

TAX LAW NEWSLETTER

2017年7月号 (Vol.26)

OECDの多数国間条約について

- I. はじめに
- II. 本条約の仕組み等について
- III. 本条約における規定の概要と検討
- IV. おわりに

森・濱田松本法律事務所
弁護士・税理士 大石 篤史
TEL. 03 5223 7767
atsushi.oishi@mhmjapan.com
弁護士 安部 慶彦
TEL. 03 6213 8161
yoshihiko.abe@mhmjapan.com
税理士 間所 光洋
TEL. 03 6213 8129
koyo.madokoro@mhmjapan.com

ポイント

- ✓ 本条約の各締約国は、各締約国が締結している各租税条約のうちいずれの租税条約に対して本条約を適用するか、またいずれの規定を適用するかにつき選択できます。
- ✓ 条約濫用防止規定（第7条）の適用により、現在よりも、条約の特典を利用できる場面が制限される可能性があります。
- ✓ PE（恒久的施設）認定の人為的回避の防止（第12条）の適用により、PEの範囲が広がる可能性があります。
- ✓ 義務的仲裁規定（第6部）の適用により、相互協議が不調に終わった場合、仲裁を活用できる場面が広がる可能性があります。

I. はじめに

2017年6月7日、総勢67カ国の参加する「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」（以下「本条約」といいます。）の署名式が、OECD本部（パリ）において行われました。

本条約は、BEPS行動計画15「多数国間協定の策定」に基づいて策定が進められていたもので、これまでの二国間租税条約及び地域間租税条約（以下「各租税条約」といいます。）によっては税源浸食と利益移転（以下「BEPS」といいます。）を十分に防止することができないとの問題意識に基づいています。

TAX LAW NEWSLETTER

II. 本条約の仕組み等について

1. 本条約の仕組み

本条約は既存の各租税条約を前提に、これらの規定を包括的に修正する、すなわち既存の各租税条約の全部又は一部を本条約の規定に修正する仕組みが採用されています（本条約第 1 条）。また、本条約の各締約国は、各締約国が締結している各租税条約のうちいずれの租税条約に対して本条約を適用するか、またいずれの規定を適用するかにつき選択できることとされています。そして、各租税条約の全ての締約国が本条約の適用対象として各租税条約を選択し、かつ各租税条約の全ての締約国が適用を選択した本条約の規定のみ、当該締約国間で効力を生じます¹。

例えば、

- ① 我が国及びシンガポールは日星租税条約を本条約の適用対象としているところ、両国は本条約第 7 条（条約の濫用の防止）の適用を選択していることから、日星租税条約において本条約第 7 条の規定が新設された場合と同様の効果が生じます。他方、日本が適用を選択した第 12 条（PE 認定の人為的回避の防止）についてシンガポールは適用を選択していないため、本条約第 12 条の規定が日星租税条約の内容に影響することはありません²。
- ② 我が国は日・ガンジー租税協定を本条約の適用対象として選択していないため、本条約の規定は日・ガンジー租税協定に影響を与えません。

なお現時点で我が国が適用を選択する予定の規定は、第 3 条（ハイブリッドミスマッチの防止）、第 4 条（双方居住者に該当する団体に対する取扱い）、第 6 条（租税協定における目的規定の追加）、第 7 条（条約の濫用の防止）、第 9 条（主に不動産を資産とする団体の株式等譲渡収益の取扱い）、第 10 条（PE の濫用防止）、第 12 条・第 13 条（PE の人為的回避の防止）、第 16 条（相互協議手続）、第 17 条（対応的調整³）及び第 6 部（仲裁）の規定です⁴。

2. 本条約の署名国及び我が国が適用を選択した租税条約の相手国

本条約は、以下の 67 カ国・地域により署名されました。なお、本条約にアメリカは参加していない点には留意が必要です。

¹ 以上について、外務省作成「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のポイント」（<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000262920.pdf>）も参照。

² 本条約第 12 条は PE 概念の拡張に関するものですが、日星間での PE 概念は従来の日星租税条約上の概念が引き続き用いられることとなります。

³ 一方の国が移転価格税制に基づいて取引価格を引き直して課税した場合に生じる経済的二重課税を排除するための、他方の国における税額の減額調整をいいます（増井良啓ほか『国際租税法』198-199 頁（東京大学出版会、第 3 版、2015 年）参照）。

⁴ 外務省作成「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の適用に関する我が国の選択の概要（暫定版）」（<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000262925.pdf>）

TAX LAW NEWSLETTER

アイスランド、アイルランド、アルゼンチン、アルメニア、アンドラ、イスラエル、イタリア、インド、インドネシア、ウルグアイ、英国、エジプト、オーストラリア、オーストリア、オランダ、カナダ、ガボン、ガーンジー、キプロス、ギリシャ、クウェート、クロアチア、コスタリカ、コロンビア、サンマリノ、ジャージー、ジョージア、シンガポール、スイス、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、セーシェル、セネガル、セルビア、韓国、チェコ、中国（香港を含む）、チリ、デンマーク、ドイツ、トルコ、日本、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、ブルキナファソ、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、マルタ、マン島、南アフリカ、メキシコ、モナコ、ラトビア、リトアニア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、ルーマニア、ロシア

また上記のうち、我が国と相手国・地域が相互に本条約の適用を選択している租税条約は、以下の 32 カ国・地域との間の租税条約になります。

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、オーストラリア、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、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、南アフリカ、メキシコ、ルーマニア、ルクセンブルク

3. 本条約の発効

本条約は 5 番目の批准書等が寄託⁵された日から 3 ヶ月が経過した日の属する月の翌月より効力を生じるものとされています（本条約第 34 条第 1 項）。各国の批准手続次第では、早ければ本年度中に効力が生じることになるものと思われます。

我が国の批准手続では国会の承認を経る必要がありますが、国会の承認が得られた時点で本条約が発効していることを前提とすると、批准書が寄託された日から 3 ヶ月が経過した日の属する月の翌月より、我が国においても効力が生じることとなります。

なお本条約の適用が開始される時期は租税の性質に応じて別個に定められています。本条約の適用開始については原則として以下のとおりです（本条約第 35 条第 1 項）。

非居住者に対して支払われる額等に対して源泉徴収される租税	本条約が対象となる租税条約の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日以後に生じた課税物件
その他の租税	本条約が対象となる租税条約の各当事国について効力を生じる日のうち最も遅い日から 6 ヶ月の期間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

⁵ 本条約は多数国が関与するものであるため、署名、承認、留保、通告その他の書面は OECD 事務総長に対して寄託することとされています（本条約第 39 条）。

TAX LAW NEWSLETTER

Ⅲ. 本条約における規定の概要と検討

以下では、本条約の各規定のうち、実務に与える影響が特に大きいと思われるものを3つ取り上げて紹介します。

1. 第7条 条約の濫用の防止

1 対象租税協定のいかなる規定にもかかわらず、全ての関連する事実及び状況を考慮して、当該対象租税協定に基づく特典を受けることが当該特典を直接又は間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合には、そのような場合においても当該特典を与えることが当該対象租税協定の関連する規定の目的に適合することが立証されるときを除くほか、その所得又は財産については、当該特典は、与えられない。

第7条は、BEPS 行動計画 6 を受け、条約の濫用を防止しようとする規定で、濫用的な条約の特典利用を否認することを可能とする規定となっています⁶。

同項は、①租税条約の特典を得ることが取引の主たる目的の一つであれば条約の特典を否認できるとされていること、②当該取引が当該特典の目的に適合することを納税者側の立証責任としているように読めることが注目されます⁷。②を踏まえると、納税者が税務調査に備えた証拠化を行うことが、今後、より重要になっていくものと思われます。

2. 第12条 恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止

1 「恒久的施設」を定義する対象租税協定の規定にかかわらず、2 の規定が適用される場合を除くほか、対象租税協定の一方の当事国内において企業に代わって行動する者が、そのように行動するに当たって、反復して契約を締結し、又は当該企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために反復して主要な役割を果たす場合において、これらの契約が次のいずれかに該当するときは、当該企業は、その者が当該企業のために行う全ての活動について、当該一方の当事国内に恒久的施設を有するものとする。[但書省略]

- (a) 当該企業の名において締結される契約
- (b) 当該企業が所有し、又は使用の権利を有する財産について、所有権を移転し、又は使用の権利を与えるための契約

⁶ なお、本条約の訳文は、外務省作成「(仮訳文) 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」(<http://www.mofa.go.jp/files/000262923.pdf>) に拠っています。今後、訳文が変更になる可能性がありますのでご注意ください。外務省の HP から原文についても確認することができます(<http://www.mofa.go.jp/files/000262928.pdf>)。

⁷ 文言上、納税者の立証責任であるかのように見えるものの、あくまで条約上の規定に過ぎないことから、実際に裁判所が立証責任を納税者の負担とするかどうかは、現時点では不明です。

TAX LAW NEWSLETTER

(c) 当該企業による役務の提供のための契約

21の規定は、対象租税協定の一方向の当事国内において他方の当事国の企業に代わって行動する者が、当該一方の当事国内において独立の代理人として事業を行う場合において、当該企業のために通常の方法で当該事業を行うときは、適用しない。ただし、その者は、専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する企業に代わって行動する場合には、当該企業につき、この2に規定する独立の代理人とはされない。

BEPS 行動計画⁸を受けて、第12条はPEの定義を拡張しています。OECDモデル租税条約上のPEに関する規定と比較すると、以下のとおりとなります。

	本条約	OECDモデル租税条約
ア	企業に代わって行動する者	企業に代わって行動する者（仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を除く）
イ	反復して契約を締結 又は <u>反復して主要な役割を果たす</u>	当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使
ウ	当該企業の名による契約 <u>財産等の移転等にかかる契約</u> 又は 当該企業による役務提供契約	
エ	独立の代理人として通常の方法で当該事業を行うときはPEとされない。 ただし、 <u>その者が専ら又は主として一又は複数の密接に関連する企業に代わって行動する場合には、独立の代理人に当たらない。</u>	通常の方法で業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて事業を行っているのみでは、PEとはされない。

以上からすると、これまでは契約締結の準備行為しかしてこなかった者についても、本条約の下では「主要な役割」を果たしているものとしてPEに該当する可能性があります。したがって例えば、日本国外において最終意思決定がされているようなスキームであっても、日本国内で「反復して主要な役割」を果たしているものと認められれば、今後はPEとして扱われる可能性が生じます。また国外企業の名による契約でなくとも、国外企業による役務提供が契約において規定されていれば、同様にPEと扱われる可能性が出てくるため、留意を要します。

⁸ 販売委託契約等の利用によってPEと認定されない活動に基づく租税回避の防止について議論されています。

TAX LAW NEWSLETTER

3. 第 19 条 義務的仲裁

1

- (a) 一方又は双方の当事国の措置により対象租税協定の規定〔括弧書き省略〕に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることとなると認める者はその事案について一方の当事国の権限のある当局に対して申立てをすることができることを規定する当該対象租税協定の規定〔括弧書き省略〕に従い、一方又は双方の当事国の措置により当該対象租税協定の規定〔括弧書き省略〕に適合しない課税を受けたと認める者が、その事案について、一方の当事国の権限のある当局に対して申立てをし、かつ、
- (b) 一方の当事国の権限のある当局が他方の当事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を規定する対象租税協定の規定〔括弧書き省略〕に従い、両当事国の権限のある当局が、8 又は 9 に規定する起算日から起算して二年以内〔括弧書き省略〕に、当該事案を解決するための合意に達することができない場合において、

当該者が書面によって要請するときは、当該事案の未解決の事項は、の規定に基づき両当事国の権限のある当局が合意する規則又は手続に従い、この部に規定する方法によって仲裁に付託される。

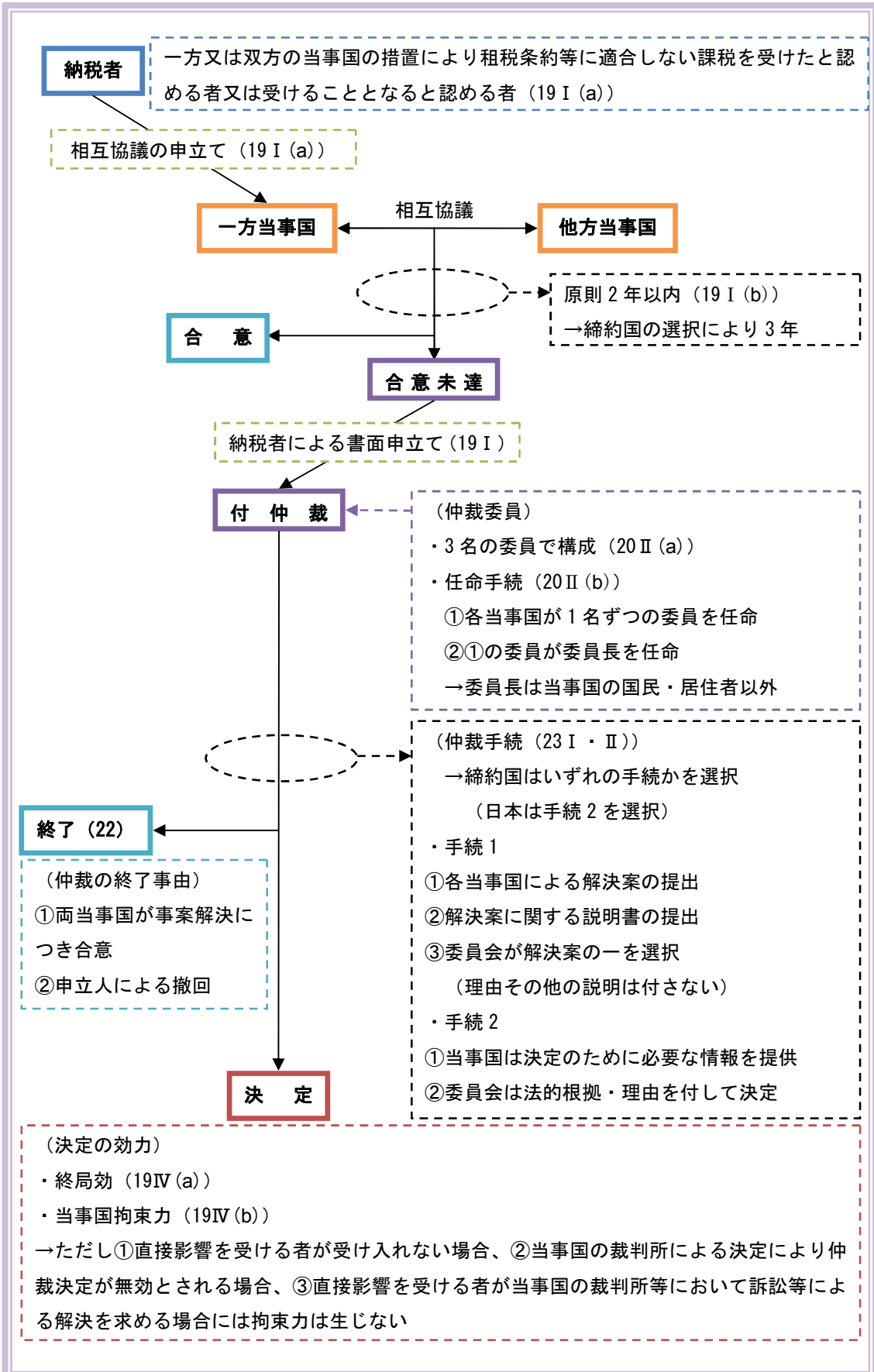
第 19 条第 1 項は、BEPS 行動計画 14 に基づく紛争解決手段の有効性向上として、一定の事案について当事国の権限ある当局により相互協議が行われたにもかかわらず、一定期間内に当該事案が解決しないときは、本条約第 6 部の規定に基づいて、義務的かつ拘束力を有する仲裁手続に移行することができるものとしています。このような仲裁規定は我が国においても日蘭租税条約で初めて採用され、その後、2013 年改定の日米租税条約（未発効）等でも採用されていたところです。

他方、我が国においては同条 12 項の規定に基づき、①当該事案について、いずれかの当事国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には仲裁に付されず、また仲裁に付された場合でも②仲裁委員会がその決定を送付するまでの間に当該事項についていずれかの当事国の裁判所又は行政審判所が決定を行った場合には仲裁手続は終了する、との留保を付しています。このような留保は、日蘭租税条約第 24 条第 5 項但書においてもみられたものです。

本条の規定の適用を選択することを選択した国は限られており、例えば中国やインドネシアについても適用を選択していません。今後、適用を選択する国が増えることが期待されます。

本条約に定められた仲裁手続の概要は以下のとおりです。

TAX LAW NEWSLETTER



TAX LAW NEWSLETTER

IV. おわりに

以上本条約の内容を確認・検討してきたとおり、本条約の課税実務に与える影響は少なくなく、これまでのスキームの見直しを迫られるケースも出てくるものと考えられます。

一定の取引が本条約により影響を受けるか検討するにあたっては、①検討対象となっている取引における当事国が本条約の締約国となっているかどうか、②両国間において本条約の効力が発生しているかどうか、③締約国である場合、両締約国が両締約国間の租税条約を適用対象としているか、④適用対象としている場合、両締約国が適用対象としている規定はどれか、⑤適用対象としている規定が検討対象取引に影響するか、⑥影響する規定の適用開始日はいつか（当該取引が行われたのは適用開始日以降か）、について順にみていく必要があります。

セミナー情報

- セミナー 『M&A ストラクチャリングの最先端
～平成 29 年度税制改正を踏まえて～』
開催日時 2017 年 8 月 21 日(月)14:00～17:00
講師 大石 篤史
主催 株式会社金融財務研究会

- セミナー 『役員インセンティブ報酬の設計に関する法務・税務の一体的解説
～平成 29 年度税制改正や関連法制の整備ほか最新動向への対応
～』
開催日時 2017 年 8 月 29 日(火)9:30～12:30
講師 奥山 健志、酒井 真
主催 株式会社金融財務研究会

文献情報

- 本 『ビジネス法体系 ビジネス法概論』(2017 年 5 月刊)
出版社 レクシスネクシス・ジャパン株式会社
著者 山崎 良太、奥山 健志、飯野 悠介、安倍 嘉一、小山 浩、
田中 浩之、矢部 聖子

- 本 『最新会社法務モデル文例・書式集』(2017 年 5 月刊)
出版社 新日本法規出版株式会社
著者 矢田 悠(共編)
岡野 智、高田 和佳、飯野 悠介、矢部 聖子(共著)

TAX LAW NEWSLETTER

- 本 『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』(2017年6月刊)
出版社 株式会社日本評論社
著者 大石 篤史(共著)

- 論文 「経理・CFOのための株主総会想定問答 2017」
掲載誌 税務弘報 Vol. 65 No. 6
著者 酒井 真

- 論文 「従業員のインセンティブ報酬に関する法務・税務の最新動向
—平成29年度税制改正後の全体概要—」
掲載誌 週刊税務通信 No. 3456
著者 酒井 真、山川 佳子

- 論文 「中長期業績連動報酬・株式報酬の新展開—平成29年度税制改正後
の役員報酬の枠組み—」
掲載誌 週刊税務通信 No. 3456
著者 酒井 真、山川 佳子

- 論文 「平成29年度税制改正がM&A実務に与える影響・留意点」
掲載誌 会計・監査ジャーナル Vol. 29 No. 7
著者 栗原 宏幸

- 論文 「平成29年度税制改正を受けた役員向けインセンティブ報酬の設計の
視点」
掲載誌 月刊監査役 No. 670
著者 酒井 真、渡辺 邦広

- 論文 「Getting the Deal Through – The Legal Landscape – Japan」
掲載誌 Getting the Deal Through – The Legal Landscape – Japan
著者 鈴木 克昌、関戸 麦、岡田 淳、大西 信治、荒井 太一、酒井 真、
横田 真一朗、大野 志保、池村 聡、柴田 久、金丸 祐子、
藤田 知也、栗原 宏幸、宮田 俊、西尾 賢司、梶元 孝太郎、
島田 里奈、尾崎 健悟

NEWS

- ALB Japan Law Awards 2017にて受賞しました
トムソン・ロイターグループの、国際的法律雑誌であるALB(Asian Legal

TAX LAW NEWSLETTER

Business)による ALB Japan Law Awards 2017 において、当事務所は以下の 9 つのカテゴリーで受賞しました。

- ・ Japan Deal Firm of the Year
- ・ Japan Deal of the Year
- ・ Equity Market Deal of the Year
- ・ M&A Deal of the Year
- ・ Technology, Media and Telecommunications Deal of the Year
- ・ Real Estate Deal of the Year
- ・ Banking and Financial Services Law Firm of the Year
- ・ SE Asia Practice Law Firm of the Year
- ・ Tax and Trusts Law Firm of the Year

(当事務所に関するお問い合わせ)
森・濱田松本法律事務所 広報担当
mhm_info@mhmjapan.com
03-6212-8330
www.mhmjapan.com