

OECD, MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

(November 2016, 48pp.)

一 背 景

この数年、多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングに対し、各國政府が協調して対抗する運動が展開してきた。これがいわゆるB E P Sプロジェクトであり、二〇一三年の行動計画の段階までの動きを前回の学界展望で紹介した（国家一二六巻一一二二号一一三六頁）。その後二年余りの間に各國の協議が進展し、二〇一五年九月にはO E C D租税委員会で最終報告書が承認され、一〇月五日に公表された（日本語訳として日本租税研究協会『B E P Sプロジェクト一一五年最終報告書（行動3, 4, 8—10, 14）（二〇一六年）』）。最終報告書は同年一〇月九日にG 20財務相・中央銀行総裁会議に報告され、さらに一月一五日と一六日のG 20サミットに報告された（金子宏『租税法（第22版）』五一二頁（二〇一七年）および同頁注13の文献）。このように、B E P Sプロジェクトは多国間の政治的合意を産み出し、現在、国内法と租税条約

の両面で各國がそれらを実施する段階に入っている。

B E P S行動計画は一五項目から成る。そのうち最後の行動一五は、多国間協定（*Multilateral Instrument* MLI）の開発であり、次の趣旨のものである。*やなわば*

B E P S行動計画を通じて策定される各種の勧告を実施するためには、各國の国内法と各國間の二国間租税条約の改正を必要とする。しかし、二国間租税条約は三〇〇〇本を超えており、これらを個別の交渉によって改訂するには膨大な時間がかかる。そこで、B E P S対抗措置を効率的に実施するために、多国間協定を開発し、既存の二国間条約の内容を一挙に修正しようというのである。

行動一五の検討がはじまった初期、二〇一三年一二月六日にパリで非公式専門家会合が開催され、租税法と国際公法の専門家が集つて、O E C D租税委員会の事務局と意見交換を行つた。評者もそれに参加し意見を述べた。その後の作業を経て、二〇一五年二月に多国間協定の策定を促す報告書が公表された（OECD, Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measure to Tackle BEPS (February 2015)）。同年一〇月五日には行動一五に関する最終報告書が公表された

（OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report (October 2015)）。

この最終報告書を受けて、一〇〇を超える国・地域によ

る交渉が行われ、二〇一六年一月に多国間協定の英語テクストと仏語テクストが公表された。表記の文書はその英語版である。表題に Multilateral Convention あるが、B E P S プロジェクトでは Multilateral Instrument と呼んでおたので、以下 M L I と略称する。

II 文書の概要

(1) 構成

M L I は次の七部構成であり、B E P S 対抗措置のうち租税条約に関する行動一、六、七、一四を条文化したるものである。

- PART I. SCOPE AND INTERPRETATION OF TERMS
- PART II. HYBRID MISMATCHES → 行動一「ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果を無効化する」を条文化
- PART III. TREATY ABUSE → 行動六「条約濫用の防止」を条文化
- PART IV. AVOIDANCE OF PERMANENT ESTABLISHMENT STATUS → 行動七「恒久的施設認定の行為的な回避」を条文化
- PART V. IMPROVING DISPUTE RESOLUTION → 行動一四「より効果的な紛争処理メカニズムの構築」を条文化
- PART VI. ARBITRATION → 行動一四を条文化

• PART VII. FINAL PROVISIONS

(2) 二国間租税条約との関係

M L I は、B E P S 最終報告書で合意された事項を二国間租税条約に一举に反映するための多国間条約である。既存の二国間租税条約はそのまま生き続け、それらのうち締約国が修正する」とに合意した対象租税協定（Covered Tax Agreements）が、M L I によって修正される。要するに、二国間租税条約の改訂交渉を一举に行うためのしかけである。

M L I は、将来の二国間租税条約を拘束しない。言い換えば、M L I と二国間租税条約は上位・下位の関係にあるわけではなく、あくまで同格のものであって、新法たる M L I が旧法たる二国間租税条約を修正するというにとどまる。各国が将来の二国間交渉でもって、B E P S プロジェクトで合意されたミニマム・スタンダードと異なる新たなルールに合意する」とすら、禁止されるわけではない。M L I の設計としては、租税条約に関するミニマム・スタンダードを充たすことと、各国の異なる立場を包摂し柔軟さとを、兼ね備える。したがって、既存の二国間租税条約のうちどの規定がどう修正され、最終的に何が合意されていることになるかを知るためにには、各国の留保事項をにらみつつ、M L I と二国間租税条約の条文をつきあわせる必要がある。

MLI を起草した *ad hoc Group* の Chair は、英国の Mike Williams である。各国間の合意の内容は BEPS の成果物ですでに固まっているが、その合意内容を二国間条約に反映すべく、いかに多国間協定の条文に落とし込むかを協議した。そのため MLI に付された Explanatory Statement は、BEPs 対抗措置そのものに対する注釈ではなく、二国間租税条約をいかに修正するかを解説するにとどまる。

これに対し、PART VI の仲裁 (Arbitration) はこれまで別建てである。相互協議手続がデッドロックになつたときのために仲裁条項を設けるといつて勧告は、新興国を中心とする反対が強く、各国が遵守すべきであるといわれてこない。マム・スタンダードにはならなかつた。Part VI の規定の適用があるのは、二国間租税条約の双方の締約国が同意した場合だけである。ルートの部分について、Sub-Group on Arbitration (Chair はスウェーデンの Ingela Willforce) における、仲裁手続の中身について交渉した。これも反映され、Explanatory Statement のつま PART VI に関する部分については、内容についても解説を行つてゐる。

(4) 条文の構造

- MLI の典型的な条文は、次の構造をもつ。
- Operative clause (agreed BEPS measure)
- Compatibility clause

- Reservation clause
- Notification clause

つまり、BEPS プロジェクトで合意された実体的な中身 (agreed BEPS measure) を条文化し、それが既存の二国間租税条約の規定をどのように修正するか (compatibility) を明示したうえで、各國の留保 (reservation) について定め、どうやって通告 (notification) するかを決めてくる。

一例をあげよ。たとえば、MLI の八条は、配当移転取引 (dividend transfer transactions) を念頭においた規定である (OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, 70-71 (2015))。子会社が外国親会社に配当を支払う場合、二国間租税条約の配当条項が、子会社居住地国の課税につき免税や限度税率を定めてくる。これらの特典が濫用されると防ぐために、MLI の八条は、配当支払日前に一定期間継続して株式保有してはじめて、二国間租税条約の配当条項が適用できるものとしている。すなわち、一項が、親子会社間配当の源泉地免税 (限度税率) の適用要件として三十六五日保有要件を加重する内容を定める (operative clause)。

- 一項が、この要件が既存の二国間租税条約の配当条項をどのように修正するかを定める (compatibility clause)。既存の二国間租税条約における株式保有期

- 間要件に代替する形で (in place of)、あるいは、そのような要件がない場合には要件を追加する形で (in the absence of)、三六五日保有要件を加重するものとしてルールを塗り替える。
- 三項が、各国が留保できる範囲を定める (reservation clause) BEPS行動⁶においてこのルールは「*1 マム・スタンダードにならなかつたため、各国が留保できる範囲は広い。*
- 四項の通告があつてはじめて、一項の適用がある (modification clause)。

「国間租税条約の配当条項は、その締約国の双方が MLIを批准し、右の通告を行つた範囲で、修正される」ことになる。

III コメント

MLIは二〇一七年六月に署名式を予定している。評者が本稿を執筆している二〇一七年四月現在、日本政府も、MLIが日本の既存の一国間租税条約にいかなる影響を与えるかを検討中である。各国の動向としても、米国は独自の水準を保つ米国モデル租税条約を擁するためMLIに署名しないとか、英国は恒久的施設認定回避に関するMLIの規定に留保を付すとか、さまざまな観測が報ぜられている (Tax Notes International, Jan.9, 2017, 163)。

このよつた過渡的な状況において、三点を指摘しておきたい。

- MLIの規定が一国間租税条約の規定を修正するかないか、修正するととしてどのように修正するかは、かなり込み入つていて、われわれ納税者が自力で正解にたどりつける保証はない。これを商業媒体の助言にすぎないよりも、日本政府の提供すべき公共財として、両者を統合した場合にどうなるかを示すテクスト (consolidated text) を公表すべきであろう。
- 条約締結過程の透明性確保の観点からは (増井良啓「租税条約の締結における国会の関与」フィナンシャル・レビュー二二九号四四頁(二〇一七年))、ニュージーランド政府の取組みが参考になる。同政府は、MLIの各規定に対する立場を明示した論点整理を公表して、コメントを募つてゐる (New Zealand's implementation of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, An officials' issues paper (March 2017))。この文書は、MLIがいかなる性質の条約であるかを簡明に解説しており、教科書的価値も高い。
- ソフト・ローの作成主体の問題がある。これまで OECDモデル租税条約の注釈は、OECD租税委員会で審議し、合意したものと、隨時公表してきた。ところがBEPSSプロジェクトはOECD非加盟国を広く取り込んで包摂的な政治的合意を調達したから、

MLIもまたOECD加盟国によるものなら範囲で締結される。今後、OECDモデル租税条約のうち、MLIにより修正される部分のコメンタリー改訂作業は、誰がどのよだな権限で担当になるとになるのか。従来よりの広い範囲の参加国の関与が生ずるかもしだれ。

リハート・MLIは、二国間租税条約の多くを塗り替へるべくして、論議が開始して（Nathalie Bravo, The Multilateral Tax Instruments and Its Relationship with Tax Treaties, World Tax Journal, Vol. 8, Issue 3, 279 (2016); Stéphane Austry et al., The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties, Bulletin for International Taxation, Vol. 70, No.12, 683 (2016); Johann Hartingh, The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenge?, Bulletin for International Taxation, Vol. 71, No.3/4 (2017))。本格的な研究が望まれる（たゞ、国際法協会が国際租税法のスタイル・グループを創設するに至り、中谷和弘「国際法から見たタックス・ペイプ」論究リスト一九号三〇頁、二六頁（一一〇一六年））。

〔校正時に、一一〇一七年六月七日に予定通り署名式が行われたが、日本国が八条をはじめかなりの条文につき留保を付したが、等を確認した。〕

（東京大学教授 増井良啓）