

租税条約における仲裁制度の現状と課題

川村 晋策

【論文要旨】

本論文は、租税条約における仲裁制度の課題検討を行うことを目的とする。本論文の構成は以下の通りである。

第1章では、租税条約上の紛争解決手続をめぐるこれまでの議論と研究、及びOECDモデル租税条約に仲裁条項が導入されるまでの趨勢を確認する。国際的な租税紛争の解決手続として中心的な役割を果たしているのが、権限ある当局間の相互協議手続であるが、権限ある当局間の相互協議手続は租税条約上の紛争解決を必ずしも保証していない点で限界がある。それゆえ、相互協議手続を補完する紛争解決手段への切望から、欧州を中心として、仲裁制度に係る議論が慎重に積み重ねられてきた。

第2章では、現行の租税条約に置かれる義務的仲裁条項の雛形であるOECDモデル租税条約における仲裁手続を確認する。その上で、仲裁制度に係る主要国の租税条約政策を確認し、OECDモデル租税条約改訂が各国の租税条約政策にいかなる影響を与えたのかを分析する。結果として、OECDモデル租税条約への仲裁条項導入のインパクトは大きく、わが国を含む主要国の租税条約政策を大きく転換させた。

第3章では、国際商事仲裁、投資協定仲裁、WTOにおける紛争解決手続といった他の法領域の紛争解決手続について論じた後、OECDモデル租税条約における仲裁手続との比較を行い、租税条約仲裁の特徴と位置づけを確認する。OECDモデル租税条約仲裁は、EU仲裁条約や他の紛争解決手続と対比させると幾つかの点で特徴を有していることが確認できるとともに、制度として不十分な点が多々散見された。

第4章では、本論文の目的である現行の租税条約における仲裁制度の課題検討を行う。仲裁制度の課題は、仲裁の開始段階、実施段階、仲裁終了後の段階と3段階に分けた上で、各段階において、とりわけ切迫していると思われる課題を取り上げる。そして、先行研究、第2章と第3章で論じた紛争解決手続の議論及びわが国の国内法を踏まえつつ検討を行った。

第一に、仲裁の開始段階の問題として、仲裁付託の対象事案について論じた。ここでは、まず、現行の租税条約仲裁の対象事案の範囲を明らかにした上で分析を行う。任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷の過程で対象事案の範囲が狭められてきたが、仲裁付託の対象事案の制限の幅は一律ではなく、自国の租税条約政策に基づき、仲裁付託の対象事案を特定の規定から生ずる事案に限定する租税条約や、仲裁付託の対象事案の範囲をAPAの範囲で拡大させている租税条約も存在する。APAの仲裁付託を認めるか否かはここでの議論の分水嶺となるが、わが国についてみれば、近年の相互協議の実施状況を勘案すると、APAの仲裁付託は肯定的に捉えられるべきである。

第二に、仲裁の実施段階の問題として、租税条約仲裁の「非公開性」と「透明性」について論じた。仲裁決定内容の公開については、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量の結果、租税条約仲裁の決定内容に対する透明性の要請の程度は低いことを指摘した。また審理過程の秘密性についても、少なくとも仲裁委員会へ自己の見解を提出する権利は重要な権利として手続規則に明記されるべきであるとしつつも、透明性の要請はそれほど高くない点を強調した。

第三に、仲裁終了後の段階の問題として、仲裁決定の取消制度について論じた。現行の租税条約仲裁における仲裁決定の取消制度は、わが国の憲法上、国内法の手当てなしには

租税条約における仲裁制度の現状と課題

認められない制度であると同時に極めて不備の多い規定であることを指摘した。その上で、ICSID 条約における仲裁判断取消制度等を参照しつつ今後の議論の方向性を示した。

目次

はじめに

第1章 租税条約における仲裁制度の発達

第1節 紛争解決手段としての仲裁の萌芽期

第1款 相互協議中心時代の幕開け

第2款 2つの租税条約と国際連盟モデル条約

第3款 本格的な議論の到来

第2節 租税条約への仲裁条項の導入期

第1款 仲裁条項の普及

第2款 OECDモデル租税条約改訂に向けて

第2章 租税条約における仲裁制度

第1節 二国間租税条約における仲裁手続

第1款 OECDモデル租税条約

第2款 主要国の仲裁制度に係る租税条約政策

1. アメリカ

2. ドイツ

3. オランダ

4. 主要国の展開

第2節 多国間租税条約における仲裁手続

第1款 手続の概要

第2款 OECDモデル租税条約との比較

第3款 EUにおける条約相互の関係についての理解

1. 二国間租税条約との関係

2. ECJによる判断と租税条約上の仲裁との関係

第3章 租税条約における仲裁制度と他の法領域における紛争解決手続

第1節 他の法領域における紛争解決手続

第1款 国際商事仲裁裁判所による仲裁手続

第2款 投資協定上の仲裁手続

第3款 WTOにおける紛争解決手続

第2節 租税条約仲裁の特徴と位置づけ

第1款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続の対比

第2款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続との関係

第4章 租税条約における仲裁制度の課題の検討

第1節 租税条約における仲裁付託の対象事案

第1款 OECDモデル租税条約における仲裁付託の対象事案

1. 概観
2. 「条約の規定に適合しない課税」及び「受けた」の意義

第2款 各国租税条約における仲裁付託の対象事案

1. 任意的仲裁条項
2. 任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷
3. 小括

第3款 検討

1. 対象事案の縮小に関する検討
2. 対象事案の拡大に関する検討

第2節 租税条約仲裁における「非公開性」と「透明性」

第1款 問題の所在

1. 仲裁の「非公開性」に対する批判
2. 「非公開性」の対象

第2款 Confidentialityと審理過程の秘密性

1. Confidentiality
2. 審理過程の秘密性
3. 租税条約仲裁の「非公開性」に対する評価

第3款 仲裁の「非公開性」と「透明性」の要請の抵触とその整理

1. 「透明性」要請原理
2. 仲裁決定内容の公開
3. 審理過程の秘密性

第3節 仲裁規則違反の仲裁決定に対する救済方法

第1款 仲裁決定の取消制度

1. 概観
2. 仲裁決定取消制度の適用場面

第2款 仲裁決定取消以外の救済方法

第3款 検討

おわりに

はじめに

国際的な経済活動が活発になるに連れ、人、モノ、資本及びサービスの国際的な移動が盛んになり、国家間の取引活動が拡大してきた。かかる国際的な経済活動の発達とともに、国際的二重課税の排除と脱税・租税回避行為防止を目的とした二国間租税条約が締結されるようになる¹。特に第二次世界大戦以後その潮流は顕著になり、現在では3000以上の租税条約により国際的な租税条約ネットワークが構築されている²。国家の課税権の配分・調整は、かかる二国間租税条約の締結により規律される。

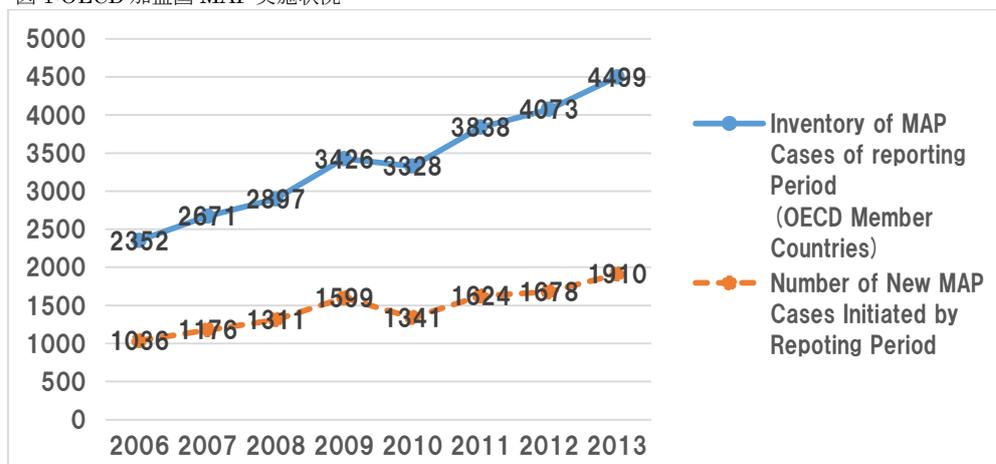
二国間租税条約の締結数が増加する一方で、租税条約に規定される相互協議の実施件数もまた近年増加傾向にある。OECDは2006年以降、年に一度、OECD全加盟国の相互協議手続の実施状況に関する統計をまとめ、報告しているが³、本報告書によれば、年中に新たに発生する相互協議事案の件数は2006年以降増加傾向にあり、2013年には1910件発生し2006年と比較した場合75.8%増加している。さらに、翌年へ繰り越される相互協議事案の総数は2006年では2352件であったのに対し、2013年では4499件となっている。2006年と比較した場合、2013年の繰越件数が91.3%増となっている点は非常に興味深い。繰越件数の増加は、新たに発生する相互協議事案の数が当局間の事案処理能力を上回っていることの顕れでもあり、ここに相互協議の限界が見てとれる。

上述した相互協議の多くは、条約の規定に適合しない課税を受けた又は受けることになる納税者の申立てに基づいて実施される。条約の規定に適合しない課税は、国家の課税権の配分・調整に関わる国際法上の問題として他の締約国に影響を与えるのみならず、締約国の納税者(企業、投資家、個人)の利益をも害し得る⁴。なぜなら、納税者は両締約国が条約上の義務を果たすことを前提として、行動をしているからである。換言すれば、条約の規定に適合しない課税は、納税者にとって想定外の措置であり、また追加的な費用を生じさせること

¹ 国際的二重課税の排除は、各国の国際的な経済活動を促進させるためにも特に必要であり、また、投資や経済活動に対する税制の中立性を維持するためにも必要である。金子宏『租税法〔第19版〕』(弘文堂,2014)469頁以下

² 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法〔第2版〕』(東京大学出版会,2011)22頁

³ 図1:OECD加盟国MAP実施状況



(出典) OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> [last visited 1.Nov.2014.] から筆者作成。

⁴ Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001, p.5f.

につながる。これが納税者の権利(財産権)を侵害する措置であることは論を待たない。したがって、国際租税法領域における紛争解決手続を考察する際には、国家の課税権の配分・調整の観点だけでなく、権利侵害された納税者の救済といった観点からの考察も必要となる。

租税条約をめぐる紛争をいかにして解決すべきであろうか。そして、納税者の法的保護をいかにして図っていくべきであろうか。国際租税法領域の紛争解決手続⁵の研究は、租税法学者のみならず、国際法学者によっても注目され、研究がなされてきた。従来、わが国における国際的な租税紛争の解決手続に関する研究の主眼は、相互協議手続に関するものに置かれていたように思える⁶。実際、わが国は主要国が仲裁条項を導入していく中で、仲裁制度の導入には極めて消極的な態度をとっていた時期もあり、租税条約における仲裁制度に関する研究⁷は諸外国と対比させるとそれほど大きな注目を集めるものではなかった。一方で、1980年代以降、欧州を中心として、相互協議手続を補完する紛争解決手段への切望から、仲裁に熱い視線が注がれるようになる。1989年米独租税条約への仲裁条項導入を契機として、オランダ、カナダ、アメリカ、ドイツを中心として租税条約に仲裁条項が導入されていく。かかる状況と並行して、紛争解決手段としての仲裁の研究も深化していく。任意的仲裁条項か義務的仲裁条項か、仲裁人の資格及び任命方法、国内法的救済手続と租税条約仲裁との関係、仲裁決定の実施確保の手段、既存の国際裁判所へ事案を付託することの是非、先決的判断手続の導入の検討、更には、国際租税裁判所の創設といった議論を含んで展開されてきた⁸。そして2008年OECDモデル租税条約改訂により、相互協議手続の補完的紛争解決手段として義務的仲裁条項が採用されたことで、従来の議論から更に一步踏み込んだ議論へと移行したように思える⁹。わが国においても、現行の租税条約上の仲裁制度の仕組みが憲法84条及び32条に関する問題に抵触しないことを確認した上で、各仲裁条項の具体的な規則に則した検討段階へと移行している。

2011年11月29日に発効した日蘭租税条約から2年以上経過し、未決の事案の仲裁付託がにわかには現実味を帯び始めた今日、わが国においても、現行の租税条約における仲裁制度の課題検討が迫られている¹⁰。

⁵ 国際的な租税紛争の解決手段としては大きく国内法的救済手続と国際的救済手続に分類され、国際的救済手続は、さらに相互協議手続、仲裁手続、司法手続に分類することができる。

⁶ 金子宏「相互協議(権限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—」国際税務11巻12号(1991)15頁、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わ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(1993)392頁、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(2004)2頁など

⁷ 水野忠垣『国際課税の制度と理論 国際租税法の基礎的考察』(有斐閣,2000)など

⁸ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, Arbitration in Taxation, Kluwer 1981 : Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, Intertax, 1990, p.266. : David R. Tillinghast., The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Convention, Intertax, 1994, p.159. : Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001 : Lang, Michael and Mario, Züger Mario(ed.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, IBFD 2002 : Zvi Daniel Altman, Dispute resolution under Tax Treaties, IBFD 2005 など

⁹ Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman, Procedures Announced for Mandatory Arbitration under German-United States Tax Treaty, International Taxation, 2009, p.137. : Monsenego, Jérôme, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties, Reflections Based on the US Experience, Intertax, 2014, p.163. : 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 Series11-J-036(2011)、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の事例検討を手掛かりに—」租税研究727号(2010)222頁、赤松晃「移転価格課税にかかる紛争の処理—租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に—」日税研論集64号(2013)235頁など

¹⁰ 相互協議事案解決のために要する(平均)期間は、2013年では23.57ヶ月(OECD全加盟国平均)であることが報告されており、幾つかの事案は、2年を超えているものと考えられる。

本論文は、租税条約における仲裁制度の課題検討を行うことを目的とする。従来、わが国では、米独租税条約や日蘭租税条約といった、歴史的に重要な意義を有する個別の租税条約に関する研究はなされてきたように思われるが、本論文は、かかる先行研究とは異なるアプローチからの検討を試みる。すなわち、現在、締結又は改正の際に導入される仲裁条項の多くが、OECD モデル租税条約(2014)の仲裁条項に大部分依拠していることに鑑み、主としてOECD モデル租税条約の仲裁条項を研究対象とすることが有効であると考えた。その上で、OECD モデル租税条約の仲裁条項と異なる規定を置く個別の二国間租税条約¹¹ (2014年9月30日に署名済の租税条約(未発効含む))については、課題検討の際の重要な材料として、補足的に参照する¹²。

本論文の構成は以下の通りである。

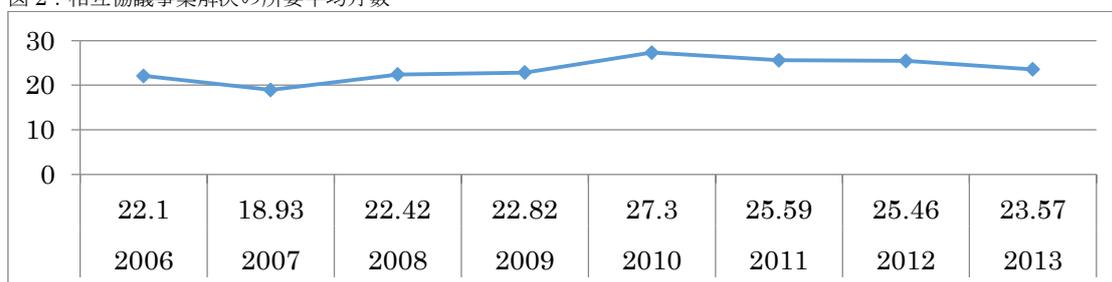
第1章では、租税条約上の紛争解決手続をめぐるこれまでの議論と研究、及びOECD モデル租税条約に仲裁条項が導入されるまでの趨勢を確認する。特に第1章第1節第3款における議論がその後の租税条約上の仲裁に大きな影響を与えており重要である。

第2章では、現行の租税条約に置かれる義務的仲裁条項の雛形であるOECD モデル租税条約¹³における仲裁手続を確認する。その上で、仲裁制度に係る主要国の租税条約政策を確認し、OECD モデル租税条約改訂が各国の租税条約政策にいかなる影響を与えたのかを分析する。第2章第2節では仲裁条項の導入された唯一の多国間租税条約として注目されるEU 仲裁条約の仲裁手続を確認した後、OECD モデル租税条約における仲裁手続と対比させ、その特徴を明らかにする。

第3章では、国際商事仲裁、投資協定仲裁、WTOにおける紛争解決手続といった他の法領域の紛争解決手続について論じた後、OECD モデル租税条約における仲裁手続との比較を行い、租税条約仲裁の特徴と位置づけを確認する。

第4章では、本論文の目的である現行の租税条約における仲裁制度の課題検討を行う。仲裁制度の課題は、仲裁の開始段階、実施段階、仲裁終了後の段階と3段階に分けた上で、各段階において、とりわけ切迫していると思われる課題を取り上げる。そして、先行研究、第2章と第3章で論じた紛争解決手続の議論及びわが国の国内法を踏まえつつ検討を行う。

図2：相互協議事案解決の所要平均月数



(出典)OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013,

<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> [last visited 1.Nov.2014.] から筆者作成。

¹¹ 本論文が参照した租税条約は主にアメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、オランダ、日本の租税条約である。

¹² したがって、本論文では、特に断りのない限り、「租税条約仲裁」とは「OECD モデル租税条約における仲裁手続」を表すものとする。

¹³ 国連モデル租税条約においても改訂の際に任意的仲裁条項を導入しており注目されているが、本論文では研究対象としない。尚、国連モデル租税条約に関する研究として、例えば、Proto, Carlos, Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties, Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition, Intertax, 2014, p.176.; Lennard, Michael, Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries, Intertax, 2014, p.179.において、近時の改訂に関する検討がなされている。

第1章 租税条約における仲裁制度の発達

第1節 紛争解決手段としての仲裁の萌芽期

第1款 相互協議中心時代の幕開け

国家には主権がある。主権とは「国家が人やモノに対して統治を行う権限」¹⁴である。かかる主権に基づいて、各国は自国の税制に関して自由に政策を講じ、税率、課税対象等を定める。結果として、国家間の税制が競合ないし抵触するようになると、国家間の課税権の調整が必要となってくる。課税権の調整の必要性は、各国国内租税法が複雑に規定され始めた19世紀末になって初めて認識されるようになり、国際的な租税紛争解決に向けての議論が関心を呼ぶようになった¹⁵。とりわけ19世紀末の数十年間は、欧州諸国を中心として紛争解決手段に関する研究が進められ¹⁶、同時期に幾つかの提案がなされている¹⁷。しかし、初期の提案は極めて大雑把なものであり、これらの提案が具体的なものとして結実することはなかった。この点に関して、G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は、「実際、彼らは、国際的な租税紛争解決手段について、正確に策定することはほとんどできなかったわけであるが、これは、様々な租税問題に関与した経験がなかったためであって、驚くべきことではない」¹⁸と述べる。初期の議論は租税条約が国家間で活発に締結されるようになる以前の議論であったことに留意する必要がある。

その後、1899年、プロシア・オーストリア/ハンガリー租税条約において、初の相互協議手続が導入される¹⁹。同条約は全9条で構成されているが、相互協議手続は7条に置かれており、締約国間の二重の国籍認定及び居住者の認定に関する事案は相互協議手続によって解決されることが規定された²⁰。しかし同時に、租税条約の目的である二重課税の回避・軽減を達成するためには本条約では不十分であるということも明らかとなった。すなわち、相互協議の対象事案が限定的であるがゆえに、その他の事案について解決することができなかったのである²¹。以降、締結される租税条約には、当事国が共通の理解に到達するための相互協議手続の規定が置かれていくが、これらは努力規定であり、協議の実施、及び合意への到達までは要求されていなかった。

第2款 2つの租税条約と国際連盟モデル条約

租税条約における紛争解決手続に幾つかの変化が散見されるようになったのは、1920年代以降のことである。第一次世界大戦と第二次世界大戦の間に締結された2つの租税条約には特異な規定が置かれた。さらにこの時期には、国際連盟モデル条約の起草が始まり、国際的な租税紛争の解決手段が思案されるようになる。それゆえ、租税条約における紛争解決

¹⁴ 杉原高嶺『国際法学講義』（有斐閣,2011）239頁

¹⁵ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, *Arbitration in Taxation*, Kluwer 1981, p.76.

¹⁶ 当時は、租税法領域に限らず、様々な分野において、国際的な紛争解決手続に対する関心が示されており、租税法領域の問題よりも、その他の多くの問題に焦点が当てられていた。第一回ハーグ会議(1899年)が開催され、その結果幾つかの国際的紛争解決に関する条約ができた。

¹⁷ 初期のもので1895年には、Ludwing von Barによる、二重課税問題のための超国家的な機関についての提案がなされている。

¹⁸ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils (F.n.15), p.21f.

¹⁹ Cristian Freiherr von Roenne, *The Very Beginning-The First Tax Treaties*, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), *History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*, Linde 2011, p.24.

²⁰ Ibid.p.25.

²¹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils (F.n.15), p.22.

手段の発展過程をみていく上で、この期間の研究には特別な関心が注がれている²²。以下、時系列に沿ってみていくこととする。

1920年、モデル租税条約に関する議論の発端となった国際商工会議所(ICC)の会議がパリで開催された。同会議では、国家間で租税紛争が生じた場合の国際機関に対する納税者による不服申立てに関する議論がなされ、1922年12月に草案が公表された²³。しかし、同草案はアメリカやイギリスの反対によって失敗に終わる。

同じく1920年には、国際連盟によって専門家委員会が組成された。権限ある当局間の協議が不調に終わり、条約の統一的な解釈に到達できない場合における仲裁付託の可能性について提案がなされるも、加盟国により考慮されることはほとんどなかった²⁴。

こうした中で、1926年4月14日、英・アイルランド間の所得税に関する条約(The 1926 United Kingdom –Irish Free State income tax treaty)が締結された。同条約7条は、独特な国際的租税紛争解決手段を規定しており²⁵、条約の解釈又は適用から生ずる問題については、第三者の審議機関に付託され、終局的な解決がなされ得ることを規定していた²⁶。また、英・アイルランド租税条約(1926)以前の条約は、最終的な決定が締約国を拘束することについて規定していなかったことから、締約国が第三者の審議機関の判断に拘束される(final)ことを規定している点でも重要であったとされる²⁷。

1927年、国際連盟モデル条約の草案が策定される。同草案は、現在のOECDモデル租税条約が規定するような3種類の相互協議手続について規定していなかったが、14条には条約の解釈に関する問題が生じた際には助言的意見(advisory opinion)を出すことができる“Technical body”に関する規定が置かれた²⁸。

1934年6月20日、チェコスロバキア・ルーマニア租税条約(Convention between the Kingdom of Romania and the Czechoslovak Republic Concerning Double Taxation in Connection With Succession Duties)が締結された。同条約は、英・アイルランド租税条約(1926)以来となる、第三者で構成される審議機関への事案付託の可能性を規定した二国間租税条約である。同条約は、条約の解釈に関する紛争及び二国間では解決することのできなかった二重課税の紛争は、国際連盟の租税委員会(Fiscal Committee)によって構成される機関によって解決されると規定している。また、当該機関による決定は当事国を拘束することが規定されていた²⁹。

²² Ibid.

²³ Zvi Daniel Altman, Dispute resolution under Tax Treaties, IBFD 2005, p.31.

²⁴ Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001, p.18.

²⁵ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, How to resolve international tax disputes? New approach to an old problem, Intertax, 1990,p.266. : Zvi Daniel Altman(F.n.23),p.16.

²⁶ 英・アイルランド間の所得税に関する条約(1926)

“7. Any question that may arise between the parties of this Agreement as to the interpretation of this Agreement or as to any matter arising out of or incidental to the Agreement shall be determined by such tribunal as may be agreed between them and the determination of such tribunal shall, as between them, be final.”

(原文を入手できなかったので、Zvi Daniel Altman 博士の英訳を参照した。Zvi Daniel Altman(F.n.23),p.16.)

²⁷ Bertolini, S. Michelle, Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure-Policy Implications of Confidentiality and the Right of the Public to Arbitration Outcomes, Selected Works 2010, p.7. http://works.bepress.com/michelle_bertolini/ [last visited 15.Nov.2014]

²⁸ Mathias Benedict Knittel, Article25,26 and 27, Administrative Cooperation, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties, Linde 2011,p.688.

²⁹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p23.

国際連盟メキシコモデル条約草案(1942)は、1927年に思案された“Technical body”に関する規定を置かなかつた。しかし、納税者の申立権(taxpayer's right)に関する規定を置き(国際連盟メキシコモデル 17 条)、二重課税を受けている納税者が締約国に申し立てることができることが規定された³⁰。また、条約の適用に関して双方の税務当局間で直接協議することが規定されたことから、もはや外務省を通じた外交交渉(diplomatic channels)は必要ではなくなった³¹。なお、これは今日の OECD モデル租税条約 25 条 1 項の原型である。その後、ロンドンモデル草案(1949)で、条約の解釈に関する事案も税務当局間で直接協議することとなるが、これは今日の OECD モデル租税条約 25 条 3 項の原型である³²。

第 3 款 本格的な議論の到来

これまで見てきたように、英・アイルランド租税条約(1926)とチェコスロバキア・ルーマニア租税条約(1934)の 2 つの租税条約は、両締約国の管轄権を超えたところにある、第三者の審議機関に最終的な決定権限を移譲する規定を置いていた。しかし、かかる規定が一般的なものとなることはなく、紛争解決手段として税務当局による相互協議手続のみを規定することが、当時においては主流であったといえる³³。一方で、かかる紛争解決手続の不十分さゆえの課題は依然として残ったままであり、その後も議論は続けられた。

第二次世界大戦以降、租税問題に関心を有する国際的な機関の専門家が積極的に議論に参加するようになってくる。中でも、IFA(International Fiscal Association)³⁴は、長きに渡り国際的租税法領域における紛争解決手段に関心をもち、その議論に貢献してきた³⁵。

とりわけ注目されるのは、1951年スイスで開催された第 5 回 IFA 総会である。第 5 回 IFA 総会の議題は“Judicial Interpretation of Conventions on Double Taxation and the Necessity or Advisability of Establishing International Fiscal Jurisdiction”であった。本総会では、国際租税法領域の研究とするための常設の委員会の設置、二重課税の事案を解決するための二国間の混合委員会(mixed commission)設置に関する条項を二国間租税条約に明記すること、及び条約の規定に適合しない事案について決定を下す裁定機関としての仲裁委員会を設置することについて勧告を行った³⁶。その後、1957年、1960年の IFA 総会において、国際租税裁判所(International Tax Court)に関する議論がなされ、1960年 IFA 総会(第 14 回総会)では、相互協議手続に関する議論に焦点が集まりつつも、国際租税裁判所の必要性についての明確な提言がなされたことは注目される³⁷。

同時期に、OEEC (Organization for European Co-Operation)はモデル租税条約の草案策定に取り掛かる。OEEC の議論は国際連盟期の議論を引き継いだものであり、1959年モデル租税条約草案は 1942 年国際連盟メキシコモデル条約草案 17 条と同じ様相である。若干

³⁰ Mathias Benedict Knittel(F.n.28), p.688.

³¹ Ibid.

³² Ibid.

³³ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p23.

³⁴ The International Fiscal Association (IFA) was established in 1938 with its headquarters in the Netherlands. It is the only non-governmental and non-sectoral international organisation dealing with fiscal matters. IFA, <https://www.ifa.nl/Pages/default.aspx> [last visited 1.Nov. 2014]

³⁵ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p29.

³⁶ なお、G.Lindencrona 教授と N.Mattosson 教授は、仲裁制度に関する研究の貴重な素材については、本報告書と第 5 回総会の議論から得ることができたと述べている。Ibid.

³⁷ Ibid.

の修正点としては、国際連盟メキシコモデル(1942)より事案の対象範囲を拡大している³⁸。なお、国際連盟メキシコモデル(1942)で見送られた“Technical body”に関する規定は、今回も見送られている。その後1960年8月20日に相互協議手続に関する最終報告書が提出され、1963年2月21日、OECD租税委員会はOECDモデル租税条約草案を公表した³⁹。

1965年6月30日、相互協議手続に関する個別の作業部会の召集(パリ)がなされ、1966年4月7日、OECD租税委員会は相互協議手続に関する報告書を公表した。本報告書の一部には、権限ある当局間で合意に達することができなかった場合、当該事案のために更なる手続が実施されなければならないことが示されていた。そしてその解決策として、独立した仲裁人による手続、法律家による委員会(Committee of jurists)、国際租税裁判所(International Tax Court)が提案された。しかし、結局これらの提案が有益なものとして扱われることはなかった⁴⁰。

1969年、OECD租税委員会は各国のモデル租税条約(1963)の利用状況を分析し報告した。そして、1970年5月8日、作業部会では1969年報告書によって提起された幾つかの問題点を追及することが示された。この内、モデル租税条約(1963)が権限ある当局間で合意に到達しなかった場合の(義務的)手続を置いていないことが1つの問題点として指摘された⁴¹。

1971年以降、モデル租税条約の改訂に向けての議論が開始された。OECD租税委員会及び作業部会は、現行の条約の執行によって生じ得る法的、理論的、実務的な問題点を詳細に調査し、相互協議手続の改善案⁴²を提示するが、仲裁規定を置くまでには至らなかった⁴³。そして1977年、モデル租税条約はかかる改善案に沿って改訂された。

時期を同じくして、ECにおいても二重課税の排除に向けての方策が議論されていた。1968年、EC委員会は、多国間二重課税排除条約に関する予備草案を提案した。これは、租税紛争を加盟国国内の税務当局によって構成される常設委員会に付託することを提言したものであるが、これは締約国の条約政策に影響を及ぼさなかったとされている⁴⁴。その後、1976年11月25日、EC理事会において「仲裁手続に関する理事会指令案」が提案された⁴⁵。同指令案は、EU域内の関連企業間の移転価格課税に伴う二重課税の排除を目的としたものであり、従来の相互協議手続の欠点を補完するものとして仲裁に関する規定を含んでいた⁴⁶。当時においては、締約国に対して二重課税の排除を義務付けていること、及び関連企業者である納税者によって仲裁手続が開始されることの2点において注目された⁴⁷。

1980年代に入ると租税条約上の紛争解決手段としての仲裁に関する議論がさらに活発なものとなる。その火付け役となったのが、1981年G.Lindencrona教授とN.Mattsson教

³⁸ 対象を“条約に規定されていない二重課税の除去(double taxation cases not provided for by the provision)”及び“条約の解釈又は適用に関する困難又は疑義(difficulties and doubts arising in the interpretation and application in this convention)”へと拡大した。

³⁹ その他注目すべき点は、納税者が相互協議の申立てを行う際に国内法的救済手続を完了している必要はないというスイスの主張について合意がなされ、1963年モデル租税条約草案のコメントリーに追加された。Mathias Benedict Knittel(F.n.28),p.690。

⁴⁰ Ibid.p.693。

⁴¹ Ibid.p.695f。

⁴² 例えば、相互協議手続の申立期間を3年以内とする案(現行OECDモデル租税条約25条2項の申立の期間制限)。

⁴³ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25), p.267。

⁴⁴ 谷口勢津夫「ドイツの租税条約政策—ヨーロッパ法の観点から—」税法学569号(2013)6頁

⁴⁵ これは、1976年4月5日に委員会に提出された、加盟国の権限ある当局による相互協力(mutual assistance)に関する指令案を基にして、短期間の間に策定されたものである。Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p.30。

⁴⁶ 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る—」税務弘報39巻12号(2003)7頁

⁴⁷ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25),p.268。

授によって出版された『Arbitration in Taxation』という有名な著書である⁴⁸。同著において、両教授は、当時の相互協議手続では最終的な解決が保証されないことを重大な問題点として指摘した上で、紛争解決手段として仲裁を利用することを提案した⁴⁹。これにより租税紛争解決のために仲裁を用いる論題に大きな注目が注がれるようになる。

1984年 OECD 移転価格と多国籍企業に関する報告書(Transfer Pricing and Multinational Enterprises Report⁵⁰)では、二重課税の解決手段としての仲裁の利用に関して丁寧な議論がなされた⁵¹。しかし、仲裁条項を導入することによって納税者の法的保護をいかにして図っていくのかに関して合意に到達することはなく、最終的には「義務的仲裁条項の導入は、課税権の受け入れ難い放棄(unacceptable surrender of fiscal sovereignty)を意味する」として否定的な結論となる⁵²。すなわち、1984年当時の OECD 租税委員会の認識としては、義務的ないし拘束的な紛争解決手続を勧告する必要性はなく、相互協議手続のみで十分であるというものであった⁵³。

他方で、欧州大陸(とりわけドイツ)においては、1976年 EC 指令案にも見てとれるように、紛争解決手段としての仲裁に関する議論は成熟しつつあった⁵⁴。そして1985年、西ドイツ・スウェーデン租税条約の草案に初めて任意的仲裁条項が導入されることとなる⁵⁵。仲裁条項の導入に否定的な意見が多数を占める当時の状況に鑑みれば、大きな進展であったと評価されるであろう⁵⁶。そして、いよいよ、紛争解決手段としての仲裁の本格的な導入期が到来するのである。

第2節 租税条約への仲裁条項の導入期

第1款 仲裁条項の普及

1989年、米独租税条約が改正され、初めて仲裁条項(任意的仲裁条項)が導入された。米独租税条約(1989)が国際租税法領域に与えるインパクトは大きい。水野忠恒教授は、「仲裁制度をめぐる従来の法律上、国際法上、さらには実際上の問題点をめぐる議論が机上の議論であり、やや観念的であったのに対し、実際の租税条約において仲裁条項が採用されたことはこの問題に関する議論がいつそう高まるとともに、その議論が早急になされなければならない状況をつくりだしているのである」⁵⁷と評価する。

そして、1989年米独租税条約以降、多数の租税条約に任意的仲裁条項が導入されていく。

⁴⁸ Farah, Ehab, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes, A Solution in Search of A problem, Florida Tax Review, 2009, p.709. : 増井良啓「租税紛争の仲裁と調停」, Frank E.A. Sander, Arbitration and Mediation of Tax Disputes, 租税法研究 23号(1995)230頁、David R. Tillinghast, The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Conventions, Intertax, 1994, p.154.

⁴⁹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15), p.59ff.

⁵⁰ Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1984, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD 1984, p.20ff.

⁵¹ Züger, Mario(F.n.24), p.19.

⁵² “The Committee does not, for the time being, recommend the adoption of a compulsory arbitration procedure to supersede or supplement the mutual agreement procedure. In this view the need for such compulsory arbitration has not been demonstrated by the evidence available and the adoption of such a procedure would represent an unacceptable surrender of fiscal sovereignty.” Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1984(F.n.34), p.39.

⁵³ Zvi Daniel Altman(F.n.23), p.61.

⁵⁴ 村井正＝川端康之「米独租税条約の問題点」税経通信 46巻 629号(1991)35頁

⁵⁵ ドイツ・スウェーデン租税条約は、1985年に草案が作成されたわけであるが、条約とは関係のない理由で署名に時間を要した結果、1992年に署名された。Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25), p.273.

⁵⁶ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25), p.266.

⁵⁷ 水野忠垣『国際課税の制度と理論 国際租税法の基礎的考察』(有斐閣, 2000) 244頁

1990年代以降各国の租税条約に導入されていった仲裁条項は、細部では異なってはいるものの、それらは、同様の構想 (concept) に基づいている⁵⁸。すなわち、仲裁は租税条約における紛争解決手段として最後の拠り所(last resort)として機能し、相互協議手続を規定する条項の最後の項に導入されていく。そして、2000年代前半までに導入された仲裁条項は大別して2つに分類される⁵⁹。換言すれば、次の2つの租税条約に置かれる仲裁条項に概ね定式化されたのである⁶⁰。

一つは、米・メキシコ租税条約(1992)26条5項に導入された仲裁条項である。

「本条約の解釈又は適用に関して生じたいかなる困難や疑義も、前項に従い、権限ある当局によって解決がなされない場合において、当該事案は、両方の権限ある当局と納税者が合意をし、かつ、仲裁委員会の決定に拘束されることにつき納税者の書面による同意があることを条件として、仲裁に付託することができる。特定の事案における仲裁委員会の決定は、当該事案に関してのみ両当局を拘束するものとする。手続は外交交渉を通じて交換される公文書によって、当事国の間で確定される。本項は、当事国が交換公文を通して合意をした後に、効力を有するものとする。」

いま一つは、蘭・エストニア租税条約(1997)27条5項に導入された仲裁条項である。

「本条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義も、事案の申立てから2年以内に、前項の規定に従った権限ある当局による相互協議手続では解決することができない場合、いずれか一方の締約国の要請で、当該事案は仲裁へ付託することができる。しかし、本条約の第1項から4項に規定される手続をすべて利用し、かつ、他の締約国の権限ある当局と納税者及び利害関係を有する納税者が仲裁委員会の決定の内容に拘束されることにつき書面で同意をしていることを条件とする。特定の事案における仲裁委員会の決定は、当該事案に関して、両締約国と納税者及び利害関係を有する納税者を拘束するものとする。」

しかし、かかる任意的仲裁条項は、すぐに痛烈な批判にさらされることになる⁶¹。すなわち、長期間の相互協議交渉の末、解決しなかった事案の最後の拠り所として機能するはずの仲裁が、両当局の合意を仲裁の付託要件としていることから、事案の解決を必ずしも保証していないのである。したがって、単なる任意的仲裁条項では、相互協議手続における当局の合意義務の不存在という欠点を克服するに至っていないとして批判される。

このように、1990年代は各国の二国間租税条約に仲裁条項が導入されていくものの、それらは任意的仲裁条項であるがゆえの批判や困難があった。かかる批判や困難と対比されつつ、また、国際的租税紛争の解決手段の発達に貢献したとして紹介されるのが、1990年7月23日に欧州12ヶ国により署名されたEU仲裁条約(the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated

⁵⁸ Züger, Mario(F.n.24),p.20.

⁵⁹ Goren, Gerrit, Arbitration in Bilateral Tax Treaties, Intertax, 2002, p.8.

⁶⁰ なお、Zvi D. Altman 博士は、さらに5つのグループに分類する。Zvi Daniel Altman(F.n.23),p21ff.

⁶¹ Züger, Mario(F.n.24),p.64. : Lindencrona, Gustaf, Recent Development of Tax Treaty Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.7f.

Enterprises)である⁶²。EU 仲裁条約は、先に示した 1976 年「仲裁手続に関する理事会指令案」及び 1985 年「域内市場の統合白書」を基本的には踏襲しつつも⁶³、12ヶ国の署名をとりつけるために若干の修正が加えられているが⁶⁴、締約国に対して二重課税の排除を義務付けるといった基本理念は引き継いでおり、協議不調の場合には義務的に仲裁委員会(advisory commission)へ付託される⁶⁵。なお、1990年に署名されたものの、実際に効力が発生したのは全加盟国の批准がなされてからであり、1995年1月1日以降である⁶⁶。

第2款 OECD モデル租税条約改訂に向けて

1995年、OECDは、仲裁制度に対して否定的な評価を下した1984年OECD報告書とは間逆とも思える立場の転換を見せる。1995年OECD報告書⁶⁷は相互協議手続を補完するものとして仲裁を利用する見解を示し、また移転価格ガイドライン(1995)の中で、移転価格課税紛争解決のための仲裁の必要性に関する再検討を要求した⁶⁸。こうした立場の変化は、1995年1月1日に発効したEU仲裁条約、WTOの紛争解決了解についての合意、二国間租税条約における仲裁条項の導入経過、そして貿易や投資といった国際的な取引の増加の考慮があるとされている⁶⁹。

2004年7月27日、OECDは、「Improving the Process for Resolving international Tax Disputes(国際的な租税紛争手続の改善に関する報告書)」⁷⁰を公表した。2004年報告書では、第I章及び第II章で相互協議手続の改善点についての議論がなされているが、第III章以下で補完的な紛争解決手続に関する議論がまとめられている(para.122)⁷¹。

2004年報告書第III章以下では、まず現行の相互協議手続が事案の最終的な解決を保証していない点を指摘した上で、未決の租税紛争の件数を減少させることが、OECDの重要な目標であることを明確に示している(para.123)。そして、2004年の議論当時、租税条約に導入されている仲裁条項の数が約60にまで増加している状況、EU仲裁条約加盟国からの相互協議改善の報告があること、及びIFAやICCからの義務的仲裁条項の提案がなされていることを挙げて、相互協議を補完する紛争解決手続として、国際租税法領域で特に議論されてきたものは仲裁であることを確認している(para.126)⁷²。

その上で、補完的な紛争解決手続へ付託することを任意(optional)とするのか義務(mandatory)とするのかについて議論がなされたが、EU仲裁条約が義務的仲裁条項であり、また産業界は事案の付託を義務的とすることを切望していることに鑑みて、義務的

⁶² Zvi Daniel Altman (F.n.23),p.23ff. : Züger, Mario(F.n.24),p.65ff.

⁶³ European commission, Transfer Pricing and the Arbitration Convention, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm [last visited 1.Nov.2014]

⁶⁴ 村井・前掲注 46)8頁

⁶⁵ EU 仲裁条約の手続については、第2章第2節第1款で詳述している。

⁶⁶ なお、1990年EU仲裁条約は2000年に一度失効したが、2004年に全ての加盟国が批准し2004年11月1日に2000年1月1日に遡及して適用された。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、米国税条約仲裁規定を題材に—」International Taxation 30巻2号(2010)110頁

⁶⁷ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations, OECD 2001, IV-p.55.

⁶⁸ Zvi Daniel Altman (F.n.23),p.65.

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ OECD, Improving the Process for Resolving international Tax Disputes, <http://www.oecd.org/tax/treaties/33629447.pdf> [last visited 1.Nov.2014.]

⁷¹ Ibid.p.28ff.

⁷² “The most widely discussed form of SDR in the tax area is arbitration.”と結論付ける。

付託とすべきとの結論に至っている(para.132)。しかし、補完的な紛争解決手続の具体的な手続規定の部分に関する議論は将来に引き継がれることになった。

2004年報告書を受けて、2006年2月、OECDは、「Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty(租税条約における紛争解決メカニズム改善に関する報告書)」⁷³を公表した。2006年報告書では、2004年報告書で将来的な課題として指摘された相互協議手続の改善案に関する報告がなされた(para.5)⁷⁴。2006年報告書では、補完的な紛争解決手続として仲裁を採用したことを明らかにした上で、OECDモデル租税条約改訂の際に挿入する新たな仲裁条項とコメンタリーに関する提案がなされている(para.14)⁷⁵。

しかし、2006年報告書により提案された仲裁条項は、仲裁付託をするためには、未決の事案に関する国内法的救済手続を放棄していることが必要とされていたことから、産業界からは批判された。そこでOECDは、上記仲裁付託要件を削除し修正した上で、2007年2月、「Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes(租税条約紛争の解決改善に関する報告書)」⁷⁶を公表した。2007年報告書では、2008年OECD改訂で挿入される最終的な仲裁条項とコメンタリーが報告された(para.15)⁷⁷。そして、1966年に初めて仲裁の必要性に関する議論がなされてから40年以上経過した2008年、OECDモデル租税条約が改訂され、ようやく、義務的仲裁条項が導入されたのである。

⁷³ OECD, Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty, <http://www.oecd.org/tax/dispute/36054823.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

⁷⁴ Ibid.p.3.

⁷⁵ Add the following new paragraph 5 to Article 25:

“5. Where, under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State and the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if any person directly affected by the case is still entitled, under the domestic law of either State, to have courts or administrative tribunals of that State decide the same issues or if a decision on the same issues has already been rendered by such a court or administrative tribunal. The arbitration decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.” (下線/筆者) Ibid.p.5ff.

⁷⁶ OECD, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

⁷⁷ Ibid.p.5ff.

第2章 租税条約における仲裁制度

第1節 二国間租税条約における仲裁手続

第1款 OECD モデル租税条約

ここではまず、OECD モデル租税条約(2014)、及び OECD モデル租税条約(2014)における合意見本⁷⁸(Sample Mutual Agreement on Arbitration、以下単に「合意見本」とする)における紛争解決手続の流れを確認する。OECD モデル租税条約上の仲裁条項及び合意見本は、二国間租税条約に仲裁条項を導入する際の雛形として位置づけられているとともに、本論文での議論の中心となる仲裁手続であるため重要である。

OECD モデル租税条約における仲裁手続の流れは次の通りである。

① 相互協議の開始と仲裁の要請

OECD モデル条約は相互協議前置主義を採用している。それゆえ、仲裁に移行する前には必ず、権限ある当局間で相互協議が実施されることになる。

相互協議は一般に次の3つに分類される⁷⁹。

- ・個別事案協議：「条約の規定に適合しない課税」を受ける場合に、納税者の申し立てに基づいて行われる協議(OECD モデル租税条約 25 条 1 項、2 項)
- ・解釈適用協議：「租税条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」を解決するために、両締約国の権限ある当局により行われる協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項前段)
- ・立法的協議：「租税条約に定めのない場合における二重課税の排除」を目的として、権限ある当局により行われる協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項後段)

これら相互協議手続の中で、OECD モデル租税条約が仲裁の対象として捉えているのは、1 項に従って申立てられた事案、すなわち個別事案協議の事案に限定されている。そして、個別事案協議開始後 2 年を経過しても当該事案を解決することができなかった場合、納税者は仲裁の要請をすることができる。仲裁の要請は書面⁸⁰により権限ある当局に対して行い、仲裁の要請を受けた権限ある当局は 10 日以内にその写しを他方の権限ある当局へ送付しなければならない。(合意見本 para.1)。

このように、租税条約における仲裁は、相互協議に代替する仲裁(相互協議代替型仲裁)ではなく、あくまで相互協議を補完する仲裁(相互協議拡張型ないし補完型仲裁)として機能する⁸¹。なお、未決の事項に関して、いずれかの国の裁判所又は行政不服審判所(わが国については国税不服審判所)が既に決定を下している場合には、これらの事項は仲裁には付託されない(25 条 5 項)。

⁷⁸ OECD モデル租税条約 25 条に関するコメントに付属しており、権限ある当局が仲裁手続を実施するための二国間合意の雛形として位置づけられている。川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー - 逐条解説』(税務研究会出版局,2009)470 頁

⁷⁹ 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法 [第2版]』(東京大学出版会,2011)41 頁

⁸⁰ 仲裁要請書は国税庁の HP で入手することができる。国税庁、

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/pdf/chusaiyosei.pdf> [last visited 11.Nov.2014]

⁸¹ 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(2014)10 頁

② 付託事項の決定と仲裁委員会(Arbitration board)の設置

「付託事項」とは「仲裁人が処理すべき問題を記載した文書」⁸²であるが、権限ある当局は、仲裁の要請を受領してから3ヶ月以内に付託事項を決定し、仲裁申立人に通知する(合意見本 para.3)⁸³。その他、付託事項には、仲裁委員会の開催場所、使用言語等が記載される予定である⁸⁴。

仲裁委員会は、3名で構成される。仲裁申立人が付託事項を受領した後3ヶ月以内に権限ある当局は1名の仲裁人を任命し、そして2名の仲裁人は、2ヶ月以内に仲裁委員会の議長を任命する(合意見本 para.5)。なお、仲裁人は申立てられた事案に過去に関与した者であってはならない(合意見本 para.7)。また、仲裁人は、仲裁に関して知り得た情報について秘密保持義務を負うことに合意するものとする(合意見本 para.8)。

③ 仲裁委員会の審理と決定

仲裁における納税者の手続参加についても規定されている。仲裁申立人たる納税者は直接又は代理人を通して仲裁委員会に対して自己の意見を提出することができ、また、仲裁人が合意した場合には口頭による意見陳述も認められる(合意見本 para.15)

仲裁委員会の判断は、条約の規定及び締約国の国内法令を根拠としてなされる。条約の解釈についてはウィーン条約法条約の解釈の原則に照らし、OECD モデル租税条約コメンタリーやOECD 移転価格ガイドラインを参照するものとされている(合意見本 para.14)。

仲裁決定は、単純多数決により行われる。仲裁決定は、議長が事案の検討を開始するために必要な情報をすべて受け取ったことを権限のある当局及び仲裁申立人に通知した日から6ヶ月以内に、これらの者に通知されなければならない(合意見本 para.16)。なお、仲裁決定は先例として拘束力を有するものではなく、決定内容についても原則非公開として扱われる(合意見本 para.15)。

④ 仲裁決定の実施

租税条約仲裁は相互協議の補完的解決手段として機能するのであるから、仲裁決定に基づく権限ある当局による合意がなされてから、最終的に相互協議手続は終了することになる。権限のある当局は仲裁決定の通知が行われた日から6ヶ月以内に相互協議の合意を行い、仲裁申立人の同意を条件として、仲裁決定は両締約国の国内において実施される(合意見本 para.19)。なお、仲裁決定は両締約国の権限ある当局を拘束するが、申立人たる納税者を拘束しないため、納税者は相互協議による合意を拒否して、国内法的救済手続に移行することができる⁸⁵。

以上の仲裁手続は、Independent opinion 方式と呼ばれる仲裁手続である。OECD モデル租税条約における仲裁手続は Independent opinion 方式を基本としているが、これとは別に、Last best offer 方式による仲裁手続についても規定している。両者の大きな違いは仲

⁸² 川田=徳永・前掲注 78)473 頁

⁸³ なお、権限ある当局が3ヶ月以内に付託事項を決定することができなかった場合、1ヶ月以内に申立人と権限ある当局が仲裁付託事項について書面で報告し合い、暫定的な付託事項を作成する。(合意見本 para.4)

⁸⁴ 古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号(2011)184 頁

⁸⁵ 古賀・前掲注 84)182 頁

裁内容の決定方式にある。前者は、仲裁へ付託された事案について仲裁委員会で審理をした後、多数決で仲裁決定がなされ、仲裁委員会独自の見解が表明されるのに対して、後者は、仲裁委員会が双方の締約国から提示された決定案の内いずれか一方を選択するのみであり、仲裁委員会は独自の見解を表明することはできない。Last best offer 方式は、Independent opinion 方式の規定(合意見本 para.5,11,15,16,17)が適用除外となるのみならず、簡素な手続に基づいて、仲裁が実施される点で特徴的である。Last best offer 方式の利点として、一般には、迅速性、低コストが挙げられる⁸⁶。さらには、Last best offer 方式を採用することで、両国の権限ある当局が交渉の過程で譲歩を促されることにより⁸⁷、より妥当な結論となる蓋然性が高められるとも評価されており⁸⁸、「移転価格課税処分の紛争解決の方法として・・極めて実践的な制度設計」⁸⁹であるとして紹介されている。

第2款 主要国の仲裁制度に係る租税条約政策

1. アメリカ

現在、アメリカは68ヶ国と租税条約を締結している⁹⁰。この内、12ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している⁹¹。1989年米独租税条約締結以前は、二重課税の紛争解決手段として仲裁条項を導入することについて消極的な立場を示していたが⁹²、1989年、米独租税条約に仲裁条項を導入したことを契機として、その後も幾つかの租税条約に仲裁条項を導入している。このことは、アメリカの租税条約政策の転換を意味すると評価される⁹³。

アメリカの租税条約政策の転換期は、2006年にも到来する。2006年米独租税条約改正により義務的仲裁条項が導入されたことは、米独租税条約改正により「導入された重要な条項の一つ」⁹⁴として注目されている。そして、2006年以降、租税条約改正の際に導入した仲裁条項は全て義務的仲裁条項であり、義務的条項を租税条約に導入することに対する支持の表れとも考えられている⁹⁵。またIRSは、国際紛争解決センター(International Centre for Dispute Resolution, ICDR⁹⁶)との間で、アメリカ租税条約上の仲裁の管理・支援につき協定を締結したことを発表した⁹⁷。現時点では同協定による仲裁手続の効率化に対する評価

⁸⁶ Lang, Michael, ECJ and Mutual Agreement Procedures, Intertax, 2014, p.175.

⁸⁷ 岡田至康「租税条約所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(2011)307頁

⁸⁸ Leonard B. Terr, Resolving International Tax Disputes, Tax management International Journal, 2012, p.496.

⁸⁹ 赤松晃「移転価格課税にかかる紛争の処理—租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に—」日税研論集64号(2013)275頁

⁹⁰ IRS, <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/United-States-Income-Tax-Treaties---A-to-Z> [last visited 30.Nov.2014]

⁹¹ 米・カザフスタン租税条約(1993)、米・アイルランド租税条約(1997)、米伊租税条約(1999)、米・メキシコ租税条約(2003)、米蘭租税条約(2004)、米加租税条約(2007)、米独租税条約(2008)、米仏租税条約(2009)、米・スイス租税条約(2009)、米日租税条約(2013)、米・スペイン租税条約(2013)、米・ベルギー租税条約(2014)

⁹² 村井・前掲注46)7頁

⁹³ 村井・前掲注46)7頁

⁹⁴ Farah, Ehab (F.n.48), p.745. : Peter H.Dehnen and Stanley C.Ruchelman, Procedure Announced for Mandatory Arbitration under the Germany –United States Tax Treaty, IBFD 2009, p.1.

⁹⁵ Marian, Omri and Brauner Yariv, United States, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.567.

⁹⁶ 1996年、AAA(American Arbitration Association)の国際的な管理を担う、AAAの一機関として設立。本部はニューヨーク。仲裁人の選定、訓練等の仲裁の管理支援を行う。ICDR, About the American Arbitration Association (AAA) and the International Centre for Dispute Resolution (ICDR),

https://www.icdr.org/icdr/faces/s/about?_afLoop=721483908876394&_afWindowMode=0&_afWindowId=95jphappq_1#%40%3F_afWindowId%3D95jphappq_1%26_afLoop%3D721483908876394%26_afWindowMode%3D0%26adf.ctrl-state%3D95jphappq_55, [last visited 1.Nov.2014]

⁹⁷ IRS, Mandatory Tax Treaty Arbitration ,

はし難いが、アメリカが義務的仲裁を好意的に捉えていることは確かであろう⁹⁸。

他方で、アメリカは1976年以降、租税条約締結に向けての基本的な考え方を示すモデル条約(US Model)を公表しているが⁹⁹、2度の租税条約政策の転換期¹⁰⁰においてもUS Modelに仲裁条項は導入されなかった。2008年OECDモデル租税条約改訂にあわせたUS Model改正が注目されたが、結局のところ、改正はなかった。また、2009年、米仏租税条約が改正されて義務的仲裁条項が導入されたが、同時期に締結されたマルタ、ニュージーランドとの間の租税条約義務的仲裁手続は導入されなかった。

こうしてみると、租税条約に仲裁条項を置くことについてのアメリカの態度は判然としなない。ただ、条約相手国に応じて仲裁条項を導入するか否かの判断をしていることは確かであり、ここにアメリカの仲裁制度に係る租税条約政策が反映されているといえる。実際、アメリカ政府は、マルタとニュージーランドとの間に仲裁条項が置かれなかった理由として、過去に相互協議によって解決することのできなかつた紛争が無かつたことを挙げ、仲裁手続は必要ではないと判断したようである¹⁰¹。したがって、アメリカは、将来租税条約を締結又は改正する際、義務的仲裁条項を導入するか否かについては「相手国の要請の有無、過去における相互協議の未決事案の状況等をふまえながらケース・バイ・ケースで対応」¹⁰²する立場を採用しているのである¹⁰³。また、アメリカが締結する租税条約の仲裁条項は、OECDモデル租税条約に規定される仲裁条項とは異なる定めを置いている点も注目される。例えば、仲裁の対象事案を特定の規定の適用上生ずる事案に限定していること、両締約国の権限ある当局は仲裁開始前に仲裁に適する事案か否かを判断することができることが挙げられる。さらに、アメリカが導入する全ての義務的仲裁条項は、Last best offer方式を採用している点で特徴的である¹⁰⁴。

2. ドイツ

ドイツは現在90を超える租税条約を締結しているが、その内10ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している¹⁰⁵。ドイツに限らず欧州各国は、租税条約に仲裁条項を導入することについて肯定的であったことから、1989年、ドイツ及び欧州各国の強い説得により米独租税条約の中に仲裁条項が導入される¹⁰⁶。ドイツはその後2000年代前半までの間に、フランス(1989)、スウェーデン(1992)、オーストリア(2000)、カナダ(2001)との間の租税条約に仲裁条項を導入するが、かかる姿勢は、ドイツの仲裁制度に係る租税条約政策を反映し

<http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Mandatory-Tax-Treaty-Arbitration> [last visited 30.Nov.2014]

⁹⁸ Marian, Omri and Brauner Yariv(F.n.95),p.571.

⁹⁹ Ibid.p.538ff.

¹⁰⁰ アメリカ租税条約における仲裁は、大別して第一世代の仲裁(任意的仲裁)と第二世代の仲裁(義務的仲裁)に区別して分析されている。Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman(F.n.94), p.8. : Monsenego, Jérôme, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties, Reflections Based on the US Experience, Intertax, 2014, p.166.

¹⁰¹ Ibid.p.569f.

¹⁰² 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(2010) 87 頁

¹⁰³ 2013年にアメリカは日本、スペインとの間の租税条約に義務的仲裁条項を導入したが、同時期に改正された米・ポーランド租税条約には仲裁条項が含まれなかったことも、同じ理由で説明できよう。

¹⁰⁴ Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman (F.n.94), p.8.

¹⁰⁵ 独・スウェーデン租税条約(1992)、独加租税条約(2001)、独仏租税条約(2001)、独米租税条約(2008)、独・オーストリア租税条約(2010)、独・スイス租税条約(2010)、独・リヒテンシュタイン租税条約(2011)、独・ルクセンブルク租税条約(2012)、独蘭租税条約(2012)、独英租税条約(2014)

¹⁰⁶ 村井・前掲注 54)36 頁

たものとして評価される¹⁰⁷。なお、同時期に締結したドイツの租税条約の中には仲裁条項を導入していないものもあり、ドイツもアメリカ同様、仲裁条項を導入するか否かについては条約相手国に応じて判断をしてきたものと思われる。

こうした中、2013年4月17日、租税条約交渉の基礎となる The German Model (2013) が公表された¹⁰⁸。これにより、ドイツの租税条約政策が公式なものとして明らかとなった。German Model は、ドイツ租税条約実務と租税政策に関する議論の新たな時代の萌芽であり、画期的なものであるとして評価される一方、失意や何らの発展もないという批判もある¹⁰⁹。German Model は、基本的には当時の OECD モデル租税条約(2010)を踏襲しており、それゆえ、かかる批判的な見方がなされるのである。

German Model の 14 条・26 条は、OECD モデル(2010)の 15・27 と対応しており、German Model 24 条 5 項には義務的仲裁手続が規定されている。もっとも、本規定は OECD モデル租税条約の仲裁条項を基礎としているが、幾つかの点で修正をしており、例えば、仲裁開始前に、権限ある当局が、当該事案は仲裁に適さないと合意した場合には仲裁に付託されない。また、仲裁決定方式に Last best offer 方式を採用していることも注目されている¹¹⁰。

3. オランダ

オランダは、国際的な取引活動の促進のために広範な租税条約ネットワークを構築してきた。また、OECD 創設以来の加盟国でもあり、OECD モデル租税条約とそのコメントリーに準拠してきたことを特徴とする¹¹¹。しかし、以下でみる通り、少なくとも、国際的な租税紛争の解決については、2008 年 OECD モデル租税条約改訂まで、異なる歩みを見せる。

1991 年に締結された蘭・ベネズエラ租税条約 29 条 5 項は「相互協議で解決することのできなかつた、条約の解釈適用に関するあらゆる紛争は、・・両当局の合意があれば、国際的に受け容れられているあらゆる手続に従って、平和的に解決することができる。これらの手続は締約国の権限ある当局間で定めるものとする。」と定めている。これは、仲裁のみならず、非拘束的な調査、仲介(斡旋、調停)、調停も認めていることを意味するが¹¹²、仲裁への路を拓く条項を規定したオランダ初の租税条約であった。

その後、1992 年米蘭租税条約に仲裁条項が導入された。以降、オランダは、新たに締結又は改正する全ての租税条約に仲裁条項を含めるよう試みている¹¹³。相互協議を余り積極的に評価せず、むしろ仲裁手続を評価するといったオランダの姿勢は、当時において、注目すべきものであった¹¹⁴。かかる姿勢は、仲裁条項の導入交渉が失敗に終わった際の対応にも顕著に表れている。例えば、1995 年、蘭・フィンランド租税条約に仲裁条項を導入することにつき合意に至らなかったが、最終議定書 XII は、フィンランド政府が他の OECD メ

¹⁰⁷ Baßler, Johannes, Settlement of Disputes in German Tax Treaty, in: Lang, Michael and Züger, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.253.

¹⁰⁸ Christian J. Schmidt, Germany, in: Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.369f.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ PWC 「租税条約における強制仲裁規定(ドイツ)」

<http://www.pwc.com/jp/ja/taxnews-international-europe/germany-jul-2013.jhtml> [last visited 1.Nov.2014]

¹¹¹ Lucas J. De Heer, Netherlands, in: Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.459.

¹¹² Züger, Mario (F.n.24), p.20.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ 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(1993)147 頁

ンバーと、仲裁条項を含む租税条約を締結したときは、不当に遅滞することなく、オランダ政府に対して書面でその旨を通知することを義務付けていた。そして、その後、フィンランドはオランダについても、同様の仲裁条項を導入することを目的として交渉に入ることが規定されていたのである¹¹⁵。結果として、仲裁条項を含む租税条約の数は世界で最も多く¹¹⁶、オランダが締結する 36 の租税条約の中に仲裁条項が導入されている¹¹⁷。

仲裁条項の導入の主たる目的は、相互協議の方法による時宜を得た解決を図ることにあり¹¹⁸、二国間租税条約に仲裁条項を含めることは、オランダの租税条約政策において極めて重要な要素であると考えられてきた¹¹⁹。このように、租税条約に仲裁条項を導入することはオランダの租税条約政策としてはっきりしていたにも関わらず、オランダモデル租税条約(the Dutch Model Convention¹²⁰)には長らく反映されてこなかった¹²¹。

2011 年 2 月、オランダ政府は新たな租税条約政策(Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011, MTTP¹²²)を公表した¹²³。MTTP は従来の Dutch Model Convention の利用を明確に排除した上で¹²⁴、オランダの租税条約交渉の出発点としての役割を果たすと期待されるが¹²⁵、これまでの租税条約政策からの大きな変更点はないとされている¹²⁶。MTTP には、オランダが今後 OECD モデル租税条約 25 条 5 項に則り、義務的仲裁条項を導入していくよう努めることが示されている¹²⁷。

¹¹⁵ 同様の規定がオランダ・メキシコ租税条約の修正議定書(2008)にも置かれている。Eduard Sporken, Jeannette van der Vegt and Harraald Dols, Netherlands, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), *Transfer Pricing and Dispute Resolution*, IBFD 2011, p.542.

¹¹⁶ 1990 年代以降 20 年余りで(2010 年 5 月末まで)、仲裁条項を含む租税条約は急増し(90 件)、その約 3 分の 1 をオランダが占めていることが報告されている。古賀・前掲注 84)178 頁

¹¹⁷ 蘭・ラトビア租税条約(1994)、蘭・ウクライナ租税条約(1995)、蘭・ベネズエラ租税条約(1995)、蘭・ロシア租税条約(1996)、蘭・カザフスタン租税条約(1996)、蘭・エストニア租税条約(1997)、蘭・アイスランド租税条約(1997)、蘭・マケドニア租税条約(1998)、蘭・リトアニア租税条約(1999)、蘭・エジプト租税条約(1999)、蘭・クロアチア租税条約(2000)、蘭・モルドバ租税条約(2000)、蘭・クウェート租税条約(2001)、蘭・アルメニア租税条約(2001)、蘭・ウズベキスタン租税条約(2001)、蘭・ジョージア租税条約(2001)、蘭・ポーランド租税条約(2002)、蘭・ウガンダ租税条約(2004)、蘭・アルバニア租税条約(2004)、蘭・スロベニア租税条約(2004)、蘭米租税条約(2004)、蘭・バルバドス租税条約(2006)、蘭・ヨルダン租税条約(2006)、蘭・UAE 租税条約(2007)、蘭・アゼルバイジャン租税条約(2008)、蘭・南アフリカ租税条約(2008)、蘭・カタール租税条約(2008)、蘭・バーレーン租税条約(2008)、蘭・ガーナ租税条約(2008)、蘭日租税条約(2010)、蘭・香港租税条約(2010)、蘭・スイス租税条約(2010)、蘭独租税条約(2012)、蘭・エチオピア租税条約(2012)、蘭・ノルウェー租税条約(2013)、蘭英租税条約(2013)

¹¹⁸ Velthuisen, Erik, *Settlement of Dispute in Dutch Tax Treaty Law*, in: Lang, Michael and Züger, Mario (ed.), *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, IBFD 2002, p.183.

¹¹⁹ Ibid. p.155.

¹²⁰ 1987 年、オランダは、自国のモデル条約を公表した。しかしモデル条約がオランダ租税条約政策の雛形として機能することはなく、重要なものとしての扱いはなされなかった。それは、Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011(MTTP)によっても確認された。

¹²¹ Velthuisen, Erik(F.n.118), p.172.

¹²² Ministerie van Financiën, *Summary Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011*, <http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/circulaires/2011/02/14/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policy-2011/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policie-2011.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

¹²³ なお、MTTP は、OECD コメントリーは租税条約の解釈にとって”極めて重要”であるということを示したオランダ最高裁判所判決について言及した上で、その重要性を強調する。これは条約相手国が OECD 非加盟国であっても同様である。Lucas J. De Heer (F.n.111),p.474.

¹²⁴ Ministerie van Financiën(F.n.122),p.1.

¹²⁵ Lucas J. De Heer (F.n.111),p.460.

¹²⁶ Kartrin McGauran, *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?*, SOMO 2013, P.29.

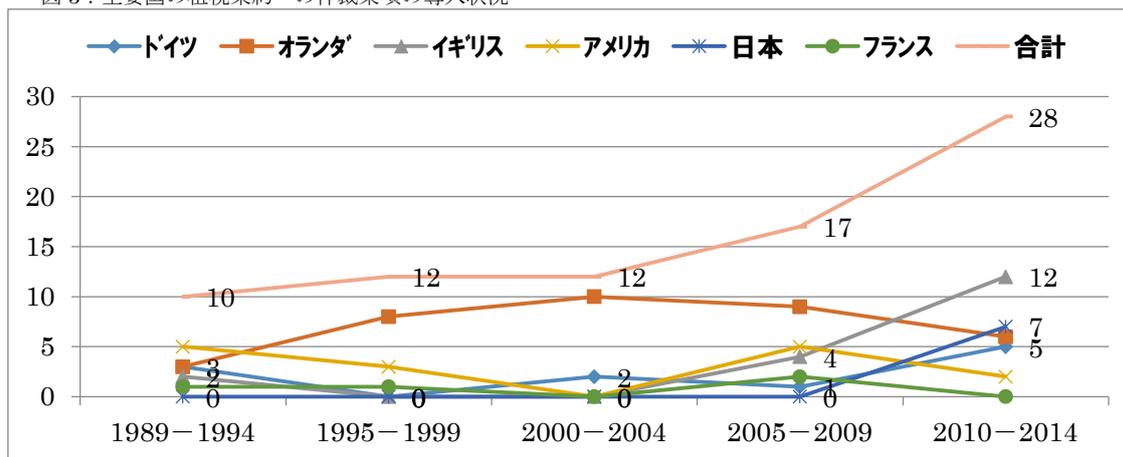
¹²⁷ Jean-Paul van den Berg and Johan Vrolijk, *Highlights of the New Dutch Tax Treaty Policy*, Tax Notes International, 2011, p.730. <http://www.stibbe.com/~media/3%20news/publications/amsterdam/jean%20paul%20van%20den%20berg/jean%20paul%20vd%20berg%20-%20highlights%20of%20the%20new%20dutch%20tax%20treaty%20policy.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

4. 主要国の展開

2008年 OECD モデル租税条約改訂以降、租税条約の締結又は改正の際に仲裁条項を導入する件数が飛躍的に増大していることが確認される(図 3)¹²⁸。この牽引役となっているのが、日本、イギリス、ドイツである。とりわけ、日本¹²⁹、イギリス¹³⁰は 2008年 OECD モデル租税条約改訂以前、仲裁条項導入に消極的であったが、現在では、新たに租税条約を締結又は改正する際、ほぼ全ての租税条約に義務的仲裁条項を導入している。ドイツ、オランダは、自国の租税条約政策として、租税条約への仲裁条項導入を明確に示している点で注目される。対照的に、アメリカ、フランス¹³¹は租税条約上に仲裁条項を導入することについては肯定しつつも、積極的に導入する立場ではない。

また、アメリカやドイツに代表されるが、OECD モデル租税条約 25 条 5 項とは明確に異なる仲裁条項を導入している国も存在する。その一方で、日本やオランダのように、基本的に OECD モデル租税条約に依拠した仲裁条項を採用している国があるなど、主要国の態度は一様ではない。いずれにしても、OECD モデル租税条約改訂が各国租税条約政策に与えたインパクトは相当大きいと思われる。今後も、義務的仲裁条項を導入した租税条約の数はコンスタントに増加していくであろう¹³²。

¹²⁸ 図 3：主要国の租税条約への仲裁条項の導入状況



(2014年9月末までに仲裁条項が導入された主要国の租税条約(署名済・未発効含む)の数を各期間に分けたうえで、算出している。ただし、各期間内に任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への改正が行われた場合も1と数えている。なお、合計数算出の際には、重複のなきよう調整している。)

¹²⁹ 日本は、2008年 OECD モデル租税条約改訂以前は租税条約に仲裁条項を導入していなかった。日蘭租税条約に義務的仲裁条項を導入した後は、新たに租税条約を締結又は改正する際に仲裁条項を導入している。現在は、日蘭租税条約(2010)のほか、日香港租税条約(2010)、日・ボルトガル租税条約(2011)、日・ニュージーランド租税条約(2012)、日米租税条約(2013)、日・スウェーデン租税条約(2013)、日英租税条約(2013)との7ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している。

¹³⁰ イギリスは、日本同様、2008年 OECD モデル租税条約改訂以降、積極的に租税条約に仲裁条項を導入している。現在は、英・アゼルバイジャン租税条約(1994)、英仏租税条約(2008)、英・スイス租税条約(2009)、英・カタール租税条約(2010)、英・メキシコ租税条約(2011)、英・アルメニア租税条約(2011)、英・バーレーン租税条約(2012)、英・リヒテンシュタイン(2012)、英・アイスランド租税条約(2012)、英・アルバニア租税条約(2013)、英蘭租税条約(2013)、英・ノルウェー租税条約(2013)、英・スペイン租税条約(2013)、英日租税条約(2013)、英加租税条約(2014)、英・タジキスタン租税条約(2014)、英・ベルギー租税条約(2014)、英独租税条約(2014)の18ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している。

¹³¹ フランスは、初期の段階でドイツ(1989)、アメリカ(1994)、カナダ(1995)との間の租税条約に仲裁条項を導入するものの、その後は消極的な立場である。2008年 OECD モデル租税条約改訂後は、イギリス(2008)、アメリカ(2009)との間の租税条約に義務的仲裁条項を導入した。Gibert, Bruno, France, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), Transfer Pricing and Dispute Resolution, IBFD 2011, p.306.

¹³² Lang, Michael, Union law and OECD Model Concept, What Can We Learn from the Comparison?, in: Maisto, Guglielmo(ed.), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.87.

しかし、租税条約に仲裁条項が導入されている現在、「異質な状況 (very heterogeneous)」¹³³が創り出されているとの指摘もなされている。すなわち、現行の租税条約は、大別して、相互協議手続のみを定める租税条約、相互協議手続の補完的紛争解決手段として任意的仲裁条項を定める租税条約又は義務的仲裁条項を定める租税条約と 3 種類に分類することができる。租税条約に用意されている法的保護の水準が租税条約によって大きく異なることが問題点として指摘され始めているのである。谷口勢津夫教授は、「租税条約のこのような「跛行的」法状態は、国際的経済活動に対して中立的とはいえず、また、国際課税の場面における法治国家(違法な租税侵害から保護する国家)としての正統性の観点からも、問題とすべきであろう」¹³⁴と指摘されている。今後も OECD モデル租税条約を基本とした義務的仲裁条項の導入が進むことが予想されるが、その改正作業は可及的速やかに行われるべきであろう。

第 2 節 多国間租税条約における仲裁手続

第 1 款 手続の概要

EU 仲裁条約は、EU 加盟国が関係する移転価格課税事案のみを紛争解決の対象とする多国間租税条約である¹³⁵。EU 仲裁条約における手続規則は、EU 仲裁条約のほか、2002 年に設置された Joint Transfer Pricing Forum(JTPF)により採択された仲裁条約の効率的な執行のための行動指針(Code of Conduct)に規定されている。なお、実際に EU 仲裁条約における Advisory commission(以下、「仲裁委員会」とする¹³⁶)へ付託された事案は、僅か 2 件にとどまる¹³⁷。

EU 仲裁条約における紛争解決手続の流れは次の通りである。

① 相互協議の開始

EU 仲裁条約についても相互協議前置主義を採用している¹³⁸。したがって、まず権限ある当局は、EU 域内の関連企業間取引に対する移転価格課税事案について、相互協議を行う。しかし、相互協議を開始してから 2 年を経過しても当該事案を解決することができなかつた場合、権限ある当局は、仲裁委員会に事案を付託しなければならない(EU 仲裁条約 7 条 1 項)。この際、納税者の意向は考慮されないが、相互協議の期間を延長することにつき納税者が同意したときは、権限ある当局は更に 2 年間相互協議をすることができる。権限ある当局の仲裁委員会への事案付託義務は、当該移転価格事案が重加算税対象事案・遁脱事案(liable to serious penalty¹³⁹)である場合にのみ免除される(EU 仲裁条約 8 条 1 項)。

¹³³ Christian J. Schmidt, Germany(F.n.108),p.397.

¹³⁴ 谷口・前掲注 81)10 頁

¹³⁵ なお、実際に EU 仲裁条約における仲裁委員会(Advisory commission)へ付託された事案は、僅か 2 件(一つは 2003 年 3 月(フランス・イタリア)、もう一つは 2005 年 4 月に付託されたとする)であるが、権限ある当局の反対により、いずれも仲裁決定は公開されていない。

¹³⁶ Advisory Commission については、増井良啓教授は「助言委員会」増井・前掲注 48)200 頁、村井正教授は「諮問委員会」村井・前掲注 46)7 頁と訳されている。本論文では文言の統一を図るために、「仲裁委員会」と訳すことにする。

¹³⁷ Perrou, Katerina, Taxpayer Participation in Tax treaty Dispute Resolution, IBFD 2012,p.25.

¹³⁸ 村井・前掲注 46)8 頁

¹³⁹ なお、“serious penalty”の意義については、一義的ではなく、各国が留保を付している。例えば、ポルトガルは、1000,000 Portuguese escudos 以上の罰金が科せられる刑事罰含むとされ、また、イギリスは、不正又は無申告により、刑事罰と行政罰の対象となる事案のことを指すとしている。

② 仲裁委員会(Advisory Commission)の設置

仲裁委員会は、権限ある当局の代理人(通常 2 名)、仲裁人(通常 2 名)、仲裁人委員会の議長の 5 名から構成される¹⁴⁰。仲裁人及び仲裁委員会の議長は仲裁人リストから任命される(リスト方式を採用)。すなわち、仲裁人候補者は事前に仲裁人リストに登録されており、権限ある当局の合意によって、仲裁人リストの中から仲裁委員会を構成する仲裁人が選出されるのである(EU 仲裁条約 9 条 5 項)。仲裁人リストには、各締約国が指名した 5 人の仲裁人候補者が登録されている。仲裁人リストに指名される者は、有能(competent)で独立(independent)しており、かつ EU 域内に居住する人物でなければならない(EU 仲裁条約 9 条 4 項)。仲裁委員会の議長も仲裁人リストから選任されるが、議長は最高裁判所に任官する資格のある人物(the qualification required for appointment to highest judicial offices in this country)、又は権威のある弁護士として認知されている人物(a juris consult of recognized competent)でなければならない(EU 仲裁条約 9 条 5 項)。

仲裁委員会の構成員は、仲裁に関して知り得た情報について秘密保持義務を負う。また、各締約国は秘密保持遵守のための処罰規定を設けなければならない、処罰規定を設けた場合には EU 委員会に報告し、EU 委員会が他の締約国に報告する(EU 仲裁条約 9 条 6 項)。

③ 仲裁委員会(Advisory Commission)の審理と決定

仲裁委員会は、仲裁委員会の議長が必要な全ての情報・資料を受け取ったことを確認した日から 6 ヶ月以内に仲裁決定を書面で表明しなければならない(EU 仲裁条約 11 条 1 項)。

仲裁委員会に付託される事案は国家対国家の紛争であるため、納税者は当事者ではない。しかし、納税者は移転価格課税によって影響を受ける地位にあることから、EU 仲裁条約は広範に納税者の手続参加を認めている¹⁴¹。例えば、納税者は、仲裁委員会に対して、あらゆる情報、証拠、書類を提出することができ、また、仲裁委員会に自ら参加するか、代理人を出席させることができる(EU 仲裁条約 10 条 2 項)。他方、仲裁委員会は、納税者に対して仲裁委員会で必要となるあらゆる情報の提供、納税者の出頭を命ずることができる(但し、企業秘密等がある場合には免除される(EU 仲裁条約 10 条 1 項))。このように、仲裁委員会は、事実認定のために広範な手段を講じ得るのである¹⁴²。これらの審理は非公開でなされる。仲裁委員会による決定は、仲裁委員会の構成員による単純多数決により決せられる(EU 仲裁条約 11 条 1 項)。

④ 相互協議による合意までの猶予期間

仲裁委員会の決定から 6 ヶ月を経過するまでは、仲裁決定は権限ある当局を拘束しない。すなわち、仲裁委員会が仲裁決定を表明してから 6 ヶ月以内に権限ある当局間で別の合意に達することができないときに初めて拘束力を持つことになる(EU 仲裁条約 12 条 1 項)。したがって、権限ある当局は、6 ヶ月以内であれば、仲裁決定とは異なる合意をすることができる。なお、仲裁委員会の決定は納税者を拘束しない¹⁴³。

¹⁴⁰ 権限ある当局の代理人の数は、当局の合意により 1 名に減らすことができる(EU 仲裁条約 9 条 1 項)。

¹⁴¹ Züger, Mario, (F.n.24)p.89.

¹⁴² 移転価格課税の紛争が、権限ある当局間における事実関係のすり合わせの不足に起因するものであれば、この権限は重要なものとなる。Ibid.p.90.

¹⁴³ もちろん、仲裁決定が納税者に対しても拘束力を有するという点につき、あらかじめ課税当局と納税者で合意をす

第2款 OECD モデル租税条約との比較

EU 仲裁条約と OECD モデル租税条約を比較すると図 4¹⁴⁴の通りとなる。EU 仲裁条約と OECD モデル租税条約は細部において相当異なっているが、とりわけ、(1)仲裁委員会の構成、(2)納税者の手続参加、(3)仲裁決定の拘束力の3点につき大きな違いが確認されるため、以下ではそれぞれ見ていくこととする¹⁴⁵。

(1) 仲裁委員会の構成

仲裁による事案の解決は、仲裁委員会の質に依拠するところが大きく、有能な仲裁人を得ることができるかどうかは仲裁の成否の鍵となることが指摘されている¹⁴⁶。OECD モデル

ることは可能である。法的効力を及ぼすためには、納税者と課税当局との間で合意がなされなければならない。
Velthuisen, Erik (F.n.118), p172.

144 図4：EU 仲裁条約と OECD モデル租税条約の比較

	EU仲裁条約	OECDモデル租税条約
ad hoc/常設	ad hoc	ad hoc
仲裁の判断方式	「Independent opinion」方式	①「Independent opinion」方式 ②「Last best offer」方式
対象事案	EU域内の移転価格に関する紛争のみ。	「条約に適合しない課税」を「受けた」事案
仲裁開始の要件	相互協議手続開始から2年経過しても解決しない場合。 (ただし、納税者の合意による期限延長可。)	相互協議手続開始から2年経過しても解決しない場合。
納税者の同意	納税者の承認は不要。 ただし、納税者は仲裁付託を妨げることができる。	納税者の仲裁付託要請が必要。
仲裁委員会の構成	仲裁委員会の議長、権限ある当局の代理人(2名)、仲裁人(2名)の5名で構成。各締約国から1名選出し、残りの仲裁人と議長は仲裁人リストから選出。	①方式：仲裁委員会の議長、仲裁人(2名)の3名で構成。両当局が1名ずつ選任し、その2名が議長を選任。 ②方式：仲裁人1名。両当局の合意により1名の仲裁人を選任。
仲裁人の選任要件	仲裁人リストに指名される人物の適格要件：①有能かつ独立であること。(権限ある当局と関係を持ってはならない)②EU域内に居住し、かつ締約国の国民であること。 議長は、最高裁判所に任官する資格のある者、又は権威ある弁護士として認知されている者でなければならない。	あらゆる者が仲裁人として選任され得る(政府職員を仲裁人に任命することも可)。但し、当該仲裁手続に至った当該事案の過去の段階で関与した者は除かれる。
納税者の関与	仲裁委員会に対して、証拠、書類、情報の提供可能。 納税者自ら仲裁手続に参加することが可能。	①方式：可能。意見を書面で提出。仲裁人の許可を得て、仲裁手続において口頭で自らの立場を表明することが可能。 ②方式：不可能
決議の方法	単純多数決	単純多数決
仲裁決定の内容	仲裁委員会の構成員の氏名、仲裁付託事項、仲裁決定に至る要約、仲裁決定の基礎となった議論と方法、仲裁決定、仲裁決定の送達の場合、仲裁決定の送達の日付、仲裁委員会の構成員の署名。	①方式：依拠した法源、結論に至った理由 ②方式：締約国の提示したいずれかの案、簡潔な理由。
仲裁決定の拘束力	仲裁決定から6ヶ月以内に当局が合意をすることができない場合に、権限ある当局を拘束する。	仲裁決定は権限ある当局を拘束するが、納税者は拘束されない。したがって、国内法上可能な場合、納税者等は相互協議による合意内容を拒否して国内救済手続を求めることができる。
仲裁決定の先例	同一の納税者および同一の争点、相当程度類似した事実にかかる後続の相互協議事案において考慮に入れられ、また、適切な場合に他の事件においても考慮に入れられる。	先例的価値無し。
仲裁決定の確定	確定し、上訴は不可。	原則：確定し、上訴は不可。 例外：25条5項の違反、又は付託事項若しくはこの合意に含まれる仲裁判断に合理的に影響を及ぼしたであろう手続規則の違反を理由に、両締約国の一方の裁判所で執行不能と判断された場合は確定しない。
決定の公開・非公開	原則：非公開 例外：納税者による同意を条件として、納税者の氏名及び納税者を特定することができるような情報を除いた様式で公開される	原則：非公開 例外：双方の権限ある当局と納税者が同意した場合に、関係当事者の名前等を言及することのないよう編集された形で公開される。
守秘義務	仲裁委員は仲裁手続において知り得た情報全てにおいて守秘義務を負う。そして、守秘義務の違反に対して処罰規定を設けるよう加盟国に対して義務付けている。	仲裁人及びその職員は守秘義務を負う。守秘義務違反の場合に適用される制裁については、条約の関連条項(25条及び26条)及び締約国の国内法が適用される。

145 仲裁付託の対象事案についても両者は大きく異なるが、それについては第4章第1節で別途、検討している。

146 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(2003)280 頁、駒宮史博「所得税に関する国際

租税条約と EU 仲裁条約とでは、仲裁委員会の構成方法、仲裁委員会の構成人数、仲裁人資格の点でそれぞれ異なる。

① 仲裁委員会の構成方法

OECD モデル租税条約は、権限ある当局が 1 名ずつ選任し、2 名が残り 1 名を選任する方式を採用している。これに対して、EU 仲裁条約はリスト方式を採用している¹⁴⁷。現行の二国間租税条約が前者の方式を採用していることから、EU 仲裁条約における構成方法は租税条約上の仲裁においては独特なものであるため注目されている¹⁴⁸。EU 仲裁条約のようにリストとして公表しておくかは別にしても、迅速に仲裁人を任命するために、双方の権限ある当局内部であらかじめ仲裁人を指名しておくことは必要であろう。

② 仲裁人の構成人数

OECD モデル租税条約の場合は 3 名で構成されるのに対して、EU 仲裁条約の場合は通常 5 名で構成される。EU 仲裁条約は、両当局の合意によりさらに仲裁委員会の構成人数を変更できる点も特徴的である。しかし、仲裁委員会の構成人数に関しては、多ければ多いほど仲裁手続の進行が困難なものになることが指摘されており、3 名による構成が最も適していると考えられている¹⁴⁹。他方で、仲裁委員会を 3 名で構成する場合、第 3 の仲裁人の選定が重要な意味を持つことになるから¹⁵⁰、その選定の難しさが指摘されている¹⁵¹。したがって、仲裁委員会の構成を速やかに進めるために、第三の仲裁人の選定期限、及び選定がない場合の選定権の指定などを規定しておくことが必要となる。OECD モデル租税条約は、仲裁申立人の要請により OECD 租税政策センター長が 10 日以内に選定を行うことを規定している。

③ 仲裁人資格

OECD モデル租税条約は、仲裁人の唯一の条件として「仲裁の要請を受けた事案につき、過去に関与した者でないこと」を挙げるだけで、文言に忠実に従えば、極めて広範な人物が仲裁人となり得ることになる。それゆえ、仲裁人 3 名の内 2 名が同一の国籍である可能性や、現職の税務当局職員が仲裁人となる可能性もあり、仲裁人資格についてももう少し制限を加えるべきとの指摘がなされている¹⁵²。これに対して、EU 仲裁条約は、仲裁人リストに指名される者は有能(competent)で独立(independent)しており、かつ EU 域内に居住する人物でなければならない。議長については、さらに資格要件が加重されており、有能な法律家であることが予定されている。しかし、この点について、村井正教授は「移転価格の問題は、無体財産権の対価(Super royalty)をはじめ、法律問題から経済分析の問題に移りつつあるこ

的裁定制度について」租税研究 641 号(2003)73 頁以下、村井・前掲注 46)12 頁、

¹⁴⁷ その他、①両締約国、及び納税者が 1 名ずつ選任し、3 名がもう 1 名を選任し 4 名で構成する方式(或いは仲裁人が 4 名では結論が出ない場合があり、3 名が 2 名を選任し、5 名で仲裁を構成するという方式)や、②第三者機関による選任方式、なども仲裁委員会の構成方式として紹介されている。増井・前掲注 146)280 頁、駒宮・前掲注 146)76 頁

¹⁴⁸ Lang, Michael(F.n.132), p.87.

¹⁴⁹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p.72.

¹⁵⁰ Ibid.

¹⁵¹ 服部弘「仲裁人の選定」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)200 頁

¹⁵² 古賀・前掲注 84)186 頁

とに照らせば、EC 案や改訂米独条約の中で提案されているような上級法律家で賄うことができるであろうか¹⁵³、「一般に、裁判官のような視野の狭い者は仲裁委員会の構成員としての適格性を欠くのではないか¹⁵⁴と指摘し、その上で、「事案によっては法律家に限らず、もっと幅の広い専門分野に精通した人物¹⁵⁵を仲裁人として選任することが必要であると

(2) 納税者の手続参加

OECD モデル租税条約では、仲裁の決定方式によって、納税者の手続参加の程度が異なっている。Independent opinion 方式の場合、納税者は直接又は代理人を通して仲裁委員会に対して自己の意見を提出することができ、また、仲裁委員会の許可があれば、口頭による意見陳述も認められている。Last best offer 方式の場合、納税者の手続参加は認められていない。これに対して、EU 仲裁条約の場合、納税者の手続参加を広く認めている点で注目されている¹⁵⁶。納税者から仲裁委員会への直接の証拠提出や情報提供が権利として認められ、さらに口頭による意見陳述についても仲裁委員会の許可は不要であり、納税者の積極的な手続参加が予定されている。

(3) 仲裁決定の拘束力

OECD モデル租税条約における仲裁委員会の決定は双方の権限ある当局を拘束する。したがって、仲裁委員会の決定が出された場合、権限ある当局は決定内容に従った相互協議の合意をしなければならない。また、納税者は仲裁決定に拘束されないため、国内法的救済手続に移行することができる。これに対して、EU 仲裁条約では、仲裁委員会の決定の表明から 6 ヶ月間は権限ある当局間で仲裁決定と異なる合意をすることができる。それゆえ、仲裁委員会の決定が出されてから 6 ヶ月間は非拘束的である。この仕組みは「仲裁と調停の一種の混合」¹⁵⁷であるとされ、最終的な結果が出ることを保障しつつも、当事者がより良い合意を模索することを許容している点で EU 仲裁条約の魅力の一つであるとして紹介されている¹⁵⁸。一方で、委員会の地位が当事者に比べて相対的に低くなることから、仲裁決定を思案する仲裁人らの士気の低下が避けられないのではないかという懸念も指摘されている¹⁵⁹。また、納税者は仲裁付託を妨げることができる一方で、国内法的救済手続を放棄することが仲裁付託要件とされており、OECD モデル租税条約と比して仲裁の実効性は確保されているといえる。

第 3 款 EU における条約相互の関係についての理解

1. 二国間租税条約との関係

EU 仲裁条約の加盟国同士が二国間租税条約を締結する場合、EU 仲裁条約上の紛争解決

¹⁵³ 村井・前掲注 46)12 頁

¹⁵⁴ 村井=川端・前掲注 54)39 頁

¹⁵⁵ 村井・前掲注 46)12 頁

¹⁵⁶ Hinnekens, Luc, Legal Sources and Interpretation of European Tax Arbitration Convention and its Recognition of The Taxpayer, in : IFA, Resolution of Tax Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.25ff.

¹⁵⁷ 増井・前掲注 48)200 頁

¹⁵⁸ 増井・前掲注 48)200 頁

¹⁵⁹ 駒宮・前掲注 146)79 頁

手続と二国間租税条約上の紛争解決手続とが重なり合う可能性がある。すなわち、移転価格課税事案について、EU 仲裁条約と二国間租税条約のいずれも対象としていることから、両者の調整がなされなければならない。

これについて、まず、EU 仲裁条約 15 条は、移転価格課税について、二国間租税条約及び国内法にさらに広範な義務が規定されている場合には、EU 仲裁条約はそれら義務の履行には影響を与えないことを規定して両者の調整をしている。また、二国間租税条約の中には、EU 仲裁条約の適用を優先させることを明示して、両者の抵触を避けているものもある。例えば、英・スペイン租税条約(2013)25 条 5 項¹⁶⁰は、いずれかの権限ある当局に対して EU 仲裁条約に従って事案が申立てられた場合、二国間租税条約を根拠に仲裁付託することは、もはやできないことを規定している。その他、German Model (2013)24 条 5 項は、EU 仲裁条約が二国間租税条約に優先することを明記している¹⁶¹。

一方で、二国間租税条約では不十分な部分を EU 仲裁条約が補完することにより、EU 域内の法的保護を向上させているとも評価されている¹⁶²。例えば、EU 加盟国と締結するドイツの租税条約の中には、OECD モデル 9 条 2 項に対応する条項を含んでいないものもあり、締約国が移転価格課税を行った場合、経済的二重課税が残り得るが、EU 仲裁条約が適用されることによって、二重課税は排除され、この限りで納税者の法的保護が向上するのである。

こうしてみると、二国間租税条約と EU 仲裁条約は、単に抵触と調整の関係にあるのではなく、二国間租税条約における不足を補完する関係でもある。

2. ECJ による判断と租税条約上の仲裁との関係

租税条約上の仲裁以外の可能性として、常設の国際裁判所への案件付託についても議論がなされてきた¹⁶³。独・オーストリア租税条約 25 条 5 項は「この条約の解釈又は適用に関して生じたいかなる困難又は疑義についても、前項の規定に従って申し立てられた日から 3 年以内に、権限ある当局間の相互協議手続によって解決することができない場合には、申立人の要請により、EC 条約 239 条に基づいて、ECJ へ付託されるものとする(shall)。」と規定し、租税条約に関する紛争について 3 年以内に解決することができない場合には、ECJ への事案付託を義務付けている。すなわち、独・オーストリア租税条約は、EC 条約 239 条¹⁶⁴(現 EU 運営条約 273 条)を根拠にして ECJ へ事案を付託することを規定している。EC 条約 239 条によれば、ECJ がある紛争について管轄権を有するためには、次の 3 要件を充足しなければならないとする¹⁶⁵。

① 加盟国間の紛争であること。

¹⁶⁰ 英・スペイン租税条約 25 条 5 項

“These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration ··if the case has been presented to either competent authority under the European convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, signed on 23rd July 1990.”

¹⁶¹ Christian J. Schmidt (F.n.108),p.397.

¹⁶² Ibid.p.420.

¹⁶³ Züger, Mario (F.n.24),p.109ff.

¹⁶⁴ EC 条約 239 条

“The Court of Justice shall have jurisdiction in any dispute between Member States which relates to the subject matter of the Treaties if the dispute is submitted to it under a special agreement between the parties.”

¹⁶⁵ Züger, Mario (F.n.24),p.113

- ② 当該紛争が、基本条約の“対象事項(subject matter)”であること。
- ③ 当該紛争が、国家間の“特別合意(special agreement)”に基づいて付託されていること。

そこで、独・オーストリア租税条約間の問題が ECJ の管轄に服するのか問題となる。ここで特に問題となるのは、当該紛争が、基本条約の“対象事項(subject matter)”であるか否かである。これについて、一般には、EU 加盟国の締結する租税条約は EC 条約の“対象事項(subject matter)”に関係するとして説明されてきた¹⁶⁶。すなわち、EC 条約 293 条は、締約国間で二重課税が生じた場合には、加盟国に対して、それを除去するための交渉を義務付けていたことから、加盟国間の二重課税の除去に関する事案は EC 条約 293 条と密接に関連する事項であり、239 条は当該事案についてまで及ぶものと考えられていた。したがって、独・オーストリア租税条約に限らず、EU 加盟国の租税条約に関する紛争は、他の要件を充足すれば ECJ が管轄権を有することになるのである。しかし、EC 条約 293 条が削除された今、ECJ への事案付託の可能性に関する疑義が生じなくもない。

ECJ への事案の付託がなされた場合、ECJ の手続規則に則り、仲裁手続は進行すると考えられている¹⁶⁷。ECJ による決定は、締約国を拘束するため、もはや EU 仲裁条約に基づいて仲裁委員会(Advisory commission)に事案を付託することはできないものと思われる。

¹⁶⁶ Züger, Mario (F.n.24),p.113. : Baßler, Johannes(F.n.107),p.254.

¹⁶⁷ Baßler, Johannes(F.n.107),p.254.

第3章 租税条約における仲裁制度と他の法領域における紛争解決手続

第1節 他の法領域における紛争解決手続

他の法領域における紛争解決手続と租税条約上の紛争解決手続との比較研究の重要性は早くから注目されていた。G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は、国際商事仲裁の事案等、他の法領域における紛争解決手続の研究の有効性について指摘している¹⁶⁸。実際に2003年に IFA により提案された租税条約上の仲裁に関する報告書は、「国際商事紛争や国際投資紛争の分野における仲裁の経験を参照し、それらとの対比で租税条約上の仲裁を論じている」¹⁶⁹として注目されている。

本格的に租税条約上に仲裁が導入され始めて20年余経過するが、租税条約仲裁が利用され、事案の解決に繋がったという事例は僅かである。対照的に、国際商事仲裁、及び投資協定仲裁、WTOにおける紛争解決手続は近年活発に利用されており、付託件数を伸ばす中で経験が積まれている¹⁷⁰。租税条約上の仲裁事案の集積が僅かであることに鑑みれば、現在においても尚、他の紛争解決手続との比較研究¹⁷¹は有効であり、租税条約における仲裁手続の課題を考察する上で、有益な材料を提供してくれるものであると考える¹⁷²。

第1款 国際商事仲裁裁判所による仲裁手続

国際貿易が急速に発展し国家間の取引が拡大してきたことに伴い、国際商事仲裁の利用も増大してきた。とりわけ、ICC 仲裁裁判所のような国際的な仲裁機関は、事案の付託件数を大幅に伸ばしてきている。なお、ICC 仲裁規則1条2項が「仲裁裁判所は・・・仲裁委員会による紛争の解決を管理する」と規定するように、仲裁機関は仲裁規則を置いて仲裁手続の制度的枠組みを提供する一方で、仲裁手続の適性かつ迅速な進行を確保するための指揮管理を行っている。したがって、仲裁機関それ自体は仲裁を行なわないことには注意が必要である。

ICC 仲裁規則における仲裁手続¹⁷³の流れは次の通りである。

① 仲裁合意と仲裁申立て

ICC 仲裁によって紛争解決を行なうためには、事前に仲裁合意がなされている必要がある。仲裁申立ては、ICC 本部(パリ)又は ICC 仲裁裁判所事務局(香港)に仲裁申立書を提出することでなされるが(ICC 仲裁規則4条1項)、仲裁申立書には、当事者の氏名、名称、住所

¹⁶⁸ “it might be rewarding to study some cases of international commercial arbitration” Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15), p.35

¹⁶⁹ 増井・前掲注146)278頁

¹⁷⁰ 矢倉信介=高取芳宏=ロレント・ジャガー=ジェームズ・クラクソン「国際仲裁の迅速化と費用節約の方策」JCAジャーナル60巻3号(2013)18頁、小寺彰「投資協定の現代的意義—仲裁による機能強化」小寺彰編『国際投資協定 仲裁による法的保護』(三省堂,2010)3頁

¹⁷¹ Monique van Herksen and David Fraser, Comparative Analysis Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy, International Transfer Pricing Journal, IBFD 2009, p.1.では、2008年にOECDモデル租税条約が改訂された際、OECDモデル租税条約上の仲裁手続及びEU仲裁条約における仲裁手続といった租税問題における紛争解決手続と、国際商事仲裁等(投資協定を含む)との比較を行っている。

¹⁷² “There is a need to share the experience of existing arbitration clause, of the Arbitration Convention and of dispute resolutions in other fields of law” Lang, Michael and Wiman, Bertil, Conference on Arbitration in Tax Treaty, Intertax, 2014, p.202.

¹⁷³ ICC, 仲裁手続に関するQ&A, <http://www.iccjapan.org/icc-japan/Q&A.htm> [last visited 1.Nov.2014]

及びその他の連絡先をはじめ、申立に至る紛争の性質及び状況並びに請求の根拠の記述、求める救済の内容など、所定の事項が記載されなければならない(ICC 仲裁規則 4 条 3 項)。

ICC 仲裁事務局は、仲裁申立書及びその添付書類の写しを被申立人に送付して、被申立人に対して、答弁書を提出するよう要請する(ICC 仲裁規則 4 条 5 項)。被申立人は、ICC 仲裁事務局から申立書を受領した日から 30 日以内に、これに対する答弁書を提出しなければならない(ICC 仲裁規則 5 条 1 項)。

② 仲裁委員会の設置

ICC 仲裁は、仲裁人 1 人又は 3 人で仲裁委員会が構成される(ICC 仲裁規則 12 条 1 項)。仲裁人の人数につき当事者間で合意がある場合は、当事者の合意によって 1 人又は 3 人のいずれかとなるが、当事者間に合意が無い場合には、ICC 仲裁裁判所によって、原則として単独仲裁人が選定され、ICC 仲裁裁判所がその紛争について 3 人の仲裁人を選定することが妥当であると認める場合には、3 人の仲裁人が選定される(ICC 仲裁規則 12 条 2 項)。

単独仲裁人に合意している場合は、当事者が合意によって単独仲裁人を指名して、ICC 仲裁裁判所に確認を求めることになる(ICC 仲裁規則 12 条 3 項前段)。

当事者が 3 人の仲裁人による解決に合意している場合は、各当事者は申立書及び答弁書の中でそれぞれ 1 人の仲裁人を指名し、ICC 仲裁裁判所による確認を求めることになる(ICC 仲裁規則 12 条 4 項前段)¹⁷⁴。仲裁委員会の議長となる仲裁人は、ICC 仲裁裁判所によって選定されるが、当事者が別段の合意をしている場合は、合意されている手続に従って選定がなされる(ICC 仲裁規則 12 条 5 項)。

仲裁人は「不偏」であり、かつ仲裁に関与する当事者から「独立」したものであることを要し、かつあり続けなければならない(ICC 仲裁規則 11 条 1 項)、「不偏性」「独立性」に関して疑義がある場合の仲裁人の忌避手続も用意されている(ICC 仲裁規則 14 条)。

③ 仲裁委員会の審理と判断

ICC 仲裁事務局は、予納金が支払われていることを条件として、仲裁委員会の構成後、直ちに、申立書及び答弁書等を仲裁委員会に送付する(ICC 仲裁規則 16 条)。仲裁委員会は、書類を受領してから 2 ヶ月以内に、当事者及び仲裁人の署名のなされた付託事項書¹⁷⁵を ICC 仲裁裁判所に送付しなければならない(ICC 仲裁規則 23 条 2 項)。付託事項書が当事者及び仲裁人により署名された場合、又は、ICC 仲裁裁判所の承認がなされた場合、仲裁手続は進行する(ICC 仲裁規則 23 条 3 項後段)¹⁷⁶。

審問、会合及び協議は、当事者に別段の合意がない限りは、当事者と協議の上、仲裁委員会が適切と思料する場所で開催される(ICC 仲裁規則 18 条 2 項、3 項)。また、仲裁手続は、

¹⁷⁴ いずれの場合も、仲裁人が指名されない場合は、ICC 仲裁裁判所が仲裁人を指名する(ICC 仲裁規則 12 条 3 項後段、12 条 4 項後段、ICC 仲裁規則 12 条 5 項)。

¹⁷⁵ 付託事項書を作成することによる利点は、①当事者の請求、求める救済方法及び決定すべき問題が要約されること、②仲裁当事者・仲裁代理人・仲裁委員会・適用される法・仲裁地・仲裁の開催場所・仲裁の言語などの重要な点を記録できること、③付託事項書の作成を通じて争点が明らかになることで、和解解決が促進されることなどがある(実際、多数の ICC 仲裁事件が、この段階において当事者間で和解解決され、申立てが取り下げられている)。ICC (F.n.173)

¹⁷⁶ なお、付託事項書への署名又は ICC 仲裁裁判所による付託事項書の承認がなされた後は、原則として、新たな申立又は反対請求申立の性質、仲裁の段階及びその他の関連事情を考慮した上で仲裁委員会が正当と認めることがない限り、当事者は、付託事項書の範囲を超える新たな申立又は反対請求申立をすることはできない(23 条 4 項)。

仲裁に適用される法について定めた国内法の有無に関わらず、本規則、及び本規則に定めがない場合には当事者が合意した規則、または合意がない場合には仲裁委員会が合意した規則により規律される(ICC 仲裁規則 19 条)。

仲裁委員会は 6 ヶ月以内に終局判断を下さなければならない(ICC 仲裁規則 30 条 1 項)。複数で仲裁委員会が構成される場合、仲裁委員会による判断は、多数決によってなされ(ICC 仲裁規則 31 条 1 項)、仲裁判断には、依拠した理由が記載される(ICC 仲裁規則 31 条 2 項)。

④ 仲裁判断の審査と執行

ICC 仲裁裁判所は、仲裁委員会が出した仲裁判断を審査する(ICC 仲裁規則 33 条)。ICC 仲裁裁判所は、すべての仲裁判断についてその形式に関する修正を行い、また、実体判断に関する点について、仲裁人の注意を喚起する。仲裁判断の内容が遵守されない場合、1958 年 6 月 10 日にニューヨークで作成された外国仲裁判断の承認及び執行に関する条約(以下、「ニューヨーク条約」とする。)の適用により執行することができる。ニューヨーク条約 3 条は、同条約締結国に対して、仲裁判断を拘束力あるものとして承認し、かつ、その判断が援用される領域の手続規則に従って執行するよう義務付けている¹⁷⁷。わが国では別に仲裁法¹⁷⁸を定めているが、憲法 98 条 2 項により条約が国内法に優先すると解釈されることから、ニューヨーク条約締結国における仲裁は、同条約が優先的に適用されることになり、仲裁法は適用されず、仲裁判断の執行はニューヨーク条約に基づいてなされる¹⁷⁹。

第 2 款 投資協定上の仲裁手続

1959 年 11 月 25 日に締結された初の投資協定(独・パキスタン投資協定)以降、投資協定(International Investment Agreement, IIA)は投資保護・投資促進のために、とりわけ先進国と発展途上国間において締結されてきた¹⁸⁰。投資協定の数も 50 年余で飛躍的に拡大し、現在では 3000 近い投資協定が締結されている¹⁸¹。多くの投資協定では、国家対国家の仲裁と私人(投資家)対国家(投資受入国)の仲裁といった、二種類の紛争とそれぞれの紛争解決手続(ISDS 条項)を規定している。これにより、事案ごとに締約国間の個別の同意を要することなく、投資協定に関する紛争を仲裁に付託することができる。なお、投資協定紛争の大部分は私人対国家の紛争である¹⁸²。

国家対国家の紛争は、主として投資協定の解釈適用に関する両締約国間の紛争である。そして、外交交渉によっても解決することのできなかつた事案について、一方の締約国が他方の締約国を相手にして仲裁に訴えるものである。例えば、日・ミャンマー投資協定(2014)17 条は締約国間の紛争の解決手続について、次の通り規定している。

¹⁷⁷ ニューヨーク条約 5 条 1 項には、仲裁判断の承認及び執行を拒否することができる例外的な事由が列挙されており、当事者は当該列挙事由に関する証拠を提出して、仲裁判断の承認及び執行を拒否するよう請求できる。その他、5 条 2 項には執行を求められた国家機関の拒否事由が列挙されている。

¹⁷⁸ わが国について言えば、仲裁判断は、仲裁地が日本にあるかどうかを問わず、確定判決と同一の効力を有する(仲裁法 45 条 1 項)また、ICC 仲裁には上訴制度はないが、当事者が仲裁判断の取消訴訟を提起する場合もある。仲裁判断の取消訴訟は、仲裁地の国内裁判所の専属管轄となり、仲裁法 44 条に規定されている。なお、仲裁地は、当事者間の合意がある場合には合意内容に従って決定され、合意がない場合には ICC 仲裁裁判所によって決定される(18 条 1 項)

¹⁷⁹ 野村美明「外国仲裁判断の承認と執行—ニューヨーク条約か 2 国間条約か」OSIPP Discussion Paper(2011) 3 頁

¹⁸⁰ Perrou, Katerina(F.n.137), p.87

¹⁸¹ 福永有夏『国際経済協定の遵守確保と紛争処理』(有斐閣, 2013)185 頁

¹⁸² 小寺・前掲注 170)6 頁

まず、いずれか一方の締約国が当該紛争について仲裁への付託を要請する。そして、仲裁付託につき公文を受領した日から 30 日以内に、双方の締約国は、それぞれ 1 名の仲裁人を任命する(同条約 17 条 2 項)。その後、30 日以内に任命された 2 人の仲裁人が、仲裁委員会の議長となる者について合意することにより、仲裁委員会が構成される(同条約 17 条 2 項)。議長となる第三の仲裁人は、いずれの締約国の国民であってはならない(同条約 17 条 2 項)。仲裁委員会が構成されれば、合理的な期間内に、投票の過半数による議決で決定がなされる(同条約 17 条 4 項)。当該決定は、最終的なものであり、かつ、拘束力を有するものとされる(同条約 17 条 4 項)。

私人(投資家)对国家(投資受入国)の紛争は、一方の締約国と他方の締約国の投資家との間の紛争である。具体的には、他方の締約国の投資家又は当該一方の締約国の区域内にある当該他方の締約国の投資家の投資財産について、協定に基づく当該一方の締約国の義務違反により損失又は損害が生じている場合の紛争である。

投資協定の中には仲裁を付託する前に国内法的救済手続の完了を要求するものや¹⁸³、投資家と投資受入国との協議を要求するものがある¹⁸⁴。かかる手続が要求されている場合には、仲裁付託をする前にこれらの手続を経る必要がある。その後の手続として、多くの投資協定は、投資紛争解決センター(ICSID)への事案付託による解決¹⁸⁵、UNCITRAL 仲裁規則¹⁸⁶等の国際商事仲裁規則による解決を規定しており、投資家に対して多様な紛争解決手段を提供している¹⁸⁷。投資家は列挙された多様な選択肢の中からいずれかの仲裁規則を選択するが、選択後は当該仲裁規則に従った手続が進行することとなる¹⁸⁸。

投資家对国家の投資紛争で最も広く利用される紛争解決の方法は、ICSID 条約に基づく仲裁であるため¹⁸⁹、以下では ICSID 仲裁の手続の流れをみていくこととする¹⁹⁰。

① 仲裁委員会の設置

ICSID 仲裁による解決を選択する場合、投資家は ICSID 事務局長に対して、書面による仲裁の請求をしなければならない(ICSID 条約 36 条)。紛争が仲裁に付託されると、仲裁委員会が構成される(ICSID 条約 37 条 1 項)。仲裁委員会は単独又は奇数の仲裁人によって構成される(ICSID 条約 37 条 2 項(a))。仲裁委員会の構成人数について、当事者間に合意がな

¹⁸³ なお、国内法的救済手続を完了していることを要求する投資協定は少数であり、多くは国内法的救済完了を経ることなく、仲裁付託をすることができる。福永・前掲注 181)100 頁

¹⁸⁴ わが国についてみれば、例えば日・ミャンマー投資協定(2014)は、協議要請後 3 ヶ月以内に投資紛争が解決されない場合には、仲裁に付託できると規定している。

¹⁸⁵ 1965 年、世界銀行理事会で採択され、1966 年発効。現在では 150 ヶ国が ICSID 条約の締約国となっている。ICSID, <https://icsid.worldbank.org/apps/ICSIDWEB/about/Pages/default.aspx> [last visited 1.Nov.2014]

¹⁸⁶ ICSID 仲裁の次に投資協定仲裁において利用されている。UNCTAD, Latest Developments in Investor– State Dispute Settlement, IIA Issues Note 2011, p.2. UNCITRAL 仲裁規則は、1976 年、機関仲裁と対立する概念であるアドホックの仲裁を規律する目的で国連総会において採択された。三日月章「紛争処理制度における仲裁の地位」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)8 頁、UNCITRAL 仲裁規則は、投資紛争以外の紛争にも利用されることが想定されているため、紛争当事者や仲裁人に広範な裁量を残している点で特徴的とされる。福永・前掲注 181)94 頁

¹⁸⁷ 例えば、日・ミャンマー投資協定は、ICSID 条約による仲裁、ICSID の追加的な制度についての規則による仲裁、UNCITRAL 仲裁規則による仲裁、(紛争締約国が合意する場合には)他の仲裁規則による仲裁、を列挙している。文言の微妙な違いはあるもののこうした規定が多くの投資協定に挿入されている。小寺彰「投資協定仲裁の新たな展開とその意義—投資協定「法制度化」のインパクト—」RIETI Discussion Paper Series 05-J-021(2005)4 頁

¹⁸⁸ ただし、投資協定に特別に規定を設けることによって各仲裁規則が定める手続に変更を加えることができる。

¹⁸⁹ UNCTAD(F.n.186),p.2.

¹⁹⁰ ICSID 仲裁は、ICSID 条約、ICSID 開始規則、ICSID 仲裁規則によって規律される。

い場合は、仲裁委員会は 3 名で構成される。この場合、仲裁委員会は当事者がそれぞれ 1 名仲裁人を任命し、当事者双方の合意又は ICSID 理事会議長によって議長となる第三の仲裁人が任命される(ICSID 仲裁規則 3 条)。なお、仲裁人の任命を容易にするために、ICSID は仲裁人名簿¹⁹¹を常備しているが(ICSID 条約 14 条 1 項)¹⁹²、当事者は必ずしも仲裁人名簿から仲裁人を任命する必要はない(ICSID 条約 40 条)。

② 仲裁委員会の審理と決定

仲裁委員会による審理は非公開であり、原則として仲裁に参加することができるのは投資家と投資受入国のみである。申立人は書面提出や口頭弁論の機会が付与されており(ICSID 仲裁規則 31 条、32 条)、また証人供述書や専門家による報告書を提出することができる(ICSID 仲裁規則 33 条等)など、申立人による積極的な手続参加が予定されている¹⁹³。

仲裁委員会は両当事者が合意する法規に従うが、合意がない場合は締約国の法、及び該当する国際法の規則を適用する(ICSID 条約 42 条 1 項)。仲裁委員会の決定は、多数決によってなされ(ICSID 条約 48 条 1 項)、当事者に通知される(ICSID 条約 49 条 1 項)。

③ 仲裁判断の執行

仲裁判断は、最終的なものであり、かつ、紛争当事者を拘束する(ICSID 条約 53 条 1 項)。したがって上訴はできないが、ICSID 条約は仲裁判断の解釈¹⁹⁴、再審¹⁹⁵、取消¹⁹⁶に関する制度を置いている。ICSID 条約に基づく仲裁判断は、締約国の国内裁判所の確定判決とみなされ、遵守がなされない場合には承認及び執行を求めることができる(ICSID 条約 54 条 1 項)。すなわち、ICSID 条約締約国は、条約に従って行われた仲裁判断を拘束力があるものとして承認し、その仲裁判断を自国の裁判所の確定判決とみなしてその領域において執行することが義務付けられている。

第 3 款 WTO における紛争解決手続

WTO における紛争解決手続は、「紛争解決に係る規則及び手続に関する了解(Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Dispute, DSU)」に規定されている。DSU は、1947 年 GATT22 条及び 23 条の下で発達・運用されてきた紛争解決手続を、ウルグアイ・ラウンドにおいて強化・改善した上で、成文化されたものである¹⁹⁷。WTO 協定関連の紛争解決は、一般理事会に設置された紛争解決機関(Dispute Settlement Body, DSB)によって一括して行われる。

¹⁹¹ 仲裁人名簿に登録されるために指名される者は、道徳高く、かつ法律、商業、産業または金融の分野で有能の名のあるものであって、独立の判断力を行使することができると信頼されるものでなければならない(ICSID 条約 14 条 1 項)。

¹⁹² 福永・前掲注 181)204 頁

¹⁹³ 福永・前掲注 181)173 頁

¹⁹⁴ 仲裁判断の意味又は範囲について当事者間に争いが生じた場合、いずれの当事者も仲裁委員会に仲裁判断の解釈を請求することができる(ICSID 条約 50 条 1 項)。

¹⁹⁵ 「仲裁判断に決定的な影響を及ぼす性質の事実」がある場合には、いずれの当事者も再審の請求をすることができる(ICSID 条約 51 条 1 項)。当該請求は仲裁判断が出されてから 90 日以内にされなければならない。

¹⁹⁶ ICSID 条約 52 条に列挙される取消事由に該当すると考える場合、いずれの当事者も、ICSID 事務局長に対して、書面により仲裁判断の取消を請求することができる(ICSID 条約 52 条 1 項)。当該請求は仲裁判断が出されてから 120 日以内にされなければならない。

¹⁹⁷ 平覚「国際経済法」浅田正彦編『国際法』(東信堂,2011)274 頁、田村次郎『WTO がトピック [第 2 版]』(弘文堂,2006)226 頁

WTOにおける紛争解決手続の流れは次の通りである。

① 二国間協議

WTOの紛争解決手続は全ての段階で短い期限を設けている点で特徴的である¹⁹⁸。WTO協定に関する紛争が生じた場合、まず、当事国間で協議が行われる(GATT22条1項、23条1項)。ここでは、当事国間の交渉による円満な解決が目指されており、実際に二国間交渉の段階で多くの紛争が解決されている¹⁹⁹。そして、協議要請後60日以内に紛争が解決されなかった場合には協議を要請した国(申立国)はDSBに対して小委員会の設置を要請することができる(DSU4条3項、7項)²⁰⁰。

② 小委員会設置

申立国による小委員会の設置の要請を受けたDSBはネガティブコンセンサス方式²⁰¹によって小委員会の設置を決定する。これにより、実質的には自動的に小委員会は設置されることになる²⁰²。小委員会は、アドホック(ad hoc)に選任される3名の個人資格の委員によって構成される(DSU8条5項)²⁰³。小委員会の委員は、WTO事務局が提案し紛争当事国の合意によって決定される。紛争当事国の合意によって決定されることがほとんどであるが、小委員会設置後20日を越えても委員が決まらない場合は、WTO事務局長が当事国との協議の上委員を任命する(DSU8条7項)²⁰⁴。小委員会の委員は、次の①から⑥に掲げる者その他の適格者で構成されなければならない。すなわち、①小委員会の委員を務め又は小委員会において問題の提起に係る陳述が行ったことがある者、②加盟国又は1947GATTの締約国の代表を務めたことがある者、③WTO協定やその前身の理事会又は委員会への代表を務めたことがある者、④事務局において勤務したことがある者、⑤国際貿易に関する法律又は政策について教授し又は著作を公表したことがある者、⑥加盟国の貿易政策を担当する上級職員として勤務したことがある者、である(DSU8条1項)²⁰⁵。さらに、DSU8条2項は、委員に対して「独立性」と「多様な経歴及び広範な経験」を要求している。

③ 小委員会審理と小委員会報告

小委員会は、付託事項に基づいて審議を行う²⁰⁶。小委員会の審議は通常二回行われ(DSU付属書3)、その審議に基づいて中間報告書が作成される(DSU15条)。審理の結果、小委員会は裁定と勧告を行うが、これらはDSBで採択されて初めて正式のものとなる。DSBの

¹⁹⁸ Züger, Mario(Fn.24), p.74.

¹⁹⁹ 田村・前掲注197)226頁

²⁰⁰ この他、協議の要請から10日以内に、協議の要請を受けた国から何らの回答がなされなかった場合、協議の要請を受けてから30日以内、もしくは相互に合意した期間内に協議が開始されない場合には、小委員会の設置を要請できる(DSU4条3項)。

²⁰¹ ネガティブコンセンサス方式とは、全加盟国が反対しない限り採択される方式であり、DSBはコンセンサスで小委員会設置を決定しない限り、小委員会を設置することとなる。

²⁰² 小寺彰『WTO体制の法構造』(東京大学出版会,2000)36頁

²⁰³ 当事国が小委員会の設置後10日以内に、合意する場合には小委員会は5名で構成される(DSU8条5項)。

²⁰⁴ 小寺・前掲注202)36頁

²⁰⁵ なお、小委員会の委員の選任に当たって参考となるようにするために、事務局に適格者が記載された名簿が置かれている(DSU8条4項)。

²⁰⁶ WTOの審理期間は極めて限定されていることから、十分な事実認定が行われない可能性があることも指摘されている。小寺・前掲注202)59頁

最終報告書の採択もネガティブコンセンサス方式によって行われるため(DSU16条4項)、紛争当事国による上級委員会への申立なければ、自動的に採択される²⁰⁷。

④ 上級委員会審理と上級委員会報告

上級委員会は、常設の上訴機関であり、7名の委員から構成されている(DSU17条1項)。小委員会最終報告書の採択前であれば、紛争当事国は上級委員会に申立を行うことができる²⁰⁸。上級委員会は小委員会最終報告書の法的問題及び小委員会が行った法的解釈の審理のみを行う。したがって、小委員会が行った事実認定の問題は上訴の対象ではない²⁰⁹。

上級委員会は原則として60日以内、複雑な問題であれば90日以内に上級委員会報告書を作成しなければならず(DSU17条5項)、上級委員会報告の加盟国への配布後30日以内にDSBによるネガティブコンセンサス方式による採択が行われる(DSU17条14項)。

⑤ 履行の監視と対抗措置

小委員会及び上級委員会報告でWTO協定違反と認定され、これをDSBが採択した場合、被申立国は是正を勧告され、WTO協定違反の措置を廃止・是正をする義務を負う(DSU21条1項)²¹⁰。通常、「GATT・WTO協定違反の国内法・制度」と認定された場合、違反国は法改正か法の撤廃を迫られることになり、履行の確認がされるまで命令は継続される。妥当な期間内にDSB勧告が実施されない場合には、当事国間で代償措置の交渉がなされるが(DSU22条1項)、合意に達しない場合には、申立国は「譲許その他の義務の停止」の要請を行うことができる(DSU22条2項)²¹¹。

第2節 租税条約仲裁の特徴と位置づけ

第1款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続の対比

租税条約仲裁は、紛争解決手段としていかなる特徴を有しているのでしょうか。租税条約仲裁と他の紛争解決手続を対比させると、紛争の対立構造、仲裁人資格、最終的な決定の実施確保の3点において特に異なることが確認できる²¹²。

第一に、紛争の対立構造の違いである。通常、国際商事仲裁、投資協定仲裁²¹³及びWTOにおける紛争解決手続は、順に「私人対私人」、「私人対国家」及び「国家対国家」の対立構

²⁰⁷ 小寺・前掲注202)39頁

²⁰⁸ 現在、起草時点での想定を超えて上訴が頻繁に利用されており、紛争処理の長期化や手続追行コストの増加、さらに上級委員会への過剰な負担が問題点として指摘され始めている。小林友彦「WTO紛争処理制度におけるパネル審理段階の紛争処理機能」浅田正彦＝加藤信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』(三省堂,2014)173頁以下

²⁰⁹ しかし、実際には事実認定もせざるを得ない状況にあることから、上級委員会の差戻し権限の有無についての議論がなされている。小寺・前掲注202)39頁

²¹⁰ なお、DSU21条1項は「紛争解決機関の勧告又は裁定の速やかな実施は、すべての加盟国の利益となるような効果的な紛争解決を確保するために不可欠である。」と規定しているが、WTO紛争解決機関の判断の効力について、法的拘束力があるか否かについては判然とせず、議論がなされている。小寺・前掲注202)57頁

²¹¹ 杉原高嶺教授は「なお、この措置を「対抗措置」とする見解がかなり一般的に見られるが、紛争解決了解はこの用語を使用していないだけでなく、形式的とはいえ、それが紛争解決機関の「承認」(authorization)の下に行われ、かつ同機関の「監視」(surveillance)の下に行われることを考えると、それはある種の国際的制裁としての性格をもつものと解される」とした上で、被害国の単独の判断でとる一般国際法上の対抗措置とは区別されることに注意が必要であるとす。杉原・前掲注14)563頁

²¹² 仲裁手続への参加についての考察は、第4章第2節第2款2.参照。

²¹³ 「国家対国家」の紛争(締約国間の紛争)もあるが、既に確認した通り、ほぼ全ての紛争が「私人(投資家)対国家(投資受入国)」の紛争であるため、ここではかかる紛争を対象とする。

造となる。そして、自らの権利又は利益を侵害されたとして主張する申立人(国)と、違反したと主張される被申立人(国)との「二面的な作用」によって手続は進められる²¹⁴。一方で、租税条約が関係する紛争はこれらの紛争とはやや異なる様相を呈する。すなわち、租税条約が関係する紛争は、通常、両締約国の権限ある当局と 1 人ないし複数の納税者が存在するのであり、3-4 の利害領域が観念できる特異な紛争であることが指摘される²¹⁵。この場合、1 つの租税紛争が「私人対国家」と「国家対国家」の対立構造を持つという特徴がある²¹⁶。

「私人対国家」の対立構造の場合、国内法的救済手続と条約で定める仲裁手続とが並行することが考えられ得る²¹⁷。多くの投資協定仲裁は、並行手続を回避するための規定を置いている²¹⁸。例えば、日・ミャンマー投資協定 18 条 7 項(b)、は投資紛争が仲裁に付託された場合には、「司法裁判所、行政裁判所、行政機関その他の紛争締約国の法令に基づいて設立される拘束力を有する紛争解決のための制度に解決のため付託してはならない」と規定する。既に紛争が国内法的救済手続に付託されている場合には、国内法的救済手続に基づいて最終的な決定が下される前に締約国の国内法令に従ってその請求を取り下げたときに限り、仲裁を付託することができることを規定している(日・ミャンマー投資協定 18 条 7 項(a))。一方で租税条約仲裁は、国内法的救済手続において最終的な決定が下されている場合には仲裁の要請ができないことを規定するのみで、仲裁手続と国内法的救済手続は並行し得る。すなわち、租税条約に基づく相互協議手続と国内法上の手続は別個の手続と考えられていることから、両方の手続を行うことが可能なのである²¹⁹。なお、わが国についてみれば、現在これらの関係を調整する規定はなく、立法的な手当ての必要性についても思案されているところである²²⁰。他方で、第 1 章第 2 節第 2 款で確認した通り、OECD における検討段階で、国内法的救済手続の放棄を仲裁付託要件とすることについて産業界から激しい反発があり、結局、削除されているという経緯もあり、並行手続を解消する作業は容易ではないであろう。

第二に、仲裁委員会の構成の際に要求される仲裁人の「独立性」の水準についても異なる。既にみてきたように、その他の紛争解決手続では明示的に仲裁人に対して「独立性」を要求している。その上で、ICC 仲裁規則のもとで仲裁人の独立性が疑われる場合として、①当事者と経済的関係があるとき、②当事者と仲裁人が職業的関係にあるとき、③当事者と仲裁人が交際上の関係にあるとき、④仲裁人が仲裁の結果に利害関係を有するとき、⑤仲裁人候補者の国籍が当事者と一致するときなどが挙げられている²²¹。また、投資協定仲裁の場合、近年、仲裁人の独立性・不偏性に関する激しい争いが起きており、「仲裁人の独立性・普遍性は極めて高い水準で求められている」²²²ことが確認されている。一方で、租税条約仲裁の場合、仲裁人資格は極めて緩やかであり、文言通り解釈すれば独立性に疑わしい者が選任

²¹⁴ 福永・前掲注 181)109 頁

²¹⁵ David R. Tillinghast(F.n.48), p.159.

²¹⁶ 浅妻章如「通商法と国際租税法」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣,2010)779 頁

²¹⁷ 「私人対私人」の紛争の場合で、仲裁合意があるのにも関わらず裁判所に提訴した場合、仲裁合意の存在について立証されれば訴えは却下される(仲裁法 14 条)。

²¹⁸ 紛争を国内法的救済手続に付託するか、仲裁に付託するか選択するよう求めたり、国内法的救済手続に紛争の解決を求めているときは仲裁に付託することができない等を規定する。福永・前掲注 181)100 頁

²¹⁹ 伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」RIETI Discussion Paper Series 10-J-053(2010)8 頁

²²⁰ 谷口・前掲注 81)9 頁

²²¹ 貝瀬幸雄「仲裁人の忌避」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁方の論点』(有斐閣,1998)223 頁

²²² 濱本正太郎「投資家対国家仲裁は「仲裁」ではない—仲裁人の独立性・不偏性からの考察—」浅田正彦＝加藤信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』(三省堂,2014)164 頁

されることもあり得る²²³。さらに、「仲裁上のデュー・プロセス(arbitral due process)の不可欠の要素」²²⁴として位置づけられる仲裁人の忌避に関する規定も租税条約仲裁には置かれておらず、仲裁人資格について疑わしい場合、いかなる措置をとることができるかについては不明確である。

第三に、租税条約仲裁は国際商事仲裁や投資協定仲裁のような仲裁決定の実施確保の術を有していない。国際商事仲裁の仲裁判断の承認及び執行は、ニューヨーク条約及び各国の仲裁法が適用され、また、投資協定仲裁の場合は、ICSID 仲裁は ICSID 条約、ICSID 仲裁以外の場合はニューヨーク条約などが適用される。2003 年 IFA によって提案された租税条約上の仲裁制度は、租税条約上の仲裁委員会の仲裁決定について、ニューヨーク条約の適用によって仲裁の実効性を確保する「強力な仕掛け」²²⁵を用意していたが、最終的には採用されなかった。その他、投資協定仲裁の場合、申立人の本国が投資受入国に対して外交的保護の行使や国家間の請求²²⁶を行うことが考えられ得る。しかし、政治的、経済的、社会的関係に悪影響を及ぼし得ることや、相当の時間を要することから、これが実施されることはほとんどないことが推測されている²²⁷。それゆえ、投資協定仲裁の場合、別の方策として、仲裁判断を遵守しない場合、仲裁判断を遵守しない投資受入国には国際融資を行わないなどの不利益を与えることで仲裁判断の実施を促すこともなされている²²⁸。たしかに、先進国と途上国の構図が予定されている投資協定仲裁の場合にはかかる手段は効果的であるとも思える。しかし、経済交流が緊密な国同士で締結されてきた租税条約²²⁹の場合は、投資協定とは状況が異なることから、経済関係に影響を及ぼさないよう配慮しつつ、有効な実施確保の手段を模索することが必要となる。

第 2 款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続との関係

租税分野と投資・通商分野は一部で重なり合うことが指摘される²³⁰。したがって、両者の関係を規律して抵触を避ける必要がある。

わが国についてみれば、投資協定や経済連携協定は、租税関係については原則として適用除外としていることが確認されている²³¹。投資協定と租税条約についても租税条約が投資協定に優先することを規定していることが一般的である。例えば、日・ミャンマー投資協定(2014)23 条 2 項は、租税条約に基づく締約国の権利及び義務に影響を及ぼすものではないことを明記し、抵触する場合には抵触する限りにおいて租税条約が優先するという規定構造を設けており、投資及び通商協定は租税条約と抵触しない。

租税条約においても両者の関係を規律する規定を置いているものがある。例えば、米・カ

²²³ 第 2 章第 1 節第 1 款及び第 2 章第 2 節第 2 款(1)参照

²²⁴ 貝瀬・前掲注 221)210 頁

²²⁵ 増井・前掲注 146)279 頁

²²⁶ 杉原・前掲注 14)510 頁

²²⁷ 福永・前掲注 181)433 頁

²²⁸ 福永・前掲注 181)434 頁

²²⁹ 増井＝宮崎・前掲注 79)24 頁、伊藤剛志「租税条約の新たな展開」国際問題 612 号(2012)26 頁

²³⁰ Perrou, Katerina(Fn.137),p87ff.

²³¹ 各協定は総則で課税措置をカーブアウトして個別の規定でカーブインするということが確認されている。そして、このような選択的なカーブインは各協定により異なっており、各国の交渉如何に左右されるものであるが、概ね投資・知的財産・サービス分野等に設けられている。これらのことから、わが国の EPA 規定の多くは経済連携協定の中心的な目的を達成するために必要であるならば、個別的にカーブインをする傾向にある。田中琢二「国際経済システムにおける国際課税」フィナンシャル・レビュー 94 号(2009) 164 頁以下

ザフスタン租税条約(1995年)は、租税条約上の紛争解決規定と GATS(General Agreement on Trade in Service)の紛争解決規定との関係について規定しており、租税条約が関係する紛争は、GATS の適用除外とされ、租税条約の相互協議手続によって排他的に解決がなされることを規定している²³²。また、GATS22 条 3 項においても、内国民待遇(GATS17 条)に関する争いが租税条約の対象となる場合には GATS では取り扱わないことを規定している。

1995 年、OECD 加盟国の全てが GATS に署名していることに鑑み、OECD モデル租税条約上の相互協議手続と GATS の関係についてのコメントリー²³³が追加された²³⁴。同コメントリーは、租税条約の対象となるか否かについて争いがある場合の処理の方法につき言及している。すなわち、租税条約の対象となるか否かに関する争いは、サービス貿易に関する理事会に付託することができ、理事会は拘束力ある仲裁に付託することができる(GATS22 条 3 項)ほか、GATS22 条 3 項の解釈に関するあらゆる疑義は第 25 条 3 項の相互協議手続によって解決され、それによっても合意することができない場合は、その他のあらゆる手段で解決されるという条項を挿入することができるとされた。実際に、英豪租税条約 26 条 5 項、英・チリ租税条約 23 条 4 項の租税条約は、コメントリーに倣った条項を挿入することで、両者の関係を規律している。

²³² なお、わが国の租税条約のほぼ全てに「無差別条項(内国民待遇)」の条項が置かれている。租税条約上の無差別条項と通称協定上の無差別条項の関係について論じられたものとして、増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」RIETI Discussion Paper Series 10-J-051(2010)がある。

²³³ OECD(2014), Model Tax Convention on Income and Capital 2014, OECD Publishing, Commentary on Art.25, para.88-94.

²³⁴ Züger, Mario(F.n.24),p.25. : Bantekas, Ilias, The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes, ACIDI, Bogota, ISSN, 2008, p.201.

第4章 租税条約における仲裁制度の課題の検討

第1節 租税条約における仲裁付託の対象事案

第1款 OECDモデル租税条約における仲裁付託の対象事案

1. 概観

OECDモデル租税条約25条5項に基づいて、仲裁付託が認められるためには、次の要件を充足しなければならない。

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. (下線/筆者)

第2章第1節第1款で述べた通り、現行の租税条約仲裁は相互協議拡張型(補完型)仲裁であることから、仲裁に付託される事案は相互協議によって解決することのできなかつた事案に限られる。その上で、25条5項は、「25条1項の規定に従って申し立てられた事案」に限り仲裁付託を認めており、全ての相互協議事案が仲裁の対象となるわけではない。すなわち、OECDモデル租税条約25条に規定される相互協議手続は、一般的に3つの協議に分類されるところ²³⁵、同条5項は、「条約の規定に適合しない課税」を「受けた」場合にのみ仲裁への付託を認めており、原則として個別事案協議で解決することができなかつた事案のみを仲裁の対象としているのである。

したがって、仲裁の対象事案となり得るためには、まず25条1項に規定される「条約の規定に適合しない課税」を「受けた」ということが言えなければならないのであり、これら文言の解釈が最終的に仲裁手続の対象となるか否かの帰趨を決する²³⁶。そこで以下ではまず、これら文言の意義を明らかにする。

2. 「条約の規定に適合しない課税」及び「受けた」の意義

(1) 「条約の規定に適合しない課税」の意義

(i) 相互協議の対象となる一般的事例

OECDモデル租税条約25条1項に関するコメントは、相互協議の対象となる一般的事例として、次のような事例を挙げている²³⁷。

²³⁵ 相互協議の分類については、第2章第1節第1款参照。

²³⁶ 倉内敏行「相互協議手続の対象について—「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察—」税務大学校論叢27号(1994)147頁、谷口勢津夫『租税条約論』(清文社,1999)106頁

²³⁷ 川田=徳永・前掲注78)456頁

- ① 7条3項に基づく企業に生じた経営監理費及び一般管理費のうち恒久的施設に帰属する部分の問題
- ② 9条、11条6項及び12条4項に基づく利子及び使用料の独立企業間価格を超える部分に対する課税
- ③ 債務者の居住地国が利子を配当と取り扱う過少資本税制を適用して、その取扱いが9条又は11条6項の規定に基づいている場合
- ④ 居住者であるか否かの決定(4条2項)、恒久的施設が存するか否かの決定(5条)、費用者の役務提供が一時的性質か否かの決定(15条2項)等に関して、納税者の実情に関する情報の欠如から誤って適用された場合

わが国についてみれば、国税庁は、相互協議手続事務運営指針(官協1-39他7課共同)第二の3²³⁸で、相互協議の申立てができるものとして、7つの場合を例示列挙している。これらの内、条約の規定に適合しない課税に関する申立て(OECDモデル租税条約25条1項)の対象となる事案は、(イ)移転価格課税事案、(ロ)事前確認に関する事案、(ハ)恒久的施設に関する事案、(ニ)所得税の源泉徴収、(ホ)無差別条項違反に関する事案である。(イ)は双方居住者の取扱いに係る協議であり、(ロ)は日米相続税条約に基づく協議である。なお、(ロ)事前確認に関する事案に係る協議は、25条1項による協議であるか、或いは25条3項前段による協議であるかといった見解の対立があるが²³⁹、本論文では深く立ち入らない。一例として移転価格課税に係る相互協議を説明しておく。

例えば、わが国の内国法人A社がアメリカの関連会社B社に対して、ある製品を価格1000で輸出をし、A社及びB社は1000の取引価格に基づいて税額を計算し双方の課税当局に対

²³⁸ 【相互協議の申立てができる場合】

相互協議の申立ては、租税条約の規定に基づき、租税条約等実施特例省令第12条《条約の規定に適合しない課税に関する申立て等の手続》第1項若しくは第4項若しくは第13条《双方居住者の取扱いに係る協議に関する申立ての手続》又は相続税条約実施特例省令第3条《二重課税に関する申立ての手続》第1項の規定に従って行うことができる。

(注) 相互協議の申立てを行うことができるのは、例えば次のような場合である。

イ 内国法人とその国外関連者との間における取引に関し、わが国又は相手国等において移転価格課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、当該内国法人が、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ロ 内国法人とその国外関連者との間における取引に係る事前確認について、当該内国法人が、移転価格事務運営要領又は連結法人に係る移転価格事務運営要領に規定する事前確認の申出を行うとともに、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ハ 居住者又は内国法人が、相手国等における恒久的施設の有無又は相手国等にある恒久的施設に帰属する所得の金額について、相手国等において条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ニ 居住者又は内国法人が、相手国等において行われる所得税の源泉徴収について、条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ホ 非居住者で日本の国籍を有する者が、相手国等において、当該相手国等の国民よりも重い課税又は要件を課され、又は課されるに至ると認められることを理由として、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ヘ 居住者で相手国等の法令により当該相手国等の居住者ともされる者が、租税条約の適用上その者が居住者であるとみなされる国の決定について、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ト 相続税法に規定する相続税又は贈与税の納税義務者が、相続税条約実施特例省令第3条第1項の規定により、二重課税回避のため、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

²³⁹ 例えば、25条1項による協議とする見解として「文理上は「事前確認に関する相互協議」が含まれるかどうか明確ではないが、「事前確認に関する相互協議」を「課税を受けるに至ると認められる場合」に該当すると読み込むことは可能であろうと思われる。」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(2006)14頁、これに対して、APAに係る協議は課税とは無関係に実施されるため、OECDモデル租税条約25条3項前段の「条約の解釈又は適用」に関する協議に位置付けられるとする見解もある。

して課税所得を申告しているものとする。この場合において、わが国の課税当局が、国外関連者(B社)との取引価格が、独立の企業間で成立する価格(以下、「独立企業間価格」とする。)と異なる価格であると判断した場合、A-B間の取引を独立企業間価格で取引されたものとみなして、課税所得を再計算し、課税処分がなされる(租税特別措置法66条の4)。

上記事例で、わが国の課税当局が独立企業間価格は1500であると判断して所得金額を再計算しA社に対して増額更正処分を行う場合が典型的な移転価格課税の適用例である。ここで、A社とB社は法的には別個の主体であるため、法的二重課税ではないが、親子会社を一体として見た場合、経済的二重課税が生じることになる²⁴⁰。そして、この状態は条約の規定(日米租税条約9条2項)に適合しない課税であるとして、A社はわが国の課税当局に相互協議手続の申し立てをする。その後、独立企業間価格に応じた課税になるよう相互協議が実施される(日米租税条約25条2項)。わが国の課税当局とアメリカの権限ある当局との間の相互協議によって、仮に、妥当な独立企業間価格は1300であるという相互協議の合意が成立すれば、その内容に従って、双方又は一方の国の行政庁の国内的な措置として「対応的調整」が実施される(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7条1項、国税通則法23条2項3号・同施行令6条1項4号)²⁴¹、わが国では200の課税処分が取り消され、アメリカでは300の減額更正処分がなされることになる。

(ii) 学説の変遷

OECDモデル租税条約コメンタリーや相互協議事務運営指針には、「条約の規定に適合しない課税」の事案について一般的事例として列挙しているが、これらはいくまで例示に過ぎず、「条約の規定に適合しない課税」の意義についてさらに探求する必要がある²⁴²。

かつては、「条約の規定に適合しない課税」とは、「租税条約に反する違法又は不当な課税」として解釈されていたと推測される²⁴³。これは、相互協議の性格を行政法上の「異議申立制度」であると理解し²⁴⁴、行政法上の異議申立制度と同じく、「違法又は不当な課税」を受ける場合に「条約の規定に適合しない課税」として申立可能と考える立場である。しかし、このように具体的な課税処分として理解した場合、「移転価格課税場合には、その課税処分を受けた一方の企業だけしか相互協議の申立てができなくなってしまう」²⁴⁵等の問題点が指摘され、1項の対象範囲を狭く解することにつながる。また、国内租税法と租税条約とでは「違法性の意味が異なる」²⁴⁶と指摘されていることに鑑みれば、「違法性」という概念を「条約の規定に適合しない課税」の判断基準に盛り込む立場は妥当ではないように思われる。

そこで、倉内論文では「条約の規定に適合しない課税」とは、「条約の規定の解釈適用が異なることにより条約の規定が意図している目的・機能が阻害されている状態」²⁴⁷であると解釈する。その上で、相互協議の対象となるか否かについては「租税条約の規定の解釈適

²⁴⁰ 増井=宮崎・前掲注79)178頁

²⁴¹ 金子宏『租税法〔第19版〕』(弘文堂,2014)489頁

²⁴² 「条約の規定に適合しない課税」の意義に関する研究は、倉内論文において詳細に検討されている。倉内敏行「相互協議手続の対象について―「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察―」税務大学校論叢27号(1994)137頁

²⁴³ 倉内・前掲注236)148頁

²⁴⁴ 小松芳明『租税条約の研究』(有斐閣,1982)152頁

²⁴⁵ 倉内・前掲注236)149頁

²⁴⁶ 谷口・前掲注81)4頁

²⁴⁷ 倉内・前掲注236)177頁

用の相違により、その規定の機能・目的が阻害される状況が発生しているか否かにより判断すべきであるとし、(経済的)二重課税という概念は相互協議の対象を画する基準とはなり得ないという見解を示している。したがって、例えば、移転価格課税が相互協議の対象となるのは、「特殊関連条項の解釈適用に相違が生じ「租税条約の規定に適合しない課税」が存在するからであって経済的な二重課税が生じているからではない」と説明する²⁴⁸。

しかし現在では、倉内論文の定義よりもやや広く「条約の規定に適合しない課税」の範囲は解されているのではなかろうか。すなわち、2008年OECDモデル租税条約改訂により特殊関連企業条項が含まれているか否かに関わらず、両締約国は対応的調整を含め二重課税を排除するよう努めることが明記されたことから²⁴⁹、現在では、移転価格課税が国際的二重課税(経済的二重課税)を帰結したことから、移転価格課税に関する相互協議がなされるとも説明できるのである²⁵⁰。なお、相互協議の規定は二重課税を生ぜずとも適用されるため、二重課税事案に限定されないことにも注意が必要である。すなわち、相互協議は条約に反する二重課税が存せずとも適用されることを前提としており²⁵¹、例えば無差別条項違反(OECDモデル租税条約24条)についても「条約の規定に適合しない課税」として個別事案協議の対象となる。

以上のことを踏まえると、上述した倉内論文は、「条約の規定に適合しない課税」の意義を従来の見解よりも相当広く解している点で首肯できるものの、現在においては、少なくとも移転価格課税事案については、経済的二重課税の生ずる状態であることを根拠にして相互協議の申立てをすることが可能と思われ、25条1項の間口は倉内論文の定義よりも拡大していると考えられる。

(2) 「受けた」の意義

OECDモデル租税条約25条1項が「受けたと認める者又は受けることになると認める者」と規定していることとは対照的に、25条5項は、いずれか一方の又は双方の締約国の措置によって、申立人が条約の規定に適合しない課税を「受けた(have resulted for that person in taxation)」場合に仲裁付託が認められることを規定している。したがって、「受けることになると(will result)」場合は明確に仲裁の対象から除外されている。ここで「受けた」とは、税金を支払った、更正若しくは決定を受けた、又は一定の所得に対して納税者に課税する旨正式に税務当局から通知を受けた場合には、適合しない課税を「受けた」場合であると考えられている²⁵²。したがって、APAは「受けた」という要件を充足しないため、仲裁手続の対象範囲には含まれないことになる。

第2款 仲裁付託事案の範囲

1. 任意的仲裁条項

任意的仲裁条項の多くは、権限ある当局間の相互協議手続によって解決することのできな

²⁴⁸ 倉内・前掲注236)170頁、同様の見解として移転価格課税を受けたことにより経済的二重課税状態が存在しているというだけでは足りず、OECDモデル租税条約9条(特殊関連企業条項)に違反した課税がなされていることが必要であるとす。猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の問題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73の重要課題』(大蔵財務協会,2011)1048頁

²⁴⁹ OECD(F.n.233), para.12.

²⁵⁰ 谷口・前掲注81)4頁

²⁵¹ OECD(F.n.233), para.13.

²⁵² 川田=徳永・前掲注78)456頁

かった「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義(any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention)」を対象とする。例えば、米蘭租税条約(1992)は次の通り規定する。

米蘭租税条約 (1992) 29 条

5. If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may···be submitted for arbitration··· (下線/筆者)

したがって、仲裁が対象とする事案は「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」であるが、「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」という文言は、米蘭租税条約 29 条 3 項(OECD モデル租税条約 25 条 3 項²⁵³に該当)に基づく相互協議の対象事案(以下、単に「3 項事案」と一致する。

米蘭租税条約 (1992) 29 条

3. The competent authorities of the States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. (下線/筆者)

そこで、米蘭租税条約(1992)29 条 5 項が対象とする相互協議は 3 項事案に限定され、米蘭租税条約(1992)29 条 1 項²⁵⁴ (OECD モデル租税条約 25 条 1 項に該当)に基づく相互協議の事案(以下、単に「1 項事案」)は仲裁の対象となり得ないのか、問題となる²⁵⁵。

この点につき、1 項事案も、結局のところ、条約の解釈又は適用に関する問題であることから、5 項(仲裁)の対象とする事案に含まれると解されている。実際、相互協議のほとんどが 1 項事案であることから、これを仲裁の範囲に含めないとすると、仲裁が無意味(meaningless)なものとなることが指摘される²⁵⁶。さらに、相互協議手続規定の最後(5 項)に規定されているという、仲裁条項の位置付けも 1 項事案を含む根拠とされる。すなわち、権限ある当局が「前項に従って(pursuant to the previous paragraphs of this Article)」紛争を解決することができない場合に、仲裁委員会へ事案を付託することができる定められているのであるから、3 項事案のみならず、1 項事案を含むあらゆる相互協議事案が仲裁の

²⁵³ OECD モデル租税条約 25 条 3 項“any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention”と規定する。“interpretation”に関する紛争は主として法的問題(legal question)であり、“application”に関する紛争は主として(factual question)である。Züger, Mario, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law-General Report, in: Lang, Michael and Züger, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.18.

²⁵⁴ 米蘭租税条約 (1992) 29 条

1. Where a person considers that the actions of one or both of the States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the State of which he is a resident or national. (下線/筆者)

²⁵⁵ また、“困難又は疑義(difficulties and doubts)”という文言から、解釈適用協議の紛争だけが仲裁に付託することができるのではないかという見解が紹介される。Velthuisen, Erik(F.n.118), p.176.

²⁵⁶ Züger, Mario(F.n.24), p.21f.

対象となり得ると解されるのである²⁵⁷。

なお、「あらゆる相互協議の事案」が仲裁付託事案となり得ることを明示的に定める租税条約は幾つか存在する²⁵⁸。例えば、加仏租税条約(1995)は、「条約の解釈・適用に関して生ずるあらゆる問題、困難又は疑義が、1、2、及び3項の規定の適用の結果として(as a result of the application of the provisions of paragraphs 1, 2, or 3)、権限ある当局によって解決されない場合には、これらの問題、困難又は疑義は、権限ある当局間の合意がある場合には、仲裁へ付託され得る」ことを規定している。

一方で、幾つかの租税条約は、当局間の交換公文で広範な仲裁付託の範囲を制限する方向で修正している²⁵⁹。例えば、米独租税条約(1989)では、主権侵害をおそれるアメリカ側の強い要請により²⁶⁰、両締約国のいずれか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の対象外とされた²⁶¹。米・メキシコ租税条約の交換公文(1992)についても、同様の規定が置かれている²⁶²。その他、ルクセンブルク・メキシコ租税条約(2001)における仲裁条項は、相互協議手続の中には規定されておらず、同条約9条(特殊関連条項)の中に置かれている。それゆえ、移転価格課税の問題のみ仲裁付託が可能とされ、条約の解釈又は適用から生ずる困難又は疑義の全てが仲裁へ付託されるわけではないと解されている。

上述の通り、幾つかの租税条約は仲裁付託の範囲を狭める規定を安全弁として置いていたものの、かかる租税条約は当時において例外的なものであり、やはり、任意的仲裁条項の特徴は、「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義(any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention)」という広範な事案を仲裁の対象としている点にある。

2. 任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷

任意的仲裁条項から義務的仲裁条項へと変遷する過程でいかなる変化が確認できるだろうか。

2008年OECDモデル租税条約改訂以降、新たに締結又は改正された多くの租税条約はOECDモデル租税条約と同じく「条約の規定に適合しない課税を受けた事案(1項事案)」のみを仲裁の対象としている。したがって、3項事案は明示的に仲裁の対象から除外されており、任意的仲裁条項と対比させると、3項事案の範囲で仲裁付託の対象事案は縮小している。

²⁵⁷ 個別事案協議(25条1項)事案のみが仲裁の対象となり得るとの見解もある。Groren, Gerrit(F.n.59), p.10.

²⁵⁸ 米独租税条約(1989)交換公文1、蘭・ベネズエラ租税条約(1991)29(5)、米・メキシコ租税条約(1992)交換公文18.(b)(i)、蘭・ラトビア租税条約(1994)27(5)、加仏租税条約(1995)25(5)、蘭・ウクライナ租税条約(1995)27(5)、蘭・ロシア租税条約(1996)26(5)、加・南アフリカ(1995)24(6)、蘭・エストニア租税条約(1997)27(5)、蘭・マケドニア租税条約(1998)27(5)、蘭・エジプト租税条約(1999)25(6)、蘭・リトアニア租税条約(1999)27(5)、アゼルバイジャン・オーストリア租税条約(2000)25(5)、蘭・クロアチア租税条約(2000)26(5)、蘭・モルドバ租税条約(2000)26(5)、蘭・ウズベキスタン租税条約(2001)27(5)、蘭・アルメニア租税条約(2001)27(5)

²⁵⁹ Züger, Mario(F.n.24), p.23: 「仲裁手続の範囲をそのような場合に限定をする趣旨ではないと思われる。仲裁規定に「納税者(the taxpayer)」という規定があるという事実を鑑みれば、仲裁手続は特定の事案についても開かれるべきである」Velthuisen, Erik, (F.n.118)p.176.

²⁶⁰ Baßler, Johannes(F.n.107), p.253.

²⁶¹ 「租税政策又は国内租税法」については不明確であるとの指摘がなされている。Groren, Gerrit(F.n.59), p.10: また、かかる適用除外の拡張解釈によって、仲裁判断が骨抜きになる可能性も指摘されていた。村井=川端・前掲注54)36頁

²⁶² 米・メキシコ租税条約の交換公文(1992)18.(b)

(i) . . . The Competent authorities will not accede to arbitration with respect to matters concerning the tax policy or domestic law of either State.

しかし、幾つかの義務的仲裁条項²⁶³はさらに仲裁付託の対象事案を限定している。例えば、現行の米独租税条約(2006)における権限ある当局間の覚書 2.²⁶⁴及び米独租税条約議定書(para.22)²⁶⁵を合わせ読めば、仲裁の対象は特定の規定の適用から生じる事案に限定されている。すなわち、現行の米独租税条約において、仲裁へ付託することのできる事案は、原則として、米独租税条約 4 条(居住者)、5 条(恒久的施設)、7 条(事業所得)、9 条(特殊関連企業)、12 条(使用料)に関する事案のみである。さらに、権限ある当局間で、事案が仲裁に適さないとの合意がなされた場合、仲裁付託は妨げられ得る(unless the competent authorities agree that the particular case is not suitable for determination by arbitration.)²⁶⁶。

その他、OECD モデル租税条約とは異なる義務的仲裁条項を置くものとして、例えば、米・ベルギー租税条約 24 条 7 項は、「本条(24 条)に基づく相互協議手続に従って、権限ある当局が、ある事案について完全な合意に達するよう努めたが、それができなかった場合、当該事案は仲裁を通して解決されるものとする」と定めている。同条は一見すると、1 項事案に限定をしていないような定め方である。しかし、仲裁適格事案となるためには、(a)事案で問題となっている課税申告につき、少なくともいずれか一方の締約国に申告書の提出があること、(b)当該事案について、権限ある当局が仲裁に適さないことにつき合意をしていないこと、(c)全ての関係者が仲裁に関して知り得た情報の秘密保持(para.8)に同意することの 3 要件を充足する必要がある。したがって、課税とは無関係に行われる一般的な条約の解釈又は適用の問題を扱う 3 項前段の事案は仲裁の対象とはならないと考えられる。

その上で、米・ベルギーの権限ある当局が交換した覚書²⁶⁷によれば、APA を仲裁の対象としており(覚書.1 後段)、APA の範囲で仲裁付託の範囲を拡大させている。なお、米独、米加租税条約についても、APA を仲裁の対象としている。その他の租税条約は、条約の規定に適合しない課税を受けた(have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention)事案のみを仲裁の対象としていることから、APA

²⁶³ 米独租税条約(2006年)、米仏租税条約(2009年)、米加租税条約(2007年)、米・スイス租税条約(2009年)、英加租税条約(2014)など

²⁶⁴ 米独の権限ある当局間の覚書 (2007)

2. Cases eligible for arbitration

a. According to paragraph 5 of Article 25 of the Convention, arbitration is available in respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 25 regarding the application of those Articles of the Convention that are specified under paragraph 22 sentence 1 of the Protocol. (下線/筆者)

²⁶⁵ 米独租税条約改正議定書(2006)

22. In respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 25 regarding the application of one or more of the following Articles of the Convention: 4 (Residence) . . . 5 (Permanent Establishment), 7 (Business Profits), 9 (Associated Enterprises), 12 (Royalties), binding arbitration shall be used to determine such application. . . (下線/筆者)

²⁶⁶ 米独租税条約は次の 3 つの特徴を導くことができるとされる。① 義務的仲裁条項の範囲から一般的な条約の解釈に関する事案が除外されていること。② 仲裁付託事案が租税条約の特定の条項の適用に関する問題に限定されていること。③ 当局の合意により事案が仲裁に適しないと判断された場合には仲裁付託できないこと。Monsenego, Jérôme (F.n.100), p.166. ; Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman (F.n.94), p.144. なお、任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への改正過程で仲裁付託事案を制限する傾向は、米加、米仏、米・スイス租税条約にも見られる特徴である米加租税条約は①②③の特徴を有し、その他の租税条約は①③の特徴を有しているが、特定の規定から生ずる事案に制限されていない。

²⁶⁷ 米・ベルギーの権限ある当局間の覚書 (2009)

1. Cases Eligible for Arbitration

..An unresolved competent authority request which originated with a bilateral advance pricing agreement (APA) request will be subject to arbitration procedures.

は仲裁の対象とはならない²⁶⁸。

3. 小括

義務的仲裁を定める日米英の租税条約、任意的仲裁を定める租税条約及び EU 仲裁条約における仲裁付託の対象事案をまとめると次の通りとなる。

図 5: 仲裁付託の対象事案の範囲

	広-----対象事案の範囲-----狭				
対 象 事 案	条約の解釈・適用に関する困難又は疑義	相互協議で解決することのできなかった事案 (APAを含む)	条約の規定に適合しない課税を受けた場合 (APAは含まない)	居住者, PE, 事業所得, 移転価格, 使用料 (合意により他の条文も追加可。)	移転価格課税事案のみ
条 約	任意的仲裁を定める租税条約	米・ベルギー	米仏, 米英, 日米, 日蘭 日香, 日英, 日新, 英独 英仏, 英蘭, 英・ベルギー 米・スイス, 米・スペイン 英・アイスランド, 英・アルバニア 英・アルメニア, 英・カタール 英・スイス, 英・タジキスタン 英・ルウェー, 英・ハーレーン 英・リヒテンシュタイン	米独 (但しAPA含む) 米加 (但しAPA含む) 英加 (以上に加えて 専門職業的業務も対象とする。)	EU仲裁条約 (任意的仲裁条項ではあるが、 ルクセンブルク・メキシコ)

任意的仲裁条項を置く租税条約の多くは「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」を対象事案としている。これは、相互協議が対象とするあらゆる事案について仲裁付託の対象となり得ることを意味している。したがって、「条約の規定に適合しない課税を受けた」事案に限定をする OECD モデル租税条約の規定よりも広い事案を仲裁付託の対象としている。しかし、仲裁付託事案を広範に設定できた背景として、これらが「任意的仲裁条項」であったという考慮が必要である²⁶⁹。すなわち、両締約国の当局の合意があって初めて仲裁に付託することができるのであるから、結局のところ、現実に、仲裁付託の対象となり得るか否かの判断は当局の裁量に委ねられているのである。それゆえ、一見すると広範な範囲を仲裁の対象としているようであっても、当該相互協議の事案が仲裁付託の対象となり得るかについての不確実性は残る。

現行の租税条約の多くは「条約の規定に適合しない課税を受けた」事案のみを対象事案としている。これらは、OECD モデル租税条約の対象範囲を踏襲しているわけであるが、義

²⁶⁸ なお、日蘭租税条約 24 条 3 項前段(条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義) は、同条に基づく相互協議で合意することができる事項について列挙している。これによれば、事前価格取決め(日蘭租税条約 24 条 3 項(d))についての問題は同条による協議の対象とされている。

²⁶⁹ Monsenego, Jérôme(F.n.100), p.164f.

務的仲裁条項の多くが、2008年以降、新たに締結又は改正される際に導入されてきたことに鑑みれば、驚くべきことではない。2008年以前に締結されたアメリカの租税条約がOECDモデル租税条約とは異なる特徴的な規定を置いていることも同じ理由で説明できるであろう。義務的仲裁条項を置く租税条約の中には、仲裁付託の対象事案を特定の規定から生ずる事案に限定している租税条約(米独租税条約参照)や、反対にAPAの範囲で仲裁付託の対象事案を拡大している租税条約(米・ベルギー租税条約参照)も存在する。したがって、義務的仲裁条項を置く租税条約において、仲裁付託の対象事案の範囲が狭いか広いかのメルクマールは、APAを対象としている否か、特定の事案に限定されるか否かという点に求めることになろう。そして、本論文で確認した二国間租税条約における義務的仲裁条項の対象範囲では、米・ベルギー租税条約が最も広く、米独、米加及び英加租税条約が最も狭いと結論付けることができよう。

任意的仲裁条項と義務的仲裁条項の仲裁付託事案の範囲を対比させると、後者は前者よりも制限的である。この理由は、既に指摘した通り、任意的仲裁条項の場合は権限ある当局の裁量によって仲裁付託を妨げることができるのに対し、義務的仲裁条項の場合はその手段がないことから²⁷⁰、慎重な姿勢をとっているものと思われる。ただし、1項事案に限定しているとはいえ、既に確認してきた通り、相互協議事案のほぼ全てが1項事案であること、また、現在においては「条約の規定に適合しない課税」の意義が相当広く解されていることに鑑みれば、1項事案に限定することによる問題はそれほど大きくないと思われる。

第3款 検討

1. 対象事案の縮小に関する検討

OECDモデル租税条約コメンタリ - は、25条5項に修正を加え、仲裁付託の対象事案を限定的なものとするを予定しており²⁷¹、「個別の事案から除々に仲裁を活用するなどの弾力的運用」²⁷²がなされることを示唆している。

現行の義務的仲裁条項を置く租税条約において、対象範囲を最も制限しているのはEU仲裁条約であり、仲裁付託の対象事案は移転価格課税事案のみに限定されている。かつては、移転価格課税の事案に限定すべきであるという主張もなされていた。例えば、シャウプ博士は、仲裁の対象は所得課税における移転価格税制のみに限定すべきであり、また、税額の計算は租税法の解釈問題であるため、仲裁人は価格設定のみを行うべきであることを主張されていた²⁷³。かかる主張の背景には、租税紛争を仲裁に付託することは、課税主権・財政主権を損ねるという考え方が前提にあったとされる²⁷⁴。

しかし、今日において、仲裁付託の範囲を移転価格課税事案に限定することについて、一般的には否定的な評価がなされており、例えばZ. Mario博士は、「仲裁の対象範囲を限定することによる悩みもある」²⁷⁵と酷評する²⁷⁶。確かに、当時においては、実務上、移転価格

²⁷⁰ Ibid. p.166f.

²⁷¹ OECD(F.n.233),para.66.69.86.

²⁷² 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(2010)238頁

²⁷³ 村上睦「移転価格税制」日税研論集18巻(1992)93頁以下、水野・前掲注57)239頁

²⁷⁴ 水野・前掲注57)239頁

²⁷⁵ Züger, Mario(F.n.24), 105f.

²⁷⁶ M.Lang教授は、EU仲裁条約の欠点(weakness)はその適用範囲の狭さであることを指摘している。Lang,

に関わる紛争は極めて重要な問題であるとされ、この種の紛争の解決は、EC委員会にとって、とりわけ切迫した問題であった²⁷⁷。このことは、EC委員会がこの種の紛争のみを草案指令として提案するという事実にも表れている。しかし、他の規定の適用から生ずる紛争も当然あり得る²⁷⁸。そうであるならば、仲裁付託の範囲を特定の規定から生ずる事案に限定すべきではなく、租税条約の適用に関して生じ得るあらゆる事案についてまで拡張されるべきである。実際、主要国の二国間租税条約において、仲裁の対象を移転価格課税の事案に限定する規定は置かれておらず²⁷⁹、今後も採用されることはないと思われる。

上述した Z. Mario 博士による批判は 現行の米独、米加及び英加租税条約のように、仲裁付託の対象事案を特定の規定に関する紛争に限定をしている条約についても妥当と思われる。もっとも、特定の規定に関する紛争のみを義務的仲裁の対象とすることで、仲裁付託のおそれから特定の事案に処理が集中し、結果として、未決になりそうな事案や数年かかるような事案の解決が加速するのではないかと指摘もある²⁸⁰。したがって、かかる規定がいかなる効果を生じせしめるかについての評価を下すのは時期尚早とも思え、今後の経過を分析する必要がある²⁸¹。

2. 対象事案の拡大に関する検討

(1) APA に係る相互協議事案

既に述べた通り、現行の租税条約の多くは、条約の規定に適合しない課税を「受けた」事案を仲裁の対象としていることから、APA は租税条約仲裁の対象ではない。一方で、米独、米・ベルギー及び米加租税条約は APA を仲裁の対象としている²⁸²。

これを受けて、赤松晃准教授は「移転価格課税に係る紛争予防を目的とする相互協議を伴う事前確認(BAPA)の重要性が広く認識されている今日、日本も国際租税原則につき共通の理解を有する重要な treaty partner とは、事前確認を仲裁手続の対象に含めることにつき積極的でありたい」²⁸³として、APA を租税条約仲裁の対象とすることを肯定する。わが国についてみれば、2013 年度は過去最多の相互協議の申請(197 件)があり²⁸⁴、その約 8 割(152

Michael(F.n.132),p.87.

²⁷⁷ Züger, Mario(F.n.24), 105f.

²⁷⁸ Ibid.

²⁷⁹ 唯一の例外として、任意的仲裁条項ではあるが、ルクセンブルク・メキシコ租税条約(2001)9(4)は移転価格の事案に限定している。

²⁸⁰ 岡田・前掲注 87)10 頁

²⁸¹ その他、現行の租税条約において特に問題となり得るのは、権限ある当局間の合意により仲裁付託を妨げることができるところである。すなわち、事案が仲裁による解決に適さない旨の権限ある当局による合意がなされた場合(日米租税条約 25 条 6 項(b))、当該事案は仲裁へ付託されないことになる。この点につき、谷口勢津夫教授は「合意の運用次第では強制的仲裁手続採用の趣旨が損なわれるおそれがあるので、同条項は厳格かつ限定的に解すべき」谷口・前掲注 81)17 頁と述べられている。仲裁付託の要請が拒否された後の仲裁申立人のアクションについても今後検討される必要がある。

²⁸² 2014 年 3 月 27 日に公表された「事前確認に関する報告書(Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreement)」によれば、2013 年は新たに 111 件の APA の申請があった(2012 年は 126 件)。この内、二国間 APA の申請は 89 件で約 75%がわが国とカナダであった。2013 年の処理件数は 145 件であり、2012 年の 140 件を上回っている。また、平均処理期間についてみても、2012 年は 39.8 ヶ月であったのに対して、2013 年は 32.7 ヶ月へと短縮している。

IRS, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements,

<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-14-14.pdf> [last visited 1.Nov. 2014.]

²⁸³ 赤松・前掲注 89)301 頁

件)が APA であった。APA に焦点をあてれば²⁸⁵、近年の発生件数は増加傾向にあり、結果として、2013 年は発生件数が処理件数(141 件)を 11 件上回り、翌年度への繰越件数も増加し 302 件が繰り越されることとなった。今後も発生件数が増加する一方で事案処理の効率化等の改善がなされなければ、それに伴う翌年度への繰越件数の増加は不可避となろう。こうしたわが国の現状に鑑みれば、APA を仲裁付託の対象事案とする見解には説得力がある(ただし、現行のわが国の租税条約仲裁は、明示的に条約の規定に適合しない課税を「受けた」事案を対象としていることから、APA を仲裁の対象とする際には改正をする必要があろう)。その上で、APA を仲裁付託の対象事案とする際には次の 2 点に留意すべきことを指摘しておく。

第一に、権限ある当局の協議に臨む姿勢が変化することによる弊害の可能性である。

義務的仲裁の対象とすることは、一般に、相互協議による合意を確実にする点で評価される。それに加え、権限ある当局は仲裁に移行することを避けようとして、当局間の協議による解決を促進させることが期待されている²⁸⁶。これらは義務的仲裁の利点として紹介されることも多いが、協議による解決を促進させようとする権限ある当局の姿勢が必ずしも納税者の利益になるとは限らないという慎重な意見もある。すなわち、相互協議の期限(通常、相互協議開始後 2 年)が迫るにつれて「権限のある当局を賢明でないか又は原則のない合意に急がせる」²⁸⁷ことが指摘されるのである。翌年度への繰越件数が処理件数の 2 倍を恒常的に超えるわが国において、今後、事案解決に 2 年以上を要する事案も幾つか出てくるであろう。その場合、仲裁付託を避けようとするがあまり、十分な検討がなされずに当局間で妥協やいい加減な認定による合意がなされる可能性もある。APA を仲裁付託の対象とする

284 図 6：わが国における相互協議事案の発生件数



出典：国税庁 平成 25 事務年度の「相互協議の状況」について

https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm [last visited 1.Nov.2014] より筆者作成。

285 図 7：APA の発生件数・処理件数・繰越件数

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
発生件数	130	149	135	112	131	152
処理件数	91	105	128	135	129	141
繰越件数	261	305	312	289	291	302

出典：国税庁 平成 25 事務年度の「相互協議の状況」について

https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm [last visited 1.Nov.2014] より筆者作成。

²⁸⁶ “The propose of including an arbitration clause is to force a timely solution by way of a mutual agreement in order to avoid arbitration.” Velthuizen, Erik(F.n.118), p.174; Züger, Mario(F.n.24)p.104. : Lindencrona, Gustaf(F.n.61), p.8. : 増井・前掲注 146)283 頁, 古賀・前掲注 84)175 頁,

²⁸⁷ 池田義典「国際的な租税紛争解決の改善」租税研究 729 号(2010)361 頁

のであれば、処理件数を増加させるための手続の効率化、仲裁適格事案の大幅な増加に備えた準備が必要となる。

第二に、「APAに係る相互協議」と「条約の規定に適合しない課税を受けた事案に係る相互協議」との性格の違いについてである。

APAに係る相互協議は、APAの内容について二国間で合意をすることにより、納税者の二重課税の危険性を事前に排除するための協議であり、いわば紛争の予防を目的とする協議である。これに対して、例えば、2010年以降増加傾向にある移転価格課税事案に係る相互協議は、現実には、条約の規定に適合しない課税を受けた納税者の権利を救済するための協議である。したがって、迅速な解決の必要性があるのは後者であり、APAに比して、優先的に解決されるべき事案であろう。したがって、APAとその他の事案との間で何らかの区別を設ける必要があると思われる。これについて、例えば、米加租税条約覚書4.では、APAとその他の事案とを明確に区別し、APAについては、仲裁の開始段階における各手続の時間的制限をその他の事案よりも長く設定している。これにより、仮に同日に仲裁付託がなされたとしても、APAよりも緊急性の高いその他の事案の対応をすることになるであろう。その他の方策として、相互協議開始から通常2年で仲裁適格を有するところ、APAについては仲裁適格を有するまでの期間を長く設定し、時間的猶予をもたせることも考えられ得る。相互協議の事案処理の効率化が進むまで、両者の優劣関係を明確にすべきであろう。

(2) OECD モデル租税条約 25 条 3 項の事案

任意的仲裁条項の多くは「条約の解釈適用に関して生ずる困難又は疑義」を対象とする。そして、この「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」とは、全ての相互協議事案を含む広範な概念であることは既に述べた通りである。これに対し、OECD モデル租税条約 25 条 5 項、及び多くの義務的仲裁条項は「条約の規定に適合しない課税を受けた事案(1 項事案)」のみを対象としており、3 項の相互協議事案は仲裁の対象ではない。しかし、両締約国の合意により、仲裁の対象となる範囲を 25 条 3 項から生じた相互協議事案についてまで拡大することも予定されるところであり²⁸⁸、以下では 3 項事案を義務的仲裁条項の対象事案にすべきか否か、検討する。尚、3 項の相互協議は「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についての相互協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項前段)」及び「条約に定めのない二重課税の排除のための相互協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項後段)」に区別して、順に見ていく。

まず、「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」に関する相互協議事案について考える。増井良啓教授の論によれば、租税条約の解釈又は適用をめぐる争いは、「締約国相互で食い違いが生じると不都合が生ずるという意味で、まさに一国の裁判所だけでは満足に解決できない類型の紛争」であり、これを仲裁に委ねることには、十分な合理性が認められる²⁸⁹と考えられている。一方で、「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」に関する相互協議による合意²⁹⁰の国内法的効力の観点からの問題点が指摘されている。すな

²⁸⁸ 川田=徳永・前掲注 78)466 頁、OECD(F.n.233), para.73.

²⁸⁹ 増井・前掲注 146)282 頁

²⁹⁰ 租税条約仲裁における仲裁決定の内容は、最終的に相互協議による合意の内容となるため、ここでは相互協議による合意の国内法的効力を考えなければならない。

わち、「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」に関する相互協議による合意は、「租税条約の委任の下に両締約国の権限ある当局の協議によって制定される租税条約を補充する国際法規範(一種の条約)」²⁹¹と解され、権限ある当局は当然のこと、納税者及び裁判所も通常の法令と同様に拘束する²⁹²。したがって、かかる合意が国内法の規制(解釈適用の範囲)を超える場合には、租税法律主義の観点から問題があるとして、指摘されるのである²⁹³。それゆえ、ここに一切の限界がないと考えることは妥当ではない²⁹⁴。

次に、「租税条約に定めのない二重課税の排除」のための相互協議事案の仲裁付託について考える。「条約に定めのない」二重課税に関する事案であるから、国内法の抵触によって生ずる二重課税事案に関する協議であることが想定される²⁹⁵。かかる協議の合意は、「租税条約に定めのない事項についての新しい規範の定立であり、追加的な条約法の制定」²⁹⁶と解され、これについても、権限ある当局、納税者及び裁判所を拘束する²⁹⁷。水野忠恒教授は「国内法の規定そのものが抵触する場合に、交渉、さらには仲裁決定により立法権を譲歩するということには理論的には問題がある」として、事実認定に関する決定であれば格別、「実際に国内法の適用が制限されるということには問題が残る」として、「条約に定めのない二重課税に関する事案」の仲裁付託には消極的である²⁹⁸。また、猪野茂教授は条約に定めのない二重課税の排除のための相互協議の実施について「不可能ではない」としつつも、わが国の権限ある当局が条約や国内法の規定と異なる課税となるような合意をすることができないため、「事実上、二重課税の除去のための解決が得られる局面は少ない」²⁹⁹と指摘する。条約に定めのない二重課税の排除のための相互協議を仲裁の対象とすることについても慎重論が根強い³⁰⁰。

以上みてきた通り、25条3項の相互協議の事案の中には、租税法律主義の観点から問題のある事案(仲裁決定の内容が国内法の解釈適用を超える場合、国内法の解釈適用そのものが対象となる場合)が幾つか存在することが指摘されている。そして、租税法律主義の問題を克服するためには、「国内法における何らかの仲裁判断の優先条項の制定」³⁰¹や、「憲法84条の要請を満たしているかどうかを審査」³⁰²するための国内法の手当が必要とされる³⁰³。

上述の指摘の多くは、任意的仲裁条項に対するものであるが、義務的仲裁条項が主流にな

²⁹¹ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣,2010)243頁

²⁹² 金子・前掲注 291)244頁

²⁹³ 水野・前掲注 57)247頁

²⁹⁴ 増井・前掲注 146)282頁

²⁹⁵ 水野・前掲注 57)232頁 なお、「条約に定めのない二重課税の排除」の内容が不明確であることから、OECDは「条約に定めのない二重課税の排除」の事例に関するコメントリーを追加した。OECD(F.n.233), para.55.

²⁹⁶ 金子・前掲注 291)245頁

²⁹⁷ 金子・前掲注 291)245頁

²⁹⁸ 水野・前掲注 57)232頁

²⁹⁹ 猪野・前掲注 248)1050頁

³⁰⁰ なお、日米租税条約は25条6項(c)では、明示的に仲裁の対象から25条3項後段による相互協議を排除しており、かかる協議を仲裁に付託することはできない。

³⁰¹ 水野・前掲注 57)247頁

³⁰² 増井・前掲注 146)283頁

³⁰³ その他、金子宏教授は、速やかに国会に報告すべきこと、官報を通じて告示すべきことが必要であるとされる。金子・前掲注 291)245頁。また、租税法律主義に反するという議論を克服するための見解として駒宮教授は、「OECDの移転価格課税ガイドラインがありますが、このガイドラインにさらに検討を加えて、国際的な移転価格課税協定のような形に昇格させる。その協定に加盟した国は、その規定にそった形で移転価格税制を行うことを義務付け、そして規定にそった形で移転価格課税が行われたかどうかを国際調停機関が裁決する方法」をとることで、(協定に参加した国々では国内法の改正が必要になるが、)租税法律主義に反するという議論を排除することが可能であると考えている。駒宮・前掲注 146)79頁

った現在においても妥当する見解である。むしろ、仲裁付託が義務的(義務的仲裁条項)の場合、仲裁付託の対象事案とすべきか否かについての判断は、任意的仲裁条項よりも慎重な姿勢が求められるのではなかろうか³⁰⁴。

したがって、上述した国内法の手当がなされていない現在において、25条3項に基づく相互協議の事案を1項事案と同じく義務的仲裁条項の対象とすべきではない。現状を踏まえれば、条約の規定に適合しない課税に関する事案については仲裁付託を義務付ける一方で、3項事案を仲裁へ付託するか否かについては、各個別の事案につき国内法との関係(わが国では、とりわけ租税法律主義との関係)を考慮した上で、両当局の合意に委ねるといふ、任意的仲裁条項と義務的仲裁条項の特徴を混在させた規定が望ましいのではなかろうか³⁰⁵。

第2節 租税条約仲裁における「非公開性」と「透明性」

第1款 問題の所在

1. 仲裁の「非公開性」に対する批判

裁判と仲裁を比較した際の特徴として、仲裁の手續と判断の「非公開性」が挙げられる³⁰⁶。この仲裁における「非公開性」の側面(仲裁の秘密保持的紛争解決機能³⁰⁷)は、一般に、仲裁の利点として紹介されることが多く³⁰⁸、とりわけ、商取引上の秘密(技術、ノウハウ、取引先等)が絡む紛争の場合、秘匿情報の公開を避けつつ紛争の解決を図ることができるため、大いに役に立っている。

他方で、公共的・公益的性格を有する投資協定仲裁では、仲裁判断の非公開性や手續の秘密性に対して、仲裁判断の正統性や公正性の観点から批判がなされるようになり³⁰⁹、近年では、手續的「透明性」の要請にいかんして応えていくべきか、議論がなされている³¹⁰。投資協定仲裁において「透明性」が要請される理由としては、次の3点が挙げられている³¹¹。

- ① 仲裁判断の内容如何によっては多額の補償・賠償が国家に課されることになるため。
- ② 投資協定仲裁においては国家の公権力行使の適法性が問われていることから、人権(知る権利)の観点から、透明性の確保は不可欠とされる。

³⁰⁴ 1998年、オーストリアは、EU仲裁条約の改正案として、仲裁付託範囲を「条約の解釈適用に関して生ずる困難又は疑義」へと拡大させる案を提示したが、結局、賛同を得られなかった点にも慎重な姿勢が表れている。提示された改正案「本条約の解釈適用に関して生じるいかなる困難または疑義も、その問題が生じた後2年以内に権限ある当局により、本条前項の規定に従って、解決することができなかった場合、影響を受ける納税者の合意を条件として、当該事案は、相互協議手續を開始した権限ある当局によって仲裁へ付託されるものとする(shall)。」Züger, Mario(F.n.24), p.67.

³⁰⁵ 各国は、任意的仲裁条項が定めるように、仲裁付託の対象事案を広範にすることについて、「義務的仲裁条項のモデルとしてはほとんど機能しないと考えている」とし、その上で、「その他の事案については、当局の選択的な付託に係らしめる一方で、条約の規定に適合しない課税に関する事案の仲裁付託については義務的であるという性格付けがなされた可能性が考えられ得る。」Monsenego, Jérôme(F.n.100), p.166f.

³⁰⁶ 大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』(中央経済社,1995)12頁、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)15頁

³⁰⁷ 飯塚重雄「仲裁の機能と限界」青山義光=松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)135頁

³⁰⁸ 例えばICCにおいて仲裁の利点の一つとして、以下のように紹介されている。

Arbitration proceedings and hearings are completely private. Only the arbitrators and the parties (including their lawyers) are permitted to attend, not the general public. Similarly, only the same actors receive copies of the documents, submissions, correspondence and awards that are produced during the arbitration. ICC, <http://www.iccwbo.org/products-and-services/arbitration-and-adr/arbitration/> [last visited 1.Oct.2014]

³⁰⁹ 濱本正太郎監修「ISDS条項批判の検討—ISDS条項はTPP交渉参加を拒否する根拠となるのか—」JCAジャーナル 59巻12号(2012)22頁以下、仲裁それ自体の問題点として、「透明性」の欠如が指摘されている。OECD, Arbitration and Competition 2010, 8, <http://www.oecd.org/competition/abuse/49294392.pdf> [last visited 1.Oct.2014]

³¹⁰ 濱本正太郎「UNCITRAL仲裁部会における投資仲裁手續透明性規則作成作業」JCAジャーナル 58巻8号(2011)5頁

³¹¹ 濱本・前掲注310)5頁

③「よき統治(good governance)」の観点から、当事者以外の第三者の見解を仲裁委員会に提出する機会を付与する必要性がある。

以上の要請を踏まえ、2010年、国連国際商取引法委員会(UNCITRAL)の作業部会において、投資協定仲裁(私人対国家間紛争)における透明性確保に関する議論は重要な論点であることが確認され、現在のUNCITRAL仲裁規則の改正作業が終了すれば、直ちに改正作業の検討に入るべき優先的な問題であることが合意された³¹²。その後、数度の議論がなされた結果、2013年7月、UNCITRAL条約に基づく投資家対国家仲裁における透明性規則(UNCITRAL Rules on Transparency in Treaty-based Investor-state arbitration)が採択され、UNCITRAL仲裁規則が修正されることとなった。UNCITRAL投資協定仲裁透明性規則の下では、仲裁手続における情報及び資料が公開されることになり、公的利益と関わる投資家対国家の紛争について、一般人による仲裁情報や仲裁資料に対するアクセスが可能となったのである³¹³。また、ICSIDにおいても、仲裁手続の「司法化」の流れの中で「透明性」の議論がなされている³¹⁴。そして、2006年のICSID仲裁規則改正により、仲裁委員会の判断によって当事者以外の者に対する審問の公開が認められるようになり(ICSID仲裁規則32条2項)、改正前ICSID仲裁規則(2003)が当事者双方の合意を必要としていたことに鑑みれば、現行の審問公開要件は緩やかなものとなったといえる³¹⁵。情報公開に積極的な姿勢をとるICSIDは、今や「透明性確保の観点から最も進んだ仲裁機関」³¹⁶と評価されるに至っている。

こうした潮流の中、租税条約仲裁においても、租税紛争が公的性格を有する紛争であることを前提として、同様の指摘がなされている。すなわち、公的利益が関わる紛争の場合、それがいかんして処理されたのか市民に説明できる形式を踏むことが要請されるのである³¹⁷。租税紛争が公的性格をもつ紛争であることは疑いのないことであるが、かかる指摘は投資協定仲裁における透明性の議論を前提になされているものであり、租税条約仲裁にそのまま妥当するのかについては疑問なしとしない。

そこで、以下では、まず現行の租税条約仲裁における「非公開性」と国際商事仲裁と投資協定仲裁における「非公開性」とを比較して、租税条約仲裁の「非公開性」の程度を確認する。その上で、国際商事仲裁及び投資協定仲裁における「透明性」の議論を踏まえつつ、現行の租税条約仲裁における「透明性」の議論について検討する。

2. 「非公開性」の対象

(1) 国際商事仲裁や投資協定における「非公開性」

国際商事仲裁や投資協定仲裁における「非公開性」の概念は多義的であり、一義的ではない。それゆえ、本論に入る前に用語法について整理をしておきたい。

³¹² UNCITRAL, UNCITRAL Working Group Document A/CN.9/WG.II/WP.156 p5.,

www.uncitral.org/uncitral/en/commission/working_groups/2Arbitration.html [last visited 1.Oct.2014]

³¹³ UNCITRAL, UNCITRAL Rules on Transparency in Treaty-based Investor-State Arbitration, www.uncitral.org/uncitral/uncitral_texts/arbitration/2014Transparency_FAQ.html [last visited 1.Oct.2014]

³¹⁴ 小寺彰「国際投資協定：現代的意味と問題点—課税事項との関係を含めて—」RIETI Policy Discussion Paper Series 10-P-024(2010)26頁、玉田大「投資協定仲裁の多角化と司法化」国際問題 597号(2010)50頁、井口直樹「投資協定手続の透明性」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)65頁以下

³¹⁵ 実際に口頭弁論が公開されている。井口・前掲注314)62頁、なお、福永有夏教授は「口頭審理の公開を裁判所が自ら発議することも可能になった」ことは評価しつつも、「いずれかの紛争当事者が反対すれば裁判所は口頭審理を公開することができないため、実質的には改正前と大きな差はない」との見解もある。福永・前掲注181)220頁

³¹⁶ 鈴木五十三「投資仲裁手続における秘密保持義務の基準と適用」JCAジャーナル 57巻11号(2011)25頁

³¹⁷ 小寺・前掲注306)15頁、水野・前掲注57)246頁

国際商事仲裁における「非公開性」について、井口直樹弁護士は次の通り説明する³¹⁸。すなわち、「非公開性」は、**Confidentiality**(秘密性)と**Privacy**(非公開性)の意義を有するとし、**Confidentiality**は、「仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料又は情報の開示に関する問題(又は、それらを開示しないこと)」、また、**Privacy**は「仲裁手続から他の部外者を排除することのできる当事者の権利」を意味するとする。「非公開性」の内容を**Confidentiality**と**Privacy**に区別する見解は、イギリス裁判例における概念整理に倣ったものである。その他、仲裁手続における「非公開性」は、「仲裁の手続や仲裁判断を含む全記録が非公開であること、および関係人に守秘義務が課されること」を意味するとし、これを「仲裁を秘密にしておく権利」と捉える見解もある³¹⁹が、現行の主要な国際商事仲裁規則は、微妙な規定の違いはあるものの、**Confidentiality**と**Privacy**を区別して規定しているものが多い。

(2) 租税条約仲裁における「非公開性」

租税条約仲裁においても、**Confidentiality**の規定は存在する。詳細は後述するが、仲裁手続において「入手した資料又は情報」は非公開とされ、これらの情報について仲裁人らに対して守秘義務が課されており(合意見本 para.8)、また仲裁決定の内容についても原則として非公開とされている(合意見本 para.15)。したがって、国際商事仲裁や投資協定仲裁における**Confidentiality**の意味での「非公開性」は租税条約においても存在し、租税条約仲裁における「非公開性」の一内容を構成する。一方で、**Privacy**に関する規定は存在しない。**Privacy**の規定は置かれていないものの、審理過程は非公開とされている。すなわち、租税条約における仲裁手続が相互協議手続の一環として位置づけられるため³²⁰、相互協議手続同様、審理過程の公開は予定されていないのである。

上述の通り、租税条約仲裁においても、①仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料又は情報、②仲裁判断の内容、③審理過程については非公開とされている。

以上のことから、本論文では**Confidentiality**とは「仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料又は仲裁決定が非公開であること、及び関係者に守秘義務が課されていること」を意味するものとし、また、本論文では**Privacy**という文言は使用せず単に「審理過程の秘密性」として、各仲裁規則の「非公開性」の程度を確認し、租税条約仲裁の「透明性」を考える。

第2款 Confidentiality と審理過程の秘密性

1. Confidentiality

(1) 仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料・情報

(i) 租税条約仲裁における仲裁規則

OECD モデル租税条約における合意見本によれば、まず、納税者は仲裁申立てに際して、事案の特定のために必要な情報を権限ある当局へ送付することになる(合意見本 para.1)。仲裁合意に明記される必要な情報と書類が権限ある当局に対して提示されたときに、他方の権

³¹⁸ 井口・前掲注 314)55 頁

³¹⁹ 谷口安平「仲裁手続における手続基本権」青山義光=松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)245 頁

³²⁰ 小寺・前掲注 306)14 頁

限ある当局にも提示されたことになるが(合意見本 para.2) 、権限ある当局が事案の特定のために追加の情報が必要であると判断するときは納税者に対して追加の情報を要求する。仲裁申立ての際に必要な情報及び書類は、一般には相互協議を開始するのに必要な情報及び書類と一致するとされるが、現行の租税条約仲裁においては、権限ある当局間で交換される実施取決めに、仲裁申立てのときに納税者によって提示されるべき情報が具体的に規定されている。例えば、日蘭租税条約の実施取決め 2.では次の通り定めている。

日蘭租税条約 24 条 5 項に係る実施取決め

2. 仲裁の要請は、…以下の情報が開示された場合にのみ、当該事案は他方の締約国の権限ある当局に提示されたと認められる。

- a) 相互協議の申立てを権限のある当局に行った者の氏名及び住所
- b) a)に掲げた者以外の事案によって直接に影響を受ける者の氏名及び住所
- c) 対象となる課税年度
- d) 条約の規定に適合しない課税を生じさせた措置の内容及び時期並びに両締約国の通貨による関連する金額
- e) 相互協議の申立てを権限のある当局に行った者から提出された以下の情報及び補足資料の写し
- i) 相互協議の申立てを行った者が、条約の規定に適合しない課税が生じている、又は生じることになると考える理由についての説明
- ii) 関係する取引及び関連者の関連性、状況又は構成、及び
- iii) 条約の規定に適合しない課税に関して税務当局から受領した文書の写し
- f) 事案によって直接に影響を受ける者がいずれかの管轄区域において、異議申立書、審査請求書又はこれらに相当する文書の提出を行ったか否かを記載した文書、及び
- g) 条約第二十四条 1 に規定する権限のある当局が、同規定に基づく相互協議の申立てを受領した日の翌日から 90 日以内に特に求めた追加的情報

仲裁委員会が構成された後、仲裁委員会の長に対して、事案の検討を開始するために必要なすべての情報が送付される(合意見本 para.16)。また、仲裁人は秘密情報を含めて、仲裁付託事項を解決するために必要なあらゆる情報を入手する権限を有すると共に(合意見本 para.10)、これらの情報を完全に利用する権限を有する(合意見本 para.8)。仲裁手続において、納税者は直接または代理人を通じて、書面による意見提出をすることができ、また仲裁委員会の許諾を得れば、自らの意見を口頭で陳述することが予定されている(合意見本 para.11)。そして、入手したこれらのすべての情報は、OECD モデル租税条約 26 条(情報交換)によって取得した情報と同じように秘密のものとして扱われ、仲裁人とその職員に対して守秘義務が課されている(合意見本 para.8)

(ii) 国際商事仲裁及び投資協定仲裁の仲裁規則

商事仲裁では、黙示であるか明示であるかを問わず、仲裁合意の締結により非公開については同意されていると理解するのが一般的である³²¹。これは、「商取引は本質的に私的行為であり、それを解決する私的制度として商事仲裁制度が萌芽したという本質に着目」³²²

³²¹ 中村嘉孝「国際商事仲裁における守秘義務」神戸外国語大学論叢 61 巻 5 号(2010)70 頁

³²² 中村嘉・前掲注 321)70 頁

して説明される。多くの国際商事仲裁機関の仲裁規則では、仲裁手続において提出・入手された資料について非公開とされている。例えば、LCIA 仲裁規則では、仲裁手続のために作成された資料、仲裁手続中に提出された書面による資料（公的領域に属しないもの）は非公開としている(LCIA 仲裁規則 30 条 1 項)。

投資協定仲裁においても、仲裁手続に関与した結果知り得た全ての情報は秘密とされる(ICSID 仲裁規則 6 条 2 項)。しかし、ICSID 仲裁では仲裁の当事者による開示は禁止されていない³²³。そこで、二国間投資協定に別途規定を置くものもあり、例えば、日・ミャンマー投資協定(2014) 18 条 12 項は、業務上の秘密の情報、及びいずれかの締約国の法令により特に秘密とされる情報等の紛争締約国による開示を禁止する。

(2) 仲裁決定の内容

(i) 租税条約仲裁における仲裁規則

仲裁決定は原則として非公開とされ、仲裁の要請を行った者及び両締約国の権限のある当局が、公開の形式及び内容に関して書面により同意した場合にのみ公開される(合意見本 para.15)。仲裁決定は仲裁委員会による決定後、申立人及び権限ある当局に対して通知される。仲裁決定の内容としては、Independent opinion 方式の場合は、依拠した法源及び結論に至った理由が示され、Last best offer 方式の場合は、一方の当局の案を選択した簡潔な理由が示される³²⁴。

(ii) 国際商事仲裁及び投資協定仲裁における仲裁規則

仲裁が当事者間で紛争を解決する制度であることから、仲裁判断は非公開と理解されている³²⁵。明示している仲裁規則として、例えば LCIA 仲裁規則 30 条 1 項は、当事者の合意のない限り、仲裁委員会の決定内容の全てを非公開とすることを規定している。仲裁判断には依拠する理由が記載された上で、仲裁人の署名がなされる(LCIA 仲裁規則 26 条 2 項)。

投資協定仲裁では、登録された紛争に係る情報は全て ICSID のホームページに掲載される(ICSID 管理及び財務規則 23 条)³²⁶。仲裁判断については、当事者の同意がなければ公開されない(ICSID 条約 48 条 5 項)。しかし、現実には投資協定の解釈という公益に関わる決定が下されることから、多くの仲裁決定が公開されている³²⁷。仲裁判断には、仲裁判断の木曾となった理由が記載され(ICSID 条約 48 条 3 項)、仲裁人の意見が付される場合もある(ICSID 条約 48 条 4 項)。

(3) 守秘義務

(i) 租税条約仲裁における守秘義務

(a) 守秘義務の対象者とその内容

³²³ 鈴木・前掲注 316)22 頁

³²⁴ わが国についてみれば、通知される仲裁決定の内容は OECD モデル租税条約よりも制限されている。例えば、日蘭租税条約における仲裁決定は、両当事国の要請がない限り通常理由部分は両当事国にも示されず、一方の当局からしか要請がなかった場合は、議論の概要しか示されない(日蘭租税条約実施取決.14)。また、日米租税条約における仲裁決定は、決定の理由その他の説明を一切含まず、両締約国のいずれかの案のみ示される(日米租税条約 25 条 14 (i))

³²⁵ 谷本裕範「仲裁の非公開性」青山義光=松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)275 頁

³²⁶ ICSID 事務局は、仲裁申立通知、手続の進行状況等を公表している。鈴木・前掲注 316)26 頁

³²⁷ 平・前掲注 197)292 頁

租税条約仲裁は仲裁人及びその職員に対して守秘義務を課している(合意見本 para.8)。すべての仲裁人及びその職員は、仲裁付託事案に関連する情報について、締約国との情報交換の規定によって受領した情報(OECD モデル租税条約 26 条)と同様の「秘密」として取り扱い、締約国の法令に規定する秘密及び不開示に関する義務と同様の義務に服することになる。わが国についてみれば、国家公務員法 100 条 1 項が、「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする」と規定し、公務員に守秘義務を課している。そして、「納税者等の秘密を、公務員法の場合よりもいっそう手厚く保護」³²⁸することを趣旨として、調査(質問検査権行使)に携わる税務職員についてはより重い守秘義務が課されており(国税通則法 126 条)、仲裁人及びその職員はこの重い守秘義務を負うことになる。

(b) 守秘義務違反に対する制裁

租税条約仲裁において、守秘義務違反がなされた場合の具体的な解決方法は規定されていない。ここでは、納税者が仲裁人の情報漏洩行為によって損害を被った場合、いかなる法的手段をとることができるか考えた上で、刑事罰による制裁を確認する。

まず、契約責任に基づく損害賠償請求が考えられ得る。しかし、租税条約における仲裁の場合、仲裁人と納税者間に直接の契約関係はない。それゆえ、仲裁人に対する民法 415 条に基づく損害賠償請求はできないと思われる。それでは、仲裁人個人に対する不法行為に基づく損害賠償請求(民法 709 条)はできるであろうか。これについて、租税条約仲裁における仲裁人の法的地位は国の雇員と同視できることから、本来仲裁人が負うべき責任を国・公共団体が代位して負担することになるため³²⁹、仲裁人個人に対する直接の不法行為責任を追及することはできないと思われる。したがって、納税者は国に対して国家賠償請求することになるが(国家賠償法 1 条 1 項)、仲裁人の秘密漏洩につき故意又は重過失がある場合には、国は求償権を有することになる(国家賠償法 1 条 2 項)。

刑事罰による制裁についてはどうか。既に述べた通り、仲裁人は厳格な守秘義務(国税通則法 126 条)を負っている。同条は、「その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は百万円以下の罰金に処する。」と規定しており、かかる守秘義務に違反した場合、刑事罰が予定されている。もっとも、実際に刑罰を課すことのできる秘密であるか否かは、漏洩した情報が「その事務に関して知ることのできた秘密」³³⁰に該当するか否かで判断されることになる。

(ii) 国際商事仲裁及び投資協定仲裁における守秘義務

(a) 守秘義務の対象者とその内容

守秘義務に関しては、学説・判例ともに当事者の明示の合意がなくともこれを認める見解

³²⁸ 金子・前掲注 241)766 頁

³²⁹ 櫻井敬子=橋本博之『行政法 [第 4 版]』(弘文堂,2013)382 頁

³³⁰ 「その事務に関して知ることのできた秘密」とは、「もっぱら、税務調査に関連して得られた納税者その他の私人の秘密を意味している」と解され、ここにいう秘密とは「個人または法人の生活や活動に関する事実のうち、一般に知られておらず(秘密性)、知られていないことが本人の利益に合致し(秘匿の利益)、かつ本人も知られないことを欲している(秘匿の意思)事項」をいう。金子・前掲注 241)767 頁

と明示の合意によらなければならないとする見解に分かれている³³¹。さらに、守秘義務の範囲について、国際商事仲裁規則や各国の仲裁法規に統一的な定めを置いていないことから、現代仲裁法の一つの論点として「守秘義務の内容や限界および違反の場合の制裁については不明確な点が多い」³³²として指摘されている。こうした中で、守秘義務の内容を積極的に定義付けるのではなく、「守秘義務に該当しない例外事項を具体的に列挙して特定することが現実的」³³³であるという考慮からその例外の模索がなされている。その上で、少なくとも①全当事者の合意がある場合、②開示することによる公共の利益が大きい場合、③法的権利の保護に必要不可欠の場合、には守秘義務が解除され得るとされる。LCIA 仲裁規則においても、こうした観点から守秘義務の例外を規定している(LCIA 仲裁規則 30 条 1 項)。

投資協定仲裁は、仲裁人は手続に参与した結果知り得た全ての情報及び仲裁判断の内容について守秘義務が課されているが(ICSID 仲裁規則 6 条 2 項、15 条)、当事者には守秘義務は課されていない。

(b) 守秘義務違反に対する制裁

国際商事仲裁及び投資協定仲裁において、守秘義務違反に対する制裁についての規定は置かれていない。ただし、仲裁において、仲裁契約或いは仲裁規則によって守秘義務が課される者が、守秘義務に違反して情報を漏洩した結果、他人に損害を生じさせた場合、「契約責任ないし不法行為責任の一般原則に基づき、損害賠償責任が生じ得る」³³⁴と解されるところ、仲裁人に対する損害賠償請求は可能と思われる。しかし、「一般的に裁判所はその算定には消極的であり、そもそも困難である」³³⁵と指摘されている。

2. 審理過程の秘密性

(1) 租税条約仲裁における審理過程の秘密性

仲裁において、審問(hearing)の場に、当事者以外のどこまでの関係者が参加することができるか、という点が重大な関心事であるとされる³³⁶。租税条約仲裁において、納税者は仲裁の申立人ではあるが当事者ではない。それゆえ、納税者をどの程度仲裁手続に参加させることができるかが、ここでの議論の中心となる。

1989 年以前、租税条約上の相互協議手続において、納税者が協議に参加することは予定されておらず非公開であった³³⁷。それゆえ、審理過程が一切不明であることが実務上の問題として指摘されていた³³⁸。

1989 年、米独租税条約に任意的仲裁条項が導入された際に、交換公文に納税者の手続参加規程が明記され、納税者又はその代理人は、仲裁委員会に対して意見陳述をすることが認

³³¹ 中村達也「仲裁手続の非公開と秘密保持について」JCA ジャナル 43 巻 5 号(1996)37 頁

³³² 谷口・前掲注 319)245 頁

³³³ 中村嘉・前掲注 321)60 頁

³³⁴ 中村達・前掲注 331)37 頁

³³⁵ 中村嘉・前掲注 321)74 頁

³³⁶ 谷本・前掲注 325)274 頁

³³⁷ 谷口・前掲注 81)7 頁

³³⁸ 村井・前掲注 46)11 頁、その他、Lang 教授は、相互協議手続は権限ある当局間のみの手続であるため、相互協議手続が開始された場合、納税者はいかなる地位にも立たない。納税者は、自己の意見を表明することも、権限ある当局間の議論を聞くことすらできない。として相互協議手続の欠点が指摘している。Lang, Michael(F.n.132), p.86.

められた³³⁹。その後、2000年代前半までに締結又は改正された幾つかの租税条約³⁴⁰についても同様に、納税者の意見陳述の権利が規定された。仲裁委員会に対し、事実関係と法適用に関して自己の見解を表明することが認められることになったことは、「仲裁手続において、納税者を事実上の(*de facto*)当事者にさせた」³⁴¹として評価されている³⁴²。しかし、2006年米独租税条約改正により、仲裁決定の方式が **Independent opinion** 方式から **Last best offer** 方式へと変更されたことで、納税者の手続参加に関する規定は削除された。現行の米独租税条約仲裁において納税者の手続参加は予定されていない。

2008年、OECDモデル租税条約が改訂された。納税者は相互協議と同様の地位に位置づけられたことから、審理過程は依然として非公開であるが、納税者の手続参加について規定された。これらは従前の相互協議手続のブラックボックス的性格への批判に対応するものであり³⁴³、透明性評価の文脈でその進展が評価されている³⁴⁴。**Independent opinion** 方式では、納税者は仲裁委員会に対して自己の意見を書面で提出することができ、また、仲裁委員会の許可を得た場合には、仲裁手続に出頭し、口頭で自らの意見を陳述することができる(合意見本 para.11)。一方で、**Last best offer** 方式の場合は、納税者の手続参加規定の適用が除外されており(合意見本 para.6)、納税者は手続に参加することができない。

(2) 国際商事仲裁及び投資協定仲裁における審理過程の秘密性

商事仲裁では、仲裁自体に手続の非公開という原則が内在しており、当事者の合意の有無に係わりなく審理過程を非公開とすることが一般的とされる³⁴⁵。主要な国際商事仲裁規則は明文で手続の非公開について規定し、当事者の合意のない限り、当事者以外の者に対する審理過程の公開を予定していない。例えば、ICC仲裁規則(2014)26条3項は「仲裁委員会は審問を指揮し、審問には当事者すべてが出席できるものとする。仲裁委員会および当事者の承認がない限り、仲裁手続に関係しない者は出席できない。」、LCIA仲裁規則(2014)19条4項は「すべての会合および審問は、書面による当事者の別段の合意がない限り、非公開とする。」と規定する。その上で、当事者以外のどこまでの関係者を参加させることができるかについては議論がなされている³⁴⁶。

投資協定仲裁では、当事者、その代理人、弁護士、証人、鑑定人、仲裁委員会職員に対して審理が公開される(ICSID仲裁規則32条2項)。さらに、当事者のいずれかの反対がない限り、仲裁委員会の判断によって、当事者以外の者に対しても審理を公開することができ³⁴⁷、

³³⁹ 米独租税条約の交換公文(1989)

4. Taxpayers and/or their representatives shall be afforded the opportunity to present their view to the arbitration board.

³⁴⁰ 独仏租税条約(1989)25a(4)、独・スウェーデン租税条約(1992)41(5)、米・メキシコ租税条約(1992)交換公文18.(iv)、伊・レバノン租税条約(2000)25(5)、ルクセンブルク・メキシコ租税条約改正議定書(2001)(iv)など。

³⁴¹ Züger, Mario (F.n.24) p.184.

³⁴² 村井正教授は、「相互協議手続は、納税者が参加せず公開されないため、協議の判断過程についても一切不明である。それだけに仲裁手続に対する期待が高まるわけである。」と述べた上で、米独租税条約(1989)について「相互協議手続にみられるような欠点は、ある程度克服し得る仕組みとなっている。」と評価している。村井・前掲注46)12頁

³⁴³ 赤松・前掲注269)252頁

³⁴⁴ Burnett, Chloe, International Tax Arbitration, Legal Studies Reserch Paper, The Univercity of Sydney Law School 2008, p.182. : 小寺・前掲注306)16頁

³⁴⁵ 中村達・前掲注331)34頁

³⁴⁶ 当事者以外では、①代理人・弁護士、②証人・補佐人、③速記者・記録者が審問に出席することができると考えられている。谷本・前掲注325)274頁、中村達・前掲注331)34頁

³⁴⁷ 各国の投資協定において、公開審理を明確に定めるものも規定されるようになってきていることが報告されている。

さらに、ICSID 仲裁規則 37 条 2 項は、一定の要件を充足した場合には、仲裁委員会に対する当事者以外の者の書面提出を認めている。

3. 租税条約仲裁の「非公開性」に対する評価

(1) 租税条約仲裁における Confidentiality の程度

租税条約仲裁は、仲裁手続によって入手・作成されたすべての情報を「秘密」として扱い、かかる情報について仲裁人とその職員に国内法令によって厳格な守秘義務を課している。この厳格な守秘義務の唯一の例外は、法令によって、その開示が要求され或いは閲覧が認められている場合のみと解されており、国際商事仲裁や投資協定仲裁よりも守秘義務が解除される場合について限定的である。その上、守秘義務違反に対しては、(その実効性は別としても) わが国では刑罰による制裁が予定されている。これに対して、国際商事仲裁や投資協定仲裁は、守秘義務違反の場合の制裁措置についての規定を置いておらず、違反があった場合、損害算定の困難性から十分な制裁が期待できないと思われる³⁴⁸。

仲裁決定の内容については、原則として非公開とされ、公開の形式と内容について仲裁の要請を行った者及び両締約国の権限ある当局による三者間の合意がなされて初めて公開される。そして、仮に公開されたとしても、その内容は、事案に関係する事実が含まれていない、全く無意味な要約であることが予想されている³⁴⁹。また、現行の租税条約の中には、両当局の要請がない場合、仲裁決定の内容に、依拠した法や理由が示されない条約(日蘭租税条約実施取決.14 参照)や、理由すら明示されない条約(日米租税条約 25 条 14(i)参照)も存在する。これに対して、投資協定仲裁では仲裁判断を原則非公開としつつも、現実には数多く公開されている。

以上のことに鑑みれば、租税条約仲裁は、国際商事仲裁や投資協定仲裁と比較すると、Confidentiality を厳守した仕組みを採用しているといえる。

(2) 租税条約仲裁における審理過程の秘密性の程度

租税条約仲裁において、納税者は仲裁の申立人であるが当事者ではない。それゆえ、申立人であっても審理過程については非公開とされる点に特徴がある。また、租税条約仲裁における納税者の手続参加について、原則、書面による意見陳述のみとされている。口頭での意見陳述をする場合は、仲裁委員会の許可が必要であり、その限りにおいて納税者の手続参加は限定的といえる³⁵⁰。また米独租税条約にみられるように任意的仲裁条項から義務的仲裁条項へ改正される過程で、Independent opinion 方式から Last best offer 方式へと審理方式が変更されたことにより、納税者の手続参加の程度は著しく後退している。

対照的に、商事仲裁や投資協定仲裁では、申立人は広範な裁量が与えられており、仲裁手続全般に対して主導的な役割を果たすことが期待されている³⁵¹。さらに、投資協定仲裁で

また米モデル投資協定 29 条 2 項や、加モデル投資協定 38 条 1 項には仲裁委員会の口頭審理は公開されなければならないことを規定しているなど、口頭審理の公開が促されている。なお、口頭審理の公開方法は傍聴人を口頭審理が行われる部屋とは別の部屋に招集し、同時中継される審理を視聴することになる。福永・前掲注 181)218 頁以下

³⁴⁸ 中村嘉・前掲注 321)74 頁、中村達・前掲注 331)37 頁

³⁴⁹ Michael J. McIntyre, Comments on The OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation, Wayne State University Law School Legal Studies Research Paper Series, 2006, p.10.

³⁵⁰ Last best offer 方式に至っては納税者に意見陳述の機会すら与えられていない。

³⁵¹ 福永・前掲注 181)174 頁

は、公開審理や第三者による意見提出についての規定を置き、透明性向上へ積極的な姿勢を示している。仲裁委員会が当事者以外の書面による提出を認めた事例は少数ではあるものの、投資協定仲裁の正統性や妥当性を高めるという観点から期待されている³⁵²。

(1)(2)を総合して評価すると、租税条約仲裁の「非公開性」の程度は極めて高いものといえる。その理由は何か。この点に関して、企業(納税者)、政府(権限ある当局)、非公開原則(anti-public policy)といった観点からの分析がなされている³⁵³。これによれば、企業、政府の双方にとって、租税紛争を非公開とすることは双方にとって都合が良く、(他の紛争に比して)関係する者全てが非公開とすることを強く望む傾向にあるとされている。また、租税条約における仲裁手続は、あくまで相互協議手続の一環として整理されていることに鑑みれば、かかる徹底した非公開性が導かれる理由も説明できよう³⁵⁴。

第3款 仲裁の「非公開性」と「透明性」の要請の抵触とその整理

1. 「透明性」要請原理

既に見てきたように、租税条約仲裁は他の仲裁に比して非公開性の程度が高い。かかる非公開性にはかねてより批判がなされており、同時に透明性の向上に関する議論がなされてきた。しかし、「非公開」であることは仲裁の特徴であるにも関わらず、なぜ、租税条約仲裁に「透明性」が要請されるのであろうか。かかる議論は、成熟したものであるとはいえない。租税条約仲裁に「透明性」が要請される原理、法的根拠は何であろうか。

これに対して、Michael J. McIntyre 教授は、次のように回答している³⁵⁵。

- ① 租税紛争は公的性格を有する紛争であり、仲裁の費用は全て税金で賄われている。したがって、政府には説明責任が生じる。また、市民には政府が何をしているのかを知る権利がある。
- ② 現代の民主主義社会において、正統性のない判断は受け入れられない。透明性の確保は判断の正統性のための不可欠の要素である。
- ③ 完全非公開であるがゆえに、汚職が生じ得る。

投資協定仲裁において「透明性」が求められた背景として、同じく人権(知る権利)、良き統治(good governance)の考慮があるとされるところ³⁵⁶、仲裁に対する「透明性」の要請原理は、知る権利及び仲裁の正統性の確保³⁵⁷といった観点に求めることができるのではなかろうか。

わが国についてみれば、「知る権利」は、情報の受け手と送り手が分離し固定化した現代社会において、表現の自由(憲法 21 条)を一般国民の側から再構成し、表現の受け手の自由(聞く自由、読む自由、見る自由)を保障するための権利として捉えられている³⁵⁸。「知る権利」は、伝統的な自由権(国家からの自由)であるが、参政権(国家への自由)、さらには、積極的に政府情報等の公開を要求することのできる権利としての性格(国務請求権にないし社会

³⁵² 福永・前掲注 181)225 頁

³⁵³ Bertolini, S. Michelle(F.n.27), p.35ff.

³⁵⁴ Lennard, Michael, Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries, Intertax, 2014, p.184f.

³⁵⁵ Michael J. McIntyre(F.n.349), p.8ff.

³⁵⁶ 濱本・前掲注 310)5 頁

³⁵⁷ 小寺彰「貿易・投資分野における国際紛争処理の新たな次元—正統性確保とその方向性」ジュリスト 1299 号(2005)63 頁

³⁵⁸ 芦部信喜『憲法〔第 5 版〕』(岩波書店,2011)171 頁

権)としての性格を有する複合的な権利である³⁵⁹。もともと、具体的請求権となるためには情報公開法等の制定が必要であり³⁶⁰、「知る権利」を根拠として、租税条約仲裁に対して透明性を要請することはできないであろう(なお、今日の情報公開法制は政府の説明責任³⁶¹を具体化したものとして説明されている³⁶²)。

結局、透明性の要請は仲裁の「非公開性」に当然に優位する原理ではなく、わが国において、具体的な立法ないし条約の改正なしに、上述した原理から租税条約仲裁の透明性を直接求めることはできない。また、情報によって透明性要請の程度が異なることも指摘されており³⁶³、非公開とされている情報ごとに丁寧に見ていく必要がある。

そこで以下では、仲裁決定の内容及び仲裁の審理過程について、どの程度透明性が要請されているのか(或いは要請されていない)、そして透明性が要請される場合、現行の租税条約における仲裁制度をどの程度変更すべきかについて検討する。

2. 仲裁決定内容の公開

(1) 仲裁決定内容の公開に関する見解の整理

租税条約上に仲裁が導入される以前の議論として、G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は「仲裁決定が継続的に公開されることは、国際租税法領域の発展において極めて重要」³⁶⁴であり、それゆえ、仲裁決定の理解のために不必要な特定の情報については除くことは可能であるが、「仲裁決定は、常に公開されるべきである」³⁶⁵と提案されている。

国際租税法領域の発展のために仲裁決定を公開すべきとの見解は、現在においても支持されており、例えば Sven-Olof Lodin は、自身が仲裁人として携わった事案の決定内容が当事者の反対により公開されなかったことは、「不幸なことである」³⁶⁶と失望している。その上で、仲裁決定の理由部分や決定に関する情報が公開されることにより、移転価格にかかる紛争の国際的に統一された基準が形成され得るとして仲裁決定の公開を支持している³⁶⁷。また、小寺彰教授は、条約の解釈適用に関する決定である以上、仲裁の決定過程と決定内容については、原則として公開することが望ましいとする³⁶⁸。

既に述べた通り、公的性格を有する投資協定仲裁における仲裁判断の多くは公開され、公開された仲裁決定の内容が参照されている。その結果、比較的一貫した判断が集積しており、投資受入国の義務の範囲や投資協定における投資家保護の範囲の明確化に貢献していると

³⁵⁹ 芦部・前掲注 358)171 頁

³⁶⁰ 芦部・前掲注 358)171 頁 なお、移転価格税制の適用について調査・収集した情報を含む行政文書については、個人識別情報(情報公開法 5 条 1 号)、企業秘密関連情報(同条 2 号イ)、公開することにより租税の賦課・徴収事務の適正な遂行に支障を生ずるおそれがあるもの(同条 6 号イ)に該当し非開示文書であることが判示されている。(東京地判平成 19 年 8 月 28 日・月報 55 卷 8 号 2764 頁)

³⁶¹ 政府の説明責任は、国民主権原理から要請され、「政府が主権者である国民に対して国政にとって重要な情報を適時・適切に提供し、国政に対する国民の理解を可能とする」施策をとることを政府の説明責任とする。櫻井=橋本・前掲注 329)25 頁

³⁶² 櫻井=橋本・前掲注 329)25 頁

³⁶³ 鈴木・前掲注 316)26 頁

³⁶⁴ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15), p.76.

³⁶⁵ Ibid.

³⁶⁶ Lodin, Sven-Olof, The Arbitration Convention in Practice-Experience of Participation as an Independent Member of Arbitration Advisory Commissions. Intertax, 2014, p.172.

³⁶⁷ Ibid.p.174.

³⁶⁸ 小寺・前掲注 306) 17 頁

して評価されている³⁶⁹。その他、公害紛争の仲裁のように、社会的・公共的性格を有する仲裁については、その解決によって、広く社会一般に影響を及ぼすことになるため、仲裁判断の公開が望ましいとされる³⁷⁰。また、仲裁判断の徹底した公開を実施してきたニューヨークの海事仲裁は、「老舗であるロンドン仲裁に比肩するまでの信頼を得るに至っている」³⁷¹ようである。

以上の見解を総合すると、公的・公益的・社会的な紛争の仲裁判断の公開は、①判断の正統性の向上、②判断の統一性・予測可能性の確保、③仲裁手続の信頼性の確保、④先例の集積による当該法領域の発展、といった一般的な利益のために要請されているようである。その上で、仲裁判断を公表するか否かは、仲裁判断の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量により決せられ³⁷²、前者が後者を上回るときに、仲裁判断の原則公開が要請されるのではなかろうか。

(2) 考察

租税紛争は、(私的な紛争ではなく) 公的な紛争であることに関しては疑いの余地はない。したがって、(1)で定立した規範に従えば、租税条約仲裁における仲裁決定の内容を公開するか否かは、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量によって決せられることになる。

既に第3章で確認した通り、租税条約仲裁と投資協定仲裁においては幾つかの差異がある。まず、租税条約仲裁における仲裁決定は納税者を拘束しないため、仲裁決定が最終的な相互協議による合意内容となったとしても、納税者は拒否することができる。すなわち、仲裁決定それ自体の有する価値ないし影響力は、投資協定仲裁におけるそれとは大きく異なる³⁷³。また、仮に租税条約仲裁における仲裁決定が公開されても、その内容はほとんど利用価値のないものであることが予想されている。さらに、現行の租税条約の仲裁条項の多くが手続規則を定めておらず³⁷⁴、事案ごとに手続規則や適用される法の変更がなされ得る。それゆえ、事案の先例的価値がほとんどないことも指摘されている³⁷⁵。これらは、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】を小さくする方向へ働く。一方で、わが国では、租税に関する情報は厳格な守秘義務に服する情報として扱われている。これは【非公開によって保護される個別的利益】を大きくする方向へ働く。

以上を総合すると、租税条約仲裁において、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】が【非公開によって保護される個別的利益】を上回るという結論は必ずしも導かれないのではあるまいか。むしろ、現行の租税条約仲裁の特徴に鑑みれば、仲裁決定を原則非公開

³⁶⁹ 平・前掲注 197) 292 頁

³⁷⁰ 谷本・前掲注 325) 277 頁

³⁷¹ 谷本・前掲注 325) 276 頁

³⁷² 他の紛争解決手続における議論として、「非公開性に優先する原理・要請があるなら、むしろ公開を前提とした手続規則を定めておいたとしても、仲裁手続の利点を全て損なってしまうことにはならないといえるであろう。」井口・前掲注 314) 61 頁、「守秘義務による当事者の利益と、開示により得られる公共の利益とを比較衡量し、後者が上回っているか否かの均衡により判断される。」中村嘉・前掲注 321) 64 頁

³⁷³ 例えば、ICSID 仲裁判断は国家(仲裁当事国)の確定判決とみなされるため、自動的に仲裁判断の承認・執行が当事国に義務付けられることになる(ICSID 条約 54 条 1 項)。ICSID 仲裁判断は国内司法裁判所の審査にも服さない。玉田大「投資協定における上訴メカニズム」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)72 頁

³⁷⁴ この点に関して痛烈な批判がなされている。Groren, Gerrit(F.n.59),p.27.

³⁷⁵ Ibid.p.23.

とする現行の取り扱いが望ましいように思える。その上で、仮に仲裁決定の原則公開を支持するのであれば、以下の難題を克服しなければならないことを指摘しておく。

まずは、「守秘すべき事項」とそれ以外の事項の棲み分けの問題である。(完全な公開を支持する見解は別として)仲裁決定の公開を肯定する見解の多くは、「守秘すべき事項は別として」と留保を付していることから守秘すべき事項の特定が必要となる。一般にはこの作業はかなり困難であることが指摘されているが³⁷⁶、公開を支持する場合にはこの難題を克服する必要がある。また、当然のことながら、「守秘すべき事項」の特定は相手国との交渉の中で決定していかなければならない事項である。

さらに、現行の租税条約は権限ある当局、仲裁人らに厳格な守秘義務を課していることから、守秘すべき事項を特定した上で、守秘事項以外の事項に関して守秘義務の解除がなされなければならない。わが国についてみれば、納税者の秘密に関する守秘義務の例外は、法令によって、その開示が要求され或いは閲覧が認められている場合のみと解されている。したがって、仲裁決定を原則公開とする場合には、守秘すべき事項を特定した上で、条約又は、法律を改正し、守秘義務が解除される場合を明記する必要がある。

3. 審理過程の秘密性

(1) 納税者の手続参加に関する見解の整理

租税条約に関する紛争は国家対国家の紛争であり、相互協議及び租税条約仲裁に納税者を参加させることに関する議論はほとんどなされてこなかった³⁷⁷。しかし、租税条約の規定に適合しない課税は、国際法上の問題として他の締約国に影響を与えるのみならず、締約国の納税者(企業、投資家、個人)の利益をも害しうる³⁷⁸。それゆえ、かかる紛争を解決する際には納税者個人の利益についても十分勘案することが要請されるのである³⁷⁹。

仲裁手続導入以前、G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は、仲裁手続が開始された場合、「納税者は積極的な手続関与が認められるべきである」との見解を示している³⁸⁰。両教授による具体的な言及はなされていないが、K.Perrou 教授は、公平な審理のためには、少なくとも次の権利が付与されるべきであるとする³⁸¹。

- ① 権限ある当局への申請による相互協議手続の開始
- ② 事案に関係する資料への完全なアクセス
- ③ 相互協議及び仲裁の審問への参加
- ④ 権限ある当局と協力して、付託事項の共同起案
- ⑤ 仲裁人の選任及び任命における積極的な役割
- ⑥ 付託事項に含まれる質問事項に対する自己の見解の表明
- ⑦ 相互協議手続及び仲裁手続において権限ある当局が行使し得る全ての権利

また、K.Perrou 教授は、仲裁手続が実施されている間、納税者の出席が認められなければならない点も強調する。他方で、専門的な性質を有する事案、或いは効率的、経済的な手

³⁷⁶ 例えば、UNCITRAL 仲裁部会における投資協定仲裁における透明性規則作成作業において「非公開とすべき情報をどのように定義するかはかなりの難題である」と指摘される。濱本・前掲注 310)8 頁

³⁷⁷ Perrou, Katerina(F.n.137),p.29.

³⁷⁸ Züger, Mario(F.n.24),p.5f.

³⁷⁹ Ibid.

³⁸⁰ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, (F.n.15),p.71.

³⁸¹ Perrou, Katerina(F.n.137), p.227.

続が要請される事案については、関係書類と当事者の書面による意見陳述に基づいて十分、解決することが可能であれば、上述した権利は必ずしも要求されないとする。その上で、専門的性格を有する国際的な租税紛争においては、口頭審理は含まなくともよいという立場である。しかし、書面による意見提出の機会を必ず付与されなければならないとする³⁸²。この自己の見解を提出する権利について、村井正教授は「仲裁手続を単なる国家間の税金のとりあいから納税者を守る役割を果たすものとして、重要である」³⁸³と評価する。

一方で、Michael J. McIntyre 教授の論によれば³⁸⁴、納税者は租税条約仲裁の当事者ではないのであるから、一切手続に参加させるべきではないとして、せいぜい審理過程の傍聴ができる程度にとどめるべきと強調する。

(2) 考察

租税条約仲裁は、相互協議手続開始後 2 年を経過しても解決することができなかった場合に初めて仲裁の申立てをすることができる補完的な仲裁制度である。そして、仲裁の申立てがなされてから、最終的な相互協議による合意が成立するまでには、最大で 560 日(約 1 年 6 ヶ月)を要することが予想される。したがって、仲裁手続を経た場合、権限ある当局間の最終的な相互の合意は、相互協議手続の申立てから約 3 年半経過後になされることになる。ところで、相互協議開始から「2 年」経過したことを仲裁の申立要件の一つとすることは、租税条約仲裁に特有の規定であるといえる。例えば、WTO 紛争解決手続が二国間協議の要請から「60 日」以内に解決することができなかった場合に小委員会の設置を DSB に要請することができることと比較すると、相互協議開始から「2 年」経過という仲裁申立要件が、いかに長期間であるか理解できよう。それゆえ、租税条約仲裁には「迅速性」が要求されるのである。また、私的紛争に要する費用はすべて私人の負担によって賄われるが、租税条約仲裁の費用は全て公金(税金)で賄われている。したがって、この場合、「経済性」も要請される。

このように、租税条約仲裁は、他の仲裁に比して「迅速性」「経済性」が要請されている。「迅速性」「経済性」を適格に満たす方式として、OECD モデル租税条約は Last best offer 方式を用意している。Last best offer 方式は、一般に、「迅速性」「低コスト」「妥当な結論に到達する蓋然性の高さ」といった利点を有するとされる。アメリカの義務的仲裁条項は全て Last best offer 方式であり、また近年ドイツも Last best offer 方式による義務的仲裁条項の導入に積極的な姿勢を示しているが、Last best offer 方式の持つこうした価値が着目されるゆえである。他方、Last best offer 方式は納税者の手続参加に関する規定を置いておらず、「透明性」の程度は低い。したがって、「透明性」の観点からは問題のある規定である。

上述した Last best offer 方式の例をみても分かる通り、「迅速性」「経済性」の要請と「透明性」の要請は真っ向から対立している。投資協定仲裁では「透明性」の向上による欠点として「手続の遅延」及び「費用の増加」が指摘されており³⁸⁵、相互に矛盾する二つの要請を同時に満たすことは困難であると言えよう。それでは、両者の調整をいかにして図ればよ

³⁸² Ibid.

³⁸³ 村井=川端・前掲注 54)37 頁

³⁸⁴ Michael J. McIntyre(F.n.349), p.10.

³⁸⁵ 井口・前掲注 314)66 頁

いか。すなわち、「迅速性」「経済性」と「透明性」が同時に要請された場合、いずれを優先させるべきかが問題となる。

この点、K.Perrou 教授が指摘する通り、「専門的」「効率的」「経済的」な手続が要請される場合には、透明性の要請は緩和され得るという見解が参照されるべきではなかろうか。すなわち、「迅速性」「経済性」の要請の前では「透明性」の要請は後退すると考えるのである。

さらに「透明性」を後退させることの若干の許容性を指摘しておきたい。納税者の仲裁手続への関与については、仲裁決定が権限ある当局のみならず納税者をも拘束することを前時に、議論がなされてき背景がある³⁸⁶。換言すれば、仲裁決定が納税者を拘束するのであれば、納税者の手続参加は積極的に認められて当然であると考えられてきたのである。しかし、現行の租税条約仲裁による仲裁決定は納税者を拘束していないことから、従来議論とは、議論の前提を異にしている点で、注意が必要である。

以上を踏まえると、租税条約仲裁の審理過程について、「透明性」は強く要請されないように思える。しかし、村井正教授が指摘するように、単なる国家間の税金の奪い合いから納税者を守るためにも、仲裁委員会へ自己の見解を提出する権利は、納税者の重要な権利として、手続規則に明記されるべきである。

その上で、現行の租税条約における仲裁規則をみていくとする。

まず、Last best offer 方式は、現行の日米租税条約(2013)における仲裁を参考とすべきであろう。すなわち、OECD モデル租税条約の Last best offer 方式を納税者の手続参加の点で修正し、納税者に対して、仲裁委員会への意見提出の機会を付与している点で評価できる。一方、Independent opinion 方式については、以上の理由から、書面審理を原則とし、例外的に口頭審理とする現行の取扱いで十分であると思われる。その上で、Last best offer 方式と Independent opinion 方式のいずれの方式においても、納税者による審理の傍聴を認めることによって「迅速性」「経済性」を損なわずに、「透明性」を向上させることが可能であると思われる。

第3節 仲裁規則違反の仲裁決定に対する救済方法

第1款 仲裁決定の取消制度

1. 概観

仲裁委員会に付託された事案に対する仲裁決定は、締約国の権限ある当局を拘束する。そのため、相互協議の合意内容は仲裁決定に基づいた合意内容となり、申立人(納税者)の反対の意思表示がない限り、締約国国内において当該合意に基づいて実施されることとなる。このように、仲裁決定の内容が変更されることなく国内実施されることに鑑みれば、仮に仲裁規則等に違反する仲裁決定が下された場合には、納税者、或いは権限ある当局は不利益を被り得る。そこで、OECD モデル租税条約は、仲裁規則等に違反してなされた仲裁決定を取り消す制度を用意し、事後的な救済を図っている。

合意見本 18.³⁸⁷によれば、「仲裁決定が 25 条 5 項違反又は付託事項若しくは仲裁合意に含

³⁸⁶ Barry Bracewell-Milnes, Summary of Proceedings of The Seminar, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.63ff.

³⁸⁷ Para.18.Final decision “The arbitration decision shall be final, unless that decision is found to be unenforceable by the courts of one of the Countries States because of a violation of paragraph 5 of 25 or of any procedural rule included in the Term of Reference or in this agreement that may reasonably have affected the decision, if a decision

まれる手続規則に違反し、それが仲裁決定に合理的に影響を及ぼしたということを理由に、一方の締約国の国内裁判所において、執行不能であると判断される場合には、仲裁手続はなかったものとみなされる」と規定されている。わが国の租税条約においても、同様の規定が置かれている³⁸⁸。

以下では、相互協議事案で最も多い移転価格課税事案を題材に、申立人(納税者)の観点から、租税条約仲裁における仲裁決定の取消制度について検討する。なお、申立人が争う場面としては、時系列に沿って3つの場面を想定できる。第一に、仲裁決定が出されてから相互協議による合意が成立するまでの間に争う場面、第二に、相互協議による合意が成立したが、国内実施がまだなされていないときに争う場面、第三に、相互協議による合意を受諾して、国内実施がなされた後に争う場面である。

2. 仲裁決定取消制度の適用場面

(事例) わが国の内国法人A社がオランダの関連会社B社に対して、ある製品を価格1000で輸出をし、A社及びB社は1000の取引価格に基づいて税額を計算し双方の課税当局に対して課税所得を申告していたところ、わが国の課税当局が独立企業間価格は1500であると判断して、A社の法人税につき増額更正処分(第一更正処分)をした。その後、A社は日蘭租税条約24条1項、2項に基づく相互協議を申し立てた。尚、A社は同時に、国内法的救済手続(不服申立)も行っている³⁸⁹。その後、わが国の課税当局とオランダの権限ある当局との間で相互協議が開始されたが、相互協議開始後2年を経過しても解決することができなかったため、A社はわが国の権限ある当局へ仲裁の要請を行った。仲裁委員会は、「妥当な独立企業間価格は1300である」と決定したが、仲裁委員会が付託事項に違反して審理をしたことが疑われるため(仲裁決定の取消事由)、申立人である納税者は、わが国の国内裁判所に対して当該仲裁決定の取消しを請求した。

以上のような事例が、仲裁決定の取消制度の適用場面であると思われる。ここでは、納税者の取消請求の適格性に関する疑義も指摘されるが³⁹⁰、より大きな問題として、国内裁判所による租税条約仲裁の監督権限は、果たして、わが国の憲法上容認される権限であるのか、疑問が呈されている³⁹¹。換言すれば、租税条約仲裁における取消事由の有無を判断するといった権限がわが国の「司法権」の範囲に含まれるのか、問題となる。

まず、わが国の憲法上の「司法権」の概念について確認する。「司法権」とは、「具体的な争訟について、法を適用し、宣言することによって、これを裁定する国家の作用」であると解されている³⁹²。「具体的な争訟」とは、裁判所法3条1項にいうところの「一切の法律

is founded to be unenforceable for one of these reasons, the request for arbitration shall be considered not to have been made and the arbitration process shall be considered not to have taken place.”

³⁸⁸ 例えば、日蘭租税条約議定書13(d)(ii)は、「仲裁決定は、条約第24条5の規定、この12の規定又は(a)の規定に従って決定される手続規則のいずれかに違反すること(仲裁決定に影響を及ぼしたものとして相当と認められるものに限る。)により、当該仲裁決定がいずれか一方の締約国の裁判所において無効であるとされる場合を除くほか、確定する。仲裁決定は、その違反によって無効であるとされる場合には、行われなかったものとする。」と規定する。

³⁸⁹ 明文規定はないものの、行政実務では原則として相互協議手続を優先して、国内法的租税救済手続を停止する取扱いがなされている。谷口・前掲注81)9頁、

³⁹⁰ 租税条約仲裁における、仲裁決定の取消請求の申立適格者については、第4章第3節第3款で別途検討する。

³⁹¹ 小寺・前掲注306)21頁

³⁹² 芦部・前掲注358)328頁

上の争訟」と同義であると解されるところ³⁹³、ある紛争が「法律上の争訟」といい得るためには、①当事者の具体的な権利義務ないし法律関係の存否に関したものであり、かつ、②法令の適用により終局的に解決することができる、という 2 要件を満たすことが必要となる³⁹⁴。すなわち、仲裁決定に関する紛争が国内裁判所の権限の範囲内にあるといい得るためには、かかる 2 要件を充足する必要がある。

そこで、まず仲裁決定の国内における法的効力について確認する。仲裁決定は仲裁委員会による仲裁手続を経て出されることになるが、租税条約における仲裁手続は相互協議手続の「一環」ないし「一部」として位置づけられている³⁹⁵。したがって、仲裁委員会により仲裁決定が出された時点においては、仲裁決定は未だ相互協議手続の一部に留まるものといつてよい。そして、相互協議手続が、租税条約の規定の解釈・適用を巡る紛争・対立を、外交ルートを通さない課税当局間の直接協議によって解決する、国際法上の紛争解決手段として性格づけられることに鑑みれば³⁹⁶、仲裁決定それ自体は、締約国の権限ある当局を拘束する意味で国際法上の効力を有するが、国内法上の効力は何ら有していない。実際、仲裁決定は納税者を拘束するものではないことは既に述べた通りである。換言すれば、仲裁決定は、納税者の権利義務といった法律関係には何らの変動を及ぼさない。それゆえ、仲裁決定に関する紛争は、具体的事件性(権利侵害)が存在しない紛争と考えるべきであり(要件①不充足)、憲法 76 条 1 項の「司法権」、裁判所法 3 条 1 項にいうところの「法律上の争訟」には該当せず、わが国の国内裁判所の管轄外であると考えられる。特別の根拠規定が存在するならば格別、わが国の国内裁判所が租税条約仲裁の仲裁決定に関する紛争を審理・判断することは、司法権の範囲を逸脱したものであり、わが国の憲法上認められない権限行使であると思われる³⁹⁷。

第 2 款 仲裁決定取消以外の救済方法

わが国の国内裁判所による租税条約仲裁の決定の取消は認められないため、仲裁決定の取消以外の他の救済方法を模索する必要がある。そこで、仲裁決定の内容が相互協議による合意に反映され、また相互協議終了後の課税処分がかかる合意に基づいて実施されるという、一連の手続が予定されていることに鑑みれば、手続規則等に違反してなされた仲裁決定に基づく合意ないし処分は、適正な手続を経た合意ないし処分ということができないのであるか

³⁹³ 芦部・前掲注 358)329 頁

³⁹⁴ 最高裁判所第三小法廷昭和 41 年 2 月 8 日判決(民集 20 卷 2 号 196 頁)「裁判所がその固有の権限に基づいて審判することのできる対象は、裁判所法三条にいう「法律上の争訟」、すなわち当事者間の具体的な権利義務ないし法律関係の存否に関する紛争であつて、かつ、それが法令の適用により終局的に解決することができるものに限られる。」

³⁹⁵ 小寺・前掲注 306)14 頁

³⁹⁶ 小寺・前掲注 306)22 頁、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(2004) 31 頁、伊藤・前掲注 219)3 頁、その他、谷口勢津夫教授は、相互協議手続と国内法的救済手続との比較について「両者は目的、法的性格、手続構造、法的拘束力等の点で原理的には明らかに異なるもの」であり、「個別事案協議が「国内法の外部にある特別な手続」であることは明らかである。」と述べ、その上で個別事案協議は、「租税条約の誠実な履行を確保するために行われる締約国間での「妥協」を伴う一種の外交交渉であると解される(谷口・前掲注 236)41 頁)、倉内氏は「相互協議は、租税条約の解釈適用に関する相違を解消するための手段としての外交交渉の一種で、特に外交ルートを通さず行うもの(倉内・前掲注 236)157 頁)」と位置づけている。

³⁹⁷ 尚、わが国の仲裁法は、「仲裁地が日本国内にある仲裁手続及び仲裁手続に関して裁判所が行う手続」について規律するところ(仲裁法 1 条)、同法が対象とする紛争は「民事上の紛争」に限られる(仲裁法 2 条)ため、仮に租税条約における仲裁手続の仲裁地が日本であるとしても、「条約の規定に適合しない課税」についての紛争は「民事上の紛争」ではないため、仲裁法の適用はない。

ら、かかる合意ないし処分の違法性を主張して取消訴訟³⁹⁸を提起することはできまいか。

まず、相互協議による合意の取消訴訟について考える。仲裁決定同様、相互協議による合意の国内における法的効力について明らかにする必要がある。従来、相互協議による合意の国内法的効力の問題は議論がなされてきた³⁹⁹。これによれば、相互協議による合意は、行政当局を拘束するが納税者を拘束するものではなく、「個別事案に関する通達又は執行部門の個々の事案に関する有権的解釈ないし判断としての性格を有するもの」⁴⁰⁰ないし「租税条約の解釈において文脈とともに考慮する「合意」(条約法条約 31 条 3 項(a)(b))に該当する」⁴⁰¹ものとして位置づけられる。したがって、相互協議による合意それ自体は、納税者に対して何らの権利変動を及ぼすものではなく、「処分性」要件(行政事件訴訟法 3 条 2 項)を充足しないと思われ、相互協議による合意それ自体を対象にして取消訴訟を提起することはできないであろう。

次に、更正処分の取消訴訟について考える。先に示した事例に続いて、相互協議による合意がなされた後、A 社が相互協議による合意を受諾した場合⁴⁰²、国内実施の段階に移る。わが国の国内法上、A 社は合意の日から 2 ヶ月以内に更正の請求をすることができ⁴⁰³、また、課税当局についても、相互協議手続による合意内容に拘束されており、合意内容の実効性を保つためにも、合意内容に則した更正をする義務があると解されている⁴⁰⁴。これにより、わが国では 200 の減額再更正処分(第二更正処分)、相手国では 300 の減額更正処分がなされることになる。

ここで、第一更正処分と第二更正処分の関係を確認する。上述の事例は第二更正処分が減額再更正処分であるため、第二更正処分は第一更正処分の一部を取り消す処分であると解される(一部取消説⁴⁰⁵)。その結果、第二更正処分がなされたとしても、第一更正処分に対する不服申立及び訴訟はそれによって影響を受けず、有効に係属する⁴⁰⁶。しかし、相互協議による合意の内容を受諾している以上、当該合意は有効に成立しており、国税不服審判所や裁判所が租税条約の解釈をするにあたり「相互協議の合意を考慮する義務を国際法上負う」⁴⁰⁷と解されるため、納税者の請求が認容される可能性は低いであろう。

いま一つの問題点として、相互協議終了後、相互協議による合意内容の実施前に、権限あ

³⁹⁸ 取消訴訟における訴訟物は、処分の違法性一般(処分の主体、内容、手続、方式等すべての面における違法)であると解されている。租税訴訟の場合、納税者の請求原因は①更正処分が存在すること、②それが違法であること、となる。納税者は更正処分の取消訴訟を提起した場合、①更正処分の存在、②更正処分が違法であることを争うとの主張をすることとなるが、②当該更正処分の適法性については課税当局が立証責任を負うこととなる。今村隆『課税訴訟における要件事実論 [改定版]』(日本租税研究協会,2013 年)20 頁、金子・前掲注 241)943 頁

³⁹⁹ 金子・前掲注 291)240 頁以下、大橋・前掲注 396)65 頁、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わ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(1993)454 頁、伊藤・前掲注 219)11 頁

⁴⁰⁰ 高久・前掲注 399)19 454 頁

⁴⁰¹ 谷口・前掲注 81)9 頁

⁴⁰² 納税者は仲裁決定に拘束されないため、相互協議による合意を受諾しないということは理論上、あり得る。しかし、「移転価格にともなう増額更正を司法的救済ルートに乗せて争う場合は、対応的調整は期待できない(村井=川端・前掲注 54)38 頁)」ことや「同意をすれば二重課税は解消される(古賀・前掲注 84)182 頁)」ため、相互協議による合意を受諾しない場合というのはほとんど考えられない。

⁴⁰³ 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 7 条 1 項、国税通則法 23 条 2 項 3 号・同施行令 6 条 1 項 4 号

⁴⁰⁴ 伊藤・前掲注 219)11 頁

⁴⁰⁵ 金子・前掲注 241)803 頁

⁴⁰⁶ 金子・前掲注 241)803 頁

⁴⁰⁷ 谷口・前掲注 81)9 頁

る当局と納税者との間で「不起訴の合意」が締結されることが予定されているため⁴⁰⁸、かかる合意の効力が問題となる。そこで、民事訴訟法を参照すると⁴⁰⁹、民事訴訟法においては、一般に不起訴合意は有効と解され⁴¹⁰、不起訴合意がある場合に合意に反して提起された訴えは、被告がその存在を主張立証すれば、訴えの利益を欠くとして、訴えは却下されることになる⁴¹¹。すなわち、(1)処分権主義、弁論主義の妥当する範囲内のものであって、(2)合意にあたって、合意の訴訟上の効果としていかなる不利益を受けるかが明確に予想される場合には、明文規定のない訴訟契約であっても認められると解されているのである⁴¹²。したがって、相互協議合意後に納税者と課税当局との間に不起訴の合意がなされた場合についても、当該不起訴の合意は有効なものと解され、本案判決前に税務当局が主張立証すれば訴えは却下となる。

第3款 検討

現行法の下では、国内裁判所が租税条約仲裁を監督することは、権限を越えるものである。それゆえ、個別の立法の手当てなしに、わが国の国内裁判所による租税条約仲裁の監督権限を認めることはできない。また、租税条約仲裁の仲裁決定の取消規定は、第3章で論じたICSID条約上の仲裁判断の取消規定と比較した場合、極めて不備が多く、その不明確性ゆえの運用上の問題も指摘されている⁴¹³。その他の救済方法についても別途検討したが、いずれも不十分、不相当であることから、仲裁決定の取消制度への期待もあり、更なる検討を行うこととする。以下では、基本的にICSID条約の仲裁判断取消制度との比較から、現行の租税条約仲裁の不備を指摘するが、必要があれば補足的にUNCITRAL模範法及びわが国の仲裁法も参照する。

① 申立適格者

まず、申立適格者は誰であろうか。ICSID条約52条1項は、「いずれかの紛争当事者」と規定し、事案の申立人と被申立人の双方が仲裁判断の取消請求をすることができる。

租税条約仲裁は権限ある当局が当事者であるから、まず、申立適格者としては双方の権限ある当局が考えられる。ここでは、さらに納税者も含めるべきか問題となる。

仲裁決定が出された後、権限ある当局は仲裁決定と同一内容の相互協議による合意を成立させ、納税者は、当該合意の内容を把握した上で、諾否の機会が付与されている⁴¹⁴。納税者が相互協議による合意を受諾しなければ、実質的には、仲裁決定を拒否したことになると考えれば、納税者に仲裁決定の取消請求を認める実益は乏しいようにも思える。

しかし、既にみてきたように、相互協議による合意を拒否することは理論上可能であっても、現実に拒否することはほとんどあり得ないこと、また、仲裁決定取消以外の方法で満足

⁴⁰⁸ OECD(F.n.233), para.70.

⁴⁰⁹ 行政事件訴訟法7条は、「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による。」と規定しているため、民事訴訟法の取り扱いを参照する。

⁴¹⁰ 松本博之＝上野泰男『民事訴訟法〔第7版〕』(弘文堂,2012)291頁

⁴¹¹ 松本＝上野・前掲注410)291頁

⁴¹² 兼子一『条解民事訴訟法〔二版〕』(弘文堂,2011)735頁

⁴¹³ 小寺・前掲注306)21頁

⁴¹⁴ アメリカの租税条約の特徴は、仲裁決定の内容を通知した際に、納税者に対して諾否の機会を付与する点にある。日米租税条約は期限を設けて納税者に対して仲裁決定の諾否の機械を付与している。

な救済を図る方法が現時点ではないこと、さらには、仲裁決定の内容が相互協議の合意内容となることに鑑みれば、手続規則違反等の瑕疵を帯びた仲裁決定に起因する課税処分を受けるといふ最終的な不利益を被るのは納税者であるから、納税者についても申立適格者と考えるべきであろう。

② 申立期間

租税条約仲裁は、取消の請求時期について何らの時間的制限も定めていない。一般的に、仲裁判断について「これがいつまでも取消しの可能性があるということでは不安定」⁴¹⁵であることが指摘されており、租税条約仲裁においても適切な時間的制限が設けられることが望ましいであろう。ICSID 条約 52 条 2 項は、取消請求は仲裁判断が出されてから 120 日以内にされなければならないことを規定している。UNCITRAL 模範法 34 条 3 項においても仲裁判断受領から、3 ヶ月以内に申立てなければならないことを規定しており、わが国の仲裁法も 3 ヶ月の時間的制限を規定している(仲裁法 44 条 2 項)。また、これら時間的制限のほか、執行決定が確定したときには請求できないことを規定している(仲裁法 44 条 2 項)。租税条約仲裁の場合も時間的制限を設けるほか、国内実施がなされた後はもはや請求はできないことを規定するなど、他の仲裁制度を参照しつつ検討する必要がある。

③ 取消事由

通常、仲裁においては、仲裁判断の実質的内容に不服があることを理由に争うことは認められておらず、一度出された仲裁判断に対する不服申立ては厳格に制限されている⁴¹⁶。それゆえ、仲裁判断の取消事由は、仲裁合意の成否や範囲に関する事由や手続的な要件に関する事由に限定される⁴¹⁷。

ICSID 条約 52 条 1 項は、(a)から(e)に仲裁判断の取消事由を列挙している⁴¹⁸。(a)から(e)の取消事由の中で、(b)仲裁委員会が明らかにその権限をこえていること、(d)手続の基本原則からの重大な離反があったこと、(e)仲裁判断において、その仲裁判断の基礎となった理由が述べられていないこと、の 3 つの事由が請求の際に多く主張されているようである⁴¹⁹。

租税条約仲裁の仲裁決定取消事由は、「第 25 条第 5 項違反」「付託事項若しくは仲裁合意に含まれる手続規則違反」であり、それが「仲裁決定に合理的に影響を及ぼしたということ」である。ICSID 条約の場合は、「明らか」な権限逸脱(ICSID 条約 51 条(b))や「重大」な離反(ICSID 条約 51 条(d))があったことを取消事由とし、権限逸脱が「明らか」であるか、或いは手続の基本原則からの離反が「重大」であるか厳格に審査されている⁴²⁰。一方で、租税条約仲裁の場合は手続規則等の違反の程度ではなく、手続規則等の違反が仲裁決定に「合理的」に影響を及ぼしたか否かで判断しており、ICSID 条約と比較すると、仲裁決定の取消事由の判断は緩やかであるように思われる。仲裁決定の取消が認められた場合、仲裁決定

⁴¹⁵ 谷口安平「仲裁判断の取消し」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)362 頁

⁴¹⁶ 玉田・前掲注 365)71 頁、福永・前掲注 181)358 頁

⁴¹⁷ 谷口・前掲注 415)353 頁

⁴¹⁸ ICSID 条約 52 条 1 項は、取消事由として「(a)仲裁委員会が正当に構成されなかったこと、(b)仲裁委員会が明らかにその権限をこえていること、(c)仲裁委員会の構成員に不正行為があったこと、(d)手続の基本原則からの重大な離反があったこと、(e)仲裁判断において、その仲裁判断の基礎となった理由が述べられていないこと」を列挙している。

⁴¹⁹ 福永・前掲注 181)355 頁

⁴²⁰ 福永・前掲注 181)356 頁

が遡及的に消滅するという重大な効果をはらんでいることに鑑みれば、より精緻な検討が必要となろう。

④ 審査機関

ICSID 条約 52 条 1 項は、いずれか一方当事者の請求により、議長が特別委員会を構成し、特別委員会が仲裁判断又はその一部の取消しを行う権限を有することを規定している。また、UNCITRAL 模範法 34 条 1 項は、仲裁地の国内裁判所が取消事由の有無について判断するよう規定しており、わが国の仲裁法も同様の定めを置く(仲裁法 44 条 1 項)。

租税条約仲裁は、双方の締約国の国内裁判所が審査機関として機能し得る。小寺彰教授は、本規定について「当事国国内裁判所が「実施取決め」に基づいて取消を行うとの規定であり、複数の国内裁判所に監督機能を与えられるという独特の仕組み」⁴²¹として説明する。その上で、複数機関が監督することの不都合性も指摘されている⁴²²。すなわち、本規定を素直に読めば、締約国双方の国内裁判所において取消訴訟が係属し、両締約国の国内裁判所の最終的な判断が異なる場合もあり得ることになる。通常、仲裁手続の監督がなされる場合、一つの機関が審査・判断を行うため、このような問題は生じ得ない。租税条約仲裁については、事前にいずれか一方の裁判所に決定しておくか、少なくとも、いずれかの一方の裁判所へ申立てがなされた場合は、もはや他の請求はできないと規定すべきである。

⑤ 仲裁決定取消の効果

ICSID 条約 52 条 6 項は、仲裁判断が取り消された場合、紛争当事国のいずれか一方の要請によって新たな仲裁委員会が構成され、そこに事案が付託されることを規定している。租税条約仲裁は、仲裁決定取消後の取扱いについて明記しておらず、判然としない。

新たに相互協議手続の申立てをすることになるのか⁴²³、ICSID 仲裁のように、新たな仲裁委員会が再構成され、仲裁が再度実施されるのか、或いは、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行わないものとして取扱うのか⁴²⁴、可能性としては、幾つか考えられる。申立人の予測可能性の確保のためにも、仲裁決定取消後の取扱いに関する定めを明記すべきであろう。

⁴²¹ 小寺・前掲注 306)22 頁

⁴²² 小寺彰教授は「最大の不都合は裁判所の判断が食い違う場合である」と指摘されている。小寺・前掲注 306)22 頁

⁴²³ 「相互協議の合意の締結を通じて仲裁判断を実施しないことは、この条約の規定に適合しない課税を受けるということであり、(中略)国内の法的救済手段を通じ、又は同条第 1 項に従い新たな要請を行うことにより、救済を求めることが可能となる。」 OECD(F.n.233), para.28.

⁴²⁴ 日米租税条約改正議定書(2013)14 条 3 項 14(j)において、「決定が受け入れられない場合には、当該事案について、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行われない。」と規定している。

おわりに

国際的な租税紛争の解決手続として中心的な役割を果たしているのが、権限ある当局間の相互協議手続である。しかし、権限ある当局間の相互協議手続は租税条約上の紛争解決を必ずしも保証していない点で限界がある。それゆえ、相互協議手続を補完する紛争解決手段への切望から、欧州を中心として、仲裁制度に係る議論がなされるようになる。かかる議論は、国家主権の中核に位置づけられる課税権に抵触しないよう、慎重に積み重ねられてきた。そして、長い年月と幾多の議論が結実し、2008年 OECD モデル租税条約改訂の際に今日の義務的仲裁条項が導入された。OECD モデル租税条約への仲裁条項導入のインパクトは大きく、それまで仲裁条項の導入に消極的であった日本、イギリスの租税条約政策を大きく転換させた。また、近年公表されたオランダ、ドイツのモデル条約にも租税条約に仲裁条項を導入していくことが明記された。今後も、各国が租税条約を締結又は改正する際に、OECD モデル租税条約を雛形とする仲裁条項が導入されていくであろう。

一方で、OECD モデル租税条約仲裁をはじめとする、租税条約仲裁に対しては重大な問題点も指摘され始めた。EU 仲裁条約や他の紛争解決手続と対比させると幾つかの点で特徴を有していることが確認できるとともに、仲裁制度として不十分な点が多々散見される。

幾つかの租税条約については発効から2年以上経過し、未決の事案の仲裁付託がにわかには現実味を帯び始めている。本論文では、租税条約仲裁の課題検討が切迫している現状に鑑みて、租税条約仲裁の課題を3つの段階に分けて検討し、論じた。

第一に、仲裁の開始段階の問題として、仲裁付託の対象事案について論じた。

ここでは、まず、現行の租税条約仲裁の対象事案の範囲を明らかにした。現行の租税条約仲裁のほぼ全てが OECD モデル租税条約に倣い、「条約の規定に適合しない課税を受けた事案」を対象としている。「条約の規定に適合しない課税」の意義は、先行研究の倉内論文の定義があるが、現行の租税条約仲裁はそれよりやや広く捉えられていると思われ、近年、間口の広がりを見せている。その上で、任意的仲裁条項と義務的仲裁条項の対象事案の範囲の比較を行った。任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷の過程で対象事案の範囲が狭められてきたが、仲裁付託の対象事案の制限の幅は一樣ではない。自国の租税条約政策に基づき、仲裁付託の対象事案を特定の規定から生ずる事案に限定する租税条約や、仲裁付託の対象事案の範囲を APA の範囲で拡大させている租税条約も存在する。

そこで、現行の租税条約における仲裁付託の対象事案の範囲を縮小と拡大の両面から考察した。仲裁付託の対象事案の縮小に関する議論は、国家の課税権への懸念に主眼を置く。かかる懸念に基づいて、EU 仲裁条約や米独租税条約は特定の規定から生ずる事案にのみ仲裁付託を認めている。しかし、これらの条約に対して否定的な評価がなされるのが一般的である。租税条約の適用に関する紛争は、特定の規定以外からも生じ得る以上、かかる見解は採用し難い。

一方で、仲裁付託の対象事案の拡大に関する議論は、縮小の議論よりはやや好意的な意見が散見される。租税法律主義の観点からの危惧は指摘されるものの、前向きに検討されるべき論題であろう。とりわけ、近年増加傾向にある APA の仲裁付託を認めるか否かはここでの議論の分水嶺となる。わが国についてみれば、近年の相互協議の実施状況を勘案すると、

APA の仲裁付託は肯定的に捉えられるべきである。しかし、APA の件数や事案の性格に何ら留意することなく、漫然と仲裁付託の対象事案に含めることには注意が必要であり、APA とその他の事案を峻別した手続規則を設けるべきであろう。

第二に、仲裁の実施段階の問題として、租税条約仲裁の「非公開性」と「透明性」について論じた。

仲裁における「非公開性」は、一般に、仲裁の利点であり、また特徴の一つとして知られている。しかし、公的紛争に関する仲裁の場合には、知る権利及び判断の正統性の観点から、仲裁の「透明性」が求められ始めた。とりわけ、投資協定仲裁の分野では、ICSID 仲裁規則の改正や UNCITRAL 投資協定仲裁透明性規則の策定といった、透明性向上への変化が見られた。かかる潮流の中、同じく公的紛争である租税紛争についても「透明性」に関する議論がなされ始めたが、投資協定仲裁らと同じ文脈で租税条約仲裁にも「透明性」を要請することについては、疑問なしとしえない。

そこで、まず国際商事仲裁や投資協定仲裁を参照しつつ、租税条約仲裁の「非公開性」の程度を確認した。本論文では、「非公開性」について、Confidentiality と審理過程の秘密性に区別し、他の仲裁との比較を行った。結果として、租税条約仲裁は他の仲裁に比して「非公開性」を徹底する特徴を有することが確認でき、かかる徹底した「非公開性」については批判がなされるとともに、「透明性」が要請されてきた。しかし、本論文では、「透明性」の要請が仲裁の「非公開性」に当然に優位する原理ではなく、非公開とされる情報ごとに個別に検討する必要があるという立場をとり、非公開情報ごとに丁寧な検討を試みた。

まず、仲裁決定内容の公開については、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量の結果、租税条約仲裁の決定内容に対する透明性の要請の程度は低く、現行の制度を前提とすれば、原則非公開とすべきことを結論付けた。その上で、仲裁決定の公開を支持する場合には、守秘すべき事項の特定など幾つかの難題を克服する必要があることを指摘した。

また、審理過程の秘密性については、当事者ではない「納税者(申立人)」の手続参加をどの程度認めるべきかといった観点から考察した。納税者は仲裁決定に拘束されないとしても、仲裁決定に重大な関心を有する者であることから、納税者の手続参加を積極的に認めるべきとの見解がこれまで強く主張されてきた。しかし、現行の租税条約仲裁は他の仲裁に比して「迅速性」「経済性」が強く要請される特徴を有しており、「迅速性」「経済性」と「透明性」の相互に矛盾する要請を調整する必要がある。そこで、本論文では、K.Perrou 教授の見解を参照することとした。すなわち、両者が同時に要請された場合には「透明性」は後退するというのである。しかし、少なくとも、納税者に対して、自己の見解を表明する権利は付与されなければならないとする。単なる国家間の税金の奪い合いから納税者を守るためにも、仲裁委員会へ自己の見解を提出する権利は重要な権利として、手続規則に明記されるべきであろう。

第三に、仲裁終了後の段階の問題として、仲裁決定の取消制度について論じた。

納税者又は権限ある当局は、仲裁規則等に違反する仲裁決定を甘受するいわれはない。そこで、租税条約仲裁は仲裁決定の取消制度を置き、取消事由に該当する場合には、仲裁決定

の取消しを認めて、事後的な救済を図っている。しかし、現行の租税条約仲裁における仲裁決定の取消制度は、わが国の憲法上、国内法の手当てなしには認められない制度であり、租税条約仲裁の仲裁決定の取消をわが国の国内裁判所に求めることはできない。納税者保護の観点から、仲裁決定の取消以外の救済方法についても別途検討したが、満足のいく救済を受けることはできないと思われる。また、仮に租税条約仲裁の仲裁決定の取消について憲法上認められるとしても、現行の仲裁決定の取消規定は極めて不備の多い規定であり、現実に運用される際には多くの混乱が生じ得ることが思慮される。それゆえ、仲裁決定の取消に係る精緻な議論を直ちに行う必要がある。本論文では、ICSID 条約における仲裁判断取消制度等を参照し、既存の規定の不備を指摘するとともに、今後の議論の方向性を示した。なお、本論文では言及しなかったが、仲裁手続については何らかのチェック機能が必要であるとする見解⁴²⁵がある一方で、国際仲裁では仲裁手続の監督は行われなことが通例とされることから、租税条約仲裁についても同様の運用をすれば問題は起こらないとする見解⁴²⁶もある。すなわち、ICSID のような特別な組織ないし国際的な機関が仲裁委員会の上位に存在するならば格別、通常国際仲裁の場合かかる組織は存在せず、租税条約仲裁についても仲裁委員会を監督する制度は不要ではないかという見解があることも、この議論をする際には押さえておく必要がある。

本論文で検討した租税条約における仲裁制度の課題は一部にすぎない。わが国についてみれば、日蘭租税条約への仲裁条項導入により一抹の議論の盛り上がりを見せたものの、諸外国と比較すると議論の成熟度には大きな隔りがあるように思われる。また、租税条約仲裁は、相互協定の促進という仲裁条項導入の効果にのみ主眼が置かれることがしばしば見受けられる。結果として、仲裁条項それ自体の検討はそれほど重要視されず、他の法領域における仲裁制度の研究と比較すると議論の成熟度は劣っているように思える。しかし、既に述べた通り、義務的仲裁条項の導入が各国の租税条約において進めば、仲裁付託の蓋然性が高まるのであり、仲裁制度の運用上の課題検討の必要性は、今後ますます重要となってくるのである。租税条約における仲裁制度について、今後より一層の議論がなされることを期待する。

⁴²⁵ 水野・前掲注 57)246 頁

⁴²⁶ 小寺・前掲注 306)23 頁

参考文献

○邦文献

- ・芦部信喜『憲法〔第5版〕』(岩波書店,2011)
- ・浅妻章如「通商法と国際租税法」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣,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の事例検討を手掛かりに—」租税研究727号(2010)222頁
- ・赤松晃「移転価格課税にかかる紛争の処理—租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に—」日税研論集64号(2013)235頁
- ・飯塚重雄「仲裁の機能と限界」青山義光=松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)135頁
- ・井口直樹「投資協定手続の透明性」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)65頁
- ・猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の問題」本庄資編著『国際課税の理論と実務73の重要課題』(大蔵財務協会,2011)1048頁
- ・伊藤剛志「租税条約の新たな展開」国際問題612号(2012)2頁
- ・伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」RIETI Discussion Paper Series 10-J-053(2010)8頁
- ・今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改定版〕』(日本租税研究協会,2013年)
- ・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(2004)2頁
- ・岡田至康「租税条約所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(2011)302頁
- ・大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』(中央経済社,1995)
- ・貝瀬幸雄「仲裁人の忌避」青山義光=松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)223頁
- ・兼子一『条解民事訴訟法〔二版〕』(弘文堂,2011)
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣,2010)
- ・金子宏『租税法〔第19版〕』(弘文堂,2014)
- ・金子宏「相互協議(権限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—」国際税務11巻12号(1991)
- ・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(2010)87頁
- ・川田剛=徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー-逐条解説』(税務研究会出版局,2009)
- ・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題材に—」International Taxation30巻2号(2010)110頁
- ・倉内敏行「相互協議手続の対象について—「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察—」税務大学校論叢27号(1994)137頁
- ・古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究741号(2011)175頁
- ・小寺彰『WTO体制の法構造』(東京大学出版会,2000)
- ・小寺彰「国際投資協定:現代的意味と問題点—課税事項との関係を含めて—」RIETI Policy Discussion Paper Series 10-P-024(2010)1頁
- ・小寺彰「貿易・投資分野における国際紛争処理の新次元—正統性確保とその方向性」ジュリスト1299号(2005)63頁
- ・小寺彰「投資協定の現代的意義—仲裁による機能強化」小寺彰編『国際投資協定 仲裁による法的保護』(三省堂,2010)3頁
- ・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)2頁
- ・小寺彰「投資協定仲裁の新たな展開とその意義—投資協定「法制度化」のインパクト—」RIETI Discussion Paper Series 05-J-021(2005)4頁
- ・小林友彦「WTO紛争処理制度におけるパネル審理段階の紛争処理機能」浅田正彦=加藤

- 信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』（三省堂,2014）173 頁
- ・小松芳明『租税条約の研究』（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(2003)73 頁
 - ・櫻井敬子＝橋本博之『行政法〔第 4 版〕』（弘文堂,2013）
 - ・杉原高嶺『国際法学講義』（有斐閣,2011）
 - ・鈴木五十三「投資仲裁手続における秘密保持義務の基準と適用」JCA ジャーナル 57 卷 11 号(2011)20 頁
 - ・平覚「国際経済法」浅田正彦編『国際法』（東信堂,2011）
 - ・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わ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(1993) 392 頁
 - ・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(2014)1 頁
 - ・谷口勢津夫「ドイツの租税条約政策—ヨーロッパ法の観点から—」税法学 569 号(2013)6 頁
 - ・谷口勢津夫『租税条約論』（清文社,1999）
 - ・谷口安平「仲裁判断の取消し」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）362 頁
 - ・谷口安平「仲裁手続における手続基本権」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）240 頁
 - ・谷本裕範「仲裁の非公開性」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）275 頁
 - ・田中琢二「国際経済システムにおける国際課税」フィナンシャル・レビュー 94 号(2009)
 - ・田村次郎『WTO がトブック〔第 2 版〕』（弘文堂,2006）
 - ・玉田大「投資協定における上訴メカニズム」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)71 頁
 - ・玉田大「投資協定仲裁の多角化と司法化」国際問題 597 号 (2010)44 頁
 - ・中村嘉孝「国際商事仲裁における守秘義務」神戸外国語大学論叢 61 卷 5 号(2010)
 - ・中村達也「仲裁手続の非公開と秘密保持について」JCA ジャーナル 43 卷 5 号(1996)32 頁
 - ・濱本正太郎監修「ISDS 条項批判の検討—ISDS 条項は TPP 交渉参加を拒否する根拠となるのか—」JCA ジャーナル 59 卷 12 号(2012)19 頁
 - ・濱本正太郎「UNCITRAL 仲裁部会における投資仲裁手続透明性規則作成作業」JCA ジャーナル第 58 卷 8 号(2011)4 頁
 - ・濱本正太郎「投資家対国家仲裁は「仲裁」ではない—仲裁人の独立性・不偏性からの考察—」浅田正彦＝加藤信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』（三省堂,2014）
 - ・服部弘「仲裁人の選定」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）
 - ・福永有夏『国際経済協定の遵守確保と紛争処理』（有斐閣, 2013）
 - ・水野忠垣『国際課税の制度と理論 国際租税法の基礎的考察』（有斐閣,2000）
 - ・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 2 版〕』（東京大学出版会,2011）
 - ・増井良啓「租税紛争の仲裁と調停」,Frank E.A. Sander, Arbitration and Mediation of Tax Disputes, 租税法研究 23 号(1995)230 頁
 - ・増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」RIETI Discussion Paper Series 10-J-051(2010)
 - ・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(2003)278 頁
 - ・松本博之＝上野泰男『民事訴訟法〔第 7 版〕』（弘文堂,2012）
 - ・三日月章「紛争処理制度における仲裁の地位」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）
 - ・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(1993)141 頁

- ・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る」税務弘報 39 卷 12 号(2003)6 頁
- ・村井正＝川端康之「米独租税条約の問題点」税経通信 46 卷 629 号(1991)28 頁
- ・村上睦「移転価格税制」日税研論集 18 卷(1992)95 頁
- ・矢倉信介＝高取芳宏＝ロレント・ジャカー＝ジエームス・クラクストン「国際仲裁の迅速化と費用節約の方策」JCA ジャーナル 60 卷 3 号(2013)17 頁

○外国語文献

- ・Baßler, Johannes, Settlement of Disputes in German Tax Treaty, in: Lang, Michael and Zügar, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.231.
- ・Bantekas, Ilias, The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes, ACDI, Bogota, ISSN, 2008, p.1.
- ・Burnett, Chloe, International Tax Arbitration, Legal Studies Reserch Paper, The Univercity of Sydney Law School 2008, p.1.
- ・Bertolini,S. Michelle, Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure-Policy Implications of Confidentiality and the Right of the Public to Arbitration Outcomes, Selected Works 2010, p.1.
- ・Barry Bracewell-Milnes, Summary of Proceedings of The Seminar, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.65.
- ・Christian J. Schmidt, Germany, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.369.
- ・Cristian Freiherr von Roenne, The Very Beginning-The First Tax Treaties, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties, Linde 2011, p.17.
- ・David R. Tillinghast., The Choice of Issues to be Submitted to Arbitrary under Income Tax Convention, Intertax, 1994, p.159.
- ・Eduard Sporcken, Jeannette van der Vegt and Harrald Dols, Netherlands, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), Transfer Pricing and Dispute Resolution, IBFD 2011, p.507.
- ・Farah, Ehab, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes, A Solution in Search of A problem, FloridaTax Review, 2009.
- ・Gibert, Bruno, France, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), Transfer Pricing and Dispute Resolution, IBFD 2011, p.279.
- ・Goren, Gerrit, Arbitration in Bilateral Tax Treaties, Intertax, 2002, p.3.
- ・Hinneken, Luc, Legal Sources and Interpretation of European Tax Arbitration Convention and its Recognition of The Taxpayer, in : IFA, Resolution of Tax Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.11.
- ・Jean-Paul van den Berg and Johan Vrolijk, Highlights of the New Dutch Tax Treaty Policy, Tax Notes International, 2011.
- ・Kartrin McGauran, Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?, SOMO 2013.
- ・Lang, Michael and Mario, Zügar Mario(ed.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, IBFD 2002.
- ・Lang, Michael, ECJ and Mutual Agreement Procedures, Intertax, 2014, p.169.
- ・Lang, Michael and Wiman, Bertil, Conference on Arbitration in Tax Treaty, Intertax, 2014, p.202.
- ・Lang, Michael, Union law and OECD Model Concept, What Can We Learn from the Comparison?, in Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.80

- Lennard, Michael, Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries, Intertax, 2014, p.179.
- Lodin, Sven-Olof, The Arbitration Convention in Practice-Experience of Participation as an Independent Member of Arbitration Advisory Commissions. Intertax, 2014, p.172.
- Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, Arbitration in Taxation, Kluwer 1981.
- Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, Intertax, 1990, p.266.
- Lindencrona, Gustaf, Recent Development of Tax Treaty Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.3.
- Lucas J. De Heer, Netherlands, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.459.
- Leonard B. Terr, Resolving International Tax Disputes, Tax management International Journal, 2012.
- Mathias Benedict Knittel, Article 25, 26 and 27, Administrative Cooperation, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties, Linde 2011, p.685.
- Marian, Omri and Brauner Yariv, United States, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.537.
- Monsenego, Jérôme, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties, Reflections Based on the US Experience, Intertax, 2014, p.163.
- Monique van Herksen and David Fraser, Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy, International Transfer Pricing Journal, IBFD 2009.
- Michael J. McIntyre, Comments on The OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation, Wayne State University Law School Legal Studies Research Paper Series, 2006.
- Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman, Procedures Announced for Mandatory Arbitration under German-United States Tax Treaty, International Taxation, 2009.
- Perrou, Katerina, Taxpayer Participation in Tax treaty Dispute Resolution, IBFD 2012.
- Protto, Carlos, Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties, Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition, Intertax, 2014, p.176.
- Velthuizen, Erik, Settlement of Dispute in Dutch Tax Treaty Law, in: Lang, Michael and Zügar, Mario (ed.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.153.
- Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001.
- Zügar, Mario, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law-General Report, in: Lang, Michael and Zügar, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.6.
- Zvi Daniel Altman, Dispute resolution under Tax Treaties, IBFD 2005.

○政府及び機関資料

- Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1984, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD 1984, p.20ff
- OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> [last visited 1.Nov.2014.]
- OECD, Improving the Process for Resolving international Tax Disputes, <http://www.oecd.org/tax/treaties/33629447.pdf> [last visited 1.Nov.2014.]
- OECD, Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty, <http://www.oecd.org/tax/dispute/36054823.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

- OECD, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf> [last visited 1.Nov.2014]
- OECD, <http://www.oecd.org/competition/abuse/49294392.pdf> [last visited 1.Oct.2014]
- OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations, OECD 2001, IV-p.55.
-
- UNCITRAL, www.uncitral.org/uncitral/en/commission/working_groups/2Arbitration.html [last visited 1.Oct.2014]
-
- UNCITRAL, www.uncitral.org/uncitral/uncitral_texts/arbitration/2014Transparency_FAQ.html [last visited 1.Oct.2014]
-
- IRS, <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/United-States-Income-Tax-Treaties---A-to-Z> [last visited. 31.Nov.2014]
- IRS, Mandatory Tax Treaty Arbitration , <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Mandatory-Tax-Treaty-Arbitration> [last visited 1.Nov.2014]
- IRS, <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-14-14.pdf> [last visited 1.Nov. 2014]
- 国税庁 平成 25 事務年度の「相互協議の状況」について https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm [last visited 1.Nov.2014]
- Ministerie van Financiën, Summary Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011, <http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/circulaires/2011/02/14/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policy-2011/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policy-2011.pdf> [last visited.1.Nov.2014]
- ICC, 仲裁手続に関する Q&A, <http://www.iccijapan.org/icc-japan/Q&A.htm> [last visited 1.Nov.2014]
- ICC, <http://www.iccwbo.org/products-and-services/arbitration-and-adr/arbitration/> [last visited 1.Oct.2014]
- UNCTAD, Latest Developments in Investor– State Dispute Settlement, IIA Issues Note 2011, http://unctad.org/en/docs/webdiaeia20113_en.pdf [last visited 1.Oct.2014]
- ICDR, About the American Arbitration Association (AAA) and the International Centre for Dispute Resolution (ICDR), https://www.icdr.org/icdr/faces/s/about?_afLoop=721483908876394&_afWindowMode=0&_afWindowId=95jphapqp_1#%40%3F%26_afrLoop%3D721483908876394%26_afrWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D95jphapqp_55, [last visited 1.Nov.2014]
- IFA, <https://www.ifa.nl/Pages/default.aspx>
- ICSID, <https://icsid.worldbank.org/apps/ICSIDWEB/about/Pages/default.aspx> [last visited. 1.Nov.2014]
- PWC 「租税条約における強制仲裁規定(ドイツ)」 <http://www.pwc.com/jp/ja/taxnews-international-europe/germany-jul-2013.jhtml> [last visited 1.Nov.2014]
- European commission, Transfer Pricing and the Arbitration Convention, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm