

# 日米租税条約に義務的仲裁条項を導入（その1）

税理士法人トーマツ 税理士 こばやし まさひこ 小林 正彦

## 1. はじめに

日米租税条約を改正する議定書の署名が2013年1月24日に行われ、その後両国における国内承認手続を経て新条約が発効する予定である。我が国では現在（2013年4月）開催中の第183回国会（常会）に提出されている。

今回の改正の中でもとりわけ重要な項目が「（義務的）仲裁条項（mandatory arbitration）の導入」である。これは経済界が長年にわたり強く要望していた改正事項であり、企業の国際課税対応実務にも影響が大きい。

「義務的」仲裁制度とは、相互協議で合意できない場合に、第三者による仲裁委員会の決定によって強制的に問題を解決することを両締約国の権限のある当局に義務付けるものである。そのため、通常、企業にとっては最終的に二重課税が残る懸念がなくなくなるため、完全な予見可能性を得られるという意味で、メリットが大きい。

本稿は、導入される予定の日米間の仲裁制度の内容を、1月24日に署名された2003年改正議定書の内容に基づいて紹介するとともに、実務上の留意点を解説する。文中意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りさせていただく。

なお、仲裁手続の各段階の所要日数や期限などの詳細部分の多くは条約改正後に予定されている両当局間の合意に委ねられており、それまでは未定である。

## 2. 導入の背景

租税条約締結国間で移転価格課税やPE課税により「租税条約に適合しない課税」が発生した場合には、租税条約上の「相互協議」により問題が解決されるのが建て前である。

そもそも租税条約は二国間の取引によって発生した所得等の課税ベースの配分を定めたものであり、二重課税を防止し、発生した場合にはそれを排除することにより経済活動を活発化させることが、脱税防止と並ぶ租税条約の主たる目的である。租税条約に適合しない状態が解消されないということは、租税条約の趣旨に反するばかりでなく、納税者が国家間の税制の違いや執行上の考え方の違いの犠牲にな

ることを意味するものであるから、極力回避されなければならない。そのための条約が用意したツールが相互協議手続であり、相互協議は租税条約上の個別案件の課税問題を両当局間の話し合いで解決するための枠組みとして重要な役割を担っている。

しかし、相互協議を担当する税務当局には、合意努力義務はあるが合意する義務までではないため、すべての案件が解決される保証はない。また、合意までの期間に制限がないという欠点もある。実際に不合意で終わるケースがあり、申立てから2年以上経っても合意の見通しが立たないといったケースも少なくない。合意が成立しない場合でも、納税者には国内救済手段を選択する余地はあるが、国内救済手段には、当初課税を全面撤回するような異議決定や判決や判決が出ない限り、二重課税の一部は残ることになるという難点がある。

相互協議には以上のような欠点があることから、それを補う、あるいはそれに代わる制度として、義務的仲裁制度の導入が強く求められてきた。

### （仲裁制度の歴史）

OECDは2008年にモデル条約に義務的仲裁条項を導入しており、あわせて仲裁実施のための当局間の合意に関するひな型（サンプル合意）を示している。EUにおいても1995年に域内のすべての加盟国の承認を得て仲裁協定が発効している。米国は1989年に初めて仲裁条項を盛り込んだ租税条約をドイツと締結した。当初は権限ある当局が同意するならば仲裁に付託できるとするものであり「義務的」ではなかったが、2006年の改正時に相互協議が2年以内に合意しなかった場合は仲裁に付託することを義務付けた。米国は、その後、ベルギー（2006年）、カナダ（2007年）、フランス（2009年）、スイス（2009年署名・現在未発効）、スペイン（2013年署名・現在未発効）との間で義務的仲裁条項を盛り込んだ条約改正を行っている。我が国は米国にとって7番目の仲裁条項導入相手国となる。

我が国の締結した租税条約においては、オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランドとの条約においてすでに仲裁条項が存在するので、我が国にとって米国は5番目の仲裁条項導入相手国となる。相互協議事案の件数が最も多い米国との間で仲裁条項を導入したことは、非常に大きな意義がある。

### 3. 仲裁制度の概要

日米間の仲裁規定(案)の内容を、米国が他国(独、ベルギー(白)、加、仏、スイス(瑞))と締結している租税条約中の仲裁規定、及びOECDのサンプル仲裁合意と比較したものが以下の表1である。日米間の仲裁規定(案)は、米国の他の国々とのその内容を概ね踏襲していることが分かる。各手続きの

期間や期限についての多くは、今後日米当局間で別途合意によることとされている。それらは他国との合意の中で定められた期間(図表1参照)とほぼ同様となると見込まれるが、英語を用いたコミュニケーションが必要であることを考慮して、若干長めの期限が設定されるかもしれない。

表1 各種仲裁手続の比較表

	米国の他国との仲裁規定	日米間の仲裁規定(改正後)	OECDサンプル仲裁合意 <sup>注1</sup>
対象事案	相互協議が扱うすべての事案(対仏・白・瑞)。移転価格、PE、使用料、事業所得等に係る課税事案(対独・加)。APA(事前確認)は条件によって対象とする国もある(独:すべての対象年分について申告があること、白:特に条件なしで対象とする。)	相互協議が扱うすべての課税事案。APAは対象外(ただし、APA対象取引に関する課税事案は対象)。	相互協議で解決することができなかったすべての課税事案。APAは対象外。
仲裁の開始要件	相互協議開始後2年以内に合意に達しなかった場合、納税者の申立てがあれば仲裁への移行が義務づけられている。	同左	相互協議が2年以内に合意に達しなかった場合、納税者は仲裁の申立てができる。
納税者の関与	不可(対独・加・白)。意見書の提出が可能(対仏・瑞)。	意見書の提出が可能。	可(Independent Opinion) / 不可(Last Best Offer)
仲裁機関	3名の仲裁委員会。両当局が1名ずつ仲裁人を選び、その2名が議長を選ぶ。	同左	3名の仲裁委員会。両当局が1名ずつ仲裁人を選び、その2名が議長を選ぶ(Independent Opinion) / 1名の仲裁人(Last Best Offer)。
判断方式	仲裁機関は両当局が提示した案のいずれか一方を選ばなければならない(Last Best Offer)。	同左	Independent Opinion方式とLast Best Offer方式の双方を提示している。
仲裁決定の内容	選択した一方の案を示すのみで、その根拠は含まない。	同左	依拠する法源及び結論に至った理由を述べる(Independent Opinion) / 一方の当局の案を選択した簡潔な理由を述べる(Last Best Offer)。
決定の拘束力	両当局は決定に従わなければならない。納税者は、決定を拒否して国内救済手続を要求することができる(国内法上可能な場合)。	同左	両当局は決定に従わなければならない。納税者は、決定を拒否して国内救済手続を要求することができる(国内法上可能な場合)。
決定の先例としての価値	決定は公開されず、先例の価値をもたない。	同左	先例力はないが、両当局は決定を公開することに合意できる。
仲裁の終了事由	相互協議合意、裁決・判決が出た場合、要請の撤回があった場合、及び守秘義務違反があった場合。	同左	相互協議合意があった場合。
費用負担	両当局が衡平に負担。	同左	同左

注1 OECDサンプル仲裁合意は、判断方式としてIndependent Opinion方式とStreamlined方式の双方を提示している。後者はLast Best Offer又はfinal offer方式と同じである。Streamlined方式は仲裁人が1名で期間も短く設定されており、比較的簡易な案件を想定しているとみられる。Independent方式とは当事者の主張によらずに仲裁人が独自の判断をする方式。Streamlined方式は、いずれかの当事者の主張を採用する方式。ベースボール方式ともいう。

表2 仲裁手続のタイムライン

	米国の他国との仲裁規定	日米間の仲裁規定(改正後)	OECDサンプル仲裁合意 <sup>注2</sup>
相互協議合意の期限	相互協議開始日(協議に必要な情報の受領日)から2年を経過した日	同左	同左
仲裁人の選任	仲裁開始から60日以内(独・白・加)、90日以内(仏・瑞)	同左(期間は別途合意による)	付託事項の合意から3か月以内/同1か月以内
議長の選任	仲裁人の選任から60日以内	未定(別途合意による)	仲裁人の選任から2か月以内/なし
仲裁の決定までの期間	議長の選任から6か月以内(独は9か月以内)	未定(別途合意による)	仲裁開始から6か月以内/同1か月以内
納税者による決定の諾否	決定の通知から30日以内	決定の通知から45日以内	規定なし
当局による合意	規定なし(決定は当局を拘束する)	規定なし(決定は当局を拘束する)	仲裁決定の通知から6か月以内

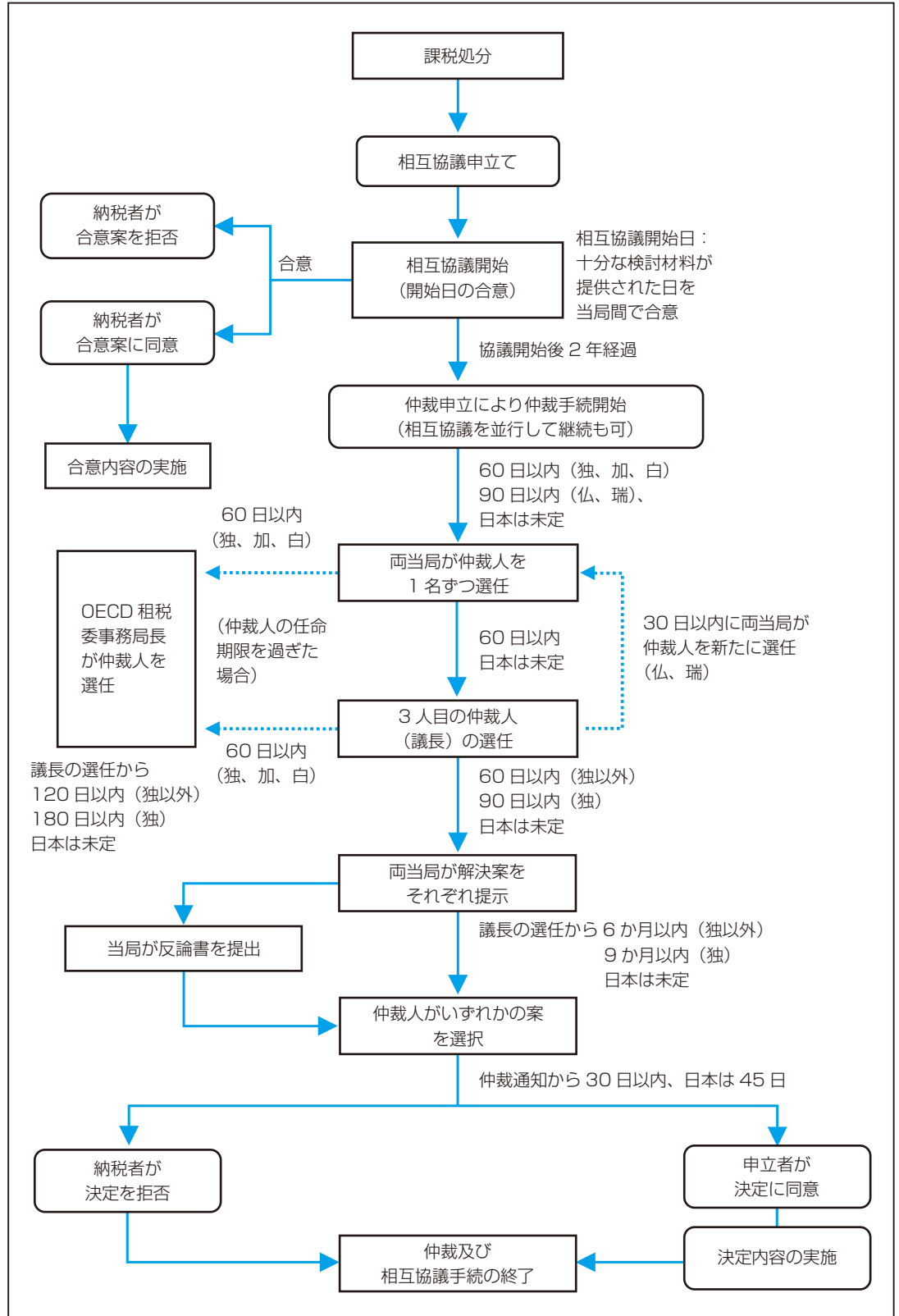
注2 OECDサンプル仲裁合意はIndependent Opinion方式の場合/Last Best Offer方式の場合の各期限を示す。

下の流れ図は米国が他国（ドイツ、フランス、カナダ、ベルギー、スイス）と合意した仲裁手続であるが、上記の日米間の合意内容は米国が他の国々と締結している仲裁手続規定と同様であるので、日米間の仲裁の流れも基本的にこれに沿ったものとなる

と予想される。

ただし、手続の詳細な内容、例えば各手続の所要日数等については、条約改正後に別途合意が取り交わされて決定されるものとみられる。

図表1 米国の仲裁手続取決めにおける手続の流れ



## 4. 仲裁の開始

### (1) 対象事案及び仲裁開始の要件

【内容】議定書は、「一方または他方の締約国の措置によりある者がこの条約に適合しない課税を受けた事案について…、権限のある当局に対して申し立てをし、かつ、両締約国の権限のある当局が当該事案を解決するための合意に達することができない場合において、次の(a)及び(b)に定める要件が満たされるときは、当該事案は…仲裁を通じて解決される。」としている(新条約25⑤)。

要件は、以下のとおりである。

- (a) 当該事案について申し立てをした者が仲裁による解決を要請する書面を提出
- (b) 全ての関係者・代理人が仲裁委員会から受領した情報(仲裁決定を除く)の守秘を表明した書面を提出

### 【解説】

#### (対象事案)

仲裁の対象になるのは移転価格課税事案だけではなく、「条約に適合しない課税」に関する相互協議案件である。APA案件は課税案件ではないので、対象にならないが、PE課税や双方居住者課税などは対象になる。

日米間でAPAそのものを仲裁の対象としなかった理由は、APA申請の段階では、二重課税等条約に適合しない課税状態が生じているわけではないからであろう。米国ベルギー租税条約の仲裁規定ではAPAを仲裁の対象としており、米独条約ではAPAの対象期間の申告がすべて提出されている場合(つまり対象年分がすべて経過している場合)にはAPAを仲裁の対象にしている。米独条約について上記のような取扱いとした理由は、APAとはいえ、相互協議に時間がかかった等の理由によって既にすべての対象年分が過去の年分となってしまった場合には、課税案件の相互協議を行う場合と内容的には変わらないからであろう。

なお、日米間ではAPAそのものは仲裁の対象にならないが、APA対象取引に関する課税案件は原則どおり対象となる。

#### (開始要件)

仲裁を要請する書面の提出時期については特段規定がないため、相互協議申立書を提出後であればいつでも提出ができると解されるが、あまり早期に出しても相互協議が円滑に進行した場合には無駄になる。適切なタイミングとしては、相互協議が数回行われた結果、不合意に終わる可能性が高いとみられるようになった時点であろう。そのような状況になると、相互協議部局から仲裁申出の意思を打診される機会があると考えられる。納税者としては、そのタイミングで正式に仲裁申立てを行うかどうか意思

決定を求められることになる。

### (2) 仲裁が開始される日

#### イ 課税事案

【内容】当該事案の相互協議開始日(起算日を両当局間で別途合意して通知している場合はその日)から2年経過した日と、仲裁開始の要件として(1)で掲げた(a)及び(b)が満たされた日のいずれか遅い日が仲裁開始日である。

【解説】納税者がすでに仲裁要請書を提出している中で、相互協議が合意しないまま2年経過した場合には、2年経過した日に仲裁が開始される。また、相互協議が合意しないまま2年経過した後に仲裁要請書及び守秘表明文書を提出した場合には、その日が仲裁開始日となる。

納税者が2年経過前に仲裁要請書を提出しておけば、相互協議開始後2年経過すると自動的に仲裁が開始されることになる。このため、2年間のカウントダウンの初日を明確に決めておくことが重要である。相互協議を申し立てた際は、協議開始日かいつであるのかを相互協議担当者に確認しておく必要がある。

#### ロ APAの対象取引に関する課税事案

【内容】APA要請の対象である課税事案に関する仲裁手続の開始日は、次のいずれか遅い日とされている。

(i) いずれかの締約国の税務当局がある関係者に関するAPAの要請の対象となる取引又は移転の価格の更正について又は当該価格調整の意図について正式な通知を発出した日の後6か月を経過した日

(ii) 上記(1)の(a)及び(b)の要件(仲裁要請と不開示表明の提出)が満たされた日

ただし、いかなる場合においても、仲裁手続は、「事前価格取決めに関する両締約国の権限のある当局の合意のための実質的な検討を開始するために必要な情報を両締約国の権限のある当局が受領した日の後2年を経過するまでは開始しない。」(新条約25⑦(d))とされている。

【解説】この規定はAPA事案そのものが仲裁の対象となることを意味するものではない点に注意が必要である。課税案件である限りAPA申請の対象となっている取引についても仲裁の対象になることは原則どおりであるが、一般の課税事案については仲裁開始のタイミングを協議開始から2年としているのに対して、APAの対象取引については課税するという意思の表明から6か月と短くしている。その趣旨は、いったんAPAの協議において内容が議論され

ており、ゼロから協議を行う必要がないからであると考えられる。

具体的にどのような場合を想定しているのかは明らかでないが、例えば以下のような場合が該当すると思われる。

- ① APA合意成立後、対象年分の年次報告書の審査で、APA条件の解釈に疑義が生じ、審査を行った課税部局は追徴課税すると主張している。
- ② APA合意成立後、予想外の不況に直面した結果、某対象年度に合意の利益幅を満たせなくなった。一方の当局は合意にしたがって調整を行うべきと主張しているが、他方の当局は、予想外の損失の発生は移転価格の問題ではなく、所要調整額に関する協議が必要であると主張している。

また、議定書11⑦(d)ただし書きにおいて、「いかなる場合においても、仲裁手続は、事前価格取決めに係る両締約国の権限のある当局の合意のための実質的な検討を開始するために必要な情報を両締約国の権限のある当局が受領した日の後2年を経過するまでは開始しない。」と規定している趣旨は、APA対象取引に関する課税案件は、APAに関する相互協議の議論の中で解決されるべきであり、十分な資料を入手してから2年間はしっかりAPAについて議論をしようという趣旨であろう。

同ただし書きの中の「必要な情報を両締約国の権限のある当局が受領した日」とは、具体的には、APA審査結果が相互協議担当者に報告された日をいうものと考えられる。我が国では、APAの審査は国税局のAPA審査担当が行い、国税庁相互協議室に上申するという手続きを踏む。この上申があった日が「必要な情報を受領した日」となるものと考えられる。

### (3) 仲裁が行われない場合

**【内容】** 仲裁の要請があっても以下の(a)、(b)、又は(c)の場合は仲裁に付託されない(新条約25⑥)。

- (a) 当該事案についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所がすでに決定を行った場合
- (b) 両締約国の権限のある当局が、当該事案が仲裁による解決に適しない旨を合意し、かつその旨を協議開始日の後2年以内に通知した場合
- (c) 当該事案が条約の規定に定めのない事項に関する協議である場合

**【解説】** まず、(a)により、日・米いずれかで判決や裁決が出てしまった場合には仲裁は行われないことになる。異議決定は、行政審判所の決定ではなく課税処分庁の決定なので裁決には該当しない。現在の実務上の慣行として、相互協議と審査請求は並行して申し立てることができるが、相互協議優先の希望を審判所に申し述べることによって、審査請求の審査手続きを保留してもらおうケースが一般的である。しかし、審査手続きの保留は審判所の義務ではないことから、相互協議合意に予想外に時間がかかる、あるいは合意の見込みが極めて低いこと等が見込まれた場合には、審査手続きを開始し、裁決を出すこともありうる。裁決が出てしまうと、仲裁に移行できなくなる。また、後述のとおり仲裁移行後であっても仲裁が終了してしまう。仲裁を希望する納税者は審査請求手続きとの関係に注意する必要がある。

次に、(b)における「仲裁に適しないと両当局が合意できる場合」とは具体的にはどのような場合かが問題になる。米独租税条約では、例として「訴訟を提起している場合」をあげているが、日米間では例示はない。

権限のある当局にとっては仲裁手続への移行は避けたいという意向が強いので、この範囲を広く認めてしまうと、仲裁を求めることができるという納税者の権利を侵害しかねない。したがって、できるだけその範囲は狭く解すべきであろう。

以上