

BEPS2.0 - BEPS 進行状況にかかわるまとめ-

March 2020



日中間における BEPS 防止措置実施条約(multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS: MLI)の適用を具体的にみてみると。

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。

2020 年 2 月時点で、世界 91 ヶ国に業務を展開し、40,400 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。

MLI の概要

日本においては、BEPS 防止措置実施条約(multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS: MLI) が 2019 年 1 月 1 日から発効している。

これは、日本が 2018 年 9 月 26 日に MLI にかかわる受諾書を寄託したことにより、寄託した日に開始する 3 か月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日より発効するものとして、2019 年 1 月 1 日に発効したものである。

一方、中国においては、2017 年 6 月 7 日に MLI への参加署名は行っているものの（日本も同日に署名している）、具体的発行に係り必要となる受諾所の寄託はまだ行われていない。

また、中国が本条約の適用対象として選択している租税条約の相手国・地域は 102 か国・地域となる（日本は 39 か国・地域）。

現時点においては、中国はまだ MLI にかかわる受諾書を寄託していない。従って、日中間においては MLI を反映した租税条約の適用は行われていないものの、既に中国も適用国及び適用条項の選択を提出しており、今後の批准書の寄託及びその発効をもって、日中間で適用される内容は判明している。

そこで、今回は、これらの日中間において予想される適用状況について、現状の租税条約の適用関係の相違に重点を置きながらみていきたいと思います。

中国の受諾書の寄託及び条約の発効をもって適用が予定されている統合版日中租税条約

①前文

日本国政府及び中華人民共和国は、**両国間の経済関係の一層の発展を図ること及び租税に関する両国間の協力を強化することを希望し、所得に対する租税に関し、二重課税を回避し及び脱税を防止するための条約を締結することを希望して、条約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（両締約国以外の国又は地域の居住者の間接的な利益のために条約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(あさ)り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、次のとおり協定した。**

MLI 第 6 条（対象租税協定の目的）により、このように修正が行われることが予想される。ハイライト部分が加筆、取消線部分が削除された部分を示している。

当該内容は、BEPS ミニマムスタンダードに属し、BEPS 包括的フレームワーク(Inclusive Framework) に参加する国及び地域については、最低限満たさなければならない要請である。BSPS 行動計画 6 租税条約濫用の防止にかかわる租税条約の改正の一つであり、租税条約のタイトル・前文に、租税条約が、租税回避・脱税（濫用を含む）を通じた二重非課税または税負担の軽減の機会を創出することを意図したものでないことを明記するものである。

従って、これは中国を含め MLI が適用されるすべての租税条約について当該修正がなされているものといえる。

②第 1 条 人的範囲

この条約は、一方又は双方の締約国の居住者である者に適用する。

MLI 第 3 条（課税上存在しない団体）の規定については、中国側が留保していることにより、適用がない。

現状、中国においては、国内法で自国の居住者の所得として取扱うまたは取扱わないといった団体または仕組み自体が明確に規定されていないことが背景としてあげられると考えられる。

③第 4 条

(居住者)

第4条 1 この協定の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう。

2 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人については、両締約国の権限のある当局は、合意により、この協定の適用上その個人が居住者であるとみなされる締約国を決定する。

3 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外の者は、その者の本店又は主たる事務所が存在する締約国の居住者とみなす。によって二以上の当事国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、これらの当事国の権限のある当局は、その者の事業の実質的な管理の場所、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意によって、当該対象租税協定の適用上その者が居住者とみなされる当事国を決定するよう努める。そのような合意がない場合には、その者は、当該対象租税協定に基づいて与えられる租税の軽減又は免除を受けることができない。

MLI 第4条（双方居住者に該当する団体）1の規定により修正が行われた。

日本及び中国双方が適用を選択している。

中国国内法も実態による居住地判断規定を設けていること、日本国内法は所在地により判断するものとされていることから、将来的には中国において二重居住者として取扱われる状況が増加する可能性が考えられる。

第6条 恒久的施設

中国は MLI 第13条（特定の活動に関する除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避）及び MLI 第14条（契約の分割） MLI 第15条（企業と密接に関連する者の定義）について留保しており、日中間での適用はないものとなっている。

中国においては、国内税制上詳細な恒久的施設に係る規定が設けられており、適用を行う場合にはかえって混乱が生ずる可能性があることが背景にあるものと想像される。

④第9条 特殊関係企業にかかわる利得

一方の締約国が、他方の締約国において租税を課された当該他方の締約国の企業の利得を当該一方の締約国の企業の利得に算入して租税を課する場合において、その算入された利得が、双方の企業の上に設けられた条件が独立の企業の上に設けられたであろう条件であったとしたならば当該一方の締約国の企業の利得となったとみられる利得であるときは、当該他方の締約国は、その利得に対して当該他方の締約国において課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議する。

MLI 第17条（対応的調整）1の規定に基づく修正である。中国との租税条約締結が1983年であり、OECDモデル租税条約における対応的調整条項導入以前に行われていたことから、今回明文として修正されたものといえる。

実質的な内容としては、変化はないものといえる。

⑤第14条 譲渡所得

MLI 第9条（主として不動産から価値が構成される団体の株式又は持分の譲渡から生ずる収益）1について中国が留保することにより、当該規定の適用はない。

日本及び中国ともに国内税制において不動産化体株式譲渡益の課税権を規定しているものの、中国においては、株式（持分）譲渡益についてもそもそも課税権を規定していることから、あえてここでの適用を選択する必要はなかったものと想像される。

⑥第 25 条 相互協議

MLI 第十六条（相互協議手続）については、日中租税条約においてミニマムスタンダードに係る規定が既に設けられていることから、書換えはないものとなる。

また、MLI 第六部に規定される仲裁にかかわる条項については、中国側の留保により適用がない。これは多くの国際的移転価格問題を抱える中国において相互協議を課すということは実務的に不可能であるとの判断によるものといえる。

⑦第 28 条 外交官又は領事官の特権との関係

この条約のいかなる規定も、国際法の一般原則又は特別の協定に基づく外交官又は領事官の租税上の特権に影響を及ぼすものではない。

条約のいかなる規定にもかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、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くほか、その所得については、当該特典は、与えられない。

MLI 第 7 条（条約の濫用の防止）1 の規定に基づく修正である。

日本及び中国双方が適用を選択している。

これは、ミニマムスタンダードである BPS 行動計画 6 租税条約濫用の防止にかかわる租税条約の改正の一つであり、租税条約に、一般濫用防止規定として、主要目的テスト(Principal Purpose Test: PPT)、主要目的テスト及び簡易的特典制限条項 (Limitation on Benefit: LOB)、特典制限条項及び導管取引防止規定（限定的主要目的テスト）のいずれかを規定するものである。

以上のように、日本と中国との間では大きな租税条約の書換えには至らないものといえる。しかしながら、明文の修正は例えば氷山の一角のようなものであり、これらの修正に至るまでの考え方や議論が OECD モデル条約コメンタリーや BEPS 報告書に反映されており、書換えのない条項についても課税実務においてはこれらの影響を色濃く受ける場面が相当数存在するものといえる。

従って、今後も、これらの国際税務に係る議論の進展については注意深く見守っていくことが、国際ビジネスを行う上では重要であるものといえる。

以上

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@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

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kenta.yoshino@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