

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第9回 | 2019年10月

DIPN28 – 外国税を損金不算入に方針転換

サマリー

香港税務局より最近発表された実務解釈指針において、総所得に課される外国税（例えば、ロイヤリティ、サービス料及びマネジメント料の総額に課される源泉税）は、税務条例第16条(1)の損金算入に関する一般規則に基づき、今後損金不算入とするという見解が示された。

2019年7月19日、香港税務局（IRD）は実務解釈指針第28号「事業所得税：外国税の損金算入」（DIPN28）の改訂を発表した。IRDの実務関連通知のなかでも僅か5ページの指針改訂発表だが、そのIRDの解釈は法令及び実務に関するこれまでの解釈とは大きく異なり、議論を引き起こすものである。

具体的に言うと、IRDは税務条例（IRO）第16条(1)の損金算入の一般規則に基づき、総所得に課される外国税（例えば、ロイヤリティ、サービス料及びマネジメント料の総額に課される源泉徴収税）を今後損金不算入とするという見解を示した。注目すべきは、2019年7月19日のDIPN28改訂の公表から1か月後に、源泉税を損金不算入とすることを明記した更新版がIRDから発表されたことである。

2019年7月以前の解釈の概要

IRO（第17条(1)(b)及び第17条(1)(g)）に基づき、事業所得税の支払額又は類似の外国税を損金算入することは、原則認められない。ただし、IRO第16条(1)(c)に基づき、外国税が、香港の事業所得税（すなわち総所得ではなく利益に対する課税）と実質的に同類であり、IROの特定のみなし規定に従い事業所得税の対象となる金額に対して課される場合、その外国税を損金算入することが認められていた。

一方、1991年の調停機関による決定（D43/91）では、総所得に課される税額は、IRO第16条(1)が示すところの利益創出時に発生した支出又は経費に該当し、IRO第17条(1)(b)を根拠として損金算入されるべきであると判断された。

さらに、香港政府財政長官が1997 – 1998年の予算演説で以下のように述べ、この法解釈を支持している。

「...（外国源泉税の）損金算入は、（香港で）支店を運営している香港領域外の企業には適用されません。しかし、収益又は売上課税される外国源泉税は合法的な経費であり、当該企業の居住状況にかかわらず、課税対象となる利益を決定する際に損金算入されるべきであるとした判決があります。IRDは、実務上、その判決に準拠します。このような判断が、香港領域外の企業による香港での支店設立及び経営を促進するきっかけとなり、国際金融センターとしての私たちの立場を強固なものにすると考えます。」

改訂前のDIPN28はこの見解と一致しており、外国税額がIRO第16条(1)(c)に定めた損金算入の条件に該当しない場合でも、利益が創出されたかどうかにかかわらず、当該税額は負担されるべき経

費であり、利益処分には該当しないのであれば、IRO第16条(1)の損金算入に関する一般規則に従い損金算入できることを明確にしていた。

外国源泉税に対する香港政府の従来への対応

DIPN28の改正前はD43/91に準じて、マネジメント料、利息及びロイヤリティを含む総所得に課される外国源泉税は損金算入することができた。外国源泉税に対する長年の原則は以下のとおりである¹。

- (i) 香港と二重課税防止協定（DTA）を締結している国によって課される外国源泉税に関して、当該源泉税に対する未払事業所得税との相殺による控除は認められるが、当該源泉税の損金算入は認められない。
- (ii) 香港とDTAを締結していない国によって課される外国源泉税に関して、損金算入は認められるが、香港の未払事業所得税との相殺による控除は認められない。

¹ (i) (ii) とともに、関連収益が香港の事業所得税の対象となることが前提。

最近の法改定

2018年にIRO第16条(1)(c)が修正され、第16条(2)が導入された。この改正により、香港がDTAを締結している税務管轄区域において支払われる税金は第16条(1)(c)（利益課税タイプの外国税の損金算入）の適用外となった。これは税額控除の対象となることを鑑みれば、IROにおける妥当な改定といえるだろう。

主な変更からもたらされる懸念事項

従来への解釈からの変更

— 改訂DIPN28では以下のように述べている。

第1段落：「利益**又は収益**に課される税金は利益処分であり、課税対象となる利益を創出する際に発生した支出又は経費ではない。そのため当該税額は損金算入されない。貿易、専門的職業又は事業において課税対象となる利益とは事業所得税を損金算入する前の利益のことであり、損金算入した後の利益ではない。」（太字部分 KPMG強調）

— 改訂DIPN28では以下の文言が削除された。

「. . . 税金は、利益が創出されたか否かにかかわらず、（利益ではなく）収益に対して支払うべき費用であると明確に説明することができる。当該税金は利益処分ではないため、IRO第16条(1)に基づき損金算入が認められる。

一般的に、そのような外国税は、利息又はロイヤリティ等により創出される収益に対し源泉税という形で課される。」

上記の潜在的な影響

グローバル若しくは地域の統括会社が香港に所在する多国籍グループ、又は香港にサービスセンターを置く、若しくは知的財産を保有しているグループ、更には香港に所在する単独のサービスプロバイダーにとっても、この方針の変更は大きなマイナス影響となり、香港における事業運営コスト全体が増大する可能性がある。

IRO第16条(1)(c)における損金算入項目の明確化

第2段落：「第16条(1)(c)の規定の対象である利益又は所得に課される外国税（例えば、ロイヤリティ、ライセンス料、サービス料及びマネジメント料に課される源泉徴収税）は、損金算入されない。」

上記の潜在的な影響

多かれ少なかれ、この条文の影響そのものが議論的となると考えられる。IRO 第16条(1)(c)では以下の2つの条件が両方が満たされる場合に、外国所得税は損金算入されると定めている。

- (i) 外国税が、IROに基づき課される税金（つまり総所得ではなく利益に課される税金）と実質的に同類の性質をもつこと。
- (ii) 当該所得が、第15条の特定のみなし規定に基づき課税対象とみなされること。特定のみなし規定とは以下を指す。

みなし規定	みなし規定が適用される所得
第15条(1)(f)	利息
第15条(1)(g)	利息
第15条(1)(j)	預金証書又は為替手形の処分／満期時の償還による利益
第15条(1)(k)	預金証書又は為替手形の処分／満期時の償還による利益
第15条(1)(l)	預金証書又は為替手形の処分／満期時の償還による利益

IRO第16条(1)(c)の適用範囲は非常に狭く、事業所得税（つまり総収入ではなく利益に課される税金）と実質的に同類の外国税に限定されている。また収益は、第14条の一般的な課税に関する規定の下では課税対象とならない「利息」又は関連する負債証券から発生する必要がある。

上記に基づくと、第16条(1)(c)の適用範囲には、ロイヤリティ、ライセンス料、サービス料及びマネジメント料は一切含まれず、また含まれる余地もない。そのためこの改訂内容は、今までの実務慣行を著しく逸脱しているとの議論が生じる可能性がある。

KPMGの所見

香港は改訂DIPN28によって、従来の実務からの大きな転換期を迎えた。この転換の主なきっかけとなったのは、香港の事業所得税の課税対象である外国収益に対する外国税について、IRDがIRO 第16条(1)の適用解釈を変更したことである。この変更は、幅広い産業やグループの納税者に大きな影響を及ぼすものである。2018年4月1日から開始する事業年度から効力が発生しているという事実を鑑みれば、会社の取引内容と過年度の税額計算を見直し、この変更による影響の有無を確認することを推奨する。

改訂DIPN28における外国税の損金算入に関するIRDの解釈は、少なくとも困惑させるものである。IRO第16条(2J)の趣旨が、前述した第16条(1)(c)に基づく損金算入の限定適用を認めないことは明らかである。これらの条項によって、総所得に課される源泉税や他の税金の原則がどのように拡大するのかは不明である。

IRDが少なくとも（2019年7月に発表した）改訂DIPN28の初版に戻すか、従来の解釈に戻すよう、KPMGは強くおすすめしたい。

最後になるが、DIPNは納税者に情報及び指針を提供するために発行されており、法的拘束力はなく、税務局局長、調停機関又は裁判所への個人の異議又は不服申立ての権利に影響を及ぼすものではないことを申し添える。

お問い合わせ及びサポートは、貴社の税務アドバイザーまたはKPMGの税務アドバイザーまでご連絡ください。なお、日本語でのお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。



Naoko Hirasawa
平澤 尚子
Head of GJP China Tax
Tel: +86 2122123098
naoko.hirasawa@kpmg.com



Vivian Chen
ヴィヴィアン チェン
Partner, GJP China Tax
Tel: +86-755-2547-1198
vivian.w.chen@kpmg.com



Hoshiyuki Takahashi
高橋 星行
Manager
Tel: +852 2685 7951
hoshiyuki.takahashi@kpmg.com



Mamoru Watanabe
渡邊 守
Manager
Tel: +852 3927 5658
mamoru.watanabe@kpmg.com



Yosuke Nakano
中野 陽介
Manager
Tel: +852 2143 8656
yosuke.nakano@kpmg.com



Atsushi Ito
伊藤 篤史
Manager
Tel: +852 2978 8215
atsushi.ito@kpmg.com



Ryuichi Watabe
渡部 隆一
Manager
Tel: +852 2826 8015
ryuichi.watabe@kpmg.com

Contact us:



Lewis Y. Lu
National Head of Tax
Tel: +86 21 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com



Curtis Ng
Head of Tax, Hong Kong
Tel: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

Corporate Tax Advisory



Matthew Fenwick
Partner
Tel: +852 21438761
matthew.fenwick@kpmg.com



Stanley Ho
Partner
Tel: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com



Ilice Leung
Partner
Tel: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com



Ivor Morris
Partner
Tel: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com



John Timpany
Partner
Tel: +852 21438790
john.timpany@kpmg.com



Eva Chow
Director
Tel: +852 26857454
eva.chow@kpmg.com



Elizabeth de la Cruz
Director
Tel: +852 28268071
elizabeth.delacruz@kpmg.com



William Ngai
Director
Tel: +852 2685 7553
william.ngai@kpmg.com



Natalie To
Director
Tel: +852 2143 8509
natalie.to@kpmg.com



Johnson Tee
Director
Tel: +852 2143 8827
johnson.tee@kpmg.com



Eugene Yeung
Director
Tel: +852 2143 8575
eugene.yeung@kpmg.com

Deal Advisory, M&A Tax



Darren Bowdern
Head of Financial Services
Tax, Hong Kong
Tel: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com



Sandy Funng
Partner
Tel: +852 2143 8821
sandy.funng@kpmg.com



Benjamin Pong
Partner
Tel: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com



Nigel Hobler
Partner
Tel: +852 2978 8266
nr.hobler@kpmg.com



Kasheen Grewal
Director
Tel: +852 3927 4661
kasheen.grewal@kpmg.com



Anthony Pak
Director
Tel: +852 2847 5088
anthony.pak@kpmg.com

China Tax



Daniel Hui
Partner
Tel: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com



Adam Zhong
Partner
Tel: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com



Travis Lee
Director
Tel: +852 2143 8524
travis.lee@kpmg.com



Wade Wagatsuma
Head of US Corporate Tax,
Hong Kong
Tel: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com



Vivian Tu
Director
Tel: +852 2913 2578
vivian.tu@kpmg.com



Becky Wong
Director
Tel: +852 2978 8271
becky.wong@kpmg.com

US Tax

Global Transfer Pricing Services



Patrick Cheung
Partner
Tel: +852 39274602
patrick.p.cheung@kpmg.com



Michelle Sun
Partner
Tel: +852 3927 5625
michelle.sun@kpmg.com



Irene Lee
Partner
Tel: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com

People Services



Murray Sarelius
National Head of People
Services
Tel: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com



David Siew
Partner
Tel: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com



Gabriel Ho
Director
Tel: +852 3927 5570
gabriel.ho@kpmg.com



Kate Lai
Director
Tel: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com



Lachlan Wolfers
National Head of
Indirect Tax & Tax
Technology;
Asia Pacific Regional Leader,
Indirect Tax
Tel: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

kpmg.com/cn

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2020 KPMG Huazhen LLP — a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited — a wholly foreign owned enterprise in China, and KPMG — a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2020 KPMG, a Macau partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2020 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.