

BEPS 2.0 の紛争解決

ーグローバルな課税の枠組みにおける実効的な紛争予防 / 解決の必要性ー

中村 真由子^{*1}

要 約

OECD/G20 の「BEPS 包摂的枠組み」において議論されていた経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応については、第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）と第2の柱（グローバル・ミニマム課税）の2つの柱による解決策が合意された。第2の柱については各国で法制化が進み、我が国においても、2024年4月1日以後に開始する事業年度から国際最低課税額に対する法人税制度の適用が開始する。しかし、新しい国際課税に対応する紛争解決の枠組みについては未だ十分な整備がなされていないように見受けられる。すなわち、第1の柱の利益 A に関する多国間条約には画期的な多国間紛争予防 / 解決の仕組みが規定されているが、発効の見通しが不透明であり、利益 B についてはこれに対応する新たな紛争予防 / 解決の取組みは想定されておらず、第2の柱のグローバル・ミニマム課税については、解釈・適用の不一致が生じた場合の紛争解決メカニズムの整備が十分でないように思われる。現状の相互協議の改善の取組みや ICAP の仕組みも踏まえ、施行までの間にこの点に関する議論が進展することが期待される。

キーワード：国際課税，BEPS 包摂的枠組み，経済のデジタル化に伴う課税上の課題，税の安定性，紛争解決，相互協議，ICAP

JEL Classification：H25，K34

I. はじめに

OECD/G20 を中心として進められたデジタル経済に対応するための国際的な課税ルールの見直しは、2021年11月に約140か国・地域が参加する BEPS 包摂的枠組み（Inclusive Framework）において2つの柱による解決策の合意という形で結実した。うちグローバル・ミニマム課税を実現する第2の柱については各

国の国内法制化が進み、我が国においても令和5年度税制改正により所得合算ルール（IIR）に対応する国際最低課税額に対する法人税制度が創設され、2024年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされている。市場国に新たな課税権を与える第1の柱についても、進捗が遅れているように見受けられたが、利益 A

*1 西村あさひ法律事務所・外国法共同事業パートナー弁護士

に関する多国間条約は、2023 年内の署名、2025 年までの発効を目指すこととされ¹⁾、2023 年 10 月には多国間条約のテキストも公表された（その後、署名式の予定は 2024 年 6 月末までに延期されている）。

一方で、かかる新しい国際課税に対応する紛争解決の枠組みについては未だ十分な整備がなされていないのではないかとというのが本稿の問題意識である。Inclusive Framework で合意された 2 つの柱による解決策は、国際的な合意内容に従った立法が各国で行われ、または条約の締結手続が行われることとなるが、この内容に各国の立法府が修正を加えることは想定されていない²⁾。納税者の意見は、通常の民主主義のプロセスにより立法府を通じて反映させることは不可能ということになり（納税者の意見は、パブリック・コンサルテーションを通じて OECD に直接インプットすることが期待されている³⁾）、また、デジタルサービス税（DST）の廃止や実効税率を押し下げるインセンティブ税制、重複する CFC 税制⁴⁾の見直しなど、各国独自の政策に基づく国内税制は削ぎ落とされることとなる。これらのルールは、いったん国内法制化されれば、各国の税務当局により執行されることとなるが、特に各国の国内法により

実施されることが想定されている第 2 の柱のグローバル・ミニマム課税については、各国の税務当局でこれらの解釈の相違が生じた場合にこれを是正・統一する仕組みは必ずしも十分に担保されていないように見受けられる。

税制の安定的な運用のためには、税務当局・納税者双方にとって予測可能性が確保され、納税者に対する不当な課税が行われた場合には権利救済の手段が確保されていることが必要であり、適正な課税を行いつつグローバルな経済活動を萎縮させず投資交流を促進することが求められる国際課税の分野においては、二重課税の排除の確保が不可欠である。しかし、租税条約における仲裁条項の導入国が限られているように、義務的・拘束的な紛争解決手段は途上国・新興国を中心に消極的な国も多く、国際課税の世界で「法の支配」を貫徹し、各国の執行 / 紛争解決のレベルまで統一しようとすることは、必ずしも容易ではない⁵⁾。このような制約の中で、グローバルな課税の枠組みにおける納税者の二重課税のリスク等に対してどのように実効的な紛争予防 / 解決が可能かという点を検討していきたい⁶⁾。

1) OECD (2023a), 2023 年 7 月 11 日公表。

2) なお、条約については国会の修正権はないものとして運用されており、租税条約の民主的統制のあり方に既に課題があるとも考えられる。増井 (2017), 同 (2020) 参照。

3) 経団連など日本の経済界からも各パブリック・コンサルテーションで積極的に意見提出・申述がなされている。

4) 2023 年 7 月開催の OECD Tax Talks において 2 つの柱と同様のリスクに対処する既存の税制の整理 “Decluttering Corporate Income Tax” が OECD における今後のアジェンダとなり得ることが示されている。OECD 租税政策・税務行政センター局長の Manal Corwin 氏によれば、GloBE ルールにより現在の CFC 税制を継続するのか、変える必要があるのかは各国の判断次第としつつ、このプロジェクトにより、国際課税のルールについて重複がないか、GloBE ルールを踏まえた簡素化の検討がされるようである (T&A master 1005 号 4 頁参照)。我が国の外国子会社合算税制見直しとの関係に触れるものとして、Masuda (2023)。

5) 主権国家の集合体に過ぎない国際社会において、国家管轄権の制約を伴う紛争解決手段の統一は、必ずしも当然に望ましいとされる前提ではなく、現実的とも言えないが、本稿は、グローバルな経済活動に対して国家間の合意により国際的な課税権の拡張を行うのであれば、国際課税紛争に対する納税者の権利救済手続の整備を行うべきであり (谷口 (2022), 991 頁)、かかる権利救済手続も含めた納税者の手続保障があってこそ、税務行政への信頼確保に繋がるものと考えられるものである (増井 (2016), 214 頁参照)。

6) なお、本稿は、2024 年 3 月 31 日までに公表された情報に基づき執筆したものである (校正の過程で接したアップデートは可能な範囲で反映した。)。2 つの柱による新たな国際課税の枠組みに関する動向は今後も進展していくことが予測されるが、今後の展開を踏まえた分析については別の機会に譲ることと致したい。

Ⅱ．2つの柱による解決策における税の安定性への取組み

新たな国際課税の枠組みは、適用対象となる多国籍企業・納税者のコンプライアンス負担を増すものであり、予測可能性・法的安定性が確保され、二重課税のリスクが排除されたものである必要があることは、特に納税者側からの重要な関心事項となっている。2つの柱の実施により、各国の税務当局、特に市場国・新興国はこれらの点についても積極的な税務調査の対象にすることが考えられ、仮に否認しようとする場合の税務紛争は、1か国の枠内にとどまるものではなく、多国間の税務当局を巻き込む紛争に発展することが想定されるため、対応する場合の納税者たる多国籍企業の負担はこれまでの税務紛争よりも大きくなることが予想される⁷⁾。第1の柱においても、第2の柱においても、その実施を納税者への過剰な負担なく実現するため、税の安定性（Tax Certainty）への取組みが重要な目的の一つとされているところ、本節では、まず2つの柱において現状議論されている紛争予防ないし紛争解決策を概観したい。

Ⅱ-1. 第1の柱における紛争予防／解決策

Ⅱ-1-1. 利益Aに関する税の安定性の枠組み

利益Aについては、市場国に新たな課税権を与えるものであり、複数の市場国で同一の課税対象を切り分けるものであるため、二重課税を排除するために法的拘束力を有する紛争解決メカニズムを設置する必要性が高いものと考えられる。

利益Aに関する税の安定性の枠組みは、2023年10月に公表された多国間条約（MLC）、及び税の安定性の適用に関する合意（Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One）に盛り込まれている。

これらのテキストには一部の論点に関して少数の国の反対意見が付されており、最終化されたものではないが、Inclusive Frameworkのこれまでの合意内容を示すものであり、以下その内容を記載する。

（1）利益Aに関する安定性の枠組み

利益Aに関しては、以下の3つのパネルによる確認制度及びこれらの手続において生じた見解の不一致を解決するための拘束力のある決定パネルが用意されている（MLC Part V, Section 2）。

- ① 対象範囲についての安定性レビュー（Scope Certainty Review）：多国籍企業が特定の期間において利益Aの対象範囲に含まれるか否かを確認する制度
- ② 事前の安定性レビュー（Advance Certainty Review）：事前確認（APA）と同じく、一定期間の利益Aの適用方法に関して事前に確認する制度
- ③ 包括的な安定性レビュー（Comprehensive Certainty Review）：利益Aに関する適用全般について事後的に確認する制度。確認結果は全ての締約国を拘束する。

多国籍企業が最終親会社所在地国の税務当局（lead tax administration：LTA）に申請すると、(a) 初回の申請である場合等の一定の要件を満たす場合はレビューパネルが設置され、LTAが取りまとめ役となり一定の影響を受ける締約国の税務当局が参加したレビューパネルにより、(b) その他の場合にはLTAにより、レビューが進められる。レビューパネルが合意に達し、リストされた締約国（listed parties）又は影響を

7) 荒木（2023）。

受ける締結国 (affected parties) が合意する場合は手続が終了するが、合意に至らない場合は、決定パネルに送付され、解決されることとなる。

決定パネルは、利益 A に関する紛争を、税務調査や相互協議によることなくパネル内で完全に解決することとされており、レビューにおいて見解の不一致が生じた事案は決定パネルに付託される。決定パネルは、独立した専門家 3 名、締結国の政府職員から 3 名、その 6 名の合意により選定された議長 1 名の合計 7 名のメンバーで構成され⁸⁾、レビューに参加した当事者から提示された複数の解決案の中から事案を解決することとなる。かかる解決案についてパネル構成員全員の合意が得られない場合は、過半数の構成員が最も適切と考える解決案が採択され、過半数が支持する解決策が存在しない場合は、各構成員が最も適切と考える解決策に順位を付け、過半数が選好する解決策が現れた場合はその解決策を、現れない場合は支持が少ない解決策を排除するプロセスを続け、最後に残った解決策が採択されることとなる (MLC27 条 6 項、附属書 F Section 2)。

これらの手続は、いずれも MLC 及び税の安定性の適用に関する合意において明確なタイムラインが設定されているため、仮に決定パネルに進んだ場合においても、レビュー開始から安定性確保までの標準的な期間は、対象範囲についての安定性レビューについて約 18-21 か月、事前の安定性レビューについて約 21-24 か月、包括的な安定性レビューについて約 24-27 か月となることが想定されている⁹⁾。

なお、これらの確認制度の利用はいずれも多国籍企業による利用手数料 (tax certainty user fee) の支払いが必要とされている (MLC22 条 1 項、23 条 1 項及び 2 項)。

(2) 利益 A に関連する論点についての紛争解決の仕組み

利益 A は、既存の国際課税の制度と共存するため、利益 A の計算に影響を与える移転価格や恒久的施設 (PE) 帰属利益の配賦などに関する紛争についても税の安定性の枠組みが用意されており、対象となる「関連する論点」に該当する場合は、相互協議により解決出来ない場合には義務的・拘束的な紛争解決手続により解決することが可能とされている (MLC Part V, Section 3)。

「関連する論点」とは、OECD モデル又は国連モデル租税条約 5 条 (恒久的施設)、7 条 (事業利得) 又は 9 条 (関連企業) に基づく租税条約の条項に関する論点 (すなわち、移転価格課税や恒久的施設への利益の帰属、又はこれらの適用に関する論点) であって、(a) 利益 A に関する二重課税の排除に影響を与えるもの、(b) 対象国における利益 A の計算に重大な影響 (発効後 3 年間は 300 万ユーロ、その後は 150 万ユーロ) を与えるものが対象とされている (MLC34 条 1 項乃至 3 項)。

これらに該当する場合、MLC に基づく相互協議のプロセスにより権限ある当局間で協議され、2 年以内に相互協議により紛争解決に合意できない場合に、(義務的・拘束的な紛争解決が別途既存の租税条約又は EU の制度により可能である場合を除き、) MLC に基づく義務的・拘束的な紛争解決パネルへの付託を申し立てることができる。紛争解決パネルは、各税務当局が選任する自らの職員 1 名、独立専門家 1 名の合計 4 名に加え、当該 4 名が選任する議長となる独立専門家の合計 5 名で構成され、明確なタイムラインに従い各税務当局から提出された解決策の中から 1 つの解決策を多数決により採択することとなる (MLC 附属書 G)。

8) 合意に至らない場合は、候補者の中からランダムに選ばれた独立専門家が議長となる。MLC28 条 1 項。

9) 但し、初回の申請の場合の審査期間は 90 日増加する等、一定の要素により期間は変動し得る。OECD “The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One- Factsheets, October 2023,” page 15 参照。

なお、相互協議が存在しない、又は実質的に機能しないことが想定される一定の途上国¹⁰⁾については、選択的な拘束力のある紛争解決パネルの手続が用意されており、この場合、対象グループが申請し、権限ある当局が相互に合意した場合にのみ、紛争解決パネルへの付託が可能とされている（MLC36条）。

（3）小括

利益 A に関する税の安定性の枠組みは、多国間が参加するプロセスで拘束力ある紛争予防・紛争解決手続が用意されている点において画期的であり、明確なタイムラインにより迅速かつ効率的な紛争予防／解決を可能とし、納税者に予測可能性を与え、確実な二重課税の排除を保証する点で、評価できるものと考えられる。

もっとも、2023年10月に公開されたMLCのテキストは、主にブラジル、コロンビア、インドによる反対意見が付された脚注が複数残されており、2023年中に予定されていた署名のための開放も未だ行われていない（その後、2024年3月末までのテキスト最終化、2024年6月末までに署名式の予定に変更されている¹¹⁾）。また、MLCの発効要件は、30か国以上、かつ、合計600ポイント以上の国が締結することが必要とされており、このポイントは、合計999ポイント中、米国に486ポイント、残りの国・地域に合計513ポイント（日本は47ポイ

ント）が割り当てられているため、米国が締結しなければ発効しないことが前提とされている（MLC48条、附属書I）。米国財務省はこの多国間条約のテキストに関して12月11日までにパブリックコメントの募集を行ったが、現在の米国議会の状況から米国においてMLC締結の承認（上院議会における2/3以上の承認）が得られる可能性がなく、この観点からMLCの発効の見通しは不透明と考えられている¹²⁾。

また、国連において包括的・実効的な国際租税協力の促進に関する決議がナイジェリアが代表するアフリカ諸国により提案され、2023年11月の国連総会で途上国を中心に125か国の賛成多数により可決された（日本を含む48か国が反対）¹³⁾。これらの動きは、OECDの場で議論された第1の柱が途上国にとって必ずしも満足する解決策でないことを示しており、この観点からもMLCの署名・発効の行く末は不安定なものとなっている。

Ⅱ－1－2. 利益 B に関する税の安定性の枠組み

利益 A とは異なり、利益 B については移転価格の枠組みを簡素化することにより、対象となる基礎的な販売活動に関する取引について税の安定性を高め紛争を減少させることが期待されており、利益 B の仕組みそれ自体が税の安定性に資するものと考えられ、紛争予防／紛争解

10) この対象となるのは、(a) 世界銀行により低所得、低位中所得、上位中所得と分類されている、(b) OECD又はG20の参加国でない、(c) BEPS14のピアレビューにおいて相互協議手続について他のメンバーから改善を必要とする旨のフィードバックを受けていない、及び(d) 相互協議に係る紛争処理が全く、又はほとんど行われていない（相互協議に関する年末の在庫事案が発効日直前の過去3年間の平均で10件未満）の4つの要件全てを満たすことが必要とされている。

11) 2023年12月18日付OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project “Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”。但し、2024年5月30日現在、最終版テキストは未だ公表されていない。同日、6月末までの公開に向けた最終合意が目指されていることが公表された。

12) 山川（2023）参照。このような状況の中で、我が国においてMLCを署名・締結するためには相応の事務コスト（署名・国会提出のための和訳作成と内閣法制局審査や締結のための国内法の整備及び国会での承認プロセス等）がかかることを念頭に、我が国のMLCの署名・締結がどの段階で行われるのか、注目される。この点につき、令和6年度税制改正大綱では、MLCの早期署名に向けて国際的な議論に積極参加することの重要性とともに、MLCに対応する国内法につき国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討することが示されている（令和5年12月14日付自由民主党・公明党「令和6年度税制改正大綱」16頁）。

13) 国連における動向の紹介として、増田（2023）。

決については、既存の移転価格税制の紛争予防 / 紛争解決の枠組みで対応することが想定されている¹⁴⁾。すなわち、APA、相互協議手続、(既存の租税条約の枠組みで導入されている場合には) 仲裁により解決されることとなる。

この点に関しては、税務当局側は利益 B により移転価格課税が容易になり課税リスクが増えるところ、納税者側で利用可能な紛争予防・解決手段が既存の APA や相互協議手続のみでは有効な解決策とならない可能性があり、また、租税条約が結ばれていない国で利益 B が適用された場合は救済策が存在しないことから、利益 B にも、利益 A における紛争解決パネルのような追加的な安定性確保プロセスの導入を検討すべきである旨の納税者側からの意見が出されていた¹⁵⁾。

2024 年 2 月 19 日に公表された Inclusive Framework による利益 B に関する報告書¹⁶⁾においては、利益 B の簡素化・合理化されたアプローチは各国の選択制とされ、各国は、(a) 簡素化・合理化されたアプローチの適用を選択しないか、簡素化・合理化されたアプローチの適用を選択する場合も、(b) 納税者がその選択により簡素化・合理化されたアプローチを適用することを認めるか、(c) 納税者に簡素化・合理化されたアプローチの適用を義務付けるか、選ぶことができるものとされた。簡素化・合理化されたアプローチによる算定は、それを選択しない国を拘束するものではなく、税の安定性・二重課税の排除に関してもそのような方針で解決することとされている。すなわち、簡素化・合理化されたアプローチを選択していない国と二重課税排除のために相互協議又は仲裁手続を行う場合は、OECD 移転価格ガイドラインに規定されるその他の方法により自らの立場を正当化する必要があることとされている。但し、簡素化・合理化されたアプローチを選択していない場合であっても、個々の事案に応じて応諾可能な結果

をもたらす場合は簡素化・合理化されたアプローチを反映した対応的調整を行うこともできる。

また、Inclusive Framework は (OECD のウェブサイトにおいて公表される) 低キャパシティ国による簡素化・合理化されたアプローチに基づく算定結果を尊重することとされており、二重課税排除のための合理的措置を実施するものとされている。

利益 B の簡素化・合理化されたアプローチは、OECD 移転価格ガイドラインの附属書に組み込まれ、各国は 2025 年 1 月 1 日から開始する事業年度から適用開始を選択することが可能とされており、また、これに伴い OECD モデル租税条約 25 条及びそのコメントリーも改正することが見込まれている。なお、簡素化・合理化されたアプローチの対象取引について、各国が選択できる追加的な定性的基準に関するオプションについての作業を 2024 年 3 月 31 日までに完了させることとされている¹⁷⁾。

以上のとおり、利益 B における簡素化・合理化されたアプローチが各国の選択制とされ、相手国を拘束しないものとされたことから、簡素化・合理化されたアプローチの選択国が十分に増えない限りにおいては (また、選択国であったとしても対象取引についての基準が同じでなければ)、必ずしも利益 B の仕組みそれ自体が税の安定性を高める結果をもたらすわけではないことが明らかとなった。現時点で各国の動向は明らかではないものの、利益 B の報告書にインドが多くの留保を付しているほか、ニュージーランドも利益 B を採用しないことを明らかにしており、今後の動向が注目される。

いずれにせよ、利益 B に関しては特段新しい税の安定性の枠組みは導入されず、実効的な二重課税の排除に資するようなガイダンスも現状なされていないことから、既存の枠組みのみで

14) OECD (2022b), 2022 年 12 月 8 日公表。

15) 日本経済団体連合会 (2023a, 2023c)。

16) OECD (2024)。

17) 2024 年 5 月 30 日現在、定性的基準に関する追加的なオプションについては未だ公表されていないようである。

実効的な紛争解決の枠組みとして十分かという点が懸念される。この点については、BEPS行動計画14を踏まえた相互協議手続の改善状況を踏まえて評価すべきであると思われるため、節を改めて論じることとしたい。

II-2. 第2の柱における紛争予防／解決策

第2の柱のグローバル・ミニマム課税(GloBE)は、第1の柱と異なり、多国間条約によることなく、各国の国内法制によりそれぞれ実施されることが想定されており、統一的な紛争解決の枠組みは用意されていない。Inclusive Frameworkにおいて合意されたモデルルールに従い、ルール適用の順序とトップアップ課税の配賦が正しく行われることで、各国において一致した課税が行われることが想定されている。しかし、第2の柱に関して解釈適用の相違による二重課税が生じるおそれは排除されておらず、例えば、以下のような事項に関して紛争が生じ得ることも考えられる¹⁸⁾。

- ・他国の所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）の適格性を認めないことにより軽減課税所得ルール（UTPR：Undertaxed Profits Rule）で否認
- ・他国の国内ミニマム課税（DMTT：Domestic Minimum Top-up Tax）の適格性を認めないことによりIIRで合算
- ・国別実効税率（ETR）の計算の相違による合算／否認
- ・UTPR発動時の対象国の計算額／配賦額
- ・IIRの最終親会社所在国と被部分保有会社の所在国の配賦額

これに対して、第2の柱のGloBEルールに関する税の安定性（tax certainty）の枠組みに

関して、OECD事務局案としてパブリック・コンサルテーション文書に盛り込まれた内容は以下のとおりである¹⁹⁾。

（1）紛争予防の仕組み

まず、以下の方法により、各国の国内法制の解釈・適用を統一させることが目指されている。

- ① Inclusive Frameworkで合意されたモデル規則、コメンタリー、執行ガイダンスへの依拠
- ② IIR, UTPR, DMTTの適格性に関するレビュープロセス
- ③ Inclusive Frameworkへの照会

しかし、これらの手法は、個別の事案に関する解決を保証するものではないため、個別の事案の安定性に関しては、④ OECDの国際的コンプライアンス確認プログラム（ICAP）と類似する、複数の国・地域の税務当局が協調して事前にリスク評価を行う仕組みをGloBEルールのために創設することや、⑤拘束力ある安定性の仕組みとして、APAと類似する仕組みを活用することも検討されている。

これらの案に対して、主に適用対象となる企業側からは、執行ガイダンスの不断のアップデート、ピアレビュープロセスの強化や適格ルールや対象租税等のリストの公表による安定性の提供のほか、ICAP類似の紛争予防メカニズムについては、適時に拘束力ある結論を出せる仕組みとすべきである旨の意見などが提出されている²⁰⁾。

（2）紛争解決の仕組み

紛争解決の枠組みは、既存の租税条約に基づく相互協議の枠組みを活用することが想定されている。紛争解決メカニズムの基本的な要素として、① GloBEルールに反する結果となる課

18) 日本経済団体連合会（2023b）及び日本貿易会（2023）を参照。このほか、会計基準をベースとすることによる計算額の紛争、さらには、外国子会社合算税制（CFC税制）との二重適用の問題や、UTPRの租税条約適合性などの論点についての紛争も予想される。

19) OECD（2022a）、2022年12月20日公表。

20) OECD（2023b）を参照。

税が行われた場合の多国籍企業の権限ある当局に対する申立権、②関連する税務当局間での共通した基準に基づく事案解決、③国内法の期間制限にかかわらず合意内容を実施することが挙げられているところ、これらのルールを規定した GloBE ルールに関する紛争解決のための多国間条約を新たに作成することが確実であるものの、多国間条約には各国の締結手続に時間を要することから、必ずしも現実的な方法とはされていない。

もっとも、必ずしも租税条約において、GloBE ルールに関する紛争が相互協議の対象とされているわけではない。OECD モデル租税条約 25 条 3 項第 2 文の「両締約国の権限のある当局は、また、この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。」（立法的解決協議）に依拠する見解もあるが²¹⁾、納税者からの申立権がなく、二国間租税条約がない場合の取り扱い等の限界があるため、併せて税務行政執行共助条約に基づく当局間合意や、国内法において納税者の申立権や相互協議の実施、合意内容の国内実施を規定することが検討されている。

しかし、多国間条約が作成されない場合、かかる国内法を制定することや相互協議の対象として税務当局が取り上げるか否かは必ずしも保証されているものではなく、更には相互協議を通じて協議したとしても合意に至るとは限らないことから、結果として二重課税が排除される状況が確保されているものではない。

このような点は、パブリック・コンサルテーションに提出された納税者側の意見においても強く懸念されており、相互協議の納税者による申立権の確保や義務的・拘束的な紛争解決手段の必要性並びにこれらを規定する多国間条約の作成が求められているほか、このような手段が

整備されるまでの移行期間の罰則や延滞金の救済を求める意見も提出されている。

（3）OECD/G20 Inclusive Framework による解釈の拘束力

各国で法制化された GloBE ルールの解釈・適用が統一的になされるため、モデル規則の 8.3.1 条において、各国の税務当局は、国内法の要請に従い、合意された執行ガイダンスに従い GloBE ルールを適用することとされている。国内法がかかる解釈適用を許容しない場合は、執行ガイダンスの内容そのものを自国の行政ガイダンスに規定したり、議会の承認を得たりすることが想定されている²²⁾。また、ある税務当局の GloBE ルールに係る更正処分が他国で対応する帰結をもたらす場合、Inclusive Framework を通じて協調した解決策が合意できるか議論され、かかる議論の内容を踏まえて執行ガイダンスをアップデートしていくことも想定されているようであるが、事前の協議の実施や、協調した解決策の合意が義務づけられているわけではないようである。

そうすると、個別の事案の解釈・適用に関して各国の税務当局が一致した結論に至る保証はなく、実効的な権利救済（法の支配）を求める納税者は国内の司法制度に頼らざるを得ないこととなる。しかし、グローバル・ミニマム課税の実施が多国間条約でなく国内法に拠っており、OECD/ G20 Inclusive Framework によるコメントリー、執行ガイダンスが国内法上の位置付けを与えられているわけではないため、各国の国内裁判所の判断を担保するものがあるわけではない²³⁾。立法者意思としてこれに従うことが明らかであったとしても、法令の文言や各国固有の解釈原則による制約があり得るからである。

この点、Robert J. Danon 教授ら国際租税学

21) Danon, Robert, Gutmann, Daniel, Maisto, Guglielmo and Martin Jimenez, Adolfo (2022a).

22) OECD (2022c), Article 8.3, para. 41. 我が国においては、通達において規定することで税務当局が執行ガイダンスを参照した解釈を行うことは担保されると思われる。

23) Inclusive Framework で承認された OECD が作成したガイダンスが我が国でそのまま法的規範（特に裁判規範）となりうるかという点について、租税法律主義との関係で疑問を呈するものとして、岡（2024）、22 頁。

者がGloBEルールを国内法化することによる解釈の相違や立法の相違による問題を解決するための解釈原則を提案している点が注目される²⁴⁾。すなわち、①解釈の相違については、国内法の解釈原則ではなくウィーン条約法条約31条及び32条により解釈されるべきであること（*sui generis interpretative rule*：独自の解釈原則）、②立法の相違については、国内法の文言とGloBEモデル規則に相違がある場合に、二重課税を排除する限度でGloBEモデル規則が優先すべきであること（*Lex Specialis*：特別法は一般法に優先する）をモデル規則に規定することで解決できるのではないかというのである。もっとも、EU指令により加盟国がEU指令に従った国内法の制定を求めることによりルールの調和が行われ、EU法が国内法を優越することが当然に受け止められるEU加盟国であれば格別、国際条約がない中で国内法に独自の解釈原則を持ち込むことに親和性のない法域の国には馴染みにくい考えであるように思われる²⁵⁾。我が国においても、裁判官が立法趣旨の内容として考慮することはあっても、ウィーン条約法条約や一般国際法に根拠を置いて国内法の解釈を行うことは考え難いであろう。

また、各国のGloBEルールに係る国内法の適格性のピアレビューについて、解釈・適用の統一ためには不可欠であるように思われるものの、そのレビューの中身が問題となる。特に、欧米圏とは異なる言語体系の国については翻訳による調整が必要になり、また、各国固有の法体系に合うように一定の調整がなされることは避けられないと思われるところ、こうした形式的な差異ではなく、納税者によるインプットも踏まえ実際の税務当局による解釈・適用も含めた審査がなされることが望ましい。また、これまで実施されてきた情報交換や相互協議に係るピアレビューと異なり、各国の立法府での承認手続を経た国内法を審査することとなるため、

「非適格」と判断するためには、プロセスと正統性が重要になると考えられる。いずれにせよ、このようなピアレビューの結果が出そろうには相応の時間を要することとなると思われるため、移行期間の適格認定メカニズムが機能しなければ、混乱は避けがたいものと思われる。

（4）小括

上記のとおり、第2の柱のグローバル・ミニマム課税に関して、各国で統一的・相互依存的な適用・執行が想定されているにもかかわらず、各国の国内法で導入されるため、各国の適用・執行の不一致について必ずしも十分な解決策が国際的な枠組みで用意されているものではない。第2の柱における紛争解決手段のための多国間条約の要否は今後検討される予定ではあるようだが、GloBEルールに関しては、各国の国内法により実施できる迅速性が重要であったのか、モデル規則やコメンタリー、執行ガイダンスが整備されており、解釈・適用が統一的になされることが期待されること、また、最終親会社における合算課税（IIR）を基本としている（又は適格国内ミニマム課税（QDMTT）の導入により構成事業体所在地国において課税が完結することが想定されている）ことから、解釈・適用の相違による紛争が生じにくく、各国国内法により導入されることで施行できる迅速性を犠牲にしてまでも、多国間条約の整備や義務的・拘束的な紛争解決を導入する必要性が乏しいと考えられたのかもしれない。

この点、第1の柱のような義務的・拘束的な紛争解決手段が整備されることが少なくとも二重課税の排除・紛争の防止・早期解決を求める納税者の視点からは望ましく、企業側からも同様の意見が多く出されているものの、現実的には容易ではない。当面は既存の相互協議等の枠組みによらざるを得ないとしても、今後増加するおそれの高いGloBEルールに係る紛争につい

24) Danon, Robert, Gutmann, Daniel, Maisto, Guglielmo and Martin Jimenez, Adolfo (2022b).

25) 条約法条約による解釈を示すことによる欧州のルール形成の思惑を指摘するものとして、高橋（2023）参照。

て、何らかの実効的な解決メカニズムを措置する必要があるように思われる。

また、第2の柱については、いったん紛争に発展すると多国間の税務当局を巻き込む納税者に負担の大きい紛争となることが予想されることから、紛争予防の仕組みをこれまで以上に強化することが望ましい。解釈適用を一致させるための Inclusive Framework での調整やピア

レビュー、第1の柱で予定されているような多国間パネルによる事前の紛争予防の仕組みのほか、納税者からの相談・照会窓口の設置、さらには納税者からの Inclusive Framework への照会を許容するなど、特に制度が安定的に運用されるまでの間は協力的な枠組みで積極的なガイダンスが行われることが望まれる。

Ⅲ．既存の国際的な紛争予防 / 紛争解決の枠組み

2つの柱の紛争予防・紛争解決の枠組みには、既存の枠組みの活用が想定されていることから、本節では、BEPS 行動計画 14 を踏まえた相互協議の状況について確認するとともに、多国間が参加する税の安定性の枠組みとして期待される ICAP の状況について検討を加えることとした。

Ⅲ－１．相互協議

(1) 相互協議の状況

相互協議の状況は、毎年国税庁が公表しており²⁶⁾、令和4事務年度(2022年7月1日～2023年6月30日)に発生した相互協議事案は301件(うち、事前確認に係る事案が243件、移転価格課税その他に係る事案が58件)であり、令和2事務年度の185件、令和3事務年度の246件から増加して過去最多となっている²⁷⁾。これに対して、令和4事務年度の処理件数は191件(事前確認が146件、移転価格その他が45件)であり、発生件数が処理件数を上回っているため、繰越件数は742件に増加しており、繰越件数は増加の一途を辿っている(令和2事務年度572件、令和3事務年度632件)。いずれも、事前確認(APA)が全体の件数の約8割程度を占めており、事前確認の件数の増加が要因となっていることが窺われる。

これらの相互協議事案の1件あたりに要した平均処理期間(表1)は、30.2か月(事前確認が30.5か月、移転価格課税等に係る事案が29.2か月)となっており、令和3事務年度の平均処理期間31.6か月から若干短縮している。もっとも、OECD 非加盟国・地域との相互協議事案についての平均処理期間は、51.3か月(事前確認が58.2か月、移転価格課税その他が40.4か月)となっており、長期化が進んでいることが窺われるほか、OECD 非加盟国・地域との相互協議事案の令和4事務年度の発生件数は101件(全体の33.6%)、処理件数は39件(全体の20.4%)、繰越件数は335件(全体の45.1%)であり、相互協議事案の処理期間の長さ及び繰越件数の多さにはOECD 非加盟国・地域との事案が影響を与えているものと考えられる。なお、繰越事案の国別件数は、米国(23%)、インド(15%)、中国(14%)、韓国(8%)、ドイツ(6%)の順で多いものとされており、OECD 非加盟国の中でも中国・インドを中心とするアジアの国々との事案が多いようである。

BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダードでは、相互協議事案を平均24か月以内に解決することが目標とすることとされており、上記の平均処理期間はこれを上回っている。もっとも

26) 国税庁(2023)。

27) 連結納税制度の廃止に伴い、2022年2月以降、相互協議の申し立てが連結単位から各法人単位に変更されており、2022年2月以降の発生件数の増加にはこのような申し立て単位の変更による影響が含まれているとされている。

表1 相互協議事案の平均処理期間

（単位：月）

	全ての国・地域			OECD非加盟国・地域		
	全事案	事前確認	移転価格課税 その他	全事案	事前確認	移転価格課税 その他
2015/7-2016/6	26.0	25.7	27.2	33.3	41.4	26.0
2016/7-2017/6	29.1	28.9	30.2	36.9	37.3	35.9
2017/7-2018/6	29.9	30.7	27.7	40.1	52.0	31.1
2018/7-2019/6	34.1	34.5	32.7	37.1	43.6	29.9
2019/7-2020/6	29.4	30.7	24.9	32.9	43.2	22.2
2020/7-2021/6	30.3	29.2	34.4	43.2	42.8	43.5
2021/7-2022/6	31.6	31.6	31.5	44.0	43.5	44.6
2022/7-2023/6	30.2	30.5	29.2	51.3	58.2	40.4

（出典）国税庁ウェブサイト記載の各事務年度の「相互協議の状況」から作成

も、国税庁が発表する相互協議事案の平均処理期間は、OECDで公表されている統計と算定方法が異なっており、OECDの統計は暦年ベース、かつ事前確認（APA）が含まれていない。我が国における相互協議事案は事前確認（APA）の割合が多く占めており、OECDが公表する2022年に開始した新規の相互協議事案（APAを除く）のうち、我が国は全体の23番目であり、他の先進国と比べると少ない水準であることが指摘されている²⁸⁾。

OECDが公表した2022年の統計によれば、日本の相互協議事案（APAを除く）の2022年の平均処理期間は、28.56か月（移転価格事案²⁹⁾で30.63か月、その他事案で18.44か月³⁰⁾、BEPS行動計画14にコミットした2016年以降に開始した事案に限ると、25.89か月（移転価格事案について27.5か月、その他の事案で18.44か月）となっている³¹⁾。2016年以降に開始し2022年に終了した移転価格事案の平均処理期間を国別に見ていくと、中国62.63か月（二重課税の部分的排除等に合意：1件）、インド45.13か月（二重課税の完全排除等に合意：6件、不合意：5件）、

ドイツ34.22か月（二重課税の完全排除等に合意：4件）、イタリア19.64か月（二重課税の完全排除等に合意：5件、不合意：1件）、ベルギー17.37か月（二重課税の完全排除等に合意：3件）、韓国12.22か月（二重課税の完全排除等に合意：6件）であり、処理期間や結果も国ごとに状況が異なること、特に、中国・インドについては期間の長期化や合意の困難さの様相も窺われる。

各国の税務当局との相互協議の具体的な状況は、毎年の国税庁相互協議室長らによる講演から窺い知ることができる。例えば、OECD加盟国である欧米諸国との相互協議については、順調に処理できている一方、アジアのOECD非加盟国・地域との相互協議事案については、その発生件数や繰越件数が増加傾向にあり、その処理に苦勞している状況であることが述べられ、その原因として、相手国の相互協議部局の人的資源の不十分さや経験不足、各国固有の執行実務等により迅速な事案の処理や合意のハードルが高くなっていることが挙げられている³²⁾。その中で、国税庁の相互協議事案の処理促進の取組みとして、相互協議室の人員増強による体制の

28) OECD Tax Certainty Day 2023におけるプレゼンテーション参照。

29) PE帰属利益に関する事案及び移転価格課税に関する事案 (attribution/allocation MAP case) をいう。以下同じ。

30) “Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2022,” <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2022-per-jurisdiction.htm>.

31) “Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction Japan,” <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-japan.pdf>.

32) 田畑・中山（2022），123頁。

充実、各国の税務当局との機動的かつ円滑な協議の実施、BEPS 行動計画 14 の最終報告書におけるミニマムスタンダードの実施に係るピアレビューへの積極的な参加による相互協議の効果的・効率的な実施の働きかけが挙げられている。

このような取組みの中で、OECD の BEPS 行動計画 14 に基づくピアレビューの実施により、各国もミニマムスタンダードの遵守を意識し、相互協議の対応に一定の改善が見受けられる場合もあるようであり、我が国も OECD の新たなピアレビューの枠組みなどを通じて各国の相互協議の実務の改善を働きかけていく意向が示されている³³⁾。

(2) OECD の取組み

BEPS プロジェクトの行動 14 の最終報告書において、租税条約に関する紛争を解決するための相互協議手続をより効果的・実効的とするため、各国が最低限遵守すべきミニマムスタンダードと実施することが望ましいベストプラクティス³⁴⁾が示された。ミニマムスタンダードの 1 つに「各国は平均 24 か月以内に相互協議事案を解決するよう努めることにコミットする。」ことが挙げられており、この期限の設定が、結果として相互協議部局間でこれまで以上に迅速に事案を解決しなければならないというプレッシャーを意識させているようである³⁴⁾。上記で述べたとおり、OECD において毎年、相互協議事案に係る統計が公表されており、繰越件数は年々増加しているものの、2022 年に終了した事案では全体の平均処理期間が 25.3 か月（2021 年は 26 か月）、移転価格事案で 28.9 か月（2021 年は 32.3 か月）となり、有意な改善が見られたことが評価されている（その他事案については 22.2 か月（2021 年は 20.7 か月）³⁵⁾）。

かかるミニマムスタンダードの実施状況は、

OECD 税務長官会議（Forum on Tax Administration）に設けられた相互協議フォーラム（MAP Forum）により参加国が相互にモニタリングすることとされており、かかる相互協議のピアレビューは、82 の国・地域を対象として 2016 年末より実施され、第 1 段階でミニマムスタンダードが実施されているかが評価され、第 2 段階で勧告のフォローアップがなされた。(a) 紛争の未然防止、(b) 相互協議の利便性・アクセス、(c) 相互協議事案の解決、(d) 相互協議の合意内容の 4 分野 21 項目で審査がなされ、1,750 を超える勧告がなされた中で、その 66% が租税条約における相互協議条項の不備に関するもの、34% がミニマムスタンダードに沿わない相互協議の実務やポリシーに関するものとされている³⁶⁾。

さらに、2023 年 1 月には、Inclusive Framework の参加国を対象とする継続的なモニタリングプロセスを開始することが明らかにされた。この新たなピアレビューにおいては、(a) 相互協議の経験の少ない国については簡素化されたピアレビューを、(b) その他の国については、4 年に 1 回ミニマムスタンダードを満たしているか否かを評価するフルレビューを、2024 年から実施することとされている。

ピアレビューの具体的な内容としては、実際にどのような点が指摘されているのだろうか。我が国については、最新の OECD モデル租税条約 25 条の条項を反映していない古い租税条約について改正が必要であると勧告されているものの、相互協議の実務に関してはミニマムスタンダードを満たしていると評価されているようである³⁷⁾。具体的には、2016～2018 年の期間の相互協議の平均処理期間が 27.02 か月（移転価格 / PE 帰属利益に係る事案が 27.95 か月、その他の事案が 17.27 か月）であり、目標とされる 24 か月以内に処理できていないことが指摘されてい

33) 磯見（2023）、222 頁。

34) 前田（2021）、30 頁参照。

35) <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-information-and-statistics-on-mutual-agreement-procedures.htm>。

36) OECD ウェブサイト（<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>）。

37) 磯見（2023）、221 頁参照。

るものの、2016年1月1日の相互協議の繰越事案よりも2018年12月末の繰越事案が14%減少していることも指摘され、追加人員の手当³⁸⁾や処理件数を増やし平均処理時間を減らすための組織的な手段がとられていること、一定の事案には追加の時間を要する旨の説明が十分になされていることから、「相互協議関連の業務に十分なリソースを確保する」の項目については、人員の追加及び講じられた組織的な手段が適時かつ効率的及び効果的な相互協議の解決に貢献しているか継続的に監視すべきであると評価されている³⁹⁾。

参加国（peer）の個別のインプットとしては、例えば、頻繁な担当官の人事異動や、電子メールや電話会議による意見交換が制限され、事案の適時解決が対面会議の場に限られていることが相互協議事案の早期解決に影響を与えているといった点が指摘されており、これに対して円滑な引継ぎや効率的なコミュニケーション方法の模索といった対応が報告されている。なお、第1段階のピアレビューでは、電子メールや電話会議等の対面会議以外での相互協議事案の対応が勧告されていたところ、これを受けて、電子的手段でのコミュニケーションをより頻繁に用いるなど相互協議の実務を改善したことが報告されている。

これに対して、例えば中国に対するピアレビューを見てみると、2016-2019年の平均処理期間が34.17か月であることが指摘されるとともに、特に適時のポジションペーパーの提出又は相手方のポジションペーパーへの反応や早期及び頻繁なコミュニケーション・会議に困難があることが他の参加国から指摘され、人的リソースの追加などの取組みは評価されつつも、適時

かつ効率的及び効果的な相互協議の解決のために更なる措置が講じられるべきであることが勧告されている⁴⁰⁾。

このように、OECDにおいて相互協議の平均処理期間や繰越事案の統計がとられ、これらを減少させるため、ピアレビューを通じて他の参加国からのインプットに基づき相互協議実務の具体的な改善の指摘がなされており、これらを踏まえて参加国が一定の対応を迫られることが窺われる。このようなピアレビューの仕組みは、各国の担当者に二重課税の排除の重要性を意識させるとともに、実際の相互協議の場面で二重課税排除に結果をできるだけ早期に出すよう協議する動機付けにもなっているようである⁴¹⁾。

（3）相互協議の改善に向けた議論

以上のとおり、OECDにおける相互協議の改善の取組みが一定の成果をあげているようであるものの、各税務当局において二重課税排除のための相互協議による合意が義務とされているわけではない。そもそも、相互協議手続は納税者の二重課税回避のために行われるものであるものの、納税者の参加や意見陳述といった手続上の権利が保障されているわけではなく、外交的紛争処理手段とも言う⁴²⁾。相互協議事案の迅速な処理と我と国の課税権の確保はトレードオフの関係にあり⁴³⁾、我が国の課税権を確保しつつ納税者により良い結果をもたらすためには時間をかけて協議する必要がある場合もある反面、相互協議の結果が必ずしも二重課税の排除という結論をもたらすものではなく、納税者にとって必ずしも適時かつ効果的な税の安定性をもたらすものではない。

したがって、相互協議により合意に至らない

38) 2007年に19人であった相互協議の人員は2016年に43名、2017年に44名となり、2019-2020年に46名まで増加している。

39) OECD (2021c)。

40) OECD (2021b)。

41) 中村（2023）、17頁。

42) このような性質を踏まえつつ相互協議手続の改善に向けた議論につき、谷口（2022）、991頁、増井（2022）参照。

43) 田畑・中山（2022）、22頁。

場合にこれを解決する義務的・拘束的な紛争解決手段として、仲裁手続の導入が望まれることとなる。我が国においても、仲裁手続は相互協議手続の円滑化・実効性の向上による納税者の負担軽減につながるものであり、投資環境の整備、国際的な投資交流の促進に資するものであるとして、二国間租税条約の新規締結・更新の際に盛り込まれ、更に BEPS 防止措置実施条約を通じて仲裁条項を盛り込む租税条約が増えることとなり、2023 年 12 月時点で 29 개국・地域との租税条約において仲裁手続が導入されている⁴⁴⁾。もっとも、我が国において実際に仲裁手続が実施された事例は公表されておらず、仲裁条項の役割は、現状、相互協議事案の最終的な解決手段というより、相互協議部局間で仲裁手続に移行する前の一定期間内に迅速に事案を解決しようとするインセンティブとしての意義が大きいように見受けられる⁴⁵⁾。

しかし、仲裁手続の導入には、特に OECD 非加盟国を中心に国家主権に対する制約やリソース不足等を理由に消極的であり、特にアジアを中心とする OECD 非加盟国においてビジネスを展開する我が国企業の相互協議事案の解決には現実的とは言えない⁴⁶⁾。これらの課題を踏まえ、ADR といった非拘束的な紛争解決手段の活用により専門家・調停人等の第三者を関与させて相互協議を円滑に進行し、複雑な論点について専門家からインプットを得るなど、第三者の関与により合意可能性を模索する解決方法⁴⁷⁾も検

討していく必要があるものと考えられる。

(4) 小括

以上のとおり、OECD の BEPS プロジェクトによる相互協議の改善の取組みが一定の成果をあげているようであるものの、新規の相互協議の申請件数が増えている中で、繰越件数は年々増加を続けている。我が国においても相互協議の繰越件数が積み上がり、平均処理期間も高止まる中で、新たな国際課税の下での紛争に対応するための体制が十分かが問われることとなる。

2つの柱の実施により、国際課税に関する紛争は増加することが見込まれる中で、特に先行して実施されることとなる第2の柱に関して、既存の相互協議の枠組みのみで税の安定性の確保が十分と言えるのか検討が必要であり、第1の柱の利益 A に係る紛争予防 / 解決の仕組みに関する議論が既存の相互協議手続の改善に関しても広がることが期待される。

III - 2. ICAP

(1) ICAP の概要

OECD の国際的コンプライアンス確認プログラム (International Compliance Assurance Program : ICAP) は、多国籍企業グループの希望により、複数の国・地域の税務当局が、その国別報告書、マスターファイル及びローカルファイルといった移転価格文書に基づき、協調してハイレベルなリスク評価を行う取組みである⁴⁸⁾。

44) 仲裁条項を含む発効済みの租税条約として、アイスランド、ウルグアイ、英国、エストニア、オーストリア、オランダ、ジャマイカ、スイス、スウェーデン、スペイン、スロベニア、チリ、デンマーク、ドイツ、ニュージーランド、ベルギー、ポルトガル、米国、香港、ラトビア、リトアニア、BEPS 防止措置実施条約により仲裁条項が追加された租税条約として、アイルランド、オーストラリア、カナダ、シンガポール、ハンガリー、フィンランド、フランス、ルクセンブルク。ただし、この中で、仲裁手続に係る実施取決めまで合意されたのは、8 개국・地域 (オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、英国、スウェーデン、米国、シンガポール) にとどまっている。

45) 磯見 (2023)、222 頁。

46) 納税者の権利救済的側面を一旦置くと、国家間の課税権の奪い合いである相互協議事案の解決は、個別案件の司法的解決よりも、複数案件を踏まえた外交的交渉の方が現実的な解決に資する面もあるであろう。

47) この点を指摘するものとして、前田 (2021)。

48) 国税庁 HP「国際的コンプライアンス確認プログラムの新たなハンドブックの公表について」<<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/press-sonota/0021003-041.htm>>。

ICAPは、APAのような法的確実性（Certainty）を付与するものではないが⁴⁹⁾、参加した税務当局が対象となるリスクを低いと考える場合に安心（Comfort）と保証を多国籍企業グループに与えるものとされている。2018年、2019年に行われた2つのパイロットプログラムを踏まえて2021年に全てのOECD税務長官会議（Forum on Tax Administration：FTA）メンバーに開かれた正式なプログラムとして公表され、現在において我が国を含む23の税務当局⁵⁰⁾が参加している。

ICAPのメリットとして、多国籍企業と税務当局の双方に、協力的な関係により効率的なリソースの活用を可能とする点が挙げられている⁵¹⁾。すなわち、ICAPを通じて、多国籍企業グループは税務当局が保有する国別報告書等の情報やクロスボーダーの活動について説明することが可能となり、多国間で同様の取引に関する理解の一致が進むほか、税務当局も税務リスクを早期に決定することができる。多国籍企業グループは複数の税務当局と同時に議論することが可能となり、また明確な時間軸の中で実施されることから、リソースを効率的に使用して早期に多国間の税の安定性を確保することができる。透明かつ協調的に行われるICAPへの参加を通じて税務当局と多国籍企業グループの間に

信頼関係が醸成され、協調的なリスク評価が早期の段階で行われることで、税務当局の取引に対する統一的な理解が高まり、結果として税務紛争や相互協議に発展する事案を減らすこととなる。

ICAPの対象は、移転価格リスク、PEリスク、その他の多国籍企業グループ及び税務当局が合意する国際課税リスク（ハイブリッドミスマッチ、源泉徴収税及び条約特典など）であり、手続は多国籍企業グループの最終親会社の所在地国の税務当局が原則として主導して行われ、以下のような明確なタイムラインが設定されて実施されることとなる。

第1段階：選定（4～8週）

－ 選定文書パッケージを提出、各税務当局が参加するか否かを検討。

第2段階：リスク評価（20週以内、延長の場合も36週を超えられない）

－ リスク評価の結果、1又は複数の税務当局が低リスクと結論付けられない場合は、選択的な問題解決手続に入ることも可能。

第3段階：結果（4～8週）

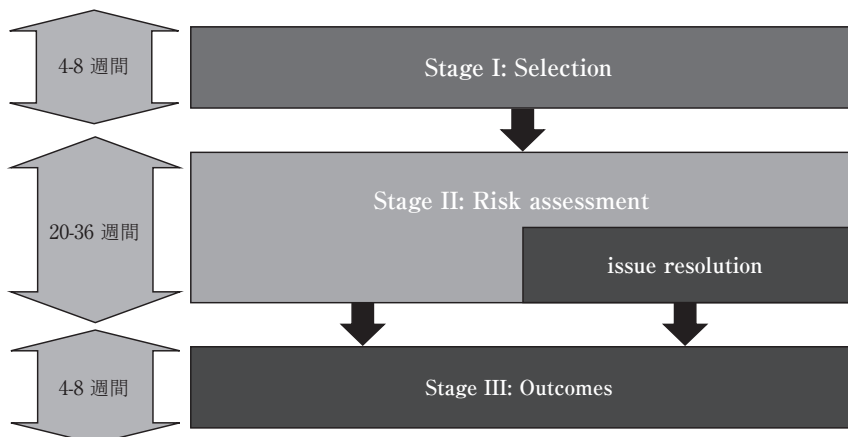
－ 各税務当局から結果通知を受領する。

49) 但し、我が国においてAPAに相当する事前確認制度は法的拘束力を伴うものではなく、これと比較したICAPの法的位置づけも不明である。川端（2020）参照。

50) アルゼンチン、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、チリ、コロンビア、デンマーク、フィンランド、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、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル（2024年1月に参加）、シンガポール、スペイン、英国、米国（OECDのウェブサイト（<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>）において確認）。

51) OECD（2021a）。

図1 ICAPの手続と想定タイムライン



(出典) OECD “International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups” Annex A から作成

OECD が公表した統計⁵²⁾によれば、2023 年 10 月までに完了した ICAP の事案は 20 あり、3 ～ 9 の税務当局（平均して 5 つの税務当局）が参加し、無形資産と金融の分野は 75% 程度、有形資産とサービスの分野は概ね 9 割程度、恒久的施設については 95% の事案について「リスクが低い」との結果が得られている。また、32% の事案で問題解決手続が使われており、事案によっては相互協議を行うことなく移転価格の調整や対応的調整について ICAP のプロセスの中で合意することも可能となることから、問題解決手続は ICAP の大きなメリットとなる旨指摘されている。

平均所要期間は、「第1段階：選定」で10.4週、「第2段階：リスク評価」（問題解決手続を含む）で42.4週、「第3段階：結果」で8.3週となっており、（コロナ期間中で対面の議論が制限された等の要因で）上記のタイムラインを超えているものの、それでもAPAや相互協議と比べると所要期間が短く、多国間の調整を円滑に行う税の安定性の仕組みとして有用であることが指摘されている。参加した多国籍企業が

らも、「法的確実性 (legal certainty)」ではないが「現実的な確実性 (practical certainty)」が得られた、ICAP と重複する部分の税務調査を避けることができた、協力的な雰囲気 で税務当局とオープンなコミュニケーションが可能であった等、ICAP の手続に対するポジティブな評価がなされ、透明性と税務当局との協力が複雑さを増す国際課税の紛争予防 / 解決に重要であることが述べられている⁵³⁾。

このように、ICAP は、APA / 相互協議を通じた事前確認と異なり、明確・迅速なタイムフレームや多国間の枠組みで利用できる点にメリットがあるように思われる。我が国においては必ずしも認知度の高い仕組みとは言えないが、実務家により、リスクの低い関連者取引については ICAP を利用することで、特に ICAP 参加国が多い欧州を中心としてバリューチェーンが形成されている多国籍企業にとっては、税務リスクに係るリソース軽減の有効な手段になる点が指摘されている⁵⁴⁾。また、発生コストや処理期間、事務負担の点で納税者にとって APA よりも有力な選択肢となり得、ICAP 参

52) 2024年1月29日付 “International Compliance Assurance Programme: Aggregated results and statistics.”
(<https://www.oecd.org/tax/administration/icap-statistics-january-2024.pdf>)

53) 前掲注 45 における多国籍企業のプレゼンテーション参照。

54) 城地・大和 (2021)。

加国がOECD非加盟国に広がれば、これらの国との繰越事案を多く抱える税務当局にとってメリットがあるものと指摘されている⁵⁵⁾。

（２）小括

ICAPについては、日本において徐々にその取組みが取り上げられてきているものの、必ずしもその経験・成果が広く認知されているわけではない⁵⁶⁾。経団連はICAPの取組みの日本としての積極的な関与や取組みの進化・広がりを期待する旨の要望を出しているが⁵⁷⁾、現状において参加税務当局が欧米を中心とする23か国に限られており、日本企業が多くビジネスを行っているアジア諸国を含む非OECD加盟国が参加していないため活用の場面が限定的であることが影響していると思われる。

もっとも、このような多国間の税の安定性の枠組みは、2つの柱における紛争予防の仕組み

に活用できるものとして、今後の広がりに期待できる取組みと考えられる。すなわち、第1の柱の税の安定性の枠組みは、最終親会社の所在地税務当局が主導し、明確な時間軸が設定される点でICAPの仕組みがベースとされているものと考えられる。これに対して第2の柱については、個別の事案についての税の安定性は、ICAP類似の枠組みの活用が想定されているものの、具体的にどのような仕組みとなる想定なのかは定かではない。第2の柱のGloBEルールについては、解釈・適用の相違による紛争リスクを低減するため早期の紛争予防が望ましく、GloBEルール導入国が参加する明確なタイムライン、かつ一定の拘束性のある多国間の仕組みの創設が望まれると同時に、これらの経験を通じてICAP自体の参加国が広がることも期待される。

Ⅳ．結語

以上、2つの柱において現状議論されている紛争予防・解決メカニズムの内容を概観するとともに、特に各国国内法による実施に向けた第2の柱のグローバルミニマム課税については、解釈・適用の不一致が生じた場合の紛争解決メカニズムの整備が十分でないように思われること、現状の相互協議の改善の取組み、特にピアレビューが持つ一定の意義やICAPの仕組みの広がりが今後の紛争予防の受皿として期待できることを述べた。特に第2の柱のグローバルミニマム課税については、各国国内法の適用・執行の連携が十分でないまま施行が急がれ、結果として納税者の負担の大きい紛争の増加を招か

ないかとの懸念は拭えない。過度なタックスプランニングを行わず適正な納税を行っている我が国企業がコンプライアンス負担や税務紛争対応に苦しまないよう⁵⁸⁾、OECDによる積極的なガイダンスや税務当局間の協調が望まれる。例えば仮に非拘束的であったとしても、ICAPや第1の柱で予定されているパネルのような多国間のフォーラムや専門家も含めた中立的なパネルといった場の設定は、紛争予防・紛争解決の双方の場面で有用とも考えられ、施行までの間にこの点の改善に向けた議論が引き続き進展することを期待したい。

55) 朝倉・ラップ・渡辺・倉本（2023）。

56) この点につき指摘するものとして、川端（2020）、270頁。

57) 日本経済団体連合会（2019）。

58) 我が国企業のコンプライアンス・コストや国税庁の事務コストが、競争条件の面で問題となる可能性を指摘するものとして、岡（2023）。

参 考 文 献

- 朝倉克彦・スティーブンラップ・渡辺久美子・倉本正文 (2023) 「APA と ICAP の比較：多国籍企業の移転価格リスク管理支援を目的とした新しい選択肢」, 『国際税務』, 43 巻, 7 号, 36-43 頁
- 荒木知 (2023) 「BEPS2.0 の実施により日本企業が直面する新たな世界 (第 4 回) BEPS2.0 と税務係争」, 『国際税務』, 43 巻, 1 号, 64-69 頁
- 磯見竜太 (2023) 「最近の相互協議の状況について」, 『租税研究』, 2023 年 5 月号, 208-236 頁
- 岡直樹 (2023) 「OECD “2 本の柱” による国際課税改革の実施」, <<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=4370>>
- 岡直樹 (2024) 「BEPS2.0 の光と影」, 『デジタル経済と国際課税 具体化する国際課税改革の展望・提言』, 東京財団政策研究所, 第 3 章
- 川端康之 (2020) 「我が国国際租税法における法令遵守確保策：OECD/ICAP プログラムを展望して」, 『早稲田法学』, 95 巻, 3 号, 269-289 頁
- 国税庁 (2023) 「令和 4 事務年度の「相互協議の状況」について」, <https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/sogo_kyogi/sogo_kyogi.pdf>
- 城地徳政・大和順子 (2021) 「国際的コンプライアンス確認プログラム (ICAP) の概要について」, 『国際税務』, 41 巻, 10 号, 86-90 頁
- 高橋麻莉 (2023) 「国際課税の紛争解決手続に関する戦略的考察—四人のジレンマと WTO 酒税格差事件の教訓—」, 『税大ジャーナル』, 35 号, 79-110 頁
- 谷口勢津夫 (2022) 『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』, 清文社
- 田畑健隆・中山覚 (2022) 「最近の相互協議の状況について」, 『租税研究』, 2022 年 5 月号, 121-157 頁
- 中村稔 (2023) 「国際課税を巡る最近の動きについて」, 『租税研究』, 2023 年 6 月号, 5-36 頁
- 日本経済団体連合会 (2019) 「令和 2 年度税制改正に関する提言」, <https://www.keidanren.or.jp/policy/2019/074_honbun.html>
- 日本経済団体連合会 (2023a) 「デジタル課税 第 1 の柱 利益 B 公開諮問文書への意見」, <<https://www.keidanren.or.jp/policy/2023/005.html>>
- 日本経済団体連合会 (2023b) 「公開市中協議「第 2 の柱 GloBE ルールの税の安定性」に対する意見」, <<https://www.keidanren.or.jp/policy/2023/006.html>>
- 日本経済団体連合会 (2023c) 「第 1 の柱 利益 B 公開諮問文書への意見」, <<https://www.keidanren.or.jp/policy/2023/060.html>>
- 日本貿易会 (2023) 「OECD パブリックコンサルテーション文書「第 2 の柱 GloBE ルールに係る税の安定性」への意見」, <http://www.jftc.or.jp/proposals/assets/pdf/20230203_2.pdf>
- 前田章秀 (2021) 「我が国の相互協議における ADR の活用—仲裁手続以外の補完的紛争解決手段の検討—」, 『税務大学校論叢』, 第 104 号, <<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/104/01/01.pdf>>
- 増井良啓 (2016) 「租税手続法の国際的側面」, 宇賀克也・交告尚史編『小早川光郎先生古稀記念・現代行政法の構造と展開』, 有斐閣
- 増井良啓 (2017) 「租税条約の締結に対する国会の関与」, 『フィナンシャル・レビュー』, 129 号, 44-65 頁
- 増井良啓 (2020) 「第 9 章 憲法と租税条約」, 『憲法と租税法』, 日税研論集, 77 号, 333-368 頁
- 増井良啓 (2022) 「国際課税の変化と紛争処理のあり方」, 『自由と正義』, 73 巻, 10 号, 8-13 頁

- 増田貴都（2023）「国際租税分野の規範形成と OECD・途上国・国連－国連事務総長レポート「Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations」を読む」,『租税研究』, 2023 年 10 月号, 298-321 頁
- 山川博樹（2023）「BEPS2.0 の最新動向」,『国際税務』, 43 巻, 12 号, 32 頁
- Masuda, Takato (2023), “Japan Steadily Adopts Global Minimum Tax but Still Has Work to Do.” <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/japan-steadilyadopts-global-minimum-tax-but-still-haswork-to-do>>
- OECD (2021a), “International Compliance Assurance Programme –Handbook for tax administrations and MNE groups.”
- OECD (2021b), “Making Dispute Resolution More Effective –MAP Peer Review Report, People's Republic of China (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS: Action 14,” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2021c), “Making Dispute Resolution More Effective –MAP Peer Review Report, Japan (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS: Action 14,” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2022a), “Public Consultation Document – Tax Certainty for the GloBE Rules.”
- OECD (2022b), “Public Consultation Document Pillar One – Amount B.”
- OECD (2022c), “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two).”
- OECD (2023a), “Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.”
- OECD (2023b), “Public Consultation Overview of Comments: Tax Certainty for GloBE Rules.”
- OECD (2024), “Pillar One-Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.”
- Danon, Robert, Gutmann, Daniel, Maisto, Guglielmo and Martin Jimenez, Adolfo (2022a), “The OECD/G20 Global Minimum Tax and Dispute Resolution: A Workable Solution Based on Article 25 (3) of the OECD Model, the Principle of Reciprocity and the GloBE Model Rules,” *World Tax Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 489-515.
- Danon, Robert, Gutmann, Daniel, Maisto, Guglielmo and Martin Jimenez, Adolfo (2022b), “Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules Submission to the OECD Public Consultation.”