

BEPS 第 2 の柱における租税条約上の最低課税ルールに係る多国間協定に 9 カ国・地域が署名

2024 年 10 月
第 6 号

概要

2024 年 9 月 19 日、経済協力開発機構（以下、「OECD」）／主要 20 カ国（G20）は税源浸食と利益移転の包摂的枠組み（以下、「BEPS 包摂的枠組み」）について、第 2 の柱における租税条約上の最低課税ルール（Subject to Tax Rule、以下、「STTR」）を迅速かつ有効に実施するため、多国間協定の署名式を開催しました。

当日、9 カ国・地域が STTR を実施するための多国間協定に署名し、10 カ国・地域が署名意向を表明しました¹。今回の署名式は BEPS 包摂的枠組みの取組みにおける重要なマイルストーンであるものの、現段階で署名または署名意向を表明している国・地域は限られていることから、STTR における最終的な目標達成については今後も注視する必要があります。

本稿では、STTR の背景、目的及び実施状況を紹介するとともに PwC の見解を共有します。

詳細

背景

経済のデジタル化から生じる税務上の課題への対処は、BEPS プロジェクトにおける重要な論点です。2021 年 10 月、135 以上の国・地域が「経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための 2 つの柱」に合意しました。これは、国際的な課税システムを整備し、グローバル化及びデジタル化された経済に適合させることを目的としています。そのうち、第 2 の柱は、多国籍企業が事業を展開する国・地域において、その所得に対して最低限の課税を確保することを目的としています。第 2 の柱は、グローバル税源侵食防止モデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rule、GloBE ルール）及び STTR で構成されています。

開発途上国における税源保護の手段である STTR

2023 年 7 月、OECD は第 2 の柱における STTR のモデル条約、そのコメンタリー² 及び STTR の理解促進のための概要を公表しました。STTR は、二国間租税条約に基づく関連者間取引を対象としたルールであり、代金受領者の居住地国が所得に対して課税しない、または低税率（つまり、名目税率 9%未満）で課税する場合、代金支払者の居住地国は源泉地国として差額部分に対する課税権が付与されます。STTR の詳細につきましては、PwC の「国際税務ニュースフラッシュ」2023 年第 4 号³ をご参照ください。

開発途上国は国外支払における重要な源泉地国になることが多く、これらの支払代金は先進国では低税率または免税となる場合があり、多国籍企業が税務目的で利益を恣意的に移転する機会を生み出し、結果として開発途上国が税収上の損失を被る可能性があります。従い、STTR の導入は開発途上国が課税権を確保し、その税源を保護するための手段となります。同時に、開発途上国が STTR を円滑に実施できるよう、BEPS 包摂的枠組みの加盟国は、開発途上国である加盟国からの要請があれば、先進国である加盟国との二国間租税条約に STTR に関する条項を組み込むことを表明しています。統計データによると、BEPS 包

撰的枠組みの加盟国のうち 70 以上の開発途上国は、先進国である加盟国との租税条約に STTR に関する条項を組み込むよう要請する権利を有しています。

STTR は、代金支払者の居住地国が源泉地国として所得の全額に対して 9%と名目税率との差額部分に対して課税することを認めており、これは特定の 7 つの所得(利子、ロイヤルティ、製品・サービスの販売権に対する支払、保険料、担保保証料、設備リース料、サービス料)に適用されます。このうち、利子及びロイヤルティを除き、STTR はマークアップ率が 8.5%を超える所得(高利益所得)に対して適用されます。STTR を導入しない場合、恒久的施設を構成するサービス料についてのみ源泉地国課税が認められます。但し、STTR に基づき、マークアップ率が 8.5%を超える特定の関連者間におけるサービス料を取得した企業には、所得の全額に対し最大 9%の課税が追加される可能性があります。源泉地国は必ずしも最高税率の 9%で当該課税権を行使する必要はなく、所得の全額に対して課税する必要もありません。例えば、現地の適用税率で所得に基づき課税はするものの、所得の全額の 9%と名目税率との差額を限度とすることもできます。

STTR の実施を支援する多国間協定

二国間租税条約の改定には多くの時間及び労力を要することから、BEPS 包摂的枠組みは 2023 年 7 月、「経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための 2 つの柱の解決策に関する声明」にて、多国間協定を策定することで、各加盟国が現行の二国間租税条約に STTR 条項を組み込むことを支援すると表明しました。具体的には、多国間協定は二国間による交渉をすることなく、STTR を多国間協定の締約国が列挙する「対象租税条約」に組み込むことが可能となります。BEPS 包摂的枠組みの加盟国は、その一部またはすべての二国間租税条約に STTR 条項を追加するかについての決定権、及び多国間協定に署名することで STTR を「対象租税条約」に一括で組み込むか、または二国間交渉によって個別の租税条約に組み込むかについての決定権を有します。

2023 年 10 月、OECD は「第 2 の柱における租税条約上の最低課税ルールを実施するための多国間協定」、「第 2 の柱における租税条約上の最低課税ルールを実施するための多国間協定の説明文書」、「第 2 の柱における租税条約上の最低課税ルールを実施するための多国間協定の概要」、「Q&A」から構成される STTR を実施するための多国間協定に関する文書⁴を公表しました。

STTR を実施するための多国間協定には、STTR の実施を支援するため、締約国が「対象租税条約」に組み込むための 5 つの附属書があります。附属書 I は STTR の主要な条項が記載されており、附属書 II ~ V は特定の状況に適用されるその他の条項について記載されています。

2024 年 9 月 19 日、BEPS 包摂的枠組みについて、第 2 の柱における STTR を実施するための多国間協定に関する署名式が開催されました。9 カ国・地域(バルバドス、ルーマニア、インドネシア、コンゴ民主共和国など)は STTR を実施するための多国間協定に署名し、10 カ国・地域(ベルギー、ブルガリア、コスタリカ、ポルトガル、タイ、モンゴルなど)は署名意向を表明しましたが、残りの 38 カ国・地域は署名式に参加したものの、態度を表明していません。多国間協定に署名した 9 カ国・地域はいずれも自国における租税条約の一部を多国間協定に適用する「対象租税条約」として選択しています。例えば、インドネシアは、先進国及び開発途上国との 71 件の二国間租税条約のうち、29 件を多国間協定の対象租税条約として選択しました。

まとめ

9 カ国・地域はすでに第 2 の柱における STTR を実施するための多国間協定に正式に署名したものの、これは STTR が署名日から発効することを意味するものではありません。これらの国・地域は国内批准手続を完了させ、OECD に対して批准書などを寄託する必要があります。また、多国間協定を通じて二国間租税条約における STTR を適用するには、租税条約の両締約国が多国間協定に署名し、且つ互いの国・地域を「対象租税条約」として選択することが前提となります。BEPS 包摂的枠組みにおける先進国である加盟国は、開発途上国である加盟国からの要請により、租税条約に関連する条項を組み込むことを承諾しました。BEPS 包摂的枠組みは当事国双方に関連する条項の実現を後押しするものの、現在の進捗状況は不透明です。現段階で署名または署名意向を表明している国・地域は限られていることから、STTR を通じて開発途上国の税源保護を支援する目標を実現できるかどうかは、今後も注視する必要があります。

中国は署名式に参加しておらず、また、署名意向も表明していないことに留意が必要です。中国が開発途上国として多国間協定への署名を選択する場合、中国が締約国として挙げた先進国は、二国間租税条約に STTR 条項を組み込むことを拒否できない可能性があります。中国は受動所得に対し 10%の源泉所得税を課しており、これは最低税率の 9%(優遇措置の適用を除く)より

高い水準となります。また、関連者間におけるサービス料のマークアップ率は 8.5%を超えてはじめて STTR が適用されることから、多国籍企業は関連者間のクロスボーダー取引を適切に調整すれば、中国の税務局が必ずしも STTR に基づき課税するとは限らないと考えます。

企業におかれては、国・地域における今後の租税条約または多国間協定を通じた STTR の実施状況を注視することをお勧めします。STTR 条項が租税条約の一部となる場合、企業は STTR が自社の事業上の取り決めや取引に与える影響を評価する必要があります。

注釈

1. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/str-mli-signatories-and-parties.pdf>
2. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two_9afd6856-en
3. PwC「国際税務ニュースフラッシュ」2023 年第 4 号
<https://www.pwccn.com/zh/tax/publications/intl-tax-newsflash-aug2023-4.pdf>
4. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>

お問い合わせ

本稿で取り上げた内容が貴社に与える影響等についてご質問等ございましたら、以下のサービスチームまでご連絡ください。

李尚義

PwC 中国税務部主管パートナー
+86 (755) 8261 8899
charles.lee@cn.pwc.com

原遵華

PwC 中国税務市場主管パートナー
+86 (21) 2323 3495
jeff.yuan@cn.pwc.com

陳志希

PwC 中国北部税務主管パートナー
+86 (10) 6533 2022
rex.c.chan@cn.pwc.com

任穎麟

PwC 中国中部税務主管パートナー
+86 (21) 2323 2518
alan.yam@cn.pwc.com

倪智敏

PwC 中国南部及び香港地域税務主管パートナー
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

PwC 中国国際税務サービスチーム

莊樹清

PwC アジア太平洋地域国際税務サービス主管パートナー
+86 (21) 2323 3219
j.chong@cn.pwc.com

王鵬

PwC 中国国際税務サービス主管パートナー
+86 (10) 6533 3331
kevin.p.wang@cn.pwc.com

関治平

PwC 中国国際税サービスパートナー
+86 (755) 8261 8008
danny.t.kwan@cn.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- ・ 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- ・ “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwccn.com>



本稿において、「中国」または「中国大陸」とは、中華人民共和国を指しますが、香港特別行政区、マカオ特別行政区、及び台湾地区はこれに含まれません。

本稿は一般事項に関する記述であり、関連する全ての事項について完全に網羅しているわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別な状況により大きく異なります。本稿の内容に関連して実際に具体的な対応をとられる前には、PwC クライアントサービスチームまで御社の状況に応じたアドバイスをお求めください。本稿の内容は2024年10月10日現在の情報に基づき編集されたものであり、その時点の関連法規に準じています。なお日本語版は中国語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

本稿は中国及び香港特別行政区の PwC ナショナル・タックス・ポリシー・サービスにより作成されたものです。PwC 中国タックス・ポリシー・サービスは専門家により構成されるプロフェッショナル集団であり、現行または検討中の中国、香港特別行政区、シンガポール及び台湾地区の税制及びその他ビジネスに影響する政策を随時フォローアップし、分析・研究に専念しています。当チームは良質のプロフェッショナルサービスを提供することで PwC の専門家をサポートし、また思考的リーダーシップを堅持し、関連税務機関、その他政府機関、研究機関、ビジネス団体、及び専門家、並びに PwC に関心をお持ちの方々々とノウハウを共有いたします。

お問い合わせは、以下の担当パートナーまでお気軽にご連絡ください。

馬龍

電話: +86 (10) 6533 3103

long.ma@cn.pwc.com

最新のビジネス上の課題に関する実務に即した知見とソリューションは、弊社の中国ウェブサイト(<http://www.pwccn.com>)または香港特別行政区ウェブサイト(<http://www.pwchk.com>)にてご覧いただけます。

www.pwccn.com

九辖区签署 BEPS 支柱二应税规则的多边公约

二零二四年十月
第六期

摘要

2024 年 9 月 19 日，经合组织/二十国集团（OECD/G20）关于税基侵蚀和利润转移（BEPS）的包容性框架（Inclusive Framework）就支柱二应税规则（Subject to Tax Rule，简称 STTR）的多边公约举行了签署仪式，以推进支柱二应税规则迅速和有效的实施。

当日，9 个税收辖区签署了应税规则的多边公约，另有 10 个税收辖区表达了签署意向¹。此次签署仪式是包容性框架关于 BEPS 工作的重要里程碑，然而，由于现阶段已签署及表达签署意向的辖区数量较为有限，应税规则能否实现其既定的目标仍有待观察。

本期《国际税务新知》将介绍应税规则的背景、目的以及实施方式，并分享我们的观察。

详细内容

背景

应对经济数字化带来的税收挑战是 BEPS 项目的重要部分。2021 年 10 月，超过 135 个税收辖区加入了一项具有里程碑意义的计划——《应对经济数字化税收挑战的双支柱方案》，完善已不再适应全球化、数字化经济需求的国际税收体系。其中，支柱二旨在确保跨国企业在它们经营的每个辖区就产生的所得承担最低水平的税负。支柱二由全球反税基侵蚀规则（Global Anti-Base Erosion Model Rule，简称 GloBE 规则）和应税规则（STTR）两项规则组成。

应税规则是发展中国家保护税基的工具

2023 年 7 月，OECD 发布了支柱二应税规则协定范本及释义²，以及一份帮助理解应税规则的简介。应税规则是一项基于双边税收协定针对关联方付款的规则，当收款方居民国对相关收入不征税或以低税率（即名义税率低于 9%）征收时，支付方居民国有权以来源国的身份向其征收差额部分的税款。应税规则的详细内容可参考普华永道《国际税务新知》2023 年第 4 期³。

发展中国家往往是重要的对外支付来源地，而这些支付款项在发达国家可能可以享受低税率或免税，使得跨国企业集团有机会出于税收目的而人为转移利润，导致发展中国家遭受巨大的税收损失。因此，应税规则的出台为发展中国家提供了更直接的工具，来确保它们获得应有的征税权，帮助保护其税基。同时，为了发展中国家能无障碍实施应税规则，包容性框架成员声明承诺，若发展中国家成员提出要求，其与发达国家成员的双边税收协定将纳入应税规则条款。据统计，包容性框架成员中 70 多个发展中国家成员有权要求将应税规则条款纳入与其他包容性框架发达国家成员的税收协定中。

应税规则允许支付方居民国以来源国的身份对于相关收入的全额征收 9%与名义税率差额部分的税款，适用于从关联方取得的七类所得（即利息、特许权使用费、产品或者服务的经销权款项、保险费、担保融资费、设备租金、服务费）。其中，除利息和特许权使用费以外，应税规则仅适用于成本加成率超过 8.5%的所得（即高利润所得）。税收协定在未纳入应税规则时，仅允许来源国对构成常设机构取得的相关服务费征税，但在应税规则下，企业取得成本加成率超过 8.5%的特定关联方服务费，最高可能需要就收入全额缴纳 9%的额外税款。当然，来源国并不必按最高税率 9%行使这个征税权，也不必按收入的全额征税，例如按照当地适用税率，基于所得净额征税，但以收入全额的 9%与名义税率差额为限即可。

多边公约协助应税规则的实施

考虑到修订双边税收协定耗时耗力，包容性框架在 2023 年 7 月关于《应对经济数字化税收挑战的双支柱解决方案》成果声明中提出，将设计多边公约来帮助各成员国在现行双边税收协定中纳入应税规则条款。具体来说，多边公约可以实现在不需要双边谈判的情况下，将应税规则一起纳入多边公约缔约方列出的“所涵盖的税收协定”中。包容性框架成员有权决定是否在其部分或全部双边税收协定中加入应税规则条款，也有权决定是通过签署多边公约一次性将应税规则纳入“所涵盖的税收协定”或通过双边谈判加入单个税收协定中。

2023 年 10 月，OECD 发布了以下应税规则多边公约相关的文件⁴，包括：1) 协助支柱二应税规则实施的多边公约；2) 应税规则多边公约的解释性声明；3) 应税规则多边公约概述；4) 常见问答。

应税规则的多边公约共有五份附件，供缔约方纳入“所涵盖的税收协定”来协助实施应税规则。附件一包括应税规则的主要条款，附件二至附件五则涵盖了适用特定情形的其他应税规则条款。

2024 年 9 月 19 日，包容性框架就支柱二应税规则的多边公约举行了签署仪式。9 个税收辖区（包括巴巴多斯、罗马尼亚、印度尼西亚、刚果民主共和国等）签署了应税规则的多边公约，10 个税收辖区（包括比利时、保加利亚、哥斯达黎加、葡萄牙、泰国、蒙古等）表达了签署意向，另有 38 个税收辖区参加了签署仪式，但未作表态。9 个签署了多边公约的国家都选取了本国全部税收协定中的部分作为“所涵盖的税收协定”适用于多边公约。例如，印度尼西亚在其全部的 71 个双边税收协定中选取了 29 个（协定对方包括了发达国家和发展中国家）作为其多边公约所涵盖的税收协定。

注意要点

虽然 9 个税收辖区已正式签署了支柱二应税规则的多边公约，这并不意味着应税规则自签署日开始生效，这些辖区还需完成国内批准程序并将文书交存 OECD。此外，应税规则在某个双边税收协定通过多边公约生效的前提是，协定双方都签署了多边公约并且均选取对方辖区的协定作为“所涵盖的税收协定”。包容性框架发达国家成员承诺，将应发展中国家成员要求在协定中纳入条款。包容性框架将协助双方落实相关条款，但目前对于落实的进度尚未可知。由于现阶段已签署及表达签署意向的辖区数量较为有限，应税规则是否能实现支持发展中国家保护税基的最终目标仍有待观察。

需要注意的是，中国未参加签署仪式，也未表达签署意向。若中国作为发展中国家选择签署多边公约，那么中国列出的发达国家成员作为缔约对方，不得拒绝在双边税收协定中纳入应税规则条款。由于中国针对被动所得征收的预提所得税税率一般为 10%，高于最低税率 9%（优惠情形除外），且关联方服务费的成本加成率需要超过 8.5%才落入应税规则范围，若跨国企业妥善安排关联方跨国交易，中国税务机关能够依据应税规则征收额外税款的情形可能并不普遍。

企业应关注相关辖区今后通过税收协定或多边公约实施应税规则的进展。一旦应税规则条款成为相关税收协定的一部分，企业需要评估应税规则对其商业安排或交易将产生的影响。

注释

5. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/str-mli-signatories-and-parties.pdf>
6. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two_9afd6856-en
7. 普华永道《国际税务新知》2023 年第 4 期
<https://www.pwccn.com/zh/tax/publications/intl-tax-newsflash-aug2023-4.pdf>
8. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系：

李尚义
普华永道中国税务部主管合伙人
+86 (755) 8261 8899
charles.lee@cn.pwc.com

原遵华
普华永道中国税务市场主管合伙人
+86 (21) 2323 3495
jeff.yuan@cn.pwc.com

陈志希
普华永道中国北部税务主管合伙人
+86 (10) 6533 2022
rex.c.chan@cn.pwc.com

任颖麟
普华永道中国中部税务主管合伙人
+86 (21) 2323 2518
alan.yam@cn.pwc.com

倪智敏
普华永道中国南部及香港地区税务主管合伙人
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

普华永道中国国际税务服务团队

庄树清
普华永道亚太区国际税务服务主管合伙人
+86 (21) 2323 3219
j.chong@cn.pwc.com

王鹏
普华永道中国国际税务服务主管合伙人
+86 (10) 6533 3331
kevin.p.wang@cn.pwc.com

关治平
普华永道中国国际税服务合伙人
+86 (755) 8261 8008
danny.t.kwan@cn.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2024 年 10 月 10 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2024 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。