

Tax Analysis

Authors:

香港税務

Hong Kong

Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Email: dyun@deloitte.com.hk

Finsen Chan

Senior Manager

Tel: +852 2852 5612

Email: finchan@deloitte.com.hk

香港の控訴院、中国本土で使用される製造設備の損金算入を認めず

2012 年 12 月 6 日、香港控訴院は Braitrim (Far East) Limited (BFE) 事件に関する判決を言い渡した。香港の納税者により中国本土における製造活動に使用される固定資産に関しては取得価額の損金算入を認めないとし、原審の判断を維持した。関連法規が不公平であるとして多くの訴訟が政府に対して提起されたものの不調に終わっており、本判決は香港の製造業にとって重要な影響を与えるものと考えられる。

背景

製造業は 1960 年代以来香港の発展にとって重要な役割を果たしてきた。1960 年代においては、香港の製造業者の工場のほとんどは香港内にあり、香港の労働者に十分な労働機会を与えていた。香港の不動産価格、家賃、労働コストの上昇に伴い、香港の製造業者は次第に工場を中国本土に移転させていった。香港側が機械設備を貸与して管理監督を行う一方、中国側は土地と労働力を提供し、原料や最終製品の所有権は香港側に帰属するという委託加工（いわゆる来料加工）の形態が広まっていった。この形態の取引では、中国本土の工場は当地の規制に従うために中国現地の個人又は事業体によって運営されるのが一般的であり、工場は香港側に加工費を請求していた。香港の内国歳入庁（Inland Revenue Department, "IRD"）は、販売活動は香港で行われており、製造活動は中国本土で行われていることを根拠として、香港法人の利益に対して一般的に 50:50 方式で課税を行っていた。50:50 方式とは、利益の半分はオフショア所得（非課税）として取扱い、利益の 50% 分にだけ課税するというものである。これにより、香港法人が中国側の業者に使用させている製造設備の半分は減価償却により損金算入が行われていることになる。

やがて、中国政府は香港の製造業者に対して中国に完全子会社（wholly foreign owned enterprise, "WFOE"）を設立させ、中国の工場を引継ぐよう勧奨するようになった。と同時に、委託加工方式は輸入加工（委託製造）方式に取って代わられるようになった。後者の方式は委託加工方式と類似しているものの、原料や最終製品の所有権が香港法人ではなく中国法人（通常は香港法人の WFOE）に帰属するという点が異なる。通常、香港法人は原料を中国法人に加工のために売却し、加工ののち最終製品は香港法人に売却される。中国法人は香港法人に対して加工費を請求せず、製造マージンが中国法人の稼得する報酬となる。IRD は「香港法人がこのような形態の取引から得る利益はもはや製造行為から生じる利益ではなく、販売行為から生じる利益であり、全額が香港で課税されるべきである」という見解を取っている。なぜならば、いまや中国法人（香港法人とは別個の法人）がすべての製造活動を行っているからである。このような利益の性質及び源泉に関して納税者が訴訟を提起した 2 つの事例（Datatronic Limited 事件、C G Lighting Limited 事件）において、裁判所は IRD を支持する判決を下している。

このように利益の全額が香港で課税対象となる状況であるため、常々問題となってきたのは、香港法人が中国法人に供与する機械設備に関して減価償却や取得価額控除が認められるか否かである。

1998年、製造業（及び情報技術産業）の成長を促進させるため、香港政府は内国歳入法（Inland Revenue Ordinance, "IRO"）§ 16G を制定し、一定の製造設備とコンピュータを含む特定固定資産の取得価額控除（損金算入）制度を導入した。他方、1992年には主として香港外で使用される資産（航空機及び船舶を含む）のレバレッジドリースに関する租税回避行為を防止するため § 39E が導入された。§ 39E は製造業を標的としたものではないが、2000年代中頃から IRD は委託製造取引において香港法人から中国法人に供与される製造設備の減価償却を否認し始めた。このような姿勢の変化をはっきり示すため、2006年1月に IRD は取扱通達（Departmental Interpretation and Practice Note, "DIPN"）15 にいくつかのパラグラフを追加した。これらは、専らあるいは主として香港外で使用される資産に関しては、IRO § 39E の規定により減価償却は認められないとするものである。

§ 16G 及び § 39E においては、リース取引が関係する場合（かつ、§ 39E に関しては資産が専らあるいは主として香港外で使用されている場合）には特定固定資産の取得価額控除や減価償却は認められないとしている。この点に関して裁判所で争われた初めての事案として、BFE 事件は多くの納税者の注目を集めることは間違いない。

事実関係

納税者である BFE は 1998 年に香港で設立された。BFE はプラスチック製衣類ハンガー及び関連包装材の供給を 2002 年まで行っていた。ハンガーは BFE とは関係のない中国本土の 2 事業者が BFE から供与された金型を使用して製造しており、BFE は従業員を中国本土に派遣して製造を指導していた。金型の所有権は BFE にあり、金型は BFE に売却されるハンガーの製造のために使用されていた。BFE の 2000/01 課税年度から 2002/03 課税年度の利益は全額香港で課税対象とされていた。課税所得の計算にあたり、BFE は § 16G に基づいて金型の取得価額に関して特定固定資産の取得価額控除の適用を受け、2000/01、2001/02、2002/03 の各課税年度においてそれぞれ 11 百万香港ドル、3 百万香港ドル、4 百万香港ドルを損金算入した。IRD はこれらの資産は IRO § 16G に規定する特定固定資産の要件を満たしていないとして損金算入を否認した。§ 16G の定義によれば、一定の資産は適用除外固定資産とされ、特定固定資産の範囲から除外される。適用除外固定資産とは「ある者がリース取引におけるレシー（賃借人）としての権利を有する固定資産」とされている。

ここで問題となるのはリース取引という用語の解釈であり、IRO § 2 の法定の定義（Statutory Definition）に従うか否かである。法定の定義では以下のように広く解釈される。

"機械または工場設備に関しては以下に該当するものを含む。

- (a) 機械または工場設備を使用する権利が当該機械または工場設備の所有者によって別の者に与えられる仕組み。
- (b) 機械または工場設備を使用する権利（パラグラフ(a)で定義される権利から直接的または間接的に生じる権利をいう）がある者から別の者に対して与えられる仕組み。分割購入契約や条件付売買契約は含まれないが、これらの契約に基づいて資産を購入する権利または取得する権利が行使されないことが合理的に期待される場合はこの限りではない。"

法定の定義の範囲は広いと、法定の定義が適用されるとすれば、BFE の製造用資産は適用除外固定資産の定義に該当するだろう。

2011年8月、香港審査会（租税裁判所）は法定の定義を適用すべきとの考えを示した。納税者は高等法院を飛び越して控訴院に訴えたが、控訴院は審査会の見解を支持した。§ 2 に規定する法定の定義は § 39E だけでなく § 16G においても適用されるべきことが立法府により意図されていることは歴史的に示されているとして納税者に不利な裁定を下した。

私どものコメント

納税者が控訴院の判断を不服として上訴し、終審法院において勝訴しない限り、本判決により納税者の敗訴が確定する。その場合、香港法人により供与され香港外の工場において使用される製造用資産に関しては取得価額控除または減価償却は認められないとする判断が確定すると思われる。

現地製造業の発展を促進させるために世界各国で様々な施策が採用されている。しかし、利益の全額が香港で課税されながら製造設備の取得価額控除または減価償却が認められない可能性があるという香港政府の硬直性は残念に思われる。香港の製造業者は、このような実務がもたらす税務コストの増加を考慮し、競争優位性を保つために新たな方策を講じる必要があるだろう。

本 Tax Analysis は徳勤・關黃陳方會計師行より中国大陆及び香港のクライアント向けに作成する、一般的な参考目的のものであります。読者の皆様には、それぞれの具体的な問題に応じて専門的なアドバイスを受けることを提案いたします。

北京

吳嘉源

パートナー

TEL : +86 10 8520 7501

FAX : +86 10 8518 7501

E-mail : kevng@deloitte.com.cn

香港特別行政区

展佩佩

パートナー

TEL : +852 2852 6440

FAX : +852 2520 6205

E-mail : sachin@deloitte.com.hk

深圳

謝玉蓮

パートナー

TEL : +86 755 3353 8777

FAX : +86 755 8246 3222

E-mail : contse@deloitte.com.cn

重慶

龔兵

パートナー

TEL : +86 23 6310 6206

FAX : +86 23 6310 6170

E-mail : clgong@deloitte.com.cn

済南

蔣穎

パートナー

TEL : +86 531 8518 1058

FAX : +86 531 8518 1068

E-mail : vivjiang@deloitte.com.cn

蘇州

許柯/梁晴

パートナー

TEL : +86 512 6289 1318/1328

FAX : +86 512 6762 3338

E-mail : frakxu@deloitte.com.cn

E-mail : mliang@deloitte.com.cn

大連

湯衛東

パートナー

TEL : +86 411 8371 2888

FAX : +86 411 8360 3297

E-mail : ftang@deloitte.com.cn

マカオ特別行政区

馬健華

パートナー

TEL : +853 8898 8833

FAX : +853 2871 3033

E-mail : quiva@deloitte.com.hk

天津

蘇国元

パートナー

TEL : +86 22 2320 6680

FAX : +86 22 2320 6699

E-mail : jassu@deloitte.com.cn

広州

謝玉蓮

パートナー

TEL : +86 20 8396 9228

FAX : +86 20 3888 0121

E-mail : contse@deloitte.com.cn

南京

許柯

パートナー

TEL : +86 25 5791 5208

FAX : +86 25 8691 8776

E-mail : frakxu@deloitte.com.cn

武漢

祝維純

パートナー

TEL : +86 27 8526 6618

FAX : +86 27 8526 7032

E-mail : juszhu@deloitte.com.cn

杭州

盧強

パートナー

TEL : +86 571 2811 1901

FAX : +86 571 2811 1904

E-mail : qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心潔

パートナー

TEL : +86 21 6141 1308

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : eunicekuo@deloitte.com.cn

厦門

蔣琳琦

パートナー

TEL : +86 592 2107 298

FAX : +86 592 2107 259

E-mail : lijiang@deloitte.com.cn

デロイト中国税務技術センターについて

デロイト中国の税務技術センター (National Technical Center: “NTC”) は、デロイト中国の税務サービスの品質を高め、クライアントにより良いサービスを提供し、デロイト中国の税務チームをサポートすることを目的として、2006年に設置されました。デロイト中国の NTC は、“Tax Analysis”、“Tax News”などの刊行物を発行し、最新の税務に関する法規の紹介、技術的な観点からのコメントを提供しています。NTC では、不明確または複雑な税務問題に対する調査研究と分析を行い、専門的なアドバイスの提供も行っています。

中国税務技術センター

E-mail : ntc@deloitte.com.cn

華東区

許徳仁

全国リーダー及びパートナー

TEL : +86 21 6141 1498

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : lkhaw@deloitte.com.cn

華北区

張捷

パートナー

TEL : +86 10 8520 7526

FAX : +86 10 8518 1326

E-mail : angelazhang@deloitte.com.cn

華南区

殷国焯

パートナー

TEL : +852 2852 6538

FAX : +852 2520 6205

E-mail : dyun@deloitte.com.hk

日系企業サービス 日本人担当者

上海

吉田 英司
パートナー

TEL : +86 21 6141 2128

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : eyoshida@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一
パートナー

TEL : +86 21 6141 1368

FAX : +86 21 6335 0199

E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

酒井 晶子
ディレクター

TEL : +86 21 6141 1493

FAX : +86 21 6335 0199

E-mail : aksakai@deloitte.com.cn

上海

鈴木 健夫
シニアマネジャー

TEL : +86 21 6141 1701

FAX : +86 21 6335 0003

E-mail : takesuzuki@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 裕介
マネジャー

TEL : + 86 512 6289 1238

FAX: +86 512 6762 3338

E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

北京

原井 武志
パートナー

TEL : +86 10 8520 7310

FAX : +86 10 8518 1218

E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

北京

浦野 卓矢
シニアマネジャー

TEL : +86 10 8512 5524

FAX : +86 10 8518 1326

E-mail : tsnakamura@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁
シニアマネジャー

TEL : +86 411 8371 2850

FAX : +86 411 8360 3297

E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

天津

三箇 成幸
シニアマネジャー

TEL : +86 22 2320 6820

FAX : +86 22 2320 6699

E-mail : ssanga@deloitte.com.cn

広州

土田 保成
ディレクター

TEL : +86 20 2831 1650

FAX : +86 20 3888 0121

E-mail : ytsuchida@deloitte.com.cn

広州

瀧野 恭司
シニアマネジャー

TEL : +86 20 8396 9228

FAX : +86 20 3888 0575

E-mail : ktakino@deloitte.com.cn

深圳

上田 博規
シニアマネジャー

TEL : +86 755 3331 0976

FAX : +86 755 8246 3186

E-mail : hueda@deloitte.com.cn

香港

松山 明広
パートナー

TEL : +852 2852 1287

FAX : +852 2541 7392

Email : amatsuyama@deloitte.com.hk

香港

杉原 伸太朗
シニアマネジャー

TEL : +852 2852 6545

FAX : +852 2542 4597

Email : ssugihara@deloitte.com.hk

香港

小川 康弘
シニアマネジャー

TEL : +852 2852 6446

FAX : +852 2542 4597

Email : yaogawa@deloitte.com.hk

香港

佐藤 康治
シニアマネジャー

TEL : +852 2852 6591

FAX : +852 3691 8984

Email : kosato@deloitte.com.hk

デロイトについて

Deloitte(“デロイト”)は英国法令に基づいて設立された保証有限責任会社である Deloitte Touche Tohmatsu Limited 及びその 1 社または複数のメンバーファームを指します。各メンバーファームはいずれも独立の法的地位を持つ法的実体です。Deloitte Touche Tohmatsu Limited 及びそのメンバーファームの法的組織の詳細については、www.deloitte.com/cn/en/aboutをご参照ください。

デロイトは、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 195,000 人におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

デロイト・グレーター・チャイナ地域について

デロイトは、リーディングプロフェッショナルファームの一つとして、グレーター・チャイナ地域に 21 か所の事務所を北京、香港、上海、台北、重慶、大連、広州、杭州、哈尔滨、新竹、済南、高雄、マカオ、南京、深圳、蘇州、台中、台南、天津、武漢、厦門に配置し、約 13,500 名のスタッフを有し、現地の法律の下でサービスを提供しています。

デロイト・中国について

デロイトは、中国大陸、香港とマカオにおいて、Deloitte Touche Tohmatsu , Deloitte Touche Tohmatsu CPA Limited 及びその附属機構及び関連機構がサービスを提供しています。Deloitte Touche Tohmatsu は Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL) のメンバーファームです。

デロイトは、最初 1917 年に上海に事務所を設立しました。グローバルなネットワークの支援を受けて、デロイト中国は国内企業、多国籍企業及び高成長企業に対し監査、税務、コンサルティング及びファイナンシャルアドバイザリーサービスを提供しています。