

我が国の相互協議における ADR の活用

— 仲裁手続以外の補完的紛争解決手段の検討 —

前 田 章 秀

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべ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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国際的な二重課税の問題に関する紛争など、租税条約の適用に関して生じる紛争は、租税条約締約国の権限ある当局間の相互協議を通じて解決されるが、両締約国の権限ある当局が最大限の努力を払っても解決までに長い時間を要し、場合によっては解決できないときがある。

我が国が締結した租税条約の中には、このような問題を解決するために、相互協議における補完的紛争解決手段としての義務的かつ拘束的な仲裁手続を含むものがあるが、主に先進国との間の租税条約に限られており、近年事案数が増加傾向にある OECD 非加盟のアジア諸国との間の租税条約においては、仲裁手続を含むものは少ない。我が国の相互協議の実施状況については、協議の合意に至っていない繰越件数が過去最多となっており、地域別では、OECD 非加盟国が多数含まれるアジア・大洋州が最も多く、全体の 5 割を超えている。

一方、OECD による BEPS プロジェクトでは、相互協議を一層効果的・効率的に実施するための措置が議論され、行動 14 の最終報告書に取りまとめられているが、相互協議事案の迅速な処理というテーマは、各国の大きな関心事となっている。また、近年の経済のデジタル化に伴うグローバルなビジネスモデルの構造変化による国際的租税紛争の増加も予想される中、EU や国連においても更なる紛争防止・解決メカニズムの強化の必要性が議論されている。

このような状況において、相互協議による紛争解決が困難になった場合の効果的な手段が求められているが、2008 年、OECD モデル租税条約 25 条（相互協議手続）に義務的拘束的な仲裁手続が導入され、また、同条のコメントリー・パラグラフ 86 及び 87 においては、仲裁手続以外の補完的紛争解決手段（いわゆる ADR）について、相互協議の手続の一部として柔軟に活用できることが指摘されている。

本稿では、以上の問題意識のもと、紛争解決手段の分野で先導してきた EU、次いで OECD、そして今日まで活発な議論がされている国連の 3 つの国際機関における議論について整理する。具体的には、2019 年に施行した EU 租税紛争解決指令により ADR を奨励している EU や相互協議における非拘束的な ADR の活用について活発な議論をしている国連の議論を中心に概観する。また、仲裁手続に消極的な国が少なくない状況において、いくつかの国において、国内の紛争解決手段として専門家の活用や調停手続といった非拘束的な ADR を活用していることから、それらの国々の経験から、ADR の有用性を導き出し、上記コメントリー・パラグラフで指摘されている相互協議における ADR の活用について、我が国の今後の紛争解決へのインプリケーションを考察するものである。

2 研究の概要

(1) 租税条約に基づく相互協議

第 1 章においては、まず、OECD モデル租税条約に基づく相互協議規定を確認するとともに、紛争解決手段としての相互協議の状況について概観し、我が国の相互協議における最近の傾向を分析することで、今後の課題を抽出した。

我が国は、2021 年 5 月 1 日現在、75 の国ないし地域との間に 66 の所得税の二重課税を防止するための租税条約を締結している。租税条約には、二国間の紛争を解決する手段として、相互協議手続が規定されており、OECD モデル租税条約 25 条は、権限ある当局に対し法的合意義務がないとしても、個別の二重課税事案について相互協議を通じて解決するよう努力しなければならないと明確に要求している。また、相互協議による紛争解決が困難になった場合については、2008 年に義務的拘束的な仲裁手続が導入され、我が国も 2010 年に初めて仲裁手続を含む日蘭租税条約に署名し、現在では仲裁手続の導入を支持している。一方で、今日までこの義務的拘束的な仲裁手続を二国間租税条約に導入、又は我が国が 2017 年に

署名した BEPS 防止措置実施条約で同規定を選択している国の数は、OECD 加盟国を中心に増加傾向にあるものの、我が国の主要な相互協議相手国を含む OECD 非加盟国においては、2 か国・地域に留まる。義務的拘束的な仲裁手続の導入が、特に OECD 非加盟国で進まない理由は、国家主権に影響を与えるものであること、憲法上の問題が生じる可能性があること、仲裁人として活用できる自国の専門家が不足していること、相互協議や仲裁手続の経験不足や知識不足、といった点が挙げられており、現状においては、OECD 非加盟国の多くが仲裁手続の導入に消極的である。したがって、これらの国から義務的拘束的な仲裁手続のコンセンサスを得るには、引き続き、紛争解決手段の議論を深めていくことが必要であり、一定の時間を要するものと思われる。

我が国の相互協議の実施状況に関しては、2019 事務年度において、200 件（APA 事案を含む）の新規申出が発生しているが、同事務年度末の繰越件数（542 件）は 4 年連続で増加し、過去最多となっている。全世界に向けて、繰越件数については発生件数の 2 倍以上、移転価格課税事案にいたっては、3 倍以上もあり、我が国を含め、各国は、相互協議担当部署の増員、更なる効率的かつ迅速な処理、また、特に時間を要している事案の早期解決策が求められている。

我が国の特徴としては、相互協議の発生ベースで全体の 7 割以上が事前確認（APA）事案で占め、また、繰越事案の国別では、米国に次いで、仲裁手続を導入していない OECD 非加盟国であるインド及び中国の 2 か国で全体の 33% を占めている。我が国にとって、経済的な結びつきが強いアジア諸国と、今後ますます国境を越えた経済活動が活発になることが容易に想定され、これらの OECD 非加盟国との事案を円滑にかつ効率的に解決していくことが、今後の課題の一つに挙げられる。

近年の ICT や AI の発展とともに、経済のデジタル化に伴うグローバルなビジネスモデルの構造変化による国際的租税紛争の増加により、これまでの伝統的な相互協議による紛争解決が円滑に進まないケースが増えて

いる。このことは、最近の相互協議の繰越事案の増加や処理期間の長さからも読み取ることができる。それゆえに、国際機関において、更なる紛争防止・解決メカニズムの強化の必要性が議論されている。我が国は、2021年に米国と仲裁手続に関する実施取決めを交わし、未解決事案の仲裁付託が現実味を帯びている。このような状況において、昨今の経済のデジタル化に伴う国際的な紛争問題の発生の増加、仲裁手続を導入していない国への対応、相互協議に従事するスタッフのリソースが限られることを踏まえると、現状のツールで相互協議を改善していけるのか、また、国際機関の議論の動向や諸外国のベストプラクティスを検討する必要があるのではないだろうか。このような背景から、今後ますます義務的拘束的な仲裁手続以外の紛争解決手段として、非拘束的な ADR 導入の重要性が高まっていくことが予想される。

(2) 国際機関における紛争解決手段に関する議論

第 2 章においては、国際機関 (EU、OECD 及び国連) におけるこれまでの紛争解決手段にかかる議論、具体的には、EU では、2019 年に施行した EU 租税紛争解決指令の特徴、OECD では、「実効的相互協議マニュアル」やモデル租税条約コメンタリーでの ADR 活用の議論、そして国連では、国連ハンドブックにおける ADR 活用に関する議論を概観した。これらの議論を踏まえ、我が国の相互協議における課題を解決していく観点から、次のとおり、ADR の有用性について整理した。

イ 紛争解決手段をめぐる最近の議論

国際機関では、これまで EU が紛争解決の議論を先導し、主に仲裁手続の導入の是非やその内容について議論をしてきた。モデル租税条約に仲裁手続が導入されてからは、義務的拘束的な当該手続に消極的な開発途上国等、多数の国が加盟する国連が、非拘束的な ADR の活用を含め多様な議論を展開している。このことは、国際的な紛争解決が近年、二国間・多国間を問わず、その重要性がますます高まっていることを示している。一例を示すと、現在、各国が BEPS プロジェクトの勧告内容を

踏まえ、ミニマムスタンダードとして、相互協議に関する 4 つの分野（紛争の未然防止、相互協議の利便性・アクセス、相互協議事案の解決及び相互協議の合意内容の実施）に関する法的枠組及び行政的枠組についての改善に取り組んでおり、また、その取り組みの実施状況については、ピアレビューが実施されている。また、OECD の「経済のデジタル化に伴う課税上の課題（第 1 の柱）」の中では、紛争解決手段に関して義務的拘束的な手段を求めることに支持する国と既存の相互協議の枠組みや非拘束的な手段で解決を図ることに支持する国とで議論が分かれている。このように、国際課税を巡る環境はめまぐるしく変化するとともに、従来の国際課税原則を変更するといった議論も活発に展開され、各国の利害もぶつかり、共通のコンセンサスがなかなか得られないといった状況である。今後とも国際的な紛争解決手段についての議論を注視していかなければならないと考える。

ロ ADR の有用性

国際機関では、近年、ADR の活用についての議論が活発になってきている。これまでの紛争解決手段の議論を先導してきた EU は、BEPS プロジェクト等の議論を踏まえ、2019 年 7 月に施行した EU 租税紛争解決指令によって、これまでの移転価格及び PE（恒久的施設）の帰属に関する紛争の救済に限られていた仲裁手続の対象範囲を所得及び資本に対する課税全般に対する紛争の救済にまで広げた。更に、2 年間の相互協議期間内に紛争が解決しなかった場合に従来の助言委員会に加え、新たに ADR 委員会を導入し、助言委員会と同様に 6 か月以内の拘束的な最終意見を採用するとともに、相互協議段階において、調停手続等の非拘束的な ADR を活用することも奨励している。つまり、EU は、今後、ADR を最大限活用し、柔軟かつ拘束的な二重課税排除の期限を定めることで紛争解決の実効性強化と、納税者のコンプライアンス費用負担の軽減と利便性の向上を図ることを意図している。

OECD は、「実効的相互協議マニュアル」や OECD モデル租税条約 25

条のコメンタリー追加の際の議論に見られるように、国内法上の理由等により拘束力のある仲裁手続を導入できない国は、調停手続や専門家への事実関係説明のための付託などの補完的紛争解決手段を相互協議の一環として、アドホック・ベースで実施でき、更に、権限ある両当局のポジションに関しての長所及び短所を評価する第三者の活用について、その有用性を指摘している。

国連は、相互協議における非拘束的な ADR の活用について、活発に議論している。例えば、国連ハンドブックでは、相互協議における非拘束的な ADR として、①専門家による評価、②調停手続、及び③他の類型の活用を提案している。ここでの専門家とは、権限ある両当局に提出された資料の根拠を調査する専門家であり、また、調停手続とは、一連の相互協議手続に関連した当該協議の促進支援であり、紛争解決の手助けに調停人（ファシリテーター）を活用するものである。

相互協議における ADR の有用性としては、例えば、国際的な紛争解決を確かなものへ導くために複雑な論点や事実関係を明確にし、権限ある当局間の議論のターゲットを定めることで柔軟かつ費用効率的な方法を提供することができる点、権限ある当局間の相互協議の経験が異なる場合の当該協議の場の水準を合わせる方策を提供する点、といったことが挙げられる。更に、仲裁手続の前段階での非拘束的な ADR の活用は、権限ある両当局が合意すれば、仲裁手続において、独立した専門家による特定の事実認定や経済的な評価を活用することができるため、重要な論点により容易に焦点をあてることができ、仲裁手続の効率性を高める、といった側面も挙げられる。

我が国は、租税分野において、国内の紛争解決手段として ADR を採用していない。しかしながら、ADR の手続面や条件面の詳細を規定することは、既に導入している仲裁手続を部分的に活用できるため、導入へのハードルは仲裁手続を導入した当時と比較するとあまり高くないのではないだろうか。一方で、相互協議の補完的紛争解決手段として、非

拘束的な ADR を活用したとしても紛争解決の担保が得られないこと、解決されないまま追加費用が発生する可能性があること、相互協議の期間が延びること、適格な第三者を見つけることが困難（時間と努力を要する）といった短所もあるが、国際機関での最近の議論の流れや、ADR の有用性を踏まえると、今後の我が国の相互協議における非拘束的な ADR の活用について、検討する意義はあるのではないだろうか。

（3）諸外国の国内紛争解決手段としての ADR

第 3 章においては、国内の紛争解決手段として専門家の活用や調停手続等の ADR を活用している英国及び米国を中心に、ベルギー、オランダ、ニュージーランド、豪州及びメキシコの制度を紹介した。各国の非拘束的な ADR は多岐にわたり、一部分ではあるが、その特徴や機能についてまとめ、我が国の相互協議における ADR の活用可能性の観点から、以下のとおり論点を整理した。

第一に、ADR の形態についてである。各国の名称は異なるが、その目的から大きく 3 つに分けることができる。1 つ目は、協議や交渉の促進や手助けをもつばら行い、原則として、自らの意見や提案を行わないもの、2 つ目は、協議や交渉の促進に加えて、実質的に紛争解決を目指した意見や提案を行うもの、3 つ目は、特定の論点について助言や評価を行うものである。

第二に、ADR に関与する専門家や調停人（ファシリテーター）についてである。専門家は、付託された問題に関する税務の専門家や弁護士、学者等が適格とされる。また、調停人（ファシリテーター）は、協議や交渉を促進させるための技能をもった ADR 実務家ないし、訓練を受けた税務当局の職員が関与している。

第三に、中立性や公平性についてである。税務当局内部の職員がファシリテーターとして務める場合であっても、納税者から能力面、中立性及び公平性に関する懸念を払しょくするため、外部機関による訓練を受けた職員や当該事案とは利害関係を有しない職員が務めることとしている。

第四に、ADR の手続における拘束性についてである。いくつかの国では、納税者はいつでも調停手続を申立てることができ、また、いつでも協議や交渉から離脱することができる。また、合意した場合の拘束性については、その合意した内容に関して納税者及び当局の双方を拘束するオランダやメキシコ、当局のみを拘束するベルギー以外は、紛争当事者に最終決定権が残されている。

第五に、紛争の対象となる事案についてである。調停手続に関して、事案の内容に制約は少ないが、例えば、事案の内容が複雑であり、また、事実認定が重要な移転価格の事案等において、事実又は問題の明確化が必要な場合には、争訟手続ではなく、早期かつ費用効率よく紛争の解決を図ることができるといったメリットが指摘されている。

このように、国内の紛争解決手段として活用されている ADR は、専門家の活用や調停手続をはじめとする非拘束的な形態が中心であり、また、その手続の柔軟性を特徴としている。各国の ADR の手続や内容は多岐にわたり、増加する紛争問題に関して、時間と費用がかかる争訟手続によらず、納税者、税務当局双方とも合意による柔軟な方法により解決を図っていくことを重視する国は少なくない。また、本章で紹介した各国について共通して言えることは、各国とも、納税者との紛争が多く発生する領域、例えば、事案全体や取引が複雑であり、事実認定が重要な移転価格分野等についても、専門家の活用や調停手続等が活用されている。

我が国では、国内の紛争解決手段を含め、調停手続等の柔軟で非拘束的な ADR を導入していないため、二国間での相互協議で活用するためには困難が多く、解決しなければならない課題は多いと考えられるが、この点においては、義務的拘束的な仲裁手続を導入した当時と状況は同じであり、第 2 章での議論と合わせて、活用の是非について検討する意義はあるのではないだろうか。

(4) 我が国の相互協議における ADR の活用

第 4 章においては、第 2 章及び第 3 章からの示唆を踏まえ、まず、我が

国の相互協議における ADR の活用について、活用する際の解決すべき課題を含め考察し、更に、ADR を戦略的に活用する観点から ADR 活用の枠組み及び具体的な活用場面について提言を行った。

イ 考察 —ADR の活用について—

(イ) ADR の活用について

我が国における相互協議の執行体制について、国税庁は、従前より事案の増加や複雑・大型化へ対応すべく人員の増員やリソースの適切な配置に努めてきた。今後とも現行のツールやリソースを最大限に活用することはもちろんであるが、ますます複雑、多様化する事案にも対応していかなければならず、義務的拘束的な仲裁手続に加えて、EU 租税紛争解決指令のように、権限ある当局に対し助言的な機能を有する専門家の活用や調停手続といった非拘束的な ADR も柔軟に活用しつつ、相互協議による解決をめざすといった検討が必要な時機にきているのではないだろうか。また、ADR を活用することで今後、相互協議の効率化が期待できるのではないだろうか。その理由として、以下の点が考えられる。

- ① 我が国の相互協議事案の中心は移転価格 (APA を含む) 事案であり、今後、ますます無形資産取引を含む複雑で精緻な取引について、詳細な分析に加え、モデル租税条約、二国間で締結した租税条約及び BEPS 防止措置実施条約といった条約の解釈が必要となる機会が増えていくと考えられる。したがって、専門家等からのインプットは、国税庁にとって今後の相互協議に大いに参考になり得るのではないだろうか。
- ② 仲裁手続が想定されるような複雑かつ困難な事案については、その前段階である相互協議において非拘束的ではあるが、専門家の助言を得ることは有益ではないだろうか。
- ③ 相互協議相手国や事案の多様性に対応していくためには、相互協議を円滑に進めていくオプションのひとつとして、第三者による非

拘束的な手段を持つことのメリットは大きいのではないだろうか。専門家等の助言はあくまで参考に過ぎず、権限ある当局はいつでもその採用を拒否することが可能であり、相互協議の特徴の一つである柔軟性を最大限発揮することができるのではないだろうか。また、我が国が、義務的拘束的な仲裁手続に消極的な相手国との相互協議において、専門家等による非拘束的な ADR を実際に活用し、経験を重ねていくことで、相手国の、仲裁手続に対する理解を高め、将来の当該相手国との紛争解決にもプラスに作用するのではないだろうか。

- ④ 相互協議の一部を専門家等に委ねることでリソースを他の複雑な事案等に投下することができるのではないだろうか。
- ⑤ 専門家等が関与することで相互協議が円滑に進行する、又は合意の可能性が高まるのであれば、納税者にとってもメリットが大きいのではないだろうか。

(ロ) 解決すべき課題

非拘束的な ADR を活用する際の解決すべき課題として、以下の点が考えられる。

① 対象事案と活用する手段の形態

APA 事案を対象に含めるかどうか。また、対象とする事案を限定するかどうか。活用する手段として、専門家によるアドバイスにするか調停手続を採用するか、あるいは双方を組み合わせた形態も考えられるのではないだろうか。

② コスト面及び執行手続面の負担

ADR をいつ、どのように開始すべきか、タイムラインの設定をどうするか。場所や使用言語、翻訳、会合の設定、手続の終了等の実施手続を定める必要がある。ADR の導入は、追加的な費用を発生させ、紛争解決に更なる時間を要するかもしれない。また、仲裁手続と同様に、関係者の事務的な負担も増すことになり、上記①の対象

事案とともに検討する必要がある。

③ 専門家及び調停人の任命

専門家等の任命手続をどうするか。仲裁人と併せて、EU 仲裁条約のように、リスト化（公表）することで、納税者に対してより透明性を確保する必要はないか。また、公平性の義務や規則を定める必要がある。

④ 納税者の関与と専門家等の守秘義務等

例えば、専門家を活用する際には、相互協議の初期段階において事案を適切に把握し、事実認定することが想定されるため、納税者のより積極的な協力が重要となることから、当該納税者の関与の範囲を定める必要がある。また、専門家等が取得した情報等に関して守秘義務を課す必要がある。

ロ 提言 —ADR の具体的な活用—

(イ) 活用可能な手段の枠組み

上記イの考察を踏まえ、第一に、ADR の活用可能な手段の枠組みについては、次のとおり整理することができるのでないかと考える。

① ADR は、納税者あるいは権限ある当局によって要請され、また、双方の権限ある当局によって選定された（あるいは同意された）専門家等が、相互協議の円滑化・促進を図るため、又は複雑困難な事案解決のために提供する一種のコンサルタントサービスであって、その基本的な仕組みは二国間租税条約 25 条、議定書あるいは交換公文によって合意されたものであること。これは、仲裁手続同様に相互協議の一環として行われるものであり、現行の相互協議手続における納税者の関与の在り方と同様であるとして整理する。

② 専門家等の権限に関しては、専門家は、付託された問題（論点）に自らの見解や評価を権限ある当局に対して述べること及び報告書を提出することが考えられる。また、調停手続における調停人は、もっぱら協議の円滑化や促進を図ることに努め、事案に対する意見

や判断を示さないこととする。権限ある当局が専門家の見解や評価を活用することは任意であり、また、それに従う義務がないものとする。

- ③ 仲裁手続と同様に、手続の透明性を確保するとともに、ADR を適切に管理する制度が必要である。
- ④ 仲裁手続と同様に、ADR が租税条約の規定に基づき守秘義務の下で進められることが重要である。

(ロ) 対象事案及び専門家等の任命について

次に、対象事案及び専門家等の任命については、以下のとおり整理することができるのでないかと考える。

- ① 対象事案については、当面の間、APA 事案のみを対象とする。その理由としては、我が国における相互協議の中心が APA 事案であり、自らの意思で将来の移転価格課税リスクを未然に防止するために APA を申し出るケースにおいて、専門家等が関与することで権限ある当局間での協議が円滑に進行する、また、場合によっては、合意の可能性が高まるのであれば、納税者が追加費用を負担するとしても納税者のメリットが大きいと考えるからである。また、我が国にとって、非拘束的ではあるが、専門家等が関与することで相互協議の促進を図っていくとの政策的（戦略的）方針があってもよいのではないだろうか。
- ② 専門家等の任命については、仲裁手続における仲裁人の選定と同じ手続をとる場合、及び納税者自らが選定する場合（権限ある両当局が同意する必要がある）とが考えられる。更に、相手国側のリソース等の問題、例えば、相手国が開発途上国で適当な専門家等を選定することができない等により、任命に関して一定の配慮をする必要がある場合、国連（租税委員会）での経験が豊富な専門家等を採用するといったことも考えられるのではないだろうか。

(ハ) 活用形態及び活用場面

具体的な活用形態及び活用場面については、以下のとおり考えられるのではないだろうか。なお、対象事案を全体の 7 割以上を占める APA 事案とするため、対象国が多く、活用範囲は広いと考えられ、例えば、国や特定の内容の事案に限定するといった政策的（戦略的）な活用も考えられる。

- ① 相手国の相互協議の経験あるいは APA 事案による協議経験が浅いため協議の長期化が想定される場合

比較的協議の早い段階において、非拘束的な調停手続を導入し、交渉の円滑化を図る。なお、相手国が OECD 非加盟国の場合で、調停人の任命に困難が予想される場合については、国連（租税委員会）での経験が豊富な専門家等を任命するなど、相手国側に一定の配慮をする場合も考えられる。

- ② 相手国が OECD 非加盟国で相互協議の経験が豊富であるが、協議の長期化が想定される場合

協議の長期化が事案の複雑さや争点が多いことによるものと想定される場合には、比較的協議の早い段階において特定の事実認定や経済分析に関して専門家を活用し、意見を聴取ないし報告書を受領する。また、事案の複雑さや争点が多いこと以外による長期化が想定される場合には、調停人を関与させることで協議の促進を図ることが考えられる。

- ③ 複雑かつ困難な事案のために協議の長期化が想定される場合
協議の進捗に応じて、専門家を活用することが考えられる。

- ④ 比較対象取引の選定が重要な論点の一つである場合

比較対象取引の選定に使用する公開データベースに関して、例えば、一定の専門性を有し、事案の取引内容を把握した上で適切な比較対象取引を抽出するためのアドバイザー的な意見を述べる事ができる専門家を活用することが考えられる。

3 結論

第一に、我が国の相互協議における ADR の活用については、第三者による助言的な機能や相互協議の促進を図る専門家の活用や調停手続の導入といった ADR を柔軟に活用しつつ、相互協議による紛争解決をめざすといった検討が必要な時機にきていると考える。

第二に、活用にあたっては、解決しなければならない課題があるが、当面の間は、APA 事案を対象にすることで権限ある当局及び納税者の双方にメリットが大きいのではないだろうか。また、専門家等の任命にあたっては、仲裁手続における仲裁人と同様の方法以外に、納税者自らの費用負担による推薦（権限ある両当局による同意）や、相手国側のリソース等の問題により一定の配慮をする必要がある場合には、例えば国連（租税委員会）での経験が豊富な専門家等を採用することが考えられる。

第三に、具体的な活用場面については、主に相手国の協議経験が浅いことによる相互協議の長期化が想定される場合には、調停手続による協議の円滑化、促進化を図っていくこと、事案自体が複雑である場合や争点が多い場合には、専門家の活用により事実認定等の助言を得るといったことが考えられる。更に、事案によっては調停手続との併用により協議の促進化を図っていくことも考えられるのではないだろうか。

最後に、相互協議はあくまで権限ある両当局の不断の努力によって紛争が解決されるものである。ADR の活用と合わせて、開発途上国の相互協議に関するキャパシティ・ビルディングに貢献することも我が国にとって中長期的には有益であると考えられる。

目 次

はじめに	19
第 1 章 租税条約に基づく相互協議	24
第 1 節 モデル租税条約の相互協議規定	24
1 モデル租税条約における相互協議規定	24
2 仲裁手続の実施	25
第 2 節 相互協議の実施状況及び今後の課題	27
1 相互協議の実施状況	27
2 相互協議の改善に向けた取組と今後の課題	30
第 3 節 小括	33
第 2 章 国際機関における紛争解決手段に関する議論	36
第 1 節 EU	37
1 沿革	37
2 EU 租税紛争解決指令と ADR の活用	39
第 2 節 OECD	42
1 沿革	42
2 モデル租税条約コメンタリー等における ADR の活用	45
3 最近の議論	51
第 3 節 国連	52
1 沿革	53
2 国連ハンドブックにおける ADR	56
3 相互協議における非拘束的な ADR の活用における議論	58
第 4 節 小括	60
1 紛争解決手段をめぐる最近の議論	60
2 ADR の有用性	61
第 3 章 諸外国の国内紛争解決手段としての ADR	64
第 1 節 英国	64

1 導入の背景	65
2 概要	65
3 活用のメリット	67
第 2 節 米国	68
1 導入の背景	68
2 概要	69
3 活用のメリット	71
第 3 節 その他の国	72
1 ベルギー及びオランダ	72
2 ニュージーランド及び豪州	72
3 メキシコ	74
第 4 節 小括	74
第 4 章 我が国の相互協議における ADR の活用	77
第 1 節 我が国の ADR 活用についての考察	77
1 相互協議における改善の必要性	77
2 ADR の有用性とその活用	78
3 活用する際の課題	80
第 2 節 ADR の具体的な活用に向けた提言	82
1 活用可能な手段の枠組み	82
2 具体的な活用	84
3 ADR の活用とともに	86
第 3 節 小括	87
結びに代えて	89
別添図表 1 我が国の相互協議の状況（繰越事案）	91
別添図表 2 非拘束的な ADR の特徴	92
別添図表 3 諸外国の国内紛争解決手段としての ADR（イメージ図）	95
別添図表 4 諸外国の国内紛争解決手段としての ADR（まとめ）	96

はじめに

国際的な二重課税の問題に関する紛争など、租税条約^①の適用に関して生じる紛争は、租税条約締約国の権限ある当局間の相互協議を通じて解決されるが、両締約国の権限ある当局が最大限の努力を払っても解決までに長い時間を要し、場合によっては解決できないときがある。

我が国が締結した所得税の二重課税を防止するための租税条約の中には、このような問題を解決するため、相互協議における補完的紛争解決手段 (Supplementary Dispute Resolution Mechanisms) ^②としての義務的拘束的な仲裁手続 (Mandatory Binding Arbitration) ^③を含むものがある。しかしながら、そのような仲裁手続は、今日まで主に先進国との間の租税条約に限られ、当該手続を含むものは、依然少ない^④。近年事案数が増加傾向にある OECD (経済協力開発機構) ^⑤非加盟のアジア諸国との間の租税条約にいたっ

-
- (1) 世界中で 3,000 本を超える二国間租税条約があり、しかもその数は増え続けていると言われている (増井良啓=宮崎裕子『国際租税法 [第 4 版]』26 頁 (東京大学出版会、2019))。なお、本稿においては、特段の断りがない限り、租税条約とは二国間租税条約をいうものとする。
 - (2) 本稿において、相互協議における補完的紛争解決手段とは、一般に「裁判外紛争解決手続」と言われる ADR (Alternative Dispute Resolution) を指すが、本稿第 2 章及び第 3 章で詳細する。
 - (3) 本稿において使用する「義務的拘束的な仲裁手続」とは、一定期間内に相互協議による事案の解決が図れない場合に、納税者の同意を条件として両国の権限ある当局を拘束する (binding) 仲裁手続をいう。(久保田幸「インドにおける義務・拘束的仲裁の導入に関する一考察」早稲田大学比較法研究所オンライン・ジャーナル・シリーズ No.2018-1・18 頁を参考にした。なお、仲裁手続については、本稿の研究テーマの対象外であるため詳細には触れない)。
 - (4) 2021 年 5 月 1 日現在、我が国が締結した租税条約で、二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とするものは 66 本あり、75 か国・地域に適用されている。そのうち、27 か国・地域との間で仲裁手続を導入している。増井ほか・前掲注(1)28 頁、財務省「我が国の租税条約ネットワーク」を参照 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.pdf) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧)。
 - (5) 経済協力開発機構 (Organisation for Economic Co-operation and Development) は、1961 年設立。日本を含め 38 か国が加盟 (外務省ウェブサイト「OECD (経済協力開発機構) の概要」(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/oecd/gaiyo.html>) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧))。

ては、仲裁手続が導入されている国・地域は僅かである⁽⁶⁾。我が国の相互協議事案の現状については、協議の合意に至っていない繰越件数が過去最多（2019 事務年度末⁽⁷⁾）となっており、地域別では、アジア・大洋州が最も多く、全体の 5 割を超えている⁽⁸⁾。

一方、OECD の BEPS プロジェクト⁽⁹⁾では、相互協議を一層効果的・効率的に実施するための措置が議論され、行動 14 の最終報告書に取りまとめられており、その成果として、我が国が 2017 年に署名した BEPS 防止措置実施条約⁽¹⁰⁾には、当該最終報告書記載のミニマムスタンダードの勧告を反映した内容が規定されている。したがって、相互協議事案の迅速な処理というテーマは、各国の大きな関心事となっている。また、近年の経済のデジタル化に伴うグローバルなビジネスモデルの構造変化による国際的租税紛争の増

-
- (6) 我が国の相互協議相手国（2019 事務年度）の OECD 非加盟国 9 か国・地域（中国、香港、インド、インドネシア、マレーシア、シンガポール、台湾、タイ及びベトナム）のうち、仲裁手続が導入されているのは、シンガポール及び香港のみである（国税庁「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」
(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/sogo_kyogi/index.htm)、同「仲裁手続に係る実施取決め」
(https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_3.htm)及び財務省「我が国とシンガポールとの間の租税条約に対する本条約の適用関係の概要」(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli_si.htm)を参照)（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。
- (7) 国税庁の事務年度は、7 月 1 日から翌年 6 月 30 日の 1 年である。
- (8) 我が国の相互協議事案の状況については、第 1 章第 2 節で詳述する。
- (9) 2012 年 6 月に OECD 租税委員会が「税源浸食と移転価格に関するプロジェクト」を立ち上げ、2013 年 2 月に G20 の要請を受けて、「BEPS に対処する」という報告書を公表し、更に同年 7 月に、15 項目からなる「BEPS 行動計画」を公表し、我が国を含む G20 諸国から全面的な支持を得て、2015 年 9 月に OECD 租税委員会で「最終報告書」が承認された（金子宏『租税法〔第 23 版〕』557 頁（弘文堂、2019））。
- (10) 正式名称は、“Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”（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）である。

加も予想される中、国連⁽¹¹⁾や EU (欧州連合)⁽¹²⁾においても更なる紛争防止・解決メカニズムの強化の必要性が議論されている⁽¹³⁾。

このような状況において、相互協議による紛争解決が困難になった場合の効果的な手段が求められており、2008 年に初めて OECD モデル租税条約 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital⁽¹⁴⁾) 25 条 (相互協議手続) に義務的拘束的な仲裁手続が導入され、更に、同条のコメンタリー (commentaries)⁽¹⁵⁾において、仲裁手続以外の補完的紛争解決手段について、相互協議の手続の一部として柔軟に活用できるといったメリットを指摘している。

なお、本稿において、「仲裁手続以外の補完的紛争解決手段」とは、具体的に、国際機関等で議論されている専門家の活用や調停手続等の非拘束的な⁽¹⁶⁾

-
- (11) 国際連合 (国連) (UN: United Nations) は、世界のほぼ全ての国 (2020 年 4 月現在 193 か国) が加盟する国際機関。国連総会や安全保障理事会、社会経済理事会等の機関で構成されている (外務省ウェブサイト「国連外交」(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/un.html>) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧))。なお、本稿において、特段の断りのない限り、国連において租税に関する紛争解決手段について議論している社会経済理事会 (Economic and Social Council (ECOSOC)) の国際租税協力専門家委員会 (国連租税委員会) を「国連」と記載する。
- (12) 欧州連合 (EU: European Union) は、27 か国が加盟 (英国は 2020 年 1 月 31 日離脱)。EU の主たる決定機関である EU 理事会 (European Council) や政策・法案を提案、理事会決定等を執行する欧州委員会 (EC: European Commission) 等の主要機関がある (外務省ウェブサイト「欧州連合 (EU) 概況」(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/data.html>) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧))。
- (13) 本稿第 2 章で詳述する。
- (14) 本稿において、特段の断りのない限り、執筆時点での最新版である 2017 年度版 (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017) によるものとし、邦訳については、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年度版』(日本租税研究協会、2019 年) を参照した。
- (15) OECD 租税委員会が OECD モデル租税条約について作成し更新している注釈 (commentaries) のことであり、コメンタリーはウィーン条約法条約 32 条にいう「解釈の補足的な手段」として、我が国の締結した租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料と解されている (増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法 [第 4 版]』33 頁 (東京大学出版会、2019))。
- (16) 「非拘束的な」とは、我が国が導入した仲裁手続と異なり、紛争に関与する専門家等の意見や見解に対して両国の権限ある当局を拘束しない (non-binding) ということであり、本稿第 2 章及び第 3 章で詳述する。

手段を指し、特段の断りのない限り、「仲裁手続以外の補完的紛争解決手段」に代えて、一般に裁判外紛争解決手続として使用されている「ADR」⁽¹⁷⁾を用いている。

以上の問題意識の下、本稿では、紛争解決手段としての専門家の活用及び調停手続等の ADR にフォーカスし、最近の国際機関における議論や諸外国の国内の紛争解決手段として活用されている ADR の経験から、その有用性を導き出し、我が国の相互協議における ADR の活用を提言する。

具体的には、第 1 章では、本稿の問題の所在及びその背景にある近年の相互協議の状況について概観し、今後の課題を抽出する。次に、第 2 章においては、紛争解決手段の分野で先導してきた EU、モデル租税条約コメントリーで ADR の活用を指摘している OECD 及び相互協議における ADR の活用について活発な議論をしている国連の 3 つの国際機関について整理する。とりわけ、EU では 2019 年に施行した EU 租税紛争解決指令⁽¹⁸⁾により ADR を奨励している点、国連では現在取り組んでいる「紛争防止・解決に関する国連ハンドブック」における ADR 活用について概観する。また、第 3 章においては、OECD 及び国連のモデル租税条約 25 条コメントリー・パラグラフが指摘している、諸外国における国内の紛争解決手段として導入している ADR について、積極的に活用している英国及び米国を中心に、その制度の特徴や機能についてまとめ、また、相互協議における ADR の活用の際の論点を整理する。第 4 章においては、これまでの国際機関における議論及び各国

(17) ADR (Alternative Dispute Resolution) は、裁判外紛争解決手続や代替的紛争解決手続とも言われ、我が国では、「裁判外紛争解決手続の活用に関する法律」において、「訴訟手続によらず民事上の紛争の解決をしようとする紛争の当事者のため、公正な第三者が関与して、その解決を図る手続」と規定している。山本和彦=山田文『ADR 仲裁法』6 頁（日本評論社、2008）。なお、本稿において、仲裁手続を含めた紛争解決手段全体を総称する場合は、「補完的紛争解決手段」を、義務的拘束的な仲裁手続とその他の非拘束的な手続と区別する必要がある場合は、「非拘束的な ADR」として用いている。

(18) 正式名称は、“COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union”である。本稿第 2 章第 1 節で詳述する。

の経験から ADR の有用性を導き出し、我が国の相互協議における ADR の活用を提言し、更に、具体的な活用に向けた提言をすることで、我が国の今後の紛争解決へのインプリケーションを考察する。

第 1 章 租税条約に基づく相互協議

本章では、本稿のテーマである租税条約における紛争解決手段の議論の前提となる、近年の相互協議の状況について整理する。第 1 節では、紛争解決手段である相互協議について、モデル租税条約⁽¹⁹⁾の規定を確認するとともに仲裁手続の導入が進まない背景を整理する。第 2 節では、最近の相互協議の実施状況を分析するとともに今後の課題を抽出する。第 3 節で本章の取りまとめを行う。

第 1 節 モデル租税条約の相互協議規定

1 モデル租税条約の相互協議規定

現在では、3,000 本以上の租税条約により国際的な租税条約ネットワークが構築されており、我が国も、2021 年 5 月 1 日現在で 75 の国ないし地域との間に 66 の租税条約を締結している⁽²⁰⁾。

租税条約には、二国間の紛争を解決する手段として、相互協議手続が規定されており、OECD モデル租税条約 25 条は、権限ある当局に対し法的合意義務がないとしても、個別の二重課税事案等について相互協議を通じて解決するよう努力しなければならないと明確に要求している⁽²¹⁾。また、国連モデ

(19) 本稿においては、「モデル租税条約」とは、OECD モデル租税条約 (Model Tax Convention on Income and on Capital) 及び国連モデル租税条約 (Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) を指す。

(20) 財務省・前掲注(4)。

(21) OECD モデル租税条約 25 条 2 項及び 3 項は次のとおり (下線部は筆者強調)。

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

ル租税条約も同様の規定をおいており⁽²²⁾、租税条約における相互協議の有効性は重要な要素である。

一方、両締約国の権限ある当局が最大限の努力を払っても、二重課税事案等の解決に長い時間を要し、場合によっては解決できないときがある。このような問題を解決するために、2008 年、初めて OECD モデル租税条約 25 条（相互協議手続）5 項に相互協議の補完的紛争解決手段としての義務的拘束的な仲裁手続が導入され、2 年以内に相互協議により合意に達することができない場合に仲裁手続に付託されることになった⁽²³⁾⁽²⁴⁾。

2 仲裁手続の実施

（1）仲裁手続の実施

(22) 国連モデル租税条約 25 条 2 項及び 3 項 (Alternative A 及び B) は次のとおり（下線部は筆者）。なお、OECD モデル租税条約 25 条 2 項及び 3 項と相違する箇所は下線部のみであり、内容は同じである。

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with this Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

(23) OECD モデル租税条約 25 条 5 項は次のとおり（下線部は筆者強調）。

5. Where,

a) ...

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the date when all the information required by the competent authorities in order to address the case has been provided to both competent authorities, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing. ... Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. ...

(24) 仲裁手続の導入の経緯については、本稿第 2 章第 2 節及び第 3 節で詳述する。

我が国は、2010年に初めて仲裁手続を含む日・蘭租税条約に署名し、また、2017年に署名した BEPS 防止措置実施条約において、仲裁規定を選択している。つまり、我が国は、当該規定の支持する立場を明確にしている。一方で、今日までこの義務的拘束的な仲裁手続を二国間租税条約に導入、又は BEPS 防止措置実施条約で同規定を選択している国の数は、OECD 加盟国を中心に増加傾向にあるものの、我が国の主要な相互協議相手国を含む OECD 非加盟国においては、2 か国・地域のみである⁽²⁵⁾。また、実際に仲裁手続が実施された事例は、諸外国においても少ないと思われ、我が国においても、仲裁手続を実際に行うための詳細な取り決めを交わした国は、7 か国・地域のみであり⁽²⁶⁾、また、実施に関するデータは公表されていない。

(2) 仲裁手続の導入が進まない理由

BEPS プロジェクト行動 14 の最終報告書で示されているように、経済界や多くの国は、義務的拘束的な仲裁手続について、相互協議を通じた効果的な紛争解決を確保する最善の方法と考えている⁽²⁷⁾。しかしながら、OECD モデル租税条約に当該規定が追加されてから 10 年以上が経過するが、依然として、OECD 非加盟国の多くは導入せず、OECD 加盟国も実施することに消極的であると言わざるを得ない。

義務的拘束的な仲裁手続の導入が特に OECD 非加盟国で進まない理由は、各国によって異なるが、次のとおり列挙することができる⁽²⁸⁾。

- ① 国家主権に影響を与えるものである。また、憲法上の問題が生じる可能性がある。

(25) 脚注(6)参照。

(26) 我が国との間で仲裁手続に係る実施取決めを交わした国・地域は、香港、オランダ、ニュージーランド、ポルトガル、スウェーデン、英国、米国の 7 か国・地域である（国税庁・前掲注(6)（2021年5月1日最終閲覧））。

(27) OECD. (2015). "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective ACTION 14: 2015 Final Report", para.62.

(28) See UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twenty-second session. (2021). "Preface and Chapter 1 (Introduction and Overview) of the Handbook on Dispute Avoidance and Resolution" para.54.

- ② 仲裁手続の費用面に懸念がある。
- ③ 仲裁人として活用できる自国の専門家が不足している、といったリソースの問題がある。また、相互協議や仲裁手続における開発途上国の経験不足や知識不足といった問題がある。
- ④ 複雑な国際課税や移転価格上の論点に対処できる仲裁人が先進国からの出身であり、開発途上国の懸念事項についてあまり精通していないのではないか、といった懸念がある。
- ⑤ 仲裁手続は一般に秘密であり、仲裁人の意見は公表されない、といった透明性に懸念がある。

このように、様々な懸念があることから、現状において、特に OECD 非加盟国の多くが仲裁手続の導入に消極的であり、これらの国からコンセンサスを得るには、引き続き、紛争解決手段の議論を深めていくことが必要であり、一定の時間を要するものと思われる。

第 2 節 相互協議の実施状況及び今後の課題

1 相互協議の実施状況

OECD が取りまとめた各国からの報告によると、2019 年に世界中⁽²⁹⁾で約 2,700 件の相互協議事案が新たに発生し、前年の 2018 年と比較すると移転価格課税事案で約 20%増加、その他事案で約 10%増加となっており、また、約 7,000 件の事案が未処理（2019 年末時点）となっている。処理事案 1 件当たりに要した平均期間は、移転価格課税事案で 30.5 か月（その他事案は 22

(29) OECD のプレスリリースによると、OECD 非加盟国を含めた BEPS 包摂的枠組み（Inclusive Framework on BEPS）に参加する 105 の国・地域によって、世界中のほぼ全ての相互協議事案をカバーしているとしている。（後掲注(31)参照）。

か月)であり、また、未処理事案の約 5 分の 1 が 4 年以上経過している⁽³⁰⁾⁽³¹⁾。

我が国の相互協議の実施状況については、国税庁がウェブサイトを通じて公表している。最新の「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」によると、相互協議事案（事前確認（APA）⁽³²⁾を含む）が新たに 200 件（前事務年度 219 件）発生している。これは、同年の処理件数 186 件（前事務年度

(30) OECD が取りまとめた相互協議の状況は以下のとおり（出典：後掲注(31)）。

<2019年度>

	期首	発生	処理	繰越
BEPS IF(注1)による報告(2016年度以降)	3,721	2,690	1,887	4,524
移転価格課税事案	1,918	1,156	691	2,383
その他事案	1,803	1,534	1,196	2,141
上記以外(注2)(2015年度以前)	3,365	0	934	2,431
移転価格課税事案	1,775	0	423	1,352
その他事案	1,590	0	511	1,079
合計	7,086	2,690	2,821	6,955
移転価格課税事案	3,693	1,156	1,114	3,735
その他事案	3,393	1,534	1,707	3,220

<2018年度>

	期首	発生	処理	繰越
BEPS IF(注1)による報告(2016年度以降)	2,338	2,385	1,473	3,250
移転価格課税事案	1,132	930	394	1,668
その他事案	1,206	1,455	1,079	1,582
上記以外(注2)(2015年度以前)	4,586	0	1,231	3,355
移転価格課税事案	2,599	0	754	1,845
その他事案	1,987	0	477	1,510
合計	6,924	2,385	2,704	6,605
移転価格課税事案	3,731	930	1,148	3,513
その他事案	3,193	1,455	1,556	3,092

(注 1) 正式名称は、Inclusive Framework on BEPS であり、OECD 非加盟国を含む広範な国々による報告を取りまとめたものである。

(注 2) 2015 年以前は、OECD 加盟国による報告であり、2019 年度期首で未処理のものを取りまとめたものである。

- (31) See OECD. “OECD releases 2019 MAP statistics and calls for stakeholder input on the BEPS Action 14 review on Tax Certainty Day” (<https://www.OECD.org/tax/dispute/OECD-releases-2019-map-statistics-and-calls-for-stakeholder-input-on-the-beps-action-14-review-on-tax-certainty-day.htm>), and “OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2019” (<https://www.OECD.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>) (last visited 2.Feb.2021).
- (32) 事前確認（APA：Advance Pricing Arrangement）とは、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保するため、納税者の申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及び具体的内容について、税務署長等が事前に確認を行うことをいい、1987 年に我が国が世界に先駆けて導入した施策である（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/index.htm>）（2019 年 5 月 1 日最終閲覧）。

187 件) を上回り、また、2019 事務年度末の繰越件数 (542 件) は 4 年連続で増加、過去最大の繰越件数を更新している⁽³³⁾。地域別では、アジア・大洋州⁽³⁴⁾が最も多く、全体の 5 割を超えている。なお、処理事案 1 件当たりを要した平均期間は、29.4 か月である。また、繰越事案の相手国別については、米国に続いて、OECD 非加盟国のインド及び中国がそれぞれ 2 番目及び 3 番目に多い。更に、最近、移転価格の執行体制を整備しているインドネシアやベトナムといった新興の開発途上国も含まれている⁽³⁵⁾。【別添図表 1 参照】

(33) 我が国の相互協議の状況

事務年度	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	
	平19	平20	平21	平22	平23	平24	平25	平26	平27	平28	平29	平30	令和元	
発生	APA(全体)	113	130	149	135	112	131	152	149	151	131	166	163	148
	(内、OECD非加盟)	13	11	15	26	18	18	19	23	26	28	44	45	43
	移転価格課税その他(全体)	40	44	34	22	31	36	45	38	44	31	40	56	52
	(内、OECD非加盟)	11	7	11	6	6	11	26	17	30	13	32	44	28
	合計	153	174	183	157	143	167	197	187	195	162	206	219	200
	(内、OECD非加盟)	24	18	26	32	24	29	45	40	56	41	76	89	71
	割合	16%	10%	14%	20%	17%	17%	23%	21%	29%	25%	37%	41%	36%
	APA(全体)	222	261	305	312	289	291	302	330	355	343	387	404	407
	(内、OECD非加盟国)	33	38	45	56	66	66	69	80	95	103	124	146	159
	割合	15%	15%	15%	18%	23%	23%	24%	27%	30%	32%	36%	36%	39%
繰越	移転価格課税その他(全体)	82	90	75	61	70	65	77	95	110	113	109	124	135
	(内、OECD非加盟国)	28	29	29	26	29	30	42	52	70	75	76	99	98
	割合	34%	32%	39%	43%	41%	46%	55%	55%	64%	66%	70%	80%	73%
	合計	304	351	380	373	359	356	379	425	465	456	496	528	542
	(内、OECD非加盟)	61	67	74	82	95	96	111	132	165	178	200	245	257
	割合	20%	19%	19%	22%	26%	27%	29%	31%	35%	39%	40%	46%	47%

出典：国税庁「令和元事務年度『相互協議の状況』について」他
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/sogo_kyogi/index.htm
 (last visited 2.Feb.2021) 及び過去年度の「相互協議の状況」より筆者作成。

(34) 「アジア・大洋州」とは、具体的に OECD 加盟国の豪州、韓国及びニュージーランド、OECD 非加盟国・地域の中国、香港、インド、インドネシア、マレーシア、シンガポール、台湾、タイ及びベトナムの計 12 か国・地域を指す (国税庁「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/sogo_kyogi/index.htm
 (2021 年 5 月 1 日最終閲覧))。

(35) 国税庁・前掲注(34)。

2 相互協議の改善に向けた取組と今後の課題

(1) BEPS プロジェクト

BEPS プロジェクトの 2015 年最終報告書・行動 14 (より効果的な紛争解決メカニズムの構築)⁽³⁶⁾は、相互協議手続をより実効的なものとするための方法を勧告している。具体的には、各国が最低限実施すべき措置 (ミニマムスタンダード) として、相互協議に関する四つの分野 (紛争の未然防止、相互協議の利便性・アクセス、相互協議事案の解決及び相互協議の合意内容の実施) の法的枠組及び行政的枠組のモニタリングが、相互に審査を受ける方法 (ピアレビュー) で、2016 年 12 月から実施されている⁽³⁷⁾。

例えば、ミニマムスタンダードの一つとして、「相互協議に関する租税条約上の義務の誠実かつ全面的な実施及び MAP 事案における適時解決の確保⁽³⁸⁾」が含まれ、具体的には、「各国は、平均 24 ケ月以内に MAP 事案を解決するよう努めることにコミットする⁽³⁹⁾」となっている。この解決への期限の設定は、結果として、各国の相互協議担当者が、義務的拘束的な仲裁手続に移行する前に、相互協議部局間でこれまで以上に迅速に事案を解決しなければならないというプレッシャーを意識しながら協議事務や協議の準備作業を進めていると言われている⁽⁴⁰⁾。

このような状況において、我が国は、従来から国税庁の処理体制の充実を図るためにマンパワーの増強⁽⁴¹⁾や、相手国との連絡を緊密にすることで、機動的かつ円滑な協議の実施を図っている。また、相互協議実施における手続面での整備といった必要性が高いと認められるアジア諸国に対する

(36) *supra* note (27).

(37) 藤枝純=角田伸広『租税条約の実務詳解』4 頁 (中央経済社、2018) を参考にした。

(38) *See supra* note (27). para 3

邦訳については、日本税務研究協会事務局『BEPS プロジェクト 2015 年最終報告書 行動 3、4、8-10、14』(日本租税研究協会、2016 年) を参照した。

(39) *See supra* note (27). I. A.1.3.

(40) 田畑健隆「最近の相互協議の状況について」租税研究 846 号 282 頁 (2020) を参考にした。

(41) 相互協議に従事する担当者数は、2009 (事務) 年度には 31 名であったが、2019 (事務) 年度には、46 名まで増加している (国税庁「国税庁レポート 2020」46 頁 (2020))。

技術協力も行っている⁽⁴²⁾⁽⁴³⁾。これらの取組により、最近の我が国における相互協議の平均処理期間（移転価格課税）は、21 か月と諸外国と比較すると英国とともに一番短く、迅速かつ効果的な処理に努めていると言える⁽⁴⁴⁾。しかしながら、APA 事案を含めると、2 年を超える事案が依然多く、改善の予知は大いにあるのではないだろうか。

(2) 今後の課題

上記 1 で見てきたように、相互協議の新規発生件数は、増加する租税条約の締結数とあわせて近年増加傾向にあり、また、全体の繰越件数が新規発生件数の 2 倍以上、移転価格課税事案に限れば、3 倍以上もあることから⁽⁴⁵⁾、各国は、相互協議担当部署の増員、更なる効率のかつ迅速な処理、また、特に時間を要している事案の早期解決策が求められている。

相互協議の内容は、主に移転価格課税事案であり、各国において国際課税分野の中で重要な位置を占めている。その背景としては、近年、開発途上国を含む OECD 非加盟国との経済活動が活発になっているとともに、開発途上国における移転価格制度の導入と積極的な課税とがあいまって、相互協議で二重課税の紛争解決を求める納税者が増えていることが考えられる。今後、国境を越えた経済活動がますます活発になることが容易に想像され、OECD 非加盟国との紛争をいかに解決していくかが重要になってくるのではないだろうか。

我が国に関しては、相互協議の特徴として、毎年発生ベースで全体の 7 割以上を移転価格税制に関する事前確認事案（以下、「APA 事案」という。）

(42) 田畑・前掲注(40)268 頁を参考にした。

(43) 開発途上国に対する技術支援については、国税庁が独立行政法人国際協力機構（JICA）の枠組みなどを活用して実施している（国税庁「国税庁レポート 2020」51-52 頁（2020））。

(44) See OECD, “Mutual Agreement Procedure 2019 Awards CATEGORY 1-AVERAGE TIME TO CLOSE MAP CASES” (<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-2019-awards.htm>) (last visited 1.May.2021).

(45) See supra note (31).

で占めていることが挙げられる⁽⁴⁶⁾。また、繰越事案の国別では、仲裁手続を導入していない OECD 非加盟国であるインド（同 18%）及び中国（同 15%）の 2 か国で 33% を占めていることから⁽⁴⁷⁾、それらの国の事案をいかに円滑にかつ効率的に解決していくかが、今後の課題の一つに挙げられる。なお、相互協議の最大の相手国である米国については、2021 年に仲裁手続の実施のための取決め⁽⁴⁸⁾を交わしたことから、APA 事案を除く未解決事案については、これまで以上に迅速な解決が図られるものと期待される。

ところで、現在の我が国における主要な相互協議相手国であるインドや中国を含む OECD 非加盟国について、今から 10 年前（2010 年度）の相互協議においては、大きな割合を占めていなかった⁽⁴⁹⁾。例えば、インド及びインドネシアについては、APA 事案にかかる相互協議は発生せず、ベトナムについては、相互協議を実施していなかった⁽⁵⁰⁾。繰り返しになるが、これらの国の移転価格制度の整備及び執行の更なる強化並びに我が国との経済協力関係を踏まえると、相互協議の件数は今後も増加すると考えられる。一方で、これらの国は、相互協議による解決が困難になった場合のラストリゾートである義務的拘束的な仲裁手続を導入していない。

2011 年 11 月に発効した日蘭租税条約から 2021 年で 10 年を迎え、2021 年に米国と仲裁手続に関する実施取決めを交わしたこともあり、未解決事案の仲裁付託が現実味を帯びている。このような状況において、昨今の経済のデジタル化に伴う国際的な紛争問題の発生の増加、仲裁手続を導入し

(46) 国税庁・前掲注(34)。

(47) 国税庁・前掲注(34)。

(48) 米国とは、2021 年 2 月 3 日に仲裁手続の実施のための取決め「所得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政府とアメリカ合衆国政府との間の条約第 25 条 5、6 及び 7 に係る実施取決め」を交わし、その中で詳細な仲裁手続を示している。

(49) 2010 年度（平成 22 事務年度）においては、相互協議事案の OECD 非加盟国の占める割合は発生ベースで 20%、繰越ベースで 22%であった（前掲注(33)参照）。

(50) 国税庁「平成 22 事務年度の『相互協議の状況』について」
(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2011/sogo_kyogi/index.htm)
(2021 年 5 月 1 日最終閲覧)。

ていない国への対応、相互協議に従事するスタッフのリソースも限られることを踏まえると、現状のツールで相互協議を改善していけるのか、国際機関の議論の動向や諸外国のベストプラクティスを検討する必要があるのではないだろうか。このような背景から、今後ますます義務的拘束的な仲裁手続以外の紛争解決手段として、非拘束的な ADR の導入の重要性が高まっていくことが予想される。

第 3 節 小括

本章においては、まず、租税条約に基づく相互協議規定を確認するとともに、紛争解決手段としての相互協議の状況について概観し、我が国の相互協議における最近の傾向を分析することで、今後の課題を抽出した。

我が国は、2021 年 5 月 1 日現在、75 の国ないし地域との間に 66 の所得税の二重課税を防止するための租税条約を締結している。租税条約には、二国間の紛争を解決する手段として、相互協議手続が規定されており、OECD モデル租税条約 25 条は、権限ある当局に対し法的合意義務がないとしても、個別の二重課税事案について相互協議を通じて解決するよう努力しなければならないと明確に要求している。また、相互協議による紛争解決が困難になった場合については、2008 年に義務的拘束的な仲裁手続が導入され、我が国も 2010 年に初めて仲裁手続を含む日蘭租税条約に署名し、現在では仲裁手続の導入を支持している。一方で、今日までこの義務的拘束的な仲裁手続を二国間租税条約に導入、又は我が国が 2017 年に署名した BEPS 防止措置実施条約で同規定を選択している国の数は、OECD 加盟国を中心に増加傾向にあるものの、我が国の主要な相互協議相手国を含む OECD 非加盟国においては、2 か国・地域に留まる。義務的拘束的な仲裁手続の導入が、特に OECD 非加盟国で進まない理由は、国家主権に影響を与えるものであること、憲法上の問題が生じる可能性があること、仲裁人として活用できる自国の専門家が不足していること、相互協議や仲裁手続の経験不足や知識不足、といった点が挙げられており、現状にお

いては、OECD 非加盟国の多くが仲裁手続の導入に消極的である。したがって、これらの国から義務的拘束的な仲裁手続のコンセンサスを得るには、引き続き、紛争解決手段の議論を深めていくことが必要であり、一定の時間を要するものと思われる。

我が国の相互協議の実施状況に関しては、2019 事務年度において、200 件（APA 事案を含む）の新規申出が発生しているが、同事務年度末の繰越件数（542 件）は 4 年連続で増加し、過去最大となっている。全世界に向けて、繰越件数については発生件数の 2 倍以上、移転価格課税事案にいたっては、3 倍以上もあり、我が国を含め、各国は、相互協議担当部署の増員、更なる効率的かつ迅速な処理、また、特に時間を要している事案の早期解決策が求められている。

我が国の特徴としては、相互協議の発生ベースで全体の 7 割以上が事前確認（APA）事案で占め、また、繰越事案の国別では、米国に次いで、仲裁手続を導入していない OECD 非加盟国であるインド及び中国の 2 か国で全体の 33% を占めている。我が国にとって、経済的な結びつきが強いアジア諸国と、今後ますます国境を越えた経済活動が活発になることが容易に想定され、これらの OECD 非加盟国との事案を円滑にかつ効率的に解決していくことが、今後の課題の一つに挙げられる。

近年の ICT や AI の発展とともに、経済のデジタル化に伴うグローバルなビジネスモデルの構造変化による国際的租税紛争の増加により、これまでの伝統的な相互協議による紛争解決が円滑に進まないケースが増えている。このことは、最近の相互協議の繰越事案の増加や処理期間の長さからも読み取ることができる。それゆえに、国際機関において、更なる紛争防止・解決メカニズムの強化の必要性が議論されている。我が国は、2021 年に米国と仲裁手続に関する実施取決めを交わし、未解決事案の仲裁付託が現実味を帯びている。このような状況において、昨今の経済のデジタル化に伴う国際的な紛争問題の発生の増加、仲裁手続を導入していない国への対応、相互協議に従事するスタッフのリソースが限られることを踏まえると、現状のツールで相互協議を改善していけ

るのか、また、国際機関の議論の動向や諸外国のベストプラクティスを検討する必要があるのではないだろうか。このような背景から、今後ますます義務的拘束的な仲裁手続以外の紛争解決手段として、非拘束的な ADR の導入の重要性が高まっていくことが予想される。

第 2 章 国際機関における紛争解決手段 に関する議論

近年、租税分野以外の紛争解決手段は、裁判手続によらない制度⁽⁵¹⁾として、仲裁手続以外に和解、斡旋、調停といった手続が広く活用されている。例えば、投資や貿易の分野では、国際商事仲裁、投資協定仲裁及び世界貿易機関 (WTO) における紛争解決手続が知られているが、その特徴は、必ずしも法に拘束されず、紛争の実情に即し、条理にかなった解決を目指す点にあるとされている⁽⁵²⁾。租税分野においても、いくつかの国が国内の紛争解決手段として、調停手続等の ADR を導入している⁽⁵³⁾。

本章では、これまで国際機関で議論されてきた国際的な租税紛争の解決手段について焦点をあてる。第 1 節では、これまで紛争解決の分野で先導してきた EU の 2019 年に施行した EU 租税紛争解決指令について、その特徴を中心に整理する。第 2 節では、OECD のモデル租税条約 25 条コメンタリー及び相互協議手続の全般的な指針とされる「実効的相互協議マニュアル (Manual on Effective Mutual Agreement Procedures)」(以下、「MEMAP」という。)における ADR の活用、また、最近の BEPS プロジェクトや経済のデジタル化に伴う課税上の課題における紛争解決の議論について整理する。第 3 節では、開発途上国も多数加盟している国連が現在取り組んでいる「紛争防止・解決に関する国連ハンドブック」(以下、「国連ハンドブック」という。)における ADR 活用の議論を中心に整理する。そして、最後の第 4 節で各国際機関の議論の内容を踏まえて ADR の有用性について取りまとめる。なお、各国の ADR について

(51) 裁判外紛争解決手続又は代替的紛争解決手続 (ADR: Alternative Dispute Resolution) とも言われている。我が国では、「裁判外紛争解決手続の活用促進に関する法律」において、「訴訟手続によらず民事上の紛争の解決をしようとする紛争の当事者のため、公正な第三者が関与して、その解決を図る手続」と規定している。山本和彦=山田文『ADR 仲裁法』6 頁 (日本評論社、2008)。

(52) 河村寛治=阿部博友『国際ビジネス法』362 頁 (レクシスネクシス・ジャパン、2016)。

(53) 諸外国の国内紛争解決手段については、本稿第 3 章で詳述する。

は、次章（第 3 章）で整理する。

第 1 節 EU

EU は、従来から紛争解決手段、とりわけ移転価格を巡る二重課税の紛争解決に関する議論を活発に展開してきた。2017 年には BEPS プロジェクトの勧告内容を EU として実施する手段の一つとして EU 租税紛争解決指令を承認し、従来の EU 仲裁条約⁽⁵⁴⁾に加え、納税者の救済対象範囲を広げるとともに、新たに ADR を導入し、相互協議段階において調停や和解といった柔軟な手段を用いることを推奨している。本節では、EU のこれまでの紛争解決の議論について概観するとともに、EU 租税紛争解決指令の特徴を整理することで、今後の租税分野における紛争解決の在り方について検討する。

1 沿革

1993 年の EU 発足以前から、ヨーロッパでは、移転価格を巡る二重課税の紛争解決のために、相互協議とは別の紛争解決手段が検討されてきた。1976 年、当時の欧州共同体 (EC) は、既に二重課税の救済措置としての仲裁手続に関する指令案を出している⁽⁵⁵⁾。この指令案は、特に関連企業間の移転価格課税に伴う二重課税の排除を標的とするものであり、それまでの相互協議手続の欠点を補完することをねらいとするものであった⁽⁵⁶⁾。また、当該指令案では、権限ある当局間の相互協議手続を拡大するものとして仲裁手続がとら

(54) 正式名称は、“Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC)”（関連企業の利益の調整に関する二重課税の排除にする条約）であり、1990 年に当時の欧州経済共同体 (EEC) 12 か国により署名、1995 年に発効した。本稿では、EU 仲裁条約という。

(55) European Communities. (1976). “Proposal for a Council Directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfer of profits between associated enterprises (arbitration procedure)” Official Journal C 301 of 21 December 1976. pp.4-7.

(56) 村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方」税務弘報 39 巻 12 号 7 頁 (2003)。

れ、仲裁委員は権限ある当局の任命によるものとされていた⁽⁵⁷⁾。当時、既にいくつかの租税条約に助言委員会 (advisory commission) の設置が導入され、それは相互協議手続の延長として、当局の代表から構成されたものであった。しかしながら、それは必ずしも二重課税の排除を保証するものではなかった。

1995 年に発効した EU 仲裁条約は、上記指令案を基本的に踏襲するものであった。つまり、相互協議前置主義⁽⁵⁸⁾をとり、協議が不調のときに二重課税の排除に関する意見を発することを任務とし、権限ある当局の代表者が委員として参加する⁽⁵⁹⁾助言委員会を設立し、相互協議を開始してから 2 年を経過しても当該事案を解決することができなかった場合、権限ある当局は、当該助言委員会に事案を付託する⁽⁶⁰⁾ (この際、納税者の意向は考慮されない)。一方、相互協議の期間を延長することにつき納税者が合意した場合は、当局は、引き続き、更に 2 年間の協議をすることができるというものである⁽⁶¹⁾。

当時、締結された二国間租税条約では、仲裁に付託するか否かの権限は当局に委ねられていた。一方、EU 仲裁条約では、権限のある当局が 2 年以内に合意に達することができなかった場合、助言委員会に事案を付託しなければならず、当該助言委員会は付託されてから 6 か月以内に意見を下さなければならない⁽⁶²⁾。しかし、その意見が下された後においても、権限ある当局は別の解決に達することができ、6 か月以内に解決に至らない場合のみ、助言委員会の意見が拘束力あるものとなる。つまり、EU 仲裁条約は、仲裁決定とは別の解決に達することもできるため、仲裁と調停手続の特徴を織り交ぜた一種の混合であるとも言われ、この仕組みは、最終的な結果が出ることを保証するが、当事者 (権限ある当局) が自分たちにとってより良い合意を模

(57) 川端康之「国際課税における代替的紛争解決モデル序説」総合税制研究 No. 3、69 頁 (1995)。

(58) 村井・前掲注(56) 7 頁。

(59) EU 仲裁条約 9 条 1 項。

(60) EU 仲裁条約 7 条 1 項。

(61) EU 仲裁条約 7 条 4 項。

(62) EU 仲裁条約 11 条 1 項。

索することを許容していると言える⁽⁶³⁾。このように EU 仲裁条約の魅力は、権限のある当局が仲裁判断と異なる結果に至ることのできる期間については、仲裁判断を実質的に非拘束的なものにしてしている点であり、同条約の定める手続は課税庁を拘束しない点で仲裁手続と呼ぶにふさわしくないとも言われている⁽⁶⁴⁾。

なお、EU 仲裁条約と租税条約との関係については、二重課税の排除について、租税条約及び国内法で広範な義務が規定されている場合には、EU 仲裁条約はそれらの義務の履行には影響を与えないことを規定し、両者を調整しており、租税条約における不足を補完する関係にある⁽⁶⁵⁾。

2 EU 租税紛争解決指令と ADR の活用

(1) 概要

EU は、EU 仲裁条約が発効した 1995 年以降、改訂される前の OECD モデル租税条約における相互協議規定の問題点、具体的には、協議による解決への時間制限がないこと、二重課税排除のための強制力の不在、納税者権利への配慮、仲裁手続における透明性の問題等について議論するようになった。また、BEPS プロジェクトの勧告内容の実施及び EU 仲裁条約の手続面のアクセス並びに解決に至る長さやその最終的な結論に関して、それらの問題の重大性が指摘されるようになり、EU 域内の法人税制改革の包括的提案の一部として 2016 年に EU 租税紛争解決指令案が出された⁽⁶⁶⁾⁽⁶⁷⁾。

(63) Frank E. A. Sander (増井良啓訳)「租税紛争の仲裁と調停 (抄記)」租税法研究第 23 号 200 頁 (1995)。

(64) 増井良啓「租税条約上の仲裁に関する IFA 報告書」ジュリスト 1244 号 279 頁 (2003)。

(65) EU 仲裁条約 15 条。

(66) European Commission. "Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union" (2016).

(67) See Piergiorgio Valente "Resolving Cross-Border Tax Disputes: Developments in the EU and Around the Globe" TAX NOTES INTERNATIONAL, Feb 25, 2019. P.849.

翌年（2017 年 10 月）に承認され、2019 年 7 月に施行された当該指令は、EU 仲裁条約とともに、紛争解決の二段階システム⁽⁶⁸⁾を提供するものである。つまり、最初の相互協議段階として、権限ある当局において 2 年の期間（1 年間の延長が可能）で事案の円満な解決（amicable solution）をめざし⁽⁶⁹⁾、合意に達しなかった場合、第二段階として助言委員会（Advisory commission）又は、ADR 委員会（ADR Commission）を設置するものである。当該指令は、EU 仲裁条約による紛争解決手段と比較するといくつかの点で相違点がある。それは、①当該指令が EU 法の一部を構成するもので EU 仲裁条約に優先すること、②EU 仲裁条約は、その紛争の救済対象範囲を移転価格及び PE（恒久的施設）の帰属に限定していたが、当該指令は、所得及び資本に対する課税全般に広げていること、③当該指令の手續面が細部にわたって規定されていることである⁽⁷⁰⁾。例えば、同指令 10 条では、従来の助言委員会に代え、新たに ADR 委員会を設置することができ⁽⁷¹⁾、助言委員会同様、設置後 6 か月以内に意見を下さなければならないとされる⁽⁷²⁾。また 15 条では、その意見が下された後においても権限ある当局は別の解決に達することができるが、解決に至らなかった

(68) 同指令の全体の構成としては、相互協議段階及びその後の仲裁段階に加えて、相互協議前の紛争発生段階及び仲裁決定後の最終段階を合わせて四段階に区分することができる。See Filip Debelva and Joris Luts. “Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU” TAX NOTES INTERNATIONAL, Jan.1, 2018. P.74.

(69) EU 租税紛争解決指令 4 条 1 項。

(70) See Spyridon E. Malamis and Qiang Cai.(2021) “International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities” BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION Feb. p.96.

(71) EU 租税紛争解決指令 10 条 1 項は次のとおり（下線部は筆者強調）。

1. The competent authorities of the Member States concerned may agree to set up an alternative dispute resolution commission instead of an Advisory Commission to deliver an opinion on how to resolve the question in dispute in accordance with Article 14. ….

(72) EU 租税紛争解決指令 14 条 1 項は次のとおり（下線部は筆者強調）。

1. An Advisory Commission or Alternative Dispute Resolution Commission shall deliver its opinion to the competent authorities of the Member States concerned no later than 6 months after the date on which it was set up. ….

場合、当該委員会の意見が拘束力あるものとして規定されている⁽⁷³⁾。ADR 委員会は、権限ある両当局と第三者から構成される助言委員会と異なり、紛争解決の手段の選択において柔軟性を持たせている⁽⁷⁴⁾。このように、当該指令は、従来の EU 仲裁条約より、明確で強制力のあるタイムラインが当該手続を強固なものにしている一方で、ADR メカニズムを最大限活用することで、手続の柔軟性を重視したものとなっている⁽⁷⁵⁾。更に、納税者のコンプライアンスコストの負担軽減等を図るといった特徴も有している。なお、EU 加盟国は、同指令を遵守するために必要な国内法や実施規則等を整備することとなっている⁽⁷⁶⁾。

(2) 今後の方向性

2019 年 7 月の当該指令の施行時において、EU 加盟国間の相互協議において、約 2,000 件の未解決事案があり、その内の約 900 件が 2 年以上経過しているとされる⁽⁷⁷⁾。同指令は、ADR メカニズムを最大限活用し、柔軟かつ拘束的な二重課税排除の期限を定めることで紛争解決を図っていくも

(73) EU 租税紛争解決指令 15 条 2 項及び 4 項は次のとおり（下線部は筆者強調）。

2. The competent authorities may take a decision which deviates from the opinion of the Advisory Commission or Alternative Dispute Resolution Commission. However, if they fail to reach an agreement as to how to resolve the question in dispute, they shall be bound by that opinion.

(74) 例えば、仲裁方法について、原則的な方法である独立意見方式（Independent opinion approach）に代えて最終提案方式（last best offer approach）を採用することが可能である（*See Filip Debelva and Joris Luts. “Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the EU” TAX NOTES INTERNATIONAL, Jan.1, 2018. P.78.*）。つまり、仲裁内容の決定方式について、「前者は、仲裁へ付託された事案について仲裁委員会で審理をした後、多数決で仲裁決定がなされ、仲裁委員会独自の見解が表明されるのに対して、後者は、仲裁委員会が双方の締約国から提示された決定案の内いずれか一方を選択するのみであり、仲裁委員会は独自の見解を表明することはできない」とされる（藤枝ほか・前掲注(37)314 頁）。

(75) *See International Fiscal Association. “2020 Cahiers volume 105 A: Reconstructing the treaty network” p.75.*

(76) EU 租税紛争解決指令 22 条。

(77) European Commission Press release (1 July 2019) “Fair Taxation: New EU-wide system to resolve disputes between Member States applies from today” (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_19_3377) (last visited 1 May 2021).

のであり、法的には EU 仲裁条約に優先するが、同条約あるいは租税条約を修正する、あるいは置き換えるものではなく、納税者は、EU 仲裁条約に加えて、租税条約を通じた租税紛争解決メカニズムにもアクセスできるわけである。一方で、二国間で締結された租税条約には、義務的拘束的な仲裁手続を含んでいないものもある⁽⁷⁸⁾。また、当該指令の前文に注目すると、相互協議段階において、協議を促進させるために調停手続や斡旋 (conciliation) 手続といった非拘束的な ADR の活用を奨励する旨規定している⁽⁷⁹⁾。このように、これまでの紛争解決手段の議論を先導してきた EU が、現行の EU 仲裁条約の欠点を見直し、また、BEPS 議論等を踏まえ、より詳細な手続を定め、納税者のコンプライアンスコストの負担軽減をはかりながら、多様な紛争解決手段に柔軟にアクセスできるよう同指令を設計している。同指令は、今後の我が国の租税条約における紛争解決の在り方を考える上で、参考になるものと考ええる。

第 2 節 OECD

1 沿革

OECD は、これまで、国際的な二重課税の紛争解決手段に関して、仲裁手

(78) 例えば、EU を離脱した英国が締結した租税条約には義務的拘束的な仲裁手続が含まれていないものがある (See UK Government (2020). “Legislating the Double Taxation Dispute Resolution (EU) Regulations 2020, Updated 1 December 2020” (<https://www.gov.uk/government/publications/legislating-the-double-taxation-dispute-resolution-eu-regulations-2020/legislating-the-double-taxation-dispute-resolution-eu-regulations-2020>) (last visited 2 Feb 2021))。なお、2021 年 1 月 1 日以降、英国は、EU 仲裁条約及び EU 租税紛争解決指令の各規定の適用は受けないこととなる。

(79) EU 租税紛争解決指令前文(6)には次のとおり示されている (下線部は筆者強調)。

Whereas:

(6) … Member States should be encouraged to use non-binding alternative dispute resolution forms, such as mediation or conciliation, during the final stage of the mutual agreement procedure period. In the absence of an agreement within a certain time frame, the case should be submitted to a dispute resolution procedure. …

議を中心として議論してきた。1977 年の OECD モデル租税条約コメンタリーでは、OECD が仲裁人リストを定期的に作成し、両締約国はリストからアドバイスを求めるべき人物を選好できることを既に提言していた⁽⁸⁰⁾。しかしながら、1995 年まで OECD は、仲裁手続の導入に消極的であった⁽⁸¹⁾⁽⁸²⁾。

1995 年に EU 仲裁条約が発効し、また、同年に世界貿易機関 (WTO) が設立されたが、当時、国際的な取引の増加によって相互協議の件数が増加し、産業界から相互協議手続の有効性に関する懸念等も背景に、2003 年、OECD は、モデル租税条約 25 条に規定されている相互協議の効率化を促進するためのプロジェクトの発足を発表した⁽⁸³⁾。そして、翌 2004 年、相互協議手続の改善策及び補完的紛争解決手段を取りまとめた報告書「国際的な税務紛争解決手続の改善 (Improving the Process for Resolving International Tax Disputes)」を公表した。この報告書では、相互協議手続の改善点とともに、ADR に関する議論もまとめられた⁽⁸⁴⁾。具体的には、国内法上の理由等により拘束力のある仲裁手続を導入できない国は、調停手続や専門家への事実関係解明のための付託といった ADR を相互協議の一環として、アドホック・ベースで実施することができるとし、第三者の活用について触れられている⁽⁸⁵⁾。具体的には、権限ある当局の公平な専門家からの助言の活用可能性、OECD 租税委員会からモデル租税条約の各規定の適切な理解に基づく意見を権限ある両当局が確認できること、論点に対処するための合同委員会 (joint commission) を設置することができること⁽⁸⁶⁾、更に、両締約国の見解

(80) 国際税務研究会編集「1992 年改正 OECD モデル租税条約とコメンタリー全文⑩」国際税務第 14 巻第 9 号 48 頁を参考にした (1994)。See OECD Model, Commentary on Article 25, para.45 (1977).

(81) See OECD. “Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2001” para.4.171.

(82) 村井・前掲注(56) 7 頁を参考にした。

(83) 青山慶二「相互協議と移転価格税制」租税研究 665 号 141 頁 (2005)。

(84) See OECD Center for Tax Policy and Administration. (2004). “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes” pp.28-31.

(85) 磯永純子「国際的な税の紛争解決手続に関する OECD の新提言」租税研究 679 号 91 頁 (2006)。

(86) See supra note (84), para125.

(position) の長所と短所を評価する第三者の活用(調停手続)の形態についても触れられ、このような第三者の活用は、独立した決定権限を持たないが、両締約国の判断につなげるための支援を行うものであると指摘している⁽⁸⁷⁾。

2007年に、上記報告書に対するパブリック・コメント及びパブリック・コンサルテーション・ミーティングの議論を反映した報告書「租税条約に関する紛争解決の改善(Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes)」が公表されるとともに、相互協議手続を継続的に改善し、手続の適時性及び効率を上げていくための相互協議マニュアル(MEMAP)⁽⁸⁸⁾が作成された。また、翌2008年には、OECDモデル租税条約25条に仲裁手続が追加されるとともに、コメントリーにADRが追加された⁽⁸⁹⁾。

2008年に仲裁手続が導入されて以降、OECDのADRに関する議論は活発ではなかったが、BEPSプロジェクト行動14や2020年10月に公表された「デジタル化に伴う課税上の課題-第1の柱の青写真に関する報告書(Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint)」⁽⁹⁰⁾の中で紛争解決手段が議論になり、義務的拘束的手段を求めることに支持する国と既存の相互協議の枠組みや非拘束的な手段で解決を図ることに支持する国とで意見が分かれ⁽⁹¹⁾、2021年半ばまでの最終合意に向けて引き続

(87) *Ibid.*

(88) OECD. “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) February 2007 Version”. なお、邦訳は、国税庁「(仮訳)実効的相互協議マニュアル(MEMAP)」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/press-sonota/pdf/12.pdf>) (last visited 22.Apr.2021) を参照した。

(89) 川田剛『OECDモデル租税条約コメントリー逐条解説2017第4版』624頁(税務研究協会)。

(90) 2020年10月12日、BEPS包摂的枠組(OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS)は、デジタル経済課税に係る第1の柱及び第2の柱それぞれのブループリント(青写真)に係る報告書を公表。BEPS行動1(電子経済に係る課税上の課題への対処)に係る報告書が2015年に公表されて以来、議論されてきた第1・第2の柱それぞれについてのコンセンサス作りの土台となるものとして公表されている。今後、産業界等から提出されたコメントを踏まえ、2021年半ばまでの最終合意に向けての検討が続けられることになっている。岡田至康＝高野公人「デジタル経済課税」国際税務第41巻1号22頁(2021)。

(91) *See* OECD. (2020). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint”, p.200.

き検討されている第 1 の柱における論点の一つとなっている。

2 モデル租税条約コメンタリー等における ADR の活用

(1) 相互協議における補完的紛争解決手段とは

2008 年の OECD モデル租税条約の改訂によって、相互協議の補完的紛争解決手段として義務的拘束的な仲裁手続が導入されたわけであるが、導入前の議論では、OECD は、相互協議とは別の手段を検討していた⁽⁹²⁾。つまり、仲裁手続が相互協議を代替する (Alternative) 紛争解決手段として議論してきた。

租税分野以外では、裁判外紛争解決手続⁽⁹³⁾と言われる仲裁手続が、裁判を代替するものとされるが、租税条約上の仲裁手続は、相互協議を代替するものではなく、あくまで相互協議によって事案が解決することを確実なものとするための補完的な手続と位置付けられている⁽⁹⁴⁾。また、調停手続、和解、斡旋といった ADR も裁判外紛争解決手続として一般に広く活用されているが、租税分野においても、近年、いくつかの国において国内の紛争解決手段として導入されている⁽⁹⁵⁾。

(2) モデル租税条約コメンタリーにおける ADR の活用

補完的紛争解決手段としての義務的拘束的な仲裁手続が OECD モデル租税条約に導入される際、OECD は、上記 1 で述べたように、国内法上の理由等により当該手続を導入できない国は、調停手続 (mediation) や専門家 (expert)⁽⁹⁶⁾への事実関係を解明するために付託するといった ADR を相互協議の一環として実施することができるものとし、第三者による非拘束的な活用についても議論してきた。この当時の議論を経て、追加された

(92) 仲裁手続が OECD モデル租税条約に導入された経緯については、小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題—新日蘭租税条約の検討—」RIETI Discussion Paper Series 11-J-036 (2011) に詳しく述べられている。

(93) 脚注(17)参照。

(94) 古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号 78 頁 (2011)。

(95) 本稿第 3 章で詳述する。

(96) 調停手続や専門家の活用にも多様な形態があるが、本稿第 3 章で詳述する。

OECD モデル租税条約 25 条（相互協議手続）のコメンタリー・パラグラフ 86⁽⁹⁷⁾及び 87⁽⁹⁸⁾には、次のとおり、ADR の活用について指摘している。

（他の補完的紛争解決手段の活用）

86. 5 の規定がこの条約に含まれているか否かにかかわらず、又は、仲裁手続が上記パラグラフ 69 で述べられた手続を活用して実施されるかどうかにかかわらず、相互協議手続の一部として、仲裁以外の補完的紛争解決手段を事案ごとに実施することができることが明らかである。両締約国の権限ある当局の立場の優劣に関し合意がなされていない場合に、問題が調停人によって明確化されれば、その助けとなりうる。このような状況において、調停人は、それぞれの当事者の立場を聴取し、両者の立場の長所と短所に関する見解を通知する。これは、各当事者が自己の立場と相手のそれとをよりよく理解することを助ける。若干の租税行政庁が、現在、国内の紛争解決に調停をうまく活用しており、そのような技術を相互協議にも及ぼすことは有益であろう（下線部は筆者強調）。

(97) OECD モデル租税条約 25 条コメンタリー・パラグラフ 86 は次のとおり（下線部は筆者強調）。

86. Regarding of whether or not paragraph 5 is included in a Convention or …, it is clear that supplementary dispute resolution mechanisms other than arbitration can be implemented on and ad hoc basis as part of the mutual agreement procedure. Where there is disagreement about the relative merits of the positions of the two competent authorities, the case may be helped if the issues are clarified by a mediator. . . . Some tax administrations are now successfully using mediation to resolve internal disputes and the extension of such techniques to mutual agreement procedures could be useful.

(98) OECD モデル租税条約 25 条コメンタリー・パラグラフ 87 は次のとおり（下線部は筆者強調）。

87. If the issue is a purely factual one, the case could be referred to an expert whose mandate would simply be to make the required factual determinations. … Unlike the dispute resolution mechanism which is established in paragraph 5, these procedures are not binding on the parties but nonetheless can be helpful in allowing them to reach a decision before an issue would have to be submitted to arbitration under that paragraph.

87. 問題となる事項が純粹に事実に関するものである場合は、必要とされる事実に関する判断を行うことだけが任務とされる専門家に当該事案を付託することもありうる。これは、司法手続においてよくなされており、そこでは、事実問題は独立した者に付託され、その独立した者は事実に関する認定を行い、その認定が裁判所に提出される。5の規定が定める紛争解決の仕組みとは異なり、これらの手続は当事者を拘束しないが、それでも、5の規定に基づきある事項が仲裁に付託されなければならなくなる前に当事者の判断を可能にする点において、有用でありうる（下線部は筆者強調）。

このように、OECD モデル租税条約コメンタリー・パラグラフ 86 は、租税条約に仲裁手続を規定しているかに関係なく、各国は、ADR を活用できること、また諸外国では国内の紛争解決手段として調停手続が活用されている点を指摘し、また、パラグラフ 87 では、事実認定に関して専門家を活用することの有用性も指摘している。

また、2011 年に追加された国連モデル租税条約 25 条のコメンタリーも ADR の活用の可能性について指摘し、パラグラフ 41 は、特に困難な事案や協議で行き詰まった局面において、第三者の専門家に助言的意見を公式・非公式を問わず求めることができ、そのような専門家からの斬新な見解等が提供されることで相互協議の行き詰まりが解消されるとしている。更に、パラグラフ 41.1 では、第三者の専門家の活用には、調停手続といった非拘束的な手段も含まれ、そのような非拘束的な手段は、協議手続面の促進から実質的な課税における考え (insights) や見解 (views) を提供することまで様々であり、いくつかの国で、国内法の下で活用されているとしている。一方で、同パラグラフは、そのような手続の時期や期間、調停人の任命や情報の取扱いには注意を払って活用すべきであるとも指摘し

ている⁽⁹⁹⁾。

(3) 実効的相互協議マニュアル (MEMAP) における ADR の活用

上記 1 の MEMAP は、OECD の加盟国・非加盟国の税務当局及び納税者の双方に相互協議の運営に関する基本情報を公表し、相互協議のベスト・プラクティスを確認する相互協議手続の全般的な指針とされている⁽¹⁰⁰⁾。この指針の中でも ADR の有用性について次のとおり指摘している⁽¹⁰¹⁾。

(99) 国連モデル租税条約 25 条コメンタリー・パラグラフ 41 及び 41.1 は次のとおり (下線部は筆者強調)。

41. It is recognized that, for some countries, the process of agreement might well be facilitated if competent authorities, when faced with an extremely difficult case or an impasse, could call, either informally or formally, upon outside experts to give an advisory opinion or otherwise assist in the resolution of the matter. … This resort to outside assistance could be useful even where the competent authorities are not operating under the standard of an “agreement to agree”, since the outside assistance, by providing a fresh point of view, may help to resolve an impasse.

41.1 The possibility for such assistance may include the utilization of non-binding methods of dispute resolution, such as mediation. … Such non-binding means of dispute resolution could range from facilitating the relational aspects of the competent authority process to providing insights or views on the substantive tax matters at hand in the dispute. Such methods are presently used for the resolution of tax disputes under the domestic laws of a number of countries. These procedures should, however, be utilized with due regard to issues such as the timing and duration of the procedures, the mechanism and criteria for selection of the mediator or other such appointed person and, the treatment of confidential information.

(100) 国税庁・前掲注(88) 5 頁。

(101) MEMAP3.5.1 及び 3.5.2 は次のとおり (下線部は筆者強調)。

3.5.1. Problematic cases

The early identification of problematic cases is crucial to concluding these cases in a reasonable period of time. …

Alternative methods other than the traditional MAP process have been considered and tested as of late. Arbitration, mediation, and the use of experts all bring specific attributes to the process. Expertise in the specific area of the taxpayer’s business (e.g. banking, pharmaceutical, etc.), in tax law, economics, etc. can bring clarity to issues and help identify key information and concepts to resolve the case. In some cases, mediation or the use of experts may be useful, informal mechanisms to consider in order to resolve particularly problematic issues, depending upon the matter being addressed. They may also avoid the need to initiate more formal arbitration proceedings under those treaties that provide for the latter.

3.5.2. Mediation

… Neutrality and impartiality on the part of the mediator/facilitator is crucial to

3.5.1. 困難な事案

困難な事案を早期に特定することは、これらの事案を合理的な期間内に解決する上で重要である。一度特定すれば、重要な問題に取り組むために特定の事案計画を開発し、モニタリングしていくことができる。十分なリソース及び経験のある人材を最も議論を生みやすい事案に割り当てることによって、これらの事案の成果を向上させることができるだろう。

これらの行為は一方の国で行うこともできるが、双方の権限ある当局が共同努力として取り組むのが一番良い。二国間協議に焦点を置き、適切なモニタリングを行うことは、相互協議事案の解決に向けて極めてプラスの効果があると考えられる。

従来の相互協議プロセスとは別の代替方法が検討され、近年試験的に活用されている。仲裁、調停及び専門家の活用は全て、プロセスに具体的な成果をもたらす。納税者の業務（銀行業、製薬等）、税法、経済等の特定分野における専門的知識は、問題を明確にし、事案を解決するための主要な情報及び概念の特定を促す。扱う問題次第ではあるが、特に困難な事案を解決するために検討することができる手段として、調停又は専門家の活用が有益で気軽な仕組みとなり得る。これらを活用することによって、条約に基づいた、より正式な仲裁手続を開始する必要性が回避される場合もある（下線部は筆者強調）。

a successful outcome.

A mediator's role may offer an opportunity for the competent authorities to view a specific case, or the MAP process itself, from a much different perspective. ... In this regard, mediation may assist in resolving some of the more systemic issues of a MAP relationship.

The primary responsibilities of a mediator are the clear identification and reinforcement of the goals of the MAP proceedings, clarification of facts, objectively restating positions, and ultimately seeking opportunities for resolution. In addition, the mediator's ability to disengage parties from a classic dispute pattern, typical of a zero sum game, and shift the focus to a more collegial and collaborative approach to resolving the issues at hand will facilitate the competent authorities in reaching a satisfactory result. ...

3.5.2. 調停

調停人又は進行役等の、プロセス関連での支援は、協議に奥行きをもたらし、プロセスの障害を特定し、事案によっては問題解決により焦点を当て、協議を進めることもある。調停人／進行役の中立性及び公平性は、首尾よい結果を生み出すために極めて重要な要素である。

調停人の役割は、権限ある当局が異なる観点で特定の事案又は相互協議のプロセスそのものを見る機会を提供することでもある。恐らく、この観点は、ポジション又は重要な問題点を調停人が別の言葉に言い換えることでもたらされ、自らの調整を正当化する当局の観点又は救済を与えることを求められている側の立場から見ると気付くことができない事案又は相互協議プロセスの要素を浮き彫りにするであろう。この点で、調停は相互協議の関係におけるより体系的な問題を解決する際に役立つことがある。

調停人の主要な責任は、相互協議の目標の明確化及び強化、事実関係の明確化、立場を客観的に言い換える、そして、最終的に解決の機会を探ることである。更に、ゼロサム・ゲームに典型的な、従来の紛争の構図から解放し、より合議的且つ協力的なアプローチに焦点を移し、手近な問題を解決する調停人の能力によって、権限ある当局は、満足のいく結果を得やすくなるであろう。

殆どの事案について特有の課税上の問題であるが、相互協議プロセスにおいて独立した第三者を活用するには、全ての利害関係者がその参面の条件について合意しており、該当する秘密保持条項を遵守していることが要求される（下線は筆者強調）。

このように、MEMAP では、特に困難な事案において、調停手続又は専門家の活用は、問題を明確にし、有益で利用しやすい仕組みとなり得ること、また、仲裁手続を開始する必要性が回避される場合もあるとしている。具体的には、調停手続は、調停人（ファシリテーター）による進行役等の

支援が相互協議に奥行きをもたらし、協議において障害となっている事項を特定する。また、事案によっては問題解決に焦点をあて、協議を進めることもあるため、調停人（ファシリテーター）の中立性や公平性は、首尾よく結果を生み出すために極めて重要な要素であることと指摘している。

3 最近の議論

最近、OECD は、主に BEPS プロジェクト行動 14 や経済のデジタル化に伴う課税上の課題（第 1 の柱）において、仲裁手続以外の紛争解決手段に係る議論をしている。

例えば、BEPS プロジェクト行動 14 に関連する 2015 年のコンサルテーション会合では、調停手続が議題として挙げられた。その中で、OECD は、紛争解決手段として調停手続を活用したとしても、結果として、惹きつけるものではなく、調停手続の導入に否定的な見解を示したとされる⁽¹⁰²⁾。更に、調停手続は、特に小さな国が国際的な税務に関する調停人にアクセスすることが困難である点や、権限ある当局間の関係が調停の有効性を制限させるかもしれない、といった点も指摘されたと言われている⁽¹⁰³⁾。

経済のデジタル化に伴う課税上の課題（第 1 の柱）における紛争解決手段の議論は、上記 1 のとおり 2021 年の半ばの最終合意に向けて検討されているが、調停手続導入のメリットの一つとして、次のとおり指摘している専門家もいる。つまり、「第 1 の柱における多国間の紛争防止・解決手続に関して、調停手続の費用対効率の側面から、相互協議を特徴づける柔軟性が多国間協議において、著しく制約を受け、権限ある当局は、多国間協議に関する交渉上の問題を自助的方法で克服しなければならないといった多くの困難が待ち構えている。そのため、紛争防止・解決の効果や拘束性を保証するために、相互協議の補完として調停手続を選ぶことがより魅力的となるのではないだろうか。適格かつ技能ある国際的な調停人を見つけることの行政費用と

(102) See supra note (70), p.103.

(103) See *Ibid.*, p.103.

いった負担がかかることは事実である一方で、少なくとも紛争当事者が増えれば平均的な費用は軽減される。また、調停人の任命に対して制度的手法をとる（規則化する）ことでも負担を軽減できる。第 1 の柱は、国際的な調停手続の進展に対して政治的な機運を提供するかもしれない。」⁽¹⁰⁴⁾と指摘している。

第 3 節 国連

国連は、国連租税委員会⁽¹⁰⁵⁾の新たな課題への対応の優先事項の一つとして、BEPS 包括的枠組みでの、4 つのミニマムスタンダードのモニタリングのうち、紛争解決の向上を挙げている。この取組が開発途上国の国際課税における紛争解決能力の向上に繋がるものと期待されている⁽¹⁰⁶⁾。また、国連モデル租税条約のアップデートに加え、開発途上国における相互協議などを含めた紛争解決の機能の向上を図ることが必要との問題意識で、国連ハンドブックの作成等も進められている⁽¹⁰⁷⁾。最近では、2017 年に国連モデル租税条約や移転価格マニュアルのアップデートが行われるなど、国際課税分野の整備が急速に進展している。

(104) *See Ibid.* p.104. (筆者翻訳)。

(105) 正式名称は、国連経済社会理事会 (Economic and Social Council (ECOSOC)) の国際租税協力専門家委員会 (The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) であり、途上国の国際課税制度及び執行の向上に向けた取組を行っている。本田光宏「デジタル経済への途上国の視点—国連を中心として—」財務省財務総合政策研究所、フィナンシャル・レビュー第 143 号 123 頁 (2020)。なお、2004 年に、それまで国際課税に関する取組を行っていたアド・ホック・グループ (The Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax matters) から名称を変更し、任務を引き継いだ。

(106) 本田光宏「国連における国際課税の最近の動向について」租税研究 832 号 196 頁 (2019)。

(107) 本田・前掲注(106)197 頁。

1 沿革

(1) BEPS プロジェクト以前

国連は、国際的三重課税の紛争解決手段に関して、OECD 同様に仲裁手続を中心に議論してきたが、開発途上国を含め多数の国が加盟していることもあり、これまで OECD より多様な議論がなされてきた。

その一つとして、国連モデル租税条約のコメンタリーは、2001 年、既に自発的な仲裁手続⁽¹⁰⁸⁾について言及していた⁽¹⁰⁹⁾。その後、10 年にわたって、特に相互協議に焦点を置いた紛争防止及び解決についての議論が国連租税委員会で進められた。例えば、2005 年の第 1 回会合で仲裁手続の長所及び短所が議論された。翌年に租税委員会の下に紛争解決小委員会が設置され、この小委員会が相互協議をできるだけ効果的なものにするための紛争解決の改善策及び実用的なガイダンスを提供するための作業を行うこととなった⁽¹¹⁰⁾。2010 年の第 6 回会合では、新たに国連モデル租税条約に規定する仲裁手続条項について 3 つのオプション⁽¹¹¹⁾が提案されたが、最終的

(108) 「自発的な」仲裁手続とは、現在導入されている「義務的拘束的な」仲裁手続とは対照的に、双方の権限ある当局及び納税者が仲裁手続に付託することに合意した場合に行われる仲裁手続を指す。

(109) 国連モデル租税条約（2001 年版）25 条コメンタリー・パラグラフ 36 は次のとおり（下線部は筆者強調）。

36. Some members of the Group of Experts supported the idea of adding to article 25 a paragraph providing for arbitration in case the competent authorities cannot resolve in mutual agreement any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of the Convention. An example of such an additional paragraph could read:

“If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to the previous paragraphs of this article, the case may, if both competent authorities and taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The competent authorities shall by mutual agreement settle the procedures for such an arbitration board.”

(110) *See supra* note (28). p.1.

(111) 3 つのオプションとは、1 つ目は OECD モデル租税条約 25 条 5 項と同様の文言を記した脚注を国連モデル租税条約 25 条に追加する案、2 つ目は従来の国連モデル

には、従来の国連モデル租税条約 25 条と OECD モデル租税条約 25 条の 2 つのパターンを用意し、いずれを採用するかは締約国の判断に委ねるといふ、現在のものに落ち着いた。

ところで、相互協議の補完的紛争解決手段としての仲裁手続は、国連モデル租税条約の規定と OECD モデル租税条約の規定とで、①付託が義務的か自発的か、②決定が権限ある当局を拘束するか否か、③仲裁手続を導入するか否かの選択を各国に委ねるか否か、という点において根本的な相違が認められる⁽¹¹²⁾。国連の加盟国間においても、仲裁手続の導入に慎重な立場からは、①相互協議事案そのものが少ないため、そもそも仲裁条項を導入する必要性が乏しい、②コストの負担が大きすぎる、③経験の乏しい国は、仲裁手続の中で弱い立場に置かれる、といった懸念が示された。一方で、仲裁手続の導入に賛成する立場からは、①投資家に対してビジネス環境の透明性を提供するために必要不可欠である、②仲裁手続に対する脅威は、権限ある当局が合理的に行動し、仲裁手続に至ることなく事実の解決策を模索するといった原動力となる、③独立した専門家が仲裁手続の中で事案を検証することは、当事国の経験不足を仲裁手続が補完する役割を果たすのではないかと、といった指摘がなされていた⁽¹¹³⁾。

その後、2015 年の第 11 回会合で現在の「相互協議（紛争防止及び解決）に関する小委員会（Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure – Dispute Avoidance and Resolution）」が設置された。小委員会の主な任務は、BEPS プロジェクト行動 14 を踏まえた国連モデル租税条約 25 条コ

租税条約 25 条と OECD モデル租税条約 25 条の 2 つのパターンを用意し、いずれを採用するかは締約国の判断に委ねるもの、3 つ目は国連モデル租税条約 25 条コメントに自発的仲裁手続についての補足を加えるものであった。

(112) 久保田幸「インドにおける義務・拘束的仲裁の導入に関する一考察」早稲田大学比較法研究所オンライン・ジャーナル・シリーズ No.2018-1,20 頁（2018）。

(https://waseda.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=41576&item_no=1&attribute_id=162&file_no=1)（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。

(113) See UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters “Report on the sixth session (18-22 October 2010)”, para.23-27. 久保田・前掲注(112)21 頁。

メンタリーの改訂や国連ハンドブックの策定等である。コメントリーの改訂については、2017 年の第 14 回会合で承認され、国連ハンドブックについては、同年に概要書が承認された⁽¹¹⁴⁾。なお、国連ガイドブックの策定作業では、後述するように、開発途上国のための紛争解決について、調停手続等の非拘束的な形態を含めて詳細に議論している⁽¹¹⁵⁾。

(2) BEPS プロジェクトから今日まで

2017 年の第 15 回会合で紛争防止及び解決に関する小委員会は、その任務として、相互協議を補完する手段としての仲裁手続条項及び他の手段に関連した問題を検討し報告することが含まれ、また、国連ハンドブック⁽¹¹⁶⁾や「相互協議に対する国連ガイド」の更新等の作業が求められている⁽¹¹⁷⁾。

2019 年には、OECD で議論している、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題へ対応する解決策（第 1 の柱）」に関して、国連租税委員会は、義務的な仲裁手続に懸念を有している旨の意見⁽¹¹⁸⁾を OECD に提出しているように、仲裁手続に関する立場は、OECD と異なっている。

(114) *See supra note (28), p.2.*

(115) 例えば、2015 年の国連事務局ペーパー「UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Session. (2015). “Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation”」や国連ハンドブック（後掲注(116)）等で議論された内容がまとめられている。

(116) 当該ハンドブック（United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes）は 2021 年 4 月の国連租税委員会第 22 回会合で正式に採用される予定となっている。*See supra note (28) p.3.*

(117) 新しい小委員会のその他の任務として、国内で生じる紛争防止及び解決するための手段及び国連モデル租税条約 25 条の相互協議の効果的かつ効率的な機能として確保すべき方策についての検討が含まれている。また、必要に応じて国連モデル租税条約及びコメントリーに対する可能な改正案の策定作業も含まれている（*See supra note (28) pp.2-3.*）。

(118) OECD 事務局から提案された「統合アプローチ」のパブリック・コンサルテーション・ドキュメント（OECD, Public consultation document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019）に対する国連租税委員会が提出した意見の一部として「途上国の中には、実効的な紛争防止及び解決メカニズムの重要性は認識しつつも、主権への懸念からの原則事項として、強制力を有する義務的仲裁を受入れない事実注意到を求める。」がある（本田光宏「デジタル経済への途上国の視点—国連を中心として—」財務省財務総合政策研究所フィナンシャル・レビュー第 143 号 139 頁（2020））。

2 国連ハンドブックにおける ADR

上記 1 のとおり、近年、国連では、紛争解決手段として、仲裁手続以外の議論も活発に行われている。ここでは、国連で議論されている非拘束的な紛争解決手段（ADR）⁽¹¹⁹⁾の各形態の特徴を整理するとともに、現在、上記 1 の小委員会が取り組んでいる国連ハンドブック⁽¹²⁰⁾の策定における議論について概観する。

(1) 非拘束的な ADR の形態⁽¹²¹⁾

イ 調停手続

相互協議に関与する中立的な者がファシリテーターとして事実関係や法的問題を明確にすることで両当局の紛争解決の手助けをする手続である。いくつかの諸外国が導入している調停手続では、多くのアプローチがある。ファシリテーターの役割は、紛争解決を図ること自体には消極的なものから、積極的に紛争解決を図っていくものまで広範囲にわたる。

ロ 斡旋手続（Conciliation）

上記イの調停手続と類似するが、自発的かつ柔軟な手続であり、中立的な第三者として行動する斡旋人の支援で両当局が紛争の相違点を一致させようと努力する。解決策を提供しない受動的な役割の調停人に対し、斡旋人は、非拘束的な解決策を両当局に提供することが求められる。

ハ 専門家評価（Expert evaluation）

紛争となっている分野の専門家として（ファシリテーターや斡旋人は

(119) 国連の報告書では、非拘束的な紛争解決手段を「NBDR」と略称が用いられているが、本稿では、「非拘束的な ADR」又は単に「ADR」として使用を統一している。

(120) See UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twentieth Session. (2020). “Chapter 6 on Possible Improvements to MAP of the Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes”. 同ハンドブックの第 6 章は、「相互協議手続における可能な改善策」として、相互協議における ADR 活用の可能性について記述されている。

(121) See UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Fourteenth Session (2017). “Coordinator’s Report on Work of the Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure – Dispute Avoidance and Resolution” pp.25-27.

必ずしも紛争分野の専門家である必要はない。)、自らの見解を求められる点を除くと調停手続や斡旋手続と類似する。専門家の見解は、両当局を拘束するものではない。専門家の役割は、通常、事実のあるいは技術的問題を評価することに限られ、手続や交渉を積極的に促進させることについては含まれない。

(2) ADR の主な特徴⁽¹²²⁾【別添図表 2 参照】

イ 調停・斡旋・早期の中立的評価手続 (ENE⁽¹²³⁾)

3つの手続とも拘束力のない手段であり、問題の解決を強制することはないが、当事者が問題を解決するための手助けをする。調停手続では、調停人 (ファシリテーター) が当事者間の交渉を促進させる。斡旋手続では、調停手続よりも斡旋人の役割がより積極的であり、紛争の解決を勧告することもある。また、ENE では、中立的な評価者が早い段階で事案に関して拘束力を持たない評価、又は事案に関連する特定の問題や技術的事項を提供する。ENE の特徴の 1 つとして、一方の当事者が事案の立場を形成する際に第三者からの評価や情報を参考として活用できることが挙げられる。なお、この ENE は、本稿第 3 章第 3 節で紹介する豪州の手続を参考にしている。

ロ 専門家の決定手続

当事者間で互いに受入れ可能な専門家が、紛争の一部について、通常、拘束力のある決定を下す。仲裁手続と同様に、紛争全体を解決するのではなく、一方の当事者が通常、ENE で決定した部分を受け入れ、他の紛争部分を含め、当事者間で事案全体について解決する義務がある。拘束力がない場合においては、その主な機能は移転価格を含め専門分野で紛

(122) See UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Session. (2015). “Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation”. P.14. 本事務局ペーパーは、特に開発途上国が効果的な紛争解決手続を実施していくためには、仲裁手続のみならず、非拘束的な ADR を含めた検討を行うことが重要であるとの認識のもと、解決すべき課題を整理している。

(123) Early Neutral Evaluation の略称。

争の拡大を防ぐことにあるとされている。

3 相互協議における非拘束的な ADR の活用における議論

(1) 相互協議における ADR の活用

2020 年の第 20 回会合では、相互協議における ADR の活用を仲裁手続の前段階の手段とすることや仲裁手続の妥当性に疑問を持つ国は、①専門家による評価 (expert evaluation)、②調停手続 (mediation) 及び③他の類型 (other forms) の活用を提案している⁽¹²⁴⁾。ここでの専門家とは、両締約国に提出された証拠書類等を調査する専門家であり、また、調停手続とは、交渉や手続面に関連した支援について、その手助けに調停人 (ファシリテーター) を活用するものである⁽¹²⁵⁾。

イ 長所

国際的な紛争解決へ導くために、複雑な論点や事実関係を明確にし、権限ある当局間における議論のターゲットを定めることで柔軟かつ効率的な方法を提供する。また、権限ある当局において、協議の経験が異なる場合の交渉の水準を合わせるといった方法を提供する点も挙げられている⁽¹²⁶⁾。

ロ 短所

非拘束的であるため、解決される保証はない。また、解決されないまま追加的コストが発生し、また、協議の期間も延びることから追加の時間や人的資源等が必要になる。更に、第三者の調停人 (ファシリテーター) を見つけることに時間と努力を要する、といった点が挙げられている⁽¹²⁷⁾。

ハ その他の論点

その他の論点として、ADR を活用する際に、事案毎に詳細な手続や諸

(124) *See supra* note (120), para23.

(125) *Ibid.*, para31,32.

(126) *Ibid.*, para33.

(127) *Ibid.*, para34.

条件を設定するか、どの事案にも採用する一般的な枠組みを設定するかといった点が挙げられている⁽¹²⁸⁾。なお、これらの ADR における手続や諸条件に関しては、仲裁手続と類似している⁽¹²⁹⁾。

国連ハンドブックの最後の章である第 6 章（相互協議手続における可能な改善策）の作業に係る議論では、ADR の活用を支持する立場から、その理由として、専門家や調停人からのインプットは、これまで多くの税務当局で、国内の紛争解決を促進させるために活用され、また、成功しているという事実を挙げている。一方で、国内の紛争解決手段を二国間の相互協議で活用することは容易でなく、また、これまでそのような事例がないとも指摘している⁽¹³⁰⁾。しかしながら、仲裁手続の前段階での ADR の活用は、もし権限ある両当局が合意すれば、仲裁手続において、独立した専門家による特定の事実認定や経済分析を活用することができるため、重要な論点により容易に焦点をあてることができ、仲裁手続の効率性を高める、とも指摘している⁽¹³¹⁾。

（2）相互協議における可能な改善策

国連ハンドブックの第 6 章ではまた、相互協議に関して、特に開発途上国における可能な改善策として、ADR の活用を含め、具体的に次のとおりまとめている。

- ① 相互協議事案や APA 事案に関する国連開発計画 (UNDP) と OECD との技術協力プログラム⁽¹³²⁾
- ② IMF、OECD、国連及び世界銀行グループ共同の相互協議手続に関

(128) *Ibid.*, para40,41.

(129) *Ibid.*, para43.

(130) *Ibid.*, para28-29.

(131) *Ibid.*, para45.

(132) *See supra note (28), para.60.* 2015 年に開発途上国の税務調査能力の向上を目的に UNDP と OECD 共同で「国境なき税務調査官 (Tax Inspectors Without Borders: TIWB)」が創設され、技術協力を実施している。現在、その支援対象分野が拡大され、条約交渉に関する支援も行っている。

する研修⁽¹³³⁾

③ 「枠組合意 (framework agreement)」の締結

これは、2015 年に米国インド間で締結し、100 件以上の IT セクターの事案解決に効果を発揮したものとされ、ベストプラクティスとしての例を示している⁽¹³⁴⁾。

④ 相互協議事案における ADR の活用の可能性

本節で論じてきたように、専門家による助言及び調停手続が仲裁手続に対する代替手段あるいは仲裁手続の前段階 (precursory step) として活用できるかどうかについてまとめている⁽¹³⁵⁾。

第 4 節 小括

本章では、国際機関 (EU、OECD 及び国連) におけるこれまでの紛争解決手段にかかる議論、具体的には、EU では、2019 年に施行した EU 租税紛争解決指令の特徴、OECD では、「実効的相互協議マニュアル」やモデル租税条約コメンタリーでの ADR 活用の議論、そして国連では、国連ハンドブックにおける ADR の活用に関する議論を概観した。本節では、これらを踏まえ、我が国の相互協議における課題を解決していく観点から、ADR の有用性について整理した。

1 紛争解決手段をめぐる最近の議論

国際機関では、これまで EU が紛争解決の議論を先導し、主に仲裁手続の導入の是非やその内容について議論をしてきた。モデル租税条約に仲裁手続

(133) *See Ibid.*, para61. なお、2016 年 4 月に当該 4 つの国際機関によって開始された「税の協力プラットフォーム (The Platform for Collaboration on Tax)」では、途上国支援の行動計画を共同で策定するとともに、情報の共有を行う形で、国際機関における途上国支援の連携強化を図るための新たな取組が進められている (本田・前掲注 (118)124 頁)。

(134) *See Ibid.*, para62.

(135) *See Ibid.*, para64.

が導入されてからは、義務的拘束的な当該手続に消極的な開発途上国等、多数の国が加盟する国連が、非拘束的な ADR の活用を含め多様な議論を展開している。このことは、国際的な紛争解決が近年、二国間・多国間を問わず、その重要性がますます高まっていることを示している。一例を示すと、現在、各国が BEPS プロジェクトの勧告内容を踏まえ、ミニマムスタンダードとして、相互協議に関する 4 つの分野（紛争の未然防止、相互協議の利便性・アクセス、相互協議事案の解決及び相互協議の合意内容の実施）に関する法的枠組及び行政的枠組についての改善に取り組んでおり、また、その実施状況については、ピアレビューが実施されている。また、OECD の「経済のデジタル化に伴う課税上の課題（第 1 の柱）」の中では、紛争解決手段に関して義務的拘束的な手段を求めることに支持する国と既存の相互協議の枠組みや非拘束的な手段で解決を図ることに支持する国とで議論が分かれている。このように、国際課税を巡る環境はめまぐるしく変化するとともに、従来の国際課税原則を変更するといった議論も活発に展開され、各国の利害もぶつかり、コンセンサスがなかなか得られないといった状況である。今後とも国際的な紛争解決手段についての議論を注視していかなければならないと考える。

2 ADR の有用性

国際機関では、近年、ADR の活用についての議論が活発になってきている。これまでの紛争解決手段の議論を先導してきた EU は、BEPS プロジェクト等の議論を踏まえ 2019 年 7 月施行した EU 租税紛争解決指令によって、これまでの移転価格及び PE（恒久的施設）の帰属に関する紛争の救済に限られていた仲裁手続の対象範囲を所得及び資本に対する課税全般に対する紛争の救済にまで広げた。更に、2 年間の相互協議期間内に紛争が解決しなかった場合に従来の助言委員会に加え、新たに ADR 委員会を導入し、助言委員会と同様に 6 か月以内の拘束的な最終意見を採るとともに、相互協議段階において、調停手続等の非拘束的な ADR を活用することも奨励して

いる。つまり、EU は、今後、ADR を最大限活用し、柔軟かつ拘束的な二重課税排除の期限を定めることで紛争解決の実効性強化と、納税者のコンプライアンス費用負担の軽減と利便性の向上を図ることを意図している。

OECD は、「実効的相互協議マニュアル」や OECD モデル租税条約 25 条のコメントリー追加の際の議論に見られるように、国内法上の理由等により拘束力のある仲裁手続を導入できない国は、調停手続や専門家への事実関係解明のための付託などの補完的紛争解決手段を相互協議の一環として、アドホック・ベースで実施でき、更に、権限ある両当局のポジションに関しての長所及び短所を評価する第三者の活用について、その有用性を指摘している。

国連は、相互協議における非拘束的な ADR の活用について、活発に議論している。例えば、国連ハンドブックでは、相互協議における非拘束的な ADR として、①専門家による評価、②調停手続、③他の類型の活用、を提案している。ここでの専門家とは、権限ある両当局に提出された資料の根拠を調査する専門家であり、また、調停手続とは、一連の相互協議手続に関連した当該協議の促進支援であり、紛争解決の手助けに調停人（ファシリテーター）を活用するものである。

相互協議における ADR の有用性としては、例えば、国際的な紛争解決を確かなものへ導くために複雑な論点や事実関係を明確にし、権限ある当局間の議論のターゲットを定めることで柔軟かつ費用効率的な方法を提供することができる点、権限ある当局間の相互協議の経験が異なる場合の当該協議の場の水準を合わせる方策を提供する点、といったことが挙げられる。更に、仲裁手続の前段階での非拘束的な ADR の活用は、権限ある両当局が合意すれば、仲裁手続において、独立した専門家による特定の事実認定や経済的な評価を活用することができるため、重要な論点により容易に焦点をあてることができ、仲裁手続の効率性を高める、といった側面も挙げられる。

我が国は、租税分野において、国内の紛争解決手段として ADR を採用していない。しかしながら、ADR の手続面や条件面の詳細を規定することは、既に導入している仲裁手続を部分的に活用できるため、導入へのハードルは

仲裁手続を導入した当時と比較するとあまり高くないのではないだろうか。一方で、相互協議の補完的紛争解決手段として、非拘束的な ADR を活用したとしても紛争解決の担保が得られないこと、解決されないまま追加費用が発生する可能性があること、相互協議の期間が延びること、適格な第三者を見つけることが困難（時間と努力を要する）といった短所もあるが、国際機関での最近の議論の流れや、ADR の有用性を踏まえると、今後の我が国の相互協議における非拘束的な ADR の活用について、検討する意義はあるのではないだろうか。

第 3 章 諸外国の国内紛争解決手段 としての ADR

本章では、モデル租税条約コメンタリーが指摘している、国内の紛争解決手段として ADR を導入している諸外国（英国及び米国を中心に、ベルギー、オランダ、ニュージーランド、豪州及びメキシコを含めた 7 か国）について、その制度の特徴を整理し、最後に相互協議において有用と思われる点を整理する。

【別添図表 3 及び 4 参照】

第 1 節 英国

英国では、我が国と同様に、納税者の権利を救済するための一般的な手続として、不服申立て及び訴訟が用意されているが、英国歳入関税庁（HMRC⁽¹³⁶⁾）は、紛争解決を迅速に行うため、従来から話し合いによって解決することを推進してきた。現在では、できるかぎり迅速に、かつ費用効果的に（as quickly and cost effectively as possible）納税者と協働的（collaboratively）に紛争を解決するアプローチを採用し⁽¹³⁷⁾、その選択肢の一つとして ADR が活用されている⁽¹³⁸⁾。納税者は、オンラインで手軽に申請を行うことができ、柔軟な紛争解決

(136) Her Majesty's Revenue and Customs.

(137) HMRC のアニュアルレポートには、租税紛争に対するアプローチ及び解決方法についてとして以下のように記されている（下線部は筆者強調）。

(Our approach to tax dispute)

“… Where this happens, we endeavour to resolve the dispute as quickly and cost-effectively as possible, in accordance with the law, our Litigation and Settlement as Strategy (LSS) and our ‘Code of Governance for resolving tax disputes’…”

(How we resolve tax disputes)

“We aim to work collaboratively with taxpayers and their agents to establish the correct tax position quickly and cost effectively. …” (See HMRC. “Annual Report and Accounts 2019 to 2020” pp.112-113).

(138) ADR の活用が許容される法的根拠として、2009 年審判所手続（第一段階審判所）（租税）規則（“First Tier Tribunal Rules (SI2009/273)”）第 3 条に審判所は当事者に対して紛争解決のために適切な代替手続が活用できることについて注意を喚起しなければならないこと、また ADR 手続の活用を促進しなければならないと規定さ

手段として、どの段階においても利用することができる⁽¹³⁹⁾⁽¹⁴⁰⁾。2017 年度、1,411 件の ADR 申請（うち、667 件が HMRC ガバナンス・パネルによって不受理）に関して、受理された事案の 82%が申請内容の全部又は一部について解決したとされる⁽¹⁴¹⁾。

1 導入の背景

2009 年、審判所手続（租税）規則（“First Tier Tribunal Rules）第 3 条に ADR の活用を促進しなければならないと規定。HMRC は、ADR を発展させるため、2010 年に紛争解決ユニットを創設し、試行を経て 2013 年に ADR プログラムを発表した。その際、HMRC のガイド（CEDR; the Centre for Effective Dispute Resolution）では、「調停手続とは、中立的な者が最終的な決定を行う当事者ととも、紛争や相違点について、活動的に合意に向けて内密に作業することで当事者を支援する柔軟な手続」としている⁽¹⁴²⁾。

2 概要

(1) ADR の形態

HMRC が提供する ADR には、次のとおり 3 種類の形態がある。これらの形態に共通する最も重要な点は、調停人のいかなる意見や評価に対しても当局及び納税者を拘束しないことであり、最終決定は両当事者にあるこ

れている（片山直子「イギリス歳入関税庁（HMRC）による調停（mediation）の活用に向けた取組み」和歌山大学経済学会「研究年報」第 16 号 200 号 42 頁を参考にした（2012））。

(139) HMRC の ADR のガイダンスについては、英国政府のウェブサイト

（（<https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧））より確認することができる。

(140) HMRC の年次報告書（2019 年度）によると、ADR によって 90%が解決され、残りが不服申立て手続へ移行している。See HMRC. “Annual Report and Accounts 2019 to 2020” p.113.

(141) See Pasquale Pistone, Jan de Goede. (2020) “Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes”, IBFD, p.135.

(142) See *Ibid.*

とである⁽¹⁴³⁾。

イ 促進的討議 (facilitated discussions)

紛争に関与するファシリテーターは、両当事者を討議に同席させ、議論を促進させることに努め、両当事者の主張について、自ら意見を述べないが⁽¹⁴⁴⁾、当該紛争が審判所においてどのように展開されるかについての中立的な意見を述べる、といった特徴がある。なお、ファシリテーターは、民間の民事調停委員会 (CMC: Civil Mediation Council) において訓練を受け、当該事案とは利害関係を有しない HMRC の職員が務め、中立的な役割に徹し、次のロ及びハで述べる調停手続と合わせて協働的紛争解決 (CDR: Collaborative Dispute Resolution) のアプローチを採用する⁽¹⁴⁵⁾。

ロ 促進的調停 (facilitative mediation)

ファシリテーターは、促進的討議と同じような方法で、紛争解決に達するよう努めるが、調停人は独立した第三者である点が促進的討議と大きく異なる。なお、ファシリテーターは、紛争内容における専門家でなくてもよい⁽¹⁴⁶⁾。

ハ 評価的調停 (evaluative mediation)

促進的討議や促進的調停と同じ役割を果たすが、ファシリテーターは、紛争となっている分野の第三者の専門家であり、当該事案に係る非拘束的な意見を述べる⁽¹⁴⁷⁾。

(2) 活用事例

活用事例として、例えば、①納税者と HMRC が事実認定について異なった見解を持っている、②両者の対話が行き詰まっている、③納税者が提供

(143) Jeffrey Owens (ほか (岡田至康訳)「義務的紛争解決に係る新たな制度上の枠組の提案 (Proposal for a New Institutional Framework for Mandatory Dispute Resolution)」租税研究 804 号 444 頁 (2016) を参考にした。

(144) *See Ibid.*

(145) HMRC・前掲注(137)、*See supra* note (141), p.125.

(146) 片山・前掲注(138)及び岡田・前掲注(143)を参考にした。

(147) 片山・前掲注(138)及び岡田・前掲注(143)を参考にした。

した証拠に HMRC が同意せず、HMRC が他の証拠を採用する場合について、その理由を知る必要がある、④HMRC が納税者に対し、より多くの情報を必要とする理由を説明する必要がある、⑤HMRC がどのような情報を使用するか明確でなく、誤った前提を置くかもしれない、といった場合に ADR の活用が役立つとしている⁽¹⁴⁸⁾。

(3) 法的強制力

HMRC 及び納税者は ADR を通じて合意に達することができる。重要な点として、合意に達した場合、当該合意内容が文書化され、双方が署名することで HMRC 内部のガバナンス影響下に置かれる（つまり、実質的に拘束力を伴う）。例えば、不服申立て手続がすでに開始されている場合においては、審判所規則に従って作成され、双方の署名をもって合意内容は即有効となる。不服申立て手続が始まっていない場合においては、合意内容が正式化される必要があり、同様の方法で拘束力を持つことになる⁽¹⁴⁹⁾。

3 活用のメリット

活用のメリットとしては、当局及び納税者の双方が解決について最終的な決定権を維持しており、いつでも調停手続から脱退できることや第三者の存在によって紛争の力学が変わり新鮮な視点をもたらされることなどを挙げることができる。

また、調停手続は、審判所への審査請求がなされるなど争訟手続上、進展している紛争又は長引いている紛争が適しているとされ、具体的には、事実認定が重要な移転価格税制等の事案において、事実又は問題の明確化が必要な場合、争訟手続ではなく、調停手続による方がより早期に、また、費用効率よく紛争の解決が得られるとされる⁽¹⁵⁰⁾。一方、司法の場で明らかにするこ

(148) *See supra* note (141), p.130.

(149) *Ibid.*, p.134.

(150) 片山直子「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向—ADR を中心に—」
税研 200 号 48 頁 (2018)。

とにより先例を得て、それを他の事案に適用することができる場合には、調停手続を実施すべきではないとされる⁽¹⁵¹⁾。

HMRC は、ADR の促進に関して、紛争解決の迅速化及び争訟手続に伴う費用の低減というメリットを強調している。その背景としては、争訟手続の費用が高額化していること、国内の仲裁手続が形式化していること、争訟手続全般において合意形成が促進されていること等の影響があると言われている⁽¹⁵²⁾。

第 2 節 米国

米国内国歳入庁 (IRS) ⁽¹⁵³⁾ は、現在、様々な形態の ADR を提供している。その中で、調停手続は、不服申立て手続と密接に関連しており、紛争の大部分が米国租税裁判所による訴訟と並行して同手続によってしばしば解決され、現在よく活用されている ADR の一つとされている⁽¹⁵⁴⁾。

1 導入の背景

IRS は、1998 年の IRS 機構改革法⁽¹⁵⁵⁾を契機に不服審査部局の使命として、「訴訟なしに租税紛争を解決すること⁽¹⁵⁶⁾」を掲げ、不服審判所・租税裁判所といった不服申立手続以外に、代替的紛争解決手続として調停手続が内国歳

(151) 片山・前掲注(150)47 頁。

(152) 片山・前掲注(150)49 頁を参照にした。

(153) Internal Revenue Service.

(154) See *supra* note (141), p.151. なお、調停手続の影響に関するデータは、公表されていない。

(155) Inland Revenue Restructuring and Reform Act of 1998.

(156) IRS 不服審査部局の使命 (mission) として、次のとおり掲げている (下線部は筆者強調)。

“To resolve tax controversies, without litigation, on a basis which is fair and impartial to both the government and the taxpayer, and in a manner that will enhance voluntary compliance and public confidence in the integrity and efficiency of the Service.” (<https://www.irs.gov/about-irs/appeals-at-a-glance>) (last visited 1. May. 2021).

入法典（IRC）第 7123 条に規定されている⁽¹⁵⁷⁾。つまり、税法上、ADR が明文化されており、調査、不服申立て及び訴訟の各段階において、適切な場合に ADR を活用することができる。IRS のマニュアルでは、調停手続とは、「中立的な第三者が和解協議を指揮するが、いかなる問題にも判断を示さない機密的な手続である。調停人は、紛争を解決するために会議を開催し、問題を特定し、感情を取り除き、可能な方法を提案する。調停手続は、非拘束的な手続であり、最終的に合意に達することが紛争当事者の目標であり、調停人は当事者自らが交渉し合意に向けた努力に手助けをする。⁽¹⁵⁸⁾」としている。

2 概要

(1) ADR の形態

上記 1 のとおり、納税者は調査、不服申立て及び訴訟の各段階において、ADR を活用することができ、また、その形態は多様である。本稿において、全てを紹介することができないが、ここでは、不服申立て段階での調停手続及び調査段階でのファスト・トラック紛争解決プログラムを紹介する。

イ 調停手続

2001 年に導入された手続であり、不服申立ての段階において、合意協議が不調に終わり、一般的には、調停手続が申し立てられた論点以外についてはすべて解決された時に調停手続が開始される。具体的には、中立的な第三者が両者に極力和解を促す形で行い、問題解決を図るものである。なお、その結論に拘束性はない。納税者と IRS との和解交渉の助

(157) IRC7123 条(b)(1)は次のとおり（下線部は筆者強調）。

(b) Alternative Dispute Resolution Procedures

(1) Mediation

The Secretary shall prescribe procedures under which a taxpayer or the Internal Revenue Service Independent Office of Appeals may request non-binding mediation on any issue unresolved at the conclusion of –

(A) appeals procedures; or

(B) unsuccessful attempts to enter into a closing agreement under section 7121 or a compromise under section 7122.

(158) *See supra* note (141), p.151.

けを目的とする行政救済手続の延長である。このような調停手続は、事実認定が問題となるような場合に非常に有効であるとされ、移転価格事案にも適用可能であるが、相互協議申請後の案件には適用できない⁽¹⁵⁹⁾。

ロ ファスト・トラック紛争解決プログラム

IRS の調査段階において活用できる ADR の一種であり、現在の制度は、2001 年に導入されたものである。調査が終わりに近づき、問題点がある程度固まり、事実関係も出つくした状況において適用することができる。当該プログラムは、120 日以内にすべての問題を解決するというものであり、問題の解決を目的として、調停手続か示談 (Settlement) かのどちらかの方法をとる。調停手続は訓練を受けた審判官あるいは不服審判部局の案件責任者が行う。調停手続と示談の違いは、前者は、調停人が結論を出さないが、示談は、最初から問題の解決をコミットして始めるプログラムであり、納税者及び IRS とコミュニケーションをとり、最終的に合意を目指すものである⁽¹⁶⁰⁾。

ハ 活用事例

活用されている事案は、①法的问题、②事実認定の問題、③合意に達しない場合の早期照会 (early referral)⁽¹⁶¹⁾の論点が調停手続の要件を満たす場合、④IRC7121 条で規定する終結契約 (Closing agreements) に至っていないもの、等である。また、調停手続は、一般的には事実認定に関する問題に関連する事案が適切であるとされる⁽¹⁶²⁾。

(2) 法的強制力

(159) 八田陽子「米国税務調査において追徴を受けた場合の救済措置」租税研究 650 号 83 頁 (2003)。

(160) 八田・前掲注(159)84 頁を参照した。

(161) ファスト・トラック紛争解決プログラムと同様に、調査段階において活用できる ADR の一種で、特定の問題点に関して、調査と不服申立てとを同時に進行させて早期解決を図るものであり、その問題点を解決することにより案件全体の解決があり得る場合、調査が終結段階である場合、IRS 及び納税者双方の意図が一致する場合に活用できる (八田・前掲注(159)83 頁を参照した)。

(162) See *supra* note (141), p.153.

調停手続自体は非拘束的で選択的手続であり、IRS も納税者もいつでも調停手続をやめることができる。調停手続により成功した和解について、当事者は和解契約書 (settlement agreement) を締結することができ、その和解契約は IRC7121 条⁽¹⁶³⁾によって強制力があるものとなる。

3 活用のメリット

IRS の調停手続は、中立的な第三者が議論を指揮するが、争点に関する判断を提示しない点に特徴があり、最終的な決定権限は当事者に残される。したがって、納税者にとって、出来るだけ早い段階で紛争を解決したい場合や、不服申立て手続の長さや費用負担を避けたい場合等に活用するメリットがある。調停手続は、争点が少なく、付託する争点以外の論点がすべて解決している時にその活用が適切とされている⁽¹⁶⁴⁾。また、調停人は、会合を主催し、争点を明確にした上で紛争解決の可能な方法を示し、当事者が交渉して合意に達するように手助けをするため、調停手続は一般に事実認定の問題の解決に適していると言われている⁽¹⁶⁵⁾。

(163) IRC7121 条は次のとおり (下線部は筆者強調)。

(a) Authorization

The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period.

(b) Finality

If such agreement is approved by the Secretary (within such time as may be stated in such agreement, or later agreed to) such agreement shall be final and conclusive, and, except upon a showing of fraud or ….

(164) See IRS. “Appeals Mediation – Alternative Dispute Resolution (ADR)”.

(<https://www.irs.gov/appeals/appeals-mediation-programs>) (last visited 1.May.2021).

(165) 本庄資 『『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか』税経通信 (2008 年 2 月号) 176 頁。

第 3 節 その他の国

1 ベルギー及びオランダ

ベルギー及びオランダの両国は、実質的に紛争を終わらせることを目的に調停手続を提供している。両国の当該手続の相違点は、ベルギーでは、調停人が拘束力のない（但し、当局は報告内容を尊重する必要がある）報告書を提出することによる自発的で独立したサービスであるのに対して、オランダでは、合意契約の締結とその合意内容は両当事者を拘束するものである。

ベルギーの調停サービス（Tax Mediation Service）は、2007年に導入（サービス開始は2010年）された。5年間の税務経験と複雑な税務訴訟の法務事務の経験を持つ調停人が両当事者と協力して解決策に取り組む。当局は作成された報告書に従って決定を下さなければならない。当該サービスは、不服申立ての段階においてのみ可能であり、機能としては交渉を促進的させることよりは、むしろ論点について評価を行うものであり、オンブズマンに似ているとも言われている⁽¹⁶⁶⁾。

オランダの調停手続は、2005年に導入された。調停人は、オランダ調停協会に登録されている弁護士の資格を有する専門職の当局職員を主に使用することで、紛争解決能力及び一定の専門知識を保証している。また、公平性を確保するため、紛争当事者の地域と異なる地域から調停人を任命している。調査段階から訴訟段階まで全ての段階で活用でき、租税裁判所でも調停手続が推奨されている。当事者が合意すると、合意契約が締結され、その内容は当事者を拘束する⁽¹⁶⁷⁾。

2 ニュージーランド及び豪州

第1節の英国に両国を加えた3か国に共通する点は、税務職員をファシリテーターとして活用した当局内部の調停サービス又は関連したプログラム

(166) See supra note (141), p.71.

(167) See supra note (141), p.84.

の存在である。

ニュージーランドで 2010 年に導入された促進 (facilitation) 手続は、当事者が問題の共通理解を持ち、ファシリテーターのもと、協議 (conference) を通じて不足している情報又は論点を特定することを目的とした、調停手続の形式をとっている。つまり、ファシリテーターは、紛争における意思決定者や最終決定者 (tie breaker) ではなく、解決策を勧告することはできない。ファシリテーターは、紛争に関与していない一定の訓練を受けた上級の歳入庁職員であり、協議は、納税者が当局から更正案の通知 (NOPA: Notice of Proposed Adjustment) を受け、その回答通知 (NOR: Notice of Response) を発した後に行われる⁽¹⁶⁸⁾。

豪州の ADR の特徴は、必要に応じてどの段階においても、すべての納税者が活用することができ、促進的な手続 (facilitative processes)、助言的手続 (advisory processes) 及び統合した紛争解決手続 (blended dispute resolution processes) の 3 種類の形態が活用できる点にある。促進的な手続には、①当事者が紛争となっている論点の特定や代替案を検討する際に第三者の調停人が手助けをするが、当事者からの要請がない限り助言をしない調停手続、及び②小規模かつ複雑でない紛争について調停手続と同様に豪州国税庁 (ATO)⁽¹⁶⁹⁾の職員によるファシリテーターによって実施される内部促進 (In-house facilitation) 手続とがある。また、助言的手続では、早期中立的評価 (ENE: Early Neutral Evaluation) と呼ばれる、租税法の専門知識を有する ADR 実務家が中立的な評価手法を用いて助言する。更に、統合した紛争解決手続として斡旋手続 (conciliation) があり、これは、当事者に紛争解決の可能な選択において専門的な助言を与え能動的に解決に向けて促進させるものであり、審判所においてよく活用されている⁽¹⁷⁰⁾。ATO は、その他

(168) See supra note (141), p.104.

(169) Australian Taxation Office.

(170) See supra note (141), p.119, See Australian Taxation Office. "ATO plain English guide to alternative dispute resolution" (<https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/Options-for-resolving-disputes/ATO-plain-English->

にも大規模納税者のために税務調査に対する独立した評価手段 (Independent review of the Statement of Audit Position for groups with a turnover greater than \$250m) ⁽¹⁷¹⁾も提供している。

3 メキシコ

メキシコは、2011 年から税務当局から独立した政府機関である税務オンブズマン庁 (PRODECON: Procuraduria de la Defensa del Contribuyente) が紛争解決にあたっている。税務に関する高度な専門性ととも独自の予算を持っている⁽¹⁷²⁾。“Conclusive Agreement” (最終的な合意) と呼ばれる調停制度では、PRODECON は、税務当局の調査において発生する納税者との紛争について合意に向けた解決の促進にあたっている。特に納税者の権利に関して、手続の透明性を持って進められ、税務当局による調査にいつでも介入することができる。また、PRODECON は、納税者と税務当局の仲介役として、また、ファシリテーターとして、更には、合意時の証人として行動をとる⁽¹⁷³⁾。直近 4 年間で 8,000 件を超える調停手続の要請があり、その 3 分の 2 が、全体ないし一部分について合意に達したとされる⁽¹⁷⁴⁾。

第 4 節 小括

本章においては、国内の紛争解決手段として専門家の活用や調停手続等の ADR を活用している英国及び米国を中心に、ベルギー、オランダ、ニュージー

guide-to-alternative-dispute-resolution/ (last visited 1.May.2021).

(171) See ATO. “Independent review of the Statement of Audit Position for groups with a turnover greater than \$250m” ([https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Independent-review-of-the-Statement-of-Audit-Position-for-groups-with-a-turnover-greater-than-\\$250m/](https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Independent-review-of-the-Statement-of-Audit-Position-for-groups-with-a-turnover-greater-than-$250m/)) (last visited 1.May.2021).

(172) See UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twenty-first session. (2020). “Chapter 2 on Approaches to Avoiding Disputes of the Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes” pp.31-33.

(173) See supra note (141), p.139.

(174) See *Ibid.*, pp.144-146.

ランド、豪州及びメキシコの制度を紹介した。各国の非拘束的な ADR の内容は多岐にわたり、一部分ではあるが、その特徴や機能についてまとめ、我が国の相互協議における ADR の活用可能性の観点から、以下のとおり論点を整理した。

第一に、ADR の形態についてである。各国の名称は異なるが、その目的から大きく 3 つに分けることができる。1 つ目は、協議や交渉の促進や手助けをもっぱら行い、原則として、自らの意見や提案を行わないもの、2 つ目は、協議や交渉の促進に加えて、実質的に紛争解決を目指した意見や提案を行うもの、3 つ目は、特定の論点について助言や評価を行うものである。

第二に、ADR に関与する専門家や調停人（ファシリテーター）についてである。専門家は、付託された問題に関する税務の専門家や弁護士、学者等が適格とされる。また、調停人（ファシリテーター）は、協議や交渉を促進させるための技能をもった ADR 実務家ないし、訓練を受けた税務当局の職員が関与している。

第三に、中立性や公平性についてである。税務当局内部の職員がファシリテーターとして務める場合であっても、納税者から能力面、中立性及び公平性に関する懸念を払しょくするため、外部機関による訓練を受けた職員や当該事案とは利害関係を有しない職員が務めることとしている。

第四に、ADR の手続における拘束性についてである。いくつかの国では、納税者はいつでも調停手続を申立てることができ、また、いつでも協議や交渉から脱退することができる。また、合意した場合の拘束性については、その合意した内容に関して納税者及び当局の双方を拘束するオランダやメキシコ、当局のみを拘束するベルギー以外は、紛争当事者に最終決定権が残されている。

第五に、紛争の対象となる事案についてである。調停手続に関して、事案の内容に制約は少ないが、例えば、事案の内容が複雑であり、また、事実認定が重要な移転価格の事案等において、事実又は問題の明確化が必要な場合には、争訟手続ではなく、早期かつ費用効率よく紛争の解決を図ることができるといったメリットが指摘されている。

このように、国内の紛争解決手段として活用されている ADR は、専門家の活用や調停手続をはじめとする非拘束的な形態が中心であり、また、その手続の柔軟性を特徴としている。各国の ADR の手続や内容は多岐にわたり、増加する紛争問題に関して、時間と費用がかかる争訟手続によらず、納税者、税務当局双方とも合意による柔軟な方法により解決を図っていくことを重視する国は少なくない。また、本章で紹介した各国について共通して言えることは、各国とも、納税者との紛争が多く発生する領域、例えば、事案全体や取引が複雑であり、事実認定が重要な移転価格分野等についても、専門家の活用や調停手続等が活用されている。

我が国では、国内の紛争解決手段を含め、調停手続等の柔軟で非拘束的な ADR を導入していないため、二国間での相互協議で活用するためには困難が多く、解決しなければならない課題は多いと考えられるが、この点においては、義務的拘束的な仲裁手続を導入した当時と状況は同じであり、第 2 章での議論と合わせて、活用の是非について検討する意義はあるのではないだろうか。

第 4 章 我が国の相互協議における ADR の活用

これまで見てきたように近年、紛争解決手段に関する議論があらゆる場面で活発に行われている。我が国においても、相互協議をより効率的かつ円滑に処理していく観点から、ADR の活用について検討していくことは、非常に有意義であると考えられる。

本章では、第 2 章及び第 3 章からの示唆を踏まえ、まず、第 1 節で我が国の相互協議における ADR の活用について、活用する際の解決すべき課題を含め考察を行う。更に、第 2 節で ADR を戦略的に活用する観点から ADR 活用の枠組み及び具体的な活用場面について提言を行う。

第 1 節 我が国の ADR 活用についての考察

1 相互協議における改善の必要性

相互協議における補完的紛争解決手段として、2008 年に OECD モデル租税条約において、義務的拘束的な仲裁手続が導入され、我が国も 2010 年、日・オランダ租税条約の署名により初めて導入した。また、2017 年に署名した BEPS 防止措置実施条約における仲裁規定の選択により、我が国はその立場を明確にしている。一方で、当該手続が導入されてから 10 年以上経過しているが、導入している国の数は OECD 加盟国を中心に増加傾向にあるものの、我が国の主要な相互協議相手国を含む OECD 非加盟国の多くは、依然導入していない。また、実際に仲裁手続が実施された事例は諸外国においても僅かと思われ、我が国においても実施に関するデータを公表していない。

第 2 章でみてきたように、現在、国際機関では、経済のデジタル化の急速な進展に伴い、従来の国際課税原則を見直す議論が活発にされている。今後、これまで以上に二国間のみならず、多国間でも国際的な紛争が発生し、二重課税排除等の解決を求めるケースが増加すると想定される。我が国は、OECD 加盟国のみならず、中国やインド、その他アジアの開発途上国といっ

た OECD 非加盟国との相互協議の機会が今後とも増えていくとともに、重要性も増していくものと思われ、移転価格事案（APA 事案含む）を中心とする相互協議を円滑かつ効率的に実施していく必要がある。

我が国の相互協議の状況は、第 1 章第 2 節でみてきたように、処理事案 1 件当たりにより要した平均期間は、諸外国と比較すると短く、移転価格課税事案（APA 事案除く）に限れば 21 ヶ月（2019 年度）と英国と並んで一番短い⁽¹⁷⁵⁾。この点、BEPS プロジェクト最終報告書で勧告されている 24 ヶ月以内⁽¹⁷⁶⁾の処理を行っていることから、我が国は比較的迅速に国際的な紛争解決をしてきたと言えるかもしれない。しかしながら、我が国の相互協議事案の特徴として、APA 事案の占める割合は高く、APA を含めた平均処理期間は 24 か月を超え、また増加している繰越件数の状況を踏まえると改善する余地は大いにあるのではないだろうか⁽¹⁷⁷⁾。

2 ADR の有用性とその活用

我が国における相互協議の執行体制について、国税庁は、従前より事案の増加や複雑・大型化へ対応すべく人員の増員やリソースの適切な配置に努めてきた⁽¹⁷⁸⁾。今後とも現行のツールやリソースを最大限に活用することはもちろんであるが、ますます複雑、多様化する事案にも対応していかなければならず、義務的拘束的な仲裁手続に加えて、EU 租税紛争解決指令のように、権限ある当局に対し助言的な機能を有する専門家の活用や調停手続といった非拘束的な ADR も柔軟に活用しつつ、相互協議による解決をめざすといった検討が必要な時機にきているのではないだろうか。また、ADR を活用することで今後、相互協議の効率化が期待できるのではないだろうか。その理由として、次のとおり挙げられる。

(175) *supra* note (44).

(176) *supra* note (27).

(177) 本稿第 1 章第 2 節 1 参照。

(178) 田畑・前掲注(40)268 頁。

- ① 我が国の相互協議事案の中心は移転価格（APA を含む）事案であり、当該事案を円滑に解決していくためには、今後、ますます無形資産取引を含む複雑で精緻な取引について、詳細な分析に加え、モデル租税条約、二国間で締結した租税条約及び BEPS 防止措置実施条約といった条約の解釈が必要となる機会が増えていくと考えられる。したがって、専門家や調停人等の第三者（以下、「専門家等」という。）からのインプットは、国税庁にとって今後の相互協議に大いに参考になり得るのではないだろうか。
- ② 仲裁手続が想定されるような複雑かつ困難な事案については、その前段階である相互協議において非拘束的ではあるが、専門家等の助言を得ることは有益ではないだろうか。
- ③ 相互協議相手国の多様性、つまり、仲裁手続を導入している国とそうでない国、また、相互協議の経験が豊富な国とそうでない国、更に、事案の多様性に対応していくためには、相互協議を円滑に進めていくオプションのひとつとして、第三者による非拘束的な手段を持つことのメリットは大きいのではないだろうか。ラストリゾートとしての仲裁手続の成否の最大のキーポイントは、有能な仲裁人が得られるか否かであり、その点で慎重な判断を要すると言われている⁽¹⁷⁹⁾が、専門家等の助言はあくまで参考に過ぎず、権限ある当局はいつでもその採用を拒否することが可能であり、相互協議の特徴の一つである柔軟性を最大限発揮することができるのではないだろうか。また、我が国が、義務的拘束的な仲裁手続に消極的な相手国との相互協議において、専門家等による非拘束的な ADR を実際に活用し、経験を重ねていくことで、相手国の、仲裁手続に対する理解を高め、将来の当該相手国との紛争解決にもプラスに作用するのではないだろうか。
- ④ 相互協議の一部を専門家等に委ねることでリソースを他の複雑な事

(179) 村井・前掲注(56)12 頁。

案等に投下することができるのではないだろうか。

- ⑤ 専門家等が関与することで相互協議が円滑に進行する、又は合意の可能性が高まるのであれば、納税者にとってもメリットが大きいのではないだろうか。

3 活用する際の課題

我が国は、ADR について、国内の紛争解決手段を含め、その活用の経験を有していない。また、既に導入している義務的拘束的な仲裁手続については、これまで述べてきたように、開発途上国を中心に、その導入に依然消極的な国が多い。その理由については、国の主権に影響を与えるものであること、憲法上の問題が生じる可能性があること、費用面での問題、仲裁人としての役割を果たすことが可能な自国の専門家等の人材不足、更には、相互協議や仲裁手続に関する経験不足や知識の不足等が挙げられている。また、複雑な移転価格を含む国際課税の問題に対応することができる仲裁人リストが先進国出身で占められ、開発途上国の、実情をよく認識していないのではとの疑念があることや、一般に仲裁手続が機密的であり仲裁人の意見が非公開であるといった透明性の問題についても挙げられている⁽¹⁸⁰⁾。

我が国の相互協議において、ADR を活用する際の課題は、義務的拘束的な仲裁手続を活用する場合の課題と共通するものが多いが、次の点を挙げることができる⁽¹⁸¹⁾。

(1) 対象事案と活用する手段の形態

APA 事案を対象に含めるかどうか。また、対象とする事案を限定するかどうか。これは、我が国の相互協議事案の中心が、将来の二重課税のリスクを防止するために納税者が申し出る APA 事案である一方で、仲裁手続

(180) See supra note (84), para.54.

(181) 課題にあたっては、UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twentieth Session (2020) "Chapter 6 on Possible Improvements to MAP of the Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes".p.11-12 を参考にした。

は、条約の規定に適合しない課税を「受けた」⁽¹⁸²⁾事案を対象としていることから、APA 事案をその対象に含めていない⁽¹⁸³⁾。諸外国では、APA 事案も仲裁手続の対象にしている国がある⁽¹⁸⁴⁾ため、APA 事案を ADR の対象に含めるか否かは、我が国の相互協議にとって、影響が大きいかもしれない。

また、活用する手段として、専門家によるアドバイスにするか調停手続を採用するか、あるいは双方を組み合わせた形態も考えられるのではないだろうか。

(2) コスト面及び手続面の負担

ADR をいつ、どのように開始すべきか、タイムラインの設定をどうするか。場所や使用言語、翻訳、会合の設定、手続の終了等の実施手続を定める必要がある。ADR の導入は、追加的な費用を発生させ、紛争解決に更なる時間を要するかもしれない。また、仲裁手続と同様に、関係者の事務的な負担も増すことになり、上記(1)の対象事案とともに検討する必要がある。

(3) 専門家等の任命

専門家等の任命手続をどうするか。仲裁人と併せて、EU 仲裁条約のように、リスト化(公表)することで、納税者に対してより透明性を確保する必要はないか。また、公平性の義務や規則を定める必要がある。

(4) 納税者の関与と専門家等の守秘義務等

例えば、専門家等を活用する際には、相互協議の初期段階において事案を適切に把握し、事実認定することが想定されるため、納税者のより積極

(182) OECD モデル租税条約 25 条 5 項は次のとおり(下線部は筆者強調)。

5.(a) 一方又は双方の締約国の措置によりある者がこの条約の規定に適合しない課税を受けた事案について、1 の規定に従って当該者が一方の締約国の権限ある当局に対して申立てをし、かつ、

(b) (省略)。

(183) 田畑・前掲注(40)。

(184) 例えば、米国が締結した一部の条約(米独、米カナダ、米ベルギー)には APA を仲裁手続の対象としている(川村晋策「租税条約における仲裁制度の現状と課題」租税資料館、租税資料館賞第 24 回入賞作品 48 頁)。

的な協力が重要となることから、当該納税者の関与の範囲を定める必要がある。また、専門家等が取得した情報等に関して守秘義務を課す必要がある⁽¹⁸⁵⁾。

(5) その他

その他に解決すべき課題として、専門家等の役割や機能面の詳細な規定を決める必要がある。

第 2 節 ADR の具体的な活用に向けた提言

第 1 節のとおり、ADR を活用する際に解決すべき課題は多いが、ADR の有用性及び我が国の最近の相互協議の傾向並びに課題を踏まえ、今後の活用する際の枠組み及び具体的な活用場面とその活用形態について提言を行う。

1 活用可能な手段の枠組み

(1) 全体の枠組み

活用可能な ADR の枠組みについては、既に導入している仲裁手続を活用しつつ、次のとおり整理することができるのでないかと考える。

第一に、大きな枠組みとして、ADR は、納税者あるいは権限ある当局によって要請され、また、双方の権限ある当局によって選定された（あるいは同意された）専門家等が、相互協議の円滑化・促進化を図るため、又は複雑困難な事案解決のために提供する一種のコンサルタントサービスであって、その基本的な仕組みは二国間租税条約 25 条、議定書あるいは交換公文によって合意されたものであること。これは、納税者をどのような形で係わらせるかという問題と密接に結びつくが、仲裁手続同様に相互協議

(185) 例えば、日米租税条約における仲裁手続では、実施取決め (VI 秘密保持) において、「全ての関係者及び権限を与えられたその代理人は、仲裁の要請が提出される際、仲裁手続の過程においていずれかの締約国の権限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いかなる者に対しても開示しない旨に同意する」等が規定されている。

の一環として行われるものであり、現行の相互協議の合意の位置づけと何ら変わらず、現行の相互協議手続における納税者の関与の在り方と同様であるとして整理する。

第二に、専門家等の権限に関して、専門家は、付託された問題（論点）に自らの見解や評価を権限ある当局に対して述べること及び報告書を提出することが考えられる。また、調停手続における調停人は、もっぱら協議の円滑化や促進を図ることに努め、事案に対する意見や判断を示さないこととする。権限ある当局が専門家の見解や評価を活用することは任意であり、また、それに従う義務がないものとする。

第三に、手続の透明性に関して、ADR の特色は、一般に協議の促進や論点に関する評価や見解を任意に専門家等に委ねる点にあり、その手続には柔軟性を持っている。また、仲裁手続と同様に、手続が公開されず、活用した内容が公表されない点が ADR のメリットである。一方、国民に対してきちんと説明できる形式を踏むことは重要であり、また、活用する専門家等が適正かつ腐敗なく手続を行うことを確保するために、ADR を適切に管理する制度が必要である。

第四に、専門家等による事実認定等の調査活動には、納税者や当局の秘密情報が含まれるため、仲裁手続と同様に ADR が租税条約の規定に基づき守秘義務の下で進められることが重要である⁽¹⁸⁶⁾。

(2) 対象事案

対象事案については、当面の間、APA 事案のみを対象とする。その理由としては、我が国における相互協議の中心が APA 事案であり、これは、納税者が自らの意思で将来の移転価格課税リスクを未然に防止するために APA を申し出るケースにおいて、専門家等が関与することで権限ある当局間での協議が円滑に進行する、また、場合によっては、合意の可能性が高まるのであれば、納税者が追加費用を負担するとしても納税者のメリット

(186) 青山・前掲注(83)157 頁及び小寺・前掲注(92)11-23 頁を参考にした。

が大きいと考えるからである。また、我が国にとって、最大の相互協議相手国である米国と、2021 年に取り交わした仲裁手続の実施のための取決めにより、今後未解決の繰越事案が処理されることを踏まえると、APA 事案について、非拘束的ではあるが、専門家等が関与することで相互協議の促進を図っていくとの政策的（戦略的）方針があってもよいのではないだろうか。

（3）専門家等の任命

専門家等の任命については、仲裁手続における仲裁人の選定と同じ手続をとる場合、及び納税者自らが選定する場合（権限ある両当局が同意する必要がある）とが考えられる。更に、相手国側のリソース等の問題、例えば、相手国が開発途上国で適当な専門家等を選定することができない等により、任命に関して一定の配慮をする必要がある場合、国連（租税委員会）での経験が豊富な専門家等を採用するといったことも考えられるのではないだろうか。なお、APA 事案には、無形資産取引を含む複雑で精緻な取引の詳細な経済分析が必要とされ、専門家等には、国際税務の専門家以外に、法律家や関連する事業・産業のエコノミスト、また、比較対象取引を抽出するための公開データベースを駆使できる技術的助言者等も含まれると考える。

2 具体的な活用

（1）活用形態

上記 1 の枠組みを踏まえ、我が国の相互協議における ADR の活用が可能な場面を具体的に検討する。まず、活用形態として、権限ある当局に対して助言する非拘束的な専門家の活用（専門家による意見聴取）及び相互協議の交渉を円滑化かつ促進させる役割の調停手続の活用が考えられる。

専門家による意見聴取としては、相互協議の初期の段階から終盤まで、どの段階においても、また活用する期間についても短期間から長期間まで、アドホック・ベースで APA 事案の内容に応じて柔軟に活用できるものと

考える。具体的には、権限ある当局が選定した（あるいは納税者が推薦し権限ある当局が承認した）専門家と期限及び依頼内容を示した契約を交わす。依頼内容としては、例えば、移転価格税制における無形資産の評価、複雑な取引における事実認定、比較対象取引を抽出するためのデータベースを活用した経済分析、業界特有の取引形態や慣行等について、専門家が権限ある当局に対して意見を述べることや評価・報告書を提出すること、といったことが考えられる。なお、当該意見及び評価・報告書の内容については、権限ある当局を拘束するものとはしない。

調停手続の活用としては、第三者の調停人が相互協議の交渉円滑化や促進に務めることをもっぱらの役割とし、権限ある当局の求めがない限り、自らの意見を述べないとするもので、具体的には、①相互協議が難航している場合に円滑化を図る、②相手国の協議経験が浅い場合に、相互協議の初期の段階から調停人が関与することで交渉の水準を合わせ、円滑化を図る、といったことで権限ある当局による合意の手助けをすることが期待される。

（2）相手国及び事案に応じた活用場面

最後に、第 1 章で今後の課題として導き出された、義務的拘束的な仲裁手続を導入していない OECD 非加盟国を含め、相互協議において、どのような状況でどの形態の ADR を活用することが可能であるか、以下のとおり、具体的な活用場面を想定した。なお、対象事案を上記 1（2）のとおり、相互協議全体の 7 割以上を占める APA 事案とするため、対象国が多く、活用範囲は広いと考えられ、例えば、国や特定の内容の事案に限定するといった政策的（戦略的）な活用も考えられる。

イ ケース 1（相手国の相互協議の経験あるいは APA 事案による協議経験が浅いため協議の長期化が想定される場合）

比較的協議の早い段階において、非拘束的な調停手続を導入し、交渉の円滑化を図る。なお、相手国が OECD 非加盟国の場合で、調停人の任命に困難が予想される場合については、国連（租税委員会）での経験が

豊富な専門家等を任命するなど、相手国側に一定の配慮をする場合も考えられる。

ロ ケース 2 (相手国が OECD 非加盟国で相互協議の経験が豊富であるが、協議の長期化が想定される場合)

協議の長期化が事案の複雑さや争点が多いことによるものと想定される場合には、比較的協議の早い段階において特定の事実認定や経済分析に関して専門家を活用し、意見を聴取ないし報告書を受領する。また、事案の複雑さや争点が多いこと以外による長期化が想定される場合には、上記イの調停人を関与させることで協議の促進を図ることが考えられる。

ハ ケース 3 (複雑かつ困難な事案のために協議の長期化が想定される場合)

協議の進捗に応じて、上記ロの専門家を活用することが考えられる。

ニ ケース 4 (比較対象取引の選定が重要な論点の一つである場合)

比較対象取引の選定に使用する公開データベースに関して、例えば、一定の専門性を有し、事案の取引内容を把握した上で適切な比較対象取引を抽出するためのアドバイザー的な意見を述べるができる専門家を活用することが考えられる⁽¹⁸⁷⁾。

3 ADR の活用とともに

本稿においては、我が国の相互協議の円滑かつ効率的な解決を図るためのツールとして、ADR の活用について考察してきた。我が国の相互協議において今後、アジアの開発途上国を中心とする OECD 非加盟国といかに円滑かつ効率的に紛争解決を図っていくかがポイントである。我が国の相互協議相手国は、我が国との経済的結びつきが非常に強く、かつ外交的にも重要な国ばかりである。ADR は我が国にとって有用なツールになると考えるが、それ

(187) 青山・前掲注(83)155 頁を参考にした。

を持って相互協議が迅速に解決される保証はない。相互協議はあくまで権限ある両当局の努力によって紛争が解決されるものである。

国際機関では、今まで以上に開発途上国に対して紛争解決にむけた研修や技術支援を強化していく予定である。我が国は、従来から、ODA等を活用し、これらの開発途上国に対して国際課税分野に関する技術支援を行っている。ADR の活用と合わせて開発途上国の相互協議に関するキャパシティ・ビルディングに貢献することも我が国にとって中長期的には有益であると考え

第 3 節 小括

本章においては、第 2 章及び第 3 章からの示唆を踏まえ、まず、我が国の相互協議における ADR の活用について、活用する際の解決すべき課題を含め考察し、更に、ADR を政策的（戦略的）に活用する観点から ADR 活用の枠組みを検討し、具体的な活用場面について提言を行った。

第一に、我が国の相互協議における ADR の活用については、第三者による助言的な機能や相互協議の促進を図る専門家の活用や調停手続の導入といった ADR を柔軟に活用しつつ、相互協議による紛争解決をめざすといった検討が必要な時機にきていると考える。

第二に、活用にあたっては、解決しなければならない課題があるが、当面の間は、APA 事案を対象にすることで権限ある当局及び納税者の双方にメリットが大きいのではないだろうか。また、専門家等の任命にあたっては、仲裁手続における仲裁人と同様の方法以外に、納税者自らの費用負担による推薦（権限ある両当局が同意）や、相手国側のリソース等の問題により一定の配慮をする必要がある場合には、例えば国連（租税委員会）での経験が豊富な専門家等を採用することが考えられる。

第三に、具体的な活用場面については、主に相手国の相互協議の経験が浅いことによる相互協議の長期化が想定される場合には、調停手続による協議の円

滑化、促進化を図っていくこと、事案自体が複雑である場合や争点が多い場合には、専門家の活用により事実認定等の助言を得るといったことが考えられる。更に、事案によっては、調停手続との併用により協議の促進化を図っていくことも考えられるのではないだろうか。

最後に、相互協議はあくまで権限ある両当局の不断の努力によって紛争が解決されるものである。ADR の活用と合わせて、開発途上国の相互協議に関するキャパシティ・ビルディングに貢献することも我が国にとって中長期的には有益であると考ええる。

結びに代えて

本稿では、我が国の相互協議における ADR の活用について、近年の国際機関における議論及び諸外国が導入している国内の紛争解決手段の経験から ADR の有用性を導き出し、モデル租税条約のコメンタリーに指摘されている非拘束的な ADR への我が国へのインプリケーションを考察するとともに、具体的な活用形態とその活用場面について提言を行った。

第 1 章においては、租税条約に基づく相互協議の規定を確認するとともに、最近の相互協議の状況を分析し、今後の課題を抽出した。

第 2 章においては、非拘束的な紛争解決手段を巡る EU、OECD 及び国連の議論に焦点を置き、これまでの沿革を整理するとともに、EU では、最近導入された EU 租税紛争解決指令の特徴について概観し、OECD では、モデル租税条約のコメンタリーや実効的相互協議マニュアルにおける ADR の活用について整理、また、国連では、今日まで議論されてきた非拘束的な紛争解決手段の特徴や長所・短所を整理するとともに、相互協議において活用する場合の課題についての議論を概観した。

第 3 章においては、諸外国が国内の紛争解決手段として導入している専門家の活用や調停手続といった非拘束的な ADR について、その取組と特徴を概観し、ADR の有用性を整理した。

第 4 章においては、第 2 章及び第 3 章からの示唆を踏まえて、我が国の相互協議における ADR の活用について、その枠組み、更には、具体的な活用形態とその活用場面について提言を行った。

現在、デジタル経済の急速な進展とともに、国際課税を巡る環境はめまぐるしく変化し、従来の国際課税原則を変更するといった議論が活発に展開され、各国の利害もぶつかり、コンセンサスがなかなか得られない。一例として、国際的な紛争解決分野における仲裁手続に関する議論はこれまで指摘したとおりである。国際的な租税紛争も従来以上に複雑かつ困難なものとなってきている現状において、相互協議による解決が今後ますます困難になるケースが増え

るものと容易に予想される。

今後、我が国がこのような国際的な租税紛争を相互協議で解決していくために、本稿では、非拘束的な専門家の活用や調停手続の活用について検討する時機にあること、更に、APA 事案をその当面の活用対象とすることでメリットが大きいのではないかと提案した。APA 事案が 7 割以上を占める我が国の相互協議において、最大の相手国は米国であり、本年、仲裁手続の実施のための取決めを交わしたことで、米国との移転価格課税に係る繰越事案は解決されていくものと考えられる。仲裁手続の経験を積み重ねることで、実施面での共通点が多い調停手続や専門家の活用も円滑に進められるのではないだろうか。

これからの国際的な租税紛争については、解決手段のみならず、予防手段もきわめて重要であり、現行の紛争予防・解決の制度が適切に機能しているか、効果を発揮しているか検証していかなければならない。国際機関では、例えば、国際的コンプライアンス確認プログラム (ICAP)⁽¹⁸⁸⁾ について議論が進んでいる。また、国際機関が協力して開発途上国に対する技術協力や研修プログラム⁽¹⁸⁹⁾ も進んでいるが、国際的な紛争を増やさないためにもこのような取組みを更に強化していく必要があるのではないだろうか。我が国も相互協議相手国を含む開発途上国に対して従来から技術協力を積極的に実施している⁽¹⁹⁰⁾ が、ADR の活用と合わせて、開発途上国に対するキャパシティ・ビルディングに貢献することは中長期的に有益であると考え。本稿では、これらの点の重要性について十分に検討ができなかったため、引き続き国際的な議論を注視していくとともに、今後の検討課題としていきたい。

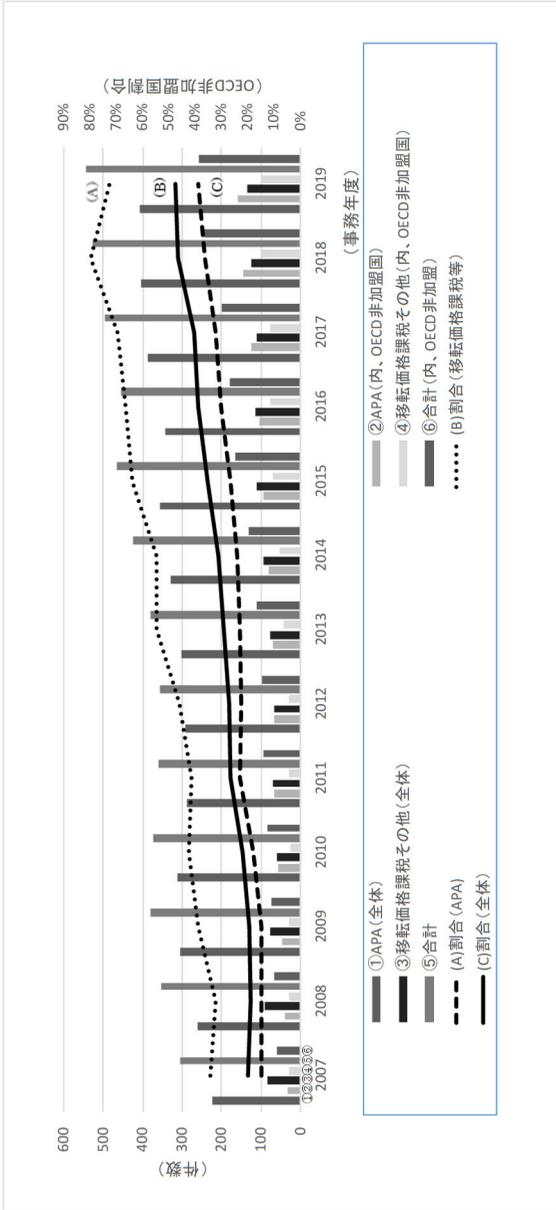
(188) ICAP とは、多国籍企業グループの希望により、複数の国・地域の税務当局が、その国別報告書、マスターファイル及びローカルファイルといった移転価格文書に基づき、協調してハイレベルなリスク評価を行う取組であり、2018 年に試行し、現在同手続を含むハンドブックが公表されている (国税庁ウェブサイト「国際的コンプライアンス確認プログラムの新たなハンドブックの公表について」

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oced/press-sonota/0021003-041.htm>) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧)。

(189) 本稿第 2 章第 3 節 2 参照。

(190) 本稿第 1 章第 2 節 2 参照。

別添図表 1 我が国の相互協議の状況（繰越事案）



出典：国税庁「令和元事務年度『相互協議の状況』について」

(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzai/cho/2020/sogo_kyogi/index.htm) 及びそれ以前の事務年度にかかる「相互協議の状況」より筆者作成。(2021年5月1日最終閲覧)。

別添図表 2 非拘束的な ADR の特徴

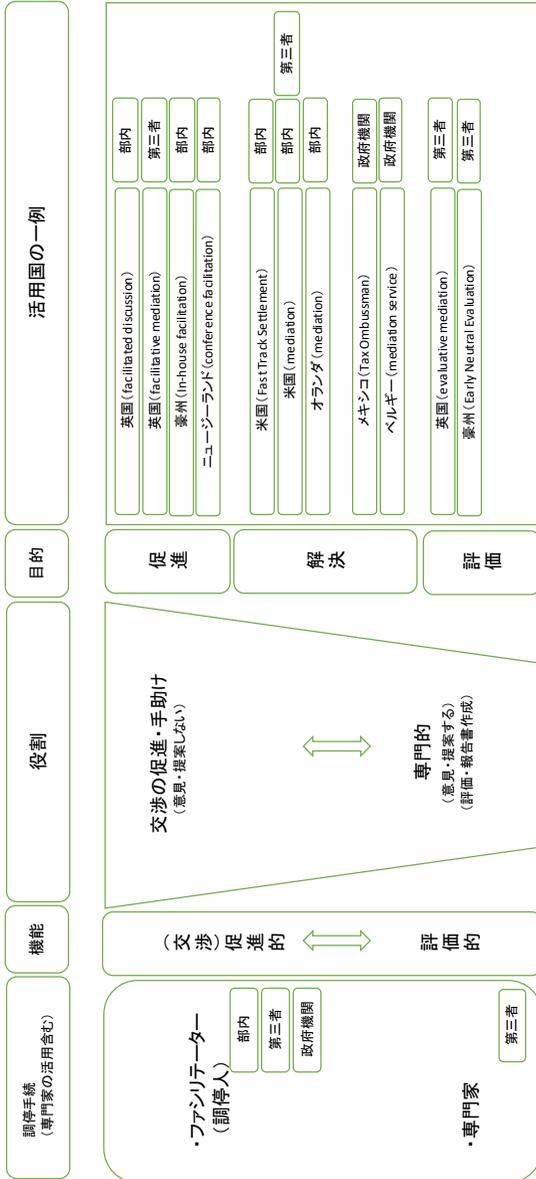
区分	調停・斡旋・早期の中立的評価手続	専門家の決定手続
主な特徴	<p>共通点として、非拘束的かつ問題の解決を強いない。交渉の中で当事者間の解決の助けをする。</p> <p>調停手続 (mediation) は、訓練を受けた調停人が関与するが、通常は弁護士や税務専門家である必要はない。当事者からの交渉とより客観的な自己分析で促進させるが、拘束力のある決定や勧告は行わない。</p> <p>斡旋手続 (conciliation) は、通常、調停手続の変型として説明するために使用される。斡旋では、斡旋人は、和解の提案を行うなど、紛争解決においてより直接的な役割を果たす。</p> <p>早期の中立的評価手続 (ENE) は、拘束力のない ADR 手続として、中立的な専門家が論点の評価を提供する、紛争の早い段階で実施される。</p>	<p>当事者の相互に受入れられる専門家が、通常、紛争の一部分について拘束的な決定をする。</p> <p>当局は、一般に ENE の決定に従って解決する義務を負う。非拘束的な場合、主な機能は、(例えば、移転価格等の専門分野において) 紛争が段階的に拡大することを防ぐことである。</p> <p>専門家の証拠 (証言) により事案の事実認定をする可能性が高い場合によく使用される。</p> <p>通常は拘束力があるが、単なる助言であることに同意することもできる。口頭での調査は不要であり、決定は書類のみで行うことができる。</p>
決定者	<p>当事者がコントロールする。</p>	<p>専門家に付託された特定の問題について、専門家が決定する。専門家の見解が助言にすぎない場合は、当事者が引き続きコントロールする。</p>
費用とその負担者	<p>通常は当事者間で等しく負担。</p> <p>費用面でのメリットは、当事者が会う必要がなく、弁護士等が立ち会わどうかにかかわらず、手続は通常どの形式の ADR よりも安価である。</p> <p>負担する費用は、専門家等の費用 (旅費を含む) (両者で同等に負担)。</p>	<p>通常は当事者間で等しく負担。</p> <p>専門家が拘束力のある決定を下す場合、コストが増加する可能性がある。</p> <p>負担する費用は、専門家等の費用 (旅費を含む) (両者で同等に負担)。</p> <p>完全に書面で行われる専門家の決定は、ヒアリング (対面) を伴うものよりも安価。</p>

迅速さ	問題を解決する場合は非常に迅速だが、解決しない場合がある。 ENEは、最も迅速な選択肢である。	問題を解決する場合は非常に迅速だが、解決しない場合がある。
強制力	拘束力がないため、強制力はない。	専門家の決定は、通常、契約上の条件である場合のみ強制力がある。裁判所の判決又は仲裁決定といった強制力はない。
手続上の障害や遅延の可能性	可能性なし。	可能性なし。
長所及び必要とされる条件等	<p>当事者は、調停人/斡旋人/評価者を選択することができる。</p> <p>当事者が事案の現実的な評価を形成し、経済的および評価の問題だけでなく、純粋に法的な問題を含む行き詰まった議論を打ち破る可能性を高める。</p> <p>結果は、強制されるのではなく合意に基づくもの。これは、当事者間の継続的な関係や、壊れたコミュニケーションの再確立に役立つ。</p> <p>手順と結果に大きな柔軟性がある。</p> <p>迅速で、それほど高価ではない傾向。</p> <p>一般には機密的であるが、関係者には透明的。</p> <p>完全に成功しなくても論点を絞り込むことができる。論点が仲裁手続に進む前の段階の紛争解決への一歩となる可能性。</p>	<p>評価の問題など、専門家の専門知識が必要な場合にうまく適合する手順ではなく、実質的な問題に焦点を当てる。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 柔軟性がある - 一般的に拘束力がある(当事者が別段の定めをしない限り) <p>通常、非常に迅速で比較的安価。</p> <p>機密情報の機密を保持できる。</p> <p>維持する必要がある継続的な関係がある場合に役立つ。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 通常は対立が少ない。 <p>決定事項は技術的で機密に定める必要があるため、仲裁手続よりも「管轄権の拡大(jurisdictional creep)」のリスクがおそらく低い。</p> <p>通常、合理的な決定はないため、訴訟の可能性は低くなる。これが魅力的だと考える人もいる。</p> <p>仲裁手続に進む前の段階の紛争解決の一歩となる可能性。</p> <p>専門家によって明確に判断できることよりも、合意された後に問題が発生したときにもいつでもメカニズムが活用できる。</p>

<p>短所及び必要とされる条件等</p>	<p>評価は、一方又は両方の当事者によって無視される場合がある。「勝者」の立場に固執し、合理的な妥協を求めることを望まなくなる可能性がある。 ENEは通常、正しい解釈又はアプローチに関して支配的な見解を持つ技術的な点でのみうまく機能する。租税条約の文言や独立企業原則などの概念にあまり適合しない可能性がある。仲裁手続や調停手続は、訴訟と比較して、当事者にコストに対するより大きなメリットを与え、制度的手続が選択された場合、彼らはそのリソースを活用することができる。 明らかでない短所は、調停人、斡旋人、又は評価者が当事者に拘束力のある決定を課す権限を持っていないという事実。調停/斡旋/評価の失敗には、無駄なコストと遅延が伴う。</p>	<p>複数の専門知識を含む多くの問題がある場合は、あまり適切ではない。 機密情報であり、多くの場合、理由は示されない。透明性の欠如は疑いにつながる可能性がある。 公式に「拘束力がある」としても、容易に強制できない。</p>
<p>長所の最大化をより困難にする可能性がある国</p>	<p>調停人/斡旋人/評価者によって与えられたアドバイスの質を適切に評価できない一方の当事者。 長所の最大化を信じている国は、単に追加費用を課すだけであり、ENEが従来の調停手続よりも早い段階で活用されたとしても、短期間で行き詰まりを解消する可能性は低い。</p>	<p>専門家によって与えられたアドバイスの質を適切に評価できない一方の当事者。 中立的な専門家に容易に同意することができない、非常に異なるアプローチを持つ一方の当事者。</p>

出典：UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, (2015), “Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation” p.14, pp.56-67. 「調停/斡旋/ENE」及び「専門家による決定」部分を筆者が訳し、まとめたもの。

別添図表 3 諸外国の国内紛争解決手段としての ADR (イメージ図)



(注) 上記の表はイメージ図であり、各国のADR制度を正確に表現したものではない。

別添図表4 諸外国の国内紛争解決手段としてのADR（まとめ）

区分	ベルギー	オランダ	ニュージーランド	臺灣	英国	メキシコ	米国
法的枠組み、定義	2007年に導入(税務調停サービス: Tax Mediation Service)。開始は2010年。税務調停サービスとは、すべての利害関係者が協力して解決策及び合意に取り組むこと。サービスを選択する当事者は、第三者によって強制されるのではなく、協議して自発的に解決策を一緒に作成すれば相互の譲歩に依存し、調停人は、さまざまな当事者の異なる観点を近づけようとする。法律の解努力する。法律の解釈や税務当局によって与えられた解釈を	2005年に導入。税務当局は、「調停手続を紛争のための受入れ可能な解決策を見出す、独立した、また事目的な調停人が当事者を支援する手続」と定義。調停手続は、実質的な紛争、税務職員の不手際や誤った指導等に対し税務当局によって提供される。	2010年に導入。調査を担当しない当局の上級職員がファシリテーター(促進)の役割を提供。ファシリテーション(促進)手続とは、「当事者が問題の共通理解を持ち、協議で不足している情報又は論点を特定することを目的とした調停手続の形式」としている。「促進」は、仲裁手続と異なり、ファシリテーターは、紛争における意思決定者やタイプレーカーではなく、解決策を勧告することはできない。また、拘束的な決定も行われない。ファシリテーター	2014年に「組織内促進 (in-house facilitation)」として、規模が小さく、複雑でない紛争について、訓練された独立したATO職員が当事者の紛争交渉を支援するATOの調停版を開始。ATOのガイドでは、調停手続を「参加者が紛争となっている問題を特定する、選択肢を開発する、代替案を検討する、合意達成の試みを助けADR実務家の支援を得て交渉する手続」としている。調停手続は一般に促進手続とされ、調停人は通常、当事者	2009年審判所手続(租税)規則(First Tier Rules)第3条にADR手続の活用を促進しなければならないと規定。2010年に紛争解決ユニットを創設し、ADRを発展させた。試行を経て2013年に常設のADRプログラムを発表。HMRCのガイド(CEDR: the Centre for Effective Dispute Resolution)では、「調停手続は、中立的な者が最終的な決定を行う当事者とともに活動的に紛争や相違点を交渉された合意に向	2014年に導入。「最終的な合意(Conclusive Agreement)」と呼ばれる。税務オンブズマン(PRODECON)が管轄。税務に関する高度な専門性とともに、税務当局から独立し、独自の予算を持つ。PRODECONは、税務調査中に発生する納税者との紛争について期待される合意・解決を促進させる。PRODECON予算のため、納税者にも税務当局にも費用がかからない。PRODECONは、特	1990年の行政紛争解決法(ADR法)や1998年のIRS機構改革法に対応し、ADRの活用を増やすために調停手続を実施。調停手続は、IRSの不服申立て手続と密接に関連している。つまり、紛争の大部分が租税裁判所による訴訟と並行して調停手続によってしばしば解決され、現在よく受け入れられている紛争解決手段の一つとされる。IRSのマニュアルでは、調停手続とは、「中立的な第三者が和解協議を指揮するが、いかなる問題にも

	<p>決定することはできない。</p>	<p>一は、活動的に当事者を意義ある対話に従事するよう促し、客観的に解決の可能性への明確な検討を行う。</p>	<p>が助言や評価を行う調停手続や斡旋を要求しない限り助言をしない。 調停手続は、審判所や裁判所の紛争解決にも使用されるADR手続である。</p>	<p>けて作業することで当事者を支援する内密に行われる柔軟な手続」としている。 HMRC は、内部の調停手続である促進的討議 (facilitated discussion) を提供し、一般的な調停手続との主な相違点として、紛争となっていない当事者を手助けするため第三者ではないが、中立的に作業を行い、一般的な調停手続と合わせて協働的紛争解決 (CDR: Collaborative Dispute Resolution) アプローチを採用する。 更に HMRC は、仲裁手続と区別し、重要なポイントして、①</p>	<p>に納税者の権利に關して、手続が透明性を持って進められ、適用できる法的規定の遵守が保持されることを確保するためにもいつでも介入することができる。税務当局と納税者の仲介役、フアンシリテーター及び合意の際の証人として行動する。</p>	<p>も判断を示さない機密性の手続である。調停人は、紛争を解決するために会議を開催し、問題を特定し、感情を取り除き、可能な方法を提案する。調停手続は、非拘束的である。最終的に合意に達することが当事者の目標であり、調停人は当事者自らが交渉し合意に向けた努力に手助けをする。」としてい る。 なお、IRS は様々なADRを提供しているが、納税者は、調査中、30 日レター受領後、不服申立てにより合意に達しなかつた時、租税裁判所に提訴する時、といったあらゆる場面で</p>
--	---------------------	---	---	--	---	---

<p>調停人等の質・技術</p>	<p>税務専門家班を持つ五人の税務調停人からなる理事会に執行権限を付与。5年の税務経験と複雑な税務訴訟の法務事務の経験を持つ。税務調停カービズ</p>	<p>オランダ調停協会に登録されている当局の職員を調停人として主に使用(紛争解決能力及び一定の知識を担保)。公平性を確保するため当局は紛争当事者の</p>	<p>ファンリターターは、紛争に関与していない上級職員であり、一般に当事者と異なる地域から、紛争解決に従事する部署の職入庁職員である。技術は促進的であ</p>	<p>促進的な調停技術を使用。両当事者が助言的あるいは評価的な調停手続や仲裁手続を要求しない限り、アドバイス等はない。複雑で大規模な紛争においては、</p>	<p>調停人の役割は前提に異議を唱え、各当事者のポジションの長所及び短所を検証し、交渉しているポジションに内在する関心や必要性を明確にすることを手助けし、コミュニケーションのチャンネルを提供すること、②各当事者が司法的な仲裁手続のポジションと異なり過程や進捗の管理下に置く、ということを挙げてい</p>	<p>税務に関しては、PRODECON 以外に調停手続の役割を果たすことはできない。また、調停人は税務の専門家である。調停手続では、</p>	<p>ADR 申請の機会を持つ。</p>	<p>納税者及び IRS 担当者は第三者(調停人)であることに同意しない。同意しなければならない。同意し、連邦機関 (Federal</p>
------------------	---	---	---	--	---	--	----------------------	--

	<p>は、連邦財務公歩サービス (Federal Public Service of Finance) 内の独立したサービスとみなされ、調停人は、権限内の行使において、政府から指示を受けない。斡旋手続 (reconciliation) と調停手続を区分し、前者は、勧告、解決策の提案、合意に向けた影響力を行使。調停手続は、促進的よりむしろ評価的で、調停人は、調査活動を行うことができ、意見を形成するために当事者の見解を調査することができる。当事者の自主性を優先させる。調停人の任務は、中立的な政府の見解を調和させる</p>	<p>地域と異なる場所から調停人を任命。独立性は当局の内規によって確保。当局が当該調停人のコストを負担。納税者は、外部調停人を選ぶことも可能だがコストを負担しなければならぬ。内部的な調停人の使用については批判もあるが、たいがい税務専門の弁護士資格を保有しているためメリットもある。また、任意であるため、いつでも調停手続をやめることができる。</p>	<p>る。2015 年以降、仲裁人調停人協会 (AMINZ) によって提供される二日間の調停技術訓練を受講し、職入庁は、AMINZ のファシリテーター認証を受けている。ファシリテーターの役割は、両者の議論を一定の基準かつ誠実性を持って促進させることである。ファシリテーターは、紛争のいかなる決定にも責任を負わない。つまり紛争を解決させること自体は、ファシリテーターの役割でない。</p>	<p>ATO が適切と判断した場合、調停手続と早期の中立的評価 (ENE: Early Neutral Evaluation) の両方を使用する。組織内促進手続では、ATO ファシリテーターによって使用される調停技術は促進的である。また、その役割は、問題を特定し、選択肢を差映させ、代替案を検討し、解決の達成を試みるために紛争に関与する納税者及び ATO の双方を支援させることである。したがって、ファシリテーターは、事実の確認をしない、一方の味方をしない、アドバイスをしない、決定を</p>	<p>促進的調停手続 (facilitative mediation) は、より促進的な手続であり、外部の第三者が調停人である。評価的調停手続 (evaluative mediation) は、外部の調停人が紛争問題の専門家として促進的調停手続と同様に両当事者を導き、更に自分の見解を述べる。促進的調停手続から開始し、成功しない場合に、評価的調停手続につなげるといった二つの方法を組み合わせたことが可能。この場合については、専門家の見解に沿って事案の長所を両者が検討するといった限定し</p>	<p>PRODECON は、当事者に、①相手を手打ち負かすための手続ではなく、納得させるための手続であること、②大きなメリットは、当事者自身が紛争の解決策を決定すること、③双方にメリットあるシナリオを見つけて、④解決策は、自らの立場を妥協することによって見つけること、を説明する。調停人の施設で定期的に開催される会議では、納税者とその税務顧問が、税務当局責任者と面会。複雑な技術的対立がある場合は、調停人が促進的で積極的な立場をとることは十分ではな</p>	<p>Mediator and Conciliation Service) の支援を求めることができるが、調停人は IRS 職員でなく、かつ納税者とともに経済的、個人的な関係があつてはならない。不適切なケースとして、①問題が過去に知応した問題と同じであること、②同様の問題や事情に関連する他の当事者に影響を及ぼすこと、である。また、交渉による和解の専門家として、①調停訓練、経験、税法に関する相応な理解、産業実務の知識が条件として含まれる。調停人は、ファシリテーターとして、問題を</p>
--	---	--	---	--	--	--	--

	<p>オンブズマンに近い と言われている。</p>			<p>ない、どちらが正しい かといった判断はし ない。</p>	<p>た場合に適用してい る。内部ファシリテーター は、紛争解決のコン サルティング会社を 通じてADR技術の 訓練を受けた当局職員 である。同訓練は、 民事調停委員会 (CMC)によって認証 されている。ファシリ テーターは、必ずし も当該紛争の内容に ついての専門家とは 限らない。また、外部 調停人も認証調停人 であるが、必ずしも 当該紛争内容につい ての専門家とは限ら ない。一方、評価的調 停手続を行う外部調 停人は当該紛争問 題の専門家である。</p>	<p>く、代替の解決策を 提案する。最終合意を採択する ための方法として、 柔軟性、迅速性、即 時性の原則に基づ く。</p>	<p>明確にし、緊張を和 らげ、可能な解決策 を提案する必要がある。 調停人は当事者の 和解交渉の手助け をするが、和解権限 がなく、問題に関す る決定をしない。調 停手続に関する規則 等を当事者に案内 し、一緒に議論す る。評価調停手続も 列果的に活用でき、 調停手続の終わりに 調停人は、報告書の 作成を当事者双方に提 出する。 ファスト・トラック紛争 解決プログラムは、 調停手続の訓練を受 けたIRS担当者又は 不服審査部局のチ ームリーダーが手続 を管理し、対話を促 進させ、当事者に問</p>
--	-------------------------------	--	--	---	--	---	--

要件	納税者からの申出により開始する。また、いつでも止めることができる。 連邦財務公共サービスに権限が付与されている賦課・徴収に関する紛争が対象。申出は、①明らかに根拠がない場合、②申出人が、論点となる問題を今まで当局と議論していない場合、拒否される。	納税者及び当局が調停手続を開始できる。自発的であるが、両者の約束(標準的調停契約の規定)が必要。 本質的な租税紛争及び当局職員の実務に関する苦情(犯行)に関する事件は除くが対象。法的解釈には適さないため、当局は調停手続に適合するかどうかの	全ての納税者、また、あらゆる形態の紛争に利用できる。 促進された協議は一般に次の点において解決に至る傾向にある。①異論のある程度でない、②結果が程度の問題であること、③一方の主張に明らか弱点があること、④紛争の適度が大きくないこと。また、解決に至るの	ATO 及び納税者がADRを提案できる。内部促進手続に関しては、小規模で複雑でない紛争解決で活用される。一方、独立した外部ADR実務者を活用する調停手続は、複雑な大規模紛争において、「突破口」として典型的に活用される。 調停手続を含むADRは両者の合意	どの税目でも利用可能であるが、納税問題や税額控除、加算税等の紛争には利用できない。 納税者及びHMRCとも調停手続を提案できるが、HMRCがADRのすべての要求を検討し評価する手続を行う。 調停手続が役立つケースとして、①納税者とHMRCが事実	調査中に発生する実質的な(substantive)紛争に限られるが、個人、法人、税目や追徴税額に関係なく、あらゆる納税者が利用できる(州税および地方税除く)。納税者がPRODECONに調停手続を申し出ると税務当局は調停手続を終了するまでタ	調停手続を開始する。不服申立て後の調停手続では、納税者は外部の調停人を選ぶことができるが、全ての費用を負担する必要がある。またIRS内部の調停人との共同調停手続を必要とする。
----	--	--	--	---	--	---	---

	<p>徴収に関する紛争は可能。申出が認められなかったケースは2013年で26%。</p>	<p>チェックリストを使用し確認する。</p>	<p>難しいものとして、①双方のポジションが確立されていること、②会議前にポジションがすでに交換され、理解されていること、③異論ある問題であること、④議論が先例の他の納税者に影響があること、⑤紛争の程度が重大であること。</p>	<p>によって開始される。調停手続が適切であるかどうかについては、紛争の特徴や状況次第でケースバイケースで判断される。具体的には、適切である場合として、①交渉できる問題があること、②ATO又は納税者が与えるべき何かがあること、③現行の紛争解決政策や実務において解決できること、④早期の解決が司法の判断より望ましいこと、等。</p> <p>更に実務上適切である例として、①訴訟費用が可能な便益と不釣り合いの時に特に早く安価に解決が達成される、②紛争の事実や問題を旅</p>	<p>設定について異なった見解をもっている、②両者の対話が嫌われている、③納税者が提供した証拠にHMRCが同意せず、HMRCが他の証拠を採用したい点について、その理由を知る必要がある、④HMRCが納税者に対しより多くの情報を必要とする理由を説明する必要がある、⑤HMRCがどのような情報を使用するのか明確でなく、誤った前提を置く場合もいれないと考える場合。</p> <p>また、ADRが適切でない場合として、①納税者が協働してHMRCと作業しない、②他の事案に適</p>	<p>イムリーに参加する必要がある。つまり、調停手続が調査された納税者にとつての真の権利となっている。なお、税務当局は調停手続を要求できない。また、税務当局は納税者の提案を自由に受入れたり拒否したりできるが、調停手続の参加は法的義務である。単純なケースから移転価格調査といった非常に複雑なケースまで解決するのに役立ち、3つのタイプの調査(実地調査、机上調査及び電子レビュー)において、任意の段階でPRODECONに書面による申出書の提出が必要。なお、納</p>	<p>③合意に達しない場合の早期照会(early referral)の論点が調停手続の要件を満たす場合、④権限ある当局への支援申請がまだ提出されていない問題、⑤IRC7121条の下、最終契約に至っていないもの、等。調停手続は、一般的には事実認定に関する問題の事案が適切としている。</p> <p>次に該当するケースには利用できない。</p> <p>①ADR利用の一般的な権限やガイドラインに規定する不適切とされる事案(Code572.577f)、②裁判所に指定された問題、③裁判所で係争中の問題、④徴収</p>
--	--	-------------------------	--	---	---	--	---

	<p>め、又は明確にする、③証拠に基づく困難に関連するリスクを最小化する、④一定の税額又は早期の納付を円滑にする、⑤紛争における両者の関係を維持又は改善させる。また、適切でない例として、①確立された「優先順位」のあるATO見解」から出発することによるのみ達成されるような場合、②ADRに関連する費用が便益と釣り合わない、③紛争が本質的、基本的な法律問題にむかっている又は、司法上で決定した問題を持つことで、明らかに特徴された公共上の便益がある、④事実が明白</p>	<p>用できるよう司法的に問題が明確になることがより効率的である場合、③解決が技術的問題に関して証明された「HMRC見解」から展開することによってのみ達成され、また、法律や執行からの展開を正当化するための例外的な事実や状況が存在しない、④犯罪上の手続が把握されるかどうかといった、納税者に誠実さの欠如を疑う理由がある、⑤提供された証拠の正確さや強みに疑いがあり、HMRCが裁判での調査によっても検証することを望む場合。</p>	<p>税者に法的に納税義務が通知されると、調停手続を要求する機会は失われる(タキシコでは、一度納税義務が決定され、通知されると、訴訟を除いて救済できなくなる)。具体的には、3つの要件として、①連邦税の調査である、②指摘された事実や欠落による税の影響、制度の適用や解釈について当局に同意しない、③納税義務の通知前であること、がある。なお、納税者が当該調停手続を要求すると、調査の法的期限は直ちに停止され、PRODECONが調停手続を完了するまで解除されない。</p>	<p>事実、⑤騙す目的の問題、⑥和解交渉中に納税者が誠実な振る舞いをしないケース、等。 調停手続に税額の多寡による制限はない。 調査により紛争になると、納税者は30日レターを受領し、事案のメットや訴訟費用を考慮する審査担当官によって審査される反対書面を提出することで手続が開かれる。審判請求会議は、審査官及び納税者が相互に受け入れ可能な和解案を交渉しようとするため試みられる。審判請求会議でいくつかが問題が解決しない場合、納税</p>
--	--	---	--	---

<p>調停手続の段階・時期</p>	<p>不服申立ての段階においてのみ可能。調査段階では、受入れられない。書面、ファックス、メール、電話や窓口での口頭による申出。5日以内の受付確認が発行され、15日以内に当局が申出の許容性を調査する。</p>	<p>調査段階から訴訟段階まで全ての段階で可能。租税裁判所でも推奨される。</p>	<p>協議促進 (conference facilitation) は、協議段階で起さる。協議段階は、最初の公式文書(当事者間の更正案通知(NOP: Notice of Proposed Adjustment)及び回答通知 (NOR: Notice of Response)交換の後に発生する。</p>	<p>どの段階でも可能であり、調査中、不服申立段階や訴訟段階で可能。</p>	<p>どの段階でも直接的間接的に考慮される。例えば HMRC の内部審査の段階や訴訟段階における聴取前が適切であるかもしれないとしている。</p>	<p>調査中の納税者の申出に、税務当局は、①納税者の提案された内容を受入れる、②納税者によつて提案された内容を拒否、③合意に達するのためにさまざまな条件を提案し、コンセンサスを採用し、コンセンサスがある場合は、契約に署名し、ない場合は、交渉の助けを目的とする行政救済手続の延長。</p>	<p>者は審判請求後調停手続を求めることができる。 審判請求後調停手続は審判請求での和解交渉が生じ、依然調停すべき問題が残っている後に活用できる選択肢である。</p>	<p>不服申立ての合意協議が不調に終わった後、一般的には申し立てられた論点以外の他の論点がすべて解決された時に調停手続が採用される(不服申立て手続中)。調停手続は、納税者と IRS との和解交渉の助けを目的とする行政救済手続の延長。 (上記調停プログラム以外に多くの段階で多様な形態の ADR</p>
-------------------	---	---	---	--	---	---	---	--

<p>守秘義務</p>	<p>手続の機密に関する明示的な規則はなく、調停人の守秘義務規定もない。納税者が当局の決定に關して法的手段を訴えた場合、調停手続で作成された報告書が裁判所に提出される行政文書の一部を形成する。</p>	<p>調停人が任命されると、調停人は最初の会合で、機密条件が規定された調停契約の締結から始める。最も重要な規定のひとつが守秘義務である。当局職員は、受け取った情報を開示することが禁止されている。</p>	<p>協議促進は、他の当局と納税者間で発生するいかなる取決めと同様に機密的である。すべての当局職員には法律により守秘義務が課せられていいる。当事者が署名する守秘義務規定を含む区分契約書はない。</p>	<p>調停手続は、ATOと納税者間で発生する他のいかなる取決めと同様に機密的であり、特定の例外はあるが、保護される情報」の当局職員による権限のない公表の一般的禁止を定めている。また、両当事者が合意しない限り、すべてのADRプロセスは機密的に、「権利関係に不利益を与えることなく」行われる。ADRプロセスの目的で当事者間の対話も保護され、他方の了解なしに法的な手続で使用されない。ATOのモデル和解証書には、公式の取決めのための守秘義務条項が含まれ</p>	<p>ファンデーターであるHMRCの職員は、守秘義務規定を遵守しなければならない。加えて、調停手続で提供される書類(準備のために起草された書類を含む)については、HMRCと納税者間で事前合意されるべきとしている。大部分の事案では、定型の契約書に標準的な守秘義務条項が記され、ADR手続は全体的に権利関係に不利益を与えない。互いの当事者の明示の承諾が得られない限り及び法の執行によって当事者の置かれた義務の対</p>	<p>納税者の身元、個人データ、および商業情報は、連邦税法に従って守秘義務の対象となり、調停手続も納税者の情報が調停人によって保護されるように、守秘義務が適用される。したがって、調停手続中に当事者によって提出された情報、提案に關しても機密である。更に、合意に達した場合の解決策は法的な前例を確立しない。したがって、当事者は、合意された解決策が、他の同様の事案で必ずしもあてはまるとは限らないことを明確にしている。調停手続の結果に一貫性と透明性を与</p>	<p>がある。) 調停手続は、第三者が当事者間の和解申出を指揮する手続であり、機密的である。租税裁判所において実際の守秘義務規則はないが、調停手続は、裁判所の監督の下、事件を解決するため使用される。ファスト・トラック争い解決プログラムでは、調停手続の訓練を受けた審査官や審査チームの責任者が調停手続を監督する。対話を促進させ、事実問題の解決の手助けをする。関与するIRS職員は守秘義務規定の対象となり、IRC6109(c)条によ</p>
-------------	--	---	--	---	---	---	--

			る。また、ATO の内 部促進手続に関して は、ファンリテラシー ン中に提供された情 報はファンリテラシー ン手続でのみ使用さ れる。	象となる場合を除き、 いかなる第三者にも 公表してはならな い。一方、紛争が完 全に調停手続を通じ て解決されなかった 場合において、特定 の情報や書類が訴 訟において有効とな る可能性がある。この ような状況において、 双方当事者が訴訟 において特定の情報 や書類が公表され使 用されることに同意 することがある。	一貫性と透明性を与 える努力をしながら、 守秘義務を考慮し て、PRODECON の ウェブサイトに匿名ベ ースで事案の要約や コア要素を提供して いる。	り、調停手続に参加 する IRS 職員、納税 者その他のいかなる者 も、調停手続からのい かなる情報をも自発 的に公表してはなら ない。
法的強制 力	報告書の起草で最 終段階を迎えるが、 それ自体拘束力はな い。当局は報告書受 領後、紛争に関する 決定を行うため、同 報告書を考慮に入れ なければならない。	解決策に同意する と、法的効力を持つ 合意契約で終了す る。合意契約の内容 は拘束され、当局は その契約に従って賦 課決定することにな る。	和解決定の権限は 歳入庁長官であり、 和解すると、公式に 文書化され、契約法 及び税法双方により 拘束力あるものとな る。	和解は、一般に合意 条件を提示された書 面契約書に署名した 当事者によって終了 しなければならない。 契約書は和解証書 の形式を取る。契約 は通常執行力を有す る。	納税者にとって調停 手続自体は任意であ り、税務当局にとつて は義務的である。調 停手続が成功する と、合意は両者を拘 束し、いかなるケース においても異議を唱 えることはできない。	調停手続自体は非 拘束的で選択的手 続であり、IRS も納税 者もいつでも調停手 続をやめることができ る。調停手続により成 功した和解につい て、当事者は和解契 約書を締結すること

<p>調停手続と法的タイムラインの影響</p>	<p>法律は、調停手続の申出書の提出や申出の調査によって停止することや進행을阻止する効果がないと規定しているため、納税者及び税務当局の双方は、時間の</p>	<p>調停手続は法的タイムラインに影響を及ぼさない。また、実務上納税者は根拠を示さずに不服申立てをすることが可能であり、これは、6週間不服申立て期間の条</p>	<p>協議促進は法的タイムラインに影響を及ぼさない。なお、協議促進を含む協議フェーズは行政段階であり、法的時間枠組みではない。協議フェーズでは一</p>	<p>納税者の審査請求や訴訟権利は ADR 参加による影響を受けない。</p>	<p>ADR プログラムは、不服申立手続と並行して活用できる。法定の不服申立ての確率に何ら影響を与えない。不服申立て審査のため調停手続をどのように管理し、誰</p>	<p>(特記事項なし)</p>	<p>調停手続は、他の法的タイムラインに影響を及ぼさない。納税者の紛争にとって、考慮すべき二つの主要なタイムラインと、一つが審判請求手続中に調停手続</p>	<p>ができ、その和解契約は IRC7121 条によって強制力があるものとなる。</p>
<p>申立て手続がすでに開始されている場合</p>	<p>書は審判所規則の下、同意命令によって作成される。これは、30 日間のクローリングオフなしに和解が即有効となることを示す。不服申立て手続が始まっている場合においては、合意は正式化される必要があり裁判所の和解と同様の方法で強制力を持つようになる。</p>	<p>ADR プログラムは、不服申立手続と並行して活用できる。法定の不服申立ての確率に何ら影響を与えない。不服申立て審査のため調停手続をどのように管理し、誰</p>	<p>納税者の審査請求や訴訟権利は ADR 参加による影響を受けない。</p>	<p>調停手続は、他の法的タイムラインに影響を及ぼさない。納税者の紛争にとって、考慮すべき二つの主要なタイムラインと、一つが審判請求手続中に調停手続</p>	<p>ができ、その和解契約は IRC7121 条によって強制力があるものとなる。</p>	<p>(特記事項なし)</p>	<p>調停手続は、他の法的タイムラインに影響を及ぼさない。納税者の紛争にとって、考慮すべき二つの主要なタイムラインと、一つが審判請求手続中に調停手続</p>	<p>申立て手続がすでに開始されている場合</p>

	<p>プレッシャーの影響を受け、交渉を早く終えようとする傾向にある。</p>	<p>件を確保するための手段であり、納税者が全ての要件を満たさない限り開始しない。これは、双方に手続を延ばす機会を与えているといわれている。更に、納税者が不服申立てした場合、納税が猶予される。</p>	<p>回以上の会議をすることができるとは、最終させる必要がない。協議フェーズは一般に3ヶ月以内に終了することが期待されるが、事実や複雑性に依存する。</p>	<p>2015 年度、ADR 手続は 186 件。うち 100 件は裁判所や審判所の指示によるもの。外部調停人が 20 件、66 件は部内促進。部内促進のうち、30 件が全部解決、24 件が一部解決、12 件が未解決。納税者及び ATO と</p>	<p>論していくくかは、当事者次第である。</p>	<p>直近 4 年間で 8,000 を超える調査に調停手続を実施。3分に2が、全体であれ部分的であれ、合意に達している。</p>	<p>に入ることができる。もう一つが租税裁判所の提訴後に調停手続に入ることができる。</p>
<p>その他</p>	<p>2015 年度で 2,498 件の調停手続が生じ、72.5%が何らかの合意で終結している。</p>	<p>(特記事項なし)</p>	<p>協議段階で約 68%の納税者が会議促進のオファーに応じている。促進された協議については、全体の 40%が紛争手続の次の段階に進み、30%が合意に達し、20%が納税者によって受け入れられ、10%が長官によって受け入れられた</p>	<p>2017 年度、1,411 件が ADR を申請のうち、667 件が HMRC ガバナンス・パネルによって不受理、事案の 82%が全部又は一部解決。</p>	<p>(特記事項なし)</p>		

				たと報告されている。	もに、ADR 手続は大いに費用節約をもたらし、また、一般に ADR 手続が公平で中立的であるといわれている。		
--	--	--	--	------------	--	--	--

出典：Pasquale Pistone, Jan de Goede. (2020) “Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes” IBFD. pp.71-164 (Part II Tax Mediation selected National Experiences).
 ベルギー及びオランダ (Chapter 5)、ニュージーランド、豪州及び英国 (Chapter 6)、メキシコ (Chapter 7)、米国 (Chapter 8) の各項目について筆者が要約したものである。