

## 日本・シンガポール租税条約へのBEPS条約の適用

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社は、シンガポールに完全子会社S社を有して東南アジアに事業展開を図っている。甲社は、S社から配当を受け取っている。また、S社を通じて、甲社の製品の販売促進のための顧客獲得等の商談を行っている。甲社は、OECDが進める「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」（以下「BEPS条約」という。）により、日本・シンガポール租税条約（以下「日星租税条約」という。）の適用が変更され、シンガポールにおいて課税強化になることを憂慮している。日星租税条約に対するBEPS条約の影響はどうか。

### 〔ポイント〕

- 1 BEPS条約の概要
- 2 シンガポールの税制
- 3 日星租税条約への統合
- 4 BEPS条約の影響

### 〔検討〕

#### 1 BEPS条約の概要

BEPS条約は、各国が締結している租税条約における租税回避規定等の全体的な改善を図るための多国間租税条約で、参加署名した各国が、所定の手続きを行うと、既存の租税条約の規定が、BEPS条約に置き換わることになる。

日本におけるBEPS条約国内手続は、2018年5月18日に国会で承認され、2018年9月26日に

留保及び通告をOECDに提出しており、適用可能な状態である。

シンガポールは、2018年12月21日に留保及び通告をOECDに提出しており、日星間では、源泉徴収については、2020年1月1日以降、申告納税分については2019年10月1日以降の事業年度から適用することになった。

日星両国は、相互にBEPS条約の適用対象国としているため、BEPS条約は日星租税条約に適用となる。次に、BEPS条約には、ミニマムスタンダードという最小限度遵守すべき条項と、ベストプラクティスという選択可能条項がある。両国が、この選択等で合致することが適用の条件となるため、両国の選択等が不一致の場合は適用にならない。なお、BEPS条約の適用上の特徴は、租税条約に定める配当、利子、使用料等の投資所得に適用となる限度税率に係る変更がなく、既存の租税条約の適用がそのまま適用となる。

#### 2 シンガポールの税制

シンガポールは、東南アジアでは、香港と並ぶ低税率国で、法人税率は17%で地方所得税の課税なしである。日星租税条約における投資所得の限度税率は、シンガポール源泉の配当は条約免税、利子は10%、使用料は10%の限度税率であるが、すでに述べたように、限度税率へのBEPS条約の影響はない。

#### 3 日星租税条約への統合

BEPS条約は、全7部で条文数が39条から構

成されている。日本はこのうちから日本が選択したのは以下のとおりである。

- ① 第3条（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）
- ② 第4条（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）
- ③ 第6条（租税条約の目的に関する前文の文言に関する規定）
- ④ 第7条（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）
- ⑤ 第9条（主に不動産から価値が構成される株式等の譲渡収益に対する課税に関する規定）
- ⑥ 第10条（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）
- ⑦ 第11条（コミッショネア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）
- ⑧ 第13条（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）
- ⑨ 第16条（相互協議手続の改善に関する規定）
- ⑩ 第17条（移転価格課税への対応的調整に関する規定）
- ⑪ 第6部（義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定）

したがって、条約相手国（本事例ではシンガポール）が上記の条項を選択しない場合、BEPS条約の条文が日星租税条約に統合されることはないのである。特に、BEPS条約の租税回避に係る実体規定となるのは、上記の④、⑥、⑦、⑧である。

#### 4 BEPS条約の影響

BEPS条約の条項のうち、日星租税条約の改正となる条項は以下のとおりである。

- ① 第6条1（租税条約は二重非課税の機会を生じさせるものでないことを明らかにする前文の規定）

- ② 第6条3（経済関係の発展及び租税に関する当事国間の協力の強化に関する前文の規定）
- ③ 第7条1（取引等の主要な目的が租税条約の特典を受けることである場合にその特典を認めない規定）
- ④ 第17条1（独立企業原則に沿った課税に係る対応的調整に関する規定）
- ⑤ 第6部（租税条約の規定に適合しない課税に係る事案の解決のための仲裁に関する規定）
- ⑥ 第19条12（判決等があった事案は仲裁に付託されないことを規定する規定）
- ⑦ 第23条3（仲裁決定方式について権限のある当局に合意に達するよう努めることを求める規定）
- ⑧ 第23条5（仲裁手続の過程において入手した情報に対する事案の申立てをした者の守秘義務に関する規定）
- ⑨ 第28条2(a)（仲裁に付託することができる事案の範囲に関する規定）

上記3で示した租税回避防止規定（3の⑥、⑦、⑧）は統合対象となっていない。結果として、BEPS条約による統合の結果、仲裁規定（4の⑤以下）は整備されるが、恒久的施設（PE）に関連した規定は課税強化となっていない。したがって、これまでの甲社のS社を通じた事業活動が、代理人PE等の規定の適用になる可能性は低いといえる。なお、BEPS条約の第7条は包括的な否認規定（PPT）であり、この条項はミニマムスタンダードとして両国で選択しているが、この規定の適用可能性は不透明である。