

租税条約における仲裁手続について

—制度の導入拡大及び実施の観点からの検討—

石 渡 智 大

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 研 究 員 〕

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

租税条約の主たる目的の一つに国際的二重課税の排除があるが、条約の締約国がその規定を統一的に解釈又は適用しない場合には、移転価格課税等による国際的二重課税を起因として、課税権を巡る締約国間の紛争が生じる。かかる紛争は、主として租税条約の規定に基づく相互協議によって権限ある当局間で解決が図られてきたが、租税条約上、相互協議には合意に至る義務が課されていないため、必ずしも紛争解決が保証されないという限界が内在している。このため、紛争解決の実効性を高めるべく、租税条約に仲裁制度を導入するための議論が行われてきた。仲裁制度とは、相互協議を開始してから一定期間以内に合意に至らない場合に、独立した第三者から構成される仲裁委員会が未解決の論点について拘束力のある決定を行う手続であり、近年では我が国の租税条約を始め仲裁規定を有する租税条約が増加してきている。

しかし、これまでの議論が EU や OECD を中心に行われてきたこともあり、仲裁制度の導入に前向きな国は先進国が多く、また、導入済みの国においても、仲裁手続を実施するための規定の整備がそれほど進んでいないとされている。このため、今後、我が国が仲裁手続によって紛争解決の実効性を高めていくためには、制度の導入拡大及び実施という二つの観点からの課題があり、これらはいずれも仲裁手続の仕組み如何に大きく関わるのではないかと考えられる。この点、我が国の先行研究としては、仲裁制度の導入の是非についての問題を検討したものが中心であり、仲裁手続の個別論点を検討したものは少数にとどまると思われる。

本稿は、以上のような問題意識の下、租税条約における仲裁手続について、上記二つの観点から我が国における現状を分析し、課題の考察を行うものである。

2 研究の概要

(1) 租税条約における紛争解決手続の概要

租税条約の分野では、20 世紀初頭に原型が誕生した相互協議を中心に紛争解決が行われてきたが、次第に実効性が不十分であると批判されるようになってきたため、これに代わる紛争解決手続が検討されるようになった。かつては国際連盟を中心に、相互協議を代替する裁判手続の創設が検討されたが、自国の課税権の制約につながるなどの懸念から導入には至らなかった。これに対して EU や OECD を中心に設計された現行の仲裁制度は、相互協議で合意に至らない場合に未解決の論点のみが仲裁付託され、仲裁決定に基づく権限ある当局間の合意によって事案が解決される。すなわち、仲裁手続は相互協議を補完するための位置付けであり、仲裁手続自体を機能させることよりも、仲裁手続の存在により権限ある当局に相互協議の合意を促すことに意義があるとされている。また、納税者が要請すれば権限ある当局に仲裁付託の義務があり、かつ仲裁決定が権限ある当局を拘束すること（義務的かつ拘束力のある仲裁）により、紛争解決の実効性を高める制度設計となっていることも現行制度の特徴とされている。

(2) 我が国の租税条約における仲裁手続を巡る諸問題

イ 第一の課題～制度の導入拡大の観点～

我が国は、2010 年に署名された日・蘭租税条約で初めて仲裁制度を導入し、本稿執筆時点では二国間租税条約及び BEPS 防止措置実施条約（MLI）に基づき、27 か国・地域との間で制度を導入済みである。先行研究によれば、我が国を始め、仲裁制度の導入への主な障壁として、憲法上の問題とリソースの問題の 2 点があると考えられている。

第一に、憲法上の問題とは、仲裁委員会に課税事案の紛争解決を委ねることで国家の課税権や司法権が制約されることである。第二に、リソースの問題とは、特にいわゆる途上国の権限ある当局を中心に、紛争解決に要する人員及び予算等が十分でないことである。これらは、現行の

仲裁制度において、権限ある当局が仲裁付託及び仲裁決定のいずれも拒否できない仕組みであるために問題になるのではないかと考えられる。

そこで本稿の第一の課題として、制度の導入拡大の観点からは、義務的かつ拘束力のある仲裁の仕組みに焦点を当てることとした。ここでは、各国の法制度や実務の体制等に応じた仲裁制度の設計に至る前段階として、まずは仲裁手続の仕組みの点から、多くの国々にとって受入れが可能となるよう、制度への懸念や事務負担を緩和する方策を講ずることができないか考察することとした。

ロ 第二の課題～仲裁手続の実施の観点～

仲裁手続を実際に実施していくためには、権限ある当局間で仲裁決定方式や仲裁人の選任等の手続の細則を定める必要があるが、我が国が仲裁実施取決めを交わしたのは、本稿執筆時点で7か国・地域にとどまっている。ここで、仲裁決定方式には、仲裁委員会が独自の結論を出す独立意見方式と、両締約国から提示された解決案のいずれか一方を選択する最終提案方式の2種類があり、我が国の仲裁実施取決めは、OECDモデル租税条約(2008年版)に沿って、特段の事情がない限り前者が原則とされていると思われる。しかし、近年のOECDモデル租税条約(2017年版)やMLIでは後者が原則とされており、MLIにおいては、独立意見を留保する国々との間で、仲裁決定方式を含む具体的な実施方法に合意できない限り、我が国は、同条約の仲裁規定を適用することができない。

そこで本稿の第二の課題として、仲裁手続の実施の観点からは、仲裁手続の中で特に検討の必要性が高いと考えられる仲裁決定方式に焦点を当てることとした。ここでは、両方式の特徴及び効果的な活用方法を整理し、我が国における最終提案方式の採用拡大の可能性について考察することとした。

(3) 諸外国の租税条約等における仲裁手続

本稿では、我が国がモデルとする OECD モデル租税条約を基礎として、米国、EU 及び国連モデル租税条約における仲裁手続の比較検討を行った。いずれの仲裁手続も、相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある仲裁である点では同様であるが、細部には以下の相違点がある。

イ 米国

米国の仲裁手続は、最終提案方式のみを採用し、仲裁決定に理由が付されず、先例的価値もないものとされている。また、権限ある当局及び仲裁人のみならず納税者にも守秘義務が課されることから仲裁決定が外部へ公表される可能性が低い。さらに、仲裁人の選任においても、一方の締約国の権限ある当局が仲裁人を選任しない場合に、他方の締約国の権限ある当局が仲裁人を選任する手続が存在する。このように、米国の仲裁手続は仲裁決定や仲裁人の選任の厳密性よりも、手続の簡索性及び迅速性を重視していると考えられる。このため、仲裁手続はラストリゾート（最後の手段）としての性格が強く、実際に仲裁付託された場合には簡素かつ迅速に解決することを企図した制度設計になっていると考えられる。

ロ 欧州連合（EU）

EU の仲裁手続は、独立意見方式を採用し、仲裁委員会の独自の分析に基づく仲裁決定及び理由を権限ある当局へ通知することになる。また、仲裁決定に先例的価値はないとしながらも、納税者が反対しない限り原則としてその概要が公表される。さらに、仲裁人の選任において、仲裁人の独立性や不偏性に疑義がある場合には、権限ある当局が異議を申し立てることが認められる。このように、EU の仲裁手続は相互協議を補完するための位置付けを持ちつつも、仲裁決定や仲裁人の選任の厳密性を重視し、将来的に参照される規範を蓄積していくことを企図した制度設計になっていると考えられる。

ハ 国連モデル租税条約

国連モデル租税条約の仲裁手続は、現行の OECD モデル租税条約と同様に、最終提案方式を原則としつつも、独立意見方式の採用も可能であることから、米国と EU の折衷的な性格を有していると考えられる。ここで、国連モデル租税条約においては、仲裁要請が納税者ではなく権限ある当局にのみ認められること、及び仲裁対象事案を限定すること等によって、他の仲裁手続と比較して、権限ある当局の事務負担を緩和した手続になっている。このため、上記のリソースの問題を念頭に置いて、途上国にも導入しやすいよう配慮した制度設計になっていると考えられる。

(4) 我が国の仲裁手続の課題及び考察

イ 制度の導入拡大の観点～義務的かつ拘束力のある仲裁を中心に～

紛争解決の実効性を高めるためには、仲裁付託の義務、及び仲裁決定の拘束力の双方がある仕組み、すなわち義務的かつ拘束力のある仲裁が望ましいが、その分制度の導入は困難になる。この点、上記のいずれかを緩和するなど、従来から様々な仕組みが検討されてきたものの、導入の容易さと紛争解決の実効性の高さはトレード・オフの関係にあり、制度の導入拡大への寄与には限度があると思われる。

このため本稿では、現行の枠組みの活用によって実現可能と考えられる方策として、OECD の BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）において、紛争解決手続の改善を図るために勧告されたミニマム・スタンダード及びピア・レビュー制度を活用することを提案した。これらは、紛争解決手続において最低限遵守すべき基準を同プロジェクトの参加国の合意によって定め、相互にモニタリングする制度である。具体的には、導入が相対的に容易な仲裁制度の採用をミニマム・スタンダードとし、現行の相互協議の件数の報告に加えて、仲裁への付託件数も報告対象とする方法が考えられる。確かに導入の容易さの反面、当面は紛争解決の実効性が乏しい状況が続くかもしれない。しかし、仲裁付託の件数

が統計により公表されることを通じ、仲裁制度に慎重な国々に対して、他国の実施状況を見極めながら間接的に仲裁手続の実施を促すことが期待でき、将来的に実効性の高いとされる義務的かつ拘束力のある仲裁の導入を目指すための足掛かりとできるのではないかと考えられる。

ここで、導入が容易な仲裁制度の理念型としては、義務的でないが拘束力のある仲裁、又は義務的であるが拘束力のない仲裁の 2 類型が考えられる。後者は、相互協議で合意に至らない場合に必ず仲裁付託され、仲裁決定の事例が蓄積するという長所が考えられるが、仲裁決定が実施されず投下したリソースが無駄になる可能性もあるため、紛争解決のリソースに乏しい国々にとっては事務負担の観点から導入が容易でない可能性がある。このため、さしあたり前者によることが望ましいと考えられる。

ロ 仲裁手続の実施の観点～仲裁決定方式を中心に～

独立意見方式は、仲裁手続に要する時間やコストが相対的に大きくなる一方で、準司法的アプローチとして公正な審理が期待できる点、また、仲裁決定に至った法源や理由が示されることから納税者にとっての透明性を確保する点において相対的に優れていると考えられる。このため、複雑な事実認定や租税条約の解釈が問題となる事案については、将来の紛争の予防の観点から独立意見方式が望ましいと考えられる。

これに対して最終提案方式は、仲裁決定に理由が伴わず、納税者にとっての透明性が相対的に劣る一方で、迅速かつ低コストで仲裁手続を行うことができる点、また、いずれかの権限ある当局の解決案のみが採用される仕組みにより相互協議での互譲を促すことが期待できる点において相対的に優れていると考えられる。このため、未解決の論点が所得金額の水準に帰着するような比較的単純な事案については、相互協議の合意促進及び仲裁手続による早期解決の観点から最終提案方式が望ましいと考えられる。

仲裁手続の意義が相互協議の合意促進にあることや、一般的に仲裁決定に先例的価値を認めていないことに鑑みれば、手続の簡素化を図る最終提案方式の方が、これらの意義や性質に整合的であると思われる。その一方で、上記のとおり最終提案方式が望ましいと考えられる事案は比較的単純な事案に限定され、また、紛争解決の経験に乏しい国々にとって最終提案方式の前提となる解決案の提示が困難な場合があると思われる。このため、我が国においては、独立意見方式を原則としつつ、相手国の実情や事案の態様を考慮しながら、相手国と合意した場合に最終提案方式を採用する方法が、両方式を効果的に活用する方策として望ましいと考えられる。例えば、我が国の相互協議における課税事案の大宗を占める移転価格課税事案について、所得金額の配分のみが未解決の論点となっている場合には、最終提案方式を採用することが考えられる。

3 結論

第一に、仲裁制度の導入拡大の観点からは、現行のミニマム・スタンダードを見直し、導入が相対的に容易な仲裁制度と、相互協議統計における仲裁付託の件数の報告を追加することで、各国が仲裁手続の実施状況のモニタリングを行う仕組みを構築すべきである。

第二に、仲裁手続の実施の観点からは、独立意見方式による仲裁決定を原則としつつも、相手国の実情や事案の態様を考慮し、権限ある当局間で合意した場合には最終提案方式を採用することができるよう仲裁実施取決めに明記すべきである。また、仲裁決定方式は、権限ある当局のみならず納税者にとっての仲裁手続の意味合いも異なってくると考えられるため、予測可能性の確保の観点から、いずれの方式によるかを納税者に通知するよう相互協議に係る事務運営指針に明記すべきである。

目 次

はじめに	124
第 1 章 租税条約における紛争解決手続の概要	128
第 1 節 国際的な紛争解決手続の概要	128
1 国際的な租税紛争の発生	128
2 国際法における紛争解決手続	130
3 租税条約における紛争解決手続	133
第 2 節 相互協議	138
1 相互協議の概要	138
2 相互協議の法的性質	143
3 相互協議の合意	145
4 国内救済手続との関係	147
5 相互協議の問題点	150
第 3 節 仲裁制度	156
1 仲裁手続の概要	156
2 OECDモデル租税条約等における仲裁手続	160
3 租税条約に仲裁規定を置く意義	164
第 4 節 小括	165
第 2 章 我が国の租税条約における仲裁手続	167
第 1 節 我が国における仲裁制度の導入を巡る諸問題	167
1 沿革	167
2 憲法上の問題	170
3 リソースの問題	176
第 2 節 我が国における仲裁手続の概要	177
1 概要	177
2 二国間租税条約に基づく仲裁手続（米国以外）	179
3 MLIに基づく仲裁手続	185

4	日・米租税条約に基づく仲裁手続	187
5	仲裁手続に係る国内法令等	187
第 3 節	小括	189
1	第一の課題～制度の導入拡大の観点～	189
2	第二の課題～仲裁手続の実施の観点～	191
第 3 章	諸外国の租税条約等における仲裁手続	192
第 1 節	米国	192
1	沿革	192
2	米国の仲裁手続の概要	197
3	米国の仲裁手続の特徴	204
第 2 節	欧州連合 (EU)	207
1	沿革	207
2	EU の仲裁手続の概要	212
3	EU の仲裁手続の特徴	217
第 3 節	国連モデル租税条約	219
1	沿革	219
2	国連モデル租税条約における仲裁手続の特徴	221
第 4 節	小括	224
第 4 章	我が国の仲裁手続の課題及び考察	226
第 1 節	制度の導入拡大の観点	
	～義務的かつ拘束力のある仲裁を中心に～	226
1	問題の所在	226
2	仲裁付託の義務に係る検討	227
3	仲裁決定の拘束力に係る検討	235
4	第三のアプローチの提言～ピア・レビュー制度の活用～	237
第 2 節	仲裁手続の実施の観点～仲裁決定方式を中心に～	245
1	問題の所在	245
2	独立意見方式及び最終提案方式の特徴	246

3 仲裁対象事案に係る検討	254
4 仲裁決定方式に係る提言	265
第 3 節 小括	268
おわりに	270

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、2021 年 5 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
日本国憲法	憲法
国税通則法	通法
国税通則法施行令	通令
租税特別措置法	租特
租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律	実特法
租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令	実特省令
行政事件訴訟法	行訴
仲裁法	仲法
条約法に関するウィーン条約	条約法条約
平成 13 年 6 月 25 日付官協 1-39 他「相互協議の手続について(事務運営指針)」(令和元年 5 月 7 日改正)	相互協議指針

はじめに

租税条約⁽¹⁾の主たる目的の一つに国際的二重課税⁽²⁾の排除があるが、条約の締約国がその規定を統一的に解釈又は適用しない場合には、移転価格課税等⁽³⁾を起因とした国際的二重課税を始めとして、課税権を巡る締約国間の国際的な紛争（租税紛争）が生じる⁽⁴⁾。かかる紛争は、従来から主として租税条約の規

-
- (1) 租税条約は、我が国の国内法上、「所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約」と定義されるが（実特法 2 条 1 号）、「租税条約」という名称の条約が存在するわけではなく、二国間の条約又は協定ごとに個別の正式名称が存在する（伊藤剛志「租税条約の新たな展開」国際問題 612 号 26 頁（2012）を参照）。例えば、オランダとの間においては「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とオランダ王国との間の条約」（平成 23 年条約第 15 号）、ドイツとの間においては「所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定」（平成 28 年条約第 13 号）を締結している。本稿では、租税に係る個別の条約、協定等について言及するときは、簡略化して「A 国・B 国租税条約」と表記することとする。また、租税条約とともに締結される議定書について言及する際は、「A 国・B 国租税条約・議定書」と表記することとする。
 - (2) 国際的二重課税とは、一つの利得に 2 以上の国の租税が課される現象をいい、学説上は伝統的に、法的二重課税と経済的二重課税に区分されている。前者は、同一納税義務者に対し、同一課税客体及び同一期間に 2 以上の国家の類似の租税が課されることをいい、後者は、同一納税義務者ではないが、実質的又は経済的に同一の納税義務者に帰属する利得に 2 以上の国家の類似の租税が課されることをいう。移転価格課税は後者に該当する（宮武敏夫『国際租税法』15-16 頁（有斐閣、1993））。なお、後述する「租税条約の規定に適合しない課税」は、国際的二重課税とは異なる概念である（後掲注(93)を参照）。
 - (3) 例えば、日本の親会社と外国の子会社との間で商品売買取引を行う場合、独立企業間とは異なり、取引価格を柔軟に設定することができる。このため、恣意的な価格設定を行うことにより、一方の国における利益が過少に、他方の国における利益が過大になる（国境を越えた所得の移転が起こる）ことがあり得る。これを是正するために行われるのが移転価格課税である。詳細については、村上睦「移転価格税制」日税研論集 18 号 73 頁以下（1992）を参照。
 - (4) 我が国が締結した租税条約については、納税協会連合会『令和 2 年版租税条約関係法規集』（清文社、2020）を参照。本稿執筆時点で署名後未発効の租税条約については、財務省「租税条約に関するプレスリリース」のリンク先で確認できる（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。また、外国政府が締結した租税条約については、利用登録を行えば IBFD のデータベースで閲覧できる（<https://www.ibfd.org/>）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。IBFD は、オランダに本部を置く非営利の民間研究機関であり、国際租税に係る研究活動を行っている。

定に基づく相互協議 (Mutual Agreement Procedure: MAP) によって両締約国間で解決が図られてきた。我が国では、国税庁相互協議室が両締約国間の協議を担当し、国際的二重課税の問題の解決に努めているほか、移転価格課税のリスクを防止するための枠組みである事前確認 (APA)⁽⁵⁾についても協議を行っている。ここで、租税条約の相互協議条項は、紛争解決に向けた努力義務を締約国に課しているものの、合意に至る義務までは課していない。したがって、相互協議は、必ずしも紛争解決が保証されないという点で、一定の限界が内在しているといえる。

このため、紛争解決の実効性をより一層高めるべく、仲裁制度⁽⁶⁾を導入するための議論が長い間なされてきた。仲裁制度とは、相互協議を開始してから一定期間以内に合意に至らない場合に、未解決の論点について独立した第三者から構成される仲裁委員会が拘束力のある仲裁決定を行うものであり、紛争解決が保証される点で産業界の期待が高い制度であるとされている⁽⁷⁾。近年では

-
- (5) 事前確認 (Advance Pricing Arrangement: APA) 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その具体的内容について、税務署長等が事前に審査を行うことをいう。これは、1987年に我が国が世界に先駆けて導入した施策で、現在では30か国以上で採用されている。詳細は、国税庁「移転価格課税に関する事前確認の申出及び事前相談について」を参照 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/index.htm>) (2021年5月1日最終閲覧)。納税者は、審査結果に従った確定申告をしている限り、移転価格課税の処分を受けないこととされている。APAには、我が国の税務当局のみによって行われるユニラテラルAPAと、租税条約に基づき、我が国及び国外関連者が所在する相手国の双方の税務当局によって行われるバイラテラルAPA (相互協議を伴うAPA) の二つの類型がある (赤松晃「移転価格課税に係る紛争の処理—租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に—」日税研論集64号257頁(2013))。本稿においては、特段の断りのない限り、APA事案は相互協議を伴うAPAをいうものとする。
- (6) 仲裁制度は、租税だけでなく、国際商事仲裁や投資協定の分野においても存在し、また、国内法においても仲裁制度が存在するが、本稿における仲裁とは、特段の断りのない限り、国際的な租税紛争に係る仲裁をいうものとする (租税と他分野における仲裁制度の相違点は、第1章第3節で述べることとする)。また、本稿においては、各国が導入する制度としての仲裁を「仲裁制度」、具体的な手続内容を「仲裁手続」、租税条約等における仲裁に係る条文を「仲裁規定」と区別して表記し、その他の仲裁に係る用語は、適宜本文や脚注で示すこととする。
- (7) 青山慶二「BEPS防止措置実施条約発効による予測される新たな課税リスク」TKC

OECD モデル租税条約 (Model Tax Convention on Income and on Capital) ⁽⁸⁾ の 2008 年版に仲裁規定が新設されたほか、我が国の租税条約を始め仲裁規定を導入する租税条約が増加してきている。

しかし、これまで仲裁制度に係る議論が EU や OECD を中心に行われてきたこともあり、制度の導入に前向きな国は、これらの加盟国を始めとする先進国が中心である。例えば、OECD による BEPS プロジェクト⁽⁹⁾の最終報告書 (行動 14) において、仲裁制度の導入等により紛争解決の実効性強化が唱えられたものの、実際に導入を支持したのは先進国を中心とする 20 か国であった⁽¹⁰⁾。また、制度を導入済みの租税条約においても、仲裁手続の整備はそれほど進んでいないとされている⁽¹¹⁾。例えば、相互協議事案の件数が世界的に増加傾向にあり⁽¹²⁾、仲裁制度の必要性が高まる一方、我が国が仲裁手続を実施するための細則である仲裁実施取決めに合意しているのは、制度を導入した 27 か国・地域中の 7 か国・地域にとどまっている⁽¹³⁾。このため、今後、我が国が仲裁手続を通じて国際的な租税に係る紛争解決の実効性を高めていくためには、制度の導入拡大及び実施の二つの観点から課題があると考えられ、これらはいずれも仲裁手続の仕組み如何に大きく関わってくると考えられる⁽¹⁴⁾。この点、

税研情報 26 卷 6 号 133 頁 (2017)。

- (8) OECD モデル租税条約は、経済協力開発機構 (OECD) の租税委員会 (the Committee on Fiscal Affairs: CFA) によって策定された、各国が租税条約を締結する際のモデルとなる条約であり、その解説書であるコメンタリとともに公表されている。
- (9) BEPS プロジェクトの内容については、第 1 章第 2 節 5 を参照。
- (10) オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、日本、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、英国及び米国の 20 か国である (OECD. (2015). “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report” para.62.)。
- (11) H.M. Pit. (2014). “Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation” Intertax, Vol.42, Issue 6/7, p.468.
- (12) 具体的な相互協議事案の件数については、第 1 章第 2 節 5 を参照。
- (13) 我が国との間で仲裁制度を導入している国・地域の具体的な名称については、第 2 章第 1 節 1 を参照。
- (14) 具体的な問題提起は、我が国の租税条約における仲裁手続を整理した上で、第 2 章第 3 節で行う。

我が国の先行研究としては、管見の限り我が国への仲裁制度の導入の是非に係る問題を検討したものが中心であり⁽¹⁵⁾、その次の段階である制度の導入拡大又は実施の観点から仲裁手続の個別論点を検討したものは少数にとどまると思われる。

以上の問題意識から、本稿では、我が国の租税条約における仲裁手続の課題について考察することとしたい。まず第 1 章においては、国際的な租税紛争の発生要因について概観し、その解決を図るための相互協議及び仲裁手続の意義を整理する。次に、第 2 章においては、我が国における仲裁制度の導入の沿革とともに、既存の租税条約及び仲裁実施取決め、並びに国内法令等の内容の整理を通じて、制度の導入拡大及び実施の観点から我が国の仲裁手続の現状及び課題を整理する。また、第 3 章においては、各国に先駆けて仲裁制度を導入した米国及び欧州連合（EU）の仲裁手続、並びに先進国対途上国の租税条約のひな型と言われる国連モデル租税条約における仲裁手続について、我が国との相違点を中心に内容を整理する。以上を踏まえて、第 4 章においては、我が国の仲裁手続の課題について上記二つの観点から考察を行い、必要に応じて租税条約及び仲裁実施取決め等の改訂に関する提言を行うこととしたい。

なお、本稿は特段の断りのない限り、2021 年 5 月 1 日現在の条約及び法令等の内容を前提としている。

(15) 例えば、後述のとおり、かつて我が国は憲法上の問題等から仲裁制度の導入に消極的であったところ（第 2 章第 1 節を参照）、仲裁制度と我が国の租税法主義との関係を論じた主な文献として、水野忠恒「仲裁制度の検討」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引—』62 頁以下（有斐閣、1997）（水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』所収 225 頁以下（有斐閣、2000））、駒宮史博「所得税に関する国際的裁定制度について」租税研究 641 号 71 頁以下（2003）、駒宮史博「租税条約に係る紛争処理制度のための比較研究」ジュリスト 1257 号 113 頁以下（2003）、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 278 頁以下（2003）、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）等がある。

第 1 章 租税条約における紛争解決手続の概要

本章では、本稿における議論の前提となる事項を整理する。第 1 節では、国際的¹⁶二重課税を始めとする国際的な租税紛争の発生要因、並びにその解決を図るための相互協議及び仲裁手続の沿革を整理する。第 2 節では、租税条約における紛争解決手続として中心的な役割を果たしてきた相互協議の概要、法的性質及び問題点について、先行研究における議論を整理する。第 3 節では、租税条約における仲裁手続の概要及び租税条約に仲裁規定を置く意義について、先行研究における議論を整理する。最後に、第 4 節で本章の取りまとめを行う。

第 1 節 国際的な紛争解決手続の概要

1 国際的な租税紛争の発生

経済のグローバル化の進展に伴って、国境を越える取引が増加し、かつ内容が複雑化する中、租税においては主として二国間で租税条約を締結し、課税関係の安定、国際的¹⁶二重課税の排除、脱税及び租税回避に対応することで、健全な投資及び経済交流の促進が図られている。租税条約の締結に当たっては、標準形となる OECD モデル租税条約及びその解説書であるコメンタリ¹⁶が公表されており、我が国もこのモデルを基礎とした租税条約を締結している¹⁷。2021 年 5 月 1 日現在、我が国においては、66 の租税条約が 75 か国・地域との間で適用されており¹⁸、そのネットワークを順次拡大している状況

(16) OECD. (2017). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”. なお、邦訳は、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2019）を参照した。OECD モデル租税条約は、1963 年に草案が公表されてから現在まで何度も改訂が重ねられ、本稿執筆時点では、2017 年版が最新版となっている。このため、本稿で OECD モデル租税条約に言及する際は、特段の断りのない限り、最新の 2017 年版によるものとする。

(17) 志賀櫻『詳解国際租税法の理論と実務』101 頁（民事法研究会、2011）。

(18) 租税条約の数と国・地域数が一致しないのは、旧ソ連及び旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ承継されているためである。また、我が国は、二重課税の回避又は脱

にある。特に国際的¹⁹⁾二重課税については、世界各国で事業展開する多国籍企業だけでなく、国際取引を行う中小企業及び個人にとっても不測の税負担をもたらしうることから、租税条約では各種所得について二国間の課税権の配分のための規定を置くほか²⁰⁾、外国税額控除のような二重課税の調整のための規定を置くことにより²¹⁾、二重課税の排除が図られている。しかしながら、租税条約の規定は、解釈の食い違いを許さないほど一義的かつ明確とはいい難く、多数の不確定概念を用いていることに加え²²⁾、課税権の行使も、各国がそれぞれの国内制度に依拠して独自に行うのが通常である²³⁾。また、租税において最も国際的に承認された規範であるとされる OECD モデル租税条約及びコメンタリについても²⁴⁾、その法的性質としては加盟国に向けた勧告にとどまるものであることから²⁵⁾、法的拘束力のある国際的な規範とまで

税の防止を目的とする租税条約以外にも、租税に関する情報交換、徴収共助及び文書の送達共助等を定める国際約束を締結している国・地域がある。例えば、リヒテンシュタインとの間においては「租税に関する情報の交換のための日本国政府とリヒテンシュタイン公国政府との間の協定」（平成 24 年外務省告示第 374 号）を締結している。さらに、台湾との間においては、民間機関の間で結んだ租税取決め、及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築している。このほか、多数国間条約（いわゆる税務行政執行共助条約）も含めると我が国の租税条約等は全部で 79 本あり、143 か国・地域に適用されている。我が国の租税条約等の締結国・地域の詳細については、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/tax_convention/index.htm）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。

- (19) 谷口勢津夫「国際的租税救済論序説—国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論—」租税法研究 42 号 4 頁（2014）。OECD モデル租税条約第 3 章（6 条～21 条）の規定がこれに該当する。また、第 4 章においては、財産に対する課税権の配分規定を置いている。
- (20) OECD モデル租税条約第 5 章（23 条）の規定がこれに該当する。
- (21) 谷口勢津夫『租税条約論』8 頁（清文社、1999）。
- (22) 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』1・2 頁（有斐閣、1982）、中里実「国際租税法上の諸問題」総合研究開発機構編『企業の多国籍化と法 I 多国籍企業の法と政策』97 頁（三省堂、1986）。
- (23) 村井正「国際租税法の課題—租税条約の動向—」租税法研究 21 号 142 頁（1993）。
- (24) 経済協力開発機構条約 5 条(b)に基づき、OECD は加盟国に対する勧告を行うことができることとされている。勧告は、決定（同 5 条(a)）とは異なり、加盟国に対する拘束力がないとされる（谷口・前掲注(21)16 頁）。
- (25) OECD モデル租税条約のコメンタリの位置付けについては、国際法においては条約法条約 31 条の「文脈」や「解釈の補足的な手段」（同 32 条）とする見解、国内法

はいえないとされている⁽²⁶⁾⁽²⁷⁾。このため、締約国が租税条約の規定を統一的に解釈又は適用しない場合がしばしば発生し、その結果、国際的二重課税を始めとした課税権を巡る国際的な租税紛争が発生することとなる⁽²⁸⁾。この場合、課税が行われた国の国内法に基づく救済手続のほか、後述する租税条約に基づく紛争解決手続によって解決を図ることが認められている⁽²⁹⁾。

2 国際法における紛争解決手続

ここでは、本稿で租税条約における紛争解決手続を検討するための前提として、国際法における一般的な紛争解決手続を概観する。租税条約のみならず、国際法全般においても、各国が主観的には国際法に従った行動をしていると考えたとしても、事実関係の有無や国際法の解釈を巡って他国から異論が提起される場合には、国際紛争 (international dispute) が生じることになる⁽³⁰⁾。かかる紛争を平和的に解決する手続を大別すると、交渉、周旋、仲介、審査及び調停のように必ずしも国際法を基準とせず、紛争当事者間での

においては通達と同様に扱われるとする見解等が存在する (浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー—CFC 税制と租税条約に関する OECD コメンタリーの位置付けを題材として—」中山信弘＝中里実編『ソフトロー研究叢書第 3 巻 政府規制とソフトロー Soft law on regulation』262 頁 (有斐閣、2008))。我が国の判例においては、日・シンガポール租税条約の解釈を巡る事例において、OECD モデル租税条約のコメンタリが条約法条約 32 条の「解釈の補足的な手段」であると判断された事例がある (最判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁 [1888 頁]、弘中聡浩「判批」租税判例百選 [第 6 版] 136 頁 (2016))。

(26) 谷口・前掲注(21)16 頁。

(27) もっとも、OECD モデル租税条約のコメンタリは、加盟国の合意により成文化されていることや、留保条項が存在し、OECD 加盟国のみならず非加盟国も同コメンタリに対する自国の見解を表明していること等を考慮すると、法的拘束力はなくとも、単なる勧告以上の何らかの法規範性を否定することはできないと解されている (井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察—二国間の紛争処理としての機能を中心に—」税大論叢 36 号 418-419 頁 (2001) を参照。See also Zvi D. Altman. (2005). "Dispute Resolution under Tax Treaties" Doctoral Series, IBFD Academic Council, Vol.11, p.61.)。

(28) 具体的な事案については、第 4 章第 2 節 3 で検討する。

(29) 両者の手続の関係については、本章第 2 節 4 で検討する。

(30) 森川幸一「紛争の平和的解決」小寺彰ほか編『講義国際法 [第 2 版]』442 頁 (有斐閣、2010)。

合意の達成を通じて解決を図る非裁判手続と、仲裁裁判や司法裁判のように国際法に基づき法的拘束力のある判決を通じて解決を図る裁判手続がある⁽³¹⁾。前者は、紛争の直接的解決を紛争当事国に委ね、外交的手続とも呼ばれるのに対し、後者は、第三者機関が法的拘束力のある解決策によって紛争当事国に解決を義務付ける手続であり、一般的にいかなる手続に訴えて紛争解決を図るかは紛争当事国の自由な選択に委ねられている⁽³²⁾。

(1) 非裁判手続

交渉 (negotiation) とは、紛争当事国が外交手続を通じて行う直接の協議をいい、一般国際法上最も基本的な紛争解決手続であるとされている⁽³³⁾。国際紛争の大部分は、交渉により解決されていると言われ、交渉の方法や処理基準が紛争当事国の判断に委ねられ、政治的考慮が優先されることも多いため、交渉は、既存の国際法上の権利義務にとらわれない柔軟かつ簡便な解決方法であるとされている⁽³⁴⁾。その一方で、当事国間の合意がない限り解決が実現されず、合意の可否が当事国の態度や実力関係に左右されることとなるため、合意は努力義務にとどまり、交渉が不調に終わったとしても一般的に国際法違反にならないとされている⁽³⁵⁾。

周旋 (good offices) 及び仲介 (mediation) とは、第三国が紛争当事国間の交渉に介入し、紛争の平和的解決を促進するための援助を行うものをいい、当事国の直接交渉では解決できない場合に有用であるとされている。両者の区別は必ずしも明確ではないが、周旋は交渉の機会、場所及び通信手段等の提供を通じて交渉の開始や促進を働き掛けることにとどまるのに対し、仲介は交渉の内容にも立ち入って紛争当事国の主張の調整や解決案の提示を行うこととされている。実際には、紛争に利害関係を持つ第三国

(31) 杉原高嶺ほか『現代国際法講義 [第 5 版]』386 頁 (有斐閣、2012)。

(32) 森川・前掲注(30)445-446 頁。

(33) 杉原ほか・前掲注(31)388-389 頁。

(34) 森川・前掲注(30)448 頁。

(35) 山本草二「国際紛争における協議制度の変質」兼原敦子=森田章夫編『国際行政法の存立基盤』225 頁 (有斐閣、2016) [初出 1981]。

や大国が、政治的影響力を行使して紛争解決を図るために介入することが多いほか、国際機構が介入する例も多いとされている⁽³⁶⁾。

審査 (inquiry) とは、非政治的・中立的な委員会が紛争の事実関係を調査し、その結果を報告する手続きをいい、手続の介在により緊張の緩和をもたらす効果のほか、事実関係の解明を通じた当事国間の意見の対立の解消を促す効果が期待できるとされているが、実際に審査が用いられた例はそれほど多くないとされている⁽³⁷⁾。

調停 (conciliation) とは、非政治的・中立的な国際委員会が紛争の事実関係の審査のみならず、紛争当事国の主張の調整や解決案の提示を行う手続をいう⁽³⁸⁾。調停による解決案は、特別の合意がない限り拘束力は持たず、実際に調停が利用された例は少ないものの、今日では条約の規定の解釈又は適用を巡る紛争解決手続として利用する条約もあるとされている⁽³⁹⁾。

(2) 裁判手続

仲裁裁判 (arbitration) は、紛争の発生の都度、紛争当事国の合意により選任する裁判官から構成される、常設性のない裁判所によって行われる裁判手続をいい⁽⁴⁰⁾、裁判所の構成や裁判基準等について紛争当事国により決定される余地が広く残されていることから後述の司法裁判と比較して柔軟な点に特徴があるとされている⁽⁴¹⁾。仲裁裁判への付託には紛争当事国の合意が必要であるが⁽⁴²⁾、その判決は法的拘束力を持ち、上訴は認められない⁽⁴³⁾。仲裁裁判の手続は、19 世紀以降広く利用されるようになり、常設の

(36) 杉原ほか・前掲注(31)390 頁。

(37) 杉原ほか・前掲注(31)391 頁。

(38) 杉原ほか・前掲注(31)392 頁。

(39) 杉原ほか・前掲注(31)393 頁。例えば、海洋法に関する国際連合条約において、紛争解決手続の一つとして調停が採用されているが (同 394 頁)、管見の限り、租税条約において、決定に法的拘束力のない純粋な調停が利用された事例はないと思われる (詳細については、第 4 章第 1 節 3 で検討する。)

(40) 杉原ほか・前掲注(31)398 頁。

(41) 杉原ほか・前掲注(31)400-401 頁。

(42) 杉原ほか・前掲注(31)398 頁。

(43) 杉原ほか・前掲注(31)400 頁。

司法裁判所の設置まで国際裁判として紛争処理に重要な機能を果たし⁽⁴⁴⁾、今日でも国境紛争などの分野では、なお有用性が否定されていないとされている⁽⁴⁵⁾。

司法裁判は、常設の司法裁判所によって行われる裁判手続をいい⁽⁴⁶⁾、裁判所規程及び当該規程に基づき裁判所が定めた規則によって手続が進められる⁽⁴⁷⁾。常設の司法裁判所の設置は、1921年に設立された常設国際司法裁判所（PCIJ）⁽⁴⁸⁾まで遡るとされ、現在の国際司法裁判所（ICJ）は、これを継承した上で国際連合（国連）の司法機関として設立されている⁽⁴⁹⁾。司法裁判は、仲裁裁判と同様、裁判の管轄権のために紛争当事国の合意が必要であり⁽⁵⁰⁾、判決は紛争当事国間の事件について拘束力を持つが、先例拘束性は認められていない⁽⁵¹⁾。また、ICJは、係争事件とは別個に、国際機関からの要請に応じて、法律問題について勧告的意見（*advisory opinion*）を与えることが認められている⁽⁵²⁾。

3 租税条約における紛争解決手続

国際的な租税紛争は、伝統的に租税条約の相互協議条項に基づいて、権限

(44) 杉原ほか・前掲注(31)398-399頁。

(45) 杉原ほか・前掲注(31)400-401頁。

(46) 杉原ほか・前掲注(31)401頁。

(47) 杉原ほか・前掲注(31)406頁。

(48) 常設国際司法裁判所（*Permanent Court of International Justice: PCIJ*）は、紛争当事国の意思から独立した判断を行うため、国際連盟規約 14 条に基づき設立された裁判所であり、地理的に普遍的で、かつ一般的な事件を扱う最初の本格的な司法裁判所とされている（森川・前掲注(30)455頁）。

(49) 杉原ほか・前掲注(31)401頁。国際司法裁判所の英語名称は、*International Court of Justice (ICJ)* である。

(50) 杉原ほか・前掲注(31)403頁。

(51) 杉原ほか・前掲注(31)410頁。

(52) 杉原ほか・前掲注(31)411頁。勧告的意見（*advisory opinion*）とは、通常、拘束力を持たないものとされており（同 413 頁）、本稿の以下の記述においても同様の意味で用いている。

ある当局⁽⁵³⁾による交渉によって解決が図られてきた⁽⁵⁴⁾。初めて二重課税を排除するための条約が締結されたのは 1899 年のオーストリア・プロシア租税条約であるとされ⁽⁵⁵⁾、二重課税を防止するため、両締約国の交渉手続が規定されていた⁽⁵⁶⁾。その後 1920 年代になると、国際課税に一定のルールを作り出し、課税権の競合を調整する必要性が認識されるようになり⁽⁵⁷⁾、戦間期には当時の国際連盟の支援の下で、租税に係る紛争解決手続の開発に向けた研究が行われてきた⁽⁵⁸⁾。1928 年に策定された国際連盟モデル租税条約⁽⁵⁹⁾には、相互協議で合意に至らない場合に国際連盟理事会が選任する専門機関 (technical body) による法的拘束力のない勧告的意見を出す手続⁽⁶⁰⁾、及び

-
- (53) 権限ある当局とは、我が国においては財務大臣又は権限を与えられたその代理者という (例えば、日・蘭租税条約 3 条 1 項(j))。権限「の」ある当局と表記されることもあるが、本稿では実特法 7 条の文言に倣って「権限ある当局」と表記している。我が国の個別事案に係る相互協議の権限ある当局は、国税庁長官であり、実務を担当するのは国税庁長官官房国際業務課相互協議室 (以下、「国税庁相互協議室」という。) である (秦幹雄「日本の相互協議に対する国際的な評価 BEPS プロジェクト行動 14 (相互協議の効果的実施) ピア・レビュー報告書」租税研究 828 号 350-351 頁 (2018))。また、租税条約の一般的解釈に係る相互協議を担当するのは財務省主税局である (相互協議指針 2 (1) (注))。
- (54) 租税に係る紛争解決手続の沿革や学説の展開については、本稿では紙面の都合上、簡潔にしか触れることができないため、詳細については Altman, *supra* note (27), pp.9-97. を参照されたい。また、日本語の文献では、川村晋策「租税条約における仲裁制度の現状と課題」租税資料館賞受賞論文集 24 巻 (上) 7-14 頁 (2015) において詳細にまとめられている。
- (55) 青山慶二「相互協議と移転価格税制」租税研究 665 号 142 頁 (2005)、Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1981). “Arbitration in Taxation” Kluwer, p.22, footnote 2; Altman, *supra* note (27), p.13.
- (56) もっとも、当時は権限ある当局という概念がなく、条約締結権を有する外交当局者が交渉を行うこととされていた。権限ある当局による相互協議の概念が初めて導入されたのは、独・オーストリア租税条約 (1922 年 5 月 23 日署名) であるとされている (青山・前掲注(55)142 頁)。
- (57) 小松・前掲注(22) 2 頁、藤井保憲「相互協議の制度と問題点」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引—』39 頁 (有斐閣、1997)。
- (58) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.22.
- (59) 正式名称は、Bilateral Conventions for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes である。議論のメンバーは当初欧州 7 か国のみだったが、その後我が国や米国を含む国々が参加し、最終的に 1928 年に 28 か国の代表からなる「国際連盟二重課税及び脱税防止に関する政府専門家会議」により決議されている (藤井・前掲注(57)40 頁)。
- (60) Mathias Benedict Knittel. (2011). “Article 25, 26 and 27, Administrative

PCIJ へ事案を付託する手続が規定されていた⁽⁶¹⁾⁽⁶²⁾。しかし、その後改訂されたモデル租税条約⁽⁶³⁾からは、勧告的意見や裁判手続が削除され、紛争解決手続は相互協議のみとなった⁽⁶⁴⁾。戦後は、議論の場が OEEC を経て OECD へと移行し、経済交流の急速な発展とともに租税条約を統一的・整合的なも

Cooperation” in Thomas Ecker and Gernot Ressler eds. “History of Tax Treaties, the Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties” Linde, p.688. 特に第 2 段階である勧告的意見の手続については、紛争当事国が予め勧告を受け入れる意思表示を行う（勧告に法的拘束力を持たせる）こともできることから、将来の仲裁手続の考え方を含んだ提案となっているとの指摘がある（藤井・前掲注(57)41 頁、青山・前掲注(55)143 頁）。

- (61) 青山・前掲注(55)143 頁は、1928 年の国際連盟モデル租税条約について、「国際商業会議所から提唱されていた国際租税裁判所設立構想も踏まえた国際協約主義に基づくマルチの協約を目指すのか、それとも二国間の実情を反映した二国間条約をベースとするのかという、モデル条約の検討自体の大きな枠組みに関する議論とも関係していると思われる」、「モデル条約の枠組みは二国間条約主義に落ち着いたものの、紛争解決メカニズムでは上記の通りマルチの国際協約の影響を残したシステムが提案されたのではないかと考えられる」と述べている。
- (62) もっとも、このモデル条約はほとんど加盟国に考慮されず、当時、実際に仲裁手続に類する紛争解決手続が存在したのは、1926 年の英・アイルランド租税条約、及び 1934 年の相続税に関するチェコスロバキア・ルーマニア租税条約のみであったという（Mario Züger. (2001). “Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law” Doctoral Series, IBFD Academic Council, Vol.5, p.18.）。ここで、英・アイルランド租税条約（1926 年 4 月 14 日署名）は、初めて租税紛争を第三者審議機関へ付託することに言及した条約であるとされている（Leonard B. Terr et al. (2012). “Resolving International Tax Disputes: APAs, Mutual Agreement Procedures, and Arbitration” Tax Management International Journal, Vol.41, No.9, p.483.）。
- (63) 1943 年、1946 年にモデル租税条約が公表されており、それぞれ国際連盟財政委員会（the Fiscal Committee of the League of Nations）の会合の開催地を取って、メキシコ・モデル租税条約、ロンドン・モデル租税条約と呼ばれている（Altman, *supra* note (27), pp.54-55.）。
- (64) この点、藤井・前掲注(57)43-44 頁は、「税行政の独自性を確保しようとする、各国の主権の壁の厚さを示したものと見える。ただ、一方では、二国間条約の実際の運用の経験や国際的な議論の積み重ねの中で、税務当局間のケース・バイ・ケースの協議が、問題解決の有効な手段として認識されてきた、という背景もあるのではないかと思われる。いいかえれば、制度的には完結したものとなっていないが、各国の実情にも配慮した、実際の解決方法を目指したものとみることもできよう」と述べている。また、青山・前掲注(55)144 頁は、「第一次大戦後、租税条約の担い手としての役割を増してきたアメリカが、租税条約の解釈適用について、司法の判断に依存せず、専ら財務省による行政解決に力を入れてきたという事実」も一因として挙げられると指摘している。

のにしようとする機運が高まったことを背景に 1963 年に OECD モデル租税条約草案⁽⁶⁵⁾が策定され、ほぼ現行の相互協議の手續規定が整理された⁽⁶⁶⁾。また、1977 年策定の OECD モデル租税条約においては相互協議で合意に至らない場合に第三者による勧告的意見や仲裁決定の手續の必要性が示唆され⁽⁶⁷⁾、学界においても仲裁制度の導入に向けた議論が活発になった⁽⁶⁸⁾。しかし、この当時は仲裁制度について加盟国の合意に至らなかったため⁽⁶⁹⁾、OECD が 1984 年に公表した報告書においては、相互協議には合意に至る保証がなく不確実性を有するという問題点があり⁽⁷⁰⁾、仲裁制度がこれに対する有効な解決方法になることは認めつつも⁽⁷¹⁾、制度の導入を見送る勧告を行っている⁽⁷²⁾。

その後、米国や EU を始めとして仲裁制度を導入する国が増加してきたことを背景に⁽⁷³⁾、OECD も一度は頓挫した仲裁制度の議論を見直し⁽⁷⁴⁾、2000

(65) OECD. (1963). “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”

(66) 藤井・前掲注(57)43 頁。

(67) OECD. (1977). “Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs” Commentary on Article 25, para.43, 45.

(68) スウェーデンの租税法学者である Lindencrona 及び Mattsson が、1979 年 9 月にマドリッド世界法会議 (The Ninth Conference on the Law of the World in Madrid in September 1979) で行った報告、及び同報告を基にした論文 (Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55)) における「画期的な提案」(groundbreaking proposal) が仲裁制度に係る議論への端緒になったとされている (Roland Ismer. (2015). “Mutual Agreement Procedure” in Ekkehart Reimer and Alexander Rust eds. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition” Kluwer Law International, p.1782.)。

(69) Züger, *supra* note (62), p.19.

(70) OECD. (1984). “Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues” para.34-38.

(71) OECD, *supra* note (70), para.42.

(72) OECD, *supra* note (70), para.55, 63.では、仲裁手續の設置がこれまでに前例のない、租税高権の放棄 (unprecedented surrender of fiscal sovereignty) を意味するため、いくつかの加盟国は、全く受け入れることができない旨を既に明らかにしていることから、当面、移転価格又は利益配分に関する税務当局間の紛争を解決するための強制的仲裁手續 (compulsory arbitration process) を規定することを勧告しないことが述べられている。

(73) 米国及び EU の仲裁制度の沿革については、第 3 章で述べることとする。

(74) OECD が 1995 年に公表した移転価格ガイドライン (後掲注(318)を参照) におい

年代に入り再び仲裁制度の導入を含む紛争解決手続の改善に係る検討を開始した⁽⁷⁵⁾。その後、産業界の意見も踏まえた上で⁽⁷⁶⁾2007年に公表された報告書において仲裁制度の導入が明記され⁽⁷⁷⁾⁽⁷⁸⁾、2008年版のOECDモデル租税条約に義務的仲裁の規定が新設された⁽⁷⁹⁾。このように租税条約における紛争解決手続としては、長らく非裁判手続である権限ある当局間の交渉が利用されてきたが、OECDモデル租税条約の改訂以降は仲裁規定を有する租税条約が飛躍的に増加することとなった⁽⁸⁰⁾。

仲裁制度の本格的な導入前の議論は、相互協議で解決しない場合に、相互協議を代替する裁判手続によって終局的な解決をもたらす制度を志向する傾向にあったと思われるが⁽⁸¹⁾、自国の課税権を放棄することへの懸念から導入

て、仲裁制度の導入に向けた再検討を行うことが言及されている (Altman, *supra* note (27), p.65; OECD, (1995). “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” para.4.171.)。

- (75) 1997年頃から仲裁制度の分析が行われ、2000年にはモデル租税条約に仲裁規定を新設するための検討が行われていた。その後、OECDに共同作業部会 (Joint Working Group) が設置され、これらを具体化するための検討作業が行われていた (Pit, *supra* note (11), p.446; David P. McFarland et al. eds. (2002). “OECD Sets Up Joint Working Group On Using Arbitration in Competent Authority” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol.11, No.3, p.143.)。
- (76) 2004年の中間報告を経てOECDが2006年に公表した提案では、仲裁付託の条件として国内訴訟手続の放棄を要求していた (OECD, (2006). “Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes: Public discussion draft” para.62.)。しかし、産業界から裁判を受ける権利を侵害するとの懸念が示されたため、当該条件はその後削除されている (OECD, *infra* note (77), para.5.)。
- (77) OECD. (2007). “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes: Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007” para.15.
- (78) OECDの2007年の報告書では、仲裁制度以外についても、相互協議の手続についての問題点の検討が行われ、実効的な相互協議マニュアル (MEMAP、後掲注(175)を参照)として、相互協議の実務担当者に対してベストプラクティスを提供するための報告書が策定されている。また、相互協議の透明性の改善を目的として、加盟国がOECDへ相互協議の件数を報告する枠組みも構築されている (OECD, *supra* note (77), para.47,48.)。
- (79) OECDモデル租税条約 25条5項。OECDモデル租税条約における仲裁手続については、本章第3節2で述べることとする。
- (80) 青山慶二「BEPSに伴う紛争解決制度の改革 (相互協議及び仲裁制度)」日税研論集 73号 41頁 (2018)。
- (81) 例えば、民間機関においては、1950年代から1960年代にかけて国際商業会議所

に至らなかった⁽⁸²⁾⁽⁸³⁾。これに対して現行の仲裁制度は、アド・ホックに設置される仲裁委員会が権限ある当局に対して解決案を提示する制度であり、相互協議で権限ある当局が合意するための補完的手続と位置付けられる点に特徴がある⁽⁸⁴⁾。もともと、仲裁委員会による解決案である仲裁決定は、権限ある当局に対して法的拘束力を持つことから、調停のような純粋な非裁判手続とも異なっている。この点で、上記 2 で述べた裁判手続と非裁判手続の双方の性格を有する中間的な形態であると考えられる。次節以降では、租税条約における紛争解決手続である相互協議及び仲裁手続の意義を検討することとする。

第 2 節 相互協議

1 相互協議の概要

相互協議は、現行の多くの租税条約に規定されており⁽⁸⁵⁾、以下のとおり個

(前掲注(61)を参照)のほか、国際租税協会 (International Fiscal Association: IFA) や国際法曹協会 (International Bar Association: IBA) によって、租税に係る国際的な裁判所の設置が提案されていた (Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), pp.29-30.)。また、学説においても、論者によって制度の詳細は異なるものの、租税に係る常設の国際仲裁機関の設置が提案されていた (*See* Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.65ff; *see also* Carl S. Shoup. (1985). "International Arbitration of Transfer Pricing Disputes under Income Taxation" in Alan M. Rugman and Lorraine Eden eds. "Multinationals and Transfer Pricing" Croom Helm, p.291.)。

(82) OECD, *supra* note (70), para.55.

(83) 例外として、独・オーストリア租税条約 (2000 年 8 月 24 日署名) 25 条 5 項において、相互協議で 3 年以内に合意に至らない場合に、ローマ条約 239 条 (現在の欧州連合運営条約 (リスボン条約) 273 条に相当) に基づき欧州司法裁判所 (現在の EU 司法裁判所、後掲注(473)を参照) に付託する手続規定がある。しかし、ドイツがこのような規定をオーストリア以外の国との間で採用することは当面ないだろうとされており、本稿執筆時点においても管見の限り、EU 司法裁判所のような常設の裁判所による仲裁手続を規定した租税条約は存在しないと思われる (谷口勢津夫「租税条約上の権利救済手続—ドイツにおける展開—」甲南法学 40 巻 3・4 号 284 頁 (2000))。

(84) 現行の仲裁制度の手続上の特徴は、本章第 3 節 1 で述べることとする。

(85) 我が国においては、2018 年 1 月 1 日現在の情報であるが、63 の租税条約等 (74 か国・地域において適用) に相互協議に関する規定が置かれ、22 か国・地域との間で相互協議が行われている。詳細については、国税庁「相互協議規定を含む租税条約等の

別事案協議、解釈適用協議及び「立法的解決協議」の 3 類型に区分することが一般的である⁽⁸⁶⁾。租税条約における相互協議条項は、課税事案の解決の主体、方法及び実施等の手続を定めたことが最大の特徴及び意義とされている⁽⁸⁷⁾。相互協議は、外交ルートを通さずに両締約国の権限ある当局間で直接交渉する手続であるが⁽⁸⁸⁾、個別事案協議のみ課税処分の対象となった納税者の申立てを前提としていることから、紛争当事者である両締約国の権限ある当局だけでなく、納税者も紛争の関係者として存在するという特徴がある⁽⁸⁹⁾。

(1) 個別事案の解決のための協議

第一の類型は学説上、個別事案協議と呼ばれ⁽⁹⁰⁾、OECD モデル租税条約 25 条 1 項及び 2 項に規定されており、相互協議と言え一般的に個別事案協議を意味するとされている⁽⁹¹⁾。これは、納税者が一方又は双方の締約国の措置⁽⁹²⁾により「租税条約の規定に適合しない課税」を受けた場合又は受

締結国・地域（平成 30 年 1 月 1 日現在）」を参照（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/pdf/sanko.pdf>）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。

- (86) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置－移転価格税制に即しつつ－」同『所得課税の法と政策』395 頁（有斐閣、1996）〔初出 1991〕。John F. Avery Jones et al. (1979). “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I” (reprinted from the *British Tax Review*. 1979, No.6.) Sweet & Maxwell, pp.334-335; Ismer, *supra* note (68), pp.1780-1781. 「立法的解決協議」の表記については、後掲注(107)を参照。
- (87) 大橋時昭「相互協議を巡る諸問題－移転価格課税に係る協議を中心として－」税大論叢 44 号 31 頁（2004）。
- (88) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.57. これは、課税処分が大量かつ反復・継続的に行われるものであるため迅速で効率的な解決が求められることや、処理に当たって企業秘密とすべき事項が含まれること等を考慮して制度が設計されたためであるとされている（高久隆太「租税条約に基づく政府間協議（相互協議）手続について－米国における相互協議手続の研究と我が国における相互協議手続の在り方に関する一考察－」税大論叢 23 号 411-412 頁（1993）、藤井・前掲注(57)35 頁）。
- (89) David R. Tillinghast. (1994). “The Choice of Issues to be Submitted to Arbitrary under Income Tax Conventions” *Intertax*, Vol.22, Issue 4, p.159; *see also* Gerrit Groen. (2002). “Arbitration in Bilateral Tax Treaties” *Intertax*, Vol.30, Issue 1, p.4.
- (90) 金子・前掲注(86)395 頁。
- (91) 伊藤剛志＝小原英志「相互協議と国内救済制度」中里実ほか編『移転価格税制のフロンティア』283 頁（有斐閣、2011）〔初出 2010〕。
- (92) 締約国の措置とは、税務当局が行う更正や決定等の課税処分だけでなく、納税者による納税申告も含まれるなど広く解されている。例えば、税務調査において税務当局

けることとなる場合に⁽⁹³⁾、解決を図るための協議であり、納税者がいずれかの締約国の権限ある当局に対して申立てを行うものである⁽⁹⁴⁾。申立てを受けた権限ある当局は、まずは申立ての正当性⁽⁹⁵⁾及び自国での解決の可否⁽⁹⁶⁾を判断するが、自国で解決できない場合には相互協議によって権限ある当局間で解決を図ることとなる⁽⁹⁷⁾。相互協議が開始されると、納税者か

からの勧奨を受けたことにより行った修正申告も、それにより後述の「租税条約の規定に適合しない課税」が生じるか、或いは生じる蓋然性があると納税者が思料する場合には、締約国の措置に含まれ、相互協議の申立てを行うことができるとされている（猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の課題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1044 頁（大蔵財務協会、2011））。

- (93) 「租税条約の規定に適合しない課税」とは、例えば国際的二重課税のことをいうが、より厳密には、条約の規定の解釈又は適用が異なることにより、締約国間の課税権の配分という租税条約の目的・機能が阻害されている状態であり、必ずしも二重課税と同義になるとは限らないと解されている（詳細は、倉内敏行「相互協議の対象について—『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察—」税大論叢 27 号 158-173 頁（1996）を参照、猪野・前掲注(92)1048 頁も同旨）。例えば、条約が一方の締約国に排他的課税権を与えるにもかかわらず、一方の締約国が国内法により課税しない場合において、他方の締約国が課税するときは、二重課税は発生しないが「租税条約の規定に適合しない課税」が発生していることから、相互協議の対象となる（OECD, *supra* note (16), *Commentary on Article 25*, para.13.）。反対に、国外関連者に対する寄附金に係る課税事案について相互協議の申立てが行われた場合において、権限ある当局が「租税条約の規定に適合しない課税」が発生していないと判断したときには、国際的二重課税が発生していても相互協議の対象とはならない（猪野・前掲注(92)1049 頁を参照）。
- (94) OECD モデル租税条約 25 条 1 項。従来は、納税者の居住地国（又は国籍を有する国）の権限ある当局へ申立てを行うこととされていたが、BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）に基づき、相互協議へのアクセス改善のために、いずれの締約国においても申立てが可能な規定に改訂された（OECD, *supra* note (10), para.34-36.）。
- (95) 相互協議の申立ての正当性、すなわち申立てに理由があるか否かは権限ある当局の自由裁量事項ではなく、法の解釈の問題であり、理由があると認めるときは、権限ある当局は他に満足すべき解決策がない限り相手国へ協議の申入れをしなければならないと解されている（金子・前掲注(86)402 頁）。
- (96) 一方の締約国で行われた課税によって国際的二重課税が発生した場合において、他方の締約国が当該課税に対応して自国の企業の所得を減額することを対应的調整という（志賀・前掲注(17)164 頁）。我が国において、相手国で課税が行われた場合に対応的調整を行うためには、相互協議の合意が必要である（高久・前掲注(88)417 頁）。また、我が国以外においても、相互協議を実施せずに相手国において対应的調整に相当する所得の減額を受けることは一般的に期待できないとされている（赤松・前掲注(5)237 頁）。
- (97) OECD モデル租税条約 25 条 2 項。

ら提出された資料を基に交渉を行うことになるが⁽⁹⁸⁾、権限ある当局には交渉の義務が課されるのみで、合意に至る義務はないと解されている⁽⁹⁹⁾。また、個別事案協議の合意は、その事案限りのものであり、他の事案の先例とはしないことが原則とされ⁽¹⁰⁰⁾、公表もされていない⁽¹⁰¹⁾。本稿においては、現行の仲裁制度が納税者の個別の課税事案を対象とするものが大宗を占めていることから、特段の断りのない限り、相互協議に言及する場合には個別事案協議を念頭に置くこととする。

(2) 租税条約の解釈又は適用に関する協議

第二の類型は学説上、解釈適用協議と呼ばれ⁽¹⁰²⁾、OECD モデル租税条約 25 条 3 項第 1 文に規定されている。これは個別事案協議とは異なり、協議開始につき必ずしも納税者からの申立てを前提としておらず、権限ある当局が租税条約の解釈又は適用の統一につきその必要性を認識した場合に、相手国の権限ある当局に協議を申し入れることによって行われるものとされている⁽¹⁰³⁾。もっとも、上記(1)の個別事案協議においても、紛争発生の主たる原因が租税条約の解釈又は適用の不一致にあることに鑑みれば、個別事案協議と解釈適用協議は相互に排除する関係にあるわけではなく、むしろ部分的に重なり合う関係にあると解されている⁽¹⁰⁴⁾⁽¹⁰⁵⁾。解釈適

(98) 相互協議指針 9。

(99) OECD モデル租税条約 25 条 2 項は、“The competent authority shall endeavour, [...] 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.” (下線部は筆者による)と規定している。これは、権限ある当局が相互協議において最善の努力を行う義務を負うのみで、結果をもたらす義務を負わないことを意味すると解されている (OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para 37.)。

(100) 藤井・前掲注(57)55 頁。ただし、個別事案協議を通じて、租税条約の解釈について一般的に適用しうるルールが見出されることも多いとされている (同)。

(101) 水野・前掲注(15)63 頁、伊藤=小原・前掲注(91)297 頁脚注 47。

(102) 金子・前掲注(86)395 頁。

(103) 国際税務研究グループ編『国際課税問題と政府間協議—相互協議手続と同手続をめぐる諸問題—』50 頁 (大蔵財務協会、1993)。

(104) 金子・前掲注(86)396 頁。

(105) この点、相互協議を伴う APA 事案が、個別事案協議に該当するか解釈適用協議に

用協議において、権限ある当局間で一定の解決案に合意した場合には、合意内容が公表されることもある⁽¹⁰⁶⁾。

(3) 租税条約に定めのない二重課税の除去のための協議

第三の類型は学説上、「立法的解決協議」と呼ばれ⁽¹⁰⁷⁾、OECD モデル租税条約 25 条 3 項第 2 文に規定されている。これは前の 2 類型とは異なり、OECD モデル租税条約のコメンタリでの言及が少なく⁽¹⁰⁸⁾、また、権限ある当局の努力義務も規定されていないことから⁽¹⁰⁹⁾、協議の内容及び合意可能な範囲が問題とされてきた。この点、かつては「立法的解決協議」の文言どおり、租税条約が全く想定していない二重課税を解決するために⁽¹¹⁰⁾、新たな規範を定立するための追加的な条約法を制定するための手

該当するかについては議論があると思われる。しかし、いずれかに明確に区分されるわけではなく、仮に相互協議を伴う APA 事案が租税条約の解釈又は適用を巡る協議としての性質を有するとしても、当該事案は納税者の申出を前提とすることから、我が国においては個別事案協議の手続規定を準用するものとして整理されている（相互協議指針 3（2）、吉川保弘「事前確認制度の現状と課題－相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として－」税大論叢 50 号 20-21 頁（2006）を参照）。

- (106) 例えば、我が国では、日・米租税条約（平成 16 年条約第 2 号）11 条 3 項(c)(i)に規定されていた「投資銀行」の意義について、2005 年 12 月に両締約国の権限ある当局間で合意した内容が公表されている（国税庁「日米租税条約の投資銀行の受取利子に対する免税に係る実務上の取扱いについて」（2005 年 12 月 27 日）（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/sonota/051227/01.htm>）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。なお、日・米租税条約はその後の議定書（令和元年条約第 8 号）によって改正されており、現行の条約には「投資銀行」に係る規定は存在しない。
- (107) 金子・前掲注(86)395 頁。近年では、このような名称の前提となる立法的な解決の可否について否定的な見解もあり（實村・後掲注(115)を参照）、筆者もこの見解に特に異論はないが、これに代わる学説上定着した名称が見当たらないため、さしあたり本稿では鍵括弧付きの「立法的解決協議」と表記することとする。
- (108) 例えば、租税条約の両締約国に恒久的施設を有する第三国の居住者の事案について言及されている。これら恒久的施設の間取引に係る二重課税が発生した場合において、一方又は双方の締約国が当該第三国との間で二国間租税条約を締結していないときには、本規定により両締約国の権限ある当局が協議することができるとされている（OECD, *supra* note (16), *Commentary on Article 25, para.55.*）。
- (109) 猪野・前掲注(92)1050 頁脚注 44。第二の類型の解釈適用協議による合意については、個別事案協議と同様に努力義務とされている（OECD モデル租税条約 25 条 3 項）。
- (110) 藤井・前掲注(57)49 頁。

続⁽¹¹¹⁾、すなわち立法的合意を行う手続⁽¹¹²⁾であるという見解も存在した。しかし、相互協議条項は上述のとおり手続規定であり、課税要件を定める実体規定ではないこと⁽¹¹³⁾、及び後述の租税法主義の要請から、この条項を根拠として権限ある当局に立法的合意を行う権限を委任したと解することはできないと考えられる⁽¹¹⁴⁾。このため、権限ある当局は、既存の租税条約又は国内法の範囲内で事案の解決ができるにとどまるとされている⁽¹¹⁵⁾。

2 相互協議の法的性質

相互協議は、上述の 3 類型とも国際法の一つである租税条約の解釈又は適用を巡って権限ある当局間で紛争の解決を模索する手続であり⁽¹¹⁶⁾、非裁判手続である交渉であることに異論はないであろう⁽¹¹⁷⁾。ここで、特に個別事案協議については、相互協議の合意の結果として租税条約の規定に適合しない課税が排除されるという意味で、納税者の権利救済の性格も有していると考えられるかもしれない⁽¹¹⁸⁾。確かに個別事案協議において合意に

(111) 金子宏「相互協議における権限ある当局間の合意の効力」同『租税法理論の形成と説明 下巻』245 頁（有斐閣、2010）〔初出 1999〕。

(112) 谷口・前掲注(21)12-13 頁。

(113) 大橋・前掲注(87)30 頁。

(114) 水野・前掲注(15)65 頁を参照。本文献は、「相互協議の結論は、たんに租税条約において合意をする根拠があるのみでは十分に説明がつかなくなる。租税条約を根拠に合意がなされることは、いわば、法律の白紙的委任によって行政庁が租税法規の内容を決定するのと類似した効果をもつことになるのである」と指摘している。

(115) 本稿の検討対象である仲裁手続は、主に個別事案協議に係る事案を対象とするためこれ以上立ち入らないが、「立法的解決協議」の内容については、寶村和典「OECD モデル租税条約 25 条 3 項について一条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する検討一」税大論叢 89 号 295 頁以下（2017）において詳細に検討されている。

(116) 大橋・前掲注(87)31 頁。

(117) 猪野・前掲注(92)1038 頁。

(118) 増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として—」日税研論集 33 号 63 頁（1995）は、個別事案協議が「前者（筆者注：納税者の救済手続）とすれば、相互協議における納税者の手続保障が要請されることになろう。後者（筆者注：国家間の外交交渉）とすれば、納税者の申立ては単なる外交交渉の端著にすぎず、そもそも権利保護の意味合いはない」とした上で、「移転価格税制における対症的調整という分野に限って言えば、OECD 加盟国は、...（中略）...相互協議に救済手続の要素を読み込む方向に動きつつあるのではないか」と述べている。

至った場合、反射的効果として納税者の権利救済が図られるため、機能的には争訟手続と類似するともいえるであろう⁽¹¹⁹⁾。しかし、相互協議は、国内的法的救済手続とは目的⁽¹²⁰⁾、法的性格、手続構造、及び法的拘束力等の点で原理的に明らかに異なる「特別な手続」⁽¹²¹⁾であることから、手続上は、あくまでも締約国間の「妥協」を伴う外交交渉であり、訴訟のような手続保障のある権利救済とは異なると考えることが妥当であろう⁽¹²²⁾。

もともと、外交交渉とは言っても、租税条約を始めとした関係法令の解釈又は適用に係る議論であることを踏まえれば⁽¹²³⁾、相互協議は事案の政治的処理を行う場ではなく、また、租税条約上も国内法上もこれを可能とする旨の規定はない⁽¹²⁴⁾。このため、権限ある当局は、適正な課税権を確保する観点から、国内法及び国際法に立脚しない政治的処理を行ってまで相手国の課税に対応的調整⁽¹²⁵⁾を行う義務はないと解されている⁽¹²⁶⁾。本章第 1 節 2 で述べたとおり交渉には一般論として合意義務がないとされているが、こと相互協議においては、このような文脈からも合意を義務付けることが困難なため、租税条約上、合意の努力義務を設定するとどまっていると考えられる⁽¹²⁷⁾。

(119) 金子・前掲注(86)397 頁、藤井・前掲注(57)47 頁、谷口・前掲注(21)44 頁。

(120) 志賀・前掲注(17)205 頁は、両者の目的の違いについて、国内の法的救済手続は、「課税当局の違法または不当な処分による納税者の権利利益の侵害を、争訟手続を通じて救済するものである。一方、相互協議手続は、租税条約の規定に適合しない課税を、権限ある当局間の合意により解決する国家間の紛争解決手段である」と述べている。

(121) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.8.は、相互協議が、明らかに国内法令の枠外にある特別な手続 (special procedure) であると指摘している。

(122) 谷口・前掲注(21)43-45 頁は、本パラグラフのように解した上で、両者を「機能論的観点から、納税者の権利救済をより実効あらしめる方向で関係づけるのが妥当であろう」と述べている。また、村井正「租税条約と EU 法規範 (下) - 改訂日独租税条約を素材に -」税研 196 号 26 頁 (2017) も参照。

(123) 猪野・前掲注(92)1038 頁。

(124) 大橋・前掲注(87)38 頁。

(125) 対応的調整については、前掲注(96)を参照。

(126) 大橋・前掲注(87)47 頁を参照。

(127) 木村弘之亮「OECD モデル条約における相互協議手続の性質 (二)」慶應義塾大学法学研究会 71 巻 9 号 53 頁 (1998) を参照。

3 相互協議の合意

(1) 相互協議の合意の法的性質

ここでは先行研究に倣って、相互協議の合意が条約に該当するか否かについて、国内法的位置付けと国際法的位置付けに区分して整理する⁽¹²⁸⁾。

イ 国内法的位置付け

我が国において、法律事項又は財政事項等を含む一定の国際約束は、憲法 73 条 3 号により、国会の承認を要することとされており（国会承認条約）⁽¹²⁹⁾、相互協議の根拠となる租税条約も法律事項を含むことから、これに該当するとされている⁽¹³⁰⁾。相互協議は、租税条約の委任に基づいて権限ある当局間で条約の解釈又は適用に関する紛争を処理する手続であるため、その合意は、国会承認条約の委任を受け、行政府による外交処理権（憲法 73 条 2 号）の一環として締結できる行政協定又は行政取極と位置付けられる⁽¹³¹⁾。このため、相互協議の合意は、国会承認条約には該当しないものの、憲法 98 条 2 項において誠実に遵守すべきとされている「条約」⁽¹³²⁾には該当するとされている⁽¹³³⁾。

(128) 井上・前掲注(27)410 頁以下、中里実「相互協議における合意と国内法との調整」『国際商取引に伴う法的諸問題 (10)』トラス 60・72 頁以下 (2002)。

(129) 我が国においては、条約のうち、①法律事項を含む国際約束（沖縄返還協定、日米地位協定等）、②財政事項を含む国際約束（第 2 次世界大戦後の日本と東南アジア諸国との賠償協定や経済協力を取り決めるもの等）、及び③政治的に重要な国際約束（日韓基本関係条約、日ソ共同宣言等）については国会の承認を経ることが必要な条約（国会承認条約）であるとされている（山本良「条約法」小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』78 頁（有斐閣、2010））。

(130) もっとも、課税権の配分規定のように、後述する租税法律主義に触れる規定を含む限りにおいて、租税条約が法律事項を含む国際約束に該当するとされている（山本草二『国際法（新版）』106-107 頁（有斐閣、1994））。このため、情報交換等を目的とする国際約束（前掲注(18)を参照）は、かかる規定を含まないことから、国会承認条約には該当しないとされている（財務省「平成 23 年度税制改正の解説」637 頁（2011））。

(131) 山本・前掲注(130)109 頁。

(132) ここでいう「条約」とは、実質の意味での、国家間及び国家と国際組織間（国際法主体間）における合意文書であり、その名称は、条約、協定等特に問わないこととされている（渋谷秀樹『憲法〔第 3 版〕』33-34 頁（有斐閣、2017））。

(133) 井上・前掲注(27)410-411 頁。

ロ 国際法的位置付け

条約法条約によれば、条約とは、①国の間において、②文書の形式により締結され、③国際法によって規律される、④国際的合意の 4 要件を全て充足するものと定義される⁽¹³⁴⁾。相互協議の合意は、国家間の合意であり、文書の形で交わすことが通常であるため、相互協議の合意が国際法上も条約とされるか否かは③の解釈次第であると考えられる。ここで、③の趣旨は、国家間の権利義務関係を創設することや、国家間の国際法によって規律される関係を設定することであるとされている⁽¹³⁵⁾。したがって、個別事案協議の合意によって、権限ある当局が合意内容を実施する租税条約上の義務を負うことになることと解釈できるとすれば⁽¹³⁶⁾、相互協議の合意は、国際法上も条約と解することができるであろう⁽¹³⁷⁾。その一方で、解釈適用協議のように、租税条約の一般的な解釈又は適用に関する協議においては、合意によって国家間の具体的な権利義務関係を創設するとまではいえないことから⁽¹³⁸⁾、条約そのものではなく、条約法条約に基づき、条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるもの⁽¹³⁹⁾に

(134) 条約法条約 2 条 1 項(a)。要件の 4 区分については、小森光夫「法源」小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』51 頁（有斐閣、2010）を参照した。

(135) 小森・前掲注(134)52 頁。

(136) OECD モデル租税条約 25 条 2 項は、個別事案協議について、「成立した全ての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない」と規定している。

(137) もっとも国際法においては、正式な条約でなく簡易な手続により成立する国際的な合意が、国際法的に見て条約とは異なるものの国家間の合意として国家を拘束するというソフトローの概念が打ち出されており、相互協議の合意も、かかるソフトローとして位置付けられるとする見解もある（中里・前掲注(128)73 頁、井上・前掲注(27)421-423 頁）。ただ、いずれにせよ国際的な合意であって、(2) で述べるとおり、紛争当事者である権限ある当局（国）を拘束するという結論には変わりがないと考えられるため、本稿ではこれ以上は立ち入らないこととする。

(138) OECD モデル租税条約 25 条 3 項は、解釈適用協議について、「両締約国の権限ある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める」と規定しているのみで、個別事案協議のように、合意内容の実施義務が明記されていない。

(139) 条約法条約 31 条 3 項は、条約の解釈に当たり「文脈とともに、次のものを考慮する」として、「(a)条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意」、「(b)条約の適用につき後に生じた慣行であって、条約の解釈についての当事国の合意を確立す

該当すると考えられる⁽¹⁴⁰⁾。

(2) 相互協議の合意の拘束力

まず、権限ある当局(国)は、「合意は拘束する」(pacta sunt servanda) という法原則からの当然の帰結として、相互協議の合意に拘束されることに疑いの余地はないであろう⁽¹⁴¹⁾。これに対して納税者は、相互協議の合意には拘束されないと解されており⁽¹⁴²⁾、合意内容を受け入れないこともできる⁽¹⁴³⁾。また、国内裁判所及び国税不服審判所については、相互協議の合意が法規範を形成することがないことから⁽¹⁴⁴⁾、一般的には納税者と同様に、相互協議の合意に拘束されないとされている⁽¹⁴⁵⁾⁽¹⁴⁶⁾。

4 国内救済手続との関係

相互協議のうち、上述の個別事案協議については、OECD モデル租税条約上、権限ある当局への申立てとは別に国内法令に定める救済方法(国内救済

るもの」を挙げている。

(140) 伊藤＝小原・前掲注(91)297 頁。また、個別事案協議の合意のうち、租税条約の解釈又は適用に係る部分についても同様に考えられる(谷口・前掲注(21)12 頁)。

(141) 金子・前掲注(111)239 頁、中里・前掲注(128)72 頁。

(142) 金子・前掲注(86)403 頁。

(143) 相互協議で合意に至り二重課税が排除された場合であっても、国家間の所得が調整されるのみであり、税額まで調整されるわけではない(赤松・前掲注(5)249 頁)。このため、例えば、税率差のある二国間において、納税者の意図に反し、相対的に高税率の国に多くの所得が配分される結果となった場合には、納税者が合意内容を受け入れないことも想定される。

(144) 猪野・前掲注(92)1055 頁。

(145) 木村・前掲注(127)48 頁。

(146) この点について、中里・前掲注(128)64-65 頁は、相互協議の合意により租税条約の解釈が決定されることから、「日本国憲法があらゆる場合において条約の国内法に対する優位を定めている結果として、条約に関する日本の最高裁判所の解釈は、国際法的局面における最終的解釈に拘束されることにならざるを得ないのではないかと思われる」と述べている。また、伊藤＝小原・前掲注(91)297 頁は、相互協議の合意が、条約法条約により文脈とともに考慮されるものであるとすれば、「国税不服審判所及び裁判所は、租税条約の規定を解釈するにあたり、相互協議による合意を『考慮する』法的な義務が生じることになろう」と述べている。このように相互協議の合意が、裁判所等の判断に何も影響を及ぼさないとはいえ切れず、両者の関係については更なる検討を要すると思われるが、本稿では立ち入らないこととする。

手続)にも訴えることができるとされている⁽¹⁴⁷⁾。相互協議の合意は上述のとおり両締約国の権限ある当局を拘束する一方、国内救済手続である裁判所による処分を取り消す判決は関係行政庁を拘束するとされ⁽¹⁴⁸⁾、関係行政庁には権限ある当局も含まれると考えられる。このため、双方の手続を進行した場合には⁽¹⁴⁹⁾、両者の判断が抵触する可能性があるため⁽¹⁵⁰⁾、両者の関係をどのように整理するのが問題とされてきた⁽¹⁵¹⁾。

この点、両者にはそれぞれ手続上の期間制限が存在し⁽¹⁵²⁾、一方の手続の結果を待った場合に他方の手続を取れなくなるおそれがあることから、実務上は予め双方の手続を取った上で国内救済手続を停止することが望ましいとされている⁽¹⁵³⁾。我が国で移転価格課税等が行われた場合において納税者が双方の手続を希望するときには、まず国税不服審判所において審査請求の手続を取るとともに⁽¹⁵⁴⁾、国税庁において相互協議の申立てを行った上で、審査請

(147) OECD モデル租税条約 25 条 1 項。

(148) 行訴 33 条 1 項。

(149) 二国間の課税権が衝突する問題は、一義的には、国内法により一方的な解決を図るよりも租税条約により二国間での調整を図る方が望ましいと考えられるが(村井・前掲注(23)143頁)、近年では、勝訴見込が高いと考えて納税者が国内救済手続を選択する事例も見られるようになったとされている(青山・前掲注(80)36頁)。

(150) 例えば、我が国で課税処分が行われた場合において、相互協議の結果、当該課税処分が維持された(相手国において対応的調整をすることとされた)にもかかわらず、国内救済手続において当該課税処分の一部又は全部が取り消されたときに、両者の判断の抵触が生じる。この場合には、両締約国において課税所得の減額の措置が取られた結果、いずれの締約国も課税しない状態が生じる可能性がある(伊藤=小原・前掲注(91)293-294頁)。相互協議の結果、このような課税の空白が生じることは租税条約の予定するところではないため、望ましいことではないとされている(小島俊朗「移転価格課税における国内的救済手続と国際的救済手続」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』862頁(大蔵財務協会、2010))。

(151) OECD, *supra* note (16), *Commentary on Article 25, para.42-44*.

(152) 我が国の国内救済手続の期間制限については、通法 77 条及び行訴 14 条を参照。また、相互協議については、現行の租税条約において、申立てに 3 年の期間制限が付されていることが一般的である(OECD モデル租税条約 25 条 1 項)。

(153) 金子・前掲注(86)399頁。

(154) 我が国において、納税者が税務署長等から処分を受けた場合には、処分庁に対して再調査の請求を行うか、国税不服審判所長に対して審査請求を行うかを選択することができ(通法 75 条 1 項 1 号)、再調査の請求についての決定になお不服がある場合には、国税不服審判所長に対して審査請求を行うことができる(通法 75 条 3 項)。裁判

求の手續を停止することとされている⁽¹⁵⁵⁾⁽¹⁵⁶⁾⁽¹⁵⁷⁾。納税者は、相互協議の結果を確認した上で⁽¹⁵⁸⁾、これを受け入れて合意内容に従った課税所得の減額の措置⁽¹⁵⁹⁾を受けるか⁽¹⁶⁰⁾、これを受け入れずに国内救済手續を取るかを判断することになる⁽¹⁶¹⁾。これら一連の手續が明確に法定化されているわけではな

所に課税処分取消しを求める訴えを提起するためには、審査請求についての裁決を経た後でなければならない（通法 115 条 1 項：不服申立ての前置）。本稿では、課税処分に対して審査請求を行うことを前提に説明しているが、再調査の請求を行った場合も考え方は同様である。

- (155) 赤松晃「相互協議と仲裁」金子宏監修『現代租税法講座 第 4 巻 国際課税』387-388 頁（日本評論社、2017）。
- (156) 国税不服審判所の事務運営指針によれば、審査請求の裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間（標準審理期間）を 1 年としているところ、相互協議の申立てがなされた事件については、「標準審理期間内に裁決することが困難であることが見込まれる」ことから「個々の事情に応じて審査請求を処理するものとする」とされている。我が国の相互協議の所要期間は平均して 2 年を超えているため（後掲注(169)を参照）、国税不服審判所の実務においても、審査請求と相互協議の申立ての双方が行われる場合には、相互協議の結果を待つことを念頭に置いていると考えられる（平成 28 年 3 月 24 日付国管管 2-7「審査請求に係る標準審理期間の設定等について（事務運営指針）」、及び實村・前掲注(115)337 頁脚注 120 を参照）。
- (157) 本稿では立ち入らないが、これとは反対に国内救済手續を先行させた場合に相互協議において生ずる問題（例えば、裁判所の判決等が先に示された場合に、これと異なる相互協議の合意が可能か否かなど）については、国際税務研究グループ・前掲注(103)61-65 頁、大橋・前掲注(87)61-66 頁、伊藤＝小原・前掲注(91)293-296 頁、猪野・前掲注(92)1040-1042 頁等において詳細に検討されている。
- (158) 権限ある当局間で一定の解決案に合意した状態を、実務上「仮合意」という。権限ある当局は、仮合意の内容について納税者に意向確認を行い、納税者が同意した場合に初めて、正式な合意を行うこととなる。なお、納税義務の確定に行政契約を認めない我が国においては、権限ある当局と納税者の間で納税義務に係る契約は締結できないと考えられるため、このような意向確認に対する納税者の同意は、事実行為にすぎないとされている（大橋・前掲注(87)70-71 頁）。
- (159) 我が国で課税処分が行われた場合には、通法 26 条に基づき、職権で再更正の処分が行われ、相手国で課税処分が行われた場合には、実特法 7 条に基づき、納税者が更正の請求を行うことにより、減額更正の処分が行われる（猪野・前掲注(92)1054 頁）。納税者による更正の請求に対しては、税務署長は相互協議の合意内容に即した更正を行わなければならないと解されている（金子・前掲注(86)404 頁）。
- (160) 相互協議指針 16。これは、相互協議の合意が納税者を拘束しないこと（上記 3（2）を参照）を前提とした手續である。なお、合意内容を受け入れた場合、納税者は国内救済手續を取り下げることとなる（小島・前掲注(150)862 頁、OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.45.）。
- (161) 金子・前掲注(86)403 頁。

いが⁽¹⁶²⁾、以上のように整理することで、両者の結果のいずれか一方のみが国内において実施されることとなるため、納税者に国内救済手続を確保するとともに、両者の判断の抵触を防止することができるのである。

5 相互協議の問題点

(1) 相互協議の現状

相互協議は、他分野における紛争解決手続とは異なり、20 世紀初頭にその原型が誕生して以降、ほとんど変化がないと言われている⁽¹⁶³⁾。このため、OECD を中心に紛争解決手続として有用なものであるとの評価がある一方⁽¹⁶⁴⁾、産業界を中心に実効性が不十分であるとの批判がなされるようになってきた。例えば、EU、米国及び OECD において公表されている統計によれば⁽¹⁶⁵⁾⁽¹⁶⁶⁾、相互協議の件数は、事案の発生件数、及び未解決事案を

(162) 一連の手続について、立法措置が必要であるとする見解もある（高久・前掲注(88)475 頁、伊藤=小原・前掲注(91)298-299 頁）。

(163) Altman, *supra* note (27), p.1.

(164) OECD, *supra* note (70), para.40.

(165) EU のウェブサイトを基に整理すると、比較可能な直近 5 年間における、EU 加盟国の課税事案（APA 事案は含まない）に係る相互協議の発生件数及び繰越件数は、下表のとおりである（下表は筆者作成）（European Commission, Statistics on APAs and MAPs in the EU, https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu_en, last visited May 1, 2021.）。

年度（暦年）	2015	2016	2017	2018	2019 （※ 2）	増加率 （2015-2019）
発生件数（※ 1）	439	481	547	727	839	91%
繰越件数（※ 1）	1,513	1,804	1,907	1,988	2,084	38%

（※ 1）EU 仲裁条約に基づく事案の件数、すなわち、EU 加盟国同士の事案のみを合計した件数である。また、各年度の件数は、EU 加盟国によって報告された件数の単純合計であるため二重計上されていることから、実際の事案の件数は上表の件数を 2 で除する必要がある（件数が奇数の年度は、事案を認識するタイミングが加盟国によって異なることが原因と思われる。）。

（※ 2）2015 年度から 2016 年度まではクロアチアを除く 27 か国、2017 年度から 2019 年度までは 28 か国の加盟国の合計である。

(166) 米国内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）のウェブサイトを基に整理すると、比較可能な直近 5 年間における、課税事案（APA 事案は含まない）に係る相互協議の発生件数及び繰越件数は、下表のとおりである（下表は筆者作成）（IRS, Annual Competent Authority Statistics, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/apma>,

意味する繰越件数とともに比較可能な直近 5 年間で増加している⁽¹⁶⁷⁾⁽¹⁶⁸⁾。ま

last visited May 1, 2021.)。

年度 (※1)	2011	2012	2013 (※1)	2014	2015	増加率 (2011-2015)
発生件数 (※2)	237	236	403	354	289	22%
繰越件数 (※2)	477	573	733	956	998	109%

(※1) 2013 年度に、集計方法を会計年度から暦年に変更している。このため、2013 年度は、2012 年 10 月 1 日から 2013 年 12 月 31 日までの 15 か月間の件数である。

(※2) 主に移転価格課税事案を担当する Advance Pricing and Mutual Agreement (APMA) Program と、その他の課税事案を担当する Treaty Assistance and Interpretation Team (TAIT) の件数の合計である (現在は改組され、TAIT が APMA の部局の一つになっている)。2016 年度以降においては、上表と比較可能な統計が存在しないと思われる。

- (167) OECD のウェブサイトを基に整理すると、各報告年度における加盟国の課税事案 (APA 事案は含まない) に係る相互協議の発生件数及び繰越件数は、下表のとおりである (下表は筆者作成) (OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015, <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, last visited May 1, 2021.)。

報告年度 (※1)	2011	2012	2013	2014	2015 (※3)	増加率 (2011-2015)
発生件数 (※2)	1,624	1,678	1,910	2,259	2,509	54%
繰越件数 (※2)	3,838	4,073	4,566	5,429	6,176	61%

(※1) 各報告年度にどの期間の計数を報告するかは、国・地域によってまちまちであり、例えば我が国においては、2015 報告年度は 2014 (平成 26) 事務年度 (事務年度とは、7 月 1 日から翌年 6 月 30 日までの年度をいう。) に相当する。この点、後掲注(168)の現行の統計は、報告年度が暦年で統一されている。

(※2) 本統計は、OECD 加盟国によって報告された件数の単純合計であるため、非加盟国同士の相互協議の状況は反映しておらず、全世界の件数を示したものではない。また、各報告年度の件数は、OECD 加盟国同士の事案が二重に計上される一方、OECD 加盟国と非加盟国間の事案が 1 件として計上される。この点、後掲注(168)の現行の統計は、OECD 非加盟国も含めた広範な国・地域の統計をカバーしている。

(※3) 上表は、2010 年に OECD に加盟したチリ、スロベニア、イスラエル、エストニアを含む 34 か国のデータがそろった 2011 から 2015 報告年度までを抽出した (なお、2015 報告年度には 2016 年に OECD に加盟したラトビアの発生件数 3 件及び繰越件数 1 件が含まれている)。

- (168) OECD は 2016 報告年度以降、最終報告書 (行動 14) におけるミニマム・スタンダードに基づき、OECD 加盟国のみならず非加盟国も含めたより広範な国々 (BEPS IF、後掲注(182)を参照) による報告を取りまとめている。直近の 2019 報告年度においては、105 か国・地域で合計 4,524 件 (2016 年 1 月 1 日以降発生分) 及び 2,431 件 (2015 年 12 月 31 日以前発生分) の課税事案に係る相互協議の繰越件数が報告されている。件数が二つに区分されているのは、2015 年 12 月 31 日以前発生分については、前掲注(167)の表の (※2) のとおり二重計上の可能性があるためである (2016 年 1 月 1 日以降発生分については二重計上調整された数値となっている)。前掲注

た、我が国においても、全体的に事案が増加傾向にあることに加え、相互協議による合意に至るまでの期間についても徐々に長期化する傾向にある⁽¹⁶⁹⁾。このように、近年の経済のグローバル化の進展による国際取引の増加及び複雑化に伴い、国際的な租税紛争が増加し、また、長期化する傾向にあると考えられることから、相互協議を中心とした紛争解決手続の改善の必要性が高まっているということができよう。

(167)の統計とは母集団が異なる上、報告を行う国・地域が徐々に増加していることから、単純に年度ごとの比較をすることができないが、2019 報告年度（2019 年 12 月 31 日時点）においても、未だに 4 年以上前の 2015 年 12 月 31 日以前に発生した多くの事案が未解決事案として残っていることがわかる（OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2019, <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, last visited May 1, 2021.）。

(169) 我が国の相互協議の繰越件数は、国税庁の報道発表資料を基に下表のとおり整理すると、全体として増加傾向にある中、特に OECD 非加盟国の事案が顕著に増加していることが読み取れる。また、相互協議事案 1 件あたりに要した期間である所要月数も直近の事務年度では若干改善したものの、全体的に長期化の傾向にあることが読み取れる（下表は筆者作成）（国税庁「平成 27 事務年度の『相互協議の状況』について」（2016 年 11 月）、同「平成 28 事務年度の『相互協議の状況』について」（2017 年 11 月）、同「平成 29 事務年度の『相互協議の状況』について」（2018 年 11 月）、同「平成 30 事務年度の『相互協議の状況』について」（2019 年 11 月）及び同「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」（2020 年 10 月））（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/jyokyo.htm>）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧）。

事務年度		2015 (平成 27)	2016 (平成 28)	2017 (平成 29)	2018 (平成 30)	2019 (令和元)	増加率 (2015-2019)
全体 (※ 1)	発生件数	195	162	206	219	200	3%
	繰越件数	465	456	496	528	542	17%
	所要月数 (※ 2)	26.0	29.1	29.9	34.1	29.4	
OECD 非加盟国 (※ 1)	発生件数	56	41	76	89	71	27%
	繰越件数	165	178	200	245	257	56%
	所要月数 (※ 2)	33.3	36.9	40.1	37.1	32.9	

(※ 1) 我が国の上記統計は、他の統計とは異なり、課税事案のみならず APA 事案も含んだものである。課税事案のみの繰越件数を抽出すると、2015（平成 27）事務年度から 2019（令和元）事務年度にかけて全体で 110 件から 135 件へと 23%増加し、うち OECD 非加盟国は 70 件から 98 件へと 40%増加している。

(※ 2) 所要月数は、あくまでも相互協議で解決した事案に要した期間の平均値であり、未解決の状態で長期間が経過している事案については、所要月数に反映されない点に留意する必要がある。

(2) 相互協議への批判の内容

相互協議は、専門的知識を有する権限ある当局間で直接交渉を行えること、及び形式にとらわれず柔軟な対応ができること等が長所とされてきた⁽¹⁷⁰⁾。その一方で、交渉であるがゆえに、権限ある当局に合意に至る義務がないこと⁽¹⁷¹⁾、解決までの手続に時間を要すること⁽¹⁷²⁾、及び一度協議が開始されると納税者の参加の機会が乏しく、手続が不透明になっていること⁽¹⁷³⁾等の批判がかねてからなされてきた⁽¹⁷⁴⁾。この点について、OECD は 2007 年 2 月に公表された実効的相互協議マニュアル (MEMAP) において⁽¹⁷⁵⁾、納税者の意見陳述の機会の確保、結果説明などの透明性の確保、相互協議のスケジュールの明確化といった相互協議担当者が実施することが望ましいとされる事項を提示し⁽¹⁷⁶⁾、我が国においても国税庁の事務運営

(170) 青山・前掲注(55)156 頁。

(171) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.25; Shoup, *supra* note (81), p.295. 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 3 号 62 頁 (1995)、木村弘之亮「OECD モデル条約における相互協議手続の性質 (三・完)」慶應義塾大学法学研究会 71 巻 10 号 53 頁 (1998)、谷口勢津夫「ドイツ連邦大蔵省『租税事件における国際的な相互協議手続及び仲裁手続に関する実施要領』(邦訳)」租税研究 611 号 90 頁 (2000) 等。

(172) Marlies de Ruiter. (2008). "Supplementary Dispute Resolution" European Taxation, September 2008, p.493.

(173) *Ibid.*

(174) このほかにも、合意内容の実施が各締約国の国内法に依存するため、必ずしも合意内容に基づく対応的調整等の実施が保証されないという批判もある (Valeria P. D'Alessandro (池田義典訳)「国際的な租税紛争解決の改善」租税研究 729 号 347-348 頁 (2010))。本稿では立ち入らないが、相互協議の合意内容の実施を巡る問題については、例えば、青山慶二「OECD と国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730 号 246-247 頁 (2010)、青山・前掲注(80)39-40 頁等を参照。

(175) 実効的相互協議マニュアル (Manual on Effective Mutual Agreement Procedures: MEMAP) は、税務当局の相互協議担当者を対象とした、相互協議のプロセス及びあり方についての指針である。ただし、税務当局に対して租税条約上の新たな義務を課す性質のものではない (OECD. (2007). "Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)" Preface, available at <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>, last visited May 1, 2021.)。MEMAP の仮訳は、国税庁ウェブサイトに掲載されている (国税庁「OECD 租税委員会による『実効的な相互協議マニュアル』の承認について」(2007 年 2 月) (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/press-sonota/12.htm>) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧))。

(176) OECD, *supra* note (175), § 3.3.2, § 3.7.1, § 3.9.

指針（相互協議指針）にその内容を取り込むことで手続の運用面における改善が図られているところである⁽¹⁷⁷⁾。しかし、上述のとおり権限ある当局に合意義務がないという点については、必ずしも納税者に対して二重課税の排除等の紛争解決が保証されていないことから、相互協議には制度上、一定の限界が内在しているといえる。

(3) 近年の国際的な議論

2012 年に OECD が中心となって立ち上げた BEPS プロジェクト⁽¹⁷⁸⁾においては、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議の要請により策定された 15 項目の「BEPS 行動計画」に沿って国際的に協調して BEPS に有効に対処していくための対応策について議論が行われ、2015 年 9 月に最終報告書が公表された⁽¹⁷⁹⁾。ここでは、多国籍企業を中心とした国際的な課税逃れに対処するための措置の導入が勧告されるとともに、こうした措置が納税者にとって新たな不確実性をもたらす可能性があることから⁽¹⁸⁰⁾、相互協議を含む紛争解決手続の改善についても勧告された。最終報告書（行動 14）においては、各国が紛争解決手続の改善のために最低限遵守すべきミニマ

(177) 国税庁相互協議室は、必要に応じて納税者に対し、提出された資料の説明を求めるとともに、相互協議の進捗状況についても相互協議の実施に支障のない範囲で説明することとしている（相互協議指針 11 及び 15）。

(178) 近年の世界的なビジネスモデルの構造変化により、多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間の「ずれ」が生じてきており、多国籍企業がこの「ずれ」を人為的に操作することで課税逃れが行われている。この問題を「税源浸食と利益移転」（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）という（国税庁「税源浸食と利益移転（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting）への取り組みについて—BEPS プロジェクト—」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm>）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧））。

(179) 2015 年 9 月に取りまとめられた最終報告書は、同年 10 月に G20 財務大臣・中央銀行総裁会議に報告され、同年 11 月に G20 サミットに報告が行われている（国税庁・前掲注(178)）。

(180) もっとも、BEPS による不確実性の増加は、これまで国際課税の規範に係る議論に縁の薄かった、途上国を始めとする国々も巻き込んで、統一的な規範を策定する途上において発生しているものであるため、基本的には望ましい方向性の議論から発生しているものと評価されている（岡田至康ほか「アジア諸国との相互協議」国際税務 38 卷 11 号 66 頁（2018）、Michael Lennard. (2015). “Chapter 19: International Tax Arbitration and Developing Countries” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD, § 19.1.）。

ム・スタンダードの策定及びピア・レビュー⁽¹⁸¹⁾、並びに仲裁制度の導入等により、紛争解決の実効性を一層強化することが勧告された。

その後、OECD 及び G20 という枠組みを超え、BEPS により多くの国・地域の参加を促すことによって実効性を確保するという目的のもと、2016 年 6 月に BEPS プロジェクトの後継的な枠組みである BEPS 包摂的枠組み (BEPS IF)⁽¹⁸²⁾が設置された⁽¹⁸³⁾。ここでは、いわゆるデジタル経済における新たな国際課税の仕組みが議論されるとともに⁽¹⁸⁴⁾、かかる課税についての紛争を防止又は解決する仕組みについても議論されているところである⁽¹⁸⁵⁾。

以上のように紛争解決手続については、OECD の枠組みを中心とした様々な場面において引き続き積極的な議論が行われている。次節では、紛争解決の実効性を高めるため、近年導入が進んでいる仲裁制度の概要について述べることとする。

(181) ミニマム・スタンダード及びピア・レビューについては、第 4 章第 1 節 4 で述べることとする。

(182) 正式名称は、OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS といい、OECD のウェブサイトによれば 2021 年 2 月時点で 139 国・地域が参加している (OECD, *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, last visited May 1, 2021.)。本稿では、便宜上、BEPS IF と表記することとする。

(183) 秦・前掲注(53)337 頁。

(184) BEPS IF 参加国は、いわゆるデジタル経済によって生じる税の問題に対処するため、2021 年半ばを目途に、将来の協定の締結を目指して議論を進めている。これは、デジタル事業の集約度の高い多国籍企業を念頭に、①課税権の配分に係る新たな基準の策定、及び②世界全体での最低税率の導入の 2 本の柱 (pillar) について多数国間で合意することにより、一部の国による一方的な課税に起因して発生する租税紛争や貿易紛争を防止することを目指すものである (OECD, *International community renews commitment to address tax challenges from digitalisation of the economy*, <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>, last visited May 1, 2021.)。

(185) OECD. (2020). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS” pp.168-198, *available at* <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>, last visited May 1, 2021.

第 3 節 仲裁制度

1 仲裁手続の概要

仲裁制度には、国内法においては仲裁法に基づく仲裁⁽¹⁸⁶⁾、国際法においては国際仲裁裁判、国際商事仲裁、及び国際投資協定に基づく仲裁等の様々な制度が存在する。一般的に仲裁制度とは、裁判手続の代替としての私的な紛争解決手続であり、紛争当事者の契約（合意）によって、独立した第三者に終局的な解決を求める一審制の手続で、非公開かつ迅速に行われる点で訴訟よりも優れているとされるものである⁽¹⁸⁷⁾。これに対して租税条約における仲裁制度は、国家対国家の紛争を解決するためのものであり、概ね以下のような手続上の特徴がある。

(1) 相互協議を補完する手続

現行の仲裁手続の最も特徴的な点が、相互協議を補完するための手続と位置付けられている点であると考えられる⁽¹⁸⁸⁾。すなわち、仲裁手続の前提として相互協議が行われ⁽¹⁸⁹⁾、原則として相互協議での未解決の論点のみが仲裁委員会へ付託（仲裁付託）されるのである⁽¹⁹⁰⁾。そして、権限ある当局は、仲裁委員会による決定（仲裁決定）を反映した相互協議の合意を行

(186) 我が国の仲裁法は、「民事上の紛争」を対象としており（仲法 2 条 1 項）、「当事者が和解をすることができる民事上の紛争（離婚又は離縁の紛争を除く。）」に限り仲裁合意が効力を有する（仲法 13 条 1 項）と規定している。この点、租税条約における仲裁制度は、第 2 章第 2 節 2 で述べるとおり、租税条約の規定に適合しない課税に係る紛争を対象とするため、仮に仲裁手続が日本国内で行われたとしても、我が国の仲裁法が適用されることはない。

(187) 大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』12-13 頁（中央経済社、1995）。

(188) 望月文夫「OECD モデル租税条約の改定と『仲裁制度』」国際税務 28 卷 11 号 10 頁（2008）、Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1990). “How to Resolve International Tax Disputes? New Approaches to an Old Problem” Intertax, Vol.18, Issue 5, p.275.

(189) 村井・前掲注(122)26 頁。

(190) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.63. なお、EU の仲裁手続は、未解決の論点のみを付託する手続にはなっていないが、詳細は第 3 章第 2 節 2 で述べることにする。

うことにより事案を解決する⁽¹⁹¹⁾。これは、訴訟に対する代替的紛争解決手続 (Alternative Dispute Resolution : ADR) として管轄が事案全体の解決に及び、仲裁決定が確定判決と同様の効果を有する他の仲裁制度⁽¹⁹²⁾とは大きく異なっている⁽¹⁹³⁾⁽¹⁹⁴⁾。このことから、租税条約における仲裁手続は、相互協議に対する ADR ではなく補完的紛争解決手続 (Supplementary Dispute Resolution) であると言われている⁽¹⁹⁵⁾。

(2) 仲裁付託の義務

上述のとおり一般的に仲裁手続においては、仲裁付託のために紛争当事者の個別の合意が必要であるとされている。租税条約における仲裁手続も、かつては仲裁付託のために紛争当事者である両締約国の権限ある当局の同意が必要な自発的仲裁 (voluntary arbitration)⁽¹⁹⁶⁾が主流であった⁽¹⁹⁷⁾。これに対して現在では、相互協議で一定期間合意に至らない場合に、納税者が仲裁付託の要請 (仲裁要請) を行うときは⁽¹⁹⁸⁾、権限ある当局の意向に

(191) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.81.

(192) 例えば、国際商事仲裁については、大隈・前掲注(187)62-63 頁を参照。

(193) 古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号 177-178 頁 (2011)、OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.64.

(194) 租税条約における仲裁手続は、外国仲裁判断の承認及び執行に関する条約 (昭和 36 年条約第 10 号) (いわゆるニューヨーク条約) の適用を受けないことから、相互協議と同様に、仲裁決定に基づく合意内容の実施が必ずしも保証されないという問題があると考えられる (D'Alessandro (池田訳)・前掲注(174)349-350 頁を参照)。しかし、仮に過去に頓挫したような裁判手続としての仲裁手続を設計する場合には、制度の実効性の強化が期待できる一方、後述のとおり我が国における裁判との関係といった憲法上の問題を惹起するおそれがあると考えられる。このため租税条約における仲裁手続は、後者の憲法上の問題を克服を優先する形で、相互協議の補完的手続という設計がなされたと考えられるのである。

(195) Ruiter, *supra* note (172), p.495.

(196) 「自発的仲裁」(voluntary arbitration) 及び後述の「義務的仲裁」(mandatory arbitration) の名称については、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) 及び Pit, *supra* note (11), p.457.を参考にした。

(197) 第 3 章第 1 節 1 の米国における沿革で説明する (後掲注(371)を参照)。

(198) 納税者から見れば、仲裁要請を行うか否かは任意である。後述のとおり仲裁要請後、事案の解決までは少なくとも 1～2 年程度を要するため、仮に一定期間以内に相互協議で解決できない場合であっても、間もなく合意に至るであろうという確証があれば、仲裁要請をせずに相互協議の結果を待つこともできる (OECD, *supra* note (16),

かかわらず仲裁付託される義務的仲裁 (mandatory arbitration) ⁽¹⁹⁹⁾⁽²⁰⁰⁾を租税条約で規定したものが主流である⁽²⁰¹⁾。

(3) 仲裁決定の拘束力

仲裁決定は、紛争当事者である両締約国の権限ある当局を拘束するが、納税者を拘束しない点も、現行の仲裁手続の特徴であると考えられる⁽²⁰²⁾。納税者が仲裁決定を受け入れた場合、権限ある当局は仲裁決定に基づく相互協議の合意を行うが、受け入れない場合には、本章第 2 節 4 で述べた相互協議と同様に、国内救済手続へ移行することとなる⁽²⁰³⁾。納税者にとっては、上記の仲裁付託の義務に加えて、仲裁決定が権限ある当局を拘束すること(義務的かつ拘束力のある仲裁 (mandatory binding arbitration) ⁽²⁰⁴⁾) が、紛争解決の実効性を強化する仕組みであるといえるであろう⁽²⁰⁵⁾。

(4) 仲裁決定方式

仲裁決定方式には、大別して、独立意見方式 (independent opinion approach) 及び最終提案方式 (last best offer / final offer approach) の 2

Commentary on Article 25, para.70.)。

(199) 義務的仲裁の意義については、第 4 章第 1 節 2 で検討する。さしあたり本章では、仲裁付託のために両締約国の権限ある当局の同意が必要な自発的仲裁との対比として、かかる同意が不要なものを義務的仲裁としている。

(200) U.S. Department of the Treasury. (2007). “Testimony of Treasury International Tax Counsel John Harrington Before the Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Agreements, July 17, 2007.” available at <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/hp494.aspx>, last visited May 1, 2021.

(201) 赤松・前掲注(5)269 頁。

(202) 小島俊朗「国際的課税紛争の訴訟以外の解決」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1146 頁 (大蔵財務協会、2011)。

(203) 古賀・前掲注(193)182 頁を参照。

(204) OECD, *supra* note (10), para.8. mandatory binding arbitration の邦訳については、特に定着した名称が見当たらないため、本稿では便宜上、「義務的かつ拘束力のある仲裁」と表記することとする。

(205) 増井・前掲注(15)281 頁を参照。See also Lindencrona and Mattsson, *supra* note (188), p.268; Jérôme Monsenego. (2014). “Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience” Intertax, Vol.42, Issue 3, p.164.

種類が存在する⁽²⁰⁶⁾⁽²⁰⁷⁾。独立意見方式は、仲裁委員会が両締約国の権限ある当局から提出された事実及び適用される法に係る情報を基に、仲裁委員会が事案の検討を行った上で独自の結論を出す方式であり、最終提案方式は、仲裁委員会が両締約国の権限ある当局から提出された解決案のいずれか一方を選択する方式である⁽²⁰⁸⁾⁽²⁰⁹⁾。

(5) アド・ホックの手続

本章第 1 節 3 で述べたとおり、かつては PCIJ のような常設の裁判所に仲裁付託する案も存在したが、現在では相互協議で合意に至らない事案が発生した都度、権限ある当局が主導して仲裁委員会を設置し、仲裁付託するアド・ホックの手続が主流となっている⁽²¹⁰⁾。

(6) 先例的価値

本章第 2 節 1 で述べたとおり、個別事案協議の合意は、個別の納税者の事案を解決するものであって、一般的に他の事案の先例とはされない。仲裁手続は、後述のとおり主に個別事案協議に係る相互協議の補完的手続として実施されることから、仲裁決定の内容にも先例的価値 (precedential value) を認めないことが一般的である⁽²¹¹⁾。

(206) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.2.

(207) 最終提案方式は、米国のメジャーリーグ選手の年俵を巡る紛争解決手続として用いられたことから、ベースボール方式とも呼ばれることがある (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 23 号 199 頁 (1995))。また、かつての OECD モデル租税条約のコメントリにおいては、Streamlined arbitration process と呼ばれていた (OECD. (2008). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 17 July 2008” Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 6. 赤松晃「OECD モデル租税条約 25 条 5 項に導入された仲裁規定の意義—OECD の事例検討を手がかりに—」租税研究 727 号 231 頁脚注 20 (2010) は、「簡易仲裁」と邦訳している。)。本稿では、便宜上、final offer approach を直訳し、「最終提案方式」と表記することとする (水野・前掲注(16)463 頁は、「『最終の申し出』アプローチ」と邦訳している。))。

(208) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.2.

(209) 仲裁決定方式については、第 4 章第 2 節で検討する。

(210) 例外として、EU 司法裁判所へ付託する手続を規定する独・オーストリア租税条約がある (前掲注(83)を参照)。

(211) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 4.5, 5.6. 仲裁決定に先例的価値がない理由としては、①当局が仲裁手続

2 OECDモデル租税条約等における仲裁手続

仲裁手続の詳細については、我が国を第2章で、米国及びEU等を第3章で整理することとするが、ここではその前提として、我が国がモデルとしているOECDによって策定された仲裁手続について整理することとする。

(1) OECDモデル租税条約における仲裁手続

仲裁手続の基本的な流れとしては、相互協議で2年以内に合意に至らない場合に、まず納税者の要請を受け、両締約国の権限ある当局が仲裁手続により解決すべき事項（付託事項）を決定した後、仲裁人及び議長を選任し、仲裁委員会を設置する⁽²¹²⁾。その後、仲裁委員会による資料入手及び検討が行われ、権限ある当局に対し仲裁決定を行う。その後、納税者への意向確認が行われ⁽²¹³⁾、納税者が受け入れる場合には、仲裁決定に基づく相互協議の合意が行われることとなる。このように仲裁手続は、相互協議の手続の一部に組み込まれており、上記1で述べたとおり相互協議で合意に至らない場合の補完的手続となっている。

OECDモデル租税条約における仲裁手続は、2017年版においてBEPSプロジェクトの最終報告書（行動14）を踏まえ、当初導入の2008年版から若干改訂された。この改訂は、最終提案方式を原則的方式⁽²¹⁴⁾とすること

に關与できず仲裁決定が一般的に公表されないこと、②仲裁委員会で適用される法原則が条約だけでなく紛争当事国の国内法にも及ぶなど事案ごとに異なること、③納税者有利とするために衡平の考慮も役割を果たし得ること、④仲裁手続が事案ごとに異なること、が指摘されている（Groen, *supra* note (89), p.23.）。

(212) 「納税者」、「仲裁人」及び「仲裁委員会」に相当する原文の名称及び定義は、厳密に言えば本稿で検討する各租税条約等によって異なるものもあるが、本稿では比較検討の便宜上、かかる差異を捨象し、①相互協議の申立て及び仲裁要請を行う者を「納税者」、②権限ある当局から独立した第三者を「仲裁人」（特に「仲裁人」によって選任される第三の「仲裁人」を「議長」という。）、③「仲裁人」による合議体を「仲裁委員会」という名称に統一することとし、各租税条約等の説明において、必要に応じて原文の名称の併記、又は脚注による補足を行うこととする。

(213) 意向の確認が行われるのは、「当該事案によって直接に影響を受ける者」（person directly affected by the case）であり、これは相互協議の申立てや仲裁要請を行った者に限られないが、本稿では便宜上、「納税者」と表記することとする（OECDモデル租税条約25条5項）。

(214) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

や納税者の守秘義務規定⁽²¹⁵⁾といった後述の米国の仲裁手続に特徴的な点
が取り入れられたほか、付託事項の決定手続が必須ではなくオプションと
なるなど⁽²¹⁶⁾、手続自体を簡素化する方向に変更されたことが特徴である。

(2) BEPS 防止措置実施条約 (MLI) における仲裁手続

BEPS 防止措置実施条約 (MLI)⁽²¹⁷⁾は、BEPS プロジェクトの最終報告
書 (行動 15) に基づき、同プロジェクトによる勧告のうち租税条約の改訂
を要するものについて、既存の二国間租税条約に導入するために 2016 年
11 月に採択された多数国間条約である。MLI は、2017 年 6 月に我が国を
含む 67 か国・地域によって署名された後、2018 年 5 月に第 196 回国会に
て承認された。その後、2018 年 7 月に条約本体が発効した MLI は⁽²¹⁸⁾、批
准書等を寄託した国・地域から順次発効していくところ、我が国において
は 2018 年 9 月に寄託を行った結果、2019 年 1 月 1 日から発効することと
なった⁽²¹⁹⁾。MLI では、租税条約濫用などによる租税回避を防止する措置
を規定するとともに、二重課税等の納税者の不確実性を排除するための措
置を講じている⁽²²⁰⁾。MLI は単体では機能せず、既存の二国間租税条約が
あることを前提に、両締約国の意思が合致した場合に二国間租税条約の条

(215) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.80.1.

(216) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.15.1.

(217) 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数国間条約)。本稿において本条約に言及する際は、既に OECD においても英語名称として定着していると思われる MLI (Multilateral Instrument (多数国間条約) の略称) と表記することとする。

(218) MLI の発効には、5 か国・地域による批准書等の寄託が必要とされている (MLI34 条 1 項)。

(219) 平成 30 年条約第 8 号。5 番目の批准書等の寄託以降においては、批准書等の寄託日から 3 か月を経過する日を含む月の翌月 1 日から MLI が発効する (MLI34 条 2 項)。MLI が発効した国・地域についての詳細は、財務省「BEPS 防止措置実施条約に関する資料」を参照 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧)。

(220) MLI の内容及び仕組みの詳細については、中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約について」租税研究 820 号 156 頁以下 (2018)、加藤仁久「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約の締結」国際税務 38 巻 11 号 15 頁以下 (2018) を参照。

文に代わって MLI の規定を適用するものである⁽²²¹⁾。そして、各国が MLI に加盟することにより、世界に 3,000 本以上あるとも言われる二国間租税条約を一挙に修正することが可能となっている⁽²²²⁾⁽²²³⁾。

MLI は、第 6 部において仲裁規定を設けており、OECD モデル租税条約 (2017 年版) と概ね同様の規定となっているが⁽²²⁴⁾、様々なオプション、留保及び留保への対抗措置の存在により加盟国に相当程度の柔軟性を認める内容となっている⁽²²⁵⁾。以下では、OECD モデル租税条約との主な相違点について述べる。

まず、MLI では仲裁規定を適用しない権利の留保が認められており⁽²²⁶⁾、制度の導入そのものが加盟国の任意である⁽²²⁷⁾。また、制度を導入したとし

(221) 中澤・前掲注(220)156-157 頁。

(222) OECD. (2016). “Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting” para.4.

(223) MLI の規定の適用を受けた租税条約は、MLI による修正を反映した「統合条文」が公表されているが(財務省・前掲注(219)のウェブサイトを参照)、「統合条文」は法的根拠になるものではなく、適用可能な法的文書は、従前の二国間租税条約及び MLI の正文のみである(増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』30 頁(東京大学出版会、2019))。ただし、本稿においては、MLI の規定の適用を受けた租税条約についても、簡便的に「統合条文」の条文番号のみを記載している(例えば、日・蘭租税条約等)。

(224) OECD モデル租税条約 (2017 年版) と MLI は、いずれも BEPS プロジェクトの最終報告書を踏まえたものであるため、仲裁規定については両者とも概ね同様のものとなっている。

(225) これらオプション、留保及び留保への対抗措置を踏まえた上で、各租税条約の両締約国の意思が一致しなければ MLI の規定の適用を受けることはない。ここで、留保規定は、特定の租税条約に対してではなく、対象となる全ての租税条約について適用しなければならない。また、留保は、後から追加することはできないが、留保を撤回したり範囲を狭めたりすることはできる。このように MLI の適用を後から広げることではできても狭めることができないのは、いったん成立した両締約国間の意思の合致は、MLI を通じた間接的な合意の成立とも考えられるため、かかる合意を保護し、法的安定性を確保するためである(中澤・前掲注(220)157 頁・164 頁)。

(226) MLI26 条 4 項。

(227) BEPS プロジェクトの議論においては、相互協議に加えて、効率的な紛争解決手続としての義務的かつ拘束力のある仲裁の採用についても検討されたが、最終報告書の段階で全ての国の同意が得られなかったという経緯がある(この点は第 4 章第 1 節 4 でも述べる。)。このため、仲裁制度の導入に賛同する国々により、具体的な条約上の規定の策定作業が継続して行われることとなったのである(望月一央「BEPS 防止措

ても、相手国の留保の状況によっては仲裁規定が適用されない場合がある。例えば、MLI における仲裁決定方式は、原則として最終提案方式であるが⁽²²⁸⁾、これを原則としない権利を留保できる⁽²²⁹⁾。ただし、かかる留保をする国に対し、最終提案方式を採用する国は、仲裁決定方式について合意するまで MLI の仲裁規定を適用しない権利を留保できる⁽²³⁰⁾⁽²³¹⁾。さらに、自国の実情に応じて、仲裁付託までの期間を延長する権利や⁽²³²⁾、国内救済手続との抵触の防止のための規定を置く権利の留保が認められている⁽²³³⁾。最後に、仲裁決定の拘束力についても、これを緩和し、仲裁決定とは異なる解決方法で権限ある当局が合意することを認める規定を選択できる⁽²³⁴⁾。MLI は、以上のような詳細かつ柔軟な規定を設けることで各国が共通理解の上で制度を選択することができ⁽²³⁵⁾⁽²³⁶⁾、多くの国にとって仲裁制度を導

置に不可欠な要素—行動 14 (紛争解決の改善、仲裁) に係る MLI 規定—」税務弘報 67 卷 2 号 121 頁 (2019)。

(228) MLI23 条 1 項。

(229) MLI23 条 2 項。この場合、仲裁決定方式として独立意見方式を原則とすることや、両方式を組み合わせることが考えられるが、詳細は第 4 章第 2 節で検討することとする。

(230) MLI23 条 3 項。最終提案方式を愛好する国にとって、独立意見方式を強要することは不公平だと考えられたため、最終提案方式の留保への異議が認められている (*See* OECD, *supra* note (222), para.248.)。

(231) このほかにも、以下の二つの場合には仲裁規定が適用されない。

①仲裁手続に当たり、納税者に書面で守秘義務の合意を求める(納税者が違反した場合は相互協議及び仲裁手続が終了する)ことを選択適用できる (MLI23 条 4、5 項) が、これを適用しない権利を留保できる (MLI23 条 6 項)。ただし、かかる留保をする国に対し、仲裁規定を適用しない権利の留保が認められている (MLI23 条 7 項)。
②仲裁対象事案の範囲を限定する権利の留保が認められている (MLI28 条 2 項(a))。ただし、かかる留保をする国に対し、異議を申し立てる国との間では仲裁規定が適用されない (MLI28 条 2 項(b))。

(232) OECD モデル租税条約 25 条 5 項においては、相互協議で 2 年以内に合意に至らない場合に仲裁付託されることとされているが、これを 3 年とすることを選択できる (MLI19 条 11 項)。

(233) 自国の裁判所又は行政審判所が、未解決の論点について決定を行った場合には仲裁付託されず、また、仲裁要請後に決定が行われた場合には仲裁手続が終了する規定を適用する権利の留保が認められている (MLI19 条 12 項)。

(234) MLI24 条 1、2 項。

(235) 望月・前掲注(227)125 頁。

(236) このため、各国の仲裁制度が実際にどのような手続上の設計になっているかは MLI

入しやすくするための手続上の設計がなされていると考えられる⁽²³⁷⁾。

3 租税条約に仲裁規定を置く意義

現行の仲裁手続は、裁判手続とは異なるものの、相互協議で合意に至らない場合に義務的に付託され、かつ第三者によって拘束力のある紛争解決がなされるという点では、準司法的な (quasi-judicial) 手続としての性格を有するともいえる⁽²³⁸⁾。しかし、仲裁付託された後も権限ある当局は、引き続き相互協議を行うことができ、もし合意に至れば仲裁手続は終了することとなるため⁽²³⁹⁾、仲裁手続はあくまでもラストリゾート (最後の手段) としての性格が強いのではないかと考えられる⁽²⁴⁰⁾。実際、2008 年に OECD モデル租税条約に仲裁規定が新設された後、二国間租税条約に仲裁規定を置く国が飛躍的に増加した一方、相互協議から仲裁手続に移行した事例がほとんど報告されていないとされている⁽²⁴¹⁾。このため、現行の租税条約における仲裁規定は、仲裁手続そのものを機能させて事案を解決するというよりも、後に控える仲裁手続を回避するため、権限ある当局に相互協議による合意を促すことで効果を発揮するとも評されている⁽²⁴²⁾。

の条文だけでは判断できず、二国間租税条約ごとに各規定の選択、留保等の状況を確認する必要がある。OECD のウェブサイトには MLI Matching Database が掲載されており、任意の対象国二つを選択すれば、当該対象国の二国間租税条約について、仲裁規定を含む MLI の各規定の適用状況を確認することができる (OECD, MLI Matching Database (beta), <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>, last visited May 1, 2021.)。

(237) Simone S. Schiavini. (2018). "The MLI's Arbitration Clause: How Many Bilateral Tax Treaties Are Actually Covered?" *Tax Notes International* (August 6, 2018), Vol.91, No.6, p.591.

(238) Ismer, *supra* note (68), p.1809.

(239) 古賀・前掲注(193)182 頁。

(240) 青山・前掲注(7)133 頁、古賀・前掲注(193)179 頁。

(241) 青山・前掲注(80)41 頁。

(242) 青山・前掲注(80)41 頁。Sven-Olof Lodin. (2014). "The Arbitration Convention in Practice: Experience of Participation as an Independent Member of Arbitration (Advisory Commissions)" *Intertax*, Vol.42, Issue 3, p.175; Jeffrey Owens. (2018). "Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue" *Intertax*, Vol. 46, Issue 8/9, p.611.も同旨。Owens は、これを予防的 (prophylactic) な性質と評している (Owens

第 4 節 小括

本章では、国際的な租税紛争の発生要因について概観し、その解決のための手続としての相互協議及び仲裁手続の意義を整理した。

国家間の紛争は、国際法に関する解釈又は適用の不一致によって発生し、その解決方法については一般的に紛争当事国に委ねられている。租税においても、同様にして国際的二重課税を中心とした締約国間の紛争が発生するが、かかる紛争は、伝統的に相互協議によって解決が図られてきた。相互協議は、租税条約の委任に基づき、外交ルートを通さずに権限ある当局が直接交渉を行うことができる点が大きな特徴であるが、権限ある当局には租税条約及び国内法の枠内においてのみ合意が認められると解されているため、これらに立脚しない政治的な解決は認められない。また、相互協議のうち個別事案協議については、課税処分の対象である納税者の申立てを前提とすることから、純粋な交渉とは異なる性質を有している。例えば、相互協議の合意は、両締約国の権限ある当局を拘束するが、納税者を拘束しないこととされている。また、納税者には、相互協議のみならず国内救済手続も追行することを保障するとともに、両者の判断の結果が抵触しないよう手続上の整理がなされている。

相互協議は、20 世紀初頭にその原型が誕生して以降、手続内容に大きな変化がないとされている。このため、次第に紛争解決手続として不十分であると批判されるようになり、紛争解決をより強力に保証する仲裁制度の導入が検討されるようになった。かつては国際連盟を中心に、相互協議を代替する裁判手続の創設が検討されたが、自国の課税権の制約につながるとの懸念から各国の反対により導入には至らなかった。これに対して現行の仲裁制度は、相互協議の補完的手続として、相互協議で合意に至らない場合にのみ未解決の論点が仲裁付託され、仲裁決定に基づく相互協議の合意によって事案が解決される。この

は Vienna University of Economics and Business の教授で、OECD の租税政策・行政センター（Centre for Tax Policy and Administration: CTPA）の元 Director である。).

ため、仲裁手続はラストリゾートとしての位置付けであり、仲裁手続そのものを機能させて事案を解決するというよりも、相互協議の合意を促進することで効果を発揮すると言われている。また、納税者が要請すれば権限ある当局には仲裁付託の義務があること、及び仲裁決定が権限ある当局を拘束することにより、紛争解決の実効性を高める制度設計となっていることも現行の仲裁制度の特徴とされている。

国際取引の増加及び複雑化に伴い、納税者にとって国家間の租税紛争に基因する不確実性が高まるとともに、権限ある当局にとっても相互協議での合意が困難な事案が増加することが予想される。このため、紛争解決手続としての仲裁手続の重要性は、今後ますます高まっていくと考えられる。

第 2 章 我が国の租税条約における仲裁手続

本章では、我が国の租税条約における仲裁手続について整理する。第 1 節では、我が国における仲裁制度の沿革及び制度の導入を巡る諸問題について、先行研究における議論を整理する。第 2 節では、租税条約及び国内法令等を参照しながら我が国における仲裁手続の内容を整理する。最後に、第 3 節で本章の取りまとめを行い、我が国の仲裁手続における課題について、制度の導入拡大及び実施の二つの観点から問題提起を行う。

第 1 節 我が国における仲裁制度の導入を巡る諸問題

1 沿革

前章で整理したとおり仲裁制度は 20 世紀初頭から議論が行われてきたものの、我が国においては近年までほとんど動きがなく、OECD における議論の場においても、当初は制度の導入に消極的であったとされている⁽²⁴³⁾。我が国が仲裁制度に対して慎重な姿勢であった理由は公になっていないと思われるが⁽²⁴⁴⁾、制度の導入により自国の課税権が制約されることで租税法律主義への抵触等の憲法上の問題⁽²⁴⁵⁾を惹起することへの懸念、及び仲裁手続に要

(243) 小寺・前掲注(15)1 頁、大河原健「日本初となる仲裁手続の導入等 新日蘭租税条約のポイントと実務への影響」旬刊経理情報 1303 号 59 頁 (2012)。

(244) Atsushi Onishi. (2018). “Chapter 18: Arbitration Provisions in Japanese Tax Treaties: Reasoning Behind the Introduction of Arbitration and Types of Provisions Used” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.405.

(245) かかる問題は、「主権問題」と呼称されることもあるが、「主権」には、①統治権（国家権力）、②統治権の性質（対外的独立性と対内的最高性）、及び③統治活動（国政）の最高決定権といった様々な意味・用法があり（渋谷・前掲注(132)47-48 頁）、仲裁制度の導入の文脈での「主権」の意味が必ずしも明確にならないため、本稿においては、小寺・前掲注(15)10 頁等を参考に、「憲法上の問題」（Constitutional issues の邦訳）と表記し、課税権や司法権に係る憲法の規定との関係について整理する（*See also* Luís Eduardo Schoueri. (2015). “Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD.）。

する事務負担への懸念があったことが主な理由と考えられる⁽²⁴⁶⁾⁽²⁴⁷⁾。しかし、その後の OECD モデル租税条約の改訂に向けた議論⁽²⁴⁸⁾を通じて紛争解決手続の改善への機運が国際的に高まり、我が国の租税条約のポリシーにも大きな影響を与えることとなった⁽²⁴⁹⁾。こうして我が国は、2010 年に署名された日・蘭租税条約において初めて仲裁制度を導入したことを皮切りに⁽²⁵⁰⁾、仲裁規定を有する租税条約が増加してきており、現在では基本的に仲裁制度を支持する立場になっている⁽²⁵¹⁾。また、第 1 章第 3 節 2 で述べた MLI においても、我が国は仲裁規定を適用する立場を表明しており⁽²⁵²⁾、今後さらに仲裁制度の導入拡大が期待される状況にある⁽²⁵³⁾。

(246) 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－東京会合の概要と新提言に関する一考察－」租税研究 679 号 95-96 頁 (2006) を参照。

(247) 2017 年に改訂される前の OECD モデル租税条約 25 条 5 項の規定には脚注が設けられており、例えば仲裁人による課税問題の決定を妨げる憲法上の障壁により、若干の国において仲裁制度が導入できない場合もあることが指摘されていた (OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.65.)。かつて OECD が 1984 年に公表した報告書においても、課税権の制約への懸念から、仲裁制度の導入を見送る勧告が行われている (前掲注(72)を参照)。

(248) OECD モデル租税条約改訂案については、2006 年 3 月に東京でも意見交換会 (public consultation meeting) が行われるなど、我が国においても仲裁制度の導入を含む紛争解決手続の改善は大きな関心事項であった (OECD, *supra* note (77), para.4.)。OECD が提示したモデル租税条約の改訂案については、OECD, *supra* note (76)を参照。特に、産業界を中心に、仲裁制度の必要性が強く要望された結果、OECD モデル租税条約の改訂につながったと言われている (Michael J. McIntyre. (2006). “Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation” Florida Tax Review, Vol.7, No.9, pp.624-627.)。

(249) 青山慶二ほか「国際課税を巡る潮流」『第 62 回租税研究大会記録』(日本租税研究協会、2010) 130-131 頁 [横山正発言部分] を参照。また、猪野・前掲注(92)1055 頁は、「わが国において仲裁規定が租税条約に導入されたのは、2008 年モデル条約 (筆者注：OECD モデル租税条約の 2008 年の改訂) における仲裁制度の導入が直接的きっかけとなったことは、明らかである」と述べている。

(250) 日・蘭租税条約は、2010 年 8 月 25 日に署名が行われ、2011 年 12 月 29 日に発効している。

(251) 中澤・前掲注(220)170 頁。BEPS プロジェクトの最終報告書 (行動 14) においても、我が国は、仲裁制度の導入への支持を表明している (OECD, *supra* note (10), para.62.)。

(252) 我が国は MLI 第 6 部の仲裁規定を適用することを選択している。詳細については、財務省・前掲注(219)のウェブサイト参照。

(253) 政府の税制調査会の資料によれば、我が国は、BEPS プロジェクトの最終報告書を

しかし、我が国は 2021 年 5 月 1 日現在、27 개국・地域との間で仲裁制度を導入しているものの⁽²⁵⁴⁾、導入に積極的な国は先進国が中心であり、OECD 非加盟国を中心とするいわゆる途上国には積極的でない国も多い⁽²⁵⁵⁾。その一方で、相互協議の繰越件数については、OECD 加盟国と比較して非加盟国との間で特に増加する傾向にある⁽²⁵⁶⁾。また、我が国が仲裁手続を実施できるのは、後述の 2019 年に発効した日・米租税条約を除くと、未だ極めて少数の事案にとどまっているのが現状である⁽²⁵⁷⁾。こうした背景から、今後、我が

受けて、仲裁規定を置く租税条約を拡充する方針を取っている（財務省「第 24 回税制調査会（2015 年 10 月 23 日）[総 24・1] 財務省説明資料（BEPS プロジェクトの最終報告について）」52 頁（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20151022_27zen24kai8.pdf）（2021 年 5 月 1 日最終閲覧））。

(254) 我が国との間で仲裁制度を導入した国・地域の内訳は下表のとおりである（下表は筆者作成）。

	二国間租税条約（20 개국・地域）			MLI（7 개국）
OECD 加盟国 （23 개국）	オランダ ※1 スウェーデン チリ リトアニア アイスランド 米	ポルトガル 英国 ラトビア エストニア デンマーク スペイン	ニュージーランド ドイツ スロベニア オーストリア ベルギー	フランス オーストラリア アイルランド フィンランド ルクセンブルク カナダ
OECD 非加盟国・地域 （4 개국・地域）	香港	ジャマイカ	ウルグアイ ※2	シンガポール

（※1）ゴシック体は、我が国との間で仲裁実施取決めを交わした国・地域を示す（7 개국・地域）。

（※2）日・ウルグアイ租税条約は、2019 年 9 月 13 日に署名され、2020 年 5 月に第 201 回国会で承認されているが、本稿執筆時点で未発効である。本稿では、仲裁手続を比較検討する際に、必要に応じて未発効の租税条約の仲裁規定にも言及していることをお断りする。

(255) 例えば、インドは、OECD 非加盟国の中でも特に租税紛争に係る仲裁制度の導入に強く反対しているとされている（Amrit Dhillon. (2010). “Indian Official Says Arbitration Unfair to Developing Countries” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol.19, No.16, p.873.）。また、ブラジルは、憲法上の問題から、租税紛争に係る仲裁制度が長らくタブーになってきたとされている（Luís Flávio Neto. (2019). “Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation” Online books, IBFD, § 4.）。なお、本稿では、久保田・前掲注(196) 5 頁脚注 4 に倣って、「先進国」に対立する概念として、「途上国」という用語を用いている。

(256) 国税庁・前掲注(169)を参照。

(257) 国税庁・前掲注(169)は、相互協議の繰越件数の上位 5 개국を公表しており、2019

国が国際的な租税に係る紛争解決の実効性をより高めていくためには、相互協議の比重が増大しつつある OECD 非加盟国も視野に入れて仲裁制度の導入を拡大していく必要性が高いと考えられる⁽²⁵⁸⁾。そこで、以下では、我が国において仲裁制度の導入の観点から問題となっている事項を整理する。

2 憲法上の問題

国家の課税権は、国内法によって根拠を与えられるとともに、その拘束も受けており、最終的には国内裁判所によって適正な執行が担保されている⁽²⁵⁹⁾。仲裁制度の導入における憲法上の問題の本質は、課税事案の解決を第三者機関である仲裁委員会に委ねることが、国家の課税権や司法権との関係で抵触しないかという点にあると考えられる⁽²⁶⁰⁾。この点、国家が仲裁付託又は仲裁決定のいずれかを拒否できる仕組みであれば、かかる問題への懸念が若干緩和されるかもしれないが、第 1 章第 3 節 1 で述べたとおり現在では、そのいずれも拒否できない義務的かつ拘束力のある仲裁が主流であるため、制度の導入への障壁になると考えられるのである。先行研究によれば、我が国における憲法上の問題は、裁判を受ける権利（憲法 32 条）、司法権の帰属（同 76 条）及び租税法主義（同 84 条）の 3 点との関係に集約されると考えられるため⁽²⁶¹⁾、以下では、まず現行の仲裁手続の前提となる相互協議と憲

（令和元）事務年度の上位 5 か国のうち仲裁手続が実施できるのは、米国（21%）及びドイツ（6%）のみである（括弧内は、繰越件数の全体に占める割合を示す。）。日米間においては 2019 年から仲裁手続が実施できるようになったことを考慮すると、それまでは実施可能な事案がほとんどなかったといえる。ここで、上位 5 か国の繰越件数が全体に占める割合は、連年約 7 割であり、うち上位 4 か国は直近 5 年間とも、米国、インド、中国及び韓国と、順位の変動はあるものの同じ顔触れである。

(258) この点、青山・前掲注(7)136-137 頁は、「我が国の産業界が普及に大きな関心を示してきた仲裁条項について、BEPS 防止条約（筆者注：MLI）署名国の半分以下である 26 か国しか同調していない事実は、産業界にとって明らかに不安材料である。…（中略）…今後は、BEPS 防止条約を契機に拡大する仲裁の実施段階の経験を各国が蓄積し、それをシェアしてさらに輪を広げる形で、納税者の不安を解消し究極目標である『税の安定性』を確保せねばならないだろう」と述べている。

(259) 水野・前掲注(15)76 頁。

(260) 小寺・前掲注(15)10 頁を参照。

(261) Yoshihiro Masui. (2004). "Treaty Arbitration from a Japanese Perspective"

法上の問題について整理した上で、仲裁制度との関係について検討することとする⁽²⁶²⁾。

(1) 相互協議と憲法上の問題

イ 裁判を受ける権利

我が国においては、何人も独立かつ公平な裁判所を利用して権利救済や裁判所の判断を求めることができる権利を有しており⁽²⁶³⁾、特に課税事案のような行政事件においては、自己の権利・自由・利益が違法に侵害されたときに、裁判所に訴えを提起して救済を求める権利が保障されている⁽²⁶⁴⁾。それでは、相互協議によって課税事案を解決することが、納税者の裁判を受ける権利の侵害になるのであろうか。この点、第 1 章第 2 節 4 で述べたとおり、現行の OECD モデル租税条約に準拠した条約であれば、納税者が国内救済手続及び相互協議の双方の手続を取ることができるよう手続上の整理がなされているため、裁判を受ける権利は侵害されないと考えられる。

ロ 司法権の帰属

我が国においては、憲法の規定上、特別裁判所の設置及び行政機関による終審裁判が禁止されているが⁽²⁶⁵⁾、我が国の課税事案について、行政機関である権限ある当局間の相互協議によって紛争解決を図ることは、この規定に抵触することになるのであろうか。ここで特別裁判所とは、特定の地域・身分・事件等に関して、通常の裁判所の系列から独立した裁判機関をいい、例えば明治憲法下の行政裁判所がこれに当たるとされている⁽²⁶⁶⁾。もっとも、特定の種類の事件のみを扱う裁判機関があったと

Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.58, No.1, p.15.

(262) 検討に当たっては、我が国で移転価格課税等が行われ、相互協議及び仲裁手続へ進む場合を前提としている。相手国で課税が行われた場合においても、相手国の憲法及び法律において、概ね我が国と同様の法的な問題が生じると考えられる。

(263) 憲法 32 条。

(264) 渋谷・前掲注(132)480-481 頁。

(265) 憲法 76 条 2 項。

(266) 渋谷・前掲注(132)670 頁。

しても最終的に最高裁判所の実体的判断を受けることができるならば、この規定には違反しないとされている⁽²⁶⁷⁾。上記イと同様に、我が国においては、国内救済手続及び相互協議の双方の手続を取ったとしても、最終的に国内救済手続によって裁判所の判断を受けることができるよう手続上の整理がなされているため、司法権の帰属の問題にも抵触しないと考えられる。

ハ 租税法律主義

租税法律主義とは、租税の賦課及び徴収が必ず法律の根拠に基づかなければならないとする原則をいい、国民の経済生活に法的安定性及び予測可能性を与えることが目的とされている⁽²⁶⁸⁾。租税法律主義の主な内容としては、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則及び④手続的保障原則がある⁽²⁶⁹⁾。ここで、相互協議との関係では、②を充足しなければならないことは前提として⁽²⁷⁰⁾、特に問題となるのは①、③及び④であると考えられる。

課税要件法定主義とは、納税義務成立の前提である課税要件、並びに租税の賦課及び徴収の手続が、国民代表議会の定める法律により規定されなければならないとするものであり、合法性の原則とは、課税要件が充足される限り、課税庁には租税の減免及び租税を徴収しない自由はな

(267) 渋谷・前掲注(132)670頁。

(268) 本パラグラフの租税法律主義の内容に係る記述は、金子宏『租税法〔第23版〕』78-89頁（弘文堂、2019）を参照している。

(269) 租税法律主義には、このほかにも遡及立法の禁止及び納税者の権利保護があるとされているが（金子・前掲注(268)81頁）、前者の立法については本稿の射程外であること、後者については本稿では相互協議（及びこれを補完する仲裁手続）が第1章第2節2で述べたとおり納税者の権利救済を直接の目的とする手続ではなく、権限ある当局間の交渉の手続であることを前提としているため、特に立ち入らないこととする。

(270) ②の課税要件明確主義とは、課税要件並びに租税の賦課及び徴収の手続の定めがなるべく一義的で明確でなければならないとする原則である。既に述べたとおり相互協議及び仲裁手続が規定される租税条約は、多くの不確定概念を含むものであり、それゆえに国家間の租税紛争が発生する要因ともなっているが、法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確になり、かつ必要性和合理性が認められる限りにおいて、②が不確定概念を排除する趣旨ではないとされている（金子・前掲注(268)84-87頁を参照）。

く、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとするものである。この点、相互協議は、第 1 章第 2 節 3 で述べたとおり、国会承認条約である租税条約の委任に基づき行政協定又は行政取極を締結する手続であることから、相互協議で課税処分と異なる結果が生じたとしても、租税条約及び国内法の規定の枠内で合意が行われる限りにおいて、これらの原則には抵触しないと考えられる⁽²⁷¹⁾⁽²⁷²⁾。また、手続的保障原則とは、租税の賦課及び徴収が適正な手続で行われなければならない、公正な手続で解決されなければならないとするもので、特に争訟による解決との関係が問題となる。この点、上記イ及びピロで検討したとおり、納税者は相互協議とともに国内救済手続を行うことが保障されているため、手続的保障原則にも抵触しないと考えられる。

(2) 仲裁制度と憲法上の問題

上記(1)のとおり、相互協議は我が国の憲法上の問題に抵触しないよう手続上の整理がなされていると考えられる。これに対して仲裁制度は、権限ある当局を離れた第三者機関によって紛争の解決が行われる手続であることから、単なる政治的妥協や不十分な認定によって仲裁決定が行われれば憲法上の問題が生じることになる⁽²⁷³⁾。

ここで、OECD モデル租税条約における仲裁手続は、第 1 章第 3 節 1 で述べたとおり相互協議の補完的手続であることから、既存の相互協議の手続に含まれる形で執行されることで、憲法上の問題を克服したとの指摘もある⁽²⁷⁴⁾。確かに、裁判を受ける権利及び司法権の帰属の問題については、

(271) 猪野・前掲注(92)1039 頁を参照。

(272) この点、志賀・前掲注(17)340 頁は「相互協議には実は租税法律主義との関係で問題がないわけではない。租税法の定めるところと異なる内容で合意する結果となる場合があり得るからである。しかしながら、相互協議を排除すればどうという結果になるかは明らかであり、合法性原則に固執するのは形式的な議論の域を出ないであろう」と述べている。

(273) 増井・前掲注(15)282 頁。

(274) この点、赤松・前掲注(207)236 頁は、Ruiter, *supra* note (172), p.497.を引いた上で、「仲裁制度を既往の相互協議の手続きを補完するものと定め、その国内執行力を相互協議の合意の執行に関する既存の国内制度に乗せる型で担保したことは、... (中

仲裁手続と国内救済手続の関係を整理することで、少なくとも我が国においては抵触を回避できると考えられるであろう⁽²⁷⁵⁾⁽²⁷⁶⁾。その一方で、租税法律主義の問題については、ことは簡単ではないと考えられる。先行研究によれば、実体規範の明確性(実体法の観点)及び納税者への手続保障(手続法の観点)が担保されることで租税法律主義の問題は生じないとされている⁽²⁷⁷⁾。しかし、既に述べたとおり、租税においては、法的拘束力のある国際的な規範が存在しない。OECD モデル租税条約のコメントリは、OECD 加盟国を中心とした議論により策定されたもので、ある程度の規範性があるとされるが、加盟国間でさえ意見の一致を見ない項目も存在する以上⁽²⁷⁸⁾、これまで議論に参画していない国々にとってはなおさら無条件で受け入れられる性質のものではないであろう。仮に明確な規範が存在し

略) ...『仲裁人による課税問題の判断を妨げる憲法上の障碍』問題に抵触しない制度設計をなしたと評価できる」と述べている。

(275) 増井・前掲注(15)281-282 頁は、裁判を受ける権利については、「すでに租税以外の分野で仲裁制度が存在し、しかもそのことが憲法違反とされていない以上、... (中略) ...裁判を受ける権利は、仲裁手続導入への反対論としては、必ずしも決定的ではない」とし、司法権の帰属については、「一国の裁判所だけでは満足に解決できない類型の紛争... (中略) ...を仲裁に委ねることには、十分な合理性が認められよう」として、いずれも仲裁制度との関係で問題は生じないと述べている。もっとも、本文献は、仲裁決定に確定判決と同様の効果を持たせるという 2002 年の IFA (国際租税協会) 報告書に対する論評であり、現行の相互協議の補完的手続としての仲裁手続とは前提となる仕組みが異なる点に留意。

(276) 第 1 章第 3 節 1 で述べたとおり、現行の仲裁制度においては、納税者は仲裁決定の結果にかかわらず、最終的に国内の裁判所の判断を仰ぐ機会が確保されるよう手続上の整理がなされているため、少なくとも我が国における裁判を受ける権利との抵触の問題は生じないと考えられる。また、OECD モデル租税条約 25 条 5 項は、「(前略) ...未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は、仲裁に付託されない」と規定しており、我が国もこのモデルに従った仲裁手続とすることで、司法権の帰属の問題にも抵触しないよう手続上の整理がなされている (後掲注(304)を参照)。

(277) 増井・前掲注(15)282 頁。

(278) OECD モデル租税条約のコメントリの内容に同意できない国・地域は、コメントリの項目別に留保を示すことができる。また、一部の非加盟国による見解も示されており、これらはコメントリにまとめて掲載されている (OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Reservations on the Article; *Ibid*, Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention.)。

たとしても、手続の秘匿性が高く、仲裁決定に至る過程が不透明であるという懸念も指摘されている⁽²⁷⁹⁾。また、国内法によって合法性の原則を厳格に解し、権限ある当局による相互協議さえも慎重な国もあることから⁽²⁸⁰⁾、このような国々が第三者機関による仲裁手続に積極的になることも考えにくい。さらに、我が国とは異なり、国内救済手続を保留することにより相互協議の結果との抵触を回避することが制度上できない国々にとっては、納税者の手続保障の問題も整理する必要があるであろう⁽²⁸¹⁾。

上記(1)の議論及び先行研究を突き詰めれば、①仲裁委員会が依拠する明確な法規範が存在し、かかる規範に基づく仲裁決定を行うことが手続上担保されること、②納税者が①に反する仲裁決定がなされたと思料する場合に裁判所等による救済手続が確保されること、の双方が充足されれば、理論上は、相互協議と同様に仲裁制度も憲法上の問題に抵触しないと整理することができると考えられる。OECD 加盟国を中心とした先進国においては、OECD モデル租税条約のコメントリ等を租税条約の解釈指針とし、仲裁手続と国内救済手続の関係を整理することで、不十分ながらも憲法上の問題を克服できたといえるかもしれない⁽²⁸²⁾。しかし、仲裁制度を導入していない多くの国々にとっては、未だ憲法上の問題が仲裁制度の導入への

(279) 途上国が仲裁制度の導入に慎重になる理由の一つとして、仲裁手続における機密性や守秘義務が厳格なため、仲裁決定がバイアスのかかったものになるのではないかとこの懸念が生まれていることが指摘されている (Michael Lennard. (2014). “Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries” Intertax, Vol.42, Issue 3, p.185.)。

(280) 例えば、ラテンアメリカ諸国は、憲法上、合法性の原則が強く要請されることから、相互協議にさえ前向きでない傾向にあるという (久保田・前掲注(196)62 頁)。

(281) 相手国で課税処分が行われた事案については、相手国の制度上、国内救済手続を保留することができないことがある。この場合、我が国の実務上は、相互協議と相手国の国内救済手続を同時並行で進めた上で、相手国の裁判所等の判断が下された段階で、相互協議の合意をせずに手続を終了することとされている (田畑健隆「最近の相互協議の状況について」租税研究 846 号 277 頁 (2020))。

(282) Ivo Grlica. (2018). “Chapter 14: Baseball Arbitration: Comparison of the Rules under the U.S.-Canada Tax Treaty with the Rules under the Multilateral Instrument” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.319.

大きな障壁になっているのが現状であると考えられる。

3 リソースの問題

仲裁制度の導入へのもう一つの大きな障壁と考えられるのが、相互協議及び仲裁手続に要する人的・物的リソースの問題である。この問題は、特に OECD 非加盟国を中心とする途上国において仲裁制度を導入しようとする場合に重要な問題であると考えられる⁽²⁸³⁾。この点、BEPS 行動計画における最終報告書（行動 14）において、相互協議について各国が最低限遵守すべきミニマム・スタンダードの一つとして、人員、予算及び研修等のリソースの確保が挙げられており⁽²⁸⁴⁾、紛争解決のための人員確保が特に重要な問題と位置付けられている。しかし、特に途上国においては、紛争解決のための事務に対応する体制が十分に整備されていないために担当者が不足している場合も多く⁽²⁸⁵⁾、また、その他の事務と兼務する場合も多いとされている⁽²⁸⁶⁾。また、人員不足に加えて、人材育成の余力にも乏しく、実務経験が十分でないことも、仲裁制度を導入するにあたり深刻な問題であると指摘されている⁽²⁸⁷⁾。現行の OECD モデル租税条約における仲裁手続は、相互協議の補完的手続として位置付けられていることから、相互協議を担当する部局が引き続き仲裁手続に係る事務処理も担当する場合が多いと考えられる。このため、ただでさえ相互協議の事務に大きな負担を感じている国々にとっては、仲裁手続の追加的な負担が大きな懸念事項であることは想像に難くないであろう。

(283) Carlos Protto. (2014). “Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties, Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition” *Intertax*, Vol.42, Issue 3, p.176; Lennard, *supra* note (279), p.179; Laura Turcan. (2017). “Chapter 10: Dispute Resolution” in Michael Lang et al. eds. “The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network” Online books, IBFD, § 10.3.2.

(284) OECD, *supra* note (10), para.29.

(285) 先進国では相互協議の担当者が 100 名を超える一方、途上国では 10 名以下という状況も珍しくないとされている (Turcan, *supra* note (283), § 10.3.2.)。我が国の国税庁相互協議室の職員は、2018 年現在 44 名である (秦・前掲注(53)351 頁)。

(286) 例えば、田畑・前掲注(281)278 頁。

(287) Protto, *supra* note (283), p.177.

さらに、権限ある当局のみならず仲裁人についても、リソース不足の問題によって、自国で十分な能力を持つ者が選任できるかについて懸念が示されている⁽²⁸⁸⁾。この点、我が国においては、相互協議担当者の人員を拡充するなど、自国のリソース確保に努めているほか⁽²⁸⁹⁾、独立行政法人国際協力機構(JICA)の技術協力の枠組みなどを通じて、アジア諸国を中心に税務行政の改善を目的とした技術協力を行っている⁽²⁹⁰⁾。また、OECDにおいても、「国境なき税務調査官」(Tax Inspectors Without Borders: TIWB)のプログラムを通じて、移転価格課税等の国際課税を中心に、途上国への現地での指導を行うなど、一国のみならず多数国間における技術協力の取組も行われているところである⁽²⁹¹⁾。

第 2 節 我が国における仲裁手続の概要

1 概要

我が国が仲裁制度を導入した 27 개국・地域との租税条約のうち、二国間租税条約によるものが 20 개국・地域、MLI の適用により導入されたものが

(288) 後述のとおり、我が国の仲裁手続では、仲裁委員会は仲裁人 3 名で構成され、まず両締約国の権限ある当局が 1 名ずつ仲裁人を選任することになる。また、1 人目の仲裁人は自国籍の者でもなることができる。この点、Lennard, *supra* note (279), p.184. は、途上国の懸念として、仲裁手続を実施する十分な専門家が不足していること、及び途上国から選任された仲裁人が先進国や納税者の利益のために働く「機械の一部」(part of the machine) になるのではないかという疑念があることを指摘している。

(289) 秦・前掲注(53)350-351 頁。

(290) 国税庁の技術協力には、各国の要望を踏まえ、国際課税、徴収、納税者サービスを含む様々な分野における指導を行うための職員派遣のほか、各国の職員に対して我が国の税制を中心とした講義を行う国内研修がある(国税庁「国税庁レポート 2020」51-52 頁(2020 年 6 月)(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report.htm>)(2021 年 5 月 1 日最終閲覧))。

(291) 詳細は、OECD のプレスリリースを参照(OECD 東京センター「国境なき税務調査官、多国籍企業に対して課税する開発途上国の能力強化に向けて大きな成果」(2018 年 10 月 4 日)(<https://www.oecd.org/tokyo/newsroom/tax-inspectors-without-borders-making-significant-progress-toward-strengthening-developing-countries-ability-to-effectively-tax-multinational-enterprises-japanese-version.htm>)(2021 年 5 月 1 日最終閲覧))。

7 か国である⁽²⁹²⁾。このうち権限ある当局間で、仲裁手続を適切に実施するための運用規則である仲裁実施取決めに合意しているのは 7 か国・地域で⁽²⁹³⁾、いずれも二国間租税条約に基づくものである⁽²⁹⁴⁾。多くの租税条約には、仲裁手続について十分な規定がないため、仲裁開始前に外交上の公文 (diplomatic notes) の交換 (交換公文) 又は権限ある当局間の合意等によって仲裁手続を定める必要があるとされている⁽²⁹⁵⁾。我が国においては、法律事項については国会承認条約による必要があることから、締約国の権利義務の設定に係る規定や、納税者の権利義務に影響を及ぼすような手続については、租税条約又は条約と不可分一体の文書として合意される議定書により規定されている。例えば、仲裁付託の義務、仲裁決定の拘束力、及び納税者による仲裁要請等が規定されている⁽²⁹⁶⁾。これに対して仲裁決定方式や仲裁人の選任方法等の手続の運用に係る細則については、租税条約又は議定書の委任を受けて⁽²⁹⁷⁾、仲裁実施取決めににより規定されている⁽²⁹⁸⁾。我が国の仲裁手続は、二国間租税

(292) 前掲注(254)の表を参照。ただし、カナダ及びシンガポールとの間で仲裁規定を適用するためには、両締約国の権限ある当局間で仲裁決定方式の合意が必要である (後掲注(350)を参照)。

(293) オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、スウェーデン、英国及び米国の 7 か国・地域 (前掲注(254)の表を参照)。本稿において仲裁実施取決めに言及する際は、便宜上、「日・A 国仲裁実施取決め」と表記することとする。また、後掲注(294)の国税庁のウェブサイトの表記に従い、「取極」ではなく「取決め」と表記している。

(294) 我が国が結んだ仲裁実施取決めについては、国税庁「仲裁手続に係る実施取決め」を参照 (https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_3.htm) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧)。本稿執筆に当たっては、上記ウェブサイトに掲載されている和文又は仮訳を参照している (オランダ、スウェーデン、香港及び米国については、英文のみが正本とされ、ポルトガルについては和文、英文及びポルトガル語が正本、その他は和文及び英文が正本とされている)。

(295) Groen, *supra* note (89), p.14.

(296) 仲裁付託の義務及び仲裁決定の法的拘束力については、締約国への権利義務の設定であり、納税者に仲裁要請を認めることについては、納税者の権利に影響を及ぼす事項であると考えられる。このため、これらは租税条約又は議定書で規定されていると考えられる (例えば、日・蘭租税条約 24 条 5 項)。このほかにも、仲裁対象事案を制限する場合や、仲裁人の選任や資格に係る事項等が、租税条約又は議定書で規定される傾向にある (例えば、日・蘭租税条約・議定書 12 条 (b)、日・ポルトガル租税条約・議定書 12 条 (a))。

(297) 例えば、日・蘭租税条約・議定書 12 条 (a)。

(298) 仲裁実施取決めにおいては、主に相互協議の開始の日、各手続の期限 (付託事項の

条約に基づくもの（米国以外）、MLI に基づくもの及び日・米租税条約に基づくものに大別することができると考えられる⁽²⁹⁹⁾、以下では主として、我が国が最初に制度を導入したオランダとの間の仲裁手続を基に全体的な手続の流れを整理することとし、MLI については簡単に特徴のみ述べることにする。また、日・米租税条約については他の仲裁手続とは内容が大きく異なるため、詳細は第 3 章第 1 節で説明し、ここでは沿革のみ簡単に述べることにする。

2 二国間租税条約に基づく仲裁手続（米国以外）

(1) 仲裁手続の開始

相互協議の開始の日（start date）⁽³⁰⁰⁾から 2 年以内に合意に至らない場合に、納税者の要請に基づき義務的に仲裁付託される⁽³⁰¹⁾。また、相互協議

決定、仲裁人の選任、仲裁決定及びその実施）、適用される法原則及び仲裁決定方式について両締約国の権限ある当局で合意がなされる。このほか、仲裁手続に要する費用負担、仲裁要請の提出先、秘密保持に関する合意、仲裁手続の準備等のロジスティクスに関する点も定められている。

(299) Onishi, *supra* note (244), pp.413-420.は、OECD モデル租税条約準拠型（例えば日・蘭租税条約）、OECD モデル租税条約変形型（例えば、日・英租税条約）及び日・米租税条約型の 3 類型に整理している。ここで OECD モデル租税条約の 2017 年改訂前と後で署名された租税条約を比較すると、仲裁手続に若干の変更があるが、筆者としては類型化するほどの大きな変更点ではないと考えたため、本稿では OECD モデル租税条約に準拠したものを「二国間租税条約に基づく仲裁手続（米国以外）」として一つにまとめている。OECD モデル租税条約の変更点は、後掲注(300)の相互協議の開始の日、注(312)の議長を選任方法、注(314)の仲裁人資格、及び注(320)の仲裁人の守秘義務であり、具体的には、日・スペイン租税条約（2018 年 10 月 16 日署名）以降に改訂後のモデルが反映されていると考えられる。

(300) 相互協議の開始の日（start date）とは、仲裁実施取決め制定時の OECD モデル租税条約に倣って、一方の締約国から他方の締約国に対して、申立てに係る事案が提示された日を意味することとされている（日・蘭仲裁実施取決め 2 条）。この点、近年に署名された租税条約においては、OECD モデル租税条約（2017 年版）の仲裁規定を反映して、両締約国の権限ある当局が事案に対処するために要請した全ての情報が提出された日を意味することとされている（例えば、日・スペイン租税条約 24 条 5 項(b)、OECD モデル租税条約 25 条 5 項(b)）。いずれにせよ、納税者が相互協議の申立てを行った日とは異なる点に留意する必要がある。

(301) 日・蘭租税条約 24 条 5 項。スウェーデンのみ、この期間が 3 年となっている（日・スウェーデン租税条約 24 条 5 項(b)）。

の開始のためには、納税者⁽³⁰²⁾が申立書を提出するのみならず、権限ある当局が事案の検討のために必要となる情報を提出する必要がある⁽³⁰³⁾。ただし、既に一方の締約国の裁判所や行政審判所が決定を行った場合には仲裁付託されない⁽³⁰⁴⁾。

なお、一部の国との間では、納税者による要請に加えて仲裁付託に権限ある当局の同意が必要な自発的仲裁を採用しているほか⁽³⁰⁵⁾、仲裁開始前に両締約国の権限ある当局が仲裁による解決に適しない旨に合意した事案（仲裁不適事案）が仲裁付託されない規定を有する等⁽³⁰⁶⁾、仲裁付託が義務的であるとはいえない租税条約も存在するが、この点については第 4 章第 1 節 2 で整理する。

(2) 仲裁対象事案

仲裁手続の対象となる事案（仲裁対象事案）については、租税条約の規定に適合しない課税を受けた事案であり⁽³⁰⁷⁾、移転価格課税事案や恒久的施設の帰属所得に係る課税事案がその典型である⁽³⁰⁸⁾。第 1 章第 2 節 1 で述べた相互協議の 3 類型でいえば、個別事案協議のうち、租税条約の規定に適合しない課税を受けた事案のみが対象となるのであり、課税を受けることとなると認められる場合や⁽³⁰⁹⁾、解釈適用協議及び「立法的解決協議」

(302) 例えば日・蘭租税条約においては、相互協議の申立てを行う主体として「ある者」(a person) 等の用語が用いられているが（同 24 条 5 項）、本稿では便宜上、「納税者」と表記することとする（前掲注(212)を参照）。

(303) 相互協議申立てに必要な情報は、仲裁実施取決めにて権限ある当局間で合意される（日・蘭仲裁実施取決め 2 条）。

(304) 日・蘭租税条約 24 条 5 項。

(305) 後掲注(594)を参照。

(306) 後掲注(579)を参照。

(307) 日・蘭租税条約 24 条 5 項(a)。

(308) 仲裁対象事案の具体的な設例については、第 4 章第 2 節 3 で検討する。

(309) 課税を受けることとなると認められる場合には、税務調査がほぼ終了し結論が出されようとしている場合や、課税ルールの変更により新たな課税が行われようとしている場合が含まれるとされる（藤井・前掲注(57)48 頁）。しかし、このような事案は、いずれ処分が行われた時点で、当該処分が租税条約の規定に適合しない課税に該当すれば仲裁手続の対象となるため、処分が行われていない時点で手続の対象外であるとしても、本質的な問題は生じないと考えられる。

の対象となる事案については対象外である。また、APA 事案についても、課税を受けた事案ではないため対象外である⁽³¹⁰⁾。

(3) 仲裁手続の進行

イ 付託事項の決定及び仲裁人の選任

仲裁開始に当たって、まず両締約国の権限ある当局が付託事項 (terms of reference) を決定し、納税者へ通知する⁽³¹¹⁾。仲裁委員会 (arbitration panel) は、両締約国の権限ある当局が選任した仲裁人 (arbitrator) 2 名、及び当該仲裁人が選任した議長 (third arbitrator) 1 名⁽³¹²⁾の合計 3 名から構成される⁽³¹³⁾。仲裁人は、国際租税の専門知識、当局職員からの独立性及び事案への不関与等の一定の資格が要求され⁽³¹⁴⁾、議長は、これに加えて国籍及び居所等に係る資格も要求される⁽³¹⁵⁾。仲裁人を交代す

(310) このほかにも個人以外の双方居住者の事案について、我が国は仲裁手続の対象外としており、仲裁制度の導入初期のオランダや香港等を除き、租税条約又は議定書に明記するようになってきている (例えば、日・スウェーデン租税条約 24 条 7 項(a))。かかる事案を仲裁手続の対象外としているのは、我が国が MLI で対象外としているのと同じ理由であると考えられる (後掲注(343)及び注(344)を参照)。

(311) 日・蘭仲裁実施取決め 3 条。権限ある当局が一定の期間内に決定及び通知ができなかった場合の対応も規定されている (日・蘭仲裁実施取決め 4 条)。

(312) 議長の選任方法については、予め両締約国の権限ある当局が合意することとされている (日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(ii))。近年に署名された租税条約においては、議長の選任方法の合意については、特段言及されなくなっている (例えば、日・スペイン租税条約 24 条 7 項(a)(ii))。

(313) 日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(i)(ii)。一定の期間内に議長が選任されない場合には、他の方法を定めていない限り、両締約国の権限ある当局がそれぞれ議長の候補者リストを作成し、2 名の仲裁人が当該リストの中から選任する (日・蘭仲裁実施取決め 5 条)。なお、議長以外の仲裁人が選任されない場合の手続については、特に規定されていない。

(314) 日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(i)(iii)、日・蘭仲裁実施取決め 6 条。議長以外の仲裁人については、自国民でも選任することができる旨を規定している租税条約が多い (例えば、日・ポルトガル租税条約・議定書 13 条(b)(ii))。議長以外の仲裁人の資格については、租税条約又は議定書で規定されている。近年に署名された租税条約においては、OECD モデル租税条約 (2017 年版) のコメントリを反映して、仲裁手続中のみならず手続後の合理的な期間においても不偏性や独立性を損なうような行為を行わないよう仲裁人に求める旨の規定が追加されている (例えば、日・スペイン租税条約 24 条 7 項(a)(iii))。See also OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 3.1.)。

(315) 日・蘭仲裁実施取決め 6 条。議長の資格については、仲裁制度の導入初期の租税条

る必要性が生じた場合には、仲裁人の選任と同様の手続が行われる⁽³¹⁶⁾。

ロ 仲裁決定及び実施

仲裁委員会は両締約国の権限ある当局から提供された情報に基づき⁽³¹⁷⁾、租税条約の規定に従って仲裁決定を行う。租税条約の解釈に当たっては、条約法条約 31 条から 33 条までの解釈の原則に照らし、OECD モデル租税条約のコメンタリ、及び移転価格課税事案については OECD 移転価格ガイドライン⁽³¹⁸⁾に配慮する⁽³¹⁹⁾。全ての仲裁人には守秘義務が

約（オランダ、香港等）を除き、租税条約又は議定書で規定されている（例えば、日・ポルトガル租税条約・議定書 13 条(b)(iii)）。

- (316) 日・蘭仲裁実施取決め 5 条。仲裁人交代の理由については、特に仲裁実施取決めで例示されていない。
- (317) 日・蘭仲裁実施取決め 9 条。また、原則として、両締約国の権限ある当局が仲裁要請前に入手できなかった情報については、仲裁決定に際し考慮されないこととされている（同）。この規定の存在は、納税者にとって相互協議の段階で早期に必要な情報の全てを権限ある当局へ提示する誘因になると考えられ、仲裁手続があくまでも相互協議の補完的手続であることを前提にしていると考えられる。
- (318) OECD 移転価格ガイドラインは、二重課税防止及び移転価格税制の公正な適用の確保の観点から、1979 年に OECD 租税委員会により策定されたものである。その後、多国籍企業の発展により、対応困難な事例が生じたことから、1993 年から全面改訂のための議論が開始され、1995 年 7 月に 1～5 章、1996 年 4 月に 6～7 章、1997 年 9 月に 8 章が理事会の承認を得て公表され、全面改訂に至った（井上・前掲注(27)371 頁）。その後も改訂が重ねられ、2010 年版において 4 章に OECD モデル租税条約への仲裁制度の導入を反映したものとなった（Pit, *supra* note (11), pp.445-446.）。現在では、BEPS プロジェクトにおける勧告を反映した 2017 年版が最新のものとなっている（OECD, (2017). “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” available at <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, last visited May 1, 2021.）。なお、邦訳（仮訳）として、日本租税研究協会事務局『OECD 移転価格ガイドライン 2017 年版』（日本租税研究協会、2018）がある。
- (319) 日・蘭仲裁実施取決め 13 条。この点について、小寺・前掲注(15)19-20 頁は、OECD モデル租税条約のコメンタリ及び移転価格ガイドラインは、「OECD 内の機関が採択した文書であり、ウィーン条約上は、せいぜい『解釈の補足的な手段』で「条約解釈規則によって導出される解釈の確認またはそれが不合理な結果をまねく場合に使われるにすぎない」のに対し、日・蘭仲裁実施取決めでは、「これらの文書がウィーン条約上の解釈規則の源にある原則と同じ」か、「実質上ウィーン条約を上回る」位置付けを与えられているとした上で、「このように条約解釈規範について差異があることは、国内裁判所において行われる租税条約の解釈結果と仲裁委員会の行う解釈結果が異なりうることを意味する」と指摘している。しかし、既に述べたとおり、我が国では実務上、両者の手続上の整理がなされているため、実際に両者の判断の抵触が生じる可能性は低いであろう。

課される⁽³²⁰⁾。納税者は、相互協議で許容されるのと同等の範囲で、書面で立場を表明することができるほか、仲裁人の許可を得て口頭で立場を表明することもできる⁽³²¹⁾。仲裁決定は、原則として独立意見方式によるが⁽³²²⁾、一部の相手国との間では両締約国の権限ある当局が合意すれば最終提案方式によることができ⁽³²³⁾、いずれの方式にせよ仲裁人の単純多数決で決定し⁽³²⁴⁾、仲裁決定が文書で権限ある当局及び納税者に通知される⁽³²⁵⁾。我が国の仲裁決定方式は、概ね従来の OECD モデル租税条約（2008 年版）のコメントリに沿った内容であると考えられるが⁽³²⁶⁾、根拠法及び結論に至った理由については両締約国の権限ある当局が決定した場合にのみ示されることになる⁽³²⁷⁾。仲裁決定は、先例的価値を有

(320) 権限ある当局は、全ての仲裁人及び仲裁人の事務職員に対して、書面で守秘義務に合意することを確保しなければならない。守秘義務とは、租税条約の情報交換規定、及び両締約国の国内法における守秘義務と同様のものとされる（日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(iv)、日・蘭仲裁実施取決め 7 条）。近年に署名された租税条約においては、OECD モデル租税条約（2017 年版）のコメントリを反映して、仲裁人の事務職員 3 名までは情報の開示を受けることができる者として明記されるようになった（例えば、日・スペイン租税条約 24 条 7 項(c)。See also OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 6.1.)。

(321) 日・蘭仲裁実施取決め 10 条。

(322) 後述の日・米租税条約に基づく仲裁手続を除き、独立意見方式による仲裁決定を原則としている（角田伸広「租税条約の濫用防止、相互協議の効果的实施など BEPS 防止措置実施条約の概要と実務への影響(下)」旬刊経理情報 1492 号 70 頁(2017)）。

(323) 日・ニュージーランド仲裁実施取決め 17 条及び日・英仲裁実施取決め 17 条。最終提案方式によった場合、結論のみが両締約国の権限ある当局に通知され、仲裁決定の根拠法及び結論に至った理由は通知されない（同）。なお、ニュージーランド及び英国以外についても、仲裁実施取決めにおいて、付託事項により仲裁実施取決めと異なる手続規則の設定ができると規定されていることから、両締約国の権限ある当局の合意如何では、最終提案方式による仲裁決定を排除するものではないと考えられる（例えば、日・蘭仲裁実施取決め 3 条）。

(324) 日・蘭仲裁実施取決め 14 条。

(325) 日・蘭仲裁実施取決め 15 条。日・スウェーデン仲裁実施取決めのみ、仲裁委員会から権限ある当局に通知された後、権限ある当局が納税者へ通知することとされているため、納税者は権限ある当局を通じて間接的に仲裁決定を受けることとなる（日・スウェーデン仲裁実施取決め 13 条）。

(326) OECD, *supra* note (207), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

(327) 日・蘭仲裁実施取決め 14 条。OECD モデル租税条約（2008 年版）のコメントリとは異なり、両締約国の権限ある当局が合意した場合のみ、根拠法及び理由が示されることが特徴的である（See OECD, *supra* note (207), Commentary on Article 25,

しないとされ⁽³²⁸⁾、納税者及び両締約国の権限ある当局の同意がない限り公表されない⁽³²⁹⁾。納税者が仲裁決定を受け入れる場合には⁽³³⁰⁾、仲裁決定が拘束力を有し⁽³³¹⁾、当該仲裁決定に基づく相互協議の合意が行われ、両締約国の国内法令の期間制限にかかわらず合意内容が実施される⁽³³²⁾。しかし、仲裁決定が行われる前に、両締約国の権限ある当局が未解決の論点について相互協議により合意した場合には、仲裁決定は行われない⁽³³³⁾。

(4) 仲裁手続に要する期間

我が国は、仲裁実施取決めにおいて、付託事項の決定、仲裁人の選任、仲裁決定及び仲裁決定の実施までの各段階について、一定の期限を設定している。日・蘭租税条約における仲裁手続の所要期間を計算すると⁽³³⁴⁾、納税者による仲裁要請から付託事項の決定通知まで合計 100 日以内⁽³³⁵⁾、仲裁人の選任まで 90 日以内、議長の選任までさらに 60 日以内、仲裁委員会による資料入手まで 120 日以内、仲裁決定を権限ある当局に通知するまで

Annex, Sample mutual agreement 15.)。

(328) 日・蘭租税条約・議定書 12 条(d)(i)。

(329) 日・蘭仲裁実施取決め 14 条。

(330) 日・独租税条約 (2015 年 12 月 17 日署名) 以降は、納税者が国内救済手続の取上げを行わない限り、仲裁決定に同意しなかったものとみなす旨の規定が追加されている (日・独租税条約・議定書 10 条(f))。また、国内救済手続の結果が出された場合のほか、納税者が仲裁要請を撤回した場合にも仲裁手続が終了することが明記されるようになった (日・独租税条約・議定書 10 条(e)(ii)(iii))。日・独租税条約は、仲裁実施取決めを有する 7 か国・地域の次に、我が国との間で仲裁制度が導入された条約である。

(331) 日・蘭租税条約 24 条 5 項。

(332) 日・蘭租税条約 24 条 5 項、日・蘭仲裁実施取決め 18 条。我が国においては、この場合の更正の期間制限は、原則である法定申告期限から 5 年 (通法 70 条 1 項) ではなく、相互協議の合意の日から 3 年となる (通法 23 条 2 項 3 号及び 71 条 1 項 2 号、並びに通令 6 条 1 項 4 号、24 条 4 項及び 30 条)。

(333) 日・蘭租税条約・議定書 12 条(e)、日・蘭仲裁実施取決め 19 条。

(334) 日・蘭租税条約に基づく仲裁手続の所要期間の計算については、国際税務 30 巻 10 号 9 頁に掲載されている図を参考にした。

(335) 仲裁要請を受けた権限ある当局が他方の締約国の権限ある当局へ通知するまで 10 日以内、両締約国の権限ある当局による仲裁要請の受領から付託事項の決定まで 90 日以内とされている (日・蘭仲裁実施取決め 1 及び 3 条)。

180 日以内、仲裁決定後に両締約国の権限ある当局が相互協議の合意及び合意内容の実施を行うまで 180 日以内という期限がそれぞれ付されている⁽³³⁶⁾。このため、仲裁人や議長を選任等の手続が滞りなく進行することを前提とすると、最大で合計 730 日（約 2 年）⁽³³⁷⁾を要することになると考えられる⁽³³⁸⁾。

3 MLI に基づく仲裁手続

第 1 章第 3 節 2 で述べたとおり、MLI は、多くの国にとって受け入れやすくなるよう、様々なオプションの採用、特定の条項への留保及び留保への対抗措置が認められている。我が国が仲裁手続について留保している主な条項は⁽³³⁹⁾、仲裁対象事案⁽³⁴⁰⁾及び仲裁決定方式⁽³⁴¹⁾である。

第一に、仲裁対象事案については、個人以外の双方居住者の振り分け規定への仲裁適用を留保しているほか、相手国が仲裁適用を留保している事案に相当する日本側課税事案への仲裁適用を留保している⁽³⁴²⁾。前者は、MLI の解説書によれば個人以外の双方居住者の事案が仲裁手続の対象となる場合が

(336) 日・蘭仲裁実施取決め 5、15 及び 18 条。

(337) 日・蘭租税条約・議定書 12 条(a)は、仲裁要請から仲裁決定まで 2 年以内に実施できるよう仲裁手続を定めることと規定している。我が国の租税条約においては、このように仲裁手続に 2 年の期限を区切っているものが多い。

(338) 日・英仲裁実施取決めに基づく最終提案方式による場合、仲裁人及び議長を選任の期限が 150 日から 120 日に、仲裁委員会が権限ある当局から意見書及び反論書を入力してから仲裁決定までの期限が 180 日から 45 日と、合計 165 日短縮される（日・英仲裁実施取決め 17 条）。このため、同様に計算した場合、最大で 565 日（約 1 年 7 か月）になると考えられる（日・英仲裁実施取決め 1、3、5、15 及び 19 条）。

(339) OECD のウェブサイト MLI に係る我が国の留保等の一覧（2020 年 7 月 22 日現在）が掲載されている。仲裁対象事案は 30 頁、仲裁決定方式は 29 頁にて言及されている（OECD, List of Reservations and Notifications (Japan), <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-japan-consolidated.pdf>, last visited May 1, 2021.）。

(340) MLI28 条 2 項(a)。

(341) MLI23 条 2 項。

(342) 望月・前掲注(227)130 頁。

想定されないためであり⁽³⁴³⁾、我が国は確認的に留保を行っている⁽³⁴⁴⁾。後者は、我が国が MLI の対象国の選択と同様に仲裁対象事案についても保守的・抑制的な考え方を採っているため⁽³⁴⁵⁾、或いは、国際法上の相互主義の考え方によって相手国と同様の事案のみ対象にしようとしているためと考えられる⁽³⁴⁶⁾。

第二に、仲裁決定方式については、MLI で原則とされる最終提案方式の採用を留保している。我が国は、上記 2 で述べたとおり従来から独立意見方式を原則としており、最終提案方式に対して慎重な姿勢を取っていると思われる⁽³⁴⁷⁾。ここで、MLI は我が国のように最終提案方式への留保を付した国への対抗措置として、仲裁決定方式について権限ある当局による合意が得られるまで仲裁規定全体を適用しない権利の留保を認めているため⁽³⁴⁸⁾⁽³⁴⁹⁾、この権利を留保する国との間で⁽³⁵⁰⁾仲裁規定を適用するためには、権限ある当局

(343) MLI 4 条 1 項においては、個人以外の双方居住者の振り分けに係る相互協議で合意に至らなかった場合、租税条約上の恩典を享受できないことが規定されているが、かかる恩典を享受できないことは、仲裁対象事案である「租税条約の規定に適合しない課税」に該当しないためである (OECD, *supra* note (222), para.58.)。

(344) 中澤・前掲注(220)170 頁。

(345) 我が国の基本的な姿勢として、相手国が我が国との租税条約を MLI の対象として選択する場合のみ、我が国もその相手国を MLI の対象とすることとしている (中澤・前掲注(220)168-169 頁)。

(346) 相互主義とは、国際法が相互に平等な主権国家の合意を通じて形成されるという国際社会の構造を反映した、国際法における最も典型的な仕組みであるとされ、主権国家間で長期的な安定的関係を設定するために、相互の妥協によって互酬的 (reciprocal) な内容の合意を締結する必要があるという考え方に基づくものである (奥脇直也「国際法の基本原理」小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』11-12 頁 (有斐閣、2010))。

(347) 大野雅人「BEPS 防止措置実施条約 (MLI) における濫用防止規定と仲裁規定の働きた」租税研究 821 号 365 頁 (2018)。

(348) MLI23 条 3 項。

(349) 最終提案方式を嗜好する国にとって、独立意見方式の採用を強要されることが不公平と考えられていることが理由とされている (Schiavini, *supra* note (237), p.591.)。

(350) カナダ、デンマーク、イタリア及びシンガポールがこの権利を留保しており、我が国が MLI の対象としていないデンマークを除く 3 か国との間では、MLI が発効したとしても権限ある当局間で仲裁決定方式に合意するまでは仲裁規定が適用できない (イタリアは、本稿執筆時点でまだ自国で MLI の批准手続を終えていないため、我が国との間で MLI が発効していないが、MLI が発効したとしても仲裁決定方式に合意しなければ仲裁規定は適用できないのである。)

間で仲裁決定方式に合意する必要がある。仲裁決定方式については、第 4 章第 2 節で検討する。

4 日・米租税条約に基づく仲裁手続

日・米租税条約は 2013 年 1 月に改正のための議定書が署名され、同年 6 月に第 183 回国会にて承認された後、長らく米国側の批准を待つ状態が続いていたが、2019 年 8 月に漸く発効に至った。また、2021 年 2 月には権限ある当局間で仲裁実施取決めが交わされ、仲裁手続の細則も整備された⁽³⁵¹⁾。これまで我が国も含めて実際に仲裁手続が実施された事例がほとんどないとされているところ⁽³⁵²⁾、我が国最大の相互協議の相手国である米国⁽³⁵³⁾との間で仲裁制度が導入されたことにより、仲裁手続の実施が現実味を帯びてきたといえるであろう。日・米租税条約における仲裁手続は、例えば仲裁決定方式を例外なく最終提案方式とすることや守秘義務の対象者等において OECD モデル租税条約及び MLI とは大きく異なる特徴を有している。米国の仲裁手続の詳細については、第 3 章第 1 節において検討する。

5 仲裁手続に係る国内法令等

(1) 国内法令

我が国の法律や政令には仲裁手続そのものに係る規定はなく、省令に納税者が提出する仲裁要請書に係る規定があるのみである⁽³⁵⁴⁾。この規定は、我が国とオランダ及び香港との間で仲裁制度が導入されたことに伴い、仲裁要請の手続の規定を整備するために 2011（平成 23）年度税制改正によ

(351) 国税庁・前掲注(294)を参照。

(352) もっとも、仲裁手続の実施の事例がほとんど存在しないのは、仲裁手続の整備が進んでいないことだけが原因ではなく、仲裁規定の存在により相互協議の合意促進効果（第 1 章第 3 節 3 を参照）が発揮されているためであるとも考えられる（青山・前掲注(7)133 頁を参照）。

(353) 我が国にとって米国は、国別の発生・処理・繰越件数のいずれも最多で、ここ数年の相互協議件数の 3 割を占めている（田畑・前掲注(281)269 頁）。

(354) 実特省令 12 条 3 項。

り創設されたもので⁽³⁵⁵⁾、納税者が仲裁要請を行うときは、仲裁手続の対象とする事項及び事業年度等の必要事項を記載した要請書を国税庁長官に提出することとされている。このほかに、相互協議に係る申立書の記載事項及び添付書類についても省令で規定されている⁽³⁵⁶⁾。

(2) 行政規則

国内における一連の仲裁手続の内容については、相互協議指針に相互協議の手続の一部として規定されている⁽³⁵⁷⁾。これは、相互協議の手続の明確化を図るための行政規則であり、相互協議の種類のうち主に個別事案協議⁽³⁵⁸⁾について、国税庁相互協議室と納税者との間で行われる手続等が規定されている。具体的には、納税者との事前相談、相互協議の申立て、相互協議の実施、相手国との合意等の各段階における手続である。

仲裁手続においては、仲裁付託までの 2 年間の起算日である相互協議の開始の日が重要となるため、これを納税者に通知することとしている⁽³⁵⁹⁾。また、仲裁要請の方法、仲裁手続中に権限ある当局から納税者へ通知する事項、及び仲裁要請の取下げの方法等について規定されている。仲裁決定が行われた際には、相互協議の合意手続に従い、合意に先立って合意内容の受入れの可否を確認し、納税者の同意を確認した後に権限ある当局間で

(355) 財務省・前掲注(130)525 頁。なお、現在では、BEPS プロジェクトの最終報告書(行動 14)において、相互協議へのアクセスの機会を確保するために双方の締約国への申立てを認めることがミニマム・スタンダードとされたことに伴い、相手国に相互協議の申立てを行った場合でも我が国で仲裁要請を行うことが可能となる改正が行われている(財務省「平成 29 年度税制改正の解説」768 頁(2017))。

(356) 実特省令 12 条 1 項及び 2 項。

(357) 相互協議指針 34-42。

(358) 相互協議指針では、第 1 章第 2 節 1 で述べた相互協議の 3 類型とは別に、①我が国において行われる申立てに係る相互協議、②相手国等の権限ある当局からの申入れに係る相互協議、及び③相互協議の申立てに基づかない相互協議の申入れ、の 3 類型に沿って手続の流れが規定されている。②及び③は、例外的な事案(相互協議指針 25、26 及び 31 を参照)について規定したものであり、かつ、納税者の申立て以外の基本的な流れは①と同様であるため、本稿での検討に当たっては、納税者が我が国で移転価格課税等を受け、①のタイプの相互協議を行うことを前提としている(前掲注(262)と同じ前提である。)

(359) 相互協議指針 35。

合意を行う⁽³⁶⁰⁾。その後、合意内容は、納税者に書面で通知されることになる⁽³⁶¹⁾。

第 3 節 小括

本章では、我が国における仲裁制度の導入の沿革を整理するとともに、既存の租税条約及び仲裁実施取決め、並びに国内規定である国内法及び相互協議指針の内容を整理した。ここでは、その小括として、制度の導入拡大及び実施という二つの観点から、我が国における仲裁手続の現状及び課題について以下のとおり指摘したい。

1 第一の課題～制度の導入拡大の観点～

我が国は従来、仲裁制度の導入に慎重であったとされるが、現在では仲裁制度を支持する立場になっており、本稿執筆時点では 27 か国・地域との間で制度を導入している。仲裁制度の導入への大きな障壁として考えられるのが、憲法上の問題及び紛争解決に係るリソースの問題の 2 点である。

第一に、憲法上の問題とは、仲裁委員会に課税事案の紛争解決を委ねることで国家の課税権や司法権が制約されるという懸念であり、特に、義務的かつ拘束力のある仲裁という仕組みを取っている場合に多くの国々にとって問題になると考えられる。例えば我が国では、裁判を受ける権利、司法権の帰属及び租税法律主義との関係が問題となってきた。先行研究を踏まえると、①仲裁委員会が依拠する明確な法規範が存在し、かかる規範に基づく仲裁決定を行うことが手続上担保されること、②納税者が①に反する仲裁決定がなされたと思料する場合に裁判所等による救済手続が確保されること、の双方が仲裁手続において充足される限りにおいて、憲法上の問題を克服できると考えられる。この点、仲裁委員会では OECD モデル租税条約のコメントリ等

(360) 相互協議指針 41、16 及び 17。

(361) 相互協議指針 17。

のある程度国際的に承認された解釈指針により租税条約の解釈又は適用を行うこととするとともに、納税者には国内救済手続の併用を確保することで、OECD 加盟国を中心とした先進国の中では一応の解決が図られたとされている。しかし、非加盟国を中心とする仲裁制度を導入していない国々の中には、制度に強硬に反対する国も存在するなど、未だ憲法上の問題について十分には整理できていないというのが現状であると考えられる。

第二に、リソースの問題とは、紛争解決手続に要する人員、予算及び研修等のリソースが十分でないことをいい、特に途上国を中心として問題になると考えられる。我が国においては、途上国を中心とする OECD 非加盟国との相互協議の比重が高まりつつあることから、今後紛争解決の実効性を高めていくために、これらの国々も巻き込んだ議論を行う上で避けて通れない問題であると考えられる。

もともと、途上国と言っても、各国によって国内法の制度及び紛争解決手続に係る実務の体制等はそれぞれ異なっており、これらの制度及び実務の差異を捨象して十把一絡げにして論ずることはできないため、実際に仲裁制度の導入を進めていくためには、各国の法制度や行政実務の実情に応じた制度設計が必要になると考えられる⁽³⁶²⁾。また、特にリソースの問題については、個別の制度設計のみならず、技術協力を通じて制度の実効性を高めていくという多数国間による政策的な取組も必要になると考えられる。

そこで本稿の第一の課題として、制度の導入拡大の観点からは、以上のような多面的な問題が存在することを念頭に置きつつも、その前段階として仲裁手続の仕組みの面、具体的には現行の主流である義務的かつ拘束力のある仲裁に焦点を当てて考察することとする。ここでは、紛争解決の実効性を高めつつも、多くの国々にとって受入れが可能となるよう仲裁制度への懸念や負担を緩和する方策を講ずることができないかを考察することとしたい。

(362) この点、久保田・前掲注(196)は、インドにおける仲裁制度の導入の可能性について、インドの憲法、司法制度、及び経済状況等との観点から論じている。

2 第二の課題～仲裁手続の実施の観点～

我が国の仲裁手続は、米国以外の二国間租税条約、多数国間条約である MLI 又は日・米租税条約に基づいて導入されたものに大別される。仲裁手続の主な内容は、租税条約を始めとする国際的な合意によって規定されており、国内法令等には納税者の国内における手続が規定されている。そして、国会承認条約である租税条約及び条約と不可分一体の議定書には、仲裁付託の義務や仲裁決定の拘束力といった国家の権利義務に係るものを始めとする制度の大枠が規定されている。

しかし、実際に仲裁手続を実施していくためには、権限ある当局間で、仲裁決定方式や仲裁人の選任方法等の手続の細則を定める仲裁実施取決めに合意する必要がある。我が国は、仲裁制度の導入国の権限ある当局との間で順次、仲裁実施取決めに交わしているところ、合意済みであるのは、二国間租税条約に基づいて制度を導入した 7 개국・地域にとどまっている。ここで仲裁決定方式については、我が国は従来から OECD モデル租税条約（2008 年版）に沿って、特段の事情がない限り独立意見方式を原則としていていると考えられる。しかし、OECD モデル租税条約（2017 年版）や MLI では最終提案方式が原則とされており、日・米租税条約では最終提案方式のみが認められているなど、近年では仲裁決定方式の傾向が変化していると考えられる。特に、我が国は、MLI において最終提案方式に留保を付しているため、かかる留保への対抗措置を採用する一部の相手国との間では、仲裁決定方式を含む具体的な実施方法について合意できない限り、MLI に基づく仲裁規定が適用できない。

そこで本稿の第二の課題として、仲裁手続の実施の観点からは、仲裁手続の中でも特に検討の必要性が高いと考えられる仲裁決定方式を巡る問題を中心に考察することとする。ここでは、2 種類の仲裁決定方式の特徴及び効果的な活用方法を整理し、特に我が国における最終提案方式の採用拡大の可能性について考察することとしたい。

第 3 章 諸外国の租税条約等における仲裁手続

本章では、第 4 章において仲裁手続の課題を考察するための比較検討の題材として、諸外国の仲裁手続を検討する。第 1 節及び第 2 節では、各国に先駆けて仲裁制度を導入した米国及び EU について、導入の背景や手続の特徴を整理する。米国及び EU の仲裁手続は、第 2 章までに検討した OECD モデル租税条約や我が国とは異なる特徴を有していることから、相違点及びその背景にある考え方を整理することは有益であると考え。また、第 3 節では、先進国対途上国が条約を締結する際のひな型と言われる国連モデル租税条約における仲裁手続について検討する。仲裁制度の導入に前向きな国が EU や OECD 加盟国を始めとする先進国中心であるところ、今後制度の導入を拡大していく観点からは、途上国向けの国連モデル租税条約の考え方を整理することも有益であると考え。最後に第 4 節で本章の取りまとめを行う。

第 1 節 米国

1 沿革

米国の仲裁制度は、手続上、大きく分けて二つの類型に整理することができ、2006 年以前は自発的仲裁が主流である一方、2006 年の米・独租税条約の改正以降は、義務的仲裁が主流となっている⁽³⁶³⁾。以下では、この区分に従って米国における沿革を整理する。

(1) 自発的仲裁

米国が仲裁制度を導入したのは、1989 年に署名された米・独租税条約(米・独租税条約(1989))⁽³⁶⁴⁾においてであり、これが二国間租税条約に

(363) Monsenego, *supra* note (205), pp.163-164.

(364) The Convention and Protocol between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to Certain Other Taxes signed at Bonn on August 29, 1989. なお、本条約の邦訳は、

初めて仲裁制度が導入された事例とされている⁽³⁶⁵⁾。米国は伝統的に仲裁制度に消極的であるとされ⁽³⁶⁶⁾、本条約の交渉において制度の導入に躊躇していたものの⁽³⁶⁷⁾、ドイツが強く要望したため他の条項と引換えに導入を受け入れたとされている⁽³⁶⁸⁾。本条約においては、条約の解釈又は適用に関する意見の相違が相互協議において解決されない場合に仲裁付託することができ、仲裁決定が両締約国の権限ある当局及び納税者を拘束することが規定されている⁽³⁶⁹⁾。本条約は二国間租税条約に拘束力のある仲裁規定を初めて導入した点で画期的との評価がある一方⁽³⁷⁰⁾、仲裁付託のために両締約国の権限ある当局の同意が必要な自発的仲裁であることか

川端康之「〔翻訳〕1989年米独改訂租税条約(1)(2)(3)」関西大学商学論集 35 巻 5 号 67 頁以下 (1990)、同 35 巻 6 号 153 頁以下 (1991)、同 36 巻 1 号 95 頁以下 (1991) を参考にした。以下、本稿において本条約に言及する際は 2006 年 6 月 1 日に署名された改正議定書と区別して「米・独租税条約 (1989)」と表記することとする。

- (365) 宮武・前掲注(2)87 頁。もっとも、ドラフト段階も含めると 1985 年に起草された西ドイツ・スウェーデン租税条約 (1992 年 7 月 14 日署名) に初めて仲裁規定が置かれていたとされる (Lindencrona and Mattsson, *supra* note (188), pp.272-273; Altman, *supra* note (27), p.19, footnote 63.)。
- (366) D'Alessandro (池田訳)・前掲注(174)356 頁。
- (367) 当時の米国は、OECD での議論においても仲裁制度に消極的な姿勢であったが、本条約の交渉過程で政策を転換したとも評価されている (村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方ー仲裁手続の導入をめぐるー」税務弘報 39 巻 12 号 7 頁 (1991))。
- (368) 米国側は、Treaty Shopping (租税条約の特典の濫用) に係る制限規定を設けることを要望していたとされる。ドイツ側が仲裁制度の導入を要望した背景は、単にドイツ一国の意向というよりも、当時の EC 域内で移転価格を巡る紛争解決手続として相互協議を補完する仲裁手続についての議論が展開され、仲裁制度に対する期待が根強く存在していたことによるという。詳細については、村井正＝川端康之「新米独租税条約の問題点」税経通信 46 巻 1 号 28・35 頁 (1991) を参照。EU における仲裁制度の沿革については本章第 2 節で整理する。
- (369) この点について、村井＝川端・前掲注(368)35 頁は、「本規定でもっとも重要な点は、仲裁判断の効力について」であり、「第一次的には、拘束力のない協議手続による解決を期待し、それが不調な場合の実効的手段として仲裁手続を考えるならば、拘束力を仲裁判断の要件とすることは、賢明な選択といえるであろう」と述べている。
- (370) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (188), p.273.

ら⁽³⁷¹⁾⁽³⁷²⁾、紛争を確実に解決する手続として機能しないという批判がなされた⁽³⁷³⁾。また本条約は、いずれかの締約国の租税政策又は国内の租税法に係る問題を仲裁対象事案としないと規定しているところ⁽³⁷⁴⁾、この点についても対象範囲が不明確であるという点で批判がなされた⁽³⁷⁵⁾。実際、米国は本条約に加えて 8 か国との間の租税条約に仲裁制度を導入したものの⁽³⁷⁶⁾、これらの制度に基づく仲裁手続の実例はないとされる⁽³⁷⁷⁾⁽³⁷⁸⁾。

(2) 義務的仲裁

自発的仲裁に対する上記のような批判や、産業界からの要望を受けて、米国においては後述の EU 仲裁条約、及び国際商事仲裁等の他分野におけ

(371) 米・独租税条約(1989) 25 条 5 項は、「本条約の解釈又は適用に関する締約国の... (中略) ...意見の相違が権限ある当局により解決することが不可能の場合には、権限ある当局の合意により、当該意見の相違は仲裁に付託することができる」(下線部は筆者による)と規定しており、「合意により」(原文は“if both competent authorities agree,”)の文言から、両締約国の権限ある当局が同意しない限り仲裁付託されないことが読み取れる(川端・前掲注(364)関西大学商学論集 35 巻 6 号 163 頁)。

(372) 仲裁委員会への付託が義務とされなかったのは、当時は OECD モデル租税条約や国連モデル租税条約においても仲裁制度が導入されておらず、租税紛争に係る仲裁手続の国際的な経験が不足していたことが理由として挙げられている(Monsenego, *supra* note (205), p.164.)。

(373) See Altman, *supra* note (27), pp.20-21.

(374) 米・独租税条約(1989)の交換公文 1 条においては、「権限ある当局は、締約国のいずれかの国の租税政策又は国内租税法に関する問題については仲裁に一般的に同意するものではない」と規定している(川端・前掲注(364)関西大学商学論集 36 巻 1 号 104 頁)。また、米国政府が作成した米・独租税条約(1989)に係る技術的解説書(Technical explanation)においても、「一切の事案が仲裁に付託されるべきことを求める旨は当該(筆者注:仲裁)条項には定められていない」と記載されている(同 113 頁、村井・前掲注(367)9・10 頁)。

(375) 例えば、村井=川端・前掲注(368)36 頁は、「仲裁に付託される事案の大部分は移転価格に関するものになると思われるが、そうなると、IRC(筆者注:米国内国歳入法) 482 条の解釈問題とも絡むことが予想され、事案によっては、国内租税法の問題として、仲裁判断から除外される恐れが出てくる」と述べている。

(376) Altman, *supra* note (27), p.21.

(377) 増井・前掲注(15)279 頁、John Harrington(岡田至康訳)「租税条約上の仲裁における重要性の高まりに異論なし」租税研究 742 号 296 頁(2011)。

(378) もっとも、ドイツ以外の 8 か国との間では、条約発効後ただちに仲裁規定が適用できるわけではなく、外交上の公文の交換(交換公文)を条件に仲裁規定が発効することと規定されていた。このような規定は第 4 章第 1 節 2 で改めて検討する(後掲注(603)及び注(604)を参照)。

る仲裁制度の検討が進められ⁽³⁷⁹⁾、2006 年の米・独租税条約の改正議定書（米・独租税条約（2006））⁽³⁸⁰⁾によって義務的仲裁が採用された⁽³⁸¹⁾⁽³⁸²⁾⁽³⁸³⁾。もともと、米国は、OECD モデル租税条約とは別個に独自のモデル（米国モデル租税条約）を策定しているが⁽³⁸⁴⁾、2006 年版には仲裁規定が設けら

-
- (379) 米国の上院外交委員会の条約審議において、米国財務省の国際税務顧問（International Tax Counsel）である John Harrington は、「仲裁手続を経験した多くの国では、仲裁手続が差し迫っているという見通しが仲裁開始前に権限ある当局が譲歩する重要な誘因を生み出すことが報告されている。また、米国における他分野での仲裁手続の経験、他国における租税の分野での仲裁手続の成功及び経済界からの圧倒的な支持を踏まえると、義務的かつ拘束力のある仲裁を権限ある当局の手続の最終段階として組み込むことは、相互協議を円滑にする効果的かつ適切なツールになり得ると結論付けた」と述べている（U.S. Department of the Treasury, *supra* note (200)）。
- (380) The Protocol Signed at Berlin on June 1, 2006 Amending the Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to Certain Other Taxes signed on 29th August 1989. 以下、本稿において本条約に言及する際は改正前条約と区別して「米・独租税条約（2006）」と表記することとする。また、議定書の規定に言及する際は前例に倣い「米・独租税条約（2006）・議定書」と表記することとする。
- (381) 米・独租税条約（2006）25 条 5 項及び 6 項。
- (382) 米・独租税条約（2006）に先立ち、米国とカナダは、2005 年に権限ある当局間の覚書（Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of Canada and the United States Regarding the Mutual Agreement Procedure (June 3, 2005)）を交わし、事実認定の問題限定ではあるが、相互協議において 6 か月以内に事実認定で合意に至らない場合に、両国の租税に係る行政審判所（Appeals）の職員から構成される共同パネル（joint panel）が拘束力のある決定を行う手続を定めていた（Molly Moses and Mitchell Tropin. (2005). “U.S., Canada Agree to Have Appeals Officials Resolve Disputed Facts in Double Tax Cases” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol.14, No.17, p.680; Geoffrey S. Turner. (2005). “Canada-U.S. Competent Authority MOU: First Steps to Mandatory Arbitration?” Tax Notes International (September 26, 2005), Vol.39, No.13, p.1223.）。これが、米国における義務的仲裁の採用への重要なステップになったと考えられる（*See Altman, supra* note (27), p.28.）。
- (383) 二国間租税条約に初めて義務的仲裁が採用されたのは、独・オーストリア租税条約であると考えられる（谷口勢津夫「租税条約と EC 法—租税仲裁条項を中心に—」関西大学法学研究所研究叢書第 25 冊 40 頁（2002）を参照）。もともと、本条約の規定は、相互協議で合意に至らない場合に EU 司法裁判所へ仲裁付託を行う手続であることから、現在の主流である相互協議の補完的手続としての仲裁手続とは大きく異なっている（前掲注(83)を参照）。
- (384) 米国は、租税条約の締結交渉の出発点としての立場を示すためのモデル（United States Model Income Tax Convention）を公表している（増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』573 頁（有斐閣、2007））。最初の草案は 1981 年

れていない⁽³⁸⁵⁾。したがって、当時の米国は、義務的仲裁を認める方向に転換したとはいえ、まだ条約交渉の基本方針にまでは至っていなかったとされる⁽³⁸⁶⁾。実際、その後ベルギーや我が国を含むいくつかの国との間の租税条約で義務的仲裁を採用した一方で⁽³⁸⁷⁾、条約改正によっても仲裁制度を導入していない国もある⁽³⁸⁸⁾。

その後、米国は仲裁手続の実務経験を重ね、BEPS プロジェクトにおいては租税条約への仲裁制度の導入を支持するようになった⁽³⁸⁹⁾。また、米国

に公表されて 1992 年に撤回されたが、その後 1996 年、2006 年、2016 年に改訂版を公表している (U.S. Department of the Treasury. (1996). “Technical Explanation. United States Model Income Tax Convention, September 20, 1996” Title and Preamble, *available at* <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents>, last visited May 1, 2021.)。以下、本稿において本モデル租税条約に言及する際は「米国モデル租税条約」と表記することとする。

- (385) United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, Article 25.
- (386) 川田剛「米国、強制仲裁条項の本則への導入には否定的」国際税務 30 巻 5 号 87 頁 (2010)。See also Kristen A. Parillo. (2009). “U.S. Model Treaty Won’t Include Mandatory Arbitration” Tax Notes International (November 16, 2009), Vol.56, No.7, p.514; Rhoades and Langer. (2008). “U.S. International Taxation and Tax Treaties, Part III Analysis of U.S. Income Tax Treaties, Chapter 62 Treaty Arbitration Provisions” Matthew & Bender, § 62.02[1].
- (387) 米国は、本稿執筆時点でドイツのほか、ベルギー (2006 年 11 月 27 日署名)、カナダ (2007 年 9 月 21 日署名)、フランス (2009 年 1 月 13 日署名)、スイス (2009 年 9 月 23 日署名)、日本 (2013 年 1 月 24 日署名) 及びスペイン (2013 年 1 月 14 日署名) との間の租税条約で義務的仲裁を採用している。IRS のウェブサイトを参照 (IRS, Mandatory Arbitration, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/mandatory-arbitration>, last visited May 1, 2021.)。
- (388) 例えば、ベルギー、カナダ、フランスと同時期に米国が交渉した相手国であるフィンランド、デンマーク (U.S. Department of the Treasury, *supra* note (200))、アイスランド、ブルガリア (U.S. Department of the Treasury. (2008). “Testimony of Treasury Deputy Assistant Secretary for International Tax Affairs Michael F. Mundaca Before the Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Treaties, July 10, 2008.”)、ニュージーランド、マルタ (U.S. Department of the Treasury. (2009). “Opening Statement of International Tax Counsel Manal Corwin before the Senate Committee on Foreign Relations, November 10, 2009.”) との間の租税条約には、義務的仲裁の規定が設けられていない(フィンランド、デンマーク、ブルガリアは、本章第 2 節で述べる EU 仲裁条約に加入し、当時既に仲裁制度を導入している。)
- (389) OECD, *supra* note (10), para.62.

モデル租税条約の 2016 年版に仲裁規定を新設した⁽³⁹⁰⁾。しかし、OECD の策定した多数国間条約である MLI には署名しておらず⁽³⁹¹⁾、今後も署名することはないとされている⁽³⁹²⁾。これは、自国の二国間租税条約のモデルを重視する立場を採っているためであるとされ⁽³⁹³⁾、仲裁手続についても以下で述べるように OECD モデル租税条約や MLI と比較して独特な規定を有している⁽³⁹⁴⁾。このため米国は、MLI を利用して仲裁制度を一挙に導入するのではなく、相手国の貿易・投資上の重要性、仲裁制度への立場、及び相互協議の状況等の諸要素を総合的に勘案して⁽³⁹⁵⁾、個別に自国のポリシーに従った仲裁制度の導入を検討していく方針であると考えられる⁽³⁹⁶⁾。

2 米国の仲裁手続の概要

米国の仲裁手続の詳細は、個別の租税条約及び議定書のほか、相手国の権限ある当局と取り交わした覚書（Memorandum of Understanding: MoU）、仲裁実施取決め（Implementing Arrangement）、仲裁委員会運営指針（Arbitration Board Operating Guideline）、及び米国政府が作成した技術的解説書（Technical Explanation）等によって確認することができる⁽³⁹⁷⁾⁽³⁹⁸⁾。

(390) U.S. Model Income Tax Convention (2016). 原文は、IRS のウェブサイトでも入手できる（前掲注(384)を参照）。また、仲裁規定以外の改正内容については、青山慶二「US モデル条約の改正」租税研究 801 号 424 頁以下（2016）を参照。

(391) 大野・前掲注(347)359 頁。2021 年 5 月 1 日現在、OECD 加盟国 37 か国のうち MLI に署名していないのは米国のみである（同 359 頁脚注 5 を参照）。

(392) 中澤・前掲注(220)159 頁。

(393) 中澤・前掲注(220)159 頁、青山・前掲注(7)134 頁。

(394) Yhestryll Mc Cree. (2018). “Chapter 9: Arbitration under the US Model Convention” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.197, 204.

(395) Craig A. Sharon. (2012). “Treaty Arbitration: Where Art Thou?” Tax Management International Journal, Vol.41, No.2, p.92.

(396) See Parillo, *supra* note (386), p.514.

(397) Gela Barshovi. (2018). “Chapter 16: Arbitration Provisions in US Tax Treaties” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.359.

(398) 例えば、米・独租税条約（2006）については、技術的解説書、権限ある当局間の MoU

米国の租税条約には自発的仲裁と義務的仲裁の二つの類型の仲裁規定があるが、前者は上述のとおり現状ではほとんど機能していないとされるため⁽³⁹⁹⁾、以下では主に米国モデル租税条約に基づいて義務的仲裁を中心に手続内容を整理する⁽⁴⁰⁰⁾。もともと、本稿執筆時点でまだ米国モデル租税条約の 2016 年版に係る技術的解説書が公表されておらず、仲裁手続についての詳細な解説が存在しないため、必要に応じて個別の二国間租税条約にも言及することとする。

なお、米国は、仲裁手続に係る事務の一部を外部委託している⁽⁴⁰¹⁾。

(1) 仲裁手続の開始

相互協議の開始の日 (commencement date) から 2 年以内に合意に至ら

(Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of the Federal Republic of Germany and the United States of America) 及び仲裁委員会運営指針が公表されている。また、米・スイス租税条約については、MoU や仲裁委員会運営指針に代えて権限ある当局間の仲裁実施取決めを 2020 年に締結している。これらの原文は、IRS のウェブサイトですべて入手できる (IRS, *supra* note (387))。本稿では、便宜上、「米・独技術的解説書」「米・独 MoU」「米・独仲裁委員会運営指針」「米・スイス仲裁実施取決め」等と表記する。なお、本稿執筆時点で米・スペイン租税条約については、権限ある当局間で取り交わした文書は公表されていない (我が国との間では、2021 年 2 月 3 日に仲裁実施取決めの合意に至っている。)

(399) 米・独租税条約 (2006) 以降は、政府の公式発表はないものの、少なくともカナダとの間で数件の実例があるとされる (Sharon, *supra* note (395), p.93; H. David Rosenbloom. (2015). “Chapter 7: Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD, § 7.3.)。しかし、米国の仲裁手続では、後述のとおり権限ある当局や仲裁人のみならず、納税者にも厳格な守秘義務が課されるため、仲裁決定の実例にアクセスすることは困難であると考えられる。

(400) 本稿で米国モデル租税条約の規定に言及する際は、特段の断りのない限り、仲裁規定が置かれている 2016 年版によるものとする。

(401) IRS のウェブサイトによれば、国際紛争解決センター (International Centre for Dispute Resolution: ICDR) に事務を委託している (IRS, Taxpayer Agreements for MAP Arbitration, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbitration>, last visited May 1, 2021.)。国際紛争解決センターとは、非営利組織である米国仲裁協会 (American Arbitration Association: AAA) の国際部門で、事案の管理、仲裁人の選定及び研修等の支援業務を行っている (ICDR, About the AAA and ICDR, <https://www.icdr.org/index.php/about>, last visited May 1, 2021.)。

ない場合に義務的に仲裁付託される⁽⁴⁰²⁾。OECD モデル租税条約とは異なり、仲裁開始に納税者（*presenter*）⁽⁴⁰³⁾による要請書の提出を必要としない条約もある⁽⁴⁰⁴⁾。しかし、既に一方の締約国の裁判所や行政審判所で判断が下されている場合や、後述の仲裁不適事案に該当する場合には仲裁付託されない⁽⁴⁰⁵⁾。

(2) 仲裁対象事案

米国モデル租税条約 25 条 1 項に規定する租税条約の規定に適合しない課税、又は同 3 項に規定する問題のうち個別の納税者の事案に係るものが仲裁対象事案とされている⁽⁴⁰⁶⁾。従来の自発的仲裁においては、租税条約の

(402) 米国モデル租税条約 25 条 6 項は、OECD モデル租税条約 25 条 5 項とは異なり、相互協議で 2 年以内に解決できない場合に仲裁付託されるとは明記していない。しかし、同 7 項パラ 1 は、仲裁付託が(a)納税申告書の提出、(b)相互協議の開始の日（*commencement date*）から 2 年が経過、(c)仲裁要請書の提出、及び(d)全ての関係者による不開示の「同意書」（*written agreements*）の提出（本節 3（5）を参照）、の全ての要件を充足した上で、その最も早い日になされると規定していることから、少なくとも相互協議の開始から 2 年を経過しなければ仲裁付託されないと考えられる。ここで、相互協議の開始の日とは、第 2 章第 2 節 2 で述べた OECD モデル租税条約等と同様、相互協議申立書の提出日ではなく、両締約国の権限ある当局へ相互協議の実質的な検討のために十分な情報が提出された日とされている（同 8 項(c)）。すなわち、形式的な書面の提出日ではなく、相互協議の用意が整ったか否かという実質的な基準で判断されることになる（中村豊治「検証/日米租税条約・改正議定書一日米租税条約改正によって導入される相互協議の『仲裁規定』について」国際税務 33 巻 5 号 19 頁（2013））。また、日・米租税条約も同様に仲裁付託まで 2 年の経過が必要と解されている（別所徹弥＝川口尚一「日米条約改正議定書がようやく発効（仲裁規定）」国際税務 39 巻 11 号 102 頁（2019））。

(403) *presenter* とは、相互協議の申立てを行った者のうち、仲裁対象事案の申立てを行った者をいう（米国モデル租税条約 25 条 8 項(a)）。

(404) 米国の租税条約においては、納税者の要請が明記されていないものがある（例えば、米・独租税条約（2006）25 条 5 項を参照）。もともと、前掲注(402)のとおり、仲裁開始の要件として納税者を含む全ての関係者による「同意書」の提出が規定されていることから（米・独租税条約（2006）6 項(d)）、納税者が仲裁手続を希望しない場合には「同意書」を提出しないこととなるであろう（*See Barshovi, supra note (397), p.364, footnote 18.*）。この点、米国モデル租税条約 25 条 7 項(c)には、納税者の要請が明記されている（日・米租税条約 25 条 5 項(a)及び米・スペイン租税条約 26 条 6 項(c)(ii)にも明記されている。）。

(405) 米国モデル租税条約 25 条 7 項パラ 2。

(406) 米国モデル租税条約 25 条 6 項(a)、(b)。それぞれ OECD モデル租税条約 25 条 1 項に規定される個別事案協議、及び同 3 項に規定される解釈適用協議又は「立法的解

解釈又は適用全般が対象であり⁽⁴⁰⁷⁾、特に限定がなかったのに対し⁽⁴⁰⁸⁾、現行の義務的仲裁においては、納税者の申立てに基づく個別具体的な事案に限定している⁽⁴⁰⁹⁾。もっとも、仲裁対象事案については、ドイツやカナダのように特定の課税事案に限定するが APA 事案を含む租税条約もあれば⁽⁴¹⁰⁾、ベルギーやスイスのように特定の課税事案に限定しないもの⁽⁴¹¹⁾、フランスのように APA 事案を含まないものもあり⁽⁴¹²⁾、必ずしも後に締結した条約ほど範囲を拡大する傾向にあるわけではない。これは、相手国ごとに実情に応じて仲裁対象事案を決定しているためと考えられ⁽⁴¹³⁾、これらの国々との仲裁手続の経験を踏まえた上で⁽⁴¹⁴⁾、米国モデル租税条約への仲裁規定の新設に当たり、仲裁対象事案の範囲を整理したと考えられる⁽⁴¹⁵⁾。

決協議」のうち個別の納税者の事案に係るものに相当する。後者は、例えば APA 事案のことをいうと考えられる（米国モデル租税条約 25 条 3 項(d)）。

(407) 米・独租税条約（1989）25 条 5 項（前掲注(371)を参照）。

(408) これは、仲裁対象事案の範囲が広がったというよりも、自発的仲裁が実際に適用されることなく、制度として成熟しなかったために、仲裁対象事案を十分に整理できていなかったと考えられる。

(409) *See Monsenego, supra* note (205), pp.166-167.

(410) 米・独租税条約（2006）・議定書 22 条、米・独 MoU 2 条(b)、米・カナダ MoU (Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of Canada and the United States of America) 2 条(c)、米・カナダ技術的解説書（U.S. Department of the Treasury, (2007). “Technical Explanation of the Protocol Done at Chelsea on September 21, 2007 Amending the Convention between the United States of America and Canada with respect to Taxes on Income and on Capital Done at Washington on September 26, 1980, as Amended by the Protocols Done on June 14, 1983, March 28, 1994, March 17, 1995, and July 29, 1997.” p.43.）。

(411) 米・ベルギー MoU (Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of the Kingdom of Belgium and the United States of America) 1 条、米・スイス仲裁実施取決め 3 条(A)、(B)。

(412) 米・仏 MoU (United States - France Competent Authority Memorandum of Understanding) 3 条(c)。

(413) 川田剛＝徳永匡子「仲裁規定の比較検討－OECD モデル租税条約仲裁条項、EU 仲裁条約、米国条約仲裁規定を素材に－」国際税務 30 巻 4 号 100 頁（2010）。

(414) *See Kevin A. Bell.* (2007). “Treaty Arbitration finds favor in U.K, U.S.” *Tax Notes International* (February 19, 2007), Vol.45, No.7, p.635.

(415) 米国の義務的仲裁における仲裁対象事案の範囲を整理すると下表のとおりとなる（下表は筆者作成）。

(3) 仲裁手続の進行

イ 付託事項の決定及び仲裁人の選任

米国の仲裁手続には、OECD モデル租税条約のように付託事項について決定し、納税者へ通知する手続が存在しない⁽⁴¹⁶⁾。仲裁委員会 (arbitration panel) は、両締約国の権限ある当局が選任した仲裁人 (member of the arbitration panel) 2 名、及び当該仲裁人が選任した議長 (Chair) 1 名の合計 3 名から構成される⁽⁴¹⁷⁾。仮に一方の締約国の権限ある当局が仲裁人を一定期間以内に選任できなければ⁽⁴¹⁸⁾、他方の

相手国等	署名等 年度	特定の事案 (※ 1)	左記以外の 条約不適合 課税事案	APA 事案	備考 (※ 3)
ドイツ	2006	○	—	○	前掲注(410)を参照。
ベルギー	2006	○	○	○	前掲注(411)を参照。
カナダ	2007	○	—	○	前掲注(410)を参照。
フランス	2009	○	○	—	前掲注(412)を参照。
スイス	2009	○	○	○	前掲注(411)を参照。
日本	2013	○	○	(※ 2)	—
スペイン	2013	○	○	—	—
米国モデル	2016	○	○	○	前掲注(406)を参照。

(※ 1) 特定の事案とは、居住者 (法人居住者事案を除く)、恒久的施設、事業所得、移転価格及びロイヤルティに係る事案 (それぞれ OECD モデル租税条約 4、5、7、9 及び 12 条に相当する規定が問題となる事案) をいう。

(※ 2) 日・米租税条約においては、一見、APA 事案も仲裁対象事案とされているようにも読めるが、仲裁開始の条件として、APA 事案の対象取引について更正又は調整案の通知が行われた場合に限ると規定されているため (日・米租税条約 25 条 7 項 (d)(i)、実質的には、相互協議を伴う APA 事案で合意に至らず、その後課税が行われた場合に仲裁手続の対象になると考えられる (別所＝川口・前掲注(402)102-103 頁))。

(※ 3) ドイツ及びカナダにおいては、表以外の事案についても、両締約国の権限ある当局の合意により仲裁手続の対象とすることができる (米・独租税条約 (2006)・議定書 22 条、米・カナダ租税条約 26 条 6 項 (b)(ii)、米・カナダ技術的解説書 43 頁)。

(416) これは、仲裁要請から仲裁決定までの期間を短縮するという運営上の側面を重視したと考えられる (赤松・前掲注(5)288 頁)。例外として、スイス及び日本については、仲裁開始から 30 日以内に権限ある当局が付託事項の作成を開始し、議長任命日以降に速やかに議長に対して通知しなければならないとされている (米・スイス仲裁実施取決め 10 条(C)、日・米仲裁実施取決め 9 条(C))。

(417) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)。

(418) この期間については、権限ある当局間の MoU 等で合意されることになる (米国モ

締約国の権限ある当局が仲裁人を選任する⁽⁴¹⁹⁾。また、仲裁人が議長を選任できない場合、2名の仲裁人はともに解任され、新たな仲裁人の選任の手続が行われる⁽⁴²⁰⁾。

ロ 仲裁決定及び実施

仲裁委員会が設置されると、両締約国の権限ある当局は解決案とともに自国の立場を説明するためのポジションペーパーを準備し、仲裁委員会へ提出するとともに当局間でもその写しを交換する⁽⁴²¹⁾。納税者は、仲裁委員会による検討のために自己の分析及び意見を書面で提出することができる⁽⁴²²⁾⁽⁴²³⁾。その後、権限ある当局は相手国のポジションに対する応答書を仲裁委員会へ提出するとともに当局間で交換することが認められる⁽⁴²⁴⁾。仲裁委員会は、単純多数決によって両締約国の権限ある当局から提出された解決案のうち一方を仲裁決定として採用し（最終提案方式）⁽⁴²⁵⁾、仲裁決定に至った理由や法的根拠は示さずに、解決案のみを

デル租税条約 25 条 10 項(e)。

(419) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)。

(420) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)。

(421) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(f)。解決案は、例えば所得金額、必要経費の金額、及び限度税率等の数値を示すものに限られる。ポジションペーパーには、解決案の根拠を記載する。解決案、ポジションペーパー、及び後述の応答書には、それぞれ 5、30、10 頁を超えないよう、分量の制限が設定されている（例えば、米・独 MoU 9 条 (a)、(d)）。

(422) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(e)。かかる手続は、ドイツ、ベルギー、カナダとの間の義務的仲裁では規定されていなかったが、米国上院外交委員会において納税者の参加の機会が限定されることへの懸念が示されたことから、米・仏租税条約の改正以降の義務的仲裁には規定されることとなった（U.S. Congress. (2009). “Senate Executive Report 111-1, December 1, 2009.” p.2.）。

(423) 納税者が仲裁委員会へ提供できる情報は、仲裁開始前の相互協議の段階で権限ある当局へ提供した情報に限られる（米国モデル租税条約 25 条 9 項(e)）。これは、仲裁手続が相互協議の補完的手続であり、相互協議の段階での合意を促進するために、納税者による時機に遅れた資料提出を防止する趣旨であると考えられる。この点は、我が国の仲裁手続も同様の趣旨と考えられる（前掲注(317)を参照）。

(424) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(i)。

(425) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。仮に権限ある当局間で合意した期限内に、一方の締約国の権限ある当局のみが解決案を提示した場合、当該解決案が仲裁決定として採用される（例えば、米・独 MoU 9 条(c)）。

提示する⁽⁴²⁶⁾。納税者を含む全ての関係者（concerned person）⁽⁴²⁷⁾が当該仲裁決定を受け入れた場合⁽⁴²⁸⁾、仲裁決定は拘束力を有し、その内容に基づく相互協議の合意が行われ、合意内容が実施される。仲裁決定の内容は先例的価値を有さず⁽⁴²⁹⁾、原則として公表されることはない⁽⁴³⁰⁾。

なお、仲裁決定の前にいずれかの締約国における国内救済手続によって決定がなされた場合や、権限ある当局が相互協議での合意に至った場合等には、仲裁手続が終了する⁽⁴³¹⁾。

（４）仲裁手続に要する期間

米国モデル租税条約は、仲裁人の選任やポジションペーパー提出等の各手続段階における期限について、最初の事案が仲裁付託される前に、権限ある当局間で書面によって合意することとしている⁽⁴³²⁾。具体的に手続に要する期間を米・独租税条約（2006）の例によって計算すると⁽⁴³³⁾、仲裁開

(426) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。

(427) 関係者（concerned person）とは、仲裁決定によって、いずれか一方の締約国の納税義務に直接の影響を受ける可能性がある全ての者をいい、仲裁要請を行った納税者に限定されないものとされている（米国モデル租税条約 25 条 8 項(b)）。この点は、我が国の仲裁手続と同様の趣旨と考えられる（前掲注(213)を参照）。例えば、米・独間の移転価格課税事案について、米国の企業が相互協議の申立て及び仲裁要請を行った場合、米国の企業だけでなく、相手国のドイツの関連企業も関係者に該当する（Joint Committee on Taxation, (2007). “Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Germany, JCX-47-07 (July 13, 2007)” Committee on Foreign Relations, United States Senate, p.54, *available at* <https://www.jct.gov/publications/2007/jcx-47-07/>, last visited May 1, 2021.)。

(428) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(k)。納税者が相互協議と同時に国内救済手続も行っている場合、国内救済手続の取下げが仲裁決定への同意の条件となる。仮に国内救済手続を取り下げない場合、仲裁決定は受け入れられなかったものとみなされる（同）。

(429) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。

(430) モデル租税条約には規定がないが、各租税条約における仲裁委員会運営指針等によれば、租税条約や国内法で認められた場合を除いて仲裁決定の公表は認められていない（米・独仲裁委員会運営指針 16 条(f)、米・ベルギー仲裁委員会運営指針 16 条パラ 6、米・カナダ仲裁委員会運営指針 13 条(g)、米・仏仲裁委員会運営指針 18 条(f)、米・スイス仲裁実施取決め 7 条(B)及び日・米仲裁実施取決め 6 条(B)）。

(431) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(d)。

(432) 米国モデル租税条約 25 条 10 項。

(433) 米・独租税条約に基づく仲裁手続の所要期間の計算については、赤松・前掲注(5)292 頁に掲載されている図を参考にした。

始から仲裁人の選任まで 60 日⁽⁴³⁴⁾、議長の選任までさらに 60 日⁽⁴³⁵⁾、議長
の選任から仲裁決定まで 9 か月⁽⁴³⁶⁾、仲裁決定が出されてから納税者の意
向確認まで 30 日⁽⁴³⁷⁾という期限がそれぞれ付されている。このため、仲裁
人や議長の選任等の手続が滞りなく進行することを前提とすると、最大で
合計約 14 か月になり、仲裁手続のみで 1 年以上の期間を要することにな
ると考えられる⁽⁴³⁸⁾⁽⁴³⁹⁾。

3 米国の仲裁手続の特徴

米国の仲裁手続は、相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある
仲裁という点で、OECD モデル租税条約と同様の制度設計を採用しつつも、
以下のとおり細部においては独特な規定を有している⁽⁴⁴⁰⁾。

(1) 仲裁不適事案⁽⁴⁴¹⁾

米国は、義務的仲裁を採用している一方、我が国の一部の租税条約にも
見られる⁽⁴⁴²⁾仲裁不適事案に係る規定を設けている⁽⁴⁴³⁾。これにより、仲裁

(434) 米・独 MoU 6 条(a)。ドイツ、ベルギー及びカナダは 60 日、フランス及びスイス
は 90 日とされている(米・ベルギー MoU 5 条パラ 1、米・カナダ MoU 6 条(a)、米・
仏 MoU 6 条(a)、米・スイス仲裁実施取決め 9 条(A))。

(435) 米・独仲裁委員会運営指針 1 条(b)。

(436) 米・独仲裁委員会運営指針 16 条(a)。議長の選任から仲裁決定までの期間は、相手
国ごとに異なるものとなっており、フランス及びスイスについては 6 か月とされてい
る(米・仏仲裁委員会運営指針 18 条(a)、米・スイス仲裁実施取決め 18 条(A))。また、
ベルギーは 9 か月(米・ベルギー仲裁委員会運営指針 16 条パラ 1)、カナダは恒
久的施設(米・カナダ租税条約 5 条)及び事業所得(米・カナダ租税条約 7 条)に係
る事案のみ努力義務で 6 か月とされているが、他の事案の期限は規定されていない
(米・カナダ仲裁委員会運営指針 12 条(j))。

(437) 米・独 MoU 17 条(b)。

(438) 仲裁開始から仲裁人の選任までが 90 日、議長の選任から仲裁決定までの期間が 6
か月と設定されているフランスの場合、合計は約 12 か月になると考えられる(前掲
注(434)及び注(436)を参照)。

(439) 日・蘭租税条約における仲裁手続とは異なり、仲裁決定から相互協議の合意の実施
までの期限は特段規定されていない(前掲注(336)を参照)。

(440) Harrington (岡田訳)・前掲注(377)297-298 頁を参照。

(441) 詳細は、第 4 章第 1 節 2 で検討する。

(442) 後掲注(579)を参照。

(443) 米国モデル租税条約 25 条 7 項パラ 2。

付託するか否かの判断は、納税者だけでなく、実質的に両締約国の権限ある当局も行うことができることとなっている⁽⁴⁴⁴⁾。

(2) 仲裁決定方式

米国の仲裁手続で最も特徴的な点は、米・独租税条約(2006)以降、全ての義務的仲裁において最終提案方式により仲裁決定を行うとしていることであろう⁽⁴⁴⁵⁾。ここで、仲裁決定に際して複数の論点が存在する場合⁽⁴⁴⁶⁾、全ての論点を一括していずれか一方の解決案を採用する方法と論点ごとにいずれか一方の解決案を採用する方法があるが、米国モデル租税条約は後者を採用している⁽⁴⁴⁷⁾。

なお、米国においては、租税条約に仲裁制度を導入する以前にも、国内救済手続において最終提案方式による仲裁決定が行われた事例が存在する⁽⁴⁴⁸⁾。

(3) 仲裁対象事案

米国モデル租税条約は、仲裁対象事案として、個別事案協議の対象となる事案のみならず、解釈適用協議又は「立法的解決協議」の対象となる事案のうち個別の納税者の事案についても掲げている⁽⁴⁴⁹⁾。実際、ドイツ、ベルギー、カナダ及びスイスとの間では、課税事案のみならず APA 事案についても対象とされている⁽⁴⁵⁰⁾⁽⁴⁵¹⁾。

(444) 村井・前掲注(122)27 頁、Harrington (岡田訳)・前掲注(377)297 頁。

(445) 仲裁決定方式については、第 4 章第 2 節 2 で検討することとする。

(446) 例えば、複数年度又は複数の別個独立の取引に係る移転価格課税が争われている事案が考えられる。

(447) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(h)、(j)。

(448) Sander (増井訳)・前掲注(207)198-199 頁。

(449) 米国モデル租税条約 25 条 6 項(b)。前掲注(406)も参照。

(450) 前掲注(415)の表を参照。

(451) APA 事案は、過去の期間に対する調査を行う課税事案とは異なり、納税者の申出に基づいて将来の期間に対する審査を行う手続であることから、仲裁手続にも課税事案とは異なる規定が存在する。例えば、カナダとの間の義務的仲裁においては、仲裁付託までの期間が課税事案よりも延長されること(仲裁付託までの期間の起点となる相互協議の開始の日が後ろ倒しになり、相互協議での検討期間が最大約 4 年になる(中村・前掲注(402)22 頁))、及び仲裁開始の少なくとも 12 か月前までに両締約国に納税申告書を提出した期間のみ所得金額について仲裁決定できること等が相違点

(4) 仲裁人の選任

仲裁人については、両締約国の権限ある当局が 1 名ずつ選任し、その 2 名が議長となる 3 人目の仲裁人を選任することとしているところ、一方の締約国の権限ある当局が仲裁人を選任しない場合には、他方の締約国の権限ある当局が選任することができるとされている⁽⁴⁵²⁾。これは、仲裁人の選任に係る手続の迅速化を図っていると考えられる⁽⁴⁵³⁾⁽⁴⁵⁴⁾。

(5) 納税者の守秘義務

米国の仲裁手続は、手続の開始に当たって仲裁手続の過程で仲裁委員会又は権限ある当局から入手した情報（仲裁決定を除く）を他者に開示しない旨の「同意書」の提出が納税者を含む全ての関係者に義務付けられている⁽⁴⁵⁵⁾。すなわち、権限ある当局や仲裁人のみならず納税者にも守秘義務が課されており⁽⁴⁵⁶⁾、納税者がかかると守秘義務に違反した場合において両締

として挙げられる（米・カナダ MoU19 条(b)-(d)）。

(452) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)。もっとも、既存のドイツ、ベルギー、カナダ、フランス及びスイスとの間の仲裁手続においては、OECD の CTPA の最高位の職員が仲裁人を選任するという、OECD モデル租税条約のコメントリに準拠した手続となっている（OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 3.3.）。

(453) 権限ある当局が選任する仲裁人が、いわば権限ある当局の代理人であると捉えると（Groen, *supra* note (89), p.18.）、このような選任方法は仲裁決定に大きなバイアスを生じさせる懸念があると考えられる。米国の手続は、かかる懸念よりも仲裁人の選任の手続の迅速化を優先していると考えられる（Mc Cree, *supra* note (394), p.201.）。

(454) もっとも、議長についてはこのような規定がなく、仲裁人 2 名が議長を選任できなかった場合には、2 名とも解任され手続が最初に戻ることになるため（米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)）、議長がいつまでも選任できない場合には手続上の隘路に陥る可能性がある（Barshovi, *supra* note (397), p.371.）。

(455) 米国モデル租税条約 25 条 7 項(d)。

(456) 納税者へ守秘義務を課す意義については、米国の各租税条約の技術的解説書等でも明らかにされていないと思われる。後述のとおり EU の仲裁手続が仲裁決定を原則として公表し、先例的価値を認めないながらも何らかの規範を蓄積させる制度設計であると考えられることに鑑みれば、米国の仲裁手続は納税者も含めて情報を外部に公表させないことで、仲裁決定に先例的価値を持たせないことを徹底しているのではないかと考えられる。また、高久・前掲注(88)485 頁によれば、米国は、相互協議の結果の公表が先例とみなされ将来の合意を困難にさせるとの懸念から、公表すべきでないという意向を持っていると指摘されており、仲裁手続においても、公表に慎重な姿勢が反映されているのではないかと考えられる。

約国の権限ある当局が合意するときには、仲裁手続のみならず相互協議の手続も終了することとなる⁽⁴⁵⁷⁾⁽⁴⁵⁸⁾。

(6) 米国の仲裁手続の特徴のまとめ

米国の仲裁手続においては、仲裁決定方式として最終提案方式のみを採用し、理由を付すことなく解決案のみ提示するという簡素な仲裁決定が行われることとなる。また、権限ある当局や仲裁人のみならず、納税者にも守秘義務を課すことで、仲裁決定が公表される可能性は低くなると考えられる。さらに、権限ある当局の合意により各手続段階において明確な期限を設けるとともに、付託事項の決定手続がない点や仲裁人を一方的に選任できる規定の存在により⁽⁴⁵⁹⁾、仲裁手続の迅速性を重視していると考えられる⁽⁴⁶⁰⁾。

第 2 節 欧州連合 (EU)

1 沿革

欧州連合 (European Union: EU) は、域内の人・モノ・サービスの移動の自由を始め様々な政策分野の統合を目指している一方、租税については、財政や課税という国家主権の中核に関わることから、特に直接税を中心に統合が困難であるとされてきた⁽⁴⁶¹⁾⁽⁴⁶²⁾。しかし、域内における租税の紛争解決手続については 1970 年代から議論が行われており、1976 年に当時の EC が提

(457) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(d)(iv)。

(458) 米・カナダ租税条約においては、納税者がかかる守秘義務に違反した場合の対応が規定されていなかったため、守秘義務遵守の実効性を担保するため、以降に導入した国 (例えば、米・スイス仲裁実施取決め 19 条(A) 4) では本文のような規定が設けられている (Mc Cree, *supra* note (394), p.198.)。

(459) 前掲注(453)を参照。

(460) Mc Cree, *supra* note (394), p.207.

(461) 谷口勢津夫「EC における Tax Harmonization の動向」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題 [二訂版]』296 頁・301 頁 (税務経理協会、2005)。

(462) 欧州連合運営条約 (リスボン条約) においても、税の接近に関する規定は、第 7 編の 110 条から 113 条までの 4 か条のみであり、直接税は、間接税と異なり法律の調和のための規定が置かれていない。

案した指令案⁽⁴⁶³⁾は、加盟国の特殊関連企業間の二重課税事案について権限ある当局間の相互協議が不調に終わった場合に、仲裁手続により解決を義務付ける点で注目された⁽⁴⁶⁴⁾。本指令案そのものは実現に至らなかったものの⁽⁴⁶⁵⁾、1985年の域内市場白書及び1987年の単一欧州議定書の公表を経て域内の単一市場化に向けた動きが加速する中、1990年7月にはECにより会社合併指令、親子会社間配当指令、及び仲裁条約（EU仲裁条約）⁽⁴⁶⁶⁾の3点について、直接税の調和措置が承認された⁽⁴⁶⁷⁾。EU仲裁条約は、EU加盟国間の二重課税事案について、相互協議で合意に至らない場合における義務的仲裁を初めて採用している。ここで、上記3点のうちEU仲裁条約のみが指令ではなく条約方式となったのは⁽⁴⁶⁸⁾、租税紛争の解決を第三者に付託する

(463) European Commission. (1976). “Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfers of Profits between Associated Enterprises (Arbitration Procedure) (76/C 301/04)” available at <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AC%3A1976%3A301%3ATOC>, last visited May 1, 2021. なお、邦訳として、村井正編『国際租税法の研究』245頁以下（法研出版、1990）。

(464) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (188), pp.268-269.

(465) アン・ガウプロム（税理士法人トーマツ訳）「欧州地域統括 12—EU 仲裁協定—」国際税務 27 卷 2 号 86 頁（2007）。

(466) 正式名称は、The Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustments of Profits of Associated Enterprises (90/436/EEC)。直訳すれば「特殊関連企業間における利益調整に関する二重課税排除のための条約」となるが、本稿では、本条約が①初めて義務的仲裁を規定した点に大きな意義があること、及び②新規加盟国も含めて EU 加盟国全てが本条約に加入していることから、便宜上、「EU 仲裁条約」と表記することとする。EU 仲裁条約の原文は、EU のウェブサイトから入手できる（EUR-Lex.europa.eu, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, last visited May 1, 2021.）。

(467) いずれも域内における国境を越える企業活動に対する税制上の差別取扱いを除去するという部分的な税制調和のコンセプトに従ったものとされる。会社合併指令（90/434/EEC）とは合併により発生するキャピタルゲインの課税繰延等、親子会社間配当指令（90/435/EEC）とは支払配当の源泉徴収税免除、受取配当の免税等を主な内容としている（詳細は、谷口・前掲注(461)301-302 頁を参照）。

(468) EU において、EU 法である指令（directives）は、欧州連合運営条約（リスボン条約）288 条を根拠として立法措置等により国内での実施義務がある（庄司宏克『新 EU 法基礎篇』209-213 頁（岩波書店、2013））。これに対し、EU 法ではない条約（convention）は、国内での批准を要するものの、国内での実施義務がないという違いがあるため、制度の実効性としては条約の方が弱いものとされる（村井・前掲注

ことが課税権の放棄であるとの懸念が加盟国から示されたことが原因とされている⁽⁴⁶⁹⁾。

こうして承認された EU 仲裁条約は、当時の EU 加盟国 12 か国の批准手続を経て 1995 年に施行された。その後、1999 年度末に一旦は条約の期限を迎えて失効したものの⁽⁴⁷⁰⁾、2004 年 11 月に再び加盟国の同意を得て 2000 年 1 月 1 日に遡及適用した上で無期限に延長された。さらに EU の新規加盟国についても、EU 仲裁条約に順次加入している⁽⁴⁷¹⁾。しかし、EU 仲裁条約は指令ではないため、コミッション⁽⁴⁷²⁾の監督権に服さず、また、自動的に EU

(122)28 頁を参照)。

- (469) アン・ガウブロム (トーマツ訳)・前掲注(465)86 頁、租研事務局「EC 仲裁条約に対する評価」租税研究 564 号 101 頁 (1996)、ゲルト・ザス (川端康之訳)「関連企業間取引の二重課税回避のための仲裁手続に関する欧州連合多国間協定—国際租税秩序のモデルとして—」村井正編『国際シンポジウム 国際租税秩序の構築』169 頁 (関西大学法学研究所、1995)。
- (470) 当時は、EU 仲裁条約を改正するための議定書 (Protocol amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises) について、全加盟国の批准が得られなかった。
- (471) 1996 年にオーストリア、フィンランド、スウェーデン、2005 年に 2004 年新規加盟の 10 개국 (キプロス、チェコ、エストニア、ハンガリー、ラトビア、リトアニア、マルタ、ポーランド、スロバキア、スロベニア)、2008 年にブルガリア、ルーマニア、2014 年にクロアチアが加入し、28 개국となった (European Commission, Transfer Pricing and the Arbitration Convention, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en, last visited May 1, 2021.)。しかしその後、英国が EU を離脱し、英国政府のプレスリリースによれば、英国が EU 加盟国の立場で他の加盟国と締結した国際協定は EU 離脱とともに効力が停止されるため、移行期間 (transition period) の終了する 2021 年 1 月 1 日以降、EU 仲裁条約が適用されるのは 27 개국となった。このため、英国は 2021 年 1 月 1 日以降、EU 仲裁条約に基づく新たな申立ては受け付けないこととしている (従前の申立てに係る事案の処理は継続される。) (HM Revenue & Customs, Policy paper “The Double Taxation Dispute Resolution (EU) (Revocation) (EU Exit) Regulations 2020” Published 1 December 2020, <https://www.gov.uk/government/publications/the-double-taxation-dispute-resolution-eu-revocation-eu-exit-regulations-2020/the-double-taxation-dispute-resolution-eu-revocation-eu-exit-regulations-2020>, last visited May 1, 2021.)。
- (472) コミッション (Commission) (欧州委員会と呼称されることもある) は、実質的に EU の権限の全ての分野における法案提出権を独占するほか、EU 予算の編成及び執行を行い、EU 司法裁判所のコントロールの下に EU 法の適用を監督し、また、対外的に EU を代表することができる EU の機関である (詳細は、庄司・前掲注(468)58-

司法裁判所⁽⁴⁷³⁾の管轄権にも服さない⁽⁴⁷⁴⁾。このため、解釈が各国の権限ある当局や国内裁判所に委ねられることから、条約に対する EU 域内での統一された解釈が存在しないという問題が指摘されてきた⁽⁴⁷⁵⁾。これに加え、OECD を中心とする BEPS プロジェクトを含め、租税に係る紛争解決手続の改善についての国際的な機運が高まってきたことも背景となって⁽⁴⁷⁶⁾、2016 年には、紛争解決手続の更なる改善を目的とした指令の原案がコミッションから提案された⁽⁴⁷⁷⁾。指令方式による紛争解決手続の導入には、加盟国が躊躇した過去があったものの、最終的には、未解決の二重課税事案の増加や⁽⁴⁷⁸⁾、加盟国間の二重課税を迅速かつ明確に解決する手続の緊急の必要性があることを理由

66 頁を参照)。

(473) EU 司法裁判所 (the Court of Justice of the European Union) は、加盟国、EU 諸機関又は私人により提起される訴訟について判決を下すこと (直接訴訟) のほか、加盟国裁判所の要請により EU 法の解釈等に関して先決判決を行うこと (先決付託手続) 等について管轄権を有する、EU の司法部門を構成する裁判所である (詳細は、庄司・前掲注⁽⁴⁶⁸⁾130-141 頁を参照)。

(474) 谷口・前掲注⁽⁴⁶¹⁾303 頁。

(475) アン・ガウブロム (トーマツ訳)・前掲注⁽⁴⁶⁵⁾86 頁。

(476) EU も BEPS 対応のために EU 法である EU 反租税回避指令 (Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, *available at* https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG, last visited May 1, 2021.) を策定し、2019 年 1 月 1 日から発効している (Sriram Govind and Laura Turcan. (2017). “The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive” *Bulletin for International Taxation*, Vol.71, No.3/4, IBFD Online, § 1.)。

(477) European Commission. (2016). “Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM(2016) 686 final 2016/0338 (CNS))” *available at* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52016PC0686>, last visited May 1, 2021.

(478) EU における相互協議の件数の推移については、前掲注⁽¹⁶⁵⁾を参照。

に⁽⁴⁷⁹⁾、2017 年 10 月に理事会⁽⁴⁸⁰⁾による指令 (EU 紛争解決指令)⁽⁴⁸¹⁾が採択されることとなった。これは、課税の自治よりも国際協調を重視した結果であるとも言われている⁽⁴⁸²⁾。このように、二国間租税条約だけでなく、相互協議及び仲裁手続を規定した多数国間条約が存在すること、そしてこれを一歩進めて EU 法に基づき加盟国の国内制度に仲裁手続を組み込んで実施できるようになったことが、EU の大きな特徴であると考えられる。

なお、EU 紛争解決指令は加盟国に対し、2019 年 6 月 30 日までに指令の内容に適合する国内実施義務を規定しており⁽⁴⁸³⁾⁽⁴⁸⁴⁾、各国における国内実施の後、原則として 2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税年度に係る事案から適用されることになる⁽⁴⁸⁵⁾。また、5 年後にコミッションが制度の見直しを行うことが規定されている⁽⁴⁸⁶⁾。

(479) European Economic and Social Committee. (2017). “Opinion of the European Economic and Social Committee on the proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM (2016)686 final - 2016/0338 (CNS)) (2017/C 173/05)” § 3.1, *available at* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016AE6092>, last visited May 1, 2021.

(480) 理事会 (Council) (閣僚理事会又は EU 理事会と称されることもある) は、EU 加盟国の国益調整の場である一方、EU の機関として立法及び政策決定を行う中心的機関である (詳細は、庄司・前掲注(468)50-58 頁を参照)。

(481) 正式名称は、Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union で、直訳すれば「EU における租税紛争解決メカニズムに係る理事会指令」となるが、本稿では、便宜上、「EU 紛争解決指令」と表記することとする。EU 紛争解決指令の原文は、EU のウェブサイトで見ることができる (EUR-Lex.europa.eu, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>, last visited May 1, 2021.)。

(482) Michelle Markham. (2019). “The Comparative Dimension Regarding Approaches to Decision-Making in International Tax Arbitration” in J.H. Farrar et al. eds. “Scholarship, Practice and Education in Comparative Law” Springer Nature Singapore, p.123.

(483) EU 紛争解決指令 22 条 1 項。

(484) 英国は、既に 2019 年に国内税法である Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 の 128 条を改正することで EU 紛争解決指令の内容を国内実施済みであったが、EU 離脱に伴い、同指令に基づく仲裁規定が適用できなくなったとしている (HM Revenue & Customs, *supra* note (471))。

(485) EU 紛争解決指令 23 条。2017 年以前の課税年度に係る事案についても、紛争当事国間で合意すれば、EU 紛争解決指令を適用することは可能である (同)。

(486) EU 紛争解決指令前文パラ 11。

2 EU の仲裁手続の概要

EU の仲裁手続は、条約方式から指令方式へと移行したが、本稿執筆時点において EU 仲裁条約は廃止されることなく存続している。また、EU 加盟国間で締結した二国間租税条約においても、仲裁規定を有する条約が存在する⁽⁴⁸⁷⁾。このため、EU 加盟国間においては、二国間租税条約、EU 仲裁条約及び EU 紛争解決指令の三つの仲裁制度が併存する場合があります、それぞれの規定間の関係が問題となる。この点、二国間租税条約と EU 独自の制度は互いに他を排除する関係にはなく⁽⁴⁸⁸⁾、納税者はいずれの仲裁手続の利用も保障され、このうち一つを選択することとされている⁽⁴⁸⁹⁾。もっとも、EU 紛争解決指令が、従来の二国間租税条約及び EU 仲裁条約の弱点とされてきた手続面を補完している点や⁽⁴⁹⁰⁾、最終的に EU 司法裁判所の管轄権に服するために EU 法の統一的な解釈をもたらすことが期待できる点を踏まえると、今後、EU 域内の課税事案について確実な解決を望む納税者は、EU 紛争解決指令による仲裁手続を 선호することになると考えられる⁽⁴⁹¹⁾。このため、以下では今後 EU の仲裁手続の中心となるであろう EU 紛争解決指令を中心に、必要に応じて EU 仲裁条約及びその細則である行動指針（Code of

(487) 例えば、独・蘭租税条約（2012年4月12日署名）25条5項、英・仏租税条約（2008年6月19日署名）26条5項、及び英・スペイン租税条約（2013年3月14日署名）25条5項等がある。もっとも、英国については、EU 離脱に伴い EU 仲裁条約及び EU 紛争解決指令に基づく仲裁規定が適用できなくなることから、今後は二国間租税条約に基づく相互協議及び仲裁手続によって紛争解決が図られることになるであろう（前掲注(471)及び注(484)を参照）。

(488) EU 仲裁条約 15 条は、二国間租税条約や国内法に二重課税の排除に関するより広い義務が規定されている場合、それらの義務の履行に影響を与えないとしている。MLI26 条 3 項にも類似の規定がある。

(489) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.67. また、英・仏租税条約 26 条 5 項及び英・スペイン租税条約 25 条 5 項には、EU 仲裁条約に基づく仲裁規定が適用される場合には二国間租税条約に基づく仲裁規定が適用されない旨が規定されている。

(490) EU 紛争解決指令は、①仲裁手続へのアクセス、②仲裁対象事案の拡大、③各手続の期限の明確な規定、及び④明確な結論が出る仕組みを構築した点で、EU 仲裁条約の短所を改善したとされている（European Commission, *supra* note (477), pp.2-3.）。

(491) *See* Govind and Turcan, *supra* note (476), § 5.

Conduct)⁽⁴⁹²⁾⁽⁴⁹³⁾と比較しながら内容を整理する。ここで、EU の仲裁手続は、二国間のみならず多数国間においても制度上可能であるが⁽⁴⁹⁴⁾、管見の限り多数国間による事例はこれまで報告されていないため⁽⁴⁹⁵⁾、以下では二国間の事案を前提として検討することとする。

(1) 仲裁手続の開始

二重課税事案等の紛争が発生した場合、権限ある当局は納税者 (affected person) の申立てに基づき⁽⁴⁹⁶⁾、2 年以内に相互協議により事案を解決しよう努めなければならないこととされ⁽⁴⁹⁷⁾、合意に至らない場合には、納税者の要請に基づき仲裁委員会 (Advisory Commission) が設置される⁽⁴⁹⁸⁾。

(492) EU 仲裁条約に基づく行動指針 (Code of Conduct) は、EU 共同移転価格フォーラム (EU Joint Transfer Pricing Forum: JTPF) が提案し、理事会が採択している。これは、政治的な協定であり、法的拘束力はなく、加盟国の権利・義務及び法的権限に影響を及ぼすものではない。しかし、行動指針に含まれるガイドラインは各加盟国の税務当局で構成される JTPF での議論をまとめたものであるため、非常に大きな影響力を持つと考えられている (アン・ガウプロム (トーマツ訳)・前掲注(465)90-91 頁)。

(493) 行動指針については、2006 年の Code of Conduct for the Effective Implementation of the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (2006/C 176/02) の改訂版として、2009 年に Revised Code of Conduct for the Effective Implementation of the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (2009/C 322/01) が採択されている。以下、後者については「EU 行動指針 (2009)」と表記することとする。EU 行動指針 (2009) の原文は、EU のウェブサイトから入手できる (EUR-Lex.europa.eu, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:322:0001:0010:EN:PDF>, last visited May 1, 2021.)。

(494) 例えば、EU 紛争解決指令 3 条 2 項は、“Each competent authority shall also inform the competent authorities of the other Member States concerned of the receipt of the complaint within 2 months of such receipt.” (下線部は筆者による) と規定しており、他方の加盟国の権限ある当局が複数形となっていることから、3 か国以上による手続も予定していると考えられる。また、EU 仲裁条約についても 6 条 1 項に同様の規定があり、EU 行動指針 (2009) 1.1(b)において、三国間の事案も対象に含めることが確認されている。

(495) See Terr et al, *supra* note (62), p.485.

(496) EU 紛争解決指令 3 条 1 項。また、affected person とは、個人を含む加盟国の租税法上の居住者で、紛争の対象となる事案によって、課税への直接の影響を受ける者をいう (EU 紛争解決指令 2 条 1 項(d))。

(497) EU 紛争解決指令 4 条 1 項。

(498) EU 紛争解決指令 6 条 1 項(b)。相互協議申立てが、紛争当事国のうち 1 か国によって受理を拒絶された場合 (全ての当事国に拒絶された場合を除く) にも仲裁付託され

EU 仲裁条約は、対象となる納税者が限定的で⁽⁴⁹⁹⁾、仲裁要請について明記していなかったところ⁽⁵⁰⁰⁾、EU 紛争解決指令は、納税者の属性を問わないこととし⁽⁵⁰¹⁾、仲裁要請も明記することとなった⁽⁵⁰²⁾。また、仲裁要請は、各加盟国における国内救済手続の追行を妨げないものとされている⁽⁵⁰³⁾。しかし、国内法により、相互協議の合意が国内の司法判断から逸脱することを認めない加盟国において、国内裁判所等の機関において既に決定が下されている場合には仲裁規定が適用されない⁽⁵⁰⁴⁾。

(2) 仲裁対象事案

EU 仲裁条約においては移転価格課税及び恒久的施設の帰属所得に係る課税事案等に限定されていたところ⁽⁵⁰⁵⁾、EU 紛争解決指令においては、二国間租税条約及び EU 仲裁条約で対象とされる全税目について⁽⁵⁰⁶⁾、条約の解釈又は適用に関して生じた紛争が仲裁対象事案となることが明記されている⁽⁵⁰⁷⁾。

る手続があるが(同項(a)、本稿では、相互協議で合意に至らずに仲裁付託される場合を前提に検討する。

(499) EU 仲裁条約 4 条は、条約適用の主体を“enterprise”及びその“permanent establishment”と規定していることから、対象となる納税者が企業及びその恒久的施設(支店、事業所等)に限定され、例えば個人の納税者が対象外であることが読み取れる。

(500) EU 仲裁条約 7 条 1 項。

(501) EU 紛争解決指令前文パラ 7。

(502) EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

(503) EU 紛争解決指令 16 条 2 項。

(504) EU 紛争解決指令 16 条 4 項(b)。

(505) EU 仲裁条約 6 条 1 項。EU 行動指針(2009)において、過小資本税制や三国間の事案についても適用されることが明記されている(EU 行動指針(2009) 1.1(b)、1.2)。

(506) EU 紛争解決指令前文パラ 7。しかし、課税対象となる所得について、脱税、故意又は重過失に基づく罰則が科されている場合には、権限ある当局は仲裁要請を拒否することができる(EU 紛争解決指令 16 条 6 項)。これは、EU 仲裁条約も同様である(EU 仲裁条約 8 条 1 項)。

(507) EU 紛争解決指令 1 条。これに対して OECD モデル租税条約において、相互協議(個別事案協議)及び仲裁手続の対象となる事案は「租税条約の規定に適合しない課税」である(前掲注(93)を参照)。

(3) 仲裁手続の進行

イ 付託事項の決定及び仲裁人の選任

EU の仲裁手続は、付託事項の決定に係る規定がなく、未解決の事案の全ての内容が仲裁付託されると解されている⁽⁵⁰⁸⁾。仲裁委員会は、権限ある当局の代表者 (representative) 1 名ずつ、権限ある当局が指名する仲裁人 (independent person) 1 名ずつ、及び議長 (chair) 1 名の合計 5 名で構成される⁽⁵⁰⁹⁾。議長は、権限ある当局の代表者及び仲裁人が指名する⁽⁵¹⁰⁾。各加盟国は、能力があり独立した (competent and independent)、不偏かつ誠実に (with impartiality and integrity) 行動できる仲裁人を最低 3 名指名しておき、コミッションにリストを通知しなければならない⁽⁵¹¹⁾。仮に一方の加盟国の権限ある当局が仲裁人を指名しなかった場合には、納税者は加盟国の国内裁判所等の機関を通じて仲裁人の指名を求めることができる⁽⁵¹²⁾。また、両加盟国の権限ある当局が仲裁人を指名しなかった場合には、同様に国内裁判所等を通じて仲裁人を指名した上で、当該仲裁人がくじ引きで議長を選任する⁽⁵¹³⁾。権限ある当局は、仲裁人の独立性や不偏性に疑義がある場合には、異議を申し

(508) Ruiter, *supra* note (172), p.496. これに対して OECD モデル租税条約の仲裁手続においては、仲裁付託されるのは事案のうち未解決の論点のみである (*Ibid.*)。

(509) EU 紛争解決指令 8 条 1 項。権限ある当局の代表者、及び仲裁人は 2 名ずつに増員することもできる。この場合は、仲裁委員会は最大 9 名で構成される (二国間の事案の場合)。

(510) EU 紛争解決指令 8 条 6 項。

(511) EU 紛争解決指令 9 条 1 項及び 2 項。仲裁人リストは、EU のウェブサイト公表されている (European Commission, Resolution of tax disputes in the European Union, https://ec.europa.eu/taxation_customs/resolution-tax-disputes-european-union_en, last visited May 1, 2021.)。また、EU 仲裁条約 9 条 4 項も同様に各国 5 名の仲裁人リストの作成を要求しており、EU のウェブサイト公表されている (European Council, List of independent persons of standing, January 2021, <https://www.consilium.europa.eu/uedocs/accords/tables/1990093.pdf>, last visited May 1, 2021.)。

(512) EU 紛争解決指令 7 条 1 項。

(513) EU 紛争解決指令 7 条 1 項。

立てることができる⁽⁵¹⁴⁾。

ロ 仲裁決定及び実施

仲裁委員会が設置されると、権限ある当局及び納税者は、その求めに応じて仲裁決定に必要な情報を提出しなければならない⁽⁵¹⁵⁾。納税者は、権限ある当局の同意があれば仲裁委員会において口頭で意見を表明することができ、また、仲裁委員会の求めがあれば審理へ出席しなければならない⁽⁵¹⁶⁾。仲裁委員会は、単純多数決の方式により⁽⁵¹⁷⁾、設置から 6 か月以内に仲裁委員会としての結論を出す⁽⁵¹⁸⁾。権限ある当局は、仲裁決定から 6 か月以内に決定とは異なる内容の合意ができない限り、当該仲裁決定に拘束される⁽⁵¹⁹⁾。納税者が仲裁決定の内容を受け入れ、かつ、国内救済手続を放棄した場合には、権限ある当局は仲裁決定に基づく相互協議の合意を行い、合意内容が実施される⁽⁵²⁰⁾。また、仲裁決定の内容は先例的価値を持たないものの⁽⁵²¹⁾、納税者の同意及び両加盟国の権限ある当局の合意があれば全てが公表され⁽⁵²²⁾、合意がない場合であっても原則としてその概要は公表される⁽⁵²³⁾。

(514) EU 紛争解決指令 8 条 4 項。国内裁判所等を通じて選任された場合には、異議を申し立てることはできない（同）。

(515) EU 紛争解決指令 13 条 1 項。

(516) EU 紛争解決指令 13 条 2 項。

(517) EU 紛争解決指令 14 条 3 項。

(518) EU 紛争解決指令 14 条 1 項。

(519) EU 紛争解決指令 15 条 1 項及び 2 項。

(520) EU 紛争解決指令 15 条 4 項。

(521) EU 紛争解決指令 15 条 4 項。EU 仲裁条約には、この点について特に規定がなかったが、EU 紛争解決指令には、仲裁決定が先例とならないことが明記されている。

(522) EU 紛争解決指令 18 条 2 項。

(523) 概要 (abstract) には、事案の概要、争点、日付、課税期間、法的根拠、事業分野及び仲裁決定を簡記したものが含まれる。また、公表に先立ち、権限ある当局は納税者に概要を送付しなければならず、納税者は 60 日以内であれば、営業上の秘密に該当すること等を理由に公表しないよう要請できる。EU 仲裁条約と EU 紛争解決指令の相違点は、前者が“The competent authorities may agree to publish the decision [...] subject to the consent of the enterprises concerned.”（下線部は筆者による）と規定し、公表のために両締約国の権限ある当局の合意及び納税者の同意の双方が必要であったのに対し（EU 仲裁条約 12 条 2 項）、後者が “[...] the competent authorities shall publish an abstract of the final decision.”（下線部は筆者による）と規定し、

(4) 仲裁手続に要する期間

EU 紛争解決指令において具体的に手続に要する期間を計算すると、相互協議の不合意の通知等から納税者による仲裁要請まで 50 日以内、仲裁委員会の設置まで 120 日⁽⁵²⁴⁾、仲裁委員会設置から仲裁決定まで 6 か月⁽⁵²⁵⁾、仲裁決定後に両加盟国の権限ある当局が相互協議の合意を行うまで 6 か月⁽⁵²⁶⁾、相互協議の合意内容を納税者に連絡するまで 30 日⁽⁵²⁷⁾、納税者の意向確認まで 60 日という期限がそれぞれ付されている⁽⁵²⁸⁾。このため、仲裁人や議長を選任等の手続が滞りなく進行することを前提とすると、仲裁要請から起算して最大で合計約 19 か月と仲裁手続のみで 2 年弱の期間を要することになると考えられる。

3 EU の仲裁手続の特徴

EU の仲裁手続は、上述のとおり多数国間条約や EU 法で規定されている点で他とは大きく異なる制度となっている。しかし、手続面を見ると、相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある仲裁という点で⁽⁵²⁹⁾、OECD モデル租税条約や本章第 1 節の米国と基本的に同様である。ここで EU の仲裁手続の特徴は、以下のとおりである。

(1) 仲裁決定方式

EU 紛争解決指令は、例外的に両加盟国の権限ある当局の合意に基づき最終提案方式を用いることができる代替的紛争解決委員会 (Alternative Dispute Resolution Commission) を設置できるなど柔軟性のある仕組み

権限ある当局が原則として概要を公表しなければならなくなった点であると考えられる (EU 紛争解決指令 18 条 3 項)。

(524) EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

(525) EU 紛争解決指令 6 条 3 項及び 14 条 1 項。

(526) EU 紛争解決指令 15 条 1 項。

(527) EU 紛争解決指令 15 条 3 項。

(528) EU 紛争解決指令 15 条 4 項。

(529) ザス (川端訳)・前掲注(469)169-170 頁。

となっているが⁽⁵³⁰⁾⁽⁵³¹⁾、原則としては EU 仲裁条約と同様に独立意見方式によって仲裁決定が行われることとなる⁽⁵³²⁾。

(2) 仲裁人の選任

納税者は、上述のとおり仲裁人が選任されない場合には、国内裁判所等の機関によって解決を図ることができる。これは、条約方式から指令方式に改められたことにより、仲裁手続が国内法の制度として実施できるようになったためである。これにより仲裁人の選任において手続上の隘路に陥る可能性が低くなり⁽⁵³³⁾、EU 仲裁条約よりも紛争解決の実効性が強化されたといえるであろう。また、仲裁人の独立性や不偏性に疑義がある場合に、国際商事仲裁のように異議を申し立てる手続がある点も⁽⁵³⁴⁾、租税紛争に係る仲裁手続としては特徴的である⁽⁵³⁵⁾。

(3) 仲裁決定とは異なる合意

仲裁決定後、6 か月を経過するまでは、両加盟国の権限ある当局が仲裁決定とは異なる相互協議の合意を行うことができる。これは、権限ある当局にとっては、6 か月間は仲裁決定に拘束されないものの、6 か月経過後

(530) Markham, *supra* note (482), p.126.

(531) EU 紛争解決指令 10 条 1 項。このほかに、権限ある当局の合意によって常設の仲裁委員会 (Standing Committee) を設置することもできる。

(532) EU 仲裁条約については、規定上明記されているわけではないが、同条約 11 条 1 項の“The advisory commission referred to in Article 7 shall deliver its opinion [...]” (下線部は筆者による) という文言から、仲裁委員会が自己の見解を表明する独立意見方式であると解される (See also Lodin, *supra* note (242), p.175.)。また、EU 紛争解決指令 10 条 2 項には、“independent opinion process”と明記されている。

(533) フランスの権限ある当局の職員によれば、EU 仲裁条約に基づく初の合意事案は、フランスとイタリア間の事案で、5名の仲裁人の選任に 18 か月もの時間を要したとされている (David P. McFarland et al. eds. (2004). “French Competent Authority Details First Arbitration, Says Process Works” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol.13, No.9, p.473.)。

(534) 国際連合国際商取引法委員会 (UNCITRAL) が国際商事仲裁のモデル法として制定した手続によれば、仲裁人の選任に異議を申し立てる手続 (仲裁人忌避手続) を定めることが認められている (詳細は、大隈・前掲注(187)160-167 頁、Groen, *supra* note (89), p.18.を参照)。

(535) OECD モデル租税条約のコメンタリにおける仲裁手続には、仲裁人の選任に異議を申し立てる制度はなく (Terr et al, *supra* note (62), p.488.)、我が国、米国及び後述の国連モデル租税条約においても、管見の限り、かかる手続はないものと思われる。

は拘束される点で、非拘束的な調停と拘束力のある仲裁手続の混合ともいえる手続であり⁽⁵³⁶⁾、仲裁決定の拘束力を緩和していると考えられる⁽⁵³⁷⁾。

(4) EU の仲裁手続の特徴のまとめ

EU の仲裁手続においては、仲裁決定方式として独立意見方式を採用し、仲裁委員会の独自の分析に基づく仲裁決定及び理由を当局へ開示することとしている。また、権限ある当局は最大 6 か月間、仲裁決定について再考することができるようになっている。仲裁決定には、先例的価値はないとしながらも、原則としてその概要が公表されるため、権限ある当局及び納税者によって将来的に参照されることになると考えられる⁽⁵³⁸⁾。さらに、仲裁手続に要する期間についても米国よりも長く、手続面で慎重な処理が行われていると考えられる。

第 3 節 国連モデル租税条約

1 沿革

1963 年の OECD モデル租税条約の草案が策定された頃から、途上国を中心にモデル租税条約に対する多くの懸念が示されるようになった⁽⁵³⁹⁾。すなわち、OECD モデル租税条約は、先進国を中心とする資本輸出国間で相互に資金が動いた場合の二重課税をいかに削減できるかという観点から策定されたモデルであり⁽⁵⁴⁰⁾、途上国を中心とする資本輸入国のニーズに合致しない

(536) Sander (増井訳)・前掲注(207)200 頁。

(537) Govind and Turcan, *supra* note (476), § 2.3.

(538) EU 仲裁条約においては、納税者及び権限ある当局の同意があれば仲裁決定が公表されることとなっていた (EU 仲裁条約 12 条 2 項)。しかし、実際に仲裁手続により解決された事案が公表された例は多くないため、今後、EU 紛争解決指令において、どの程度の公表がなされるかは未知数である。2005 年の文献ではあるが、この時点で明らかになっているのは、フランス・イタリア間及びフランス・ドイツ間での仲裁決定に基づく合意 1 件ずつのみであるという (Mitchell Tropin. (2005). “EU Should Initiate Arbitration for 24 Cases, More May Qualify for Arbitration, Forum Says” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol.14, No.14, p.538.)。

(539) Altman, *supra* note (27), p.67.

(540) 青山・前掲注(174)244 頁。

という懸念である⁽⁵⁴¹⁾。これを受け、国連では途上国が先進国と締結する条約のモデルについて議論が進められ⁽⁵⁴²⁾、1980年に国連経済社会理事会（ECOSOC）が「先進国と開発途上国との間の国連モデル二重課税条約」（国連モデル租税条約）⁽⁵⁴³⁾を公表するに至った⁽⁵⁴⁴⁾。国連モデル租税条約は、OECDモデル租税条約の内容を基にしつつ、先進国対途上国という観点から部分的に修正を加えたものとなっている⁽⁵⁴⁵⁾。この修正は、主として課税権の配分規定において途上国の税収確保を重要視するものであり⁽⁵⁴⁶⁾、手続規定である相互協議条項についてはOECDモデル租税条約（1977年版）のものからほとんど変更されていない⁽⁵⁴⁷⁾。その後、国連モデル租税条約も改訂が重ねられ、仲裁規定については、2001年版のコメンタリで初めて言及され⁽⁵⁴⁸⁾、2011年版で導入された⁽⁵⁴⁹⁾。本稿執筆時点では2017年版が最新であるため、以下では最新版のコメンタリに基づいて国連モデル租税条約における仲裁手

(541) Altman, *supra* note (27), p.67.

(542) 1967年から1977年まで7回にわたって専門家会合（筆者注：先進国と途上国の間の租税条約に係るアド・ホックの専門家会合（Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries）が開催され、その成果物として国連モデル租税条約が策定された（青山・前掲注(174)248頁）。

(543) 正式名称は、United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countriesである。本稿では、便宜上、「国連モデル租税条約」と表記することとする。

(544) 志賀・前掲注(17)102頁。

(545) 青山・前掲注(174)248頁を参照。

(546) 例えば、事業所得課税における恒久的施設の範囲をOECDモデル租税条約よりも広く定義しているほか、利子、配当等の投資所得に対する課税率の決定に当たって、途上国側の主張が十分加味されるように配慮された規定となっている（小松・前掲注(22)11頁）。

(547) 実際、専門家会合における多くの加盟国がOECDモデル租税条約の相互協議の手続を大きく修正しようとはしなかったという（Altman, *supra* note (27), p.68.）。

(548) United Nations. (2001). “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” Article 25 Commentary, para.8, available at <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>, last visited May 1, 2021.

(549) 国連モデル租税条約25条においては、仲裁制度の導入への疑義や留保を唱える国がOECD非加盟国を中心に多かったことを背景として、仲裁規定（5項）のない Alternative A と仲裁規定（5項）のある Alternative B が併記されている（Lennard, *supra* note (279), p.180.）。

続を整理することとする⁽⁵⁵⁰⁾。

2 国連モデル租税条約における仲裁手続の特徴

国連モデル租税条約における仲裁手続は、OECD モデル租税条約の内容と概ね類似しているため⁽⁵⁵¹⁾、ここではモデル租税条約本文及びコメントリにおける相違点を簡単に整理することとする。

まず、条約本文における主な相違点は、仲裁付託までの期間、仲裁要請者及び仲裁決定の拘束力の3点であるとされている⁽⁵⁵²⁾⁽⁵⁵³⁾。第一に、国連モデル租税条約では、相互協議を開始してから3年で合意に至らない場合に仲裁付託できるとされており⁽⁵⁵⁴⁾、OECD モデル租税条約における2年よりも期

(550) United Nations. (2017). “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” 本稿で国連モデル租税条約の規定に言及する際は、特段の断りのない限り、2017年版によるものとする。2017年版は、国連のウェブサイトから入手できる (United Nations, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, last visited May 1, 2021.)。

(551) 国連モデル租税条約のコメントリは、OECD モデル租税条約のコメントリを引用しつつ、異なる点を補う方法を採用している (増井・前掲注(384)573頁)。実際、国連モデル租税条約のコメントリによれば、OECD モデル租税条約 25 条 5 項に係るコメントリであるパラ 63～83 及び 85 が国連モデル租税条約にも適用できるとしている (United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, para.18.)。また、仲裁実施取決めのサンプル合意についても OECD モデル租税条約のコメントリの構成を基にしたものとなっている (Ismer, *supra* note (68), p.1783.)。なお、国連モデル租税条約の 2017 年版が参照しているのは、OECD モデル租税条約の 2014 年版のコメントリであり、最新の 2017 年版ではない点に留意 (United Nations, *supra* note (550), Introduction, para.20.)。

(552) Ismer, *supra* note (68), p.1783; United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, para.1.

(553) このほか、Ismer, *supra* note (68), p.1783.は、国連モデル租税条約では仲裁制度の導入自体が任意であることを明確化するため、仲裁規定のない Alternative A と仲裁規定のある Alternative B が併記されており、OECD モデル租税条約のような仲裁規定への脚注が付されていないことも相違点として挙げている。ここで、かつての OECD モデル租税条約においては、前掲注(247)の理由から、仲裁手続が効果的に実施可能であると結論付けた場合にのみ条約に含められるべきとの脚注が付されていた。しかし、現行の 2017 年版では、権限ある当局間の紛争解決を確実にする手続としての仲裁手続の重要性が認識されたことを理由に、当該脚注は削除されている (OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.65.) ため、脚注に係る相違点は本文では挙げていない。

(554) 国連モデル租税条約 25 条 5 項 (Alternative B)。

間が延長されている⁽⁵⁵⁵⁾。第二に、仲裁要請できる者が一方の締約国の権限ある当局とされており⁽⁵⁵⁶⁾、OECD モデル租税条約のように納税者に要請が認められていない。第三に、仲裁決定が行われた後も 6 か月以内であれば両締約国の権限ある当局が相互協議を継続して仲裁決定と異なる合意をすることが可能であり⁽⁵⁵⁷⁾、仮に異なる内容の合意ができれば、仲裁決定は実施されないこととなる⁽⁵⁵⁸⁾。

次に、コメントリにおける仲裁手続の主な相違点は、仲裁決定方式として最終提案方式を原則としていること⁽⁵⁵⁹⁾、仲裁付託される事案に係る金額の基準を定めていること⁽⁵⁶⁰⁾、及び独立性や不偏性について疑義がないことを宣誓する書面を仲裁人に提出させることの 3 点であるとされている⁽⁵⁶¹⁾。特に、仲裁決定方式については、OECD モデル租税条約よりも先に、2011 年版における仲裁制度の導入当初から、最終提案方式を原則的方式、独立意見方式を例外的方式としている⁽⁵⁶²⁾。

国連モデル租税条約においては、まず仲裁要請を納税者に認めないことで権限ある当局にとっての仲裁付託の義務を緩和し、仲裁決定とは異なる合意を認めることで仲裁決定の拘束力も緩和している。これらにより、仲裁制度

(555) 米国、EU 及び我が国を含め、仲裁付託までの期間を 2 年としている場合が多いと思われる。

(556) 国連モデル租税条約 25 条 5 項 (Alternative B) は、“[...] any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if either competent authority so requests.” (下線部は筆者による) と規定している。

(557) 国連モデル租税条約 25 条 5 項 (Alternative B)。

(558) EU 紛争解決指令 15 条 2 項及び MLI24 条 2 項にも類似の規定が存在する (MLI においては、猶予の期間は 3 か月、かつ規定の導入はオプションである。)

(559) United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.

(560) 権限ある当局間の合意において、仲裁付託される事案の最低限の税額について合意するものとされている (United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 1.)。

(561) Lennard, *supra* note (279), pp.182-183.

(562) OECD において最終提案方式を原則としたのが、2016 年 11 月に採択された MLI 及び OECD モデル租税条約 (2017 年版) であるため、国連モデル租税条約は、OECD よりも早い段階で最終提案方式を原則的方式として採用していたことになる (Neto, *supra* note (255), § 2.)。

に慎重な国にとって導入を容易にするための配慮がなされていると考えられる⁽⁵⁶³⁾。次に仲裁手続の実施段階においても、仲裁付託の最低金額を設定して仲裁対象事案を限定することや、仲裁人に宣誓書を提出させる代わりに仲裁人の資格を政府職員も含め幅広く認めている⁽⁵⁶⁴⁾。また、仲裁決定方式について迅速かつ低コストという長所があるとされる最終提案方式を原則的方式としている⁽⁵⁶⁵⁾。さらに仲裁付託までの期間を 3 年と OECD モデル租税条約よりも長めに設定することで、途上国の人的・物的リソースが不足している現状を踏まえて⁽⁵⁶⁶⁾、仲裁手続の負担をより軽減し、効率的に実施するための制度設計がなされていると考えられる⁽⁵⁶⁷⁾。

以上のように、国連モデル租税条約における仲裁手続は、仲裁制度の導入及び実施の両局面において、OECD モデル租税条約よりも途上国向けに配慮したものになっていると考えられる。もともと、第 2 章第 1 節で整理した課題もあり、国連モデルを用いた仲裁制度を導入している途上国は未だないとされるため⁽⁵⁶⁸⁾⁽⁵⁶⁹⁾、これらの国々も含めた制度の導入拡大に係る問題については第 4 章第 1 節で更なる検討を行うこととしたい。

(563) Owens は、国連モデル租税条約が仲裁決定と異なる相互協議の合意を認めることについて、第三者が拘束的な決定を行うことに憲法上の問題への懸念を持つ国々にとっては、国連モデル租税条約のアプローチを採用することが適切かもしれないと指摘している (Owens, *supra* note (242), p.618.)。

(564) かかる書面を提出すれば、仲裁付託前の段階で事案に関与していない限り、政府職員も含めたどの人物も仲裁人になることができるとされている (United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 7.)。

(565) 最終提案方式の特徴については、第 4 章第 2 節 2 で検討することとする。

(566) Protto, *supra* note (283), p.176.

(567) Lennard, *supra* note (279), pp.182-183; Markham, *supra* note (482), p.130.

(568) Pit, *supra* note (11), p.446.

(569) 国連モデル租税条約は、国連の公式の勧告ではなく、租税条約の交渉、解釈及び実務的な適用を円滑にすることを意図したものと位置づけられている (United Nations, *supra* note (550), Introduction, para.12.)。これに対し、OECD モデル租税条約及びそのコメントリは、OECD 理事会による勧告とされており、法的拘束力はないものの、加盟国が租税条約の締結、改訂、解釈又は適用に際して従うべきものとされている (OECD, *supra* note (16), Introduction, para.3.及び前掲注(24)を参照)。

第 4 節 小括

本章では、米国、EU 及び国連モデル租税条約を題材として、諸外国の仲裁手続の特徴を整理した。いずれも OECD モデル租税条約と同様に、仲裁手続を相互協議の補完的手続として位置付けつつも、仲裁決定方式や仲裁人の選任方法等の手続が大きく相違している。これは、仲裁手続において何を重視するかという基本的な考え方が異なっているためであり、特に仲裁決定方式の相違がその考え方と大きく関係していると考えられる⁽⁵⁷⁰⁾。

第一に、米国の仲裁手続は、最終提案方式を採用し、仲裁委員会が両締約国の権限ある当局の提示した解決案の一方を仲裁決定とすることになる。仲裁決定は、理由が付されず、先例的価値がないものとされ、さらに権限ある当局及び仲裁人のみならず納税者にも守秘義務が課されることから、外部への公表を通じて将来の事案の参考となる可能性も低い。また、仲裁人の選任においても、一方の締約国の権限ある当局が仲裁人を選任しない場合に、他方の締約国の権限ある当局が一方的に仲裁人を選任する手続が存在する。このように、仲裁決定や仲裁人の選任の厳密性を排してでも、仲裁手続の簡索性及び迅速性を重視していると考えられる。このため、米国の仲裁手続は、ラストリゾートとしての性格が強く、仲裁付託を可能な限り回避して相互協議による合意の促進を重視することとし、実際に仲裁手続に移行した場合には簡素かつ迅速に解決することを企図した制度設計になっていると考えられる。

第二に、EU の仲裁手続は、独立意見方式を採用し、仲裁委員会の独自の分析に基づく仲裁決定及び理由を当局へ開示することになる。実際、仲裁手続に要する期間も米国よりも長く、手続面で慎重な処理が行われていると考えられる。また、仲裁決定に先例的価値はないとしながらも、納税者が反対しない限り原則としてその概要が公表され、公表された場合には将来の事案において参

(570) 川田＝徳永・前掲注(413)105 頁は、EU の仲裁手続は実際に解決のために頻繁に利用することに意義があるのに対し、米国の仲裁手続は相互協議へのけん制効果を期待することに意義があると評している。See also Ismer, *supra* note (68), p.1815.

照される可能性が高い。さらに、仲裁人の選任においても、独立性や不偏性に疑義がある場合には、権限ある当局が異議を申し立てることが認められている。このように EU の仲裁手続は、相互協議を補完するための位置付けを持ちつつも、仲裁決定や仲裁人の選任の厳密性を重視し、法規範といえないまでも将来的に参照される何らかの規範を蓄積していくことを企図した制度設計になっていると考えられる。

第三に、国連モデル租税条約の仲裁手続は、現行の OECD モデル租税条約と同様に、最終提案方式を原則としつつも、独立意見方式の採用も可能であることから、米国と EU の折衷的な性格を有していると考えられる。ここで、国連モデル租税条約は、仲裁要請が納税者ではなく権限ある当局にのみ認められること、仲裁付託までの期間の延長、仲裁人の選任の条件の緩和及び仲裁対象事案の限定等によって、OECD モデル租税条約に基づく仲裁手続と比較し、権限ある当局にとって事務負担が緩和された手続になっている。このため、仲裁制度の導入及び実施の両局面において、リソース不足が懸念される途上国向けに配慮した制度設計になっていると考えられる。

第 4 章 我が国の仲裁手続の課題及び考察

本章では、第 3 章までの検討事項を踏まえ、我が国における仲裁手続の課題について考察する。第 1 節では、仲裁制度が導入されていない国々を念頭に、制度の導入拡大の観点からの課題として、義務的かつ拘束力のある仲裁を中心に考察する。第 2 節では、仲裁制度を導入済みの国々を念頭に、仲裁手続の実施の観点からの課題として、仲裁決定方式を中心に考察する。第 3 節では、本章で行った検討結果、及び本稿における提言の内容をまとめる。

第 1 節 制度の導入拡大の観点 ～義務的かつ拘束力のある仲裁を中心に～

1 問題の所在

既に述べたとおり、現行の仲裁手続は、相互協議の代替的手続ではなく補完的手続であることを前提に、①一定期間以内に相互協議が解決されない場合に義務的に仲裁付託されること、かつ②仲裁決定が両締約国の権限ある当局を拘束することが特徴となっている。そして、かかる義務的かつ拘束力のある仲裁は、国際的な租税に係る紛争解決の実効性を高める強力な手続であると同時に、各国が導入を躊躇する要因にもなってきた。

ここで、第 2 章第 1 節で整理したとおり、仲裁制度の導入への大きな障壁と考えられるのが、憲法上の問題及び仲裁手続に要するリソースの問題であるが、既に述べたとおり各国の法制度や実務の体制等はそれぞれ異なり十把一絡げに論ずることはできないため、本稿では個別の制度設計に立ち入ることはしない。しかし、その前段階として、上記の義務的かつ拘束力のある仲裁に係る様々な仕組みを検討することは、我が国の仲裁制度の導入拡大の観点から有益であると考えられる。

以上の点から、本節では、仲裁付託の義務、及び仲裁決定の拘束力の 2 点の検討を起点として、仲裁制度の導入を容易にする方策を講ずることができ

ないかを考察することとしたい。

2 仲裁付託の義務に係る検討

(1) 義務的仲裁の意義

第 1 章第 3 節 1 においてはさしあたり、仲裁付託のために両締約国の権限ある当局の同意が必要な自発的仲裁との対比で、かかる同意が不要なものを義務的仲裁としていたが、義務的仲裁の意義をここで今一度整理したい。先行研究によれば、仲裁開始の方法の別に以下の類型が存在する⁽⁵⁷¹⁾。

イ 納税者要請型

第一の類型は、納税者の要請により仲裁付託されるもので、OECD モデル租税条約のほか、MLI、米国モデル租税条約⁽⁵⁷²⁾及び EU 紛争解決指令等の様々な国々の仲裁手続において広く採用されている。細かな相違点として、EU 紛争解決指令には、相互協議での 2 年以内の合意の努力義務が明記されている点や⁽⁵⁷³⁾、MLI には仲裁付託までの期間を 2 年から 3 年にするオプションが存在する点が挙げられる。

ロ 期間経過型

第二の類型は、相互協議において一定期間以内に合意に至らない場合に、特段の手続を必要とせずに仲裁付託されるもので、EU 仲裁条約が該当するとされている⁽⁵⁷⁴⁾。もっとも、EU 仲裁条約も、仲裁開始に当たって、両締約国の権限ある当局と納税者が合意した場合には仲裁付託されないこととされており、納税者に何らの関与も認められなかったわけで

(571) 以下の 3 類型による区分は、Groen, *supra* note (89), p.11.を参考にした。

(572) 納税者は、仲裁要請書のほかに仲裁手続で得た情報を他者に開示しない旨の「同意書」の提出が求められる(米国モデル租税条約 25 条 7 項、及び前掲注(402)を参照)。

(573) EU 紛争解決指令 4 条 1 項。一方の加盟国の権限ある当局が他方の加盟国の権限ある当局に書面で正当な理由を通知すれば、この期限を最大で 1 年延長することができる(同)。また、定められた期限までに相互協議で合意に至らない場合には、権限ある当局は納税者に対し、不合意の旨を理由とともに通知しなければならない(同 4 条 3 項)。

(574) Groen, *supra* note (89), p.11.

はないと考えられる⁽⁵⁷⁵⁾。また、EU 紛争解決指令においては、納税者による要請が明記されることとなった⁽⁵⁷⁶⁾。

ハ 当局要請型

第三の類型は、一方の締約国の権限ある当局の要請により仲裁付託されるもので、国連モデル租税条約が該当すると考えられる⁽⁵⁷⁷⁾。これは、納税者には相互協議の申立てを行う権利が認められるものの、仲裁要請を行う権利が認められない点が特徴的である。

ニ まとめ

以上のように、国連モデル租税条約を除いて、両締約国の権限ある当局の同意なくして仲裁付託されることに加え、納税者に仲裁開始のイニシアチブがあることが、現行の義務的仲裁の特徴であると考えられる。これは、相互協議が基本的には両締約国の権限ある当局間の交渉であるところ、紛争の関係者であり、手続の利用者でもある納税者に対する権利救済の要素を取り入れた点に意義があると考えられる⁽⁵⁷⁸⁾。また、これにより、納税者にとって紛争解決の実効性が高まることになると考えられる。これに対して国連モデル租税条約は、権限ある当局に仲裁開始の

(575) EU 仲裁条約 7 条 4 項。

(576) EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

(577) この点、オランダが締結するいくつかの租税条約（エジプト、クウェート、マケドニア、モルドバ、ウズベキスタン、ラトビア及びエストニア等）は、蘭・エストニア租税条約（2008 年 6 月 26 日署名）27 条 5 項を例にとれば“[...] the case may, at the request of either Contracting State, be submitted for arbitration, [...]”（下線部は筆者による）と規定されており、一見、義務的仲裁（当局要請型）に該当するようにも読めるが（*See Züger, supra note (62), pp.26-28.*）、文理解釈上、一方の締約国の要請があった場合に他方の締約国の同意が不要とまでは解されず、むしろ“may”が他方の締約国の同意を必要とすることを意味すると解するのが妥当と考えられる（*See Groen, supra note (89), pp.11-12.*）。これに対して、国連モデル租税条約は、同コメントリによれば、「ある事案が仲裁による解決に適しないため、いずれの締約国の権限ある当局も要請を行わない場合には、仲裁付託されない」とされており（*United Nations, supra note (550), Article 25 Commentary, para.13.*）、仲裁付託は一方の締約国の要請のみで足りると解することができることから、義務的仲裁（当局要請型）に該当すると考えられる。

(578) 谷口・前掲注(19)10 頁は、納税者に仲裁要請を認めた点を「国際的租税救済手続における手続的保障原則の実現」と評している。

イニシアチブがあるため、納税者の権利救済の要素が弱くなっている一方、途上国を始めとした仲裁制度の導入に慎重な国々の権限ある当局に対して、仲裁手続が過度の負担とならないよう配慮した手続になっていると考えられる。

(2) 義務的仲裁の代替案

次に義務的仲裁の代替案として、これまで租税条約に導入が検討された手続又は導入済みの手続について整理する。これらは、いずれも仲裁付託の義務を緩和することや、仲裁手続の実施を先送りすることにより、仲裁制度の導入を容易にしようと試みられた方策であると考えられる。

イ 仲裁不適事案に係る規定

仲裁不適事案に係る規定は、第 3 章第 1 節 3 で整理したとおり米国の義務的仲裁に特徴的に見られるものであるが、我が国の租税条約にも例が存在し⁽⁵⁷⁹⁾、両締約国による合意だけでなく、納税者にその旨を通知しなければならない租税条約もある⁽⁵⁸⁰⁾。これは裏を返せば、権限ある当局の裁量で仲裁付託しないことを決定できることを意味しているため⁽⁵⁸¹⁾、仮に事案の不確実性が高く権限ある当局が仲裁手続による解決を望まない場合や、納税者の申告に不正の疑いがある場合等に、仲裁手続による救済に一定の歯止めをかける措置として機能するとも考えられる⁽⁵⁸²⁾。しかし、仲裁不適事案の基準については、米国の租税条約において納税者の非協力や国内救済手続との抵触の防止といった事由が示されてい

(579) 我が国においては、日・米租税条約 25 条 6 項(b)のほか、日・スウェーデン租税条約 24 条 7 項(b)、日・独租税条約 24 条 5 項、日・スロベニア租税条約 24 条 5 項及び日・スペイン租税条約 24 条 12 項(g)に規定されている。

(580) 両締約国の権限ある当局の合意のほか、相互協議の開始の日から 2 年以内に納税者に通知することを要する租税条約（日・米租税条約 25 条 6 項(b)、日・独租税条約 24 条 5 項、日・スロベニア租税条約 24 条 5 項及び日・スペイン租税条約 24 条 12 項(g)）がある一方、日・スウェーデン租税条約 24 条 7 項(b)にはこのような規定が存在しない。

(581) Harrington（岡田訳）・前掲注(377)297 頁を参照。

(582) Barshovi, *supra* note (397), p.365.

るものの⁽⁵⁸³⁾、我が国も含めて十分に明確になっているとはいいがたい⁽⁵⁸⁴⁾。かかる基準が明確にされなければ、運用如何によっては実質的に自発的仲裁と同様になり、紛争解決の実効性が乏しくなるおそれがある。このため、権限ある当局による仲裁実施取決めや国内法等により明確な基準を示すとともに、慎重な運用が求められると考えられる⁽⁵⁸⁵⁾。

ロ 仲裁対象事案の限定

我が国は、原則として相互協議の対象となる租税条約の規定に適合しない課税については、全て仲裁対象事案とするという立場であり⁽⁵⁸⁶⁾、相互協議の補完的手続という位置付けを踏まえると仲裁対象事案はなるべく広い範囲とすることが望ましいことは言を俟たないであろう。しかし、仲裁制度の導入への障壁の一つとして、権限ある当局のリソース不足があることを考慮すると、さしあたり対象を一部の事案に限定することも方策として考えられる⁽⁵⁸⁷⁾。例えば、現行の相互協議の多くを移転価

(583) 米・独租税条約(2006)に係る権限ある当局間の MoU では、仲裁不適事案として、①要請された資料の提出を納税者が再三にわたり遅延した場合、②相互協議と訴訟の手続を同時追行している場合において裁判所が相互協議の合意まで訴訟の中断を認めないとき、③相互協議と行政審判の手続を同時追行している場合において行政審判所が手続の中断を認めないとき(③の場合には仲裁手続が一時的に延期されるのみ)、の3点を例示列挙している(米・独 MoU 3条(b))。

(584) 我が国の場合、スウェーデンとの間では、仲裁不適事案の具体例として、納税者が必要な情報の提供を遵守しない場合が挙げられている(日・スウェーデン仲裁実施取決め7条)。しかし、そのほかの国について、例えばドイツとの間では、議定書やドイツ側が作成した解説書である *Denkschrift* (米国における *Technical Explanation* に相当) を見ても明らかではないとされる(村井・前掲注(122)27頁)。

(585) 別所=川口・前掲注(402)103頁。 *See also* Joint Committee on Taxation. (2009). “Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and France, JCX-49-09 (November 6, 2009)” Committee on Foreign Relations, United States Senate, p.66, *available at* <https://www.jct.gov/publications/2009/jcx-49-09/>, last visited May 1, 2021.

(586) 中澤・前掲注(220)170頁。

(587) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.66.

格課税事案が占めていることを踏まえると⁽⁵⁸⁸⁾⁽⁵⁸⁹⁾、課税事案の中で相対的に各国の経験が多いであろう移転価格課税事案に対象を限定することも一つの方策として考えられる。我が国においては、ポルトガル及びスウェーデンとの間で仲裁対象事案を限定している例がある⁽⁵⁹⁰⁾⁽⁵⁹¹⁾。また、国連モデル租税条約のコメントのように、仲裁付託される事案に係る金額の基準を定める方策も考えられる⁽⁵⁹²⁾。

ハ 自発的仲裁及び最恵国条項⁽⁵⁹³⁾

既に述べたとおり、現在は義務的仲裁が主流になっているところではあるが、自発的仲裁の規定を有する租税条約も存在する。我が国においては、チリ及びウルグアイとの間の仲裁手続が自発的仲裁となっている⁽⁵⁹⁴⁾⁽⁵⁹⁵⁾。

-
- (588) 国税庁の報道発表資料によれば、我が国の 2019 (令和元) 事務年度における相互協議の繰越件数 542 件のうち、APA 事案が 407 件、移転価格課税事案が 119 件、その他課税事案が 16 件となっていることから、課税事案 135 件のうち移転価格課税事案が 88% (119 件) を占めていることがわかる。また、APA も移転価格課税を防止するための制度である点を考慮すると、全事案 542 件のうち移転価格が論点となる事案は 97% (526 件) を占めていることになる (国税庁・前掲注(169) (2020 年 10 月)「別紙 1) 相互協議事案数の推移」、及び青山・前掲注(7)136 頁を参照)。
- (589) もっとも、OECD の統計 (前掲注(168)を参照) によれば、2019 報告年度における移転価格課税事案の占める割合は、2015 年 12 月 31 日以前発生分の繰越件数 2,431 件のうち 56% (1,352 件)、及び 2016 年 1 月 1 日以降発生分の繰越件数 4,524 件のうち 53% (2,383 件) であり、我が国と比較すると移転価格課税事案の割合は低い。
- (590) ポルトガルとの間では、当面の間、移転価格課税事案のみを対象とすることとされている (日・ポルトガル租税条約・議定書 12 条(a))。この点、ポルトガルが我が国以外の国・地域との間で、より広い事案を対象とする租税条約を締結した場合には、我が国との間においても当該租税条約と同じ範囲の事案に仲裁規定が適用されることとなり、いわば最恵国条項の規定ぶりとなっている (日・ポルトガル租税条約・議定書 12 条(b))。
- (591) スウェーデンとの間では、恒久的施設の資本帰属に係る事案については仲裁手続の対象外とされている (日・スウェーデン租税条約 24 条 7 項(a))。
- (592) 前掲注(560)を参照。
- (593) Jeffrey Owens et al. (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」租税研究 804 号 436 頁 (2016)。本節 2 (2) のハ及びニの類型については、本文を参考している。
- (594) 日・チリ租税条約 25 条 5 項及び日・ウルグアイ租税条約 24 条 5 項。
- (595) 我が国がこのような自発的仲裁を採用した経緯は公には明らかになっていないと思われるが、久保田・前掲注(196)62 頁は、「自発的仲裁条項であれ、それが中長期的

また、相手国が第三国との間において、より広範囲な紛争解決規定を導入した場合には、相手国との間でも同様の規定の導入のために交渉を早期に開始するという、いわば最恵国条項を設けている租税条約も存在する。具体的には、相手国が第三国との間で仲裁制度を導入した場合に制度の導入に向けた交渉を開始する条項であり、スイス⁽⁵⁹⁶⁾やオランダ⁽⁵⁹⁷⁾の租税条約に導入されている⁽⁵⁹⁸⁾。このほかにも、自発的仲裁を規定しつつ、相手国が第三国との間の租税条約で義務的仲裁を採用した場合に義務的仲裁への改訂に向けた交渉を開始する条項も観念的には考えられる。このような条項の意義は、仲裁制度の導入を推し進める国と、消極的な国との間で、制度の導入の必要性に係る最低限の認識を共有することにあると考えられる⁽⁵⁹⁹⁾。

我が国においては、ウルグアイとの間の租税条約に自発的仲裁の規定が存在するが、上記よりも一歩進め、ウルグアイが第三国との間の租税条約で義務的仲裁を採用した場合に、我が国との間の仲裁手続も義務的仲裁に改訂されることが議定書で規定されている⁽⁶⁰⁰⁾。

に義務・拘束的仲裁条項へとつながる第一歩であるとしたら、相手国の紛争解決段階に合わせて、着実に仲裁条項を導入していくことが肝要であろう」とし、義務的仲裁の前段階としての自発的仲裁を導入する意義を述べている。

- (596) スイスは、ブルガリア(2012年9月19日署名)、チェコ(2012年9月11日署名)、ハンガリー(2013年9月12日署名)、アイルランド(2012年1月26日署名)、マルタ(2011年2月25日署名)、メキシコ(2009年9月18日署名)、ノルウェー(2009年8月31日署名)、ペルー(2012年9月12日署名)、ルーマニア(2011年2月28日署名)及びロシア(2011年9月25日署名)との間の租税条約でこのような仲裁規定が設けられている(Pit, *supra* note (11), pp.447-448, footnote 21.)。なお、最新の改正議定書によれば、スイスは、アイルランド(2019年6月13日署名)及びノルウェー(2019年6月20日署名)との間で義務的仲裁を採用しており、今後、MLIや条約改正でさらに導入が進む可能性もある。
- (597) オランダは、フィンランド(1995年12月28日署名)、メキシコ(2008年12月11日署名)、オマーン(2009年10月5日署名)及びサウジアラビア(2008年10月13日署名)との間の租税条約でこのような仲裁規定が設けられている(*Ibid.*)。なお、フィンランドとの間では、その後MLIによって義務的仲裁を採用している。
- (598) このほかに、英・アゼルバイジャン租税条約(1994年2月23日署名)にも同様の仲裁規定が設けられている(*Ibid.*)。
- (599) Owens et al. (岡田訳)・前掲注(593)436頁を参照。
- (600) ウルグアイと第三国との間で義務的仲裁の規定の適用が開始される日において、我が

ニ 義務的仲裁の遅効条項

最後に、仲裁規定を租税条約に設けるものの、仲裁制度の導入を支持しない国が実施に合意するまで延期することができるという規定を有する租税条約が存在する⁽⁶⁰¹⁾。このような遅効条項は、仲裁制度の導入の要望を認識しつつも実施を回避する点で上記への最恵国条項と一部類似しているが、租税条約の再交渉が不要であるため、実施段階での時間短縮という長所があるとされている⁽⁶⁰²⁾。例えば、米国の租税条約には、交換公文を条件として仲裁規定を適用することとなっている条約が存在する。しかし、未だ仲裁規定が発効していないものが多く⁽⁶⁰³⁾、具体的な手続もほとんど定められていない。このため、これらの租税条約は、仮に仲裁規定が発効したとしても、仲裁手続を両締約国の権限ある当局で取り決める必要があり、時間短縮という長所は限定的ではないかと考えられる⁽⁶⁰⁴⁾。

我が国においては、デンマークとの間の租税条約で義務的仲裁を採用しているが、その適用は両締約国の政府が交換公文によって合意する日以後になると規定されている⁽⁶⁰⁵⁾。ただし、デンマークが仲裁手続を実施するための国内制度を導入した場合や、我が国以外との間で義務的仲裁

国との間の租税条約の仲裁規定が改訂されることとなる（日・ウルグアイ租税条約・議定書 6 条(h)(i)、(ii)）。

(601) この代替案は、国連モデル租税条約のコメンタリにおいて示唆されている（United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, para.3.）。

(602) Owens et al.（岡田訳）・前掲注(593)436 頁。

(603) 米国は、アイルランド（1997 年 7 月 28 日署名）、イタリア（1999 年 8 月 25 日署名）、カザフスタン（1993 年 10 月 24 日署名）、メキシコ（1992 年 9 月 18 日署名）及びオランダ（1992 年 12 月 18 日署名）との間の租税条約でこのような規定を導入している。このうち、アイルランドを除く 4 か国との間では、条約発効の 3 年後に交換公文を行うことが適切か否か協議を開始すると規定されているが、アイルランドも含め未だ交換公文がなされていない（Pit, *supra* note (11), p.457, footnote 88.）。

(604) 米国は、ドイツ、カナダ、フランス及びスイスとの間の租税条約にもこのような規定を導入していたが、後の条約改正によって義務的仲裁を採用している（*Ibid.*）。

(605) 日・デンマーク租税条約 30 条 3 項(a)。この規定では、合意の主体が「両締約国の政府」とされていることから、仲裁開始のためには、権限ある当局間の合意ではなく、外交当局による合意が必要であると考えられる。

の規定を有する租税条約が発効した場合には、デンマークの権限ある当局が我が国へ通知を行い、両締約国の政府が交換公文の日について合意することとなる⁽⁶⁰⁶⁾⁽⁶⁰⁷⁾。

(3) 検討

仲裁付託を義務的としない場合、確かに仲裁付託される事案を限定するという柔軟性を確保することで、仲裁手続に要するコストを低減させる長所があるとも言われている⁽⁶⁰⁸⁾。また、自発的仲裁の規定を設けること自体に、各国の仲裁制度への関心を惹起させ義務的仲裁に係る議論を開始させる重要な役割を果たす可能性も指摘されている⁽⁶⁰⁹⁾。しかし、仲裁制度の導入の黎明期における自発的仲裁の経験を見る限り、実際に仲裁規定が適用される例がほとんどなく、相互協議の合意促進効果が全くないとはいえないものの、極めて限定的であると考えられていたため⁽⁶¹⁰⁾、EU 及び OECD 加盟国を中心に、より強力な手続である義務的仲裁が主流になったという経緯がある。その際、上記(2)で検討したように、仲裁制度の導入を容易にする方策として、我が国を含めて様々な代替案が試みられてきたものの、制度が導入されているのは EU や OECD 加盟国を中心とする先進国に限られているのが現状である。租税条約に初めて仲裁制度を導入した米・独租税条約(1989)でさえも、自発的仲裁から義務的仲裁への改訂に至るまで 20 年近くを要していることから、両者の間には大きな隔たりがあり、義務的仲裁の採用を拡大することは容易ではないであろう。

(606) 日・デンマーク租税条約 30 条 3 項(b)。

(607) 我が国がデンマークとの間でこのような条項を導入した理由は公には明らかになっていないと思われる。デンマーク政府が BEPS プロジェクトの最終報告書(行動 14)のミニマム・スタンダードに基づき、OECD に提出した MAP プロファイルによれば、日本、イスラエル及びスイスとの間の二国間租税条約にこのような条項があり、デンマークと第三国との間で MLI に基づく仲裁規定が発効すれば、これら 3 か国の仲裁規定も適用が開始されるとしている(OECD, Denmark Dispute Resolution Profile (Last update: 11 February 2020), <https://www.oecd.org/tax/dispute/denmark-dispute-resolution-profile.pdf>, last visited May 1, 2021.)。

(608) United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, para.15.

(609) Turcan, *supra* note (283), § 10.3.2.

(610) U.S. Department of the Treasury, *supra* note (200).

3 仲裁決定の拘束力に係る検討

(1) 拘束力のある仲裁の意義

仲裁付託の義務とともに、紛争解決の実効性を担保するもう一つの特徴が、仲裁決定の法的拘束力である。ここで法的拘束力とは、第 1 章第 3 節 1 で整理したとおり、権限ある当局に対するものであり、納税者は仲裁決定の内容を受け入れないことも可能である。この点については、本稿で取り上げた各租税条約等において共通しており、両締約国の権限ある当局は、納税者が仲裁決定を受け入れない場合を除いて、仲裁決定に基づく相互協議の合意を行うことになる。

(2) 拘束力のある仲裁の代替案

仲裁決定の拘束力についても、これまで租税条約に導入が検討された手続又は導入済みの手続について整理する。これらは、いずれも仲裁決定の拘束力を緩和することにより、仲裁制度の導入を容易にしようと試みられた方策であると考えられる。

イ 仲裁決定とは異なる合意

EU 紛争解決指令及び国連モデル租税条約においては、仲裁決定後 6 か月以内であれば、仲裁決定と異なる合意が可能になっている。また、MLI においては、仲裁決定方式として独立意見方式を採用した場合に限り、3 か月以内に仲裁決定と異なる合意を可能とするオプションが設けられている⁽⁶¹¹⁾。これは、既に述べたとおり、非拘束的な調停と拘束力のある仲裁手続を混合させた手続であると考えられる⁽⁶¹²⁾。

(611) 仲裁決定方式として MLI23 条 1 項における最終提案方式を採用した場合には、このオプションを採用することはできない (MLI24 条 3 項)。最終提案方式では、両締約国の権限ある当局による解決案の一方を採用するため、自国の提案を採用された仲裁手続の「勝者」(winning state) が、仲裁決定と異なる解決方法に合意するとは考えにくいためである (Schiavini, *supra* note (237), p.591.)。しかし、仮に独立意見方式を採用した場合であっても、自国にとって相対的に有利な仲裁決定が出された「勝者」が、仲裁決定と異なる解決方法に合意するとは考えにくいのではないかとと思われる。

(612) このような手続を採用したのは、最終的な結果が出ることを保障するが、当事者が自分たちにとってより良い合意を模索することを許容しているためであるとされて

ロ 非拘束的な手続

現行の義務的かつ拘束力のある仲裁が主流になる以前には、租税に係る紛争解決手続として非拘束的な手続を活用することが提唱されたこともあった。古くは国際連盟の時代や、初期の OECD モデル租税条約の時代において、権限ある当局から独立した第三者に勧告的意見を出させる案が提唱されたが、実効性に批判があったためか実際に導入されるまでに至っていない⁽⁶¹³⁾。しかし近年の学説においても、非拘束的な手続を活用する提案がなされており⁽⁶¹⁴⁾、EU 紛争解決指令においても相互協議で合意に至らない場合に、仲裁手続に至る前段階として拘束力のない仲介 (mediation) や調停 (conciliation) の手続を行うことが勧奨されている⁽⁶¹⁵⁾。

(3) 検討

上記 (2) ロのように仲裁決定を非拘束的とした場合、権限ある当局、仲裁人、及び納税者の三者にとって手続に大きな時間と労力を要する一方、権限ある当局のうち一方でも仲裁決定を受け入れなければ、それまでの過程が無駄になってしまう。また、既に述べたとおり、国際法の分野において紛争解決手続として拘束力のない調停が利用される例は多くないとされ、仮に仲裁決定を受け入れずに権限ある当局が引き続き相互協議を行ったとしても合意に至る保証はない。とはいえ、上記 (2) イのように仲裁決定に拘束力を持たせた場合には、相互協議で合意に至らなかった論点について、一度出された仲裁決定を見直すような合意が実際に可能かどうかは疑義がある⁽⁶¹⁶⁾。第 3 章で検討したとおり、比較的簡素かつ迅速な手続とされ

いる (Sander (増井訳)・前掲注(207)200 頁)。

(613) Shoup は、OECD の提案した勧告的意見の制度について、「何もないよりはまし」(原文は“*This might be better than nothing*”)とした上で、すぐに真の仲裁委員会 (true arbitration board) の創設を目指すべきだと述べている (Shoup, *supra* note (81), p.306. Shoup は、いわゆる「シャープ勧告」を行ったシャープ博士である。)

(614) 青山・前掲注(55)157 頁、Owens et al. (岡田訳)・前掲注(593)433-435 頁。

(615) EU 紛争解決指令前文パラ 6。

(616) このような合意が行われる場合として、「実務上は、納税者が仲裁の裁定に不満を

る米国の仲裁手続によっても、仲裁要請から仲裁決定まで1年以上、相互協議の期間と通算して3年以上を要することを考慮すると、紛争解決のための行政コストも多大になると考えられる⁽⁶¹⁷⁾。

以上の点から、上記の代替案は、仲裁制度の導入を容易にする一助になったとしても、実効性、紛争解決の長期化及び行政コストの増加の観点から望ましくないと考えられる。そもそも仲裁制度の導入の背景には、相互協議への批判の一つとして所要期間が長いというものがあったことや、租税条約に仲裁規定を置く意義が相互協議の合意促進にあるとされていることを考慮すると、余計に時間のかかる手続とすることは本末転倒であろう。

4 第三のアプローチの提言～ピア・レビュー制度の活用～

(1) 考察

上記2及び3で検討したとおり、紛争解決の実効性を高めるためには、仲裁付託の義務及び仲裁決定の拘束力の双方がある仕組み、すなわち義務的かつ拘束力のある仲裁が望ましいが、その分仲裁制度の導入が困難になるであろう。また、かねてから仲裁制度の導入を容易にするための様々な代替案が試みられてきてはいるものの、運用如何によっては紛争解決の実効性がほとんどなくなってしまうことから、制度設計のバランスが難しく、導入の拡大には大きく寄与していないのが現状ではないかと思われる。このように仲裁手続について、義務的か自発的か、或いは拘束的か非拘束的かという二項対立の議論はある程度尽くされている感があると考えられ

有している場合で、両当局と納税者間において仲裁の裁定とは異なる解決策で合意し得る状況下においては、このような規定が機能するものと思われる」という指摘がある(剣持敏幸『『国際的な税の紛争解決手続の改善』(OECD 報告書)について一仲裁関連の規定を中心に』国際税務 27 卷 8 号 69 頁 (2007))。しかし、前掲注(611)でも指摘したとおり、自国にとって有利な仲裁決定が出された権限ある当局には、仲裁決定と異なる合意を目指す誘因がほとんど存在しないと考えられる。このため、このような状況下で納税者が採りうる手段は、仲裁決定を受け入れずに国内救済手続へ進むことに限られるのではないかと考えられる。

(617) 仲裁手続のコストに係る議論については、次節で検討することとする。

る⁽⁶¹⁸⁾。そこで、本稿では、筆者が参照した先行研究とは異なる視点から、現行の枠組みの活用によって実現可能と考えられる第三のアプローチを提案することとしたい。具体的には、OECD の BEPS プロジェクトにおいて、仲裁制度の導入と併せて紛争解決手続の改善を図るための仕組みとされているピア・レビュー制度の活用である。

(2) ピア・レビュー制度の意義

第 1 章第 2 節 5 で述べたとおり、BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）においては、仲裁制度に加えて、OECD モデル租税条約の改訂、相互協議に係るミニマム・スタンダードの策定、ピア・レビュー等によって紛争解決の実効性を一層強化することが勧告された。ここで、ミニマム・スタンダードとは、紛争解決手続の改善のために各国が最低限遵守すべき事項をまとめたものであり、①相互協議の迅速な解決、②紛争の予防及び迅速な解決を促進する行政手続の履行、③納税者への相互協議の機会の確保、という三つの柱に大別されている⁽⁶¹⁹⁾⁽⁶²⁰⁾。また、ピア・レビューとは、ミニマム・スタンダードの実施状況を各国・地域が相互に審査（モニタリング）することで⁽⁶²¹⁾、紛争解決手続の改善に係る取組を促進するための制

(618) 本節で引用した文献のほかにも、Lennard, *supra* note (279), pp.186-187.においても仲裁制度の導入を容易にするための様々な方策が検討されている。

(619) これらはさらに全部で 17 項目の細目に区分される。それぞれ主な項目を挙げると、①には、相互協議事案の平均 24 か月以内の解決目標、共通の枠組みに基づく相互協議統計の適時な報告、ミニマム・スタンダードの実施状況の審査、及び仲裁制度への立場表明等がある。②には、相互協議の手続に係るガイドラインの整備、相互協議の概況の報告、相互協議担当者の独立性の確保、及び相互協議の関連業務のリソース確保等がある。③には、相互協議の申立てをいずれの締約国にも可能とすること、及び相互協議の合意を国内法令の期間制限にかかわらず実施すること等がある（OECD, *supra* note (10), para.9-41.）。

(620) ミニマム・スタンダードのほかにも、ベストプラクティス 11 項目が策定されている（OECD, *supra* note (10), para.42-59.）。ベストプラクティスは、ミニマム・スタンダードとは異なり、客観的な評価が困難な事項を有しているため、ミニマム・スタンダードを補完する項目として、各国が実施することが望ましいものという位置付けとされている（秦・前掲注(53)339 頁）。

(621) 相互協議の利便性やアクセスといった特定の項目については、各国・地域の当局のみならず、相互協議の利用者である納税者の意見も公募されることとなっている。詳細は、国税庁「行動計画 14（相互協議の効果的実施）及びピアレビューについて」を

度であり、OECD 加盟国の枠組みを越えて BEPS IF に参加する 100 以上の国・地域（参加国）⁽⁶²²⁾の全てがこの審査を受けなければならないこととされている⁽⁶²³⁾。審査は 2 段階で構成され、まず第 1 ステージにおいてミニマム・スタンダードの実施状況について審査が行われ、第 2 ステージにおいて第 1 ステージで指摘を受けた問題点や勧告に対する改善状況について審査が行われることとなる。いずれの段階においても、OECD の担当事務局（MAP Forum）、OECD 租税委員会及び BEPS IF の承認を経た上で報告書が公表されることとなる。我が国は第 1 ステージで「ほとんどのミニマム・スタンダードを実施している」との評価を得ており⁽⁶²⁴⁾、一部の項目について受けた勧告についても⁽⁶²⁵⁾、第 2 ステージでは、そのほぼ全てに対応済みであるとの評価を受けている⁽⁶²⁶⁾。

ピア・レビュー制度は、罰則を伴う措置を課すことや、MLI のようにに既

参照 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/14/index.htm>) (2021 年 5 月 1 日最終閲覧)。

(622) BEPS IF の参加国・地域については、前掲注(182)を参照。以下では、便宜上、「参加国」と表記することとする。

(623) 秦・前掲注(53)340 頁。全ての参加国が審査対象であるが、一部、延期されている国・地域も存在する。詳細については、OECD のウェブサイト参照 (OECD, *Assessment Schedule for Stage 1 Peer Reviews and Stage 2 Peer Monitoring*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-assessment-schedule.pdf>, last visited May 1, 2021.)。

(624) 秦・前掲注(53)355 頁。

(625) 例えば、ミニマム・スタンダードにおいて、相互協議の合意内容が国内法令の期間制限にかかわらず実施されることを租税条約に規定すべきであり、できない場合には時機に遅れた所得調整を避けるための期間制限を規定すべきであるとされているところ、一部の租税条約について、かかる規定の不備があるため、条約改正の必要性を指摘されている。また、提言として、対面での相互協議以外の多様な接触方法の活用や、電子メール等による効率的な文書交換の更なる活用を通じた相互協議の促進が挙げられている (秦・前掲注(53)355 頁)。原文は、OECD のウェブサイト参照 (OECD, (2018). “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Japan (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project” available at <https://doi.org/10.1787/9789264304307-en>, last visited May 1, 2021.)。

(626) OECD. (2021). “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Japan (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project” p.9, available at <https://doi.org/10.1787/e3d454fd-en>, last visited May 1, 2021.

存の租税条約を改正するといった直接的な効果を参加国へ及ぼすものではない。しかし、既に述べたとおり、紛争解決手続の改善のためには、自国の取組だけでなく、相手国の国内法制度及び実務の体制の整備、人材育成、コスト負担等の様々な問題を解決することが必要となる。このため、技術協力に加えて、ピア・レビュー制度による中長期的なモニタリングを通じて、間接的に紛争解決手続を改善するための取組が行われているのである⁽⁶²⁷⁾。

(3) ピア・レビュー制度の活用

今後、仲裁制度の導入を容易にする方策として、上記のミニマム・スタンダードの一つとして参加国に要求される相互協議統計 (MAP Statistics)、及びピア・レビュー制度を活用することが考えられる。相互協議統計とは、参加国が報告年度 (暦年) ごとに、相互協議事案の申立て件数、申立てから 2 年以内に解決した事案の件数、合意に至らなかった事案の件数、合意に至るまでの平均所要期間等の各種計数を、OECD の共通の基準に従い、相手国とも件数をすり合わせた上で MAP Forum へ報告するものである。報告された相互協議統計は、OECD のウェブサイトで公表され⁽⁶²⁸⁾、納税者も含めた世界各国の関係者の目に晒されることで、参加国の権限ある当局にとって紛争解決手続の改善を促す一定の効果があると考えられている⁽⁶²⁹⁾。

(627) 望月・前掲注(227)130 頁を参照。

(628) OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2019, <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-all.htm>, last visited May 1, 2021.

(629) OECD は 2019 報告年度について、相互協議に係る統計 (前掲注(168)を参照) とともに「相互協議顕彰」(Mutual Agreement Procedure 2019 Awards) を公表している。当該顕彰においては、①課税事案の早期解決 (事案の所要期間)、②長期未解決事案の縮小、③課税事案の効率的な解決 (事案の回転率)、④相互協議に係る国際協力について、BEPS IF の参加国 (一定件数以上の事案が存在しない国・地域を除く) の中で特に優れた統計数値を報告した国・地域を公表している。我が国は、①のうち移転価格課税事案の所要期間、及び④のうち移転価格課税事案における国際協力 (我が国とインド間) の 2 項目について、報告のあった国・地域の中で最も良い統計数値であるとされている (OECD, Mutual Agreement Procedure 2019 Awards,

ここで、紛争解決に係るミニマム・スタンダードをどの程度の基準とするかについては、BEPS プロジェクトの議論の過程で大きな問題となっていた。当初ドラフト段階においては、義務的かつ拘束力のある仲裁の採用を勧告する方向性で議論が進められていた⁽⁶³⁰⁾。しかし、同プロジェクトの議論の中で合意には至らなかったため⁽⁶³¹⁾、結果的に最終報告書(行動 14)には盛り込まれず⁽⁶³²⁾、産業界からの批判を招いたという経緯がある⁽⁶³³⁾。このため、今後もピア・レビュー制度を活用して継続的に紛争解決手続の改善に取り組んでいくとしても、近い将来において義務的かつ拘束力のある仲裁の採用をミニマム・スタンダードにすることは現実的ではないであろう。このため、各国にとって少しでも受入れが容易になるような方策が必要になると考えられる。

そこで考えられるのが、導入が相対的に容易な仲裁制度の採用をミニマム・スタンダードとした上で、同じくミニマム・スタンダードの一つである相互協議統計を改訂する方法である。具体的には、相互協議で合意に至らなかった事案の件数に加えて仲裁付託の件数も報告させるよう改訂する

<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-2019-awards.htm>, last visited May 1, 2021.)。もともと、課税事案については、一般論として個別性が高く、事案の複雑さ、納税者との関係及び相手国との関係等によっても、相互協議の所要期間や処理件数等が変動すると考えられることから、一概にこれが BEPS プロジェクトによる一連の取組による成果とは断定できないであろう。しかし、単に参加国ごとの統計数値を公表するのみならず、上記のように具体的なテーマごとに統計数値の取りまとめを行うことで、間接的に参加国に一定程度の圧力をかける効果が働き、紛争解決の促進に寄与するのではないかと考えられる。

(630) ドラフトにおいては、仲裁手続に係る政策的問題及び実務的問題として、起算日の延期、仲裁人の選任、守秘と通信、仲裁決定方式、証拠、納税者の役割、及びコスト等について論点整理するとともに、問題解決のための様々なオプションを提示していた (OECD, (2014). “Public Discussion Draft BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective” para.41-56.)。

(631) OECD, *supra* note (10), para.8.

(632) 仲裁制度の導入はミニマム・スタンダードにもベストプラクティスにもならず、最終報告書(行動 14)においては、仲裁制度の導入を支持する 20 か国が列挙されるのみとなった (OECD, *supra* note (10), para.62.)。また、既に述べたとおり、最終報告書(行動 15)に基づき策定された MLI においても、仲裁制度の導入は各国の任意となっている。

(633) Owens, *supra* note (242), p.612.

ことが考えられる。本稿で検討した租税条約等の中では、EU がこのような統計を採用しており、相互協議の開始から 2 年以上が経過した事案の内訳として、仲裁付託の件数等が公表されている⁽⁶³⁴⁾。第 2 章第 1 節 2 で検討したとおり、仲裁制度の導入に慎重になる原因の一つとして、仲裁手続の秘匿性が高いことが挙げられている⁽⁶³⁵⁾。実際、仲裁決定の公表の要件は EU 以外においては厳格であるため、公表に至らない例が多く、他の参加国の仲裁手続の実施状況について知る機会が乏しいのではないかと考えられる。このため、相互協議統計を通じて仲裁付託の件数だけでも外部へ公表されるようになれば、参加国は互いに仲裁手続の実施状況を確認することができるようになると考えられる。確かに仲裁付託の義務や仲裁決定の拘束力を緩和するなど、導入が容易な仲裁制度を採用した場合、当面は紛争解決の実効性が乏しい状況が続くかもしれない。しかし、他の参加国の実施状況を見極める手段を確保することで、中長期的には、仲裁制度に慎重な国に対して仲裁手続の利用を促していくことが期待できるのではないかと考えられるのである⁽⁶³⁶⁾。

ここで、上記 2 及び 3 の検討を踏まえれば、導入が相対的に容易な仲裁制度の理念型としては、義務的でないが拘束力のある仲裁、又は義務的であるが拘束力のない仲裁の 2 類型が考えられる⁽⁶³⁷⁾。前者は、権限ある当局

(634) EU の統計 (European Commission, *supra* note (165)) によれば、EU 仲裁条約に基づく相互協議で 2 年以内に合意に至らなかった事案の内訳として、仲裁付託済み (In arbitration) の件数のほか、国内救済手続のため相互協議を中断 (cases pending before court)、納税者の同意に基づく期限の撤廃 (Time limit waived with taxpayer's agreement) といった要因別に件数が示されている (European Commission, Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019, available at https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-04/map_2019.docx.pdf, last visited May 1, 2021.)。

(635) 前掲注(279)を参照。

(636) 仲裁決定そのものを公表することは、権限ある当局や仲裁人の守秘義務等の観点から困難であるにしても、仲裁付託の件数を報告させ、参加国の仲裁手続の実施状況を把握することができるようになれば、仲裁制度の導入への慎重な姿勢を緩和する一助になるのではないかと考えられる。

(637) 「義務的でなく拘束力のない仲裁」も観念的には考えられるが、本章の議論を踏ま

の同意がない限り仲裁付託されないため、仲裁手続のために投下するリソースが相対的に小さくなるという長所が考えられるが、仲裁手続の実施の機会が限定されるため、権限ある当局にとって相互協議の合意への誘因が限定的で、仲裁決定の事例も蓄積されにくい可能性がある。これに対して後者は、相互協議で合意に至らない場合に必ず仲裁手続が実施され、仲裁決定の事例が蓄積するという長所が考えられるが、必ず仲裁手続を実施しなければならない分、紛争解決のリソースに乏しい国々にとっては事務負担の観点から導入が容易でない可能性がある。また、既に検討したとおり、相互協議の開始から通算して仲裁決定まで3年以上を要すること、及び仲裁制度の導入の背景の一つとして相互協議の長期化への批判があったことに鑑みれば、後者によった場合、手続に時間やコストを要した上に紛争解決に至らないという可能性も考えられる。このため、導入の容易さに加えて、コストの低減及び手続の迅速化の観点からは、さしあたり前者の方が望ましいと考えられる⁽⁶³⁸⁾。

本稿執筆時点においては、**BEPS IF** の全ての参加国のピア・レビューが終了した後の取組方針についてまだ確定していないものの、以上のように導入が相対的に容易な仲裁制度と相互協議統計を追加する方向でミニマム・スタンダードを見直す方策が考えられるのである⁽⁶³⁹⁾。そして、今後も

えると、仲裁付託の義務も仲裁決定の拘束力もない手続には紛争解決の実効性がほとんどないと考えられるため、ここでは検討の対象としていない。

(638) 前者（義務的でないが拘束力のある仲裁）によった場合、確かに仲裁手続が全く実施されなければ、仲裁付託がゼロ件という報告がなされるのみで、参加国にとって大きな意味をなさない可能性もあるかもしれないが、本稿では、まず制度の導入拡大という観点を重視し、さしあたり前者が望ましいとの結論を出した。このため、将来的に紛争解決のリソースが確保されるようになれば、後者（義務的であるが拘束力のない仲裁）によることで、仲裁決定の事例を蓄積していくこともできるであろう。

(639) OECD は、2021年2月1日にミニマム・スタンダードの見直しに係る提案とともに意見公募（public consultation）を行っており、仲裁制度及びそれに代わる制度や相互協議統計の改善案が提案されているが、本稿のような仲裁付託の件数の報告については触れられていない（OECD. (2020). “Public Consultation Document BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective-2020 Review” pp.14-18, available at <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-beps-action-14-2020-review-november-2020.pdf>, last visited May 1, 2021; see also

BEPS IF でピア・レビュー制度による取組を継続することにより、間接的に仲裁手続の実施を促し、将来的に義務的かつ拘束力のある仲裁の採用を目指していくことが、仲裁制度の導入拡大という観点から望ましいと考えられる。

EY, OECD holds public consultation on review of minimum standard on dispute resolution under BEPS Action 14, https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-holds-public-consultation-on-review-of-minimum-standard-on-, last visited May 1, 2021.)。

第 2 節 仲裁手続の実施の観点～仲裁決定方式を中心に～

1 問題の所在

既に述べたとおり、仲裁決定方式には、大きく分けて独立意見方式と最終提案方式がある。いずれの仲裁決定方式が適切かについては、これまで様々な議論が重ねられてきている⁽⁶⁴⁰⁾。本稿では、第 3 章の諸外国の仲裁手続の比較検討を通じて、仲裁決定方式が、仲裁手続において何を重視するかという考え方と大きく関係していることを指摘した。

独立意見方式は、1990 年に承認された EU 仲裁条約及びその後継的制度である EU 紛争解決指令で採用されているほか、仲裁規定が新設された 2008 年版の OECD モデル租税条約において原則的方式とされている⁽⁶⁴¹⁾。これに対して最終提案方式は、米・独租税条約 (2006) 以降、全ての米国における義務的仲裁で採用されているほか⁽⁶⁴²⁾、2011 年版で仲裁規定が新設された国連モデル租税条約、及び 2016 年に策定された MLI においても原則的方式とされている⁽⁶⁴³⁾。また、2017 年に改訂された OECD モデル租税条約のコメントリにおいても、原則が最終提案方式へと変更された⁽⁶⁴⁴⁾。このため、近年では仲裁決定方式として独立意見方式よりも最終提案方式を選好する国が増加してきているとされている⁽⁶⁴⁵⁾。

(640) Markham, *supra* note (482), p.127.

(641) OECD, *supra* note (207), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

(642) R. Petruzzini et al. (2015). “Chapter 6: Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD, § 6.2.1.2. また、米国モデル租税条約においても、仲裁決定方式は最終提案方式のみが採用されている (米国モデル租税条約 25 条 9 項(e)-(j))。

(643) MLI については、MLI23 条 1 項及び OECD, *supra* note (222), para.242.を参照。また、国連モデル租税条約については、United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.を参照。

(644) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

(645) 例えば、ドイツは 2013 年に公表した自国の租税条約の交渉に係る指針において、最終提案方式による仲裁決定を原則としている (税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ編「Worldwide Tax Summary 租税条約における強制仲裁規定 (ドイツ)」国際税務 33 巻 7 号 5 頁 (2013))。また、EU 紛争解決指令においても、権限あ

ここで、第 2 章第 3 節で整理したとおり、我が国は、2008 年版の OECD モデル租税条約のコメンタリに沿って、従来から原則として独立意見方式を採用し、MLI においても最終提案方式の採用を留保している。その一方で、日・米租税条約においては、全て最終提案方式による仲裁決定を行うこととしている。このように我が国は、最終提案方式を排除しないものの、特段の事情がない限り独立意見方式を採用する方針であると考えられる。しかし、既存の仲裁実施取決めにおいては、どのような場合に最終提案方式によるか十分に明らかにされていないと思われる。また、既に述べたとおり MLI においては、最終提案方式の留保に対する対抗措置により、一部の相手国との間では仲裁決定方式について合意するまで仲裁規定が適用できない。

以上の点から、我が国の仲裁手続の実施の観点においては、仲裁決定方式が特に重要な論点になると考えられる⁽⁶⁴⁶⁾。このため、本節では、独立意見方式及び最終提案方式の特徴を整理した上で、仲裁対象事案の類型も考慮しながら、特に我が国における最終提案方式の採用拡大の可能性について考察することとしたい。

2 独立意見方式及び最終提案方式の特徴

ここでは、両方式の関係及び特徴を整理する。いずれの方式も単純多数決によって仲裁決定が行われる点、及び仲裁決定に先例的価値を認めない点は共通していると考えられるが、主な相違点は以下のとおりであると考えられる。

(1) 両方式の関係

独立意見方式においては、仲裁委員会が、両締約国の権限ある当局及び納税者から提供された情報を検討の上、仲裁決定を行う。権限ある当局が

る当局が代替的紛争解決委員会の設置に合意した場合のみとはいえ、例外的に最終提案方式の採用は可能である（EU 紛争解決指令 10 条 2 項）。

(646) Owens は、「仲裁手続についての最初の問題で、かつ、おそらく最も重要な問題は、仲裁決定方式であろう」と述べている（Owens, *supra* note (242), p.614.）。

提供する情報には、相互協議で未解決の論点に対する自国の解決案及びその根拠も含まれるのが一般的である⁽⁶⁴⁷⁾。これに対して最終提案方式においては、仲裁委員会が、両締約国の権限ある当局から提供された解決案及びその根拠を基に、納税者から提供された情報も検討した上で、解決案のいずれか一方を選択して仲裁決定とする。

このように、いずれの方式も両締約国の権限ある当局が解決案を含む情報を仲裁委員会に提出し、仲裁委員会が決定を行うこととなる。ここで、仲裁委員会が決定できる範囲に焦点を当てると、独立意見方式は、権限ある当局の解決案を採用することも含めて仲裁委員会が自ら結論を出すことができるのに対し、最終提案方式は、いずれか一方の権限ある当局の解決案を採用できるにとどまる。すなわち、両方式の相違点は、仲裁委員会の裁量権の広狭の差であると考えられ⁽⁶⁴⁸⁾、換言すれば、両方式は別個独立の関係にあるのではなく、前者が後者を包含する関係、或いは前者の特殊な形態が後者であるという関係にあると考えられる⁽⁶⁴⁹⁾。

(2) 最終提案方式の特徴

イ 迅速性及び低コスト

最終提案方式の長所としてしばしば主張されるのが、迅速かつ低コストで仲裁手続を実施できるという点である⁽⁶⁵⁰⁾。仲裁手続が相互協議で一定期間以内に解決しない場合に追加的に行われる手続であることを

(647) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.26.

(648) See Petrucci et al, *supra* note (642), § 6.2.2.1; Rosenbloom, *supra* note (399), § 7.4; Owens, *supra* note (242), p.615.

(649) この点、憲法上の問題により仲裁制度の導入に慎重な国にとっては、仲裁委員会の裁量権が狭い最終提案方式の方が、国家の課税権や司法権への制約が少なく、また仲裁委員会へのコントロールを及ぼしやすくなる分、導入が容易になる可能性があるとの指摘がある (Petrucci et al, *supra* note (642), § 6.2.2.1; Rosenbloom, *supra* note (399), § 7.4.)。また、仲裁委員会の裁量権を制限することで、偏った仲裁決定を抑止できる可能性や、仲裁人に求められる能力の水準を事実上緩和し、仲裁人の選任を容易にできる可能性も示唆されている (Owens, *supra* note (242), p.615.)。

(650) 例えば、Lodin, *supra* note (242), p.175; Monsenego, *supra* note (205), p.166; Petrucci et al, *supra* note (642), § 6.2.2.1; Mc Cree, *supra* note (394), p.204; Neto, *supra* note (255), § 4.

考慮すると、実際に仲裁手続を実施しようとする場合に、所要期間及び費用がどの程度必要となるかという問題は、権限ある当局及び納税者の双方にとって重要な関心事項となろう。

まず、所要期間について、最終提案方式は、仲裁委員会が独自の見解をまとめる必要がない簡素な方式であることから、独立意見方式と比較して仲裁委員会の準備や検討に要する事務負担が減少すると考えられる⁽⁶⁵¹⁾⁽⁶⁵²⁾。実際、第 2 章及び第 3 章で行った検討を踏まえると、仲裁手続が滞りなく進んだ場合には、独立意見方式では 2 年弱、最終提案方式では 1 年から 1 年半程度の期間を要すると考えられ、後者の方が短期間で実施できると考えられる⁽⁶⁵³⁾。

(651) See Claudine Devillet. (2012). “The Text of and the Commentary on Article 25: Round-up of the Changes and Their Significance” Bulletin for International Taxation, Vol.66, No.11, p.616.

(652) 最終提案方式は、一般的に仲裁決定に際して法的根拠が提示されないが、国連モデル租税条約においては、仲裁決定とともにその選択に至った簡潔な理由 (short reasons) を提示することとされている (United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.)。

(653) 本稿で検討した各租税条約等について、仲裁手続の所要期間をまとめると下表のとおりとなる (下表は筆者作成)。

仲裁手続の内容	日・蘭租税条約	EU 紛争解決指令	日・英租税条約 (例外的方式)	米・独租税条約 (2006)
	独立意見方式	独立意見方式	最終提案方式	最終提案方式
付託事項の決定	100 日	—	100 日	—
仲裁人の選任	90 日	120 日	60 日	60 日
議長を選任	60 日		60 日	60 日
仲裁委員会への資料提出	120 日	6 か月	120 日 (210 日 (※2))	9 か月
仲裁決定	180 日		45 日	
納税者の意向確認	180 日	90 日	180 日	30 日
相互協議の合意		6 か月		(※3)
合計 (※1)	730 日	570 日	565 日 (655 日 (※2))	420 日 (※4)

(※1) 簡便的に 1 か月=30 日として計算している。付託事項の決定や仲裁人等の選任で行き詰まった場合には、さらに長期化する点に留意する必要がある。

(※2) 仲裁委員会が権限ある当局に対して資料提出依頼を行う場合、依頼期間 150 日及び回答期間 60 日の合計 210 日となる (日・英仲裁実施取決め 17 条)。

(※3) 前掲注(439)を参照。

次に、仲裁手続の費用については、仲裁人等の人件費が大宗を占めるとされている⁽⁶⁵⁴⁾。我が国においては、自国で選任した仲裁人の報酬及び自国の費用は、それぞれの締約国の権限ある当局が負担し、議長の報酬その他仲裁手続の実施のために要する費用は折半とされているため、これらの諸費用のうち納税者自身が負担するものを除いて行政コストとなっている⁽⁶⁵⁵⁾。ここで人件費は通常、手続に要する事務量や期間に比例して増加する変動費用であると考えられるため、仲裁手続の所要期間と正の相関関係にあると考えられる。このため、所要期間が相対的に短くなるであろう最終提案方式の方が、手続に要する費用も低減することができる⁽⁶⁵⁶⁾。

(※ 4) 米・仏租税条約は、合計 360 日 (12 か月) となる (前掲注(438)を参照)。

- (654) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.37.また、租税条約ではなく投資協定に基づく仲裁手続ではあるが、2012 年の OECD の報告書によれば、手続に要する費用のうち 82%が法律顧問へのフィー、16%が仲裁人へのフィー、2%が仲裁機関の運営費であり、平均費用は 800 万米ドル超で中には 3,000 万米ドルを超える事案もあるという (David Gaukrodger and Kathryn Gordon. (2012). “Investor-State Dispute Settlement: A Scoping Paper for the Investment Policy Community” OECD Working Papers on International Investment 2012/03, p.19, available at <https://dx.doi.org/10.1787/5k46b1r85j6f-en>, last visited May 1, 2021.).
- (655) 日・蘭仲裁実施取決め 12 条。これに対して米国は、仲裁人の費用も含めて仲裁手続により発生した全ての費用は、両締約国の権限ある当局で折半とされ (米国モデル租税条約 25 条 9 項(i))、EU 紛争解決指令は、仲裁人の報酬や費用は両締約国の権限ある当局で折半、納税者の費用は納税者の負担とされている (EU 紛争解決指令 12 条 1 項)。
- (656) 赤松・前掲注(5)293 頁は、米国の仲裁手続について「極めて実務的であり興味深い事項として、仲裁委員会の構成員 (仲裁人) が自らのスタッフを利用することは好ましくなく... (中略) ...その報酬は仲裁人の自弁であることを定め (米仏取決め 12 (筆者注: 米・仏仲裁委員会運営指針 12 条))、仲裁人に支払われる報酬の金額上限、日数制限や飛行機の利用の費用はエコノミークラスとすることなどを定める (米仏覚書 (g)、米仏取決め 13 (筆者注: 米・仏 MoU16 条、米・仏仲裁委員会運営指針 13 条))」として、最終提案方式を採用する米国が、全体的に費用低減を志向していることを指摘している。また、仲裁委員会の審理も対面で行うのではなく、電話会議やテレビ会議の利用が推奨されており (米・仏仲裁委員会運営指針 11 条(a))、OECD モデル租税条約のコメントリにおいても同様に述べられている (OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample Mutual Agreement 4.4.)。最終提案方式は、仲裁委員会が独自の結論や根拠をまとめる必要がなく、権限ある当局の解決案や納税者の意見書に対する意見交換を行うことで足りると考えられるため、仲裁人が集合して対面で会議を行う必要性は低くなるであろう。また、電話会議等を用いるこ

以上のとおり、最終提案方式は、所要期間及び費用といった仲裁手続に要するリソースの点で相対的に優れているといえるであろう。

ロ 相互協議の合意促進効果

最終提案方式において主張されるもう 1 点の大きな長所が、両締約国の権限ある当局による相互協議の合意を促進する効果である⁽⁶⁵⁷⁾。最終提案方式においては、両締約国の権限ある当局が提示した解決案のうち一方のみが採用されるため、仲裁手続に至る前に双方のポジションが狭まることで解決が促されるとされている⁽⁶⁵⁸⁾。これは、相手国の提案を採用されまいと極端な提案を回避する結果⁽⁶⁵⁹⁾、仲裁付託が近づくにつれて、両締約国の権限ある当局に、より合理的な提案を行う誘因が働くと考えられているためである⁽⁶⁶⁰⁾。

もっとも、かかる効果は、両締約国の権限ある当局の力が均衡している場合に期待できるのであって、相互協議担当者の知識や経験が不足する途上国との間の協議においては効果が期待できないとの批判もなされている⁽⁶⁶¹⁾。確かに、こうしたリソースが不足している国々は、相互協

とで旅費交通費及び宿泊費等の仲裁手続に要する費用を低減させることも可能になると考えられる。

(657) Harrington (岡田訳)・前掲注(377)301 頁。最終提案方式の別名であるベースボール方式(前掲注(207)を参照)の由来となった、メジャーリーグ選手の年俸を巡る紛争においても、仲裁手続を申請した選手の約 9 割が実際の仲裁決定に至る前に、球団との間で合意に至るといふ (Major League Baseball Players Association, FAQ: What is the record between players and owners in salary arbitration cases? <https://www.mlbplayers.com/faq>, last visited May 1, 2021.)。

(658) 米国政府は、条約改正によって義務的仲裁を採用するにあたり、上院外交委員会の審議において、本文のように最終提案方式の長所を説明している (U.S. Department of the Treasury, *supra* note (200))。また、米国議会の租税合同委員会は、最終提案方式について、「正しい」答え (“right” answer) ではなく、2つの提案のうち、最も誤りの少ない (least wrong) ものを決定する手続であると説明している (Joint Committee on Taxation, *supra* note (585), p.67)。

(659) 赤松・前掲注(155)393 頁。

(660) Petruzzi et al, *supra* note (642), § 6.2.2.1.は、独立意見方式は、仲裁委員会が両者の提案の間を取る (splitting the difference) 傾向にあるため、双方が交渉の中で極端なポジションを採用し、譲歩を躊躇するという萎縮効果 (chilling effect) が生まれる懸念があると指摘している。

(661) Lennard, *supra* note (279), p.185.

議において適時に合理的な提案を行うことが困難と考えられるため⁽⁶⁶²⁾、仲裁付託を回避するために望まない解決案を強いられるおそれがあるであろう⁽⁶⁶³⁾。また、こうした国々が解決案を提示することができない場合には、相手国も相互協議で譲歩案を出さずに仲裁付託を待つことが得策と考え⁽⁶⁶⁴⁾、合意促進とは逆の効果が生じる可能性もあると考えられる。現行の仲裁手続が、仲裁決定方式にかかわらず、仲裁付託を回避するために相互協議による合意を促進する効果があることは既に述べたとおりである⁽⁶⁶⁵⁾。

以上の点から、相互協議の合意促進効果は、いずれの仲裁決定方式においても認められるものであるが、適時に合理的な提案ができるリソースが両締約国の権限ある当局にある場合には、最終提案方式の方が相対的に優れているといえるであろう。

(3) 独立意見方式の特徴

イ 準司法的な手続

独立意見方式の長所として主張されるのが、法規範に基づく根拠を伴う仲裁決定を行うことで、準司法的な手続として公正な審理が期待できる点である⁽⁶⁶⁶⁾。既に述べたとおり、相互協議は、妥協を伴う交渉であるという性格上、合意内容に根拠が乏しい場合もあると考えられ、合意に至るまでの過程が不透明であるという批判がなされていた。この点、独

(662) 途上国が合理的でないポジションを取る結果、たいてい仲裁手続の敗者（相手国の提案が採用されること）になることで、両締約国の関係に悪影響を及ぼし、協力関係を損ねる結果になってしまうことが懸念されている（Petruzzi et al, *supra* note (642), § 6.4.3.）。

(663) Lennard, *supra* note (279), p.185.

(664) このような場合、十分な相互協議の経験を有している権限ある当局は、相互協議で現在のポジションから譲歩するよりも、最終提案方式によって現在のポジションがそのまま採用される方が有利な結果になると考え、本文のような行動を取る可能性があると考えられる。

(665) 仲裁手続の所要期間や費用の負担が相対的に大きい独立意見方式についても、権限ある当局が負担を回避しようとすることで相互協議の合意促進効果が高まると考えることもできるであろう。

(666) Ismer, *supra* note (68), p.1815.

立意見方式によった場合、仲裁決定には相互協議の合意と同様に先例的価値を認めないことが一般的であるにしても、法的根拠を伴う仲裁決定が蓄積されることになる⁽⁶⁶⁷⁾。このため、紛争の関係者である納税者及び権限ある当局の双方にとって事実上の指針が形成され⁽⁶⁶⁸⁾、将来の紛争の予防にも資するとされているのである⁽⁶⁶⁹⁾。

この点については、EU 紛争解決指令のように原則として仲裁決定が公表される手続であれば、個別の納税者にとっての指針のみならず、より一般的な租税条約の解釈指針の形成も促されると思われる。しかし、租税条約上の守秘義務の制約等によって仲裁決定が公表されない場合には⁽⁶⁷⁰⁾、権限ある当局が相互協議の結果について納税者への説明を尽くしたとしても、納税者にとっての紛争の予防については限定的な効果にとどまると考えられる⁽⁶⁷¹⁾。

ロ 納税者の手続参加

相互協議への批判の一つとして、いったん権限ある当局による交渉が開始されると、納税者の手続参加の機会が限定されることが挙げられていた。相互協議が権限ある当局間の交渉の手続であり、仲裁手続も相互協議の補完的手続として実施されることを考慮すると、国内救済手続で

(667) OECD モデル租税条約のコメンタリにおいても、最終提案方式が「仲裁決定に何ら先例的価値はない」(原文は“The arbitration decision shall have no precedential value.”)とされるのに対し、独立意見方式は「決定に何ら公式の先例的価値はない」(原文は“[...] the decision has no formal precedential value.”)(下線部は筆者による)とされ、後者によった場合、仲裁決定が公表されることで、将来の紛争の予防及び同様の事案への一貫性のあるアプローチが可能であると指摘されている。このため、後者によった場合、非公式に何らかの形で先例が蓄積されることは否定されていないと考えられる (OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.32; Sample mutual agreement 4.5, 5.6.)。

(668) *See* Lodin, *supra* note (242), pp.174-175.

(669) Terr et al, *supra* note (62), p.495; Owens, *supra* note (242), p.618; *see also* Ismer, *supra* note (68), p.1815.

(670) 我が国が、相互協議の結果の公表に消極的になることについて、最大の理由は租税条約上の守秘義務であるとされている (高久・前掲注(88)485頁)。

(671) この場合、権限ある当局には自国の仲裁決定の事例が蓄積されるものの、納税者は自己の事案の結果しか情報が得られないこととなる。

保障されるのと同程度の手続参加を認めることが困難であることは、ある程度やむをえないと思われる⁽⁶⁷²⁾。この点、相互協議においては、納税者の意見提出の機会を設けるなどして運用面での改善が図られていること、また、仲裁手続においては、いずれの方式によっても納税者に少なくとも意見提出の機会が認められることは既に述べたとおりである。

ここで、最終提案方式は、仲裁委員会が権限ある当局の解決案のいずれか一方をそのまま採用する方法であり、仲裁決定に納税者の意見を反映させる余地が少ないと考えられるため⁽⁶⁷³⁾、納税者の参加の重要性は相対的に低くなるであろう⁽⁶⁷⁴⁾。これに対して独立意見方式は、仲裁委員会が権限ある当局の解決案と異なる独自の結論を出すことができるため、納税者の参加の機会を確保することがより重要な意味を持つことになると考えられる⁽⁶⁷⁵⁾。実際、独立意見方式を採用する我が国や EU においては、納税者に意見提出の機会に加えて、仲裁人又は権限ある当局の許可を受けることを条件に、口頭で仲裁委員会に対する意見陳述を行う手続が確保されている。

確かに、相互協議及び仲裁手続が権限ある当局間の手続であることや、納税者が仲裁決定を受け入れずに国内救済手続に進むことができることに鑑みれば、仲裁手続そのものに納税者が参加することの重要性はそれほど高くないかもしれない。しかし、納税者の参加の機会が確保されることにより、仲裁決定への納得感を高めることができれば⁽⁶⁷⁶⁾、仲裁手続の後にさらに国内救済手続を行うといった紛争の長期化を回避することもできると考えられる。このように、独立意見方式は、納税者の手

(672) 仮に、相互協議や仲裁手続について、納税者の権利救済を目的とした司法手続の性格を強化しようとするならば、第 2 章第 1 節 2 で述べたような憲法上の問題（例えば、司法権の帰属や裁判を受ける権利との関係の問題）を再び惹起することになるであろう。

(673) Harrington（岡田訳）・前掲注(377)302 頁を参照。

(674) Neto, *supra* note (255), § 3.8.

(675) *Ibid.*

(676) *Ibid.*

続参加の機会を有意義に確保することができるという点において、相対的に優れていると考えられるのである。

(4) 両方式の特徴のまとめ

最終提案方式については、一般的に仲裁手続の迅速化及びコスト低減が認められ、また、相互協議の経験を十分に有する国にとっては、相互協議における合意促進効果が追加的に期待できると考えられる。これに対して独立意見方式は、準司法的な手続としての性格を重視した手続であり、根拠を伴う仲裁決定の蓄積や納税者の手続参加によって、将来の紛争の予防や透明性の向上を期待することができる手続であると考えられる。第 3 章第 4 節で整理したとおり、最終提案方式のみを採用する米国と、独立意見方式を原則とする EU の仲裁手続が大きく異なっているのは、上記のような仲裁決定方式の違いが色濃く反映されたものということができよう。

このように両方式の特徴を整理すると、いずれの方式も一長一短であるものの、相互協議で問題とされていた手続の長期化や透明性の欠如といった点を部分的には克服しているのではないかと考えられる。このため、いずれの方式が望ましいかという議論よりも、どのような場合にそれぞれの方式を効果的に活用できるか議論することの方が有益であると考えられる。ここで、どのような要素を用いて整理するかが問題になると思われるが、以下では先行研究を手掛かりに、仲裁対象事案を中心に検討を進めることとしたい。

3 仲裁対象事案に係る検討

これまでの先行研究によれば、効果的な仲裁決定方式の活用に当たり、仲裁対象事案が重要な要素の一つになると考えられることから⁽⁶⁷⁷⁾、以下では、

(677) D'Alessandro (池田訳)・前掲注(174)352 頁、Owens et al. (岡田訳)・前掲注(593)440 頁。Petruzzi et al, *supra* note (642), § 6.2.2.2; Markham, *supra* note (482), p.132; Joost Pauwelyn. (2018). "Baseball Arbitration to Resolve International Law Disputes: Hit or Miss?" *Florida Tax Review*, Vol.22, No.1, pp.64-66; Spyridon E. Malamis. (2020). "The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of

今後我が国において、仲裁手続の対象となる可能性が高いと考えられる事案について、適切な仲裁決定方式を検討することとしたい。

相互協議指針によれば、我が国で相互協議の申立ての対象となる事案は、①移転価格課税、②恒久的施設の帰属所得に係る課税、③所得税の源泉徴収に係る課税、④無差別条項違反の課税、⑤双方居住者に係る課税、⑥相続税に係る二重課税、⑦濫用防止条項による課税、及び⑧APA である⁽⁶⁷⁸⁾。このうち、本稿執筆時点では、⑥相続税に係る二重課税及び⑧APA については、我が国の仲裁手続の対象外である⁽⁶⁷⁹⁾⁽⁶⁸⁰⁾。これらを除く 6 類型についても事案の発生頻度は一様でないと思われ、国税庁の報道発表資料によれば、我が国の相互協議事案の種別として、①移転価格課税が大宗を占め、このほかに「その他」の事案として、②恒久的施設の帰属所得に係る課税、及び③所

Investment Treaty and WTO Dispute Settlement Practice in Promoting a Gradual Evolution of the International Tax Dispute Resolution System” Intertax, Vol.48, Issue 11, p.973.

(678) 相互協議指針 3 (1)、(2)。

(679) 相続税については、米国との間でのみ、「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」(昭和 30 年条約第 2 号) が締結されている (これまで述べてきた租税条約は、前掲注(62)を除き、全て所得に対する租税を対象としたものである)。同条約 7 条では、二重課税事案の解決のために権限ある当局間の相互協議が実施できることとされているが、仲裁規定は存在しない。

(680) この点、米国と同様に我が国においても、APA による紛争の予防の重要性が広く認識されてきたこと等を理由に、APA を仲裁対象事案に含めることを検討すべきであるという指摘もある (赤松・前掲注(5)301 頁)。しかし、APA は課税事案とは異なり、①将来の期間を対象とするものであるため、解決の緊急性や必要性が相対的に低いこと、②合意内容によっては一方の締約国において課税所得の増額を伴うが、我が国では課税所得の減額措置については、相互協議の合意に基づいて通常の期間制限によらず行うことができるものの、増額措置にはこのような規定がないこと (濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点—移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から—」税大論叢 45 号 187-188 頁 (2004))、③我が国は、相互協議の開始前に APA の審査を行う必要があり、審査に要する期間が事案により異なるため、仲裁付託の起算点となる相互協議の開始の日を課税事案とは別に定める必要があること、等の様々な問題を解決する必要があると考えられる。この点は、別途詳細な検討が必要であると思われるため、本稿では立ち入らないこととする。なお、米国の APA 事案の仲裁手続については、前掲注(451)も参照 (例えば、③について、仲裁付託の起算点が課税事案よりも後ろ倒しになっている。)

得税の源泉徴収に係る課税が例示されている⁽⁶⁸¹⁾。また、我が国最大の相互協議相手国である米国は、これらに加えて⑤双方居住者に係る課税⁽⁶⁸²⁾も仲裁対象事案として掲げている租税条約が多い⁽⁶⁸³⁾。そこで以下では、我が国において将来、仲裁対象事案になる可能性が高いと考えられる上記 4 類型の事案について、検討することとしたい。検討に当たっては、X 国と Y 国との間で OECD モデル租税条約と同様の租税条約が締結され、両締約国とも我が国と同様の国内法令を有することを前提とし⁽⁶⁸⁴⁾、国内救済手続については考えないものとする。

(1) 移転価格課税

イ 設例⁽⁶⁸⁵⁾

X 国の法人 P 社は、原価 100 で製品を製造して Y 国に所在する子会社 S 社に輸出している。S 社は、P 社から輸入した製品を Y 国内の取引先 A 社に 150 で販売している。P 社は、S 社との取引価格（独立企業間価

(681) 国税庁・前掲注(169) (2020 年 10 月) の「(別紙 1) 相互協議事案数の推移」によれば、相互協議の繰越件数の約 9 割は移転価格課税に係る事案である (前掲注(588) も参照)。

(682) 個人以外の双方居住者については、我が国も米国も仲裁手続の対象外としているため、検討に当たっては、個人の双方居住者を前提とする (前掲注(343)及び注(415)を参照)。

(683) 米国の仲裁対象事案については、前掲注(415)を参照。また、EU 紛争解決指令においては、特に仲裁対象事案の限定はなく、二国間租税条約及び EU 仲裁条約で対象とされる全税目について、条約の解釈又は適用に関して生じた紛争に適用される (前掲注(507)を参照)。

(684) 仮に両締約国の国内法令が同様ののものであっても、法執行に当たる機関が別々である以上、国内法令の実施に当たって種々の食い違いが生じることから、国際的二重課税を含む租税紛争がなくなることはないと考えられる (増井=宮崎・前掲注(223) 3 頁)。

(685) 本設例は、国税庁「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」38 頁 (2017 年 6 月) を参考に筆者が内容を簡略化して作成した (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/itenkakakuzeisei/index.htm>)

(2021 年 5 月 1 日最終閲覧)。なお、筆者が参考にした出典元は、いずれも具体的な事案を基に設例を作成していると思われるが、本稿の各設例に登場する国や納税者等については、実在のものとは一切関係がないことを予めお断りする。また、本稿の各設例に適用される租税条約及び国内法の制度については、紙面の都合上、詳細な説明ができないため、脚注で示した文献を参照されたい。

格)を 130 として輸出していた。この結果、P 社は X 国において $30(=130-100)$ の所得を計上する一方、S 社は Y 国において $20(=150-130)$ の所得を計上し、P 社グループ全体で 50 の所得を計上していた。そして、これらの所得に基づいて各々の国で納税申告を行っていた。

これに対して Y 国の税務当局は、適正な独立企業間価格が 120 であると認定し、S 社の所得が $30(=150-120)$ として移転価格課税を行った。この結果、Y 国において納税申告の基となる所得が 10 増加し、P 社グループ全体の所得は 60 となった。

ロ 租税条約上の問題及び相互協議における論点

OECD モデル租税条約 9 条は、国境をまたぐ特殊関連企業（例えば親子会社）間の取引について、一方の締約国における移転価格課税、及び他方の締約国における対応的調整を規定している⁽⁶⁸⁶⁾。本設例では、Y 国が独立企業間価格を 120 とする移転価格課税を行うことにより、新たに 10 が Y 国の所得として課税されるが、当該所得は、X 国の税務当局が、独立企業間価格を 130 から 120 に修正すること（対応的調整）を認めない限り、X 国においても課税済みである⁽⁶⁸⁷⁾。このため、P 社又は S 社は、同条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができる。この場合、X 国及び Y 国の権限ある当局は、適正な独立企業間価格の水準についての合意を目指して協議を行うこととなる⁽⁶⁸⁸⁾。

(686) 移転価格課税の意義については、村上・前掲注(3)73 頁以下、及び増井＝宮崎・前掲注(223)195-220 頁を参照。

(687) 仮に、X 国の税務当局が独立企業間価格の修正を認めれば、X 国における P 社の所得は 10 減少し、 $20(=120-100)$ となり、両締約国の課税権が適切に配分された結果、租税条約の規定に適合しない課税が解決されることになる。しかし、一般的に相互協議を行わずに相手国が対応的調整に相当する所得の減額を行うことは期待できないとされている（赤松・前掲注(5)237 頁）。

(688) 仮に独立企業間価格が 125 であるとの合意に至った場合には、Y 国は 5 の減額更正（S 社の所得を 30 から 25 へ変更）、X 国は 5 の対応的調整（P 社の所得を 30 から 25 へ変更）をすることにより、P 社の X 国における所得が $25(=125-100)$ 、S 社の Y 国における所得が $25(=150-125)$ 、P 社グループ全体の所得が 50 となるため、

(2) 恒久的施設の帰属所得に係る課税

イ 設例⁽⁶⁸⁹⁾

X国の法人P社(所得200)は、Y国に駐在員を派遣して駐在員事務所を設立し、現地市場の情報収集及びP社への情報提供等の業務に当たらせていた。P社は、当該事務所が補助的・準備的な業務を行っているにすぎないため恒久的施設に該当しないと思路し、Y国において当該事務所に係る所得の納税申告を行っていない。これに対してY国の税務当局は、当該事務所が実質的にP社の事業の一部を行っているため恒久的施設に該当すると認定し、当該事務所に係る所得が100であるとして課税を行った。

ロ 租税条約上の問題及び相互協議における論点

OECDモデル租税条約5条は、支店、事務所等の事業を行う一定の場所で、企業が事業の全部又は一部を行っている場所を恒久的施設と定義し⁽⁶⁹⁰⁾、同7条は、恒久的施設を通じて事業を行う場合のみ、当該恒久的施設の所在地国が課税できると規定している。本設例では、Y国の税務当局がP社の駐在員事務所を恒久的施設と認定し、P社の所得のうちY国の恒久的施設に帰属する所得を100とする課税を行ったが、当該所得はX国においても課税済みである。ここで、P社はY国に所在する駐在員事務所が恒久的施設に該当しないことを前提にX国において納税申告を行っているため、上記各条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができ

両締約国の課税権が適切に配分された結果、租税条約の規定に適合しない課税が解決されることとなる。

(689) 本設例は、日本貿易振興機構「インドにおけるPE課税と日系企業の典型的論点」1-3頁(2017年3月)を参考に筆者が内容を簡略化して作成した(https://www.jetro.go.jp/ext_images/_Reports/02/2017/0c0305cf28799e07/rpin201703.pdf) (2021年5月1日最終閲覧)。

(690) 恒久的施設(Permanent Establishment: PE)の意義については、増井=宮崎・前掲注(223)95-119頁を参照。

る⁽⁶⁹¹⁾。この場合、X国及びY国の権限ある当局は、Y国における恒久的施設の有無、及び恒久的施設があると認定された場合、恒久的施設に帰属する所得の水準についての合意を目指して協議を行うこととなる。

(3) 所得税の源泉徴収に係る課税

イ 設例⁽⁶⁹²⁾

X国の法人P社（所得 200）は、Y国に所在する子会社S社に対して自社の従業員Aを派遣してS社の従業員への技術指導等の役務提供を行った。S社は、当該技術指導等の対価として30を支払ったが、当該対価は租税条約上の使用料に該当するためY国において免税になると思料し、源泉徴収を行っていない。これに対してY国の税務当局は、当該対価がY国の国内法上、人的役務の提供に対する対価として課税対象になると認定し、支払額30の20%相当額である6を源泉徴収税額として課税を行った。

ロ 租税条約上の問題及び相互協議における論点

OECD モデル租税条約 12 条は、著作権、特許権等の使用の対価、又は産業上、商業上の経験に関する情報（ノウハウ）の対価等を使用料と定義し、使用料の生じた締約国において免税となる規定を置いている⁽⁶⁹³⁾。本設例では、S社は当該対価が租税条約上の使用料に該当して免税となることを前提に源泉徴収を行っていないのに対し、Y国の税務当局が当該対価を課税対象となる人的役務の提供に対する対価と認定して課税を行ったため、同条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発

(691) 本設例のような事案の場合、X国が OECD モデル租税条約 23 条Bに相当する税額控除方式の制度を有する国であれば、P社がX国において外国税額控除を行うことにより、国際的⁽⁶⁹¹⁾二重課税が排除される可能性もあるが、ここでは考慮しないこととする。外国税額控除の詳細については、増井＝宮崎・前掲注(223)155-175 頁を参照。

(692) 本設例は、日本貿易振興機構・前掲注(689)4 頁を参考に筆者が内容を簡略化して作成した。

(693) 使用料及び源泉徴収に係る課税については、増井＝宮崎・前掲注(223)73-93 頁を参照。

生したとして相互協議の申立てを行うことができる⁽⁶⁹⁴⁾。この場合、X国及びY国の権限ある当局は、当該対価が租税条約上、どの所得に区分されるか（免税となる使用料に該当するか否か）についての合意を目指して協議を行うこととなる。

(4) 双方居住者に係る課税

イ 設例⁽⁶⁹⁵⁾

X国居住者Aは、X国で内国法人の役員として勤務して給与所得 100 を得る傍ら、Y国の不動産や金融資産にも投資を行って投資所得 50 を得ている。Aの勤務先は、Y国にも事業拠点を有しており、Aは一年間の半分程度をX国、残りの半分程度をY国で過ごしている。AはX国の居住者であるとして、X国で全世界所得 150 について納税申告を行っていた。また、Y国においてはY国に源泉がある投資所得 50 が課税されるため、X国において外国税額控除を行うことにより税負担を調整していた。これに対してY国の税務当局は、Aの恒久的住居が実質的にY国に存在すると認定し、Y国において全世界所得 150 に対して課税を行った。

ロ 租税条約上の問題及び相互協議における論点

OECD モデル租税条約 4 条 1 項は、一方の締約国の法令により住所等の基準で課税される者を居住者と定義し⁽⁶⁹⁶⁾、一般的に居住者は全世界所得に課税される場合が多い。また、同 2 項は、双方の締約国の居住者に該当する個人について、恒久的住居や重要な利害関係の有無等の基準

(694) 本設例のような事案の場合、X国が OECD モデル租税条約 23 条Bに相当する税額控除方式の制度を有する国であれば、P社がX国において外国税額控除を行うことにより、国際的三重課税が排除される可能性もあるが、ここでは考慮しないこととする（前掲注(691)を参照）。

(695) 本設例は、日本貿易振興機構「双方居住者に対する国際的な二重課税の解決」3-6頁（2013年10月）を参考に筆者が内容を簡略化して作成した（https://www.jetro.go.jp/ext_images/jfile/report/07001517/report_personal_income_tax.pdf）（2021年5月1日最終閲覧）。

(696) 居住者及び非居住者に対する課税の詳細については、増井＝宮崎・前掲注(223)5-16頁を参照。

により、いずれか一方の締約国の居住者に振り分けるための規定を置いている⁽⁶⁹⁷⁾。本設例では、AはX国の居住者であることを前提に全世界所得について納税申告を行っていたのに対し、Y国の税務当局もAが自国の居住者であると認定し、全世界所得に対して課税を行っている。このため、Aは同条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができる。この場合、X国及びY国の権限ある当局は、Aがいずれの国の居住者に該当するかについての合意を目指して協議を行うこととなる。

(5) 仲裁対象事案のまとめ

ここまで検討してきたとおり、いずれの事案も租税条約が意図するとおりに二国間において課税権が適正に配分されることを目指し、相互協議が行われることとなる。これらの事案について、仲裁決定方式の観点からは、以下のとおり整理することができると考えられる。

イ 最終提案方式の採用が望ましい事案

先行研究によれば、相互協議における未解決の論点が所得金額の水準に帰着するなど比較的単純な事案の場合には最終提案方式を採用すべきであり、具体例として移転価格課税が該当することが、概ね共通の理解になっていると思われる⁽⁶⁹⁸⁾。確かに、移転価格課税については、突き詰めれば独立企業間価格の水準如何の問題になる場合が多いといえるかもしれない⁽⁶⁹⁹⁾。また、移転価格課税は、我が国の相互協議の課税事案

(697) 本設例のような事案の場合、OECD モデル租税条約 4 条 2 項(c)に相当する国籍条項による振り分け規定を有する租税条約であれば、いずれかの締約国の居住者に振り分けられる場合が多いと考えられるが、本設例では、例えばX国及びY国のいずれの国籍でもない第三国の国籍の者がX国の内国法人の役員に就任しているような場合を想定するものとする。

(698) 例えば、Petruzzi et al, *supra* note (642), § 6.2.2.2; Neto, *supra* note (255), § 3.4; Markham, *supra* note (482), p.132; Pauwelyn, *supra* note (677), p.64; Malamis, *supra* note (677), p.973; John F. Avery Jones, (2019). “Types of Arbitration Procedure” Intertax, Vol.47, Issue 8/9, p.675.を参照。また、日本語の文献では、D'Alessandro (池田訳)・前掲注(174)352 頁及び Owens et al. (岡田訳)・前掲注(593)440 頁を参照。

(699) 租特 66 条の 4 (移転価格税制) は、法人と国外関連者との間の取引につき、当該

の大宗を占め、毎年大量反復的に発生する事案でもあることから、簡素かつ低コストで迅速な解決を図ることができる最終提案方式の方が望ましいと思われる。

しかし、移転価格課税についても、課税の前提となる事実認定や租税条約の解釈に係る論点の整理が必要であり⁽⁷⁰⁰⁾、この点の解決なくして相互協議で合意することは困難であると考えられる。このため、移転価格課税事案について、すべからず所得金額の問題であるとして最終提案方式を採用すべきとすることはやや短絡的であり、相互協議で事実認定等についての議論が尽くされ、未解決の論点が所得金額の配分のみとなった場合に、最終提案方式を採用することが望ましいであろう。同様の理由で、恒久的施設の帰属所得に係る課税事案についても、恒久的施設の有無について合意に至り、恒久的施設の帰属所得の金額のみが未解決の論点となった場合には、最終提案方式を採用することが望ましいであろう。このような場合には、相互協議の段階で両締約国の権限ある当局が、所得金額について適時に提案を行うことにより、仲裁付託前に合理的な結論に至るという最終提案方式の長所を活用することが期待できると考えられる。

なお、複数の論点が存在する場合において、最終提案方式を採用するときには、全ての論点を一括する方法、及び論点ごとに結論を出す方法が考えられるが、論点ごとに合理的な結論が期待できるという観点から、米国の仲裁手続に倣って⁽⁷⁰¹⁾後者を採用することが望ましいである

法人が「支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない」こと、又は「支払う対価の額が独立企業間価格を超える」ことを課税要件として規定している。

(700) 大橋・前掲注(87)48-49 頁は、租税条約における移転価格課税に係る規定（特殊関連企業条項）の内容は、「①独立企業間価格の算定方法、②比較対象取引の比較可能性、及び、③比較対象取引との差異の調整、における適正さ・妥当性」の 3 要素から構成され、①は租税条約の解釈・適用の領域、②及び③は事実認定の領域であると指摘している。もっとも、実際の紛争では、いずれかの問題に明確に区分されるか、或いはその混合問題であるか判然としないのでないとも指摘している（同 49 頁脚注 92）。

(701) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(h)、(j)。

う(702)。

ロ 独立意見方式の採用が望ましい事案

上記イに対して、未解決の論点が租税条約の解釈や複雑な事実認定に帰着するなどの場合には独立意見方式を採用すべきであるとされているが、具体的な事案については、先行研究でやや見解が錯綜していると思われる⁽⁷⁰³⁾。この点、移転価格課税については、上記イで述べたとおり、所得金額の配分の議論に至る前段階で未解決の論点がある場合には、独立意見方式の方が望ましいであろう。また、残る 3 類型の事案については、課税権の配分の前提として、恒久的施設の有無、特定の所得区分への該当性又は居住者の該当性といった入口の問題（**threshold question**）⁽⁷⁰⁴⁾を解決する必要があると考えられる。これは、課税を行うための前提となる問題でもあるため、毎年納税申告において同様の問題が生じる可能性が高い。このため、納税者の法的安定性及び予測可能性の確保、並びに権限ある当局間の将来の紛争の予防といった観点からは、何らかの根拠を伴う解決がなされる必要性が高いと考えられるため、独立意見方式の方が望ましいであろう。また、入口の問題は、課税要件を充足するか否かが、恒久的施設、所得区分又は居住者といった、租税条約上の特定の要件に該当するか否かの問題に帰着することになると

(702) Petruzzi et al, *supra* note (642), § 6.2.2.3. は、前者（一括する方法）は、合理的な提案の中にいくつかの法外な（outrageous）提案を混合させることで、仲裁人による決定を困難にさせ、合理的な交渉をもたらす一助になるというベースボール方式の最も重要な長所を損ねるかもしれないと指摘している。また、後者（論点ごとの方法）は、仲裁人による裁量を制限することで主権喪失への懸念に対応するというベースボール方式の意図を損ねるかもしれないが、交渉段階で合理的な提案により早期解決を促すことが期待できると指摘している。

(703) 例えば、D'Alessandro（池田訳）・前掲注(174)352 頁は、恒久的施設の有無のように事実が問題となる事案も最終提案方式に適するとし、また、Owens et al.（岡田訳）・前掲注(593)440 頁は、これらに加えて双方居住者の事案も納税義務確定のため早期解決が望まれるとして最終提案方式が適するとしている。その一方で、恒久的施設の有無や所得の分類の問題は、法的分析が不可欠であるため、独立意見方式が適するとの見解もある（Malamis, *supra* note (677), p.973.）。

(704) Malamis, *supra* note (677), p.973. なお、「入口の問題」の名称は、水野・前掲注(16)469 頁の邦訳を参考にした。

考えられるため、最終提案方式の長所とされる相互協議による互譲の効果が期待しにくいと考えられる⁽⁷⁰⁵⁾。

なお、入口の問題が存在する事案についても、米国の仲裁手続のように、代替的な解決案の提出を認めることによって最終提案方式を採用する方法も考えられる⁽⁷⁰⁶⁾。しかし、かかる方法を採用した場合、少なくとも一方の締約国の権限ある当局は、入口の問題について、自らの最終提案とは正反対の結論となる代替案を出すことが求められるため、自国の立場を説明するためのポジションペーパーの作成が困難になる可能性が考えられる。また、恒久的施設の有無の問題のように毎年の納税申告で問題となる可能性が高い論点については、所得金額の水準の問題と比較して仲裁決定が将来の課税に及ぼす影響が大きいと考えられるため⁽⁷⁰⁷⁾、仲裁委員会によって根拠を伴う仲裁決定がなされる必要性が高いのではないかと考えられる。

おって、将来の紛争の予防や納税者にとっての予測可能性等を確保する観点からは、国連モデル租税条約のように⁽⁷⁰⁸⁾、最終提案方式を採用しつつ、仲裁決定に理由を付す方法も理念型としては考えられる⁽⁷⁰⁹⁾。しか

(705) 特定の要件に該当するか否かの問題は、換言すれば 100 かゼロかの問題であるため、間を取った解決案を提示することができない。このため、両締約国の権限ある当局が互いに正反対のポジションを取っている場合に、相互協議において互譲を促すことは困難であると考えられる。

(706) 例えば、恒久的施設の帰属所得に係る課税事案について、X国の権限ある当局が「恒久的施設が存在しない」と提案し、Y国の権限ある当局が「恒久的施設が存在し、恒久的施設には 100 の所得が帰属する」と提案した場合、X国は、上記提案とともに「仮に恒久的施設が存在する場合には、50 の所得が恒久的施設に帰属する」といった代替案を出すことが認められる（赤松・前掲注(5)286 頁脚注 95 を参照）。

(707) 例えば、恒久的施設の帰属所得に係る課税事案について、「恒久的施設が存在する」という仲裁決定がなされた場合、仮に仲裁決定に先例的価値を認めないこととしても、前提となる事実関係に大きな変更がない限りは、将来の期間において一度なされた仲裁決定と正反対の結論を導くことは困難になると考えられる。

(708) United Nations, *supra* note (550), Article 25 Commentary, Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.

(709) Jones, *supra* note (698), p.675.は、最終提案方式が必ずしも仲裁決定に理由を付さないことと論理必然的に結びつくわけではないとして、理由附記を伴う最終提案方式が望ましいと指摘している。

し、最終提案方式は、権限ある当局が提出した解決案のいずれか一方が採用されるのみであり、その性質上、必ずしも仲裁委員会が正しいと考える結論にたどり着くわけではないため⁽⁷¹⁰⁾、仲裁委員会が決定の内容に理由を付すことの意味合いが独立意見方式ほど強くはないと考えられる。また、仲裁委員会にとっても、理由を付すための分析には一定の事務負担が伴うため、簡素かつ迅速に手続を進めることができるという最終提案方式の長所が損なわれる可能性もある。このため、根拠を伴う仲裁決定を行うならば、独立意見方式によることが望ましいのではないかと考えられる。

4 仲裁決定方式に係る提言

(1) 考察

独立意見方式は、仲裁手続の実施に要する期間や費用が相対的に大きい一方で、準司法的な手続として公正な審理が期待できる点、また、仲裁決定に至った法源や理由が示されることから納税者にとっての手続の透明性を確保する点において相対的に優れていると考えられる。このため、複雑な事実認定や租税条約の解釈が問題となる事案については、将来の紛争の予防の観点から独立意見方式が望ましいと考えられる。例えば、恒久的施設の有無等の入口の問題が未解決の論点となっている場合には、独立意見方式の長所を活用することができるであろう。

これに対して最終提案方式は、仲裁決定に至った法源や理由が示されず、納税者にとって透明性が相対的に劣る一方で、迅速かつ低コストで実施することができる点、また、いずれか一方の解決案のみが採用される仕組みにより相互協議での互譲を促すことが期待できる点において相対的に優れていると考えられる。このため、未解決の論点が所得金額の水準に帰着するような比較的単純な事案については、相互協議の合意促進及び仲裁手続

(710) Joint Committee on Taxation, *supra* note (585), p.67.

による早期解決の観点から最終提案方式が望ましいと考えられる。例えば、移転価格課税や恒久的施設の帰属所得に係る課税について、所得金額の配分のみが未解決の論点となっている場合には、最終提案方式の長所を活用することができるであろう。

今後、我が国が仲裁手続を実際に機能させることを考えた場合、手続の簡素化は、仲裁手続の実施を容易にするための一助になり得ると考えられる。また、仲裁制度の導入の意義が相互協議の合意促進にあることや、一般的に相互協議の合意及び仲裁決定に先例的価値を認めていないことに鑑みれば、仲裁手続に厳密性を求める独立意見方式よりも、簡素化を図る最終提案方式の方が、これらの意義や性質に整合的であると思われる。このため、我が国においても、最終提案方式の採用拡大について積極的に検討することが望ましいと考えられる。その一方で、上記のとおり最終提案方式が望ましいと考えられる事案は、比較的単純な事案に限定されている。また、人的・物的リソースが乏しい国が初めて仲裁制度を導入する場合には、知識や経験不足のために、最終提案方式の前提となる解決案を適時に提示することが困難になる可能性もあると考えられる。

以上の点から、我が国においては、独立意見方式を原則としつつ、相手国の紛争解決に係る実務の実情や事案の態様を考慮しながら、相手国と合意した場合に最終提案方式を採用する方法が、両方式を効果的に活用する方策として望ましいと考えられる。

(2) 提言内容

我が国で上記(1)の内容を実現するためには、仲裁手続を実施するための細則である仲裁実施取決めを整備する必要があると考えられる。すなわち、原則として独立意見方式による仲裁決定を行うこととする現行の方式を維持しつつ、権限ある当局間で合意した場合には、最終提案方式を採用することができるよう仲裁実施取決めに明記するのである⁽⁷¹¹⁾。この点、

(711) 例えば、日・ニュージーランド仲裁実施取決め 17 条及び日・英仲裁実施取決め 17 条においては、両締約国の権限ある当局が付託事項の決定の際に合意した場合には、

我が国における独立意見方式は、OECD モデル租税条約や EU の仲裁手続とは異なり⁽⁷¹²⁾、両締約国の権限ある当局が決定した場合に限り仲裁決定とともに理由が示されることから⁽⁷¹³⁾、独立意見方式のみを採用したとしても事案の態様に応じて迅速な解決が図れるとする反論もあるかもしれない⁽⁷¹⁴⁾。しかし、我が国の仲裁手続においては、独立意見方式の方が仲裁人の選任及び仲裁決定のために長い期間が設定されているため、独立意見方式によった場合、所要期間の長期化やコストの増大の可能性がある。さらに、最終提案方式は、事案の態様によっては、相互協議の合意促進にも影響を及ぼすと考えられている。このため、本稿で検討した仲裁決定方式の特徴の効果的な活用の観点から、少なくとも権限ある当局間で合意した場合には、最終提案方式を採用することができるように明記しておくことが望ましいと考えられる。

次に権限ある当局が仲裁決定方式に合意する時期については、可能な限り早期の段階で合意できることが望ましいと考えられる。これは、権限ある当局にとっては、仲裁決定方式により、予め仲裁手続への準備のために行う事務負担が異なると考えられるためである。また、納税者の立場としても、仲裁決定方式により、仲裁手続への参加の重要性が異なることになるため、予測可能性の確保の観点からも予めいずれの仲裁決定方式による

最終提案方式によることができるとされている。

(712) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 5.6. EU 紛争解決指令 18 条 3 項。

(713) 例えば、日・蘭仲裁実施取決め 14 条。

(714) この点、赤松・前掲注(5)282-283 頁は、理由提示を必須とする OECD の方式は、移転価格課税事案の仲裁決定に当たっては「理念的に過ぎる」のに対し、我が国の方式は、「例えば、ソースルールなど条約文の解釈・適用の先例となるべき事案については、両締約国の権限のある当局の決定に基づき、依拠した法の出所及び結論の理由説明が納税者に示され、さらに、納税者の同意を得て情報を公開することを通じて類似事案の発生の抑止を図る」というものである。移転価格課税の紛争解決を『独立意見方式』による仲裁で達成するという理念を実現する取決めとして評価される」と述べている。本文献は、移転価格課税事案については仲裁決定に理由を付さず、移転価格課税以外の事案には理由を付すことを念頭に置いた上で述べられた見解であると思われる。

のか教示を受けることが望ましい。その一方で、上記 3 で検討したとおり、いずれの仲裁決定方式によるかは、相互協議における未解決の論点如何に大きく関わると考えられるため、相互協議の開始又は中途など仲裁付託の前段階で権限ある当局間で決定することは現実的には困難であると考えられる。この点、現行の相互協議指針において、権限ある当局から納税者へ仲裁手続に係る連絡が行われるのが、相互協議の開始の日の通知⁽⁷¹⁵⁾及び付託事項の通知⁽⁷¹⁶⁾であるところ、後者の段階で他の付託事項とともに納税者へ仲裁決定方式を通知する手続とすることが妥当であろう⁽⁷¹⁷⁾。

本稿においては、我が国において従来から相互協議の対象となっている典型的な事案のみを取り上げた上で、適切な仲裁決定方式について考察を行った。しかし、今後、仲裁手続の経験を重ねていく中で上記の類型とは異なる事案について相互協議の申立てが行われることもあり得ると考えられる⁽⁷¹⁸⁾。このため、本稿で検討した内容が終着点ではなく、仲裁対象事案と仲裁決定方式の関係については今後も見直しを行っていく必要がある。

第 3 節 小括

本章では、第 3 章までに整理及び検討した事項を踏まえて、仲裁制度の導入

(715) 相互協議指針 35 (3)。

(716) 相互協議指針 40 (1) イ。このほかに、仲裁手続の期間の延長が行われた場合等にも納税者への通知が行われるが、必ずしも毎回の手続において行われる通知ではないため、検討の対象としていない(同 40 (1) ロ、ハ)。

(717) 結論としては、我が国において最終提案方式を採用することができる仲裁実施取決めと同様の手続となる(日・ニュージーランド仲裁実施取決め 17 条及び日・英仲裁実施取決め 17 条)。この点、仲裁決定方式に合意する時期が仲裁開始後になるため、最終提案方式の採用による相互協議の合意促進効果が限定的になるという反論があるかもしれない。しかし、例えば、相互協議の段階で未解決の論点が課税所得の配分のみになりそうだと予測された場合、権限ある当局は、将来的な最終提案方式による仲裁決定を予測して、より合理的な提案を行う誘因が発生する可能性も考えられるため、一定程度の効果はあるものと考えられる。

(718) Harrington (岡田訳)・前掲注(377)303 頁は、「効果的な仲裁規定があれば、... (中略) ...企業もこれまで当局に持ち込む気にならなかった事案について前向きに対応する気になるであろう」と指摘している。

拡大の観点として義務的かつ拘束力のある仲裁を、また、仲裁手続の実施の観点として仲裁決定方式を中心に検討を行った上で、それぞれ以下のとおり提言を行った。

第一に、仲裁制度の導入拡大の観点からは、現行のミニマム・スタンダードを見直し、導入が相対的に容易な仲裁制度と、相互協議統計における仲裁付託の件数の報告を追加することで、各国が仲裁手続の実施状況のモニタリングを行う仕組みを構築すべきである。確かに導入当初は紛争解決の実効性が乏しい状況が続くかもしれない。しかし、BEPS IF 参加国のモニタリングを通じて間接的に仲裁手続の利用を促していくことによって、将来的に実効性の高いとされる義務的かつ拘束力のある仲裁の導入を目指すための足掛かりとできるのではないかと考えられるのである。ここで、導入が相対的に容易な制度の理念型として、義務的でないが拘束力のある仲裁と義務的であるが拘束力のない仲裁の 2 類型が考えられるが、制度の導入の容易さの観点からは、さしあたり前者が望ましいと考えられる。

第二に、仲裁手続の実施の観点からは、独立意見方式による仲裁決定を原則としつつも、相手国の実情や事案の態様を考慮しつつ、権限ある当局間で合意した場合には最終提案方式を採用することができるよう仲裁実施取決めに明記すべきである。ここで、仲裁決定方式は、権限ある当局の仲裁手続への準備のみならず、納税者の手続参加への意味合いにも影響を及ぼすと考えられるため、予測可能性の確保の観点から、付託事項の決定の段階で納税者に通知するよう相互協議指針に明記すべきである。

おわりに

本稿では、租税条約における紛争解決手続としての仲裁手続について、制度の導入拡大及び実施の二つの観点から、我が国における現状の分析及び課題の考察を行った。

第 1 章においては、二重課税を始めとする国際的な租税紛争の発生要因について概観し、その解決を図る手続としての相互協議及び仲裁手続の意義を整理した。現行の仲裁手続は、相互協議を代替する裁判手続ではなく、相互協議で合意に至らない場合の補完的手続であり、ラストリゾートの位置付けであることが大きな特徴であることを指摘した。また、このほかの特徴として、義務的かつ拘束力のある仲裁であること、及び 2 種類の仲裁決定方式があること等を挙げた。

第 2 章においては、我が国における仲裁手続の沿革を整理するとともに、既存の租税条約及び仲裁実施取決め、並びに国内法令等の内容を整理した上で、我が国の仲裁手続に係る現状及び課題を整理した。その上で、我が国の仲裁手続には、仲裁制度の導入拡大及び実施の二つの観点からの課題があることを指摘し、問題提起を行った。

第 3 章においては、各国に先駆けて仲裁制度を導入した米国及び EU の仲裁手続、並びに国連モデル租税条約における仲裁手続の内容を整理した。いずれも、仲裁手続が相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある仲裁を採用するという基本的な枠組みは共通している。しかし、仲裁手続の簡素化及び迅速化を重視する米国と仲裁手続の厳密性を重視する EU では、仲裁手続に対する考え方が大きく異なっており、仲裁決定方式がこの考え方と大きく関係していることを指摘した。また、国連モデル租税条約は、OECD モデル租税条約と同様、米国と EU の折衷的な性格を有するが、OECD のモデルと比較して、途上国向けに事務負担を軽減する制度設計が各所でなされていることを指摘した。

第 4 章においては、第 2 章で整理した二つの観点を念頭において、我が国の

仲裁手続の課題について考察を行った。仲裁制度の導入拡大の観点からは、導入が相対的に容易な仲裁制度と仲裁付託の件数の報告をミニマム・スタンダードとし、ピア・レビュー制度と組み合わせて間接的に仲裁手続の利用を促していくことによって、将来的に義務的かつ拘束力のある仲裁の導入を目指す方を提案した。また、仲裁手続の実施の観点からは、独立意見方式による仲裁決定を原則としつつも、相手国の実情や事案の態様を考慮しつつ、権限ある当局間で合意した場合には最終提案方式を採用することができるよう仲裁実施取決めに明記することを提案した。また、納税者の予測可能性の確保の観点から、いずれの仲裁決定方式によるか付託事項の決定の段階で納税者に通知するよう、相互協議指針の改訂も提案した。

本稿では、現行の租税条約のネットワークが二国間をベースに構築されていることから、従来型の二国間の事案を前提に仲裁手続を考察した。しかし、国際取引の高度化・複雑化により、今後は3か国以上が関係する複雑な課税事案の増加も見込まれるため⁽⁷¹⁹⁾、紛争解決手続のさらなる改善が必要になるであろう⁽⁷²⁰⁾。多数国間の事案の場合、例えば最終提案方式の是非や仲裁委員会の構成等、紛争解決手続のあり方について二国間の事案とは異なる検討の必要性が指摘されている⁽⁷²¹⁾。この点、本稿で検討した EU の仲裁手続においては、制度上、多数国間の事案も仲裁手続の対象となることが予定されているが、本稿執筆時点で実際に報告された事例がなかったため、十分に検討することができなかった。

(719) 飯守一文「デジタル課税の制度と執行を巡る議論」租税研究 852 号 372-373 頁 (2020) は、「もとより、二国間条約に限界があることは明らかであり、既に多国間 MAP や多国間情報交換の実施にも支障を来している可能性がある。デジタル課税の分野では、従来型の移転価格問題に市場国課税問題が加わるため、紛争が多国間化する可能性はより高まる」と指摘している。

(720) 赤松・前掲注(5)259-261 頁。BEPS プロジェクトの最終報告書(行動 14)においても、多数国間の紛争解決手続のガイダンス策定が参加国のベストプラクティスとされている(OECD, *supra* note (10), para.58.)。

(721) Malamis, *supra* note (677), p.979-982.は、投資及び貿易における仲裁手続と、租税における仲裁手続を比較検討した上で、多数国間における仲裁手続の方向性について考察している。

また、特に途上国にとっての重要課題の一つである相互協議のリソースの強化については、我が国一国の取組やピア・レビュー制度によるモニタリングのみならず、国際的な技術協力によって、国際租税に関する知識や経験の共有、及び相互協議の体制整備の促進を図っていくことで対処する必要があると考えられる。仲裁手続による紛争解決の実効性の強化のためには、その前提として相互協議をより効果的に機能させることが重要であろう⁽⁷²²⁾。

以上のように、今後増加が見込まれる多数国間の事案への対応や、国際協力も含めた紛争解決手続の総合的な改善の方策については、本稿で十分に検討することができなかったため、今後の課題とした上で、紛争解決の実務の動向や国際的な議論の行方を注視していくこととしたい。

(722) さらに言えば、そもそも国際的な租税紛争を発生させないために、BEPS IF の枠組みの議論などを通じて、OECD モデル租税条約及びコメントリ等の規範について、より広い国々のコンセンサスが得られるよう精緻化させる作業を継続していく必要があるであろう。