

相互協議を巡る諸問題

— 移転価格課税に係る協議を中心として —

大 橋 時 昭

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 主 任 教 授 〕

要 約

1 研究の目的・問題点等

国家は主権の発動として固有の課税権を有しているが、国際法上これを制限するルールはないとされる。そうすると、各国の課税権が競合し国際的二重課税等が発生する。国際的二重課税等は国際経済の発展の阻害要因となるためその除去が必要となるが、そのためには各国の課税権を調整（配分）する必要がある。これを国家間で約束するのが租税条約である。この課税権の配分という租税条約の目的は、両締約国がその規定を統一して解釈・適用することによって可能となるが、租税条約の規定には抽象的、不明確な部分があること、あるいは、その解釈・適用には締約国の利害が絡むことから、しばしば租税条約の規定に適合しない課税が発生する。これを解決するのが相互協議制度である。したがって、相互協議には、国際的二重課税等を回避するとともに、わが国の適正なる課税権を確保するという責務がある。

そこで、相互協議制度についてみるに、相互協議規定では、権限ある当局に対し、国際的二重課税等の問題を合意により解決する権限を与えている。しかしながら、相互協議の「合意」及びそれに至る「協議の実施」につき、①わが国の憲法が規定する租税法律主義との関係（国内税法を変容する合意の可否）、②国内救済手段との関係（両手続の調整いかん）、更には、③協議手続の遂行における納税者の権利保護との関係（相互協議関連通知への不服申立ての可否）につき、疑問ないし不都合が指摘されている。そこで、相互協議を巡るこれら三つの問題に焦点を当て、相互協議を取り巻く法令の適用関係につき整理を試みた。なお、検討に当たっては、これらの問題が顕著に現れる移転価格課税に係る相互協議を中心に行った。

2 研究の概要等

(1) 相互協議と租税法律主義の関係

イ 租税法律主義の下では、「法律」に規定する課税要件が充足されている

限り租税行政庁には租税の減免の自由なく、また、租税を徴収しない自由もない（合法性の原則）とされる。一方、わが国が締結した租税条約には課税要件規定及び手続規定が盛り込まれている。したがって、本問題の検討に当たっては、租税条約の国内適用につき整理する必要がある。租税条約はそのままの形で国内的効力を有し法律に優先する（一般的受容方式）が、国内直接適用性を有するのは課税制限規定のみであり、かつ、その内容が明確である場合とするのが通説である。すなわち、国際法が国内法を修正又は無効ならしめるべき場合には、当該規定がその旨を疑いの余地なく表現しなければならない、とされる。

- ロ しかして、相互協議規定（個別事案協議）は、「合意により解決するよう努める」といった極めて抽象的な表現となっており、また、当該合意を経て納税者の納税義務を確定（主として、減額更正）に導く手続につき定めていることから、手続法規定として存在する。同規定は、締約国による「措置」の「租税条約の規定への適合性」の問題を「合意」により解決するとするが、この「措置」は一般的には課税処分であり、事案における課税要件事実の認定、租税法の解釈・適用によってなされる。したがって、同規定の具体的意味は、課税処分が、適正なる課税要件事実の認定の下で、租税条約の規定に対する法的意味の適正なる理解（解釈）が行われ、当該課税要件事実への当該規定の適切なる当てはめ（適用）がなされたかにつき、両締約国の見解を統一することといえる。すなわち、相互協議は、①租税条約の規定の解釈・適用を巡る協議であり、②両締約国間の法的紛争・対立の解決手段である、ということができる。
- ハ 租税条約の解釈については自らも規定を置く（基本的に文脈による解釈を優先）が、その原則を規定するものに「条約法に関するウィーン条約」がある。同条約では、「条約は文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈すべき」としており、条約解釈における法創造的機能（立法者意思の発見）、条約文の枠内における目的論的解釈を認めているとされる。また、同条約の解釈原

則から、OECD モデル条約コメンタリーや移転価格ガイドラインが、個別の租税条約の解釈基準となり得る。

ニ 【小括】 上記イからハを踏まえ、租税法律主義の観点から、権限ある当局の相互協議における（合意）権限の範囲につき移転価格課税の関連で整理すれば、以下のとおり。

(イ) 相互協議規定は手続法規定であり、解決に関する規定も抽象的であることから、権限ある当局は、本規定のみを根拠として、国内税法の規定を変容する内容の合意はできない。ただし、成立した合意の国内実施については、明確に規定（更正等の期間制限に係る国内税法の規定の変容）しているので、この限りでない。

(ロ) 租税条約に実体法規定が存在し、それが課税制限規定であり、かつ、明確性を有する場合には、権限ある当局は、国内税法の規定を変容する内容の合意ができる。例えば、移転価格課税に係る（わが国での）対応的調整については、租税条約における特殊関連企業条項（実体法規定）、相互協議条項（手続法規定）を根拠として合意が可能である。なお、実体法規定が存在する場合においても、当該実体法規定の射程外（趣旨、目的を逸脱）となる合意はできない（例：タックス・ヘイブン対策税制に基づく課税は、特殊関連企業条項の射程外）。

(ハ) 相互協議は、租税条約の規定の解釈・適用を巡る協議であるから、権限ある当局は、租税条約の規定自体を改訂あるいは新たな規定の追加となるような内容の合意はできない。また、相互協議は法的紛争・対立の解決手段であるから、現行の国際法に立脚した処理（司法的処理）が原則とされる。すなわち、相互協議は政治的処理の場ではなく、租税条約上も国内法上もこれを可能とする規定はないから、権限ある当局は、法令に立脚しない政治的処理となる内容の合意はできない。

権限ある当局による合意のための更なる課税権の譲歩（範囲）については、OECD モデル条約コメンタリー、移転価格ガイドライン、ウィーン条約の目的論的解釈等が認め得る範囲内で個別に判断すること

になろう。例えば、独立企業基準における独立企業間価格の算定につき、わが国の算定方式を基礎に相手国の方法を取り込むことまでは可能ではないかと思料する。

(2) 相互協議と国内救済手段の関係

イ 相互協議手続は国内救済手続とは別個の制度であり、納税者は、同時に両手続の申立てができる。両手続はそれぞれ目的・性格及び手続構造等を異にしており、担当部局も異なることから、その結果は異なり得る。また、国内救済手続における取消裁決及び取消判決は行政庁を拘束するが、相互協議の合意は納税者等を拘束しない。そこで、両手続が同時に申立てられ、それらが同時追行される場合、とりわけ、権限ある当局にとって不都合が生じる。

ロ 両手続の調整に当たっては、①両手続の目的・性格の相違（権利救済制度と紛争解決手段）、②両手続の法的拘束性の相違（上記イのとおり）、③両手続における納税者の権利等（裁判を受ける権利、相互協議申立権の行使により生じる当局の合意努力義務）に配慮する必要がある。なお、両手続の同時追行の場合における権限ある当局及び納税者の対応については、国内救済手続における棄却裁決又は棄却判決後の相互協議の合意による下方修正の可否を踏まえることが望ましいと考える。この点については、棄却裁決及び棄却判決の場合は、課税庁の処分に違法性あるいは不当性がない旨を判断したにとどまるものとされ、その後に課税庁が職権により当該処分を取り消すことは可能とされていることから、下方修正は法律的には可能と思料する。

ハ 【小括】

上記イ及びロを踏まえ、両手続の調整の在り方を検討すれば以下のとおり。

(イ) 納税者が国内救済手続を追行する場合、権限ある当局は、納税者から留保の要請がない限り、相互協議手続を進め、合意できる見込みとなった段階（仮合意）で納税者に対し、国内救済手続を継続するか否

かについての意思を確認する。納税者が継続しない旨の意思を表明した場合（不服申立ての取下げ）には合意を成立させ国内実施する。継続の意思を表明した場合の対応については、以下の（ロ）及び（ハ）の仮合意に達した場合に同じ。

（ロ）納税者が国内救済手続の追行を留保する場合も、権限ある当局は、相互協議手続を進め、仮合意に至った段階で納税者に対し、国内救済手続を継続するか否かの確認を求め、納税者が継続しないとした場合には合意を成立させ国内実施する。納税者が国内救済手続を継続する旨の意思を表明した場合には、①相互協議を終了させる対応と、②合意を留保（相互協議の一時中断）し裁決等の結果を待つ対応の二つが考えられる。

（ハ）上記（ロ）の二つの対応の選択は、権限ある当局の合意努力義務をどこまで求めるかの問題であるが、相互協議の目的・性格（適合しない課税の回避・紛争解決手段）から、仮合意に至った段階で既に義務は果たしているといえ、協議は終了となろう。相互協議の一時中断は相手国との関係もあるが、実益の限りにおいて選択の余地があろう。仮合意前に裁決等（一部取消し）が出された場合には、権限ある当局は、その内容（課税額等）を更に納税者有利にすべき理由を認めなければ、当該裁決等の内容に基づき、相手国に対し、対応的調整を求めることとなろう。

（ニ）納税者が国内救済手続を継続しない旨の意思を表明することは、当該手続の取下げを伴うと考えられるが、仮に当該意思を表明した上でこれを追行した場合には、納税者の相互協議に係る権利の濫用又は不当な使用であること、また、課税真空地帯の発生の認容は相互協議の意図するところではないとの理由から、不服申立ての取下げを待って合意を成立させるとの対応は合理的とされよう。

（ホ）相互協議における国内救済手続の前置については、両手続の目的、性格、手続構造が異なるとの前提に立てば、課税当局によるそのよう

な対応には問題があろう。また、それを可能とするような規定自体の制定も難しいのではないかと考える。しかし、仮に、国内救済手続前置の立法化は可能ということであれば、その前提として、権限ある当局による裁決又は判決後の下方修正の権限を明記すべきである。

(3) 相互協議における納税者の権利保護

イ 相互協議は権限ある当局間のみ協議であり、納税者は参加できないが、協議に関連して権限ある当局より、一定の場合に、「相互協議の申入れを行わない旨の通知」や「相互協議を終了した旨の通知」が発出される（相互協議通達に規定）。そこで、納税者はこれらの通知に対し不服申立てができるかといった疑問がある。

ロ 不服申立ての要件は、①行政処分であること、②不服申立ての利益が存在すること、の二つである。①は、「公権力の行使として、外部に対してなされる直接の法的効果を生ずる行為」とされ、当該行為とは、「その行為によって国民の権利義務を形成することが法律上認められているもの」とされる。②は、「行政庁の違法又は不当な処分によって、自己の利益を侵害された場合」とされる。なお、行政当局の自由裁量事項については、原則として、権利侵害等の問題は生じない。

ハ 【小括】 相互協議は権利救済制度ではなく、国家間の課税権の調整に係る紛争・対立の解決手段（外交交渉）であるとの立場からは、その遂行における納税者の権利は制限されるから、かかる不服申立てはできないとする見解となろう。しかしながら、上記の二通知については、①それは当局が一方的に事実を認定し、法令を解釈・適用するものであって、②それにより当初課税が租税条約の規定に適合するものであるとの効果を生じさせるとして、行政処分に該当するとされる余地があるように思われる（合意努力義務を発生させる相互協議の申立てが『正当と認める場合』なる概念は、司法的コントロールに服するとされ得る）。次に、不服申立ての利益「法的に保護された利益」についても、③納税者の申立権の保障・充足が、権限ある当局による合意努力義務の適正なる遂行

に依ることを考えれば、存在するとされる可能性があるように思われる。

目 次

はじめに	17
1 相互協議と租税法律主義の関係（第1章～第3章）	19
2 相互協議と国内救済手段の関係（第4章～第5章）	19
3 相互協議手続における納税者の権利保護（第6章）	20
【相互協議と租税法律主義の関係】	
第1章 租税法律主義と租税条約の適用	21
第1節 租税法律主義	21
1 租税法律主義の概念・概要	21
2 租税実体法と租税手続法	21
3 租税条約の規定	22
第2節 租税条約の国内適用	22
1 租税条約の国内的効力	22
2 租税条約の国内直接適用	23
3 租税法律主義との関係	23
第2章 相互協議の目的・性格	25
第1節 租税条約の目的・機能	25
1 租税条約の主たる目的	25
2 租税条約の機能	25
第2節 相互協議制度	26
1 制度の必要性・目的	26
2 相互協議規定の内容	27
3 相互協議規定の性格	28
(1) 規定の抽象性	28
(2) 手続法規定	28
4 租税条約の規定に適合しない課税	29
5 小括	30

(1) 相互協議規定の性格	30
(2) 相互協議の性格	30
(3) 相互協議規定の特徴・意義	31
第3節 租税条約の解釈	31
1 租税条約に定める解釈ルール	31
2 ウィーン条約の規定	32
3 モデル条約及び同コメンタリー等	33
(1) 文脈への包含性と法的拘束性	33
(2) 尊重すべき国際ルール	33
第3章 権限ある当局の権限の範囲	35
第1節 総論	35
1 規定の性格・規定振りから生じる権限の範囲	35
2 国内直接適用性の要請から生じる権限の範囲	36
3 規定の射程から生じる権限の範囲	37
4 相互協議の目的・性格から生じる権限の範囲	37
5 条約の解釈原則からの権限の範囲	38
第2節 権限ある当局の権限の範囲（移転価格課税に係る相互協議）	39
1 特殊関連企業条項	39
2 特殊関連企業条項の解釈	40
3 対応的調整等の根拠規定（実体法規定・手続法規定）	41
(1) 租税条約上の規定	41
(2) 国内税法上の規定	42
4 権限ある当局の権限の範囲	42
(1) 手続規定・抽象的規定	43
(2) 特殊関連条項に基づく合意	43
(3) 特殊関連企業条項の射程	44
(4) 相互協議の目的・性格	44
(5) ウィーン条約等国際ルールに基づく解釈・適用	45

第3節 権限ある当局による譲歩とその範囲	45
1 権限ある当局の譲歩の意味	45
2 権限ある当局の譲歩	46
(1) 譲歩の基準	46
(2) 租税法律主義との関係	46
3 ウィーン条約の適用	47
(1) ウィーン条約の解釈原則	47
(2) 租税条約の趣旨・目的	47
(3) 特殊関連企業条項の解釈	48
(4) 算定方法における合法性	49
(5) 目的論的解釈に基づく算定方法	49
4 譲歩の合法性	50
【相互協議と国内救済手段の関係】	
第4章 同時追行の問題点と調整に当たり考慮すべき事項	51
第1節 両手続の概要	51
1 相互協議手続の概要	51
(1) 相互協議の申立て	51
(2) 相互協議の実施	52
(3) 合意の国内実施	52
2 国内救済手続の概要	52
(1) 不服申立て	52
(2) 税務訴訟	53
第2節 両手続同時追行の問題点と実務的対応	54
1 両手続申立ての発生と理由	54
2 両手続同時追行上の問題点	54
(1) 目的・性格・手続構造の相違	54
(2) 法的効果(拘束性)の相違	55
(3) 問題点	56

3 実務的対応（相互協議通達の規定等）	57
第3節 両手続の調整に当たり考慮すべ事項	57
1 両手続の調整規定の有無	57
2 両手続の目的・性格の相違	58
（1）権利救済制度と紛争解決手段	58
（2）相互協議の目的・責務	59
3 相互協議合意の法的効果（拘束性）	59
4 相互協議における納税者の権利	60
5 小括	60
第4節 裁決又は判決後の相互協議の合意による下方修正について	61
1 裁決及び判決の拘束力	61
（1）裁決の拘束性	61
（2）判決の拘束性	61
2 相互協議の合意による下方修正	62
3 審判所の解釈・適用との調整	63
（1）国税通則法99条	63
（2）合意に先立つ協議	64
（3）事実認定について	64
4 判示された解釈・適用との関係	65
第5章 両手続の調整の在り方	67
第1節 権限ある当局の対応	67
1 納税者が国内救済手続を迫行する場合	67
2 納税者が国内救済手続の迫行を留保する場合	68
（1）相互協議で仮合意に至った場合	68
（2）仮合意に至るも国内救済手続が継続される場合	68
（3）仮合意前における裁決等の場合	69
（4）権利の濫用	69
3 仮合意への「同意」について	70

(1) 「同意」の法的性格	70
(2) 事実行為とその効果	70
4 前置規定の可能性	71
第2節 諸外国の取扱い	72
1 アメリカ(相互協議手続：歳入手続 2002-52 第7条)	72
2 ドイツ(相互協議手続及び仲裁手続に関する実施要領 3.4)	73
3 オーストラリア (TR2000/16 Part4 Mutual Agreement Procedure)	73
4 カナダ (相互協議手続：IC71-17R4)	74
5 小括	74
第3節 納税者における対応	75
1 両手続の目的・性格	75
2 手続の選択	75
3 裁決・判決後の下方修正	76
4 小括	76
(1) 納税者の対応	76
(2) 識者見解	76
第4節 同時審査手続	77
1 趣旨	77
2 米国の同時審査手続 (米国歳入手続)	78
(1) 総論	78
(2) 同時審査手続の申入れ時期	78
(3) 裁判中の事案	78
(4) 同時審査手続の申立て	78
(5) 相互協議過程における審査部の役割	79
(6) 同時審査手続の拒否又は終結	79
(7) 審査部への再移管	79
3 わが国での導入の可能性	79

(1) 権利救済機関・独立性	79
(2) 権限ある当局のフレキシビリティ	80
(3) 不服審査担当部局への再移管	80
【相互協議手続における納税者の権利保護】	
第6章 相互協議手続における納税者の権利保護	81
第1節 相互協議手続の概要	81
1 相互協議の申立て	81
2 相互協議の実施	81
3 合意の実施	81
第2節 納税者（申立者）への通知	82
1 相互協議の申入れを行わない旨の通知	82
2 相互協議を終了した旨の通知	82
第3節 不服申立ての根拠規定・要件	83
1 行政不服審査法・行政事件訴訟法	83
(1) 行政不服審査法の趣旨等	83
(2) 行政事件訴訟法の原告適格	84
2 申立ての要件	84
(1) 行政庁の処分	84
(2) 取消しを求める利益の存在	84
第4節 相互協議関連通知に対する不服申立ての可否	85
1 総論	85
(1) 否定的見解	85
(2) 肯定的見解	86
2 相互協議の申入れを行わない旨の通知	86
(1) 行政処分性について	86
(2) 不服申立ての利益について	87
3 相互協議を終了した旨の通知	88
(1) 行政処分性について	88

(2) 不服申立ての利益について	88
4 諸外国の取扱い	89
(1) ドイツ	89
(2) アメリカ (事例)	90
(3) スペイン (2003 年判決 : 2000 判決を支持)	90
5 相互協議の合意に対する不服申立て	91
むすび	92

はじめに

わが国は現在 55 カ国と租税条約を締結ないしその適用の確認をしているが、そのすべてに相互協議に関する規定（以下、「相互協議規定」という。）が盛り込まれている。相互協議規定⁽¹⁾では、個別の課税等の事案に係る協議、租税条約の解釈又は適用に係る協議及び租税条約に定めのない二重課税に係る協議の三つの形態について規定している。このうち、個別の事案にかかる協議（以下、「個別事案協議」という。）については、基本的に、①納税者は、租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合に相互協議の申立てができること、②権限ある当局は、その申立てを正当と認める場合、当該適合しない課税を回避するため、相手国の権限ある当局との合意により当該事案を解決するよう努力すべきこと、③成立したすべての合意は、両締約国の国内法令上の期間制限にかかわらず実施すべきこと、を定めている⁽²⁾。

このように、相互協議規定は、納税者に対し申立ての権利を与えるとともに、権限ある当局に対し事案を解決する権限を与え、これまで、特殊関連企業間の国際取引を通じた所得の海外移転を規制するいわゆる「移転価格税制」の発動に起因する二重課税等の事案の解決に重要な役割を果たして来た。そして、その重要性は今後も増大するものと思われる⁽³⁾。しかしながら、同規定では、個別事案協議についてみると、単に「権限ある当局間の合意により解決する」といった表現となっており、その解決についても「解決するよう努める」として合意努力義務を課すにとどまっている。ただし、成立したすべての合意については、「国内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

(1) 本稿では、OECD モデル条約 25 条（相互協議）の規定を中心に検討する。

(2) OECD モデル条約 25 条 1 項及び 2 項。なお、「権限ある当局」については、各租税条約にその定義が置かれており、わが国の場合には「財務大臣又は権限を与えられたその代理人」とされている。

(3) 国際税務 Vol. 23 No. 10 p. 2 では、国税庁による発表として、平成 14 事務年度におけるわが国の相互協議発生件数は 94 件、処理件数 80 件、繰越件数 164 件としている。

い」として、その国内実施を明確に義務付けている⁽⁴⁾。また、納税者による相互協議の申立てについては、「国内救済手段とは別に認める」としているものの、当該国内救済手段の追行との関係については何ら定めていない。

したがって、相互協議における権限ある当局の「合意」及びその合意に至る過程である「協議の実施」については、④わが国の憲法が明確に規定する「租税法律主義」の観点から⁽⁵⁾、あるいは、⑤わが国の国内法が規定する救済手段との関係から⁽⁶⁾、更には、⑥協議手続の遂行における納税者の権利保護の観点から⁽⁷⁾、問題や疑義が指摘されている⁽⁸⁾。既述したように、今後も相互協議の果たす役割の増大が予測されるところ、かかる問題や疑義の解消が少しでもできれば、本制度の更なる有効活用に資するものと思われる。そこで、本稿では、相互協議を巡る諸問題のうち以下の三つの問題に焦点を当て、相互協議を取り巻く条約・法律の適用関係につき整理を試みることにする。検討に当たっては、これらの問題が顕著に現れる移転価格課税に係る相互協議を中心に行う。

-
- (4) 合意に国内実施義務が課されているということは、後に検討する租税法律主義の観点から、その内容が合法的なものであることを要請する。
- (5) 水野忠恒「国際課税の理論と実務（金子宏編）・4 仲裁制度の検討」p. 68 では、相互協議という合意によっても、権限ある当局が課税権を譲歩するということが、国内法として認められるものであるのか疑問のあるところ、とする。
- (6) 憲法 32 条（裁判を受ける権利の保障）、国税通則法 102 条（裁決の拘束力）、行政事件訴訟法 33 条（取消判決の拘束力）との関係で、とりわけ、権限ある当局に不都合が生じる（不都合の内容については後述）。
- (7) 権限ある当局による相互協議の実施や合意に関連する各種通知に対する納税者の不服申立て等の可否
- (8) 駒宮史博「租税研究 2003. 3」p. 78 では、移転価格課税後の相互協議については、課税事実としての独立企業間価格の認定手続なのか、一定の譲歩も含めた、国内税法に優先する一定の課税裁量権をも含めたものと解釈すべきなのかについては必ずしも明確でない、としつつも、その性格については、本質的に独立企業間原則に基づく適正な課税所得額を、両権限ある当局が発見するための手続であって、政治的な妥協の余地をさぐる外交交渉とは異なる、とする。 また、増井良啓「移転価格税制—経済的・二重課税の排除を中心として—」（日税研論集. Vol. 33）p. 63 では、相互協議と対応的調整の問題を考える前提として、相互協議の性質をどうとらえるかという根本的な問題が存在する、とする。

1 相互協議と租税法律主義の関係（第1章～第3章）

租税法律主義（合法性の原則）の下では、租税行政庁に課税裁量権は認められていないとされる。しかしながら、相互協議においては、移転価格課税に係る協議の場合が特にそうであるように、双方の締約国の課税権が衝突することから、合意に達するには双方の締約国の譲歩（課税権の譲歩）は不可欠とされる⁽⁹⁾。すなわち、権限ある当局は、相互協議において、事案によっては国内税法の規定に抵触する内容の合意をせざるを得ないといった局面に立つこととなる。そして、権限ある当局間で合意が成立した場合には、租税条約上の義務の履行として、国内においていわば強制的（国内税法の規定にかかわらず）にその内容が実施されることとなる。ただし、租税法律主義の観点からは、成立した合意は合法的なものであることを要請される。そこで、わが国の権限ある当局が相互協議において有する(合意)権限の範囲、すなわち、国内税法を変容するような内容の合意をする権限(その根拠規定を含む。)とその限界につき検討する⁽¹⁰⁾。

2 相互協議と国内救済手段の関係（第4章～第5章）

わが国が移転価格課税等を行ったケースでは、相互協議規定がそれを保障するところ、納税者から相互協議の申立てと国内救済手段である不服申立て（又はその後の訴訟提起）が同時期になされるといった事態が発生する。その場合、現在のところ、両手続の追行を調整する規定は租税条約上も国内法上も存在しないことから、両手続が同時並行して追行（又はそれを要請）されることがあり得る。そうすると、わが国の憲法上裁判を受ける権利が納税者に保障されていること、また、法律上、取消裁決及び取消判決が行政庁を

(9) 小松芳明「国際税務 Vol.13 No.1」p.11 では、政府間で合意を行うために不可欠な互譲は、租税条約上関係税務当局に付与された権限の一つである、とする。

(10) Avery Jones ほか「The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention-1」p.337 では、国際公法では国家間の紛争の解決形態には、外交交渉(diplomatic means)、国際仲裁及び国際裁判所の決定の三つがあり、相互協議は外交交渉という形態に属する、とする。

拘束するとされていること等から、とりわけ、相互協議を担当する権限ある当局にとって様々な不都合が発生する⁽¹¹⁾。そこで、両手続の追行についての調整の在り方、特に、権限ある当局の側からの対応に重点を置き、わが国の相互協議手続に関する通達（事務運営指針。以下、「相互協議通達」という。）⁽¹²⁾に規定されている対応を含め、実務的に採られている対応について検討するとともに、納税者の立場から望ましいと思われる選択についても検討する。

3 相互協議手続における納税者の権利保護（第6章）

相互協議規定では、納税者から相互協議の申立てがなされ、その申立てが正当（申立てに理由がある）と認められるとき、権限ある当局は、満足すべき解決を与えることができない場合には、相手国の権限ある当局との合意によりその事案を解決するよう努めることとされている⁽¹³⁾。このように、相互協議は、納税者と課税当局が対立し、納税者が争いの直接当事者となる不服申立て又は訴訟とは異なり、国家(又は政府)間、すなわち、権限ある当局間のみで事案を解決する制度である。したがって、納税者が協議に参加することは認められておらず、納税者に対しては、一定の場合に、権限ある当局より「相手国に相互協議を申し入れない旨の通知」、あるいは「相互協議を終了した旨の通知」が行われる（相互協議通達 第2の13(2)、第2の17(2)、第4の31(3)）。このように、納税者の参加が認められていない相互協議の実施過程におけるこれらの「通知」に対して、相互協議の手続における納税者の権利保護の観点から、納税者による不服申立てが認められるか否かにつき検討する。

なお、文中における意見は、筆者の個人的見解であることをお断りする。

(11) 相互協議の合意の法的効果(拘束性)及び同時追行における権限ある当局にとっての不都合の内容については後述する。

(12) 平成13年6月25日付官協1-39ほか「相互協議の手続について（事務運営指針）」

(13) OECDモデル条約25条1項及び2項

【相互協議と租税法律主義の関係】

第1章 租税法律主義と租税条約の適用

第1節 租税法律主義

1 租税法律主義の概念・概要

租税法律主義は、わが国の憲法30条及び84条に明記されているが、それは歴史的な概念であり、その承認は近代法治国家では当然のこととされる。そして、その内容は、課税要件及び租税の賦課・徴収の手続を法律（以下、「租税法」という。）により規定すべきであり（課税要件法定主義）、当該課税要件が充足されている限り租税行政庁には租税の減免の自由なく、また、租税を徴収しない自由もない（合法性の原則）とするものである（租税法律主義の内容としては、他に、課税要件明確主義、手続的保障の原則がある）⁽¹⁴⁾。すなわち、わが国における租税法律主義の下では、租税行政庁には課税裁量権は与えられていない。

2 租税実体法と租税手続法

課税要件法定主義の下では、納税者の納税義務の確定には、納税義務の成立に関する実体法規定（納税義務者、課税物件、課税標準等について定める課税要件規定⁽¹⁵⁾）と、納税者の納税義務の確定・履行に関する手続法規定（納税申告、更正又は決定、納付・徴収、滞納処分等に関する租税の徴収・賦課手続規定）の双方が充足されなければならない。換言すれば、租税法律主義の下で、納税者は、自己の納税義務の成立が実体的に適正であることを求める権利及びその確定・履行の手続が適正であることを求める権利の双方を有

(14) 村井正「税法の基礎知識（金子宏・武田昌輔 代編）・9 租税法律主義」p. 11。金子宏「租税法第八版増補版」p. 82

(15) 松沢智「新版 租税実体法」p. 4-5

する⁽¹⁶⁾。すなわち、わが国において、納税者の納税義務を成立・確定・履行させるためには、実体法規定と手続法規定の双方が存在する必要がある。

3 租税条約の規定

わが国は、所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止を目的として、諸外国との間で租税条約を締結しており、そこでは、課税要件及び課税手続に関する規定が設けられている⁽¹⁷⁾（わが国の内閣には条約締結権があり、行政府にも課税要件等を制定する権利が認められ、国会の立法権の例外とされる。ただし、国会の承認が必要とされる⁽¹⁸⁾。）。そして、わが国の憲法は、締結された条約を誠実に遵守すべき旨を規定している⁽¹⁹⁾ことから、租税法律主義の下で課税に際しその存在及び充足を要請される「租税法」には「租税条約」が含まれる⁽²⁰⁾。したがって、相互協議における権限ある当局の合意に係る権限と租税法律主義の関係を検討するに当たっては、租税条約（の規定）と国内税法（の規定）の適用関係の整理が必要となる。

第2節 租税条約の国内適用

1 租税条約の国内的効力

条約の国内的編入手続については、条約を国内法として適用するためには事前にその内容を法律として変型する必要があるとする「変型方式」と、それをそのままの形で国内法として一般に受容し執行する「一般的受容方式」

(16) 久保茂樹「租税行政と権利保護（芝池義一、田中治、岡村忠生 編）」p. 137

(17) 岩沢雄司「条約の国内適用性」—いわゆる“SELF-EXECUTING”な条約に関する一考察— p. 85 では、今日では「条約」は「あらたに税を課し、又は現行の租税を変更する」ことができることが広く認められている、とする。

(18) 憲法第73条第3号（内閣の職務権限）。谷口勢津夫「租税条約論」 p. 31。

(19) 憲法第98条（憲法の最高性と条約及び国際法規の遵守）

(20) 木村弘之亮「国際税法」 p. 24 脚注(3) では、条約（ここでは特に租税条約）は、国会承認をその成立要件としており、その限りにおいて租税条約は、租税の法律と同様に租税法律主義の要請をみたす、とする。

があるが、わが国では、憲法の条約を誠実に遵守すべき旨の規定等から、後者が採られているとされる⁽²¹⁾。すなわち、条約一般、そして、租税条約についても、わが国では国内法化のための特段の経路を経ることなくそのままの形で国内的効力（国内法としての効力）を有し、法律に優先する⁽²²⁾。

2 租税条約の国内直接適用

租税条約は、一般的受容方式の下で、そのままわが国で国内的効力を持つこととなる。しかしながら、だからといって、直ちに、自力執行力（国内直接適用可能性）を有することにはならないのであって⁽²³⁾、国内直接適用が可能であるのは、課税制限規定であり、かつ、その内容が明確である場合とするのが通説である⁽²⁴⁾。すなわち、国際法が国内法を修正又は無効ならしめるべき場合には、当該規定がその旨を疑いの余地なく表現しなければならないとされており⁽²⁵⁾、国際法の一つを構成する租税条約にも、当然に、このことが当てはまる。

3 租税法律主義との関係

租税条約の規定は、後述（第2章の第1節）するように、税の経済取引への阻害を除去すべく、国際的な二重課税等の回避を目的として、基本的に、自国における非居住者及び外国法人に対する課税権の行使を制限するものと

(21) 山本草二「国際法(新版)」 p. 102-104

(22) 山本・前掲注 21 p. 104

(23) 岩沢・前掲注 17 p. 285 では、条約の「国内適用可能性」は条約の「国内的効力」とははっきり区別される必要があろう、としている。

(24) 金子宏「現代立憲主義の展開 下：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—」 p. 446 谷口・前掲注 18 p. 31-32。

(25) K. Vogel 「Double Taxation Conventions」 p. 1369 では “If a rule of international law is meant to modify domestic law, or to make it inoperative in specific cases, it must make this absolutely clear even beyond a shadow of a doubt.” とする。木村弘之亮「法学研究第71巻 第9号」 p. 54 も同旨で、「努める」及び「国内法上の権利救済の方途にかかわらず」のような言い回しによってでは、明確性の要請は不十分、とする。

なっている⁽²⁶⁾。具体的には、租税条約中に両締約国の課税権の競合を調整(課税権を配分)する旨の規定を置いており、それらの規定の中には国内税法の規定を修正するものも存在する。上記2で述べた国内直接適用が可能とされる課税制限規定がその例である。

租税条約がわが国において国会の承認を経て国内効力を有することとなり、租税法律主義にいう「租税法」の一部を構成するに至ったときは、当該租税条約における国内直接適用が可能な規定の適用によって国内税法の規定が修正されるとしても、租税法律主義の観点からは何ら問題ないところである。それは、租税条約の本来の機能の発現だからである。

(26) OECD モデル条約第7条(恒久的施設がある場合にのみ課税権がある旨規定)。第10条(配当に対する制限税率の適用)等

第2章 相互協議の目的・性格

第1節 租税条約の目的・機能

1 租税条約の主たる目的

国は国家主権として固有の課税権を有しており、国際法上これに対する制限はないとされる（課税高権といわれる。）⁽²⁷⁾。すなわち、各国はその課税権をいわば任意に行使することができるのであり、その結果、同一の納税者の所得に対して二つの国が課税する状況（法的二重課税といわれる。）、あるいは異なった納税者に対してではあるが同一の所得に対して二つの国が課税する状況（経済的二重課税といわれる。）が発生する（以下併せて、「国際的二重課税」という。）。更に、各国による租税法の独自立法ないし執行は、納税者による国際的脱税あるいは租税回避行為を容認することとなる場合もある。国際経済の健全なる発展及び国際的な人的交流の促進の阻害要因等となる税については、極力これを除去する必要がある。このように、租税条約は、各国の課税権の競合による国際的二重課税等の排除及び国際的脱税等の防止を主たる目的とするものである⁽²⁸⁾。

2 租税条約の機能

各国の課税権の競合により生じる国際的二重課税を回避するためには、各国がそれぞれの課税権の行使を制限する必要がある。具体的には、国際取引に係る所得に対する課税権を配分することであり、それを国家間で約束する必要がある。それが租税条約の締結である。したがって、租税条約において

(27) Martin Norr “Jurisdiction to Tax and International Income” Tax Law Review (1962) p. 431 では、“No rules of international law exist to limit the extent of any country’s tax jurisdiction.” とする。

(28) 税には経済的中立性（阻害要因・誘引要因の除去）が要求される。租税条約の正式名称では一般にこの「二重課税の回避」と「脱税の防止」の二つの目的が冠される。

は、ある所得については一方の締約国のみに課税権を与える旨の規定が置かれ、別の所得については、両締約国に課税権を与えた上でいずれか一方の締約国に優先権を与えるとといった旨の規定が置かれている⁽²⁹⁾。すなわち、租税条約は、両締約国の課税権を配分する規範（課税権の配分規範）としての機能を持ち⁽³⁰⁾、基本的には、両締約国において、その非居住者個人（相手国の居住者）及び外国法人（相手国の内国法人）に対する課税権を制限するものとなっている。

第2節 相互協議制度

1 制度の必要性・目的

各国は租税条約の締結により、課税権の配分を通じてその目的である国際的二重課税等の回避の実現を図るのであるが、これは、両締約国がその規定を統一して解釈・適用することによって可能となる。しかしながら、①租税条約の規定は、国際的合意の性格上、簡易・抽象的なものとならざるを得ず、不明確な部分があること、②一定の定義規定は置くが、その他の用語の解釈については基本的に国内法における用語の意義によること⁽³¹⁾、③各国による法令の執行はその文化等を反映して異なるほか、その解釈・適用にはそれぞれの国の利害が絡むことから、各国における租税条約の規定の解釈・適用が必ずしも一致するとは限らない⁽³²⁾。すなわち、一方又は双方の締約国による

(29) OECDモデル条約12条(使用料条項)では一方の締約国のみに課税権を認めている。他方、10条(配当条項)及び11条(利子条項)では、双方の締約国に課税権を認めた上で、23条(A)の2項において、所得源泉地国に課税優先権を認めている。

(30) 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) p.154では、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必要がある、とする。

(31) OECDモデル条約3条2項

(32) 谷口・前掲注18 p.8では、租税条約の規定は締約国間で解釈が食い違うことを許さないほど一義的かつ明確に定められているとは言い難く、むしろ実行可能性の考慮から多数の不確定概念を定めているが故に、その解釈に当たって締約国の利害

課税処分等が、租税条約の規定に適合しないといった事態が発生する⁽³³⁾。そこで、このような問題を解決するための制度が必要となり、それが相互協議制度である。したがって、相互協議の目的は、「租税条約の規定に適合しない課税の回避」である。

2 相互協議規定の内容

OECD モデル条約（以下、「モデル条約」という。）25 条では、①個別の課税事案に係る協議、②租税条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義に係る協議、及び、③租税条約に定めのない二重課税の除去に係る協議の三つの形態について定めている。このうち、本稿で焦点を置く個別事案協議については、以下のとおり規定している⁽³⁴⁾。

- 1 項：「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又は受けるに至ると認める者は、その事案について、当該締約国の国内法令で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ある当局に対して、申立てをすることができる。」
- 2 項：「権限ある当局は、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合意によってその事案を解決するよう努める。成立したすべての合意は、両締約国の国内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。」（以上、下線付加）
なお、本条における協議の共通事項として、第4項において、「両締約国の権限ある当局は、合意に達するため、直接相互に通信することができる」旨の規定を置いている。

が考慮に入れられる余地も生じてくるであろう、とする。

(33) 適合しない課税の意味については後述（同節の4参照）

(34) 個別事案等の協議については1項及び2項に規定され、その他の協議については3項に規定されている。

3 相互協議規定の性格

(1) 規定の抽象性

相互協議規定では、基本的に、①納税者は、租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合、自国の権限ある当局に相互協議の申立てができること、②権限ある当局は、その申立てを正当と認める場合、当該適合しない課税を回避するため、相手国の権限ある当局と合意により当該事案を解決するよう努力すべきこと、そして、③成立したすべての合意は、両締約国の国内法令上の期間制限にかかわらず実施すべきこと、を定めている。

しかしながら、本規定の内容が国内法との適用関係で明確であるのは、④納税者の相互協議申立権を不服申立てや訴訟提起の権利とは別に認めたこと、及び、⑤権限ある当局間で合意が成立した場合には国内法で定める期間制限を超えて実施すべきことの2点のみであり、権限ある当局による国内税法を超えた合意の可否については、明確でない。しかも、当該合意については、権限ある当局に対しそれに達するための努力義務を課すにとどまっており、合意義務は課していない。すなわち、本規定は、「租税条約の規定に適合しない課税」を「権限ある当局間の合意により解決するよう努める」といった、極めて抽象的な表現となっている。

(2) 手続法規定

相互協議規定では、個別事案協議に関しては、「租税条約の規定に適合しない課税を権限ある当局間の合意により解決するよう努め、合意が成立した場合にはこれを実施する」旨規定している。その内容は、租税条約上の他の規定（適合性の対象とされる規定）が存在することを念頭に、一方又は双方の締約国の措置の当該規定への適合性に係る問題を合意により解決させ、その解決結果（内容）の国内実施を可能ならしめるというものである。すなわち、本規定は、個別事案協議に関しては、基本的に、一方又は双方の締約国による課税処分等が租税条約上の課税要件規定（課税制限規定）に適合しない場合に、権限ある当局間の合意を得て、一方又は双方の締約国における納税者の納税義務を確定(主として減額更正)に導く手続に

ついて定めたものであり、その意味で手続法規定⁽³⁵⁾ということができる。

4 租税条約の規定に適合しない課税

相互協議規定では、一方又は双方の締約国の「措置」による「租税条約の規定に適合しない課税」を「権限ある当局間の合意」により解決する旨規定する⁽³⁶⁾が、ここにいう「措置」とは、一般的には、締約国の課税当局による課税処分を意味するといつてよい⁽³⁷⁾。そして、この課税処分は、事案における課税要件事実の認定、租税法（国内税法及び租税条約）の解釈・適用によってなされる。したがって、当該「措置」の「租税条約の規定への適合性」とは、一方又は双方の締約国による課税処分等が、適正なる課税要件事実の認定の下で、租税条約の規定に対する法的意味の適正なる理解（解釈）が行われ、当該課税要件事実への当該規定の適切なる当てはめ（適用）がなされたかを問うことを意味する⁽³⁸⁾。すなわち、相互協議においては、権限ある当局は、事案における課税要件事実の認定を含め、租税条約の規定の解釈・適用の在り方について議論する⁽³⁹⁾。そうすると、権限ある当局が「適合しない課税を合意により解決する」との趣旨は、当該事案の課税要件事実の認定を

(35) わが国又は外国課税当局による課税に係る相互協議の合意に基づくわが国での減額更正（対応的調整等）のための租税条約上の手続規定として位置付けられる。この点については、第3章で詳述する。

(36) OECDモデル条約25条1項

(37) 納税者による移転価格の申告調整や国会による立法措置等を含むから、実際には課税処分よりも広い概念といえる。

(38) 松沢・前掲注15 p. 14は、税法の解釈とは、租税法規の中にある法的意味を理解することであり、税法の適用とは、具体的な事実につき租税法規をあてはめて一定の法的効果を生ぜしむることをいう、とする。

なお、このことからすると、租税条約の規定に適合しない課税は、当該規定に反する（違法な）課税ともいえるが、わが国の移転価格課税が国内税法上も租税条約上も適法であり、相手国での対応的調整を求める相互協議の申立てを考えると、その概念はもう少し広いというべきであろう。

(39) 倉内・前掲注30 p. 158では、「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が意図している目的・機能が阻害されている状態、としている。

含め、当該事案に対する租税条約の規定の解釈・適用に関する権限ある当局間の見解(の相違)を一致させること(納税者と権限ある当局の見解の相違解消ではない。)⁽⁴⁰⁾といえる。

5 小括

(1) 相互協議規定の性格

相互協議規定は、納税者による申立てから権限ある当局による協議の実施、そして、成立した合意の国内実施（主として、減額更正）に至る一連の手續について定めており、その法的性格は手続法規定である。したがって、納税者の納税義務を確定させるためには、租税法律主義の下では、本規定のほかに課税要件を定めた実体法規定が別途必要である。

確かに、相互協議規定では、権限ある当局に対し、租税条約の規定に適合しない課税に係る事案を解決する権限を与えているが、その規定振りは極めて抽象的であり、解決すべき義務も課していない。すなわち、本規定は、国内税法を修正又は無効ならしめることにつき、その旨を疑いの余地なく表現しているとはいえない。したがって、租税法律主義の観点から、権限ある当局は、本規定のみを根拠に国内税法の規定を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いわざるを得ない⁽⁴¹⁾。

(2) 相互協議の性格

(40) 倉内・前掲注 30 p. 158 では、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ある当局間の協議手続である、とする。

(41) Avery Jones ほか・前掲注 10 p. 341 では、“The tax administration has a general legal obligation diligently to enforce the tax law as interpreted by the courts. However, the mutual agreement provision of a tax treaty, which is considered to be superior to internal statutes, expressly confers upon the tax administration power to adjust Japanese taxation which is not in accordance with the treaty.” とするが、一方で “The tax administration will be able to so act within the constitutional limitation of the protection of private property right.” ともする。

相互協議は、その目的、租税条約の規定に適合しない条約に課税の意義及び当該適合しない課税の回避の方法等から、その基本的な性格を整理すれば、以下のとおりである。

- ① それは、国際法（租税条約）の規定の解釈・適用を巡る協議である。
- ② それは、国際的な法的紛争・対立（租税条約の規定の解釈・適用を巡る紛争・対立）の解決手段である。
- ③ それは、外交ルートを通さない、当事者（課税当局）間の直接協議による紛争等の解決手段である。

（3）相互協議規定の特徴・意義

国際法上、条約における解釈・適用等に係る紛争を条約当事国が直接交渉で処理することは、特に合意がなければ行えないというものではなく、それを一切拒否することは、国際法上の承認された国家間ではありえないとされる⁽⁴²⁾。このことからすれば、租税条約に相互協議規定を置いたのは、租税条約の適用等に係る諸問題を簡易・迅速に処理し、租税条約の目的の早期実現を念頭に置いてのことであり、その趣旨・内容は、課税事案の解決を、①誰に行わせるか（権限ある当局に）、②いかに行わせるか（外交ルートを通さない直接協議による合意という方法で）、③成立した合意をいかに実施させるか（国内法の規定を超えて実施）、といった手続を定めたものといえる。ここに本規定の最大の特徴及び意義がある⁽⁴³⁾。

第3節 租税条約の解釈

1 租税条約に定める解釈ルール

相互協議では、租税条約の規定の解釈・適用を巡り協議がなされるのであるが、租税条約で用いられている用語については、まず、①文脈により別に

(42) 高野雄一「全訂新版 国際法概論下」p. 165

(43) 倉内・前掲注30 p. 157 も同旨

解釈すべき場合はそれが優先するとされている⁽⁴⁴⁾。次に、②租税条約に定義された用語については、定義どおりに解釈することが要請される。そして、③租税条約に定義されていない用語については、租税条約を適用する締約国の国内法における当該用語の意義を有するとされている。ただし、この場合にも文脈による解釈が優先される⁽⁴⁵⁾。この文脈については、次の2で述べる「条約法に関するウィーン条約」（以下、「ウィーン条約」という。）の31条2項にそれに含まれるものの規定がある。

2 ウィーン条約の規定

国家間の条約に対してはウィーン条約が適用される⁽⁴⁶⁾。同条約の31条（解釈に関する一般原則）では、「条約は文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈すべき」としている。そして、文脈に含まれるものとして、①条約の締結に関連して当事者間で締結された条約の関係合意、②条約の締結に関連して当事国が作成した文書で、条約の関係文書として認められたもの、を挙げている。また、同条約の32条（解釈の補足的な手段）では、31条による解釈では意味があいまい又は不明確である場合には、特に条約の準備作業及び条約の締結の際の事情に依拠することができるとしている。そして、同条約における「条約の対象及び目的に照らして解釈すべき」との要求は、当事者意思の延長線上にある条約目的の実現方法と一致するとして、条約解釈における法創造的機能（立法者意思の発見）を十分に認めているとされ⁽⁴⁷⁾、また、条約文の枠内において目的

(44) OECDモデル条約3条1項

(45) OECDモデル条約3条2項（一般的定義）。なお、同条約6条2項（不動産所得条項）では、不動産が存在する締約国の法令上有する意義を有する、としている。

(46) ウィーン条約1条（この条約の適用範囲）は、「この条約は、国の中の条約について適用する。」とする。

(47) 経塚作太郎「続条約法の研究」p. 247 では、解釈というものは常に立法者意思の不明確な面を補完するという意味で、法創造的機能をもつことになる、とする。また、ウィーン条約31条の解釈についてはp. 276。

論的解釈を認めているとされる⁽⁴⁸⁾。

3 モデル条約及び同コメンタリー等

(1) 文脈への包含性と法的拘束性

租税条約の規定の解釈に当たっては、実務においては、モデル条約及び同コメンタリーが、そして、移転価格課税に関する規定（特殊関連企業条項）については OECD 移転価格ガイドライン⁽⁴⁹⁾（以下、「移転価格ガイドライン」という。）が重要な役割を果たしてきたことについて異論はないであろう。ただし、これらの文書(報告書)については、ウィーン条約 31 条にいう「文脈に含まれる」とされるものには該当せず、また、「文脈とともに考慮する」とされるものにも該当しないように思われる⁽⁵⁰⁾。しかしながら、モデル条約及び同コメンタリーから明らかになる用語の意味をウィーン条約 31 条 4 項⁽⁵¹⁾にいう「特別の意味」として捉えることにより、この二つの文書をウィーン条約上の解釈規則に取り込み、これらに法的拘束力をもたせることが可能となるとの見解がある⁽⁵²⁾。

(2) 尊重すべき国際ルール

モデル条約及び同コメンタリー並びに移転価格ガイドラインが OECD 理事会による適合性を求める「勧告」や租税委員会の「報告書」であることに鑑みれば、それらが法的拘束力を持つとまではいえないとしても、OECD 加盟国であるわが国がこれを尊重すべき立場にあることは明らかである⁽⁵³⁾。現に、わが国の裁判例でも、地方税住民訴訟事件⁽⁵⁴⁾では、日米旧

(48) 谷口・前掲注 18 p. 13-14

(49) OECD1995 年報告書 “Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations (Report of the Committee on Fiscal Affairs)”

(50) 谷口・前掲注 18 p. 16 での見解。ただし、「文脈」を広義に解し含むとする見解もあるとしている。

(51) ウィーン条約 31 条 4 項は、「用語は、当事国がこれに特別の意味を与えることを意図していたと認められる場合には、当該特別の意味を有する」とする。

(52) 谷口・前掲注 18 p. 17-18。

(53) 別所徹弥『国際課税規範』としての OECD 移転価格新ガイドライン』（税大論叢 28）

租税条約 11 条（特殊関連企業条項）の解釈において、「このことは、日米租税条約と同様に、対応的措置の義務付けについての規定を有しなかった OECD の昭和 52 年改正前のモデル条約の解釈として、OECD 租税委員会が、昭和 59 年の報告書で『モデル条約 9 条 2 項に該当する条項がない場合であっても、第 1 項に相当する一中略一相互協議手続の対象となり得る。』との見解を示していることから裏付けられるところである。」とし、租税条約の規定の解釈に当たり、租税委員会報告書の見解を用いている⁽⁵⁵⁾。更には、日米新租税条約の締結に伴い交わされた交換公文では、移転価格ガイドラインについて、移転価格課税事案の問題につき国際的なコンセンサスを反映している、としている⁽⁵⁶⁾。

p. 443-444 では、ガイドラインの法的性格として、移転価格ガイドラインはモデル条約第 9 条 1 項を解釈したものであり、条約上の相互協議を拘束する。OECD 租税委員会の合意であり、参画した各国の税務当局はこれを尊重すべき立場にある。この意味で、国際的なコンセンサスとして機能する、としている。

- (54) 地方税に関する住民訴訟事件の判決（平 8. 3. 28 東京高裁・平 10. 1. 27 最高裁支持）
(55) 地方税に関する住民訴訟事件の判決（平 8. 3. 28 東京高裁）
(56) 「所得に対する租税に関する二重条約の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約に関する交換公文」の 3

第3章 権限ある当局の権限の範囲

第1節 総論

第1章及び第2章の検討に基づき、租税法律主義の観点から、相互協議における権限ある当局の権限の範囲（合意できる範囲）、あるいは、相互協議の限界というべきところを考察すれば、以下のとおりである。

1 規定の性格・規定振りから生じる権限の範囲

相互協議規定は手続法規定であり、その規定振りも抽象的であることから、権限ある当局は、本規定のみを根拠として、国内税法の規定を変容する合意を成立させることはできない。すなわち、権限ある当局は、本規定により課税裁量権を与えられているとはいえないから、相互協議において国内税法を変容する合意を成立させるためには、それを可能とする実体法規定（課税制限規定）が租税条約あるいは国内税法に別途存在することが必要である⁽⁵⁷⁾。ただし、本規定のうち、成立した合意の国内実施に関する部分は、国内直接適用が可能である（期間制限の変更：明確に国内税法の規定修正）ことから、この限りでない。なお、その場合にも、成立させた合意は権限ある当局が与えられた権限の範囲内のもの（したがって、合法的なもの）でなければならないことはいうまでもない。

ちなみに、モデル条約25条コメンタリーのパラ28（国際税務 Vol.14 No.9の訳によった。以下、コメンタリーにつき同じ。）では、「第2項の末文の目

(57) 水野・前掲注5 p.65 は、相互協議の合意が国内において効力を持ち、いわば権限ある当局による合意があたかも法的拘束力を有するかのようになると、租税条約に明文の規定がないにもかかわらず、国内法に規定と異なる取り扱いを認める場合を生じるのであり、相互協議の結論は、たんに租税条約において合意をする根拠があるのみでは十分に説明がつかなくなる。租税条約を根拠に合意がなされることは、いわば、法律の白紙委任によって行政庁が租税放棄の内容を決定するのと類似の効果をもつことになる、としている。

的は、一中略— 期間制限の定めが国内法にある国に対し、このような期間制限の定めにかかわらず、合意内容を実施できるようにすることである」、とした上で、「期間制限のほかにも、確定判決のように合意内容を実施する上での障害が生じよう」、としている。これは、相互協議規定が、単独で、権限ある当局に対し、国内税法の規定を超えて合意できる権限（課税裁量権）を与えていないことを示すとともに、それを各締約国に強制するものでないことを示していると考えられる⁽⁵⁸⁾。

2 国内直接適用性の要請から生じる権限の範囲

租税条約に実体法規定が存在し、当該規定が課税制限規定であり、かつ、明確性を有する場合には、権限ある当局は、国内税法の規定を変容する合意を成立させることができる。しかしながら、租税条約における実体法規定が課税根拠規定である（又はそのように働く）場合には、権限ある当局は、当該規定に係る解釈・適用について合意し、当該合意を根拠にその内容を国内実施することについては、当該規定が国内直接適用性を有しないことから、国内税法を変容する場合はもちろん、そうでない場合にも租税法律主義の観点から問題があると考えられる⁽⁵⁹⁾。すなわち、租税条約の規定（の解釈・適用）は、基本的に、わが国が課税する場合には、国内税法に課税根拠規定の存在を前提にその課税範囲の上限を設定するものとして作用し、相互協議におい

(58) OECD モデル条約 25 条コメンタリー・パラ 45 では、また、相互協議の合意の達成は、国内法が権限ある当局に与えた譲歩の権限に大きく依存するとしている（英文：The conclusion of the mutual agreement depends to a large extent on the powers of compromise which the domestic law allows the competent authorities. Thus ----）。なお、わが国の国内税法において国内税法の原則規定を超える合意権限を明確に与えたものとしては、更正の期間制限の特例（国税通則法 71 条 1 項 2 号）及び延滞税の免除（措置法 66 条の 4 第 19 項）がある。

(59) わが国の移転価格税制では課税できないが租税条約の特殊関連企業条項では課税できる部分があったとした場合に、当該特殊関連企業条項の解釈・適用に関する合意を成立させ、それを根拠にわが国で移転価格課税を行うことはできない。なお、国内税法を変容しない場合とは、わが国に課税要件規定がない場合。

ては、対応的調整等の合意可能範囲（場合によっては国内税法を修正）を設定するものとして作用する。なお、租税条約上の規定が抽象的である場合、あるいはそれが国内税法を超え得る旨の規定となっていない場合にも、別途国内税法（租税条約実施特例法等）に当該国内税法の規定を修正し得る旨の規定を設けている場合には、それに基づく合意が可能であることはいうまでもない⁽⁶⁰⁾。

3 規定の射程から生じる権限の範囲

租税条約に実体法規定が存在する場合、あるいは国内税法に別途実体法規定が存在する場合においても、権限ある当局は、当該実体法規定の射程外（趣旨、目的を逸脱）の適用となる合意を成立させることはできない。権限ある当局が射程外の事案について合意するためには、その事案を射程内とする実体法の規定が別途存在するか、あるいはそれを射程内とする実体法規定の創設が必要である。なお、実体法規定の射程距離は、納税者が相互協議の申立てができるか否か、すなわち、相互協議の対象（範囲）となる事案であるか否かで問題となる場合もあることに留意すべきである⁽⁶¹⁾。

4 相互協議の目的・性格から生じる権限の範囲

相互協議は租税条約の規定の解釈・適用を巡り、両締約国の権限ある当局がお互いの見解を一致させるために行う協議であるから、権限ある当局は、租税条約の規定自体を改訂、あるいは新たな規定の追加となるような内容の

(60) 延滞税の免除規定（措置法 66 条の 4 第 19 項）や条約相手国に対する情報交換に関する規定（租税条約実施特例法 9 条）がある。

(61) Philip Baker 「Double Taxation Conventions and International Tax Law」 p. 416-417 での紹介事例：ドイツの居住者がスイスに法人を設立。独・スイス租税条約によればスイスのみで課税されるところ、ドイツ当局は権利濫用によるとして否認、二重課税が発生。独において相互協議申立てされるも、ドイツ当局これを拒否。ドイツ裁判所はドイツ当局を支持。いわく、本件はドイツ国内法の適用問題である。

合意を成立させることはできない⁽⁶²⁾。また、相互協議は両締約国間の法的紛争・対立を解決する手段であるから、司法的処理（現行の国際法に立脚した処理）が原則とされる⁽⁶³⁾。すなわち、相互協議は、事案を政治的に処理する場ではなく、租税条約上も国内税法上もこれを可能とする旨の規定はない。したがって、権限ある当局は、現行の国内税法及び国際法に立脚しない政治的処理⁽⁶⁴⁾となる内容の合意を成立させることはできない。これを行い得るとすることは、権限ある当局に実質的に課税裁量権を与えることとなり、租税法主義に反する。ここに、相互協議による解決における一つの限界があるというべきである。

5 条約の解釈原則からの権限の範囲

相互協議は、租税条約の規定の解釈・適用を巡り議論する場であり、そのアプローチ（解釈において依るべき基準）は、国内税法における文理解釈を原則とした厳格解釈とは異なり得る⁽⁶⁵⁾。すなわち、租税条約の解釈に当たっては、ウィーン条約における一般解釈原則が適用され、当該原則の下では、既述したように、法創造的機能（立法者の意見の発見）に着目した解釈⁽⁶⁶⁾、あるいは目的論的解釈が可能とされる⁽⁶⁷⁾。更に、ウィーン条約における一般

(62) 藤井保憲「国際課税の理論と実務（金子宏編）・3 相互協議の制度と問題点」 p. 38 は、条約の追加又は変更を内容とする合意は相互協議の限界を超える、としている。また、経塚・前掲注 48 p. 249 では、解釈における法創造的機能を肯定しつつも、解釈の過程に改訂を持ち込むことは禁止されるとして、ここに解釈の限界を見出す、としている。

(63) 高野・前掲注 42 p. 151-153

(64) 高野・前掲注 42 p. 151 は、政治的紛争の処理につき、国際法に直接に立脚しない国際法の変更を意味する要求を巡っての当事者間の争いにつき、主として国際平和あるいは国際正義の観点から、最終的な解決を与えることを意味する、とする。

(65) 小寺彰「税大通信 15. 4. 1・国際法の学び方・考え方」 p. 4 では、国際法分野では条約中に書かれている規則だけを対象にして適用される法規を確定することはできない、としている。

(66) 経塚・前掲注 47 p. 276

(67) 谷口・前掲注 18 p. 13-14。

解釈原則から、租税条約の各規定の解釈ではモデル条約及び同コメントリーに、また、特殊関連企業条項の解釈・適用では移転価格課税ガイドラインに依拠することができると考えられる。したがって、権限ある当局は、相互協議において、これらの文書（documents）において明らかとなる解釈に基づく合意を成立させることができる⁽⁶⁸⁾。なお、これらについては、流動的であることに留意を要する（OECD では租税条約のコメントリー等の見直しが随時行われている）。

第2節 権限ある当局の権限の範囲（移転価格課税に係る相互協議）

1 特殊関連企業条項

移転価格課税に係る相互協議における権限ある当局の権限の範囲を検討するに当たっては、移転価格課税に関する租税条約上の規定（モデル条約9条）の内容及びその解釈について整理する必要がある。同規定（部分）は、以下のとおり定めている。

- 1項：「・・・であって、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、独立の企業の間、に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一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。」
- 2項：「一方の締約国において租税を課された当該一方の国の企業の利得について、他方の国の企業の利得に算入して租税を課する場合において、その算入された利得が、双方の企業の間、に設けられた条件が独立の企業の間、に設けられる条件であるとしたならば当該他方の国の企業の利得となっ

(68) 谷口・前掲注18 p.10, 15

たとみられる利得である場合には、当該一方の国は、これらの利得に対して当該一方の国で課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限ある当局は、必要がある場合には、相互に協議する。」（下線付加）

2 特殊関連企業条項の解釈

租税条約が課税権の配分規範であるとの観点から本条項を解釈すれば、租税条約（一般）における「租税を課することができる」との規定の意義は、①一方の締約国は、その条項で定められている範囲までしか課税権を配分されていないので、その範囲を超えて課税権を行使することはできない、及び、②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これを許容する（その部分の課税権を主張しない）、の二つであるとされる⁽⁶⁹⁾。そして、モデル条約第9条の特殊関連企業条項の第1項における「租税を課することができる」の意味も、③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（これを超える課税権の行使は認められない）と、④一方の締約国が「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点にあるとされる⁽⁷⁰⁾。すなわち、本条項の第1項において、条件付とはいえ、他方の締約国に対応的調整が義務付けられているのであるから、第2項は確認規定とされる⁽⁷¹⁾。

(69) 倉内・前掲注 30 p. 165-168

(70) 倉内・前掲注 30 p. 165 では、特殊関連条項が課税権の配分を定めるモデル条約の第3章(9条)に置かれていることから、その配分規範性を肯定している。 谷口・前掲注 18 p. 85-88 では、特殊関連企業条項の役割の変化の推移の観点から、その配分規範、しかも経済的二重課税の排除を目的とする配分規範としての意義をもつとして、倉内説を支持している。

(71) ちなみに、日米旧租税条約 11 条（特殊関連企業条項）にはこの第2項に該当する規定はなかったが、新租税条約の 9 条にはその第2項に類似の規定を置かれた。これは確認のために設けたものとする。なお、細くなるが、日米旧租税条約 25 条

ただし、わが国の裁判所は、地方税に関する住民訴訟事件の判決（平成 8.3.28 東京高裁・平成 10.1.27 最高裁支持）において、「日米旧租税条約第 11 条には、モデル条約第 9 条 2 項に該当する規定がないことから、米国の移転価格課税に対する対応的措置を採らなかったからといって、直ちに租税条約違反となることはない」として、第 2 項が確認規定であるとの解釈は採っていないように思われる⁽⁷²⁾。しかしながら、租税条約の締結の背景（課税権の競合の調整）及びその目的・機能（課税権の配分規範）に鑑みると、特殊関連企業条項の第 2 項は確認規定と解するのが適当と考えられる。

3 対応的調整等の根拠規定（実体法規定・手続法規定）

（1）租税条約上の規定

特殊関連企業条項は、締約国において移転価格課税を可能とする租税条約上の課税根拠規定であることについては、異論はないと思われる。しかしながら、上記 2 で述べたように、本条項は、移転価格課税の課税根拠規定という側面のほかに課税制限規定という側面を有している（本条項が採用する独立企業基準を超える締約国の課税を制限）。この課税制限規定の側面については国内直接適用が可能であることから（前章第 3 節 3 参照。明確性については、移転価格ガイドライン等における規定に依る⁽⁷³⁾）、移転価格課税に係る相互協議における「条約の規定に適合しない課税」という条約上の規定とは、この特殊関連企業条項を指すと考えることができる。すなわち、両締約国による自国の移転価格税制に基づく課税や自国に申告さ

（相互協議規定）では、「この条約に適合しない課税」"taxation not in accordance with this Convention"とされていたが、新条約では「この条約の規定に適合しない課税」"taxation not in accordance with the provisions of this Convention"とされ、多くの租税条約の表現と同一のものとなっている。

(72) 地方税に関する住民訴訟事件の判決・前掲注 55

(73) 谷口・前掲注 18 p. 89-90 では、国内法制限効果を発揮し得る程度に明確な内容を特殊関連企業条項から導きだせるとして、その制限事項である独立企業の原則の内容は、OECD モデル条約 9 条 1 項の解釈（コメンタリー、移転価格ガイドライン）が有力な手がかりを与えてくれる、とする。

れた関連者間取引に係る所得に対する課税が本条項により規制され得る。したがって、移転価格課税に係る相互協議の合意に基づく対応的調整等(主として、わが国における減額更正)の根拠規定は、租税条約における実体法規定は特殊関連企業条項(国内税法上の実体法規定はない)であり、手続法規定は相互協議規定と説明される⁽⁷⁴⁾。

(2) 国内税法上の規定

国内税法上の対応的調整等⁽⁷⁵⁾に関する規定としては、国税通則法第71条(国税の更正、決定等の期間制限の特例)及び租税条約実施特例法第7条(取引の対価の額につき租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例)がある。前者は相互協議において合意が成立した場合の国内実施に関する一般的な規定であるが、後者は、相手国による移転価格課税に係る相互協議において合意が成立した場合の、わが国における減額更正(対応的調整)に限定された規定である。前者は、モデル条約のように成立した合意を国内税法の規定にかかわらず国内実施すべき旨規定している場合には確認的意味を持つが、そのような規定を持たない租税条約の場合には、国内税法に定める一般的な期間制限を超えて減額更正ができる(そのような合意を成立させることができる)ことを明確化する意味をもつ。なお、後者は、実体法的には特殊関連企業条項との関係で、また、手続法的には相互協議規定との関係で、それぞれ確認規定であると解すべきであるとされる⁽⁷⁶⁾。

4 権限ある当局の権限の範囲

移転価格課税に係る相互協議では、当該課税の特殊関連企業条項への適合性、すなわち、課税要件事実の認定の適正さ、当該条項の解釈の適正さ、当

(74) 倉内・前掲注30 p.168。 谷口・前掲注18 p.116

(75) ここで対応的調整等としたのは、対応的調整という用語が、相手国が課税した場合のわが国における減額更正のみを指すものとして用いられていることによる。移転価格課税に係る相互協議の合意に基づくわが国での減額更正は、職権によって行われる場合もある。

(76) 谷口・前掲注18 p.45

該事実への当該条項の適用の適切性を巡って協議が行われることとなる。そこで、本節1から3の検討を踏まえ、権限ある当局の(合意)権限の範囲を、第1節「総論」の1から5に照らして示せば、以下のとおりである。

(1) 手続規定・抽象的規定

相互協議規定は手続法規定であり、かつ、抽象的な規定振りとなっているが、移転価格課税に係る対応的調整等については、その根拠規定として、租税条約上の実体法規定である特殊関連企業条項(第1項)が存在する。したがって、権限ある当局は、特殊関連企業条項の解釈・適用に関する見解の統一を通じて、わが国において対応的調整等を行う旨の合意を成立させることができる。そして、当該合意が当該特殊関連企業条項の解釈・適用に関するものである限り、その内容が国内税法(措置法66条の4)を変容することとなるとしても、租税法律主義の問題は生じない。ただし、本条項に基づく合意においては(3)以下で述べる制限がある。なお、本条項の明確性については、ウィーン条約により租税条約の解釈基準としての地位を認められると考えられる「移転価格ガイドライン」を挙げるができる。

(2) 特殊関連条項に基づく合意

相手国が移転価格課税を行った事案については、当該課税が特殊関連企業条項に適合するもの、すなわち、当該条項が両締約国の課税権の配分においてその基準とする独立企業基準に適合したものである限りにおいて、権限ある当局は、わが国で対応的調整を行う旨の合意を成立させることができる。また、わが国が移転価格課税を行った事案についても、わが国の課税が当該独立企業基準を超える内容のものである場合には、当該課税につきわが国で減額更正を行う旨の合意を成立させることができる。なお、ここで留意すべきは、権限ある当局が合意に当たり依るべき独立企業基準は、個別の租税条約の特殊関連企業条項に規定する当該基準であるという点である。したがって、それは、わが国あるいは相手国がそれぞれ自国の移転価格税制の解釈・適用において解している独立企業基準の内容とは、

必ずしも一致するとは限らない⁽⁷⁷⁾。この点については、以下の第3節で言及する。

(3) 特殊関連企業条項の射程

権限ある当局は、特殊関連企業条項の「独立企業基準に基づく課税権の配分」という射程内で、合意を成立させることができる。すなわち、本条項に係る協議の対象となり得るのは、「独立企業基準」によって課税権を調整（配分）すべき事案である。したがって、例えば、過少資本税制に基づく課税事案はその射程内であるが⁽⁷⁸⁾、タックス・ヘイブン対策税制に係る事案や寄付金課税の事案⁽⁷⁹⁾については、独立企業基準に基づく課税権の配分の問題ではないから射程外となり、本条項の解釈・適用を巡る相互協議の対象外とされよう⁽⁸⁰⁾。なお、移転価格課税やその対応的調整に伴い発生する延滞利子や還付加算金の免除又は不付加の問題も本条項の射程外となるが、これらは、本条項の射程外というよりも、附帯税につき、租税条約の射程外（二重課税回避の対象外）ということであろう。したがって、別途国内措置を施した上で、合意が可能となる⁽⁸¹⁾。

(4) 相互協議の目的・性格

移転価格課税に係る相互協議は、租税条約における特殊関連企業条項の解釈・適用につき協議する場であるから、権限ある当局は、特殊関連企業条項自体を改訂又は新たな条項を追加する内容の合意を成立させることはできない。更に、この相互協議では、特殊関連企業条項の解釈・適用に関する両締約国の見解の相違を解消するのであるから、法的紛争・対立の解

(77) もっとも、基本的スタンスは自国の移転価格税制の解釈ということになる。

(78) OECD モデル条約 9 条コメンタリー パラ 2

(79) 寄付金課税については、関連者間の所得移転に対処すべく課税されるものもあることから、一概に相互協議の対象とならないともいえない。要するに、独立企業基準で課税権を配分すべき事案については特殊関連企業条項の射程内であるから、相互協議の対象となる。

(80) 谷口・前掲 18 p. 92-93

(81) 措置法 66 条の 4 第 19 項「移転価格課税に係る延滞税の免除」

決手段であり、その解決は司法的処理、すなわち、現行の国際法及び国内税法に立脚した解決が原則とされる⁽⁸²⁾。したがって、相互協議は、政治的処理の場ではなく、また、それを可能とする租税条約の規定も国内法の規定もないことから、権限ある当局は、租税法に立脚しない合意を成立させることはできない。

(5) ウィーン条約等国際ルールに基づく解釈・適用

既述したように、特殊関連企業条項については、ウィーン条約に規定する解釈原則が、また、モデル条約第9条及び同コメンタリー並びに移転価格ガイドラインに基づく解釈・適用が可能とされる。したがって、権限ある当局は、これらの国際ルールにおける独立企業基準に係る解釈に基づく合意を成立させることができる。その場合、わが国の国内税法が規定し、わが国が解する独立企業基準の内容と異なる合意（対応的調整）となることはあり得るが、租税法律主義の観点から特に問題はない。すなわち、権限ある当局は、ウィーン条約の解釈原則に基づき、法創造的機能に着目した解釈あるいは目的論的解釈の下で、特殊関連企業条項を解釈・適用することにより、合意に向けた努力ができる⁽⁸³⁾。また、移転価格ガイドラインでは、取引単位営業利益比較法(TNMM)が独立企業間価格の算定方法として認められていることから、権限ある当局は、わが国の国内税法に当該算定方式が導入されていると否とにかかわらず、当該算定方式に基づく合意ができる⁽⁸⁴⁾。

第3節 権限ある当局による譲歩とその範囲

(82) 高野・前掲注 42 p. 151-153

(83) その範囲等については第3節で検討する。

(84) ただし、移転価格ガイドラインが認める範囲内に限る。なお、わが国でも平成16年度の税制改正によってTNMMが導入された。したがって、わが国でTNMMが導入される以前における同算定方式に基づく課税事案についての合意は国内法を変容させる合意となったが、導入後はわが国のTNMMが認める範囲内での合意は国内税法変容の合意とはならない。

1 権限ある当局の譲歩の意味

移転価格課税に係る相互協議では合意に達するためには双方の権限ある当局の「譲歩」が不可欠とされるが、この場合の「譲歩」には二つの意味が考えられる。一つは、いずれの締約国が移転価格課税を行った場合にも、合意に際し、当初の課税額から下方修正することである。この「譲歩」については、わが国の国内税法の規定又は租税条約の規定（直接国内適用可能な規定）が認める限りにおいては問題ない。もう一つの譲歩は、国内税法又は租税条約が規定する範囲を超えた「わが国の課税権の譲歩」であるが、これを租税法主義との関係でどのように考えるかという問題がある。

2 権限ある当局の譲歩

(1) 譲歩の基準

移転価格課税に限らず、相互協議における互譲（Compromise）については、相互協議は政府に委ねられた条約締結権限と本質的に同等のものであるとして、権限ある当局にその権限が与えられているとする見解がある⁽⁸⁵⁾。この見解では、その具体的な方策として、①相互主義、②条約優位主義、③租税の正義・公平の観念の三つの原則のバランスに立ち、更に、それは、④法の一般原則・条理に叶うものでなければならない、とする。そして、条約優位主義の見地から、その合意が国内法に抵触する場合には、相手国の譲歩の程度に応じて判断する。この場合において、たとえその内容に法律違反のおそれありとしても譲歩することもあり得るとし、その合意の内容については租税の正義・公平の観念の見地からの吟味を必要とする、としている⁽⁸⁶⁾。

(2) 租税法主義との関係

相互協議が交渉事であり、それが両締約国の課税権の調整である以上、合意に達するためには双方の権限ある当局に互譲の精神が必要であり、か

(85) 小松芳明「相互協議における互譲的解決」(国際税務 Vol. 21 No. 2) p. 8

(86) 小松・前掲注 85 p. 8

つ、譲歩が不可欠というのも理解できるところである。しかしながら、本稿では、権限ある当局が、相互協議規定を根拠に、他に租税条約に明文の規定なくして国内税法に抵触する合意を成立させることは、租税法律主義の観点から問題があるとしてきたところである。

確かに、相互協議の合意による解決には租税法律主義の要請による限界があり、また、権限ある当局には、わが国の適正なる課税権を確保する観点から、相手国の不当な課税に対してはわが国で対応的措置を採る旨の合意をする義務は課されていない。しかしながら、国際的二重課税等の回避は、ひとり納税者の経済的負担等からの救済のみならず、税の経済的中立性の確保の観点から極めて重要であることは明らかである。そこで、考えられる一つのアプローチが、ウィーン条約の解釈原則に基づく対応である。ウィーン条約の解釈原則に基づき、権限ある当局としていかなる対応が可能かにつき、特に、租税条約の特殊関連企業条項に焦点を当てて、以下検討する。

3 ウィーン条約の適用

(1) ウィーン条約の解釈原則

ウィーン条約の解釈原則が認めるとされる解釈における法創造的機能とは、条約の改訂ではない限度で「流動的な立法者意思を確証」することにあるとされ、当事者意思の延長線上にある条約目的を実現する解釈の方法とされる⁽⁸⁷⁾。また、その目的論的解釈では、条約の趣旨及び目的に照らして最も適切で実効的な解釈を選択すべきであるとする「実効性の原則」が妥当する、とされる⁽⁸⁸⁾。

(2) 租税条約の趣旨・目的

租税条約の目的・趣旨は、国際的二重課税の回避であり、特殊関連企業条項の目的も、移転価格課税に起因する国際的かつ経済的二重課税の回避

(87) 経塚・前掲注 47 p. 267, 276

(88) 谷口・前掲 18 p. 13-14

である。したがって、このことから、本条項の解釈に当たっては、両締約国において受け入れられる見込みが最もあるような解釈（共通解釈）にその都度達するように努めなければならない⁽⁸⁹⁾、とされる。

ちなみに、モデル条約 25 条コメンタリーのパラ 27 では、「相互協議合意を求めるに当たり、権限ある当局は、まず、当然のことながら、それぞれの税法及び租税条約の規定（それらは、納税者を拘束するものであるのと同様、権限ある当局を拘束している）に照らし、その立場を明らかにする必要がある。それらの規定の厳格な適用が合意を妨げる場合、権限ある当局は、国際的仲裁の場合と同様、納税者に満足を与えるために、二次的に公平の観点を考慮することは、合理的のように思われる⁽⁹⁰⁾。」としている。すなわち、権限ある当局に解釈におけるより柔軟な対応を求めているように思われる。

(3) 特殊関連企業条項の解釈

本条項は、独立企業基準による両締約国の課税権の配分規定であるから、その解釈に当たっての焦点は、独立企業基準の解釈となる。独立企業基準の内容は、基本的に、独立企業間価格の算定であり、それは次の三つの基本的な要素から構成される。すなわち、①独立企業間価格の算定方法、②比較対象取引の比較可能性、及び、③比較対象取引との差異の調整、における適正さ・妥当性である。したがって、移転価格課税に係る相互協議では、事実関係の把握・認定を踏まえたこれらの各要素についての協議が中心となる。このうち、②及び③については事実認定の領域であり、特に合意に係る権限の問題は生じないように思われる⁽⁹¹⁾。しかしながら、算定方

(89) 谷口・前掲 18 p. 13-14

(90) モデル条約 25 条コメンタリー・パラ 27 英文 “Should the strict application of such rules or provisions preclude any agreement, it may reasonably be held that the competent authorities, as in the case of international arbitration, can, subsidiarily, have regard to considerations of equity in order to give the taxpayer satisfaction.”

(91) 水野・前掲注 5 p. 86 は、相互協議については、事実の認定を巡る争いであれば、

法については、本条項の解釈・適用の領域であり、国内税法の規定との関係が問題となり得ると思われる⁽⁹²⁾。

(4) 算定方法における合法性

わが国の権限ある当局は、現在のところ、例えば、米国が採用する CPM⁽⁹³⁾ 又は全世界的定式配分方式は日米租税条約の特殊関連企業条項における独立企業基準とは認められないことから、当該方式による米国の課税に対し対応的調整をする旨の合意を成立させることはできないと考える。ただし、移転価格ガイドラインが認める TNMM に基づく課税に対する合意(対応的調整)については可能と考えられることは既述したところである⁽⁹⁴⁾。この合意は、必ずしも租税条約の目的論的解釈に即したわが国の課税権の譲歩を意味しないが、ウィーン条約に基づき国際ルールに解釈基準を求めるものである。なお、独立企業間価格の算定については、事実認定と法律適用の問題が混合することから、移転価格課税に係る実際の相互協議における権限の範囲(合意が可能な範囲)の判断は、難しい場合が多いのではないかと思われる。

(5) 目的論的解釈に基づく算定方法

独立企業基準における独立企業間価格の算定方法については、目的論的解釈のいう「両締約国において受け入れられる見込みが最もあるような解釈(共通解釈)にその都度達するように努める」との観点からは、わが国の法令で認められた算定方法と相手国の採用する算定方法の調和による方式(ハイブリッド方式)までは認め得る余地がある(合法的と考え得る)のではないかと考える。ただし、その場合にも、わが国の法令で認められる算定方法があくまでも基礎・基本となるべきことはいうまでもない。

合意をすることには問題がない、とする。

(92) しかしながら、移転価格課税を巡る議論は、事実認定の問題であるのか法令解釈の問題であるのか、あるいはその混合問題であるのか判然としないのが実際ではないかと思われる。

(93) 営業利益比較法(企業単位)

(94) 本稿脚注 84 参照

4 譲歩の合法性

権限ある当局による「課税権の譲歩」が可能とされる範囲、あるいは、当該「譲歩」が合法とされる範囲（譲歩の合法性）については、わが国ではそれが争いとなった事例はないことから判例等も存在しないと思われる。したがって、その範囲については上記3の（4）で独立企業間価格の算定方法について示したように、個別のケース毎に判断せざるを得ないのではないかとと思われる⁽⁹⁵⁾。

既に検討したように、相互協議規定では、権限ある当局に対し、租税条約の規定に適合しない課税を回避するための課税裁量権は与えておらず、モデル条約 25 条コメンタリーのパラ 45 も、相互協議の合意の達成は、国内法が権限ある当局に与えた譲歩の権限に大きく依存するとしている。税の経済取引への阻害を可能な限り排除するとともに、納税者に対する課税の公平性を確保するとの観点からは、相互協議における権限ある当局の「譲歩」につき更なる検討が望まれるところである。その場合、相互協議の合意が国内の確定判決をオーバーライドする場合の、英国の権限ある当局による譲歩 (Concession) の合法性に関する英国裁判所の判断（考え方）が、一つの参考となるように思われる⁽⁹⁶⁾。

(95) 水野・前掲注 5 p. 71 では、OECD モデル条約第 25 条注釈によれば、相互協議に基づく結論とは、国内法が権限ある当局に与えた妥協の権限の範囲に依存するとしているのである。つまり、相互協議の当事者である各国が、権限ある当局に対して与えた、相手国と合意し得る範囲内にある合意であれば適正であるというのであるが、その権限ある当局に対して与える合意の権限は国内法でどの条文を根拠とするものなのか不明確である、としている。

(96) Philip Baker・前掲注 61 p. 418-419 では、“Can the mutual agreement override domestic court decisions?” において、This is a question of the constitutional law of the country concerned. --- In the United Kingdom, it seems likely that the decision of the tribunal or court would have to stand and any relief would have to be given by concession. として、譲歩の可能性を示唆している。そして、この譲歩の合法性については、“On the legality of concessions the approach of the courts have varied, but ----- that the Revenue are not required to collect every penny of tax due, so long as they act fairly as between different taxpayers, may waive liability under their general duties of care and management”: see I.R.C. v. National Federation of Self-employed and Small Businesses Ltd.

【相互協議と国内救済手段の関係】

第4章 同時追行の問題点と調整に当たり 考慮すべき事項

第1節 両手続の概要

1 相互協議手続の概要

(1) 相互協議の申立て

納税者は、一方又は双方の締約国の措置により、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、自己が居住者である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。すなわち、相互協議の申立ての要件は、租税条約の規定に適合しない課税が存在するか又はその可能性が認められることであり、当該措置が違法又は不当であることは前提とされていない⁽⁹⁷⁾。また、納税者は、国内救済手段である「不服申立て」又は「訴訟の提起」をしていると否とにかかわらず、相互協議の申立てをすることができる⁽⁹⁸⁾。この申立ては、租税条約が納税者に与えた権利とされる⁽⁹⁹⁾。なお、租税条約によっては相互協議の申立てにつき期間制限を規定したものもあり、特に近年締結される租税条約にはこの規定が盛り込まれる傾向がある。

[1981] S.T.C. 260 として、一応の基準を示している。

- (97) 租税条約の規定に適合しない課税については、第1章第2節の4において説明したが、例えば、わが国が行った移転価格課税が国内税法上妥当・適法なものであった場合においても、相手国においてそれに対応した措置がとられていない場合には、租税条約の規定には適合しない課税とされよう。
- (98) 一般に、国際違法行為の被害国が加害国に対して行う国際請求の権利（外交的保護権）の行使においては、国内救済完了が原則とされる（杉原高嶺ほか「現代国際法講義第5版」p. 333-341）から、相互協議の申立てはいわばその例外といえる。
- (99) Avery Jones ほか・前掲注 10 p. 334 では、個別協議条項は、entitles the taxpayer to present his case to the competent authority とする。

(2) 相互協議の実施

納税者から相互協議の申立てがなされた場合、権限ある当局は、それを正当と認めるが、満足すべき解決を与えることができない場合には、租税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合意によってその事案を解決するよう努めなければならない。そして、両締約国の権限ある当局は、この合意に達するため、直接相互に通信することができる。なお、相互協議は、権限ある当局間のみで行われ、納税者は協議に参加することができないが、納税者は、一定の場合に、権限ある当局から相互協議に関する「通知」を受ける(この通知については、第6章で検討する)。

(3) 合意の国内実施

相互協議において合意が成立した場合、当該合意は両締約国の国内において実施されなければならない。これは租税条約上の義務である。そして、租税条約によっては、両締約国の国内法令上のいかなる期間制限にもかかわらず当該合意を実施すべき旨を規定しているものもある。なお、成立した合意の内容については、権限ある当局から申立者に通知される⁽¹⁰⁰⁾。

2 国内救済手続の概要

(1) 不服申立て

イ 異議申立て

納税者は、税務署長がした処分又は国税局長がした処分に不服がある場合、当該税務署長又は国税局長に対し、異議申立てをすることができる。異議申立ては、処分があったことを知った日の翌日から起算して2月以内にしなければならない。異議申立てに理由があるときは、異議審理庁は、決定で、当該処分の全部又は一部を取り消し、又はこれを変更

(100) 相互協議通達・前掲注12(第31-(2))

する。ただし、納税者の不利益に当該処分を変更することはできない⁽¹⁰¹⁾。

ロ 審査請求

納税者は、国税局長がした処分又は税務署長がした処分で所得税法若しくは法人税法に規定する青色申告書に係る更正に不服がある場合、国税不服審判所長（以下、「審判所長」という。）に対し、審査請求をすることができる。審査請求は、処分があったことを知った日の翌日から起算して2月以内にしなければならない。なお、異議申立てに対する決定になお不服がある場合に行う審査請求については、異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1月以内にしなければならない⁽¹⁰²⁾。審査請求に理由があるときは、審判所長は、裁決で、当該処分の全部又は一部を取り消し、又はこれを変更する。ただし、納税者の不利益に当該処分を変更することはできない。

(2) 税務訴訟

イ 抗告訴訟（取消訴訟）

行政庁の処分（その他公権力の行使に当たる行為を含む）の取消しを求める場合、当該処分の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、これを提起することができる。取消訴訟は、処分があったことを知った日から3箇月以内に提起しなければならない⁽¹⁰³⁾。

ロ 不服申立ての前置

不服申立てができる処分の取消しを求める訴えは、異議申立てができる処分にあつてはその決定を、審査請求ができる処分にあつてはその裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することはできない。ただし、異議申立て（国税庁長官に対してなされたものに限る）又は審査請求がされた日の翌日から起算して3月を経過しても決定又は裁決がないときは

(101) 国税通則法 75 条（国税に関する処分についての不服申立て）、77 条（不服申立期間）、83 条（決定）

(102) 国税通則法 75 条（国税に関する処分についての不服申立て）、77 条（不服申立期間）、98 条（裁決）

(103) 行政事件訴訟法 3 条（抗告訴訟）、14 条（出訴期間）

この限りでない⁽¹⁰⁴⁾。

第2節 両手続同時追行の問題点と実務的対応

1 両手続申立ての発生と理由

相互協議規定では、相互協議の申立ては国内救済手続とは別にできるとされており、国内救済制度とは別個の制度として位置付けられている⁽¹⁰⁵⁾。したがって、双方の制度は手続的にはお互いに抵触することはないのであって、納税者は一方を申し立てたからといって他方の申立てが制限されることにはならない。しかしながら、相互協議については、権限ある当局の合意により事案を解決するとされているものの、解決義務は課されていない。また、相互協議は権限ある当局間のみ協議による合意により事案を解決する制度であるから、その合意内容が納税者の納得のいくものとなるとは限らない。更には、国内救済手段によった場合にも、課税処分全部取消し以外は国際的
二重課税等が残り、これを回避するには相互協議制度の活用以外に手段はない。したがって、わが国での課税の場合、納税者は、双方の申立てをするのが一般的であり、申立期間の関係等から、それらが同時期になされる事態となる⁽¹⁰⁶⁾。

2 両手続同時追行上の問題点

(1) 目的・性格・手続構造の相違

両手続はその目的、性格、手続構造を基本的に異にする⁽¹⁰⁷⁾。すなわち、

(104) 国税通則法 115 条（不服申立ての前置等）

(105) OECD モデル条約 25 条 1 項

(106) 国内救済手続には申立ての期間制限がある。相互協議の申立てについては、従来、期間制限を置かない租税条約が多かったが、近年締結される租税条約では期間制限が置かれている（日米新条約 25 条）。

(107) 谷口・前掲注 18 p. 43 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明らかに異なると考えられる、とする。

国内救済手段が租税行政庁の違法又は不当な処分による納税者の権利侵害を、最終的には裁判制度を通じて救済する「権利救済制度」であるのに対し、相互協議は、租税条約の規定に適合しない課税を、権限ある当局間の合意（当該規定の解釈・適用に関する見解の統一）により解決する「国家間の紛争解決手段」である⁽¹⁰⁸⁾。しかも、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。

(2) 法的効果(拘束性)の相違

国内救済手続における国税不服審判所（以下、「審判所」という。）による取消裁決あるいは裁判所による取消判決は、行政庁を拘束する⁽¹⁰⁹⁾。一方、相互協議における権限ある当局による合意の拘束力については、それぞれの締約国の国内法の規定によることとされるが⁽¹¹⁰⁾、わが国の場合は、憲法が納税者の「裁判を受ける権利」を保障⁽¹¹¹⁾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⁽¹¹²⁾。すなわち、個別事案に係る相互協議の合意については、納税者は、その合意を受け入れるか拒否す

(108) したがって、相互協議の合意が成立すれば適合しない課税は回避されるが、必ずしも納税者の権利救済が図られるとは限らない。 なお、租税条約の規定に反する課税処分の場合には、両手続のいずれによってもその排除が行われ得ることから、機能的に類似性を有するということ是可以する。

(109) 裁決については、裁決書の謄本の送達によりその効力が発生する（国税通則法 84 条、101 条 1 項）。裁決の拘束力については国税通則法 102 条に規定があり、不服審査基本通達 102-2 の規定から、取消裁決が拘束力をもつとされている。取消判決の拘束力については、行政事件訴訟法 33 条 1 項に規定されている。

(110) John F. Avery Jones 「EC TAX REVIEW 1999/1」 “The relationship between the mutual agreement procedure and internal law” p. 4.

(111) 憲法第 32 条(裁判を受ける権利)

(112) John F. Avery Jones ほか・前掲注 41 p. 346, 347 及び前掲注 110 p. 4 では、裁判所を拘束しないとする国は、権限ある当局の合意は批准されていないこと等を理由とする。一方、拘束するとする国は、相互協議手続は権限ある当局に解釈権限を委任 (delegation) しているから、とする。なお、権限ある当局の合意が解釈・適用協議における合意である場合には、合意が拘束性をもたないとする国の解釈は、ウィーン条約 31 条 (a) の規定（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）との関係が問題となる。

るかは自由であり⁽¹¹³⁾、相互協議を活用した後に国内救済手続に移行することが認められる。

(3) 問題点

上記(1)及び(2)のことから、例えば、わが国が行った移転価格課税に係る事案につき両手続が同時期に申し立てられ、同時並行して追行される場合には、とりわけ、権限ある当局としては、次のような困難又はリスクを負うこととなる⁽¹¹⁴⁾。

イ 課税真空地帯の発生

相互協議の合意が先行した場合、当該合意は租税条約上国内実施を義務付けられ、これを実施(相手国で減額更正)した場合、その後のわが国での裁決・判決の内容いかん(全部又は一部取消し)で課税真空地帯が生じる。

ロ 対外的関係への影響

国内救済手続による結論が先行した場合、すなわち、相互協議の合意成立前(協議途中)に裁決等による一部取消しがされた場合、権限ある当局は、それまでの主張の(大幅な)変更を強いられる等、対外的関係・交渉の立場を損なうおそれがある。

ハ 行政効率

国内救済手続による裁決等により課税処分がすべて取り消された場合には、それまでになされた相互協議における権限ある当局の努力(自国及び相手国の双方)が無駄なものとなる。逆に、先行した相互協議の合意により事案の解決が図られた場合、審判所等のそれまでの努力が無駄なものとなる⁽¹¹⁵⁾。

(113) OECDモデル条約25条コメンタリー・パラ31。なお、Philip Baker・前掲注61 p. 417は、納税者は、相互協議の合意を受け入れるか否か問われうるが、これを受け入れた場合には、契約として、それに拘束される、とする。

(114) 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」(税大論叢23) p. 450-454

(115) 複雑な事案では権限ある当局の協議に数年を必要とする場合があるが、国内救済

3 実務的対応（相互協議通達の規定等）

両手続が同時期に申し立てられた場合、実務的には、相互協議手続の先行を希望する納税者は、通常、当該納税者が不服審査担当部局に対し審理手続進行の一時留保を要請する。そして、相互協議担当部局は、当該要請を踏まえて相互協議を進める、といった対応が採られている。

また、相互協議通達においては、権限ある当局は、相互協議で合意に至ると認められる状況となった場合には、申立者に合意案の内容（以下、「仮合意」という。）に「同意」するかどうかを確認し、申立者が仮合意に「同意」することを確認した後に、相手国の権限ある当局と合意する旨の規定が置かれている⁽¹¹⁶⁾。

なお、相互協議通達の規定では、申立者が合意案の内容に「同意」した場合の不服申立ての取扱い（取下げ等）は明確ではないが、この点については、以下の第5章で検討する。

第3節 両手続の調整に当たり考慮すべ事項

1 両手続の調整規定の有無

両手続の調整については、それについて定めた規定が存在する場合にはそれによることとなるが、相互協議規定では、納税者は「相互協議の申立て」を「国内救済手段とは別にできる」旨規定するにとどまっている。ここに「国内救済手段とは別にできる」とは、納税者が相互協議の申立てを、国内救済手段の前に、並行して、代替して、そして、後に、できることを保障する（その権利を納税者に与える）ものであるとされる⁽¹¹⁷⁾が、相互協議手続を国内救

手段により当初の課税処分が取り消された場合、それまでにかけてきた時間と努力がすべて無駄となる（行政の効率性の問題）。

(116) 相互協議通達・前掲注12（第2の15）

(117) K. Vogel・前掲注25 p.1355。木村弘之亮「法学研究第71巻7号」 p. 28。

済手続と同時追行することを強いるものではないとされる⁽¹¹⁸⁾。

また、相互協議規定では、相互協議が申し立てられた場合、権限ある当局に合意努力義務を課しているが、その努力義務を具体的にどのように果たしていくかについては規定していない。そして、国内税法においても、両手続の調整又は同時追行を義務付ける規定は存在しない。したがって、両手続が同時期に申し立てられた場合、基本的には、それぞれの担当部局が独自にそれぞれの手続を追行することとなり、相互協議の実施(進め方)については、相互協議担当部局に一定の裁量の余地があるといえる。

2 両手続の目的・性格の相違

(1) 権利救済制度と紛争解決手段

既述したように、国内救済手続が「権利救済制度」であるのに対し、相互協議は納税者からの申立てを受けての「国家間の紛争解決手段」という性格を持つ⁽¹¹⁹⁾。したがって、相互協議における納税者の権利の保護又は救済は、課税処分による権利侵害との関係で求められるのではなく、申立権の発動を受けての権限ある当局による合意努力義務の履行との関係で求められる。つまり、相互協議における権限ある当局間の合意は、必ずしも課税処分等に係る違法性・不当性を排除するとは限らないのであって、制度上それが義務付けられているわけでもない。

確かに、相互協議における合意の内容いかん(課税処分の取消し)では、結果的に納税者の権利救済が図られる場合があり⁽¹²⁰⁾、相互協議には国内救

(118) 木村弘之亮「法学研究第71巻9号」 p. 53では、第25条1項に基づき相互協議手続の開始を求める不服申立てが「国内法により定められた権利救済の方途にかかわらず」提起されうるということは、まだそれだけで「二つの権利救済手続が同時に追行され得る」ことを意味していない、としている。

(119) 倉内・前掲30 p. 157は、相互協議は、異議申立てなどの権利救済手段とは全く異質のもの、とする。

(120) 谷口・前掲注18 p. 44は、個別事案協議は、課税事案を租税条約及び関連租税法例等の解釈・適用によって解決しようというものである。これは、国内法上の争訟手続とは異なり、権利としての救済制度ではないが、個別事案合意において納税

済制度と機能的には類似する面があることは否定できない。しかしながら、権限ある当局には合意義務は課されていないのであって、納税者は、相互協議規定において、国際的二重課税の回避の実現自体を権利として要求できるわけではない（国内救済制度の下では、納税者は、違法・不当な課税の排除を権利として要求できる）。

（2）相互協議の目的・責務

相互協議では、国際的二重課税等の租税条約の規定に適合しない課税を回避すべく、権限ある当局による努力が尽くされるべきことは当然であるが、課税真空地帯の発生又はその容認はその意図するところではない。更に今一つ重要なことは、相互協議においては、わが国の権限ある当局は、租税条約の機能である両締約国の課税権の配分規範、すなわち、それを通じてわが国の適正なる課税権の確保を図るといった責務があるという点である。それ故、権限ある当局は、相手国の不当な課税については、相互協議において合意する義務はないとされている（仮に二重課税が残るも合意義務は課されていない）⁽¹²¹⁾。

3 相互協議合意の法的効果（拘束性）

相互協議規定が相互協議を国内救済手段とは別個の制度として位置付け、また、わが国の憲法が国民の「裁判を受ける権利」を保障していることから、相互協議の合意が納税者の当該権利を奪うことはあり得ない。すなわち、相互協議の合意は納税者を拘束しない。したがって、納税者は、権限ある当局間の合意に不満である場合には、国内救済手続を継続又は移行（追行を留保

者の申し立てが認容された場合には、その反射的效果として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、とする。また、木村・前掲注 118 p. 6 も、相互協議手続は権利救済手続ではない。納税義務者は相互協議手続に関与しない。むしろ、相互協議手続は二国間紛争解決手段であって、これは確かに衡平及び実行可能性の原則は当てはまるが、しかし正規の法律手続における原則と保障は妥当しない、とする。

(121) OECD モデル条約 9 条コメンタリー・パラ 6

していた場合) することができる。このように、相互協議の合意は国内救済手続における裁決や判決を拘束しない⁽¹²²⁾のであるが、逆に、国内救済手続による取消裁決や判決は、行政庁を拘束することが明記されている⁽¹²³⁾。このため、相互協議の対象とされた事案（課税処理）が現に協議中であっても、裁決や判決により取り消される場合がある。

4 相互協議における納税者の権利

納税者は、国内法において不服申立て及び訴訟を提起する権利を与えられている⁽¹²⁴⁾が、相互協議の申立てについては租税条約で直接その権利を与えられている。そして、納税者がその権利を発動した場合（申立てが正当である場合に限る）には、租税条約上、権限ある当局に合意努力義務が生じる。そこで、権限ある当局がその義務をどのように果たしていくかが問題となるが、納税者の申立権については、合意の成立の有無ではなく、権限ある当局による合意に向けての努力義務の適正なる遂行によって充足・保障されると考えられる。なお、納税者による相互協議の申立ての権利は、国内救済手段とは別に認められているのであるが、納税者は、その権利の不当な利用（濫用）は許されないことは当然である⁽¹²⁵⁾。

5 小括

両手続の調整に当たっては、①両手続を調整すべき旨の規定の有無（規定なし）、②両手続の目的・性格の相違（権利救済制度と紛争解決手段）、③両手続の法的拘束性（上記3のとおり）、及び、④両手続における納税者の権利等（納税者の裁判を受ける権利、相互協議申立権の行使により生じる権限あ

(122) Philip Baker・前掲 61 p. 417

(123) 国税通則法 84 条、101 条 1 項。国税通則法 102 条、不服審査基本通達 102-2。行政事件訴訟法 33 条 1 項。これらの規定の適用において権限ある当局を除外する旨の規定はない。

(124) 国税通則法 75 条、行政事件訴訟法 9 条

(125) 憲法 12 条（自由及び権利の保持義務と公共福祉性）

る当局の合意努力義務) について考慮する必要がある。なお、両手続が同時期に申し立てられた場合の権限ある当局及び納税者の対応については、国内救済手段による裁決や判決が先行して出された場合に、権限ある当局がその後の相互協議においてこれを下方修正する合意が可能であるか否かを踏まえて検討する必要があると思われる。したがって、以下の第4節においてこの問題を取り上げて検討した上で、第5章において、両手続の具体的な調整の在り方について整理する。

第4節 裁決又は判決後の相互協議の合意による下方修正 について

1 裁決及び判決の拘束力

(1) 裁決の拘束性

審判所の裁決において維持された課税処分を相互協議の合意により下方修正できるか否かの問題は、裁決が持つ効力のうちの拘束力が関係してくる。裁決の拘束力については、国税通則法102条が「裁決は、関係行政庁を拘束する。」と規定している。この拘束力については、「関係行政庁に対し、処分を違法と確定した裁決の判断内容を尊重し、受忍し、以後その事件については、裁決の趣旨に従って行動し、もしほかにこれと矛盾するような処分等がある場合には、適当な措置を採らなければならないという拘束を生ずることをさす」とされ、「拘束力を認めることによって、取消裁決の効力の実効性を確保しようとするもの」とされて⁽¹²⁶⁾、取消裁決にのみ言及されている。そして、不服審査基本通達の102-2(裁決の拘束力)の(注)では、「棄却の裁決は関係行政庁を拘束しない」旨規定している。

(2) 判決の拘束性

裁判所による判決の拘束力については、「現行法上は、拘束力は明文上取

(126) 南博方 編「注釈国税不服審査・訴訟法」 p. 156 (杉本・110を引用)

消判決等請求認容判決の効力とされており、請求棄却判決・訴え却下判決については生じないから、これらの判決があっても行政庁が係争処分を職権で取り消すことは何ら妨げない。行特法では拘束力は単に確定判決の効力とされていたので、この点争われた。」とされている⁽¹²⁷⁾。そして、その既判力の説明において、「処分取消しの請求が棄却され、処分の適法性が確定されても、これは、当該法律関係自体を積極的に確定するものではないから、行政庁が当該処分を職権で取り消すことは差し支えない」とされている⁽¹²⁸⁾。

2 相互協議の合意による下方修正

裁決及び判決に拘束力が発生するのはいずれも取消裁決及び取消判決に限ってのことであり、棄却の裁決及び判決はそもそも関係行政庁を拘束しないとされる。すなわち、棄却の裁決及び判決の場合は、課税庁の処分に違法性あるいは不当性がない旨を判断したにとどまるものとされるから⁽¹²⁹⁾、当該棄却裁決又は棄却判決後に課税庁が職権によりその課税処分を取り消すことは可能と考えられる。このことから、棄却裁決や棄却判決の場合に限らず、一部取消裁決や一部取消判決についても、取り消されなかった部分については棄却と同旨と考えられるから、課税庁による職権取消しは可能と考えられる。なお、課税庁が職権で取り消す場合の根拠規定は、実体法規定は国内税法における関係課税要件規定、そして、手続法規定は国税通則法 26 条（再更正）ということになるろう。

以上のことから、権限ある当局は、相互協議において、裁決又は判決で維

(127) 南博方 編「注釈行政事件訴訟法」p. 312 における行政事件訴訟法 33 条に関する説明

(128) 泉徳治ほかによる「司法研修所報告書（第 3 6-2 号）」の『租税訴訟の審理について』 p. 194-195

(129) 志場喜徳郎ほか共編「国税通則法精解（平成 4 年改訂）」p. 865 では、裁決が棄却であるときは、審査庁は、原処分は違法でないと判断したにとどまるから、税務署長がする再更正の妨げとはならない（最高判昭和 33. 2. 7 民 167 頁）としている。

持された課税処分（一部取消しの結果維持された部分を含む）を下方修正する旨の合意を成立させることは、少なくとも法律的には可能と一応整理することができよう。しかしながら、棄却裁決又は棄却判決の場合、当該判決等がその事件における法律関係自体を積極的に確定するものではないとしても、当該判決等において認定された課税要件事実や、そこで示された法令の解釈・適用につき、権限ある当局がこれと異なった認定ないし判断をすることについては、もう少し検討する必要があるように思われる⁽¹³⁰⁾（以下の4で検討する）。

3 審判所の解釈・適用との調整

(1) 国税通則法 99 条

審判所による棄却裁決で維持された課税処分を相互協議の合意により下方修正する場合には、権限ある当局の租税条約の規定に係る解釈が審判所の解釈と異なることとなる場合があるように思われる。国税通則法 99 条は、①審判所長が、国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をする場合、又は、②他の国税に係る処分を行う際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をする場合について定めている。その趣旨は、審判所の裁決権と行政の統一の必要性にあるとされる⁽¹³¹⁾。しかしながら、本規定の適用があるのは、課税当局による処分（法令の解釈・適用）がなされた後に審判所長が法令等の解釈・適用をする場合の規定であり、現に問題としているような審判所長が租税条約の規定の解釈を行った後に、権限ある当局が当該規定についてこれと異なった解釈をするようなケースには適用がないように思われる。

(130) この問題は相互協議の合意による下方修正の場合に限らず、職権取消しの場合にもあてはまる。

(131) 志場喜徳郎ほか・前掲注 129 p. 855 では、99 条の趣旨につき、国税不服審判所長が、通達解釈に拘束されないで独自の法令解釈により審査請求の裁決をすることができることを明らかにするとともに、そのような場合における執行機関と裁決機関との意見の調整を図る手続について規定するもの、としている。

(2) 合意に先立つ協議

国税通則法 99 条の趣旨に鑑みれば、租税条約の規定の解釈を審判所長と権限ある当局のいずれが先に行ったかにかかわらず、両者の意見の調整は必要といえよう⁽¹³²⁾。そこで、その方法としては、国税通則法 99 条 1 項後段の趣旨に則り、審判所長は、租税条約の規定につき重要な先例となる解釈を行う場合に該当するとして、権限ある当局と事前に協議を行うといった対応が考えられる。例えば、将来相互協議が确实視される事案で、租税条約の規定の解釈が争点となっている事案については、必要に応じ、裁決を行う前に権限ある当局と協議することとしてはどうかと考える⁽¹³³⁾。

(3) 事実認定について

審判所長が国税庁長官との意見調整を要するのは法令解釈に関し法定の要件に該当する裁決をしようとするときとされており、課税要件事実の認定については、審査請求においては審判所長が最終的に権限を有するとされている⁽¹³⁴⁾。したがって、相互協議における課税要件事実の認定については、権限ある当局は、協議において相手国から入手した情報に基づき（あるいはこれを加えて）新たな事実認定を行うことについては可能と考えられるが、それ以外の場合については、審判所長の事実認定に従うことになると考えられる。その理由は、権限ある当局が相互協議において入手した

(132) 志場喜徳郎ほか・前掲注 129 p. 855 では、また、裁決機関の解釈と執行機関の解釈とが異なることとなったときに、それをそのまま放置すれば、実務に混乱をきたし、納税者に迷惑を及ぼすことになる。そこで、両者間の意見の調整を図るため、あらかじめその意見を国税庁長官に申し出なければならないこととし、長官が国税不服審判所長に対して指示をするときは、民間の公正な意見を反映させるため、原則として、国税審査会の議決に基づいてこれをしなければならないとされている、としている。

(133) 審判所が法令（租税条約の規定）の解釈を行った後に課税当局が当該法令につき解釈を行うケースは相互協議以外になく、これまで適用例が少ないことから立法措置が講じられていないのではないかと思われる。両者の意見の調整の必要性を考えれば、相互協議の時点で、権限ある当局と審判所が協議する制度を検討する必要があるように思われる。

(134) 志場喜徳郎ほか・前掲注 129 p. 856

情報以外の情報に基づき審判所長と異なった事実認定を行うことは、実質的に、課税庁に対し、審判所長の事実認定に対する見直しの機会を与えることとなり、他の事案との公平・公正の観点から問題があると考えからである⁽¹³⁵⁾。

4 判示された解釈・適用との関係

権限ある当局が、裁判所と異なった課税要件事実の認定や法令の解釈・適用を行ったとしても、審判所の場合とは異なり行政の統一という問題は生じない。しかしながら、国内救済制度においては、わが国では裁判所が租税条約の規定につき最終的な解釈・適用の権限を有しており、取消判決は行政庁を拘束することから、税務当局としては、一般に、裁判所が示した解釈に従って租税法を執行することとなる⁽¹³⁶⁾。したがって、それが確定判決における判断である場合には、相互協議により入手した新たな情報に基づく事実認定に基づく場合を除き、権限ある当局が裁判所の解釈・適用とは異なった判断を行うことは現実的にはないように思われる。

ただし、裁判所による棄却判決後に課税当局が処分の取消しを行い得る（あるいは裁判所もそれを認めている）と思われる例もないわけではない。例えば、確定判決ではないが、ストックオプションに関する平成 16 年 12 月 25 日の東京高裁判決では、被控訴人（納税者）による課税庁に権利の濫用があった旨の主張につき、同裁判所は、「なるほど、本件のような事実関係の下で

(135) 納税者に有利な結果をもたらす場合といえども、協議により入手した新たな情報に基づく見直し以外は認められないというべきであろう。

(136) John F. Avery Jones ほか・前掲注 10 p. 341 では、The tax administration has a general legal obligation diligently to enforce the tax law as interpreted by the courts. とする。ただし、However, the mutual agreement provision of a tax treaty, which is considered to be superior to internal statutes, expressly confers upon the tax administration power to adjust Japanese taxation which is not in accordance with the treaty. The tax administration will be able to so act within the constitutional limitation of the protection of private property right」ともする。

は、課税の取扱変更を明確に示した上で、遡及的な課税（更正処分）を回避することが妥当であったかもしれない」旨述べている⁽¹³⁷⁾。すなわち、同裁判所は、課税庁による当該課税処分に違法はないとしつつも、行われた遡及課税の妥当性については、これを疑問視しているように思われる。

(137) 平成 15 年（行コ）第 309 号所得税更正処分取消請求控訴事件（原審・東京地裁 平成 13 年（行ウ）第 197 号）

第5章 両手続の調整の在り方

第1節 権限ある当局の対応

両手続の同時追行については、権限ある当局にとって不都合が多いことから、まず、相互協議の視点からの対応を考察する。この場合、基本的には、納税者(申立者)が、国内救済手続を進める場合と、国内救済手続の進行を留保する場合に分けて、その運用を検討する。そして、具体的な運用の検討に当たっては、前章における検討から、次の4つの原則を念頭に置く。

- ① 納税者の裁判を受ける権利を奪うものでないこと。
- ② 一方の手続を他方の手続の前置とすることは避けること。
- ③ 権限ある当局は合意努力義務を適切に果たすべきこと。
- ④ 納税者に申立権の濫用は認められないこと。

1 納税者が国内救済手続を迫行する場合

納税者が国内救済手続を迫行する場合には、権限ある当局としては、相互協議手続との同時追行に起因する不都合を回避するには、相互協議を開始しないこととするのが最良の対応といえる。しかしながら、この対応は、実質的に国内救済手続を相互協議手続の前置とすることを意味し、納税者の権利の制限（相互協議申立権の発動に伴う権限ある当局の努力義務違反）に繋がることから、問題があると思われる。したがって、権限ある当局は、納税者からの審議留保の要請がない限り、少なくとも相互協議の手続は進め、合意できる見込みとなった段階（仮合意）で、納税者に対し、国内救済手続を継続するか否かについての意思を確認する、といった対応をすべきであろう。

ここで、納税者に仮合意に対する「同意」を求めるのではなく、「継続の意思確認」としたことについては、以下の3で説明する。なお、納税者が国内救済手続を継続しない旨を表明した場合（国内救済手続の取下げる場合）には、合意を成立させ、国内実施する。国内救済手続を継続する意思を確認し

た後の権限ある当局の対応については、以下の2の(1)及び(2)の仮合意に達した場合に同じ。

2 納税者が国内救済手続の追行を留保する場合

(1) 相互協議で仮合意に至った場合

納税者が国内救済手続の追行を留保する場合に、権限ある当局としては相互協議手続を進め、仮合意に至った時点で納税者に対し国内救済手続を継続するか否かの確認を求めることとする。そして、納税者が国内救済手続を継続しない場合（国内救済手続を取り下げる場合）には、合意を成立させ国内実施するが、納税者が国内救済手続を継続する場合には、①相互協議を終了させる対応と、②合意を成立させることを留保（相互協議の一時中断）し、裁決等の結果を待つ対応の二つがあろう。この選択は、納税者による相互協議の申立権の発動により権限ある当局に生じる合意努力義務の遂行がどこまで求められるかの問題である。

(2) 仮合意に至るも国内救済手続が継続される場合

権限ある当局が仮合意に至るも納税者が国内救済手続を継続する場合、相互協議が国家間の法的紛争の解決手段であるとの立場からは、相互協議を終了する選択となろう。なぜなら、相互協議における権限ある当局の努力義務は、租税条約の規定の解釈・適用に係る見解を一致させることにあり、仮合意はその達成にはほかならないからである⁽¹³⁸⁾。ただし、相手国との関係もあることから極めて限定的となろうが、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、権限ある当局にその選択もな

(138) OECD コメンタリー・パラ 31 では、裁判所の決定と相互協議の決定の相違や矛盾を回避したいという権限ある当局の懸念も、それが伴うかもしれない困難や濫用のリスクと共に考慮する必要がある。したがって、端的にいえば、相互協議の実施に当たり、次を前提とすることは自然なことと思われる。

一 納税者が、かかる相互協議合意を受け入れること。かつ、

一 納税者が相互協議により決着した点に関する争点についての訴訟を取り下げる
こと、としている。

いことはないであろう⁽¹³⁹⁾。その場合には、裁決等が出された後に相互協議を再開することとなるが、裁決等の内容（税額等）が仮合意の内容よりも納税者に有利であれば、相手国にとっても有利となるため、当該裁決等の内容での合意の可能性は高いであろう。しかし、逆の場合は、権限ある当局が当該裁決の内容での合意を相手国に求めることとなると思われるので、合意成立の可能性は一般に低くなるであろう⁽¹⁴⁰⁾。

（３）仮合意前における裁決等の場合

納税者が国内救済手続を迫行し、相互協議手続と同時迫行される場合には、相互協議において仮合意に達する前に裁決等（一部取消し）が出される場合が考えられる。このような場合、権限ある当局としては、裁決等の内容（税額等）を更に納税者有利にすべき理由を認めなければ⁽¹⁴¹⁾、相手国に対し、当該裁決等の内容に基づき対応的調整を求めることとなる。そして、相手国にそれが受け入れられない場合は、協議終了（合意不成立）となる。

（４）権利の濫用

納税者が国内救済手続を継続しない旨を表明することは、当然のことながら、当該手続の取下げを伴うものと考えられる。しかしながら、仮に納税者が継続しない旨を表明した上で国内救済手続を迫行する場合には、①納税者の相互協議に係る申立権の濫用又は不当な使用であると考えられること、また、②それによって発生のある可能性のある課税真空地帯の認容は相互協議制度の意図するところではないとの理由から、国内救済手続の取下

(139) モデル条約 25 条コメンタリー・パラ 31 前段参照。極めて近い将来に裁決等が出されることが予測され、相手国も協議の一時停止に合意する場合が考えられるが、そのような国があるかは疑問である。

(140) 裁決等を下方修正する合意は法律的に可能との前提に立っている。なお、裁決等後下方修正が認められていない国(カナダ)もある（第 2 節の 4 参照）。

(141) 裁決等の後の下方修正については、羽床正秀「国際課税問題と政府間協議」p. 47-48。南・前掲注 127 p. 312。財団法人法曹会「租税訴訟の審理について」p. 195。昭和 47 年 7 月 19 日最高裁判決。国税通則法 102 条及び不服審査基本通達 102-2（裁決の拘束力）。行政事件訴訟法 33 条 1 項（取消判決の拘束力）。

げを待つて合意を成立させる、との権限ある当局の対応は合理的とされよう。

3 仮合意への「同意」について

(1) 「同意」の法的性格

諸外国における相互協議の執行・運用においては、権限ある当局は、合意に際し納税者に「同意」を求め、それを確認した上で「合意」を成立させ国内実施をしているのが一般的と思われる。わが国の通達にもその旨の規定がある⁽¹⁴²⁾。しかしながら、この「同意」を求めることについては、納税義務の確定に行政契約（司法取引）を認め得る諸外国の制度の下では一定の法的性格を持つとしても⁽¹⁴³⁾、わが国のように、基本的にこれを認めない法制度⁽¹⁴⁴⁾を持つ国では、それが何らかの法的性格（契約等）を持つことにはなり得ないと考える。

(2) 事実行為とその効果

わが国においては、相互協議の「仮合意」に対する納税者の「同意」が権限ある当局との「契約」となり得ないとすれば、当該同意の内容は、納税者が、「仮合意の内容での課税は、租税条約の規定に適合したものであるこ

(142) 相互協議通達・前掲注 12（第 2 の 15 の（1））では、庁相互協議室は、相手国の権限ある当局と合意に至ると認められる状況となった場合には、合意に先立ち、合意案の内容を文書で申立者に通知するとともに、申立者が当該合意内容に同意するかどうかを確認する、としている。なお、昭和 61 年「改正税法のすべて」p. 214 でも、対応的調整の要件として、納税者が当局間の合意を受け入れ、更正の請求を行うこと、としている。

(143) Philip Baker・前掲 61 p. 417 では、納税者は、相互協議の合意を受け入れるか否か問われうるが、これを受け入れた場合には、契約として、それに拘束される、とする。

(144) 京都地裁判決（昭和 59 年 3 月 20 日行裁例集 35 卷 3 号 p. 353）では、私人との合意によって課税権の一部を放棄することは、それが成立していたとしても法的に無効とされた。なお、本同意は課税権の一部放棄を内容とするものではないが、仮に契約とすれば、納税義務の確定過程に、課税当局と納税者間の契約が介在することとなる。

とを確認する」という事実行為に過ぎないものとなる。そうすると、納税者は、相互協議の仮合意に同意したからといって、不服申立てを取り下げなければならないということにはならないように思われる。何となれば、相互協議における仮合意は「租税条約に規定に適合しない課税」の回避ではあっても、その起因となった課税処分の「違法性又は妥当性」の排除を保障するものではないからである⁽¹⁴⁵⁾。

4 前置規定の可能性

訴訟提起における不服申立て前置の規定は、その双方が納税者の権利救済手続であるという前提の下に認められた制度であると考えられる。そして、それにもかかわらず、前置制度については、納税者の裁判を受けるタイミング等の関係から選択性にすべきであるとの議論があるところである⁽¹⁴⁶⁾。相互協議手続と国内救済手続は、これまでみてきたように、その機能に類似性はあるものの、それぞれ目的、性格及び手続構造を基本的に異にしている。したがって、この前提に立つ限り、課税当局が、一方的に、一方の手続を他方の手続の前置とするような対応を採ることには問題があり⁽¹⁴⁷⁾、それを可能とするような規定の制定も難しいのではないかと考える⁽¹⁴⁸⁾。しかしながら、課

(145) 納税者は相互協議の合意があった場合更正の請求をすることとされており、これをもって国内救済手続きの取り下げが求められるとする考え方もあろう。しかし、更正の請求は合意の国内実施を求める手続に過ぎず、それにより納税者が違法性がないことを認めたことにはならない。また、この場合の更正の請求は対応的調整等の効力要件であるかについても異見がある。

(146) 司法制度改革では選択性の導入を検討と聞く。

(147) 少なくとも現在のところ前置に関する規定はないことから、そのような対応はできない。

(148) 行政効率の問題は重要であるが、両手続が基本的にその目的・機能を異にするという前提に立てば、両手続の調整（前置）の問題を、権利救済という同一目的・機能を有する制度間で認められている現行の不服申立前置と同列に論じることはできないと考える。別個の制度である以上、ある程度の行政上の非効率はやむを得ないのではないか。したがって、権限ある当局としては、合意努力義務を誠実に果たしていくという枠内で対応することになるだろう。

税処分が最終的なものとなった場合にのみ相互協議を開始する旨の規定を置いている国もある⁽¹⁴⁹⁾ことから、そのような立法措置が直ちに租税条約に違反するということにはならないように思われる。ただし、わが国において仮にそのような立法措置を講じるのであれば、当該前置規定を置く国も規定するように、権限ある当局による裁決又は判決後の下方修正の権限を明確化し、その旨を明記すべきであろう。

第2節 諸外国の取扱い

1 アメリカ(相互協議手続：歳入手続 2002-52 第7条)

アピールズ(審査部)との関係については、「納税者は、相互協議の申立てと同時に相互協議事案に係るアピールズの審査を求めることができ、米国の権限ある当局は、相互協議における合意を促進する、あるいは内国歳入庁の利益に資すると判断する場合、審査部の関与を要請することができる(同時審査手続)」とされている。

また、司法手続との関係については、「相互協議の申立てが、米国の裁判で係属中の問題点を含む場合、権限ある当局は、次席法律顧問官(国際担当)の承諾なしに、当該申立てを受理しない。事案が米国租税裁判所で係属中の場合、納税者は、適切な場合、相互協議手続が完了するまで、争点を分離するか、公判を延期する手続について IRS に協力するよう要請される場合がある。次席法律顧問官(国際担当)は、適切な処理について司法省と協議し、納税者は、適切な場合、相互協議手続が完了するまで、争点を分離するか、公判を延期する手続について米国政府に協力するよう要請される場合がある。」とされているが、「争点の分離又は公判の延期に対する最終決定権は、

(149) J. F. Avery Jones・前掲注 110 p.8 では、“In Sweden the mutual agreement procedure will not be started until there is a final assessment, and legislation provides for the delegation to the National Tax Board of the authority to vary the assessment in accordance with a tax treaty” (Chapter 7, section 4 of the Assessment Code) とする。

裁判所にある」とされている。

2 ドイツ(相互協議手続及び仲裁手続に関する実施要領 3.4) ⁽¹⁵⁰⁾

合意については、「通常、申立人が当該合意に同意し、係属中の権利救済手続が落着することを留保した形で行われる（実施要領 3.4）。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。

- 申立人が合意の実施について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すること。
- 相互協議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」とされている。

3 オーストラリア (TR2000/16 Part4 Mutual Agreement Procedure) ⁽¹⁵¹⁾

豪国課税の場合については、「合意に対する納税者の同意を得て最初の更正を減額する場合、納税者は、合意取扱規定に基づいて、合意の条件を文書で記録し、異議の決定が出ていない場合には ATO に異議の取下げを連絡することが要請される。権限ある当局間の合意に沿った異議決定なされたあるいはなされる場合には、納税者は、不服審判所による異議決定の見直しの要請あるいは異議決定に対する連邦裁判所への訴訟提起を行わないことに同意しなくてはならない」とされている(4.40)。また、納税者が権限ある当局の合意に同意しない場合、国内救済手続に移行できるが、権限ある当局は、一般的に、それ以上当該事案についての協議を行わない、とされている(4.42)。

(150) 谷口勢津夫「ドイツ連邦大蔵省『訴訟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 2000・9) p. 94

(151) 羽床・前掲注 141 p. 407-408

4 カナダ（相互協議手続：IC71-17R4）⁽¹⁵²⁾

カナダが課税した事案で、相互協議中の事案につき、納税者が不服申立てあるいは裁判所に提訴した場合には、カナダ当局のポリシーとして、相互協議を終了する。しかしながら、不服申立ておける解決又は裁判所による判決の後においても二重課税又は租税条約に適合しない課税が残っている場合には、納税者は、当該事案を権限ある当局に再提出できる。

その場合、カナダの権限ある当局は、相手国の権限ある当局に対し、不服申立ての結果又は裁判所の判決についての詳細、理論的根拠を提供する。しかしながら、カナダの権限ある当局は、これらの決定を変更することはできない。二重課税又は租税条約に適合しない課税の救済は、専ら、相手国の権限ある当局の裁量により可能となる。

5 小括

相互協議手続と国内救済手続の追行の調整については、租税条約がこれを明確に規定していないことから、基本的には、それぞれの国の国内法秩序に則って調整されることになる。したがって、両手続の調整は、各国がいわば任意に定めているといえ、その取扱いは区々となっている。しかしながら、それらの取扱いについては、相互協議の実施自体を拒否する、あるいは協議の実施を著しく遅延させる等、租税条約上権限ある当局に課された合意努力義務を明らかに怠っているといた状況が認められない限り、租税条約に基づき、相手国に相互協議の実施につき異議を申し入れることはできないように思われる。

(152) IC71-17R4 “Request for Competent Authority Consideration Under Mutual Agreement Procedures in Income Tax Conventions”

第3節 納税者における対応

1 両手続の目的・性格

わが国で移転価格課税等が行われた場合に、納税者がいかなる対応をすべきかの検討に当たっては、相互協議手続と国内救済手続の目的・性格の基本的違いを念頭に置くべきであろう。すなわち、相互協議は、租税条約の規定の解釈における両締約国の見解の相違の統一（適合しない課税の回避）を目的とする、国家対国家の対立解消の場であるのに対し、国内救済手続は、課税当局による違法又は不当な処分等による納税者の権利侵害の救済を目的とする、納税者対課税当局の対立解消の場であるという点である⁽¹⁵³⁾。しかして、相互協議では、課税処分等の租税条約の規定への適合性につき合意による解決が図られるが、国内救済手続では、当該課税処分等の租税法への適法性・妥当性につき審理が行われ、判断が下される。

2 手続の選択

納税者は、相互協議の申立てを国内救済手段とは別にできるのであり、いずれか一方を選択すべき義務はない。しかしながら、納税者に対する課税処分が国内税法の規定にのみ違反する又は不当なものである場合には、国内救済手続のみが選択すべき手続となる。これに対し、課税処分が租税条約の規定に「反する」あるいは「適合しない」場合には、納税者は相互協議の申立てができ、当該課税処分が租税条約の規定に違反し、それにより国内税法の規定にも違反等となる場合には、双方の申立てができると考えられる。もっとも、移転価格課税の場合は、租税条約の特殊関連企業条項に適合しない課税であるとともに、国内税法(措置法66条の4)の規定にも違反するとして、双方の申立てがなされるのが一般的ではないかと思われる。

(153) 倉内・前掲注30では、国内救済手続は納税者と課税当局の対立であるが、相互協議は一方の国家の租税条約の規定の解釈・適用の在り方と他方の国家のその対立である、とする。

3 裁決・判決後の下方修正

両手続のうちいずれか一方の先行審議を選択する場合には、納税者としては、裁決又は判決後の権限ある当局の合意による下方修正の可能性についても考慮すべきであろう。既に検討したように、棄却裁決又は棄却判決後の相互協議の合意による下方修正は法律的には可能と思料されるところであるが、現実的には、権限ある当局が、審判所や裁判所の行った課税要件事実の認定やそこで示した具体的な法令解釈と異なった判断をするケースは少なく、したがって、下方修正が行われるのは例外的であるように思われる。

4 小括

(1) 納税者の対応

納税者は、相互協議手続と国内救済手続の双方を同時に申し立てることができ、かつ、その追行についてもいずれか一方の先行審議を選択する義務もないことから、一見、両手続の追行につきかなりの自由があるように思われる。しかしながら、上記3で述べたように、裁決又は判決等が先行した場合には相互協議における権限ある当局のフレキシビリティが減少すること、また、わが国の適正課税権の確保等のため合意が努力義務にとどめられていること等を考慮すれば、納税者にとって望ましい基本的な対応は、以下のとおりではないかと考える。

① 納税者が課税処分につき違法性が高く、したがって、その是正が是非必要と考える場合には、国内救済手続を先行させる。

上記以外の場合には、相互協議手続を先行させる。

相互協議手続を先行させた場合で仮合意が示された場合、その内容に特に異議を認めない場合には、国内救済手続を取り下げ、その国内実施を求める。それ以外の場合には、国内救済手続に移行する。

(2) 識者見解

納税者における両手続の選択的対応については、これを支持する以下のような見解があることを追加しておく。

- ① 一般論としては、納税者は、協議の申立てを行う場合にも救済の機会を確保しておくために、国内救済手続をとっておくことが賢明であろう。しかし、国内救済手続の結論と協議手続の結論との抵触を避けるため、不服審査機関ないし裁判所に申し出て、国内救済手続の進行を協議手続の終了まで停止してもらうことが適当な場合が多いであろう⁽¹⁵⁴⁾。
- ② 相互協議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。一略一 相互協議手続と国内救済手続のいずれによるかは、いずれかを先行させるか又は両者を並行して申し立てるかは基本的には納税者の選択に委ねられる。そこで、納税者として次のような選択をするのが妥当であると考えられる。すなわち、『上記の一般論を引用』。わが国の実務もこのような納税者の選択を基本的には認めているように思われる⁽¹⁵⁵⁾

第4節 同時審査手続

1 趣旨

前節では、相互協議手続と国内救済手続を調整することを前提にその在り方について考察した。このように両手続の追行の調整ができれば、権限ある当局にとっての不都合はある程度回避されるが、行政効率の問題や納税者にとっての時間的問題は依然として解決されていない。これらの問題を解決する方法としては、相互協議担当部局と不服審査担当部局が共に協議しつつ、問題の解決に当たる制度が考えられる。すなわち、同時審査手続の導入である。同時審査手続については、米国で導入されており⁽¹⁵⁶⁾、その概要は以下の2のとおりである。

(154) 金子宏「相互協議（権限ある当局の協議および合意）と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」（国際税務 Vol.11 No.12） p.19

(155) 谷口・前掲注18 p.44-45

(156) 米国 Revenue Procedure2002-52 Sec. 8 (Simultaneous Appeals Procedure)

2 米国の同時審査手続（米国歳入手続）⁽¹⁵⁷⁾

(1) 総論

相互協議の申立書を提出する納税者は、協議、同時若しくは後日、相互協議事案に対する審査部による審査を要請することができる。米国の権限ある当局も、審査部の関与が合意を促進するか、内国歳入庁の利益に資すると判断する場合には、審査部の関与を要請できる⁽¹⁵⁸⁾。

(2) 同時審査手続の申入れ時期

納税者は、①相互協議を申立てた時点で異議申立て以前、②異議申立てを行い、相互協議の対象問題を分離することを決定し、他の問題を審査部に任せつつ、相互協議による解決を求める時点、③事案が審査部に係属中であり、後に権限ある当局所管の問題につき相互協議を申立てる決定をした時点のいずれにおいても、同時審査手続を求めることができる。納税者は、また、相互協議の申立て後いつの時点においても、同時審査手続を申し立てることができる⁽¹⁵⁹⁾。

(3) 裁判中の事案

事案が米国の裁判所で係属中の場合、又は訴訟が提起された上でその管轄が米国の権限ある当局に移行している場合、同時審査手続は、米国の権限ある当局と Associate Chief Counsel (International) の同意がある場合にのみ認められよう⁽¹⁶⁰⁾。

(4) 同時審査手続の申立て

申立ては、当初の相互協議の申立ての一部として、あるいはその後に申立てが行われる場合には、別の書簡で、米国の権限ある当局に提出されなければならない。米国の権限ある当局は、同時審査手続が採られる場合には、問題についての指揮権（jurisdiction）を有する⁽¹⁶¹⁾。

(157) 羽床正秀「移転価格税制詳解」（平成 11 年全訂版） p. 683-689 を概訳

(158) 米国 Revenue Procedure 2002-52 Sec. 8-.01

(159) 米国 Revenue Procedure 2002-52 Sec. 8-.02

(160) 米国 Revenue Procedure 2002-52 Sec. 8-.03

(161) 米国 Revenue Procedure 2002-52 Sec. 8-.04

(5) 相互協議過程における審査部の役割

審査部の職員は、問題を解決するため、当該問題が外国の権限ある当局に提示される前に、納税者及び米国の権限ある当局と協議する。審査部の職員は、本手続の間、審査手続と相互協議手続の適切な調整を確保し、暫定的な解決の条件等が米国の権限ある当局のポジション・ペーパーと一致するよう、米国の権限ある当局と協議する⁽¹⁶²⁾。

(6) 同時審査手続の拒否又は終結

納税者は、いかなる時点においても同時審査手続の申請を取下げることができる。同時審査手続が相互協議手続若しくは行政不服審査手続にとって有害であると判断された場合、米国の権限ある当局、本庁の審査部長、所轄地方審査部長は、同時審査手続の拒否又は終結を決定する⁽¹⁶³⁾。

(7) 審査部への再移管

権限ある当局が合意に至らなかった場合、若しくは権限ある当局によって達成された合意を納税者が受け入れなかった場合、納税者は、その問題の更なる検討を求め、審査部に移管することを認められる⁽¹⁶⁴⁾。

3 わが国での導入の可能性

同時審査手続の導入に当たっては、米国の制度も規定するように、いずれかの部局に指揮権を与える必要があると考えられるところ、不服審査担当部局の任務（違法又は不当な課税による納税者の権利侵害からの救済）と、相互協議担当部局の任務（外国の権限ある当局との合意による租税条約の規定に適合しない課税の回避）の違いに鑑みると、わが国での同制度の導入については、以下のような問題があるように思われる。

(1) 権利救済機関・独立性

同時審査手続の遂行に当たり相互協議担当部局に指揮権を与える場合に

(162) 米国 Revenue Procedure 2002-52 Sec. 8-.05

(163) 米国 Revenue Procedure 2002-52 Sec. 8-.06

(164) 米国 Revenue Procedure 96-13 Sec. 8-.07

は、不服審査担当部局は、課税処分の違法性・不当性が排除されていないと認識する事案についても権限ある当局間の合意を承認せざる得ないこととなる。このことは不服審査担当部局が納税者の権利救済機関であることを否定することに繋がりにかぬ。加えて、わが国の不服審査担当部局である審判所は、国税庁の特別機関であり、第三者的機関として位置付けられているが、相互協議担当部局に指揮権を与えた下での審査協議は、その独立性を揺るがすことになりかねない。

(2) 権限ある当局のフレキシビリティ

同時審査手続の遂行に当たり不服審査担当部局に指揮権を与える場合には、違法性及び不当性が排除されたもののみが合意成立を許されることとなる。すなわち、租税条約の規定の解釈・適用における最終的な判断が不服審査担当部局に委ねられることとなり、相互協議担当部局の役割は、当該不服審査部局の判断に基づく課税処分を外国の権限ある当局に伝え、対応的調整を求めることとなる。この場合、租税条約において権限ある当局に与えられた権限は著しく縮小され、合意へのフレキシビリティに大きく影響することとなろう。

(3) 不服審査担当部局への再移管

納税者が同時審査手続の結果に不服である場合、納税者の裁判を受ける権利の保障との関係から、権限ある当局は、納税者が事案を不服審査担当部局の単独審査に移管することを拒否することはできないと思われる。この再移管の可能性に加え、上記(2)のとおり合意できないケースの増加が予測されることを考えると、同時審査手続の導入によって行政効率の問題や時間的問題が解決されるかについては懐疑的とならざるを得ない。

【相互協議手続における納税者の権利保護】

第6章 相互協議手続における納税者の権利保護

第1節 相互協議手続の概要

1 相互協議の申立て

納税者は、一方又は双方の締約国の措置により、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、自己が居住者である締約国の権限ある当局に対して、相互協議の申立てをすることができる。すなわち、相互協議の申立ての要件は、租税条約の規定に適合しない課税が存在するかあるいはその可能性が認められる場合であり、当該措置が違法又は不当であることは前提とされていない。

2 相互協議の実施

納税者から相互協議の申立てがなされた場合、権限ある当局は、それを正当と認めるが、満足すべき解決を与えることができない場合には、租税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合意によってその事案を解決するよう努める。すなわち、権限ある当局は、当該申立てに理由がある場合にのみ合意に達するため協議を行う。そして、当該協議は権限ある当局が直接相互に通信することにより行われる（外交ルートを通さない）。納税者はこの協議に参加できない。

3 合意の実施

相互協議において成立した合意は、両締約国の国内において実施されなければならない。これは租税条約上の義務である。租税条約によっては、両締約国の国内法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、これを実施すべきとしているものもある。なお、合意が成立した場合、その内容は権限ある当局

から納税者に通知される。

第2節 納税者（申立者）への通知

相互協議の実施状況については、必要に応じ、権限ある当局から納税者（申立者）に通知されるべきであると考えるが、そのうち「相互協議の取り止め」等の通知については、租税条約が納税者に与えた相互協議の申立権に関わるものであることから、文書によりなされるべきであろう。わが国の相互協議通達では、以下の通知について規定している⁽¹⁶⁵⁾。

1 相互協議の申入れを行わない旨の通知

納税者の申立てに正当な理由がない場合、あるいは、相互協議の対象とならない課税に係る申立ての場合には、相互協議は行われなことから、その旨の通知がなされるものと思われる。また、相互協議部局（庁相互協議室）は、相互協議申立書の記載事項又は添付書類に不備があるために、申立者に補正を求めたにもかかわらず、申立者が補正に応じない場合、相手国の権限ある当局に相互協議の申入れを行わず、当該申立者に対し、相手国に相互協議の申入れを行わない旨を通知する、としている（相互協議通達 第2の13-(1),(2)）。

2 相互協議を終了した旨の通知

相互協議部局（庁相互協議室）は、以下の場合(部分を掲載)には、相手国に相互協議の終了を申入れ、相手国から同意が得られた場合には、相互協議を終了した旨を申立者に通知する、としている（相互協議通達 第3の27-(1),(2)）。

- ① 相互協議開始後、相互協議の申入れに係る事項が、租税条約において相

(165) 相互協議通達・前掲注12（第2の13及び17）

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

- ② 相互協議申立書又は添付資料その他提出書類に虚偽の記載等があった場合
- ③ 申立者から相互協議に必要な資料の提出等について協力が得られない場合
- ④ わが国又は相手国における課税後相当期間が経過していること等の理由から、相互協議に必要な資料を収集することができない場合
- ⑤ 相互協議通達 15(1)の確認（合意に先立っての申立者の意向の確認）を行った場合において、申立者が権限ある当局間の合意案に同意しなかった場合
- ⑥ その他相互協議を継続しても適切な解決に至ることができないと認められる場合

第3節 不服申立ての根拠規定・要件

1 行政不服審査法・行政事件訴訟法

(1) 行政不服審査法の趣旨等

相互協議通達に規定する「相互協議の申入れを行わない旨の通知」及び「相互協議を終了した旨の通知」は、いずれも「国税に関する法律に基づく処分⁽¹⁶⁶⁾」にかかわる通知ではないことから、国税通則法の不服申立てに関する規定の適用はない。したがって、不服申立てが可能とされる場合には、行政不服審査法又は行政事件訴訟法がその根拠法となる。行政不服審査法は、その趣旨につき、「行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民に対し広く不服申立ての道を開く」としており⁽¹⁶⁷⁾、行政庁の処分に不服がある者は、審査請求又は異議申立てをするこ

(166) 国税通則法 75 条（国税に関する処分についての不服申立て）

(167) 行政不服審査法 1 条（この法律の趣旨）

とができる旨規定している⁽¹⁶⁸⁾。

(2) 行政事件訴訟法の原告適格

行政事件訴訟法では、その原告適格つき、処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴えは、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、提起することができる旨規定している⁽¹⁶⁹⁾。したがって、納税者が訴訟を提起するためには、「相互協議の申入れを行わない旨の通知」及び「相互協議を終了した旨の通知」が、①行政庁の処分に該当すること、そして、②納税者の側にそれらの通知の取消しを求めるにつき法律上の利益が存在することが必要である。

2 申立ての要件

(1) 行政庁の処分

行政庁の処分（行政行為）とは、行政庁により具体的事実を規律するために、公権力の行使としてなされる行為とされ、公権力の行使とは、行政庁が一方的に事実を認定し、かつ、法令を解釈適用して行為することとされる。行政行為は、また、外部に対してなされる直接の法的効果を生ずる行為とされ、当該行為とは、その行為によって国民の権利義務を形成し、あるいはその範囲を確定することが法律上認められているものとされている⁽¹⁷⁰⁾。

(2) 取消しを求める利益の存在

納税者が処分の取消しを求める利益を有する場合とは、行政庁の違法又は不当な処分によって、自己の権利利益を侵害された場合が該当する。この場合における権利利益は、広く、「法的に保護された利益」ないし「法的保護に値する利益」をも意味するとされており、事実上の利益や反射的利

(168) 行政不服審査法4条（処分についての不服申立てに関する一般概括主義）

(169) 行政事件訴訟法9条（原告適格）

(170) 南博方「行政法(第三版)」 p. 63-65

益は含まれないとされる⁽¹⁷¹⁾。そして、「法的に保護された利益」については、行政法規が関係人の個人的利益を護るため行政権の行使に一定の法的制約を課している場合には、当該利益は、その限りにおいて、法的に保護された利益である、とされる⁽¹⁷²⁾。

次に、行政庁に、行為をするかどうか、また、行為をするときにいかなる行為を選ぶかの自由（余地）が与えられている場合（行為裁量）に、このような余地の範囲内で行われた行為は、すべて適法であるから、司法的コントロールに服さない、とされる⁽¹⁷³⁾。したがって、その場合には納税者の権利の侵害はないから、納税者に取消しを求める利益は存在しないとされるが、裁量の喩越（裁量の範囲を超えた裁量の行使等）又は裁量の濫用（裁量を授与した法規の趣旨・目的に適合していない場合）には違法とされるから、この限りでないとされる⁽¹⁷⁴⁾。

第4節 相互協議関連通知に対する不服申立ての可否

1 総論

(1) 否定的見解

権限ある当局は、相互協議において租税条約の規定に適合しない課税の回避に努めることは勿論であるが、同時に、租税条約の目的である課税権の配分の実現（わが国の適正なる課税権の確保）に努める必要がある。このため、権限ある当局は、相手国の不当な課税については、例え納税者に国際的^{二重課税}が残るとしても合意義務は課されていない。すなわち、相互協議は国家間の課税権を調整するための制度であり納税者の権利救済手段ではないから、納税者は協議に参加することができず、その手続におけ

(171) 渡部吉隆・園部逸夫編「行政事件訴訟法体系」 p. 96-97

(172) 渡部・園部・前掲注 171 p. 98

(173) 南博方・前掲注 170 p. 70-72

(174) 行政事件訴訟法 30 条。渡部・園部・前掲注 171 p. 245-246。南博方・前掲注 170 p. 71-72

る権利も制限されている⁽¹⁷⁵⁾。相互協議のこのような外交交渉的な側面を強く捉える場合には、相互協議の実施の方法等については基本的に権限ある当局の裁量に任されているとして、納税者は、原則として、協議の遂行に係る「通知」に対し不服申立てはできないこととなろう⁽¹⁷⁶⁾。

(2) 肯定的見解

権限ある当局が行う「条約相手国に相互協議の申入れを行わない旨の通知」及び「相互協議を終了した旨の通知」については、それらがなされる要件についてみると、当局が一方的に事実を認定し、法令を解釈・適用するもののようにも思われる。また、それらの「通知」がなされた後の状況についてみると、納税者に不服申立ての利益があると解される可能性があるように思われる⁽¹⁷⁷⁾。この点については、以下で検討する。

2 相互協議の申入れを行わない旨の通知

(1) 行政処分性について

権限ある当局による「相互協議の申入れを行わない旨の通知」は、相互

(175) 木村・前掲注 118 p. 6 では、相互協議手続は権利救済手続ではない。納税義務者は相互協議手続に関与しない。むしろ、相互協議手続は二国間紛争解決手段であって、これは確かに衡平及び実行可能性の原則は当てはまるが、しかし正規の法律手続における原則と保障は妥当しない、とする。

(176) 増井・前掲注 8 p. 63 では、相互協議の性質を納税者の救済手続でなく、単なる国家間の外交交渉と捉える場合には、納税者の申立ては単なる外交交渉の端緒に過ぎず、そもそも権利保護の意味合いはないということになろう、としている。しかし、移転価格課税における対応的調整の分野に限っていえば、OECD 加盟国は、相互協議に救済手続の要素を読みこむ方向に動きつつあるのではないか。またそのような方向に動くべきではないか、としている。

(177) 増井・前掲注 8 p. 64 では、申立てに理由がないと認められる場合には、日本の課税庁としては相互協議を開始しない旨を文書によって納税者に通知するものと解すべきであるとした上で、その注において、かかる通知自体を行政処分にとらえ、その取消しを求めて争うことができるかについては、問題が残されている、として結論が留保されている。

なお、この問題の関連で、司法制度改革における納税者の権利救済の方向（行政事件訴訟法の改正案）は、原告適格の拡大により、納税者により容易に訴訟等の機会を与える方向にあるように思われる。

協議の申立書の記載事項等に不備があり、その補正に納税者（申立者）が応じない場合になされる⁽¹⁷⁸⁾。権限ある当局としては、そのような場合は申立てを「正当」とは認めないということであろうが、この「正当と認める場合」の判断については、権限ある当局の自由裁量事項ではなく、法律解釈の問題であるとの見解がある⁽¹⁷⁹⁾。また、「正当と認める場合」といった類の概念については、一見その判断について裁量の余地が与えられているように見えるが、経験概念であり、司法的コントロールに服するとする見解もある⁽¹⁸⁰⁾。更に、本通知がなされた場合には、それ以降は権限ある当局による合意努力はなされないこととなり、少なくとも、わが国における納税者への課税は租税条約の規定に適合したものであるとの法的効果が生ずるように思われる。そうすると、本通知については、行政処分と解される可能性があるように思われる。

(2) 不服申立ての利益について

「相互協議の申し入れを行わない旨の通知」に処分性が認められるとした場合、納税者が当該通知に対し不服申立てができるか否かは、納税者に「不服申立ての利益」があるか否かによる。この「利益」については、前節で検討したように「法的に保護された利益」であること、すなわち、「行政法規が関係人の個人的利益を護るため行政権の行使に一定の法的制約を課している場合」とされるところである⁽¹⁸¹⁾。そこで、納税者の相互協議申

(178) 相互協議通達・前掲注 12 第 2 の 13-(1), (2)

(179) 金子宏・前掲注 154 p. 20

(180) 南博方・前掲注 170 p. 67-69 は、法律が多義的、概括的、不確定な概念（「正当な理由」、「正当な補償」、「不相当に高額」、「著しく低廉」など）を用いて行為の要件を定めている場合には、一見その判断について裁量の余地が与えられているように見えるが、いずれも経験概念であり、客観的な基準がないわけではないから、完全に司法的コントロールに服する、としている。また、金子・前掲注 154 p. 20 では、申立てに理由があるか否かは、権限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、相手国の権限ある当局に協議の申し込みをしなければならぬと解すべきであろう、としている。

(181) 渡部・園部・前掲注 171 p. 98

立てに係る権利についてみると、相互協議規定では、その行使により権限ある当局に合意努力義務が生じることには異論はないと思われる。そうすると、相互協議における納税者の本権利の保障・充足は、権限ある当局による合意成立への努力義務の適正な遂行によって得られると考えられるところ、納税者の申立てが正当であるにもかかわらず相互協議が行われなるとすれば、行政権の行使における一定の法的制約（努力義務の不履行）に関係するように思われる。

3 相互協議を終了した旨の通知

(1) 行政処分性について

権限ある当局による「相互協議を終了した旨の通知」は、①事案が相互協議の対象でないことが判明した場合、②相互協議の申立書等に虚偽の記載があった場合、③納税者の協議への協力が無い場合等になされるとされている⁽¹⁸²⁾。このうち、①については相互協議の申立てが「正当」と認められない場合に該当し、②及び③についても事実関係の認定に係る事項のように思われる。そして、本通知の場合も、「相互協議を申し入れない旨の通知」の場合と同様、それ以降は権限ある当局による合意努力はなされないこととなり、租税条約の規定への適合性に係る法的関係が確立することとなるように思われる。そうすると、本通知についても、行政処分と解される可能性があるように思われる。

(2) 不服申立ての利益について

権限ある当局による「相互協議を終了する旨の通知」に処分性が認められるとした場合、納税者の不服申立ての利益の有無は、「相互協議を申し入れない旨の通知」の場合と同様、本通知が「行政法規が関係人の個人的利益を護るため行政権の行使に一定の法的制約を課している場合」に該当するかどうかによることとなろう。この点については、相互協議における納

(182) 相互協議通達・前掲注12 第2の27-(1), (2)

税者の権利の保障・充足が、権限ある当局の合意への努力義務の適正な遂行によって得られると考えられること、また、本通知がなされる場合の例示には事実関係の判断に係るものが含まれていること⁽¹⁸³⁾を考えると、その場合に該当すると解される余地があるように思われる。すなわち、本通知は、基本的に、権限ある当局が事実関係について一方的に判断（虚偽表示の有無、資料提出非協力か否か等）し、法令（相互協議規定）を解釈・適用するもののように思われる。

なお、権限ある当局の合意努力義務が適正に果たされた後の「通知」については特に問題はないとされようが、権限ある当局がその義務を適正に果たしたか否かの立証は、納税者側からは困難という問題はあるだろう。しかしながら、協議の回数、費やした時間等の客観的基準によって判断することは必ずしも不可能ではないように思われるから、その判断は司法的コントロールに服するとされる可能性は否定できない。

4 諸外国の取扱い

(1) ドイツ

相互協議手続の開始を拒否する決定については、権限ある当局（連邦大蔵省）の裁量権の行使に瑕疵がなかったかどうかを、財政裁判所が審査することができる（連邦財政裁判所 1982 年 5 月 26 日判決・連邦租税官第 2 部 583 頁⁽¹⁸⁴⁾）。

【コメント】 相互協議の対象事案か否かの判断には、難しい場合があり、最終的には裁判所の判断を仰ぐことも必要となる場合があるだろう。ドイツにおける事例では、ドイツ居住者がスイス法人を保有（当該法人の所得はドイツ・スイス条約によりスイスのみで課税）したところ、ドイツ当局は権利濫用であるとして当該法人の所得に課税した結果国際的二重課税が発生した。ドイツ納税者はこれを回避すべく相互協議を申立てるもドイツ当局

(183) 相互協議通達・前掲注 12 第 2 の 27-(1), (2)

(184) 谷口・前掲注 150 p. 94

これを拒否した。ドイツ納税者は相互協議拒否に対し訴訟提起するも、ドイツ裁判所は、ドイツ国内法の問題であり相互協議の対象外としてドイツ当局を支持した⁽¹⁸⁵⁾、とされる。

(2) アメリカ (事例)

米国ヤマハは、米国において訴訟手続開始後、IRS に対し、相互協議を申立て。IRS は、これを拒否。米国ヤマハは、相互協議拒否は IRS の裁量権の濫用であるとして、租税条約の執行を求め、行政手続法に基づき提訴。米国ヤマハ敗訴。裁判所いわく：当該争いは裁判所の管轄外。

(YAMAHA MOTOR CORP., USA v. UNITED STATES OF AMERICA Civil Action No. 91-2125 (CRR))

【コメント】 判決で引用された法令：Fed. R. Civ. P. 12(b)(1) and 12(b)6, Anti-Injunction Act, Declaratory Judgment Act 28 USC

米国の場合は、司法権と行政権の関係から、訴訟の対象外とされているように思われる。

(3) スペイン (2003 年判決：2000 判決を支持)

スペイン納税者は、オーストリア公債の取引に係るキャピタル・ロスを他の所得と通算して申告。スペイン課税当局は、当該取引は sham であるとして損益通算を否認。スペイン納税者は相互協議を申立て。スペイン権限ある当局はこれを拒否(理由:国内法令上の否認につき相互協議対象外)。スペイン納税者は裁判所に提訴。スペイン裁判所(最高裁)も相互協議の申立ては不可と判断。その際、相互協議申立ての条件等を明示：①二重課税の存在、②相互協議以外に事案を解決できない場合、③権限ある当局の決定は司法審査に服する⁽¹⁸⁶⁾。

【コメント】 スペインでは、訴訟対象とされているように思われる。

(185) Philip Baker ・前掲注 61 p.416-417

(186) Tax Analysts Feb. 4, 2004 “Spanish Supreme Court Jurisprudence on Taxpayer Access to Mutual Agreement Procedure”

5 相互協議の合意に対する不服申立て

最後に、相互協議において合意が成立した場合の通知（合意した旨の通知）⁽¹⁸⁷⁾に対し、納税者は不服申立てができるかという問題について検討する。実務的には、納税者は、相互協議で仮合意に至った段階で権限ある当局よりその受入れ（本稿では国内救済手続を継続するかの確認とした）を打診されることから、このような問題は生じないのではないかと思われる。いずれにせよ、権限ある当局により合意の通知がなされた場合、納税者は、当該通知に対し不服申立てをすることはできないと考えられる。その理由は、相互協議の合意は権限ある当局間の租税条約の規定の解釈・適用に関する意見の一致であり、合意の段階でその義務は果たされていると考えられるからである。なお、納税者は、当該合意の内容に不満である場合には、国内救済手続に移行することができることは繰り返し述べてきたところである。

(187) 相互協議通達・前掲注12 第3の31 (2)

むすび

本稿では、相互協議を巡る三つの問題について取り上げ、相互協議を取り巻く国際法（国際ルールを含む）及び国内法（憲法を含む）の適用関係につき整理を試みた。①相互協議と租税法律主義の関係については、国際法である租税条約の国内直接適用可能性を整理した上で、相互協議における権限ある当局の（合意）権限の範囲について考察した。その権限については、いくつかの限界を示せたものとするが、「課税権の譲歩」の合法性についての検討は残ってしまった。次に、②相互協議と国内救済手続の調整については、両手続の目的・性格・手続構造の相違及び両手続における納税者の権利を整理した上で、権限ある当局の対応及び納税者にとって望ましいと思われる対応について示した。最後に、③相互協議の手続遂行における納税者の権利保護については、相互協議の性格をいかに捉えるかによることとしたが、今日の司法制度改革の動向を踏まえると、できる限り納税者への説明責任を果たしていくという方向が望ましいと考える。

相互協議制度については本稿で取り上げた問題のほかにも様々な問題が指摘され、その改善策（仲裁制度の導入等）も論じられているところである⁽¹⁸⁸⁾。OECD 租税委員会も、ワーキンググループを立ち上げ、相互協議手続を改善するための議論が進行中とされている⁽¹⁸⁹⁾。相互協議における問題の中心は、OECD 租税委員会も指摘するように、「満足のいく解決の確保」と「合理的な期間内の合意」ということであろう⁽¹⁹⁰⁾が、その解消のための仲裁制度の導入に

(188) 水野・前掲注 5 p. 75-79。 Dr. Aurora Ribes Ribes “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems” (European Taxation September 2002 p. 300-304。 Mario Zuger “ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters” (European Taxation June 2001 p. 221-224。 増井良啓「租税条約上の仲裁に IFA 報告書」—租税法研究回第 106 回 ((No. 1244) ジュリスト 2003. 5. 1-15

(189) Kevin A. Bell “OECD Seeks Input on Improving Mutual Agreement Procedure” (Tax Notes International 19 May, 2003) p. 653

(190) Kevin A. Bell・前掲注 189 p. 653

についても難しい問題が指摘されているところである⁽¹⁹¹⁾。

確かに、本稿でも検討したように、相互協議制度は万能ではなく、国際的二重課税等の事案の解決に果たす役割にも自ずと限界がある。しかしながら、相互協議制度については、④権限ある当局のみで合意でき、適合しない課税が回避されること、⑤相互協議を通じて得られる情報に基づき、権限ある当局の事実認定に基づく合意が可能であること、⑥国際ルールに基づく解釈による合意が可能であること、そして、⑦非公開であり、かつ、無料であること、といったメリットがあることを強調しておきたい。

最後に、相互協議制度が有効利用・活用されるためには、権限ある当局、相手国の権限ある当局、そして、納税者（移転価格課税の場合は双方の国の納税者）の協調・協力が不可欠であることはいうまでもない。

(191) 水野・前掲注5 p. 75-79