

香港には、日中租税条約の適用があるのか（租税条約の適用地域）

税理士 高山 政信

〔事例〕

香港法人甲社と内国法人乙社の合併会社である内国法人丙社では、このたび累積損失が一掃され配当をすることになった。甲社へ配当を支払うこととなるが、中国との租税条約を適用したところで、軽減税率を適用してよいか。

なお、甲社は、わが国に支店等の恒久的施設を保有していない。

〔ポイント〕

わが国に支店等の恒久的施設を有しない外国法人が、内国法人からの配当を受領する場合、その支払の際に、20%の税率の所得税が源泉徴収されてわが国の課税関係が終了する。

一方、わが国と租税条約を締結している国の法人は、条約に規定する軽減税率が適用されることになる。配当等の投資所得に対する軽減税率は、条約適用国の居住者（法人も含まれる。）に対して適用される。

香港は、1997年7月1日に中国へ返還されたが、それ以前の英国との租税条約との関係を含めて、香港法人甲社が条約適用国の居住者に該当するか、次のとおり検討する。

- 1 旧日英租税条約の適用関係
- 2 日英租税条約の適用関係
- 3 日中租税条約の適用関係
- 4 香港特別行政区の解釈

〔検討〕

1 中国へ返還前の適用関係

英国との租税条約は、当初昭和37年に締結され、昭和44年に現条約に改正されて現在に至っている。それぞれに分けて検討することになる。

(1) 旧日英租税条約の適用関係

イ 軽減税率の適用

配当の軽減税率は、旧日英租税条約（昭和38年条約20号）6条（配当）に規定されており、連合王国の法人が、日本国内の源泉から取得した配当について軽減税率（一般配当15%、親子間配当10%）が適用される。

同2条(e)（一般的定義及び恒久的施設）で、「連合王国の法人」とは、連合王国において管理され、かつ、支配されている法人で、日本の法人ではないものをいう、と規定されており、同(a)で、「連合王国」とは、グレート・ブリテン及び北部アイルランドをいう、と規定されている。そして、「連合王国の居住者」とは、同(f)で「……連合王国の租税の課税上連合王国の居住者であり、かつ、日本の租税の課税上日本の居住者でない個人をいい、……」と規定されており、法人及び個人とも連合王国に限定されている。

ロ 適用地域の拡張

旧条約22条（適用地域の拡張）では、次のとおり規定して適用地域を拡張している。

「この条約は、連合王国が国際関係について責任を負い、かつ、この条約の対象である租税と実質的に同様の性質を有する租税を課する地域に対し、そのまま又は修正を加えて適用することができ、この適用は、両締約国間で定められ、かつ、合意される日から、その定められ、かつ、合意される修正及び条件（必要な時は、その適用の効力発生及び終了に関する条件を含む。）に従って効力を生ずる。」

ハ 交換公文による適用地域の拡張

具体的な適用地域の拡張については、「連合王国が国際機関について責任を負っている若干の地域に対する租税条約の適用に関する交換公文」において、1963年1月1日以降、英領ヴァージン諸島、フィジー、モントセラット及びセイシェルについて、旧条約が拡大適用されることとなった。その場合、文脈によって別に解釈する場合を除くほか、「連合王国」を「当該地域」と読み替えることとされている（付属書II (1)(b)）。

ニ 香港への不適用

以上のように、旧条約の適用地域の拡張があったが、香港については言及されていないため、本文の規定どおり、旧条約の適用はなかった。

(2) 現日英租税条約の適用関係

イ 軽減税率の適用

配当の軽減税率は、日英租税条約（昭和45年条約23号）11条（配当）に規定されており、日本国の居住者である法人が連合王国の居住者に支払う配当に対しては、当該配当の受益者が連合王国の居住者である場合には、軽減税率（一般配当15%、親子間配当10%）が適用される。

現行の日英租税条約3条（一般的定義）では、(1)(a)で「連合王国」とは、グレート・ブリテン及び北部アイルランドをいうとされ、(f)で「一方の締約国」とは、文脈により、日本国又は連合王国とされている。

また、4条（居住者）で、「一方の締約国の

居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう、とされている。

本文からは、連合王国の居住者とされる法人と個人の居住者が現行条約の適用対象とされ、香港は対象とされていない。

ロ 適用地域の拡張

旧条約22条と同様の内容が規定されているが、現在までのところ、適用地域の拡張についての交換公文はない。

旧条約では、英国との条約が終了したにもかかわらず、明文の規定がないことから、旧条約の適用が拡張された地域については、英国との条約が終了した後も、旧条約が適用されることとされていた。しかし、セイシェルについては昭和58年1月1日以降、英領ヴァージン諸島及びモントセラットについては平成13年1月1日以降開始する課税年度については、交換公文により、旧条約の適用がないこととなった。

以上のような事態を回避するため、現在の条約では22条(2)により、この条約の終了するときは、別段の合意をしない限り、拡張された地域についても終了することとされた。

2 中国への返還後の適用関係

(1) 日中租税条約の適用関係

香港は、1997年7月1日英国から中国に返還され、中国の中では香港特別行政区とされている。昭和58年に締結した日中租税条約が香港にも適用されるかどうかである。

イ 軽減税率の適用

配当の軽減税率は、日中租税条約（昭和59年条約5号）10条（配当）に規定されている。一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う配当に対しては、一方の締約国でも課税することができることとされ、当該

配当の受領者が当該配当の受益者である場合には、10%の軽減税率が適用されることとされている。

同条約の恩典の適用を受けるのは、「締約国の居住者」である。同条約4条（居住者）では、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう、と規定されている。

現在、香港については、「一国二制度」が採用され、中国の法令が施行されていない。香港には、香港独自の税法が適用されており、中国の租税が適用されていない。

したがって、中国の課税を受けていないことから、香港の企業や個人は、本条約でいう「一方の締約国の居住者」に該当せず、同条約も適用がないことになる。

ロ 適用地域の拡張

日中条約の適用地域の拡張についての条項の規定がなく、また、適用地域の拡大についての議定書や交換公文も取り交わされていない。

ハ 香港法人への不適用

以上のとおり、香港法人については、本文の規定どおり日中租税条約の適用はなく、国内法どおり課税されることとなる。

(2) 香港特別行政区の解釈

香港特別行政区の税務局 (Inland Revenue Department) では、香港特別行政区と中国本土との税金の関係についての解釈を公表している^(注)。

これは、1997年4月に中国の税務局の次長が行った香港の支配が英国から中国へ移管されたことに伴う香港と中国本土との間の税務上の問題についてのスピーチと「基本法」の再録という形で確認されている。

スピーチの内容によれば、香港との統一後も、

「一国二制度」の下、資本主義が残り、香港は、独自の法と税務制度を実施する。そして、中国本土の税法や規則は香港には適用されない。中国本土は54カ国と租税条約を締結しているが、それらの租税条約で言及している租税は、中国本土に限定されているため、租税条約の適用上、中国本土が署名した租税条約が香港に適用されるものは一つもない、とされている。

3 まとめ

中国への返還の前後を通じて、旧日英租税条約、現日英租税条約及び日中租税条約は、香港には適用されない。

返還後の香港への租税条約の適用については、中国の課税当局が公式の場で、中国本土が締結した租税条約が香港には適用されないことを表明している。

(注) DEPARTMENTAL INTERPRETATION AND PRACTICE NOTE NO. 29 「TAX RELATIONS BETWEEN THE HONG KONG ADMINISTRATIVE REGION AND THE PEOPLE'S REPUBLIC OF CHINA」(出典：<http://www.info.gov.hk/ird/eng/paf/dip.htm>)