

Hong Kong Tax Alert

26 November 2018
2018 Issue No. 16

IRDが、HKFRS第15号の税務上の取扱いについての見解を提示

HKFRS第15号に基づいて顧客との契約から認識した(固定対価及び変動対価に関する)収益は、通常、課税対象の実現利益となります。また、利益剰余金に反映された適用開始時の調整額は、HKFRS第15号の適用初年度に益金または損金として算入されます。

HKFRS第15号－顧客との契約から認識した収益に関する新たな会計基準

顧客との契約から生じる変動対価

香港財務報告基準(HKFRS)第15号「顧客との契約からの収益」は、2018年1月1日以降に開始する事業年度より適用されます。(早期適用する場合を除く)

HKFRS第15号の基本原則は、企業が顧客に約束した財又はサービスの移転について、企業が権利を得ると見込まれる対価を反映した金額で収益を認識すべきであるというものです。

当該基本原則により、企業は以下の5つのステップを適用し、収益を認識します。

- (1) 顧客との契約を識別する
- (2) 契約における履行義務を識別する
- (3) 取引価格を決定する
- (4) 取引価格を契約における各履行義務に配分する
- (5) 各履行義務が充足された時点で(または充足されるにつれて)収益を認識する

契約の取引価格には、値引き・リベート・インセンティブ・業績ボーナス等の変動対価の要素が含まれる場合があります。契約に変動対価が含まれている場合、HKFRS第15号では、契約開始日に、企業が受け取るべき変動対価の金額を見積もる必要があります。その後の契約期間においては、各期末日時点で最新の状況を反映して見積金額を修正することとなります。

当該変動対価の見積額については、変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識済の収益累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、収益として認識します。

これに対して、香港会計基準(HKAS)第18号「収益」等の従来の会計基準では、変動対価の会計処理に関する具体的な指針がなかったため、このような変動対価は、通常、変動対価に関する不確実性が解消されるまで収益として認識されていませんでした。

このため、一部の企業では、HKFRS第15号の適用により、従来の会計基準よりも早期に変動対価を認識することになるでしょう。

HKFRS第15号の適用初年度において剰余金に反映される適用開始時の調整額

HKFRS第15号の適用初年度において、企業は、完全遡及適用アプローチと修正遡及適用アプローチのいずれかによりHKFRS第15号を遡及適用する必要があります。

完全遡及適用アプローチを選択する場合には、全ての契約について契約開始日からHKFRS第15号を適用し、財務諸表を表示する全ての期間にHKFRS第15号を適用する必要があります。この場合には、HKFRS第15号で規定された実務上の便法を適用することが可能です。HKFRS第15号適用による累積的影響を、表示する最も古い期間の期首時点の利益剰余金に反映し、比較対象期間の財務諸表を修正再表示することとなります。

一方、修正遡及適用アプローチを選択する場合には、財務諸表に表示される直近期間についてのみHKFRS第15号を適用することとなります。比較対象期間の財務諸表は引き続き従来の会計基準に基づいて表示し、HKFRS第15号適用による累積的影響を、HKFRS第15号の適用開始日時点(12月末決算の場合、2018年1月1日)に反映します。

HKFRS第15号の税務上の取扱い

収益として認識される変動対価は通常、課税対象となる実現利益として取り扱われる

内国歳入庁(IRD)は、香港公認会計士協会(HKICPA)との2018年の年次会議において、顧客との契約における変動対価が収益として認識され、変動対価に見積りの要素が含まれていたとしても、当該収益は未実現利益ではなく実現利益として取り扱われ、課税対象となることを示しました。

IRDは、事業取引から得られた利益は実現利益であるのに対し、会計基準に基づいて認識された取引在庫の評価益等の「会計上の利益」は未実現利益であるという見解を述べました。その見解の裏付けとして、IRDはNice Cheer案件¹を引用しています。

HKFRS第15号に基づく収益認識の5ステップ・モデルを参照し、IRDは、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転して履行義務を充足した場合にのみ、収益(固定対価及び変動対価)を認識すべきであるとの見解を示しました。事業取引から認識した収益は実現利益として取り扱われ、課税対象となります。また、収益として認識した変動対価が見積金額であったとしても、実現利益から未実現利益に変わることはありません。

IRDは、通常、HKFRS第15号に基づき認識された会計上の利益が事業所得税の課税所得となる旨を補足しました。ただし、判例法や内国歳入法(IRO)で特定の税務上の取扱いが規定されている場合や、HKFRS第15号に基づく会計処理が税務の原則から逸脱している場合には例外が起こり得ると述べました。

HKFRS第15号の適用開始時に利益剰余金に反映された遡及修正がもたらす影響

IRDは、会計基準の変更による利益剰余金の遡及修正においては、利益の認識漏れ、利益の二重課税、費用の二重控除等があらってはならないと述べました。なお、前年度の申告書に誤りや漏れがなければ、IROのセクション70Aに基づく前年度の査定が再開されることはありません。

上記を前提として、IRDは、HKFRS第15号の完全遡及適用アプローチと修正遡及適用アプローチのいずれを適用したかにかかわらず、利益剰余金に反映された適用開始時の調整額は、HKFRS第15号の適用初年度に益金または損金として算入されると述べました。

¹ Nice Cheer Investment Limited v CIR FACV 23/2012

論評

変動対価やHKFRS第15号の適用開始時における遡及修正に関して、IRDが税務上の取扱いを明確化したことは歓迎に値します。

しかし、IRDは、顧客との契約に重大な金融要素が含まれている場合にHKFRS第15号に基づいて認識されたみなし利息の税務上の取扱いに関しては、この会議で具体的に述べませんでした。

HKFRS第15号では、企業とその顧客が(明示的または黙示的に)契約上で合意した支払時期により、財またはサービスの移転に係る資金提供の重大な便益が企業または顧客にもたらされる場合、その契約には重大な金融要素が含まれているとみなされます。

契約に重大な金融要素が含まれる場合には、貨幣の時間的価値の影響を調整するため、金融要素の影響(受取利息または支払利息)を顧客との契約から生じる収益と区別して表示する必要があります。

この点については、シンガポール内国歳入庁が納税者向けのe-taxガイドの設例において述べている見解が参考になるかもしれません。すなわち、HKFRS第15号に相当するシンガポールの会計基準に基づき認識されたみなし利息は、課税所得の計算上は除かれます。

前述のe-taxガイドの設例は右記のAppendixのとおりです。

最近香港で法制化された移転価格税制に基づく調整がなされる可能性はあるものの、IRDは、通常、会計基準で認識されたみなし利息は課税所得の計算から除外されると考えていると思われます。

Appendixの設例で示されているように、弊事務所は、IRDも、HKFRS第15号で認識されたみなし利息(契約に基づく関連収益の合計に合わせて)を除外する可能性が高いと考えています。今後、IRDによる確認が期待されます。

HKFRS第15号の適用開始により生じる追加的な税負担など、HKFRS第15号の適用開始による財務・税務への影響に関してご相談を希望される場合、貴社を担当する税務専門家にご連絡ください。

Appendix

設例

A社は、製品Xを\$50,000の前受で顧客に販売しています。A社と顧客との間では、製品Xを2年以内に納品するという合意がなされています。A社の追加借入利率は5%と仮定します。

A社の仕訳

[現金受領時の契約負債の認識]

Dr. 現金	\$50,000	
	Cr. 契約負債	\$50,000

[前受による支払利息の認識]

ー 契約開始から製品Xの移転までの2年間

Dr. 支払利息	\$5,125	$[\$50,000 \times [(1.05)^2 - 1]]$
----------	---------	------------------------------------

税務調整:
納税者が負担しないため、
損金不算入となります。

Cr. 契約負債	\$5,125
----------	---------

[2年目末の製品X移転時に収益認識]

Dr. 契約負債	\$55,125	
	Cr. 収益	\$55,125

税務調整:
納税者の収益(納税者が受け取るべき金額)は\$50,000であるため、\$50,000だけが課税対象となるよう、税金計算書において開示する必要があります。

EY Contacts

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 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

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.

© 2018 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

APAC No. 03007563
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.

