

OECDモデル条約における相互協議手続の性質（二）

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タリー

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タリー

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 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）

（七十一巻七号）

第一節 モデル条約に関するコメントリ
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

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

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

(以上本号)

(七十一卷十号)

第三章 個別事案協議手続の手続要件（第二項）

第一節 モデル条約に関するコメントリー

21 「事前審理及び救済」

もし、申立てを受けた権限のある当局が、当該不服申立てを正当と認し、かつ、係争の課税が全部又はその一部につき、納税義務者の居住地国の処分に基因するものであると認める場合には、当該権限のある当局は、申立人に対して、適当と思料される修正又は負担軽減を行うことにより、できる限り迅速にこの不服申立てを認容しなければならぬ。このような事情の下では、事案は相互協議手続に基づくことなく解決することができる。他方、たとえば条約の所与の解釈を確認するために、他方の締約国の権限のある当局との間で意見と情報を交換することは、有益でありうる。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

22 「相互協議手続の開始」

しかしながら、権限のある当局が、係争の課税が全部又はその一部につき、他方の締約国の処分に基因するものであると考える場合、第二項の規定の文言から明らかなように、その当局は相互協議のための本来の手続を開始する義務を負っている。当該当局は、特に関連企業の利得が移転価格課税に基づく更正の結果調整された場合、できる限り迅速にこの義務を果たすことが重要である。

（一九九二年七月二三日再付番及び改正。沿革参照）

23 「国内法による権利救済」

納税義務者は、第一項により、当該納税義務者が居住地国の国内法により請求権を主張しているか又は権利救

済手続を開始しているかどうかにかかわらず、居住地国の権限のある当局にその者の事案を申し立てる権利を有する。権利救済手続が係統中である場合、当該納税義務者の居住する国の権限のある当局は、最終的解決を待たずに、その事案が相互協議手続に付すに適しているかどうかについて言明すべきである。その当局が相互協議手続に適していると判断する場合、当該権限のある当局は、自ら満足のできる解決に達しうるかどうか、又は、他方の締約国の権限のある当局にこの事案を提出しなければならぬかについて、決定しなければならぬ。相互協議手続の開始を求める納税義務者の申立ては、正当な理由がなく却下されるべきでない。

(一九九二年七月二三日再付番及び改正。沿革参照)

24 「国の実務」

ひとつの請求が居住地国の裁判所によって終局的に裁判された場合でも、納税義務者は、相互協議手続に基づき事案を申し立てて、又は相互協議手続を継続してもよい。若干の国においては、権限のある当局が、裁判所の判決と異なるそうした満足のできる解決に達することもできるとしている。他の国においては、権限のある当局は、裁判所の判決に拘束される。しかし、それにも拘わらず、権限のある当局は他方の締約国の権限のある当局に事案を提出し、そして後者に対し二重課税を回避するための処分を講じるよう求めることができる。

(一九九二年七月二三日再付番。沿革参照)

25 「二国間の相互協議」

納税義務者が申立てを行った権限のある当局によって、他方の締約国の権限のある当局が介在させられるそうした第二段階においては、あたかも、不服申立が提起された国がその不服申立に支持を与えたかのように、手続きは両国間において追行される。この手続きは、しかし、国家間の手続きであることについては疑いがないが、次の諸問題が生じてくる。

——第五条の標題及び同条二項一文の文言から明らかなように、相互協議のための手続が問題であるにすぎない。いいかえると、両締約国に協議を行う義務のみを課すが、合意に達する義務を課すものではないのか。

——それとも、反対に、この手続きは（合同委員会の枠組みにおいて行われることをもちろん前提にして）、紛争を解決する義務を両締約国に課す、そうした裁判手続に比肩しうる手続が問題であるのか。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

26 「交渉義務」

第二項は交渉する義務を課していることは疑いがない。しかし、相互協議手続を通じて相互協議の合意に達することに関しては、権限のある当局は、その最善の努力を尽くす義務を負うのみであって、合意に達成する義務を負っていない。しかしながら、両締約国は、相互協議手続、特に、合同委員会における討議が紛争を解決するに至らなければならない、そうしたもつとずっと突き進んだ義務づけに合意することができであろう。かかるルールは、第二項を改正するか、又は条約に付属する議定書又は交換公文に記録されている解釈を合意するかによって可能である。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

27 「衡平の衡量」

相互協議合意を求めるに当たり、権限のある当局は、まず、当然の事ながら、それぞれの租税法及び条約の規定（それらは、納税義務者を拘束するものであるのと同様、権限のある当局を拘束している。）を遵守する必要がある。それらの規定を厳格に適用すると合意が不可能となる場合、権限のある当局が、国際仲裁の場合と同様、納税義務者に満足を与えるために、二次的に衡平の衡量をも考慮することは、合理的でありうる。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

28 「手続きの実施」

第二項の末文の目的は、既に確定された税の更正及び還付に関する期間制限の定めが国内法にあるそうした国に対し、このような期間の定めには拘わらず、合意内容を実施できるようにすることである。しかし、この規定は憲法上の理由又はその他の法律上の理由により「国内法上の期間制限を無視できない」国が、それぞれの国内法の期間制限に即応した期間を相互協議合意の中に盛り込むことを妨げるものではない。極端な場合、締約国は、自国の国内法上の期間制限を無視しなければ実施できないような相互協議に入らないことを選択するであろう。期間制限のほかにも、「確定判決」のように、合意の内容を実施する上での障害が存在しよう。このような障害を除去するため明文の規定に合意することは、締約国の自由である。

相互協議手続の適用上の実務的問題として、税務当局は、執行上の遅延や、期間制限が問題となる場合には期間制限と執行上の遅延の組み合わせにより、相互協議手続がいかなる場合にも妨げられることのないよう、できる限り努めるべきである。

(一九九二年七月二三日再付番及び改正。沿革参照)

29 「対応的調整に関する解決法の勧告」

租税委員会は、移転価格の調整（第九条一項及び二項の適用）に伴い生じる利益の対応的調整及びそのような場合における相互協議手続の実施に際して生じる問題について、多くの勧告を表明した。

a 税務当局は、移転価格の調整を行う意図について、できる限り速やかに納税義務者に通知すべきである（また、かかる通知の日が重要でありうるときには、その通知がなるべく迅速に明白かつ正規に行われること）。なぜなら、同じ国の又は国境を越えた税務当局と納税義務者との間で、できる限り早期にかつてできる限り全般的に、すべての本質的な問題について確実に接触することが特に重要であるからである。

b 権限のある当局は、なるべく柔軟に、書面であろうと電話であろうと、又は二者の間の対面の会議又は円

卓会議であろうと、もつとも適当と思われる方法で通信すべきである。権限のある当局は問題解決のためのものとも効率的な方法を開発すべきである。権限のある当局が事実状態に関する知識を十分にもって解決を見出しうるように、情報交換にかかる第二六条の規定の活用が奨励されるべきであろう。

c 移転価格問題をめぐる相互協議手続において、納税義務者は、裁定にとつて重要な事実及びその論証を、文書及び口答で権限のある両当局に提示するあらゆる合理的な機会を与えられるべきである。

（一九九二年七月二三日置換。沿革参照）

30 「相互協議手続に関する一般的勧告」

相互協議手続一般について、租税委員会は次に掲げる勧告を表明した。

a 相互協議手続の開始及び実施に関する様式は、最小限にとどめるべきである。不要な様式は除かれるべきである。

b 相互協議事案は、個別事案に関してそれぞれ裁定されるべきであり、他の事案の結論とを比較して裁定されるべきではない。

c 権限のある当局は、適当である場合には、相互協議手続に関する国内規則、ガイドライン、手続細則を定めて公表すべきであろう。
（一九九二年七月二三日置換。沿革参照）

31 「権利救済手続の係属」

最後に、相互協議と同じ事件の手続き（この手続きが継続中である。）を両締約国の一方の管轄裁判所に提起しているそうした納税義務者に関して、相互協議合意がなされる事案があり得る。このような場合、相互協議手続において得られた解決の受容を、係争中である事案についての裁判所の判決が出るまで、待ってもらいたいという納税義務者の要求を断る理由はない。他方、裁判所判決と相互協議の解決の間の相違や矛盾を（それから生じ

る困難や濫用のリスクのゆえに) 回避したいという権限のある当局の懸念もまた、考慮しなければならない。したがって、相互協議合意の実施を次の事項に依存させていることは正常なことと思われる。

——納税義務者が、かかる相互協議合意を受容すること、かつ

——納税義務者が、相互協議手続により裁定された点に関して権利救済手続を取り下げること。

(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留保

53 「カナダなど」

アイルランド、イギリス、イタリア、カナダ、ギリシャ、スイス、スペイン、ポルトガル、およびメキシコは、第二項二文についてその立場を留保する。これら諸国は、相互協議手続から帰結する税負担の軽減や還付金の実施には、それら各国の国内法に規定する期間制限が適用されなければならないと考える。

(一九九七年一〇月二三日再付番及び改正。沿革参照)

54 「トルコ」

トルコは、第二項二文に関してその立場を留保する。トルコの税法は、還付金は税の賦課と同様、一定の期間内になされなければならないと規定している。これらの規定によれば、税務当局が還付請求を適法と考える場合、当局は納税義務者にその旨を通知しなければならない。また、納税義務者にその通知の受領後から一年以内に還付手続をとることができる。もし、納税義務者がこの期間を徒過したならば、納税義務者は還付を求める権利を失権する。同様のことは、還付を認容する裁判所の判決についても妥当する。このため、トルコは、全ての還付についてと同じ期間制限を相互協議手続の合意の実施について定めなければならない。その為、トルコは、二国

間租税条約において、その執行に関しては一定の期間を定める権利を留保する。

（一九九二年七月二三日再付番。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モデル条約二五条二項は文言上UNモデル条約二五条二項と合致している。同様に、第二五条二項に関するモデル条約コメントリーは第二五条二項に関するUNコメントリーと合致している。モデル条約二五条二項二文によれば、相談協議の合意は、「締約国の国内法におけるその他の手続き上の制限」にかかわらず実施されなければならない。

二 OECDモデル条約とUNモデル条約

1 総則

第二五条二項は、第二五条一項に基づいて申し立てられた相互協議手続（狭義）の開始と追行に関する手続法上の規定をその内容としている。モデル条約⁽⁸⁶⁾によれば、三つの手続段階が区別される。

○ 居住地国の権限のある当局における事前審査及び救済手続、および不服申立人の国籍国の権限のある当局による第二四条一項の事案について、

○ 両締約国の行政庁と合同で行われる、狭義の相互協議手続

○ 各締約国の当局自身のもとにおいて別々に相互協議合意の実施

一九七七年 OECD モデル条約二五条二項一文は六三年 OECD モデル条約二五条二項と文言上合致している。これに第二文が追加されたが、第二文は、相互協議合意を国内レベルにおいて実施することにかかわっている。事前審査及び救済手続⁽⁸⁷⁾は、当該申立てに理由のあるときに行政救済するか又は相互協議手続を開始するかのいずれかをめざしている。この行政救済はとくに固有の権利侵害の場合に考えられる。課税処分が公定力を有する場合、この苦情処理は、衡平の理由に基づく租税免除(国税通則法二三条二項三号)によって行われうる⁽⁸⁸⁾。被申立機関が他方の締約国による権利侵害を確認する場合において、一方的租税免除が排除されている限り、課税の相剋を除去するには相互協議手続の開始だけが可能である。

多数説によれば、相互協議手続が開始されるか否かは、被申立機関の裁量にある⁽⁸⁹⁾。したがって、申立人は、被申立機関による瑕疵なき裁量権行使を求める請求権のみを有している⁽⁹⁰⁾。

しかし、日本国の締結した二重課税条約を分析すると、次のことが明らかにになる。当該相互協議手続条項は申立権者に対し相互協議手続の実施を求める請求権を例外なく保障している⁽⁹¹⁾。定式化は異なっているにもかかわらず、このことはアングロ・アメリカ法の国々との二重課税条約にもあてはまる⁽⁹²⁾。ドイツ・オランダ二重課税条約⁽⁹³⁾ならびに一九七七年 OECD モデル条約二五条二項にならった相互協議手続条項を有する条約についても同様である。二重課税条約が相互協議手続の実施を求める権利を直接与えていない場合⁽⁹⁴⁾、母国が責を負う外交上の保護義務に基づいて、被申立機関の有する裁量余地は零に収縮する⁽⁹⁶⁾。さらに、相互協議手続の開始を求める請求権は、憲法レベルにおける応能負担原則からも導き出されうる。一般的平等原則(憲法一四一条一項)は、とくに、課税が経済的給付能力に基づいて構想されることを要請する⁽⁹⁷⁾。応能負担原則には全世界所得の課税が対応する。全世界所得主義に基づく課税で、量的及び質的に敢然に所得(又は財産)を捕捉したうえでのものである⁽⁹⁸⁾。客観的給付能力を実現する。しかしながら、外国租税による所得(又は財産)の負担は、主観的給付能力にかかわっており、そうした外国税負担は可処分所得(財産)を減少させるので、その外国租税は負担を軽減するよう斟酌されなければならない。したがって、給付能力に基づく課税は、全世界所

得の課税の裏面としての、二重課税の回避を法的理由から要請している。⁽⁹⁸⁾ このことがとりわけ妥当するのは、条約の規制整合性に矛盾する計画違反の二重課税がなされる場合である。このような計画違反の二重課税がどのように回避されるかは、応能負担原則によつては回答されない。しかしながら、条約をめぐる紛争の場合には、まず相互協議手続が開始される。ここで合意が得られない場合、租税免除(国税通則法二三条二項三号)が行われなければならない。

2 相互協議手続における租税行政庁の法的拘束

税務当局は、簡易に行動できかつフレキシブルな手続きに関心を寄せている。なぜなら、摩擦のない相互協議手続の実務にとつて、交渉および裁定上の余地は必要である。税務当局は、相互協議手続においては可能な限りの法的に拘束されることの少ないことを、望ましいと考えている。一九八一年I F A総会の総括報告は、次のように要約される。すなわち、相互協議手続のために特別な法原則を展開することは、これまで必要だと考えられていない。税務当局は、その国内法の「一般原則」に拘束される。しかし、このことは、相互協議手続における裁定が衡平の衡量と実行可能性の衡量に従つて行われるということを、排除するものではない。⁽⁹⁹⁾ 相互協議手続がごく限られた範囲においてのみ法的拘束をうける、といったこの仮説の最も重要な理由は、次の主張から明らかになる。すなわち、この相互協議手続が法的手続の性格と保障を伴わない、外交上の紛争解決手段である。⁽¹⁰⁰⁾

このような見方は、相互協議手続の目標を適正に考えていない。第二五条二項一文によれば、相互協議手続は、条約に適合しない課税を回避することを目指している。相互協議手続の開始を求める申請の前提要件は、第二五条一項によれば、条約上の権利を有する者が条約に違反して課税されたと考えることである。したがって、相互協議手続において、法律問題がとりあげられる。⁽¹⁰¹⁾ この手続きの目標は、権利侵害の存在を審理することであり、そもそも権利侵害が存在するときには、可能な限りその権利侵害を除去することである。したがって、相互協

議手続の枠内においては、裁定の基礎とされた事実関係が正しく認定されたかどうか、当該事実関係が条約の構成要件に適切にあてはめられたかどうか、そして条約により求められている法律効果がそのあてはめから導き出されたかどうか、審理されなければならない。このような法的審査に際して、関係行政庁は、納税義務者に対し初めに処分をなす際にすなわち、条約の適用に際して尊重しなければならないと同一の拘束に服する。裁定の基礎とされる事実関係の認定および処分をなす際における法適用の場合と同様に、これらの審理が相互協議手続において完全にかつ正しくなされなければならない。相互協議合意は、現行の条約法も国内法をも変更しえない。条約違反の相互協議合意および誤った事実認定はそれに引き続く裁判手続において裁判所および納税義務者を拘束するかどうかは、その都度適用される国内法によって決まる。通常はこれは否定されなければならない⁽¹⁰⁾。

類似のことはとくに条約の解釈にもあてはまる。モデル条約三条一項におけるように、本来の解釈ルールを用いることができる場合のみならず、モデル条約三条二項によれば各締約国はその国内法に従い条約を解釈しなければならぬ場合もそうである。これらの場合にも相互協議手続の了解に基づく解決に至る必要性は、次の点に現れている。すなわち、この手続きは個別事案の裁定に際しても「条約の……解釈に際して生じる」困難又は疑義の除去を目指している、という点に現れている。「条約の解釈」は、解釈が両締約国のさまざまな法規定によって規定されている場合にも、みられる。了解に基づく裁定に達する目標は、当局の代表者が条約や法律から自由に放たれてプラグマティシユな裁定をなすことを正当化しない。第二五条は法の空白領域に根拠を与えていない。当局の代表者が国内法により法律および条約法からの乖離を認めている場合としてその限りにおいてのみ、当局の代表者は相互協議手続において法律および条約法から離れてもよい。しかし相互協議手続における当局代表者の法的拘束は一部学説によってのみ肯定されている⁽¹⁰⁾。

3 居住地国の権限のある当局における事前審理および救済手続（および国籍国に関する第二四条一項のケース）にあつては、申立人の不服、すなわちかれの主張する見解（かれが条約に反して課税をうけているという見解）が正当化されるかどうかについて、まず、決定しなければならない。

権限のある当局が申立てに理由ありと認めるには、次の二つの前提要件が満たされなければならない。

(1) 一方の国又は他方の国によつて、措置が講じられたか又は講じられる見込みであること。

(2) 当該措置（見込み措置を含む。）によつて、条約の規定に適合しない課税が発生又は発生する恐れがあること。

例えば、移転価格課税が国内で行われた場合、当該課税が右の措置にあたること、そして当該課税により条約の規定（特殊関連企業条項）に適合しない状況が発生することから、相互協議を申し立てる理由があると判断されよう。他方、寄付金課税や交際費課税は、租税条約のいずれの規定にも違反しないので、相互協議手続はその前提要件(2)の欠如を理由として却下される⁽¹⁰⁾。

当局は第二五条によりこの決定をなす義務を負っている。事実関係の解明に国際行政共助が必要である場合には、場合によつてはその権限のある当局は他方の締約国の権限のある当局へ行政共助の要請をなさなければならない。納税義務者自身はその者の解明義務および協議義務を果たさなければならない。その際、当局は、事件に役立つ指図をなし、そして不服申立を提起することに納税義務者を支援しなければならない。

税務当局の不服申立は賦課処分又はその他の処分に対し提起される場合、その行政庁は、相互協議手続の開示を求める申立てが考えられているのか又はその他の権利救済手続が考えられているかについて、審理しなければならない。相互協議手続の開始を求める申立てが居住地国の処分に対し向けられる場合、納税義務者は国内法上の権利救済手続の可能性について教示をうけなければならない。当該申立てに理由を付記すべき要件は、国内法が租税行政行為の理由付記に求められる程度よ

り高いものではない。外国法の適用に当たつての特別な困難から生じるそうした不確実性は、納税義務者の不利に作用してはならない。

当局が当該不服申立てを理由なしと考える場合、当局は相互協議申立てを棄却する旨を文書によつて申立人に通知するものと解すべきであろう。この棄却処分が取消訴訟の対象となりうるかについては、ここでは未解決のままとしておきたい。

当局が当該不服申立てを理由ありと考える場合、当局はさらに、当局自身が当該不服を解消するそうした満足のいく解決をもたらしうる状態にあるか否かについて、審理しなければならぬ⁽¹⁶⁾。当局が通例そのような状態にありうるのは、条約違反の課税が当局自らによる権利侵害に基因しているか又は居住地国の下級行政庁の権利侵害に基づいている場合に限られる。当局が不服を解決する義務を負っているかどうか、ないし下級行政庁によつて当該解決を指図する義務を負っているかは、国内法の関係条文によつて左右される。相互協議手続については解決の可能性だけが問題である。

日本では、納税者は、自国国内救済手続（不服申立・訴訟）をとることなく、相互協議手続の申立てを行うこともできるし、国内救済手続と並行して申立てを行うこともできるし、また国内救済手続を経たのちに相互協議手続の申立てを行うこともできる。しかし、国内救済手続には、期間の制限があるから、一般論としては、納税者は、協議の申立てを行う場合にも救済の機会を確保しておくために、国内救済手続をとつておくことが賢明であろう。ただし、国内救済手続の結論と協議手続の結論との抵触を避けるため、不服審査機関ないし裁判所に申し出て、国内救済手続の進行を協議手続の終了まで停止してもらうことが適切であろう。

租税条約実施特例法八条一項は、大蔵大臣は締約相手国の権限のある当局と協議または合意する場合において、「その協議又は合意の内容が地方公共団体が課する租税に係るものであるときは、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」と定めている。ここに「協議又は合意の内容が地方公共団体が課する租税に係るものである」とは、「に係る」という法令用語の通常の用法からして、単に協議または合意が地方税に関係をもっているというだけでは足りず、協議または合意が直接に地方税を対象とするものであることを意味している。そして、直接に地方税を対象として協議と合意が行われ得るのは、地方税（住民税・事業税等）が条約の適用対象とされている場合⁽¹⁰⁶⁾だけである。

これに対して、条約違反の課税が他方の締約国の処分に基因する場合、当該当局は通例解決しうる状態にない。たしかに、居住地国の当局がそのような事案においても衡平による免税処分によって納税義務者に処分を講じること、考えられうる。これによって、条約違反は除去されなくとも、納税義務者にとって「満足のゆく解決」をもたらすであろう。しかしながら、当局は満足のゆく解決をなす義務を負っていないし、また、通例国内法によりそのような解決をなしうる状態にない。

そこで、ドイツ法について、ドイツ連邦財政裁判所は次のように判断している。すなわち、実質的な理由から衡平免除処分は、その課税および租税制度によって過酷の原因をつくっている国においてのみ、講じられうる、と。⁽¹⁰⁷⁾

国内法が免税の権能を当局に与えている場合でさえ、これは納税義務者だけにとつての「満足のゆく解決」であつて、当該誤謬に責任を負わなければならないそうした国家にとつての「満足のゆく解決」ではないであろう。相互協議手続を開始するそうした権限は、この権能によって遮断されることはない。

条約違反の課税が居住地国の処分に基因しており、権限のある当局が（既判力又は公定力の生じた国内法上の処分がその当局を阻んでいるために）、不服を解決しうる状態にない場合、第二五条二項の相互協議手続は開始されうるであろう。しかし、これはほとんど見込みがないだろう。なぜなら、他方の締約国は、その行政庁によって責任を負いえないそうした瑕疵を是正することを、もつともな理由で拒否するであろう。したがって、居住地国

の権限のある当局が、相互協議手続をはじめから開始しはじめるということは、まったくありえない。

4 権限のある当局が納税義務者の不服申立を理由ありと考え、かつその見解によれば、条約違反の課税が他方の締約国の処分に基因している場合には、その当局は他方の締約国の権限のある当局と合同で二国間の相互協議をなすべく、狭義の相互協議手続を開始するよう努力するだろう。当該外国の当局はたいはいは受けてたつ責任を負っている。

ドイツ課税当局および多数説は、「努める」という表現から、相互協議手続の開始に関する判断に際して、当局の瑕疵なき裁量権行使を求める納税義務者の請求権を導きだしている⁽¹⁰⁾。このことは大部分の他の国々にもあてはまる。さらに、ベルギー法は相互協議手続の開始請求権を納税義務者に与えている⁽¹¹⁾。ドイツ連邦財政裁判所の裁判例によれば、当局が相互協議手続の開始請求権を認容しようとするかどうかの判断は、条約違反の課税が「立証されているときでさえ」当局の裁量である⁽¹²⁾。Conseil d'Etat は、一層控え目に定式化している。すなわち、相互協議手続を開示する義務はサンクション (dépourvue de sanction) によつて裏付けられていない⁽¹³⁾。

努力は、条約に適合しない課税の回避をめざさなければならぬ。回避 (英語「avoidance」、仏語「éviter」、独語「Vermeidung」) は、たんなる Präventiven Maßnahmen (Preventive measure) の意味で文字どおり理解されるべきでない。Präventiven Maßnahmen は例外である。大部分のケースでは、相互協議手続は、すでに生じている条約違反の課税の除去に奉仕する。

狭義の相互協議手続においては個別事案の規律がその都度問題である。しかし、個別事案について条約の解釈又は適用の際に明らかになった困難又は疑義を一般的に討論することもまた、相互協議手続は不可避的に含んでいる。さらに、条約のなかで取り扱われていない事案について二重課税の回避の問題を扱うことも、いつでも許

容されうる。そのような状況において、第二五条一項の意味での相互協議手続が、第二五条三項にいう相談手続と並行してなされる。つまり、二つの手続が併合される。

権限のある当局は相互協議手続において合意に達すべき義務を負っていない⁽¹⁵⁾。権限のある当局の代表者がその国内法の条文に拘束されており、そして当局に認められている裁量権の枠内においてのみ妥協することができるが故に、かような義務は考えられないであろう。

当該国が二重課税条約のより明快な規定 (clear-cut rule) に従えば有していないそうした優先的課税権が相互協議手続によってその国に割り当てられる、といったことはけつてありえない⁽¹⁶⁾。このことが例外的に起きてしまった場合には、当該国は——ドイツ課税当局の見解によれば——少なくともこの優先的課税権を行使できないであろう。

第二五条一項に基づき相互協議手続の開始を求める不服申立が「国内法により定められた権利救済の方途にかかわらず」提起されうるということは、まだそれだけで次のことを意味していない。二つの権利救済手続が同時に追行されうる、と。諸国の実務は不統一である。ドイツでは相互協議手続と裁判手続は同時に可能である⁽¹⁷⁾。連邦大蔵省の覚え書⁽¹⁸⁾二一—四によれば、権利救済の方途が係属している又は権利救済の方途がまだ尽くされていないといった事実、相互協議手続の開始を求める申立てを妨げない。反対に、アメリカ合衆国では Rev. Proc. 91-23, Sec. 6 (01) の規定によれば、権限のあるアメリカ連邦行政庁、Assistant Commissioner (International) は、すでに係属中の事案又は裁判手続の追行に関する Rev. Proc. 87-24, 1987-1 C. B. 720 により定められた事案については、Associate Chief Counsel (International) の同意を得ずには相互協議手続の開始をもとめる申立てを受理しない。スウェーデンでは納税義務者は相互協議手続と権利救済手続とのあいだで選択しなければならぬ⁽¹⁹⁾。オーストラリアでは相互協議手続の成果はしばしば権利救済手続の終結に依存している⁽²⁰⁾。スイス

法によれば、相互協議手続が開始されうる前に、権利救済手続は通常取り下げられる⁽¹¹⁸⁾。ギリシャでは、相互協議手続が国内裁判所での権利救済手続の開始後に提起される場合、権限のある当局は相互協議手続の開始を求める申立てを却下する⁽¹¹⁹⁾。

結局のところ、第二五条が納税義務者に与えようとしている保護は、このような実務によって相当に制限される。しかし、第二五条の十分に明確にされていない規定のしかたを考慮するとき、このような実務がモデル条約に合致していないとは、いうことはできない。条約法上の規範が国内法を修正したり又は特定のケースについて効力をなくさせるべき場合には、条約規定がその旨を疑いの余地なく表現しておかなければならない。「努める」および「国内法上の権利救済の方途にかかわらず」のような言い回しによってでは、かかる明確性の要請は十分でない。にもかかわらず、モデル条約コメンタリーは明らかに裁判手続と並行した相互協議手続を可能と考えている。ただし、他方で、コメンタリーは、相互協議手続の実施を次の事項に依存させていることを正常なことで考えている。一に、納税義務者がかかる相互協議合意を受容すること、二に、納税義務者が相互協議手続により解決された点に関して権利救済手続を取り下げること（モデル条約コメンタリー三一項）。

5 個別事案協議手続と裁判手続との関係

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タリー六項は、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⁽¹²⁰⁾。

二重課税条約は原則として、国内法令により予定されている権利救済を損なうことなく相互協議手続が実施されうるということを定めている。⁽¹²¹⁾したがって、日本では相互協議手続と国内法によって保障された権利救済手続は平行して実施されうる。⁽¹²²⁾その際、相互協議決定は国内法令上の（権利救済）機関にかかわりなく行われうるのでなく、相互協議申立の期間について制限が定められていないから、相互協議手続は例えば時効及び除斥期間にかかわりなく可能である。さらに、判決の上訴期間又は更正の請求期間にかかわりなく、相互協議の申立てが可能であるので、相互協議認容決定は、それぞれの国内法令の規定に基づいてではあるが判決の既判力又は賦課処分⁽¹²³⁾の公定力を打ち破ることができる。⁽¹²⁴⁾したがって、日本国では、国税通則法二三条二項一号（判決と同一の効力を有する行為）に基づいてのみ、相互協議認容決定は公定力の生じた賦課処分を変更しうる。⁽¹²⁵⁾日本の行政実務では、これとは別に、公定力の生じた賦課処分の変更が相互協議棄却決定に基づいて許容されることもある。⁽¹²⁶⁾

判決の既判力の打破は原則として行政事件訴訟法三三条二項の解釈の下でのみ可能である。したがって、ある判決が既判力を生じているにもかかわらず、相互協議手続に引きつづいて、賦課処分の変更は、いずれにせよ、賦課処分が紛争の再燃したことを理由に（行許法三三条一項）許容されうる。⁽¹²⁷⁾相互協議手続そのものは、既判力（又は公定力）の打破のための法的根拠たりえない。⁽¹²⁸⁾相互協議棄却決定を理由とする賦課処分の変更は、しかし、応能負担原則を実現するため、衡平措置（国税通則法二三条二項三号）としてもつねに必要である。⁽¹²⁹⁾

興味深い示唆がコメントリー二八項で示されている。すなわち、納税義務者は、同時に相互協議手続と裁判手続の双方をすすめることを許容されうるし、⁽¹³⁰⁾また、裁判所判決の結果を知らされるまで、当該相互協議（の合意）の受容を延ばすことも許容されうる。さらに、両者間の齟齬を避けるため、相互協議（の合意）についての納税義務者の受容は裁判手続の取下げをからみ合わせるべきである、と示唆される。すべての国においてこのことが実務で要求されるべきであろうと考えられる。（これはたしかにフランスでとられている見解である。）

次に、納税義務者は、後日両手続きのうち一方を選択するという考えをもって、両手続きを始めることを許されるべきであろうか。イギリス租税行政庁は次を指摘している。⁽¹²⁾ 内国歳入庁の実務は裁判手続を停止するよう求める。反対の示唆がフランスとの関係⁽¹³⁾において、IRSの国際租税課長⁽¹³⁾によってなされたが、それによれば、権限のある当局は、いずれのコースがとられるのを決定する前に裁判所の判決をおそらく待ちたいと思うのである。おなじことがドイツでも実務で時々起きている、と信じられている。しかしながら、所論は、OECDモデル条約に関するコメンタリー（左記）に反する。

「仮に訴訟が係属中である場合、居住地国の権限のある当局は、終局判決 (the final adjudication) を待つべきではなく、当該事案が相互協議手続に付すに適していると当局が考えるかどうかについて、言明すべきである。もし当局がそうだと判断するなら、当局は、自ら満足のできる解決に達しうるかどうか、又は他方の締約国の権限のある当局に当該事案を提出しなければならないかどうかについて、決定しなければならない」(第二五条に関するコメンタリー二三項)。

時折ドイツでは権限のある当局は、事実問題を最初に裁判所によって解明すべきであると要求する。そして、他の諸国では次のことが起きるであろうことは、疑いない。

(a) 相互協議手続に続いて、裁判手続

納税義務者はまず相互協議手続を申し立て、そして権限のある当局が合意に失敗したり、又はその合意に納税義務者が満足しない場合には、納税義務者がつぎに裁判所に自由に出訴する。すべての国（スウェーデンを除く）において、出訴期間内である限り、そのような事情のもとで裁判手続への障害は存在しないであろう。このトピックを扱っている税務当局によって公刊された文献⁽¹⁴⁾は特に次を示唆している。納税義務者は相互協議手続を用いようとするとき、裁判所への出訴権を保護されるべきである。

権限のある当局（複数）が納税義務者の受客を必要とする合意に到達したが、この合意を納税義務者が受客しなかったときでさえ、権限のある当局が裁判所において各当局にとってより有利な立場を目指して争うべきでない理由は存在しないように思われる。

(b) 裁判手続に続いて、相互協議手続

OECDモデル条約に関するコメントリーが認知するところによれば、裁判手続は実務上、相互協議手続を用いる前に、提起されうる。

「ひとつの請求が、居住地国における裁判所によって終局的に裁判された場合でさえ、納税義務者は相互協議手続に基づき事案を申し立て、又は相互協議手続を継続してもよい。若干の国においては、権限のある当局が、裁判所の判決と異なるそうした満足のできる解決に到達することもできるとしている。他の国においては、権限のある当局は裁判所の判決に拘束される。それにもかかわらず、その権限のある当局は、他方の締約国の権限のある当局に事案を提出し、さらに、他方の権限のある当局に対し二重課税を回避するための処分を講じるよう求めることができる」(第二五条に関するコメントリー二四項。)

当該事業は、条約に適合しない課税をもたらしている〔行政〕行為の最初の通知後三年以内に相互手続を申し立てられなければならない、というOECDモデル条約の要件は、かえって、実務では三年内の裁判所判決がだされそうもないという帰結をしばしば生じさせている。しかし、裁判所の終局判決がだされると、フランスおよびアメリカ合衆国では、国内法に基づく当該三年内の裁判所判決の効力は、当該締約国の権限のある当局が当該事案を再審理できないというものである。⁽¹³⁵⁾ としてもしなんらかの解決方法が見出されうるとすれば、それはOECDコメントリーによって示唆されたように(第二五条に関するコメントリー二三項)、他の事情又は条約

に基因するものであるにちがいないであろう。⁽¹³⁶⁾

他方、スウェーデン、スイス、日本、オランダ、ベルギーおよびドイツでは、裁判所判決を相互協議の合意によって、納税義務者に有利に変更する障害は、国内法にない。おなじ結論は、カナダでも別な理由から得られる。カナダの租税行政法 (Financial Administration Act) によれば、政府は、裁判所によって下された判決と異なるベースに基づいて、最終の課税処分をなす制定法上の権利を有する。

OECD コメンタリーの注意をひいた(第二五条に関するコメンタリー二七項) このような見解の齟齬に鑑み、相互協議手続の申立てが予定されている場合は、出訴期間の点を除いては、裁判手続を開始すべきでないことが通常は重要であろう。

両者の関係についての唯一の問題は相互協議が裁判手続のあとに可能であるかどうかであるようにおもわれる。相互協議の合意そのものの裁判所における妥当性の問題は実務上生じてこない。なぜなら、もし、その合意がなんらかの効果をもつとすれば、納税義務者は個別具体事案の相互協議手続の合意を受客するにちがいないからである。納税義務者が合意を受客しないならば、妥当性の問題が生じるようなそうした合意は存在しない。しかし、妥当性の問題は、解釈適用協議手続のもとでは生じうる。その性質上納税義務者の受客を必要としないようにおもわれる。

個別事案協議の例は、OECD モデル条約四条二項 d に基づいてなされる合意である。二重居住地の問題を解決する権能がすべての国において権限のある当局に授權されていることは、疑問の余地のないほど十分に明白である。したがって、当該合意の結果は、裁判所で審理されえないであろう。

形式的確定力の生じた行政決定がすでになされている場合において、これと食い違う相互協議合意が可能であるのは、

関係国の国内法がこれを許しているときにのみである。ドイツ法よれば、存続力のある租税決定は、§175 a AO に基づき相互協議合意を編入（Umsetzung）するため取り消され又は変更されうる。スイス法によれば、不可変更力の生じた租税決定は、適法な「上告理由（Revisionsgrund）」があるときに限り、かつ租税決定の確定力の発生後五年の期間のなかでのみ許される。なるほど、スイス租税行政庁の実務においては相互協議手続の合意はこのような「上告理由」と同一視されるが、しかし、五年期間の経過後はもはや当該賦課処分の変更を来すことはできない。⁽¹³⁷⁾ アメリカ合衆国では、Rev. Proc. 91-23, Sec. 6 (02) の規定によれば、連邦裁判所の判決又は裁判上の和解もしくは裁判外の和解がなされた場合に、権限のある当局がそれに続く相互協議手続においてさらに他方の締約国における課税の（対応的）調整に努めることができるが、しかし、US の租税債務を減じるであろうことを何もしない。モデル条約二五条は、そのようなルーリング又は決定を無視しうるに十分な法的根拠となりえない。⁽¹³⁸⁾

6 個別事案の相互協議の合意を実施するための期間制限

相互協議合意は、申立人がその合意を受容するとき、締約国の国内法の期間制限にかかわらず、実施されなければならない（第二項二文）。相互協議合意は、相互協議手続において行われる合意である。第二項二文の意味における国内法の期間制限は、時効期間、除斥期間、更正の請求期間、その他の期間制限である。これらの期間に租税請求権又は租税還付請求権の主張は依存している。出訴は第二項二文という期間でない。その他、既判力のある判決については、既判力が期間の経過によって生じたか又は他の理由で生じたかに応じて、さまざまな法的効力が生じるであろう。

一九七四年に追加された、OECDモデル条約二五条二項は、「成立した合意は、両締約国の国内法令上のいかなる期間制限（例えば、更正期間、更正の請求期間）にもかかわらず、実施されるべきである。」コメンタリー

の認知するところによれば、いくつかの国では条約は国内法上の期間制限をくつがえすことはできないし、したがって、「制限について国内法に採用されているそうした期間制限を相互協議（の合意）そのもののなかに挿入することを両締約国に妨げるものはなにも存在しない。」（第二五条に関するコメントリー二五項）。この示唆の意味は明らかでない。なぜなら、通例、期間制限の存在は確実に次のことを意味するであろうからである。もし、相互協議の合意が実施されないとするならば、相互協議の合意は行われないであろう。OECDモデル条約から引用したこの文章は、それが国内法上なんらの効力をもっていないにもかかわらず、条約の中に挿入されるかもしれないことが、示唆されているようにおもわれる。当該OECDモデル条項の挿入は、すべての国において、望ましい効果をもつであろうが、しかし、カナダと連合王国は、これらの条約へのこの条項の挿入には留保を付している。連合王国の租税行政庁の指摘によれば、還付につき時間的無制約を認め、増額更正処分には時間的制約を課すならば、それは、つねに大蔵大臣が敗者である立場に追いやるであろう。カナダでは、「所得税法（The Income Tax Act）に基づく期間制限は、事後の更正処分（増額更正であれ減額更正であれ）の障害になるように行われる。しかしながら、租税行政法（The Financial Administration Act）により供与される救済のためのそのような期間制限は存しない。いくつかの合衆国の条約はOECD条項又は類似の条項を含んでおり、そしてそうした条約の多くは次のように規定している。相互協議の合意が成立した場合、還付金（およびいくつかの条約では税の賦課も）が当該合意の効果として与えられる。

条約の中にこの文章が挿入されていない場合、国内法上の時間的制限が適用されるであろう。日本やオランダにおいては国内法上の期間制限は、相互協議の合意の効果として自動的に生じるであろう。

OECDモデル条約二五条二項後段、また日米租税条約二五条四項の規定は、合意が両締約国の行政庁に対し拘束力をもつことを前提とした上で、両国政府に合意の内容に即した国内的調整措置——減額更正と還付——

をとることを要求する。

この点に関する国内的調整措置として、すでに一九七〇年国税通則法の改正以来、「権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われた」場合について、合意の日から二月の期間を限って、後発的理由による更正の請求を認めてきた（国税通則法二三条二項三号、同施行令六条一項四号）。なお、この更正の請求に基づく更正については、合意の日から三年間という特別の除外期間が定められている（国税通則法七一条二号、同施行令三〇条、二四条五項）。

納税者が相互協議手続の合意を受容してこの更正の請求をした場合には、前述の条約の規定の趣旨からして、税務署長は当然に合意の内容に即した更正をしなければならないと解すべきであり、また更正の内容に即した還付がなされなければならない（確認規定説）。

その後一九八六年に、移転価格税制の導入と同時に条約実施特例法が改正され、同法七条一項は、租税条約の相手国による移転価格税制の適用にかかる相互協議において、問題となっている取引についての適正価格について、合意が成立した場合には、前述の国税通則法の更正の請求に基づいて、税務署長は、当該取引がその合意した金額で行われたとした場合に計算される所得を基礎として更正をすることができる、旨を定めた（創設規定説）。

創設規定説をとった場合には、移転価格税制の適用にかかる合意の対応的調整は、条約実施特例法七条一項の施行日（一九八六年四月一日）以後に成立した合意（ただし、協議の対象となった課税年度は施行日の前後を問わない）についてのみ認められることになるので、確認規定説が正当である。

なお、住民税および事業税は、法人税に連動しているから、国内的調整措置として所得税または法人税の減額更正がなされた場合には、納税者は、住民税および事業税について知事ないし市町村長に対して更正の請求を行

うことができる（地方税法五三条の二、三二一条の八の二および七二条の三三の二第二項）。この更正の請求がなされるときは、知事および市町村長は、減額の更正を行い（同二〇条の九の三第三項。除斥期間は減額更正から三年間。同一七条の六第一項三号、施行令六条の一六、六条の一五第二項一号）、減少した税額を還付しなければならない（地方税法一七条⁽¹⁴⁾）。

7 相互協議合意の実施は、行政手続におけるその実現である。スイス、アメリカ合衆国などの若干の国は、相互協議合意の実施を納税義務者の受容に依存させている。⁽¹⁴⁾ ドイツ連邦大蔵省の覚え書二一四（注（105）参照）によれば、相互協議は一般に書面により行われる。さらに、相互協議合意は通常、次を留保している。一に、申立人が、相互協議に受容するものと宣言していること、二に、係属中の権利救済手続が取り下げられることである。相互協議合意を実施する際、覚え書四一二による受容の留保のもとで、次のことが保障されなければならない。一は、申立人が当該実施の受容を書面により宣言し、二に、係属中の権利救済手続が取り下げられ、三に、申立人が相互協議合意の通知後にそれ以上の救済を放棄することである。

原則として、相互協議合意は係争課税年度における賦課処分⁽¹⁴⁾の更正によって実現される。

相互協議手続において「合意」⁽¹⁴⁾が成立した場合には、日本の税務当局は、租税条約実施特例法七条等の規定に基づき、納税者による更正の請求（国税通則法二三条二項）を受けて対応的調整を行うこととなる（同法二四条、二六条）。

国内法がこのことを許している場合、後の年度において当該調整を相応の減額（又は増額）賦課処分によって着手することは、可能でもある。利子がどの程度まで徴収されるかは、国内法によって決まってくる。

8 納税義務者の不服申立権を度外視すると、相互協議手続における納税義務者の地位を、モデル条約は詳細に規定していない。しかし、モデル条約コメンタリーの見解によれば、締約国は、納税義務者に「一定の本質的な権利」を保障する義務を負っている。⁽¹⁴³⁾ 書面又は口頭により意見陳述をする権利ならびに弁護士⁽¹⁴⁴⁾の補佐をうける権利があげられている。しかし、当該手続の特殊性のため、OECD租税委員会は、納税義務者又はその代理人に文書閲覧を認めることを必要だとは考えていない。⁽¹⁴⁵⁾ 他方、納税義務者の協力義務すなわち事実関係の解明義務は非常に広汎に及んでいる。正当にも納税義務者は聴聞請求権および相互協議手続の経過についての情報を求める権能を与えられている。⁽¹⁴⁶⁾

ドイツ租税行政庁はこのような要件を正当にみたそうとしている。ドイツ連邦大蔵省の覚え書三—三—一(注(105)参照)によれば、ドイツの権限のある当局は条約上の権利者に対し相互協議手続上の立場及び手順について教示する。条約上の権利者は、不服申立を提起し、相互協議にとって重要な事実および法律問題について表明し、そして代理人に代理させる権利を有する。

相互協議手続の実施費用は徴収されない。⁽¹⁴⁷⁾

租税秘密を保障したうえで相互協議手続の結果を公表することは、他の納税義務者の利益にとっても望ましいことであろう。目下のところ、この公表はなされていない。というのも、個別事案にのみ適用しうる裁定が先例効果を有する、ことになりはしないかと懸念されているからである。

三 USモデル条約

USモデル条約二五条二項二文の規定によれば、相互協議合意は「締納国の国内法上のその他の権利救済手続」にかかわらず、実施されるべきである。現在のアメリカの条約実務によれば、相互協議手続の開始と同時に、

国内手続は一時的に停止される。他の諸問題（すなわち、相互協議手続において取り扱われない問題）は〔国内法上の係属中の権利救済手続において〕裁定されうるにもかかわらず、それらはしばしばペンディングにしておかれる。権限のある当局が事案を解決しない場合、国内法上の権利救済手続は停止の時点から再開する。権限のある当局がその事案を解決する場合、納税義務者と内国歳入庁（IRS）とのあいだで、両当事者を拘束する合意が結ばれる。⁽¹⁸⁾ 権限のある当局の合意が納税義務者にとって受容しえないものである場合、その納税義務者は、すべての権利を行政権利救済の途および裁判所において追求することが自由にできる。⁽¹⁹⁾ このことは、相互協議手続を包括的に規律しているそうした一九九三年三月一八日に効力の生じた Rev. Proc. 91-23 Sec. 11 (5) にもあてはまる。一九九五年に内国歳入庁は新 Rev. Proc. 91-23 草案を公表した。⁽²⁰⁾ ただし、これは内容的にはわずかな改正である。⁽²¹⁾

- (86) 一九七七年OECDモデル条約二五条二項。
- (87) 若干の日本二重課税条約では規定がない。概観は、*K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 86.*
- (88) *K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 88.*
- (89) 一九七七年OECDモデル条約二五条二項一文の文言から抜粋すると、「権限のある当局は、……解決するよう努める。……」
- (90) BFH-Urteil IR 16/78 vom 24. 5. 1982, BStBl. 1982 II 583; *K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 73; Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik III, RdNr. 193; Koch (Fn. 11), LXVla CDFI, 30 (1981); Strobl (Fn. 11), LXVla CDFI, 174 (1981); Debatin, Helmut, Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, AWD 1969, 477 ff. (485); Kaligin, Thomas, Zur Rechtschutzintensität des Verständigungsverfahren im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, WPG. 1982, 217 ff. (220), 類註 金子宏・前掲注 (9) 国際税務一一卷一一号二〇頁。これに対し、相互協議手続の追行を求める請求権に賛成するものに、一九七七年OE*

- CDモデル条約二五条に関するコメントarii二二項、二五項、*Land* in: Flick/Wassermeyer/Wüngert/Kempermann DBA-Schweiz, Art. 26 Rz. 21; *Reich*, M. Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, Zürich 1976, S. 55; *Mühlhausen* (Fn. 6), S. 149 ff.; *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, 3. Aufl. München 1992, 235; *Bachmeyer Karl E.* Rechtsanspruch auf Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, StuW 1964, 885ff. (890f.); *Tipke, Klaus*, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex? AWD 1972, 589 ff. (592).
- (16) この問題については、*Reich* 59ff. *Gloria* (Fn. 11), S. 247 ff. 参考 参照 *Mühlhausen* (Fn. 6), S. 263.
- (19) *Reich* 59ff. *Gloria* (Fn. 11), S. 254.
- (23) *Gloria* (Fn. 11), S. 263.
- (24) *Gloria* (Fn. 11), S. 263 ff. 同書 参照 *Reich* 59ff. OECDモデル条約二五条に関するコメントarii二五項・二五項を引用する。
- (25) *Reich* 59ff. 大陸諸国の大部分は同意。参照 *Gloria* (Fn. 11), S. 260 ff.
- (26) 詳細なる理由については *Gloria* (Fn. 11), S. 267 ff.
- (27) *Reich* 59ff. BVerfG-Beschluß 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86 vom 29. 5. 1990, BStBl. 1990 II 653 ff. (658).
- (28) この問題については *Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln, 1998, Rz. 14.7.
- (29) *K. Koch*, Das Verständigungsverfahren, LXVIA CDFL, 13 ff. (26) (1981).
- (30) 参照 *J. F. Avery Jones u. a.*, BTR 1979, 333 ff.; *R. Lenz*, XLII CDFL, 317 (1960); *D. Mühlhausen* (Fn. 6), 82; *Reich* (Fn. 90), 33; *Saß, Gert*, Zum EG-Richtlinienvorschlag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen („Schiedsverfahren“), DB 1979, 2196; *J. Strobl*, LXVIA CDFL, 171 (1981); *Strobl, Jakob/Josef Zeller*, Probleme beim Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen bezüglich Einkommen- und Körperschaftsteuer, StuW 1978, 245; *J. Tittel*, Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen, 1963, 73 ff.

- (101) この点については、参照‘*Conseil d’Etat* Dr. Fisc. 1983, comm. 1568 concl. Bissara (‘*フランス・アメリカ合衆国租税条約*’)。
- (102) 同旨、‘*Conseil d’Etat* supra note 101; シュンニツタコジキオキハ基本法110条3項および19条四項。
- (103) 参照‘*Fischer, Peter* Das Verständigungsverfahren auf der Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen. Versuch einer verfassungsrechtlichen Einordnung, *StuW* 1975, 234; *Lehner, Moris*, Das Verständigungsverfahren - Verfahren und praktische Handhabung, *RIW* 1981, 832 ff.; *Lehner, Moris*, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages, 1982, 73 ff., 83 ff.; *G. Lindencrona / N. Mattsson*, Arbitration in Taxation, 1981, 80; *W. Studer*, *BIFD* 1971, 89; *Teichner, Karl*, Die Verständigung: Ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung-, *StuW* 1965, 343 ff. (347).
- (104) 松本・前掲注(一) 国務院議定書第二卷第二十三頁以下。
- (105) 参照‘*BMF*, Merkblatt zum internationalen Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuer-sachen, *BStBl* 1997 I 717 (719), Tz. 2. 4. 1.
- (106) 金子宏・前掲注(9) 国務院議定書第二卷第二十九頁。
- (107) *BFH-Urteil* I 192/65 vom 25. 2. 1970, *BStBl* 1970 II 392, 394.
- (108) *BMF*, Verständigungsverfahren (Fn. 105), Tz. 2. 4. 3.; *H. Debatin* (Fn. 90), *AWD* 1969, 477, 485; *K. Koch* (Fn. 99), *LXVla CDFI*, 30 (1981); *D. Mülhausen* (Fn. 6), 153; *K. Töpke* (Fn. 90), *AWD* 1972, 592; *M. Lang*, Der Rechtsanspruch auf Einbeziehung des „Verständigungsverfahrens“, *Juristische Blätter* 1989, 365; *Ch. Gloria*, Der Anspruch auf Durchführung des Verständigungsverfahrens und seine gerichtliche Durchsetzung in den Vereinigten Staaten, *StuW* 1989, 138 ff.
- (109) *K. Koch* (Fn. 99), *LXVla CDFI*, 30 (1981); *L. Hinneken*, 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 (78).
- (110) *BFH* (Fn. 90), *BStBl* 1982 II 583 [シュンニ・スミス租税条約]。

- (111) Dr. Fisc. 1987 comm. 2178 (ハンブルク・ベルギー租税条約).
- (112) キーコ条約ロメンタリーに引く K. Koch, LXVIA CDFI, 40 (1981).
- (113) FG Schleswig-Holstein, Urteil I 12 - 13/67 vom 29. 7. 1971, EFG 1971, 578 (レマン・レマン・二重課税条約)。但し理由としてBFH-Urteil IR 218/71 vom 13. 2. 1974, HFR 1974, 231 に於いて取り消された。
- (114) J. Strobl, German Tax Audies of Foreign Subsidiaries in Germany, Practice and Experience, ET 1980, 273 ff.; J. Strobl, LXVIA CDFI, 175 (1981); BFH-Urteil I 220/64 vom 1. 2. 1967, BStBl. 1967 III 495, BFH (Fn. 90), BStBl. 1982 II 583 [四事案一九三三—一九五九年レマン・ベルギー租税条約].
- (115) BME, Verständigungsverfahren (Fn. 105), Tz. 2. 1. 4.
- (116) G. Lindencrona/N. Mattsson, Arbitration in Taxation, 1981.
- (117) B. Pascoe, LXVIA CDFI, 189 ff (1981); M. Friezer, The Mutual Agreement Procedure in Australia, Australian Tax Forum 1990, 64 (74).
- (118) D. Lüthi, in E. Höhn (Hrsg.), Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl. Bern, 1993, 309 ff.
- (119) C. Yannopoulos, LXVIA CDFI, 309 ff (1981).
- (120) ゼイン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 (Fn. 114), BStBl. 1967 III 495; Swiss Federal Tribunal vom 17. 3. 1967, BGE 93 I 189. ゼインでは、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ってなされた場合には、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 VI (V) 80/70 vom 3. 11. 1977, EFG 1978, 157.)。
- (121) 一九七七年OECDモデル条約二五条一文。いわゆる現地国救済ルール (local remedies rule) の例外が問題である。同ルールによれば、国内で可能な権利救済の途が利用され尽くされたのちに於いて、外交上の保護が求められる。この問題については、参照 Mülhausen, (Fn. 6), S. 125; Gloria (Fn. 11), S. 205 ff.
- (122) BFH (Fn. 114), BStBl. 1967 III 495; BFH-Urteil IR 69/75 vom 12. 10. 1978, BStBl. 1979 II 64; BFH (Fn. 90), BStBl. 1982 II 583; K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 77; Strobl (Fn. 11), LXVIA CDFI, 175 (1981). 各国は

けるものもまた法状態について LXVla CDFI (1981) における各国報告。

(121) 一九七七年 OECD モデル条約二五条二項二文。ただし、このような条項は、日本二重課税条約では例外である。この問題について、条約の観照で、*K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 90.*

(122) *K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 78.*

(125) 例えは、一九七七年 OECD モデル条約九条二項及び § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO に基づき、その趣旨を解する。同条項は、その限りにおいては、他の仕方での競合規定について理解を要する。同項 *K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 92.* かつ、面立する租税確定についての § 174 AO を根拠とすることは、*Tipke/Kruse, AO § 174 Tz. 3; App, Michael, Anwendung von § 174 AO auf grenzüberschreitende Sachverhalte?*, DB 1985, 939 ff.; *Haug-Adrian, H., / Michael App, Ist § 174 AO auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar?*, DB 1985, 1969.

(126) BMF-Schreiben vom 11. 7. 1974, BStBl, 1974 I 442, Nr. 1. 152.

(127) Vgl. *Tipke/Kruse, AO, § 110 FGO Tz. 20.*

(128) *Tipke/Kruse, AO, § 110 FGO Tz. 22; K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 78; Milhausen (Fn. 6), S. 134.*

(129) BFH (Fn. 114), BStBl, 1967 III 495; *Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Art. 26 DBA-Schweiz, Ann. 2g cc); Land in; Flick / Wassermeyer / Wingert / Kempermann, DBA-Schweiz, Art. 26 Ann. 25; Locher / Meier / von Siebenthal, DBA-Schweiz, Art. 26 Ann. B, 26. 2 (4) (2).*

(130) 異説、羽床・前掲注 (一) 国際税務二二巻七号二五頁。

(131) NYU p. 273. このことは理論的には可能であるかもしれないが、実務では権限ある当局は納税義務者の両刀使の顔をうかがう必要があるのである。これはアメリカ合衆国の見解である (NYU p. 182. See Rev. Proc. 70-18, Sec. 5. 06. 1970-2 Cum. Bull. 493.)。

(132) NYU p. 240. これは、権限のある当局がフランスでは相互協議 (の合意) によって裁判所判決を変更 (vary) してならざることを驚くべき示唆である。

(133) 前掲、the Director of International Tax Affairs.

(134) Rev. Proc. 70-18, ante, sec. 4. 03.

(135) 第四条二項(d)に基づく相互協議はこの例外である。なぜなら、訴訟手続がとられてはじめて、他のタイプレイ

クのテストがすべてうまくゆかないという主張が確認されうるからである。

(136) いくつかのアメリカ合衆国条約は、相互協議手続を執るうえでのあらゆる手続上の障害(既判力[*res judicata*]を含む)を乗り越えている。したがってこうした問題は起こらないであろう。しかし、OECDモデル条約は国内法上の権利救済期間の*override*にのみ言及している。Verhoeven at 25-11が、既判力(*res judicata*)は相互協議手続に適用されないと述べていることは、興味深い指摘である。

(137) *D. Lüthi*, in E. Höhn (Hrsg.), *Handbuch* (Fn. 118), 434; *BdF-Schreiben* vom 13. 11. 1987, DSz/E 1987, 363.

(138) *M. Lehner* (Fn. 103, *Verständigungsverfahren*), 104 f.

(139) もし相互協議の合意内容が納税義務者の納税申告と異なっているか又は税務署長による更正処分もしくは決定と異なっている場合には、相互協議の合意が成立したときから二ヶ月以内に、納税義務者はその更正を請求することができる。

(140) 金子宏・前掲注(6) 国際税務二巻二二号二二頁以下。

(141) *K. Koch* (Fn. 99), LXVIA CDFI, 40 (1981).

(142) 部分合意も完全合意もともにこの「合意」に含まれる(同旨、羽床正秀・前掲注(1) 国際税務二巻七号一九頁)。

(143) MA-Komm. para 42.

(144) MA-Komm. para 43.

(145) *K. Koch* (Fn. 99), LXVIA CDFI, 38 f (1981).

(146) *IEV* 決議 2007/1 IWB F. 1, 1205 及び 2007/2 MA-Komm. Art. 25 MA para. 42; *M. Lehner*, (Fn. 103, *Verständigungsverfahren*), 122; *M. Reich* (Fn. 90), 1976, 79 f.; *J. Stobl/J. Zeller* (Fn. 100), *StuW* 1978, 244 (251).

(147) *K. Koch* (Fn. 99), LXVIA CDFI, 39 (1981).

(148) *R. T. Cole/J. Huston/S. Weiss*, LXVIA CDFI, 268 f (1981).

(149) Report on Proposed United States Model Income Tax Treaty, 313.

(150) Announcement 95-9, 1995-7 I. R. B. 1.

(151) *R. T. Code/J. E. Croker Jr.*, TNI 1995, 541.

一 第二五条二項に関する条約の概観

第三節 日本の二重課税条約

相手国名	相互協議	努力規定	国内法における 実施に関する規定
OECD条約モデル わが国の条約例			
1. アイルランド	27条2項	≈条約モデル	なし
2. アメリカ合衆国	25条1項2文	≈条約モデル	なし
3. イギリス	26条2項	≈条約モデル	なし
4. イスラエル	26条2項	≈条約モデル	
5. イタリア	25条2項	≈条約モデル	なし
6. インド	25条2項	≈条約モデル	
7. インドネシア	25条2項	≈条約モデル	
8. エジプト	25条2項	≈条約モデル	なし
9. オーストラリア	19条2文	≈条約モデル	なし
10. オーストリア	—	—	
11. オランダ	25条2項	≈条約モデル	なし
12. カナダ	23条2項	≈条約モデル	なし
13. 韓国	—	—	
14. ザンビア	25条2項	≈条約モデル	なし
15. シンガポール	25条2項	≈条約モデル	
16. スイス	25条2項	≈条約モデル	なし
17. スウェーデン	24条2項	≈条約モデル	
18. スペイン	25条3項	≈条約モデル	なし
19. スリ・ランカ	18条1項2文	≈条約モデル	なし
20. ソ連邦	22条2項	≈条約モデル	
21. タイ	23条2項	≈条約モデル	なし
22. 中国	25条2項	≈条約モデル	
23. チェッコ スロヴァキア	25条2項	≈条約モデル	なし
24. デンマーク	25条2項	≈条約モデル	なし
25. ドイツ	25条2項	≈条約モデル	なし
26. トルコ	24条2項	≈条約モデル	
27. ニュー・ジーランド	15条2文	≈条約モデル	なし
28. ノールウェー	25条2項	≈条約モデル	
29. ハンガリー	25条2項	≈条約モデル	

相手国名	項 目	相互協議	努力規定	国内法における 実施に関する規定
30. バングラデシュ		25条2項	≈条約モデル	
31. パキスタン		16条2文	≈条約モデル	なし
32. フィリピン		25条2項	≈条約モデル	なし
33. フィンランド		25条2項	≈条約モデル	なし
34. フランス		25条2項	≈条約モデル	
35. ブラジル		25条2項	≈条約モデル	なし
36. ブルガリア		25条2項	≈条約モデル	
37. ヴィエトナム		24条2項	≈条約モデル	
38. ベルギー		25条2項	≈条約モデル	なし
39. ポーランド		25条2項	≈条約モデル	
40. マレーシア		21条2項	≈条約モデル	なし
41. メキシコ		24条2項	≈条約モデル	
42. ルクセンブルグ		27条2項	≈条約モデル	
43. ルーマニア		24条2項	≈条約モデル	なし

二 説 明

1 納税義務者の申立てを解決する、国内行政庁の権能は、日本・アメリカ租税条約、オーストラリア条約、オーストリア条約、韓国条約、スリ・ランカ条約、ニユー・ジールランド条約、パキスタン条約の文言上定められていない。このような明文規定が欠缺しているからとて、勿論、国内行政庁が解決の権能を有しておらず、そして即座に二国間の相互協議を開始しなければならぬという命題は、導き出されていない。解決の権能および場合によつては解決の義務は、むしろ、このような事案において、両締約国の国内法に従ってきまってくる。

2 二国間の相互協議の努力は、規定の表現に差異はあるとしても、各租税条約において過半以上条約モデルとおなじに表現されて定められている。行政庁が二国間相互協議に努めるものとする、との言い回しがしばしば用いられている。⁽¹⁹⁾

日本・オーストリア租税条約二一条二項では、権限のある当局は相互協議するものとするだけ定めている。これは、無条件の義務づけの承認を正当化するのではなく、モデル条約に則して解釈されうる。

3 申立人は相互協議手続における合意を受容するか否かを自由に判断しうる。受容を決定した申立人たる納税義務者は、租税条約実施特例法七条に基づいて、合意の通知から二ヶ月以内に更正を請求しうる（国税通則法二三条二項三号、同施行令六条四号）。納税義務者がいったん更正の請求を行った場合、税務署長は相互協議合意の内容に基づいて更正を行う義務を負う（相互協議合意の行政庁に対する拘束力）。

納税義務者により提起された国内争訟が係属している間に、相互協議において成立した合意は、納税義務者がこれを受容するとき、当該争訟を取り下げて、実施されるべきである。相互協議合意の内容に不服をもつ納税義務者は、国内争訟を続行する。

4 例外的に、日本・アイルランド条約二七条二項、アメリカ条約二五条二項、イギリス条約二六条二項、イタリア条約二五条二項、エジプト条約二五条二項、オーストラリア条約一九条、オランダ条約二五条二項、カナダ条約二三条二項、ザンビア条約二五条二項、スイス条約二五条二項、スペイン条約二五条二項、スリ・ランカ条約一八条一項、タイ条約二三条二項、チツェコ・スロヴァキア条約二五条二項、デンマーク条約二五条二項、ドイツ条約二五条二項、ニュー・ジールランド条約一五条、パキスタン条約一六条、フィリピン条約二五条二項、フィンランド条約二五条二項、ブラジル条約二五条二項、ベルギー条約二五条二項、マレーシア条約二二条二項、ルーマニア条約二四条二項は、モデル条約二五条二項二文に対応する条項をまったく定めていない。第二五条二項二文によれば、相互協議により成立した合意は両締約国の国内法上の期間制限〔更正請求期間〕にかかわらず実施されうる。

5 一九九二年ドイツ・スウェーデン条約四一条四項および一九八九年ドイツ・アメリカ条約二五条四項のよう
な、納税義務者のための聴聞権は、日本の締結した租税条約に定められていない。

6 現行日本法によれば、国税通則法二三条二項三号および同施行令六条四号は、法律（租税条約実施特例法七
条）が明文をもって定めている限り、賦課処分の公定力の打破を許容している。さらに、賦課処分の公定力の打
破は所得税法一五二条、所得税法施行令二七四条、国税通則法七一条二号、法人税法八二条などにより新しい事
実を理由に予定されている。

裁判所判決の既判力は、日本法では相互協議手続の合意によって打ち破られることはありえない⁽¹³⁾。ドイツ連邦
裁判所の二つの裁判例⁽¹⁴⁾は、国内裁判手続に引き続いての相互協議手続を実施する可能についてのみ判示しており、
既判力の打破が許容されていると判示しているわけではない⁽¹⁵⁾。

相互協議合意における確定判決からの乖離は、むしろ裁判手続の訴訟物でなかった問題についてのみありうる
ことであり、したがって既判力の対象とならない問題についてのみ生じうることであつて、さらに、新たに明ら
かになった事実および証拠方法に関してのみありうることである。相互協議合意そのものはこの意味において新
しい事実でない。したがって、そのような乖離は、まず新しい事実の存在を前提とする。

相互協議手続の開始を拒否する行政庁の却下処分に対しては、日本法によれば、国税不服審判所の権利救済の
途が認められている（国税通則法七五条一項五号⁽¹⁶⁾）。

アメリカ合衆国では、相互協議手続を拒否する判断は、終局的であり、そして行政内部でも裁判所でも再び審
理しえない。

- (152) 日本・アメリカ条約二五条一項、イギリス条約二六条二項、イタリア条約二五条二項、エジプト条約二二条二項、オーストラリア条約一九条、オランダ条約二六条二項、韓国条約二〇条二項、ザンビア条約二五条二項、スイス条約二五条二項、スリ・ランカ条約一八条一項、デンマーク条約二五条二項、ドイツ条約二五条二項、ニュー・ジールランド条約一五条、ノールウェー条約二五条二項、ハンガリー条約二五条二項、バングラデシュ条約二五条二項、パキスタン条約一七条、ブラジル条約二五条二項、ベルギー条約二五条二項、マレーシア条約二二条二項、メキシコ条約二四条二項。
- (153) *K. Vogel, DBA³, Art. 25 Rz. 93; 異説* *D. Mülhausen* (Fn. 6), 130.; *J. Strobl/J. Zellen* (Fn. 100), Stuw 1978, 246.
- (154) BFH-Urteil IR 16/78 vom 26. 5. 1982, HFR 1982, 451; BFH-Urteil IR 69/74 vom 12. 10. 1978, BStBl. 1979 II 64 [両事例はともにドイツ・スイス租税条約].
- (155) この点について 参照 *M. Lehner*, (Fn. 103 Verständigungsverfahren), 119 ff.
- (156) ドイツでは財政裁判所法三三条一項一号により、前置手続を要せず、財政裁判所に提訴しうる。参照 *BFH* (Fn. 90), BStBl 1982 II 583.