

Tax

Issue P264/2017 – 2017年8月1日

日本語翻訳版

Tax Analysis

中国が「BEPS防止のための租税条約関連措置の実施に係る多国間協定」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（OECD）による「税源浸食及び利益移転（BEPS）を防止するための租税条約関連措置の実施に係る多国間協定」（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、更に9カ国・地域は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、1100以上の租税条約がMLIから影響を受けることになる。特筆すべき点として、中国にとって最大の貿易相手国である米国は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。

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行動計画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。

Authors :

Hong Kong

Ryan Chang

Partner

Tel : +852 2852 6768

Email : ryanchang@deloitte.com

Shanghai

Vicky Wang

Partner

Tel : +86 21 6141 1035

Email : vicwang@deloitte.com.cn

Moya Wu

Manager

Tel : +86 21 2316 6376

Email : moywu@deloitte.com.cn

¹ 英語版 : <http://oe.cd/mli-en-text> ; 中国版 : <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c2672578/part/2672593.pdf>

² OECDのBEPS行動計画に関する説明にご参照ください（英語版） : <http://oe.cd/aboutbeps>

For more information, please contact:

International Tax Services
National Leader/Eastern China
Shanghai
Vicky Wang
Partner
Tel : +86 21 6141 1035
Email : vicwang@deloitte.com.cn

Northern China
Beijing
Jennifer Zhang
Partner
Tel : +86 10 8520 7638
Email : jenzhang@deloitte.com.cn

Southern China
Hong Kong
Sharon Lam
Partner
Tel : +852 2852 6536
Email : shalam@deloitte.com.hk

Western China
Chongqing
Tony Zhang
Partner
Tel : +86 23 8823 1216
Email : tonzhang@deloitte.com.cn

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）、即ち「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）に規定する全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、且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（即ち、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。

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、102の対象租税条約が含まれており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或い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、中国との間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合した結果、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ページにおよぶ暫定リストを提出した。本Tax Analysisは、中国の提出した暫定リストにおけるメインピックに焦点を当てる。

中国の立場

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。

³OECD ホームページ（英語版）：<http://oe.cd/mli>

⁴OECD ホームページ（英語版）：<http://oe.cd/mlimatching>

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」。「トリティーショッピング」とも訳される。

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」）および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家は、上述の1）、すなわち、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、全ての関連する事実及び状況を考慮して、当該対象租税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、配当にかか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「配当にかか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ヶ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」。

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行動計画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。（コミッション取引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。

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、上述の目標は既にも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。

ハイブリッドミスマッチ取決めの否認

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。

紛争解決メカニズムの改善

前述の通り、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。

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

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二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。

考察とコメント

目下、各締約国はMLIの適用について、国内法の規定に基づき承認を取る必要がある。国内法の規定に基づく承認手続きの完了後、締約国はOECDに相応の批准書（或いは受託書、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つの国或いは地域の批准を得る必要があり、即ち、MLIは、五通目の批准書が寄託された日に開始する三ヶ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三ヶ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全ての租税については、MLIが効力を生じた日から六ヶ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（即ち、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か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・公表するか否かは、要観察である。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トリーのいずれも、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行動計画（特に行動計画6）の勧告を国内法整備にどれほど取り入れるかは要注目である。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。

前述の通り、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続き（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機関の負担を増大させる可能性がある。MLIによってアップデート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るが、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。

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

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行動計画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）」

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

Beijing

Andrew Zhu
Partner
Tel: +86 10 8520 7508
Fax: +86 10 8518 1326
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Chengdu

Frank Tang / Tony Zhang
Partner
Tel: +86 28 6789 8188
Fax: +86 28 6500 5161
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang / Tony Zhang
Partner
Tel: +86 23 8823 1208 / 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai
Partner
Tel: +86 411 8371 2816
Fax: +86 411 8360 3297
Email: bilbai@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li
Partner
Tel: +86 20 8396 9228
Fax: +86 20 3888 0121
Email: vicli@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu / Fei He
Partner / Director
Tel: +86 571 2811 1901
Fax: +86 571 2811 1904
Email: qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

Harbin

Jihou Xu
Partner
Tel: +86 451 8586 0060
Fax: +86 451 8586 0056
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin
Partner
Tel: +852 2852 6440
Fax: +852 2520 6205
Email: sachin@deloitte.com.hk

Jinan

Beth Jiang
Partner
Tel: +86 531 8518 1058
Fax: +86 531 8518 1068
Email: betjiang@deloitte.com.cn

Macau

Raymond Tang
Partner
Tel: +853 2871 2998
Fax: +853 2871 3033
Email: raytang@deloitte.com.hk

Nanjing

Frank Xu / Rosemary Hu
Partner
Tel: +86 25 5791 5208 / 6129
Fax: +86 25 8691 8776
Email: frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo
Partner
Tel: +86 21 6141 1308
Fax: +86 21 6335 0003
Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Shenyang

Jihou Xu
Partner
Tel: +86 24 6785 4068
Fax: +86 24 6785 4067
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Shenzhen

Victor Li
Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
Email: vicli@deloitte.com.cn

Suzhou

Maria Liang / Kelly Guan
Partner
Tel: +86 512 6289 1328 / 1297
Fax: +86 512 6762 3338
Email: mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Jason Su
Partner
Tel: +86 22 2320 6680
Fax: +86 22 2320 6699
Email: jassu@deloitte.com.cn

Wuhan

Justin Zhu / Gary Zhong
Partner
Tel: +86 27 8526 6618
Fax: +86 27 6885 0745
Email: juszhu@deloitte.com.cn
gzhong@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung / Charles Wu
Partner / Director
Tel: +86 592 2107 298 / 055
Fax: +86 592 2107 259
Email: jichung@deloitte.com.cn
chwu@deloitte.com.cn

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

National Leader

Ryan Chang
Partner
Tel: +852 2852 6768
Fax: +852 2851 8005
Email: ryanchang@deloitte.com

Southern China (Hong Kong)

Davy Yun
Partner
Tel: +852 2852 6538
Fax: +852 2520 6205
Email: dyun@deloitte.com.hk

Northern China

Julie Zhang
Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 8518 1326
Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Southern China (Mainland/Macau)

German Cheung
Director
Tel: +86 20 2831 1369
Fax: +86 20 3888 0121
Email: gercheung@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu
Director
Tel: +86 21 6141 1262
Fax: +86 21 6335 0003
Email: kzhu@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang
Partner
Tel: +86 23 8823 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: tonzhang@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at wanluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.

About Deloitte Global Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients’ most complex business challenges. To learn more about how Deloitte’s approximately 244,400 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

About Deloitte China The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, consulting, financial advisory, risk advisory and tax services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China’s accounting standards, taxation system and local professional accountants. To learn more about how Deloitte makes an impact that matters in the China marketplace, please connect with our Deloitte China social media platforms via www2.deloitte.com/cn/en/social-media.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the “Deloitte Network”) is by means of this communication, rendering professional advice or services. None of the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

©2017. For information, contact Deloitte China.