

## 新しい第三国仲裁案

### 1 はじめに

2015年6月にドイツで開催されたG7エルマウ・サミット首脳宣言に第三国仲裁案が盛り込まれたが、国際税務の問題としてこの第三国仲裁案はこれまでの仲裁とどのような点で異なるのかが問題である。

### 2 仲裁とは何か

そもそも仲裁とは、相互に仲裁に付すことに合意した場合、その争点となっている事項について第三者である仲裁人にその判断を仰いで、その判断に従うという制度である。例えば、海難事故における海事仲裁等が有名であり、このような分野で発展してきた制度と理解できる。

### 3 EC仲裁条約とOECD等の動向

税務の領域における仲裁の先駆けとなったのは、ECの動向である。ECは移転価格等における二重課税を解消するために、仲裁条約(Arbitration Convention)制定への要望を1976年に行い、その後、1990年に仲裁条約(Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustments of profits of associated enterprises: 90/436/EEC)を採択した。この条約は、移転価格税制の対応的調整に焦点を当て、加盟国間における二重課税を解消することを目的としたもので、1995年1月1日に発効している。この仲裁条約における仲裁規定は、強制的な仲裁で、2年間で相互協議が合意に達しない場合、権限ある当局は、諮問委員会(advisory commission)を設置することになる(同条約7条)。

このようなECの動きと連動して1984年以降、OECD等において次のような動きがあった。

- ① 1984年にOECD報告書(Transfer Pricing and Multinational Enterprises-Three Taxation Issues)において仲裁手続を含む強制的な対応的調整の可能性が検討された。
- ② 米国が締結した租税条約のうち、相互協議条項に仲裁に関する規定が設けられた最初のものは1989年8月に改正された米独租税条約(以下「旧米独租税条約」という。)である。米国は、その後、対カナダ、メキシコ、オランダ租税条約に同様の規定を置いている。
- ③ 1990年7月1日に米国租税裁判所第124号(法的拘束力のある任意の仲裁調整手続)が施行された。これは国内法における仲裁手続の活用例である。
- ④ 2004年7月27日に、OECD租税委員会は「Improving the Process for Resolving International Tax Disputes」を公表した。これには31項目の検討課題が含まれていた。そして、OECDは、2006年2月1日に「Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of tax treaty disputes (公開草案)」を公表し、これに対する会議が2006年3月13日に東京で開催された。
- ⑤ 2006年6月1日に米独租税条約の改正議定書がベルリンで署名された。この改正租税条約(以下「新米独租税条約」という。)は、強制的仲裁規定を相互協議条項に規定している。米国の財務省の担当者は、新米独租税条約の仲裁規定が今後の米国の締結する租税条約のモデルとなると述べている(John Harrington, Testimony of Treasury Interna-

tional Tax Counsel, July 17, 2007)。

- ⑥ 2007年1月30日OECDは、上記④における意見を集約した「Improving the resolution of tax treaty disputes」を租税委員会で採択し公表した。そして、2008年4月から5月にかけて、OECDモデル租税条約が改正され、同モデル租税条約第25条（相互協議条項）に仲裁を規定した第5項が規定されるとともに、同項に関するコメントリーが付された。

## 4 日本における動向

日本は、平成22年8月に改正日本・オランダ租税条約の署名をした。この租税条約は、第24条の相互協議手続（本条約第24条第5項、議定書12条）に日本で初めて仲裁規定を設けたものである。すなわち、当該事案に関する相互協議の申立てをした日から2年以内に、両締約国の権限の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の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。

この後に、日本は、対香港租税条約、対ニュージーランド、対米国租税条約（未発効）、対英国租税条約と仲裁規定を入れた租税条約を締結している。

## 5 第三国仲裁案の特徴

上記に述べたように、現行の仲裁は、租税条約における相互協議の一環として、相互協議が不調に終わった時に、双方の国の合意の下で、

第三国による委員会を設置してその判断に従うというものである。この制度が施行される前には、相互協議が不調に終わった場合、納税義務者は、その原処分の取消しを求めた手続が必要であった。相互協議自体は、合意に向けて努力をするもので、必ず合意ができるという保証はないのである。現行の仲裁制度は、相互協議により救済されない納税義務者を再度救済する制度である。

しかし、仲裁制度の持つもう1つの意義は、相互協議の合意を促進するという効果がある。一定の期限が過ぎても合意に至らない場合は、強制的に仲裁ということになれば、その結果が不確定な状態になる。場合によっては、多少不利でも事前に合意しておいた方が有利であったということもあるのである。

今回の第三国仲裁は、仲裁の本質は変わらないが、国際的租税回避等の事案の解決の場合には、関連する国の間で合意に達しないとき、第三国が仲裁するというもので、租税条約に基づく相互協議では解決が難しい対立状態にある状況を解説する方法として、G7では、今後のこの方法を推進することを鮮明にしたのである。今後、具体的にどのような方法が採られるのか不明であるが、仮に、このような方法が定着するのであれば、移転価格事案について、多国間税務執行共助条約に基づいて二国間税務調査を実施し、その解決に、両国の利害が対立を見た場合、第三国による仲裁ということも想定できるのである。OECDによるBEPS活動計画の推進で国際協調路線が拡大する中で、各国の利害がこのような方法で調整できれば幸いであるが、これが可能であるのは先進諸国間ということも考えられる。今後の推移に注目したい。

中央大学商学部教授

矢内 一好