

多国籍企業等による税源浸食と利益移転の防止

— B E P S 防止措置実施条約の概要と主な論点 —

上谷田 卓

(外交防衛委員会調査室)

1. はじめに
2. B E P S をめぐる国際社会の取組
 - (1) 国際課税ルールの間隙と B E P S
 - (2) O E C D ・ G 20 による B E P S 防止の取組
3. 本条約の成立と国会提出の背景
4. 本条約の概要
 - (1) 本条約の基本的仕組み
 - (2) 本条約の条文構成
 - (3) 日本が適用を選択した本条約の主な規定
5. 主な論点
 - (1) 本条約の適用対象の確定の困難性・不確定性
 - (2) 本条約が機能する前提としての租税条約の拡大・拡充
 - (3) 本条約の実施に向けた支援

1. はじめに

2017年6月7日、パリの経済協力開発機構（OECD）本部において、「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」（B E P S 防止措置実施条約）が日本を含む67か国・地域により署名された。B E P S 防止措置実施条約（以下「本条約」という。）は、「税源浸食と利益移転」（B E P S）¹を防止するため、OECD及びG20による「B E P S プロジェクト」において策定されたB E P S 防止措置のうち租税条約に関連する措置を、本条約の締約国間の既存の租税条約に導入するための

¹ B E P S : Base Erosion and Profit Shifting の略。B E P S とは、多国籍企業や富裕層が各国間の税制及び租税条約の違いや隙間を利用して租税回避を行うことにより、経済活動に係る税負担を軽減している問題。

法的枠組みについて定めており、2018年3月9日、第196回国会（常会）に提出された。

本条約の締約国は、B E P S防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に導入することが可能となる。一方、本条約の下では、各締約国にはいずれの租税条約を適用対象とするのか、本条約のいずれの規定を適用するのか等について広範な裁量が認められていることから、その適用関係は相当複雑なものとなる。

本稿では、B E P Sをめぐる国際社会の取組について概説した上で、本条約の成立経緯とともに、その仕組みや内容等を紹介し、併せて主な論点について言及する。

2. B E P Sをめぐる国際社会の取組

（1）国際課税ルールの隙間とB E P S

国家は主権に基づき固有の課税権を有し、各国それぞれが他国の税制への影響とは独立して国内税制を構築している。その一方で、国家間の税制の違いにより生じる国際経済活動に対する二重課税や脱税・租税回避行為に対処することを目的に二国間又は複数国間で租税条約の締結を進めることによって、自国の正当な課税権を確保している。各国の締結する租税条約の総数は世界で3,000件を超えており、日本も2018年3月1日現在、70件の租税条約等（123か国・地域に適用）²を締結し、海外進出企業等に対する課税の法的安定性を確保することを通じて、相手国との投資・経済交流の促進を図っている。

国際課税をめぐる各国の国内法令や租税条約は、自国の経済状況や他国との経済・国際関係に加え、企業活動の在り方の変化等を反映して累次見直されている。しかし、通常その内容や水準は国・条約ごとに違いが存在し、二重課税あるいは二重非課税が生じるリスクが残っている。また、多国籍企業が事業の拠点を世界的に展開するとともに、情報・通信技術の発展に伴い電子商取引の活用も増加するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が急速に進む中、この構造変化に現行の国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態と課税ルールとの間にずれも生じている。

このような各国の税制及び租税条約の違いや隙間を多国籍企業や富裕層が巧みに利用し、租税が課されない又は軽減される場所に利益を人為的に操作して移転することにより³、税負担を軽減するB E P Sの問題が顕在化している⁴。すなわち、多国籍企業等は意図的に二重非課税となる状況を作り出すことが可能となっているほか、経済活動が行われ価値が創造される場所で納税するのではなく、いわゆるタックス・ヘイブン⁵を利用することにより

² ①二重課税の除去及び脱税・租税回避行為への対応を主な内容とする57の二国間租税条約（68か国・地域に適用）、②租税に関する情報交換を主な内容とする11の二国間租税情報交換協定（11か国・地域に適用）、③情報交換、徴収共助、文書送達共助など、租税に関する行政支援を行うための多国間条約である税務行政執行共助条約（日本を含む99か国・地域に適用、ただし、このうち43か国・地域は日本と二国間租税条約を有しておらず同条約のみ適用）、及び④日台民間租税取決め（民間機関による取決めで政府が締結した国際約束ではないものの、租税条約に相当する枠組みとして位置付けられている）を締結している。

³ 多国籍企業は、調達、販売等の各段階や、雇用、マーケティング等の機能を最適な国に配分して事業を行っている。各国に展開するグループ企業にこれらの機能のほか、大きな付加価値を生み出す資産や資本を自由に配分・移動すること等によって利益の最大化を図ることから、利益操作が可能であると指摘されている。

⁴ B E P Sの正確な影響を測定することは困難であるが、OECDによる推計では、全世界で毎年1,000億ドル～2,400億ドル（全世界の法人税収の4%～10%）の税収減が発生していると試算されている。

⁵ 国際的に統一された定義は無く、我が国の法令上にも明確な規定等は存在しないが、一般的には法人税や所

納税額を抑え、利益を生み出すことも可能となっている。近年、欧米を中心とする多国籍企業等による過度な節税対策が世界的に批判されているが、これらは各国間の税制や租税条約の違い・隙間を利用した租税回避行為の顕著な例である。

世界的な経済不況により各国の財政が悪化し、国民がより多くの負担を求められる中、税の公平性を損ねる租税回避行為への批判がこれまで以上に高まっていた。また、国内企業にとっても、課税逃れを行う多国籍企業との競争条件が不利になり公平な競争条件が害されることから、その是正が求められていた。

(2) OECD・G20によるBEPS防止の取組

OECD租税委員会は2012年6月、現行の国際課税ルールを世界経済及び企業行動の実態に即したのものとして多国籍企業による脱税・租税回避行為を防止するとともに、国際課税ルールを包括的に見直し、各国政府・多国籍企業の透明性を高めて適正な税源を確保することを目的として、BEPSプロジェクトを立ち上げた。2013年7月にはG20の要請や支援の下で15項目の「BEPS行動計画」が策定され、2年余の議論を経て2015年10月、現行の国際課税ルールの不備を是正する具体的行動を掲げた最終報告書が公表された。

BEPSを防止するための15の行動は、①価値が創造される場所での課税という観点からの国際課税原則の再構築、②各国政府・多国籍企業の活動に関する透明性の向上、③企業の不確実性の排除、の大きく3つの要素に分類される(次頁の表1を参照)。

BEPSプロジェクトは、国際課税に関する国際協力の歴史において転機となる以下の2つの意義を有している⁶。

一つ目は、二重課税から「二重非課税」の除去に大きく重点を移していることである。これまでの国際課税ルールは二重課税の調整を主目的とし、各国の課税権をいかに調整して二重課税を除去するかといった観点からルールの整備が進められてきた。BEPSプロジェクトにおいては、多国籍企業の活動実態や企業のビジネスモデルの構造変化等を踏まえ、各国の課税網から逃れていた所得をいかに捕捉するかという観点に加え、価値創造の場での課税、すなわち、経済活動が行われ価値が創造される場所での応分の税を払うべきという観点から、国際課税ルールの見直しが行われている。

二つ目は、国際課税における「国際協調」への大きな一歩を踏み出したことである。課税権は国家主権の中核であることから、各国の税制に関わる国際課税の分野は国際的な協調が生まれにくい分野であると認識されていた。BEPSプロジェクトにおいては、国内法令の見直しを含む多くの行動が示され、公平な租税環境を確保するための国際協調が進んでいる。加えて、BEPS行動計画はOECD加盟国と非加盟国のうちG20メンバーの8か国⁷が対等な立場で参加して取りまとめられたものであり、また、新興国・途上国を含む多数の国・地域がBEPS防止措置の実施に合意しており、これまでに類を見ないグロー

得税等の制度が無い、又はあっても著しく低い国・地域を指すことが多い。このほか、会社の設立が容易な法制度や金融口座情報等の秘密を厳守する法制を持つ等の特徴が指摘されることも多い。

⁶ 浅川雅嗣「BEPSプロジェクトの軌跡と展望」『月刊 国際税務』(2016.1) 30頁

⁷ 中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア及び南アフリカ

バルなレベルで協調的な取組が進められている⁸。

B E P Sプロジェクトの内容は、国内法令の改正が必要なもの、租税条約の改正が必要なもの、あるいはそのいずれもが必要なものに大別されるが、それらの実施のためにいかなる対応が必要になるのかは国ごとに異なる。これらの行動の成果は、B E P S行動計画及び最終報告書の内容を各国が包括的・協調的に実施していくことにより発揮される⁹。

表1 B E P Sプロジェクトにおける15の行動と日本の対応

行動		内容		日本の対応	
① 価値が創造される場所での課税という観点からの国際課税原則の再構築	電子経済の発展への対応	行動1	電子経済の課税上の課題への対処	電子商取引等の電子経済に対する直接税・間接税の課税上の課題への対応を検討	平成27年度税制改正で対応済み
	各国制度の国際的一貫性の確立	行動2	ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化	金融商品や事業体に関する複数国間における税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）の効果を無効化するため、国内法上・租税条約上の措置を検討	・租税条約の拡充で対応 ・国内法は平成27年度税制改正で対応済み
		行動3	外国子会社合算税制の強化	タックス・ヘイブン等に設立された外国子会社を使ったB E P Sを有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制を設計	平成29年度税制改正で対応済み
		行動4	利子控除制限ルール	相対的に税負担の軽い国外関連会社に過大に支払われた利子について損金算入を制限するルールを検討	法改正の可否を含め検討
		行動5	有害税制への対抗	各国優遇税制の有害性を経済活動の実質性から判定するための新基準及び制度の透明性を高めるための新基準を検討	既存の枠組みで対応
	国際基準の効果の回復	行動6	租税条約の濫用防止	条約漁り（第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為）をはじめとした租税条約の濫用を防止するため、OECDモデル租税条約の改定及び国内法の設計を検討	租税条約の拡充で対応
		行動7	恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止	PE認定の人為的な回避に対処するためOECDモデル租税条約のPEの定義について修正を検討	租税条約の拡充で対応
		行動8	無形資産取引に係る移転価格ルール	適正な移転価格の算定が困難である無形資産を用いたB E P Sへの対応策	法改正の可否を含め検討
		行動9	リスクと資本に係る移転価格ルール	グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分等によって生じるB E P Sの防止策	
		行動10	他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール	その他移転価格算定手法の明確化やB E P Sへの対応策	
② 各国政府・多国籍企業の活動に関する透明性の向上	透明性の向上	行動5	ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換	不透明なルーリング（個別の納税者の課税関係に関して税務当局が提供する、申告の際に依拠し得る助言・情報等）により、個別に企業に対し、税を優遇している問題に対応する必要性から新たな基準を検討	既存の枠組みで対応
		行動11	B E P S関連のデータ収集・分析方法の確立	B E P Sによる法人税収の逸失規模について、データの評価・指標の抽出・分析方法の策定を実施	OECDの取組を支援
		行動12	タックス・プランニングの義務的開示	プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度（義務的開示制度）を検討	法改正の可否を含め検討
		行動13	多国籍企業の企業情報の文書化	共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告制度を検討	平成28年度税制改正で対応済み
③ 企業の不確実性の排除	法的安定性の向上	行動14	相互協議の効果的実施	租税条約に関連する紛争を解決するためのより実効的な相互協議手続を検討	租税条約の拡充で対応
	B E P Sへの迅速な対応	行動15	多数国間協定の策定	世界で約3,000件以上ある二国間租税条約にB E P S防止措置を効率的に反映させるための多数国間協定を検討	署名済み

（出所）外務省及び財務省資料を基に筆者作成

⁸ 現在、日本を含む113か国・地域が参加している。OECDホームページ<<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>>（2018.3.15最終アクセス、以下URLの最終アクセスの日付けはいずれも同日。）

⁹ ただし、新規加盟の途上国は、既存の参加国よりも合意実施の時期を遅らせることが許されている。

3. 本条約の成立と国会提出の背景

表1のとおり、B E P Sプロジェクトにおいて策定されたB E P S防止措置には、各国の既存の租税条約の改正を必要とするものも含まれている。しかし、世界で3,000件以上存在する租税条約を全て改正するには膨大な時間と事務的・金銭的なコストを要する。このため、B E P S行動計画の行動15においては、個々の租税条約の改正交渉を行うことなく、多数の租税条約を一挙に修正することによって効率的にB E P S防止措置のうち租税条約に関連するものを個々の租税条約に反映させるための「多数国間協定の策定」が掲げられた。また、B E P S行動計画に関する最終報告書においても、多数国間協定の必要性とその実現可能性を肯定する旨とともに、多数国間協定の策定に向けた交渉を早期に開始する必要性が明記された。

これを受け、2015年11月、OECD及びG20により設置された条約策定のための特別部会において交渉が開始された。交渉には日本を含む100以上の国・地域が参加し、数次にわたり重ねられ、2016年11月24日の交渉会合において、多数の既存の租税条約の改正を同時かつ効率的な方法により実施するための枠組みとして、本条約が採択された。本条約は同年12月31日、全ての国及び特定の地域¹⁰に対して署名のために開放された後、2017年6月7日にOECD本部（パリ）で行われた署名式において、日本を含む67か国・地域により署名された¹¹。

日本政府は、本条約の締結は、国際的な租税回避行為に一層効果的に対処するとの見地から有意義であるとし、2018年3月9日、第196回国会（衆議院）に本条約を提出した。

4. 本条約の概要

本条約の締約国は、B E P S行動計画の行動2（ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化）、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）、及び行動14（相互協議の効果的実施）に基づき策定された¹²、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する措置を既存の租税条約に導入することが可能となる。

（1）本条約の基本的仕組み

ア 本条約と既存の租税条約の関係

本条約は、B E P S防止措置の規定を各締約国の既存の租税条約に導入することを目的としているが、個々の条約の修正を行う改正議定書とは法的効果は異なる。個々の条約の改正議定書は、条約の規定そのものを削除する又は議定書の規定に変更するなど、既存の条約そのものの内容を変更する。しかし、本条約は各締約国が締結した既存の租税条約とは別の条約として併存し、既存の租税条約の内容そのものを変更するものでは

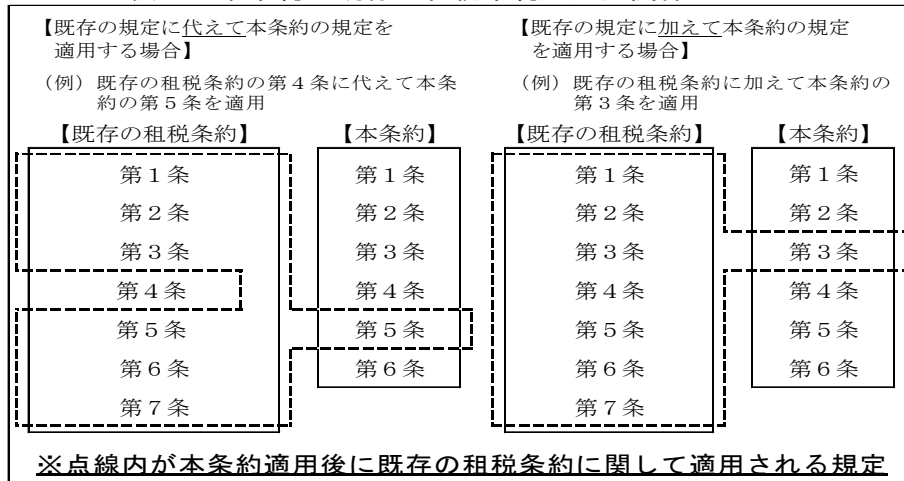
¹⁰ 英国は、自治領であるガーンジー、マン島及びジャージーの3つの地域に本条約の署名権限を認めている。

¹¹ 現在、78か国・地域が署名している。OECDホームページ<<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>

¹² 具体的には、B E P S行動計画に関する最終報告書に記された租税条約関連のB E P S防止措置も含む。

ない。本条約の規定が既存の租税条約について適用される場合には、本条約の規定が、既存の租税条約に規定されている同様の規定に代えて、又は同様の規定がない場合には既存の租税条約の規定に加えて、適用される。これにより、個々の租税条約の適用関係が一部修正されることとなる（表2を参照）¹³。

表2 本条約と既存の租税条約の適用関係イメージ



(出所) 中澤弘治「B E P S防止措置実施条約について」『租税研究』第820号
(2018年2月)の179頁の表を基に筆者作成

イ 本条約の適用対象と選択の通告

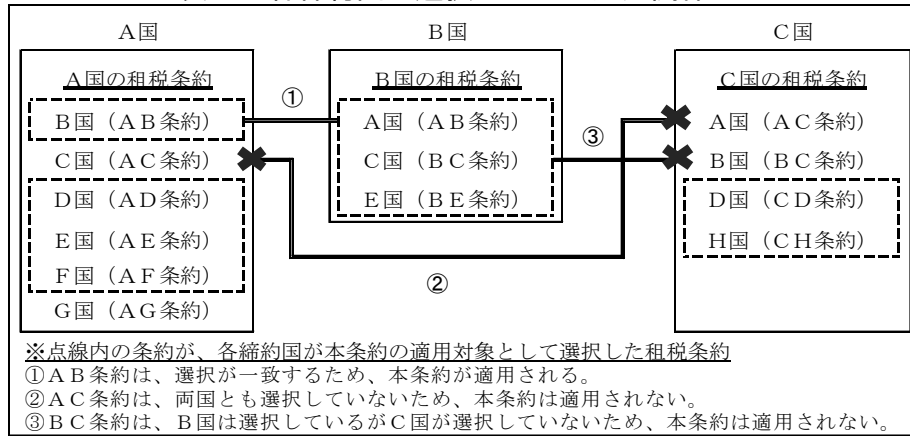
本条約を締結しても、各締約国の既存の租税条約の全てについて本条約の規定の全てが適用される訳ではない。本条約の締約国は、自国の締結した既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とするかを任意に¹⁴、また、本条約の規定のいずれを既存の租税条約に適用するかを所定の要件の下に、それぞれ選択することができる。これにより、各租税条約の全ての締約国が適用対象として選択した租税条約（以下「対象租税協定」¹⁵という。）について、各租税条約の全ての締約国が適用対象として選択した規定のみが適用される（次頁の表3を参照）¹⁶。

本条約の締約国は、①自国の本条約の適用対象となる租税条約の一覧、及び②本条約の規定のうち適用するものの一覧を、署名時又は批准・受諾・承認の時に寄託者（OECD事務総長）に通告する。日本は、本条約の署名時に本条約の適用に関する選択についての「暫定の一覧」を提出している（次頁の表4及び次々頁の表5を参照）¹⁷。ただし、

¹³ B E P S最終報告書は、テロ対策、犯罪人引渡し、通商等の分野で同様の仕組みを有する多数国間条約が締結された例がある旨を指摘している。
¹⁴ 各租税条約のいずれかの締約国が本条約の締約国でない場合、又はその租税条約を本条約の適用対象として選択していない場合には適用されない。
¹⁵ 本条約は、租税条約の当事国双方が本条約を適用対象とした租税条約を「対象租税協定」と定義している（第2条1）。
¹⁶ 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条約に適用され、特定の租税条約についてのみ適用する又は適用しないことを選択することはできない。
¹⁷ 条約の適用に関する我が国の選択の概要（暫定版）外務省ホームページ<<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000262925.pdf>>

その内容は、本条約の批准時に通告される「確定した一覧」において確定される。個々の租税条約に対する本条約の規定の具体的な適用関係は、本条約が各規定について定める要件に従い日本及び相手国が各規定の適用に関して行う選択により異なっている¹⁸。

表3 各締約国の選択に基づく適用関係イメージ



(出所) 中澤弘治「B E P S防止措置実施条約について」『租税研究』第820号
 (2018年2月)の181頁の表を基に筆者作成

表4 日本が本条約の適用対象として選択している租税条約の相手国・地域等

日本を除く本条約署名国・地域 (77)			
日本と租税条約を締結していない国・地域 (31)	日本と租税条約を締結している国・地域 (46) ※1	日本と租税条約を締結している国・地域 (68)	
アイスランド(※3、※4)、アルゼンチン、アンドラ、ウルグアイ、ガンジー、カメルーン、ガボン、キプロス、ギリシャ、キュラソー、クロアチア、コスタリカ、コロンビア、コートジボワール、サンマリノ、ジャマイカ、ジャージー、セーシェル、セネガル、セルビア、チュニジア、ナイジェリア、パナマ、バルバドス、ブルキナファソ、マルタ、マン島、モナコ、モリシャス、リトアニア(※3、※4)、リヒテンシュタイン	日本が本条約の適用対象としている国・地域 (35) ※2 日本を適用対象としている国・地域 (34) 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、豪州、オランダ、カナダ、韓国、クウェート、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	日本が本条約の適用対象としていない国 (33) 日本を適用対象としている国 (2) エジプト、チリ (※3) 日本を適用対象としていない国(10) アルメニア、オーストリア(※3)、ジョージア、スイス、スペイン、スロベニア(※3)、デンマーク(※3)、ベルギー(※3)、ラトビア(※3)、ロシア(※3)	本条約未署名国 (21) アゼルバイジャン、アラブ首長国連邦、ウクライナ、ウズベキスタン、オマーン(※5)、カザフスタン(※5)、カタール、キルギス、スリランカ、ザンビア、タイ、タジキスタン、トルクメニスタン、バングラデシュ、フィリピン、ブラジル、ブルネイ、米国、ベトナム、ベラルーシ、モルドバ
日本と租税条約を未締結で本条約にも未署名の国 (1) エストニア (※3、※4)	本条約未署名国 (1) サウジアラビア (※5)		

- ※1 日本は原則として、相手国との間で本条約の適用対象とすることについての認識の一致を確認できた二国間租税条約を適用対象とすることを予定している。ただし、BEPSプロジェクトの最終報告書の勧告内容を踏まえて締結した又は今後締結する二国間租税条約であって、既に本条約に含まれるBEPS防止措置が反映されていると考えられるものは適用対象としない予定である。
なお、本条約の適用対象となる租税条約は、批准時までに確定される。
- ※2 本条約の適用対象とすることについて認識の一致を確認できている国・地域。
- ※3 BEPSプロジェクトの最終報告書の勧告内容を踏まえていると考えられ、本条約を適用しないこととしている国。
- ※4 今国会に新規の二国間租税条約を提出している国。
- ※5 本条約の署名を表明済みの国。

(出所) 外務省、財務省及びOECD資料を基に筆者作成

¹⁸ 日本を含む本条約の各締約国の選択については、OECDホームページにおいて確認することができる。
 <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>

(2) 本条約の条文構成

本条約は、前文、本文 39 か条及び末文から成る。本文は 7 部から構成され、第 2 部から第 6 部の各条（第 3 条～第 26 条）は、① B E P S 防止措置の内容を具体的に定めた実体規定、② 本条約の規定が既存の租税条約に適用される条件を定めた互換規定、③ 実体規定を適用しないことを認めるための条件を定めた留保規定、④ 各締約国に本条約の具体的な適用関係を寄託者に通知することを定めた通告規定の 4 種類の規定で構成されている。

また、本条約の規定は、全ての締約国が最低限遵守すべき中核的な規定（いわゆるミニマム・スタンダード）¹⁹と各締約国が導入を選択できる規定に区分され、これらの規定には、自国の対象租税協定について本条約の一部の規定を適用しないこと等の留保を付して選択することができるものを含んでいる²⁰。

表 5 本条約の条文構成と日本の選択

条文の項目	日本の選択		留保 ※1	条文の項目	日本の選択		留保 ※1
	適用	不適用			適用	不適用	
第 1 部 適用範囲及び用語の解釈（第 1 条～第 2 条）				第 5 部 紛争解決の改善【行動計画14関連】			
第 2 部 ハイブリッド・ミスマッチ【行動計画2関連】				第 16 条 相互協議手続※ 2	<input type="checkbox"/>		
第 3 条 課税上存在しない団体	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	第 17 条 対応的調整	<input type="checkbox"/>		
第 4 条 双方居住者に該当する団体	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	第 6 部 仲裁【行動計画14関連】			
第 5 条 二重課税の除去のための方法の適用		<input type="checkbox"/>		第 18 条 第 6 部の規定の適用の選択	<input type="checkbox"/>		
第 3 部 条約の濫用【行動計画6関連】				第 19 条 義務的かつ拘束力を有する仲裁	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
第 6 条 対象租税協定の目的※ 2	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	第 20 条 仲裁のための委員会の構成員の任命	<input type="checkbox"/>		
第 7 条 条約の濫用の防止※ 2	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		第 21 条 仲裁手続の秘密	<input type="checkbox"/>		
第 8 条 配当を移転する取引		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	第 22 条 仲裁決定に先立つ事案の解決	<input type="checkbox"/>		
第 9 条 主として不動産から価値が構成される団体の株式又は持分の譲渡から生ずる収益	<input type="checkbox"/>			第 23 条 仲裁手続の種類	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
第 10 条 当事国以外の国又は地域の内に存在する恒久的施設に関する濫用を防止する規則	<input type="checkbox"/>			第 24 条 異なる解決についての合意	<input type="checkbox"/>		
第 11 条 自国の居住者に対して租税を課する締約国の権利を制限する租税協定の適用		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	第 25 条 仲裁手続の費用	<input type="checkbox"/>		
第 4 部 恒久的施設の地位の回避【行動計画7関連】				第 26 条 第 6 部の規定の適用対象	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
第 12 条 問屋契約及びこれに類する方策を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避	<input type="checkbox"/>			第 7 部 最終規定（第 27 条～第 39 条）			<input type="checkbox"/>
第 13 条 特定の活動に関する除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避	<input type="checkbox"/>			※ 1 留保を付している規定を含む項目。第 7 部は第 28 条に留保を付している規定を含んでいる。			
第 14 条 契約の分割		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	※ 2 全ての締約国が最低限遵守すべき中核的な規定（いわゆるミニマム・スタンダード）。			
第 15 条 企業と密接に関連する者の定義	<input type="checkbox"/>						

（出所）外務省、財務省及びOECD資料を基に筆者作成

(3) 日本が適用を選択した本条約の主な規定

ア ハイブリッド・ミスマッチ（第 2 部）

B E P S 行動計画の行動 2 は、金融商品や事業体に対する複数国間における税制上の

¹⁹ ミニマム・スタンダードは、特に、一部の国が行動しないことが、他国に（競争上の不利な影響を含む）負の波及効果を及ぼすような場面の問題に対応するために合意された。ミニマム・スタンダードは様々な方法による実施が認められているが、それを満たすか否かは、B E P S プロジェクト参加国・地域で構成する「B E P S 包摂的枠組み」によるピアレビュー（相互審査）及びモニタリングにより検討される。

²⁰ 留保を付することができる本条約の条項は、第 28 条 1 及び 2 に限定列挙されている。留保は署名時又は批准書等の寄託時に付することができるが、一度適用を選択した規定に後から付すことはできない（第 28 条 5）。留保はいつでも撤回し又はより限定された内容に変更することができる（同条 9）。

取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を放置するとBEP Sに悪用されるおそれがあると指摘している。これを受け、本条約には、租税条約を締結する当事国双方で課税上の取扱いが異なる団体（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）、租税条約を締結する当事国双方で居住者²¹に該当する団体（双方居住者）の居住地国²²の決定に関する規定（第4条）等が定められた。

本条約においては、課税上存在しない団体が取得する所得について、源泉地国（所得が生ずる国）側が相手国（居住地国）での課税上の取扱いに合わせて、相手国で居住者とされる者の所得として取り扱われる部分に対して、対象租税協定上の特典²³を与える旨が規定された（第3条1）。また、双方居住者に該当する団体については、両当事国の権限のある当局²⁴が、団体の事業の実質的な管理の場所、団体が設立された場所等の関連する全ての要因を考慮した上で、合意により該当団体が対象租税協定の適用上居住者とみなされる当事国を決定するよう努めることが定められ、当局間で合意が得られない場合には、当該団体は対象租税協定上の特典を受けることができないこととされた（第4条1）。

なお、日本は、第5条の二重課税除去のための国外所得免除方式²⁵の適用の制限に関する規定については適用しない（同条8）²⁶。

イ 条約の濫用（第3部）

BEP S行動計画の行動6は、本来租税条約の特典を受ける権利のない第三者が不当に特典を享受する行為（いわゆる条約漁り）等の租税条約の濫用はBEP Sの最も重要な原因の一つであると指摘し、条約の濫用を防止する一般規定として、①主要目的テスト規定（PPT）²⁷のみ、②PPTを含む簡素化された特典制限規定（簡素版LOB）²⁸、及び③詳細版LOBと導管取引防止規定²⁹又はPPTの、いずれかを租税条約に定めることを求めている。これらのうち、本条約には、上記①に係る規律として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1等）が、②に係る規律として特

²¹ 居住者とは、税法上の居住者をいい、個人のみならず法人も含む概念である。租税条約では一般に、一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において租税を課されるべき者である旨規定されている。

²² 税制上の居住者としてみなされ、所得税や法人税等を納めるべき国。

²³ 例えば、投資所得（配当、利子及び使用料）に対する源泉地国における課税の上限（限度税率）を軽減又は免除する規定。

²⁴ 日本の多くの租税条約は、財務大臣を権限のある当局として指定している。

²⁵ 居住地国が外国源泉の所得を課税対象から免除する方式。

²⁶ 国際的二重課税を排除するための国内法による規定には、外国税額控除方式と国外所得免除方式とがあるが、日本は外国税額控除方式、すなわち、外国で納付した外国税額を日本で納付すべき所得税額又は法人税額の範囲内で控除することを認める方式を採用しているため、同条の規定を適用しない。

²⁷ PPT：Principal Purpose Testの略。租税条約の特典の享受を主たる目的とする取引から生ずる所得に対する租税条約の特典を否認する規定。

²⁸ LOB：Limitation on Benefitの略。租税条約の適用を受けることができる者を一定の適格者に制限する規定。BEP SプロジェクトにおけるLOBは、租税条約の特典を受けられる適格者に該当するための要件の水準に応じて簡素版LOBと詳細なLOBに区分され、適格者に該当しない場合には、個々の租税条約が定める全ての特典の享受が制限される仕組みとなっている。

²⁹ 租税条約の特典を受ける権利を有する投資所得の受領者が、支払を受けた同種の所得を第三国の居住者に支払うこと等による租税条約の濫用を防止する仕組み。

典を受けることができる者を適格者等に制限する規定（同条8等）が、それぞれ定められた³⁰。日本は、PPTを適用することとし、簡素版LOBについては適用しない³¹。

本条約はPPTについて、取引等の主要な目的が対象租税協定の特典を受けることである場合には、当該対象租税協定上の特典は与えられない旨を定めている（第7条1）。ただし、対象租税協定に基づく特典が与えられない場合においても、当該特典を与える当事国の権限のある当局は、その者からの要請に基づき、かつ、関連する事実及び状況を検討した上で、対象租税協定上の特典を受ける権利を有する者として取り扱うことができる（同条3及び4）。

なお、日本は、第8条の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³²、及び第11条の自国の居住者に対する課税権の制限に関する規定³³については、適用しない（第8条3（a）及び第11条3（a））。

ウ 恒久的施設の地位の回避（第4部）

租税条約は一般に一方の締約国の企業が相手国で事業を行う場合、相手国国内に恒久的施設（PE）³⁴がなければ、相手国は当該企業の事業利得に課税できないことを規定し、締約国間の課税権の配分を図っている。しかし、近年、相手国における代理人PEに該当しない販売委託契約（コミッションネア契約）を締結したり、あるいはPEの例外とされる準備的・補助的活動³⁵のみを行う場所を設けたりするなど、PEの認定を人為的に回避して租税回避を行う例が増加している（次頁の表6を参照）。こうした状況を受け、BEPS行動計画の行動7は、相手国における事業拠点がPE認定を受けないビジネスモデルを意図的に採用することによる租税回避に対処する必要性を指摘している。

これらを踏まえ、本条約には、コミッションネア契約を通じたPEの地位の人為的な回避に関する規定（第12条）、すなわち代理人PEの定義を拡張するための規定、及び特定活動の除外を利用したPEの地位の人為的な回避に関する規定（第13条）、すなわちPEの例外とされる準備的・補助的活動の要件に関する規定が設けられた。

³⁰ 詳細版LOB等に係る具体的な規定は、適格者に該当するための要件が厳しすぎる等の意見を踏まえ、本条約には設けられなかった。

³¹ 例えば、日本は、PPTについては英国、ドイツ、フランス、オランダ等との租税条約において、LOBについては米国、英国、ドイツ、フランス等との租税条約においてそれぞれ規定し、このうち英国、ドイツ、フランスとの条約においてはPPTとLOBの双方を定めている。ただし、日本の租税条約に定めるLOBは、適格者に該当しない場合には投資所得に対する特典のみが制限される仕組みとなっており、租税条約全体の特典を制限する本条約の簡素版LOBは適用しない。このような規定としているのは、租税条約における投資所得に関する特典が濫用されやすい、税務当局等の事務負担を過度なものとしなない等の考え方による。

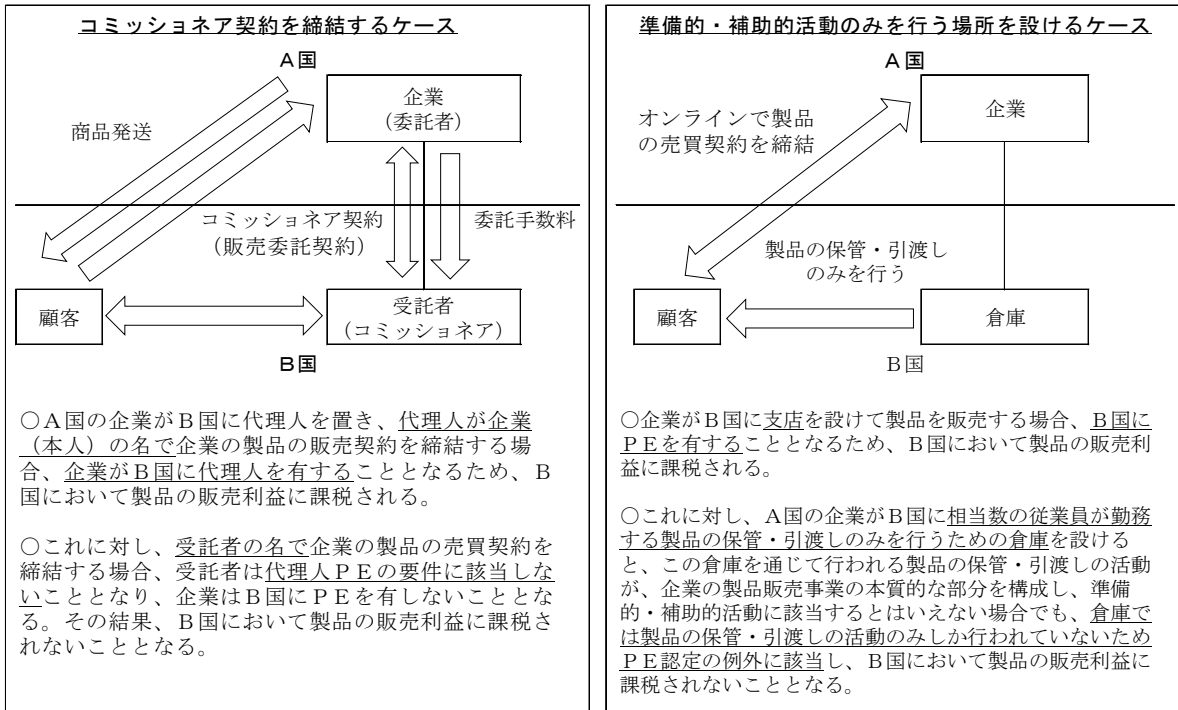
³² 同条は、配当の受益者が当該配当を支払う法人の資本等を365日以上所有する場合等に限り配当に対する源泉地国における課税の減免規定が適用される旨を定めている。日本は多くの租税条約において、当該所有期間を6か月以上としているが、租税回避を防ぐ観点から十分な期間であり、また、日本企業の実情に適合するとの考え方により、同条を適用しないこととしている。

³³ 同条は、自国の居住者に対する課税が本条約によって影響されないとする各国の権利を確信的に記した規定であり、日本はこの趣旨の規定を既存の租税条約に設けておらず、同条を適用しないこととしている。

³⁴ PE：Permanent Establishmentの略。租税条約では一般に、事業を行う一定の場所等をPEと規定している。例えば、外国企業の支店、工場等がPEに該当するほか、企業（本人）の名で契約を締結する者（代理人）もPEに該当する（ただし、代理人業を通常業務とする者（独立代理人）を除く）。

³⁵ 租税条約では一般に、商品の保管・展示・引渡しや購入等の活動は準備的・補助的活動とされており、これらの活動のみを行う場所は、PEに認定されないと規定されている。

表6 PE認定の人為的回避の例



(出所) 財務省資料を基に筆者作成

第12条には、企業とコミッションネア契約を締結した受託者が契約の締結につながる主要な役割を担う場合等で、企業（委託者）の名において締結される契約でなくとも、企業の物品の販売に関する契約を行う場合や企業による役務提供に関する契約を行う場合には、当該受託者が代理人PEとみなされる旨が規定された（同条1）。ただし、この規定は独立代理人として事業を行う者には適用されない（同条2）³⁶。また、第13条は準備的・補助的活動の要件について、いかなる活動もその活動が準備的・補助的活動である場合に限りPEに当たらないこととし、かつ、各場所が相互に補完的な活動を行う場合には、各場所を一体の場所とみなしてPEとみなすことが定められた（同条1、2及び4）。

なお、日本は、第14条の契約の分割によるPEの地位の人為的な回避に関する規定については適用しない（同条3(a)）³⁷。

エ 紛争解決の改善（第5部）

BEPS行動計画の行動14は、BEPS防止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、企業活動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

³⁶ 独立代理人は、通常複数の業務を受託していると考えられていることから、要件から除外されている。ただし、自己と密接に関連する企業等に代わって行動する企業については、ある一定の委託者（例えば、親企業）のために活動している可能性が高いことから、代理人業を通常業務としている場合であっても独立代理人とはみなされない。

³⁷ 日本は、事業活動における正当な契約の分割と租税回避を目的とした契約の分割との区別が困難になる可能性があるため、同条を適用しないこととしている。

ものとする必要がある旨指摘している。これを受け、本条約には、相互協議手続の改善に関する規定（第16条）が定められた。

具体的には、一方又は双方の当事国の措置（更正処分等）により、対象租税協定の規定に適合しない課税について権限のある当局に対して申立てを行うことができること、及び権限のある当局が相手国の権限のある当局との合意によって事案を解決するよう努めること等が規定された（同条1及び2）。

オ 仲裁（第6部）

BEPS行動計画の行動14は、相互協議手続の実効性は、強制的・拘束的仲裁制度の導入によって一層強化される旨指摘している。しかし、仲裁制度の導入については各国の立場には大きな隔たりがあり、BEPS行動計画に関する最終報告書の作成段階においても具体的なルールを策定することができなかった。このため、本条約の交渉枠組みとは別に仲裁制度を導入する意思のある国で仲裁に関する具体的な規定を議論するサブグループが形成され、交渉の結果、本条約に義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定（第6部）が設けられた。この交渉に積極的に参加してきた日本は、第6部の規定を適用する（第18条）³⁸。

本条約においては、相互協議の申立てがされた事案について、2年以内に権限のある当局間の協議によって解決のための合意に達することができない事項については、仲裁決定に基づいて解決すること等が定められた（第19条1）³⁹。仲裁に付託された事項に関する仲裁決定は、両当事国の権限のある当局の合意によって実施され、最終的な決定となり、両当事国を拘束する（同条4）。

なお、本条約の締約国は、仲裁に付託することができる事案の範囲を制限することが認められている（第28条2（a））。日本は、個人以外の双方居住者をいずれかの当事国の居住者に振り分ける事案を仲裁の対象から除外するほか、各国が付する仲裁対象事案の制限に関する留保について相手国の留保と同じ範囲で仲裁の対象から除外することとしている。

カ 最終規定（第7部）

本条約は、本条約に署名した5か国・地域が批准書、受諾書又は承認書を寄託することにより、その5番目の国・地域の寄託から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る（第34条1）⁴⁰。その後に批准書等を寄託する国・地域については、それぞれの寄託から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る（同条2）。

また、本条約は、対象租税協定について本条約が効力を生じてから、源泉徴収される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

³⁸ ただし、日本は仲裁に関する規定を既に有する対象租税協定（例えば、英国やドイツとの租税条約）等については、第6部の規定を適用しないこととしている（第26条4）。

³⁹ 日本は、当該事案の未解決の事項について、いずれかの当事国の裁判所又は行政裁判所が既に決定を行った場合等には、仲裁に付託されないこととしている（同条12）。

⁴⁰ 2018年3月15日現在、本条約署名国のうち、オーストリア、マン島、ジャージー及びポーランドの4か国・地域は国内手続を終え、既に批准書等の寄託を行っている。

日以後に生ずる課税事象について、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か月の期間⁴¹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について、それぞれ本条約の適用が開始される（第35条1）。

5. 主な論点

（1）本条約の適用対象の確定の困難性・不確定性

本条約の下では、各締約国にはいずれの租税条約を適用対象とするのか、本条約のいずれの規定を適用するのか等について広範な裁量が認められていることに加え、本条約は多数国間の条約であり、かつ、留保を付することが可能な条約であること等から、各締約国における本条約の適用関係は相当複雑なものとなる。さらに、将来、本条約や個々の対象租税協定の改正が行われた場合には、その複雑さは一層増すこととなる。

一方、企業等においては、本条約の規定の内容を精査した上で投資先国における税務リスクを的確に判断することが必要となるほか、外国を拠点として活動する企業にとっては当該拠点とその国から投資を行う外国との間の租税条約の適用も視野に入れる必要がある。

政府においては、個々の対象租税協定に対する日本や相手国の選択が日本にどのような影響を及ぼすのかを整理し丁寧に説明するとともに、納税者や企業に本条約の適用関係等の情報を分かりやすい形で提供していくことが求められる。

（2）本条約が機能する前提としての租税条約の拡大・拡充

本条約は、本条約の各締約国との間で租税条約を締結していること、本条約の規定により既存の租税条約を修正するとの意思の一致が締約国間にあること等の前提を満たさなければ機能することはない。しかし、表4に示したとおり、本条約の署名国・地域のうち、日本と租税条約を締結していない国・地域が31存在する。加えて、日本と租税条約を締結している国・地域についても、本条約を締結していない署名国・地域も21存在しており、この中には、日本と特に経済関係が密接である米国や、日本企業が多数進出しているタイ、フィリピン、ベトナム等のアジアの国々が含まれている。このため、本条約が発効しても、依然として租税回避を行い得る余地が残っており、B E P Sを防止する観点から望ましくない。

政府においては、B E P Sを実効的に防止するため、相手国との経済関係や経済界からの要望等を踏まえつつ、租税条約ネットワークの拡大・拡充に努めるとともに、本条約の未署名国・地域に対して、本条約への参加を積極的に働きかけていくことが求められる。

（3）本条約の実施に向けた支援

本条約を含むB E P Sプロジェクトによる成果は、B E P S行動計画及び同計画に関する最終報告書の内容を各国が包括的・協調的に実施していくことにより発揮される。しかし、このプロジェクトには、途上国や新興国を含むあらゆる発展段階の国・地域が参加し

⁴¹ 全ての当事国が6か月よりも短い期間を適用する意図を有する場合には当該期間。

ていることから、OECD・G20の取組に前向きであったとしても、ノウハウや人材不足等で本条約の規定の実施が難しい場合も想定される。途上国・新興国による本条約実施の実効性を確保するためには、それらの国の税務行政を強化するための支援を含めた対応が必要となる。この点について、BEPSプロジェクトにおいては、OECDが国際通貨基金、世界銀行、国際連合とともに立ち上げた「税に関する協働のためのプラットフォーム」や「税分野の技術支援の効果を高めるためのメカニズム」など、途上国・新興国に対する税関連の技術支援の取組も進められている。

日本もこうした取組を支援するとともに、併せて、本条約を含むBEPSプロジェクトの実施状況を確認する相互審査を積極的に実施するなど、BEPSを実効的に防止するための仕組みの構築に貢献していくことが課題となる。

(かみたにだ　すぐる)