

我が国の選択の解説及び対象租税協定国の既存条約への影響 BEPS2

February 2019



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2019 年 1 月時点で、世界 89 ヶ国に業務を展開し、23,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

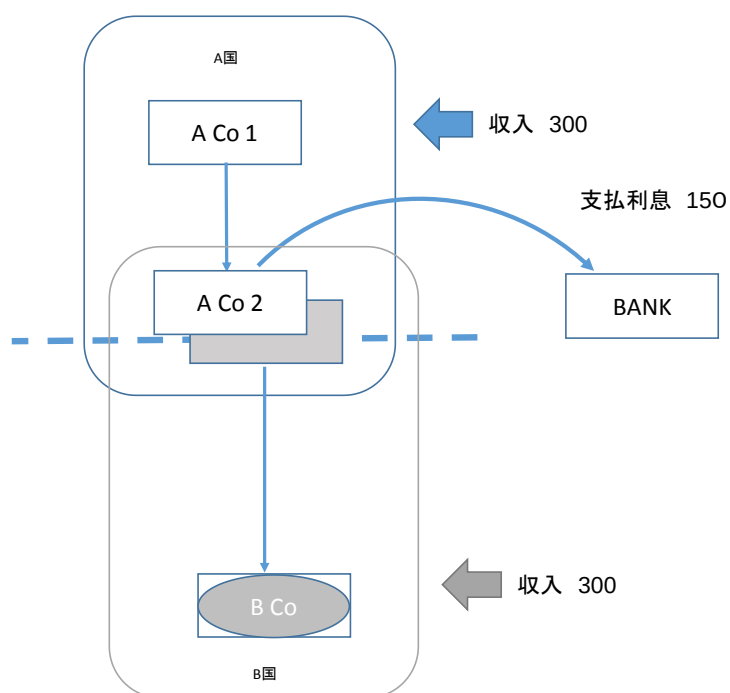
逐条解説 BEPS 防止措置実施条約 第 4 条 二重居住者 (Dual Resident Entities)

日本において 2019 年 1 月 1 日から発効している BEPS 防止措置実施条約 (MLI: MuLtilateral-convention-to-Implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS) について、今回は BEPS 行動計画 2 ハイブリッド・ミスマッチにおける 2 重居住者にかかわる内容を規定した第 4 条について見ていきたいと思います。

BEPS とは日本語で「税源浸食と利益移転」と表現されるもので、これまでの 2 国間租税条約や狭義の移転価格税制を基礎とした国際税務の枠組みでは対応しきれなくなった新たな国際的課税回避スキームへの対応を目的とした国際的な取組みをいいます。

行動計画 2 では、金融商品や事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を利用した意図的な税負担軽減について、その効果を無効化することを目的としています。

ここで、二重居住性のある事業体については、一般に以下の図における A Co 2 の事業体による支払取引のような場合について、BEPS の状況が発生するものとなります。



(OECD BEPS 行動計画 2 最終報告書 Exemple7.1 をもとに筆者編集)

ここでは、A Co 2 リバースハイブリッド事業体である場合に、A 国、B 国の納税主体に含まれ、それぞれ A Co 1、B Co の収入と合算されて各国の課税所得が計算されることになります。その結果、全体で見た場合には支払利息が 2 重に控除されることになります。

このような状況の発生を回避するために、MLI 第 4 条においては、以下のような規定が設けられています。

①1 項（2 重居住者にかかわる居住地判断および恩典の制限）

OECD モデル租税条約第 4 条 3 項をもとに、次のように規定されています。

対象租税協定の規定によって二以上の当事国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、これらの当事国の権限のある当局は、その者の事業の実質的な管理の場所、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意によって、当該対象租税協定の適用上その者が居住者とみなされる当事国を決定するよう努める。

そのような合意がない場合には、その者は、当該対象租税協定に基づいて与えられる租税の軽減又は免除（これらの当事国の権限のある当局が合意する範囲において、及びこれらの当事国の権限のある当局が合意する方法によって与えられるものを除く。）を受けることができない。

ここでは自然人（個人）以外の納税主体について、2 重居住者（MLI 日本語訳においては双方居住者と表現されている）となる場合には、租税条約の適用においては、当事国の合意によりいずれか一方を居住地国として判断するよう努力すべきこと、ここでは、実質的な管理場所や設立された場所、その他の関連する要素を考慮に入れることが規定されています。

また、合意による判断ができない場合には、恩典の特典を得ることができない旨が規定されています。

②2 項（適用対象）

ここでは、既存の租税条約に 2 重居住者にかかわる居住地判断の記述の有無にかかわらず、第 1 項の適用がなされることが規定されています。但し、二元上場企業（2 つの上場会社が異なった株主集団をもち、所有権を共有する一体の事業集団を運営する企業構造）については、その適用がない旨規定されています。

③3 項（留保）

ここでは、以下のような適用留保の状況について示されています。

a) 条項全体の適用留保

b) 2 重居住者について、租税条約により権限のある当局に居住地判断に努める要請がなされている

c) 2 重居住者について、租税条約により恩典の制限があり、権限のある当局に対する居住地判断要請はない

d) 2 重居住者について、租税条約により権限のある当局に居住地判断に努める要請がなされており、合意に至らない場合の当該 2 重居住者の取扱いが規定されている

e) 第 1 項の後段について、“そのような合意がない場合には、その者は、当該対象租税協定に基づいて与えられる租税の軽減又は免除を受けることができない。”という記述とすることができる

f) e)の適用を選択する締約国との租税条約

④4 項（通告）

ここでは、1 項の適用について通告との関係において示されています。

前項 a)にかかわる留保を行っていない締約国は、前項 b)から d)に該当しない各租税条約における 2 重居住者にかかわる居住地判断の記述の有無について通告を行い、また、記述がある場合には、条項と段落を通知する。すべての締約国が通知をした場合にのみ、第 3 項後段の適用がなされ、それ以外の場合には、租税条約の条文が第 1 項と相いれない範囲において差し替えられる旨が規定されています。

日本における適用状況

日本は第 4 条の適用を選択するとともに、第 3 項 e)の適用の旨及び中国を含む 2 重居住者にかかわる居住地判断の記述のある租税条約及びその関連条項及び段落について通告を行っています。

中国における適用状況

中国は第4条の適用を選択するとともに、日本を含む2重居住者にかかわる居住地判断の記述のある租税条約及びその関連条項及び段落について通告を行っています。

日中間における適用状況

以上の内容より、日中間においては、中国による批准書の寄託及びMLIの発効をもって当該規定の適用がなされるものといえ、ここでは、3項e)の記述が採用されます。したがって、現状の以下のような日中租税条約第4条3項の規定について、差し替えられ、納税地判断について、事業の実質的な管理の場所、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意により決定が行われるものとされるといえます。

3 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外の者は、その者の本店又は主たる事務所が存在する締約国の居住者とみなす。
--

しかしながら、現状においては、日中間で自然人以外の二重居住者が租税条約の適用において問題となるケースはほばないものといえ、今後の状況の変化を見守っていく必要があるものと考えられます。

以上

この記事は三菱東京UFJ銀行（中国）有限公司のChina Reportからの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhsa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhsa.mochizuki@mazars.cn

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kenta.yoshino@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn