

# Hong Kong Tax Alert

7 October 2020  
2020 Issue No. 15

## IRDが、知的財産に関するセクション15Fのみなし条項の運用について説明

内国歳入局(以下、「IRD」)は、今年の香港公認会計士協会(以下、「HKICPA」)との年次会合において、香港個人・法人が香港で行う活動を通じて、その非香港関連者が法的に所有している知的財産(以下、「IP」)の価値に貢献した場合の移転価格(以下、「TP」)の問題について、セクション15Fに基づいてどのように扱うかを次のように説明しました。

- ▶ セクション15Fは、セクション50AAFに含まれる一般的な移転価格規定の適用に先立つ特定のみなし条項であり、後者は関連当事者間のすべての種類の取引に適用される。
- ▶ 香港個人・法人の非香港関連者がIPを法的に所有するとしても、当該香港個人・法人がサービス・プロバイダーとして香港で行う研究開発(以下、「R&D」)活動がリスクを伴わないと想定する場合、セクション15Fが適用される可能性は低いと考えられる。

上述の説明にもかかわらず、セクション15Fに基づく香港の賦課に関連する紛争は、複雑な税務上の問題及びTPの問題を伴う可能性がありますので、必要に応じ、税務専門家にアドバイスを求める必要があります。

## HKICPAの質問

今年のIRDとの年次会合において、HKICPAはセクション15Fに関連して以下の2つの質問を提起しました。

- i. 内国歳入法(以下、「IRO」)のセクション15Fに含まれる特定のみなし条項が、IROのセクション50AAFに含まれる一般的な移転価格規則(すなわち、TPルール1)とどのように相互作用するか。
- ii. 香港個人・法人が業務受託者として、その非香港関連者が法的に所有するIPのR&D業務を香港で行った場合、セクション15Fが適用されるかどうか。その中で、HKICPAは特に、経済協力開発機構(以下、「OECD」)が実施した、税源浸食・利益移転イニシアチブに関する「行動8～10:2015年最終報告書」の第VI章の別添の設例14について言及した。

価値創造と一致する移転価格算定結果の確保を目的とした「行動8～10:2015年最終報告書」により、2017年にOECD移転価格ガイドライン(以下、「TPG」)の改訂が行われました。2017年のTPGは、IPの法的所有自体が、当該IPの活用から生じる利益に対する権利を付与するわけではないと述べています。その代わりに、IPからの経済的利益は、当該IPの開発、強化、維持、保護、活用(以下、「DEMPE」)という重要な価値創造機能を果たし、それらの機能に関連するリスクを引き受けて管理する事業体に帰属します。

香港は2018年、2017年のTPGに記載された原則を、関連当事者間のあらゆる種類の取引に関するセクション50AAFに組み込む形で、「行動8～10:2015年最終報告書」に記載された推奨事項を実施しました。

また、IP取引に関し、セクション15Fで特定の条項が制定され、香港個人・法人が香港で行った活動を通じ、その非香港関連者のIPに関する価値創造に貢献した場合、当該IPから生じる利益の一部が当該香港個人・法人の所得とみなされ、香港にて課税されます。

## IRDの返答

### セクション15Fとセクション50AAFとの相互関係

IRDは、IPのDEMPEに関連して、機能の遂行、資産の提供、リスクの引き受けを通じての価値創造の貢献を香港で行い、一方でIPの法的所有権は、課税がない、または低税率の国・地域の非香港居住者である関連者によって保有されているという事例があることを示しました。

当該IPへの価値創造の貢献は、非香港居住関連者によって行われたものではないにもかかわらず、当該IPの使用又は使用権から発生した、又は受け取った利益が、当該非香港関連者の居住地国で非課税または低税率での課税となっています。一方で、香港で行った価値創造の貢献に対して、当該香港個人・法人が独立企業間収益を受け取っていません。

セクション15Fは、上記のような濫用的な取扱いに対処するために制定されたものであり、香港個人・法人の価値創造の貢献に起因するIPの使用又は使用権から得られる利益は、香港で行われている貿易、専門サービス又は事業から発生又は由来したトレーディング利益とみなされます。

当該取決めは、セクション50AAFの一般的な移転価格条項の範囲内にも入る可能性があります。セクション15Fは、セクション50AAFの条項のいずれにも依存せずに適用される、独立したみなし条項です。したがって、セクション15Fの条項に該当する場合、積極的な措置を講じ、香港で行われた価値創造の貢献に基づき、独立企業間収益を計算し、当該独立企業間収益を事業所得税申告で課税対象利益として申告する必要があります。

IRDは、IROにおける一般条項と特定条項との共存は目新しいものではないと示しています。特定の特徴を有する濫用的な取扱いに対抗するために、みなし条項を適用することが必要です。

### セクション15Fの香港のR&D業務受託者への適用可能性について

IRDは、「行動8～10:2015年最終報告書」の第VI章の別添の設例14は、多国籍企業グループの親会社は海外子会社と契約を締結して特定のR&D活動を有償で実施する状況に関係していると述べました。

当該親会社は、グループ全体のR&Dプロジェクトの考案、関連予算の策定・管理、プロジェクトの進捗管理などを担当していました。その子会社は当該親会社の指示に従ってR&D活動を行い、その進捗状況を定期的に親会社に報告するよう求められました。当該親会社とその子会社との間の契約には、当該子会社が引き受けるR&D活動に関連するすべてのリスク及び費用を親会社が負担し、当該子会社が開発したIPは親会社が登録することが定められています。

IRDは、この設例では、当該子会社がIPのDEMPEに関連するリスクを想定していなかったため、R&Dサービス・プロバイダーに近いと述べています。親会社が当該R&Dプロジェクトの管理、考案、予算編成、資金調達に関連する重要な機能を果たしていることで、親会社が上述のリスクを負担しています。したがって、IRDは、セクション15Fが当該子会社に適用される可能性は低いと判断しました。ただし、当該子会社がR&Dサービスの提供から得た費用は、セクション50AAFに基づく独立企業原則に従って計算する必要があります。

いずれにしても、IRDは、個人・法人が引き受ける機能とリスク・プロファイルを慎重に分析し、当該個人・法人がIPの価値創造に対する貢献を香港で行ったかどうか、及びセクション15Fが適用可能かどうかを判断します。各ケースは、それぞれの事実と状況に基づいて判断されなければなりません。



## 論評

弊事務所は、IROのセクション15Fに含まれる特定のみなし条項及びセクション50AAFに含まれるTPルール1との相互関係についてのIRDの説明を歓迎しています。

香港納税者の非香港関連者が法的に所有するIPについて、当該納税者が業務受託者としてR&D作業のみを香港で実施する場合、セクション15Fが適用される可能性が低い、というIRDの指摘が同様に歓迎されます。

納税者はまた、セクション15FがTPルール1から独立して機能する独立したみなし条項であるにもかかわらず、セクション15Fに基づく賦課は、香港納税者とその非香港関連者との間の移転価格取決めに対する調整とみなされる、というIRDの指摘にも注意する必要があります。IRDは、必要に応じ、セクション15Fが香港でどのように機能しているかを相手国・地域に説明することを示しました。

このように、(i) 非香港関連者のIPから生じた所得が、当該非香港関連者の居住地で課税されていても、(ii) その後、セクション15Fにより、同一所得の一部又は全部が香港納税者の名義で香港の課税対象となることが判明した場合、当該非香港関連者の所得の一部又は全部は、香港と非香港関連者の居住地で二重課税されることになります。

このような状況において、香港が非香港関連者の居住国との間で包括的二重課税防止協定(以下、「CDTA」)を締結している場合、通常、二重課税が当該CDTAに基づいて排除されるでしょう。

非香港関連者が当該IPから得られた所得の一部又は全部は、香港納税者が香港で行ったIPの価値創造への貢献によるものであるため、当該香港納税者が当然、当該所得を獲得する権利を有します。このように、非香港関連者は、CDTAの関連企業(Associated Enterprises)条項を援用し、セクション15Fに基づき、香港の課税対象となる所得を非香港関連者の居住地国課税から控除することが可能です。

香港納税者が香港で行った価値創造の貢献度によってどれだけの利益が得られるべきかについては異議があるため、セクション15Fに基づいて香港で課税されることになる場合において、(i) 当該香港納税者が香港での税務査定に不服申立を行うか、または(ii) 非香港関連者がCDTAの相互協議条項を援用することにより、当該問題を解決することが可能です。後者の場合、IRD及び該当する相手国・地域は、CDTAに規定されたメカニズムの下で問題解決に努めなければなりません。

上述の説明にもかかわらず、セクション15Fに基づく香港での賦課に関連する紛争は、複雑な税務上の問題及びTPの問題を伴う可能性がありますので、必要に応じ、税務専門家に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		Hong Kong Tax Services	
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	May Leung +852 2629 3089 may.leung@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	
China Tax Services		China Tax 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		
International Tax and Transaction Services		Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com	
International Tax Services		International Tax and Transaction Services	
Transfer Pricing Services		International Tax Services	
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@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		James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com	
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Qiannan Lu +852 2675 2922 qiannan.lu@hk.ey.com
		Jacqueline Bennett +852 2849 9288 jacqueline.bennett@hk.ey.com	
		Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com	
		Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com	
		Transfer Pricing Services	
		Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com	
		Transaction Tax Services	
		Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com	

Asia-Pacific Tax Centre			
Tax Technology and Transformation Services	International Tax and Transaction Services	Indirect tax	Global Compliance and Reporting
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	US Tax Desk	Tracey Kuuskoski +852 26752842 tracey.kuuskoski@hk.ey.com	Cherry Lam +852 2849 9563 cherry-lw.lam@hk.ey.com
Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com	Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com		
	Operating Model Effectiveness		
	Edvard Rinck +852 2675 2834 edvard.rinck@hk.ey.com		

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

About EY  
EY is a global leader in assurance, tax, strategy, transaction and consulting 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 are available via [ey.com/privacy](https://www.ey.com/privacy). For more information about our organization, please visit [ey.com](https://www.ey.com).

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

APAC no. 03011142  
ED None.

[ey.com/china](https://www.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, legal 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.

