

BEPS防止措置実施条約の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

OECDのよるBEPS防止措置実施条約（以下「BEPS条約」という。）が日本では2019年1月1日に、シンガポールについては、2019年4月1日に発効することになったが、シンガポールに完全子会社S社を設立して事業活動を行っている内国法人P社のような場合、現行の日本・シンガポール租税条約（以下「日星条約」という。）の適用に今後影響が生じるのか。

〔ポイント〕

- 1 BEPS条約の概要
- 2 BEPS条約の発効
- 3 BEPS条約の適用
- 4 日星条約への影響
- 5 事例の検討

〔解説〕

1 BEPS条約の概要

BEPS条約は、OECDによる租税回避防止を目標とした2013年7月公表のBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源侵食と利益移転）行動計画15にある「多国間協定の開発」に基づくもので、正式名称は、「BEPS防止のための租税条約関連措置の実施に係る多国間条約」（Multilateral Convention to implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS）、英文略称MLI（Multilateral Instrument）であり、一般には、MLIの略称

で表記されている。

その動向は下記のとおりである。

- ① 日本は、2017年6月7日にパリにおいてBEPS条約に署名をして参加した。なお、参加国は、当初の68か国からその後増加して2019年2月12日現在87か国になっている。日本における承認手続としては、2018年5月18日にBEPS条約は国会で承認されている。
- ② 2018年7月1日に批准書等を寄託した5か国・地域についてBEPS条約が発効した。

BEPS条約の目的は、租税回避の規定についてこれらが不備な既存の二国間租税条約を整備することで各国の租税条約のレベルを一定水準に引き上げている。このような作業を個別の条約ごとに行ったのでは時間もかかることから、多くの国が参加する多国間条約を作成して、これに各国が参加して、既存の二国間租税条約の条文を修正あるいは追加するというものである。その結果、短時間で効率的な租税条約の改正が行われることになる。

2 BEPS条約の発効

日本は、2018年9月26日に留保及び通告を提出している。他方、シンガポールは2018年12月21日に留保及び通告を提出している。結果、BEPS条約は、日星租税条約と統合して適用されることになった。非居住者に対する源泉徴収については、2020年1月1日以後に生ずる課税事象、両国によって課されるその他の全ての租税については、2019年10月1日以後に開始する課税期間に関して課される租税となっている。

なお、仲裁に関しては、BEPS条約第19条（強制仲裁）1(a)に規定するところによって一方の当事国の権限ある当局に対して申し立てられた事案については適用が2019年4月1日、2019年4月1日の前に一方の当事国の権限のある当局に対して申し立てられた事案については、両当事国の権限ある当局が合意するものについては、両当事国が、BEPS条約第19条第10項の規定に従って合意に達したこと及び当該合意に定める条件に従い、同条1(a)に規定するところによって一方の当事国の権限ある当局に対して当該事案が申し立てられたとみなされる日に関する情報について寄託者に通告した日となっている。

財務省のHPによると、日本と租税条約を締結している国で、留保及び通告を提出している国と提出日は次のとおりである。①イスラエル（2018年9月13日）、②英国（2018年6月29日）、③オーストラリア（2018年9月26日）、④シンガポール（2018年12月21日）、⑤スウェーデン（2018年6月22日）、⑥スロバキア（2018年9月20日）、⑦ニュージーランド（2018年6月27日）、⑧フランス（2018年9月26日）、⑨ポーランド（2018年1月23日）、⑩アイルランド（2019年1月29日）である。

3 BEPS条約の適用

2017年6月に署名に関する報道と同時に、財務省は、BEPS条約の適用対象国と適用される規定について公表した。当初は、締結している租税条約のうち35か国の国・地域を適用対象国としたが、その後、アラブ首長国連邦、ウクライナ、エジプト、カザフスタンを加えて39か国となった。この適用対象国の場合、租税条約の締約国双方が適用対象国とすることを選択することが条件となる。また、双方の国が適用対象国の選択をした場合であっても、適用対象となる規定についても双方の選択が合致することが必要となる。

したがって、第1に租税条約の締約国双方が適用対象国とすることを選択すること、第2に適用対象となる規定についても双方の選択が合致すること、の条件が整った場合、BEPS条約

の規定が、既存の租税条約の規定を置換えあるいは追加統合することで、租税条約の新たな条文（以下「統合条文」という。）の形となる。

4 日星条約への影響

統合条文となる規定は、BEPS条約の第6条（対象租税条約の目的の補正）第1項と第3項、第7条（租税条約の濫用に防止）第1項、第17条（対応的調整）第1項、第19条（強制仲裁）第12項、第23条（仲裁手続の形態）第3項と第5項、第28条（留保）第2項(a)である。なお、統合条文は、配当、利子、使用料という投資所得に対する限度税率の適用に関する変更という規定を含まないことから、この点に関する既存の租税条約はそのまま適用ということになる。

5 事例の検討

前項4に掲げた適用されるBEPS条約の規定のうち仲裁関係を除いて、以下の第7条第1項の規定が条約上の特典を制限していることから、日星条約における租税回避規定が強化されたことになり、P社は今後この点に注意を払う必要がある。また、シンガポールを利用して租税回避を図った場合は、以下の統合条文により租税回避防止が強化された規定の適用となる可能性がある。

「1 対象租税条約のいかなる規定にもかかわらず、総合的に勘案して、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（arrangement）又は取引（transaction）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くほか、その所得又は財産については、当該特典は与えられない。」