

OECD 「Discussion draft on Action 14 (Prevent Treaty Abuse) of the BEPS Action Plan (BEPS 行動 14 (相互協議と仲裁制度の充実に係る公開討議草案))」 に対する
コメント

2014年12月18日、経済協力開発機構 (OECD) は標記討議草案を公表し、意見募集を開始した。本討議草案は、BEPS (Base Erosion and Profit Sifting: 税源浸食と利益移転) 行動計画14で要請されているものである。同草案では、租税条約上の紛争解決における相互協議の有効的な改善を目的とし、相互協議の履行の障害となる事項を列挙し、その処理のために参加国への対応を求める34のオプションを提案している。

経理委員会では、同草案の目的を全面的に支持し、国際的二重課税排除のためのルールの強化し各国は租税条約の締結を促進すること、非 OECD 加盟国も含めた条約締結国の強い政治的コミットメント及び相互協議プロセスを効率化させるための各国内の行政プロセスの改善を求めることを総論とし、各オプションに関する意見を取り纏め、2015年1月16日、OECD宛提出した。

2015年1月16日

Ms. Marlies de Ruiter

Head, Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division
Centre for Tax Policy and Administration
Organisation for Economic Cooperation and Development

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

BEPS 行動 14 「相互協議と仲裁制度の充実に係る公開討議草案」 に対するコメント

本レターは2014年12月18日付でリリースされた “Discussion draft on Action 14 (Make dispute resolution mechanisms more effective) of the BEPS Action Plan” に対する一般社団法人日本貿易会 (※) としてのコメントを貴会宛提出させていただくものである。

(※) 一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、その中で経理委員会は、各種税制に対する意見発信を、主な活動内容の一つとしている (末尾に当会経理委員会の参加会社を記載)。

<全般的なコメント>

国際的二重課税は、納税者に大きな経済的負担を強いるものであり、速やかに解決されるべ

きである。本来、移転価格税制により新たな二重課税が発生することや、租税条約に基づく二国間相互協議が実質的に機能していない状況は有り得ないことであるが、実際は多数の納税者が長期に亘る国内法上の訴訟による解決を余儀なくされる場合や、審査過程を含む相互協議の長期化という問題に直面している。今回の OECD の取り組みは、相互協議の利用を妨げている様々な障害を取り除き、相互協議を有効に機能させようとするものであり、上記の問題点の改善に繋がり得るものであることから、全面的に支持する。

また、パラグラフ 56 において、より効果的な相互協議手続きに資する代替的な紛争解決手段の提案を求められているが、これについては、租税条約に適合しない国際的二重課税に繋がる課税を一方の課税当局が行おうとする場合には、他方の課税当局との事前協議を義務化し、二国間で合意した上でなければ更正処分できない制度を開発・導入することを提案する。

仮に、課税前の相互協議を義務付けることが困難であるとしても、二重課税排除のためのルールを強化し、各国は租税条約の締結（または改定）を促進すべきである。全面的な条約締結（または改定）が困難であっても、移転価格税制による二重課税の排除の項目を優先的に合意すべきである。

最後に、相互協議の効率性・有効性を改善させるためにも、非 OECD 加盟国も含めた条約締結国の強い政治的コミットメント及び相互協議プロセスを効率化させるための各国内の行政プロセスの改善を求める。

本ディスカッションドラフトで提案されている各オプションに対しては全面的に賛同するが、以下の意見を追加する。

<個別コメント>

オプション 1 について

- ・ コメントラリーへの追加では実効性に欠けることから、モデル条約の本文（第 25 条第 2 項）に反映すべきである。
- ・ また、相互協議の有効性をより確実なものにすべく、一定期間内に相互協議が合意に至らなかった場合には仲裁プロセスに進むことを義務化すべきであり、参加国はモデル条約第 25 条第 5 項に定める仲裁条項が盛り込まれていない租税条約を改定し、仲裁条項を追加することをコミットすべきである。

オプション 2 について

モデル条約 9 条 2 項の導入のみならず、両当局の独立企業間価格等の考え方に係る意見の一致も、二重課税排除に必須な事項であることについての政治的なコミットメントを求める。

オプション 3 について

- ・ 相互協議を担当する権限のある当局と、移転価格調査を行う課税当局との間の情報障壁

(Firewall)に係る規定が無い一部の国では、納税者から権限のある当局に対する情報提供が円滑かつ迅速に行われない懸念がある。納税者の提出した情報の秘匿性が守られ、移転価格調査では使用されないことが担保されるような情報障壁 (Firewall) 設定の規定が必要であることを明確化すべきである。

- ・また、一部の国では、政府内監査組織等の指摘を恐れて、権限のある当局が、相互協議を通じて自国における更正処分の一部または全てを取り消すことに消極的となるケースがある。従い、権限のある当局は斯かる監査組織等からの独立性を担保されていることを明確にすること、及び、適切な措置を講じた権限のある当局を斯かる監査組織等が不当に罰しないことを参加国はコミットすべきである。

オプション4について

権限ある当局において相互協議の対応に必要な人的リソースや研修等が不足している場合、OECDはこれを全面的に支援し、制度の安定的な運用に向けて積極的なモニタリング等を実施すべきである。

オプション5について

事案解決期間を成績考課の指標として重視しすぎると、権限のある当局は、解決まで時間を要することが見込まれる難しい事案の申請受理自体を敬遠するようになり、却って納税者に不利益が生じる懸念があることに留意する必要がある。

オプション6について

行動計画6で提案されている租税条約の濫用防止規定が導入された場合、租税条約の適用可否について予見可能性が低下することが懸念されることから、租税条約の適用可否について、二国間の相互協議を通じて事前に確認する制度を設けるべきである。斯かる事前確認に当たっては、行動計画6に対する意見で述べた通り、源泉地国の課税当局が一方的に条約の適用を制限すべきでなく、居住地国における課税当局が事前ルーリングや居住者証明発行手続き等により条約適格者であることを認証している場合には、当該認証結果を受容すべきである。

オプション8について

二国間APAは、両国間に租税条約が締結されている場合にのみ活用可能となるため、租税条約が締結されていない二国間にあっては、まず租税条約の締結交渉が行われることが想定されるが、租税条約の全ての条項について早期に合意に至ることが難しい場合には、モデル条約第9条に定める特殊関連者条項と第25条に定める相互協議条項のみを盛り込んだ部分的な協定を締結し、早期に二国間APAの門戸を開くべきである。斯かる部分的な協定を行動計画15で取り上げられている多国間協定の枠組みで整備することも検討頂きたい。

オプション9について

一部の国では、APAを申請してから合意に至るまでの期間をロールバックと規定している場合があるため、提案されているオプションで言及されているロールバック規定が、APA申請前の各事業年度に対し、合意されたAPAの内容を適用することを指していることを明確化す

べきである。

オプション 14 について

- ・提案されているオプションだけでなく、OECD にていくつかの具体例を挙げる形でコメントリーの改定を進めるべきである。
- ・また、更正通知書を受領していない状況下で、条約の規定に適合しない課税を受けることが予見される場合だけでは相互協議の申請が受理されない国もあるため、課税を受けることが予見された時点で、権限のある当局は相互協議の申請を受理しなくてはならないことを明確化すべきである。

オプション 16 について

一部の国では、国内法上の訴訟の結果が出た時点で相互協議プロセスが終了となる場合や、国内法上の訴訟の結果を確認するまで相互協議を進めることを控える傾向がある。これらの状況を踏まえ、参加国は、相互協議が申請された場合には、国内法上の異議申立・訴訟手続きを停止し、相互協議を優先的に進めることをコミットすべきである。

オプション 17 について

- ・一部の国では、相互協議が継続している期間においても延滞税の累積が行われるが、財政負担能力に乏しい企業は、斯かる延滞税の累積的增加を懸念して相互協議の申請を断念する場合がある。従い、参加国は、相互協議を有効に機能させるべく、相互協議の結果が出るまで、徴税を一旦停止し、かつ、延滞税の累積を行わないことを法令化するようコミットすべきである。
- ・また、相互協議の合意に伴う還付手続を適時適切に実行する行政プロセスの導入についても保証されなければならない。

オプション 19 について

- ・納税者は、外国における税務調査において更正処分を提起された場合、長期に亘る訴訟や高額なペナルティの回避、及び将来的な課税の安定化等を目的に、課税当局と一種の合意をする形で当該更正処分の受け入れや修正申告、及び後続年度での自主的な申告調整に応じることがある。しかしながら、その後の事業年度において、課税当局が斯かる合意を反故にし、更なる更正処分を行ってきた等の場合には、もとの更正処分の取消を求めて争うことがあるが、斯かる場合には、たとえ納税者が自ら修正申告や自主的な申告調整を行っていたとしても、相互協議の申請が認められるべきである。
- ・実際に、一部の国では、本格的な税務調査を実施する前の予備調査段階、または、更正処分確定前の段階において、合理的な課税根拠を示すことなく、納税者に自主的な申告調整や調査内容の受け入れを強要する実務が行われている。このような場合には、事実上更正処分が行われたのと同義であることから、相互協議の申請が可能であることを明確化すべきである。

オプション 23 について

- ・相互協議の仲裁の範囲をどのように限定するかにつき提案がなされているが、現実に二重課税が起こる場合にはどのような条約条項に係るものであっても仲裁の範囲とすべきである。
- ・また、仲裁が適切でないと判断する場合には、権限のある当局はその理由を納税者に開示すべきである。

オプション 26 について

提案されているオプションが採用された場合、権限のある当局が安易に仲裁の開始を遅らせることを防ぐために、仲裁の開始を遅らせる場合には、納税者の同意を条件とし、かつ、期間を限定（例えば6ヵ月など）すべきである。

オプション 29 について

- ・相互協議における仲裁判断は、“Final Offer” アプローチより “Independent Opinion ” アプローチの方が望ましい。” Final Offer” アプローチは、それぞれの権限のある当局による解決案を調停者が選択するアプローチであることから、解決案の内容次第では納税者に不利益が生じる懸念がある。
- ・なお、“Independent Opinion” アプローチを採用する場合は、調停者による独自の決定が行われる際、当局による申し立てや説明において客観的な事実が適切かつ十分に調停者に提示されることを前提とすべきであり、必要に応じて納税者が説明を行う機会を設けるべきである。

以 上

一般社団法人日本貿易会

〒105-6106

東京都港区浜松町 2-4-1

世界貿易センタービル 6階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄住金物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

Ms. Marlies de Ruiter

Head, Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division

Centre for Tax Policy and Administration

Organisation for Economic Cooperation and Development

Accounting & Tax Committee
Japan Foreign Trade Council, Inc.

**Comments on Discussion draft on
Action 14 (Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective) of the BEPS
Action Plan**

The following are the comments of the Accounting & Tax Committee of the Japan Foreign Trade Council, Inc. (JFTC) in response to the invitation to public comments by the OECD regarding the “Discussion draft on Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective”.

The JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members. One of the main activities of JFTC’s Accounting & Tax Committee is to submit specific policy proposals and requests concerning tax matters. Member companies of the JFTC Accounting & Tax Committee are listed at the end of this document.

General Comments

International double taxation imposes significant economic burdens on taxpayers and must be eliminated in a prompt and sufficient manner. Fundamentally, double taxation resulting from transfer pricing legislations or ineffective bilateral mutual agreement procedures (hereinafter “MAP”) should not occur. However, many taxpayers are in fact facing such issues and are at times forced to seek resolution by way of prolonged domestic litigations. Thus, we fully support Action Plan 14 and the ongoing effort of OECD to remove the various obstacles surrounding the MAP and to improve its effectiveness.

Paragraph 56 invites commentators to identify other alternative dispute resolution mechanisms that could contribute to a more effective MAP. In this

regard, we propose the development and introduction of a regime that obligates tax authorities to consult and mutually agree with the tax authority of the other state prior to raising any tax demands which are not in accordance with tax treaties and thus lead to international double taxation.

Even if the above proposal is found to be difficult, rules to eliminate double taxation should nevertheless be strengthened. The conclusion (or revision) of tax treaties between countries should be promoted, and even if it is difficult to reach an agreement on the whole provisions in concluding (or amending) the tax treaty, priority should especially be given to an agreement on provisions relating to the elimination of double taxation arising from transfer pricing legislations.

Lastly we request for strong political commitment by all contracting states including non-OECD members, and also for the improvement of administrative processes in each state in order to ensure the effectiveness of the MAP. Below are specific comments to the options discussed in the draft.

Specific Comments

Regarding option 1

- The proposed paragraph should directly be added to the OECD Model Convention itself (Article 25(2)), since its mere addition to the Commentary may only have limited impact.
- Also, an obligation to initiate MAP arbitration should be imposed on the competent authorities, in case an agreement could not be reached through the MAP within a set period of time. Therefore, participating countries should commit to amend tax treaties which currently do not include the arbitration clause prescribed by Article 25(5) of the Model Convention, and add the arbitration clause thereto.

Regarding option 2

In addition to introducing paragraph 2 of Article 9 in tax treaties, political commitment is required that the common understanding of the Arm's Length Price between the two contracting states is essential in order to eliminate double

taxation.

Regarding option 3

- In some countries, the absence of a “firewall” provision between the competent authority handling MAP cases and the field tax officers handling Transfer Pricing assessments may cause taxpayers to be reluctant to exchange information with the competent authorities. Therefore, there is a need to implement an efficient firewall between the two, and thereby information provided by the taxpayers must be kept confidential and should not be utilized for Transfer Pricing assessment purposes.
- Also, in some countries, there are cases where the competent authority displays reluctance to withdraw the whole or a part of the tax demand raised in their country due to excessive precautions to the possible scrutiny from the board of audit responsible for bureaucratic corruption. Therefore, participating countries should commit to clarify the competent authorities’ autonomy from such board of audit, and guarantee that the competent authorities shall not be wrongfully penalized for an appropriate adjustment they have made as a result of a MAP agreement.

Regarding option 4

When a competent authority lacks resources such as personnel and training to effectively handle MAP cases, it is expected that OECD will give full support such as through monitoring to ensure the process is stabilized promptly in each state.

Regarding option 5

It should be noted that an excessive emphasis on time to resolve cases as the performance indicator may encourage competent authorities to reject complicated MAP cases presumed to be time-consuming. Such situations will undermine taxpayers’ benefit and should be avoided.

Regarding option 6

Since the foreseeability of treaty entitlement is likely to diminish for taxpayers if the anti-abuse provisions discussed in Action Plan 6 are introduced, advance

confirmation system through bilateral MAP as to whether treaty benefits are granted should be established. As had been mentioned in our previous comments on Action Plan 6, a decision to limit treaty benefits should not solely be made by the tax authorities of the state of source. In case the tax authorities of the state of residency grant treaty benefits through an advance ruling or a certificate of domicile, it should also be accepted by the state of source.

Regarding option 8

Since bilateral APAs are applicable only where a tax treaty is concluded between the states, treaty negotiations need to be initiated in the first place if there has yet to be a tax treaty. In this regard, if it is found to be difficult to reach a prompt agreement on the whole provision of the tax treaty, a partial convention including only Article 9 (Associated Enterprises) and Article 25 (Mutual Agreement Procedure) prescribed by the Model Convention may be concluded as an alternative and thereby the bilateral APA should be made available promptly. Such a partial convention may also be addressed within the framework of multilateral instrument discussed in Action Plan 15.

Regarding option 9

With regard to the “roll-back” of the APA mentioned in the proposed option, it should be noted that some countries define “roll-back” as the coverage of the period between the APA application and the agreement thereof. The proposal, thus, should clearly state that the “roll-back” mentioned in the option intends to apply the condition of the APA to the period prior to the year of the APA application.

Regarding option 14

- This issue should be addressed by the OECD by amending the Commentary by providing some examples, rather than by requesting participating states to make commitments.
- Also, in some countries, application for MAP is in practice not accepted until after a tax demand has actually been raised. In this regard, it should be clarified that even if a tax demand is yet to be raised, competent authorities need to accept MAP applications when taxation not in accordance with tax

treaties is reasonably foreseeable.

Regarding option 16

In some countries, it is prescribed that MAP cases close upon completion of the corresponding litigations under domestic law. By contrast, some competent authorities refrain from proceeding to MAP until domestic litigations close so they can refer to the results. Having regard to the above circumstances, participating countries should commit to hold the objection and litigation process under domestic law in abeyance once the MAP is applied, and also to proceed with the MAP case in priority.

Regarding option 17

- In some countries, interest on tax demands accumulates even while the MAP case is pending. Small and medium enterprises which do not have sufficient financial capabilities may refrain from applying for MAP due to the burden of such interest accumulation. In order to ensure the effectiveness of MAP, participating countries should commit to legitimate the suspension of tax collection and interest accumulation while the MAP case is in process.
- Participating countries should also implement adequate administrative processes to ensure timely refunds of taxes based on MAP agreements.

Regarding option 19

- In case a tax demand is proposed by a tax authority as a result of tax assessment, taxpayers may occasionally agree with the authority to accept such demand, amend their tax return, or make self-adjustments to subsequent returns in exchange for benefits such as improved tax predictability, and avoidance of prolonged litigations or accumulated penalties. However, there are cases where the tax authorities do not abide by such agreements and raise further tax demands subsequently. In such cases, taxpayers should be allowed to access MAP even if they have already made amendments or self-adjustments in their tax returns based on previous agreements with tax authorities.
- In fact, in some countries, there are practices that force taxpayers to make self-adjustments or accept proposals by tax authorities without reasonable

rationale being given, even before the assessment is completed or at the stage of pre-assessment carried out before the substantial assessment. It should be clarified that MAP access will be granted in such cases, as it can be assumed that the tax demand has virtually been raised.

Regarding option 23

- Although the limitation of scope of MAP arbitration is proposed in Option 23, as long as actual double taxation exists, regardless of the articles concerned, such case should still be subject to MAP arbitration.
- Also, in case it is concluded that MAP arbitration is not appropriate, competent authorities should at least disclose to taxpayers the reason thereof.

Regarding option 26

If the proposal in Option 26 is adopted, the deferment of initiation of MAP arbitration should be subject to an acceptance of taxpayers, and the period of deferment should be limited (e.g. 6 months) in order to prevent easy deferrals.

Regarding option 29

- The “Independent Opinion” approach is preferred over the “Final Offer” approach for decision-making in the arbitration process. This is because the latter approach may lead to a choice between two extreme propositions.
- If the “Independent Opinion” approach is adopted, it is essential that facts are adequately and sufficiently provided to the arbitrators from the parties before reaching independent decisions.

Japan Foreign Trade Council, Inc.

World Trade Center Bldg. 6th Floor,
4-1, Hamamatsu-cho 2-chome,
Minato-ku, Tokyo 105-6106, Japan
URL. <http://www.jftc.or.jp/>

Members of the Accounting & Tax Committee of JFTC

CBC Co., Ltd.
Chori Co., Ltd.
Hanwa Co., Ltd.
Hitachi High-Technologies Corporation
Inabata & Co., Ltd.
ITOCHU Corporation
Iwatani Corporation
JFE Shoji Trade Corporation
Kanematsu Corporation
Kowa Company, Ltd.
Marubeni Corporation
Mitsubishi Corporation
Mitsui & Co., Ltd.
Nagase & Co., Ltd.
Nippon Steel & Sumikin Bussan Corporation
Nomura Trading Co., Ltd.
Shinyei Kaisha
Sojitz Corporation
Sumitomo Corporation
Toyota Tsusho Corporation
Yuasa Trading Co., Ltd.