

OECDがMLIの統合条文作成にかかるガイダンス及び発効時期を明確化する覚書を公表

EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてのアラートは、下記サイトからご覧になれます。

<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

エグゼクティブサマリー

2018年11月14日、経済協力開発機構(OECD)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(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)」(以下、「MLI」)によって修正される租税条約の解釈をサポートし、その適用を促進するために、「統合条文の作成にかかるガイダンス(Guidance for the Development of Synthesized Texts)」(以下、「ガイダンス」)を公表しました。統合条文とは、MLIの適用対象となる租税条約(以下、「対象租税条約」)の条文と、各締約国・地域が採用したMLIポジションの相互関係が対象租税条約に対してどのように反映されるのか、及び各締約国・地域においてMLIの規定が対象租税条約に関していつ(日付)発効するのかを示した単一文書をいいます。

OECD事務局がMLIアドホックグループのメンバーから情報を得て作成したガイダンスは、統合条文の作成に向けて推奨されるアプローチを記載したものです。また、統合条文に組み入れることのできる例文(sample language)も示しています。MLIの下では、MLIの当事国は統合条文を作成する法的義務を負っていません。しかしながら、OECDは、作成を決定した場合には、相互に協議し、一致したアプローチに従って当該文書を作成することを推奨しています。OECDは、最終的に多くのMLIの当事国が、公表されたガイダンスに基づいて統合条文を作成し、納税者のために確実性と明確性を高めることを期待しています。

また同日、OECDは、MLIの発効時期に関するルールを明確化する事務局覚書(以下、「覚書」)も公表しました。一般に、非居住者に対して支払われ、又は貸記される額に対して源泉徴収される租税については、多数国間条約が当該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翌年の初日以後に生ずる課税事象に対して効力を有します。覚書は、MLIが効力を生ずる日のうち最も遅い日が、ある特定の年の1月1日であるケースを取り上げています。覚書によれば、この場合、MLIは、当該年の1月1日に源泉徴収される租税に対して効力を有します。

詳細解説

背景

MLIは、OECD加盟国、G20及びその他の先進国と発展途上国を含む約100の国・地域からなるアドホックグループによって策定され、2016年11月に合意されました¹。この条約に関心を持つどの国・地域でも署名することができます。

現在、84の国・地域がMLIに調印し、15の国・地域がその批准書をOECDに寄託しました。MLIは、最初に受諾書又は批准書を寄託した15の国・地域間で締結されている47の租税条約について2019年1月1日に発効します。

アドホックグループは、統合条文の正式な様式については議論しなかったものの、OECD事務局が当該統合条文の作成に向けて提案を示すことに前向きであると表明しました。

2018年11月14日、OECDは統合条文の作成にかかるガイダンスを公表しました。その目的は、MLIの利用者が、適用及び修正の対象となる租税条約に対してMLIが及ぼす影響を理解できるように、MLIの当事国が文書を作成するための推奨事項を提供することにあります。

統合条文作成ガイダンス

ガイダンスによれば、MLIの下では、MLIの当事国は統合条文を作成する法的義務を負っていません。また、テキスト作成に当たり相互に協議する義務もありません。しかしながら、OECDは、統合条文を作成することを決定した場合は、MLIの規定の解釈及び各対象租税条約への適用が一貫してなされるように、相互協議を行うことを推奨しています。ガイダンスの説明によれば、統合条文よりも、MLIによる修正を反映した条文の方が読みやすい可能性があるものの、そのような条文の作成は困難であり、さらに作成の結果、混乱招く可能性があるとのこと。むしろMLIは、対象租税条約と併せて適用されるものであり、対象租税条約の規定の適用を修正するものだからです。

ガイダンスは3つのセクションに分かれています。セクション1の序文ではガイダンスの概要が示されています。セクション2では、統合条文の作成に向けて推奨されるアプローチが記載されています。また、作成の原則、作成にあたり困難を伴う点、及び作成のための推奨事項が議論されています。セクション3では、統合条文の作成に向けて条項ごとの記載例が提示されています。ガイダンスの最後には付録が付いており、2014年OECDモデル租税条約をMLIによって修正する統合条文の例が示されています。

統合条文は単一文書又は単一ウェブページの形式をとります。統合条文では、各対象租税条約の条文(改正議定書やそれに類した法律文書があれば、その条文も含む)、及び当事国が採用したMLIポジションの相互関係を反映して当該対象租税条約を修正するMLIの規定がそのまま掲載されます。加えて、当該規定の発効日に関する情報など、免責事項の形式による説明情報も記載されます(最低限として、対象租税条約の適用に対する各修正が同時に効力を発しない可能性を示すことが推奨されています)。また、統合条文には、英語版もしくはフランス語版のMLIの規定を挿入することが要請されています。当該規定の翻訳が統合条文に追加された場合、一般免責事項においてそれが非公式な翻訳であるという断りをいれることになると考えられます。

ガイダンスには、統合条文に組み入れることのできる例文も載っています。セクション3では、統合条文に関する免責事項及びMLIの規定の発効時期に関する免責事項の例文が提示されています。加えて、MLIの実質的な条項(第3条から第17条および仲裁に関する第VI部)については、各統合条文作成のための例文が提示されています。また、MLIの規定の発効時期に関する脚注の例文も含まれています。

統合条文の作成に期限は設けられていないものの、ガイダンスによれば、各対象租税条約の当事国がMLIのポジションの最終版を提出する時点で統合条文が作成されているのが理想とされています。いくつかの国・地域がすでに統合条文の作成に着手しており、中には早くも当該テキストを公表した国・地域があります(例えば、オーストラリア、日本、ポーランド、英国)。日本においても、財務省のHPに和文と英文の統合条文が掲載されています。

MLIの発効時期に関する事務局覚書

OECDは、MLIの規定の発効時期に関するMLI第35条の解釈と適用を明確化する覚書も公表しました。具体的には、覚書は、ある一組の締約国・地域についてMLIが効力を生ずる日のうち最も遅い日が、ある年の1月1日である場合、MLIは源泉徴収される租税に対してどの時点から効力を有するかという疑問に答えるものです。

MLI第35条第1項a号によれば、MLIの規定は、「非居住者に対して支払われ、又は貸記される額に対して源泉徴収される租税については、この条約が当該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翌年の初日以後(on or after the first day of the next calendar year that begins on or after the latest of the dates on which this Convention enters into force)に生ずる課税事象」に対して効力を有します。覚書の説明によれば、「on」という単語が使用されているのは、MLIが効力を有する日が、「効力を生ずる日のうち最も遅い日」と同一であり得ることを意味するためです。第35条で使用されている類似の定型的な語句の解釈にも同じ論理と結論が適用されます。

例えば、覚書によれば、締約国・地域のある組合せにおいて、最も遅く寄託した国が2018年9月15日までに批准書を寄託した場合、MLI第34条により、MLIが当該締約国・地域において効力を生じるのは2019年1月1日となります。この場合、MLIの規定は、2019年1月1日以後に発生する、源泉徴収税に係る課税事象に対して効力を有することになります。

こうした解釈を裏付けるものとして、MLI交渉国は、非居住者への支払額に対する源泉徴収税に関して、MLIの規定が迅速に発効することを意図していたということを覚書は明確にしています。

今後の影響

ガイダンスは、MLIによる影響に対する首尾一貫した解釈、及びMLIが対象租税条約に及ぼす影響への相互理解に寄与するとみられます。MLIの批准書をすでに寄託している、又は今後寄託予定の国・地域の数に着実に増えており、継続的に統合条文が作成されることと予想されます。

しかしながら、統合条文はあくまでも情報提供であるという点に注意が必要です。法解釈のためには、対象租税条約と併せてMLIの規定を読む必要があります。それは依然として、MLIが各締約国・地域の採用したMLIポジションの相互関係を踏まえて適用される唯一の法律文書だからです。

さらに、覚書によって、締約国・地域のある組合せの中で、ある特定の年の1月1日に寄託が最も遅かった国のMLIの効力が生じた場合、MLIがいつ発効するのかが明確にされました。その結果、場合によっては、MLIの発効時期が実際に早まることになります。

巻末注

1. 2016年12月2日付EY Global Tax Alert「[OECD releases multilateral instrument to implement treaty related BEPS measures on hybrid mismatch arrangements, treaty abuse, permanent establishment status and dispute resolution](#)」、および2016年12月2日付「[Mandatory Binding Treaty Arbitration under OECD's Multilateral Instrument](#)」EY Global Tax Alertをご参照ください。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

EY税理士法人

西田 宏之
大堀 秀樹

パートナー
シニアマネージャー

hiroyuki.nishida@jp.ey.com
hideki.ohori@jp.ey.com

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティング アンド コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20181206

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp