

中国移転価格動向「多数国間条約」 ～BEPS 対応のためのさらなる一步～

October 2017



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2017 年 1 月時点で、世界 79 ヶ国に業務を展開し、18,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

2017 年 6 月 7 日、国家税務総局は、67 の国と地域からの代表と共に「税源浸食および利益移転（BEPS : Base Erosion and Profit Shifting）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」（以下「多数国間条約」）に調印しました。本稿では多数国間条約の背景、および条約の内容について説明します。

2017年6月7日、国家税務総局（SAT）は、67の国家、地域からの代表と共に、「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を実施するための多数国間条約」（以下「多数国間条約」或いは「条約」）に調印しました。当該多数国間条約は、迅速に二国間租税協定の改定を行い、租税条約と関連のある、税源浸食及び利益移転（以下「BEPS」）行動計画の内容を実行出来るようにすることを目的としています。すなわち、これは経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD）により推奨される BEPS 行動計画を実行するための、重要なステップということが出来ます。特に注目すべき点としては、中国が、香港の代表も兼ねて多数国間条約に調印していることが挙げられます。当該条約と香港との関係については、弊社発行の香港に関わるニュースレターをご参照ください。

国境を跨いだ投資や取引を有する外国企業と中国企業は、当該多数国間条約が、現状のあるいは潜在的なビジネス構造に与える影響について検討を行うことが望まれます。

背景

BEPS 行動計画により推奨される対応策は、3 種類のアプローチにより実行されるものと言えます。すなわち、参加国の国内税法の改正、OECD 移転価格ガイドラインの改正、及び現状の租税条約の改正の3つです。現状の租税条約の改正については、個別の条約ごとに改正手続きを行うことは現実的ではありません。また、BEPS 行動計画 15 においては、多数国間条約の締結により、租税条約関連の対応を行うことの実行可能性について検討がなされています。そして、数次に渡る交渉を経て、2016 年末に国及び特定の地域に対して署名のために公示されました。

当該多数国間条約への参加国による調印は、参加各国が BEPS 行動計画により推奨される対応で租税条約に関するものについて、責任を持って実行することに同意を示しています。そして多数国間条約への調印後、各国と地域の多数国間条約に対する関与方式を示す文書が OECD に対して提出された後、中国および香港を含む全締約国と地域の当該条約への関与を示す資料が OECD のウェブサイトにて公開されます。

(<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>)

なお、これら締約国と地域による当該多数国間条約への関与についての表明は、あくまで暫定的なものであり、正式な批准がなされるまでは変更される可能性があります。

基本的に中国は、多数国間条約中に規定されているミニマムスタンダード（最低限必要な対応措置）については適用しています。なおかつ、これら必須となっている各国に採否が委ねられた幾つかの条項については、不適用としています。

多数国間条約はどのように実施されるのか？

今回締結された多数国間条約は、既存の租税条約に取って替わるものではありません。一連の BEPS 関連の条項により、既存の租税条約の補足、改正がなされるといった意味合いを持つものとなります。そして当該多数国間条約は、代替的選択肢を含んだ柔軟な設計がされており、参加国は条約の各条項について、適用するか否かの選択を行うことができます。最も、ミニマムスタンダードについては、基本的に（全てとはいかないまでも）大多数の国家、地域により適用されることが期待されています。

また、条約中の各規定の適用を選択する場合、しない場合、それぞれについて関連記載があります。これにより条約中の特定の規定が、既存の租税条約中の条項に、どのように影響するのかが示されています。

なお多数国間条約が、各国と地域により選択的に適用されるため、当該条約の適用は極めて複雑なものになるであろうと予想されています。

具体例としては、ある国が関連のある租税条約の締結相手が同様の措置を講じる場合に限り、当該多数国間条約中の条項を適用する、といったことが考えられます。また一方で、当該多数国間条約中の特定の条項を適用するか否かが、非対称になることも想定されます。従って、他国との間での特定のクロスボーダー取引に対しての多数国間条約の適用について分析をする際には、当該他方の国の多数国間条約への関与について理解することが重要となります。

多数国間条約による BEPS 対応措置

当該多数国間条約には、以下四つの BEPS 行動計画中の内容が包含されています。

・ハイブリッド・ミスマッチ（行動計画 2）

課税上の透明体に関する選択的条約規定、税務上の双方居住者企業、二重課税回避のための免税措置の適用などを対象としています。

ハイブリッド・ミスマッチの一例としては、利息の支払いが、支払い国においては税務上損金算入が認められ、被支払い国では、免税措置により、配当として益金に算入されないことの利用による二重非課税があります。

この措置は選択的適用により、各国、地域がその適用を除外することも可能です。

・租税条約の乱用防止（行動計画 6）

多数国間条約の関連条項により、条約あり（トリートリーショッピング）に効果的に対処するための乱用防止規則の適用が求められます。OECD による提言では、租税条約の利用による二重非課税を防止する趣旨の序文の適用が言及されており、さらに主要目的テスト（PPT：Principal Purpose Test）、あるいは簡易的特典制限条項（LOB：Limitation on Benefit）の適用も推奨されています。

上述の序文および主要目的テストの適用は必須である一方、簡易的特典制限条項やその他要求事項の適用は任意となっています。

・恒久的施設認定の人為的回避防止（行動計画 7）

関連条項では恒久的施設（PE：Permanent Establishment）の認定について、より厳格な規則が示されており、特定の事業活動についての免除規定の修正や細分化防止ルール（anti-splitting rules）の導入により、租税回避を目的としたコミッション代理契約や他の類似の方式に対応することを目的としています。

この措置の適用は選択式となっています。

・相互協議の効果的実施（行動計画 14）

関連条項では、租税条約に規定された相互協議手続き（MAP：Mutual Agreement Procedures）の完全かつ誠実な実施が求められており、相互協議手続きの過程における義務的で拘束力のある仲裁についての新たな基準を定めています。

相互協議手続きの向上は必須とされていますが、各国は強制力のある仲裁の適用については不適用とすることも可能です。

中国の多数国間条約におけるスタンス

多数国間条約における中国のスタンスは、以下のように総括することができます。

・対象となる租税協定

中国は、チリおよびインドとの租税条約を除き、全ての既存の租税条約を、当該多数国間条約内容の準用対象としています。なお、中国とチリとの新たに締結された租税条約が、準用の対象外となっているのは、BEPS 対応のための OECD による提言の内容が、多くの点で既に反映されているからといえます。インドについては二国間租税条約が、近い将来ミニマムスタンダードの内容が組み込まれた形で発効する見込みであることが背景にあります。

また香港、マカオ、台湾（未発効）との租税協定が、準用対象として包含されていないことに注意する必要があります。これについては関連当局により、各租税協定に対して修正がなされることが予想されます。

・租税条約の乱用（行動計画 6）

中国の多数国間条約における租税条約の乱用に対するスタンスは、概して租税条約に関わる交渉や再交渉における現状のスタンスを踏襲しているものといえます。基本的に中国は、あらゆる租税条約の適用に際して主要目的テ

トを適用、もしくは適用しつつあります。そのため結果的に中国は、多数国間条約の適用に関して、主要目的テストについての条項を選択適用しています。

一方、上述の通り必須でない簡易的特典制限条項については、適用が見送られています。

その他に、中国は配当に対する軽減源泉税率の適用について、最低 365 日間、関連株式を保有しなければならないとする条項も選択適用しています。これは、中国国内における租税協定および国内法の解釈に基づいた、現状の実務に沿ったものとなっています。

一方、キャピタルゲイン免税適用のための 365 日間の最低基準について、中国は多額の資産を保有する企業を当該最低基準の適用対象から除外しています。これは、多額の資産を保有する会社の譲渡から得たキャピタルゲインに関して、租税条約上の利益を享受するための当該基準期間が国内法では 3 年とされており、多数国間条約にて規定されている基準期間よりも、かなり長くなっているためです。

- ・ 恒久的施設認定の人為的回避防止（行動計画 7）

中国は、多数国間条約における PE の人為的回避に関するあらゆる条項について、不適用としています。従って中国における外国企業の PE 認定について、直ちに影響があるということはないと思われます。

恒久的施設認定については、中国にて取引を行っている外国企業は、自社の PE 認定状況を「「所得に対しての二重課税回避および脱税防止のための中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定」および議定書に関わる条文の解釈」の公布に関する通達（国税発[2010]75 号、以下 75 号文）」を参照し再確認する必要があると考えられます。当該通達は、BEPS に対応するための多数国間条約と同様の規定を含んでおり、それらには代理人 PE、準備的あるいは補助的役務提供などがあります。

- ・ 相互協議手続き

予想されていた通り、中国は仲裁条項について適用しないことを選択しました。そして納税人が、調査対象案件について、主管当局による相互協議手続きに委ねることを認めています。多数国間条約中の条項については、適用が見送られています。

上述の事項以外に関して、中国は多数国間条約の 16 条および 17 条を適用しており、内容としては、納税人が主管当局に対して行う相互協議手続きの申請期限を、3 年に延長する旨などが規定されています。

- ・ 発効日

多数国間条約は各国および地域内での批准手続きを経た後、OECD に対して通知がなされ、準用対象租税条約に関して発効することとなります。中国については 2018 年の早い段階で、当該多数国間条約が発効するものと予想されています。

日本の多数国間条約におけるスタンス

多数国間条約における日本のスタンスは、以下のように総括することができます。

- ・ 対象となる租税協定

日本は 2017 年 9 月 27 日現在において、以下 35 の国と地域を本条約の適用対象として選択しています。

アイルランド、イスラエル、イタリア、インド、インドネシア、英国、オーストラリア、オランダ、カナダ、韓国、クウェート、サウジアラビア、シンガポール、スウェーデン、スロバキア、チェコ、中国、ドイツ、トルコ、ニュージーランド、ノルウェー、パキスタン、ハンガリー、フィジー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ポーランド、ポルトガル、香港、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルーマニア、ルクセンブルク

なお上記のうち、サウジアラビア、マレーシアについては、2017 年 9 月 27 日現在において、まだ本条約に署名をしていません。

・適用が選択された多数国間条約中の条項

Part II ハイブリッド・ミスマッチ（行動計画 2）

- (1) 課税上存在しない団体を通じて取得される所得に対する条約適用に関する規定（第 3 条）
- (2) 双方居住者に該当する団体の居住地国の決定に関する規定（第 4 条）

Part III 条約乱用（行動計画 6）

- (3) 租税条約の目的に関する前文の文言に関する規定（第 6 条）
- (4) 取引の主たる目的に基づく条約の特典の否認に関する規定（第 7 条）
- (5) 主に不動産から価値が構成される株式などの譲渡収益に対する課税に関する規定（第 9 条）
- (6) 第三国内にある恒久的施設に帰属する利得に対する特典の制限に関する規定（第 10 条）

Part IV 恒久的施設認定回避（行動計画 7）

- (7) コミッショナリー契約を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第 12 条）
- (8) 特定活動の除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第 13 条）

Part V 紛争解決の改善（行動計画 14）

- (9) 相互協議手続きの改善に関する規定（第 16 条）
- (10) 移転価格課税への対応的調整に関する規定（第 17 条）

Part VI 紛争解決の改善（行動計画 14）

- (11) 義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定（Part VI）

・不適用とされた多数国間条約中の条項

Part II ハイブリッド・ミスマッチ（行動計画 2）

- (1) 二重課税除去のための所得免除方式の適用の制限に関する規定（第 5 条）

Part III 条約乱用（行動計画 6）

- (2) 特典を受けることができる者を適格者などに制限する規定（第 7 条）
- (3) 配当を移転する取引に対する軽減税率の適用の制限に関する規定（第 8 条）
- (4) 自国の居住者に対する課税権の制限に関する規定（第 11 条）

Part IV 恒久的施設認定回避（行動計画 7）

- (5) 契約の分割による恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第 14 条）

考察

中国は、特に PE に関する条項をはじめとし、ミニマムスタンダードにより要求されていない多くの条項に付き適用を選択していません。また上述の通り、OECD により BEPS 行動計画 7 で提案された内容については、国家税務総局により発行された 75 号文により、既に立法化されているものとの立場が採られています。従って、多数国間条約中の PE に関する規定については、批准する必要がないとの判断がなされた可能性があります。

当該多数国間条約は、多国間税務行政執行共助条約、税務に関する自動情報交換についての多国間協定に続き、中国が調印した 3 番目の多数国間税務共助条約となります。そして中長期的に見れば、OECD による BEPS 行動計画 13 にて提唱されている国別報告書と共に、中国の国際課税規則体系を再構築するものといえるでしょう。

国境をまたがる投資および取引に従事している多国籍企業は、当該多数国間条約に付き、関連租税条約と共に留意する必要があります。そして、国境をまたがる投資および取引に関する税務リスクを減少させ、税務コンプライアンスの向上を図ることが望まれます。

CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn