

相互協議と国内救済手続

－相手国における和解、訴訟等の国内救済手続と
相互協議の関係について－

石 塚 亮 二

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 科 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（問題の所在）

相互協議とは、租税条約の規定に基づき、国際的な二重課税が移転価格課税等により生じた場合又は生じると納税者が考える場合、あるいは、納税者が独立企業間価格の算定方法等に係る二国間の事前確認を求める場合において、国税庁が納税者の申立てを受けて租税条約締結国・地域の税務当局との間で協議を行う手続である。相互協議の申立ては、OECD モデル租税条約 25 条 1 に、一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に申立てをすることができると規定されているとおり、訴訟等の国内救済手続とは別個の制度として位置付けられていることから、納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合、相互協議と国内救済手続を併せて申し立てることができる。

しかしながら、両手続は別々の制度であるが故に、それぞれ異なった結論に導かれる可能性がある。その中で我が国では、国内救済手続による取消裁決又は取消判決が、権限のある当局を拘束することになる。その一方で、相互協議の合意は、国税不服審判所及び裁判所を拘束しないとされている。また、両手続について、どちらの手続が優先されるか等、調整する規定は置かれていないことから、両手続が同時進行される場合には、①二重非課税となる所得の発生及び②行政効率の問題が生じる可能性があるといわれている。これらの問題は、我が国における相互協議と国内救済手続の関係（我が国課税）によってのみ生じるわけではなく、相手国における相互協議と国内救済手続の関係（相手国課税）によっても、両手続が同時進行される場合には、同様の問題が生じ得る。

先行研究について、我が国における相互協議と国内救済手続の関係を検討したものは一定程度見られるものの、相手国における両手続の関係を網羅的に検討したものは管見の限り見当たらない。また、欧米などでは、我が国の

税務手続に存在しない和解及びこれに類似する訴訟以外の国内救済手続も有しているため、同じく、相互協議と和解等の関係においても問題が生じ得るのではないかと考えられる。

本稿は、以上の問題意識の下で、「我が国における相互協議と国内救済手続の関係」（我が国課税）と「相手国における相互協議と国内救済手続の関係」（相手国課税）について、後者を中心に、それぞれ整理・検討するとともに、両手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を考察するものである。

2 研究の概要

（1）相互協議の概要

本稿における検討の前提となる相互協議の概要を整理し、相互協議の法的性質や合意の効力を確認した。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があるとされている。相互協議が、納税者に対する権利救済に当たるかどうかについての見解は分かれているが、いずれにせよ紛争解決手続であることに異論は見当たらず、その点においては、訴訟等の国内救済手続とその目的が共通するといえる。

また、相互協議の合意の法的位置付けについては、通説が存在せず、現状において結論を見るに至っていないが、いずれの見解においても、相互協議の合意が権限のある当局に対して拘束力を持つと解されている点では共通している。

（2）我が国における相互協議と国内救済手続

我が国において相互協議と国内救済手続の両手続が同時進行される場合には、上記 1 の二つの問題点に加えて、相互協議による解決の難化の問題が生じる可能性があることを指摘した。その上で、我が国の権限のある当局の対応について、相互協議の結果が先行する場合と国内救済手続の結論が先行する場合に分けて検討した。

イ 相互協議の結果が先行する場合

我が国の権限のある当局は、相互協議を進めた結果、相手国の権限のある当局と合意に至ると認められる状況（仮合意）に至った段階で、納税者に対して合意案の内容に同意するかどうか確認することになっている。その際、相互協議の合意後に、両締約国が意図しない二重非課税となる所得が発生しないように配慮する必要があるため、通常、納税者が合意案に同意し、かつ、国内救済手続を取り下げた場合のみ、我が国の権限のある当局は、正式に合意することになると考えられる。

また、その他の場合には、事実上、相互協議の合意に同意したことにならないと考えられるため、相互協議を終了し、国内救済手続を進めることになるであろう。

ロ 国内救済手続の結論が先行する場合

国内救済手続の結論が先行する場合において、我が国における国内救済手続（再調査の請求、審査請求、租税訴訟）の効力を確認した上で、我が国の権限のある当局の対応について整理した結果は、下表のとおりである。

国内救済手続の結論		相互協議への影響等 (法的整理)	備考
再調査の請求 による決定	全部取消し	相互協議申立ての取下げ又は相互協議の終了。	権限のある当局を拘束する旨の規定はないが、租税条約の規定に適合しない課税がなくなるため、相互協議の対象とはならなくなると考えられる。
	一部取消し	一部取消し後の課税所得又は税額を対象とした上で相互協議を行う。権限のある当局は、再調査の請求による決定にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。
	棄却・却下	権限のある当局は、再調査の請求による決定にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。

審査請求 による裁決	全部取消し	相互協議申立ての取下げ又は相互協議の終了。	国税通則法 102 条 1 項により、裁決は権限のある当局を拘束する。
	一部取消し	取り消された部分は権限のある当局を拘束するため、裁決後の課税所得又は税額を増額させる合意はできないが、減額させる合意は可能。	ただし、権限のある当局は、国税不服審判所が本案審理の過程で検討した内容及びその結論を相当程度尊重する必要があると考えられる。
	棄却	権限のある当局は、裁決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	棄却裁決は権限のある当局を拘束しないとされている（不服審査基本通達 102-2（注）を参照）。ただし、権限のある当局は、国税不服審判所が本案審理の過程で検討した内容及びその結論を相当程度尊重する必要があると考えられる。
	却下	権限のある当局は、裁決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	却下裁決は権限のある当局を拘束しないとされている（不服審査基本通達 102-2（注）を参照）。
租税訴訟 による判決	全部取消し	相互協議申立ての取下げ又は相互協議の終了。	行政事件訴訟法 33 条 1 項により、取消判決は権限のある当局を拘束する。
	一部取消し	取り消された部分は権限のある当局を拘束するため、判決後の課税所得又は税額を増額させる合意はできないが、減額させる合意は可能。	しかしながら、権限のある当局は、判決の前提となった事実関係に明らかな重大な誤りが認められる場合など、ごく限られた場合を除き、裁判所の解釈・適用と異なる判断をして相互協議で合意する余地はほとんどないと考えられる。
	棄却	権限のある当局は、判決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。しかしながら、権限のある当局は、判決の前提となった事実関係に明らかな重大な誤りが認められる場合など、ごく限られた場合を除き、裁判所の解釈・適用と異なる判断をして相互協議で合意する余地はほとんどないと考えられる。
	却下	権限のある当局は、判決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。

ハ 実務における対応策

実務上、両手続が同時進行される場合において、①二重非課税となる所得の発生、②行政効率の問題及び③相互協議による解決の難化の三つの問題が生じる可能性があることを踏まえると、納税者が両手続を希望する場合には、相互協議を先行させた方が良いと考える。そして、相互協議の結果が出るまでは、不服申立ての段階で国内救済手続の進行を停止させておくことが望ましいとする対応策を示した。その結果として、相互協議の合意と国内救済手続の結論のいずれか一方のみが実施されることになるため、納税者に両手続の機会を確保するとともに、両手続の抵触による問題は、事実上、回避されることになる。

(3) 相手国における相互協議と国内救済手続

我が国にとって相互協議の主要な相手国である米国、英国、ドイツ及びインドにおける和解、訴訟等の国内救済手続の概要を確認した上で、当該 4 か国の相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討した。その結果、まず当該 4 か国は、我が国における税務手続には存在しない和解等の争訟手続以外のその他の国内救済手続を有していることが把握された。

続いて、相手国における両手続の関係について、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、我が国との租税条約の規定等により、いずれの国においても、相互協議の合意は必ず実施されることになると思う。

一方で、国内救済手続の結論が先行する場合には、各国の取扱いにより、相互協議への影響は異なっている。相手国の権限のある当局は、その後の相互協議において、①国内救済手続の結論から逸脱することができる場合、②逸脱することができず、我が国に対応的調整（我が国での救済）を求めるのみとなる場合及び③相互協議を実施することができなくなる場合の三つのケースがあることを示した。詳細は、下表のとおりである。

国内救済手続	国・地域 (和解等)	相互協議への影響	
不服申立て	米国	②	不服申立ての結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	英国	②	不服申立ての結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	ドイツ	①	不服申立ての結論から逸脱することができる。
	インド	①	不服申立ての結論から逸脱することができる。
租税訴訟	米国	②	租税訴訟の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	英国	②	租税訴訟の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	ドイツ	①	租税訴訟の結論から逸脱することができる。
	インド	②	租税訴訟の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
和解等のその他の国内救済手続	米国 (その他の国内救済手続全般)	②	その他の国内救済手続の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	英国 (ADR を含む話し合い)	①	その他の国内救済手続の結論から逸脱することができる。
	ドイツ (通達に基づく事実関係に関する合意)	②	その他の国内救済手続の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	インド (ITSC、AAR 及び VSV)	②・③	・インド居住者が VSV という制度によって係争中の紛争を解決した場合には、その結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。 ・その他の場合には、相互協議を実施することができなくなる。

3 結論

上記 2 の検討事項と相互協議に関する国際的な議論の動向を踏まえ、相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を考察した。

まず、両手続が同時進行される場合には、上記 2 (3) でも示したとおり、我が国課税の場合に生じ得る三つの問題点に加えて、相互協議アクセスの不可の問題が生じる可能性があることを指摘した。二重課税の排除は、租税条約の主要な目的の一つとなっているため、この問題点については、BEPS 行動計画 14 (相互協議の効果的实施) の各国・地域が最低限実施すべき措置 (ミニマムスタンダード) に関するピアレビュー等を通じて、相互協議へのアクセスが可能となるように改善されることが望まれる。

続いて、我が国の権限のある当局の対応について、相手国が行った移転価格課税処分に係る事案で和解、訴訟等の国内救済手続の結論が先行したことを理由に、相手国の権限のある当局がその後の相互協議において一切譲歩しないとする場合であっても、対応的調整 (減額) を行うことが可能かどうか検討した。検討の結果、我が国の権限のある当局は、最善の努力を行う義務が課されていることから、単純に、相手国の権限のある当局が一切譲歩しないことを理由に相互協議を終了することはできないと考えられ、相手国課税の内容が相当に合理的なものと認められる場合には、国際的な二重課税を排除するため、合意により対応的調整に応じる可能性はゼロではないと考える。

最後に、相手国課税について、納税者が両手続を希望する場合の対応策を検討した。上記の問題点を踏まえると、基本的には相互協議を先行させた方が良いと考えている。しかしながら、相手国によって国内救済手続の取扱いとは異なっており、相互協議を先行させる際に、国内救済手続を停止させておくことが可能かどうか等、不明な点もあるため、我が国課税の場合のように、両手続の抵触による問題を確実に回避できる対応策を示すことは現状困難であった。納税者は、主に相互協議による解決の難化及び相互協議アクセスの不可の問題が生じる可能性があることを踏まえ、各国・地域における両手続

の関係や国内救済手続の救済状況を考慮して適切な判断を行う必要があるところ、その判断に当たって有用な情報を得る方法としては、我が国では、国税庁の相互協議室が受け付けている事前相談を活用することが挙げられる。加えて、各国・地域の税務当局は、**BEPS** 行動計画 14 による勧告に従い、納税者に対して確実性と予測可能性を確保する必要があることから、自国の **MAP**（相互協議に係る）ガイダンスの中で、相互協議と国内救済手続の関係が網羅的かつ明示的に公表されることになれば、納税者が判断を行う上での一助になると考えられる。結果的に、各国・地域別の対応策を詳細に検討することが可能となれば、相互協議の実効性を高めることにも繋がるはずである。

目 次

はじめに	325
第 1 章 相互協議の概要	330
第 1 節 租税条約と国内法の関係	330
1 国際法と国内法の関係	330
2 条約の国内的効力	331
3 条約の自動的執行力（国内適用可能性）	332
4 条約の国内法的序列	332
5 我が国における条約と国内法の関係	333
6 我が国における租税条約と国内租税法の関係	336
第 2 節 相互協議の規定	337
1 OECD モデル租税条約及びコメンタリーの位置付け	337
2 OECD モデル租税条約における相互協議の規定	339
3 国連モデル租税条約における相互協議の規定	341
第 3 節 相互協議の法的性質	342
1 相互協議の類型	342
2 相互協議の法的性質	346
3 相互協議の合意	347
第 4 節 仲裁手続	356
1 仲裁制度の概要	356
2 OECD モデル租税条約における仲裁手続	357
3 我が国が締結している租税条約の仲裁手続	358
第 5 節 小括	359
第 2 章 我が国における相互協議と国内救済手続	362
第 1 節 我が国における国内救済手続	362
1 不服申立てと租税訴訟の関係	362
2 不服申立ての種類	363

3 再調査の請求	363
4 審査請求	365
5 租税訴訟	366
第 2 節 国内救済手続の効力	367
1 再調査の請求による決定の効力	367
2 審査請求による裁決の効力	368
3 租税訴訟による判決の効力	368
第 3 節 相互協議と国内救済手続の関係	369
1 相互協議と国内救済手続の違い	369
2 相互協議と国内救済手続が併せて申し立てられる理由	369
3 相互協議と国内救済手続の関係 (相互協議の結果が先行する場合)	370
4 相互協議と国内救済手続の関係 (国内救済手続の結論が先行する場合)	371
5 相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の問題点	375
6 我が国の権限のある当局の対応	377
7 実務における対応策	379
第 4 節 小括	381
第 3 章 相手国における和解、訴訟等の国内救済手続と相互協議	386
第 1 節 米国の国内救済手続	386
1 不服申立て	386
2 租税訴訟	388
3 その他の国内救済手続	390
4 相互協議と国内救済手続の関係	394
5 まとめ	395
第 2 節 英国の国内救済手続	396
1 不服申立て	396
2 租税訴訟	397

3	その他の国内救済手続	397
4	相互協議と国内救済手続の関係	401
5	まとめ	402
第 3 節	ドイツの国内救済手続	404
1	不服申立て	404
2	租税訴訟	405
3	その他の国内救済手続	406
4	相互協議と国内救済手続の関係	407
5	まとめ	408
第 4 節	インドの国内救済手続	410
1	不服申立て	410
2	租税訴訟	411
3	その他の国内救済手続	412
4	相互協議と国内救済手続の関係	414
5	まとめ	416
第 5 節	小括	417
1	相互協議と不服申立ての関係	418
2	相互協議と租税訴訟の関係	418
3	相互協議とその他の国内救済手続の関係	419
第 4 章	相手国において相互協議と国内救済手続 が同時進行される場合の対応	421
第 1 節	相互協議に関する国際的な議論の動向 (BEPS プロジェクト)	421
1	BEPS プロジェクト	421
2	BEPS プロジェクトの最終報告書	422
3	BEPS 行動計画 14 (相互協議の効果的実施)	423
4	BEPS 行動計画 14 のピアレビュー	424
5	BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダード 2.6	426

6 相手国で和解等があった場合における相互協議へのアクセス ……	426
第 2 節 我が国の権限のある当局の対応 ……	428
1 相手国において相互協議と国内救済手続 が同時進行される場合の問題点 ……	428
2 我が国の権限のある当局の対応 ……	429
3 実務における対応策 ……	433
第 3 節 小括 ……	434
結びに代えて ……	437

はじめに

我が国が締結している租税条約⁽¹⁾の主要な目的の一つとして、国際的な二重課税⁽²⁾の回避が挙げられているが、租税条約の締約国が統一的にその規定を解釈・適用しない場合、二重課税の問題を回避することができず、国際的な紛争が生じる可能性がある。そのため、租税条約には、課税権を巡る締約国間の国際的紛争を解決する手段として、相互協議（Mutual Agreement Procedure: MAP）規定⁽³⁾が置かれており、締約国の権限のある当局⁽⁴⁾間による相互協議を通じて解決が図られてきた。我が国では、国税庁の相互協議室が個別事案に係

-
- (1) 租税条約は、我が国の国内法上、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（以下「租税条約等実施特例法」という。）2条1号において、「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」と定義されている。租税条約という名称の条約が存在するわけではなく、二国間の条約又は協定ごとに個別の正式名称が存在している（伊藤剛志「租税条約の新たな展開」国際問題 612 号 26 頁（2012）を参照）。
- (2) 国際的な二重課税とは、一つの利得に二以上の国の租税が課される現象をいい、学説では、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。前者は、同一の納税義務者に対し、同一の課税客体及び同一の期間に二以上の国家の類似の租税が課されることをいう。後者は、同一の納税義務者ではないが、実質的又は経済的に同一の納税義務者に帰属する利得に対し、二以上の国家の類似の租税が課されることをいう。移転価格課税は後者に該当する（宮武敏夫『国際租税法』15・16 頁（有斐閣、1993）を参照）。
- (3) 我が国が締結している租税条約等のうち 77 の租税条約等（85 の国・地域）において相互協議規定が置かれており、相互協議を行っている相手国は約 30 の国・地域とされている（国税庁「令和 4 事務年度の『相互協議の状況』について」（2023 年 11 月）（https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/sogo_kyogi/sogo_kyogi.pdf）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照）。
- (4) 権限のある当局とは、我が国では、財務大臣又は権限を与えられたその代理者（財務省主税局長と国税庁の国税審議官）とされている（増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』46 頁（東京大学出版会、2019）を参照）。

る協議を担当し、国際的な二重課税の問題の解決に努めている⁽⁵⁾⁽⁶⁾。相互協議の申立ては、OECD⁽⁷⁾モデル租税条約⁽⁸⁾25 条 1 に、一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に申立てをすることができると規定されているとおり、訴訟等の国内救済手続とは別個の制度として位置付けられていることから、納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合、相互協議と国内救済手続を併せて申し立てることができる⁽⁹⁾。しかしながら、両手続は別々の制度であるが故に、それぞれ異なった結論に導かれる可能性がある。その中で我が国では、国内救済手続による取消裁決又は取消判決が、権限のある当局を拘束することになる。その一方で、相互協議の合意は、国税不服審判所及び裁判所を拘束しないとされている。また、両手続について、どちらの手続が優先されるか等、調整する規定は置かれていないことから、両手続が同時進行される場合には、以下のような、主に権限のある当局にとって不都合なものとなる問題が生じる可能性があるといわれている⁽¹⁰⁾。

(5) 個別事案に係る実務を担当するのは国税庁の相互協議室であり、租税条約の一般的解釈に係る相互協議を担当するのは財務省主税局である（平成 13 年 6 月 25 日付官協 1・39 他「相互協議の手続について（事務運営指針）」（令和 4 年 2 月 14 日改正）（以下「相互協議指針」という。）2（1）（注）を参照）。

(6) 我が国では、移転価格税制に関する事前確認（Advance Pricing Arrangement: APA）事案についても協議を行っている。事前確認とは、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保するため、納税者の申出に基づき、その申出の対象となった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について、税務署長等が事前に確認を行うことをいう。1987 年に我が国が世界に先駆けて導入した施策で、現在は 30 以上の国・地域で導入されている（国税庁「移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談について」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/index.htm>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照）。納税者は、確認された内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税処分を受けることはないとされる。

なお、本稿では、事前確認事案については検討の対象としていない。

(7) 経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD）は、1961 年に設立され、我が国を含む 38 か国が加盟している（外務省「OECD（経済協力開発機構）の概要」（2022 年 10 月 12 日）（<https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/oecd/gaiyo.html>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照）。

(8) OECD モデル租税条約については、第 1 章第 2 節を参照。

(9) 我が国における相互協議と国内救済手続の関係については、第 2 章第 3 節を参照。

(10) 相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の問題点については、第 2 章第 3 節 5 を参照。

- ・相互協議の合意が先行し、その合意を実施（我が国における課税がそのまま維持され、相手国での減額更正）した後に、国内救済手続における取消裁決又は取消判決（我が国における課税の全部又は一部取消し）が出された場合、我が国及び相手国のどちらにも課税されない二重非課税となる所得が発生してしまう可能性があること。
- ・国内救済手続の結論が先行し、取消裁決又は取消判決（我が国における課税の全部取消し）が出された場合、相互協議のためにそれまで両締約国の権限のある当局が投下してきた多量のリソースが浪費されることになる等、行政効率の問題があること。

これらの問題は、我が国における相互協議と国内救済手続の関係（我が国課税）によってのみ生じるわけではない。例えば、インド税務当局の移転価格課税処分に起因する相互協議事案では、相互協議とインド国内の争訟手続を同時に進めることが可能となっているが、インド税務当局は、税務裁判所の判決後、裁判で行ってきた主張と異なるポジションを相互協議において採ることができないとされており⁽¹¹⁾、相互協議のためにそれまで両締約国の権限のある当局が投下してきた多量のリソースが浪費される可能性がある。このように、相手国における相互協議と国内救済手続の関係（相手国課税）によっても、両手続が同時進行される場合には、同様の問題が生じる可能性がある。

先行研究について、我が国における相互協議と国内救済手続の関係を検討したものは一定程度見られるものの、相手国における両手続の関係を網羅的に検討したものは管見の限り見当たらない。また、欧米などでは、我が国の税務手続に存在しない和解及びこれに類似する訴訟以外の国内救済手続も有しているため⁽¹²⁾、同じく、相互協議と和解等の関係においても問題が生じ得るのでは

(11) 磯見竜太「最近の相互協議の状況について」租税研究 883 号 215-216 頁（2023）を参照。

(12) 例えば、イタリアでは、和解による解決が見られるほか（KPMG S.p.A.ほか「Investment in Italy イタリア投資ガイド」94-95 頁（2020）（<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/2020/jp-investment-in-italy2020.pdf>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照）、米国、英国、ベルギー、オランダ、ニュージーランド、オースト

ないかと考えられる。

以上の問題意識から、本稿では、「我が国における相互協議と国内救済手続の関係」(我が国課税)と「相手国における相互協議と国内救済手続の関係」(相手国課税)について、後者を中心に、それぞれ整理・検討するとともに、両手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を考察することにした。

まず第 1 章では、本稿における検討の前提となる相互協議の概要を整理し、相互協議の法的性質や合意の効力を確認する。続いて第 2 章では、我が国における相互協議と国内救済手続の関係を整理するとともに、両手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策について、先行研究をベースに検討する。そして第 3 章では、相互協議の主要な相手国である米国、英国、ドイツ及びインドの 4 か国⁽¹³⁾における和解、訴訟等の国内救済手続の概要を確認した上で、相手国における相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討する。それらを踏まえ最後に、第 4 章では、相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を考察する。具体的には、相手国で和解、訴訟等があった場合に、相互協議の合意内容が和解、訴訟等の結論から逸脱することの可否や、我が国において和解等の結論を基に国際的な二重課税を排除

ラリア、メキシコでは、調停手続による解決が見られる(前田章秀「我が国の相互協議における ADR の活用 ―仲裁手続以外の補完的紛争解決手段の検討―」税大論叢 104 号 64-74 頁(2021, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/104/01/index.htm>)を参照)。

- (13) 我が国における相互協議の実施状況が国税庁のウェブサイトで公表されており、その中で繰越事案が多い相手国・地域を主要な相手国として選定することにした(国税庁「平成 29 事務年度の『相互協議の状況』について」(2018 年 11 月)(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/sogo_kyogi/index.htm)(2024 年 5 月 1 日最終閲覧)を参照、同「平成 30 事務年度の『相互協議の状況』について」(2019 年 11 月)(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sogo_kyogi/index.htm)(2024 年 5 月 1 日最終閲覧)を参照、同「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」(2020 年 10 月)(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/sogo_kyogi/index.htm)(2024 年 5 月 1 日最終閲覧)を参照、同「令和 2 事務年度の『相互協議の状況』について」(2021 年 10 月)(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/sogo_kyogi/index.htm)(2024 年 5 月 1 日最終閲覧)を参照及び同「令和 3 事務年度の『相互協議の状況』について」(2022 年 11 月)(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/sogo_kyogi/index.htm)(2024 年 5 月 1 日最終閲覧)を参照)。

することの可否など、実務上想定される論点を整理・検討することにした。また、2012 年に OECD が立ち上げた BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転) プロジェクト⁽¹⁴⁾における最終報告書の行動計画 14 (相互協議の効果的実施) の各国・地域が最低限実施すべき措置 (ミニマムスタンダード) 2.6 によれば、納税者と税務当局の間で調査上の和解があった場合であっても、相互協議へのアクセスを制限しないこととされている⁽¹⁵⁾。その一方で、実際の運用では、依然として相互協議へのアクセスが制限されている状況があり、上記 BEPS 行動計画 14 の見直しに係るパブリックコンサルテーションで、納税者から相互協議へのアクセス制限に係る懸念が示されていることから⁽¹⁶⁾、相互協議に関する国際的な議論の動向も踏まえつつ、相手国で和解等があった場合において、その後に相互協議を行うことの可否についても検討することにした。

なお、本稿は特段の断りのない限り 2024 年 5 月 1 日現在の条約及び法令等の内容を前提としている。

(14) BEPS プロジェクトについては、第 4 章第 1 節を参照。

(15) See OECD.(2015).“OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report”, pp. 19-20.なお、邦訳として、『BEPS プロジェクト 2015 年最終報告書行動 3, 4, 8-10, 14』(日本租税研究協会、2016)を参照している。

(16) See OECD.(2020).“PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – 2020 Review”, p. 9.

第 1 章 相互協議の概要

本章では、本稿における検討の前提となる相互協議の概要を整理する。相互協議とは、租税条約の規定に基づき、国際的な二重課税が移転価格課税等により生じた場合又は生じると納税者が考える場合、あるいは、納税者が独立企業間価格の算定方法等に係る二国間の事前確認を求める場合において、国税庁が納税者の申立てを受けて租税条約締結国・地域の税務当局との間で協議を行う手続である⁽¹⁷⁾。相互協議手続は、租税条約に規定されているため、まず第 1 節では、租税条約の国内法体系下における法的位置付けを確認する。続いて第 2 節では、OECD モデル租税条約を参照し、相互協議の規定を確認する。そして第 3 節では、相互協議の法的性質について検討し、第 4 節では、仲裁規定を確認する。最後に、第 5 節で本章のまとめを行う。

第 1 節 租税条約と国内法の関係

1 国際法と国内法の関係

条約を含む国際法と国内法の論理的な関係について、学説では、二元論と一元論が存在する。前者は、国際法と国内法は別個独立の法秩序であると捉え、互いに影響を及ぼさないとされており、後者は、両者は一つの統一的な法秩序をなすと捉え、互いに影響し合い、関係を持ちながら通用するとされ、国際法に優位を認める国際法優位の一元論と国内法に優位を認める国内法優位の一元論の二つに分かれる⁽¹⁸⁾。

(17) 国税庁・前掲注(3)「参考」を参照。また、OECD.(2022).“OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, p.181.では、相互協議とは、税務当局が租税条約の適用に係る紛争を解決するために協議を行う確立された手段であるとされている。

(18) 小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』105 頁（有斐閣、2010）、小松芳明「相互協議における互譲的解決」国際税務 21 巻 2 号 8 頁（2001）を参照。

これらの学説について現実的には、二元論と国際法優位の一元論の中間にあるとされており⁽¹⁹⁾⁽²⁰⁾、国際法と国内法の法体系の間では、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、両者は全く別々に存在しているわけではないと考えられている⁽²¹⁾。多くの国では条約に一般的な国内的効力を与えていることから、国内法との抵触が生じるときは事前に調和を図ることが通例とされ、両者の関係を正しく見るためには、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則して、これを実証的に検討する必要があるとされている⁽²²⁾。

2 条約の国内的効力

条約は、それ自体が国内において当然に法としての効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り、条約の国内的効力は、各国の国内法によって決められる⁽²³⁾。条約に国内的効力を持たせる方法には、事前にその内容を国内法に変型する必要があるとする変型方式⁽²⁴⁾と、条約をそのままの形で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⁽²⁵⁾。変型方式を採用している国としては、英国やカナダなどが挙げられ、一般的受容方式を採用している国としては、米国、フランス、

(19) 小寺ほか・前掲注(18)107 頁、杉原高嶺『国際法学講義〔第2版〕』109 頁（有斐閣、2013）を参照。

(20) 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という考え方により、国家の意思を拘束する国際法の存在は基礎づけられないことから、国際法の否定論ともいえるため、現在は支持する論者はいないとされている（小寺ほか・前掲注(18)105 頁を参照）。そのほか、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、等位理論と呼ばれる見解がある（杉原・前掲注(19)110 頁を参照）。等位理論では、国際法と国内法をそれぞれの分野の最高に位置付け、両者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される。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、国内法が無効となるわけではないとされている（小寺ほか・前掲注(18)107-108 頁を参照）。

(21) 杉原高嶺ほか『現代国際法講義〔第5版〕』27 頁（有斐閣、2012）を参照。

(22) 杉原ほか・前掲注(21)27 頁を参照。

(23) 小寺ほか・前掲注(18)110 頁を参照。

(24) 変型方式は、個別的受容とも呼ばれている（小寺ほか・前掲注(18)112 頁を参照）。

(25) 杉原ほか・前掲注(21)32 頁を参照。

オランダ、オーストリアなどが挙げられる⁽²⁶⁾。

3 条約の自動的執行力（国内適用可能性）⁽²⁷⁾

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と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的執行力 / 国内適用可能性のある（self-executing）条約という⁽²⁸⁾。

自動的執行力 / 国内適用可能性のある条約というためには、以下の二つの要件を満たす必要がある。第一に主観的要件として、「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にするものにするという、締約国の意思が確認できること」⁽²⁹⁾とされている。また、第二に客観的要件として、「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」⁽³⁰⁾であることとされている。各国は、個々の条約について、上記の主観的要件及び客観的要件を考慮して、自動的執行力 / 国内適用可能性の有無を認定せざるを得ないとされる⁽³¹⁾。

4 条約の国内法的序列

条約の国内法的序列について、条約が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るため、国によってさまざまである。一般的に、

(26) 杉原ほか・前掲注(21)32 頁を参照。

(27) 自動的執行力は、国内適用可能性（以下「自動的執行力 / 国内適用可能性」という。）とも呼ばれている（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）を参照）。

(28) 山本草二『国際法〔新版〕』105 頁（有斐閣、1994）を参照。

(29) 山本・前掲注(28)105 頁。

(30) 山本・前掲注(28)105 頁。

(31) 岩沢・前掲注(27)315 頁、山本・前掲注(28)106 頁を参照。

条約は「法律と同等ないしこれに優位する効力が付与されている」⁽³²⁾といわれている。

例えば、米国では、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⁽³³⁾。そのため、仮に既存の条約の規定と抵触する内容の連邦法が新たに成立した場合には、後法が優先されて、後に成立した連邦法が条約に優位することとなり、条約が適用されない可能性がある⁽³⁴⁾。

また、条約が法律に優位するとされる国としては、スペイン、フランスなどが挙げられる⁽³⁵⁾。

5 我が国における条約と国内法の関係

(1) 条約の国内的効力

我が国では、日本国憲法（以下「憲法」という。）98 条 2 項において、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」と規定されていることから、学説上、国内法による条約の受容といった手続を経ることなく、批准・公布されれば自動的に条約を受容する体制となっており、条約は国内法による受容がなくても国内的効力を持つというのが通説である⁽³⁶⁾。また、政府も、憲法 98 条 2 項を根拠として同様に、条約が国内法による受容がなくても国内的効力を持つことを認めている⁽³⁷⁾。

(2) 条約の自動的執行力 / 国内適用可能性

(32) 杉原ほか・前掲注(21)33 頁。

(33) 小寺ほか・前掲注(18)118-119 頁、杉原ほか・前掲注(21)33 頁を参照。

(34) この問題は、いわゆるトリイティ・オーバーライドと呼ばれている。実際に、米国において支店利益税、アーニング・ストリップング・ルールなどが問題とされた（本庄資「租税条約オーバーライド」本庄資編著『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）を参照）。

(35) 小寺ほか・前掲注(18)119 頁を参照。

(36) 小寺ほか・前掲注(18)112 頁及び 121 頁を参照。

(37) 岡田玄之三朗編著『日本國憲法審議要録』517-520 頁（盛文社、1947）、小寺ほか・前掲注(18)121 頁を参照。我が国は、上記 2 の一般的受容方式を採用していると解されている（杉原ほか・前掲注(21)32 頁を参照）。

我が国における条約の自動的執行力 / 国内適用可能性について、裁判例では、「国内的効力が認められた国際法規（条約のほか、国際慣習法を含む。）が国内において適用可能か否かの判断基準について考えるに、まず、当然のことながら条約締結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ければならない」⁽³⁸⁾とされているため、上記 3 で述べたとおり、主観的要件及び客観的要件を考慮する必要があることがうかがわれる。したがって、我が国では、条約が国内法による受容がなくても国内的効力を持つことを認めているからといって、直ちに自動的執行力 / 国内適用可能性を有することにはならないと考えられる⁽³⁹⁾。

（３）条約の国内法的序列

我が国における条約の国内法的序列について、条約と憲法の関係は、学説では条約優位説⁽⁴⁰⁾と憲法優位説⁽⁴¹⁾に見解が分かれているが、以下の三つの理由により憲法優位説が通説とされる。①内閣の条約締結権は憲法によって承認されたものであり、条約の成立には国会の承認が必要であること、②憲法改正には国民主権の観点から国民投票が必要とされているとこ

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

(39) 岩沢・前掲注(27)285 頁では、条約の国内的効力と自動的執行力 / 国内適用可能性は、はっきり区別される必要があるとしている。

(40) 条約優位説は、①憲法 98 条 2 項は条約を「誠実に遵守する」ことを求めているところ、憲法が条約に優先するとしたら、条約の誠実な遵守ができなくなること、②違憲審査権について定める憲法 81 条と憲法の最高法規性を規定する 98 条 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の三点を論拠としている（小寺ほか・前掲注(18)123-124 頁を参照）。

(41) 憲法優位説は、①憲法改正手続（国会が 3 分の 2 以上の賛成で国民に提案し、国民投票で過半数の賛成を得る必要がある）に比べて、条約締結手続（国会で過半数の決議が必要とされるのみ）は簡便であること、②憲法 98 条 2 項は違憲の条約まで遵守すべきことを定めたものではないこと、③憲法 98 条 1 項が条約を除外しているのは、同条 2 項で条約を別に扱っているからであること及び④憲法 81 条は違憲審査の対象に条約を挙げていないが、条約は「法律」に含まれる又は同条の列举は例示に過ぎないため、条約も違憲審査の対象になると考えられることの四点を論拠としている（小寺ほか・前掲注(18)124 頁を参照）。

ろ、条約により憲法改正を認めた場合、国民主権の原理を否定することになること及び③憲法 81 条（違憲審査権に係る規定）と憲法 98 条 1 項（憲法の最高法規性に係る規定）において条約が列挙されていないのは、条約の特別の性質によるものであることから、憲法が条約に優位すると解するのが妥当であるとされている⁽⁴²⁾。この点に関し、政府は、条約によって区別する立場を採り、降伏文書など国の安危に関わる条約は憲法に優先するが、二国間の政治的経済的条約に対しては憲法が優先するとしている⁽⁴³⁾。

条約と法律の関係は、①憲法が国際協調主義を一つの基本原則としていくこと、②憲法 73 条 3 号で条約は国会の承認を経ることが必要とされていること及び③憲法 98 条 2 項の「誠実に遵守する」という文言の含意の三つの理由により、条約は法律に優位すると解されており、条約は法律よりも上位に位置付けられ、後法である法律にも優位するとされている⁽⁴⁴⁾。また、政府は憲法の審議過程で、法律に対する条約の優位を認めている⁽⁴⁵⁾。

憲法 73 条 3 号は条約の締結に当たって、事前に、時宜によっては事後に国会の承認を経ることを規定しているが、政府の見解では、全ての条約に国会の承認が必要とされているわけではなく、以下の三つの事項に該当する内容の国際約束を国会承認条約と定めている⁽⁴⁶⁾。三つの事項とは、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超えて国が国費を支出し又は債

(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』131 頁（有斐閣、2010）を参照。

(43) 小寺ほか・前掲注(18)124-125 頁、第 33 回国会参議院予算委員会会議録第 4 号（1959 年 11 月 17 日）16 頁林内閣法制局長官答弁を参照。

(44) 小寺ほか・前掲注(18)123 頁を参照。金子・前掲注(42)131 頁でも、条約の優位が妥当であるとしている。

(45) 清水伸編著『逐条日本国憲法審議録 第三巻 [全四巻]』788 頁（日本世論調査研究所 PR センター、1976）、小寺ほか・前掲注(18)123 頁を参照。

(46) 山本・前掲注(28)106-107 頁を参照。

務を負担する事項)を含む国際約束及び③政治的に重要な国際約束(批准を発効要件とするもの)である⁽⁴⁷⁾。それらに対して、既に国会の承認を経た条約の実施細目を定めた国際約束や、規定の法律又は予算の範囲内で実施できる国際約束は、憲法 73 条 2 号の外交処理権の一環として締結できる行政取極であるとして、国会の承認を要しない条約とされている⁽⁴⁸⁾。

6 我が国における租税条約と国内租税法の関係

租税条約についても、基本的に上記 5 の内容がそのまま当てはまると考えられ、我が国では、租税条約が国内租税法に優位すると解される。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には、租税条約の規定が優先されることになる⁽⁴⁹⁾。ただし、憲法 84 条で「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」と規定され、いわゆる租税法律主義が採られていることから、租税条約の自動的執行力 / 国内適用可能性については、租税法律主義を基準として判断することになるとされている⁽⁵⁰⁾。この考え方によれば、租税条約上の課税制限規範(国内租税法よりも納税義務を軽減し又は免除するもの)については、課税要件明確主義⁽⁵¹⁾の見地から自動的執行力 / 国内適用可能性の有無を判断することになり、課税根拠規範(納税義務を拡大し又

(47) 山本・前掲注(28)107-108 頁、第 72 回国会衆議院外務委員会議録第 5 号(1974 年 2 月 20 日) 2 頁大平外務大臣答弁を参照。

(48) 山本・前掲注(28)109 頁を参照。

(49) 金子・前掲注(42)131 頁を参照。

(50) 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—』31-32 頁(清文社、1999)を参照。

(51) 課税要件明確主義とは、法律又はその委任の下に政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないという原則である。みだりに不明確な定めをなすと、租税の賦課・徴収を租税行政庁に一般的・白紙的委任したのと同じ結果になりかねず、また、納税者の経済活動における法的安定性及び予測可能性を害することになりかねないため、不確定概念を用いることには十分に慎重でなければならないとされている(金子宏『租税法〔第 24 版〕』84-85 頁(弘文堂、2021)を参照)。

は創設するもの) については、課税要件法定主義⁽⁵²⁾の見地から自動的執行力 / 国内適用可能性を一般的に否定することになる⁽⁵³⁾。したがって、自動的執行力 / 国内適用可能性が否定される租税条約の条項については、国内租税法により調整等が行われる必要があると考えられる⁽⁵⁴⁾。

また、租税条約は法律事項を含む国際約束に該当することから、国会承認条約であるとされており⁽⁵⁵⁾、憲法に基づく租税法律主義の下において、租税条約は租税法の法源として認められるものと解されている⁽⁵⁶⁾。

第 2 節 相互協議の規定

1 OECD モデル租税条約及びコメンタリー⁽⁵⁷⁾の位置付け

現在、世界中で 3,000 本を超える二国間租税条約があるとされ⁽⁵⁸⁾、国際的な租税条約ネットワークは拡大し続けている。我が国では、2024 年 4 月 1

(52) 課税要件法定主義とは、課税の作用は国民の財産権への侵害となることから、課税要件の全てと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないということを意味する。課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに行政立法（政令・省令等）で新たに課税要件に関する定めを成し得ないことは当然のことであり、また、法律の定め違反する行政立法（政令・省令等）が効力を持たないことも明らかであるとされている（金子・前掲注(51)80-81 頁を参照）。

(53) 谷口・前掲注(50)32 頁を参照。

(54) 谷口・前掲注(50)32-33 頁を参照。また、租税条約を実施するために必要な措置を定めるため、租税条約等実施特例法が制定されている（金子・前掲注(51)564 頁を参照）。

(55) 山本・前掲注(28)107 頁を参照。

(56) 金子・前掲注(51)113 頁では、租税条約は、「当事国の国民ないし居住者の納税義務について種々の定めをなしているから、租税法の法源として重要である」としている。

(57) See OECD.(2017).“Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”.なお、邦訳として、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 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、2019）があり、以下コメンタリーについての記述は、当該邦訳を参照している。OECD モデル租税条約は、OECD の租税委員会（Committee on Fiscal Affairs: CFA）によって策定されており、1963 年に草案が公表されてから改訂が重ねられ、本稿執筆時点では 2017 年版が最新版となっている。

(58) 増井＝宮崎・前掲注(4)26 頁を参照。

日時点で、73 本の租税条約を締結し、80 の国・地域との間で適用されている⁽⁵⁹⁾。

租税条約の締結に当たって、OECD から、OECD 加盟国間で租税条約を締結する際のひな型となる OECD モデル租税条約及びその解説書であるコメンタリーが公表されており、我が国は、OECD モデル租税条約を基礎とした租税条約を締結している⁽⁶⁰⁾。また、OECD モデル租税条約は、租税条約の形成において最も影響力があるとされ、OECD 加盟国だけでなく、OECD 非加盟国も、OECD モデル租税条約の条文及びコメンタリーに対して自国の立場を表明していることから、世界規模の法形成に影響を与えているものとされている⁽⁶¹⁾。そのため、本稿では、租税条約について検討する際には、主として OECD モデル租税条約の規定を参照することにする。

上記のとおり、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が⁽⁶²⁾、その法的性質は OECD 加盟国に向けた勧告であり⁽⁶³⁾、法的拘束力のある国際的な規範とまではいえないとされている点には留意する必要がある⁽⁶⁴⁾。

OECD モデル租税条約のコメンタリーの位置付けについて、学説上、国際法においては、条約法に関するウィーン条約（以下「条約法条約」という。）31 条の「文脈」や同 32 条の「解釈の補足的手段」とする見解、国内

(59) 租税条約の数については、二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約の数を指し、情報交換協定、税務行政執行共助条約及び日台民間租税取決めを本数に含めていない（財務省「我が国の租税条約ネットワーク」（2024 年 4 月 1 日）（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm#a02）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照）。

(60) 志賀櫻『詳解国際租税法の理論と実務』101 頁（民事法研究会、2011）を参照。

(61) 増井＝宮崎・前掲注(4)27 頁を参照。

(62) 谷口・前掲注(50)16 頁でも、「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であろう」としている。

(63) 経済協力開発機構条約 5 条(b)に基づき、OECD は加盟国に対して勧告を行うことができる」とされている。当該勧告は、同条(a)の決定とは異なり、加盟国に対する拘束力はないとされている（谷口・前掲注(50)16 頁を参照）。

(64) 谷口・前掲注(50)16 頁を参照。

法においては、通達と同様に扱われるとする見解などが存在する⁽⁶⁵⁾。この点に関し、判例では、「日星租税条約は、経済協力開発機構（OECD）のモデル租税条約に倣ったものであるから、同条約に関して 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いえることができる」⁽⁶⁶⁾とされている。

したがって、OECD モデル租税条約のコメンタリーは、条約法条約 32 条にいう「解釈の補足的な手段」として、我が国が締結した租税条約の解釈に当たって参照すべきものと解されるため、本稿における検討に当たっても参照することにしたい。

2 OECD モデル租税条約における相互協議の規定

OECD モデル租税条約における相互協議の規定は以下のとおりとなっている。

「第 25 条 相互協議手続

1. 一方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者又は、その事案につき、当該一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に、いずれかの締約国の権限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. 権限ある当局は、1 に規定する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ある当局との

(65) 浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー —CFC 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）を参照。

(66) 最判平 21（2009）・10・29 民集 63 巻 8 号 1881 頁。

合意によってその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。

4. 両締約国の権限ある当局は、2 及び 3 に規定する合意に達するため、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) 一方又は双方の締約国の措置によりある者がこの条約の規定に適合しない課税を受けた事案について、1 の規定に従って当該者が一方の締約国の権限ある当局に対して申立てをし、かつ、

(b) 当該事案に対処するために両締約国の権限ある当局が要請した全ての情報が両締約国の権限ある当局に提供された日から 2 年以内に、2 の規定に従い両締約国の権限ある当局が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おいて、

当該者が書面により要請するときは、当該事案の未解決の事項は、仲裁に付託される。ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は、仲裁に付託されない。当該事案によって直接に影響を受ける者が、仲裁決定を実施する両締約国の権限ある当局の合意を受け入れない場合を除くほか、当該仲裁決定は、両締約国を拘束するものとし、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。両締約国の権限ある当局は、この 5 の規定の実施方法を合意によって定める。」

まず、本条 1 及び 2 において、権限のある当局は租税条約の規定に適合し

ない課税を受ける納税者の状況を、合意により解決するよう努めなければならないことを規定している⁽⁶⁷⁾。次に、本条 3 において、両締約国の権限のある当局が、租税条約の解釈・適用に関する問題を合意により解決すること、また、租税条約に定めのない場合における二重課税の除去のために相互に協議できることを規定している。そして、本条 4 において、相互協議の実施に関し、両締約国の権限のある当局は、外交上の手段によることなく相互に直接通信できることを規定している。最後に、本条 5 において、両締約国の権限のある当局が 2 年以内に合意を成立させることができなかった未解決の事項について、納税者が仲裁を要請することを認める仕組みを規定している。

3 国連モデル租税条約⁽⁶⁸⁾における相互協議の規定

OECD モデル租税条約が先進国間で締結する際のひな型となっているのに対し、国際連合は、開発途上国が先進国と締結する際のひな型として国連モデル租税条約を公表している⁽⁶⁹⁾。

国連モデル租税条約においても 25 条に相互協議の規定が置かれており、OECD モデル租税条約の規定との相違点は以下のとおりとなっている⁽⁷⁰⁾。①仲裁規定（本条 5）のない Alternative A と仲裁規定（本条 5）のある Alternative B の二つの選択肢が示されていること、②本条 4 に、権限のある当局は協議を通じて相互協議手続を実施するための方法等を策定できる旨を規定した第 2 文が追加されていること、③本条 5 で、相互協議を開始して

(67) 以下の記述は、OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para. 2-5. を参照している。

(68) See United Nations.(2021).“United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”.

(69) 1980 年に国際連合の経済社会理事会（Economic and Social Council: ECOSOC）が公表後、改訂が重ねられ（志賀・前掲注(60)102 頁を参照）、本稿執筆時点では 2021 年版が最新版となっている。

(70) 国連モデル租税条約 25 条 1 から 4 の第 1 文までについては、OECD モデル租税条約 25 条と同内容（OECD モデル租税条約 25 条を reproduce したもの）となっているため（See United Nations, *supra* note (68), Commentary on Article 25, para. 1.）、前述のとおり、本稿では、OECD モデル租税条約の規定を主として参照し、国連モデル租税条約の規定についてはこれ以上立ち入らないことにする。

から 3 年以内⁽⁷¹⁾に合意に至らない場合には仲裁付託できるとされていること、④本条 5 で、仲裁を要請できる者は、一方の締約国の権限のある当局とされていること⁽⁷²⁾及び⑤本条 5 で、仲裁決定が通知されてから 6 か月以内であれば、両締約国の権限のある当局は相互協議を継続して仲裁決定と異なる合意をすることが認められており、その場合には仲裁決定は実施されないこと⁽⁷³⁾の五点が挙げられる。

第 3 節 相互協議の法的性質

1 相互協議の種類

相互協議は、以下のとおり、個別事案協議、解釈適用協議及び立法的解決協議の三つの異なる類型があるとされている⁽⁷⁴⁾。

(1) 個別事案協議

個別事案協議とは、納税者が一方又は双方の締約国の措置⁽⁷⁵⁾により、OECD モデル租税条約 25 条 1 及び 2 に規定されている「条約の規定に適

(71) OECD モデル租税条約では、2 年以内とされている。また、当該期間に係る始期の取扱いも異なっている（*See United Nations, supra note (68), Commentary on Article 25, para. 1.*）。

(72) OECD モデル租税条約では、納税者による要請が認められているが、国連モデル租税条約では、納税者による要請が認められていない。

(73) OECD モデル租税条約では、仲裁決定は両締約国を拘束するものとされている。

(74) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置 — 移転価格税制に即しつつ —」『所得課税の法と政策』395 頁（有斐閣、1996）〔初出 1991〕を参照。本稿でも、個別事案協議、解釈適用協議及び立法的解決協議という名称を使用する。

(75) 措置とは、税務当局による調査に基づく更正や決定等の課税処分だけでなく、申告納税制度における申告書の提出も該当するなど幅広く解されている。例えば、税務調査に基づく修正申告や自主的な修正申告であっても、それにより後述の「条約の規定に適合しない課税」が生じているか、あるいは生じる蓋然性があると納税者が考える場合には、相互協議の申立てが可能であるとされている（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』1044 頁（大蔵財務協会、2011）、OECD, *supra note (57), Commentary on Article 25, para.14.*を参照）。

合しない課税」⁽⁷⁶⁾を受けた場合又は受けることになる場合に、解決を図るための協議であり、納税者がいずれかの締約国の権限のある当局に対して申立てを行うことに基づくものである。

権限のある当局は、まず、納税者からの申立てが正当であるかどうか、すなわち申立てに理由があるかどうかを判断することになる⁽⁷⁷⁾。理由があると認められ、自国での解決の可否を検討した結果、申立てに対して満足する解決を与えることができる場合には、その解決策を採ることになり⁽⁷⁸⁾、できない場合には、相互協議によって権限のある当局間で解決を図ることになる。個別事案協議の申立ては、「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⁽⁷⁹⁾にしなければならない

-
- (76) 「条約の規定に適合しない課税」とは、租税条約の規定の解釈・適用の相違により、締約国間の課税権の配分という租税条約の機能・目的が阻害されている状況を指すと解されている（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—」税大論叢 27 号 137 頁以下（1996, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/27/204/hajimeni.htm>）を参照）。「条約の規定に適合しない課税」について、多くの場合、国際的な二重課税を指すが、必ずしも国際的な二重課税の状態にあるかどうかは問題となるのではなく、租税条約のどの条項に違反しているか、あるいはその蓋然性があるかどうかは問題とされる（猪野・前掲注(75)1048 頁を参照）。例えば、国際的な二重課税が存在してなくとも、租税条約により、一方の締約国に排他的課税権が与えられている所得について、当該一方の締約国が国内法令上の理由によって課税することができないとしても、他方の締約国が課税する場合や OECD モデル租税条約 24 条 1 の規定の下で差別的とされる課税上の待遇を受ける場合は相互協議の対象となる（*See* OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.13.）。
- (77) 相互協議の申立てに理由があるか否かは、権限のある当局の自由裁量事項ではなく、法の解釈の問題であって、理由があると認められるときは、権限のある当局は、他に満足すべき解決策がない限り、相手国の権限のある当局に協議の申入れをしなければならないと解すべきとされている（金子・前掲注(74)402 頁を参照）。
- (78) 一方の締約国の課税により、国際的な二重課税が発生した場合において、他方の締約国が当該課税に対応して自国の納税者の所得を減額することを対応的調整という（志賀・前掲注(60)164 頁を参照）。ただし、我が国の場合は、対応的調整を行うには相互協議による合意が必要とされているため（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—」税大論叢 23 号 417 頁（1993, <http://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/23/184/hajimeni.htm>）を参照）、自国での解決は難しいと考えられる。
- (79) 個々の租税条約によって期限は異なるため、適用される租税条約の規定を確認する必要がある。

とされているが、これは時機に遅れた申立てから行政府を保護することを意図したものとなっている⁽⁸⁰⁾。他方の締約国の権限のある当局との相互協議が開始されると、納税者から提出された資料に基づき交渉を行うことになるが⁽⁸¹⁾、権限のある当局には、交渉を行う義務は課されているものの、相互協議による合意については、最善の努力を行う義務を負うのみで、結果をもたらす義務までは負わないと解されている⁽⁸²⁾。また、個別事案協議の合意は、当該事案を解決するためのものであることから、先例性を持たないことが原則とされ、合意内容は公開されていない⁽⁸³⁾。

(2) 解釈適用協議

解釈適用協議とは、OECD モデル租税条約 25 条 3 第 1 文に規定されている「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」を解決するための協議であり、両締約国の権限のある当局に対して合意により解決する権限を与えている⁽⁸⁴⁾。個別事案協議とは異なり、納税者からの申立てを前提としておらず、権限のある当局が租税条約の解釈又は適用の統一について、その必要性を認識した場合、相手国の権限のある当局へ協議を申し入れることで行われるものとされている⁽⁸⁵⁾。ただし、個別事案協議と解釈適用協議の関係については、個別事案協議においても租税条約の解釈又は適用が問題となり得ることから、両者は相互に排除し合う関係ではなく、むしろ部分的に重なり合う関係にあると解されている⁽⁸⁶⁾。

解釈適用協議により合意できる事項としては、租税条約上の用語が不完全に又は不明瞭に定義されている場合に、その定義を完全なもの又は明確

(80) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.20.

(81) 国税庁の相互協議室は、納税者に対して、相互協議の実施のために必要と認められる資料の提出を求めることになる（相互協議指針 9 を参照）。

(82) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.37.

(83) 猪野・前掲注(75)1067 頁（脚注 58）を参照。

(84) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.53.

(85) 国際税務研究グループ編『国際課税問題と政府間協議 —相互協議手続と同手続をめぐる諸問題—』50 頁（大蔵財務協会、1993）を参照。

(86) 金子・前掲注(74)396 頁を参照。

なものにする等がある⁽⁸⁷⁾。また、解釈適用協議による合意は、両締約国の権限のある当局が当該合意を修正又は廃止することに合意しない限り、両締約国の行政府を拘束するとされている⁽⁸⁸⁾。

(3) 立法的解決協議

立法的解決協議とは、OECD モデル租税条約 25 条 3 第 2 文に規定されている「条約に定めのない場合における二重課税を除去」するための協議⁽⁸⁹⁾である。立法的解決協議による合意は、どちらかの締約国の国内法において別途の規定でもない限り、租税条約と国内法のどちらにも規定されていない内容の合意となることから、追加的な条約法の制定であるとも考えられている⁽⁹⁰⁾。しかしながら、少なくとも我が国では、租税条約の規定や国内法の規定と異なる課税となるような合意を行うことはできないと考えられるため⁽⁹¹⁾、既存の租税条約又は国内法の規定の範囲内でのみ事案の解決ができると解される⁽⁹²⁾。

(87) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.52.

(88) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.54.

(89) OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.55.では、立法的解決協議の例として、租税条約における両締約国に恒久的施設を有する第三国の居住者の事案を挙げている。一方又は双方の締約国が第三国との間で二国間租税条約を締結していない場合、当該恒久的施設の間での取引に関して生ずる二重課税を除去するため、OECD モデル租税条約 25 条 3 第 2 文に基づき、両締約国の権限のある当局は協議することができるとされている。

(90) 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』245 頁（有斐閣、2010）、猪野・前掲注(75)1066 頁（脚注 44）を参照。

(91) 猪野・前掲注(75)1039 頁では、国会承認を要しない相互協議においては、租税条約や国内法の規定と異なる課税となる合意（本章第 1 節 5（3）の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）をすることができないものと考えている。そのほか、相互協議規定は手続法規定であるため、租税法主義の下では、課税要件を定めた実体法規定が別途必要となることから、本規定のみを根拠として国内法の変容する内容の合意ができると解することはできないとされている（大橋時昭「相互協議を巡る諸問題 一移転価格課税に係る協議を中心として一」税大論叢 44 号 30 頁（2004, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/44/oohashi/hajimeni.htm>）を参照）。

(92) 立法的解決協議の内容については、實村和典「OECD モデル租税条約 25 条 3 項について 一条約の定めのない二重課税についての相互協議に関する検討一」税大論叢 89 号 295 頁以下（2017, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/89/03/index.htm>）で詳細に検討されている。

2 相互協議の法的性質

相互協議は、両締約国の権限のある当局が租税条約の適用に係る紛争を解決するために協議を行う確立された手段である⁽⁹³⁾。その性質は、特に上記 1 の三つの類型で区別することなく、租税条約に基づく権限のある当局間の外交交渉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があるとされている⁽⁹⁴⁾。

三つの類型のうち個別事案協議⁽⁹⁵⁾においては、納税者の申立てが容認された形で合意に至った場合、納税者の権利救済が図られることになる点で、争訟手続と類似の機能を有するという見解が見られる⁽⁹⁶⁾。確かに、相互協議の合意により、租税条約の規定に適合しない課税が排除されることになるため、結果として、納税者の権利救済に資する側面があるといえる。一方で、相互協議は、①締約国の権限のある当局間でのみ行われる手続であり⁽⁹⁷⁾、協議への納税者の参加を予定したものとなっていないこと、②権限のある当局に協議を行う義務はあるが、合意義務まではないこと及び③国内法の枠外にある特別な手続⁽⁹⁸⁾であることの三つの理由により、手続上は、締約国間

(93) See OECD, *supra* note (17), p.181.

(94) 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）を参照。猪野・前掲注(75)1038 頁でも、「相互協議が外交的手段による紛争解決の一形態であることには異論の余地はない。他方、その紛争の対象は『条約の規定に適合しない課税』であり、紛争解決のための議論は租税条約を初めとした関係法令の解釈・適用についてであることを考えれば、単なる外交交渉ではなく、一種の法的手続であることも事実であろう」としている。

(95) John F. Avery Jones et al.(1979).“The Legal Nature of The Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I” (reprinted from The British Tax Review. 1979, No. 6.) Sweet & Maxwell, p.337.では、国際法上、国際的な紛争解決手段として、①外交手段によるもの、②国際仲裁によるもの及び③国際裁判所によるものの三点あるが、OECD モデル租税条約の個別事案協議は、このうち、①外交手段による手続であるとしている。

(96) 谷口・前掲注(50)44 頁、金子・前掲注(74)397 頁を参照。

(97) 伊藤剛志＝小原英志「相互協議と国内救済制度」中里実ほか編『移転価格税制のフロンティア』284 頁（有斐閣、2011）〔初出 2010〕では、「相互協議は外交ルートによらない権限ある当局間の直接協議であり、権限ある当局間のみで行われる協議である」としている。

(98) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para. 8. また、John F. A

での妥協を伴う一種の外交交渉であって、訴訟のような手続保障のある権利救済とは異なるとする見解も見られる⁽⁹⁹⁾。このように、相互協議は、権利救済であるか、外交交渉であるのかといった見解の相違が見られるが⁽¹⁰⁰⁾、いずれにせよ紛争解決手続であることに異論は見当たらず⁽¹⁰¹⁾、その点においては、訴訟等の国内救済手続とその目的が共通するといえる。

また、個別事案協議は、国際的な二重課税の問題を含む条約の規定に適合しない課税の排除を通じた、条約締結国間における課税権の調整機能を有するものであると考えられる⁽¹⁰²⁾。

3 相互協議の合意

(1) 相互協議の合意の法的性質

イ 問題点

相互協議の合意は、条約そのもの（条約法条約 2 条 1 (a)）に該当するか、条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるもの（条約法条約 31 条 3 (a)又は(b)）に該当するのかといった法的位置付けが問題とされている。

very Jones et al., *supra* note (95), p.339 では、国際法上の通常のルールにおいては、国内救済手続に係る手段を尽くした上で、国際的な救済手続を求めることができる」とされており、この点からも相互協議は例外的な手続といえる。

(99) 谷口・前掲注(50)43-44 頁では、このように解した上で、「相互協議手続と国内救済手続とは、機能論的観点から、納税者の権利救済をより実効あらしめる方向で関係づけるのが妥当であろう」としている。

(100) 増井良啓「移転価格税制 一経済的二重課税の排除を中心として」日税研論集 33 号 63 頁（1995）では、「申立てに基づく相互協議の場合、これを納税者の権利救済ととらえるのか、それとも、単なる国家間の外交交渉ととらえるのか。前者とすれば、相互協議における納税者の手続保障が要請されることになろう。後者とすれば、納税者の申立ては単なる外交交渉の端著にすぎず、そもそも権利義務の意味合いはない」としている。

(101) BEPS 行動計画 14（相互協議の効果的実施）のタイトルは、“Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective”とされている（*See* OECD, *supra* note (15)）。

(102) 猪野・前掲注(75)1037-1038 頁では、相互協議の果たす機能は、「条約に適合しない課税の排除を通じた、条約締結国間の課税権の調整と、二重課税排除のための納税者救済の二点が考えられる」としている。

条約法条約 2 条 1 (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、国際法によつ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」と規定されている。つまり、①国の間において、②文書の形式により締結され、③国際法によつて規律される⁽¹⁰³⁾、④国際的な合意の四つの条件を全て充足するものが、条約法条約上の条約に該当することになる⁽¹⁰⁴⁾。また、条約法条約 31 条 3 では、「文脈とともに、次のものを考慮する」と規定し、「(a)条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意」、「(b)条約の適用につき後に生じた慣行であつて、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの」を挙げている⁽¹⁰⁵⁾。

ロ 先行研究

先行研究では、相互協議の合意の法的位置付けについてさまざまな見解が示されており、その中には、相互協議の合意は条約に該当するとの積極的な解釈をするものがある。具体的には、相互協議は、国会承認条約に該当する租税条約の委任に基づき、権限のある当局間で条約の解釈・適用に関する紛争を解決するための手続であることから、その合意は、憲法 73 条 2 号の外交処理権の一環として締結できる行政協定又は行政取極と位置付けられ⁽¹⁰⁶⁾、国会の承認を要しない条約に該当するという見解である⁽¹⁰⁷⁾。また、相互協議の合意は、憲法 98 条 2 項

(103) 当該条件は、国家間の権利義務関係を創設するものであること、あるいは国家間の国際法によつて規律する関係を設定するものでなければならないこととされている（小寺ほか・前掲注(18)52 頁を参照）。

(104) 小寺ほか・前掲注(18)51 頁を参照。

(105) 条約法条約 31 条 3 では、(a)及び(b)のほかに、(c)として、「当事国の間の関係において適用される国際法の関連規則」も規定されている。

(106) 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―」税大論叢 36 号 410-411 頁（2001, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/36/inoue/hajimeni.htm>）を参照。

(107) 山本・前掲注(28)109 頁、井上・前掲注(106)411 頁を参照。

において誠実に遵守すべきとされる条約⁽¹⁰⁸⁾に該当するという見解も見られる⁽¹⁰⁹⁾。そのほか、相互協議の合意は、国家間の合意であり、文書によって合意が交わされるのが通常であることから、上記イ①、②及び④の条件を充足すると考えられ、個別事案協議の合意によって上記イ③の条件を充足すると考えることができれば、条約法条約上の条約に該当する可能性もあり得るし⁽¹¹⁰⁾、上記イ③の条件を充足しない解釈適用協議の合意のように、租税条約の一般的な解釈・適用に関する相互協議の合意は、条約法条約上、条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるものに該当するという見解がある⁽¹¹¹⁾。加えて、立法的解決協議に基づく合意については、広義の条約として有効に成立するという見解も見られる⁽¹¹²⁾。

一方で、相互協議の合意は、批准の手続がとられていない等の形式的な違いが存在するため、条約そのものではなく、条約とは国際法上の法的位置付けが若干異なるとする見解がある⁽¹¹³⁾。そして、正式な条約ではなく簡易な手続により成立する合意は、国際法的にみて条約と

(108) ここでいう条約とは、「実質的意味での、国家間および国家と国際組織間（国際法主体間）における合意文書であり、その名称は、条約・協定・取極・規約・憲章などさまざまである」とされている（渋谷秀樹『憲法〔第3版〕』33-34頁（有斐閣、2017）を参照）。

(109) 井上・前掲注(106)411頁を参照。また、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）』74頁（トラスト 60、2002）では、相互協議の合意が国際法上は、批准の不要な行政協定にすぎないとしても、国内法上は、憲法 98 条 2 項のいう「条約」には含まれるものと思われるとしている。

(110) 寶村・前掲注(92)339頁、石渡智大「租税条約における仲裁手続について—一制度の導入拡大及び実施の観点からの検討—」税大論叢 104 号 146 頁（2021, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/104/02/index.htm>）を参照。

(111) 谷口・前掲注(50)12頁では、解釈適用協議に基づく合意は、条約法条約 31 条 3 (a) 又は(b)に該当すると解することができるとし、個別事案協議に基づく合意も、租税条約の解釈・適用に関連する限りにおいては解釈・適用に基づく合意と同様に解するとしている。また、伊藤＝小原・前掲注(97)297頁では、「解釈適用協議及び立法的解決協議に基づく合意は、条約法条約 31 条 3 項(a)又は(b)に該当すると解することができる」としている。

(112) 谷口・前掲注(50)13頁を参照。

(113) 中里実・前掲注(109)73頁を参照。

は異なるものの、このような場合の国家間の合意をソフトローと位置付けて、それに一定の拘束力を認める方向が国際法において打ち出されていることから、相互協議の合意の国際法的な局面における規範性は、一般的には、条約ほど強いものではないといえるが、相互協議の合意は、租税条約の規定により⁽¹¹⁴⁾、両締約国を法的に拘束するものであるという見解が見られる⁽¹¹⁵⁾。

以上のように、先行研究によれば、相互協議の合意の法的性質に係る見解はいくつか示されているが、未だに通説は存在せず、現状において結論を見るに至っていない。

ハ 検討

(イ) 条約に該当するかどうか

条約法条約 2 条 1 (a) の規定を相互協議の合意に当てはめると、相互協議の合意は、権限のある当局間の合意であり、文書によって合意が交わされるであろうことからすれば、上記イ②及び④の条件は充足すると考えられるが、上記イ①の条件については、権限のある当局間でのみ行われる相互協議の合意が（条約法条約で条約の定義として要求される）国と国との間で行われるものといえるかどうか疑問がある。また、上記イ③の条件を充足するかどうかについても疑義がある⁽¹¹⁶⁾。

(114) OECD モデル租税条約 25 条 2 で「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」と規定されていることを指すものと思われる。

(115) 中里実・前掲注(109)73 頁を参照。

(116) OECD モデル租税条約 25 条 2 は、「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」と規定しているため、個別事案協議の合意によって、権限のある当局が合意内容を実施する租税条約上の義務を負うと考えることができれば、当該条件を充足するといえるかもしれない。一方で、OECD モデル租税条約 25 条 3 第 1 文は、「両締約国の権限ある当局は、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」と規定しており、合意内容の実施義務については明示されていない。そのため、解釈適用協議のように、租税条約の一般的な解釈・適用に関する協議におい

したがって、相互協議の合意が、上記イの四つの条件を全て充足すると断定することは困難であるため、中里教授が、「条約とは国際法上の法的位置付けが若干異なる」⁽¹¹⁷⁾とする見解を示しているように、条約法条約上の条約そのものであると解することは難しいと思われる。

(ロ) 条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるものに該当するかどうか

条約法条約 31 条 3 (a) の規定について、「条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意」とは、条約の締結後に成立した条項 (provision) の解釈に関する合意を指すと解されている⁽¹¹⁸⁾。そのため、租税条約上の用語の定義を完全なもの又は明確なものとする等、租税条約の一般的な解釈・適用に関する相互協議の合意は、条約法条約 31 条 3 (a) に当てはまるとも考えられることから⁽¹¹⁹⁾、条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるものに該当する可能性があるといえる⁽¹²⁰⁾。

(2) 相互協議の合意の効力

相互協議の合意の効力について、相互協議の合意が、権限のある当局と納税者の双方に対して、それぞれ拘束力を有するかどうか確認する。

イ 権限のある当局に対する効力

ては、合意によって国家間の権利義務関係を創設するとはいえず、当該条件を充足しないと考えられる。

(117) 中里実・前掲注(109)73 頁。

(118) *See* United Nations.(2005).“Draft Articles on the Law of Treaties with commentaries 1966”, p.221.

(119) 相互協議の合意は、条約法条約 31 条 3 (b) の規定に該当するという見解も見られるが (前掲注(111)を参照)、権限のある当局間の合意であり、文書によって合意が交わされるであろうことからすれば、文理解釈上、「条約の適用につき後に生じた慣行であって、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの」に該当すると解することは難しいのではないかと思われる。

(120) OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para. 6.2. では、権限のある当局が OECD モデル租税条約 25 条に基づき合意に達した合意は、当該租税条約の解釈において考慮されるべきであるとされている。

個別事案協議の合意は、OECD モデル租税条約 25 条 2 において、成立した全ての合意は実施されなければならないと規定されていることから、両締約国の権限のある当局に対して拘束力を持つと考えられる。解釈適用協議の合意についても上記 1 (2) で述べたとおり、権限のある当局を拘束することになる。それらに対し、立法的解決協議の合意については、OECD モデル租税条約の条文及びコメンタリーにおいて明示されていない。この点に関して学説では、国際法上の「合意は拘束する (pacta sunt servanda)」という原則により、相互協議の合意は、三つの類型の区分にかかわらず、権限のある当局を当然に拘束すると解しているものがある⁽¹²¹⁾。また、先行研究では、上記 (1) ロで述べたとおり、相互協議の合意の法的性質に係る見解の相違は見られるが、いずれの見解においても、相互協議の合意が権限のある当局に対して拘束力を持つと解されている点では共通している。

ロ 納税者に対する効力

(イ) 個別事案協議の合意

個別事案協議の合意については、納税者に対する拘束力を否定する見解が有力説となっている。金子教授は、以下の二つの理由により納税者を拘束する効力は認められないとしている⁽¹²²⁾。①相互協議は、裁判所のような第三者機関が判断しているわけではないし、納税者が手続に参加するものでもないことから、その手続と構造は、訴訟手続とは大きく異なっており、判決の効力に類似する効力を認めることは困難であること。②我が国の権限のある当局は、個別事案協議において相手国の当局と合意に至ると認められる状況⁽¹²³⁾となった場合には、合意に先立ち、合意案の内容に同意するかどうかを納税

(121) 中里実・前掲注(109)72 頁を参照。金子・前掲注(90)239 頁では、国際法上の原則について『約束は守られるべし』(pacta sunt servanda)」としている。

(122) 金子・前掲注(74)403 頁、金子・前掲注(90)241 頁を参照。

(123) 権限のある当局間で合意に至ると認められる状況とは、いわゆる「仮合意」となった場合をいう。

者に確認することになっている⁽¹²⁴⁾。それは、合意を受け入れるかどうかの判断を納税者に任せる趣旨であり、個別事案協議の合意に拘束力のないことを前提としていると解すべきであること。

また、憲法 32 条により、「何人も、裁判所において裁判を受ける権利を奪はれない」として裁判を受ける権利を保障していることから、個別事案協議の合意は、納税者を拘束しないとする見解もある⁽¹²⁵⁾。

(ロ) 解釈適用協議及び立法的解決協議の合意

解釈適用協議及び立法的解決協議の合意については、納税者を拘束する効力を有するかどうか問題となっている。学説上は、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充する国際法規範であるという「条約補充規範説」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宣明することを目的とするものであるという「解釈適用通達説」の二つの考え方があるとされている⁽¹²⁶⁾。前者の説では、租税条約は法律に相当し、解釈適用協議及び立法的解決協議の合意は政省令に該当することになり⁽¹²⁷⁾、租税条約と同様に国内法に優先し、憲法や租税条約に違反するものでない限り、納税者を拘束すると解されている⁽¹²⁸⁾。後者の説では、解釈適用協議及び立法的解決協議の合意は国内法における解釈通達ないし適用通達に相当する性質を持つことになり、納税者はそれに拘束されないと解されている⁽¹²⁹⁾。

現状では、租税条約の規定自体が不明確なものであったとしても、OECD モデル租税条約のコメンタリーによって租税条約の解釈が明

(124) 相互協議指針 15 (1) を参照。

(125) 増井・前掲注(94)102 頁を参照。

(126) 金子・前掲注(90)243-245 頁を参照。

(127) 金子・前掲注(90)243 頁を参照。

(128) 金子・前掲注(90)243-244 頁を参照。

(129) 金子・前掲注(90)244 頁を参照。

確化されているからであろうか、我が国において、解釈適用協議に係る紛争は顕在化しておらず、事案そのものが少ないと考えられる⁽¹³⁰⁾。また、立法的解決協議は、上記 1 (3) で述べたとおり、我が国では、既存の租税条約又は国内法の規定の範囲内でのみ事案の解決ができると解されるため、同じく、事案そのものが少ないと思われる⁽¹³¹⁾。加えて、国税庁のウェブサイトや先行研究において、我が国における立法的解決協議に係る合意事案に関する記載は、管見の限り見当たらない。

以上のように、そもそも解釈適用協議及び立法的解決協議に係る事案が少ないこともあってか、現状において、条約補充規範説と解釈適用通達説のどちらの説を採用すべきであるかといった議論が少ないため、解釈適用協議及び立法的解決協議の合意が納税者を拘束するかどうかについては、結論を見るに至っていない⁽¹³²⁾。

(3) 相互協議の合意の実施

個別事案協議の合意は、OECD モデル租税条約 25 条 2 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もかかわら

(130) 解釈適用協議に係る合意事案として、日米租税条約（平成 16 年 3 月 30 日発効）の 11 条 3 (c)(i)における投資銀行の用語の意義について合意した内容（権限のある当局間の覚書）が、国税庁のウェブサイトで公表されているが（国税庁「日米租税条約の投資銀行の受取利子に対する免税に係る実務上の取扱いについて」（2005 年 12 月 27 日）（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/sonota/051227/01.htm>）

（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照）、そのほかに、解釈適用協議に係る合意事案に関する記載は、管見の限り見当たらない。

(131) 立法的解決協議は、租税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協議であるため、事案として想定されるのは、既存の国内法の解釈・適用によって解決できる紛争となることから、対象となる事案は限定的になると考えられる。

(132) 金子・前掲注(90)244 頁では、納税者も、通常の法令に拘束されるのと同じ意味で、解釈適用協議及び立法的解決協議の合意に拘束されると解すべきとして、条約補充規範説が採られている。一方で、解釈適用協議及び立法的解決協議について、OECD モデル租税条約 25 条では、「合意によって解決する」、「相互に協議することができる」といった曖昧な記載にとどまることから、個別的委任と解することはできないと思われるとして、課税要件法定主義の観点により、条約補充規範説を採ることは困難であるとする見解も見られる（寶村・前掲注(92)343 頁を参照）。

ず、実施されなければならない」と規定されている。我が国において、更正・決定を行った課税事案について合意に至ったことにより、納税申告書に係る課税標準等又は税額等のうち減額されるものがある場合には、国税通則法（以下「通則法」という。）26 条の規定に基づき、職権による更正（再更正）が行われる⁽¹³³⁾。また、相互協議の相手国において、更正・決定を行った課税事案について合意に至ったことにより、納税申告書に係る課税標準等又は税額等のうち減額されるものがある場合には、納税者は、租税条約等実施特例法 7 条 1 項又は 2 項の規定（租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例）に従って、相互協議の合意の日の翌日から起算して 2 か月以内に、通則法 23 条 1 項又は 2 項の規定に基づく更正の請求を行うことになっている。

それに対して、解釈適用協議及び立法的解決協議の合意については、学説上、速やかに国会に報告されるべきであり、官報を通じて告示されるべきであるといった見解が見られる⁽¹³⁴⁾。確かに、租税条約の一般的な解釈・適用に関する事項で他の納税者全般に影響を与えるようなものである場合は、何らかの方法で公表されるべきだと考えられる⁽¹³⁵⁾。しかしながら、上記 1（3）で述べたとおり、我が国では、既存の租税条約又は国内法の規定の範囲内でのみ事案の解決ができるため、通常、国会への報告については不要ではないかと考える。

(133) 源泉徴収以外の課税事案の場合について記載している（国税庁「相互協議手続に関するガイダンス（Q&A）」（2022 年 4 月）「2. 相互協議の手続」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/guidance/index.htm>)（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照）。

(134) 金子・前掲注(90)244-245 頁を参照。

(135) 寶村・前掲注(92)344 頁を参照。実際に、解釈適用協議において合意した内容が、国税庁のウェブサイトで公表されている（国税庁・前掲注(130)を参照）。

第 4 節 仲裁手続

1 仲裁制度の概要

仲裁制度は、一般的に以下のとおり、裁判による紛争解決の代替という意味で代替的紛争解決手段（Alternative Dispute Resolution）（以下「ADR」という。）としての機能を有する制度と考えられている。例えば、我が国の仲裁法における仲裁制度では、仲裁合意は「当事者が和解をすることができる民事上の紛争（離婚又は離縁の紛争を除く。）を対象とする場合に限り、その効力を有する」（仲裁法 13 条 1 項）とされ、仲裁判断は確定判決と同一の効力を有するとされている（仲裁法 45 条 1 項）。また、国際仲裁は、国際的な取引等を巡る紛争の解決について、当事者が選任した第三者である仲裁人の判断に委ねる紛争解決制度として ADR の一つとされており、裁判手続と比較し、一審で終了するという迅速性や紛争処理の内容が公表されないという非公開性などの点でメリットがあることから、外国企業との取引における紛争解決の重要な手段の一つとされている⁽¹³⁶⁾。

これらに対して、OECD モデル租税条約 25 条 5 における仲裁規定は、相互協議の代替的なものではなく、追加の手段でもない⁽¹³⁷⁾、とされている点で一般的な仲裁制度とは異なっている。当該規定は、相互協議の延長として位置付けられ、権限のある当局間で合意に達することができない場合に、仲裁に付託することにより事案の解決を可能とし、相互協議の実効性を高める機能を有している⁽¹³⁸⁾。したがって、租税条約における仲裁規定は、補完的な紛争解決手段であると考えられる⁽¹³⁹⁾。

(136) 経済産業省「国際仲裁について」(https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusai_chusai/chusai.html)（2024 年 2 月 26 日最終閲覧）を参照。

(137) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.64.

(138) See *Ibid.*

(139) 猪野・前掲注(75)1056 頁を参照。

2 OECD モデル租税条約における仲裁手続

OECD モデル租税条約 25 条 5 によれば、仲裁手続は、同 25 条 1 に規定される「条約の規定に適合しない課税」に係る事案を対象としている。そして、仲裁を要請するための要件は三点あり、①相互協議の開始から 2 年以内に両締約国の権限のある当局間で合意に至らないこと、②納税者が書面により要請すること及び③未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が決定を行っていないこととされている。このように、当該仲裁手続は、両締約国の権限のある当局による事前の同意を必要としておらず、手続的要件が満たされれば、合意の成立を妨げる未解決の事項は仲裁に付託されなければならないとしていることから⁽¹⁴⁰⁾、義務的な仲裁であるといえる⁽¹⁴¹⁾。また、両締約国の権限のある当局は仲裁決定に基づき相互協議の合意を行うことになり、納税者がその合意を受け入れない場合を除いて、仲裁決定に拘束されることになることと規定されている。したがって、OECD モデル租税条約における仲裁手続は、義務的かつ拘束力を有するものと考えられる。

なお、OECD モデル租税条約のコメンタリーの付録⁽¹⁴²⁾に、権限のある当局が仲裁手続を実施するための合意の基礎として利用することができる実施取決めの見本が掲載されている⁽¹⁴³⁾。当該実施取決め（見本）によれば、仲裁人の選任⁽¹⁴⁴⁾について、仲裁委員会は、国際税務に関する専門知識又は経験を有する三名の仲裁人によって構成される。両締約国の権限のある当局は、それぞれ一名の仲裁人を任命し、当該二名の仲裁人が仲裁委員会の長と

(140) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.63.

(141) 猪野・前掲注(75)1056 頁では、当事者間の同意を要する任意仲裁ではなく、強制仲裁であるとしている。

(142) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, Annex.

(143) 権限のある当局は、二国間で仲裁手続に係る実施取決めに締結する際には、見本の規定を任意に修正、追加又は削除することができるとされている（See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, Annex, para. 1.）。

(144) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, Annex, Mutual agreement on the implementation of paragraph 5 of Article 25, para. 3.

なる第三の仲裁人を任命することになっている。仲裁委員会の長は、いずれの締約国の国民ではなく、居住者でない者とされている。

仲裁決定の方法⁽¹⁴⁵⁾には、「最終の申し出 (last best offer / final offer)」アプローチと「独立意見 (independent opinion)」アプローチの二つがあり得るとされている。前者のアプローチでは、仲裁委員会に対し、両締約国の権限のある当局は争点に係る解決案を示すことが求められ、仲裁委員会が提出された二つの解決案のいずれか一方を選択することになる。後者のアプローチでは、仲裁委員会に対し、両締約国の権限のある当局から、適用される法に基づく事実及び主張が提示され、仲裁委員会はそれらに基づき分析を行った上で、独自の決定を下すことになる。OECD モデル租税条約における仲裁手続では、「最終の申し出」アプローチが一般的に適用される手続とされている⁽¹⁴⁶⁾。

3 我が国が締結している租税条約の仲裁手続⁽¹⁴⁷⁾

仲裁規定について、我が国が締結している租税条約では、概ね OECD モデル租税条約に沿った規定が採用されており⁽¹⁴⁸⁾、2008 年版の OECD モデル租税条約に仲裁規定が導入されたことを契機として、2010 年に初めて仲裁手続を含む日蘭租税条約が署名されている⁽¹⁴⁹⁾⁽¹⁵⁰⁾。その後、我が国では、先進国との条約を中心に仲裁規定を含む租税条約の数が増加している。また、

(145) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, Annex, para. 2.

(146) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, Annex, para. 4.

(147) 租税条約における仲裁手続については、石渡・前掲注(110)111 頁以下で詳細に検討されている。

(148) 国税庁・前掲注(133)「3. 仲裁」を参照。

(149) 猪野・前掲注(75)1055 頁では、2008 年版の OECD モデル租税条約に仲裁規定が導入されたことのみにとどまらず、我が国における相互協議事案数の増加、事案の内容の複雑化、相手国の多様化など、相互協議手続を円滑に実施していくための環境が非常に厳しい状況にあるとの当局側の認識に加えて、産業界を中心とした納税者側の要望も高かったことも背景として挙げられるとしている。

(150) 日蘭租税条約は、2011 年 12 月 29 日に発効している。

2017年に署名した BEPS 防止措置実施条約⁽¹⁵¹⁾において、義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定（第 6 部）を選択していることから⁽¹⁵²⁾、基本的に仲裁規定を支持する立場を採っていると考えられる⁽¹⁵³⁾。

第 5 節 小括

本章では、本稿における検討の前提となる相互協議の概要を確認した。相互協議は、租税条約の規定に基づき、租税条約の適用に係る紛争を解決するための手続であることから、まず、我が国における租税条約の国内法体系下における法的位置付けを検討した。

我が国では、憲法に基づき、条約は国内法による受容がなくても批准・公布されれば自動的に国内的効力を持つものと考えられ、いわゆる一般的受容方式が採用されている。条約の規定が国内法の規定と抵触する場合には、条約の規定が優先されることになるが、条約が直ちに自動的執行力 / 国内適用可能性を有することにはならず、条約ごとに、主観的要件（締約国の意思）及び客観的

(151) 正式名称は、“Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”（税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約）である。BEPS 防止措置実施条約とは、BEPS プロジェクトの最終報告書の行動計画 15 に基づき、同プロジェクトによる勧告のうち租税条約の改訂を要するものについて、既存の二国間租税条約に導入するために、2016年11月に採択された多数国間条約であり、我が国では、2019年1月1日に発効している。なお、BEPS プロジェクトについては、第4章第1節を参照。

(152) 財務省「BEPS 防止措置実施条約の適用に関する我が国の選択の概要」（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm#a04）（2024年5月1日最終閲覧）を参照。

(153) OECD, *supra* note (15), para.62.において、仲裁規定を採用することについては、全ての OECD 加盟国及び G20 のコンセンサスを得られていないが、以下の国・地域は、相互協議を通じた事案解決が妨げられるような紛争の解決手段として、義務的かつ拘束力のある仲裁制度を採用し、実施することにコミットしたとされている。我が国以外では、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、英国及び米国が挙げられている。

要件（規定内容が明確であること）を考慮する必要があると考える。そして、このような条約と国内法の関係は、租税条約と国内租税法の関係にも当てはまると考えられ、租税条約が国内租税法に優位すると解される。ただし、租税条約の自動的執行力 / 国内適用可能性は、課税要件明確主義及び課税要件法定主義の見地からその有無を判断することになると考えられるため、租税条約の規定のみによって、新たに租税を課すこと等、納税義務を拡大し又は創設するものについては否定されることになると考える。また、憲法に基づく租税法律主義の下において、租税条約は租税法の法源として認められるものと解されている。

続いて、我が国では、OECD モデル租税条約を基礎とした租税条約を締結していることから、主として OECD モデル租税条約 25 条の規定に基づき、相互協議の概要を確認した。

相互協議の法的性質について、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があるとされている。相互協議が、納税者に対する権利救済に当たるかどうかについての見解は分かれているが、いずれにせよ紛争解決手段であることに異論は見当たらず、その点においては、訴訟等の国内救済手続とその目的が共通するといえる。

また、相互協議の合意の法的位置付けについては、通説が存在せず、現状において結論を見るに至っていないが、いずれの見解においても、相互協議の合意が権限のある当局に対して拘束力を持つと解されている点では共通している。それに対して、納税者は、合意を受け入れるかどうかの判断を委ねられていることや、憲法 32 条により、裁判を受ける権利が保障されていることから、個別事案協議の合意に拘束されないと考えられる。

租税条約における仲裁手続については、相互協議の延長として位置付けられており、権限のある当局間で合意に達することができない場合に、仲裁に付託することにより事案の解決を可能とし、相互協議の実効性を高める機能を有している。したがって、租税条約における仲裁手続は、補完的な紛争解決手段で

あると考えられる。また、OECD モデル租税条約 25 条 5 では、両締約国の権限のある当局は、仲裁決定に基づき相互協議の合意を行うことになり、納税者がその合意を受け入れない場合を除いて、仲裁決定に拘束されることになると規定されている。仲裁規定の導入については、現状、反対している国もあり、全ての OECD 加盟国及び G20 のコンセンサスを得られていないが、我が国は、相互協議を通じた事案解決が妨げられるような紛争の解決手段として、義務的かつ拘束力のある仲裁制度を支持する立場を採っている。そのため、今後、仲裁規定を含む租税条約の数は増加していくことが予想され、仲裁手続の重要性は高まっていくと考えられる。

第 2 章 我が国における相互協議と国内救済手続

本章では、我が国における相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討する⁽¹⁵⁴⁾。OECD モデル租税条約 25 条 1 によれば、納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合、相互協議と国内救済手続を併せて申し立てることができるため、両手続が同時進行される場合に生じ得る問題点及びその対応策について検討することにした。

まず第 1 節では、我が国における国内救済手続について概観する。続いて第 2 節では、国内救済手続の効力を確認する。そして第 3 節では、相互協議と国内救済手続の関係を整理するとともに、両手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を検討する。最後に、第 4 節で本章のまとめを行う。

第 1 節 我が国における国内救済手続

1 不服申立てと租税訴訟の関係⁽¹⁵⁵⁾

行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）は、行政処分の取消しを求める訴訟について、原則として、行政処分に対して直ちに裁判所に出訴するか、それとも行政不服申立ての手続を経た上で裁判所に出訴するかについて選択を認めている（8 条 1 項）。

しかしながら、租税関係の場合には、租税行政処分の取消しを求める訴訟（租税訴訟）は、原則として、租税に係る不服申立てを経た後でなければ提訴することができない旨を定めて（通則法 115 条 1 項）、いわゆる不服申立前置主義を採用している。この点に関して、他の行政事件（取消しを求める

(154) 本章以降において、相互協議と国内救済手続の関係を検討するに当たっては、特段の断りがない限り、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税を受けた事案を想定することとし、相互協議については、個別事案協議のみを対象とすることにする。

(155) 以下の記述は、金子・前掲注(51)1095-1096 頁を参照している。

もの)における不服申立てと訴訟の関係との違いがあるといえる。

租税訴訟が、不服申立前置主義を採用しているのは、①租税の確定と徴収に関する処分が毎年大量にのぼるため、裁判所の負担能力を超える訴訟事件の発生を防ぐためには、不服申立てによってなるべく多くの事件を解決する必要があること及び②租税事件が複雑な課税要件事実の認定を内容とする場合が多く、多分に専門的・技術的な性格を持っているため、まず、行政段階で十分な審理を行い、争点を整理する必要があることの二つの理由によるとされている⁽¹⁵⁶⁾。

2 不服申立ての種類

租税に係る不服申立ては、再調査の請求と審査請求の二つの種類がある。前者は処分行政庁（税務署長等）に対する不服申立てであり、後者は国税不服審判所（国税不服審判所長）に対する不服申立てである。納税者は、いずれかを選択して不服申立てすることが可能であり、再調査の請求を経ることなく、直接、審査請求することができる（通則法 75 条 1 項）⁽¹⁵⁷⁾。

3 再調査の請求

納税者は、国税に関する法律に基づき税務署長等が行った処分に不服があ

(156) 租税訴訟が、不服申立前置主義を採用している理由について、判例では、「国税の賦課に関する処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされえない場合があることにかんがみ、まず、事案を熟知し、事実関係の究明に便利な地位にある原処分庁に対する不服手続によつてこれに再審理の機会を与え、処分を受ける者に簡易かつ迅速な救済を受ける道を開き、その結果なお原処分に不服がある場合に審査裁決庁の裁決を受けさせることとし、一面において審査裁決庁の負担の軽減をはかるとともに、他面において納税者の権利救済につき特別の考慮を払う目的に出たものであり、租税行政の特殊性を考慮し、その合理的対策としてとられた制度であることは明らかである」とされている（最判昭 49（1974）・7・19 民集 28 巻 5 号 759 頁）。

(157) 2016 年 4 月 1 日に施行された通則法の改正により、それまでは原則として、まず処分行政庁に対して異議申立てを行い、それが棄却された場合には国税不服審判所に審査請求を行うこととされていたが、異議申立ては再調査の請求に名称が変更されて、直接、審査請求できるようになっている（金子・前掲注(51)1103 頁を参照）。

再調査の請求の処理状況は、図表 1 のとおりであり、再調査の請求による認容割合（課税の取消割合）は大体 10%前後で推移している。全部認容（課税の全部取消し）となった件数は非常に少ないことが分かる。

	2018年度(注)	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度	2018-2022 年度平均
全部認容	27	46	4	3	18	19.6
一部認容	237	141	96	80	45	119.8
全処理件数	2,150	1,513	999	1,198	1,371	1,446.2
認容割合	12.3%	12.4%	10.0%	6.9%	4.6%	9.6%

(<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/saichosa/index.htm>) (2024年5月1日最終閲覧)

4 審査請求

納税者は、国税に関する法律に基づき税務署長等が行った処分に不服がある場合、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる（通則法 75 条 1 項）。審査請求は、原則として、再調査の請求を経ずに行う場合には、処分があったことを知った日の翌日から起算して 3 か月以内に（通則法 77 条 1 項）、再調査の請求を経てから行う場合には、再調査決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して 1 か月以内に審査請求書を国税不服審判所長に提出することにより行われる（通則法 77 条 2 項、87 条 1 項及び 2 項）。

国税不服審判所長は、審査請求が法定の期間経過後にされたものである場合、その他不適法である場合には、裁決によりそれを却下し（通則法 98 条 1 項）、審査請求に理由がない場合には、裁決によりそれを棄却する（通則法 98 条 2 項）。審査請求に理由があるとした場合には、国税不服審判所長は裁決により、原処分の全部若しくは一部を取り消し又はこれを変更する（通則法 98 条 3 項）。ただし、納税者の不利益となる処分に変更することはできないとされている（通則法 98 条 3 項）。また、審査請求に係る裁決は、国税不服審判所長が事案の調査・審理を行わせるために指定した一名の担当審判官及び二名以上の参加審判官による議決に基づいてしなければならないとされている⁽¹⁵⁸⁾（通則法 94 条 1 項、98 条 4 項）。加えて、当該裁決は、主文、事案の概要、税務署長等の主張の要旨、納税者側の主張の要旨及び理由を記載し、国税不服審判所長が記名押印した審査裁決書によりしなければならないとされ、納税者に審査裁決書の謄本が送達された時に効力が生じることになっている（通則法 101 条 1 項及び 3 項）。

なお、納税者は、審査請求をした日の翌日から起算して 3 か月を経過しても、審査請求に係る裁決がない場合には、裁判所に訴訟を提起することができる（通則法 115 条 1 項）。

審査請求の処理状況は、図表 2（次頁）のとおりであり、審査請求による

(158) 金子・前掲注(51)1097 頁では、「審査請求の審理は、3 人以上の国税審判官の合議体で行い、その議決に基づいて、国税不服審判所長が裁決をする」とされている。

認容割合（課税の取消割合）は大体 10%前後で推移している。全部認容（課税の全部取消し）となった件数は少ないことが分かる。

図表 2 審査請求の処理状況

	2018年度(注)	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度	2018-2022 年度平均
全部認容	77	90	65	160	72	92.8
一部認容	139	285	168	137	153	176.4
全処理件数	2,923	2,846	2,328	2,282	3,159	2,707.6
認容割合	7.4%	13.2%	10.0%	13.0%	7.1%	9.9%

(注) 年度は4月1日から翌年3月31日まで
 (出所) 国税不服審判所「令和4年度における審査請求の概要」(2023年6月)
 (<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/shinsa/index.htm>) (2024年5月1日最終閲覧)

5 租税訴訟

納税者は、国税に関する法律に基づき税務署長等が行った処分に不服がある場合において、国税不服審判所長の裁決によっても、なお、不服がある場合には裁判所に訴えを提起することができる⁽¹⁵⁹⁾。この場合における訴えの提起は、原則として、納税者が審査裁決書の謄本の送達を受けた日の翌日から起算して6か月以内に行うことになる（行訴法14条1項）。

租税訴訟の判決には、①却下、②棄却及び③請求認容（取消し）の三つがあるとされている⁽¹⁶⁰⁾。各判決の概要は以下のとおりである。①却下判決は、不服申立てを経していない訴えや出訴期間経過後の訴えのように、訴えが訴訟要件を欠く場合に、本案審理に入ることなく訴えを排斥する判決をいう。②棄却判決は、本案について審理した結果、取消しが求められている税務署長等による処分が違法でないことが判明した場合に、原告である納税者の請求を理由なしとして排斥する判決をいう。③取消判決は、本案について審理した結果、取消しが求められている税務署長等による処分が違法であることが

(159) 租税訴訟の大部分は、取消訴訟（行訴法3条2項、8条以下）であるため（金子・前掲注(51)1120頁を参照）、本稿では、租税訴訟について記述する場合は、取消訴訟を対象とすることにする。

(160) 以下の記述は、金子・前掲注(51)1140-1141頁を参照している。

判明した場合に、その全部又は一部を取り消す判決をいう。

租税訴訟の終結状況は、図表 3 のとおりであり、国側敗訴割合は大体 7 % 程度で推移しており、課税の取消し（国側全部敗訴及び国側一部敗訴）となった件数は非常に少ないことが分かる。

図表 3 租税訴訟の終結状況

	2018年度(注)	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度	2018-2022 年度平均
国側全部敗訴	3	16	7	7	6	7.8
国側一部敗訴	3	5	7	6	4	5.0
終結件数	177	216	180	199	186	191.6
国側敗訴割合	3.4%	9.7%	7.8%	6.5%	5.4%	6.7%

(注) 年度は 4 月 1 日から翌年 3 月 31 日まで
 (出所) 国税庁「令和 4 年度における訴訟の概要」(2023 年 6 月)
<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/sosho/index.htm> (2024 年 5 月 1 日最終閲覧)

第 2 節 国内救済手続の効力

1 再調査の請求による決定の効力

再調査の請求による決定については、税務署長等に対する拘束力を定めた規定はない⁽¹⁶¹⁾。税務署長等は、再調査審理庁⁽¹⁶²⁾であると同時に原処分庁でもあることから、再調査の請求による決定は、国税に関する法律に基づき税務署長等が行った処分とほとんど同列に扱われるものと考えられる⁽¹⁶³⁾。

(161) 再調査の請求による決定の拘束力について、「審査裁決には、関係行政庁を拘束する効力が認められる（法 102 条）が、再調査決定については、このような規定は設けられていない。再調査審理庁は、通常、原処分庁であるから、このような拘束力を論ずる実益に乏しいと考えられたことによる」とされている（武田昌輔『DHC コメントール国税通則法』（84 条 10 項及び 11 項注釈）4352 頁（第一法規、加除式）を参照）。

(162) 金子・前掲注(51)1110 頁では、「再調査の請求がなされている税務署長その他の租税行政機関の長を、再調査審理庁という」としており、本稿でも、再調査審理庁という名称を使用する。

(163) 猪野・前掲注(75)1042 頁を参照。

2 審査請求による裁決の効力

通則法 102 条 1 項において「裁決は、関係行政庁を拘束する」と規定されており、関係行政庁とは、審査請求に係る処分をした行政庁及び当該処分に関係のある行政庁をいうとされている⁽¹⁶⁴⁾。この点、審査請求による裁決のうち、却下の裁決は、原処分の当否について判断したものではなく、また、棄却の裁決は、原処分が違法又は不当でないことを判断したものにとどまるから、却下の裁決及び棄却の裁決については関係行政庁を拘束しないこととされている⁽¹⁶⁵⁾。したがって、審査請求による裁決で処分が取消し又は変更された場合には、関係行政庁を拘束することになると解される。

なお、処分の一部を取り消す裁決の場合には、残された部分は棄却の裁決と同様に、原処分が違法又は不当でないことを判断したものにとどまるから、その範囲内においては関係行政庁を拘束しないと考えられる⁽¹⁶⁶⁾。

3 租税訴訟による判決の効力

行訴法 33 条 1 項において「処分又は裁決を取り消す判決は、その事件について、処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束する」と規定されている。しかしながら、却下判決及び棄却判決の場合については、行訴法及び民事訴訟法⁽¹⁶⁷⁾において、行政庁（関係行政庁を含む）に対する拘束力を定めた規定はない⁽¹⁶⁸⁾。したがって、却下判決及び棄却判決については、拘束力は生じないと考えられる。

なお、処分の一部を取り消す判決の場合には、残された部分は棄却判決と

(164) 不服審査基本通達（国税庁関係）102-1。

(165) 不服審査基本通達（国税庁関係）102-2（注）。

(166) 羽床正秀編著『国際課税問題と政府間協議』47 頁（大蔵財務協会、2002）を参照。

(167) 国税に関する法律に基づく処分に関する訴訟について、通則法に定めがない事項は、行訴法の定めによるとされており（通則法 114 条）、行訴法に定めがない事項は、民事訴訟の例によるとされている（行訴法 7 条）。

(168) 行訴法 33 条 1 項の拘束力は、原告勝訴判決にのみ生じるとされている（室井力ほか編著『コンメンタル行政法Ⅱ【第 2 版】行政事件訴訟法・国家賠償法』362 頁（日本評論社、2006）を参照）。

同様に、その範囲内においては行政庁（関係行政庁を含む）を拘束しないと考えられる⁽¹⁶⁹⁾。

第 3 節 相互協議と国内救済手続の関係

1 相互協議と国内救済手続の違い

第 1 章第 3 節で述べたとおり、相互協議は租税条約の規定に従い、条約の適用に係る紛争を解決するため、締約国の権限のある当局間でのみ行われる手続であり、国際的な二重課税の問題を含む租税条約の規定に適合しない課税の排除を通じて、条約締約国間における課税権の調整を行う機能を有している。

それに対して国内救済手続は、国内法の規定に従い、国税に関する法律に基づき税務署長等が行った処分に不服がある場合に、納税者自らがその処分の取消しを求める手続であり、税務署長等による違法又は不当な処分があると認められる場合には、最終的に租税訴訟を通じて救済される、手続保障のある権利救済制度である⁽¹⁷⁰⁾。

このように、両手続は、根拠規定、当事者、法的性質、手続構造等の点で違いが見られる⁽¹⁷¹⁾。

2 相互協議と国内救済手続が併せて申し立てられる理由

相互協議の申立ては、OECD モデル租税条約 25 条 1 に、一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に申立てをすることができると規定されているとおり、訴訟等の国内救済手続とは別個の制度として位置付けられていることから、納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない

(169) 羽床・前掲注(166)48 頁を参照。

(170) 大橋・前掲注(91)54-55 頁を参照。

(171) 谷口・前掲注(50)43 頁では、「両者は目的、法的性格、手続構造、法的拘束力等の点で原理的には異なると考えられる」としている。

課税を受けた場合、相互協議と国内救済手続を併せて申し立てることができる。

相互協議の場合、締約国の権限のある当局間の合意により事案を解決するとされているが、権限のある当局には合意義務が課されておらず、協議が不調に終わる可能性がある⁽¹⁷²⁾。また、相互協議は、締約国の権限のある当局間でのみ行われる手続であるため、必ずしも納税者が納得のいく合意となるわけではない。一方で、国内救済手続の場合には、課税処分が全て取り消されなければ、租税条約の規定に適合しない課税の問題は解消されないまま残ってしまうことになる。

このような条件の下、両手続には、それぞれ申立てに係る期間制限が設けられているため、一般的には、納税者は権利留保を目的として、両手続を併せて申し立てることになると考えられる⁽¹⁷³⁾。

3 相互協議と国内救済手続の関係（相互協議の結果が先行する場合）

第 1 章第 3 節で述べたとおり、相互協議の合意は我が国の権限のある当局を拘束するが、納税者を拘束するものではないと考えられる。また、国税不服審判所及び裁判所については、相互協議の合意が法規範を形成することはないため⁽¹⁷⁴⁾、納税者と同様に、相互協議の合意に拘束されないと解されている⁽¹⁷⁵⁾。しかしながら、相互協議の合意によって、租税条約の解釈が決定されるとも考えられることから、「憲法があらゆる場合において条約の国内法に対する優位を定めている結果として、条約に関する日本の最高裁判所の解釈は、国際法的局面における最終的解釈に拘束されることにならざるを得

(172) 以下の記述は、大橋・前掲注(91)54 頁を参照している。

(173) 金子・前掲注(74)399 頁を参照。

(174) 猪野・前掲注(75)1055 頁を参照。

(175) 高久・前掲注(78)454 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（二）」慶應義塾大学法学研究会 71 巻 9 号 48 頁（1998）を参照。大橋・前掲注(91)55 頁では、憲法 32 条において、『裁判を受ける権利』を保障していることから納税者を拘束せず、したがって、裁決・判決も拘束しない」としている。

ないのではないかと思われる」⁽¹⁷⁶⁾という見解が見られる。また、相互協議の合意が条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるものに該当するとした場合、「国税不服審判所及び裁判所は、租税条約の規定を解釈するにあたり、相互協議による合意を『考慮する』法的な義務が生じることになろう」⁽¹⁷⁷⁾という見解もある。

したがって、相互協議の合意が、国税不服審判所及び裁判所の判断に多少の影響を与える可能性はあり得るであろう。

4 相互協議と国内救済手続の関係（国内救済手続の結論が先行する場合）

（1）相互協議と再調査の請求による決定の関係

本章第 2 節 1 で述べたとおり、再調査の請求による決定は、我が国の権限のある当局に対する拘束力を定めた規定はなく、国税に関する法律に基づき税務署長等が行った処分とほとんど同列に扱われるものとする。したがって、法的には、我が国の権限のある当局は、決定の内容にかかわらず、相互協議の合意を行うことができると解される⁽¹⁷⁸⁾⁽¹⁷⁹⁾。ただし、税務署長等が原処分の全部取消しを行う場合には、租税条約の規定に適合しない課税がなくなり、相互協議の対象とはならなくなるため、納税者は相互協議の申立てを取り下げることになるであろう。加えて、納税者が相互協議の申立ての取下げを行わなくても、相互協議の申立てに係る事項が、

(176) 中里実・前掲注(109)65 頁。ただし、前述のとおり、相互協議の合意は条約そのものではなく、条約とは国際法上の法的位置付けが若干異なるという見解を示している。

(177) 伊藤＝小原・前掲注(97)297 頁。

(178) 高久・前掲注(78)452 頁を参照。ただし、国会の承認を要しない相互協議では、既存の租税条約又は国内法の規定の範囲内でのみ事案の解決ができると考えている。

(179) 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 11 頁（2010）では、異議決定（現：再調査の請求による決定）は「争訟を解決するための裁断作用としてなされるのであり、通常の処分と異なり、その決定を自由に取り消したり、変更したりすることはできないもの」と考えられる（不可変更力）とする見解を示している。この点に関し、猪野・前掲注(75)1064 頁（脚注 23）は、「その述べるところの『不可変更力』が作用する行政庁とは、異議審理庁であって、権限ある当局はこれに含まれないものとする」としている。

租税条約において相互協議の対象とされているものでないことが判明した場合、我が国の権限のある当局は、相手国の権限のある当局に、相互協議の終了を申し入れることになっている⁽¹⁸⁰⁾。また、原処分の一部が取り消される場合には、取消後の課税所得又は税額を対象とした上で相互協議を行うことになると考えられる⁽¹⁸¹⁾。

(2) 相互協議と審査請求による裁決の関係

本章第 2 節 2 で述べたとおり、審査請求による取消しの裁決及び変更の裁決は関係行政庁を拘束することになる。ここでいう関係行政庁には、我が国の権限のある当局も含まれると解されることから⁽¹⁸²⁾、以下のとおり、相互協議と審査請求による裁決の関係は、裁決の内容によって異なるものと考えられる。

審査請求による却下の裁決及び棄却の裁決の場合、法的には、我が国の権限のある当局は、裁決にかかわらず、相互協議の合意を行うことができると解される⁽¹⁸³⁾。ただし、国税不服審判所は、組織的には国税庁の一部であるものの、納税者の権利救済のための公正な第三者的機関であることから⁽¹⁸⁴⁾、棄却の裁決の場合、我が国の権限のある当局は、国税不服審判所が本案審理の過程で検討した内容及びその結論を相当程度尊重する必要

(180) 相互協議指針 17 (1) を参照。

(181) 猪野・前掲注(75)1042 頁を参照。

(182) 関係行政庁とは、前述のとおり、審査請求に係る処分をした行政庁及び当該処分に関係のある行政庁をいうとされている（本章第 2 節 2 を参照）。そして、我が国の権限のある当局とは、「財務大臣又は権限を与えられたその代理者」であり（例えば、日米租税条約 3 条 1 (k)(i) を参照）、「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事」は、国税庁の相互協議室の所掌事務とされていることから（財務省組織令 89 条 25 号、財務省組織規則 388 条 1 号及び 406 条 2 項 1 号）、関係行政庁に該当するものと考えられる。また、猪野・前掲注(75)1041 頁も、関係行政庁から権限のある当局を除外する理由はないとしている。

(183) 高久・前掲注(78)453 頁を参照。ただし、国会の承認を要しない相互協議では、既存の租税条約又は国内法の規定の範囲内でのみ事案の解決ができると考えている。

(184) 国税庁「国税庁レポート 2023」53 頁（<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2023.pdf>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照。また、審査請求においては、「担当審判官を中心とする合議体が、中立的で公正な第三者として、原処分の適否を判断すること」（金子・前掲注(51)1116 頁）とされている。

があると考えられる⁽¹⁸⁵⁾⁽¹⁸⁶⁾。

取消しの裁決及び変更の裁決の場合は、我が国の権限のある当局を拘束することになる。原処分が全部が取り消される裁決の場合には、租税条約の規定に適合しない課税がなくなり、相互協議の対象とはならなくなるため、納税者は相互協議の申立てを取り下げることになるであろう⁽¹⁸⁷⁾。また、原処分の一部が取り消される裁決の場合、取り消された部分については拘束力を有することになるため、法的には、我が国の権限のある当局は、裁決後の課税所得又は税額を増額する合意を行うことはできないと解される⁽¹⁸⁸⁾。一方で、裁決後の課税所得又は税額を減額する合意を行うことはできると思われる⁽¹⁸⁹⁾。

なお、OECD モデル租税条約 25 条 5 で「未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は、仲裁に付託されない。」と規定されているとおり、国税不服審判所による裁決後については、相互協議における未解決事項は仲裁に付託されないことになる。

(3) 相互協議と租税訴訟による判決の関係

本章第 2 節 3 で述べたとおり、租税訴訟による原処分の取消判決は、行

(185) 伊藤・前掲注(179)11 頁を参照。却下の裁決と棄却の裁決の取扱いを区分するかどうかの見解は分かれているように思われるが、本稿では、却下の裁決は、本案審理に入ることなく結論が出されており、原処分の当否について判断したものではない点を考慮し、区分することにした。

(186) 国税庁・前掲注(133)「2.相互協議の手続」では、相互協議の申立ての対象となる論点に関して、不服申立ての結論が示されている場合、その内容を尊重して相互協議を実施することになるとしている。また、中里実ほか『租税法概説〔第 4 版〕』79 頁（有斐閣、2021）では、「裁決は行政内部の最終判断である」と解されているため、相当程度尊重する必要があると考えられる。

(187) 相互協議指針 17（1）を参照。

(188) 高久・前掲注(78)453 頁を参照。

(189) 高久・前掲注(78)453 頁では、「裁決の拘束力は、課税庁が減額の再更正することまで制限するものではないと解されていることから、裁決額より更に納税者有利となる合意を行うことは可能であろう」としている。ただし、棄却の裁決の場合と同様に、我が国の権限のある当局は、国税不服審判所が本案審理の過程で検討した内容及びその結論を相当程度尊重する必要があると考えられる。

政庁その他の関係行政庁を拘束することになる。ここでいう関係行政庁とは、裁決の場合と同様に、我が国の権限のある当局も含まれると解されることから⁽¹⁹⁰⁾、以下のとおり、相互協議と租税訴訟による判決の関係は、判決の内容によって異なるものと考えられる。

租税訴訟による却下判決及び棄却判決の場合、法的には、我が国の権限のある当局は、判決にかかわらず、相互協議の合意を行うことができると解される⁽¹⁹¹⁾。しかしながら、我が国では、個別の事案について、裁判所が租税条約及び国内租税法の最終的な解釈・適用権限を有することから、棄却判決の場合、我が国の権限のある当局は、その判断の前提となった事実関係に明らかな重大な誤りが認められる場合など、ごく限られた場合を除き、裁判所の解釈・適用と異なる判断をして相互協議の合意を行う余地はほとんどないと考えられる⁽¹⁹²⁾。

取消判決は、我が国の権限のある当局を拘束することになる。原処分全部が取り消される場合には、租税条約の規定に適合しない課税がなくなり、相互協議の対象とはならなくなるため、納税者は相互協議の申立てを取り下げることになるであろう⁽¹⁹³⁾。また、原処分の一部が取り消される判決の場合、取り消された部分については拘束力を有することになるため、法的には、我が国の権限のある当局は、判決後の課税所得又は税額を増額

(190) 猪野・前掲注(75)1040 頁を参照。田中二郎『新版 行政法 上巻 全訂第 2 版』262・263 頁（弘文堂、1988）では、関係行政庁を「処分庁及びこれと上下の関係にある行政庁その他当該処分庁に関係をもつ行政庁」としている。

(191) 高久・前掲注(78)454 頁を参照。ただし、国会の承認を要しない相互協議では、既存の租税条約又は国内法の規定の範囲内でのみ事案の解決ができると考えている。

(192) 猪野・前掲注(75)1041 頁、伊藤・前掲注(179)10 頁を参照。裁決の場合と同様に、却下判決と棄却判決の取扱いを区分するかどうかの見解は分かれているように思われるが、本稿では、却下判決は、本案審理に入ることなく訴訟要件に係る判断のみにより結論が出されており、裁判所が原処分の適法性・違法性を判断したものではない点を考慮し、区分することにした。なお、国税庁・前掲注(133)「2. 相互協議の手続」では、相互協議の申立ての対象となる論点に関して、租税訴訟の結論が示されている場合、その内容を尊重して相互協議を実施することになるとしている。

また、ごく限られた場合とは、例えば、相互協議で相手国の権限のある当局から新たな事実関係が示された場合が想定される。

(193) 相互協議指針 17（1）を参照。

する合意を行うことはできないと解される⁽¹⁹⁴⁾。一方で、判決後の課税所得又は税額を減額する合意を行うことはできると思われる⁽¹⁹⁵⁾。しかしながら、原処分の一部が取り消される判決の場合も、棄却判決の場合と同様の理由により、我が国の権限のある当局は、その判断の前提となった事実関係に明らかな重大な誤りが認められる場合など、ごく限られた場合を除き、裁判所の解釈・適用と異なる判断をして相互協議の合意を行う余地はほとんどないと考えられる。

なお、OECD モデル租税条約 25 条 5 で規定されているとおり、裁判所による確定判決後については、相互協議における未解決事項は仲裁に付託されないことになる。

5 相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の問題点

これまで述べてきたとおり、相互協議と国内救済手続は、別々の制度であるが故に、それぞれ異なった結論に導かれる可能性がある中で⁽¹⁹⁶⁾、国内救済手続の取消裁決又は取消判決は、我が国の権限のある当局を拘束することになる。その一方で、相互協議の合意は、国税不服審判所及び裁判所を拘束しないとされている。また、両手続が同時進行される場合において、どちらの手続が優先されるか等、調整する規定は置かれていない。そのため、両手続が同時進行される場合には、以下の問題が生じる可能性があると考えられる⁽¹⁹⁷⁾。

(194) 猪野・前掲注(75)1040 頁を参照。

(195) 高久・前掲注(78)454 頁では、「処分金額のうち当該判決により取り消されなかった部分の金額を上限としてその範囲内で相互協議を行い合意することは可能であると考えられる」としている。

(196) 大橋・前掲注(91)55 頁では、「両手続はそれぞれ担当する部署を異にしており、独立性も確保されていることから、それぞれの結果は異なり得る」としている。

(197) 以下(1)及び(2)の問題点については、大橋・前掲注(91)56 頁((1)及び(2)の問題点は、主に、権限のある当局にとって不都合なものと整理されている。)を参照している。本稿では、これらの問題点に加えて、(3)相互協議による解決の難化の問題が生じる可能性があると考えている。

(1) 二重非課税となる所得⁽¹⁹⁸⁾の発生

我が国が行った移転価格課税処分に係る事案において、相互協議の合意が国内救済手続の結論よりも先行した場合、両締約国の権限のある当局は合意内容を実施することになり、例えば、我が国の移転価格課税処分はそのまま維持され、相手国が減額更正を実施した結果、国際的な二重課税が排除されたとする。それにもかかわらず、その後の国内救済手続において、取消裁決又は取消判決により、課税の全部又は一部が取り消される場合には、我が国及び相手国のどちらにも課税されない二重非課税となる所得が発生してしまうことになる⁽¹⁹⁹⁾。相互協議の合意によって、両締約国が意図しない二重非課税所得を発生させることは租税条約の予定するところではないため、望ましいことではない⁽²⁰⁰⁾。

(2) 行政効率の問題

国内救済手続の結論が相互協議の合意よりも先行した場合で、国内救済手続において、取消裁決又は取消判決により、課税の全部が取り消される場合には、相互協議の合意のためにそれまで両締約国の権限のある当局が投下してきた多量のリソースが浪費されることになる可能性がある⁽²⁰¹⁾。また、相互協議の合意が先行して事案の解決が図られた場合には、国税不服審判所又は裁判所が本案審理にかけてきた多量のリソースが浪費されることになり得る。

(3) 相互協議による解決の難化

国内救済手続を進めた結果、国税不服審判所による（一部取消し又は棄却の）裁決又は裁判所による（一部取消し又は棄却の）判決が相互協議の合意よりも先に出された場合には、上記 4 で述べたとおり、我が国の権限

(198) 高久・前掲注(78)451 頁、大橋・前掲注(91)56 頁では、「課税（の）真空地帯」と表記している。

(199) 伊藤＝小原・前掲注(97)293-294 頁を参照。

(200) 小島俊朗「移転価格課税における国内的救済手続と国際的救済手続」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』862 頁（大蔵財務協会、2010）を参照。

(201) 高久・前掲注(78)451 頁を参照。

のある当局は、国内救済手続の結論を尊重して相互協議を実施することになる。例えば、我が国の権限のある当局は、事実上、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる可能性があり、その場合には、相互協議による解決が難しくなるであろう。

6 我が国の権限のある当局の対応

我が国課税により、相互協議と国内救済手続が同時進行される場合における我が国の権限のある当局の対応について、相互協議の結果が先行する場合と国内救済手続の結論が先行する場合に分けて検討した結果は、以下のとおりである。

(1) 相互協議の結果が先行する場合

相互協議を進めた結果、相手国の権限のある当局と合意に至ると認められる状況（仮合意）となった場合には、我が国の権限のある当局は、合意案の内容を文書で納税者に通知するとともに、納税者がその合意案の内容に同意するかどうか確認することになっている⁽²⁰²⁾。そして、納税者が合意案に同意することを確認した後に、相手国の権限のある当局と正式に合意することになる⁽²⁰³⁾。反対に、納税者が合意案に同意しなければ相互協議を終了し⁽²⁰⁴⁾、国内救済手続を進めることになる。

また、納税者が合意案に同意する場合には、相互協議の合意が、権限のある当局を拘束することになるため、その合意後において両締約国が意図しない二重非課税となる所得（上記 5（1）の問題点）が発生しないように配慮する必要があると考える⁽²⁰⁵⁾。そのため、我が国の権限のある当局は、仮合意の段階で納税者に対し、合意案の同意を確認することに加え

(202) 相互協議指針 15（1）を参照。

(203) 相互協議指針 15（2）を参照。

(204) 相互協議指針 17（1）を参照。

(205) 大橋・前掲注(91)67-70 頁を参照。

て、国内救済手続を継続するかどうかについても確認することになると考えられる⁽²⁰⁶⁾。納税者が国内救済手続を継続しないとした場合には、我が国の権限のある当局は、納税者による国内救済手続の取下げの事実を確認した上で⁽²⁰⁷⁾、正式に合意することになるであろう⁽²⁰⁸⁾。反対に、納税者が相互協議の合意により解決される争点について、国内救済手続を継続とした場合には、事実上、相互協議の合意に同意したことにならないと考えられるため⁽²⁰⁹⁾、相互協議を終了することになると思われる⁽²¹⁰⁾⁽²¹¹⁾。

したがって、上記 3 において、相互協議の合意が、国税不服審判所及び裁

(206) 大橋・前掲注(91)67 頁を参照。

(207) 大橋・前掲注(91)70-71 頁によれば、我が国では、納税義務の確定に行政契約を認めておらず、相互協議の仮合意に対する同意は、権限のある当局と納税者間の契約とはならないため、納税者の同意は事実行為に過ぎないとしている。そのため、仮合意に同意したとしても国内救済手続を取り下げなくてはならないということにはならないように思われるとしている。また、裁判例では、「権限ある当局間での相互協議の合意又はその合意内容についての納税者の同意は、それ自体として納税者が納付すべき税額を法的に確定する効果を有するものではないし、その合意や同意の効力等を争うための特別の手続が設けられているものでもない」とされている（東京地判平 29（2017）・11・24 訟月 65 卷 12 号 1665 頁）。

(208) 羽床正秀編著『令和 2 年版 移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』580 頁（大蔵財務協会、2020）では、納税者は相互協議の合意に同意する義務はないが、納税者がその合意に同意する場合には、国内救済手続を取り下げることになるとしている。

(209) 羽床・前掲注(208)580 頁では、国内救済手続を取り下げない場合、権限のある当局間の合意に同意したことにはならないため、相互協議の合意はなかったものとされ、白紙の状態で国内救済手続を進めることになるとしている。

(210) OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.45.では、裁判所の判決と相互協議の合意との間の乖離や矛盾を回避したいという権限のある当局の懸念とともに、それに伴う困難と濫用のリスクを考慮することが必要であるとし、通常、相互協議の合意の実施は、納税者が相互協議の合意を受け入れ、かつ、当該合意により解決された点に関する訴訟を取り下げる場合になされるべきであるとされている。

(211) 大橋・前掲注(91)68-69 頁では、相手国との関係もあることから、極めて限定的であることを断りつつ、合意の成立を一時的に留保することによる実益が見込まれる場合には、権限のある当局が、仮合意の段階で一時中断し、国内救済手続の結論が出た後に相互協議を再開することもないことはないであろうとしている。また、OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.42.では、納税者が相互協議の申立てと同じ目的により訴訟を提起した場合、当該訴訟について裁判所の判断がなされるまで、相互協議の結果として、仮合意に至った合意案の受入れを留保することが認められるべきとする納税者の求めを拒否する理由はないであろうとしている。

判所の結論に多少の影響を与える可能性はあり得ると述べたが、通常、そのような状況にはならないと考えられる。

なお、相手国の権限のある当局と合意に至らなかった場合には、我が国の権限のある当局は相互協議を終了することになり、納税者は国内救済手続を進めることになる。

(2) 国内救済手続の結論が先行する場合

国内救済手続を進めた結果、再調査の請求による決定が出された場合は、我が国の権限のある当局を拘束する旨の規定はないため、再調査の請求の決定後も租税条約の規定に適合しない課税が残された部分を対象として、我が国の権限のある当局は、ほぼ通常通り相互協議を行うことになると考えられる。それに対して、審査請求による（一部取消し又は棄却の）裁決又は租税訴訟による（一部取消し又は棄却の）判決が出された場合には、我が国の権限のある当局は、その結論を尊重して相互協議を実施することになる。この場合、権限のある当局間による合意の柔軟性は少なくなり、両締約国の権限のある当局には相互協議による合意義務が課されていないことから、相互協議による合意は困難になると考えられる⁽²¹²⁾。

7 実務における対応策

実務上、相互協議と国内救済手続は、それぞれ申立てに係る期間制限が設けられていることから、納税者は権利留保を目的として両手続を併せて申し立てた上で、一般的には、国内救済手続の進行を停止することが望ましいと

(212) 伊藤＝小原・前掲注(97)298 頁を参照。国内救済手続の結論が先行する場合には、上記 5 (2) 及び (3) の問題が生じる可能性があり、納税者は、特に (3) の問題があることに留意する必要がある。ただし、上記 4 で述べたとおり、国内救済手続によって原処分が全部が取り消される場合には、租税条約の規定に適合しない課税がなくなり、相互協議の対象とはならなくなるため、納税者は相互協議の申立てを取り下げることになると考えられる。また、却下裁決又は却下判決が出された場合には、我が国の権限のある当局は、ほぼ通常通り相互協議を行うことになると思われる。

されている⁽²¹³⁾。具体的に、納税者が両手続を希望する場合には、期限内に再調査の請求又は審査請求を行うとともに、相互協議の申立てを行う必要がある。そして、不服申立ての段階で再調査審理庁又は国税不服審判所に対して、相互協議の先行を希望する旨の連絡を行い、審査請求手続等を停止させることによって⁽²¹⁴⁾、調整を図ることができる⁽²¹⁵⁾。相互協議の結果、権限のある当局間で仮合意に至った場合には、納税者は、相互協議による合意案に同意し、国内救済手続を取り下げるか、合意案に同意せずに国内救済手続を進めるかを判断することになる。また、相互協議が不調に終わった場合には、納税者は、国内救済手続を進めることになる。このように調整することによって、相互協議の合意と国内救済手続の結論のいずれか一方の手続のみが実施されることになるため、納税者に両手続の機会を確保するとともに、両手続の抵触の問題（上記 5）は、事実上、回避されることになる⁽²¹⁶⁾。

当然のことながら、両手続を調整する規定は置かれていないため、実際に両手続をどのように進めるかという問題は、納税者の判断に委ねられること

(213) 金子・前掲注(74)399 頁を参照。OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.44. では、国内の手続に依拠するが、救済の選択は通常、納税者による選択であり、多くの場合、形式性がより少なく双務的な性質を有する相互協議手続が選好され、不服申立てや裁判上の手続といった国内救済手続は停止されるとしている。また、大橋・前掲注(91)67 頁では、納税者が、課税処分 of 違法性が高いと考える場合には、国内救済手続を先行させ、それ以外の場合には、相互協議を先行させることが望ましいとしている。

(214) 羽床・前掲注(208)580 頁では、「納税者が相互協議の先行審議を求める場合には、異議審査庁又は国税不服審判所に対して、相互協議を先行させる旨（異議審査等の一時中断）の連絡が必要」としている。

(215) 平成 28 年 3 月 24 日付国管管 2-7 「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）」によれば、国税不服審判所長に対する審査請求の標準審理期間（裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間）は 1 年とするとされているが、相互協議の申立てがされた事件については、標準審理期間内に裁決をすることが困難であることが見込まれる事件として、個々の事情に応じて審査請求を処理するものとされている。このことから、国税不服審判所は、審査請求手続を一時停止させて、相互協議の結果を先行させることにより、両手続の調整が図られていることがうかがえる（寶村・前掲注(92)337 頁（脚注 120）、石渡・前掲注(110)149 頁（脚注 156）を参照）。

(216) 大橋・前掲注(91)76-77 頁、石渡・前掲注(110)149-150 頁を参照。

になる⁽²¹⁷⁾。

第 4 節 小括

本章では、我が国における相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討した。まず、国内救済手続について概観した。我が国では、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合において、課税処分に不服がある場合、納税者は、処分の取消しを求めるため、租税訴訟を提起することができるが、原則として、不服申立てを経た後でなければならないとする不服申立前置主義が採用されている。不服申立てには、税務署長等に対する再調査の請求と国税不服審判所長に対する審査請求の二つの種類があり、納税者は、いずれかを選択することができ、再調査の請求を経ることなく、直接、審査請求することも可能となっている。

続いて、国内救済手続（三つ）の効力を確認した。①再調査の請求による決定は、当初の課税処分とほとんど同列に扱われるものと考えられる。②審査請求による裁決について、取消しの裁決及び変更の裁決は、我が国の権限のある当局を含む関係行政庁を拘束することになるが、却下の裁決及び棄却の裁決は、拘束しないこととされている。③租税訴訟による判決について、取消判決は、我が国の権限のある当局を含む関係行政庁を拘束することになるが、却下判決及び棄却判決は、拘束しないと考える。

相互協議と国内救済手続の両手続について、相互協議の申立ては、国内救済手続と別個の制度として位置付けられており、また、両手続には、それぞれ期間制限が設けられていることから、一般的には、納税者は租税条約の規定に適

(217) この点に関して、両手続を調整する規定を設けるべきとの見解も見られるが（猪野・前掲注(75)1060 頁、伊藤＝小原・前掲注(97)298-299 頁を参照）、本稿では、両手続は、根拠規定、法的性質等が異なっており、別個の制度として位置付けられていることから、どちらかの規定にイニシアティブを持たせることは望ましくないという立場を採っている。現状においても、納税者に両手続の機会が確保されるように調整することが可能となっているため、実務上は、問題ないのではないかと考えている。

合しない課税を受けた場合、権利留保を目的として両手続を併せて申し立てることになると考えられる。しかしながら、両手続が同時進行される場合には、①二重非課税となる所得の発生、②行政効率の問題及び③相互協議による解決の難化の三つの問題が生じる可能性があることを指摘した。その中でも特に、両締約国が意図しない①二重非課税となる所得の発生は、租税条約の予定するところではないため、重要な問題だと認識している。

そして、実際に、両手続が同時進行される場合における我が国の権限のある当局の対応について、相互協議の結果が先行する場合と国内救済手続の結論が先行する場合に分けて検討した。

前者の場合において、相互協議の合意が法規範を形成することはないため、国税不服審判所及び裁判所は相互協議の合意に拘束されないと解されているものの、相互協議の合意は、条約法条約上、条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるものに該当するかもしれないという見解もあり、国税不服審判所及び裁判所の判断に多少の影響を与える可能性があるといえる。しかしながら、我が国の権限のある当局は、相互協議を進めた結果、相手国の権限のある当局と仮合意に至った段階で、納税者に対して合意案の内容に同意するかどうか確認することになっている。その際、相互協議の合意後に、両締約国が意図しない二重非課税となる所得が発生しないように配慮する必要があるため、通常、納税者が合意案に同意し、かつ、国内救済手続を取り下げた場合のみ、我が国の権限のある当局は、正式に合意することになると考えられる。また、その他の場合には、事実上、相互協議の合意に同意したことにならないと考えられるため、相互協議を終了し、国内救済手続を進めることになるであろう。したがって、相互協議の合意が、国税不服審判所及び裁判所の判断に多少の影響を与える可能性があるとしても、そのような場面は、基本的に生じないと考えている。

後者の場合において、①再調査の請求による決定は、その内容にかかわらず、我が国の権限のある当局を拘束する旨の規定はないため、我が国の権限のある当局は、租税条約の規定に適合しない課税が残された部分について独自の判断で相互協議の合意を行うことができると考えられる。

相互協議と①再調査の請求による決定の関係（再調査の請求による決定が先行する場合）について整理した結果は、図表 4 のとおりである。

図表 4 相互協議と再調査の請求による決定の関係

国内救済手続の結論		相互協議への影響等（法的整理）	備考
再調査の請求による決定	全部取消し	相互協議申立ての取下げ又は相互協議の終了。	権限のある当局を拘束する旨の規定はないが、租税条約の規定に適合しない課税がなくなるため、相互協議の対象とはならなくなると考えられる。
	一部取消し	一部取消し後の課税所得又は税額を対象とした上で相互協議を行う。権限のある当局は、再調査の請求による決定にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。
	棄却・却下	権限のある当局は、再調査の請求による決定にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。

②審査請求による裁決は態様によって異なる。法的には、一部取消しの裁決の場合、我が国の権限のある当局は、裁決後の課税所得又は税額を増額することはできないが、減額する合意を行うことはできると思われる。また、却下の裁決及び棄却の裁決の場合、我が国の権限のある当局は、独自の判断で合意を行うことができると解される。ただし、国税不服審判所は、組織的には国税庁の一部であるものの、納税者の権利救済のための公正な第三者的機関であることから、一部取消しの裁決及び棄却の裁決後において、我が国の権限のある当局は、国税不服審判所が本案審理の過程で検討した内容及びその結論を相当程度尊重する必要があると考えられる。

相互協議と②審査請求による裁決の関係（審査請求による裁決が先行する場合）について整理した結果は、図表 5 のとおりである。

図表 5 相互協議と審査請求による裁決の関係

国内救済手続の結論		相互協議への影響等（法的整理）	備考
審査請求による裁決	全部取消し	相互協議申立ての取下げ又は相互協議の終了。	通則法102条1項により、裁決は権限のある当局を拘束する。
	一部取消し	取り消された部分は権限のある当局を拘束するため、裁決後の課税所得又は税額を増額させる合意はできないが、減額させる合意は可能。	ただし、権限のある当局は、国税不服審判所が本案審理の過程で検討した内容及びその結論を相当程度尊重する必要があると考えられる。
	棄却	権限のある当局は、裁決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	棄却裁決は権限のある当局を拘束しないとされている（不服審査基本通達102-2（注）を参照）。ただし、権限のある当局は、国税不服審判所が本案審理の過程で検討した内容及びその結論を相当程度尊重する必要があると考えられる。
	却下	権限のある当局は、裁決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	却下裁決は権限のある当局を拘束しないとされている（不服審査基本通達102-2（注）を参照）。

③租税訴訟の判決も種類によって異なる。法的には、一部取消しの判決の場

合、我が国の権限のある当局は、判決後の課税所得又は税額を増額することはできないが、減額する合意を行うことはできると思われる。また、却下判決及び棄却判決の場合、我が国の権限のある当局は、独自の判断で合意を行うことができると解される。しかしながら、一部取消しの判決及び棄却の判決後において、我が国の権限のある当局が、租税条約及び国内租税法の最終的な解釈・適用権限を有する裁判所の判決と異なる判断をして、相互協議の合意を行う余地はほとんどないと考えられる。

相互協議と③租税訴訟による判決の関係（租税訴訟による判決が先行する場合）について整理した結果は、図表 6 のとおりである。

図表 6 相互協議と租税訴訟による判決の関係

国内救済手続の結論		相互協議への影響等（法的整理）	備考
租税訴訟 による判決	全部取消し	相互協議申立ての取下げ又は相互協議の終了。	行訴法33条 1 項により、取消判決は権限のある当局を拘束する。
	一部取消し	取り消された部分は権限のある当局を拘束するため、判決後の課税所得又は税額を増額させる合意はできないが、減額させる合意は可能。	しかしながら、権限のある当局は、判決の前提となった事実関係に明らかな重大な誤りが認められる場合など、ごく限られた場合を除き、裁判所の解釈・適用と異なる判断をして相互協議で合意する余地はほとんどないと考えられる。
	棄却	権限のある当局は、判決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。しかしながら、権限のある当局は、判決の前提となった事実関係に明らかな重大な誤りが認められる場合など、ごく限られた場合を除き、裁判所の解釈・適用と異なる判断をして相互協議で合意する余地はほとんどないと考えられる。
	却下	権限のある当局は、判決にかかわらず、独自の判断で合意することが可能。	権限のある当局を拘束する旨の規定はない。

以上のように、国内救済手続の結論が先行し、審査請求による（一部取消し又は棄却の）裁決又は租税訴訟による（一部取消し又は棄却の）判決が出された場合、我が国の権限のある当局は、その結論を尊重して相互協議を実施することになる。この場合、権限のある当局間による合意の柔軟性は少なくなり、両締約国の権限のある当局には相互協議による合意義務が課されていないことから、相互協議による合意は困難になると考えられる。

また、本章第 3 節 5 で指摘した三つの問題点を踏まえ、納税者が両手続の申立てを希望する場合における実務上の取扱いについても検討した。納税者が両手続を希望する場合には、相互協議を先行させた方が良いと考える。そして、相互協議の結果が出るまでは、不服申立ての段階で国内救済手続の進行を停止

させておくことが望ましいとする対応策を示した。その結果として、相互協議の合意と国内救済手続の結論のいずれか一方のみが実施されることになるため、納税者に両手続の機会を確保するとともに、両手続の抵触による問題は、事実上、回避されることになる。

第 3 章 相手国における和解、訴訟等の 国内救済手続と相互協議

本章では、我が国にとって相互協議の主要な相手国⁽²¹⁸⁾である米国、英国、ドイツ及びインドにおける和解、訴訟等の国内救済手続の概要を確認した上で、当該 4 か国の相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討する。

第 1 節から第 4 節では、当該 4 か国の争訟手続（不服申立て及び租税訴訟）及びその他の国内救済手続の概要を確認するとともに、相互協議との関係を整理・検討する。最後に、第 5 節で本章全体のまとめを行う。

第 1 節 米国の国内救済手続

1 不服申立て⁽²¹⁹⁾

米国において納税者は、内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）の調査官から調査による過少申告等、不足税額の指摘を受けて、内容に不服がある場合、まず、その調査官の上司と面談を行うことになっている。その結果、両者が合意に至った場合には、納税者が Form870⁽²²⁰⁾を作成することになり、これによって納税者は、内国歳入庁の指摘に同意したことになる⁽²²¹⁾。反対に、納税者が同意せずに Form870 の作成を拒否した場合には、内国歳入庁はいわゆる 30 日レター（preliminary notice / 30 day letter）を納税者に対して送付することになっている。30 日レターには、更正・決定処

(218) 国税庁・前掲注(13)を参照。

(219) 以下の記述は、三木義一編『世界の税金裁判』225-228 頁（清文社、2001）及び経済産業省「令和 4 年度 進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー資料（第 7 回 各国税制：米国）」（https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itaxseminar2022/07_usa.pdf）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照している。

(220) 正式名称は“Waiver of Restrictions on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment”である。

(221) 納税者は、不足税額を一旦納付することになるが、税金の還付を求める訴訟を提起することは可能とされている（三木・前掲注(219)226 頁を参照）。

分の理由及び納税者には不服審査部（Appeals Office）に対する不服申立ての権利がある旨が記載されており、納税者は、30 日レターを受領後、30 日以内に不服審査部へ不服申立てを行うことができる。

不服審査部の審査において、審査官は納税者と和解する権限があり、両者が合意に至った場合には、納税者が Form870-AD⁽²²²⁾を作成することになっている⁽²²³⁾。この場合納税者は、内国歳入庁の指摘に完全に同意したことになり、事後に税金の還付を求める訴訟を提起することはできないとされている⁽²²⁴⁾。反対に、納税者が同意せずに Form870-AD の作成を拒否した場合には、内国歳入庁はいわゆる 90 日レター⁽²²⁵⁾（notice of deficiency / 90 day letter）を納税者に対して送付することになっている。90 日レターには、更正・決定処分理由及び納税者が 90 日以内に連邦租税裁判所（United States Tax Court）へ更正・決定処分の再審理を求める訴訟を提起しない限り、不足税額を徴収する旨が記載されている。

なお、米国では、不服申立前置主義は採用されていない⁽²²⁶⁾。また、納税者が 30 日レターを受領後、適時に不服申立てを行わなければ、内国歳入庁から、90 日レターが送付されることになっている。

(222) 正式名称は“Offer to Waive Restrictions on Assessment and Collection of Tax Deficiency and to Accept Overassessment”である。

(223) 米国では、不服審査部への不服申立ての段階で、租税紛争事件の多くが和解によって決着されている（西本靖宏「アメリカの租税裁判所の組織と手続」日税研論集 71 号 210 頁（2017）を参照）。

(224) 篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討 一法的判断過程の分析に基づく試論一」税大論叢 78 号 42 頁（2014, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/78/01/index.htm>）では、Form870-AD は、納税者が内国歳入庁の提案を受け入れるという意味を持ち、実務上大きな役割を果たしているが、制定法上の正式な和解手続ではなく、その効力はエクイティ上の禁反言（equitable estoppel）を根拠とするものとされている。

(225) 内国歳入法典（Internal Revenue Code: IRC）6212 条。

(226) 内国歳入法典 6213 条、小島俊朗「国際的課税紛争の訴訟以外の解決」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1134 頁（大蔵財務協会、2011）を参照。

2 租税訴訟⁽²²⁷⁾

米国における租税訴訟はさまざまな種類があるとされているが、本稿では、内国歳入庁に対して、更正・決定処分⁽²²⁹⁾の再審理を求める訴訟と納付した税金の還付を求める訴訟を対象とする。内国歳入庁から更正・決定処分（90 日レター）を受けた納税者は、処分の内容に不服がある場合には、三つの選択肢があり、①連邦租税裁判所、②連邦地方裁判所（United States Federal District Court）及び③連邦請求裁判所（United States Court of Federal Claims）のいずれかの裁判所（第一審）に提訴することができる⁽²²⁸⁾。

（1）連邦租税裁判所

連邦租税裁判所は、租税事件のみを取り扱っている専門裁判所である⁽²²⁹⁾。納税者は、90 日レターを受領後 90 日以内に、更正・決定処分の再審理を求めて提訴することができる⁽²³⁰⁾。内国歳入庁に争いの対象となる不足税額を事前に納付する必要がないことから、大多数の納税者が連邦租税裁判所を選択している⁽²³¹⁾。

連邦租税裁判所へ提訴した後も和解は行われており、当事者間で和解が成立した場合には、連邦租税裁判所に対して合意に係る書面を提出することによって解決を図ることができる⁽²³²⁾。当事者間の和解は、合意判決という形式を通じて裁判官による承認が必要となり、また、この合意判決は和解の当事者を拘束することになっている⁽²³³⁾。

(227) 以下の記述は、三木・前掲注(219)222-224 頁、228-231 頁及び経済産業省・前掲注(219)を参照している。

(228) そのほか、訴訟に対応する簡便な手続として、少額訴訟事件手続（Small Tax Case Procedure）もあり、納税者は、1 課税期間の不足税額が 50,000 ドル以下の事件の場合に選択することができる（内国歳入法典 7463 条、西本・前掲注(223)212 頁を参照）。ただし、納税者は当該手続による判決に対して控訴することはできず、その判決は先例性を有さないことになっている。

(229) 西本・前掲注(223)206 頁を参照。

(230) 内国歳入法典 6213 条。

(231) 西本・前掲注(223)221 頁を参照。

(232) 西本・前掲注(223)211 頁を参照。

(233) 西本・前掲注(223)211 頁では、連邦租税裁判所における和解は広く行われており、事実審理前に和解が行われることが多いとされている。

連邦租税裁判所による判決後、納税者が 90 日以内に連邦控訴裁判所 (United States Court of Appeals) へ控訴しない場合は、判決が確定することになる⁽²³⁴⁾。

(2) 連邦地方裁判所及び連邦請求裁判所

納税者は、90 日レターを受領後、一旦内国歳入庁に不足税額を納付した上で、連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所に還付訴訟を提起することができる。還付訴訟を提起するためには、事前に還付請求を内国歳入庁に対して行う必要があり⁽²³⁵⁾、還付請求期間は、申告書の提出日から 3 年間又は不足税額の納付日から 2 年間の経過期間のいずれか遅い日までとなっている⁽²³⁶⁾。紛争終結には、和解と判決があり、連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所の判決後、納税者が 60 日以内に控訴しない場合は、判決が確定することになるとされている。

連邦地方裁判所と連邦請求裁判所の違いについて、前者は陪審による審理が唯一認められている点に特徴がある。そのほか、控訴先が前者は、上記 (1) と同様に連邦控訴裁判所 (地域) となるが、後者は、連邦巡回区 (全米) 控訴裁判所 (Federal Circuit Court of Appeals) となっている点に違いが見られる⁽²³⁷⁾。そのため、納税者は、控訴先に有利な裁判例があるかどうかで連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所を選択することになると考えられる。

なお、納税者は、連邦控訴裁判所又は連邦巡回区控訴裁判所の判決によっても不服がある場合、控訴審判決後 90 日以内に、連邦最高裁判所 (United States Supreme Court) に上告することができる⁽²³⁸⁾。

(234) 内国歳入法典 7483 条。

(235) 内国歳入法典 7422 条。

(236) 内国歳入法典 6511 条。

(237) 西本・前掲注(223)218 頁を参照。

(238) 西本・前掲注(223)217 頁を参照。

3 その他の国内救済手続

米国では、1998 年の内国歳入庁改革法（IRS Restructuring and Reform Act of 1998）を契機として、内国歳入庁は ADR の積極的な活用を求められた結果、和解や調停等、さまざまな形態の ADR を有することになり⁽²³⁹⁾、内国歳入法典には、和解や調停に関する規定がある⁽²⁴⁰⁾。

和解については、内国歳入庁長官に、納税者の租税債務につき、納税者と書面による終結合意（closing agreement）を締結する権限が与えられている⁽²⁴¹⁾。通常、終結合意が成立した場合、その合意は最終的かつ決定的なものとなる。

調停については、不服申立て又は和解（内国歳入法典 7121 条及び 7122 条⁽²⁴²⁾）の手続によっても、なお、未決着の事項に対して行うことが可能となっている。内国歳入庁のマニュアルによれば⁽²⁴³⁾、調停とは、中立的な第三者である調停人が和解のための協議を主導することになるが、いかなる問題に関しても判断を下すことのない機密的な手続であるとされている。そして、調停人とは、会議を開き、問題を特定し、感情を取り除き、紛争を解決することが可能な方法を提案する者とされている。また、調停は、拘束力のない手続であり、最終的に合意に至ることが当事者の目標であるべきとされ、調停人は、当事者が交渉によって合意に至ることを手助けする者と定義されている。調停によって合意が成立した場合には、終結合意（closing

(239) 小島・前掲注(226)1133 頁を参照。内国歳入庁のウェブサイトによれば、不服審査部の使命（mission）は、訴訟によることなく税務上の紛争を解決することとされている（“Appeals At-a-Glance”, <https://www.irs.gov/about-irs/appeals-at-a-glance>, last visited May 1, 2024.）。

(240) 和解については内国歳入法典 7121 条に、調停（mediation）については同法 7123 条に規定されている。

(241) 小島・前掲注(226)1133 頁を参照。

(242) 内国歳入法典 7122 条は、徴収に関する和解の規定であり、納税者の支払能力に疑いがある場合、内国歳入庁に納税者と妥結（compromise）することを認めている（小島・前掲注(226)1133 頁を参照）。

(243) Internal Revenue Manuals §35.5.5.4 (12-14-2010) (1)、前田・前掲注(12)69 頁を参照。

agreement) を締結することになる⁽²⁴⁴⁾。加えて、調停は、事実の判断が問題となるような場合に非常に有効であり⁽²⁴⁵⁾、移転価格課税事案にも適用することができるが、相互協議申請後の事案については適用することができないとされている⁽²⁴⁶⁾。

そのほかの ADR 等としては、以下のものがある⁽²⁴⁷⁾。

(1) Accelerated Issue Resolution (以下「A. I. R.」という。)

A.I.R.とは、内国歳入庁と納税者の間で争点となった特定の問題点について、直近の課税期間まで内国歳入庁とその取扱いに関して合意をすることで解決する手続であり、この手続による合意は最終的な決定となる。したがって、特定の問題点について、納税者は将来にわたり、何の申立ても行わないことを約束することになっている。

内国歳入庁は、納税者から A.I.R.の提案があった場合、永久的に問題解決することが内国歳入庁にとっても有利であること、特定の問題点について、今後一切、内国歳入庁が取り上げないことに関して、租税回避的なことがなく妥当な根拠があること及び内国歳入庁が不利にならないことが確認できたときに、A.I.R.の話し合いに応じるとされている。

(2) Pre-Filing Determination requests⁽²⁴⁸⁾

Pre-Filing Determination requests とは、納税者が申告書を提出する前に特定の問題点について、内国歳入庁と事前の合意を行う手続である。この手続では、法律の解釈に係る合意ではなく、資産の評価をどのような評

(244) 八田陽子「米国税務調査において追徴を受けた場合の救済措置」租税研究 650 号 84 頁 (2003) を参照。

(245) Internal Revenue Manuals §35.5.5.5 (08-11-2004) (1)。

(246) 八田・前掲注(244)84 頁を参照。

(247) 以下の記述は、八田・前掲注(244)82-85 頁を参照している。中には、本稿の検討に直接関係ない(相互協議と併せて申請することができない)と思われる ADR 等も見受けられるが、参考として記述することにした。

(248) 内国歳入庁のウェブサイトによれば、“Pre-Filing Determination requests”は、“Pre-Filing Agreement Program”という手続を指すものと考えられる (“Pre-Filing Agreement Program”, <https://www.irs.gov/businesses/pre-filing-agreement-program>, last visited May 1, 2024.)。

価方法で金額を特定したか等、事実認定に関する合意を行うものとなっており、移転価格税制に関する事前確認及び相互協議事案については適用することができないとされている。

(3) Early Referral to Appeals

Early Referral to Appeals とは、内国歳入庁と納税者の間で争点となった特定の問題点について、調査と不服申立てを同時進行させて早期解決を図ろうとする手続である。この手続は、特定の問題点を解決することによって事案全体の解決が図れる場合、調査が終結段階である場合及び内国歳入庁と納税者の意図が一致する場合に適用することができる。ただし、内国歳入庁が 30 日レターを納税者に対して送付した後については適用することができないとされている。

(4) Simultaneous Appeals / Competent Authority Consideration⁽²⁴⁹⁾

Simultaneous Appeals / Competent Authority Consideration とは、不服審査部局と相互協議担当部局が共に事案を検討する手続である。不服審査部が、不服申立てに係る審査中の段階であっても、事案は相互協議部局の管轄下にあるとされている。納税者は、不服申立ての手続後、結論が出されるまでは相互協議の申立てを行うことが可能となっており、この場合、不服申立ての結論は、仮のものとして不服審査部及び納税者を拘束しないことになっている。相互協議部局による審査の結果、相互協議での合意が難しいと判断された場合には、この手続は却下され、不服審査部に事案が戻されることになる。

(5) 簡易不服審判手続 (Mutually Accelerated Appeals Process)

簡易不服審判手続とは、主に大企業向けの調査 (**coordinated examination**) において、内国歳入庁と納税者の間で早期解決を求める強いコミットメントを有する合意を締結した上で、双方が人的資源の投入を行う等、早期解決のための体制を共同で作り進めるものである。

(249) いわゆる同時審査手続については、大橋・前掲注(91)77 頁以下で詳細に検討されている。

(6) 仲裁 (Arbitration) ⁽²⁵⁰⁾

仲裁は、調停手続と同様に、不服申立て又は和解（内国歳入法典 7121 条及び 7122 条）の手続によっても、なお、未決着の事項に対して行うことが可能となっている⁽²⁵¹⁾。仲裁人には決定権があり、その決定には拘束力があるとされ、当事者は終結合意（closing agreement）を締結することになる。仲裁人の条件は、調停人と同様である。また、仲裁人は、事実関係の確認に関する見解の相違に対して決定を行うが、法律の解釈に関する見解の相違に対する仲裁は行わないとしている。加えて、相互協議事案については適用することができないとされている。

(7) 複合的問題解決手段 (Comprehensive Case Resolution)

複合的問題解決手段とは、調査、不服申立て及び連邦租税裁判所に係る事案の問題解決を図るため、調査官、不服審査部担当者及び内国歳入庁の弁護士が合同で話し合う手続である。この手続は、関係者が一堂に会し、合同で問題解決に当たることから、半年から一年間で全て解決するものとされており、調査がほぼ終結段階であることが要件とされている。

(8) Fast Track Dispute Resolution

Fast Track Dispute Resolution とは、120 日以内に全ての問題を解決しようとする手続である。この手続は、調査がほぼ終結段階にあり、争点となる特定の問題点がある程度確定し、事実関係も出尽くした状況の場合に適用することができるが、相互協議事案については適用することができないとされている。問題の解決を目的とし、調停又は決着（settlement）による方法が採られている。

調停手続の場合、調停は、訓練を受けた審判官又は不服審査部の事案責

(250) 内国歳入庁のウェブサイトによれば、仲裁手続の利用が進んでいなかった（仲裁による紛争解決は 14 年間で、わずか 2 件であった）ため、仲裁手続は 2015 年に廃止されているようである（<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-44.pdf>, last visited May 1, 2024.）。本稿では、内国歳入法典において、仲裁に係る条文がそのまま残されているため、参考として記述することにした。

(251) 内国歳入法典 7123 条。

任者が行うことになっている。調停人は結論を出す権限を有していないため、最終的な解決が図れるかどうか分からない。それに対して決着手続の場合、決着は、最初から問題の解決をコミットして始めるものであり、納税者と内国歳入庁がコミュニケーションを図って、最終的に終結合意（closing agreement）を締結し、決着することになる。

4 相互協議と国内救済手続の関係

米国の権限のある当局は、争点となる特定の問題点について、国内法で規定されている司法上及び行政上の救済手続（不服申立て、租税訴訟及びその他の国内救済手続）による結論が先行する場合、相互協議では、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる⁽²⁵²⁾。具体的に、内国歳入庁が公表する MAP ガイダンス（Revenue Procedure 2015-40）によれば、国内救済手続によって終結合意（closing agreement）がなされた場合、納税者が Form 870-AD を作成した場合等が該当するとされている⁽²⁵³⁾。したがって、米国の権限のある当局は、国内救済手続の結論に拘束されることになる。

一方で、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日米租税条約 25 条 2 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その他の手続上の制限にもかかわらず、実施されなければならないと規定されていることから、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる⁽²⁵⁴⁾。

(252) See OECD.(2019).“Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, United States (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD”, p.27.ピアレビューについては、第 4 章第 1 節を参照。

(253) Revenue Procedure 2015-40 § 6.03 (2)。

(254) 相互協議の合意後において、国内救済手続を行うことができるかどうかについては把握することができなかった。この点については、第 4 章第 2 節を参照。

5 まとめ

米国における争訟手続について、我が国の手続との主な違いとして、①不服申立前置主義は採用されておらず、更正・決定処分（90 日レター）を受けた納税者は、不服申立てを経ずに直接裁判所へ提訴できる点、②納税者は、連邦租税裁判所、連邦地方裁判所及び連邦請求裁判所の三つのいずれかの裁判所（第一審）に提訴できる点及び③不服申立てと租税訴訟の段階において、納税者と内国歳入庁の和解により、紛争解決を図ることができる点の三点が挙げられる。また、米国では、我が国の税務手続には存在しない和解や調停等のさまざまな ADR を有している点が特徴的である。

相互協議と国内救済手続の関係について、米国における納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税（対日取引に起因するもの）を受けた場合、基本的に、相互協議と国内救済手続の両手続を適用することができる⁽²⁵⁵⁾。

国内救済手続の結論が先行する場合には、米国の権限のある当局は相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。この場合、権限のある当局間による合意の柔軟性は少なくなり、両締約国の権限のある当局には相互協議による合意義務が課されていないことから、相互協議による合意は困難になると考えられる。

一方で、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日米租税条約の規定等により、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。ただし、納税者が相互協議の申立てを行うことによって、その他の国内救済手続の一部⁽²⁵⁶⁾が適用できなくなる点には留意する必要がある。

(255) 日米租税条約 25 条 1。

(256) 上記 3 で述べたとおり、その他の国内救済手続のうち、調停、Pre-Filing Determination requests、仲裁及び Fast Track Dispute Resolution については、適用することができないとされている。

第 2 節 英国の国内救済手続

1 不服申立て⁽²⁵⁷⁾

英国において納税者は、歳入関税庁（His Majesty's Revenue and Customs: HMRC）の調査官が行った処分の内容に不服がある場合、歳入関税庁（調査に関与していない者）による法定の審査（review）を受けることになる。審査は、通常 45 日かかることとされ、納税者は審査結果を受けても、なお、不服がある場合には、審査結果の通知から、通常 30 日以内に独立した機関である第一段階審判所租税部（First-tier tribunal, Tax chamber）⁽²⁵⁸⁾へ審査請求を行うことになっている。また、納税者は、歳入関税庁による審査を受けることなく直接、第一段階審判所租税部へ審査請求を行うことも可能とされている。納税者は、第一段階審判所租税部の裁決によっても、なお、不服がある場合には、争点によっては、上級審判所（Upper tribunal, Tax and Chancery chamber）に再調査請求することができる。

第一段階審判所租税部の裁決は、当事者においてのみ拘束力を持ち、上級審判所の裁決は、第一段階審判所租税部の裁決に対して拘束力を持つとされている⁽²⁵⁹⁾。

(257) 以下の記述は、石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学 16 巻 1 号（通巻 33 号）81 頁以下（2009）及び英国政府のウェブサイト（“Disagree with a tax decision – Get a review of a tax or penalty decision”, <https://www.gov.uk/tax-appeals/review-of-a-tax-or-penalty-decision>, last visited May 1, 2024.）を参照している。

(258) 松原有里「欧州各国における租税争訟制度」日税研論集 71 号 228 頁（2017）を参照。本稿でも、第一段階審判所租税部（First-tier tribunal, Tax chamber）の名称を使用する。

(259) 経済産業省「令和 4 年度 進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー資料（第 8 回 各国税制：英国）」（https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itaxseminar2022/08_uk.pdf）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照。当該資料では、第一段階審判所租税部は第一審判所、上級審判所は第二審判所という名称を使用している。

2 租税訴訟⁽²⁶⁰⁾

英国では、不服申立前置主義が採られているとされ⁽²⁶¹⁾、納税者は、上級審判所の判決によっても、なお、不服がある場合には、司法裁判所へ提訴することができる。イングランドとウェールズでは、控訴裁判所（Court of Appeal）、スコットランドでは、民事上級裁判所（Court of Session）、北アイルランドでは、控訴裁判所（Court of Appeal of Northern Ireland）へ提訴することになる。控訴裁判所等の判決を経ても、なお、不服がある場合には、連合王国最高裁判所（Supreme Court of the U.K.）へ上告することになっている。

控訴裁判所等の判決は、第一段階審判所租税部及び上級審判所に対して拘束力を持ち、連合王国最高裁判所は、全ての判決及び判決に対して拘束力を持つとされている⁽²⁶²⁾。

3 その他の国内救済手続

英国では、納税者の権利を救済する紛争解決を迅速に行うため、歳入関税庁は、従来から話し合いによる合意によって解決することを推進してきたとされる⁽²⁶³⁾。また、2013 年には、歳入関税庁の通常業務の一環として、ADR が導入されている⁽²⁶⁴⁾。ADR の法的根拠は、2009 年審判所手続（第一段階審判所）（租税部）規則⁽²⁶⁵⁾にあるとされ、その 3 条 1 項において、適切な場合には、判決の前に ADR を検討することを当事者へ奨励するような

(260) 以下の記述は、石村・前掲注(257)81 頁以下を参照している。

(261) 三木・前掲注(219)134 頁、小島・前掲注(226)1134 頁を参照。

(262) 経済産業省・前掲注(259)を参照。当該資料では、控訴裁判所等は控訴院という名称を使用している。

(263) 石村・前掲注(257)93 頁を参照。

(264) 片山直子「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向 ―ADR の活用を中心に―」税研 200 号 47 頁（2018）を参照。

(265) 正式名称は“The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009”である。

規定がある⁽²⁶⁶⁾。租税に関する紛争の多くは、納税者と歳入関税庁との話し合い（discussion）による裁判外の合意（ADR を含む）によって解決されており、裁判所による判決で解決される紛争はほとんどないようである⁽²⁶⁷⁾。

歳入関税庁は、租税に関する紛争について、民事訴訟手続（civil procedures）を通じた解決に向けた枠組みとして「争訟及び紛争解決に関する戦略（Litigation and Settlement Strategy）」（以下「LSS」という。）を示しており、そこでは、全ての租税に関する紛争は、納税者との合意の場合であろうと、争訟による場合であろうと法律に則って解決されなければならないとされている⁽²⁶⁸⁾。そのため、ADR によって解決しようとする場合も LSS に従うことになっている⁽²⁶⁹⁾。LSS では、紛争の両当事者にとって、最も効果的かつ効率的な手段として、可能な限り協働的に解決されることを前提としていることから⁽²⁷⁰⁾、ADR は、協働的紛争解決（Collaborative Dispute Resolution: CDR）のアプローチが採られているといえる⁽²⁷¹⁾。

歳入関税庁が ADR の形態として念頭に置いているのは、調停（mediation）であるとされ、調停とは、中立的な立場の調停人⁽²⁷²⁾が最終

(266) See Pasquale Pistone, Jan de Goede.(2020).“Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in international Tax Disputes”, IBFD, p.129.また、片山・前掲注(264)47 頁では、ADR の法的根拠として、民事訴訟規則（Civil Procedure Rules（Practice Direction -Pre-Action Conduct））（8.1）及び紛争解決への誓約（Dispute Resolution Commitment）も挙げている。

(267) See HMRC.(2014).“RESOLVING TAX DISPUTES PRACTICAL GUIDANCE FOR HMRC STAFF ON THE USE OF ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION IN LARGE OR COMPLEX CASES”, § 1, p. 3. 歳入関税庁では、そのほかに個人や中小企業向けの ADR ガイダンスも公表しているが、本稿では、当該ガイダンス（大企業向けの ADR）を参照することにする。

(268) See HMRC.(2017).“Resolving tax disputes Commentary on the litigation and settlement strategy”, p. 4. そのため、歳入関税庁は譲歩する際の基準について、争訟手続等により、課税することができる税額を下回る額では合意しないとされている（片山・前掲注(264)45-46 頁を参照）。

(269) See HMRC, *supra* note (268), p.35.

(270) See HMRC, *supra* note (268), p. 5.

(271) See HMRC, *supra* note (267), § 3, p. 6.

(272) ほとんどの事案において、調停人は、調停サービスを提供する専門機関である紛争解決センター（Centre for Effective Dispute Resolution: CEDR）で訓練を受けた

的な決定を行う当事者を積極的に支援し、紛争や相違点について、交渉による合意に向けて内密に行われる柔軟なプロセスであると定義されている⁽²⁷³⁾。また、ADR は、調査の段階や不服申立ての段階など、どの段階においても申請可能となっている⁽²⁷⁴⁾。

歳入関税庁が提供する ADR の類型については、以下のものがある⁽²⁷⁵⁾。これらの ADR で最も重要な点は、調停人のいかなる意見や評価に対して、当事者となる歳入関税庁及び納税者を拘束しない点であり、最終決定権は両当事者にあるとされている⁽²⁷⁶⁾。ADR を通じて合意に至った場合には、通常、合意内容は文書化され、両当事者が署名することで拘束力を持つことになる⁽²⁷⁷⁾。

(1) Facilitated Discussion (促進的討議)

Facilitated Discussion とは、外部で訓練を受けて認定された歳入関税庁の職員が調停人 (mediator 又は facilitator) となり、その調停人が紛争に係る当事者間の話し合いを促進させるプロセスである。納税者側からも訓練を受けた調停人が手配され、歳入関税庁の調停人と共に進めることもある。調停人は、紛争事案 (内容) における専門家である場合もあれば、そうでない場合もあるとされ、両当事者の主張の是非について意見を述べることはないが、当該紛争が審判所においてどのように展開されるかについて、両当事者に中立的な意見を述べることができるとされている。

歳入関税庁の職員が務めており、当事者とは利害関係を有しない職員が担当している (片山・前掲注(264)47 頁を参照)。

(273) See HMRC, *supra* note (267), § 1, p. 3. この定義は、紛争解決センターが示している定義を採用したものとなっている (前田・前掲注(12)65 頁を参照)。

(274) 英国政府のウェブサイト (“Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute – When you can apply”, <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, last visited May 1, 2024.) を参照。

(275) 以下の記述は、HMRC, *supra* note (267), § 2, p. 5. 及び前田・前掲注(12)65-67 頁を参照している。

(276) Jeffrey Owens et al. (岡田至康訳)「義務的紛争解決に係る新たな制度上の枠組の提案 (Proposal for a New Institutional Framework for Mandatory Dispute Resolution)」租税研究 804 号 444 頁 (2016) を参照。

(277) See HMRC, *supra* note (267), §11, pp.24-25.

調停人は、歳入関税庁の職員であるため、紛争に係る両当事者から独立した第三者ではないが、中立的な立場で役割を果たすことになっている。

(2) Facilitative Mediation (促進的調停)

Facilitative Mediation とは、紛争に係る両当事者から独立した第三者が調停人となり、その調停人が紛争に係る当事者間の話し合いを促進させるプロセスである。調停人は、紛争事案（内容）における専門家である場合もあれば、そうでない場合もあるとされ、両当事者の主張の是非について意見を述べることはないが、当該紛争が審判所においてどのように展開されるかについて、両当事者に中立的な意見を述べることができるとされている。

Facilitative Mediation は、**Facilitated Discussion** と同様の方法で紛争解決を目指すものとなっているが、調停人が独立の第三者とされている点に違いが見られる。

(3) Evaluative Mediation (評価的調停)

Evaluative Mediation とは、調停人が **Facilitative Mediation** と全く同じ方法で紛争解決を目指すプロセスとされているが、**Evaluative Mediation** の調停人は、紛争事案（内容）における専門家として、自ら非拘束的な意見を述べることになっている⁽²⁷⁸⁾。**Facilitative Mediation** と **Evaluative Mediation** のプロセスを組み合わせ、まず、前者を試みて、上手くいかなかった場合に、後者を行うことも可能としている。

(4) Non-binding Neutral Evaluation (非拘束性中立的評価)

Non-binding Neutral Evaluation とは、特定の分野の専門家である中立的な第三者が関与し、紛争事案に係る非拘束的な意見を述べるプロセスである⁽²⁷⁹⁾。

(278) 岡田・前掲注(276)444 頁を参照。

(279) 岡田・前掲注(276)444 頁を参照。

4 相互協議と国内救済手続の関係

英国では、争点となる特定の問題点について、相互協議の申立てが行われる前に、納税者と歳入関税庁による裁判外の話し合いによる合意（ADR を含む）⁽²⁸⁰⁾が締結されている可能性は低いとしながらも、そのような合意が既に締結されている場合であっても、英国の権限のある当局は、相互協議の申請を認めている⁽²⁸¹⁾。加えて、英国政府のウェブサイトによれば⁽²⁸²⁾、税務調査において、納税者が相互協議の申立てを行わないことを条件として合意する場合もあるが、そのような場合でも、相互協議の申立てを行うことは認められるとしている。また、その場合には、完全に二重課税を排除できる可能性は通常の相互協議よりもかなり低くなるとしつつも、英国の権限のある当局は、減額調整を検討するとしている。したがって、相互協議において、話し合いにより解決した内容から変更する合意を行うことができると思われる。反対に、話し合いによる合意よりも相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日英租税条約 25 条 2 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その他の手続上の制限にもかかわらず、実施されなければならないと規定されていることから、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる⁽²⁸³⁾。

(280) 本稿では、英国の裁判外の話し合いによる合意（ADR を含む）をその他の国内救済手続として位置付けているが、英国では、不服申立て及び租税訴訟以外に、独立した行政上又は法律上の紛争解決プロセスは存在しないとしている（*See* OECD.(2019).“Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, United Kingdom (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD”, p.53.）。ピアレビューについては、第 4 章第 1 節を参照。

(281) *See* OECD, *supra* note (280), p.42.

(282) 英国政府のウェブサイト（“INTM423030 - Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Access to MAP”, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423030>, last visited May 1, 2024.）を参照。

(283) 英国政府が公表する MAP ガイダンス（Statement of Practice 1 (2018), para.15.）でも、国内法のいかなる規定にかかわらず、相互協議の合意に拘束されるとしている。しかしながら、相互協議の合意後においても、なお、裁判外の話し合いによる合意（ADR を含む）を行うことができるかどうかについては把握することができなかった。この点については、第 4 章第 2 節を参照。

相互協議と争訟手続の関係については、OECD モデル租税条約のコメントリー（Article 25, para.76.）に記載されており、多くの国々で採用されている相互協議に関するアプローチに従うとしている⁽²⁸⁴⁾。当該アプローチの概要は以下のとおりである⁽²⁸⁵⁾。

- ・相互協議と争訟手続を同時に進めることはできない。争訟手続が利用可能である場合には、権限のある当局は、通常、納税者に対して争訟手続を停止することについて同意することを求め、又は、これに同意しない場合には、争訟手続が尽くされるまで相互協議を停止することを求める。
- ・相互協議の結果が先行し、合意に至ると認められる状況となった場合には、納税者は、当該合意を受け入れず、停止していた争訟手続を進めることができる。反対に、納税者が相互協議の合意を受け入れる場合には、当該合意内容に含まれる事項に関して、争訟手続は取り下げなければならない。
- ・争訟手続の結論が先行し、法的な判断が出された場合には、相互協議の合意によってその判断を覆すことは不可能であり、その後の相互協議では、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。

5 まとめ

英国における争訟手続について、我が国の手続との主な違いとして、①審査請求が第一段階審判所租税部と上級審判所の二段階になっている点及び②歳入関税庁の通常業務の一環として、調停を念頭に置いた ADR が導入されており、調査の段階や不服申立ての段階など、どの段階でも ADR を申請することができる点の二点が挙げられる。また、英国では、納税者と歳入関税

(284) 英国政府のウェブサイト（“INTM423050 - Transfer Pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: The MAP process continued”, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423050>, last visited May 1, 2024.）を参照。

(285) See OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.76, a), b) and c).

庁の話し合いによる裁判外の合意（ADR を含む）によって解決されることが多く、裁判所による判決で解決される紛争はほとんどない点が特徴的である。

相互協議と国内救済手続の関係について、英国における納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税（対日取引に起因するもの）を受けた場合、基本的に、相互協議と国内救済手続の両手続を適用することができる⁽²⁸⁶⁾。

納税者と歳入関税庁による裁判外の話し合いによる合意（ADR を含む）が既に締結されている場合であっても、英国の権限のある当局は、相互協議において話し合いにより解決した内容から変更する合意を行うことができると思われる。反対に、話し合いによる合意よりも相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日英租税条約の規定等により、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。

相互協議と争訟手続の関係について、英国では、相互協議と争訟手続を同時に進めることはできないとしており、一方の手続のみを先に進めて、その結論が出るまで他方の手続は停止することになる。

争訟手続の結論が先行する場合には、英国の権限のある当局は相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。この場合、権限のある当局間による合意の柔軟性は少なくなり、両締約国の権限のある当局には相互協議による合意義務が課されていないことから、相互協議による合意は困難になると考えられる。

一方で、相互協議の結果が先行し、合意に至ると認められる状況となった場合には、納税者は、当該合意を受け入れず、停止していた争訟手続を進めることができる。反対に、納税者が相互協議の合意を受け入れる場合には、争訟手続は取り下げることになる。

(286) 日英租税条約 25 条 1。

第 3 節 ドイツの国内救済手続

1 不服申立て⁽²⁸⁷⁾

(1) 事業年度申告書に係る異議申立て

ドイツでは、法人税の申告について賦課決定方式が採用されている⁽²⁸⁸⁾。そのため、納税者は、所得額と所得控除額を事業年度申告書に記入することになるが、税額を記載することはない。税額については、申告書を受理した税務当局（税務署等）が、提出されたその申告書に基づき査定（*Veranlagung*）を行い決定し、税額が記載された査定書（*Steuerbescheid*）を納税者へ送付することになっている。したがって、税額は、査定又は査定書の送付という税務当局の課税処分によって決定されることから、納税者は、査定書の内容に不服がある場合には、受領後 1 か月以内⁽²⁸⁹⁾に税務当局の査定担当部署に対して異議申立てを行うことになる。

査定担当部署は、納税者からの異議申立てを受理後に再検討を行い、税務当局側の当初決定にエラーが判明したり、納税者が事業年度申告書の提出時に添付漏れとなっていた書類を事後に提出したりすること等により、査定の変更が可能とされている。その変更内容を納税者が受け入れる場合には、査定担当部署が修正査定書を送付することにより、事案は解決される。税法上の解釈等が問題となる異議申立ての場合には、査定担当部署

(287) 以下の記述は、池田良一『ドイツと EU における税務裁判』136-141 頁（信山社、2023）を参照している。

(288) ドイツでは、付加価値税（売上税）を除き、他の税目についても基本的に賦課決定方式が採用され、個人所得税も賦課決定方式が採用されている（池田・前掲注(287)137 頁を参照）。

(289) 中里望「ドイツの税務争訟制度」税大ジャーナル 30 号 223 頁（2019, https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/010808_nakasato.pdf）、経済産業省「令和 4 年度 進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー資料（第 5 回 各国税制：ドイツ）」（https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itaxseminar2022/05_germany.pdf）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照。

は、解釈等の根拠を明確にしたコメントを納税者へ送付することとされている。それでも、納税者が異議申立てを取り下げなければ、査定担当部署から同じ税務当局内の法的救済部署へ事案が移管されることになる⁽²⁹⁰⁾。そして、法的救済部署での審査によっても、なお、異議申立てを取り下げない場合には、税務当局の最終見解として異議申立ての決定書（Einspruchsentscheidung）が納税者に送付されることになっている。

（２）税務調査による異議申立て

税務調査が実施され、追加納税等の納税者に不利な結果となる場合、調査官は、調査報告書を納税者に対してだけでなく、査定担当部署にも送付することになっており、税務調査後、査定担当部署から調査報告書に基づく修正査定書が納税者に送付される。納税者は、修正査定書の内容に不服がある場合には、受領後 1 か月以内⁽²⁹¹⁾に税務当局の査定担当部署に対して異議申立てを行うことになる。そして、査定担当部署の審査を経ても、納税者が異議申立てを取り下げなければ、査定担当部署から同じ税務当局内の法的救済部署へ事案が移管され、法的救済部署で審査されることになる。また、法的救済部署での審査によっても、なお、異議申立てを取り下げない場合には、税務当局の最終見解として異議申立ての決定書（Einspruchsentscheidung）が納税者に送付されることになっている。

2 租税訴訟⁽²⁹²⁾

ドイツでは、不服申立前置主義が採られているとされ⁽²⁹³⁾、納税者は、不服申立てによっても、なお、不服がある場合には、異議申立ての決定書の受

(290) ドイツでは、我が国とは異なり、国税不服審判所に相当する機関が設けられてないが、異議申立ては実質的に、査定担当部署（処分部局）及び法的救済部署（権利救済部局）の二段階で審査されることになっている（三木・前掲注(219)39 頁を参照）。

(291) 中里望・前掲注(289)223 頁、経済産業省・前掲注(289)を参照。

(292) 以下の記述は、池田・前掲注(287)113-129 頁を参照している。

(293) 中里望・前掲注(289)228 頁を参照。ただし、訴訟の類型によっては異議申立てを経ずに直接財政裁判所に提訴することも可能とされている。

領後 1 か月以内⁽²⁹⁴⁾に管轄の財政裁判所（Finanzgericht）へ提訴することができる。また、財政裁判所の判決を経ても、なお、不服がある場合には、連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof）へ上告することになる。事実認定に係る審理は、第一審の財政裁判所で終わりとなり、上告審である連邦財政裁判所は、第一審で確定した事実関係を前提とし、税法上の解釈・適用の適否を判断する法律審として機能している。裁判所の判決は、当事者に対する拘束力を有するとされている⁽²⁹⁵⁾。

3 その他の国内救済手続

ドイツでは、国内法上、我が国と同様に租税法律主義の観点から、納税者と税務当局との租税上の合意（又は和解）を行うことは厳格に否定しており⁽²⁹⁶⁾、正式な行政上又は法律上の紛争解決プロセスは存在しないとしている⁽²⁹⁷⁾。しかしながら、判例上は、租税請求権に対する合意（bindender Vergleich über Rechtsansprüche）と事実関係に関する合意（tatsächliche Verständigungen）⁽²⁹⁸⁾を区別して⁽²⁹⁹⁾、租税に関する紛争において、事実関係に関する合意の存在を承認し、その法的拘束力を認める立場が採られてい

(294) 経済産業省・前掲注(289)を参照。

(295) 中里望・前掲注(289)231 頁を参照。

(296) 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』241 頁（有斐閣、2000）を参照。

(297) See OECD.(2020).“Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G 20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD”, p.44.ピアレビューについては、第 4 章第 1 節を参照。

(298) 手塚貴大「ドイツのネゴシエーション」日税研論集 65 号 31-32 頁（2018）では、「事実に関する合意」と表記しており、「租税法上の問題を処理することについて、課税庁と納税義務者との間でなされる、紛争を回避するために拘束力を持たせつつ締結される合意であって、事実関係が解明不能、解明困難または甚大な、そして不相当な費用を費やしてのみ解明可能であるときに利用されるもの」とされている。

(299) 吉村・前掲注(296)263 頁では、「課税にとって重要な事実に関する一切の合意は、租税請求権の金額に影響を与えるため、特定の事実の取扱いに関する合意は、必然的に、租税請求権に関する部分的な合意になる」として、両者を区別することは極めて困難であるとされている。

るようである⁽³⁰⁰⁾。実際に、財政裁判所では、納税者と税務当局による合意により決着することが多いとされ、具体的には、財政裁判法 138 条に基づく合意（*Beschluss nach § 138 FGO*）や提訴取下げによるものがある⁽³⁰¹⁾。前者は、争点となる特定の問題点が、事実関係の認定となっている場合において、納税者と税務当局が同意（又は妥協）をし、財政裁判所が裁判費用の負担だけを決定して結審するものである⁽³⁰²⁾。部分的ではあるにしても、納税者側の主張が受け入れられていることが大半のため、実質的に納税者側の一部勝訴に等しいとされている⁽³⁰³⁾。後者は、争点となる特定の問題点について、納税者が税務当局から一定の妥協を引き出した上で、提訴を取り下げるものであり、この場合も納税者側の一部勝訴に等しいと考えられている⁽³⁰⁴⁾。

4 相互協議と国内救済手続の関係

ドイツの権限のある当局は、争点となる特定の問題点について、租税訴訟による裁判所の判決（不服申立ての決定を含む）が先行する場合であっても、租税基本法 175a 条（*section 175a of the Fiscal Code*）に、相互協議の合意は、ドイツ税務当局による「租税決定の存続力（*Bestandskraft* [=不可争力、拘束力、取消し・変更の制限を含む行政行為の効力]）にかかわらず、実施することができる」⁽³⁰⁵⁾と規定されているとおり、相互協議の合意を実施するため、裁判所の判決（*court decisions*）から逸脱することができる⁽³⁰⁶⁾。ただし、納税者とドイツ税務当局による事実関係に関する合意（2008 年 7 月 30 日付ドイツ連邦財務省の通達：BStBl I 2008, 831 に基づくもの）が先行してなされた場合には、ドイツの権限のある当局は、その合

(300) 吉村・前掲注(296)265 頁を参照。

(301) 池田・前掲注(287)154-155 頁を参照。

(302) 池田・前掲注(287)154 頁を参照。

(303) 池田・前掲注(287)155 頁を参照。

(304) 池田・前掲注(287)155 頁を参照。

(305) 谷口勢津夫「ドイツ連邦大蔵省『租税事件における国際的な相互協議手続及び仲裁手続に関する実施要領』（邦訳）」租税研究 611 号 96 頁（2000）。

(306) *See* OECD, *supra* note (297), p.31.

意に拘束されることになるため、相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる⁽³⁰⁷⁾。加えて、事実関係に関する合意後については、相互協議における未解決事項は仲裁に付託されないことになる⁽³⁰⁸⁾とされている。

相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日独租税条約 24 条 2 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もかかわらず、実施されなければならないと規定されていることから、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。また、ドイツでは、相互協議の結果、合意に至ると認められる状況となった場合、納税者は、合意の実施について書面で同意を行い、相互協議の合意を実施する決定の通知後には、国内救済手続を取り下げることになる⁽³⁰⁹⁾とされている。

5 まとめ

ドイツにおける争訟手続について、我が国の手続との主な違いとして、①我が国の国税不服審判所に相当する機関は設けられておらず、不服申立ての審査が、税務当局内（査定担当部署及び法的救済部署）でのみ行われている点及び②財政裁判所（事実審）と連邦財政裁判所（法律審）の二審制となっている点の二点が挙げられる。また、ドイツでは、国内法上、我が国と同様に租税法律主義の観点から、納税者と税務当局との租税上の合意（又は和解）を行うことは厳格に否定しているにもかかわらず、判例上、租税請求権に対する合意と事実関係に関する合意を区別し、事実関係に関する合意を承認し

(307) See OECD, *supra* note (297), p.46.

(308) See *Ibid.*

(309) 谷口・前掲注(305)96 頁の「4.2 申立人の同意」では、相互協議の実施に当たっては、同意の留保の枠内で、以下のことが確保されなければならないとされ、申立人が合意の実施に書面で同意を表明すること、係属中の権利救済手続が落着くこと及び相互協議の合意を実施する決定の通知があった後、申立人が権利救済を放棄することが挙げられている。

ている点が特徴的である。実際に、財政裁判所では、納税者とドイツ税務当局による財政裁判法 138 条に基づく合意と提訴取下げによる合意によって決着することが多いとされている。

相互協議と国内救済手続の関係について、ドイツにおける納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税（対日取引に起因するもの）を受けた場合、基本的に、相互協議と国内救済手続の両手続を適用することができる⁽³¹⁰⁾。

租税訴訟による裁判所の判決（不服申立ての決定を含む）が先行する場合であっても、ドイツの権限のある当局は、租税基本法 175a 条の規定により、相互協議の合意を実施するため、裁判所の判決から逸脱することできるとされている。ただし、通達に基づく納税者と税務当局による事実関係に関する合意が先行してなされた場合には、ドイツの権限のある当局は相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。この場合、権限のある当局間による合意の柔軟性は少なくなり、両締約国の権限のある当局には相互協議による合意義務が課されていないことから、相互協議による合意は困難になると考えられる。

一方で、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日独租税条約の規定等により、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。また、ドイツでは、相互協議の合意の実施に当たり、国内救済手続は取り下げることになっている。

(310) 日独租税条約 24 条 1。

第 4 節 インドの国内救済手続

1 不服申立て⁽³¹¹⁾

インドでは、税務当局の調査官から調査による過少申告等の指摘を受けた場合、調査結果を反映した更正通知書案（Draft Assessment Order）が納税者へ送付されることになる。更正通知書案を受領した納税者は、処分の内容に不服がある場合には、二つの選択肢があり、紛争解決機構⁽³¹²⁾（Dispute Resolution Panel: DRP）⁽³¹³⁾又は所得税局コミッショナー⁽³¹⁴⁾（Commissioner of Income Tax Appeal: CITA）⁽³¹⁵⁾へ不服申立てを行うことができる。どちらもインド税務当局の管轄下にある点に変わりはない。

（1）紛争解決機構

納税者は、更正通知書案を受領してから、原則として 30 日以内に紛争解決機構へ異議申立てを行うことができる。紛争解決機構は、事実認定が主な争点となる場合に選択されることが多いとされ、異議申立てから 9 か月以内に更正通知書案を発行した調査官と異議申立てを行った納税者に対して、審査結果を通知することになっている。そして、税務当局は、審査

(311) 以下の記述は、山川博樹編著『国際課税・係争のリスク管理と解決策』27-28 頁、314-321 頁（中央経済社、2018）及び日本貿易振興機構「インドの移転価格訴訟と紛争解決および回避手段」1-4 頁（2022 年 8 月）（https://www.jetro.go.jp/ext_images/Reports/02/2022/1d39c68e66c3b6e1/reports_202208.pdf）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照している。

(312) 日本貿易振興機構・前掲注(311) 3 頁を参照。本稿でも、紛争解決機構の名称を使用する。

(313) 1961 年所得税法（Income-tax Act, 1961）144C 条。経済産業省「令和 4 年度進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー資料（第 10 回 各国税制：インド）」（https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itaxseminar2022/10_india.pdf）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）によれば、紛争解決機構では、国際税務関連の案件のみを審査対象としている。なお、当該資料では、紛争解決委員会という名称を使用している。

(314) 日本貿易振興機構・前掲注(311) 3 頁を参照。本稿でも、所得税局コミッショナーの名称を使用する。

(315) 1961 年所得税法 249 条。経済産業省・前掲注(313)によれば、所得税局コミッショナーは、全ての税務案件を審査対象としている。

結果の通知後 1 か月以内に、当該審査結果を反映した更正通知書（**Final Assessment Order**）を納税者に対して送付することになる。

（２）所得税局コミッショナー

所得税局コミッショナーへの異議申立てを希望する場合、納税者は、更正通知書案を受領後、紛争解決機構には異議申立てを行わない旨を税務当局へ通知し⁽³¹⁶⁾、調査官に対して更正通知書案に基づく更正通知書（**Final Assessment Order**）の発行を求める必要があり、当該更正通知書を受領してから 30 日以内に異議申立てを行うことができる。所得税局コミッショナーは、法律解釈が主な争点となる場合に選択されることが多いとされる。

そのほか、紛争解決機構と所得税局コミッショナーの主な違いは、以下の二点である。①前者は、所得税局コミッショナーと同様の役職の三人で構成される合議体だが、後者は、所得税局コミッショナー一人で構成されている点及び②前者は、審査期限の定め（9 か月間）があるが、後者にはない点⁽³¹⁷⁾が挙げられる。

2 租税訴訟⁽³¹⁸⁾

インドでは、紛争解決機構又は所得税局コミッショナーを経ずに税務裁判所へ提訴することは認められていないことから、不服申立前置主義が採られている⁽³¹⁹⁾。納税者は、紛争解決機構又は所得税局コミッショナーによる審査結果によっても、なお、不服がある場合には、審査結果の通知から 60 日以内に税務裁判所（**Income Tax Appellate Tribunal: ITAT**）⁽³²⁰⁾へ提訴する

(316) 納税者が更正通知書案を受領後、30 日以内に税務当局へ回答を行わない場合にも更正通知書が発行されることになる（日本貿易振興機構・前掲注(311) 2 頁を参照）。

(317) 一般的に、紛争解決機構による審査よりも、所得税局コミッショナーによる審査の方が多くの時間がかかるといわれている（山川・前掲注(311)318 頁を参照）。

(318) 以下の記述は、山川・前掲注(311)314-321 頁及び日本貿易振興機構・前掲注(311) 4-5 頁を参照している。

(319) 経済産業省・前掲注(313)を参照。

(320) 1961 年所得税法 253 条。

ことができる⁽³²¹⁾。税務当局から独立している税務裁判所では、最終的な事実認定が行われるほか、法律と判例に従った法的判断に基づき判決が下される。税務裁判所の判決を経ても、なお、不服がある場合には、判決後 120 日以内に高等裁判所（High Court）へ上訴することになる。更に、高等裁判所から最高裁判所（Supreme Court）へ上告する場合には、高等裁判所の判決後、90 日以内に行う必要がある。高等裁判所及び最高裁判所では、追加の事実認定は行われず、法的判断の観点でのみ判決が下されることになっている。

3 その他の国内救済手続

インド税務当局が公表する MAP ガイダンス⁽³²²⁾によれば、以下のとおり、我が国の税務手続には存在しない和解等の国内救済手続が見られる。

(1) Income-tax Settlement Commission（以下「ITSC」という。）⁽³²³⁾

ITSC とは、インド税務当局の調査部門から独立した紛争解決機関であり、裁判に類似した委員会である。納税者は、税務に関する紛争につい

(321) 所得税局コミッショナーによる審査結果については、税務当局も税務裁判所へ提訴することが認められているが、紛争解決機構による審査結果については、税務当局を拘束することになるため、納税者のみ提訴することができるとされている（日本貿易振興機構・前掲注(311) 3 頁を参照）。

(322) 正式名称は“F. No. 500/09/2016-APA-I（dated 10th June, 2022）”である。

(323) 1961 年所得税法 245A 条-245L 条。同法 245B 条によれば、2021 年 2 月以降に ITSC は停止するとされており、また、同法 245AA 条では、名称が“Interim Boards for Settlement”に変更されている。しかしながら、当該新機関が引き続き、ITSC の既申込分を処理していることから（インド税務当局によるプレスリリース（“CBDT allows taxpayers an opportunity to file application for settlement” dated September 7, 2021, <https://incometaxindia.gov.in/Lists/Press%20Releases/Attachments/967/Press-Release-CBDT-allows-taxpayers-an-opportunity-to-file-application-for-settlement-dated-08-09-2021.pdf>, last visited May 1, 2024.）を参照）、本稿では、インド税務当局による MAP ガイダンス（2022 年 6 月現在）に即して ITSC について記述する。なお、以下の記述は、日本貿易振興機構「無形資産に対するインド移転価格税制の適用」45-46 頁（2021 年 2 月）（https://www.jpo.go.jp/resources/report/document/gaikoku/india_202102_2.pdf）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）及び PwC India「インド投資ガイド」24 頁（2019）（<https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/thoughleadership/2020/assets/pdf/destination-india-2019.pdf>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照している。

て、長期間にわたる裁判を回避するため、ITSC による解決を一度限りで利用することができる。ITSC への申請に当たって、納税者は、これまで課税されていなかった所得を全て開示することに合意し、100 万インドルピーの税金を予納する必要があるとされているが、紛争の解決に納税者が協力する場合には、ITSC に罰金や訴追を免除する権限が与えられており、メリットがある。ITSC は、納税者からの申請後 18 か月以内に、納税者と税務当局から意見を聴取した上で審理を行い、所得金額の決定を行うことになっている。また、ITSC の決定 (settlement) は、確定的なものとなり、再審理されないことになっているため⁽³²⁴⁾、納税者と税務当局に対する拘束力を有する⁽³²⁵⁾。

ただし、ITSC の決定が法律に反すると考える場合、納税者又は税務当局は、高等裁判所に対して特別抗告を行うことができる。

(2) Authority for Advance Rulings (以下「AAR」という。)⁽³²⁶⁾

AAR とは、インド税務当局の調査部門から独立した事前裁定機関であり、インドにおける非居住者又は非居住者と取引を行う居住者が申請を行うことができ、申請対象取引から生じる納税義務について、事前に法律の解釈について確認を得ることで紛争を予防するものである。AAR による事前裁定は、納税者（インドにおける非居住者又は非居住者と取引を行う居住者）と税務当局に対する拘束力を有する⁽³²⁷⁾。

(324) 1961 年所得税法 245I 条。

(325) インド税務当局による MAP ガイダンス 16 頁を参照。

(326) 1961 年所得税法 245N 条・245V 条。同法 245OB 条によれば、2021 年に AAR は“Board for Advanced Ruling”に改正されているようだが、本稿では、インド税務当局による MAP ガイダンス（2022 年 6 月現在）に即して AAR について記述する。なお、以下の記述は、日本貿易振興機構・前掲注(323)46 頁及び PwC India・前掲注(323)24 頁を参照している。

(327) インド税務当局による MAP ガイダンス 17 頁を参照。日本貿易振興機構「税制:インド」(https://www.jetro.go.jp/world/asia/in/invest_04.html)（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）によれば、2021 年改正後の“Board for Advanced Ruling”では、事前裁定は、納税者と税務当局に対する拘束力はなく、高等裁判所に上訴できるようになる等、AAR との違いが見られる。

ただし、AAR の事前裁定が法律に反すると考える場合、納税者又は税務当局は、高等裁判所に対して特別抗告を行うことができる。

(3) Direct Tax Vivad se Vishwas Act (以下「VSV」という。)⁽³²⁸⁾

VSV とは、インド政府が直接税に係る訴訟数を減らすことを目的とした紛争解決スキームである。納税者は、2020 年 1 月 31 日時点で係争中となっている案件について、係争中に示されている税額を 2020 年 3 月 31 日まで⁽³²⁹⁾に納付することで、訴訟等を決着 (settlement) させることができ⁽³³⁰⁾、その結果、利息と罰金が全額免除されることになる。VSV によって紛争が解決された場合、その結論は最終的かつ決定的なものとなり、他の救済手続によって再審理されることはないとされている⁽³³¹⁾。

4 相互協議と国内救済手続の関係

インドでは、争点となる特定の問題点について、相互協議と争訟手続を併せて申し立てることができるが、争訟手続が進み、税務裁判所の判決が出された場合には、問題は解決されたものとして扱われることになる。この場合、インドの権限のある当局は、その結論から逸脱することができなくなるため、相互協議は終了することになっている⁽³³²⁾。つまり、争訟手続の結論が先行したとしても、インドの権限のある当局は、税務裁判所の判決が出る前であれば、相互協議の合意を実施するために不服申立て (紛争解決機構又

(328) Direct Tax Vivad se Vishwas Act, 2020.に基づき導入された紛争解決スキームである (インド税務当局による MAP ガイダンス 17 頁を参照)。なお、以下の記述は、日本貿易振興機構・前掲注(327)を参照している。

(329) 2020 年 4 月 1 日以降に VSV を適用する場合には、追加納税が必要になるとされている。

(330) See OECD.(2021).“Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, India (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD”, p.55.ピアレビューについては、第 4 章第 1 節を参照。

(331) See *Ibid.* インド税務当局による MAP ガイダンス 17-18 頁を参照。

(332) インド税務当局による MAP ガイダンス 14 頁を参照。この場合、インドの権限のある当局は必要に応じて、相手国の権限のある当局に対して対応的調整 (相手国での救済) を求めることになる。

は所得税局コミッショナー) の結論から逸脱することができると考えられる。

相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日印租税条約 25 条 2 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もかかわらず、実施されなければならないと規定されていることから、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。また、インドでは、相互協議の結果、合意に至ると認められる状況となり、納税者が合意の実施を求める場合、納税者は、インドの権限のある当局からその旨の連絡を受領後 30 日以内に、相互協議による合意を受け入れ、争訟手続を取り下げたことが分かる書類 (evidence of withdrawal of domestic appeals) を提出する必要があるとされている⁽³³³⁾。

相互協議とその他の国内救済手続の関係については、以下のとおりである。

(1) 相互協議と ITSC の関係

争点となる特定の問題点について、ITSC の決定 (settlement) は、上記 3 (1) で述べたとおり確定的なものとなり、納税者と税務当局に対する拘束力を有することから、相互協議へのアクセスを制限するとされている⁽³³⁴⁾。したがって、納税者は、ITSC による決定後、相互協議を行うことができなくなってしまう。

(2) 相互協議と AAR の関係

AAR による事前裁定は、上記 3 (2) で述べたとおり、納税者 (インドにおける非居住者又は非居住者と取引を行う居住者) と税務当局に対する拘束力を有することから、相互協議へのアクセスを制限するとされている。

(333) インド税務当局による MAP ガイダンス 21 頁を参照。また、インドは、相互協議の合意を受け入れる場合、国内救済手続 (domestic law action) を取り下げなければならないとする見解を示している (*See OECD, supra note (57), POSITIONS ON ARTICLE 25 (MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE) AND ITS COMMENTARY, Positions on the Commentary, para. 7.*)。当該国内救済手続には、その他の国内救済手続も含まれると考えられる。

(334) インド税務当局による MAP ガイダンス 16 頁を参照。

る⁽³³⁵⁾。したがって、納税者は、AAR による事前裁定が下された後に、相互協議を行うことができなくなってしまう。

(3) 相互協議と VSV の関係

インドにおける居住者が VSV によって係争中の紛争を解決した場合には、相互協議へのアクセスは認められているが⁽³³⁶⁾、インドの権限のある当局は、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。

インドにおける非居住者が VSV によって係争中の紛争を解決した場合には、相互協議へのアクセスを制限するとされている⁽³³⁷⁾。この場合、相互協議を行うことができなくなってしまう。

5 まとめ

インドにおける争訟手続について、我が国の手続との主な違いとして、税務調査の結果、課税処分案の内容に不服がある場合に、紛争解決機構への不服申立てを選択する場合には、更正通知書がドラフトの段階で審査される点が挙げられる。また、インドでは、ITSC、AAR 及び VSV といった我が国の税務手続には存在しない和解等の国内救済手続を有している点が特徴的である。

相互協議と国内救済手続の関係について、インドにおける納税者は、移転価格課税等の租税条約の規定に適合しない課税（対日取引に起因するもの）を受けた場合、基本的に、相互協議と国内救済手続の両手続を適用することができる⁽³³⁸⁾。

(335) インド税務当局による MAP ガイダンス 17 頁を参照。

(336) 取引相手国において、インドにおける居住者の関連企業が相互協議の申立てを行うことにより、相互協議へのアクセスが認められる（インド税務当局による MAP ガイダンス 18 頁を参照）。

(337) Direct Tax Vivad se Vishwas Act, 2020. § 5 (3)、インド税務当局による MAP ガイダンス 18 頁を参照。

(338) 日印租税条約 25 条 1。

相互協議と争訟手続の関係について、インドでは、相互協議と争訟手続を同時に進めることはできるが、争訟手続の結論が先行し、税務裁判所の判決が出された場合には、インドの権限のある当局は、その結論から逸脱した合意を行うことはできなくなり、相互協議は終了することになる。そのため、インドの権限のある当局は、税務裁判所の判決が出る前であれば、相互協議の合意を実施するために不服申立て（紛争解決機構又は所得税局コミッショナー）の結論から逸脱することができると考えられる。

一方で、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、日印租税条約の規定等により、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。また、インドでは、相互協議の合意の実施に当たり、国内救済手続は取り下げることになっている。

相互協議とその他の国内救済手続の関係について、ITSC、AAR 及び VSV のいずれの手続の結論が出た場合には、インド居住者が VSV によって係争中の紛争を解決した場合を除いて、相互協議を実施することができなくなってしまう。そして、インド居住者が VSV によって係争中の紛争を解決した場合には、インドの権限のある当局は、相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。この場合、権限のある当局間による合意の柔軟性は少なくなり、両締約国の権限のある当局には相互協議による合意義務が課されていないことから、相互協議による合意は困難になると考えられる。

第 5 節 小括

本章では、我が国にとって相互協議の主要な相手国である米国、英国、ドイツ及びインドにおける和解、訴訟等の国内救済手続の概要を確認した上で、当該 4 か国の相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討した。

まず、当該 4 か国の国内救済手続について確認したところ、いずれの国にお

いても、我が国の税務手続には存在しない和解等の争訟手続（不服申立て及び租税訴訟）以外のその他の国内救済手続を有していることが把握された。続いて、当該 4 か国の相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討した結果は、以下のとおりである。

1 相互協議と不服申立ての関係

不服申立ての結論が先行する場合、米国及び英国の権限のある当局は、相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。それに対して、ドイツ及びインドの権限のある当局は、相互協議の合意を実施するために不服申立ての結論から逸脱することができる。

一方で、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合、我が国との租税条約の規定等により、いずれの国においても、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。また、英国、ドイツ及びインドでは、相互協議の合意の実施に当たり、不服申立ては取り下げることになっている⁽³³⁹⁾⁽³⁴⁰⁾。

2 相互協議と租税訴訟の関係

租税訴訟の結論が先行する場合、米国、英国及びインド⁽³⁴¹⁾の権限のある

(339) 米国の取扱いについては、詳細を把握することはできなかった（前掲注(254)と同じ）。この点については、第 4 章第 2 節を参照。

(340) なお、英国では、多くの国々で採用されているアプローチに従うとしており、また、OECD モデル租税条約のコメンタリーの記載からして（本章第 2 節 4 を参照）、その他の国（米国、英国、ドイツ及びインド以外）においても、英国と同じ取扱いが広く採用されていると考えられる。

(341) インドにおいて、税務裁判所の判決が出された場合には、相互協議は終了することになるとされているが、インドの権限のある当局は必要に応じて、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることになっているとしているため、米国及び英国と同様の取扱いになると考えて、このように整理することにした（前掲注(332)を参照）。

当局は、相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。それに対して、ドイツの権限のある当局は、相互協議の合意を実施するために租税訴訟の結論から逸脱することができる。

一方で、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合、我が国との租税条約の規定等により、いずれの国においても、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられる。また、英国、ドイツ及びインドでは、相互協議の合意の実施に当たり、租税訴訟は取り下げることになっている⁽³⁴²⁾⁽³⁴³⁾。

3 相互協議とその他の国内救済手続の関係

和解等のその他の国内救済手続は、各国により手続の内容や相互協議との関係の取扱いが異なっており、争訟手続と比較して不明瞭な点も多い⁽³⁴⁴⁾。

相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合、我が国との租税条約の規定等により、いずれの国においても、相互協議の合意は必ず実施されることになると考えられるが、相互協議の合意後に、米国及び英国では、その他の国内救済手続を実施できるかどうか詳細を把握することができなかった⁽³⁴⁵⁾。それに対して、ドイツ及びインドでは、相互協議の合意の実施に当たり、その他の国内救済手続を取り下げることになる⁽³⁴⁶⁾。

(342) 米国の取扱いについては、詳細を把握することはできなかった（前掲注(254)と同じ）。この点については、第4章第2節を参照。

(343) 前掲注(340)と同じ。

(344) 例えば、前掲注(280)、(297)及び(326)等を参照。

(345) 相互協議の合意は、納税者の同意を得た上で実施されるため、通常、その後において、納税者がその他の国内救済手続により、相互協議の合意内容から逸脱した結論を求めることはほとんどないと思われる。しかしながら、相互協議の合意後においても、その他の国内救済手続が適用できるとする場合には、両締約国が意図しない二重非課税となる所得が発生してしまう可能性がある。この点については、第4章第2節を参照。

(346) インドにおける取扱いについては、前掲注(333)を参照。

米国では、その他の国内救済手続の結論が先行する場合、米国の権限のある当局は、相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。

英国では、納税者と歳入関税庁による裁判外の話し合いによる合意（ADR を含む）が既に締結されている場合であっても、英国の権限のある当局は、相互協議において話し合いにより解決した内容から変更する合意を行うことができる。ただし、その場合には、完全に二重課税を排除できる可能性は通常の相互協議よりもかなり低くなるとされている。

ドイツでは、通達に基づく納税者と税務当局による事実関係に関する合意が先行する場合、ドイツの権限のある当局は、相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。

インドでは、ITSC、AAR 及び VSV のいずれの手続の結論が先行する場合、インド居住者が VSV によって係争中の紛争を解決した場合を除いて、相互協議を実施することができなくなってしまう。インド居住者が VSV によって係争中の紛争を解決した場合には、インドの権限のある当局は、相互協議において、その結論から逸脱した合意を行うことはできず、相手国の権限のある当局に対して対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。

第 4 章 相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の対応

本章では、第 3 章で整理・検討した相手国における和解、訴訟等の国内救済手続と相互協議の関係に基づき、相手国において両手続が同時進行される場合（相手国課税）の問題点を抽出し、その対応策を考察する。検討に当たっては、これまでに確認してきた事項に加えて、相互協議に関する国際的な議論の動向を踏まえて行うことにしたい。

まず第 1 節では、OECD 及び G20 において議論されてきた BEPS プロジェクトの内容を概観し、相互協議に関する国際的な議論の動向について、国内救済手続との関係を中心に確認する。続いて第 2 節では、相手国において両手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を考察する。最後に、第 3 節で本章のまとめを行う。

第 1 節 相互協議に関する国際的な議論の動向 (BEPS プロジェクト)

1 BEPS プロジェクト⁽³⁴⁷⁾

OECD では、近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化により生じた多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで、多国籍企業がその課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題（BEPS）に対処するため、2012 年に BEPS プロジェクトが立ち上げられている。BEPS プロジェクトでは、G20（財務大臣・中央銀行総裁会議）の要請により策定された 15 項目の BEPS 行動計画に沿って、国際的に協調して BEPS に有効に対処していくための対応策について議論が行

(347) 以下の記述は、国税庁「税源浸食と利益移転（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting）への取り組みについて—BEPS プロジェクト—」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照している。

われた結果、2015 年 9 月に最終報告書がとりまとめられている。当該最終報告書は同年 10 月に G20 へ報告され、同年 11 月には G20 サミットで承認されている。

2 BEPS プロジェクトの最終報告書

BEPS プロジェクトは、①グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきという「実質性」、②各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上のための「透明性」及び③企業の不確実性の排除のための「予見可能性」の三点を柱としている⁽³⁴⁸⁾。BEPS プロジェクトの最終報告書⁽³⁴⁹⁾において、上記①の観点では、電子経済の発展への対応、各国制度の国際的一貫性の確立や国際基準の効果の回復のため、国際課税原則の再構築を行うことが示されている⁽³⁵⁰⁾。上記②の観点では、多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的協調の下、税務当局が多国籍企業の活動やタックスプランニングの実態を把握できるようにする制度を構築することが示されている⁽³⁵¹⁾。そして、上記③の観点では、BEPS 行動計画 14 で租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議をより実効的なものとすることが示されている⁽³⁵²⁾。

BEPS プロジェクトの最終報告書の公表後、OECD 及び G20 の枠組みを超えてより多くの国・地域の参加を促し、BEPS に対処するための措置の実効性を確保するという目的で、2016 年 6 月に BEPS 包摂的枠組み

(348) 財務省「第 21 回税制調査会（2022 年 11 月 4 日）〔総 21-1〕財務省説明資料（国際課税）」29 頁（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4zen21kai1.pdf>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照。

(349) 以下の記述は、財務省・前掲注(348)30 頁の「『BEPS プロジェクト』最終報告書の概要」を参照している。

(350) BEPS 行動計画 1-10 に係るもの。

(351) BEPS 行動計画 5、11-13 に係るもの。

(352) 上記③の観点では、他にも BEPS への迅速な対応のため、多国間協定を策定することが示されている（BEPS 行動計画 15 に係るもの）。

(Inclusive Framework on BEPS: BEPS IF) が設置されている⁽³⁵³⁾。実際に、BEPS 包摂的枠組みには、多くの国・地域が加わっており、2023 年 11 月 15 日時点において、145 の国・地域が参加している⁽³⁵⁴⁾。BEPS 包摂的枠組みの参加国・地域は、対等な立場で議論に参加し、当該最終報告書で示された措置を実施することになっている⁽³⁵⁵⁾。

3 BEPS 行動計画 14 (相互協議の効果的実施)

BEPS 行動計画 14 は、BEPS に対処するための措置により、各国・地域で新たなルールの導入に伴って生じ得る不確実性や予期せぬ二重課税が、国際的な取引や投資の障害になることが懸念されることから、企業に対して確実性と予測可能性を確保する目的で、相互協議をより実効的なものとするのが必須であるという考えが背景にある⁽³⁵⁶⁾。そして、BEPS 行動計画 14 では、以下の三つの項目を実現するため、各国・地域が最低限実施すべき措置（以下「ミニмумスタンダード⁽³⁵⁷⁾」という。）及び実施することが望ましいとされる措置（以下「ベストプラクティス⁽³⁵⁸⁾」という。）を勧告している⁽³⁵⁹⁾。三つの項目とは、①相互協議に関連した租税条約上の義務を誠実に履行し、相互協議事案を迅速に解決すること、②租税条約に関連する紛争の予防と迅速な解決を促進する行政手続を行うこと及び③要件を満たす納税者

(353) 秦幹雄「日本の相互協議に対する国際的な評価 BEPS プロジェクト行動 14 (相互協議の効果的実施) ピア・レビュー報告書」租税研究 828 号 337 頁 (2018) を参照。

(354) OECD のウェブサイト (“Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, last visited May 1, 2024.) を参照。

(355) 秦・前掲注(353)338 頁では、BEPS 包摂的枠組みの参加国・地域は、「BEPS プロジェクトの合意事項全体にコミットすることが求められる」としている。

(356) See OECD, *supra* note (15), p.11. 秦・前掲注(353)338 頁を参照。

(357) ミニмумスタンダードとして 17 項目の措置が設けられており、平均 24 か月以内での相互協議の解決を目標とすること、相互協議を利用するための手続を作成・公表すること、相互協議関連の事務に十分なリソースを確保すること等が掲げられている (See OECD, *supra* note (15), pp.13-28.)。

(358) ベストプラクティスは、ミニмумスタンダードを補完するものとして位置付けられ、11 項目の措置が設けられている (秦・前掲注(353)339 頁を参照)。

(359) 秦・前掲注(353)338-339 頁を参照。

に対して相互協議の機会を保証することである⁽³⁶⁰⁾。

相互協議と国内救済手続の関係については、上記②の実現のため、ミニマムスタンダード 2.6 で、納税者と税務当局の間で調査上の和解があった場合でも、相互協議へのアクセスを制限しないことが勧告されている⁽³⁶¹⁾。また、上記③の実現のため、ベストプラクティス 8 では、各国・地域は、自国の MAP ガイダンス⁽³⁶²⁾において、相互協議と国内法で規定されている司法上及び行政上の救済手続の関係についての説明を記載すべきとしている⁽³⁶³⁾。

更に、BEPS 行動計画 14 では、各国・地域の取り組みを促進させ、後押しするための仕組みも整えられている。各国・地域の国税庁長官級の集まりである OECD 税務長官会議（Forum on Tax Administration: FTA）の下に、相互協議フォーラム（FTA MAP Forum）が設けられており、2016 年 12 月以降、ピアレビューとして、相互協議の実施状況を各国・地域で相互に審査（モニタリング）が行われている⁽³⁶⁴⁾。

4 BEPS 行動計画 14 のピアレビュー

BEPS 包摂的枠組みに参加する全ての国・地域は、相互協議フォーラムに参加し、BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダードの実施状況について、共通の基準及び方法によりピアレビューを受けなければならないとされている⁽³⁶⁵⁾。具体的には、相互協議に関する四つの分野（①紛争の未然防止、②

(360) See OECD, *supra* note (15), p.12.

(361) See OECD, *supra* note (15), pp.19-20. ミニマムスタンダード 2.6 の概要については、後述する。

(362) ミニマムスタンダード 2.1 において、各国・地域は、相互協議を利用するための規則、ガイドライン及び手続を公表することが勧告されている（See OECD, *supra* note (15), p.18.）。

(363) See OECD, *supra* note (15), p.32.

(364) 磯見・前掲注(11)221 頁、国税庁「行動計画 14（相互協議の効果的实施）及びピアレビューについて」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/14/index.htm>）（2024 年 5 月 1 日最終閲覧）を参照。

(365) 秦・前掲注(353)340 頁を参照。

相互協議の利便性・アクセス、③相互協議事案の解決及び④相互協議の合意内容の実施)に係る法的枠組み、行政的枠組み及びその実施状況について審査を受けることになる⁽³⁶⁶⁾。審査は、二段階のアプローチで行うこととされ、まず、第一ステージでは、ミニマムスタンダードの実施状況について審査が行われる。そして、第二ステージでは、第一ステージで指摘された問題点などに対する改善状況について審査が行われることになっている⁽³⁶⁷⁾。また、相互協議フォーラム、OECD の租税委員会及び BEPS 包摂的枠組みの承認を経た上で、各段階における各国・地域の報告書が公表されることになる⁽³⁶⁸⁾。

BEPS 行動計画 14 のピアレビューは、2022 年中に一度全ての審査が終了し、82 の国・地域⁽³⁶⁹⁾に対するピアレビューレポート(報告書)が公表されている⁽³⁷⁰⁾。なお、今後のピアレビューについては、実施方法の見直しが行われ、新たな枠組みでは、相互協議経験の少ない国・地域に対してはレビュー項目を限定した簡素化されたピアレビューが 2023 年から開始されることになる。我が国を含むその他の国・地域に対しては、これまでと同様のフルピアレビューが 2024 年から開始されることになっている⁽³⁷¹⁾。

(366) 国税庁・前掲注(364)を参照。

(367) 国税庁・前掲注(364)を参照。

(368) 秦・前掲注(353)341 頁を参照。

(369) 全ての参加国・地域が審査対象となっているが、一部の国・地域では延期されているところもある(OECD のウェブサイト(“Action 14 Mutual Agreement Procedure – Compare your country”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>, last visited May 1, 2024.)を参照)。

(370) 磯見・前掲注(11)221 頁を参照。我が国に対する第一ステージの報告書では、ほとんどのミニマムスタンダードを実施しているとの評価が示されており(秦・前掲注(353)355 頁を参照)、一部において受けた勧告についても、第二ステージの報告書では、ほとんど全てに対応済みであるとの評価を受けている(See OECD.(2021).“Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Japan (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD”, p. 9.)。

(371) そのほか、相互協議に関する OECD の動向としては、相互協議フォーラムにて、APA 事務の効率化に向けた議論や多国間の相互協議に関する議論が行われた結果、2022 年 9 月には二国間 APA マニュアルが公表され、2023 年 2 月には多国間 MAP・

5 BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダード 2.6

相互協議と国内救済手続の関係について勧告した、BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダード 2.6 の内容は、以下のとおりである⁽³⁷²⁾。

- ・各国は、税務当局と納税者の間で調査上の和解があった場合でも、相互協議へのアクセスが妨げられないことを自国の相互協議のガイダンスにおいて明確にすべきである。
- ・各国において、税務調査部門から独立した行政上又は法律上の紛争の和解・解決プロセスがあり、当該プロセスが納税者の要請を通じてのみアクセス可能な場合、各国は、当該プロセスで解決された事項に関しては、相互協議へのアクセスを制限するかもしれない。そのため、各国は、当該行政上又は法律上のプロセスについて条約相手国に通知するとともに、自国の当該プロセスに係るガイダンス及び相互協議のガイダンスで、相互協議に対して当該プロセスが与える影響を明示的に記述すべきである。

このように、ミニマムスタンダード 2.6 では、基本的に、納税者と税務当局の間で調査上の和解があった場合でも、相互協議へのアクセスを制限しないこととされている。しかしながら、BEPS 行動計画 14 の見直しに係るパブリックコンサルテーションにおいて、納税者から相互協議へのアクセス制限に係る懸念が示されていることから⁽³⁷³⁾、相手国で和解等があった場合において、その後に相互協議を行うことの可否についても検討することにした。

6 相手国で和解等があった場合における相互協議へのアクセス

前述のとおり、BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダード 2.6 では、和

APA マニュアルが公表されていることが挙げられる（磯見・前掲注(11)222 頁を参照）。

(372) See OECD, *supra* note (15), p.19.

(373) See OECD, *supra* note (16), p. 9.

解等があった場合でも相互協議へのアクセスを制限しないことを勧告しているが、「各国において、税務調査部門から独立した行政上又は法律上の紛争の和解・解決プロセスがあり、当該プロセスが納税者の要請を通じてのみアクセス可能な場合、各国は、当該プロセスで解決された事項に関しては、相互協議へのアクセスを制限するかもしれない。」として、相互協議へのアクセスを制限する可能性があることも示唆されており、実際に、第 3 章で検討した結果、インドでは、和解等（ITSC、AAR 及び VSV⁽³⁷⁴⁾）の結論が先行する場合、その後は相互協議を行うことができなくなってしまう⁽³⁷⁵⁾。

この点に関して、二重課税の排除は租税条約の主要な目的の一つであることから、和解等の結論が出た後においても、なお、国際的な二重課税が残るのであれば、相互協議へのアクセスを制限すべきではないと考えている。今後、ミニマムスタンダード 2.6 の実施状況に関するピアレビュー等を通じて、現在、相互協議へのアクセスが制限される和解等の国内救済手続を有する国・地域においても、アクセスが可能になるよう改善されることが望まれる。また、ミニマムスタンダード 2.6 により、各国・地域の税務当局は、全ての和解等の国内救済手続の概要や相互協議への影響を明示的に公表することが求められている現状において⁽³⁷⁶⁾、まずは、和解等があった場合でも相互協議を行うことが可能かどうかを明確にし、その情報が、条約相手国の権限のある当局及び納税者に対して開示されることになれば良いと考える⁽³⁷⁷⁾。

(374) インド居住者が VSV によって係争中の紛争を解決した場合を除く。

(375) 同じく検討を行った米国、英国及びドイツでは、相互協議へのアクセスは可能となっているが、OECD 等の国際的な議論の場で取り上げられている問題であることから、インド以外のいくつかの国・地域においても、相互協議へのアクセスを制限することがあると推測される。

(376) See OECD, *supra* note (15), p.20.

(377) OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.45. 1. でも、条約相手国に対して、相互協議に際し、和解等の国内救済手続の効果を明示しておくべきとしている。

第 2 節 我が国の権限のある当局の対応

1 相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の問題点

第 3 章で、米国、英国、ドイツ及びインドの 4 か国の相互協議と国内救済手続の関係について整理・検討した結果、国内救済手続の結論が先行した場合には、当該 4 か国の権限のある当局は、その後の相互協議において国内救済手続の結論から逸脱することができなくなる可能性や、相互協議を行うことができなくなる可能性があることが判明した。したがって、相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合には、以下の問題が生じる可能性があると考えられる。(1) から (3) の問題点については、我が国課税の場合と同内容であり、相手国課税の場合には、本章第 1 節 6 で述べたとおり、更に (4) の問題が生じ得る。

(1) 二重非課税となる所得の発生⁽³⁷⁸⁾

相手国が行った移転価格課税処分に係る事案において、相互協議の合意が国内救済手続の結論よりも先行した場合、両締約国の権限のある当局は合意内容を実施することになり、例えば、相手国の移転価格課税処分はそのまま維持され、我が国が減額更正を実施した結果、国際的な二重課税が排除されたとする。それにもかかわらず、その後の国内救済手続において、課税の全部又は一部が取り消される場合には、我が国及び相手国のどちらにも課税されない二重非課税が発生してしまう可能性がある。

(2) 行政効率の問題

相手国における国内救済手続の結論が相互協議の合意よりも先行した場合で、国内救済手続において、課税の全部が取り消される場合には、相互協議の合意のためにそれまで両締約国の権限のある当局が投下してきた多量のリソースが浪費されることになる可能性がある。

(3) 相互協議による解決の難化

(378) 米国及び英国では、相互協議の合意後に国内救済手続（英国は争訟手続以外の手続のみ）を行うことができるかどうか不明であるため、問題点として取り上げた。

相手国における国内救済手続の結論が相互協議の合意よりも先行した場合、相互協議において、相手国の権限のある当局は、その結論から逸脱した合意を行うことができず、我が国の権限のある当局に対して対応的調整（我が国での救済）を求めることを目的とするのみとなる可能性があり、その場合には、相互協議による解決が難しくなる。

（４）相互協議アクセスの不可

相手国における国内救済手続の結論が相互協議の合意よりも先行した場合、その後は相互協議を行うことができなくなる可能性があり、その場合には、国際的な二重課税の排除の機会が失われることになる⁽³⁷⁹⁾。

2 我が国の権限のある当局の対応

相手国課税により、相互協議と国内救済手続が同時進行される場合における我が国の権限のある当局の対応について、相互協議の結果が先行する場合と国内救済手続の結論が先行する場合に分けて検討した結果は、以下のとおりである。

（１）相互協議の結果が先行する場合

相手国課税の場合においても、我が国課税の場合⁽³⁸⁰⁾と同様の対応をとることになると考えられる。つまり、相互協議を進めた結果、相手国の権限のある当局と合意に至ると認められる状況（仮合意）となった場合には、我が国の権限のある当局は、納税者に対して合意案の内容に同意するかどうかが確認し、納税者が同意するとすれば、相手国の権限のある当局と正式に合意することになり、納税者が合意案に同意しなければ相互協議を終了して、相手国における国内救済手続を進めることになる。

また、納税者が合意案に同意する場合には、相互協議の合意が、権限のある当局を拘束することになるため、その合意後において両締約国が意図

(379) 相互協議アクセスの不可の問題により、上記（２）行政効率の問題も生じる可能性がある。

(380) 第 2 章第 3 節 6 を参照。

しない二重非課税となる所得（上記 1（1）の問題点）が発生しないように配慮する必要があると考える。そのため、我が国の権限のある当局は、仮合意の段階で納税者に対し、合意案の同意を確認することに加えて、国内救済手続を継続するかどうかについても確認することになると考えられる⁽³⁸¹⁾。納税者が国内救済手続を継続しないとした場合には、我が国の権限のある当局は、納税者による国内救済手続の取下げの事実を確認した上で、正式に合意することになるであろう。反対に、納税者が相互協議の合意により解決される争点について、国内救済手続を継続するとした場合には、事実上、相互協議の合意に同意したことにならないと考えられるため、相互協議を終了し、両手続の抵触による問題が生じないように運用されることになると思われる。

（2）国内救済手続の結論が先行する場合

相手国における国内救済手続の結論が先行する場合、各国・地域の取扱いや手続の内容・段階により、相互協議への影響は異なっている。具体的に、第 3 章で整理・検討した結果は、図表 7（次頁）のとおりである⁽³⁸²⁾。

図表 7 によれば、相互協議において相手国の権限のある当局は、①国内救済手続の結論から逸脱することができる場合もあれば、②逸脱することができず、我が国に対応的調整（我が国での救済）を求めるのみとなる場合がある。また、③相互協議を行うことができなくなってしまう場合もある。そのため、我が国の権限のある当局は、上記①の場合には、ほぼ通常通り相互協議を実施することになり、上記③の場合には、相互協議を終了せざるを得ない。上記②の場合には、これまで相互協議による合意は困難

(381) 米国及び英国では、相互協議の合意後に国内救済手続（英国は争訟手続以外の手続のみ）を行うことができるかどうか確認することはできなかったが、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合の運用上、両締約国が意図しない二重非課税となる所得の発生を防ぐ必要があるため、納税者に対し、国内救済手続の取下げを求めることになる（結果として、ドイツ及びインドと同じ取扱いになる）と考えられる。

(382) 国内救済手続の結論が先行する場合には、上記 1（2）から（4）の問題が生じる可能性がある。

になると述べてきたが、この点については以下の（３）でもう少し検討しておきたい。

図表 7 協議の相手国における相互協議と国内救済手続の関係（国内救済手続の結論が先行する場合）

国内救済手続	国・地域（和解等）	相互協議への影響	
不服申立て	米国	②	不服申立ての結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	英国	②	不服申立ての結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	ドイツ	①	不服申立ての結論から逸脱することができる。
	インド	①	不服申立ての結論から逸脱することができる。
租税訴訟	米国	②	租税訴訟の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	英国	②	租税訴訟の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	ドイツ	①	租税訴訟の結論から逸脱することができる。
	インド	②	租税訴訟の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
和解等のその他の国内救済手続	米国 （その他の国内救済手続全般）	②	その他の国内救済手続の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	英国 （ADRを含む話し合い）	①	その他の国内救済手続の結論から逸脱することができる。
	ドイツ （通達に基づく事実関係に関する合意）	②	その他の国内救済手続の結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。
	インド （ITSC、AAR及びVSV）	②・③	・インド居住者がVSVIによって係争中の紛争を解決した場合には、その結論から逸脱することができず、相手国に対応的調整（相手国での救済）を求めることを目的とするのみとなる。 ・その他の場合には、相互協議を実施することができなくなる。

（３）対応的調整の可否

相手国が行った移転価格課税処分に係る事案において、国内救済手続の結論が先行したことを理由に、相互協議では、相手国の権限のある当局が一切の譲歩を行わないとする場合が想定される⁽³⁸³⁾。このような場合に、そもそも我が国の権限のある当局は、国際的な二重課税を排除するため、対応的調整を行うことが可能かどうか検討を行う。

(383) 上記 1 （３）相互協議による解決の難化（上記（２）②も同旨）を参照。

これまでに確認してきたとおり、権限のある当局には、交渉を行う義務が課されており、それは結果をもたらす義務までは負わないが、最善の努力を行う義務があるとされている⁽³⁸⁴⁾。そのため、我が国の権限のある当局は、単純に相手国の権限のある当局が一切譲歩しないことを理由として相互協議を終了することはできないはずである。また、我が国で対応的調整を行うためには相互協議の合意が必要となっており⁽³⁸⁵⁾、制度上は、仮に、相手国が OECD モデル租税条約 9 条 2 に相当する規定（対応的調整）のない条約締約国であったとしても、相互協議の合意がなされれば、租税条約等実施特例法 7 条の規定に基づき対応的調整を行うことは可能だと考えられる⁽³⁸⁶⁾。

したがって、我が国の権限のある当局は、相手国の権限のある当局から課税の詳細について聴取し、その内容を十分に検討した結果、適当と認められる場合には対応的調整に応じる可能性はゼロではないと考える。このことは争訟手続の場合だけでなく、和解等のその他の国内救済手続の場合にも当てはまる⁽³⁸⁷⁾。

当然のことながら、相手国課税が相当に合理的なものであると認められない場合には、我が国の権限のある当局が一方向的に譲歩することは、まずあり得ないであろう。

(384) 第 1 章第 3 節 1 (1) を参照。

(385) 租税条約等実施特例法 7 条 1 項又は 2 項（租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例）。高久・前掲注(78)417 頁を参照。

(386) OECD, *supra* note (57), Commentary on Article 25, para.12.では、相互協議は 9 条 2 の規定に定める種類の調整から生ずる問題を扱う際に明確な役割を有するが、そのような規定を欠く場合であっても、締約国は 9 条 2 の規定で予定されている種類の事案において対応的調整を行うことを含めて、二重課税を回避するよう努めるべきとされている。

(387) 相手国において納税者と税務当局間で和解があった場合には、通常、納税者の主張が一部認められたことになると考えられるため、当初から税務当局による課税の合理性に疑義があるといえるかもしれない。それでも、なお、権限のある当局には、最善の努力を行う義務が課されていること及び相互協議に関する国際的な議論の動向を踏まえると、直ちに相互協議を終了することは不適切であり、相手国課税の内容を十分に検討した結果で判断することが望ましいのではないかと考えている。

3 実務における対応策

相手国課税について、納税者が相互協議と国内救済手続の両手続を希望する場合には、上記 1 の問題点を踏まえると、ドイツの争訟手続など、相互協議において国内救済手続の結論から逸脱することができる場合を除き⁽³⁸⁸⁾、基本的に、相互協議を先行させた方が良いと考える⁽³⁸⁹⁾。そして、二重コストとなる非効率を避けるため、国内救済手続の進行を停止させるべきだと考えている⁽³⁹⁰⁾。相互協議の結果、権限のある当局間で仮合意に至った場合には、納税者は、相互協議による合意案に同意し、国内救済手続を取り下げるか、合意案に同意せずに国内救済手続を進めるかどうかを判断することになる。また、相互協議が不調に終わった場合には、納税者は、国内救済手続を進めることになる。このように調整することで、両手続の抵触による問題（上記 1）は、事実上、回避されることになると考えられる。

しかしながら、相手国課税の場合には、相互協議を先行させる際に、国内救済手続の進行を停止させておくことが可能かどうか等、各国・地域の取扱いに不明な点もあるため⁽³⁹¹⁾、必ずしも上記のように進められるわけではなく、実務上、納税者に両手続の機会を確保するとともに、両手続の抵触による問題を確実に回避できるような対応策を示すことは困難である。納税者は、各国・地域における両手続の関係や国内救済手続による救済状況を考慮した

(388) 第 3 章で検討したとおり、多くの国々では、相互協議において争訟手続の結論から逸脱することができないとされている（*See OECD, supra note (57), Commentary on Article 25, para.76, c.)*。

(389) 当然のことながら、各国・地域の争訟手続やその他の国内救済手続による救済状況（勝訴率等）を踏まえた場合、中には、相互協議よりも国内救済手続を先行した方が良い事案もあると考えられる。

(390) 例えば、上記 1（3）の問題点に関連して、インドの例のように、不服申立ての段階では、相互協議において国内救済手続の結論から逸脱することが可能であっても、その後の租税訴訟の段階では、国内救済手続の結論から逸脱することができなくなる国・地域もあるため、そのように考える（ただし、インドにおいて、国内救済手続の進行を停止できるかどうかは確認できていない）。

(391) 第 3 章第 5 節でも述べたとおり、特に、和解等のその他の国内救済手続は不明瞭な点が多いといえる。

上で、どちらの手続を優先するか等、適切な判断を行う必要があるため⁽³⁹²⁾、各国・地域から十分な情報が開示されることになれば良いと考えている⁽³⁹³⁾。

この点に関して、我が国では、国税庁の相互協議室が、相互協議の申立てを行う前に事前相談を受け付けているため⁽³⁹⁴⁾、納税者は事前相談を活用することが望ましいと考える。加えて、各国・地域の税務当局には、BEPS 行動計画 14 による勧告に従い、納税者に対して確実性と予測可能性を確保する必要があることから、自国の MAP ガイダンスの中で、相互協議と国内救済手続の関係が網羅的かつ明示的に公表されることになれば、納税者が判断を行う上での一助になると考えられる⁽³⁹⁵⁾。結果的に、各国・地域別の対応策を詳細に検討することが可能となれば⁽³⁹⁶⁾、相互協議の実効性を高めることにも繋がるはずである。

第 3 節 小括

本章では、BEPS プロジェクトの内容を概観し、相互協議に関する国際的な

(392) 相手国課税の場合においても、我が国課税の場合と同様に、実際に相互協議と国内救済手続をどのように進めるかという問題は、納税者の判断に委ねられている。

(393) 本稿では、米国、英国及びインドの税務当局が公表している MAP ガイダンスの内容を検討したが、現状、国内救済手続の効力（法的拘束力）等、相互協議との関係をより詳細に検討するための情報を得ることはできなかった。

(394) 相互協議指針 5（1）では、相互協議室は、納税者から相互協議の申立て前に相互協議に係る事項についての相談（事前相談）の要請を受けた場合には、これに応じ、必要な助言を行う等、適切に対応することとされている。

(395) ミニマムスタンダードに関するピアレビューは、参加国・地域に対して何らかの罰則を課すなど、直接的な効果を及ぼすものではないが、実際にインドでは、ピアレビューによる他の国・地域からの指摘事項を通じて MAP ガイダンスが改訂されている（インド税務当局による MAP ガイダンス 16 頁を参照）。その結果、VSV と相互協議の関係が明確化される等の改善が見られる。ただし、VSV の結論が相互協議の結果よりも先行した場合、一部を除いて、その後に相互協議を行うことができなくなるという問題は残されたままとなっている。今後、この点についても改善されることが望まれる。

(396) 我が国の権限ある当局としては、主に上記 1（1）及び（2）の問題が生じる可能性があることを踏まえた対応を、納税者としては、主に上記 1（3）及び（4）の問題が生じる可能性があることを踏まえた対応を検討する必要があると考えている。

議論の動向を確認した上で、相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合（相手国課税）の問題点及びその対応策を考察した。

まず、相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合には、①二重非課税となる所得の発生、②行政効率の問題、③相互協議による解決の難化及び④相互協議アクセスの不可の四つの問題が生じる可能性があることを指摘した。

上記④について、BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダード 2.6 では、BEPS 包摂的枠組みに参加する全ての国・地域に対して、納税者と税務当局の間で調査上の和解があった場合でも相互協議へのアクセスを制限しないことを勧告している。その一方で、当該ミニマムスタンダードは、一定の場合には、相互協議へのアクセスを制限する可能性があることも示唆しており、現状ではインドの例のように、相互協議へのアクセスを制限する和解等の国内救済手続を有する国・地域がある。この問題点に関しては、国際的な二重課税の排除の機会が確保されるように、ミニマムスタンダード 2.6 に関するピアレビュー等を通じて、相互協議へのアクセスが可能となるように改善されることが望まれる。

続いて、我が国の権限のある当局の対応について、相手国が行った移転価格課税処分に係る事案で和解、訴訟等の国内救済手続の結論が先行したことを理由に、相手国の権限のある当局がその後の相互協議において一切譲歩しないとした場合であっても、対応的調整を行うことが可能かどうか検討した。検討の結果、我が国の権限のある当局は、最善の努力を行う義務が課されていることから、相手国課税の内容が相当に合理的なものと認められる場合には、国際的な二重課税を排除するため、合意により対応的調整に応じる可能性はゼロではないと考える。

そして、相手国課税について、納税者が相互協議と国内救済手続の両手続を希望する場合の対応策を検討した。上記の問題点を踏まえると、基本的には相互協議を先行させた方が良いと考えている。しかしながら、相手国によって、国内救済手続の取扱いは異なっており、相互協議を先行させる際に、国内救済

手続の進行を停止させておくことが可能かどうか等、不明な点もあるため、我が国課税の場合のように、両手続の抵触による問題を確実に回避できる対応策を示すことは現状困難であった。納税者は、主に上記③及び④の問題が生じる可能性があることを踏まえ、各国・地域における両手続の関係や国内救済手続の救済状況を考慮して適切な判断を行う必要があるところ、その判断に当たって有用な情報を得る方法としては、我が国では、国税庁の相互協議室が受け付けている事前相談を活用することが挙げられる。加えて、各国・地域の税務当局は、BEPS 行動計画 14 による勧告に従い、納税者に対して確実性と予測可能性を確保する必要があることから、自国の MAP ガイダンスの中で、相互協議と国内救済手続の関係が網羅的かつ明示的に公表されることになれば、納税者が判断を行う上での一助になると考えられる。結果的に、各国・地域別の対応策を詳細に検討することが可能となれば、相互協議の実効性を高めることにも繋がるはずである。

結びに代えて

本稿では、「我が国における相互協議と国内救済手続の関係」（我が国課税）と「相手国における相互協議と国内救済手続の関係」（相手国課税）について、後者を中心に、それぞれ整理・検討するとともに、両手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を考察した。

第 1 章では、本稿における検討の前提となる相互協議の概要を確認した。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があるとされている。相互協議が、納税者に対する権利救済に当たるかどうかについての見解は分かれているが、いずれにせよ紛争解決手続であることに異論は見当たらず、その点においては、訴訟等の国内救済手続とその目的が共通するといえる。また、相互協議の合意の法的位置付けについては、通説が存在せず、現状において結論を見るに至っていないが、いずれの見解においても、相互協議の合意が権限のある当局に対して拘束力を持つと解されている点では共通している。

第 2 章では、我が国における相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討し、両手続が同時進行される場合には、①二重非課税となる所得の発生、②行政効率の問題及び③相互協議による解決の難化の問題が生じる可能性があることを指摘した。また、これら三つの問題点を踏まえ、納税者が両手続の申立てを希望する場合における実務上の取扱いについても検討した。納税者が両手続を希望する場合には、相互協議を先行させた方が良いと考える。そして、相互協議の結果が出るまでは、不服申立ての段階で国内救済手続の進行を停止させておくことが望ましいとする対応策を示した。その結果として、相互協議の合意と国内救済手続の結論のいずれか一方のみが実施されることになるため、納税者に両手続の機会を確保するとともに、両手続の抵触による問題は、事実上、回避されることになる。

第 3 章では、我が国にとって相互協議の主要な相手国である米国、英国、ド

イツ及びインドにおける和解、訴訟等の国内救済手続の概要を確認した上で、当該 4 か国の相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討した。相手国における相互協議と国内救済手続の関係について、相互協議の結果が先行し、両当局間で正式に合意する場合には、我が国との租税条約の規定等により、いずれの国においても、相互協議の合意は必ず実施されることになる。一方で、国内救済手続の結論が先行する場合には、各国の取扱いにより、相互協議への影響は異なっている。相手国の権限のある当局は、その後の相互協議において、①国内救済手続の結論から逸脱することができる場合、②逸脱することができず、我が国に対応的調整（我が国での救済）を求めるのみとなる場合及び③相互協議を行うことができなくなる場合の三つのケースがあることを示した。

第 4 章では、第 1 章から確認してきた事項に加えて、BEPS プロジェクトの内容を概観し、相互協議に関する国際的な議論の動向を確認した上で、相手国において相互協議と国内救済手続が同時進行される場合の問題点及びその対応策を考察した。まず、両手続が同時進行される場合には、第 2 章で示した我が国課税の場合に生じ得る三つの問題点に加えて、相互協議アクセスの不可の問題が生じる可能性があることを指摘した。この問題点については、BEPS 行動計画 14 によるミニマムスタンダード 2.6 に関するピアレビュー等を通じて、相互協議へのアクセスが可能となるように改善されることが望まれる。

続いて、我が国の権限のある当局の対応について、相手国が行った移転価格課税処分に係る事案で和解、訴訟等の国内救済手続の結論が先行したことを理由に、相手国の権限のある当局がその後の相互協議において一切譲歩しないとする場合であっても、対応的調整を行うことが可能かどうか検討した。検討の結果、我が国の権限のある当局は、最善の努力を行う義務が課されていることから、単純に、相手国の権限のある当局が一切譲歩しないことを理由に相互協議を終了することはできないと考えられ、相手国課税の内容が相当に合理的なものと認められる場合には、国際的な二重課税を排除するため、合意により対応的調整に応じる可能性はゼロではないと考える。

最後に、相手国課税について、納税者が両手続を希望する場合における対応

策を検討した。上記の問題点を踏まえると、基本的には相互協議を先行させた方が良いと考えている。しかしながら、相手国によって、国内救済手続の取扱いとは異なっており、相互協議を先行させる際に、国内救済手続を停止させておくことが可能かどうか等、不明な点もあるため、我が国課税の場合のように、両手続の抵触による問題を確実に回避できる対応策を示すことは現状困難であった。納税者は、主に相互協議による解決の難化及び相互協議アクセスの不可の問題が生じる可能性があることを踏まえ、各国・地域における両手続の関係や国内救済手続の救済状況を考慮して適切な判断を行う必要があるところ、その判断に当たって有用な情報を得る方法としては、我が国では、国税庁の相互協議室が受け付けている事前相談を活用することが挙げられる。加えて、各国・地域の税務当局は、BEPS 行動計画 14 による勧告に従い、納税者に対して確実性と予測可能性を確保する必要があることから、自国の MAP ガイダンスの中で、相互協議と国内救済手続の関係が網羅的かつ明示的に公表されることになれば、納税者が判断を行う上での一助になると考えられる。結果的に、各国・地域別の対応策を詳細に検討することが可能となれば、相互協議の実効性を高めることにも繋がるはずである。

本稿において、我が国にとって相互協議の主要な相手国における相互協議と国内救済手続の関係を整理・検討した結果、相互協議と争訟手続の関係については、多くの国々で採用されているアプローチ（英国の取扱いと同じ）を把握したことによって、大枠を捉えることができたといえる。その一方で、和解等のその他の国内救済手続と相互協議の関係については課題が残る。和解等のその他の国内救済手続の場合、各国・地域の制度ごとに一つ一つ相互協議との関係を確認する必要があり、また、不明な点も多く、本稿で網羅的に検討することができなかった点は今後の課題としたい。とはいえ、各国・地域の政府等機関の公表資料（MAP ガイダンスやピアレビューレポート等）を通じて、和解等のその他の国内救済手続と相互協議の関係を把握することができる（又は将来的にできる見込みである）点は示せたため、引き続き、BEPS 行動計画 14 のミニマムスタンダード及びベストプラクティスに係る各国・地域における実

施状況を注視することにしたい。そして、実際に、**BEPS** 行動計画 14 を通じて、各国・地域の相互協議と国内救済手続の関係がより明確化されるかどうか見守りたい。