慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	OECDモデル条約における相互協議手続の性質 (三・完)
Sub Title	The legal nature of the mutual agreement procedure under The 1992 OECD Model Convention (3)
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1998
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.71, No.10 (1998. 10) ,p.35- 58
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19981028-0035

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

ＯＥＣＤモデル条約における相互協議手続の性質（三・完）

木村弘之亮

第一章　総　説
　第一節　モデル条約に関するコメンタリー
　第二節　説　明
　　一　総　則
　　二　ＯＥＣＤモデル条約の様態
　　三　対象の限定
　第三節　第二五条に関する国内法の根拠
第二章　個別事案協議手続の中立要件（第一項）
　第一節　モデル条約に関するコメンタリー
　第二節　モデル条約の解説
　　一　モデル条約間の合致と相違
　　二　説　明
　第三節　日本の二重課税条約
　　一　第二五条一項に関する条約の概観
　　二　説　明……………………………………………（七十一巻七号）
第三章　個別事案協議手続の手続要件（第二項）

第一節　モデル条約に関するコメンタリー
第二節　モデル条約の解説
一　モデル条約間の合致と相違
二　ＯＥＣＤモデル条約とＵＮモデル条約
三　ＵＳモデル条約
第三節　日本の二重課税条約
一　第二五条二項に関する条約の概観
二　説　明……（七十一巻九号）
第四章　相談手続（第三項）
第一節　モデル条約に関するコメンタリー
第二節　モデル条約の解説
一　モデル条約間の合致と相違
二　ＯＥＣＤモデル条約とＵＮモデル条約
三　ＵＳモデル条約
第三節　日本の二重課税条約
一　第二五条三項に関する条約の概観
二　説　明
第五章　仲裁手続（第四項）
第一節　モデル条約に関するコメンタリー
第二節　モデル条約の解説
一　モデル条約間の合致と相違
二　ＯＥＣＤモデル条約
三　国連モデル条約
四　ＵＳモデル条約
第三節　日本の二重課税条約
一　第二五条四項に関する条約の概観
二　説　明……（以上本号）

第四章　相談手続（第三項）

第一節　モデル条約に関するコメンタリー

32　［相談手続］

本項の第一文は、権限のある当局に対して、もし可能であれば、解釈又は適用上の困難を相互協議の手法で解決することを奨励し、かつ、その権限を与えている。たとえ困難が第一項及び第二項に規定する手続きの通常適用される個別事案に関連して生じたものとしても、納税義務者の一グループ全体にかかわっているか若しくはかかわりうるそうした、本質的に一般的な性質の困難がここでは問題である。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

33　［条約の適用と解釈］

本項は、租税条約の適用から生じる困難を解決することを可能にしている。そうした困難とは、源泉地国における配当、利子および使用料から源泉徴収される税の減免手続の導入と運用に関連して生じるかもしれないそのような実務的な性質の困難にとどまらず、条約交渉当時に予想された条約規定の通常の運用を損なったり妨げうるような困難（この解決は条約の解釈に関する従前の合意に左右されない。）も含まれる。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

34　［国内法］

本項に基づき、権限のある当局は、特に次のことができる。

——用語が条約において不完全に又は不明瞭に定義されている場合、なんらかの困難を予防するために、その定義を補完し又は明確にすること。
——一方の締約国の法令が、租税条約の本質的内容や均衡を損なうことなく改正された場合、かかる改正から生じる困難を解決すること。
——借主の国の利子を過少資本税制にかかる規定に基づき、配当として取り扱うことが許されるのか、また、いかなる要件の場合に許されるのか、そして、貸主の国において、配当の場合と同様に負担の軽減を（たとえば、親子会社間関係に基づく負担軽減に関する規定が二国間租税条約に盛り込まれている場合、その負担軽減によって）受けるための要件は何かを決定すること。（一九九二年七月二三日再付番及び改正。沿革参照）

35 〔権限〕
第三項は、「締約国の権限のある当局」、すなわち、一般的には、大蔵大臣又は条約の執行に責任を負う代表者に対して、条約の解釈に関して生じるあらゆる困難を相互協議によって解決する権限を与えている。しかし、各締約国の国内法により、条約で指定された「権限のある当局」のみならず、他の機関（たとえば、外務省、裁判所）も、国際的な条約又は取極めを解釈する権限を持っていること、及び、かかる解釈権がしばしばこれら他の機関に排他的に留保されていることは、見落としてはならない。（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

36 〔拘束力〕
解釈又は適用に関する一般的困難を解決する相互協議合意は、権限のある当局がその合意内容を修正又は廃止することに同意しない限り、ずっと両国行政庁を拘束する。（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

37 〔条約の欠缺〕
第三項二文は、権限のある当局が条約で取り扱われていない二重課税の事案をもその対象とすることを可能に

している。この文脈においてとくに興味深いことは、両締約国に恒久的施設を有する第三国に居住する者の事案である。相互協議手続がこのような場合において生じうる二重課税を有効に排除することはもちろん望ましい。ただし、条約において明示的又は少なくとも黙示的に取り扱われていない点に関して条約の補完を国内法に許容していない締約国のケースについては、例外が付されなければならない。そのようなケースでは、租税条約は、条約そのものが批准又は同意を必要とするのと同様に、付属議定書によってのみ補完することができる。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

コメンタリーに対する留保

55　［メキシコ］

メキシコは第三項二文についてその立場を留保する。なぜなら、メキシコ国内法によれば、条約のなかで規定されていない事案について二重課税を除去することは、授権されていないからである。

（一九九五年九月二一日追加）

第二節　モデル条約の解説

一　モデル条約間の合致と相違

ＯＥＣＤモデル条約二五条三項は文言上ＵＮモデル条約二五条三項と合致している。同様に、第二五条三項に関するモデル条約コメンタリーは第二五条三項に関するＵＮコメンタリーと合致している。ＵＳモデル条約二五条三項は第二文において特別な権限カタログを定めている。

二 ＯＥＣＤモデル条約およびＵＮモデル条約

1 総 則

第二五条三項は、具体的な個別事案に関連していなくとも、また条約で規律されていない二重課税事案を解決するものでなくとも、租税条約上の法律問題を討議しうる権限を、権限のある当局に与えている。狭義の相互協議手続が開始されると、これは必然的に第二五条三項一文にいう手続きを含んでいるが、これに対し第三項二文にいう手続きを含みうるにすぎない。

2 第二五条三項一文によれば、両締約国の権限のある当局は、

○ 条約の解釈又は適用に関して生じうるそうした
○ 困難又は疑義を
○ 双方の合意により解決するよう努めるものとする。

双方の合意に努める義務は、共同作業の必要性を表現している。しかし、この努力義務は、あたかも両国が相互に質的にも量的にも同じ程度に譲歩することを義務づけられているかのように、理解されるべきでない。このようなことは、両国における法令の拘束が相異なっているので、そもそも可能でない。しかし、締約国は、相互の譲歩のために存在する可能性をすべて尽くすよう義務を負っている。条約法又は国内法が複数の考えうる解釈を認めている場合、合意のえられる解決に達しうるそうした解釈が優先されなければならない[157]。条約の解釈に関して生じる困難又は疑義は、法律問題である。当該条約の解釈に関して生じる困難又は疑義は法律問題（包摂問題）でありうるが、しかし、とりわけ事実関係の認定の領域においても生じうる。さらに、条約の行政技術の

取扱いもまた条約の適用に該当する。特別な記入用紙の採用又は特別委員会の設置。[158] これに対し、条約適用に関するモデル条約コメンタリーが条約の不完全な又は一義的でない規定の補完又は明確化にも資している場合、少なくとも誤解を招きがちである（モデル条約コメンタリー三三項以下）。ここでは条約の解釈問題が問われている。適用問題は主として源泉税についての二重課税条約の実施ならびに一定グループの納税義務者（越境労働者、農業従事者、芸能人など）に対する課税にかかわっている。

多数の事案にかかわっている解釈についての合意の法的性格、とくに拘束力は、争われている。他方の締約国に対する拘束、国内の法適用機関の拘束ならびに相互協議手続で合意した当局およびその下級行政庁の自己拘束は区別されなければならない。ひとは解釈に関する合意を、二重課税条約を補完するための国際法上の契約として考えうるであろうし、それは二重課税条約の有権解釈をめざすものであり、場合によっては、二重課税条約の改正をめざすものでありうる。しかし、このような合意はその都度の関係手続法の原則に従ってのみ国内法上の効力を得るであろう。すなわち、議会の同意なくとも条約法が国内で直接に妥当する国々、又は議会に代わって条約の国内適用につき下命しうる授権を憲法が権限のある当局に授権しているそうした国々においてのみ、かかる解釈の合意は国内法上効力を有する。これは少数のＯＥＣＤ加盟国でのみ考えられているので、ひとは第二五条三項を次のように解釈することはできない。同条項は、このようにして成立した国際法上の合意をなし、そしてさらにその合意を国内法へ編入することを授権している、というふうに解釈してはならない。[159] それ故、解釈の合意は、特定の意味を二重課税条約に適用しうることについての、行政取極めとしてのみ理解されうる。解釈に関する合意そのものが、条約、国内法又は拘束力のある裁判所判決に抵触していない範囲において、行政取極めは関係行政庁を拘束する。これに対し、解釈に関する合意は、裁判所を拘束せず、したがってまた納税義務者をも拘束しない。

ＯＥＣＤモデル条約二五条三項一文（解釈適用相互協議手続）は、個別具体の事案において、相互協議の合意をなす権限を定めているのみならず、おそらくは将来生じるであろう事案について拘束力をもたせることを意図しているものである。すなわち、「両締約国の権限のある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義を相互協議によって解決するよう努めるべきである。」解釈合意に関する正確な法的地位は、租税条約に特に関係している権威がバーチャリーにもないそうしたものである。

ベルギー最高裁のケースはその例外である。ベルギー最高裁判所は、当該合意が法的に拘束力をもっておらず、たんに法理として考慮に入れる法的義務を負っているにすぎない。当該合意の地位は、少なくとも第一段階では、各締約国の国内法に依存しており、そしてその結果はもちろん各締約国の国内法において異なっていることがありうる。

解釈合意の法的妥当性についての問題は、スウェーデンとノールウェー間でなされた相互協議合意を参照して説明することができる。相互協議の合意は、性質上、必ず納税義務者に好ましいものではない。一九七一年一一月一日の両国租税条約二〇条一項は、概要次のように規定している。すなわち、「（A国の）公務を遂行するために（B国で）居住している者に対して（A国によって）支払われた報酬は、（A国において）課税されうる。」文献では、このことは次のことを要求しているようにおもわれる。例えば、A国の政府職員は、かれがA国で遂行されたかれの公務に対する報酬に対して、A国において課税をうけうるためには、B国の居住者でなければならない。両国の国内法によれば、かれはその者の居住地にかかわらずA国において課税されうるであろう。なぜなら、かれの報酬はA国によって支払われたからである。それ故、その条約は、もしその者がB国の居住者でないならば、A国における税をその個人から免がれさせるようにおもわれる。しかし、これは明らかに意図されたものではない。

相談手続においては時折規律（すなわち先行する解釈合意）が関係の二重課税条約の発効前に行われる。[160]

3　第二五条三項二文によれば、権限のある当局（複数）は一緒に次の事項について相談できる。

○　条約において取り扱われていないそうした

○　事案について二重課税がどのように回避されうるか。

第二五条三項一文の手続きと同様に、第二五条三項二文にいう相談手続もまた、ひとつの具体的な個別事案又は多数の事案をその対象とすることができる。権限のある当局がこの手続きを開始するかどうかに関して、当局の代表者は広い裁量を有している（「できる」）。

第二五条三項二文の規定は当該手続の目標を「相談する」（英語「consult together」、仏語「se concerter」、独語「beraten」）の表現を用いて記述しているだけであるにもかかわらず、実務および学説の一部は、「相談」の結果が締約当事国ならびにその当局と国民に対し国内法上拘束力を有することから、出発している。しかし、大部分の国々では、議会の同意を要する条約の補完は、条約そのものと同じく、立法府の同意を必要とする。改正および補完の議定書に関するドイツ実務はこのようにしている。[161]

以上の理由から、第三項一文による手続と第三項二文による手続とはこの理由から峻別されなければならない。第三項一文の手続では二重課税条約の解釈と適用が問題であり、そして第三項二文の手続では二重課税条約の補完が問題である。

三　ＵＳモデル条約

ＵＳモデル条約二五条三項二文は、当局による事実問題の相談と解決について特別な権限カタログを定めてい

る。しかしこのカタログは、ＯＥＣＤモデル条約とＵＮモデル条約の第二五条三項二文と文言上一致しているそうしたＵＳモデル条約三項一文については、限定列挙でない。

(157) 参照、「国際的な判断整合性」の原則について、参照、木村弘之亮「二重課税条約の解釈」法学研究六八巻六号（一九九五）一頁以下、木村弘之亮「租税条約の解釈における性格決定と関連諸問題」法学研究六八巻一二号（一九九五）八九頁以下。

(158) 参照、*K. Koch*, LXVIa CDFI, 43 (1981).

(159) 異説、ノールウェーの *Høyesterett*, Rt. 1992, 1401, 1413.

(160) 例えば一九七一年ドイツ・スイス二重課税条約に関する一九七一年六月一八日と九月二九日の相互協議手続に関する議定書、BStBl. 1975 I 504, 505; 一九五四年ドイツ・アメリカ合衆国二重課税条約 Rev. Prot. 1965 に関する一九六五年一〇月一八日の相互協議手続に関する覚え書、DStR 1966. 606; 先行する解釈合意に関する問題点について、*W. Schürmann* in Meyer-Marsilius/Hangarter zn Art. 26 DBA Schweiz 1971; *Debatin, Helmut*, Wertungen und Auslegungen zum revidierten deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1966, 413; *Meilicke, Heinz*, Rechtliche Beurteilung des Verständigungsmemorandums zum revidierten deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1966, 231.

(161) *K. Koch* (Fn. 99), LXVIa CDFI, 42 f (1981).

第三節　日本の二重課税条約

一　第二五条三項に関する条約の概観

項目 / 相手国名	相互協議	解釈適用協議（1文）	立法的解決協議（2文）
OECD条約モデル わが国の条約例	25条3項		
1. アイルランド	27条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
2. アメリカ合衆国	25条2項	≈条約モデル	—
3. イギリス	26条3項	≈条約モデル	—
4. イスラエル	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
5. イタリア	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
6. インド	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
7. インドネシア	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
8. エジプト	22条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
9. オーストラリア	—	—	—
10. オーストリア	21条2項	≈条約モデル	—
11. オランダ	26条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
12. カナダ	23条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
13. 韓国	20条2項	≈条約モデル	—
14. ザンビア	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
15. シンガポール	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
16. スイス	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
17. スウェーデン	24条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
18. スペイン	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
19. スリ・ランカ	18条2項	≈条約モデル	—
20. ソ連邦	22条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
21. タイ	23条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
22. 中国	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
23. チェッコ スロヴァキア	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
24. デンマーク	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル

項目／相手国名	相互協議	解釈適用協議（1文）	立法的解決協議（2文）
25. ドイツ	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
26. トルコ	24条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
27. ニュー・ジーランド	16条1文	≈条約モデル	—
28. ノールウェー	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
29. ハンガリー	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
30. バングラデシュ	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
31. パキスタン	17条	≈条約モデル	—
32. フィリピン	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
33. フィンランド	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
34. フランス	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
35. ブラジル	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
36. ブルガリア	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
37. ヴィェトナム	24条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
38. ベルギー	25条3項	≈条約モデル	—
39. ポーランド	25条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
40. マレイシア	21条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
41. メキシコ	24条3項	≈条約モデル	—
42. ルクセンブルグ	27条3項	≈条約モデル	≈条約モデル
43. ルーマニア	24条3項	≈条約モデル	≈条約モデル

二　説　明

1　日本法は、同意を要する条約法とならんで、いわゆる「規範的行政協定」を知っている。しかし二重課税条約のように、それ自体同意を必要とする条約法に規範的行政協定が関係している場合、そのような規範的行政協定は締結されえない[162]。この通説によれば、解釈適用協議の合意は、たとえ権限のある当局が当該合意を実施するためできるかぎり努力すべき義務を負っているとしても、国家間の拘束力を根拠づけない。解釈適用協議の合意

は法規命令ではない。なぜなら、明確性の要請（憲法八四条）をみたす授権が欠けているからである。[163] したがって解釈適用協議の合意は行政規則のレベルにあるにすぎず、そして、そのような解釈適用協議の合意そのものが明らかにされた場合にはじめて、行政規則のレベルにある。[164]

2　モデル条約二五条三項にいう相談手続に対応する規定を、日本・オーストラリア租税条約は定めていない。この条約は明文をもって狭義の相互協議手続のみを規定している。しかしながら、この相互協議手続でさえも条約規定を解釈せずに実施されえないということを考慮するとき、このような条約モデルからの乖離は、二重課税のうち条約で取り扱われていないケースについて相談できないというように、限定される。このような限定は重大ではない。なぜなら、当局の代表者の権限はモデル条約二五条三項二文にいう相談手続においては非常に制限されているからである。

モデル条約二五条三項二文にいう相談手続に相当する規定を、日本・アメリカ租税条約二五条二項、イギリス条約二六条一項、オーストリア条約二一条二項、韓国条約二〇条二項、スリ・ランカ条約一八条二項、ニュー・ジーランド条約一六条一文、パキスタン条約一七条、ベルギー条約二五条三項、メキシコ条約二四条三項は定めていない。しかし、これらすべての条約は第二五条三項一文にいう相談手続（いわゆる解釈適用協議手続）を定めているが、一部では条約モデルと食い違っている。一連の租税条約は、締約国と第三国との間の条約に対することの条約の関係に関して生ずる困難又は疑義を解決しうる権能を、権限のある当局に与えている（スリ・ランカ条約一八条二項、パキスタン条約一七条）。

3　二種類の相談手続

相談手続は、当該二重課税条約の解釈及び適用に当たり生じるそうした困難または疑義を、双方の合意により解消すること（具体的相談手続）[165]ならびに二重課税条約上の規定の欠缺を補塡すること（抽象的相談手続）[166]を目指している。ここでは、時折一部狭義の相互協議手続に移行するであろう具体的個別事案にかかわりなく、法律問題の解明が問題である。この相談手続[167]の目標は、規制整一性の意味における二重課税の均一な適用と解釈である。これによって、法律問題のみならず、行政技術上の問題もまた解決されうる。[168]このような二国間でなされる合意、特に解釈の合意は、その法的性質の点で（調停）行政協定[169]であるので、納税義務者も裁判所も拘束しない。[170]これに対応して、このような合意はまた二重課税条約そのものを変更しえない。しかしながら、かかる合意は解釈の補足手段として考えられる。

(162) 詳細は、参照、*D. Mülhausen* (Fn. 6), 199.
(163) BFH-Urteil I R 74/86 vom 1. 2. 1989, RIW 1989, 756〔ドイツ・イタリア租税条約〕; *D. Mülhausen* (Fn. 6), 208.
(164) 行政規則について、例えば、*J. Martens*, in Grenzen der Rechtsfortbildung, hrsg. von K. Tipke, 1982, 165 ff.; s. ferner, *K. Vogel/M. Wachenhausen*, in Bonner Kommentar, Art. 108 GG.
(165) 一九七七年ＯＥＣＤモデル条約二五条三項一文。詳細は、*Gloria* (Fn. 11), 158 ff.
(166) 一九七七年ＯＥＣＤモデル条約二五条三項二文。詳細は、*Gloria* (Fn. 11), 159 ff.
(167) 若干の日本二重課税条約では、この抽象的相談手続は規定されていない。条約の概観は、*K. Vogel*, DBA^3, Art. 25 Rz. 110.
(168) *Koch* (Fn. 99), LXVIa CDFI, 43 (1981).
(169) ボン基本法五九条二項二文参照。詳細は、*Mülhausen* (Fn. 6), 188 ff.
(170) BFH vom 11. 4. 1990, BFH/NV 1990, 705; *K. Vogel*, DBA^3, Art. 25 Rz. 105, 109; *Mülhausen* (Fn. 6),

第五章　仲裁手続（第四項）

第一節　モデル条約に関するコメンタリー

38 ［合同協議］
本項は、権限のある当局が問題を解決するために、それが第一項及び第二項の規定による個別事案であれ、第三項に該当するところの、特に条約の解釈又は適用に関する一般的な問題であれ、どのように合同協議を行うかについて規定している。（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

39 ［直接的通信］
本項は、第一に、権限のある当局が相互に直接通信しうることを定めている。したがって、これは外交上の経路を通じる必要はない。（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

40 ［手続きの実施］
権限のある当局は相互に書面により、書簡の交換により、電話により、直接の意見交換により通信でき、そして他の適切な方法により相互に通信できる。権限のある当局は、それを望ましいと考える場合には、この目的のための委員会を設置することができる。（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

41 ［委員会の定員］
第四項はその委員の数及びこの委員会の手続細則を規定することを、権限のある当局に委ねている。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

42 ［納税義務者の地位］

両締約国はこの分野において形式主義を回避できるが、それにもかかわらず、第二項に基づき合同委員会に事案を提起する納税義務者に対して、両締約国は一定の本質的な権利を保障する義務を負っている。具体的には、

——書面又は口頭により、本人自身又は代理人を通じて意見陳述をする権利

——弁護士の補佐を受ける権利

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

43 ［文書閲覧］

しかし、この手続きの特別な性格に鑑み、納税義務者又はその代理人に事案の文書閲覧を保障することは、必要でないように思われる。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

44 ［委員会の構成］

権限のある当局はなるほど合同委員会における代表者を選任するに当たり完全に自由であるが、しかし、権限のある当局は各国派遣団——それは、当該手続きの追行につき権限のある行政庁の一名又は二名以上の代表者を含みうる。——の団長としてその者の特別な知験に基づき選任された高官又は裁判官を指定すべきであろう。実際、このような者の参加が、合意を促進すると考えることは合理的である。（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

III 最後に

45 ［経験と発展］

相互協議手続は、本質的には、満足できるものである。条約の傾向をみると、第二五条は、締約国が受け入れ

ることのできるものの最大限を反映したものであることを示している。しかしながら、この規定はなお、納税義務者の立場から見た場合、完全に満足できるものでないことも認めなければならない。なぜなら、権限のある当局は、解決に努める義務があるのみであり、解決を見出す義務は負わないからである（前記第二六項参照）。

相互協議合意が得られうるかどうかは、国内法が権限のある当局に与えた和解しうる余地に大きく依存する。したがって、もし租税条約が二つの締約国において異なって解釈されまたは適用された場合で、権限のある当局が相互協議手続においてひとつの共通の解決に合意することができない場合には、二重課税の回避を目的としている租税条約の意義や目的に反しているにもかかわらず、二重課税はあいかわらず発生し得る。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

46 ［鑑定意見］

この状況を相互協議手続の枠組みから逸脱せずに回避することは困難である。解決のための第一歩は、鑑定意見を求めるものであろう。すなわち、両国の権限のある当局は、最終的判断権を留保しつつ、公正な第三者の意見を求めることに合意できるであろう。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

47 ［コメンタリー］

モデル条約及びそれに関連するコメンタリーは、租税委員会における密接な国際的共同作業の結果である。手近な可能性としては、特別な解釈上の困難がある特定の問題点に関して生じた場合、その規定の適正な理解に関する意見を租税委員会に対して求めることであろう。かかるやりかたは、租税委員会の目的及び課題にも沿ったものであり、条約規定の適用に当たっての努力しがいのある統一性への貴重な貢献をすることであろう。

（一九九二年七月二三日再付番。沿革参照）

48 ［仲裁手続］

別の解決としては、仲裁手続がある。ＥＣの加盟国はその多数国間仲裁手続条約（これは、一九九〇年七月二三日に署名された。また、相互協議手続において解決されなかった一定の二重課税事案は、この多数国間仲裁手続条約の取極めに従って、仲裁手続に付されなければならない。）において仲裁手続を採用した。また、いくつかの最近の二国間租税条約は、両締約国が未解決の事案を仲裁手続に付すことに合意できることを定めている。

（一九九二年七月二三日再付番及び改正。沿革参照）

第二節　モデル条約の解説

一　モデル条約間の合致と相違

モデル条約二五条四項一文は文言上すべてのモデル条と一致している。第二文および第三文では国連モデル条約はＯＥＣＤモデル条約四項三文に比べより立ち入った規定をおいている。これに対し、ＵＳモデル条約四項には、その点についてＯＥＣＤモデル条約と国連モデル条約に対応する規定が欠けている。

二　ＯＥＣＤモデル条約

二重課税条約で、予定されている相互協議手続(171)は関係の納税義務者に対し、相互協議手続に関与する両当局が合意するよう求める請求権を賦与していない(172)。解釈の相剋が存しうることを考慮するとき、二重課税を二国間条約レベルにおいて回避するという、二重課税条約の本来の目的は達成されえない。

このような場合、居住地国としてのドイツ連邦共和国は応能負担の原則に基づき二重課税を免税処分（Steuererlaß §§163, 227 AO）によって回避しなければならない(173)。しかしながら、開始された相互協議手続が合意に至らな

いケースについて、仲裁手続が若干の二重課税条約において定められていることがある。[174] このような仲裁手続が義務づけられている場合（DBA-BRD/USA の場合そうである。）、解釈の相剋から生じていた問題はつねに最終的に解釈される（DBA-BRD/Sewden によれば、バーグ国際司法裁判所による裁定もまた考えられる）。[175] このような仲裁手続はとくに二国間の移転価格紛争の場合に必要になる。

相互協議手続の欠点は、双方の税務当局は相互協議によって解決すべく努力する義務を負うが、解決する義務のないことである。税務当局相互の意見の相違によって国際的二重課税が解決されなければ、納税義務者が浮かばれない。最近、相互協議手続で双方の税務当局が合意できない場合は仲裁で解決しようという動きがでてきた。最近の米独所得税条約[176]二五条において、当該租税条約の解釈又は適用についての双方締約国の意見の相違が解決できない場合、両税務当局は、その問題を仲裁に付することができるとした。ドイツがこの規定の採用を強く主張したということで、ＥＣの移転価格税制に関する指令案（一九七六年一一月二九日）の影響を受けているともおもわれるが、租税条約上仲裁が規定されるのはこれが初めてである。今後の進展が注目される。[177]

(1)　第四項は相互協議の手続面を規律している。第四項一文によれば、両締約国の権限のある当局は、直接相互に通信してもよい。すなわち、かれらは、外務省を通じて外交上の経路をとる必要はなく、直接に相互に連絡をとりあってよい。相互協議手続はそれぞれ合目的な方法で相互に通信することができる。電話、ファクシミリ、会合またはその他の方法により、実施することができる。

(2)　口頭の意見交換が合意の成立のために合目的であるとおもわれる場合、この口頭意見交換は、両締約国の権限のある当局の代表者から成る委員会において実施されうる。一九九五年の第四項の新規定によれば、委員会は「かれら」すなわち権限のある当局、「またはその代表者」から構成されうる。しかし、公務員によって代理されないとすれば、当局自体はどのようにして委員会の委員になりうるかは、法的には理解しえない。委員会が、

当局自体でないとして、権限のある当局の代表者から構成されていることは、有意義である。これら代表者は訓令により拘束されるからである。このことは、実務では、判断の余地が交渉の前にすでに制限をうけていたとき、又は特定の合意が上官への再質問後にはじめて行われうるとき、困難を生じさせることがありうる。

合同委員会の代表者の人数に関するデータおよび委員会委員を選定する判定基準に関するデータは、存しない(178)。

三　国連モデル条約

国連モデル条約二五条四項二文はさらに、その手続きを適切な態様で規定するよう、権限のある当局を義務づけている。この目的を実現するために、第四項三文は、当局の補完的な一方的な処分のための授権を定めている。第二五条四項二文および三文に関する国連コメンタールはこの文脈において一連の考えうる手続形態をあげている。

この一連の手続形態は、たしかにすべての相互協議手続にとって有意義でありうるが、しかしコメントのなかではとくに特殊関連企業間における利益調整の問題に照準をあわせている。

四　USモデル条約

USモデル条約では、OECDモデル条約二五条四項二文に相当する規定をは欠いている。OECDモデル条約二五条四項二文で予定されているような、口頭の意見交換が行われるものとしていないが、このことはしかし口頭意見交換の排除を意味しない。

ＯＥＣＤモデル条約における相互協議手続の性質（三・完）

項目 / 相手国名	相互協議	直接的当局相互通信	口頭による意見交換
OECD条約モデル わが国の条約例	25条4項		
1. アイルランド	27条4項	≈条約モデル	なし
2. アメリカ合衆国	25条4項	≈条約モデル	あり
3. イギリス	26条4項	≈条約モデル	なし
4. イスラエル	25条4項	≈条約モデル	なし
5. イタリア	25条4項	≈条約モデル	なし
6. インド	25条4項	≈条約モデル	なし
7. インドネシア	25条4項	≈条約モデル	なし
8. エジプト	22条4項	≈条約モデル	あり
9. オーストラリア	－(20条)	－	なし
10. オーストリア	－(22条2項)	－	なし
11. オランダ	－(27条2項)	－	なし
12. カナダ	23条4項	≈条約モデル	なし
13. 韓国	－(21条1項)	－	なし
14. ザンビア	25条4項	≈条約モデル	なし
15. シンガポール	25条4項	≈条約モデル	なし
16. スイス	25条4項	≈条約モデル	なし
17. スウェーデン	24条4項	≈条約モデル	なし
18. スペイン	25条4項	≈条約モデル	なし
19. スリ・ランカ	－(19条)	－	なし
20. ソ連邦	－	－	なし
21. タイ	23条4項	≈条約モデル	なし
22. 中国	25条4項	≈条約モデル	あり
23. チェッコ スロヴァキア	25条4項	≈条約モデル	なし
24. デンマーク	25条4項	≈条約モデル	なし

相手国名＼項目	相互協議	直接的当局相互通信	口頭による意見交換
25. ドイツ	25条4項	≈条約モデル	なし
26. トルコ	24条4項	≈条約モデル	なし
27. ニュー・ジーランド	－(17条3項後半)	－	なし
28. ノールウェー	25条4項	≈条約モデル	なし
29. ハンガリー	25条4項	≈条約モデル	なし
30. バングラデシュ	25条4項	≈条約モデル	なし
31. パキスタン	－(18条3項後半)	－	なし
32. フィリピン	25条4項	≈条約モデル	なし
33. フィンランド	25条4項	≈条約モデル	なし
34. フランス	25条4項	≈条約モデル	なし
35. ブラジル	25条4項	≈条約モデル	なし
36. ブルガリア	25条4項	≈条約モデル	なし
37. ヴィェトナム	24条4項	≈条約モデル	なし
38. ベルギー	25条4項	≈条約モデル	なし
39. ポーランド	25条4項	≈条約モデル	なし
40. マレイシア	21条4項	≈条約モデル	なし
41. メキシコ	24条4項	≈条約モデル	なし
42. ルクセンブルグ	27条4項	≈条約モデル	なし
43. ルーマニア	24条4項	≈条約モデル	なし

二 説明

1 当局間の直接的通信に関する規定がない。対日本租税条約として、ソ連邦。

2　当局間の直接的通信に関する規定は存するが、しかし口頭による意見交換を明文で許容する規定がない。対日本租税条約として、アイルランド二七条四項、イギリス二六条四項、イスラエル二五条四項、イタリア二五条四項、インド二五条四項、インドネシア二五条四項、オーストラリア二〇条、オーストリア二〇条、オランダ二七条二項、カナダ二三条四項、韓国二一条一項、ザンビア二五条四項、シンガポール二五条四項、スイス二五条四項、スウェーデン二四条四項、スペイン二五条四項、スリ・ランカ一六条、タイ二三条四項、チェッコ・スロヴァキア二五条四項、デンマーク二五条四項、ドイツ二五条四項、トルコ二四条四項、ニュー・ジーランド一七条三項、ノールウェー二五条四項、ハンガリー二五条四項、バングラデシュ二五条四項、パキスタン一八条三項、フィリピン二五条四項、フィンランド二五条四項、フランス二五条四項、ブラジル二五条四項、ブルガリア二五条四項、ヴィエトナム二四条四項、ベルギー二五条四項、マレイシア二一条四項、メキシコ二四条四項、ルクセンブルク二七条四項、ルーマニア二四条四項。

3　当局間の直接的通信を同条約に定める別な目的のためにも許している。対日本租税条約として、オーストラリア二〇条、オーストリア二二条二項、オランダ二七条二項、韓国二一条一項、ザンビア二五条四項、スリ・ランカ一九条、デンマーク二五条四項、ニュー・ジーランド一七条三項、パキスタン一八条三項。

4　一九八九年独米租税条約二五条五項は、成果の得られなかった相互協議手続を仲裁手続によって引き継ぎうることを定めている。その手続きは、国際的に承認された仲裁手続の原則に基づかなければならない[179]か、または特別に規定されている。[180]付属議定書（Prot.）二四号によれば、その都度の個別事案についての裁定は、両締約国に対して拘束力を存する。二重課税条約を補完する交換文書は、仲裁手続の詳細を規律している。納税義務者

の了解が前提要件とされている。納税義務者は聴聞権を有する（第四号）。両締約国は仲裁裁判所の裁定に拘束されるが、しかし、この裁定は、類似の事案についての事後の判断に当たって、先例効果をもっていない（第五号）。この拘束力に関して、結果のいかんを問わず、仲裁裁判所ないし仲裁機関の裁定に服する、という納税義務者の同意が仲裁手続の開始要件にある。したがって、納税義務者はその裁定に拘束される。

独仏租税条約二五条Aもまた、権限のある当局が相互協議手続の開始後二四ヶ月以内に合意できない場合に、第二五条に定められている手続きすべてについて、仲裁委員会の裁定を定めている。このような合意は目下のところUSA／メキシコ条約（二六条五項）およびUSA／ニュー・ジーランド条約（二九条五項）にも存在する。

(171) ＯＥＣＤモデル条約二六条。

(172) *Lehner* in: Vogel, DBA[3], Art. 25 Rz. 76; *Eilers* in : Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 25 Rz. 9; *K. Koch* (Fn. 99), LXVIa CDFI, 40 (1981).

(173) Val. *BMF*, Verständigungsverfahren (Fn. 105) Tz. 8.

(174) Art. 25 Abs. 5 DBA-BRD/USA; Art. 25 A DBA-BRD/Frankreich, Art. 41 Abs. 5 DBA-BRD/Schweden.

(175) Maßgab des europäischen Übereinkommens zur freiedlichen Beilegung von Streitigkeiten von 29. 4. 1957, BGBl. 1961 II 81.

(176) 一九八九年八月二九日調印、一九九一年八月二一日発効。

(177) 宮武敏夫・国際租税法（有斐閣、一九九三）、八六―八七頁。

(178) *D. Mülhausen* (Fn.6), 117 f.

(179) *R. T. Cole*, New Competent Authority Procedure Allows for Increased Flexibility, Journal of Taxation 1991, 380 ff. (381.).

(180) 例えば、米独租税条約二五条二項に関する交換公文。