

Tax Analysis

中国

デロイトトーマツ税理士法人

2017年11月号

※本ニュースレターは、デロイト中国が発行したニュースレターの再掲です。
日本語訳と原文(中文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

中国が「BEPS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」に署名

2017年6月7日、中国を含む世界68カ国・地域の代表が経済協力開発機構(以下「OECD」)による「税源浸食及び利益移転(以下「BEPS」)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」(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS: 以下「MLI」)¹の署名式に参加し、MLIに署名した。同時に、9カ国・地域がMLIに署名する意向を示している(そのうち、カメルーンとモーリシャスは7月初頭に署名した)。2017年末までにさらに多くの国々がMLIに署名することが期待されており、また、二国間租税条約に対する最初の改正は、2018年初頭に発効する予定である。OECDの推定によれば、将来、1,100以上の租税条約がMLIから影響を受けることになる。特筆すべき点は、中国にとって最大の貿易相手国である米国が今回の署名式に参加しておらず、MLIに署名する意向も示さなかった点である。

1. MLIの概要

MLIは、この種の多国間条約としては初めてのものであり、その主旨は、租税条約の濫用防止、恒久的施設認定の人為的回避の防止、ハイブリッドミスマッチ取決めの効果の無効化、紛争解決メカニズムの改善などを含む複数の目標を実現することで、安定かつ有効な国際租税体制を構築することである。

MLIの実施を通じて、各締結国が個々の二国間租税条約について改正交渉を行う必要がなく、既存の二国間租税条約ネットワークを一括修正し、BEPS行動²における租税条約関連措置を協調して実施することができる。

MLIは締結国に対して、BEPSに関する最低基準(ミニマムスタンダード)のうち2つ(すなわち、租税条約濫用の防止と紛争解決メカニズムの改善)を実施するよう要求しているが、これらの基準がどのように満たされる

かについて、一定の柔軟性を認めている。また、OECDはBEPS関連の様々な措置を勧告しており、締結国は各自でそれらの措置を実施するか留保を付するかを選択することができる。

MLIは締結国に対して、MLIの適用対象となる租税条約(改正に関する文書、付属文書などを含む。例えば議定書、交換公文など)、すなわち「対象租税条約」(Covered Tax Agreements: CTAs)の提示を求めている。MLIの第1条において、「この条約は、次条(用語の解釈)に規定するすべての対象租税条約を修正する」と明確に規定されているが、各締約国は、MLIの規定に基づき、各修正条項に対し、受け入れるか留保に付するかについての裁量権を有する。

OECDは寄託者として、各締約国から提出された対象租税条約、留保事項及び通告事項に関する暫定リストをそのホームページ³において開示している。二国間租税条約は、両方の当事国が当該租税条約をMLIの適用対象とすること、かつ、修正内容について合意した場合に限り修正される。OECDの認識として、MLIは議定書と違って、現行の租税条約の条文を直接修正するものではなく、修正するためのルールを提供するものである。これは、将来において対象租税条約を実際に適用する際、当該租税条約及びMLIの両方を参照する必要があることを意味する。具体的に言えば、MLIに基づく租税条約の修正箇所について、租税条約の締約国のいずれか一方がこの修正について留保を付する(すなわち受け入れない)場合、他方の締約国の見解にかかわらず、当該修正は適用されず、租税条約に影響を及ぼさないことになる。

OECDは、各締約国から提出された留保事項と通告事項に関する暫定リストに基づき、「MLI マッチングデータ

1 英語版(OECDウェブサイト(英語、PDF))・中国版(中国国家税務総局ウェブサイト(中国語、PDF))

2 参照:OECDのBEPS行動に関する説明(OECDウェブサイト(英語))

3 OECDウェブサイト(英語)

ベース⁴」のベータ版を立ち上げた。当該データベースは、MLI の枠組みの下で、対象租税条約が具体的にどのように修正されるかを理解するのに役立つものである。

中国の提出した暫定リストにおいては、102 の対象租税条約が含まれている⁵。その中に、チリ、香港、インド、マカオ、台湾との間の租税条約又は取決めは含まれていないが、チリとインドは提出した対象租税条約の暫定リストに、中国との租税条約を含めている。その他の締約国の提出した暫定リストを照会した結果、中国の提出した暫定リストに列挙された対象租税条約のうち 47 の租税条約が、MLI からの影響を受けると予想される⁶。

各契約国から提出された暫定リストは合計 2,000 ページを超えており、中国は 37 ページに及ぶ暫定リストを提出した。本ニュースレターでは、中国の提出した暫定リストにおける主な論点について解説する。

2. 中国の立場

(1) 租税条約濫用の防止

租税条約の濫用を防止するための BEPS ミニマムスタンダードを実施するために、中国は MLI 第 6 条の規定に基づき、対象租税条約を修正し、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減の機会を生じさせることなく、二重課税を除去する意図を表明することに同意する。MLI 第 6 条において、「対象租税条約の前文に次の段落を加えるように修正する」と規定されている。

「この協定の対象となる租税に関して、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減(当事国以外の国又は地域の居住者の間接的な利益のためにこの協定において与えられる租税の免除又は軽減を得ることを目的とする条約漁り⁷の仕組みを通じたものを含む)の機会を生じさせることなく、二重課税を除去することを意図して…」

対象租税条約の前文の修正に加えて、MLI は条約濫用を防止するための BEPS ミニマムスタンダードの実施について、実質的なテクニカルルールを提供している。MLI の規定に基づき、締約国は下記 3 つの案から 1 つ選択して実施することができる。

- 1) 主要目的テスト(「Principal purpose test」、略称「PPT テスト」)
- 2) 簡略版特典制限条項(「Limitation on benefits rule」、略称「LOB 条項」)及び PPT テストからなる複合アプローチ
- 3) 導管を用いた金融の仕組みに対処する特別規則によって補完した詳細版 LOB 条項

中国を含む多くの国では、上述の 1) PPT テストのみを通じて、条約濫用を防止することを選択している。PPT テストのみを適用する場合、すべての関連する事実及び

状況を考慮して、当該対象租税条約に基づく特典を受けることが、当該特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においても当該特典を与えることが当該対象租税条約の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除き、当該特典は与えられない。

MLI 第 8 条において、租税条約の特典として、配当に係る源泉税に軽減税率を適用する場合、最低持株期間の要件を加えるように規定されている。中国は、この規定に基づき、対象租税条約の関連条項を「配当に係る軽減税率の適用は、株主が配当支払日を含む 365 日間を通して 25% 以上の持分を保有する場合に限られる」に修正することに同意し、影響を受ける可能性のある 36 の対象租税条約をリストアップした。MLI 第 9 条において、主として不動産から価値が構成される事業体の株式又は持分の譲渡から生ずる収益について、MLI 第 8 条の規定と類似して、「一方の当事国の居住者が株式その他事業体に参加する権利の譲渡によって取得する収益に対して、これらの価値又は当該事業体の資産の一定の割合を超えるものが他方の当事国内に存在する不動産によって構成される場合、当該他方の当事国において租税を課することができる規定は、当該譲渡に先立つ 365 日の期間のいずれかの時点において、これらの割合の基準値を満たす場合に適用する」と規定されている。中国は、当該規定について留保を付した。この点に関する中国の立場として、国税発[2010]75 号通達及び国家税務総局公告 2012 年第 59 号の現行規定を踏襲して、「当該譲渡に先立つ 36 カ月の期間のいずれかの時点において、譲渡される株式或いは権利の価値が実質的に主に中国に存在する不動産によって構成される場合、中国は当該譲渡益に対して、租税を課することができる」。

(2) 恒久的施設(PE)認定の回避

MLI における恒久的施設(PE)の関連条項は、BEPS 行動 7 の提言(すなわち、PE 認定の人為的回避の防止)の実施を目的とするものであり、下記の措置を通じて、PE 認定のハードルを下げるものである。

- 非独立代理人 PE の定義を拡張する(コミッション受取やその他類似のアレンジメントにおける受託者を PE 認定の範囲に入れる)
- PE 認定から除外される特定活動が準備的・補助的性質であることを要求するとともに、分割防止規定の導入を要求することで、PE 認定の例外とされる特定活動の範囲を縮小する
- 建築工事などの長期契約を分割することで PE 認定を回避するケースに対処するための租税回避防止規則を導入する

4 OECD ウェブサイト(英語)

5 そのうち、ルーマニアの間に締結された 2 つの租税条約を含む。

6 モーリシャス、スペイン、スイスは、中国との間に締結された租税条約を自国の対象租税条約暫定リストに含めていない。

7 Treaty-shopping

中国と11の欧州連合加盟国⁸は租税条約におけるPE認定関連条項の修正を行わないこととした。そのため、中国と諸外国の間に締結された租税条約におけるPE認定の関連条項は、MLIの影響で修正されることはない。中国における現行規定(国税発[2010]75号通達)により、上述の目標は既に実現可能であると中国の税務機関が判断しているため、中国による上述の立場表明は予想外ではない。国税発[2010]75号通達において、国家税務総局は国連及びOECDによるモデル租税条約のコメンタリーにおける若干の条約濫用防止措置を採用している。例えば、「契約を締結する」という文言は、契約書の細部に関する交渉などの活動を含むものと解釈すべきである。

(3) ハイブリッドミスマッチ取決めの効果の無効化

ハイブリッドミスマッチの関連措置はBEPSミニマムスタンダードではない為、中国は、税務上透明な事業体(transparent entities)によるハイブリッドミスマッチ取決めに係る条項を採用しないこととした。ただし、留意点として、中国はMLI第4条の規定に基づき、個人以外の双方居住者に関する居住地振分けの現行ルール(実質的な管理機構の所在地基準)に代えて、新しいタイブレークルール(tie-breaker rule)を導入している。具体的には、個人以外の双方居住者の租税条約上の居住性について両締約国の権限ある当局の間に合意がなされていない場合、その者は租税条約特典の適用を受けられない。

(4) 紛争解決メカニズムの改善

前述のとおり、MLIは、租税条約をめぐる紛争解決のためのBEPSミニマムスタンダードの実施を要求している。中国は、OECDモデル租税条約2014年版第25条(相互協議手続)第1項の規定(対象租税条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知日から三年以内に、いずれの締約国の権限のある当局に対しても相互協議の申立てをすることができる)を採用せず、「自らが居住者となっている締結国の権限ある当局にのみ申立てをすることができ、また、対象租税条約における国籍による無差別取扱条項に関わる場合、自らが国民となっている締結国の権限ある当局にのみ申立てをすることができる。一方の締約国の権限ある当局が当該申立てが合理的なものであると認めた場合、他方の締約国の権限ある当局に通知するか、相互協議手続を実施する」と規定している。

中国はMLI第17条(対応的調整)について留保とせず、当該条項の内容は中国と諸外国の間に締結された租税条約に導入される。

義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定は、締約国双方がその適用を選択する場合にのみ、適用される。その他ほとんどのMLI条項において、留保に関する規定が標準化されているが、義務的かつ拘束力を有する

仲裁に関する規定において、当事国は仲裁の対象となる事案の範囲を自由に決定することができる(他方の当事国の承認が前提条件である)。一般的に、両当事国の権限のある当局が2年以内に相互協議事案を解決するための合意に達することができない場合において、仲裁に付託される。26カ国⁹は義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定の適用を選択したが、中国はその適用を選択しなかった。

3. デロイトの考察とコメント

各締約国は当面の間は、MLIの適用について、国内法の規定に基づき承認を得る必要がある。国内法の規定に基づく承認手続の完了後、締約国はOECDに相応の批准書(又は受託書、承認書)を寄託しなければならない。規定によれば、MLIが効力を生ずるには、最低5つの国又は地域の批准を得る必要があり、すなわち、MLIは、5通目の批准書が寄託された日に開始する3カ月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。その後にMLIを批准し、受諾し、又は承認する各締約国については、MLIは当該締約国によって批准書、受諾書又は承認書が寄託された日に開始する3カ月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。

MLI条項の適用開始日は、その内容によって異なる。

- 1) 非居住者に対して支払われ、又は貸記される額に対して源泉徴収される租税については、MLIが効力を生じた日の翌年の初日以後に発生する課税事象に適用される
- 2) 当該各当事国によって課されるその他のすべての租税については、MLIが効力を生じた日から6カ月の期間が満了した時以後に開始する課税期間に関して課される租税に適用される

MLIは対象租税条約の改正について、締約国双方の合意を要求している(すなわち、締結国双方が租税条約条項の修正について、必要最小限の共通立場を有して初めて当該条項の修正が効力を生ずる)ことを考慮し、OECDはホームページにおいてガイダンスを発表している。それには、31のフローチャート図が含まれており、MLIに基づく租税条約関連条項の修正がどのようにして行われるかを理解するのに役立つものである。また、前述のとおり、OECDが現行の資料に基づき、ベータ版のMLIマッチングデータベースを立ち上げており、各締約国は、それを用いて各国による通知事項と留保事項とのマッチングシュミレーションを行うことができる。

中国国家税務総局は2017年6月23日に全83ページのMLI中国語訳本(OECDは、英・仏の2カ国語版のみを正とするよう表明している)を公表したが、その解説書の中国語訳本を公表しなかった。中国の税務当局が将来において、MLIから影響を受けるすべての租税条約のリスト、及びMLIに署名した又は署名の意向を表明

8 ブルガリア、キプロス、チェコ共和国、デンマーク、フィンランド、ギリシャ、ハンガリー、ラトビア、マルタ、ポーランド、スウェーデン
9 アンゴラ、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フィジー、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、日本、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、マルタ、モーリシャス、オランダ、ニュージーランド、ポルトガル、シンガポール、スロベニア、イギリス

した租税条約の各締約相手国による通知・留保状況のリストをまとめた統合文書を作成・公表するかどうかは、観察が必要である。また、留保事項を提出した締約国は、任意の時点でその留保を撤回するか、より限定的な留保に置き換えることが認められているため、利益関係者は今後の動向に留意する必要がある。

将来、中国の租税条約による恩典を享受する意向のある事業者にとって、MLIが中国の租税条約に及ぼす影響、特にMLIによって導入される実質的なルール(例えばPPTテストなど)について、より深く理解する必要がある。留意点として、MLIの解説書¹⁰とOECDモデル租税条約のコメンタリーのいずれも、MLIの条項に対して十分な解釈を提供していない現状である。また、中国はOECD加盟国ではないが、BEPS包摂的枠組みに参加しており、中国の税務当局がBEPS行動(特に行動6)の勧告を国内法整備にどれほど取り入れるかどうか、注意して見守る必要がある。BEPS包摂的枠組みの下で、他国が中国の租税システムを評価し、中国がBEPSミニマムスタンダードを実施しているか否かを確認することができるからである。

前述のとおり、対象租税条約の前文に、「二重課税を除去すること」に加えて「脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減(条約漁りの仕組みを通じたものを含む)を防止すること」をその目的の説明文として加えるよう要求されている。そのため、将来において、税務当局が租税条約の前文における目的の説明を根拠に、条約漁り防止における包括的租税回避否認規定(General Anti-Abuse Rule: GAAR)の運用を強化することが予想される。

また、租税条約の恩典適用について、MLIに基づく租税条約の修正に合わせて、中国における現行の手續(特に租税条約の恩典適用申請表関係)は調整される可能性があり、租税条約の複雑性を鑑みると、これにより納税者、源泉徴収義務者と税務当局の負担を増大させる可能性がある。MLIによって更新された特典制限条項により、租税条約の恩典取得について承認を得るための追加情報の提出が要求される可能性があり、国内レベルと国際レベルでこれらの追加要件のさらなる明確化が待たれる。

10 解説書パラグラフ12:「本解説書は、対象租税条約の改正において、MLIがどのようにして機能するかを説明するためのものであり、BEPS行動の関連内容を解説するためのものではない。(義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定を除く)」

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

デロイト中国 上海事務所

パートナー 板谷 圭一 kitaya@deloitte.com.cn

ニュースレター発行元

東京事務所

〒100-8305

東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階

Tel: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001