

香港タックスアラート

(香港税務速報)

第14回 | 2022年8月



OECDのBEPS防止措置実施条約によって間もなく改正される香港の二重課税防止協定

サマリー

中華人民共和国（以下「中国」）が2022年5月に「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」（BEPS防止措置実施条約、以下「MLI」）の承認文書をOECDに寄託したことにより、香港特別行政区（以下、「香港」）は、MLIの実施に一步近づいたと言える。

香港でMLIが発効すると、香港の既存の多くの二重課税防止協定（以下「DTA」）がMLIによって改正され、OECDがBEPS Action 6（租税条約乱用の防止）及びAction 14（相互協議の効果的実施）の下で推奨する租税条約関連のBEPS措置が取り入れられることになる。Action 6とAction 14はいずれもBEPS1.0行動計画においてミニムスタンダードとされている。

このニュースアラートは、MLIによって香港の既存のDTAにもたらされる変更点、香港企業への潜在的影響、変更にどのように備えるべきかを要約している。

中国は2022年5月25日にMLI（香港のDTAも対象）の承認文書をOECDに寄託している¹。また、香港のMLIに関する最終的な留保と通知の全リスト²が、同日、香港に代わり中国からOECDに寄託された。

MLIは、中国と香港の両方で2022年9月1日に発効する予定である。ただし、香港では、MLIを香港の付属法令（Subsidiary legislation）として組み入れるための域内批准手続きが完了した後に発効する予定である。香港でのMLIの発効は、早ければ2023年になる見込みである。

MLIは既存の二国間の租税条約をどのように改正するか？

MLIは、BEPS1.0行動計画³の下でOECDが推奨する以下の租税条約関連措置を実施するために、OECDモデル租税条約を改正する条文を含んでいる。

- Action 2 - ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化
- Action 6 - 租税条約の濫用防止⁴
- Action 7 - 恒久的施設認定の人為的回避の防止
- Action 14 - 相互協議の効果的実施（相互協議手続き(MAP)と仲裁など）(Action 14)⁴

¹ 詳細については、次のリンクを参照：[China deposits an instrument for the approval of the Multilateral BEPS Convention - OECD](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/)

² 全リストについては、次のリンクを参照：[beeps-ml-position-hong-kong-instrument-deposit.pdf \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/)

³ BEPS1.0行動計画における15のActionの詳細については、次のリンクを参照：<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

⁴ これは、BEPS1.0行動計画におけるミニムスタンダードであり、OECDのBEPSに関する包括的枠組み（香港を含む）のメンバーが適用を約束したものである。

MLI の締約国または法域は、以下のことが可能である。

- 既存の2国間の租税条約のうち、どの条約がMLIの対象となり改正されるかを選択する（すなわち、対象租税条約）。
- (i) MLI の特定の条文（例えば、Action 2とAction 7に関連する実施措置の条文で、ミニムスタンダードではないもの）を適用しないこと、又は (ii) 特定の対象租税条約にMLIの特定条文を適用しないことを約束する（すなわち、協定にMLIと同一又は類似の規定が既に含まれているため）。
- MLI の一部の条項について、選択条項の選択肢を示す通知を行う（利用可能な場合）（例：MLI条項の発効日に関する条項には異なる選択肢があり、締結国が選択することができる）。

MLI締約国による上記の選択は、OECDに寄託された当該締約国の「MLIポジション」に反映される。

ほとんどの場合、既存の二国間の租税条約において、特定の条項について改正/差替が行われる、又は、新しい条項が追加されるのは、**その条約の両締結国がMLIの特定の条項に関して同じ立場を採用した場合のみである**。つまり、MLI が特定の二国間の租税条約をどのように改正するかを判断するためには、その条約の締約国である二国間の MLI の立場を比較・照合するプロセスを経なければならない⁵。

香港DTAの変更点に関するサマリー

MLIでカバーされるDTA

香港の既存の45つのDTAのうち、39つがMLIの対象となる。対象外のDTAは、中国、エストニア、フィンランド、グルジア、マカオ特別行政区、セルビアとの間で締結されたものである。これらのDTAは、(i) 個別の主権国家と締結していない（中国とマカオ特別行政区とのもの）か、(ii) 最近（2018年以降）締結され、香港が採用することにしたMLIの条項がすでにすべて含まれている（詳細は以下を参照）。

香港で採用されたMLI条項

香港は、BEPS1.0行動計画における租税条約関連のミニムスタンダード、すなわち**租税条約の乱用防止（Action 6）および相互協議の効果的実施（Action 14）**を実施するMLI条項のみを採用する予定である。香港は、BEPSを防止するための他の租税条約関連措置を扱う他のすべてのMLI条項についてオプトアウトしている。

Action 6 – 租税条約の濫用防止

香港は、Action 6に関連する以下のMLI条項を採択した：

- 1) 香港の DTA の**前文**を修正し、(i) DTA は脱税や租税回避による非課税や課税軽減の機会を創出することを意図していないことを明記し、(ii) 締約パートナーが経済関係をさらに発展させ、税務問題での協力を強化することを望むことに言及すること
- 2) **主要目的テスト(PPT)**を採用すること-すなわち、関連する全ての事実と状況を考慮し、その利益を得ることが、直接または間接的にその利益をもたらしたあらゆる手配または取引の主要目的の一つであると結論付けることが妥当である場合、その状況下でその利益を認めることが租税条約の目的と目標に合致することでない限り、その利益を認めないというもの。

香港にある39つのDTAのうち、2つ（ベラルーシとパキスタンとのDTA）はすでに上記2)のPPTの文言と全く同じものを含んでおり、MLIによって変更されることはない。18つはすでにPPTを含んでいるが、上記2)と同じ文言ではない、残りの19つは現在PPTの文言を含んでいない。上記の37つのDTAがMLIによって上記2)の正確なPPTの表現を取り入れるよう改正されるかどうかは、関連する条約パートナーの選択次第である。

以下の表は、Action 6に基づく香港の条約パートナーのMLIの立場の違いによって、香港の既存のDTAがどのように改正されるかを示すいくつかの例である：

⁵ OECDは[MLI Matching Database](#)を開発し、署名者のMLIポジションからの情報を照合することによって、MLIが特定の租税条約をどのように変更するかを予測している。

⁶ 表中の香港DTAの変更点は、OECDのMLIマッチングデータベースが作成した情報と、条約パートナーが公表した関連香港DTAの合成テキストの英語版（該当ある場合）に基づくものである。

| DTA | 前文の変更点 | PPTに関連する変更点 |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 香港/日本 ⁷ | 該当条項の一致 - 上記1(i)及び1(ii)を含むように前文が修正される予定 | 該当条項の一致 - Limitation of Relief Article (Article 26) にある「main purpose test」の文言は、上記2)の PPT の文言に置き換えられる予定 |
| 香港/フランス | 該当条項の不一致 - 前文には上記1(ii)のみが含まれ、1(i)は含まれない | 該当条項の一致 - 配当、利息、ロイヤルティ、キャピタルゲインに関する条文における「主要目的の一つ」という文言は、上記2)のPPT文言に置き換わる予定 |
| 香港/アイルランド 香港/ルクセンブルク 香港/オランダ 香港/ベトナム ⁸ | 該当条項の一致 - 上記1(i)及び1(ii)を含むように前文が修正される予定 | 両当事者が上記2)のPPTの文言を適用し、既存のDTAにPPTの規定がない場合、上記2)のPPTの文言が適用され、矛盾する範囲においてDTAの規定より優先される |
| 香港/スイス | 変更なし - DTAは、スイスがOECDに寄託したMLIポジションに対象租税条約として含まれていないため、対象租税条約ではない。 | |

Action 14 - 相互協議の効果的実施

香港は、**MAP**に関連する以下のMLI条項を採用している:

- 1) (その人が居住する締約国**だけでなく**) いずれかの締約国の権限がある当局にMAPケースを提出することを認めること
- 2) 租税条約の規定に従っていないという結果となった課税対象について、アクションに対する最初の通知から**3年**以内にMAPケースを提出することを認めること
- 3) 締約国の**国内法における期限にかかわらず**、MAPの下で達した合意について履行すること
- 4) 租税条約に規定されていない場合の二重課税の排除のために、締約国の権限ある当局が**共に協議すること**を規定すること

既存の香港のDTAの大半のMAP条文には、既に上記2)、3)、4)に関する条項が含まれているが、香港のDTAの大半は上記1)の要件を満たしていない。

強制拘束力のある仲裁に関するMLI条項の採用は任意であり、香港はこれを採用しないことを選択した。

以下の表は、香港の既存のDTAのMAP条項が、条約パートナーがとる異なるMLIの立場やMAP条項⁶の既存の規定によって、どのように異なって改正されるかを示すいくつかの例である:

| DTA | MAP条項の変更点 |
|----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 香港/日本 香港/イギリス | <ul style="list-style-type: none"> DTAには既に上記2)～4)の規定があるため、上記1)を盛り込むよう修正する。 |
| 香港/イタリア ⁹ | <ul style="list-style-type: none"> イタリアは1)を適用しない権利を留保しており、DTAには既に4)に関する規定があるため、上記2)と3)を盛り込むように修正される予定である。現在、DTAに規定されているMAPケースの提出期限は2年以内である。 |
| 香港/ベルギー | <ul style="list-style-type: none"> DTAには上記2)と3)の規定があるため、上記1)と4)を盛り込むよう修正される予定である。 |
| 香港/カナダ 香港/インドネシア | <ul style="list-style-type: none"> カナダとインドネシアが上記1)を適用しない権利を留保しており、DTAに上記2)～4)の規定が既にあるため、変更なし。 |

⁷ 日本政府が発表した、MLIによって改正された香港/日本間のDTAに関する統合文章は、このリンクからアクセス可能: [SynthesizedTextforJapan_HongKong_EN.pdf \(mof.go.jp\)](#)

⁸ ベトナムは2022年7月28日現在、まだMLI批准書をOECDに寄託していない。

⁹ イタリアは2022年7月28日現在、まだMLI批准書をOECDに寄託していない。

MLI条項の発効

MLIによって香港のDTAにもたらされる変更の発効日は、関連する条約パートナーがMLIの批准手続きを完了しているか、どのMLI条項の「発効」を選択したかといった多くの要因によって、条約ごとに異なる。

香港は、MLI条項のうち、以下の発効に関する条項を選択しました：

- 源泉徴収税（WHT）について - この変更は、香港がMLI条項の発効に向けた内部手続きを完了したという通知について、OECDが中国から受領した日の30日以降に始まる次の課税期間において、その初日以降に発生する事象に適用される。
- その他のすべての税金について - この変更は、香港がMLIの規定の発効に向けた内部手続きを完了したという通知について、OECDが中国から受領した日の30日後から6か月経過後に開始する課税期間において、課税される税金に適用される。

香港が2022年第4四半期内にMLIの国内批准手続きを完了し、中国が2023年1月末までにOECDに通知を預託すると仮定した場合における、香港/日本、香港/イタリアを例にしたMLI変更の発効日について、下の表では示している：

| DTA | MLI変更の発効日 |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 香港/日本 | <p>日本：</p> <ul style="list-style-type: none"> 源泉徴収税 - 2024年1月1日以降 その他の税 - 2024年1月1日以降に開始する課税期間（課税期間が暦年単位と想定） <p>香港：</p> <ul style="list-style-type: none"> 源泉徴収税 - 2023年4月1日以降 その他の税 - 2024年4月1日以降に開始する評価年度 |
| 香港/イタリア ⁹ | イタリアおよび香港での発効日は、それぞれイタリアでの国内批准手続きが完了した時点による。 |

KPMGの見解

MLIの実施による香港の企業グループへの潜在的な影響は、MLIによってもたらされる変化が条約によって異なるため、グループが投資またはビジネスを行っている条約の地域に大きく依存する。

MLIが香港のDTAにもたらす様々な変更の中で、最も重要なものは、現在そのようなテストやその他の利益制限規定を含んでいない香港のDTAにPPTが追加されることである¹⁰。そのような最も影響を受けるDTAには、ベルギー、アイルランド、ルクセンブルグ、マレーシア、タイ、アラブ首長国連邦、ベトナム等と締結されたDTAが含まれる。新たに追加されたPPTは、配当、利息、ロイヤルティ、キャピタルゲイン、その他の所得を含むDTAのすべての項目に適用される。

最も影響を受けるDTAの国から配当、利息、ロイヤルティを受け取っている、またはこれらの国への投資を売却する計画を立てている香港居住の企業グループは、既存の保有/投資構造を見直し、PPT適用による条約上の利益否定のリスクを評価し、現在の構造に何らかの変更が望ましいかどうかを検討する必要がある。

一方、香港のDTAに基づき香港から条約上の利益（例えば、ロイヤルティに対するWHT税率の軽減）を得ようとする外国法人は、現在の構造又は取決めがPPTに基づく香港税務局の課税上の課題への対応に耐えられるのかも評価する必要がある。

¹⁰ 各締約パートナーが租税回避に関する国内の法律および措置を適用できることを明記した条文を除く

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。



Vivian Chen
ヴィヴィアン チェン
Head of GJP China Tax
Tel: +86 755 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com



Lisa Li
リサ リ
Partner
Tel: +86 10 8508 7638
lisa.h.li@kpmg.com



Jie Xu
徐 潔
Partner
Tel: +86 21 2212 3678
jie.xu@kpmg.com



Rui Matsuo
松尾 塁
Senior Manager
Tel: + 852 2978 8924
rui.matsuo@kpmg.com



Deborah Leung
デボラ リオン
Senior Manager
Tel: + 852 2685 7742
deborah.leung@kpmg.com



Shintaro Ono
大野 真太郎
Associate Director
Tel: + 852 2685 7358
shintaro.ono@kpmg.com



Taro Mitani
見谷 太郎
Manager
Tel: + 852 3927 5780
taro.mitani@kpmg.com



Takayuki Ogawa
小河 孝之
Manager
Tel: + 852 3927 5525
takayuki.ogawa@kpmg.com



Masatoshi Okumura
奥村 雅敏
Manager
Tel: + 852 2685 7584
masatoshi.okumura@kpmg.com

kpmg.com/cn/socialmedia



For more KPMG Hong Kong Tax Alerts, please scan the QR code or visit our website:
<https://home.kpmg/cn/en/home/services/tax/hong-kong-tax-services/hong-kong-tax-insights.html>



For a list of KPMG China offices, please scan the QR code or visit our website:
<https://home.kpmg/cn/en/home/about/offices.html>

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 on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2022 KPMG Huazhen LLP, a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited, a limited liability company in Mainland China, KPMG, a Macau (SAR) partnership, and KPMG, a Hong Kong (SAR) partnership, are member firms of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

© 2022 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong (SAR) limited liability company and a member firm of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organisation.