

OECD・BEPS 行動 15 BEPS 防止措置実施条約の署名

21 June 2017

In brief

2017年6月7日(水)、パリにおいて「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」(BEPS防止措置実施条約)の署名式が行われ、日本を含む67カ国・地域が出席して署名しました。BEPS防止措置実施条約は、OECD/G20のBEPSプロジェクトにおいて策定された税源浸食・利益移転(BEPS)を防止するための措置のうち租税条約関連部分を多数の既存の租税協定に同時かつ効率的に採り入れることを可能とするためのもので、BEPS行動15(多数国間協定の策定)の勧告に基づいています。

BEPS防止措置実施条約によって既存の租税協定に導入されるBEPS関連措置は、租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置、及び、二重課税の排除等納税者にとっての不確実性排除に関連する措置となっています。具体的には、BEPSプロジェクトの行動2(ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化)、行動6(租税条約の濫用防止)、行動7(恒久的施設認定の人為的回避の防止)、行動14(相互協議の効果的実施)に係る最終報告書が勧告する租税条約関連の諸措置が含まれます。

BEPS防止措置実施条約は、署名した5カ国・地域が批准書等を寄託することにより、その5番目の寄託から所定期間満了後に当該5カ国・地域について効力を生じ、その後の批准書等の寄託国・地域については、それぞれの寄託から所定期間満了後に効力を生じます。我が国において、批准書等を寄託するのは、国会の承認を得てからとなります。

このBEPS防止措置実施条約は、租税条約の歴史に新たなターニングポイントを印すものとされ、これによって、国際租税分野においてさらなる安定性(certainty)と予測可能性(predictability)が実現するとされています。

In detail

1. BEPS防止措置実施条約の策定の背景、署名国・地域

BEPS行動計画の最終報告書(2015年10月)では、多国籍企業による国際的な租税回避に対応するための各種措置が勧告されていますが、それらの措置の実施のためにはBEPSプロジェクトにおける租税条約関連措置を既存の二国間租税協定に採り入れることが求められます。BEPS行動15においては、多数の既存租税協定の改正を迅速かつ効率的な方法によって実施するための効果的な枠組みとして、多数国間条約が策定され、2016年12月31日に全ての国・特定地域に対して署名のために開放されました。

この多数国間条約、即ち、「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting)」(BEPS防止措置実施条約)(以下、「本条約」)は、このようなBEPS行動計画での条約関連措置をグローバルで協調して実現しようとするものであり、BEPSプロジェクトの行動2(ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化)、行動6(租税条約の濫用防止)、行動7(恒久的施設認定の人為的回避の防止)、行動14(相互協議の効果的実施)に関する最終報告書が勧告する租税条約関連の租税回避防止措置

及び二重課税排除等の不確実性排除措置から構成され、また、その規定は全加盟国が採用する中核的規定と加盟国が選択できる規定とで構成されています。

2017年6月7日、パリで行われた本条約の署名式には、日本を含む67カ国・地域が出席して署名し、中国が署名した香港を含めると68カ国・地域がカバーされます(注1)。また、これらの国・地域に加えて、8カ国・地域が署名の意図を表明していることから、計76カ国・地域の署名がなされることとなり、その後の署名国・地域の増加も見込まれています(注2)。但し、米国は本条約に署名する意向を示していません。

本条約は現行の租税協定を補完するものとされ、全体としてかなりの柔軟性を認めています。本条約の各締約国は、本条約に規定する租税条約関連BEPS防止措置の規定のいずれを既存の租税協定について適用するかを、所定の要件の下において選択することができ、各租税協定のいずれかの締約国がその規定を適用することを選択しない場合には、その規定はその租税協定については適用されません。本条約に規定する租税条約関連のBEPS防止措置の規定が既存の租税協定について適用される場合には、本条約の規定が、既存の租税協定に規定されている同様の規定に代わって、又は、既存の租税協定に同様の規定がない場合にはその租税協定の規定に加えて、適用されます。なお、本条約の各締約国が適用することを選択した本条約の規定は、原則として、本条約の適用対象となる全ての租税協定について適用され、特定の租税協定についてのみ適用すること又は適用しないことを選択することはできません。

関係国・地域は、まず、本条約によって修正される租税協定を選択することができ、また、修正された租税協定を二国間の交渉によってさらに修正することも可能です。現在、全世界で約3500の租税協定があると言われており、そのうち今回の多数国間条約を通じて修正されるようにマッチングする租税協定の範囲が、本条約の影響の及ぶところとみられますが、本条約の署名国・地域間において既存租税協定で対象となるのは2300以上に達しており、その修正に合意がなされている租税協定は1100以上であるとされています。

2. 本条約の概要

上述した通り、本条約は全体としてかなりの柔軟性を認めています。ミニマムスタンダードとして合意された一定の条項、すなわち、条約濫用(行動6)及び紛争解決(一般)(行動14)に係るものについては、義務的なものとなっています。ただ、ミニマムスタンダードを充足する方法に関しては柔軟性が認められています。また、その他のベストプラクティス等に係る勧告のうち、ハイブリッド・ミスマッチ(行動2)及び恒久的施設(行動7)、並びに条約上の紛争に係る義務的拘束的仲裁(行動14)についても本条約で規定していますが、これら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。これらミニマムスタンダードを反映するものではない規定は、後日選択することも可能で、これらの選択的及び代替的規定は、いつでも採用することが可能です。

本条約は、これらBEPS行動計画での条約関連措置をグローバルで協調して実現しようとするものであり、具体的な構成は次のとおりです。

前文

第1部(適用範囲及び用語の解釈):第1条～第2条

第2部(ハイブリッド・ミスマッチ):第3条～第5条

第3部(条約の濫用):第6条～第11条

第4部(恒久的施設の地位の回避):第12条～第15条

第5部(紛争解決の改善):第16条～第17条

第6部(仲裁):第18条～第26条

第7部(最終規定):第27条～第39条

本条約の前文では、積極的な国際タックス・プランニングによって政府が多大な法人税収を失うことを認識し、BEPSが先進国のみでなく新興経済国及び開発途上国にとっても喫緊の課題であることに留意し、利益を生み出す実質的な経済活動が行われかつ価値が創造される場所において当該利益に対して租税が課されることを確保することの重要性を認識し、多数国間において租税条約関連措置を迅速に協調して及び一致して実施することを確保することの必要性を認識し、等と記述して、本条約の策定に至った背景及び本条約の意義について触れています。

第3条～第17条(第2部～第5部)は実体に関する規定であり、条約に関するBEPS措置に関係する行動2(第2部)・行動6(第3部)・行動7(第4部)・行動14(第5部)に係る規定です。第18条～第26条(第6部)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。

3. ミニмумスタンダード(最低基準)

ミニмумスタンダードは、BEPS 行動計画において BEPS プロジェクト参加各国が遵守すべき項目(行動 5、6、13、14)であり、そのうち条約関係の項目(行動 6、14)に係る規定が本条約に採り入れられています。ミニмумスタンダードの実施については、ピアレビューによってモニターされることになります。

条約の濫用(行動 6)については、BEPS ミニмумスタンダードでは、i) 主要目的テスト(principal purpose test (PPT))、ii) 詳細な特典制限テスト(detailed limitation on benefits (LOB) test)と導管防止ルール(anti-conduit rule)、iii) PPT と LOB(但し簡素化された LOB で可)、のいずれかを含むものとされていますが、本条約では、本条約における条約の濫用(treaty abuse)に係る規定(第 6 条～第 11 条)のうち、ミニмумスタンダードとしての条約濫用の防止についての規定(第 7 条)において、PPT 及び簡素化された LOB について規定がなされています。本条約の署名時には、本条約でカバーされる全ての 68 カ国・地域が PPT の適用を選択しており、また、12 の国・地域が簡素化された LOB を選択することで PPT を補完することとしています(注 3)。本条約では詳細な LOB についての規定はありませんが、各国は、別途詳細な LOB を採用する権利を留保することが可能とされており、導管防止規定又は PPT いずれかを含むことによってミニмумスタンダードを満たすことが前提となります(注 4)。

紛争解決の改善(行動 14)については、BEPS ミニмумスタンダードでは、OECD モデル条約第 25 条 1～3(相互協議手続)を規定することを求めており、本条約では、紛争解決の改善に係る規定(第 16 条・17 条)のうち、相互協議手続についての規定(第 16 条)において、一般的に、納税者はいずれかの当事国の権限のある当局に対して少なくとも 3 年間相互協議の申し立てを行うことが可能とされています。また、対象租税協定の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努めること、対象租税協定に定めのない場合における二重課税を除去するために相互協議ができることも、規定されています。

4. ベストプラクティス等(ミニмумスタンダードではないもの)

本条約では、上述した BEPS ミニмумスタンダードに係る条約関係の規定のほか、ベストプラクティス等(ミニмумスタンダードではないもの)に係る条約関係の規定も含まれており、これらについては基本的に各国の選択が幅広く認められています。

ベストプラクティス等に係る規定として、本条約ではまず、ハイブリッド・ミスマッチ(行動 2)について規定しています(第 3 条～第 5 条)。課税上存在しない団体(透明な事業体)については、いずれかの国で税務上全部又は一部が課税上存在しないものとして取り扱われる団体若しくは仕組みによって又はこれらを通じて取得される所得は、一方の当事国における課税上当該国の居住者の所得として取り扱われる限りにおいて、当該国の居住者の所得とみなす、等とされています(第 3 条)。双方居住者に該当する団体については、関係する当事国の権限のある当局が、その者の実質的な管理の場所・設立された場所・関連する全ての要因を考慮して、合意によってその者の居住地国を決定するように努めることとされ、そのような合意がない場合にはその者は条約上の軽減・免除を受けられないこととされています(第 4 条)。二重課税の除去のための方法の適用については、選択肢 A・B・C のいずれかを適用すること又はいずれの選択肢も適用しないことを選択できるとされ、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・財産の免税に代

えて税額控除を適用すること、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すること、選択肢 C は相手国が条約上所得・財産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すること、とされています(第 5 条)。

また、条約の濫用(行動 6)についても、ミニマムスタンダードではないものに係る規定が含まれています(第 8 条～第 11 条)。配当移転取引について、一定割合を超える持分所有等による受取配当に係る免税・軽減税率の適用についての最低保有期間要件を 365 日としています(第 8 条)。また、主として不動産から価値構成がなされる団体の株式・持分譲渡から生ずる収益(キャピタルゲイン)については、検証期間(譲渡前 365 日の間のいずれかの時点)での株式・持分価値の 50%超が不動産によって直接・間接に構成される場合に課税できるとしています(第 9 条)。第三国・地域内に存在する PE に関する濫用防止については、PE での事業に関連・付随せずに当該 PE に支払われる所得が本店所在地国で免税とされ、かつ PE 所在地国において低税率(本店所在地国での適用税率の 60%未満)で課税されている場合に、租税条約上の特典を認めないとしています(第 10 条)。さらに、自国居住者に対する租税条約の適用については、条約上の一定の規定によって付与される特典を除き、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ないことも規定しています(セービングクローズ)(第 11 条)。

恒久的施設(PE)の地位の回避(行動 7)については、既存基準の改正に係るものとされており、本条約に改正内容に係る規定が入っています(第 12 条～第 15 条)。問屋契約及びこれに類する方策を通じた PE の地位の人為的回避については、いわゆるコミッション契約等の代理人 PE への対応として、企業に代わって行動する者が、反復して契約を締結し、又は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場合には PE になるとされており、また、独立代理人についても、専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する企業に代わって行動する場合は、いわゆる独立代理人とはされないと規定されています(第 12 条)。既存の条約で規定する特定活動に関する除外を利用した PE の地位の人為的な回避については、特定活動が準備的補助的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性質を有する活動についての規定(選択肢 B)との選択となっています(第 13 条)。建設工事等特定の工事・活動が PE を構成するか否かについては、その決定にあたっての期間について、契約の分割等に対処するため、一定の場合に期間が合算されることを規定しています(第 14 条)。上述した各条項での関連者(closely related to an enterprise)の定義としては、支配関係及び持分の 50%超の所有関係について規定がされています(第 15 条)。

紛争解決の改善(行動 14)については、対応的調整について規定がされています。移転価格課税が行われた場合に、それが独立企業原則の条件に基づくものである場合に、相手国で適切な調整(対応的調整)を行うこととし、必要に応じ相互協議を行うこととされています(第 17 条)。

5. 拘束的仲裁

本条約では、仲裁について、具体的に規定がなされていますが(第 18 条～第 26 条)、これらの規定については選択が可能です(第 18 条)。相互協議が原則として 2 年(3 年とすることも可能)以内に合意に達せず、条約に適合しない課税を受けたと認める者がいずれかの権限のある当局に申し立てをした場合に、仲裁に付託され、仲裁決定は、直接影響を受ける者が仲裁決定の合意を受け入れない等の場合を除き、両当事国を拘束します(義務的拘束的仲裁)(第 19 条)。仲裁委員会は専門知識・経験を有する 3 名の個人によって構成され、各権限のある当局によって任命された構成員(2 名)によって任命された第三の構成員である委員長は両当事国の国民・居住者でない者とされます(第 20 条)。また、仲裁委員会の構成員等の関係者は情報交換規定等による守秘義務に従うものとされます(第 21 条)。仲裁決定がなされる間に両国の権限のある当局が合意に達する等の場合には仲裁手続は終了します(第 22 条)。仲裁手続の種類としては、定型的には、各当事国の権限のある当局が仲裁委員会に解決策として提出できるのは、所得・費用等に係る特定の金額の決定又は課税率の上限の決定に限られ(課税の前提事項(例えば居住者・PE の存否の決定)に係るものについては代替的解決策の提出が可能)、仲裁委員会はそのいずれかの解決策をその決定として選択することとされています(“最終提案(final offer)仲裁”(いわゆるベースボール仲裁))。また、各締約国は、仲裁委員会が各当事国の権限のある当局から必要な情報の提供を受けて自ら仲裁付託事項の決定を行うこと(いわゆる“独立意見(independent opinion)仲裁”)を選択することも可能で、いずれの場合も仲裁委員会の

単純多数決で採択がなされます(第 23 条)。仲裁決定は最終的な決定とされますが(第 19 条)、仲裁決定後 3 か月以内に両当事国が異なる解決の合意に至った場合には仲裁決定は実施されません(第 24 条)。

仲裁手続には既に 25 カ国・地域が導入することを選択しているとされ、2016 年 10 月にコミットした 20 カ国のうちの 17 カ国に加えて、新たに 8 カ国・地域が選択しています(注 5)。これによって 150 以上の既存条約に仲裁規定が導入されることになるとされています。なお、仲裁を選択した 25 カ国・地域のうち、18 カ国・地域は定型的な「最終提案仲裁」を選択し、7 カ国・地域は「独立意見仲裁」に好意的であるとされています。

6. 本条約の発効

本条約の締約国は、①既存の租税条約のうち本条約の適用対象とするものの一覧、及び、②本条約に規定する租税条約に関連する BEPS 防止措置の規定のうち適用することを選択するものの一覧を、署名時又は批准・受諾・承認の時に寄託者(OECD 事務総長(第 39 条))に通告しなければならず、署名時に通告しない場合には、これらの暫定の一覧を署名時に提出しなければなりません。すなわち、これによって、カバーされる租税条約・選択した内容・留保した内容を特定することができ、各国・地域のポジション(MLI(多数国間条約)ポジション)は、本条約の批准・受諾・承認の措置を寄託することによって確定的に提供されます。

本条約は、署名した 5 カ国・地域によって批准書・受諾書・承認書が寄託された日に開始する 3 か月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生じ、その後の批准書等寄託国・地域については、それぞれの寄託から同様の所定期間満了後に効力を生じます(第 34 条)。適用の開始は、原則として、源泉税については各当事国について効力を生ずる日のうち最も遅い日以後に開始する年の初日以後に生ずる課税事象、その他の全ての租税については各当事国について効力を生ずる日のうち最も遅い日から 6 箇月の期間が満了した時以後に開始する課税期間に関して課される租税、とされています(第 35 条)。

7. 日本の対応

我が国は本条約署名時に、「暫定の一覧」を提出し、本条約の適用に関する選択について明らかにしています。本条約の批准等の時に通告する一覧において確定がなされます。

日本が本条約の適用対象として選択している条約相手国・地域は、35 カ国・地域です(注 6)。また、日本が適用することを選択している本条約の規定は、次のとおりです。(但し、本条約が各規定について定める要件に従って、日本及び相手国が各規定の適用に関して行なう選択によって具体的な適用関係は異なります。)

- ① 課税上存在しない団体を通じて取得される所得に対する条約適用に関する規定(第 3 条)
- ② 双方居住者に該当する団体の居住地国の決定に関する規定(第 4 条)
- ③ 租税条約の目的に関する前文の文言に関する規定(第 6 条)
- ④ 取引の主たる目的に基づく条約の特典の否認に関する規定(第 7 条)
- ⑤ 主に不動産から価値が構成される株式等の譲渡収益に対する課税に関する規定(第 9 条)
- ⑥ 第三国内にある恒久的施設に帰属する利得に対する特典の制限に関する規定(第 10 条)
- ⑦ コミッショネア契約を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定(第 12 条)
- ⑧ 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(第 13 条)
- ⑨ 相互協議手続の改善に関する規定(第 16 条)
- ⑩ 移転価格課税への対応的調整に関する規定(第 17 条)
- ⑪ 義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定(第 6 部)

一方、日本が適用しないことを選択している本条約の規定は次のとおりです。

- ① 二重課税除去のための所得免除方式の適用の制限に関する規定(第 5 条)
- ② 特典を受けることができる者を適格者等に制限する規定(第 7 条)
- ③ 配当を移転する取引に対する軽減税率の適用の制限に関する規定(第 8 条)
- ④ 自国の居住者に対する課税権の制限に関する規定(第 11 条)
- ⑤ 契約の分割による恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定(第 14 条)

なお、我が国において、本条約の効力発生に係る批准書等の寄託は、国会の承認を得てからとなります。

(注 1) 2017 年 6 月 7 日、本条約に署名したのは次の 67 カ国・地域です。

アイスランド、アイルランド、アルゼンチン、アルメニア、アンドラ、イスラエル、イタリア、インド、インドネシア、ウルグアイ、英国、エジプト、オーストラリア、オーストリア、オランダ、ガーンジー、カナダ、ガボン、韓国、キプロス、ギリシャ、クウェート、クロアチア、コスタリカ、コロンビア、サンマリノ、ジャージー、ジョージア、シンガポール、スイス、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、セーシェル、セネガル、セルビア、チェコ、中国、チリ、デンマーク、ドイツ、トルコ、日本、ニュージーランド、ノールウェー、パキスタン、ハンガリー、フィジー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ブルキナファソ、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、マルタ、マン島、南アフリカ、メキシコ、モナコ、ラトビア、リトアニア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、ルーマニア、ロシア（中国が署名した香港を含め、68 カ国・地域がカバーされます）

(注 2) 本条約への署名を表明したのは次の 8 カ国・地域です。

カメルーン、コートジボワール、エストニア、ジャマイカ、レバノン、モーリシャス、ナイジェリア、チュニジア

なお、本条約の策定に係る検討作業を行ったアドホックグループには 100 カ国・地域以上が関与していました。

(注 3) 簡素化された LOB を選択することで PPT を補完することとしているのは次の 12 カ国・地域です。

アルゼンチン、アルメニア、インド、インドネシア、ウルグアイ、コロンビア、スロバキア、セネガル、チリ、ブルガリア、メキシコ、ロシア

(注 4) 詳細な LOB 規定について、可能であれば、二国間交渉によって、PPT に加えて又は PPT に代えて採用したい意向を示しているのは、次の 7 カ国・地域です。

カナダ、チリ、コロンビア、クウェート、ポーランド、セネガル、セーシェル

(注 5) 仲裁手続を選択したのは、次の 25 カ国・地域です。

アイルランド、アンドラ、イタリア、英国、オーストラリア、オーストリア、オランダ、カナダ、ギリシャ、シンガポール、スイス、スウェーデン、スペイン、スロベニア、ドイツ、日本、ニュージーランド、フィジー、フィンランド、フランス、ベルギー、ポルトガル、マルタ、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク（下線の国・地域は、2016 年 10 月には仲裁にコミットしていないものの、今回、仲裁を選択したところ です）

(注 6) 日本が本条約の適用対象として選択している条約相手国・地域は次の 35 カ国・地域です。

アイルランド、イスラエル、イタリア、インド、インドネシア、英国、オーストラリア、オランダ、カナダ、韓国、クウェート、サウジアラビア、シンガポール、スウェーデン、スロバキア、チェコ、中国、ドイツ、トルコ、ニュージーランド、ノールウェー、パキスタン、ハンガリー、フィジー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ポーランド、ポルトガル、香港、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルクセンブルク、ルーマニア（本条約に署名した 67 カ国・地域には含まれていないサウジアラビア・マレーシア・香港が含まれています）

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: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@pwc.com

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

kazuhito.asakawa@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 590 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 756 カ所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。

© 2017 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。