

# OECD・BEPS 最終パッケージの公表 行動 14 - 相互協議の効果的実施

13 November 2015

## *In brief*

2012年6月にOECD/G20により開始されたBEPSプロジェクトは、2013年7月19日に公表されたBEPS行動計画に基づき議論が重ねられ、2014年9月16日の第一次提言の公表を経て、2015年10月5日に15の行動に関する最終報告書がまとめられた最終パッケージが公表されました。

行動 14 は、BEPS 対抗措置による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、ビジネスにとっての確実性と予測可能性を確保するためには、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を目的とするものであり、50 頁にわたる最終報告書が取りまとめられています。

最終報告書の内容は、基本的には、2007 年 2 月に OECD から公表された「実効的な相互協議マニュアル”MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE (MEMAP)”」及び上記討議草案に沿ったものであり、実務的な相互協議の実施を妨げる障害を除去するため、相互協議を通じた適時・効果的な紛争解決に対し強く政治的にコミットし、各国が最低限実施すべき措置(ミニマムスタンダード)及び実施されることが望ましいとされる措置(ベストプラクティス)を勧告しています。

さらに、ミニマムスタンダードの実施を確保するために、本プロジェクトにコミットしている各国におけるミニマムスタンダードの実施状況のモニタリング方法を2016年第一四半期までに策定し、法令面及び実施面からのモニタリングを実施することとなっております。日本においては、ミニマムスタンダード及びベストプラクティスを概ね実施済みであることから、多数国間協定交渉への参加を含め、租税条約に関連する措置(仲裁を含む)を規定する租税条約の拡充が期待されています。

## *In detail*

### 1. 行動14 最終報告:相互協議の効果的実施

今回発表された最終報告書は、基本的には、2007年2月にOECDから公表された「実務的相互協議手続マニュアル”MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE (MEMAP)”」及び2014年12月18日の討議草案に沿ったものですが、各国の実情と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のが必須であるとの認識のもと、3つの最低限実施すべき措置(ミニマムスタンダード)及び実施されることが望ましいとされる措置(ベストプラクティス)という観点から内容をとりまとめたものであり、強く政治的にコミットした最終報告となっています。3つのミニマムスタンダードは、以下の通りです。

- ① 相互協議に係る条約上の誠実な履行と、相互協議事案の迅速な解決  
OECD モデル租税条約第 25 条の相互協議条項は、租税条約において各国が負う不可欠で重要な部分を形成していることから、同条を誠実に全面的に実行されるべきものと提言しております。また、同条約第 9 条においていわゆる「対応的調整条項」の無い現行租税条約は、二重課税の排除という租税条約の第一の目的を阻む可能性があることから、ベストプラクティスとして、対応的調整条項の挿入(現行租税条約の改正)を提言しています。

更に、各国は、相互協議事案の迅速な解決にコミットし、事案の解決が平均 24 カ月以内になされるように努めるべきであるとされています。

#### 【参考】

OECD モデル租税条約 第 9 条 2 項 「対応的調整条項」

「一方の締約国において租税を課された当該一方の締約国の企業の利得を他方の締約国が当該他方の締約国の企業の利得に算入して租税を課する場合において、当該一方の締約国が、その算入された利得が、双方の企業の間で設けられた条件が独立の企業の間で設けられたであろう条件であったとしたならば当該他方の締約国の企業の利得となったとみられる利得であるときは、**当該一方の締約国は、当該利得に対して当該一方の締約国において課された租税の額について適当な調整を行う。**この調整に当たっては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限ある当局は、必要がある場合には、相互に協議する。」

- ② 租税条約に関連する紛争の予防及び迅速な解決を促進するための行政手続きの実施  
租税条約上の紛争防止、適時解決のための手続きの確保として、相互協議手続きの透明性の確保、明瞭簡潔な用語を使用した手続規定のウェブでの公開が挙げられており、そのための様式については、税務行政フォーラム(FTA)で開発されることとなります。条約に適合しない課税を迅速に解決するためには、相互協議担当者への権限移譲、合意にあたっての課税当局の承認や指示を不要とする裁量権を確保することの必要性を提言するとともに、権限ある当局が将来の条約改正という政策面の影響を受けるべきではないことも提言しています。

また、権限ある当局の業績評価として更正処分金額の歩留まりなどを使用すべきではないとしております。適切な業績指標としては、合意件数、類似ケースでの一貫性、解決までの期間(事案の複雑性、権限ある当局の監督外の事項による影響を配慮)が含まれるとしています。また、人材、相互協議のための予算、研修等の十分なリソース確保の重要性も挙げられております。

調査上で事案の解決がなされた場合でも納税者の相互協議へのアクセスを妨げるべきでないこととともに、納税者の申出が不適切とみられる場合においても、相手国へ適切に通知すべきであるとしています。これらの実現のためのベストプラクティスとして、手続きの公開、FTA での研修、バイラテラル事前確認(APA)の実施などが提言されています。

- ③ 納税者に対する相互協議の機会の保証  
納税者に相互協議の機会を保証することは、条約の義務に関する事項であり、またより厳格なルール実施と各国税務当局に対して実務経験や新たな租税条約及び移転価格のルール理解の共有を求めていくことで、BEPS 作業の結果として、ますます重要なものとなるであろうとされ、要件を満たした納税者には相互協議手続へのアクセスが確保されるべきであると提言されています。そのために、相互協議申立事案が継続中の納税猶予制度の導入、裁判等の国内救済措置との関係の明確化、延滞税や加算税の取扱い規定に関する指針の提供といったベストプラクティスが提言されています。

## 2. モニタリングメカニズム

全てのOECD加盟国及びG20加盟国等の当ミニマムスタンダードにコミットした国が、締結する租税条約及び国内法等においてこれらスタンダードを遵守しているかをモニタリングするためのロードマップや評価方法を明確化することが提言されています。その評価方法である「委任事項」と「判定手法」の明確化を推進し、2016年第一四半期の終わりまでに、OECD租税委員会の第一作業部会とFTA MAPフォーラムが共同で開発して結論を出すこととなっております。FTA MAPフォーラムで実施されるモニタリングは、2016年中に開始し、最初の報告書は2017年末までに公表されることが目標となっております。

### 3. 相互協議仲裁制度へのコメント

産業界及び各国とも、相互協議仲裁制度が租税条約上の紛争解決を効率的に解決することを保証する最適な方法であることを認識しつつも、その採用には、OECD全加盟国及びG20の同意は得られませんでした。しかしながら、日本、英国、米国をはじめとする20か国は、紛争解決の方法としての相互協議仲裁制度が採用・実施されなければ、相互協議を通じての解決を妨げるとコミットしています。今後、相互協議仲裁制度は、行動計画15の「多国間協定の開発」の議論の中で更に検討が進められる予定となっています。

2015年10月5日に公表されたBEPS行動14 (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective) の最終報告書の原文(英語)については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。

<http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>

## 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)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

[kimihito.k.takano@jp.pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@jp.pwc.com)

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okada@jp.pwc.com](mailto:yoshiyasu.okada@jp.pwc.com)

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

[hiroshi.sasaki@jp.pwc.com](mailto:hiroshi.sasaki@jp.pwc.com)

ディレクター

藤澤 徹

080-9707-7045

[toru.fujisawa@jp.pwc.com](mailto:toru.fujisawa@jp.pwc.com)

シニア マネージャー

竹内 千尋

080-3122-7630

[chihiro.t.takeuchi@jp.pwc.com](mailto:chihiro.t.takeuchi@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520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、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに208,000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の提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細は[www.pwc.com](http://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。

© 2015 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](http://www.pwc.com/structure)をご覧ください。