

# Deloitte.

デロイトトーマツ



## 国際税務の基礎知識③「租税条約詳細」

令和3年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイトトーマツ税理士法人

2022年1月

# 目次

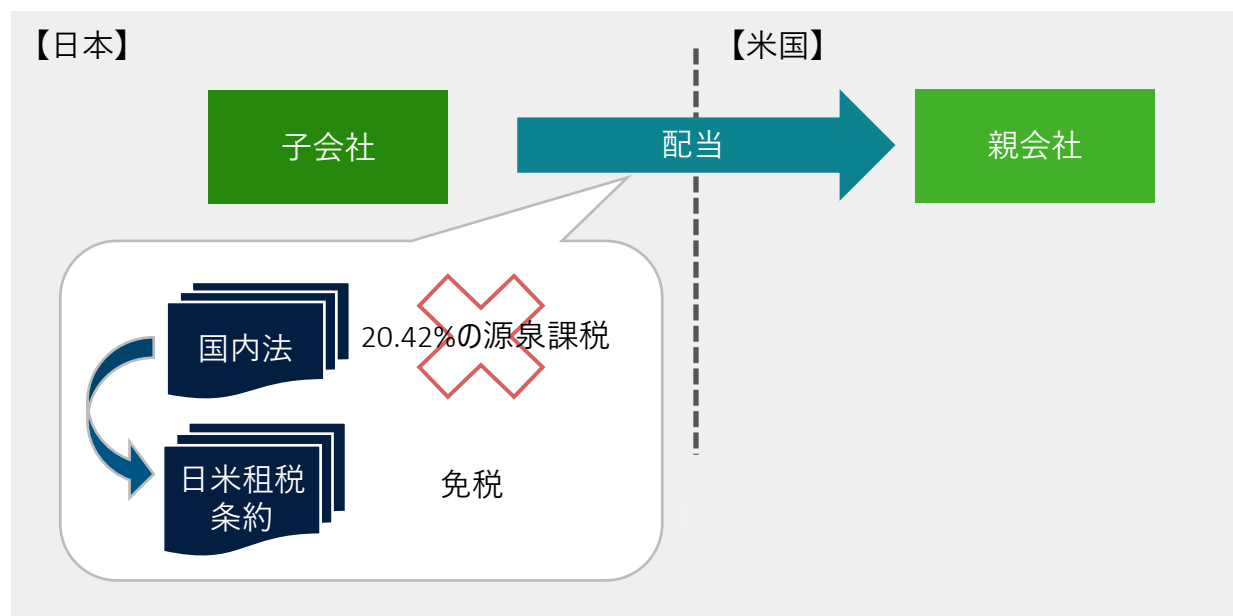
1. 租税条約と国内法の関係	
1. 租税条約の優先適用	3
2. 所得源泉置換えルール	4
3. プリザベーション・クローズ	5
4. セービング・クローズ	6
2. 特典制限条項	
1. 租税条約の適用を受けるための基本原則	8
2. 特典制限条項の概要	9
3. 特典制限条項の内容	10
3. BEPS防止措置実施条約（MLI）	
1. MLIの概要と租税条約との関係	12
2. MLIの構成と具体的内容	14
3. 日本の締結する租税条約へのMLIの具体的な影響	21
4. 国際的な課税ルール策定に関する最近の動向	
1. 国際的課税ルール策定の議論（第1の柱・第2の柱）	24
2. 第1の柱の概要	25
3. 第2の柱の概要	26

# 1. 租税条約と国内法の関係

# 1-1 租税条約の優先適用

## 1. 概要

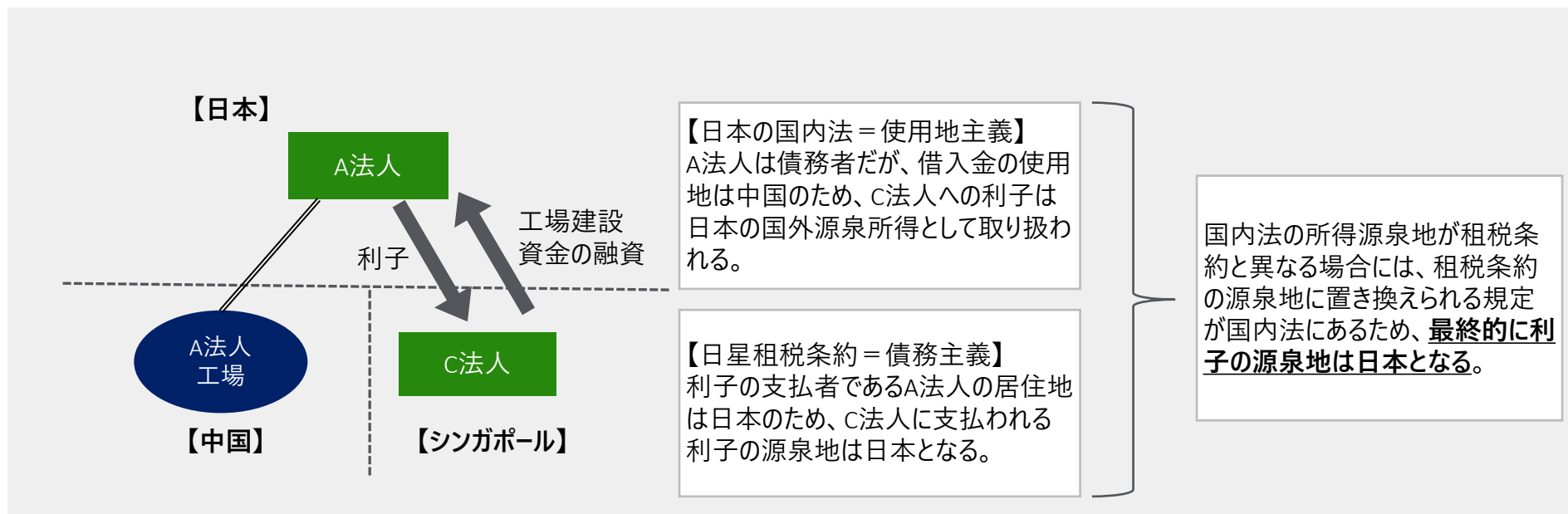
- 日本国憲法第98条第2項には、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」と規定されており、すなわち、日本の国内法よりも租税条約の規定について優先して適用されるものと一般に解釈されています。
- 例として、日本の国内法では、非居住者への配当に対する源泉税率は20.42%になりますが、日米租税条約では、一定の要件を満たす子会社からの配当については免税となります。この場合、租税条約の方が国内法より有利であるため、租税条約が国内法に優先して適用される結果、免税となります。



## 1-2 所得源泉置換えルール

### 1. 概要

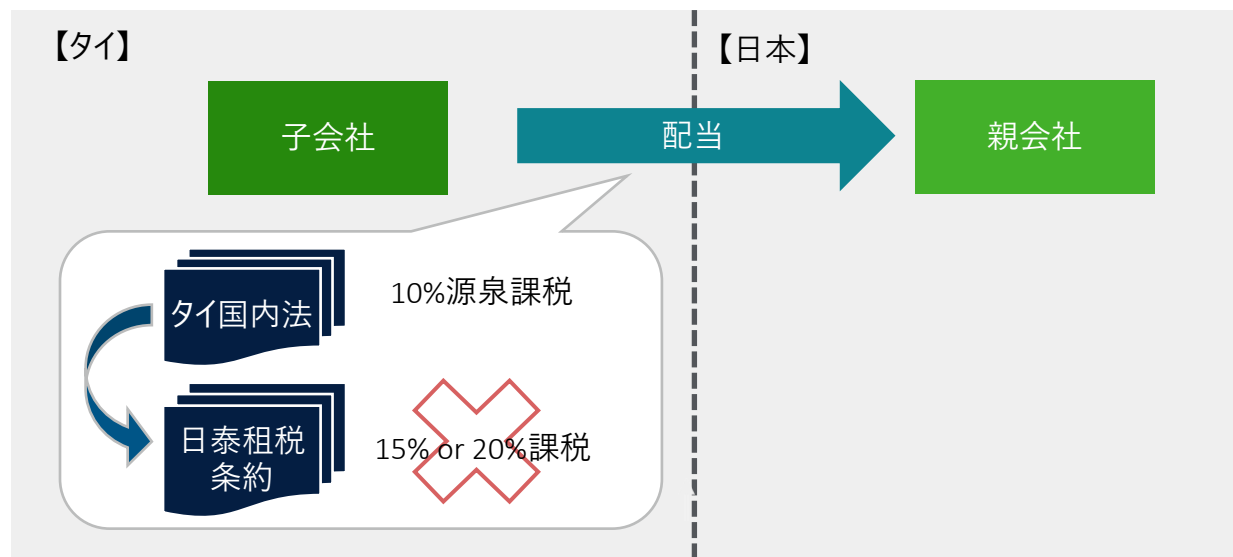
- ▶ 日本の国内法では、租税条約において国内源泉所得について国内法と異なる定めがある場合には、国内法の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約の定めるところによることを規定しています。
- ▶ 所得源泉置換えの例として、下の図では、日本の国内法では借入金の使用地である中国が利子の源泉地となるため国外源泉所得となりますが、日星租税条約では、利子の支払者（債務者）の居住地（日本）が源泉地となるため、国内源泉所得として取扱われることとなります。



## 1-3 プリザベーション・クローズ

### 1. 概要

- ▶ プリザベーション・クローズとは、国内法などが認める非課税、免税、所得控除、税額控除などの租税の減免がある場合には、租税条約はそれらの特典を制限するものではないというものです。
- ▶ 租税条約は一般国内法の上に（原則として）位置するものである一方、国内法の仕組みに則って、それを読み替える形となるため、その骨格は国内法に委ねられているとも言えます。そのため租税条約自体は、その分量、内容からも国内法よりも簡素になっているものであるため、簡素故に、その「二重課税の排除及び脱税の防止」という本来の目的を逸脱しないよう、いくつかの基本原則が定められており、そのうちの 하나가、プリザベーション・クローズです。
- ▶ OECDモデル租税条約に明文規定を設けているものではありませんが、租税条約に基礎となる考え方として国際的に取扱われているものであり、日米租税条約等、条約の中に設けているものもあります。



- ▶ 租税条約の限度税率より国内法の税率の方が低く有利であるため、国内法が適用されます（租税条約は、国内法に定める租税の減免措置を制限しません）。

## 1-4 セービング・クローズ

### 1. 概要

- 租税条約のもう一つの基本原則がセービング・クローズです。セービング・クローズとは、条約において別段の定めがない限り、自国の居住者に対する自国の課税は租税条約の規定に影響されず、国内税法に従って取扱われるというものです。
- 例として、日米租税条約第1条第4項にはこの点が明記されており、かつ、米国では、自国の市民権所有者が海外に居住している場合でも、米国の課税権を放棄していないことが規定されています。

#### 日米租税条約第1条第4項(a)

4(a) この条約は、5の場合を除くほか、第4条の規定に基づき一方の締約国の居住者とされる者に対する当該一方の締約国の課税及び合衆国の市民に対する合衆国の課税に影響を及ぼすものではない。

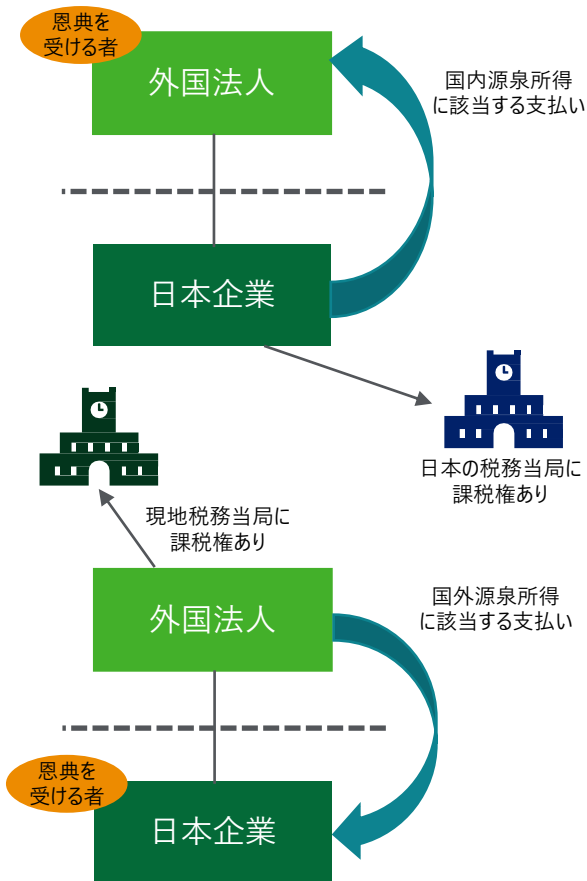
- すなわち、租税条約に明確な規定がないからといって、端的に課税が免除されるものではなく、国内法において課税権が当該国にあるのであれば、原則として課税取引として取扱われることとなります。

## 2. 特典制限条項



## 2-1 租税条約の適用を受けるための基本原則

### 1. 居住者の証明



日本と租税条約を締結している国・地域に所在する外国法人が、使用料・利子・配当などの国内源泉所得を受領する場合、日本での課税において減免措置を受けることが可能です。

ただし、租税条約の適用は無条件に認められるわけではありません。

租税条約の適用を受けるための原則として、外国法人が日本と租税条約を締結している国又は地域の税法上の居住者であることが求められます。

外国法人が日本と租税条約を締結している相手国・地域の居住者であることを証明するため、日本では居住者証明の提出を求めています。国・地域によっては居住者証明が簡単に取得できないケースもあります。

1

居住者証明の申請手続きから発行までの期間がコロナの影響で大幅に遅れている傾向にある国が散見される。

2

一部の国では、租税条約の濫用防止の観点から、居住者証明発行に際し、より厳格な判断を行う傾向にある。

これは、日本企業が外国法人から支払を受ける場合も同様です。

日本企業が租税条約による特典の適用を受けるためには、日本の居住者であることを証明する必要があります。

居住者の証明について、締約国・地域の税務当局が公表する申請書等を使用することを求められる場合があります。その申請書の内容の如何によっては、居住者証明の発行が困難な場合もある点につき、留意が必要です。

3

証明期間が将来にわたる期間を含むため、証明書申請時に宣誓書の貼付が必要（例：インドネシア、イタリア）

4

メキシコでは定型様式が存在せず、日本の居住者であり、かつ、発行済株式の50%超の保有者が日本居住者であることを証明する必要があるが、上場会社の場合その証明が難しく(\*)、租税条約適用を断念する法人もある。

(\* )例えば、上場会社で株主構成において信託が含まれている場合などの場合は証明が困難である。



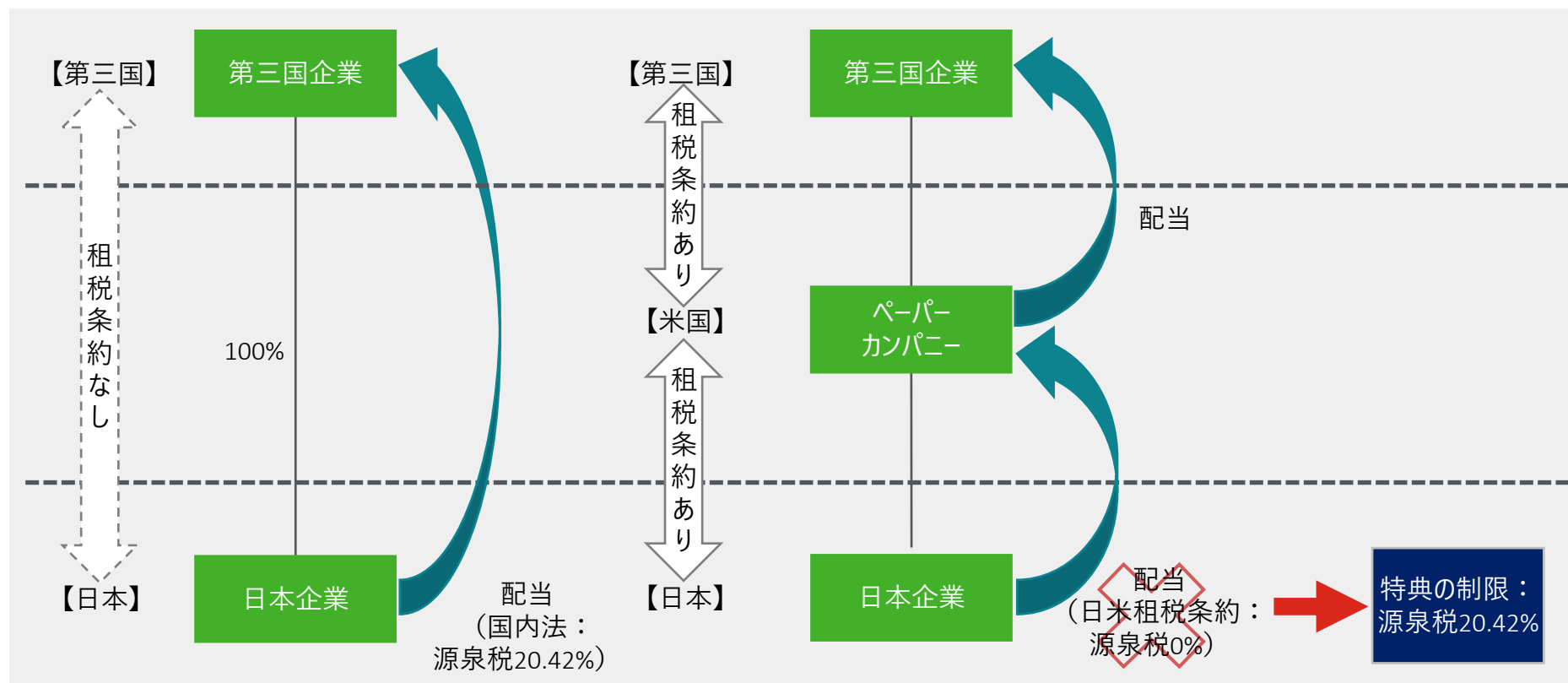
#### 特典制限条項が含まれる場合

ただし、居住者であるからと言って、必ずしも租税条約の特典を享受できるわけではありません。日本が締結する租税条約の中には特典制限条項が含まれるものがあり、当該条項が含まれる場合、各条約に規定される要件を満たさなければ、租税条約の特典を享受することができません。

## 2-2 特典制限条項の概要

### 概要

- ▶ 特典制限条項（Limitation on Benefits：LOB条項とも言われます。）とは、条約濫用防止(Anti treaty shopping)のための規定をいいます。
- ▶ 租税条約が与える恩典は、本来、締結国の居住者のみが受けるものであり、締結国以外の第三国の居住者が特典を受けることを想定したものではありません。しかしながら、第三国の居住者が締結国に実体性や経済合理性のない法人を設立し、そのような法人を介した取引を行うことによって、条約の特典が不当に利用される可能性があるため、これを防止することを目的として特典制限条項が導入されています。

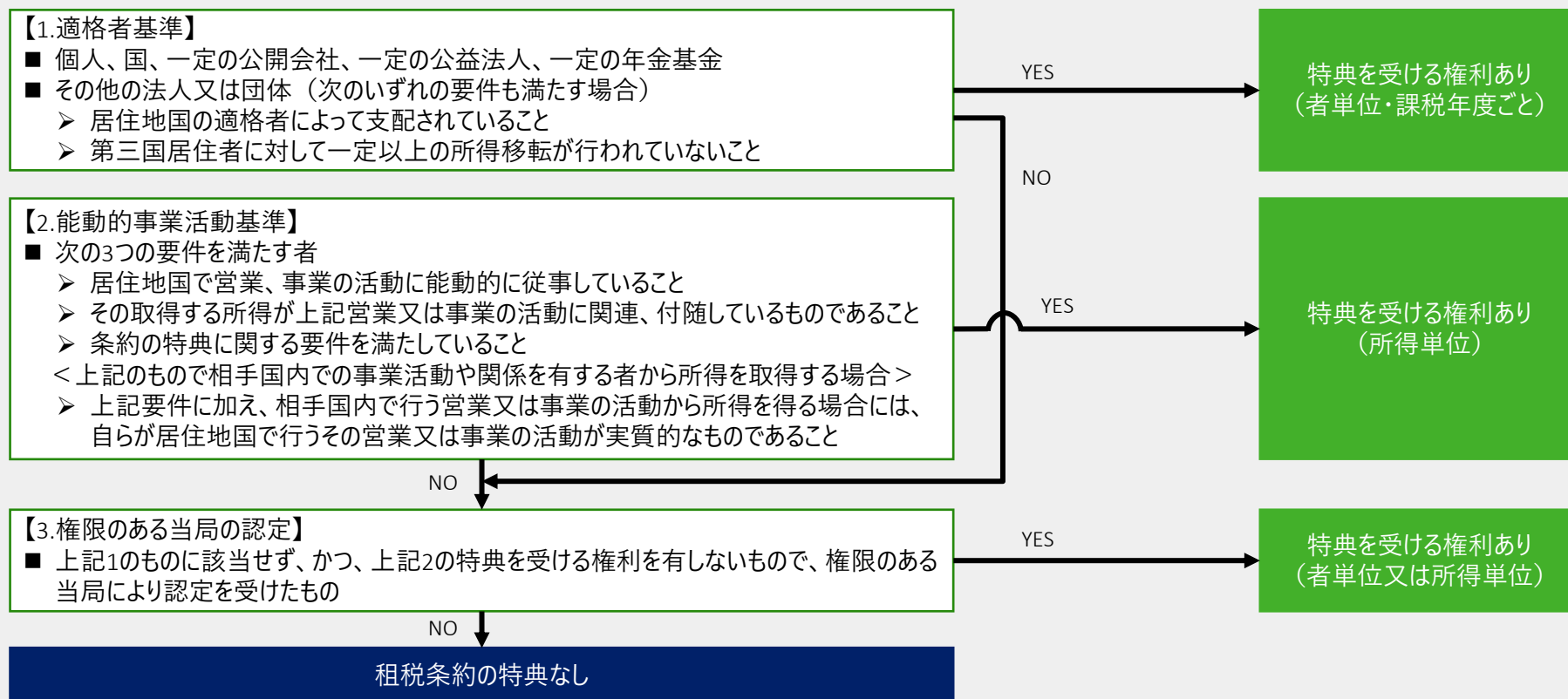


【出典】：国際税務の実務ハンドブックQ&A 第2版（中央経済社）を加工作成

## 2-3 特典制限条項の内容

### 特典制限条項の内容（日米租税条約のケース）

- ▶ 特典制限条項では、第三国居住者によるトリートイ・ショッピングを防止するため、真の適格者のみが租税条約上の特典を受けられるように制限をしていますが、特典制限条項の内容は租税条約によって異なります。
- ▶ 日米租税条約を例として見ると、その居住者が真の適格者に該当するかを判定するために「適格者基準」、「能動的事業活動基準」及び「権限のある当局による認定」の3つの基準を規定しており、これらのいずれかの基準を満たした場合に、条約の特典を受けることができます。



【出典】：国際税務の実務ハンドブックQ&A 第2版（中央経済社）を加工作成

### 3. BEPS防止措置実施条約 (MLI)

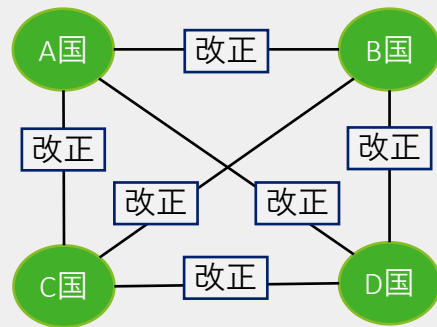
## 3-1 MLIの概要と租税条約との関係 (1/2)

### 1. 概要

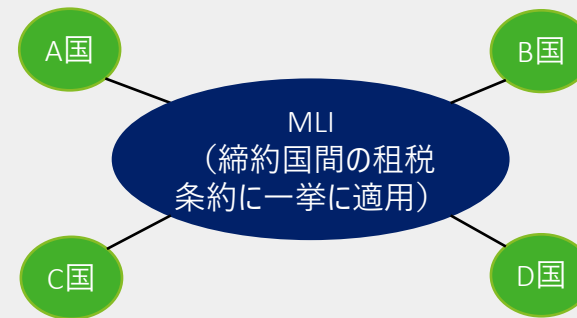
#### BEPS防止措置実施条約の目的

- 多国籍企業による国際的な租税回避に対応するため、OECD及びG20が推進するBEPSプロジェクトで様々な対応措置が勧告されましたが、当該勧告を実施するためには3千以上に及ぶ多数の既存の租税条約を改定することが必要でした。
- 個々に租税条約を改定するには多くの時間を要することから、多国籍企業による国際的な租税回避に対応するための様々な措置のうち租税条約に関連するものを、締約国間の3千以上に及ぶ多数の既存の租税条約について同時、かつ、効率的に導入させる手法として導入されたのがBEPS防止措置実施条約（以下、「MLI」）です。

【MLI導入前・・・各条約を個別に改正】



【MLI導入後・・・締約国間の租税条約に一挙に適用】



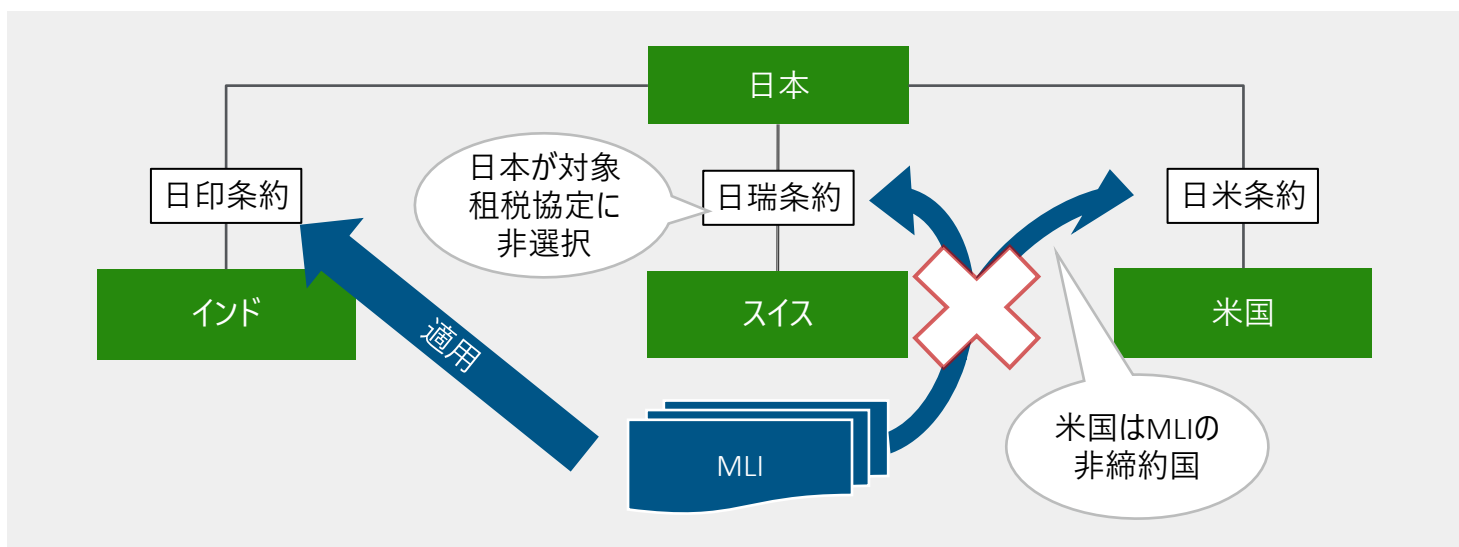
【出典】：BEPS防止措置実施条約に関する資料（財務HP）を加工作成 [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/mli.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm)

## 3-1 MLIの概要と租税条約との関係 (2/2)

### 2. 対象租税協定

#### 対象租税協定

- MLIの各締約国は、その既存の租税条約のいずれを対象租税協定とすることを任意に選択することができます。
  - 各租税条約のすべての締約国がその租税条約を対象租税協定とすることを選択した場合に適用される
  - 各租税条約のいずれかの締約国がMLIの締約国でない場合、または、その租税条約を対象租税協定として選択していない場合には、MLIはその租税条約に適用されない



### 3. MLI規定の選択及び適用

#### MLI規定の選択及び適用

- MLIを締結した各国は、租税条約に関連するBEPS防止措置の規定（以下、「MLI規定」）のいずれを既存の租税条約について適用するかを所定の要件の下で選択することができます。
- MLI規定は、原則として、各租税条約のすべての締約国がそのMLI規定を適用することを選択した場合にのみ、その租税条約に適用され、各租税条約のいずれかの締約国がそのMLI規定を適用することを選択しない場合には、そのMLI規定はその租税条約に適用されません。

## 3-2 MLIの構成と具体的内容（1/7）

### 1. MLIの構成

- MLIは全部で39条からなり、以下の7つの部から構成されています。

部	内容	条項
第1部	適用範囲及び用語の解釈	第1条、第2条
第2部	ハイブリッド・ミスマッチ	第3条～第5条
第3部	条約の濫用	第6条～第11条
第4部	恒久的施設の地位の回避	第12条～第15条
第5部	紛争解決の改善	第16条～第17条
第6部	仲裁	第18条～第26条
第7部	最終規定（適用開始などの事務的事項）	第27条～第39条

MLIの  
構成

- 具体的なBEPS防止措置を規定するMLIの第2部から第6部MLIは、基本的に次の4つの規定から構成されています。

MLI  
各条の  
構成

実体規定	<ul style="list-style-type: none"><li>BEPSプロジェクトで勧告されたBEPS防止措置の内容を規定</li><li>実体規定の内容が対象租税協定の規定に代えて（又は加えて）適用される</li></ul>
互換規定	<ul style="list-style-type: none"><li>MLI規定が対象租税協定のどの規定に代わって適用されるか、どのような既存の対象租税協定にMLI規定が追加的に適用されるかの条件を規定</li></ul>
留保規定	<ul style="list-style-type: none"><li>各条の実体規定を適用しないことを認めるための条件を規定</li></ul>
通告規定	<ul style="list-style-type: none"><li>MLI各条が対象租税協定のどの規定に代わって適用されるかについてOECD事務総長に通知するように求める規定</li></ul>

➤ 次頁以降で、日本が適用を選択した実体規定のうち主要なものについて説明を行います。

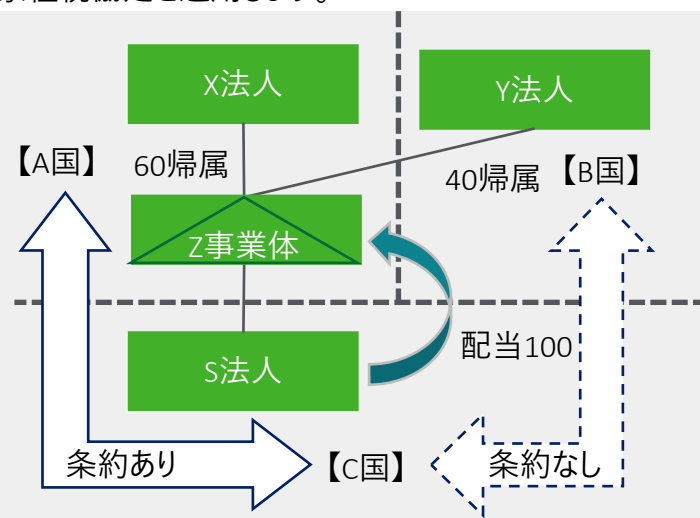
## 3-2 MLIの構成と具体的内容 (2/7)

### 2. ハイブリッドミスマッチ

- MLIの第2部では、金融商品や事業体に対する複数国間での税務上の取り扱いの差異（ハイブリッドミスマッチ）を利用した税負担軽減の防止措置が講じられています。
- 第2部の規定のうち、第3条では課税上存在しないものとして取り扱われる事業体を通じて取得される所得に対する租税条約の適用について規定しています。

第3条  
課税上存在  
しない団体

- 例えば、一方の当事国ではある事業体を納税義務者として認識（事業体課税）するが、他方の当事国では事業体そのものではなくその構成員を納税義務者として認識（構成員課税）する場合のように、ある事業体に関する課税上の取扱いが両当事国で異なる場合には、取り扱いの差異（ハイブリッドミスマッチ）を利用した税負担軽減を防止するため、一方の当事国における課税上当該一方の当事国の居住者の所得として取り扱われる限りにおいて、当該一方の当事国の居住者の所得とみなして対象租税協定を適用します。



- Z事業体に関し、C国ではZ事業体を納税義務者として認識しますが、A国ではZ事業体の構成員を納税義務者として認識することを前提とします。
- S法人からZ事業体への配当100のうち、A国の税法で、構成員であるA国の居住者の所得として扱われる部分（X法人の60）だけにA-C国間の租税条約が適用されます（条約の内容に応じて、配当に課されるC国の源泉税が軽減されます）。
- Z事業体への配当100のうちY法人に帰属する40部分については租税条約の適用はありません。



## 3-2 MLIの構成と具体的内容 (3/7)

### 3. 条約の濫用

- MLIの第3部では、条約の濫用防止のための各種規定がなされています。
- 第3部の規定のうち、第7条では、条約の濫用防止のために主要目的テスト（PPT：Principal Purpose Test）を標準的な選択肢として定めていますが、対象租税協定のすべての当事国が簡素化された特典制限条項（LOB：Limitation on Benefit）の適用を選択することで、簡素化されたLOBによりPPTを補完する選択肢が認められます。  
なお、日本はPPT単独での適用を選択し、簡素化されたLOBの適用を選択していませんが、これは対象租税協定上の既存のLOB条項の適用を排除するものではないので注意が必要です。

PPT

- PPTとは「全ての関連する事実及び状況を考慮して、当該対象租税協定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当該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き、その所得又は財産については、当該特典は、与えられない」とする規定になります。
- PPTは取引の目的に着目した主観的基準であることから射程の範囲が必ずしも明確ではなく、課税当局による恣意的な運用がされてしまう可能性も否定できません。

簡素化されたLOB

- LOBは主に所得の受領者の属性に着目した具体的・客観的基準となっており、簡素化されたLOBでは以下のいずれかの要件に該当する者に対象租税条約上の特典が与えられます。

#### 【1.適格者基準】

- ①個人、②政府機関、③一定の上場法人、④一定の非営利団体・年金基金等、⑤①～④が50%以上を直接・間接に半年以上保有する個人以外の者、のいずれかに該当する者。

#### 【2.事業活動基準】

- 一方の締約国の居住者が、他方の当事国で取得する所得に関し以下の要件を満たすこと。
  - 居住地国で事業活動に従事して
  - 当該所得が当該事業から生じ、又は当該事業に付随するものであること

#### 【3.派生的受益基準】

- 受益持分の75%以上が直接または間接に同等受益者（対象租税協定上与えられる特典と同等以上の特典を受ける権利を有する者）によって半年以上保有されていること。

#### 【4.権限ある当局の認定を受けた者】

- 権限ある当局は、居住者の設立、取得若しくは維持又はその業務の遂行が当該対象租税協定に基づく特典を受けることをその主たる目的の一つとしたものでないことについて十分に立証するときに限り、当該対象租税協定の目的を考慮した上で、当該対象租税協定に基づく全ての特典又は特定の所得についての特典を与えることができる。

## 3-2 MLIの構成と具体的内容 (4/7)

### 3. 条約の濫用

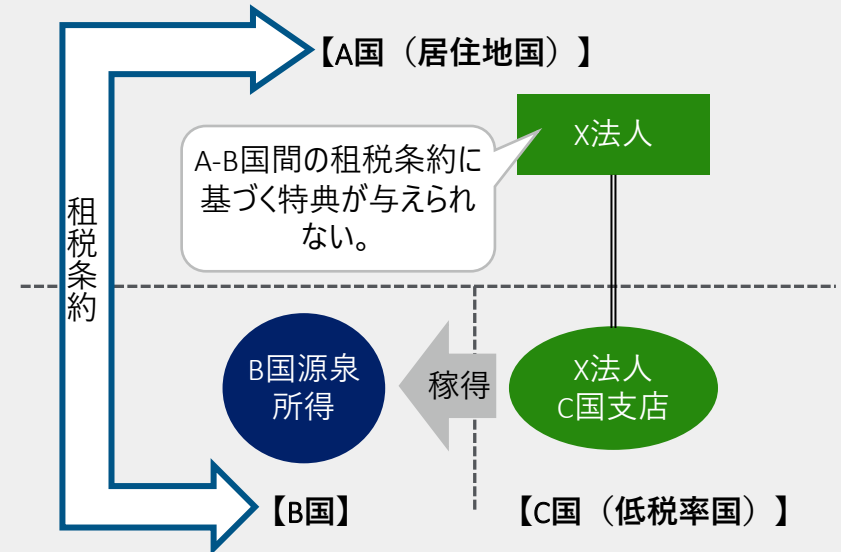
- ▶ 第3部の規定のうち、第10条では、国外所得免除方式を採用している国・地域の企業が第3国・地域に所在するPEを通じて所得を稼得することによる租税回避に対処した規定になっています。

#### 要件

- ① C国支店が稼得したB国源泉所得は、A国において免税となる。
- ② B国源泉所得に対してC国で課される税額が、C国支店がA国に存在したならばA国で課されるであろう税額の60%に満たない。

#### 制限内容

- ①②の両方に該当する場合、A国居住者であるX法人は、B国源泉所得に関し、A-B国間の租税条約に基づく特典が与えられません（例：B国源泉所得に係るB国源泉税に関し、租税条約による上限税率が不適用）。
- 低税率国であるC国に設立した支店（PE）にB国源泉所得を稼得させることで、B国源泉所得に関して以下のように租税回避が行われるため、これに対処する規定となっています。
  - ・A国：国外所得（B国源泉所得）は免税
  - ・B国：A-B国間の租税条約で課税を減免
  - ・C国：低税率国なのでC国支店の稼得所得への課税は限定的



## 3-2 MLIの構成と具体的内容 (5/7)

### 4. 恒久的施設の地位の回避

- MLIの第4部では、PE認定回避に対応し、既存の租税条約のPEの定義の範囲を拡大する各種の規定が定められています。
- 第12条では、以下のように従属代理人の範囲が従来より拡大されており、従属代理人PE認定の回避のために使われていたコミッション取引（代理人が自己の名義で委託者が所有する物品等を販売する取引で、取引による損益は委託者に帰属しますが、法的に委託者は代理人が締結する販売契約に拘束されない販売形態）等に対応した内容となっています。

主な変更点	OECDモデル条約第5条	MLI第12条	影響
従属代理人となり得る行為等	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場合。	反復して契約を締結し、又は、当該企業によって <u>重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために反復して主要な役割を果たす場合</u>	契約締結行為自体は本国企業が行う場合でも、契約交渉など契約締結のための主要な役割が現地販売子会社において反復して行われる場合には、当該現地販売子会社は本国企業の従属代理人に該当する可能性が従前より高くなると考えられる。
従属代理人となり得る契約類型		a. 企業の名において締結される契約 b. <u>企業が所有し、又は使用の権利を有する財産について、所有権を移転し、又は使用の権利を付与するための契約</u> c. <u>企業による役務の提供のための契約</u>	販売等に係る契約者は現地子会社であるものの、顧客に供給される商品等は親会社が所有しているような取引、いわゆるコミッション取引の場合でも従属代理人として現地子会社が整理される。
従属代理人から除かれる独立代理人の定義	通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内において事業活動を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内にPEを有するものとされない	独立の代理人として事業を行う場合において、企業のために通常の方法で当該事業を行うときは従属代理人PEから除外される。 <u>専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する企業に代わって行動する場合には独立代理人に該当しない。</u>	販売国の子会社が本人である親会社の名において、または、法的に本人である親会社を拘束する形で販売契約を常習的に締結するような販売形態において、現地販売子会社が独立代理人とみなされない可能性が従前より高くなると考えられる。

【出典】：国際税務の実務ハンドブックQ&A 第2版（中央経済社）を加工作成

## 3-2 MLIの構成と具体的内容（6/7）

### 4. 恒久的施設の地位の回避

- 2017年改正前のOECDモデル租税条約では、下記に記載する一定の活動（以下、「特定活動」）は、準備的・補助的性格に鑑み、PEに該当しないとされていました。しかし、企業のビジネスモデルの変化により、特定活動であっても企業の事業活動との関係性が希薄とはいええないケースが増え、このような場合にまでPEに該当しないものとして課税されない点が問題視されていました。
- MLI第13条では、特定活動のPE除外規定について以下の選択肢A又はBのいずれかを適用、又は、いずれも適用しないことが認められています（日本は選択肢Aを適用することを選択）。

#### 特定活動

- 企業に属する物品または商品の保管、展示または引き渡しのためだけに施設を使用すること
- 企業に属する物品または商品の在庫を保管、展示または引き渡しのためにのみ保有すること
- 企業に属する物品または商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること
- 企業のために、物品若しくは商品を購入し、または情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること

PE除外の  
限定

#### 選択肢A (日本が選択)

- 対象租税協定上、特定の活動についてPEを構成しないとされるために、準備的または補助的な性格のものであることが条件とされない場合であっても、本条の適用によりその活動が準備的または補助的な性格のものである場合に限り特定活動のPE除外規定が適用される。

#### 選択肢B

- MLIによって修正される前の対象租税協定において、PEを構成しないと規定される特定活動について、準備的または補助的な性格のものであることを条件とするか否かを問わず、PEに該当しないものとする。ただし、対象租税協定上、「当該特定の活動が準備的または補助的な性格の活動である場合に限り、PEを構成しないものとされること」として明示的に規定される場合を除く。

【出典】：国際税務の実務ハンドブックQ&A 第2版（中央経済社）を加工作成

## 3-2 MLIの構成と具体的内容（7/7）

### 5. 紛争解決の改善、仲裁

第5部 紛争解決の改善	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 相互協議の申立ては、居住地国の権限ある当局のみならず、いずれの締約国の権限ある当局に対しても行うことができる旨を定めています。</li><li>■ 相互協議手続では、納税者はいずれかの当事国の権限のある当局に対して、少なくとも3年間相互協議の申し立てを行うことを可能としています。</li><li>■ 移転価格税制の適用により独立企業間価格での課税が一方の締約国で行われた場合、他方の締約国では対応的調整を行うことが定められています。</li></ul>
第6部 仲裁	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 相互協議が原則として2年以内に合意に達せず、条約に適合しない課税を受けたと認める者が権限のある当局に申し立てをした場合、仲裁に付託される旨が規定されています。</li><li>■ 仲裁手続には以下の2つの方式があり、原則的にはLast Best Offer方式が適用されますが、日本はIndependent Option方式を適用する選択をしています。<ul style="list-style-type: none"><li>① Last Best Offer方式 両当事国の権限ある当局が仲裁委員会に対して解決案及びその説明書を提示し、いずれかの解決案の中から仲裁のための解決策を選択する方式。</li><li>② Independent Option方式 両当事国の権限ある当局が仲裁委員会に対して仲裁決定のための情報を提供し、仲裁人が自ら自由に解決案を提示することができる方式。</li></ul></li></ul>



### 3-3 日本が締結する租税条約へのMLIの具体的な影響 (1/2)

#### 1. MLIの対象となる日本の租税条約

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

(注) 下線は、本条約の批准書等を寄託した国 (31か国、2021年9月30現在) を示す。

適用	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	3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	4条
	租税条約の目的に関する前文の文言に関する規定	6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	7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	9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	10条
	コミッション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	12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	13条
	相互協議手続の改善に関する規定	16条
	移転価格課税への対応的調整に関する規定	17条
非適用	義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定	第6部
	二重課税除去のための所得免除方式の適用の制限に関する規定	5条
	特典を受けることができる者を適格者等に制限する規定	7条
	配当を移転する取引に対する軽減税率の適用の制限に関する規定	8条
	自国の居住者に対する課税権の制限に関する規定	11条
	契約の分割による恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定	14条

- 日本は、締結している租税条約のうち、左表の相手国・地域との租税条約を対象租税協定として選択しています。
- 今後の締結される租税条約についても、相手国のMLIへの署名状況により、追加の適用選択がなされていくこととなります。

- MLIのどの条項を、既存の租税条約の適用対象とするかを任意に選択することができますが、日本の選択状況は左表のとおりとなります。

## 3-3 日本が締結する租税条約へのMLIの具体的な影響（2/2）

### 2. 日本の締結租税条約への影響

■ MLI規定の適用による影響は様々な可能性が考えられますが、例えば以下の事項が挙げられます。

海外地域統括 持株会社への影響	<ul style="list-style-type: none"><li>■ アイルランド、シンガポール、ルクセンブルク、オランダ、英国等に海外地域統括会社を設立しているケースが見受けられますが、これらの国との租税条約上、PPTが適用される可能性に留意する必要があります。BEPS最終報告書では、実体のある地域統括会社はPPTに接触しない事例として挙げられていますが、各国の現場でのPPTの運用を状況を注視する必要があります。</li><li>■ 仮に海外地域統括会社がPPTに抵触するとの判断がなされた場合、①海外地域統括会社から日本への配当に係る源泉税、②海外地域統括会社が得る配当・譲渡益についての各投資先国での課税などについて、租税条約に基づく減免の適用が認められない可能性があります。</li></ul>
グローバルオンライン通 信販売業者への影響	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 特定活動について準備的または補助的な性格でないと認められる場合には、特定活動のPE除外規定が適用されない可能性があります（PE認定されて事業所得課税される可能性があります）。</li><li>■ 特に、グローバルオンライン通信販売業者が商品の保管・引渡しのためにのみ使用する倉庫等について事業所得課税される可能性が従前に比べて高くなると予想されます。</li></ul>

## 4. 国際的な課税ルール策定に関する最近の動向



## 4-1 国際的課税ルール策定の議論（第1の柱・第2の柱）

経済のデジタル化の進展に伴い従来の国際課税の枠組みの下では対処できない課税上の課題が生じつつあるという問題意識は、BEPS行動計画 1「電子経済の課税上の課題への対応」として129カ国・地域（当時）が参加するG20・OECDの包摂的枠組を舞台にその対応に関する検討がはじまり、2015年10月にBEPS最終報告書がまとめられました。

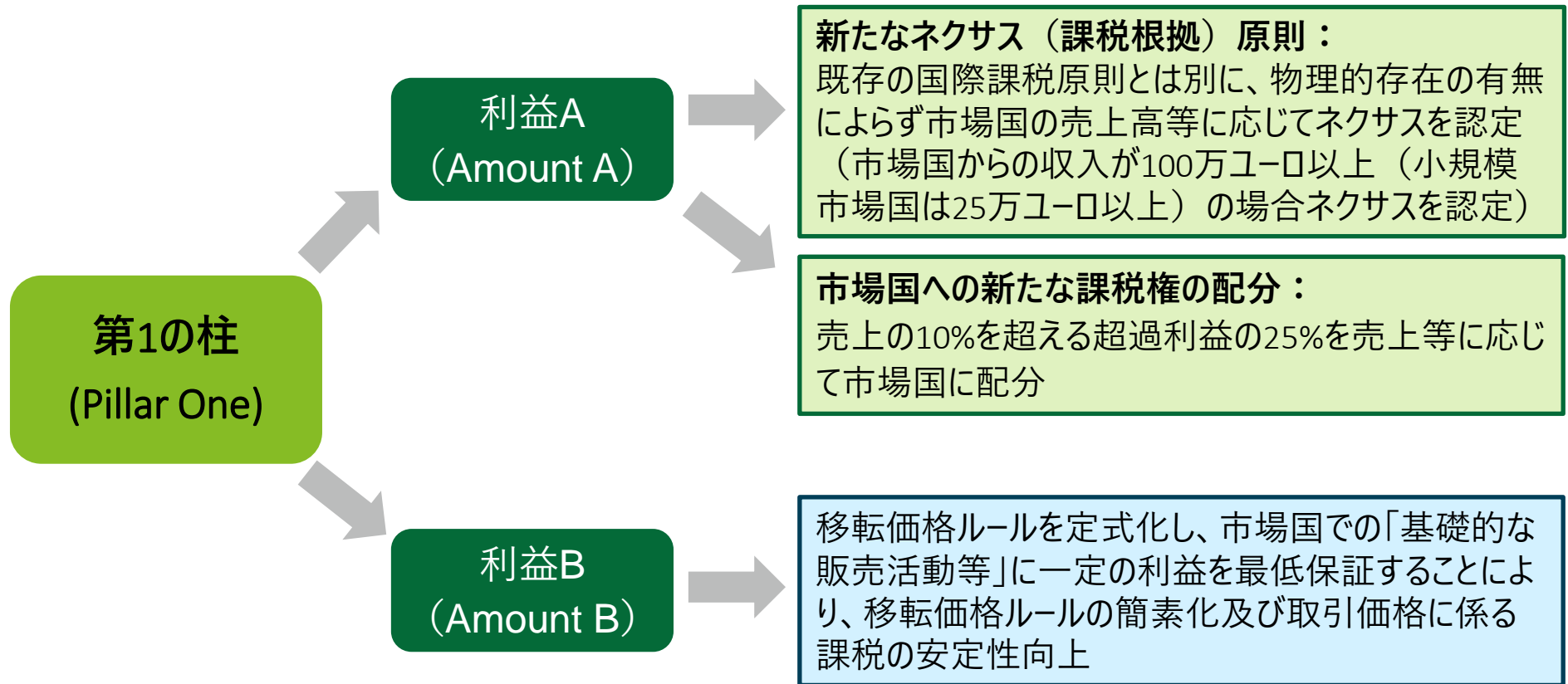
その後、数次にわたるマイルストーンを経て、2020年1月には第1の柱の統合的アプローチに係る制度の大枠、及び第2の柱の進捗報告が出されました。これ以降、OECD及び各国において技術的な作業が進められ、その成果は第1の柱及び第2の柱に係る2つの「ブループリント（Blueprint、青写真）」としてまとめられ、2020年10月12日に公表されました。

さらに、OECDは2021年10月8日に「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための2つの柱からなる解決策に関する声明」を発表しました。このOECD声明では、140カ国・地域からなる包摂的枠組加盟国のうち、136カ国・地域が2つの柱のパッケージの重要な構成要素について合意したことが発表され、第1の柱及び第2の柱の双方について、2023年実施に向けた具体的なスケジュールが示されました。特に第2の柱については中堅企業も対象となる可能性があるため、今後の動向を注視する必要があります。

	目的・内容	適用対象	今後の想定スケジュール
第1の柱 (Pillar 1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応するため、納税場所についての新たなルール（ネクサスルール）及び各国間の利益配分ルールの見直し</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>グローバル売上高200億ユーロ（約2.6兆円）超、かつ、税引前利益率10%超の多国籍企業（利益Aが首尾よく導入されることを条件に、合意実施後7年後に開始されるレビュー終了後に100億ユーロに引き下げられる）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2022年前半：利益Aに関する多国間条約及び説明書面、国内法制のためのモデル法令の公表</li> <li>2022年半ば：多国間条約のハイレベルな署名式</li> <li>2022年末：利益Bに関する作業完了及び最終成果物の公表</li> </ul>
第2の柱 (Pillar 2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>多国籍企業による軽課税国への利益移転に対抗するため、各国共通の最低税率によるミニマム課税ルールを導入</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結売上高が7億5,000万ユーロ（約1千億円）以上の多国籍企業グループ（ただし、閾値に達していない多国籍企業であっても、自国に本社を置く企業に所得合算ルール(IIR)を適用することを容認）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2021年12月：モデル法令及びモデル条約作成</li> <li>2022年半ば：多国間条約作成</li> <li>2022年末：GloBEルールの実施枠組みの策定</li> <li>2024年：UTPRの施行</li> </ul>

## 4-2 第1の柱の概要

これまでは「PEなければ課税無し」が国際的な課税の原則でしたが、経済のデジタル化の進展により、消費者が存在し、利益が発生する国において課税できないことに対する不公平感が強まっていました。第1の柱では、物理的拠点を有さない市場国等に対して課税権を配分する観点から、ネクサス原則及び利益配分原則の見直しが検討されています。これにより、利益Aに対する課税権が、物理的拠点の有無によらず新たに市場国に配分されます。



## 4-3 第2の柱の概要

第2の柱においては、多国籍企業グループによる軽課税国への利益移転を防止し、最低限の課税を確保するため、GloBEルールおよび租税条約の特典否認ルールの導入が検討されています。

		内容	導入方法
<b>GloBEルール</b> <b>最低税率</b> <b>15%以上</b>	<b>所得合算ルール</b> (IIR: Income inclusion rule)	▶ 軽課税国の子会社等の所得を親会社等の所在地国で最低税率まで課税	各国の国内法に導入
	<b>軽課税支払ルール</b> (UTPR: Undertaxed payments rule)	▶ 軽課税国のグループ会社等への支払に対し、支払会社側の国で最低税率まで課税（損金算入否認等）	
	<b>租税条約の特典否認ルール</b> (STTR: Subject to tax rule)	▶ 軽課税国の関連者への利子・使用料等の支払に対し、支払会社側の国で租税条約の特典を否認 ▶ 所得合算ルール・軽課税支払ルールに優先して適用される	租税条約に導入

### 今後の対応

- 各国がGloBEルールを自国の国内法に導入することを選択する場合には、合意されたルール（モデル国内法、ガイダンス）に基づき導入されます。
- STTRの導入には、既存の租税条約の改正が必要となるため、BEPS防止措置実施条約（MLI）または新たな多数国間条約によって導入することが想定されます。

# お問い合わせ

運営受託：デロイトトーマツ税理士法人

email : [info@i-tax-seminar.go.jp](mailto:info@i-tax-seminar.go.jp)

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数 を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001