

Hong Kong Tax Alert

3 September 2019
2019 Issue No. 13

IRDが、あらゆる種類の所得の総額に対して課される外国源泉税について、IROのセクション16(1)に基づく損金算入を認めない方針へと査定実務慣行を変更¹

2018/19年度から実施となる、当該査定実務慣行の変更により、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、非CDTA締結国・地域)で発生した、特定の利子所得に対する外国課税のみが、最近改定された内国歳入法(以下「IRO」)のセクション16(1)(c)に基づく損金算入の対象となります。

非CDTA締結国・地域で発生した、他のすべての種類の所得(すなわち、ロイヤリティ、マネジメント料またはサービス料)の総収入に対して課される外国源泉税は、IROのセクション16(1)に基づく損金算入の対象ではなくなるため、香港における片務的な税額控除が認められなくなります。

CDTA締結国・地域で生じた外国課税に対する香港の二重課税防止については、香港が当該国・地域との間に締結しているCDTAに基づく税額控除という形でのみ認められます。

1. IRDが2019年7月19日、改訂DIPN 28を発行しました。その後、IRDが2019年8月中旬に、2019年7月版(7月版)を最新版(8月版)に差し替えました。8月版では、2つの重要な変更点があります。
 - i. 「事業所得税」は「利益又は所得に対する租税」に置き換えられている
 - ii. 「セクション16(1)(c)の規定を前提に、利得又は所得(例:ロイヤリティ、ライセンス料に対する源泉税、サービス料、マネジメント料)に対する外国課税の損金算入が認められない。」という条項が新たに追加された。

内国歳入局 (IRD) の査定実務慣行における近年の変化

1991年の税務上訴委員会の判決D43/91により、総収入または売上高に基づいて課される外国課税は、利益が得られたかどうかにかかわらず、利益の処分には該当しませんでした。このように、D43/91は、その総収入が香港においても課税対象となる場合、当該外国課税では当該総収入の獲得のためにかかった支出及び経費として、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、損金算入項目として認めていました。

IRDは以前、前述の判決を受け入れ、1997年7月に発行した実務解釈方針(DIPN 28)において、利子またはロイヤリティから得られる総収入に課される外国の源泉徴収税(以下「源泉税」)の損金算入を認めることを受け入れました。

このように従来からの法的見解と査定実務慣行は、非CDTA締結国・地域の外国源泉税がCDTAに基づく税額控除にはならないものの、香港では損金算入項目とすることができました。言い換えれば、CDTAがなくても、香港における納税者は上記の状況において、IROのセクション16(1)に基づく外国源泉税の損金算入を通じて、二重課税に対する片務的な税額控除をすることができました。

しかし、IRDは先月、1997年7月に発行されたDIPN 28の改訂版を発行しました。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(例:ロイヤリティに対する源泉税、ライセンス料、サービス料、マネジメント料)に対する外国課税は損金不算入となる」²ことを述べています。

セクション16(1)(c)に対する最近の改定

従来は、IROの特定のみなし規定に基づいて、査定可能とみなされた特定所得(または利益)に課される外国税額は、CDTA締結国・地域であるかどうかにかかわらず、IROのセクション16(1)(c)に基づく損金算入を認めていました。

すなわち、納税者は従来は、CDTA締結国・地域で発生した外国課税について、次のいずれかを行使できる選択肢がありました。

- (i) 関連するCDTAに基づく香港での税額控除
- (ii) IROのセクション16(1)(c)に基づく損金算入

しかし、2018/19査定年度から適用される、IROのセクション16(2J)に含まれる新たに追加された規定は、前述のとおり非CDTA締結国・地域で発生した利子所得に対する外国課税にのみ、IROのセクション16(1)(c)に基づいて損金算入が可能であるとしています。

CDTA締結国・地域で生じた外国課税については、納税者は、関連するCDTAに基づいて納付された外国税額の税額控除のみが利用可能となります。

IRDは、国際慣行では、CDTA締結国・地域において、CDTAが検討する範囲においてのみ、二重課税の軽減措置が認められるべきであるとしてきました。したがって、香港の既存のすべてのCDTAで税額控除アプローチが採用される一方、今回の改訂で追加されるセクション16(2J)は、非CDTA締結国・地域で支払われた外国課税のみを対象として、セクション16(1)(c)に基づく損金算入による二重課税に対する片務的な税額控除の適用を制限することになります。

上記の変更による実務への影響

利子所得に対する外国課税

以下の設例に示すように、IROのセクション16(1)(c)の最近の改定は、香港支店を運営している外資系銀行の税務ポジションに悪影響を及ぼす可能性があります。

設例

あるドイツ系銀行の香港支店は、中国の借手に資金を貸し付け、同借手から得た利息収入は中国本土の源泉税の課税対象となります。当該利息収入は、上述のIROのみなし規定に従い、香港で課税対象となる可能性があります。

IRDの査定実務慣行の最近の変更及びセクション16(1)(c)の改定条項により、当該香港支店は、中国本土で生じた源泉税に対し、IROセクション16(1)(c)に基づく損金算入することができなくなります。つまり、中国本土は、IROのセクション16(1)(c)の改定条項におけるCDTA締結国・地域に該当するため、損金算入が認められないこととなります。

さらに、当該香港支店が所属するドイツ系銀行は、香港の税務上の居住者として認められる可能性が低いいため、当該香港支店は、中国本土と香港間のCDTAに基づき、中国本土で発生した源泉税を香港にて税額控除の対象とすることもできません。

2. ただし、改訂DIPN 28では、利益又は収入を基礎として計算されない次の租税についても、損金算入の対象となる場合があると述べています。

- ▶ 不動産税
- ▶ 車両免許料
- ▶ 商品関税
- ▶ 払込資本税
- ▶ 商品及びサービス税
- ▶ 付加価値税

この場合、当該ドイツ系銀行は中国本土で生じた源泉税について、(i)ドイツ国内の片務的な税額控除(利用可能な場合)を適用するか、または(ii)中国本土とドイツ間のCDTAに基づく双務的な税額控除を適用するかという、どちらかを選択することが可能です。ただし、当該ドイツ系銀行の香港支店の所得がドイツ国内で非課税となる場合、ドイツでは片務的または双務的な税額控除が認められない可能性があります。この結果、当該ドイツ系銀行の香港支店は、中国本土と香港での二重課税についての税額控除が認められなくなります。

香港居住の現地銀行がCDTA締結国・地域において、外国源泉税の課税対象となる場合、納付済み源泉税に対し、セクション16(1)(c)に基づく損金算入が認められなくなる一方で、当該銀行は、香港で税額控除をするために、当該納付した外国源泉税の証拠書類の提供などの、より煩雑な手続きを行う必要があります。

非利子所得に対する外国課税

上記で説明したIRDの新たな査定実務慣行の下では、納税者は、利益が得られるかどうかにかかわらず、非利子所得から得られる総収入に対して課される外国源泉税について、IROのセクション16(1)に基づく損金算入ができなくなります。したがって、このような外国源泉税が非CDTA締結国・地域で生じた場合、納税者は当該外国源泉税を香港で税額控除も損金算入もできないこととなります。

香港で課税対象となる所得に対する、CDTA締結国・地域での外国課税(源泉税またはその他)について、納税者は、香港と当該国・地域との間に締結しているCDTAに基づく税額控除を通してのみ、二重課税を防止することが可能です。

ただし、香港の納税者が、CDTA締結国・地域で外国源泉税を支払う査定年度において欠損を生じる場合、当該納税者は新たな査定実務慣行に基づき、外国源泉税に対する防止措置を利用できなくなることに注意する必要があります。これとは対照的に、IRDの従来の査定実務慣行では、このような外国源泉税は、少なくともIROのセクション16(1)に基づいて損金算入が可能であった結果、納税者の税務上の繰越欠損金の一部として繰延られていました。

論評

香港のCDTAネットワークは現在、オーストラリア、ドイツ、シンガポール、アメリカなどの多くの主要貿易相手国まで広がっていません。

このように、非CDTA締結国・地域で生じた、ロイヤルティ及びサービス料に課される源泉税について、IROのセクション16(1)に基づく損金算入という形式での片務的な税額控除が欠如することから、これが香港が国際的なライセンス事業や地域統括会社のハブとしての魅力を減退させるかもしれません。

IRDの法規解釈と査定実務慣行の変更を裏付けるための海外判例の一部を引用する一方で、改訂DIPN 28はD43/91の判例を言及せず、IRDがD43/91判決に従わなくなった理由も説明していません。改訂DIPN 28で引用された海外事例はすべて、総収入に対する課税ではなく、利益に関係しているように思われ、IRDの新たな立場を正当化するには説得力が足りないのではないかと考えられます。

将来起こりうる税務訴訟を最小限に抑えるために、また香港の税制競争力への潜在的な影響を考えると、IRDは今回の査定実務慣行の変更に対し、一定の法的根拠と政策的考慮事項を詳述することが望ましいでしょう。

納税者は、上記の変更が業務や運営体制にどのような影響を与えるかを検討する場合、税務専門家へご相談ください。

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			Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com
International Tax and Transaction Services				Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com	
International Tax Services		Transfer Pricing 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	Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com	
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com	Transaction Tax Services			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. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2019 Ernst & Young Tax Services Limited.

All Rights Reserved.
 APAC no. 03009010
 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.

