

# Hong Kong Tax Alert

1 April 2020  
2020 Issue No. 3

## 香港にサーバーの設置だけを行っている非香港居住企業は、 香港において課税対象となる

内国歳入局(以下、「IRD」)は、これまでの見解を変更し、先週公表された改訂実務解釈方針(以下、「改訂DIPN 39」)において、人的活動の関与なしで、香港にサーバーの設置だけを行っている非香港居住企業は、香港において課税対象となることを示しました。

IRDの見解のこのような変更は、最近の内国歳入法(以下、「IRO」)における「恒久的施設」(以下、「PE」)の定義変更と、源泉地国課税原則へのIRDの利用法の変更に起因するようです。

このアラートでは、関連する問題点について説明します。デジタル経済における電子商取引を取り巻く税務上の問題は複雑ですので、このような問題に直面した場合には、必要に応じて、税務専門家のアドバイスを求める必要があります。

## IRDにおける「恒久的施設」の定義の近年の変更

過去、内国歳入規則のルール5で定義されている「恒久的施設」という用語は、香港での「支店、営業所、またはその他の事業所…」を意味していました。

現在、「恒久的施設」の定義は、「香港での事業を行う一定の場所であって、[非香港居住企業]がその事業の全部または一部を行う場所…」を意味するように変更されています。

上記の定義の両方は、当該非香港居住企業が香港との二重課税防止協定(以下、「DTA」)を締結していない国・地域の居住者である場合にのみ適用されます。

DTAが締結されている場合、当該DTAで定義されている恒久的施設の定義が優先されます。それにもかかわらず、香港の現行のDTAに基づく恒久的施設の定義は、非香港居住企業が「自由に使用できる」サーバーを香港に設置する場合、香港で恒久的施設を構成するとみなされる可能性があります。

## 恒久的施設(PE)の定義変更に伴うIRDの見解の変更について

下表は、改訂前及び改訂後のDIPN 39に記載されているIRDのこれまでの見解及び現在の見解の根拠をまとめたものです。

	改訂前のDIPN 39	改訂DIPN 39
恒久的施設の構成の有無	<p>… ルール5の「支店、営業所、またはその他の事業所」という用語は、物理的場所及び人員の存在を意味すると一般的に理解されている。したがって、IRDは一般的に、サーバーの存在だけではPEには該当しないことを認める。”</p>	<p>… 非香港居住者が香港に恒久的施設を有している場合、当該非香港居住者は事業所得税上の目的で、香港で貿易、専門サービスまたは事業を行っているとみなされる。”</p>
香港で電子商取引事業を展開している/電子商取引の収益源	<p>… たとえ、サーバーのみ(知的財産的なもの、つまり、契約締結、支払処理、デジタル商品の配送の能力があったとしても)を特定の国・地域に設置していても、同国・地域で人的活動の関与がない場合、一般的にはそこでの事業の遂行とはならない。香港で事業が行われているかどうかを判断する際に、IRDは、サーバーだけでなく、当該企業の香港での他の事業範囲も検討する。”</p> <p>“企業がすべての実務業務を香港外で行っている場合において、当該企業が自由に使用できるサーバーのみ(知的財産やそれに類似するもの)が香港内にあつたとしても香港の税課税対象とならない。”</p>	<p>改訂前のDIPN 39における当該記述は、改訂DIPN 39にはない。</p> <p>その代わりに、改訂DIPN 39の設例5では、非香港居住企業が、香港に従業員や事務所を持たず、当該企業が「自由に使用できる」データセンターやサーバーのみを香港に保有する場合、香港の課税対象となる可能性があることが示されている(当該データセンターは当該企業の事業活動に不可欠かつ重要な部分である場合)。</p>

## 非香港居住企業が「自由に使用できる」サーバーだけが香港にあった場合、恒久的施設を構成することになる可能性がある

ただし、非香港居住企業が香港に設置しているすべてのサーバーは、香港の課税対象になるわけではないことに留意する必要があります。当該企業が「自由に使用できる」サーバーで事業遂行に不可欠な機能を果たしている場合のみ、課税対象になります。

従って、第三者のインターネット・サービス・プロバイダーの香港に所在するサーバーを介して運営されている非香港居住企業のウェブサイトは、課税対象にならない可能性があります。これは、そのような運営契約に基づき、当該サーバーは当該企業が「自由に使用できる」ものだとみなされない可能性があるためです。

これに関して、改訂DIPN 39は、OECD(経済協力開発機構)の上述の問題に関する論評をそのまま採用しています。

“サーバーを運営する企業と、ウェブサイトを通じて事業を行う企業とは異なる場合があるため、ウェブサイトと、ウェブサイトが保存・使用されるサーバーの区別は重要です。例えば、企業が事業を行うウェブサイトは、インターネット・サービス・プロバイダー(以下、「ISP」)のサーバーで運営されるのが一般的です。このような契約に基づいてISPに支払われる料金は、ウェブサイトが必要とするソフトウェアとデータの保存のために使用されるディスク容量に基づく場合がありますが、これらの契約では通常、たとえ企業がそのウェブサイトを特定の場所にある特定のサーバーで運営されることを判断できたとしても、…サーバーとその場所が当該企業が自由に使用できる結果にはなりません。このような場合、ウェブサイトは有形ではないので、企業はその場所に物理的場所さえもっていません。このように、当該企業は、その運営契約により事業を行う場所を取得したとはみなされません。ただし、ウェブサイトを通じて事業を行っている企業が自由に使用できるサーバーを有している場合、例えば、ウェブサイトが保存・使用されているサーバーを所有(または賃借)して運営している場合には、当該サーバーの所在場所は、PEに関する条項の他の要件が満たされていれば、当該企業のPEを構成する可能性があります。”

## 一方で、香港居住企業がサーバーの管理だけ在香港外に行う場合があったとしても香港の事業所得税の課税対象となる可能性がある

IRDの過去の見解と同様に、改訂DIPN 39は、香港居住企業が香港での電子商取引事業に関連するすべての中核業務及び支援業務の遂行から得られる利益は、IROのセクション14に基づき、香港の課税対象となると述べています。このような企業のサーバー(知的財産やそれに類似するもの)の設置・運用が香港外にあったとしても香港の課税対象となることを意味します。このような場合において、DTA締結国・地域で支払った外国税は、香港で税額控除の対象となります。

このようなアプローチの背景は、香港居住企業が得た利益が、IROのセクション14に基づいて配分することができないとするIRDの見解をもとにしています。

これとは対照的に、非香港居住企業がサーバーの運営・管理のみを香港で行う場合、IRDの見解では、特定の利益はIROのセクション14に基づき、当該サーバーPEに配分・帰属する必要があるということになります。

## 論評

最近施行されたIROのセクション50AAKに基づき、香港にPEを有する非香港居住企業は、IROのセクション14の目的で香港で事業を行っているとみなされます。

ただし、IROのセクション14に基づく香港の課税対象となるためには、香港での事業の遂行とは別に、長年にわたり裁判所で策定されてきた源泉地国課税原則に基づき、そのような企業の関連する「利益を生み出す事業」も香港で行われる必要があります。

実施可能なすべての活動の中で、事実や状況に基づく手法を使用して、企業が利益を生み出す特定の事業活動を識別する必要があり、それを「利益稼得事業」と呼びます。

改訂DIPN 39では、非香港居住企業が自由に使用できるサーバーを香港に設置している(すなわち、PE)場合、香港で事業を行っているとみなされる理由を説明していますが、IROのセクション14にいう特定の利益が当該PEに必然的に帰属される理由については明確に述べていません。

移転価格(TP)規則の下では、通常、特定の利益はそのようなPEに帰属することになりますが、これは一般的には、当該PEが遂行した機能、使用した資産、及び引き受けけるリスクに基づきます。

ただし、先に公表されたDIPN 60はまた、勘定科目に反映された利益が独立企業間原則に基づくものであるか適切なものであるかどうかという判断する際にのみ、移転価格規則が関係することを明確に認めています。

一旦、独立企業間利益が確認されると、それらの独立企業間利益がIROのセクション14に基づいて課税対象となるかどうかを判断するため、香港源泉所得課税原則を適用する必要があります。このような分析は、一般的に、関連する「利益稼得事業」が香港でどの程度行われているかに基づいています。

前述の手続きは、IROのセクション14に基づく課税適格性を決定するための「2段階」アプローチと呼ばれています。これは多くの場合が、移転価格規則及び源泉地国課税原則で収束しない可能性があるため、このような「二段階」手続きが必要になるのです。

現在、改訂DIPN 39は事実上、PEの定義変更の結果として、IRDは、サーバーPEへの利益帰属において、移転価格規則及び源泉地国課税原則で収束するとの考えを示しているようです。(上表及び改訂前と改訂後のDIPN 39に記載されているIRDの見解の比較を参照。)

デジタル経済における電子商取引を取り巻く問題は多様でかつ複雑ですので、このような問題に関する税務上の影響に直面している場合、必要に応じて、税務専門家のアドバイスを求める必要があります。

Hong Kong office

Agnes Chan, Managing Partner, Hong Kong & Macau  
22/F, CITIC Tower, 1 Tim Mei Avenue, Central, Hong Kong  
Tel: +852 2846 9888 / Fax: +852 2868 4432

Ian McNeill  
Deputy Asia-Pacific Tax Leader  
+852 2849 9568  
ian.mcneill@hk.ey.com

Non-financial Services				Financial Services
David Chan Tax Leader for Hong Kong and Macau +852 2629 3228 david.chan@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				Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	Chee Weng Lee +852 2629 3803 chee-weng.lee@hk.ey.com	May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com
Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Grace Tang +852 2846 9889 grace.tang@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com		Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com
China Tax Services				International Tax and Transaction Services
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Lorraine Cheung +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com	Sam Fan +852 2849 9278 sam.fan@hk.ey.com	Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Carol Liu +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com
Tax Technology and Transformation Services				International Tax Services
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com			James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com
International Tax and Transaction Services				Jacqueline Bennett +852 2849 9288 jacqueline.bennett@hk.ey.com
International Tax Services		Transfer Pricing Services		
Cherry Lam +852 2849 9563 cherry-lw.lam@hk.ey.com	Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com				Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com
Transfer Pricing Services				Transfer Pricing Services
Transaction Tax Services		Transaction Tax Services		
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Tami Tsang +852 2849 9417 tami.tsang@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com
Indirect Tax Services		People Advisory Services		
Andy Leung +852 2629 3299 andy-sy.leung@cn.ey.com	Ami Cheung +852 2629 3286 ami-km.cheung@hk.ey.com	Robin Choi +852 2629 3813 robin.choi@hk.ey.com	Jeff Tang +852 2515 4168 jeff.tk.tang@hk.ey.com	Paul Wen +852 2629 3876 paul.wen@hk.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

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. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation is available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2020 Ernst & Young Tax Services Limited.  
All Rights Reserved.

APAC no. 03010110  
ED None.

ey.com/china

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.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

Follow us on WeChat

Scan the QR code and stay up to date with the latest EY news.

