

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第7回 | 2019年8月

香港と中国本土が二重課税防止協定（DTA）の第5議定書を締結

サマリー

香港と中国本土との間の二重課税防止協定の第5議定書を締結。要件を満たした教員と研究員を対象とした個人所得税の免税、及び租税条約の濫用にかかる租税回避防止規定が導入される。

第5議定書により、香港または中国本土で雇用され、相手国・地域の教育／研究活動に従事する要件を満たした教員及び研究員は、個人所得税が3年間免税となる。

第5議定書では、租税条約の濫用防止及び移転価格税制の直近の改訂を反映するために、恒久的施設（PE）の定義も拡大している。

個人以外の者の二重居住にかかるタイブレーカー・ルール、及びキャピタルゲインに関する条項も改訂。

香港特別行政区（以下、香港）と中国本土が締結した、所得税に関する二重課税防止び脱税防止のための協定（Double taxation agreement 以下、DTA）は、2006年12月8日の施行以降、複数の補足議定書（2008年、2010年、2015年）により追補されている。

2019年7月19日、香港と中国本土は5番目となるDTA議定書（以下、第5議定書）を締結した。この締結により、要件を満たした香港と中国本土の教員及び研究員は個人所得税が免税となる。香港と中国本土間の科学研究分野における教育訓練、人材交流、協力関係において、この最新の議定書には重要な意義がある。また、当該議定書には、租税条約の濫用防止規定も導入されており、これらは経済協力開発機構（OECD）が公布した税源浸食と利益移転（BEPS）にかかる措置の一環として、DTAが最新の国際税務処理基準に沿っていることを明確にするものである。

以下で、主要な事項を概説する。

要件を満たした教員と研究員を対象とした個人所得税の免税

第5議定書では、DTAに教員と研究員にかかる新たな条項（第18条）が追加されている。この条項に基づき、

- 香港あるいは中国本土の認定教育／研究機関で雇用されている、要件を満たした教員または研究員である場合、かつ
- 相手国・地域の認定教育／研究機関の教育研究活動に従事している場合、

上記の活動で得た所得は、相手国・地域で3年間免税となる。ただし、関連する所得は当該人物が実際に雇用されている国・地域で課税されることを前提条件とされる。

非個人である事業体の二重居住

DTAの第4条では、非個人である事業体が香港と中国本土の両方にも居住者と扱われる場合、実質的管理場所が所在する国・地域の居住者とみなされる（タイブレーカー・ルール）。

第5議定書の締結により上記のタイブレーカー・ルールが、相互協議アプローチに置き換わる。個人

以外の者が香港及び中国本土両方の居住者である場合、香港及び中国本土の当局は相互協議によりDTA適用上の居住者とみなされる居住地を決定するよう努めなければならない。

ケースバイケースで居住地の決定に際し、以下の要素を慎重に考慮する必要がある。

- 当該事業体を実質的に管理されている場所
- 当該事業体が法人化あるいは設立された場所、及び
- その他の関連する要素

当局が合意済みの減税及び免税の範囲と方法を除き、こうした事業体は、当局の相互協議なしでは、DTAによる減税または免税の措置を受けることができない。

代理人にかかる恒久的施設（PE）認定回避防止規則

第5議定書では、DTAの第5条が定める居住者のPEの定義が拡大されている。これはDTAが2018年に香港で可決された移転価格税制及び関連する最新の解釈・実務指針（DIPN）（第5議定書が締結された同日に香港税務局により公表）に準拠することを目的としている。こうした措置は租税条約の濫用防止のために導入されており、OECDが公布したBEPS防止のための措置の一環であるほか、DTAが最新の国際基準に沿っていることを明確にするものである。特に、OECD BEPS行動計画7が定める非独立代理人PEの定義の採用が、当該議定書による改訂点となる。

居住者が当該企業のために行う活動が以下に該当する場合、第5議定書に基づき、事業を行う一定の場所を保有していない場合でも、非居住者である企業は香港にPEを保有しているとみなされる。

- a) 居住者が香港で当該企業を代表して活動を行う場合、またその活動を行う際に、
 - i. 慣習的に契約を締結する、または
 - ii. 当該企業が重要な変更を加えることなく、日常的に締結される契約に関し、その契約締結に繋がる主要な役割を慣習的に果たしている、及び
- b) 当該契約が、
 - iii. 当該企業名義である
 - iv. 当該企業が所有する資産の所有権の譲渡または使用权を有する資産の使用权の許諾にかかるものである、または
 - v. 当該企業の役務の提供にかかるものである

居住者が以下にあてはまる場合、前述は適用されない。

- a) 独立代理人として香港で事業を行う場合、及び
- b) 通常業務の過程で当該企業の代理活動を行う場合

ただし、居住者が当該企業に密接に関連する一企業あるいは複数企業の代理人として、専属的にまたはほぼ専属的に活動する場合、当該居住者は独立代理人とならない。

全資産に対する不動産の割合が高い事業体の株式または同等の持分の売却益

DTAの第13条に基づき、株式譲渡直前の3年間継続的に資産の50%以上を香港または中国

本土の不動産が占める事業体の株式を譲渡した場合、発生したキャピタルゲインは、不動産が存在する国・地域において課税対象となる。

したがって香港の居住者が、保有資産に占める中国本土の不動産割合が高い事業体の株式を売却した場合、中国本土において課税対象となり、DTAによる免税の取り扱いを受けることはできない。

第5議定書では、課税権は企業の株式に限定されず、パートナーシップや信託といった他の事業体の同等の持分にまで拡大されており、不動産の占める割合基準も「50%以上」から「50%超」へ改定されている。

KPMGの所見

第5議定書は、香港と中国本土での批准手続き及び告示が完了した段階で施行される。教員及び研究員の免税は、グレーターベイエリアにおける科学技術の発展とイノベーションを推進する措置として評価を得ると考えられる。

DTAのPE認定基準の改訂により、香港・中国税制の納税者は第5議定書による代理人契約への影響を考慮し、ストラクチャー再編の必要性を評価する必要がある。BEPS防止のための非独立代理人PE認定規定については、OECDモデル租税条約コメントリー（改訂版）において、外国企業の現地代理人が現地市場の顧客に対し当該企業との契約を締結するよう「説得」したかどうかに焦点を当て、解説されている。中国本土の国家税務総局（STA）による新PE認定規定の適用にかかるガイダンスは未発表であるが、この新規定の認定基準は既存の規定の基準から明らかに引き下げられており、外国企業が現地の代理人に対して法的拘束力のある契約締結を行う「権限を付与」したか否かに焦点が置かれている。「独立代理人」の新しい定義についても、現地で中国マーケティング支援を行う子会社が対象の範囲外となる可能性があるかどうか再検討が必要となる。

中国本土は、2017年にBEPS防止措置実施条約（MSL）に署名した際にBEPS防止のためのPE認定規定の改訂を採択していなかったが、その後BEPS防止にかかる非独立代理人PE認定規定を含む改訂条約をアルゼンチン、インド、ニュージーランド、及びスペインと締結している。この締結により、当該規定に関連する条約の件数が増加したことから、STAのガイダンスの発表もそう遠くないことが予想される。加えて、中国本土ではPE帰属利益の算定に際して通常、みなし利益を用いる方法が採用されている点である。販売代理店の場合は売上の一定割合がPE帰属利益であるとして計算されることがあるため、現地でマーケティング支援を行う子会社が独立企業間対価を受領している場合でも、さらに課税される利益がないと仮定できないことに留意すべきである。従って、こうした改訂は香港を中国本土向け販売拠点と位置付けている海外の多国籍企業にとって、特に関心の高いトピックとなる。

香港を事業の拠点あるいは経由地としている中国企業は、新しいPE認定規則に抵触するリスクを考慮する必要がある。これに関連して、DIPN60で定められる新しいPEの利益配分原則では、香港非居住者の利益を当該香港非居住者のPEに帰属させるために、あたかもPEが個別の独立した企業であるかのように判断することにも留意が必要となる。詳細は、[香港タックスアラート（第6回） - 2019年7月](#)を参照されたい。

お問い合わせ及びサポートは、貴社の税務アドバイザーまたはKPMGの税務アドバイザーでご連絡ください。なお、日本語でのお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。



Naoko Hirasawa
平澤 尚子
Head of GJP China Tax
Tel: +86 2122123098
naoko.hirasawa@kpmg.com



Vivian Chen
ヴィヴィアン チェン
Partner, GJP China Tax
Tel: +86-755-2547-1198
vivian.v.chen@kpmg.com



Keigo Yoshida
吉田 圭吾
Director
Tel: +852 2685 7603
keigo.yoshida@kpmg.com



Hoshiyuki Takahashi
高橋 星行
Manager
Tel: +852 2685 7951
hoshiyuki.takahashi@kpmg.com



Mamoru Watanabe
渡邊 守
Manager
Tel: +852 3927 5658
mamoru.watanabe@kpmg.com



Yosuke Nakano
中野 陽介
Manager
Tel: +852 2143 8656
yosuke.nakano@kpmg.com



Atsushi Ito
伊藤 篤史
Manager
Tel: +852 2978 8215
atsushi.ito@kpmg.com



Ryuichi Watabe
渡部 隆一
Manager
Tel: +852 2826 8015
ryuichi.watabe@kpmg.com

Contact us:



Lewis Y. Lu
National Head of Tax
Tel: +86 21 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com



Curtis Ng
Head of Tax, Hong Kong
Tel: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

Corporate Tax Advisory



Matthew Fenwick
Partner
Tel: +852 21438761
matthew.fenwick@kpmg.com



Stanley Ho
Partner
Tel: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com



Charles Kinsley
Partner
Tel: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com



Alice Leung
Partner
Tel: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com



Ivor Morris
Partner
Tel: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com



John Timpany
Partner
Tel: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com



Eva Chow
Director
Tel: +852 26857454
eva.chow@kpmg.com



Elizabeth de la Cruz
Director
Tel: +852 28268071
elizabeth.delacruz@kpmg.com



Natalie To
Director
Tel: +852 2143 8509
natalie.to@kpmg.com



Eugene Yeung
Director
Tel: +852 2143 8575
eugene.yeung@kpmg.com

Deal Advisory, M&A Tax



Darren Bowdern
Head of Financial Services
Tax, Hong Kong
Tel: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com



Sandy Fung
Partner
Tel: +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com



Benjamin Pong
Partner
Tel: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com



Malcolm Prebble
Partner
Tel: +852 2685 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com



Nigel Hobler
Partner
Tel: +852 2978 8266
nr.hobler@kpmg.com



Anthony Pak
Director
Tel: +852 2847 5088
anthony.pak@kpmg.com

China Tax



Daniel Hui
Partner
Tel: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com



Adam Zhong
Partner
Tel: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com



Travis Lee
Director
Tel: +852 2143 8524
travis.lee@kpmg.com



Wade Wagatsuma
Head of US Corporate Tax,
Hong Kong
Tel: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com



Vivian Tu
Director
Tel: +852 2913 2578
vivian.i.tu@kpmg.com



Becky Wong
Director
Tel: +852 2978 8271
becky.wong@kpmg.com

US Tax

Global Transfer Pricing Services



Xiaoyue Wang
Partner, Head of Global Transfer
Pricing Services, China
Tel: +8610 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com



Karmen Yeung
Head of Global Transfer
Pricing Services,
Hong Kong
Tel: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com



Patrick Cheung
Partner
Tel: +852 3927 4602
patrick.p.cheung@kpmg.com



Michelle Sun
Partner
Tel: +852 3927 5625
michelle.sun@kpmg.com



Irene Lee
Director
Tel: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com

People Services



Murray Sarelius
National Head of People
Services
Tel: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com



David Siew
Partner
Tel: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com



Gabriel Ho
Director
Tel: +852 3927 5570
gabriel.ho@kpmg.com



Kate Lai
Director
Tel: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com



Lachlan Wolfers
National Head of Indirect
Tax & Tax Technology;
Asia Pacific Regional Leader,
Indirect Tax
Tel: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com



Alexander Zegers
Director, Tax Technology
Tel: +852 2143 8796
zegers.alexander@kpmg.com

Indirect Tax & Tax Technology

kpmg.com/cn

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2020 KPMG Huazhen LLP — a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited — a wholly foreign owned enterprise in China, and KPMG — a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2020 KPMG, a Macau partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

@ 2020 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.