

# 香港内国歳入局が独立企業原則の適用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、内国歳入法(改正法令)(第6号)2018年(以下、「改正法令」)の制定に伴い、実務解釈指針第59号(以下、「DIPN 59」)を公表しました。<sup>1</sup>

DIPN 59の主な目的は以下のとおりです。

- (i) 改正法令のセクション50AAFの「ルール1」(関連者間取引に適用される独立企業原則)に関するIRDの見解及び解釈の明確化
- (ii) 独立企業間価格の算定に関する詳細なガイダンスの提供
- (iii) 役務及び無形資産に係る取引に関するガイダンスの提供

DIPN 59には、下記の主要な項目が含まれます。

- ▶ 「ルール1」とその適用についての概説
- ▶ 「ルール1」における香港域内取引の除外基準の明確化
- ▶ 適用除外取引(改正法令の施行日以前に行われた取引)に関するガイダンスの提供
- ▶ 独立企業間価格の算定に係る重要な項目(機能分析、比較可能性分析、機能特性、グローバル価格表、事業戦略など)についての説明
- ▶ 役務及び無形資産に係る取引に関するガイダンスの提供
- ▶ 「ルール1」に違反した場合の罰則と追徴課税の明確化

## 議論の詳細 - DIPN 59

### 背景

IRDは、DIPN 59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、経済協力開発機構(以下、「OECD」)の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 59は、改正法令に基づき香港におけるすべての関連者間取引に独立企業原則が適用される重要性を説いています。関連者間取引が独立企業原則に基づいていることを証明するために、香港納税者は移転価格方針の策定及び文書化を適切に行う必要があります。

香港納税者が、独立企業原則を適用し文書化を行う上で「合理的」とされる注意義務を果たしていたことを一定期間内に証明できない場合、過少申告額を上限とする罰金が科せられる可能性があります。

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、移転価格文書及び国別報告書(以下、「CbCR」)の作成義務、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 58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。

## 1. 「ルール1」の適用

改正法令において導入された「ルール1」は、すべての関連者間取引が独立企業原則に準拠することを要求しています。DIPN 59によると、香港域内における関連者間取引に関しても「ルール1」が適用されるとされています。

以下の場合において、香港納税者の損益は、実際の取引条件ではなく独立企業原則に基づいて計算されます。

- ▶ 取引または、一連の取引を通じて当事者間の供給が成立している、若しくはそれらの条件が課されている場合。
- ▶ 当該取引または、一連の取引の当事者がセクション50AAGに基づき関連者とされる場合(当事者間の経営、支配又は資本に関する実態)。
- ▶ 実際に行われた関連者間取引が独立企業間で交わされたであろう条件から乖離する場合。
- ▶ 実際の取引条件が香港で租税上の便益を生じさせる可能性がある場合。

## 国内取引に関する免除規則

国内取引については、実際の取引条件が香港で租税上の便益を生じさせない場合に限り、独立企業原則の適用対象外とされます。下記の条件を全て満たす場合、当該取引は香港で租税上の便益を生じさせないと認められます。

- ▶ 改正法令における国内取引条件が満たされている場合。
- ▶ 改正法令における非税額差異条件、或いは営業外融資条件が満たされている場合。
- ▶ 関連者間取引の目的が租税回避ではない場合。

## 2. 独立企業間価格の決定

独立企業間価格を決定する際に重要な2つの側面をDIPN 59は、次の通り説明しています。

- ▶ 関連者間取引を正確に描写するために関連者間の商業上又は財務上の関係並びにこれらの関係に付随する条件及び経済的な状況を特定すること。
- ▶ 正確に描写された関連者間取引に係る条件及び経済的な状況と、独立企業間の比較対象取引に係る条件及び経済的な状況とを比較すること。

また、比較可能性の決定に当たっては、機能分析の重要性を指摘しています。

香港納税者は、独立企業間価格の正当性を証明するだけでなく、非関連者間で独立企業間原則を適用した場合において当該取引が成立しうるかを証明する必要があります。

## 比較可能性分析

DIPN 59は、比較可能性が独立企業原則の適用における核心であることを強調しています。比較可能性分析を行う上で「OECD移転価格ガイドライン2017年版」に記載されている5つの比較可能性要素を考慮する必要があります。これらの要素は以下の通りです。

- ▶ 取引の契約条件
- ▶ 取引の各当事者が使用する資産及び引き受けるリスクを踏まえた各当事者が果たす機能(当事者が所属する多国籍企業グループによる、より広範な価値創造にその機能がどのように関係しているかを含む)、取引をめぐる状況及び業界の慣習
- ▶ 譲渡される資産や提供される役務の特徴
- ▶ 当事者及び当事者が活動する市場の経済状況
- ▶ 当事者が採用する事業戦略

## 比較対象

DIPN 59は、最適な比較対象を特定するために必要な選定過程を説明しています。

比較対象の選定においては、検証対象者が関与する市場を対象として検索を始める必要があります。その上で、潜在的な比較対象が適切でない場合、検索対象を他の国・地域に拡大することが可能ですが、ただし、人口統計、経済規模、経済発展段階の観点から、香港に近似している国・地域を対象とすることが重要です。

## データベース

IRDは、ベンチマークリングに使用すべきデータベースについて詳細な規定を設けていません。一方で、IRDが使用しているデータベース(Osiris・Orbis等)を通じて比較対象を選択した場合、データの照合と確認が迅速に行われるなどの利点も指摘しています。

この他にも信頼度の高い商業用データベースであれば、比較対象の検索に使用することが認められています。データベースの使用に関しては、分析結果を裏付けるためのすべての計算とデータを備置する必要があります。

## 資本調整

通常、IRDは比較対象の差異調整を容認しない姿勢をとっています。検証対象企業と比較対象の運転資本水準に著しい乖離がある場合には、差異調整を行う代わりに、その理由についての説明を行うことが重要であるとDIPN 59に記載されています。

資本集約度の差異調整については、ごくまれなケース、すなわち比較可能性分析結果の信頼性を向上させる場合においてのみ許容されるとされています。

## 3. 独立企業原則と源泉地国課税主義との関係

租税回避の防止は、BEPSプロジェクトの最重要課題であり、IRO改正の契機となりました。香港の源泉地国課税主義に基づくオフショア制度は、OECDによる有害税制として認識されていません。しかし、多国籍企業の経済活動及び価値の創造が行われる場所において、その利益が正しく計上されることが前提となります。

DIPN 59によると、所得の源泉地の判定をおこなう前に、独立企業原則を検討する必要があるとされています。従って、独立企業原則に基づく利益が確定したうえで、当該利益の源泉地が香港であるかの検討が行われます。しかし、香港納税者は香港源泉所得を減らす目的で、一方的な移転価格算定方法を適用することは、認められていません。

## 4. 適用除外取引

改正法令の施行日(2018年7月13日)より以前に行われた取引に関して「ルール1」は適用されません。この不遡及の原則は、「契約」ではなく「取引」に対して適用されます。従って、該当する経済活動が独立した「取引」として改正法令施行日以後に行われたか否かが重要な焦点となります。

関連者間の契約を改正法令の施行日以前に締結していたとしても、それに対応する関連者間取引が自動的に適用除外取引と認められるわけではありません。

## 5. 無形資産

無形資産の分析にあたっては、「移転価格の結果と価値創造の一貫」が重要な原則となります。DIPN 59は、多国籍企業グループの構成事業体が、無形資産の「開発」、「改良」、「維持」、「保護」及び「活用」(以下、「DEMPE」)を通じて価値の創造に寄与する場合、独立企業原則に基づいてその貢献に対する対価が支払われなければならないと強調しています。無形資産の取引に関しては、次の分析を行う必要があります。

- ▶ 個々の取引において使用される又は移転される無形資産及び当該無形資産のDEMPEに関する具体的で経済的に重要なリスクを特定する。
- ▶ 無形資産の法的所有権、契約上の権利、義務およびリスクの引き受けを決定するための全体的な契約上の取り決めを特定する。
- ▶ 機能分析により、無形資産のDEMPE機能の実施、資産の使用、当該機能に関連するリスクの管理を行う当事者を特定する。
- ▶ 両当事者の行動が契約上の取決めの条件に一致しているかを確認し、経済的に重要なリスクの引き受け負担者が、無形資産のDEMPE機能に係るリスクをコントロールしているか、またそのリスクを引き受けるための財務能力を有しているかどうかを決定する。
- ▶ 無形資産の法的所有、関連する登録及び契約下で関連する他の契約上の関係、並びに関連する機能、資産及びリスクの貢献を含む当事者の行動を考慮に入れた、無形資産のDEMPE機能に関する実際の関連者間取引について描写する。
- ▶ 各当事者が果たす機能、使用する資産及び引き受けるリスクを考慮し、それぞれの貢献に沿うような独立企業間価格を算定する。

無形資産への貢献に対する対価が独立企業原則と乖離し、香港納税者が当該無形資産のDEMPE機能を担っている場合、改正法令の「みなし課税」に係る規定(IROのセクション15F)の適用対象となります。当該規定に基づき、香港非居住者が当該無形資産から生じる収益を稼得している場合であっても、香港におけるDEMPE機能への貢献に帰属する所得は、香港で課税される可能性があります。

これに連絡して、特定の無形資産から生じる所得に対しての二重課税が確実に回避されるような運用を行うとDIPN 59に記載されていますが、二重課税排除に係る救済措置は具体的に示されていません。

DIPN 59は、香港企業が独自開発した無形資産を香港域外の関連会社に売却した場合、その取引意図が租税回避でない限り、売却後に当該無形資産から生じる利益は、上記の「みなし規定」の適用対象と捉えるべきではないと明記しています。

無形資産の取引を行う納税者は、さまざまな事業体が担うDEMPE機能に関する適切な分析を作成する必要があります。その分析を通じて、価値の創造に貢献する活動が適切に特定され、相応の報酬が支払われていることを実証する必要があります。

## 6. 企業グループ内役務提供

DIPN 59には、企業グループ内役務提供に係るガイダンスが含まれており、「OECD移転価格ガイドライン2017年版」に従って、該当する役務提供取決めを分析する必要があります。企業グループ内役務に関連する総支出が正当な費用としてみなされるためには、当該役務が商業上の便益を提供し、それに係る客観的な説明が必要となります。

従って、香港納税者は企業グループ内役務に関連して発生した費用について、適切な説明を提供する必要があります。以下の場合、企業グループ内役務費用に係る客観的な商業上の便益を議論する上で、次のような場合にはその説明が不十分とされる可能性があります。

- ▶ 役務提供によって生じる商業上の便益を考慮した際、その対価が不相応である場合、或いは過剰な高水準である場合。
- ▶ 合理的な商業上の説明がないにもかかわらず、役務提供者とされる関連者に一定の収益が保証されている場合。
- ▶ 役務提供者が、経済的価値の増加に寄与していない場合や当該役務提供に関して実質的な機能を果たしていないにもかかわらず、役務提供料が支払われている場合。

香港納税者は、企業グループ役務提供に係る取決めを再検証し、当該取決めにより商業上の便益が役務受領者にもたらされ、付加価値を有する活動のみが役務報酬の対象となっている証拠を整える必要があります。

## 7. 罰則規定

香港納税者が独立企業原則を遵守する上で「合理的」とされる注意義務を履行していない場合、改正法令に従って罰則が課されます。当該罰則の対象者には、過少申告額を上限とする罰金が追加課税されます。さらに、状況よってIRDは、刑事訴訟を提起する可能性もあります。

以下の場合、香港納税者は移転価格の運用上「合理的」とされる注意義務を怠っていたと判断される可能性があります。

- ▶ 移転価格算定方法の選択及び適用に係る手順、又は文書が整備されていない場合。
- ▶ 一定の移転価格文書を同時的に整備しているものの、分析対象となる関連者の機能、資産、リスク、市場状況、事業戦略に係る分析が行われていない場合。
- ▶ 移転価格方針の設定を図った形跡が限定的であり、尚且つ移転価格の適用手順の構築が不十分である場合、或いは適用手順に沿った運用がなされていない場合。
- ▶ 独立企業間原則に沿わない比較対象が移転価格分析に使用されている場合。
- ▶ 移転価格文書が不適切な統計的手法（例・不適切な複数年検証など）を使用している場合。

香港の移転価格税制においては、独立企業原則の主張・立証責任が納税者側にあり、尚且つ厳格な罰則規定が導入されています。従って、香港納税者は関連者間取引が独立企業原則に沿って行われていたことを証明する移転価格文書を指定期間内（対象となる各会計年度末から9ヶ月以内）に備置することが極めて重要です。適切とされる香港移転価格文書は、現地における事実確認に基づいた詳細な機能分析（香港納税者が果たす機能、使用する資産及び引き受けけるリスクに係る分析）が必要となります。

## 要約

DIPN 59は、香港納税者に関するすべての関連者間取引に独立企業原則が適用される重要性について詳述しています。香港納税者は、すべての関連者間取引が独立企業原則を遵守していたことを証明するため、適切な移転価格方針を構築するとともに移転価格文書を備置することが必要です。香港納税者が移転価格の運用上「合理的」とされる注意義務を履行していないと判断された場合、重度の罰則が科される可能性があります。

DIPN 59の発行により、IRDは無形資産取引に係る実務方針を明確にしました。これに該当する取引を行う納税者は、それぞれの事業体が担うDEMPE機能を分析し、移転価格の結果と価値の創造が一致していることを実証する必要があります。

香港納税者は、DIPN 59の企業グループ内役務提供に係るガイダンスに基づき、適切な証拠を整える必要があります。

## 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
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	Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@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		Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com
China Tax Services				International Tax and Transaction 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 Services
Tax Technology and Transformation Services				James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com			Jacqueline Bennett +852 2849 9288 jacqueline.bennett@hk.ey.com
International Tax and Transaction Tax Services				Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com
International Tax Services		Transfer Pricing Services		
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
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	Transaction Tax Services
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. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2019 Ernst & Young Tax Services Limited.  
All Rights Reserved.

APAC no. 03008808 ED None.

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.

