

ポストBEPSにおける「企業の不確実性の排除(予見可能性)」の 動向と今後の方向性

The Trend of “the Exclusion of the Uncertainty of the Corporation (the Foreseeability)” in Post BEPS and the Directionality in the Future

(2017年3月31日受理)

大 城 隼 人

Hayato Ooshiro

Key words : ポストBEPS, 企業の不確実性の排除 [予見可能性], 事前確認, 相互協議, 対応的調整, 仲裁, 国内争訴

抄 録

ポストBEPSの段階に入り、各国は勧告を受け、近い将来各国の「実効性」が試される。本稿では現行制度の課税紛争解決について、論述している。紛争解決方法には、「事前確認」「国内争訟」「相互協議」「対応的調整」「仲裁」による方法があり、各項目について、制度の趣旨・円滑、議論の焦点と改正の方向性を示している。

はじめに (問題の所在)

周知のとおり、BEPSプロジェクトの趣旨について述べると、BEPSプロジェクトは、企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間になずれが生じていた。そのため、BEPSプロジェクトは、公正な競争条件という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないように、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すこととした¹。

財務省は、「A. グローバル企業は払うべき(価値が創造される)ところで税金を支払うべきとの観点から、

国際課税原則を再構築〔実質性〕」「B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕」「C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕」の三本柱を軸にBEPSに取り組んでいる次第である。その過程を経て現在は実施の段階に入っているところである。

二重非課税(double non-taxation)の解消すなわち、ATP(Aggressive Tax Planning: 以下ATPという)に課税を行うということは、これまでに類をみない高額な二重課税、主に移転価格課税の適用になるということである。

当然、企業は、二重課税の解消を図る上で、紛争解決に帰着することになり、実効性のある課税紛争解決の追究が必要不可欠となる。二重課税排除のための相互協議は、最も複雑であり国内における納税者および課税庁はもちろんのこと、全世界における共通の課題といえる。二重課税の放置や課税の空白は、両国間の貿易、投資、融資、技術移転、人的役務提供などを著しく阻害するものとして思わしくない。そのため、BEPSプロジェクトでは、事務的処理方法として仲裁を想定している。仲裁規定は、相互協議で合意に至らず、2年が経過した場合の解決方法であるが、日本は仲裁の経験を有しておらず、

¹詳しくは、税制調査会(第3回税制調査会(2016年9月29日)資料一覧)、本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討上巻』日本租税研究協会(2014)、本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討中巻』日本租税研究協会(2015)参照。

仲裁の経験はないところでもある。事務的処理方法で強制的仲裁を選択し、仲裁事例が積み重なった結果が、今後の国内法の欠点、投資促進の停滞、執行上の差異としてなり得る。なにより、紛争解決が充実しなかった場合には、日本ベース多国籍企業がターゲットになり、影響を受けることになる。ポストBEPS²の段階に入り、事務負担の軽減及び予見可能性の確保を最優先事項として見直さない項目と考えられる。

ポストBEPSの段階に入り、各国は勧告を受け、近い将来各国の「実効性」が試される。すなわち、これまで非課税となっていたATPに各国は適正な課税が行われているのか否かを監視し、各国は、ATPへの取り組みの実施状況が明るみになる。これにより、今後、二重課税が多発する可能性も十分にありうる。予言はできないが、日本は各国のGAAR (General Anti Avoidance Rules : 以下GAARという) の洗礼を受ける可能性が高い。なお、日本においても、GAARの導入に対して、各研究者が取り組んでいるところであるため、導入された場合も含め、各方面からの研究が必要となっている³。

「GAAR」の適用は基本的に国内の救済制度でしかできないとする説もあるが、BEPSは、「国境を越えた利益移転」を対象としているため、BEPS・ATP事案は、国内争訟に

² 「ポストBEPS」とは、OECDは、2015年10月「2015最終報告書」を公表し、現在は、ポストBEPSと言われている。各国は、最終報告書を踏まえた勧告に基づき、その実施段階のことをいう。

³ 「<特集> 税制特集Ⅳ－BEPSと租税回避への対応」『ファイナンシャルレビュー』(2016)参照。青山慶二教授は、「更に、投資者として長年新興国で課税問題に直面してきた日系企業納税者の立場からは、これらの国におけるGAAR適用のリスクについては、ブラジルに見られる移転価格のみなし利益率課税や各国に蔓延している安易なPEのみなし利益率課税など、その適用効果がGAARと同等のものとして位置づけられうる課税制度と同様なものであり、同等の問題関心を持って真剣に対処する必要があると考えられる。特に2015.10のBEPS最終報告書では、BEPSのリスクへの対処に当たって新興国等を勇気づける多くの施策 (GAARと手法を同じくする実体法面の措置のみならず、国別報告書などのグローバルビジネスの経営情報へのアクセスなど手続面の改善を含む) がもたらされた。国内法の租税回避否認規定の射程範囲はすでにCFC税制の拡大などにより国際取引にも及んでいるが、各国におけるGAARの整備が進捗すれば、今後ともより広範囲なカバレッジを達成するものと予測される。いずれにしても、GAAR適用の結果として高まらざるを得ない二重課税リスクについては、移転価格やPE課税はBEPS最終報告書 (行動14) でも指摘するように相互協議の有効化での対応が検討されているものの、GAARの場合は目下のところ基本的に国内の救済制度に頼るほかない。事前・事後の双方にまたがる国内紛争解決システムの充実がGAAR導入に当たって要請される所以である (68頁)」と指摘している。

は馴染まないといえる。現行法で対処できるのか否か問題がある。この点は今後の課題とする。

現在は、ATPを合法とした上で二重非課税が生じている状況にある。二重非課税の下では課税紛争は、起きないが各国の財源は確保されない状況になっている。そのため、各国の租税政策マターとはなるが、財源確保のための課税も十分に想定していかなくてはならない。現在においては、実効性のある課税紛争解決の充実が求められている状況である。

そこで、本稿においては、現行制度の課税紛争解決について、論述する。

現行制度の紛争解決方法 (基礎的課題)

BEPS報告書で指摘されているように、現在は、ATPを合法とした上で二重非課税が生じている状況にある。二重非課税の下では課税紛争は、起きないが各国の財源は確保されない状況になっている。

紛争解決方法⁴には、(1)事前による回避と(2)事後の紛争解決方法がある。(1)には、「事前確認」があり、(2)には、「国内争訟」「相互協議」「対応的調整」「仲裁」による方法がある。その後、進出先 (租税条約含む) である、先進国ベース、国連ベース、新興国ベース、タックス・ヘイブンベースと分けて考える必要がある。

本稿では、「事前確認」「訴訟」「相互協議」「対応的調整」「仲裁」について言及・検討する。同時に原文であるOECDモデル条約第25条やBEPS行動計画14関連も参照されたい。

事前確認制度

(Advance Pricing Arrangement: APA)

現行制度の概要

事前確認制度 (Advance Pricing Arrangement: APA) は、昭和61年に移転価格税制が創設され、これに併せて昭和62年に、世界に先駆けて事前確認が創設された。事前確認とは、「納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、税務当局がその合理性を検

⁴ 詳しくは、大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究』税務経理協会(2014)参照。

証し確認を与えた場合には、納税者がその内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税を行わないという制度⁵である。事前確認の目的は、「独立企業間価格の算定に関して、税務当局と納税者との間で事前に確認することにより、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保し移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることにある⁶」としている。

ポスト BEPS の議論の焦点と改正の方向性

事前確認においては、移転価格事務運営要領を基に確認が与えられるのは、納税者が申し出た「最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等」に対してである⁷。様式に従い、国外関連者、対象取引、対象事業年度、当該取引に適用される独立企業間算定方法、当該算定手法（価格、利益率の幅、利益配分状況等）を適用した結果、重要な前提条件、報告書記載事項等について確認が行われている。合法という最大の特徴を有するATPが、事前確認を得られるのか、取消となるのか。加えて、根本的な現行規定の問題である点が解消されるのかが焦点となる。すなわち、米国では、事前価格合意（Advance Pricing Agreement）は、IRSと納税者との「拘束力のある契約」であり、これによりIRSは、納税者が合意した移転価格算定方法に従って対象年度の税務申告書を提出する場合当該対象取引については、IRC482に基づく「移転価格調整」いわゆる移転価格課税を行わないことに合意するものである。それに対し、日本においては、OECD同様にAdvance Pricing Arrangementという用語を使用していることから、確認の意味合いで使用されている等と残された課題は多くあるところである。

実施の段階に入り、足並みを揃えるとはいえ、各国がユニラテラルな課税ルールで対処するには限界があり、各国が独自にユニラテラルな課税ルールの創設を競うと、国際的二重課税が多発する恐れもある。事前確認においては、世界共通でのルールの必要性がある。

相互協議を伴うAPAは、国際的合意であり、有効な期間、合意された算定方法に従う限り、移転価格調査の必要がないので、納税者のコンプライアンス・コストのみならず、課税庁および司法コストの節約につながる点で優れているため改めて強調しておく。

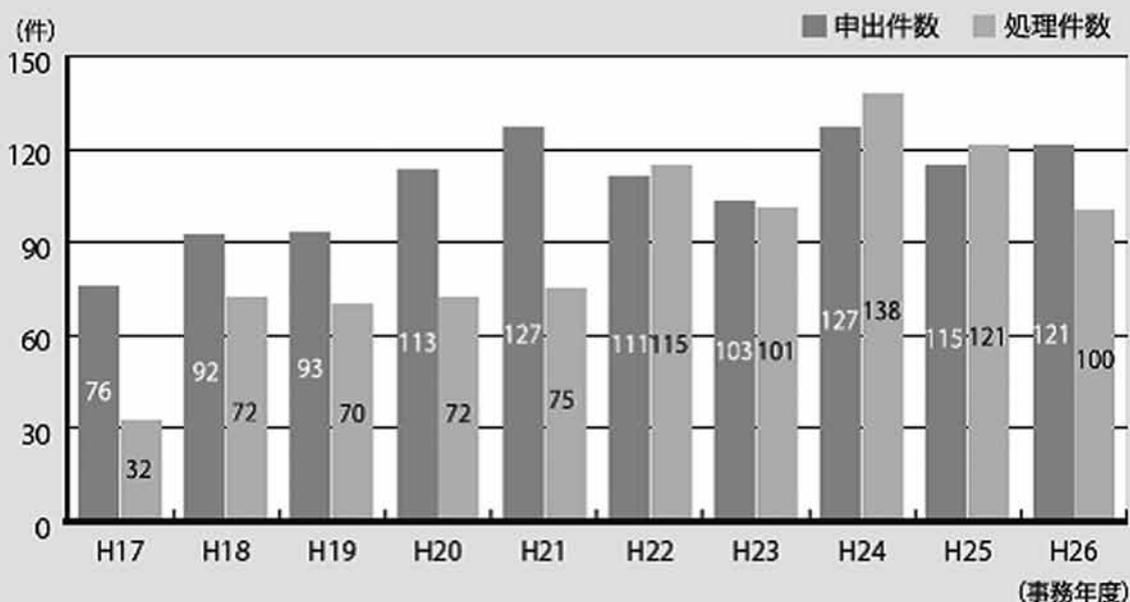
日本の事前確認制度は、当初は事前確認に必要な提出資料が税務調査に転用されるのではないかという納税者の懸念からスタートをしたが、信頼関係の醸成に伴い発生件数も増加し続け、受け皿となる担当職員の不足から迅速な処理に努めているが追いつかず繰越件数が増加するという問題がある。この点は人員確保と相互協議の経験・迅速化が求められる。算定方法別の内訳をみると、取引単位営業利益法が飛躍的に増えている。移転価格課税の適用に対する課税リスクの回避の観点からは、事前確認制度が最も優れていといえる。その際、事前ルーリングが大きな役割を担ってくる（事前ルーリングについては、今後の課題とする）。

⁵ 国税庁、「事前確認の概要」2010年（平成22年）11月公表、1頁。移転価格事務運営要領1-1。

⁶ 国税庁、「事前確認の概要」2010年（平成22年）11月公表、1頁。

⁷ 国税庁「事前確認の概要」9頁、「相互協議及び合意（移転価格事務運営要領5-13、連結移転価格事務運営要領5-13）」。

● 事前確認の申出件数及び処理件数の推移



※ 事前確認の申出件数は、相互協議を伴うものと相互協議を伴わないものの双方を含みます。

出所) 国税庁『国税庁レポート2016』, 39頁。

「相互協議」による紛争解決

「相互協議」による紛争解決

相互協議は、租税条約の規定に適合しない課税に関する申立てを行う場合又は双方居住者の取扱いに係る協議に関する申立てを行う場合の手続をいう。相互協議とは、納税者が租税条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けると認められる場合において、その条約に適合しない課税を排除するため、条約締結国の税務当局間で解決を図るための協議手続をいう。わが国においては、租税条約において、相互協議に関する規定が置かれている。

主に移転価格課税の適用であり、移転価格課税により国際的な二重課税が生じた場合、二国間の事前確認を納税者が求める場合等には、外国税務当局との相互協議を実施して問題の解決を図っていく。

ポスト BEPS の議論の焦点と改正の方向性

日本の相互協議を検討していく際には、OECDモデル租

税条約25条、国税庁「移転価格事務運営要領」の基本方針・調査方法と調査官、源泉地国の執行の差異を踏まえた上で、BEPS行動計画14（裁判例と相互協議）で勧告となった事項を検討しなければならない。相互協議の大きな問題点として、現行法において相互協議は、どのような方針で対応しているのか明らかではなく「ブラック・ボックス」となっていることである。

権限ある当局間の相互協議の合意が成立した場合には、対応的調整が行われる。本庄資教授は、「経済的二重課税を放置すると、両国間の国際取引は著しく阻害されるので、独立企業原則に基づき、必要かつ適当な調整を行うことが必要となる⁸」と述べている。この対応的調整について、わが国が締結した租税条約には対応的調整規定（租税条約9条2項等）を置くものと、置かないものがある。OECDモデル租税条約コメンタリーによると、当該対応的調整規定がない場合においても、OECD加盟国

⁸ 本庄資『新日米租税条約解釈研究』税務経理協会(2005), 187頁。

は対応的調整に応ずることとされている。わが国とOECD加盟国との間で締結した租税条約に対応的調整規定がない場合（日独租税条約, 旧日豪租税条約等）であっても、相互協議の合意があれば二重課税は排除されることになる。OECD加盟国同士の相互協議における合意（対応的調整）は、OECDモデル租税条約および移転価格ガイドラインを踏まえた取扱いになっており、国際基準に則った対応となっている。各国の協力関係が重要となる。

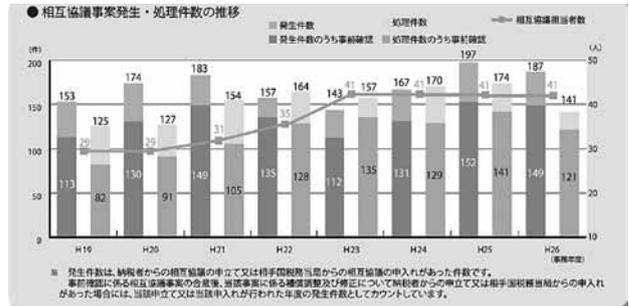
一方、OECD加盟国以外の国と締結した租税条約に対応的調整規定がない場合には、当該国が、対応的調整規定がないことを理由に、対応的調整に応じず二重課税が排除されないことがある。ポストBEPSにおいて、対応的調整がミニマム・スタンダードとされているがこれまでの二重課税の案件、相互協議の機能不全については、未だに解決されていない側面もある。

具体的に、相互協議の機能不全について、経済産業省（三菱UFJ リサーチ&コンサルティング(株)委託）『新興国における課税問題に関する調査報告書』では、中国やインドネシアについて相互協議の機能不全が指摘されている。

日本経済団体連合会は、「相互協議に対する問題を提起するような多国間取引の状況としては、例えば、移転価格で課税された事業体（A国）の取引が二か国以上（B国とC国）に分かれている場合、A国－B国間の相互協議は進行しても、A国－C国間では対応的調整規定がないため相互協議が行われない場合、A国－B国間での相互協議の結論が、A国－C国間の取引にもそのまま個別反論の機会もなく適用される恐れがあるため、A国－B国間での相互協議を求めることができない、といったようなケースである。BEPS行動計画15において多国間協定の開発を別途行うことが重要である⁹」と指摘している。

⁹ 「BEPS行動14（効果的な紛争解決メカニズムの策定）に係わる公開討議草案に対する意見」2015年1月16日公表。

【参考資料】



●相互協議の相手国地域（平成27年6月末現在）

相手国地域	西州	アジア・大洋州	北米
OECD加盟国	ベルギー フランス ドイツ アイルランド イタリア	ルクセンブルク オランダ スウェーデン スイス イギリス	オーストラリア ニュージーランド 韓国 カナダ アメリカ
OECD加盟国以外		中国 香港 インドネシア シンガポール タイ マレーシア ベトナム	
	10か国	11か国・地域	2か国

（備考）平成27年6月末現在で、相互協議の申立てがなされている相手国・地域（計23か国・地域）。

出所) 国税庁『国税庁レポート2016』40

対応的調整について

BEPS行動計画14の勧告では、ミニマム・スタンダードとして、各国は、租税条約に、OECDモデル租税条約9条2項の対応的調整条項を規定すべきとしている。

移転価格税制は、移転価格税制の性格上、業種の特徴や市場の状況（比較可能性）、取引状況、独立企業価格の算定方法が異なることから、適正および的確な調査（執行）が求められる複雑な制度である。対応的調整は、源泉地国の日本法人の関連者に移転価格課税を行った場合に起こり、相互協議において日本の税務当局が日本法人に対して行う減額更正である¹⁰。措法66条の4第1項では、「…当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるとき…」と規定しており、これは、日本親会社でも、外国子会社でも、適切でない処理が行われていれば、移転価格課税が適用されることになる。

日本ベース多国籍企業が海外進出を行った場合に、源泉地国が「条約の規定に適合しない課税」を積極的に行っ

¹⁰ 日本国が日本親法人に移転価格課税を行った場合には、相互協議において移転価格課税の一部又は全部を取消す減額更正を行うことになる。

てくる可能性もある。日本ベース多国籍企業の救済措置として、対応的調整を有した租税条約の締結・改訂は重要となる。

しかし、源泉地国で課税が行われた場合において、租税条約の締結が行われていない国との紛争については、相互協議が行われないので、二重課税は解消されない。日本企業の海外進出が著しい現在においては、源泉地国で課税が行われた場合に対応的調整ができないことは、海外進出の大きなリスクになる。特に日本企業が海外進出している多くの国（中国を筆頭にアジア圏）では租税条約を締結してはいるものの、対応的調整の規定がない租税条約も多く存在する。移転価格課税だけが行われ、その救済である対応的調整の規定が整備されていない状況が続けば、日本ベース多国籍企業が租税条約を多く締結し救済措置が置かれている国へ日本親会社を移転するおそれがある。

この対応的調整規定を開発途上国・新興国に求める場合には、相手国からも対応的調整を要求されることも考慮し導入する必要がある。開発途上国・新興国において対応的調整を有している国は稀であり、多くの国で紛争解決を相互協議における合意で解決を試みようとしているが、困難が生じているのは明らかである。相互協議では、個々の事案に応じて対応していくことになる。ポストBEPSの段階に入り、開発途上国・新興国が対応的調整規定を受入れるのか否か、実効性のある相互協議が可能なかが今後の課題となる。対応的調整は、国家間の課税紛争を起こす懸念があるため、文書化による客観的な共通の情報基盤のうえで、紛争の解決を図るというルールが必要であると考えられる。

なお、経済産業省「新興国における課税問題の事例と対策（詳細版）」（2013年（平成25年）9月公表）「1. 手続き面の問題（11-12頁）」において、「新興国では税の還付手続きや租税条約適用手続きが煩雑かつ時間がかかることによって実質的に還付や租税条約の恩典を受けられないケース等が見受けられる」としている。これは、開発途上国・新興国は租税手続法が国際的に共通化されていないためである。これらは、現時点では解決していない旨を強調する。日本の対応的調整の問題は、アジア圏への対応にあると考えられる。

BEPS行動計画14の勧告を踏まえ、各国は、透明性の確

保により、税務当局は情報を得て、二重非課税の解消を図る上で口火を切る。二重非課税の解消と二重課税の解消までの一連を踏まえる必要があり、事後的紛争解決としては相互協議における対応的調整が中心となってくる場所である。

「国内争訟」による紛争解決

訴訟による解決が最も一般的であるが、国外取引に対する移転価格課税による二重課税は、一国の判決では国際的には意味をなさない場合もある。必ずしも訴訟による解決が最善とは言い切れない。その理由として、国内争訟は、基本的な紛争処理方法であるが、国際的に共通の租税手続法や租税争訟法が確立されていないこと、処理の迅速性の問題があること、構成及び経済性の問題があること、主要要件事実について裁判所の判断が異なること、各国の立証責任の負担の相違があること、各国の処理機関（不服審判所、租税裁判所、司法裁判所）の結論が異なる可能性があること等の問題がある。国内裁判所の判決は、後の経済事象に拘束力があるのか、規範なのか、単にガイドラインになるのか明確ではなく、各国の取扱いは異なる。判決以前に裁判官の判断として、OECDモデル租税条約のコメンタリーの見解や諸外国の裁判事例や国際法の認識、BEPS最終報告書、勧告、国際的協調等をどの程度影響させるのか明らかではない。また、判決の結果次第では、解釈を変えるのか、租税条約を変えるのかという論点に発展し、租税条約オーバーライドをも考慮しなくてはならなくなる。

現在のところ、日本はOECD加盟国として、勧告を踏まえた上で、「実質課税」「GAARの導入」「経済的実質の導入」等と解決しなければならない項目が多数あり、具体的な草案はでていない。仮に、議論に至っても、税制改正、税務当局の通達・事務運営指針の制定、二国間租税条約の改定、多国間協定への参加のいずれの方法によるかも方向性が示されていないため、国内争訟は、最善の紛争解決とはいいきれない。加えて、BEPSへの対処として、BEPSは、「国境を越えた利益移転（国外取引）」を対象としているため、BEPS・ATP事案は、国内争訟には馴染まないといえることから根本からの見直しが求められる。

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も終了となることが規定されているが、相互協議の進展に極めて長い期間を要する中、国内法上の訴訟の方が常に早く終了することになり、事実上相互協議が全く機能しないという状況にある。

また、一部の国では、形式的には国内法上の訴訟と相互協議の両方の解決手段を納税者に提供しているものの、権限のある当局は、国内法上の訴訟の結果を確認すべく、訴訟の結果が出るまで相互協議を進めることを控える傾向にあり、これも相互協議が実質的に機能しない一因となっている。

仲裁結果が決定として出た場合には、両当局は相互協議に決定内容を織り込み、二国間合意に反映することが求められているので、事案そのものの解決が期待される。しかしながら、国内法との不整合などの問題等により、二国間合意に至らない場合は、条約に適合しない課税が依然として残ることとなり、結局は国内法の救済手続(訴訟)を行うことになる。その場合、仲裁結果が出た際に、その受入と引き換えに申立人は訴訟を放棄させられている可能性が高く、国内救済手続は限定的になる恐れがあることに留意すべきである。

「仲裁」による紛争解決

現行制度の概要

二重課税排除のための相互協議は、最も複雑であり国内における納税者および課税庁はもちろんのこと、全世界における共通の課題と考えられる。二重課税の放置や課税の空白は、両国間の貿易、投資、融資、技術移転、人的役務提供などを著しく阻害するものとして思わしくない。仲裁規定は、相互協議で合意に至らず、2年が経過した場合の解決方法であるが、日本においては、平成23年度税制改正大綱において、仲裁規定が明記され、2011年8月に、「相互協議の手続について」(事務運営指針)が改正されている。現在、OECDのみならず、世界規模で紛争解決について力を入れている。しかし、日本においては、仲裁の経験を有しておらず、仲裁の経験はないところである。

ポストBEPSの議論の焦点と改正の方向性

仲裁規定は、諸外国によっては国内法や租税ポリシー等の観点から、仲裁手続の導入が困難な点があることに配慮して、仲裁手続の採用の可否、また、特定の締約国との間でのみ採用すること等については、各国の個々の事情に即して判断されることが適当とされていた。しかし、BEPS行動計画14において、強制的拘束的仲裁制度の勧告を受けている。

ここで、仲裁規定の欠点について確認する。OECD, “IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES (以下、国税庁の仮訳を使用する)” February 2007によると、仲裁規定は、(1) 国内法、政策、行政上の見地から正当化されない点、(2) 仲裁の範囲、(3) EU加盟国を経由した場合の第5項の範囲とEU仲裁協定に基づく義務との調整、(4) 仲裁と罰則を伴う事案等解決しなければならない欠点があるとされている。(1)についてパラグラフ47によれば、「国においては、国内法、政策、行政上の見地から、本項に規定されたタイプの仲裁手続が許されないし正当化されていない。例えば、憲法上の障害があり、仲裁人が税務問題を解決する妨げになるケース、あるいは国によっては、特定の国とのみ本項を条約に含める国もある」としている。(2)についてパラグラフ48によれば、「例えば、仲裁に付託することができる事案は、性質上、主として事実関係が争われる事案に限定するなど。また、例えば、移転価格又は恒久的施設の存在の問題等に関連する純粋な事実問題等特定のクラスの事案において発生する問題に仲裁を常に利用できるのと同時にケースバイケースで仲裁を他の問題にまで広げることも可能である」としている。(3)についてパラグラフ49によれば、「EU加盟国は、第5項の範囲とEU仲裁協定に基づく義務との調整」が必要としている。(4)についてパラグラフ50によれば、「一方又は双方の締約国による行為がある者に、条約規定に従わない課税をもたらす結果となった、という根拠の下に、第一項に基づき申立てられた相互協議手続で扱われた全ての事案の未解決問題の仲裁を納税者は要請することができなければならない。例えば、重大な罰則(第18.5項を参照のこと)に係るような深刻な違反の存在により、相互協議手続を利用できない場合には第5項が適用されないのは明らかである」としている。

世界規模で事後的紛争解決方法として仲裁規定を考慮している一方、開発途上国・新興国のケースの仲裁が今後の課題となり得る¹¹。

開発途上国・新興国の仲裁の長所として、仲裁規定の長所として、仲裁規定は、税の紛争解決を図ることにより国境を越えた投資を呼ぶこと、国内法の救済措置の結果によっては、紛争は小さくなること、税務当局の迅速化が図れること、国によっては、仲裁の結果が、国内法の不備を是正すること、仲裁人は経験豊かであり公平な結果を生み出す等という長所がある。

仲裁規定の短所として、仲裁は、紛争事案が経験豊かな国と経験が乏しい国とでは、不公平な結果を及ぼすこと、仲裁人の選定の問題、強制仲裁は、開発途上国にとって適当ではない等という短所がある（「4.2 Arbitration and the United Nations Model Convention (327-330頁)」¹²）。

ここで、留意すべき点として、国連加盟国（開発途上国・新興国）の相互協議は、「努力義務規定（shall endeavour）」であるということが問題である（「4. Arbitration under Article 25 (5) 4.1 Introduction (326頁)」）。

日本で課税が行われ日本から仲裁規定を要請し紛争解決を選択していくケースと源泉地国で課税が行われ源泉地国から仲裁を要請していくケースがあるがどちらのケースでも同一の結果になるとは言いきれないこの点が今後の課題となる。

相互協議が難航するケースは基本的には開発途上国・新興国のケースが多いと考えられる。猪野茂氏¹³や角田

伸広氏¹⁴、伏見俊行氏¹⁵は、評価方法の合意について相互協議が難航するケースが多くある旨を指摘している。

仲裁規定の導入により、合意を早急に行う可能性につながることも考えられる。すなわち、課税庁に特定の期間内での合意を要求し、それに失敗するとその事項は強制仲裁で解決されるということになる。条約ルールへのもう一つの懸念は、それが権限のある当局を賢明でないか又は原則のない合意に急がせるのではないかという懸念もある¹⁶。しかし、効果的な相互協議を行うことにより、「仲裁」による選択は防げると考えられる。事後的紛争解決に委ねるのではなく、事前回避による選択が求められる。

ポストBEPS以後の影響として、OECDは、“Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure” 2011以前から、調査対象の選定において主眼を置いて議論しており、調査対象のスタンスは、変えていない¹⁷。すなわち、OECDは、BEPS行動計画12等の透明性の確保（開示制度）が成功したならば、将来、権限ある当局がATPのみに調査対象をしぼり、法令順守している納税者（Compliant Taxpayers）に法的安定性、予測可能性をもたらすとしている。大規模なATPに調査対象をしぼるということは、仲裁規定が適用される案件は、複雑なATP案件のみ残るといった結果が思料される。

したがって、事務的処理方法で強制的仲裁を選択し、仲裁事例が積み重なった結果が、今後の国内法の欠点、投資促進の停滞、執行上の差異として取り扱われないように、事前確認や相互協議で対応していく必要がある。

¹¹United Nations, “United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries” June 2013. を参考とした。

¹²仲裁規定の長所・短所について、2010年10月に公表された“Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to improve the Mutual Agreement Procedure” が詳細に検討されている。

¹³猪野茂「相互協議を伴う事前確認の現状について」『租税研究』第725号(2010)、238-240頁参照。

¹⁴角田伸広「移転価格に関する相互協議での議論の動向-二重課税問題の多様化」『租税研究』690号(2007)、角田伸広「最近の移転価格による二重課税の動向について」『租税研究』699号(2008)、角田伸広「相互協議手続の現状と問題点」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会(2010)、角田伸広「移転価格課税紛争解決手段に関するわが国の選択肢」本庄資編著『移転

価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会(2010)、角田伸広「移転価格課税紛争解決を困難にする要因とその除去」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会(2010)参照。

¹⁵伏見俊行「開発途上国の移転価格課税に対する対応」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会(2010)。

¹⁶仲裁規定の導入により相互協議が促進されることから仲裁規定は有益との意見が多いが、警鐘をならす研究もある（Michael Durst, Robert E. Culbertson, “Arbitration to Resolve Difficult Double Taxation Disputes: The U.S. and Its Trading Partners Should Seize the Moment”, Tax Mgmt. Transfer Pricing Rep., Vol. 9, No. 7, p211-213, 2000.）。

¹⁷2015年8月に公表された“Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance”においても、これまでと同様記述である。

む す び

本稿の、BEPS行動計画14、いわゆる日本でいう「企業の不確実性の排除(予見可能性)」は、ミニマム・スタンダードとされている。その趣旨は、「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」とされている。

財務省は、本テーマの紛争解決に該当する「企業の不確実性の排除」に関しては、「対応済み」としている¹⁸。一方、国税庁は、「国際戦略トータルプラン（2016年10月）」を公表し、二重課税の解消を図る上、さらに適正な執行の観点から、税務コンプライアンス度による納税者のランク付けを開始し、納税環境の整備に取りかかっている。

本稿の結論としては、「事前確認」を重視する必要があると結論付ける。事前確認は、移転価格課税の発生を事前に回避する要素を含んでいる。納税者および課税庁においても、経済性、効率性、効果性、透明性があり「訴訟なき解決」を図る上でも非常に重要な制度である。相互協議における法源のさらなる明確化、「合意」の仕組みの向上を図るべきである。この結論はあくまで、二国間における紛争解決の結論であり、本稿で考慮したステップ取引である「ATP」「BEPS」を考慮すると、多国間に跨る経済事象を解決するには、マルチAPA、マルチ合意が重要となる。しかし、マルチAPA、マルチ合意は長期的には実現するかもしれないが、現状では、二国間での取極（合意）がベースとなる。本稿の特徴である先進国、新興国・開発途上国の両方とも、APAのプロセスの簡素化や処理スピードの向上化が重要になる。APAのプロセスの簡素化や処理スピードの向上化は、OECDが目指

している方向である。

改正の方向性として、共通化を図るOECD加盟国のAPA取得に関しては更に重要度が増すと考えられる。しかし、問題は、「導管国」を経由したATPに対処できるか否かが焦点になると考えられる。

移転価格課税は自国の国内法の規定に基づき適正な課税を行うため二重課税が生ずることになる。各国は主権国家である以上、自発的に自国の課税権を放棄することは困難である。しかし、二重課税の放置は、貿易や国際投資に経済的支障をきたすことになり、排除されなければならない。

海外進出を行う上で課税リスクについては、重要なウエイトを留めている問題であるため、引き続き留意が必要となっている。

【付記】

・脱稿後以下の重要項目が公表された。

1. 2017年6月7日「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多国間条約」に署名がなされた。
2. 中国国家税務総局が「特別納税調査調整および相互協議手続に関する管理弁法」を2017年3月に公布(第6号)
3. 国税庁は、2017年6月に、BEPSプロジェクトの進展をふまえて、「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」を公表している。

¹⁸税制調査会（第3回税制調査会（2016年9月29日）資料一覧）。

