

OECDモデル条約における相互協議手続の性質（一）

木村 弘之 亮

第一章 総説

第一節 モデル条約に関するコメント

第二節 説明

一 総則

二 OECDモデル条約の様態

三 対象の限定

第三節 第二五条に関する国内法の根拠

第二章 個別事案協議手続の申立要件（第一項）

第一節 モデル条約に関するコメント

第二節 モデル条約の解説

一 モデル条約間の合致と相違

二 説明

第三節 日本の二重課税条約

一 第二五条一項に関する条約の概観

二 説明

第三章 個別事案協議手続の手続要件（第二項）

（以上本号）

第一節 モデル条約に関するコメントリー
第二節 モデル条約の解説

一 モデル条約間の合致と相違

二 OECDモデル条約とUNモデル条約

三 USモデル条約

第三節 日本の二重課税条約

一 第二五条二項に関する条約の概観

二 説明

第四章 相談手続 (第三項)

第一節 モデル条約に関するコメントリー

第二節 モデル条約の解説

一 モデル条約間の合致と相違

二 OECDモデル条約およびUNモデル条約

三 USモデル条約

第三節 日本の二重課税条約

一 第二五条三項に関する条約の概観

二 説明

第五章 仲裁手続 (第四項)

第一節 モデル条約に関するコメントリー

第二節 モデル条約の解説

一 モデル条約間の合致と相違

二 OECDモデル条約

三 国連モデル条約

四 USモデル条約

第三節 日本の二重課税条約

一 第二五条四項に関する条約の概観

二 説明

(七十一 卷八号)

(七十一 卷九号)

第一章 総説

第一節 モデル条約に関するコメンタリー

I 前文

1 「原則」

本条は、最も広い意味において租税条約の適用から生じるそうした困難を解決するための相互協議手続を定めるものである。

2 「第一項および第二項の規定」

本条は、まず、第一項および第二項において、両国の権限のある当局が租税条約の規定に適合しない課税を受けた納税義務者の事案を相互協議により解決するよう努めることを規定している。

3 「第三項の規定」

本条は、また、第三項において、両国の権限のある当局が、租税条約の解釈又は適用に関して生じるであろう問題を相談協議により解決すること、さらには、租税条約に規定のない事案における二重課税をどのように排除するかを一緒に相談することを求め、かつ、そのための権限を与えている。

4 「第四項の規定」

最後に、相互協議手続の実務的な運営に関して、本条は第四項において、権限のある当局が、外交上の経路を通することなく、他方の権限のある当局と直接に相互に通信し、または、権限のある当局が相互協議手続を必要と

考える場合には、この目的のためにとくに任ぜられた合同委員会において口頭で意見の交換を行うことのできる権限を与えることに限定している。

5 「コメント」

本条は、相互協議手続に関する原則を定めているにすぎないので、以降に掲げるコメントは、この原則の目的をより詳細に説明し、また、必要と考える場合には補完するものである。特に、国際的なレベルにおける相互協議手続の実施に又は国内的なレベルにおける大部分の OECD 加盟各国において存在している税に関する紛争に関する紛争処理手続の実施に適用されるそうしたルールが、引き合いに出される。

第二節 説明

一 総 則

二重課税条約における相互協議手続 (Mutual Agreement Procedure)⁽¹⁾ の重要性は、世界中で移転価格に払われる注目に直接比例して増大しつつあるし、また、今後も増え続けるように思われる。

OECD モデル条約二五条は、二重課税の除去ないし回避のための行政手続規定を定めている。

同規定は、納税義務者の申立てにより又は申立てのないときにも、両締約国の権限のある行政庁に対し、条約の解釈又は適用に際し生ずる困難または疑義を、相互協議により解決するそうした権能を与えている。しかも、その為に、最初に外交上の経路を介在させなくともよい。

両締約国による条文規定の解釈が食い違う場合、二重課税条約の規律統一性⁽²⁾が歪むこととなる。このような解釈の相違は、当該条約の固有の目的すなわち二重課税の回避を阻む原因となる。その際、特に解釈上の紛争が問

題である。この解釈上の紛争は二国間のレベルにおいては結局のところ相互協議手続によってのみ解消されうる。しかし、残念ながら、本論題に関する公表された情報量⁽³⁾はきわめて限られている。しかも、これまで日本で生じないと思われてきた問題の大部分は、未討議であるけれども、検討を要する問題も多々提起されよう。

本稿の研究対象は、所得および資本に関するOECDモデル租税条約（OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital）および日本国の締結した二重課税条約の規定に限定されている、相互協議規定（OECDモデル条約二五条）である。

二 OECDモデル条約の様態

OECDモデル条約二五条は三類型の手続⁽⁴⁾を予定しており、それらはそれぞれ独自にかつ相互に独立して実施されうる。しかし、それらの重なりあい⁽⁵⁾はありうることであり、そしてモデル条約によって望まれて⁽⁵⁾さえている。一に、第一項および第二項の相互協議手続は、「この条約の規定に適合しない課税」に適用されるものである（これを以下「個別事案協議手続、狭義の相互協議手続（the specific case mutual agreement）」⁽⁶⁾と⁽⁶⁾う）。狭義の相互協議手続は、個別事案について、租税条約に適合しない課税を、一方または双方の締約国により講じられる措置によって、回避又は取り消すことを目指している⁽⁷⁾。これらの条項は納税義務者にその者の事案を権限ある当局に申し立てる権限を与えている⁽⁸⁾。もちろん、納税義務者の居住地位国が条約に違反して納税義務者に課税した場合（同国の）権限のある当局は、みずからのイニシアティブにより、したがって他方の締約国の権限のある当局に接触せずに、条約に適合しない課税を取り消す権限を有している。二に、第三項一文の相談手続は、この条約の解釈又は適用に関して一般的に又は特殊に生じる困難または疑義を除去することを目指す⁽⁹⁾（これを以下では「具体的相談手続、解釈適用協議手続（The interpretative mutual agreement）」⁽⁹⁾と⁽⁹⁾う）。三に、第三項二文の

相談手続は、「この条約において規定されていない事案での二重課税の除去」について両税務当局による合同の相談を認めて、一般的に当該条約の欠缺の補填をその目的とする（これを以下では「抽象的相談手続」、立法的解決協議手続（the legislative mutual agreement）⁽¹⁰⁾⁽¹¹⁾）。第二類型および第三類型は、納税義務者のかかわり合いを必要要件としない点で第一類型と区別される。もともと三類型はすべて個別具体事案に適用されう。しかしながら、解釈適用協議および立法的解決協議は、いったん解決された困難および疑義、又はいったん排除された二重課税が別の類似の事案に適用しうることとを前提としているのに対し、狭義の相互協議手続は必ず当該特殊事案に限られている。このような区別は決して排他的ではない。相手締約国が租税条約に従って課税していないと主張されているケースのいくつかは、同条約の解釈に関して困難又は疑義が存することをその理由としている。解釈に関する困難又は疑義の大部分は、主として個別具体のケースにおいて生じるであろう。多数の他の事例にとって意義を有するそうした合意のきつかけをひとつの個別事案が与える場合、両種の相談手続（第二類型・第三類型）は狭義の相互協議手続と重なり合う。最後に、少数の納税義務者にかかわりのある特殊なケースは、一般的に適用しうる解釈適用協議のレベルにまで昇らないであろう。⁽¹²⁾第四項は、三類型の手続きすべてについての実施規定を定めている。とくに、同条項は、直接に相互に交渉しうることを権限のある当局に認めている。

相談手続は、外交議定書の様式性から解放されている行政手続である⁽¹³⁾。したがって、相互協議手続は実務ではまったくフレキシブルに取り扱われうる。相互協議手続は権利救済手続ではない。納税義務者は相互協議手続に関与しない⁽¹⁴⁾。むしろ、相互協議手続は二国間紛争解決手段であって、これにはたしかに衡平及び実行可能性の原則はあてはまるが、しかし正規の法律手続における原則と保障は妥当しない⁽¹⁵⁾。

当該納税義務者は相互協議手続に直接に関与していないので、その者は相互協議手続の遂行ないし終結になん

ら影響を及ぼしえないので、このような相互協議手続は原則として納税義務者の意思に反しても遂行されうる⁽¹⁷⁾。この点を考慮すると、関係行政庁は合意すべき義務を負っていない⁽¹⁸⁾。合意が達成される場合、その合意からは、相互主義の留保の下にある条約上の履行義務が生じる⁽¹⁹⁾。日本の眼からみれば、相互協議手続は（調停）行政協定（Schlichten Verwaltungsabkommen）という法的性格を有する⁽²⁰⁾。この行政協定には裁判所ではなく、当該税務当局が拘束される⁽²¹⁾。

相互協議手続はなんら正規の外交ルールに服しておらず、外務大臣を経由する外交上の経路によることは必要でなく、さらに、行政庁は原則として直接に相互に口頭による意見の交換によるやりとりをしてもよい⁽²³⁾にもかかわらず、しかしながら、この手続きは時折数年を要する⁽²⁴⁾。納税義務者が相互協議手続の遂行上法的地位を有さず、かつ当該手続そのものの継続期間が長期にわたる結果、国際実務においてはごくわずかな相互協議手続が実施されうるにすぎない⁽²⁵⁾。

個別事案協議および解釈適用協議の区分は次の三つの性格にある。

(1) 個別事案協議手続では、権限ある当局（複数）がある事案を解決するに当たって国内法から離れる場合であっても、かれらに対するコントロールはあまり強くない。

(2) 個別事案協議は一般に公表されず、そして解釈適用協議は一般に公表される（又は公表されるべきである）。後者は当該条約についての解釈を意図しているので、解釈適用協議は、当該条約の要件および当該条約が国内法の参照を規定している範囲において、国内法の要件から逸脱すべきでない。

(3) 解釈適用協議では、個別事案協議の場合と異なり、関係人は協議の申立権を認められていない⁽²⁶⁾。

広く用いることのできる個別事案協議の結果が非公開であるため生じるリスクは、二つある。一に、納税義務者の観点からは、特定の納税義務者は当該個別事案協議に気づいていないかもしれず、したがってすでに実務上

利用しうるそうした救済方法を探し求めることができないかもしれない。二に、租税行政の観点から、個別事案協議の合意 (repetitious specific case agreements) は、比較的広範囲のカテゴリーの納税義務者に適用されないかもしれない。

相互協議手続が法的に正規の地位を十分に確立されていないので、この相互協議手続は、係争納税義務者に対し二重課税からの保護を十分に供与することができない。それ故、相互手続における納税義務者の権利を強化することは、正当であり、またいずれにせよ、行政庁がひとつの正規のルールを想定するに適していないケースではそうである。⁽²⁷⁾ 納税義務者の法的地位の強化が、新しいドイツの二重課税条約においては、仲裁機関ないし仲裁委員会の設置によってすでに講じられている。⁽²⁸⁾ しかし、国際仲裁裁判所の設置は各国の財政上のエゴイズムによりうまくいっていない。例えば、⁽²⁹⁾ 関連企業間における取引関係での利益の調整 (移転価格) の事案について二重課税の排除に関する EC 条約 (調停手続)⁽³⁰⁾ は、たんに部分的な解決方法である。EC 条約によれば、常設委員会が、拘束力のある裁決を行うのは、両国の相互協議が関連企業間の利益更正⁽³¹⁾ について権限のないそうした事案においてである。⁽³²⁾ 相互協議手続を発展させるための国際商工会議所の提案もまた、実現されていない。その提案によると、相互協議手続への参加を求める納税義務者の権利ならびに国際租税裁判所の設置が提唱されている。

三 対象の限定

第二五条は、租税法上重要な情報が相互協議手続の運用のため必要である場合を除いて、かかる租税情報の二国間交換の法的根拠とならない。しかし、第二六条の守秘義務規定は、この場合にも尊重されなければならない。さらに、相互協議手続の交渉のなかで、当該手続に必要である以上の情報が交換される場合、この手続き全体は第二六条に従って行われる。⁽³⁴⁾ モデル条約九条二項後段によれば、両締約国の権限のある当局は、相当の移転価

格の算定に際して生じる困難を相互協議によって解決するために、相談する。ここでは、第二十五条の引照が問題である。「相談する」という表現が示唆しているように、第二十五条三項にいう相談手続のみならず、広義の相互協議手続もまたこの問題とされている。

- (1) 一九七七年OECDモデル条約二五条。
- (2) 例えば、日米条約二一条は二つの独立企業の原則に基づく価格を一致させなければならない¹⁾と明言していないが、日米両国が相互に独立企業の原則に基づく課税を認めている以上、二つの独立企業間価格を統一又は一致させるのは当然であり、さもないればこのような規定を設けた意味がない（羽床正秀「租税条約上の相互協議を巡る諸問題——法的側面からの考察による実務上の指針として——」国際税務一二巻七号（一九九二）一〇頁）。
- (3) *Avery Jones, John F., et al., The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD-Model Convention*, British Tax Review 1979, 333, footnote 2.
- (4) *Avery Jones*, supra note 3, BTR 1979, 334.
- (5) *Kramer, J. D.*, German Federal Finance Ministry Provides Guidance on Exchange of Information and Mutual Agreement Procedures Under Treaties, TNI 1993, 1155 (1157 ff.); *Frieztzer, M.*, The Mutual Agreement Procedure in Australia, Australian Tax Form 1990, 64; *Skaar, A. A.*, The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties, TNI 1992, 1441 (1442 f.).
- (6) 用語がドイツのアメリカ合衆国の場合 Rev. Proc. 91-23, (1) はドイツの *Vogel, Klaus/Harry H. Shanon/Richard Doernberg/Kees van Raad*, United States Income Tax Treaties, Deventer/Boston 1989, Art. 25, 81 ff.; *Beums, M. K.*, Obtaining Relief through Competent Authority Procedures and Treaty Exchange of Tax Information, BIFD 1992, 119 (121); *ヤン・ミッハウゼン* *Mülhausen, D.*, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, Berlin 1976, 30; *BMF*, Internationales Verständigungsverfahren in Steuer-sachen, hier: Merkblatt, BStBl. 1993 I 332, Tz. 1.2.1, 1.2.2. *Gloria, Ch.*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, Berlin 1988, 150 ff. 日本の場合 金子宏「相互協議（権限の

ある当局間の協議および合意」と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」国際税務一一卷一二号(一九九一)一六頁。日本で相互協議について語られるとき、通常は狭義の相互協議手続が理解されている。例えば、浅野僚也「租税条約に基づく相互協議の申立てについて」国際税務一二卷五号(一九九二)八頁、佐藤正勝「租税条約に基づく相互協議の申立てについて」税経通信四七巻七号(一九九二)一九九頁。ただし、羽床正秀・前掲注(一)国際税務一二巻七号八頁は、狭義の相互協議と解釈適用手続を相互協議のもとで理解する。

(7) 一九七七年OECDモデル条約二五条一項・二項。

(8) 二重課税は「国際連盟草案におけると異なり、OECDモデル条約では要件とされていない。第二五条に関するコメントリー○項はこの点を明らかにしている。異説、参照 C. W. Mavor, Canadian Tax Journal, Vol. XXIV, No. 5, p. 484 (485) (ただし、所説は「二重課税を要件としない」U.S.・カナダ租税条約に関してなされたコメントは否); P. Kerlan, Tax Treaties and Competent Authority, New York University, ed. V. di Francesco/N. Liakas, Matthew Bender 1978, p. 235.

(9) 一九七七年OECDモデル条約二五条三項一文。

(10) 一九七七年OECDモデル条約二五条三項一文。

(11) この点の振分は、Gloria (Fn. 6), 158 ff.; Koch, K., Das Verständigungsverfahren - Verfahren und praktische Handhabung, LXVla CDFI, 13 ff. (19) (1981); Strobl, J., Das Verständigungsverfahren - Verfahren und praktische Handhabung, LXVla CDFI, 171 ff. (173) (1981).

(12) 個別事案協議と解釈適用協議との関係について、参照、金子宏・前掲注(6)国際税務一一卷一二号一七頁。

(13) 一九七七年OECDモデル条約二五条四項。相互協議を一種の外交交渉とするものに、金子宏・前掲注(6)国際税務一一卷一二号一七頁、羽床正秀「租税条約上の相互協議を巡る諸問題」国際税務一二巻七号(一九九二)九頁。外交交渉説に疑問を呈するものに、増井良啓「移転価格税制—経済的「二重課税」の排除を中心として—」日税研論集三三巻(一九九五)六三頁。

(14) Strobl (Fn. 11), LXVla CDFI, 171 (1981); Teichner, K., Die Verständigungsverfahren - Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung, Stuw 1965, 343 ff. (345).

(15) Mühlausen (Fn. 6), 164 ff.; Gloria (Fn. 6), 169 ff.; Koch (Fn. 11), LXVla CDFI, 26 (1981).

- (16) K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 67; *Titel J*, Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. Bern 1963, 73 ff.; *Mühlhausen* (Fn. 6), 84; *Reich, M.*, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, Zürich, 1976, 31; *Gloria* (Fn. 11), 162 ff.; *Strobl/Zeller*, Probleme beim Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen. Bezüglich Einkommen- und Körperschaftsteuer, StuW 1978, 244 ff. (245); *Stroble* (Fn. 11), LXVla CDFI, 171 (1981).
- (17) 国際実務について Koch (Fn. 11), LXVla CDFI, 39 (1981).
- (18) 一九七七年OECDモデル条約二五条に関するコメントリー二五項。しかし、合意は通常成立する。この点について Koch (Fn. 11), LXVla CDFI, 24, 39 f (1981).
- (19) *Mühlhausen* (Fn. 6), 132; *Gloria* (Fn. 6), 178.
- (20) Art. 59 Abs. 2 Satz 2 GG. この点については註釋が *Mühlhausen* (Fn. 6), 178 ff. による立場から論ずる。その Reich (Fn. 16), 104 f.
- (21) *Gloria* (Fn. 6), 182; *Strobl* (Fn. 11), LXVla CDFI, 177 (1981); *Koch* (Fn. 11), LXVla CDFI, 45 f. (1981).
- (22) 一九七七年OECDモデル条約二五条四項。
- (23) 一九七七年OECDモデル条約二五条四項一文。しかし、多くの日本の二重課税条約では、口頭による意見交換は排除されている。この点については、ライオン条約の概観が *K. Vogel, DBA³*, Art. 25 Rz. 129.
- (24) *Koch* (Fn. 11), LXVla CDFI, 23, 44 f. (1981) による実務については *Strobl* (Fn. 11), LXVla CDFI, 179, (1981).
- (25) *Koch* (Fn. 11), LXVla CDFI, 22 f. (1981) による実務については *Strobl* (Fn. 11), LXVla CDFI, 172 (1981).
- (26) 金子宏・前掲注 (9) 国際税務一一卷一一号一一七頁。
- (27) *Koch* (Fn. 11), LXVla CDFI, 46, 48 f. (1981).
- (28) ライオン租税条約の概観が *K. Vogel, DBA³*, Art. 25 Rz. 132.
- (29) この問題については *Spitaler, A.*, Empfiehlt sich die Errichtung eines internationalen Schiedsgerichts-

hofs zur Entscheidung zwischenstaatlicher Steuerkonflikte?, *StuW* 1950, 803 ff.

- (30) Abl. EG Nr. L 225 vom 20. 8. 1990. 元の一九七六年十一月二九日指令案 Abl. EG vom 21. 12. 1976 22052, 全税協約締結の目的として *Leimer, M.*, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahren auf der Grundlage des EWG-Vertrages, München 1982.

- (31) 一九七七年 OECD モデル条約九条。

- (32) 詳細は *Saß, G.*, Zum EG-Abkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (Schlichtungsverfahren) im Falle einer Gewinnberichtigung bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, DB 1991, 984 ff.

- (33) BB 1987, 595.

- (34) アメリカの立場からの情報交換について 参照 *Beams* (Fn. 6), BIFD 1992, 119 (122); *Andrus, J. L., et al.*, Competent Authority Assistance In Tax Controversies Under The New IRS Procedures, TN 1991, 1279 (1284).

第三節 第二五条に関する国内法の根拠

租税条約を実施するために、国内法として「租税条約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」が定められており、更にその委任をうけた「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令」一二条が、条約に適合しない課税を受けた場合の相互協議の申立ての方法を規定している。また、平成四年三月三日付官際三一（例規）ほか四課共同「相互協議申立書の様式について」通達は、相互協議の申立てを行う際に使用する申立書の様式（別紙一五）を規定している。

第二章 個別事案協議手続の申立要件（第一項）

第一節 モデル条約に関するコメンタリー

6 「申立権」

第一項及び第二項の規定は、個別事案について、租税条約に適合しない課税についてその二重課税の除去を定めている。周知のように、このような事案では、納税義務者は、直ちに、又は税務当局による不服申立の棄却後に、租税裁判所に出訴することが通常できる。租税条約に適合しない課税が、両国における条約の誤った適用により生じた場合、納税義務者は、いずれかの国で法的手段に訴え、そしてこれに基因する不利益および不確実性をすべて甘受しなければならない。そこで、第一項は、関係の納税義務者に、通常の法的救済の途をかれらから奪うことなく、いわゆる相互協議手続と呼ばれる手続を提供する。なぜなら、相互協議手続と呼ばれるゆえんは、抗弁の陳述からそれについての権限のある当局による決定までの第一段階はもっぱら納税義務者の居住地国において行われるが（第二四条一項の適用に関する手続が、納税義務者の国籍国において納税者によって提起される場合を除く）、第二段階においては紛争は友好ベースによりすなわち権限のある当局の間の合意により解決することを目的としているからである。

7 「特別手続」

相互協議手続は、明らかに国内法の外にある特別な手続きである。したがって、この手続きが提起されうるのは、第一項が適用される事案、すなわち、税がこの条約の規定に反して課され、または課されようとしている事

案に限られる。したがって、課税が租税条約にも国内法にも反している場合には、相互協議手続は、適用された条約の規定と不正に適用された国内法の規定との間に関連性がある場合を除いて、租税条約に抵触する部分についてのみ考えられる。

8 「適用対象」

実際に、相互協議手続が圧倒的に適用される事案は、係争の措置が、本租税条約の目的によって特に回避されるべきところの二重課税をもたらしているものである。もっともひんばんなケースのうち、特に次について述べておく。

—— 第七条三項により、企業の経営費及び一般管理費のうち恒久的施設の負担に帰せられるべき部分についての問題

—— 債務者と債権者の間に特殊な関係がある場合に、第九条、第一条六項又は第一二条四項の規定に基づき、超過部分の利子やライセンス使用料に対して債務者の国でなされる課税

—— 過少資本に関する取扱いが例えば条約の第九条又は第一条六項の規定にどの程度まで対応するかの問題について、債務者会社の国が利子を配当として取り扱うそうした過少資本規定が適用される場合

—— 納税義務者の実際の状況に関する情報、特に、租税法上の住所の決定（第四条二項）、恒久的施設の使用（第五条）、又は、従業員により遂行された役務の短期の性質（第一条五項）に関する情報が欠如するため、条約の不適切な適用が生じる場合

（一九九二年七月二三日改正。沿革参照）

9 「第九条への適用」

移転価格の問題の文脈において、第二五条はまた、権限のある当局が、法的二重課税の問題にとどまらず、経済的二重課税の問題をも解決するため相互に協議（相談）しうるそうした仕組を定めている。このことは、特に、

第九条一項に基づき関連企業の利得を確定することにあてはまる。したがって、同条第二項の規定に従い行われる対応的調整もまた、とくにそれが十分な理由のあるものかどうかを吟味し、また、その金額を決定するために相互協議手続の適用対象に含まれる。

（一九九二年七月二三日置換。沿革参照）

10 「経済的二重課税」

問題の二国間条約が第九条二項のタイプの条項を含んでいるとき、この点は同条項の文言から明らかになる。二国間条約が第九条二項に相当する規定を含んでいない場合（通常は一九七七年前に署名された条約がそうである）、第一項に限定した第九条（それは一般的に、概ね国内租税法にある類似の規定を確認するのみである）がその条約に挿入されたという事実は、両締約国が経済的二重課税を租税条約の適用対象に含めようとしていることと表れてあるといえる。その結果、加盟国の多数は、移転価格の調整により生じた経済的二重課税が、少なくとも租税条約の精神に沿わないものであり、かつ、第二五条に基づき設置された相互協議手続の対象とされうるものであると考えている。しかし、この見解に同意しない国も、實際上、誠実に活動する会社の許において、たいいていこの事案については、その国内法の規定に基づき経済的二重課税を救済する方法を見出している。

（一九九二年七月二三日置換。沿革参照）

11 「条約違反の課税」

相互協議手続は、係争の課税が租税条約の規定に直接反していれば、租税条約に反する二重課税がなくとも、適用される。一方の締約国が、条約が他方の締約国に排他的課税権を認めているそうした特定の各種所得に課税するようなケース（たとえば、当該他方の締約国が国内法の欠缺のため、課税権を行使しえなかったとしても）がその例である。他の類型のケースとしては、一方の締約国の国民かまたは他方の締約国に居住する者が、他方の締約国で、第二四条一項の意味における差別的取扱いである課税を受けるような場合がある。

(一九九二年七月二三日再付番。沿革参照)

12 「国内法による権利救済手続」

相互協議手続は、国内法に規定する権利救済手続と異なり、納税義務者が「条約に適合しない」と考える課税が実行され、又はその者への通知により有効になるまで待つ必要もなく、納税義務者によって提起することができることに留意すべきである。相互協議手続を提起しうるのは、納税義務者は、「一方又は双方の締約国の処分」が、条約に適合しない課税をもたらすだけではなく、もたらすであろう蓋然性があることを証明する必要がある、また、それで十分である。そのような処分とは、立法的な性格のものであるか、または、行政的な性格のものであるかを問わず、そして、一般的な事案にかかる意義であるか個別的な事案にかかる意義であるかを問わず、その直接的な又は必然的な結果として、条約の規定に反して申立人の負担となる税を課すことになる、そうしたすべての行為や決定をいう。

(一九九二年七月二三日再付番。沿革参照)

13 「申立要件」

第一項二より提起される不服申立が適法であるためには、まず、第一項においてはつきりと規定されている次の二つの要件が満たされなければならない。

——原則として、不服申立は、納税義務者の居住地国の権限のある当局に(第二四条一項の適用による手続きが納税義務者によって、その者の国籍国において提起されている場合を除く。)、そして、

——条約に適合しない課税を生じさせる処分の通知が最初になされてから三年以内に提起されなければならない。

条約は、当該不服申立についてはなんら特別な様式規定を定めてはいない。権限のある当局は、必要と考える場合に、特別な手続規定を規定することができる。特別な手続が定められていない場合には、不服申立は、関係

国の税務当局に起こされる租税不服申立の場合と同じ方法で提起することができよう。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

14 「権限のある当局」

納税義務者が居住する締約国の権限のある当局に対して申立てを行わなければならないという要件（第二四条一項の適用による手続きが納税義務者によって、その者の国籍国において提起されている場合を除く。）は、係争の課税がその国で行われたか、他方の国で行われたかを問わず、また、その処分が二重課税を生じさせたかどうかを問わず、一般に適用されるものである。ただし、納税義務者が、係争の措置又は課税の実行後に、その者の住所を他方の締約国に異動した場合には、当該納税義務者は、この異動にかかわらず、当該税の徴収された年度に又は徴収されるべき年度のあいだ納税義務者が居住していた国の権限のある当局に対し不服申立てを提起しなければならない。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

15 「国籍による差別取扱」

しかし、すでに述べたような場合、すなわち、一方の締約国の国民であるが他方の締約国に居住する納税義務者の前記事案について、又は他方の締約国において、第二四条一項の意味において差別取扱とされる処分又は課税を受けたと主張する納税義務者の前記事案について、かかる納税義務者には、前記一般原則の例外として、その納税義務者が国民である一方締約国の権限のある当局に対して不服申立てを提起することを認めることはわかった理由から正当化される。最後に、一方の締約国に居住していないが、一方の締約国の国民である者は不服申立てを同じ権限のある当局に提起する。そしてこの事案は、第二四条一項の適用をうける。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

16 「申立選択権」

他方、両締約国は、それを望ましいと考える場合には、納税義務者に対し、いずれの国の権限のある当局にその事案の申立てをするかの選択権を与えることもできる。そのような場合、第一項は次のように修正される必要がある。

「ある者が、一方または双方の締約国の処分により、この条約の規定に適合しない課税を受け又は受けるにいたると考える場合は、その者は、当該いずれか一方の又は双方の締約国の国内法に定める権利救済手段とは別に、いずれか一方の締約国の権限のある当局に対して当該事案を提起することができる。この事案は、この条約に適合しない課税をもたらす処分の最初の通知の日から三年以内に提起しなければならない。」

(一九九二年七月二三日再付番。沿革参照)

17 「申立期間」

第一項二文の規定する、不服申立の提起に関する三年間の期間制限は、時期を失した不服申立から行政府を守ることを意図したものである。この期間制限は、最低限のものとなさなければならない、両締約国は二国間租税条約において、納税義務者に有利なより長い期間（たとえば、類似のことは、租税条約に関して各国の国内法規定によって定められた期間について、あてはまる。）を定めてもよい。

両締約国は、それぞれの国内法の規定が、自動的にかかる不服申立に適用され、かつ、(1) 国内法の規定が不服申立期間についてより長い期間を定めているか、又は (2) 国内法の規定が不服申立期間について制限を定めていないため、その国内法規定が納税義務者にとってより有利であると一致して考える場合、第一項二文を無視することができる。

(一九九二年七月二三日再付番。沿革参照)

18 「期間の始期」

三年の期間が「この条約に適合しない課税をもたらす処分が最初に通知された日」に進行しはじめるという規定は、納税義務者にとつてもっとも有利に解釈されるべきである。したがって、かかる課税が直接的な行政決定又は行政処分に従って行われうるものであったとしても、期間は、かかる課税をもたらす個々の処分の通知があった日から計算されるべきである。すなわち、納税義務者にとつてもっとも有利な解釈に基づき、賦課処分の通知書又は督促状又は税の徴収又は賦課のためのその他の公式文書によって立証される、そうした課税の処分の日からである。税が源泉控除により徴収される場合、期間の進行は所得の支払い時点から始まる。ただし、納税義務者が、その後の時点にはじめて、源泉控除について知ることができたことを証明した場合には、期間の進行は、その時点から開始する。さらに、源泉控除が両締約国においてなされた決定又は処分の組合わせであり、この条約に適合しない課税に基づいている場合、期間の進行は、最近の決定又は処分の最初の通知から開始する。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

19 「手続きの進行」

手続きの進行に関して、二つの段階に分けて考える必要がある（前記第六項参照）。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

20 「救済手続」

納税義務者の不服申立の提起によって始まる第一段階は、納税義務者とその者の居住地国の権限のある当局との間でもっぱら追行される（第二四条一項のある手続が納税義務者によってその者の国籍国において提起される場合を除く）。第一項の規定は、納税義務者に対して、その者がそれぞれの締約国の国内法により利用しうる権利救済の方法すべてを尽くしたかどうかにかかわらず、その者の居住地国の権限のある当局に対して申立てをする権利を与えている。他方、この権限のある当局は、その不服申立が正当と認められるものであるかどうかを審理する

義務を負っており、また、その不服申立が正当と認められるときには、その当局は第二項に規定する二つの方法のどちらかに基づいて処分する義務を負っている。

(一九九二年七月二三日再付番。沿革参照)

コメンタリーに対する所見

49 「ベルギー」

ベルギーは、前記第九項及び第一〇項の解釈に疑問を呈する。特に、条約が第九条二項に対応する規定を欠く場合、ベルギーは、租税条約には、(独立企業間のそれと異なつて)利益を移転した企業又はかかる移転からの便益を得ていた企業が、相互協議手続において修正を求める法的根拠はないと考える。なぜなら、濫用により移転されていた利益が経済的二重課税を受けていたであろうからである。しかしながら、利益が調整された結果として法的二重課税が(例えば、特殊関連企業に移転された利得が、当該別の特権関連企業の課税所得の中に算入された後に、配当利益として配当課税を受けたため)生じた場合には、第二五条の適用を妨げるものではない。

(一九九二年七月二三日追加。沿革参照)

本条に関する留保

50 「カナダとポルトガル」

カナダとポルトガルは、かかる長い期間制限に同意できないことから、第一項末文に関する立場を留保する。

(一九九二年七月二三日再付番。沿革参照)

51 「トルコ」

本条第一項に関して、トルコは、事案に係争課税年度の経過後五年以内に権限のある当局に提起されなければ

ならないと規定する権利を留保する。しかし、通知が当該期間の最後の年に行われた場合、そのような申立ては通知から一年以内に行われなければならない。

（一九九二年七月二三日追加。沿革参照）

52 「イギリス」

イギリスは、その国内法に規定する六年の期間制限と矛盾するので、第一項末文に関する立場を留保する。

（一九九二年七月二三日追加。沿革参照）

第二節 モデル条約の解説

一 モデル条約間の合致と相違

OECDモデル条約二五条一項は文言上UNモデル条約二五条一項と合致している。同様に、OECDモデル条約二五条一項に関するコメントリーは、UNモデル条約二五条一項に関するコメントリーとほぼ同じ内容である。他方、USモデル条約はその第二五条一項において、第二四条に該当する事案について当局の権限に言及しておらず、又、不服申立期間の規定もおいていない。

二 説明

1 総則

第二五条一項は狭義の相互協議手続の実施に必要な納税義務者の権原を規律している。この手続きは個別事案にかかわっている。納税義務者が自分が条約に違反して課税をうけているとの見解を持っていることが、前提とされている。⁽³⁵⁾ 条約の侵害は主張される必要はない。困難もしくは疑義、又は条約によって解決し得なかった二重

課税事案で十分である。

個別事案相互協議手続に関する条項の法的性質が、まず考慮されるべきである。国際公法は国際紛争の解決法の三類型を区別している。

- (1) 外交手段によって
- (2) 国際仲裁 (international arbitration) によって
- (3) 国際司法裁判所の裁定によって

個別事案協議規定は、第四のタイプの国境をまたぐ行政手続であり、そして関係国にとって最小の係わり合い (the smallest commitment) を定めている。それは *pactum de negotiando* 又は *pactum de contrahendo* であるに過ぎない。すなわち、権限ある当局は当該事案を解決する努力を果たす義務を負っているにすぎず、ひとつの結果に到達する義務を負っていない⁽³⁶⁾。不服申立を受けた国は、理由ありと認めたときは、相手締約国と協議して事件の解決をはかるよう努力しなければならない (OECDモデル条約二五条一項二項)。

OECDモデル条約四条二項dはひとつの例外である。同規定は、二重居住地のケースを扱っている。同規定によれば、そういう事情の下では「権限のある当局〔複数〕は〔ひとりの個人の居住地についての〕問題を相互協議によって解決すべきである⁽³⁷⁾」。他の例として、相続財産の所在地の問題が相互協議によって決定されるよう求められる場合もある。故人が一方の国に永住地を有しておらず、かつ、双方の国の主張によれば、ある特定財産が自国に所在している場合に、権限ある当局 (複数) がひとつの帰結に到達すべき義務を負っているそうした例は、遺産税条約におけるような相互協議 (agreements) に見出される (日本・アメリカ合衆国遺産税条約三条一項)。

相互協議手続は司法手続でもない (しかし、OECDモデル条約二五条に関するコメンタリー二六項は、国際仲裁を類推している)。相互協議手続を第二のカテゴリー (解釈適用協議) に変じようとするEEC委員会によってな

された試論⁽³⁸⁾は、移転価格の分野における決定に拘束力を与えようとするものであるが、これは現在のところ成功するようにはおもわれない。

個別事案協議手続の合意は関係の納税義務者によって受客されなければならない、と通例述べられており、しかも実務においてこれは通常そのとおりである⁽³⁹⁾。

当該成立した合意とこれの不同意が並存しているので、申立人であった納税義務者が事後に再び相互協議手続の開示を申し立てることは原則としてできない（一事不再理）。

OECDモデル条約のコメントリーは、「相互協議の実施は納税義務者によるそのような相互協議の受客を条件として行われるべきであることが通常のようにおもわれる⁽⁴⁰⁾」

と述べている。このコメントリーは次を強く示唆している。もしこのような条項が無ければ、反対の立場が正当であろう。したがって、このことは、第二五条のテキストからの合意である。「権限のある当局は……相互協議により事案を解決するよう努めるべきである。……得られた合意は、……実施されるべきである。」カナダとアメリカ合衆国では（Rev. Proc. 70-18, 1970-2 Cum. Bull. 493, Sec. 9.04）、納税義務者は、かれが相互協議（の合意）を受容しないなら、その相互合意に拘束されない。しかし、その理由は、次のいずれかによるのか不明である。一は、相互（協議の）合意が法律問題として拘束力のあるものとみなされないか、又は、二に、相互協議が實際上、納税義務者の受客を条件として行われるにすぎない。

第二五条一項によれば、納税義務者は、「当該締約国の法令に定める救済手段とは別に、」相互協議手続を申し立てることができる。これは、国際法の通常ルールと逆である。国際法の通常ルールによれば、ひとは、国際的救済手段を求める前に、自国の国内法に基づきすべての法的救済手段を尽くさなければならない。したがってOECDモデル条約二五条に関するコメントリー六項は、相互協議手続が裁判手続に付け加わるものであって、代

替するものでないことを明確にしている⁽⁴¹⁾。

2 手続要件

- 一方の締約国の居住者が、
 - 一方の締約国又は双方の締約国の処分が
 - その者に対し課税をなし又は課税をなそうとしており、
 - しかも、その課税が条約に適合しないと、考える場合、
- その居住者は、

- 締約国の国内法により予定されている権利救済手段をとると否とにかかわらず、
 - 権限のある当局に、相互協議手続の開始を求める申立てを提起することができる。
- 条約違反の課税が主張されうるのは、特に次の三つの場合である⁽⁴²⁾。

- ① 条約法の誤った解釈と適用
- ② 条約法が国内法令を引合いに出（引照）している限りにおいて、国内法令の誤った適用
- ③ 事実関係の不当な評価⁽⁴³⁾

経済的・二重課税が存在するから相互協議手続が行われるのではなく、条約に適合しない課税が存在するから相互協議手続が遂行され、その結果、二重課税も排除される⁽⁴⁴⁾。

相互協議手続の開始を求める申立てによって、条約違反の経済的・二重課税⁽⁴⁵⁾もまた主張されうる。したがって、申立権者の人的同一性は、必要でない⁽⁴⁶⁾が、このことは実務上重要な移転価格事案にかかわる一九九二年 OECD モデル条約九条二項によって、明らかにされている⁽⁴⁷⁾。

類似のことは、第二四条一項違反が主張される場合、締約国の国民が一方の締約国に居住しているか否かにかかわらず、その国民に妥当する。

相互協議手続において申立てについて合意がなされるのであるから、権限のある当局が合意できる範囲は、申立てによって画される。⁽⁴⁸⁾

3 「居住者」の概念について、参照、第三条および第四条。一九六三年モデル条約二五条一項は明文をもって「一方の締約国の居住者」について述べているが、一九七七年モデル条約による必要要件はただ間接的にのみ明らかにされている。すなわち、不服申立は、その者が居住している締約国の権限のある当局に提起されなければならない、と。⁽⁴⁹⁾

両締約国の一方の居住者のみが当該手続きを提起（initiate）できるという要件があるので、条約が第三国の居住者に（例えば、配当に関する条項に関して）ある種の保護を供与している場合であっても、この手続きはその第三国の居住者によつては利用されえない。一方の国に居住する会社が他方の国で利益を生み出す場合に、他方の国がその会社によつて（第三国の居住者に）支払われた配当に対する税を課することができないケースが、その例である。

その他、締約国の居住者だけが、モデル条約一条により条約上の権利を有する。

しかし、ドイツ連邦大蔵省の覚え書⁽⁵⁰⁾によれば、条約上の権利を有しない者が条約に違反して課税を受けた場合にも、その者は相互協議手続の開始を求める申立てを提起できる（例えば、「第二次納税義務の事案について」）。

国際条約実務において、条約上権利を有する者が、申立権を有するのみならず、例外的に、条約上の権利を有さない国民が国籍による差別取扱⁽⁵¹⁾を責問する場合、⁽⁵²⁾当該国民もまた申立権を有する。

国籍による差別扱いの禁止の侵害を第二四条一項により責問する者にのみ、例外がみとめられる。第二四条一項は、一方又は他方の締約国に居住しないそうした締約国の国籍者、したがって第一条に規定する条約上の権利を有しないそうした締約国の国籍者をも保護している。同条項によれば、相互協議手続の開始を求める申立権は、このような非居住の国民にも拡大されなければならないであろう（参照、モデル条約コメンタリー一五項）。

第二五条一項および二項の規定するカテゴリーの相互協議手続には、税にかかわりのある両国の当局代表者だけが関与しうる。例えば、利益確定のケースについて、当該課税が——間接的に——第三の国で行われた場合には、この第三国の権限のある当局は、最初に掲げた国の一方又は双方との、分離した相互協議手続の枠内において活動しうるにすぎない。したがって、多数国間の相互協議手続は一般ルールとして存在しない。

4 一方の締約国の居住者が個別具体的事案について、一方又は双方の締約国が租税条約に合致しない課税を回避又は取消すことを目指して、自国の税務当局に申立てをして解決を図ることができる。狭義の相互協議手続に妥当する条約規範⁽⁵³⁾は、当該納税義務者が個別具体事案において課税の条約違反を主張する場合、その者に申立権を予定している。

一方の締約国又は双方の締約国の処分が条約に適合しない課税をもたらす又はもたらすであろう、との主張によって、その条約上の権利を有する者は、相互協議手続の開始を求める申立てを提起する権限を有するようになる。⁽⁵⁴⁾二重課税が生じるであろうとか又はすでに生じているという立証は、多数の国の実務では必要でない。二重課税のおそれのある範囲に限って、その課税は立証されなければならない。その他の場合には、申立人は、当該課税が条約に適合していないというその者の法の見解を申述しさえすればよい。申立人がその法の見解にとつて有意義な事実を開示すべき義務を負っているか、そしてどの程度までそうなのかは、国内法の問題である。⁽⁵⁵⁾

個別事案の解決によって一般的な規律が図られる場合には、若干の国は納税義務者の不服申立のないときにも、すなわち職権により、相互協議手続を開始する。⁽⁵⁶⁾

5 当該条約が正しく解釈されそして適切に確定された事実関係に適用されるなら成立しえない、そうした納税義務が主張されたり又は実行される場合に、その課税は条約に適合しないであろう。その際には、二重課税条約の特殊性と機能が斟酌されなければならない。条約の特殊性と機能とは、二重課税条約が国内法を制約する点にある。したがって、条約に適合しない課税は、一に、条約法の誤った解釈又は適用から、したがって国際条約法の法規範についての誤った解釈又は適用から、二に、条約法が国内法を引照しているか、又は当該国内法が、二重課税法が適用されるそうした事実関係の要素である場合には、その国内法の誤った適用から、三に、関係の事実関係についての適切でない認定からの結末として成立しうる。これら三つのタイプの誤謬が相互協議手続の対象でありうる。二重課税条約の濫用を理由に納税義務者の条約上の権利が否定されるべき場合、特別な困難が生じる。⁽⁵⁷⁾

法適用又は事実認定が誤っている結果として二重課税が生じているという事実は、必要でない。⁽⁵⁸⁾ 税率が高すぎる場合でさえ、課税は租税条約に適合していない。相互協議手続の開始を求める申立ては、双方の締約国における国外所得免除の特典を得るためでさえも、提起されうる。二重課税条約は二重課税を上回って軽減することを企図しておらず、そして二重の所得免除の結果が望ましくないということは事実である。これに対し、それにもかかわらず、二重課税条約の法規範の適切な適用から生じる二重の所得免除は、やむをえない。なぜなら、たとえみずから制定した法規範が望ましくない結果をもたらすとしても、両国はその法規範によってあいかわらず拘束されているからである。

条約に反する課税は、一方又は双方の締約国の処分に基づいていなければならない。「処分」は作為又は不作為でありうる。作為又は不作為が当該条約に適合しない課税の原因であるか又は原因でありうるかどうか、決定的である。

その処分が、相互協議手続の開始を求める申立人を侵害する、条約に適合しない課税をもたらさなければならぬ。換言すると、他の者でなく、申立人が権利保護の必要性を有していなければならない。第九条二項が一九七七年モデル条約に挿入される前に、学説上次の見解が主張されていた。主体の同一性が相互協議手続の申立権について要求されず、また申立権にとり「経済的二重課税」で十分である、との見解である。⁽⁵⁹⁾ 第九条二項は現在この通説を追認している。この確認事項は、不服申立権にのみあてはまる。経済的二重課税が条約違反であるか否かは、二重課税条約の具体的規範を引きあいに出してのみ回答しうるそうした問題とは別問題であるが、経済的二重課税はモデル条約七条二項の違反でありうる。

6 ある人の不服申立権は、締約国の国内法により予定されている権利救済の方途にかかわらず、成立する。「権利救済の方途」の用語は、租税行政庁によりなされた措置の審査のために国内法に基づき利用されうる裁判外のおよび裁判上の手続きすべてをさす。この権利救済の方途に「かわらず」とは、納税義務者が国内法上の手続きの前に、並行して、代替しておよび後に相互協議手続を申し立てる権利を有していることを意味している。⁽⁶⁰⁾ この条項は、その文言によれば、不服申立権にのみ適用される。不服申立権が国内法上の権利救済の方途の結果にかかわらず、当局の代表者の裁定権に対応しているかどうかは、さらに討論されるべきであろう。

7 相互協議手続の開始を求める申立ては、居住地国の権限のある当局（モデル条約三条一項 e）に提起されな

ければならない。移転価格事案との関連で条約違反課税が責問される事案において、相互協議手続の開始を求める申立ては選択的に——又は別の結合企業によって提起される⁽⁶²⁾。

第二四条一項の侵害が問題である場合には、申立人がその国籍を有する締約国の権限のある当局に対して、不服申立てを提起しなければならない。USモデル条約二五条一項は、居住地国の権限のある当局と、国籍国の権限のある当局とのあいだでの選択権を納税義務者に与えている。第四条一項により不服申立人が両国の居住者である場合に、申立人がいずれの当局に提起されなければならないかは、疑わしいこともありうる。第四条二項aないしcの判定標準のいずれに基づいても締約国の一方を居住地国として特定できない場合には、同条項dに従って条約法上の住所は両締約国の合意によって特定されなければならない。この相互協議手続の開始を求める申立てについては、権限のある当局は一義的には存在しない。したがって、このようなケースでは、両締約国の権限のある当局のうちから選択する権利が、ここでは納税義務者に同意されなければならない⁽⁶³⁾。

モデル条約九条という利益の移転については、二つの相異なる納税主体（会社）がかかわっている。両者のうち各人がそれぞれの権限のある当局に申立てを提起することができる。ドイツ連邦大蔵省の覚え書⁽⁶⁴⁾によれば、複数の納税義務者（一親会社とその子会社）がかかわっている場合において、不服申立は「上位の」納税義務者の国においてより便宜的な仕方で提起されるべきである。一般的に、相互協議手続は、利益調整を期待する国の税務当局によって、たいていは上位会社の国の当局によって、開始されなければならない⁽⁶⁵⁾。アメリカ合衆国においては、相互協議手続の開始を求める申立てが提起される場合に限って、内国歳入庁は四八二条による移転価格の調整事案について Rev. Proc. 91-24 (IRB 1991-11, 26) により国外所得の免税を認める⁽⁶⁶⁾。

相互協議手続の開始申立ては特定の様式を求めている。しかし、不服申立人による書面の提出が当を得ておりかつ通常である⁽⁶⁷⁾。

8 OECDモデル条約およびUNモデル条約二五条一項二文は、不服申立の期間が三年であると定めている。その期間は、条約に適合しない課税をもたらす処分⁽⁶⁸⁾の最初の通知の日から始まる。大部分の二重課税条約(日本/カナダ租税条約二三条一項、日本/スウェーデン租税条約二四条一項)は三年間の申立期間を定めており、条約違反課税をもたらした処分⁽⁶⁸⁾の最初の通知の日を始期とする。条約に違反する態様により納税義務者の事案の取扱いを当局が通知しているとき、当局により納税義務者になされた決定で十分である⁽⁷⁰⁾。

ドイツ連邦大蔵省の覚え書二二一一によれば、相互協議手続の申立てはドイツ又は外国の(二重課税をもたらす)処分の通知後できるだけ速やかに提起されるべきである。相互協議手続の開始について、申立てを根拠づける処分以後四年以上が経過してしまい、かつ経過を正当なものとする特別な事情もなかった場合には、ドイツ税務当局はもはや相互協議手続の開始に同意しない。

USモデル条約は申立期間を定めていない。一九六三年OECDモデル条約もまた申立期間を定めていなかった。期間が十分に長くとられているようにおもわれるにもかかわらず、条約違反処分の最初の通知後三年以内に申立てを提起しうる必要性は、相互協議手続と国内権利救済手続を非合目的に並存させる結果をもたらす。当該手続の開始申立が必ずしもその手続の即時的な実施を強制しないので、当該相互協議手続を国内権利救済手続の不首尾な結果をまって開始する可能性が存在する。USA Rev. Proc. 91-23, Sec. 5 (94) (a), (b)の規定によれば、相互協議手続の開始に先立って、内国歳入庁の審査請求部(Appeals Branch of IRS)における権利救済手続きが実施されなければならない⁽⁷¹⁾。一九八一年ベルリンIFA総会は、次のように規定することを提案した。すなわち、相互協議開始によって停止する、と⁽⁷²⁾。

相互協議手続の長期化は、当該手続の欠陥に基因するのみならず、事実関係の統一的な確認と認定、適用すべ

き条約規定の解釈についての理解、解決のための和解の方向性についておのずと立ちふさがる障害にも基因する。そのうえ、「権限のある当局」がつねに下位行政庁による事実認定をまっている。

次の点に注意を払うべきである。税務当局は実務において相互協議手続を非常にフレキシブルに取り扱っている。したがって、個別の条約規定の相違は必ずしもつねに相互協議の実務に対し大きな影響を与えない。手続きの取扱いに関する通達を各国は発遣している。

(35) *BMF, Verständigungsverfahren* (Fn. 6), Tz. 1.2, 1 und 1.3.

(36) 第二五条に関するコメントリー二四項。権限のある当局が他方の権限のある当局に当該事案を通知 (refer) すべき義務を負っているか、又はそのようにするよう勧告 (recommendation) をうけているにすぎないかどうかの問題でさえもいくつかの国々で論争されている (NYU, pp. 232-233, 237, 218.)。ベルギー裁判所 (Appel Bruxelles, 13. 12. 1961, *Revue Fiscale*, 1962, p. 367) は、相互協議が欠けていると二重課税を防止する手だてはないことを確認している。

(37) もし、権限のある当局（複数）が合意に失敗したなら、何が起きるかについて、同規定は述べていない。

(38) Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfers of Profits between Associated Enterprises (Arbitration Procedure) COM. (76) 611 (O. J. 1976 C301/4)

(39) 理論的には、相互協議手続において権限のある当局間で成立した合意について、申立人は同意することを拒否することもできる。ある説（羽床正秀・前掲注（一）国際税務一二巻七号一二頁）によれば、権限のある当局間では、当該事案については当該合意内容以外では合意できなかったものであるから、これに不服を懐く申立人は相互協議の申立てを取り下げたうえで、別の権利救済手段に移行すべきであると。しかし、両当局間で適法に成立した合意は、その後になっても、申立人による当初申立ての取り下げによって無に帰せられる、という所論は奇異である。国内法に基づく、かかる合意は申立人の同意不同意を問わず、裁判所を法的に拘束しないとしても、別の権利救済機関が、自己の法的判断又は事実認定にあたって当該合意内容を考慮しうるのである（一事不再理）。この点について、結論同旨、

羽床正秀・前掲注 (1) 国際税務二二巻七号一二頁。

(40) 第二五条に関するコメントarii二八項。納税義務者の立場が相互協議によって不利益変更されないことが、含意されている。なぜなら、権限のある当局の義務は、租税条約に従っていない課税を解決することであるからである。

(41) ドイツとスイスの裁判例によれば、相互協議手続の存在は、当該事案について裁判手続を妨げるものではない。

BFH-urteil I 220/64 vom 1. 2. 1967, BStBl. 1967 III 495; Swiss Federal Tribunal vom 17. 3. 1967, BGE 93 I 189. ドイツでは、相互協議手続が公益に反する場合、又は納税義務者の請求が誠意をもつてなされていなかった場合には、相互協議手続の申立てを裁判所が却下する権能が存するようである (FG Nürnberg-urteil IV (V) 80/70 vom 3. 11. 1977, EFG 1978, 157.)

(42) 「条約に適合しない」のもとで二重課税を理解するものとして、浅野僚也「租税条約に基づく相互協議の申立てについて」国際税務二二巻五号 (一九九二) 九頁。

(43) 各グループについて Koch (Fn. 11), LXVla CDFI, 16 (1981); Strobl (Fn. 11), LXVla CDFI, 173 (1981).

また K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 35.

(44) 同旨、羽床正秀・前掲注 (1) 国際税務二二巻七号一一頁。

(45) この問題について詳細は H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln, 1998, Rz. 12. 4. 移転価格税制の枠内における対応的調整をもとめる申立てを許容するものに、増井良啓・前掲注 (13) 日税研論集三三巻六四頁。

(46) 同旨、金子宏・前掲注 (9) 国際税務一一巻二二号一八頁。

(47) 詳細は Mülhausen (Fn. 6), 424 ff.

(48) 合意の定める範囲について、参照、羽床正秀・前掲注 (1) 国際税務二二巻七号九頁以下。

(49) Vogel, K. DBA³, Art. 25 Rz. 31.

(50) BMF, Verständigungsverfahren (Fn. 6), Tz. 2. 1. 2.

(51) この問題について詳細は Schaumburg (Fn. 45), Rz. 4. 14 ff.

(52) しかしながら、大部分の日本租税条約においては、申立権は国民に認められていない。この問題についてドイツ租税条約の概観は K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 49.

- (53) 一九七七年OECDモデル条約二五条一項。
- (54) 同旨、金子宏・前掲注（6）国際税務一一卷一二号一八頁。
- (55) トイシでは租税通則法九〇条二項。BMF, Verständigungsverfahren (Fn. 6), Tz. 3. 2. アメリカ合衆国について Rev.-Proc. 91-23, Sec. 4 (03) and (04).
- (56) Koch (Fn. 11), LXVla CDEF, 39 (1981).
- (57) Debatin, H., Rechtsmißbrauch im internationalen Steuerrecht im Lichte deutscher Rechtsprechung, DB 1979, 181; Piltz, J., Steuerumgehung bei ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften, RIW 1982, 414, 418; Vogel, K., Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommenrecht, Stuw 1985, 369.
- (58) 同註, Skaur (Fn. 5), TNI 1993, 1443; 異議, Hinnekens, L., The Tax Arbitration Convention. Its significance for The EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law, EC Tax Rev. 1992, 70 (71 ff.).
- (59) 参照, Korn/Debatin, Syst. I A 1 Rdnr. 11; Müllhausen (Fn. 6), 163; MA-Komm. zu Art. 9 Ziff. 10; Belstedt, C., Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 223; Reuter, H., LIVa II CDFI, 14 (1969).
- (60) 参照, MA-Komm. para. 12.
- (61) 一九七七年OECDモデル条約九条二項。
- (62) Koch (Fn. 11), LXVla CDFI, 32 (1981). 同書は、この申立てを当該国の税務当局に起すのが合目的である旨、指摘する。この税務当局は利益を調整するよう規制をかける。
- (63) 他方の締約国への住所異動後に関する行政庁の権限について、参照, MA-Komm. para. 14.
- (64) BMF, Verständigungsverfahren (Fn. 6), Tz. 2. 1. 1.
- (65) BMF, Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die Finanzminister und Finanzsenatoren der Länder betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 11.7. 1974, Abschn. 1. 15. 1. BStBl. 1974 I 442; K. Koch, LXVla CDFI, 32 (1981).

- (66) 参照' *J. L. Andrus u. a.*, supra note 34, TN 1991, 1279 (1281); *R. T. Cole*, New Competent Authority Procedure Allows for Increased Flexibility, *Journal of Taxation* 1991, 380 (381); *M. K. Beams*, supra note 6. BIFD 1992, 119 (121).
- (67) *J. Strobl* (Fn. 11), LXVla CDFI, 176 (1981).
- (68) 賦課処分の通知。
- (69) 一九七七年OECDモデル条約二五条一項二文。
- (70) 参照' MA-Komm. para. 18.
- (71) 参考' *J. L. Andrus*, supra note 34, TN 1991, 1280.
- (72) 参考' *M. Lehner*, Das Verständigungsverfahren und praktische Anwendung. Erstes Generalthema des IFA-Kongresses 1981 in Berlin-Kongressresolution, RIW/AWD 1981, 832.

第三節 日本の二重課税条約

一 第二十五条一項に関する条約の概観

OECDモデル条約における相互協議手続の性質（一）

相手国名 項 目	条 文	手続の対象	申立要件	国内権利救済 手段との関係	申立期間	居住地国／ 国籍地国
OECD条約モデル わが国の条約例		(条約違反 の課税)	(法的見解)			居住地国／ 国籍地国
1. アイルランド	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
2. アメリカ合衆国	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
3. イギリス	26条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
4. イスラエル	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
5. イタリア	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
6. インド	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
7. インドネシア	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
8. エジプト	22条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
9. オーストラリア	19条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	—	—	居住地国
10. オーストリア	21条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	—	—	居住地国／ 国籍地国
11. オランダ	26条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
12. カナダ	23条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒(2 年)	居住地国／ 国籍地国
13. 韓国	— (20条3項)	—	—	—	—	—
14. ザンビア	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
15. シンガポール	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
16. スイス	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
17. スウェーデン	24条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
18. スペイン	25条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国
19. スリ・ランカ	18条 1 項	≒条約モデル	立証	—	—	居住地国
20. ソ連	22条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
21. タイ	23条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	—	居住地国

項 目 相手国名	条 文	手続の対象	申立要件	国内権利救済 手段との関係	申立期間	居住地国／ 国籍地国
22. 中国	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
23. チェコ スロヴァキア	25条 1 項, 2 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	—	居住地国
24. デンマーク	25条 1 項, 2 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	—	居住地国
25. ドイツ	25条 1 項, 2 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	—	居住地国
26. トルコ	24条	≈条約モデル	≈条約モデル	—	—	居住地国／ 国籍地国
27. ニュー・ ジーランド	15条	≈条約モデル	立証	—	—	居住地国
28. ノールウェー	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
29. ハンガリー	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
30. バングラデシュ	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
31. パキスタン	16条	≈条約モデル	立証	—	—	居住地国
32. フィリピン	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
33. フィンランド	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国
34. フランス	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
35. ブラジル	25条 1 項, 2 項	≈条約モデル	≈条約モデル	—	—	居住地国
36. ブルガリア	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
37. ヴィエトナム	24条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
38. ベルギー	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	—	—	居住地国
39. ポーランド	25条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	居住地国／ 国籍地国
40. マレーシア	21条 1 項	≈条約モデル	≈条約モデル	≈条約モデル	—	居住地国

OECDモデル条約における相互協議手続の性質（一）

項 目 相手国名	条 文	手続の対象	申立要件	国内権利救済 手段との関係	申立期間	居住地国／ 国籍地国
41. メキシコ	24条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
42. ルクセンブルグ	27条 1 項	≒条約モデル	≒条約モデル		≒条約モデル	居住地国／ 国籍地国
43. ルーマニア	24条 1 項、 2 項	≒条約モデル	≒条約モデル	—	—	居住地国

二 説 明

1 総 説

二重課税条約に規定する、権限のある当局は日本国にあっては大蔵大臣である。
相互協議手続の申立ては、条約上の権利者の課税につき権限を有する税務当局又は大蔵大臣に提起されうる。

日本法にあっては、納税義務者が相互協議手続の合意に同意して、更正の請求をなす場合、相互協議手続の合意は行政処分⁽⁷³⁾の公定力にかかわらず、減額更正の形で有効になる。その限りにおいて、租税確定期間は相互協議合意の発効後一年の経過前には終了していない。

なお、ドイツ法にあっては、相互協議手続の開始申立が租税確定期間の進行を停止することにも、注意しなければならない。⁽⁷³⁾ 租税通則法一七五条aの追加規定によつて、相互協議手続の合意は行政処分の存続力にかかわらず有効になりうる。その限りにおいて、租税確定期間は、相互協議合意の発効後一年の経過前には終了しない。

個別具体の事案における「この条約の規定に合致していない課税」という表現は、経済的・二重負担を含むに十分なほど広汎なようにみえる。二つの独立した、しかしゆるやかな結び付きのある納税義務者（複数）が移転価格問題との関係でかわりあっている場合がその例である。この立場は一九六三年OECDモデル条約のもとでは明確でなかった。しかし、第九条二項の追加条項⁽⁷⁴⁾は、このことを示している。第九条二項は、独立当事者間取引の条件に適合していないが故に他方締約国におい

て当該利益が過大である場合に、一方締約国において減額更正を求め、そして二つの特殊関連企業間における取引に課税するよう規定する。このようにして、利益が第九条一項を適切に適用することにより一方締約国において増加する場合、他方締約国における特殊関連企業は、もし対応的調整がなされないのなら、当該特殊関連企業が当該条約の規定に従って課税をうけていない、と不服を申し立てることができる。第九条二項自体は、権限ある当局（複数）が相互に相談（協議、評議 consulting）する可能性に言及しているが、しかし、第二五条に関するコメントリー九項はたんに、相互協議手続が適用可能であったという「相当の理由が存在する」と慎重に述べるにとどまっている。第九条二項を含めると、個別具体事案の相互協議手続の条項が経済的二重負担のケースに適用しうることは、疑いえない。⁽⁷⁵⁾

2 手続要件

相互協議手続の開始を求める申立ては、居住地国の権限のある当局⁽⁷⁶⁾になされなければならない。日本国ではその管轄権は大蔵大臣又は権限を与えられたその代表者⁽⁷⁷⁾である。しかし、申立書は所轄税務署長を経由して、国税庁長官宛に提出される。⁽⁷⁸⁾日本は、相互協議手続の申立てについて一定の規則（租税条約実施特例法施行規則二二条）を定めている。⁽⁷⁹⁾申立書の様式は通達により例示されている。⁽⁸⁰⁾

一連の租税条約によれば、二重課税の存在又は切迫が手続要件である。納税義務者はこの手続要件の存在を立証しなければならない。⁽⁸²⁾これと多少異なり、日本・スリ・ランカ租税条約一八条一項、日本・パキスタン租税条約一六条は、納税義務者が、一方又は双方の締約国による処分が条約に適合しない二重課税をもたらしているとの見解を持っていれば、それで十分だとする。租税条約の規定によれば、相互協議の申立てができる者は、租税条約を締結している国の一方又は双方の国の措置によって条約に適合しない課税を受け又は受けるに至ると認め

られる一方の締結国の居住者である。日本国の居住者は、所得税法二条一項三号に規定する居住者又は法人税法二条三号に規定する内国法人からなっている。かくして、この条約によれば、相互協議手続は、条約に適合しない課税で、二重課税をもたらさないものについては、開かれない。このことは、特殊関連企業間における利益修正の事案で相互協議手続の実施が申し立てられる場合に、あてはまりうる。

租税条約によつては、相互協議の申立ての期間制限がある。例えば、イスラエル、インド、インドネシア、シンガポール、スリ・ランカ、中国、ノールウェー、ハンガリー、バングラデシュ、フィリピン、フィンランド、フランス、ブルガリア、ヴェトナム、ポーランド、メキシコ、ルクセンブルクとの租税条約では、「この条約の最初の通知の日から三年以内に、しなければならない。」と規定している。カナダの場合、期間制限は二カ年とされている、また、早期に申立てを行うことは、相互協議に必要な資料の保存の点からも望ましい。ただし、あまりにも早急な申立てでは、相互協議で議論すべき論点が明確となっていない等の理由により協議を行うことができないこともある。

納税義務者は、税務当局による具体的な課税処分がなされる前であってもその課税を「受けるに至ると認められる場合には」、相互協議手続の開始を申し立てることができる。この申立てと受理との関係について、次の有力説がみられる。すなわち、租税条約の趣旨（事前の二重課税防止等）に鑑み、国内で課税しようとするケースにつき、独立企業間価格の算定方法及び差異の調整方法等が明確となり、移転価格課税の金額がほぼ固まった状況になれば、権限のある当局は相互協議手続の申立てを受けてもよい。⁽⁸³⁾ 所論は、手続開始の申立ては手続きの開始遂行から識別されるべきこと、当局が申立てをうけたのちに、申立ての理由の存否を判断して相互協議手続の開始を決すべきことを看過している。

相互協議の申立ての方法は、相互協議申立書の様式を使用する。この様式は、国税庁国際業務室及び各税務署に備え付けてある。

申立書として正本一部と副本三部を所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する。この際、申立書の他に、協議の申立てに関する説明書などの添付書類の提出を忘れないよう留意しなければならない。また、特に緊急に処理を要する場合には、納税者は、所轄税務署長に申立書を提出する際にその旨を伝えて、国税庁国際業務室へ申立書の写しを直接提出できる。

申立書が提出された後は、権限のある当局は申立てにかかる事案の内容を検討し、適当と認める場合には、相互協議手続が開始される。その開始の判断基準が通達で明確にされている。具体的には、申立書の裏にある「相互協議申立書の記載に当たつての留意事項」の中で、協議が開始されない場合が以下のように例示されており、これらの場合に該当しなければ、原則として相互協議が開始されることになる。なお、協議の開始後でも、同様の事実が判明したときには、協議が取りやめられることがある。

- (a) 二重課税が存在しない等条約に適合しない課税が存在せず当該申立者に相互協議による救済を受ける正当な理由のない場合

相互協議の申立ては、条約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場合に、適法である。条約に適合しない課税が存在しなければ、協議を行う理由がないので、協議申立は不適法である。

- (b) 税務官署との間で十分な議論が尽くされていない等の理由により協議を行うことが困難と認められる場合
- たとえ二重課税が発生すると思われる状況であっても、事実関係が曖昧であったり、論点が煮詰まっていない場合には、協議を行うとしても議論が成立しない可能性が強いことから、協議自体が開始されないことがある。このような状況にならないためには、納税者は課税を受ける段階で税務官署と十分な議論を行い、税務当局の考

え方、それに対する納税者の考え方の両方をはっきりさせておくことが望ましい。

- (c) 相当期間が経過したことにより協議に必要な課税資料を収集することができず協議を行うことができないと認められる場合

相互協議は、申立人から提出された資料を検討することにより行われる。課税年度が古く、協議を行うために必要な資料が集まらなければ、協議はできない。納税者に資料保存が義務付けられている期間や税務当局が更正を行う期間、日本と外国とで同じであるとは限らない。したがって、外国で課税を受けた場合又はその可能性がある場合には、その国が課税できる期間内の資料は少くとも保管しておいた方が望ましい。とりわけ移転価格事案は、一般に事実関係の確認に時間がかかる場合があるので、確実に資料保存が望まれるところである。

- (d) 虚偽等により申立てを行った場合又は事実関係に重大な誤りが発見された場合

申立てを行う権利のない者が虚偽により申立てを行った場合や申立ての基礎となった事実関係が真実と大幅に相違していた場合などについては、条約上の申立要件は満たされていないことになるので、協議は開始されない。

- (e) 協議申立人の資料提供等の協力が得られない場合

相互協議は申立人から提出される資料に基づいて行われる。申立人の資料提出協力が得られなければ、協議は行えないし、たとえ協議を行ったとしても合意が得られないであろう。合意が得られなければ、二重課税は排除されない。協議が開始されて当局間の合意が得られるためには、納税者の資料提供協力は必要不可欠である。

(f) その他協議の進行に障害があると認められる場合

相手国側での何らかの事情で協議が開始されない場合がある。例えば、申立人が同時に訴訟を提起している場合や資料提供等に協力しない場合には、当局が相互協議を開始しないこととしている国がある。そのような状況で、日本国が相手国に相互協議の申入れを行ったとしても、協議の開始は困難であろう。

相互協議の申立てをした後に、当該申立てを取り下げる場合には、申立人はその旨の書面を所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する。

3 相互協議の対象

相互協議の対象となる類型は、例えば、次のようなものである。

(a) 国内において租税特別措置法六六条の四の規定に基づく課税が行われた場合

いわゆる移転価格課税が日本国内の居住者に対して行われた場合、課税の原因となった取引の相手方(国外関連者)が所在する国においてそれに対応する調整が行われない場合には、二重課税が発生することになる。このような二重課税の状況が「条約に適合しない」という理由で、相互協議の申立てを行うことができる。なお、法令上は一方の国の権限のある当局への申立てを行うだけで相互協議の申立てとして適法である。移転価格に関する事案の場合には、両国における当事者の意思の確認等の観点から、実務では、日本国内で相互協議の申立てをするとともに、相手国においても相互協議の申立てを行う(図1参照)。ただし、後者の申立ては、租税条約の規定によれば不要である。

OECDモデル条約における相互協議手続の性質（一）

図 1

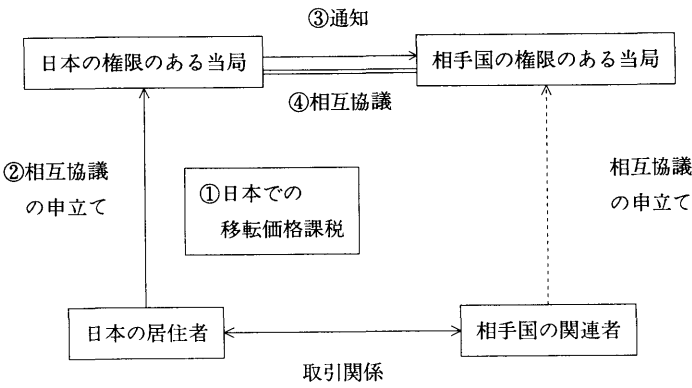
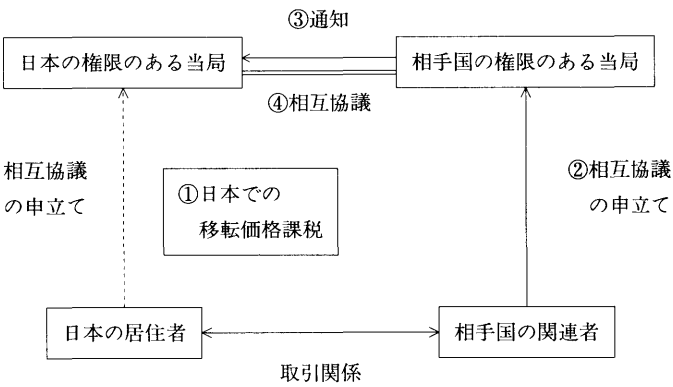


図 2



- (b) 租税特別措置法六六条の四第一項に規定する国外関連者に対して日本国と条約を締結している国において (a) と同様の課税が行われた場合

日本国と租税条約を締結している相手国で関連者に対して移転価格課税が行われた場合にも、二重課税が発生するので、当該国外関連者は相互協議の申立てができる。

なお、(a) の場合と同様、実務の上では、相手国で相互協議の申立てをするとともに、国内において相互協議の申立てを行う (図 2 参照)。しかし、租税条約は両方の申立てを求めている。

- (c) 日本国と租税条約を締結している相手国における事業から生じた所得が、当該相手国にある日本の居住者の恒久的施設を通じて稼得されたものではないにもかかわらず、当該恒久的施設を通じて稼得されたものとして課税が行われた場合

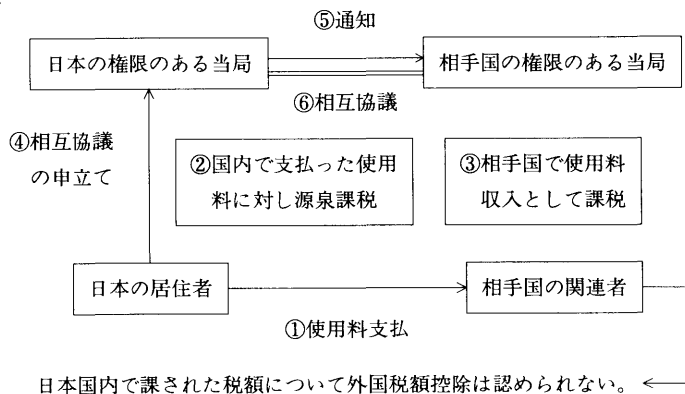
例えば、事業所得課税につき帰属主義を採用した租税条約を日本国と締結している相手国が、日本の居住者 (本店) が相手国の法人に対し直接役務提供を行うことにより得た所得につき、相手国の判断基準に基づき、日本の居住者の相手国内に有する恒久的施設を通じて得た所得であるとして課税する場合があり得る。

この場合には、二重課税が発生することになる (図 3 参照)。

- (d) 日本国と租税条約を締結している相手国が、租税条約の規定と異なる所得の源泉地の判定を行い、相手国において当該所得に対して課税が行われた場合

例えば、日本国が相手国との間で使用料の源泉地につき使用地主義を採用した租税条約を締結している場合において、日本の居住者が相手国の居住者に支払った使用料について、日本国が使用地は製造地である自国にある

图 3



として源泉課税を行ったのに対し、相手国が使用地は販売地である自国にあるとして、日本国で課した税額について外国税額控除を認めない場合があり得る。この場合には、二重課税が発生することになる(図4参照)。

4 相互協議手続と国内権利救済手段との関係は、いくつかの条約のなかで規律されていない(日本・オーストラリア条約、オーストラリア条約、スリ・ランカ条約、トルコ条約、ニュー・ジラランド条約、パキスタン条約、フランス条約、ベルギー条約、ルーマニア条約)。したがって、これらの条約によれば、相互協議手続と国内権利救済手段との関係について、その都度の国内法だけが決定する。フランスでは税務行政通達によれば、納税義務者は相互協議手続の開始後国内法上の権利救済手続を停止してもらう。というのも、相互に矛盾する裁定がこれにより回避されるからである。

日本では、納税義務者は自国の国内権利救済手続をとることなく、相互協議手続を申し立てることもできるし、国内権利救済手続と並行して相互協議手続を申し立てることもできるし、また国内権利救済手続を経たのちに相互協議手続を申し立てることもできる。もともと、国内権利救済手続(行政不服審査・行政訴訟)は期間制限に服するから、納税義務者は相互協議手続を申し立てる場合であっても、権利救済の期間が徒過してしまわないように、国内権利救済手続を提起すべきであろう。ただし、両手続の結論が両立しないことを避けるため、納税義務者は係属中の不服審査機関又は係属中の裁判所に対し、国内権利救済手続の進行を協議手続の終了までのあいだ停止してもらうよう申し出るべきであろう。⁽⁸⁵⁾

- (73) § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 171 Abs. 3 AO, 1996年12月16日 *M. Lehner, Verständigungsverfahren* (Fn. 30), 110.
- (74) ヘルギー、ドイツ、日本およびスイスは「この条項を含めない権利を留保していたが、しかしそれは submitted されている。このことはOECDモデル条約の一般についての解釈に影響を及ぼしえない。
- (75) 日本の課税当局の実務について、参照、後掲注（79）に掲げる文献。
- (76) 一九七七年OECDモデル条約三条一項^e。
- (77) 国税庁長官（国際税務担当審議官）。自治大臣又は地方税当局は大蔵大臣の代理人に含まれない。対象税目に地方税を含めている租税条約の他方締約国との、地方税に係る協議が行われる場合にも、大蔵大臣及びその代理人が相互協議手続を遂行する。この文脈において、租税条約実施特例法八条一項は、「大蔵大臣は、……あらかじめ自治大臣に協議し、その結果に基づいて、これをするものとする。」と定める。なお、ここで「係るもの」とは、地方税が相互協議の直接の課税標準が国税の課税標準又は税額を基礎としていることから国税に係る協議結果が地方税にも及ぶ場合をも含むものではないと解される。というのは、「係る」という用語が法令上使用される場合には、直接的な関連やつながりを意味するのであり、換言すれば、「……を対象とする」又は「……が問題となる」の意であるからである（羽床正秀・前掲注（1） 国際税務一二巻七号二二頁、金子宏・前掲注（6） 国際税務一一巻一二号一九頁）。
- (78) *K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 48; Weber, Das Verständigungs-Verfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IWBm F. 3, Deutschland, Gr. 2, 211 ff. (216).*
- (79) 浅野僚也「租税条約に基づく相互協議の概要」国税速報四四五八号（一九九二）四一六頁、羽床正秀「租税条約上の相互協議を巡る諸問題——法的側面からの考察による実務上の指針として——」国際税務一二巻七号（一九九二）八頁以下、金子宏・前掲注（6） 国際税務一一巻一二号一八頁参照。
- (80) 平成四年三月三日付官際三一一（例規）ほか四課共同「相互協議申立書の様式について」。
- (81) 「条約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場合」に、納税義務者は個別事案協議を申し立てることができる。日本では、更正又は決定があれば当然に申立要件は具備しており、更正・決定が行われることが高い蓋然性をもって予想しうる場合には、申立てをすることができる（同旨、金子宏・前掲注（6） 国際税務一一巻一二号一八頁）。
- (82) 日本・スリ・ランカ租税条約一八条一項、日本・ニュー・ジールランド租税条約一五条、日本・パキスタン租税条

約一六条。

(83) 羽床正秀・前掲注(1) 国際税務 一一卷七号 一五頁。

(84) Ertas 14 F-1-86, Bulletin officiel de la Direction Générale des Impôts 1986, 37, ET 1986, 153.

(85) 同旨, 金子宏・前掲注(6) 国際税務 一一卷一二号 一九頁。