

本翻訳は参考のための仮訳であって、正確には原文を参照されたい。

## 仮訳

# 紛争解決メカニズムの効率化 行動 14

2015 年最終報告書

## 要約

クロスボーダーで行われる租税回避及び脱税の機会を排除し、二重課税を効果的かつ効率的に防止することは、経済成長及び強靭な世界経済を支える国際課税システムの構築にとって不可欠である。各国は、税源浸食と利益移転に対処するために BEPS 行動計画に基づき策定された措置を導入することによって、法令を順守する納税者にとって不必要な不確実性をもたらし、意図しない二重課税を引き起こすことがあってはならないということに合意する。したがって、紛争解決メカニズムを改善することは、BEPS に対する取組において不可欠の要素である。

OECD モデル租税条約第 25 条（2014 年）は、国内法に基づいて利用可能な通常の法的救済手段から独立した、両締約国の権限のある当局が、租税条約の解釈又は適用に関する相違点又は困難を相互の合意に基づいて解決できるメカニズムを規定している。このメカニズムは、相互協議（MAP）と呼ばれ、租税条約の適切な適用及び解釈、特に、租税条約の特典を享受できる納税者が、いずれの締約国においても当該租税条約の規定に適合しない課税を受けることがないことの確保にとって、根源的に重要である。

BEPS 行動計画の行動 14 に基づいて策定された措置は、MAP プロセスの実効性及び効率性を強化することを目的としている。当該措置は、相互協議を通じた租税条約の解釈や適用に関する紛争を効果的かつ適時に解決することも含め、租税条約の一貫した適切な実施を確実にすることで、不確実性及び意図しない二重課税のリスクを最小化することを目的としている。これらの措置は、相互協議を通じた紛争の効果的な適時の解決及び迅速な紛争解決に向けた更なる進展に対する強い政治的コミットメントに裏付けられている。

本報告の採択により、各国は、特に、租税条約に関する紛争解決に係るミニマムスタンダードの策定、その迅速な実施へのコミットメント、及び租税委員会を通じ G20 へ定期的に報告されることとなる参加国同士での強固なモニタリングメカニズムの確立を通じたミニマムスタンダードの効果的な実施の確保に関する合意によって、紛争解決のための自国のアプローチに重大な変更を加えることに合意している。ミニマムスタンダードは以下の通りである。

- 相互協議に関する租税条約上の義務の誠実かつ全面的な実施及び MAP 事案における適時解決の確保
- 租税条約に関する紛争の未然防止及び適時の解決を促進する行政手続の実施の確保
- 申立要件を満たす納税者に対する MAP へのアクセスの確保

ミニマムスタンダードは、一連のベストプラクティスによって補完される。ミニマムスタンダードの実施状況に係るモニタリングは、2016 年における OECD 及び G20 による BEPS プロジェクトの一環として策定される詳細な付託事項と評価手法に従って実施される。

BEPS プロジェクトの成果を支持する全ての国がミニマムスタンダードを実施することにコミットしたことにして、次に掲げる国は、条約に関する紛争を特定の期間内に解決することを確保するメカニズムとして、自国の二国間租税条約に強制的拘束的仲裁規定を導入することへのコ

本翻訳は参考のための仮訳であって、正確には原文を参照されたい。

ミットを宣言した。オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、日本、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、英国及び米国である<sup>1</sup>。OECDへの報告によると、上記の国々は、全体として、2013年末現在における未解決の相互協議事案のうち90%を超える事案に関与しており、大きな前進を示している<sup>2</sup>。

---

<sup>1</sup> 2015年6月7日から8日のG7サミット後に発表された首脳宣言（以下で入手できる。[https://www.g7germany.de/Content/DE/\\_Anlagen/G8\\_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](https://www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile)）には、MAP仲裁制度に関する以下の声明（訳者注：以下、仮訳）が含まれている。

さらに、我々は、二重課税のリスクが国境を越えた貿易及び投資の障壁とならないことを確保するため、拘束的強制的仲裁を創設するというコミットメントを含め、租税に関する既存の国際的な情報ネットワーク及び国境を越えた協力を強化するよう努力する。我々は、BEPSプロジェクトの一環である拘束的仲裁に関してなされた取組を支持し、他国に対し、我々と共にこの重要な取組に参加することを奨励する。

<sup>2</sup> 以下を参照されたい。<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm>

## 序

- OECD は G20 の要請を受けて、2013 年 7 月に「税源浸食と利益移転に関する行動計画（BEPS 行動計画）」を公表した。BEPS 行動計画には、BEPS へ包括的に対処する 15 の行動が含まれ、さらにこれらの行動の実施期限も設定される。
- BEPS 行動計画では、BEPS に対処するための行動は、事業の確実性及び予測可能性を確保する行動で補完されなければならないと認識されている。行動 14 に関する取組は、租税条約に関する紛争の解決において相互協議（MAP）の実効性を高めることを目指しており、もって BEPS に関する取組において不可欠の要素であるとともに、BEPS 行動計画の包括的かつ全体的なアプローチを反映している。行動計画の関連部分では、以下の通り述べている。

**BEPSに対処するための行動は、事業の確実性及び予測可能性を確保する行動によって補完されなければならない。**相互協議（MAP）の実効性を改善する取組は、BEPS の問題に関する取組を補完する重要なものである。上述の取組の結果としてできる新しいルールの解釈及び適用は、可能な限り最小化されるべきである不確実性の要素をもたらすことがあり得る。それ故、各国が MAP の下で条約に関する紛争を解決することを妨げる障害を精査し、対処するための取組を実施する。また、租税条約の既存の MAP 規定を強制的拘束的仲裁規定で補うことの検討も行われる。

### 行動14 紛争解決メカニズムの実効性の向上

各国が MAP によって租税条約に関する紛争を解決することを妨げている障害に対処するための解決策を策定する。当該障害には、多くの租税条約における仲裁規定の不存在及び一定の事案において MAP や仲裁へのアクセスが否定される可能性があるとの事実が含まれる。

- 本報告は、行動 14 に関して実施した取組の成果である。本報告は、効果的かつ効率的な相互協議に対する障害を取り除くための具体的な措置から構成される、紛争解決に関するミニマムスタンダードを実施するという各国のコミットメントを反映している。本報告は、ミニマムスタンダードに含まれたコミットメントが効果的に満たされていることを確保するために、モニタリングメカニズムを確立するという各国の合意も反映している。ミニマムスタンダード、これを補完するベストプラクティス及びこの結果生じる OECD モデル租税条約(2014 年)の改正は、本報告のセクション I.A 及び I.B で詳細を示している。参加国同士によるモニタリングメカニズムの枠組みについては、本報告のセクション I.C に示している。

- ミニマムスタンダードは、租税条約に関する紛争を適時に、効果的かつ効率的な方法で解決することを確保するために、各国がとるべき具体的な措置から構成される。ミニマムスタンダードの構成要素は、以下に示す三つの一般的な目標に関連して定められている。

- 各国は、相互協議に関する租税条約上の義務の誠実かつ全面的な実施及び MAP 事案の適時解決を確保すべきである。
- 各国は、租税条約に関する紛争の未然防止及び適時の解決を促進する行政手続を確保すべきである。
- 各国は、第 25 条第 1 項の要件を満たす納税者の相互協議へのアクセスを確保すべきである。

5. ミニマムスタンダードの一部である具体的な措置には説明が加えられており、場合によつては、OECD モデル租税条約の改正（OECD モデル租税条約の既存の文言を改正する場合は、**太字の斜体**で追加を、見え消しで削除を表している）を伴う。OECD モデル租税条約のコメントタリー（以下「コメントタリー」という）への改正は、本報告の結論を反映するために、OECD モデル租税条約の次回改正の一環として、案文が作成される予定である。

6. ミニマムスタンダードの構成要素（本報告では、囲みの中に記述している）は、モニタリングプロセスにおける評価及び審査を実施しやすくするような、明確で客観的な基準を反映して策定されている。セクション I.C で示している通り、モニタリングメカニズムを策定するための今後の作業には、(i) 参加国同士でミニマムスタンダードの実施状況を評価するために用いる付託事項及び (ii) 当該モニタリングのために用いられる評価手法について、詳細化することが含まれる。

7. 行動 14 に関する取組の結論には、相互協議を通じた租税条約に関する紛争解決を妨げる障害へのいくつかの対応については、ベストプラクティスとすることがより適切だという合意も反映されている。なぜなら、ベストプラクティスは一般的に、ミニマムスタンダードの構成要素とは異なり、主観的又は定性的な性格を有しておりモニタリングや評価が容易にはできないからであり、あるいは、現段階では全ての OECD 加盟国及び G20 諸国が、ベストプラクティスにコミットする意思があるわけではないためである。したがって、これらベストプラクティスは、ミニマムスタンダードの一部分とはならない。ベストプラクティスには説明が加えられており、場合によつては、OECD モデル租税条約の改正を伴う。

8. 最後に、租税条約上の紛争解決メカニズムをより効果的にするだろうミニマムスタンダードへの合意は、多くの国による強制的拘束的仲裁制度の採用へのコミットにより補完される。MAP 事案を適時に解決することを確保するメカニズムとしての、強制的拘束的仲裁規定の採用に関しては、現時点では、全ての OECD 加盟国及び G20 諸国との間でコンセンサスが得られていないが、有意な国の集団が、強制的拘束的仲裁制度を採用し実施することにコミットしている。MAP 仲裁制度に対するコミットメントについては、本報告のセクション II に示してある。

## I. ミニマムスタンダード、ベストプラクティス及びモニタリングプロセス

### A. 租税条約に関する紛争を、適時に、効果的かつ効率的に解決することを確保するためのミニマムスタンダードの構成要素

1. **各国は、相互協議に関する租税条約上の義務の誠実かつ全面的な実施及び MAP 事案の適時解決を確保すべきである。**

9. OECD モデル租税条約(2014 年)第 25 条（相互協議）に定める紛争解決メカニズムは、締約国が租税条約を締結する際に負う義務の中で、不可欠で重要な部分である。第 25 条の規定

は、その定める条件に従い、かつ租税条約の趣旨及び目的を踏まえて、誠実かつ全面的に実施されなければならない。セクション I.A.1 に示すミニマムスタンダードの構成要素は、相互協議に関する租税条約上の義務の全面的な実施及び MAP 事案の適時解決を確保することを意図している。

**1.1 各国は、第 25 条第 1 項から第 3 項までを自国の租税条約に規定すべきである。その際には、コメントリーが解釈するところに従い、かつミニマムスタンダードの構成要素 3.1 及び 3.3 に定められたこれらの項に関する変更に従うこととする。各国は、移転価格事案に関して MAP へのアクセスを提供すべきであり、さらにその結果得られた相互の合意事項（例えば、課された租税に対する適切な調整の実施）を実施すべきである。**

10. OECD モデル租税条約第 25 条第 1 項から第 3 項は、締約国の権限のある当局が、租税条約の解釈や適用に関する相違点又は困難を相互の合意に基づいて解決することを可能とする、国内法に基づいて利用可能な通常の法的救済手段からは独立したメカニズムを規定している。このメカニズムは相互協議と呼ばれ、租税条約の適切な適用及び解釈のために、特に租税条約の特典を享受できる納税者が、いずれの締約国においても当該租税条約の規定に適合しない課税を受けることがないことを確保する上で、根本的に重要なものである。したがって、各国は、第 25 条第 1 項から第 3 項までを、自国の全ての租税条約に規定すべきである。その際には、コメントリーが解釈するところに従い（特に、第 25 条に関するコメントリーの第 55 パラグラフでは、租税条約で明示的に又は少なくとも黙示的に扱われていない点に関し租税条約が補完されることを国内法が禁じる国の状況に言及している）、かつミニマムスタンダードの構成要素 3.1 及び 3.3 に定められたこれらの項に関する変更に従うこととする。

11. 一般には、第 9 条第 1 項（特殊関連企業）に基づき特殊関連企業の利得を算入することにより生じ得る経済的二重課税は、二重課税を排除するという租税条約の趣旨及び目的には適合しない。特に、条約相手国の移転価格調整に関する MAP へのアクセスを認めない場合には、当該調整の結果生じ得る経済的二重課税を排除する観点からは、租税条約の主要な目的の妨げとなる可能性が高い。したがって、各国は、移転価格事案に関して MAP へのアクセスを提供すべきである。特に、第 9 条第 2 項のような租税条約の規定、又は第 9 条第 2 項がない場合は国内法の規定により、締約国が対応的調整を供与することが可能であり、かつ、二重課税の回避を目的として、当該対応的調整の適切な額を決定するために、各締約国の権限のある当局が協議することが必要な場合は、各国は MAP へのアクセスを提供すべきである。各国は、これら及び他の MAP 事案に起因するいかなる相互の合意事項も実施すべきである。

12. 租税条約に適合しない課税事案を相互の合意によって解決するという租税条約上の義務を明確にするために、OECD モデル租税条約の次回改正の一環として、OECD モデル租税条約第 25 条のコメントリー改正を予定している。

**1.2 各国は、租税条約の濫用防止規定の適用の条件が満たされたか否か、又は国内法の濫用防止規定の適用が租税条約の規定に抵触するか否かにつき、納税者と調整を行う税務当局との間で意見の相違がある場合には、MAP へのアクセスを提供すべきである。**

13. 第 25 条に関するコメントリー第 26 パラグラフに定める通り、特別の規定を欠く場合には、濫用と見なされる場合に MAP へのアクセスを拒否する一般的準則は存しない。第 1 条に関

するコメントリー第 9.1 から第 9.5 パラグラフも、濫用がある場合に MAP へのアクセスを提供する義務があるか否かという問題と関連している。特に、第 9.5 パラグラフは、適用可能な租税条約に基づき、より有利な扱いを受けることが、関係する租税条約の規定の趣旨及び目的に反する場合は、濫用防止規定を適用することにより租税条約上の特典が否定され得ると定めている。第 9.5 パラグラフで基準となる考え方は、BEPS 行動計画の行動 6 に係る取組で策定された、取引及び取極の主要目的をベースにした一般的濫用防止ルール（主要目的テスト又は「PPT」ルール）を通じて、租税条約に組み込まれることになる。これにより、取引又は取極の主要目的の一つが租税条約に基づく特典を確保することであって、かつ当該状況下での特典の獲得が租税条約の関連規定の趣旨及び目的に反することとなる場合は、租税条約上の特典を利用できないようにすべきである。当該ルールの解釈及び／又は適用は、明らかに MAP の範囲内となるだろう。

14. この点において、第 25 条第 1 項に従って相互協議へのアクセスを提供する義務は、第 25 条第 2 項に従って事案を解決するよう努める義務、及び仲裁規定を含む租税条約において行われ得る仲裁に未解決事項を付託する義務とは区別されることが強調されるべきである。第 1 項の規定は、この条約の規定に適合しない課税が行われるか行われる可能性があると納税者が考える場合に、権限のある当局に事案を申し立てる権利を当該納税者に付与している。申立てが認められるためには、第 1 項に基づき申し立てられる事案は、この条約に適合しない課税を生じさせる措置の最初の通知の日から 3 年以内に申し立てられなければならない。一旦第 1 項の要件を満たす事案が受理された場合、申立てを受けた権限のある当局は、納税者の申立てが正当と認められるか否かを判断しなければならない。正当と認められる場合には、例えば、この条約の規定に反する課税が、納税者が相互協議を申し立てた国による措置に全部又はその一部が起因しているときは、権限のある当局は、当該事案を自国のみで解決することができるかもしれない。受理された相互協議事案は、(i) 納税者の申立てが、申立てを受けた権限のある当局において正当であると認められること、(ii) 当該権限のある当局だけでは満足できる一国による解決に到達できないこと、という第 25 条第 2 項に規定する 2 要件を満たす場合に限り、その次の、相互協議における二国間の段階に進むことになる。最後に、関連する租税条約が、第 25 条第 2 項の相互協議における二国間の段階では両締約国の権限のある当局が解決できない事項を仲裁に付託することを認めている場合に限り、仲裁制度は利用可能である。

15. 検討する MAP 事案の受理に関する基準の問題（すなわち、MAP へのアクセス）について、租税条約の濫用防止ルール（PPT ルールなどの租税条約上のルール）の適用要件が満たされたか否か、又は国内の濫用防止ルールの適用が租税条約の規定に抵触するか否かにつき、納税者と相互協議申立てを受けた権限のある当局との間で意見の相違がある場合には、第 25 条第 1 項の要件を満たす納税者には相互協議へのアクセスを提供すべきである。仮にある国がこれらの事案の全て又は一部につき MAP へのアクセスを制限又は拒否しようとする場合には、当該国は条約相手国と具体的かつ明示的に当該制限に関して合意すべきである。当該制限には、当該事案及び関連する事実・状況について、条約相手国の権限のある当局へ通知する義務も含めるべきである。

16. ミニマムスタンダード 1.2 へのコミットメントは、MAP へのアクセスのみに対処するものであり、第 14 パラグラフで説明されているとおり、第 25 条第 2 項に従っての事案解決に努力することについての義務、及び強制的か否かにかかわらず仲裁規定を有する租税条約に基づき行われ得る仲裁に未解決事項を付託することについての義務とも区別される。したがって、当該コミットメントは、これらの他の義務に関する何らかの默示のコミットメントを含むと解釈されるべきではない。また、自国の慣行が、現在のところミニマムスタンダードの構成要素に適合して

いないかもしれない国は、新規の相互協議申立てについては、上記のコミットメントを行うことに同意する。

17. 締約国が相互協議へのアクセスを拒否できる状況を明確にするために、OECD モデル租税条約の次回改正の一環として、第 25 条のコメントリー改正を予定している。

**1.3 各国は、適時に MAP 事業を解決することにコミットすべきである。各国は平均 24 か月以内に MAP 事業を解決するよう努めることにコミットする。当該目標の達成に向けた各国の進捗状況は、構成要素 1.5 で述べられる合意された報告枠組みに従い作成される統計に基づいて、定期的に審査される。**

18. MAP 事業の解決に要する時間は、事業の複雑さに応じて異なるかもしれないが、ほとんどの権限のある当局は、MAP 事業を解決するための二国間合意を 24 か月以内に達成するよう努力している。したがって、各国は平均 24 か月以内に相互協議事業を解決するよう努めることにコミットすべきである。当該目標の達成に向けた各国の進捗状況は、構成要素 1.5 で述べられる合意された報告枠組みに従い作成される統計に基づいて、定期的に審査される。当該報告枠組みには、相互協議事業の開始及び終結並びに MAP プロセスのその他関連段階についての合意されたマイルストーンを含む。報告枠組みを策定する作業では、MAP プロセスのこれら各段階に関する目標とする期間についても合意により確立するよう努めることも期待されている。

**1.4 各国は、税務長官会議の相互協議フォーラム (FTA MAP フォーラム) のメンバーになり、各国の権限のある当局の関係を強化し、MAP の実効性を向上させるために共同で取り組むべきである。**

19. 税務長官会議 (FTA) は、OECD 租税委員会の下部組織で、46 か国<sup>1</sup>から長官が集まり、協力して税務行政上の問題への国際的な対応策を対等な立場で策定している。税務長官会議の相互協議フォーラム (FTA MAP フォーラム) は、全ての参加国の MAP プログラムに影響を与える一般的な問題を検討するために、FTA 参加国の権限のある当局が設立したものである。同フォーラムは、政府と納税者の両方のニーズを満たすために、相互協議の実効性を共同で向上させる多国間の戦略プラン<sup>2</sup>を開発し、国際的な税務環境下における MAP の決定的な役割を確かなものにした。FTA MAP フォーラムの目的を踏まえ、特に本報告で示されるミニマムスタンダードの実施状況のモニタリングにおいて果たす FTA MAP フォーラムの役割に照らし（以下の構成要素 1.6 を参照されたい）、各国は、FTA MAP フォーラムのメンバーになり、同フォーラムの取組に全面的に参加すべきである。

**1.5 各国は、FTA MAP フォーラムと共同で策定される合意された報告枠組みに従って、相互協議の統計を適時かつもれなく報告すべきである。**

<sup>1</sup> FTA の参加国には、全ての OECD 加盟国及び G20 諸国に加えて、コロンビア、香港、マレーシア及びシンガポールが含まれる。

<sup>2</sup> 下記を参照されたい。<http://www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf>

20. 2006 年以降、OECD は OECD 加盟国及び非 OECD 加盟国のうち相互協議に関する統計の提出に同意する国から、当該統計を収集し公表している。こうした統計は、報告する全ての国における MAP の全般的な状況についての概観だけでなく、各報告国の MAP プログラムに関する透明性をも提供するものである。行動 14 に関する取組の中で、相互協議の統計は、本報告で示すミニマムスタンダードの実施に係る効果を評価するための具体的な尺度を提供することが予期されるべきものである。また、本報告のセクション I.C で述べるモニタリングメカニズムの重要な構成要素になるであろう。したがって、各国は、FTA 相互協議フォーラムと共同で策定される合意された報告枠組みに従って、相互協議の統計を適時かつもれなく報告すべきである。上記の通り、当該報告枠組みは、相互協議事案の開始及び終結並びに MAP プロセスのその他関連段階についての合意されたマイルストーンを含むものとする。

**1.6 各国は、ミニマムスタンダードの遵守状況について、FTA MAP フォーラムにおける参加国により審査を受けることにコミットすべきである。**

21. 上記のミニマムスタンダードの構成要素 1.4 に定める通り、各国は、FTA MAP フォーラムのメンバーになり、同フォーラムの取組に全面的に参加すべきである。さらに、各国は、FTA MAP フォーラムと共同で策定される合意されたモニタリングメカニズムを通じて、ミニマムスタンダードの遵守状況について、参加国（FTA MAP フォーラムの他のメンバー）により審査を受けることにコミットすべきである。モニタリングメカニズムの一般的な特徴を記した枠組みについては、本報告のセクション I.C で定める。当該モニタリングは、本報告のセクション I.A で定めるミニマムスタンダードの有意義な実施を確保する上で不可欠なものである。

**1.7 各国は、MAP 仲裁制度に対する立場に関して、明確にすべきである。**

22. 強制的拘束的 MAP 仲裁制度は、2008 年に OECD モデル租税条約の第 25 条第 5 項で導入された後に、多くの二国間租税条約に規定されてきた。第 5 項の脚注では、国内法、政策上又は行政上の配慮により、この種の紛争解決の方法は認められず又は正当化されないかも知れないと述べ、第 25 条に関するコメントリー第 65 パラグラフで指摘されている諸要素に基づいて、各締約国が適切であると判断した場合にのみ当該規定を租税条約に含めるべきであると述べている。この脚注及び第 25 条に関するコメントリー第 65 パラグラフに基づき、各国は、当該規定に対する留保の表明（OECD 加盟国の場合<sup>3</sup>）又は、立場の表明（OECD 非加盟国の場合<sup>4</sup>）が必要ない。しかしながら、その結果、MAP 仲裁制度に関する各国の立場についての透明性を欠いている。

23. MAP 仲裁制度に対する各国の立場に透明性を与えるため、OECD モデル租税条約を次回改正する際に、第 25 条第 5 項の脚注を削除し、第 25 条に関するコメントリー第 65 パラグラフを適切に改正する予定である。当該改正と同時に第 25 条に関するコメントリーに対して付隨した改正も行われ得る。第 25 条に関するコメントリーに係る上記改正においては、特に MAP

<sup>3</sup> OECD モデル租税条約についての序論（Introduction to the OECD Model Tax Convention）の第 31 パラグラフを参照されたい。

<sup>4</sup> OECD モデル租税条約に関する OECD 非加盟国の方立場についての序論（Introduction to the Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention）の第 5 パラグラフを参照されたい。

仲裁制度の適用範囲を、適切に定義された MAP 事案の一群に制限することを望む国に適した代替規定が含められる予定である。

**2. 各国は、租税条約に関する紛争の未然防止及び適時の解決を促進する行政手続を確保すべきである。**

24. 権限のある当局が、租税条約の規定を客観視し、各納税者の個別事案の事実及び状況に公正かつ一貫した方法で規定を適用するという使命を、完全かつ効果的に果たすことができる環境を確保するためには、適切な行政手続及び慣行が重要である。セクション I.A.2 に示すミニマムスタンダードの構成要素は、MAP の利用手続の透明性や、権限のある当局が潜在的な紛争に積極的に対処するためのアプローチのみならず、税務行政及び権限のある当局の内部運営に関連した、紛争の未然防止や相互協議を通じた適時の紛争解決への様々な障害に対処することを予定している。

**2.1 各国は、MAP にアクセスし利用するための規則、ガイドライン及び手続を公表すべきであり、納税者が当該情報を利用できるよう適切な措置をとるべきである。各国は、相互協議ガイダンスが明確であること及び公に容易に入手できることを確保すべきである。**

25. 各国は、MAP プログラムの規則、ガイドライン及び手続を策定し公表すべきであり、これらには、納税者が権限のある当局の支援を要請する方法に関するガイダンスも含むべきである。当該ガイダンスは、明確かつ平易な言葉で記述されるべきであり、加えて、公に容易に入手できるようにすべきである（例えば、税務当局及び／又は財務省のウェブサイトで入手できるようにする）。当該情報は、ある調整が租税条約の範囲内の論点を潜在的に含む場合（例えば、租税条約締約国にある特殊関連企業との関連者間取引について移転価格調整が行われる場合）には特に関係してくるかもしれないため、かかる場合に納税者が MAP プログラムの公表ガイダンスを入手できることを確保するよう、各国は適切な措置をとるべきである。

**2.2 各国は、自国の MAP プロファイルを共通の公開プラットフォームで公表すべきである（FTA MAP フォーラムと共同で策定される合意されたテンプレートに従う）。**

26. MAP プログラムの公表ガイダンスの透明性向上及び普及を促進する目的で、各国は、自国の相互協議プロファイルを共通の公開プラットフォーム（例えば、専用のウェブサイト）で公表すべきである。これらの目的のため、「国別 MAP プロファイル」は、権限のある当局の連絡先、国内の MAP ガイドラインへのリンク及び他の MAP プロセスに関するその固有の有用な情報を提供する資料として、理解されるべきである。国別 MAP プロファイルの内容となるテンプレートは、FTA MAP フォーラムと共同で策定されるものとする。当該テンプレートの策定に当たっては、本報告に含まれるベストプラクティスに係る各国の立場に関する透明性についての必要性を考慮に入れることとする。

**2.3 各国は、MAP プロセスの担当職員が、とりわけ、対象となる課税を行った税務職員の承認若しくは指示に依存することなく、又は、その国が将来の租税条約の改正に反映させようとする政策上の考慮事項に影響を受けることなく、適用される租税条約の規定に従って MAP 事案を解決する権限を確保すべきである。**

本翻訳は参考のための仮訳であって、正確には原文を参照されたい。

27. MAP プログラムを運営するための各国の内部ガイダンス及び手続は、MAP プロセスの担当職員が、租税条約の規定に適合しない課税を排除するとの観点から、納税者の事案の具体的な事実及び状況に対する租税条約の規定の客観的かつ一貫した適用によって、適用される租税条約の規定に従って MAP 事案を解決する権限を有することを明確に定めるべきである。当該内部ガイダンス及び手続は、特に、権限のある当局が MAP 事案を解決するために、対象となる課税を行った税務職員の承認又は指示を必要としないこと、及び MAP 事案の解決に当たり権限のある当局が、その国が租税条約の将来の改正で採用し反映しようとする政策上の考慮事項（あるいは、より広く言えば、将来の全ての条約においてその国が好ましいとする交渉上の立場）に影響を受けるべきではないことを規定すべきである。MAP 事案の担当職員がミニマムスタンダードの構成要素 2.3 に従って MAP 事案を解決する権限を確保するとのコミットメントは、MAP プロセスを通じて両締約国の権限のある当局が至った合意に対して、適時の実施を確保するとのコミットメントも含まれていると理解されなければならない。

**2.4 各国は、権限のある当局の組織及び MAP プロセスの担当職員の業績指標として、維持された調査所得金額又は維持された税収の額を用いてはならない。**

28. MAP プログラムを運営するための各国の内部手続は、権限のある当局の組織及び MAP プロセスの担当職員の業績が、維持された調査所得金額又は税収の維持などの基準によって評価されてはならないと明確に定めるべきである。当該内部手続では、これに代わって、権限のある当局の組織及び MAP プロセスの担当職員は、以下の指標を含む適切な業績指標に基づいて評価されることを定めるべきである。

- 解決した MAP 事案件数
- 一貫性（すなわち、租税条約は、同一の事実及び同様の状況の納税者が関与する MAP 事案に対しては、原則に基づいて一貫した方法で適用されるべきである）
- MAP 事案を解決するのに要した時間（MAP 事案の解決に要する時間は、事案の複雑さに応じて異なるかもしれないこと及び権限のある当局の管理下にない問題が、事案の解決に要する時間に著しい影響を及ぼすかもしれないことを認識する）

**2.5 各国は、MAP 機能に十分なリソースが与えられることを確保すべきである。**

29. 各国は、条約の規定に適合しない課税事案を適時に効果的な方法で解決するという、権限のある当局の使命を果たすことができるよう、MAP 機能に十分なリソース（人員、予算、研修その他必要なプログラムを含む）が与えられることを確保すべきである。

**2.6 各国は、税務当局と納税者の間で調査上の和解があった場合でも、MAP へのアクセスが妨げられないことを自国の MAP ガイダンスに明確にすべきである。各国に税務調査部門から独立した行政上又は法律上の紛争の和解／解決プロセスがあり、当該プロセスが納税者の要請を通じてのみアクセス可能な場合、各国は、当該プロセスで解決された事項に関しては、MAP へのアクセスを制限するかもしれない。各国は、当該行政上又は法律上のプロセスについて条約相手国に通知するとともに、自国の当該プロセスに係る公表ガイダンス及び MAP プログラムの公表ガイダンスにおいて、MAP に対して当該プロセスが与え**

**る影響を明示的に記述すべきである。**

30. 各国の MAP プログラムのガイダンスは、税務当局と納税者の間で調査上の和解があつた場合でも、MAP へのアクセスが妨げられないことを明確にすべきである<sup>5</sup>。このような場合には、相互協議が開始された後に、租税条約の適切な適用や解釈を確保することに関する権限のある当局の基本的な役割を認識しつつ、権限のある当局は、調査上の和解により条約の規定に適合しない課税を納税者が受けることになるかどうかを、独立して検討すべきである。権限のある当局が納税者の申立ては正当ではないと考える場合であっても、条約相手国の権限のある当局に当該事案について適切な通知を行うべきである。納税者が税務当局と調査上の和解に至った事案について相互協議へのアクセスを提供するという問題は、MAP 仲裁制度が利用できるか否かの問題（関連する租税条約に仲裁制度の規定がある場合）とは区別されることが理解されなければならない。MAP 仲裁制度は、適用される仲裁制度の規定の要件を満たすだけでなく、第 25 条第 2 項の要件（すなわち、申立てを受けた権限のある当局が納税者の申立てが正当と認めること）も満たして相互協議手続へのアクセスが提供された事案に限って利用できる。

31. しかしながら、ある国が税務調査部門から独立した行政上又は法律上の紛争の和解又は解決プロセスを導入しており、納税者からの要請によってのみ当該プロセスにアクセスできる場合、その国は、このような行政上又は法律上のプロセスを通じて解決された事項に関して、相互協議手続へのアクセスを制限するかもしれない。当該プロセスには、例えば、最終的な調査上の和解に関する納税者による自主的な要請に対して確実に提供される和解プロセスや、直接的にも間接的にも調査に一切関与しない者から成る組織であって、租税条約を含む適用法令に沿った内容となることを確保する方法で独立して和解を決定できる権限を有するものに対して当該要請が行われ決定されることを明確に保証する和解プロセスがある。各国は、全ての事案につき、当該和解プロセスを条約相手国に通知すべきである。さらに、当該和解プロセスの利用を選択する納税者が、自身の MAP へのアクセスに関して、その結果を十分に周知されることを確保するため、各国は、当該和解プロセスに関する自国の公表ガイダンス及び MAP プログラムの公表ガイダンス上で、MAP に対して当該プロセスが与える影響を明示的に記述すべきである。

32. 調査上の和解があつた事案における MAP へのアクセスの問題は、OECD モデル租税条約の次回改正時に、第 25 条のコメントを改正することで対処する予定である。当該改正は、特に、相互協議を通じ二国間で条約解釈及び適用に関する問題の解決を受ける権利を納税者が放棄することを求められる場合に二重課税が生じ得るようなケースにおいて、MAP へのアクセスについての規定の支えとなる政策的配慮を、主に検討することになろう。

**2.7 二国間の事前確認 (APA) 制度を有する各国は、適切な場合には、APA の対象年度より前の課税年度においても関連事実及び状況が同様であり、かつ、当該事実及び状況を調査で検証することを条件として、適用される期間制限（課税の除外期間など）に従って、APA の過年度への遡及適用を認めるべきである。**

<sup>5</sup> ミニマムスタンダードの構成要素 2.6 は、国内法に基づき定められる移転価格のセーフハーバーについて扱っていないため、当該セーフハーバーに関するいかなる推論も導かれるべきではない。

33. ある国が二国間の事前確認（APA）制度（ベストプラクティス 4 を参照されたい）を実施している場合、APA で解決した論点が、当初の APA の範囲に含まれない過去の申告済課税年度について関連があるという状況が生じるかもしれない。こうした過年度に APA を「遡及適用」することは、潜在的な移転価格の紛争を未然防止又は解決する上で有用かもしれない。したがって、二国間 APA 制度を有する各国は、適切な場合には、APA の対象年度より前の課税年度においても関連事実及び状況が同様であり、かつ、当該事実及び状況を調査で検証することを条件として、APA の遡及適用を認めるべきである。APA の遡及適用は、適用される期間制限に依然として従うものとし、その期間制限は、相互協議の申立てが過去の課税年度に関して行われたか、又は行われることになる場合は、第 25 条で定めるところとし、過去の課税年度について相互協議申立てが行われていない、又は行われることがないであろう場合は、関連する国内法で定めるところ（課税の除斥期間など）とする。下方調整は、調整利得額の全て又は一部が非課税になる結果を防ぐため、他方の権限のある当局に通知するか、又は協議をした後に限って行うべきである。

### 3. 各国は、第 25 条第 1 項の要件を満たす納税者の相互協議へのアクセスを確保すべきである。

34. 相互協議を通じた租税条約に関する紛争の解決を妨げる主な障害のいくつかは、相互協議へのアクセスを提供するという租税条約上の義務の範囲に関する問題にある。BEPS に対する取組の結果、さらに厳しいルールが実施され、執行当局は新たな租税条約及び移転価格ルールについての実践的経験及び共通解釈の両者の発展を求められることにより、当該問題はより顕著になり得る。セクション I.A.3 に示すミニマムスタンダードの構成要素は、第 25 条第 1 項の要件を満たす納税者の相互協議へのアクセスを確保することを意図している。

- 3.1 両締約国の権限のある当局は、相互協議の申立てがあつた事実を認識し、当該申立てを受理するか却下するかについて見解を示すことができるようすべきである。そのためには、各国は、次のいずれかを行ふべきである。
- 第 25 条第 1 項を改正し、相互協議の申立てをいずれか一方の締約国の権限のある当局に対して行うことを認める。
  - 租税条約上、相互協議の申立てをいずれか一方の締約国に対して行うことが認められない場合は、相互協議の申立てを受けた権限のある当局が納税者の申立てが正当でないと考える事案については、二国間での通知又は協議を実施する（当該協議は事案の解決方法に関する協議として解釈してはならない）。

35. 両締約国の権限のある当局は、第 25 条第 1 項に従って相互協議の申立てが提出されたことを認識し、当該申立てを受理すべきか却下すべきかについて及び納税者の申立てが正当と考えられるか否かについての見解を示す機会を設けるべきである。この目的を達成するために、各国は、選択可能な二つのアプローチのうち一つを採用すべきである。*(i)* 第 25 条第 1 項を改正し、相互協議の申立てをいずれか一方の締約国の権限のある当局に対して行うことを認める。*(ii)* 相互協議の申立てを受けた権限のある当局が納税者の申立てが正当でないと考える事案については、二国間での通知又は協議を実施する（当該通知又は協議を、事案の解決方法に関する協議として解釈してはならないことを明確にする）。

36. 上記の結論を反映させるために、第 25 条第 1 項及び同項コメントリーを、以下の通り改正する。

第25条第1項を次のように改める：

1. 一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、当該事案について、当該一方の又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に、~~自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して又は当該事案が前条1の規定の適用に関するものである場合には自己が国民である~~いざれか一方の締約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。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から 3 年以内に、しなければならない。

第25条に関するコメントリー第7パラグラフを次のように改める：

7. 第 1 項及び第 2 項に定める準則は、この条約に適合しない場合における課税の排除について規定している。周知のように、かかる場合には、納税者は、通常、直接に又は異議申立てが課税当局により棄却もしくは却下されてから、租税裁判所に訴訟を提起することができる。この条約に適合しない課税が、両国におけるこの条約の誤った適用により生ずる場合には、納税者は、かかる状況に伴う不利益と不確実性にもかかわらず、それぞれの国で訴訟を提起せざるを得ない。そこで第 1 項は、影響を受ける納税者に対し、通常の利用し得る法的救済措置を奪うことなく、相互協議と称される手続を提供している。その理由は、もっぱら ~~いざれか一方の締約国居住地国において（納税者が、第 24 条第 1 項の適用のための手続を、当該納税者が国民である国において開始する場合を除く）~~、相互協議の申立てから当該申立てについての権限のある当局の判断までの第一段階が遂行されるが、第二段階として、すなわち権限のある当局間の合意のような、合意事項に基づき当該紛争を解決することを狙いとしているからである。

第25条に関するコメントリー第16から第19までのパラグラフを次のように改める：

16. 第 1 項に基づく申立てとして認められるためには、まず、第 1 項において明示的に定式化された次の二段階の要件を充足しなければならない。すなわち、原則として、申立ては ~~いざれか一方の締約国納税者の居住地国で行われること（第 24 条第 1 項の適用に関する手続が、納税者が国民である国において当該納税者によって開始される場合を除く）~~、この条約に適合しない課税を生じさせる措置の最初の通知から 3 年以内にそのように申し立てられなければならないことである。この条約は、申立ての形式に関する特別な準則は定めていない。権限のある当局は適当と考える特別な手続を定めることができる。特別な手続が明定されていない場合には、関係国の税務当局に対して租税に関する異議が申し立てられるのと同じ方法で、その申立てを行うことができる。

17. **いざれか一方の締約国の権限のある当局に対して事案を申し立てるという、納税者に提供される選択肢は、可能な限り幅広く相互協議へアクセスできるようすべきであるという一般的な原則を強化すること及び柔軟性を提供することを意図したものである。当該選択肢はまた、事案が相互協議の第二段階（すなわち、事案が両締約国の権限のある当局により協議される）に進むべきか否かに関する決定を、双方の権限のある当局が検討**

することを確保することも意図している。第1項では、事案をいずれか一方の締約国の権限のある当局に申し立てることを認めている。このことは、事案を両締約国の権限のある当局に同時に申し立てることを妨げない（以下の第75パラグラフを参照されたい）。事案を両締約国の権限のある当局に申し立てる場合は、双方の当局における事案に対する協調したアプローチを促進するため、双方の権限のある当局にその旨を適切に通知すべきである。自己が居住者である国の権限のある当局に対して事案を申し立てなければならないという納税者に課された要件（第24条第1項の適用のための手続が、納税者が国民である国において当該納税者により開始される場合を除く）は、申立ての対象とされた課税がその国で行われたか他方の国で行われたかにかかわらず、かつ、それが二重課税を生じさせたかどうかにかかわらず、一般に適用されるものである。納税者が、申立ての対象となる措置又は課税が行われた後にその居住地を他方の締約国に移した場合であっても、当該納税者は、かかる課税が行われたか又は行われようとしている年度において居住者であった国の権限のある当局に対して、申立てをしなければならない。

18. もっとも、すでに示唆したような場合、すなわち一方の国の国民であるが、他方の国の居住者である者が、当該他方の国において、第24条第1項の下で差別的とされる措置又は課税を受けたとして不服を有する場合、かかる納税者には、明白な理由から、上述の一般準則の例外として、その国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てを行うことを認める方がより適切であると考えられる。最後に、いずれの締約国の居住者でもないが一方の締約国の国民である者についての第24条第1項に関する事案に関する限り、当該者により、同じ権限のある当局に対して申立てがなされなければならない。

19. 他方、両締約国は、望ましいと考える場合には、納税者に対しては、いずれか一方の国の権限のある当局に対して事案を申し立てることについて選択権を付与することができる持つべきではなく、納税者は一義的には、自己が居住者である国の権限のある当局に対して事案を申し立てることが要求されるべきである、と考えるかもしれない。しかし、一方の国の国民であるが、他方の国の居住者である者が、当該他方の国において、第24条第1項の下で差別的とされる課税（あるいは、これに関連するあらゆる要求）を受けたとして不服を有する場合、かかる納税者には、明白な理由から、自己が居住者である国の権限のある当局に対して事案を申立てることを納税者に義務付けるという代替ルールの例外として、その国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てを行うことを認める方がより適切であると考えられる。同様に、いずれの締約国の居住者でもないが一方の締約国の国民である者についての第24条第1項に関する事案に関する限り、当該者により、同じ権限のある当局に対して申立てがなされ得るとするのがより適切であると考えられる。代替ルール及び第24条第1項に該当する事案のための例外規定に対応するために、第1項は次のように修正される必要があろう。

1. 一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、当該事案について、当該締約国の法令に定める救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局又は、当該事案が第24条第1項に関する場合は、その国民であるいずれか一方の締約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。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の通知の日から3年以内に、しなければならない。

当該代替ルールを選好する両締約国は、相互協議への幅広いアクセスや、事案が相互協議の第二段階に進むべきか否かに関する決定を双方の権限のある当局が適正に検討することを確保するための適切な措置をとるべきである。

19. ただし、納税者がこの条約に適合しないと考える課税を受けた後に、他方の締約国の居住者となる場合であっても、上記第18パラグラフの代替ルールの下、かかる課税が行われたか又は行われようとしている期間において居住者であった国権限のある当局に対して、申立てをしなければならないことに留意する必要があるだろう。

第25条に関するコメントリー第31から第35までのパラグラフを次のように改める：

31. 紳税者の申立てによって開始される第一段階においては、もっぱら当該納税者とその事案が申立てられた居住地の権限のある当局の間のやり取りの段階で手続が進行する（当該納税者により、自らが国民である国において第24条第1項の適用のための手続が開始される場合を除く）。第1項の規定は、当該納税者に対して、両締約国それぞれの国内法における救済手段を尽くしたか否かにかかわらず、自らが居住者であるいずれか一方の締約国権限のある当局に対して申立てを行う権利を与えていた。他方、当該権限のある当局には、申立てが正当と認められるか否かを検討すること、及び、正当と認められる場合には、第2項に規定する二つの形式のいずれかにより、措置をとる義務がある。

31.1 申立てが「正当と認められる」かについて判断するに当たり、事案の申立てを受けた権限のある当局は、両締約国における課税がこの条約の規定に適合しているか否かを判断するために、納税者の申立てについて予備的評価を行う必要がある。いずれか一方の締約国において、この条約に適合しない課税があるか、又はそのような課税があり得ると考えることが合理的である場合には、納税者の申立ては正当であると考えることが適切である。

32. 正当に申立てを受けた権限のある当局が、申立てを正当であると認め、かつ、申立ての対象となった課税の全部又はその一部は、納税者の居住地の措置によるものであると考える場合には、当該権限のある当局は、申立人に対して、正当と認められる調整又は救済措置を講ずることにより、できる限り速やかに満足を与えなければならない。このような場合には、相互協議の第一の（一国による）段階より先に進むによることなく問題を解決することができる。他方、例えば、この条約の所定の解釈について確認するために、他方の締約国権限のある当局との間において見解と情報の交換を行うことが有用とされることがあろう。

33. もっとも、当該権限のある当局が、申立ての対象となった課税の全部又は一部が他方の締約国措置によるものであると考える場合には、第2項の規定の文言から明らかに、相互協議の第二の（両締約国による）段階の手続を開始することが当該権限のある当局の責務であり、義務である。当該権限のある当局は、とりわけ移転価格調整の結果として関連企業の利得が調整された場合には、この義務をできる限り速やかに遂行することが重要である。

34. 紳税者は、その一方（あるいは双方）の国の法令に従って請求を行ったか又は訴訟を開始したかどうかにかかわらず、第1項により、自己の事案についていずれか一方の自らが居住者である国権限のある当局に対し申立てをすることができる。当該請求が行

**われた国において**訴訟が係属中であるならば、当該居住地国の権限のある当局は、終局判決を待たずに、当該事案が相互協議の適格を有すると考えるか否かについて明らかにすべきである。適格を有すると判断される場合には、当該権限のある当局は、それ自体が満足すべき解決を与えることができるか否か、又は、当該事案は、他方の締約国の権限のある当局に送付されなければならないか否かについて判断しなければならない。相互協議の開始を求める納税者の申立ては、正当な理由なく拒絶されるべきではない。

35. 請求に関し、**いずれか一方の居住地国**の裁判所の終局判決が下された場合でも、納税者は、相互協議の下で請求を申立て又は続行することを希望するかもしれない。権限のある当局が裁判所の判決と異なる満足すべき解決に達することができる国もある。一方、権限のある当局が裁判所の判決に拘束される国も存する。そうであっても、権限のある当局は、他方の締約国の権限のある当局に事案を申入れ、二重課税を回避するための措置をとるよう後者の権限のある当局に求めることができる。

**3.2 各国が公表する MAP ガイダンスでは、納税者が相互協議の申立てに添付して提出する必要のある具体的な情報及び文書を特定すべきである。各国は、納税者が必要とされた情報を提供している場合は、提供された情報が不十分であるという根拠に基づいて、MAP へのアクセスを制限すべきではない。**

37. ミニマムスタンダードの構成要素 2.1 では、各国が MAP プログラムの規則、ガイドライン及び手続を策定し、公表すべきであると定めており、これには、納税者が権限のある当局の支援を要請する方法に関するガイダンスも含むべきである。公表する相互協議ガイダンスでは、特に、納税者が相互協議の申立てに添付して提出する必要のある具体的な情報及び文書を特定すべきである。納税者が当該ガイダンスに適合した必要な情報及び文書を提出した場合は、権限のある当局は、納税者が提出した情報が不十分であるという根拠に基づいて、納税者の MAP へのアクセスを拒否すべきではない。FTA MAP フォーラムでは、相互協議の申立てに添付して提出する必要のある具体的な情報及び文書に関するガイダンスを策定する。

**3.3 各国は、第 25 条第 2 項の第 2 文（「成立した全ての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない」）を自国の租税条約に定めるべきである。第 25 条第 2 項の第 2 文を自国の租税条約に定めることができない各国は、相互協議による救済が利用できなくなるほど時期に遅れた所得調整を回避するため、締約国が第 9 条第 1 項又は第 7 条第 2 項に従って調整を行うことができる期間を制限するという代替規定を受け入れるべきである。**

38. 第 25 条第 2 項の第 2 文では、同項に従い権限のある当局が至ったいかなる相互の合意も「両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない」と定めている。当該第 2 文はかかる合意を実施する義務を明確に述べ、租税条約を締結する際に存在する合意実施への障害は、通例、合意自体の文言に取り込まれるべきであることを特筆するものであることが、第 25 条に関するコメントリー第 29 パラグラフにおいて認識されている。したがって、各国は、第 25 条第 2 項の第 2 文を自国の租税条約に定め、国内法の期間制限によって権限のある当局が相互の合意を実施することが妨げられず、その結果この条約に適合しない課税事案を解決するという目的が妨げられないことを確保すべきである。

39. 第 25 条第 2 項の第 2 文を自国の租税条約に定めることができない国の場合（第 25 条第 2 項第 2 文に関して留保又は立場の表明をしている国の場合）、相互協議による救済が利用できなくなるほど時期に遅れた所得調整を回避するため、締約国が第 9 条第 1 項又は第 7 条第 2 項に従って調整を行うことができる期間を制限するという租税条約上の代替規定を受け入れるべきである。これらの租税条約上の代替規定が、当該国の国内法で定める調整の期間制限を反映するように書かれている場合は、当該国は、ミニマムスタンダードの当該構成要素を満たすこととなることが確認されている。また、第 25 条第 2 項の第 2 文を定めることを選好する国が、当該代替規定を受け入れる義務を負わないことも確認されている。

〔第 7 条に加える〕：

**一方の締約国は、いずれかの締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該恒久的施設に帰せられたであろう利得に係る課税年度の末日から〔二国間で合意した期間〕が経過した後は、一切の調整を行わないものとする。本項の規定は、詐偽、重過失又は故意の申告不履行の場合には適用しない。**

〔第 9 条に加える〕：

**3. 一方の締約国は、企業の利得となつたとみられる利得であつて第 1 項に規定する条件のために当該企業の利得とならなかつたものに対しては、当該企業の利得となつたとみられる利得に係る課税年度の末日から〔二国間で合意した期間〕が経過した後は、これを企業の利得に算入して租税を課さないものとする。本項の規定は、詐偽、重過失又は故意の申告不履行の場合には適用しない。**

40. 第 7 条及び第 9 条のコメントリーに関する以下の改正は、当該代替規定を用いる可能性を提供するものとする。

第 7 条に関するコメントリー第 62 パラグラフを次のように改める：

62. 第 9 条第 2 項と同様、本条第 3 項は、恒久的施設に帰せられる利得の他方の締約国における増額修正に応じ当該利得に対して適当な調整を行う義務を一方の締約国が負わないこととなる期間制限を設けるべきか否かの問題について、加盟国に委ねている。調整の義務は無制限であると考える国もある。換言すれば、第一次調整を行う国が何年前に遡及としても、当該企業は当該他方の締約国における適正な調整を公正に保証されるべきであると考える国もある。他方、このような無制限の義務は、行政実務上不合理であると考える国もある。この問題は第 9 条第 2 項又は本条第 3 項の本文では取り扱われていないものの、締約国が希望する場合、二国間条約に、一方の締約国が適切な調整を行うべき義務について期間制限を定める規定を自由に含めることができる（この点に関して、第 25 条に関するコメントリー第 39 パラグラフ、第 40 パラグラフ及び第 41 パラグラフ参照）。

**両締約国は、第 7 条第 2 項の規定によって調整を行うことができる期間を制限する規定を通じてこの問題に対処することを希望するかもしれない。このような方法は、一方の国が第 7 条第 2 項による第一次調整を行ったものの他方の締約国が第 7 条第 3 項による調整を何も行わない結果生じることとなり得る、二重課税を回避する。当該結果を達成することを希望する両締約国は、第 4 項の次に以下の項を加えることを二国間で合意することができる。**

5. 一方の締約国は、いずれかの締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該恒久的施設に帰せられたであろう利得に係る課税年度の末日から【二国間で合意した期間】が経過した後は、一切の調整を行わないものとする。本項の規定は、詐偽、重過失又は故意の申告不履行の場合には適用しない。

第 9 条に関するコメントリー第 10 パラグラフを次のように改める：

10. 本項は、A 国における企業 X の利得の増額修正に応じて、企業 Y の利得に対して適当な調整を行う義務を B 国が負わないこととなる期間制限を設けるべきか否かの問題についても、加盟国に委ねている。B 国の調整の義務は無制限であるべきであると考える国もある。換言すれば、A 国が何年前に遡及して更正を行っても、企業 Y は B 国における適切な調整を公正に保証されるべきであると考える国もある。他方、このような無制限の義務は、行政実務上不合理であると考える国もある。このような状況であるため、この問題は本条の本文では取り扱われていない。しかしながら、締約国が希望する場合、二国間条約に、B 国が適切な調整を行うべき義務について期間制限を定める規定を自由に含めることができる（この点に関して、第 25 条に関するコメントリー第 39 パラグラフ、第 40 パラグラフ及び第 41 パラグラフ参照）。**両締約国は、第 9 条第 1 項の規定による第一次調整を行うことができる期間を制限する規定を通じてこの問題に対処することを希望するかもしれない。このような方法は、第一次調整に続く対応的調整が何ら行われないという結果生じることとなり得る、経済的二重課税を回避する。当該結果を達成することを希望する両締約国は、第 2 項の次に以下の項を加えることを二国間で合意することができる。**

3. 一方の締約国は、企業の利得となつたとみられる利得であつて第 1 項に規定する条件のために当該企業の利得とならなかつたものに対しては、当該企業の利得

**となったとみられる利得に係る課税年度の末日から【二国間で合意した期間】が経過した後は、これを企業の利得に算入して租税を課さないものとする。本項の規定は、詐偽、重過失又は故意の申告不履行の場合には適用しない。**

41. 第9条第1項又は第7条第2項に従って締約国が調整を行うことができる期間を制限するとの合意に従い、自国の租税条約に第25条第2項の第2文を定めようとする国もあるかもしれない。これは、対応的調整を無制限に行うコミットメントは行政実務上不合理であるといういくつかの国の考えを反映している。しかし、第9条第1項又は第7条第2項に従った調整が合理的な期間内に行われるのであれば、二重課税が排除されることへの確信は適切なものである。本報告の第39パラグラフに示す第7条及び第9条に関する代替規定に加えて、自国の租税条約に第25条第2項の第2文を定める国は、ミニマムスタンダードを満たすこととなることが確認されている。

## B. ベストプラクティス

42. 前述の通り、行動14により委任された作業では、ミニマムスタンダードの三つの一般的な目標に関連する多くのベストプラクティスも特定した。以下が、ベストプラクティス（ミニマムスタンダードの一部分ではない）である。

### 1. 各国は、相互協議に関する租税条約上の義務の誠実かつ全面的な実施及びMAP事案の適時解決を確保すべきである。

ベストプラクティス1：各国は、自国の租税条約に第9条第2項を規定すべきである。

43. 多くの国は、第9条第1項に基づき特殊関連企業の利得を算入することに起因する経済的二重課税は、租税条約の趣旨及び目的に適合せず、第25条に基づく相互協議の対象になるとを考えている。一般的には、第25条のコメントリー第10から第12パラグラフを参照されたい。しかしながら、第9条第2項を基にした租税条約の規定がないことを理由に、第一次の移転価格調整により生じるであろう経済的二重課税に関して、対応的調整を実施する義務又はMAPへのアクセスを付与する義務を負わないという立場をとる国もある。こうした立場は、二重課税の排除という租税条約の主要な目的を妨げ、適切な移転価格調整を決定するための二国間の協議も妨げる。ミニマムスタンダードの構成要素1.1は、当該移転価格事案に対してMAPへのアクセスを提供することを確保するものである。しかしながら、納税者の申立てが正当であると認められる場合に、もし各国が自国のみで対応的調整を行う可能性もあるならば、より効率的だろう。したがって、第9条第2項を自国の租税条約に定めることが、目下のところ第9条第2項に基にした規定を定めていない租税条約に対していかなる否定的な推論を生じさせる意図もないという理解の下、各国は、第9条第2項を自国の租税条約に定めるべきである。

### 2. 各国は、租税条約に関する紛争の未然防止及び適時の解決を促進する行政手続を確保すべきである。

ベストプラクティス2：各国は、第25条第3項の第1文「この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める」に定める権限に従い至った、（特定の納税者のMAP事案というよりは）全ての納税者又はあるカテゴリーの納税者への租税条約の適用に影響を及ぼすような合意について、当該合意が将来の紛争防止に有用となり得るガイドライン

を提供するものであり、かつ権限のある当局間で、公表することが健全な税務行政の原則に合致することに同意する場合、当該合意を公表するための適切な手続を整備すべきである。

44. 第 25 条第 3 項の第 1 文「この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める」という権限は、租税条約の二国間における一貫性のある適用を強化する効果的なツールであるかもしれない。したがって、権限のある当局は当該権限を積極的に活用することが推奨されるべきである。さらに各国は、(特定の納税者の MAP 事案というよりは) 全ての納税者又はあるカテゴリーの納税者への租税条約の適用に影響を及ぼす一般的な事項に関する第 25 条第 3 項による相互協議の合意について、当該合意が将来の紛争防止に有用となり得るガイダンスを提供するものであり、かつ、権限のある当局間で公表することが健全な税務行政の原則に合致すると同意する場合、当該合意を公表するための適切な手続を整備すべきである。第 25 条第 3 項に基づく相互協議の合意を公表する手続には、納税者情報の守秘性を保護する適切な規定を定めなければならないことが確認されるべきである。

45. 第 25 条第 3 項に基づいて締結する相互協議の合意の法的地位を明確にするため、OECD モデル租税条約の次回改正の一環として、OECD モデル租税条約第 3 条及び第 25 条のコメントリ一改正を予定している。

ベストプラクティス3：各国は、税務長官会議で作成された「*Global Awareness Training Module*」を適切な職員に配付することを通じて、国際的な事柄に関わっている税務調査部門における「国際的な認識」を高めるべきである。

46. FTA MAP フォーラムの戦略プラン<sup>6</sup>では、リソース、権限の付与、関係と姿勢、手続の改善、調査部門との関係及び責務と説明責任に関して、権限のある当局が直面する特定の課題に対処するための多くの具体的なイニシアティブを特定している。FTA MAP フォーラムへの参加は、戦略プランに反映された目標に向かい当該イニシアティブを通じて前進するとともに、自らの取組を FTA MAP フォーラム加盟国に説明する責任を負うことへの、参加する権限のある当局のコミットを反映している。

47. 戦略プランでは、国際的な事柄に関わる税務調査部門の「国際的な認識」を高めることは、機能不全的な税務当局の行為（例えば、非居住者の法人に対する統一的でない調整）を防止し、当該行為の結果生ずる紛争を避ける上で最も重要であると述べている。この点に関して、戦略プランは以下を定めている。「国際的な事柄に関する納税者の立場に対する調整に関与する全ての調査担当者は、(1) 二重課税が生ずる可能性、(2) 提案する調整が他の一国又は複数の国の課税ベースに与える影響及び(3) 権限のある当局によって競合する国の主張を調整するための手続及び原則、について認識しなければならない」。したがって、FTA MAP フォーラムが追求するいくつかのイニシアティブのうちの一つに、当該事項に関する研修の実施を奨励することがあり、FTA は、当該目的で利用できる「*Global Awareness Training Module*」を作成し、承認した。各国は、「*Global Awareness Training Module*」を適切に用いて、自国の税務当局の税務調査部門における「国際的な認識」を高めるよう努めるべきである。

ベストプラクティス4：各国は、二国間 APA を実施すべきである。

<sup>6</sup> 以下で入手できる。<http://www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf>

48. 事前確認（APA）とは「関連者間取引を行う前に、一定の期間におけるそれらの取引における移転価格を決定するために、適当な一連の基準（例えば、移転価格の算定方法、比較対象とそれらに行う適当な調整、将来の事象についての重要な前提）を決定する取極」である。OECD の多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドラインの第 4.123 パラグラフを参照されたい。条約相手国の権限のある当局と二国間で締結した APA は、両国における確実性のレベルを向上させ、二重課税の可能性を減少させ、移転価格に関する紛争を積極的に防止するだろう。したがって、各国は二国間の APA プログラムを、実施可能な体制が整い次第速やかに実施しようとするべきである。

ベストプラクティス5：各国は、一定の事案において当初更正後に、関連事実及び状況が同様であり、かつ、当該事実及び状況を調査で検証することを条件として、納税者が申告済課税年度にも同様に生じ得る問題につき相互協議を通じた複数年度の解決を要請することを認めるための適切な手続を実施すべきである。当該手続は、依然として第 25 条第 1 項の要件に従うものであり、特定の課税年度に関する問題を解決するための申立ては、当該課税年度に関して条約の規定に適合しない課税を生じさせる措置についての最初の通知の日から 3 年以内に事案が申し立てられた場合に限り認められる。

49. 一定の事案では、所得に対するある特定の調整についての権限のある当局への申立てが、それ以前又は以後の申告済課税年度においても関連するような、同様に生じ得る問題を提起する場合があるかもしれない。他の申告済課税年度においてこのように同様に生じ得る問題についても、（関連事実及び状況が同様であり、かつ、当該事実及び状況を調査で検証することを一般的には条件として、） MAP の支援要請を納税者に認めるような相互協議手続は、重複する相互協議申立てを回避し、権限のある当局のリソースをより効率的に用いることができるかもしれない。したがって、各国は、一定の事案においては当初更正後に、関連事実及び状況が同様であり、かつ、当該事実及び状況を調査で検証することを条件として、申告済課税年度にも同様に生じ得る問題につき相互協議を通じた複数年度の解決を要請することを納税者に認める適切な手続を実施しようとすべきである。当該手続は、依然として第 25 条第 1 項の要件に従うものであり、特定の課税年度に関する問題を解決する相互協議の申立ては、当該課税年度に関して条約の規定に適合しない課税を生じさせる措置についての最初の通知の日から 3 年以内に事案が申し立てられた場合に限り認められる（すなわち、このような手続によって、第 25 条第 1 項における規定する期間が経過した相互協議の申立てが認められるものではない）。

### **3. 各国は、第 25 条第 1 項の要件を満たす納税者の相互協議へのアクセスを確保すべきである。**

ベストプラクティス6：各国は、MAP 事案の協議が継続している期間中は、徴収手続を停止させるための適切な措置をとるべきである。当該徴収手続の停止は、少なくとも、国内の行政上又は司法上の救済を求める者に適用する場合と同じ条件で利用できるようにすべきである。

50. 納税が MAP へのアクセスの要件となっている場合、当該納税者は、著しい財務上の困難に直面するかもしれない。もし両方の締約国が紛争対象税額を徴収すれば、二重課税が実際に生じ、結果生じるキャッシュフローの問題は、少なくとも相互協議事案が解決に至るまでの期間、納税者の事業に著しい影響を及ぼす可能性がある。既に徴収した税を還付しなければならな

くなるだろうと考える場合には、誠実に MAP の議論を実施することがより困難となる、と考える権限のある当局もあるかもしれない。したがって、各国は、MAP 事案の協議が継続している期間中は、徴収手続を停止させるための適切な措置をとるべきである。当該徴収手続の停止は、少なくとも、国内の行政上又は司法上の救済を求める者に適用する場合と同じ条件で利用できるようにすべきである。OECD モデル租税条約の次回改正の際に、第 25 条のコメントリーに当該ベストプラクティスに関連した改正を行う予定であり、特に、MAP 事案が継続している期間中の徴収手続の停止の支えとなる政策的配慮について述べている現行のコメントリーを拡張する予定である。

ベストプラクティス 7：各国は、救済手段の選択権は納税者に帰属するという一般原則を認識しつつ、租税条約に関する紛争を解決するために、MAP を用いることを促進する適切な行政上の措置をとるべきである。

51. 納税者は、両締約国の国内法に定める司法上及び行政上の救済手段に關係なく、第 25 条に定める相互協議を利用できる。多くの国の憲法及び／又は国内法では、いかなる者も国内法に基づき利用できる司法上の救済手段を奪われないと定めているので、納税者が行使する手段の選択は、一般的に、適用される期間制限（国内法における出訴期間又は第 25 条第 1 項で定める期間制限）及びほとんどの税務当局が、納税者の事案を MAP と国内訴訟又は行政上の手続の両方において、同時に取り扱わない状況（すなわち、通常は、一方の手続が他方に先行することになる）によってのみ制約を受ける。しかしながら、MAP を通じて至った合意は、典型的には包括的な二国間による事案の解決を提供し、それにより二重課税からの救済が確保されることを認識して、各国は、救済手段の選択権は納税者に帰属するという一般原則を認めつつ、租税条約に関する紛争解決のために MAP を用いることの促進に資する適切な行政上の措置をとるべきである。

ベストプラクティス 8：各国は、公表する自国の MAP ガイダンスに、MAP と国内法の行政上及び司法上の救済手段との関係についての説明を記載すべきである。当該公表ガイダンスでは、特に、権限のある当局が、MAP において、自らを国内裁判所の判決に従うよう法的に拘束されているとみなすか否か、又は権限のある当局が、行政政策上若しくは慣行上、国内裁判所の判決と相違しないものとするか否かについて記述すべきである。

52. 国内法の救済手段と MAP との間の複雑な相互作用は、一般的に、締約国の国内法及び／又は行政手続に左右され（すなわち、租税条約自体はこの点に関し、一般的には何も規定していない）、そのため、異なる国においては異なるアプローチをとるという点で、不確実性が生じるかもしれない。当該不確実性は、例えば、納税者が最初に MAP を進めることを選択した場合における他の救済手段の継続した利用可能性、及び権限のある当局が国内裁判所の判決と相違できる程度に影響するかもしれない。したがって、各国は、公表する自国の MAP ガイダンス（上記の構成要素 2.1 を参照されたい）に、相互協議と国内法の行政上及び司法上の救済手段との関係について、関連するプロセス、当該プロセスに付随する条件、規則及び期間制限に関するガイダンスを含む、説明を記載すべきである。当該公表ガイダンスでは、特に、権限のある当局が、MAP において、自らを国内裁判所の判決に従うよう法的に拘束されているとみなすか否か、又は権限のある当局が、行政政策上若しくは慣行上、国内裁判所の判決と相違する事がないか否かについて記述すべきである。

53. 本論点を明確化するために第 25 条のコメントリーに、以下の改正を行う：

第25条に関するコメントリー第35 パラグラフを次のように改める：

35. 請求に関し、居住地国における裁判所の終局判決が下された場合でも、納税者は、相互協議の下で請求を申立て又は続行することを希望するかもしれない。権限のある当局が裁判所の判決と異なる満足すべき解決に達することができる国もあれば、権限のある当局が裁判所の判決に拘束される（すなわち、法律上、裁判所の判決に従う義務がある）か、行政政策上又は慣行上、裁判所の判決と相違しないものとする国も存する。そうであっても、権限のある当局は、他方の締約国の権限のある当局に事案を申入れ、後者に二重課税を回避するための措置をとるよう求めることができる。

第25条に関するコメントリー第42 パラグラフを次のように改める：

42. いずれかの締約国の管轄裁判所に相互協議と同じ目的で訴訟を提起した納税者との関係で相互協議の合意がなされ、かつ、当該訴訟も係属中であるという場合もあり得る。このような場合には、当該訴訟について裁判所の判決が下されるまで、相互協議の結果として合意された解決策を受け入れることが延期されるということが認められるべきである、という納税者の要求を拒絶する根拠は存しない。また、権限のある当局が合理的に採るかもしれない見解は、納税者により合意が求められている特定の問題に関し当該納税者の訴訟が係属している場合には、権限のある当局レベルでの深みのある議論は、裁判所の判決を待つべきである、というものである。当該納税者の相互協議の要請が、裁判所での訴訟とは異なる課税年度に関してなされているが、実質的に同様の事実と法律問題に関するものであり、裁判所での結果が、実務上、具体的には訴訟の対象とされない年度における当該納税者の取扱いに影響を及ぼすことが予想されるならば、実務上は、上記の場合に関する限り立場は同じかもしれない。いずれの場合でも、公式の国内手段の手続が進行している間、裁判所の判決を待つこと又は相互協議を停止することで、本条第5項で言及される2年間の期間が侵害され又は満了となることはない。いうまでもなく、いずれの場合でも、権限のある当局が、（例えば、訴訟が行われる場合にも権限のある当局が当該裁判所の判決に法的に拘束又は制約されないが故に）国内法令上の手続にかかりなく事案が解決されると考えるならば、相互協議は通常通り進行し得る。権限のある当局は、裁判所が租税条約の規定に適合しない課税であるとの判決を下した場合は、課税を維持することが法律上できなくなるかもしれない。対照的に、いくつかの国では、権限のある当局は、裁判所が租税条約の規定に適合した課税であるとの判決を下した場合でも、課税への救済を与えることを法律上妨げられないことがあり得る。かかる場合には、いかなるもの（例えば、行政政策又は慣行）も、双方の権限のある当局が相互の合意に至り、これによつて、双方の権限のある当局が租税条約の規定に適合しないと考えた課税を、一方の締約国が排除し、その結果として当該国裁判所の判決と相違することを妨げるべきではない。

ベストプラクティス9：各国が公表する MAP ガイダンスにおいて、納税者が行った真正な国外調整（すなわち、納税者の見解としては、独立企業原則に適合した結果を申告する観点から、(i) 特殊関連企業との取引価格、又は(ii) 恒久的施設に帰せられる利得を調整するために、適切な状況下で、以前に申告済の税務申告書を修正することを納税者に認めるという、条約相手国の国内法の下で許容される納税者が行う調整）の場合に生じ得る二重課税

を、双方の権限のある当局が協議を通じて解決できるようにするために、納税者が MAP へのアクセスを認められることを定めるべきである。かかる目的のためには、納税者が行った国外調整は、関連者取引から生じる課税所得又は恒久的施設に帰せられる利得について正確に申告しようとする納税者の誠実な努力を反映している場合、及び納税者がその他の点では両締約国の租税法令に基づいて当該課税所得又は利得に関する自らの義務の全てを、適時かつ適切に履行している場合は、真正であるとみなされるべきである。

54. いくつかの国の法令の下では、納税者は、（納税者の見解では）独立企業原則に適合した結果を反映させることを目的として、特殊関連企業との関連者取引の価格又は恒久的施設に帰せられる利得を調整するために、適切な状況下で、以前に申告済の税務申告書を修正することが認められる。このような、納税者が行った国外調整には、例えば、関連者取引の独立企業間価格を反映するための修正申告書の提出や、第 7 条が基礎とする分離企業原則及び独立企業原則に従った帰属にするための、納税者による過去に申告した恒久的施設への利得の帰属を調整するその他の行為が含まれる。納税者が行った真正な国外調整（すなわち、独立企業原則に適合した結果を反映させるために、条約相手国の国内法の下で認められ、かつ、過去に申告した関連者取引又は恒久的施設への利得の帰属を調整するため納税者主導の下で行われる、あらゆる行為）の場合に生じ得る二重課税を、双方の権限のある当局が協議を通じて解決できることを確保するため、各国の MAP ガイダンスでは、当該調整に関して納税者が MAP へのアクセスを認められることを定めるべきである。このような目的のために、納税者が行った国外調整は、関連者取引から生じる課税所得又は恒久的施設に帰せられる利得について正確に申告しようとする納税者の誠実な努力を反映している場合、及び納税者がその他の点では両締約国の租税法令に基づいて当該課税所得又は利得に関する自らの義務の全てを、適時かつ適切に履行している場合は、真正であるとみなされるべきである。

55. 当該ベストプラクティスを反映させるために、第 7 条、第 9 条及び第 25 条のコメントリーに、以下の改正を行う予定である。

第 7 条に関するコメントリーに以下の第 59.1 パラグラフを加える。

**59.1 いくつかの国の国内法では、納税者は、第 7 条が基礎とする分離企業原則及び独立企業原則に適合していると納税者が考える利得の帰属を反映させることを目的として、恒久的施設に帰せられる利得を調整するために、適切な状況の下で、以前に申告済の税務申告書を修正することが認められる。当該調整が誠実に行われる場合は、第 7 条第 2 項に従って恒久的施設への利得が適切に帰属することを促進することができる。しかし、例えば、かかる納税者が行った調整によって、一方の締約国に所在する恒久的施設に帰せられる利得が増加するが、他方の締約国において適切な対応的調整が行われない場合には、二重課税が生じ得る。当該二重課税の排除は、第 3 項の適用範囲である。確かに、増加した利得が前者の国で課税された範囲においては、当該国が、恒久的施設に帰せられる利得を調整し、他方の国で課税された利得に対して課税したと考えることができるかもしれない。当該状況において、第 25 条は、両締約国の権限のある当局が二重課税を排除するために共に協議することを可能にする。その結果、権限のある当局は、必要に応じて、当初の調整が第 2 項の条件を満たしていたか否かを決定し、満たしていた場合は、二重課税を解消する目的で、恒久的施設に帰せられる利得に対する課税額への適切な調整額を決定するために、相互協議を用いることができる。**

第9条に関するコメントリーに以下の第6.1 パラグラフを加える。

**6.1 いくつかの国の国内法では、納税者は、独立企業間価格と納税者が考える価格を申告することを目的として、特殊関連企業との取引価格を調整するために、適切な状況の下で、以前に申告済の税務申告書を修正することが認められる。当該調整が誠実に行われる場合は、独立企業原則に従って納税者が課税所得を申告することを促進することができる。しかし、例えば、かかる納税者が行った調整によって、一方の締約国の企業の利得が増加するが、他方の締約国において特殊関連企業の利得に適切な対応的調整が行われない場合には、経済的二重課税が生じ得る。当該二重課税の排除は、第2項の適用範囲である。確かに、増加した利得が前者の国で課税された範囲においては、当該国は、他方の国の企業で課税された利得を自国の企業の利得に算入し課税したと考えることができるかもしれない。当該状況において、第25条は、両締約国の権限のある当局が二重課税を排除するために共に協議することを可能にする。その結果、権限のある当局は、必要に応じて、当初の調整が第1項の条件を満たしていたか否かを決定し、満たしていた場合は、二重課税を解消する目的で、当該利得に対する他方の国における課税額への適切な調整額を決定するために、相互協議を用いることができる。**

第25条に関するコメントリー第23パラグラフを次のように改める：

23. 申告納税の場合は、その税額算定の効力を生じさせるなんらかの通知（納税義務の通知又は還付請求に対する拒否若しくは調整の通知等）が通例あり、一般に、納税申告書の提出時点ではなく、当該通知の時点が当該3年間の起算点になろう。**納税者が行った真正な調整（上記の第14パラグラフで述べたとおり）を反映した修正申告書の提出に関連して、納税者が追加納税を行う場合、3年間の期間制限の起算点は、追加納税を行った日ではなく、一般に、修正申告に起因する課税又は納税義務の通知の時点となろう。**とはいえ、納税義務の通知又はこれと同様のものが存しない場合もある。そのような場合には、ここでの「通知」の時点とは、当該納税者が、事案の通常の過程において、この条約と現実に適合しない課税を知ったと見られる時点であろう。例えば、これは、資金の異動を記録する情報が、銀行預金残高や銀行取引明細書等において、当該納税者が最初に入手できることとなる時点である。当該納税者の立場にある合理的に分別ある者であれば、この段階で、当該課税がこの条約に適合しないと結論付けることができたであろうといえる限り、当該納税者が実際に当該課税をこの条約に適合しないものとして扱うか否かを問わず、この期間は起算される。かかる場合には、課税の事実を納税者に通知することで足りる。もっとも、納税申告と他のなんらかの状況（例えば、当該納税者の事案と類似の事案における租税の賦課はこの条約の規定に反すると判示する裁判所の判決）を組合せてはじめて、当該納税者の立場にある合理的に分別ある者であればこの条約に反する課税であると結論付けることができるのであれば、後者の状況が具体化した時点にはじめて起算される。

第25条に関するコメントリー第14パラグラフを次のように改める：

14. 相互協議は、国内法上の紛争の対象となっている請求に関する手続とは異なり、納税者が「この条約に適合しない」と考える課税が当該納税者に対して行われ又は通知されるのを待つことなく、当該納税者により開始され得る点に留意すべきである。相互協議を開始することができるようになるには、納税者は「一方の又は双方の締約国の措置」がかかる課税をもたらし、かつ、この課税が可能性の水準ではなく蓋然性の水準にある危険

として発現することを立証しなければならず、また、それで十分である。かかる措置とは、立法的な性格と規制的な性格のいずれであるか、また、一般的適用又は個別的適用のいずれであるかを問わず、その直接かつ必然の結果として、申立人に対し、この条約の規定に反して租税を課すこととなる全ての措置や決定を意味する。したがって、例えば、一方の締約国の租税法令の変更により、特定の種類の所得を稼得する者がこの条約に適合しない課税を受けることになる場合には、その者は、当該法令が修正され、かつ、その者が当該所得を稼得し又はその者が当該所得を稼得する蓋然性があるとされると直ちに、相互協議に着手することができる。他の例としては、この条約に適合しない課税を受ける蓋然性が生ずる範囲における、納税申告制度における申告書の提出や税務調査の過程における特定の納税者の申告上の地位に関する積極的な審査がある（例えば、一方の締約国の法令に基づき納税者に要求される納税申告上の地位が、仮に当該国により納税申告でない制度における賦課通知として示されたならば、この条約に適合しない課税を受ける蓋然性を生じさせる場合、あるいは、一方の締約国の公表された見解又はその税務調査の実務といった状況が、特定の申告上の地位（当該納税者の申告上の地位等）の積極的な審査によりこの条約に適合しない課税を受ける蓋然性を生み出す賦課通知の提示に繋がるであろうとの高い見込みを生じさせる場合）。いま一つ別の例は、一方の締約国の移転価格法令が、独立企業原則に従うためには、納税者が関連者との取引において用いた実際の価格から生ずる金額よりも高い金額の課税所得を当該納税者が申告することを要求する場合で、かつ、当該納税者の関連者が相互協議を欠く場合に他方の締約国において対応的調整を受けることができるかどうかに關しかなりの疑いが存する場合であろう。**当該措置には、いくつかの国内法で許可される、独立企業原則に適合すると納税者が考える関連者取引の価格又は恒久的施設への利得の帰属を申告することを目的として、適切な状況下で、以前に申告済みの納税申告書を修正することを納税者に認めるという、納税者が行う真正な国外調整も含むと理解されることができる（第9条に関するコメントリー第6.1 パラグラフ及び第7条に関するコメントリー第59.1 パラグラフを参照されたい）。** 第1項の冒頭の文言から示唆されるとおり、一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約に適合しない課税を受けることになるか否かは、当該納税者の観点から判断されなければならない。そのような課税を受けるという納税者の確信は合理的かつ立証され得る事実に基づくものでなければならないが、課税当局は、そのような課税が行われることになる点の証明が（例えば「蓋然性の衡量」に基づく国内法上の証明の基準からみて）なされていないと認められるという理由のみでは、第1項に基づく要求を考慮することを拒否するべきでない。

**ベストプラクティス10：** 各国が公表する MAP ガイダンスでは、相互協議の中での利子及び罰金に関する配慮についてのガイダンスを示すべきである。

56. MAP 事案の文脈において、利子及び罰金に関する権限のある当局による配慮についての論点は、特に、BEPS に関する取組が相互協議へのプレッシャーを高めていく可能性に照らし、極めて重要である。したがって、各国が公表する相互協議ガイダンスでは、相互協議中の利子及び罰金に関する配慮についてのガイダンスを示すべきである。

57. 相互協議における利子及び罰金に関する配慮に関する問題に対処するため、OECD モデル租税条約の次回改正の一環として、OECD モデル租税条約第 25 条のコメントリー改正を予定している。

ベストプラクティス 11： 各国が公表する MAP ガイダンスでは、多国間の MAP 及び事前確認 (APA) に関するガイダンスを定めるべきである。

58. 近年、グローバル化が著しく進展する中、既存の租税条約の紛争解決メカニズムに類を見ない課題が生じている。OECD モデル租税条約の第 25 条に定める相互協議手続は、伝統的に二国間の紛争の解決に焦点を当ててきたが、地域的及び世界的なビジネスモデルが採用され、国家経済及び市場の統合が加速されるような状況の下で、多国間の租税紛争を解決する有効なメカニズムの必要性が強調されてきている。したがって、各国は、多国間の MAP 及び APA に関する適切なガイダンスを策定し、自国が公表する MAP 及び APA プログラムのガイダンスに含めるべきである。

59. 多国間の MAP 及び APA の問題に対処するため、OECD モデル租税条約の次回改正の一環として、OECD モデル租税条約第 25 条のコメントタリー改正を予定している。

### C. モニタリングメカニズムの枠組み

60. 既に述べたように、BEPS 行動計画の行動 14 に関する取組の結論には、ミニマムスタンダードに体現されたコミットメントが効果的に充足されることを確保するために、ミニマムスタンダードの実施状況を参加国間でのモニタリングメカニズムを通じて評価すべきとの合意が反映されている。当該モニタリングメカニズムは、以下の一般的な特徴を有するものとする。

1. 全ての OECD 加盟国及び G20 諸国並びに本報告のセクション I.A に定めるミニマムスタンダードにコミットした国は、自国のミニマムスタンダードの実施状況について審査を受ける。当該審査では、被審査国の租税条約及び国内法令が定める法的枠組み、被審査国の MAP プログラムのガイダンス及びミニマムスタンダードの実施状況を評価する。
2. 参加国によるモニタリングプロセスの主要な成果は、報告書の形で提供する。報告書では、現存する長所と短所を識別し記述するとともに、被審査国による当該短所への対処方法に関する勧告を行う。
3. 参加国によるモニタリングプロセスに係る主要な文書は、付託事項及び評価手法とする。付託事項は、本報告のセクション I.A に定めるミニマムスタンダードの構成要素に基づくとともに、国の法的枠組み、相互協議プログラムのガイダンス及びミニマムスタンダードの実際の実施状況を評価するための具体的な要素に当該構成要素を分解するものとする。付託事項は、モニタリングプロセスのための明確な行程表を示し、これによって全ての国の評価が一貫的で、かつ、完全であることを確保するものとする。評価手法は、OECD 加盟国、G20 諸国及びその他の FTA MAP フォーラムを通じてコミットした国（ミニマムスタンダードの構成要素 1.6 を参照されたい）に対する参加国によるモニタリングのための詳細な手續及びガイドラインを定め、これには、ミニマムスタンダードの実施状況を評価するシステムも含むものとする。
4. 付託事項及び評価手法は、第 1 作業部会及び FTA MAP フォーラムが共同して、2016 年の第 1 四半期末までに策定するものとする。
5. FTA MAP フォーラムが主導する参加国によるモニタリングプロセスについては、OECD 租税委員会を通じて G20 に報告されることとし、2017 年末までに最初の報告を公表するとの目標の下、2016 年に開始するものとする。

61. 付託事項及び評価手法の策定に向けたマンディットは、本報告の付属資料に定める。

## II. 強制的拘束的 MAP 仲裁制度に対するコミットメント

62. 経済界及び多くの国は、強制的拘束的仲裁制度を、租税条約上の紛争が MAP を通じて効果的に解決されることを確保する最善の方法と考えている。MAP 事案の解決を確保するメカニズムとして仲裁制度を採用することについては、全ての OECD 加盟国及び G20 諸国におけるコンセンサスは得られていないが、以下の国のグループが、さもなければ相互協議を通じた事案解決が妨げられるような紛争の解決手段として、強制的拘束的仲裁制度を採用し実施することにコミットした。関心を表明しているのは、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、日本、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、英國及び米国である。OECD への報告によると、上記の国々は、全体として、2013 年末現在における未解決の相互協議事案のうち 90% を超える事案に関与しており、大きな前進を示している<sup>1</sup>。

63. 強制的拘束的 MAP 仲裁制度の規定については、BEPS 行動計画の行動 15 で構想している多国間協定の交渉の一環として策定する。当該グループの各国は、特に、MAP 仲裁規定の範囲についての異なる見解をどのように調整するか検討する必要がある。当該グループに加わる多くの国は、MAP 仲裁制度を利用できる事案に何の制限も付さないことを選好するかもしれないが、仲裁制度の適用を、適切に定義された MAP 事案の一群に制限することを選好する国もあるだろう。仲裁制度の規定にコミットした国のグループによる作業においては、紛争解決フォーカスグループの過去の取組から、MAP 仲裁制度の採用を妨げる問題点及びそれらに対処する選択肢について情報提供がなされる。

<sup>1</sup> 以下を参照されたい。<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm>

## 付属資料

### 付託事項及び評価手法の策定に向けたマンディット

行動 14 におけるミニマムスタンダードの構成要素 1.6 に従い、各国はミニマムスタンダードの遵守状況について、参加国、すなわち FTA MAP フォーラムの他のメンバー（ミニマムスタンダードの構成要素 1.4 に定める通り、各國は、FTA MAP フォーラムのメンバーになり、同フォーラムの取組に全面的に参加すべきである）に審査されることをコミットする。当該審査は、モニタリングメカニズムを通じて行われ、その枠組みは、本報告のセクション I.C に記述している。当該モニタリングは、ミニマムスタンダードの有意義な実施を確保する上で不可欠であり、付託事項及び評価手法に従って行われる。付託事項及び評価手法は、OECD 租税委員会のうち租税条約及び関連問題に関する第 1 作業部会（第 1 作業部会）及び税務長官会議の相互協議フォーラム（FTA MAP フォーラム）によって策定されることとする。付託事項及び評価手法の策定に向けたマンディットは、以下に定める通りである。

#### 前文

BEPS 行動計画の行動 14 に関する取組の結論は、租税条約に関する紛争を適時に、効果的かつ効率的に解決することを確実にするよう意図した、多くの個別構成要素から成るミニマムスタンダードの実施に各國がコミットすべきとの合意を反映したものであることを認識し、

さらに、行動 14 に関する取組の結論は、ミニマムスタンダードに体現されたコミットメントが効果的に充足されることを確保するために、ミニマムスタンダードの実施状況を参加国によるモニタリングメカニズムを通じて評価すべきとの合意、及び全ての OECD 加盟国、G20 諸国及びミニマムスタンダードの実施にコミットした国が、当該モニタリングメカニズムに従って審査を受けるとの合意も含むことに留意し、

参加国間でのモニタリングプロセスには、行動 14 におけるミニマムスタンダードの実施状況の評価に用いる付託事項の策定と、参加国間でのモニタリング手続の手順及びガイドラインを定める評価手法の策定が必要であることを考慮し、

OECD 及び G20 による BEPS プロジェクトに参加する各國は、OECD 租税委員会のうち租税条約及び関連問題に関する第 1 作業部会及び税務長官会議の相互協議フォーラム（FTA MAP フォーラム）を通じて、以下のマンディットに従い付託事項及び評価手法を策定することに合意した。

#### A. 目的

OECD 租税委員会は、租税条約及び関連問題に関する第 1 作業部会及び税務長官会議の相互協議フォーラム（FTA MAP フォーラム）を通じて、行動 14 におけるミニマムスタンダードの実施状況をモニタリングするための中核的文書である、付託事項及び評価手法を策定するものとする。付託事項は、ミニマムスタンダードの構成要素に基づくとともに、国の法的枠組み、相互協議プログラムのガイダンス及びミニマムスタンダードの実際の実施状況を評価するための具体的な要

本翻訳は参考のための仮訳であって、正確には原文を参照されたい。

素に当該構成要素を分解するものとする。付託事項は、モニタリングプロセスのための明確な行程表を示し、これによって全ての国の評価が一貫的で、かつ、完全であることを確保するものとする。評価手法は、OECD 加盟国、G20 諸国及びその他の FTA MAP フォーラムを通じてコミットした国に対する参加国によるモニタリングのための詳細な手続及びガイドラインを定めるものとし、対等な立場で参加する当該全ての国に開放され、ミニマムスタンダードの実施状況を評価するシステムを含むものとする。

#### **B. 参加**

付託事項及び評価手法は、OECD 租税委員会のうち租税条約及び関連問題に関する第 1 作業部会及び FTA MAP フォーラムによって、全ての国が対等な立場で参加しつつ、共同して策定されるものとする。

#### **C. 期間**

付託事項及び評価手法の策定は、遅くとも 2015 年 11 月に開始するものとする。第 1 作業部会及び FTA MAP フォーラムは、2016 年の第 1 四半期末までに付託事項及び評価手法に関する作業を完了することを目指すものとする。

本翻訳は参考のための仮訳であって、正確には原文を参照されたい。

## 参考文献

OECD 「OECDモデル租税条約」(OECD Publishing, Paris, 2014年)  
[http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en).

OECD 「税源浸食と利益移転に関する行動計画 (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*)」  
(OECD Publishing, Paris, 2013年),  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.