

多国間協定の行方—BEPS行動計画15—

1 2015BEPS最終報告書

2015年10月にBEPS最終報告書が公表された。OECDによる多国籍企業等の租税回避を防止するための活動である「税源侵食と利益移転への対応」(Base Erosion and Profit Shifting: 略称BEPS)は、数年間の努力の成果として、この最終報告書により一定の方向性が見えてきたといえるのである。

2 BEPS行動計画15 (多国間における新たな協定の構築) の概要

(1) BEPS行動計画15の報告書の概要

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、今後「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、課税ベース侵食と利益移転が起りやすい状況を作り出していると分析され、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ものが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になるというのが、OECDの考え方である。

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く、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。

(2) 2014年最終報告書の骨子

最終報告書において主張されている骨子は、次のとおりである。

- ① 現行の租税条約では、BEPSの対抗策としての効果がない。具体的には、OECDモデル租税条約の改訂であり、その趣旨は、二重非課税を除去することである。改訂を有する箇所は、恒久的施設の定義、相互協議手続きの改善である。また、現行のモデル租税条約にない規定で要望されているものは、ハイブリッド・ミスマッチに関するもの、BEPS対抗策を租税条約に規定することに関連した租税条約濫用防止規定の導入に関するモデル租税条約の改訂の必要性を唱える専門家がいる。
- ② 各国の租税条約を改訂したOECDモデル租税条約と同様の内容にするには、多くの時間を要することになる。BEPS対策は早急に行う必要があることから、効率的に各国の租税条約を改訂するためには、多国間協定による一括改訂方式が望ましいのである。
- ③ BEPSの租税回避は、多国間の国内法と租税条約の相互関係によるもので、BEPSを可能にした租税条約ネットワークの濫用を防止し、かつ租税管轄権を守るために、多国間協

Topics of International Taxation

定によりより密接な協調が必要となる。

- ④ 多国間協定は、短時間で合意した条約上の対策を実行することができ、かつ、租税条約の二国間の取極を守ることになる。多国間協定を利用することに3つの利点がある。第1は、多国籍協定はその狙いが絞られている。第2は、BEPS対策に関して、世界中約3,000余の租税条約を同時に修正することができる。第3は、多国籍協定が、BEPS計画を促進するという政治的な要請に応えるものである。すなわち、BEPSによる濫用を縮小し、政府は、二国間租税条約を害することなく国際的な課税問題解決を解決することになる。
- ⑤ 多国間協定の先例は税務執行共助条約（以下「共助条約」という。）である。最終報告書は、多国間協定が望ましい方法で、実行可能であるとして、早急に、協議が開始されることを結論としている。
- ⑥ 従来からの租税条約を迅速に改正するための昔からある障害は、政治的な決断を必要とすることである。その例が、共助条約で、この条約は、G20主導で行われた例である。

3 税務行政執行共助条約の現状

OECDが活動計画15の先例としているのが、共助条約である。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。

これまでの租税条約は、北欧三国による多国間租税条約を除いて一般に二国間租税条約であるが、この共助条約は多国間条約であることと、租税条約が二国間の二重課税を排除と脱税の防止を目的としているのに対して、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。

この共助条約は、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。この共助条約は2010年5月27日に議定書により改訂され現在に至っている。

日本は、共助条約の開放を受けて、1988年3月1日の大蔵委員会において、当時の国税庁次長は、「多国間税務執行共助条約につきましては多大の期待をいたしておりますし、その締結が実は一刻も早く行われるよう希望しているところでございます。」と述べているが、上述のとおり、署名は2011年ということで、署名までに要した期間は、約20年余ということになる。

共助条約の現況【2015年8月31日現在】は、次のとおりである。共助条約に署名し発効している国は56か国、海外領土等の地域は15地域、共助条約に署名しているが未発効の国は16か国である。この未発効の国には、シンガポール、スイス、中国、リヒテンシュタイン、モナコ、フィリピン、ブラジル、ロシア、米国等が含まれている。

4 BEPS多国間協定の今後

OECDが述べているように、世界中約3,000あるという租税条約のすべてを同様の内容に修正することは困難であることから、多国間協定による一括修正方式は理論的には妥当といえるが、署名した各国がそれぞれの国の議会で承認手続きを要することから、上述の共助条約のように、署名済み・未発効という状態が長時間にわたる可能性も否定できないのである。

中央大学商学部教授

矢内 一好