

アジア諸国との相互協議

PwC税理士法人 常任顧問 岡田 至康
 同国際税務サービスグループ（移転価格） パートナー 黒川 兼
 同ディレクター 藤澤 徹

はじめに

2015年10月のBEPS最終報告書が公表されて以来、いわゆる「パナマ文書」・「パラダイス文書」の公開もあり、各国税務当局の国際課税に対する取り組みが一斉に進んでいる。各国とも、クロスボーダーで行われる租税回避及び脱税の機会を排除し、二重課税を効果的かつ効率的に防止することは、経済成長及び強靭な世界経済を支える国際課税システムの構築にとって不可欠であるとの共通認識にある。そして、税源浸食と利益移転に対処するためにBEPS行動計画に基づき策定された措置を導入することによって、法令を順守する納税者にとって不必要な不確実性をもたらし、意図しない二重課税を引き起こすことがあってはならないということに合意するに至っている。そのため、相互協議といった、紛争解決メカニズムの改善は、BEPSに対する取組において不可欠の要素であるといえる。

BEPSプロジェクトでは、新たなルールの導入に伴う予期せぬ二重課税の発生等の不確実性を排除し、予測可能性を確保するために、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続をより実効的なものとすることが図られた。2015年に公表された最終報告書（行動14最終報告書）では、実効的な相互協議の実施を妨げる障害を除去するために各国が最低限実施す

べき措置（ミニマムスタンダード）等が勧告された。ミニマムスタンダードについては、その実施を確保するため、OECD非加盟国であるアジア各国も含めたモニタリングが行われていることから、特にこの20数年間、アジア諸国との移転価格問題に向かい合ってきた日系企業にとって、今後の移転価格に対する方針や戦略の検討に資するべく、本稿を取りまとめたものである。さらに、アジア諸国との各国固有の相互協議に係る課題や関連戦略については、今後考察したいと考えている。

なお、文中における意見および見解は、筆者の個人的なものであり、筆者の所属する組織・団体等のものではないことをお断りする。

1 BEPSプロジェクトを巡る移転価格課税の課題

[BEPS包摂的枠組と基本的課題]

BEPS（税源浸食・利益移転）プロジェクトは、行動1～15に係る最終報告書が2015年10月に公表されて以来、その実施過程に入っているとされ、その参加国も、当初はOECD・G20諸国（44か国）であったものが、包摂的枠組（Inclusive Framework）の下で途上国が多数参加し、現在は120以上の国・地域が参加している。しかも、これらの国々がイコールフーティングで参加して、コンセンサスを目指すところから、ここでとりまとめがなされた意見は文

移転価格情報 Transfer Pricing Information

字通りグローバルで統一性をもった内容のものと捉えることが可能であり、その意義は極めて大きなものがある。いわば、BEPSプロジェクトにおいては、グローバルで各国意見の統一を図るべく歴史的な進展がみられたと言うことができよう。ただ、一方で、その過程において、ある意味では当然のことながら、各課題への対応において各国意見の相違が表面化しており、現実に、テーマによっては、多くの国からの各種意見のとりまとめにかなりの困難性がみられているようである。

また、BEPS行為への対応を行うためには、各国の課税権の強化を伴う側面があるのも事実であろう。BEPS行動11（BEPSの規模等）において毎年多額の法人税の徴収漏れが生じていると指摘されたこと等を受けて、新興国・途上国が多国籍企業のBEPS行為に大きな関心を寄せるようになっているようであり、これらの国々は、海外からの投資の受け入れに積極的である一方で、自らの課税権の強化を図る動きもかなり積極的になっているように感じられる。このような中で、国際取引の進展が、量的拡大の側面のみならず、質的高度化の側面でもみられるに伴って、とりわけ移転価格を巡る問題が対象金額の増大のみならず、移転価格の算定方法、ひいては価値創造の在り方の評価等を巡る、更に多角的な問題を生起することになるのはいわば必然のことであろう。移転価格の分野は、元来その算定において確定的な方法・数値が必ずしも容易に判定・算出できるものではないだけに、それらが適切に機能するためにはまず各国当局が抛りどころとする移転価格ガイドライン等ができるだけ具体的・詳細に規定されることであろうが、上述した状況下ではむしろ包括的な合意を求めるなどを優先せざるを得ないであろうし、またその解釈が一義的に定まることはますます困難になっているものと考えられる。

BEPS行動8-10（移転価格関連）は、特に移転価格ガイドラインに直接関係を有するものであるが、その検討過程において各国間の意見の相違のあることが伝えられている。例えば、無形資産に係る規定ぶりを巡っては、一般に新興国・途上国がその経済状況を反映して、無形資産のライフサイクルである開発・改良・維持・保護・使用（DEMPE）の諸段階のうち、マーケットインセンジブルにも大きく関係する使用（exploitation）などの後段階に大きな価値創造を見出しているとされ、これに対して、先進国は開発（development）などの前段階に大きな価値創造を見出すようである。また、2018年3月に公表された取引単位利益分割法等に係るガイドラインの策定においても、主として、新興国・途上国がこれらの国々の所得決定に多用されるTNMM（取引単位営業利益法）への対応として、利益分割法の適用可能性をかなり広く認めようとするのに対して、先進国はそれを限定的に適用することを主張していたようである。現在、移転価格ガイドライン第7章の改訂作業が進められているグループ内役務提供については、BEPS最終報告書において、低付加価値役務提供についての簡便法として5%のマークアップを勧告しているが、現実にはこれを受け入れる国、異なる率を規定する国、全くマークアップをしない国など対応が分かれている。

[独立企業原則と相互協議]

独立企業原則（ALP：Arm's Length Principle）に基づく移転価格税制が国際取引課税を律する手段として有効に機能することができるのかについては、かねてより疑問が呈されてきたところであるが、OECDにおいても移転価格結果が価値創造と一致するようにするために、無形資産・リスク・過剰資本への対応における特別措置として独立企業原則に合致するか

移転価格情報 Transfer Pricing Information

否かに拘わらず、一定の客観的な状況・指標を基にした課税手法を認めることとする考え方がBEPS最終報告書作成前に提案されていた。これらの措置の中には、かねてより取引に係る事後の結果を見て課税することから、後知恵(hindsight)であるとしてOECDにおいてもその採用に消極的であったとみられる、いわゆる無形資産に係る所得相応性基準が含まれていた。この所得相応性基準については、実際には米国等ごく一部の国でしか採用されていなかつたが、BEPS最終報告書(行動計画8-10)においては、特に評価困難無形資産(HTVI)への対応として、取引の事後の結果を取り扱う時点の価格の推定証拠であるとともに、納税者が取引当初の段階で第三者間取引と同様の条件で取引を行ったことの立証を具体的に行うことによってその適用を免れると規定することによって、いわば独立企業原則を踏まえた形で移転価格ガイドラインに取り入れられている(HTVIアプローチ)。また、このアプローチについても、条約相手国との事前確認(APA)による紛争予防及び相互協議(MAP)による紛争解決の対象とすることが明確に規定されている。比較対象(コンパラ)がない場合でも、一定の条件を満たすことによっていわば独立企業間取引であると認めることができるとすることは、独立企業原則の基本に立ち返ることとも言え、近時、時に独立企業原則の有効性を疑問視し、各国で独自措置に依拠する動きが認められ、更には活発化しかねない状況において、大きな意味を持つものであろう。すなわち、今後とも移転価格ガイドライン等のグローバルルールに基づく解決がどのようになされるかは、グローバルで受け入れられている概念である独立企業原則(ALP: Arm's Length Principle)に基づく移転価格課税が、関連者間取引を律する基準として幅広く十分に機能するかどうかを規定するといつても過言ではない

であろう。ただ、独立企業原則の内容のある意味での柔軟化は、結果的に、移転価格ルールの解釈の困難性を増す側面を有するのも事実であり、それへの対応がどうなされるかが同様に重要なものとなろう。

いずれにせよ、移転価格税制の意義の再構築がなされる中で、上述したようなグローバルでの国際課税ルールの統一性確保の困難性がみられることから、今後、移転価格を巡る各国間の紛争(二重課税)が増大することが考えられ、それら紛争の予防・解決に向けての各国間での有効な措置、とりわけ事前確認(APA)や二重課税除去に係る相互協議(MAP)等の適切な実施が従前以上に重要な課題となるものとみられる。ただ、ここで改めて留意すべきことは、これらの状況はあくまでグローバルルールの構築・適用の過程で生じているものであり、特にこれまでグローバルのルールとは縁の薄かった途上国・新興国ともBEPSで検討されている統一的なルールの下で協働を図ろうすることから生じているものである、ということである。すなわち、基本的には望ましい方向性から派生しているものであり、とりわけ、その意味で相互協議等の有効な実施による紛争解決は、整合性ある国際課税の制度・執行を維持・改善するために欠かせず、その成否は、今後の秩序ある国際課税の枠組の維持・発展を左右するものとも言えよう。

[紛争解決: BEPS行動14及び移転価格ガイドライン第4章]

BEPSプロジェクトで相互協議等の紛争解決を扱っているのは行動14(紛争解決)であり、同プロジェクトで各国が遵守することを求められるミニマムスタンダードの4項目の一つとして、各国間相互レビュー(ピアレビュー)の実施対象となっている。行動14に係るピアレビューでは、主に相互協議を巡る体制・実施状

移転価格情報 Transfer Pricing Information

況等がその対象となるが、紛争の予防・解決はG20での大きな関心事項であるtax certainty（税の安定性）確保のための主要ツールであり、tax certaintyの確保は貿易・投資の拡大に向けての重要な要素の一つである。このような意味で、紛争の予防・解決は、単なる財政的側面での統一性の確保のみならず、更に重要な経済的意味を有するものであり、各国当局と納税者との協力関係の下で、その向上に向けての広範な検討・努力が欠かせないところであろう。

ピアレビューの実施については国別バッチに基づいて、順次ピアレビューが実施されており、その実施状況については別紙(1)のとおりである。2019年末までに計72法域を対象とする予定であり、その中には、アジアの非OECD主要国も含まれている（インド；バッチ6、中国・インドネシア；バッチ7、タイ；バッチ10）。日本に係るピアレビュー（バッチ4）については実施済であり、その結果が公表されているところである。

なお、MAP（相互協議）Profileにおいて、各国での権限ある当局の詳細・国内手続へのリンク等が公表されている。また、MAP Statistics Reporting Frameworkにおいて各国で公表された統計をみれば、MAP事案の半分強は移転価格事案であり、移転価格に係るMAPでは平均して他事案よりも時間がかかっている（平均30か月、他事案は17か月）。また、2016年の終結MAP事案のうち、紛争が解決されているのは85%超である（完全解決が約60%，片務的救済付与が約20%，国内的救済手段での解決が約5%）。その他、納税者による取下が

5%，解決されなかつたのが約10%（その理由は様々である），となっている

BEPS行動14におけるミニマムスタンダード及びベストプラクティスの内容は、2017年版OECD移転価格ガイドラインの第4章（移転価格に関する紛争の回避及び解決のための税務執行上のアプローチ）に適宜取り入れられているが、OECDは、最近立ち上げた第4章の改訂プロジェクトで、これら以外にも広範な内容について新たに追加・修正を考えているようである。ガイドライン第4章では、移転価格の算定を確保するための対応、対応的調整及び相互協議手続：OECDモデル租税条約第9条及び第25条、同時調査（simultaneous examinations）、セーフハーバー、事前確認取締（APA）、仲裁、について規定がなされているが、第4章改訂で意図されているのは、移転価格について、紛争の極少化・解決支援、納税者にとっての税務確定性の増大、二重課税の防止についての検討であり、特に、移転価格紛争リスクの極少化のためのメカニズム（cooperative compliance等）、対応的調整・第二次調整に係るガイダンス、事前確認（APA）に係るガイダンス、等についての改訂・補正が採り上げられており、セーフハーバー及び仲裁についてもその可能性があるとされている。

《各国ピアレビュー実施状況》

なお、ピアレビューの実施状況は、以下の通りである。2018年9月末現在、バッチ4まで実施結果が公表されている（年月は実施終了年月）。

移転価格情報 Transfer Pricing Information

バッチ1 2016年12月	バッチ2 2017年4月	バッチ3 2017年8月	バッチ4 2017年12月	バッチ5 2018年4月	バッチ6 2018年8月
Belgium	Austria	Czech Republic	Australia	Estonia	Argentina
Canada	France	Denmark	Ireland	Greece	Chile
Netherlands	Germany	Finland	Israel	Hungary	Colombia
Switzerland	Italy	Korea	Japan	Iceland	*Croatia
United Kingdom	*Liechtenstein	Norway	*Malta	*Romania	India
United States	Luxembourg	Poland	Mexico	Slovak Republic	Latvia
	Sweden	*Singapore	New Zealand	Slovenia	*Lithuania
		Spain	Portugal	Turkey	South Africa

なお、今後の実施スケジュールは以下のとおりとなっており、中国、インドネシア、および

ブラジルといった、日本の納税者にとって、従来から関心の高い国が含まれている。

バッチ7 2018年12月	バッチ8 2019年4月	バッチ9 2019年8月	バッチ10 2019年12月
Brazil	*Brunei	*Andorra	*Barbados
*Bulgaria	*Curacao	*Bermuda	*Kazakhstan
China	*Guernsey	*British Virgin Islands	*Oman
* Hong Kong (China)	*Isle of Man	*Cayman Islands	*Qatar
Indonesia	*Jersey	*Macau(China)	*Saint Kitts and Nevis
* Papua New Guinea	*Monaco	*Turks and Caicos Islands ¹	*Thailand
Russia	*San Marino	*Bahamas ²	*Trinidad and Tobago
Saudi Arabia	*Serbia	*Anguilla	*Bahrain
		*Tunisia	*United Arab Emirates

出典” Assessment Schedule for Stage 1 Peer Reviews

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-assessment-schedule.pdf>

移転価格情報 Transfer Pricing Information

② 日本における相互協議等の状況

(1) 国税庁のプレスリリース

国税庁は、例年11月頃に前事務年度（前年7月から当年6月）の相互協議の状況をプレスリリースしている。2017年7月から2018年6月までの平成29事務年度についても、今年の11月頃に公表されるものと思われる。

事前確認制度は、日本が昭和61年度税制改正にて移転価格税制を導入した際に、その適正、円滑な執行を図ることを目的として、世界に先駆けて国税庁の個別通達という形で導入された制度である。しかしながら、あくまで企業と日本の税務当局間で行われるものであったことから、各国の税務当局まで拘束するものではなかった（ユニラテラルAPA）。その後、アメリ

カにおいても、1991年3月に“Advance Pricing Agreement (APA)”が施行されたことを契機に、日米租税条約に基づく相互協議を伴う事前確認（BAPA）を中心に各国とのBAPAが拡大してきたところである。

現在、国税庁のウェブサイトに公表されている過去のプレスリリース（平成19事務年度以降）からみてみると、相互協議発生件数の、約8割をBAPAが占め続けてきたことがわかる。年間発生件数は、平成28事務年度と10年前とを比べてみると、全体では1.05倍と横ばいであるが、移転価格課税他（源泉課税含む）に比べて、事前確認件数には1.15倍と増加傾向がみられる。

（注）以下の各計表は、筆者が、国税庁のプレスリリースをもとに作成

事務年度（平成）	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
発生件数合計	153	174	183	157	143	167	197	187	195	162
うちBAPA	113	130	149	135	112	131	152	149	151	131
うち移転課税他	40	44	34	22	31	36	45	38	44	31

さらに、相手国が、OECD加盟国か非加盟国かでみると、加盟国の絶対数は大きく増加した時期はあったものの、非加盟国の発生件数の増

加が目立つ。BAPAのみでみても、同様の傾向となっている。

事務年度（平成）	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
発生件数合計	153	174	183	157	143	167	197	187	195	162
うちOECD加盟国（注）	129	156	157	125	119	138	152	147	139	121
うちOECD非加盟国	24	18	26	32	24	29	45	40	56	41

事務年度（平成）	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
BAPA発生件数	113	130	149	135	112	131	152	149	151	131
うちOECD加盟国	100	119	134	109	94	113	133	126	125	103
うちOECD非加盟国	13	11	15	26	18	18	19	23	26	28

（注）公表されている発生件数からOECD非加盟国件数を差し引きして算出

移転価格情報 Transfer Pricing Information

事務年度（平成）	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
処理件数合計	125	127	154	164	157	170	174	141	155	171
うちOECD加盟国	114	115	135	140	146	142	144	122	132	143
うちOECD非加盟国	11	12	19	24	11	28	30	19	23	28
繰越件数全体	304	351	380	373	359	356	379	425	465	456
うちOECD加盟国	非公表	284	306	291	264	260	268	293	300	278
うちOECD非加盟国	非公表	67	74	82	95	96	111	132	165	178

相互協議の処理件数でみると、全体では、10年前に比べて1.37倍、うち加盟国のみでは1.25倍、非加盟国では2.55倍であり、一見、非加盟国との処理が進んでいるかと思える。しかし、平成20事務年度と平成28事務年度との比較にはなるが、繰越件数は1.30倍、うち加盟国のみでは0.98倍、非加盟国のみでは2.66倍であることから、非加盟国の繰越件数が増加している。

国税庁の各事務年度のリリースによると、繰越件数の相手国は、公表初年度の平成21事務年度から、一位はアメリカとなっており、平成28事務年度の繰越件数では25%を占めている。二位は、平成24事務年度までは、オーストラリア

であったが、平成25事務年度からは、中国となり、平成28事務年度の繰越件数では20%を占めている。三位については、平成24事務年度から英国から韓国となっている。

処理期間をみると、相互協議全体の処理期間が、20か月台を保ってきているにも関わらず、OECD非加盟国との処理期間は、30か月以上となっており、短縮傾向にあるともとらえ難い。各種件数も含めた全体の計数から察するに、非加盟国の処理期間は、加盟国の倍程度と推察されるとともに、これが、非加盟国の繰越件数が増加している要因と思われる。

事務年度（平成）	21	22	23	24	25	26	27	28
処理期間全体	24.7	24.8	25.1	29.3	22.6	22.4	26.0	29.1
処理期間（事前確認）	非公表	25.6	23.6	29.6	20.9	22.2	25.7	28.9
処理期間（移転価格課税他）	非公表	非公表	非公表	非公表	非公表	23.8	27.2	30.2
処理期間全体（OECD非加盟国）	非公表	非公表	非公表	42.5	40.0	30.6	33.3	36.9
処理期間（事前確認：OECD非加盟国）	非公表	非公表	非公表	40.5	33.2	38.9	41.4	37.3
処理期間（移転価格課税他：OECD非加盟国）	非公表	非公表	非公表	非公表	非公表	16.3	26.0	35.9

移転価格情報 Transfer Pricing Information

(2) 行動14ピアレビュー（日本）の結果

2018年8月30日に、OECDは、BEPSプロジェクト実施において各国による相互協議・仲裁制度を改善する取り組みに関するバッチ4各のピアレビューを公表した（BEPS Action 14 peer review and monitoring：<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm>）。

日本は、長年にわたりOECDモデル条約に基づいた租税条約のネットワークを構築するとともに、特に移転価格税制導入後は、平成4年3月3日付で「相互協議申立書の様式について（法令解釈通達）」および平成4年4月3日付で「相互協議申立に関する処理について（事務運営指針）」を規定し執行面での透明性を高めてきた。さらに、平成13年6月25日付で、「相互協議の手続きについて（事務運営指針）」を公表し適宜改正を行ってきたこともあってか、以下の通り、日本側の取組状況によるものというよりも、相手国の事情に伴う、租税条約上のミニマムスタンダードに関する指摘がサマリーでなされている。

- ① 日本の租税条約の約30%は、国内法の期間制限（OECDモデル条約の第25条第2項の第2文の要件）にかかわらず、相互の合意事項を実施する旨の規定や移転価格調整の期間制限を設定するための第9条第1項および第7条第2項の代替内容が規定されていない。
 - ② 日本の租税条約の約10%は、非差別的規定に基づき、納税者は所在する国にMAP要請を提出することを認める内容を規定していない（OECDモデル条約第25条第1項）。
 - ③ 租税条約で規定されていない場合の二重課税の排除のために、締約国の権限のある当局が協議することができる（OECDモデル条約の第25条第3項の第2文）とする内容を日本の租税条約の約10%は規定していない。
- 執行や手続きにおいては、平均24か月以内に

相互協議を解決していないという指摘があった以外は、ミニマムスタンダードを概ね達成しているとのレビュー結果であったと評価できるものと考えられる。

以下、BEPS行動14最終報告のミニマムスタンダード（カッコ内）ごとに、レビュー内容は、パートA～Dの4つのパートに分けられている。

パートA 紛争の防止

A.1 OECDモデル条約の第25条第3項の第1文規定

「各国は、締約国の権限のある当局が租税条約の解釈または適用に関して生じる相違点又は困難を相互の合意により解決することを可能とする条項を租税条約に規定すべきである」

日本が締結している65本の租税条約のうち64本はOECDモデル条約の第25条第3項の第1文を満たす内容が規定されている。残り1つの租税条約に関しては、日本は、国内法および/または行政執行の下では、これまでに租税条約の解釈または適用に関して相違点又は困難があった経験はしていないが、解釈上の相互協議の締結を妨げるものは無いと報告している。

また、情報を提供したピアのほとんどが日本との租税条約はOECDモデル条約の第25条第3項の第1文を満たしていると報告している。

A.2 BAPAの遡及適用（ロールバック）

「二国間の事前確認（APA）制度を有する各國は、適切な場合には、APAの対象年度より前の課税年度においても関連事実及び状況が同様であり、かつ、当該事実及び状況を調査で検証することを条件として、適用される期間制限（課税の除斥期間など）に従って、APAの過年度への遡及適用を認めるべきである。」

日本は1987年以来APA制度を導入し、適用しており、それによってユニラテラル、二国間、多国間のAPAが可能となっていること、

移転価格情報 Transfer Pricing Information

およびBAPAでロールバックを認めており、下記の通り2014年から2016年の間の遡及適用件数を報告している。

遡及適用を含む日本のBAPA制度はよく整備されており、日本とのAPA関係においてはポジティブなフィードバックを多くのピアが報告しているため、日本は引き続きBAPAでの遡及適用を認めるべきと報告している。

年	遡及適用の申立て数	遡及適用を認めた件数	繰越件数
2014	66	38	154
2015	62	30	186
2016	51	45	192

パートB 相互協議への可用性とアクセス

B.1 OECDモデル条約の第25条第1項の各租税条約での規定

「一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、当該事案について、当該一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に、申立てをすることができる。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から3年以内に、しなければならない。」

日本が締結している65本の租税条約のうち8本はOECDモデル条約の第25条第1項を満たしていないため、日本は速やかにOECDモデル条約の第25条第1項を満たす内容を規定すべきであるとしている。

B.2 相互協議の申立て、通知又は協議の実施

「各国は、(i) 相互協議の申立てをいづれか一方の締約国の権限のある当局に対して行うことと認める、もしくは、(ii) 租税条約上、相互協議の申立てをいづれか一方の締約国に対して行うことが認められない場合は、相互協議の申立てを受けた権限のある当局が納税者の申立てが正当でないと考える事案については、二国間での通知又は協議を実施する（当該協議は事案の解決方法に関する協議として解釈してはならない。）」

日本が締結している65本の租税条約のうち7本がいづれかの一方の締約国の権限のある当局に対して申立てを行うことを認めており、申立てが正当でないと考える事案については、二国間での協議を実施すると日本は報告している。しかし、日本では2014年1月1日から2017年12月31日の間（以下、「検討期間」）このようなケースを経験していないため、実際に二国間での協議が実施されるのか評価することはできなかったとのことである。

B.3 移転価格事案に関しての相互協議へのアクセス

「各国は、移転価格事案に関してMAPへのアクセスを提供すべきである。」

複数の税務当局が関連する特定取引の独立企業間価格において異なる立場をとる場合、経済的二重課税が生じ得るため、MAPへのアクセスを提供すべきであるが、日本は2014年1月1日以降、MAPへのアクセスを否定したケースはないとのことである。

B.4 濫用防止規定を適用のための相互協議へのアクセス提供

「各国は、租税条約の濫用防止規定の適用の条件が満たされたか否か、又は国内法の濫用防止規定の適用が租税条約の規定に抵触するか否かにつき、納税者と調整を行う税務当局との間で意見の相違がある場合には、相互協議へのアクセスを提供すべきである。」

日本は濫用防止規定を適用するために相互協議へのアクセスを提供するとしているものの、このような相互協議へのアクセス要求を検討期間中経験していないが、今後は自国のポリシーに沿って、濫用防止規定を適用するために相互

移転価格情報 Transfer Pricing Information

協議へのアクセスを提供すべきであると報告している。

B.5 調査上の和解と相互協議へのアクセス

「各国は、税務当局と納税者の間で調査上の和解があった場合でも、MAPへのアクセスを否定しない。各国に税務調査部門から独立した行政上又は法律上の紛争の和解／解決プロセスがあり、当該プロセスが納税者の要請を通じてのみアクセス可能な場合、各国は、当該プロセスで解決された事項に関しては、MAPへのアクセスを制限するかもしれない。」

納税者にとって課税状況を明らかにすることができるため調査のプロセスは重要であるが、調査で和解したことでは二重課税を完全に回避できないため、相互協議へのアクセスが必要となる。

日本では国内法上調査中または調査後においての税務当局と納税者の間で和解するプロセスがないことを報告している。また、日本は修正申告後、行政上又は法律上の紛争の和解又は解決プロセスも存在しないことを報告しているが、いずれについても今後変更する予定があるかについては示していないとしている。

B.6 納税者からの情報提供と相互協議へのアクセス

「各国は、MAPプログラムの規則、ガイドライン及び手続に基づいて納税者が必要とされた情報を提供している場合は、提供された情報が不十分であるという根拠に基づいて、MAPへのアクセスを制限すべきではない。」

租税条約の規定に適合しない課税を受けたとなった場合に備えて、納税者が必要とされた情報を提供している場合において締約国の権限のある当局は相互協議へのアクセスを制限しないことが重要である。納税者が必要とされた情報を提供している場合において、日本はこれまでに相互協議へのアクセスを制限したケースはないとのことである。

B.7 OECDモデル条約の第25条第3項の

第2文（対応的調整）

「各国は、租税条約に規定がない場合において、双方の権限のある当局が協議を通じて二重課税を排除することを可能にするための内容を租税条約に規定するべきである。」

日本が締結している65本の租税条約のうち8本はOECDモデル条約の第25条第3項の第2文を満たしていないため、日本は速やかにOECDモデル条約の第25条第3項の第2文を満たす内容を規定すべきであるとしている。

B.8 相互協議ガイドランスの公表

「各国は、明確なMAPプログラムの規則、ガイドライン及び手続を策定し公表すべきであり、これらには、納税者がMAP支援を要請する方法に関する情報及び提出すべき資料も含むべきである。」

日本はMAPガイドランスについて今後変更する予定があるかについては示していないことである。BEPS行動計画の行動14のミニマムスタンダードの構成要素ではないが、MAPガイドランスの内容をさらに改善するには日本は複数年度の解決を要請することを納税者に認め、相互協議の中での利子及び罰金に関する配慮についてのガイドランスを示すなどを考慮すべきであるとしている。

B.9 相互協議ガイドランスの公開、普及等

「各国は、MAPへのアクセスおよび使用についての規則、ガイドライン及び手続を作成し、それを公共の場に提供し、自国の相互協議プロファイルを共通の公開プラットフォームで公表すべきである。」

日本は既に事務運営指針で相互協議のガイドランスを公開及び普及しており、プレスリリースでプロファイルの公表を行っているため、今後の更新についても公開及び普及し、必要である場合公開されたMAPプロファイルも更新し続けるべきであるとしている。

移転価格情報 Transfer Pricing Information

B.10 調査上の和解があった場合の相互協議へのアクセス

「各国は、税務当局と納税者の間で調査上の和解があった場合でも、MAPへのアクセスが妨げられないことを自国のMAPガイダンスに明確にすべきである。各国に税務調査部門から独立した行政上又は法律上の紛争の和解／解決プロセスがあり、当該プロセスが納税者の要請を通じてのみアクセス可能な場合、各国は、当該プロセスで解決された事項に関しては、MAPへのアクセスを制限するかもしれない。」

B.5.と同様に、日本では国内法上調査中または調査後においての税務当局と納税者の間で和解するプロセスがないことを報告している。また、日本は行政上又は法律上の紛争の和解又は解決プロセスも存在しないことを報告しているが、いずれについても今後変更する予定があるかについては示していない。

パートC

C.1 OECDモデル条約の第25条第2項の第1文（相互協議での解決）

「各国は、納税者からMAP要請を受けた場合、当該権限のある当局が納税者の申立ては正当と考え、当該権限のある当局だけでは満足できる解決に到達できない場合において、条約の規定に適合しない課税を受けたとし、MAP事案の解決へ向けた内容を租税条約に規定るべきである。」

日本が締結している65本の租税条約のうち2本はOECDモデル条約の第25条第2項の第1文を満たしていないため、今後この2本の租税条約をどのように更新するかの計画を立てるべきであるとしている。

C.2 平均24か月以内の相互協議の解決

「各国は平均24か月以内にMAP事案を解決するよう努めることにコミットするべきである。この期限は両締約国に適用される。」

日本が提出した統計データによると、2015年度以降のMAP事案については13.6%（66事案中9事案）を平均処理月数8.42か月で処理した。日本は残りの事案について、平均24か月以内に解決するよう努力するべきであるとしている。

C.3 相互協議業務のリソース確保

「各国は、MAP機能に十分なリソースが与えられることを確保すべきである。」

日本は平均26.34ヵ月以内にMAP事案の処理し、2015年度以降のMAP事案については平均24ヵ月以内に解決していないリスクがあるため、日本当局には十分なリソースが与えられていないうことが示されるかもしれないとしている。日本は多数の人員をMAP機能のリソースに加えましたが、今後は直接会談を減らし、電子メール、ファクシミリや電話会議などで議論するべきだと複数のピアから提案があげられている。

C.4 相互協議担当職員の権限確保

「各国は、MAPプロセスの担当職員が、とりわけ、対象となる課税を行った税務職員の承認若しくは指示に依存することなく、又は、その国が将来の租税条約の改正に反映させようとする政策上の考慮事項に影響を受けることなく、適用される租税条約の規定に従ってMAP事案を解決する権限を確保すべきである。」

これまで通り、日本は相互協議プロセスの担当職員（相互協議室）が相互協議事案を解決する権限を確保するべきであるとしている。

C.5 適格な業績指標の利用

「各国は、権限のある当局の組織及びMAPプロセスの担当職員の業績指標として、維持された調査所得金額又は維持された税収の額を用いてはならない。」

これまで通り、日本は相互協議機能に適格な業績指標を用いるべきであるとしている。

移転価格情報 Transfer Pricing Information

C.6 相互協議仲裁制度に対する立場に関する透明性

「各国は、MAP仲裁制度に対する立場に関して、明確にすべきである。」

日本はMAP仲裁制度について今後変更する予定があるかについては示していないと報告している。

パートD

D.1 すべての合意事項の実施

「成立した全ての合意は、移転価格上課税される税金を適切に調整することを含み、実施すべきである。」

これまで通り、日本は相互の合意事項をすべて実施すべきである。更に、相互の合意事項の追跡システムの構築の導入も考慮するべきであるとしている。

D.2 合意事項の迅速な実施

「MAPプロセスを通じての双方の権限のある当局の合意事項は、迅速に実施すべきである。」

これまで通り、日本は相互の合意事項をすべて迅速に実施すべきであるとしている。

D.3 第25条第2項の第2文又は第9条第1項又は第7条（期間制限と調整）

「各国は、(i) 成立した全ての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない、もしくは、(ii) 相互協議による救済が利用できなくなるほど時期に遅れた所得調整を回避するため、締約国が第9条第1項又は第7条第2項に従って調整を行うことができる期間を制限するという代替規定を受け入れるべきである。」

日本が締結している65本の租税条約のうち18本はOECDモデル条約の第25条第2項の第2文又は第9条第1項又は第7条の内容を規定していないため、その18本においてはどのように更新すべきかの計画をたてるべきであるとしている。

※本稿の続編として、アジア諸国の相互協議への取り組み状況および今後のアジア諸国との相互協議戦略について解説予定です。

