

二国間租税条約上の無差別条項

増井良啓
東京大学大学院法学政治学研究科

2010年1月

はじめに

二国間租税条約に無差別条項を置く理由は、自明でない。無差別条項の各項は歴史的に異なる時期に挿入された異なる内容の寄せ集めであり、その全体を統括する考え方に欠けるといわれる²。ある著名な論者は、租税条約と通商協定を包括する枠組をたて、国際所得課税において何が許される区別であり何が許されない差別であるかを探求した結果、両者の差異を説明する一貫した規範を見いだすことができないという破壊的な結論に到達した³。租税条約の無差別条項自体を見直し、これを削除するか、縮小するか、あるいは、私権を伴わない政府間合意にしまえという主張さえ存在する⁴。このように、二国間租税条約上の無差別条項については、その果たすべき役割をどう考えるか自体が問題である。

本稿は、二国間租税条約の無差別条項が何のための規定かを考えるための簡潔なレビュー論文である。構成としては、で法体系の中に位置づけ、で内容を概観したのち、で条約締結ポリシーのあり方に触れる。現行の二国間租税条約が主に所得税と法人税をカバーするものであるところから、論題の中心は中央政府の所得税制となる。消費税（付加価値税）や関税などの他の税目については、論及することができない。

法体系における位置づけ

1. 国際法・超国家法・国内法

二国間租税条約上の無差別条項は、法体系の中でどのように位置づけられるか。国際法や憲法において無差別原則が語られることから、相互関係をみておく必要がある。

ここでは、Leiden大学のKees van Raadのまとめを参照しよう⁵。彼の書物は、1980年代半ばに出版されたものであり、「国際租税法における無差別」の研究として定評がある。Van Raadは、国家の課税権に対する法的な制約を、国際法・超国家法・国内法の3つのレベルに分けている。これを表にまとめたのが図表1である。

¹ 本稿は、2009年5月22日に開催されたRIETI「通商関係条約と税制」研究会における報告をもとに、2010年1月の段階でいくつかの点を付加補正したものである。この場を借りて、小寺彰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。ありうべき誤りはもちろん、増井個人の責任に帰する。

² Mary C. Bennett, Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle, 59 Tax Law Review 439 (2006).

³ Alvin C. Warren, Jr., Income Tax Discrimination Against International Commerce, 54 Tax Law Review 131 (2001).

⁴ H. David Rosenbloom, Toward a New Tax Policy for a New Decade, 9 American Journal of Tax Policy 77, 90 (1991).

⁵ Kees van Raad, Nondiscrimination in International Tax Law (1986), at 17-68.

図表1 課税権に対する法的制約

国際法	管轄上の制約
	慣習国際法上の制約（免税特権・差別・収用）
	条約上の制約（租税条約・通商条約・人権条約）
超国家法	E E C 条約・O E C D 国際投資と多国籍企業に関する宣言・国連超国家法人行動基準
国内法	憲法（例，合衆国憲法第14修正）
	法律（例，オランダ・オランダ領アンティル・アルバ間の1964年協定）
	行政（例，比例原則や平等原則）

図表1は，1980年代の状況を反映している。その後，1990年代末から突出して影響をもつようになったのが，E C 条約の「4つの自由」をめぐる欧州裁判所の判例である⁶。

E C 条約を除けば，国際法上の制約は，あまり充実したものとはいえなかった。たとえば，外国人に対する不当な課税上の差別が慣習国際法に反するという見解は確立しておらず，せいぜい国際礼譲にすぎないとされている⁷。同じ結論は，最近の比較法サーベイでも確認されている⁸。同様にして，人権条約が居住者と非居住者の課税における平等取扱いに与える影響はゼロであるとされていたところ⁹，近年まで状況に格段の変化はみられない¹⁰。

この中で，国際法上の制約として展開してきたのが，二国間租税条約および各種の通商条約である。いずれも無差別取扱いに関する規範を含んでおり，相互の守備範囲をどう確定するかが重要な論点となっている。なお，図表2は，二国間租税条約と，通商条約の代表例としてのW T O 協定とを，おおまかに比較したものである。

図表2 租税条約とW T O / G A T T との比較

	租税条約	W T O / G A T T
A 参加主体	二国間	多国間
B 互譲のあり方	相互主義	最恵国待遇
C 紛争処理方式	外交的（相互協議）	司法的（パネル）

⁶ Ben J. M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law* 65 (4th edition, 2005).

⁷ Van Raad, *supra* note 5, 26.

⁸ Luc Hinnekens and Philippe Hinnekens, General Report, in IFA, *Non-discrimination at the crossroads of international taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol.93a, 15, at 50 (2008).

⁹ Van Raad, *supra* note 5, 38.

¹⁰ Hinnekens and Hinnekens, *supra* note 8, 44. もっとも，Philip Baker, *Some recent cases from the European Court of Human Rights*, *European Taxation* Vol.49, No.6, 326(2009)によると，Yukos Affair についてロシア政府を訴える訴訟が欧州人権裁判所に提起されている。

2. 租税条約における「継子」としての無差別条項

無差別条項は、二国間租税条約にとっていわば「継子」のような存在として扱われてきた。その理由は、租税条約の目的に関係する。各国が租税条約を締結する目的との関係で無差別条項にどのような存在意義があるか、あまりはつきりしないのである。OECDモデル租税条約を例にとって、この点をもうすこし詳しくみてみよう。

租税条約の主要目的は、国際的二重課税の回避(avoidance of double taxation) および、脱税の防止(prevention of fiscal evasion)である。このことは、多くの実定租税条約のタイトルに明記されている。たとえば、日米租税条約の正式のタイトルは、「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」である。タイトルに明記されたこれらの目的は、条約の解釈にあたり、文脈として考慮されることになる(ウィーン条約法条約31条1項)。

これらと の主要目的に応じて、OECDモデル租税条約の条項の配列を整理すると、次のようになる(図表3)。

図表3 租税条約の主要目的に応じた条項の配列

目的	条項
国際的二重課税の回避	源泉地国の課税権を制限しつつ(6-21条)、居住地国に二重課税排除を命ずる(23Aおよび23B条)
脱税の防止	情報交換(26条)など

すなわち、一方で、国際的二重課税を回避するために、締約国の間で相互主義に基づいて課税権を分配するのが、租税条約の本体部分である。すなわち、国際的二重課税の発生態様には、(あ)居住地管轄と居住地管轄の競合、(い)居住地管轄と源泉地管轄の競合、(う)源泉地管轄と源泉地管轄の競合、の3つがある。(あ)の競合を解決するのが居住地振り分け規定である(OECDモデル租税条約4条)。(い)の競合の調整は、居住者の所在する締約国が居住地国として、その相手国が源泉地国として、それぞれに課税権を互譲する形をとる。この場合、租税条約の課税権配分に関する実体的規定は、源泉地国が課税できる範囲を制限しつつ(OECDモデル租税条約6条から21条)、条約の規定に従って源泉地国で課された租税について居住地国に対して二重課税排除を命じている(同23A条および23B条)。なお、(う)のタイプの源泉地管轄間の競合は、源泉地国間で締結された二国間租税条約の対象外である。租税条約は、一方または双方の締約国の「居住者」である者に適用するからである(OECDモデル租税条約1条)。

他方で、脱税を防止するために、情報交換条項(OECDモデル租税条約26条)をはじめとする執行共助のための規定がある。相互協議条項(OECDモデル租税条約25条)は、締約国の権限のある当局が外交チャネルによらず直接に通信できることを可能にするところ、脱税の防止に役立つばかりでなく、国際的二重課税の排除のためにも機能す

る。

このように、租税条約の各条項はそれぞれの目的とともにそれぞれの居場所を確保している。これに対し、無差別条項（OECDモデル租税条約24条）と以上の2つの目的との関係は、必ずしも明らかでない。

ただし、補充的な意味を読み取ることはできるかもしれない。いま仮にOECDモデル租税条約に24条が欠落していたとすれば、源泉地国が内外差別を行い、内国企業に軽課し、外国企業に重課するといった措置に対して、条約上の明示的な歯止めがないことになる。そうなると、源泉地国が課税できる範囲を制限しつつ、条約の規定に従って源泉地国で課された租税について居住地国に対して二重課税排除を命ずるといった条約の目的が、完全に機能しないおそれが出てくる。そこで、源泉地国の内外差別を抑止することによって、二重課税を排除するという目的をバックアップする。このように考えれば、無差別条項は、巡り巡って、国際的二重課税の回避という目的に仕えることになる。

3. 2008年OECDモデル租税条約改訂

欧州裁判所が「4つの自由」に対する税制の阻害効果を厳しく審査しはじめる中で、租税条約の無差別条項をめぐる欧米の温度差が明らかになってきていた。その中で、2007年5月、OECD租税委員会が無差別条項の解釈を明確化するための報告書を提出した。別の機会に論じたように¹¹、その基調は、24条の適用範囲と深度の拡大傾向に対して、一定の歯止めをかけるという方向であった。この報告書の内容は、2008年7月のOECDモデル租税条約改訂時に、ほぼそのままの形でコメントリーにとりこまれ、現在に至っている。

OECDモデル租税条約24条の内容

1. 条文の構成と沿革

(1) 実定租税条約のひな型としてのOECDモデル租税条約

日本国の締結した二国間租税条約は、OECDモデル租税条約におおむね準拠している。そこで、OECDモデル租税条約24条のテキストを素材として、無差別条項の内容を概観しよう。

OECDモデル租税条約24条については、OECDモデル租税条約のコメントリーをはじめとして、多くの有益な文献が存在する¹²。同条に準拠する実定条約の解釈適用が争わ

¹¹ 増井良啓「OECDモデル租税条約24条（無差別取扱い）に関する2007年5月3日公開討議草案について 研究ノート」トラス60『国際商取引に伴う法的諸問題(15)』67頁（2008年）。

¹² 一般的な参考文献として、OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version 2008, Article 24 (2008, OECD); Klaus Vogel und Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermoegen, Art.24 (2008, 5 Auflage, C.H.Beck); American Law Institute, Federal Income Tax Project,

れた各国の裁判例も報告されている。以下ではそれらを網羅的に紹介するのではなく、租税条約上の無差別条項が何のための規定かを考えるために最低限必要と思われる範囲に限って、概観を行う。

(2) OECDモデル租税条約24条の構成

OECDモデル租税条約24条は、6つの項から構成される(図表4)。

図表4 OECDモデル租税条約24条の構成

	内容	差別のタイプ	沿革
第1項	国籍無差別	直接	1963年モデル(19世紀の通商条約)
第2項	無国籍無差別		1963年モデル
第3項	恒久的施設無差別	直接(企業の利得のみ)	1963年モデル
第4項	支払無差別	間接	1977年モデル
第5項	資本無差別	間接	1963年モデル
第6項	対象税目		1963年モデル

これらのうち第6項は、24条の規定を、すべての種類の租税に適用するものである¹³。日本国の締結した二国間租税条約にも第6項と同様の規定が置かれる例が多い(たとえば日米租税条約24条6項)。これに対し、無差別条項に第6項に相当する規定がない場合(たとえば日中租税条約24条)、当該条約において対象税目として明示される租税についてのみ適用があることになる。

第1項から第5項が実体的な差別禁止規定であるところ、第2項(無国籍の者に対する無差別規定)に相当する規定は、日本国の締結した二国間租税条約には例がなく、他の締約国間の多くの二国間租税条約においてもそうである。そこで、みるべき実体的な規定は、第1項(国籍無差別)、第3項(恒久的施設無差別)、第4項(支払無差別)、第5項(資本無差別)の4つである。以下、これら4つの条項について(3)から(6)で述べたのち、節を改めて、それぞれの条項について簡単な例を用いながら概要をみてみよう。

International Aspects of United States Income Taxation II, Proposals of the American Law Institute on United States Income Tax Treaties, Part Four (1991, ALI). なお、米国モデル租税条約については、United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, Technical Explanation, Article 24, Paragraphs 374-396.

¹³ John F. Avery Jones, History of the UK's First Comprehensive Double Tax Agreement, in John Tiley ed., Studies in the History of Tax Law, Vol.3, 229, 272 (2009)によると、1945年英米租税条約にはこの第6項に相当する規定が設けられていたが、英国が条約を国内法上受容するための制定法では対象が所得税等に限定されていた。英国は現在においても、OECDモデル租税条約24条6項に留保を付しており、条約の対象税目のみに限定する立場を維持している。

(3) 沿革

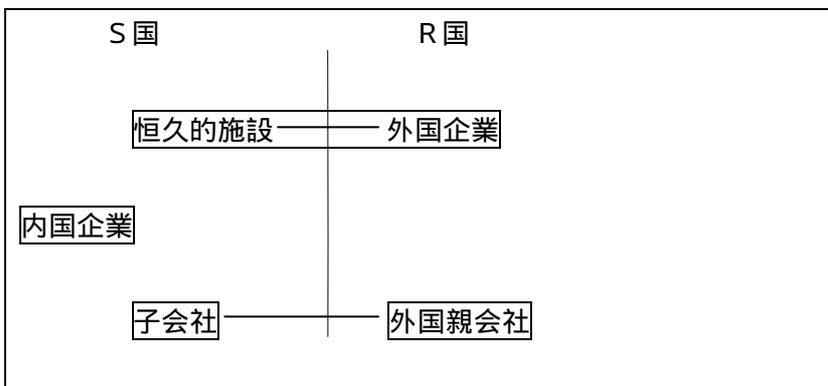
4つの条項のうち、第1項の国籍無差別の規定は最も古い系譜をもち、近代的な所得税制が形成される以前から、各種通商条約で定められてきた。これに対し、他の規定は、主に20世紀後半の産物である。第3項の恒久的施設無差別および第5項の資本無差別は、1963年OECDモデル租税条約の当初から存在した。第4項の支払無差別の規定は1977年OECDモデル租税条約においてはじめて登場する。

(4) 条項相互の関係

条項相互の関係はどうなっているか。第1項は、その沿革を反映してか、他の条項との関係が必ずしも明確でない。

これに対し、第3項（恒久的施設無差別）と第5項（資本無差別）は、同時期に導入されたこともあり、相互関係を読み取りやすい。一方で、外国企業の支店に対して内国企業と同様の扱いをしなければならない（第3項）というのなら、他方で、外国親会社に支配される子会社に対しても内国企業と同様の扱いをすべきだ（第5項）、というわけである（図表5）。

図表5 恒久的施設無差別と資本無差別



同様に、第4項（支払無差別）も、第3項（恒久的施設無差別）との間に論理的つながりがありそうである。一方で、恒久的施設に帰属する所得について内国企業並みに費用控除を認めなければならない（第3項）というのなら、他方で、子会社が外国親会社に対して支払う利子や使用料などについても内国企業並みの費用控除が要請されるからである。もっとも、このように整理すると、第4項は第5項と重複する規定だということになる。わざわざ第4項を置く趣旨については、OECDモデル租税条約24条のコメントリーが、「特別の形式の差別をやめさせるため」と述べている（パラ73）。

(5) 直接差別と間接差別

やや異なる角度から、4つの条項の分類に触れておく（図表6）。

図表6 差別をめぐる対概念

direct	indirect
overt	covert

よく用いられる分類は、直接差別と間接差別の間のそれである。第1項と第3項は、外国人や外国企業そのものに対する差別を禁じているという意味で、直接差別（direct discrimination）に関する条項である。第4項と第5項は、支払先や資本提供者が外国の者であることから生ずる差別を禁じているという意味で、間接差別（indirect discrimination）に関する条項である。

この間接差別という用語は、隠れた差別（covert discrimination）と似ており、混同しやすい¹⁴。しかし、本稿では、隠れた差別とは、一定の納税者層を明示的に特定することはないものの実際の効果においてその層を不利益に扱う場合を指すものと整理しておく。たとえば、ある国の国民すべての眼が青色である場合に、青色以外の眼をもつ個人を重課するルールを設けたとすれば、外国人を重課することに近い実際上の効果をもつことになる。隠れた差別の対語は、あからさまな差別（overt discrimination）である。

（6）限定的な規律対象

4つの条項はすべての場合をカバーしているわけではなく、もれやギャップがあちこちに存在する。第1に、最大のポイントとして、居住者と非居住者を区別し、それぞれに対して異なる課税ルールを置いてかまわないことは、暗黙の前提とされている。この点は、2で後述するように、第1項が、「特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある」と明記していることからもうかがえる。居住者が国外投資を行う場合については「二重課税排除」という枠組で問題をとらえており、基本的に無差別条項の射程外とされる。そのため規律の重点は非居住者に対して源泉地国が差別取扱いをする場合に偏る。

第2に、源泉地国の内外差別をターゲットにするといっても、第3項の適用対象は、恒久的施設を通じて「企業の利得」を稼得する場合に限られている。よって、恒久的施設がなくても非居住者への課税が許容されている類型の所得、たとえば不動産所得（6条）や

¹⁴ この点で、OECD, supra note 12, Commentary to Article 24, Para.1 は、so called “indirect discrimination”という用語をややあいまいな意味に用いている。同パラグラフはまず、24条1が国籍による差別を禁止しており、偽装された形の差別を禁止すると述べる。このこと自体は正当な解釈であろうし、covert discrimination という用語を用いていないものの、それを禁止する趣旨と読める。問題は、それに続くくだりである。すなわち、同パラグラフは、居住地を基準にする取扱いの区別が間接的に（indirectly）国籍による差別を意味するものと結論してはならないと述べている。同パラグラフはこの例をもって so called “indirect discrimination”の例とするのであるが、この言葉遣いは、本文で述べた用法とは異なる。このように、「間接的差別」という用語は多義的であって、文献によって異なる意味に用いられることに注意する必要がある。

芸能人所得（17条）などについては、そもそも第3項による保障の範囲外となってしまう。

第3に、規定の適用対象に入ってきたとしても、いくつもの明示的な除外規定がある。第3項は家族の状況を理由とする人的控除を認めることを義務づけるものではない旨を明記しているし、第4項（支払無差別）は過大な利子や使用料が支払われた場合について移転価格税制の適用を妨げないことを明らかにしている。のみならず、明示的に除外規定が置かれていない第5項（資本無差別）についても、5で後述するように租税条約の他の条項が優先すると解釈する傾向にあり、結果的に無差別条項の適用範囲が縮減される。

（7）OECDモデル租税条約24条の各国における受容

日本をはじめとするOECD加盟国のほとんどは、OECDモデル租税条約24条の内容をそのまま受容している。

これに対し、24条の全体に対して留保を付しているのが、カナダとニュージーランドである¹⁵。カナダは、OECDモデル租税条約24条の全体に留保を付しているものの、カナダの締結した実定租税条約では、何らかの形で無差別条項を挿入している。たとえば、日加租税条約22条も、国籍無差別・恒久的施設無差別・資本無差別の規定を盛り込んでいる。ある論者は、カナダの租税条約締結ポリシーを概観したうえで、カナダ政府がOECDモデル租税条約24条の全体に留保を付すことをやめて個別事項につき留保を付すやり方に転換すべきであると主張している¹⁶。

実際に、オーストラリアは、2008年にOECDモデル租税条約24条全体に対する留保を取り下げ、R&D控除と源泉税徴収に関する国内法の適用について留保を付すことにした。このように個別事項について無差別条項からの例外を確保する国は他にもかなり存在し、たとえば米国は支店税の適用に関して留保を付している。OECD非加盟国の中にも、ブラジルやロシアのように、個別的な事項につき留保を付す例がある¹⁷。

以上から、OECDモデル租税条約24条の内容は、おおむね、世界各国の実定租税条約例において受容されてきているといつてよからう。

2. 国籍無差別

（1）OECDモデル租税条約24条1項のテキスト

国籍無差別を定めるOECDモデル租税条約24条1項は、2つの文から成る。これを加工して引用すると、次のとおり。

「一方の締約国の国民は、他方の締約国において、特に居住者であるか否かに関し同様の

¹⁵ OECD, supra note 12, Commentary to Article 24, Para.85.

¹⁶ Brian J. Arnold, Reforming Canada's International Tax System: Toward Coherence and Simplicity 357 (2009).

¹⁷ OECD, supra note 12, Non-member countries' positions on the OECD Model Tax Convention, Positions on Article 24.

状況にある当該締約国の国民に課されており若しくは課されることがある(are or may be subjected)租税若しくはこれに関連する要件以外の(other than)租税若しくはこれに関連する要件又はこれらよりも重い(more burdensome than)租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。この1の規定は、第1条の規定にかかわらず、いずれの締約国の居住者でない者にも、適用する。」

(2) テクストの例解

このテキストはかなり読み取りにくい。とりわけ第1文は、接続詞が錯綜しており、日本語テキストだけではほとんど意味不明である。そこで、一方の締約国が英国であり、他方の締約国が日本である例を念頭において、第1文の骨子部分を抜き出してみよう。

そうすると、第1文は次のようになる。

「英国の国民は、日本国において、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある日本国民に課されており(若しくは課されることがある)租税(若しくはこれに関連する要件)以外の租税(若しくはこれに関連する要件)又はこれらよりも重い租税(若しくはこれに関連する要件)を課されることはない。」

つまり、この例における日本国としては、「租税(若しくはこれに関連する要件)」について、差別扱いをしてはいけないということを意味している。このことをより明確に読み取るために、上の文における「課されており(若しくは課されることがある)」を短縮して「課されている」と書き直し、「租税(若しくはこれに関連する要件)」を「租税」と置き直すと、次のようになる。

「英国の国民は、日本国において、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある日本国民に課されている租税以外の租税又はこれらよりも重い租税を課されることはない。」

ここまでくると、かなりの程度、読解が容易になる。次のことが読み取れる。すなわち、この条文が禁止している差別扱いの内容は、網掛け部分に集約されるように、2つである。第1に、日本国民に課されている租税以外の租税を英国国民に課してはならない。第2に、日本国民に課されている租税よりも重い租税を英国国民に課してはならない。

以上が、この条文の核心部分である。このことをより一般的な形で表現しているのが、OECDモデル租税条約24条1のもとのテキストであったわけである。テキストの例解にあたって特定したり刈り込んでいたりした部分を復元していくと、3つの点で一般化できる。第1に、以上2つの禁止が、「租税若しくはこれに関連する要件」について働く。第2に、相互主義に基づき、上の例でいえば英国国民に日本国が課税する場合のみならず、日本国民に英国が課税する場合にも、同じ差別禁止が働く。第3に、この例における日本

国や英国は、他の国が二国間租税条約の締約国である場合に応用できる。

(3) 「特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある」

さて、ここで、引用したテキストの下線部分に着目しよう。上の例で、英国国民に対する日本国の課税が禁止される差別にあたるか否かを判断するにあたっては、「特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある」日本国民と比較することが必要である。

たとえば、日本の国内法は、居住者に対して原則として全世界所得に課税し、非居住者に対して国内源泉所得に課税する。この課税ルールが24条1項の国先無差別条項に違反するかどうかは、次のように判断する。

いま、ロンドンに住所があるため日本国との関係で非居住者である英国国民Aさんが日本源泉の所得を得て、日本で源泉徴収税を納付しなくなるとしよう。このAさんとの関係で「特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある」日本国民とは、日本国の非居住者であるBさんのことをいう。AさんもBさんともに日本の非居住者であるため、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にあるからである。そして、この例では、BさんもAさんと同様に、日本源泉の所得を得たとすれば日本で源泉徴収税を納付しなければならないから、Aさんが日本で源泉徴収税を納付しなければならないとしても国籍による差別取扱いは存在せず、24条1項違反にはならない。

ここで、Aさんとしては、日本国民であり日本の居住者であるCさんを比較対象として引き合いにだして、「Cさんは各種の控除を利用できるから自分よりも有利に扱われている、ゆえに自分は国籍による差別待遇をうけている」などと主張するかもしれない。しかし、Cさんは、「特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある」人ではないから、Aさんに対する課税関係が差別にあたるかを判断する比較対象としては不適切である(図表7)。

図表7 Aさんにとっての適切な比較対象

	nationality	residence
Aさん(本人)	英国国民	日本の非居住者
Bさん(適切)	日本国民	日本の非居住者
Cさん(不適切)	日本国民	日本の居住者

この「特に居住者であるか否かに関し」という文言は、1997年にOECDモデル租税条約24条1に導入された。同条に関するOECDモデル租税条約コメンタリーは、この文言は、従来の加盟国の慣行を確認したものであると位置づけている(パラ7)。

(4) 会社の場合

OECDモデル租税条約3条1(g)は、「国民」の一般的定義を置く。そこでは、個人のみならず、「当該一方の締約国の法令によりその地位を与えられたすべての法人、パートナー

シップ及び団体」が、その締約国の「国民」とされている。設立準拠法により、会社がどの国の「国民」にあたるかを定めるわけである。

こうして、国籍無差別の規定は会社についても適用があることになる。会社の場合についても、設立準拠法の違いによって内外差別をすることが禁止されているのであって、居住地が内か外かによって異なる取扱いをすること自体は禁止されていない。「特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある」の意義は、とりわけ管理支配地主義で会社の居住地を決める国では、居住地の判定基準と国民の判定基準に食い違いが生じるため、いくつかの場面で問題になる。OECDモデル租税条約の2008年改訂により、コメンタリーに5つの事例が追加された（パラ19以下）¹⁸。

3. 恒久的施設無差別

(1) OECDモデル租税条約24条3項のテキスト

恒久的施設無差別を定めるOECDモデル租税条約24条3項は、2文から成る。これを加工して引用すると、次のとおり。

「一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設に対する課税は、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に課されることはない。この3の規定は、一方の締約国に対し、家族の状況又は家族を扶養するための負担を理由として当該一方の締約国の居住者に認める租税上の人的控除、救済及び軽減を他方の締約国の居住者に認めることを義務付けるものと解してはならない。」

(2) 適用範囲の限定性

恒久的施設に対する課税が問題になるのは、「企業の利得」についてである。すなわち、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる（OECDモデル租税条約7条1項1文）。これが「恒久的施設なければ課税なし」のルールである。これに対し、恒久的施設がある場合には、恒久的施設の所在地国は、その企業の利得のうち「当該恒久的施設に帰せられる部分についてのみ」租税を課することができる（同第2文）。

OECDモデル租税条約24条3項の恒久的施設無差別の規定は、このように、恒久的施設所在地国が外国企業の利得に対して課税する場合を念頭においている。逆に、24条3項の規定は、その他の所得類型をカバーしていない。たとえば、外国企業が不動産所得を得たり（OECDモデル租税条約6条）、芸能人所得を得たりする場合（同17条）につ

¹⁸ 川田剛 = 徳永匡子「OECDモデル租税条約コメンタリー最近の主な改正点(5)」国際税務29巻5号96頁(2009年), 98 - 103頁。

いては、国内に恒久的施設がなくても課税することが許容されている。その課税にあたり、24条3項の恒久的施設無差別の規定は無効である。恒久的施設に対する課税について無差別を語っているだけで、恒久的施設がない場合の課税について定めていないからである。

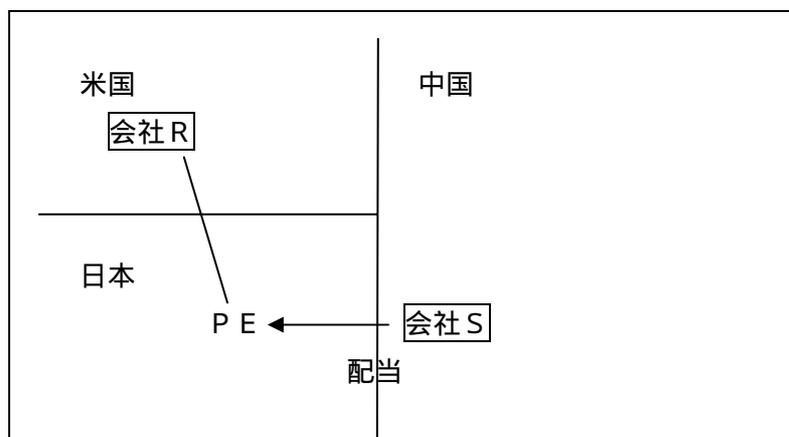
のみならず、24条3項2文は、「家族の状況又は家族を扶養するための負担を理由として当該一方の締約国の居住者に認める租税上の人的控除、救済及び軽減」を、非居住者に対して認める義務がないと明言している。たとえば、日本の非居住者である個人が、日本に恒久的施設において事業所得を稼得しているとしよう。この場合、日本の所得税法は、この人に対して、配偶者控除や扶養控除を認めていない（所得税法165条）。これらの人的控除は、同様の活動を行う日本居住者に対しては認められているにもかかわらず、非居住者に対しては認められないのである。この結果を是認し、恒久的施設無差別の規定に違反しないとするのが、24条3項2文である。

(3) 「同様の活動を行う」

恒久的施設を置いて活動する外国企業と、「同様の活動を行う」内国企業とを比較することは、なかなか難しい。一方で、恒久的施設は法人格を有する外国企業のおくまで一部分であるにすぎない。他方で、内国企業は、ひとつの法人格を有する主体であって、そのすべての事業活動が本店所在地国にとって課税の対象とされる。両者は、実は異なる状況に置かれているのである。そのような両者を比較するという作業は、種々の異論を生む。そのため、OECDモデル租税条約24条のコメンタリーは、どこまでが許されない差別であるかについて、国際的なフォーラムでも意見が分かれていると自白している¹⁹。

一例をあげよう。たとえば、米国企業Rが日本に恒久的施設を置き、その恒久的施設の管理する株式について配当を受領する。その株式は中国法人Sの発行したものである（図表8）。

図表8 国外投融資所得と外国税額控除



¹⁹ OECD, supra note 12, Commentary to Article 24, Para.39.

このとき、日本法の下では、この配当を国内源泉所得として課税する可能性がある。ところが、その課税が、S株を保有する日本企業Jが配当を受け取った場合の租税と比較して、恒久的施設無差別の条項にいう「不利に課される」場合に当たる可能性がでてくるのである。この問題を考えるうえで、R社とJ社が本当に「同様の活動を行う」企業であるといえるのかが、難しい問題となる。なぜなら、一方で、R社がその株主に対してさらに配当を行う場合、日本国は課税できない。他方で、J社がその株主に配当を行う場合、日本国は課税できる。この状況の違いをどこまで考慮すべきかを検討する必要がある。この論点につき、日本ではいまだ有権的な判断が下されていない²⁰。

(4) いくつかの裁判例

国内に恒久的施設を置く外国企業を、内国企業並みに扱わなければならないとした各国の裁判例を、いくつかあげておこう²¹。

第1に、米の *National Westminster Bank plc v. United States*, 58 Fed.Cl. 491 (2003)。英銀行の米支店に帰属する利得の算定にあたり、控除可能な利子の金額を法定する米国国内法が、米英租税条約の恒久的施設無差別条項に違反するとされた。

第2に、英の *UBS AG v. HM Revenue and Customs Commissioners*, [2005] S.T.C.(SCD) 589, aff'd [2006] EWHC 117 (Ch), [2006] S.T.C.716。スイス銀行の英支店が英国源泉の配当を受け取った。スイス銀行は、配当にかかる前取り法人税 (advance corporation tax) の税額控除が、英国企業に認められているのにスイス企業に認められないのは英瑞条約の恒久的施設無差別条項に違反すると主張した。この主張は認められたが、支店の税額控除権が英国の国内法に incorporate されていないとされた。

第3に、独の *BFH*, Mar.10, 2005, II R 51/03。米国企業のドイツ恒久的施設が、ドイツ子会社の株式を10%以上保有していた。ドイツの財産税が問題になり、米国企業は、ドイツ企業に対して認められている適用除外を認めよと主張した。この主張が認められ、しかも、差別禁止は絶対的な義務であり締約国は正当化事由をあげてその義務を回避することができないと判示された。

4. 支払無差別

(1) OECDモデル租税条約24条4項のテキスト

支払無差別を定めるOECDモデル租税条約24条4項は、2文から成る。第1文が所得課税に関するもので、第2文は財産税を念頭においたものである。テキストを加工して引用する。

²⁰ この問題については、増井良啓「二国間租税条約における恒久的施設無差別の規定と国内租税法令における外国税額控除の人的適用範囲 OECDの2007年5月3日 public discussion draft をめぐって」ソフトロー研究11号101頁(2008年)。

²¹ Bennett, supra note 2, 420-424 による。

「第9条1，第11条6又は第12条4の規定が適用される場合を除くほか」，一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子，使用料その他の支払金については，当該一方の締約国の企業の課税対象利得の決定に当たって，当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除するものとする。また，一方の締約国の企業の他方の締約国の居住者に対する債務については，当該企業の課税対象財産の決定に当たって，当該一方の締約国の居住者に対する債務であるとみなした場合における条件と同様の条件で控除するものとする。」

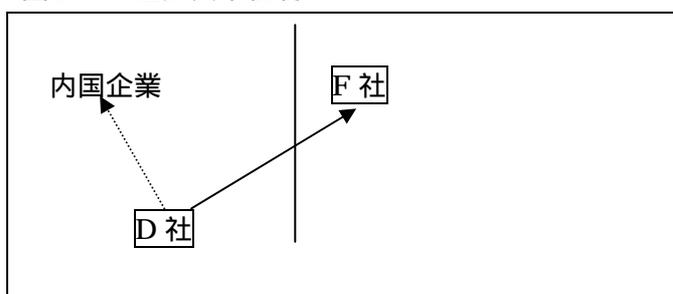
(2) 適用範囲の限定性

この条項は，「利子，使用料その他の支払金」の控除に限って，支払先による無差別を定めている。また，「第9条1，第11条6又は第12条4の規定が適用される場合を除くほか」と断っているように，独立企業間価格に比して過大な利子や使用料などが支払われた場合には，適用されない。

(3) 「同様の条件で」

24条4項が問題となる典型例として，過少資本税制の例をみてみよう。たとえば，外国法人Fに支配された内国法人Dが，F社から膨大な借り入れを行い，F社に対して利子を支払ったとする（図表9）。

図表9 過少資本税制のイメージ



一般的に，D社の法人所得の計算上，支払利子は控除できる。これに対し，過少資本税制は，借入金が自己資本に比べて過大である場合，逆にいえば「過少資本」となっている一定の場合について，この利子控除を制限する。

ここで，D社がF社に支払う利子の控除は，「当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除する」ことが要請されている。図表9でいえば，右側の実線の矢印で記した支払いは，左側の波線の矢印で記した支払いと同様の条件で控除しなければならない。この要請を満たす論拠として，米国で1989年に過少資本税制を導入した際，外国企業に対する利子支払のみならず，内国非課税法人に対する利子支払

についても、同じ控除制限がかかっているから、支払先による差別は存在しないと議論された経緯がある²²。

日本の過少資本税制は、外国企業に対する支払いのみを標的としている。したがって、内国企業に対する支払いと外国企業に対する支払いの間で差別をしているのではないかという疑いが生じうる。この点、損金不算入となる利子の金額の計算にあたり、類似法人の負債・資本比率に照らして妥当な倍数を用いることができるものと制度設計された。これは、OECDモデル租税条約9条の適用例であるとして、無差別条項違反の嫌疑を振り払うための配慮とみることができよう²³。

5. 資本無差別

(1) OECDモデル租税条約24条5項のテキスト

資本無差別を定めるOECDモデル租税条約24条5項のテキストは、以下のとおりである。

「一方の締約国の企業であってその資本の全部又は一部が他方の締約国の一又は二以上の居住者により直接又は間接に所有され、又は支配されているものは、当該一方の締約国において、当該一方の締約国の類似の他の企業に課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外の租税若しくはこれに関連する要件又はこれらよりも重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。」

引用にあたり加工した文言は24条1項と似ているため、同じやり方で読み解くことができる。すなわち、「一方の締約国」に日本国を代入し、「他方の締約国」に英国を代入したうえで、テキストの骨子部分のみを示すと、次のようになる。

「日本国の企業であってその資本の全部又は一部が英国の一又は二以上の居住者により・・・所有され、又は支配されているものは、日本国において、日本国の類似の他の企業に課されている租税以外の租税又はこれらよりも重い租税を課されることはない。」

つまり、日本企業が英国企業によって支配されている場合、その日本企業に対して、日本国は、類似の日本企業よりも不利な課税をしてはいけないということになる。いわば、外国企業によって支配されていることを理由に外資系子会社を重課することを禁ずる、というルールである。

²² Michael J. Graetz, Foundations of International Income Taxation 442-443 (2003).

²³ 羽床正秀「過少資本税制の問題点」水野忠恒編著『2訂版国際課税の理論と課題』157頁(2005年)、特に182頁。

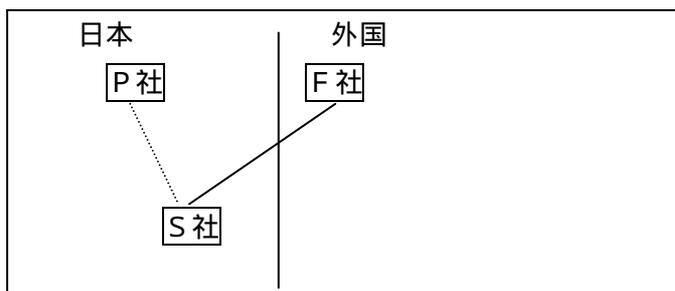
(2) 適用対象の限定性

OECDモデル租税条約24条5項には、3項2文のように人的控除を除外する規定や、4項の出だしのように他の規定の優先適用を明示する文言は、置かれていない。しかしながら、2008年OECDモデル租税条約コメントリーの改訂では、OECDモデル租税条約の他の条項によって明示的に根拠づけられている措置は、24条に違反しないという解釈が付け加えられた(パラ4)。一種の体系的解釈であり、租税条約のある規定を条約文全体の「文脈」により与えられる用語の通常の意味に従って解釈する(ウィーン条約法条約31条1項)例といえよう。

(3) 「類似の他の企業」

資本無差別が潜在的に問題になりうる例を考えてみよう。たとえば、日本の連結納税制度は、内国法人のみを対象としている。ゆえに、内国法人S社は、内国法人であるP社の完全子会社である場合にはP社との間で連結納税制度を利用できるのに、外国法人であるF社の完全子会社である場合にはF社との間で連結納税制度を利用できない(図表10)。

図表10 連結納税制度の人的適用範囲



図表10の場合、F社に支配されているS社が連結納税制度の恩恵を利用できないことは、資本無差別条項に違反するのだろうか。日本ではあまり意識されていない争点であるが、世界的にみると、学説が分かれている²⁴。注意すべきは、連結納税制度が、S社の課税のみならず、F社の課税にも関係することである。一般論としていえば、P社とF社は同様の状況にないから、P社を取り込み、F社を取り込まないこと自体は、正当化されよう。2008年のOECDモデル租税条約のコメントリー改訂に際し、国籍無差別と資本無差別のいずれの規定にも違反しない旨の解釈が記載された²⁵。

²⁴ 増井良啓「第58回IFA大会の報告 会社グループ課税を中心として」租税研究663号133頁、142-143頁(2005年)。

²⁵ OECD, *supra* note 12, Commentary to Article 24, Para.24-25, Para.77.

(4) いくつかの裁判例

資本無差別の規定の適用が争われた各国の裁判例を、いくつか紹介しておこう²⁶。

第1に、英の *NEC Semi-Conductors Ltd. et al. v. Commissioners of Inland Revenue* [2003] EWHC 2813 (Ch), [2004] S.T.C. 489。米国親会社および日本親会社の英国子会社について、前取り法人税(ACT)を納付せずに親会社に配当を支払うための選択を許さないことが、英国子会社が英国親会社に対して配当を支払う場合と比べて差別にあたるとした。ただし、英米条約および英日条約の資本無差別条項が英国の国内法に受容されていないと判断。

第2に、米の *American Air Liquide, Inc. v. Commissioner*, 116 T.C. 23 (2001)。外国税額控除に関する米国内国歳入法典904条(d)の規則が、米仏条約の資本無差別条項に違反しないとされた。

第3に、米の *UnionBanCal Corp. v. Commissioner*, 305 F.3d 976 (9th Cir. 2002)。法人グループのメンバー間取引による損失計上を繰り延べる米国内国歳入法典267条の規則が、米英条約の資本無差別条項に違反しないとされた。

第4に、米の *Square D Co. v. Commissioner*, 438 F.3d 739 (7th Cir. 2006)。米国法人がフランス親法人やフランス関係法人に対して負った利子費用は支払時まで控除できないとする米国内国歳入法典規則1.267(a)-3が、米仏条約の資本無差別条項に違反しないとされた。

租税条約締結ポリシーのあり方

1. OECDモデル租税条約24条の改正論議(第2フェーズ)

2008年7月のOECDモデル租税条約改訂時において今後の作業に持ち越された課題として、24条の条文本体をどう改正していくかという点がある。OECD租税委員会は、既存の条項をめぐる解釈問題について議論する第1段階が終わったとして、次の第2フェーズとして、租税条約におけるあるべき無差別条項について議論することになっている。

2008年9月に、国際租税協会(IFA)の年次大会がブリュッセルで開かれ、無差別取扱いの問題がとりあげられた。そこでの議論の方向性は、司会をつとめた Kees van Raad がある記念論文集に寄稿した論文の線に沿っていた²⁷。その線とは、租税条約上の無差別条項に存在意義を認めつつ、既存条項に存するギャップを埋めて適用対象を拡大していくという方向である。その行き着く先は、人的控除を各国で按分的に分け合う(fractional taxation)という構想に示されるように²⁸、一定の場合に居住者と非居住者の間の区分す

²⁶ Bennett, *supra* note 2, 427-431 による。

²⁷ Kees van Raad, *Nondiscrimination in taxation of cross-border income under the OECD Model and EC Treaty rules --- a concise comparison and assessment*, in Henk van Arendonk et al. ed., *A Tax Globalist: Essays in honour of Maarten J. Ellis*, 129 (2005).

²⁸ Kees van Raad, *Fractional taxation of multistate income of EU resident individuals: A proposal*, in Krister Andersson, Peter Melz and Christer Silfverberg (eds.), *Liber*

放棄する立論へと向かう。欧州におけるひとつの学説である。

I F A 年次大会における議論の内容については、日本でもいくつか報告がある²⁹。次の点の是非が議論された。

第 1 に、非居住者に対する無差別条項の適用範囲の拡大。とくに、適切な情報交換を前提としつつ、給与所得・不動産所得・投資所得を無差別条項の対象とし、居住者と同様の税率でのネット所得課税を認める。また、24条1項から、「特に居住地であるか否かに関し」という要件を削除する。

第 2 に、居住者に対する無差別条項の適用範囲の拡大。居住者が国外所得を得る場合の保護を書き込む。

第 3 に、隠れた差別 (covert discrimination) に対処すべきか否かを検討する。

第 4 に、無差別条項の適用範囲を拡大する場合、異なる取扱いが正当化される場合を明らかにする。

このような第 2 フェーズの立法論については、今後も、さまざまな綱引きが予想される。

2 . Graetz & Warren の分析

以上を通覧して大局的にみると、二国間租税条約における無差別条項の適用範囲を拡大することで結局のところ何が達成されるかについては、なお疑問が残る。以下、その理由を述べる。

Michael J. Graetz は、2001年の論文で次の定式化を行った³⁰。約言すると、図表 11 に示した 3 つの原則を同時に満たすことは不可能であるということである。このうち、原則 3 が、「各国が税率や課税ベースを自由に決定できる」、つまり各国の自律性があってばらばらに何でも決められるという原則である。これに対し、原則 1 は「所得の源泉地国の内外を問わず課税を等しくする」ということであり、原則 2 は「所得稼得者の居住地国の内外を問わず等しく課税する」ということである。

図表 1 1 両立不可能な 3 つの原則

原則 1	所得の源泉地国の内外を問わず等しい課税
原則 2	所得稼得者の居住地国の内外を問わず等しい課税
原則 3	各主権国家が自由に税率を決定

この定式化に基づき、Michael J. Graetz と Alvin C. Warren は、2006年の論文で、

Amicorum Sven-Olof Lodin, 211 (2001).

²⁹ 岡直樹「第 6 2 回 I F A 総会 無差別原則をめぐる議題 1 及びセミナー A における議論の紹介」税大ジャーナル 10 号 215 頁 (2009 年)、租研事務局「I F A 第 6 2 回大会の討議の概要」租税研究 71 1 号 207 頁 (2009 年)。

³⁰ Michael J. Graetz, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, 54 Tax Law Review 261, 272 (2001).

欧州裁判所がEC条約上の「4つの自由」をテコに内外差別を厳しく審査することを、厳しく批判した³¹。すなわち、原則3のもとでEU加盟国が法人税率と課税ベースをまちまちに決めている中で、原則1と2を同時に満たすことは不可能である。欧州裁判所が原則3を前提としたまま原則1や2を厳しく審査するのは、理論的にみると安定的ではなく、このやり方は維持できない。早晩、方向を再考しなければならなくなるだろう、という批判であった。

彼らの批判の核心は、経済統合を進める欧州連合において、判例による差別除去のやり方が、加盟国の自律的な税制設計能力を損ない、原則3に反するというところにある。比較的均質な法人税制をめざしている欧州域内についてですら、このような批判が提起されているのである。

とすると、より広い国際社会において、多様かつ雑多な税制を有する主権国家間で締結される二国間租税条約の無差別条項について、同じ批判はより強く妥当する。租税条約こそ、原則3を土台としつつ、相互主義によって締約国間に課税権を分配する構造を採用しているからである。租税条約は、原則1の領域については、あくまで「二重課税の排除」という枠組で問題を処理している。そして、³²でみたように、原則2の領域に関してのみ、居住地による区別を前提としたうえで、非居住者に対するいくつかの差別待遇を部分的に禁止するルールを置いている。これが租税条約の現状であり、その基礎には、所得の源泉地および納税義務者の居住地をもとにして、内外の区別を行いつつ、各国が税制を自律的に組み立てるという過去100年近く続いてきた慣行が存する。

二国間租税条約上の無差別条項の適用範囲を拡大することは、国際所得課税の全体構想の一部としてこれを論ずるのでなければ、「暗闇への跳躍」に終わる危険が大きい。租税条約の締結ポリシーのあり方としても、租税条約の主要目的との相互関係をどう整理するか、一定程度の合理的な内外区別を必要とする国内法の要請とどう折り合いをつけるか、といった根本から考えていくことが肝要である。

³¹ 増井良啓「欧州裁判所の動向と法人税制の行方: Graetz & Warren, "Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe" 115 Yale L. J. 1186 (2006)」租税研究684号117頁(2006年)。