

## 香港の締結している租税条約

### 1 我が国における租税条約締結・改正の状況

最近の我が国における租税条約の締結状況は、これまでにないスピードにより進行しているといえる。1つは、先進諸国を対象とするもので、日米租税条約を範として、租税条約に定める投資所得に対する限度税率を引き下げて、第三国居住者による租税条約の不正利用を防止する特典制限条項を設けるものである。この類型に該当する条約例は、対英国、対フランス、対オーストラリア、対スイス、対オランダ租税条約である。

第2は、ブルネイ及び中東諸国等にある産油国（カザフスタン、クウェート、サウジアラビア）との租税条約の締結である。第3は、これまでの既存の租税条約を改正するとともに、これまでタックスヘイブンとされていた国又は地域と情報交換を主として租税協定を締結したものである。これらは、情報交換規定を金融機関の情報まで拡大した情報交換拡充型の改正であるが、対ルクセンブルク、ベルギー、バミューダ、シンガポール、マレーシア、ケイマン諸島、バハマとの租税条約あるいは租税協定がある。また、改正された対スイス及びオランダ租税条約は、情報交換規定が拡充型となっている。これらの国又は地域以外にも、ガーンジー及びマン島との租税協定は基本合意に達している。

香港は、低税率であるタックスヘイブンとして有名であるが、2010年11月9日に日本・香港租税条約（以下「香港条約」という。）が署名された。この条約は、上記の分類では、第3の形態に該当するが、これまで我が国が租税条約を締結してこなかったタックスヘイブンの初

めの租税条約である。香港条約の特徴の1つは、我が国が既に締結しているバミューダ、ケイマン諸島及びバハマとの間のように、情報交換を主とする租税条約ではなく、本来の租税条約が規定しているすべての項目を備えた包括的所得租税条約である点である。

### 2 香港における租税条約ネットワーク

香港政府が租税条約を締結している国は、ベルギー（2003年署名）、ルクセンブルク（2007年署名）、中国（旧条約：1998年、現条約：2006年署名、2008年一部改正）、タイ（2005年署名）、ベトナム（2008年署名）、ハンガリー（2010年署名）、クウェート（2010年署名）、オーストラリア（2010年署名）、英国（2010年署名）、アイルランド（2010年署名）、リヒテンシュタイン（2010年署名）、フランス（2010年署名）、日本（2010年署名）である。

我が国への影響という点では、中国・香港租税条約が重視されることになるが、それ以外では、タックスヘイブンである香港がタックスヘイブンである他国（ルクセンブルク、リヒテンシュタイン）と租税条約を締結していることである。

中国・香港租税条約における限度税率は、親子間配当（株式持分要件25%以上）が5%、一般配当が10%である。また、利子所得の限度税率は7%、使用料所得の限度税率は同じく7%である。ちなみに、日中租税条約における投資所得の限度税率等は、原則として10%である。

内国法人が中国に孫会社、香港に子会社を有するという状況下において、中国から日本あるいは香港に対する投資所得の送金については、

# Topics of International Taxation

2つの租税条約が選択できる状況にある。

## 3 中国・香港租税条約の解釈

現行の中国・香港租税条約（以下「第二次条約」という。）は2006年8月に署名され、その一部が2008年1月署名の第二次議定書により改正されている。この第二次議定書あるいはこの条約に関連した中国における租税条約の解釈は、日中租税条約等においても参考になる事項といえる。

中国・香港租税条約の第二次議定書による改正事項は次の通りである。

第二次条約第5条第3項第2号に規定のあった「6か月」について、香港側は、183日という理解であったが、中国側は、従業員が1日でも滞在すれば、1月とカウントする解釈であったため（中国：2007年通達第4条第2項）、この箇所は改正後「183日」となった（第二次議定書第3条）。

第二次条約第13条第4項では、不動産保有法人の不動産保有割合が明記されていなかったが、第二次議定書による改正により、当該法人の不動産の価値が、譲渡前3年にわたり総資産の50%超であることが要件となった（第二次議定書第4条）。

第二次条約第13条第5項に規定されている事業譲渡類似の株式について、中国側は、株式譲渡時点で25%未満の株式保有であっても、香港居住者がかつて25%以上所有していた場合、その全部又は一部の譲渡による収益についても中国側は課税として扱っていた（2007年通達第7条第2項）。改正により、香港居住者が不動産保有法人以外の中国法人の株式を譲渡する場合、当該譲渡前12か月の間、株式保有割合が25%未満であれば、中国における課税は免除されることになる（第二次議定書第5条）。

委託加工（来料加工）に関する恒久的施設の判定について、香港企業が中国において原材料等を無償で支給する来料加工を行う場合、第二

次条約第5条第4項において準備的補助的活動の規定があり、これらに該当する活動を行う場合は、源泉地国において恒久的施設がないものとされるのであるが、香港企業が、加工製品の生産、監督、管理あるいは販売等に関与する場合、中国国内に恒久的施設があるものと判定され課税を受けることになる（2007年通達第4条第3項）。

短期滞在者免税の期間について、現条約第14条（給与所得条項）に規定のある短期滞在者免税について、2007年通達第8条第1項に次のような例が示されている。香港居住者が、2007年の2月と4月に中国で勤務し、11月から2008年の10月までに183日を超えて中国に滞在して勤務し、さらに、2008年の12月にも中国において勤務したという例である。この場合、2007年の11月から2008年の10月までについて、中国において短期滞在者免税の適用を受けることができず課税となるが、2007年については2月と4月、2008年については12月も課税対象となる。

## 4 香港の締結している租税条約の利用法

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。また、現在のところ、租税条約を締結していないが、マカオも同様な状況にあるといえる。香港は、既に述べたように、多くの国と租税条約を締結している。このことは、企業が香港に資金をプールしている場合、我が国のタックスヘイブン対策税制の適用等を考慮しつつ、その資金を運用するに際して、香港の締結している租税条約ネットワークも視野に入れて検討を行う必要がある。日本からみれば、対中国と対香港の2つの租税条約であるが、香港を中心とすれば、10以上の租税条約が利用可能ということになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好