

そこが知りたい！

## 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： STTR モデル条約

OECDは、2023年7月に発表した第2の柱に関する文書で、第2の柱を構成するルールの一つである租税条約の特典否認ルール（Subject to Tax Rule、以下「STTR」）のモデル条約及びそのコメントリーを示しました。また、10月には制度導入のための多国間協定（STTR MLI）が公表され、署名の受付が開始されました。

### STTR の位置づけ

BEPS2.0の第2の柱において、GloBEルールが国内法における最低課税ルールであるのに対し、STTRは租税条約上の最低課税ルールと位置付けられます。途上国が税源を確保するための施策として、一方の国の法人税の法定税率が9%未満である場合で、他方の包括的枠組みのメンバーである途上国<sup>1</sup>が求めるときは、当該2国間での導入が義務付けられます。

STTRは、GloBEルールに優先して適用され、STTRで求めた税額は、GloBEルールによる税額の計算上考慮されます。なお、GloBEルールで考慮される収益基準（連結売上が年7.5億EUR以上であること）はありません<sup>2</sup>。

また、STTRは既存の条約とは別個の租税条約として導入されるため、導入に当たって既存の租税条約は改訂しないこととされています。

### STTR モデル条約の概要

2国間で利子・ロイヤリティ等の収受が行われる場合に、受領者の居住地で9%未満の税率が適用される場合は、9%からその税率を引いた割合（特定税率）により源泉地でトップアップ課税がされます（STTRモデル条約<sup>3</sup>（以下省略）第1,2条）。例えば、租税条約の適用により源泉地で免税となる支払について、居住地で5%の税率が適用される場合には、源泉地はSTTRにより9%-5%=4%の課税を行うことができます。なお、STTR適用前の源泉地における税率は特定税率から控除されるので、例えば源泉地において9%以上の税率で課税される場合は、居住地で無税であってもトップアップ課税は行われません（第3条）。

対象となる所得の範囲には、利子・ロイヤリティのほかサービスフィー等があり（第4条）、税源浸食の原因となりやすいものが挙げられています。ただし、利子・ロイヤリティ以外は、受領者が負担した費用に対する収入のマークアップ率が8.5%以下であればルールの適用対象外となっており、一定の事務負担への配慮が講じられています（第9条）。

STTRにおける税率とは、法定税率を指します。ただし、一定の税額減免をもたらす優遇措置の適用がある場合には、その適用後の税率で判定することとされています。なお、判定に用いられる税率は、締約国間で通知されます（第5条）。

制度の対象となる取引は、関係者間（50%超の支配関係等）取引に限定されます（第10条）。個人や年金基金、公共団体などは制度の対象外です（第8条）。

また、GDP基準で400億ユーロ以上なら年100万ユーロ以上、400億ユーロ未満なら年25万ユーロ以上の場合のみ適用されるという重要性基準が設けられています（第12条、コメントリー233）。

<sup>1</sup> STTRにおいては、2019-2022年のいずれかのGNIがUSD12,535以下である国とされます。

<sup>2</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/sttr-mlt-faqs.pdf> (OECD, QA2)

<sup>3</sup> <https://legalinstruments.oecd.org/api/download/?uri=/private/temp/79f8cdee-5501-440f-bd6b-4bb51daf4d8b.pdf&name=MLI%20STTR%20-%20Booklet%20-%20en.pdf> (OECD, ANNEX I)

課税のタイミングについては、事業年度終了時点で税額が確定した後に徴収されることとなっております（第 14 条）、期中に税額計算・納付が必要となるものではありません。

モデル条約では、上記のほか、PE 帰属の支払の場合や、支払に仲介者を用いた場合の適用関係についても定められています（第 7,11,13 条）。

### お見逃しなく！

STTR の具体的な導入は、今後 MLI の批准書等への署名によって各国間の租税条約として行われることとなりますが、すでに UAE が STTR の適用を回避するように法人税を導入した例もあり、軽課税国の国内法に影響を与えることも考えられます。ルールを理解とともに、各国の動向への注意が必要です。

STTR 導入に係る日本の動向はまだ示されていませんが、Pillar2 のうち、国内法ベースのルールの導入状況は以下のとおりです。

- ・ 所得合算ルール(IIR)：令和 5 年税制改正で導入
- ・ 軽課税所得ルール(UTPR)・国内ミニマム課税(QDMTT)：令和 6 年税制改正以降に導入予定