

OECDモデル租税条約 25 条 3 項について

—条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する検討—

寶 村 和 典

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研究科第 52 期研究員 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的

各国は、ひっ迫する財政状況などを背景に、多国籍企業による税源浸食及び利益移転（Base Erosion and Profit Shifting、以下「B E P S」という。）の問題に移転価格税制などの国際課税の強化により対抗を図っている。このような各国の対応により、企業にとっては国際的な二重課税を新たに受ける可能性が高まっている。国際的な二重課税は企業の国境を越えた経済活動を阻害するため、これを回避するために各国は租税条約を締結し、租税条約の中に課税権の配分規定を設けている。しかし、租税条約を締結したとしても両締約国が統一的に当該租税条約を解釈適用しないこと等により二重課税を回避できない事態もあり得る。租税条約にはこのような問題を解決するための手続として相互協議条項が置かれており、今後各国が B E P S への対抗等の観点から国際課税を強化するのに伴い、相互協議の役割は今後ますます重要になると考えられる。

日本を含む先進国が租税条約の締結の際に参考にして、「所得と財産に対する租税についてのモデル条約」（以下「O E C Dモデル租税条約」という。）には、相互協議の類型として、①条約の規定に適合しない課税に対処するための相互協議（個別事案協議）、②条約の解釈又は適用に関する困難又は疑義を解決するための相互協議（解釈適用協議）及び③条約に定めのない場合における二重課税を除去するための相互協議（3項2文協議）の三つが設けられている。そして、日本を含む各国が締結している租税条約にも相互協議の三つの類型が O E C Dモデル租税条約と同様の文言で定められていることが多い。

これらの三つの相互協議の類型のうち、3項2文協議は、他の類型と異なり租税条約の条文に権限のある当局の間の合意による解決への言及がなく、単に「協議することができる（may consult）」とされているのみである。また、3項2文協議の条文は、「条約に定めのない場合における二重課税を除去

するため」に 3 項 2 文協議を用いることができるとしており、二重課税が生じていれば何の制限もなく 3 項 2 文協議を用いることができるとその文言が捉えられることもあり得る。

このような状況の下で、先行研究においては、3 項 2 文協議の合意により租税条約の内容を補完することが可能であるとされており、3 項 2 文協議は立法的解決協議と呼ばれてきた。しかし、先行研究は移転価格税制の問題と関連するものが大半であり、3 項 2 文協議の合意の意義やその対象となる事例について、具体的に検討したものは管見する限りほとんど存在しない。

本稿は、以上のような問題意識の下、3 項 2 文協議について、その合意の意義、対象としてふさわしい事案並びにその国内法令及び通達について検討し、3 項 2 文協議を用いてどのような問題を解決することができるかを検討するものである。

2 研究の概要

(1) 相互協議

相互協議とは、「租税条約の適用に関する紛争を解決するため、税務当局が協議するための手続」とされており、国内租税法ではなく租税条約にその根拠がある。この相互協議の主体は、租税条約の定める権限のある当局である。

イ 条約と国内法の関係

条約と国内法の関係について、日本の憲法体制の下では、条約は国内法の制定を待たずその発効とともに自動的に国内的効力を持ち、その内容が国内法と抵触する場合には国内法に優位するが、そのような条約が自動執行力を有するかについては、締約国の意思（主観的要件）と規定の明確性及び完全性（客観的要件）を基に条約の条項ごとに判断する必要があるとされている。

ロ 租税条約と国内租税法の関係

租税条約と国内租税法の関係においてもこのような条約と国内法の関

係が一般的に当てはまると考えられる。そして、日本の憲法が採用する租税法律主義の下においても、租税条約は租税法の法源として認められるとするのが通説である。しかし、租税法律主義、特に課税要件法定主義及び課税要件明確主義の要請には服するべきであり、租税条約のみによって新たに租税を課すことや不明確な課税要件を定めることは許容されないと考えられる。

ハ 相互協議の法的性質

相互協議の法的性質について、日本の学説に統一した見解は存在しないようだが、相互協議には納税者の権利救済手続としての側面があるものの、訴訟のような手続的保障のある権利救済手続ではなく、ある種の外交交渉のようなものであると解するのが大勢のようである。相互協議は租税条約を含む関連法令の解釈及び適用に関するもので、関連する租税条約を含む関連法令の解釈及び適用と無関係な譲歩はできないものと考えられる。

ニ 相互協議における合意の法的性質

相互協議の合意について、条約法に関するウィーン条約（以下「条約法条約」という。）第 2 条の「条約」そのものであるとする考え方と条約法条約第 31 条の「条約の解釈にあたり文脈とともに考慮するもの」であるとする考え方の 2 通りが考えられる。学説では、相互協議の合意を「条約」そのものではないが国際的な法規範として捉える考え方が有力である。しかし、相互協議は租税条約及び関係法令の解釈又は適用に関する当局間の紛争を解決するための枠組みであり、上述の通り、その合意は租税条約等の解釈適用に関するものであることを考慮すると、相互協議の合意のうち、租税条約の解釈に関する部分は、「条約の解釈又は適用につき当事国の間で後になされた合意」である。そうすると、条約法条約第 31 条第 3 項(a)の定義に当てはまるから、相互協議の合意のうち、租税条約の解釈又は適用に関するものは、条約の解釈にあたり文脈とともに考慮するものであると考えられる。

(2) 日・米・英における相互協議

相互協議に関する国内法令及び通達についての各国の状況は、それぞれ次の通りである。

イ 日本

日本は、国内租税法の規定として、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和 44 年法律第 46 号）第 12 条に租税条約等の実施に必要な事項を省令で定める旨が規定されている。そして、それを受けて租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（昭和 44 年大蔵省・自治省令第 1 号）に個別事案協議及び仲裁に関する申立書等の提出、申立書の記載事項等が規定されている。このほかに、通達である事務運営指針により相互協議の開始の契機に応じた詳細な事務手続等が明らかにされている。

ロ 米国

米国は、歳入手続において相互協議の事務手続及び手数料、相互協議と国内争訟との関係、事前確認の事務手続及び手数料等を定めている。

ハ 英国

英国は、法律において相互協議及び事前確認に関して、合意の実施に関する事項、申立者の情報提供義務、虚偽の情報提供の際の罰則等を規定するとともに、ホームページで公表するガイドラインを通じて当局の考え方を明らかにしている。

ニ まとめ

これらの国内法令及び通達は、その内容から、いずれも個別の事案の協議に関するものであると考えられ、相互協議の三つの類型に応じたものにはなっていない。

ホ 合意の公表

各国とも、相互協議の合意の一部をホームページで公表している。これらの公表されている合意は、大半が一定の事業者や所得に対する租税

条約の適用や租税条約の用語の意義に関するものである。これらは、その内容から解釈適用協議の合意であると考えられる。

ただし、公表されている合意のうち、米英間の合意には、3項2文協議に基づく合意である旨が明記されているものがある。この合意は、両国の国内租税法の相互作用により欠損金がどちらの国でも控除できないことで生じる二重課税に対処するため、どちらの国でその欠損金を使用するかを選択を納税者に認めるものである。この合意の背景には、米国の内国歳入規則に、他の国の類似する税制との調整を権限のある当局間の合意で行う旨が規定されていることがあると考えられる。

(3) 日本における3項2文協議の合意の意義

イ 合意による租税条約の補完

3項2文協議の合意によって租税条約の内容を補完することができる と解すると、権限のある当局の間の合意により新たな条約法を定立し国内租税法を上書きすることを意味することになる。先行研究では、租税条約から権限のある当局への委任があることを理由としてそのような合意が可能とするが、これは相互協議の合意により租税条約の内容を補完する合意が可能であるとするものである。

租税条約における権限のある当局への委任の関係は、立法府から行政府への委任ないしは国内租税法における法律から命令への委任の関係と同じものであると考えれば、その委任が具体的・個別的な委任である限り、課税要件法定主義に関する問題はないように思われる。法律から命令への委任が具体的・個別的な委任か否かの基準に関して、裁判例は、租税法律主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要とする。

しかしながら、現実には、租税条約における3項2文協議の条文は、「協議することができる (may consult)」と規定するのみで、「合意によって解決する (resolve by mutual agreement)」旨が規定されておらず、その他の個所にも相互協議の合意により課税要件を定めることに関

する立法府から権限のある当局への委任と解することができる規定はない。そのため、租税条約において立法府から行政府である権限のある当局への委任があるとは言い難いと考えられる。このような状況の下で、相互協議の合意により課税要件を定めることは、租税法律主義の課税要件法定主義の観点から許容できないと考えられる。

ロ 合意の意義

3 項 2 文協議の条文では「合意」に言及されていないが、相互協議を行う以上、権限のある当局の間で何らかの共通認識に至ることはあると考えられる。この場合において、前述のとおり、租税条約又は国内租税法から相互協議への具体的・個別的な委任がないことから、課税要件法定主義の観点から、課税要件に関する合意はなしえない。

一方、租税法律主義の下であっても、法律の解釈・適用に関する事項は行政府の責任に属する事項であり、そのような内容に関する命令の制定には、法律からの具体的・個別的な委任は不要とする学説があり、この考え方によれば、3 項 2 文協議において、国内租税法の解釈又は適用に関する合意をすることは許容されると考えられる。

もっとも、国内租税法の一般的な解釈については、既に詳細な法令解釈通達が国税庁から発遣されており、日本の権限のある当局もその内容に拘束されると考えられるから、国内租税法の一般的な解釈に関する合意が具体的に問題となる場面は限られ、個別の事案に係る国内租税法の適用に関する合意が 3 項 2 文協議の合意の内容として考えられる。

国内租税法の適用に際しては、課税要件事実の認定が必要である。この課税要件事実の認定、つまり、事実認定に関する合意が国内租税法の適用に関する合意の中で重要な位置を占めるものと考えられる。

すなわち、3 項 2 文協議においては、個別の事案に関して、協議を通じ、課税要件事実の認定など国内租税法の適用に関する共通認識（3 項 2 文協議の合意）を基に、国内租税法を解釈適用することにより、結果として二重課税が除去されることになる。

(4) 3 項 2 文協議の対象となる事案

OECDモデル租税条約及びそのコメンタリーやOECD移転価格ガイドラインのような国際的な共通基準となりうるものが存在しないような分野では、各国の税制は異なっている。その結果として、国内租税法を適用するための課税要件事実も当然異なる。そのため、租税条約の解釈上、多くの事案が3項2文協議の対象になり得ると解しても、上述したような状況の下では課税要件事実の認定等について協議で共通認識に至ったとしても、国内租税法の範囲内の合意によって二重課税が効果的に除去されるかは疑問がある。

上で述べたことを踏まえると、i 国内租税法の範囲内での合意によってある程度の二重課税の除去が図られるものであり、かつ、ii OECDの移転価格ガイドラインなどのように他国との間の共通認識の形成に有用と思われる文書等が存在するものが、3項2文協議により効果的に二重課税を除去できる事例であると考えられる。

3項2文協議の対象になる可能性がある事例について、①恒久的施設間の取引に対する課税事案、②寄附金課税事案、③外国子会社合算税制による課税事案、④過少資本税制による課税事案及び⑤相互協議を伴う事前確認事案の五つの場合について、検討を行った。

そこで、3項2文協議の対象となる典型的な例として、①恒久的施設間の取引への課税の事例が挙げられる。なお、3項2文協議の合意は、国内租税法の解釈又は適用に関するものであり、その範囲を超えて日本の課税を減免するような合意はなしえないが、①恒久的施設間の取引への課税の事例以外の事例についても条約相手国等の権限のある当局に対応的な調整を求める協議は可能であると考えられる。

(5) 3 項 2 文協議に関する国内法令及び通達

3項2文協議の条文は、租税条約の権限のある当局が協議できる権限を付与しているのみで、事案の関係者に3項2文協議を申し立てる権限は付与されていない。そのため、租税条約の締約国の権限のある当局が必要に

応じて協議を開始することになる。学説では、関係者に申立権がない協議について、協議をして欲しいという陳情の意味で申立てを行うことを事実上の申立てと位置付け、そのような解釈の可能性を排除すべきではないとされている。このような事実上の申立ては、条約相手国等からの情報を除けば、そのような申立てが生じるような問題となっている事例を権限のある当局が把握することを可能にする事実上唯一の方法であると考えられ、このような申立て自体は非常に意味のあるものであると考えられる。

相互協議に関する現在の日本の国内法令及び通達は、相互協議の三つの類型に応じたものではなく、相互協議の開始の契機に応じた事務手続を明らかにしている。現行の相互協議に関する事務運営指針は、3項2文協議に関する事実上の申立ての可能性を排除していないため、事実上の申立てを契機として、3項2文協議を実施することは可能であると考えられる。しかし、事案の関係者の予見可能性を確保するとともに今後の3項2文協議の積極的な活用を図るために、3項2文協議が実施できることを相互協議に関する事務運営指針において明らかにすべきと考えられる。

3 結論

上述のとおり、3項2文協議では、国内租税法の解釈又は適用に関する合意が可能であり、その中でも課税要件事実の認定に関する合意が主なものになる。そして、現行の事務運営指針などの国内法令及び通達を前提としても3項2文協議を行うことは可能である。

しかしながら、今後の3項2文協議の効果的な実施のために、3項2文協議の取扱いを事務運営指針で明らかにすることで、事案の関係者の予見可能性が確保されるべきである。そして、3項2文協議を含む相互協議の効率的な実施のためにも、どのような事案が3項2文協議の対象としてふさわしいと考えられるかについての当局の考え方を何らかの形で明らかにするべきである。

目 次

はじめに	308
第 1 章 相互協議	313
第 1 節 条約と国内法の関係	313
1 国際法と国内法の論理的関係	313
2 条約の国内的効力	315
3 条約の自動執行力	316
4 条約の国内的序列	317
5 日本における条約と国内法の関係	318
6 租税法律主義の下での租税条約と国内租税法の関係	322
第 2 節 OECDモデル租税条約における相互協議	324
1 OECDモデル租税条約及びそのコメンタリーの位置付け	326
2 相互協議条項の変遷（OECDモデル租税条約以前）	327
3 相互協議条項の変遷（OECDモデル租税条約以後）	329
4 条約の規定に適合しない課税に対処するための相互協議	330
5 条約の解釈適用に関する相互協議	332
6 条約に定めのない二重課税についての相互協議	332
7 国連モデル租税条約における相互協議	333
第 3 節 相互協議の法的性質、国内争訟との関係及び三つの 類型相互の関係	334
1 相互協議の法的性質	334
2 相互協議と国内争訟との関係	336
3 三つの類型の相互関係	337
第 4 節 相互協議の合意の法的性質、拘束力及び実施	338
1 相互協議の合意の法的性質	339
2 相互協議の合意の拘束力	340
3 相互協議の合意の実施	343

第 5 節 小括	344
第 2 章 日本における相互協議	346
第 1 節 日本の租税条約における相互協議条項	346
第 2 節 相互協議に関する国内法令等	349
1 租税条約等実施特例省令	351
2 相互協議に関する事務運営指針	351
3 事前確認に関する事務運営指針	357
4 まとめ	359
第 3 節 相互協議の合意の実施	359
1 日本の課税事案（源泉徴収の事案を除く。）に関する相互協議の 合意の場合	359
2 日本の課税事案（源泉徴収の事案に限る。）に関する相互協議の 合意の場合	360
3 条約相手国等の課税事案（源泉徴収の事案を除く。）に関する 相互協議の合意の場合	361
4 条約相手国等の課税事案（源泉徴収の事案に限る。）に関する 相互協議の合意の場合	361
5 相互協議を伴う事前確認事案の場合	362
6 その他の場合	363
第 4 節 小括	364
第 3 章 米英における相互協議	365
第 1 節 米国における相互協議	365
1 米国モデル租税条約	366
2 米国が締結した租税条約における相互協議条項	369
3 米国の相互協議に関する国内法令等	371
4 米国が公表している権限のある当局間の合意	375
第 2 節 英国における相互協議	377
1 英国が締結した租税条約における相互協議条項	378

2	英国の相互協議に関する国内法令等	379
3	英国が公表している権限のある当局間の合意	382
第 3 節	小括	383
第 4 章	条約に定めのない二重課税についての相互協議の活用	385
第 1 節	条約に定めのない二重課税についての相互協議の合意の意義	385
1	学説の状況	385
2	学説の検討	386
3	ドイツの実例	390
4	3 項 2 文協議の合意	391
5	まとめ	393
第 2 節	対象になる可能性が想定される事例	394
1	恒久的施設同士の取引に係る課税	394
2	寄附金課税	398
3	外国子会社合算税制による課税	401
4	過少資本税制による課税	405
5	相互協議を伴う事前確認	408
6	まとめ	410
第 3 節	条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する 国内法令等	411
1	相互協議の開始	412
2	相互協議の継続中	414
3	相互協議の終了	415
4	円滑な実施のための方策	417
5	まとめ	418
第 4 節	小括	418
おわりに		420

はじめに

企業の国境を越えた経済活動がますます盛んになっている昨今、各国は多国籍企業による税源浸食及び利益移転（Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS」という。）をより深刻な問題として捉えている。そして、金融危機（いわゆるリーマンショック）後のひっ迫した財政状況の下で、各国はこのBEPSの問題に移転価格税制などによって対処し、適切な財源を確保することが急務となっている。

この問題に関連して、経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development、以下「OECD」という。）から2013年7月に15のBEPS行動計画が公表され、2015年10月にBEPS行動計画に関する最終報告書が公表されたこと、2016年4月にタックス・ヘイブンの利用実態を明らかにするとされるいわゆるパナマ文書が国際調査報道ジャーナリスト連合から公表されたこと等から租税回避の問題やその結果として生じるBEPSの問題に関する国際的な関心が高まっている。

こうした状況の中で、各国がBEPSの問題への対抗策として国際課税を強化すると、その対抗策の内容次第では、企業にとっては国際的な二重課税⁽¹⁾を新たに受ける可能性が高まっている。このような国際的な二重課税は企業の国境を越えた経済活動を阻害するため⁽²⁾、これを回避することを目的として各国

-
- (1) 国際的な二重課税には、法的な二重課税と経済的な二重課税の二種類が存在する。法的な二重課税とは、同一の納税者に対し、同一の課税客体及び同一の期間について、二以上の国家の類似の租税が課されることをいい、経済的な二重課税とは、実質的又は経済的に同一の納税者に帰属する利得に二以上の国家の類似の租税が課されることをいうとされる（宮武敏夫『国際租税法』15～16頁（有斐閣、1993）参照）。本稿において単に「国際的な二重課税」という場合には、法的な二重課税と経済的な二重課税の双方を含むものとする。
 - (2) BEPS行動計画14の最終報告書においても、BEPSに対処するための手段の導入によって不必要な不確実性や意図しない二重課税を納税者に引き起こさないようにすべきという点が指摘されている（See OECD, 2015, “Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project” OECD Publishing, Paris. p.9.）。

は租税条約⁽³⁾を締結し、その中に課税権の配分規定を設けている⁽⁴⁾。しかし、租税条約を締結したとしても両締約国が統一的にその租税条約を解釈適用しないことにより二重課税を回避できない事態もあり得る。租税条約にはこのような問題を解決する手段として相互協議条項が置かれている。今後、各国が B E P S への対抗等の観点から国際課税を強化するのに伴い、相互協議の果たす役割はますます重要になってくると考えられる⁽⁵⁾。

日本を含む先進国が租税条約の締結の際に参考としている「所得と財産に対する租税についてのモデル条約」(以下「OECDモデル租税条約」という。)の第 25 条には相互協議の類型として、条約の規定に適合しない課税に対処するための相互協議、条約の解釈又は適用に関する困難又は疑義を解決するための相互協議及び条約に定めのない二重課税についての相互協議の三つが規定されている。また、OECDモデル租税条約には、各条項の説明又は解釈を意図した詳細なコメンタリーが存在している⁽⁶⁾。本稿で「コメンタリー」という場合には、特に断りのない限り、このコメンタリーを指す。

-
- (3) 租税条約とは、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律(昭和 44 年法律第 46 号、以下「租税条約等実施特例法」という。)第 2 条第 1 号において、「我が国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約をいう」と定義されている。本稿でもこの定義に従い、課税権の配分規定を含まない行政取決めである租税情報交換協定や税務執行共助条約は本稿の対象としない。また、米国との間には、遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約(昭和 30 年条約第 2 号、以下「日米相続税条約」という。)が存在しており、日米相続税条約にも相互協議条項が含まれているが、基本的な内容は租税条約と同様であるため、改めて別に検討の対象とはしない。
- (4) 2017 年 6 月 1 日現在、60 の租税条約が 71 の国・地域に適用されている。それらに加えて、六つの情報交換協定(行政取決め)、一つの税務行政執行共助条約及び一つの民間取決めが存在している(財務省 HP「我が国の租税条約ネットワーク」(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.htm)(最終閲覧日: 2017 年 6 月 6 日)参照)。
- (5) B E P S の問題への対抗策の各国での採用との相関関係は不明だが、相互協議の発生件数は増加傾向にあり、平成 27(2015)事務年度の発生件数は 10 年前の平成 17(2005)事務年度と比較して約 1.5 倍となっている(国税庁報道発表資料「平成 27 事務年度の『相互協議の状況』について」(http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/sogo_kyogi/index.htm)(最終閲覧日: 2017 年 6 月 6 日)参照)。
- (6) See OECD 2015. “Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)” OECD Publishing: Paris. p.I-9.

日本が締結した全ての租税条約に相互協議条項が含まれており、ほとんどが OECD モデル租税条約第 25 条と同じ三つの類型の相互協議を定めている。

先行研究では、相互協議の対象として、移転価格税制による課税問題が多く取り上げられ、論じられてきた。これは、実際に移転価格税制に関する事案が相互協議の事案の大半を占めてきたためと考えられる⁽⁷⁾。この移転価格税制による課税に関する事案に係る相互協議は、条約の規定に適合しない課税に係る相互協議事案とされる⁽⁸⁾。

今後、各国は BEPS の問題への対抗策を講じていくと考えられる。しかし、その対抗策は、移転価格課税を通じてのみ行われるわけではなく、例えば、外国子会社合算税制（CFC 税制）の強化による場合もあり得る⁽⁹⁾。この外国子会社合算税制による課税を明文で禁じたり制限したりする条項は日本が締結している租税条約には存在せず、外国子会社合算税制の強化によって条約に定めのない二重課税が増加する可能性がある。このように、各国の対抗策の在り方次第では、移転価格税制による課税以外に起因する二重課税が増加する可能性があり、その中には条約に定めのない二重課税も含まれることが想定される。

納税者が、移転価格税制による課税のように相互協議の対象として典型的なものとしてきたもの以外の課税を受けた場合に、租税条約における条約に定

(7) 前掲注(5)の国税庁報道発表資料によれば、平成 25 (2013) 事務年度から平成 27 (2015) 事務年度までの 3 年間に発生した相互協議事案は 579 件あり、その内訳は、事前確認 452 件、移転価格課税 108 件、その他 19 件である。事前確認には、移転価格税制に関するもの以外に OECD 承認アプローチ (Authorised OECD Approach、以下「AOA」という。)による恒久的施設に帰属する所得の計算の際の内部取引に関するものも存在するが、平成 27 (2015) 事務年度末までの間に発効済みの租税条約のうち、AOA が適用される租税条約は日英租税条約のみであり、2016 年 4 月から適用開始とされている。そのため、前掲注(5)の国税庁報道発表資料における事前確認の件数には AOA による恒久的施設に帰属する所得の計算の際の内部取引に関するものはほとんど含まれていないと考えられる。したがって、発生件数全体の 96% 超を移転価格税制に係る事案が占めていると言える。なお、その他の事案には、恒久的施設に関する事案及び源泉徴収に関する事案などが含まれる。

(8) 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」『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論 下巻』398 頁(有斐閣、1996)(初出、1991)。

(9) BEPS 行動計画 3 では、外国子会社合算税制の強化が BEPS への対抗策として挙げられている。

めない二重課税についての相互協議による解決を求める声も実務においては存在する。確かに、条約に定めのない二重課税についての相互協議の条文は、二重課税が生じていれば何の制限もなく用いることができるように捉えることも可能かもしれない⁽¹⁰⁾。このような理解が正しければ、BEP Sの問題への対抗策として各国が国際課税を今後強化していく中で、条約に定めのない二重課税についての相互協議を活用することで新たに生じる可能性のある二重課税を、より効果的かつ効率的に除去することが可能かもしれない。

しかしながら、相互協議の他の類型と異なり、条約に定めのない二重課税についての相互協議の条文には「合意によって解決する (resolve by mutual agreement)」旨の規定はなく、単に「協議できる (may consult)」とのみ規定されている。そのため、このタイプの相互協議によって合意することが可能かといった基本的な事項さえも明らかではない。その上、OECDモデル租税条約のコメンタリーにおける言及も少なく、日本における活用の実例も明らかではない⁽¹¹⁾ことが影響しているためか、条約に定めのない二重課税についての相互協議に関して具体的に対象となる事案やその手続上の問題に焦点をあてた先行研究は、管見する限りほとんどない。

本稿では、以上のような問題意識を背景に、相互協議の中でも条約に定めのない二重課税についての相互協議に関して、合意の意義、その対象としてふさわしい事案並びに国内法令及び通達に関する諸問題を現行の国内法令及び通達を前提に検討し、必要に応じて制度の改正の提言を行う。

具体的には、第 1 章において租税条約と国内租税法の関係や相互協議の法的性質など本稿における検討の前提となる事項を検討する。そして、第 2 章にお

(10) 明らかに制限なく条約を追加することを可能とする権限を与えているという見解がある (See John F. Avery Jones et al. 1980. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-II" *British Tax Review*, p.13.)。

(11) 「実際にこの運用に係る国際的な判断基準が示されているわけでもなく、この規定を根拠に現地の国内法に基づく課税を実務上取り消すに至るような事例は世界的にもないのでは」ないかといわれている (山川博樹=岩品信明=吉村政徳「座談会 企業の BEP S 対応を語りつくす [後]」[山川博樹発言部分] 税務弘報 64 巻 12 号 132 頁 (2016) 参照)。

いて日本における相互協議について概観し、第 3 章で米国及び英国における相互協議について概観することで、条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する日米英の現状を把握する。その上で、第 4 章において、条約に定めのない二重課税についての相互協議に関して、合意の意義、対象としてふさわしい事案、及び協議に関する国内法令及び通達について検討し、日本での今後の活用策について提言を行う。

なお、本稿は 2017 年 6 月 1 日現在の条約、法令及び通達の内容を前提としている。

第 1 章 相互協議

この章では、本稿の検討の前提となる事項について確認し、本稿における検討の視点を明らかにする。まず、条約と国内法の関係について国際法分野の議論を踏まえた上で、租税条約と国内租税法の関係を検討する（第 1 節）。次に、OECDモデル租税条約の位置付け、OECDモデル租税条約における相互協議条項の沿革、規定の内容等についてOECDモデル租税条約のコメンタリーを参照しつつ検討する（第 2 節）。そして、相互協議の法的性質、国内争訟との関係及び三つの類型の相互の関係並びに相互協議の合意の法的性質、拘束力及び実施について、日本の学説を基に検討する（第 3 節、第 4 節）。最後に、この章の検討結果をまとめる（第 5 節）。

第 1 節 条約と国内法の関係

相互協議とは、「租税条約の適用に関する紛争を解決するため、税務当局が協議するための手続」⁽¹²⁾であり、租税条約の相互協議条項に根拠がある。そのため、具体的な検討に入る前に、まずは条約と国内法の関係について整理した上で、租税条約と国内租税法の関係を明らかにする。

1 国際法と国内法の論理的関係

条約を含む国際法と国内法の論理的な関係について、伝統的な学説には、国際法と国内法を別個独立の法秩序と捉える二元論と両者は一つの統一的な法秩序をなすと捉える一元論があり、一元論はさらに、国内法に優位を認める国内法優位の一元論と国際法に優位を認める国際法優位の一元論とに分かれる⁽¹³⁾。

(12) See OECD 2010. “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” OECD Publishing: Paris. p.27.

(13) 小寺彰ほか 2 名編『講義国際法〔第 2 版〕』105 頁〔岩沢雄司執筆部分〕（有斐閣、

国内法優位の一元論は、国際法の妥当性を国内法に基づかせる。この考え方の下では、国家の意思を拘束する国際法の存在は基礎付けられない。これは、国際法の否定論ともいえるため、現在では支持する人はいないとされる⁽¹⁴⁾。

二元論は、妥当根拠・規律対象・法の適用形態が異なるため、国際法と国内法とは全く性質を異にするものと捉える。この考え方によれば、国際法と国内法は別個独立の法秩序をなすことになり、国際法と国内法は互いに独立に効力を持つこととなる。そのため、国内法で国際法の効力が認められない限り、国際法は国内で効力を持たず、また、国際法に反する国内法も効力を失わない⁽¹⁵⁾。この考え方は、第二次世界大戦前における有力な見解とされる⁽¹⁶⁾。

国際法優位の一元論は、国際法と国内法が一つの統一した法秩序をなすものとし、国際法を国内法の上位に位置付ける。この考え方の下では、国際法は当然に国内において効力を持ち、それと抵触する国内法を無効にする。

上述の三つの伝統的な理論の弱点を鑑みての国際法と国内法の関係についての実証的なアプローチとして、調整理論あるいは等位理論と呼ばれるものがある⁽¹⁷⁾。等位理論は、国際法と国内法をそれぞれの分野の最高と位置付け、国際法と国内法との間に法体系としての抵触は生じず、義務の抵触のみが生じるとする。この義務の抵触という結果は、国家責任の追及という形で国際法上の調整が行われるのみで、国内法が無効になるわけではないとする⁽¹⁸⁾。この等位理論については、有力な見解となっているといわれている⁽¹⁹⁾が、二元論の今日的な説明にすぎないとする見解もある⁽²⁰⁾。

2010) 参照。

(14) 小寺ほか・前掲注(13)105 頁参照。

(15) 小寺ほか・前掲注(13)106 頁参照。

(16) 杉原高嶺『国際法学講義〔第2版〕』106 頁（有斐閣、2013）参照。

(17) 杉原・前掲注(16)110 頁参照。

(18) 小寺ほか・前掲注(13)107～108 頁参照。

(19) 山本草二『国際法〔新版〕』85 頁（有斐閣、1995）参照。

(20) 杉原・前掲注(16)110 頁参照。

国際法と国内法の論理的関係について、現実は二元論と国際法優位の一元論の間にあるとされる⁽²¹⁾。すなわち、「2つの法体系のあいだでは、一方が他方に抵触するときでも、いずれかが当然に無効となることはない」が、「両者はまったく別々に存在しているのでもない。多くの国では条約に一般的な国内的効力を与えており、そのさい、国内法との抵触が生じるときは事前に調和をはかるのが通例であ」⁽²²⁾り、「両者の関係を正しくみるためには、国際義務の履行に関する国際判例や条約の受容に関する憲法規定等にそくして、これを実証的に検討する必要がある」⁽²³⁾とされる。

2 条約の国内的効力

条約は自らの力で国内において当然に法としての力を持つわけではなく、国内法によって国内に取り込まれる必要がある⁽²⁴⁾。すなわち、条約の国内的効力は、それぞれの国の国内法が決める⁽²⁵⁾。条約に国内的効力を付与する方法には、その内容を国内法に変型する変型方式⁽²⁶⁾と条約を一般的に国内法として受容する一般的受容方式の二つの方式がある⁽²⁷⁾。変型方式の国としては、英国やカナダなどが挙げられ、一般的受容方式の国としては、アメリカやフランス、オランダなどが挙げられる⁽²⁸⁾。日本も一般的受容方式の国とされる

(21) 小寺ほか・前掲注(13)107頁参照。同旨、杉原・前掲注(16)109頁。

(22) 杉原高嶺ほか5名『現代国際法講義〔第5版〕』27頁〔杉原高嶺執筆部分〕(有斐閣、2012)参照。

(23) 杉原ほか・前掲注(22)27頁。

(24) 国際法としては、条約以外にも国際慣習法があり、その国内的効力等も問題となるが、本稿は租税条約における相互協定をテーマとしているため、国際慣習法の国内的効力等についてはここでは触れない。

(25) 小寺ほか・前掲注(13)110頁参照。

(26) 論者によっては、個別的受容とも呼ぶ(小寺ほか・前掲注(13)112頁参照)。

(27) 杉原ほか・前掲注(22)32頁参照。これに対して、自動的受容、承認法受容及び個別的受容の三つの方式があるとして説明される場合もある。この場合には、本文中の一般的受容方式を議会による条約の承認が法律の形式によって与えられるか否かによって、自動的受容(議会の承認が法律の形式によらない)と承認法受容(議会の承認が法律の形式による)の二つに分けている(小寺ほか・前掲注(13)112頁参照)。

(28) 杉原ほか・前掲注(22)32頁参照。これに対し、自動的受容、承認法受容及び個別的受容の三つに区分する立場では、フランスやドイツといったヨーロッパ大陸の多く

が、詳細については 5 で述べる。

3 条約の自動執行力

条約の中には、国内法による補完・具体化がなくとも、内容上そのままの形で国内法として直接に実施され、私人の法律関係について国内の裁判所及び行政機関の判断根拠として適用できる条約があり、そのような条約を自動執行力のある条約という⁽²⁹⁾。

条約に自動執行力があるというためには、その条約が次の主観的要件と客観的要件をいずれも満たす必要があるとされる。まず、主観的要件とは、「条約の作成・実施の過程の事情により、私人の権利義務を定め直接に国内裁判所で執行可能な内容のものにするという、締約国の意思が確認できること」⁽³⁰⁾とされている。そして、客観的要件とは、「私人の権利義務が明白、確定的、完全かつ詳細に定められていて、その内容を具体化する法令（implementing legislation）にまつまでもなく国内的に執行可能な条約規定」⁽³¹⁾であることとされている。

これに対して、主観的要件を不要とし、客観的要件を重視する見解もある。この見解によれば、主観的要件は、締約国は「条約が国内において効力をもつか否か、直接適用可能か否かということには関心をもっていないことが多い」ため、「直接適用可能であるという積極的な」締約国の「意思を厳格に要求すると、ほとんどの条約（規定）は直接適用可能でないということになってしまう」とし、主観的要件を「独立の基準として維持する意味はないように思われる」とする⁽³²⁾。その上で、客観的要件は「明確性」と「完全性」からなるとする。ここでいう「明確性」は、法治国家原則に基づく権力分立の

の国が承認法受容に属するとする（小寺ほか・前掲注(13)112 頁参照）。

(29) 山本・前掲注(19)105 頁参照。論者によっては、「条約の国内適用可能性」という用語を用いて論じる（岩沢雄司『条約の国内適用可能性—いわゆる“SELF-EXECUTING”な条約に関する一考察』（有斐閣、1985）参照）。

(30) 山本・前掲注(19)105 頁。

(31) 山本・前掲注(19)105 頁。

(32) 岩沢・前掲注(29)299～300 頁参照。

原則及び法的安定性、信頼保護又はデュー・プロセスの原則の二つの考え方に基づいて求められているとされる⁽³³⁾。まず、「権力分立の原則によれば、法の定立は、原則として立法府の権限である。司法府が不明確で国家に広い裁量の余地を残している条約規定を直接適用すると、実質的に司法府が法を定立することになり、立法府の権限を侵害することになる。同様に、行政府が不明確な条約規定を直接適用すると、行政府が法を定立することになり、立法府の権限を侵害することになる。」⁽³⁴⁾そして、法的安定性、信頼保護又はデュー・プロセスの原則から、「私人は、自己のどのような行為にどのような法的効果が付与されるかを予測することができなければならない」ため、「不明確な条約規定を直接適用して私人の権利を制限するのは、この原則に反する。」⁽³⁵⁾また、「完全性」は、条約に、その執行に必要な機関や手続についての定めがあることを求め、そのような定めがない場合には「直接適用されることは困難であろう」とされる⁽³⁶⁾。この「完全性」は、国内法に適当な機関や手続が既に存在し、解釈によってそれらが条約の執行に用いられうる場合には、完全であるとされる⁽³⁷⁾。

いずれの説によったとしても、条約の自動執行力の有無は、これらの主観的要件及び客観的要件を考慮して、個々の条約の規定について確認せざるを得ないとされる⁽³⁸⁾。

4 条約の国内的序列

国内的に受容された条約が国内法の階層秩序の中でどこに位置付けられるかは、各国の国内法が決定する問題であり、国によって様々である。「一般的な傾向としては、法律と同等ないしこれに優位する効力が付与されてい

(33) 岩沢・前掲注(29)311 頁参照。

(34) 岩沢・前掲注(29)311 頁。

(35) 岩沢・前掲注(29)311 頁参照。

(36) 岩沢・前掲注(29)313 頁参照。

(37) 岩沢・前掲注(29)313～314 頁参照。

(38) 山本・前掲注(19)106 頁参照。同旨、岩沢・前掲注(29)315 頁参照。

る」⁽³⁹⁾といわれている。

例えば、アメリカでは、条約は州法に優位し、連邦法と同等の効力を有するとされている⁽⁴⁰⁾。そのため、仮に既存の条約の内容と抵触する内容の連邦法が新たに成立した場合には、後法が優先され、後から成立した連邦法が条約に優位することとなり、条約の適用が排除される可能性が生じる⁽⁴¹⁾。これは、いわゆるトリーティ・オーバーライドの問題である。これに関して、学説には、条約の解釈変更もトリーティ・オーバーライドの一種であるとするものもある⁽⁴²⁾。

他方、条約が法律に優位するとされる国として、スペイン、フランス等が挙げられている⁽⁴³⁾。そして、オーストリアやオランダは条約が憲法に優位するといわれている⁽⁴⁴⁾。日本においては、条約は法律に優位するとされるが、詳細については 5 で述べる。

5 日本における条約と国内法の関係

大日本帝国憲法においては、条約の国内的効力について何の規定もなかったが、政府及び裁判所は条約の国内的効力を認めていたとされる⁽⁴⁵⁾。そして、戦後、日本国憲法第 98 条第 2 項において、「日本国が締結した条約及び確立

(39) 杉原ほか・前掲注(22)33 頁。

(40) 小寺ほか・前掲注(13)118～119 頁参照。同旨、杉原ほか・前掲注(22)33 頁参照。

(41) 同様な条約の国内的序列の国として韓国がある(杉原・前掲注(16)119 頁参照)。租税に関する分野で米国のトリーティ・オーバーライドとして問題にされた例としては、支店利益税、アーニング・ストリップング・ルール、マルチパーティ・ファイナンス規制、リバース・ハイブリッド・エンティティなどがある(本庄資「租税条約オーバーライド」同編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』123 頁(大蔵財務協会、2011)参照)。

(42) 金子宏「租税条約と国内租税法との関係」『租税法理論の形成と解明 下巻』127 頁以下(有斐閣、2010)(初出、2001)参照。この中で、「租税条約の解釈の変更も treaty-override の一種であると考えれば、条約の解釈は相互協議の対象となるから、その限りで相互協議と treaty-override とは接点をもつことになる」と指摘されている(同 133 頁)。

(43) 小寺ほか・前掲注(13)119 頁参照。

(44) 杉原ほか・前掲注(22)33 頁参照。

(45) 小寺ほか・前掲注(13)120 頁参照。

された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」旨が規定された。これについて、学説では、日本国憲法の下での日本は、国内法による条約の受容といった手続を経ることなく、自動的に条約を受容する体制であり、国内法による受容がなくとも国内的効力を持つとする説が通説となっている⁽⁴⁶⁾⁽⁴⁷⁾。そして、政府及び判例は、憲法第 98 条第 2 項を根拠に条約が国内法による受容なしに国内的効力を持つことを認めているとされる⁽⁴⁸⁾。

条約の自動執行力について、3 で述べたように、学説は主観的要件と客観的要件の両方を重視するものと客観的要件のみを重視するものに分かれている。これに関して、裁判例は、「当然のことながら条約締約国の具体的な意思如何が重要な要素となることはもとより、規定内容が明確でなくてはならない」⁽⁴⁹⁾としており、主観的要件と客観的要件の両方を重視する立場であると考えられる。

条約の国内的序列について、大日本帝国憲法下では、条約と法律は同位と考えられていたとされる⁽⁵⁰⁾。しかし、日本国憲法においては、①日本国憲法が国際協調主義を基本原則の一つとしていること、②条約は国会の承認を必要とされていること及び③日本国憲法第 98 条第 2 項の「誠実に遵守する」

(46) 小寺ほか・前掲注(13)112 頁及び 121 頁参照。これに対して、自動執行力のある条約 (self-executing な条約) についてのみ国内的効力が問題とする学説もある (高野雄一『憲法と条約』160 頁 (東京大学出版会、1960) 参照)。

(47) 租税条約の国内的効力について、租税条約等実施特例法の制定以前は、租税条約ごとにその実施のための国内租税法が制定されていたことから、国内租税法による個別的受容がなければ国内的効力を持たないとする考え方もあり得る。しかし、租税条約を他の条約と別に解する必要はなく、国内租税法による受容がなくとも国内的効力を有すると解するのが通説である (金子・前掲注(42)130 頁。同旨、水野忠恒『大系租税法』608 頁 (中央経済社、2015))。なお、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パキスタンとの間の条約の実施に伴う所得税法の特例等に関する法律 (昭和 34 年法律第 154 号) 他 13 の法律が昭和 44 (1969) 年の租税条約等実施特例法の制定に伴い廃止されている (租税条約等実施特例法制定附則第 2 条)。

(48) 小寺ほか・前掲注(13)121 頁参照。

(49) 東京高判平 5 (1993)・3・5 (判時 1466 号 40 頁)。

(50) 加藤一郎編『註解日本国憲法 下巻』1473 頁 (有斐閣、1954) 参照。

との文言の含意から、条約は法律に優位すると解されている⁽⁵¹⁾。この点に関しては、政府も日本国憲法の審議の際に、条約の法律に対する優位を認めている⁽⁵²⁾。そのため、条約の規定の内容と国内法の内容が抵触する場合には、条約の規定の内容が優先されることとなる⁽⁵³⁾。もっとも、条約の規定と抵触する内容の国内法の内容がある場合には、条約の発効に先立って、それを改廃しておくのが通例であるとされている⁽⁵⁴⁾。

また、憲法と条約の関係については、学説上、条約優位説と憲法優位説がある。

条約優位説は、①日本国憲法第 98 条第 2 項において条約を「誠実に遵守」することが求められているが、憲法が条約に優先すると考えると条約の誠実な遵守ができなくなること、②違憲審査権の規定（日本国憲法第 81 条）及び憲法の最高法規性の規定（日本国憲法第 98 条第 1 項）から「条約」が除外されていること、及び③条約に優位を認めることが憲法の国際協調主義の精神に合致することを論拠とする⁽⁵⁵⁾。

これに対して、憲法優位説は、①憲法改正の手續に比べて条約締結手續は極めて簡便である、②第 98 条第 2 項は違憲の条約まで遵守すべきことを定

(51) 小寺ほか・前掲注(13)123 頁参照。

(52) 清水伸編『逐条日本国憲法審議録第三卷（全四卷）』788 頁〔金森国務大臣発言〕（社団法人日本世論調査研究所 PR センター、1976）参照。

(53) 租税条約の規定の内容と国内租税法の規定の内容が抵触する場合には、租税条約の規定が優先するというのが通説である（金子・前掲注(42)131 頁及び水野・前掲注(47)608 頁参照）。

(54) 岩沢・前掲注(29)49 頁参照。租税法の分野においては、限度税率に関する租税条約等実施特例法の規定のほか、所得の源泉について租税条約の定めが優先する旨の規定が所得税法及び法人税法に設けられているのに加え、その他の部分についても新たに締結される租税条約の規定の内容に応じて国内租税法の改正が行われている。そのため、租税条約の規定の内容と国内租税法の規定の内容が抵触する場合が極力生じないようにされていると考えられる。例えば、平成 16（2004）年の日米租税条約の発効の際には、それに対応するため租税条約等実施特例法についてかなり大規模な改正が行われている（財務省『平成 16 年度改正税法のすべて』248 頁（大蔵財務協会、2004）参照）。また、平成 28（2016）年度税制改正では、チリとの租税条約の締結に伴い、租税条約等実施特例法が改正され規定が整備されている（財務省『平成 28 年度税制改正の解説』622 頁参照）。

(55) 小寺ほか・前掲注(13)124 頁参照。

めたものではない、③第 98 条第 1 項が条約を除外しているのは、同条第 2 項で条約を別に取り扱っているためである、及び④第 81 条の列挙は例示にすぎず条約を挙げてないからといって違憲審査権の対象とならないとは考えられないと反論し、条約が憲法に優位することはないとする⁽⁵⁶⁾。

日本国憲法の制定当初は、条約優位説が有力であったが、現在は憲法優位説が有力説となっている⁽⁵⁷⁾。

この問題に関して、政府は、条約の内容によって区分する説に立つとされており、降伏文書等の国の安危にかかわる条約は憲法に優先するが、そのようなもの以外の条約に対しては憲法が優位するとされている⁽⁵⁸⁾。

日本国憲法上、条約の締結権は内閣（行政府）にあるとされており、条約の締結に当たっては事前又は事後に国会（立法府）の承認を要する（日本国憲法第 73 条第 3 号）。しかし、政府の見解では、全ての条約に国会の承認が必要とされるわけではなく、①法律事項（国会の立法権の範囲内の事項）を含む国際約束、②財政事項（既に予算や法律で定められている程度を越えて国が出費をし又は債務を負担すること）を含む国際約束、又は③政治的に重要な国際約束のいずれかに該当するものが締結に当たり国会の承認を要する条約とされる⁽⁵⁹⁾。これは大平三原則と呼ばれるものである。

これに関して、学説には、国会承認条約以外の条約（行政取決め）は、国

(56) 小寺ほか・前掲注(13)124 頁参照。

(57) 小寺ほか・前掲注(13)125 頁参照。

(58) 小寺ほか・前掲注(13)124～125 頁参照。日本国憲法の審議録において、政府は、「憲法に違反する内容の条約が、国内法的の効力を持つと云うことは、普通の道理としては考え得られない筈」として、一般的に憲法が条約に優位する旨を示唆すると同時にポツダム宣言を例にとり「条約と云うものが直ちに憲法以下のものであると云う結論を下しにくい」としている（清水・前掲注(52)〔金森大臣発言〕783 頁参照）。これを踏まえたところで、このような考え方が記載されているものと考えられる。

(59) 租税条約は、①の法律事項を含むため、国会承認条約とされている（山本・前掲注(19)107 頁参照）。一方、課税権の配分規定を含まない租税情報交換協定は、行政取決めに分類され、国会の承認は必要とされない。例えば、マン島との租税情報交換協定の解説において、「協定は、課税権の配分に関する規定を含まず、我が国の法令に従うことを条件として情報交換を実施することを規定していることなどから、行政府により締結し得るもの」とされている（財務省『平成 23 年度税制改正の解説』637 頁（2011）参照）。

会の承認を要しない点で、政府が発する命令に類似するものと考えられることを理由に、国会承認条約と同じように法律に優位すると考えるべきではないとするものがある⁽⁶⁰⁾。

6 租税法律主義の下での租税条約と国内租税法の関係

租税条約と国内租税法の関係についても、既に述べた 5 の内容が一般的に当てはまると考えられる。

しかし、日本国憲法第 84 条において、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」という租税法律主義⁽⁶¹⁾が定められていることから、特に租税条約の自動執行力（国内適用可能性）に関しては、他の条約と国内法の関係と全く同一のものと考えることはできないと考えられる。

この租税条約の自動執行力をめぐっては、かつて移転価格税制の導入の際に議論があった⁽⁶²⁾。すなわち、移転価格税制に関する国内租税法がなくとも、

(60) 小寺ほか・前掲注(13)125 頁参照。

(61) 租税法律主義の下では、租税を課するための要件や手続については法律に定められている。しかし、国際的な二重課税の回避及び脱税の防止を目的として各国との間に租税条約が締結されている。この租税条約が、租税法律主義の下において、租税法の法源であることは、現在では特段の異論はないとされている。租税条約を租税法律主義の下での租税法の法源とする学説として、田中二郎『租税法〔第三版〕』98 頁（有斐閣、1990）、清水敬次『税法〔新装版〕』20 頁（ミネルヴァ書房、2013）、金子宏『租税法〔第 22 版〕』107 頁（弘文堂、2017）、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』27 頁（弘文堂、2016）がある。一方で、租税条約を租税法律主義の下での法源として認めない学説として、新井隆一『第 3 版・租税法の基礎理論』64 頁以下（日本評論社、1997）がある。この学説によれば、租税法律主義の例外として租税法の法源と認められるのは、関税に関する条約のみとされる（同 70 頁参照）。

(62) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論 下巻』363 頁（有斐閣、1996）（初出、1993）及び谷口勢津夫「移転価格課税に関する租税条約と国内法との関係」甲南法学 37 巻 3 号 153 頁（1997）参照。このほかに、金子・前掲注(42)は「条約の規定の中には、それ自体で必要且つ十分であるものと、国内立法による手当ないし補充を必要とするものがある」旨を指摘し、国内立法による手当てが不要な例として全所得主義の代わりに帰属所得主義を定める規定を挙げている。そして、「いわゆる自己執行的（self-executing）な規定についてさえも、国内立法による手当ないし補充が必要な場合がありうる」としているが、具体的な例の指摘はない（同 132～133 頁参照）。

租税条約の特殊関連企業条項を根拠として移転価格課税をなし得るかという問題である。これについては、特殊関連企業条項には、課税要件が明確に示されていないことから、租税法律主義のうち課税要件明確主義又は課税要件法定主義に反するため、租税条約の特殊関連企業条項を根拠とした課税はできないとするのが学説の大勢であった⁽⁶³⁾。

これに関するより一般化された見解として、5の憲法優位説に立ったうえで、「課税要件法定主義を重視して、租税条約上の課税根拠規範については国内適用可能性を認めるべきではないように思われる」⁽⁶⁴⁾とするものがある⁽⁶⁵⁾。筆者もそのような理解が妥当と考える。

その一方で、租税条約には、所得が生じた国での課税（源泉地国課税）を軽減又は免除する条項も含まれているが、この規定の自動執行力に関しては、これらの規定が一義的かつ明確である限り、自動執行力があると解する学説がある⁽⁶⁶⁾。これに関して、租税条約における税率の軽減の規定は、税率の上限を定めるのみであり、明確ではないとの批判がある⁽⁶⁷⁾。これに対しては、「限度税率規定は、限度税率を超える税率では課税してはならないという意味（国内法制限効果）において、明確であり、したがって、国内で直接適用可能であると考えられる」⁽⁶⁸⁾という反論がある。

なお、現在の租税条約に関する国内租税法において、例えば、源泉地国において一定の税率以下での課税を許容する租税条約の条文に関して、租税条約等実施特例法で一定の税率となるよう定めを置いていることから、仮に租税条約が明確性を欠いていると解したとしても、国内租税法が整備されているので、法的な問題はないと考えられる。

(63) 金子・前掲注(62)369頁及び谷口・前掲注(62)160頁参照。

(64) 谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』32頁（清文社、1999）。

(65) 同旨の見解として、原武彦「租税条約の自動執行力に関する考察」租税資料館賞論文集第21回（2012年）上巻461頁（2013）。

(66) 谷口・前掲注(61)27頁参照。

(67) 清永・前掲注(61)21頁参照。

(68) 谷口・前掲注(64)38頁。

第 2 節 OECDモデル租税条約における相互協議

前述したように、相互協議は、租税条約の適用に関する紛争を解決するため、税務当局が協議するための手続であり、租税条約に規定が設けられている。この節では、日本をはじめとするOECD加盟国が租税条約の締結交渉の際に参考としているOECDモデル租税条約における相互協議について確認する。

OECDモデル租税条約における相互協議条項は次のようなものである⁽⁶⁹⁾。

「第 25 条 相互協議

1. 一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、当該事案について、当該一方の又は双方の締約国の法令に定める救済手続とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して又は当該事案が前条 1 の規定の適用に関するものである場合には自己が国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てをすることができる。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から 3 年以内に、しなければならない。
2. 権限のある当局は、1 の申立てを正当と認めるが、自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、この条約の規定に適合しない課税を回避するため、他方の締約国の権限のある当局との合意によって当該事案を解決するよう努める。成立した全ての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。
3. 両締約国の権限のある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める。両締約国の権限のある当局は、また、この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。

(69) See OECD *supra* note (6) p.M-60-61.

和訳は、川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2010 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2011）を参考にした。

4. 両締約国に権限のある当局は、2 及び 3 の合意に達するため、直接相互に通信すること（両締約国の権限のある当局又はその代表者により構成される合同委員会を通じて通信することを含む。）ができる。
5. a) 1 の規定に従って、ある者が、一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたことを理由に、その事案について、一方の締約国の権限のある当局に対して申立てをした場合であって、かつ、
 - b) 両締約国の権限のある当局が、2 の規定に従い他方の締約国の権限のある当局に対して当該事案について申立てをした日から 2 年以内に、当該事案を解決するための合意に達することができない場合には、

当該者が要請すれば、当該事案の未解決の事項は、仲裁に付託されなければならない。ただし、当該未解決の事項に関して、いずれかの締約国の裁判所又は行政不服審判所がすでに決定を下している場合には、これらの事項は仲裁に付託されてはならない。仲裁による判断は、当該事案によって直接に影響を受ける者が、当該判断を実施するための合意を受諾しない場合を除き、両締約国を拘束し、かつ、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。両締約国の権限のある当局は、合意により、この 5 の規定の実施方法を決定する。」

まず、第 1 項及び第 2 項では、この租税条約の規定に適合しない課税を受けた又は受けると認められる者からの申立てにより、その状況について、申立てを受けた国の一方的な措置又は両締約国の権限のある当局の間の合意によって解決するように努めるべきことを規定している⁽⁷⁰⁾。

そして、第 3 項において、権限のある当局が、この租税条約の解釈適用に関連する問題を合意によって解決するよう努めること、及びこの租税条約に定め

(70) OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 2 参照。

ない場合における二重課税を除去するために相互に協議できることを定めている⁽⁷¹⁾。

次に、第 4 項において、相互協議の実施に際しては、両締約国の権限のある当局が外交上の経路を通じることなく、相互に直接通信することが定められている。

最後に、第 5 項において、権限のある当局が 2 年以内に合意に至らなかった未解決事項につき相互協議の申立人が仲裁を要請できる仕組みを規定している。

1 OECDモデル租税条約及びそのコメンタリーの位置付け

OECD加盟国が租税条約を締結する際のひな型としてOECDから公表されているOECDモデル租税条約及びそのコメンタリーは、実務において重要な役割を果たしていると考えられる⁽⁷²⁾が、国際慣習法となるほど確立されたものではなく⁽⁷³⁾、OECDからその加盟国に対する勧告であり、法的拘束力もない⁽⁷⁴⁾。

このOECDモデル租税条約のコメンタリーについて、学説では、その法的な位置付けについての主な可能性として、①条約法に関するウィーン条約（昭和 56 年条約第 16 号、以下「条約法条約」という。）第 31 条にいう「文脈」⁽⁷⁵⁾又は第 32 条にいう「補足的な手段」に該当するとするもの、②通達

(71) OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 3 参照。

(72) 学説でも、「OECDモデル租税条約及びそのコメンタリーが、租税条約の解釈の実務においても重要な役割を果たしていることは一般に承認される」とされている（谷口・前掲注(64)16 頁参照）。

(73) 谷口・前掲注(64)16 頁参照。

(74) OECDは、OECD設立条約第 5 条に基づいて加盟国に対して法的拘束力のない勧告をする（OECD日本代表部ホームページ（<http://www.oecd.emb-japan.go.jp/about/1-1.html>）（最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日）参照）。

(75) 条約法条約第 31 条の「文脈」に該当するという見解は、OECDモデル租税条約及びそのコメンタリーから明らかになる用語の意味を条約法条約第 31 条第 1 項にいう「用語の通常の意味」として捉える見解と、条約法条約第 31 条第 4 項の「特別の意味」として捉える見解とに分かれる（谷口・前掲注(64)16 頁参照）。前者の見解を批判した上で後者の見解をとるものとして、谷口・前掲注(64)17 頁参照。後者の見解に対する批判として小寺彰「租税条約の解釈におけるOECDコメンタリーの意義—条約解釈上の位置—」『国際商取引に伴う法的諸問題(15)』59 頁以下（財団法人トラ

と同様に扱われるとするもの、及び③何ら法的な意義を有さず学説の一つとして位置付けられるにすぎないとするものの三つが挙げられている⁽⁷⁶⁾が、統一的な見解は存在しないようである。

そうした状況の中で、最高裁判決は、「[OECDモデル租税] 条約に関してOECDの租税委員会が作成したコメンタリーは、条約法に関するウィーン条約（昭和 56 年条約第 16 号）32 条にいう『解釈の補足的な手段』として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料とすることができる」としている⁽⁷⁷⁾。

OECDモデル租税条約には法的拘束力はなく、そのコメンタリーの法的な位置付けについても学説は統一されているとは言いが、上で述べたような最高裁の裁判例が存在しており、日本の租税条約に関する事項を検討する際には、OECDモデル租税条約及びそのコメンタリーを条約法条約第 32 条にいう解釈の補足的な手段として参照するべきと考えられる。

2 相互協議条項の変遷（OECDモデル租税条約以前）

最初の統一的な二重課税の防止条約は、1899 年のオーストリアとプロシアとの間の租税条約といわれている⁽⁷⁸⁾。この条約には、各国間の租税条約において現在規定されているような相互協議条項は設けられていないものの、「必要な場合は、両締約国は特別合意を結ぶことができる」という条項が含まれており⁽⁷⁹⁾、相互協議の萌芽が見られる。

1921 年以降、「国際的な二重課税の問題を、国際的に統一した考え方を確

スト 60、2008）参照。

(76) 浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー—CF C 税制と租税条約に関するOECDコメンタリーの位置付けを題材として—」中山信弘＝中里実編『ソフトロー研究叢書第 3 巻 政府規制とソフトロー Soft law on regulation』262 頁（有斐閣、2008）参照。

(77) 最判平 21（2009）・10・29 民集 63 卷 8 号 1881 頁 [1888 頁] 参照。

(78) 青山慶二「相互協議と移転価格税制」租税研究 665 号 142 頁（2005）参照。

(79) 青山・前掲注(78)142 頁参照。

立して解決しようという組織的な努力が開始された」⁽⁸⁰⁾。その後、1928 年に国際連盟モデル租税条約が 28 カ国の代表から成る国際連盟二重課税及び脱税防止に関する政府専門家会議において決議された⁽⁸¹⁾。

この国際連盟モデル租税条約の相互協議条項は、他の国際取決めの例に準じたもの⁽⁸²⁾であり、「条約の解釈・適用に関し当事国間で争議を生じた場合は、まず両国間の直接交渉もしくはすべての協議規則によりこれを解決する、しかし解決できないときは、その友好的な解決 (an amicable settlement) のために、国際連盟理事会の任命する専門機関 (technical body) に付議することができる、当該専門機関は、勧告を行う (give an advisory opinion) が、当事国がこれに従うかどうかは自由であり、専門機関の意見に服し難いときは、常設国際裁判所に提訴し、その採決を求めることも可能である」⁽⁸³⁾という内容のものであった⁽⁸⁴⁾。この規定は、仲裁や和解の考え方を含んだものといわれる⁽⁸⁵⁾が、事案の関係者⁽⁸⁶⁾からの申立権は条文中規定されていない。

その後、1943 年のメキシコ・モデル条約⁽⁸⁷⁾において、「一方の締約国の課税が二重課税をもたらすことを証明する者は、自己が税務上の住所を有する国または自己が国籍を有する国の税務行政当局に対して申立てを行うことが

(80) 藤井保憲「相互協議の制度と問題点」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』39 頁 (有斐閣、1997)。

(81) 藤井・前掲注(80)40 頁参照。

(82) 1923 年に署名された the Convention for the Simplification of Customs Formalities の例が特に参考にされたことされる (藤井・前掲注(80)41 頁参照)。

(83) 藤井・前掲注(80)41 頁参照。

(84) 条文の和訳については、青山・前掲注(78)161 頁参照。

(85) 藤井・前掲注(80)41 頁参照。

(86) 相互協議の申立人は、通常はいずれかの締約国の納税者であると考えられるが、無差別条項違反の課税に係る相互協議の場合には、申立先の国の国籍保有者であるがその国の非居住者であり、かつ、その国の国内源泉所得を有しないことから申立人が納税者に該当しない場合もある。そのため、本稿では、納税者より広く事案に利害関係がある者という意味で「関係者」という言葉を用いる。

(87) 1928 年の国際連盟モデル租税条約が 1930 年代に各国が締結した租税条約とかなり離れた内容となったことから、国際連盟モデル租税条約の見直し及び改正が必要となり、国際連盟地方租税委員会により 1943 年に作成されたモデル租税条約 (矢内一好「国際連盟によるモデル租税条約の発展～事業所得を中心として～」税務大学校論叢 20 号 390 頁 (1990) 参照)。

できる」とされ、「申立てが行われた場合、当該国の権限のある税務行政当局 (the competent tax administration) は、二重課税を効果的に排除するための合意に到達するよう、相手国の権限のある当局と直接協議する」とされた⁽⁸⁸⁾。これにより、二国間の相互協議が唯一の紛争解決手段とされ、国際連盟モデル租税条約の国際機関による勧告の手續が削除された。これは、「税行政の独自性を確保しようとする、各国の主権の壁の厚さを示したもの」といわれている⁽⁸⁹⁾。

その他にも、メキシコ・モデル条約において、関係者の申立権が規定されるなど、現在の相互協議条項に通じる内容が整備された⁽⁹⁰⁾。そして、1963年のOECDモデル租税条約草案における相互協議条項にこの考え方が受け継がれていくこととなる⁽⁹¹⁾。

3 相互協議条項の変遷 (OECDモデル租税条約以後)

相互協議の三つの類型は、OECDモデル租税条約の草案が公表された1963年以降、基本的な枠組みは一度も変更されていない⁽⁹²⁾。特に第25条第3項は、草案の公表当時の文言をそのままの形で維持している⁽⁹³⁾。

その他の項については、必要に応じて改正がなされており、1977年のOECDモデル租税条約の改正において、第25条第1項に、申立てについて3年の期間制限の規定(第25条第1項第2文)が追加され、第2項に国内法の期間制限にかかわらず合意を実施する旨の規定(第25条第2項第2文)

(88) 藤井・前掲注(80)43頁参照。

(89) 藤井・前掲注(80)43頁参照。この他に、「アメリカが、租税条約の解釈適用について、司法の判断に依存せずに、専ら財務省による行政解決に力を入れてきた」点が国際機関による勧告の手續が削除された要因の一つともいわれる(青山・前掲注(78)144頁参照)。

(90) 青山・前掲注(78)は、「このメキシコ・モデルでもって現在の相互協議の原型が確立したと言っても過言ではない」としている(同144頁)。

(91) 青山・前掲注(78)144頁参照。

(92) See Ekkehart Reimer & Alexander Rust (eds). 2015. "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Forth Edition" Netherland: Kluwer Law International. p.1782.

(93) See OECD *supra* note (6) p.M-61.

が追加された。そして、無差別条項（OECDモデル租税条約第 24 条）の場合の申立先について、申立人の国籍地国の権限のある当局とする旨の改正も同年に行われている。その後、1995 年に第 25 条第 4 項の第 2 文が削除され、第 4 項第 2 文に含まれていた委員会への言及が第 1 文に加えられた。そして、2008 年に仲裁条項（第 25 条第 5 項）が追加された。

OECDモデル租税条約の改正に応じて、そのコメンタリーも改正が行われている。第 25 条第 3 項に関するコメンタリーは、1963 年時点では現在のパラグラフ 50（第 3 項の規定の意義）と 55（第 3 項第 2 文による協議の対象）に相当するものしか存在していなかったが、1977 年に現在のパラグラフ 51 から 54 までに相当するものが追加された。

4 条約の規定に適合しない課税に対処するための相互協議

条約の規定に適合しない課税に対処するための相互協議は、個別事案協議と呼ばれる⁽⁹⁴⁾。個別事案協議は二つの段階に分かれている。まず、第一段階では、権限のある当局が申立てに対して満足する解決を一方的に与えることが可能か検討する。満足する解決を一方的に与えられる場合にはその解決策をとり、相互協議は開始されない。次に、満足する解決を一時的に与えることができない場合に、第二段階に入り、他方の締約国の権限のある当局との協議を開始し、合意に向けた努力をすることとなる。

個別事案協議では、条約の規定に適合しない課税を受けた又は受けると認められる者に、その者の居住地国（一定の場合⁽⁹⁵⁾にはその者の国籍地国）の権限のある当局への申立権が付与されている。この手続は、国内の行政上の不服申立てや取消訴訟とは別に、これらの国内争訟と同時進行で申し立てる

(94) 英語では、“the specific case provision”とされている（See John F. Avery Jones et al. 1979. “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I” *British Tax Review* p.334）。「個別事案協議」の語は金子・前掲注(8)395 頁参照。本稿でも OECDモデル租税条約第 25 条第 1 項及び第 2 項並びにこれらの規定と類似する租税条約の規定による相互協議を「個別事案協議」と呼ぶ。

(95) OECDモデル租税条約第 24 条第 1 項に係る事案の場合。

ことができることとされている。

個別事案協議の対象となるのは、条約の規定に適合しない課税であり、法的な二重課税の事案に限られず、移転価格課税に起因する経済的な二重課税の事案も含まれ⁽⁹⁶⁾、二重課税が生じていないとしても無差別条項違反の課税に係る事案も条約の規定に適合しない課税であり、対象となる⁽⁹⁷⁾。

個別事案協議においては、申立てがあるまでは、権限のある当局はこの類型の相互協議を開始できず、申立てがあった場合に申立てを受けた権限のある当局が相互協議を経ずに自ら申立人の満足する結果を与えることができる場合を除いて、相互協議を開始するのは権限のある当局の責務であり、義務であるとされる⁽⁹⁸⁾。この個別事案協議において、権限のある当局には合意に至る義務はなく、合意により解決する努力義務があるにすぎない⁽⁹⁹⁾。

また、個別事案協議の申立ては、条約の規定に適合しない課税の措置の通知の日から3年以内にされなければならないとされているが、これは時期を逸した申立てから行政府を保護することを目的としている⁽¹⁰⁰⁾。そして、この個別事案協議の合意は、国内法上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されなければならないとされている。

なお、B E P S 行動計画 14 の最終報告書において、OECDモデル租税条約第 25 条第 1 項に規定されている申立先を「申立人の居住地国の権限のある当局」から「一方の締約国の権限のある当局」に変更する改正及び関連

(96) OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 10 参照。租税条約にOECDモデル租税条約第 9 条第 2 項に相当する条文がなくとも、第 9 条第 1 項に相当する条文を租税条約に規定したことから経済的な二重課税を条約の対象とすることを示唆していると考えられている(同パラグラフ 11 及び 12 参照)。ただし、全ての経済的な二重課税が対象となるとは考えられていない(See Reimer, *supra* note (92) p.1788)。

(97) OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 13 参照。

(98) OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 33 参照。

(99) この点に関して、2008 年のOECDモデル租税条約の改正により、仲裁条項(第 25 条第 5 項)が設けられ、申立てから一定期間内に権限のある当局が合意に至らない場合には、仲裁へ進むことができるようになった。

(100) OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 20 参照。

するコメントリーの改正を近く行う旨が記載されている⁽¹⁰¹⁾。この改正案通りの個別事案協議の条項を含む租税条約が締結されれば、そのような租税条約の下では、居住者以外、すなわち条約相手国等の居住者にも個別事案協議の申立権が付与されると考えられる。

5 条約の解釈適用に関する相互協議

条約の解釈適用に関する相互協議は、解釈適用協議と呼ばれる⁽¹⁰²⁾。

解釈適用協議では、個別事案協議と異なり、関係者に申立権は付与されておらず、権限のある当局に条約の解釈又は適用に関する困難又は疑義を合意により解決する権限を付与している⁽¹⁰³⁾。コメントリーには、この協議により合意可能な事項として、条約上の用語の不完全又は不明瞭な定義を完全な又は明確なものにすること等が挙げられている⁽¹⁰⁴⁾。そして、解釈適用協議による合意は、両締約国の権限のある当局により修正又は廃止されない限り、両締約国の行政政府を拘束するとされている⁽¹⁰⁵⁾。

6 条約に定めのない二重課税についての相互協議

条約に定めのない二重課税についての相互協議は、英語では、“the legislative provision”⁽¹⁰⁶⁾又は“Map for filling gaps”⁽¹⁰⁷⁾とされ、日本の学

(101) See OECD, *supra* note (2) para.36.

(102) 英語では“the interpretative provision” (See Avery Jones *supra* note (94) p.335) 又は“MAP for eliminating difficulties” (See Reimer, *supra* note (92) p.1783) とされている。「解釈適用協議」の語は、金子・前掲注(8)395頁参照。本稿では、OECDモデル租税条約第25条第3項第1文及びこの規定と類似する租税条約の規定による相互協議を「解釈適用協議」と呼ぶ。

(103) OECDモデル租税条約第25条に関するコメントリーパラグラフ53参照。解釈適用協議の規定は、「沿革的にみると、この解釈・適用協議は、グローバルなモデル条約策定の議論で詰め切れなかったもの、あるいは積み残した部分を、2国間の協議で解決していくための規定と位置づけられる」とされる(藤井・前掲注(80)55~56頁参照)。

(104) OECDモデル租税条約第25条に関するコメントリーパラグラフ52参照。

(105) OECDモデル租税条約第25条に関するコメントリーパラグラフ54参照。

(106) See Avery Jones *supra* note (94) p.335.

(107) See Reimer, *supra* note (92) p.1783.

説では、立法的解決協議と呼ばれる⁽¹⁰⁸⁾。本稿では、従来の学説の立法的解決協議という呼称の根本にあると思われる考え方そのものを検討の対象とすることから、学説と同じ呼称ではなく、単に「3項2文協議」と呼ぶ。

3項2文協議では、解釈適用協議と同様に、関係者に申立権は付与されておらず、条約に定めのない二重課税を除去するために協議する権限を権限のある当局に付与している⁽¹⁰⁹⁾。しかし、解釈適用協議とは異なり、合意により解決する権限は条文上権限のある当局に付与されておらず、協議する権限が付与されているのみである。この協議の対象となる事案として、恒久的施設同士の取引に係る課税の事案がOECDモデル租税条約コメンタリーには挙げられている⁽¹¹⁰⁾。この3項2文協議での合意の意義やその対象となる事例の具体例については、第4章で検討する。

7 国連モデル租税条約における相互協議

先進国と開発途上国とが租税条約を締結する際のひな型として国際連合の経済社会理事会の租税専門家委員会が先進国と開発途上国間の国連モデル租税条約（以下「国連モデル租税条約」という。）を策定し公表している。

この国連モデル租税条約においても、第25条に相互協議条項が置かれており、上述したOECDモデル租税条約に規定されている三つの類型と同じものが相互協議の類型として定められている。国連モデル租税条約の相互協議条項は、仲裁規定の有無によって二つの選択肢が示されているが、国連モデル租税条約第25条第1項から第4項までの条文は、相互協議の実施の方法を策定するために両締約国が協議する旨を定めた第4項第2文が追加されている以外はOECDモデル租税条約第25条と全く同じものである。そし

(108) 金子・前掲注(8)395頁参照。

(109) 3項2文協議は、その沿革から「モデル条約の議論で、見落とししたもの、未だ発生していなかったもの、積み残したものについて、問題の発生之都度、2国間で協議し解決もしくは解決の方向を見出すとの趣旨で設けられた規定」とされる（藤井・前掲注(80)56～57頁参照）。

(110) OECDモデル租税条約第25条に関するコメンタリーパラグラフ55参照。

て、国連モデル租税条約のコメンタリーについても、第 1 項から第 3 項までは OECD モデル租税条約のコメンタリーとほとんど同じ内容となっている⁽¹¹¹⁾。一方で、仲裁条項は OECD モデル租税条約と同じものではなく、修正が加えられている⁽¹¹²⁾。

第 3 節 相互協議の法的性質、国内争訟との関係及び三つの類型相互の関係

この節では、相互協議について、その法的性質、国内争訟との関係及び三つの類型の相互協議の相互の関係について、日本の学説を中心に検討する。

1 相互協議の法的性質

相互協議は、租税条約に基づく権限のある当局間の外交交渉の手段としての側面と法的な問題解決手段としての側面の二つの側面を法的性質として有するとされている⁽¹¹³⁾。

相互協議の法的性質について、相互協議の三つの類型を区別することなく、相互協議が納税者の権利救済のために存在することは否定しないが、訴訟のように手続的保障のある権利救済手続ではないと考えた上で、相互協議をある種の外交交渉のようなものであると捉えるのが学説の大勢であると考えら

(111) 一部に、加盟国の意見が注釈等として付け加えられている。例えば、納税者が裁判所の判断が示されるまで合意の受入の判断を延期することを認めない (OECD モデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 42 に対するもの) 等がある。

(112) 修正点は、次の 4 点である。①仲裁へ付託される要件の一つが、申立ての日から 3 年以内に権限のある当局が合意に達しないこととされている (OECD モデル租税条約では 2 年)。②仲裁を要請する者が一方の締約国の権限のある当局とされている (OECD モデル租税条約では事案の申立人)。③仲裁の決定の通知から 6 か月以内であれば、仲裁決定からかい離した合意を権限のある当局がなし得るとされている (OECD モデル租税条約では仲裁決定は両締約国を拘束)。④仲裁条項を含まない代替案 A が用意されているため OECD モデル租税条約にあるような脚注が設けられていない。

(113) 増井良啓「相互協議の法的性格について」『移転価格に関する調査結果報告書』89 頁 (日本税務研究センター、1999) 参照。

れる⁽¹¹⁴⁾。

第 1 節の冒頭でも述べたように、相互協議は、租税条約の適用等に関する紛争を解決するために両締約国の権限のある当局が協議するための手続である。この相互協議には、納税者の参加は原則として認められておらず、権限のある当局が直接相互にやり取りすることとされていることを鑑みると、相互協議の対象となる「紛争」は締約国間の租税条約の規定の解釈適用の相違に起因するものであり、「紛争」は国家と納税者との間の紛争ではなく、国家間の紛争であると考えられる⁽¹¹⁵⁾。

筆者は、相互協議の結果として二重課税が除去されること等により納税者の権利救済につながることに及び過去に相互協議が異議申立手続と解されていた⁽¹¹⁶⁾ことから、相互協議に納税者の権利救済に資する側面があることは否定しないものの、相互協議それ自体は、権利救済手続ではなく、租税条約上の国家間の紛争を解決するための手段としての外交交渉のようなものと捉える考え方を基本とする。しかしながら、相互協議における紛争の解決のための議論は、租税条約をはじめとした関係法令の解釈及び適用についてのものである⁽¹¹⁷⁾ことを考えると、租税条約を含む関係法令の解釈及び適用と無関係な譲歩はなしえないと考えられる。そのため、ここでいう外交交渉のようなものとは、締約国間であらゆる妥協を伴う通常的外交交渉ではないもの

-
- (114) 相互協議の法的性質について本文記載のように解する学説として、金子・前掲注(8)397頁、谷口・前掲注(64)43頁、木村弘之亮「OECDモデル条約における相互協議手続の性質(一)」法学研究71巻7号6頁(1998)、中里実「相互協議における合意と国内法との調整」『国際商取引に伴う法的諸問題(10)』71頁(トラスト60,2002)、及び増井・前掲注(113)102頁がある。また、相互協議を税務当局間の単なるコミュニケーション手段と捉える学説として、水野忠恒「移転価格税制における相互協議手続の検討」経営論集61巻2号116頁(2014)、相互協議を租税条約における納税者の権利救済のための手段と捉える見解として、古川勇人「国際課税の課題とその検討」国際税務31巻7号28頁(2011)がある。
- (115) 倉内敏行「相互協議の対象について—『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察—」税務大学校論叢27号156頁(1996)参照。
- (116) 小松芳明『租税条約の研究[新版]』159頁以下(有斐閣、1982)参照。
- (117) 猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の課題」本庄資編著『国際課税の理論と実務73の重要課題』1038頁(大蔵財務協会、2011)参照。

と考える⁽¹¹⁸⁾。

2 相互協議と国内争訟との関係

相互協議の中でも個別事案協議については、租税条約の条文において、国内争訟とは別に申し立てることが可能とされている。そのため、相互協議と国内争訟との関係が問題となる。

相互協議と国内争訟との関係に関して、OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーでは、個別事案協議について、パラグラフ 44 において、「国内の手續次第であるが、救済の選択は通例納税者による選択であり、大半の場合、相互協議のより非公式で双務的な性質を優先して、停止されるべきであるのは不服申立てや裁判上の手續といった国内的手段に係る規定である」としている。

これに関して、学説は、「納税者は、自国または相手国の国内救済手續（不服申立・訴訟）をとることなく、申立を行うこともできるし、国内救済手續と並行して申立を行うこともできるし、また国内救済手續を経たのちに申立を行くこともできる」が、国内救済手續には期間制限があるため「相互協議の申立を行う場合にも救済の機会を確保しておくために、国内救済手續をとっておくことが賢明であろう」とする。その上で、「国内救済手續の結論と協議手續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、国内救済手續の進行を協議手續の終了まで停止してもらうことが適当な場合が多いであろう」としており⁽¹¹⁹⁾、OECDモデル租税条約のコメンタリーと同様の立場をとっていると考えられる。

日本の実務では、不服申立て段階においては、相互協議の申立てと不服申立てを同時並行で行い、相互協議での解決を優先する場合には、国税不服審判所にその旨を申し立てることで国内救済制度との事実上の調整を図ってい

(118) 同旨の見解として、猪野・前掲注(117)1038頁。

(119) 金子・前掲注(8)399頁参照。同旨、木村弘之亮「OECDモデル条約における相互協議手續の性質（二）」法学研究 71 卷 9 号 46 頁(1998)。

るようである⁽¹²⁰⁾。

解釈適用協議及び3項2文協議と国内争訟との関係については、租税条約の条文やOECDモデル租税条約第25条に関するコメントにも言及がなく明らかではない。しかし、どちらの類型の相互協議も関係者に申立権はなく、権限のある当局が必要と認める場合に協議を行うものと考えられることから、関係者が相互協議と国内争訟の両方を提起可能かという個別事案協議のような問題は生じないと考えられる。したがって、相互協議が行われるか否かを問わず、関係者は国内争訟を提起することが可能と解するのが妥当と考えられる。そうすると、租税条約や国内租税法に関する解釈が、裁判所の判断と権限のある当局との間で異なる可能性がある。そのような可能性がある場合には、権限のある当局の判断において、裁判所の判断が出るまで相互協議を中断し、裁判所の判断があった後で相互協議を再開することが選択肢になると考えられる。

3 三つの類型の相互関係

前述のように相互協議には、個別事案協議、解釈適用協議及び3項2文協議の三つの類型がある。これらの三つの類型はそれぞれ全く独立したものなのかという疑問がある。

これについては、三つの類型は「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、それらの重なり合いはありうることであり、そしてモデル条約により望まれてさえいる」⁽¹²¹⁾とする学説がある。

個別事案協議の対象である「条約の規定に適合しない課税」は、租税条約の規定の両締約国の解釈適用が相違することにより条約の規定が意図してい

(120) 国税不服審判所はホームページにおいて「審査請求に係る標準審理期間の設定等について(事務運営指針)」を公表している(<http://www.kfs.go.jp/topics/0400.html>) (最終閲覧日: 2017年6月6日)。この中で、標準審理期間を1年と定めているが、相互協議の申立てがある場合が標準審理期間内での裁決が困難な典型例として挙げられていることから、国税不服審判所における手続と相互協議との間で調整が図られていることが推察できる。

(121) 木村・前掲注(114)5頁。

る目的・機能が阻害されている状態⁽¹²²⁾と考えられるので、個別事案の解決のためには、両締約国における条約の規定の解釈適用を統一する必要があると考えられる。そうすると、確かに、個別事案協議と解釈適用協議の対象は相互に重なり合うことがあると考えられる。したがって、条約の規定に適合しない課税に関する個別事案が契機となり解釈適用協議が行われることも十分にあり得ると考えられる。そのため、個別事案協議と解釈適用協議は相互に関連したものであり、重複して実施されることもあり得ると考えられる。

しかし、個別事案協議は「条約の規定に適合しない課税」を取り扱うのに対し、3項2文協議は、「条約に定めのない場合における二重課税」を取り扱うことから、両者が重複する場面は想定し難い。ある二重課税を「条約の規定に適合しない課税」によるものとするか、「条約に定めのない場合における二重課税」とするかという点で、両者は接点を有すると考えられる。しかしながら、個別事案協議と解釈適用協議のように重複して実施される場面は想定し難い。

また、解釈適用協議と3項2文協議の関係については、解釈適用協議の対象は「条約の解釈又は適用に関する困難又は疑義」であり、3項2文協議は条約に規定がないことを前提としていることから、この両者が重複して適用される場面も想定し難い。そのため、解釈適用協議と3項2文協議は相互に関連しないと考えられる。

第4節 相互協議の合意の法的性質、拘束力及び実施

この節では、相互協議の合意について、その法的性質、拘束力及び実施に関して、日本の学説を中心に検討する。

(122) 倉内・前掲注(115)158頁参照。

1 相互協議の合意の法的性質

相互協議の結果、権限のある当局同士が何らかの合意に至った場合のその合意の法的性質が問題である。すなわち、相互協議の合意を条約そのものと捉えるか、条約の解釈にあたり文脈とともに考慮するものと捉えるかが問題となる。

条約法条約第 2 条第 1 項(a)において、「条約」とは、「国の間において文書の形式により締結され、国際法によって規律される国際的な合意（単一の文書によるものであるか関連する二以上の文書によるものであるかを問わず、また、名称のいかんを問わない。）をいう」と定義されている。すなわち、①国の間において、②文書の形式で締結され、③国際法によって規律される、④国際的な合意という四つの要件を満たすものは、名称の如何を問わず条約法条約における「条約」に該当することになる。また、条約法条約第 31 条第 3 項(a)は、条約の解釈又は適用につき当事国の間で後になされた合意を条約の解釈にあたり文脈とともに考慮するものとして定めている。

条約の定義の要件を相互協議の合意に当てはめると、相互協議の合意は、①国の間で行われるものであり、②文書によって合意が交わされるのが通常であり、④国家の間で締結される国際的な合意である。ここで、相互協議の合意が③国際法によって規律されるものに該当すると条約に該当することになる。この「国際法によって規律されるもの」は、当事国間の権利義務関係を創設するものと解されている⁽¹²³⁾が、後述のように権限のある当局は相互協議の合意に拘束されると考えられるので、権限のある当局が拘束されるような義務を創設していると考えれば、この要件も満たすことになる。そのため、相互協議の合意は、条約法条約にいう「条約」に該当する可能性がある⁽¹²⁴⁾。

(123) 小寺ほか・前掲注(13)52 頁参照。これに関して、国際的な合意は全て究極的には国際法に服すと考えられるようだとする見解もある (See Oliver Corten & Pierre Klein (eds). 2011. “The Vienna Conventions on the Law of Treaties A Commentary” New York.: Oxford Press center. para.22 of Article 2 Convention of 1969.)。

(124) 中里・前掲注(114)は、国際法上は批准の不要な行政協定としつつ、国内法の側面においては憲法第 98 条第 2 項のいう条約に含まれるとする (同 74 頁参照)。なお、

仮に、相互協議の合意が広義の条約に該当するとしても、相互協議の合意が租税条約及び国内租税法の解釈の範囲内でなされることからすると、それは国会の承認を要しない行政取決めに該当すると考えられる。このような行政取決めと国内法の内容が抵触する場合にどちらが優先するかは学説において疑義が示されており、一部の学説においては、法律に優位することはないとされる⁽¹²⁵⁾。

しかし、第 3 節で検討した通り、相互協議は租税条約及び関係法令の解釈適用に関する紛争を解決するための枠組みであり、その合意は租税条約等の解釈適用に関するものである。そうすると、相互協議の合意のうち、租税条約の解釈に関する部分は、条約法条約第 31 条第 3 項(a)の定義に当てはまると考えるのが自然と思われる⁽¹²⁶⁾。

したがって、租税条約の解釈に関する相互協議の合意については、条約の解釈にあたり文脈とともに考慮するものとして位置付けられると考える。

2 相互協議の合意の拘束力

OECDモデル租税条約のコメンタリーによれば、解釈適用協議に関する相互協議の合意は両締約国の行政政府を拘束するとされているが、根拠は明らかにされていない。そして、個別事案協議の合意の拘束力については、コメ

解釈適用協議及び 3 項 2 文協議（立法的解決協議）の合意について、租税条約よりは下位の法規範であるが、一種の条約として国内法に優先するものとして、金子宏「相互協議における権限ある当局間の合意の効力」『租税法理論の形成と解明 下巻』243～245 頁（有斐閣、2010）参照。また、解釈適用協議の合意について、行政取決めに該当するものとして、木村弘之亮「OECDモデル条約における相互協議手続の性質（三・完）」法学研究 71 卷 10 号 41 頁（1998）参照。

(125) 小寺ほか・前掲注(13)125 頁参照。

(126) 類似の見解として、谷口・前掲注(64)12 頁がある。この中で個別事案協議の合意及び解釈適用協議の合意を条約法条約第 31 条第 3 項(a)又は(b)の規定に該当するものと解し、3 項 2 文協議（立法的解決協議）の合意を広義の条約と解している。また、解釈適用協議の合意及び 3 項 2 文協議の合意が条約法条約第 31 条第 3 項(a)又は(b)に該当するとする見解として、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』12 頁（独立行政法人経済産業研究所、2010）参照。この見解は、3 項 2 文協議が租税条約の内容に関して事後的に生じた事情を踏まえて租税条約を補完するためのものであることを前提としているように思われる。

ンタリーには何ら言及がない。しかし、OECDモデル租税条約第 25 条第 2 項において、「成立した全ての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にかかわらず、実施されなければならない (shall be implemented)」とされていることから、両締約国の権限のある当局が合意に拘束されることは当然の前提とされているようである。なお、3 項 2 文協議については、条文において合意に言及されていないことから、仮に 3 項 2 文協議において何らかの合意に至った場合にその合意に両締約国が拘束されるか等は OECD モデル租税条約の条文やコメントリーからはうかがい知ることができない。

学説は、権限のある当局が相互協議の合意に拘束されるという点では一致している⁽¹²⁷⁾。しかし、裁判所及び納税者に対する拘束力に関する考え方は、個別事案協議の合意は裁判所及び納税者を拘束しないが解釈適用協議及び 3 項 2 文協議（立法的解決協議）の合意は、租税条約の委任によるものであると解すると租税条約を補充する国際法規範となり、憲法や租税条約に反しない限り裁判所及び納税者を拘束するとするもの⁽¹²⁸⁾、及び三つの類型を問わず相互協議の合意が裁判所及び納税者を拘束することはないとするもの⁽¹²⁹⁾等⁽¹³⁰⁾が存在し、一致していない。

(127) 金子・前掲注(124)239 頁、木村・前掲注(114)7 頁及び中里・前掲注(114)73 頁参照。この他に、合意した権限のある当局は当然のこととして合意に拘束されると解される見解もある（金子宏ほか「シンポジウム 国家管轄権と国際租税法」〔谷口勢津夫発言〕租税法研究 42 号 107 頁（2014）参照）。このシンポジウムでの発言は、相互協議を伴う事前確認を念頭に置いたものであるが、合意した主体はその合意に拘束されるという趣旨であると考えられるため、事前確認事案に限らず相互協議の合意全体についてそのような認識であると考えられる。

(128) 金子・前掲注(124)241～245 頁参照。

(129) 木村・前掲注(119)56 頁及び木村・前掲注(124)41～43 頁参照。この中で、個別事案協議について、「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」とされており、申立人たる納税者が合意に拘束されず、かつ、裁判所も合意に拘束されないことが前提になっていると考えられる。また、3 項 2 文協議の合意について、「実務および学説の一部は、『相談』の結果が締約当事国ならびにその当局と国民に対し国内法上拘束力を有することから、出発している」と批判していることから、そのような合意に拘束力を認めない立場であると考えられる（木村・前掲注(124)43 頁参照）。

(130) 本文で挙げたもの以外に、個別事案協議を念頭に置いた上で、相互協議の合意は日本国憲法第 98 条第 2 項の条約に含まれると解し、そのような合意がその基礎とな

確かに、権限のある当局が合意に拘束されないとすれば、相互協議で合意に達した意味がなくなってしまうため、権限のある当局は合意に拘束されると解するのが妥当であろう。また、そのような観点から離れたとしても、国際法における「合意は守られるべし」との原則や日本国憲法における「国際約束の誠実な遵守」という規定を考慮すると、権限のある当局は、合意を遵守すべきであると考えられる。

納税者及び裁判所が合意に拘束されるかという問題については、各国の国内法によるとされている⁽¹³¹⁾。

日本の学説では、個別事案協議の合意に関しては、納税者が自らそれを受け入れる場合以外はその合意に拘束されず、裁判所も拘束されないという見解が大勢であると考えられ、筆者も同様の見解に立つ。一方で、解釈適用協議の合意及び3項2文協議（立法的解決協議）の合意については、租税条約の委任の下に両締約国の権限のある当局の協議によって制定される租税条約を補完する国際法規範（一種の条約）であるとする「条約補充規範説」⁽¹³²⁾と、両締約国の権限のある当局の協議によって、租税条約の解釈・適用に関する方針を明らかにすることを目的とするものであるとする「解釈適用通達説」⁽¹³³⁾の二つの説があり、学説では、「条約補充規範説」が有力なように思われる。

る租税条約の定め合致したものである限り、合意が国内法に反する場合であっても国内法的な拘束力を持つとする学説がある（中里・前掲注(114)73～75頁参照）。また、個別事案協議の合意及び解釈適用協議の合意を条約法条約における条約の解釈に当たり文脈とともに考慮する事項と解する学説があり、この学説によれば納税者及び裁判所が法的に直接拘束されるとは考えられないと思われる（谷口・前掲注(64)12頁参照）。一方、3項2文協議（立法的解決協議）の合意を広義の条約と解した上で納税者の予見可能性の確保のために官報により公布するべきとする学説があり、この学説は、納税者及び裁判所を法的に拘束するものと考えていると思われる（谷口・前掲注(64)12頁参照）。なお、増井・前掲注(113)は、個別事案協議の合意が裁判所及び納税者を拘束するかについて、「憲法32条をはじめとする一般的な憲法構造からみて、拘束しないと考えるのが、素直な解釈ではないか」とする（同102頁）。

(131) See John F. Avery Jones. 1999. "The relationship between the mutual agreement procedure and internal law" EC Tax Review 1. p.5.

(132) 金子・前掲注(124)243頁参照。

(133) 金子・前掲注(124)244頁参照。

日本の租税法律主義、特に課税要件法定主義の下では、租税条約から相互協議への委任は、国内租税法における法律から命令への委任と同様に行われるべきと考える。国内租税法における法律から命令への委任は、「租税立法においても、課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許されると解すべきであるが、課税要件法定主義の趣旨からして、それは具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されない」⁽¹³⁴⁾と一般に解されている⁽¹³⁵⁾。これと比較すると租税条約において、「合意によって解決する」又は「協議することができる」とされているのみでは、国内租税法における法律から命令への委任に比して、一般的・白紙的であると考えられる。したがって、そのような一般的・白紙的な委任に基づく相互協議の合意が納税者及び裁判所を拘束するとは考え難い。そのため、筆者としては、「解釈適用通達説」が適当と考える。そうすると、解釈適用協議及び 3 項 2 文協議の合意は、納税者及び裁判所を拘束しないと考えられる。

3 相互協議の合意の実施

相互協議の合意の実施について、個別事案協議の合意は、条約上、国内法の期間制限にかかわらず実施されるべきとされている。また、通常、個別事案協議の合意は公表されることはない。これは、個別事案協議の合意の内容が納税者の提出した資料等に大いに依拠していることから、その合意を公表することで租税条約上の守秘義務に反する可能性があるためと考えられる⁽¹³⁶⁾。

(134) 金子・前掲注(61)77 頁。

(135) 同様に解するものとして、田中・前掲注(61)82 頁、谷口・前掲注(61)26 頁、水野・前掲注(47)9 頁参照。租税法律主義の原則の下での命令への委任の基準を示した裁判例として、大阪高判昭和 43 年 6 月 28 日（行集 19 卷 6 号 1130 頁）がある。この裁判例では、「租税法律主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要」と判示されている。この基準を支持する学説として、金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』14 頁（有斐閣、2010）参照。委任をする合理的な理由の有無によって委任の可否が判断されるとする学説として清永・前掲注（61）30 頁参照。

(136) これに関して、個別事案協議の合意であっても広く他の者に適用される部分につ

2でも述べたように、解釈適用協議及び3項2文協議について、合意後は速やかに国会に報告すべきであり、一定数の納税者に影響を与えることから、納税者の予見可能性のためにも官報で公示すべきであるとする学説がある⁽¹³⁷⁾。確かに、一定数の納税者に影響を与えるようなものについては、納税者の予見可能性の確保の観点から、何らかの方法で公表されるべきであると考えるのは妥当と思われる。しかし、国会への報告については、権限のある当局間の合意が実質的に租税条約の内容を改正するようなものでない限り不要と考える⁽¹³⁸⁾。一方で、条約の内容を改正するような合意は、実質的には条約を改正するための議定書と変わりなく、法律事項を含むため、大平三原則からすると、国会への報告にとどまらず、国会の承認が必要となると考えられる⁽¹³⁹⁾。

第5節 小括

この章においては、今後の検討の前提となる事項について確認した。こまごまに検討した結果をまとめると次の通りである。

日本の憲法体制の下では、条約は国内法の制定を待たずその発効とともに自動的に国内的効力を持ち、その内容が国内法と抵触する場合には国内法に優位するが、そのような条約が自動執行力を有するかについては、締約国の意思（主観的要件）と規定の明確性及び完全性（客観的要件）を基に条約の条項ごとに判断する必要がある。租税法の分野では、国際的な二重課税の回避及び脱税の

いては公表されるべきとする学説もある（木村・前掲注(114)7頁参照）。この学説については、個別事案協議も条約の解釈適用に関して条約相手国等と共通の認識を形成する場であり、個別事案協議の合意に一般的に妥当するような租税条約の解釈が含まれるとすれば、その部分は解釈適用協議による合意と考えられる。

(137) 金子・前掲注(124)244頁参照。

(138) そもそも、3項2文協議（立法的解決協議）の合意によって条約の内容を実質的に改正するような合意をなし得るかについては、第4章第1節において検討する。

(139) 「議会の同意を要する条約の補完は、条約そのものと同じく、立法府の同意を必要とする」との学説がある（木村・前掲注(124)43頁参照）。

防止のために租税条約が締結されている。日本国憲法の定める租税法律主義の下で租税条約が租税法の法源として認められるかについて、学説の大勢は租税条約を租税法律主義における租税法の法源として認めており、筆者もそのような立場をとる。この租税条約の国内的効力、国内的序列及び自動執行力についても条約と国内法の関係が一般的に当てはまると考えられる。しかし、租税法律主義（特に課税要件法定主義及び課税要件明確主義）の要請には服するべきであり、租税条約のみによって新たに租税を課すことや不明確な納税義務を課すことは許容されないと考えられる。

相互協議の法的性質について、相互協議が納税者の権利救済に資する面があることは否定しないものの、相互協議それ自体は、租税条約に関する国家間の紛争解決のために締約国間において行われる外交交渉のようなものであるが、相互協議は租税条約を含む関連法令の解釈及び適用に関するものであり、関連する租税条約を含む関連法令の解釈及び適用と無関係な譲歩はできないものと捉えた上で検討を行う。

相互協議の合意の法的性質について、3項2文協議の合意は国際法上の条約に該当する可能性があるものの、個別事案協議の合意及び解釈適用協議の合意は、条約の解釈のための補足的な手段と考える。そして、合意の当事者である権限のある当局は、憲法の国際約束の遵守の精神等から相互協議の合意に拘束されるが、相互協議の合意は、租税条約からの具体的・個別的な委任によるものではないため、納税者や裁判所を拘束しないものとする。

第 2 章 日本における相互協議

この章では、日本における相互協議の状況についての現状を概観する。まず、日本が締結している租税条約の相互協議条項について検討する（第 1 節）。次に、相互協議に関する国内法令及び通達の内容を確認する（第 2 節）。そして、相互協議の合意があった場合の国内実施について現行の国内法令及び通達の内容を踏まえつつ確認する（第 3 節）。最後に、この章の内容をまとめ、3 項 2 文協議に関する日本の国内法令及び通達の現状を明らかにする（第 4 節）。

第 1 節 日本の租税条約における相互協議条項

日本は、2017 年 6 月 1 日現在、60 本の租税条約を締結しており、71 カ国・地域との間に適用されている⁽¹⁴⁰⁾。これらの租税条約には、いくつかの例外を除き、いずれの租税条約にも OECD モデル租税条約第 25 条に規定されている相互協議の三つの類型が規定されている⁽¹⁴¹⁾。例外的に OECD モデル租税条約第 25 条に規定されている相互協議の三つの類型が規定されていない租税条約は、OECD モデル租税条約第 25 条第 3 項第 2 文に相当する規定が存在しないものである。具体的には、オーストリアとの条約（1961 年署名、1963

(140) 旧ソ連及び旧チェコスロバキアとの租税条約が複数国へ承継され適用されていることから、条約の数と適用される国・地域の数が一致しない（財務省ホームページ・前掲注(4)参照）。また、2015 年に台湾との間で租税に関する民間取決めが締結され、平成 28（2016）年度税制改正において、必要な国内租税法の整備が行われたが、民間取決めは条約ではないため、条約の数及び適用される国・地域の数には含めていない。

(141) 民間取決めであるため、租税条約には含まれないが、台湾との間の租税に関する民間取決めにも相互協議条項が含まれている。この民間取決めの相互協議条項には 3 項 2 文協議の根拠となる条項は含まれていない。この民間取決めによる相互協議の実施に関して、国税庁から平成 29 年 1 月 31 日付官協 8-1 ほか 7 課共同「日台民間租税取決め第 24 条（相互協議手続）の取扱い等について」（事務運営指針）が発遣されている（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sonota/17013/1/00.htm>（最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日）参照）。

年発効)⁽¹⁴²⁾、スリランカとの条約(1967年署名、1968年発効)、ベルギーとの条約(1968年署名、1970年発効)⁽¹⁴³⁾、フィジーとの条約(1969年署名、1970年発効)⁽¹⁴⁴⁾、メキシコとの条約(1996年署名、1996年発効)⁽¹⁴⁵⁾、パミューダとの条約(2010年署名、2010年発効)、バハマとの条約(2011年署名、2011年発効)、ケイマン諸島との条約(2011年署名、2011年発効)、ガーンジーとの条約(2011年署名、2013年発効)及びジャージーとの条約(2011年署名、2013年発効)の10本である。これらのうち、署名された時期が古いオーストラリア、スリランカ、ベルギー、フィジー及びメキシコを除くと、ケイマン諸島やパミューダといったいわゆるタックス・ヘイブンといわれる国又は地域であり、これらの国又は地域との間の租税条約において3項2文協議の条項を設けていないことがわかる⁽¹⁴⁶⁾。これらの国又は地域では、所得に対する課税がないか、あったとしても極めて低い税率によるものであるため、所得への課税について条約に定めのない二重課税が生じる可能性が低いため、3項2文協議の規定は設けられていないと考えられる⁽¹⁴⁷⁾。一方で、そうした国又は

(142) 最近、改正交渉が行われ2017年1月30日に新たな租税条約が署名されており、2017年6月1日現在、未発効の状態であるが、新たな租税条約の相互協議条項には3項2文協議に関する規定が含まれている。

(143) 最近、改正交渉が行われ2016年10月12日に新たな租税条約が署名されており、2017年6月1日現在、未発効の状態であるが、新しい租税条約の相互協議条項には3項2文協議に関する規定が含まれている。

(144) フィジーとの間では、旧日英租税条約(昭和38年条約第3号)が引き続き適用されている。

(145) メキシコは、権限のある当局が、条約に定めのない二重課税を除去するための権限を国内法上与えられていないことを理由として、OECDモデル租税条約第25条第3項第2文に2005年まで留保を付していた(See OECD. *supra* note (6) p.C (25)-74)。

(146) 他の租税条約と異なり、これらの租税条約は、「情報の交換」が条約の名称に入れられており、かつ、対象は個人のみとされている。財務省ホームページにおける分類でも「租税に関する情報交換を主たる目的とする条約」とされている(財務省ホームページ・前掲注(4)参照)。

(147) OECDモデル租税条約に対する非加盟国の立場において、ブラジル、タイ、チュニジア及びウクライナの4カ国が第25条第3項第2文について、「それぞれの法令の下でこの条約に定めのない二重課税を除去する権限を有しない」ため、留保している。これらの国のうち、日本は、ブラジル、タイ及びウクライナの3カ国との間に租税条約を締結しているが、これらの租税条約は3項2文協議の条項を含んでいる。

地域との間でも個別事案協議と解釈適用協議の規定を設けている。個別事案協議は条約の規定に適合しない課税により生じる問題を解決するためのものであり、解釈適用協議は条約の解釈又は適用に際しての疑義又は困難に対処するためのものであることから、これらの類型の相互協議は二重課税の発生を必ずしも前提としていないため、個別事案協議及び解釈適用協議に関する規定が設けられているものと考えられる。

日本が締結している租税条約の相互協議条項の規定は、OECDモデル租税条約の相互協議条項に沿ったものが一番多い。これは、日本がOECDの加盟国であること、OECDモデル租税条約がOECD加盟国の租税条約交渉の際のひな型とされていること及び日本がOECDモデル租税条約の相互協議条項についてそのコメンタリーも含め特段の留保を付していないこと並びに先進国と途上国との間の租税条約のひな型として位置付けられる国連モデル租税条約の相互協議条項がOECDモデル租税条約の相互協議条項と同様であることから当然の帰結と考えられる。

しかし、日本が締結した租税条約の中には、OECDモデル租税条約の条約の文言からかい離した文言のものもいくつか含まれている。例えば、日米租税条約及び日蘭租税条約は、OECDモデル租税条約第 25 条第 3 項に相当する条項の規定ぶりが異なる。具体的には、OECDモデル租税条約第 25 条第 3 項第 1 文と第 2 文に相当する規定の間に、両締約国の権限のある当局が合意可能な事項が列挙されている。これは、解釈適用協議の対象となる事項を例示したものであり、実質的にはOECDモデル租税条約第 25 条第 3 項の規定と内容は異ならないものと考えられる。また、署名された時期が古い条約は、OECDモデル租税条約とは全く異なる相互協議条項が規定されているものもある⁽¹⁴⁸⁾。そして、既述のように、一部の条約には、OECDモデル租税条約第 25 条第 3 項第 2 文に相当する規定が存在していない。しかし、BEPS行動計

(148) オーストリアとの租税条約とスリランカとの租税条約がその例である。スリランカとの租税条約では、条約に適合しない課税に起因する二重課税が生じていることの立証を納税者に負わせるような規定になっており、第 1 章第 2 節 2 で言及したメキシコ・モデル租税条約における相互協議条項に近い。

画 14 の最終報告書において、OECDモデル租税条約第 25 条第 1 項から第 3 項までに相当する規定を設けることがミニマムスタンダードとして求められており⁽¹⁴⁹⁾、今後、OECDモデル租税条約第 25 条第 3 項第 2 文に当たる条項がない条約については改正が進むものと考えられる。

3 項 2 文協議の規定がない租税条約に関して、日本の学説には、3 項 2 文協議の条項がないとしても、租税条約の目的が二重課税の回避であるところ、個別事案協議の対象について経済的な二重課税を含む国際的な二重課税全般と広く解すれば特段の支障はないとするもの⁽¹⁵⁰⁾がある。しかし、個別事案協議の条項の文言がその対象を「この条約の規定に適合しない課税」⁽¹⁵¹⁾に限っている以上、「法文および文言に忠実な文理解釈」⁽¹⁵²⁾が求められる租税法の分野において、「規定」に「目的」の意味を解釈上持たせることは難しいと考える。そうすると、3 項 2 文協議の条項がない条約相手国等との関係では、条約に定めのない二重課税について、協議は行えないと解するのが相当であろう。

第 2 節 相互協議に関する国内法令等

日本においては、法律には相互協議に関する規定は置かれていないが、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（昭和 44 年大蔵省・自治省令第 1 号、以下「租税条約等実施特例省令」という。）に、租税条約の規定に適合しない課税に関する申立て及

(149) See OECD. *supra* note (2) Minimum Standard 1.1.

(150) 金子・前掲注(8)396 頁参照。また、個別事案協議に関連して、「租税条約に無関係な、一方又は双方の締約国による単なる国内法違反には相互協議条項は適用されない」とする見解があり、そのような場合には、居住地国又は国籍地国に対して、国際公法上の一般的な原則に従った保護を求めるか、他の国際的な救済手続を続行することになるとされる（See Reimer, *supra* note (92) p.1788）。

(151) 「条約の規定に適合しない課税」とは、倉内・前掲注(115)によれば、「条約の規定の解釈適用が異なることにより、条約の規定の目的・機能が阻害されている状態」を指すと解される（同 158 頁）。すなわち、源泉地国課税の減免といった租税条約の各条項が機能していない状況が、両締約国の租税条約の規定の解釈適用の相違により生じていることを意味すると考えられる。

(152) 谷口・前掲注(61)39 頁。

び仲裁に関する規定（租税条約等実施特例省令第 12 条）並びに双方居住者の取扱いに係る協議に関する規定（租税条約等実施特例省令第 13 条）が置かれている。そして、相互協議の実施の細目について国税庁から平成 13 年 6 月 25 日付官協 1－39 ほか 7 課共同「相互協議の手続について」（事務運営指針）（以下「相互協議事務運営指針」という。）が発遣されている。また、相互協議を伴う二国間事前確認又は多国間事前確認（以下「相互協議を伴う事前確認」という。）に関しては、法律や命令に特段の規定はなく、国税庁から平成 13 年 6 月 1 日付査調 7－1 ほか 3 課共同「移転価格事務運営要領の制定について」（事務運営指針）が発遣されており、その中の第 6 章において相互協議を伴う事前確認を含む事前確認⁽¹⁵³⁾に関する手続等⁽¹⁵⁴⁾が明らかにされている（以下「事前確認事務運営指針」という⁽¹⁵⁵⁾）。

以下で、租税条約等実施特例省令、相互協議事務運営指針及び事前確認事務運営指針の内容について概観する⁽¹⁵⁶⁾。

-
- (153) 事前確認とは、「税務署長又は国税局長が、国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容（以下「独立企業間価格の算定方法等」という。）について確認を行うこと」をいうとされており、必ずしも相互協議を伴うものではない。事前確認事務運営指針では両者を区分することなく取り扱っている。
- (154) 相互協議を伴う事前確認に係る相互協議に関する事項は相互協議事務運営指針において明らかにされている。
- (155) 連結法人に関しては、平成 17 年 4 月 28 日付査調 7－4 ほか 3 課共同「連結法人に係る移転価格事務運営要領の制定について」（事務運営指針）が別途発遣されており、その第 6 章で事前確認の取扱いが明らかにされている。また、平成 26（2014）年度改正において我が国の非居住者・外国法人課税について、全所得主義に代わり帰属所得主義（AOA）が導入されたことに伴い、平成 28 年 6 月 28 日付査調 7－1 ほか 3 課共同「恒久的施設帰属所得に係る所得に関する調査等に係る事務運営要領の制定について」（事務運営指針）及び平成 28 年 6 月 28 日付査調 7－2 ほか 3 課共同「連結法人の国外事業所等帰属所得に係る連結所得に関する調査等に係る事務運営要領の制定について」（事務運営指針）が発遣され、その中でも事前確認の取扱いが明らかにされている。これらの事務運営指針において明らかにされている基本的な手続等は事前確認事務運営指針と同じであるため、本稿では、事前確認事務運営指針に対象を絞って記載する。
- (156) 日本の相互協議に関する国内租税法の定めはかなり不十分であるとする学説がある（中里・前掲注(114)83 頁参照）。

1 租税条約等実施特例省令

租税条約等実施特例法第 12 条において、租税条約等の実施に必要な事項を省令で定める旨を規定しており、それを受けて租税条約等実施特例省令に租税条約の相互協議条項の実施のための規定が置かれている。

租税条約等実施特例省令第 12 条第 1 項では、条約の規定に適合しない課税を受けた場合又は受けると認められる場合に相互協議を申し立てる場合の申立書の提出とその記載事項について定めている。そして、同条第 2 項において、条約の規定に適合しない課税を受けたこと等を証明する書類を申立書に添付することを定めている。同条第 3 項は、同条第 1 項の申立てについて合意に至らない場合に仲裁を要請する場合の要請書の提出及びその記載事項について定めている。

租税条約等実施特例省令第 13 条では、双方居住者である者が居住性の決定に関する相互協議を申し立てる場合の申立書の提出とその記載事項について定めている。

これらの規定により、租税条約上、関係者に申立権がある個別事案協議の申立てに際して申立書に所定の事項を記載し所定の資料を添付して提出すること、及び仲裁の要請に際して要請書に所定の事項を記載して提出することを定めている。また、平成 29（2017）年度税制改正において、租税条約等実施特例省令の改正が行われ、条約の規定に適合しない課税を受けた又は受けると認められる場合の相互協議の申立てを行うことができる者に、居住者及び内国法人以外に、条約相手国等の居住者である非居住者及び外国法人が加えられた。

なお、租税条約上、関係者に申立権のない解釈適用協議及び 3 項 2 文協議については、租税条約等実施特例省令には何ら規定されていない。

2 相互協議に関する事務運営指針

相互協議事務運営指針は、「租税条約に規定する相互協議の手続の明確化を

図る」ために発遣されている⁽¹⁵⁷⁾。第 1 で全体に関係する「通則」について明らかにし、第 2 で「居住者・内国法人等からの申立てに係る相互協議」について、第 3 で「相手国等の権限ある当局からの申入れに係る相互協議」について、第 4 で「居住者・内国法人等からの申立てに基づかない相互協議の申入れ」について、第 5 で「仲裁」について、第 6 で「納税の猶予及び徴収猶予（地方税）に係る事務手続」について、それぞれ事務手続を明らかにしている。以下で、それぞれの内容について概観する⁽¹⁵⁸⁾。

(1) 通則

第 1 「通則」において、用語の定義並びに事務の所掌及び実施の際の通則を明らかにしている。この中で、個別事案の協議は国税庁の相互協議室が行い、納税の猶予に係る事務は国税局の特別整理部門が行い、租税条約の一般的な解釈に関する協議は財務省主税局が行うことが明らかにされている⁽¹⁵⁹⁾。この内容から、一定の数の納税者に影響するような租税条約の解釈適用に関する協議は財務省の所管であり、国税庁相互協議室は三つの類型を問わず個別事案の協議を行うものと解される。

(2) 居住者・内国法人等からの申立てに係る相互協議

第 2 「居住者・内国法人等からの申立てに係る相互協議」において、居住者・内国法人等が相互協議を申し立てた場合の相互協議についての事務手続が明らかにされている。

相互協議の対象となる事案⁽¹⁶⁰⁾として例示されているのは、①いずれかの国の移転価格課税に起因するもの、②相互協議を伴う事前確認、③恒久的施設に帰属する所得に係るいずれかの国での課税に起因するもの、④相互協議を伴う恒久的施設に帰属する所得の事前確認、⑤源泉徴収所得税に

(157) 相互協議事務運営指針（趣旨）。

(158) 相互協議事務運営指針中では、「権限ある当局」の用語を使用しているが、租税条約の条文上は、「権限のある当局」とされているため、本稿では、他の文献や相互協議事務運営指針からそのまま引用している部分を除き、「権限のある当局」の表現で統一する。

(159) 相互協議事務運営指針 2。

(160) 相互協議事務運営指針 3。

関するもの、⑥無差別条項違反の課税に起因するもの、⑦双方居住者に関するもの及び⑧日米相続税条約に関するもの⁽¹⁶¹⁾の八つである。

申立てができる者は、①から⑤までは居住者又は内国法人、⑥は日本国籍の保有者、⑦は双方居住者である者、⑧は相続税又は贈与税の納税義務者とされている⁽¹⁶²⁾。②及び④の相互協議を伴う事前確認は、それを個別事案協議と解しない場合、租税条約の条文上、関係者に申立権は認められていないが、この事務運営指針によって、居住者又は内国法人から申立てがあった場合には、それを受理することを権限のある当局に義務付けている。

相互協議の申立ての前後から相互協議の終了の際の処理までの事務手続が相互協議事務運営指針 5 から 30 までに明らかにされている。これによれば、相互協議の一般的な流れは、①事前相談、②申立書の提出、③申立書の提出を受けた事務処理、④庁相互協議室での検討、⑤条約相手国等の権限のある当局への申入れ、⑥条約相手国等との対面での協議等、⑦合意前の意向確認、⑧合意、⑨合意の通知、⑩合意後の処理というものになる。①の事前相談は任意であり⁽¹⁶³⁾、④や⑥の段階で資料の提出を依頼することがあると考えられるが、資料の提出は義務ではない。これは事務運営指針が通達にすぎないことから明らかである。

ただし、申立人が資料の提出依頼等に協力しない場合には相互協議の終

(161) 日米相続税条約にも相互協議条項が存在しており、その規定の内容は、スリランカとの租税条約と同様のものである。

(162) 本文でも触れたように、平成 29 (2017) 年度税制改正によって、租税条約等実施特例省令が改正され、条約相手国等の居住者にも個別事案協議の申立権が認められた。これに伴い、申立てを行うことができる者に関する相互協議事務運営指針の内容の修正が見込まれる。

(163) 申立て前に事前相談があった場合には、庁相互協議室はこれに応じる旨が明らかにされている(相互協議事務運営指針 5 (1))。しかし、これを行う義務はないため、事前相談を伴わない申立ても可能である。ただし、現実には、相互協議や事前確認の審査の円滑化の目的で事前相談が行われることが多いようである(羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』61 頁(大蔵財務協会、2002)、田中淳「特集 海外取引の実態と移転価格税制 03 相互協議・事前確認」税経通信 62 巻 1 号 77 頁(2007) 参照)。

了を条約相手国等に申し入れる事由となり合意に達しない⁽¹⁶⁴⁾ことから、資料を提出しない場合には相互協議において申立人の満足する結果が得られないこととなる可能性が高い。それを踏まえれば、資料の提出依頼には、事実上の強制力はあると解することができる。なお、相互協議の進行中において、申立人に対してその求め又は必要に応じ、相互協議の進捗状況などを相互協議の実施に支障のない範囲内で説明する旨が明らかにされている⁽¹⁶⁵⁾。

また、相互協議事務運営指針 16 において合意に先立っての申立人の意向の確認手続が定められており (⑦)、仮に申立人が合意を受け入れないとした場合には、権限のある当局間の合意はなされることなく、相互協議の終了を条約相手国等に申し入れることになる⁽¹⁶⁶⁾。

(3) 相手国等の権限のある当局からの申入れに係る相互協議

第3「相手国等の権限ある当局からの申入れに係る相互協議」において、条約相手国等の権限のある当局から申入れがあった場合の相互協議についての事務手続が明らかにされている。

条約相手国等の権限のある当局から、内国法人が関連者である移転価格税制に関する事案又は相互協議を伴う事前確認事案の相互協議の申入れを受けた場合、その内国法人に対し申立書（相互協議を伴う事前確認事案の場合は申立書及び事前確認申出書）の提出をしようようすることとなっている⁽¹⁶⁷⁾。そして、申立書の提出があった後は、第2「居住者・内国法人等からの申立てに係る相互協議」に沿って相互協議が進められることとなる。この場合において、申立書（相互協議を伴う事前確認事案の場合は申立書及び事前確認申出書）の提出がない場合には、相互協議の終了を条約相手国等に申し入れることとされている⁽¹⁶⁸⁾。

(164) 相互協議事務運営指針 18(1)ニ。

(165) 相互協議事務運営指針 15。

(166) 相互協議事務運営指針 18(1)へ。

(167) 相互協議事務運営指針 23 及び 24。

(168) 相互協議事務運営指針 29(1)ロハ。

また、非居住者・外国法人に係る相互協議を伴う事前確認についての申入れが条約相手国等からあった場合には、その非居住者・外国法人に対して、事前確認申出書の提出をしようようすることとされており⁽¹⁶⁹⁾、提出がない場合には、同様に相互協議の終了を条約相手国等に申し入れることとされている⁽¹⁷⁰⁾。

相互協議に関する事務手続は、相互協議事務運営指針第 2 で明らかにされているものとおおむね同様である。

なお、源泉徴収に関する事案の場合には、相互協議の申入れがあった旨を源泉徴収義務者に対して連絡することとされており⁽¹⁷¹⁾、相互協議の合意があった場合又は相互協議を終了する場合にも連絡することとされている⁽¹⁷²⁾。

(4) 居住者・内国法人等からの申立てに基づかない相互協議の申入れ

第 4「居住者・内国法人等からの申立てに基づかない相互協議の申入れ」において、居住者・内国法人からの申立てに起因しない相互協議についての事務手続が明らかにされている。

申立てによらず条約相手国等に相互協議を開始する旨を申し入れる場合として、①合意の基礎となった資料に含まれる虚偽等を原因とする合意の取消しのため、②相互協議を伴う事前確認の合意に含まれる重要な前提条件に抵触することを原因とする再協議のため、及び③相互協議を伴う事前確認の合意に関して事前確認事務運営指針所定の取消しの事由が生じたことを原因とする合意の取消しのための三つが例示されている⁽¹⁷³⁾。

そして、申入れをした旨を関係する居住者・内国法人等に通知し⁽¹⁷⁴⁾、合意に至った場合又は合意に至らず終了した場合にはその旨を関係する居

(169) 相互協議事務運営指針 25。

(170) 相互協議事務運営指針 29(1)ニ。

(171) 相互協議事務運営指針 26。

(172) 相互協議事務運営指針 28(4)及び 29(4)。

(173) 相互協議事務運営指針 31。

(174) 相互協議事務運営指針 33(1)。

住者・内国法人等に通知する⁽¹⁷⁵⁾。相互協議事務運営指針において示されているのはあくまでも例であり、これら以外の場合でも相互協議を申し入れることはあり得ると考えられる。

(5) その他の事務手続

第 5 「仲裁」において、仲裁の規定を含む租税条約の相互協議条項に基づく申立て又は申入れがあった場合の追加的な手続及び仲裁要請があった場合の事務手続が明らかにされている。

仲裁においては、租税条約、租税条約等実施特例省令及び仲裁実施取決めの規定に従う⁽¹⁷⁶⁾ことが明言されており、仲裁への付託時期、仲裁人の選定、仲裁決定の方法等の手続は仲裁実施取決めに規定されている。相互協議事務運営指針第 5 では、仲裁に関して国内で必要となる通知、仲裁要請書の書式等について明らかにしている。

第 6 「納税の猶予及び徴収猶予（地方税）に係る事務手続」において、租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）第 66 条の 4 の 2 に規定する納税の猶予を受ける場合の手続⁽¹⁷⁷⁾並びに地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）第 55 条の 2 に規定する道府県民税の徴収猶予を受ける場合、同法第 72 条の 39 の 2 に規定する事業税の徴収猶予を受ける場合及び同法第 321 条の 11 の 2 に規定する市町村民税の徴収猶予を受ける場合の都道府県への通知⁽¹⁷⁸⁾について明らかにしている。

(6) 相互協議の申入れをしない旨の通知に対する取消訴訟の可否

(2)④の庁相互協議室での検討の結果として、条約相手国等の権限のある当局への申入れ (2)⑤)を行わず、相互協議が実施されない場合があり得

(175) 相互協議事務運営指針 33(2)又は(3)。

(176) 2017 年 6 月 1 日現在、仲裁条項を含む租税条約で発効しているものは、8 本あり、そのうちオランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、英国及びスウェーデンの 6 カ国・地域と仲裁の実施取決めに締結しており、国税庁ホームページで公表されている (http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_3.htm (最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日))。

(177) 相互協議事務運営指針 43。

(178) 相互協議事務運営指針 44。

る。その場合には、申入れをしない旨の通知を申立人に送付することとされているが、これについて、取消訴訟の対象となるかという問題がある⁽¹⁷⁹⁾。この問題については、通知の処分性や申立人の原告適格といった論点が想定され、更なる検討が必要となるところ、本稿ではその内容には立ち入らない。

(7) 不服申立て又は訴訟との関係

租税条約において個別事案協議は「一方の又は双方の締約国の法令に定める救済手続とは別に」申し立てることができることとされている。これにより、国内争訟と相互協議が並行して進行することがあり得る。この点については、相互協議事務運営指針では申し立てられた事案についての不服申立て又は訴訟が行われているか否かにかかわらず申立てが可能であることには言及されているものの、不服申立て又は訴訟と相互協議の関係については明らかにされていない。これについては、重要な事項であり、法定すべきとの意見がある⁽¹⁸⁰⁾。

3 事前確認に関する事務運営指針

移転価格税制に関する事前確認は、1987年に日本が世界で最初に導入した制度であるとされている⁽¹⁸¹⁾。

既述のように、事前確認は、法律や命令には特段の規定はなく、事務運営指針により運用されており、「移転価格事務運営要領の制定について」（事務

(179) 同じ問題を指摘するものとして、増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として—」日税研論集 33 号 70 頁（1995）があるが、特段の結論は示されていない。取消訴訟の対象になると解するものとして、猪野・前掲注(117)1053 頁、大橋時昭「相互協議を巡る諸問題—移転価格課税に係る協議を中心として—」税務大学校論叢 44 号 81～89 頁（2004）参照。不服申立て等の対象とならないと解するものとして、丸田秀実「米国及び日本の相互協議手続（3・完）日本の相互協議手続」税務弘報 40 巻 13 号 79～80 頁（1992）参照。

(180) 高久隆太「租税条約に基づく政府間協議（相互協議）手続について—米国における相互協議手続の研究と我が国における相互協議手続の在り方に関する一考察—」税務大学校論叢 23 号 475 頁（1993）参照。同旨、伊藤・前掲注(126)13 頁。

(181) 国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/itenkakakuzeisei/index.htm>（最終閲覧日：2017年6月6日）参照。

運営指針) 第 6 章が事前確認に関する部分である⁽¹⁸²⁾。

事前確認の申出は、事前確認の対象となる事業年度の開始前に行われるものとされている⁽¹⁸³⁾。

そして、事前確認の申出書の添付書類についても明らかにしている⁽¹⁸⁴⁾。事前確認事務運営指針はあくまで通達であり、これによって納税者に義務を課することはできないと解される。したがって、この添付書類の提出は義務ではないが、資料等の提出がない場合には事前確認できない旨を納税者に通知することとされており⁽¹⁸⁵⁾、相互協議の資料提出と同様に、事実上の強制力を有すると解することができる。

事前確認の対象年度は 3 年から 5 年とされており⁽¹⁸⁶⁾、申出の時点で事前確認の対象となる事業年度にできない過去の事業年度への遡及適用は、相互協議を伴う事前確認の場合にのみ認められている⁽¹⁸⁷⁾。

事前確認事務運営指針においても相互協議事務運営指針と同様に事前相談の手续が設けられている⁽¹⁸⁸⁾が、相互協議事務運営指針の事前相談と同様に任意の手续となっている。

事前確認申出書の提出後、事前確認に関する国税局の審査が行われ⁽¹⁸⁹⁾、相互協議を伴う事前確認の場合には相互協議の合意後に審査結果が通知される⁽¹⁹⁰⁾。仮に相互協議を伴う事前確認に係る相互協議が合意に至らなかった場合には、相互協議を伴わない事前確認に移行することが可能である⁽¹⁹¹⁾。

この事前確認の効果としては、事前確認の対象となる事業年度の事前確認

(182) 事前確認の法的性質として、「納税者サービス」と位置付ける学説がある(谷口勢津夫「事前確認制度」日税研論集 64 号 110 頁(2013)参照)。

(183) 事前確認事務運営指針 6-2(2)。

(184) 事前確認事務運営指針 6-3(1)。

(185) 事前確認事務運営指針 6-15(4)(5)。

(186) 事前確認事務運営指針 6-7。

(187) 事前確認事務運営指針 6-23。

(188) 事前確認事務運営指針 6-10(1)。

(189) 事前確認事務運営指針 6-11。

(190) 事前確認事務運営指針 6-15(1)(3)。

(191) 事前確認事務運営指針 6-15(2)。

の対象となる国外関連取引について、事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、その国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとして所轄税務署長が取り扱うことである⁽¹⁹²⁾。これに関して、納税者に対する信義則の観点から、税務署長はこの事前確認の内容に拘束されるとされている⁽¹⁹³⁾。

その一方で、事前確認を受けた納税者に対しては、事前確認の対象年度の確定申告書に独立企業間価格の算定方法等の確認に関する報告書の提出が求められる⁽¹⁹⁴⁾。この報告書の提出がない場合や報告書の内容に重大な誤りがあった場合には事前確認の取消しの事由となる⁽¹⁹⁵⁾ことから、報告書の提出についても資料の提出と同様に事実上強制されていることになる。

4 まとめ

以上で概観したように、相互協議に関する国内租税法における規定は極めて少なく、通達である事務運営指針により実務が行われているのが実情である。

第 3 節 相互協議の合意の実施

相互協議で合意があった場合の合意の実施は、現行の法令及び国税庁が発遣している通達によると、事案の態様に応じて次のようになる。

1 日本の課税事案(源泉徴収の事案を除く。)に関する相互協議の合意の場合

日本の課税事案(源泉徴収の事案を除く。)に関する相互協議の合意の場合、税務当局は納税者からの更正の請求を待たず職権により国税通則法第 26 条

(192) 事前確認事務運営指針 6-16。

(193) 高久・前掲注(180)434 頁、谷口・前掲注(182)128 頁、山川博樹「事前確認制度の運用について」国際税務 13 卷 4 号 9 頁 (1993) 参照。

(194) 事前確認事務運営指針 6-17。

(195) 事前確認事務運営指針 6-21(1)。

に基づき再更正を行う⁽¹⁹⁶⁾。この場合に、税務当局の更正の期間制限は、相互協議の合意があったときから 3 年間となる（国税通則法第 71 条第 1 項第 2 号並びに同法施行令第 6 条第 4 号、第 24 条第 4 項及び第 30 条）。

これに対して、後述する条約相手国等の課税事案の場合と同様に納税者からの更正の請求によって合意を実施すべきとする考え方もあり得る。

しかしながら、日本の課税事案の場合に職権による更正でなく更正の請求による更正という方法を採用すると、更正の請求に係る課税標準等又は税額等について調査を行った上で更正をすることとなり、相互協議の合意の内容について税務当局が再度検討することが可能になり合意の内容がそのまま実施されない可能性が生じるため、更正の請求による更正という方法は採用し難いと考えられる。

2 日本の課税事案（源泉徴収の事案に限る。）に関する相互協議の合意の場合

日本の課税事案（源泉徴収の事案に限る。）に関する相互協議の合意の場合、当初の源泉徴収は過大であったということになるから、源泉徴収税額の過誤納金が生じるため、税務当局は、遅滞なく還付することになると考えられる（国税通則法第 56 条及び所得税基本通達 181～223 共一 6）。

この場合、還付金等の消滅時効については、更正や更正の請求の場合のような特例は置かれておらず、5 年となる（国税通則法第 74 条第 1 項）。この 5 年については、「請求することができる日から」起算することとされていることから、相互協議の合意の日を「請求することができる日」と解することができる、仮に相互協議の合意が源泉徴収から 10 年経過していたとしても合意を実施できることになる⁽¹⁹⁷⁾。

(196) 羽床・前掲注(163)111 頁、猪野・前掲注(117)1054 頁参照。

(197) この問題に関しては、別途詳しい検討が必要だが、単なる源泉徴収関係の法令の適用誤りとは異なり、源泉徴収の段階で相互協議の合意により源泉徴収税額が過大となることは通常予見し得ないと考え、相互協議の合意があって初めて過誤納が生じ、その還付を「請求することができる」状態になったと解するのが自然であるように考えられるとの見解がある（高久・前掲注(180)444～445 頁参照）。これに対して、相互協議の申立てを時効中断事由と捉え、相互協議の申立てから合意までは 5 年の時効

3 条約相手国等の課税事案（源泉徴収の事案を除く。）に関する相互協議の合意の場合

条約相手国等の課税事案（源泉徴収の事案を除く。）に関する相互協議の合意の場合、租税条約等実施特例法第 7 条第 1 項及び第 2 項の規定によれば、税務署長は、納税者からの更正の請求に基づいて更正を行うことになる。

この場合に納税者に求められている更正の請求は、その期限が通常であれば法定申告期限から 5 年（移転価格税制による課税の場合は 6 年）とされている（国税通則法第 23 条第 1 項）が、相互協議の合意の場合には特例が設けられており、相互協議の合意の通知後 2 か月まで行うことができる（国税通則法第 23 条第 2 項第 3 号及び同法施行令第 6 条第 1 項第 4 号）。そのため、仮に相互協議の合意が法定申告期限から 10 年を経た後にあったとしても更正の請求をすることが可能である。

4 条約相手国等の課税事案（源泉徴収の事案に限る。）に関する相互協議の合意の場合

条約相手国等の課税事案（源泉徴収の事案に限る。）に関する相互協議の合意の場合、租税条約等実施特例法第 7 条のような規定は設けられておらず、法人税法又は所得税法に規定されている外国税額控除の規定（法人税法第 69 条及び所得税法第 95 条）の対象となる控除対象外国法人税の額又は控除対象外国所得税の額の減少を通じて実施されるものと考えられる。

具体的には、相互協議の対象となった源泉徴収税額を外国税額控除の対象とした事業年度又は年分から 7 年以内に減額があった場合に、減額があった日、すなわち条約相手国等における相互協議の合意の実施により源泉徴収税額が減額された日の属する事業年度又は年分の控除対象外国法人税の額又は控除対象外国所得税の額を減算することとなる（法人税法施行令第 150 条及び所得税法施行令第 226 条）。

は停止していると解するべきとの学説もある（谷口・前掲注(64)41～42 頁参照）。

5 相互協議を伴う事前確認事案の場合

相互協議を伴う事前確認事案の場合、事前確認の対象となる事業年度は基本的に将来の事業年度であり、納税者は確認対象となった国外関連取引について事前確認の内容に適合した申告を行うことになる。

この場合に、事前確認の内容に適合させるために必要な確定した決算における調整は、移転価格税制上適切なものとして取り扱われる⁽¹⁹⁸⁾。

この調整が行われなかった場合には、確定申告の前後及び調整金額が納税者の所得を減らすか増やすかに応じて、次の4通りの指導が税務当局により行われる。

- ① 確定申告前で、かつ、調整により所得が増加する場合には、申告調整により調整する⁽¹⁹⁹⁾。
- ② 確定申告前で、かつ、調整により所得が減少する場合には、調整金額に関する相互協議の合意を経てその合意の内容に従い申告調整により調整する⁽²⁰⁰⁾。
- ③ 確定申告後に調整が必要で、かつ、その調整により所得金額が増加する場合には、修正申告を提出する⁽²⁰¹⁾。
- ④ 確定申告後に調整が必要で、かつ、その調整により所得金額が減少する場合には、調整金額に関する相互協議を申し立て、その合意を受けて更正の請求により処理する⁽²⁰²⁾。

これらの指導に従わなかった場合にどのような措置がとられるかは、事前確認事務運営指針には記載されていない。しかし、指導に従わない申告は事前確認の内容に適合しない申告に該当し、それ以降の事業年度の事前確認の取消事由になると考えられる⁽²⁰³⁾。

(198) 事前確認事務運営指針 6-19(1)。

(199) 事前確認事務運営指針 6-19(2)イ。

(200) 事前確認事務運営指針 6-19(2)ハ。

(201) 事前確認事務運営指針 6-19(2)ロ。

(202) 事前確認事務運営指針 6-19(2)ニ。

(203) 事前確認事務運営指針 6-21(1)ロ。

なお、相互協議を伴う事前確認に係る相互協議の合意の時点で既に経過している事前確認の対象となる事業年度について、事前確認の内容に適合させるためにする修正申告は、国税通則法第 65 条第 5 項（過少申告加算税）に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」には該当しないとされている⁽²⁰⁴⁾。

6 その他の場合

上述したものの以外の相互協議の合意を実施する場合には、管見する限り、特段の手続は明らかにされていない。

しかし、個別事案協議及び相互協議を伴う事前確認以外の合意が全く存在しないわけではないようで、国税庁のホームページにおいて、公表されているその他の相互協議の合意が少ないながらも存在する。

公表されているものは、所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約（平成 16 年条約第 2 号。以下「日米租税条約」という。）第 11 条 3 (c)(i) に規定する投資銀行の用語の意義についてのもの⁽²⁰⁵⁾であり、日米租税条約第 25 条第 3 項の規定に基づく合意である旨が、公表されている覚書に記載されている。これは、「投資銀行」という日米租税条約上の用語の意義についてのガイドラインとして合意したものであり、解釈適用協議であると考えられる。

この覚書は、個別の納税者ではなく、一定の範囲の納税者に影響を及ぼすものと考えられるため、納税者の予見可能性を確保する見地から公表されていると考えられる。このような合意が公表されていることを鑑みれば、一定の範囲の納税者に影響を及ぼすような合意がなされた場合には、そのような合意は今後も公表されることになると考えられる。

(204) 事前確認事務運営指針 6-16。

(205) 国税庁「権限のある当局間の覚書」(<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/sonota/051227/01.pdf>)（最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日）参照。

第 4 節 小括

日本の租税条約においては、OECDモデル租税条約第 25 条に規定される相互協議の三つの類型の全てが含まれているものが大半である。BEPS 行動計画 14 の最終報告書を受けて、現在三つの類型の全てが含まれていない租税条約も今後の改正において三つの類型の相互協議を含むものに改正されていくものと考えられる。

そして、日本は、相互協議の三つの類型のうち、個別事案協議と相互協議を伴う事前確認⁽²⁰⁶⁾については国内法令又は通達が存在するが、その他の類型の協議、すなわち解釈適用協議又は 3 項 2 文協議に関する国内法令及び通達は存在しないことが明らかになった。

また、現在の相互協議の実務においては、法令ではなく通達である事務運営指針が中心的な役割を果たしているようである。このような状況下でも実務は特段の混乱なく実施されているようである⁽²⁰⁷⁾。

(206) 事前確認のための協議が個別事案協議、解釈適用協議又は 3 項 2 文協議のいずれに該当するかは第 4 章で検討する。

(207) 猪野・前掲注(117)では「実務上は特段の齟齬は見られない」としている(同 1058 頁参照)。

第 3 章 米英における相互協議

この章では、国際課税の分野、特に移転価格税制の分野では先進国の中でも最先端といわれ⁽²⁰⁸⁾、戦後の日本の税制にも多大なる影響を及ぼしている米国⁽²⁰⁹⁾ (第 1 節) と米国と同じ英米法の国であり、100 カ国以上に及ぶ広範な租税条約ネットワークを持つ英国⁽²¹⁰⁾ (第 2 節) を例にとり、両国における相互協議について、両国の租税条約における相互協議条項、公表されている相互協議に関する国内法令等、及び公表されている権限のある当局間の合意について、両国の税務当局から公表されている相互協議関連の文書も併せたところで概観する。最後に、この章で確認した事項をまとめ、両国における 3 項 2 文協議の取扱いについて明らかにする (第 3 節)。

第 1 節 米国における相互協議

この節では、米国における相互協議について、米国モデル租税条約における相互協議条項について、その技術的説明書の内容も踏まえて、OECDモデル租税条約との異同を中心に確認し、米国が締結している租税条約における相互協議条項についてもそれぞれの租税条約の技術的説明書 (technical explanation)⁽²¹¹⁾ の内容に言及しつつ概観する。そして、米国の相互協議に関する国内法令等を概観し、米国が内国歳入庁のホームページで公表している権

(208) 米国は移転価格税制の発祥地であり、常に先進的であるといわれている (本庄資「米国における独立企業間価格算定方法の現状と問題点」同編著『移転価格税制執行の理論と実務』562 頁 (大蔵財務協会、2010) 参照)。

(209) 第二次世界大戦後の米国占領下でのシャープ勧告は、日本の税制の近代化に大きく寄与したとされる (金子・前掲注(61)61 頁参照)。また、国際課税の分野も米国の多大な影響を受けているとされる (小松芳明=佐藤正勝「対談 21 世紀の国際課税を考える④～改善すべき諸点について～租税条約と国内租税法の関係」国際税務 19 巻 10 号 12 頁 [小松芳明発言部分] (1999) 参照)。

(210) 2017 年 6 月 1 日現在で、128 本の租税条約を締結している (英国歳入関税庁ホームページ <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties> (最終閲覧日:2017 年 6 月 6 日) 参照)。

(211) 「技術的説明書」の用語は、谷口・前掲注(64)13 頁からとった。

限のある当局間の合意の内容について分析する。

1 米国モデル租税条約

米国は、自国が租税条約の締結交渉を行う際のひな型として、モデル租税条約を公表している⁽²¹²⁾。米国モデル租税条約は 2016 年 2 月に公表されたものが最新版である⁽²¹³⁾。以下、本稿において特に断りのない場合には「米国モデル租税条約」という語は 2016 年版の米国モデル租税条約を指す。

米国モデル租税条約は改正されたが、技術的説明書については、2016 年版の米国モデル租税条約に関するものは 2017 年 6 月 1 日現在未公表であるため、2006 年版の米国モデル租税条約に関するものを本稿では検討の対象とする。

2016 年版の米国モデル租税条約の相互協議条項の 2006 年版からの変更点は、いくつかあるが、最大の変更点は第 6 項以下が追加され、相互協議条項に仲裁が含まれるようになったことである。そして、第 1 項から第 5 項までの規定については、第 1 項の申立先が「いずれかの権限のある当局」から「一方又は両方の権限のある当局」に変更されるなどの変更があるものの具体的な内容に変更は加えられていないと考えられる。

米国モデル租税条約における相互協議条項の規定は、第 1 項及び第 2 項が個別事案協議に関する定め（OECDモデル租税条約第 25 条第 1 項及び第 2 項に相当）であり、第 3 項が解釈適用協議及び 3 項 2 文協議に関する定め（OECDモデル租税条約第 25 条第 3 項に相当）である。そして、第 4 項は条約に関する特定の金額について、経済的又は財政的な変化に対応して変更するための合意をする権限を権限のある当局に与えている。第 5 項は OECDモデル租税条約第 25 条第 4 項に相当するものであり、権限のある当局が合意のために直接に通信できる旨を定めており、第 6 項及び第 7 項が仲裁

(212) 米国財務省プレスリリース（2016 年 2 月 17 日）(<https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/jl0356.aspx>（最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日））参照。

(213) 米国モデル租税条約の改正については、青山慶二「US モデル条約の改正」租税研究 801 号 424 頁以下（2016）参照。

に関する条項である。第 8 項は相互協議条項における用語の定義、第 9 項は相互協議条項の下での仲裁における用語の定義を定めている。最後に、第 10 項は、仲裁の実施に係る合意を両締約国の権限のある当局が締結することを定めている。

相互協議の三つの類型に関する OECD モデル租税条約の規定と米国モデル租税条約の規定との間の相違点は、内容に影響しないと思われる用語の差異を除くと、次の 5 点である。

まず、個別事案協議の申立てについて、OECD モデル租税条約では申立先を申立人の居住地国（又は国籍地国）としているが、米国モデル租税条約では、両締約国の権限のある当局のうち一方又は両方とする。

次に、OECD モデル租税条約では、申立期限が条約に適合しない課税の最初の通知の日から 3 年と定められているが米国モデル租税条約ではそのような期限の定めが設けられていない。

そして、個別事案協議が継続中の場合における調査及び徴収についての取扱いは、OECD モデル租税条約には規定がないのに対して、個別事案協議の継続中は調査及び徴収の手続が中断される旨の規定が米国モデル租税条約には設けられている。

さらに、個別事案協議の合意の実施に関して、OECD モデル租税条約は、「国内法の期間制限にかかわらず」実施することを義務付けるにとどまっているが、米国モデル租税条約では、「国内法における期間その他の手続上の制限にかかわらず」実施することを義務付けている。

最後に、解釈適用協議及び 3 項 2 文協議に関して、第 3 項において合意することができる事項が第 3 項第 3 文として例示列挙されている。この例示の中には、用語の定義や相互協議を伴う事前確認が含まれている。

これらの相違点から、特に個別事案協議に関する部分については、OECD モデル租税条約よりも米国モデル租税条約の方が関係者により有利な制度設計となっているように思われる。

なお、相互協議の三つの類型に関する条項についての米国モデル租税条約

の技術的説明書によると、第 1 項は、二国間での不整合な取扱いに直面している条約相手国の居住者が米国に有する恒久的施設が米国の権限のある当局に対して相互協議を申し立てることを可能にしており、米国の権限のある当局がその問題を自身で解決できる場合、条約相手国の権限のある当局の参加を必要とせず、より効率的な結果を導くための柔軟性を提供している⁽²¹⁴⁾。

そして、米国課税事案に関する申立てより前に、米国の税務当局と納税者との間で最終合意 (closing agreement) が締結された場合には、相互協議においては、条約相手国から対応的調整を得られるようにのみ協議することとされている⁽²¹⁵⁾。

また、第 3 項には、第 3 項に基づいて権限のある当局が合意することができる事項が列挙されているが、この列挙は例示であって限定列挙ではなく、二重課税を回避するために必要な場合には、権限のある当局は、列挙されていない問題に関する合意をすることができる⁽²¹⁶⁾とされている。

3 項 2 文協議は、権限のある当局が特定の事案に関して条約に表現されている一般的な目的と整合的な方法で実施することを許容することを意図しており、条項の精神の中 (cases that are within the spirit of the provisions) にあるが特定のカバーされていない事案を取り扱うことを許容していると説明されている。この 3 項 2 文協議の適用対象となる事例として、第三国居住者の二つの恒久的施設が、一つは米国にあり、もう一つは他方の締約国にある場合の、それらの恒久的施設の間の取引に関する移転価格課税事案を挙げている⁽²¹⁷⁾。

米国モデル租税条約には、条約で言及されている金額 (any dollar amounts referred to in the Convention) を変更するための協議について両締約国の権限のある当局に権限を付与する条項が含まれており (米国モデル租税条約第 25 条第 4 項)、これは OECD モデル租税条約にはない規定である。米国モ

(214) 米国モデル租税条約 (2006) の技術的説明書 82～83 頁参照。

(215) 米国モデル租税条約 (2006) の技術的説明書 83 頁参照。

(216) 米国モデル租税条約 (2006) の技術的説明書 83～84 頁参照。

(217) 米国モデル租税条約 (2006) の技術的説明書 84 頁参照。

デル租税条約の技術的説明書によると、この条項は、芸能人条項及び学生条項に規定される免税となる範囲の金額について、経済や財政の状況（技術的説明書にはインフレの急激な進行が例として記載されている。）を反映して変更するために両締約国の権限のある当局が合意することができる権限を与えた条項である⁽²¹⁸⁾。そして、この条項は、納税者の有利に、すなわち免税範囲の金額を増やすためにのみ使われ、納税者の不利に適用されないと説明されている⁽²¹⁹⁾。

2 米国が締結した租税条約における相互協議条項

米国は、2017年6月1日現在、59本の租税条約を締結しており、66カ国に適用されている⁽²²⁰⁾。また、38カ国との租税条約に関して技術的説明書を公表している。この技術的説明書は、米国が公式に租税条約の説明として公表しているもので、それぞれの規定の背景となる政策的な理由や交渉において合意に至った解釈等が記載されている。条約相手国によっては、この技術的説明書を検討してその内容に同意している⁽²²¹⁾が、多くは米国の一方的な文書として作成されている⁽²²²⁾。

米国が締結している全ての租税条約には、相互協議条項が設けられており、その条文は、おおむね米国モデル租税条約又はOECDモデル租税条約の条文に沿ったものとなっている。

OECDモデル租税条約に規定されている相互協議の三つの類型の全てが

(218) 米国モデル租税条約（2006）の技術的説明書 84 頁参照。

(219) 米国モデル租税条約（2006）の技術的説明書 85 頁参照。

(220) 内国歳入庁ホームページ（<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z>（最終閲覧日：2017年6月6日））参照。旧ソ連との間の租税条約が複数の旧ソ連の国に継承され適用されているため、条約の数と適用される国の数が一致しない。

(221) カナダがその例として挙げられる。条約相手国の同意がある場合には技術的説明書の冒頭にそのような説明が記載されている。

(222) このような一方的な文書は、「条約法条約三一条の適用の結果得られた意味を確認する場合又はなお疑義が残る場合に依拠することができる『解釈の補足的な手段』にとどまる」とされる（谷口・前掲注(64)13 頁参照）。

規定されている租税条約が最も多く、45 本あるが、解釈適用協議及び 3 項 2 文協議の両方の規定を欠くものが 10 本、3 項 2 文協議の規定のみを欠くものが 11 本ある。一方で、個別事案協議に関する規定を欠くものはなく、解釈適用協議に関する規定のみを欠くものもない。

また、オーストリアとの租税条約の交換公文 (Note of Exchange) では、相互協議の性質について、「相互協議は新たな条約法の制定を意図するものではなく、条約及び国内法の条項に準拠する。相互協議の主な目的の一つは、解釈が分かれる余地の残されている条約の条項について調和した理解を見出すことである」とされている。そして、「相互協議は、条約の実際の意図を最も反映するために優先されるべき解釈に関して両締約国間で意見が一致する考え方を発見するための可能性を開くものとする」とされている。

相互協議に関しては、これ以外にも他の国との租税条約の技術的説明書において言及されており、それらの中で 3 項 2 文協議については、「条約の対象でない事案について考慮する権限は、条約の対象を拡張する幅広い権限ではなく、明確に取り上げられていない二重課税の特定の事案を解決するために条約の原則を適用することを権限のある当局に許可することを意図している」とするもの⁽²²³⁾、及び「この条項は、特定の事例において条約に表現されている一般的な目的と整合的な方法で条約を実施することについて権限のある当局に許可することを意図している。権限のある当局が条項の趣旨の範囲内であるが条約に明確に規定されていない事例を取り扱うことを許容する」とするものがある⁽²²⁴⁾。

以上で取り上げた交換公文や技術的説明書は、あくまでも特定の条約相手国との間の二国間での共通の理解又は米国の一方的な理解であり、安易に一般化できるものではない。しかし、3 項 2 文協議の性質に関しては、米国は新たな条約法を制定するような性質のものとして捉えておらず、条約の趣旨から

(223) 中国との租税条約に関する技術的説明書 20 頁参照。

(224) 日本との租税条約に関する技術的説明書 101 頁参照。これ以外にもイタリア、エストニア、オランダ等多数。

すれば対象とすべき事案であるにもかかわらず条約の適用がない事案について条約の目的に沿った解決を目指すための条項と理解していると考えられる。そして、3 項 2 文協議の対象となる典型的な例として、米国と条約相手国の両方に恒久的施設を有する第三国居住者の恒久的施設間の取引に関して課税が行われた場合を想定している⁽²²⁵⁾。

3 米国の相互協議に関する国内法令等

米国は、相互協議に関する国内法令として、「租税条約に基づく相互協議支援要請に関する手続」(歳入手続 2015-40) を制定しており、その中で詳細な規定を置いている。また、事前確認については、「事前確認制度に関する手続」(歳入手続 2015-41) を制定しており、歳入手続 2015-40 と同様に詳細な規定を置いている⁽²²⁶⁾。以下で、日本の相互協議事務運営指針及び事前確認事務運営指針との相違点を中心に、これらの内容を概観する。

(1) 歳入手続 2015-40

歳入手続 2015-40 は、18 のセクションから成っている。相互協議の手続の流れはおおむね日本と同様であり、事前相談、相互協議の申立て、権限のある当局の内部での検討、条約相手国との相互協議、合意又は終了という手続となる。

相互協議の対象は、相互協議により米国主務官庁が解決可能な問題であり、条約の内容により異なるとされており、個別事案協議及び相互協議を伴う事前確認のみが明示されている日本と比較すると、より柔軟な手続を提供していると考えられる。

相互協議事案の中でも、双方居住者事案、裁量的な L O B 救済手続事

(225) この点は、OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 55 と同じ考え方であると考えられる。

(226) 歳入手続 2015-40 及び 2015-41 は、内国歳入庁告示 2015-35 により、2015 年に公表された。歳入手続とは、内国歳入法典の下での納税者の権利又は義務に影響する手続に関する公式文書である(内国歳入庁ホームページ (<https://www.irs.gov/uac/understanding-irs-guidance-a-brief-primer>))(最終閲覧日:2017年6月6日)参照)。

案⁽²²⁷⁾及び年金プラン事案の三つの類型を特別な類型として定めて、特別な手続や要件を課している⁽²²⁸⁾。これらの三つの類型のうち、双方居住者事案と裁量的なL O B救済手続事案は、個別事案協議に該当すると考えられるが、年金プラン事案は、特定の外国年金プランが米国の税務上認識される年金プランと通常対応する旨の決定を求めるものであり、解釈適用協議と考えられる。

そして、納税者が両国で異なるポジションをとっていたことに起因して課税される場合などの一定の場合を除いて、課税金額が一定以下（企業・パートナーシップの場合は 500 万ドル以下、その他の者の場合には 100 万ドル以下）の場合には、少額事案として要請の際に提出すべき情報等が簡略化される。

日本では事前相談は任意であり、米国でも原則的に任意だが、条約相手国での課税金額が 5,000 万ドルを超える場合等の一定の場合には、事前相談が義務となる。

また、相互協議の申立ては日本と同様に基本的には無償でなし得ものの、裁量的なL O B救済手続事案のみ申請手数料が必要とされている⁽²²⁹⁾。

第 2 章で確認したように、日本の場合には相互協議の申立てに対して申入れをしない旨の通知があった場合にその通知の取消しを求めて争えるかという論点があるが、米国の場合には、相互協議の要請の拒否や終了の判断は不服申立ての対象とならない旨が明記されている⁽²³⁰⁾。

(227) 米国モデル租税条約第 22 条第 6 項によれば、租税条約の特典制限条項により、条約の恩典を受けられる者とされない居住者から申立てがあった場合には、権限のある当局は相互協議によりその者に恩典を与えることを認めることができる。米国モデル租税条約第 22 条第 6 項による救済を受けるための事案を「裁量的なL O B救済手続事案」と呼ぶ。

(228) 歳入手続 2015-40 § 3.02(3)。

(229) 歳入手続 2015-40 § 14.01 及び 14.02。

(230) 歳入手続 2015-40 § 7.03。訴訟の対象とならないとは規定されていないことから、取消訴訟等の対象にはなると考えられる。これに関しては、勝訴できる可能性は非常に低いとする見解がある（ロバート・E・カニンガム「移転価格をめぐる相互協議の手続」国際税務 5 巻 4 号 16 頁（1985）参照）。実際に、権限のある当局の裁量の範

また、日本では、特段の法令の規定に基づかない運用で行われている国内争訟と相互協議との間の調整⁽²³¹⁾について、米国の国内争訟と相互協議の間の調整規定が設けられている。これによれば、相互協議の申立てを行う前に、不服申立てを経由する必要がある⁽²³²⁾。

相互協議事案に関する訴訟が係争中の場合には、裁判所が相互協議に関する論点の分離、審理遅延等を拒否しない限りは相互協議を行えるが、裁判所が拒否した場合には相互協議を終了することになる⁽²³³⁾。また、裁判所の判決の後でも相互協議の申立てをすることは可能だが、その場合には、条約相手国に対応的調整を求めるのみとなる旨が明記されている⁽²³⁴⁾。

(2) 歳入手続 2015-41

歳入手続 2015-41 は、13 のセクションから成っている。こちらも手続の流れはおおむね日本と同様であり、事前相談、事前確認の申出、当局による審査、相互協議（相互協議を伴う事前確認の場合）、合意又は終了、年次報告書による事後モニタリング（合意に至った場合）という手続となる。

事前確認の対象は、移転価格に関する問題であり、日本の事前確認が無償であるのと異なり、事案の類型に応じた事前確認の手数料が必要となる⁽²³⁵⁾。

圏内の事項であるため申立てを受理するよう強制することはできないとする裁判例が存在する（See Charles R. Irish. 2011. “Private and public dispute resolution in international taxation” *Contemp. Asia Arb. J.* 4. p.132.）。

- (231) 日本では、不服申立に際して、国税不服審判所に対して相互協議を優先したい旨の申出をすることで納税者が相互協議の優先を選択できると考えられる。国内争訟と相互協議の調整について法定すべきであるとの見解として、高久・前掲注(180)475頁参照。
- (232) 歳入手続 2015-40 § 6.04(1)(3)。
- (233) 歳入手続 2015-40 § 6.05(1)。
- (234) 歳入手続 2015-40 § 6.05(2)。日本においては、仮に裁判所の判決後に相互協議が申し立てられた場合には、権限のある当局はその判決に拘束されると考えられることから、その判決により確定した課税金額より高い金額での合意はできないが、低い金額での合意（判決により確定した課税金額を減額する合意）は可能とする考え方もある（大橋・前掲注(179)62～63頁参照）。
- (235) 歳入手続 2015-41 付録 § 3.03。事前確認の申請手数料は、原則 60,000 ドルであり、更新は 35,000 ドル、少額事前確認は 30,000 ドル、修正は 12,500 ドルである。この

また、過去 5 年間の売上規模の平均が 5 億ドル以下の法人に関する事前確認で各確認対象年度における確認対象取引の平均の金額が 5,000 万ドル以下であれば、少額事案として取り扱われ、提出する情報等が簡略化される⁽²³⁶⁾。

相互協議と同様に日本では事前相談は任意であり、米国でも原則として任意だが、一部の事案について事前相談を義務付ける場合があるとされる。また、事前相談に先立って、事前相談覚書を提出することができるが、相互協議を伴わない事前確認を希望する場合等の一定の場合には、事前相談覚書の提出が義務付けられる⁽²³⁷⁾。

相互協議を伴わない一国での事前確認を前提に導入された日本とは異なり⁽²³⁸⁾、米国は制度の導入当初から相互協議を伴う事前確認を原則としている。そのため、仮に米国のみでの事前確認を希望する場合には、一国での事前確認がふさわしい理由等を当局に説明し、当局を納得させなければならない⁽²³⁹⁾。

事前確認の法的効果について、税務当局が事前確認された内容を信義則上守ると解される日本とは異なり、米国では納税者と当局との間の拘束力のある合意であるとされている⁽²⁴⁰⁾。

税務当局は、事前確認にあたって、歳入手続の意図を実行するために必要なあらゆる措置を法令又は条約に反しない限りでとることが認められている。そして、この措置は不服申立ての対象にはならないとされている⁽²⁴¹⁾。また、日本と同様に、資料等の提出がない場合には、当局は事前確認の継

手数料は申請を取り下げた場合や合意に至らなかった場合にも返還されない。

(236) 歳入手続 2015-41 付録 § 3.04。

(237) 歳入手続 2015-41 § 3.02(1)(4)。

(238) 現在では、相互協議を伴う事前確認を奨励しているとされる（吉川保弘「事前確認制度の現状と課題—相互協議申立ての濫用と補償調整処理を中心として—」税務大学校論叢 50 号 2 頁（2006）参照）。

(239) 歳入手続 2015-41 § 2.02(4)(d)。

(240) 歳入手続 2015-41 § 6.01。

(241) 歳入手続 2015-41 § 4.02(3)。

続を拒否するとされているが、この決定も不服申立ての対象にならないとされている⁽²⁴²⁾。

4 米国が公表している権限のある当局間の合意

米国は、各国の権限のある当局との間でした合意について、ホームページにおいて公表しており、2017年6月1日現在、111件の合意が公表されている⁽²⁴³⁾。

公表されている合意のうち、65件が外国口座税務コンプライアンス法（内国歳入法典第 1471 条、Foreign Account Tax Compliance Act、以下「FATCA」という。）の実施に関するものである。この FATCA の実施に関して、米国は各国又は地域の税務当局と行政取決めを締結しており、その行政取決めの中で相互協議により合意する事項を特定し、権限のある当局間の相互協議に委任している。そして、その委任に基づいて相互協議を実施した上でその合意を公表している。この FATCA の実施に関する行政取決めは、米国との間に租税条約や租税情報交換協定がない国又は地域との間にも締結されているが、相互協議条項を含む租税条約を締結している国との間の行政取決めにおいては、米国モデル租税条約第 25 条第 3 項に相当する規定に基づいて行う旨が記載されている⁽²⁴⁴⁾。これらの FATCA に関する合意は、①二重課税が生じたことに伴うものではないこと、及び②FATCA の実施は租税条約の情報交換条項を利用したものであることから、租税条約の情報交換条項の適用に関する困難を解決するものと考えられ、条約に定めのない二重課税についての 3

(242) 歳入手続 2015-41 § 4.02(1)(3)。

(243) 内国歳入庁ホームページ (<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/competent-authority-arrangements>)（最終閲覧日：2017年6月6日）参照。

(244) 日本も FATCA への対応のため、米国との間で行政取決めを締結しており、その中には相互協議により決定する事項の委任条項が含まれているが、2017年6月1日現在、この委任条項に基づく相互協議の合意は公表されていない。西方建一＝鶴鶴昌二＝山田耕太郎「米国の FATCA（外国口座税務コンプライアンス法）への日本の対応等について」国際税務 33 卷 10 号 69 頁以下（2013）によれば、日本の FATCA への対応は、当時の国内租税法の範囲内での対応を探ったものとされている。

項 2 文協議による合意ではなく、解釈適用協議による合意と考えられる。

その他の合意では、条約の特定の規定の対象となる事業者等の範囲やその適用手続⁽²⁴⁵⁾、条約の特定の用語の解釈⁽²⁴⁶⁾、特定の所得の条約上の取扱い⁽²⁴⁷⁾等に関する合意が公表されている。これらの合意の中には米国モデル租税条約第 25 条第 3 項に相当する規定に基づく合意である旨の記載はあるが、解釈適用協議又は 3 項 2 文協議のいずれに基づくものかは明示されていない。しかし、これらの合意の対象である用語の解釈や規定の適用対象の範囲等は、まさに条約の解釈又は適用に伴う困難又は疑義であって、解釈適用協議の合意と解するのが相当であると考えられる⁽²⁴⁸⁾。

ここまで見てきたように、公表されている合意は、解釈適用協議に関するものが大半を占めていると考えられる⁽²⁴⁹⁾。しかし、英国との間の合意において 3 項 2 文協議による合意である旨を明記しているものが存在する。

それは、英米両国の国内法における損失控除ルールの相互作用により生じる二重課税に対処するための合意である⁽²⁵⁰⁾。内国歳入法典第 1503 条(d)は、二つの国を居住地国とする法人 (Dual Resident Corporation) に生じる二重

(245) メキシコとの租税条約における課税上透明体の租税条約上の受益者適格について合意した例、ノルウェーとの租税条約における課税上透明体の租税条約上の恩典に関して合意した例等がある。

(246) ベルギーとの租税条約における年金規定の対象となる年金の範囲について合意した例、ノルウェーとの租税条約における報酬の意義について合意した例等がある。

(247) オーストリアとの租税条約における奨学金、後払い報酬の取扱いについて合意した例、ベルギーとの租税条約における奨学金の取扱いについて合意した例等がある。

(248) 条約と異なり、相互協議の合意は、発効のために上院の承認を得る必要がないとされる (See Stephen F. Jackson et al. 2013. “U.S. Income Tax Treaty Developments” *Corporate Business Taxation Monthly*, 14, p.36)。なお、米国とベルギーとの間の租税条約及び米国とノルウェーとの間の租税条約は 3 項 2 文協議の条項を欠いている。

(249) 解釈適用協議は、新たな法規範を設定するものではないとされる (See Han, Sung-Soo. 2011. “The harmonization of tax treaties and domestic law” *International Law & Management Journal*, 7, p.29-50.)。

(250) この合意は企業、税務当局及び政府の協力の好例 (excellent example) とされる (See Peter Cussons. 2007. “Competent authority agreement -UK/US dual consolidated loss” *British Tax Review*, 1, p.10.)。

連結損失 (Dual Consolidated Loss) ⁽²⁵¹⁾の控除を制限する規定である⁽²⁵²⁾。一方で、英国の Income and Corporation Tax Act 1988 (以下「ICTA (1988)」という。) は、外国法人に対して、一定の場合を除いて英国外で控除可能な損失については、英国での利用を認めないとしている⁽²⁵³⁾が、英国外で損失が控除可能か否かを判断する際に、英国において利用可能であるという理由で外国での控除を制限するようなその外国の規則を考慮しないことを要件とするルールを含んでいる⁽²⁵⁴⁾。米国人の英国支店の損失について、この二つの制度の相互作用によって、米英どちらの国でも損失の控除が許容されないこととなり、二重課税が生じる結果となっていた。そのため、権限のある当局は、納税者が英国所在の恒久的施設に帰属する損失を米英どちらの国で控除するか選択できるとする合意をした。この合意に関して、米国側は、内国歳入規則 1.503-2(g)(1)において、外国との合意によって選択手続を設けることを前提とした規定がある。そのため、少なくとも米国側は、二重連結損失に関して、権限のある当局が条約相手国との間で合意により一定のルールを定立することを国内法において許容している場合があると考えられる。

第 2 節 英国における相互協議

この節では、英国における相互協議について、英国が締結している租税条約における相互協議条項について概観し、英国の相互協議に関する国内法令等を英国歳入関税庁が公表しているガイダンスの内容を併せて概観する。そして、英国歳入関税庁のホームページ上で公表されている権限のある当局間の合意の内容について分析する。

(251) 「二重連結損失」の訳は、岡村忠生「二重連結損失とハイブリッド・ミスマッチ」法学論叢 176 巻 2・3 号 174 頁 (2014) によった。

(252) 内国歳入庁ホームページ (https://www.irs.gov/pub/irs-utl/uk_competent_authority_agreement_10_5_06.pdf) (最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日) 参照。

(253) ICTA(1988)403D(1)(c)。

(254) ICTA(1988)403D 条(6)。

1 英国が締結した租税条約における相互協議条項

英国は、2017 年 6 月 1 日現在、128 本の租税条約を締結しており、131 カ国に適用されている⁽²⁵⁵⁾。英国歳入関税庁のホームページに掲載されている **Statement of Practice 1 (2011)**⁽²⁵⁶⁾によれば、OECDモデル租税条約及びそのコメンタリーが租税条約の解釈の際の指針となっており、裁判の際の解釈の指針ともなるとされている。

英国が締結している租税条約のうち、113 本の租税条約に相互協議条項が設けられており、そのうち 51 本の租税条約がOECDモデル租税条約の相互協議条項と同じく三つの類型の相互協議の規定を含んでいる。相互協議条項が設けられている租税条約には、個別事案協議に関する条項と解釈適用協議に関する条項が必ず含まれており、三つの類型のうち、3 項 2 文協議のみが規定されていない条約が 62 本に上る。

英国は、OECDモデル租税条約第 25 条第 3 項について、特段の留保を付しておらず、過去に留保を付していたこともない⁽²⁵⁷⁾。しかし、過去に英国の当局者の話として、「権限のある当局が条約に規定のない場合における二重課税を除去するために協議するための条約の条項に国内法が効力を与えられるかどうか疑わしく、英国の条約にこの条項を設けていない」⁽²⁵⁸⁾という話が紹介されており、このような認識が英国の租税条約に 3 項 2 文協議の条文が含まれないものが多いことに影響しているものと考えられる。日本との租税条約においても、2014 年 12 月に発効した改正議定書による改正までは、

(255) 英国歳入関税庁ホームページ（前掲注(210)）参照。旧ユーゴスラビア及び旧チェコスロバキアとの間の租税条約がそれぞれ複数の旧ユーゴスラビア及び旧チェコスロバキアの国に継承され適用されているため、条約の数と適用される国・地域の数不一致しない。これらの他に、ドイツとの間及びオランダとの間で銀行税（Bank Levy）に関する租税条約が締結されているが、本稿では、租税条約の数に入れていない。

(256) 英国歳入関税庁ホームページ（<https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-1-2011/statement-of-practice-1-2011>）（最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日）参照。

(257) OECD加盟国では、メキシコのみが 2005 年まで留保を付していた（See OECD, *supra* note (6) p. C(25)-74）。

(258) See Avery Jones. *supra* note (10) p.15.

3 項 2 文協議に関する条項は設けられていなかった。

英国の租税条約における相互協議条項の条文は、おおむね OECD モデル租税条約の相互協議条項の条文に沿ったものである。その中で OECD モデル租税条約の条文にはない規定として、例えば、書面による申立てを義務付けたもの⁽²⁵⁹⁾や租税条約の濫用への対抗措置を定めるための相互協議の権限を権限のある当局に付与したもの⁽²⁶⁰⁾がある。

2 英国の相互協議に関する国内法令等

英国は、相互協議の申立期限及び合意の実施、並びに事前確認に関して、Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (以下「TIOPA (2010)」という。)の第 124 条及び第 125 条並びに第 5 章に定めを置いている。また、相互協議に関するガイダンスを英国歳入関税庁のホームページ上で公表している⁽²⁶¹⁾。

(1) TIOPA(2010)における規定

相互協議については、TIOPA(2010)第 124 条及び第 125 条において規定されている。まず、TIOPA (2010) 第 124 条は、申し立てられた事案の解決のための相互協議の合意の実施について規定している⁽²⁶²⁾。その中で、実施の方法や実施のための期間の特例が定められている。また、TIOPA (2010) 第 125 条は、相互協議の申立ての効果及び申立期限について規定している。その中で、相互協議の申立ては国内法による権利救済の申立て

(259) アルゼンチンとの間の租税条約。

(260) リビアとの間の租税条約及びオランダとの間の租税条約。

(261) Statement of Practice 1 (2011) (前掲注(256)参照)が相互協議に関するガイダンスであり、Statement of Practice 2 (2010)が事前確認に関するガイダンスである。Statement of Policy 2 (2010)については、英国歳入関税庁ホームページ (<https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-2-2010/statement-of-practice-2-2010>) (最終閲覧日：2017年6月6日) 参照。

(262) 第 124 条第 2 項により、権限のある当局は、いかなる国内法制にもかかわらず、合意を実施するとされている。TIOPA (2010) の制定前の同様の条項 (Taxes Act 1988 s.815AA(2)) に関して、この条項により、合意が法的に条約と同じ次元に置かれると解する見解がある (See John F. Avery Jones. 2001. "The mutual agreement procedure" British Tax Review, 1. p.10.)。

に該当しないこと、申立期限は申立てに係る事案の関連する課税年度の終了から 6 年を経過する日又は租税条約に規定された年数を経過する日のいずれか遅い方であることが明らかにされている。TIOPA (2010) 第 124 条は、日本の租税条約等実施特例法第 7 条及び国税通則法第 23 条第 2 項に相当するものであると考えられる。一方で、TIOPA (2010) 第 125 条に相当する規定は日本の国内租税法には存在しない。

事前確認については、TIOPA (2010) 第 5 章において規定されている。これによると、事前確認とは、納税者と英国歳入関税庁との間の書面による合意であり、対象となる事案は、関連者との間の移転価格の問題及び英国内外に所在する恒久的施設に帰属する所得の問題とされている⁽²⁶³⁾。申立てに際しては、特に手数料等は定められていないため、日本と同様に無償にて申請できるものと考えられる。また、国内の移転価格税制に関する規定 (TIOPA (2010) 第 4 章) から離れて合意することが可能である旨が規定されている⁽²⁶⁴⁾。

なお、日本及び米国と同様に事前確認の合意の遡及適用が可能と考えられるが、相互協議を伴う事前確認に限定する旨の規定はないため、一国での事前確認でも遡及適用は可能と解される⁽²⁶⁵⁾。そして、事前確認の合意の修正及び取消しの権限を英国歳入関税庁に与えている。なお、日本と異なり、申立人には、情報提供義務があることが法定されており⁽²⁶⁶⁾、仮に虚偽の情報等を提供した場合には、最大で 10,000 ポンドの罰金が科せられる⁽²⁶⁷⁾。

(2) ガイダンスの概要

ガイダンスにおいては、法律に規定されている内容も含め、相互協議及

(263) TIOPA (2010) 第 218 条。

(264) TIOPA (2010) 第 220 条(2)。

(265) TIOPA (2010) 第 224 条。直接的に遡及適用が可能とは規定されていないが、合意の時点で既に終了した又は開始している事業年度に関する条項を合意に含めることが可能である旨を規定しており、遡及適用可能と考えられる。

(266) TIOPA (2010) 第 228 条。

(267) TIOPA (2010) 第 227 条。

び事前確認についての英国歳入関税庁の考え方が示されている。

相互協議の申立てには決まった様式はないが、申立ては書面によることとされている。そして、相互協議に際しては、OECDモデル租税条約コメンタリー、OECD移転価格ガイドライン及び恒久的施設への所得の帰属に関する報告書に依拠することが明らかにされている。また、過少資本税制を移転価格の問題と捉えており、個別事案協議の対象となるとする旨を明らかにしている。

なお、自国の国内争訟と相互協議の関係について、これらを同時に申し立てることは許容しているが、同時進行することは受け入れておらず、国内争訟の中断を求めるが、仮に国内争訟の中断に申立人が応じない場合には、国内争訟の結果が出るまで相互協議を中断するとされている。逆に、条約相手国等の国内争訟が相互協議と並行して行われている場合には、その結論を待たず協議の継続を希望するとされている。

このガイダンスでは相互協議の類型に応じた手続は特段示されていないが、示されている内容からすると個別事案協議を主眼としたものと考えられる。

事前確認の申出も相互協議の申立てと同じく書面によってなされる。事前確認の対象は、移転価格の問題及び恒久的施設に帰属する所得の問題であり、恒久的施設の有無といった事項は、事前確認の対象とならない旨を明らかにしている。一方で、過少資本税制に関しては、別の手続において事前確認の対象としている。日本と同様に、事前確認の申請に関する手数料は無料である。

また、事前確認については、日本と同様に義務ではなく任意だが、事前相談をすることを強く推奨するとしている。

なお、事前確認の申請から 18 か月から 21 か月程度で処理を終えることを目標として明らかにしている。そして、日本と同様に情報提出の遅延や企業の非協力等の事情がある場合には事前確認の検討や相互協議を終了する旨を明らかにしている。

日本と同様に、事前確認の合意後は、年次報告書によって合意の遵守状況を確認することとされている。

英国においては一国のみの事前確認も可能だが、適切な租税条約が存在する場合には、相互協議を伴う事前確認を勧めている。そして、情報を提出する際には両締約国に同一のものを提出することを求めている。

3 英国が公表している権限のある当局間の合意

英国も米国と同様に権限のある当局間の合意をホームページにおいて公表している。米国と異なり数は多くなく、2017年6月1日現在、ドイツ、オランダ及び米国との合意が公表されている。

ドイツとの合意⁽²⁶⁸⁾は、退職金 (severance (termination) payments) の取扱いに関する合意であり、退職金の課税権の配分については、問題となっている支払の経済的な背景により決定されることとされている。この合意によれば、退職金が、給与の後払い (back-payment) としての性質を有する場合には役務提供地に課税権があり、共済としての性質 (provident nature) を有する場合には受領者の居住地国に課税権があるとされる。この合意は、特定の類型の所得に対する英独租税条約の適用に当たっての困難又は疑義を解決するためのものであり、解釈適用協議による合意と考えられる。

オランダとの合意は、英国の国内法に基づいて組成される事業体である CIF (Common Investment Funds) の年金スキーム (pension scheme) 及び慈善投資家 (Charity investor) に対する英蘭租税条約の適用に関するもの⁽²⁶⁹⁾、オランダの国内法に基づいて組成される事業体である closed FGR (fonds voor gemene rekening) に対する英蘭租税条約の適用に関するも

(268) 英国歳入関税庁ホームページ (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/498349/severance-payments-mou-in-force.pdf) (最終閲覧日：2017年6月6日) 参照。

(269) 英国歳入関税庁ホームページ (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/500330/netherlands-cao-in-force.pdf) (最終閲覧日：2017年6月6日) 参照。

の⁽²⁷⁰⁾並びに、保険会社を通じて組成された年金基金又は年金スキームに対する英蘭租税条約第 10 条第 2 項(b)(ii)の適用に関するもの⁽²⁷¹⁾の三つである。これらの合意は、いずれも一定の事業体に対する租税条約の適用に関する困難又は疑義を解決するためのものであり、解釈適用協議による合意と考えられる。

米国との合意は、第 1 節 4 で言及したもの以外に、配当に関して源泉地国で免税となる規定の年金スキームへの適用に関するものがある⁽²⁷²⁾。この合意の中で、英国において課税されない年金スキームのみが信託に参加できることを明示的に信託証書に規定している等の一定の要件を満たす英国居住者である年金スキーム等の一定の者について、その参加者の過半数が米英いずれかの居住者である場合に限り、配当免税の適用対象となるとされている。この合意は、条約の特定の規定（この場合は配当に関する規定）の適用に関する合意であり、解釈適用協議の合意であると考えられる。

以上に見たように、第 1 節 4 で言及した米国との合意の一部を除き、公表されている権限のある当局間の合意は、解釈適用協議の合意であると考えられる。

第 3 節 小括

米国及び英国は、OECD加盟国ということもあり、最近締結した租税条約においては、OECDモデル租税条約の三つの類型の相互協議に関する条項を置いている。そして、相互協議に関しては、米国及び英国はともに日本よりも

(270) 英国歳入関税庁ホームページ (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/500334/netherlands-ca-agrmt-in-force.pdf) (最終閲覧日：2017年6月6日) 参照。

(271) 英国歳入関税庁ホームページ (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/589932/UK-Netherlands-Double-Taxation-Convention-Competent-Authority-Agreement-signed-December-2016-in-force_1.pdf) (最終閲覧日：2017年6月6日) 参照。

(272) 英国歳入関税庁ホームページ (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/double-taxation-relief/dt19939zd>) (最終閲覧日：2017年6月6日) 参照。

詳細な規定を法令で定めるか、ガイドラインで当局の考え方を明らかにしている。特に英国は、事前確認に関して法律に詳細な規定を置いており、全てを納税者サービス⁽²⁷³⁾の一環として事務運営指針で運用している日本とは対照的である。

また、一定の種類の事案について追加的な手続を設ける例はあるものの、いずれの国においても相互協定の三つの種類の区別を特段意識せず手続を設け、柔軟に運用しているように思われる。

なお、両国とも、多くの納税者に関連すると考えられる合意については、ホームページを用いて広く公表しているが、その大半が解釈適用協議に関するものであると考えられる。日本では、どの程度の頻度で個別事案協議以外の協議が行われているのかは公表された資料がなく不明だが、国税庁のホームページにおいて公表されている合意の数が実質的に 2 件のみであることから考えると、米国や英国と比較して多くはないと推察される。

(273) 谷口・前掲注(182)110 頁参照。

第 4 章 条約に定めのない二重課税についての相互協議の活用

この章では、3 項 2 文協議（学説上は立法的解決協議と呼ばれる条約に定めのない二重課税についての相互協議）の今後の活用について検討する。具体的には、まず、3 項 2 文協議における合意の意義について、合意できる内容や現在の学説について検討する（第 1 節）。次に、3 項 2 文協議の対象となる事例について、恒久的施設の間取引への課税、寄附金課税、外国子会社合算税制による課税、過少資本税制による課税及び相互協議を伴う事前確認の五つを想定される事例として検討し、その対象としてふさわしいと思われる事案を明らかにする（第 2 節）。そして、3 項 2 文協議の国内法令及び通達に関する問題について検討する（第 3 節）。最後に、この章で検討した内容をまとめ、今後の日本における 3 項 2 文協議の活用の在り方について一定の方向性を示す（第 4 節）。

第 1 節 条約に定めのない二重課税についての相互協議の合意の意義

3 項 2 文協議の条文においては、「協議できる (may consult)」との言及はあるが、個別事案協議や解釈適用協議の条文に見られるように「合意によって解決する (resolve by mutual agreement)」旨の言及がない。そのため、権限のある当局が、このような条文に基づいて合意することが許容されるかが問題となる。このような問題がある中で、学説では権限のある当局間の合意が可能であることを前提として議論されている。

そこで、この節では、3 項 2 文協議における合意の意義について、日本の学説を中心に検討する。

1 学説の状況

3 項 2 文協議における合意について、先行研究では、「確かに使用されてい

る表現は『協議する』のみであるが、達成できる結果なしに協議をすることは無意味である」とし、第 4 項において前項までの合意に達するために権限のある当局が直接相互に通信する旨を規定していること、及び OECD モデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 34（現在のパラグラフ 55 に相当）において、「相互協議が、かかる状況において生じ得る二重課税を効果的に除去する結果をもたらすことは、望ましい」としていることから、「相互協議が結果を期待されていることを示している」としている⁽²⁷⁴⁾。

日本の学説では、3 項 2 文協議の合意によって、租税条約の内容を補完する合意をなし得るとされており、3 項 2 文協議が学説では立法的解決協議と呼ばれるのもそのような考え方を背景にしていると考えられる。3 項 2 文協議による合意は新たな条約法の定立であり、締結後速やかに国会への報告及び官報による公示を行うべきとする説がある⁽²⁷⁵⁾。また、租税条約の国会承認の際に、3 項 2 文協議に基づいて立法的な合意をすることについて、国会の包括的な承認を得られているとして、国会への報告すらも不要とする説もある⁽²⁷⁶⁾。両説の違いは、国会への報告が必要か否かという合意の実施に係る手続の側面であり、租税条約の内容を補完する、すなわち、3 項 2 文協議の条項に基づき相互協議により条約にない条項を創設する合意が可能としている点は共通していることから、これらの説を便宜上、「立法的解決合意可能説」と呼ぶ。以下で、この説について検討する。

2 学説の検討

相互協議が行われる以上、何らかの「合意」があつてしかるべきであるとの指摘はもつともであると考えられる。その「合意」が国内租税法の規定と抵触しないものであれば、法の解釈・適用という行政権の責任に属するものであり、立法権との関係で問題は生じないと思われる。しかし、立法的解決

(274) See Avery Jones. *supra* note (10) p.13.

(275) 金子・前掲注(124)245 頁参照。

(276) 谷口・前掲注(64)12～13 頁参照。

合意可能説は、「合意」により租税条約にない条項を創設すること、及び合意の内容が国内租税法の規定と抵触する場合には合意の内容が国内租税法に優先することを前提としている。そのため、立法権との関係で問題を生じることになると考えられる。

立法的解決合意可能説にいう「合意」の内容には、租税条約の補完という法律事項が含まれることになる。そのため、法律事項を含まないことから国会の承認が不要とされる行政取決めと同様に取り扱うことはできず、租税条約そのものやその改正議定書と同様に国会の承認を要することになる⁽²⁷⁷⁾。

これに対しては、租税条約に関する交換公文が国会承認を必要とせず行われていることから、交換公文に準ずるものとして考えられる⁽²⁷⁸⁾との反論がありうる。日本が租税条約に関して交わしている交換公文には、①租税条約の条文による具体的・個別的な委任に基づくもの、②租税条約の規定の内容を明らかにするもの、及び③租税条約に関して既に存在している交換公文を改廃するものの三つの類型がある。これらの類型について、それぞれ検討する。

まず、①租税条約の条文による具体的・個別的な委任に基づくものの例として、2014 年 12 月に発効した日英租税条約の改正議定書による同条約第 7 条の改正規定の発効日に関するものがある。これは同議定書第 14 条第 3 項において、「外交上の公文の交換により合意する日」として、交換公文に具体的に委任されており、それに基づいて行われたものである。その他にも、香港との租税条約に基づく情報交換の対象税目に関する合意やルクセンブルクとの租税条約の適用対象外のルクセンブルク法人の範囲に関する合意が公文の交換により行われているが、いずれも条約の規定において具体的・個別的

(277) 国会承認条約の補完には国会承認が必要とする見解として、木村・前掲注(124)43 頁参照。

(278) 立法的解決合意可能説は、このような理由から解釈適用協議及び立法的解決協議（3 項 2 文協議）の合意について、事前又は事後に国会の承認を得る必要はなく、国会への事後の報告で足りるとしている（金子・前掲注(124)244 頁参照）。

な委任がある⁽²⁷⁹⁾。

次に、②租税条約の規定の内容を明らかにするものについては、租税条約の署名と同じ日に交わされている。具体的には、租税条約の対象となる年金基金の範囲、受益者概念に関するOECDモデル租税条約のコメントリーの考慮等についてのもが多い。このタイプの交換公文では本文の冒頭において「両政府間で到達した次の了解 (the following understanding reached between the two government)」と言及されており、条約の交渉過程における共通の理解で条約の条文に表れていないものが対象となっていると考えられる。この交換公文の対象となっている事項は、条約の解釈に関するものであり、これについて、仮に交換公文がなかったとすれば、解釈適用協議によって解決を図ることになると考えられる。日本の権限のある当局の合意で国税庁から公表されている日米租税条約の利子条項における投資銀行の範囲は、このタイプの交換公文により合意することも可能なものであろう。

最後に、③租税条約に関して既に存在している交換公文を改廃するものについては、租税条約の締結の際に行った②の交換公文をその租税条約の改正に伴って交換公文の内容も改正後の租税条約の内容に整合的になるよう改正するもの⁽²⁸⁰⁾や交換公文において以前合意した取決めを租税条約の締結に合わせて廃止するもの⁽²⁸¹⁾がある。これについては、条約上具体的・個別的な

(279) ポルトガルとの租税条約においては、条約の不可分の一部とされる議定書8の「随時合意する」旨の規定に従って、合意が行われているが、公文の交換を行っていない。このことから、交換公文の形式をとるか否かは、両締約国の合意によって決定されており、その基準は一律ではないと考えられる。このポルトガルとの間の合意は、財務省ホームページにおいて公表されている（2013年12月6日財務省プレスリリース「日ポルトガル租税条約の利子免税対象機関について合意しました」(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/251206pt.htm)（最終閲覧日：2017年6月6日）参照）。この合意は、条約の解釈適用に関する一般的な事項についてのもと考えられる。

(280) 2014年12月に発効した英国との租税条約の改正議定書の署名の際に、改正前の租税条約の締結時に行った条約の解釈に関する交換公文を改正後の租税条約と整合するように修正している。

(281) アラブ首長国連邦との租税条約の締結に伴って、「国際運輸業の所得に対する課税の相互免除に関する日本国政府とアラブ首長国連邦政府との間の取極」が租税条約の適用される範囲内の部分について廃止されたことが例として挙げられる。これは、条

委任はないものの、過去に①や②の交換公文が存在している状況において、租税条約の改正や新たな租税条約の締結に伴って、交換公文の改廃を行っているもので、法律事項を含まないと考えられる。

ここまで見てきたように、交換公文は、租税条約又は議定書の条文からの具体的・個別的な委任がある場合、租税条約の解釈を明らかにする場合及び既に存在している交換公文の改廃の場合に用いられている。租税条約の本文又は議定書の条文に具体的・個別的な委任がある場合には、租税条約の国会承認の段階で既に国会の事前の承認を得ているため、法律事項を含んでいたとしても立法権との関係で問題になる可能性はない。そして、租税条約の解釈を明らかにする場合又は既に存在している交換公文の改廃の場合は、法律事項を含まないため国会の承認が必要とされていないと考えられる。したがって、立法的解決合意可能説による 3 項 2 文協議の合意は、国会による事前の承認がない法律事項を含んでいる点、交換公文と同視し得ないと考えられる。

このように解したとしても、立法的解決合意可能説の立場からは、3 項 2 文協議に係る条文を含む租税条約を国会が承認した時点で立法的な解決のための合意をすることを国会が事前に包括的に承認しているため、立法権との関係で問題が生じることはないという反論がありうる⁽²⁸²⁾。

確かに、国会が事前に承認している場合には、権限のある当局の間の合意がその承認の範囲内である限り、その合意に法律事項が含まれていたとしても、立法権との関係で問題は生じないかもしれない。しかし、権限のある当

約の適用と従前の合意の適用が重複しないようにするための措置であると考えられる。廃止前の交換公文の国内実施規定として、外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税等の非課税等に関する法律（昭和 37 年法律第 144 号）が施行されている。この法律では、非課税の対象となる国及び税目を政令に委任しており、政令において国と税目を定めている。廃止前の交換公文は、この政令に対応するものであり、行政府の間の合意のみによって、国際運輸業所得に課税するという国内租税法の規定を上書きすることはできないと考えているためこのような構造になっていると解することができる。

(282) 谷口・前掲注(64)12 頁参照。

局の間の合意により解決することに租税条約の条文中で明確に言及されていない3項2文協議において、立法的解決合意可能説で唱えられているような立法的な合意をすることまで、立法府が想定して承認しているとは考え難い。第1章でも触れたように、相互協議の合意に対する租税条約の委任は、法律から命令への委任に類似するものと考えられる。法律から命令への委任について、「租税立法においても、課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許されると解すべきであるが、課税要件法定主義の趣旨からして、それは具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されない」⁽²⁸³⁾と一般に解されている。3項2文協議に関する条文中を立法府から行政府への委任と考えるとすれば、その委任は、一般的・白紙的委任と考えられる⁽²⁸⁴⁾。そのため、このような委任により法律事項を含む合意が可能と考える解釈は課税要件法定主義の観点から問題があると考えられる⁽²⁸⁵⁾⁽²⁸⁶⁾。

3 ドイツの実例

英国の先行研究において、3項2文協議の合意の実例としてドイツの租税条約の内容を補完する合意が紹介されている⁽²⁸⁷⁾。紹介されているのは、ドイツとルーマニアとの間の租税条約における1973年の事例で恒久的施設を

(283) 金子・前掲注(61)77頁。

(284) 木村・前掲注(124)は、解釈適用協議について、「憲法84条の明確性の要請を満たす授權が欠けている」としている(同47頁参照)。この学説は、3項2文協議については直接触れていないものの、解釈適用協議と同程度の内容の規定しか設けられていない3項2文協議も同様に解するのが相当と考えられる。

(285) このように考えると、仮に立法的解決合意可能説が唱えるような合意が国会の関与なしに締結された場合に、憲法上の国際約束の遵守の要請と租税法律主義が抵触することになる可能性がある。

(286) この一般的・白紙的な委任であるとの批判に対しては、「条約が常に国内法に優位するという特異な方式が日本が採用しているところからくる必然的結果にすぎない」とする学説がある(中里・前掲注(114)76頁参照)。この考え方を突き詰めると、相互協議の合意を無制限に課税要件法定主義の例外として位置付けることを許容することになりかねないと考えられる。

(287) See Avery Jones, *supra* note (10) p.16~17.

有しない独立の販売代理人 (independent sales agent) への支払手数料に対する源泉徴収税率を 15%から 5%に変更するもの、及びドイツとオランダとの間の租税条約における 1959 年の事例で当時の独蘭租税条約には存在しない、締約国の居住者である外交官の取扱いを新たに設けるものの二つである。これらは、既に発効している租税条約の規定の不備に対処するために租税条約を改正するのと同じ効果をもたらすような合意である⁽²⁸⁸⁾。

このような合意については、各国の憲法を含む国内法体系において、権限のある当局にどこまでの権限が与えられているかによると考えられ、紹介されている事例の国々はこのような合意をすることができる権限を権限のある当局に与えていただけのことであると考えられる。仮に、日本においても、立法的解決合意可能説にあるように、租税条約の内容を補完する、すなわち新たな条約法を定立するような合意をなし得るとすれば、そのような合意は租税条約の改正のための議定書の締結であり、法律事項をその内容として含むことから、現行の国内法体系の下では国会承認が必要と考えられる。

4 3項2文協議の合意

協議する以上、それを「合意」と呼ぶかどうかは別として、両締約国の権限のある当局が協議の結果として事実関係等について何らかの共通認識に至ることはあると考えられる。しかし、仮に、権限のある当局に3項2文協議により個別事案協議のように場合によっては国内租税法を上書きするような合意をする権限を付与するのであれば、条約又は法律によりそのような合意のための権限が与えられていなければならないと考える。

また、仮に財務省設置法(平成11年法律第95号)のような組織法に根拠を求めることができるとしても⁽²⁸⁹⁾、財務省組織規則(平成13年財務省令第

(288) 第3章第1節4で確認した米国と英国の間では3項2文協議に基づく合意はこれらとは異なり、両国の国内租税法の相互作用による条約に定めのない二重課税を除去するものであり、国内租税法の適用関係について合意しており、条約を改正するような合意ではないと考えられる。

(289) ただし、法律による行政の原理における法律の留保の「法律」は「[行政機関の]

1号)には、国税庁の相互協議室が外国との租税に関する協定の実施についての協議に関することを所掌する旨の規定があるのみで、現行の法令のどこにもそのような合意の根拠となるような規定はない⁽²⁹⁰⁾。そのため、このような状況下で、租税条約により合意の権限が与えられていないにもかかわらず権限のある当局が個別事案協議のように場合によっては国内租税法を上書きするような合意をすることは、困難と言わざるを得ないと考えられる。

このように解すると、3項2文協議に係る条文を租税条約に設けた意義がなくなるとの反論が想定される。確かに、3項2文協議によっては、権限のある当局は何も合意することができないとすれば、そのような指摘はもっともである。

既に2で検討したように、立法的解決合意可能説の唱えるような租税条約の内容を補完する合意は、租税法律主義の観点から問題があり、そのような合意は不可能であると考えられる。

一方、租税法律主義の下であっても、法律の解釈・適用に関する事項は政府の責任に属する事項であり、そのような内容に関する命令の制定には、法律からの具体的・個別的な委任は不要とする学説がある⁽²⁹¹⁾。この考え方によれば、租税条約からの具体的・個別的な委任がない場合においても、3項2文協議において、国内租税法の解釈又は適用に関する合意をすることは許容されると考えられる。

ここで、国内租税法の一般的な解釈については、既に詳細な法令解釈通達が国税庁から発遣されており、日本の権限のある当局もその内容に拘束され

所掌事務の範囲内において、行政機関の具体的な活動を議会が事前承認し、その実体的要件・効果を定めたものである」根拠規範である必要があるとされる。そのため、財務省設置法のような組織規範はここでいう「法律」には含まれない(宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論 [第5版]』29～31頁(有斐閣、2013)参照)。

(290) もっとも、現行の財務省設置法等に対しては、そもそも租税条約上の権限のある当局の権限がどの部署に委任されているかも明らかではないとの批判もある(中里・前掲注(114)67頁)。

(291) 金子宏「租税法の基本原則」『租税法理論の形成と解明 上巻』53頁(有斐閣、2010)参照。

るものと考えられる。そのため、国内租税法の一般的な解釈に関する合意が具体的に問題となる場面は限られ、個別の事案に係る国内租税法の適用に関する合意が 3 項 2 文協議の合意の内容として考えられる。

国内租税法の適用に際しては、課税要件事実の認定が必要であり⁽²⁹²⁾、この課税要件事実の認定、すなわち事実認定に関する合意が国内租税法の適用に関する合意の中で重要な位置を占めるものと考えられる。

このように、権限のある当局の間で、個別事案に対する国内租税法の適用、その中でも事実認定に関して共通の認識に立った上で、国内租税法を解釈・適用することで、結果として二重課税を除去することが、3 項 2 文協議の主な役割と考えられる。

なお、米国と英国の間には、3 項 2 文協議による合意が存在しており、両国の国内法の規定の間の調整について合意されているところであるが、米国においては、他国の類似の法制度との関係を相互協議の合意を通じて調整する旨の規定が置かれていることから、法律からの具体的・個別的な委任の下で、権限のある当局に合意の権限が与えられていると考えられる。このように、条約相手国等の権限のある当局に、日本の権限のある当局にはない権限が与えられている状況は十分に想定されるところである。そのような条約相手国等から日本の権限のある当局の権限外の事項について 3 項 2 文協議の申入れがあった場合は、権限のある当局の権限を超える合意はできないことから、そのような権限が日本の権限のある当局にはない旨をその条約相手国等に丁寧に説明するより他ないと考えられる。

5 まとめ

4 で検討したように、3 項 2 文協議においては、個別の事案に関して、協議を通じ、課税要件事実の認定など国内租税法の適用に関する共通認識（3 項 2 文協議の合意）を基に、国内租税法を解釈適用することにより、結果と

(292) 金子・前掲注(61)140 頁参照。

して二重課税が除去されることになる。すなわち、3 項 2 文協議においては、国内租税法の解釈又は適用に関する合意が可能であり、その中でも、国内租税法の適用に際しての事実認定に関する合意が中心となると考えられる。

そして、現在の日本の憲法を含む国内法体系を前提とした場合、立法的解決合意可能説の主張するような立法的な解決のための合意、すなわち新たな条約法を定立する合意を日本の権限のある当局が行うことはできないと考える。

日本において、具体的にどのような事例が 3 項 2 文協議の対象となるかについては、第 2 節において検討する。

第 2 節 対象になる可能性が想定される事例

3 項 2 文協議の対象となる事例を広く解することで、国際的な二重課税を可能な限り広く除去すべきとの考え方があり、納税者の立場からすれば、そのような考え方は好ましいかもしれない。しかしながら、第 1 節で検討した通り、3 項 2 文協議では国内租税法の解釈又は適用に関する合意のみをなし得るため、協議の対象としてふさわしいと考えられる事例はおのずと限定されてくると考えられる。この節では、3 項 2 文協議の対象となると想定される事例について具体的に検討し、その検討を通じて、3 項 2 文協議の対象としてふさわしい事例とはどのようなものかという一定の基準を示す。

1 恒久的施設同士の取引に係る課税

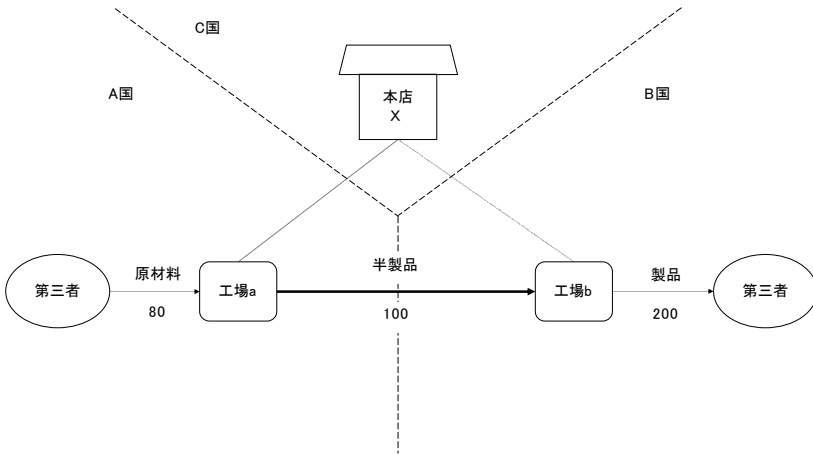
OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 55 において、3 項 2 文協議の対象となる事案として、租税条約の両締約国にそれぞれ存在する第三国居住者の恒久的施設の間取引に関して独立企業原則に即していないとして課税される事案が挙げられている。

(1) 設例

恒久的施設所在地国を A 国及び B 国とし、それぞれに所在する恒久的施

設を a 及び b とし、第三国居住者を X とし、その居住地国を C 国とする。そして、A 国の税務当局が a と b との間の取引について独立企業原則に即していないとして ab 間の取引価格である 100 を 110 とする課税をした場合を具体的な例として検討する。また、A 国、B 国及び C 国の国内租税法は日本と同様のものと仮定する。

【取引図】



この例の場合、A 国が a と b の間の取引に対して 100 を 110 とする課税をすることにより、新たに 10 が a の所得として A 国において課税されることとなるが、これは B 国においても b の所得として課税済みであることから A 国と B 国との間で 10 の経済的な二重課税が生じる。

当然、X が A 国内の権利救済手続により課税の取消しを求める方策も想定されるが、ここでは相互協議による解決の方向性について検討する。この場合には、A 国、B 国及び C 国の間にそれぞれ租税条約が締結されているか否かにより結論が異なると考えられる。

(2) A 国、B 国及び C 国の間にそれぞれ OECD モデル租税条約と同様の相互協議条項を含む租税条約が締結されている場合

A 国、B 国及び C 国の間にそれぞれ OECD モデル租税条約と同様の相

互協議条項を含む租税条約が締結されている場合には、C国とA国との間の租税条約に基づいて、C国とA国との間の租税条約の事業所得条項に適合しない課税を受けたとして、Xがその居住地国であるC国に相互協議の申立てを行うことができると考えられる。そして、A国、B国及びC国の三カ国の権限のある当局を当事者とする個別事案協議を通じた合意によって問題の解決が図られると考えられる。

(3) A国とB国との間にのみOECDモデル租税条約と同様の相互協議条項を含む租税条約が締結されている場合

C国とA国及びB国との間に租税条約が存在せず、A国とB国との間にのみOECDモデル租税条約と同様の相互協議条項を含む租税条約が締結されている場合は、恒久的施設そのものはA国又はB国の居住者ではないため、A国とB国との間の租税条約の対象とならず、いずれかの締約国の税務当局による課税がその租税条約に適合しない課税となることはない。しかし、前述のとおり、A国とB国との間で経済的な二重課税は生じている。そのため、条約に定めのない二重課税が生じていると考えられる。

この設例では、両国の国内租税法は同様のものであることから、事案に関する事実認定について両国の権限のある当局が共通の認識に達することができれば、その共通の認識に基づいて、両国の税務当局がそれぞれの国に存在する恒久的施設に帰属する所得の計算について、その国内租税法を適用することで、a b間の取引の独立企業間価格はおのずと一致したものになり、結果として二重課税が除去されると考えられる。

したがって、3項2文協議によって、事案の解決を探ることが可能であると考えられる。

(4) 設例の検討の日本への当てはめ

イ 相互協議の可否

この設例の事例は、OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメントリーパラグラフ 55 において、3項2文協議の対象となる事例として言及されているものである。また、米国モデル租税条約の技術的説明書

においても同様に 3 項 2 文協議の対象事案の典型例として取り上げられている。

この設例のような事例について 3 項 2 文協議の対象となるとの見解を日本の権限のある当局が公式に示したものは管見する限りなく、日本の権限のある当局の公式な見解は不明である。しかし、OECD モデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 55 に関して、日本が特段の留保を付していないこと、及び日本が近年締結した租税条約には 3 項 2 文協議の条文が含まれていることから、日本の権限のある当局もこの設例のような事例を 3 項 2 文協議の対象として相互協議を行う可能性があると考えられる。

ロ 新 7 条⁽²⁹³⁾と同じ内容の事業所得条項を含む租税条約が締結されている場合

第 1 節で検討した通り、3 項 2 文協議においては、個別事案協議のように国内租税法を上書きする合意をすることはできない。そのため、両締約国間の課税要件事実の認定等に関する共通の認識を確認した上で、国内租税法の範囲内で合意し、その共通の認識に立ってそれぞれの国がそれぞれの国内租税法を執行することで二重課税の除去を図ることになると考えられる。

恒久的施設に帰属する所得の計算に関しては、OECD から恒久的施設への所得の帰属に関する報告書（2010 年版）⁽²⁹⁴⁾が公表されており、日本の国内租税法は、この報告書によって示されている AOA に沿ったものとなっている⁽²⁹⁵⁾。そのため、新 7 条の内容を含む租税条約の条約相手国等との間では、この報告書を議論の基礎として用いることで共通

(293) 恒久的施設に帰属する所得の計算に関して AOA が採用された OECD モデル租税条約第 7 条を新 7 条と呼ぶ。

(294) 2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>) (最終閲覧日：2017 年 6 月 6 日)。

(295) 財務省『平成 26 年度税制改正の解説』671 頁（2014）参照。

の認識を円滑に形成することが可能であると考えられる。

ハ 旧 7 条⁽²⁹⁶⁾と同じ内容の事業所得条項を含む租税条約が締結されている場合

日本が締結している租税条約の中で、A O A を採用している租税条約の数は少なく、大半の租税条約が恒久的施設への課税に関して、A O A ではない帰属主義を採用している。このような条約相手国等との関係では、法人税法第 139 条第 2 項及び所得税法第 162 条第 2 項において、恒久的施設に帰属する所得の計算に関する取扱いが定められている⁽²⁹⁷⁾。これらの条項は、旧 7 条における帰属主義の取扱いを定めたものと考えられる。このような条約相手国等との間では、旧 7 条に関するコメントリーが共通の認識に至るために有用であると考えられ、これを用いることで共通の認識を形成することが可能であると考えられる。

ニ まとめ

恒久的施設間の取引における独立企業間価格の算定に関する事実認定については、国内租税法の範囲内で条約相手国等との間で認識を共有するためのベースとなる O E C D の報告書等が存在しており、かつ、日本の税制がそれに沿ったものであるため、この報告書等の考え方を踏まえて国内租税法の範囲内で合意を締結することが可能と考えられる。そして、その合意に基づいたところで、国内租税法を解釈・適用することにより、結果として二重課税を除去することができると考えられる。

2 寄附金課税

移転価格税制が創設される以前、移転価格の問題については、寄附金課税等によって対応されていた。そのため、寄附金課税と移転価格課税の関係は、

(296) 恒久的施設に帰属する所得の計算に関して A O A が採用された O E C D モデル租税条約第 7 条を新 7 条と呼ぶのに対し、A O A が採用される前の O E C D モデル租税条約第 7 条を旧 7 条と呼ぶ。

(297) 財務省・前掲注(295)683 頁参照。

移転価格課税の創設当初から議論があった⁽²⁹⁸⁾⁽²⁹⁹⁾。

移転価格税制は、国外の関連者との取引の価格について、独立企業間価格を対価とする取引が行われたものとして課税するものである⁽³⁰⁰⁾。一方、寄附金の損金不算入は、法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与を行った場合、一定の金額までしか損金の算入を認めないとするものである⁽³⁰¹⁾。移転価格税制では、国外関連者との取引の価格を独立企業間価格に引き直した上で、租税特別措置法及び法人税法の規定を適用すると規定されており、移転価格税制の適用がある場合には、租税特別措置法及び法人税法の他の規定に先んじて移転価格税制の規定が適用されることとなる。また、移転価格税制は、対価のやり取りがある場合を想定しており、無償の取引には、国外関連者の寄附金の損金不算入の適用がある⁽³⁰²⁾。

移転価格税制は、租税条約の特殊関連企業条項の国内実施規定でもある⁽³⁰³⁾ため、移転価格税制による課税は、条約の規定に適合しない課税として個別事案協議の合意による解決を探ることができる。一方で、寄附金課税の場合には、そのような課税を直接禁じる租税条約の規定はないため、寄附金課税が行われたとしても条約の規定に適合しない課税は存在せず、個別事

(298) 移転価格税制の創設当初は、国外関連者への寄附金の損金不算入制度は存在せず、平成 3（1991）年度税制改正により移転価格税制の条文（租税特別措置法第 66 条の 5：当時）に追加された。この国外関連者への寄附金の損金不算入制度が導入される以前でも法人税法第 37 条の寄附金課税との関係が問題とされていた。

(299) 寄附金と移転価格税制の関係に関しては次のような論文がある。伊藤雄二「無償取引と移転価格税制—無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について—」税大ジャーナル 2 号 68 頁（2005）、遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」税務大学校論叢 33 号 175 頁（1999）、川田剛「移転価格税制に係る寄附金課税と相互協議との関係」会計・監査ジャーナル 667 号 49 頁（2011）、小松芳明「寄附金課税と政府間相互協議」国際税務 17 巻 5 号 12 頁（1997）、小松芳明「寄附金課税と T P 税制」国際税務 18 巻 6 号 18 頁（1998）、小松芳明「国際協調と税制—寄附金課税をめぐる」国際税務 20 巻 6 号 6 頁（2000）、羽床正秀「寄附金課税と移転価格税制の関係について」国際税務 20 巻 6 号 15 頁（2000）。

(300) 岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法〔第 7 版〕』（岡村忠生執筆部分）175 頁（有斐閣、2016）参照。

(301) 岡村ほか・前掲注(300)〔渡辺徹也執筆部分〕227 頁参照。

(302) 伊藤・前掲注(299)79～82 頁参照。

(303) 金子・前掲注(62)369 頁参照。

案協議の対象とはならないこととなる。

しかしながら、寄附金課税によって、寄附金を支出した日本側の法人では寄附金の損金算入限度額を超える寄附金の損金算入が否認され、寄附金を受け取った外国法人は受け取った寄附金の額について、所在地国の国内租税法に従って課税を受けることになるため、寄附金の損金不算入額に相当する金額の経済的な二重課税が生じる可能性がある。この場合の経済的な二重課税を除去するためには、寄附金の支出側の企業で寄附金の損金算入を認めること、又は寄附金の受領側の企業で寄附金を益金不算入とすることが必要になると考えられる。そのため、条約に定めのない二重課税についての 3 項 2 文協議により、この経済的な二重課税の除去を求めることができるかが問題となる。

これに関しては、①内国法人に対する寄附金課税の場合にはこのような二重課税の除去は行われたいこと、及び②寄附金課税に係る相互協議を認めれば、寄附金課税の趣旨が没却される恐れがあることから、寄附金課税の事案を相互協議の対象とすることは原則的に認められないとする見解がある⁽³⁰⁴⁾。

第 1 節で検討した通り、3 項 2 文協議においては、国内租税法の範囲内での合意のみが可能であることから、日本側が寄附金課税について譲歩すること、すなわち、課税金額を減額することはできないと考えられる。しかし、仮に条約相手国等から日本の寄附金課税の事案について相互協議の申入れがあった場合には、条約相手国等に対して、その条約相手国等の国内租税法の範囲内で減額調整することを求めることは可能である。そのため、相互協議の対象とすること自体を否定することは行き過ぎであり、3 項 2 文協議の対象となる可能性は排除しないが、寄附金課税自体は条約の規定に適合しない課税ではないため、個別事案協議の対象にはならないと解するべきであろう。

ただし、1 で検討した恒久的施設間の取引への課税の場合と異なり、寄附

(304) 高久・前掲注(180)428 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 12 巻 7 号 15 頁 (1992) 参照。

金課税について、両締約国の権限のある当局の間で共通認識を形成するのに役に立つようなOECDの報告書などは特に存在していない。そのため、日本の寄附金課税について、条約相手国等が寄附金課税に対する対応的な調整を行うことで、二重課税が除去されることは困難と考えざるを得ない。しかし、条約相手国等が、日本側が寄附金課税とする場合において、その課税を自国の移転価格課税に置き換えて考えたところでは対応的調整を行う可能性はあると思われる⁽³⁰⁵⁾。そのような対応的調整が行われる場合でも、日本側の寄附金課税による課税金額の全額に相当する額の対応的調整が行われるかは微妙であり、二重課税は一部除去されるにとどまるものと考えられる。

もっとも、本来であれば移転価格税制により対処すべきところを寄附金課税により課税したような場合には、租税条約の特殊関連企業条項に適合しない課税として個別事案協議の対象となると考えられる⁽³⁰⁶⁾。

3 外国子会社合算税制による課税

外国子会社合算税制⁽³⁰⁷⁾とは、税負担が著しく低い国または地域におかれ、居住者が一定の持分をもつ外国会社で、一定の積極的事業活動を行わないものについて、その所得を居住者の所得に合算して課税する制度⁽³⁰⁸⁾である。

制度の構造上、外国子会社の所得そのものについて日本が課税しているわ

(305) その場合には、寄附金に関する取引を独立の第三者間であれば通常どのような取引になるかを分析し、その独立企業間価格を算定した上で、寄附金に関する取引対価がゼロの取引が行われ、その独立企業間価格との差額について課税が行われたと考えるのであろう。

(306) 高久・前掲注(180)は、移転価格税制の導入前に移転価格課税に代えてなされた課税等は個別事案協議の対象となるとする(同 432~433 頁参照)。同旨、羽床・前掲注(304)17 頁参照。

(307) 一般的には、「タックス・ヘイブン対策税制」と呼ばれており、Controlled Foreign Company の頭文字をとって「CFC 税制」とも呼ばれるが、本稿では、財務省ホームページでの制度紹介に用いられている「外国子会社合算税制」の語を用いる。財務省ホームページ(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/175.htm) (最終閲覧日: 2017 年 6 月 6 日) 参照。

(308) 岡村ほか・前掲注(300)174 頁。

けではないため、法的な意味での二重課税は生じない⁽³⁰⁹⁾。しかし、外国子会社が、低い実効税率とはいえ所在する国又は地域において課税されている場合があるため、内国法人の所得に合算された金額について、経済的な二重課税が発生することになる⁽³¹⁰⁾。

この問題に対しては、外国子会社の所得に課された外国税額のうち合算対象となる所得に対応する部分の金額は、内国法人の外国税額控除の対象となることから、二重課税は一定程度除去されている。それに加えて、外国子会社から配当があった場合には、外国子会社配当益金不算入制度の適用範囲を超えて、全額を益金不算入とすることで二重課税の調整を行っている⁽³¹¹⁾。このように、外国子会社の所在する国又は地域との間の二重課税については、極力除去されるような制度となっている⁽³¹²⁾。もっとも、一般にいわれるタックス・ヘイブんとされる国又は地域との間では租税条約はほとんど締結されておらず、ケイマン諸島などの租税条約は法人には適用がないことから相互協議の対象となるか否かとの問題が生じる場面は想定し難い。

ここで主に問題となるのは、日本と条約相手国等の両国の外国子会社合算税制の適用がある外国子会社が存在する場合である。例えば、日本法人が米国に 100%子会社を保有しており、この米国子会社の 100%保有の第三国所在の外国子会社（日本法人の孫会社）が日米両国の外国子会社合算税制の対

(309) 最高裁判決・前掲注(77)でも、外国子会社合算税制による課税は、あくまでも内国法人に対する課税権の行使として行われている以上、法的な二重課税を生じないとしている（同 1888 頁参照）。

(310) 内国法人と外国子会社との間の取引について移転価格税制と外国子会社合算税制の両方が適用可能な場合がありうるが、移転価格税制を優先的に適用する（課税対象金額の計算は、独立企業間価格で行う）旨の規定が租税特別措置法施行令（昭和 32 年政令第 43 号）第 39 条の 15 第 1 項第 1 号に規定されており、調整が図られている。移転価格税制と外国子会社合算税制の関係については、小島俊朗「移転価格税制とタックス・ヘイブン対策税制」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』159 頁以下（大蔵財務協会、2010）参照。

(311) 通常の外国子会社配当益金不算入制度は配当金額の 95%が益金不算入となる。

(312) 除去されない例として、曾孫会社に外国子会社合算税制が適用される場合、その曾孫会社から孫会社・子会社を経由して配当があった場合が挙げられる。この場合には、租税特別措置法第 66 条の 8 の二重課税の調整規定の対象とならないため、二重課税が除去できない結果となる。

象となる場合が想定される。この場合、孫会社の所得について、日本と米国との間で経済的な二重課税が生じることになる⁽³¹³⁾。

そもそも、租税条約には、外国子会社合算税制による課税を直接禁じる規定は存在しない。そして、OECDモデル租税条約第1条に関するコメントリーのパラグラフ 23 において、「従属外国法人立法（筆者注：外国子会社合算税制）は条約と抵触しないということを、その条約において、明示的に確認したいと考える国もあるが、そのような確認は不要である」とされており、日本の外国子会社合算税制のような税制は租税条約と抵触しないと認識されている⁽³¹⁴⁾。

そのため、外国子会社合算税制による課税が租税条約の規定に適合しない課税に該当することはないと考えられる。そうすると、外国子会社合算税制による課税について、個別事案協議を申し立てることはできず、条約に定めのない二重課税についての3項2文協議による解決を探ることができるかが問題となる⁽³¹⁵⁾。

(313) 同旨を指摘するものとして、伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税務大学校論叢 63 号 234～238 頁（2009）参照。

(314) ただし、ベルギー、アイルランド、ルクセンブルク、オランダ及びスイスは、このような見解を共有できない又は支持しないとしている（OECDモデル租税条約第1条に関するコメントリーパラグラフ 27.4 から 27.7 まで及び 27.9）。そのため、これらの国々に所在する外国子会社について、日本の外国子会社合算税制が適用される場合には、条約の規定に適合しない課税を受けたとしてこれらの国々から個別事案協議の申入れが行われる可能性がある。日本の外国子会社合算税制をめぐっては、平成 21（2009）年度税制改正による改正前の制度による課税について、租税条約に反しないとする最高裁の裁判例がある（前掲注(77)参照）。これに関する日本の学説としては、租税条約に反しないとするものとして、占部裕典「タックス・ヘイブン税制と租税条約の抵触関係について」同志社法学 58 巻 2 号 205 頁以下（2006）、浅妻章如「タックス・ヘイブン対策税制（CFC税制）の租税条約適合性—技術的な勘違いと議論の余地のある領域との整理」立教法学 73 号 329 頁以下（2007）などがある。一方、租税条約に反するものとして、中里実「タックスヘイブン対策税制」税研 124 号 72 頁以下（2005）がある。平成 21(2009)年度税制改正後の制度については、租税条約に反するか否かに関して最高裁の裁判例はないが、引き続き租税条約に反しないとする見解として、秋元秀仁「外国子会社配当益金不算入制度導入後の改正タックス・ヘイブン対策税制における租税条約適合性」税大ジャーナル 17 号 142 頁（2011）参照。

(315) 志賀櫻「モデル租税条約と国家管轄権—公法の抵触の観点から—」国際税務 30 巻

上で示した例の場合には、第三国所在の孫会社の所得に対して親会社の所在地国の課税と子会社の所在地国の課税があり、経済的な二重課税が生じている。このような事態が生じる可能性は、制度の創設当初から認識されていたようであり、制度の創設当時の解説書では、このような二重課税が両国の一方が課税権を放棄しない限り解決しがたい問題であり、本税制が多分に制裁的な性格を有するものである以上、我が国が一方的に課税権を放棄すべきではないという考えから複数の国の外国子会社合算税制の対象となる可能性を想定しつつもそのような場合に対する調整規定をあえて設けていないと説明されている⁽³¹⁶⁾。

上のような考え方に対しては、外国子会社合算税制により課税が行われた時点で、租税回避は是正されており、その上で経済的な二重課税までも生じるのは不合理であるとの考え方もありうる⁽³¹⁷⁾。

このような考え方はもっともであり、BEPS 行動計画 3 の最終報告書においても外国子会社合算税制の強化に際しての二重課税の除去の重要性が強調されているところである⁽³¹⁸⁾。しかしながら、第 1 節で検討した通り、3 項 2 文協議では国内租税法の規定から離れて合意することはできない。そのため、諸外国の類似の税制による課税ととの間の調整規定を何ら含まない現行の外国子会社合算税制に関する 3 項 2 文協議においては、国内租税法の範囲内での合意で二重課税の除去を図ることになる。

外国子会社合算税制の適用により生じた二重課税は、理論的には 3 項 2 文

12 号 46 頁以下 (2010) 参照。

(316) 高橋元監修『タックス・ヘイブン対策税制の解説』179～180 頁 (清文社、1979) 参照。

(317) 高橋・前掲注(316)159～160 頁参照。外国子会社合算税制の導入に際して、二重課税調整措置を設けた理由として、本文記載の内容が触れられている。

(318) BEPS 行動計画 3 最終報告書においては、除去されるべき二重課税として、①外国子会社の所得が外国法人税の対象、②外国子会社が複数の国の外国子会社合算税制の適用対象、③外国子会社からの配当又は外国子会社の株式等の譲渡の三つの場合が挙げられている。平成 29 (2017) 年度税制改正により、外国子会社合算税制について、大幅な改正が行われたが、上述のうち、②外国子会社が複数の国の外国子会社合算税制の適用対象、及び③外国子会社の株式等の譲渡の場合については、特段の二重課税調整規定は設けられていない。

協議の対象になると考えられる。しかし、外国子会社合算税制は、各国の国内租税法に基づく制度であり、その規定の内容も多岐にわたると考えられる。そのため、そもそもの課税要件事実が異なることとなり、協議において事実認定について共通の認識に至り、それを基にそれぞれの国内租税法を解釈・適用したところで、効果的に二重課税が除去されることは想定しづらい⁽³¹⁹⁾。

仮に、このような場合に条約相手国等から相互協議の申入れがあった場合には、条約相手国等の国内租税法において可能な範囲内⁽³²⁰⁾で減額調整を行うことを求めることになると考えられる⁽³²¹⁾。

4 過少資本税制による課税

過少資本税制とは、「国外の支配株主等（50%以上の出資その他特別の関係のある非居住者または外国法人）に支払われる利子等で支配株主等の資本持分の3倍を超える負債に係る部分の損金算入を認めない制度」⁽³²²⁾である。

この過少資本税制は、外資系企業のみを対象とすることとなることから、租税条約の無差別条項との関係で問題が生じ得る⁽³²³⁾。これに関して、OECDモデル租税条約第24条に関するコメンタリーパラグラフ74では、過少資本税制がOECDモデル租税条約第9条第1項又は第11条第6項の規定に適合する限り、そのような国内法が禁じられるわけではないとする。そして、OECDモデル租税条約第9条に関するコメンタリーパラグラフ3において、「過少資本に関する国内準則の適用の効果が、借り手の利得を独立企業の状況においてであれば発生したであろう利得に対応する金額に近接させる

(319) 伴・前掲注(313)では、「各国国内法に基づく別々の課税になる以上、現状ではこの二重課税の排除は難しいであろう。」と結論付けている（同 238 頁参照）。

(320) 条約相手国等の国内法の内容によると考えられるため、具体的な想定はないが、条約相手国等がここで問題としたような二重課税の調整規定を有している場合が可能性として考えられる。

(321) 前掲注(314)で掲げた国々から個別事案協議の申入れがあった場合には、日本の立場を丁寧に説明した上で同様の対応をとることになると考えられる。

(322) 岡村ほか・前掲注(300)177 頁。

(323) 志賀櫻「過少資本税制」ジュリスト 998 号 7 頁（1992）参照。

ものである限り、過少資本に関する国内法の適用を妨げるものではない」としており、独立企業原則にのっとったものであれば、無差別条項違反にならないとされる。

この点に関しては、日本の過少資本税制は、類似法人の負債・自己資本比率を用いることができることとされており、租税条約の無差別条項に反しないような制度になっているとされる⁽³²⁴⁾。

したがって、日本の過少資本税制による課税については、租税条約の無差別条項違反の課税として、個別事案協議の対象となることはないと考えられる。

しかしながら、日本において過少資本税制により損金算入を否認された利子の額が、条約相手国等において条約相手国等の居住者の益金の額に算入されている場合には、経済的な二重課税が生じることになる。そのため、このような経済的な二重課税の除去を個別事案協議によつてなし得るのか否かが問題となる⁽³²⁵⁾。

学説には、過少資本税制を OECD モデル租税条約の特殊関連企業条項の範囲内のものととし、国内的には移転価格税制の特別法として位置付けるものがある⁽³²⁶⁾。この学説によれば、過少資本税制による課税によって二重課税が発生した場合、租税条約の特殊関連企業条項の規定に適合しない課税を受けたこととなり、個別事案協議の対象となると解される。

確かに、過少資本税制は、独立企業間であれば生じない資本構成（親会社

(324) 志賀櫻・前掲注(323) 7 頁参照。

(325) 志賀櫻・前掲注(323) 7 頁では、「仮に他国との間で、他国の過少資本税制の執行につき議論を生ずる場合があったとしても、我が国において範例となりうる過少資本税制が導入されていれば、これを引いて立法及び執行上の改善を求めていくことも可能となるであろう」としており、3 項 2 文協議を念頭に置いているかのような指摘もある。また、過少資本税制は他の租税回避防止規定と比較してコンプライアンスが比較的容易であるため、二重課税の問題が実際に生じる場面は多くないとの見解もある（古賀昌晴「過少資本税制と二重課税の排除」税研 137 号 106 頁（2008）参照）。

(326) 谷口勢津夫「過少資本税制と租税条約」総合税制研究 3 号 112 頁（1995）参照。同旨の見解を示すものとして、居波邦泰「移転価格税制と過少資本税制」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』172 頁（大蔵財務協会、2010）参照。

による少額の出資と多額の貸付)を通じて子会社が親会社に多額の利子等を支払うことで子会社の所在地国における所得を圧縮することを防止するためのものであり、独立企業原則と関係があることに異論はない⁽³²⁷⁾。例えば、英国は、過少資本税制を移転価格の問題として明確に位置付けている⁽³²⁸⁾。

しかしながら、日本の移転価格税制が採用している独立企業間価格の測定基準と過少資本税制における独立企業間の借入金総量とを比較するという基準とは同じではなく、過少資本税制は、従来の移転価格税制の規定では対処できない租税回避を規制しようとするものであると考えられる⁽³²⁹⁾。換言すれば、移転価格税制はその条文上、対価を得て行う取引を対象としており、負債に対する利率の高低が問題となるが、利率が独立企業原則に従ったものであれば、直接所得の金額に影響しない負債と自己資本の額を通じた租税回避には移転価格税制では対応できないと考えられる。一方で、過少資本税制は、負債に対する利率の高低については問題にしないが、移転価格税制で対応できないような負債と自己資本の額を通じた租税回避に対応することができる。すなわち、移転価格税制と過少資本税制はその規制する租税回避の類型が異なっている。

そのため、筆者は、過少資本税制を移転価格税制の特別法ではなく、創設的な規定であると位置付ける⁽³³⁰⁾。

筆者の見解によっても、過少資本税制が租税条約の特殊関連企業条項に係っていることには変わりなく、過少資本税制による課税を受けた場合には条約の規定に適合しない課税を受けたとして個別事案協議を申し立てることが可能と解される⁽³³¹⁾。

(327) 吉川保弘＝岩本洋一「過少資本税制の理念と諸問題」税務大学校論叢 37 号 152 頁 (2001) 参照。

(328) See *supra* note (256) Statement of Practice (2011) 1. para.16.

(329) 同旨、吉川＝岩本・前掲注(327)152 頁参照。

(330) 同旨、吉川＝岩本・前掲注(327)151 頁参照。

(331) 同旨、古賀・前掲注(325)113 頁参照。この中で、「過少資本税制の適用により二重課税が生じた場合には、権限ある当局は、それを解決する努力を行わなくてはならない」としている。一方で、各国の過少資本税制が異なる制度設計となっていることか

なお、OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 52 では、過少資本税制の適用によって配当として取り扱われる利子について、第 25 条第 3 項の協議において合意することが可能であるとしているが、OECDモデル租税条約第 25 条に関するコメンタリーパラグラフ 52 で言及されているのは、借り手の居住地国の過少資本税制によって利子が配当として取り扱われる場合のその配当に対する租税条約の適用に関する事項である。日本の過少資本税制は利子の損金算入を制限するのみであり、損金算入を制限された利子について配当として取り扱うような制度にはなっていないことから、問題とならない。ただし、条約相手国等によってはそのような取扱いをする過少資本税制が設けられている国も存することから、そのような条約相手国等によって過少資本税制による課税があった場合には、個別事案協議と別に第 3 項の相互協議の対象にもなると考えられる。

この場合における第 3 項の相互協議が、解釈適用協議か 3 項 2 文協議かが問題となる。上で述べた通り、配当に対する租税条約の適用に関する事項と考えられるため、3 項 2 文協議ではなく、解釈適用協議に該当すると考えるのが相当であろう。

5 相互協議を伴う事前確認

相互協議を伴う事前確認について、OECDが発行している多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針（以下「移転価格ガイドライン」という。）においては、相互協議の根拠としてOECDモデル租税条約第 25 条第 3 項第 1 文によるとしつつ、同項第 2 文にも関連するとしている⁽³³²⁾。

相互協議を伴う事前確認の対象となる事業年度は遡及適用する場合や申請から合意までに時間を要したため経過した事業年度を除いて基本的には将来

ら、相互協議になった場合に統一的な基準がないということで不都合になり、経済的な二重課税が企業側に残ることになるとの指摘もある（羽床正秀「過少資本税制の問題点」水野忠恒編『21 世紀を支える税制の論理 第 4 巻 国際課税の理論と課題〔二訂版〕』183 頁（税務経理協会、2005）参照）。

(332) OECD 移転価格ガイドライン第 4 章パラグラフ 4.139。

の事業年度であり、申立ての時点では二重課税は何ら発生していないこと、及び相互協議を伴う事前確認は租税条約の特殊関連企業条項の解釈適用に係るものと考えられることから、条約に定めのない二重課税を前提とする 3 項 2 文協議ではなく、解釈適用協議によるものと考えられる。

実際に、①日米租税条約において解釈適用協議により合意できる事項の例示として事前確認が挙げられていること、及び②2014 年 12 月以前の日英租税条約には第 3 項第 2 文に相当する条文がなかったにもかかわらず英国との間で相互協議を伴う事前確認を行っていたことから、日本の実務においても相互協議を伴う事前確認は解釈適用協議の一類型として位置付けられているものと考えられる。

このように、相互協議を伴う事前確認は、3 項 2 文協議ではなく、解釈適用協議と考えられるが、結論として、移転価格ガイドラインで 3 項 2 文協議とも関連するとされている点、どのように関連するのかわからない。

また、事前確認が、将来における移転価格税制の適用による紛争を未然に防ぐという機能に着目し、事前確認に係る相互協議は個別事案協議であるとする見解もある⁽³³³⁾。この見解については、申立ての時点において個別事案協議の申立ての要件である①両締約国の一方又は双方による措置がないこと、及び②条約の規定に適合しない課税はいまだ生じておらず生じる蓋然性が高いともいえないことから、個別事案協議の申立要件を満たしていないと考えられる⁽³³⁴⁾。そのため、事前確認に係る相互協議を個別事案協議と解することはできないと考える。

(333) 井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察—二国間の紛争処理としての機能を中心に—」税務大学校論叢 36 号 357～358 頁（2001）参照。

(334) これに対して、事前確認を経ないで申告すれば税務当局により課税が行われるであろうと考える者が事前確認を申し出るため、条約の規定に適合しない課税を受ける蓋然性が高いとして、個別事案協議の範囲内と捉える見解もある（吉川・前掲注(238)42 頁参照）。この見解に関して、条約に適合しない課税を受ける蓋然性が高いのであれば、それは個別事案協議において対応するものであり、事前確認の対象ではないと考えられる。

6 まとめ

以上で検討したことをまとめると、次のようになる。

まず、第 1 節で検討したところであるが、3 項 2 文協議においては国内租税法の解釈又は適用に関する合意のみが可能である。仮に、3 項 2 文協議において国内租税法による課税について譲歩して合意するとすると、条約上の合意の根拠を欠くことから、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」⁽³³⁵⁾とする合法性の原則に反するものと考えられる⁽³³⁶⁾。

そのため、繰り返しになるが、3 項 2 文協議においては、相互協議を通じて事案の課税要件事実の認定等について両締約国の権限のある当局間で共通の認識を持ち、国内租税法の解釈又は適用に関する合意をしたところで、それぞれの国内租税法を適用し、その結果として二重課税の除去が図られると考える。

しかし、3 項 2 文協議の対象としたとしても、OECD モデル租税条約及びそのコメンタリーや OECD 移転価格ガイドラインのような国際的な共通基準となりうるものが存在しないような分野では、各国の国内租税法は異なっている。その結果として、その適用のための課税要件事実も当然異なる。そのため、租税条約の解釈上、多くの事案が 3 項 2 文協議の対象となり得ると解しても、このような状況の下では、課税要件事実の認定等について協議

(335) 金子・前掲注(61)82 頁参照。

(336) このように解すると、個別事案協議も含めて相互協議の全てが合法性の原則との関係で問題ありとされる可能性もある。しかしながら、個別事案協議及び解釈適用協議は、租税条約の規定の解釈に基づいて行われ、かつ、租税条約において合意により解決する権限を与えられていることから 3 項 2 文協議のような問題はないと考える。相互協議と合法性の原則との関係について、志賀櫻『詳解国際租税法の理論と実務』（民事法研究会、2011）は、「相互協議には実は租税法主義との関係で問題がないわけではない。租税法の定めるところと異なる内容で合意する結果となる場合があり得るからである。しかしながら、相互協議を排除すればどういう結果になるかは明らかであり、合法性原則に固執するのは形式的な議論の域を出ないであろう」とする（同 340 頁）。

で共通認識に至ったとしても、それが条約相手国等の国内租税法において課税を減少させることにつながるとは限らず、二重課税が効果的に除去されるかは疑問がある。

上の検討から、3項2文協議の対象としてふさわしい、すなわち3項2文協議によって効果的に二重課税を除去できると考えられる事例として、次の二つに当てはまるものが挙げられる。

- ① 国内租税法の範囲内での合意によってある程度の二重課税の除去が図られるもの
- ② OECDの移転価格ガイドラインなどのように他国との間の共通認識の形成に有用と思われる文書等が存在するもの

これらを考慮すると、この節の1から5までで検討した中では、1の恒久的施設同士の取引に係る課税の事例が3項2文協議の対象として最もふさわしいと考えられる⁽³³⁷⁾。

第3節 条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する国内法令等

既に第2章で確認したように、日本の相互協議は、相互協議事務運営指針によるところが大きい。相互協議事務運営指針は相互協議の開始の契機に着目していくつかの事務手続を明らかにしているものの、相互協議を伴う事前確認以外の解釈適用協議及び3項2文協議についての事務手続は明らかではない。そこで、3項2文協議に関する国内法令及び通達がどうあるべきかが問題となる。以下に、相互協議の開始、相互協議の継続中及び相互協議の終了後の三つの段階に分けて検討し、3項2文協議の円滑な実施のための提言をする。

(337) ここでの検討結果と異なる事案について、条約相手国等から3項2文協議を行いたい旨の申し入れがあった場合には、何らかの合意に至るかはともかくとして、誠実に対応することが求められると考えられる。そして、条約相手国等に対してその条約相手国等の国内法の範囲内で課税の減額を求める協議をすることになると考えられる。

1 相互協議の開始

相互協議の開始の場面においては、関係者に申立権があるか否かという問題があるため、まず関係者の申立権について検討する。そして、日本側から協議を開始する場合と条約相手国等から協議を開始する場合とに分けて検討する。

(1) 関係者の申立権

日本の租税条約における 3 項 2 文協議に関する条文は OECD モデル租税条約と同じ文言である。OECD モデル租税条約第 25 条第 3 項第 2 文には、個別事案協議と異なり関係者に申立権がある旨の規定はない。したがって、条文からは、3 項 2 文協議は、関係者からの申立てによらず、権限のある当局が必要に応じて協議を開始するものと解される。

学説は、3 項 2 文協議と同様に、租税条約の条文上、関係者の申立権が規定されていない解釈適用協議について、「関係者は、自己に関する事案が重要な解釈適用問題を含んでいるから協議して欲しいという陳情の意味で、事実上の申立を行うことは可能であり、その問題が協議の必要のある問題であると認められる場合には、権限のある当局は協議を開始することになるであろう。このような可能性は解釈上排除されるべきではない⁽³³⁸⁾」としている。ここでいう「陳情」は、法令では特段の定義が置かれていない⁽³³⁹⁾が、広辞苑第 6 版によれば「①実情を述べること。心情を述べること。②実情を述べて、公的機関に善処を要請すること。」という意味があり、ここでは②の意味で使用していると考えられる。

陳情は、あくまでも要請にすぎないことから、陳情に対してそれを受けた公的機関が何らの対処もしなかったとしてもその不作為が違法とされることはないと考えられる。そのため、権限のある当局がそのような陳情を

(338) 金子・前掲注(8)396 頁。

(339) 法律で「陳情」という語を含むものはなく、財務省組織令（平成 12 年政令第 250 号）第 17 条第 10 号、財務省組織規則第 405 条第 2 項第 2 号及び国家公安委員会文書決裁規則（平成 10 年国家公安委員会規則第 7 号）第 6 号の中で「陳情」という語が用いられているが、特段の定義規定は置かれていない。

受けて実際に協議を開始するかは疑問がある⁽³⁴⁰⁾。

仮に、このような陳情が実際になされた場合、現行の財務省組織令及び財務省組織規則の規定を前提とすれば、ここでいう解釈適用協議が租税条約の一般的な解釈適用に関するものであれば、財務省大臣官房地方課が陳情の窓口となり⁽³⁴¹⁾、個別事案に係る解釈適用協議に関するものであれば、国税庁長官官房総務課調整室が陳情の窓口になる⁽³⁴²⁾と考えられる。

陳情があった場合の財務省又は国税庁の内部での手続については特段公表されていないため不明だが、陳情を受けた窓口でそのままになることはなく、実際にその事務を所掌する主税局参事官室又は国税庁相互協議室に陳情があった旨及びその内容が伝達されると考えられる。

関係者に申立権のない解釈適用協議及び 3 項 2 文協議に関しては、条約相手国等からの情報を除けば、そのような陳情が、権限のある当局にとつては、問題となっている事例の把握を可能にする事実上唯一の方法であると考えられ、このような陳情自体は非常に意味のあるものであると考えられる⁽³⁴³⁾⁽³⁴⁴⁾。本稿では、このような陳情を「事実上の申立て」として位置付ける。

(2) 日本側からの協議の開始

関係者からの事実上の申立てを受けて日本側から 3 項 2 文協議の開始を

(340) 個別事案協議の場合には、申立てを受理した後に、権限のある当局が何らの検討や処理を行わない場合には、不作為の違法確認訴訟の対象とされ、違法とされる可能性が考えられる（高久・前掲注(180)405 頁参照）。

(341) 財務省組織令第 17 条。

(342) 財務省組織規則第 405 条。

(343) 条約相手国等からの情報と事実上の申立て以外に、日本の権限のある当局の独自の調査及び情報収集によって解釈適用協議や 3 項 2 文協議の対象となる事例を抽出することも考えられる。そうした場合にも、それが個別の事案である限りは、事案の関係者が情報を多く保有していることには変わりないため、関係者の協力は不可欠となる。関係者からの情報提供の不備が協議の終了を申し入れる要件として現行の相互協議事務運営指針に定められていることから明らかなように、関係者の関与なしで個別の事案についての協議を行うことは事実上不可能と考えられる。

(344) 第 3 章第 1 節 4 で言及した米国と英国との間の 3 項 2 文協議の合意については、関係者から権限のある当局が相談を受け、権限のある当局間の協議により、二国間での解決を図ったものとされている（See *Cussons supra note (250) p.7.*）。

求める際には、現在の相互協議事務運営指針第 2 「居住者・内国法人等からの申立てに係る相互協議」に沿って行うことが考えられる。相互協議事務運営指針 3 に掲げられている申立てができる場合には、3 項 2 文協議は含まれていないが、ここでの列挙は例示であり、上で述べた通り 3 項 2 文協議の開始の端緒の一つとして関係者からの事実上の申立てを位置付けることから申立てができる場合に含まれると解する余地がある。

(3) 条約相手国等からの協議の開始

関係者からの事実上の申立てがなく、条約相手国等の権限のある当局からの申入れによって 3 項 2 文協議が開始される場合には、相互協議事務運営指針第 3 「相手国等の権限ある当局からの申入れに係る相互協議」に沿って行うことが考えられる。相互協議事務運営指針 27 によれば、権限のある当局は、必要に応じて関係者に対して資料の提出を求めることができるが、3 項 2 文協議の申入れがあったことを知らない関係者にとっては急に対応することは困難であると考えられるため、相互協議事務運営指針 26 の源泉徴収に係る相互協議の例にならい、3 項 2 文協議の申入れがあった旨を日本国内の関係者に通知すべきと考えられる。

2 相互協議の継続中

3 項 2 文協議においても、対象となっている事案について最も詳しい関係者の協力は、相互協議の円滑な進行に不可欠であると考えられる。そのため、相互協議の進展に応じた関係者からの適時適切な情報の提供が重要になると考えられる。

現行の相互協議事務運営指針 18(1)ニ及び 29(1)ホの相互協議終了の申入れ事由は 3 項 2 文協議においても関係者の協力を担保する上で重要な役割を果たすと考えられる。

また、個別事案協議と同様に、3 項 2 文協議においても関係者が相互協議に参加することは予定されていない。そのため、現行の相互協議事務運営指針 15 にあるように、関係者からの適時適切な情報提供を受ける上でも、協

議の進捗状況などに関する情報を相互協議の円滑な実施に支障のない範囲内及び租税条約上の守秘義務に抵触しない範囲内で、関係者に知らせることも重要である。

3 相互協議の終了

3 項 2 文協議を通じて何らかの合意に達した場合も合意に達しないで終了した場合も、事実上の申立てをした関係者又は申入れがあった旨の通知を受けた関係者に対しては、相互協議の結果を通知すべきであると考えられる。具体的には、事実上の申立てをした関係者に対しては相互協議事務運営指針 17(1) 又は 18(2) の例に、申入れがあった旨の通知を受けた関係者に対しては源泉徴収義務者に対する相互協議事務運営指針 28(4) 又は 29(4) の例に、それぞれならって通知をすべきと考えられる。

なお、3 項 2 文協議の対象となっている事案について国内争訟が係争中の場合もあることから、合意後に裁判等の判決が出て合意の実施が困難にならないよう、3 項 2 文協議が合意に至りそうな場合には、個別事案協議や相互協議を伴う事前確認の場合と同様に、関係者に合意の受入の確認を行う必要があると考えられる。そして、合意が成立した場合には、その国内争訟を取り下げてもらう必要がある。

3 項 2 文協議において何らかの合意に達した場合の処理については、日本の課税が減額されるか否かにより次のようになると考えられる。

(1) 日本の課税に影響がない場合

その合意によって、日本の課税に何ら影響を及ぼさない場合、この場合には、日本において合意の実施のために何らかの行為が必要になることはない。

(2) 日本の課税が減額される場合

その合意によって日本の課税が減額される場合には、日本の課税事案についての協議の場合と条約相手国等の課税事案についての協議の場合の二つの場合を検討する必要がある。

イ 日本の課税事案

日本の課税事案に関して、3 項 2 文協議によって減額となる合意が成立した場合、個別事案協議における日本課税事案の合意の際と同様に、職権で減額更正が行われることになると考えられる。具体的には、国税通則法第 26 条の規定に基づいて減額更正が行われることになる。

ロ 条約相手国等の課税事案

条約相手国等の課税に関する対応的な調整として、3 項 2 文協議によって日本の課税が減額となる合意が成立した場合、その合意が「租税条約に基づく合意」と言えるかが、まず問題となる。3 項 2 文協議の条文では合意に言及されておらず、3 項 2 文協議の合意は国内租税法の解釈適用に関する合意であるから、「租税条約に基づく合意」ではないと解する考え方もあり得る。しかしながら、3 項 2 文協議は租税条約に基づくものであり、その合意も租税条約に基づく相互協議による合意であると解するのが自然であると考えられることから、3 項 2 文協議の合意も「租税条約に基づく合意」と解するべきと考える。

そうすると、租税条約等実施特例法第 7 条及び国税通則法第 23 条の規定に基づき、減額調整となる納税者からの更正の請求により、合意を実施することになる。

仮に、3 項 2 文協議の合意が「租税条約に基づく合意」に含まれないとしても、更正の請求の期限である 5 年以内であれば、更正の請求を行うことができる。そして、租税条約の条文上、国内法の期間制限にかかわらず実施されるものとされるのは個別事案協議の合意であり、3 項 2 文協議にはそのような条約上の義務はないと解されることから、更正の請求の期限である 5 年が経過していた場合には、合意が実施できなかったとしても租税条約上の義務違反にはならないものと考えられる。もともと、条約相手国等との関係ではそのような期間制限があることを合意の前に知らせておくことが無難であろう。

4 円滑な実施のための方策

ここまで検討してきたように、現行の国内法令及び通達を前提としても、3 項 2 文協議を実施することは、可能であると考えられるが、今後の円滑な実施のために、次のような相互協議事務運営指針の改正が必要と考えられる。

まず、日本側から 3 項 2 文協議を開始する場合において、関係者からの事実上の申立てが可能である旨を明らかにするためにも、相互協議事務運営指針 3 を改正し、3 項 2 文協議の対象となると考えられる事例に関する申立てが可能である旨を明記すべきと考える。ただし、3 項 2 文協議の対象となると考えられる事例について、何の基準も示さないままにすると、第 1 節及び第 2 節で検討したような効果的と考えられる事例以外の事例に係る申立てが多くなされ、相互協議事務全体が滞ってしまう可能性も想定される。相互協議事務運営指針が通達である以上、最終的には事実上の申立てをしようとする関係者の自主性に任せるほかはないと考えられるが、具体的にどのような事例が 3 項 2 文協議により効果的に二重課税を除去することができる事例なのかに関する税務当局の見解を何らかの形で明らかにすることで、関係者の申立ての要否の判断の一助となるようにすべきと考える。

次に、条約相手国等からの申入れにより 3 項 2 文協議が開始される場合において、関係者に申入れがあった旨を知らせるとともに情報提供等の協力を依頼するため、相互協議事務運営指針 26 に相当する内容を 3 項 2 文協議の場合に設ける必要があると考えられる。

そして、相互協議の継続中の関係者への適時の情報提供について、相互協議事務運営指針第 3 においては触れられていないが、相互協議の円滑な実施という観点から見た場合、相互協議事務運営指針第 2 の場合と何ら変わりはないのであるから、同様に実施されるべきであり、この点は事務運営指針の改正を要すると考えられる。

最後に、相互協議の終了の際に、申入れがあった旨の通知を受けた関係者に対する通知がなされるべきと考えられるが、これに関して、源泉徴収義務者に対するものと同様の内容を明らかにする必要があると考えられる。

5 まとめ

ここまで検討した通り、3項2文協議は、①関係者からの事実上の申立て又は②条約相手国等からの申入れにより開始される。そして、①の場合には、相互協議事務運営指針第2に沿って、②の場合には、相互協議事務運営指針第3に沿って行われることになると考えられる。

そして、3項2文協議においても事案に最も精通していると考えられる関係者の協力は相互協議の円滑な実施の観点から必要不可欠であり、権限のある当局は、個別事案協議等と同様に必要に応じて資料の提出を求める。

また、3項2文協議の合意も租税条約に基づく合意には他ならないから、個別事案協議と同じ方法で実施する。

最後に、現行の相互協議事務運営指針第2及び第3のいずれも3項2文協議の際の手續等については明らかにしていないことから、関係者の予見可能性に資するためにも、3項2文協議に関する事務手續を明らかにする改正を行うべきと考える。

第4節 小括

この章では、3項2文協議の活用について検討し、次のような結論に至った。

まず、3項2文協議の条文では「合意」に言及されていないが、相互協議を行う以上何らかの共通認識に権限のある当局間で至ることはあると考えられる。

しかし、立法的解決合意可能説で主張されているような、立法的な解決のために租税条約を補完するような合意は、条約による具体的・個別的な委任が必要と考えられるが、そのような委任を欠いている。そのため、仮にそのような合意をするならば事前又は事後に国会の承認を得る必要があると考えられるが、それを不要としているため、立法的解決合意可能説にはよれない。

一方で、租税条約又は国内租税法からの具体的・個別的な委任がないとしても、国内租税法の解釈又は適用に関する事項は、行政政府の責任に属するものであり、3項2文協議においては、国内租税法の解釈又は適用に関する合意が可

能であると考えられる。その上で、個別の事案における事実認定に関する合意が主なものになると結論付けた。

そして、3項2文協議の対象になる可能性がある事例について検討を行い、①国内法の範囲内での合意によってある程度の二重課税の除去が図られるものであり、かつ、②OECDの移転価格ガイドラインなどのように他国との間の共通認識の形成に有用と思われる文書等が存在するものが、3項2文協議により効果的に二重課税を除去できる事例であると結論付けた。この典型的な例として、恒久的施設間の取引への課税の事例が挙げられる。しかし、上で検討した効果的な事例に当てはまらない事例についても、日本側の課税については譲歩できないが、それに対する対応的な調整を条約相手国等に対して求めるのみの協議は可能であると考えられる。

最後に、3項2文協議の国内法令及び通達について、現行の相互協議事務運営指針に沿って行うことで3項2文協議を実施可能であると考えられるが、関係者の予見可能性を確保するために、3項2文協議が実施できることを相互協議事務運営指針において明らかにすべきと結論付けた。

この章における検討の結果を踏まえ、どのような事例が3項2文協議により効果的に二重課税を除去できると考えられるのかに関する税務当局の考え方が何らかの形で明らかにされ、かつ、相互協議事務運営指針においてもその取扱いが明確化されることで今後の3項2文協議の活用が図られていくと考えられる。

おわりに

本稿では、OECDモデル租税条約の相互協議条項に規定されている個別事案協議、解釈適用協議及び3項2文協議の三つの相互協議の種類のうち、条文が非常に簡素である上にコメントリーにおける言及も少ない3項2文協議の現状と今後の活用の方向性について検討を行った。

日本の相互協議に関する国内法令及び通達は、事務運営指針によるところが大きいですが、その内容は個別事案協議と相互協議を伴う事前確認を対象としたものに限られており、3項2文協議に関する事項のみならず、解釈適用協議に関する事項についても特段の国内法令又は通達が存在しないことが明らかとなった。

そして、米国と英国では、相互協議に関する国内法令等について、日本と比較して詳細なものを定めているが、OECDモデル租税条約に規定されている相互協議の三つの類型を特段意識したものにはなっていない点を確認した。そして、両国とも権限のある当局間の合意のうち広く一般的に適用されると考えられるものを公表しており、その大半は解釈適用協議に関するものであることが明らかになった。

3項2文協議については、条文で合意について言及されていないことから、合意をすることができるのか疑問がある。そのような状況にもかかわらず、学説では租税条約の内容を補完するような合意をすることができるとされていることから、その合意の意義について検討し、日本の現在の国内法を前提とすれば、国内租税法の解釈又は適用に関する合意が可能であり、その中でも個別の事案の課税要件事実の認定に関する合意が主なものになると考えられるとの結論を示した。

その上で、具体的に3項2文協議の対象とすることで、効果的に二重課税を除去できると考えられる事例について検討し、そのような事例がどのようなものか明らかにした。しかし、ここで明らかにされたもの以外の事例であっても、条約相手国等に減額調整を求めることは可能である。そのため、本稿で明らか

にされたような事例ではないことを理由として、3 項 2 文協議の対象外とする必要はないことも明らかにした。

3 項 2 文協議を行うに際しては、現行の事務運営指針に沿って行うことで実施可能と考えられるが、納税者の予見可能性の確保の観点から、事務運営指針の中で 3 項 2 文協議も対象に含まれることを明確にすべきとの提言を行った。

相互協議全体に関して、現状、一部で時間がかかるとの声も耳にする⁽³⁴⁵⁾が、おおむね順調に推移している様子であり、相互協議そのものに関して訴訟が提起されるような事態も生じていないようである。そのため、抜本的な制度の変更は不要と考え、現在の制度において効率的かつ効果的な相互協議の実施を追求していくのが妥当な判断であろう。

そのような状況ではあるが、B E P S の問題についての国際的な関心が高まり、これに対する対抗策として国際課税の重要性が認識されるにつれ、相互協議の重要性もますます増大することが見込まれる。この機会を捉えて、相互協議に係る納税者の権利義務や国内争訟との関係を再度整理し、一定の事項については、必要に応じて法令により手当てすることが、今後の相互協議そのものに関する無用な紛争を防止するという観点から望ましいと考えられる。

なお、2016 年 10 月の O E C D からのプレスリリース⁽³⁴⁶⁾によれば、相互協議のミニマムスタンダードの遵守状況に関するピアレビューが今後順次開始される予定である。日本はミニマムスタンダードについては現状で既に満たしているとの理解のようであるが、各国のピアレビューの結果を踏まえた今後の相互協議の円滑な実施に関する国際的な議論を注目する必要がある。

(345) 「つぎはぎ限界—時代とのズレ広がる (税金考)」日本経済新聞朝刊 2015 年 6 月 1 日 3 面参照。

(346) OECD プレスリリース (<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-schedule-for-action-14-peer-reviews-and-invites-taxpayer-input.htm>) (最終閲覧日: 2017 年 6 月 6 日) 参照。