

Hong Kong Tax Alert

23 May 2025

2025 Issue No. 9

香港、IRDがHKICPAとの年次総会¹にて、個人所得税に関する法律の解釈と実務について説明

- (i) 株式報酬に対する課税査定は、その後報酬が返還された場合には、期限後申立てで修正することが可能です。
- (ii) 個人が雇用契約に基づいて香港にて役務を提供した場合、休暇手当が香港内外で提供された役務に対するものか、またそれらに帰属する額は、具体的な状況によって異なります。
- (iii) サービスアパートメントの賃貸借契約に基づいて支払われた賃料は、その契約が印紙税を納付した賃貸借契約である場合、国内賃料経費の控除が認められます。ただし、香港で印紙税の課税対象とならない使用許諾契約の場合は、控除の対象とはなりません。
- (iv) 包括的二重課税回避協定(以下、「CDTA」)における個人の香港税務居住者の判定は、(a) 通常居住地テスト、または(b) 180日/300日の実質滞在テストのいずれかに基づいて行われます。

上記の内国歳入局(以下、「IRD」)による説明は、税法規定の解釈や査定実務について一般的な指針を示していますが、実際の適用にあたっては各ケースの状況によって異なります。上記内容について質問がございましたら、ご担当の税務担当者までご連絡ください。

¹ 2024年度年次総会の議事録は、以下のリンクからアクセスできます。

https://www.hkicpa.org.hk/-/media/Document/APD/TF/Tax-bulletin/035_May-2025.pdf

事後的に返還された株式報酬に関する課税査定の修正について

香港公認会計士協会(以下、「HKICPA」)の質問

次の設例は、HKICPAが提起した、株式報酬制度に基づいて後に株式報酬が返還された場合に、その株式報酬に対する当初の課税査定を修正できるかどうかに関する質問です。

設例

株式報酬制度を設けた会社があります。2022/23年度、その会社は当該制度に基づいて従業員に無償株式を発行しました。その従業員は2022/23年度に当該株式の法的所有権と経済的利益を得ました。当該株式に係る所得は2022/23年度に申告して課税されました。

- (i) その後、2023/24年度に、会社の過年度財務諸表について重要な修正再表示が必要となりました。そのため、会社は株式報酬制度の条件に基づき、2022/23年度に従業員に発行したすべての株式を無償で回収しました。
- (ii) 上記(i)と同様ですが、2023/24年度にその従業員が退職して競合他社に入社したため、同株式報酬制度に基づいてすべての株式を回収しました。

IRDの返答

IRDは、株式報酬の返還(クローバック)に関する税務上の取扱いは、株式報酬制度の具体的な条件を考慮した上で、各ケースの特別な状況や条件によって異なると回答しました。一般的に、返還条件が発生した際には、租税回避スキームが関与していないことを前提に、過去に課税対象となっていた株式報酬は、返還条件の発生という偶発事象の対象であったと認められます。このような条件は、実際に課税対象となるべき所得額に影響を与えることになります。

査定改訂の法的根拠

IRDは、上記のシナリオ(i)および(ii)において、従業員が2022/23年度に課税対象となった株式報酬を雇用主に返還した場合、雇用主は当該年度の雇用主修正申告を提出することが可能です。その従業員に係る正確な所得額を申告するための修正申告書には、修正が必要となった状況を説明する陳述書を添付する必要があります。

一方、その従業員は期限後申立ての手続きを通じて、IRDに対し2022/23年度の課税査定の修正を求めることができます。これは、内国歳入法(以下、「IRO」)のセクション64(1)(a)に基づき、申立ての通常1カ月の提出期限を、正当な理由を根拠に、内国歳入局長官に期限延長を申請できることを意味します。この株式報酬の返還が予期できなかったことは、正当な理由となり得ます。このような申立ては、合理的な期間内(返還の発生から1カ月以内など)に提出する必要があります。

ただし、IRDは、シナリオ(i)と(ii)の両方において誤りはないことから、従業員は、IROのセクション70Aに基づいた査定再開を依頼することはできないと説明しました。

配当金またはボーナス株式は株式報酬の返還対象とならない

IRDは、株式報酬の返還時に雇用主へ返還する必要のない配当金やボーナス株式の取扱いについて、課税査定の修正方法は、各ケースの事実関係や過去の課税状況に応じて異なると説明しました。例えば、配当金が課税対象となるかどうかは、アップフロント方式(付与時課税)かバックエンド方式(権利確定時課税)によって異なります。過去にその配当金が課税対象となっており、株式報酬の返還時に配当金の返還義務がない場合には、その配当所得を課税査定の対象から除外すべきではないとしています。

IRDは、このバックエンド方式の場合、株式報酬の権利確定期間中に従業員が受け取った配当金については、その時点では従業員に株式の権利がまだ確定していないため、課税対象所得となると説明しました。したがって、これらの配当金は実際には配当金ではなく、配当金相当額としての性質を持つ給与所得の一形態と見なされます。

また、IRDは、給与所得税における従業員の株式報酬に関する実務解釈方針第38号(改訂版)を更新する予定であることを示しました。

香港内外で提供された役務に起因する休暇手当の算定方法について

HKICPAが提起した質問は、(i) *Commissioner of Inland Revenue v Lo Wa Ming Patrick* (控訴裁判所判決[2022] 2 HKLRD 1162)、および(ii) 税務上訴委員会(以下、「BOR」)の租税審判所が扱った事案D18/22、という2つの判例を根拠としています。

Commissioner of Inland Revenue v Lo Wa Ming Patrick

この事案の納税者は香港で雇用されていたが、広東省にある雇用主の関連会社に出向していました。出向期間中、引き続き香港での雇用関係を維持しつつ、時折香港に戻って雇用主のために業務を行っていたため、IROのセクション8(1B)に規定する「60日間の非課税条件」には該当しませんでした。また、その納税者は出向期間中、週末や休暇のほとんどを香港で過ごしました。

そのため、2014/15年度の対象期間中、その給与所得全額が香港の給与所得税の課税対象となった一方で、中国本土でも同じ所得に対して課税されました。

IRDは、IROのセクション8(1A)(c)の下で香港の課税対象から除外可能な所得金額を算定する際、その納税者の中国本土²における勤務日数に帰属する所得のみを除外対象としました。このため、当該納税者の有給休暇手当の全額は香港の課税対象から除外されませんでした。

控訴裁判所は控訴審において、本件の事実に基づき、納税者が中国本土で提供し役務に帰属する休暇手当の部分についても課税対象から除外されるべきであると判断しました。この帰属は、日割り計算方式(以下、「DIDO方式」)で行われ、すなわち対象期間中の中国本土での勤務日数と、総勤務日数との比率に基づいて計算されます。

BOR事案D18/22

この事案の納税者は、雇用主グループとの間で二重契約を締結し、すなわち、(i) 香港のグループ会社との香港雇用契約、および(ii) 香港外に所在するグループ会社との香港外雇用契約です。

当該期間中、納税者は香港の雇用主のために主に香港で勤務する一方で、香港外のグループ会社のためにも香港外で一定期間勤務していました。

BORは、香港での雇用は実際には1つのみであり、二重契約の取決めはセクション61および61Aの租税回避防止規定に該当するため無効とすべきとするという、IRD長官の主張を却下しました。BORはまた、当該二重契約の取決めは、商業的に正当な理由のある2つの独立した雇用契約から構成されていると認定しました。

納税者がほとんどの時間を香港で過ごしていたことから、BORは、香港外就労による所得分についても、IROのセクション8(1A)(a)の下で香港で課税対象とすべきと判定しました。

しかし、BORは、香港外就労に係る納税者について、セクション8(1A)(a)に規定している「香港で提供した役務に起因する所得(当該役務に起因する休暇手当を含む)」の算定において、通常のDIDO方式から逸脱しました。

この逸脱は、DIDO方式に基づいて算出された金額に、(i) 香港外就労所得額を、(i) 香港外就労所得額と(ii) 香港内就労所得額の合計額で除した比率を乗じて減額調整を行うということでした。

この減額調整は、納税者が香港で勤務する1日ごとに、香港外就労と香港内就労の両方に時間を配分する必要があるという前提に基づいて行われたものと考えられます。

² セクション8(1A)(c)の適用除外が認められるには、香港外の国・地域で課された税額が、その国・地域で提供された役務に対して課されたものであって、かつ当該国・地域が香港とCDTAを締結していない場合に限られることに留意が必要です。当該国・地域がCDTA締結国・地域である場合には、納税者は、該当するCDTAに基づいて香港外の国・地域で支払った税金についてのみ、香港で外国税額控除を申請することができます。

HKICPAの質問

HKICPAが提起した質問は、IRDが同様の状況においてこれら2件の判例に従うのかどうかという点でした。

IRDの返答

IRDは、IROのセクション8(1A)(a)により、香港外の雇用における「香港での役務提供から得られた」所得に対して、セクション8(1)の基本課税を適用拡大すると回答しました。IROのセクション8(1A)(a)に基づく所得配分の基準については、IROや関連法令に明確な規定がありませんが、IRDは同条項に基づく課税所得額の算定にDIDO方式を採用することを実務慣行としてきました。なお、DIDO方式に基づく具体的な算定方法は、各事案の状況に応じて異なる場合があります。

しかし、IRDは、D18/22事案の判決は事実関係に特有のものであるとの見解を示しました。一般的に、IRDは、IROのセクション8(1A)(a)に基づいて香港での役務提供に起因する所得額を判断する際、各ケースの事実関係および状況を考慮し、他の基準やさらなる修正が正当であることが証明されない限り、引き続きDIDO方式を採用する方針です。とはいえ、*Lo Wa Ming Patrick*事案を参照して、IRDはセクション8(1A)(a)の適用において、DIDO方式に基づく以下の具体的な算式も認めます。

$$\text{所得} \times \frac{\left[\text{香港勤務日数} \right] + \left[\text{香港での役務提供(注2)に起因する} \right.}{\text{総暦日数}} \quad \left. \text{休暇日数・休息日数(注1)} \right]$$

(注)

1. 休息日とは土曜日、日曜日、および公休日を指す。
2. 香港で提供した役務に起因する休暇日数・休息日数は、次のように計算されます。

$$\text{合計休暇日数・休息日数} \times \frac{\text{香港の暦日(休暇日と休息日を除く)}}{\text{総暦日数} - \text{合計休暇日数・休息日数}}$$

IRDは、納税者が類似業務について二重雇用を主張した場合、当該状況が実際に2つの別個の雇用に該当するかどうかを評価すると述べました。二重雇用が存在すると認められる場合、IRDはこれらの雇用条件および役務提供方法を精査し、IROのセクション8に基づく所得配分基準を確定します。

印紙税納付済の賃貸契約に基づくサービスアパートメント賃借料のみが国内賃借料に関する控除の対象

HKICPAが提起した質問は、印紙税未納の使用許諾契約によるサービスアパートメントの賃貸借契約が、国内賃借料の控除が認められるかどうか、という点でした。

IRDは、IROのセクション26Xの規定に基づき、適格賃貸借契約下で支払われた香港内居住用物件の賃貸料のみが控除の対象となると回答しました。「適格賃貸借契約」とは、IROのセクション26Wにおいて、香港内の居住用物件に関して定義されており、政府リースを除き、印紙税法(以下、「SDO」)の定義に基づく印紙税納付済の独占的使用権に関する賃貸借契約を意味します。

使用許諾契約では、物件の排他的使用権や所有権を付与するものではなく(そのため、貸主と借主の関係は発生しない)、またSDO上の印紙税課税対象文書にも該当しないため、「適格賃貸借契約」の定義には該当しません。したがって、サービスアパートメントに関する許可契約に基づいて支払われた家賃は、控除の対象とはなりません。

IRDは、税法は、居住目的で賃借される香港内の居住用物件の種類について制限を課していないため、サービスアパートメントを税額控除制度から除外していない旨を補足説明しました。サービスアパートメントが、使用許諾契約ではなく、適格賃貸借契約に基づいて居住用として賃借され、かつ当該賃貸借契約書に印紙税が納付されている場合、その契約の下で支払われた賃料は控除の対象となります。

個人の香港居住者判定は通常居住地テスト、または180日/300日の実質滞在テストのいずれかによって決定

IRDは、個人が税務上の香港居住者であるかどうかを判断するためには、通常居住地テスト、または180日/300日の実質滞在テストのいずれかによって決定されるとの見解が変わっていないことを確認しました。この点に関して、180日/300日間の実質滞在テストを満たさなかった場合でも、通常居住権テストを満たす場合には、依然として香港居住者と見なされる可能性があります。

通常居住地の判断は事実と程度の問題であるということは十分に確立されています。この点に関して、IRDはすべての関連する要素を考慮し、各ケースの全体的な状況に応じて判断を行います。判断要素としては、香港での実際の滞在日数以外にも、個人が習慣的かつ通常的に香港に居住していたかどうか、香港を離れた理由や期間、家族の居住地、香港との社会的・経済的なつながりの有無などが挙げられます。関連する考慮すべき要素とは何か、そしてそれぞれの要素にどれだけの重要度を与えるべきかは、各ケースの実際の状況によって異なります。そうはいつても、年間の香港滞在日数が非常に少なく、その不在理由（移住など）から当該個人の定住地が香港ではなくなったことが明確に示される場合、それは当該個人が香港通常居住者ではなくなったことを示す有力な判断要素となります。

上記のIRDによる説明は、税法規定の解釈や査定実務について一般的な指針を示していますが、実際の適用にあたっては各ケースの状況によって異なります。上記内容について質問がございましたら、ご担当の税務担当者までご連絡ください。



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	
Business Tax Services/Global Compliance and Reporting			Business Tax Services/Global Compliance and Reporting	
Hong Kong Tax Services			Hong Kong Tax Services	
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Jacqueline Chow +852 2629 3122 jacqueline.chow@hk.ey.com	Ryan Dhillon +852 3752 4703 ryan.dhillon@hk.ey.com	Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com	Ming Lam +852 2849 9265 ming.lam@hk.ey.com
Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Jennifer Kam +852 2846 9755 jennifer.kam@hk.ey.com	Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com	Helen Mok +852 2849 9279 helen.mok@hk.ey.com
May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com	Leo Wong +852 2849 9165 leo.wong@hk.ey.com		
Ricky Tam +852 2629 3752 ricky.tam@hk.ey.com	Susan Kwong +852 2629 3117 susan.tm.kwong@hk.ey.com			
China Tax Services				
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com				
Payroll Operate	Accounting Compliance and Reporting			
Vincent Hu +852 3752 4885 vincent-wh.hu@hk.ey.com	Linda Liu +86 21 2228 2801 linda-sy.liu@cn.ey.com	Cecilia Feng +852 2846 9735 cecilia.feng@hk.ey.com		
International Tax and Transaction Services				
International Tax Services	Transfer Pricing Services			
Winnie Kwan +852 2629 3211 winnie.yw.kwan@ey.com	Sangeeth Aiyappa +852 2629 3989 sangeeth.aiyappa@hk.ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com		
	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com			
Transaction Tax Services				
Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Jasmine Tian +852 2629 3738 jasmine.tian@hk.ey.com	Emma Campbell +852 2629 1714 emma.ef.campbell@hk.ey.com		
People Advisory Services				
William Cheung +852 2629 3025 william.cheung@hk.ey.com	Christina Li +852 2629 3664 christina.li@hk.ey.com	Emily Chan +852 2629 3250 emily-my.chan@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 Center				
Tax Technology and Transformation Services			International Tax and Transaction Services	
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com			US Tax Desk	
			Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com	

EY is building a better working world by creating new value for clients, people, society and the planet, while building trust in capital markets.

Enabled by data, AI and advanced technology, EY teams help clients shape the future with confidence and develop answers for the most pressing issues of today and tomorrow.

EY teams work across a full spectrum of services in assurance, consulting, tax, strategy and transactions. Fueled by sector insights, a globally connected, multidisciplinary network and diverse ecosystem partners, EY teams can provide services in more than 150 countries and territories.

All in to shape the future with confidence.

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, nor does it own or control any member firm or act as the headquarters of any member firm. 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. EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit 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.

© 2025 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

APAC no. 03022931
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

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

