

BEPS多国間協定の概要

1 多国間協定の先例としての税務行政執行共助条約

OECDにより2014年9月に第一弾報告書として公表されたBEPS（税源浸食と利益移転：Base Erosion and Profit Shifting）行動計画15（多国間における新たな協定の構築）を検討する前に、多国間協定の先例として、税務行政執行共助条約（以下「共助条約」という。）の概要と現況を予備知識として知る必要がある。

日本は、2011年（平成23年）11月4日に共助条約に署名し、2013年（平成25年）6月28日に受託書をOECDに寄託し、同年10月1日にこの条約が発効している。この共助条約は税務行政を相互に支援するための条約である点で一般の租税条約とは異なった性格を有している。

共助条約は、OECD及び欧州評議会により検討されたもので、1986年7月にOECD租税委員会、1987年4月に欧州評議会閣僚会議において条約案が採択された。その後、共助条約（条約草案及びそのコメンタリーから構成されている。）は、1987年6月に欧州評議会閣僚会議、1987年10月にOECD理事会で署名のために開放することが合意され、1988年1月25日にOECD加盟国及び欧州評議会加盟国に署名のために開放されている。その後、スウェーデン（1989年4月）、ノルウェー（1989年5月）、米国（1989年6月）、フィンランド（1989年12月）、オランダ（1990年9月）、ベルギー（1992年2月）、ポーランド（1996年3月）、アイスランド（1996年7月）、がこの条約（以下「原条約」という。）に署名したことにより、原条約は1995年4月に発効している。

米国は、この条約について、徴収共助と文書送達に関する部分について留保しており、情報交換に関する部分についてのみ参加している。原条約に署名した国は、アイスランド以降も増加して、最終的には、30か国が署名している。30か国の署名を時期により区分すると、1980年代が4か国、1990年代が5か国、2000年代が8か国、2010年代が13か国という推移である。

原条約は議定書（以下「改正共助条約」という。）により改正されて2010年5月27日に開放されているが、改正共助条約に署名した国及び地域は、69か国であり、そのうち、発効している国は、57か国である。

2 BEPS行動計画15の概要

BEPS行動計画15は、2014年9月に最終報告書として公表された。この報告書のタイトルは、「二国間租税条約を修正するための多国間協定の発展」（Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties：以下「最終報告書」という。）であり、全体で63頁（本文27頁、付属資料36頁）のものである。そして、2015年12月に「多国間協定」が公表される予定である。

この最終報告書の要旨は、まず、現行の二国間租税条約が、課税ベース浸食と利益移転が起こりやすい状況を作り出していると分析し、これらを補正するためには、現行の租税条約を強化する方策ではなく、BEPSに対抗でき、かつ、二重課税排除の役割を果たすことができる必要であるとしている。このようにすれば、個々の租税条約を改訂するのと同じ効果を持つ多国間協定の実行可能性の検討に各国は合意すること

Topics of International Taxation

になるというのが、OECDの考え方である。この方式を採用すれば、1つの多国間協定に多くの国が参加することで、租税条約の世界的共通化を図ることができ、かつ、租税条約の改正に時間を要しないという利点がある。

最終報告書は、このような観点から租税と国際法の関連について分析を行っている。その目的は、BEPSに対する対抗策の実施と二国間租税条約の改訂である。そして、二国間租税条約を多国間協定により修正するという方法は租税の領域では前例がないことであるが、他の国際法領域では先例がある方法である。最終報告書の結論は、多国間協定による方法が望ましいもので、また、実行可能であり、そのための交渉が早急に行われるべきであるとしている。

3 多国間協定の概要

多国間協定の条文等は、2015年12月であるが、そのポイントなる事項は次のとおりである。現行の二国間租税条約では、源泉地国における課税の減免を規定しているが、これらの規定は多国籍協定と併存することになる。いずれにせよ、多国間協定が適用になれば、租税条約の領域に新しい分野が拓けることになる。

(1) 多国間相互協議の進展

多国間協定の利点は、多国間における争点を解決するために多国間相互協議が発展することである。多国間相互協議は、多国間において活動する納税義務者の場合に、関連各国の権限ある当局による相互協議を可能にする。そして、権限ある当局による合意ができない場合、仲裁を規定することになる。

(2) 法人の双方居住者問題

この対策は、二国間租税条約に規定することが最も効果的である。

(3) 事業体課税（ハイブリッド・ミスマッチ問題）

ハイブリッド・ミスマッチ問題とは、ある事業体が、一方の国において法人（団体課税）と

して扱われ、他方の国ではパススルー事業体（構成員課税）として扱われることをいう。その結果、双方の国において不課税或いは長期の課税繰延べという事態が生じる可能性がある。この問題は国内法により解決が図られるべきものであるが、租税条約を改正することで解決できる。すなわち、他方の締約国への支払は、他方で所得として認識することを条件に課税上の便益を認めるとするものである。

(4) 第三国所在のPEに係る課税関係

例えば、A国（居住地国）とB国（源泉地国）が租税条約を締結している。C国に恒久的施設（PE）が所在し、B国の所得が当該PEに帰属する。B国では課税がなく、PE所在地国は低税率国である。二国間租税条約ではこの問題を部分的に解決できるが、最も効果的な方法は、多国間協定である。

(5) 租税条約の濫用

租税条約の適用対象外である第三国居住者が、租税条約上の特典を取得することを防止するためには、多国籍協定による防止策が適切である。

(6) 租税回避に関連する二国間租税条約の限界

例えば、租税回避防止規定が租税条約に規定されていても、その適用範囲は条約締約国に限定されている。多国間協定に規定を置くことで、租税条約に関連するBEPSに関連することで、多国間協定へのすべての参加国が統一すべき主要な規定を決定することは重要である。

中央大学商学部教授

矢内 一好