



RIETI Discussion Paper Series 11-J-036

**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—**

小寺 彰
経済産業研究所



Research Institute of Economy, Trade & Industry, IAA

独立行政法人経済産業研究所

<http://www.rieti.go.jp/jp/>

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－

小寺 彰（東京大学・経済産業研究所）

要 旨

2010年8月に署名された新日蘭租税条約はわが国が仲裁規定（租税条約仲裁）をおいた初めての租税条約である。この仲裁制度の特色は仲裁を相互協議手続の一環として位置づけたもので、2008年OECDモデル租税条約に倣ったものだ。本稿では、まず、租税条約仲裁の歴史を概観し、そのうえで、仲裁制度と主権（主権問題）、日蘭租税条約上の仲裁の特色を検討したうえで、同条約上の仲裁手続の分析に移り、透明性、条約解釈規則、仲裁の監督の観点から問題点を摘出し、改善を促す提案を行う。最後に、こうした理論的、制度的整理を踏まえて、わが国がOECDモデル租税条約を扱う際に注意すべき点を示す。

キーワード：仲裁、相互協議、主権、透明性、条約解釈規則、仲裁の監督

RIETI ディスカッション・ペーパーは、専門論文の形式でまとめられた研究成果を公開し、活発な議論を喚起することを目的としています。論文に述べられている見解は執筆者個人の責任で発表するものであり、（独）経済産業研究所としての見解を示すものではありません。

はじめに

2008年のOECDモデル租税条約(Model Tax Convention)の一部改訂^{*1}によって、モデル租税条約に仲裁規定が導入され、それを受けて日本でも昨年(2010年)署名された「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」(新日蘭租税条約)には仲裁規定が盛り込まれた。租税条約に仲裁規定を盛り込む例はわずかではあったが第2次大戦前からあった。しかし、日本ではそのような動きは従来まったくなく、OECDモデル租税条約での仲裁制度の採用が切っ掛けになって実現した。OECDの作業開始当時は仲裁の採用に消極的だと言われた日本も、2008年にOECDがモデル租税条約中に仲裁規定を採用するに至って、新日蘭租税条約においてOECDモデル租税条約と同趣旨の仲裁規定を置いた。OECDモデル租税条約が下敷きになっている以上、今後西欧先進国とのものを中心に租税条約を改定する際には仲裁規定が置かれることが予想される。

租税条約上の仲裁(以下「租税条約仲裁」という)について租税法学者からの検討評価はあるが^{*2}、国際法研究者からの検討は寡聞にして聞いたことがない。しかし、租税条約はいうまでもなく国際条約であり、国際法学では古くから紛争処理論が重要なトピックであり、「国際仲裁裁判」(後述)と呼ばれる制度も広く知られてきた。国際法上の紛争は交渉または協議によって処理されるのが通常の姿であったが、最近では、国際裁判等の公平な第三者紛争処理手続に付されるものが多くなっている。典型例はWTO紛争処理手続^{*3}であり、また投資協定仲裁^{*4}である。国際法学では、国際裁判等の公平な第三者紛争処

*1 The 2008 Update to the Model Tax Convention(adopted by the OECD Council on 17 July 2008)

*2 たとえば、川端康之「国際課税における代替的紛争解決モデル序説－租税仲裁手続を中心に－」総合税制研究3号(1995)61頁以下、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－」国際課税2010年5月号222頁以下、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－」税務広報39巻12号(1993)6頁以下、駒宮史博「租税条約に係る紛争処理制度のための比較研究」ジュリスト1257号(2003)113頁以下がある。

*3 WTO紛争処理手続については、小寺彰『WTO紛争紛争処理手続の法構造』(2000)87頁以下参照。

*4 投資協定仲裁については補章参照

理手続の利用が盛んになったことは、国際社会において「司法化」乃至「裁判化」の発展と評価されている^{*5}。租税条約仲裁の採用もその一環のように位置づけられるのだろうか。また租税協定仲裁は、どのような制度と考えればいいのか。例えば、従来から知られている国際仲裁裁判と同じ法的性質をもつものだろうか。

本稿では、新日蘭租税条約を材料にして、国際法の観点から租税条約仲裁をみたときにどのような特色があるかを検討し、その意義と課題そして将来の方向性を考えようと思う。

I. 租税条約仲裁の意義－新日蘭租税条約仲裁を例として－

1. 新日蘭租税条約仲裁の概略

(1) 新日蘭租税条約 24 条

新日蘭租税条約において仲裁を規定するのは 24 条である。

24 条 相互協議手続

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

(b) 当該一方の締約国の権限のある当局から他方の締約国の権限のある当局に対し当該事案に関する協議の申立てをした日から二年以内に、2 の規定に従い、両締約国の権限のある当局が当該事案を解決するために合意に達することができない場合において、当該者が要請するときは、当該事案の未解決の事項は、仲裁に付託される。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は仲裁に付託されない。当該事案によって直接に影響を受ける者が、仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意を受け入れない場合を除くほか、当該仲裁決定は、両締約国を拘束するものとし、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施される。両締約国の権限のある当局は、この 5 の規定の実施方法を合意によって定める。

これは OECD モデル租税条約 25 条 5 項をそのまま採用したものである。念のため同 5 項を挙げておく。

*5 小寺彰「国際社会の裁判化」国際問題 597 号（2010 年 12 月号）1 頁以下参照。なお、同号には、国際司法裁判所、海洋紛争、WTO 紛争解決手続、投資協定について、裁判化の諸相を論じた論稿が含まれている。

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. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.¹

以上の規定は次のように要約できる。

- ①相互協議の申立てから2年以内に権限のある当局間で合意に達しない場合には、その時点で国内の裁判所又は行政裁判所が決定を下していない事項については、納税者の申請によって未解決の問題を仲裁に付託できる。
- ②相互協議の申立てを行った納税者が仲裁決定を実施する相互協議を受諾しない場合を除いて、当該仲裁決定は両締約国を拘束し、両国国内法上の時間的な制限にもかかわらず実施される。
- ③締約国の権限ある当局は、相互の合意によって本項の実施方法を決める。

かねてより租税条約は、当事国の権限ある当局（日本では国税庁が該当する）間で租税条約に基づく問題を相互協議によって処理してきた^{*6}。相互協議は「問題」に応じて、「個別事案協議」（個別の事案につき、納税者の申立てに基づく協議）、「解釈適用協議」（条約の解釈・適用につき当事国の権限ある当局の申立てに基づく協議）、「立法的協議」（条約に定めのない場合に、二重課税を

*6 金子宏「相互協議における権限ある当局者間の合意の効力」『租税法理論の形成と説明』（2010）所収 239 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）参照。

排除するための協議)の3種類がある^{*7}。このうちもっとも多いのは個別事案協議である。

新日蘭租税条約の仲裁は、このうち個別事案協議において解決されなかった「条約に適合しない課税」を対象とし(個別事案協議)、国税当局間で合意に達しない場合に実施される手続である。両国国税当局が条約に適合する課税であると合意した場合には、納税者が当該協議結果が条約に反すると考えても仲裁には付託できない。また「解釈適用協議」や「立法的協議」は、新日蘭租税条約の対象にはなっていない^{*8}。

(2) 新日蘭租税条約 24 条 5 実施取決め

新日蘭租税条約の仲裁手続の詳細は租税条約本体には規定されず、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約第24条5に係る実施取決め」(以下「実施取決め」という)に定められる。その概略は次の通りである(全文は「参考」として添付)。

1. 仲裁への事件付託の要請：仲裁付託要請は、納税者から一方締約国の権限ある当局に対して、裁判所等の判決が下っていないことの証明を添えて行われ、要請を受けた一方当事国の権限ある当局は他方当事国の権限ある当局に対して要請文書と証明書の写しを送付する。
2. 仲裁付託以降3ヶ月以内に権限ある当局は仲裁付託事項に合意し、要請者に伝える。仲裁付託事項には手続規則を含むことがある。
3. 仲裁付託事項が決まった後、締約国は各1名の仲裁人を指名し、指名された仲裁人は第3仲裁人を任命する。
4. 仲裁人は手続規則及び証拠規則を決定する。
5. 仲裁要請者は書面によって自己の見解を仲裁人に表明できるが、仲裁人の許可を得れば口

*7 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—『所得課税の法と政策』(1996)390頁、OECD, *op.cit*(note 1), pp.73-75.

*8 解釈適用協議や立法協議については、性質上仲裁になじむかどうかという問題がある。簡単にいえば解釈適用協議については、両国の主張ぶつかり合うような事態、すなわち両国間に「紛争」があると認定できるような状態になれば仲裁になじむが、そのような事態でなければ仲裁にはなじまない。また「立法的協議」については、性質上一定の法準則によって処理すべき対象、すなわち「紛争」がないために仲裁によって処理することは不可能である。

頭で見解表明もできる。

6. 仲裁人は付託された問題を条約の適用規則及び適用規則に従うことを条件にして締約国の国内法にしたがって決定する。条約解釈は、OECD モデル条約コメンタリーを考慮して、ウィーン条約法条約 31 条から 34 条に合体させられた解釈原則に照らして仲裁人によって解釈される。独立会計原則の適用に関する事項については、同様に OECD 多国籍企業及び税制運営のための移転価格ガイドラインを考慮して決められる。仲裁人は権限ある当局が付託合意に明示したその他の根拠 (source) を考慮する。

1. 仲裁決定は過半数の仲裁人によって決せられる。仲裁決定は書面で行われ、両当事国の国税当局が合意すれば根拠及び理由付けが示される。いずれかの国税当局から要請があった場合は仲裁委員会は委員会における議論の概要を示す。仲裁決定は先例的価値を持たない。要請者及び両方の権限ある当局ある当局の同意がなければ、仲裁決定は公表されない。

8. 仲裁決定は、モデル租税条約 25 条 5 項又は付託合意に含まれる手続規則への違反を理由にして一方の締約国の裁判所において執行できない場合以外は最終的なものである^{*9}。

これも OECD モデル租税条約付属書 (Annex)^{*10} とまったく同じ内容である。それでは、新日蘭租税条約上の、ひいては OECD モデル租税条約上の仲裁にはどのような特色があるのだろうか。具体的な検討に入る前に租税条約仲裁が生まれた経緯をみてみよう。

2. 租税条約仲裁誕生の経緯^{*11}

(1) 第 2 次大戦まで

租税条約上の紛争の処理方式としては永く相互協議手続が採用されてきたが、その歴史は 19 世紀に遡る。相互協議手続がはじめて採用されたのは、1899 年のオーストリア・プロシア間の所得税条約であり、それ以降 20 世紀前半に多くの租税条約が結ばれたが、そのほとんどは相互協議による紛争処理を規定した。そのなかで唯一の例外が、1926 年に英国・アイルランド所得税協定 (The UK-Ireland agreement of 14 April 1926) であり、そこでは世界に先駆けて仲裁によって協定の解釈に起因する問題について最終的な決定を行うと定められた。

しかし、英国・アイルランド所得税協定は突然生まれた事象ではない。それに先立つ 1924 年に国際連盟が採択したモデル二重課税協定 (The 1924 Model

*9 「参考」参照。

*10 OECD, *op.cit* (note 1) ., pp.97ff.

*11 Zvi Daniel Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties* (2005), pp.13-97.参照。

Double Taxation Agreement) には仲裁規定が設けられており、また 1927 年の国際連盟モデル租税条約は相互協議手続とともに相互協議において条約解釈に関して合意に達しない場合に常設国際裁判所が問題の処理を行うことが決められていた。その後も国際連盟のモデル租税条約の改定作業は第 2 次世界大戦中まで続いた。国際連盟の取組は、英国・アイルランド協定が生まれる素地が当時すでに相当広範に存在していたことを示している。

(2) 第 2 次大戦後

第 2 次大戦後、租税協定仲裁を最初に取り上げたのは、1951 年の国際税務協会 (IFA) での検討である。IFA は、1951 年の第 5 回総会で初めて租税協定仲裁を取り上げ、租税に関する多数国間条約が「二重課税に関わる事件を解決するための二国間の混合委員会の創設を規定する条項」や「係争中の条項の意味を仲裁人が決定することを締約国が許す義務的な仲裁条項」を含めるよう勧告した。IFA における租税協定仲裁の議論はその後も続き、1957 年および 1960 年の総会では、国際租税法廷 (international tax court) の問題が再度取り上げられ、1960 年の総会は国際租税法廷の必要性を明確に提言した^{*12}。

しかし、この流れは公的機関では受け入れられなかった。1963 年に OECD においてはじめてモデル租税条約が採択されたが、租税条約の紛争処理方式として相互協議手続を規定するにとどまり、司法的性格の紛争処理手続は規定されなかった。1968 年に EC 委員会は、租税紛争を国内租税当局によって構成される常設委員会に付託されるとの提案を行ったが、EC 理事会は政治的な理由で討議もしなかった。しかし、OECD では、1963 年モデル租税条約の相互協議手続について、合意に達する保証がないことや相互協議に納税者が参加できないことに対して批判が高まり、それを受けて 1971 年からモデル租税条約の相互協議手続の改善案が示されたが、仲裁規定を置くまでには至らなかった。その後、OECD では、1984 年に「移転価格と多国籍企業 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises)」と題する報告書が作成されたが、各国政府代表は相互協議に優越

*12 その後 1981 年の IFA のベルリン大会で相互協議手続が取り上げられ、その中で仲裁規定を置くことが IFA に提案され、また 1984 年には ICC において仲裁導入を提案する論文 (position paper) が公表された。Gustaf Lindencrona, "Recent Development of Tax Treaty Arbitration," in *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Proceeding of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993 during the 47th Congress of the International Fiscal Association* (1994), pp.3-4. 参照。

する仲裁を勧告することに消極的な姿勢に終始した。この流れは続き、E C 理事会は、1976 年に「仲裁手続に関する理事会指令案」を提起した折にも、加盟国の租税主権の放棄への躊躇から、「理事会指令案」は採択されなかった。

しかし、1989 年の米独租税条約は、初めて租税条約において仲裁手続を採用した。米独条約では、条約の解釈・適用について権限ある当局間で意見が一致しない場合には、両当事国の合意によって仲裁に付託できると定める（25 条 5 項）。その後、米国が 2001 年までに 8 つの、仲裁規定付きの租税条約を結び（すべて仲裁付託には両当事国の合意が必要とされ、「ベースボール方式」とよばれる）、その他の国もこれに倣い、20 世紀中に 57 の租税条約が結ばれた。この時期に仲裁規定のついた租税条約を数多く結んだのは、米国以外に、カナダ、オランダであった。

この流れの中で E C でも仲裁手続の検討が再開され、「理事会指令」の形ではなく多数国間条約の形式を選択して、1990 年に「関連企業の利益の調整に関する二重課税の排除に関する条約」が採択された^{*13}。この条約は、相互協議が不調に終わったときには、諮問委員会に意見を求めることができるという仕組みを採った。

OECD でも、租税条約中に仲裁規定を採用するものが増えてきたことを受けて、21 世紀に入ると OECD 租税委員会に仲裁の検討が始まり、2008 年の OECD モデル租税条約において相互協議手続の一環として仲裁手続が採用された（The 2008 Update to the Model Tax Convention）。2010 年の新日蘭租税条約での仲裁手続の採用は、この 2008 年 OECD モデル租税条約の改正を受けたものである。

租税条約仲裁には長い歴史があるが、第 2 次大戦後は諸国が採用に躊躇したため租税条約が実際に採用されるようになってからは 20 年しか経っていない。

II. 租税条約仲裁の性質

新日蘭租税条約上の仲裁の基本的な性質を知るためには、それがもつ種々の論点を順に検討する必要がある。租税協定仲裁を議論する際に従来問題とされてきたのは、①仲裁手続を置くことの是非、②仲裁が義務的（強制的）なものか任意的なものか、③仲裁において納税者がどのように位置づけられるか、④仲裁判断と当事国国内法をどのように関係させるか、⑤仲裁の準拠法をどのよ

*13 United Nations Ad hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism (T/SG/AC.8/2001/CRP.13), 24 August 2001 参照

うにするかという点にあった^{*14}。本稿ではこれらの点に適宜ふれつつ、国際法上の重要と考えられる諸論点について検討していこう。

1. 租税条約と仲裁－仲裁の是非－

(1) 租税上に起因する紛争と仲裁の採用

租税条約に仲裁手続が置かれるようになった背景には租税条約上の個別事案に関する紛争（controversies）の増加がある。具体的に想定されるのは、移転価格、恒久的施設（P.E.）の認定、恒久的施設への所得の帰属、所得の種類、過少資本税制に関する紛争である。一例として、もっとも典型的な移転価格に関する紛争を紹介しよう。

移転価格税制とは、A国で事業を行うx社がB国の子会社y社に商品を販売して一定の収益をあげたが、A国課税庁がx社の販売価格が不当に低いと認定して適正な価格で販売した場合に挙げたであろう所得を計算してそれに対して課税を行うという税制のことをいう。この場合、B国が実際にとられた販売価格のまま課税をすれば、A国が認定した適正価格との差が二重課税になる。そこでX社は、A国に対して相互協議の申し入れを行い、A、B両国間の相互協議の場で適正価格が決まれば二重課税状態は解消される。しかし、A国が認定した適正価額が高いとA国の税収が増える代わりにB国の税収が減少するために、A、B両国間の協議が整わないことも多い。

他の紛争類型についても簡単に説明しよう。恒久的施設（P.E.）をめぐる紛争とは、当事国内に課税の根拠となるP.E.があるかどうかの問題になるもの。P.E.への所得の帰属に関する紛争とは、発生した所得がP.E.に帰属するものか否かをめぐるもの。所得の種類をめぐる紛争とは、租税条約において特定所得（たとえば知的財産権収入）について課税国が決まっている場合に、実際に発生した所得がどの種類の所得かをめぐるもの。過少資本税制をめぐる紛争とは、外国子会社の資本金が少なく、事業の実施について関係会社からの借入に大きく拠っている場合に、どの程度の借入金を資本金とみなして利息の経費性を否認するかをめぐるもの。

これらの紛争が国家間で解決されないと二重課税の状態は解消しない。しかし、このような紛争はA国とB国の利害が衝突しているために話し合いで解決することが難しい場合があり、しかも解決されなくても課税庁はあまり困らず、他方納税者が二重課税の不利益を負うことから、仲裁手続の必要が産業界

*14 Lindencrona, *op.cit.*, pp.4-9.参照。

から強く主張され^{*15}、OECD モデル租税条約における仲裁の採用に繋がった^{*16}。

このように租税協定仲裁が置かれるようになった原因は、相互協議手続によって上記のような租税条約に起因する紛争に十分対応できないと主張されたことにあった。

ICC の専門家グループは、仲裁手続を採用することの理由を次の 4 つに整理する^{*17}。

①相互協議手続は両国の権限ある当局の合意努力義務にとどまっており、当局間に合意が達成される保証はない。

②相互協議には納税者の参加が予定されていないために、両国の権限ある当局が誤解した事実に基づいて不適切な合意をする可能性がある。

③相互協議の透明性がない。

④権限ある当局が事案の検討を遅延させたり、棚上げにするなどの行為を行えば合意までに長時間を要する。

国際商業会議所（ICC）の専門家グループの見解は、相互協議という政府間の交渉によってでは最終的に紛争が処理できる保証がないために仲裁を採用すべきだということに尽きる。これは通常、国際紛争処理の「司法化」の第一の理由として挙げられるものである。問題は、それが紛争処理手続として何が適当かどうかという政策問題につきるかどうかどうかという点である^{*18}。

（２）主権問題

a . 問題の所在

仲裁を設置することは紛争処理の権限を当事国が仲裁委員会（仲裁廷）という第三者機関に委ねることを意味し、そのことは紛争の処理を国家間の協議に最後まで委ねるべきか、それとも第三者機関の決定を国家間の合意に代えるべきかという点に関わる。

*15 Michael J. McIntyre, "Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes," *Florida Tax Review*, Vol.7 (2006), pp.624-627. 参照。

*16 これ以外の仲裁のメリットについては、川端前掲論文 64 頁参照。

*17 Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, *Arbitration in International Tax Matters* (ST/SG/AC.8/2001/CRP.15), pp.2-4.

*18 相互協議によって処理できない事案がそれほど多くないために、このような手続は不要であるとか、そもそも処理できることの保証は不要という見解もある。McIntyre, *op.cit.*, 622ff. 参照。

国際法上は、国家が紛争処理を第三者機関の決定に委ねることには一切問題はない。国家間の合意によって国家を合併することまで法的には可能である以上、特定の決定を第三者機関に委ねるくらいで国際法上の問題は発生しない。しかし、特定の問題の決定を第三者機関に委ねることについては、国内憲法上の問題は生じうる。これが通常、租税条約仲裁の「主権問題」として語られる問題の本質である（EUにおいてかつて盛んに超国家性が議論されたが、その多くはこの文脈においてであった）。

b. 検討

憲法秩序の文脈ですぐに思い浮かぶのは「租税法律主義」との関係である。条約によって納税者の課税要件を国際機関に包括的に委任するとすれば、課税要件を法律によって定めることを義務づける租税法律主義と矛盾抵触し日本国憲法上許されないと考える余地が出てくる^{*19}。その場合、租税条約上の紛争処理を仲裁委員会に委ねることは租税法律主義に反し、そのような措置の採用は許されない。つまり、個々の課税額の決定を国会から仲裁委員会という第三者機関に委ねることの是非がここでの争点である。また一部の諸国では課税額の決定は行政府に独占的に与えられるとしており、このような国では紛争処理を仲裁に委ねることは原理的に許されない^{*20}。

しかし、租税条約に明確に課税要件が決められ、それに関する個別事案協議について協議によって合意に達しない事項（issue）についてのみ第三者の決定に従うことが、日本国憲法上の租税法律主義に反すると言えるのだろうか。新日蘭租税条約が採用した仲裁手続は現在でも国税当局の手で行うことが許される合意の一部を仲裁委員会の決定に置き換えたにすぎないからである。

また納税者の裁判を受ける権利（憲法 32 条）との関係を問題視する見解がある^{*21}。新条約の採用した仲裁申立ては納税者の発意に基づくものであり、また納税者が国内裁判所に訴えを起せば仲裁申立てはできないのであるから、納税者が権利を奪われたとは言えない。むしろ問題は課税という公法上の権利義務の決定を裁判以外の手続で決められるかという点である。しかし、相互協

*19 水野忠恒『国際課税の制度と理論』（2000）225 頁、伊藤前掲論文 14-15 頁、増井良啓「租税条約上の仲裁に関する I F A 報告書」ジュリスト 1244 号(2003)278 頁参照。

*20 Natalia Quinones Cruz, "International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective," *Tax Notes International*, No.533 (2008), pp.534-540.参照。

*21 水野前掲書 225 頁、伊藤前掲論文 14 頁参照、増井前掲論文 278 頁参照。

議手続においてももっぱら国税当局間の取決めによって決めることが許されるものの一部を第三者機関たる仲裁委員会に委ねることができないとは考えられない（納税者は、仲裁決定を含めて相互協議の結果を受け入れない権利をもつ）。日本において主権問題として法的に議論できるのはこの1点に絞られるが、憲法違反と断言するのは難しいと思われる。

このように考えると、他国ではともかく日本の場合は、租税条約について仲裁をおくかどうかはもっぱら政策判断の問題と考えられよう。

2. 仲裁の性質

(1) 仲裁の設計－納税者の位置づけ・国内法との関係

租税条約仲裁の手続をどのように設計するかは、仲裁に納税者をどのような形で係わらせるかという問題と密接に結びついている。通常の条約上の解釈適用に関する紛争を処理するための国際仲裁裁判の場合は、当該仲裁裁判判決が紛争当事国を拘束すれば足り、その判決が当事国領域内の市民に一定の影響を与える場合であっても、それは当事国の国内措置を通じて実現される。しかし、租税条約の仕組みでは、納税者が相互協議を課税国に申立て、租税条約当事国間の協議が始まり、協議において合意に達すれば、原則として当事国のみならず納税者もその合意結果に拘束される（納税者は拒否する権利をもつ）。相互協議を前提にして仲裁を構想すると、納税者を仲裁にどのように関係させるかが大きな問題になる。

従来、仲裁については次のような2つの類型が考えられた。第1は、国家間の仲裁手続である。すなわち、国が相互協議手続によって合意に達しない場合に、個人資格の仲裁人によって構成される仲裁廷に問題が持ち込まれ、仲裁廷の決定に両当事国が従うというものである。第2の類型は、相互協議手続によって当事国間で合意が達成できない場合に、納税者が租税協定当事国の双方を直接に仲裁に訴え、仲裁廷の判断に納税者、租税協定当事国の全部が従うというものである。

a. 第1類型

国家間の紛争処理において交渉がまとまらない場合に、その決着を第三者機関に委ねる代表的手続が国際仲裁裁判である。これが第1の類型である。国際仲裁裁判は、両国の合意に基づいて開始され、申立国が仲裁裁判合意に基づいて請求事項を決めて仲裁裁判所に訴え、仲裁裁判所は当事国間で合意された準則に基づいて付託された紛争を裁くことになる。通常、個人に関わる事案が仲裁裁判に掛けられるのは、当該個人が国内裁判所等の現地の国内手続によって

救済を受けることができなかつた場合に、当該個人の国籍国が個人に害を加えた現地国に対して交渉を申し入れ（外交的保護権の行使）、そしてそれによつてでは紛争が処理できなかつたときに、当該国籍国が問題を仲裁裁判に提訴する形で使われる。仲裁判決によつて加害国の責任が認められると、加害国は国籍国に対して損害賠償等を行う義務が明確になる。この手続では、損害賠償義務によつて加害国が金銭賠償を行う相手は国籍国であり、被害者本人に対してではない。そのため国籍国に支払われた賠償金を被害者に支払うかどうかは国際法上は当該国籍国の任意に委ねられ、被害者が賠償金を得る保証は少なくとも国際法上はない。このように仲裁裁判で争われるのは、被害者個人の蒙つた被害であるにもかかわらず、国際法上は被害者の国籍国の被害として扱われてそのように処置される。このように国際法上の仲裁裁判では、個人が被害者として扱われる「国内法の世界」と、当該個人の国籍国が被害者として扱われる「国際法の世界」は分断され両者が連動することはない。

租税条約仲裁を第1類型によつて構成すれば、租税条約に応じて当事国間で納税額の是非を争い、それについて仲裁裁判所が決定を下すが、その決定をどのように国内的に実施するかは各当事国の国内措置によることになる。つまり、仲裁決定がそのまま自動的に当事国国内で効力を発生することは保証されない。また仲裁に提訴できるのは、納税者が該当国の裁判所（国内救済機関）で救済が得られないことが確定される必要があり、仲裁裁判所の判決は国内裁判所の判決を、法的にはともかく事実上は覆すことが期待されている。

しかし、このような構成は、現在の租税条約上の相互協議手続とは基本的発想を異にする。租税条約上の相互協議の特色は、国家間の、それゆえに国際法上の相互協議手続と国内法上の租税救済手続が連動している点にある。すなわち、納税者が自己の課税について租税条約に照らしての疑義を感じた場合に課税国政府に相手国政府との相互協議の申し入れを行い、相互協議によつて合意に達すればそれに応じて課税が行われる^{*22}。しかし、納税者が国内裁判所に訴えて判決を得れば、相互協議は行われぬか効力を失うかのいずれかの途を辿る。つまり国際法上の手続と国内法上の手続が連動し、また国内裁判所の判決が相互協議の結果に優位する点に特徴がある。もし相互協議と同様に、仲裁裁判所に対して納税者が申立権をもち、その決定が当事国のみならず納税者に対しても直接的な効果をもち、しかしながら国内裁判所の判決があれば納税者の申立権が喪失するか、仲裁判決が法的効力を失うという仕組みを租税協定仲裁

*22 伊藤前掲論文4頁参照。

に組み込むことが必要だという判断があれば、第 1 類型の手続の採用は難しいであろう。租税協定仲裁を、相互協議が妥結しない場合にそれに代わる手続として構成するとすれば、租税条約仲裁と国内法上の手続の連動の確保は必須条件と言える。

b. 第 2 類型

仲裁で下された判断が直接的に納税者個人に効力をもつことを確保しようとして考えられたのが、第 2 類型である。これは、相互協議を要請した納税者が相互協議において決着が付かない場合に、租税条約の相手方当事者を国内仲裁手続に直接に提訴するという形である。この仲裁は、商事関係を中心に国内法に準拠して実施されているもので、国際商業会議所仲裁（ICC）などの既存の常設仲裁機関の用意する規則を使用して行われる機関仲裁と、仲裁規則を含めて当事者間の取決めに基づいて実施される個別（アドホック）仲裁がある。言うまでもなく、仲裁が適正に行われる場合は国家裁判所に代替する役割を果たし、国内裁判所の監督^{*23}を通じて、仲裁判断は国家法上の保護を得て裁判判決と同一の効力をもつ。当然、仲裁地裁判所で承認された仲裁判断は、執行力を持ち、また仲裁地以外においても、「外国仲裁判断の承認及び執行に関する条約」（ニューヨーク条約）等によって執行力を付与される。

租税協定仲裁をこの第 2 類型によって構成すると、納税者が直接訴えを提起でき、また国内裁判所を利用するか仲裁を利用するかは納税者の選択になり、納税者が国内裁判所を利用する意思をもてば、仲裁手続は開始できない。また仲裁手続は国家裁判所によって監督され、また外国裁判所において、納税者が仲裁判断を強制執行することが確保できる。ただし、一旦仲裁決定が下されるとそれについて納税者が国内裁判所に訴え、仲裁決定の効力を奪うことができない点は相互協議の手続とは異なる。

この手続を主張してきたのは国際税務協会（IFA）であり^{*24}、投資家が投資先国を訴える投資協定仲裁と類似した設計になっている。第 2 類型については増井良啓教授の詳細な検討があるが、憲法上の問題は 1（2）の問題に尽きるというのが結論のようである^{*25}。第 2 類型の手続の問題は、相互協議が国家間

*23 仲裁の監督（コントロール）については、3. 参照。

*24 増井良啓「租税条約上の仲裁に関する I F A 報告書」ジュリスト 1244 号(2003)278 頁以下参照。

*25 増井前掲論文 278 頁。

の協議手続であるにもかかわらず、仲裁になると一転して納税者対国家の手続に転換する点にあるように思われる。つまり、誰が最終的に決定権をもつかという問題であり、納税者が仲裁に直接訴えることができるのであれば、国家間で行う相互協議に正当性はなくなる。さらに、そもそも国家間の相互協議で出来上がる合意をなぜ仲裁でひっくり返せないかの説明がつかない。つまり、この手続は、納税者の地位の保証には役立つが、相互協議ひいては租税条約の根底に流れる、二重課税の解消は国家の手によって行うという基本政策と齟齬しているのである。第1類型の仲裁裁判の場合は、仲裁への提訴、そしてその進行はもっぱら条約当事国たる国家の手に委ねられ、裁判の途中でも国家間で協議を行って合意に達すれば取り下げることにも可能である。それに対して第2類型では、仲裁を取り下げることにも可能であるが、その場合には納税者を含む三当事者の同意が必要であり、当事国の課税権限が納税者の手によって制約される。

c. 新日蘭租税条約の位置

新日蘭租税条約は、相互協議の手続の一環として仲裁を設けることによって、上記第1および第2の難点を克服しようとしたものと評価できる。すなわち、第1の点については、仲裁はあくまで相互協議の一環と位置づけられるために、仲裁に決定は形式的には従来の相互協議の合意の位置づけと変わらず、納税者への効果との関係で仲裁に対して新たな位置づけを与えることは不要となる。また第2の類型で問題化した、納税者の仲裁上の位置づけについても、あくまで相互協議手続における納税者の関与の在り方として整理できるので問題はなくなる。

もちろん、仲裁への納税者の関与の仕方は、第2の類型よりも弱くなり、また仲裁委員会の決定に当事国が従わない場合に強制的に実現する方途がないという問題を生ずる。

(2) 仲裁の義務性（強制性）と任意性

租税条約に仲裁を採用すると決めると、それを義務的（強制的）なものにするか、任意的なものにするかが問題になる。租税条約に規定される仲裁について、仲裁手続を開始するに当たって、一方の当事国または納税者が一方的に申立を行えるか、それとも当事国、場合によってはそれに加えて納税者の同意を得たうえで仲裁に問題を付託するかという問題である。

通常、条約上の紛争処理手続として仲裁を置く場合には、一方当事国（租税条約の場合は納税者が申立を行うことも考えられる）が相手方当事国の同意を

得ずに一方的に付託できるのが普通であるが、単に両当事国、場合によってはそれに加えて納税者が合意を与えるべき仲裁手続を事前に決めておくだけとすることも考えられ、現在までに米国の結んだものはすべてこの種類のものである。

日蘭租税条約はこの点については、納税者が申立権をもつという形で義務的な仲裁手続とした（新日蘭租税条約 24 条 5 および「実施取決め」1）。仲裁を義務的なものにするか、任意的なものにするかは、仲裁手続の利用可能性の大きさに関わるが、もっぱら政策判断の問題であることにはかわりはない。

Ⅲ．仲裁手続上の問題

1．概要

新日蘭租税条約上の租税協定仲裁に関する実際的な手続を定める「実施取決め」は、通常の国内仲裁の手続をモデルにしたものであるが、いくつかの顕著な特色がある。もっとも重要なものは、すでに検討した当事者でない納税者の関与の仕方であるが、それ以外に原理的な問題を含むのは、透明性、条約解釈規則と監督（コントロール）の問題がある。

2．透明性

a．仲裁における透明性

仲裁の特色は、紛争の処理を任意の専門的仲裁人に委ねる点にあるが、同時にその手続が裁判手続と比べて柔軟な点にある。裁判は通常公開の場で行われ、かつ判決は公表される。しかし、仲裁の場合は審理が公開されることはほとんどなく（もちろん当事者が審理の公開を選択することはできる）、判断内容が公表されるのも例外である。むしろ手続が公開されず、また判断内容が公表されない点が仲裁のメリットとされる。

しかし、私人間の私的利益に関する紛争を処理するための仲裁であればともかく、公的利益が関係する公的性格をもつ紛争を仲裁手続によって処理する場合にそれで足りるかというのは大きな問題である。公的利益に関する紛争については、それがどのような形でどのように処理されたかは市民にきちんと説明できる形式を踏むことは非常に重要である。投資協定に関する紛争を処理する投資協定紛争では、多くの仲裁判断が公表されているほか、NGO等による第三者意見（アミカス・キュリエ）の提出を認めることもすでに行われ、仲裁

審理の公開等も議論されているのは、このような「透明性の要請」ゆえである^{*26}。透明性は公的性格をもつ紛争について、また判断内容いかんでは国家の公的措置の差止めや数千億に上る損害賠償金の支払いが命じられるにもかかわらず、秘密裏に処理を行うことが正当と言えないという発想に由来する。

b. 「実施取決め」と透明性

「実施取決め」上、透明性に関わるのは、「9. 手続上及び証拠上の規則」、「10. 仲裁の要請を行った者の参加」および「14. 仲裁決定」である。9. は仲裁審理の公開、10. は納税者の手続上の保証、そして14. は仲裁決定の公表に関係する。

9. 手続上及び証拠上の規則

この取決めと付託事項に従い、仲裁人は、付託事項に定められた事項を解決するために必要と認められる手続上及び証拠上の規則を採用する。

「実施取決め」9は、仲裁手続が準拠する「規則」の定め方を規定しており、この規則によって審理自体の公開やアミカス・キュリエの是非が決まる。現在のところ審理の公開や第三者意見の提出は想定されていないと思われるが、これらを認めることも可能である。

10. 仲裁の要請を行った者の参加

仲裁の要請を行った者は、直接に又はその代理人を通じ、相互協議手続で許容されるのと同等の範囲で、仲裁人に対して書面により自らの立場を表明することができる。加えて、要請者は、仲裁手続において、仲裁人の許可を得て口頭で自らの立場を表明することができる。

「実施取決め」10. は、申立てを行った納税者について、審理において書面で意見を表明することはできるが、仲裁人の決定いかんでは口頭での意見表明も可能であるとする。納税者に対する一応の手続的権利は保証されている。

14. 仲裁決定

*26 Alessandra Asteriti and Christian J. Tams, "Transparency and Representation of the Public Interest in Investment Treaty Arbitration," in Stephan W. Schill ed., *International Investment Law and Comparative Public Law* (2010), pp.787ff. 参照。

仲裁決定は、仲裁人の単純多数決で決せられる。仲裁のための委員会の決定は、文書で提示され、両締約国の権限のある当局が決定した場合には、依拠した法の出所及び結論に至った理由が示される。いずれか一方の締約国の権限のある当局から要請があった場合には、仲裁のための委員会の長は、両締約国の権限のある当局に対して、当該仲裁のための委員会における議論の概要を示す。条約の議定書12d(i)の規定に従い、仲裁のための委員会の決定は、先例としての価値を有しない。仲裁決定は、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表の形式及び内容に関して書面により同意しない限り、公表されない。

「実施取決め」14. は、仲裁決定の発表形式を規定する。14. によれば、決定は文書によって示されるが、通常の判決理由の部分は、両当事国の要請がない限り両当事国にも示されず、一方の当事国の要請しかなければ、理由の概要しか示されない。さらに決定自体についても、仲裁要請者および両当事国の同意がない限り公表されない。相互協議の結果が公表されないことと並行した取り扱いであり、仲裁委員会の決定に先例としての価値を持たせないためにこのような仕組みが考えられた^{*27}。

この仲裁決定の公表の仕組みは、透明性の観点からは問題があると言わざるをえない。14. の仕組みでは、条約の解釈適用に関するプロセスが外からは一切明らかにならず、関係国民が仲裁委員会での作業に疑義をもつ可能性は払拭されない。相互協議の結果自体も現行の租税協定では公表されていないが^{*28}、いずれも条約の解釈適用に関する決定である以上、ともに、守秘すべき事項は別にして原則として公表することが望ましい。

3. 条約解釈規則

(1) 「実施取決め」13.

「実施取決め」13. は、租税条約仲裁の採用すべき条約解釈規則を規定する。

13. 適用される法原則

仲裁人は、適用される条約の規定に従って、また、これらの規定に服しつつ、両締約国の法令の規定に従って、仲裁に付託された事項についての決定を行う。仲裁人は、条約の解釈に関する事項を、条約法に関するウィーン条約第31条から第33条までに採用された解釈の原則に照らし、OECD モデル租税条約の序論28から36. 1までに述べられるとおり、定期的に改定される

*27OECD, *op.cit* (note 1) ., p.108.

*28 伊藤前掲論文 12 頁注 35

OECD モデル租税条約コメンタリーに配意しつつ、判断する。同様に、独立企業原則の適用に関する事項は、OECD 多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドラインに配意して判断されるものとする。また、仲裁人は、両締約国の権限のある当局が付託事項で明示的に挙げるその他の根拠を考慮する。

この規定は、新日蘭租税条約の解釈が、「条約法に関するウィーン条約」（以下「ウィーン条約」という）の解釈原則に照らして、OECD モデル租税条約等の OECD 関係文書を考慮して解釈すべきことを定めている。

a. 「解釈の原則」の意義

国際条約の解釈を、ウィーン条約 31 条から 33 条までの規定に準拠して行うことは、国際法の規則である。この点を踏まえると本規定は次の 2 つの特色がある。第 1 は、ウィーン条約 31 条から 33 条までの規定について、そこで「採用された原則」と表現したことである。一般的に、規則とはそれに厳密に従うことを要求される法規範を、また原則とはそれに厳密に従うことは要求されず、合理的な場合には例外を許容する法規範をさすと考えられる^{*29}。OECD モデル租税条約の該当規定作成者が国際法上の原則と規則の違いを混同したために「原則」と表記したというのではなく、「採用された」という語が原則の前にあることから推測できるのは、意図的に「原則」の語を使ったことである。つまり、これはウィーン条約 31 条から 33 条までの規定には必ずしも準拠せずに、それらの規定を導いた源に存在する原則に従えば足りると記したとみるべきである。この点を具体的に説明しよう。

ウィーン条約において条約の解釈方法を規定するのは、31 条以下、とくに 31 条と 32 条である。

第 31 条（解釈に関する一般的な規則） 1 条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。

2 条約の解釈上、文脈というときは、条約文（前文及び附属書を含む。）のほかに、次のものを含める。

（a）条約の締結に関連してすべての当事国の間でされた条約の関係合意

（b）条約の締結に関連して当事国の一又は二以上が作成した文書であつてこれらの当事国以外の当事国が条約の関係文書として認めたもの

*29 小寺彰『パラダイム国際法』（2004）29 頁参照。

3 文脈とともに、次のものを考慮する。

(a) 条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意

(b) 条約の適用につき後に生じた慣行であつて、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの

(c) 当事国の間の関係において適用される国際法の関連規則

4 用語は、当事国がこれに特別の意味を与えることを意図していたと認められる場合には、当該特別の意味を有する。

第 3 2 条（解釈の補足的な手段） 前条の規定の適用により得られた意味を確認するため又は次の場合における意味を決定するため、解釈の補足的な手段、特に条約の準備作業及び条約の締結の際の事情に依拠することができる。

(a) 前条の規定による解釈によつては意味があいまい又は不明確である場合

(b) 前条の規定による解釈により明らかに常識に反した又は不合理な結果がもたらされる場合

これらの規定はまさに条約中の表題に「規則」とあるように、条約当事国が条約解釈を行う際に遵守すべき規範を規定する。しかし、31 条および 32 条の「採用した原則」ということになると、そこから導かれるのは、精々下記のような原則である。

第 31 条が基礎を置く、条約解釈において条約文 (text) を基本として解釈すべきであり、条約の準備作業は条約解釈における補足的手段にとどまる。

このように、「実施取決め」13 は、条約解釈に関する国際法規範とは異なるものを採用したのである。

b. OECD 文書の位置

ウィーン条約 31 条、32 条を準拠すべき原則とすると、これら以外に準拠ないし参照すべきものが必要になる。そこで「実施取決め」上条約解釈において大きな意味をもたされているのは、OECD モデル租税条約条約コメンタリーや OECD 多国籍企業及び税制運営のための移転価格ガイドラインである。「実施取決め」13 では、これらの文書に配意（ウィーン条約の訳語を使えば「考慮」の意）すべきことが明確に規定される。

OECD モデル租税条約コメンタリーや OECD 多国籍企業及び税制運営のための移転価格ガイドラインは、OECD 内の機関が採択した文書であり、ウィーン条約上は、せいぜい「解釈の補足的な手段」にすぎない。条約法条約上「解釈

の補足的な手段」に限定はなく、解釈者が合理的な手段と考えればどのようなものでも採用できる。このような取り扱いが許されるのは、それらが「解釈の補足的な手段」にすぎず、条約解釈規則によって導出される解釈の確認またはそれが不合理な結果をまねく場合に使われるにすぎないものだからである。ところが、「実施取決め」では、これらの文書がウィーン条約上の解釈規則の源にある原則と同じ位置づけを与えられている、さらに言えば、ウィーン条約 31 条、32 条との関係で準拠される規範はあくまで原則である以上、それが解釈を拘束する程度は低く、「実施取決め」13 が配意すべきとした OECD モデル租税条約コメンタリー等の文書が仲裁の解釈において占める重要性は実質上ウィーン条約を上回るとみるべきである。

(2) 問題点

仲裁委員会の行う解釈について独自の解釈規則を定めたことはどのような問題点を生むか。

第 1 に、租税条約についてこのような独自の解釈規則を採用することは、国内裁判所において租税条約を解釈する場合と齟齬が生ずる可能性を招来する可能性がある点である。つまり、日本も含めて国内裁判所において租税条約を解釈適用することが行われるが、そのときはウィーン条約の解釈規則に則って解釈することが要求される^{*30}。国内法上、ウィーン条約は国会承認条約であるが、OECD モデル租税条約コメンタリーは OECD という国際機関の非拘束的決定でしかないからである。もちろん、ウィーン条約上の条約解釈規則によれば自動的に最適の解釈が常に導かれるものではない以上、補足手段として OECD モデル租税条約コメンタリーや OECD 多国籍企業及び税制運営のための移転価格ガイドラインという OECD 文書が解釈上意味をもつことはありうる。しかし、それはあくまで解釈の補足手段としてである。このように条約解釈規範について差異があることは、国内裁判所において行われる租税条約の解釈結果と仲裁委員会の行う解釈結果が異なりうることを意味する。納税者は OECD の諸文書を根拠に主張したいときは租税条約仲裁を、それから離れたいときは国内裁判所を利用すべきだということになる。このことはどのように考えるべきであろうか。

第 1 に、このような差異が仲裁結果と各国の行う条約解釈の間に生まれること自身が問題である。同じ条約を解釈するにもかかわらず機関が異なることで

*30 最高裁判所第一小法廷判決平成 21 年 10 月 29 日

条約解釈の結果が異なりうるのだからである。さらに第2に、解釈規則の面で、国際機関 OECD の非拘束的文書を国会承認条約たるウィーン条約より優先させることを官庁間取決めでしかない「実施取決め」で決めたことは、たとえそれが仲裁委員会の解釈規則の形であっても問題がないとは言えない。仲裁委員会が第三者機関だとは言え、その行為は権限ある当局の代理として決定を行うにすぎず、いわば権限ある当局たる国税庁が、国際機関 OECD の非拘束的文書を国会承認条約たるウィーン条約より優先させると宣言したにほかならないからであり、国税庁が憲法に従わないで行為することを仲裁委員会に委ねたにほかならないのである。この趣旨の解釈規則が租税条約本体に書き込まれていれば、租税条約を解釈する際にウィーン条約によるべきことの政策妥当性を議論する必要があることは当然としても、そちらの方が合理性があると判断して条約自体の解釈規則に採用することには問題ない。仲裁における条約解釈規則は租税条約本体にきちんと規定すべきである。

4. 仲裁の監督（コントロール）

（1）仲裁の監督（コントロール）

仲裁が適正にかつ腐敗なく行われることを確保するために、仲裁廷を監督する手続が必要だと考えられ^{*31}、監督機関には仲裁が適正に行われていない場合には、監督機関は仲裁判断を取り消す権限等が認められる^{*32}。国内法上の仲裁には仲裁地の裁判所が監督し、違法な仲裁判断を取消すこと等が認められている。

国際仲裁裁判の場合は、監督は特別には予定されておらず、当該仲裁裁判自身が求められれば監督を行うことがあるが、同一機関が行う以上、監督機能は弱い。投資協定仲裁の場合は、ICSID 条約に基づくものは、同条約条約上の特別委員会が監督機関の役割を果たし（ICSID 条約 52 条）、またそれ以外の場合は、国内仲裁と同様、仲裁地国が指定されて仲裁地の裁判所が監督を行う。

*31 Margaret L. Moses, *The Principles and Practice of International Commercial Arbitration* (2008), p.193; William W. Park, "Control Mechanism in International Tax Treaty Arbitration," in *Resolution of Tax Treaty*, *op. cit.*, pp.36-37. 参照。なお、この点については、国内法上の仲裁を念頭において、仲裁判断が当事者間の合意でありながら確定判決と同じ効果をもつことから国家の関与が要請されるという説明が行われるが（小島武司・高桑昭『仲裁法』（2007）242頁）、国内法に基礎を置かない国際仲裁裁判の監督根拠は説明できない。

*32 英米では取消以外に種々の介入権が認められている。

(2) 「実施取決め」上の監督

「実施取決め」は租税条約仲裁について特別なコントロール方法を規定する。

17. 仲裁決定の確定

仲裁決定は、条約第24条5の規定、条約の議定書12の規定又は仲裁決定に合理的に影響を及ぼしたであろうと認められる付託事項若しくはこの取決めに含まれる手続規則のいずれかに違反することにより、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。仲裁決定がこれらの理由のいずれかによって無効であるとされる場合は、仲裁の要請及び仲裁手続は、行われなかったものとする（ただし、7及び12を除く。）。

これは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である。これは、官庁間取決めでしかない「実施取決め」によって直接国内裁判所に取消権を与えることを意味するのだろうか。

仲裁委員会の決定が納税義務という国民の権利義務に直接に関係するものであることは間違いないが、日本国憲法上このような訴訟が許されるかという点については疑念を禁じえない。まず、原告は一体誰なのであるか。仲裁当事者の国なのか。もしそうだとすると、国家間の国際法上の仲裁—租税条約仲裁が相互協議の一部を構成する以上、租税条約仲裁は国際法上のものと考えざるを得ない—の監督を国内裁判所が行うことになり、国内裁判所の権限を越える可能性が大きい。納税者が原告であるとした場合、被告は誰になるのか、また裁判所の権限を規律する訴訟法はあるのかという問題に突き当たる。仲裁法が対象とするのは「民事上の紛争」（2条）に限られており、租税条約仲裁が「民事上の紛争」に当たらないことは当然の事理である。「実施取決め」が定める監督権限を行使するためには国内裁判所が管轄権をもつ必要があるが、果たしてそれが国内法上の争訟に当たるかどうかという大問題が存在する。筆者は国内法上の争訟性が疑わしいと感じている。

さらにこの問題が解決されたとしても、複数国の国内裁判所が監督権を有することに伴う不都合が発生する。最大の不都合は裁判所の判断が食い違う場合である。当事国双方の裁判所において、取消の訴訟が係属し、一方の国内裁判所では取り消され、他方の国内裁判所では取り消されなかった場合、一体どのようなようになるのだろうか。

国際法と国内法を連動させる点に租税条約仲裁の特色はあるが、仲裁委員会に対する監督機能を構想する段階で最大の難点に遭着したという感を禁じ得な

い。国際仲裁裁判の場合には監督制度を特別には置かない場合が普通であり^{*33}、租税条約仲裁についてもそのような取り扱いをすれば問題は起こらないと思われる。

むすび

新条約に仲裁規定が置かれたのは、国際紛争を最終的に決着させるという他分野の「裁判化」と共通する要因に基づく。ただし、相互協議によって合意が達成できない事案がそれほど多くないことから、租税条約仲裁が WTO 紛争解決手続や投資協定仲裁の手続ほど利用されることはないと思われる。

新条約の内容を点検すると、内容的には透明性や条約解釈規則、監督について大きな問題を抱えている。透明性の問題は公的利益に係わる決定手続の問題であって早急に措置する必要がある。他方、条約解釈規則や監督の問題は、直ちに実務上大きな問題を生むとは言えないが、きちんと理論的に整理しておかないと、法制上の疑義が払拭されないばかりか実務上の困難が生ずる可能性があるように思われる。OECD モデル租税条約に規定があるからと言ってそれに無条件に従う必要があるわけではなく、各国は OECD モデル租税条約の内容をきちんと検討し、国内法制等の諸条件を勘案してその採否を決めるのが当然の態度であることを最後に断っておきたい。

補章 投資協定仲裁

租税条約仲裁の法的性質をより詳しく特定するために、国際手続と国内手続が連動する点において共通する投資協定仲裁について、租税協定仲裁との異同を分析したいと思う。

最近では投資協定に基づいて、投資家の現地における投資協定上の権利の確保を目指すために投資家個人が相手国を仲裁に訴えるという投資協定仲裁が盛んに使われている^{*34}。投資協定仲裁は個人がイニシャチブをとって投資先国（ホスト国）を訴える手続であるが、仲裁付託に先立つ協議（交渉）、そして仲裁もすべて一方の当事者は投資家であり、投資家の母国（ホーム国）が紛争処理手続に直接的に関与することはない。仲裁規則は、国際的な仲裁規則である ICSID 条約が使われることもあるが、国際商業会議所仲裁等の国内法上の仲裁

*33 もちろん別途の仲裁手続を置いて監督機能を行使させる途もある。

*34 投資協定仲裁については、小寺彰編『国際投資協定』（2010）、とくに小寺「第1章 投資協定の現代的意義」2頁以下参照。

規則も使われる。いずれの場合も、仲裁判断は投資協定の法的拘束力によって担保されると同時に、ICSID 仲裁の場合は ICSID 条約によって投資協定当事国を越えた法的効力が与えられ、またその他の仲裁規則によって実施された仲裁の判断は、一般の商事仲裁と同様に「外国仲裁判断の承認及び執行に関する条約」（ニューヨーク条約）によって国内法上、承認執行される。

租税条約仲裁の場合は個人がイニシャチブを取るとはいいながらも、協議はもっぱら国家間で行われ、その点は相互協議の一環と位置づけられる仲裁においても同じである。投資協定仲裁については、国際法上どのように位置づけるかをめぐって議論が生ずる^{*35}。具体的には、国家が一方当事者であってもあくまで国内裁判所に代替する国内法上の仲裁かそれとも国家の権利（条約解釈適用権）を個人に委ねて個人が国家の権利を代替行使する国際法上の仲裁かという争いである。しかし、新日蘭租税条約が採用した租税仲裁の場合は、いくら納税者が付託のイニシャティブをもったとしても、それが相互協議手続の一環と位置づけられる以上、国家間の国際法上の手続であることに異論の余地はなく、この点では租税条約仲裁には投資協定仲裁のような問題は生じない。

*35 小寺彰「投資協定仲裁の法的性質—投資協定における投資家の地位」日本国際経済法学会年報 17 号（2008）106 頁以下参照。

< 参考 >

日本国とオランダ王国の権限のある当局は、2010年8月25日に東京で署名された所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約（以下「条約」という。）の第二十四条5に規定する仲裁手続の実施方法を定めた。

両締約国の権限のある当局は、この取決めに定める仲裁手続に誠実に従う。

1. 事案の仲裁への付託の要請

条約第24条5の規定に基づく仲裁の要請（以下「仲裁の要請」という。）は、書面によって、次の部署を経由して同条1に規定する権限のある当局に送付される。

a) (日本国については)、国税庁相互協議室

b) (オランダ王国については)、財務省国際租税政策法制課

当該要請には、事案を特定するための十分な情報が含まれる。また、当該要請には、当該要請を行った者による、同一の事項に関する決定がいずれの締約国の裁判所又は行政審判所においても行われていない旨の文書が添付される。

当該要請を受領した権限のある当局は、その受領した日の翌日から10日以内に、当該要請及び添付文書の写しを他方の締約国の権限のある当局に送付する。

2. 事案を仲裁に付託する時期

仲裁の要請は、条約第二十四条1の規定に基づき一方の締約国の権限のある当局に申し立てられた事案が他方の締約国の権限のある当局に対しても提示された日から2年を経過した日より初めて可能となる。これに関し、以下の情報が提示された場合にのみ、当該事案は他方の締約国の権限の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

両締約国の権限のある当局は、この2で示されたすべての情報が提示された日について相互に確認を行う。

条約第二十四条1の規定に基づき相互協議の申立てを受けた権限のある当局は、その申立てを行った者に対して、この2で定められた相互協議手続の2年間の開始の日を通知する。

3. 付託事項

両締約国の権限のある当局が仲裁の要請を受領した日の翌日から90日以内に、両締約国の権限のある当局は、仲裁のための委員会によって解決されるべき事項について決定し、それを書面で当該仲裁の要請を行った者に通知する。この決定は「付託事項」を構成する。

また、両締約国の権限のある当局は、この取決めの以下の定めにかかわらず、付託事項において、この取決めに含まれる手続規則に追加し、又はこれと異なる手続規則を定め、適切とみなされるその他の事項を処理することができる。

4. 付託事項の不通知

付託事項が3の期間内に仲裁の要請を行った者に通知されなかった場合には、その者及びそれぞれの締約国の権限のある当局は、当該期間の末日の翌日から30日以内に、仲裁によって解決されるべき事項の一覧を相互に書面で通知することができる。その期間内にこうして通知された一覧のすべてが、仮の付託事項を構成する。

5に従ってすべての仲裁人が任命された日の翌日から30日以内に、仲裁人は、そのように通知された一覧に基づく仮の付託事項を改定したものを、両締約国の権限のある当局及び当該仲裁の要請を行った者に通知する。

両締約国の権限のある当局は、その改定された仮の付託事項を受領した日の翌日から30日以内に、それとは異なる付託事項を決定し、それを仲裁人及び当該仲裁の要請を行った者に書面で通知することができる。両締約国の権限のある当局がその期間内にこの通知を行った場合には、この異なる付託事項が、事案に関する付託事項を構成する。

両締約国の権限のある当局が異なる付託事項の決定及び書面による通知をその期間内に行わなかった場合には、仲裁人によって改定された仮の付託事項が、事案に関する付託事項を構成する。

5. 仲裁人の選任

仲裁の要請を行った者が付託事項を受領した日の翌日から90日以内に、又は4が適用される場合には両締約国の権限のある当局が仲裁の要請を受領した日の翌日から120日以内に、両締約国の権限のある当局は、それぞれ一人の仲裁人を任命する。

二人目の仲裁人が任命された日の翌日から60日以内に、両締約国が任命する二人の仲裁人は、仲裁のための委員会の長としての職務を果たす第三の仲裁人を任命する。

定められた期間内に第三の仲裁人が任命されない場合には、別の任命方法を定めていない限り、それぞれの締約国の権限のある当局は、その期間の末日の翌日から10日以内に、第三の仲裁人

の候補者を三人まで提案する。既に任命された二人の仲裁人は、候補者の一覧を受領した日の翌日から10日以内に、提案された候補者の中から仲裁のための委員会の長としての職務を果たす第三の仲裁人を任命する。

何らかの理由によって、仲裁手続の開始後に仲裁人を交代させる必要がある場合には、上に掲げたこの5の手続を準用する。

それぞれの締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人の報酬を決定する。第三の仲裁人の報酬は、その任命の前に、両締約国の権限のある当局が他の二人の仲裁人の報酬を考慮して決定する。

6. 仲裁人の資格及び任命

条約の議定書12b) (i) 及び (iii) の規定に従い、

a) すべての仲裁人は、国際租税に関する事項について専門知識又は経験を有する者とする。また、

b) すべての仲裁人は、いずれの締約国の税務当局の職員であってはならず、条約第二十四条1の規定に従って申し立てられた事案にこれまで関与した者であってはならない。

加えて、仲裁のための委員会の長は、その国籍及び居所を考慮して選任される。

仲裁人は、その任命を確認する書簡が、当該仲裁人の任命権限を有する者及び当該仲裁人自身の両者により署名された時に任命されたものとする。

7. 情報の通信と秘密保持

条約の議定書12b) (iv) の規定に従い、両締約国の権限のある当局は、仲裁手続の実施に先立って、すべての仲裁人及びその職員が、それぞれの締約国の権限のある当局に対して送付する書面において、条約第二十五条2及び両締約国において適用される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従うことに合意することを確保する。

8. 適時の情報提供が行われなかった場合及び相互協議の中断があった場合 5にかかわらず、両締約国の権限のある当局が、条約第二十四条5に規定する2年以内に仲裁に付託された事項を解決できなかったことが、主として、事案によって直接に影響を受ける者が適時に関連する情報を提供しなかったことに帰するものと判断した場合には、両締約国の権限のある当局は、仲裁人の任命をその情報の提供の遅延に対応する期間延期することができる。

5にかかわらず、条約第二十四条5に規定する2年以内に仲裁に付託された事項を解決できなかったことが、相互協議の申立てを行った者からの要請により、同条2の相互協議を中断していたことに帰する場合には、両締約国の権限のある当局は、仲裁人の任命をその中断に対応する期間延期することができる。

両締約国の権限のある当局は、その遅延及び（又は）中断に対応する期間を決定する。条約第二十四条1の規定に基づき相互協議の申立てを受けた権限のある当局は、仲裁の要請を行った者に対して、その決定した期間を通知する。

9. 手続上及び証拠上の規則

この取決めと付託事項に従い、仲裁人は、付託事項に定められた事項を解決するために必要と認められる手続上及び証拠上の規則を採用する。

条約の議定書12c)の規定に従い、両締約国の権限のある当局は、すべての仲裁人及びその職員に対して、秘密情報を含む仲裁決定に必要な情報を遅滞なく提供する。

両締約国の権限のある当局が別の決定をした場合を除くほか、情報（10により、仲裁の要請を行った者又はその代理人から書面又は口頭で提供された情報を含む。）のうち両締約国の権限のある当局が仲裁の要請を受領する前に入手できなかったものは、仲裁決定に関し考慮されない。

10. 仲裁の要請を行った者の参加

仲裁の要請を行った者は、直接に又はその代理人を通じ、相互協議手続で許容されるのと同等の範囲で、仲裁人に対して書面により自らの立場を表明することができる。加えて、要請者は、仲裁手続において、仲裁人の許可を得て口頭で自らの立場を表明することができる。

11. 実施準備

両締約国の権限のある当局が別の決定をした場合を除くほか、仲裁に至った事案の申立てを最初に受けた権限のある当局は、仲裁のための委員会の合議の実施準備に対して責任を負い、仲裁手続の実施に要する運営人員を提供する。こうして提供された者は、手続に関する事項を、仲裁のための委員会の長に対してのみ報告する。

12. 費用

条約の議定書12b) (v)の規定に従い、

a) それぞれの締約国の権限のある当局は、自らが任命した仲裁人に係る費用及び自国の費用を負担し、また

b) 仲裁のための委員会の長の費用その他の仲裁手続の実施に関する費用については、両締約国の権限のある当局が均等に負担する。

条約の議定書12b) (v)の「その他の仲裁手続の実施に関する費用」には、11による実施準備のために生じた間接費用は含まれない。

仲裁の要請を行った者は、自らが仲裁に関与する費用（旅費並びに自らの見解の作成及び提示に関する費用を含む。）を負担する。

13. 適用される法原則

仲裁人は、適用される条約の規定に従って、また、これらの規定に服しつつ、両締約国の法令の規定に従って、仲裁に付託された事項についての決定を行う。仲裁人は、条約の解釈に関する事項を、条約法に関するウィーン条約第31条から第33条までに採用された解釈の原則に照らし、OECD モデル租税条約の序論28から36 . 1までに述べられるとおり、定期的に改定される

OECD モデル租税条約コメンタリーに配意しつつ、判断する。同様に、独立企業原則の適用に関する事項は、OECD 多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドラインに配意して判断されるものとする。

また、仲裁人は、両締約国の権限のある当局が付託事項で明示的に挙げるその他の根拠を考慮する。

14. 仲裁決定

仲裁決定は、仲裁人の単純多数決で決せられる。仲裁のための委員会の決定は、文書で提示され、両締約国の権限のある当局が決定した場合には、依拠した法の出所及び結論に至った理由が示される。いずれか一方の締約国の権限のある当局から要請があった場合には、仲裁のための委員会の長は、両締約国の権限のある当局に対して、当該仲裁のための委員会における議論の概要を示す。条約の議定書12d) (i)の規定に従い、仲裁のための委員会の決定は、先例としての価値を有しない。仲裁決定は、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表の形式及び内容に関して書面により同意しない限り、公表されない。

15. 仲裁決定の通知のために認められる期間

仲裁決定は、仲裁のための委員会の長が事案の検討を開始するために必要なすべての情報を受領した旨を両締約国の権限のある当局及び仲裁の要請を行った者に対して書面で通知した日の翌日から180日以内に、両締約国の権限のある当局及び当該仲裁の要請を行った者に対して通知される。

この15の前段にかかわらず、最後の仲裁人が任命された日の翌日から60日以内に、又は最初の二人のうち後に任命された仲裁人が任命された日の翌日から60日以内に第三の仲裁人が任命されなかった場合には最後の仲裁人が任命された日の翌日から40日以内に、仲裁のための委員会の長が両締約国の権限のある当局のうち一方の同意を得て他方の締約国の権限のある当局及び仲裁の要請を行った者に対し事案の検討を開始するために必要なすべての情報を受領していない旨を書面で通知した場合において、

a) 当該仲裁のための委員会の長がその通知が送付された日の翌日から60日以内にその必要な情報を受領したときは、仲裁決定は、当該仲裁のための委員会の長がその必要な情報を受領した日の翌日から180日以内に、両締約国の権限のある当局及び当該仲裁の要請を行った者に対し通知される。また、

b) 当該仲裁のための委員会の長がその通知が送付された日の翌日から60日以内にその必要な情報を受領しなかったときは、両締約国の権限のある当局が別の決定をしたときを除くほか、当該仲裁のための委員会の長が後にその必要な情報を受領したときであっても、仲裁決定は、その情報を考慮に入れることなく行われ、その通知が送付された日の翌日から240日以内に、両締約国の権限のある当局及び当該仲裁の要請を行った者に対し通知される。

予見不能の事象により、仲裁決定が定められた期間内に通知されないおそれがある場合には、両締約国の権限のある当局及び事案によって直接に影響を受ける者は、この15に掲げる期間を、合意した期間延長することができる。

16. 定められた期間内に決定の通知が行われなかった場合

仲裁決定が15に掲げる期間内に両締約国の権限のある当局に通知されなかった場合には、両締約国の権限のある当局及び事案によって直接に影響を受ける者は、180日を上限として当該期間の延長に合意することができる。これらの者が15に掲げる期間の末日の翌日から30日以内にその合意を行わない場合には、両締約国の権限のある当局は、5に従って、一以上の新たな仲裁人を任命する。

17. 仲裁決定の確定

仲裁決定は、条約第24条5の規定、条約の議定書12の規定又は仲裁決定に合理的に影響を及ぼしたであろうと認められる付託事項若しくはこの取決めに含まれる手続規則のいずれかに違反することにより、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。仲裁決定がこれらの理由のいずれかによって無効であるとされる場合は、仲裁の要請及び仲裁手続は、行われなかったものとする（ただし、7及び12を除く。）。

18. 仲裁決定の実施

両締約国の権限のある当局は、仲裁に至った事案に関し相互協議の合意を行うことにより、仲裁決定の通知が行われた日の翌日から180日以内に、当該仲裁決定を実施する。

両締約国の権限のある当局及びその事案によって直接に影響を受ける者は、仲裁決定の通知から実施までの期間を、合意した期間延長することができる。

19. 仲裁決定が提供されない場合

14、15及び16にかかわらず、条約の議定書12e)の規定に従い、仲裁の要請が行われた後で、かつ、仲裁のための委員会がその決定を両締約国の権限のある当局及び当該仲裁の要請を行った者に送達する前に、両締約国の権限のある当局が仲裁に付託されたすべての未解決の事項を解決した旨の通知を仲裁人及び当該仲裁の要請を行った者に対して書面で行う場合には、当該事案は、条約第二十四条2の規定に従って解決されたものとし、仲裁決定は行われぬ。

20. 最終規定

この取決めは、条約第二十四条5の規定が効力を生じることとなった後に、同規定に従ってなされる仲裁の要請に対して適用される。

その仲裁の要請が条約の議定書12f)の規定を適用してなされるものである場合には、この取決めが準用される。条約の効力発生前に、一方の締約国の権限のある当局に対して事案の申立てが行われ、他方の権限のある当局に対して2に掲げる情報が提示された場合には、当該事案は、

この条約の効力発生の日に関方権限のある当局に申し立てられたものとする。

両締約国の権限のある当局は、書簡の交換により、この取決めを修正し、又は補足することができる。