

OECD・BEPS 行動 15 租税条約に係る BEPS 実施のための多国間協定の公表

27 December 2016

In brief

OECD は、2016 年 11 月 24 日、BEPS 防止のための租税条約関連措置の実施に係る多国間協定 (“Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”) 及びその解説文書 (“Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”) を公表しました。

当多国間協定の主な目的は次の二つです。

- OECD/G20 の BEPS プロジェクトにおける租税条約に係る一連の措置を取り入れること
- 二重課税の紛争解決に関する義務的拘束的仲裁に係る新基準を設けること

当多国間協定の検討グループに参加した国・地域は 100 を超えると伝えられ、BEPS 最終報告書(2015 年 10 月公表)における条約関連事項の実施について、多くの国から多大の関心が示されました。数千にも及ぶ二国間条約について、各国が遵守すべきミニマムスタンダード(条約濫用の防止、基本的な紛争解決)及び基本的に選択可能なその他の事項(仲裁を含む)に係る改正がこれにより円滑になされるものと期待されています。仲裁については、27 の国が新基準の開発に関与しており、これらの国は仲裁条項を受け入れるものとみられます。

当多国間協定は、署名国において、OECD モデル条約・国連モデル条約いずれに基づくものであれ、既存の条約に係る多くの条項の改正を可能とするものですが、BEPS 関連措置がどこまで各国で統一的に実施されるかは、2017 年における各国の署名に基づく改正内容をみる必要があります。

In detail

1. 当協定の背景・性質

BEPS最終報告書(2015年10月)における勧告により、OECDモデル条約及び国連モデル条約並びにこれらに基づく二国間条約の改正が求められますが、二国間条約は3千以上に及ぶと言われており、これら条約の個別の改正には多大の時間がかかります。行動15では、多国間協定による二国間条約の改正が、迅速で、望ましくかつ可能である、とされています。

当多国間協定は次の7つのパートから成り立っています。

- 第1パート(範囲と用語の解釈): 第1条－第2条
- 第2パート(ハイブリッドミスマッチ): 第3条－第5条
- 第3パート(条約濫用): 第6条－第11条
- 第4パート(PE認定の回避): 第12条－第15条

- ・第5パート(紛争解決の改善):第16条―第17条
- ・第6パート(仲裁):第18条―第26条
- ・第7パート(最終規定):第27条―第39条

第3条―第17条は実体に関する規定であり、条約に関係するBEPS措置である行動2(ハイブリッドミスマッチ)、行動6(条約濫用)、行動7(PE:恒久的施設)、行動14(紛争解決・相互協議)について規定されています。これらは条約解釈に係る一般原則に沿って解釈されます。第18条―第26条は仲裁に関する規定であり、共通の仲裁規定として機能することが意図されていますが、関係国は仲裁対象事案の範囲について留保を付すことが可能です。

当多国間協定は、現行の二国間・多国間協定をオーバーライドしたり代替したりするものではなく、むしろ補完・修正するもので、全体としてかなり柔軟性を認めたものとなっており、各署名国においては、BEPS関連条項の多くについて、一部又は全部の受入れに係る選択が可能です。ただ、ミニマムスタンダードとして合意された一定のコアとなる条項、即ち、条約濫用及び紛争解決(一般)に係るものについては、義務的なものとなっています。対象となる租税条約がミニマムスタンダードを満たすものかどうかは、BEPS包摂的枠組による全体的レビュー及びモニタリングプロセスで検討されます。一方、ハイブリッドミスマッチ、PE(恒久的施設)、義務的拘束的仲裁、に係るものについては、基本的に該当条項全体についての選択(留保)が可能です。

OECD(事務総長)が当多国間協定(及び関連議定書)に係る寄託者(Depositary)となり、各国から、当協定の署名・批准、各条項の留保、等に係る通知を受けて、その内容を整理し、関係する条約及び各国の留保内容等に係る公開リストの作成を行います(第39条)。

当多国間協定は2016年12月31日から署名のために開放され(第27条)、2017年6月に署名式が行われます(関係国は、署名等の時に通知及び留保の内容に係る暫定リストの提供が求められます(第28・第29条))。現在のところ、米国が当多国間協定に署名をするかどうかは不明です。

当多国間協定は各国・地域の批准後3～4か月で施行されることとなりますが、最初の5か国・地域につきましては、第5番目の国・地域の批准後の期間となります(第34条)。署名等の時に提供された暫定リストは批准時に確定の通知が求められます(脱退は通知によりいつでも可能です(第37条))。一般に、相互協議及び仲裁に係る事案については施行日から発効しますが、別途の選択がある場合を除き、源泉税については翌年1月1日から、その他の税目については施行開始の6か月後に開始する課税年度から発効します(第35条・第36条)。

各締約国・地域は、対象となる租税条約の修正について自由に合意することができます(第30条)。当多国間協定は議定書で補完することが可能です(第38条)。

2. ハイブリッドミスマッチ(第3条―第5条)

当多国間協定は、透明な事業体、二重居住事業体、二重課税除去のための免税・所得控除・税額控除の適用に関する条約上の諸条項を扱っています。しかし、当多国間協定は、現行の条項を維持するための留保についても規定しています。

いずれかの国で税務上全部又は一部が透明なものとして取り扱われる事業体又は取極めによって生じた又はこれらを通じた所得は、一方の締約国の居住者の所得として課税上取り扱われる限りにおいて、当該国の居住者の所得として取り扱われます。また、二重課税の除去、セービングクローズについても規定がなされています。(第3条)

二重居住事業体についての規定がない協定については、権限のある当局の合意が求められます。一般的には、実質的管理の場所、設立場所、又は、その他関連する要素を考慮して、条約上の居住者が特定されます。(第4条)

二重課税の除去については、両締約国・地域で別途合意する場合を除き、選択肢A、選択肢B、選択肢C、それらのいずれも適用しない、のいずれかを選択できます。選択肢Aは、相手国が条約上免税又は軽減税率の適用をする限りにおいて、所得/資本の免税に代えて、税額控除を適用します。選択肢Bは、相手国が条約上配当に係る控除を認める限りにおいて、配当免税に代えて税額控除を適用します。選択肢Cは、相手国が条約上所得/資本に課税する可能性がある限りにおいて、免税ではなく税額控除を適用します。両締約国が異なる方法を選択する場合には、それが適用されます。(第5条)

3. 条約濫用の防止—主要目的テスト、特典制限等(第7条)

ミニマムスタンダードである BEPS 行動 6 (条約濫用の防止) では、3 つの選択肢、即ち、主要目的テスト (PPT)、PPT を伴う簡易な特典制限 (LOB) 条項、導管防止規定又は PPT を伴うより複雑な LOB、から締約国が選択することになっていますが、当多国間協定では、複雑な LOB については規定せず、第 3 の選択肢として、複雑な LOB を二国間ベースで各国が交渉することを認めています。詳細な LOB 条項を好む締約国は、暫定措置として PPT を受け入れて、改正の意図を通知しておくことが可能です。

どの選択肢を各国が選択するかを予測するには時期尚早ですが、PPT を選択する国が多いものとみられます。この場合は、簡易な LOB の短所が問われるでしょうし、米国が当多国間協定に署名することになれば、別途複雑な LOB を交渉することになるとみられます。

簡易な LOB では、行動 6 の最終報告書とは異なり、新しい米国モデル条約でみられる規定を幾つか採り入れています。これには、営業又は事業テスト (trade or business test) の下で条約上の便益に係る適用可能な所得について、居住地国で従事している営業又は事業に関係する (connected with) 所得をカバーする米国の現行租税条約とは異なり、居住地国での営業又は事業から生ずる (emanate from) 所得に限ることが含まれます。加えて、所有/税源浸食テスト (ownership/base erosion test) (税源浸食テストは複雑な LOB にのみ関連)、及び公認の有価証券市場で取引される法人の子会社テスト (subsidiary of a publicly traded company test) について、簡易な LOB では、所有者は、当該子会社の居住地国と同一の国の居住者であることが求められます。従って、ここでは適格所有者として、源泉地国居住の企業は除かれます。

問題となっている諸項目、例えば、アセットマネジャー等に関し、CIVs (集団投資ビークル) 及び non-CIVs に係る条約上の便益への対応については、当多国間協定では触れられていません。また、投資の実行又は管理について、営業又は事業テストとの関係で、殆どの米国の租税条約では、“自己の勘定のために投資を行い又は管理する (making or managing investments for its own accounts)” との文言が使用されていますが、当多国間協定の簡易 LOB では、“自己の勘定のために” の文言がなく、他者のために投資を管理するアセットマネジャーは営業又は事業テストを満たさないことが示唆されています。一方、当簡易 LOB では、年金基金について、“事業体 (entity)” の地位はない可能性はあるが“者 (person)” と認められる取極めの年金基金、及び、専ら (exclusively, or almost exclusively) 適格年金基金の金銭を投資するために設立・運営されている事業体についての適格性を明確にしています。

一方の締約国が PPT のみを選択し、他方の締約国が簡易 LOB を選択した場合、次の場合を除いて、PPT が適用されます。

- 簡易 LOB の締約国が、全てを離脱する (但し、ミニマムスタンダードを満たす方策を相手国と検討する必要がある)、又は、
- PPT の締約国が、簡易 LOB の締約国と同内容の簡易 LOB を認めることを選択する (一方の締約国は PPT を含むが、両締約国が簡易 LOB を適用する)、又は、異なる内容のものを選択する (一方の締約国は PPT のみを含み、他方の締約国は PPT とともに簡易 LOB を選択する)

当多国間協定では、上述の PPT モデルと類似した用語が使われています。現行の PPT が、配当・利子・使用料・給与所得・その他所得及び二重課税除去等の特定の条項をカバーする場合には、当多国間協定のより広範な規定で置き換わることになります。また、主たる目的又は主な目的(“main purpose” or “primary purpose”)等の類似の用語が使用されている現行の PPT は、ここでの“主要な目的(principal purpose)”の語句でカバーされることとされています。PPT がその他現行条約上の濫用防止規定の範囲や適用を制限することは、意図されていません。ただ、両国の権限のある当局間での通知又は協議等の手続要件を維持するため、ここでの両立性条項(compatibility clause)によって現行の PPT は置き換えられます。

納税者は、PPT 要件では条約上の便益を受けられない場合でも、権限のある当局が特定の所得又は資本の項目に条約上又はその他の便益を適用するように、求めることができます。欧州委員会の 2016 年 1 月の条約濫用に対する措置に係る勧告では、“EU 法遵守を確実にするとの観点から、行動 6 の最終報告書で提案されている PPT に基づく一般的租税回避否認規定(GAAR)は、法の濫用(abuse of law)に関する欧州司法裁判所(CJEU)の判例法と整合的であることが必要である”、と記述されていました。これは、PPT が適用され得るような場合でも、“真正な経済活動(genuine economic activity)”がある場合には、PPT が適用されないことを基本的に意味したものです。当多国間協定の PPT は、“真正な経済活動”の例外について、EU の考えに従っていません。OECD は、この問題が解決されていると考えているのか、あるいはそのような事例は権限のある当局の裁量で条約上の便益の供与に合意できることの範囲内と考えているのか、定かではありません。

4. 配当移転取引(第 8 条)

行動 6 では、配当に係る選択的な保有要件について記述されていました。当多国間協定では、一定額(a certain amount)を超える資本・持分・株式・議決権等を所有・保有・管理する企業についての言及がなされています。また、最低保有期間(minimum holding period, 365 日)を導入していますが、これは関係国間での課税権の配分を変更するものではなく、現行条約に最低保有期間の規定があれば、それを維持することも可能です。モデル条約に係る規定で言及されていた特定の税率や所有閾値は削除されていますので、現行条約におけるこれらの規定には影響がありません。

5. 不動産を保有する企業・パートナーシップ・信託の株式・持分の譲渡からの収益(第 9 条)

行動 6 でのモデル条約における不動産保有企業株式等の譲渡に係る規定は、選択的で柔軟なものです。当多国間協定では、検証期間(譲渡前 365 日の間のいずれかの時点)の導入に係る規定とパートナーシップや信託の持分の範囲拡大に係る規定が分けて設けられていますが、各国は、その両方又はいずれかのみを選択することが可能です。従って、現行条約に検証期間に係る規定があれば、それを維持することが可能です。いずれにせよ、この条項は、幅広く選択を認めています。

6. 第三国の PE(恒久的施設)に係る濫用防止規定(第 10 条)

行動 6 でのモデル条約に係る規定では、当該企業の居住地国で第三国 PE に対して免税か低税率課税となっている場合に、PE(permanent establishment: 恒久的施設)が所在する第三国の税率が両国間で規定する税率と当該企業の居住地国での税率の 60%とのいずれか低い税率未満の場合に条約適用を否認することとなっていました。当多国間協定では、両国間での税率交渉を避けるために、60%税率のテストのみとなっています。なお、この条項は、選択的なものとなっています。

7. 国内法の下での自国居住者への課税の許容(第 11 条)

租税条約の適用によって、条約の規定によって賦与される便益を除き、締約国による自国居住者への課税権が影響を受けることはありません(セービングクローズ)。当多国間協定では、行動 6 での選択的なモデル条約に係る条項の記述を整えるとともに、除外項目についての若干の追加がなされています。

8. PE(恒久的施設)(第12条—第14条)

コミッションア契約ないし類似の方策によるPE認定の人為的回避への対応として、行動7で示された内容に沿って、OECDモデル条約の5条5項(代理人PE)及び6項(独立代理人)の改正を行うものですが、当多国間協定(第12条)では、国連モデル条約5条5項(b)に基づく規定(在庫保有代理人)への適用がなされないことを明らかにしています。この条項は選択的なものとなっています。

OECDモデル条約5条4項(特定活動の例外)の規定に関し、当多国間協定(第13条)では、行動7の内容を踏まえて、特定活動の例外について、準備的・補助的の性質に係ることを条件とする規定(選択肢A)と本来的に準備的・補助的の性質を有する活動についての規定(選択肢B)との選択的なものとなっています。また、関連者間での活動の細分化への対応ルールも含まれています。この条項そのものも選択的なものとなっています。

建設工事等の期間に係るOECDモデル条約5条3項について、契約の分割等による濫用に対する行動7の内容に沿って、当多国間協定(第14条)では、PPTを含まない条約での規定の場合として、期間の合算に係る規定も含めています。この条項も選択的なものとなっています。

なお、当多国間協定(第15条)では、上述した各条項(第12条—第14条)での関連者(closely related to an enterprise)について、行動7に基づいて、定義を規定しています。関連条項に留保を付している場合には、この条項を選択しないこととなります。

9. 相互協議(第16条)・対応的調整(第17条)

紛争解決(相互協議の効果的実施)に係る行動14はミニマムスタンダードとベストプラクティスからなっています。行動14では、各国の条約にOECDモデル条約第25条1項—3項を含むことを求めており、当多国間協定でも規定がなされています。

権限のある当局に対する相互協議の申立期間を3年間としていますが、現行条約におけるそれより長い期間の規定が当多国間協定(第16条)によって覆されることはありません。

対応的調整については、行動14でベストプラクティスとされ、当多国間協定(第17条)においても権限のある当局が納税者の訴えが正しいと認める場合には、対応的調整を行うべきとされています。

10. 義務的拘束的仲裁(第18条—第26条)

義務的拘束的仲裁に係る条項については、他のBEPS措置とは異なり、租税条約における実体面と実施形式の両方の規定に関係しています。両締約国・地域が寄託者に対して、これの適用を選択すると通知する場合にのみ適用になります。しかしながら、両国・地域の権限のある当局は、当多国間協定での規定とは異なる内容で柔軟に合意することが可能です。

権限のある当局においては、事案の受領後仲裁が適用になるまでに標準的には2年の期間があります。しかしながら、事案の性質や複雑性に依りて、これより長短いずれの期間を合意することも可能です(第19条)。

定型的には、“最終提案(final offer)”仲裁(“最終ベスト提案(last best offer)”仲裁とも称されます)プロセスが適用され、仲裁パネルが両権限のある当局から提出された解決案のいずれかを採用することになります。この型の受け入れを望まない国・地域は、定型として、“独立意見(independent opinion)”アプローチを採用する権利を留保することができます(第23条)。

仲裁パネルは、国際課税事案に係る知識や経験のある3人の個人メンバーで構成されます。各権限のある当局が仲裁の要請がなされた日から60日以内にそれぞれ1名を選任し、この二人のメンバーがその後60日以内に第3のメンバー、即ち、いずれの国・地域の国民でも居住者でもなく、当仲裁パネルの議長となる者、を選任します(第20条)。

両権限のある当局は、仲裁人に対し、権限のある当局に適用されるのと同様の厳しい守秘義務要件の下で、関連情報を提供することができます(第 21 条)。

パネルメンバーの単純多数決で裁決が下されます。裁決には論旨や説明は含まれません(第 23 条)。両権限のある当局は、仲裁の結果を反映する相互協議を行うことを求められますが、当該事案の納税者がこの相互協議結果を受け入れない場合、いずれか一方の国・地域の裁判所が当該仲裁裁決が無効であると判示した場合、当該事案の納税者が当該事案について裁判所又は不服審判所での解決を求める場合、は除かれます(第 19 条)。

なお、仲裁の裁決は先例となるものではありません(第 23 条)。

まとめ

当多国間協定の選択肢は多岐に亘っており、その適用は極めて複雑です。各国は、条約相手国毎にどの条項の選択が適用されるのかを寄託者に通知することになっています。選択肢の範囲が広範であるために、各国の対応状況をみるまでは更なる不確実さがあり、条約関連の BEPS 措置が一貫性を欠いた適用となる可能性があります。米国が当多国間協定に署名するかどうかは定かではありません。更に、当多国間協定の諸条項を、OECD モデル条約や国連モデル条約等の各種諸規定との関連で、どう解釈するかについても不確実性があります。当多国間協定によって早期に各国の租税措置をできるだけ整合性のあるものとするとの OECD の意図がどこまで実現できるのか注視する必要があります。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@jp.pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@jp.pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@jp.pwc.com

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

kazuhiro.asakawa@jp.pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 570 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2016 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。