の取引」(配当金を除く)の金額と基準値を比較する際には、該当するすべての取引金額を合算した上で評価する必要がある。
- ▶ 取引金額に基づく免除規定の判断においては、独立企業原則に基づいた取引金額とそれぞれの基準値を比較する必要がある。独立企業価格は、同一又は類似の条件の下での第三者との同一又は類似の取引の価格を参照することによって推定することが可能である。
- ▶ 基準値と照らして評価する一方、独立企業間取引の金額で基準値が満たされているかどうかを判断する必要がある。独立企業間価格は、同一又は類似条件の下、第三者間で取交わされた同一又は類似取引の価格を参照することによって推定することが可能である。

2. 改正法令に基づき香港納税者は、次の免除規定を満たさない限り、マスターファイル・ローカルファイルを作成する義務があります。

- (1) 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): (i) 総年間収入が400百万香港ドル以下; (ii) 総資産が300百万香港ドル以下; (iii) 従業員が100名以下
- (2) 関連者間取引金額による免除要件: 有形資産(金融資産及び無形資産を除く)の譲渡が220百万香港ドル未満; 金融資産に関連する取引が110百万香港ドル未満; 無形資産の譲渡が110百万香港ドル未満; その他取引(例: サービス収入・ロイヤリティ等)が44百万香港ドル未満
- (3) 特定の香港域内関連者間取引に関しては、マスターファイル・ローカルファイルの作成が免除される

DIPN 58において、多岐にわたる金融資産(証券、パートナーシップ持分、コモディティ、スワップ、保険契約またはアニュイティ契約及びこれらの金融資産に係る利息など)の定義がなされています。一方、これらの定義のなかには、非債務性の直接的な不動産権益が含まれていません。

さらに金融資産として、売掛金、受取手形、その他の債権、株式投資、債務投資、金融派生商品なども移転価格文書化の対象となります。

またDIPN 58には、様々な無形資産(特許、特許申請されていない技術、企業秘密、商標権、ブランド、顧客リスト、販売経路、フランチャイズ、公共施設等の運営権、著作権など)に関する定義も含まれています。

### **マスターファイル・ローカルファイル作成義務の対象**

DIPN 58は、一定の要件を満たす香港法人に加え香港所在のPE(支店、合併会社、または駐在員事務所など)にもマスターファイル・ローカルファイルの作成義務が適用されることを指摘しています。PEのマスターファイル・ローカルファイル作成にあたっては、当該PEが別個かつ独立した企業であって、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行っていた場合に稼得されたであろう所得を説明する必要があります。

### **マスターファイル・ローカルファイルの作成時期**

改正法令によると、香港納税者は、対象となる会計期間末から9カ月以内にマスターファイル・ローカルファイルを作成する必要があります。DIPN 58は、会計期間を「財務諸表に対応する期間」と定義しています。ローカルファイルは香港納税者の会計期間に沿って作成される必要がありますが、マスターファイルはグループ連結財務諸表に対応する会計期間に沿って作成されることが必要です。

さらにDIPN 58は、香港納税者がIRD検査官の通知に指定された期間内にマスターファイル・ローカルファイルを提出する重要性を指摘しています。

### **マスターファイル・ローカルファイルの作成様式**

IRDは、マスターファイル・ローカルファイル作成に関して使用されるべき用語、開示情報の順序、文書の形式について、厳格な規定を設けていません。従って、各香港納税者は情報の品質が損なわれない限り、個別の状況に基づいて移転価格文書を作成することが認められています。

しかし、香港納税者が関連者間取引の重要性の観点においてマスターファイル・ローカルファイルに含められるべき開示情報の包括性を適切に判断することが困難な場合も想定されます。これに関連してDIPN 58は、すべての国外関連者取引がローカルファイルに含まれる重要性を有しているとは限らないことを指摘しています。一般的には、意図的な情報開示の省略により移転価格の信憑性に影響を与える場合、その情報は重要であると考えられます。

さらにDIPN 58は、ローカルファイルの年次更新に際して、関連者取引の条件や事業形態に変更がない場合に限り、一部の開示情報に関しては変更を加えることなく最大3年間使用することを認めています。

マスターファイル・ローカルファイルは、英語または中国語(簡体字または繁体字)で作成する必要があります。

### **マスターファイル・ローカルファイルに関する罰則**

改正法令に従い、移転価格文書に係る違反があった場合、「レベル6」までの罰金(100,000香港ドル)が科せられる可能性があります。更に、DIPN 58は、IRD長官が移転価格に関する罰則の適用を決定する際に考慮する要素を下記の通り挙げています。

- ▶ 香港納税者が法定要件を遵守するために必要な取り組みを誠意と合理性をもって行っていたか。
- ▶ 香港納税者が移転価格文書作成にあたり、独立企業原則の適用に最善の努力を尽くしていたか。
- ▶ 香港納税者が租税回避の意図をもって移転価格の結果を採用していないか。
- ▶ 香港納税者が移転価格の調査において、IRD検査官に協力的であったか。
- ▶ 香港納税者が移転価格文書の中で品質、妥当性、関連性の観点から適切に独立企業原則を適用していたか。

## グループ移転価格文書

DIPN 58は、「グループ移転価格文書」という概念を用いて改正法令を補足しています。これらのグループ移転価格文書(例・最終親会社(以下、「UPE」)が作成したマスターファイル等の移転価格文書)は、IROのセクション58C及びスケジュール17Iの目的を果たす上で、概ね適当な文書であると述べています。ただしIRD検査官は、香港納税者に対してグループ移転価格文書に関連する追加情報の請求権を留保しています。

## 4. CbCRの実施

DIPN 58は、改正法令が規定する香港のCbCR要件を以下の通り補説しています。

### 香港でCbCRを提出する義務を負う事業体

CbCRの対象となる多国籍グループの構成事業体で、以下のいずれかに該当する場合、香港においてCbCRを提出する義務があります。

- ▶ UPEとして税務上、香港の居住者で前年度の年間連結グループ収入が68億香港ドル以上である場合。
- ▶ 代理親会社(以下、「SPE」)として税務上、香港の居住者で前年度の年間連結グループ収入が750百万ユーロまたは、対象となる課税管轄地における同等の基準値を超えている場合。
- ▶ UPE・SPE以外の香港納税者が一定の条件を満たす場合(例・UPEの所在地国・地域において、CbCRの提出要件が無い場合や、CbCRの提出期限においてUPE・SPEの所在地国・地域と香港の間でCbCRに関する情報交換協定等のメカニズムが機能していない場合など)。

上記に加え、CbCRの対象となる多国籍グループの構成事業体である香港納税者は、各グループ連結会計年度末から3カ月以内にCbCR提出に係る情報をIRD まで通知する義務があります。

## 提出期限

改正法令によれば、CbCRの提出期限は通常UPE会計年度末から12カ月以内もしくはIRD検査官から指定された請求期限となります。これに関連してDIPN 58は、下記のような例外が適用される可能性を指摘しています。

- ▶ IRD検査官は、正当な理由がある事案(例・対象納税者が清算手続に入る場合など)については、通常より早い提出期限を設定する権限を留保する。
- ▶ SPEにかかる「その他の地域での申告に関する例外」が適用され、SPEの所在地国・地域における提出期限が対象となるUPE会計年度末から12カ月以降の場合、このSPEの所在地における提出期限が香港におけるCbCR提出期限日となる。

## CbCRの交換

IRDは、「CbCRの自動的交換に関する権限ある当局による多国間合意」(以下、「CbCR MCAA」)に従い、2019年1月1日以降に開始する香港UPE・SPEの会計年度を対象としたCbCRは、CbCR MCAAの締結国・地域へ自動共有されます。

2016年1月1日から2018年12月31日までに開始する会計年度については、IRDと対象となる課税管轄地の権限ある当局の二国間合意(以下、「CbCR BCAA」)に従ってCbCRの交換を実施する必要があります。

CbCR MCAA及びCbC BCAAに基づき、IRDは、2016年1月1日以降に開始する会計期間に係るCbCRを18カ月以内に、またそれ以降の会計期間に係るCbCRを15カ月以内にCbCR BCAAとCbCR MCAAの締結国・地域と交換する必要があります。

## 要約

DIPN 58は、移転価格文書の作成要件及び移転価格調査の際に検討される事項について詳述しています。これにより移転価格税制に関する法令順守に必要な説明が提供されています。特に重要な項目として、移転価格の運用上「合理的」と認められる注意義務を同時文書化を通じて履行していたかが焦点となります。

これに関連して香港納税者は、以下の課題に留意することが推奨されます。

- ▶ IRD長官が香港納税者の移転価格取極めに関して、より詳細な調査を行うか否かの決定を下す際に、移転価格文書の内容が主な判断要素になる為、改正法令の下で移転価格文書の作成が免除されている香港納税者においても、移転価格文書の作成及び保持が推奨されます。
- ▶ マスターファイル・ローカルファイルを適切に作成することで、移転価格調査に係る追加費用を最小限に抑えることができます。
- ▶ 特定の取引からの収支が香港域外源泉と認められる場合でも、当該取引をローカルファイルに含む必要があります。

DIPN58においては、FTPR、無形資産に関するIRO第15F条や改正法令の他の条項についての説明がなされていません。これらの移転価格に関連するIRDの見解(独立企業原則の適用、関連者間役務取引および無形資産取引に係る詳細なガイダンス等)については、DIPN 59において補足説明がなされています。

更に香港所在のPE帰属利益に係る実務指針(機能的分離企業アプローチ、PEの概念、PEの人為的回避、PEに帰属すべき利益と資本に関する詳細なガイダンス等)は、DIPN 60の中で詳述されています。



Hong Kong office  
 Agnes Chan, Managing Partner, Hong Kong & Macau  
 22/F, CITIC Tower, 1 Tim Mei Avenue, Central, Hong Kong  
 Tel: +852 2846 9888 / Fax: +852 2868 4432

Ian McNeill Deputy Asia-Pacific Tax Leader +852 2849 9568 ian.mcneill@hk.ey.com				
Non-financial Services				Financial Services
David Chan Tax Leader for Hong Kong and Macau +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com				Paul Ho Tax Leader for Hong Kong +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com
Business Tax Services / Global Compliance and Reporting				Business Tax Services / Global Compliance and Reporting
Hong Kong Tax Services				Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com  Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com  Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	Chee Weng Lee +852 2629 3803 chee-weng.lee@hk.ey.com	May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	
Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Grace Tang +852 2846 9889 grace.tang@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com		
China Tax Services				
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Lorraine Cheung +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com	Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Carol Liu +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com	International Tax and Transaction Tax Services
Tax Technology and Transformation Services				International Tax Services
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com			James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com
International Tax and Transaction Tax Services				Jacqueline Bennett +852 2849 9288 jacqueline.bennett@hk.ey.com
International Tax Services		Transfer Pricing Services		Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com
Cherry Lam +852 2849 9563 cherry-lw.lam@hk.ey.com	Jeremy Litton +852 2846 9888 jeremy.litton@ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com				Transfer Pricing Services
Transaction Tax Services				Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com
				Transaction Tax Services
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Tami Tsang +852 2849 9417 tami.tsang@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com
Indirect Tax Services	People Advisory Services			
Andy Leung +852 2629 3299 andy-sy.leung@cn.ey.com	Ami Cheung +852 2629 3286 ami-km.cheung@hk.ey.com	Robin Choi +852 2629 3813 robin.choi@hk.ey.com	Jeff Tang +852 2515 4168 jeff.tk.tang@hk.ey.com	Paul Wen +852 2629 3876 paul.wen@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 organization, 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. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation is available via [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy). For more information about our organization, please visit [ey.com](http://ey.com).

© 2019 Ernst & Young Tax Services Limited.  
 All Rights Reserved.  
 APAC no. 03008296 ED None.

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

#### About EY's Tax services

Your business will only succeed if you build it on a strong foundation and grow it in a sustainable way. At EY, we believe that managing your tax obligations responsibly and proactively can make a critical difference. Our 50,000 talented tax professionals, in more than 150 countries, give you technical knowledge, business experience, consistency and an unwavering commitment to quality service – wherever you are and whatever tax services you need.

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.

Follow us on WeChat

Scan the QR code and stay up to date with the latest EY news.

