

日米租税条約に義務的仲裁条項を導入（その2）

税理士法人トーマツ 税理士 ^{こばやし まさひこ} 小林 正彦

前号では、以下の内容について解説した。

1. はじめに
2. 導入の背景
3. 仲裁制度の概要
4. 仲裁の開始

今回は、仲裁の具体的手続きについて解説を行う。なお、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。

5. 仲裁手続の流れ

(1) 仲裁前の手続の合意

【内容】権限のある当局は仲裁の開始前に、次の事項について期間及び手続について書面で合意するとされている（新条約25⑦ (i)）。

- (ア) 仲裁開始日の変更を申立者に通知すること
- (イ) APAに関連する仲裁の適切な適用（仲裁開始日に関する規則を含む）
- (ウ) 関係者全員から不開示に関する表明を取得すること
- (エ) 仲裁委員会の構成員の任命
- (オ) 両締約国の権限のある当局による仲裁委員会への解決案、意見書、応答書の提出
- (カ) 申立者が仲裁委員会の検討のために、当該事案についての自己の意見及び分析を記載した書面を提出すること
- (キ) 仲裁委員会による両締約国の権限のある当局への決定の送付
- (ク) 仲裁委員会の決定の受入れ又は拒否
- (ケ) 仲裁委員会の任務の遂行に必要な追加的な手続きの採用

【解説】上記のうちのいくつかは議定書ですでに定めているが、定めていないものもある。実際に仲裁事案第1号が出てくる前までに、日米当局間でこれらの詳細を合意する必要がある。

注目されるのは、仲裁を要請した者が、仲裁のための委員会による検討のために、当該事案についての自己の意見及び分析を記載した書面を提出することが、考慮すべき事項の中に入っていることである。手続きの詳細は今後の合意によるが、議定書14 (h) にも規定されており（後述 (7)）何らかの

かたちで実施されることは確実である。納税者としてはこの機会を有効に活用することで、仲裁のプロセスに直接関与できる機会が与えられることになり、非常に好ましいものである。

(2) 仲裁委員会の構成・委員の選出方法

【内容】仲裁委員会の委員の選任方法については、改正議定書の中で規定されている。内容は以下のとおり（議定書14 (b)）。

- ・ 仲裁委員会は3名の個人により構成される。12か月以内に税務当局又は財務省の職員であった者は選任できない。仲裁手続において問題となる特定の事項に関与したことがあってはならない。
- ・ 両国の権限のある当局がひとりずつ選任し、その2人が委員長を選任する。
- ・ 委員長はいずれかの国の国民又は適法な永住者であってはならない。

【解説】それぞれの国が独自に選任する各1名の仲裁委員はさほど問題なく決まるだろう。しかし、その2人が3人目の議長を決める際には相当の困難が予想される。米国は、ドイツ、カナダ、ベルギーとの条約では、決まらないときはOECD租税委員会事務局長に選任を委ねることにしているが、フランス、スイスとの条約ではそうした規定はない。

国際課税に関する造詣の深い学者や実務家の中で公正・中立な立場をとれる者で、かつ、「あの人の判断なら仕方ない」と多くの関係者が納得できる者が適任とみられるが、そのような人材を見出すことが困難だった場合、選任までに時間を要することになりかねない。

誰が仲裁人として選任されたかは、権限のある当局からは開示されない（新条約25⑦ (g)）。仮に、何かの拍子に誰が仲裁人なのかが分かっても、申立人やその代理人を含めてすべての関係者は権限のある当局や仲裁委員会から受領した情報を、仲裁決定を除き、他のいかなる者に対しても開示しない旨の書面を提出しているのだから、それに基づいて、申立人も開示できない。

仲裁委員は個人であるが、「委員会の構成員又はそれらの職員は…」（新条約25条7項 (h)）とある

ので、仲裁委員の所属する組織の職員を関与させることが予定されているようである。そうした者に対する守秘義務確保の徹底が権限のある当局の義務とされている（新条約25⑦（h））。

（3）仲裁の中断事由

【内容】 仲裁の中断事由について新議定書は以下の4つの場合を挙げている。

「(c) 仲裁のための委員会がその決定を両締約国の権限のある当局に対して送付するまでにその仲裁に係る事案が次のいずれかに該当することとなる場合には、その事案に関する両締約国の権限のある当局の合意のための手続（仲裁手続を含む。）は終了する。

- (i) 両締約国の権限のある当局が、条約第二十五条の規定に従い、当該事案を解決するための合意に達する場合
- (ii) 当該事案について申立てをした者が仲裁の要請を撤回する場合
- (iii) 仲裁手続中に、当該事案についていずれか一方の締約国の裁判所又は行政審判所が決定を行う場合
- (iv) 当該事案の関係者又は権限を与えられたその代理人のいずれかが、条約第二十五条5（b）の規定により求められる開示しない旨の書面に故意に違反し、かつ、両締約国の権限のある当局が、その違反があったことによって仲裁手続を終了させるべきであることを合意する場合」(改正議定書14条(c))

【解説】 (i) において仲裁が進行している間でも相互協議合意ができるとされている点は注意が必要である。相互協議が中断して仲裁が進行するのではなく、仲裁中も相互協議は進行することになる。相互協議部局にしてみれば、相互協議開始から2年経過後も仲裁決定が出るまでの数か月から1年数か月間は相互協議を続けることができる。

こうした仕組みを採用した背景には、相互協議において両当局間で合意できない論点について、仲裁委員会という形で第三者間での議論をする場を設け、そこでの議論を相互協議に反映させることによって、最終的には相互協議の枠組みの中での解決を図る余地を残しておきたいとの関係者の思惑があると想像される（あくまでも想像であるが）。そうだとすれば、実際には仲裁決定が出されるところまで行ってしまふことはそれほど多くはなく、仲裁委員会の間意見が両締約国の権限ある当局に適宜伝えられることによって、相互協議が合意に向かって動き、相互協議合意という形で解決がなされるという道筋を辿ることが多くなるのかもしれない。そうした柔軟な、ある意味では周囲からは分かりにくい

プロセスとなるのか、あるいは、仲裁委員会としての独立の判断をキッパリと示すプロセスをとるのかは、誰が仲裁委員に選任されるか、そして、最初の何件かの仲裁でどのような手続きがとられるかによって変わるものと思われる。

(ii) で仲裁要請者が要請を撤回する自由が認められている点は留意しておく必要がある。

(iii) において審判所の判決が出た場合が仲裁の中断事由になるとしているので、相互協議が遅延している事案で審判所が独自に審査請求の審理を開始している場合には、仲裁が出る前に判決が出ないように注意する必要がある。判決で全面取消になれば問題ないが、そうでない場合には二重課税が残る。

(iv) において仲裁申立者の守秘義務違反は仲裁の終了事由とされており、仲裁終了までは仲裁決定を除くほか仲裁に関する情報を開示してはならないとされている点には大いに注意が必要である。相互協議合意の内容については、相互協議申立者に守秘義務を課すことを明示する規定はないが、仲裁の場合はこの点条約の文言で明確にされていることにみられるように、厳格な取扱いになる可能性が高い。うっかりして仲裁委員の名前や仲裁手続の進捗状況等について情報を開示した場合、権限のある当局間の合意により仲裁決定を行わないまま手続を終了させることができるので、注意する必要がある。

仲裁申立者及びその代理人の保有する情報のうち守秘義務の対象となる範囲が問題になる。「仲裁手続の過程においていずれかの権限のある当局又は仲裁のための委員会から受領した情報（仲裁のための委員会の決定を除く。）を他の関係者以外のかんる者に対しても開示しない旨を表明した書面を提出したこと」が仲裁開始の要件となっていることから、仲裁決定が出た後にその決定に関する情報を開示することは範囲外である。しかし、それ以外の事項で権限のある当局や仲裁委員会から得た情報は、仲裁決定が出た後であっても、すべて守秘義務の対象になるものと解される。

（4）権限のある当局による仲裁委員会への解決案の提出

【内容】 「各締約国の権限のある当局は、事案において提起された調整又は類似の事項のそれぞれに対処する解決案を提出することができる。当該解決案は、当該事案全体を解決するものでなければならず、かつ、両締約国の権限のある当局の間で既に合意した当該事案における全ての事項を修正することなく反映するものでなければならない。当該解決案は、当該事案における調整又は類似の事項のそれぞれについて、当該事案に対するこの条約の適用に基づく特定の金額（例えば、所得、利得、収益又は費用の金額）の決定又は条約の規定に従って課される税率の上限の決定に限られる。各締約国の権限のある当局は、

また、仲裁のための委員会による検討のために意見書を提出することができる。」(改正議定書14 (d))

【解説】 仲裁開始までに2年間協議をしているのであるから、双方の主張は相当程度歩み寄っているはずであるが、協議における最大の譲歩案がそのまま仲裁における主張になるとは限らない。日米間の仲裁判断の方式はいわゆる「ベースボール方式」である。この名称は大リーグの年棒の決定方式から来ているといわれるが、いずれかの主張を100%採用するものである。仲裁人の独自の案とか、両者の案の中間をとるということはできない。したがって、当事者としては場合によっては、全く譲歩なしの案を仲裁における主張とすることもありうるだろう。しかし、全く譲歩なしの案を最終案とした場合には、仲裁人の心証を害して相手方の主張を採用されるおそれもある。双方の権限ある当局は、仲裁結果をにらんだ主張を展開する必要があり、交渉戦略、交渉能力、プレゼン能力、国際課税ルール準拠度合いといった総合力がテストされることになるので、相当量のリソースを投入せざるを得ないだろう。ただ、そのことが、できるだけ仲裁に移行しないように、多少不利でも大幅な譲歩をすることによって相互協議合意を促進しようとするインセンティブとなることが仲裁規定導入に期待されているという面もある。

(5) 移転価格事案以外の事案の解決案

【内容】 以下の事案については、権限のある当局は、課税の前提となる問題(たとえば、PE(恒久的施設)の存否)及び当該問題の解決に応じた決定(たとえば、PEが存在すると決定された場合における帰属所得の額の決定)のそれぞれに対処する解決案を提出することができる(改正議定書14 (e) 及び (f))。

- (ア) 個人に対する課税に関し、双方居住者の問題で合意できなかった事案
- (イ) PE課税に関して、PEの存否について合意できなかった事案
- (ウ) これらに類似する課税の前提となる問題の解決に応じて決定される他の事項に係る事案

【解説】 移転価格課税案件については全体の解決策の提案のみを認めているが、個人課税やPE課税事案については、論点ごとの主張を認めているということである。これは、移転価格課税事案がもともと配分の問題であり、いわゆる「双方の主張の中間を取る」という解決が可能であるのに対して、たとえばPE課税については、ベースボール方式をとる場合、PEの有無だけを双方の当局が主張すると、ゼロか100かの仲裁決定しかできなくなる。そこで、

「PEの有無」のほかに「PEがあると仮定したうえでの帰属所得の金額」を主張することを可能にしたものだと考えられる。

(6) 権限のある当局の応答書の提出

相手国の権限のある当局の解決案及び意見書を受領した権限のある当局は、仲裁委員会に応答書を提出できる(改正議定書14 (g))。

(7) 申立者の意見書の提出

申立者は事案についての自己の分析及び意見を記載した書面を提出できる。当該書面には相互協議において提出されなかった情報を含めないものとし、両締約国の権限のある当局が入手できるものとする(改正議定書14 (h))。

6. 仲裁決定の手續・効力

(1) 仲裁決定までの期間

【内容】 日米間の改正議定書では期間は規定されていないので、今後の両当局間の合意によって決定されるものとみられる。

【解説】 米独間の例をみると、両当局が仲裁人を選任するのに最長60日、議長を選任するのに最長60日、両当局の解決案の提示まで最長90日、以後反論書や意見書のやり取りを経て仲裁決定まで最長9か月、となっており、合計すると最長16か月である。日米間の合意もこの程度の期間となると予想される。

(2) 仲裁決定の通知

【内容】 仲裁決定の伝達は、書面で両締約国の権限のある当局に送られ、その後申立者に通知される(改正議定書14 (i))。

申立者は決定の通知から45日以内に仲裁を申し立てた当局に受け入れる旨を通知する。通知がない場合は受け入れなかったものとする。訴訟や審査請求が行われているときは、45日以内にそれらすべてを取り下げる旨を裁判所又は行政審判所に通知しないときは、決定は受け入れられなかったものとする。受け入れられない場合、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行われない(改正議定書14 (j))。

【解説】 仲裁は受け入れてもいいが、裁判でもっと有利な結論が出そうだという場合があるかもしれない。この規定は仲裁を受け入れた後裁判もやることは認めないという趣旨である。仲裁を受け入れない場合、相互協議も終了することになるので注意が必要である。ただ、その場合でも国内争訟の道は残される。

(3) 仲裁決定の内容と効力

【内容】「仲裁のための委員会の決定は、…当該申立てをした者が所定の期間内に当該決定を受け入れた時において、…権限のある当局の合意による当該事案全体の解決とみなされ、かつ、両締約国を拘束する。仲裁のための委員会の決定による解決は、両締約国の法令上のいかなる期間制限又は手続上の制限にもかかわらず、実施されなければならない。」(新条約25⑦ (e))とされている。

仲裁決定の内容は、調整又は類似の事項及び課税の前提となる問題のそれぞれに関していずれかの権限のある当局が提出した解決策のいずれかに限られ、当該決定の理由その他の説明を含まない。また、決定は先例としての価値を有しない(改正議定書14 (i))。

「仲裁手続に関連する情報(仲裁のための委員会の決定を含む。)は、この条約及び両締約国の法令によって開示することが認められる場合を除くほか、両締約国の権限のある当局によって開示されない。」(新条約25⑦ (g))

【解説】 仲裁の決定の範囲をどこまでとするかは仲裁規定の実効性を決定づけるものとして非常に重要である。

特に理由を示すかどうかは重要である。理由を示すことを条件とすると、関係国の税制や税務行政のあり方に影響を与える可能性があるからである。とはいえ、内々に決定に至った経緯が権限のある当局には示されるということはあるかもしれないが、一般にはその内容は知りえないものとなるだろう。理由が不要であるとされたため、ほとんどのケースで金額のみが示されるだろう。しかし、理由が示されないことに不満を感じる向きもあろう。どうしても理由が必要である場合には、初めから仲裁ではなく国内争訟を選択したほうがよい。

また、決定の範囲をどこまで認めるかも重要である。相互協議において合意できなかった個々の論点を仲裁の範囲とする例もあるが、日米間の仲裁では、仲裁決定の範囲を「全体の解決策」とした。仲裁決定の範囲としては最も広い範囲としたものと評価できる。

先例の価値を有しないとしている点は相互協議合意の場合と同様である。事案は個別性があるからであり、当然のことを確認的に規定したという位置づけになると考えられる。先例となることを否定しておかないと、判例のように将来の案件に影響しかねない。仲裁に期待されるのはあくまでも個別事案の

解決であって、両国間の考え方や解釈を統一するという役割を果たすことは期待されていないということであろう。

この仲裁規定の内容の最も重要な点は、仲裁決定に対して納税者は受け入れない選択肢を有するが、権限のある当局には受け入れないという選択肢はなく、かつ、決定は必ず実施しなければならないとされている点である。必ず実施するという意味は、国内法上時効にかかる等の障害がある場合でも実施するということである。わが国においては、仲裁決定を実施するため相互協議合意を行うことによって実施することになる(相互協議の手続について(事務運営指針)43)。

7. その他

(1) 仲裁費用

仲裁のための委員会の構成員の報酬及び費用並びに両締約国が実施する手続に関連して生ずる費用については、両締約国が衡平に負担する(改正議定書14 (k))。

8. その他の実務上の留意点

実務上の留意点としてこれまでに述べたこと以外に、相互協議申立者に対する資料提出要求等は今後、より迅速さと厳格さを要求されるということがある。

相互協議開始から2年以内に合意に至ることができると議論を尽くすためには、従来よりも協議の速度と密度を上げる必要があるが、相互協議担当者のリソースは限られている。そのため、相互協議における当局の主張の基礎となる資料の作成や各種分析について、申立者に対して、より頻繁かつ迅速な対応が求められる可能性が高い。対応の遅れが再三にわたりその結果相互協議を円滑に遂行できないと判断された場合、仲裁にも適さないと判断され、相互協議の終了通知が出されることもある。

相互協議が不調に終わっても仲裁があるから大丈夫と考えて相互協議対応をおろそかにしていたばかりに、相互協議終了通知が発せられてしまい、仲裁の道が閉ざされるようなことがあってはならない。

企業が日米間の相互協議を申し立てる場合、これまで以上に相互協議対応の負担が重くなることを念頭に置く必要がある。

以上