

租税条約における仲裁規定の創設

1 仲裁規定創設の意義

移転価格税制により課税を受けた法人に対する二重課税からの救済措置として、租税条約に基づく相互協議があるが、両国が相互協議により合意に至らない場合、当該法人には、相互協議の次の救済手段がこれまでなかった。これとは別に、移転価格税制の適用を回避するのであれば、事前に移転価格の決定方法等について課税当局と合意するAPA（事前確認制度）があった。

米国等では、相互協議に続く救済手段として仲裁を租税条約に規定することは多くなったが、日本ではこれまで租税条約に仲裁に係る規定を設けてこなかった。平成22年8月25日に署名された日本とオランダとの改正租税条約（以下「改正日蘭条約」という。）及び平成22年11月9日に署名された日本と香港の新租税協定には、この仲裁規定が創設されたのである。以下では、改正日蘭条約に基づいて仲裁規定の創設について述べる。

2 改正日蘭条約の概要

改正日蘭条約は、平成22年8月25日に署名された後に、国会に提出され、平成23年3月31日に参議院本会議、同年4月15日に衆議院本会議で承認されている。したがって、現状では、改正日蘭条約の日本における議会手続は終了したことになる。

改正日蘭条約は、条約本文が31条、議定書が13条及び交換公文が5項目から構成されている。日本の締結している租税条約の類型からすると、

この条約は日米租税条約型に属するものであり、投資所得に関する限度税率が大幅に減免されている。またそれ以外の特徴としては、同条約第24条の相互協議手続に、我が国の租税条約としては初めて仲裁に関する規定が設けられたことである。

3 改正日蘭条約における仲裁条項の概要(同条約第24条第5項、議定書第12条)

改正日蘭条約第24条によれば、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者又は認める者は、その適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から3年以内に相互協議の申立てをすることができるが、権限ある当局は、その申立てを正当と認めるが自国において解決できないときは、他方の締約国の権限ある当局との合意によって当該事案を解決するよう努めることになる。

この相互協議手続の欠点は、双方の締約国における協議により両国の見解が対立したままの場合、申立てをした納税義務者が必ず救済されるということにはならないことである。

そこで次の手段として、改正日蘭条約には、日本の租税条約例としては初めて仲裁規定が設けられたのである。

この仲裁規定によれば、問題となった事案に関する協議の申立てをした日から2年以内に、両締約国の権限ある当局が当該事案を解決するために合意に達することができない場合、当該者の要請により当該事案の未解決の事項は、仲裁に付託されることになる。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又

Topics of International Taxation

は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は仲裁に付託されない。当該事案によって直接に影響を受ける者が、仲裁決定を実施する両締約国の権限ある当局の合意を受け入れない場合を除くほか、当該仲裁決定は、両締約国を拘束するものとし、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ることになる。

また、改正日蘭条約における仲裁規定に関しては、同条約議定書第12条に細かな手続等が規定されている他に、国税庁は、平成22年9月1日付けで、「オランダの税務当局との仲裁手続に係る実施取決めについて」（以下「実施取決め」という。）を公表している。なお、同様に仲裁規定のある香港新協定についても、国税庁は、平成22年12月7日付けで、「中華人民共和国香港特別行政区の税務当局との仲裁手続に係る実施取決めについて」を公表している。

4 仲裁条項適用による企業側のメリット

(1) 相互協議不調の場合の受け皿の新設

既に述べたように、現行の制度では、例えば、移転価格課税について租税条約を締結している両締約国間における相互協議が解決の合意に至らなかった場合、この課税を受けた企業は国際的二重課税の状況のままとなるので、その課税処分の取消し等を求めた国内法による救済に頼らざるを得なかった。仲裁条項の創設は、両締約国において相互協議が解決の合意に至らなかった場合、次の受け皿として仲裁に付託されることになり、当該企業にとっては現状以上に国際的二重課税の解消が可能となったといえる。

(2) 2年がキーワード

仲裁に係る手続等に関しては、その細則において各種の期限等の定めがあるが、基本的には、相互協議申立てから2年と仲裁要請から2年以内に仲裁決定の実施というのが期限の大枠である。この結果、相互協議を行う両締約国の権限

ある当局は、相互協議開始から解決までの期限を2年と設定されたことにより、これまでとは異なり早期に合意する事態も想定できるのである。

(3) 第3の仲裁人

仲裁において仲裁委員会が設置されるが、両締約国の権限ある当局が任命する委員以外に、両締約国の権限ある当局が合意する手続に従い、両締約国の権限ある当局が任命する2人の仲裁人は、仲裁のための委員会の長となる第3の仲裁人を任命することになる。

したがって、仲裁決定はより客観的になる可能性があるといえよう。

(4) 仲裁の要請を行った者の参加

仲裁の要請者は、直接に又はその代理人を通じ、相互協議手続で許容されるのと同等の範囲で、仲裁人に対して書面又は仲裁人の許可を得て口頭により自らの立場を表明することができる。現行の相互協議では、相互協議を申し立てた者はその協議に参加することができないが、仲裁では、その要請を行った者が意見を述べる場が与えられていることになる。なお、この事項は実施取決め第10条に規定されている。

(5) 仲裁決定による確定

相互協議により解決合意がなく、仲裁手続に付託されると2年以内に決定が出ることになり、その決定により当該事案の解決は確定することになる。これは、企業側にとって、課税に関連する両国間における解決策が出ることになり、現状以上に時間と労力を使う事態にはならないといえる。結果として、従来以上のメリットがあることになるが、日米租税条約あるいは日中租税条約等に仲裁条項の規定を設けることが望まれることになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好