

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第17回 | 2023年10月



資産処分益を対象とする、拡大FSIE制度法案の公表

サマリー

資産処分益を対象とする、現行の域外からの所得に関する免税(以下、FSIE)制度の拡大法案が2023年10月13日に公示された。同日、香港税務局(以下、IRD)はFSIE制度に関するガイダンス¹を更新した。

このタックスアラートでは、既存のFSIE制度に対する主要な改正案の内容を要約し、我々の見解を共有する。

2023年1月1日に発効した香港特別行政区(以下、香港)の現行FSIE制度は、利息、配当、株式処分益および知的財産(以下、IP)の使用による所得を対象としている。

2022年末に欧州連合(以下、EU)がFSIE制度に関するガイダンスを更新し、あらゆる種類の資産の処分から得られる所得をFSIE制度が対象とするよう明確に要求した結果、香港政府は2023年4月に、株式処分益だけでなく他の資産の処分による所得を含めるために、既存のFSIE制度を変更すべきかについて、利害関係者との協議²(以下、4月協議)を開始した。

4月協議に続き、税務条例(修正)(域外からの処分所得への課税)法案2023³(以下、法案)が2023年10月13日に公告され、拡大されたFSIE制度を実施するための税務条例(以下、IRO)の詳細な修正が規定された。拡大FSIE制度は、法案の成立により2024年1月1日から発効する。

現行FSIE制度の主要な修正点

法案内で提案されている現行FSIE制度の主要な修正点の要約は以下の通り。

なお、FSIE制度のその他の既存の適用条件は、(1)から(5)を含め変更されていない。(1) 適格多国籍企業グループ内の連結企業が対象納税者であること、(2) 香港における特定の優遇税制の恩恵を受ける規制金融機関及び納税者に適用される所得控除方式、(3) 経済的実質(以下、ES)要件、(4) 資本参加免除要件、(5) IP所得算定に用いるネクサスアプローチ

¹ 更新されたFSIE制度のガイダンスはこちらのIRDウェブサイトからアクセス可能: [link](#)

² 詳細については、2023年4月に発行された[香港タックスアラート第6回](#)を参照すること。

³ 法案はこちらのリンクからアクセス可能: [link](#)

対象となる所得の範囲の拡大

- 法案では、対象となる所得の範囲を拡大し、すべての種類の資産(すなわち、動産及び不動産)の処分から得られる域外からの所得を含めるものとしている。ただし、同法案は、非網羅的なアプローチを採用すべきというEUの指摘に従って、対象資産の明確なリストを提示していない。
- 「不動産」及び「動産」の定義については、IROには記載されていないが、法案の立法会要約⁴によれば、解釈・総則条例⁵におけるこれら2つに関する定義を参照することが可能である。
- 提案された拡大FSIE制度の下では、資産の処分による所得は以下のタイプが存在する。
 - i. 処分所得 – あらゆる種類の資産の処分所得
 - ii. 非IP処分所得 – 持分処分所得を含む非IP資産の処分所得
 - iii. 持分処分所得 – 持分の処分から得た所得
 - iv. IP処分所得 – IP資産の処分から得た所得

処分損益の算定基礎

- EUでは、処分所得に係るコスト再評価の取決め(即ち、資産の取得価額を拡大FSIE制度の発効日時点で再評価すること)、保有期間に応じて割合が変動する所得控除 (taper relief)、並びにその他の軽減措置等が認められていない。そのため、処分資産の当初取得原価に基づいて算定される処分所得の全額が、拡大FSIE制度の対象範囲にある。

トレーダーの非IP処分所得に関する除外

- 多国籍企業のトレーダーとしての事業から生じる、または付随する域外からの非IP処分所得は、FSIE制度の範囲から除外される。
- 関連するトレーダーは、企業の通常の業務⁶において財産を販売する、または販売の申し出をする企業と定義されている。
- 4月協議での提案内容とは異なり、トレーダーの事業活動による収入は、処分所得が香港での実質的な事業活動から得られる収入の一部であるという条件がなくとも除外される。

KPMGの見解

- 私たちは、4月協議に関する私どもの提出書類で表明した見解に政府が応えてくれたことを嬉しく思う。すなわち、トレーダーのそのような事業活動収入は、EUによってレビューされている、(受動的所得に焦点を当てている) FSIE制度の範囲に含めるべきではない。したがって、それらはいかなる条件も課すことなく取り除かれるべきである。
- このことは、多国籍企業がトレーダーとして除外条件を適用できると同時に、関連する処分所得に対してオフショアの申請ができることを示唆している。IRDのFSIE制度に関する最新のガイダンスでは、証券業者が外国証券取引所を経由して外国株式を取得・処分することによって得られる所得は、FSIE制度の範囲外であり、当該所得がオフショア源泉である場合に引き続き課税されないことが例示されている。
- トレーダーに適用されるFSIE制度の除外条件があるものの、多国籍企業が適格トレーダーに該当するか、また、該当する場合、得られた非IP処分所得がトレーダーとしてのビジネスから得られたものであるかを評価することは極めて重要となる。

⁴ 法案の立法会要約はこちらのリンクからアクセス可能: [link](#).

⁵ 不動産とは、(1) 土地、(2) 土地またはその上に存在する財産、権利、権益または地役権、(3) 土地に付属している物、または土地に付属している物に永久に固定されている物をいう。動産とは、不動産を除くすべての種類の財産をいう。

⁶ 同様の概念は、IRO第15BAおよび別表17の「売買株式」の定義にも用いられている。

すべての処分所得に対するグループ内移転の救済措置

- 法案では、グループ内移転の救済措置が導入されている。このような救済措置の下では、香港においてグループ内の資産の売却により得られたすべての域外からの処分所得(持分処分所得を含む) に対する課税は、次の条件に従うことを条件として、当該資産がグループを離れる時まで繰り延べられる。
- 販売企業(資産を販売する多国籍企業)と取得企業(すなわち、資産を取得するグループ企業)は、売却時に香港の事業所得税を課されること。
- 販売企業と取得企業が、売却時点で互いに関連していること。
- 以下の場合、2つの企業はグループ内移転救済措置の目的上「関連」があるとみなされる。
 - 一方の事業体が他方の事業体の直接的または間接的な受益権の75%以上を有するか、または他方の企業の議決権の75%以上を直接または間接的に行使もしくは支配する権利を有する場合。または、
 - 第3の企業が、2つの企業それぞれの直接または間接的な受益権の75%以上を有するか、または、2つの企業それぞれの議決権の75%以上を直接または間接的に行使もしくは支配する権利を有する場合。
- グループ内移転救済措置が適用される場合には、販売企業は、税務上の**利得も損失も生じない**対価で当該資産を売却したものとみなされ、取得企業は、**当該資産を販売企業と同一の取得原価で同日**に取得したものとみなされる。
- 濫用防止策として、以下に該当する場合には、グループ内移転救済措置を取り消す。
 - i. 資産譲渡後2年以内に販売企業または取得企業が事業所得税を課されなくなる、または
 - ii. 資産譲渡後2年以内に販売企業と取得企業との関連付けが解消される
- グループ内移転救済措置が撤回される場合、上記処分所得の課税繰り延べは適用されなくなり、処分所得は、(i) または (ii) の事象が発生した課税年度に販売企業が**香港で受領**したかのようにFSIE制度の対象となる。
- グループ内移転救済措置の撤回時に課される事業所得税は、(1) **販売企業または取得企業の名義**で課され、かつ、(2) **販売企業または取得企業**から回収可能である。
- また、グループ内移転救済措置が取り消され、販売企業が取得した繰延処分所得が課税される場合には、譲渡資産に関する取得企業の税務原価基準額を調整するという規定も存在する。
- グループ内移転救済処置に関連するその他の雑則には、以下(1)から(4)を取り扱う規定が含まれる。(1) 販売企業が取得企業による繰延処分所得を生み出すために負担した費用の税額控除、(2) 販売企業による資産の処分から生じる差額賦課(balancing charge)または差額償却(balancing allowance)、(3) 販売企業が繰延処分所得に対して支払った外国税額に対する取得企業の外国税額控除、(4) 販売企業が支出した適格研究開発支出／非適格支出の取得企業への帰属

KPMGの見解: 政府が4月協議で受け取ったコメント(我々のコメントを含む)を考慮し、グループ内移転救済措置が現在、(1) 会社形態以外の他の形態の事業体、(2) パートナーシップ、信託、その他の所有権といった発行済み株式資本以外の組合形態に対応するようになったことは心強い。

コミッショナーの意見と事前裁定制度

- 経過措置として、法案成立前に、納税者は以下のいずれかを申請することが可能である。
- **フォームIR1297C⁷**を記入することにより、今回追加された域外からの資産処分益に関する**ES要件の遵守**に関する独立したコミッショナーの意見、または
- 納税者がFSIE制度の下でのES要件の遵守に関して、以前に肯定的なコミッショナーの意見を取得している場合、(一定の条件の下に)フォームIR1297D⁸を記入することにより、今回追加された域外からの資産処分益をカバーする、既に取得済みのコミッショナー意見の範囲の拡大

法案が可決され、改正法令が施行されると、上記の経過措置は適用されなくなり、ES要件の遵守に関して事前裁定制度が適用できるようになる。事前裁定制度の適用範囲拡大に関する詳細情報は、改正法令の施行時にIRDより提供される予定である。

KPMGの見解

我々は、4月協議において行われたコメントに基づいて、拡大FSIE制度の今回提案された法案において多くの改善がなされたことを喜ばしく思う。FSIE制度に関するEUの最新基準を遵守する必要があるにもかかわらず、香港の税制の競争力を維持するための政府の努力が示されている。

特に、シンガポールにおける外国資産の処分から生じる所得に対する課税法案と比較する場合、香港の制度は、トレーダーや免税投資ファンドが生み出す特定の域外からの所得に対する課税の免除やグループ内移転の救済措置など、シンガポールの法案では現在利用できない特定の免除や救済措置を提供している。

香港のビジネスグループは、提案されているFSIE制度の拡大によって影響を受けるかどうかを評価する必要があり、影響を受ける場合には、影響を緩和するためにどのような潜在的な選択肢を取り得るかを評価する必要がある。例えば、トレーダーに対する除外が適用可能かを評価し、香港で必要なESを構築するか、資本請求権を追求するために非IP処分所得をオンショアでの調達として再構築するか、または(該当する場合、)株式処分所得に対する今後の課税確実性強化制度の恩恵を受けるか、等がある。また、ES要件への準拠を確実にするために、IRDコミッショナーの意見の申請、または事前裁定制度を適用することも検討する必要がある。

⁷ フォームIR1297Cとその注書とインストラクションはこちらのリンクからダウンロード可能: [link](#).

⁸ フォームIR1297Dとその注書とインストラクションはこちらのリンクからダウンロード可能: [link](#).

Hong Kong (SAR) Tax Alert

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。



Vivian Chen
陳 蔚
Head of GJP China Tax
Tel: +86 755 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com



Lisa Li
李 輝
Partner
Tel: +86 10 8508 7638
lisa.h.li@kpmg.com



Jie Xu
徐 潔
Partner
Tel: +86 21 2212 3678
jie.xu@kpmg.com



Rui Matsuo
松尾 壘
Senior Manager
Tel: + 852 2978 8924
rui.matsuo@kpmg.com



Deborah Leung
梁 秀章
Senior Manager
Tel: + 852 2685 7742
deborah.leung@kpmg.com



Sayaka Makiyama
牧山 紗綾花
Manager
Tel: + 852 2685 7548
sayaka.makiyama@kpmg.com



Taro Mitani
見谷 太郎
Manager
Tel: + 852 3927 5780
taro.mitani@kpmg.com



Takayuki Ogawa
小河 孝之
Manager
Tel: + 852 3927 5525
takayuki.ogawa@kpmg.com



Masatoshi Okumura
奥村 雅敏
Manager
Tel: + 852 2685 7584
masatoshi.okumura@kpmg.com



Yasuhito Otsuka
大塚 靖仁
Manager
Tel: + 852 2685 7455
yasuhito.otsuka@kpmg.com

kpmg.com/cn/socialmedia



For more KPMG Hong Kong (SAR) Tax Alerts, please scan the QR code or visit our website:
<https://home.kpmg/cn/en/home/services/tax/hong-kong-tax-services/hong-kong-tax-insights.html>



For a list of KPMG China offices, please scan the QR code or visit our website:
<https://home.kpmg/cn/en/home/about/offices.html>.

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.

© 2023 KPMG Huazhen LLP, a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited, a limited liability company in Chinese Mainland, KPMG, a Macau (SAR) partnership, and KPMG, a Hong Kong (SAR) partnership, are member firms of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

© 2023 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong (SAR) limited liability company and a member firm of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organisation.