

# Hong Kong Tax Alert

24 March 2021  
2021 Issue No. 2

## 収入総額に対して課される外国税額の損金算入に関する法案

多くの利害関係者が、収入総額に対して課される外国税額について損金算入を認めてもらうため、内国歳入局（以下、「IRD」）の従来の査定実務慣行を復活させるように政府に働きかけています。また、利害関係者らは、この2019年7月まで適用されていた査定実務慣行の復活が、納税者にとって有利になるだろうと言及しています。

いくつかの懸念に対処するために、香港政府は、以下を目的とした2021年度内国歳入法改定案（雑則）（以下、「法案」）<sup>1,2</sup>を直近で公表しています。

- (a) 非利子所得（ロイヤルティ収入など）で収入総額に対して課される外国税額が、香港との包括的二重課税防止協定を締結していない国・地域（すなわち、香港との非CDTA締結国・地域）で納付された場合、損金算入が認められるようになります。また、香港居住者も香港非居住者もこの損金算入の対象になります。
- (b) 収入総額に対して課される外国税額が、香港非居住者により、香港とのCDTA締結国・地域で納付された場合、損金算入が認められるようになります。
- (c) 香港非居住者は、上記(a)及び(b)で言及された、外国にて納付された税額の香港での損金算入について、当該香港非居住者の居住地国において二重課税が排除（損金算入などにより）されない場合にのみ、損金算入が認められるという新たな制限条件が追加されます。

本法案の可決を前提として、当該改定案は、2021年4月1日以降の査定年度から適用されます。すなわち、IRDの従来の査定実務慣行を遡及的に復活させることはありません。

この改定案は複雑ですので、本法案が業務にどのような影響を与えるか、または本法案にご意見がある場合は、ご担当の税務専門家にご相談ください。

---

1. 法案は以下のリンクからアクセスできます。  
<https://www.gld.gov.hk/egazette/pdf/20212511/es32021251114.pdf>

2. このアラートで取り上げた改定案に加え、本法案は、(i) 裁判所外合併に関する現行の査定実務慣行の成文化、(ii) 特定の資産を売却せずに譲渡または承継する場合の税務上の取扱い、(iii) 近い将来に向けて電子申告書の提出のための法的裏付けの確保として、IROの改定を目的としています。

## 外国税額の損金算入に関するIRDの査定実務慣行の変更による影響

2019年7月に実務解釈指針第28号の改訂(以下、「改訂DIPN 28」)が公表される以前、内国歳入法(以下、「IRO」)のセクション16(1)に含まれる一般的な損金算入に関する規定に従い、収入総額に対して課される外国税額(利子所得やロイヤルティ収入に対する源泉徴収税など)は損金算入が認められていました。

しかし、改訂DIPN 28において、IRDは一般的に、利益又は所得に対する租税は利益の処分であり、IROのセクション16(1)に基づく損金算入可能な支出又は費用ではないと述べています。具体的には、改訂DIPN 28では、「セクション16(1)(c)の規定を前提として、利益又は所得に対する外国税額(例:ロイヤルティ収入、ライセンス料、サービス料、マネジメント料に対する源泉税)は損金不算入となる」ことを述べています。ただし、セクション16(1)(c)の規定では、セクション16(2J)の適用を前提に、特定の利子所得<sup>3</sup>に対する香港との非CDTA締結国・地域で納付された外国税額に対してのみ、損金算入を認めています。

### 利子所得に対する外国税額

当該査定実務慣行の変更により、香港との非CDTA締結国・地域で納付された外国税額のうち、利子の特徴を表す特定の所得についてのみ、IROのセクション16(1)(1)の特定の規定に基づいて損金算入が可能になります。

これに応じて、香港居住者が香港とのCDTA締結国・地域において利子所得に課された外国税額を納付した場合、当該外国税額はIROのセクション16(1)(c)に基づく損金算入が認められず、関連するCDTAに基づいて税額控除のみが可能となります。

香港非居住者が利子所得に対する外国税額を香港とのCDTA締結国・地域で納付した場合、当該香港非居住者は、香港居住者と同様に、IROのセクション16(1)(c)に基づく損金算入が認められません。しかし、香港とのCDTAは香港非居住者に適用されないため、そのような香港非居住者は、居住地国で納付された外国税額についてのみ、二重課税の排除を求めることが可能です。そうでなければ、当該香港非居住者が納付した外国税額に関する二重課税が排除されません。

### 非利子所得に対する外国税額

ロイヤルティ収入、マネジメント料、サービス料など、収入総額に対して課される外国源泉税については、IRDの査定実務慣行の変更により、IROのセクション16(1)に基づいて損金算入ができなくなりました。すなわち、香港での片務的な税額控除は認められません。

しかしながら、香港居住の納税者は、香港とのCDTA締結国・地域で納付された外国税額について、関連するCDTAに基づく税額控除により、二重課税の排除が認められます。香港非居住の納税者は、該当する居住地国で納付した外国税額に対してのみ、二重課税排除が認められます。

### IRDの従来の査定実務慣行を復活させるための働きかけ

利害関係者は、収入総額に対して課される外国税額にもかかわらず、すべての納付済み外国税額について、IROのセクション16(1)に基づき損金算入が認められなくなるという、IRDが長年にわたって確立されてきた査定実務慣行を変更することに対する法的根拠について懸念を表明しました。同関係者は、当該変更は、香港の金融センター及び知的財産のハブとしての魅力を減退すると考え、IRDに従来の査定実務慣行を復活させるよう要請しています。

これらの懸念に対応するために、香港政府は現在、特定の状況で納付された外国税額の損金算入を認め、IRDの従来の査定実務慣行を部分的に復活する法案を提出しています。

しかしながら、それと同時に、当該法案は、香港非居住者が納付した外国税額について、IROに基づき損金算入する前に香港非居住者が満たすべき制限条件を新たに追加しています。

3. セクション15(1)の(f)、(g)、(i)、(ia)、(ib)、(j)、(k)、(l)、(la)、又は(lb)に従い、香港で課税対象とみなされる所得です。

## 本法案の改定案

本法案は、IROの関連条項に次の変更を提案しています。

### 特定の利子所得に対する外国税額の損金算入

- ・ セクション16(2J)を改定し、香港居住者や香港非居住者が香港との非CDTA締結国・地域で納付した、特定の種類の利子所得に対する外国税額について適用されるIROのセクション16(1)(c)に基づく現在の損金算入の適用範囲を拡大し、香港非居住者が香港とのCDTA締結国・地域で納付した外国税額も対象となるようにします。

この拡大の背景は、香港とのCDTAは香港非居住者に適用されないことを理由にしています。このように、香港非居住者は香港居住者と異なり、香港とのCDTA締結国・地域で納付した外国税額について、香港とのCDTAに基づいて税額控除を適用することができません。したがって、本法案では、下記の新たな制限条件に従い、当該香港非居住者が納付した当該外国税額について、損金算入することができることを提案しています。

- ・ 新セクション50AA(2A)及び(3A)において、香港非居住者が納付する外国税額(香港とのCDTA締結国・地域又は香港との非CDTAの締結国・地域のいずれか)を損金算入するにあたって事前に満たすべき新たな制限条件をIROに追加することを提案しています。

提案されているこれらの制限条件の下で、このような香港非居住者が納付した外国税額は、当該香港非居住者の居住地国において二重課税が排除(損金算入などにより)されない場合にのみ、香港での損金算入が認められます。

### 非利子所得で収入総額に対して課される外国税額の損金算入

- ・ セクション16(1)(ca)が新たに追加され、セクション16(2J)を改定し、非利子所得(ロイヤルティ収入など)で収入総額に対して課される外国税額について、以下のいずれかの場合において、損金算入が認められます。
  - (i) 香港居住者が香港との非CDTA締結国・地域で納付した外国税額
  - (ii) 香港非居住者が香港とのCDTA締結国・地域及び非CDTA締結国・地域で納付した外国税額

上述と同様に、香港非居住者が納付した外国税額は、当該香港非居住者の居住地国において二重課税が排除(損金算入などにより)されない場合にのみ、香港での損金算入が認められます。

このアラートの別添の表1と表2は、(i)香港居住者と、(ii)香港非居住者が納付する様々な種類の外国税額について、改訂DIPN 28に記載されている現行の査定制度に基づく税務上の取扱いと、本法案で提案されている損金算入制度に基づく税務上の取扱いを比較したものを示しています。

## 適用日

本法案の可決を前提として、当該改定案は、2021年4月1日以降の査定年度から適用されます。すなわち、IRDの従来の査定実務慣行を遡及的に復活させることはありません。

## 論評

香港非居住者が、利子所得と非利子所得の両方について納付された外国税額を香港で損金算入する前に、本法案に基づく新たな制限条件を満たすことは、原則的にも実務的にも面倒になるでしょう。

原則として、香港非居住者の居住地国においても同じ外国税額について二重課税の排除が可能である場合、香港が当該外国税額について、IROに基づく損金算入を通じて二重課税の排除を認めるかどうかの問題となります。

香港の税収に影響を与えるとはいえ、IROに基づいて損金算入により二重課税の排除を認めることは、香港税制の魅力を高めるでしょう。一般的に認められた国際税務上の規範やルールの下で、香港が上述の税務上の取扱いを望むのか、或いはこのような税制を認めるのかの問題となります。

実務上の問題は、そのような香港非居住者が納付した外国税額について、当該香港非居住者の居住地国において二重課税が排除されていないことを証明するために、どのような証拠をIRDに提出する必要があるかということです。

また、もう一つの問題は、どのような種類の外国税額が所得の総額に対して課されたものとみなされるのかということです。利子所得やロイヤルティ収入は、通常、所得の総額に対して課されますが、マネジメント料や技術サービス料などの他の多くの種類の所得は、名目上の税率を適用する前にみなし利益率を適用することによって課される場合があります。本法案では、(i)後者の基準で課された外国税額も所得の総額に対して課されたものとみなされるかどうか、及び(ii)納税者が実際に得られた利益を反映させるためにみなし利益率にて納付した外国税額の修正を請求できる選択権を有する場合において状況が変わるかどうかは、明確ではありません。

本法案が業務にどのような影響を与えるか、または本法案にご意見がある場合は、ご担当の税務専門家にご相談ください。

## 別添

(i) 香港居住者、及び(ii) 香港非居住者が納付する様々な種類の外国税額について、改訂DIPN 28に記載されている現行の査定制度に基づく税務上の取扱いと、本法案で提案されている損金算入制度に基づく税務上の取扱いを比較した結果が以下の表1と表2にそれぞれ示されています。

表1: 香港居住者が納付した外国税額

外国税額の種類	改訂DIPN 28に記載されている現行の査定制度	本法案で提案されている損金算入制度
利子所得に対する外国税額が、香港とのCDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入不可。納税者は、関連するCDTAに基づく税額控除を通してのみ、二重課税の排除が可能	損金算入不可。納税者は、関連するCDTAに基づく税額控除を通してのみ、二重課税の排除が可能
利子所得に対する外国税額が、香港との非CDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入可能	損金算入可能
非利子所得で収入総額に対して課される外国税額が、香港とのCDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入不可。納税者は、関連するCDTAに基づく税額控除を通してのみ、二重課税の排除が可能	損金算入不可。納税者は、関連するCDTAに基づく税額控除を通してのみ、二重課税の排除が可能
非利子所得で収入総額に対して課される外国税額が、香港との非CDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入不可	<b>損金算入可能</b> (すなわち、IRDの従来の査定実務慣行の復活)

表2: 香港非居住者が納付した外国税額

外国税額の種類	改訂DIPN 28に記載されている現行の査定実務制度	本法案で提案されている損金算入制度
利子所得に対する外国税額が、香港とのCDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入不可	一連の新たな要件が満たされた場合、 <b>損金算入可能</b>
利子所得に対する外国税額が、香港との非CDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入可能	一連の新たな要件が満たされた場合、 <b>損金算入可能</b>
非利子所得で収入総額に対して課される外国税額が、香港とのCDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入不可	一連の新たな要件が満たされた場合、 <b>損金算入可能</b>
非利子所得で収入総額に対して課される外国税額が、香港との非CDTA締結国・地域で納付された場合	損金算入不可	一連の新たな要件が満たされた場合、 <b>損金算入可能</b>

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

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			Hong Kong Tax Services	
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@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	Customer Tax Operations and Reporting Services	
China Tax Services			Anish Benara +852 2629 3293 anish.benara@hk.ey.com	
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Lorraine Cheung +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com	Sam Fan +852 2849 9278 sam.fan@hk.ey.com	China Tax Services	US Tax Services
Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Carol Liu +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com		Cindy Li +852 2629 3608 cindy.jy.li@hk.ey.com	Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com
International Tax and Transaction Services			International Tax and Transaction Services	
International Tax Services		Transfer Pricing Services		
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com	
Transaction Tax Services			Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com	
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Qiannan Lu +852 2675 2922 qiannan.lu@hk.ey.com	Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com
People Advisory Services			Transfer Pricing Services	
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	Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com	
Asia-Pacific Tax Centre				
Tax Technology and Transformation Services	International Tax and Transaction Services	Indirect tax	Global Compliance and Reporting	
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	US Tax Desk	Tracey Kuuskoski +852 26752842 tracey.kuuskoski@hk.ey.com	Cherry Lam +852 2849 9563 cherry-lw.lam@hk.ey.com	
Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com	Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com			
	Operating Model Effectiveness			
	Edvard Rinck +852 2675 2834 edvard.rinck@hk.ey.com			

## EY | Building a better working world

EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.

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, nor does it own or control any member firm or act as the headquarters of any member firm. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy). EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit [ey.com](http://ey.com).

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.

© 2021 Ernst & Young Tax Services Limited. All Rights Reserved.  
 APAC no. 03012102 ED None.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

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



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