Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2025-07-03

国際租税法におけるOECDの役割とその位置づけ（国際経済法の発展におけるOECDの役割）

渕, 圭吾

(Citation)
日本国際経済法学会年報,24:15-36

(Issue Date)
2015

(Resource Type)
journal article

(Version)
Version of Record

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/90009148

論　説　国際経済法の発展におけるOECDの役割

国際租税法におけるOECDの役割とその位置づけ

渕　圭吾

Ⅰ　はじめに
Ⅱ　租税条約の内容と機能
　1　租税条約の内容
　2　租税条約の機能
Ⅲ　モデル租税条約の歴史
　1　国際連盟時代
　2　OEEC・OECDの時代
Ⅳ　国際租税法におけるOECDの役割
　1　組　織
　2　モデル租税条約作成に直接関連する活動
　3　モデル租税条約とは直接関係しない活動
Ⅴ　理論的問題
　1　OECDの役割に関する研究動向
　2　OECDが提示する諸規範の法源性
　3　国際法としての法源性をめぐって
　4　国内法としての法源性をめぐって
　5　法源としての地位を支えるもの

Ⅰ　はじめに

本稿は，モデル租税条約を中心に，OECDが国際租税法の分野で果たしてきた役割を振り返るとともに，若干の関連する理論的問題を取り上げる。

本稿の構成は以下のとおりである。まず，OECDモデル租税条約を例にとって，一般に租税条約というものがどのような内容を備えており，またどのような機能を果たしているのか，説明する（Ⅱ）。次に，モデル租税条約の形

成・発展の過程について述べる（Ⅲ）。さらに，OECDが租税関係についてどのような組織を備えて，また，モデル租税条約及びその注釈の改訂以外にどのような活動を行っているのか，紹介する（Ⅳ）。最後に，いくつかの理論的問題に言及する（Ⅴ）。

Ⅱ　租税条約の内容と機能

1　租税条約の内容

租税条約とは何か[1]。それはまず，租税一般に関する条約ではなく，所得課税に関する条約である[2]。ここで，所得課税とは，所得（income）を課税標準とする租税のことであり，個人に対する所得課税（日本の所得税）と法人に対する所得課税（日本の法人税）の両方を含む。

OECDモデル租税条約を例にとって，租税条約の内容を見ていこう。

第1章は，租税条約の対象を定める。1条（Persons Covered）は，条約の人的適用範囲を定める。それによれば，一方又は両方の締約国の居住者（residents）に対して，租税条約は適用される。2条（Taxes Covered）では，前述のように所得課税が対象であること，国税のみならず地方税も対象であることが明らかにされる。実際の租税条約では，地方税を含める場合（例，日米租税条約）と含めない場合（例，日独租税条約）がある。

第2章は，定義規定である。3条は，一般的な用語の定義を定めている。注意すべきなのは，「者（person）」には個人のみならず法人も含まれるということである。3条2項は，条約において定義されていない用語の意義につき，課税しようとする締約国の国内法を参照している。

4条は，居住者（resident）についての定義規定である。大まかに言えば，国際的二重課税排除のための措置を執る責務を負うのは居住地国であるから，ある者がいずれの締約国の居住者であるかということは，両締約国にとって重大な関心事である。4条は，何らかの所得を得る活動をしているという理由で

はなく住所や本拠地があるという理由に基づき課税を受ける者を居住者と定義している。なお，住所や本拠地があるという理由に基づく所得課税（居住地国としての資格に基づく課税）においては，様々な所得を合算して経費を差し引いた純額を基準とした税額を（納税義務者に）申告納付させるという課税方法がとられる。これに対して，所得を得るための活動が行われたという理由に基づく所得課税（源泉地国としての資格に基づく課税）においては，第3章で見るような各種所得の1つずつについてその（経費を差し引かない）総額を基準として（納税義務者に申告納付させるのではなく）支払者に源泉徴収させるという課税方法が用いられることが多い。

5条は，恒久的施設（permanent establishment）を定義する。恒久的施設を有している，すなわち一定規模を超える経済活動を行っている非居住者は，居住者に準じて，純額を基準とした税額を申告納付する[3)]。

第3章は，各種所得に対する課税について定めている。6条は，一方締約国（a Contracting State）の居住者が他方締約国（the other Contracting State）にある不動産からの所得（income from immovable property）を得ている場合，この所得には他方締約国が課税できる（may be taxed in that other State），と定める。この居住者＝納税義務者を中心に物事を見る場合，一方締約国が居住地国，他方締約国が（所得の）源泉地国である。本条によれば（居住地国としての資格に基づく課税に加えて）源泉地国としての資格に基づく課税が許容されるわけだから，一見したところ不動産からの所得に対して国際的二重課税が生じてしまいそうである。しかし，このような国際的二重課税については，23条のところで後述するように，別途調整の仕組みが存在する。むしろ，6条の真髄は，源泉地国としての資格に基づく課税の対象が，当該国に所在する不動産からの所得に限られ，それ以上広がってはならない，ということにある。以下22条までの各条項においても，源泉地国としての資格に基づく課税の対象に限界を設けているところに，その本質がある。

7条は，事業活動からの利得（business profits）に対する課税について定める。一方締約国にある（モノとしての）事業・営業（enterprise）[4]が他方締約国において事業活動（business）を行う場合，この事業活動が恒久的施設を通じて行われる限りで，かつ，恒久的施設に帰属する利得の限りで，他方締約国は課税することができる。8条は，海運業・航空業等についての，7条の特則である。9条は，関連事業（associated enterprises）間の取引につき，独立当事者間のそれと同様の条件で行われたとみなして，課税関係を考えるべきであると定める。

10条は，配当（dividends）につき，受取人の居住地国が課税できることを確認しつつ（1項），一定の限度で（つまり一定の税率以下で）配当を支払う会社（company）の居住地国が（所得の源泉地国としての資格で）課税できることを定めている。11条は，利子（interest）につき，同様のルールを定めている。さらに，12条は，知的財産権の使用料（royalties）について，一定の例外を除いて，受取人の居住地国のみが課税できると定める。使用料の源泉地については，支払者の居住地国であるという考え方（債務者主義）と使用地であるという考え方（使用地主義）があるが[5]，この12条は，この点の対立に立ち入らずに，源泉地国による課税を免除することで締約国間での知的財産権の利用を促進しようとしているものと解される。

13条は，キャピタル・ゲイン（capital gains）について定める。キャピタル・ゲイン＝譲渡益について，それを得た者の居住地国が課税権を有することを前提に（5項），キャピタル・ゲインの源泉地国が課税権を有する場合が列挙されている（1－4項）。

15条は，雇用に基づく所得（income from employment）について，所得を得た者の居住地国で課税できることを確認した後，役務提供地が所得の源泉地であり，この源泉地国も課税できることを定めている（1項）。この原則の例外として，短期滞在の場合には，源泉地国は課税できない（2項）。16条（役員報酬），18条（年金）及び19条（公務員の報酬）は，15条に対する特則である。また，

17条は，芸能人及びスポーツ選手（entertainers and sportspersons）について，7条及び15条の例外を定めている。20条は，学生についての規定である。

21条は，これまでに列挙されたもの以外の所得（other income）について，専らそれを得た者の居住地国が課税できると定めている。

第4章（22条）は資本（capital）に対する課税について，資本所在地国が課税できる条件を定めている。

第5章は，二重課税排除の方法（methods for elimination of double taxation）を2つ掲げる。1つは，国外所得免除方式（exemption method）であり（23A条），もう1つは，外国税額控除方式（credit method）である（23B条）。居住地国は，いずれかの方式を用いて国際的二重課税を排除する責務を負っている。

特別の規定（special provisions）と題する第6章の諸規定，とりわけ，24条＝種々の無差別原則（non-discrimination），25条＝相互協議手続（mutual agreement procedure），26条＝情報交換（exchange of information），27条＝徴収共助（assistance in the collection of taxes）は，近時，その重要性を増している。この他，28条が外交官の免税特権，29条が適用範囲の地理的拡大について，それぞれ定めている。第7章は，条約の効力発生（30条）と終了（31条）についての規定を含んでいる。

2　租税条約の機能

租税条約の目的として，二重課税の回避及び脱税の防止が挙げられることが多い。実際，例えば，日米租税条約は，「二重課税の回避及び脱税の防止のための（for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion）」条約と題している。OECDモデル租税条約第3章から第5章に至る諸規定が二重課税回避の機能を果たしており，また，第6章の諸規定が脱税の防止に役立つことは，確かである。

しかし，租税条約が実際に果たしている機能は，二重課税の回避及び脱税の

防止にとどまらない。二重課税の回避に必要な程度を超えて租税を軽減し，締約国間の投資を促進する，という機能を忘れてはならない[6]。配当，利子，そして使用料についての，租税条約を通じた源泉地国課税への制限（ないし課税の免除）は，このような機能を果たしているものとして位置づけられる。

もっとも，租税条約を通じた投資促進，というとき，そこにいう投資とは基本的には証券投資（portfolio investment）を指しており，直接投資（direct investment）を含まない。直接投資，すなわち，外国資本の子会社または支店形態での国内進出は，子会社であれば内国法人＝居住者としての課税，支店であれば恒久的施設のある外国法人＝非居住者としての課税に服する。そして，前者については定義上，また，後者についてもOECDモデル租税条約7条のルールに従って，内国民待遇に従う[7]。いずれにせよ，国際租税法が念頭に置いている「投資」が，国際経済法が念頭に置いているそれ[8]とは異なるということに，注意が必要である。

さらに，租税条約の基調の1つが外国からの証券投資を呼び込むための租税の軽減であるという事実は，国際課税に関する人々の行動を理解するためにも重要である。租税条約は，国内からの直接投資を税法上（形式的に）国外からの証券投資に見せかけることへのインセンティブを与える。人々は，彼の居住地国内への直接投資を行いつつ，税法上はあたかも国外からの証券投資が行われているかのように扱われ，それによって租税条約（国によっては国内法）の与える課税軽減の利益を享受することを望むのである。

Ⅲ　モデル租税条約の歴史

1　国際連盟時代

租税条約の起源は20世紀初頭に遡ることができる。また，遅くとも第1次世界大戦後には，国際商業会議所（International Chamber of Commerce）等の国際的組織において国際的二重課税排除に関する議論が行われていた。しかし，数

ある国際的組織の中で，国際的二重課税の排除の問題について中心的役割を果たすようになったのは，国際連盟（League of Nations）であった。

国際連盟における国際的二重課税についての検討は，1921年に財政委員会（Financial Committee）が，ブルインス，エイナウディ，セリグマン，スタンプという４人の経済学者に対して行った諮問に始まる[9]。彼らは，1923年３月，居住地国による課税を基調とする報告書をまとめ，財政委員会に提出した。

1925年には，同じく財政委員会の諮問を受けたヨーロッパ諸国の官僚たちによる報告書が登場する[10]。この1925年の報告書は，源泉地国による課税を基調としており，OECD モデル租税条約の直接の先祖といっても良い存在である。また，国際連盟経済委員会（Economic Committee）における議論を参照して内国民待遇の考え方を国際課税の世界に採用した点で，画期的なものだった[11]。

1926年には，前年の報告書を作成したメンバーを含めた新たな委員会の下での検討が開始された。この委員会は1927年４月に報告書を提出したが，この報告書には二国間租税条約のモデルの草案が含まれていた[12]。1928年には，前年の報告書を基礎として，３種類の租税条約草案が作られた[13]。

その後，国際的二重課税排除についての議論は，財政委員会に代えて新設された租税委員会（Fiscal Committee）の下で行われた[14]。そこでは，租税条約の内容の精緻化が図られた。とりわけ，現在の OECD モデル租税条約７条に対応する事項について，現代に受け継がれている基本的な考え方が提示された。

1943年と1946年には，国際連盟の下での議論の集大成となる，２つの二国間租税条約草案が公表された[15]。1943年のいわゆるメキシコ草案は，租税委員会の下部組織である地域会議によるものであり，アメリカ大陸諸国の政府関係者の見解を示すものであった。1946年のいわゆるロンドン草案は，租税委員会によるものである。

2　OEEC・OECDの時代

1946年に国際連盟が解散してから10年，1956年にOEEC（欧州経済協力機構）の租税委員会（Fiscal Committee）が国際的二重課税の問題についての議論を開始した[16]。これは，1955年2月25日のOEECによる二重課税に関する勧告[17]を受けたものである。OEEC租税委員会は，1958年から1961年にかけて4冊の報告書を公表した[18]。その過程で，様々な論点に関する合意が形成された。もちろん，国際連盟時代の議論は尊重され，その枠組みは継承された。

1961年に，北米諸国を受け入れて，OECD（経済開発協力機構）が成立した。前述の4冊の報告書をもとに租税委員会は「租税条約草案（Draft Double Taxation Convention on Income and Capital）」と題した最終報告書を提出した。理事会（Council）はこの内容を勧告（Recommendation）として採択し，その内容に従った租税条約の締結または改訂を加盟国政府に求めた（1963年7月30日）[19]。なお，この租税条約草案は，「草案」と題されていたが，各国が模範とするに値するようなしっかりとした内容を備えていた。また，この草案には詳細な注釈（Commentary）が付されていた。

1971年に，改組された租税委員会（Committee on Fiscal Affairs）の下で，1963年租税条約草案の改訂作業が進められ，その成果は1977年の「モデル租税条約（Model Double Taxation Convention on Income and on Capital）」として結実した。1977年4月11日にOECDの理事会で採択された1977年モデル租税条約も，1963年の草案と同様に，詳細な注釈を含んでいる。この注釈は，条約本文と同様に正式に採択されたものであるから，もし条約本文が何らかの法源性を有するのであれば，この注釈にも同様の法源性が与えられてしかるべきかもしれない[20]。

その後，1991年からはモデル租税条約の完成版を一時に公表する方針をとりやめ，随時，改訂を行っていくという方針が採用されている。現時点において，2014年7月15日に理事会で承認されたものが，OECDモデル租税条約の最新

バージョンである。[21)]

Ⅳ　国際租税法におけるOECDの役割

1　組　織

OECDの租税関係の組織はどのようになっているのだろうか。[22)] OECDの主たる意思決定機関は理事会（Council）である。理事会の下に，数多くの委員会（Committees）がある。

租税関係を司るのは租税委員会（Committee on Fiscal Affairs: "CFA"）であり，その現在の議長（Chair）は日本の財務省国際局長の浅川雅嗣である。[23)] 租税委員会に参加しているのはOECD加盟国の租税関係官庁の官僚たちであるが，オブザーバーとして非加盟国や国際機関からの参加者もある。年2回の会合をはじめとする租税委員会の活動のための準備的作業を行うのがビューロー（CFA Bureau）である。

租税委員会は，多くの事柄の検討を下部組織である作業部会（Working Party）に委任している。第1作業部会は租税条約，第2作業部会は租税政策の分析・租税統計，第6作業部会は移転価格を含む多国籍企業の課税，第9作業部会は消費税，第10作業部会は脱税・租税回避・情報交換をそれぞれ扱っている。[24)] さらに，2つのフォーラム（Forum）がある。1つは，有害税制フォーラム（Forum on Harmful Tax Practices）である。もう1つは「税務長官会議」と訳されることもある税務行政に関するフォーラム（Forum on Tax Administration）である。この他にも，非加盟国も加えた「グローバル・フォーラム」など，様々な会議体が存在する。

租税委員会の事務局と言うべき存在が，租税センター（Centre for Tax Policy and Administration）である。[25)] 2012年2月1日以来，フランス人のパスカル・サンタマン（Pascal Saint-Amans）がその局長（Director）を務めている。なお，その前任者であるイギリス人，ジェフリー・オーウェンス（Jeffrey Owens）は，

租税センター及びOECD租税委員会の国際課税の分野での存在感を高めた立役者である。[26)]

2　モデル租税条約作成に直接関連する活動

ここからは，OECD租税委員会の活動をモデル租税条約の作成に向けられたものと，それ以外とに分けて紹介する。

OECD租税委員会は，モデル租税条約（またはその注釈）の改訂に向けて，まず，検討結果をまとめた報告書を作成することが多い。

例えば，事業所得に関するOECDモデル租税条約7条については，1977年の注釈公表の後，まず，1984年に「移転価格と多国籍企業」と題する報告書の中で，銀行業に関する問題が検討されていた。[27)] さらに，1987年に開始した検討の結果が，1994年に「恒久的施設への所得の帰属」と題する報告書にまとめられた。[28)] 1994年の注釈改訂は，この報告書に基づくものであった。[29)]

しかし，7条と基本的には同じ問題状況が存在する移転価格税制の分野での議論の進展に伴い，7条のさらなる改訂が求められると考えられるに至った。移転価格税制の分野では，1979年の「移転価格と多国籍企業」と題する報告書[30)]の内容を全面的に改訂した「OECD移転価格ガイドライン」が1995年に公表され，[31)] これと7条に関するルールの整合性が問題とされたのである。こうした問題意識に基づく検討の結果は，2008年に「恒久的施設への利得の帰属」と題する報告書にまとめられた。[32)] この報告書の作成と並行して7条に対する注釈の改訂作業が進められ，2008年に注釈が改訂された。また，報告書の公表後には7条自体の改訂作業が進められ，2010年に7条が改訂された。2010年の7条改訂に対応して，2008年の報告書の改訂版が公表されている。[33)] このように，条文・注釈の重要な改訂に際しては，必ず充実した内容を伴う報告書が先行していると言ってよい。なお，条文・注釈の改訂に際して，OECDは草案に対する意見（public comment）を公募することが通例である。

3　モデル租税条約とは直接関係しない活動

OECD租税委員会の活動の中には，モデル租税条約の条文・注釈の改訂に直接関わらないものも少なくない。

最初に挙げるべきは，既に言及した，OECD移転価格ガイドライン[34]であろう。多国籍企業の関連会社間取引については取引条件が独立当事者間（arm's length）のそれであるとみなして当事者がこれらの取引について支払う対価（移転価格）を算定すべきだという考え方がある。この考え方に基づいて移転価格の具体的な算定方法を詳述したのがOECD移転価格ガイドラインであり，1995年に最初の版が出された後，徐々に改訂が進められている。

移転価格ガイドラインが公表された次の年，OECDの閣僚委員会（Committee of Ministers）は，有害な租税競争（harmful tax competition）に関する検討を行うことを租税委員会に依頼した。租税委員会は，1998年4月に，「有害な租税競争：生じつつある世界的問題」と題する報告書[35]を理事会に提出し，理事会はこれを承認した。この報告書は，タックス・ヘイブン（tax havens）と有害な租税優遇措置（harmful tax preferential regimes）という2つの問題を対象としている[36]。厳密に言うと，国家間の租税競争のうち，一般的な個人所得税・法人所得税の税率引き下げによるそれを除くものが，報告書の対象である[37]。本報告書を含むOECDの一連のプロジェクトが国家間の租税競争の緩和に役立ったと言えるかどうかについては見解が分かれているが[38]，少なくとも，OECD加盟国以外の国や法域をも巻き込んでの租税情報交換の動きが大きく加速する契機となったことは確かである。OECD自身も，2002年に，タックス・ヘイブン国との間で締結することを前提とした「租税情報交換協定」のモデルを作成・公表し[39]，日本を含む加盟各国は同協定の締結を進めている[40]。

現在進行中の，BEPS（Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクトは，概ね次のような経過をたどっている。2012年6月のロスカボス・G20サミット（G20 Leaders' Meeting）の首脳宣言は，第48項目末尾で「我々は，税源浸蝕と

利益移転を防ぐ必要性を再確認し，OECDのこの領域での進行中の作業を注意深く見守ることにする（We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and we will follow with attention the ongoing work of the OECD in this area.）」と述べていた。さらに，イギリスの財務大臣ジョージ・オズボーンとドイツの財務大臣ウォルフガング・ショイブレは，2012年11月5日の共同声明において，翌年2月にモスクワで開催されるG20財務大臣・中央銀行総裁会議までに，OECDがBEPSに関する最初の報告書を提出することを求めた。2013年2月に公表されたのが，「税源浸蝕と利益移転への取り組み（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）」と題する現状報告書である[41]。その後，同年7月には「税源浸蝕と利益移転に関する行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）」と題する報告書が公表され，さらに，2014年9月には，行動計画の一部についての詳細な報告書が「2014年の成果物（2014 Deliverables）」という題名で公表された。

BEPSプロジェクトに特徴的なのは，参加国がOECDの加盟国に限られないことである。OECDに加盟していないG20諸国や，それ以外の国も参加している。実は，モデル租税条約についても，近年，加盟国以外のアクターが議論に参加している。国際租税法におけるOECDの役割は，OECD加盟国以外も含む諸国の議論・合意形成の場所を提供していることだと言えるかもしれない。

V　理論的問題

1　OECDの役割に関する研究動向

国際租税法におけるOECDの役割については，理論的な検討が行われている。

カナダ・クイーンズ大学のアーサー・コックフィールドは，2006年に公表した論文において，電子商取引の課税問題に対してOECDが果たしてきた役割

を肯定的に評価した[42]。彼によると，電子商取引の課税問題に対して各国の立法・行政・司法による対応が迅速に行われなかったのは，OECDにおけるルール形成を待って各国が国内法のルール形成に取り組む態度を示した，すなわち，各国政府がOECDの国際的電子商取引に関する問題解決への敬譲（deference）を行ったからである[43]。彼は，OECDがこのような支持を集めた理由をOECDによる問題解決の方法に求める。すなわち，第1に，OECDにより形成されたルールは，拘束力を伴う（binding）ものではない。第2に，議論への参加者が，OECD加盟国の代表者以外をも含む幅広い層から構成されていた。こうして，彼は，OECDのような組織があれば，それ以外に別途（WTOのような）拘束力を伴うルールを形成するための組織を設ける必要はない，と結論づけている。

カナダ・マギル大学のアリソン・クリスティアンズは，2009年の論文で，有害な租税競争に関するOECDの取り組みを素材として，「租税に関する主権（tax sovereignty）」を有するはずの各主権国家が，暗黙の社会契約（an implied social contract）を通じた「主権的義務（sovereign duty）」を負うに至っているという現状分析を示している[44]。

ボストン大学のダイアン・リングは，2010年の論文で，国際租税法分野の政策形成において国際機関が果たす役割について検討した[45]。この論文は，国際関係論の知見を利用して，OECDのみならず，他の国際機関の役割についても考察している。具体的には，2008年のOECDモデル租税条約改正による義務的仲裁条項[46]の導入に至る経緯，及び，有害な租税競争に関する国際的な議論が検討の対象となっている。

2　OECDが提示する諸規範の法源性

国際租税法分野でのOECDの活動に関する理論的問題としてもっとも重要かつ興味深いものは，OECDが提示する諸規範（モデル租税条約，それに対する

注釈，各種報告書等）が，国際法上，あるいは，各国内法において，「法源」としての地位を占めうるかどうかということである。なお，以下の議論では，便宜上，条約・制定法の解釈・適用の指針となるような規範も含めて，「法」概念を広く定義しておく。

以上の問題は，次のように分節できる。第1に，窮極にはいずれかの国の国内裁判所，あるいは，国際仲裁による法適用が予定されている，国際法として，どのような規範が法源と言えるのかという問題がある。例えば，日米租税条約のある規定の解釈が問題となった場合に，当該規定に相当するOECDモデル租税条約の規定に対する注釈が何らかの意味で尊重され得るかということが問題となる。この第1の問題は，国際法学において法源論または国際法規範の形成[47]，及び国内法秩序における国際法規範の適用[48]として論じられてきた事柄である。

第2に，窮極にはある国の国内裁判所での法適用が予定されている，国内法として，どのような規範が法源と言えるのかという問題がある。例えば，日本の所得税法のある規定の解釈が問題となった際に，当該規定に対応するOECDモデル租税条約の規定，またはその注釈の内容が，何らかの意味で尊重され得るか，ということが問題となる。この第2の問題は，国際法学において，国際法の間接適用[49]または国際法適合解釈[50]として論じられてきた事柄である。

以上のことをOECDの形成する諸規範の側から見ると，これらの規範の内容がそれ自体として，また，これらの規範形成の際における手続が，国際法及び国内法としての法源性に影響するのかどうか，するとしてどのように影響するのか，ということが問題となる。

3　国際法としての法源性をめぐって

まずは，日本の裁判所で租税条約の解釈に際して，OECDの形成した諸規範の援用が問題となった事例を見てみよう。租税条約の解釈に際して，OECD

モデル租税条約及びその注釈を参照することを正面から肯定したように読めるのがグラクソ事件最高裁判決[51]である。日本のタックス・ヘイブン対策税制（租税特別措置法66条の6）が日本とシンガポールの間の租税条約（日星租税条約）に違反しないことの論拠として，最高裁判所はOECDモデル租税条約の注釈を援用した。最高裁判所は，次のように述べた。「日星租税条約は，経済協力開発機構（OECD）のモデル租税条約に倣ったものであるから，同条約に関してOECDの租税委員会が作成したコメンタリーは，条約法に関するウィーン条約（昭和56年条約第16号）32条にいう『解釈の補足的な手段』として，日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料ということができるところ，日星租税条約7条1項に相当する同モデル租税条約7条1項についてのコメンタリーは，同項は，法的二重課税に関する規定である旨を明確に述べ，また，措置法66条の6のような形のタックス・ヘイブン対策税制が同モデル租税条約に違反するか否かについて，7条等の関連規定の各コメンタリーは，その文言を理由として，違反しないものとしている。このことは，日星租税条約7条1項に関する上記のような解釈が，国際的にも，多くの国において広く承認されている見解であることを示しているということができる」。

私は，グラクソ事件における最高裁判所の判断は結論として正しいと考えるが[52]，言及されている現在の7条注釈14節（2008年から2010年までは13節，2003年から2008年までは10.1節）が日星租税条約締結（1995年）後の2003年に入った規定であることを考えると，この注釈を参照したことにはやや無理があったかもしれない[53]。

アメリカ合衆国にも，租税条約の解釈との関係でOECDモデル租税条約やその注釈が参照された判決が存在する[54]。比較的最近の事件では，1975年米英租税条約7条の解釈が問題となっていたが，2008年の判決で，連邦巡回区合衆国控訴裁判所は，条約締結時点での条約の解釈のために，その時点で存在していたモデル租税条約やその注釈を参照する，という立場を示している。

学説は，分かれている[55]。OECDモデル租税条約の注釈を援用することをかなり肯定的にとらえる見解もあるが[56]，「OECDコメンタリーの租税条約解釈上の意味は，状況に応じて異なり一律ではない」という慎重な見方もある[57]。

ここまで，基本的には，国内の裁判所において国際法としての租税条約が解釈・適用される場合を念頭に置いていたが，租税条約仲裁のように，OECDモデル租税条約の注釈や移転価格ガイドラインの法源性について独自の重みが加えられている場合もある[58]。

4　国内法としての法源性をめぐって

様々な規範の国内法としての効力については，憲法学・行政法学・国際法学のそれぞれにおいて論じられている。

かいつまんで言えば，実質的意味の立法を立法府が独占する（すなわち法律という法形式で定めなくてはならない）という憲法上の大原則がある（憲法41条の「唯一の立法機関」）ものの，法律の委任を受けて行政府が一般的規範（命令）を定めることは許容されている（憲法73条6号参照）。すなわち，白紙委任でなければ，実質的意味の立法＝「法規」の制定を行政府が行うことができると解されている。上記大原則は実のところかなり形骸化している。条約についても，それが国内でも「法規」として通用するにもかかわらず，立法府の関与が限定されているという問題はある[59]。慣習国際法に至っては，全く立法府の関与がないけれども，やはり「法規」としての地位が認められている。さらに，こうした国内法から国際法への委任立法（delegation）を肯定的にとらえる見解も現れている[60]。

租税関係の規範についても以上の一般論が妥当する。また，租税法の分野では，政令ですらない「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を参照する（法人税法22条4項[61]）など，実質的に見れば「法規」の形成主体が立法府でも行政府でもないということがないわけではない。

このように実質的に法源の範囲が広いことを考えると，OECD が提示する諸規範が国内法との関係で何らかの法源性を有するというのは，あり得ないことではない。実際，ここ10年の裁判例には，OECD の提示する諸規範の法的効力を検討しているものがあり，中にはこの点につき肯定的に解しているものもある。

まず，高松高判平成18年10月13日訟務月報54巻4号875頁は，「OECD 新ガイドラインにも独立企業間価格に『幅』があることを前提とした記述がある」との主張に対して，「わが国の移転価格税制は，国際的な基本ルールを尊重しつつも，具体的な解釈・運用は国内法である特別措置法66条の 4 の規定に基づいて行われているものである」としたうえで，「立法時の説明」を参照して独立企業間価格は 1 つに決まる（「幅」はない）と結論づけている。国内法が制定後に国際的ルールにより「変遷」することを認めなかったわけで，興味深い。

次に，大阪地判平成20年 7 月11日判タ1289号155頁は，租税特別措置法66条の 4（移転価格税制）にいう「独立企業間価格」の定義につき，「我が国が移転価格税制を創設するに当たって参照した OECD 報告書」を参照している。

さらに，東京地判平成24年 4 月27日においては，OECD の新移転価格ガイドラインが租税特別措置法（移転価格税制）の解釈に際して参酌されることを前提として裁判所が判断を行っている。すなわち，原告＝納税者の主張するようなガイドラインの解釈が誤っていることを裁判所が指摘しているのである。

これに対して，東京地判平成25年 9 月 6 日においては，所得税法161項 3 号の「船舶」の意義につき，OECD モデル租税条約 8 条 1 項を参照するべしとの主張が採用されなかった。

5　法源としての地位を支えるもの

これまで行われた議論を通覧すると，OECD が提示する諸規範の国際法としての法源性については，条約法条約を出発点として考えるのが一般的である。

これに対して，これら諸規範の国内法としての法源性については，私の知る限り，立ち入った検討は行われてこなかった。

そこで，ここでは，主として国内法を念頭に置いて，OECDの提示する諸規範を含む，国会による立法でない規範が裁判所によって「法規」としての地位をはじめとする何らかの効力を承認される条件について考えてみる。その際に参考になりそうなのが，アメリカ合衆国における，行政機関の示した法解釈に対する裁判所の扱いである[62]。アメリカでは，議会で制定した制定法（＝法律）（例えば，内国歳入法典（Internal Revenue Code））の解釈権限は裁判所にある。また，行政機関が議会からの委任を受けて制定するルール（例えば，財務省規則（Treasury Regulations））は，制定法を解釈したものである，と位置づけられる。そうすると，裁判所は行政機関による法解釈を全く無視してもよさそうなものであるが，実際には，制定手続がしっかりしているといった一定の要件を充たすルール（日本法の文脈でいえば「法規命令」ということになる）について，そこで示されている行政機関による制定法の解釈を裁判所が高く尊重する（敬譲を払う）のである（Chevron敬譲）。また，こうした一定の要件を充たしていないルール（日本法の文脈でいえば「行政規則」ということになる）についても，ルールを形成した行政機関が専門的知識を持ち合わせていることに鑑み，場合によっては，裁判所がそのルールを尊重することがある（Skidmore尊重）。要するに，アメリカでは，制定法以外の規範が裁判所によって適用されるための条件を形式的にではなく実質的に考えているのである。

さて，以上のアメリカ行政法の枠組みを参考にすると，OECDが提示する諸規範に与えられる法源としての地位を正当化する論拠としては，少なくとも以下の3つが存在するのではないか。

第1に，実体面での妥当性である。OECDが提示する諸規範に，法（あるいは租税法）の一般原則や慣習法が体現されていると見ることができる場合，これらの規範の法源性を承認できるかもしれない。もっとも，この場合，たとえ

OECDによる諸規範が存在しなかったとしても，同じ結論が導かれるはずであろう。

第2に，OECD非加盟国を含む多くの国の参加を得て規範が形成されていること，また，規範の形成過程での意見公募（public comment）手続・公聴会（public consultation）の開催が，法源性を支える論拠となるかもしれない。前述のアメリカ行政法では，議会による制定法でない規範に法規としての地位が認められる条件として，規範策定手続の開放性が要求されていた。このような考え方によれば，OECDが現在採っているような手続は，OECDの提示する諸規範の法源性を高める方向に働くと言えよう。

第3に，OECDが提示する諸規範が，専門家集団によって作成されたという理由で，何らかの法源性を与えられる可能性もある。アメリカ法の考え方では，この理由に基づく場合には，第2の場合よりも，裁判所による尊重の程度が落ちるということになる。

1）租税条約についての極めて要領の良い概観として，増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007年）569頁がある。宮武敏夫「国際租税の潮流」『租税研究』766号（2014年）205頁も有益である。
2）増井良啓「日本の国際租税法」『ジュリスト』1387号（2009年）95頁，100頁が指摘するように，租税条約ネットワークがカバーする税目は広義の所得課税に偏向している。
3）元来，モノとしての施設というニュアンスではないことにつき，渕圭吾「取引・法人格・管轄権（2）」『法学協会雑誌』127巻8号（2010年）1199頁注72参照。
4）定義規定は3条1項c号である。渕圭吾「取引・法人格・管轄権（3）」『法学協会雑誌』127巻9号（2010年）1300頁注217では「企業」と訳したが，日本の商法・会社法に言う営業・事業に対応すると考えられるので，本文のように訳した。
5）増井良啓・宮崎裕子『国際租税法〔第2版〕』（東京大学出版会，2011年）62頁等。
6）例えば，2003年11月7日付の「日米租税条約（新条約）署名についての財務大臣談話」参照。
7）渕圭吾「国際課税と通商・投資関係条約の接点（上・下）」『ジュリスト』1406号（2010年）149頁，1408号（2010年）164頁参照。
8）酒井啓亘他『国際法』（有斐閣，2011年）446-463頁［濱本正太郎］。
9）渕「前掲論文」（注3）1156-1160頁。
10）渕「前掲論文」（注3）1160-1178頁。

11）渕「前掲論文」（注7）。
12）渕「前掲論文」（注3）1178-1185頁。
13）渕「前掲論文」（注3）1186-1192頁。
14）渕「前掲論文」（注3）1192-1200頁，渕「前掲論文」（注4）1301-1309頁。
15）渕「前掲論文」（注4）1309-1315頁。
16）この間，各国は租税条約の締結を加速させていた。増井良啓「租税条約の発展」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010年）139頁参照。
17）OECD, *Model Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2010, at 7.
18）渕「前掲論文」（注4）1315-1320頁。
19）OECD, *supra* note 17, at 8.
20）OECDモデル租税条約の規範性については，以下に論じる他，藤谷武史「国際租税法における規範形成の動態」中里実他編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』（有斐閣，2014年）42頁（初出2012年）参照。
21）http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-concention.pdf
22）この部分の記述は，基本的に以下の論文に負う。Ault, Hugh J., "Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms", *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 34 (2009), p. 757. より新しい事実については，以下の文献で補足した。OECD, *OECD's Current Tax Agenda*, 2012.
23）浅川雅嗣「OECD租税委員会議長のお仕事」『ファイナンス』47巻10号（2012年）17頁。浅川は，議長職を2011年6月以来務めている。
24）欠番となっているのは，既に役割を終えた作業部会である。
25）山崎翼「Remain relevant! 国際租税分野へのOECDの貢献と課題」『ファイナンス』47巻10号（2012年）22頁。
26）山崎「前掲論文」（注25），23頁参照。
27）OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, 1984. 渕「前掲論文」（注4）1327-1329頁。
28）OECD, *Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments*, 1994.
29）渕「前掲論文」（注4）1320-1327頁。
30）OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, 1979.
31）OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995. 中里実『金融取引と課税』（有斐閣，1998年）437-487頁参照。
32）OECD, *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2008.
33）OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2010.
34）OECD, *supra* note 31.
35）OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998.
36）Avi-Yonah, Reuven, "The OECD Harmful Tax Competition Report: A Retrospective After a Decade", *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 34 (2009), p. 783.
37）OECD, *supra* note 35, 19-20.

38) Avi-Yonah, *supra* note 36は，成功だったという立場である。イギリスのジャーナリスト，ニコラス・シャクソンも「OECDのこの新しいプロジェクトは，世界史上初めて行われた守秘法域に対する本格的かつ持続的な知的攻撃だった」と，肯定的に評価している。ニコラス・シャクソン〔藤井清美訳〕『タックスヘイブンの闇』（朝日新聞出版，2012年）279頁（2012年）〔原著：Shaxson, Nicholas, T*reasure Islands: Tax Havens and the Men Who Stole the World*, 2011〕。

39) OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002.

40) 増井良啓「租税条約に基づく情報交換」『金融研究』30巻4号（2011年）253頁，増井良啓「タックスヘイブンとの租税情報交換条約（TIEA）」『税大ジャーナル』11号（2009年）11頁。

41) 紹介として，増井良啓「OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting」『国家学会雑誌』126巻11=12号（2013年）1136頁，太田洋「BEPSとは何か——その現状の素描」『ジュリスト』1468号（2014年）36頁等。

42) Cockfield, Arthur J., "The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' through National Responses to E-Commerce Tax Challenges", *Yale Journal of Law and Technology*, Vol. 8 (2006), p. 136.

43) Cockfield, *supra* note 42, 166.

44) Christians, Allison, "Sovereignty, Taxation and Social Contract", *Minnesota Journal of International Law*, Vol. 18 (2009), p. 99.

45) Ring, Diane, "Who Is Making International Tax Policy? : International Organizations As Power Players in a High Stakes World", *Fordham International Law Journal*, Vol. 33 (2010), p. 649.

46) OECDモデル租税条約25条5項参照。邦語文献として，赤松晃「国際課税 OECDモデル租税条約25条5項に導入された仲裁規定の意義」『租税研究』727号（2010年）222頁。

47) 酒井他『前掲書』（注8），109頁以下［濱本］。

48) 酒井他『前掲書』（注8），399-403頁［濱本］。

49) 岩沢雄司『条約の国内適用可能性』（有斐閣，1985年）。「間接適用」概念に対する評価として，寺谷広司「『間接適用』論再考」坂元茂樹編『国際立法の最前線』（有信堂高文社，2009年）165頁。

50) 酒井他『前掲書』（注8），403-404頁［濱本］。

51) 最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁。

52) なお，渕圭吾「外国子会社合算税制の意義と機能」『フィナンシャル・レビュー』94号（2009年）74頁参照。

53) ただし，浅妻章如「国際的租税回避」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007年）629頁，646頁で指摘されているように，1992年以来，モデル租税条約1条の注釈（23節）において「大多数の加盟国」がタックス・ヘイブン対策税制のようなものが租税条約との関係で問題ないという見解を採っていることが示されていた。

54) 渕圭吾「取引・法人格・管轄権（5・完）」『法学協会雑誌』127巻11号（2010年）

1883-1890頁参照。

55）国際的な学説の動向については，以下の文献を参照。Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., 2008, Einleitung, Rn. 95 ff.

56）例えば，村井正『租税法〔第 3 版〕』（青林書院，1998年）260-280頁（初出1997年）（東京地判昭和57年 6 月11日における国税側による OECD モデル租税条約注釈の援用，及び，アメリカの ALI が1991年に公表した「租税条約の解釈に関する勧告」における OECD モデル租税条約及びその注釈の参照を支持），谷口勢津夫『租税条約論』（清文社，1999年）7-60頁（条約法条約31条 4 項の「特別の意味」として OECD モデル租税条約及びその注釈をとらえている），木村弘之亮『国際税法』（成文堂，2000年）760頁等。

57）小寺彰「租税条約の解釈における OECD コンメンタールの意義」トラスト60研究叢書『国際諸取引に伴う法的諸問題（15）』（2008年）47頁，64頁。浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー」中里実編『政府規制とソフトロー』（有斐閣，2008年）255頁も，比較的慎重な立場をとっている。

58）この点の指摘として，藤谷「前掲論文」（注 20）及びそこでも引用されている小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題」RIETI ディスカッション・ペーパー（2011年）参照。

59）最新の研究として，山田哲史「グローバル化時代の議会民主政（1）－（5・完）」『法学論叢』172巻 2 号，173巻 3 号・4 号，174巻 1 号・2 号（2012-2013年），山田哲史「国際的規範と民主政」『帝京法学』29巻 1 号（2014年）223頁，山田哲史「憲法問題としての国際的規範の「自動執行性」」『帝京法学』29巻 1 号（2014年）343頁。

60）Hathaway, Oona A., "International Delegation and State Sovereignty", *Law and Contemporary Problems*, Vol. 71 (2008), p. 115.

61）かなりの部分を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に委ねて，限られた部分についてのみ法人税法で規律しているにもかかわらず，なお税法を斟酌することによる会計処理のゆがみ（「逆基準性」）が指摘されることがある。

62）渕圭吾「Mayo Foundation for Medical Education and Research et al. v. United States, 131 S. Ct. 704 (2011)」『アメリカ法』2011-2 号（2012年）582頁，渕圭吾「*Chevron* Step Zero とは何か」『学習院大学法学会雑誌』50巻 1 号（2014年）173頁を参照。

（神戸大学大学院法学研究科教授）