

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第12回 | 2020年6月

船舶リースに対する新優遇措置の導入

サマリー

香港政府による船舶リース活動及び船舶リース管理活動に対する新優遇措置の導入が、6月19日に公表された。

この新優遇措置は、船舶リース活動に対する免税の適用及び、船舶リース管理活動に対する優遇税率の適用の可能性を示している。しかし、新優遇措置は非常に複雑であり、多くの潜在的なリスクをはらんでいる。納税者は現在の自社の事業構成の見直しを行い、適格要件を満たすために想定される再編に伴うビジネス上及び税務上の影響を検討する必要がある。確実に適格要件を満たすように、事業手続及び香港における納税実体も見直す必要がある。また、本法律には不確実な部分も存在するため、裁定の申請を検討する納税者が出てくる可能性もある。

香港でここ最近導入された税制優遇措置の流れをみると、規則性が高まる一方で、不十分な法案作成や非営利的な条件、負担を強いる租税回避規定といった点が事業上の必要性に勝り、政府の取組みが経済の一分野を強化することに結果としてつながっていないように思われる。

この一連の流れにおける最新の取組みが、6月19日に公表された船舶リース活動及び船舶リース管理活動に対する新優遇措置である。この新しい優遇措置は長年効果的に機能してきた従来の規則に優先する。今回の新優遇措置と従来の規則との間の摺り合わせについて協議は行われたが、合意には至らなかったようである。結局、法案委員会に照会されることなく、今回の法案は可決された。この背景には関連業界による十分な議論よりも施行を急ぎたかった事情があるのかもしれない。香港税務局（IRD）が事後的に問題に対応することも考えられるが、このような対応には時間を要するなど、最適な法案作成方法とは言えない。その間に、業界の多くの企業は、いつの間にか海図もコンパスも無しに自社の税務ポジションのかじ取りをさせられている可能性がある。

新優遇措置の利点

表面上は、新優遇措置には歓迎されるべき要素が多い。例えば、以下が挙げられる。

- 香港で行われる船舶リース事業の利益に対する課税免除
- 香港で行われる船舶リース管理事業が関連会社向けの場合、当該事業の利益に対する課税免除
- 上記以外の船舶リース管理事業に対する軽減税率（8.25%）
- 船舶リース事業に使用した船舶の処分益に対する課税免除
- 分割払購入及び所有権移転が生じる可能性があるその他のリース契約を課税免除の対象に含める。これは、従来の銀行融資よりもリース契約が大幅な節税となる可能性を示している。

期待の通り、上記の各優遇措置には適用条件はあるが、他の条件が同じならこれらの一連の規則は他の船舶拠点よりも香港を税制面において非常に優位性をもたらしているのも事実である。

留意すべき事項

法案を作成する場合、最初にみなし規定により幅広い活動分野を課税対象とし、その後、限定的な定義に基づき一部の活動を課税から除外するのが現在の一般的な手法である。今回の場合、下記の活動が香港企業によって行われている場合、現時点では香港を源泉とすると考えられる。

- a. 船舶が香港領域外で使用される場合でも、他者に船舶を使用する権利を認める
- b. 上記のビジネスを管理する事業

この定義は非常に幅広く、当該活動が香港から管理されていれば、船舶が使用される可能性があるほとんどすべての活動が、おそらく上記に含まれる。その結果、船舶の使用に係る香港のテリトリーは一気に撤廃されてしまい、香港の船舶を使用することで世界中で得られた利益が潜在的な課税対象となる。

幸いにも、上記のみなし規定の文言のみを捉えた場合に示唆されるほど、状況は悪くはない。香港政府は、香港における課税対象からほとんどの船舶オーナー及び船舶オペレーターを除外するため、船舶事業に関する2つの重要な優遇措置を確保している。それは、船舶リース事業者に適用される新優遇措置と、船舶オーナーに適用される従来からの規則（香港税務条例（IRO）第23B条）である。しかし、この2つの制度は互いに補完的ではなく、船舶の所有事業と船舶のリース事業は、IRDが想定しているほど明確に区別できるものではないため、問題が生じている。実際に、多くの企業が、船舶の所有事業はリース事業を行うに当たり必須の要素である場合が多い点を指摘すると考えられる。

リースの定義に関する問題

香港で事業を行う船舶オーナーの利益に課税することを定めている第23B条は、船舶のチャーターから獲得した所得に適用されると、（1992年の同条の導入以降）長年にわたり広く理解されていた。同条は、「船舶のオーナーとしての事業」を「船舶をチャーター又はオペレーティングする事業」と定義づけている。この見解が、IRDと香港公認会計士協会（HKIPCA）間の2016年の年次会議まで幅広く保持され続けていた。しかし同会議で、IRDは第23B条は船舶のオペレーターにのみ適用可能であること、及び「香港において行われる純粋な船舶リース事業から生じるリース・レンタルはIRO第14条に基づき課税されるべきである」との見解が示された。

この見解は非常に議論を引き起こすものであったため、HKIPCAは同会議の終了後、補注（Additional Note）を発行し、代替的見解を示すという異例の措置をとった。それでもなお、賽は投げられた、として香港政府は、既に免除されていると誰もが考えていた所得を免除する、という新たな法律の導入に着手した。この新規則は、IRDの「純粋なリース」と「オペレーティング」の分け方に関連して立案された。特に、新規則は、船舶リースに対する免税は船舶のオペレーターである者又は適格船舶リース所得以外の源泉から生じる所得を有する者には適用されないと明確に述べている。

この問題には、IRDが想定するほど明確な事業活動の区分ができない点が含まれる。多くの船舶オーナーは数隻の船舶を保有しており、市況に応じてさまざまな方法で適宜それらを配置している。つまり、必ずしも裸備船、航海備船、又は貨物輸送などに事業活動を限定しているわけではない。そのうえ、リースとオペレーティング両方を含むと考えられる契約も多く存在するため、その境界線を明確に定義することは、各納税者のポジションを理解するうえで重要な意味を持っている。

この新規則はリースを、船舶のオーナーが他者に対し1年超の船舶の使用権利を認める契約と定義づけている。これは会計基準の定義に従っている。そのため、1年を超える定期傭船（ウェットリースを含む）はリースとみなされるが、1年以下の場合はリースとみなされない。両方とも、みなし規定により香港を源泉としていると考えられる。

船舶オペレーターは、「船舶による旅客、貨物又は郵便物の輸送サービス」を提供することと定義づけられている。しかしIRO第39E条では、「当該船舶のオペレーティング費用の全額又は大部分について支払責任を負う」者と述べられており、定義が大きく異なっている。

そのため、ウェットリースの取扱いに関していくつかの問題が残されており、その1つが上記の異なる見解を示していることである。船舶オペレーターは、旅客や貨物、郵便物の引き上げに対して明確に料金を請求するオペレーターに限られるのか。その場合、定期傭船料の請求により利益を獲得しているオペレーターは、本法律の意義の範囲内では船舶のオペレーティングを行ってはいけないのか。仮にそうであるなら、現在1年超の定期傭船と1年以下の定期傭船、航海傭船をオペレーティングしている船舶オーナーは、免税から除外される可能性がある。言い換えれば、最近IRDが提案したとおり、ウェットリースは、船長及び乗組員の提供を含むため「純粋なリース活動」の域を超えているのは事実である。この場合、ウェットリースの活動は新しい免税の適用対象外となり、裸傭船リースのすべての船舶を別会社に移す必要があると考えられる。

IRDは最新の回答で次のように明言した。「第23B条又は新優遇措置の適格性は、船舶のオペレーティング事業に付随して発生するチャーター活動を行っている船舶オペレーターなのか、それとも船舶リース活動のみを行っている船舶リース事業者なのかによって決まる。これは、果たす機能及び負担するリスクなど、それぞれのケースの置かれたあらゆる状況に関して、考慮すべき事実に関する問題である。一方で、新優遇措置は（オペレーティングリースであるサブリースを除く）1年超の期間を有するリースにのみ適用される。新優遇措置を選択する資格を得るために、他の事業を行う船舶オーナー又は船舶オペレーターは、船舶リース活動のみに従事する特別目的会社として独立会社を設立することができる。」

この回答は、チャーター活動が付随活動であるとはほとんどいえない多くの船舶オペレーターがいることを見落としているため、この境界線について早急な明確化が求められる。その境界線がどこに引かれたとしても、香港において課税されないことになっている自社の様々な活動が、実際に香港において課税されないことを確実にするために、多くの船舶オーナーは自社の事業の再編（及びおそらくはビジネスの変更）を行う必要がある。

また、第23B条と上記の新しいみなし規則（IRO第15条(1)(o)）の関係も法律上明確に示されていないことに留意する必要がある。第15条(1)(o)は、船舶を世界中で使用できる権利を認めることで得た所得は香港を源泉としているとみなしている。一方で、第23B条は香港の船舶オーナーとして事業を行っている者に生じる課税利益を算出するための計算式を定めている。この計算式を使えば、国際水域内又は国際水域に向けて航行する船舶から生じる利益を控除することができる。企業がどちらの条文においても課税対象となる可能性がある。より具体的な規定として第23B条が優先されるべきだが、さらに明確にした方が有益である。

追加の要件

新規則には、第23B条に基づく船舶事業のオペレーティングには適用されないその他の要件が多く含まれている。特に、免税は香港において行われている事業にのみ適用される。これは、中核となる所得創出活動が香港において実施されること、及び従業員が2人以上、年間の営業費が7.8百万香港ドル以上あること（IRDの示した要件には利息が含まれる可能性がある）を条件としている。船舶リース管理に関しては、従業員1人、営業費1百万香港ドルを最低条件としている。経済協力開発機構（OECD）からのフィードバックを受けて、これらの最低閾値が関連事業を特定するのに十分かどうかは、担当官の裁量に委ねられており、この点は、追加のガイダンスが期待される。いずれにしても、新優遇措置に該当する企業は、香港における適格要件を満たすように、自社の業務手続を見直す必要がある。

3年以上保有しリース事業で使用した船舶の処分益が明確に免税であることは、高く評価される。しかし、厳密に解釈すると、処分前の3年間継続的に適格リース事業に使用されていた場合に限られる。そのため不使用期間や処分が可能となる前にリースが終了する場合には注意が必要である。この規定には、損失及び税法上の減価償却額に関する特定規則、独立企業間価格に関連する規則、契約の唯一又は主な目的が租税回避である場合は無効となることを認める一般規則など、さまざまな租税回避条項が含まれている。

結論

この新優遇措置では、船舶リース活動から獲得した所得に対しては重要な課税免除が適用され、船舶リース管理活動には優遇税が適用される可能性がある。しかし、新優遇措置は非常に複雑であり、多くの潜在的なリスクをはらんでいる。納税者は現在の自社の事業構成の見直しを行い、適格要件を満たすための想定される再編によるビジネス上及び税務上の影響を検討する必要がある。また、確実に適格要件を満たすために、事業手続及び香港における納税実体も見直す必要がある。本法律に不確実な部分が存在するため、裁定の申請を検討する納税者が出てくる可能性もある。

お問い合わせ及びサポートは、貴社の税務アドバイザーまたはKPMGの税務アドバイザーまでご連絡ください。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
Head of GJP China Tax
Tel: + 86 2122123098
naoko.hirasawa@kpmg.com



Vivian Chen
ヴィヴィアン チェン
Partner, GJP China Tax
Tel: +86-755-2547-1198
vivian.w.chen@kpmg.com



Keigo Yoshida
吉田 圭吾
Director
Tel: + 852 2685 7603
keigo.yoshida@kpmg.com



Hoshiyuki Takahashi
高橋 星行
Manager
Tel: + 852 2685 7951
hoshiyuki.takahashi@kpmg.com



Mamoru Watanabe
渡邊 守
Manager
Tel: + 852 3927 5658
mamoru.watanabe@kpmg.com



Yosuke Nakano
中野 陽介
Manager
Tel: + 852 2143 8656
yosuke.nakano@kpmg.com



Atsushi Ito
伊藤 篤史
Manager
Tel: + 852 2978 8215
atsushi.ito@kpmg.com



Ryuichi Watabe
渡部 隆一
Manager
Tel: + 852 2826 8015
ryuichi.watabe@kpmg.com

Contactus:



Lewis Y. Lu
National Head of Tax
Tel: +86 21 22123421
lewis.lu@kpmg.com



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

Corporate Tax Advisory



Matthew Fenwick
Partner
Tel: +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com



Stanley Ho
Partner
Tel: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com



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



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



Christopher Xing
Partner
Tel: +852 2140 2275
christopher.xing@kpmg.com



Eva Chow
Director
Tel: +852 2685 7454
eva.chow@kpmg.com



Elizabeth dela Cruz
Director
Tel: +852 2826 8071
elizabeth.delacruz@kpmg.com



William Ngai
Director
Tel: +852 2685 7553
william.ngai@kpmg.com



Johnson Tee
Director
Tel: +852 2143 8827
johnson.tee@kpmg.com



Natalie To
Director
Tel: +852 2143 8509
natalie.to@kpmg.com



Eugene Yeung
Director
Tel: +852 2143 8575
eugene.yeung@kpmg.com

Deal Advisory, M&A



Darren Bowdern
Head of Financial Services Tax,
Hong Kong
Tel: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com



Sandy Fung
Partner
Tel: +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com



Nigel Hobler
Partner
Tel: +852 2978 8266
nigel.hobler@kpmg.com



Kasheen Grewal
Director
Tel: +852 3927 4661
kasheen.grewal@kpmg.com



Anthony Pak
Director
Tel: +852 2847 5088
anthony.pak@kpmg.com

China Tax



Daniel Hui
Partner
Tel: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com



Adam Zhong
Partner
Tel: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com



Travis Lee
Director
Tel: +852 2143 8524
travis.lee@kpmg.com



Anlio Shi
Director
Tel: +852 2685 7583
anlio.shi@kpmg.com



Wade Wagatsuma
Head of US Corporate Tax,
Hong Kong
Tel: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com



Vivian Tu
Director
Tel: +852 2913 2578
vivian.tu@kpmg.com



Becky Wong
Director
Tel: +852 2978 8271
becky.wong@kpmg.com

US Tax

Global Transfer Pricing Services



Xiaoyue Wang
Head of Global Transfer Pricing
Services, China
Tel: +8610 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com



Karmen Yeung
Head of Tax, Southern China/
Global Transfer Pricing Services,
Hong Kong
Tel: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com



Patrick Cheung
Head of Global Transfer Pricing,
Hong Kong
Tel: +852 3927 4602
patrick.p.cheung@kpmg.com



Irene Lee
Partner
Tel: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com



Michelle Sun
Partner
Tel: +852 3927 5625
michelle.sun@kpmg.com

People Services



Murray Sarelius
National Head of People Services
Tel: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com



David Siew
Partner
Tel: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com



Gabriel Ho
Director
Tel: +852 3927 5570
Gabriel.ho@kpmg.com



Kate Lai
Director
Tel: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com



Lachlan Wolfers
Global Head of Indirect Taxes
Tel: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com



Michael Li
National Head of Tax Technology
Tel: +8621 2212 3463
michael.v.li@kpmg.com

Indirect Tax

Tax Technology

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 upon 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 wholly foreign owned enterprise in China, and KPMG — a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.
© 2020 KPMG, a Macau partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.
© 2020 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

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