

Hong Kong Tax Alert

2 January 2019
2019 Issue No. 1

租税条約上の恩典を受けるにあたり、香港居住証明書(以下「CoR」)を申請する際に考慮すべき事項

内国歳入庁(以下「IRD」)は、香港公認会計士協会(以下「HKICPA」)との2018年の年次会議において、以下について説明しました:

- (i) IRDが居住証明書の申請処理に際して考慮する要素: 納税者が所得の受益者であるかどうか、及び租税条約上の恩典への適格性
- (ii) 納税者が次の場合において申請書に記載すべき事項: (a) 香港の一時居住者の個人としての永久居住者であることをCoRで証明することを求める場合; (b) 1年有効のCoRがすでに発行されており、3年有効のCoRを求める場合
- (iii) IRDの担当官によって却下されたCoR申請に対して、納税者が二次レビューを求める場合において従うべき手続き

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。

所得の受益者

IRDは当該会議において、CoRは租税条約に基づく税務上の恩典を受ける目的の香港居住者であることの証明だと説明しました。信頼できる証明として、CoRを発行すべきどうかを判定する際に、IRDは申請者が当該所得の受益者であるかどうか、そして、租税条約上の恩典への適格性を考慮します。

IRDは、経済協力開発機構（以下「OECD」）の租税条約モデルに対するコメンタリーに従い、「受益者（beneficial owner）」という用語に対して、狭義に解釈されるべきではないと述べました。むしろ、この用語については、二重課税の排除及び脱税と租税回避の防止を含む、包括的二重課税防止協定（以下「CDTA」）の趣旨・目的に照らして理解すべきとしています。単に他者の「窓口（conduit）」として行動し、関連する収益の便益を実際に受けていても、受益者ではありません。同様に、関係する収益を使用し享受できても、その収益を他者に移転するという契約上または法律上の制約を受けている者は、受益者ではありません。

OECDによる「受益者」という用語に対する解釈に伴い、IRDは、各案件の状況に応じて、ある企業が収益項目の受益者であるかどうかで判断します。考慮要素を完全に網羅しているリストはありませんが、IRDが実務上、考慮する要素は次を含みます：

- ▶ 関連資産の法的所有者
- ▶ 当該納税者の経済的実態
- ▶ 納税者が収益を他者に移転する義務の有無
- ▶ 納税者が関連する資産使用を決定する権限範囲
- ▶ 享受される所得、すなわち納税者が所得のリスクと支配を得たかどうかなど

さらに、IRDは、中国国家税務総局（以下「SAT」）公告2018年第9号での「受益者」に対する解釈の結果として、香港のCoR申請書が変更される可能性がある」と述べました。

個人の一時的居住vs永久居住

中国本土・香港CDTAに基づき、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個人は、該当する査定年度においての香港の一時居住者とみなされます。

一方、上記の基準を満たさない個人は、該当する査定年度において、香港に定住していることを証明できれば（すなわち、その他香港との個人的な強いつながりを有する場合）、中国本土・香港CDTAの下での香港永住者としてみなされます。

HKICPAは当会議で、申請者が一時的居住者としての基準を満たすと、IRDは香港を一時的居住地であると示すCoRのみを発行すると懸念を提起しました。申請者が香港永住者としての資格を有する場合にも発生する可能性があります。

そして、申請者は、香港の永住者であると証明できない場合、国家税務総局公告[2007年]第403号（以下「公告第403号」）に従い、中国本土・香港CDTAに基づく税務上の恩典を得ることができない可能性があります。

公告第403号の第3項(3)によると、ある個人が香港の一時的居住者であると同時に他の税務管轄地の永住者である場合は、（中国本土・香港CDTAではなく）中国とその国の間に締結された租税条約が適用されることとなります。中国本土とその税務管轄地の間に租税条約が結ばれていない場合には、中国国内税法が適用されます。このように、一時居住者としての香港CoRが発行された場合、中国税務当局が中国本土・香港CDTAに基づく税務上の恩典の請求を却下する可能性があります。

これに対し、IRDは実務上、個人が永住者としてのCoRの申請であることを申請書に明示している場合、IRDの担当官が当該申請を考慮することになると説明しました。永住者としての申請の処理において、IRDは、その個人の香港での実在期間を考慮するほかに、関連する査定年度におけるその他の事実および状況もすべて考慮します（例えば、その個人の定住所は香港にあるかどうか、香港との社会的・経済的な関係があるかどうかなど。）。

さらに、IRDは、個人が一時的居住としてのCoRが発行されたとしても、自分が香港の一般居住者または永住者であると考えた場合、IRD担当官に連絡し、さらなる情報や文書を提出する必要があるかどうかを確認できるとしました。

1年有効のCoRが発行されており、3年有効のCoRを求める場合

IRDとSATの間で合意された現行の取決めにより、IRDが発行したCoRは、通常、当該CoRの対象となる1年間およびその後の2年間において、中国本土・香港CDTAの目的における香港居住の証明となります。

上記の取決めに関わらず、次のような場合に、IRDは納税者にCoRを発行するののかという質問がHKICPAから出されました。

HKICPAの設例は次のとおりです。A社は2014暦年のCoRが発行されました。A社が2016年末、中国の子会社から配当を2017年1月に受け取ることを想定したため、2016年または2017年に発行されたCoRの提出を中国税務当局から要求されました。2017年1月の配当送金を完了させるために、会社Aは2016年末に、2016年のCoRをIRDに申請しました。

これに応じて、IRDは、2014暦年に会社Aに発行されたCoRが十分であり、会社Aが2016暦年にCoRを申請する必要はないと述べました。

通常、IRDは、1年有効のCoRを発行した場合、申請者による3年有効のCoRの請求を受け入れません。ただし、香港居住の納税者が租税条約上の恩典を求めにあたり、実務上の問題として、中国税務当局から3年有効のCoRを提出するように要求された場合、1年有効のCoRが発行されたにもかかわらず、3年有効のCoRを求める理由と状況をCoR申請で詳しく説明することが可能です。IRDは、個別事実と状況を考慮し、申請が取り扱われるべきかどうかを確認します。

上述の設例を参照すると、IRDは、2017年12月1日より発効している税務総局公告[2017年]第37号の下で、非居住会社から得られた配当に対する源泉徴収税の納期が支払いの決議日から実際の支払日に変更されたと述べました。

したがって、香港居住会社が3年目の12月において、4年目の1月に中国子会社から配当を受け取ると予想していた場合、適切な請求暦年は4年目になります。

このような状況において、中国本土・香港CDTAに基づく配当金に対する租税条約上の恩典を求める香港居住会社は、4年目をカバーする居住地位を証明するために、3年有効のCoRの取得を希望するでしょう。IRDはその場合について、納税者が当該CoR申請において3年有効のCoRを求める理由と状況を詳しく述べるべきだと示しました。

そして、納税者がCoR申請を裏付ける中国税務当局からの書面証拠を提供できるかどうかを問わず、IRDは納税者による過度の詳細な説明を必要とせず、より柔軟なアプローチを採用すると述べました。

CoRの申請が当初却下された場合における二次レビューの範囲

通常、納税者は関連するCDTAの条項に基づく他の税務管轄地での恩典を求める場合、当該納税者が香港の納税者であることを証明するために、IRDによって発行されたCoRが必要です。

しかし、内国歳入法には、IRDによるCoRの発行に関する規定は含まれていません。IRDの現在の慣行は、提示された事実および証拠に基づいて、申請者が香港居住者ではない、またはCDTAの条件を乱用していると判断した場合、IRDはCoRの発行を拒否することになります。

しかしながら、事実と証拠の解釈をめぐって、いくつかの主観的な要素がある可能性があります。これに関して、HKICPAはCoRの申請が当初却下された場合、申請者はIRDによる二次レビューを求めることが可能かという質問をしました。

IRDは、香港居住者がCDTAに基づく租税条約上の恩典を求める際の支援に努めてきたと回答しました。CoR申請書进行处理する際、IRD担当官は申請書の関連する事実を徹底的に調べ、専門的な判断を下します。

IRDは下記を述べました：

- ▶ IRDはCoRの申請を却下した場合、その理由を説明します。
- ▶ 重要でかつ新しい情報や文書（例えば、当初入手できなかった、会社法に基づいて設立・登録された会社の重要支配者に関する情報）がその後入手可能になった場合、申請者は、税務査定官への申請の再検討を申し出るために、このような情報や文書を提出することができます。
- ▶ 過去の申請が不完全または不正確な情報に基づいていた場合、申請者は完全かつ正確な情報を用いて、新たに申請することが可能です。

IRDは、上記の手法は機能していたとして、IRD内での正規的な審査メカニズムを別途創設することについては約束できないとの見解を示しました。一方、HKICPAの懸念に対応して、IRDは、申請が当初却下された場合において、申請者が以下の対策を講じることができることに同意しました。

- ▶ 申請者は担当官に、CoRの発行に対して、追加情報や文書の提出が可能かどうかを確認すべきである。
- ▶ 担当官が当該CoR申請を受理しないという決定を継続した場合、申請者は租税条約部門の主任査定官に照会するよう要請することができる。

上述の多くの問題は複雑ですので、IRDが当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。

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

EY Asia-Pacific Business Tax Services Leader

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

EY Asia-Pacific International Tax Services Leader

Alice Chan-Loeb
+852 2629 3882
alice.chan@hk.ey.com

EY Greater China Business Tax Services Leader

Chee Weng Lee
+852 2629 3803
chee-weng.lee@hk.ey.com

Hong Kong Business Tax Services Partners,
Ernst & Young Tax Services Limited

Agnes Chan
+852 2846 9921
agnes.chan@hk.ey.com

Grace Tang
+852 2846 9889
grace.tang@hk.ey.com

Wilson Cheng
+852 2846 9066
wilson.cheng@hk.ey.com

Karina Wong
+852 2849 9175
karina.wong@hk.ey.com

May Leung
+852 2629 3089
may.leung@hk.ey.com

Jo An Yee
+852 2846 9710
jo-an.yee@hk.ey.com

International Tax Services partners,
Ernst & Young Tax Services Limited

Cherry Lam
+852 2849 9563
cherry-lw.lam@hk.ey.com

Jeroen van Mourik
+852 2846 9788
jeroen.van.mourik@hk.ey.com

Aaron Topol
+852 2675-2980
Email: aaron.topol@hk.ey.com

Transfer Pricing Services partners,
Ernst & Young Tax Services Limited

Martin Richter
+852 2629 3938
martin.richter@hk.ey.com

Kenny Wei
+852 2629 3941
kenny.wei@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.

© 2019 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

APAC No. 03007704
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.

