

Hong Kong Tax Alert

4 November 2024

2024 Issue No. 15

香港政府、BEPS 2.0第2の柱に関する立法アプローチを精緻化

香港政府は立法会の財政委員会に最近提出した文書（以下、「委員会文書」）において、香港のグローバル最低課税および香港ミニマムトップアップ（以下、「HKMTT」）の施行に関するコンサルテーション・ペーパーに対して寄せられた意見への政府見解を取りまとめました¹。

政府は、コンサルテーションで寄せられた意見を踏まえ、グローバル最低課税（以下、「トップアップ税」）およびHKMTTの施行に向けて、以下のように法案を一部変更して精緻化する方針を示しました。

- (a) 2025年から所得合算ルール（以下、「IIR」）とHKMTTを施行する一方で、軽課税所得ルール（以下、「UTPR」）については、他の国・地域の施行時期を考慮し、さらなる検討を経た上で施行する予定である。関連する法律は、2025年中には制定され、2025年1月1日にさかのぼって適用される予定で、内国歳入法（以下、「IRO」）の一部を構成する。
- (b) 「香港居住法人」の定義については、当初提案していたように、トップアップ税およびHKMTTのみに適用するのではなく、IROの一般的な定義として導入する。
- (c) 投資事業体、保険投資事業体をHKMTTの適用対象から除外し、これらの事業体の租税の中立性を維持する。
- (d) IROのセクション61およびセクション61Aに規定されている一般的な租税回避防止規定に代えて、トップアップ税・HKMTTに関する法令において主要目的テストを一般的租税回避防止規定として導入する。
- (e) GloBEルールに基づく課税査定の期限について、(i) 事業年度末、または(ii) 税務査定官が未申告または過少申告の事実を知った時点のいずれか遅い時点から起算して6年とする。
- (f) 多国籍企業（以下、「MNE」）グループにおいて、UTPR・HKMTT税制に基づくトップアップ税に関する連帯して債務を負う構成事業体（以下、「CE」）がグループを離脱する場合、当該CEが一定の条件の充足を前提として、グループからの完全離脱後に連帯債務から解放される「クリーン・エグジット」を対象とする税務上の取扱いについて検討する。このような税務上の取扱いの整備により、MNEグループによる合併・買収取引の円滑な実施が期待される。

また政府は、一般的には多くの回答者が、HKMTTがグローバル税源浸食防止（以下、「GloBE」）ルールの下で適格国内ミニマムトップアップ税（以下、「QDMTT」）として認定されることで、対象となるMNEグループがQDMTTセーフハーバーの恩恵を受けることができる点で、HKMTTの実施を支持していると述べています。QDMTTセーフハーバーが適用される場合、これらのMNEグループが、香港にてGloBEルールに基づいて支払うべきトップアップ税はゼロとなります。

当該委員会文書の別添Bに記載された意見募集に対する政府回答の全文については、本号の別添をご参照ください。

最新の立法アプローチによる、トップアップ税・HKMTTのプランニングへの影響についてご質問がございましたら、ご担当の税務専門家にご相談ください。

1. コンサルテーションの結果は、以下から入手できます。

<https://www.legco.gov.hk/yr2024/english/panels/fa/papers/facb1-1409-1-e.pdf>

論評

EYは、香港におけるUTPRの実施延期を歓迎します。これにより、香港が競合国・地域に対する税制上の競争力を維持できるようになると考えます。

投資事業体、保険投資事業体がHKMTTの適用対象から除外される決定も同様に歓迎します。これにより、国際金融センターとしての香港の地位が今後も維持されることが期待されます。

「香港居住法人」の定義については、IROの一般的な定義としてIROのセクション2に導入される予定ですが、この定義がトップアップ税およびHKMTTにおけるCEの所在地判定にのみ適用され、現行IROに基づく企業の納税義務やその他の義務に影響を及ぼさないことから、実務上の影響は限定的と考えられます。

このような定義の運用については、経済協力開発機構(以下、「OECD」)より受け入れられたことから、他の国・地域がこの定義の有効性について異議を唱える可能性があるという懸念については理論上にとどまる 것을期待します。

ただし、トップアップ税、HKMTTに関する法令において、一般的な租税回避防止規定として導入される「主要目的テスト」は、MNEグループの財務・取引計画に依然として不確実性をもたらす可能性があります。

実際、トップアップ税の決定は、一般的な租税回避防止条項を含まない、OECDが公布した会計基準を中心とした包括的なモデルルールに基づいています。このため、競合国・地域を含む一部の国・地域では、一般的な租税回避防止規定をトップアップ税、国内最低課税法に適用しない可能性があります。

香港政府は、香港における課税の確実性を向上させ、かつ香港の税制上の競争力を維持するために、法案への「主要目的テスト」規定の導入について、そのメリット・デメリットをさらに慎重に検討する必要があると考えられます。

さらに、Globeルールに基づく税務調査の期限について、税務調査官が未申告または過少申告を把握した時点から起算して6年間とするという延長措置は、過度に長期または実質的に期限が定まらない状態となり、税務上の不確実性をもたらす懸念があります。

このようなケースの期限は、いかなる場合でも対象となる会計年度の10年後には税務調査ができないという条件を前提として、課税不足または非課税査定が調査官の知るところとなってから6カ月程度へと短縮することができると思われます。10年間の期限は、IROの現行規定に基づく脱税ケースの税務調査の期限です。

もう一点は、政府が、トップアップ税・HKMTTをIROにおいて「事業所得税」の一部として位置付けることを提案していることです。このようにすることで、他の国・地域との間でトップアップ税・HKMTTに関して租税上の紛争が生じた場合、該当する租税条約の下で解決できると考えられています。

しかし、香港で既存の租税条約が締結された時点では、トップアップ税、HKMTTによる課税は想定されていなかったことから、このような紛争が租税条約の紛争解決の仕組みによって解決できるかどうかは不明確な状況です。



別添 - 主要な関連問題に関して寄せられた意見と政府見解の概要

項目	意見のまとめ	政府見解
(A) 一般条項		
1	UTPRの施行については最低1年間の延期が望ましい。これは、UTPRの施行時期を延期することを決定した諸外国・地域の対応とも整合的である。	この提案を受け入れる。UTPRの香港における施行時期については、財政長官が後日指定する。政府は、UTPRの施行時期の決定に際し、IIRおよびHKMTTの施行後に香港で事業を行う対象MNEグループの状況や、他の国・地域の実務慣行など、すべての関連要因を総合的に検討していく方針である。
2	多くの回答者は、GloBEルールおよびHKMTT税制施行規則(以下、「HKMTTルール」)をIROに組み込むことに賛同を示しているが、一部の回答者は、これらを事業所得税として取り扱うことへの懸念を表明し、GloBEルールおよびHKMTTルールは現有の事業所得税とは本質的に異なる性質を有することから、別の法案の下で法律化すべきとの意見が提起されている。	GloBEルールまたはHKMTT税制の下で支払われるトップアップ税は、その本質が事業所得税であることから、収益・利益等に対する課税を目的とするIROの下でこのような課税を規定することが適切と考える。トップアップ税を事業所得税として扱うことにより、徴税や異議・不服申立の処理など、既存のさまざまな税務実務メカニズムをトップアップ税に適用することが可能となる。また、対象MNEグループは、香港の包括的二重課税防止協定(以下、「CDTA」)に基づくメカニズムを活用して、香港と当該CDTA締約国・地域との間でトップアップ税に係る国際的な課税紛争の解決を図ることが可能となる。 トップアップ税の特殊性に鑑み、IROのパート4において通常の事業所得税に関する規定とは別に、新たなパートに関連規定を追加する。また、IROの事業所得税に関する既存の規定について包括的なレビューを行い、関連規則が通常の事業所得税に適用されないようにする。
3	2024年1月1日から施行するGloBEルールとHKMTTルールの目的のためだけに「香港居住法人」という用語を定義することについて、OECDが受け入れるかどうかは不明である。なぜなら、この定義はIROでは一般的には適用されず、GloBEルールとHKMTT規則が施行される前に発効されるからである。	OECDと協議した結果、IROの一般的な目的として、「香港居住法人」の定義をする予定である。これは、他の国・地域が個別の税法において「納税居住者」を定義する際に一般的に採用しているアプローチと整合する。この定義は2024年1月1日にさかのぼって適用され、該当する企業は2024年1月1日から香港に所在していると見なされる。
(B) 実効税率の計算		
4	適格還付税額控除(以下、「QRTC」)制度を導入するか、現行の税制優遇措置をQRTCに置き換えるべきである。なぜなら、実効税率(以下、「ETR」)の引下げを目的とした既存の優遇税制が、GloBEルールおよびHKMTTの導入後において、対象MNEグループに実質的な便益をもたらさなくなる可能性があるためである。	GloBEルールでは、QRTCとは、構成事業体が適格要件を満たした事業年度から4年以内に、現金または現金同等物による還付を前提として設計された税額控除制度となっている。QRTC制度は、単なる税額控除にとどまらず、実質的な現金支出も伴うため、政府にとって財政面でも政策面でも重要な影響をもたらすことが想定されている。 また、特定の活動や産業に対するQRTC制度導入の政策目的、QRTCの対象となる適格活動の範囲、制度運営に係る費用、濫用リスクなど、さまざまな要素について十分に考慮する必要がある。 政府は、グローバル最低課税およびHKMTTを実現する際に、QRTC制度の実現可能性について慎重に検討する。

項目	意見とまとめ	政府見解
(C) HKMTTの設計		
5	投資ファンドとその資産保有ビークルの租税中立性を維持するため、投資事業体、保険投資事業体はHKMTTの適用対象から除外すべきである。	諸外国・地域における施行状況を踏まえ、投資事業体、保険投資事業体をHKMTTの適用範囲から除外することに同意する。
(D) 簡素化、セーフハーバー		
6	法人所得税率が20%以上の国・地域に最終親事業体(以下、「UPE」)を構えるMNEグループに対し、当該UPE所在地国・地域向けの経過措置として、香港は暫定的なUTPRセーフハーバーを導入すべきである。	暫定的なUTPRセーフハーバーを法案に含める予定である。
(E) 税務コンプライアンス、税務上の取扱い		
7	連帯債務の規定において、構成事業体が負担すべきトップアップ税額は、当該構成事業体が部分的に保有される持分割合に応じて配分されるトップアップ税額を上限とすべきである。	UTPRとHKMTTに基づくトップアップ税に関する標準的配分メカニズムでは、各構成事業体は自己の負担割合に応じた納税義務のみを負う。MNEグループが標準的配分メカニズムを適用せず、特定の構成事業体を納税主体として指定し、かつ当該事業体がトップアップ税を納付しない場合に限り、連帯債務を負うことになる。この場合、当該グループの香港法人は、グループが支払うべきトップアップ税の全額について連帯納税義務を負う。これにより、グループ企業間において、構成会社間の税負担の配分に関する取決めが必要となる。 いずれにせよ、対象MNEグループは、潜在的な連帯債務について懸念がある場合、納税主体の指定を行わず、標準的配分メカニズムを選択することが可能である。
8	対象MNEグループがUTPRおよびHKMTTに基づくトップアップ税に関する標準的配分メカニズムの適用除外を選択した場合、当該グループからの離脱を予定する構成事業体に関して、「クリーン・エグジット」という完全離脱メカリズムが認められるべきである。	一定の条件の充足を前提に、構成事業体の「クリーン・エグジット」を認める税務上の取扱いを検討することに同意する。
9	UTPRおよびHKMTT制度に基づくトップアップ税について、1つまたは複数の納税主体を指定することは、事業年度ごとに行なうことが認められるべきである。	事業年度ごとの選択制について同意する。
10	トップアップ税の納付期限は、課税通知書が発行されてから2週間から1カ月に延長すべきである。	納付期限について、申告期限の経過後1カ月、または課税決定通知書の発行日から1カ月のいずれか遅い方とすることに同意する。
11	構成事業体は、課税通知発行日から2カ月以内に、トップアップ税について異議申立てが認められるべきである。	異議申立て期間を課税通知発行日から2カ月に延長することに同意する。
12	香港外の国・地域において対象事業年度のグループ調整後申告対象税額が減少した場合(GloBEルール第4.6.1条参照)など、対象MNEグループの過年度トップアップ税額の再計算が必要となる場合があるため、IROのセクション60に定める通常の6年期限とは別に、GloBEルールに基づく課税査定について独自の期間制限を設定する必要がある。	GloBEルールに基づく課税査定について、独自の制限期間を設定する方針は、同ルールの統一的な施行を確保する観点から正当化されると考えている。なお、IRDは、他の国・地域で行われた税額調整について適時に情報を得られない可能性があるため、トップアップ税に関する課税査定の期限について、(a)事業年度末、または(b)税務査定官が未申告または過少申告の事実を認識した時点のいずれか遅い方から起算して6年間とすることを提案する。

項目	意見のまとめ	政府見解
13	一般的な租税回避防止規定(すなわち、IROのセクション61および61A)については、GloBEおよびHKMTT制度向けに設計されたものではないため、これらの制度への適用が適当ではないと考え、香港が新たな租税回避防止規定を導入する場合には、2025年1月1日以前に締結された取引については、当該既定の適用除外とすべきである。	<p>IROのセクション61および61Aについては、GloBE税制およびHKMTT税制への適用を除外すべきとの見解に同意する。これらの規定は、現行のIROのフレームワークにおいて租税回避への対応を目的として特別に制定されたものである。トップアップ課税に係る租税回避措置については、GloBEルールとQDMTTに関する国際的なコンセンサスに基づくアプローチに基づき、OECDが公表する個別規定または指針に従うことが適切であると考えられる。さらに、GloBE税制およびHKMTT税制の整合性を確保するため、これらの制度に係る一般的租税回避防止規定として、主要目的テストの導入を予定している。</p> <p>主要目的テストの適用に際しては、関連するすべての事実と状況を客観的に評価する必要があるため、GloBE税制およびHKMTT税制の施行前に行われたすべての取引を包括的に除外することは適切ではない可能性がある。</p>
14	制度導入の移行期間には、明確な罰則減免規定を設けるべきであり、特にGloBEルールの解釈について善意に基づく誤りがあった場合には、罰則が科されるべきではない。	<p>IROの下での現行の罰則メカニズムでは、納税者の不正行為を取り巻くすべての関連状況を評価し、関連する違反行為に対して、必要な精神的情素(合理的な理由がないなど)が立証できるかどうかを判断することが求められる。IRDは、GloBEルールおよびHKMTTルールに関する罰則規定を策定する際にも、同様のアプローチを採用する。</p> <p>IRDは、GloBEルールまたはHKMTTルールに関連する不正行為に対して罰則措置を講じるかどうかを検討する際に、OECDが公表した過渡的な罰則軽減に関するガイダンスに記載されている要素を考慮することをIRDのガイダンスに規定する。</p>
15	サービス・プロバイダーが受けた情報について疑義を持つべき合理的な理由がない場合には、当該サービス・プロバイダーに対する罰則の適用を減免または控えるべきである。	現在、サービス・プロバイダーがIROのセクション80K(2)～(4)のいずれかに該当する場合のみ、税務申告に関連した違法行為となり、最大の罰則はレベル3の罰金が科される。サービス・プロバイダーによるトップアップ税の申告や届出に関する不正行為についても、同様のアプローチを採用することを提案する。
(F)その他		
16	OECDがさらに公表する適用指針(AG)は、補助法令を通じて実施すべきである。	今後、公表される追加の適用指針については、補助法令を通じてIROに組み込む予定である。
17	IRDは、GloBEルールとHKMTTルールの施行に関するガイダンスを作成すべきである。	IRDは、対象MNEグループに共通する実務上の諸課題についての実務ガイダンスを、当局のウェブサイトで公表する予定である。

Hong Kong office

Jasmine Lee, Managing Partner, Hong Kong & Macau

27/F One Taikoo Place, 979 King's Road, Quarry Bay, Hong Kong
Tel: +852 2846 9888 Fax: +852 2868 4432

Non-financial Services			Financial Services			
Wilson Cheng Tax Leader for Hong Kong and Macau +852 2846 9066 wilson.cheng@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	Jacqueline Chow +852 2629 3122 jacqueline.chow@hk.ey.com	Ryan Dhillon +852 3752 4703 ryan.dhillon@hk.ey.com	Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com	Ming Lam +852 2849 9265 ming.lam@hk.ey.com		
Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Jennifer Kam +852 2846 9755 jennifer.kam@hk.ey.com	Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com	Helen Mok +852 2849 9279 helen.mok@hk.ey.com		
May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com	Leo Wong +852 2849 9165 leo.wong@hk.ey.com	Customer Tax Operations and Reporting Services			
Ricky Tam +852 2629 3752 ricky.tam@hk.ey.com	Susan Kwong +852 2629 3117 susan.tm.kwong@hk.ey.com	Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com				
China Tax Services			Francis Tang +852 2629 3618 francis-ks.tang@hk.ey.com			
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	US Tax Services				
Payroll Operate		Accounting Compliance and Reporting				
Vincent Hu +852 3752 4885 vincent-wh.hu@hk.ey.com	Linda Liu +86 21 2228 2801 linda-sy.liu@cn.ey.com	Cecilia Feng +852 2846 9735 cecilia.feng@hk.ey.com	International Tax and Transaction Services			
International Tax and Transaction Services						
International Tax Services		Transfer Pricing Services				
Winnie Kwan +852 2629 3211 winnie.yw.kwan@ey.com	Sangeeth Aiyappa +852 2629 3989 sangeeth.aiyappa@hk.ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Sophie Lindsay +852 3189 4589 sophie.lindsay@hk.ey.com	Stuart Cioccarelli +852 2675 2896 stuart.cioccarelli@hk.ey.com		
		Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	Maggie Mang +852 3471 2759 maggie.mang@hk.ey.com	Transfer Pricing Services		
		Ka Lok Chu +852 2629 3044 kalok.chu@hk.ey.com			Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com	
Transaction Tax Services						
Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Jasmine Tian +852 2629 3738 jasmine.tian@ey.com	Emma Campbell +852 2629 1714 emma.ef.campbell@ey.com	Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com	Transaction Tax Services		
People Advisory Services					Tax Technology and Transformation Services	
William Cheung +852 2629 3025 william.cheung@hk.ey.com	Christina Li +852 2629 3664 christina.li@hk.ey.com	Emily Chan +852 2629 3250 emily-my.chan@hk.ey.com	Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com			
Winnie Walker +852 2629 3693 winnie.walker@hk.ey.com	Paul Wen +852 2629 3876 paul.wen@hk.ey.com					
Asia-Pacific Tax Centre						
Tax Technology and Transformation Services		International Tax and Transaction Services				
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	US Tax Desk		Operating Model Effectiveness			
		Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com	Edvard Rinck +852 9736 3038 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. EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit ey.com.

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.

© 2024 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

04037-226Jpn 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



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