

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——

倉内敏行

〔税務大学校
研究部教育官〕

目次

はじめに……………三九

第一章 「租税条約に適合しない課税」の
 解釈上の問題点……………四三

一 実務上の取扱い……………四四

二 解釈上の問題点……………四六

第二章 相互協議の法的性格と
 「租税条約に適合しない課税」……………四八

一 租税条約の機能・目的……………四九

二 相互協議の法的性格……………五五

三 まとめ……………五九

第三章 「租税条約に適合しない課税」と
 移転価格課税……………六〇

一 特殊関連企業条項の意義……………六〇

(一) 従来議論の整理……………六三

(二) 性格及び機能……………六三

(三) 「租税を課することができる」の意味……………六四

(四) 効力……………六六

(五) まとめ……………六九

二 移転価格課税と相互協議……………七〇

(一) 「経済的三重課税」概念との関係……………七〇

(二) 異議申立てとの相違……………七三

おわりに……………七七

はじめに

納税者は、「租税条約の規定に適合しない課税」を受ける場合には、その租税条約に基づいて相互協議の申立てを行うことができる。申立てを受けた税務当局は、その申立てに理由があると認める場合には、「租税条約の規定に適合しない課税」を排除するために相手国の税務当局と協議を開始することになる。したがって、相互協議の対象となるか否かは、問題となっている課税が「租税条約の規定に適合しない課税」に該当するか否かにかかってくる。

移転価格課税問題が発生する以前には、この相互協議制度があまり利用されなかったこともあって、「租税条約の規定に適合しない課税」の意義に関する議論はほとんど行われなかった。そのころ著されたいくつかの文献において、一般に、相互協議の申立てが異議申立てであると理解されているところから、「租税条約の規定に適合しない課税」は「租税条約に反する違法な課税」と解釈されていたものと推測されるだけである。

その後、各国で移転価格課税が強化されるにつれて、この移転価格課税と相互協議との関係がにわかに注目されるようになってきた。⁽¹⁾ 移転価格課税とは、親子会社間のような関連企業間の取引価格を独立した企業間において成立すると考えられる取引価格に引き直して課税所得を計算しうるとする税制（移転価格税制）に基づく課税である。この移転価格税制に基づいて一方の締約国の関連企業の課税所得が修正されると、双方の関連企業を一体とみるならば一種の二重課税が生じることになる。移転価格課税を相互協議の対象とし、その合意によってこの二重課税を排除していかうという考え方は、現在では国際的に確立されているとみることができ、我が国でもそのように取り扱われて

(2) いる。その論拠は、一般に、次のように理解されていると思われる。すなわち、(1) 移転価格課税によって経済的な二重課税が生じる、(2) この経済的²二重課税も租税条約が回避しようとする二重課税の一種である、(3) したがって、移転価格課税は相互協議の対象となる、という考え方である。ここにおいては、「経済的²二重課税」が「租税条約の規定に適合しない課税」であると理解することになると考えられるが、「経済的²二重課税」を生じさせる課税がすべて相互協議の対象とされているわけではない(例えば我が国の寄付金課税³)ことから、「租税条約の規定に適合しない課税」の解釈としては十分とは言えない。

相互協議の対象となるか否かは、納税者の「申立権」と申立てを受けた権限のある当局の「合意努力義務」の発生という法的な効果に影響をもたらすので、その対象範囲を明確にする必要があると考えるが、従来、この「租税条約の規定に適合しない課税」の意義について詳しく研究されたものはない。本稿は、相互協議の対象範囲を画する基本的な概念である「租税条約の規定に適合しない課税」の意義を研究し、一つの試論を提示することを目的としている。第一章では、実務上の取扱いを概観し「租税条約の規定に適合しない課税」の解釈を試みる。第三章では、租税条約章では、相互協議の法的な性格を基に「租税条約の規定に適合しない課税」の解釈を試みる。第三章では、租税条約における特殊関連企業条項の意義の検討を通じて、移転価格課税が「租税条約の規定に適合しない課税」となることを解明する。最後に、本稿の結論をまとめることとする。

なお、相互協議は、具体的な租税条約上の規定を根拠とする制度であるが、我が国が締結している個々の租税条約の規定を考察の対象とすることはあまり意味がないので、便宜上、本稿ではOECDモデル条約⁴を基に考察を進めることとする。

〔注〕

(1) 相互協議に関する文献には、移転価格課税との関係で論じられるものが多い。OECD Committee on Fiscal Affairs, "Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure", in *Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues* (Paris, 1984) (以下「一九八四年OECD報告書」という。日本語訳は大橋時昭訳「移転価格、対応的調整及び相互協議手続」一九八四年OECD租税委員会報告書)、「国際税務臨時増刊号「移転価格税制の基礎資料」(一九八六年)による。)、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—」*国際税務*一巻一、二、四頁以下(一九九一年)、北野弘久「租税条約の当局間協議と租税の還付—移転価格税制をめぐる法律問題」*税理三五卷一五号二二三頁以下*(一九九二年)、木村寛富「経済的三重課税と政府間協議」『裁判実務大系10 涉外訴訟法』(青林書院、一九八九年)四六二頁以下など。

(2) 一九八四年OECD報告書パラ七五で示されている「第九条(第一項)を条約に盛り込むことにより、経済的三重課税を条約でカバーすることを締結国が望んでいる」ということが示されることになる。その結果、移転価格の調整によって生じることとなる経済的三重課税も、条約に適合しない、少なくともその精神に適合しないこととなり、第二五条第一項及び第二項の相互協議手続に関する規定の適用範囲内であることになる。」という考え方が基になっている。

(3) 一般に、寄付金課税は相互協議の対象とならないとされる。例えば、村井正編『国際租税法の研究』(法研出版、一九九〇年)一三五頁は、移転価格課税と寄付金課税の法効果の違いとして、対応的調整が行われる可能性があるか否かをあげており、寄付金課税が相互協議の対象とならないことを前提として、対応的調整が行われる可能性があるか否かをあげており、問題と政府間協議(大蔵財務協会、一九九三年)二六〇頁も、我が国の寄付金課税が相互協議の対象とはならないとし、その理由として、寄付金課税が「わが国によるわが国の居住者に対する課税であること、租税条約上の特典条項に適合しない課税といえないこと、及び特殊関連者条項の規定に適合しない課税ともいえないこと」をあげている。

(4) OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Paris, 1984) 条文及びコメントリーの日本語訳は「国際税務一三巻五号(一九九三年)から同一四巻一〇号(一九九四年)までの「改正OECDモデル租税条約とコメントリー全文①⑩」による。

第一章 「租税条約に適合しない課税」の解釈上の問題点

相互協議 (mutual agreement procedure) は、租税条約上の規定 (相互協議を行う根拠となる個々の条約の規定を、以下「相互協議条項」という。) に根拠をおく制度で、納税者の申立てから成立した場合の実施に至るまでの一連の手続である。本章では、相互協議の対象に関する実務上の取扱いを概観し、「租税条約の規定に適合しない課税」の解釈上の問題点を指摘する。

OECDモデル条約の相互協議条項に相当する第二五条は以下のとおりである。(傍線付加)

第二五条 相互協議

1 いずれか一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと又は受けることになると認める者は、当該事案について、当該いずれか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、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して又は当該事案が前条1の規定の適用に関するものである場合には、自己が国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てをすることができ、当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の日から三年以内に、しなければならない。

2 権限のある当局は、1の申立てを正当と認めるが、満足すべき解決を与えることができない場合には、この条約の規定に適合しない課税を回避するため、他方の締約国の権限のある当局との合意によって当該事案を解決するよ

う努める。成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。

3 両締約国の権限のある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める。両締約国の権限のある当局は、また、この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。

4 両締約国の権限のある当局は、2及び3の合意に達するため、直接相互に通信することができる。合意に達するために口頭による意見の交換を行うことが適当と認められる場合には、そのような意見の交換は、両締約国の権限のある当局の代表者により構成される委員会において行うことができる。

相互協議は、一般に、その性質から次の三つの類型に分類される。

イ 第一は、第二五条第一項及び第二項に規定するもので、「租税条約の規定に適合しない課税」を受ける場合に行われる納税者の申立てに基づく協議である。

ロ 第二は、第二五条第三項前段に規定する「租税条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」を解決するための協議である。

ハ 第三は、第二五条第三項後段に規定する「租税条約に定めのない場合における二重課税の排除」を目的として行われる協議である。

本稿は、この第一類型の相互協議に焦点をあてている。

一 実務上の取扱い

この第一類型の相互協議に関する我が国の法令等によれば、第二十五条第一項及び第二項の申立て要件の具備及びその申立ての正当性の判断は、以下のような段階を経て行われることになる。

まず、納税者が「租税条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けるに至ると認める場合に」（租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令第二二条―傍線付加）、国税庁長官に対して相互協議の申立てを行う。⁽⁶⁾ この省令を受けた「相互協議の申立書の様式について」通達（平成四年三月三日付官際三―一（例規）ほか四課共同）には、相互協議の申立てができる場合として、以下の四つの場合が例示されている。これらは、いずれも「租税条約の規定に適合しない課税」を受けた場合⁽⁷⁾ということになる。

- ① （我が国と租税条約を締結している国と我が国の間における取引に関して）租税特別措置法第六六条の五の規定に基づき課税が行われた場合
- ② 租税特別措置法第六六条の五第一項に規定する国外関連者に対して、我が国が租税条約を締結している国において①と同様の課税が行われた場合
- ③ 我が国と租税条約を締結している相手国における事業から生じた所得が、当該相手国にある我が国の居住者の恒久的施設を通じて稼得されたものではないにもかかわらず、当該恒久的施設を通じて事業所得が稼得されたものとして課税が行われた場合

④ 我が国と租税条約を締結している相手国が、租税条約の規定と異なる所得の源泉地の判定を行い、相手国において当該所得に対して課税が行われた場合

①に規定する租税特別措置法第六六条の五（現在は第六六条の四）は、いわゆる移転価格税制と呼ばれるもので、国外関連者との取引価格が独立の企業間で成立する価格（以下「独立企業間価格」という）と異なる場合に、独立企業間価格で取引されたものとみなして課税所得を計算するものである。このように、関連企業間の取引価格（移転価格）を調整する課税を、一般に、移転価格課税という。

①は、例えば、我が国の内国法人Xから条約相手国の子会社Yに対してその製造に係る製品を価格50で輸出し、この取引価格に基づいてX・Y双方の課税所得が申告されているという状況において、我が国の課税当局が独立企業間価格は100であると判断して所得金額を再計算し増額更正処分を行う場合である。仮に相互協議において70が妥当な独立企業間価格であるとの合意が成立すれば、我が国では30（ \parallel 当初認定額100－合意額70）についてXに対する課税を取り消し、条約相手国ではYに対して20（ \parallel 合意額70－申告額50）について減額更正を行うことになる。⁽⁸⁾②は、逆に、条約相手国が移転価格課税を行う場合である。

この①②によれば、単に、我が国又は条約相手国で移転価格課税が行われたことで、「租税条約の規定に適合しない課税」を受けたと判断されることになる。また、②のように、自己の関連企業が移転価格課税を受けた場合にも、自ら「租税条約の規定に適合しない課税」を受けたと判断されることになる。

③は次のような場合である。事業所得課税につき帰属主義⁽⁹⁾を採用する租税条約を締結している場合に、我が国の法

人Xの本店が条約相手国の居住者Yに直接役務を提供することによって稼得されたと判断されるXの事業所得に対して、自国内にあるXの支店に帰属する事業所得であると判断して条約相手国が課税する場合である。相互協議においては、問題となる事業所得が恒久的施設に帰属するか否かが協議され、恒久的施設に帰属しないという合意が成立すれば、条約相手国での課税が取り消され、恒久的施設に帰属するという合意が成立すれば、我が国で外国税額控除が行われることになる。

④は次のような場合である。例えば、使用料の源泉地につき使用地主義を採用する租税条約を締結している場合に、条約相手国の居住者Yから我が国の居住者Xに支払われた使用料について、その支払いの基となる無形資産等の使用に基づく製造が日本で行われていると判断される状況において、その使用地は販売地である自国にあると判断して条約相手国が源泉課税を行う場合である。相互協議では「使用地」の解釈が協議され使用地が我が国にあるという合意が成立すれば条約相手国の源泉課税が取り消され、条約相手国にあるという合意が成立すれば、我が国で外国税額控除が行われることになる。

次に、同通達によると、申立てが受理された後においても、以下の場合には相互協議が開始されないことになる。なお、相互協議を開始した後でも、同様の事実があることが判明すれば、相互協議は取りやめられることになっている。

① 二重課税が存在しない等条約に適合しない課税が存在せず当該申立者に相互協議による救済を受ける正当な理由がない場合（傍線付加）

- ② 税務官署との間で十分な議論が尽くされていない等の理由により協議を行うことが困難と認められる場合
- ③ 相当期間が経過したこと等の理由により協議に必要な課税資料を収集することができず協議を行うことができないと認められる場合
- ④ 虚偽等により申立てを行った場合、又は事実関係に重大な誤りが発見された場合
- ⑤ 協議の申立て者の資料提供等の協力が得られない場合
- ⑥ その他協議の進行に障害があると認められる場合

このうち、②、③、⑤及び⑥は、現実的に協議を行うことが不可能であるという執行上の観点から協議を開始しなすなわち、「条約（の規定）」に適合しない課税」が存在しない場合から協議を開始しないこととしたのが①である。④も、結局は「条約（の規定）」に適合しない課税」が存在しないために協議が開始されないことになるのであるであらう。

まとめると、第二十五条第一項に規定する「租税条約の規定に適合しない課税」が存在するか否かは、まず、納税者が判断し、第二十五条第二項に規定する「申立てを正当と認める」か否かは、「租税条約の規定に適合しない課税」が存在するかしないかという観点から、権限のある当局が判断することになる。したがって、相互協議の対象となるか否かは、「租税条約の規定に適合しない課税」が存在するか否かにかかってくるのである。

(1) 従来、相互協議（第一類型の相互協議）は、「異議申立て制度」であると理解されてきた。⁽¹¹⁾ 行政法上、異議申立てとは、行政庁の違法又は不当な処分その他の権力の行使にあたる行為に関し不服がある場合に、当該行政庁に対して行う不服の申立てのことである。⁽¹²⁾ したがって、相互協議の性格を「異議申立て制度」であると理解することにより、必然的に、申立てを行う要件である「租税条約の規定に適合しない課税」を「租税条約に反する違法又は不当な課税」と解することになると考えられる。

もちろん、従来の理解も、厳格に行政法上の意味における「異議申立て制度」とする趣旨ではないのであろう。異議申立ては、処分行政庁以外の行政庁に対する不服申立てである審査請求と異なり、行政処分を行った行政庁に直接不服を申し立てるものである。一方、相互協議の申立ては、申立者が居住する国の権限のある当局に対して行うことになっている。移転価格課税問題が顕在化する前は、条約相手国における課税（支店課税、あるいは、源泉課税など）について申立てを行うことが想定されていたと考えられるので、居住地域の権限のある当局を通じて条約相手国の税務当局に異議を申し立てるといふ租税条約上の特殊な「異議申立て制度」であると理解するのであろうと推測される。⁽¹³⁾

しかしながら、申立て要件の具備及びその正当性の判断の段階で「違法又は不当な課税か否か」という観点から「租税条約の規定に適合しない課税」の意味を解釈してしまうと、条約相手国の課税が問題となる場合においては、申立てを受けた居住地域の権限のある当局は、協議を経て当該相手国の課税を適法又は妥当なものとして受け入れるという合意をすることが困難になる（違法又は不当）である相手国課税を取り消すという合意しかできない。ま

た、協議の過程で、条約相手国の課税が適法であると判断される場合には、「租税条約に反する違法又は不当な課税」すなわち「租税条約の規定に適合しない課税」が存在せず、相互協議の申立てには正当な理由がなかったということになるので、相互協議は取りやめられることにならざるをえない。協議の過程で判明した新たな事実関係により相手の課税が正しいと判断される場合も可能性としてはありうる。このような場合にも合意が成立する余地を残しておく必要がある。

さらに、移転価格課税の場合には、課税を行った税務当局に対して直接に相互協議の申立てを行う状況が発生する。権限のある当局が問題となる自国の移転価格課税を「租税条約に反する違法な課税」ではない（すなわち、租税条約の「独立企業原則」（後述）に従った適法な課税である）と判断する場合には、「租税条約の規定に適合しない課税」が存在しないという判断をすることになるので、相互協議は開始されないことになる。逆に「租税条約に反する違法な課税である」と判断する場合には、協議を開始されうることになるけれども、この場合には、協議を開始するよりも、むしろ、その課税を取り消すよう自国の課税部署に働きかけるべきであって、自ら「租税条約に反する違法な課税である」と判断する事案について条約相手国と協議を行うことは意味がない。いずれにしても、およそ移転価格課税について相互協議が行われる余地はないことになる（条約相手国の移転価格課税について、これを取り消すための協議だけが成立することになるか）。また、「租税条約の規定に適合しない課税」を「租税条約に関する違法又は不当な課税」というように具体的な課税処分と理解すると、移転価格課税の場合には、その課税処分を受けた一方の企業だけしか相互協議の申立てができないことになってしまふ。

(2) 次に、特に、移転価格課税が相互協議の対象となることを根拠づけるために、「経済的三重課税」という概念を用

いて、移転価格課税により発生する経済的⁽¹⁴⁾二重課税も、租税条約が回避しようとする二重課税の一種であるから、移転価格課税を相互協議の対象として、その合意により経済的⁽¹⁴⁾二重課税を排除するのであるという説明が考えられる。この経済的⁽¹⁴⁾二重課税の概念を用いる考え方について以下検討する。

一般に、法的⁽¹⁵⁾二重課税は「同一納税義務者に対し、同一課税客体及び同一期間について、二以上の国家の類似の租税が課されること」、経済的⁽¹⁴⁾二重課税は「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二以上の国家の類似の租税が課されること」であり、いずれも租税条約が回避することを目的としている二重課税であるとされる。前出の「相互協議の申立書の様式について」通達の例示でいうと、①②ではX・Yという実質的又は経済的に同一の納税義務者において二重課税が生じるので、これを経済的⁽¹⁴⁾二重課税といい、③④では、Xについて二重課税が生じるので、これを法的⁽¹⁵⁾二重課税ということになる。

二重課税という概念は、本来、同一の納税義務者の同一の所得に対して二重に課税すること（上記の区分でいうと「法的⁽¹⁵⁾二重課税」を指すものであり、逆に、経済的⁽¹⁴⁾二重課税と区別する意味で「二重負担」ともいう。）は、もともとは、法人と株主という異なる納税者間の課税問題を議論する際に、本来の二重課税と区別する目的で用いられるようになったのが起源と考えられる。⁽¹⁵⁾にもかかわらず、経済的⁽¹⁴⁾二重課税も二重課税の一種であるという説明がなされているのは、移転価格課税を相互協議の対象にすることを根拠づけようという意図があると推測される。

しかしながら、このように移転価格課税を相互協議の対象に取り込むために一般的な経済的⁽¹⁴⁾二重課税という概念を根拠として持ち出すとしても、株主と法人間で生じる本来の経済的⁽¹⁴⁾二重課税のように租税条約の対象ではないものもある⁽¹⁶⁾ので、あらゆる経済的⁽¹⁴⁾二重課税が相互協議の対象に取り込まれるわけではない。したがって、「経済的⁽¹⁴⁾二重課税」

の中で、相互協議の対象となるものと相互協議の対象とならないものを区別する必要があるが、このような基準は示されていない。結局、移転価格課税による「経済的二重課税」だけが相互協議の対象となる、ということであれば、移転価格課税がなぜ相互協議の対象となるのかという問題の解決にはなりえない⁽¹⁸⁾。

移転価格課税が行われた状態を「経済的二重課税」と称することは、一九八四年OECD報告書から定着したのではないかと考えられる⁽¹⁹⁾。しかし、子細にみるとこの報告書が「経済的二重課税」と称しているのは、移転価格課税の場合に限っていることが分かる⁽²⁰⁾。そこでは、概念を整理する上で「経済的二重課税」という語を使用したと考えられ、一般的に「経済的二重課税」であることを理由として何らかの結論を導くという論理を展開していない。

この「租税条約の規定に適合しない課税」の意義は、相互協議の法的な性格から統一的に解釈する必要があると考える。

[注]

(5) John Avery Jones et al. "The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention," *British Tax Review* (1979) 334, 金子・前掲(注一)一六頁など。

(6) 「権限のある当局」(Competent Authority)は、個々の租税条約において定義される。我が国の「権限のある当局」は、一般に、「大蔵大臣又は権限を与えられたその代理者」(例えば、日米租税条約第二条第一項(イ)参照)とされる。第一類型の相互協議にあっては、本文のように申立書が国税庁長官に提出されることからみて、国税庁長官が「権限を与えられたその代理者」であると考えられる。

(7) この通達の解説として、浅野僚也「租税条約に基づく相互協議の申立てについて」国際税務二巻五号八頁以下(一九九二年)。なお、この通達の中で租税特別措置法第六六条の五とされている移転価格税制は、現在では租税特別措置法第六六条の

- 四となっている。
- (8) このように、一方の締約国の企業に対する移転価格課税に伴い他方の締約国の関連企業の課税所得を減額することを、一般に、「対応的調整」という。
- (9) 帰属主義とは、恒久的施設が存在する場合の非居住者の事業所得に対する課税範囲に関する考え方の一つで、当該非居住者の事業所得のうち恒久的施設に帰せられるすべての所得を課税対象とするものである。
- (10) 使用料に対する課税に関しては、受領者の居住地国でのみ課税するという考え方と、使用料の源泉地国にも課税権を留保する考え方がある。後者の中で、源泉地の考え方に関して、さらに債務者主義と使用地主義に分かれる。債務者主義とは、使用料の支払者の居住地国に源泉があるとする考え方で、使用地主義とは、使用料の支払いの基となる無形資産等が使用された場所に源泉があるとする考え方である。
- (11) 小松芳明『租税条約の研究』(有斐閣、新版、一九八二年)一五九頁では、「納税者が租税条約の規定に反する課税を受けたり、または受けるおそれがあると認める場合には、その課税を行った税務当局に対し異議の申立てができるほか、自己の居住地の税務当局に対しても異議の申立てをなし得る。」とされる。(傍線付加)
- (12) 金子宏『租税法』(弘文堂、第五版、一九九五年)六二〇頁以下参照。
- (13) 五味雄治「租税条約の締結と今後の動向」租税研究二二三号九頁(一九六八年)では、我が国の企業が、外国において異議申立てを行ったり裁判所に提訴したりすることは実際問題として困難であるので、「…外国で非常に不当な課税を受けたというときに、…納税者が不服申立てをしたいときには、自国政府の課税当局にその異議の申立てをすることができるとされる。」とされる。
- (14) 宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣、一九九三年)一五頁など。
- (15) 田中勝次郎『法人税法の研究』(税務研究会、一九六五年)一一七一頁参照。このため、租税条約は、原則として、経済的二重課税を排除することを予定していないという考え方があられる。北野・前掲(注1)参照。
- (16) OECDモデル条約第二三条コメンタリーパラ五〇、平尾照夫『租税条約の解説』(日本租税研究協会、一九六四年)九六頁参照。
- (17) 斎藤泰『移転価格税制』(中央経済社、一九九四年)三三六頁では、国際的二重課税には相互協議の対象となるものと、相

互協議の対象とならないものがあることが指摘されている。

- (18) 金子教授は「租税条約のそもそもの目的は国際的二重課税を排除することにあり、経済的二重課税も二重課税の一種であるから、それも条約の目的に反する措置として当然に相互協議の対象となる、という解釈も成り立ちうる。しかし、これは、あまりにも大まかでプリミティブな議論であって、このような議論をしていたのでは、国際課税の法学的研究ないし国際租税法の解釈論的研究はいつまでも進歩しないであろう。」とし、「移転価格税制の適用であつても、条約締約国間の国際取引に対するものである限り、窮極的には特殊関連企業条項に基づく措置であり、したがってそれが国内法的に違法である場合には、同時に特殊関連条項にも違反することになるから、それは『条約の規定に適合しない措置』に該当する、と立論することによって、明快に経済的二重課税も相互協議の対象になるという結論を導き出しうる」と述べておられる。金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」芦部信喜先生古稀祝賀『現代立憲主義の展開下』(有斐閣、一九九三年)四四七頁参照。

- (19) 一九八四年OECD報告書ペラ五「二つの関連企業間で国境を越えて取引が行われ、一方の国が課税目的のためにその移転価格に対して調整を行い、その調整が当該一方の国で課税される利益を増加される場合には、その調整は何らかの経済的二重課税を発生させる可能性がある。これは、二つの別個の、しかし関連した者の手中にある同一の利益又は所得に対し、二つの国が課税することになるかも知れないということである。」

- (20) 一九八四年OECD報告書ペラ七九「移転価格を理由とする課税から生ずる経済的二重課税は少なくとも条約の精神に適合せず、…、同パラ一(五b)ii」「移転価格問題に関連して、法律的な二重課税のみならず経済的な二重課税問題をも解決する…」(傍線付加)など。

第二章 相互協議の法的性格と「租税条約に適合しない課税」

一 租税条約の機能・目的

国家はその主権に基づく固有の課税権を行使することができる。課税権の範囲をいかに設定するかは各国の主権に委ねられており、国家は納税者との間に存する一定の「関係」を根拠として課税権を設定することができる。この課税の根拠となる「関係」は、一般に、納税者がその国に居住すること、所得の源泉がその国にあることなどに求められる。

この国家の課税権が重複することにより、同一の所得に対して二国が課税する状況が生じる。例えば、A国がその居住者甲の所得に対して自国に居住していることを根拠に課税を行い、B国がその所得の源泉が自国にあることを根拠にして課税を行うと、A、B両国で課税が行われることになる。これが国際的な二重課税と呼ばれる状態である。

国家の課税権を制約するような国際慣習法は存在しないので、⁽²⁾国際的二重課税を回避するには、国家間で所得に対する課税権を配分することに合意する必要がある。このために、租税条約が締結され、所得に対する課税権の配分が取り決められるのである。租税条約は「二重課税条約 (Double Taxation Convention)」とも称されるように、二重課税の回避を主たる目的とするのである。

このほか、租税条約には、政策的な目的が盛り込まれることがある。例えば、日米租税条約第十九条は、政府又は

大学等の招請により一時的に相手国に滞在する教授等に対し二年を超えない期間、その教育又は研究の人的役務の提供によって取得する報酬について所得税を免除する規定である(教授免税)。この規定の適用により、日米両国で全く租税が課されないケースが生じうるけれども、文化、学術の交流促進を図るという目的から設けられているものである。また、発展途上国は外国からの投資を促進するために租税の減免措置を講じ外国企業の誘致を図ることがあるが、先進国が二重課税の排除方法として外国税額控除制度を採用している場合には発展途上国での減免分は先進国での税収となってしまうため、企業にとって税制上のメリットがなくなり投資促進という減免措置の効果がうすれてしまう。そのため、減免分についても発展途上国で租税を納付したものとみなして外国税額控除制度を採用する規定を設ける場合がある。⁽²²⁾ この制度をみなし外国税額控除(タックス・スペアリング・クレジット)という。

二 相互協議の法的性格

租税条約のもつ様々な機能・目的は、締約国間で租税条約の各条項に関する解釈適用に相違がなければ、自ずと達成される。逆に、締約国間で生じる解釈適用の相違を放置するならば租税条約の目的は阻害される。例えば、日米租税条約では使用料に対する課税権を、対象となつて無形資産等の「使用地」国に配分し二重課税を回避しようとしている(第一四条)。この「使用地」の解釈適用に相違がなければ、課税権を行使しうる国は一方の締約国に決まり、二重課税回避の目的は達成される。「使用地」の解釈適用に相違が生じ双方の国が課税権を主張することになれば、二重課税回避の目的は阻害されることになる。

我が国が締結した租税条約には全て相互協議条項が含まれているが、締約国間で租税条約の規定の解釈適用に相違

がなければ、租税条約の目的は自ずと達成されるのであるから、締約国間で合意を目的とした協議をする必要性は何ら生じない。この場合には、仮に相互協議条項がなくとも何ら不都合は生じない。したがって、相互協議がなぜ必要となってくるのかという視点からみるならば、相互協議条項の目的・機能は締約国間の租税条約の規定の解釈適用の相違を解消することにあると解される。ここで指摘しておかなければならないことは、解決すべきは締約国間の解釈適用の相違であって、納税者と税務当局間の解釈適用の相違ではないということである。すなわち、紛争の当事者は国家と国家であって納税者と国家ではないのである。納税者と税務当局の間における租税条約の規定の解釈適用に関する見解の相違は、異議申立てなど国内法による救済手段によって、あるいはこれらを経て最終的には裁判所の判断によって解決されることになる。⁽²⁴⁾ 締約国間に租税条約の規定の解釈適用の相違がなければ、たとえ納税者が課税処分に異議をもっていても相互協議を行う必要はないのである。

通常、国家間で条約の規定の解釈適用に関して紛争が生じた場合には、その平和的な解決手段として大きく分けて次の3つの方法がある。⁽²⁵⁾

- ① 外交交渉
- ② 国際調停
- ③ 国際裁判

①は当事国間の合意によって紛争を解決するものである。②は、両締約国の合意により選任される仲裁国（人）の判断に委ねる方法、③は、両締約国の合意により、国際司法裁判所の判断に委ねる方法である。①は②③とは異なり当事国間で紛争処理方法に関する事前の合意がなくとも行うことができる（条約に特段の定めがなくとも行うことが

できる) 原初的な方法である。⁽²⁵⁾ 相互協議は第三者が介入することなく締約国間の協議により紛争を解決する点で①に属するものと考えられるが、⁽²⁶⁾ 租税条約が特に相互協議条項を置いている趣旨は、この外交交渉という解決手段を制度化すること、および、外交ルートを通さないで「権限のある当局」間で直接交渉することを可能にすることにあると⁽²⁷⁾ 考えられる。このように、権限のある当局による直接交渉を認める理由は迅速性に求められる。⁽²⁸⁾ すなわち、相互協議の合意は、多くの場合、国内での課税処分を伴うことになるので、外交ルートを通すよりも、直接課税処分を担当する当局に委ねる方が「迅速」であるということであろう。相互協議は、租税条約の解釈適用に関する相違を解消するための手段としての外交交渉の一種で、特に外交ルートを通さず行うものといえることができる。租税条約には、⁽²⁹⁾ 国家間で結ばれる国際的な合意という性格と、それが国内法に編入されて各国の租税法の一部をなすという性格がある。相互協議はこの前者の側面(国家と国家の関係)における租税条約が機能しない状態を治癒するためのものであり、⁽³⁰⁾ 後者の側面(国家と納税者の関係)における租税条約の適用の適否を審理する異議申立てなどの権利救済手段とは全く異質のものであると考える。「相互協議手続きは、常に、明らかに国内法の外にある特別な手続き」⁽³¹⁾なのである。

なお、相互協議条項は、第二三条と並ぶ二重課税の排除規定であるとする見解もありうる。しかしながら、相互協議には第二四条(無差別取扱い)に関する協議という形態もあり、さらに、教授免税規定などの解釈適用に関しても相互協議が成り立ちうることを考えると、二重課税の排除規定という性格付けは相互協議の本質を説明するものではないと考える。二重課税を回避するために課税権の配分基準を定めた規定に関して締約国間の解釈適用の相違が解消されると租税条約の規定が本来の機能を回復し、その結果として二重課税が排除されると考えられる。

以上のように、相互協議は、締約国間における租税条約の解釈適用に相違が生じていることが判明した場合に合意をもって相違を解消することを目指して行われる権限のある当局間の協議手続きである。納税者は条約の解釈適用に相違が生じていることを告知してその解消を求め、これを受けた税務当局は、その相違の解消に努力することになる。相互協議の申立ては、この相違が生じている状況を把握する端緒の一つであるが、一面で権限のある当局の「合意努力義務」を発生させる権利でもあると理解することができる。

したがって、相互協議の合意をもって排除しなければならない「租税条約の規定に適合しない課税」とは、条約の規定の解釈適用が異なることにより条約の規定が意図している目的・機能が阻害されている状態であると考える。

前出の「相互協議の申立ての様式について」⁽²⁾「通達の設例③④（第一章一参照）の場合には、条約相手国側からみれば、問題となる事業所得が恒久的施設を通じて稼得されたものと判断して（③）、あるいは、租税条約の規定に従った源泉地の判定を行って（④）課税しているものと考えられる。相互協議の申立てを受けた我が国の権限のある当局が、条約相手国における条約の規定の解釈適用は正当であると判断するならば相互協議を行う必要はなく相互協議は開始されないこととなるが、これは条約の規定の解釈適用に相違が生じていないためである。逆に、相手国の条約の解釈適用に疑義があると判断すれば相互協議が開始されることになるが、これは条約の規定の解釈適用に相違が生じているためである。

このように、租税条約の事業所得条項ないし使用料条項の解釈適用の相違が生じている状態にあるので、「租税条約の規定に適合しない課税」が存在することになり相互協議の対象になると理解することができる。移転価格課税の

場合に、「租税条約の規定に適合しない課税」をどのように理解すべきかは、章を改めて検討する。

[注]

- (21) Martin Nott, "Jurisdiction to Tax and International Income," *Tax Law Review* (1962), 431.
- (22) 日韓租税条約第一八条第三項など。
- (23) 一九八四年OECD報告書パラ九八「しかしながら第二五条に規定され、OECDモデル条約に做った多くの二国間条約に採り入れられている相互協議手続は、納税者と権限のある当局との間の訴訟手続ではない。そのような争いについては国内の裁判所が適当な機関である。」
- (24) Jones et al. op. cit., 337.
- (25) 高野雄一『国際法概論下』(弘文堂、全訂新版、一九八六年)一六四頁以下参照。
- (26) 金子・前掲(注一)一七頁参照。
- (27) OECDモデル条約第二五条第四項の「直接」とは、外交ルートを通じる必要がないことを示している(第二五条コメントアパラ三九)。
- (28) 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存り方に関する一考察——」*税務大学校論叢*二三号四二頁(一九九三年)参照。
- (29) Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law* (London, 1994), p. 6.
- (30) OECDモデル条約第二五条コメントア七。
- (31) Baker, op. cit., p. 17.
- (32) なお、この点で、三つの類型の相互協議には、納税者からの申立てを端緒とするか否かの違いはあるものの、本質的な差はないと考えられる。第三類型の相互協議について、OECDモデル条約第二五条のコメントアは「両締約国に恒久的施設をもつ第三国居住者の場合」を掲げているが(パラ三七)、これは、両締約国に存在する第三国の居住者の恒久的施設相互の間

で取引が行われる場合に、その内部振替価格について統一した基準をとること、言い換えれば、第七条第二項の解釈適用を一致させることを意図していると考えられることができる。

第三章 「租税条約に適合しない課税」と移転価格課税

本章では、移転価格課税が前章で検討した「租税条約の規定に適合しない課税」に該当するか否かを検証する。問題となるのは、租税条約の特殊関連企業条項の位置付けである。

一 特殊関連企業条項の意義

(一) 従来の議論の整理

OECDモデル条約の特殊関連企業条項である第九条は以下のとおりである。(傍線付加)

第九条 (特殊関連企業)

1 (a) 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合、又は

(b) 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合

であつて、そのいずれかの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間には、独立の企業の間には設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば当該一方の締約国の企業の利得となつたとみられる利得であつてその条件のために当該一方の締約国の企業の利得とならなかつたものに対しては、これを当該一方の締約国の企業の利得に算入して租税を課することができる。

2 一方の締約国において租税を課された当該一方の締約国の企業の利得について、他方の締約国の企業の利得に算入して租税を課する場合において、その算入された利益が、双方の企業の間には設けられた条件が独立の企業の間には設けられる条件であるとしたならば当該他方の締約国の企業の利得となつたとみられる利得である場合には、当該一方の締約国は、これらの利得に対して当該一方の締約国で課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たつては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限のある当局は、必要がある場合には、相互に協議する。

第一項に規定するように、特殊関連企業間の取引に独立の企業の間には設けられる条件と異なる条件が設けられ、それにより自国の企業の利益が減少している場合に、そうした条件がなかつたとしたら当該企業の利益となるはずであつた利益を算入して当該企業に課税することを「独立企業の原則」という。このように、「租税を課することができるといふ文言から、特殊関連企業条項（第一項）は、移転価格税制と実質的に同じ内容の規定といふことができるといふことである。このため、本条項は、一般に、租税回避行為（すなわち、親子会社のような関連企業の間における取引価格の操作による所得移転）を防止するために設けられた規定であると理解されてきた。⁽³³⁾ 租税条約は、主として二重課税の回

避と脱税の防止という目的をもって締結されているが、特殊関連企業条項は、二重課税の回避というよりも、むしろ、脱税防止の目的を担った規定に類するものという位置づけがなされてきたのである。⁽³⁴⁾

しかしながら、本条項（第一項）を直接の根拠として移転価格課税を行うことができるかという点については否定的に解されている。この問題は、本条項の自動的執行力（self-executing）の有無の問題として議論されてきた。

我が国は、条約の国内法的効力に関して一般の受容という立場をとっており、特に国内法に編入するための立法を行わなくとも条約は国内法としての効力をもつことになる。⁽³⁵⁾ただし、条約の規定によっては具体的な適用関係が明確でないものがあり、国内法による補完が必要とされる場合がある。例えば、租税条約で「十パーセントを超えないものとする。」という表現をとる場合には（日米租税条約第一三条第四項等）、十パーセント以下であれば何パーセントでもよいのかという疑義が生じるため、租税条約実施特例法（正式には「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」という）で「十パーセント」そのものをいうと規定することにより、具体的な適用関係を明確にしているのである（同法第三条の二参照）。

このように国内法による補完を要する規定が自動的執行力を持たない規定であり、補完を要しない規定が自動的執行力を持つ規定である。ただし、自動的執行力の有無に関する明確な基準があるわけではなく、条約の具体的な規定が自動的執行力をもつか否かは個々に判断せざるをえない。⁽³⁶⁾本条項に関しても両方の考え方が成り立ちうるが、一般に、規定のしかたが抽象的であることなどから本条項には自動的執行力がなく、移転価格課税を行うには国内法による補完を要すると解されている。⁽³⁷⁾したがって、我が国の移転価格税制は、租税条約の特殊関連企業条項を執行するための国内法の補完という位置づけということになる。

他方、国際法と国内法の関係から考えれば、課税権は国家主権の発現であり、租税条約で課税権を付与されなくとも国内法で課税権を創設し執行することができるので、特殊関連企業条項をもたない租税条約の相手国、あるいは、租税条約を締結していない国との関係でも、移転価格税制を執行できるとされる。⁽³⁹⁾したがって、租税条約の特殊関連企業条項が国内法の移転価格税制の妥当性の根拠となっているわけでもない。

以上のとおり、特殊関連企業条項が租税回避行為を防止するために課税権を創設する規定であるという前提に立つと、直接課税を行う根拠にもならず、また、その存在が国内法の移転価格税制の執行を可能にしているわけでもないので、特殊関連企業条項は存在意味のない不要の規定ということになってしまう。

さらに、特殊関連企業条項（第一項）の基本的な性格を租税回避行為の防止を目的として課税権を付与する規定であると解すると、相互協議の合意に基づく対応的調整は第二項を根拠として行われることになる。したがって、第二項を持たない租税条約においては対応的調整を行う法的根拠がないことになる。⁽⁴⁰⁾しかしながら、実務上は、第二項を持たない租税条約においても相互協議での合意を経て対応的調整が行われているのである。⁽⁴¹⁾

したがって、本条項（第一項）の意義については、租税回避行為の防止規定という側面ではなく、別の側面からその存在意義を検討すべきではないかと考える。

(二) 性格及び機能

OECDモデル条約において、特殊関連企業条項は二重課税を回避するために課税権の配分を定める第三章の中に位置づけられている。仮に、特殊関連企業条項が租税回避行為を防止することを主たる目的とする規定であるならば、脱税防止の目的をもつ情報交換規定である第二六条の前後に置かれるべきであろう。

る」とする規定の二種類のタイプの規定が置かれている。

前者の「のみ租税を課することができる」タイプの規定は、一方の締約国に排他的な課税権を認めるものであり、これにより他方の締約国の課税権の行使は禁じられることになる。⁽⁴⁶⁾

後者の「租税を課することができる」タイプの規定は、前者の規定と区別されていることからみて排他的な課税権を認めるものではないので、双方の締約国の課税権が競合することになる。この課税権の競合状態は第二三条の規定により調整されることになる。しかしながら、租税条約が「租税を課することができる」という文言を課税権を配分することを目的として用いていることを考えると、この「租税を課することができる」という文言は、課税権を付与し積極的に課税権の競合状態を創り出すことを意図したものではないと考えられる。OECDモデル条約のコメントが、「租税を課することができる」とされる締約国で課税権が行使されない場合のあることを想定し、この場合に、いずれの締約国においても課税が行われない状態 (non-taxation) が生じうることを指摘していること⁽⁴⁷⁾をみて、「租税を課することができる」という文言は課税権の配分を規定するだけであって、配分された課税権を行使するか否かは締約国の国内法に委ねられていると考えられる。このように、課税権を配分されている一方の締約国が課税権を行使しない場合に、他方の締約国は潜在的に留保されている課税権を行使できる。この点で、排他的課税権を認める「のみ租税を課することができる」タイプの規定との違いがあると考えられる。

課税権を配分するという目的から解釈するならば、一方の締約国が「租税を課することができる」という場合の、その意義は次の二つであると考えられる。(1) 一方の締約国は、その条項で定められる範囲までしか課税権を配分されないないので、その範囲を超えて課税権を行使することができない。(2) 一方の締約国が「租税を課することができ

る」ということは、他方の締約国からみると一方の締約国の課税権の行使を許容するということである。この場合に、許容した他方の締約国に何の法的効果も発生しないのであれば条約に許容することを盛り込む意味はない。したがって、他方の締約国は一方の締約国がその条項の範囲内で課税権を行使する限りにおいて、その部分の課税権を主張しないことを約したものと解さなければならない。すなわち、一方の締約国の課税権が他方の締約国の課税権に優先する。⁽⁴⁸⁾

英国法人Aの恒久的施設（支店）が日本にある場合を例に考えてみる。日英租税条約第八条は、恒久的施設所在地国は恒久的施設に帰属する事業所得に対して「租税を課することができる」と規定する（同条第一項後段）。我が国の国内法は、非居住者の事業所得に関して総合主義⁽⁴⁹⁾をとり、国内法上はすべての国内源泉所得に対して課税権を行使することができるのであるが、第八条により、(1)国内源泉所得であってもAの日本支店に帰属しない所得に対しては課税権が及ばないことになる。次に、(2)我が国がAの日本支店に帰属する範囲で課税権を行使している限り、英国のその部分に対する課税権は我が国の課税権に劣後し、Aに対して外国税額控除を認めなければならないことになる。

なお、我が国の国内法は、国内源泉所得に対してのみ課税することができることとしているので、Aの日本支店に帰属する所得であってもそれが国外源泉所得である場合には我が国は課税権を行使できないことになる。⁽⁵⁰⁾

(四) 効力

同じ条約の文言として第九条の「租税を課することができる」という文言も同様の意味をもつと考えられる。したがって、特殊関連企業条項のもつ意義は、(1)所得に対する課税権の配分は「独立企業の原則」によるべきことと、(2)「独立企業の原則」に従い配分されている課税権を行使する限り、他方の締約国の課税権に優先することを相互に約

するという点にあると解される。

(1) まず、特殊関連企業条項は独立企業の原則に従って課税権の配分を行うことを約しているのであるから、この独立企業の原則によらない課税権の行使を制限する効力があると考えられる。例えば、全関連企業の全世界所得を一定の基準で按分するグローバル方式が独立企業の原則に反するものであるとすると、この方式によって所得を国際的に配分しようとする課税は制限されることになる。⁽⁵¹⁾

ただし、課税権の配分を目的としない各国の国内税法まで規制の対象にしているのではないと考えられる。国家間の合意である租税条約で規制しない限り、国家の課税権は制限を受けないのであるが、租税条約において約していることは課税権の配分基準として独立企業の原則を採用するということにつきるのであり、それ以外には何ら国際的な合意が存在しないからである。例えば、我が国のタックス・ヘイブン対策税制（租税特別措置法第六六条の六）は、タックス・ヘイブン国を利用した租税回避行為を防止する目的で、一定の海外子会社の留保所得を日本の親会社の所得に加算する制度であるが、この加算が独立企業の原則による所得の調整ではないからといって、租税条約の特
殊関連企業条項によりタックス・ヘイブン対策税制の執行が制限されることにはならないであろう。⁽⁵²⁾

また、他の課税権の配分規定の場合を考えてみると、例えば、事業所得条項が、課税権の配分基準として帰属主義を採用していれば、総合主義という我が国の課税権の配分基準は影響を受ける。したがって、前出の例のように、事業所得条項の効果として国内源泉所得であっても恒久的施設に帰属しない所得に対しては、課税権が及ばないことになる。しかしながら、外国法人に対しては内国法人と同様に交際費課税、寄付金課税など我が国の租税政策を反映した税制を執行することは可能である。この場合には、租税条約の課税権の配分規定としての帰属主義の影響は受けな

いと考えられる。⁽⁵³⁾

(2) 次に、特殊関連企業条項は「独立企業の原則」に従って課税することを相互に許容するものである。したがって、一方の締約国が独立企業の原則に従って課税を行う限りにおいて当該一方の締約国の課税権が優先することになるので、第一項により他方の締約国は課税権を譲歩し対応的調整を行う義務があると解される。したがって、他方の締約国の対応的調整の義務を明確化する第二項は確認規定であると解される。

この点に関して、第九条に第二項が挿入される前の一九六三年のOECDモデル条約草案⁽⁵⁴⁾第二五条のコメントリーパラ四で、すでに関連企業間の利得配分問題が相互協議の対象の一例としてとり上げられていることが注目される。仮に、第一項が課税権の創設を定めるだけで課税権の配分を意図していないとすると(すなわち、特殊関連企業条項が第二項を持たない限り他方の締約国に対応的調整の義務がないとすると)、この問題を相互協議の対象として取り上げて何の意味もないことになる。

また、同じ独立企業の原則により本店と恒久的施設の間の課税権の配分を行うことを規定する第七条第二項は、第九条第二項に相当する条項を伴っていないが、前述のとおり、一方の締約国が独立企業の原則に従って支店課税を行う限り、他方の締約国がこれに対応した調整を行う(すなわち、所得を免除するか、税額控除を認める)義務が当然内包されていると言える。事業所得条項の平仄から考えても、第一項の中に、対応的調整を行う義務が内包されていると解される。

なお、特殊関連企業条項は課税権優先の関係を定めるものであり排他的な課税権を認める規定ではないので、一方の締約国が、配分されている課税権を国内法に基づいて行使しない限りは、他方の国が課税権を行使できる(一方の

締約国が独立企業原則に基づき移転価格課税を行わない限り、他方の締約国が積極的に減額更正を行う必要はないことになる。

(五) まとめ

特殊関連企業条項（第一項）は、発生の経緯、置かれてある位置から考えて、二重課税を回避するために課税権を配分する目的を担った規定という一面があると解される。したがって、この第一項により、課税権の配分を行うには独立企業の原則によるべきであることと、独立企業の原則に従って課税権の配分を行う限りにおいて、他方の国の課税権に優先することという効果が生じると解される。したがって、独立企業の原則に従った課税は他方の国の課税権に優先し、第二項がなくとも他方の締約国に対応的調整の義務を発生させると解される。第二項は確認規定であり、この項の有無で特殊関連企業条項のもつ効果に影響はないと考えられる。

なお、現行の我が国の規定では、条約相手国で移転価格課税が行われた場合には、相互協議における合意を経由して我が国で対応的調整が行われることになっている⁽⁵⁵⁾。しかしながら、租税条約上は、対応的調整を行うために、必ずしも相互協議の合意を経る必要はないので（OECDモデル条約第九条第二項参照）、これは、移転価格課税に関する国際ルールが確立していない現状を考慮して我が国が政策として採っている措置であると考えられる。将来、移転価格課税に関する国際ルールが確立し、そのルールに従った課税が行われるならば、相互協議を行うことなく対応的調整を行うことが可能となつてこよう⁽⁵⁶⁾。

二 移転価格課税と相互協議

以上のように、特殊関連企業条項は関連企業の所得に対する課税権の配分を取り決めた規定と考えられることから、一方の締約国の企業に対して移転価格課税が行われ他方の締約国の関連企業に対して対応的調整が行われていない状態は、特殊関連企業条項のもつ課税権の配分機能が阻害されていることになる。したがって、「租税条約の規定に適合しない課税」が存在することから相互協議の申立てをできることになる。

また、同様に、この特殊関連企業条項が関連企業間に対する課税権の配分を取り決めたものであることから、この条項の恩典を受ける者は双方の締約国の関連企業であるということが出来る。したがって、直接課税処分を受けていない関連企業も条約の規定が機能していない状況にあることを理由に相互協議の申立てができると解される。

(一) 「経済的」二重課税」概念との関係

上記のとおり、移転価格課税が相互協議の対象となるのは、課税権の配分規定としての特殊関連企業条項の解釈適用に相違が生じ「租税条約の規定に適合しない課税」が存在するからであって経済的な二重課税が発生しているからではない。

移転価格課税以外で経済的」二重課税が生じる場合には、個々に「租税条約の規定に適合しない課税」が存在するか否かを判断すべきである。ここでは、寄付金税制（法人税法第三七条）を考えてみる。例えば、我が国の法人Xがその外国関連者である条約締約国の法人Yへ経費（例えば、試験研究費）として支払った金額について、我が国の税務当局が試験研究の実体がないと判断し、これを寄付金に該当するものとして損金不算入とする課税を行うと、この金

額が条約相手国において益金に算入されていれば、X・Y間では経済的な二重課税が発生することになる。同じ事実関係のもとで、Xの支払う試験研究費が適正な対価（独立企業間価格）を超えている場合に、その超える部分を損金不算入とするのが移転価格課税である。現象だけから言えば、寄付金課税と移転価格課税との間に相違はないようにみえるが、寄付金課税の場合は、試験研究費として計上した金額が実質的に贈与に該当するという事実に基づいているのに対して、移転価格課税の場合には、独立企業間価格で取引が行われたものとみなすことと法律の規定に基づいている。さらに、移転価格税制が、独立企業間価格で取引が行われたものとみなすこととされている背景には国際的に課税権を配分するという目的のあることが指摘されなければならない。⁽⁵⁷⁾ すなわち、移転価格税制には、特殊関連企業条項により配分されている課税権を行使する目的があるので、租税条約の特殊関連企業条項との関係が生じてくるのである。これに対して、寄付金税制は、租税回避行為の防止という目的から寄付金の一定限度を政策上損金不算入としているのであって、租税条約により配分されている課税権を行使することを目的としていないのである。したがって、租税条約との関係が生じる余地はない。

ただ、寄付金税制を、国際的な課税権の配分のために（いわば借用して）適用する可能性が考えられる。この場合には、租税条約の特殊関連企業条項のもつ効力として、独立企業の原則に従った課税であることが要求される。例えば、課税権の配分を目的として独立企業間で成立しうる適正な取引価格と現実の取引価格の差額を寄付金として課税するような場合には、特殊関連企業条項は国内法の適用条文を限定しているわけではないので、特殊関連企業条項との関係が生じ相互協議の対象となる余地があると考えられる。⁽⁵⁸⁾ ただし、移転価格税制が整備された現在においては、課税権の配分を目的とする場合には特別法である移転価格税制が執行され寄付金課税が行われることはない、事

実上、寄付金課税が相互協議の対象になることはないと考えられる。

経済的⁽⁵⁹⁾二重課税という概念は、関係する法的人格者が複数であることを特徴づける上では有用な概念とすることができ、その限りにおいて使用することには意味があるが、これをもって何らかの判断の基準とすべきものではないと考える。

仮に、移転価格課税が「二重課税」をもたらすものであるという必要があるとすれば、「経済的⁽⁵⁹⁾二重課税」という概念を用いなくとも、以下のように説明することができよう。すなわち、租税条約は二重課税の回避を目的として、様々な課税権の配分規定を置いているのであるから、この課税権の配分規定が機能しなくなる状態が「二重課税」と考えられる。特殊関連企業条項を課税権の配分規定であると解釈することにより、移転価格課税によって生じる関連企業間の課税状況も「二重課税」であるということが可能であろう。

(二) 異議申立てとの相違

相互協議の対象となるか否かは、租税条約の規定の解釈適用に相違が生じているか否かで判断するのであって、違法な課税か否かで判断するのではない。前出の通達においても、移転価格課税が行われたこと自体で、相互協議の申立てを行うことができることとされている。移転価格課税が違法かどうかは問うていないのである。

自国の移転価格課税の場合に、租税条約に反する違法な課税であることを理由に課税処分の取消しを求めるのか、条約締約国間での条約の解釈適用の統一を求めるのかという点が、国内法の権利救済手続と相互協議手続の違いであると考えられる。通常は、納税者の意図はどちらか一方に決まるであろうから、観念的には両方の申立ては競合しない⁽⁵⁹⁾。ただし、一方の手続きにおいて満足する結果が得られない場合（特に、相互協議においては権限のある当局に合

意に達する義務は課されておらず、必ずしも合意が成立するとは限らない。⁽⁶⁰⁾に備えて、権利行使の期限が徒過することを避け権利を留保する意味で両方の申立て等が行われ、事実上、両手続が競合することがありうる。⁽⁶¹⁾この場合も、納税者の真意はどちらか一方の申立てをすることにあると考えられる。

〔注〕

(33) 特殊関連企業条項は、国内法の同族会社の行為計算否認の規定に相当するものと考えられてきたようである。例えば、平尾・前掲(注16)五〇頁は「この条は、いわゆる『特殊関係者間の行為計算の否認』を規定するものである。…この条は、上のような場合にその行為計算を否認して、隠れた利得を所得に計上せしめるべく課税当局が更正をなしうることを定めるものである。」とする。また、林大造「二重課税回避のためのOECDモデル条約案について」租税研究一六〇号四頁(一九六三年)は、「第九条は関係会社間の所得計算の否認規定であります。これは格別目新しいことはなく、いわば同族会社行為計算否認の規定に相当するわけでありませう。」とする。

(34) 例えば、Baker, op. cit., p.15では「第九条は第二六条とともに、租税回避対策規定(anti-avoidance provisions)に分類されている。

(35) 橋本公亘「条約の国内法的効力」ジュリスト三〇〇号六六頁以下(一九六四年)。荒井勇「租税条約と国内法」国際税務二卷六号八頁(一九八二年)。

(36) 山本草二『国際法』(有斐閣、新版、一九九四年)一〇九頁、谷内正太郎「第五節 国際法規の国内の実施」山本草二先生還暦記念『国際法と国内法—国際公益の展開—』(草堂書房、一九九一年)一一五頁。

(37) 植松守雄||小松芳明||平石雄一郎||武田昌輔(座談会)「移転価格税制の問題点を探る(上)」国際税務五卷一〇号三一頁参照。

(38) 自動的執行力についてはいくつかの考え方があつた。金子・前掲(注18)四四七頁によると、「この規定はきわめて不明確であるから、それを補充し執行するための明確な国内立法なしに、この規定のみに基づいて特殊関連企業間の価格操作は正す

ることは、憲法八四条の定める租税法主義（この場合は課税要件明確主義）に反し許されない」とされるので、規定が明確か否かという点から判断されることになる。これに対して小松教授の見解によると、納税者にとって国内法以上に不利益に働くか否かという点から判断されることになる。植松ほか・前掲（注37）。

(39) 羽床正秀・大橋時昭「移転価格税制詳解」（大蔵財務協会、一九九五年）二六八頁参照。

(40) このため、第二項をもたない租税条約においては対応的調整を行う義務がないとする考え方がある。北野・前掲（注1）二二六頁以下参照。

(41) 我が国は、従前、OECDモデル条約第九条第二項について留保を行っていたため、近年に締結されたものを除き、実際に締結している大部分の租税条約では、この第二項に相当する規定を置いていない。

(42) OECDモデル条約第二三条コメンタリーパラ五。

(43) 矢内一好「租税条約における特殊関連企業条項の意義」租税研究五二七号九九頁（一九九四年）参照。

(44) 移転価格課税の基本的な問題は、むしろ課税権の配分であるという指摘がある。村井編・前掲（注3）一〇九頁「この意味で、課税上、移転価格の規制を行う移転価格税制は、国際的租税回避への対処という枠を越えるものである。むしろ、そこでの本質的な問題は、各課税管轄権に、関連法人グループが獲得した所得のどれだけを配分するのが適正で公平かということである。」同一三三頁「移転価格税制は、多国籍企業の所得の適切な部分を、関係する管轄権に分配するための制度であるから、それが適用されてもグループ全体としての所得が増加しないこと、すなわち、経済的な二重課税が生じないことは、移転価格税制自体のもつ基本的な要請である。」など。

(45) OECDモデル条約は第二三条Aで所得免除方式を、第二三条Bで税額控除方式の二つの代替的方式を規定している。所得免除方式とは、条約相手国の課税権に属する所得については課税対象所得に含めないことにより二重課税の回避を図る方式であり、税額控除方式とは、一旦全ての所得について税額を計算するが、条約相手国で課された税額を控除することにより二重課税の回避を図る方式である。

(46) OECDモデル条約第二三条コメンタリーパラ六、同パラ五九。通常、排他的課税権が認められるのは居住地国であるが、居住地国ではない方の締約国に排他的課税権が認められる場合もある。源泉地国に排他的課税権が与えられる場合には、居住地国が第二三条において税額控除方式を採用している場合にも、居住地国での課税が禁じられることになる。OECDモ

デル条約第一八条コメントリパラ二参照。

(47) OECDモデル条約第二三条コメントリパラ三五。居住地域が第二三条で所得免除方式を採用する場合に、源泉地域が配分されている課税権を行使しないと、両締約国において租税が課されないことになる。これを避けるためには、税額控除方式を採用すべきであるとしている。OECDモデル条約第一八条コメントリパラ一二参照。

(48) OECDモデル条約第六条コメントリパラ四。

(49) 総合主義とは、恒久的施設が存在する場合の非居住者の事業所得に対する課税範囲に関する考え方の一つで、恒久的施設が稼得したか否かにかかわらずすべての国内源泉所得に課税するものである。

(50) 小松芳明『国際課税のあり方』(有斐閣、一九八七年)六頁参照。この場合に、納税者にとって国内法以上に不利益に働くか否かという点から自動的執行力をとらえると、事業所得条項の帰属主義の規定に自動的執行力がないために、恒久的施設に帰属する国外源泉所得に課税できないことになる、という説明も成り立つ。しかしながら、具体的適用関係が明確か否かという点から自動的執行力をとらえると、日米租税条約においては、特に事業所得条項の帰属主義の適用関係を明確にする国内法がないにもかかわらず、恒久的施設に帰属する所得を国内源泉所得とみなす条項(第六条)を通じて我が国において課税することが可能となっているので、帰属主義を定める租税条約の規定自体は自動的執行力をもつと考えられる。したがって、恒久的施設に帰属する国外源泉所得に課税権が及ばないのは、事業所得条項に自動的執行力がないからではなく、事業所得条項が課税権の創設を意図していないからであると解する必要がある。

(51) OECD Committee on Fiscal Affairs, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, (Paris, 1979), p. 14, para. 14.

(52) 平成四年の改正前はタックス・ヘイブン対策税制の適用される国又は地域を指定する方式をとり、ほとんどの指定国とは租税条約を締結しなかったので、租税条約との関係という問題はあまり議論されてこなかった。改正後は、租税負担割合が25%以下の国がタックス・ヘイブン国に該当することになったため、タックス・ヘイブン対策税制と租税条約の関係が生じうることになった。

(53) 昭和五八年四月二六日裁決(裁決事例集二六卷一四三頁)は、外国法人の日本支店に対する課税においても、役員賞与損金不算入の規定(法人税第三五条)が適用されると判断している。

- (54) O.E.C.D. Fiscal Committee, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* (Paris, 1963).
- (55) 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第七条参照。
- (56) 自動的な対応的調整を行う必要性を指摘するものとして、高久・前掲(注28)四一七頁、木村・前掲(注1)四六七頁を参照。
- (57) 移転価格税制の目的については、租税回避行為を防止することのほか国際的に課税権を配分することが指摘されている。羽床・大橋・前掲(注39)五頁では、移転価格税制の目的を以下のように整理している。(傍線付加)
- (1) 関連企業グループ内のメンバー企業間の取引価格を、独立企業間価格で計算しなおすことによって、それぞれの企業のそれぞれの財産又は事業から生ずる真の課税所得を反映させること。
- (2) 所得の海外移転を防止し、国際的な所得の適正配分を図ること。
- (3) 既に諸外国では移転価格税制が導入されており、我が国が制度を整備しないまま放置することは国際取引に対する我が国の課税権の確保に問題が生じるので、我が国も諸外国と同様な制度を導入することによって共通の基盤に立つこと。
- (58) 国際税務研究グループ編・前掲(注3)二六〇頁は、「わが国の移転価格税制導入以前において、現在であれば移転価格税制が適用される事案につき寄付金課税が行われている場合には、相互協議の申立てが認められる」とする。
- (59) 羽床・大橋・前掲(注39)二六二頁で、「異議申立ては課税当局の処分には納得しない場合に行われるのに対し、相互協議の申し立ては、条約に適合しない課税を受けた(又は受けると認められる)場合にその救済を求めて行われるものであることを考えますと、異議申し立てをしながら同時併行的に救済を求めるのは矛盾した行動であるとも考えられます。」とするのは、この意味であらう。
- (60) O.E.C.D.モデル条約第二五条コメンタリーパラ二六六参照。
- (61) 異議申立ては処分の通知を受けた日から二月以内に行うこととなっている(国税通則法第七七条)。また、相互協議の申立てについても期限を定めるものがある(例、日・カナダ租税条約第二三条第一項後段)。

おわりに

相互協議制度は、締約国間で租税条約の規定の解釈適用に相違が生じた場合に、権限のある当局間の合意によりその相違を解消することを目的として租税条約が特に設けた、外交ルートを通さない紛争解決手段である。

相互協議の申立ては、納税者が、租税条約の規定の解釈適用に相違が生じている状況にあることを権限のある当局間に告知し、一致した解釈に基づいて条約の規定の適用を受けることを求めるものである。

したがって、「租税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、その規定の機能が目的が阻害されている状況を指すと解される。

特殊関連企業条項（第一項）は、その発生の経緯からみて、二重課税を回避するために締約国間で独立企業の原則により課税権を分配することを取り決めた規定という側面があると考えられる。特殊関連企業条項により配分されている課税権を行使するために一方の締約国で移転価格課税が行われ、他方の締約国において対応的調整が行われていない状況は、特殊関連企業条項の解釈適用の相違によりその課税権の配分という機能が阻害されていることになる。したがって、移転価格課税は「租税条約の規定に適合しない課税」に該当し相互協議の対象になると考えられる。

以上のように、相互協議の対象となるか否かは、租税条約の規定の解釈適用の相違により、その規定の機能・目的が阻害される状況が発生しているか否かにより判断すべきである。経済的・二重課税という概念は、相互協議の対象を画する基準とはなりえない。