

# 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

## 要約

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 2 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、相互協議で合意を促すための補完的手続としての位置付けであることが大きな特徴である。また、このほかにも、相互協議で合意に至らない場合に仲裁付託の義務があること及び仲裁決定に法的拘束力があること（義務的かつ拘束力のある仲裁）、並びに仲裁決定方式として独立意見方式と最終提案方式があること等を特徴として挙げた。

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、並びに国内法令等を基に仲裁手続の内容を整理した。その上で、我が国における仲裁制度の導入が先進国を中心とした国々にとどまっていること、及び仲裁制度を導入済の国々においても、仲裁手続を実施するための規定が十分に整備されていないことが課題となっており、これらの課題への対応が仲裁手続の仕組み如何に関わると考えられることを指摘した。この点、我が国の従来の先行研究は仲裁制度の導入の是非に係る議論を中心に行われてきたと考えられるため、本稿においては、その次の段階である制度の導入拡大及び実施の 2 つの観点から、前者は義務的かつ拘束力のある仲裁、後者は仲裁決定方式を中心に検討することとした。

第 3 章においては、米国、EU 及び国連モデル租税条約における仲裁手続の内容を整理し、比較検討を行った。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、最終提案方式を採用し、仲裁手続の簡素化及び迅速化を重視する米国と、独立意見方式を採用し、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に大きな影響を与えていると考えられることを指摘した。また、国連モデル租税条約は、OECD モデル租税条約と同様に両方式の採用を認めており、米国と EU の折衷的な性格を有するが、OECD、米国及び EU の仲裁手続と比較して、いわゆる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、これまでの検討を踏まえて、第 2 章で整理した 2 つの観点から、我

が国の仲裁手続の課題について考察を行った。第一に、仲裁制度の導入拡大の観点からは、仲裁付託の義務及び仲裁決定の拘束力の2点を検討した上で、OECDの現行の枠組（BEPS包摂的枠組：BEPS IF）を活用する方法を提案した。具体的には、導入が相対的に容易な自発的仲裁（仲裁付託のために権限ある当局の同意が必要な制度）を紛争解決手続のミニマム・スタンダードとした上で、仲裁付託の件数を相互協議統計として報告させることである。こうして、BEPS IF参加国による仲裁手続に係るモニタリングの体制を構築することで、仲裁制度に消極的な国々にも間接的・中長期的に仲裁手続の利用を促し、将来の義務的かつ拘束力のある仲裁の採用を目指していく方策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、独立意見方式及び最終提案方式の長所及び短所を検討した上で、権限ある当局間で取り交わす仲裁実施取決めによって最終提案方式を採用する事案を予め指定し、2種類の仲裁決定方式を効果的に活用する方策を提案した。また、仲裁決定方式によっては納税者の手続参加の意味合いが異なってくると考えられるため、納税者の予測可能性の観点から、予めいずれの仲裁決定方式によるかを納税者が了知することが望ましいため、仲裁手続を定めた国税庁の事務運営指針の改訂の必要性も提案した。

## 目次

はじめに .....	5
第1章 租税条約における紛争解決手続の概要.....	8
第1節 国際的な紛争解決手続の概要 .....	8
1 国際的な租税紛争の発生.....	8
2 国際法における紛争解決手続 .....	10
3 租税条約における紛争解決手続.....	12
第2節 相互協議 .....	16
1 相互協議の概要.....	16
2 相互協議の法的性質.....	20
3 相互協議の合意.....	21
4 国内救済手続との関係 .....	23
5 相互協議の問題点 .....	25
第3節 仲裁 .....	29
1 仲裁手続の概要.....	29
2 OECD モデル租税条約等における仲裁手続 .....	32
3 租税条約に仲裁規定を置く意義.....	36
第4節 小括 .....	36
第2章 我が国の租税条約における仲裁手続.....	38
第1節 我が国における仲裁制度の導入を巡る諸問題 .....	38
1 沿革.....	38
2 憲法上の問題 .....	40
3 リソースの問題.....	45
第2節 我が国における仲裁手続の概要.....	46
1 概要.....	46
2 二国間租税条約に基づく仲裁手続（米国以外） .....	47
3 MLI に基づく仲裁手続 .....	52
4 日・米租税条約に基づく仲裁手続 .....	53
5 仲裁手続に係る国内法令等 .....	54

第3節 小括 .....	55
1 第一の課題～制度の導入拡大の観点から～ .....	55
2 第二の課題～仲裁手続の実施の観点から～ .....	56
第3章 諸外国の租税条約等における仲裁手続.....	58
第1節 米国 .....	58
1 沿革.....	58
2 米国の仲裁手続の概要 .....	62
3 米国の仲裁手続の特徴 .....	67
第2節 欧州連合（EU） .....	70
1 沿革.....	70
2 EUの仲裁手続の概要 .....	73
3 EUの仲裁手続の特徴.....	77
第3節 国連モデル租税条約 .....	79
1 沿革.....	79
2 国連モデル租税条約における仲裁手続の特徴 .....	80
第4節 小括 .....	82
第4章 我が国の仲裁手続の課題及び考察.....	85
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～ .....	85
1 問題の所在 .....	85
2 義務的仲裁に係る検討 .....	85
3 仲裁決定の拘束力に係る検討 .....	92
4 第3のアプローチの提言～ピア・レビュー制度の活用～.....	94
第2節 仲裁手続の実施の観点～仲裁決定方式を中心に～ .....	98
1 問題の所在 .....	98
2 独立意見方式及び最終提案方式の特徴 .....	100
3 仲裁対象事案に係る検討.....	106
4 仲裁決定方式に係る提言.....	113
第3節 小括 .....	116
終わりに .....	117
参考文献一覧.....	119

## はじめに

租税条約<sup>(1)</sup>の主たる目的の1つに国際的二重課税<sup>(2)</sup>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<sup>(3)</sup>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<sup>(4)</sup>。かかる紛争は、従来から主として租税条約の規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）<sup>(5)</sup>についても協議を行っている。ここ

---

(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（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（昭和44年法律第46号、以下、「実特法」という。）2条1項）、「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。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、1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さない課税」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。そ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（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](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)）（2021年2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2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、国際的な租税に係る研究活動を行っている。

(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「移転価格税制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2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

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、相互協議の実効性をより一層高めるべく、仲裁制度<sup>(6)</sup>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<sup>(7)</sup>。近年では OECD モデル租税条約 (Model Tax Convention on Income and on Capital) <sup>(8)</sup>の 2008 年版に仲裁規定が新設されたほか、我が国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となっている。例えば、OECD による BEPS プロジェクト<sup>(9)</sup>の最終報告書 (行動 14) において、仲裁制度の導入等により相互協議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<sup>(10)</sup>。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<sup>(11)</sup>。例えば、相互協議事案の件数が世界的に

---

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 2 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 (移転価格税制の研究) —」日税研論集 64 巻 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。

<sup>(6)</sup> 国際的な仲裁制度は、租税だけでなく、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、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、適宜本文中で示すこととする。

<sup>(7)</sup> 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 税研情報 26 巻 6 号 133 頁 (2017)。

<sup>(8)</sup> 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。

<sup>(9)</sup> 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。

<sup>(10)</sup> 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.)。

<sup>(11)</sup> 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.

増加傾向にあり<sup>(12)</sup>、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 6 か国・地域にとどまっている<sup>(13)</sup>。このため、今後、我が国が仲裁手続を通じて国際的な租税紛争の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 2 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<sup>(14)</sup>。この点、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<sup>(15)</sup>、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 2 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 2 月 1 日現在の条約、法令及び通達等の内容を前提としている。また、本稿の内容については、全て筆者の個人的見解であり、筆者の所属する組織の公式見解を示すものではないことを予めお断りする。

---

<sup>(12)</sup> 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。

<sup>(13)</sup> 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 節を参照。

<sup>(14)</sup> 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。

<sup>(15)</sup> 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律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（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（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（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（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することにより、課税関係の安定、国際的二重課税の排除、脱税及び租税回避への対応を通じて、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<sup>(16)</sup>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<sup>(17)</sup>。2021年2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<sup>(18)</sup>、そのネットワークを順次拡大して

---

<sup>(16)</sup> 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。

<sup>(17)</sup> 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）。

<sup>(18)</sup> 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、租税の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、142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](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)）（2021年2月1日最終閲覧）。

いる状況にある。特に国際的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かることから、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(19)、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(20)、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えず、多数の不確定概念を用いていることに加え(21)、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(22)。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(23)、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(24)(25)、法的拘束力のある国際的な規範とまでと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

---

(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とされている。勧告は、決定 (同条約 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に関するウィーン条約 (以下、「条約法条約」という。) 31 条の「文脈」や「解釈の補足的な手段」(同 32 条) とする見解、国内法においては通達と同様に扱われ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" Volume 11, Doctoral Series, IBFD Academic Council, p.61.)。

(28) 具体的な事案については、第 4 章第 2 節で検討する。

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<sup>(29)</sup>。

## 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<sup>(30)</sup>。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に紛争当事者間での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<sup>(31)</sup>。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<sup>(32)</sup>。

### (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<sup>(33)</sup>。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<sup>(34)</sup>。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<sup>(35)</sup>。

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

---

<sup>(29)</sup> 両者の手続の関係については、本章第2節4で検討する。

<sup>(30)</sup> 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）。

<sup>(31)</sup> 杉原高嶺ほか『現代国際法講義〔第5版〕』386頁（有斐閣、2012）。

<sup>(32)</sup> 森川・前掲注（30）445-446頁。

<sup>(33)</sup> 杉原ほか・前掲注（31）388-389頁。

<sup>(34)</sup> 森川・前掲注（30）448頁。

<sup>(35)</sup> 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〕を参照。

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<sup>(36)</sup>。

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<sup>(37)</sup>。

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<sup>(38)</sup>。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<sup>(39)</sup>。

## (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<sup>(40)</sup>、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<sup>(41)</sup>。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<sup>(42)</sup>、その判決は法的拘束力を持ち、上訴は認められない<sup>(43)</sup>。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

---

<sup>(36)</sup> 杉原ほか・前掲注 (31) 390 頁。

<sup>(37)</sup> 杉原ほか・前掲注 (31) 391 頁。

<sup>(38)</sup> 杉原ほか・前掲注 (31) 392 頁。

<sup>(39)</sup> 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1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)。

<sup>(40)</sup> 杉原ほか・前掲注 (31) 398 頁。

<sup>(41)</sup> 杉原ほか・前掲注 (31) 400-401 頁。

<sup>(42)</sup> 杉原ほか・前掲注 (31) 398 頁。

<sup>(43)</sup> 杉原ほか・前掲注 (31) 400 頁。

設の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ており<sup>(44)</sup>、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<sup>(45)</sup>。

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<sup>(46)</sup>、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<sup>(47)</sup>。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）<sup>(48)</sup>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の司法機関として設立されている<sup>(49)</sup>。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<sup>(50)</sup>、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<sup>(51)</sup>。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<sup>(52)</sup>。

### 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、権限ある当局<sup>(53)</sup>による交渉によって解決が図られてきた<sup>(54)</sup>。初めて二重課税を排除するための条約が締

---

<sup>(44)</sup> 杉原ほか・前掲注（31）398-399頁。

<sup>(45)</sup> 杉原ほか・前掲注（31）400-401頁。

<sup>(46)</sup> 杉原ほか・前掲注（31）401頁。

<sup>(47)</sup> 杉原ほか・前掲注（31）406頁。

<sup>(48)</sup> 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）。

<sup>(49)</sup> 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。

<sup>(50)</sup> 杉原ほか・前掲注（31）403頁。

<sup>(51)</sup> 杉原ほか・前掲注（31）410頁。

<sup>(52)</sup> 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。

<sup>(53)</sup> 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をいう（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（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）」（2019（令和元）年5月7日改正）2(1)(注)）。以下、本稿で相互協議に係る事務運営指針に言及する際は、「相互協議指針」と表記することとする。

<sup>(54)</sup> 租税におけ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

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<sup>(55)</sup>、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<sup>(56)</sup>。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<sup>(57)</sup>、戦間期には当時の国際連盟の支援の下で、租税における紛争解決手続の開発に向けた研究が行われてきた<sup>(58)</sup>。1928年に策定された国際連盟モデル租税条約<sup>(59)</sup>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<sup>(60)</sup>、及びPCIJへ事案を付託する手続が規定されていた<sup>(61)(62)</sup>。しかし、その後改訂されたモデル租税条約<sup>(63)</sup>からは、勧告的意見や裁

---

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。

<sup>(55)</sup> 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 Law International. P.22, footnote 2; Altman, *supra* note (27), p.13.

<sup>(56)</sup> 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、1923年の独・オーストリア租税条約であるとされている（青山・前掲注（55）142頁）。

<sup>(57)</sup> 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）。

<sup>(58)</sup> Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.22.

<sup>(59)</sup> 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）。

<sup>(60)</sup> Mathias Benedict Knittel. (2011). “Article 25, 26 and 27, Administrative 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）ことができることから、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）。

<sup>(61)</sup> 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」、「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。

<sup>(62)</sup> 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.）。

<sup>(63)</sup> 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.）。

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<sup>(64)</sup>。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<sup>(65)</sup>が策定され、ほぼ現行の相互協議の手続規定が整理された<sup>(66)</sup>。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続の必要性が示唆され<sup>(67)</sup>、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<sup>(68)</sup>。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<sup>(69)</sup>、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<sup>(70)</sup>、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<sup>(71)</sup>、制度の導入を見送る勧告を行っている<sup>(72)</sup>。

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<sup>(73)</sup>、OECD も一度は頓挫した仲裁制度の議論を見直し<sup>(74)</sup>、2000 年代に入り再び仲裁制

---

<sup>(64)</sup> 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、2 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、実際的な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。

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

<sup>(66)</sup> 藤井・前掲注 (57) 43 頁。

<sup>(67)</sup> 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.

<sup>(68)</sup> 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” Ekkehart Reimer and Alexander Rust ed. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition” Kluwer Law International, p.1782.)。

<sup>(69)</sup> Züger, *supra* note (62), p. 19.

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

<sup>(71)</sup> OECD, *supra* note (70), para. 42.

<sup>(72)</sup> OECD, *supra* note (70), para. 55, 63. では、「仲裁手続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、まったく受け入れることは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、強制的仲裁手続 (compulsory arbitration process) を規定することを勧告しないことにする」と述べられている。

<sup>(73)</sup> 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。

<sup>(74)</sup> OECD が 1995 年に公表した移転価格ガイドライン (後掲注 (319) を参照) において、仲裁制度の導

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<sup>(75)</sup>。その後、産業界の意見も踏まえた上で<sup>(76)</sup>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<sup>(77)(78)</sup>、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<sup>(79)</sup>。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<sup>(80)</sup>。

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<sup>(81)</sup>、自国の課税権を放棄することへの懸念から導入に至らなかった<sup>(82)(83)</sup>。これに対して

---

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; *see also* OECD. (1995). “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” para.4.171.)。

<sup>(75)</sup> 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; *see also* David P. McFarland et al. ed. (2002). “OECD Sets Up Joint Working Group On Using Arbitration in Competent Authority” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.11, No.3, p.143.)。

<sup>(76)</sup> 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 (See 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.)。

<sup>(77)</sup> OECD. (2007). “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes: Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007” para.15.

<sup>(78)</sup> OECDの2007年の報告書では、仲裁制度以外にも、相互協議の手続についての問題点の検討も行われ、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)。

<sup>(79)</sup> 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。

<sup>(80)</sup> 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)。

<sup>(81)</sup> 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(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), p.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. (1983). “International Arbitration of Transfer Pricing Disputes under Income Taxation (Paper delivered at Conference on Transfer Pricing, Centre for International Business Studies, Dalhousie University, Halifax, N.S.), reprinted in Alan M. Rugman and Lorraine Eden. (1985). “Multinationals and Transfer Pricing” p.291.)。

<sup>(82)</sup> OECD, *supra* note (70), para.55.

<sup>(83)</sup> 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

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<sup>(84)</sup>。もっとも、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<sup>(85)</sup>、以下のとおり個別事案協議、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<sup>(86)</sup>。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<sup>(87)</sup>。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<sup>(88)</sup>、個別事案協議のみ課税処分の対象と

---

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）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））。

<sup>(84)</sup> 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。

<sup>(85)</sup> 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 2 月 1 日最終閲覧）。

<sup>(86)</sup> 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。

<sup>(87)</sup> 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）。

<sup>(88)</sup> 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）。

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<sup>(89)</sup>。

### (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<sup>(90)</sup>、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に個別事案協議を意味するとされている<sup>(91)</sup>。納税者が一方又は双方の締約国の措置<sup>(92)</sup>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けることとなる場合に<sup>(93)</sup>、解決を図るための相互協議であり、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<sup>(94)</sup>。申立てを受けた権限ある当局は、まずは申立ての正当性<sup>(95)</sup>及び自国での解決の可否<sup>(96)</sup>を判断

---

<sup>(89)</sup> David R. Tillinghast. (1994). “The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Convention” *Intertax*, Vol. 22, Issue 4, p. 159; *See also* Gerrit Groen. (2002). “Arbitration in Bilateral Tax Treaties” *Intertax*, Vol. 30, Issue 1, p. 4.

<sup>(90)</sup> 金子・前掲注 (86) 395 頁。

<sup>(91)</sup> 中里実ほか編『移転価格税制のフロンティア』283 頁〔伊藤剛志、小原英志〕(有斐閣、2011)〔初出 2010〕。

<sup>(92)</sup> 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からの勧奨を受けたことにより行った修正申告も、締約国の措置に含まれる。この場合、修正申告は行政処分に該当しないため、納税者は不服申立て等の国内救済手続を取ることはできないが、相互協議の申立てを行うことはできる(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))。

<sup>(93)</sup> 「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、寄附金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)。

<sup>(94)</sup> OECD モデル租税条約 25 条 1 項。従来は、納税者の居住地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ている(OECD, *supra* note (10), para. 34-36.)。

<sup>(95)</sup> 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)。

<sup>(96)</sup> 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応的調整という(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応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)。

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<sup>(97)</sup>。相互協議が開始されると、納税者から提出された資料を基に交渉を行うことになるが<sup>(98)</sup>、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<sup>(99)</sup>。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<sup>(100)</sup>、公表もされていない<sup>(101)</sup>。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半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<sup>(102)</sup>、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<sup>(103)</sup>。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<sup>(104)(105)</sup>。解釈適用協議において、権限あ

---

<sup>(97)</sup> OECD モデル租税条約 25 条 2 項。

<sup>(98)</sup> 相互協議指針 9。

<sup>(99)</sup> 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.)。

<sup>(100)</sup> 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)。

<sup>(101)</sup> 水野・前掲注 (15) 63 頁、中里ほか・前掲注 (91) 297 頁脚注 47。

<sup>(102)</sup> 金子・前掲注 (86) 395 頁。

<sup>(103)</sup> 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)。

<sup>(104)</sup> 金子・前掲注 (86) 396 頁。

<sup>(105)</sup> 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)。

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<sup>(106)</sup>。

### (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<sup>(107)</sup>、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<sup>(108)</sup>、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<sup>(109)</sup>、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<sup>(110)</sup>、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続<sup>(111)</sup>、すなわち立法的合意を行う手続<sup>(112)</sup>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<sup>(113)</sup>、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立法的合意を行う権限を権限ある当局に委任したと解することはできないと考えられる<sup>(114)</sup>。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<sup>(115)</sup>。

---

<sup>(106)</sup> 例えば、我が国では、旧日・米租税条約（平成 16 年条約第 2 号）11 条 3 項(c)に規定する「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 2 月 1 日最終閲覧）。なお、日・米租税条約は改正されており（令和元年条約第 8 号）、現行の条約には旧日・米租税条約 11 条 3 項(c)に相当する規定は存在しない。

<sup>(107)</sup> 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（寶村・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。

<sup>(108)</sup> 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<sup>(109)</sup>とされている（OECD, *supra* note（16）, Commentary on Article 25, para.55.）。

<sup>(109)</sup> 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）。

<sup>(110)</sup> 藤井・前掲注（57）49 頁。

<sup>(111)</sup> 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解明 下巻』245 頁（有斐閣、2010）〔初出 1999〕。

<sup>(112)</sup> 谷口・前掲注（21）12-13 頁。

<sup>(113)</sup> 大橋・前掲注（87）30 頁。

<sup>(114)</sup> この点、水野・前掲注（15）65 頁は、「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、法律の白紙の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」と述べている。

<sup>(115)</sup> 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

## 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<sup>(116)</sup>、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<sup>(117)</sup>。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ことができるかもしれない<sup>(118)</sup>。確かに個別事案協議において合意に至った場合、反射的效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<sup>(119)</sup>。しかし、相互協議は、国内の法的救済手続とは目的<sup>(120)</sup>、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」<sup>(121)</sup>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<sup>(122)</sup>。

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<sup>(123)</sup>、相互協議は事案の政治的処理を行う場ではなく、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<sup>(124)</sup>。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

---

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－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－」税大論叢 89 号 295 頁（2017）において詳細に検討されている。

<sup>(116)</sup> 大橋・前掲注（87）31 頁。

<sup>(117)</sup> 猪野・前掲注（92）1038 頁。

<sup>(118)</sup> 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る。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応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。

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

<sup>(120)</sup> 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。

<sup>(121)</sup> OECD, *supra* note（16）, Commentary on Article 25, para.8.

<sup>(122)</sup> 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）－改定日独租税条約を素材に－」税研 196 号 26 頁（2017）も参照。

<sup>(123)</sup> 猪野・前掲注（92）1038 頁。

<sup>(124)</sup> 大橋・前掲注（87）38 頁。

まで相手国の課税に対応的調整<sup>(125)</sup>を行う義務はないと解されている<sup>(126)</sup>。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にとどまっていると考えられる<sup>(127)</sup>。

### 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<sup>(128)</sup>。

##### 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、日本国憲法（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）<sup>(129)</sup>、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<sup>(130)</sup>。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<sup>(131)</sup>。このため、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」<sup>(132)</sup>には該当

<sup>(125)</sup> 対応的調整については、前掲注（96）を参照。

<sup>(126)</sup> 大橋・前掲注（87）47 頁を参照。

<sup>(127)</sup> 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。

<sup>(128)</sup> 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）。

<sup>(129)</sup> 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））。

<sup>(130)</sup> 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））。

<sup>(131)</sup> 山本・前掲注（130）109 頁。

<sup>(132)</sup> ここでいう「条約」とは、実質的意味での、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））。

するとされている<sup>(133)</sup>。

## ロ 国際法的位置付け

条約法に関するウィーン条約（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<sup>(134)</sup>。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<sup>(135)</sup>。したがって、個別事案協議の合意において、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と解釈できるとすれば<sup>(136)</sup>、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<sup>(137)</sup>。一方、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<sup>(138)</sup>、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<sup>(139)</sup>に該当すると考えられる<sup>(140)</sup>。

## (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

---

<sup>(133)</sup> 井上・前掲注（27）410-411頁（2001）

<sup>(134)</sup> 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。

<sup>(135)</sup> 小森・前掲注（134）52頁。

<sup>(136)</sup> OECDモデル租税条約25条2項は、個別事案協議について、「成立したすべての合意は、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。

<sup>(137)</sup> 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。

<sup>(138)</sup> OECDモデル租税条約25条3項は、解釈適用協議について、「両締約国の権限のある当局は、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。

<sup>(139)</sup> 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るもの」を挙げている。

<sup>(140)</sup> 中里ほか・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）。

であろう<sup>(141)</sup>。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<sup>(142)</sup>、合意内容を受け入れないこともできる<sup>(143)</sup>。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<sup>(144)</sup>、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<sup>(145)(146)</sup>。

#### 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（国内救済手続）にも訴えることができる<sup>(147)</sup>。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<sup>(148)</sup>、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、双方の手続を迫行した場合には<sup>(149)</sup>、両者の判断が抵触する可能性があるため<sup>(150)</sup>、両者の関係

---

<sup>(141)</sup> 金子・前掲注（111）239頁、中里・前掲注（128）72頁。

<sup>(142)</sup> 金子・前掲注（86）403頁。

<sup>(143)</sup> 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。

<sup>(144)</sup> 猪野・前掲注（92）1055頁。

<sup>(145)</sup> 木村・前掲注（127）48頁。

<sup>(146)</sup> 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と思われる」と述べている。また、中里ほか・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る」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。

<sup>(147)</sup> OECD モデル租税条約 25 条 1 項。

<sup>(148)</sup> 行政事件訴訟法（昭和 37 年法律第 139 号）33 条 1 項。

<sup>(149)</sup> 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、勝訴見込みが高いと考えて納税者が国内救済手続を選好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）。

<sup>(150)</sup> 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（中里ほか・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））。

をどのように整理するのが問題とされてきた<sup>(151)</sup>。

この点、両者にはそれぞれ手続上の期間制限が存在し<sup>(152)</sup>、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<sup>(153)</sup>。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<sup>(154)</sup>、国税庁において相互協議の申立てを行った上で、審査請求の手続を停止することとされている<sup>(155)(156)(157)</sup>。納税者は、相互協議の結果を確認した上で<sup>(158)</sup>、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

---

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

<sup>(152)</sup> 我が国の国内救済手続の期間制限については、国税通則法（昭和37年法律第66号）77条及び行政事件訴訟法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）。

<sup>(153)</sup> 金子・前掲注（86）399頁。

<sup>(154)</sup> 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（国税通則法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（国税通則法75条3項）。裁判所に課税処分の取消しを求める訴えを提起するためには、審査請求を経た後でなければならない（国税通則法115条：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。

<sup>(155)</sup> 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）。

<sup>(156)</sup> 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を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られると考えられる（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）」（寶村・前掲注（115）337頁脚注120も参照）。

<sup>(157)</sup> 本稿では立ち入らないが、これとは反対に国内救済手続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、中里ほか・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。

<sup>(158)</sup> 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)を受けるか<sup>(160)</sup>、これを受け入れずに国内救済手続を取るかを判断することになる<sup>(161)</sup>。これら一連の手続が明確に法定化されているわけではないが<sup>(162)</sup>、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、他の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<sup>(163)</sup>。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<sup>(164)</sup>、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<sup>(165)</sup>、米国<sup>(166)</sup>及び

<sup>(159)</sup> 我が国で課税処分が行われた場合には、国税通則法 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）。

<sup>(160)</sup> 相互協議指針 16。これは、上記 2 で述べたとおり、相互協議の合意が納税者を拘束しないことを前提とした手続である。なお、合意内容を受け入れた場合、納税者は国内救済手続を取り下げることとなる（小島・前掲注（150）862 頁、OECD（2017），*supra* note（16），para. 45.）。

<sup>(161)</sup> 金子・前掲注（86）403 頁。

<sup>(162)</sup> 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、中里ほか・前掲注（91）298-299 頁。）。

<sup>(163)</sup> Altman, *supra* note（27），p. 1.

<sup>(164)</sup> OECD, *supra* note（70），para. 40.

<sup>(165)</sup> EU のウェブサイトによれば、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（European Commission, Statistics on APAs and MAPs in the EU, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu_en), last visited Feb. 1, 2021.）。

年度(暦年)	2014	2015	2016	2017	2018(※2)	増加率 (2014-2018)
発生件数(※1)	506	439	481	547	727	44%
繰越件数(※1)	1,280	1,513	1,804	1,907	1,988	55%

(※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) 2014 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 2018 年度までは 28 か国の加盟国の合計である。

<sup>(166)</sup> 米国内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）のウェブサイトによれば、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（IRS, Annual Competent Authority Statistics, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/apma>, last visited Feb. 1, 2021.）。

OECD<sup>(167)</sup>において公表されている統計によれば、相互協議の件数は、事案の発生件数、及び未解決事案を意味する繰越件数ともに比較可能な直近 5 年間で増加している<sup>(168)</sup>。また、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<sup>(169)</sup>。このように、近年

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 9 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。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。

<sup>(167)</sup> OECD のウェブサイトによれば、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) の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 (OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015, <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, last visited Feb. 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 加盟国と非加盟国の間の事案が 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)。

<sup>(168)</sup> 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 2 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 (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 Feb. 1, 2021.)。

<sup>(169)</sup> 我が国の相互協議の繰越件数は、下表のとおり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 (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))

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。

## (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<sup>(170)</sup>。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<sup>(171)</sup>、解決までの手続に時間を要すること<sup>(172)</sup>、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<sup>(173)</sup>等の批判がかねてからなされてきた<sup>(174)</sup>。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<sup>(175)</sup>、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

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/jyokyo.htm>) (2021 年 2 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。

<sup>(170)</sup> 青山・前掲注 (55) 156 頁。

<sup>(171)</sup> 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。

<sup>(172)</sup> Marlies de Ruiter. (2008). “Supplementary Dispute Resolution” *European Taxation*, September 2008, p. 493.

<sup>(173)</sup> *Ibid.*

<sup>(174)</sup> 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の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) 38 頁等を参照。

<sup>(175)</sup> 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

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<sup>(176)</sup>、我が国においても国税庁の事務運営指針（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<sup>(177)</sup>。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<sup>(178)</sup>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<sup>(179)</sup>。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<sup>(180)</sup>、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ム・スタンダードの策定

---

Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)” Preface, *available at* <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>, last visited Feb. 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2月1日最終閲覧））。

<sup>(176)</sup> OECD, *supra* note (175), § 3.3.2, § 3.7.1, § 3.9.

<sup>(177)</sup> 国税庁相互協議室は、必要に応じて、提出した資料の説明を納税者に求めるとともに、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）。

<sup>(178)</sup> 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2月1日最終閲覧）。

<sup>(179)</sup> 2015年9月にと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））。

<sup>(180)</sup> 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、いわゆる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であると評価されている（岡田至康ほか「アジア諸国との相互協議」国際税務38巻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, p.1.も同旨）。

及びピア・レビュー<sup>(181)</sup>、並びに仲裁制度の導入等により、相互協議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)<sup>(182)</sup>が設置された<sup>(183)</sup>。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、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が行われている<sup>(184)</sup>。

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。

### 第 3 節 仲裁

#### 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<sup>(185)</sup>、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

---

<sup>(181)</sup> 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。

<sup>(182)</sup> 正式名称は、Inclusive Framework on BEPS (BEPS IF) といい、OECD のウェブサイトによれば 2020 年 2 月 1 日時点で 138 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 Feb. 1, 2021.)。

<sup>(183)</sup> 秦・前掲注 (53) 337 頁。

<sup>(184)</sup> 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, <http://www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>, last visited Feb. 1, 2021.)。

<sup>(185)</sup> 我が国の仲裁法 (平成 15 年法律第 138 号) は、「民事上の紛争」を対象としており (仲裁法 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 (仲裁法 13 条 1 項) と規定している。一方、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。

(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利点があるとされるものである<sup>(186)</sup>。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る点であると考えられる<sup>(187)</sup>。すなわち、仲裁手続の前提として相互協議が行われ<sup>(188)</sup>、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<sup>(189)</sup>。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うことにより事案を解決する<sup>(190)</sup>。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<sup>(191)</sup>とは大きく異なっている<sup>(192)(193)</sup>。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<sup>(194)</sup>。

### (2) 義務的仲裁

上述のとおり一般的には、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

---

<sup>(186)</sup> 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)。

<sup>(187)</sup> 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巻11号10頁(2008)。

<sup>(188)</sup> 村井・前掲注(122)26頁。

<sup>(189)</sup> 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. なお、EUの仲裁手続は、未解決の論点のみ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で述べることとする。

<sup>(190)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.81.

<sup>(191)</sup> 例えば、国際商事仲裁については、大隈・前掲注(186)62-63頁を参照。

<sup>(192)</sup> 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.

<sup>(193)</sup> 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、後述のとおり裁判を受ける権利を始めとする憲法上の問題との抵触という問題を惹起することになると考えられる。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の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。

<sup>(194)</sup> Ruiter, *supra* note (172), p.495.

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）<sup>(195)</sup>が主流であった<sup>(196)</sup>。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<sup>(197)</sup>、権限ある当局の意向にかかわらず仲裁付託される義務的仲裁（Mandatory arbitration）<sup>(198)(199)</sup>を租税条約で規定したものが主流である<sup>(200)</sup>。

### (3) 法的拘束力

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、納税者は拘束しない点も特徴的であると考えられる<sup>(201)</sup>。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<sup>(202)</sup>。納税者にとっては、上記の義務的仲裁に加えて、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）<sup>(203)</sup>）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<sup>(204)</sup>。

### (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

---

<sup>(195)</sup> 「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。

<sup>(196)</sup> 第3章第1節1の米国における沿革で説明する（後掲注(370)を参照）。

<sup>(197)</sup> 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), Commentary on Article 25, para.70.)。

<sup>(198)</sup> 義務的仲裁の意義については、第4章第1節で検討する。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合意が必要な自発的仲裁との対比として、かかる合意が不要なものを義務的仲裁としている。

<sup>(199)</sup> 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 Feb. 1, 2021.

<sup>(200)</sup> 赤松・前掲注(5) 269頁。

<sup>(201)</sup> 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）。

<sup>(202)</sup> 古賀・前掲注(192) 182頁を参照。

<sup>(203)</sup> 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。

<sup>(204)</sup> 増井・前掲注(15) 281頁を参照。See also Lindencrona and Mattsson, *supra* note (189), p.268; Jérôme Monsenego. (2014). “Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience” Intertax Vol.42, Issue 3, p.164.

最終提案方式 (last best offer / final offer approach) の 2 種類が存在する<sup>(205)(206)</sup>。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争点に係る解決案のいずれかを選択する方式である<sup>(207)(208)</sup>

#### (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<sup>(209)</sup>。

#### (6) 先例的価値

本章第 2 節 1 で述べたとおり、個別事案協議においては、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、その決定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<sup>(210)</sup>。

## 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

---

<sup>(205)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para. 2.

<sup>(206)</sup> 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 (OECD, (2008). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 17 July 2008” Article 25, Annex, Sample mutual agreement 6.) においては、Streamlined arbitration process (能率的仲裁又は簡易仲裁 (邦訳は、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) を参照した。)) と呼ばれることもあった。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、「最終の申出アプローチ」と邦訳している)。

<sup>(207)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para. 2.

<sup>(208)</sup> 仲裁決定方式については、第 4 章第 2 節で検討する。

<sup>(209)</sup> 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)。

<sup>(210)</sup> 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当局が仲裁手続に関与できず仲裁決定が一般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も参照する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.)。

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<sup>(211)</sup>。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<sup>(212)</sup>、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、個別事案協議に係る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<sup>(213)</sup>としたことや納税者に対する守秘義務規定<sup>(214)</sup>といった米国の仲裁手続に特徴的な点が入り入れられたほか、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<sup>(215)</sup>、仲裁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)<sup>(216)</sup>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

---

<sup>(211)</sup> 「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。

<sup>(212)</sup> 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)。

<sup>(213)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para. 4.

<sup>(214)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para. 80. 1.

<sup>(215)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para. 15. 1.

<sup>(216)</sup> 正式名称は、Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure 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 (Multi-lateral Instrument (多数国間条約) の略称) と表記することとする。

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回通常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<sup>(217)</sup>、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<sup>(218)</sup>。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<sup>(219)</sup>。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文に代わってMLIの規定を適用するものである<sup>(220)</sup>。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<sup>(221)(222)</sup>。

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<sup>(223)</sup>、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<sup>(224)</sup>。以下では、

---

<sup>(217)</sup> 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）。

<sup>(218)</sup> 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](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm)）（2021年2月1日最終閲覧）。

<sup>(219)</sup> 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（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（2018）を参照。

<sup>(220)</sup> 中澤・前掲注（219）156-157頁。

<sup>(221)</sup> OECD. (2016). “Explanatory Statement to Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, para. 4.

<sup>(222)</sup> 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（218）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）。

<sup>(223)</sup> 2017年版のOECDモデル租税条約と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。

<sup>(224)</sup> 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が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（219）157、164頁）。

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<sup>(225)</sup>、制度の導入そのものが加盟国の任意である<sup>(226)</sup>。また、制度を導入したとしても、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<sup>(227)</sup>、これを原則としない権利を留保できる<sup>(228)</sup>。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<sup>(229)(230)</sup>。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<sup>(231)</sup>、国内救済手続との抵触を防止するための規定を置く権利の留保が認められる<sup>(232)</sup>。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<sup>(233)</sup>。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の選択をすることができ<sup>(234)(235)</sup>、多くの国に

---

<sup>(225)</sup> MLI26 条 4 項。

<sup>(226)</sup> 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 巻 2 号 121 頁（2019））。

<sup>(227)</sup> MLI23 条 1 項。

<sup>(228)</sup> 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。

<sup>(229)</sup> 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る（*See* OECD, *supra* note (221), para. 249.）。

<sup>(230)</sup> この他にも、以下の 2 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)）。

<sup>(231)</sup> 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）。

<sup>(232)</sup> 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る（MLI19 条 12 項）。

<sup>(233)</sup> MLI24 条 1、2 項。

<sup>(234)</sup> 望月・前掲注（226）125 頁。

<sup>(235)</sup> 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 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 2 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

として仲裁制度を導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(236)。

### 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(237)。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(238)、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(239)。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(240)。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(241)。

## 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。

---

Matching Database (beta), <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>, last visited Feb. 1, 2021.)。

(236) 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.

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

(238) 古賀・前掲注 (192) 182 頁。

(239) 青山・前掲注 (7) 133 頁、古賀・前掲注 (192) 179 頁。

(240) 青山・前掲注 (80) 41 頁。

(241) 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 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。)

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、相互協議の合意が両締約国の権限ある当局を拘束するが、納税者は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などの懸念から各国の反対により導入には至らなかった。これに対して現在では、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。特に、現在の我が国における仲裁制度の導入が先進国中心となっている点を考慮し、いわゆる途上国を念頭に置いた上で、制度の導入拡大の観点から問題となる点を整理する。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2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が、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<sup>(242)</sup>。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<sup>(243)</sup>、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<sup>(244)</sup>を惹起することへの懸念、及び仲裁手続に要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<sup>(245)(246)</sup>。しか

---

<sup>(242)</sup> 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)。

<sup>(243)</sup> 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.

<sup>(244)</sup> 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.)。

<sup>(245)</sup> 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。

<sup>(246)</sup> 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

し、その後の OECD モデル租税条約の改訂へ向けた議論の中で<sup>(247)</sup>、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大きな影響を与えることとなった<sup>(248)</sup>。こうして 2011 年発効の日・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<sup>(249)</sup>、我が国では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<sup>(250)</sup>。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<sup>(251)</sup>、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<sup>(252)</sup>。

しかし、我が国は 2021 年 2 月 1 日現在、27 か国・地域との間で仲裁制度を導入しているものの<sup>(253)</sup>、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<sup>(254)(255)</sup>。一方、相互協議の繰越件数について

---

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を行っている（前掲注（72）を参照）。

<sup>(247)</sup> OECD モデル租税条約改訂案については、2006 年 3 月に東京で開催されたパブリック・コンサルテーションにおいても意見交換が行われるなど、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）。

<sup>(248)</sup> 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のきっかけとなったことは、明らかである」と述べている。

<sup>(249)</sup> 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。

<sup>(250)</sup> 中澤・前掲注（219）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）。

<sup>(251)</sup> 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（218）のウェブサイトを参照。

<sup>(252)</sup> 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](https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20151022_27zen24kai8.pdf)）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧））。

<sup>(253)</sup> 2021 年 2 月 1 日現在、署名後未発効の租税条約（対スペイン及びウルグアイ）を含む。本稿では、仲裁手続を比較検討する際に、必要に応じてこれら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。

<sup>(254)</sup> 我が国との間で仲裁制度を導入した 27 か国・地域のうち、OECD 加盟国は、オランダ、ポルトガル、ニュージーランド、米国、スウェーデン、英国、ドイツ、チリ、スロベニア、ベルギー、ラトビア、オーストリア、リトアニア、エストニア、デンマーク、アイスランド、スペイン、フランス、オーストラリア、アイルランド、フィンランド、ルクセンブルク及びカナダの 23 か国、OECD 非加盟国は、香港、ウルグアイ、ジャマイカ及びシンガポールの 4 か国・地域である。

<sup>(255)</sup> 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 Officials Says Arbitration Unfair to Developing Countries” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 19, No. 16, p. 873.）。また、ブラジルは、

は、特に OECD 非加盟国との間で大きく増加する傾向にある<sup>(256)</sup>。また、我が国が仲裁手続を実施できるのは、後述のとおり 2019 年に発効した日・米租税条約を除くと、未だ極めて少数にとどまっているのが現状である<sup>(257)</sup>。こうした背景から、今後、我が国が国際的な租税紛争の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<sup>(258)</sup>。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、終局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<sup>(259)</sup>。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<sup>(260)</sup>。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）及び租税法律主義（同 84

---

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, p.13.）。

<sup>(256)</sup> 国税庁・前掲注（169）を参照。

<sup>(257)</sup> 国税庁・前掲注（169）は、相互協議の繰越事案の上位 5 か国を公表しており、2019（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、繰越事案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国がほとんどなかったといえる。ここで、上位 5 か国の繰越事案が全体に占める割合は、連年 7 割強であり、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。

<sup>(258)</sup> 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）署名国の半分以上である 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。

<sup>(259)</sup> 水野・前掲注（15）76 頁。

<sup>(260)</sup> 小寺・前掲注（15）10 頁。

条)の3点との関係に集約されると考えられるため<sup>(261)</sup>、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<sup>(262)</sup>。

## (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<sup>(263)</sup>、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<sup>(264)</sup>。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しょうか。この点、第1章第2節4で述べたとおり、現行のOECDモデル租税条約においては、納税者は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整理されているため、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<sup>(265)</sup>、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しょうか。ここで特別裁判所とは、一般的に司法権を行う通常裁判所の組織系列に属さない裁判所をいうが<sup>(266)</sup>、かかる機関が判断を下したと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<sup>(267)</sup>。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

---

<sup>(261)</sup> Yoshihiro Masui. (2004). "Treaty Arbitration from a Japanese Perspective" Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 58, No. 1, p. 15.

<sup>(262)</sup> 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。

<sup>(263)</sup> 憲法 32 条。

<sup>(264)</sup> 渋谷・前掲注 (132) 480-481 頁。

<sup>(265)</sup> 憲法 76 条 2 項。

<sup>(266)</sup> 佐藤幸治『日本国憲法論』597 頁 (成文堂、2011)。

<sup>(267)</sup> 渋谷・前掲注 (132) 670 頁。

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<sup>(268)</sup>。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<sup>(269)</sup>。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<sup>(270)</sup>、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<sup>(271)(272)</sup>。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、上記イ及びロで検討した

<sup>(268)</sup> 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。

<sup>(269)</sup> 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。

<sup>(270)</sup> 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、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）。

<sup>(271)</sup> 猪野・前掲注（92）1039頁を参照。

<sup>(272)</sup> 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なるかは明らかであり、合法性の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。

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<sup>(273)</sup>。

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<sup>(274)</sup>。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、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<sup>(275)(276)</sup>。その一方で、租税法律主義については、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<sup>(277)</sup>。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

---

<sup>(273)</sup> 増井・前掲注 (15) 282 頁。

<sup>(274)</sup> この点、赤松・前掲注 (206) 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。

<sup>(275)</sup> 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。

<sup>(276)</sup> 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 (305) を参照)。

<sup>(277)</sup> 増井・前掲注 (15) 282 頁。

在する以上<sup>(278)</sup>、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<sup>(279)</sup>。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<sup>(280)</sup>、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<sup>(281)</sup>。

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<sup>(282)</sup>。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大きな障壁になっているのが現状であると考えられる。

---

<sup>(278)</sup> 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（See OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Reservations on the Article; *Ibid.*, Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention.）。

<sup>(279)</sup> いわゆる途上国が仲裁制度の導入に慎重になる理由の1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いう疑念が生まれているという指摘がある（Michael Lennard. (2014). "Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries" *Intertax*. Vol. 42, Issue 3, p. 185.）。

<sup>(280)</sup> 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（195）62頁）。

<sup>(281)</sup> 相手国で課税処分が行われた事案については、国によっては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している（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））。

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

### 3 リソースの問題

仲裁制度の導入へのもう 1 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と考えられる。この問題は、特に OECD 非加盟国を中心とするいわゆ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<sup>(283)</sup>。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 1 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<sup>(284)</sup>、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<sup>(285)</sup>、また、その他の事務と兼務する場合も多いとされている<sup>(286)</sup>。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<sup>(287)</sup>。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。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<sup>(288)</sup>。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<sup>(289)</sup>、独立

---

<sup>(283)</sup> 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.

<sup>(284)</sup> OECD, *supra* note (10), para.29.

<sup>(285)</sup> 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)。

<sup>(286)</sup> 例えば、田畑・前掲注 (281) 278 頁。

<sup>(287)</sup> Protto, *supra* note (283), p.177.

<sup>(288)</sup> 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、「途上国の懸念は、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』(原文は “part of the machine”) になるのではないかという懸念がある」と指摘している。

<sup>(289)</sup> 秦・前掲注 (53) 350-351 頁。

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<sup>(290)</sup>。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、いわゆる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<sup>(291)</sup>。

## 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 か国・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 か国・地域<sup>(292)</sup>、MLI の適用により導入されたものが 7 か国<sup>(293)</sup>である。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 6 か国・地域で<sup>(294)</sup>、いずれも二国間租税条約に基づくものである<sup>(295)</sup>。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

---

<sup>(290)</sup> 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 2 月 1 日最終閲覧）。

<sup>(291)</sup> 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 2 月 1 日最終閲覧）。

<sup>(292)</sup> オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、米国、スウェーデン、英国、ドイツ、チリ、スロベニア、ベルギー、ラトビア、オーストリア、リトアニア、エストニア、デンマーク、アイスランド、スペイン、ウルグアイ及びジャマイカの 20 か国・地域（条約又は改正議定書への署名日順）。

<sup>(293)</sup> フランス、オーストラリア、シンガポール、アイルランド、フィンランド、ルクセンブルク及びカナダの 7 か国（条約の発効日順）。また、イタリア及びフィジーについても、相手国が MLI の批准書の寄託を行えば仲裁制度が導入されることになる（ただし、カナダ、シンガポール及びイタリアとの間で仲裁手続を実施するためには、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））。

<sup>(294)</sup> 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、英国の 6 か国・地域。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（295）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。なお、本稿執筆後の 2021 年 2 月 3 日に米国の権限ある当局との間で仲裁実施取決めに合意し、合計で 7 か国・地域となった。

<sup>(295)</sup> 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](https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_3.htm)）（2021 年 2 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

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<sup>(296)</sup>。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、仲裁付託が義務であること、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<sup>(297)</sup>。これに対して仲裁決定方式や仲裁人選任方法等の仲裁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<sup>(298)</sup>、仲裁実施取決めにより規定されている<sup>(299)</sup>。我が国の仲裁手続は、二国間租税条約に基づくもの（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<sup>(300)</sup>。しかし、後の2者については本稿執筆時点で仲裁実施取決めがなく手続の詳細が明らかでないため、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）

---

る（オランダ、スウェーデン、香港については、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。）。

<sup>(296)</sup> Groen, *supra* note (89), p.14.

<sup>(297)</sup> 仲裁付託が義務的であること、及び仲裁決定に法的拘束力があることは、締約国への権利義務の設定であると考えられる。また、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ため、これらは租税条約又は議定書で規定されている（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)）。

<sup>(298)</sup> 例えば、日・蘭租税条約・議定書12条(a)。

<sup>(299)</sup> 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。

<sup>(300)</sup> Onishi, *supra* note (243), 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。確かに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加えられているが、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1つにまとめている。OECDモデル租税条約の変更点は、後掲注(301)の相互協議の開始の日、注(313)の議長を選任方法、注(315)の仲裁人資格の及び注(321)の仲裁人の守秘義務に反映されており、具体的には、日・スペイン租税条約（2018年10月16日署名）が分岐点になっていると考えられる。

## (1) 仲裁手続の開始

相互協議の開始の日（Start date）<sup>(301)</sup>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<sup>(302)</sup>。また、相互協議の開始のためには、納税者<sup>(303)</sup>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<sup>(304)</sup>。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<sup>(305)</sup>。

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当局の同意が必要な自発的仲裁を採用しているほか<sup>(306)</sup>、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<sup>(307)</sup>、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<sup>(308)</sup>、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<sup>(309)</sup>。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<sup>(310)</sup>、解釈適用協議及び「立法的

---

<sup>(301)</sup> 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、双方の権限ある当局に事案を特定するため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。

<sup>(302)</sup> 日・蘭租税条約24条5項。

<sup>(303)</sup> 我が国の仲裁手続における「納税者」に相当する名称としては、日・蘭租税条約においては、「仲裁の要請を行った者」（person who made the request for arbitration）や「当該事案によって直接に影響を受ける者」（person directly affected by the case）が用いられている（同24条5項、同議定書12条(e)）。前掲注（211）を参照。

<sup>(304)</sup> 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）。

<sup>(305)</sup> 日・蘭租税条約24条5項。

<sup>(306)</sup> 日・チリ租税条約25条5項、日・ウルグアイ租税条約24条5項。

<sup>(307)</sup> 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項及び日・スロベニア租税条約24条5項。

<sup>(308)</sup> 日・蘭租税条約24条5項(a)。

<sup>(309)</sup> 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。

<sup>(310)</sup> 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

解決協議」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<sup>(311)</sup>。

### (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<sup>(312)</sup>。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<sup>(313)</sup>の合計 3 名から構成される<sup>(314)</sup>。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<sup>(315)</sup>、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<sup>(316)</sup>。仲裁人を交代す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<sup>(317)</sup>。

#### ロ 仲裁決定及び実施

---

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。

<sup>(311)</sup> 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 において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 (344) を参照)。

<sup>(312)</sup> 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)。

<sup>(313)</sup> 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))。

<sup>(314)</sup> 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。

<sup>(315)</sup> 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 年版のコメンタリを反映して、仲裁手続中のみならず手続後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.)。

<sup>(316)</sup> 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 (たとえば、日・ポルトガル租税条約・議定書 13 条 (b) (iii))。

<sup>(317)</sup> 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。

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<sup>(318)</sup>、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、及び移転価格事案については OECD 移転価格ガイドライン<sup>(319)</sup>に配意する<sup>(320)</sup>。全ての仲裁人には守秘義務が課される<sup>(321)</sup>。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<sup>(322)</sup>。仲裁決定は、原則として独立意見方式によるが<sup>(323)</sup>、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<sup>(324)</sup>、いずれの方式にせよ

---

<sup>(318)</sup> 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。

<sup>(319)</sup> 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 <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>, last visited Feb. 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。

<sup>(320)</sup> 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の解釈規則の源にある原則と同等」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、「このように租税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。

<sup>(321)</sup> 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 年版のコメンタリを反映して、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.）。

<sup>(322)</sup> 日・蘭仲裁実施取決め 10 条。

<sup>(323)</sup> 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、相互協議の効果的実施など 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））。

<sup>(324)</sup> 日・ニュージーランド仲裁実施取決め 17 条。日・英仲裁実施取決め 17 条。なお、英国及びニュー

仲裁人の単純多数決で決定し<sup>(325)</sup>、内容は文書で権限ある当局及び納税者に通知される<sup>(326)</sup>。両締約国の権限ある当局が決定した場合には、根拠法及び結論に至った理由が示される<sup>(327)</sup>。決定内容は、先例的価値を有しないとされ<sup>(328)</sup>、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<sup>(329)</sup>。納税者が仲裁決定を受け入れる場合には<sup>(330)</sup>、仲裁決定が拘束力を有し<sup>(331)</sup>、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<sup>(332)</sup>。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<sup>(333)</sup>ない。

#### (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<sup>(334)</sup>、納税者による仲裁要請から付託事項の決

---

ジーランド以外の4か国についても、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）。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）。

<sup>(325)</sup> 日・蘭仲裁実施取決め14条。

<sup>(326)</sup> 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）。

<sup>(327)</sup> 日・蘭仲裁実施取決め14条。OECDモデル租税条約とは異なり、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 (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 5.6.）。

<sup>(328)</sup> 日・蘭租税条約・議定書12条(d)(i)

<sup>(329)</sup> 日・蘭仲裁実施取決め14条。

<sup>(330)</sup> 日・独租税条約以降（2015年12月17日署名。ドイツは、仲裁実施取決めを有する6か国・地域及び米国の次に我が国との間で仲裁制度を導入した国である。）は、納税者が国内救済手続の取下げを行わない限り、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は、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)）。

<sup>(331)</sup> 日・蘭租税条約24条5項。

<sup>(332)</sup> 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（国税通則法70条1項）ではなく、相互協議の合意の日から3年となる（国税通則法23条2項3号及び71条1項2号、並びに国税通則法施行令6条1項4号、24条4項及び30条）。

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

<sup>(334)</sup> 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。

定通知まで合計 100 日以内<sup>(335)</sup>、仲裁人の選任まで 90 日以内、議長選任までさらに 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 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<sup>(336)</sup>。このため、仲裁人や議長の選任等の手続が途中で行き詰まらないことを前提とすると、最大で合計約 730 日（約 2 年）<sup>(337)</sup>を要することになると考えられる<sup>(338)</sup>。

### 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<sup>(339)</sup>、仲裁対象事案<sup>(340)</sup>及び仲裁決定方式<sup>(341)</sup>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<sup>(342)</sup>。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想定されないためであり<sup>(343)</sup>、我が国は確認的に留

---

<sup>(335)</sup> 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・蘭租税仲裁実施取決め 1 及び 3 条）

<sup>(336)</sup> 日・蘭租税仲裁実施取決め 5、15 及び 18 条。

<sup>(337)</sup> 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。

<sup>(338)</sup> 日・英仲裁実施取決めに基づく最終提案方式によった場合、仲裁人及び議長の選任の期限が 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手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）となると考えられる（日・英仲裁実施取決め 1、3、5、15 及び 19 条）。

<sup>(339)</sup> OECD のウェブサイトには 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), <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-japan-consolidated.pdf>, last visited Feb. 1, 2021.)。

<sup>(340)</sup> MLI28 条 2 項(a)。

<sup>(341)</sup> MLI23 条 2 項。

<sup>(342)</sup> 望月・前掲注 (226) 130 頁。

<sup>(343)</sup> MLI4 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 (221), para. 58.)。

保を行っている<sup>(344)</sup>。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<sup>(345)</sup>、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<sup>(346)</sup>。

第二に、我が国は、仲裁決定方式について、最終提案方式を原則とすることを留保している。我が国は、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が<sup>(347)</sup>、その理由については公になっていないと思われる。また、MLI は我が国のように仲裁決定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<sup>(348)(349)</sup>、この権利を留保する国との間で<sup>(350)</sup>仲裁手続を実施するためには、権限ある当局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 回通常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 月に漸く発効に至り、我が国最大の相互協議の相手国である米国<sup>(351)</sup>との間にも仲裁制度が導入されることとなった。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

---

<sup>(344)</sup> 中澤・前掲注 (219) 170 頁。

<sup>(345)</sup> 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 (219) 168-169 頁)。

<sup>(346)</sup> 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))。

<sup>(347)</sup> 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かた」租税研究 821 号 365 頁 (2018)。

<sup>(348)</sup> MLI23 条 3 項。

<sup>(349)</sup> 最終提案方式を選好する国にとって、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 (236), p. 591.)。

<sup>(350)</sup> 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)。

<sup>(351)</sup> 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)。

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、財務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<sup>(352)</sup>。この規定は、2011 年に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創設されたもので<sup>(353)</sup>、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が規定されている。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財務省令で規定されている<sup>(354)</sup>。

### (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<sup>(355)</sup>。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、相互協議の類型のうち主に個別事案協議<sup>(356)</sup>について、納税者又は国税庁相互協議室等が国内で行う手続が規定されている。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<sup>(357)</sup>。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

---

<sup>(352)</sup> 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（昭和 44 年大蔵省・自治省令第 1 号）12 条 3 項。

<sup>(353)</sup> 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申立てを行うことがミニマム・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 年度税制改正の概要」768 頁（2017））。

<sup>(354)</sup> 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令 12 条 1 項及び 2 項。

<sup>(355)</sup> 相互協議指針 34-42。

<sup>(356)</sup> 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の類型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。）。

<sup>(357)</sup> 相互協議指針 35 及び 36。

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合意を行う<sup>(358)</sup>。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<sup>(359)</sup>。

### 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2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から～

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、2011年に初めてオランダとの間で制度を導入した後は、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・地域との間で導入している。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実体法の観点からは、仲裁委員会が依拠する法規範の明確性及びかかる規範に基づく仲裁決定が行われること、②手続法の観点からは、①に反した仲裁決定がなされたと思料する納税者へ救済手続を確保すること、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タリ等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

---

<sup>(358)</sup> 相互協議指針41、16及び17又は28。

<sup>(359)</sup> 相互協議指針17。

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、特にいわゆる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、いわゆる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。

もっとも、いわゆる途上国と言っても、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<sup>(360)</sup>。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、技術支援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。

## 2 第二の課題～仲裁手続の実施の観点から～

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。

---

<sup>(360)</sup> この点、久保田・前掲注(195)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。

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、仲裁実施取決めに合意しているところ、合意済みであるのは、二国間租税条約に基づいて初期に制度を導入した6か国・地域にとどまっている。また、MLIの批准に当たり、我が国は従来から独立意見方式による仲裁決定を原則としてきたため、同条約で原則とされる最終提案方式に留保を付している。MLIは、かかる留保に対して対抗措置を認めているため、我が国は一部の相手国との間で、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仲裁規定が適用できない状態となっている。さらに、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はほとんどないとされていたところ<sup>(361)</sup>、2019年に我が国最大の相互協議の相手国である米国との間で仲裁制度が導入されたことにより、仲裁手続の実施が俄かに現実味を帯びていると考えられる。ここで米国は、我が国とは異なり、仲裁決定方式として最終提案方式のみを採用する独特のポリシーを取っている。

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を整理し、望ましい方式を考察することとしたい。

---

<sup>(361)</sup> 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が（青山・前掲注（7）133頁を参照）、本稿においては実際に仲裁手続を実施するに当たり、検討する必要性が高いと考えられる仲裁決定方式について、第4章第2節で考察することとしている。

### 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においては、第2章までに検討した我が国の仲裁手続や、我が国がモデルとするOECDモデル租税条約の仲裁手続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比較検討して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。仲裁制度の導入がEUやOECD加盟国を中心とする先進国が中心となっているところ、今後制度の導入を拡大していく観点からは、途上国向けである国連モデル租税条約の考え方を検討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2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・独租税条約改正以降は、義務的仲裁が主流となっている<sup>(362)</sup>。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））<sup>(363)</sup>においてであり、これが二国間租税条約に初めて仲裁制度が導入された事例とされている<sup>(364)</sup>。米国は伝統的に仲裁制度に消極的であるとされ<sup>(365)</sup>、本条

<sup>(362)</sup> Monsenego, *supra* note (204), pp.163-164.

<sup>(363)</sup> The Convention and Protocol between the United States and the Federal Republic of Germany signed on August 29, 1989. なお、本条約の邦訳は、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(1990)、同35巻6号153頁(1991)、同36巻1号95頁(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年の改正条約と区別して「米・独租税条約(1989)」と表記することとする。

<sup>(364)</sup> 宮武・前掲注(2)87頁。もともと、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 (189), pp.272-273; Altman, *supra* note (27), p.19, footnote 63.)。

<sup>(365)</sup> D' Alessandro (池田訳)・前掲注(174)356頁。

約の交渉において制度の導入に躊躇していたものの<sup>(366)</sup>、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<sup>(367)</sup>。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<sup>(368)</sup>。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<sup>(369)</sup>、仲裁付託のために両締約国の権限ある当局の合意が必要である自発的仲裁であることから<sup>(370)(371)</sup>、紛争解決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<sup>(372)</sup>。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<sup>(373)</sup>、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<sup>(374)</sup>。実際、米国は本条約に

---

<sup>(366)</sup> 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—仲裁手続の導入をめぐって—」税務弘報 39 巻 12 号 7 頁（1991））。

<sup>(367)</sup> 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。

<sup>(368)</sup> 村井＝川端・前掲注（367）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」としている。

<sup>(369)</sup> Lindencrona and Mattsson, *supra* note (189), p. 273.

<sup>(370)</sup> 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（363）関西大学商学論集 35 巻 6 号 162 頁）。

<sup>(371)</sup> 仲裁委員会への付託が義務とされなかったのは、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 (204), p. 164.）。

<sup>(372)</sup> See Altman, *supra* note (27), pp. 20-21.

<sup>(373)</sup> 米・独租税条約（1989）議定書 1 条は、「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（363）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 109 頁。村井・前掲注（366）9-10 頁も参照。）。

<sup>(374)</sup> 例えば、村井＝川端・前掲注（367）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」としている。

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<sup>(375)</sup>、仲裁手続を実施した実例はないとされる<sup>(376)(377)</sup>。

## (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の分野における仲裁制度の検討が進められ<sup>(378)</sup>、2006 年の米・独租税条約の改正議定書（米・独租税条約（2006））<sup>(379)</sup>によって義務的仲裁が採用された<sup>(380)(381)(382)</sup>。もっとも、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<sup>(383)</sup>、2006 年版には

<sup>(375)</sup> Altman, *supra* note (27), p. 21.

<sup>(376)</sup> 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)。

<sup>(377)</sup> 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 節で改めて検討する（後掲注 (600) 及び注 (601) を参照）。

<sup>(378)</sup> 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 International Tax Counsel（国際税務顧問）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こと、並びに米国における他分野での仲裁手続の経験及び経済界からの圧倒的な支持を踏まえると、義務的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」と述べている (U. S. Department of the Treasury, *supra* note (199))。

<sup>(379)</sup> 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。

<sup>(380)</sup> 米・独租税条約 (2006) 25 条 5 項及び 6 項。

<sup>(381)</sup> 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 ヶ月以内に事実認定で合意に至らない場合に、両国の Appeals (租税に係る行政審判所) 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. 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されている (Altman, *supra* note (27), p. 28.)。

<sup>(382)</sup> 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 (2000 年 8 月 24 日署名) 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)。もっとも、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)。

<sup>(383)</sup> 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 年に公表されて 1992 年に撤回されたが、その後 1996 年、

仲裁規定が設けられていない<sup>(384)</sup>。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<sup>(385)</sup>。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<sup>(386)</sup>、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<sup>(387)</sup>。

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<sup>(388)</sup>。また、米国モデル租税条約の2016年版に仲裁規定を新設した<sup>(389)</sup>。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<sup>(390)</sup>、今後も署名することはないと言われている<sup>(391)</sup>。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<sup>(392)</sup>、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

---

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 Feb. 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。

<sup>(384)</sup> United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, Article 25.

<sup>(385)</sup> 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].

<sup>(386)</sup> 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14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のウェブサイト参照 (IRS, Mandatory Arbitration, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/mandatory-arbitration>, last visited Feb. 1, 2021.)。

<sup>(387)</sup> 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 (199))、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。)

<sup>(388)</sup> OECD, *supra* note (10), para. 62.

<sup>(389)</sup> U.S. Model Income Tax Convention (2016). 原文は、IRSのウェブサイトから入手できる (前掲注 (383) 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 (2016) を参照。

<sup>(390)</sup> 大野・前掲注 (347) 359 頁。2021年2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)。

<sup>(391)</sup> 中澤・前掲注 (219) 159 頁。

<sup>(392)</sup> 中澤・前掲注 (219) 159 頁、青山・前掲注 (7) 134 頁。

定を有している<sup>(393)</sup>。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<sup>(394)</sup>、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<sup>(395)</sup>。

## 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<sup>(396)(397)</sup>。米国の租税条約には自発的仲裁と義務的仲裁の 2 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<sup>(398)</sup>、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<sup>(399)</sup>。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

---

<sup>(393)</sup> 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.

<sup>(394)</sup> Craig A. Sharon. (2012). “Treaty Arbitration: Where Art Thou?” Tax Management International Journal. Vol.41, No.2, p.92.

<sup>(395)</sup> See Parillo, *supra* note (385), p.514.

<sup>(396)</sup> 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.

<sup>(397)</sup> 例えば、米・独租税条約（2006）については、2007年に技術的解説書、2008年に米・独間のMoU（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仲裁実施取決めを2009年に締結している。これらの原文は、IRSのウェブサイトで見ることができる（IRS, *supra* note (386)）。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、本稿執筆時点において、我が国及びスペインについては、仲裁手続の細則を規定した文書は公表されていない（我が国との間では、前掲注（294）のとおり、本稿執筆後の2021年2月3日に仲裁実施取決めの合意に至っている。）。

<sup>(398)</sup> 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 (394), 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, p.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。

<sup>(399)</sup> 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。

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<sup>(400)</sup>。

### (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ない場合に義務的に仲裁付託される<sup>(401)</sup>。OECD モデル租税条約とは異なり、仲裁開始に納税者（presenter）<sup>(402)</sup>による要請書の提出を必要としない条約もある<sup>(403)</sup>。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<sup>(404)</sup>。

### (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

---

<sup>(400)</sup> 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 Feb. 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、仲裁事案の管理、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 Feb. 1, 2021.）。

<sup>(401)</sup> 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—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））。

<sup>(402)</sup> 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)）。

<sup>(403)</sup> 日・米租税条約における義務的仲裁を除き、租税条約の規定上、納税者の要請が明記されていない（例えば、米・独租税条約（2006）25 条 5 項を参照）。もっとも、前掲注（401）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（See Barshovi, *supra* note (396), 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るようになった。

<sup>(404)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 7 項パラ 2。

(405)。従来の自発的仲裁においては、租税条約の解釈又は適用全般が対象であり(406)、特に限定がなかったのに対し(407)、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(408)。もっとも、仲裁対象事案の範囲については、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(409)、ベルギーのように特定の課税事案に限定しないもの(410)、フランスのように APA 事案を含まないものもあり(411)、必ずしも後に締結した条約ほど範囲を拡大しているわけではない(412)。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

(405) 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 項第一文に規定される解釈適用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 (日・米租税条約 25 条 3 項(d)は、解釈適用協議の一例として、「事前価格取決め」を挙げている)。

(406) 米・独租税条約 (1989) 25 条 5 項 (前掲注 (370) を参照)。

(407) 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がなく、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。

(408) See Monsenego, *supra* note (204), pp.166-167.

(409) 米・独租税条約 (2006)・議定書 22 条、米・カナダ MoU (Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of Canada and the United States of America) 2 条(c)、米・カナダ租税条約・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.)。

(410) 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。

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

(412) 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)。

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	○	—	○	租税条約で限定。
ベルギー	2006	○	○	○	事案の限定なし。
カナダ	2007	○	—	○	技術的解説書で限定。
フランス	2009	○	○	—	MoU で限定。
スイス	2009	○	○	○	事案の限定なし。
日本	2013	○	○	(※2)	法人居住者事案を除く。
スペイン	2013	○	○	—	法人居住者事案を除く。
米国モデル	2016	○	○	○	前掲注 (405) を参照。

(※1) 特定の事案とは、居住者 (個人のみ)、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、APA 事案を仲裁対象事案とする一方、仲裁開始の条件として、APA の対象期間における課税通知が行われた場合に限り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、その後同一の期間について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 (401) 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・カナダ租税条約・技術的解説書 43 頁)。

と考えられ<sup>(413)</sup>、これらの国々との仲裁手続の経験を踏まえた上で、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<sup>(414)</sup>。

### (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する手続が存在しない<sup>(415)</sup>。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<sup>(416)</sup>。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<sup>(417)</sup>、他方の締約国の権限ある当局が仲裁人を選任する<sup>(418)</sup>。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ことになる<sup>(419)</sup>。

#### 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<sup>(420)</sup>。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<sup>(421)(422)</sup>。その後、権限ある当局は相

---

<sup>(413)</sup> 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)。

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

<sup>(415)</sup> 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、スイスとの間では、仲裁開始から 30 日以内に権限ある当局が付託事項を決定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)。

<sup>(416)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項 (a)。

<sup>(417)</sup> 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 (米国モデル租税条約 25 条 10 項 (e))。

<sup>(418)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項 (a)。

<sup>(419)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項 (a)。

<sup>(420)</sup> 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))。

<sup>(421)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項 (e)。かかる手続は、ドイツ、カナダ、ベルギー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.)。

<sup>(422)</sup> 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

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<sup>(423)</sup>。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）<sup>(424)</sup>、仲裁決定に至った理由や法的根拠は示さずに、解決案のみが提示される<sup>(425)</sup>。納税者を含む全ての関係者（concerned person）<sup>(426)</sup>が当該仲裁決定を受け入れた場合<sup>(427)</sup>、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<sup>(428)</sup>、原則として公表されることはない<sup>(429)</sup>。

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<sup>(430)</sup>。

#### (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つ

---

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（318）を参照。）。

<sup>(423)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項(i)。

<sup>(424)</sup> 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)）。

<sup>(425)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。

<sup>(426)</sup> 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（212）及び注（303）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 Feb. 1, 2021.)。

<sup>(427)</sup> 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）。

<sup>(428)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。

<sup>(429)</sup> 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を予定していないことが読み取れる（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)）。

<sup>(430)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項(d)。

て合意することとしている<sup>(431)</sup>。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<sup>(432)</sup>、仲裁開始から仲裁人の選任まで 60 日<sup>(433)</sup>、議長選任までさらに 60 日<sup>(434)</sup>、議長選任から仲裁決定まで 9 か月<sup>(435)</sup>、仲裁決定が出されてから納税者の意向確認まで 30 日<sup>(436)</sup>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途中で行き詰まらない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 年程度の期間を要することになると考えられる<sup>(437)(438)</sup>。

### 3 米国の仲裁手続の特徴

米国においても、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 モデル租税条約や MLI と基本的に同様となっている。しかし、OECD 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<sup>(439)</sup>。

#### (1) 仲裁不適事案<sup>(440)</sup>

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見られる<sup>(441)</sup>仲裁不適事案に係る規定を設けている<sup>(442)</sup>。これにより、仲裁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

---

<sup>(431)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 10 項。

<sup>(432)</sup> 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。

<sup>(433)</sup> 米・独 MoU6 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・仏 MoU6 条(a)、米・スイス仲裁実施取決め 9 条(A)、米・ベルギー-MoU5 条パラ 1、米・カナダ MoU6 条(a)）。

<sup>(434)</sup> 米・独仲裁委員会運営指針 1 条(b)。

<sup>(435)</sup> 米・独仲裁委員会運営指針 16 条(a)。議長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)）。

<sup>(436)</sup> 米・独 MoU17 条(b)。

<sup>(437)</sup> 仲裁開始から仲裁人選任までが 90 日、議長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（433）、（435）を参照）。

<sup>(438)</sup> 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。

<sup>(439)</sup> Harrington（岡田訳）・前掲注（376）297-298 頁を参照。

<sup>(440)</sup> 詳細は、第 4 章第 1 節 2 で検討する。

<sup>(441)</sup> 前掲注（307）を参照。

<sup>(442)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 7 項パラ 2。

ている<sup>(443)</sup>。

## (2) 仲裁決定方式

米国における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<sup>(444)</sup>。ここで、仲裁決定に際して複数の論点が存在する場合<sup>(445)</sup>、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<sup>(446)</sup>。

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<sup>(447)</sup>。

## (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、租税条約の規定に適合しない課税に係る事案のみならず、租税条約の解釈又は適用に係る問題のうち個別の納税者の事案についても掲げている<sup>(448)</sup>。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<sup>(449)(450)</sup>。

## (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<sup>(451)</sup>。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

---

<sup>(443)</sup> 村井・前掲注（122）27 頁、Harrington（岡田訳）・前掲注（376）297 頁。

<sup>(444)</sup> 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。

<sup>(445)</sup> 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。

<sup>(446)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項 (h)、(j)。

<sup>(447)</sup> Sander（増井訳）・前掲注（206）198-199 頁。

<sup>(448)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 6 項 (b)。

<sup>(449)</sup> 前掲注（412）の表を参照。

<sup>(450)</sup> 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（401）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として挙げられる（米・カナダ MoU19 条 (b) (c) (d)）。

<sup>(451)</sup> 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

れる<sup>(452)(453)</sup>。

#### (5) 納税者に対する守秘義務

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<sup>(454)</sup>。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<sup>(455)</sup>、納税者がかかる守秘義務に違反した場合において両締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<sup>(456)(457)</sup>。

#### (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、理由を付する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<sup>(458)</sup>、仲裁手続の迅速性を重視していると考えら

---

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.）。

<sup>(452)</sup> 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が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 (393), p. 201.）。

<sup>(453)</sup> 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振出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 (396), p. 371.）。

<sup>(454)</sup> 米国モデル租税条約25条7項(d)。

<sup>(455)</sup> 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。

<sup>(456)</sup> 米国モデル租税条約25条9項(d)(iv)。

<sup>(457)</sup> 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 (393), p. 198.）。

<sup>(458)</sup> 前掲注(452)を参照。

れる<sup>(459)</sup>。

## 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<sup>(460)</sup><sup>(461)</sup>。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が提案した指令案<sup>(462)</sup>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<sup>(463)</sup>。本指令案そのものは実現に至らなかったものの<sup>(464)</sup>、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）<sup>(465)</sup>の3点について、直接税の調和措置が承認された<sup>(466)</sup>。

---

<sup>(459)</sup> Mc Cree, *supra* note (393), p. 207.

<sup>(460)</sup> 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、301頁（税務経理協会、2005）。

<sup>(461)</sup> 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。

<sup>(462)</sup> European Commission. (1976). "Proposal for a Council Directive concerning the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer Pricing of Profits between Associated Enterprises (Arbitration Procedure) COM (76) 611 Final". 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）。

<sup>(463)</sup> Lindencrona and Mattsson, *supra* note (189), pp. 268-269.

<sup>(464)</sup> アン・ガウブロム（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巻2号86頁（2007）。

<sup>(465)</sup> 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のウェブサイトで入手できる（EUR-Lex.europa.eu, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, last visited Feb. 1, 2021.）。

<sup>(466)</sup> 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（460）301-302頁を参照）。

EU 仲裁条約は、EU 加盟国間の二重課税の事案について、権限ある当局間の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<sup>(467)</sup>、租税紛争の解決を第三者に付託する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<sup>(468)</sup>。

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<sup>(469)</sup>、2004 年 11 月に再び加盟国の同意を得て 2000 年 1 月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<sup>(470)</sup>。しかし、EU 仲裁条約は指令方式ではないため、コミッション<sup>(471)</sup>の監督権に服さず、また、

---

<sup>(467)</sup> EU において、EU 法である指令 (directive) 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 (庄司克宏『新 EU 法基礎編』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 (122) 28 頁を参照)。

<sup>(468)</sup> アン・ガウブロム (トーマツ訳)・前掲注 (464) 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」関西大学法学研究所 169 頁 (1995)。

<sup>(469)</sup> 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。

<sup>(470)</sup> 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 か国 (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 か国となった

(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](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en), last visited Feb. 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 か国となった。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 Feb. 1, 2021.)。

<sup>(471)</sup> 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 (467) 58-66 頁を参照)。

自動的には EU 司法裁判所<sup>(472)</sup>の管轄権にも服さない<sup>(473)</sup>。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<sup>(474)</sup>。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係る国際的な機運が高まってきたことも背景となつて<sup>(475)</sup>、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<sup>(476)</sup>。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<sup>(477)</sup>、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に<sup>(478)</sup>、2017 年 10 月に理事会<sup>(479)</sup>による指令（EU 紛争解決指令）<sup>(480)</sup>が採択されることとなった。租税に係る紛争解決手続に EU 法である指令方式を導入したのは、課税の自治よ

---

<sup>(472)</sup> 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（467）130-141 頁を参照）。

<sup>(473)</sup> 谷口・前掲注（460）303 頁。

<sup>(474)</sup> アン・ガウブロム（トーマツ訳）・前掲注（464）86 頁。

<sup>(475)</sup> 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](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG), last visited Feb. 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, p. 1.）。

<sup>(476)</sup> 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://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_686\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_686_en.pdf), last visited Feb. 1, 2021.

<sup>(477)</sup> 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。

<sup>(478)</sup> 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 Feb. 1, 2021.

<sup>(479)</sup> 理事会（Council）（閣僚理事会又は EU 理事会と呼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（467）50-58 頁を参照）。

<sup>(480)</sup> 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 のウェブサイトから入手できる（EUR-Lex.europa.eu, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>, last visited Feb. 1, 2021.）。

りも国際協調を重視した結果であると言われている<sup>(481)</sup>。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、そしてこれを一步進めて 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<sup>(482)(483)</sup>、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<sup>(484)</sup>。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<sup>(485)</sup>。

## 2 EU の仲裁手続の概要

EU における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<sup>(486)</sup>。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 3 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<sup>(487)</sup>、納税者はいずれの仲裁手続の利用も保障され、このうち 1 つを選択することとされている<sup>(488)</sup>。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

---

<sup>(481)</sup> 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.

<sup>(482)</sup> EU 紛争解決指令 22 条 1 項。

<sup>(483)</sup> 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 (470))。

<sup>(484)</sup> 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)。

<sup>(485)</sup> EU 紛争解決指令前文パラ 11。

<sup>(486)</sup> 例えば、独・蘭租税条約 25 条 5 項、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となるであろう (前掲注 (470) 及び (483) を参照)。

<sup>(487)</sup> 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 項にも同趣旨の規定がある。

<sup>(488)</sup> 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。

点や<sup>(489)</sup>、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選好することになると考えられる<sup>(490)</sup>。そのため以下では、今後 EU における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 Conduct)<sup>(491)(492)</sup>と比較しながら内容を整理する。ここで、EU における仲裁手続は、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<sup>(493)</sup>、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<sup>(494)</sup>、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

国際的二重課税が発生した場合、権限ある当局は納税者 (affected person) の申立てに基づき<sup>(495)</sup>、2 年以内に相互協議により事案を解決するよう努めなければならないこととされ<sup>(496)</sup>、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

---

<sup>(489)</sup> 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 (See European Commission, *supra* note (476), pp.2-3.)。

<sup>(490)</sup> See Govind and Turcan, *supra* note (475), pp.10-11.

<sup>(491)</sup> 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・ガウブロム (トーマツ訳)・前掲注 (464) 90-91 頁)。

<sup>(492)</sup> 2004 年 12 月 7 日に 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) が EU 理事会で承認されている。また、その改訂版として 2009 年 9 月 14 日に、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) がコミッションで採択されている。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 Feb. 1, 2021.)。

<sup>(493)</sup> 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 か国間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、3 か国間の取引も対象に含めることが確認されている。

<sup>(494)</sup> See Terr et al, *supra* note (62), p. 485.

<sup>(495)</sup> 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))。この点は、我が国及び米国の仲裁手続と同様の趣旨と考えられる (前掲注 (426) を参照。)

<sup>(496)</sup> EU 紛争解決指令 4 条 1 項。

Commission) が設置される<sup>(497)</sup>。EU 仲裁条約は、対象となる納税者が限定的で<sup>(498)</sup>、仲裁要請について明記していなかったところ<sup>(499)</sup>、EU 紛争解決指令は、納税者の属性を問わないこととし<sup>(500)</sup>、仲裁要請も明記することとなった<sup>(501)</sup>。また、仲裁要請は、各加盟国における国内救済手続の迫行を妨げないものとされている<sup>(502)</sup>。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<sup>(503)</sup>。

## (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<sup>(504)</sup>、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<sup>(505)</sup>、条約の解釈又は適用に関して生じた二重課税が仲裁対象事案となることが明記されている<sup>(506)</sup>。

## (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<sup>(507)</sup>。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)

---

<sup>(497)</sup> 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。

<sup>(498)</sup> 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。

<sup>(499)</sup> EU 仲裁条約 7 条 1 項。

<sup>(500)</sup> EU 紛争解決指令全文パラ 7。

<sup>(501)</sup> EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

<sup>(502)</sup> EU 紛争解決指令 16 条 2 項。

<sup>(503)</sup> EU 紛争解決指令 16 条 4 項 (b)。

<sup>(504)</sup> 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)。

<sup>(505)</sup> 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)。

<sup>(506)</sup> 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は、相互協議 (個別事案協議) 及び仲裁手続の対象は「租税条約の規定に適合しない課税」であり、国際的<sup>(507)</sup>二重課税とは若干意味合いが異なっている (前掲注 (93) を参照)。

<sup>(507)</sup> Ruiters, *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.*)。

1名ずつ、及び議長（chair）1名の合計5名で構成される<sup>(508)</sup>。議長は、権限ある当局の代表者及び仲裁人が指名する<sup>(509)</sup>。各加盟国は、能力があり独立した（independent）、不偏かつ誠実に（with impartiality and integrity）行動できる仲裁人を最低3人指名しておき、コミッションにリストを通知しなければならない<sup>(510)</sup>。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<sup>(511)</sup>。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<sup>(512)</sup>。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、異議を申し立てることができる<sup>(513)</sup>。

#### 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<sup>(514)</sup>。納税者は、権限ある当局の同意があれば仲裁委員会への書面での情報提供や口頭での意見表明をすることができ、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<sup>(515)</sup>。仲裁委員会は、単純多数決の方式により<sup>(516)</sup>、設置から6か月以内に仲裁委員会としての結論を出す<sup>(517)</sup>。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

---

<sup>(508)</sup> 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）。

<sup>(509)</sup> EU 紛争解決指令 8 条 6 項。

<sup>(510)</sup> EU 紛争解決指令 9 条 1 項及び 2 項。EU 仲裁条約 7 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 のウェブサイトが公表されている（European Council, List of independent persons of standing, January 2021, <https://www.consilium.europa.eu/uedocs/accords/tables/1990093.pdf>, last visited Feb. 1, 2021.）。EU 紛争解決指令による仲裁人リストは、本稿執筆時点で 2021 年春以降にオンラインで公表予定とされている（European Commission, Resolution of tax disputes in the European Union, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/resolution-double-taxation-disputes\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/resolution-double-taxation-disputes_en), last visited Feb. 1, 2021.）。

<sup>(511)</sup> EU 紛争解決指令 7 条 1 項。

<sup>(512)</sup> EU 紛争解決指令 7 条 1 項。

<sup>(513)</sup> 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）。

<sup>(514)</sup> EU 紛争解決指令 13 条 1 項。

<sup>(515)</sup> EU 紛争解決指令 13 条 2 項。

<sup>(516)</sup> EU 紛争解決指令 14 条 3 項。

<sup>(517)</sup> EU 紛争解決指令 14 条 1 項。

限り、当該仲裁決定に拘束される<sup>(518)</sup>。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<sup>(519)</sup>。また、仲裁決定の内容は先例的価値を持たないものの<sup>(520)</sup>、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<sup>(521)</sup>、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<sup>(522)</sup>。

#### (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<sup>(523)</sup>、仲裁委員会設置から仲裁決定まで 6 か月<sup>(524)</sup>、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<sup>(525)</sup>、相互協議の合意内容を納税者に連絡するまで 30 日<sup>(526)</sup>、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<sup>(527)</sup>。このため、仲裁人や議長の選任等の手続が途中で行き詰まらない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<sup>(528)</sup>、OECD モデル租税条約や本章第 1 節の米

<sup>(518)</sup> EU 紛争解決指令 15 条 1 項及び 2 項。

<sup>(519)</sup> EU 紛争解決指令 15 条 4 項。

<sup>(520)</sup> 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。

<sup>(521)</sup> EU 紛争解決指令 18 条 2 項。

<sup>(522)</sup> 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)、後者が権限ある当局の合意がなくとも原則として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)。

<sup>(523)</sup> EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

<sup>(524)</sup> EU 紛争解決指令 6 条 3 項、14 条 1 項。

<sup>(525)</sup> EU 紛争解決指令 15 条 1 項。

<sup>(526)</sup> EU 紛争解決指令 15 条 3 項。

<sup>(527)</sup> EU 紛争解決指令 15 条 4 項。

<sup>(528)</sup> ザス (川端訳)・前掲注 (468) 169-170 頁。

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となっているが<sup>(529)(530)</sup>、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<sup>(531)</sup>。

### (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<sup>(532)</sup>、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<sup>(533)</sup>、租税紛争に係る仲裁手続としては特徴的である<sup>(534)</sup>。

### (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 か月経過後は拘束される点で、非拘束的な調停と拘

---

<sup>(529)</sup> Markham, *supra* note (481), p. 126.

<sup>(530)</sup> 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。

<sup>(531)</sup> 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 (241), 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。

<sup>(532)</sup> 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 人の仲裁人選任に 18 か月もの時間を要したとされている（David P. McFarland et al. ed. (2004). “French Competent Authority Details First Arbitration, Says Process Works” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol. 13, No. 9, p. 473.）。

<sup>(533)</sup> 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（186）160-167 頁を参照。 *See also* Groen, *supra* note (89), p. 18.）。

<sup>(534)</sup> 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。

東力のある仲裁手続の混合ともいえる手続であり<sup>(535)</sup>、仲裁決定の拘束力を緩和していると考えられる<sup>(536)</sup>。

#### (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 ヶ月間、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<sup>(537)</sup>。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、いわゆる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<sup>(538)</sup>。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<sup>(539)</sup>、途上国を中心とする資本輸入国のニーズに合致しないという懸念である<sup>(540)</sup>。これを受け、国際連合（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<sup>(541)</sup>、1980 年に国

---

<sup>(535)</sup> Sander（増井訳）・前掲注（206）200 頁。

<sup>(536)</sup> Govind and Turcan, *supra* note（475）, p. 4.

<sup>(537)</sup> 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 年の文献であるが、これまでフランス・イタリア間及びフランス・ドイツ間で 1 件ずつ仲裁決定に基づく合意が報告されているのみであるという（*See 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.*）。

<sup>(538)</sup> Altman, *supra* note（27）, p. 67.

<sup>(539)</sup> 青山・前掲注（174）244 頁。

<sup>(540)</sup> Altman, *supra* note（27）, p. 67.

<sup>(541)</sup> 1967 年から 1977 年まで 7 回にわたって専門家会合である Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries（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（筆者による仮訳））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）。

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）<sup>(542)</sup>を公表するに至った<sup>(543)</sup>。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<sup>(544)</sup>。この修正は、主として課税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<sup>(545)</sup>、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<sup>(546)</sup>。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年版で初めて言及され<sup>(547)</sup>、2011年版で導入された<sup>(548)</sup>。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続を整理することとする<sup>(549)</sup>。

## 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<sup>(550)</sup>、ここではモデル租税条約本文及びコメンタリにおける相違点を簡単に整理することとする。

---

<sup>(542)</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. 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。

<sup>(543)</sup> 志賀・前掲注（17）102頁。

<sup>(544)</sup> 青山・前掲注（174）248頁。

<sup>(545)</sup> 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）。

<sup>(546)</sup> 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.）。

<sup>(547)</sup> United Nations.（2001）. “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 Feb. 1, 2021.

<sup>(548)</sup> 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.）。

<sup>(549)</sup> United Nations.（2017）. “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” Article 25 Commentary. 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で購入できる（United Nations, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf), last visited Feb. 1, 2021.）。

<sup>(550)</sup> 国連モデル租税条約のコメンタリによれば、OECDモデル租税条約25条5項に係るコメンタリであるパラ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（549）, para.18.）. また、仲裁実施取決めサンプル合意についてもOECDモデル租税条約のコメンタリの構成を基にしたものとなっている（Ismer, *supra* note（68）, p.1783.）。

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<sup>(551)(552)</sup>。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しており<sup>(553)</sup>、OECDモデル租税条約における2年よりも期間が延長されている<sup>(554)</sup>。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<sup>(555)</sup>、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<sup>(556)</sup>、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<sup>(557)</sup>。

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<sup>(558)</sup>、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<sup>(559)</sup>、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<sup>(560)</sup>の3点であるとされている<sup>(561)</sup>。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<sup>(562)</sup>。

---

<sup>(551)</sup> Ismer, *supra* note (68), p.1783; United Nations, *supra* note (549), para.1.

<sup>(552)</sup> 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注釈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(246)の理由から、仲裁手続が効果的に実施可能であると結論づけた場合にのみ条約に含められるべきとの注釈が付されていた。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、当該注釈は削除されている(OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.65.)ため、注釈に係る相違点は本文では挙げていない。

<sup>(553)</sup> 国連モデル租税条約25条5項(Alternative B)。

<sup>(554)</sup> 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。

<sup>(555)</sup> 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。

<sup>(556)</sup> 国連モデル租税条約25条5項(Alternative B)。

<sup>(557)</sup> EU紛争解決指令15条1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)。

<sup>(558)</sup> United Nations, *supra* note (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.

<sup>(559)</sup> 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 (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 1.)。

<sup>(560)</sup> 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 (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 7.)。

<sup>(561)</sup> Lennard, *supra* note (279), pp.182-183.

<sup>(562)</sup> 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2017年版のOECD

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<sup>(563)</sup>。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。また、仲裁決定方式について迅速かつ低コストの利点があると言われる最終提案方式を原則的方式としている<sup>(564)</sup>。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、いわゆる途上国の人的・物的リソースが不足している現状を踏まえて<sup>(565)</sup>、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<sup>(566)</sup>。

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いわゆる途上国向けに配慮したものになっていると考えられる。もっとも、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<sup>(567)</sup>、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。

#### 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

---

モデル租税条約であるため、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), p.2.)。

<sup>(563)</sup> 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 (241), p.618.)。

<sup>(564)</sup> 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。

<sup>(565)</sup> Protto, *supra* note (283), p.176.

<sup>(566)</sup> Lennard, *supra* note (279), pp.182-183; Markham, *supra* note (481), p.130.

<sup>(567)</sup> Pit, *supra* note (11), p.446.

に仲裁決定方式の相違がその考え方に大きな影響を及ぼしていると考えられる<sup>(568)</sup>。

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、相手国が仲裁人を選任しない場合に、一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、仲裁人選任や仲裁決定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、米国における仲裁手続は、「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、権限ある当局に異議を申し立てる手続が認められている。このように、EUの仲裁手続は、仲裁手続へ移行しないための抑止力としての位置付けは保ちつつも、仲裁人選任や仲裁決定の厳密性を重視し、法規範とは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、仲裁付託までの期間の延長、仲裁人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仲裁に要する事務負担を緩和し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、いわゆる途上国向けに配慮し

---

<sup>(568)</sup> 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.

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手続に移行すること、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、国際的な租税紛争の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オプションを検討することは、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、義務的仲裁、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。

#### 2 義務的仲裁に係る検討

##### (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<sup>(569)</sup>。

#### 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<sup>(570)</sup>及び EU 紛争解決指令等の様々な国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<sup>(571)</sup>、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、特段の手続を要さ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<sup>(572)</sup>。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はないと考えられる<sup>(573)</sup>。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<sup>(574)</sup>。

#### 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<sup>(575)</sup>。これは、納税者には相互協議の申

---

<sup>(569)</sup> 以下の 3 類型による区分は、Groen, *supra* note (89), p. 11. を参考にした。

<sup>(570)</sup> 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 (401) を参照）。

<sup>(571)</sup> 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 4 条 2 項）。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）。

<sup>(572)</sup> Groen, *supra* note (89), p. 11.

<sup>(573)</sup> EU 仲裁条約 7 条 4 項。

<sup>(574)</sup> EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

<sup>(575)</sup> 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 27 条 5 項を例にとれば “an unsettled disputed may be submitted for arbitration at the request of either contracting state”（下線部は筆者による）と規定されており、義務的仲裁（当局要請型）に該当するという見解もある（*See Züger, supra* note (62), pp. 26-28.）。しかし、かかる規定の文理解釈上、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ため、義務的仲裁には該当しないと考えられる（*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

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。

## 二 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、納税者に仲裁要請を行う権利が認められていることが、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<sup>(576)</sup>。また、これにより、納税者にとって紛争解決手続として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、いわゆる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

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<sup>(577)</sup>、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<sup>(578)</sup>。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

---

合には、仲裁付託されない」とされており (United Nations, *supra* note (549), 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。

<sup>(576)</sup> 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。

<sup>(577)</sup> 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。

<sup>(578)</sup> 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

とを意味しているため<sup>(579)</sup>、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<sup>(580)</sup>。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るものの<sup>(581)</sup>、我が国も含めて十分に明確になっているとはいえない<sup>(582)</sup>。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、紛争解決手続として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<sup>(583)</sup>。

#### 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<sup>(584)</sup>、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<sup>(585)</sup>。例えば、現行の相互協議の多くを移転価

---

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。

<sup>(579)</sup> Harrington (岡田訳)・前掲注 (376) 297 頁を参照。

<sup>(580)</sup> Barshovi, *supra* note (396), p. 365.

<sup>(581)</sup> 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進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進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))。

<sup>(582)</sup> 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)。

<sup>(583)</sup> 別所=川口・前掲注 (401) 103 頁に同旨。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 Feb. 1, 2021.

<sup>(584)</sup> 中澤・前掲注 (219) 170 頁。

<sup>(585)</sup> 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<sup>(586)(587)</sup>、課税事案の中で相対的に各国の経験値が高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<sup>(588)(589)</sup>。また、国連モデル租税条約のコメントリのように、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<sup>(590)</sup>。

#### ハ 自発的仲裁及び最恵国条項<sup>(591)</sup>

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<sup>(592)</sup>。

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<sup>(593)</sup>

---

<sup>(586)</sup> 国税庁の前掲統計によれば、我が国の2019（令和元）事務年度における相互協議の繰越事案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）。

<sup>(587)</sup> 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事案4,524件のうち53%（2,383件）、及び2016年1月1日以降発生分の繰越事案2,431件のうち56%（1,352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。

<sup>(588)</sup> 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)）。

<sup>(589)</sup> 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)）。

<sup>(590)</sup> 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（549）, Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 1.）。

<sup>(591)</sup> 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、本文を参考にしている。

<sup>(592)</sup> 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（195）62頁は、「自発的仲裁条項であれ、それが中長期的に義務・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。

<sup>(593)</sup> 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（1993年8月3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）

やオランダ<sup>(594)</sup>の租税条約に導入されている<sup>(595)</sup>。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<sup>(596)</sup>。

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<sup>(597)</sup>。

## 二 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<sup>(598)</sup>。この方策は、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ハの最恵国条項と類似しているが、租税条約の再交渉が不要であるため、実施段階における時間短縮のメリットがあるとされている<sup>(599)</sup>。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<sup>(600)</sup>、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

---

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最恵国条項付きの仲裁規定が設けられている(Pit, *supra* note (11), pp.447-448, footnote 21.)。このような規定は、準仲裁条項(Semi-arbitration clause)と呼称されている(*Ibid.*)。

<sup>(594)</sup> 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最恵国条項付きの仲裁規定が設けられている(*Ibid.*)。

<sup>(595)</sup> このほかにも、英・アゼルバイジャン租税条約(1994年2月23日署名)にもこのような最恵国条項付きの仲裁規定が設けられている(*Ibid.*)。

<sup>(596)</sup> Owens et al. (岡田訳)・前掲注(591)436頁。

<sup>(597)</sup> ウルグアイと第三国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))。

<sup>(598)</sup> この代替案は、国連モデル租税条約(2017)のコメンタリにおいて示唆されている(United Nations, *supra* note (549), para.3.)。

<sup>(599)</sup> Owens et al. (岡田訳)・前掲注(591)436頁。

<sup>(600)</sup> 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23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.)。

続を両締約国の権限ある当局で取り決める必要があり、実施段階における時間短縮のメリットは少ないと考えられる<sup>(601)</sup>。

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<sup>(602)</sup>。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<sup>(603)(604)</sup>。

### (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メリットがあるとも言われている<sup>(605)</sup>。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<sup>(606)</sup>。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、実際に仲裁規定が利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<sup>(607)</sup>、OECD及びEU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

---

<sup>(601)</sup> 米国は、カナダ、フランス、ドイツ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、結果的には、交換公文ではなく、後の条約改正によって義務的仲裁を採用している (*Ibid.*)。

<sup>(602)</sup> 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。

<sup>(603)</sup> 日・デンマーク租税条約 30 条 3 項(b)。

<sup>(604)</sup> 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 Feb. 1, 2021.)。

<sup>(605)</sup> United Nations, *supra* note (549), para. 15.

<sup>(606)</sup> Turcan, *supra* note (283), § 10.3.2.

<sup>(607)</sup> U.S. Department of the Treasury, *supra* note (199).

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。

### 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

義務的仲裁とともに、紛争解決の実効性を担保するもう 1 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、仲裁決定に従った相互協議の合意を行うことになる。

#### (2) 拘束力のある仲裁に係る代替案

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<sup>(608)</sup>。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の混合を混合させた手続であると考えられる<sup>(609)</sup>。

##### ロ 非拘束的な決定

---

<sup>(608)</sup> 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（*See* Schiavini, *supra* note (236), 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考えられる。

<sup>(609)</sup> 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いる（Sander（増井訳）・前掲注（203）200 頁）。

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調停に類似する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<sup>(610)</sup>。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<sup>(611)</sup>、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<sup>(612)</sup>。

### (3) 検討

上記(2)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、国際法一般においても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(1)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<sup>(613)</sup>。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<sup>(614)</sup>。以上のことから、

---

<sup>(610)</sup> Shoup (いわゆる「シャウプ勧告」を行ったシャウプ教授である。)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.)。

<sup>(611)</sup> 青山・前掲注(55)157頁、Owens et al. (岡田訳)・前掲注(591)433-435頁。

<sup>(612)</sup> EU 紛争解決指令前文パラ6。

<sup>(613)</sup> 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巻8号69頁(2007))。しかし、権限ある当局にとっては、既に仲裁決定をもって事案の解決がなされているのであり、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と考えられる。この場合、権限ある当局が仲裁決定と異なる合意に至る誘因は、ほとんど発生しないのではないかと考えられる。

<sup>(614)</sup> 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。

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 1 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 3 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、仲裁付託の義務や仲裁決定の拘束力については、これらの性格を緩和すれば仲裁制度の導入は容易になるが、実効性が乏しくなる一方、強化すれば実効性は強まるが、仲裁制度の導入が困難になるというトレード・オフの関係にある。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ふことから、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る<sup>(615)</sup>。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 3 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相互協議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、

---

<sup>(615)</sup> 本文で引用した文献のほかに、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。

という 3 つの柱に大別されている<sup>(616)(617)</sup>。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<sup>(618)</sup>、紛争解決手続の改善に係る取組を促進するための制度であり、OECD 加盟国の枠組みを越えて BEPS IF 参加国である 100 以上の国・地域<sup>(619)</sup>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<sup>(620)</sup>。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。我が国は現在、第 1 ステージの審査を終えて「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<sup>(621)</sup>、一部の項目について受けた勧告及び提言<sup>(622)</sup>への取組状況について、2019 年 8 月から第 2 ステージの審査を受けているところである。

ピア・レビュー制度は、罰則を伴う措置を課すことや、MLI のように既存の租税条

---

<sup>(616)</sup> これらは全部で 17 項目から構成される。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.）。

<sup>(617)</sup> ミニマム・スタンダードのほかにも、ベストプラクティス 14 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）。

<sup>(618)</sup> 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」を参照

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/14/index.htm>（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。

<sup>(619)</sup> 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。

<sup>(620)</sup> 秦・前掲注（53）340 頁。

<sup>(621)</sup> 秦・前掲注（53）355 頁。

<sup>(622)</sup> 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の実施が国内法令の期間制限にかかわらず実施すると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、効率的な文書の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 のウェブサイトを参照（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” OECD Publishing, *available at* [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-japan-stage-1\\_9789264304307-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-japan-stage-1_9789264304307-en), last visited Feb. 1, 2021.）。

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の調整、人材教育、コスト負担等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<sup>(623)</sup>。

### (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一つの方策として、上記のミニマム・スタンダードの1つとして各国・地域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<sup>(624)</sup>、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<sup>(625)</sup>。

一方、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、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

---

<sup>(623)</sup> 望月・前掲注（226）130頁を参照。

<sup>(624)</sup> OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2019, <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-all.htm>, last visited Feb. 1, 2021.

<sup>(625)</sup> 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示した国・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、報告した国・地域の中で最も良い統計数値を示したとされている（OECD, Mutual Agreement Procedure 2019 Awards, <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-2019-awards.htm>, last visited Feb. 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、間接的には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。

(626)。しかし、参加国の合意に至らなかったため<sup>(627)</sup>、結果的に最終報告書（行動 14）には盛り込まれず<sup>(628)</sup>、産業界からの批判を招いたという経緯がある<sup>(629)</sup>。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、自発的仲裁の採用をミニマム・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 1 つである相互協議統計を改訂して組み合わせる方法である。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<sup>(630)</sup>。上記 2 で検討したとおり、自発的仲裁を単体で採用した場合、導入が容易になる一方、実際に仲裁付託へ至る可能性が低く紛争解決の実効性が乏しくなると考えられる。また、仲裁決定の公表の要件も 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。しかし、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付託の状況を確認することができるようになる<sup>(631)</sup>。このため、手続の秘匿性の高さか

---

<sup>(626)</sup> 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.）。

<sup>(627)</sup> OECD, *supra* note (10), para. 8.

<sup>(628)</sup> 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、BEPS 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。

<sup>(629)</sup> Owens, *supra* note (241), p. 612.

<sup>(630)</sup> EU の統計（European Commission, *supra* note (165)）によれば、2018 年末の 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、仲裁付託済みの事案のほかに、「国内救済手続のため相互協議を中断」、「納税者の同意に基づく仲裁未付託」、及び「仮合意済みで正式合意の手続中」といった要因別に件数が示されている（EU Joint Transfer Pricing Forum, Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018, *available at* [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf), last visited Feb. 1, 2021.）。

<sup>(631)</sup> 自発的仲裁は、両締約国の権限ある当局が合意しない限り、仲裁付託されないが、「相互協議で合意に至らないにもかかわらず仲裁付託されていない事案」としての件数が報告されることになる。

ら仲裁制度に慎重な国に対して、他の参加国の利用状況を見極めながら中長期的に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<sup>(632)</sup>。

なお、上記 3 の検討を踏まえれば、観念的には、自発的仲裁ではなく拘束力のない仲裁手続と組み合わせることも考えられる。しかし、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 1 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、仲裁決定の段階で権限ある当局が拒否できる手続よりも、仲裁付託の段階で拒否できる自発的仲裁を組み合わせる方が、納税者及び行政のコストの低減、並びに手続の迅速化の観点から望ましいと考えられる。

本稿執筆時点においては、BEPS IF の全参加国のピア・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、以上のように自発的仲裁と相互協議統計を組み合わせる方向でミニマム・スタンダードを見直す方策が考えられるのである。そして、今後も 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利用を促し、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。

## 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

既に述べてきたとおり、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たが<sup>(633)</sup>、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に大きく影響を及ぼすと考えられることを指摘した。

仲裁決定方式のうち、独立意見方式は、1990 年の 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<sup>(634)</sup>。これに対して最終提案方式は、米・

<sup>(632)</sup> 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、仲裁付託の件数の報告させることで、参加国の仲裁手続の利用状況を把握することによって、こうした疑念を解消する一助になるのではないかと考えられる。

<sup>(633)</sup> Markham, *supra* note (481), p. 127.

<sup>(634)</sup> OECD, *supra* note (206), Commentary on Article 25, Annex, para. 4.

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<sup>(635)</sup>、国際連合モデル租税条約の2011年版、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<sup>(636)</sup>。また、2017年に改訂されたOECDモデル租税条約のコメンタリにおいても、原則が最終提案方式へと変更され<sup>(637)</sup>、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<sup>(638)</sup>。

ここで、第2章第2節で整理したとおり、我が国は、これまでの二国間租税条約における仲裁実施取決めを結んだのが全て2017年のOECDモデル租税条約の改訂前であり、米国を除いて原則として独立意見方式を採用している。また、MLIにおいても最終提案方式を原則的方式として採用しない権利を留保している一方、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、原則として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を見ても、どのような場合にいずれの仲裁決定方式によるか十分に整理されていないと考えられる。また、既に述べたとおりMLIにおいては、対抗措置の適用により、一部の国との間では仲裁決定方式について合意するまで仲裁手続が実施できない状態となっている。

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ため<sup>(639)</sup>、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望ましい方式について考察することとしたい。

---

<sup>(635)</sup> R. Petruzzi 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, p.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)）。

<sup>(636)</sup> MLIについては、MLI23条1項及びOECD, *supra* note (221), 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 (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.を参照。

<sup>(637)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

<sup>(638)</sup> 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）。

<sup>(639)</sup> Owensは、「おそらく仲裁手続についての最初の問題で、かつ最も重要な問題は、仲裁決定方式であろう」と述べている（Owens, *supra* note (241), p.614.）。

## 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になると考えられる。

### (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<sup>(640)</sup>。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、理論上、権限ある当局による解決案を採用することも含めて何らかの結論を出すことができるのに対し、最終提案方式は、いずれか一方の解決案を採用することとなる。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<sup>(641)</sup>、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<sup>(642)</sup>。

### (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、仲裁手続を迅速化し、かつ費用を低減できるという点である<sup>(643)</sup>。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行われる手続であることを考慮すると、実際に租税条約における仲裁規定

<sup>(640)</sup> OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para. 26.

<sup>(641)</sup> See Petruzzi et al, *supra* note (635), p. 2; Rosenbloom, *supra* note (398), p. 4; Owens, *supra* note (241), p. 615.

<sup>(642)</sup> 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もある (Petruzzi et al, *supra* note (635), p. 3; Rosenbloom, *supra* note (398), p. 4.)。

<sup>(643)</sup> 例えば、Lodin, *supra* note (241), p. 175; Monsenego, *supra* note (204), p. 166; Petruzzi et al, *supra* note (635), p. 3; Mc Cree, *supra* note (393), p. 204; Neto, *supra* note (255), p. 13.

を機能させようとした場合には、仲裁手続に要する期間及び費用の問題は、権限ある当局及び納税者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準備や検討に要する事務負担が減少すると考えられる<sup>(644)</sup>。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、所要期間の点では最終提案方式が有利であるといえるであろう<sup>(645)</sup>。

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<sup>(646)</sup>。人件費は通常、手続に要する事務量や期間に応じ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、費用の面でも、最終提案方式によった方が相対的に有利であると考えられる<sup>(647)</sup>。

<sup>(644)</sup> 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 (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.)。

<sup>(645)</sup> 本稿で検討した各租税条約等について、仲裁手続の最大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
議長の選任	60 日		60 日	60 日
仲裁委員会への 資料提出	120 日	—	120 日 (210 日(※2))	—
仲裁決定	180 日	6 か月	45 日	9 か月
納税者の意向確認	—	90 日	—	30 日
相互協議の合意	180 日	6 か月	180 日	—
合計(※1)	730 日	570 日	565 日 (655 日(※2))	420 日(※3)

(※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)米・仏租税条約は、合計360日(12か月)となる(前掲注(437)を参照)。

<sup>(646)</sup> 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事例ではあるが、Lennard, *supra* note (279), p.182.によれば、紛争の両当事者に発生する費用のうち82%が法律顧問へのフィー、16%が仲裁人へのフィー(1日最低3,000米ドル)、2%が仲裁機関の運営費であり、平均費用は800万米ドル超では3,000万米ドルを超える事案もあるという。

<sup>(647)</sup> 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

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資源の点で有利であるといえるであろう。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、納税者自身が負担する諸費用を除いたものが行政コストとなる<sup>(648)</sup>。

#### 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<sup>(649)</sup>。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<sup>(650)</sup>。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<sup>(651)</sup>、仲裁付託が近づくにつれて、双方の権限ある当局に、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<sup>(652)</sup>。

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

---

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(o)、米仏取決め 13（筆者注：米・仏 MoU(o)、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タ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。

<sup>(648)</sup> 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(1)）、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が、その他の費用については特に言及がない（EU 紛争解決指令 12 条 1 項）。

<sup>(649)</sup> Harrington（岡田訳）・前掲注（376）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（206）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う（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 Feb. 1, 2021.）。

<sup>(650)</sup> 米国政府は、租税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 (199)）。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、最も誤りの少ない答え（least wrong answer）により、納税者救済を適時に達成することに意義がある」と説明している（Joint Committee on Taxation, *supra* note (583), p.67）。

<sup>(651)</sup> 赤松・前掲注（155）393 頁。

<sup>(652)</sup> Petruzzi et al, *supra* note (635), p.3. 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。

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いわゆ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<sup>(653)</sup>。確かに、こうしたリソースが不足している国々は、相互協議において適時に「より合理的な提案」を行うことが困難と考えられるため<sup>(654)</sup>、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<sup>(655)</sup>。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<sup>(656)</sup>、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<sup>(657)</sup>。

以上のことから、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、双方に「より合理的な提案」ができる程度のリソースがある場合には、最終提案方式がより効果的な方法になるといえるであろう。

#### ハ 仲裁人選任資格の緩和

仲裁人は、各国の手続により細かい相違点があるものの、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ている。この点、本稿で検討した各租税条約等においては、仲裁決定方式によって仲裁人資格に差を設けている例は見当たらない。もっとも、上記(1)で整理したとおり、独立意見方式における仲裁委員会の裁量権が相対的に広いことに鑑みれば、仲裁人に要求される能力の水準については、独立意見方式の方が事実上高くなると考えられる<sup>(658)</sup>。このため、特に仲裁人の経験不足により、選任の困難さを懸念する国々にとっては、仲裁人選任の基準を事実上緩和する効果があると考えられる<sup>(659)</sup>。

---

<sup>(653)</sup> Lennard, *supra* note (279), p. 185.

<sup>(654)</sup> 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 (635), p. 10.)。

<sup>(655)</sup> Lennard, *supra* note (279), p. 185.

<sup>(656)</sup> 相手国が十分な相互協議の経験を有している場合には、相互協議で現在の自国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自国のポジションがそのまま採用される方が有利と考え、本文のような行動を取る可能性があると考えられる。

<sup>(657)</sup> 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して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。

<sup>(658)</sup> Owens, *supra* note (241), p. 615. このほか、Owens は、仲裁委員会の裁量権を制限することで、仲裁人選任に係る潜在的なバイアスや基準への懸念を緩和する効果があると指摘しており、最終提案方式の採用によって、偏った仲裁決定を抑止できる可能性を示唆している。

<sup>(659)</sup> *Ibid.*

### (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、仲裁手続の準司法的な手続としての性格を活用することができる点である<sup>(660)</sup>。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、独立意見方式によった場合、相互協議の合意と同様、仲裁決定に先例的価値を認めないことが通常であるにしても、法的根拠を伴う仲裁決定が蓄積されることになる<sup>(661)</sup>。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<sup>(662)</sup>、将来的な紛争の予防にも資するとされているのである<sup>(663)</sup>。

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、個別の納税者のみならず、より一般的な租税条約の解釈指針の形成が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<sup>(664)</sup>、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、納税者個人にとっての紛争予防という限定的な効果にとどまると考えられる。

#### ロ 納税者の手続参加

相互協議への批判の 1 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。これは、相互協議

---

<sup>(660)</sup> Ismer, *supra* note (68), p. 1815.

<sup>(661)</sup> 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、仲裁決定が公開されることで、将来の紛争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を否定し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.)。

<sup>(662)</sup> See Lodin, *supra* note (241), pp. 174-175.

<sup>(663)</sup> Terr et al, *supra* note (62), p. 495 ; see also Ismer, *supra* note (68), p. 1815; Owens, *supra* note (241), p. 618.

<sup>(664)</sup> 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)。

が権限ある当局間の交渉の手續であり、仲裁手續も相互協議の補完的の手續として実施されることを考慮すると、国内救済手續で保障されるのと同程度の手續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<sup>(665)</sup>。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、仲裁手續においては、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<sup>(666)</sup>、納税者の参加の重要性は相対的に低くなるであろう<sup>(667)</sup>。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提示することができるため、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<sup>(668)</sup>。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續が確保されている。

確かに、相互協議及び仲裁手續が権限ある当局間の手續であることや、納税者が仲裁決定を受け入れずに国内救済手續に進むことができることに鑑みれば、仲裁手續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<sup>(669)</sup>、仲裁手續の後にさらに国内救済手續を行うといった紛争の長期化を回避できると考えられる。このように、独立意見方式は、納税者の手續参加の機会を有意味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、一般的に仲裁手續の迅速化及びコスト低減が認められ、また、紛争解決に係るリソースの不足する国にとっては、事実上の仲裁人資格の緩和

---

<sup>(665)</sup> 仮に、相互協議や仲裁手續について、納税者の権利救済を目的とした司法手續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。

<sup>(666)</sup> Harrington（岡田訳）・前掲注（376）302 頁を参照。

<sup>(667)</sup> Neto, *supra* note (255), p. 10.

<sup>(668)</sup> *Ibid.*

<sup>(669)</sup> *Ibid.*

効果がある一方、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、将来的な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えることができる。

このように両方式の特徴を整理すると、いずれの方式も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不十分ながら克服するという長所を有しているものの、一方の長所が他方の短所であるという表裏の関係にあると考えられる。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、それぞれの方式が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1つになると考えられることから<sup>(670)</sup>、以下では、今後我が国において、仲裁手続の対象となる可能税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<sup>(671)</sup>。このうち、本稿執筆時点では、⑥相続税に係る二重課税及

---

<sup>(670)</sup> D' Alessandro (池田訳)・前掲注(174) 352頁、Owens et al. (岡田訳)・前掲注(591) 440頁、Petruzzi et al, *supra* note (635), pp.3-4; Markham, *supra* note (481), p.132; Spyridon E. Malamis. (2020). "The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of 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.

<sup>(671)</sup> 相互協議指針3(1)、(2)。

び⑧APAについては、我が国の仲裁手続の対象外である<sup>(672)(673)</sup>。これらを除く6類型についても事案の発生の頻度は一様でないと思われ、国税庁相互協議室の報道発表によれば、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所得税の源泉徴収に係る課税が例示されている<sup>(674)</sup>。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<sup>(675)</sup>も仲裁対象事案として掲げている租税条約が多い<sup>(676)</sup>。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、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<sup>(677)</sup>、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<sup>(678)</sup>

<sup>(672)</sup> 相続税についての租税条約は、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」が締結されている（これまで述べてきた租税条約は、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。

<sup>(673)</sup> この点、米国と同様に我が国においても、APAによる紛争予防の重要性が広く認識されてきたことを理由に、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ものとする。なお、米国のAPA事案の仲裁手続については、前掲注（450）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。）。

<sup>(674)</sup> 国税庁・前掲注（169）（2020年10月）「（別紙1）相互協議事案数の推移」によれば、相互協議の繰越事案の約9割は移転価格課税に係る事案である（前掲注（586）も参照）。

<sup>(675)</sup> 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（412）を参照）。

<sup>(676)</sup> 米国の仲裁対象事案については、前掲注（412）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係る事案に適用される（前掲注（505）を参照）。

<sup>(677)</sup> 仮に両締約国の国内法令が同様のものであっても、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（222）3頁）。

<sup>(678)</sup> 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2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

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<sup>(679)</sup>。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<sup>(680)</sup>。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、適切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<sup>(681)</sup>。

#### (2) 恒久的施設の帰属所得に係る課税

---

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。

<sup>(679)</sup> 移転価格課税の意義については、村上・前掲注 (3) 73 頁、及び増井＝宮崎・前掲注 (222) 195-220 頁を参照。

<sup>(680)</sup> 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ないとされている（赤松・前掲注 (5) 237 頁）。

<sup>(681)</sup> 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、両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。

## イ 設例<sup>(682)</sup>

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見られ、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、当該事務所に帰属する所得が 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<sup>(683)</sup>、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することができる規定している。本設例では、Y 国が 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しているため、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る<sup>(684)</sup>。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存在の有無、及び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<sup>(685)</sup>

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

<sup>(682)</sup> 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](https://www.jetro.go.jp/ext_images/_Reports/02/2017/0c0305cf28799e07/rpin201703.pdf))（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。

<sup>(683)</sup> 恒久的施設（Permanent Establishment: PE）の意義については、増井＝宮崎・前掲注（222）95-119 頁を参照。

<sup>(684)</sup> 本設例のような事案の場合、OECD モデル租税条約 23 条 B に相当する税額控除方式を有する租税条約であれば、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（222）155-175 頁を参照。

<sup>(685)</sup> 本設例は、日本貿易振興機構・前掲注（682）4 頁を参考に筆者が内容を簡略化して作成した。

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、課税対象になると認定し、支払額 30 の 10%相当額である 3 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、特許権等の使用権の対価、又は産業上、商業上の経験に対する情報（ノウハウ）の対価を使用料と定義し、使用料の生じた締約国においては免税となる規定を置いている<sup>(686)</sup>。本設例では、租税条約上、Y 国において免税となる所得について源泉徴収に係る課税が行われたため、同条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができる<sup>(687)</sup>。この場合、X 国及び Y 国の権限ある当局は、S 社の支払う対価が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<sup>(688)</sup>

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 国で滞在している。A は X 国の居住者であるとして、X 国において全世界所得 150 を申告していた。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の調整していた。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 国においても全世界所得 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

<sup>(686)</sup> 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（222）73-93 頁を参照。

<sup>(687)</sup> 本設例のような事案の場合、OECD モデル租税条約 23 条 B に相当する税額控除方式を有する租税条約であれば、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（前掲注（684）を参照）。

<sup>(688)</sup> 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](https://www.jetro.go.jp/ext_images/jfile/report/07001517/report_personal_income_tax.pdf)

（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。

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全世界所得に課税される者を居住者と定義し<sup>(689)</sup>、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を有する等の基準により、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<sup>(690)</sup>。本設例では、X 国及び Y 国のいずれも国内法に基づいて A が自国の居住者であると認定し、全世界所得に課税を行っている。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

### イ 最終提案方式の採用が望ましい事案

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。ここで、移転価格課税については、課税要件を充足するか否かが、独立企業間価格の水準如何であり、終局的には金額の水準の高低の問題に帰着することになると考えられる<sup>(691)</sup>。このため、相互協議の段階で両締約国の権限ある当局が、金額についての連続的な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。また、移転価格課税は、我が国の相互協議の事案の中でも大宗を占め、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親和的であると考えられる。

したがって、移転価格課税に係る事案については、必要性及び合理性の両観点から、最終提案方式を採用することが望ましいと考えられる<sup>(692)</sup>。

<sup>(689)</sup> 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（222）5-16 頁を参照。

<sup>(690)</sup> 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。

<sup>(691)</sup> 租税特別措置法 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。また、移転価格の問題が、法律問題というよりも、経済分析の問題の性格が強いことは従来から指摘されている（村井・前掲注（366）12 頁）。

<sup>(692)</sup> 先行研究も、移転価格課税に係る事案が最終提案方式に適することは概ね共通の理解のようである

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<sup>(693)</sup>後者を採用することが望ましいであろう<sup>(694)</sup>。

#### ロ 独立意見方式の採用が望ましい事案

上記 4 類型のうち移転価格課税を除く事案については、課税権の配分の前提として、恒久的施設の有無、居住者の該当性、特定の所得区分への該当性という問題を解決する必要があると考えられる。先行研究において「入口の問題」(Threshold question)とも称されるこれらの問題は<sup>(695)</sup>、早期に解決される必要性があることは言を俟たないが、課税を行うための前提となる問題でもあるため、毎年の納税申告において同様の問題が生じる可能性が高いと考えられる。このため、納税者へ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回避といった観点からは、何らかの根拠をもった解決がなされる必要性が高いと考えられる。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、居住者又は租税条約上の所得区分といった、特定の事実該当するか否かの問題に帰着することになると考えられるため、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く考えられる<sup>(696)</sup>。この点、米国の仲裁手続のように、代替的な解決案の提案を

---

が、これ以外の事案については、やや見解が錯綜していると思われる。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 (591) 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。一方、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 (670), p. 973.)。本稿では、後述のとおり、移転価格課税以外の事案については、さしあたり独立意見方式が適するとの見解を取る (Petruzzi et al, *supra* note (635), p. 4. 及び Malamis, *supra* note (670), p. 973. に同旨)。

<sup>(693)</sup> 米国モデル租税条約 25 条 9 項 (h)、(j)。

<sup>(694)</sup> Petruzzi et al, *supra* note (635), p. 4. 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利点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。

<sup>(695)</sup> Malamis, *supra* note (670), 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。

<sup>(696)</sup> 特定の事実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。

認めることで最終提案方式を実施する方法も考えられる<sup>(697)</sup>。しかし、この場合、一方の国に対し、「最終提案」に加えて追加的な譲歩案を実質的に提示させることとなるため、互譲とはかけ離れた結果に至るおそれがあり、適切ではないと考えられる。

したがって、課税の前提となる「入口の問題」が存在する類型の事案については、独立意見方式を採用することが望ましいと考えられる。

#### 4 仲裁決定方式に係る提言

##### (1) 考察

独立意見方式と最終提案方式は、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。独立意見方式は、準司法的な手続として公正な審理が期待できること、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。しかし、その分だけ仲裁手続の実施に要する費用や人的・物的リソースが相対的に大きいため、特に相互協議の経験が少ない国々にとっては、仲裁人のための予算や人員の手当の対応が容易にできない可能性がある<sup>(698)</sup>。これに対して最終提案方式は、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ことから相互協議における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。今後、我が国が租税条約における仲裁規定を実際に機能させていくことを考えた場合、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と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、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な方法であると思われる。このため、我が国においても、最終提案方式の採用について検討することが必要であると考えられる。

もっとも、上記 3 で検討したとおり、事案の態様によっては最終提案方式が不向きなものがあることも事実である。具体的には、課税の前提となる「入口の問題」が存在

---

<sup>(697)</sup> 例えば、恒久的施設に係る課税事案の場合において、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」と提案するときに、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。）。

<sup>(698)</sup> See Lennard, *supra* note (180), p. 6.

し、課税要件の充足の有無が終局的に特定の事実の有無に帰着する事案については、具体的な理由付けを伴う独立意見方式が将来の紛争予防のために望ましいと考えられ、我が国では移転価格課税以外の事案がこれに該当すると考えられる。これに対して移転価格課税のように、相互協議事案の大宗を占め、かつ、課税要件の充足の有無が終局的に金額の水準に帰着する事案については、最終提案方式によって相互協議の互譲を促すとともに、仲裁付託に至った場合には早期解決を図ることが望ましいと考えられる。

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、こうした国が最終提案方式を行う前提となる解決案を提示する知識や経験値に乏しい可能性があることから、制度の導入当初は原則として全て独立意見方式を採用する余地も残しておくなど相手国の実情に応じて臨機応変に対応する必要がある。

以上の点を踏まえると、我が国においては、より一般的な形態と考えられる独立意見方式を基本としつつ、相手国のリソースの実情を考慮しながら、特殊な形態である最終提案方式を採用する事案を予め指定しておくことが、それぞれの仲裁決定方式の効果的な活用の観点から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、既に仲裁制度を導入した国を中心として、仲裁実施取決めを新設又は改訂することが考えられる。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、最終提案方式を採用する事案を予め例示列挙する方法が考えられる<sup>(699)</sup>。この点、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<sup>(700)</sup>、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<sup>(701)</sup>、現行の方式においても、移転価格課税事案には理由を付さないことで迅速な解決が図れるとする反論もあるかもしれない<sup>(702)</sup>。しかし、独立意見方式で行う以上、仲裁人に要求さ

---

<sup>(699)</sup> 例えば、日・英仲裁実施取決め 17 条（簡素化された仲裁手続）において、最終提案方式を採用する場合として、移転価格課税事案を例示列挙することが考えられる。この点、移転価格課税以外にも、最終提案方式が適切な事案が登場する可能性もあり得ることから、限定列挙ではなく例示列挙とすべきである。

<sup>(700)</sup> 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。

<sup>(701)</sup> 例えば、日・蘭仲裁実施取決め 14 条。

<sup>(702)</sup> 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

れる水準が事実上高くなるため、仲裁手続の実施に困難を伴う可能性がある。また、我が国の仲裁手続においても仲裁人選任及び仲裁決定は、独立意見方式の方が長い期限が設定されているため、所用期間も長期化する可能性がある。さらに、最終提案方式は、仲裁手続そのものだけでなく、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、少なくとも移転価格課税事案については、最終提案方式を採用することを予め指定しておくことが望ましいと考えられる。

また、仲裁決定方式によって、仲裁手続に要する費用や事務量等のリソースが異なることから、権限ある当局にとっては、準備のために早期の段階で決定することが望ましい。また、納税者の立場としても、仲裁決定方式によって、仲裁手続の参加の重要性が変わることになるため、予測可能性の確保の観点からも可能な限り早期の段階でいずれの仲裁決定方式によるのか教示を受けることが望ましい。現行の相互協議指針の仲裁手続においては、合意通知のほかに国税庁相互協議室から納税者に通知がなされるのは、相互協議の開始の日の通知<sup>(703)</sup>又は付託事項の通知<sup>(704)</sup>の時点である。後者の時点では既に仲裁手続が開始されているため、前者の相互協議の開始の日とともに事案の種別が通知されるよう相互協議指針を改訂することが方策として考えられるであろう<sup>(705)</sup>。

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検討した。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であろう<sup>(706)</sup>。このため、本稿

---

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前提とした上で、述べられた見解であると思われる。

<sup>(703)</sup> 相互協議指針 35(3)。

<sup>(704)</sup> 相互協議指針 40(1)イ。

<sup>(705)</sup> 相互協議の開始の日とともに、仲裁対象事案の種別についても相手国の権限ある当局と確認し、相互協議の論点となる租税条約の条文番号を通知書に記載する方法が考えられる。この方法により、例示列挙された事案（本稿では移転価格課税）に該当すれば予め最終提案方式によることを納税者が確認できる一方、これ以外の事案については、従来の手続どおり、仲裁付託後に権限ある当局間で仲裁決定方式を決定することになる。

<sup>(706)</sup> Harrington（岡田訳）・前掲注（376）303頁は、「効果的な仲裁規定があれば、…（中略）…企業も

で検討した内容が終着点ではなく、将来的には、仲裁対象事案と仲裁決定方式の関係については見直しを行う必要があると考えられる。

### 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、自発的仲裁の導入をミニマム・スタンダードにしつつ、相互協議統計における仲裁付託の件数の報告、及びピア・レビュー制度による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手続として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制度の導入を目指すための足掛かりをまずは構築すること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、相手国の実情を考慮しつつ、仲裁実施取決めによって最終提案方式を採用する事案を予め例示列挙すべきである。ここで、仲裁決定方式は、権限ある当局の問題のみならず、納税者の参加が意味する度合いにも影響を及ぼすと考えられるため、予測可能性の観点から、相互協議指針によって早期の段階でいずれの仲裁決定方式によるか納税者に通知する仕組みを構築すべきである。

---

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。

## 終わりに

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 2 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 2 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に大きな影響を与えていると考えられることを指摘した。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、いわゆる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 2 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自発的仲裁をミニマム・スタンダードとしつつ、同じくミニマム・スタンダードである相互協議統計を改善し、ピア・レビュー制度と組み合わせることで、間接的に仲裁手続の利用を促していく方策を提案した。また、仲裁手続の実施の観点からは、仲裁実施取決めによって最終提案方式を採用する事案を明示し、2 種類の仲裁決定方式を効果的に活用する方法を提案した。また、納税者の予測可能性の観点から、いずれの仲裁決定方式によるか予め通知するこ

とが望ましいと考えられるため、相互協議指針の改訂の必要性も提案した。

現在、BEPS IF の枠組みにおいて、いわゆるデジタル経済に対応するため、新たな国際課税の枠組みとともに多数国間による紛争予防及び仲裁手続を含む紛争解決についても議論され、2021 年半ばまでに合意を目指すとされているところである<sup>(707)</sup>。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発生も見込まれる<sup>(708)</sup>。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場合とは異なる検討が必要になるであろう<sup>(709)</sup>。

また、途上国も含めた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、国際的な技術支援によって、国際租税に関する知識・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問題である。仲裁手続による紛争解決の強化のためには、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<sup>(710)</sup>。

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全般的な改善については、本稿で十分に検討できなかったため、国際的な議論の行方を注視するとともに、今後の検討課題としていきたい。

---

<sup>(707)</sup> OECD. (2020). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS” para.791-804, *available at* <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>, last visited Feb. 1, 2021.

<sup>(708)</sup> 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.)。

<sup>(709)</sup> Malamis, *supra* note (670), 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について考察している。

<sup>(710)</sup> 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 の枠組みの議論を通じて、OECD モデル租税条約及びコメンタ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。

## 参考文献一覧

### 【日本語の文献】

- ・青山慶二「相互協議と移転価格税制」租税研究 665 号 138 頁 (2005)
- ・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 242 頁 (2010)
- ・青山慶二「US モデル条約の改正」租税研究 801 号 424 頁 (2016)
- ・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 税研情報 26 巻 6 号 129 頁 (2017)
- ・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 35 頁 (2018)。
- ・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)
- ・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 222 頁 (2010)
- ・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 (移転価格税制の研究) —」日税研論集 64 巻 235 頁 (2013)
- ・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』385 頁 (日本評論社、2017)
- ・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』255 頁 (有斐閣、2008)
- ・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 85 頁 (2006)
- ・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』1035 頁 (大蔵財務協会、2011)
- ・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 341 頁 (2001)
- ・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 431 頁 (2016)
- ・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 56 頁 (2012)

- ・大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』（中央経済社、1995）
- ・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かた」  
租税研究 821 号 358 頁 (2018)
- ・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 1 頁 (2004)
- ・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 64 頁 (2018)
- ・アン・ガウブロム（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)
- ・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 卷 11 号 15 頁 (2018)
- ・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』390 頁（有斐閣、1996）〔初出 1991〕
- ・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解明 下  
巻』239 頁（有斐閣、2010）〔初出 1999〕
- ・金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019）
- ・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 卷 5 号 87 頁 (2010)
- ・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 卷 2 号 108 頁、同 30 卷 4 号 99 頁 (2010)
- ・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 卷 5 号 67 頁  
(1990)、同 35 卷 6 号 153 頁 (1991)、同 36 卷 1 号 95 頁 (1991)
- ・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 61 頁 (1995)
- ・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 卷 (上)  
(2015)
- ・木村弘之亮「OECD モデル条約における相互協議手続の性質 (一) (二) (三・完)」慶應  
義塾大学法学研究会 71 卷 7 号 1 頁、71 卷 9 号 37 頁、同 71 卷 10 号 35 頁 (1998)
- ・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 (2018)
- ・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 137 頁 (1996)

- ・ 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－仲裁関連の規定を中心に－」国際税務 27 巻 8 号 66 頁（2007）
- ・ 古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号 175 頁（2011）
- ・ 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－』（大蔵財務協会、1993）
- ・ 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』857 頁（大蔵財務協会、2010）
- ・ 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』1129 頁（大蔵財務協会、2011）
- ・ 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）
- ・ 小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』（有斐閣、2010）
- ・ 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』（有斐閣、1982）
- ・ 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（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（2003）
- ・ 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」関西大学法学研究所 168 頁（1995）
- ・ 佐藤幸治『日本国憲法論』（成文堂、2011）
- ・ 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 197 頁（1995）
- ・ 志賀櫻『詳解国際租税法の理論と実務』（民事法研究会、2011）
- ・ 渋谷秀樹『憲法〔第 3 版〕』（有斐閣、2017）
- ・ 庄司克宏『新 EU 法基礎編』（岩波書店、2013）
- ・ 杉原高嶺ほか『現代国際法講義〔第 5 版〕』（有斐閣、2012）
- ・ 租研事務局「EC 仲裁条約に対する評価」租税研究 564 号 99 頁（1996）
- ・ 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース編「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 4 頁（2013）
- ・ 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 391 頁 (1993)
- ・ 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」税大論叢 89 号 295 頁 (2017)
  - ・ 谷口勢津夫『租税条約論』(清文社、1999)
  - ・ 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 243 頁 (2000)
  - ・ 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)
  - ・ 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 39 頁 (2002)
  - ・ 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]』295 頁 (税務経理協会、2005)
  - ・ 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 1 頁 (2014)
  - ・ 田畑健隆「最近の相互協議の状況について」租税研究 846 号 265 頁 (2020)
  - ・ 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 345 頁 (2010)
  - ・ 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 64 頁 (2017)
  - ・ 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』87 頁 (三省堂、1986)
  - ・ 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・61 頁 (2002)
  - ・ 中里実ほか編『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣、2011)
  - ・ 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 (2018)
  - ・ 中村豊治「検証/日米租税条約・改正議定書—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 18 頁 (2013)
  - ・ 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)
  - ・ 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 336 頁 (2018)
- ・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 171 頁 (2004)
  - ・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 295 頁 (2011)
  - ・弘中聡浩「判批」租税判例百選〔第 6 版〕136 頁 (2016)
  - ・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－』34 頁 (有斐閣、1997)
  - ・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 卷 11 号 102 頁 (2019)
  - ・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 41 頁 (1995)
  - ・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 (2003)
  - ・増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』569 頁 (有斐閣、2007)
  - ・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』(東京大学出版会、2019)
  - ・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 (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))
  - ・宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣、1993)
  - ・村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方－仲裁手続の導入をめぐって－」税務弘報 39 卷 12 号 6 頁 (1991)
  - ・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 141 頁 (1993)
  - ・村井正「租税条約と EU 法規範 (下)－改定日独租税条約を素材に－」税研 196 号 26 頁 (2017)
  - ・村井正＝川端康之「新米独租税条約の問題点」税経通信 46 卷 1 号 28 頁 (1991)
  - ・村上睦「移転価格税制」日税研論集 18 号 73 頁 (1992)
  - ・望月一央「BEPS 防止措置に不可欠な要素－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 119 頁 (2019)
  - ・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)
  - ・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』213頁（有斐閣、2016）〔初出1981〕

- ・山本草二『国際法（新版）』（有斐閣、1994）
- ・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1頁（2006）

#### 【外国語の文献】

- ・Zvi D. Altman. (2005). “Dispute Resolution under Tax Treaties” Volume 11, Doctoral Series, IBFD Academic Council.
- ・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.357.
- ・Kevin A. Bell. (2007). “Treaty Arbitration finds in favor in U.K, U.S.” Tax Notes International (February 19, 2007), Vol.45, No.7, p.631.
- ・Amrit Dhillon. (2010). “Indian Officials Says Arbitration Unfair to Developing Countries” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol.19, No.16, p.873.
- ・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.
- ・Ivo Grlica. (2018). “Chapter 14: Baseball Arbitration: Comparison of the Rules under the U.S.-Canada Tax Treaty with the Rules under the Multilateral Instruments” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.317.
- ・Gerrit Groen. (2002). “Arbitration in Bilateral Tax Treaties” Intertax, Vol.30, Issue 1, p.3.
- ・Roland Ismer. (2015). “Mutual Agreement Procedure” Ekkehart Reimer and Alexander Rust ed. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition” Kluwer Law International, p.1735.
- ・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, p.333.

- Mathias Benedict Knittel. (2011). “Article 25, 26 and 27, Administrative 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.685.
- Michael Lennard. (2014). “Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries” Intertax. Vol.42, Issue 3, p.179.
- 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.
- Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1981). “Arbitration in Taxation” Kluwer Law International.
- Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1990). “How to Resolve International Tax Disputes? New Approaches to an Old Problem” Intertax Vol.18, Issue 5, p.266.
- 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.173.
- Spyridon E. Malamis. (2020). “The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of 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.966.
- 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.115.
- Yoshihiro Masui. (2004). “Treaty Arbitration from a Japanese Perspective” Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.58, No.1, p.14.
- 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.189.
- David P. McFarland et al. ed. (2002). “OECD Sets Up Joint Working Group On Using Arbitration in Competent Authority” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.11,

No.3, p.143.

- David P. McFarland et al. ed. (2004). “French Competent Authority Details First Arbitration, Says Process Works” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.13, No.9, p.473.
- Michael J. McIntyre. (2006). “Comments on The OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation” Florida Tax Review, Vol.7, No.9, p.622.
- Jérôme Monsenego. (2014). “Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience” Intertax Vol.42, Issue 3, p.163.
- 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.
- Luís Flávio Neto. (2019). “Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation” Online books, IBFD.
- 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.401.
- Jeffrey Owens. (2018). “Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue” Intertax Vol. 46, Issue 8/9, p.610.
- 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.
- R. Petruzzi 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.
- 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.445.
- 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.

- 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.
- 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.
- Marlies de Ruiter. (2008). “Supplementary Dispute Resolution” European Taxation, September 2008, p.493.
- 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.
- Luís Eduardo Schoueri. (2015). “Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD.
- Craig A. Sharon. (2012). “Treaty Arbitration: Where Art Thou?” Tax Management International Journal. Vol.41, No.2, p.91.
- Carl S. Shoup. (1983). “International Arbitration of Transfer Pricing Disputes under Income Taxation (Paper delivered at Conference on Transfer Pricing, Centre for International Business Studies, Dalhousie University, Halifax, N.S.), reprinted in Alan M. Rugman and Lorraine Eden. (1985). “Multinationals and Transfer Pricing”
- 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.435.
- David R. Tillinghast. (1994). “The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Convention” Intertax, Vol.22, Issue 4, p.159.
- 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.
- Laura Turcan. (2017). “Chapter 10: Dispute Resolution” in Michael Lang et al. ed. “The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network” Online books, IBFD.

- ・ Geoffrey S. Turner. (2005). “Canada-U.S. Competent Authority MOU: First Steps to Mandatory Arbitration?” Tax Notes International. Vol.39, No.13, p.1223.
- ・ Mario Züger. (2001). “Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law” Doctoral Series IBFD Academic Council. Vol. 5.

#### 【政府等機関の資料】

- ・ 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）
- ・ 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）
- ・ 国税庁「平成 28 事務年度の『相互協議の状況』について」（2017 年 11 月）
- ・ 国税庁「平成 29 事務年度の『相互協議の状況』について」（2018 年 11 月）
- ・ 国税庁「平成 30 事務年度の『相互協議の状況』について」（2019 年 11 月）
- ・ 国税庁「国税庁レポート 2020」（2020 年 6 月）
- ・ 国税庁「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」（2020 年 10 月）
- ・ 財務省「平成 23 年度税制改正の解説」（2011）
- ・ 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）」
- ・ 財務省「平成 29 年度税制改正の概要」（2017）
- ・ 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」（2013 年 10 月）
- ・ 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」（2017 年 3 月）
- ・ European Commission. (1976). "Proposal for a Council Directive concerning the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer Pricing of Profits between Associated Enterprises (Arbitration Procedure) COM (76) 611 Final".  
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）。
- ・ 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)”
- ・ 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)”

- 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.
- 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.
- OECD. (1963). “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”
- OECD. (1977). “Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs”
- OECD. (1984). “Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues”
- OECD. (1995). “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”
- OECD. (2006) “Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes: Public discussion draft”
- OECD. (2007). “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes: Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007”
- OECD. (2007). “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)”
- OECD. (2008). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 17 July 2008”
- OECD. (2014). “Public Discussion Draft BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective”
- OECD. (2015). “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report”
- OECD. (2016). “Explanatory Statement to Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”
- OECD. (2017). “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”
- OECD. (2017). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017” なお、邦訳として、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)。

- 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”
- OECD. (2020). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS”
- United Nations. (2001). “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”
- United Nations. (2017). “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”
- U.S. Congress. (2009). “Senate Executive Report 111-1, December 1, 2009.”
- U.S. Department of the Treasury. (1996). “Technical Explanation. United States Model Income Tax Convention, September 20, 1996”
- 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.”
- 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.”
- 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.”)
- 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.”