

BEPS と 租 税 条 約

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 1 BEPS の行動計画の概要
- 2 多国間協定の先例としての税務行政執行共助条約
- 3 BEPS 行動計画15（多国間における新たな協定の構築）の概要
- 4 二国間租税条約と多国間協定の関連性の検討
- 5 多国間協定の分析
- 6 多国間協定方式の問題点
- 7 EU における GAAR 導入の動向
- 8 EU 親子間指令に導入された GAAR
- 9 今後予測される動向

はじめに

国際税務が当面する課題の1つは、国際的租税回避防止の観点から、国内法及び租税条約等を国際的な標準となるレベルまで整備することと、税務執行の領域で国境を越えた連携をどう行うのかということである。その活動の成果が OECD により行われている BEPS 行動計画である。

BEPS という用語は、「税源浸食と利益移転 (BEPS : Base Erosion and Profit Shifting)」の略語である。この用語の意味は、Base Erosion が課税ベース浸食という意味で課税所得における控除金額等を増やすことで所得金額を減額、すなわち侵食することであり、Profit Shifting というのは、所得源泉地国から所得を他の国（例えば、低税率国等）に移すことである。要

するに、多国籍企業が、所得源泉地国で取得した所得に応じてその国において納税をすれば問題は生じないのであるが、その所得を操作して減額し、他の国に移転させることで税負担を軽減しているのが現状であり、これらに対して、OECDは、その防止策をまとめているのである。

BEPSは、多国籍企業等による各国の税制及び租税条約等のループホールを利用した租税回避或いは低税率国等への利益の移転を防ぐために、OECD等が中心となって2012年以降に行っている活動のことである。そして、2014年9月にBEPS行動計画に関する第一弾報告書（以下「2014年報告書」という。）7つが公表され、日本では、同月16日に、財務大臣がBEPS行動計画を支持し、報告書に示された内容について適切に対応し、国際的な場における議論を先導していきたい旨を談話として公表している¹⁾。

頻発した国際的租税回避が、各国の税務行政等の連携を促進し、これらの動向を踏まえてBEPSの行動計画に結びつき、BEPS後には、各国の国

1) 財務大臣談話は次のとおりである。

- ① 昨年7月にOECD租税委員会がとりまとめた「税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）行動計画」を受け、本日、最初の報告書が公表され、G20財務大臣・中央銀行総裁会議に提出された。これは、国際課税に関する国際的な協力の歴史において転機となる取組みである「BEPS行動計画」が、着実に前進していることを示すものであり、歓迎する。
- ② 市場経済において、公平な競争条件を阻害するような国際的な脱税・租税回避に利用されうる税制の隙間や抜け穴をふさぎ、公正な企業活動を促進することは、各国経済の堅実な成長や、納税者の税制に対する信頼を確保する上で重要である。一方、一国による対応には限界があり、各国がこれに協調して取り組むことが不可欠である。
- ③ 「BEPS行動計画」については、私もG20などの場で議論に積極的に関与してきており、日本はこれを強く支持している。今後、報告書に示された内容について適切に対応していくとともに、引き続き国際的な場における議論を先導していきたい。

内法及び租税条約等の改正，世界各国における国際税務の標準化という道筋になろう。

本稿では，今後の各国の協力を資するために検討された多国間における新たな協定の意義を検討するために，租税条約に係る問題点を取り上げた BEPS 行動計画15（多国間における新たな協定の構築）に関して検討を行うこととする。

1 BEPS の行動計画の概要

以下は，BEPS の沿革，BEPS 行動計画と2014年報告書の関連について触れた後に，項を改めて，BEPS 行動計画15（多国間における新たな協定の構築）における問題点を検討する。

(1) BEPS の沿革

BEPS は，多国籍企業による国際的租税回避対策のための活動であることから，2012年後半に報道されたスターバックス，グーグル，アップル等の租税回避と関連付けて論じられているが，OECD における BEPS を説明した資料²⁾に，今から50年以上前の1961年のケネディ大統領が米国議会で行った演説が引用されている。このことは，当時から米国の多国籍企業の租税回避が行われていたことを示すものであるが，具体的に，BEPS として論じられるようになったのは，2012年6月に開催された第7回 G20 メキシコ・ロスカボス・サミット首脳宣言において，租税分野では，情報交換の強化，多国間執行共助条約署名への奨励と共に，多国籍企業による租税回避を防止する必要性が再確認され，OECD 租税委員会は，BEPS プロジェクトを開始した。そして，2012年の後半に英国等において，上述の多

2) <http://www.oecd.org/forum/what-the-beps-are-we-talking-about.htm> (2014年10月7日ダウンロード)。

国籍企業の租税回避問題が生じていることが報道されたのである。

OECD は、2013年2月に、BEPS に対する現状分析報告書として、「税源浸食と利益移転への対応」(Addressing Base Erosion and Profit Shifting) を公表し、さらに、2013年7月に、OECD は、「BEPS 行動計画」(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) を公表している。この行動計画について、日本の財務大臣は、国際課税に関する国際的な協力の歴史において転機となる画期的な成果であり、日本はこれを支持することを表明している³⁾。

その後、2013年9月に開催された G20 ロシア・サンクトペテルブルクにおける首脳宣言において、国境を越える脱税及び租税回避は税収を減らし、税システムの公正に対する国民の信頼を失うとして、BEPS 行動計画を全面的に支持し、同計画にある15の課題に対処するための提案及び各国の進展状況についての定期的な報告を期待すると共に、必要な個別及び共同の行動をとることを宣言している。

OECD は、2014年9月16日に初めての BEPS に関する報告書(2014年報

3) 平成25年7月19日の財務大臣談話は次のとおりである。

- ① 本日、OECD 租税委員会がとりまとめた「税源浸食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) 行動計画」が公表され、G20財務大臣・中央銀行総裁会議に提出された。「BEPS 行動計画」は、国際課税に関する国際的な協力の歴史において転機となる画期的な成果であり、日本はこれを強く支持する。
- ② グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減している状況を是正、実際に経済活動が行われている場所での課税を十分に可能とすることが必要である。納税者の税制に対する信頼を確保する上でも、各国が協調してそれぞれの税制の調和を図ることが不可欠である。
- ③ 日本は、現在、OECD 租税委員会の議長(浅川財務省総括審議官)を出しており、これまで OECD などの場を通じて、国際課税の議論を先導してきた。私も G8 や G20 などの場で議論に積極的に関与してきており、今後とも、自分がイニシアティブをとって、議論を加速させていきたい。

告書）を公表し、オーストラリアのケアンズにおいて開催された G20 財務大臣・中央銀行総裁会議においてこれらの報告書が全面的に支持されたのである。

(2) BEPS 行動計画に示された15の課題

BEPS 行動計画に示された15の課題は、次のとおりである。

- ① 電子商取引への課税
- ② ハイブリッド事業体の課税（ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化）
- ③ タックスヘイブン税制強化の勧告
- ④ 利子等の損金算入による税源浸食の制限
- ⑤ 有害な税実務に対する対応
- ⑥ 租税条約の濫用防止
- ⑦ 恒久的施設（PE）を利用した租税回避の防止
- ⑧ 移転価格税制（無形資産の関連者間移転に関する整備）
- ⑨ 移転価格税制（リスクの移転或いは過度の資本の配分による BEPS 防止）
- ⑩ 移転価格税制（第三者との間ではほとんど生じない取引等に係るルールの進展）
- ⑪ BEPS に係る資料収集と分析に関する方法の確立
- ⑫ タックス・プランニングに関する開示義務に関する勧告
- ⑬ 移転価格文書化の再検討
- ⑭ 相互協議の効率化としての仲裁等の活用
- ⑮ 多国間協定の開発

(3) BEPS 行動計画と2014年報告書

BEPS 行動計画では、15の課題について2014年9月或いは2015年9月（一部は2015年12月）という報告期限が設定されている。2014年報告書では、

BEPS 行動計画が示した課題について期限どおり報告されたことから、当初から2014年分とした課題に関する積み残しはなく、残りの課題は2015年報告書ということになる。

イ 3つの報告書

2014年報告書において最終報告書となった課題は、上記①電子商取引への課税と⑮多国間協定(2014年9月分)の2つであり、⑤有害な税実務に対する対応、については、今回は中間報告書となっている。

ロ 4つのルール案

4つのルール案として公表されたものは、②ハイブリット事業体の課税、⑥租税条約の濫用防止、⑧移転価格税制(無形資産)、⑬移転価格文書化の再検討、である。

ハ 2015年報告書分の課題

2015年報告書分の課題は、上記の15の番号により列挙すると、③、④、⑤、⑦、⑧、⑨、⑩、⑪、⑫、⑭、⑮の11である。なお、⑮は、最終報告書として2014年9月に報告されているが、モデル多国籍協定は公表されていなかったため、この部分が2015年12月期限となっている。

(4) OECD が成果を急ぐ理由

OECD が公表した第一弾報告書は、2013年7月に行動計画が公表されてから約1年でその成果が現れたことになる。当然、行動計画公表時に、各計画における論点整理が行われていたものと思われるが、2015年分までを視野に入れても、約2年のうちに、計画の公表、世界各国・各界からの意見の聴取等の手順を尽くしていることから、その作業進捗は相当に早いものがあるといえる。

BEPS の意義については、筆者は次のような経過を踏まえて理解している。

イ BEPS 以前の第 1 段階

BEPS 以前の第 1 段階として、各国が独自に多国籍企業等の租税回避防止の立法及び税務執行を行っていた。例えば、日本は、タックスヘイブン対策税制 (1978年導入)、移転価格税制 (1986年導入)、過少資本税制 (1992年導入)、過大支払利子税制 (2012年導入) 等の立法をしている。また、租税条約においても、2003年に改正署名した第 3 次日米租税条約以降、租税条約の濫用防止のための特典制限条項等が租税条約に盛り込まれている。

ロ 第 2 段階

第 2 段階として、OECD 等の活動 (有害な税競争等) により、タックスヘイブン等が先進諸国と情報交換ネットワークを構築するようになった。OECD は、1996年以降、各国の経済及び税制に悪影響を及ぼすタックスヘイブン、租税優遇措置を有害な税競争として、この有害性を除去する活動を開始した。

国際税務が複雑な要因の 1 つは、課税管轄権を有する国又は地方政府等がその主権に基づいて独自の税制を定めることである。国際的に活動する資本は、税をコストと考えて、税負担の少ない国等に移転する。例えば、隣接する国の一方が他方の国よりも税負担を軽くしても、これは国家主権の発動の結果であり、他方の国から一方の国に納税者が移転したとしても、他方の国から非難されるものではない。OECD が問題としているのは、各国がその税率を引き下げようとする動きではなく、税のない又は税率が著しく低い国又は地域であるタックスヘイブンと、通常の税率は高率であるが、特定の事業等に租税優遇措置を講じて税負担を軽くしている国等の存在である。このような税制の存在が、各国の税制に歪みをもたらしているというのが OECD の考え方である。

OECD の有害な税競争を検討するが、その主たる事項は時系列に並べると次のとおりである。

- ① 1996年5月（OECD）有害な税競争への対策についての閣僚会議からの指示。
- ② 1997年12月（EU 理事会）有害な税競争への対抗策（パッケージ）の策定に同意。
- ③ 1998年4月（OECD）理事会が報告書（Harmful Tax Competition：An Emerging global Issues）を採択。
- ④ 2000年5月（OECD）第2次報告書（Toward Global Tax Co-operation：Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices）公表。
- ⑤ 2001年11月14日（OECD）第3次報告書（The OECD's Project on Harmful Tax Practices：The 2001 Progress Report）を公表。

有害な税競争後の動向として、OECDは、透明性及び情報交換の基準を制定し、加盟国及び非加盟国にこの受入れを要請したのである。この基準は、2004年ベルリンで開催された「G20財務大臣会議」、2008年10月開催の「租税に関する国際協力に関する国連専門家委員会」（国連の経済社会理事会に属する小委員会）において支持された。

OECDは、2010年2月10日に「税務目的のための透明性と情報交換の促進（PROMOTING TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES）」という報告書⁴⁾を公表したが、その巻末にある2000年以降の情報交換協定の署名の状況一覧表によれば、2000年から2006年まで1桁であった締結件数が、2007年12件、2008年23件、2009年は199件と急増している。

そして、2009年4月にロンドンで開催された第2回のG20首脳会議において、タックスヘイブンに対する規制強化等の合意がなされたのであ

4) このGlobal Forum Transparency and Exchange of Information for Tax Purposesは、2014年にはその作業を継続して、Tax Transparencyという報告書を作成している。

る⁵⁾。

ハ 第 3 段階

第 3 段階として、税務執行共助条約への各国の参加、タックスシェルター対策としての各国が情報等を共有するための国際共同タックスシェルター情報センター（Joint International Tax Shelter Information Centre：略称「JITSIC」）の設立による税務執行の協同化等がある⁶⁾。

ニ 第 4 段階

第 4 段階として、多国籍企業に対する課税に対する各国税法等にあるループホールと、税務執行の協同化が未完成であることを踏まえて、BEPS の活動計画が設定された。

したがって、上記の第 1 段階から第 3 段階までは、BEPS 以前と区分し、第 4 段階が BEPS であり、BEPS の成果物が揃う 2015 年以降が BEPS 以後と区分して考えるべきというのが筆者の意見である。

以上のうち、BEPS は、多国籍企業による国際的租税回避対策のための活動であることから、2012 年後半に報道された多国籍企業の租税回避を直接的な基因として始まったというむきもあろうが、多国籍企業の租税回避に対する法整備と税務執行の協同化という視点からみれば、上記第 1 段階

5) 第 2 回金融・世界経済に関する首脳会合（ロンドン・サミット）首脳声明「回復と改革のためのグローバル・プラン」の該当箇所に関する外務省の訳によれば、「タックスヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構（OECD）が発表したことに留意する。」という声明になっている。

6) 国税庁レポート 2013 によれば、JITSIC に参加しているのは、日本・米国・英国・カナダ・オーストラリア・韓国・中国・フランス・ドイツの 9 か国である。

から第3段階までの期間も BEPS 以前として一連の継続的な事象であり、BEPS の基盤となる情勢に大きな変化はないことを考慮しないと BEPS の意義を見失う恐れがあろう。これは言い換えれば、先進諸国の慢性的な税収不足と優遇措置等による税収の確保があり、これらを利用して所得源泉地国で納税を回避する多国籍企業の存在という状況は、BEPS の前と後でも同じといえるのである。

そして、BEPS は、2015年に行動プランの成果物が出揃って終りということにはならない。BEPS の成果物である報告書は、第一弾報告書に対する反応として述べたように、G20の支持を受けている。このことは、BEPS において集約された見解等が、国際的なコンセンサスとして、各国の締結している租税条約或いは国内法に組み入れられるということになる。そして、租税条約或いは国内法に条文化されて初めて BEPS の具体的な効果が出ることになる。

OECD が BEPS について早い時期を設定して成果物を作成している背景には、このような BEPS 以後というものを OECD が見据えているからというのが理由として考えられることであろう。

(5) BEPS の効果

BEPS は、国際的租税回避に関して、15の行動計画を制定した。これは、国際税務の領域で問題となっている事項を選び出し、これらについて、各国、各界から意見を聴取して、取り上げた事項に関して国際的コンセンサスを形成することを意味している。OECD が行動計画を定めたとしても、その決定した事項に基づいて各国の立法及び税務執行を強制する力は OECD にはないが、G20がこの行動計画を支持していることから、G20及びそれ以外の国々もこの行動計画に従うことになる。

また、BEPS の行動計画は、国内法及び租税条約の改訂に盛り込まれて

実施されることになるが、日本では、平成27年度税制改正の検討段階において、政府税制調査会の説明資料⁷⁾に BEPS 行動計画の成果が反映している。

2 多国間協定の先例としての税務行政執行共助条約

(1) 税務行政執行共助条約への参加と特徴

BEPS 行動計画15を検討する前に、多国間協定の先例として、税務行政執行共助条約⁸⁾(以下「共助条約」という。)の概要と現況を予備知識として調べる必要がある。

日本は、2011(平成23)年11月4日に共助条約に署名し、2013(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

7) 財務省「BEPS 行動計画に関連する検討課題」平成26年11月7日。

8) 税務行政執行共助条約の正式名称は、「租税に関する相互行政支援に関する条約 (the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)」で、1988年1月25日に開放され、同条約を改正する議定書「租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書」は、2010年5月27日に開放されている。なお、この条約については、拙稿「税務行政執行共助条約と米国のレベニュールール」『企業研究』第20号 1-23頁 2012年2月24日、があり、共助条約の条文構成の箇所等の記述は一部本論と重複している。

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ト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。その後、スウェーデン（1989年4月）、ノルウェー（1989年5月）、米国（1989年6月）、フィンランド（1989年12月）、オランダ（1990年9月）、ベルギー（1992年2月）、ポーランド（1996年3月）、アイスランド（1996年7月）、がこの条約（以下「原条約」という。）に署名したことにより、原条約は1995年4月に発効している。

米国は、この条約について、徴収共助と文書送達に関する部分について留保しており、情報交換の関する部分についてのみ参加している。原条約に署名した国は、アイスランド以降も増加して、最終的には、30か国が署名している。30か国の署名を時期により区分すると、1980年代が4か国、1990年代が5か国、2000年代が8か国、2010年代が13か国という推移である。

原条約は議定書（以下「改正共助条約」という。）により改正されて2010年5月27日に開放されているが、改正共助条約に署名した国及び地域は、85か国であり、そのうち、発効している国は、64か国である⁹⁾。

(2) 日本の共助条約参加までの沿革

日本が共助条約に署名して参加するまでには以下のような紆余曲折があった。

- ① 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

9) これは、2015年2月24日現在の数字である。

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がございます。」と述べている。

- ② 1989年11月1日の第116回国会の外務委員会において、政府委員は、執行共助条約について、「この条約は、徴収協力、情報交換等による協力が定められているもので、わが国としても、この条約が基本的に国際協力を通じて税務執行の適正化或いは効率化に資するものであると考えており、各国の締結状況をにらみ合わせながら締結の可能性について検討していくこととしたい」という要旨の答弁をしている。
- ③ 1992年4月17日の外務委員会において出席委員から、日本はこの共助条約に加盟するつもりがあるのかという質問に対して当時の大蔵省の担当者の答えを要約すると、次に掲げる理由をもって執行共助条約に対して消極的な姿勢が示されている。すなわち、この条約の問題点は、要請国の租税に対して優先権が与えられていないことである。国税債権の私債権に対する優先権が与えられておらず、また、わが国が外国から租税債権の徴収の依頼を受けた場合、滞納者が納税を拒否しても、差し押さえ、換価処分ということが行えない、というのが参加に消極的となる理由である。
- ④ 2002年11月に当時の財務省財務官黒田東彦氏が「アジア・オセアニア タックスコンサルタント協会第1回国際コンベンション」の基調講演において、「多国間の徴収共助は、(中略)、一般には円滑な共助の実施には相当な困難が伴います。わが国がOECD多国間税務執行共助条約に参加していないのも、現段階では同条約のメリットが実現するほど円滑な共助が実施できないからです。」と述べている。

この黒田氏の発言にある「円滑な共助の実施」が自力執行権に係るものであるならば、日本と米国は徴収法において自力執行権を有している。したがって、米国が共助条約の徴収共助を留保したことで、日本側は共助条

約に実効性がないと判断したものと思われる¹⁰⁾。

(3) 共助条約の条文構成

共助条約の条文構成は次のとおりである。

| 前 文 | | |
|-----------------|-----------------|---|
| 第1章 (条約の範囲) | | 第1条 (条約の対象と人的範囲) 第2条 (対象税目) |
| 第2章 (一般的定義) | | 第3条 (定義) |
| 第3章 (協力の諸形態) | 第1節 (情報交換) | 第4条 (一般規定) 第5条 (要請による情報交換) 第6条 (自動的情報交換) 第7条 (自発的情報交換) 第8条 (同時税務調査) 第9条 (外国における税務調査) 第10条 (内容が相違する情報) |
| | 第2節 (「徴収共助」) | 第11条 (租税債権の徴収) 第12条 (保全措置) 第13条 (要請における添付書類) 第14条 (期間制限) 第15条 (優先権) 第16条 (納付延期) |
| | 第3節 (文書の送達) | 第17条 (文書の送達) |

10) 米国が徴収共助に留保を付した背景には、レベニューールールの存在がある。このルールは、自国の裁判所が他国からの税の徴収等の歳入法を執行するための訴訟をしないというコモンローにおいて確立したルールであるが、米国におけるレベニューールールに関する最近の判例には、外国における関税の脱税に関するものが多い。国家管轄権のうちの執行管轄権は、属地主義によることが原則である。したがって、税を滞納している者の財産が外国に所在しているような場合、外国に立ち入って執行管轄権を行使できるのは、条約或いは当該外国の同意が必要である。

| | |
|-------------------------------|---|
| 第 4 章 (全ての協力形態 に関連する規定) | 第18条 (要請国が提供をすべき情報) 第20条 (協力要請に対する応答) 第21条 (納税義務者の保護と協力義務 の限界) 第22条 (秘密保護) 第23条 (訴訟手続き) |
| 第 5 章 (特別規定) | 第24条 (条約の施行) 第25条 (使用言語) 第26条 (費用負担) |
| 第 6 章 (最終規定) | 第27条 (他の国際協定又は取決め) 第28条 (署名及び条約の発効) 第29条 (条約の適用地域) 第30条 (留保) 第31条 (脱退) 第32条 (預託を受けた者とその役割) |

また、原条約及び改正条約には、説明報告書 (Explanatory Report) と付
属文書として Annex A (参加国の本条約適用対象税目)、Annex B (参加国の権
限ある当局)、Annex C (本条約適用上の国民) がある。

(4) 共助条約における執行共助 (administrative assistance) の内容

共助条約第 1 条第 2 項に執行共助として次の 3 つが規定されている。

- ① 同時税務調査及び他国の税務調査への参加を含む情報交換
- ② 保全措置を含む租税債権徴収における協力
- ③ 文書の送達

情報交換に関連する諸規定には、次のものが含まれている。

- ① 要請による情報交換 (第 5 条)
- ② 自動的情報交換 (第 6 条)
- ③ 自発的情報交換 (第 7 条)
- ④ 同時税務調査 (第 8 条) : 同時税務調査とは、2 以上の締約国が、調

査を通じて取得した関連情報を交換することを目的として、その共通若しくは関連する1又は複数の者の課税関係の調査を、同時に、それぞれ自国において行うことである。

- ⑤ 外国における税務調査（第9条）：この条項は、要請国からの被要請国に対する税務調査官の派遣を認める内容で、被要請国がこの要請を受け入れる場合、要請国に対し、速やかに調査の日時及び場所、調査を担当する部局又は職員並びに調査を実施するために被要請国が必要とする手続き及び条件について通知をする必要がある。なお、税務調査の実施に関するすべての決定は、被要請国によって行われる。また、締約国は、この要請については原則として受け入れない意向を通知することができる。

この上記の④について、関連企業間取引を同時税務調査の対象とするのであれば（原条約説明報告書パラ73）、相互協議等の負担も従前よりも軽くなり、いずれかの締約国において移転価格課税があったとしても、比較的容易に相互協議における合意に至る可能性が考えられる。この同時税務調査の締約国の一方が事案を選定して、他方の締約国に通知をして参加の有無を確認することになる（同パラ75）。そして、同時税務調査が合意された場合、両国の担当者は、調査対象期間、調査事項、調査日等について協議して、その合意が成立した場合、各締約国の調査官は、自国の管轄権内において税務調査を実施する（同パラ81）。

上記⑤については、外国の課税当局の代表に税務調査の立会いを認めるか否かは、税務調査が実施される国の権限ある当局が決定する事項である（同パラ84）。外国からの調査官の受入れについては、主権侵害として反対する国と（同パラ85）、その国の法令等を遵守するのであれば外国からの調査官の税務調査参加を認める国がある（同パラ86）。

(5) 共助条約の影響

日本は、2011（平成23）年11月4日に共助条約に署名したことに伴い、平成24年度税制改正において、税務行政執行共助条約に署名したこと等に対応するため、徴収共助に関する相手国からの要請に応じない除外事由、外国租税債権の優先権の否定、徴収共助実施手続の具体化など、徴収共助等に関する国内法の規定の整備を行っている。

また、二国間租税条約においても、2012（平成24）年12月に署名された改正ニュージーランド条約、2013（平成25）年1月に署名された改正第3次日米租税条約、2013（平成25）年12月に署名された改正第3次日英租税条約には、国際的徴収共助の規定があり、従来の租税条約における徴収共助よりもその適用範囲が拡大して、条約相手国の租税債権を要請があれば、自国内で徴収を行うというものである。これも共助条約の影響と思われる。

OECD は、2015年2月現在で、共助条約（改正議定書）に署名した国が85か国、そのうち発効している国が64か国という現状に対して、改めて多国間条約の存在に注目して、このことが BEPS 行動計画15に影響を及ぼしたものである¹¹⁾。

3 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

11) 次項で述べている行動計画15の最終報告書14頁に、最近の成功例として共助条約が掲げられている。

のである。そして、2015年12月に「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¹²⁾、まず、現行の二国間租税条約が、課税ベース浸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必要があるとしている。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に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いもので、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) 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¹³⁾。

- 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

12) OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, pp. 9-10.

13) *Ibid.* pp. 11-14.

定で要望されているものは、ハイブリット・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ます。

- 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を防止し、かつ租税管轄権を守るために、多国間協定による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めを守ることになる。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、世界中で約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を解決することになる。
- ⑤ 多国間協定の先例は共助条約である。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。その例が、税務行政執行共助条約で、この条約は、G20主導で行われた例である。

(3) 多国間相互協議の進展¹⁴⁾

多国間協定の利点は、多国間における争点を解決するために多国間相互協議が発展することである。多国間相互協議は、多国間において活動する納税義務者の場合に、関連各国の権限ある当局による相互協議を可能にする。そして、権限ある当局による合意ができない場合、仲裁を規定することになろう。

(4) 法人の双方居住者問題¹⁵⁾

この対策は、二国間租税条約に規定することが最も効果的である。

(5) 事業体課税（ハイブリット・ミスマッチ問題）¹⁶⁾

ハイブリット・ミスマッチ問題とは、ある事業体が、一方の国において法人（団体課税）として扱われ、他方の国ではパススルー事業体（構成員課税）として扱われることをいう。その結果、双方の国において不課税或いは長期の課税繰延べという事態が生じる可能性がある。この問題は国内法により解決が図られるべきものであるが、租税条約を改正することで解決できる。すなわち、他方の締約国への支払は、他方で所得として認識することを条件に課税上の便益を認めるとするものである。

(6) 第三国所在の PE に係る課税関係¹⁷⁾

例えば、A 国（居住地国）と B 国（源泉地国）が租税条約を締結している。C 国に恒久的施設（PE）が存在し、B 国の所得が当該 PE に帰属する。B

14) Ibid., pp. 23-24.

15) Ibid., p. 24.

16) Ibid., p. 24.

17) Ibid., p. 24.

国では課税がなく、PE 所在地国は低税率国である。二国間租税条約ではこの問題を部分的に解決できるが、最も効果的な方法は、多国間協定である。

(7) 租税条約の濫用¹⁸⁾

租税条約の適用対象外である第三国居住者が、租税条約上の特典を取得することを防止するためには、多国籍協定による防止策が適切である。

(8) 租税回避に関連する二国間租税条約の限界¹⁹⁾

例えば、租税回避防止規定が租税条約に規定されていても、その適用範囲は条約締約国に限定されてしまう。多国間協定に規定を置くことで、すべての参加国が統一すべき主要な規定を決定することは重要である。

(9) 二国間租税条約と多国間協定の法的関連性

最終報告書では、多国間協定へ各国が参加することにより、二国間租税条約と多国間協定の併存が可能としている。二国間租税条約では、二重課税の排除を目的として、源泉地国における課税の減免を規定しているが、これらの規定は存続しつつ、BEPS 関連の租税回避項目で租税条約に係るものについて、多国間協定にこれらを規定して各国の租税条約におけるレベルの標準化を図るのが、OECD の意図するところであろう。

国際法では、同種の領域であれば、後法優先原則が適用になることから、既存の租税条約を改正することなしに、後法である多国間協定の規定が優先適用となる。したがって、多国間協定を採用することは、変更 (modification) であって、改正 (amendment) ではない。既存の租税条約は

18) Ibid., p. 24.

19) Ibid., p. 25.

改正を必要とせず、多国間協定に参加することで、租税条約が変更されることになる²⁰⁾。

4 二国間租税条約と多国間協定の関連性の検討

最終報告書の付属資料では、二国間租税条約と多国間協定の関連性について、次のような事項について検討を加えている²¹⁾。

- ① 多国間協定発効前に締結された二国間租税条約
- ② 多国間協定発効後に締結された二国間租税条約
- ③ 多国間協定参加国と第三国の関連
- ④ 多国間協定の発効の期限

以下は、上記の①～③までについての検討である。

(1) 多国間協定発効前に締結された二国間租税条約

例えば、上記の「多国間協定発効前に締結された二国間租税条約」では、両者の関連については、① 多国間協定に関連性に関する定義がある場合、② 国際法の一般原則により関連性が定義されている場合、の2つの形態がある。多国間協定に両者の関連性が明定されていない場合は、「条約法に関するウィーン条約」²²⁾第30条（見出し：同一事象に関する後継条約の適用）第3項において、旧条約と新条約の当事者が同一の場合で、第59条により旧条約が停止又は適用停止でないときは、旧条約は新条約と適合する範囲でのみ適用されることが規定されている。最終報告書では、両者の関連性を多国間協定において明確に定義する方式が採用されている。

20) Ibid., p. 32.

21) Ibid., pp. 33-46.

22) Vienna Convention on the Law of Treaties.

(2) 多国間協定発効後に締結された二国間租税条約

多国間協定により確立した法的秩序を乱さないために、当事者は、将来の条約制定のための基準として、一致或いは従属に係る規定を規定する必要がある。一致或いは従属に係る規定とは、新条約が旧の条約に反しないということである。

「条約法に関するウィーン条約」は、第40条に「多国間条約の改正」、第41条に「一部の当事者が多国間条約を改正する場合」について規定している。要するに、新条約が既存の多国間協定の規定を確認、補足、拡張、増幅する限りにおいて認められるのである。

(3) 多国間協定参加国と第三国の関連

一方が多国間協定参加国であり、他方が非参加国である場合、これらの両国を規制するのは二国間条約である。しかし、この二国間租税条約において、多国間協定規定をできる限り考慮することを要請することは可能である。

5 多国間協定の分析

二国間租税条約を変更する多国間協定の進展について、最終報告書において示された見解は次のとおりである²³⁾。

第1に、二国間租税条約と多国間協定が併存可能としている。多国間協定は、国際法として統治され、当事者を法的に拘束することになる。多国間協定は、二国間租税条約の多くに規定されている共通の規定を変更して、BEPS 対策として意図された新规定を加えることになる。なお、多国間協定には、内容を説明する報告が添付されることになる。

23) Op. cit., pp. 15-20.

第2に、多国間条約の発効であるが、国際会議で内容及び条文の検討が行われた後に、当事国が発効のための国内手続きを行うことになる。

この上記2点以外にも示された見解はあるが、今回の最終報告書において示された点を要約すると次のようになる。

第1に、多国間協定案の内容は2015年12月までに示されることから、今回の最終報告書には条文等の明示がない。

第2に、後述する行動計画6（租税条約の濫用防止）で検討したように、米国型の特典制限条項（Limitation on benefits rule：以下「LOBルール」という。）と、この条の特典を受けることを当該権利の設定又は移転の主たる目的の全部又は一部とする場合には、当該所得に対しては、この条に定める租税の軽減又は免除は与えられない、という規定（principal purposes test：以下「PPTルール」という。）がある。多国間協定の適用対象範囲は、租税条約中心であることから、LOBルール或いはPTTルール等が、多国間協定に規定されるのかは、多国間協定案を見るまで明らかではない。

第3に、すでに各国において締結されている二国間租税条約と多国間協定は併存することになる。したがって、二国間租税条約における国際的二重課税の排除に係る規定（源泉地国における条約免税等）はその適用が継続することになる。そして、多国間協定には、BEPS対策の規定が置かれることになる。

第4に、多国間協定は、二国間租税条約締結国等がこれに参加することで、多くの国が同一の規定に従うことになり、効率的で容易な方法による二国間租税条約の変更ということになる。OECDは、このような方式が、既に述べた「税務行政執行共助条約」において2014年10月現在で69か国が署名していることを背景に、同様の方式により多国間の合意を得られるものと考えているのである。

6 多国間協定方式の問題点

BEPS 行動計画は、国際的租税回避対策を打ち建てることを目標として、15の行動計画を公表し、それぞれの行動計画ごとに作業が継続している。

これまでに新聞報道等において明らかにされた国際的租税回避事案は、問題となる事項を、ある種、縦割り状態で分析検討している。例えば、この縦割り状態に対する横申のような役割を果たすものに、一般否認規定（General Anti-Avoidance Rules：以下「GAAR」という。）導入という問題について、総論部分を担当する行動計画がないのである。

GAAR 導入に関する各国の状況は、2014年11月現在、地域別に分けると次のとおりである。

| | |
|-----------|---|
| ヨーロッパ(13) | アイルランド、イギリス、イタリア、エストニア、オランダ、スイス、スウェーデン、スペイン、ドイツ、フランス、ベルギー、ポルトガル、ルクセンブルク |
| アジア(5) | インド、シンガポール、中国、台湾、香港 |
| オセアニア(2) | オーストラリア、ニュージーランド |
| 北米(2) | カナダ、米国 |
| 南米(1) | ブラジル |
| アフリカ(1) | 南アフリカ |

G20の国でみると、GAARのない国は、日本、韓国、インドネシア、サウジアラビア、メキシコ、アルゼンチン、ロシア、トルコの8か国である。

国際的には、GAAR 導入が多数派を占めているが、次の項でEUにおけるGAAR 導入の議論を参考に検討を行う。

7 EUにおけるGAAR導入の動向

(1) 2012年の委員会勧告

EUの欧州委員会(European Commission)は、BEPSの動向を意識しつつ、行き過ぎた仕組み取引(aggressive tax planning:以下「ATP」という。)²⁴⁾に係る委員会勧告²⁵⁾において、EU加盟各国の国内法ではATP対策として有効ではなく、特に、国際的な仕組み取引と資本と人の動きに対応できないことから、各国が共通した対応をする必要が述べられている。委員会勧告では、特別の租税回避ルールの適用外であるATPの対策として、加盟国はGAARを採用する。国内法としての次に規定するGAARの規定を加盟各国に促している。その定義は、「課税回避を本質的な目的として、税務上の便益を導く人為的な仕組み取引或いは一連の人為的な仕組み取引は否認される。課税当局は、経済的実質の関連から税法適用上においてこれらの仕組みを扱うものとする。」である。この「仕組み取引(arrangement)」という用語は、取引等を含む多義的なものである。なお、arrangementという用語自体に仕組み取引という訳はないが、意識するとこのような意味として本稿ではこの訳語を使用する²⁶⁾。

24) 「行き過ぎた仕組み取引(aggressive tax planning)」とは、租税システムのループホール或いは租税債務を減少させる目的で2以上の租税システム間の二重不課税等のもたらす便益を得ることを内容としている、と定義されている(European Commission, “Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning”). EC委員会は、2012年12月6日に脱税及び租税回避に関する行動計画を発表(IP/12/1325)しているが、その第2の勧告がこの「行き過ぎた仕組み取引(aggressive tax planning)」である。

25) European Commission, “Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning”.

26) Ibid., para 4・2.

(2) 2012年委員会勧告に関する2014年2月の検討案²⁷⁾

2014年2月の検討案（以下「2月検討案」という。）は、前項に掲げた2012年委員会勧告について検討したものを審議会に提出したものである。委員会勧告は、加盟国各国にGAARの導入を促したものである。この検討案において欧州委員会が審議会に次に掲げるGAARに関する疑問を尋ねた。すなわち、その疑問点は、①GAARを適用した場合の実務上或いは管理上の困難性があれば、これらの困難性をどのように扱うのか、②EU域内のGAARの効率性に関して審議会の構成員の見解はどのようなものか、というものである。

(3) CFEの2012年委員会勧告に関する2014年意見書²⁸⁾

2014年3月に、CFEは、2014年検討案について検討した意見書を公表している。CFEは、①合意した解決法が加盟国間において効率的な実施を正当化し、②新しい制度が明確、かつ、効率的であり、③EU域内の事業活動及び基本的な自由について悪影響がない限り、EUによるGAAR実施を支援するとしている。

2014年検討案において示された、「GAARを適用した場合の実務上或いは管理上の困難性があれば、これらの困難性をどのように扱うのか」という点については、CFEは用語及び実務的な利用法について技術的なコメントを次のようにしている。

27) European Commission, “Platform for tax good governance, Discussion Paper on the Recommendation on aggressive tax planning” Meeting of 6 February 2014. (DOC: Platform/006/2014/EN).

28) Confederation Fiscale Europeenne, Opinion Statement FC3/2014 of the CFE on the Recommendation C (2012) 8806 on aggressive tax planning an EU GAAR and double-non taxation, March 2014. CFEは、欧州所在の25か国の32組織と18万人の会員から構成されている税務に関する専門家の組織である。

イ 簡明な EU の GAAR

EU の GAAR は、次の 2 点に留意して起案されるべきである。

- ① 法律上、多少の差異がある場合でも、全ての直接税に適合すること
- ② 状況の変化により改正されないこと

CFE の意見としては、GAAR が簡明であること、EC 委員会によりコメントリーが付されること等を要望している。

ロ EC 条約との EU・GAAR の一致

EC 委員会が、「人為的なこと (artificiality)」を否認規準としている点については、CFE も同意している。CFE によれば、これは客観的な規準であるとしている。仮に、仕組み取引が経済的実質を欠く場合、その使用が経済的な目的を満たすことがなく、かつ、EU における基本的な自由の保護を受けるに値しないことになるという意見である。

(4) 審議会による 2014 年 6 月の検討案²⁹⁾

2014 年 6 月に、委員会勧告の内容に関する検討案（以下「6 月検討案」という。）が出されている。2 月検討案では、種々のモデルの場合は解釈が多様化することから、EU 域内では単一の GAAR が望ましいとしているが、国内法に GAAR を規定した場合の役割と進展について言及していない。GAAR は、加盟国の国内法の範囲から逸脱する ATP の対応策として、EU 域内及び第三国を含む状況下においても、国内法及び国際取引に適用となるというのが 6 月検討案の内容である。

29) European Commission, “Platform for tax good governance, Discussion Paper on possible outputs of the Recommendation on aggressive tax planning” Meeting of 10 June 2014. (DOC : Platform/7/2014/EN).

8 EU 親子間指令に導入された GAAR

(1) EU 親子間指令の変遷

EU 親子間指令 (EU Parent-Subsidiary Directive : 以下「PSD」という。) は、1990年に採択されたもので、EU 域内におけるクロスボーダーの親子会社間の配当に課税をしないことを定めたものである。その後、2013年11月の改正案 (以下「2013年改正案」という。)³⁰⁾において、ハイブリットローン・ミスマッチによる二重非課税と GAAR に関する改正が提案されている。

(2) GAAR に係る規定

EC 委員会が、「人為的なこと (artificiality)」を否認規準としている点についてはすでに述べたのであるが、2013年改正案第1条第2項2において、仕組み取引 (arrangement) が人為的か否かの判断規準として、(a) から (e) までの規定があり、これらの5つの規定のいずれかが該当する場合人為的と判断されることになる。(a) から (e) までの規定は次のとおりである。

- (a) 仕組み取引を構成している個々の段階における法的な特徴が、全体として仕組み取引の法的実質と不一致の場合
- (b) 仕組み取引が合理的な事業行為において通常使用されない方法により行われている場合
- (c) 仕組み取引が相殺、無効の効果を持つ要素を含んでいる場合
- (d) 締結された取引が循環型である場合

30) European Commission, “Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States” COM (2013) 814 final.

- (e) 仕組み取引が大きな租税上の便益を成果とし、その租税上の便益が納税義務者あるいは現金の流れに支障をきたすものではない場合

9 今後予測される動向

EUは、加盟各国の国内法に規定する個別否認規定では対応できない租税回避等が起こっていることから、これらに対応するために、GAAR導入を2012年の後半以降提唱している。EUの場合は、その域内に適用になるEU基本法の存在があり、加盟各国がバラバラに異なったGAARを規定する環境にはないのである。しかし、上述したEUにおけるGAAR関連の動向から今後の方向性を示すものがある。

例えば、2012年の委員会勧告にGAARの規定のモデルが示されている。そこにおけるキーワードは、「人為的」ということである。そして、2013年改正案では、人為的に該当するか否かと規準が掲げられている。また、GAARの規定については、簡明なものがとして、これらに関するコメントリーが必要という見解である。

しかし、GAARに関しては未だに提案段階であり、BEPSの行動計画に盛り込むのは時期尚早ということであろうが、各国が個別に租税回避に対応することは難しいという国際的コンセンサスは醸成されていることから、いずれGAAR導入という時期が到来するものと思われる。

要するに、多国間協定がBEPS行動計画に述べられているように、租税条約の領域限定の租税回避を規定して、これらを参加国共通とするのは第1段階であり、その後、GAAR導入の問題が来るものと思われる。