

# 香港タックスアラート

(香港税務速報)

2020年10月 | 第15回

## 香港税務局、HKFRS15の最新指針を公表



### サマリー

2020年9月18日、香港税務局（IRD）は、(a) 課税利益の算定、(b) HKFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に基づく収益認識、(c) 棚卸資産の測定を含む実務解釈指針第1号（DIPN1）の改訂版を発行した。最新の指針は主に、IRDの見解及びHKFRS第15号に基づく課税利益の算定方法を示すとともに、会計及び税務上の実例を示している。本書では、HKFRS第15号による主な変更点に着目し、税務上の基準に関するIRDの見解について概説する。

### 概要

改訂版DIPN1は、2006年7月に公表された従来のDIPN1に大幅な修正を加えたものである。主な変更点を以下にまとめる。

#### Part A – 課税利益の算出

最新のDIPN1では、HKFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に関連した課税利益（場合によっては、調整後損失）の算出について、以下のような基本原則が概説されている。

- HKFRS第15号に準拠し算定された会計上の利益が、課税利益（場合によっては、調整後損失）を算出する際の出発点となる。同様に、一般に公正妥当と認められた会計原則に従い認識された費用が税務上の損金として通常認められる。特定の税務処理が判例若しくは法令により定められている場合又は会計処理が税務処理から著しく逸脱している場合を除き、大抵の場合、会計処理と税務処理は一致することになる。
- 利益の見込み計上ができない場合、香港税務条例（IRO）Section14では、一般に公正妥当と認められた会計原則に従い発生主義ベースで認識される利益が、Section14において「生じる」又は「得られる」利益であると理解されている。
- 同DIPN1は、「課税対象となる利益は実際の又は実現した利益であり、利益又は損失のいずれも見積もられるものではない」というNice Cheer裁判の判決に言及している。

## Part B – 収益認識

HKFRS第15号では、顧客との契約から生じる収益を認識するための5ステップモデルが示され、また多くの基準及び解釈がこれに伴い修正されている。HKFRS第15号は2018年1月1日以降に開始する会計年度から適用されており、企業は、HKFRS第15号に基づき、一時点又は一定の期間にわたり契約の履行義務を充足した時点で、収益を認識する。履行義務の充足は、財又はサービスの支配が顧客に移転したときである。収益認識モデルの5つのステップに基づき認識された収益は、実現されたものと見做され、納税者の課税利益に含まれる。

### 潜在的な影響

HKFRS第15号は、主に長期契約を伴う事業に影響を及ぼす。HKFRS第15号では収益認識の要件が厳格化されているため、特に長期契約から生じる収益は、ほとんどの場合、従来の基準よりも遅い時点で認識されることになる。従来のDIPN1においては、最終証明書が建設工事監理者又はコンサルティング・エンジニアから発行された時点で契約が完了したと見做され、その時点で不動産開発業者は収益を認識することができた。しかし、HKFRS第15号では、多層階の住居専用ビルのユニット販売からの収益を不動産開発業者が認識するのは、かかる不動産開発業者が履行義務を完全に充足した時点よりも遅くなる可能性がある（つまり、顧客が購入ユニットの鍵を入手したときなど、顧客が購入ユニットの支配を得たときに認識される）。

大抵の場合、HKFRS第15号による収益認識時点は、履行義務が完全に充足され、かかる収益が会計上及び税務上実現される時点まで引き延ばされている。これはIRDにとって、履行義務を充足した時点で収益が認識され、その時点で実現利益に課税する確固たる根拠となる。KPMGはこれを合理的であると判断している。

### 変動対価

もう一つの特筆すべき留意点は、契約に変動対価（例えば、補償、報酬、リベートなど）が含まれる場合である。対価が「変動」する場合、HKFRS第15号では、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い場合、変動対価の金額を認識できる。つまり、変動対価を見積る際に、HKFRS第15号は従来基準よりも厳しい制約を収益認識に設定しており、結果として収益の認識が先送りされることになる。税務の観点から見れば、香港の税法には欠損の繰戻しに関する規定がないため、これは特に高く評価される。

しかし、従来のDIPN1の第9段落では、IRO Section 70Aについて以下のように言及されていることに留意したい。

同一の契約において重大な損失が発生した場合、過年度の変動対価の見積りについて、再度見直しを行うことはできない。これは、契約の初期段階における利益の見積りに判断の要素が含まれる場合は、IRO Section 70Aは適用されないと見做されるためである。発生した損失は、同一年度のその他の課税利益と相殺されるか、将来の年度に繰り越されなければならない。ただし、納税者が引き受けた契約が1件のみで、当該納税者が当該契約の完了後に業務を停止した場合、契約の完了時に全体的な損失状況が生じているのであれば、IRD は利益が計上された年度の課税利益を遡及して見直す場合がある。

従来のDIPN1では、過年度に利益が課税対象となっており契約完了時に重大な損失が発生した場合には、IRO Section 70Aは適用されないことが明確にされていた。これは、契約の初期段階における利益の見積りには判断の要素が含まれており、また、HKAS第11号「工事契約」による収益の認識時点は、工事契約の成果物の見積りが信頼性をもって実施可能となった時点である、ということに基づいていた。一方で、納税者が契約完了時に全体的に損失を被っており、納税者が当該契約完了後に事業を停止した場合、IRO Section 70Aを適用する認容規定が利用可能であった。最新のDIPN1には、この認容規定は一切記載されていない。この異なる認識基準により、損失が発生する契約に関して納税の可能性は低下する。しかし認容規定が無ければ、プロジェクトから生じる最終利益又は損失が算定可能になる前に納税期日が到来するリスクがある。どのようにNice Cheerの原則と完全に整合するのか、疑問をもつ納税者が出てくる可能性もある。

## 重大な金融要素

一般的に、長期的な工事契約には、顧客による支払いと義務の履行が異なる時期に生じることから、重大な金融要素が含まれると考えられる。契約対価の支払時期を遅らせることによって、金融上の重大な便益が顧客に提供される場合には、かかる契約に重大な金融要素が含まれることになるため、約束された対価の金額に対して貨幣の時間価値の影響を調整しなければならない場合がある。

HKFRS第15号では、かかる資金提供に関連する貨幣の時間価値を反映するために、名目の金利収益ないしは金利費用が会計上の利益又は損失として認識される。一方で税務上は、名目金利費用ないし収益は認められない又は課税利益から控除される。これは、香港の税務上、実際の費用ないし所得が発生していない又は得られていないとされるためである。このような調整は最終的に税務上の一時差異となる。大量の重大な金融要素を含む取引を有する納税者は、契約ごとに重大な金融要素の影響を別途記録し、会計処理を行わなければならないため、煩雑な管理が必要となるかもしれない。これは、HKFRS第16号において、リースの借り手に（割引要素を含む）リース料の会計処理と税務処理を一致させることを奨励している点と対照的である。

## 損金算入可能費用

改訂版DIPN1は、新基準に基づく費用の税務処理に関して限定的な指針を定めている。IRDは、費用の損金算入はIRO Section 16及び17に基づき判断されるとしている。旧基準では、契約が成立する可能性が高い場合に資産計上すべき契約前費用について広範に規定していた。しかし、HKFRS第15号においては、契約獲得の付随コスト及び履行コストが回収されることが見込まれる場合、契約期間にわたりそれらを資産計上することが認められている。税務上、かかるコストの損金算入はHKFRS第15号の償却処理に準拠する。HKFRS第15号の方が資産計上を認める費用がより限定的であることを踏まえると、IRO Section 17において否定されない限り、損益計算上の費用を税務上も損金算入可能額として認識することは合理的である。

場合によっては、納税者が、（HKFRS第15号に基づく変動対価として認識される）値引きを提供しているのか、又は（貸倒費用の認識となる可能性がある）合意した対価が支払われないリスクを受け入れることを選択したのか、を判断することが困難な場合もある。そのような場合、当該取引の会計及び税務処理に影響が及ぶため、経営者は値引きと顧客の信用リスクの区分（つまり、IRO Section 14に基づく収益の減額、又はIRO Section 16（1）（d）に基づく貸倒費用として計上されるか）について、適切な判断を行う必要がある。

## Part C – 棚卸資産の測定

改訂版DIPN1では、本項目に関する軽微な変更が行われている。IRDは、HKAS第2号「棚卸資産」における棚卸資産の評価に関して一般に認められている基準は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い金額であると規定している。つまり、評価方法が条件を満たしている場合に限り、通常、棚卸資産価格の下落は損金に算入される。税務調整を必要とする棚卸資産の評価について、税務上、以下の2つの具体的な規定が存在する。

- a. 事業停止に関するIRO Section 15C
- b. トレーディング目的以外の棚卸資産又は通常取引過程以外で処分される棚卸資産の評価について規定しているIRO Section 15BA

主な修正は、Sharkey対Wernherの裁判において確立された市場価値原則を成文化したIRO Section 15BAの追加である。Section 15BAは2018年の第6回修正香港税務規則の下で制定されており、2018年4月1日以降に開始した課税年度から有効である。IRO Section 15BAでは、棚卸資産がトレーディング目的以外に割り当てられた、又は通常取引過程以外で処分された場合、棚卸資産の市場価額を反映するために税務調整することが求められている。

# KPMGの所見



最新の指針では、HKFRS第15号による収益が、会計上及び税務上いつ認識されるのかという点について、いくつかの説明を納税者に明示しているため、高く評価されている。但し、指針が提示するシナリオは限定的であり、特定の事実及び条件を前提としている。

HKFRS第15号の適用によって、一部の納税者には収益認識のタイミングに大きな変化が生じる可能性が高い。従来の基準特に (i) HKAS第11号「工事契約」では、収益計上に際して実現基準または完了基準は適用されず、契約が完了した時のみ利益を認識することが明確化されていた。また、(ii) HKAS第18号「収益」では、不動産の所有に係るリスク及び利益が移転した時点（つまり建物の完成時点）で、利益を認識することが不動産開発業者に義務付けられていた。HKFRS第15号では、原則として「リスク及び利益」から「支配」に移転の概念が取って代わり、「履行義務」の概念が導入されたことから、大半の納税者に対する全般的な影響は、通常は履行義務が充足されるまで収益認識が先送りされることである。

HKFRS第15号により収益認識の方針が厳格化されており、IRDは、履行義務が充足された時点で実現した利益に課税できると考えている。これは、未実現利益も考慮していた従来の会計基準及び従来のDIPNにおける考え方からの変更点である。これにより、一般的には収益認識のタイミングが後ろ倒しになることが考えられるが、一方で納税のタイミングが前倒しになるケースが生じる可能性もある。したがって、契約条件の変更（特に長期契約、変動対価、及び重大な資金調達に関する調整を伴うもの）が収益認識及び課税対象のタイミングに影響を及ぼす可能性があるため、納税者は、顧客との複雑な契約について早い段階で自社の会計及び税務アドバイザーと協議することを検討すべきである。また、会計システム及び内部統制手続が、この会計基準に基づく会計上及び税務上の要求事項に十分対応できるものとなっているかについても評価すべきである。詳細については、貴社ご担当の会計及び税務アドバイザーにご相談ください。

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  
Co-Head of GJP China Tax  
Tel: + 86 2122123098  
[naoko.hirasawa@kpmg.com](mailto:naoko.hirasawa@kpmg.com)



**Vivian Chen**  
ヴィヴィアン チェン  
Co-Head of GJP China Tax  
Tel: +86-755-2547-1198  
[vivian.w.chen@kpmg.com](mailto:vivian.w.chen@kpmg.com)



**Keigo Yoshida**  
吉田 圭吾  
Director  
Tel: + 852 2685 7603  
[keigo.yoshida@kpmg.com](mailto:keigo.yoshida@kpmg.com)



**Hoshiyuki Takahashi**  
高橋 星行  
Senior Manager  
Tel: + 852 2685 7951  
[hoshiyuki.takahashi@kpmg.com](mailto:hoshiyuki.takahashi@kpmg.com)



**Mamoru Watanabe**  
渡邊 守  
Manager  
Tel: + 852 3927 5658  
[mamoru.watanabe@kpmg.com](mailto:mamoru.watanabe@kpmg.com)



**Yosuke Nakano**  
中野 陽介  
Manager  
Tel: + 852 2143 8656  
[yosuke.nakano@kpmg.com](mailto:yosuke.nakano@kpmg.com)



**Atsushi Ito**  
伊藤 篤史  
Manager  
Tel: + 852 2978 8215  
[atsushi.ito@kpmg.com](mailto:atsushi.ito@kpmg.com)



**Ryuichi Watabe**  
渡部 隆一  
Manager  
Tel: + 852 2826 8015  
[ryuichi.watabe@kpmg.com](mailto:ryuichi.watabe@kpmg.com)

# Contact us



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



**John Timpany**  
Head of Tax, Hong Kong  
Tel: +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com



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



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



Hong Kong Tax Alert

[kpmg.com/cn](https://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 on 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 limited liability company in China, KPMG, a Macau partnership and KPMG, a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited ("KPMG International"), a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

© 2020 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited ("KPMG International"), a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

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