

会員 相談室

Vol.26

相談事例紹介



今回は

国際業務



相談委員

望月文夫（神田支部）

日本と香港との租税条約の概要

質問1

最近、香港との間で租税条約が締結されたと聞きましたが、その概要について説明して下さい。

回答

1. 経緯

日本と香港（正確には、「中華人民共和国香港特別行政区政府」という。）との間の租税条約（正確には、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府と中華人民共和国香港特別行政区政府との間の協定」という。以下、「本条約」という。）の交渉は、平成22年3月に開始され、同月31日に基本合意に達した。

その後、条項の詳細について話し合いが行われていたが、平成22年11月9日に香港において署名された。

2. 今後の手続

本条約は、双方においてそれぞれの国内手続（我が国においては国会の承認を得ることが必要）を経た後、国内手続が完了したことを相手に通告し、遅い方の通告が受領された日から30日目の日に効力を生じることとなる。

なお、我が国については、以下のように適用されることとなる。

- (1) 源泉徴収される租税に関しては、効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に租税を課される額
 - (2) 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の所得
 - (3) その他の租税に関しては、効力を生ずる年の翌年の1月1日以後に開始する各課税年度の租税
- *以上により、平成23年中の国会で承認されたとしても、本条約は今年中に適用されることはないこととなる。

3. 本条約の概要

(1) 総説

香港はいわゆるタックス・ヘイブンの一つであるが、平成20年9月のリーマンショック以降、G20や経済開発協力機構(OECD)といった国際機関などから透明性確保が強く要請される動きの中で、各国との間で租税条約を締結する動きが最近になって見られた。

日本にとり香港は重要な取引先である。少し古いデータではあるが、日本銀行が公表している「国際収支統計（平成21年末）」によると、香港への対外直接投資はドイツや韓国と同程度の全体の約2パーセントを占めており、国(地域)別では全世界で13番目に多かった（1位は米国）。このように、香港とは緊密な経済関係を有することから、国際的二重課税防止の観点から租税条約の必要性が言われていた。

このような背景の下、平成22年3月に租税条約交渉が開始され、1月も経ずに基本合意に達した。香港は、ケイマン諸島やバミューダといった他のタックス・ヘイブンが選択した租税情報交換協定ではなく、通常の租税条約を締結することにしたことから、本条約はOECDモデル租税条約に基づいた他の国との租税条約と類似した内容になっている。

(2) 主要な内容

イ. 税務当局間の協議に関する規定

納税者は、租税条約の規定に従っていない課税を受けたと考える場合には、これを解決するための税務当局間の協議（相互協議）を行うことを要請することができることとなる。また、この協議の一環として、2年以内に税務当局間では解決できなかった事項については、納税者は仲裁への付託を要請することができることとなる。

ロ. 税務当局間の情報交換に関する規定

税務当局間において、租税に関する情報を相互に交換すること（情報交換）ができることとなる。

ハ. 投資先における投資所得に対する課税を軽減する規定

投資所得（配当、利子及び使用料）については、以下のとおり、投資先における課税を軽減することにした。

配	当	利	子	使用料
親子間 (持株要件 10%以上)	その他	政府等	その他	5%
5%	10%	免税	10%	

上でいう親子間配当の持株要件10%とは、直接でも間接でも10%以上の株式を6か月以上保有していることが求められる。その要件を満たせば、源泉税が5%に軽減されることになる。それ以外の配当には10%の源泉税が課されるということである。

また、利子に関しては、政府、地方公共団体、そして政府や中央銀行が全面的に出資する団体が受ける利子が免税となる、という意味である。

つぎに、特許権や著作権などの工業所有権等の使用料は、5%の源泉徴収とされた。

いずれにしても、これまで租税条約が適用されておらず国内法の源泉徴収率を適用されてきたことを考えれば、投資所得について源泉徴収率が大きく軽減されたことは、日本と香港との間の経済活動に重要な影響を及ぼすと考えられる。

二. 事業活動によって取得する所得に関する規定

事業活動によって取得する所得については、企業が進出先に恒久的施設（支店等）を設けて事業活動を行っている場合においてのみ、その恒久的施設の行う事業活動によって取得する所得に限定して、進出先において課税が行われる（いわゆる帰属主義の採用）こととなる。

ホ. その他

- 上記のほか以下のような規定を設けている。
- ① 移転価格課税の処分の期間制限（課税年度終了時から7年）に関する規定
 - ② 匿名組合契約に係る所得に対する課税の取扱いに関する規定
 - ③ 租税条約の濫用を防止するための規定

4. おわりに

今回の日香租税条約の締結には中国の意向が強く反映されていると言われるが、経緯はどうあれ、特に源泉税等が軽減したことによる経済活動への好影響が期待されると言われている。

なお、近年日本は租税条約ネットワークの拡充と既存の租税条約のアップデートを積極的に推進している。これらの情報は、財務省のウェブサイトに掲載されている。

居住者と非居住者の判定基準

質問2

内国法人Xは社長Zだけで営まれている。事業内容は、Xが国内の別会社から技術指導を請け負い、Zが海外に出張し、海外の現場で指導や監督等を行うことで対価を得るというものである。

海外出張期間は仕事の内容により、3か月から10か月までさまざまである。1回の出張期間が1年を超えることはないが、1年間のうちに数か国を渡り歩く場合（例えば、韓国3か月、シンガポール10か月など）もある。

平成22年については、1月早々からの3か月は韓国、4月に帰国後直ぐにシンガポールに出張し帰国したのは平成23年1月である。このように、ここ10年間ほどZが日本に居るのは、毎年一時帰国する10日間程度である。

Zは日本国籍を有し、家族はZが国内に所有する不動産に居住している。海外に不動産を所有しておらず、出張先ではホテル生活である。この場合、Zは居住者といえるか。

回答

結論としては日本の居住者になる。

検討

1. 基本的な考え方

本間のような場合、国内法を十分に検討するとともに、関係する租税条約の規定を検討することとなる。

2. 所得税の規定

所得税法第2条第1項第3号は、居住者について「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」とし、住所とは「各人の生活の本拠をいうものとされ、生活の本拠であるかどうかは客観的事実により判定する。」(所基通2-1)とされる。

本問のZは内国法人の代表者として活動しており、仕事は専ら海外で行っているが、国内に住居を有し、生計を一にする親族が同所に居住している。また、不動産を国内に所有していることからすると、所得税法上生活の本拠が国内にあるといえることができる。

一方、平成22年の多くをシンガポールで過ごしているとされるが、ホテル住まいであり生活の本拠がホテルにあるということではできないことから、シンガポールに住所があるとはいえない。

3. 租税条約の規定

経済協力開発機構(OECD)などの国際的な議論においても、個人はいずれかの課税管轄(国又は地域)の居住者になるとされる。上述したように、シンガポールではホテル住まいであるから、住所=生活の本拠とはならない。

仮にシンガポール当局がZをシンガポール居住者と認定した場合、日本とシンガポールの双方の国で居住者となる。そのような場合には、双方居住者(または二重居住者)という概念があり、どちらの居住者とすべきかを定めることになる(日本とシンガポールとの租税条約4条2及び3)。

質問からは、シンガポールがホテル住まいである一方日本には不動産がある、となれば文句なく租税条約上も日本居住者となると思われる。

なお、租税条約上の取扱いでは、以下ようになる。

まず、日本の所得税法上はZが受け取る役員報酬は給与所得になるが、租税条約上は給与所得ではなく役員報酬という別の条項の規定の適用を受ける。そこで、いわゆる短期滞在者免税(183日ルール)は適用されないことになる。183日ルールはあくまで給与所得=従業員に限られる。日本とシンガポールとの租税条約(16条)をはじめ、ほとんどすべての租税条約上、役員報酬はその法人の所在地国での課税となる。そうすると、Zが受領する役員報酬は、内国法人Xが所在する日本に課税権があることになる。以上により、Zは居住者として取扱われる。

(参考)

日本とシンガポールとの租税条約16条
一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の役員資格で取得する役員報酬その他これに類する支払金に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。

4. 住所についての考え方

所得税法をはじめとする各租税法には住所の規定がない。このため、民法上の住所の借用概念として、「生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」とされている。

5. 居住者と非居住者の判断基準の検討方法

ある者が居住者か非居住者かを判断する基準として、国内に住所を有するか否かが大きなポイントとなる。これまでのところ、その者の住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否とその住居、資産の所在、という4つの客観的基準を用いることとされてきている。仮に、その者が租税回避の意思を有していたとしても、そのような主観的な基準ではなく、客観的基準を用いて判断する。

6. 所得税における非居住者に関する判例紹介

これまで、所得税法上の住所が争点になった主な判決としては、東京高判昭和59年9月25日、大阪高判昭和61年9月25日、最近では東京高判平成20年2月28日などがある。例えば、平成20年2月28日の判決では、日本人が日本株の譲渡益課税を回避する目的で、シンガポールに出国した後香港で株式譲渡が行われた事件について、租税回避の意思という主観的意思ではなく、住所判定の上の4つの客観的事情を検討し、国内に住所がないと判断している。

注) 内容は、平成22年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。