



# Hong Kong Tax Alert

26 July 2019  
2019 Issue No. 11

## 中国本土と香港が、包括的二重課税防止協定(CDTA)の第5議定書を締結

第5議定書は、他方の締約国に勤務する一方の締約国の訪問教員又は研究者に対して租税の減免を認めるとともに、最新の国際基準に従って租税条約の濫用防止規定を導入しています。

同議定書で導入されている重要な租税条約の濫用防止規定は以下の通りです。

- (i) 従属代理人恒久的施設(以下「DAPE」)の適用範囲拡大
- (ii) 「主要目的テスト(以下「PPT」)」に基づく一般的な租税条約の濫用防止規定

納税者は、第5議定書が現行の業務上の取り決め及び運営体制にどのような影響を与えるか検討する必要があります。必要に応じて税務専門家へご相談ください。

## 第5議定書

2019年7月19日、中国本土と香港は、包括的二重課税防止協定(以下「CDTA」)の第5議定書を締結しました。第5議定書に基づく改正は、以下の通りです。

### CDTAは非課税または減税の機会を創出するものではないと強調

第5議定書により、CDTAの元の序文または導入文は、経済協力開発機構(以下「OECD」)による税源侵食と利益移転(以下「BEPS」)の行動6(租税条約の濫用防止)で推奨される文言に沿って置き換えられています。

改訂版は、元の序文と異なり、CDTAの意図が脱税行為または租税回避による非課税または減税の機会を創出するものではないと明示しています。特に、第三国居住者の間接的な利益のため、CDTAの優遇措置適用を目的としたトリー-ティー・ショッピングは認められないことを意図しています。

### 相互協議により個人以外の事業体の二重居住を解決

現行のCDTAの居住者条項(第4条)では、個人以外の事業体(企業やパートナーシップなど)の二重居住は、タイプレーカー・ルールによって解決されます。すなわち、当該事業体は、実質的管理場所が所在する国・地域の居住者としてみなされます。

第5議定書では、前述のタイプレーカー・ルールが、ケースバイケースによる相互協議アプローチに置き換わります。すなわち、個人以外の者が両締約国の二重居住者である場合、中国本土及び香港の当局は、相互協議により、CDTA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りません。そのような決定は、当該事業体の実質的管理場所、その設立や登録場所、及びその他の関連する要素を考慮して行われる必要があります。そのような協議がない場合、両締約国の当局が合意する範囲及び方法を除き、当該事業体は、CDTAによる税制上の優遇措置を受けられません。

### DAPEの適用範囲拡大

現在、CDTAの恒久的施設条項(第5条)の第5項では、一方の締約国における企業の従属代理人が、他方の締約国において反復的に当該企業を代表して行動し、当該企業名義で契約を締結する権限を有し、かつ、反復的にその権限を行使する場合、当該企業は他方の締約国にDAPEを有するとみなされます。

第5議定書では、「反復的に契約を締結する」という現在の規定に加え、「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反復的に果たしている」従属代理人は、DAPEに該当するとみなされます。香港が中国本土以外の国・地域と署名したCDTAに適用される、「税源侵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(MLI)」に基づくOECDのBEPS行動7の任意条項は、香港で適用除外となっていますが、当該変更はDAPEに関するOECDのBEPS行動7の勧告に沿っています。

これを踏まえて、第5議定書では、関連する契約について、(i)その企業が所有する資産の譲渡、あるいは使用権の許諾に係る契約、又は(ii)その企業による役務提供に係る契約であると明確に規定しています。

さらに、第5議定書では従属代理人とみなされる範囲が拡大されています。

現在は、代理人の活動が「完全に又はほぼ完全に契約当事者である企業の代理人として行われている」場合のみ、従属代理人とみなされます。第5議定書では、代理人が「密接に関連する一企業または複数企業の代理人として、専属的に又はほぼ専属的に」活動する場合、従属代理人とみなされます。

「密接に関連する(closely related)」という用語は、第5議定書において、「関連するすべての事実と状況に基づき、一方の当事者が他方を管理し、または両当事者が同じ人物または企業の管理下にある」と広義に定義されています。

第5議定書は、OECDのBEPS行動7におけるDAPEの定義を採用していますが、PEの決定において、細分化禁止規定および契約分割に関連する変更を採用していません。

## 全資産に対する土地の割合が高い事業体の株式又は同等の持分の処分

香港とは異なり、キャピタルゲインは中国本土で課税されます。したがって、香港居住者が中国本土で「全資産に対する土地の割合が高い(land-rich)」企業の株式を処分する場合、中国本土で納税義務が発生します。現行のCDTAでは中国本土での課税は免除されません。

第5議定書は、この点について、中国本土の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などの他の事業体の同等の持分も含まれると明確に規定しています。

一方、第5議定書では、「全資産に対する土地の割合が高い」事業体の定義が若干緩和されています。現行は事業体の全資産に対する中国本土の不動産の割合が「50%以上」の場合に対象となりますが、第5議定書では「50%超」の場合に対象となります。

## 教員及び研究者に関する新たな条項

第5議定書は、CDTAに教員・研究者条項(第18条)を追加しています。この新たな条項に基づき、香港又は中国本土で雇用され、相手国・地域で教育研究活動に従事している、資格のある教員又は研究者は、相手国・地域で3年間免税となります。ただし、関連する所得は、雇用されている側で課税されます。

このような教員や研究者の所得は、CDTAの第18条に基づき中国本土では免税となります。新たに制定された内国歳入法のセクション8(1A)(b)及び8(1AB)の規定に基づき、香港で課税されることに注意が必要です。教員または研究者が評価期間中に全て香港外で役務を提供した場合でも香港で課税されます。

## PPT導入に伴い、税制上の優遇措置が認められなくなる可能性

第5議定書により、租税条約の濫用防止規定は、配当、利子、ロイヤリティ及びキャピタルゲインに関する条項のみに適用される現行規定から、一般的な規定(すなわち、CDTAのすべての条項に適用されるPPT)に置き換わります。

PPTによって、取り決め又は取引の主要目的の一つがCDTAに基づく利益確保であると合理的に結論付けられる場合、CDTAに基づく税制上の優遇措置は認められません。ただし、CDTAに基づく利益付与がCDTAの関連規定の目的に沿ったものであると確立されている場合、PPTは適用されません。

## 第5議定書の施行日

第5議定書は、関連する批准手続きが完了した暦年の翌課税年度より施行されます。批准手続が2019年以内に完了することを前提に、第5議定書は以下の通り施行されます。

- a) 香港: 2020年4月1日以降に開始する査定年度
- b) 中国本土: 2020年1月1日以降に開始する納税期間

## 論評

一定の活動を行うために中国本土の代理人に依存している香港居住企業は、第5議定書により、DAPEの適用範囲が拡大されるため、中国本土内外の事業上の契約を締結する前に、その状況を再評価する必要があります。すなわち、代理人の活動が新たなDAPEの定義に該当し、中国本土の課税対象となるか再評価することです。

さらに、CDTAに関する税制も再検討が必要です。特に、PPTは以前の濫用防止規定より要件を満たすことが難しいため、再検討が必要になるでしょう。

納税者は、第5議定書が現行の業務上の取り決め及び運営体制にどのような影響を与えるか検討する必要があります。必要に応じて税務専門家へご相談ください。

## Hong Kong office

Agnes Chan, Managing Partner, Hong Kong & Macau  
 22/F, CITIC Tower, 1 Tim Mei Avenue, Central, Hong Kong  
 Tel: +852 2846 9888 / Fax: +852 2868 4432

Ian McNeill  
 Deputy Asia-Pacific Tax Leader  
 +852 2849 9568  
 ian.mcneill@hk.ey.com

Non-financial Services				Financial Services
David Chan Tax Leader for Hong Kong and Macau +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com				Paul Ho Tax Leader for Hong Kong +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com
Business Tax Services / Global Compliance and Reporting				Business Tax Services / Global Compliance and Reporting
Hong Kong Tax Services				Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	Chee Weng Lee +852 2629 3803 chee-weng.lee@hk.ey.com	May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com
Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Grace Tang +852 2846 9889 grace.tang@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com		Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com
China Tax Services				International Tax and Transaction Tax Services
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Lorraine Cheung +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com	Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Carol Liu +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com	International Tax Services
Tax Technology and Transformation Services				James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com			Jacqueline Bennett +852 2849 9288 jacqueline.bennett@hk.ey.com
International Tax and Transaction Services				Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com
International Tax Services		Transfer Pricing Services		
Cherry Lam +852 2849 9563 cherry-lw.lam@hk.ey.com	Jeremy Litton +852 2846 9888 jeremy.litton@ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com				Transfer Pricing Services
Transaction Tax Services				Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Tami Tsang +852 2849 9417 tami.tsang@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Transaction Tax Services
Indirect Tax Services		People Advisory Services		
Andy Leung +852 2629 3299 andy-sy.leung@cn.ey.com	Ami Cheung +852 2629 3286 ami-km.cheung@hk.ey.com	Robin Choi +852 2629 3813 robin.choi@hk.ey.com	Jeff Tang +852 2515 4168 jeff.tk.tang@hk.ey.com	Paul Wen +852 2629 3876 paul.wen@hk.ey.com

## EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation is available via [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy). For more information about our organization, please visit [ey.com](http://ey.com).

© 2019 Ernst & Young Tax Services Limited.  
 All Rights Reserved.  
 APAC no. 03008825  
 ED None.

[ey.com/china](http://ey.com/china)

### About EY's Tax services

Your business will only succeed if you build it on a strong foundation and grow it in a sustainable way. At EY, we believe that managing your tax obligations responsibly and proactively can make a critical difference. Our 50,000 talented tax professionals, in more than 150 countries, give you technical knowledge, business experience, consistency and an unwavering commitment to quality service – wherever you are and whatever tax services you need.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

Follow us on WeChat

Scan the QR code and stay up to date with the latest EY news.

