

Hong Kong Tax Alert

10 October 2024

2024 Issue No. 12

香港、裁判所はセクション61Aの租税回避防止規定に基づき、 マネジメントフィーの損金算入を否認

第一審裁判所(以下、「CFI」)は、ある商社(以下、「本件納税者」)が行った取引の唯一又は主たる目的が、内国歳入法(以下、「IRO」)のセクション61Aに基づく租税上の便益を得ることであったという、税務上訴委員会(以下、「BOR」)の決定を支持しました¹。

取引には、本件納税者が従来中国本土の工場に発注していた生産工程の管理を、香港域外のグループ会社に委託することが含まれていました。本件納税者が当該域外会社に支払ったマネジメントフィーについては、IROのセクション16に基づいて損金算入可能であると判断されていたものの、結果的には損金不算入となりました。

本号では、BORとCFIが、本件の事実関係に対してセクション61Aの規定の適用を検討する際、関連する問題についてどのように検討を行ったのかを説明します。

セクション61Aの適用の可能性についてご質問がございましたら、ご担当の税務専門家にご相談ください。

1. CFIの判決全文は以下のリンクからアクセスできます。

[INLAND REVENUE APPEAL NO. 6 OF 2022、香港第一審裁判所、
https://legalref.judiciary.hk/lrs/common/search/search_result_detail_frame.jsp?DIS=163048&QS=%24%28chapman%29&TP=JU](https://legalref.judiciary.hk/lrs/common/search/search_result_detail_frame.jsp?DIS=163048&QS=%24%28chapman%29&TP=JU) (2024年10月10日アクセス)

背景

本件納税者はある企業グループ(以下、「グループ」)の構成単位であり、その最終親会社は1996年に香港証券取引所に上場しています(以下、「上場会社」)。当該上場会社とその子会社群はカジュアルウェアの小売、輸出、生産に従事していました。

損金算入に疑義があった全期間において、本件納税者の主要事業は、生地・糸の製造・流通、貿易関連サービスの提供でした。本件納税者は、製造部門に属する2社の中国法人(以下、「中国本土工場」²⁾)に対して過半数の株式持分を保有していました。本件納税者自体は製造会社ではありませんでした。

本件納税者は生地の注文を受け、それを当該中国本土工場又は第三者の製造業者に発注していました。

1997年4月1日付のマネジメント契約(以下、「マネジメント契約」)により、本件納税者はProfit Gain Trading (BVI) Limited (以下、「Profit Gain社」)を「中国工場が必要とされるニット生地・染色布の生産」に関する生産管理代理人として、1996年4月1日にさかのぼって起用しました。ここでいう中国工場とは、前述の中国本土工場及びその他の第三者の製造業者を指します。

当該マネジメント契約に従い、Profit Gain社が提供するサービスは、主に中国工場における製造工程の管理、監督及び技術サポート、同工場で生産される生地の品質管理の確保及び検査サービスでした。

当該マネジメント契約は、染色布・ニット生地製品の1重量ポンド当たりの特定料率、又は両当事者が相互に合意したその他の料率に基づいて計算される報酬についても規定していました。

税務局長による多額のマネジメントフィーの損金算入の否認決定

本件納税者は、1997/98年度から2004/05年度までの間にProfit Gain社に支払ったマネジメントフィー(以下、「マネジメントフィー」)について、総額数億香港ドルに相当する損金算入を申告しました。

2004年2月、本件納税者の税務に関する税務調査が開始されました。税務調査の結果、内国歳入局の局長補佐は、本件納税者が申告したマネジメントフィーの一部について、IROのセクション16及びセクション17の下で損金算入できないと判断しました。また、局長補佐は、本件納税者がProfit Gain社を生産管理代理人として起用したことは、租税上の便益の享受が当該取引の唯一又は主たる目的となっていたと判断し、IROのセクション61Aに定める一般的な租税回避防止規定が適用されるべきであるとの見解を示しました。したがって、当該マネジメントフィー(Profit Gain社が負担した銀行手数料、管理費又は運営費を除く)の損金算入(以下、「異議となったマネジメントフィー」)は認められませんでした。

本件納税者は、このマネジメントフィーの損金算入を否認とする局長の決定に不服があり、BORに控訴しました。

局長の決定に対するBORへの不服申立て

本件での注目すべき点は、本件納税者が損金算入を申告した金額には、マネジメント契約に記載された所定の料率に基づいて計算されたものだけでなく、一部、より高額な料率に基づいて計算されていたものが含まれていたことです。さらに、マネジメント契約に規定のない染色糸のサービスも含まれていました。

BORは以下のように判断しました。

- (i) マネジメント契約の書面条項に従わずに支払われたマネジメントフィー(BORはこれを「契約外費用」と称した)は、本件納税者の課税所得を生み出すために発生した費用ではないため、IROのセクション16及びセクション17に基づいて損金算入することができない。
- (ii) マネジメント契約の書面条項に従って支払われたマネジメントフィー(BORはこれを「書面契約通りのマネジメントフィー」と称した)は、IROのセクション16及びセクション17に基づいて損金算入することができる。
- (iii) しかし、本件納税者がマネジメント契約を締結し、それに基づいて書面契約の通りのマネジメントフィーを支払い、それに関連するすべての支払いを行ったこと(以下、「本件取引」)は、IROのセクション61Aにいう、租税上の便益を得ることが唯一又は主たる目的として行われた取引である。

以上より、BORは本件納税者の控訴を棄却しました。本件納税者はBORのこの決定を不服としてCFIに控訴しました。

2. CFI判決の第6項をご参照ください。

CFIの判決

契約外費用について

裁判官は、証人が提出した証拠が不十分であったことから、本件納税者がマネジメント契約の条件に関し、両当事者間の口頭合意又は両当事者の行為によって変更されていないことについての立証責任を果たしていないというBORの判断は正当であると認めました。

その結果、CFIはBORの決定を支持しました。

セクション61Aの適用について

本件取引は本件納税者に租税上の便益を与えるものではなかったとの主張

本件納税者は、書面契約通りのマネジメントフィーは、Profit Gain社が中国本土で行った業務に起因するものであるため、同業務に起因する利益は香港外で発生したものであると主張しました。

さらに、本件納税者は、本件取引が存在しなかったと仮定すれば、本件納税者がProfit Gain社を起用せず、本件納税者自社がその中国工場で生産管理業務を行い、IROのセクション61Aに基づいてすべての取決めを再構築したとしても(以下、「代替仮説」)、そのような業務から得られた利益は香港外源泉とされ、香港では非課税扱いであると主張しました。したがって、本件納税者は、そもそも本件取引により租税上の便益を与えられるものではなかったとの考えを示しました。

しかし、裁判官は、この主張には根本的な欠陥があると指摘し、「代替仮説のもとでは、Profit Gain社が中国本土で行った事業について、本件納税者へ報酬の支払いを行うものは誰もいなかったと考えられ、本件納税者はそのような事業を通じて追加の利益を得られることはなかったと考えられる。本件納税者は代替仮説のもとでも本件取引のもとでも、同じ所得、すなわち、取引業務からの収入を得ていたはずである。本件取引と代替仮説のもとでの取引との違いは、本件納税者が本件取引においてその利益の一部をマネジメントフィーとして、Profit Gain社に支払った点である。代替仮説のもとでは、本件納税者は異議となったマネジメントフィーを留保することができたであろうと考えられる。したがって、本件納税者は本件取引においては、当該異議となったマネジメントフィーをIROのセクション16に基づいて損金算入することができ、租税上の便益を得ていた」と説明しました。

同裁判官はさらに、(i) Profit Gain社が行った活動が同社に利益を生み出すものであったか、又はProfit Gain社の国外源泉所得を生み出すものであったかは、そのような活動が本件納税者によって行われたとした場合に、本件納税者にとっての収入源となったかどうかを明らかにするものではなく、(ii) 本件納税者は、Profit Gain社の役割を引き継いだ場合、その取引収益が国外源泉所得となることを示す説得力のある証拠をBORへ提示できなかった、と指摘しました。

これらの理由により、本件納税者側の控訴は棄却されました。

BORが、本件取引の唯一又は主たる目的が租税上の便益を得ることであったとの結論に至るにあたり、考慮すべき事項に瑕疵があったという主張

裁判官はまず、本件納税者のこのような主張は、BORが真実かつ合理的な結論に反する誤った結論に向かう場合を除き、上訴の理由とはならないと指摘しました。裁判所の役割は、単に証拠を再評価して独自の結論に達することではありません。

裁判官は、上記の一般的見解を述べた後、本件納税者が申し立てた以下の具体的事項について検討しました。

グループが香港事業を海外事業から分離することの正当性

本件納税者からの不服申立ての要点は、香港外で行われる機能を分離するために別法人を使用することが適切であり、請求報酬が実際に行われたサービスの対価として恣意的でも過度でもない場合、これらの事項を考慮せずに、取引の唯一又は主たる目的が租税上の便益を得ることであったと結論付けるのは不適切である、というものでした。

しかし、裁判官は、「本件においては、本件納税者は多額の報酬をProfit Gain社に請求され、その結果、利益率はProfit Gain社よりもはるかに低くなっていたが、一方で、全体の利益はグループ内にとどまっており、移転された報酬は課税対象外となっていた。本件納税者は、単に機能の分離それ自体が適法であると主張しても、そこから生じた結果を無視することはできない」と指摘しました。また、Ribeiro PJ裁判官がNgai Lik³ 事件に関する判決書のパラグラフ99(e)において、セクション61A(a)～(g)の要素について、次のように述べています。

「パラグラフ(d)及び(e)では、特定のスキームの納税者及びその関連当事者(納税者である会社が属するグループなど)への財務的影響の有無を検討する必要がある。パラグラフ(d)では、スキームが納税者の財政状態に何ら変化をもたらさない一方で、租税上の便益をもたらすという点が極めて重要である。また、パラグラフ(e)では、当該スキームがグループ内取引を含み、その結果としてグループ全体の財務状況には変化がないものの、納税者に租税上の便益を与えるという点が重要である。」

本件取引は見せかけではなく、中国本土で実際に業務を行う従業員が存在していた

裁判官は、「セクション61が『人為的』又は『架空』(『架空』は『見せかけ』に近い意味を持つ)取引を対象とするのと異なって、セクション61Aはそれほど制約されていない。また、税務上訴委員会が指摘したように、商業的な目的を果たす取引であっても、その取引を行う唯一又は主たる目的が租税上の便益を得ることであった場合には、セクション61Aの適用対象となる可能性がある。実際、ある取引が租税上の便益を生み出すためには、従業員を雇用して給与を支払う必要があるケースでも十分ありうる」と述べました。

書面契約通りのマネジメントフィーは、恣意的又は過度ではなかった

裁判官は、これらの報酬がIROのセクション16及びセクション17の下で損金算入可能かどうかを判断する上で、関連性があると考えました。IROのセクション61Aが適用されるためには、まずこれらの報酬が損金算入可能であることが前提条件です。IROのセクション16及びセクション17の下で適切に損金算入が認められる場合、その報酬は優遇措置の対象となりますが、その唯一又は主たる目的が租税上の便益を得ることであれば、セクション61Aが適用されます。

本件納税者と関連当事者であるProfit Gain社が、マネジメント契約の条項を厳格に遵守しないことは珍しいことではない

裁判官は、この事実は本件納税者の主張、すなわち、本件取引が事業機能の分離を目的とした経済的意思決定であったという立場を弱めるだけのものと判断しました。

BORは関連性のない特定の事項を考慮した

本件納税者がBORが考慮すべきではなかったと主張した事項には以下の事実が含まれていました。

- (i) Profit Gain社は中国本土で事業登録を行っていなかった。
- (ii) Profit Gain社の従業員の業務は、中国本土工場の名義で行われ、その従業員は同工場の代表として勤めていた。
- (iii) Profit Gain社は設立当初、銀行口座を開設していなかったため、従業員の給与支払いを関連会社に依存していた。

しかし、裁判官は、上述の事実に関して、セクション61A(1)(a)～(g)のパラグラフ(a)取引の締結又は実施手段、及び、(b)取引の形式と実態の観点で、関連しているものと判断しました。

BORは、セクション61A(1)(a)～(g)のパラグラフ(f)に基づく検討、すなわち、本件取引は独立企業間取引を行う場合には通常生じない権利・義務を関連当事者間で生じさせたかどうかという問題を取り扱わなかった

この点に関して、BORは、単に本件取引が独立当事者間取引の基準で行われなかったと判断しただけで、問題となっている種類の取引において独立当事者間取引を行う場合には通常生じない権利・義務を生じさせるものであるかどうかを検討しませんでした。

3. *Ngai Lik Electronics Co Ltd v Commissioner of Inland Revenue* (2009) 12 HKCFAR 296

しかし、裁判官は、本件取引が独立企業間取引で通常生じない権利・義務を生じさせなかったと仮定しても、本件納税者は、BORの決定が唯一の真実かつ合理的な結論に反することを示したことはないとはならないと判断しました。

結論として、裁判官は、本件納税者の主張は、単に裁判所に証拠を再評価し、本件納税者に有利な事項を重視し、不利な事項を軽視することで、BORとは異なる結論に達するよう求めるものに過ぎないと指摘しました。これは許容されるアプローチではないと判断しました。

したがって、裁判官は本件納税者の上訴を棄却し、BORの決定を支持しました。

論評

この判決は、IROのセクション61A(2)の下で局長補佐に与えられた権限を行使するためには、3つの条件を満たす必要があるという、最終法院が過去に下した判決を再確認するものです。これらの条件は以下の通りです。

- (i) 取引(広義には運用スキームを含む)が行われたこと
- (ii) 当該取引がセクション61Aが適用されなかった場合には、関係者(すなわち、本セクションが適用された納税者)に租税上の便益をもたらした、又はもたらしたであろうこと
- (iii) セクション61A(1)(a)～(g)に列挙されている7つの事項を通して当該取引を総合的に検討した場合、納税者が租税上の便益を得ることが唯一又は主たる目的であったと客観的に結論付けられること

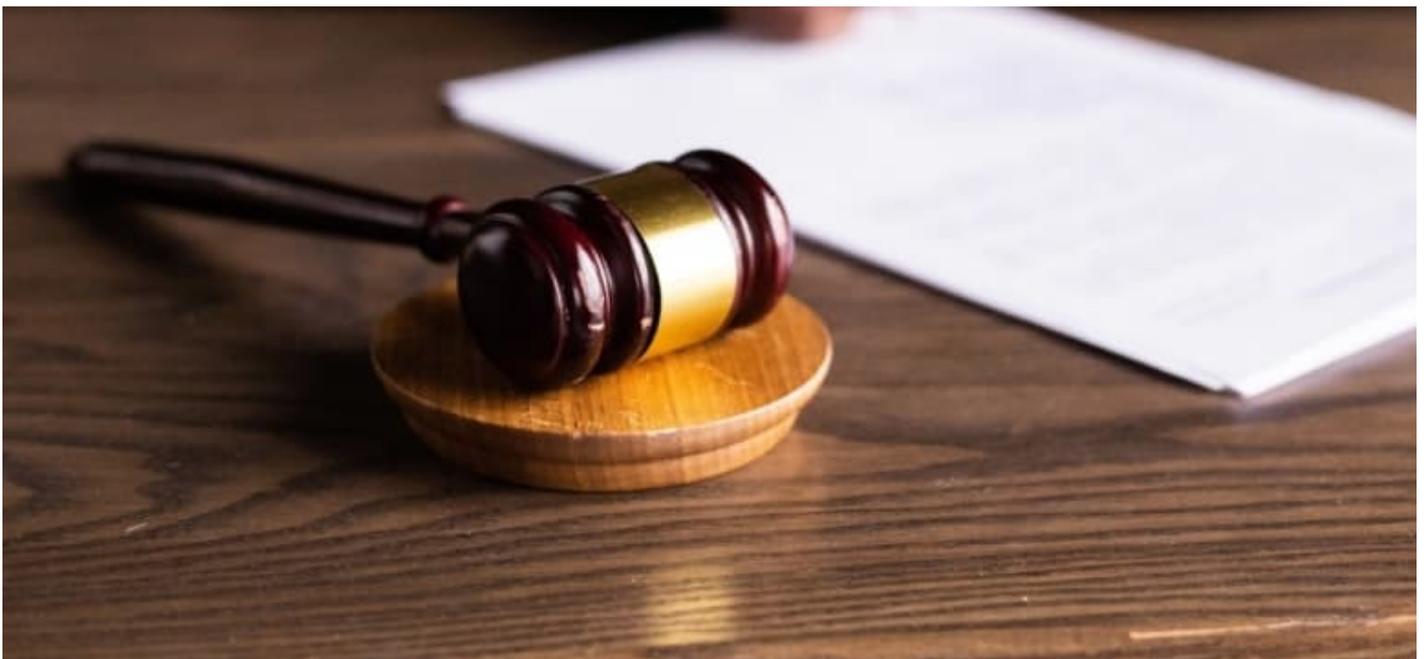
納税者が取引を通じて租税上の便益を得たかどうかを検討する際、セクション61Aは因果関係という明確な問題を提起します。取引を行った結果、納税者の納税義務が他の適切な仮説(例えば、本件で検討された代替仮説)に基づく場合と比べて軽減された場合、当該納税者は租税上の便益を得ることになります。この租税上の便益は、その取引とは関係のない既存の所得源に関連するものである必要はありません。

セクション61A(2)(b)は、「局長補佐が、適切と考えるその他の方法で、そうでなければ得られるであろう租税上の便益を打ち消す」という納税者への課税権限を与えています。したがって、セクション61A(2)(b)に基づく査定の仮説は、実際の取引が行われなかっただけでなく、代わりとして何らかの他の取引が行われたという前提が必要です。局長補佐は、ある取引が存在したが、租税上の便益を与える特徴がなかったという仮説に基づいても納税者を査定することが可能です。

セクション61Aはセクション61よりも適用範囲が広がる可能性があります。なぜなら、取引を行った唯一又は主たる目的が租税上の便益を得ることであったと客観的に結論付けられる場合、商業的な目的を有する取引(すなわち、人為的又は架空のものではない取引)にも適用される可能性があるからです。

この判決が示すように、租税審判所が取引の唯一又は主たる目的が租税上の便益を得ることであったかどうかを検討する際、セクション61A(1)(a)～(g)に規定されている7つの事項の分析と事実への適用は複雑であり、事案ごとの事実関係に大きく依存します。

セクション61Aの適用についてご質問がある場合、ご担当の税務専門家にご相談ください。



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	Customer Tax Operations and Reporting Services	
Ricky Tam +852 2629 3752 ricky.tam@hk.ey.com			Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com	Francis Tang +852 2629 3618 francis-ks.tang@hk.ey.com
China Tax Services			US Tax Services	
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Sam Fan +852 2849 9278 sam.fan@hk.ey.com	Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Camelia Ho +852 2849 9150 camelia.ho@hk.ey.com	Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com
Payroll Operate			International Tax and Transaction Services	
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	China Tax Services	
Accounting Compliance and Reporting			Cindy Li +852 2629 3608 cindy.jy.li@hk.ey.com	
International Tax and Transaction Services			International Tax 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	Sophie Lindsay +852 3189 4589 sophie.lindsay@hk.ey.com	Stuart Cioccarelli +852 2675 2896 stuart.cioccarelli@hk.ey.com
	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com		Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com	Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com
Transaction Tax Services			Transfer Pricing Services	
Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Jasmine Tian +852 2629 3738 jasmine.tian@ey.com	Emma Campbell +852 2629 1714 emma.ef.campbell@ey.com	Maggie To +852 3752 4779 maggie.to@hk.ey.com	Ruairi Lamb +852 2846 9070 ruairi.lamb@hk.ey.com
People Advisory Services			Transaction Tax Services	
Mary Chua +852 2849 9448 mary.chua@hk.ey.com	Christina Li +852 2629 3664 christina.li@hk.ey.com	Emily Chan +852 2629 3250 emily-my.chan@hk.ey.com	Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com	
Winnie Walker +852 2629 3693 winnie.walker@hk.ey.com	Paul Wen +852 2629 3876 paul.wen@hk.ey.com		Tax Technology and Transformation Services	
			Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com	
Asia-Pacific Tax Centre				
Tax Technology and Transformation Services		International Tax and Transaction Services		Indirect tax
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com		US Tax Desk		Shubhendu Misra +852 2232 6578 shubhendu.misra@hk.ey.com
		Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com		
		Operating Model Effectiveness		
		Edvard Rinck +852 9736 3038 edvard.rinck@hk.ey.com		

EY | Building a better working world

EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.

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.

© 2024 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

03934-226Jpn 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.