

香港居住者の日本人社員に対する香港・中国本土租税条約の適用

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人P社の香港子会社S社の役員として勤務する日本人社員Aは、数年間、香港に居住してS社からのみ給与を受け取っている給与所得者である。Aは、本年、S社の中国本土関連会社数社を業務推進のため巡回すると中国本土滞在日数が年間200日を超えることが予測されている。この場合、香港と中国本土におけるAの課税関係はどうなるのか。

〔ポイント〕

- 1 香港と中国本土の租税上の位置関係
- 2 Aの居住形態
- 3 香港・中国本土租税条約の適用
- 4 香港、中国本土における課税

〔検討〕

1 香港と中国本土の租税上の位置関係

香港は、1997年7月1日に中国に返還され、中国の特別行政区となっており、中国政府は、香港返還後50年間（2047年までの期間）、香港を現状のまま維持することを表明している。香港の税制は、中国本土返還後も旧来の状態を維持しており、軽税率の地域である。また、香港は、香港基本法第151条に基づいて独自に租税条約を交渉する権限がある。そして、最初に締結した租税条約が下記に掲げてある1998年署名の対中国本土租税条約である。

日本は、日中租税条約を1983年（昭和58年）

に署名している。これは中国にとって初めての租税条約である。その際、香港、マカオは日中租税条約の適用外であったことから、2010年（平成22年）に、日本は香港との租税条約に署名し、マカオとは、2014年（平成26年）に情報交換協定を締結している。

税制面から述べると、政治的には同じ中国でありながら、中国本土と香港、マカオはそれぞれ異なる税制であることから、この異なる税制を調整するために租税条約が締結されているのである。したがって、本事例にあるように、Aの役務提供は、税制の異なる香港と中国本土の双方で行われたことになることから、ある種の国際税務ともいえるもので、租税条約の適用関係が生じることになる。

2 Aの居住形態

Aが、既に香港に数年間居住していることから、日本非居住者、香港居住者ということになる。ただし、香港は、国外源泉所得を課税しない属地主義の税体系であることから、納税義務者を居住者或いは非居住者と区分してその課税範囲を定める方式を採用していない。また、中国本土の場合、居住者は、中国本土内に住所を有する個人或いは中国本土滞在期間が1年以上となる個人で、これに該当しない個人は非居住者となる。中国本土の個人非居住者が、中国本土において納税義務者となる場合とは、中国本土と租税条約が締結されていれば183日、租税条約がない場合は、通常90日を超えて中国本土に滞在するときである。

3 香港・中国本土租税条約の適用

香港・中国本土租税条約の沿革は次のとおりである。

	署名日	香港における適用
香港・中国本土原租税条約	1998年2月11日	1998/1999課税年度
香港・中国本土改正租税条約	2006年8月21日	2007/2008課税年度
第2次議定書	2008年1月30日	2008年6月11日
第3次議定書	2010年5月27日	2010年12月20日
第4次議定書	2015年4月1日	2015年12月29日

本事例に関係のある給与所得者の短期滞在者免税の規定は、改正租税条約第14条第2項に規定されている。同項の183日ルールの規定は次のとおりである。

当該課税年度において開始し、又は終了するいずれの12か月の期間においても、当該報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと。

事例のAの場合、仮に、中国本土滞在期間が所定の12か月の期間に183日を超えず、給与は香港法人から支払われており、Aの中国本土における役務提供が中国本土においてPEと認定されることがなければ、香港・中国本土租税条約における短期滞在者免税の適用を受けることができることになる。

現行の香港・中国本土租税条約は、第2次議定書以降3回の改正が行われているが、第14条に係る改正は行われていない。事例のAの場合は、現在のところ、中国本土における滞在期間が12か月のうち200日を超えることが予測されていることから、中国本土における非居住者課税を考慮する必要がある。

なお、香港・中国本土租税条約の適用対象者である香港居住者については、同租税条約第4条（居住者）の第1項(2)に規定があり、個人の場合、香港に通常居住している者か、課税年度に180日を超える期間滞在している者或いは課税年度を含む連続する2課税期間に300日を超えて香港に滞在する者がこれに該当することになる。Aの場合は、この条約適用対象となる香港居住者ということになる。

4 香港、中国本土における課税

香港は既に述べたように、属地主義の課税方

式であることから、香港源泉所得のみの課税となり、課税上居住者と非居住者の区分を必要性がない。

すなわち、香港における雇用から生じる収入は、すべて課税対象となるのが原則である。他方、雇用が香港外の場合は、香港内でなされた役務提供に対してのみ課税されることになるが、一課税年度中の香港における滞在日数が、60日以内の場合は課税が原則として免除される。滞在日数が60日を超える場合には、その日数に応じた課税がなされる。取締役等役員の場合には、上記の取扱いは適用されず、通常香港で取締役会を開催する法人の役員は、60日以内の香港滞在であっても、その給与すべてが課税対象となる。事例Aの場合は、香港法人の役員であることからその給与は香港で課税となる。

中国本土には、非居住者に関連した通達として、「中国本土国内に住所を有さない個人の租税条約及び個人所得税法の適用のいくつかの問題に関する通達」（国税発〔2004〕第97号）等があり、滞在日数と課税対象となる日数の計算方法、現地法人の董事と総経理等の高級管理職を兼任している中国本土非居住者については、短期滞在者免税規定の適用はなく、中国本土国外企業が支払う給与であっても、中国本土勤務に対応する部分は、中国本土で申告納税する必要があること等が規定されている。Aの場合は、租税条約の短期滞在者免税の適用を受ける資格はあるが、滞在日数が超過としていることから、中国本土滞在日数に対応する給与所得の金額について、中国本土の給与所得税率表（税率3%～45%）の適用となる。中国本土の場合は、日本と異なり、非居住者への分離課税の適用という規定はない。また、納付方法は、事前に183日を超えることが予測されていた場合は、給与受領月の翌月、予測できていなかった場合は、183日を超えることになった翌月に一括して納付することになる。

以上の結果、Aは、中国本土と香港の二重課税という状態になり、かつ、居住地国である香港において外国税額控除の規定がないことから、二重課税救済措置がないことになる。