

KPMG Japan Tax Newsletter

28 September 2018



BEPS 防止措置実施条約（MLI）

I. MLI の概要	
1. MLI 策定の背景・これまでの経緯	2
2. MLI の特徴	2
3. MLI の構成	3
II. 対象租税協定	4
III. 日本の対象租税協定への影響	4
1. 条約の濫用の防止	5
2. 恒久的施設の地位の人為的な回避の防止	6
3. 紛争解決・仲裁	8
IV. 適用開始時期	
1. 原則	9
2. 特例	10

2018年9月26日、日本政府はBEPS防止措置実施条約の受託書を経済協力開発機構(OECD)に寄託しました。これにより、日本について、BEPS防止措置実施条約が2019年1月1日に発効することになります。

このニュースレターでは、BEPS防止措置実施条約の概要及び日本が締結している租税条約への影響等をご紹介いたします。

「BEPS防止措置実施条約」の正式名称は、「税源浸食及び利益移転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」(日本語)・「Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS」(英語)です。英語の通称「Multilateral Instrument」の短縮形である「MLI」が呼称として用いられることが多いことから、このニュースレターにおいて、これ以降「MLI」を用いて解説いたします。

I. MLI の概要

1. MLI 策定の背景・これまでの経緯

税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトにおける勧告を実施するためには、租税条約の改正が求められるものがありますが、多数ある二国間の租税条約の改正には多くの時間を要することが考えられることから、Action 15(多数国間協定の策定)のもと、MLI が策定されました。MLI とは、既存の租税条約を BEPS プロジェクトの勧告に沿ったものに、同時かつ効率的に変更するための仕組みです。

MLI は 2016 年 11 月に公表され、その後、以下のように署名及び発効に関する動きがありました。

《署名》

2017 年 6 月 7 日(日本時間:6 月 8 日)、日本を含む 67 カ国・地域が署名し、2018 年 9 月 27 日現在、82 カ国・地域が署名しています。

なお、中国が署名した香港及びオランダが署名したキュラソーを含む 84 カ国・地域がカバーされています。

《発効》

2018 年 9 月 27 日現在明らかにされている発効状況は、以下のとおりです。

- 2018 年 7 月 1 日: オーストリア、マン島、ジャージー、ポーランド及びスロベニア
(批准書等の寄託をした最初の 5 カ国・地域)
- 2018 年 10 月 1 日: セルビア、スウェーデン、ニュージーランド及びイギリス
- 2019 年 1 月 1 日: 日本、オーストラリア、フランス、イスラエル、リトアニア及びスロバキア

2. MLI の特徴

- MLI は、既存の租税条約のように単独で適用されるものではなく、既存の租税条約とともに適用されるもので、既存の租税条約の規定を置き換えたり、一部変更する機能を有しています。
- MLI の規定に反映された租税条約関連の BEPS 防止措置のなかには、ミニマムスタンダード(各国が最低限実施すべき措置)が含まれており、第 6 条(対象租税協定の目的)、第 7 条(条約の濫用の防止)及び第 16 条(相互協議手続)がこれに該当します。ミニマムスタンダードはさまざまな方法により満たすことが可能であることから、これらに柔軟に対処できる選択肢が用意されています。
- ミニマムスタンダードとされない BEPS 防止措置の規定については、MLI の各締約国は、その MLI の規定の全部(又は一部)を適用しない権利や特定の規定(すでに BEPS 防止措置を反映した規定等)を有する租税条約にその MLI の規定を適用しない権利を留保することが認められています。また、各締約国が適用する内容を選択できるよう、いくつかの選択肢が設けられている規定もあります。

- 各署名国(締約国)は、上記の留保・選択及び対象租税協定(詳しくは、「III. 対象租税協定」をご覧ください。)のリスト等を明らかにするMLIポジションを寄託者(OECD事務総長)に通告することになっています。署名時にMLIポジションの暫定リストを通告し、批准書等の寄託時にMLIポジションの確定リストを通告する方法を探ることが一般的です。

3. MLI の構成

以下は、MLI の目次と租税条約関係の BEPS 防止措置に関する勧告が示された、BEPS プロジェクトの Action の対応関係を示したものです。

MLI の目次		BEPS 防止措置
第 1 部 適用範囲及び用語の解釈		
第 1 条	条約の適用範囲	
第 2 条	用語の解釈	
第 2 部 ハイブリッド・ミスマッチ		Action 2 ハイブリッド・ミスマッチ 取極めの効果の無効化 (第 4 条は Action 6 も)
第 3 条	課税上存在しない団体	
第 4 条	双方居住者に該当する団体	
第 5 条	二重課税の除去のための方法の適用	
第 3 部 条約の濫用		
第 6 条	対象租税協定の目的	
第 7 条	条約の濫用の防止	
第 8 条	配当を移転する取引	
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	Action 6 租税条約の濫用防止
第 10 条	当事国以外の国又は地域の内に存在する恒久的施設に関する濫用を防止する規則	
第 11 条	自国の居住者に対して租税を課する締約国の権利を制限する租税協定の適用	
第 4 部 恒久的施設の地位の回避		Action 7 恒久的施設 (PE: Permanent Establishment) 認定の 人為的回避の防止
第 12 条	問屋契約及びこれに類する方策を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避	
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	
第 14 条	契約の分割	
第 15 条	企業と密接に関連する者の定義	
第 5 部 紛争解決の改善		
第 16 条	相互協議手続	
第 17 条	対応的調整	Action 14 相互協議の効果的実施
第 6 部 仲裁		
第 18 条～第 26 条		
第 7 部 最終規定		
第 27 条～第 39 条		

なお、BEPS プロジェクトの勧告に基づき、OECD モデル租税条約にも、2017 年改訂において租税条約関係の BEPS 防止措置が盛り込まれました。

II. 対象租税協定

対象租税協定(CTA: Covered Tax Agreement)とは、各締約国が MLI の対象とすることを希望する協定として寄託者に通告した租税条約をいいます。租税条約の両方の当事国がその租税条約を MLI の対象とすることを選択した場合に、その租税条約に MLI が適用されることになります。

日本が対象租税協定として寄託者に通告した租税条約の相手国・地域は、以下の39カ国・地域です。

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

- 上記の国・地域は、日本との租税条約を対象租税協定として寄託者に通告しています。(ただし、批准前の国・地域については、署名時の暫定リストによります。)
- MLI の批准書、受託書又は承認書をすでに寄託した国・地域は、オーストラリア、フランス、イスラエル、ニュージーランド、ポーランド、スロバキア、スウェーデン及びイギリスです。(発効日は、「I. 1. MLI 策定の背景・これまでの経緯」に記載しています。)

III. 日本の対象租税協定への影響

このセクションでは、MLI がもたらす日本の対象租税協定への影響のうち、主なものをお紹介いたします。

(OECD は、各国・地域の MLI ポジションを対象租税協定ごとに照合するためのツール (MLI Matching Database) を提供しています。このセクションでは、この MLI Matching Database(2018年9月27日更新版)に基づき、日本の対象租税協定に係る MLI の適用関係をお知らせいたします。対象租税協定の両当事国が通告した対象租税協定の該当条項の番号に相違がある場合には「notification mismatch」と表示されることがあります、両当事国の留保の有無等から推測し、MLI の適用があると考えられるものについては、MLI の適用があるものとしてお示ししています。

批准前に通告された MLI ポジションは原則として暫定リストであり、MLI Matching Database は随時更新されているβ版であることから、何らかの行動をとられる場合には、事前に該当の対象租税協定の当事国の MLI ポジションの原本を確認されることをお勧めいたします。)

1. 条約の濫用の防止

MLI 第 7 条(条約の濫用の防止)(1)には、以下の主要目的テスト(PPT: Principal Purpose Test)が規定されています。これは、OECD モデル租税条約第 29 条(特典を受ける権利)(9)に相当する規定です。

対象租税協定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、その対象租税協定に基づく特典を受けることがその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その特典を与えることがその対象租税協定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、その特典は、与えられない。

この MLI 第 7 条(1)は、以下の国・地域との対象租税協定について適用されることになる予定です。

ブルガリア、カナダ、中国、チェコ、エジプト、フィジー、フィンランド、ハンガリー、インド、インドネシア、アイルランド、イスラエル、イタリア、カザフスタン、韓国、クウェート、ルクセンブルク、マレーシア、オランダ、ノルウェー、パキスタン、ポーランド、ルーマニア、シンガポール、スロバキア、トルコ、ウクライナ

(カナダ、クウェート、ノルウェー及びポーランドは、暫定的な措置として第 7 条(1)のみを適用することを受け入れるが、可能なときは、二国間の交渉を通じて第 7 条(1)に加えて、又は代えて特典制限規定(LOB: Limitation on Benefits)を採用する意図を有することを表明しています。)

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

また、以下の国・地域との対象租税協定には、目的型特典否認規定(仕組み若しくは取引又は仕組み若しくは取引に関する者の主たる目的又は主たる目的の一つが対象租税協定に基づいて与えられる特典を得ることであった場合に、その特典の全部又は一部を与えないことを規定する規定)が含まれていますが、その目的型特典否認規定に代えて、MLI 第 7 条(1)が適用されることになる予定です。

オーストラリア、フランス、香港、メキシコ、ニュージーランド、ポルトガル、サウジアラビア、南アフリカ、スウェーデン、アラブ首長国連邦、イギリス

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

対象租税協定に含まれる目的型特典否認規定には、その規定の対象とする特典が一定の所得に係るものに限定されているものがあります。たとえば、日英租税条約においては、配当、利子、使用料及びその他の所得に係る特典にのみ目的型特典否認規定が設けられていますが、MLI が適用されると、日英租税条約における特典の全てについて、主要目的テストが課されることになります。

OECD は、主要目的テスト適用の予見可能性を高めるため、一般的租税回避防止規定に係るベストプラクティス等、主要目的テスト適用の予見可能性を高めうる分野について検討を行う、非公式のグループを設けており、今後このグループから報告書が公表される見込みです。

BEPS プロジェクトの Action 6(租税条約の濫用防止)において、租税条約に 3 つの規定(①PPT のみ、②PPT 及び LOB、③詳細版 LOB 及び導管取引防止規定)のいずれかを設けることが、ミニマムスタンダードとして勧告されています。このため、MLI 第 7 条には簡易版 LOB の適用の選択肢も用意されていますが、日本はこの適用を選択していません。

また、対象租税協定の一方の当事国のみが簡易版 LOB の適用を選択した場合において、他方の当事国による合意と選択のもと、両方の当事国又は簡易版 LOB の適用を選択した当事国について、簡易版 LOB を適用することも認められていますが、日本はこれに関する合意及び選択も表明していません。したがって、日本の対象租税協定に簡易版 LOB の規定が適用されることはありません。

2. 恒久的施設の地位の人為的な回避の防止

(1) 代理人 PE

租税条約の PE の定義規定においては、一般的に、「企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する者」がその企業の代理人 PE とされることが定められているほか、代理人 PE には独立代理人が含まれないことが規定されています。

MLI 第 12 条(問屋契約及びこれに類する方策を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避)には、以下のように、代理人 PE に該当することを人為的に回避することを防止する BEPS 防止措置が設けられています。

- MLI 第 12 条(1)(OECD モデル租税条約第 5 条(恒久的施設)(5)に相当)

「企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する者」に加え、「コミッショネア取引における受託者」も委託者である企業の代理人 PE として取り扱うことが規定されています。

- MLI 第 12 条(2)(OECD モデル租税条約第 5 条(6)に相当)

独立代理人は代理人 PE に該当しないこととすることを規定するほか、専ら関連企業のためにのみ代理人業を行う者は独立代理人とされないことが規定されています。

- 日本の対象租税協定への影響

MLI 第 12 条(1)及び(2)は、以下の国・地域との対象租税協定における代理人 PE に関する規定及び独立代理人に関する規定に代えて、適用されることになる予定です。

エジプト、フィジー、フランス、インド、インドネシア、イスラエル、カザフスタン、マレーシア、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ルーマニア、サウジアラビア、スロバキア、トルコ、ウクライナ

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

(2) PE 除外活動規定

租税条約の PE の定義規定には、通常、PE 除外活動規定(PE を構成しないものとされる特定の活動(企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有すること等)をリストした規定)が含まれています。

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)には、以下のように、この規定を用いて PE 認定を人為的に回避することを防止する BEPS 防止措置が設けられています。

- MLI 第 13 条(2)(OECD モデル租税条約第 5 条(4)に相当)

PE 除外活動規定に係る Option A が規定されています。Option A では、「準備的補助的な性格のもの」であることが、リストされた全ての特定の活動に係る PE 非該当性の要件とされます。

日本は Option A を選択しており、以下の国・地域も Option A を選択していることから、これらの国・地域との対象租税協定の PE 除外活動規定に代えて、MLI 第 13 条(2)(Option A)が適用されることになります。

オーストラリア、エジプト、フィジー、ドイツ、インド、インドネシア、イスラエル、イタリア、カザフスタン、クウェート、マレーシア、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ルーマニア、サウジアラビア、スロバキア、南アフリカ、トルコ、ウクライナ

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

なお、MLI 第 13 条(3)には、PE 除外活動規定に係る Option B が定められています。Option B では、対象租税協定において、「準備的又は補助的な性格のもの」であるか否かを問わず、PE を構成しないものとされる特定の活動については、「準備的又は補助的な性格のもの」であることは PE 非該当性の要件とはされません。

- MLI 第 13 条(4)(OECD モデル租税条約第 5 条(4.1)に相当)

細分化防止規定(企業又はその企業と密接に関連する企業の事業活動を細分化することにより PE 認定を回避することを防止する規定)が定められています。

以下の国・地域との対象租税協定の PE 除外活動規定について、MLI 第 13 条(4)(細分化防止規定)が適用される予定です。

オーストラリア、エジプト、フランス、インド、インドネシア、アイルランド、イスラエル、イタリア、カザフスタン、クウェート、マレーシア、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポルトガル、ルーマニア、サウジアラビア、スロバキア、南アフリカ、トルコ、ウクライナ、イギリス

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

3. 紛争解決・仲裁

(1) 相互協議手続

OECD モデル租税条約第 25 条(相互協議手続)(1)は、2017 年改訂において、BEPS 防止措置を取り込む改正が行われました。これまで、相互協議の申立ては自己(自己が居住者である締約国(国籍による無差別待遇に関するものについては、自己が国民である締約国))の権限のある当局に対して行うこととされていましたが、改訂により、該当する租税条約のいずれの当事国の権限のある当局に対しても行うことができるようになりました。

MLI 第 16 条(相互協議手続)では、OECD モデル租税条約第 25 条(1)から(3)に相当する規定がミニマムスタンダードとして規定されています。ただし、一定の方法によってミニマムスタンダードを満たす意図を有することを前提として、これらの規定を適用しない権利を留保することも認められています。日本はこれらの留保を付していませんが、日本の対象租税協定の相手国・地域のなかには留保を付している国・地域もあります。したがって、これらの規定を適用しない権利を留保した相手国・地域との対象租税協定を除き、原則として、OECD モデル租税条約第 25 条に沿ったものとなります。

(2) 対応的調整

MLI 第 17 条(対応的調整)では、OECD モデル租税条約第 9 条(特殊関連企業)(2)に相当する規定が規定されています。

対応的調整規定が含まれていない以下の国・地域との対象租税協定に、MLI 第 17 条(1)の対応的調整規定が適用されることになる予定です。

中国、フィジー、フィンランド、ハンガリー、アイルランド、イタリア、ポーランド、ルーマニア、スロバキア

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

(3) 仲裁

日本は、MLI 第 6 部(仲裁)を適用することを選択しています。日本の対象租税協定の相手国・地域のうち 15 カ国・地域も、MLI 第 6 部を適用することを選択していますが、義務的かつ拘束力のある仲裁規定を有する対象租税協定について MLI 第 6 部を適用しない権利を日本及びいくつかの相手国・地域が留保しているため、MLI 第 6 部の規定が適用されるのは以下の 9 カ国・地域との対象租税協定となります。

オーストラリア、カナダ、フィジー、フィンランド、フランス、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、シンガポール

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

なお、締約国は仲裁に付託することができる事案の範囲について留保を付すことが認められており、日本及び上記のいくつかの相手国・地域がこの留保を付していることから、仲裁に付託することができる事案の範囲が一部制限されることがあります。

IV. 適用開始時期

1. 原則

MLI の規定は、対象租税協定の各当事国において、次のものについて適用されます。

(1) 源泉税

「MLI がその対象租税協定の各当事国について効力を生ずる日のうち最も遅い日」以後に開始する「年」の初日以後に生ずる課税事象

ただし、以下の国・地域における適用開始の時期は、これらの国・地域が選択したことにより、上記の規定は「年」を「課税期間」に代えて適用されます。

香港、インド、イスラエル、パキスタン

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

(2) 源泉税以外の租税

「MLI がその対象租税協定の各当事国について効力を生ずる日のうち最も遅い日」から 6 カ月の期間(全ての当事国が 6 カ月よりも短い期間を適用する意図を有することについて寄託者に通告する場合には、その期間)が満了した時以後に開始する「課税期間」に関して課される租税

ただし、以下の国・地域における適用開始の時期は、これらの国・地域が選択したことにより、上記の規定は「課税期間」を「年の 1 月 1 日以後に開始する課税期間」に代えて適用されます。

ブルガリア、フィンランド、ドイツ、ハンガリー、インドネシア、イスラエル、イタリア、メキシコ、ルーマニア、スウェーデン

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

《留意点》

締約国は、上記(1)及び(2)の規定における「MLI がその対象租税協定の各当事国について効力を生ずる日のうち最も遅い日」を「第 35 条(7) (この留保を規定する規定)に基づく留保を付する各当事国が行う通告であって、特定の対象租税協定について MLI の規定の適用を開始するための国内手続が完了した旨のもののうち最も遅いものを寄託者が受領した日の後 30 日を経過した日」に代える権利を留保することが認められています。

この留保をする締約国は、国内手続の完了を確認するための通告を寄託者及び他の当事国に対して同時にを行うことが求められます。

日本はこの権利を留保していませんが、以下の国・地域が留保を付していることから、これらの国・地域との対象租税協定の適用開始時期については、上記の読み替えが行われることになります。

ドイツ、香港、インド、イタリア、ルーマニア、スウェーデン

(MLI Matching Database 2018 年 9 月 27 日更新版)

2. 特例

1.で述べた原則にいかわらず、第 16 条(相互協議手続)及び第 6 部(仲裁)の規定の適用開始時期については、別途規定が設けられています。

《参考》

財務省のウェブサイトには、MLI に関する情報を集めたページが設けられています。

- BEPS 防止措置実施条約に関する資料(日本語)
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm)
- Convention to Implement Measures to Prevent BEPS (MLI)(英語)
(https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_conventions/mli.htm)

KPMG 税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2

大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

大名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

info-tax@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp/tax

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2018 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.