

論壇

OECD新モデル租税条約と BEPS防止措置実施条約(MLI)

1. はじめに

2017年11月にOECD新モデル租税条約が改定された。この改定は、2015年10月にとりまとめられた、OECD/G20のBEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転) プロジェクトの15の報告書(BEPS報告書)の提言を受けたものである(注1)。

モデル条約の改定に先立ち2017年6月には、これもBEPS報告書(第15報告書)で策定が提言されていた、「BEPS防止措置実施条約」(正式名称は「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

2. OECD新モデル租税条約

新モデル条約では、BEPS報告書による提言を受けて、従来の国際課税原則についてのいくつかの重要な変更が行われている。まず、前文に、租税条約の目的として、「二重非課税の防止」と「租税回避行為の防止」が明記された。次に、ハイブリッド事業体(租税条約の一方の国では

止のための一般的租税回避

否認規定が設けられた。

3. BEPS防止措置実施条約(MLI)

MLIは、新モデル条約の改定部分に相当する規定と同様の規定(実体規定)を持つ。そして、①二か国(A国とB国)が租税条約を締結しており、②A国とB国がともにMLIの締約国であり、かつ、③A国とB国がともにA-B租税条約をMLIが適用される租

また、締約国は、MLIの特典の条文に留保を付すことができる。留保を付すことができる条項は限定されている。MLIのある条項について、対象租税協定の両当事国がともに留保を付していない場合に限り、MLIの規定が適用される。

我が国が二国間租税条約を締結している68か国・地域のうち、MLIに署名しているのは46か国・地域であり、そのうち現時点で我が国と相手国がどちらもMLIの適用を選択しているのは34か国・地域である。

MLIが適用される租税条約(これを「対象租税協定」という)の規定がMLIにより修正されるプロセスは複雑である。まず、MLIには、選択肢が設けら

4. 注目される規定

(1) 条約の濫用防止規定

新モデル条約29条9項と

MLI7条1項は、BEPS第6報告書「租税条約濫用の防止」により提言された特典制限規定を定めるものである。どちらの条項も、「租税条約に基づく特典を受けることが…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、…当該特典は、与えられない」と規定し、「主要目的テスト」(PPT: Principal Purpose Test)による特典の制限を定める。これは租税条約における一般的租税回避否認規定である。同様の基準は英国やEUのGAAR(一般的租税回避否認規定)にもみられる。日独租税条約21条8項等いくつかの租税条約にも既に置かれている。国内法に一般的租税回避否認規定を持たない我が国は、まず条約で一般的租税回避否認規定の適用を行うこととなる。

各国の選択と留保の状況を見ると、この規定は多くのMLI締約国間の租税条約に適用されることが見込まれる。

(2) 仲裁条項(第6部) 新モデル条約25条5項は、以前のバージョンと同



大野雅人
筑波大学大学院
ビジネス科学研究科
教授

じく義務的・拘束的仲裁(Mandatory Binding Arbitration)に引き定めるが、MLI第6部(18条~26条)は仲裁手続について、新モデル条約よりも詳細な規定を置く。二重課税のリスクを負う民間企業にとっては朗報のほすであるが、BEPS第14報告書「相互協議の効果的実施」は仲裁をミニマム・スタンダードとしていないため、MLIは、第6部の規定を適用するかどうかを各国の選択に委ねた。このため第6部の規定は、対象租税協定の両当事国がその適用を選択した場合にのみ、適用されることとなる。MLI署名国のうち仲裁規定の適用を選択したのは、我が国を含め28か国であり、我が国との租税条約にMLIが適用される34か国のうちでは15か国にとどまる。アジアではシンガポールのみである。

MLIは、仲裁の方法について、いわゆる「ベースボール方式」を採用。すなわち、両当事国は、自国の解決案を仲裁委員会に提出し、仲裁委員会は、両当事国の解決案のうちどちらかを、単純多数決により選

規定を適用しない権利を留保することができる(留保に対抗する留保)。その場合には、仲裁規定全体が適用されなくなる。このような留保がほかにもあるため、結果として、現状では、MLIの仲裁規定はほとんど働かないとみられる(ただし、現在の各国の選択と留保は暫定的なものである)。

5. 留意すべき事項

(1) 適用条項の確定の難しさ MLIは、精密な仕組みの「条約読替え装置」であり、どの租税条約のどの部分がMLIで読み替えられるのかを確定するための、緻密な作業(両当事国の選択と留保等の照合)が必要となる。実務家としては、OECDが提供する各国の選択と留保についての情報をしっかりとチェックすることが必要である。

先にみたように、MLIが仲裁規定を持ちながら仲裁規定が実際には働かないのは、締約国による選択、留保、留保に対抗する留保等の結果である。したがって、将来、各国がそのポジションを変更すれば、MLIの規定や租税条約の規定が改定されなくとも、仲裁規定が適用されることになる。このため、各国のポジションの変更にも注意が必要である。

1 OECD新モデル条約の解説として、木村浩之「租税条約入門」(中央経済社、2017)。
2 BEPS防止措置実施条約の財務省担当官による解説として、中澤弘治「BEPS防止措置実施条約について」租税研究2018年2月号156頁。また、同条約の日本語訳は財務省のホームページ(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/inter-national/press_release/20170608mi.htm)に掲載されている。