

## Hong Kong Tax Alert

17 November 2022

2022 Issue No. 17

### 国外源泉所得非課税制度(FSIE税制)の修正:修正法案、IRDの実務ガイダンスに対する詳細な分析

先日のタックスアラートにてお知らせした通り、香港政府は2022年10月28日、修正FSIE税制を導入するための修正法案(以下、「法案」)を政府官報にて公表しました。また同日、内国歳入局(以下、「IRD」)は、納税者の修正FSIE税制への理解を支援するために、よくある質問と設例を含めた詳細な実務ガイダンスをウェブサイトにて公開しています。

本法案は2022年11月2日に立法会に提出された後、欧州連合(以下、「EU」)からの最新のコメントを受け、法案委員会の段階において修正法案が提案されました<sup>1</sup>。本法案を精査するために、法案委員会が設立されています。本法案に対してご意見がある場合、ご担当の税務専門家にご相談ください。

本稿では、修正FSIE税制の主要な特徴・要件、関連要件に関するIRD側の解釈・見解、及び修正FSIE税制に関するEYのコメントをより詳細に説明いたします。

#### 修正FSIE税制の対象範囲

内国歳入法(以下、「IRO」)のセクション15Jに新たに追加されたみなし規定により、香港で取引、サービス、事業を行う多国籍企業(以下、「MNE」)の事業体が特定の国外源泉所得を香港にて受領する場合、当該所得が香港源泉と見なされ、事業所得税が課されます。

また、同法案の特定の規定により、特定の国外源泉所得は資本性資産の譲渡から得られた収益とは見なされません。したがって、特定の国外源泉所得が資本性であるか収益性であるかは、本修正FSIE税制では関係ありません。

ただし、MNE事業体が関連する例外要件、すなわち、経済的実体要件、ネクサス要件、資本参加免税要件を満たす場合には、上記のみなし規定は適用されません。

1. 詳細は、2022年12月13日付EY Japan税務アラート「[香港、EUの懸念に対応した、修正FSIE税制への立法会委員会での修正](#)」をご参照ください。

## 対象納税者

MNE事業体とは、MNEグループ又はMNEグループに含まれる事業体、もしくは当該グループ又は事業体を代行する法人であると定義されています。「MNE事業体」の定義に含まれる「代行する(act for)」という表現は、信託契約などの特定の取決めのみを対象としており、その活動は「MNE事業体」を構成するものであると考えられます。このような信託契約では、修正FSIE税制の下での対象納税者は受託者となります。

本法案では、次の用語の定義を規定しています。

用語	意味
事業体	(自然人以外の)法人、又はパートナーシップや信託などの個別の財務報告主体
MNEグループ	少なくとも1つの事業体又は恒久的施設(以下、「PE」)が最終親会社(以下、「UPE」)と異なる国・地域に所在するグループ
グループ	<ul style="list-style-type: none"><li>I. 所有権又は支配権を通じて関連する事業体の集合体であって、適用される会計原則の下で、それらの事業体の資産、負債、収益、費用及びキャッシュ・フローが、そのUPEの連結財務諸表に含まれることが求められる事業体、あるいは規模や重要性を理由として、又は売却目的で保有されているという理由にてUPEの連結財務諸表から除外されている事業体</li><li>II. 単独のMNE事業体であって、少なくとも1つのPEが本社と異なる国・地域に所在する事業体</li></ul>
UPE	(i)他の事業体の支配権を直接又は間接的に所有し、(ii)他の事業体に支配権を通じて直接又は間接的に所有されていない事業体

MNE事業体の定義が広く、規模に関する基準値がないことから、修正FSIE税制は幅広い影響をもたらし、MNEグループの本社がどこに所在するかにかかわらず、香港で取引、サービス、事業を行っているMNEグループのすべての事業体に影響を与える可能性が高いです。

また、本法案には、MNE事業体が香港居住者である場合、その海外PEは、その設立された国・地域にて取引、サービス、事業を行う別のMNE事業体と見なされるという規定も含まれています。つまり、香港居住者が香港域外でPE(支店など)を所有している場合、そのPEに帰属する特定の国外源泉所得は、修正FSIE税制の対象外となります。

## 対象所得

特定の国外源泉所得とは、香港域外で生じ、又は派生する以下の所得を意味します。

利息	<ul style="list-style-type: none"><li>本法案では定義されていない。</li><li>「利息」の定義について、その用語の通常の意味に従う。</li><li>税務上の「利息」とは、一般的に「他人の所有する金銭又は他人から借りている金銭の使用や保持に対する対価・補償」を意味する。</li></ul>
配当金	<ul style="list-style-type: none"><li>本法案では定義されていない。</li><li>当然ながら、会社又はその他の法人による配当のみを対象とし、法人ではないジェネラル・パートナーシップなどのその他のさまざまな事業体からの配当は含まれない可能性がある。</li></ul>
譲渡益	<ul style="list-style-type: none"><li>本法案で、譲渡益とは、パートナーシップ持分以外の株式持分の売却から得られる利益と定義されている。</li><li>株式持分とは、「事業体の利益、資本、準備金に対する権益を有し、適用される会計原則の下で資本として会計処理される持分」と定義されているため、負債性金融商品として会計処理される優先株式の譲渡から得られる譲渡益は明らかに対象外である。</li></ul>
IP収益	<ul style="list-style-type: none"><li>IP収益は、知的財産の使用、又は使用権から得られる収益のみを対象とする(ロイヤルティ、ライセンス料など)。</li><li>経済協力開発機構(以下、「OECD」)が公表したネクサス・アプローチで採用されている対応する用語と比較して、この用語は狭義に定義され、IP資産の販売から得られる収益は修正FSIE税制の対象とならない。</li></ul>

ただし、次の事業体によって得られた国外源泉の非IP収益(すなわち、利息、配当金、譲渡益)は除外されており、修正FSIE税制の対象とはなりません。



規制対象の金融機関(すなわち、保険会社、認可機関(銀行)、証券先物条例に基づいて規制活動の運営が認可された機関)が規制対象事業から得た、又はそれに付随する収益



香港の優遇税制<sup>2</sup>のメリットを享受している事業体が税制上の優遇対象となる利益を生み出す活動から得た、又はそれに付随する収益



IROのセクション20AC、20ACA、20AN又は20AO(すなわち、オフショアファンド免税制度、又は統一ファンド免税(UFE)制度)の下で課税対象となる利益に関して非課税扱いを享受している事業体が、非課税対象となる利益を生み出す活動から得た、又はそれに付随する収益



「免税(exempt sums)」<sup>3</sup>の扱いを享受する船舶オーナー事業者が、「免税(exempt sums)」対象となる所得を生み出す活動から得た、又はそれに付随する収益

2. 本法案で指定されている優遇税制は、専門再保険業者、認可キャプティブ保険会社、特定保険会社・認可保険プロローカー事業者、コーポレート・トレジャリー・センター、航空機リース事業者・航空機リースマネジメント事業者、船舶リース事業者・船舶リースマネジメント事業者、船舶代理店・船舶仲介事業者、投資マネジメント事業者のキャリード・インテラストを対象とします。

3. 「免税(exempt sums)」は、香港から出航する(すなわち、香港から国際水域へ向かう貨物の運送)香港籍の船舶(すなわち、香港の旗を掲げる船舶)での貨物の運送を含むものと定義され、関連する納税者は特定の実質的活動要件を満たします。

## 香港にて受領

本法案は、シンガポールにおける同用語の定義を採用し、以下の所得額が「香港にて受領した」ものと見なされます。



(a)香港に送金されたり、持ち込まれた所得額



(b)香港での取引、サービス又は事業に関連して生じた負債の履行の原資となる所得額



(c)香港に持ち込まれる動産の購入の原資となる所得額

IRDは、実務ガイダンスにおいて2つの設例を示しましたが、対象納税者が特定の国外源泉所得の使い道について、どの程度追跡する必要があるか、また、以下の取引が香港にて受領又はみなし受領となるかどうかは、まだ不明確です。

- 特定の国外源泉所得を配当金又は減資に利用することは、上記(b)の条件に該当するかどうか。
- 対象納税者が特定の国外源泉所得を配当金又は減資に利用することが、香港にて受領したと見なされなかつたとしても、当該配当金が株主の香港の銀行口座に直接に送金される場合、上記(a)の条件に該当するかどうか。
- 特定の国外源泉所得が、対象納税者の海外株式投資の取得に再投資された場合、その後、当該投資を売却して得られた収益が同納税者の香港の銀行口座に送金される場合、当該収益が課税対象と見なされるかどうか。

IRDは、修正FSIE税制案が法律になる際に公表される実務解釈・指針において、さらなる説明や設例を提供することが期待されます。

### 例外1－利息、配当金、譲渡益に関する経済的実体要件(以下、「ESR」)

本法案のESRは、コンサルテーション・ペーパーで概説されたものとほぼ同じです。IRDは、実務ガイダンスにおいて、MNE事業者がさまざまなシナリオの下でESRを満たしているかどうかを判断するための方法を詳しく説明しています。IRDはまた、納税者が関連する所得を生み出す査定年度にのみ、ESRを順守することが必要であると述べています。さまざまな種類の事業体に適用されるESRについては、以下に詳述します。

#### 純粹持株会社(以下、「PEHE」)

本法案では、PEHEとは、他の企業の株式のみを保有し、その株式の取得、保有又は売却に付随する配当金、譲渡益、所得のみを得る会社と定義されています。

IRDは実務ガイダンスにおいて、EUが公表した関連のガイダンスによれば、PEHEは他の事業体の株式保有にのみ制限されると説明しています。そのため、持株会社による株主ローンの提供は、無利子であるかどうかにかかわらず、PEHEとしての地位を損ないます。

しかし、PEHEが配当金の受取りに使用する銀行口座から得られる利息収入は、株式の取得、保有又は売却に付随する所得と見なされ、PEHEの地位を損ねることはありません。

PEHEは、軽減されたESRの対象となるため、以下の要件のみが求められます。

- ▶ 特定の香港法令の下で適用されるすべての登録・申告要件を満たす<sup>4</sup>
- ▶ 特定の経済活動(すなわち、他の事業体への資本参加・管理)を行うために、香港にて適正な数の従業員を雇用し、適切な施設を所有している

香港は投資持株会社の設立地として人気が高いです。外資系のMNEグループの多くは、香港の投資持株会社の管理を香港のサービスプロバイダーに委託しています。そのような納税者は、どのように緩和されたESRを満たすかについて関心を持っています。

緩和されたESRは、一部の無税又は名目税率を適用する国・地域において採用されている経済的実体に関する法令とほぼ同じです。ケイマン諸島やバミューダ諸島などの一部の国・地域では、実務ガイダンスにおいてPEHEが保有する株式の管理が当該国・地域の適切なサービスプロバイダーを通じて行われている場合、緩和されたESRを満たす可能性があると示されています。

ただし、IRDはより厳格なアプローチを採用しているようです。IRDは、PEHEが香港に取締役がいるにもかかわらず、香港域外にて株主や取締役が株式の保有・管理を行い、登録・届出事務のみをサービスプロバイダーに外部委託して香港にて行なうことは、緩和されたESRを満たさないだろうという設例を示しています。

したがって、関連する登録・届出事務を香港にて行なうことに加え、サービスプロバイダーや名目取締役が受け取った指示に基づいてスチュワードシップ機能(取締役会における配当金の決定や決算承認の実施など)も香港にて実施する場合、緩和されたESRを満たすと見なされるかどうかは不明確です。

## 非PEHE

PEHE以外のMNE事業者は、次の場合にESRを満たします。

- ▶ 香港で特定経済活動を行うために適正な数の適格従業員を雇用している。
- ▶ 香港で特定経済活動を行うために適正な額の営業費用を支出している。

運営形態が業界によって異なることから、本法案もIRDも上記の妥当性テストに関する最低基準値を定めていません。IRDは、各ケースについて、各事業体の事業性質、規模、複雑性を考慮して、それぞれの事実と状況に基づいて検討されると説明しています。

非PEHEに関連する特定経済活動とは次の通りです。

- ▶ 当該事業体が取得、保有、又は売却する資産に関する戦略的決定を行う。
- ▶ 当該資産に関する主要なリスクの管理・引受を行う。

## 香港にて行なう必要がある特定経済活動とソースルールの相互関係について

IRDは、設例を通して、ESRの充足のために特定経済活動を香港にて行なう必要があることは、必ずしも利息収益の源泉を国外であると申告できないものではないと示しています。

これは、上述の通り、非PEHEの特定経済活動は、資産に関する戦略的決定と、当該資産に関するリスクの管理・引受にのみ関連しているからです。したがって、融資契約の交渉・締結、香港域外の借り手への資金や信用の提供などの低レベルの利益を生み出す活動は、その利息収益が国外源泉とされ、特に、単純な金銭ローンの場合では「信用供与テスト」を通じてソースルールが適用されます。

4. 特定の香港法令とは、(i)会社(解散・雑則)法(Cap. 32)、(ii)有限責任パートナーシップ法(Cap. 37)、(iii)事業登記法(Cap. 310)、(iv)会社法(Cap. 622)を指します。

## 居住者証明書はESRの証明として認められない

コンサルテーションの過程において、租税条約の目的で発行された該当する年度の居住者証明書（以下、「CoR」）を所持している対象MNE事業体について、当該CoRの発行前に当該事業体の事業実体が検討されたことから、修正FSIE税制の下で同年度のESRを満たすと見なすべきだという意見がIRDに提案されました。

しかし、IRDは、修正FSIE税制の目的上、CoRはESRの充足を証明するために使用できないことを示しています。なぜなら、CoRが求める事業内容の要件と、修正FSIE税制のESRは、異なる状況の下で検討される必要があるからです。

## 特定経済活動の外部委託

IRDは、実務ガイドにおいて、MNE事業体がその特定経済活動の一部又は全部を第三者やグループ企業に委託することは認められるが、当該MNE事業体は、特定経済活動が委託先により香港にて行われることを確実にするために、適切なモニタリング（明らかに香港にて行う必要はない）を行う必要があることを示しています。

コンサルテーションの過程において、特定経済活動が修正FSIE税制の対象となる複数のグループ会社に役務を提供する会社にて集中して実施された場合、IRDがどのようにESRを適用するかという利害関係者の懸念がありました。

この点について、IRDは、妥当性テストを満たすか（香港の委託先の適格従業員の雇用数、及び営業費用の支出額が、委託先によって実施される特定経済活動の水準に見合っているかなど）判断をする際は、サービスプロバイダーのリソースを検討すると説明しています。

さらに、IRDは、実務ガイドにおいて、委託先は通常、MNE事業体に対して、移転価格ルールの対象となる特定経済活動の実施について、手数料を請求することが想定されるとしています。

つまり、委託先は提供したサービスに関して香港で課税されますが、当該MNE企業は一般的に関連する所得を非課税の国外源泉所得として申告するため、「実際の税額差がない」という条件が満たされず、その業務委託契約は非課税の国内取引として認められないため、一般的に独立企業間手数料が請求される必要があります。

IRDは、移転価格ルールの対象となる手数料の支払いに加え、MNE事業体はサービス契約書や内部方針文書によって委託契約を文書化する必要もあると述べています。

## 例外2 – IP収益に対するネクサス要件

国外源泉のIP収益については、ネクサス要件が適用され、その収益がどの程度まで非課税となるかが決定されます。ネクサス要件とは、税源浸食と利益移転（以下、「BEPS」）対策パッケージの実施に向けて2015年に公表された行動5（以下、「BEPS行動5レポート」）において、OECDが最低基準として採用したネクサス・アプローチをモデル化したものです。OECD有害税制フォーラムでは、多くの国・地域が導入しているIP収益に対する優遇税制の有害性を評価する際に、当該要件を適用しています。

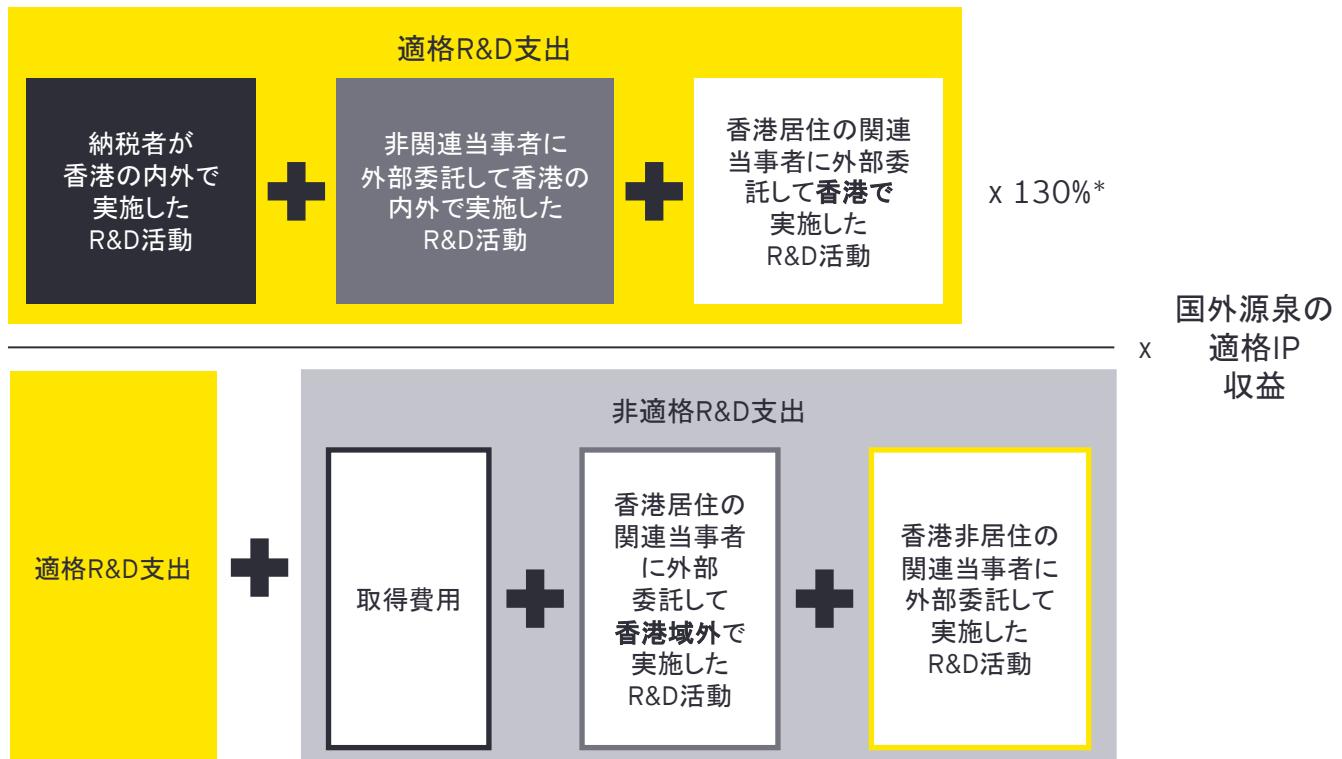
ネクサス要件では、適格IP資産から得られたIP収益（以下、「適格IP収益」）のみがネクサス比率に基づいて免税され、当該比率は、納税者がIP資産の開発に要した研究開発（以下、「R&D」）支出（適格R&D支出と非適格R&D支出の合計）のうち、適格R&D支出の割合として定義されます。適格R&D支出の割合は、実質的な経済活動の代用として機能します。

「適格IP資産」とは、次のように定義されています。

- ▶ 特許法（Cap. 514）に基づいて認められた特許
- ▶ Cap. 514に基づいて行われた特許出願
- ▶ 著作権法（Cap. 528）に基づいてソフトウェアに存続する著作権
- ▶ 香港以外の法律の下で承認・作成され、存続している上記の知的財産権

BEPS行動5レポートの要求・ガイダンスに従い、商標、著作権、ブランド名などのマーケティング関連のIP資産は、修正FSIE税制のネクサス要件の下での免税措置の対象にはなりません。つまり、このような非適格資産に関する国外源泉のIP収益は、香港にて貿易、サービス又は事業を行っているMNE事業体が受け取った場合、「送金課税基準」（すなわち、当該収益を香港にて受領した時点での課税）が適用され、事業所得税が課されます。

要約すると、修正FSIE税制の下で免税対象となる国外源泉の適格IP収益の割合は、以下の計算式により決定されます。



\*30%の割増は総支出額を上限に適格R&D支出に適用されます。

本法案には、ネクサス要件における適格R&D支出と非適格R&D支出に関する具体的な定義が含まれています。適格R&D支出には、一般に、MNE事業体が負担した、IP収益と関連する適格IP資産のR&D活動に要した支出（資本支出を含む）が含まれます。利息支払と土地・建物に対する支払のみが除外されます。ネクサス要件における「R&D活動」は、IROの下での通常又は拡大損金算入の対象となるR&D支出の定義と同じです<sup>5</sup>。

ただし、ネクサス要件の下での「適格R&D支出」の定義は、IROに基づく損金算入のための定義よりも広いです。しかし、ネクサス要件の下での適格R&D支出について、対象MNE事業体を代行して関連するR&D活動を行うためのコストシェアリング契約の支払いが含まれるかどうかはまだ不明確です。

香港又は香港域外の法令に基づく特許出願から得られた特定の適格IP収益が、ネクサス要件の適用により、該当する査定年度において事業所得税が非課税とされる場合、当該収益は香港にて受領した特定の国外源泉所得と見なされ、当該特許出願が撤回、放棄又は拒否された場合、当該査定年度において課税されます。

5. IROのスケジュール45のセクション2において定義されているR&D活動とは、(a)知識の拡張のための自然科学又は応用科学の分野における活動、(b)実現可能性調査、又は市場、事業、経済の調査を目的とした体系的、調査的、実験的な活動、(c)新たな科学的、技術的な知識と理解を獲得するための、初期的かつ計画された調査、(d)新規又は改良された原材料、装置、製品、工程、システム、サービスを生成・導入するため、商業的に利用する前に計画又はデザインへ研究の成果又はその他の知識を適用すること。

## 例外3 – 配当金・譲渡益の資本参加免税

MNE事業体は、ESRを満たす代わりに、修正FSIE税制の下で国外源泉の配当金や譲渡益に対して非課税扱いを申請する際に、資本参加免税に依拠することができます。

資本参加免税の条件は次の通りです。

- (a) 当該MNE事業体が香港居住者<sup>6</sup>である、又は香港非居住者であっても国外源泉の配当金や譲渡益が帰属する香港のPEを所有している。
- (b) 当該MNE事業体は、国外源泉の配当金又は譲渡益が発生する直前の12カ月以上の期間、被投資会社の5%以上の株式を保有している。

上記(b)の12カ月以上の保有期間要件は、コンサルテーション・ペーパーで示された提案には含まれていませんでした。

以前の提案における資本参加免税に向けた要件は、被投資会社から得られる所得のうち、受動的所得の占める割合が50%以下であることが条件でした。このような条件は、香港持株会社と被投資会社との間に海外中間持株会社が介在する場合に、資本参加免税がどのように適用されるかは不明確でした。資本参加免税のコンプライアンス負担を軽減するためには、この条件が本法案から削除されたことは良い点だと考えられます。

ただし、資本参加免税には、(i)スイッチオーバー・ルール、(ii)主要目的ルール、(iii)ハイブリッドミスマッチ防止ルールという特定の乱用防止ルールが課されます。

### (i)スイッチオーバー・ルール(課税対象条件)

MNE事業体の資本参加免税の要件を満たしているものの、「課税対象」条件を満たさない場合、利用できる免税措置は税額控除の方法に切り替わります。すなわち、MNE事業者は当該所得について事業所得税が課されますが、当該所得と基礎利益(当該所得が配当金である場合)に対して課された外国税額の支払いが税額控除の対象として認められます。

特定の国外源泉所得、すなわち配当金や譲渡益が、香港域外で15%以上の適用税率で適格な類似税が課された場合、「課税対象」条件を満たしていると見なされます。

当該特定の国外源泉所得が配当金である場合、持株構造において最大5階層前までの直接・間接的な被投資会社を対象とするという「ルックスルー・アプローチ」を採用し、香港域外において15%以上の適用税率で適格な類似税が課される配当金の原資となる利益の総額が、当該MNE事業体が香港にて受け取る配当金の金額以上であるかを確認します。その総額が香港のMNE事業体が受け取った配当金の金額以上である場合にのみ、「課税対象」条件を満たしていると見なされます。

ただし、これは香港域外の標準税率ではなく、適用税率であることに留意すべきです。つまり、特定の国外源泉所得について国外の優遇税率が適用される場合、その優遇税率は適用税率となります。特定の国外源泉所得が複数の税率(累進法人税率など)で課税された場合、当該所得に適用される法人税の最高税率が適用税率となります。

IRDは、被投資会社が配当金を行う(対象配当金)課税年度において損失を計上し、その直前の期間(総称して「関連期間」)において利益がなかったとしても、以下のことが証明できる場合、「課税対象」条件を満たしているとします。

- (i) 被投資会社の関連期間以前のすべての年度における利益剰余金のうち、国外において15%以上の適用税率で課税される総額が、対象配当金と同額以上である。
- (ii) 上記の(i)を一貫して追跡するための仕組み(文書記録)がある。

特定の国外源泉所得が譲渡益である場合、当該収益を「課税対象」条件の下で15%以上の適用税率で課税することを要求することは、なかなか難しいでしょう。なぜなら、多くの国・地域において譲渡益に課される源泉徴収税率は15%未満であるか、又は包括的な二重課税防止協定(以下、「CDTA」)に基づいて非課税とされる場合があるからです。

6. 香港居住者とは、税務上の香港の居住者を意味します。会社については、香港で設立した会社、又は香港域外で設立し、その経営又は管理を通常香港にて行う会社をいいます。

#### (ii) ハイブリッドミスマッチ防止ルール

当該所得が配当であり、被投資会社において配当支払額が損金算入される場合、資本参加免税の適用は否認されます。

#### (iii) 主要目的ルール

内国歳入局長によって、取決めの主目的又は主目的の1つが、事業所得税上の優遇措置を得ることであると判断された場合、資本参加免税が認められません。

## 損失・営業費用の取扱いについて

### 持分譲渡損

MNE事業体の譲渡損失は、譲渡額を香港にて受け取った査定年度の課税対象利益と相殺することができます。ただし、この規定は、譲渡益を香港にて受け取った場合、修正FSIE税制の下で事業所得税が課されることが条件となります。

一方で、この損失は、リングフェンスの対象となり、該当する年度の特定の国外源泉所得から得られた課税所得と相殺する場合のみに利用できます。当該損失額は、相殺されなかった場合、翌年以降に課税される特定の国外源泉所得との相殺に繰り越すことが可能です。

### 国外源泉の適格IP収益に関する損失

MNE事業体が、査定年度において事業所得税が課される適格IP収益を受け取って、当該収益が関連する適格IP資産に関して損失となった場合、適格な損失部分はリングフェンスの対象とならず、該当査定年度の課税対象利益と相殺することができます。相殺されなかった損失は、当該MNE事業体の翌年度以降の課税対象利益との相殺に繰り越すことが可能です。

### 営業費用の取扱い

また、本法案には、事業所得税が課される特定の国外源泉所得から生じた、税務上の減価償却費（又は税務上の減価償却費の振り戻し）を含む営業費用が、当該所得を受領した年度に生じたものとして損金算入することが認められる規定があります。

このような営業損失は、譲渡損を除き、当該収益を受け取った年度において、MNE事業体の課税対象利益との相殺に利用することができ、利用できなかったとしても、翌年度に繰り越すことが可能です。

## 二重課税の排除

### 香港居住者が支払った外国税額

対象納税者が修正FSIE税制の下での例外規定を満たさない場合、香港及び非CDTA締結国・地域の両方で課税される可能性があることを認識し、本法案には、香港居住の納税者に対して片務的な税額控除（以下、「UTC」）を認める規定が含まれています。外国税額の支払いは、関連する特定の国外源泉所得について、香港事業所得税の課税所得に対する税額控除として認められます。UTCの控除額は、香港の所得に関して支払うべき事業所得税の金額を上限とします。

特定の国外源泉所得が配当金である場合、MNE事業体が被投資会社の10%以上の持分を直接又は間接的に保有していることを条件に、配当金及び配当金の原資となる利益に対して支払った外国税額について、税額控除が認められます。そして、ルックスルー・アプローチが採用され、保有構造において最大で5階層前までの外国税額支払いがUTCの対象となります。

CDTA締結国・地域で支払った外国税額については、関連するCDTAの下で既に双務的な税額控除が認められています。しかし、すべての香港の既存のCDTAには、配当金の原資となる利益に対して支払った外国税額を税額控除対象として認める規定が含まれているわけではありません。CDTA締結国・地域で支払った外国税額と、非CDTA締結国・地域で支払った外国税額について、地域ごとの税額控除の取扱いを一致させるために、CDTAの下で利用できる税額控除を補完するためにUTCの適用も認められます。

## 香港非居住者が支払った外国税額

MNE事業体が香港非居住者である場合、香港の事業所得税が課される特定の国外源泉所得に対して支払った外国税額は、IROのセクション16(1)(ca)に含まれる既存の規定に従って費用として損金算入することが可能です。

## 事業所得税、給与所得税、資産所得税の暫定額の計算に当たって外国税額控除が考慮される

修正FSIE税制とは関係のない措置ですが、本法案は、IROのセクション63C、63H、63Mを修正し、2023年4月1日以降の査定年度に支払われる事業所得税、給与所得税、資産所得税の暫定額を計算する際に、修正セクション50の下で認められる税額控除を考慮することを提案しています。

## 納税者の義務

修正FSIE税制の下で対象となるMNE事業体は、以下を行う必要があります。

- (i) 特定の国外源泉所得が得られた場合、該当する査定年度の確定申告書・指定様式により申告する。
- (ii) 課税対象となる特定の国外源泉所得を香港にて受領した場合、当該所得の金額を該当する査定年度の確定申告書・指定様式により申告する。
- (iii) 査定年度の基準期間が終了してから4ヶ月以内に対象所得を香港にて受領し、当該査定年度の事業所得税申告書がまだ発行されていない場合、事業所得税の課税対象となることを内国歳入局長に書面にて通知する。
- (iv) 香港又は香港以外の法律の下で行われた特許出願が取下げ、放棄又は拒否され、当該特許によるIP収益の一部が前査定年度において事業所得税の非課税対象と認められていた場合、当該特許出願の取下げ、放棄又は拒否について、該当する査定年度の基準期間が終了してから4ヶ月以内に内国歳入局長に書面にて通知する。
- (v) 特定の国外源泉所得に係る取引、行為又は業務に関する記録を、当該取引、行為又は業務の終了から7年、あるいは当該所得を受領してから7年のどちらか遅い方まで保存する。

合理的な理由なく上記要件に従わない場合、最高10万香港ドルの罰金が科される可能性があります。記録の保存期間が長くなることを考慮し、納税者は記録の保存に関する方針と手続きを見直す必要があります。

## 結論

本法案は新しい概念を多く導入し、多くの規定が複雑です。投資の保有構造や事業の取決めを、修正FSIE税制の要件に基づいて効果的に整合させることをご検討される場合は、ご担当の税務専門家にご相談ください。



## 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		
<b>Business Tax Services / Global Compliance and Reporting</b>				<b>Business Tax Services / Global Compliance and Reporting</b>		
<b>Hong Kong Tax Services</b>				<b>Hong Kong Tax Services</b>		
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	Jennifer Kam +852 2846 9755 jennifer.kam@hk.ey.com	Ricky Tam +852 2629 3752 ricky.tam@hk.ey.com	Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com	Ming Lam +852 2849 9265 ming.lam@hk.ey.com	
May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com	Leo Wong +852 2849 9165 leo.wong@hk.ey.com	Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com	Helen Mok +852 2849 9279 helen.mok@hk.ey.com	
Grace Tang +852 2846 9889 grace.tang@hk.ey.com				<b>Customer Tax Operations and Reporting Services</b>		
Joy Chen (Family Office) +852 2846 9688 joy.chen@hk.ey.com				Anish Benara +852 2629 3293 anish.benara@hk.ey.com		
<b>China Tax Services</b>				<b>US Tax Services</b>		
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Lorraine Cheung +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com	Sam Fan +852 2849 9278 sam.fan@hk.ey.com		Camelia Ho +852 2849 9150 camelia.ho@hk.ey.com	Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com	
Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Carol Liu +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com			<b>International Tax and Transaction Services</b>		
<b>Payroll Operate</b>		<b>Accounting Compliance and Reporting</b>				
Vincent Hu +852 3752 4885 vincent-wh.hu@hk.ey.com	Ernest Wong +86 21 2228 5808 ernest.wong@cn.ey.com	Cecilia Feng +852 2846 9735 cecilia.feng@hk.ey.com		Sophie Lindsay +852 3189 4589 sophie.lindsay@hk.ey.com	Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com	
<b>International Tax and Transaction Services</b>						
<b>International Tax Services</b>		<b>Transfer Pricing Services</b>				
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com	Sangeeth Aiyappa +852 2629 3989 sangeeth.aiyappa@hk.ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com		Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com		
	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com			<b>Transfer Pricing Services</b>		
<b>Transaction Tax Services</b>						
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Qiannan Lu +852 2675 2922 qiannan.lu@hk.ey.com	Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com		
<b>People Advisory Services</b>						
Robin Choi +852 2629 3813 robin.choi@hk.ey.com	Mary Chua +852 2849 9448 mary.chua@hk.ey.com	Christina Li +852 2629 3664 christina.li@hk.ey.com	Jeff Tang +852 2515 4168 jeff.tk.tang@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						
<b>Tax Technology and Transformation Services</b>		<b>International Tax and Transaction Services</b>			<b>Indirect tax</b>	
Agnes Fok +852 2629 3709 agnes.fok@hk.ey.com		<b>US Tax Desk</b>			Shubhendu Misra +852 2232 6578 shubhendu.misra@hk.ey.com	
Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com		Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com	Peggy Lok +852 2629 3866 peggy.lok@hk.ey.com		Andy Winthrop +852 2629 3556 andy.p.winthrop@hk.ey.com	
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com		Winona Zhao +852 2515 4148 winona.zhao1@hk.ey.com			<b>Tax and Finance Operate</b>	
			Alice Chung +852 3758 5902 alice.chung@hk.ey.com	Edvard Rinck +852 9736 3038 edvard.rinck@hk.ey.com	Tracey Kuuskoski +852 2675 2842 tracey.kuuskoski@hk.ey.com	



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. 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](http://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](http://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.

© 2022 Ernst & Young Tax Services Limited.  
All Rights Reserved.

00725-226Jpn 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](http://ey.com/china)



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