

Hong Kong Tax Alert

15 January 2018
2018 Issue No. 4

個人に関する特定の給与所得税及び租税条約に 対して、内国歳入庁が見解を公表

内国歳入庁（「IRD」）と香港公認会計士協会（「HKICPA」）との2017年度年次総会において、以下の議題が協議されました。

- i. 包括的二重課税防止協定（「CDTA」）に基づく、個人の税務上の居住地の変更年度における従業員の所得に関する183日ルールの日数計算方法
- ii. 非香港従業員が獲得するストックオプション権利行使益、株式報酬及び業績連動報酬に対するCDTAに基づく183日ルールの適用方法
- iii. CDTAの下、個人が香港居住者として認定されるための要件
- iv. 雇用主及び従業員が現地の法規制を遵守するのみで、雇用の源泉地に影響が及ぶかどうか

IRDが総会で公表した見解についてご不明点がある場合や、IRDの見解が人材配置プログラムに与える影響の詳細をご検討される場合、税務専門家へのご相談をご提案申し上げます。

CDTAに基づく、個人の税務上の居住地の変更年度における従業員の所得に関する183日ルールの日数計算方法

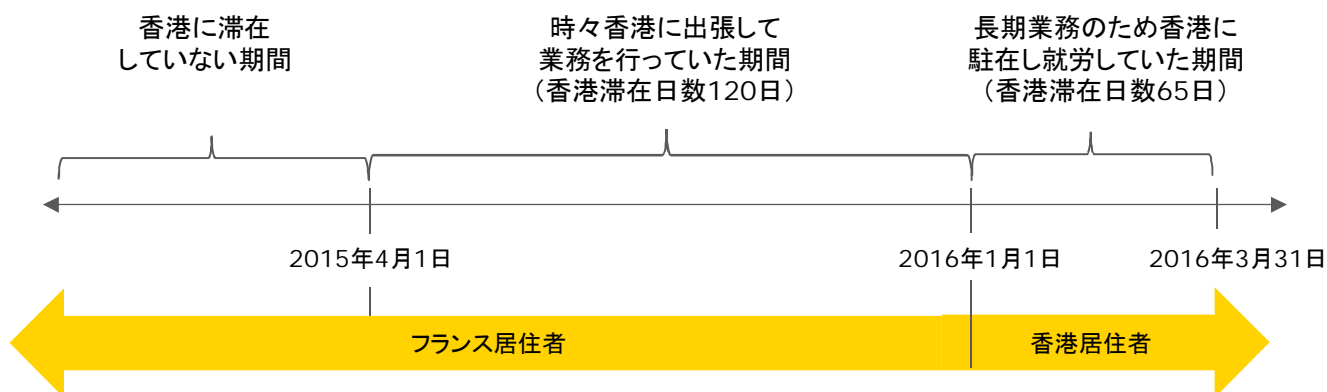
香港のCDTA締結相手国の居住者である個人は、当該税務年度に開始または終了するいずれかの12ヶ月の期間において、合計183日超、香港で雇用されている場合、通常、香港の雇用下で発生した給与所得(香港外の雇用主から獲得した場合)のみが香港の給与所得税の課税対象となります。

HKICPAIは、フランス・香港間のCDTAを例に挙げ、ある査定年度において個人が香港非居住者から香港居住者へと変わった場合、183日ルール上どのように日数を計算するのか、IRDに明確化するよう求めました。

事例

フランスの税務上の居住者である個人は、フランスの雇用主と香港外で雇用関係があり、2015年4月1日より前においては香港で業務を行っていませんでした。この個人は、2015年4月1日から2015年12月31日までの期間、時々香港に出張して勤務しており、この期間における香港滞在日数は120日でした。その個人の家族、永住地及び重要な利害関係の中心地はフランスに残っていたため、この期間における個人の税務上の居住地はフランスのままです。この個人は、2016年1月1日より、長期業務のためにフランスの雇用主から香港への派遣を命じられ、個人とともに家族も香港へと移住し、2016年の最初の3か月間における個人の香港滞在日数は65日でした。フランス・香港間のCDTAの下、この個人は2016年1月1日から香港の税務上の居住者として取り扱われました。

この状況について、以下の図をご参照下さい。



ここでは、2015/16査定年度において、2015年4月1日から2016年3月31日までの期間に開始または終了する183日をどのように計算するかが論点となります。2015年4月1日から2015年12月31日までの期間(個人がフランス居住者であった期間)における香港滞在日数:120日と、2016年1月1日から2016年3月31日までの期間(個人が香港居住者であった期間)における香港滞在日数:65日を合算した場合、2016年3月31日に終了する12か月間における個人の香港滞在日数は183日を超えることとなります。したがって、香港における最初の120日、個人はフランス居住者であったにもかかわらず、その期間の勤務が香港で課税対象となる可能性があります。

IRDは、この論点に関するOECDコメンタリーによると、個人が香港居住者であった65日が183日ルールの日数計算に含まれない旨を回答しました。したがって、上記の事例においては、フランス・香港間のCDTAの下、個人がフランス居住者であった2015年4月1日から2015年12月31日までの120日の香港滞在期間について、個人は香港において課税対象にはなりません。

さらに、IRDは、内国歳入法(「IRO」)第8条(1A)及び(1B)に基づき、香港における課税金額の算出にあたっては、2016年1月1日から2016年3月31日までの期間において香港に滞在していた日数と香港に滞在していない日数を考慮する旨を述べました。

権利確定期間や業績連動報酬を含むストックオプション権利行使益・株式報酬に対する183日ルール適用

HKICPAは、中国・香港間のCDTAを例に挙げ、1年以上の権利確定期間を持つ繰延報酬及び業績連動報酬から獲得した給与所得(例:ストックオプション、株式報酬)について、CDTAの下で183日ルールをどのように適用すべきか、IRDの見解を求めました。

事例

2012年3月31日、中国の税務上の居住者である個人は、中国の雇用主から3年間の権利確定期間が付されたストックオプションを付与されました。すなわち、このストックオプションの権利は2015年3月31日に確定しました。この個人は、1年後の2016年3月31日にストックオプションを行使しました。繰延報酬を含む個人の全報酬は中国雇用主より支払われ、香港の雇用主の恒久的施設が負担したものではありませんでした。

IRDは、香港が個人の給与所得に対する課税権を有するかどうかの判断にあたっては、まず査定年度に開始または終了する12ヶ月間に対して183日ルールを適用すべきであると述べました。

この事例では、2015年3月31日以前に権利が確定または発生していたものの、IROに基づき、ストックオプションが2016年3月31日(2015/16査定年度)に行使されるまで、ストックオプション権利行使益が税務上で繰り延べられていました。このため、IRDの実務指針38号に記載された現行の実務に基づき、183日ルールは2015/16査定年度に適用されません。香港が183日ルールに基づいてストックオプション権利行使益に対する課税権を有する場合、個人が香港外で雇用されていることから、IRO第8条(1A)及び(1B)に基づき、香港での2015/16課税年度における課税所得の算出にあたっては、3年間の権利確定期間において香港に滞在していた日数と香港に滞在していない日数による日割計算がなされます。権利確定期間後に提供される勤務については、通常、ストックオプション権利行使益に対する香港の給与所得税を計算するにあたって日割計算はなされません。

株式報酬の形式による従業員給付については、ストックオプション権利行使益とは異なり、権利が確定した査定年度に課税対象となります。したがって、IRDは、中国・香港間のCDTAの下で香港が株式報酬に対する課税権を有しているかを判断する際、権利が確定した査定年度に対して183日ルールを適用します。さらに、一般的には、IRO第8条(1A)及び(1B)の下で所得への日割計算が適用されるのは権利確定の全期間ではなく、権利が確定した査定年度においてのみ日割計算が行われます。

同様に、香港が業績連動報酬に対する課税権を有するかどうかを判断する際、業績連動報酬が発生する査定年度に183日ルールが適用されます。また、IRO第8条(1A)及び(1B)に基づき、業績連動報酬が発生する査定年度において、香港に滞在していた日数と香港に滞在していない日数による日割計算が適用されます。

これにもかかわらず、IRDは、この事例の事実が保証されている場合、以下を除外する考えがあることを補足しました。

- a) 権利確定期間のうち、従業員が香港に異動する前に中国で雇用されていた期間に属する一部の株主報酬
- b) 雇用契約条件の法的効力と雇用主の業績連動報酬の実行を反映した年度以外における、明らかに香港外での勤務提供に起因する一部の業績連動報酬

これとは別に、CDTAに基づき取締役報酬(取締役としての地位を有する個人に付与されたストックオプションを含む)への課税権は、通常183日ルールによることなく、取締役報酬を支払った会社の居住地国が有することとなります。したがって、香港居住者である会社が中国居住者である個人に取締役報酬を支払っている場合、個人が受領した取締役報酬は、中国・香港のCDTAの下、全額が香港における課税対象となります。

また、IRDは、取締役報酬を支払う会社が、ある期間に居住地を変更したという稀なケースにおいては、何らかの方法で所得を分割し、香港における取締役報酬のみに課税することを検討する旨を付け加えました。

CDTAの下、個人が香港居住者として認定されるための要件

香港が締結した大半のCDTAでは、以下2要件のうちいずれかを満たす個人が香港居住者とみなされます。

1. 通常(日常的に)、香港に居住している または
2. 1査定年度に180日以上、または継続する2査定年度に300日以上香港に滞在している

HKICPAが会議で質問したところ、上記2要件のうちいずれか1つの要件を満たすのみで十分であるとの説明がなされました。その質問は、2017年3月31日まで日常的に香港に居住していた個人が海外に移住した場合、2017暦年においてIRDが香港居住証明書(「CoR」)を発行するかという内容でした。

IRDは、個人が日常的に香港に居住しているかどうかは事実問題であるという見解を述べ、この問題を判断する際、判例法を参照し、多くの要素を検討しました。(例:個人がある程度継続して日常的に香港に居住していたかどうか、香港を不在にしていた期間、内容及び理由、家族がどこに居住していたか、社会的及び経済的關係等)

個人が2017年4月1日に海外へと移住したことを考慮すると、個人の居住地が香港から移住先の国に変更される可能性が高いと考えられます。個人は2017年4月1日以降、香港に日常的に居住していなかったため、上記の要件1の下、2017暦年において通常の香港居住者とみなされない可能性があります。

また、IRDは、上記にかかわらず要件2を満たしている場合には、個人が香港居住者とみなされ、2017暦年のCoRが発行されると述べました。個人が2016/17年及び2017/18年の2査定年度において合計300日以上香港に滞在していれば、要件2が満たされると考えられます。すなわち、2016年4月1日から2017年3月31日までの期間(2017年4月1日に移住する前の査定年度)において、香港における滞在が300日を超える場合がこれに該当します。(該当査定年度は2017/18年度)

IRDは、この個人が香港の通常の居住者ではないとみなされ、要件1を満たしていないためCoRの申請が却下された場合、後日要件2を満たした時点で新たに申請を行うことができる旨を付け加えました。

雇用主及び従業員が現地の法規制を遵守するのみで、雇用の源泉地に影響が及ぶかどうか

IRDは、給与所得税の観点における雇用の源泉地を判断する際、関連する事実を全て考慮に入れるものの、以下の3要素を特に重視すると述べました。

- (a) 雇用契約が交渉・締結され、法的強制力が生じた場所
- (b) 雇用主の居住地
- (c) 給与が支払われる場所

雇用契約の法的強制力に関して、IRDは、従業員が香港内での雇用に基づき勤務している場合、従業員が海外で勤務していることから雇用主及び従業員が海外の法規制を遵守しているとしても、香港内での雇用が香港外での雇用に変わることはない旨を明確に述べました。また、IRDは、香港外での雇用のみが、香港に滞在していた日数と香港に滞在していない日数による日割計算の対象となる旨を付け加えました。また、これとは逆に、雇用主または従業員のいずれかが香港の法規制(労働法や法定休日等)を遵守しているとしても、香港外での雇用が香港内での雇用になることはありません。



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

Principal tax contact, Ernst & Young Tax Services Limited

Tracy Ho
+852 2846 9065
tracy.ho@hk.ey.com

Personal Advisory Services contacts

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

Tyrone Chan
+852 2629 3667
tyrone.chan@hk.ey.com

Christina Li
+852 2629 3664
christina.li@hk.ey.com

Winnie Walker
+852 2629 3693
winnie.walker@hk.ey.com

Alex Wong
+852 2629 3982
alex-ck.wong@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. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2018 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

APAC No. 03005590
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/china

Follow us on WeChat
Scan the QR code and stay up to
date with the latest EY news.

