

BEPS防止措置実施条約の日印租税条約への影響

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人 A 社は、インド法人 Z 社に対して技術指導をして報酬を得ている。この報酬については、日本・インド租税条約（以下「日印租税条約」という。）第12条（使用料条項）第2項に「技術的役務に対する料金」に規定する限度税率10%の規定により源泉徴収を受けている。平成29年6月に、日本は、OECDの主導する多国間条約である BEPS 防止措置実施条約（以下「BEPS 条約」という。）に参加署名している。今後、BEPS 条約が適用になると、現行の日印租税条約の適用関係に影響がでるのか。

〔ポイント〕

- 1 BEPS 条約の概要
- 2 BEPS 条約に対する日本とインドの対応
- 3 現行の租税条約適用の手続
- 4 今後想定される日印租税条約への影響

〔検討〕

1 BEPS 条約の概要

BEPS 条約は、平成29年6月7日に67か国の国・地域（その後数か国が参加署名をしている。）が署名した多国間条約である。この条約が作成された理由は、租税回避に対して各国の締結している租税条約を個々に改正することなく、BEPS 条約が現行の租税条約の規定を修正或いは追加することを可能にしたものである。日本とインドは、上述のとおり両国間に租税条約が締結されており、共に BEPS 条約に署名し

ている。

2 BEPS 条約に対する日本とインドの対応

日本の財務省は、BEPS 条約署名に伴い、暫定版として、対象租税条約の選定及び BEPS 条約のうち適用を選択した条項と、適用しない選択条項を公表している。

対象租税条約として選択したものは、現在日本が締結している租税条約のうちの35であり、日印租税条約はこの選択した租税条約に含まれている。他方、インドは、93の租税条約を対象租税条約として選択している。

結果として、日印両国は、双方が日印租税条約を適用対象租税条約として選択し、かつ、OECD 事務総長宛に通知をしていることから、日印租税条約には、原則として、BEPS 条約が適用になる。

次に、BEPS 条約第7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）は BEPS 条約においてミニマムスタンダードという性格を持つ規定であり、例えば、BEPS 条約第3条から第5条に規定のあるハイブリッド・ミスマッチの規定等は、ベスト・プラクティスという選択可能な規定である。

日本は、上記の第7条のうちの PPT の適用を選択した条項として OECD 事務総長宛に通知している。他方、インドは、BEPS 条約第7条第6項に規定のある簡易 LOB (Simplified LOB : Limitation on Benefits : 特典制限条項) を選択した旨を OECD に通知している。

3 現行の租税条約適用の手続

BEPS条約は現在参加の署名が行われた段階で、今後、署名をした国々は、それぞれに議会の承認等の手続に入り、それが終了するのに時間を要することになる。結果として、早くても、2018年という予測もあり、現在、BEPS条約の影響がすぐに表れるというものではないが、近い将来、問題が顕在化するので、事例にあるA社の場合、今後もZ社に対する技術指導を継続するのであれば、BEPS条約の影響を視野に入れる必要がある。

本事例はインドにおける租税条約に基づく限度税率の適用である。

まず、インドでは、日本のマイナンバーと類似の、PANの取得という国内法の規定がある。PANは、恒久納税者番号(Permanent Account Number)の略称であり、一度交付されるとこの番号は以後永久に変更されることはない。

PANは、10桁のアルファベットと数字の組み合わせであり、インドの課税当局(Income Tax Department)から交付される。PANの最初の3字は、アルファベットでAAAからZZZまでの範囲からの組み合わせの選択となる。第4字は、会社の場合はC、個人の場合はPとなる。第5字は、所有者のLast nameのイニシャル、第6字から第9字までは4桁の数字であり、最後は、チェック用のアルファベットである。

そして、2005年1月1日以降の所得税の納付、商取引等にこの番号を付すことが義務付けられている。さらに、2009年の所得税法の改正により、2010年4月1日以降、インド非居住者に対してもPANの取得が義務付けられた(所得税法第206AA条)。PANの取得を義務付けられている者は、所得税、消費税の納付義務のある個人、パートナーシップ、法人等で事業活動を行い、所得税、消費税の納付義務のある者、源泉徴収を行うすべての組織である。

なお、事例にあるA社は、インドでは外国法人となることから、PANの取得に際して、領事館の認証と謄本の英訳も必要になる。

インド非居住者が租税条約の限度税率の適用を受けるためには、上記のPAN以外に、居住者証明(Tax residency certificate)及びForm No.10F(Information to be provided under sub-section (5) of section 90 or sub-section (5) of section 90A of the Income-tax Act, 1961)を提出することが必要となる。事例では、A社は、このような手続を行っているものと思われる。

なお、インドの税制では、所得税・法人税に付加税と教育目的税が加えられるが、日印租税条約の適用上、付加税及び教育目的税が加算されず10%の限度税率にこれらが既に含まれているというのがインド課税当局の理解である(Income Tax Department, Royalty and Fees for Technical Services, 19.07.2013, p.109)。

4 今後想定される日印租税条約への影響

多国間条約に規定するBEPS防止措置の規定は、原則として、各租税条約のすべての締約国がその規定を適用することを選択した場合のみその租税条約について適用され、各租税条約のいずれかの締約国がその規定を適用することを選択しない場合には、その規定はその租税条約については適用されない。

多国間条約第7条に関して、日本側はPPTの適用を選択し、インド側は簡易LOBを選択することを通知している。結果として、日本側はインドと同じ規定を選択していないことから、多国間条約によりLOBに係る手続として、「特典制限条項に係る付表」の提出が新たに加えられる可能性はないことになる。