

OECD・BEPS 行動 6 の討議草案の公表 行動 6 (条約濫用防止) のフォローアップ作業

22 December 2014

In brief

BEPS 行動計画 6 では、「租税条約の濫用を防ぐための措置」について検討が進められています。この行動計画 6 については、本年 3 月に、すでに第一次の討議草案 (Discussion Draft) が公表され、それに対して産業界から実務的なコメントがなされています。これらコメントを踏まえ、9 月にこの討議草案を改正した「報告書」(2014 Deriverable) が公表され、さらにこの報告書において「更なる検討が必要」とされた事項について、今般 11 月 21 日に、追加的討議草案 (Discussion Draft : Follow up work on BEPS Action 6) が出されました。

In detail

1. フォローアップ作業の概要

今回の追加的討議草案は、9 月に公表された「報告書」において「更なる検討が必要」とされた事項について、広く一般にコメントを求める形式のものとなっています。具体的には、モデル条約に導入される LoB 条項の具体的な規定ぶり及び関連するコメントリーの詳細な記述内容に加え、投資ファンド等の集団的投資ビークル (Collective Investment Vehicles, CIVs) などに対して、どのように租税条約を適用するのか、また、そもそも適用すべきなのかといったテーマについてのコメントが求められています。コメントの提出は 2015 年 1 月 9 日とされ、そのコメントを踏まえ、1 月 22 日に、OECD (パリ) においてコンサルテーションが予定されています。

なお、LoB 条項の考え方やファンド等 CIVs などの事業体に対する租税条約の適用については、これまでも議論されてきたテーマであり、すでに現行の OECD モデル条約やコメントリーにも一定の考え方についての記述があります。特に CIVs に対する租税条約の適用については、2010 年に「The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective

Investment Vehicles」というレポートが出され、断定的な記載ではないものの、すでに一定の成果が報告されています。現段階の報告書 (案) はこうしたこれまでの議論内容がベースとされていますが、BEPS プロジェクトの最終報告書という形にまとめるには、BEPS プロジェクト参加国のより強固な合意が必要と考えられます。したがって今回の討議草案でコメントが求められている項目は、BEPS プロジェクトの参加国で、未だ意見の一致が見いだせない分野・項目と推測されます。これは、租税条約と国内法の法的位置づけや納税義務者の範囲の捉え方、さらには租税条約の濫用防止やその執行可能性についての考え方が各国異なるため、画一的な合意に至ることが難しいためであると考えられますが、今後のコメントを受けて、どのような形にまとまるのかが、行動計画 6 の今後の注目点といえます。

2. 追加的議論の具体的項目

(1) LoB条項に関する項目

- ① 集団的投資ビークル(ミューチュアルファンドなどの規制投資ファンド)に対する LoB 条項の適用及び条約の適格性
2010年のレポートに記載された内容(CIVsへの条約適用の方法)をBEPSプロジェクトの最終報告書においても踏襲すべきか否か、どのような方法がより望ましいと考えられるかについてコメントが求められています。
- ② 集団的投資ビークル以外のファンドに対する LoB 条項の適用及び条約の適格性
REIT、政府系ファンド、年金基金、プライベートエクイティファンドについて、租税条約を適用すべきか否か、特に適用すべき年金基金の要件等についてのコメントが求められています。
- ③ LoB 条項に係る救済規定に関するコメントリーについての提案
LoB条項の諸要件が満たせない場合の救済措置として、権限ある当局が条約の濫用ではないと判断した場合にも租税条約が適用できる措置(救済条項)が定められています。どのような場合に、救済条項により租税条約が適用されるのか、またその具体例についての提案が求められています。
- ④ EU 諸国に対する LoB 条項の代替規定案
現行案におけるLoB条項は、EU法の規定に反する部分があるとの指摘があります。こうした指摘に応えるため、LoB条項の代替案が求められています。
- ⑤ 適格性判断における中間所有者に関する制限の可否
現行のLoB条項案では、上場企業は原則として適格者とされ、非上場であっても一定の持分が直接及び間接にどちらかの締約国の居住者に所有される場合も適格者とされています。この場合、間接所有については、中間所有者もどちらかの締約国の居住者であることが要件とされています。この要件については、不合理に制限的になるとの批判があることから、この要件をどのような方法で緩和することができるかについてコメントが求められています。
- ⑥ Derivative Benefits 規定に関する諸問題
Derivative Benefits規定や同等適格者等の定義について、BEPSプロジェクトの他の行動計画における議論と平仄をとるために必要な修正についてコメントが求められています。
- ⑦ 重複上場企業に対する規定の取扱い
株式が2か所以上の証券取引所で取引される企業のステイタスを利用した条約の濫用のケースを想定した対処案の必要性が指摘されています。この対処案や濫用のケースについてより詳細な分析が必要であり、この点について包括的なコメントが求められています。
- ⑧ LoB 条項の要件判断のタイミング
LoB 条項における各要件のあてはめ、適用の時期についてコメントが求められています。判断が通常の法務、会計事務の範囲で可能か否か、実務的な可能性に合致しているか否かに基づいてコメントする必要があると考えられます。
- ⑨ 上場企業要件における上場市場の範囲に係る要件
一般的に、Small Countriesでは、その証券市場も重要性が乏しくなる傾向があり、そうした場合には上場企業要件は厳しすぎるとの指摘があります。現行の上場企業要件の案文を修正すべきか否かについてコメントが求められています。
- ⑩ Active Business 要件の明確化
Active Business 要件は概念が主観的であるため、解釈上の問題が多く指摘されています。こうしたことから、Active Business 要件の解釈やその具体的適用に当たっての明確化が必要であり、明確化の方法等のコメントが求められています。

(2) PPT (Principal Purpose Test) テストに関する項目

- ① 異なる条約により恩典を享受する場合の PPT の適用
複数の異なる条約や、条約と国内法の両方の恩典が得られる場合にも、租税条約の恩典を得ることがPrincipal Purposeではないとの結論にならないよう、PPTの文言を精緻化する必要があると指摘されています。この点についてコメントが求められています。
- ② PPT の執行マニュアルの開発
国内法に一般的租税回避防止規定を有する国々では、その規定の適用(一般的には税務メリットの否認)を課税当局の高官レベルの承認や学者や民家の税務専門家による委員会等の承認事項としている場合があります。PPTの適用にあたっては、同様の執行上のシステムを導入することが提案されており、この提案についてのコメントが求められています。
- ③ PPT と仲裁プロセスとの関係
一部の国は、PPTは仲裁プロセスにそぐわないと危惧している一方、多くの国はそうした懸念は有していないといわれています。こうした状況下で、いかにして少数意見をPPT及びそのコメントに反映させるかについてコメントが求められています。
- ④ PPT と LoB 救済規定の整合性
PPTおよびLoBの救済規定のどちらも、条約の恩典を得ることが主要目的の一つでないこととされていますが、その規定ぶりは微妙に異なっています。この相違点についての整合的な説明が必要と考えられており、この点についてのコメントが求められています。
- ⑤ PPT が適用される場合の救済策
原則としてPPTが適用され、結果的に租税条約が適用されないこととなる場合には、まったくその恩典を得ることができなくなります。こうした場合にも、救済策としてある程度の恩典を供与すべきという意見もあります。どのようなケースを救済すべきか等についてのコメントが求められています。
- ⑥ PPT の代替案
現在のコメントリー改正案では、PPTの代替案についても説明されています。これは、通常LoBで対応しきれない条約濫用のケースに対応するためのもので、一般的には導管取引が念頭にあるようです。現在のコメントリー改正案に含まれる導管取引の例示に対するコメント及びその他追加的な例示が求められています。
- ⑦ PPT に関する設例の開発及びコメントリーへの追加
現在のコメントリー改正案には、PPTが適用されるべきケースとして5つのケースが例示されていますが、更なる例示が求められています。

(3) PPT (Principal Purpose Test) テストに関する項目

- ① Tie breaker Rule の効果
報告書におけるTie breaker Ruleの改正案では、二重居住者とされる法人には条約の恩典を与えないこととされています。こうした場合でも、恩典を与える条項以外の条項(たとえば情報交換など)は適用されることを明確化する必要があるとされています。
- ② 第三国所在PE
現在の報告書において、第三国に所在するPEの所得が国外所得免除等により本店所在地国で非課税とされる場合の濫用防止規定が提案されています。この濫用防止規定についてコメントが求められています。

③ 濫用防止規定に関する租税条約と国内法の交錯

現在の報告書において、現在の租税条約の濫用防止規定と国内法における濫用防止規定の関連性についてのコメントの改正案が提案されています。この改正案についてのコメントが求められています。

BEPS行動計画6の討議草案については、以下OECDのホームページをご参照ください。

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>

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。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

〒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

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@jp.pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okadas@jp.pwc.com

シニア マネージャー

村岡 欣潤

03-5251-2495

kinjun.k.muraoka@jp.pwc.com

ディレクター

品川 克己

03-5251-2035

katsumi.shinagawa@jp.pwc.com

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約500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195,000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 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。

© 2014 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 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税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、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。