

# OECD:BEPS 行動計画の第一次提言 行動計画 6 租税条約の濫用防止に係る モデル条約改正案を発表

16 October 2014

## In brief

2014年9月16日、OECDはBase Erosion and Profit Shifting (BEPS)に関する行動計画の第一次提言を発表し、租税条約の濫用防止 (BEPS 行動計画 6) に係る報告書が発表されました。

BEPS 行動計画6では、租税条約の濫用を防ぐための措置を検討しています。本年3月には第一次の討議草案(Discussion Draft)が公表され、それに対するビジネス界からのコメントを踏まえ、今般、この討議草案を改正した報告書(2014 Deliverable)が公表されました。

第一次の討議草案においては、租税条約の濫用等を防止するため、OECDモデル条約の本文を改正することに加え、租税条約が二重非課税の状態を作り出すためのものではないことを明らかにするため、タイトルや序文の改正も提言されていました。また、締約国が、租税条約を締結するか否かの判断を行う際に検討すべき租税政策についても提言されていました。特に、この討議草案では、特典制限規定(LoB)として米国が締結した租税条約の条文の中に、「主要目的テスト(main purpose)」や「一般的濫用防止規定(anti-abuse)」を組み込ませることが提案されていました。

今般の報告書では、この濫用防止規定や主要目的テストをLoB条項の中に組み込ませて1つの条項とする方法に代えて、条約濫用を防止する最小限の防御として2つの代替案が提案されました。また、他国の居住者に所有される事業体に租税条約の恩典を認める「Derivative Benefits Test」が提案されている点も注目されます。

この報告書は、コメント期間中に明らかになった多くの問題点について一定の指針を与える一方、重要な懸念事項が解決されていない部分があります。幸いなことに、現在の報告書では、クロスボーダーの事業活動の障害とならないよう、さらにモデル条約を詳細に検討する必要性も述べられています。2015年の最終報告書までに、さらにモデル条約やコメントの改正について検討されることになっています。

## In detail

### 1. 租税条約の恩典の享受:特典制限規定は、不明瞭であり、予測可能性が欠如

報告書では、明確に、米国タイプの特典制限規定(LoB)をOECDモデル条約に導入することが提案さ

れました。この米国タイプのLoBは、一般的に、二国間条約の対象国以外の者(第三国居住者)が、条約対象国に法人を設立し、所得をその法人経由で稼得することによって、その租税条約の適用を受けるといった濫用のケースをターゲットにしています。

こうした濫用を防止するため、米国タイプのLoBでは、適格居住者にのみ条約の恩典 (benefits) を与えることとしています。適格居住者とは、第三国の居住者が条約の恩典を享受することを主な目的として設立されたものではなく、その国に設立されたことに十分な関連性・理由があるか否かを一定の基準(テスト)で判断するものです。米国タイプのLoBは、一般的に適格居住者の判定基準として適当ではありますが、一部の規定は、必要以上に制限的な側面があることが懸念されています。

現行のOECDモデル条約では、米国タイプのLoBと同様に、条約の恩典を享受することができる居住者法人であるために満たさなければならないテストが定められています(最低1つは満たす必要があります)。第1の基準は、上場企業テスト(Publicly Traded Company Test)と呼ばれるテストです。これは、法人の主たる種類の株式が継続的に証券取引所で取引されている場合に適格者とするテストで、さらに、次のどちらかの基準をクリアする必要があります。

- 居住地国(設立地)の証券取引所で取引されること
- 管理支配の場所が居住地国であること

多くの企業がこのテストを充足すると思われませんが、居住地国の取引所が小さく、(他国の)よりメジャーな取引所に上場しているケースも想定されます。さらに、居住地国の取引所に限定することは、EU法に違反している可能性があります。また、管理支配の場所によるテストは、会社管理の分権化に反することになります。

報告書では、上場企業という条件は居住性の判断としては十分である一方、条約の恩典を与えるための経済的関係という点に鑑みれば、これら追加的なテストは必要条件であるとされています。しかしながら、上場企業テストをクリアすれば条約濫用の可能性が低いと認識できるという長年採用されていた従来の共通理解とは相入れません。

従来のOECDモデル条約では、上場企業の子会社も適格者としています。具体的には、直接および間接に50%の持分を5以下の上場企業に所有されている場合です。報告書では、間接所有における中間法人がどちらかの締約国の居住者であることを要件としています。しかし、この点についての十分な合意は得られていないようです。多国籍企業は、健全な事業上の理由から、多くの国に関連企業を設立するため、この要件が障害となる可能性があります。この点についての十分な説明はなされていません。

報告書では、支配・浸食テスト(Ownership-Base Erosion Test)が提案されています。これは、50%以上の持分を居住地国の適格者(Qualified Persons)に所有され、かつ、その適格者以外の者に対する支払総額が総所得(gross income)の50%未満であることを要件とするテストです。この支払総額と独立企業間価格の問題や、なぜ適格者が居住地国の適格者でなければならないかについての説明はされていません。企業が、居住地国で実態のある事業を営み(active conduct of a trade or business)、その事業に付随して得られた所得についても条約の恩典が供与されます(事業活動基準)。

こうした基準は、討議草案の段階でも検討されていましたが、今般の報告書では、新たに「Derivative Benefits Test: DBT」が提案されています。これは、次の2つの基準を満たした法人に条約の恩典を与えるというものです。

- 95%以上の持分を、直接および間接に、7以下の同等適格者(Equivalent Beneficiaries)に所有されていること
- 同等適格者以外の者への支払いが、総所得の50%未満であること

この同等適格者とは、いずれかの締約国の適格者および第三国の者で、当該条約と同等以上の恩典を得ることができる者が該当します。

このDBTを満たす場合には、そもそも同等適格者が同等以上の恩典を得ることができることから、当該条約の濫用という要素は見出せないことに根拠があります。なお、DBTにおける間接所有の中間法人はいずれかの締約国の居住者に限定されています。これは意図的なものではないと思われませんが、実務的には大きな障害となる可能性があります。

これらLoBのテストを満たせない者は、その所得源泉地の権限ある当局(日本では国税庁)に、条約恩典の承認を得ることができることも定められています。ただし、この方式は、これまでの経験から、時間や費用がかかる点が懸念されています。

## 2. 主要目的テスト—主観性と不確実性の観点から運用可能性が懸念される

主要目的テストは、討議草案において「Main Purpose Test」とされていたもので、報告書では「Principal Purpose Test:PPT」とされました。内容は、条約の恩典の利用が主要目的である場合には、条約を適用しない(つまり恩典を与えない)というものです。

報告書では、このPPTを、条約本文に導入することが提案されています。いくつかの国では、国内法の一般的租税回避防止規定(GAAR)の運用により条約を適用しないことができるようです。しかし、一般的には、国内法で条約の規定・適用に制限を加えることができないため(通常は憲法上の問題であり、日本をはじめ多くの国が該当します。)、こうした対応ができません。そのため、条約本文に規定することが提案されています。

なお、報告書では、LoBとPPTの双方が採用される場合には、PPTは付属的な位置づけで、LoBの運用の制限とならないようにすべきとされています。

## 3. その他の項目

報告書では、以下の提案もされています。

- 一定の持分を有する法人からの配当には、一般的により低い源泉税率が適用されますが、この低い源泉税率の適用対象とするよう持分を操作することを防止するための365日保有基準の設定
- 不動産化体株式譲渡の要件の強化
- 二重居住者のtie-breaker ruleの改正
- 低課税国のPEへの金融資産の移転による生じる所得への課税強化
- 建設PEの継続期間要件の適用の強化

租税条約の濫用防止規定についてのニュースレターは、以下PwC Tax Policy Bulletinをご参照ください。

PwC Tax Policy Bulletin: OECD Report on Action 6 – Treaty Abuse

([http://www.pwc.com/en\\_GX/gx/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-report-action-6-treaty-abuse.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-report-action-6-treaty-abuse.pdf))

また、BEPS行動計画の第一次提言の行動計画6については、以下OECDのホームページをご参照ください。

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2014 Deliverable ACTION 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

([http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances\\_9789264219120-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances_9789264219120-en))

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

[kimihito.k.takano@jp.pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@jp.pwc.com)

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okadas@jp.pwc.com](mailto:yoshiyasu.okadas@jp.pwc.com)

シニア マネージャー

村岡 欣潤

03-5251-2495

[kinjun.k.muraoka@jp.pwc.com](mailto:kinjun.k.muraoka@jp.pwc.com)

ディレクター

品川 克己

03-5251-2035

[Katsumi.shinagawa@jp.pwc.com](mailto:Katsumi.shinagawa@jp.pwc.com)

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約500人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに195,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細は[www.pwc.com](http://www.pwc.com)をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2014 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームである税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームは、別組織となっています。詳細は[www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)をご覧ください。