



RIETI Discussion Paper Series 10-J-053

## 相互協議に関するいくつかの問題

伊藤 剛志

西村あさひ法律事務所



Research Institute of Economy, Trade & Industry, IAA

独立行政法人経済産業研究所

<http://www.rieti.go.jp/jp/>

## 相互協議に関するいくつかの問題\*

伊藤 剛志（弁護士）

### 要 旨

相互協議とは、二国間租税条約に定められる締約国の権限ある当局による協議のことであるが、近年、国際的取引の増加や各国の国際取引に対する税務執行行政の強化等を背景として、納税者が相互協議を申立てるケースが増加しており、その重要性が増している。相互協議はその実施の根拠が二国間租税条約に求められており、国内租税法との関係については明確でない点も多い。また、近時、OECD（経済協力開発機構）のモデル租税条約では、相互協議の延長として仲裁付託による最終解決の条項を定める改正が行われており、2010年8月に署名された、わが国とオランダ王国との間の新しい租税条約には、わが国が締結する租税条約としては始めて、仲裁付託条項が定められた。

本稿は、相互協議と寄附金課税、相互協議の申立権者、相互協議と国内救済手続との関係等の問題を検討するとともに、相互協議の延長として仲裁条項を定める場合の国内租税法との関係について若干の検討を行う。

キーワード：相互協議、租税条約、

RIETI ディスカッション・ペーパーは、専門論文の形式でまとめられた研究成果を公開し、活発な議論を喚起することを目的としています。論文に述べられている見解は執筆者個人の責任で発表するものであり、（独）経済産業研究所としての見解を示すものではありません。

\* 本稿は、2009年9月18日及び2010年2月25日の「通商関係条約と税制」研究会における報告をもとに2010年4月にまとめたものである。小寺教授をはじめとする研究会メンバーの有益なご指摘に感謝する。また、本稿の意見にわたる部分は筆者の所属する事務所・団体の見解ではなく、全て個人的な見解である。また、誤りは筆者個人の責任に帰する。

## 1 はじめに

相互協議とは、二国間租税条約に定められる締約国の権限ある当局による協議のことである。わが国が締結している 45 の租税条約(適用対象国 56 カ国)のすべてに相互協議に関する規定が置かれている。近年、国際的取引の増加や各国の国際取引に対する税務執行行政の強化等を背景として、納税者が相互協議を申立てるケースが増加しており、その重要性が増している。国税庁発表の資料によると<sup>1</sup>、平成 20 事務年度(平成 20 年 7 月 1 日から平成 21 年 6 月 30 日)においては 174 件の相互協議が発生しており、10 年前の約 4 倍の件数となっている。また、全体の 9 割以上が移転価格に関するものである。

相互協議の重要性は、今後も益々、増していくものと思われるところ、相互協議はその実施の根拠が二国間租税条約に求められており、国内租税法との関係については明確でない点も多い。また、近時、OECD(経済協力開発機構)のモデル租税条約では、相互協議の延長として仲裁付託による最終解決の条項を定める改正が行われており、わが国の租税条約にそのような仲裁条項を定めることの是非についての議論も行われよう。

本稿は、相互協議と寄附金課税、相互協議の申立権者、相互協議と国内救済手続との関係等の問題を検討するとともに、相互協議の延長として仲裁条項を定める場合の国内租税法との関係について若干の検討を行う。

## 2 3つの相互協議のタイプ

相互協議は二国間租税条約に定められるが、二国間租税条約では 3 つの異なるタイプの相互協議を定めていることが一般的である。第一は、個別事案に関する相互協議である。これは、租税条約に適合しない課税を受けた又は適合しない課税を受けることとなる場合に、納税者の申立てにより、申立てを受けた権限ある当局がその適合しない課税を排除・回避するために、他方の締約国の権限ある当局と行う相互協議である<sup>2</sup>。納税者の申立てを契機として具体的な個別事案に関して締約国の権限当局がその解決を協議するものといえる。「相互協議」といえば、この個別事案に関する協議を意味することが一般的である。

第二は、租税条約の適用又は解釈等に関する協議(解釈適用協議)である。OECD モデル租税条約では、その第 25 条第 3 項前段において、両締約国の権限ある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努めるものとされ、権限ある当局がかかる目的のために直接、相互に協議することを定めている。第三は、租税条約に定めのない場合における二重課税を除去するための協議(立法的解決協議)

---

<sup>1</sup> 国税庁「平成 20 事務年度の『相互協議を伴う事前確認の状況(APA レポート)』について」(平成 21 年 10 月) ([http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/sogo\\_kyogi/pdf/01.pdf](http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/sogo_kyogi/pdf/01.pdf))

<sup>2</sup> OECD モデル租税条約第 25 条第 1 項・第 2 項参照。

である<sup>3</sup>。OECD モデル租税条約では、その第 25 条第 3 項後段が、両締約国の権限ある当局が、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旨を定めている。これらの解釈適用協議及び立法的解決協議は、必ずしも納税者の申立てを必要とするものではない。

相互協議を行う「権限ある当局」は各租税条約に定義規定が置かれるが、日本の権限ある当局は、「財務大臣又は権限を与えられたその代理人」である。実務的には、個別事案に係る相互協議は国税庁の国際業務課相互協議室が、租税条約の一般的解釈等に係る相互協議は財務省主税局の国際租税課が担当する<sup>4</sup>。

### 3 相互協議の特徴

相互協議、特に個別事案に係る相互協議は、納税者の権利救済手続きとしての側面をも有する。すなわち、納税者の申立てにより、権限ある当局同士が協議して一定の合意に達すれば、納税者に対する国際的二重課税が除去される。しかしながら、国内法による権利救済手続きと異なり、相互協議は以下のような特徴を有している。

第一に、相互協議は二国間租税条約に基づく手続きである。租税条約がある国・地域との国際的二重課税の問題については相互協議による解決を模索することができるが、租税条約のない国・地域との国際的二重課税問題には対処できない。

第二に、相互協議は外交ルートによらない権限ある当局間の直接協議であり、権限ある当局間のみでの協議である。納税者は相互協議に直接参加することが認められているわけではなく、権限ある当局が協議を進める上で必要な資料の提供等により権限ある当局の協議に協力をするのみである。また、相互協議の相手方である国・地域の権限ある当局の対応能力によっては、相互協議がそもそも有効に機能しない可能性もある<sup>5</sup>。

第三に、相互協議においては、権限ある当局は合意に達するように努力する義務はあるが、合意に達する義務は課されていない。そのため、合意に達しなかった場合には、別途国内救済手続きにより課税処分等が取消されない限り、国際的二重課税が残ることになる。このように終局的な合意が保障されていないため、近時は、相互協議が合意に達しない場合の仲裁規定を租税条約に定めることも検討されている<sup>6</sup>。

<sup>3</sup> 「解釈適用協議」及び「立法的解決協議」の用語は、金子宏「相互協議(権限ある当局間の協議および合意)と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」『所得課税の法と政策』(有斐閣・1996年)390頁に做った。

<sup>4</sup> 国税庁長官・平成13年6月25日官協1-39他「相互協議の手続について(事務運営指針)」(国税庁・平成13年)第1通則 2 相互協議の実施 (1) 参照。羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』(大蔵財務協会・平成14年)35頁。

<sup>5</sup> 池田義典「相互協議を伴う事前確認の最近の動向」租税研究2009年4月号142頁・151頁は、近時は新たな国々との相互協議が発生しており、そのような国々の中には先進国に比較し相互協議を巡る土壌や環境が相当に異なっている国もあり、相互協議が難航する可能性が高い旨を指摘している。

<sup>6</sup> OECDモデル租税条約第25条第5項。当該仲裁条項は2008年の改訂において追加された。2008年のOECDモデル租税条約の改訂を解説するものとして、川端康之「2008年OECDモデル租税条約—OECDモデル租税条約の動向」租税研究2009年9月号236頁。

第四に、相互協議は非公開の協議である。国内の救済手続き、特に訴訟においては裁判の公開が前提であるが、相互協議においては非公開であるため、納税者から提出される資料等が公になることはない。かかる観点から、秘密性が要求される事案については納税者が訴訟より相互協議での解決を望むこともあろう。

第五に、国籍に関する差別的取扱いに係る相互協議の申立てを除き、相互協議は、自己が居住者である締約国の権限ある当局に申立てることができる。逆にいえば、居住者でない者は相互協議の申立てをすることはできない。そのため、法人の居住者性について本店所在地主義をとっているわが国においては、外国会社の在日支店はわが国の権限ある当局に相互協議の申立てを行うことはできないことに留意する必要がある。

#### 4 個別事案に係る相互協議の申立てができる場合

納税者は、一方の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た、又は受けることになると認める場合に個別事案に係る相互協議を申し立てることができる。近年締結された多くの租税条約では、個別事案に係る相互協議の申立ての期限を設けており、租税条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から一定期間内(3年以内)に申立てをする必要がある。「締約国の措置」には、更正、決定のほか源泉徴収等の課税行為が含まれるとともに、現実に課税行為が行われなくとも、租税条約の規定に適合しない課税を受けることになると認められる場合には相互協議を申し立てることができると考えられている。例えば、租税法令の変更等により新たな課税が行われる場合や税務調査が行われて結論が出されようとしている場合など、そのような措置が租税条約に適合しない課税を受けることとなる蓋然性が高いのであれば、相互協議の申立てができると解するべきであろう<sup>7</sup>。

個別事案に係る相互協議の対象は、「租税条約の規定に適合しない課税」である。相互協議手続きについての事務運営指針では、相互協議の申立てを行うことができる場合として、①移転価格課税、②移転価格税制に関する事前確認、③恒久的施設の有無及び恒久的施設への帰属所得の金額、④相手国において行われる所得税の源泉徴収、⑤相手国における差別的取扱い、⑥締約国の双方で居住者に該当するもの居住国の決定、のケースを例示列挙している<sup>8</sup>。

##### 4-1 相互協議と寄附金課税

事務運営指針に例示されているケース以外でも、「租税条約の規定に適合しない課税」で

<sup>7</sup> OECDモデル租税条約(2008年7月)第25条コメンタリー¶14。

<sup>8</sup> 国税庁・前掲注5) 事務運営指針 第2 居住者・内国法人等からの申立てに係る相互協議 3 相互協議の申立てができる場合 参照。同項では、さらに、遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律の施行に関する省令第3条に基づく二重課税回避のための相互協議の申立てを例示している。

あれば個別事案に係る相互協議の対象になり得るが、寄附金課税が相互協議の対象になり得るかについては、議論がある。

法人税法における寄附金とは、名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与のことであり、社会一般に寄附金と呼ばれるものよりも広い概念である。資産の譲渡又は経済的な利益の供与が時価相当額よりも低い対価で行われた場合で、経済的にみて贈与と同視しうる場合には、その差額は寄附金となる。そして、寄附金に該当する金額のうち、一定の損金算入限度額を超える金額については損金の額に算入することができない<sup>9</sup>。

例えば、内国法人がその国外関連者に該当する外国法人に対して 80 である製品を販売していたところ、他社は同様の製品を 100 で販売していたという事例を考えてみよう。国税当局は、他社の 100 での販売事例は比較対象取引であって独立企業間価格は 100 であると認定し、当該内国法人に対して、移転価格課税を根拠に 20 の更正処分を行うことが可能である。この場合、国外関連者の所在する国又は地域とわが国が租税条約を締結していれば、当該内国法人は、国税当局に対して、国外関連者の所在する国又は地域の当局と個別協議に係る相互協議を行うように申立てをすることができる。すなわち、国税当局の更正処分が租税条約の特殊関連企業条項に定める独立企業の原則に基づくものではないのであれば、それは「租税条約の規定に適合しない課税」といえる。そして、相互協議の結果、例えば 80 が独立企業間価格として適正であったということであれば、国税当局は更正処分を取消(再更正)すであろうし、例えば 100 が独立企業間価格であることに両締約国の当局が合意するのであれば、相手国において、国外関連者について対応的調整を行うことになろう。

一方、同じ事例について、国税当局は、内国法人が低額譲渡を行ったものと認識し、当該製品の適正な時価・販売価格は 100 であって、100 と 80 の差額 20 は内国法人から国外関連者への寄附金であり損金不算入とすることにより、当該内国法人に対して 20 の更正処分を行うことも考えられる<sup>10</sup>。このような寄附金課税が行われた場合には、損金算入を否定された部分について経済的二重課税が生じてはいるが、内国法人が個別事案に係る相互協議を申し立てることはできないものと考えられている。個別事案に係る相互協議は「租税条約に適合しない課税」が対象となるものであるところ、寄附金課税を直接に禁止する租税条約の条項はなく、独立企業の原則に基づく課税を定める特殊関連企業条項も、このような寄附金課税を制限するものではないとされ、原則として、「租税条約に適合しな

<sup>9</sup> 法人税法 37 条 1 項、7 項及び 8 項。

<sup>10</sup> なお、原則として、国外関連者への寄附金は、その全額につき、損金算入することができない。租税特別措置法第 66 条の 4 第 3 項参照。

い課税」は生じていないと考えられている<sup>11</sup>。そのため、寄附金課税を理由とする課税処分の場合には、個別事案に係る相互協議の申立てをすることはできない。

では、寄附金課税と移転価格課税のいずれもが適用される可能性のある場合<sup>12</sup>に、どちらが適用されるのか。

一般に、国内法人間の取引においては、低廉譲渡においてそれが実質的な贈与と認められ寄附金として損金不算入となるためには、取引に伴う経済的な効果が贈与と同視しうるものであれば足り、必ずしも譲渡者が贈与の意思を有していたことを必要とせず、時価との差額を認識していたことも必要とされない<sup>13</sup>。そのため、寄附金課税の適用対象となるのは、必ずしも寄附・贈与の意思がある場合に限定されているわけではない。しかしながら、移転価格課税の対象となる取引は国外関連者との間の国際的な取引であり、取引自体も様々である上に、関係する各国の法制度・文化・取引慣行等も異なることから、必ずしも容易に適切な時価や比較対象取引を見出すことができるわけではなく、事前に当事者が独立当事者間価格であると考えて取引を行った価額が、事後的に独立当事者間価格ではなかったと主張・判断されることもある。内国法人と国外関連者との間の取引においては、「取引に伴う経済的な効果が贈与と同視しうるものか否か」は慎重に判断をすべきであり、事後的に独立当事者間価格でなかったと判明した場合でも国外関連者から追加的な支払を求めない意思が明らかに認められるようなものでない限り、寄附金課税を行うべきではない<sup>14</sup>。

## 5 相互協議の申立権者

個別事案に係る相互協議は自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して申立てることができる。ただし、国籍無差別条項の違反に関する相互協議の申立ては、自己が国

---

<sup>11</sup> 羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』（大蔵財務協会・2002年）224頁。高久隆太「租税条約に基づく政府間協議（相互協議）手続について―米国における相互協議手続の研究と我が国における相互協議手続の在り方に関する一考察―」税務大学校論叢 23号 391頁（1993年）、432頁。なお、高久・432頁は、移転価格税制導入前において移転価格課税に代わって行われた寄附金課税等については相互協議の申立てが可能であるとする。

<sup>12</sup> 移転価格課税は、国外関連者との間の取引が独立企業間価格であるか否かのみを問題とし、当事者の租税回避の意図の有無や価格の認識を問わない。一方、寄附金課税が問題となりうる場面のうち、資産や役務の低廉/高額取引など時価から乖離した価額の取引は、独立企業間価格でもないから、移転価格課税の対象にもなる。もっとも、移転価格課税が適用されるのは、「資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引」であるので、「取引」といえないようなもの、例えば、金銭の贈与や債務免除などはそもそも移転価格の対象とはならず、寄附金課税のみが問題となろう。

<sup>13</sup> 大阪高判昭和 56 年 2 月 5 日行裁例集 32 卷 2 号 194 頁。

<sup>14</sup> 羽床・前掲注 12) 223 頁では、寄附金課税は、内国法人の資産の贈与や経済的利益の無償の供与といった法人の意思に基づき行われる課税であると理解し、法人が寄附の意思をもって資産の低廉譲渡を行ったことが明らかでない場合、あるいは、いわゆる価格調整金名目での支出につき取引価格との関連性がないとされた場合には、課税当局による寄附金課税が行われる可能性が存在すると説明する。

民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<sup>15</sup>。

国内における相互協議の申立手続きについては、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に関する法律の施行に関する省令(以下「実施特例法省令」という。)が定めており、申立てをしようとする者は、相互協議申立書及び添付資料を納税地の所轄税務署長を通じて国税庁長官に提出する<sup>16</sup>。

#### 5-1 外国会社の在日支店による相互協議の申立て

租税条約は、個別事案に係る相互協議は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ることを要求しており、実施特例法省令第 12 条第 1 項も、「居住者又は内国法人で…相手国における居住者でないもの」が個別事案に係る相互協議を申し立てることができる旨を規定している。実施特例法省令においては、「居住者」とは所得税法第 2 条第 1 項第 3 号に規定する「居住者」、すなわち、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人を意味し、また、「内国法人」とは法人税法第 2 条第 3 号に規定する「内国法人」、すなわち、国内に本店又は主たる事務所を有する法人を意味する<sup>17</sup>。

以上の規定から、外国会社の在日支店は、「居住者」でも「内国法人」でもないことから、日本の国税当局に対して相互協議を申し立てることはできない。この場合、在日支店の所得課税に関して本店所在地国の権限ある当局と日本の国税当局との間での相互協議を納税者が望む場合には、当該外国会社が本店所在地国において相互協議を申立て、当該外国の権限ある当局から日本の国税当局に対して相互協議を申し入れることにより、相互協議を行うことになろう。しかしながら、当該外国において法人の居住者性を管理支配地基準により定めており、かつ、本店ではなく在日支店等が管理支配を行っていることにより当該外国会社の本国においても居住者性が否定される場合には、いずれにおいても相互協議を申し立てることができないこととなる可能性はあるだろう。

さらに、外国会社の支店同士の間での取引が問題となる場合にも、納税者が相互協議の申立てを行うことができない。例えば、A 国法人の東京支店と B 国法人の C 国所在支店との間の取引に関して、移転価格が問題となるようなケースである。この場合、納税者は日本と C 国との権限ある当局による相互協議を行うことにより、東京支店と C 国支店との間の独立当事者間価格の決定を望むことになろう。しかしながら、C 国でも日本と同様に本店所在地により法人の居住者性を判定する場合には、B 国法人の C 国支店は C 国の権限ある当局に相互協議を行うように申立てをすることはできず、納税者は日本・C 国のいずれにおいても、相互協議の申立てを行うことができない。

このような場合、権限ある当局は、納税者による相互協議の申立権が認められてなくとも、租税条約に定めのない場合における二重課税を除去するための協議(立法的解決協議)

<sup>15</sup> OECD モデル租税条約第 25 条第 1 項。

<sup>16</sup> 実施特例省令第 12 条、第 13 条。

<sup>17</sup> 実施特例法第 2 条の 5 第 1 項参照。

として、相互協議を行うことは可能であろう<sup>18</sup>。

## 6 相互協議手続と国内法令上の救済手続

例えば、内国法人の国外関連者との取引が独立企業間価格でなかったという理由で、内国法人が法人税の増額更正処分を受けた場合、内国法人は、租税条約に基づき個別事案に係る相互協議の実施を申し立てることができる一方、法人税の増額更正処分が違法であるとして、国内法令に基づく不服申立て手続を行うことも考えられる。租税条約に基づく相互協議と国内法令に基づく不服申立て手続はそれぞれ別個の手続きであり、納税者は両方の手続を行うことが可能である。しかしながら、現行の国内法では両者の手続の調整を図る制度は定められていない。

### 6-1 国税通則法上の救済手続

国税に関する法律に基づく処分不服のある納税者は、国税通則法の定めに従い、処分があったことを知った日の翌日から 2 ヶ月以内に、異議申立て又は審査請求をすることができる。また、一定の異議申立てについては、当該異議申立ての決定を経た後の処分になお不服がある場合には、異議決定書の謄本の送達日の翌日から 1 ヶ月以内に審査請求をすることができる<sup>19</sup>。そして、裁決を経た後の処分になお不服ある場合には、裁決があったことを知った日から 6 ヶ月以内に、処分の取消しの訴えを裁判所に提起することができる<sup>20</sup>。

### 6-2 国内救済手続と相互協議のダブル・トラック

国税通則法 115 条は、不服申立前置を定めている。すなわち、国税に関する法律に基づく処分、異議申立て・審査請求をすることができる処分の取消しを求める訴えは、それぞれの不服申立て手続を経た後でなければ、提起することができない旨を定めている。不服申立て手続は、処分があったことを知った日の翌日から 2 ヶ月以内に申し立てる必要があり、期限を徒過した申立ては、原則として不適法却下され、処分の取消しの訴えを裁判所に提起することもできなくなる。そのために、納税者が相互協議を通じた解決を望む場合であっても、相互協議が合意に至らないとき<sup>21</sup>に国内救済手続による救済を求められるようにするためには、不服申立て(異議申立て・審査請求)をしておかなければならない。

---

<sup>18</sup> OECD・前掲注 8) 第 25 条コメンタリー ¶ 55 参照。双方の締約国内に恒久的施設を有する第三国の居住者の事案について、OECD モデル租税条約第 25 条第 3 項後段の規定に基づく相互協議の可能性に言及している。

<sup>19</sup> 国税通則法第 75 条、第 77 条。

<sup>20</sup> 行政事件訴訟法第 8 条第 1 項、第 14 条。

<sup>21</sup> 相互協議を行う権限ある当局は、合意するように努力をする義務を課されているが、合意に達する義務を課されているわけではない。OECD モデル租税条約第 25 条第 2 項参照。

一方、国税当局としても、調査の結果、例えば移転価格課税が疑われて納税者が相互協議を通じた解決を求める可能性が高い事案であっても、更正・決定の期間制限がある(例えば、法人税の更正処分は原則として法定申告期限から5年間に限られる)ため、相互協議の帰趨を待って課税処分を行うという対応をとることも困難であろう。

そのために国内法上の不服申立て(異議申立て・審査請求)又は訴訟手続と相互協議手続が同時に進行する状況が起こり得る。

このように両手続が同時に進行する場合について、現行の国内法では両者の手続きを調整する規定はおかれていない。しかしながら、両手続きを並行して進行させる場合には、相互協議による合意と裁決又は判決の結論が異なる場合やそれに伴う行政効率の非効率性の観点も考えなければならない。例えば、相互協議手続を進めて相手方当局との合意が可能となった段階で裁決・判決により処分が取消された場合には、それまで進めていた相互協議が無駄に終わる。また、裁判所が処分を維持した判決を出した後に、相互協議による相手国との合意により、納税額を減額する(原処分を下方修正する)ことができるか、といった点も問題となる。

### 6-3 国内救済手続きにおける判断の効力

#### 6-3-1 判決の効力

民事訴訟上、判決の効力は、その請求の種類に応じて既判力、執行力、形成力があるとされる。行政事件訴訟法は、行政事件訴訟に関して民事訴訟の例による<sup>22</sup>ことから、国税に関する訴訟手続の判決についても、原則として、これらの効力が認められることになる。

さらに、行政事件訴訟法においては、処分又は裁決を取り消す判決は、第三者に対しても効力を有し、また、その事件について、処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束することが定められている<sup>23</sup>。

そのため、更正処分を取り消す旨の請求認容判決が確定した場合には、その判決は更正処分を行った処分庁その他の関係行政庁を拘束するため、日本の権限ある当局は、相互協議で相手国との間で判決に矛盾する合意を行うことはできないこととなる。一部取消の判決が行われた場合も、取り消された部分との関係では、同様に考えるべきであろう。仮に、相互協議により、日本側の更正処分等の正当性が認められ、相手国が対応的調整を行うことになったとしても、国内法との関係では当該更正処分等は取消されて処分を維持できないため、課税の真空地帯(日本・相手国のいずれも課税しない状態)が生じることとなる。

一方、請求を棄却する判決が確定した場合、行政事件訴訟法の定める行政庁その他の関係行政庁への拘束力は処分取消し判決のみに認められることから、請求棄却判決

---

<sup>22</sup> 行政事件訴訟法第7条。

<sup>23</sup> 行政事件訴訟法第32条第1項、第33条第1項。

は関係行政庁を拘束するものではなく、処分庁による原処分の職権取消しが認められる<sup>24</sup>ことを根拠に、相互協議による合意により原処分を下方修正することが可能と考えられているようである<sup>25</sup>。もっとも、請求を棄却する判決であっても既判力はあると考えられ、処分に違法性がないことについて当事者は後訴において争うことはできなくなる<sup>26</sup>。また、裁判所は租税条約の規定についても最終的な解釈・適用の権限を有しており、税務当局も一般的には裁判所が示した解釈に従い租税法を執行するのであり、請求棄却判決であっても、確定判決による裁判所の判断が示された場合には、その判断の前提となった事実関係に重大な相違がある旨が明らかになった場合を除き、権限ある当局が裁判所の解釈・適用と異なる判断をして相互協議に合意することは、事実上、難しくなる<sup>27</sup>。

これらと比較し、訴えを却下する判決については、本案である処分の適法性・違法性について裁判所が判断しているものではないから、権限ある当局が相互協議により相手国の権限ある当局と合意をする妨げとなるものではない。

### 6-3-2 裁決の効力

国税通則法第 102 条第 1 項は、裁決が関係行政庁を拘束する旨を定めている。同規定の解釈として、原処分を取消す又は変更する裁決が関係行政庁を拘束すると考えられるが、請求を棄却する裁決は、原処分が違法又は不当でないことを判断したに留まり、却下の裁決も原処分の当否を判断したものでないから、これらはいずれも関係行政庁を拘束しないものと考えられている<sup>29</sup>。

そのため、原処分を取消す裁決が行われた場合には、上記の処分の取消し判決が確定した場合と同様に、日本の権限ある当局は、相互協議で相手国との間で判決に矛盾する合意を行うことはできないことになる。

一方、棄却裁決の場合、当該裁決は関係行政庁を拘束せず、また、国税不服審判所

<sup>24</sup> 南博方編『注釈行政事件訴訟法』（有斐閣・1974年）312頁〔阿部泰隆〕

<sup>25</sup> 羽床・前掲注12）48頁。高久・前掲注12）454頁。大橋時昭「相互協議を巡る諸問題—移転価格課税に係る協議を中心として—」税務大学校論叢44号62頁（2004年）。

<sup>26</sup> 南博方・高橋滋編『条解行政事件訴訟法（第3版）』（弘文堂・2006）540頁〔東亜由美〕

<sup>27</sup> 大橋・前掲注26）65頁。

<sup>28</sup> 行政庁は不当の判断をなし得るから、処分の取消しの訴えの請求棄却の判決が確定した後でも、当該処分が不当な処分であったとして、原処分を取消す余地は考えられる。もっとも、これは租税法規の適用・執行において課税庁の裁量の範囲をどこまで認めるかといった議論にも関係する。特に、租税法においては、合法性の原則が要請され、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・不徴収の自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。金子宏『租税法（第15版）』（弘文堂・2010年）75頁。そのため、もともと、租税の減免・不徴収についての課税庁による裁量は、極めて限定されていることを考える必要がある。

<sup>29</sup> 不服審査基本通達（異議申立関係）102-2。農地買収計画に関する異議・訴願を棄却する決定・裁決があったからといって、原処分庁が原処分を取消し得ない理由はないとするものとして、最判昭和33年2月7日民集12巻2号167頁。

による棄却裁決は、なお処分に不服ある納税者が裁判所への出訴を認められ、租税法規の終局的な解釈・適用を判断したものでないことから、裁判所による棄却判決がなされている場合に比較すれば、権限ある当局が相互協議による合意により原処分を下方修正することが行いやすいと評価することができるように思われる。もっとも、国税不服審判所は、組織的には国税庁の一部であるが、審査裁決権は財務大臣の承認を受けて任命される国税不服審判所長が有して、その権限の行使について独立性が認められているなど、租税の執行機関と分離した国税に関する紛争解決機関の側面があることからすれば、棄却裁決であっても、権限ある当局も当該棄却裁決で示された判断を事実上、尊重することになるものと思われ、これと異なる相互協議による合意を行うことは難しくなるように思われる。

却下裁決については、訴え却下判決と同様、権限ある当局が相互協議により相手国の権限ある当局と合意をする妨げとなるものではないだろう。

### 6-3-3 異議決定の効力

異議申立ては処分行政庁に対する不服申立てであり、異議決定は同一行政庁内における判断であるから、異議決定の内容にかかわらず、権限のある当局は自由に合意することができるとする見解もある<sup>30</sup>。

しかしながら、異議決定であっても原処分を取消す旨の決定を行った場合には、後にこれと矛盾する再処分を行うことは許されない。異議決定は争訟を解決するための裁断作用としてなされるのであり、通常の処分と異なり、その決定を自由に取り消したり、変更したりすることはできないもの考えられる(不可変更力)<sup>31</sup>。

### 6-4 相互協議による合意の国内法効力

相互協議による合意、特に個別事案に係る相互協議の合意は、納税者を拘束するものではなく、また国税不服審判所や裁判所を拘束するものではないと考えられている<sup>32</sup>。相互協議手続は権限ある当局間のみによる協議であって納税者の手続関与が保障されているものでなく、わが国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すれば、かかる見解は正当なものであると考えられる。

もっとも、相互協議による合意は、その合意がなされれば、国税不服審判所・裁判所が

---

<sup>30</sup> 高久・前掲注12)452頁。

<sup>31</sup> 異議決定の不可変更力に言及するものとして、志場喜徳郎ほか編『平成19年改訂国税通則法精解』(大蔵財務協会・2007年)859頁〔伊藤義一〕。武昌昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』(第一法規)4394頁。

<sup>32</sup> 高久・前掲注12)454頁。大橋・前掲26)60頁。高久・前掲注12)454頁は、「相互協議における合意は、租税条約又は法律としての性格を有するものではなく、個別事案に関する通達又は執行部門の個々の事案に関する有権的解釈ないし判断としての性格を有するものと考えらるべきであろう」とする。

租税条約を解釈する際に法的な影響力を及ぼすことになるという意味で国内法的な効力を有していると思われる。

租税条約も条約であることから、その解釈においては租税条約に定める解釈に関する別段の規定の範囲を除き、条約法の解釈に関する一般原則が適用され、条約法に関するウィーン条約(以下「条約法条約」という。)の定める解釈規則も適用されることになる<sup>33</sup>。条約法条約第 31 条は、次のように規定している。

第 31 条(解釈に関する一般的な規則)

- 1 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、誠実に解釈するものとする。
- 2 条約の解釈上、文脈というときは、条約文(前文及び附属書を含む。)のほかに、次のものを含める。
  - (a) 条約の締結に関連してすべての当事国の間でされた条約の関係合意
  - (b) 条約の締結に関連して当事国の一又は二以上が作成した文書であつてこれらの当事国以外の当事国が条約の関係文書として認めたもの
- 3 文脈とともに、次のものを考慮する。
  - (a) 条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意
  - (b) 条約の適用につき後に生じた慣行であつて、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの
  - (c) 当事国の関係において適用される国際法の関連規則
- 4 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。

前述のように、租税条約に定める相互協議は、個別事案に係る相互協議(個別事案協議)、租税条約の解釈又は適用に関する相互協議(解釈適用協議)、及び租税条約に定めのない二重課税を除去するための協議(立法的解決協議)を定めている。これらのうち、解釈適用協議及び立法的解決協議に基づく合意は、条約法条約第 31 条第 3 項(a)又は(b)に該当すると解することができる。また、個別事案協議による合意についても、それが租税条約の解釈又は適用に関連する限りでは、同様に考えることができる<sup>34</sup>。これらの場合には、国税不服審判所・裁判所は、租税条約の規定を解釈するにあたり、相互協議による合意を考慮する法的な義務が生じることになろう<sup>35</sup>。

<sup>33</sup> 谷口勢津夫『租税条約論』(清文社・1999年)10頁。

<sup>34</sup> 谷口・前掲注 34)・12頁。

<sup>35</sup> このように相互協議による合意が一定の国内法的効力を有することを考えると、現在のように、相互協議の合意内容が一切、非公開とされていることは若干、問題であるように思われる。関係当事者のプライバシー・秘密情報等の観点に配慮しながらも、一定範囲では、相互協議における合意内容を公開する必要があるのではなかろうか。谷口・前掲注 34)13頁は、租税法主義の見地から、権限のある当局は立法的合意を告示の形式で公示すべきであると述べており、立法的解決協議の公示について言及するが、解釈適用協議・個別事案協議についても、公開の必要があるように思われる。

#### 6-5 相互協議手続と国内救済手続の選択

納税者は、個別事案に係る相互協議手続と国内救済手続の双方を同時に申立てることができ、どちらかの手続を先行して審議するように選択する義務もない。しかしながら、上記で検討したように、いったん、裁決又は判決がなされると、権限ある当局による合意の柔軟性は少なくなり、また、権限ある当局には相互協議による合意の義務もないことから、相互協議による合意の成立・解決の可能性が低くなる。一方、移転価格や恒久的施設の認定・帰属所得が問題となって個別事案に係る相互協議が行われる事案は、関係する二国家間政府の租税のとり合いという側面もあり、納税者としても相互協議を通じて二重課税が排除されれば、それで構わないということも多いように思われる。

したがって、納税者としては、課税処分の違法性が明らかであるなどの特別の事情のない限り、原則として相互協議手続を先行させることになる<sup>36</sup>。この場合、国内救済手続は、権限ある当局による相互協議手続の結論が出るまで、進行を一時的に停止するべきである<sup>37</sup>。しかしながら、現行法においては、国内救済手続の進行を一時的に停止する制度は設けられておらず、対応する不服審査機関や裁判所の完全な裁量となっている。異議申立手続中であれば、納税者の意思を確認の上、国税庁内部で異議申立手続の進行を停止する取扱いも行いやすいと思われるが、一般に国内救済手続きにおいては、納税者の正当な権利・利益の救済を図るために不服申立て等に適正・迅速に対応することが求められ、一定期間内の処理件数・処理割合などが実績評価の対象となることから、国税不服審判所・裁判所が納税者の申立てどおりに国内救済手続の進行を一時的に停止してくれるとは限らない<sup>38</sup>。そのため、例えば租税条約実施特例法等において、個別事案に係る申立てにより相互協議が開始した場合に、納税者の申立てにより国内救済手続きの進行を一時的に停止する旨を定めるなど、立法的な手当てが望まれるところである。

---

<sup>36</sup> 大橋・前掲注 26) 76 頁。

<sup>37</sup> 金子・前掲注 4) 399 頁は、「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。」とする。

<sup>38</sup> 財務省「平成 21 事務年度 国税庁が達すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画」(財務省・2009 年) 48 頁は、「国税不服審判所では、手続の公正さや審査請求人が求める迅速さなどを総合勘案して、全処理件数のうち 1 年以内に処理した件数の割合を一つの目安として事件処理の適正さに配慮しつつ迅速な処理に努めます。」との目標を掲げている。また、裁判の迅速化に関する法律(平成 15 年法律第 107 号)第 2 条は、「第一審の訴訟手続については二年以内のできるだけ短い期間内にこれを終局させ、その他の裁判所における手続についてもそれぞれの手続に応じてできるだけ短い期間内にこれを終局させることを目標として」、裁判の迅速化のための手続実施・制度及び体制の整備を図ることを求めている。このように、国税不服審判所や裁判所において、一般的には、迅速に審理を行い裁決・判決を出すことが求められていることからすれば、法令の根拠無く、国税不服審判所・裁判所の裁量において手続きの進行を停止することに問題がないわけではない。

## 7 仲裁規定と国内租税法

2008年のOECDモデル租税条約の改訂において、第25条第5項に仲裁に関する規定が追加された。前述のように、相互協議では、権限ある当局は合意をするように努力しなければならないが、合意をする義務は定められていない。そのため、現行の相互協議の枠組みの中では、双方の権限ある当局が交渉をしても最終的な合意には至らず、国際的二重課税が排除されないまま残ることも生じる。OECDモデル租税条約第25条第5項は、一定期間内に相互協議による合意がなされない場合に、未解決事項を仲裁手続きを通じて解決することを規定するものである。ただし、OECDモデル租税条約の定める仲裁規定は、当該未解決の事項について、いずれかの締約国の裁判所又は行政不服審判所がすでに決定を下している場合には、これらの事項を仲裁に付することができないこととされている。また、仲裁判断は、「当該事案によって直接に影響を受ける者が仲裁判断を行う相互協議を受諾しない場合を除き、」両締約国を拘束するとしており、関係する納税者の受諾を条件としている。

現在のところ、日本が締結している租税条約には仲裁規定を定めているものはないが、これまでも、日本が締結する租税条約において仲裁規定を導入することができるかが論じられてきている<sup>39</sup>。相互協議の延長線に仲裁を定めることについては国内法との関係において様々な議論の可能性があるとところであるが、特に裁判を受ける権利(憲法32条)及び司法権(憲法76条)との関係における問題を指摘しておきたい。

租税条約に仲裁規定を定め、国際的二重課税が生じた場合に第三者たる仲裁機関が下した判断が納税者を拘束することとなると、納税者の裁判を受ける権利を侵害しないかが問題となろう。しかしながら、納税者が仲裁判断に拘束されることを同意して仲裁に付される限り、それが憲法上の裁判を受ける権利を侵害するものとはいえないように思われる。既に租税の分野以外で仲裁制度が存在しているが、私人が仲裁制度を利用して紛争を解決することは広く認められており、それが裁判を受ける権利を侵害しているとは考えられていない。もっとも、租税のような公法上の権利・義務関係の判断を仲裁に付託することが許されるのか、という素朴な疑問がわきあがるとすれば、それは、国家の課税権を他の国際機関に部分的に委譲することがわが国の憲法において許容されるか、という議論に関係するよう思われる。憲法84条は、租税法律主義を定め、課税は法律又は法律の定める条件によらなければならないことを規定している。しかしながら、法律又は法律の定める条件を解釈し、具体的な事案への適用を最終的に判断するのは裁判所であり、裁判所による租税法規の解釈・適用は、広い意味での租税「法」を構成するものである。裁判所(司法権)による法創造的機能を含めて国家の国民に対する課税権というものを考えたときには、租税条約の仲裁規定による仲裁判断が納税者を直接に拘束する旨を定めることは、国家の課税権の一部を他の国際機関に委譲する性質をも有しているようにも思われる。これ

<sup>39</sup> 水野忠恒『国際課税の制度と理論』225頁(有斐閣・2000年、初出1997年)。増井良啓「租税条約上の仲裁に関するIFA報告書」ジュリスト1244号278頁(2003年)。

は、視点をかえれば、裁判所の果たすべき権能の一部を仲裁機関に委譲することが可能か、という問題にもなる<sup>40</sup>。

もつとも、国際機関による仲裁は、仲裁判断に基づいた国内措置を実施する義務を国が締約国である相手国に対して負っているに留まり、納税者の権利・義務の範囲を直接に決定するものではないと整理することも可能であるように思われる。しかしながら、その場合には、仲裁判断に基づいた国内措置の実施が、日本の租税法令や裁判所の解釈・適用の範囲を超えるものである場合には、租税法律主義との抵触が生じることになる。この点、仲裁付託を望む納税者が事前に合意することにより、仲裁判断を国内の租税法規に優先させる法律を定めることが考えられる。税務当局との事前・事後の合意が一定の事実関係のもとに拘束力が与えられている法制度を有する国家にとっては、このような制度を制定することへのハードルは低いと思われるが、合法性の原則のもと、税務当局と納税者との間で納税義務の範囲等に関する和解や協定をすることを認めない建前をとっているわが国においては、このように納税者との合意による個別の仲裁判断が制定法や裁判所の解釈・適用より優越する制度を認めることができるか、検討が必要であろう<sup>41,42</sup>。

補足：本稿を執筆後、2010年8月25日に日本国政府とオランダ王国政府との間の「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」(以下「新条約」という。)の署名が行われた旨の報に触れた。新条約では、日本国が締結する租税条約として始めて、仲裁付託に関する規定が設けられている。また、これ

---

<sup>40</sup> 増井・前掲注40)282頁。

<sup>41</sup> 増井・前掲注40)282頁は、租税法律主義の観点から、条約の解釈適用にあたり援用される実体規範の明確性及び仲裁における手続保証の確保が必要であるとする。ただ、条約の実体規範が明確にされたとしても、国内法規との抵触の問題は残ろう。

<sup>42</sup> なお、合法性の原則に関して、次の二つの点を指摘しておきたい。一つは、これまで租税法律主義の内容の1つとして考えられてきた合法性の原則の位置づけを再検討し、合法性の原則を租税法律主義の内容から除外し、租税公平主義の準則の中に包摂して理解することを試みる佐藤英明教授の見解である。佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2007年)55頁。合法性の原則を、租税公平主義の準則として捉えるのであれば、仲裁判断に基づいた国内措置の実施は合理的な区別として許容される余地があるのではないかと。二つ目は、租税法における和解は認められないという考え方を見直す時期に来ているのではないかと、との渡辺裕泰教授・元国税庁長官の指摘である。渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘=中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣・2008年)209頁。かかる見解の背景には、和解を全く認めない現在の法制では法的に不安定な状態がなかなか解消されず時間と費用もかかること、租税訴訟においても「事実上の和解」(職権による再処分及び納税者による訴えの取り下げ)により解決に至る例は少なくないこと、などがあると考えられる。もつとも、渡辺教授は、和解を軽々に認めることは、納税者間の税負担の不公平、あるいは、税務職員の不正につながりかねないことから、法律で要件を定め、かつ、裁判官が関与した裁判上の和解に限るべきであろうとしており、また、具体的にはドイツの連邦財政裁判所のように「事実関係に関する和解」に限り、法律上明記されることを提案されている。このような租税訴訟における和解に関する議論は、仲裁判断に基づく国内措置の実施を認める法制度を検討する際の参考になるように思われる。租税条約に基づき国際機関に付託された仲裁の仲裁判断であれば、裁判官が関与した裁判上の和解と同様、その弊害は少なく許容することができるのではないかと。

を受けて、2010年9月1日に国税庁からオランダの税務当局との仲裁手続に係る実施取決めが公表されている。本加筆時点では、新条約の具体的な発効スケジュールについて、わが国の政府当局は特段の発表等を行っていないが、オランダ財務省は、そのプレスリリース ([http://www.minfin.nl/english/News/Newsreleases/2010/08/New\\_tax\\_treaty\\_with\\_Japan\\_signed](http://www.minfin.nl/english/News/Newsreleases/2010/08/New_tax_treaty_with_Japan_signed)) によれば、2011年中に国内手続を完了し 2012年の新条約の発効を見込んでいるようである。租税条約の規定に基づく仲裁は現実的なものとなっており、国内法との関係を明確に整理する必要があるように思われる。

以 上