

論 説

国際課税の紛争解決手続に関する戦略的考察

—囚人のジレンマと WTO 酒税格差事件の教訓—

国税庁長官官房相互協議室課長補佐

高 橋 麻 莉

◆SUMMARY◆

国際課税では、これまで主に二国間の相互協議手続により紛争解決が図られてきた。しかし、いわゆる第1の柱・第2の柱のデジタル課税で税の安定性が制度化すれば、多数国間による紛争解決が行われることになる。

本稿は、現在の国際的な議論や紛争解決を巡る学説・理論を整理した上で、WTO 酒税格差事件での敗北から、国内の納税者と税務当局の対立を超えて、新しい多数国間紛争解決手続への我が国の戦略を考察するものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：相互協議、税の安定性、デジタル課税、条約解釈、日本国憲法

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	3
第1章 国際情勢：相互協議とデジタル課税の安定性	4
1 相互協議	4
2 第1の柱・パネルシステム	5
3 第2の柱・GloBE 紛争解決	6
4 小括	7
第2章 納税者と税務当局のジレンマ	8
1 ゲーム理論の基礎	8
(1) 基本用語	8
(2) 囚人のジレンマ	9
(3) 繰り返しゲーム	9
(4) パレート最適	9
2 税務訴訟と国際紛争の構造的差異	10
(1) ゼロサムゲームの税務訴訟	10
(2) 非ゼロサムゲームの国際紛争	10
3 小括	11
第3章 事例研究：WTO 酒税格差事件	11
1 WTO の概要	12
(1) 多数国間の紛争解決手続	12
(2) 現在の危機	12
2 酒税格差事件	13
(1) 概要と分析方法	13
(2) 提訴から是正勧告まで	14
(3) 合意の履行（2度の税制改正）	16
3 小括：敗北の意味	17
第4章 我が国の戦略	18
1 彼れを知りて己を知れば	18
(1) ゲームのルールを理解する	18
(2) 彼我のリソースの差を把握する	19
2 地を知りて天を知れば	20
(1) 不利な地理的条件と時差を認識する	20
(2) 戦い方を工夫する（書面主義・最終提案方式）	20
3 先ず勝つべからざるを為して	21
(1) 昨日の敵は今日の友	21
(2) 足元の相互協議から	21
おわりに	22

本稿第3章及び第4章について、東京財団政策研究所の森信茂樹・研究主幹には、貴重な情報・示唆とともに筆者への激励を頂いた。また、同研究所の岡直樹・研究員には、森信研究主幹へのインタビューにあたり、協力を頂いた。両名に対し、ここに深謝の意を表する。

はじめに

2021年10月、OECD/G20 BEPS 包摂的枠組みは、経済のデジタル化によって生じる税制上の課題を解決するため2つの柱で合意した⁽¹⁾。第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）は、2023年前半に多数国間条約の署名、2024年の発効が目標とされ、第2の柱（グローバルミニマム課税）については、2022年に国内法改正、2023年（一部は2024年）の実施が予定されている⁽²⁾。第1の柱・第2の柱ともに、税の安定性（Certainty）のため多数国間紛争解決手続の導入が議論されている。

新しい多数国間紛争解決手続について、我が国はどのように対応すべきか。納税者と税務当局双方に何らかの戦略が必要ではないか。古典的名著である岡崎久彦『戦略的思考とは何か』は、島国で孤立した環境にある我が国には、客観的情勢を無視して「いつかは神風が吹く」と信じる楽観主義が根底にあり、経験の乏しさからくる初心（うぶ）さにより戦略的思考が欠如していると喝破する⁽³⁾。岡崎は、兵書『孫子』の「彼れを知りて己を知れば」⁽⁴⁾の言葉を引用しつつ、歴史と地政学に基づき、現実的な分析に徹した国家戦略論を展開する。孫子は、既に現代のビジネス書でも多く取り上げられ、一般に知られるようになったが、東洋を代表する軍事古典としても詳細な研究がなされている⁽⁵⁾。

本稿は、国際課税の変動期にあって、納税者と税務当局という二元対立を超えた戦略を論じることを目的とする。戦略とは、相手の意図を読みながら行う意思決定であり、国際情勢を判断せずに我が国が一方的にどうする

かを決めて実行することではない⁽⁶⁾。そこで、第1章で、現在のデジタル課税の議論の状況と欧米という大国の動きを整理する。

次に、第2章にて、初歩的なゲーム理論を用いて国内と国外の紛争解決手続の構造を分析する。ゲーム理論については、かつて法学サイドから、存在するはずのない経済的合理人を前提とするもので現実の人間行動を説明できないという批判があった⁽⁷⁾。しかしながら、今やゲーム理論は、現実を説明する「理学」として発展・成熟し、その理論を現実問題へ実装する試みが進められている⁽⁸⁾。

第3章では、国際政治学の観点から、過去に日本が敗北したWTO酒税格差事件の事例研究を行う。過去の敗北の研究は、新しい戦略立案のためのオーソドックスな方法といえる⁽⁹⁾。WTOの紛争解決手続は、かつて「司法化」（紛争解決のための第三者への権限委譲）の成功モデルとされており⁽¹⁰⁾、第1の柱の紛争解決手続と類似した点がある。第4章において、酒税格差事件の教訓を基に、デジタル課税の多数国間紛争解決手続における戦略を立てる。

これまで国際課税では、伝統的に法学的アプローチが主流であり、租税条約の源流をもつ欧州において紛争解決に関する多くの先行研究がある。その定説は、相互協議には合意に至る義務がなく国内争訟手続に比べ納税者の権利保障が不十分であるから、それを強化し、義務的仲裁を導入することが必要というものである⁽¹¹⁾。しかし、単にこれらの欧州の見解を借用又は輸入するだけでは、我が国は新しい紛争解決ゲームにおいて敗北するであ

ろう。これが本稿の問題意識である。

本稿は、令和5（2023）年2月末時点の情報に基づく。文中では様々な時間軸を行き来することから、欧州共同体（European Community: EC）や欧州連合（European Union: EU）をまとめて「欧州」と表記する。なお、本稿は、実務上の課題に一つの解を出そうとする論説であって学術研究論文ではない。よって、一般に学術研究論文に不適とされる文献（ビジネス書や新書、電子書籍、各種機関のインターネット情報等）も引用する。文中の意見は、全て筆者の個人的見解である。

第1章 国際情勢：相互協議とデジタル課税の安定性

相互協議は、租税条約に基づく既存の国際的な紛争解決手続である。第1の柱・第2の柱いずれの新しい紛争解決メカニズムでも、相互協議の枠組みが基礎となっている。本節では、相互協議の位置付けを確認し、これに基づき第1の柱・第2の柱の紛争解決手続を概観する。

1 相互協議

相互協議とは、租税条約の規定（OECDモデル租税条約⁽¹²⁾では25条）に基づく、我が国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議をいう⁽¹³⁾。個別事案に係る相互協議は国税庁相互協議室が行い、租税条約の一般解釈に係る相互協議は財務省主税局が行う⁽¹⁴⁾。相互協議は、準外交的プロセスであり⁽¹⁵⁾、次の3類型に区分することが一般的である⁽¹⁶⁾。

(i) 個別事案協議：「条約の規定に適合しない課税」について、納税者の申立てにより開始される⁽¹⁷⁾。権限ある当局には交渉の努力義務が課されるのみで、合意に至る義務はない⁽¹⁸⁾。また、当該合意は、納税者の個別事案を解決するために行われ、公表されず、他の事案の先例とはさ

れない⁽¹⁹⁾。

(ii) 解釈適用協議：権限ある当局が租税条約の「解釈又は適用」に関する「困難又は疑義」を解決する必要性を認識した場合に、相手国等の権限ある当局へ協議を申し入れることによって行われる⁽²⁰⁾。上記の個別事案協議とは異なり、協議開始につき必ずしも納税者からの申立てを前提としていない。

(iii) 立法的解決協議：「条約に定めのない場合における二重課税を除去する」ための協議である⁽²¹⁾。学説等によれば、租税条約の空白を埋める役割を有する⁽²²⁾。この協議は、前の2類型とは異なり、権限ある当局による交渉の努力義務も規定されていない。

仲裁は、(i)個別事案協議を補完する手続として、2008年にOECDモデル租税条約25条5項に導入された⁽²³⁾。仲裁とは、相互協議で合意に至らない場合に、一定の条件下で独立した第三者が拘束力のある決定を行うものであり、その意味で司法化された手続である。しかし、義務的かつ拘束力のある仲裁に対しては途上国を中心に根強い反対があり、世界的に広く普及しているとはいえない。例えば、BEPS防止措置実施条約⁽²⁴⁾では、仲裁規定は各国の選択に基づき適用されることとなっており、制度の導入そのものが任意である⁽²⁵⁾。税務当局は相互協議の合意に拘束される⁽²⁶⁾、納税者は、その合意に拘束されず国内法による救済措置も選択できる⁽²⁷⁾。仲裁決定も、紛争当事者である両締約国の権限ある当局を拘束するが、原則として納税者は拘束しない。

複数の国が関与する案件を解決するための多数国間相互協議は、前述の(i)個別事案協議について二国間協議を組み合わせることにより実現可能である⁽²⁸⁾。多数国間相互協議については、OECD事務局が2023年2月にマニュアルを公表した⁽²⁹⁾。このマニュアルは、

加盟国に対して拘束力を有しないが、多数国間相互協議及び事前確認の法的根拠等を明らかにし、その手続について税務当局や納税者にガイダンスを提供するものである。多数国間事案の例として、移転価格のみならず、恒久的施設への帰属所得や二重居住又は多重居住が挙げられている⁽³⁰⁾。マニュアルとしては画期的で有用であるが、その真価は実践において問われていくことになるであろう。

2 第1の柱・パネルシステム

第1の柱の多数国間紛争解決手続は、BEPS 包摂的枠組みが2020年10月に公表した第1の柱に関する「青写真(Blueprint)」で初めて具体的に示された⁽³¹⁾。この青写真では、利益Aとそれ以外に分けた上で、利益Aに関する紛争を審査パネルと必要に応じて設置される裁定パネルの2層構造により解決するとされた。裁定パネルは、第三者による拘束力ある決定が行われる点で仲裁に類似した司法的な手続である。

2022年7月にOECD事務局は「第1の柱の利益Aに関する進捗報告書」を公表し⁽³²⁾、同年10月には「第1の柱の利益Aの管理及び税の安定性の側面に関する進捗報告書」を発表した⁽³³⁾。この報告書で示された利益Aの安定性メカニズムは、上述の青写真時点での手続とは異なる点があることから、次段落以降で詳しく分析する。なお、利益Aに「関連する」紛争の安定性については、移転価格と恒久的施設の帰属所得に関して権限ある当局が相互協議を行い、相互協議を通じて解決できない場合に義務的で拘束力のある仕組みの導入が検討されている⁽³⁴⁾。また、第1の柱の利益Bに関する紛争についても、既存の移転価格税制のフレームを前提とするから、相互協議や事前確認を通じて解決される見通しである⁽³⁵⁾。

2022年10月時点での利益A安定性メカニズムには、3つの類型がある⁽³⁶⁾。

- **Scope Certainty Review**（範囲安定性審査）：適用範囲外のグループに対して、ある期間において利益Aのルール of the 範囲外にあることを保証するプロセスであり、収益源のある法域が一方的にコンプライアンス措置を取るリスクを排除するもの。
- **Advance Certainty Review**（事前安定性審査）：利益Aに特有で、かつ関連性のある新規規則の適用に関する対象グループ内の方法論に安定性を持たせるためのもの。
- **Comprehensive Certainty Review**（包括的安定性審査）：適用範囲内のグループに対し、標準化された共通文書パッケージに基づき、終了した期間の新規則の適用について多数国間の安定性を提供するプロセス。その期間に適用される事前安定性の結果を基礎とする。

この3つの類型における各々の審査パネルは、主たる税務当局（グループの最終親会社⁽³⁷⁾の税務当局）が主導する相互協議に類似した手続であり⁽³⁸⁾、すべて拘束力のある裁定パネルによってサポートされる⁽³⁹⁾。裁定パネルは、提示されなかった代替案を作成し選択することや、解決のために提出された特定の問題以外についてコメントする裁量権を有しない⁽⁴⁰⁾。裁定パネルがどの案も過半数で支持しなかった場合、議長は、パネルメンバーに対して全ての代替案を優先順位付けするように求めるとされる⁽⁴¹⁾。なお、裁定パネルの構成は、未だ合意されていない⁽⁴²⁾。また、税の安定性フレームワークをサポートするために専門事務局が設置されるが、当該事務局の設置場所や職員構成は決まっていない⁽⁴³⁾。

利益Aの対象となる企業グループがその適用について安定性を要求しない場合でも、複数の税務当局は多数国間で調整した審査を通じて共通のアプローチに合意する可能性がある⁽⁴⁴⁾。このことから、利益Aの対象となる企

業グループは、事実上この紛争解決手続に関わらざるを得ない設計になると考えられる。

しかしながら、上述の進捗報告書は、OECD 事務局によって作成されたものであって、BEPS 包摂的枠組みや租税委員会又はその補助機関の総意を表してはいない⁽⁴⁵⁾。現時点では、本稿の冒頭「はじめに」で紹介した 2021 年 10 月の声明以降、政治的な合意文書は出されていない状況である⁽⁴⁶⁾。このような経緯から、筆者は、2022 年のこれらの OECD 事務局案が政治的合意を得て条文化されるとは考えていないが、本稿は制度論ではなく戦略論であるので、事務局案を基に情勢把握を行う。

3 第2の柱・GloBE 紛争解決

第2の柱の GloBE ルールに、安定性メカニズムの導入が議論されるようになったのは、2022 年3月の OECD 事務局による GloBE コメンタリー公表以降である⁽⁴⁷⁾。第2の柱の GloBE ルールは、その導入を希望する国・地域が、自国の国内法ルールを整合的かつ協調的に実施し適用するものであるが、各国間の解釈や適用に差異が生じ、二国間及び多数国間の紛争が発生する可能性がある⁽⁴⁸⁾と指摘されるようになった。具体的には、親会社所在地国の所得合算ルール(Income Inclusion Rule: IIR)と子会社所在地国の軽減税支払ルール(Undertaxed Payment [or Profit] Rule: UTPR)について各国が異なる解釈をした場合の二重課税や、ある国が採用しているグローバルミニマム課税が他の国にとっては第2の柱に沿ったものではない場合等が挙げられている⁽⁴⁸⁾。

2022 年 12 月に OECD がパブリックコメントに向けて公表した文書⁽⁴⁹⁾では、GloBE ルールの解釈の相違によって紛争が生じうるとし⁽⁵⁰⁾、紛争「防止」メカニズムとして、レビュープロセスや国際的コンプライアンス確認プログラム (International Compliance

Assurance Program: ICAP) の活用、事前確認 (APA) 類似の仕組みの導入が検討されている。一方、実際に発生した紛争については、その解決に利用可能な手段として、次の4つを挙げている⁽⁵¹⁾。

- ① 多数国間条約の策定
- ② 税務行政執行共助条約⁽⁵²⁾に基づく協議
- ③ 既存の租税条約 (相互協議)
- ④ 国内法における紛争解決条項の立法

このうち①については、GloBE ルールは、条約締結に関する議会手続等を考慮すると⁽⁵³⁾、多数国間条約に組み込まれることはなく、当面は国内法で実施されとする意見が一般的である。そこで、①の代わりに、OECD 事務局は、②～④を一連のものとした多数国間紛争解決メカニズムを提案する。具体的には、②の税務行政執行共助条約に基づき GloBE ルールに関する紛争について権限ある当局による協議を行うこととし⁽⁵⁴⁾、国内法において③納税者による協議の申立て及び④協議の実施措置を規定する⁽⁵⁵⁾という構造になっている。

この事務局案は、欧州の有力な法学者の提言が基になっている⁽⁵⁶⁾。その提言では、相互協議の立法的解決協議は、GloBE 紛争を誠実に解決しようとする義務 (commitment) を締約国に課すものと解釈でき⁽⁵⁷⁾、(これまでの通説に反し、個別事案協議ではなくて) 立法的解決協議によっても多数国間相互協議は可能であるとする⁽⁵⁸⁾。また、租税条約上、立法的解決協議は納税者が申立てを行う規定となっていないが、「実務上、納税者が行った要請に基づくことが多い」から、国内法で措置することによって、納税者から申立てを行うことができるとする⁽⁵⁹⁾。そして、互惠主義の原則に基づいて、このような規定を各国がミラー立法⁽⁶⁰⁾で導入することは、条約法に関するウィーン条約 (以下、「条約法条約」という。) 31 条 3 項 (b) の「事後の慣行 (subsequent

practice)」とされるという⁽⁶¹⁾。なお、「事後の慣行」とは、当事国がどのように条約を適用してきたかということであり、条約解釈にあたって文脈とともに考慮すべきものの一つである⁽⁶²⁾。

条約法条約は、(諸説あるが) 租税条約の解釈についても適用される。現在、上述の GloBE 紛争解決メカニズムを提案した法学者らが要職を務める IFA (International Fiscal Association、国際租税協会)において、『条約法条約に基づく租税条約の解釈』の出版作業が進められている⁽⁶³⁾。同書は、租税条約の解釈に関する基本原則を再検討し、租税条約実務と条約法条約の定める原則との整合性を強化するためのガイダンスである⁽⁶⁴⁾。執筆者は、欧州租税法界(英国・豪州等を含む)の錚々たる面々であり、同書の見解が国際課税における条約解釈の定説とされていくであろう。

国際法上のあらゆる分野で、条約法条約は条約解釈の基本となっている。WTO でも同様であり、その紛争解決手続において、パネルと上級委員会は解釈に関する国際法上の慣習的規則(条約法条約を含む)に従って WTO 協定の解釈を行う⁽⁶⁵⁾。しかし、第3章1(2)で後述するように、米国通商代表部(United States Trade Representative: USTR)は、「上級委員会は条約法条約に基づき不当に権威ある解釈を行っている」と批判している⁽⁶⁶⁾。

条約解釈を巡っては、その手法が国内法制度における法律文書や法解釈のルールとは異なっていることから⁽⁶⁷⁾、「条約解釈は、科学ではなく技(Treaty interpretation is an art not a science)」という有名な格言が存在する⁽⁶⁸⁾。欧州は、一つの文章、一つの神託、一つの条約をどのように解釈するかが、民族や数々の帝国全体の命運を左右してきたという歴史を持つがゆえに⁽⁶⁹⁾、条約解釈については比類なき技を持っている⁽⁷⁰⁾。筆者は、欧州が条約法条約に基づく解釈を示すときは、自らの「有

権解釈」により世界のルール形成を行おうとする思惑があると考えている⁽⁷¹⁾。

4 小括

第1の柱・第2の柱ともに、紛争解決手続の設計については議論が続けられており、骨格は固まっていない。常に動的な状態であるため、現時点で詳細を分析することは困難であるが、大枠として次のような構造になると推測する。

- ・ 第1の柱では、第一審が多数国間相互協議の発展形である審査パネル、第二審が仲裁に類似した裁定パネルとなる。対象となる少数のグローバル大企業は、安定性メカニズムに関与することが事実上求められる。
- ・ 第2の柱では、第1の柱のように個別企業(事案)を起点としながらも、条約もしくは GloBE モデルルールと国内法の解釈、突き詰めると我が国の法人税制に対象が及ぶ⁽⁷²⁾。

その上で、第1の柱・第2の柱の紛争解決手続については、従来の移転価格に係る相互協議に比べ、最終親会社とその子会社間の情報の非対称性が大きいという特徴がある。移転価格の紛争は基本的に二国間であり、(連鎖のパターンはあるが)両国に存在する関連者間取引の金額の妥当性が争点となる。ほとんどの場合、子会社側にも一定の取引記録は残されている。これに対し、第1の柱・第2の柱で課税金額を確定させるためには、多国籍企業グループ全体の網羅的な関連情報が必要であり、実質的に最終親会社以外では金額の計算が不可能である。したがって、第1の柱・第2の柱の紛争解決手続ともに、おそらく他の国・地域から最終親会社に対して情報提供を要求する設計がなされと考えられる。このため、最終親会社の事務負担は、移転価格に係る相互協議よりも重くなるであろう。

第2章 納税者と税務当局のジレンマ

法学的アプローチでは、納税者と税務当局は対立するものとして描かれがちであるが、相互協議の実務上、それは誤解である。その誤解を解くにあたり、ミクロ経済学の一分野であるゲーム理論は最適の方法である。本章では、ゲーム理論の基礎を用いて、国内の税務訴訟と相互協議を含む国際的な紛争解決手続の構造的な差異を理解することとする。

ゲーム理論は、国際的な利害対立と協力を分析するツールとして、国際関係論において広く応用されてきた。そこでは、主権国家をプレイヤーとし、国際協力は国家間の囚人のジレンマゲームとしてモデル化されることが多い。そのため、国際関係論においては、もっぱら政策協調や機構・制度の文脈でゲーム理論が分析ツールとなる⁽⁷³⁾。国際課税においても同様に、ゲーム理論は政策協調の文脈で分析に用いられる。例えば、国家間の囚人のジレンマが有害な租税競争を引き起こしていると指摘する研究⁽⁷⁴⁾や、租税条約は課税権の配分に関する妥協点を成文化することにより国家間のゲームを調整しているという分析⁽⁷⁵⁾等がある。

ゲーム理論を用いて国際課税の紛争解決手続を分析したのは、筆者が知る限り、米国コーネル大学ロースクールのグリーン教授による1998年の論文が初めてである⁽⁷⁶⁾。グリーン教授は、ゲーム理論を含む学際的な方法を「反法学的アプローチ」として採用し、国際貿易体制は国家間の囚人のジレンマ状態にあり、法治主義的な紛争解決システムは国際協力を促進しているが、その利益・コストを考慮すると必ずしも租税条約の下では応用モデルとはならないと論じた。以降、国際課税の紛争解決手続の分析ツールとしてゲーム理論が注目され⁽⁷⁷⁾、最近でも、最終提案型仲裁の導入がどのように相互協議を改善するかを、ゲーム理論的なアプローチで検証した文献がある⁽⁷⁸⁾。しかし、この文献に高い新規性があ

るとはいえない。なぜなら、最終提案型仲裁については、租税条約以外の分野でゲーム理論を応用した数多くの研究があるからである⁽⁷⁹⁾。

それまで国家同士をプレイヤーとしていたのを、相互協議における納税者と税務当局をプレイヤーとしてゲーム理論的考察を行ったのが英国アバディーン大学のサイ講師である⁽⁸⁰⁾。サイ講師は、契約理論を用いて、納税者を依頼人（プリンシパル）とし、税務当局を代理人（エージェント）とする。しかし、筆者は、相互協議の納税者・税務当局間に契約理論を応用することはできないと考える。なぜなら、国によって異なるものの、少なくとも我が国の相互協議では、国税庁は他国のように手数料を申立者から徴することはなく、制度の建付けからも納税者と税務当局の間に契約（代理）関係はないからである。もっとも、相互協議の申立てを行うにあたり、納税者は法律事務所や会計事務所等と契約を交わして報酬を支払うことが通常であるから、納税者とその代理人（法律・会計事務所等）の間では契約理論の適用はありうる。

本章は、以上の先行研究に影響を受けつつも、相互協議において納税者と税務当局をそれぞれ独立のプレイヤーとし、双方が囚人のジレンマにあることを論じる点で特色がある。

1 ゲーム理論の基礎

国際的にみても、我が国におけるゲーム理論の研究活動は活発であり、日本語による良質な文献を数多く入手できるという恵まれた環境にある。その中で、最も一般的といえる経済学者・岡田章による入門書⁽⁸¹⁾を基に、本節ではゲーム理論の基礎を確認する。

(1) 基本用語

ゲーム理論の要素は、プレイヤー・戦略・利得の3つである。利得は、戦略を選択した結果、各プレイヤーが得る利益（又は損失＝マイナスの利益）を数値で表したものである。

単純に金銭の場合もあれば、心理的な満足・不満足を数値化したもの、国益、確率を含めた期待利得ということもある⁽⁸²⁾。

ゲームの種類の1つに、ゼロサムゲームがある。ゼロサムゲームは、囲碁や将棋、スポーツのように勝ち負けを競うゲームが代表的であり、プレイヤーの目的が完全に対立する。そこでは、自分の利得が増加すればその分だけ相手の利得が減少し、プレイヤーAとBの利得の合計は常にゼロである⁽⁸³⁾。したがって、プレイヤーは、相手に最小（最悪）の利得を与える戦略を選ぶ。この戦略が自分の利得を最大化するからである。

一方、非ゼロサムゲームでは、プレイヤーの利害は完全に対立することではなく、自分の利得と相手の利得の合計が一定値にならない。そのため、利害の対立と協力の可能性が混在する。非ゼロサムゲームにおいて、囚人のジレンマが発生する。

(2) 囚人のジレンマ

囚人のジレンマとは、個々のプレイヤーが自分にとって利得の大きい戦略を選び、相手と協力した場合よりも悪い結果（利得）を招いてしまうことをいう。そのモデルとなるゲームでは、囚人にとって相手がどの戦略をとろうとも、「自白」の戦略の利得は「黙秘」の戦略の利得より大きいので、「自白」は「黙秘」を支配する戦略である。したがって、囚人2人とも「自白」の戦略を選んでしまう（この戦略の組合せがナッシュ均衡点⁽⁸⁴⁾となる）。しかし、もし囚人が互いに協力して戦略を選択できるならば、ともに「黙秘」の戦略を選んだ方が2人の利得は大きい。なお、実際は「黙秘」が「協力」を、「自白」が「非協力（裏切り）」の選択を意味する。

(3) 繰り返しゲーム

囚人のジレンマでは、少なくとも1回だけのプレイであれば、プレイヤーは裏切りを選択することが合理的である。しかし、あるゲームが1回のプレイだけで終わらない「繰り

返しゲーム」では、プレイヤーによる自発的な協力が発生する。

協力（cooperation）の行動をC、裏切り（defection）の行動をDで表すと、繰り返しゲームにおける戦略の代表例として次の4つがある⁽⁸⁵⁾。

- ① All-C：いつもCをとる。相手に裏切られても毎回協力するので、お人好しな行動パターンである。
- ② All-D：いつもDをとる。いつも協力しない非協力の行動パターンである。
- ③ トリガー：最初は協力し、2回目以後も自分と相手がともに協力する限り協力するが、一度でも一方が裏切ったら、以後は協力しない行動パターンである。トリガー（trigger）は「引き金」という意味で、2人の協力関係が一度でも崩れたらそれが引き金となって、以後は将来にわたって相手と協力しない。
- ④ しっぺ返し：トリガー戦略と同じように最初は協力するが、2回目以後は相手に裏切られたらこちらも1回だけ裏切る。しかし、相手が再び協力したらこちらも協力に戻る。

様々な実験や研究により、繰り返しゲームでは、③トリガー戦略又は④しっぺ返し戦略に落ち着くとされる。ただし、④しっぺ返し戦略では、裏切ったプレイヤーが被る長期的な損失は、③トリガー戦略に比べて少ない。このことから、将来も付き合いが続く可能性が高い場合は、④しっぺ返し戦略のような弱い処罰をもつ行動ルールでも協力が維持されるが、そうでない場合は、プレイヤーは短期的な利得の増加を優先する傾向がある⁽⁸⁶⁾。

(4) パレート最適

個人の利得が序数的効用で表されている場合、集団合理性の概念として広く受け入れられているのが、パレート最適性である⁽⁸⁷⁾。囚人のジレンマで、ともに「黙秘」の戦略は、ともに「自白」の戦略より2人の囚人にとつ

て利得が大きい。このとき、ともに「黙秘」の戦略は、ともに「自白」の戦略よりパレート優位である。さらに、ともに「黙秘」の戦略より2人の囚人が利得を大きくできる戦略の組は他に存在しない。このとき、ともに「黙秘」の戦略は、パレート最適であるという。これは、社会全体（集団合理性）として望ましい状態である。

一方、囚人のジレンマの場合は、両方のプレイヤーにとって個人の利得が下がり、社会全体としても望ましくない。この状態は、囚人が個人合理的な戦略を選択するために発生する⁽⁸⁸⁾。囚人のジレンマは多くの社会的課題でみられ、「いかに協力をさせてその解決を図るか」について様々な学問分野で研究が行われている⁽⁸⁹⁾。

2 税務訴訟と国際紛争の構造的差異

本節では、前節のゲーム理論のフレームにより税務訴訟と国際的な紛争解決手続のゲーム構造を分析し、各々の戦略を考察する。

(1) ゼロサムゲームの税務訴訟

我が国の税務訴訟の大部分を占めるのは、行政処分が違法であることを理由として、その取消を求める取消訴訟である⁽⁹⁰⁾。取消訴訟は、不服申立前置が原則であり、税務署長の処分に対しては、再調査決定と審査裁決の両方を経た上で出訴するか、直接審査請求をしてその裁決を経たうえで出訴することができる⁽⁹¹⁾。裁判では、争訟の対象は確定処分によって確定された税額（租税債務の内容）の

適否であるとする総額主義の下⁽⁹²⁾、理由の差替は訴訟における口頭弁論の終結時まで原則として認められることになる。なお、行政訴訟の中でも、税務訴訟では「合法性の原則」により和解は行われていない⁽⁹³⁾。

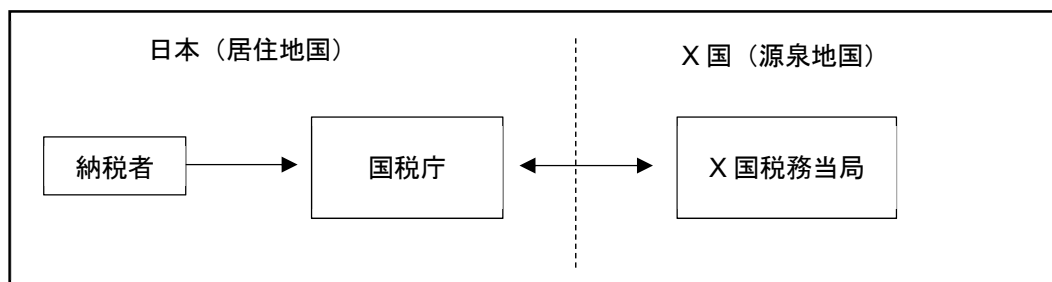
「合法性の原則」とは、租税法律主義の手続的側面であり、法律の根拠なしに租税行政庁は租税の減免・徴収猶予を行うことはできず、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について行政庁と納税義務者との間で和解や協定を行うことは許されないとするものである⁽⁹⁴⁾。この原則の下、税務調査において納税者と税務当局の間で事実認定や法解釈について見解の不一致がある場合、その対立関係を維持したまま、問題の解決を裁判所に委ねることが一般的である⁽⁹⁵⁾。

以上の性質から、税務訴訟はゼロサムゲームであるといえる。簡単に言えば、勝訴した側が得する分、敗訴した相手は損をする。戦略は単純であり、相手の利得を最小化（＝自分の利得を最大化）することである。そこには、ともに協力するという戦略は存在せず、納税者と税務当局は常に対立することとなる。

(2) 非ゼロサムゲームの国際紛争

では、国際的な紛争解決手続ではどうか。相互協議を例にして分析する。我が国においては、相互協議は、納税者が租税条約の規定に基づき申立てを行うことから始まる⁽⁹⁶⁾。納税者の申立てを受け、国税庁はX国の税務当局と協議を行う。

【例】



このゲームの特徴は、納税者の利得が国税庁とX国税務当局との協議により変動することである。納税者の利得と国税庁の利得の合計は一定値にならない。つまり、納税者と国税庁の間は非ゼロサムゲームである。したがって、国内の税務訴訟と同様に納税者が国税庁に対して非協力の戦略をとっても、必ずしも自己の利得が増えるとはいえない。このゲームでは、納税者と国税庁は互いに協力する（そして国税庁がX国と交渉して利得を大きくする）のが合理的な戦略である。しかし、現状は、税務訴訟との誤ったアナロジーにより非協力の戦略となることがある。これは、相互協議における納税者と税務当局のジレンマである。なお、国税庁とX国税務当局の間はゲーム理論でいうところの交渉ゲームとなり、交渉が決裂すると利得ゼロとなる。

ただし、1回だけの相互協議ではなく、事前確認（Advance Pricing Arrangement: APA）⁽⁹⁷⁾であれば、納税者と税務当局の間に自発的な協力が発生することが多い。現在、移転価格に関する相互協議の多くが事前確認事案となっており⁽⁹⁸⁾、とりわけ数次の更新となる案件が年々増加している。OECD 移転価格ガイドラインが「(二国間事前確認の) 成功のためには、そのプロセスは、非対立的、効率的かつ実用的な方法で運営されるべきであり、すべての参加当事者の協力が必要(“to be successful, the process should be administered in a non-adversarial, efficient and practical fashion and requires the co-operation of all the participating parties”）」⁽⁹⁹⁾と明記しているとおり、事前確認には、納税者と国税庁との間のみならず、相手国税務当局との協力も不可欠となる。その更新は、いわば3プレイヤーによる繰り返しゲームの一種である。

しかしながら、他国の例であるが、一般に事前確認が不成立となる最も多い理由は、納税者が合意に至るのに十分な情報を提供しな

かったというものである⁽¹⁰⁰⁾。情報不足とは、税務当局が（受け取った情報に基づき）構造や取引について疑問を呈した場合に、納税者が要求された情報を提供できないか、回答しない場合を指す⁽¹⁰¹⁾。また、納税者と税務当局が、ケースの事実関係や移転価格の考え方（例えば、実際に行われた機能や使用された算定方法等）について意見が一致しない場合にも、合意に至らないことがある。

この点に関し、OECD 移転価格ガイドラインは、「事前確認の交渉の成功には、関連企業の協力が不可欠である。例えば、通常、関連企業は、特定の事実と状況の下で最も合理的と考えられる方法論を税務当局に提供することが期待される。また、関連企業は、提案の合理性を裏付ける文書を提出する必要がある」⁽¹⁰²⁾と指摘している。

3 小括

ゼロサムゲームである国内税務訴訟の戦略を、非ゼロサムゲームである国際的な紛争解決手続にも類推適用しようとするのは、致命的な戦略の誤りである。国際的な紛争解決手続では、国内においては、納税者と（居住地国の）税務当局はともに協力することが大前提となる。居住地国の税務当局が、相手国と交渉を行って納税者と税務当局の双方の利得を増加させることがパレート優位であり、社会的に望ましい状態に近づく。

第3章 事例研究：WTO 酒税格差事件

本章では、WTO 酒税格差事件を事例研究として取り上げる。WTO は多数国間条約に基づいて設立され、我が国の税制では、酒税法の税率格差がその紛争解決手続の対象となった。日本がどのようにして敗北したかを学ぶことは、多数国間紛争解決における戦略立案の参考となる。また、WTO 紛争解決手続は、パネル（小委員会とも呼ばれる）と上級委員会の2層構造になっていることから、特

に第1の柱の紛争解決メカニズムとの類似性が高い。

まず WTO の概要と現在の状況について整理し、次に酒税格差事件の経過を追うこととする。なお、事例研究には選択バイアスが生じるリスクがあるが、筆者が知る限り、司法化された多数国間紛争解決手続で我が国の税制（執行を含む）が対象となったのは、酒税格差事件のみである。

1 WTO の概要

(1) 多数国間の紛争解決手続

世界貿易機関（World Trade Organization: WTO）は、1995 年 1 月 1 日にスイスのジュネーブに設立された国際機関である⁽¹⁰³⁾。WTO は、WTO 協定の実施・運用を行うとともに、貿易ルールの国際的な交渉の場となっている。しかし、貿易ルールの策定については、近年は WTO での議論や交渉は膠着状態となっており、多くの国が二国間以上の自由貿易協定（FTA）や経済連携協定（EPA）を重視するようになっている⁽¹⁰⁴⁾。一方、紛争解決手続では、1995 年の設立から 2023 年 2 月末までに 600 件超の案件が付託されており⁽¹⁰⁵⁾、他の国際紛争処理手続に比べても比較的多く利用されている。

WTO 紛争解決手続は、その加盟国が WTO 協定の実施に影響する他の加盟国の措置について申立てを行うことから始まる⁽¹⁰⁶⁾。しかし、実際には、ある国の措置に影響を受ける産業や企業が自国政府（WTO 加盟国）に働きかけをし、それを受けて当該加盟国が申立てを行っている⁽¹⁰⁷⁾。申立ては、協議要請の理由、問題となっている措置及び申立ての法的根拠を書面に示して相手側に送付するとともに、WTO 紛争解決機関（Dispute Settlement Body: DSB）に通知を行うことで成立する⁽¹⁰⁸⁾。紛争の当事国は問題解決のため協議に入るが、一定期間内に紛争が解決できなかった場合には、申立国はパネルに紛争を付託することが

できる⁽¹⁰⁹⁾。当事国は、パネルの判断に不満がある場合には、更に上級委員会に申立てをすることができる。パネル又は上級委員会の報告書は、DSB によって勧告又は裁定という形で採択される。

第一審となるパネルは、事件ごとに 3 名の個人の資格で職務を遂行する委員で構成される⁽¹¹⁰⁾。上訴審となる上級委員会では、最長で 2 期・8 年任期の専門家 7 名が委員として任命され、うち抽選で選ばれた 3 人が部を構成して 1 件の審理を担当する⁽¹¹¹⁾。上級委員会は、パネル報告書の法的問題及び法的解釈のみを審理することができる⁽¹¹²⁾。

現在、国際司法裁判所（International Court of Justice: ICJ）裁判官を務める岩沢雄司は、WTO 紛争解決手続について、「当初は調停に近いものだったが、徐々に変質し裁判に近くなった（司法化）」と分析する⁽¹¹³⁾。岩沢は、同手続の裁判的側面として、強制管轄権、審理方法（書面・口頭手続）、法を適用して法的認定を行うこと、認定において様々な法技術が用いられること（立証責任、解釈方法、先例の尊重）、上訴制度があること、採択された報告が紛争当事国を拘束することなどを挙げる⁽¹¹⁴⁾。また、WTO における紛争処理は、他の国際組織における紛争処理と比較しても、その手続の詳細さ、件数、実効性等の点で際立っていると評する。加えて、日本人として初めて上級委員会委員を務めた松下満雄は、WTO 紛争解決手続には必然的に「勝ち負け」があると述べている⁽¹¹⁵⁾。

(2) 現在の危機

現在、WTO 紛争解決手続は危機に瀕している。2017 年以降、米国は上級委員会に対する批判を強め、その委員の任命と再任を阻止してきた。その結果、2019 年 12 月に上級委員会は委員が全て不在となり、それ以降は麻痺（機能停止）状態にある⁽¹¹⁶⁾。なお、パネルでの審議は引き続き行われている。

米国政府の上級委員会に対する懸念事項は、

2020 年 2 月に発表された米国通商代表部 (USTR) の報告書に集約されている⁽¹¹⁷⁾。その内容は多岐にわたるが、端的には、上級委員会による権限超越 (overreach) を問題視している⁽¹¹⁸⁾。同報告書によれば、上級委員会は、米国や他の加盟国が同意していない権利や義務を解釈により条文に読み込んで、WTO 協定の「空白」を埋めようとしてきたという⁽¹¹⁹⁾。米国は、上級委員会による司法積極主義は立法の領域まで踏み込んでおり、米国憲法と民主的制度の下では正当化されないと主張している⁽¹²⁰⁾。これらの米国の主張は、WTO 設立当初から長年に渡って形成・蓄積されたものであり、議会では超党派で共有されている。

これに対し、欧州は、欧州統合の成功体験から上級委員会をいわば超国家的な司法機関へ格上げしようとする提案を行っている⁽¹²¹⁾。この米国と欧州間の司法観の差が事態の収拾を困難にし、上級委員会の機能に関する議論は今も続いている。なお、国際課税においても、義務的仲裁による主権喪失について欧州は否定的な立場であり、そもそも主権喪失は神話であるとする見解もある⁽¹²²⁾。

このほか、米国が上級委員会の機能を停止させた理由として、次の 2 つがあると考えられる。一つは、大西洋案件である。WTO における米国と欧州間の訴訟案件は一括して大西洋間案件 (Transatlantic issues) と呼ばれるが、大国同士の勝負であるため、大西洋案件は複雑化・困難化・長期化する傾向にあり、それが更に問題を政治化させている。例えば、双方の航空機大手エアバスとボーイングへの補助金が問題となった大型民間航空機事件は、2004 年頃から泥沼の争いをしてきたが、WTO 紛争解決手続では処理できず、2021 年の政治的合意により休戦状態となっている⁽¹²³⁾。

もう一つの理由は、中国の台頭である。中国は 2001 年に WTO に加盟し、その恩恵を受けて米国に次ぐ世界第 2 位の経済大国にま

で成長した。今や WTO への出資額の第 2 位は中国である⁽¹²⁴⁾。先の米欧間の大型民間航空機事件が休戦となったのも、独自の民間航空機産業を急速に発展させている中国に対抗するためといわれている⁽¹²⁵⁾。

2 酒税格差事件

(1) 概要と分析方法

酒税格差事件は、WTO の設立直後である 1995 年 7 月に我が国が初めて訴えられた案件である。被告となる日本は、原告の欧米等にパネル・上級委員会ともに敗北し、平成 8 (1996) 年 11 月の上級委員会による是正勧告を受け、平成 9 年度と平成 10 年度の税制改正の 2 度にわたってその対応を強いられることとなった。

本節では、事例研究の方法として過程追跡法を採用する。主な参考文献は、財務総合政策研究所『財政史』や国会議事録、国際政治学の研究者・飯田敬輔による『法化と日本 WTO 紛争処理の政治学』(2006 年)⁽¹²⁶⁾である。なお、過程追跡法は叙述的であるために、ジャーナリスティックに過ぎるという批判が付きまとう⁽¹²⁷⁾。しかし、筆者は、酒税格差事件の敗因を解明するためには、当時の人々がどのように考え、動いていたのかを詳細に観察することが必要と考える。

分析に先立ち、平成 7 (1995) 年から平成 9 年 (1997) 年は、我が国にとって混乱の時代であったことを記しておく。平成 7 年は、1 月に阪神・淡路大震災、同年 3 月に地下鉄サリン事件が発生した。平成 8 年 1 月には村山首相が辞職し、その後、自民党総裁であった橋本龍太郎を首班とする内閣が発足したが、同年 6 月までの通常国会は「住専国会」と呼ばれ、住宅金融専門会社の不良債権処理について公的資金投入の審議が紛糾した⁽¹²⁸⁾。平成 9 年 4 月には消費税率の引上げが行われ、同年 7 月にはアジア通貨危機が発生している。このような時代背景は、条約解釈では一切出

てこないが(事実、WTO パネル報告では我が国の立法過程への無関心さが読み取れる)、2度の税制改正に政治的な困難が伴ったことは推察できる⁽¹²⁹⁾。

(2) 提訴からは正勸告まで

昭和 62 (1987) 年、WTO の前身であるガットのパネルは、日本の酒税法が輸入酒類に対して国産酒類よりも高い税率を課しており、内国民待遇原則に違反していると認定した。我が国は酒税格差を改善するため、平成元 (1989) 年度に酒税法抜本改正を行い、平成 6 年 (1994) 度にも酒税法改正を実施した⁽¹³⁰⁾。

しかし、それでも欧州蒸留酒業界の不満は熾り続け、平成 7 (1995) 年 6 月、欧州 (当時は EC) は、改正後の酒税法が依然として内国民待遇原則に違反していると主張し、その年の 1 月に設立されたばかりの WTO に協議を要請した。また、米国とカナダもこれに続いた。しかし、協議は不調に終わり、欧州・米国・カナダはパネルの設置を要請し、同年 10 月に統一パネルが設置された。

WTO 及びガットの大原則は内国民待遇である。これは、輸入品に対して同種の国産品より不利でない待遇を与えることであり、輸入品と国産品の無差別を意味する⁽¹³¹⁾。内国税に関する無差別 (ガット 3 条 2 項) に関して争点となったのは、ウイスキー・ウォッカ・ジンなどの蒸留酒と焼酎は、「同種の産品」又は「直接的競争産品」といえるかどうかであった。輸入品と国産品が「同種の産品」である場合には、内国税に僅かでも差があれば 3 条 2 項に反する。これに対して、「直接的競争産品」の間では、輸入品が国産品と同様に課税されない場合に 3 条 2 項に反する⁽¹³²⁾。ここでは僅かな差は許される。

平成 8 (1996) 年 1 月から 2 月にかけて、パネルにおいて当事者による口頭弁論が行われた。内国税に関する産品の同種性の認定について、日本は目的効果アプローチを主張した。目的効果アプローチでは、産品の同種性

の判断にあたって、産品の最終用途等の客観的基準だけでなく、措置の目的又は効果が国内生産に保護を与えるものかを併せて検討し、国内生産に保護を与えるものではない場合には産品の同種性を否定する⁽¹³³⁾。我が国は、目的効果アプローチに基づき、立法趣旨や社会政策論等の様々な観点から、「酒税法は国内産品を保護する目的も効果もない」⁽¹³⁴⁾と主張した。これに対し、欧州は二段階アプローチを主張した。二段階アプローチでは、第 1 に産品の最終用途等を基準に同種の産品かを判断し、第 2 に輸入品に対し同種の国産品より不利な待遇が与えられているかを判断する⁽¹³⁵⁾。

また、我が国は、原告側の税制も日本側の税制と同様に問題があるとも主張した⁽¹³⁶⁾。これは、「自分のことを棚に上げて他人を批判する」という戦法であったが⁽¹³⁷⁾、原告側はパネルに対し、これらの申立てを無関係あるいは本紛争の付託事項の範囲外として却下するよう求め、実際に付託事項外として退けられた⁽¹³⁸⁾。

国内では、焼酎製造業者は現行制度の維持を強く主張する一方で、国内ウイスキーメーカーは逆に欧州の主張を支持していた。さらに、税率調整の方法については厳しい経済状況下で調整が難航した⁽¹³⁹⁾。当時の主税局長であった薄井信明は、次のように述べている⁽¹⁴⁰⁾。

外国との交渉ですから、本来なら国内が一枚岩でなければならぬのですが、本件はやや違ったところがありました。もちろん、焼酎の関係者からは、業界の死活問題である、欧米の主張を論破して現行制度を堅持してほしい、との熱い期待が寄せられました。また、税制を担当する私どもとしても、長い歴史をもつ日本の酒税制度は、焼酎の伝統的な生産・消費実態を踏まえて組み立てられてお

り、沿革的にも決してウイスキーの輸入阻止のために考えた制度ではありませんから、十分に理論武装して WTO に臨みました。ところが、日本のマスコミの論調はかなり醒めたものが多く、日本は外国に自動車やテレビなど多くの工業製品を輸出しているのだから、酒税の格差是正は避けて通れないだろうといった空気なのです。(略)

平成 8 (1996) 年 7 月、パネルから最終報告が出された。パネルは、ほぼすべての論点について欧州側に立った。欧州が主張した二段階アプローチに基づき、ウォッカと焼酎は「同種の産品」であり、ウォッカ以外のウイスキーやブランデーなどは少なくとも焼酎と「直接的競争産品」であるとした。なお、パネルは、内国民待遇違反を認定するために必要でないとして目的効果アプローチは採用しなかった⁽¹⁴¹⁾。日本政府は上級委員会に申立てをしたが、裁定は覆らず、平成 8 (1996) 年 11 月に是正勧告が出された⁽¹⁴²⁾。

この敗因について、翌年の通常国会では厳しい質疑が行われた。以下、平成 9 年 2 月 26 日衆議院大蔵委員会の会議録を引用する⁽¹⁴³⁾。

○川内委員(注:川内博史・衆議院議員)

(略) 先ほど主税局長からいろいろ言いわけがありましたけれども、パネリストに対して説得ができなかった、ウイスキーとしょうちゅうは全然違うということをしつかりと認識をしていただけなかったというのは、説得の技術が下手だった、あるいは情報量が相手に劣っていた、いろいろな理由が考えられると思います。それが敗因の分析ということです。主税局長、もう一度敗因の分析をお願いします。

○薄井政府委員(注:薄井信明・大蔵省主税局長) WTO という国際機関の場で、私ども有力な一員として構成されて

いる者として、私どもは、その協定で許されるすべてのことをさせていただきましたし、説明も説得も全力を挙げてさせていただきました。結論的には負けたという表現になるのかと思いますが、その点については力が足りなかったと言わざるを得ないと思います。(略)

○川内委員 (略) 大蔵省さんも、酒税がネットで減収になって、痛いわけですよ⁽¹⁴⁴⁾。だれも得をしない。このパネルで負けだということは、大きな国益を損なったのだ。このパネリスト三人にちゃんと日本の立場、そういうものを理解していただくことができれば、国益が損なわれることはなかった。そういう意味で、仕方なかったということで済まされたのでは、我々はやってられない。

では、何のために、そのパネルのためにヨーロッパに税金を使って何回も行くのですか。資料を集めるのですか。一生懸命やったけれども、負けたから仕方ないでは、大蔵大臣、済まないのじゃないでしょうか。ぜひ大蔵大臣から、しょうちゅうの業者さんや消費者に対して、一言何かお願いいたします。ごめんなさいと言ってください。

○薄井政府委員 先に一言申し上げますが、私は仕方がなかったとは申し上げておりません。極めて残念であったということでございまして、私どもの力のなさを恥じるわけでございます。申しわけなかったと思います。全力を挙げて頑張ったつもりですし、私を初め私どもの職員は、それこそ寝る暇もないほど通い詰めたわけでございます。しかし、そちらの皆様がおっしゃるように、矛がおさまらなかったということは事実でございます。

ただし、先ほど申し上げましたように、WTO の有力な一員として今後とも活躍

していかなければならない日本として、この決定は受けとめざるを得ないという事は、申しわけないと思います。

○三塚国務大臣(注: 三塚博・大蔵大臣)

その経過は、主税局長、大分旅費はかかりましたけれども、WTO に何回も行き、イングランドにも何回も行き、英国政府とも頑張りました。同等のものであるから、ひとつ理解を得たい。それでいろいろな案を出しながらやったわけですが、提訴されまして、パネルの中でその提案理由、また我が国の立場、同情しつつも経済大国であるということも、これは私の分析ですが、ハンディーに相なったな、このように思います。(略)

しかし、それはそれとしても、極めて残念なことで、地域において粒々辛苦日本のしょうちゅうとしてこれを育成し、今日のポジションを得た皆様方に、大変遺憾であるし、力足らずは、私は率直におわびしなければいけないのかな、結果が結果でありますから、そういうことになります。

それと、これに異を唱えることは、有力な、G7の一角を占めておる日本でございますから、決定には従う。こういうことで、そのつらさはしっかりと次回への展望に生かしていただくということであろうと思うし、そういう点で、精いっぱい地域対策について頑張ってくださいますように措置をしたわけでありましたが、アメリカさんがまた何だと言っているわけでありまして、しかし、これこそバイの交渉でありますから、同盟国、時に我が国の地元中企業、零細な方もおります、こういうことについて理解を求めながら決着をしていかなければならない、こう思っております。

(3) 合意の履行(2度の税制改正)

焼酎生産地域(主に九州)選出の国会議員からの反発は強かったが、調整が進められ⁽¹⁴⁵⁾、我が国で税率調整を直ちに行うと焼酎製造業者への打撃が大きいことから、移行期間を設けることになった。その移行期間を4年間(平成13年10月)、WTO 勧告の翌月を起点とすると4年8か月間としたことに対して、米国が強い不満を示した⁽¹⁴⁶⁾。

WTO 協定では、原則として「勧告実施までの期間は勧告から15カ月とする」とされており、その期限は平成10(1998)年2月1日であった⁽¹⁴⁷⁾。ただし、特別な事情があるときはその延期が可能であり、政府は英国・欧州とは移行期間について合意に達したことから、米国・カナダとは協議中の段階で平成9年度税制改正法案を国会へ提出した。しかし、日本は、平成8(1996)年の年末までに米国と合意に達することができなかった。これに関して、当時の薄井主税局長は、「アメリカ交渉団は USTR に雇われた国際法専門の弁護士ばかりであり、一人も税法の専門家はおらず、日本の『酒税法』がどういう考え方でつくられているかには全く関心がなかった」と回顧し、この問題が国家間の通商上の利害衝突であり、単に税制だけの問題ではないことを再確認したと述べている⁽¹⁴⁸⁾。

平成9(1997)年1月、米国は WTO に実施期間に関する仲裁を求めた⁽¹⁴⁹⁾。これに対し、日本は、立法日程や消費税率引上げとの同時期等の「特殊事情」により延期が必要であると主張した⁽¹⁵⁰⁾。仲裁人は同年2月に当事者全員と面談した上で⁽¹⁵¹⁾、標準的な合理的期間の15ヶ月が適切であると裁定した。米国通商代表部(USTR)はこの裁定を歓迎するコメントを発し、ある貿易担当の政府高官は、日本が WTO の「Leading signatory(主要な署名国)」であることが重要だと述べた⁽¹⁵²⁾。仲裁人の裁定は、既に国会で審議されていた税制改正法案と齟齬があったため、大蔵

省は米国との妥協点を探ろうとし、平成 9 (1997) 年 6 月・9 月・11 月とハイレベル会談を実施したが、ほとんど進展はなかった。米国はこの段階で、経済的な報復の可能性を明確に示した⁽¹⁵³⁾。

最終的に局面が動いたのは、平成 10 年度の税制改正作業が大詰めを迎える平成 9 (1997) 年 12 月中旬のことであった。ついに日本側が「酒税法改正の実施時期を前倒しする」ことを申し出て、合意に至った⁽¹⁵⁴⁾。こうして、WTO 酒税格差事件は決着した。本節の最後に、薄井の回想を再び引用する⁽¹⁵⁵⁾。

EU、アメリカ、カナダは、「日本の酒税法がアルコール度数に税金の重さがリンクしていないこと自体、信じられない」、「蒸留酒だけに絞ってみても、ウイスキー、ウォッカなどの欧米産の酒に重い税をかけ、同じ蒸留酒である国産の焼酎には低い税しかかけないのは、輸入を阻害して国産品を守るための措置に違いない」と本気で思っていたようです。結局、欧米型の酒税法の考え方がスタンダードとされ、蒸留酒という限られた世界についての判断でしたが、「日本の酒税制度はおかしい、速やかに改正すべきである」ということになってしまいました。

3 小括：敗北の意味

争点となった当時の酒税法は、我が国における酒税の長い歴史を背景に、その伝統的な考え方を反映したものであった。しかし、WTO の勧告・裁定に基づく国内措置は、酒税法の趣旨を根本から変えることになった。酒税格差事件については多くの論評があるため、ここでは多数国間紛争解決で負けることの意味について考察する。

酒税格差事件で敗北した結果として、我が国の酒税法は、WTO の上級委員会による勧告・裁定に従って改廃されることとなっ

た⁽¹⁵⁶⁾。これを一般化すると、国際紛争解決手続における勧告・裁決は国内法令を改廃することができ、裁定者である国際機関あるいは第三者は、敗訴国に対し消極的立法作用を持つということになる。さらに、問題の核心は、そのような立法作用が、多数国間条約によって我が国の憲法秩序をすり抜けて法的効力を有してしまうことにある。(以下、違憲審査制とその範囲について論じるが、ここで憲法論を展開することが本稿の目的ではないので、最低限の条文と判例の確認に留める。)

我が国では、国会は国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である⁽¹⁵⁷⁾。しかし、最高裁判所は違憲審査権を付与され、立法行為をはじめとする国家行為について、それが憲法に適合するかしないかを審査する⁽¹⁵⁸⁾。ただし、統治行為については、事柄の性質上、司法審査から除外され、条約については、それが一見極めて明白に違憲無効であると認められない限り、違憲審査権の範囲外にある⁽¹⁵⁹⁾。違憲判決がなされた場合には、国会での法律の改廃措置や行政機関による執行の差し控えが当然に期待される。このような違憲審査制は、国民の選挙に拠らない裁判官が国会の民主的な多数意思を否定する側面があるが、最高裁判所裁判官に対する国民審査制度によって⁽¹⁶⁰⁾、国民主権が担保されている。

しかしながら、これらは国内秩序であって、条約に基づく第三者の勧告・裁定はその範囲外である。条約の締結は、外国との間で法的権利義務関係を設定すること、すなわち外国に対して自国が法的義務に拘束されることを約束する行為であり⁽¹⁶¹⁾、我が国は、締結した条約及び確立された国際法規を誠実に遵守することを必要とする⁽¹⁶²⁾。また、条約法条約は、26 条で「合意は守られなければならない」という原則を確認した上で、同 27 条において「条約の不履行を正当化する根拠として自国の国内法を援用することができない」⁽¹⁶³⁾としている。

以上により、我が国が締結した条約に基づく国際紛争解決機関の勧告・裁定には従わなければならないということが導き出される。その結果、民主的統制がない国際機関又は第三者が、消極的にはあるが、我が国の国家主権である立法権を有してしまうことになる。現在から見ると、米国が後年主張した論理に従えば（第3章1(2)参照）、WTO 酒税格差事件の勧告・裁定は、上級委員会による条約解釈を通じた法の創造であり、我が国の立法主権を侵害するものであったといえるのではない。

しかし、日本は、米国のようにテーブルを蹴って WTO を出ていくわけにはいかない。元駐米大使の藤崎一郎は、米国の単独行動を「米国だけができるワガママ」と評し、日本は、戦前国際連盟を飛び出して坂道を転げ落ちた轍を踏まえ、常に国際的な場には参加していなければならないと述べる⁽¹⁶⁴⁾。筆者も同感である。我が国は、国際レジームの内側で、酒税格差事件の苦い教訓、すなわち三塚大蔵大臣が言うところの「つらさ」を学んで、未来に生かさなければならない。

本章の最後に、法律論や国際関係とは別に、酒税格差事件のその後について記しておきたい。当時、税率格差是正の税制改正によって焼酎業界へ決定的な打撃が生じるのではないかとの懸念があり、焼酎全減論まで出たため、転廃給付金を大きく積み増し、原料米価格への配慮を行うなどの業界対策を実施した⁽¹⁶⁵⁾。しかし、統計をみると、焼酎は打撃を受けるどころかその後の消費量は増加し、逆にウイスキーの消費量が大幅に減少した⁽¹⁶⁶⁾。その理由として、ウイスキーのブランド価値の低下と焼酎業界による市場開拓の努力を対比する意見があるが⁽¹⁶⁷⁾、事後的な検証が必要であろう。

このことをもって、酒税格差事件については、結果的に「外圧」を利用して酒税法改革を実現できたとする国内評価がある。（このよ

うな幸運さが本稿の冒頭にある我が国の「樂觀主義」につながっていると筆者は考えるが、）本稿は、その「外圧」が民主的統制に服していないことが問題であると論じている。

第4章 我が国の戦略

本章では、酒税格差事件の敗因を兵書『孫子』の視点で分析し、今後の多数国間紛争解決手続に対する我が国の戦略を立てる。

1 彼れを知りて己を知れば

「彼れを知りて己を知れば、百戦して殆うからず」は、孫子の中でも最も有名な言葉である。これは、敵情を知って身方の事情を知っていれば、百たび戦っても危険がないという意味である⁽¹⁶⁸⁾。「敵情」にはゲームルールとそれによる有利不利も含まれると考え、まずはルールを理解することから始める。

(1) ゲームのルールを理解する

スポーツでも囲碁将棋でも、あらゆるゲームは勝敗を決めるルールを知らないことには始められない。司法化された国際紛争解決手続では、第三者の裁定によって勝者と敗者が生まれる。これは当事者間の外交交渉をゼロサムゲーム化するということである。では、この第三者、すなわちゲームの審判は、何のルールに則って判断するのであろうか。筆者は、それは国際約束となる条約とその解釈であると考え。

酒税格差事件では、我が国の国内法について、その趣旨等から WTO 協定に整合的であると主張している。仮に外交交渉であるならば、互惠主義の観点から、国内の特殊性（言語を含む）や固有の事情等を主張することは時に有効な戦術になりうる⁽¹⁶⁹⁾。しかし、司法化された紛争解決手続においては、国際約束となる条約（酒税格差事件では WTO 協定）の問題は、国際法上の解釈規則に従い、国際法の文脈において解釈されなければならない。条約の締結は、国家が正文（authentic text）

による条約の内容に拘束されることを約束するものであるから、条約の「正しい」解釈はその正文でのみ得られるのであって、日本語に基づいて国内法の趣旨を説明しても、「正しい」解釈には行き着かない。そして、国際的な司法の場では、英語による条約解釈が事実上のルールとなっている。

現状、我が国が締結した条約であっても、正文の言語は必ずしも日本語というわけではない。実務上の慣行では、二国間条約の場合は、国家の体面上、両当事国のそれぞれの国語をとともに正文とするのが最も正式な方法とされる。しかし、世界的な事務簡素化の要請から、近年では単一の第三国語のみを正文とする傾向がみられる⁽¹⁷⁰⁾。その第三国語として、我が国と相手国の国語でない場合であっても、英語が用いられることが多い。また、多数国間条約では、戦後は複数の言語を正文とするものが増えているが、日本語が正文となることはほぼなく⁽¹⁷¹⁾、必ず英語又は仏語が正文の言語となっている。

二国間租税条約でも、何が正文の言語かは条約によって異なる⁽¹⁷²⁾。しかし、日本語が正文ではない条約でも、英語又は仏語のどちらかは正文の言語となっている⁽¹⁷³⁾。また、解釈に相違のあるときは英語によるとしていることが多い⁽¹⁷⁴⁾。多数国間条約の類型である BEPS 防止措置実施条約 (MLI) の正文は英語と仏語であり、MLI が我が国の既存の二国間条約を修正している⁽¹⁷⁵⁾。

以上により、我が国の二国間租税条約もデジタル課税の多数国間条約も、今後は日本語の訳文は参考に留まり⁽¹⁷⁶⁾、英語により解釈していくことになるであろう。ただし、英語そのものについては、昨今 AI 翻訳の性能向上により、日常的なコミュニケーションのハードルは低くなっているといえる。しかし、英語による条約解釈は技であって (第 1 章 3 参照)、現時点では AI で完全に代替できるものではない。正文の言語と条約解釈の技量と

いう点で、多数国間紛争解決のルールは我が国に不利な設定となっている。

(2) 彼我のリソースの差を把握する

司法化された国際的紛争解決手続に挑むには、政府内外で経験豊かつ英語が堪能である法務専門家が相当数必要になる。酒税格差事件当時、主税局税制二課長であった森信茂樹も次のように振り返っている⁽¹⁷⁷⁾。

- ・ 我が国以外のパネル参加者は、手続手管の実践的技術を身に着けた法律家で構成されていた⁽¹⁷⁸⁾。
- ・ 日本の行政官は、税制の手直しの立案や法律制定までの広範な実務、国会対応等の多様な機能を担っており⁽¹⁷⁹⁾、法律論だけで詰めた議論をするにはハンディキャップがあった。

この点からも、国際課税において法務専門家を育成する必要性は疑いようもない。また、仮に第 1 の柱のパネルシステムが実現すれば (第 1 章 2 参照)、その専門事務局職員やパネリスト候補となる人材も必要となる。しかし、日本語を国語とし、かつ少子化が進む我が国が、人的リソースで質・量ともに欧米を超えることはできないということも認めざるを得ないのではないか。

WTO においても、欧米の法的資源 (人材のみならず、言語や環境を総合的に含む) は、他を圧倒する強さを持っているのに対し、我が国における WTO 法の専門家の質・量は極めて限定的である⁽¹⁸⁰⁾。一般的な訴訟戦略は経済産業省と外務省で策定され、パネルへの代表団は政府職員で構成されるが、パネルへの提出書類等の作成は外国の法律事務所に頼っているとされる⁽¹⁸¹⁾。その理由は、高度に複雑かつ専門的な法律文書を英語で書く能力のある日本人がほとんどいないからである⁽¹⁸²⁾。また、WTO に限らず、国際機関で働く日本人が少ないことも従来から指摘されている。

デジタル課税においても、官民ともに英語

の法務専門家の不足という制約を受け止め、そのリソースに応じた戦略を立てなければならない。昨今、国内の国際課税の議論において「BEPS をリードしてきた日本」というキャッチフレーズを度々目にするが、それに錯覚してはならない⁽¹⁸³⁾。

2 地を知りて天を知れば

孫子は、「地を知りて天を知れば、勝乃ち全うすべし」と説く。これは、土地のことを知って自然界の巡りのことも知っていれば、そこでいつでも勝てるという意味である⁽¹⁸⁴⁾。つまり、敵と己が置かれている地（地形）と天（気候・天候・時間）という環境条件を踏まえながら戦い方を考えるべきという⁽¹⁸⁵⁾。地と天は、実戦においては死活問題となる。

(1) 不利な地理的条件と時差を認識する

我が国は島国であり、国外に行くには飛行機ないし船を使わねばならない。海外出張は、時差及び慣れない業務による大きな負荷がかかる。二国間交渉の場合は、互惠主義の観点から互いに往来することが基本となる。しかし、多数国間交渉の場合は、世界各国から一か所に集まることが通常である。そのため、多数国間交渉では、我が国はほぼ毎回アウェーで戦うことを余儀なくされる。酒税格差事件では、担当官が国会対応も並行しながら頻繁にジュネーブへと出張し、疲弊している様子が窺える。加えて、近年、海外出張予算に限度がある中で世界的にはインフレや円安が進み、担当官は悪条件の宿泊先や食事を選択せざるを得ず、自費負担を伴うことから士気が低下しているとも指摘されている⁽¹⁸⁶⁾。

2020 年頃からは、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の感染拡大を契機として、オンラインでの会議が一般的になり、不利な地理的条件は改善されているかのようにみえる。しかし、オンライン会議でも時差の問題は解消されない。例えば OECD のパブリックコメント会合のように、欧州やアフリカ、

北南米、アジア等からの参加者によるオンライン会議が開催される場合、時差の関係上、日本での開始時刻は夜遅く（大体 22 時頃）からということが多い。日本の深夜 1 時を過ぎても会議が続くことも珍しくない。このため、担当官は、日本時間の深夜に頭をフル回転させて英語で条約解釈の議論をしなければならない。なお、仮に第 1 の柱・第 2 の柱の紛争解決手続で納税者の参加が求められた場合は、日本企業の担当者も同様の負担を負うことに留意が必要である。

一方、欧州は地理的にも多くの国際機関の拠点となっており、その域内移動は陸路を含む負担が少ない手段により短時間で行うことが可能である。また、欧州の中央ヨーロッパ時間（Central European Time : CET）であれば、一般的な活動時間帯（日中）に全世界と通信ができる。このことから、欧州の担当官は、EU 本部や自国政府と連絡を取りながら、頭が最も冴えている時間帯に多数国間紛争解決の場に臨むことができる。この点でも、欧州には地と天の利がある。

(2) 戦い方を工夫する（書面主義・最終提案方式）

この不利な環境で我が国は如何に戦うべきか。言語や時差等を考えると、英語による口頭弁論で欧米と互角以上のレベルになることは相当に困難であろう⁽¹⁸⁷⁾。そこで、筆者は、方法論として書面主義と最終提案方式の採用を提案する。すなわち、紛争解決においては、書面主義を原則（例外的な場合に口頭弁論を行う）とし、意思決定の方法として最終提案方式を主張するのである。最終提案方式では、書面主義が原則となる。また、それは独立意見方式に比べて第三者による広範な事実認定や法的解釈を必要とせず、特定の争訟を解決するための費用対効果が高い⁽¹⁸⁸⁾。

仲裁の意思決定方式に関しては、もともと米国が二国間租税条約の仲裁方法として最終提案方式を採用しており、また地理的条件や

時差についてもアジア太平洋の国・地域は同じ問題を抱えているであろうから、我が国はこれらの国・地域と協力して、書面主義と最終提案方式について共通の認識形成を図るべきである。もっとも、これは弥縫（びぼう）策に過ぎず、我が国のリソース不足や不利な環境を根本的に解決するものではない。

3 先ず勝つべからざるを為して

孫子は、「昔の善く戦う者は、先ず勝つべからざるを為して、以て敵の勝つべきを待つ。勝つべからざるは己れに在るも、勝つべきは敵に在り。」という。これは、「昔の戦いに巧みであった人は、まず〔身方を固めて〕誰にも打ち勝つことのできない態勢を整えたうえで、敵が〔弱点をあらわして〕誰でもが打ち勝てるような態勢になるのを待った。誰にも打ち勝つことのできない態勢〔を作るの〕は身方のことであるが、誰でもが勝てる態勢は敵側のことである」という意味である⁽¹⁸⁹⁾。ここでは、誰にも打ち勝てない態勢とは守備で、誰でもが打ち勝てる態勢とは攻撃である⁽¹⁹⁰⁾。筆者は、リソースの制約を考えると、これこそが我が国の当面の戦略であると考え。なぜなら、多数国間紛争解決においては、攻撃は容易であるが守備は難しいからである。

(1) 昨日の敵は今日の友

1995年以降、日本が当事者の一つとなってWTO紛争解決手続による裁定が下された事案のうち、「守り」の場合は全体の2割程度でしか日本の主張が認められていないのに対し、「攻め」の場合は9割以上の率で認められている⁽¹⁹¹⁾。つまり、「攻め」の事案では勝率が極めて高い。このことから、WTO紛争解決手続については、「専守防衛はわりに合わない」というのが外交実務家の見解である⁽¹⁹²⁾。

この背景には様々な理由があるが、我が国については、バンドワゴン戦略によることが大きい⁽¹⁹³⁾。これは、大国がある国を相手に訴訟を起こした後、中小の国・地域もそれに追

随し、同じ被告国に対して同一又は相当類似した訴訟を起こすという戦略である。この戦略により、中小の国・地域は、大国の法務専門家が書いた共同提出書類に「ただ乗り（free-ride）」することができる。簡単に言えば、多数国間紛争解決では「二番手優位」となる⁽¹⁹⁴⁾。そして我が国は、欧州に文字通り乗じて、主に米国を被告とする共同訴訟を行ってきた。

酒税格差事件をはじめ、WTOの設立当初からしばらくは、日本に対する紛争のほとんどは欧州から提起されたものであった⁽¹⁹⁵⁾。しかし、これらの紛争が解決された後、日本と欧州間の協力体制が米国1916年アンチ・ダンピング法事件（1999年協議要請）⁽¹⁹⁶⁾から始まった。その後の米国バード修正条項事件（2000年協議要請）では、日本は欧州のみならず、その他の共同提訴者とも協力し、事案は「米国 vs その他の世界」の構図となって、原告（その他の世界）が勝訴した⁽¹⁹⁷⁾。米国鉄鋼セーフガード措置事件（2002年協議要請）においては、日欧の共同指導の下、訴訟の各段階（口頭弁論を含む）において共同提訴者間で緊密な連携が行われるまでになった⁽¹⁹⁸⁾。まさに「昨日の敵は今日の友」である。

デジタル課税の紛争解決手続でも、第1の柱・第2の柱いずれも、「攻め」—第1の柱では他国企業、第2の柱では他国企業を起点として他国の法人税制を対象に課税権を取りに行くこと—は容易である。我が国の税務当局は、欧州をはじめとする他の国・地域と共同戦線を張ればよい。一方で、逆の場面、すなわち「守り」—第1の柱ではごく少数の日本企業、第2の柱では日本企業を起点として我が国の法人税制が対象となり、他の税務当局が課税権を奪取しにくること—については、我が国のみで守るしかない。したがって、持てるリソースは守備に振り向けるべきである。

(2) 足元の相互協議から

現時点では、デジタル課税の紛争解決手続

が実現するかは予測できない。しかし、相互協議は引き続き紛争解決機能を担い、その重要性が揺らぐことはない。WTO でも多数国間紛争解決手続の利用は増大したが、パネルあるいは上級委員会が設置され、その報告が採択された件数はさほど多くなく、むしろ二国間協議によって解決・決着する紛争が大半である⁽¹⁹⁹⁾。

国際課税においても、相互協議の効果的・効率的な実施が焦点となる。BEPS 行動計画 14 (相互協議の効果的実施)⁽²⁰⁰⁾については多くの論考があり、また同ピアレビューにおいて、既に日本は特段大きな指摘事項もなく概ね高い評価を受けているため⁽²⁰¹⁾、ここでは、それ以外の相互協議における我が国の納税者と税務当局の関係性について論じる。

紛争解決手続の重要性への認識が高まるにつれ、相互協議の発生件数は増加している⁽²⁰²⁾。国税庁相互協議室は体制を強化して処理に当たっているが、発生件数が処理件数を上回っている状況である。体制拡大や制度改革の必要性も否定はしないが、それですぐ解決するわけではない。そこで、ここでは、納税者・税務当局双方のリソースの制約を踏まえ、まずは現状の取組みの延長として、相互協議や事前確認の申立ての可否に関するコミュニケーション（事前相談）の活性化を取り上げる。

現状、相互協議や事前確認の必要性が高くないと考えられる事案についても申立てが多く出されるような傾向がみられる。しかし、相互協議の申立ては納税者にも多くの事務負担を発生させる。例えば、納税者は、取引規模の大小を問わず、双方の税務当局からの追加の資料提出や分析の依頼、必要に応じ実施されるミーティングへの出席など多くの対応が必要となる⁽²⁰³⁾。これらのコストに比べ、相互協議によって得られる利益があまりないというケースは存在する。そのため、申立て後に必要となるコスト負担が、相互協議の対象

になっている取引の規模や金額に釣り合っているかどうかという検討は必要である。あらゆるものを申立てしていれば、納税者・税務当局ともに物理的なキャパシティ(リソース)を超えてしまいかねない。

また、申立ての中には、明らかに当初から合意が見込めないケースや濫用的な申立てがあるように見える⁽²⁰⁴⁾。例えば、日本企業が有する無形資産を低税率国の国外関連者へ譲渡し、その無形資産の譲渡対価やその譲渡に伴い多額のロイヤリティを支払う取引について事前確認を求めるケース等である。しかし、これらは、相互協議の本来の目的・趣旨から逸脱し、プレイヤー間の協力関係を損ねるものであり、中長期的には得策とはいえない。

これらについて、相互協議の申立ては納税者の権利であるから、どんな申立てであっても認められるべきで、更には納税者を協議又は仲裁プロセスに参加させるべきという批判があるであろう。しかしながら、フリーランチは国際社会には存在しない。仮に納税者が手続に参加することになれば、現行と異なり、相互協議の結果又は仲裁決定は納税者を拘束するようになり、その場合、納税者には、それらを拒否し、国内の救済措置に戻るという選択肢は残されていない⁽²⁰⁵⁾。さらに、当事者になる以上、納税者は、自らが相互協議・仲裁手続へ参加する費用のみならず（出張費や翻訳費用等を含む）、手続自体の費用の一部負担をしなければならないであろう。申立てによる費用対効果（相手国税務当局に対する勝率を織り込んだ期待利得）を計算し、その戦略を選択するかどうかの検討が必要になる。

おわりに

これまで我が国では、国際課税の紛争解決手続について、法学的アプローチ（往々にして欧州の受け売りであるが）から個人合理性に基づく規範が打ち立てられることがあった。

しかし、激動する国際環境においてどのようにそれらを実現するのか、我が国の納税者と税務当局の双方、すなわち日本社会全体にとって望ましい状態は何か、についての議論が欠落していたのではないか。また、楽観主義のせいか、仲裁を含む司法的な紛争解決手続で日本が負けることは想定されていないかのようなのである。しかし、勝負においては、不正がない限り、数が多くなるほど「負け」は確率的に必ず発生する。

筆者は、司法的な国際的紛争解決手続で負けた場合の日本企業及び我が国の税制への影響を憂慮している。日本国憲法では、国民主権の考え方のもとに、税制（税法）は、国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定される⁽²⁰⁶⁾。そして、租税法律主義も、「代表なければ課税なし」という思想に基づくものである⁽²⁰⁷⁾。しかし、司法的な紛争解決手続で負けると、経済的な利益を失うのみならず、日本に生きる私たちの民主的な税制が揺らいでしまうのではないか。例えば、第2の柱の紛争解決手続で敗北し、日本企業が多額の課税を受け、我が国の法人税法もしくは関連する租税特別措置法が国際機関の第三者によって改廃されるかもしれない。だからこそ、負けない又は負けを最小にする「百戦して殆うからず」の戦略が必要になる。戦略的思考の欠如、とりわけリソース制約の無視は、我が国の伝統的な悪癖である。

他方、「過ちを改むるに憚ること勿れ」というのが情勢判断の極意である⁽²⁰⁸⁾。国際情勢は「一寸先は闇」であり、本稿もその未熟さゆえ、後世から誤りと評価されることもあろう。筆者は、それが納税者を含む日本社会のためになるのであれば、むしろ本望である。戦略には、情勢判断に誤りがあった場合にすぐに修正するという柔軟性が必要であり、それにより判断の質が向上する⁽²⁰⁹⁾。本稿が納税者と国税庁の関係性に関する将来的な議論を喚起し、双方がジレンマを克服して、とも

に協力しながら国際的な紛争解決手続へ戦略的に臨むことを期待する。

- (1) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” (October 8, 2021).
- (2) 税制調査会第 21 回総会資料 (2022 年 11 月 4 日) 財務省説明資料 35 頁。なお、第 1 の柱については、議論の進捗を踏まえ、当初の「2022 年に多国間条約策定、2023 年の実施」から再設定されている。
- (3) 岡崎久彦『戦略的思考とは何か〔改版〕』13 頁・39 頁 (中公新書、2019) [初版 1983]。
- (4) 金谷治訳注『新訂 孫子』謀攻篇 (第三) (岩波文庫、2012)。
- (5) マイケル I. ハンデル (杉之尾宜生ほか訳) 『孫子とクラウゼヴィッツ: 米陸軍戦略大学校テキスト』 (日本経済新聞出版社、2012)。
- (6) 岡崎は、このような役所的な方針や要綱を「お経」と呼び、それらが独り歩きすることを戒める。岡崎・前掲注 (3) 252-253 頁。
- (7) 石黒一憲『世界貿易体制の法と経済』28-29・68 頁 (慈学社出版、2007)。このような論調に対し、ゲーム理論の研究者である渡辺隆裕は、「30 年くらい前にゲーム理論の話をすると『人はそんな風には動かない』『人間はもっと感情的なものだ』とよく言われ」、「単純化したモデルで人や社会を見ることに對し、日本では嫌悪感を抱く人が多かった」と述べている。渡辺隆裕「経済学の発展に貢献するゲーム理論」 (日本数学検定協会) 数学とは／経営者・有識者インタビュー第 26 回 (<https://www.su-gaku.biz/about/interview/no26.php>) (2023 年 2 月 26 日最終閲覧)。
- (8) 東京大学マーケットデザインセンター「センター設立の目的」 (<https://www.mdc.e.u-tokyo.ac.jp/overview>) 参照 (2023 年 2 月 26 日最終閲覧)。
- (9) 岡崎・前掲注 (3) 15 頁。
- (10) See Robert O. Keohane, Andrew Moravcsik, and Anne-Marie Slaughter, “Legalized Dispute Resolution: Interstate and Transnational,” *International Organization*, 54(3), p.457-488 (2000).
- (11) 例えば、Michael Lang and Jeffrey Owens eds., “International Arbitration in Tax Matters,” Books IBFD (2015) を参照。
- (12) OECD モデル租税条約は、OECD 加盟国間で国際標準とされる租税条約のひな型である。英語では、「OECD Model Tax Convention on Income and on Capital」という。特段の断りがない限り、本稿では執筆時点で最新の 2017 年版を指す。
- (13) 平成 13 年 6 月 25 日付官協 1-39 他「相互協議の手続について (事務運営指針) (令和 4 年 2 月 14 日改正) (以下、「相互協議指針」という。) 第 1 通則 1 「用語の意義」。
- (14) 相互協議指針・第 1 通則 2 「相互協議の実施」。
- (15) OECD モデル租税条約 25 条 4 項。相互協議は、通常的外交ルートによらず、権限ある当局間の直接協議により行われる。
- (16) この 3 類型は、John F. Avery Jones et al., “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I,” *The British Tax Review*, No.6: 333 (1979) において示されている。なお、この類型を含め、相互協議の性質については、石渡智大「租税条約における仲裁手続について—制度の導入拡大及び実施の観点からの検討—」税大論叢 104 号 138-144 頁 (2021) を参照。
- (17) OECD モデル租税条約 25 条 1 項・2 項。
- (18) 同上。
- (19) 石渡・前掲 (16) 139-141 頁、159-160 頁。併せて、OECD モデル租税条約 25 条コメントリー Annex, Sample mutual agreement 4.5. and 5.6. を参照。
- (20) OECD モデル租税条約 25 条 3 項 1 文。
- (21) OECD モデル租税条約 25 条 3 項 2 文。
- (22) J. Scott Wilkie, “Article 25: Mutual Agreement Procedure,” at 4.2.1. in *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD (2017). なお、米国議会は、立法的解決協議の対象を極めて狭い範囲に限定している。Robert A. Green, *infra* note 76, FN 88.
- (23) 2008 年版 OECD モデル租税条約 (2008 年 7 月 17 日)。
- (24) 正式名称は、「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

数国間条約」という。また、略称は MLI

(Multilateral Instrument) である。BEPS 防止措置実施条約は多数国間条約であるが、それ単体では機能しない。締約国の留保及び通告(選択) がマッチングした場合に、適用対象となる二国間条約の該当条項を修正していくものである。MLI は、我が国について 2019 年 1 月 1 日に発効した。

(25) 石渡・前掲 (16) 161-164 頁。

(26) 石渡・前掲 (16) 147 頁。

(27) OECD モデル租税条約 25 条コメンタリー・パラ 7。

(28) OECD モデル租税条約 25 条コメンタリー・パラ 38.1。See also OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations,” p.521-523 (2022) (hereinafter, “OECD TPG”).

(29) OECD, Forum on Tax Administration, Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements (2023). 序文に「この文書は、2023 年 1 月 12 日に BEPS 包摂的枠組み及び FTA の全メンバーによって承認された」との記載がある。

(30) *Ibid.*, p.40.

(31) OECD, “Tax Challenges Arising From Digitalization – Report on Pillar One Blueprint,” at paras.704-706 (October 2020) (以下、「青写真」という。)

(32) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Progress Report on Amount A of Pillar One (July 2022).

(33) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One (October 2022) (hereinafter, “OECD Pillar 1 Admin report”).

(34) *Ibid.*, at Part III. para.2.

(35) OECD, public consultation document, “Pillar One – Amount B” at 6.1. (paras.101-102) and 6.2. (paras.103-108) (December 2022).

(36) OECD Pillar 1 Admin report, *supra* note 33, at Part II. 1.1. para.3.

(37) 英語では Ultimate Parent Entity といい、

UPE と略される。

(38) 調整主体と審査パネル又は主たる税務当局との間で 1 回以上の多数国間会議又は電話会議が実施される場合がある。例えば、範囲安定性審査について、OECD Pillar 1 Admin report, *supra* note 33, at Part II. 2.2.1. para.20 を参照。

(39) *Ibid.*, at Part II. 1.1. para.4.

(40) *Ibid.*, at Part II. 2.4.1. para.8.

(41) *Ibid.*, at Part II. 2.4.1. para.9. なお、青写真では、裁定パネルの議長は意見を述べるとされていた。この問題について論じたものとして、(拙稿) Mari Takahashi, “Assessing Tax Certainty Effectiveness Under Pillar 1,” Tax Notes International, Vol.106(4) (April 25, 2022) を参照。

(42) *Ibid.*, at Part II. 2.4.1. para.11.

(43) *Ibid.*, at Part II. 2.6.2. para.1.

(44) *Ibid.*, at Part II. 2.6.1. paras.1-2.

(45) *Ibid.*, at p.5.

(46) その 2021 年 10 月の政治的合意についても、実現可能性に懐疑的な見方がある。Yariv Brauner, “Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective,” Intertax, Vol.50(1), p.2-6 (2022).

(47) OECD, “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two),” March 2022.

(48) Bloomberg Tax, “Global Minimum Tax Concerns Turn to Preventing, Solving Disputes,” December 28, 2022 (last accessed February 24, 2023).

(49) OECD, Public consultation document Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules (December 2022) (hereinafter, “OECD Pillar 2 Certainty document”).

(50) *Ibid.*, at para.27.

(51) *Ibid.*, at 3.2.

(52) 正式名称は、「租税に関する相互行政支援に関する条約」(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) という。税務行政執行共助条約とは、情報交換・徴収共助・送達共助の 3 つの税務支援を国家間で相互に行うことを目的とする多数国間条約である。日本は

2011 年 11 月 4 日に同条約に署名し、2013 年 6 月 7 日に国会で承認され、同年 10 月 1 日に発効した。

- (53) OECD Pillar 2 Certainty document, *supra* note 49, para.32.
- (54) *Ibid.*, para.35.
- (55) *Ibid.*, paras.39-40.
- (56) Robert Danon et al., “The OECD/G20 Global Minimum Tax and Dispute Resolution: A Workable Solution Based on Article 25(3) of the OECD Model, the Principle of Reciprocity and the Globe Model Rules,” *IBFD World Tax Journal*, Vol.14(3), p.489-515 (2022). なお、著者らは、2022 年 4 月 25 日の GloBE ルールに関する OECD パブリックコメント会合においても同趣旨の発表を行っている。OECD, “Tax challenges of digitalisation: Public consultation meeting on the Implementation Framework of the global minimum tax” (April 25, 2022).
- (57) *Ibid.*, at 5.1.1.2.
- (58) *Ibid.*, at 5.1.1.3.
- (59) *Ibid.*, at 5.1.1.4.
- (60) 英語では、mirror legislation という。筆者は、「ミラー立法」とは、各法域がまるで鏡のように同じ法律をそれぞれ立法することと理解している。WTO では「対抗立法」とも呼ばれる。その例として、後掲注 (196) を参照。
- (61) Danon et al., *supra* note 56, at 5.1.1.6.
- (62) 岩沢雄司『国際法』109-110 頁（東京大学出版会、2020）。
- (63) IFA, “Tax Treaty Interpretation in light of the Vienna Convention on the Law of Treaties,” forthcoming. 同書の出版作業については、2022 年 12 月に IFA 本部ホームページ上で発表された。
- (64) 2024 年初頭に IBFD から刊行される予定である。最新情報は 2023 年 IFA カンクン大会で発表される。IFA 本部ホームページ (<https://www.ifa.nl/research-awards/tax-treaty-interpretation-in-light-of-the-vienna-convention-on-the-law-of-treaties>) 参照（2023 年 2 月 18 日閲覧）。
- (65) 紛争解決に係る規則及び手続に関する了解 (DSU) 3 条 2 項。
- (66) 例えば、United States – Measures Affecting

the Production and Sale of Clove Cigarettes (WT/DS406/AB/R, 2012)に関して、USTR は、上級委員会が WTO 協定の最終的な解釈者として WTO 加盟国に取って代わろうとしていると批判している。Congressional Research Service, “The World Trade Organization’s (WTO’s) Appellate Body: Key Disputes and Controversies,” R46852 (2021).

- (67) Richard K. Gardiner, “Treaty interpretation,” Oxford University Press (2015).
- (68) ここでの art は、可算名詞（単数）であるから、専門技術又は特別な技能という意味である。科学が真理の探究であるとするれば、「条約解釈に絶対解はない」という含意であるように考えられる。なお、OECD 移転価格ガイドラインにも、「移転価格は厳密な科学ではない (transfer pricing is not an exact science)」というフレーズが複数登場するのは周知のとおり。OECD TPG, *supra* note 28, paras.1.13, 3.55, and 4.8.
- (69) Panos Merkouris, *Introduction: Interpretation is a science, is an art, is a science*, in “Treaty interpretation and the Vienna Convention on the Law of Treaties: 30 years on,” Brill Nijhoff (2010).
- (70) 条約法条約の 31 条から 33 条は、法の適用者 (the law-applying agents) に一定の裁量範囲を与えているという見解すらある。Ulf Linderfalk, “Is Treaty Interpretation an Art or a Science? International Law and Rational Decision Making,” *European Journal of International Law*, Vol.26(1), p.169-189 (2015).
- (71) 条約解釈に関するものではないが、金子寿太郎『EU ルールメイカーとしての復権』（日経 BP 日本経済新聞出版本部、2021）は、EU の国際的プレゼンス向上策としてのルールメイキングを幅広い分野で取り上げ、第 9 章「5 デジタル課税」にて米国・中国と EU とのこれまでの駆け引きをまとめている。また、より一般的に EU の「規範形成力」については、アニユ・ブラッドフォード（庄司克宏・監訳）『ブリュッセル効果 EU の覇権戦略：いかに世界を支配しているのか』（白水社、2022）を参照。
- (72) この点で、「第 2 の柱の係争は、既存の係争とは性質を異にする可能性が高い」という指摘は

- 正しい。荒木知「BEPS2.0の実施により日本企業が直面する新たな世界 第4回 BEPS2.0と税務係争」国際税務 2023年1月号 68頁。
- (73) 例えば、岡田章「国際協力と制度構築のゲーム理論」〔鈴木基史＝岡田章編『国際紛争と協調のゲーム』所収、第1章（有斐閣、2013）〕。
- (74) Eduardo Baistrocchi, “The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications,” 4 Brit. Tax Rev. 363 (2008).
- (75) Wolfgang Alschner, “The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming The International Investment Regime?” Brook. J. Int’l L. 45: 1 (2019).
- (76) Robert A. Green, “Antilegalistic approaches to resolving disputes between governments: a comparison of the international tax and trade regimes,” Cornell Law Faculty Publications: 939 (1998).
- (77) Zvi Daniel Altman, “Dispute resolution under tax treaties,” at 4.2.2., Books IBFD (2005).
- (78) Polyvios Nikolaou, “Mandatory Binding Arbitration: Avoiding Stalemates Over the Tax Chessboard,” Intertax, Vol.49(12), p.974-985 (2021).
- (79) 例えば、紀元前 399 年のソクラテス裁判は古代の最終提案型仲裁であったとして、ゲーム理論を応用した研究がある。Mark Sundahl, “Baseball Arbitration, Game Theory and the Execution of Socrates,” Cleveland-Marshall Legal Studies Paper, 10-202 (2004).
- (80) Qiang Cai, “Economising international tax dispute resolution: transaction-cost perspective,” Doctoral Thesis, University of Edinburgh (2019).
- (81) 岡田章『ゲーム理論・入門：人間社会の理解のために〔新版〕』（有斐閣アルマ、2014）。
- (82) 鈴木豊『完全理解ゲーム理論・契約理論〔第2版〕』4・5頁（勁草書房、2021）。
- (83) なお、プレイヤーの利得の和が一定数であるゲームを定和ゲームといい、ゲーム理論では、ゼロサムゲームと定和ゲームは同じゲームである。
- (84) ナッシュ均衡点とは、相手が戦略を変更しない限り、どのプレイヤーも自分だけが戦略を変更しても利得を増やせないような戦略の組である。
- (85) 岡田・前掲注（81）第7章1「繰り返し囚人のジレンマ」参照。
- (86) 同上。
- (87) 岡田・前掲注（81）95頁。なお、文献によっては、パレート効率と呼ぶこともある。序数的効用（Ordinal Utility）とは、その大きさから示される序列に意味がある効用を指す。
- (88) 岡田・前掲注（81）95-96頁。
- (89) 岡田・前掲注（81）107頁。
- (90) 行政事件訴訟法3条2項・8条以下。金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）1120頁。
- (91) 金子・前掲注（90）1125頁。
- (92) 学説等について、金子・前掲注（90）1099頁参照。
- (93) 篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討—法的判断過程の分析に基づく試論—」税大論叢 78号（2014）。
- (94) 金子・前掲注（90）86-87頁。
- (95) 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究：日本ベース多国籍企業における経済的二重課税の紛争解決メカニズムの追究』（税務経理協会、2014）。
- (96) 「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令」12条1項・13条。併せて、「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律の施行に関する省令」3条1項も参照。
- (97) 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証し確認を行うことをいい、納税者が確認された内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税は行われない。平成13年6月1日付査調7-1他3課共同「移転価格事務運営要領の制定について」（事務運営指針）第6章。
- (98) 国税庁相互協議室「令和3事務年度の『相互協議の状況』について」（令和4年11月）。
- (99) OECD TPG, *supra* note 28, Annex II of

- Chapter IV, para.10 (p.518). なお、2022 年 9 月に公表された OECD Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual も、この点を強調する (同 2.1. para.30)。
- (100) Krzysztof Lukosz et al., “The Evolution of the Dutch APA Practice – Analysis of APAs in Netherlands,” IBFD International Transfer Pricing Journal, Vol.29(6) (2022).
- (101) *Ibid.*
- (102) OECD TPG, *supra* note 28, para.4.144.
- (103) 一般に「WTO 協定」とは、「世界貿易機関を設立するマラケシュ協定 (WTO 設立協定)」及びその付属書 1 ～ 4 並びにそれらの関連文書の総称である。なお、WTO の前身は GATT (ガット、The General Agreement on Tariffs and Trade : 関税と貿易に関する一般協定) である。
- (104) 岩沢・前掲注 (62) 434 頁。
- (105) WTO ホームページ Dispute settlement (https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_e.htm) 参照 (2023 年 2 月 23 日最終閲覧)。
- (106) 外務省「世界貿易機関 (WTO) 紛争解決制度とは」(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/funso/seido.html>) 参照 (2023 年 2 月 23 日最終閲覧)。
- (107) Peter van den Bossche and Denise Prevost, “Essentials of WTO law,” at 3.4., Cambridge University Press (2021).
- (108) 経済産業省『2022 年版不公正貿易報告書』第 17 章「WTO の紛争解決手続」参照。
- (109) ネガティブ・コンセンサス方式により、パネルはほぼ自動的に設置される。
- (110) 当事国の国民はパネリストに選ばないのが原則である。ジュネーブ駐在の外交官がパネリストになることが多いが、民間人 (大学教授等) がパネリストになることも少なくない。岩沢・前掲 (62) 687 頁。
- (111) 紛争解決に係る規則及び手続に関する了解 (DSU) 17 条 1 項・2 項、岩沢・前掲注 (62) 689 頁。
- (112) 紛争解決に係る規則及び手続に関する了解 (DSU) 17 条 6 項・12 項。
- (113) 岩沢・前掲注 (62) 690-691 頁。
- (114) 同上。
- (115) 松下満雄「WTO 上級委員の任期を終えて」貿易と関税 48 巻 6 号 (通号 567) 27 頁 (2000)。
- (116) Bossche and Prevost, *supra* note 107, at 3.5.3.
- (117) USTR, “Report on the Appellate Body of the World Trade Organization” (2020) (hereinafter, “USTR report”).
- (118) 邵洪範「WTO 上級委員会の機能不全と今後の展望」(<https://jsil.jp/archives/expert/2021-1>) 参照 (最終閲覧 2023 年 2 月 23 日)。
- (119) USTR report, *supra* note 117, at p.2.
- (120) *Ibid.*, at introduction.
- (121) 川瀬剛志「WTO は生き残れるか 紛争解決機能の回復 急務」(2019 年 3 月 29 日付日本経済新聞朝刊「経済教室」)。
- (122) Gerrit Groen, “Sovereignty and tax treaty dispute settlement,” at Part II, Academic thesis, University of Amsterdam (2022).
- (123) European Commission and USTR, Understanding on a Cooperative Framework for Large Civil Aircraft (June 15, 2021).
- (124) WTO の 2022 年予算は、約 1 億 9720 万スイスフランである。各加盟国の拠出額は、世界貿易に占めるその国の貿易量 (輸出入両方を含む) の割合による。Bossche and Prevost, *supra* note 107, at 2.8. 2022 年の拠出額トップ 3 は、1 位・米国 (11.8%)、2 位・中国 (10.5%)、3 位・ドイツ (7.2%) である。ただし、WTO は、2021 年までは EU 加盟国を一括りにしてその拠出額を公表していた。2021 年のトップ 3 は、1 位・EU 加盟国 (30.45%)、2 位・米国 (11.7%)、3 位・中国 (10.4%) であった。“WTO Secretariat Budget for 2022” (https://www.wto.org/english/thewto_e/secre_e/budget_e.htm) (最終閲覧 2023 年 2 月 23 日)。
- (125) Reuters, “U.S, EU agree truce in 17-year Airbus-Boeing conflict,” June 16, 2021 (last accessed February 24, 2023).
- (126) Keisuke Iida, “Legalization and Japan: the politics of WTO dispute settlement,” Cameron May (2006). なお、邦題は、宮脇昇「飯田敬輔著『法化と日本 WTO 紛争処理の政治学』国際政治 152 号 177-180 頁 (2008) から引用した。
- (127) Iida, *supra* note 126, p.10.

- (128) 平成財政史（平成元～12 年度）第 4 巻（租税）（以下、「平成財政史」という。）第 1 章「平成元年度から平成 12 年度の税制改正」第 10 節「平成 9 年度の税制改正」147 頁。
- (129) 税制改正は、実質的に自民党税制調査会の強い影響下で決定されており、財務省主税局と政府税調が中長期の方針や改正のフレームを示し、党税調が利益団体からの要望を踏まえて、具体的な増減税の項目や税率の変更を決める。時代によって盛衰はあるものの、党税調では、「インナー」と呼ばれる税制通の少数の幹部が事実上の決定権を握っている。中島誠『立法学：序論・立法過程論〔第 4 版〕』57・58 頁（法律文化社、2020）。
- (130) 平成財政史・第 3 章「平成 8 年度から平成 12 年度の税制」第 7 節間接税（消費税以外）729 頁。
- (131) 岩沢・前掲注（62）436 頁。
- (132) 同上。
- (133) 同上。
- (134) より具体的には、「格差は確かに存在するが、それは税の論理から生じるもので、国内産品を保護する目的も効果もない。税制上の正当な理由があれば格差があっても容認されるべきである」と主張した。森信茂樹「WTO 酒税パネルから何を学ぶか—通商の論理と租税の論理」貿易と関税 50 巻 55 号（通号 590）25 頁（2002）。
- (135) 岩沢・前掲注（62）436 頁。
- (136) Iida, *supra* note 126, p.305.
- (137) 飯田は、the pot calling the kettle black（やかんを黒いと言う鍋）という英語のことわざを引いている。Ibid.
- (138) パネル報告には、「日本は諸外国の酒税法についての議論をしているが、本パネルの付託事項は日本の酒税法についてだけであり、諸外国の酒税法は付託事項外である（para.6.26）」との記載がある。道垣内正人「日本の酒税に関するパネル報告及び上級委員会報告」（1997 年）〔経済産業省『WTO パネル・上級委員会報告書に関する調査研究報告書』掲載〕。
- (139) 平成財政史（第 3 章）・前掲注（130）731 頁。
- (140) 同上、732 頁。
- (141) 森信は、上級委員会が目的効果テストを採用しない理由の一つに「立法過程等の立証困難

さ」があることへの疑義を呈している。森信・前掲注（134）25 頁。

- (142) 平成財政史（第 3 章）・前掲注（130）732 頁。
- (143) 第 140 回国会 衆議院大蔵委員会 会議録第 5 号 12-13 頁（平成 9 年 2 月 26 日）。
- (144) 平成 9 年度税制改正の「蒸留酒に係る酒税の見直し（WTO 関係）」の減収見込額は、初年度 180 億円、平年度 290 億円である。平成財政史（第 1 章）・前掲注（128）163 頁。
- (145) 自民党の山中貞則衆議院議員は、鹿児島県選出であるにも関わらず、党税制調査会長として WTO の是正勧告の履行に伴うとりまとめを行った。飯田敬輔「遵守のパラドクス—法化は紛争における遵守を促進するか」111 頁〔鈴木＝岡田・前掲注（73）所収、第 4 章〕。
- (146) 平成財政史（第 3 章）・前掲注（130）735-736 頁。
- (147) 同上。
- (148) 同上。
- (149) Iida, *supra* note 126, p.307-308.
- (150) 我が国は、「課税については行政府の権限は限定されており、その変更には国会の正式な議決を要する。そして、焼酎についての大幅な増税は不評を買い、相当な政治的反発を招くため、法改正には困難かつ複雑なプロセスを要する」と主張した。道垣内正人「日本の酒税格差に関する仲裁裁定」（1997 年）〔経済産業省『WTO パネル・上級委員会報告書に関する調査研究報告書』掲載〕。
- (151) Iida, *supra* note 126, p.308-309.
- (152) Ibid.
- (153) Ibid.
- (154) 平成財政史（第 3 章）・前掲注（130）737 頁。
- (155) 平成財政史（第 1 章）・前掲注（128）154-155 頁。
- (156) 小寺彰は、勧告・裁定そのものに法的拘束力はなく、それに従った措置を取る義務が WTO 加盟国にあると解している。小寺彰「国際経済体制への法構造—WTO の『成功』・MAI の『停滞』」小寺彰先生論文集：追悼文集（トラスト未来フォーラム、2014）〔初出 1998〕。しかし、小寺は、国際的には勧告・裁定それ自体に拘束力があるとする見解が有力とも認めている。小

寺彰「国際コントロールの機能と限界—WTO/ガット紛争解決手続の法的性質」国際法外交雑誌 95 巻 2 号 32 (168) 頁 (1996)。なお、WTO 紛争解決手続の勧告・裁定の国内的拘束力について、小寺とそれに近い立場をとる岩沢雄司に対する石黒一憲の批判は、さしあたり石黒一憲「次期 WTO 交渉への日本政府の基本的スタンス—その“再検討”を求めて (下)」貿易と関税 48 巻 2 号 (通号 563) 64-66 頁 (2000) を参照。

(157) 憲法 41 条。

(158) 憲法 81 条。

(159) 砂川事件・最高裁判決 (最大判昭 34 年 12 月 16 日刑集 13 巻 13 号 3225 頁)。

(160) 憲法 79 条 2 項・3 項。

(161) 岡野正敬「外交における条約の役割の変化 (特集 国際社会における『条約』の役割)」国際法外交雑誌 119 巻 2 号 135-136 (301-302) 頁 (2020)。

(162) 憲法 98 条 2 項。

(163) 外務省・条約データ検索「条約法に関するウィーン条約」(1980 年 1 月 27 日効力発生)。

(164) 藤崎一郎『まだ間に合う 元駐米大使の置き土産』「39.インナー・サークル入りの必要性」(講談社現代新書、2022)。なお、国際連盟の本部もジュネーブに置かれ、1933 年に国際連盟からの脱退を宣言した松岡洋右 (日本全権委員) の帰国を、国民の多くは「ジュネーブの英雄」として歓迎した。それは、「さながら凱旋將軍の帰国風景であった」とされる。林茂編『人物・日本の歴史：戦争の時代 14』178 頁 (読売新聞社、1966)。また別の書には、日章旗を振る大群衆が横浜港頭の岸壁を埋めて歓喜し、横浜駅から東京駅まで鉄道省特別仕立ての『全権列車』が運転され、東京駅のホームでは全閣僚、陸海軍・外務省・政友会関係者が松岡を出迎えたところ。松岡洋右伝記刊行会編『松岡洋右：その人と生涯』521 頁 (講談社、1974)。

(165) 森信茂樹「過去の事例に学ぶ—TPP と焼酎内外税率格差は正で大幅増税に逆風をはねのけ輸入ウイスキーを撃破」ダイヤモンド・オンライン (2011 年 11 月 7 日) (2023 年 3 月 8 日最終閲覧)。

(166) 国税庁課税部酒税課『酒のしおり』54-56 頁 (令和 4 年 3 月)。

(167) 森信・前掲注 (165)。

(168) 金谷・前掲注 (4)『孫子』謀攻篇 (第三)。

(169) Iida, *supra* note 126, p.305.

(170) 小松一郎『実践国際法 [第 3 版]』292-293 頁 (信山社、2022)。

(171) ただし、サンフランシスコ平和条約は、日本語は正文ではないにしても、正文に準ずる地位を有するものである。小松・前掲注 (170)。

(172) 増井良啓ブログ J-Tax Notes (2022 年 6 月 30 日付)「二国間租税条約の正文テキストは必ずしも日本語というわけでない」(2023 年 2 月 26 日最終閲覧)。

(173) 例えば、「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とオーストリア共和国との間の条約 (略称：日・オーストリア租税条約)」(平成 29 年 1 月 30 日署名)は、「英語により本書 2 通を作成した」とする。なお、オーストリアの国語はドイツ語である。

(174) 例えば、「所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定 (略称：日・ドイツ租税協定)」(平成 27 年 12 月 17 日署名)は、日本語、ドイツ語及び英語を正文とするが、日本語の本文及びドイツ語の本文の解釈に相違がある場合には、英語の本文によるとされる。

(175) この問題を論じたものとして、(拙稿) Mari Takahashi, *Chapter 22: Japan in “The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument”* (Georg Kofler et al. eds.), Books IBFD (2021) 参照。

(176) 実務では、国会に条約の締結の承認を求める際に日本語が当該条約の正文でない場合は、必ず内閣法制局の審査を経た日本語訳文を作成して国会へ提出する。小松・前掲注 (170) 292 頁。BEPS 防止措置実施条約 (MLI) については、財務省は、納税者の便宜を図るため、二国間租税条約を MLI が修正した上で、その適用を示す日本語及び英語による統合版を各租税条約について公表している。しかし、統合版テキストは法的効力を持たない。

(177) 森信・前掲注 (134) 28 頁。

(178) 原告側は、パネリストに日本のテレビコマーシャル (和服姿の大原麗子が映るサントリー・

レッドオールド、マドンナやデヴィットボウイを起用した宝焼酎・純)の映像を見せながら、ウイスキーや焼酎がどのように日本人に飲まれているかを視覚的に示した。また、麦焼酎「いいちこ」の愛称が「下町のナポレオン」であることから、ブランデーと類似しているとも主張した。それは、(その可否はともかく) 30年近く経っても、鮮明な記憶がよみがえる庄巻のプレゼンテーションであったという。[森信茂樹への筆者によるインタビュー (2023年3月8日、於東京財団政策研究所)。]

(179) 我が国では、内閣提出法案を国会に提出するにあたり、事前にその法案について与党の了承を得るための与党審査が行われる。与党審査は日本特有のシステムであり、様々な功罪がある。この点を詳しく論じたものとして、中島・前掲注 (129) 103-139 頁 (2020) 参照。本稿では、官僚が議員への根回しだけで疲弊し、本来費やすべき政策の企画立案に充てるエネルギーと時間が限られるという問題点があること (同 128 頁) を指摘しておきたい。

(180) Iida, *supra* note 126, p.41-42.

(181) *Ibid.*

(182) *Ibid.*

(183) WTO でも、日本はグローバル・ルールの作成に率先して関与してきた経緯があるが、石黒一憲は、これを「殆ど自殺行為に近い」と断じ、その実際は「我が国を手続的には何の文句も言えぬ立場」にする「ある種の罠」であると警告する。石黒一憲『法と経済』158 頁 (岩波書店、1998)。石黒は慧眼の士であるがゆえ、その言説が一見些か陰謀論の気配を帯びるようにみえるものの、国際課税においてもこのような視点を持つことは有益である。なお、石黒は、投資協定仲裁についてであるが、国際的な仲裁は、少数の欧米の「仲裁マフィア」によって「世界的に牛耳られて」おり、「(多国籍) 企業が国家を縛る構図」があると指摘する。石黒・前掲注 (7) 291-296 頁。

(184) 金谷・前掲注 (4) 『孫子』地形篇 (第十)。

(185) 伊丹敬之「孫子に経営を読む」第五章一 (日本経済新聞出版社、2014)。

(186) 令和 5 年 1 月 18 日付日本経済新聞朝刊 4 面「公務員海外出張 宿泊費増を検討」によれば、現在は下位の役職ほど宿泊費の支給額が少な

く、「課長補佐などは今の金額では全然足りておらず、士気にも関わる」と早稲田大学の稲継裕昭教授は指摘する。令和 6 年の通常国会に旅費法の改正案が提出される方向である。

(187) WTO 上級委員会での当事者による口頭弁論について、松下満雄は「紛争当事国の回答担当者の能力と熟練によるところが大きい」とし、「回答の適否は心証に大きな影響を生ずるものであり、重要である」と述べる。松下・前掲注 (115) 29 頁。

(188) 拙稿・前掲注 (41) 参照。

(189) 金谷・前掲注 (4) 『孫子』形篇 (第四) ただし、筆者にて一部漢字表記や送り仮名を修正している。

(190) 同上。

(191) 小松・前掲注 (170) 399-400 頁。

(192) 同上。

(193) Iida, *supra* note 126, p.43.

(194) *Ibid.*

(195) 外務省「世界貿易機関 (WTO) 日本の当事国案件 (被申立側)」(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/funsou/funsou.html>) 参照 (2023 年 2 月 26 日最終閲覧)。

(196) Iida, *supra* note 126, p.259. 米国 1916 年アンチ・ダンピング法事件では、欧州が「ミラー立法」を提案し、日本はそれに同意した。Iida, *supra* note 126, p.348. ここでの「ミラー立法」とは、各国が米国企業のみを対象とする 1916 年アンチ・ダンピング法に類似した法律を制定し、それにより協力して米国へ報復するものである。デジタル課税で欧州が提案する「ミラー立法」については、本稿第 1 章 3 を参照。

(197) Iida, *supra* note 126, p.259.

(198) *Ibid.*

(199) 岩沢雄司は、「国際紛争を実効的に処理するためには、紛争の性質に応じて異なった系列の紛争処理方法を選択するという複線構造的思考が求められる」とし、法の定立や変更を求める動的な紛争には、立法的・政治的な対応が必要となり、非裁判手続が適していると論じている。岩沢・前掲注 (62) 613 頁。また、松下満雄も、2000 年の時点で上級委員会の司法化の限界を指摘し、WTO の紛争は「一刀両断的な法的解決よりも、政治的、外交的 (= 妥協的) 解決に

適するのではなかろうか」と述べ、その「限界を超えた紛争に関してはそれに相応しい解決のメカニズムを模索すべき」と主張する。松下・前掲注（115）35頁。

(200) 国税庁「行動計画 14（相互協議の効果的実施）及びピアレビューについて」

（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/14/index.htm>）（2023年2月26日最終閲覧）。

(201) 磯見竜太「最近の相互協議の状況について」

（令和5年3月6日・日本租税研究協会会合、『租税研究』令和5年5月号掲載予定）。

(202) 国税庁相互協議室・前掲注（98）。

(203) 磯見・前掲注（201）。

(204) 吉川保弘「事前確認制度の現状と課題—相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として—」税大論叢 50号2頁（2006）。

(205) Lee A. Sheppard, “Does Treaty Dispute Resolution Work?” *Tax Notes International*, Vol.108 (December 19, 2022) には、相互協議における納税者の権利保障に関連して、「（現行の）納税者の不参加の前提は、いつでも退場できることである。納税者に干渉（meddling）と選択性（optionality）の両方が許されるなら、その制度は機能しないと考える法学者（legal scholars）もいる。」という記述がある。

(206) 憲法 30 条に関して、金子・前掲注（90）21-23 頁。

(207) 金子・前掲注（90）78 頁。

(208) 岡崎・前掲注（3）253-256、259 頁。

(209) 同上。