

Hong Kong Tax Alert

2 December 2019
2019 Issue No. 18

IRDが、HKICPAとの年次総会で特定の事業所 得税の税務上の取扱いを明確化

内国歳入局(以下「IRD」)は、香港公認会計士協会(以下「HKICPA」)との2019年の年次会議において、以下について説明しました。

- I. 香港財務報告基準第16号(以下「HKFRS第16号」)に基づく典型的なオペレーティング・リースの費用として勘定科目に計上される金額は、当該期間において契約上の支払義務がない場合でも、損金算入の対象となる
- II. 特定の状況において、香港で販促活動に従事している非居住者は香港に恒久的施設を有するとみなされる場合がある
- III. 内国歳入法(以下「IRO」)のセクション20B(2)に基づく非居住者への「未払計上」は、香港支払人の会計処理で行われる未払計上を含む。そのため、支払人が非居住者への契約上の義務に先立ち、非居住者の香港の税務上の負債を源泉徴収することが要求される可能性がある

本アラートでは、関連する課題について説明します。IRDが当該会議で提示した見解に対して疑問をお持ちの場合、または業務運営への影響に関してご相談を希望される場合、税務専門家にご連絡ください。

費用の損金算入の時点は通常、勘定科目に計上される時期と同調

オペレーティングリースの下でフリーレント期間がある場合、HKFRS第16号に基づいて認識されたリースに係る営業費用の合計(物件の使用権及び関連する支払利息の償却額)は、当該会計年度における実際の契約上のリース料支払額とは異なることになります。次の設例はその違いを示します。

設例1

A社は、2018年1月1日に年初から毎月2万香港ドルのリース料で3年間の一般的なオペレーティング・リース契約を締結しており、最初の6ヶ月間はフリーレントです。次の図表は、(i)実際の契約上のリース料支払額、及び(ii)3年のリース期間中において、HKFRS第16号に従って損益勘定に計上されるリースに関する営業費用の額を示しています。

| フリーレント 期間 | | | |
|--------------------------|--------------|--------------|--------------|
| | 1年目 | 2年目 | 3年目 |
| (i) 実際の契約上のリース料の支払額 | HK\$120,000 | HK\$240,000 | HK\$240,000 |
| (ii) HKFRS第16号で認識された営業費用 | HK\$200,000* | HK\$200,000* | HK\$200,000* |

* 3年契約のリース料総額が60万香港ドルに相当し、以上のように均等に配分される

IRDは、損金算入の対象となる金額をそれぞれ1年目、2年目、3年目会計上で認識されている200,000香港ドルずつとみなしました。このため、A社が関連する年度の税務申告を行う場合、当該会計処理の税額調整を行う必要はありません。

上記のIRDの見解は、会計処理に関わらず、取引が資本性か収益性かが争点で、その法的形態が一般に税務上として優先されることを示しています。これは、資本性取引か収益性取引かが論点となる場合において、会計処理との関連は限定的で、本質的には法律上の問題であるためです。

上記の説例では、IRDが当該支払を収益性費用として損金算入の対象とみなしたのは、オペレーティング・リースとして、期間にわたり支払われるリース料の法的形式を参照したためです。HKFRS第16号により、契約上の支払総額がまず、使用権資産として計上され、期間にわたって償却される場合でも同様です。

しかしながら、発生時点については事実上の問題です。この点、会計上で損益勘定に費用が計上される時点が、一般的には実態を最もよく反映していると考えられ、費用の損金算入の時点もそれに従います。

香港で販促活動を行う非居住者企業は香港で課税される可能性がある

IRDのスケジュール17Gのセクション7(1)によると、“非DTA締結国・地域の企業が次の活動を行う場合、当該企業は香港に恒久的施設を有すると考えられます。

(a) 当該企業を代表する者が香港において、

(i) 反復的に契約を締結する

(ii) 当該企業が重要な変更を加えることなく、日常的に締結される契約に関し、その契約締結に繋がる主要な役割を反復的に果たしている…”

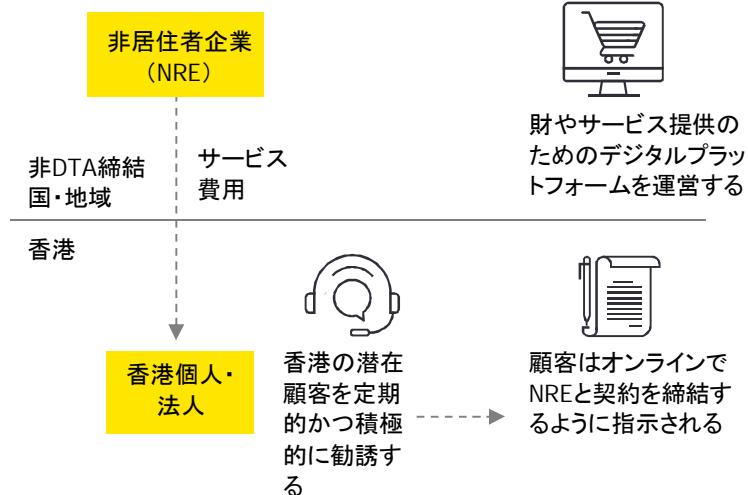
上記の定義は一般的に、香港における非居住企業の従属代理人恒久的施設(以下「PE」)とみなされることで、当該非居住企業が香港で課税される可能性があります。ここでは、非DTA締結国・地域とは、香港との包括的二重課税防止協定を締結していない国・地域を指します。

上記のPEの定義は、非DTA締結国・地域の居住者である非居住者企業にのみ適用されることに留意すべきです。非居住者企業がDTA締結国・地域の居住者に該当する場合、関連するDTAに含まれるPEの定義は、スケジュール17Gのセクション7(1)が優先して適用されます。

なお、当該活動が独立した代理人により、香港における通常の業務の一環として、当該非居住者企業のために行われる場合、スケジュール17(G)のセクション7(3)に基づき、当該活動は当該非居住者企業のPEには該当しません。

HKICPAは、次の2つの設例で非DTA締結国・地域の居住者である非居住企業が香港にPEを有するとみなされるかどうかをIRDに確認しました(香港個人・法人が従属代理人だと仮定する場合)。

設例2



この説例では、当該香港個人・法人の従業員が香港の潜在的顧客を対象にNREの製品又はサービスを購入するように定期的かつ積極的に勧誘しています(メールマガ配信、電話勧誘、または訪問など)。その後、顧客はNREとの契約をオンラインで行うように指示されます。実際、契約はオンラインでのみ行うことが可能であり、NREが商品又はサービスを提供する前に完了する必要があります。オンライン契約には標準条件(価格設定を含む)が含まれており、香港個人・法人の従業員は、それを変更する権限を持たず、顧客との個別に交渉することができません。当該香港個人・法人は、当該NREが香港の顧客から得た収益に基づいて報酬を受け取ります。

IRDはその回答の中で、まず、スケジュール17Gのセクション7(1)に含まれる「当該企業が重要な変更を加えることなく、日常的に締結される契約に関し、その契約締結に繋がる主要な役割を果たしている」という文言が、この説例で示される状況に適用されると述べています。

具体的には、当該文言は法的には契約が香港個人・法人によって香港において締結されていないとも、契約の締結が香港代理人の非居住者企業のための活動の直接的な結果として締結された場合を想定しています。IRDはこの解釈に対し、スケジュール17Gのセクション7(1)が経済協力開発機構のモデル租税条約の第5条第5項に関するコメントリーと整合していると述べました。

以上のことから、IRDは、当該香港個人・法人が香港において上記のような勧誘活動を行うことにより、当該NREによる実質的変更を伴わずに顧客とNREとの間で契約を締結する上で主要な役割を果たしたと判断しました。

IRDは、当該香港個人・法人が契約条件を変更しなかったことは、当該香港個人・法人がNREのために香港で行った活動の直接的な結果として契約を締結したという事実を変えるものではないと追伸しました。

そのため、スケジュール17Gのセクション7(1)及びIROのセクション50AAK(1)により、当該NREは香港においてPEを有するものとみなされるとともに、IROのセクション14(1)に基づき、香港において貿易、専門サービスまたは事業を運営しているとみなされました。

設例3

この説例では、香港個人・法人の役割は変更され、顧客以外への一般的なマーケティング活動のみに限定されます(例:香港の展示会での販促資料の配布)。

IRDは、当該香港個人・法人が香港で行った活動が、顧客とNREとの間の契約締結に直接的につながったかどうかが争点になると回答しました。このように、この質問への回答は事実次第となります。IRDは、当該香港個人・法人が行った活動が単なるプロモーションや宣伝にとどまらずに契約締結に至った場合、当該NREは香港にPEを有するとみなされるという考えです。

セクション20Bにおける契約上の支払義務に先立つ香港支払人の源泉義務

IROのセクション20B(2)は、香港の法人名義(香港支払人)で非居住者に支払われた、または未払計上された金額がセクション20B(1)に記載されているもの(例:ライセンス契約に基づくロイヤリティ)に該当する場合、当該非居住者は香港事業所得税が課されることを規定しています。

非居住者の香港の税務上の負債は、香港支払人を通じて支払われることが可能ですが、したがって、香港支払人はIROのセクション20B(3)に基づき、非居住者の香港の税務上の負債をカバーするために、非居住者への支払又は未払計上を行う場合、十分な金額を源泉徴収することが認められています。

HKICPAは次の設例を通じて、セクション20B(2)の適用上の「未払計上」を構成するものについての質問を提出しました。

設例4

ライセンス契約に基づき、ロイヤリティが発生してから18カ月後に、香港支払人は非居住者にロイヤリティを支払うことが必要でした。したがって、香港支払人は契約上、2018年12月31日に終了する年度に発生したロイヤリティを2020年6月に非居住者に支払うことが求められました。

IRDはこれに対し、同局は香港支払人が未払計上を行うことにより、非居住者へのロイヤリティの支払義務が発生していると判断すると述べました。同局の見解では、そのような会計上の未払計上は、IROのセクション20B(2)に基づく非居住者への「未払計上」に該当することです。

このため、香港支払人は、2018年12月31日に終了する会計年度の勘定に未払計上を行う際に、非居住者の香港での納税義務を十分にカバーするための「源泉徴収」が要求されます。未払計上が行われた時点で、香港支払人は、非居住者への支払が契約上で要求されていなかったとしても上述の場合に該当します。

実務上、香港支払人の名義で請求される、2018年12月31日に終了する年度の非居住者に対する課税査定は、IRDが2020年6月までに行われる可能性があります。IRDが上記のように「未払計上」に該当するものと解釈した結果、香港支払人は、非居住者への支払いが契約上求められる前に、非居住者の香港の税金上の負債を「源泉徴収」する必要があります。

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 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 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 3471 2783 jeremy.litton@hk.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. 03009487

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.

