



BEPS Project - Multilateral Instrument

BEPS プロジェクト – BEPS防止措置実施条約（「MLI」）

税源侵食および利益移転を防止するための租税協定関連措置を実施するための多数国間条約

Impact on India -Japan tax treaty

日印租税協定に与える影響について

Contents

• Concept of MLI	6
• Conditions for applicability of MLI	8
• Time line	10
• MLI provisions adopted by India and Japan	14
• Article 12 of MLI:	
Dependent Agent PE(DAPE) in existing tax treaty (DTAA)	22
Impact of MLI on existing tax treaty with respect to DAPE	24
Illustration: Artificial avoidance of PE through Commissionaire Arrangements	26
• Article 13 of MLI: Activities deemed not to constitute PE	30
• Key Takeaways	32

目次

• BEPS防止措置実施条約（「MLI」）の概念	7
• MLIの適用条件	9
• タイムライン	11
• インドおよび日本が適用とするMLI規定	15
• MLI規定の第12条:	
既存の日印租税協定における従属代理人の活動から代理人PE（従属代理人PE）	23
従属代理人PEに係る既存の租税協定の規定に対してMLIが及ぼす影響	25
イラスト:コミッションネア契約による人為的なPE地位の回避	27
• MLI規定の第13条:	
恒久的施設の地位から除外される活動	31
• ご留意すべき点	33

Concept of MLI
Condition for applicability of MLI
Timeline

BEPS防止措置実施条約（「MLI」）の概念
MLIの適用条件
タイムライン

Concept of MLI

- Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) refers to legal arrangement whereby profits are shifted to a low tax or no tax jurisdiction
- The need of BEPS project was felt by G20 countries and OECD, and it got launched in the year 2008 to mitigate double non-taxation ensuring profits are taxed where economic activities are carried out
- OECD’s BEPS project identified and evaluated 14 actionable areas to address BEPS in an exhaustive manner
- For efficient implementation of changes brought about by these 14 action plans, concept of Multilateral Instrument (“MLI”) was introduced to amend/ modify tax treaties of all jurisdictions (presently more than 3000) in one go

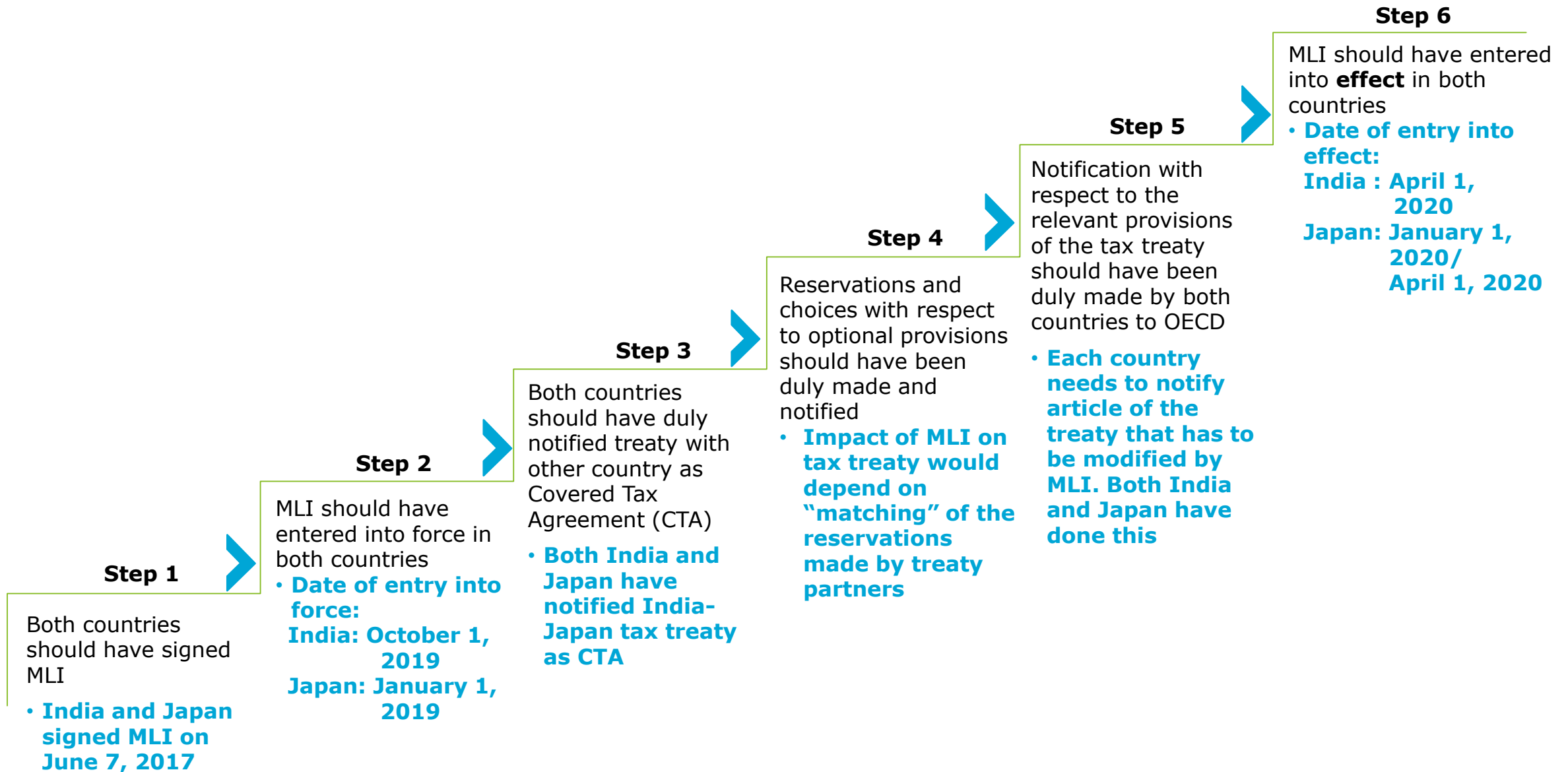
- On November 24, 2016, more than 100 countries adopted MLI to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system
- Totally, 1105 treaties covered under the MLI at present – aim is to cover most of existing 3000 tax treaties
- India signed MLI in Paris on June 7, 2017, wherein it had published a provisional list of notifications and reservations
- India has listed 93 of its bilateral treaties in the final MLI position
- **MLI does not replace existing tax treaties**
 - **Parallel text to interpret and apply provisions of existing tax treaties**

BEPS防止措置実施条約（「MLI」）の概念

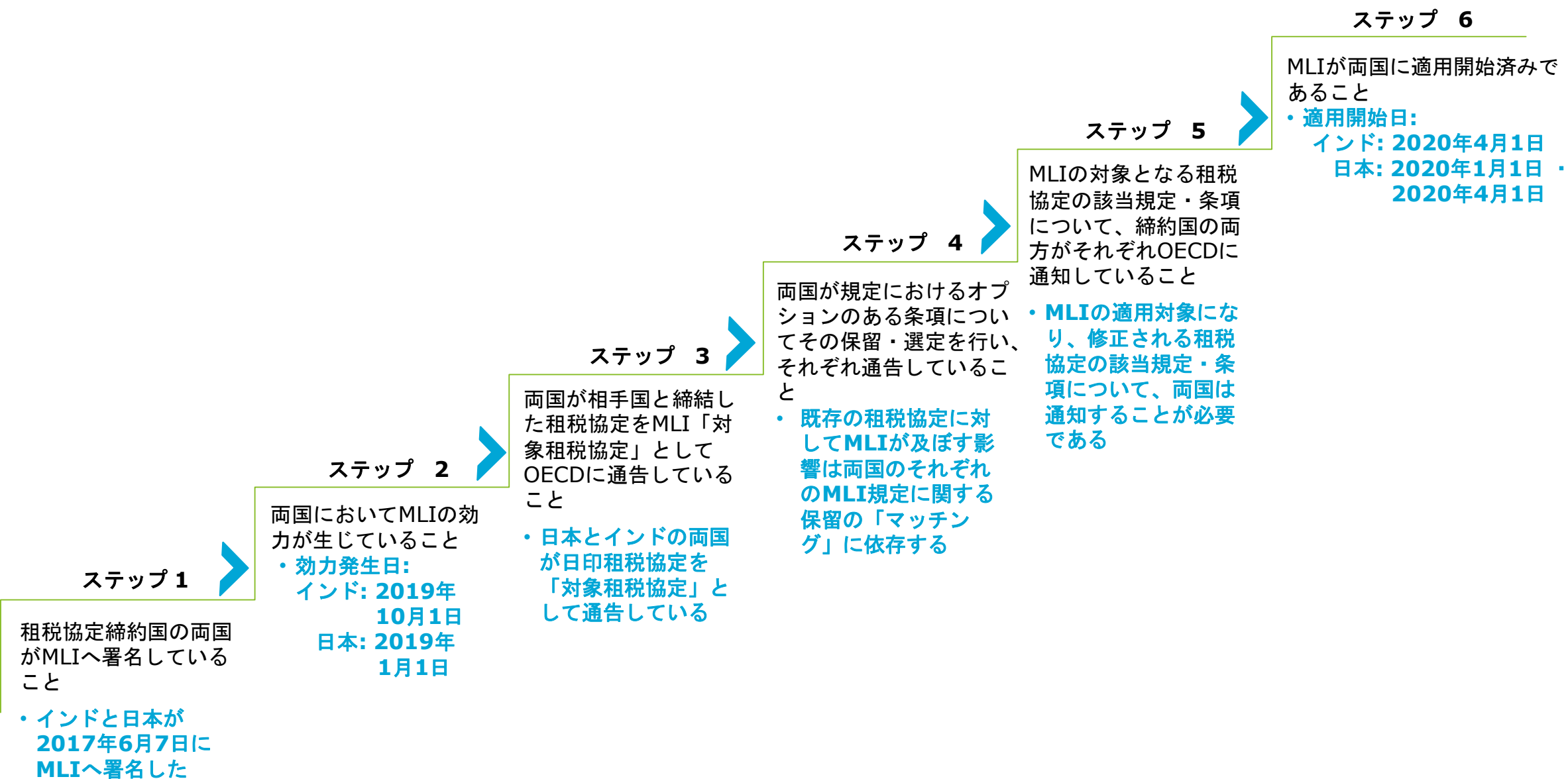
- 税源侵食および利益移転とは多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることである
- OECD/G20諸国がBEPSプロジェクトを2008年に、その必要性を感じて、二重非課税を低減させて、経済活動が行われる場所で利益が課税されることを保証するように導入した
- OECDのBEPSプロジェクトにおいて、徹底的にBEPSに対処できるように、14のアクションプラン（行動計画）が同定され、評価された
- 当該14のアクションプランによる変更を効率的に実施するために、MLIの締約国間の既存の租税協定（現在3000以上である）を一挙に修正・改正するBEPS防止措置実施条約（MLI）の概念が導入された

- MLIは2016年11月24日の交渉会合において、租税協定の抜け穴を埋めることおよび国際税務制度の効率を高めるために採択された
- MLIは全部で1105の租税協定をカバーしている。また、現在存在する3000の租税協定のほとんどをカバーすることを目標とする
- インドは2017年6月7日にパリーにおいてMLIへ署名し、MLIの適用について自国の保留および通告の暫定一覧表を提出した
- インドは自国のファイナルMLIポジションの通告においても93の租税協定をMLI適用対象租税協定としてリストしている
- MLIは既存の租税協定を取り替えることではなく、当該既存の協定の解釈に当たり、MLIと合わせて読みとることが必要とされている

Conditions for applicability of MLI



MLIの適用条件



Timeline

Entry into Force of MLI

For the first five countries that ratify MLI

1st day of month after expiry of 3 calendar months after deposit of 5th instrument of ratification/ acceptance/ approval

For the countries that ratify subsequently

1st day of month after expiry of 3 calendar months after deposit of instrument of ratification/ acceptance/approval

- India: Entered into force from October 1, 2019, as instrument of ratification deposited on June 25, 2019
- Japan: Entered into force from January 1, 2019, as instrument of ratification deposited on September 26, 2018

Entry into Effect of MLI

On withholding of taxes

Applicable to credits or payments that occur in the taxable year beginning after the date of entry into force

On other taxes

Applicable to taxable year beginning after expiry of 6 months from the date of entry into force

- India – Entry into effect from April 1, 2020
- Japan: Entry into effect from January 1, 2020/ April 1, 2020

タイムライン

MLIの効力発生日

先に批准書等を寄託した5カ国・地域について

5番目の批准書の寄託・受諾・承認から3カ月を経過する日を含む月の翌月1日に効力を発生する

その後に批准書を寄託する国・地域について

批准書の寄託・受諾・承認から3カ月を経過する日を含む月の翌月1日に効力を発生する

- インド: 批准書の寄託は2019年6月25日に行われて、効力発生日は2019年10月1日である
- 日本: 批准書の寄託は2018年9月26日に行われて、効力発生日は2019年1月1日である

MLIの適用開始日

源泉徴収される租税について

MLIは効力を生じる日以降に開始する課税期間の初日以降に発生する支払いまたは貸記額に対して適用される

その他の全ての租税について

両国においてMLIの効力が生じた後 6 カ月後に開始する課税年度以後

- インド: 2020年4月1日
- 日本: 2020年1月1日・2020年4月1日

MLI provisions adopted by India and Japan

日本およびインドが適用とするMLI規定

MLI provisions adopted by India and Japan (1/3)

Part	Article and Title of provision	Position of India	Position of Japan	Final result/ impact
I	Article 1&2: Scope and interpretation of terms	Japan is included in the list of CTA	India is included in the list of CTA	MLI applies on India-Japan treaty
II	Hybrid mismatches			
	- Article 3: Transparent entities	Not to apply on Indian CTAs	Not to apply on Japanese CTAs	Article 3 of MLI does not apply on India-Japan treaty
	- Article 4: Dual resident entities	Accepts to apply on Indian CTAs	Accepts to apply on Japanese CTAs	India-Japan treaty already has a tie-breaker clause for dual residency, which is similar to MLI
	- Article 5: Methods for elimination of double taxation	Not to apply on Indian CTAs	Not to apply on Japanese CTAs	Article 5 of MLI does not apply on India-Japan treaty

インドおよび日本が適用とするMLI規定 (1/3)

パート	該当MLI条項およびその見出し	インドが 日印租税協定に対して選択 したMLI適用状況	日本が 日印租税協定に対して選 択したMLI適用状況	左記の該当MLI条項の適用性につ いて最終的な結果・影響
I	第1条、第2条: 適用範囲および用語解釈	インドは日本をMLI適用対象として選択している租税協定の相手国の一覧に含めている	日本はインドをMLI適用対象として選択している租税協定の相手国の一覧に含めている	MLIは日印租税協定について適用される
II	ハイブリッド・ミスマッチ			
	- 第3条: 課税上存在しない団体	適用しない	適用しない	第3条は日印租税協定について適用されない
	- 第4条: 双方居住者に該当する団体	適用する	適用する	日印租税協定において双方居住者に該当する者の振り分けに関する規定 (tie-breaker clause) がすでに記載・カバーされていて、MLIの規定と類似するものである
	- 第5条: 二重課税除去のための方法	適用しない	適用しない	第5条は日印租税協定について適用されない

MLI provisions adopted by India and Japan (2/3)

Part	Article and Title of provision	Position of India	Position of Japan	Final result/ impact
III	Treaty abuse			
	- Article 6: Purpose of tax treaties	Accepts to apply on Indian CTAs	Not to apply on Japanese CTAs	Article 6 of MLI does not apply on India-Japan treaty
	- Article 7: Prevention of treaty abuse	Accepts to apply PPT* plus simplified LOB# on all Indian CTAs	Accepts to apply only PPT on Japanese CTAs	Article 7 of MLI applies on India-Japan treaty to the extent of PPT
	- Article 8: Dividend	Accepts to apply on Indian CTAs	Not to apply on Japanese CTAs	Article 8 of MLI does not apply on India-Japan treaty
	- Article 9: Alienation of Shares	Accepts to apply on Indian CTAs	Accepts to apply on Japanese CTAs	Article 9 of MLI applies on India-Japan Treaty
	- Article 10: Anti-abuse Rule for PE in third country	Accepts to apply on India's CTAs	Accepts to apply on Japan's CTAs	Article 10 MLI applies on India-Japan Treaty
	- Article 11: Restricting a party's right to tax its own residents	Accepts to apply on Indian CTAs	Not to apply on Japanese CTAs	Article 11 of MLI does not apply on India-Japan treaty

*PPT: Principle Purpose Test #LOB: Limitation of Benefit

インドおよび日本が適用とするMLI規定 (2/3)

パート	該当MLI条項およびその見出し	インドが 日印租税協定に対して選 択したMLI適用状況	日本が 日印租税協定に対して 選択したMLI適用状況	左記の該当MLI条項の適用性につ いて最終的な結果・影響
III	租税協定濫用			
	- 第6条: 対象租税協定の目的	適用する	適用しない	MLIの第6条は日印租税協定につ いて適用されない
	- 第7条: 租税協定の濫用の防止	「取引の重たる目的に基 づき租税協定の特典の否 認規定」を「簡素化され た特定制限規定」と一緒 に全ての対象租税協定に 適用する	「取引の重たる目的に 基づき租税協定の特典 の否認規定」のみを適 用する	MLIの第7条は最低基準である 「取引の重たる目的に基づき租税 協定の特典の否認規定」に限って 日印租税協定について適用される
	- 第8条: 配当を移転する取引	適用する	適用しない	第8条は日印租税協定について適 用されない
	- 第9条: 株式または持ち分の譲渡	適用する	適用する	第9条は日印租税協定について適 用される
	- 第10条: 第三国内にある恒久的施 に帰属する利得に対する 特典の制限	適用する	適用する	第10条は日印租税協定について適 用される
	- 第11条: 自国の居住者に対する課 税権の制限	適用する	適用しない	第11条は日印租税協定について適 用されない

MLI provisions adopted by India and Japan (3/3)

Part	Article and Title of provision	Position of India	Position of Japan	Final result/ impact
IV	Avoidance of Permanent Establishment (PE) status			
	- Article 12: Commissionaire and similar arrangements	Accepts to apply on Indian CTAs	Accepts to apply on Japanese CTAs	Article 12 of MLI applies on India-Japan Treaty
	- Article 13: Specific activity exemptions	India adopted Option A (PE exemption only for preparatory and auxiliary activities)	Japan also adopted Option A	Option A of Article 13 applies to India-Japan treaty
	- Article 14: Splitting up of contract	Accepts to apply on Indian CTAs	Not to apply on Japanese CTAs	Article 14 of MLI does not apply on India-Japan treaty

インドおよび日本が適用とするMLI規定 (3/3)

パート	該当MLI条項およびその見出し	インドが 日印租税協定に対して 選択したMLI適用状況	日本が 日印租税協定に対して選 択したMLI適用状況	左記の該当MLI条項の適用性につい て最終的な結果・影響
IV	恒久的施設の地位の回避			
	- 第12条: コミッショネア契約 およびこれに類する取り極め	適用する	適用する	第12条は日印租税協定について適用される
	- 第13条: 特定の活動の除外	オプションAを選択した (準備的なまたは 補助的な性格の活動は 恒久的施設から除外さ れる)	オプションAを選択した	第13条のオプションAは日印租税協定について適用される
	- 第14条: 契約分割	適用する	適用しない	第14条は日印租税協定について適用されない

Article 12 of MLI:
Artificial Avoidance of PE status through commissionaire
arrangements and similar strategies

MLI第12条:

コミッションネア契約およびこれに類する方策を通じた恒久的施設
（「PE」）の人為的な回避に関する規定

Dependent Agent PE (DAPE) in existing tax treaty (DTAA)

Where a dependent agent of an enterprise of Japan is acting on behalf of that enterprise in India, Japanese enterprise shall be deemed to have a PE in India, if it fulfills below mentioned conditions:

Conditions of DAPE in existing India-Japan treaty

Impact of MLI

a) Habitually exercises in India an authority to conclude contracts on behalf of the enterprise; or

This article is amended by MLI as explained in the next slide

b) Habitually maintains in India a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise; or

No change

c) Habitually secures orders in India, wholly or almost wholly for the enterprise itself or for the enterprise and other enterprises controlling, controlled by, or subject to the same common control as that enterprise.

No change

既存の日印租税協定における従属代理人の活動から代理人PE（従属代理人PE）

日本企業の従属代理人が、当該企業に代わってインドにおいて活動する場合には、当該企業は次の条件を満たしている場合には、インドに恒久的施設を有する者とされる：

既存の日印租税協定における従属代理人の活動から代理人PEの構成条件

MLIによる影響

a) インドにおいて当該企業に代わって契約を締結する権限を有し、かつ、その権限を反復して使用すること；または

日印租税協定は次のスライドに記載したように修正される

b) 当該者は、インドで、物品又は商品の在庫を反復して保有し、かつ、当該在庫により当該企業に代わって物品 又は商品を定期的に引き渡すこと；または

変更なし

c) 当該者はインドで、専らまたは主として当該日本企業自体のためまたは 当該企業及び当該企業を支配し、当該企業により支配され若しくは同一の共通の支配下に当該企業と共に置かれている他の企業のため、反復して注文を取得すること

変更なし

Impact of MLI on existing tax treaty with respect to DAPE

Since the relevant provision of MLI has been accepted by both India and Japan, hence the scope of DAPE as well as the nature of contracts has got expanded.

Article 5 Para 7(a) – India-Japan treaty

A person who has and **habitually exercises in the contracting state (India) an authority to conclude contracts on behalf of the enterprise**, unless his activities are limited to those mentioned in paragraph 6 as exceptions which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph;

Article 12(1) - MLI

- A person who acts **on behalf of an enterprise and in doing so habitually concludes/ plays a principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise**, and these contracts are:
 - In the name of the enterprise; or
 - **For transfer of ownership of, or for granting of right to use of a property owned by that enterprise, or where it retains the right to use of that property;** or
 - **For provision of services by that enterprise**

従属代理人PEに係る既存の租税協定の規定に対してMLIが及ぼす影響

該当MLI規定はインドと日本、両方において適用することが選択されているため、従属代理人PEの範囲および対象契約の性質が拡大される

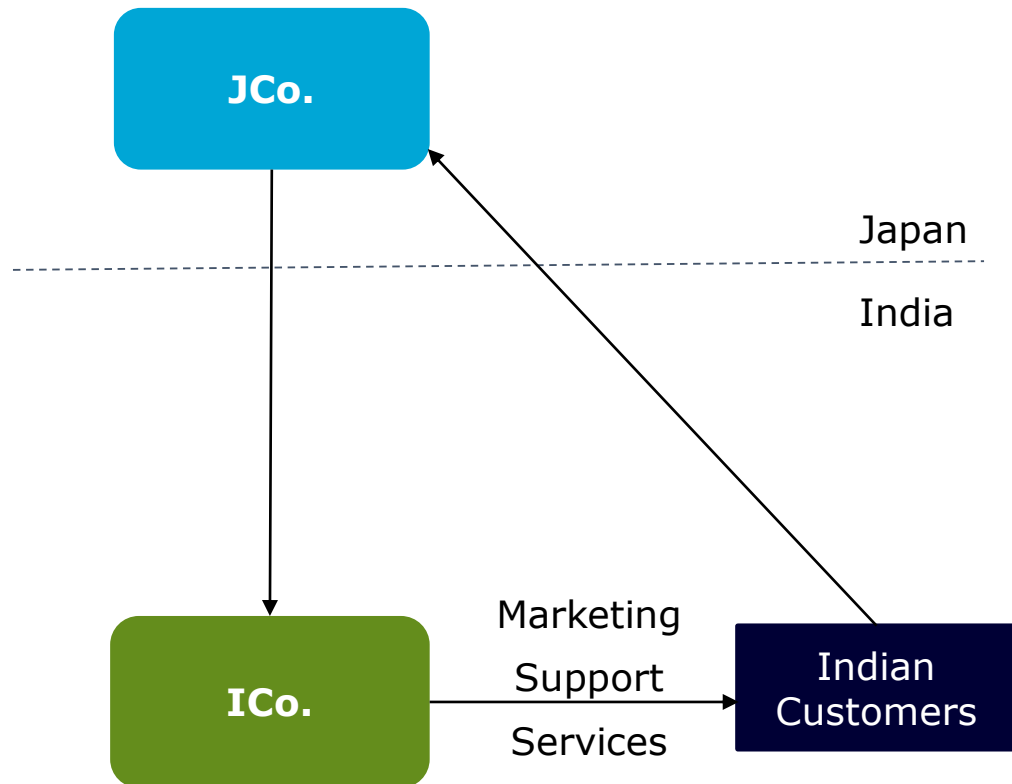
日印租税協定第5条7(a)項

- 一方の締約国において、他方の締約国にある企業に代わって契約を締結する権限を有し、かつ、その権限を反復して使用する者。ただし、当該ものが該当一定の場所から租税協定の第5条6項に掲げる活動（例外）のみを行っている場合には、当該一定の場所は第6項に基づき恒久的施設とはされない

MLI 第12(1)条

- 一方の締約国内において企業に代わって行動し、そのように行動するに当たって、反復して契約を締結し、または当該企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために反復して主要な役割を果たすもの。また、これらの契約が次のいずれかに該当する：
 - 当該企業の名において締結される契約; または
 - 当該企業が所有し、又は使用の権利を有する財産につき、所有権を移転し、又は使用の権利を与えるための契約; または
 - 当該企業による役務の提供のための契約

Illustration: Artificial avoidance of PE through Commissionaire arrangements



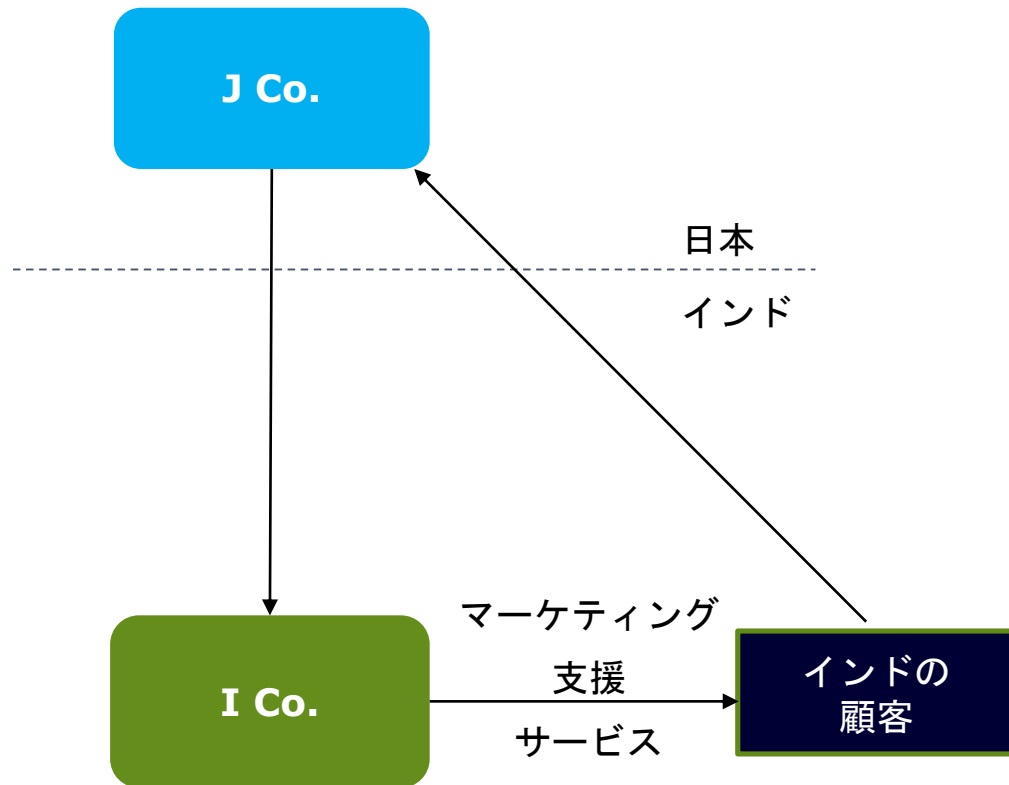
Fact

- JCo. is a company incorporated in Japan and engaged in manufacturing and supply of auto parts
- ICo., which is the subsidiary of JCo. in India, provides marketing support services to JCo.
- ICo.'s activities include identification of customers, holding discussions regarding pricing and terms of contract
- Negotiation and signing of agreement is done by JCo.
- Till date under the provisions of India-Japan treaty, JCo. did not form DAPE in India as ICo. does not habitually negotiate and conclude contracts on behalf of JCo.

Impact of MLI

- With MLI coming into effect, JCo. may constitute a DAPE due to the reason that ICo. is playing principal role in conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by JCo.

イラスト： コミッションア契約による人為的なPE地位の回避



実態

- J Co.は日本で設立され、自動車部品の製造に従事している会社である
- J Co.の子会社であるインドのI Co.は、J Co.にマーケティング支援サービスを提供している
- I Co.の活動には、顧客の特定、価格設定および契約条件に関する議論の実施が含まれる
- 契約の交渉と署名はJ Co.によって行われる
- I Co.はJ Co.に代わって契約を反復して交渉および締結しないことを理由に、今までは、日印租税協定に基づき、J Co.はインドで従属代理人の活動による代理人PEを構成していなかった

MLIの影響

- MLIが適用されることにより、I Co.が契約の締結に当たり主要な役割を果たしているため、また当該契約が規則的に、J Co.による重要な修正が行われることなく締結されているため、J Co.はインドに従属代理人の活動による代理人PEを構成することが可能となっている

Article 13 of MLI:
Artificial Avoidance of PE status through the specific activity
exemption

MLI第13条:

特定活動の除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定

Activities deemed not to constitute PE

Article 5 Para 6 of India-Japan treaty exempts certain activities from PE risk:

- (a) Use of facilities solely for storage or display of goods or merchandise
- (b) Maintenance of stock of goods or merchandise solely for storage or display
- (c) Maintenance of stock of goods or merchandise solely for processing by another enterprise
- (d) Maintenance of a fixed place of business solely for purchasing goods or for collecting information
- (e) Maintenance of a fixed place of business solely for carrying on preparatory or auxiliary activities

Impact of MLI with respect to “activities deemed not to constitute PE”

Option A of MLI: Activities deemed not to constitute a PE:

- a) Activities already listed in Article 5 Para 6 of India-Japan treaty, whether or not preparatory or auxiliary in nature;
 - b) Maintenance of fixed place of business, solely for activities not described in Para 6;
 - c) For the any combination of activities mentioned in (a) and (b)
- Provided either of the above mentioned activities, of the fixed place of business is of a preparatory or auxiliary character.

Further, PE exemption is not available if that enterprise or its group entity carries on business at same place or other place which constitutes PE or the overall activity is not preparatory or auxiliary character

1. Article 13 of MLI has expanded the scope of activities (vis-à-vis tax treaty) that are exempted from being deemed to constitute PE
2. However, at the same time it provided for the condition that all such activities should be of a preparatory or auxiliary character

恒久的施設の地位から除外される活動

日印租税協定の第5条6項は次の活動を恒久的施設の対象から除外する：

- (a) 物品又は商品の保管または展示のためにのみ施設を使用すること
- (b) 物品または商品の在庫を保管または展示のためにのみ保有すること
- (c) 物品または商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること
- (d) 物品若しくは商品を購入するまたは情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること
- (e) 準備的または補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を有する

「恒久的施設から除外される活動」へMLIの影響

MLIの該当規定第13条のオプションA: 恒久的施設を構成しないとみなされる活動は次の通りである

- a) 準備的または補助的な性格のものであるか否かを問わずに、日印租税協定の第5条6項において既に規定されている活動；
- b) 上記a)に規定する活動以外の活動を行うことのみを目的として事業を行う一定の場所を保有すること；
- c) 上記a) およびb)に規定する活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として事業を行う一定の場所を保有すること

ただし、一定の場所に行う上記活動のいずれも、準備的または補助的な性格のあるものである場合に限る。

また、第5条6項の恒久的施設の対象からの除外は、事業を行う一定の場所を使用し、若しくは保有する企業または当該企業と密接に関連する企業が次のいずれかに該当する場合は、その一定の場所について適用しない、：

- 当該一定の場所においてまたはその他に存在する恒久的施設において事業活動を行う；または
- 当該一定の場所で行う活動の組み合わせまたは当該一定の場所及びその他に存在する恒久的施設において行う活動の組み合わせによる活動の全体が準備的または補助的な性格のものでないこと。

1. 第13条により恒久的施設を構成する活動から除外される活動の対象範囲は拡大されている（日印租税協定の規定に比べて）
2. ただし、同時に本規定により、当該活動が準備的または補助的活動に該当することが必要とされている

Key takeaways

- Principle Purpose Test has been introduced in India-Japan treaty. This can deny benefit of whole of the tax treaty
- Certain business models like, marketing support services and commissionaire business are likely to be challenged after MLI enters into effect
- General Anti-Avoidance Rules (GAAR) should also be considered while making any changes in the business model

ご留意すべき点

- 日印租税協定において「取引の重たる目的に基づき租税協定の特典の否認規定」が導入されている。その影響で租税協定の特典をほとんど受けることができない可能性がある
- マーケティング支援サービスおよびコミッションビジネス等特定のビジネスモデルがMLI適用開始後インド税務当局によりチャレンジされる可能性がある
- ビジネスモデルの変更を検討する場合には、包括的租税回避否認規定(GAAR)についても配慮する必要がある



GSAP & Associates LLP



H-59AB, Lower Ground Floor
Kalkaji, New Delhi 110019
India



info@gsapadvisors.com



+91 (11) 4056 0819
+91 (11) 4154 4443

Disclaimer: The content herein are solely meant for commercial purposes & shall not be considered as professional advice and/or used as base for any technical decision. GSAP & Associates LLP, its employees, contractors, associates are not responsible for loss whatsoever sustained by any person who relies on the information contained herein.