二重課税条約の解釈

木村弘之亮

第一章　序
　第一節　租税条約解釈論史の概観
　第二節　問題の所在
第二章　諸前提
　第一節　国内法の解釈との相違
　第二節　二重課税条約と国内法との関係
第三章　国際条約法上の解釈原則：条約法条約三一条
　第一節　適用対象
　第二節　一般的解釈ルール
　第三節　条約の統一的規制
第四章　二重課税条約の解釈原則に関する特殊性
　第一節　二重課税条約が国際法の一部であることからの帰結
　第二節　条約の規制対象の独自性
第五章　二重課税条約の解釈指針
　第一節　総　説
　第二節　解釈指針の射程距離――ＯＥＣＤモデル条約三条二項の意義
　第三節　租税条約における用語の定義
　第四節　文脈による解釈
　第五節　国内法の参照
　第六節　解釈の補足手段
　第七節　締約国の実務における二重課税条約の解釈
第六章　解釈の相剋
第七章　結　論

第一章　序

第一節　租税条約解釈論史の概観

二重課税条約の解釈論は、国際租税法の重要な問題の一つである。ＩＦＡ(国際租税法協会)はこの問題を採りあげるに値するものとして幾度も扱っている。すでに一九六〇年バーゼル総会において、レンツ博士は十名の各国報告者の報告に基づいて総括報告を試みている。(1) レンツ博士は、本稿であらたに検討すべき問題の多くをすでに扱っており、かつこの領域における重要な展開を適切に予見していた。またかれの改善案もまた今日まで正当なものである。かれの提案が条約実務によって余り斟酌されてきていないことは、遺憾である。

一九六五年ロンドン総会のテーマは「形式的及び実質的観点に基づく租税法律の解釈」であったが、その総括報告をしたのはヴィートクロフト教授であった。(2) ただし、この総会テーマは国内租税法の解釈に限定されていた。当時、解釈問題について各国の態度の相違は明らかになっていた。各国の見解は、一方で文言に忠実な厳格解釈から、他方で自由解釈に至るまで色々であった。このような相違が二重課税条約の解釈に影響することは明らかである。なぜなら、二重課税条約は、国際条約としての性格を喪失することなく、国内法の構成要素になるのが通例だからである。

次の三十年間に、国際租税法は著しくさらに発展した。二重課税条約のネットは幾重にも張りめぐらされている。ＯＥＣＤ及び国際連合のモデル条約は、条約の締結に大きな影響を与え続けている。一九六九年五月二三日のウィーン条約法条約によって国際条約法の解釈についての基礎もまた法典化されている。それにもかかわらず、解釈に関する最も重要な問いは相変わらず統一的に解答されていない。このため、二十年後にこの問題を再度採り上げたことは、正当であった。ＩＦＡはこれを三回行った。一九八五年ロンドンＩＦＡ総会において、二重課税条約の解釈問題とくに国内法の援用、ならびに条約規定が動態的に解釈されるべきか又は静態的に解釈されるべきかの問いが取り扱われ

ている。[3] さらに、一九八九年リオ・デ・ジャネイロＩＦＡ総会において二重課税と国内法の関係が論議された。[4] 一九九三年フローレンスＩＦＡ総会において二重課税条約の解釈が多数の観点から論議された。[5] これら三つの機会に重要な進展がみられたので、本稿はこれらに立ち返ることとする。

今日もなお国内租税法律の解釈についてならびに国内法と条約法との関係の問題について世界各国で見解は相当に相違する。二重課税条約の解釈は各国でさまざまな解釈ルールならびに国内法と条約法との関係についてのさまざまな理解と相互に結びついている。このため、二重課税条約の解釈について共通の解釈ルールを確立する必要性がある。

(1) *Lenz, Raoul*, The Interpretation of the Double Taxation Conventions, CDFI XLII (1960), 281 ff.

(2) *Weatcroft, G. S. A.*, The interpretation of tax laws with special reference to form and substance, CDFI 50 a (1970), 7 ff.

(3) *Avery Jones, J. F.*, Interpretation of Tax Treaties, 40 BIFD, 75 (1986).

(4) *IFA* (ed.), "Tax Treaties and Domestic Legislation", 1991. ただし、*Vogel, Klaus*, Interpretation of double taxation conventions, CDFI LXXVIII a (1993), 21 (note 4) による。同研究に本稿は多く依っている。

(5) *K. Vogel* (supra note 4) CDFI LXXVIII a (1993), 20 ff.

第二節　問題の所在

二重課税条約は国際条約法である。二重課税条約は締約国の実体租税法を制約するので、租税条約の適用は国内租税法の適用と密接に関係しあっている。ところが、国際取引から生ずる所得または国外に所在する財産に対する課税に際し、国内租税法の解釈と適用は課税当局、裁判所や納税者によって考慮されるものの、二重課税条約はしばしば考察外におかれることがある。しかし、租税条約の目的及びその機能に照らし、国内租税法の解釈と適用に先立ち、

二重課税条約がまず解釈され適用されなければならない。しかも、この問題はわが国の租税法学において従来ややもすれば等閑視されてきたかのようである。

所得類型(および財産類型)の規定によって、締約国間におけるそれら所得源泉の配分および手続規定によって、ならびに情報交換に関する手続規定によって、二重課税条約は二重課税を回避し、そして締約国及び納税義務のために法的安定性を創出し、これにより締約国における租税法の平等な実現を確実にすべきである。

この目標は可能な限り一義的かつ明瞭な規定を必要とする。しかも、このような規定は両関係締約国において可及的に統一的に理解されるべきであろう。しかし、二重課税条約の適用実務では、このような統一的理解(合意)はきわめて限られた範囲だけにおいて達成されている。さらに、二重課税条約は、実行可能性を確保するため多数の不確定概念を用いている。二重課税条約は、たいていの国では、非常に詳細に定式化されている国内租税法の場合よりもさらに一層相異なる解釈を施される余地を残している。両締約国が二つの相異なる租税法秩序をかみ合わせることによって、それら租税法秩序は同時にその相異なる影響力を与えあっている。このことは、解釈の結果が自ずと、その都度の解釈を施す締約国の立場と利益に合致するような傾向になるということを意味するのみならず、二重課税条約における締約国の国内法の援用が避けられないということも意味している。このことは、しばしば、条約上の概念は締約国においてさまざまに理解されるという帰結をもたらす。二重課税条約の解釈のための基本方針は、両締約国において条約上の用語について可能な限り同じ解釈に達すべきことであらねばならない。換言すると、二重課税条約を解釈しなければならないという課題は、統一性の要求と締約国の利益とのあいだにおいて、国際課税の事例についても可及的にその租税法を適用することができ、かつ相当の調整(妥協)を見いだすことである。

もちろん、各国が二重課税条約について普遍的に妥当する解釈シェーマを展開することは、期待することはできない。解釈の過程は、確固としたプログラムがたてられうるような手続ではない。解釈者は、実際に特定の事実関係を

考えに入れて問題になっているそうしたテキストの意味を理解しようとする。その際、解釈者は何も付け加えてはならず、また捨て去ってはならないし、しかも看過してはならない。

ただし、解釈が不合理（恣意的）に施されない場合に限って、解釈は「正しい」ものでありうる。それ故、解釈者に指針を与え、そして解釈者の解釈過程をコントロールすることのできるそうした特定の解釈規準が必要である。これがどのような規準であるかという問題は、世界中で原則として類似して解決されており、さらに国際条約の領域については条約法条約三一条以下において明文をもって表われている。あるテキストの解釈はいずれも語義から始められる。この語義が複数の意義をもっている場合、次に、用語が用いられている文脈にしたがって立法者ないし締約当事国の規制意図及び規制目的が問われなければならない。これらの判断基準のあいだに固定した序列関係は存在しない[6]かどうか、それら判断基準が相互に補完しあい、そしてしばしば明確に相互に分離しえない[7]かどうか。これらが本稿において考察されることとなる。

（6） *K. Vogel* (supra note 4), CDFI LXXVIII a (1993), 19 ff. (20).

（7） *K. Vogel* (supra note 4), CDFI LXXVIII a (1993), 20.

第二章　諸前提

第一節　国内法の解釈との相違

解釈とは、ひとつのテキストに解釈を施すことをいう。詩歌にも神学にも解釈は存在する。それ故、解釈とは普遍的な認識の事象であり、これは法的にまったく規制しえないものである、との見解が主張される。この見解が正しくないということは、さまざまな国の法秩序においてさまざまな解釈ルールが存在することからも、明らかである[8]。

国際条約もまた、解釈を必要とする。締約国のあいだで見解に食い違いがあるとき、解釈が必要となる。解釈をなすのは、その場合、締約国である。国際条約は一般的に又は特定の事案について締約国の裁判権に服し、また国際司法裁判所による裁判権に服することもある。同様に、解釈の問題は、国内の行政庁及び裁判所による条約の適用に当たっても生じることがある。

民事法規定の解釈と租税法規定の解釈のあいだに原則的相違が存在する。この原則的相違はほとんどすべての国において観察される。[9] 確かに解釈の方法論は通常異なっていないが、しかし、国家は租税法によって国民の自由領域を侵害し、国民に義務を課し、そしてこの義務は必要な場合さらに強制的に実施されるので、租税法は、他の法領域における以上に厳格な解釈を必要とする。

アングロ・アメリカ法系の諸国においても、納税義務は十分明確な法律及び法律要件により明白に画された法律によってのみ根拠づけられうる、という原則が妥当している。[10] たしかに、アングロ・アメリカの裁判例[10+a]でも、条約が法律と異って解釈されていることは、明らかである。しかし、アングロ・アメリカ法系の国々も条約の解釈にあたって自由に通常の法解釈の方法から離れることはできない。

連合王国では、裁判官は法律特に租税法律の解釈に当たり厳格に文言に拘束されており、立法者の意思や衡平を問うてはならない。[11] 目的論的解釈又は法の継続形成は立法者の権利への侵犯とみなされる。[12] ただし、租税回避の事件を判定する際には、最近これまでと少々異なる態度がとられている。カナダでは、通説は明らかになおイギリス法[13]に追随している。しかし、ここでも、近頃、これらの伝統的原則を上手に回避しようとする新しい傾向が認識される。[14] カナダでは二重課税条約の解釈問題のうち特定のものについて、一九八四年「所得税条約に関する解釈法」が明文をもって規定している。[15] イスラエルの裁判所もまた、これと類似して、従来の厳格解釈又は文理解釈に代えて、より目的を指向する解釈に傾いている。[16]

アメリカ合衆国では租税法律の自由解釈がすでに一九三〇年代に定着している。[17] ただし、アメリカ合衆国においても、程度の差こそあれ他の諸国と同様に、裁判所は、政治問題（統治行為論）が係わっている範囲で、条約の解釈をしばしば拒んでいる。[18] しかし、知るかぎりでは、この法理は従来租税事案には適用されていないようである。

大部分の国々では、その場合、裁判所が、当該条約を解釈する権限を有する。しかし、とりわけフランスでは事情を異にする。同国では条約の解釈に疑念のあるときフランス行政裁判所（Consil d'Etat）が外務省に諮問し、外務省は、二重課税条約が問題である場合、その問題をさらに大蔵省に照回する。[19] その解釈は裁判所を拘束する。しかし、外務省及び大蔵省は、当該条約の解釈に限定されており、具体的紛争事案について態度を明らかにすることはできない。その他、行政裁判所は、その意味が「明白」であるそうした条約規定を適用するときには、外務省に諮問する必要はない。何が「明白な」を意味するかについて確認する権限をフランス行政裁判所は近年ますますひろく解釈してきている。[20] 裁判所は条約を解釈するとき、国内法のもとにおけると同じ態様でそうしている。そのため、フランスでも、二重課税条約の問題に関する裁判例が近年大幅に増大してきている。[21]

フランスおよびベルギーの学説によれば、租税法律は疑わしい場合国庫の不利に（納税者の有利に）解釈されねばならない。[22] アメリカ合衆国では、しかしまたドイツにおいても、このような解釈ルールは拒絶されている。[23] 裁判官の法律テキストに対するより強い又はより弱い拘束力に関するこのような原則が、立法府と司法府とのあいだの力関係を規定している。したがって、このような原則は、――不文の――憲法に属する。

二重課税条約の解釈（国内裁判所によるそれも含めて）は、しかし、このような国内租税法上の解釈ルールにしたがって行うことはできない。いずれの国の裁判所による解釈にとっても事情は異ならない。なぜなら、条約法の国内での解釈運用は国家の国際条約上の義務と必ずしも一致しないであろうからである。それに応じて、条約については、各国のさまざまな解釈方法のなかで中庸な途が探し出されなければならない。文言に対する拘束は、国内法律について

のヨーロッパ大陸の慣行に相当するものより、より厳格であらねばならない(24)。これに類似したことは、カナダのフランス法系内にあてはまる(25)。他方、アングロ・アメリカ諸国の裁判例は、条約は同国では国内法律よりも自由に解釈しうることを承認している(26)。

(8) 一般的に、参照、*Weber-Fas, Rudolf,* Prinzipien der Abkommensinterpretation im zwischenstaatlichen Steuerrecht, RIW 1982, 803 ff (804 f).

(9) 例外的に、スウェーデン、デンマーク、ブラジル、香港及びポルトガルには相違がない。

(10) イスラエル、カナダ、シンガポール、ニュージー・ランド、南アフリカ、連合王国。

(10＋a) 例えば、*Lord Denning* in *Boulmer Ltd. v. Bollinbger S. A,* 1 ch 401, 425 (1974).

(11) *Cape Brandy Syndicate v. IR,* Tax Cases 1920, 358, 366.

(12) 「立法は、純粋かつ簡明 (legislation, pure and simple) であれ。」: House of Lords, *Buchanan v. Babco Ltd.*, W. L. R. 1977 III, 907, 915. とくに、および *Fikentscher, W.*, Methoden des Rechts in vergleichender Darstellung, Bd. 2, 1975, 123, 125 f. ならびに *Weisflog, W. E.*, Über Auslegung und Rechtsfortbildung im britischen Steuerrecht, StuW 1982, 136 ff.

(13) *Word, David A.*, Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties, CTJ 1977, 263, reprinted in: 34 BIFD 545, 546 (1980); *Boidman, Nathan,* Interpretation of Tax Treaties in Canada, 34 BIFD 388, 395 (1980).

(14) 参照、*Stubart Industries Ltd. v. The Queen,* D. T. C. 6305 (1984); *Boidman, N.*, 56 Taxes International 27 (1984).

(15) Ch. 48, 1984 Can. Gaz. Part III 1863. 参照、*Boidman, Nathan,* Canada: New Legislation Respecting Treaty Interpretation, Intertax 383 (1983).

(16) 参照、*Lapidoth, Arye.*, The "New Approach" towards Construction of Tax Statutes Adopted by the Isaraeli Courts, 42 BIFD 170 (1988).

(17) *White v. United States*, 305 US 281, 292 (1938); *Walz, W. Rainer*, Richterliche Rechtsfindung im Steuerrecht der USA, StuW 1982 1 ff., 4 ff. 国際条約の解釈に関するアメリカ合衆国の立場を包括的に叙述するものとして、American

Law Institute, Restatement of The Law Third, The Foreign Relations Law of the United States, adopted on May 14, 1986 [1987]. §§ 325 f.

(18) 政治問題の法理 "Political Question Doctorine". 統治行為論も参照。

(19) *Cavaré, L.,* Le Droit International Public Positif, Vol. 2, 1969, 156; *Rousseau, Ch.,* Droit International Public, Vol. 1, 1970, 258; *Conseil d'Etat,* Droit International et Droit français 1986, 29 ff.

(20) See, *e. g.* Conseil d'Etat, December 19, 1975.

(21) みよ′ *Tixier, G./X. Rommer,* Dr. Fisc. 1987 comm. 852 zu conseil d'Etat req. 7. 54. 101. 二重課税条約に関して裁判所が外務省に諮問した例について′ みよ′ *Tribunal 'administratif de Paris s.* 65-447/86-1 Dr. Fisc. 1989 comm. 5.

(22) *Schrameck, J.,* zu Conseil d'Etat req. n. 22. 621, Dr. Fisc. 1982 comm. 397; *van Houtte, J.,* Beginselen van het Belgisch belastingrecht, Vol. 1, 1966, 204 f.; *Peeters, Bernard,* Interpretation of double taxation conventions, CDFI LXXVIII a (1993), 221 ff.

(23) *White v. United States* (supra note 17); *Tipke, Klaus,/Heinrich Kruse,* Abgabenordnung, Kommentar (loose-leaf ed. Koln) § 4 Rz. 95.

(24) *Bernhardt, Rudolf,* Die Auslegung Volkerrechtlicher Vertrage—Insbesondere in der neueren Rechtsprechung Internationale Gericht, Koln/Berlin, 1963, S. 58 ff.; *Bayer, Wilhellm F.,* Auslegung und Erganzung international vereinheitlicher Normen durch staatlich Gerichte, RabelsZ 1955, 603, 633.

(25) *Western Electric Co v. MNR,* 1969 DTC 5204, 5210.

(26) アメリカ合衆国について′ *Geofroy v. Riggs,* 133 US 642, 646 (1890). 連合王国について′ *Stag Line v. Foscolo, Mango & Co. Ltd.,* A. C. 1932, 328, 350; *Buchanan v. Babco Shipping Ltd.,* W. L. R. 1977 III 907, 911, 920.

第二節　二重課税条約と国内法との関係

大部分の国々では′ 二重課税条約の規定は国内法令に変形されそしてその効力の点で一般の租税法律と同一視され

る。[26+a] 三つのグループが区別される。第一のグループ[27]では、国際条約は、それが発効すれば直ちに、自動的に国内法の一部になる。したがって特別な施行措置は必要でない。第二のグループ[28]では、国際条約そのものは国内法の効力を持たない。国際条約は法律による編入を必要とするが、この法律による措置が講じられると、その効力は第一のグループのそれと同一である。第三のグループ[29]では、条約規定を国内法に変形することが必要である。すなわち、条約自体は法的効力をもっておらず、法的効力は、条約に則した国内法規範によって生ずる。

しかしながら、国際条約と国内法との関係いかんにかかわらず、二重課税条約が裁判所によって適用されうる、ということは、すべての国々で承認されている[30]。したがって、適用可能性の問題は、国内法規範と条約規定が相剋の状態にある場合に生じる。そのため、ある国における法規範の階層構造における条約規定の序列が問題である。しばしば、二重課税条約の国際法上の法的性質は、二重課税条約が明文の規定によって又は判例によって特別法(leges speciales)とみなされるということによって、考慮に入れられている。その結果、相剋のある場合には条約規定に優先権が認められる。しかし、その際、次のことが区別されなければならない。特別法は次の二つを意味する。一に、条約の優位は国内の適用にも妥当するので、あらたな国内法は当該条約の批准後に(その当時の)国内法から乖離することはできない。二に、「後法一般法は前法特別法を廃さない(lex posterior generalis non derogat legi priori specialit)。」の原則は解釈上推定されるものとしてみなされうるので、後法は原則として条約規定から乖離することはできない[31]。条約規定にそのような特別法の性質を認めない国々、したがって一般的に「後法は前法を廃す(lex posterior derogat legi priori)」の原則が妥当する国々[32]では、「条約の廃棄(treaty override)」は理論的に可能である。しかし、たいていの諸国において、妥当している条約規定からの乖離が当事国の国際法上の義務に違反している旨を認識して、このような帰結は可能な限り国際法に適合する法律解釈を支持しているので、立法者による「条約の廃止」の意図は明白に表現されていなければならない。また、可能な限り国際法に適合する解釈は多くの国々においても尊重又は要請され

ている。

一方の締約国による条約上の義務の明白な侵害（treaty overrideによる）は、解釈の問題ではない。解釈問題が起きるのは、後の法律が条約規定に違反しているかどうか不明である場合だけである。しかし、この場合であっても解釈の過程に特殊性はない。関係当事国の国際法上の義務との合致が果たされうるのは、当該国内法がそのような解釈の余地を残しており、国際法上の義務自体が認識され表記されており、かつ当該条約規定もまた方法論上疑問の余地なく解釈される場合だけであることは、確認しておきたい。(33) ここでも、国際条約の「正しい」解釈の意義が示されている。

(26＋a) 学説状況について、*Wassermeyer, Franz* Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof, StuW 1990, 404 ff. (410).

(27) アメリカ合衆国、オランダ、ベルギーなど。

(28) イタリア、ドイツなど。

(29) イスラエル、デンマーク、ニュージー・ランド、連合王国など。

(30) フランスでの特殊状況については、後述。

(31) そうする国として、例えば、ドイツ及びフランス。

(32) 例えば、イスラエル、オランダ、デンマーク及びブラジル。

(33) *F. G. Jacobs*, Introduction, in: "United Kingdom National Committee of Comparative Law", The Effect of Treaties in Domestic Law, vol. 7, London 1987, p. XXIX.

第三章　国際条約法上の解釈原則：条約法条約三一条

第一節　適用対象

国際条約法としての性格を有する二重課税条約には、一九六九年五月二三日ウィーン条約法条約が適用される。この条約法条約は一九八〇年一月二七日に三十五ケ国目が加入したのち効力を生じている。多くの国々が条約法条約に加入している。例外はイスラエル、インドネシア、シンガポール、スイス、ノールウェイ、ポルトガル及び南アフリカである。これら諸国は条約に署名していない。さらにアメリカ合衆国、ブラジル及びペルーも例外である。これらの国は署名後、まだ批准していない。ベルギーは条約法条約に一九九二年七月二〇日に批准したが、しかし法律をまだ公布していない。

通説によれば、条約法条約三一条ないし三三条はすでに妥当している慣習法を法典化したものにすぎず、したがってすべての国際条約法はそもそも慣習法の力によりなんらの制限もなく条約法条約の解釈規定に服する。[34] 例えば、欧州裁判所はGolder事件[35]において次のように判示した。「……条約法条約はまだ効力を生じていない。……しかしその三一条ないし三三条は一般に承認された国際法の原則を本質的に列挙している。」国際司法裁判所もまた、一般に次のように述べている。条約法条約は、「多くの点で既存の慣習法の法典編纂としてみなされ」うる。[36] オーストラリア高等裁判所の判決[37]において、次のように述べられている。「当該［オーストラリア／スイス二重課税］条約はひとつの条約であり、そして国際法曹家によって承認された解釈ルールにしたがって解釈さるべきである。……このルールは今日ウィーン条約法条約によって法典化されており、この条約法条約にはオーストラリアは当事国であるが、スイスはそうではない。しかしながら、条約法条約の解釈条項は、条約の解釈について慣習ルールを反映しており、当該二国間条約の解釈にあたり条約法条約の要件を斟酌することは、正当である……。」

ウィーン条約法条約にみる諸原則が慣習法として妥当しているかどうかについての疑問を主としてアメリカ合衆国が表明している。[38] しかし、合衆国でも肯定説は主張されている。第三次リスティトメントは第三一条一項及び三項だけを受容しており、そして注解aにおいて次の点を指摘している。すなわち、その限りにおいて、アメリカ合衆国によって受け入れられているそうした一般に承認された諸原則が問題である。ただし、他方で次のことも摘示しておかねばならない。すなわち、アメリカ合衆国の裁判所の判例は一部で条約法条約の規定と異なっている。しかしながら、条約法条約が伝来の国際慣習法と一致していないこともあるとしても、しかしいずれにせよ、ますます国際実務はこれに追随しているので、疑問が表明されているにもかかわらず、そうこうする間に、条約法条約の規定はアメリカ合衆国において現行の慣習法としてみなされうるであろう。

以上を要約すると、たいていの国々は条約法条約三一条ないし三三条は現行の国際慣習法とみなしている。[39]

(34) これを首尾一貫して、例えばカナダ裁判所は、条約法条約の発効前に制定されていた二国間租税条約にも条約法条約を適用した。

(35) Urteil vom 21. 2. 1975, Series A, Vol. 18, S. 14.

(36) ナンビア事件、First Advisory Opinion, *ICJ Reports* 1971, p. 94（同旨、一九八〇年五月一六日のドイツ外国債務に関する条約についての仲裁裁判所判決、GYIL 23 (1980), 414 (435); *House of Lords, Fothegil v. Monarch Airlines* W. L. R. 1980 III 209. その他、三一条ないし三三条に関する決議文にはきわめて大きなコンセンサスがあった。これら条文はなんの反対意見も棄権もなく承認された(A/Conf. 39/11/Add. 1, S. 57-59.)。）

(37) *Thiel v. FCT*, 21 ATR 531 (541).

(38) ブラジルの多数説も否定説である。

(39) とくにイスラエル、インドネシア、オーストラリア、ノールウェイ、ベルギー及び南アフリカ。

第二節　一般的解釈ルール

国際条約法の解釈にとって条約文又は条約目的がどの程度まで決定的に基準となるべきかは、昔の国際法文献において活発に議論された。見解の相違は、議定書及びその他の資料についてもみられた。条約上の義務は原則として縮小解釈を施されなければならない、という見解がしばしば主張された。なぜなら、締約当事国は疑念のある場合に、条約文から一義的に明らかになる範囲に限って、その主権を放棄しようと望むからである。(40)

条約法条約はその三一条及び三二条において国際条約法に関する一般的解釈ルールを定めている。まず、条約法条約は第三一条一項において一般に承認された妥当性(有効性)についての基本ルールを再現しており、そして第二項において「文脈」の概念を定義しており、第三一条三項及び第三二条において、いかなる範囲の補足手段が解釈上招致されうるかを定義している。もちろん、条約法条約の適用はそれ自体、締約国において共通の解釈(統一的解釈)をもたらすわけではない。解釈ルールは一般的に定式化されており、さらにこの解釈ルールは個別の事案において条約の解釈者に相当の判断余地を委ねている。今日では条約法条約は解釈のもっとも重要な要素と解されており、そして解釈を当事国間で相互に割り当てている。これによって、条約法条約は解釈者がその都度の解釈諸要素にいかなる価値を付与すべきかについて、その解釈者に指示を与えている。(41)

原則として、条約法条約は、法創造的条約(42)の解釈と契約的条約(43)のそれとを区別していない。(44)このことは正当である。なぜなら、国際条約法の領域において解釈はその都度同じものだからである。たしかに、国際法上の相互協定は、規範創造的条約、とくに多数国間条約の場合よりも、私人間における契約とより多くの類似性をもっている。しかし、私法の解釈ルールは第一次的に裁判所による解釈のために規定されている(裁判規範)。これに対し、国際条約法では各国はまずみずからに制約を課している。(45)

「条約法に関するウィーン条約」はたしかにおおよそ一般的解釈ルールだけをその内容としており、もちろん二重課

税条約の特殊性を計算に入れていない。しかし、それでも同条約は従前の国際法学及び国際法実務の不確実さを乗り越えるものである。第三一条第一項及び第四項ならびに第三三条の規定が基準となる。[46]

二重課税条約の一般解釈ルール及び特別解釈ルールが条約法条約上の解釈ルールに違背していない限り、条約の解釈ルール、とくに「条約法に関するウィーン条約」の解釈ルールが補充的に考慮される。[47]

条約法条約三一条一項は、「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、誠実に解釈するものとする。」という基本ルールを立てている。この規定によれば、国際条約の解釈にとって、条文の文言が前景にある。すなわち、「用語」[48]「通常の意味」。すなわち、解釈の出発点は、一般的な用法にしたがった又は締約当事国の特殊な用法にしたがった、一つの用語の意義又は複数の用語の組み合わせの意義である。ただし、用語法からしばしば一義的な語義が明らかにならないことがある。法律用語が多数のありうる個別事案をカバーしなければならない。それ故、法律用語は、通常非常にあいまいである。このことはとくに、二重課税条約にあてはまる。

二重課税条約によって用いられている術語は、——当然かつ理解しうるように——国内租税法律の術語よりも一層一般的な性質のものである。租税条約の術語は、多数の考えうる意義を包括しているといわなければならない。その都度の特定の意義は、したがって、その他の解釈基準を招致して決定されなければならない。条約法条約は解釈基準として第一に、解釈さるべき全文が置かれている文脈を指示しており、次に、条約の趣旨及び目的をあげている。しかし、これは、各条文の文言ではなく、当該条約全体のその文脈における文言を指す。

一　まず第一に締約当事国の（主観的）意思を基準にしようとした旧学説[49]は退けられる。すなわち、当事国の意思は、その意思が当該条文そのもののなかに表現されている範囲でのみ、意義を有する。[50]また、この見解は、条約法条約ばかりでなく、リスティトメント（前出）でも明らかにされているそのような、現行の国際法に矛盾する。

(1)　何が文脈のもとで理解されるべきかを、条約法条約三一条二項が述べている。同条項によれば、まず、一般的理

解のとおり、条約文全体（前文及び付属文書を含む）が斟酌されなければならない。なぜなら、各条文を（これの属する）規定全体の一部として考えるときはじめて、通常その各条文の意味が明らかになるからである。

したがって、二重課税条約における同じ内容の用語（複数）は、それらが同じ意味で理解されなければならないということが推定される。たしかに、この推定は反証されうるということは、否定できない。しかし、反証のためには、特に説得力のある理由づけが必要である。しかしながら、同じ内容の用語（複数）が相異なって理解されなければならないケースも、稀ではない。なぜなら、それらがその条約のなかで異なる機能を果たすべきことがあるからである。

(2) しかし、条約法条約三一条における「文脈」の意義は、当該文言の一般的意義をはるかに越えている。これに含まれるものには、条約の締結時に締約当事国によって合意されたそうした当該条約に関係する取り極め、及びすべての締約当事国によって受け入れられたすべての声明[51]である。これは、二重課税条約の場合、条約の署名時における交換公文及び交換書簡である。これに対し、相手締約国が明文をもって同意していないそうした一方当事国の一方的声明は、含まれない[52]。したがって、「覚え書き」、「技術的説明（technical explanations）」（それが条約の内容になっていない場合）、さらに、条約の締結交渉に関与した人々の口頭による表明などは、文脈を斟酌するとき、招致されてはならない。それらはせいぜい条約法条約三二条に規定する解釈の補足手段であり、又は一方締約国の法律見解の表明として相手国による判断調和の要請の枠内において解釈にあたって計算に入れられなければならない。

ただし、このような一方的条約資料は、二重課税条約の領域ではあまり大きな意義を有していない。たいていの国々では、ある特定の条約規定の受諾又は定式化についての理由は、記録に留めていないか又は公表されていない。アメリカ合衆国はその例外である。同国では、すべての条約締約は「技術的説明」を含め包括的な「立法史（legislative history）」の公表を必要とする。これと類似して、オランダ及びノールウェイの条約には「技術的説明」が添付される。しかし、それらは一方的言明にすぎないので、相手締約国が同意するときに限って、「文脈」のなかに含められうるに

すぎない。一九八〇年アメリカ合衆国／カナダ二重課税条約の場合に、こうしたことが起きたことがある。このような実務はまったく望ましい。両締約国がその都度条約資料を記録に留めておきかつこれらを相互に照合すれば、二重課税条約の解釈は本質的に改善される。

逆に、一方的資料が公開されておりかつ受諾しうるものであるという事実は、それらが解釈にとって斟酌されるべきであろうという十分な論拠にはならない。[53] なぜなら、かかる公開はたいてい条約の締結後に行われ、その結果、相手締約国の当該資料に対する応酬は、もはや可能ではないからである。しかし、たとえ相手締約国が当該資料を批准前に知るに至るとしても、同国のたんなる黙認からは、同国が当該資料の内容に同意したということは導きだしえない。締約国は、明文の要求のない限り、そのような資料を認識すべき義務を負っていない。その他、締約国は相手締約国の同意を追完しうる可能性をいつでも有している。

アメリカ合衆国、オランダ及びノールウェイでは解釈にあたり一方的資料がしばしば斟酌される、ということが指摘されている。

しかし、このような実務は一般的に(かつこれらの国々においてさえも)批判にさらされている。とりわけ、American Law Institute の報告書[54]及びアメリカ合衆国の最近の判例においてそうである。American Law Institute 勧告第三号によれば条約資料が斟酌されうるのは、相手締約国が条約の締結前に同意を表明した場合に限られる。

ステュアート(Stuart)事件で Scalia 判事は、反対意見のなかで、条文の文言が一義的であるときにはいずれにせよ、一方的資料の援用を許容されないものと判断している。*Snap-on, Tools Inc.* 事件において Claim 裁判所は同説に与した。

(3) 文脈は二つの条約間においてもみられる。さまざまな条約中の規定が同一の文言を定めているとき、それらは原則として同じ態様で解釈される。もちろん、各条約は独立のものでありつづける。さらに、ひとは、各国の条約実務

が時の経過とともに変化することにも留意しなければならない。したがって、相手国の二重課税条約を引用するに当たって、ひとは十二分に注意を払わなければならない。他の二重課税条約との比較は解釈実務では広く行われており(インドネシア、スイス、ドイツ、日本、フィンランド、ベルギー、連合王国)、かつ一般に許容されうるものと考えられている。

(4) これに対し、事後の取り極め、条約の署名につづく条約実務及び国際法の一般条項は、文脈の一部ではない。しかし、ウィーン条約法条約三一条三項にしたがえば、これらは文脈と同じ態様で斟酌されねばならない。しかし、同条項は、新しい法律の無制限な展開を許容するものとして解釈されることはできない。事後の取り極め及び条約実務は、当該条文の内容を改めることはできないし、したがって解釈の範囲内に留まっていなければならない。

二重課税条約の場合、このことは主としてモデル条約二五条三項にいう相互協議手続にかかわっている。この合意が成立した場合、これは条約法条約三一条三項により解釈上斟酌されなければならない。ただし、「権限のある当局」間における相互協議手続上の合意が条約法条約三一条三項のいう「締約当事国間の取り極め」とみなされうるかどうかは、必ずしも一義的ではない。しかし、これを否定するときには、かかる合意は事後の条約実務として把握することができる。この事後の条約実務は条約法条約によれば取り極めと同一視されている。

モデル条約二五条三項は二種類の合意を区別している。すなわち、一は、条約の解釈又は適用の際に生じるそうした困難又は疑念の除去(第一文「解釈上の合意(interpretative agreements)」)、二は、条文のなかで取り扱われていないケースについて二重課税を除去しうるそうした相談手続(第二文「立法上の合意(legislative agreements)」)である。両手続は正しく区別されなければならない。前者では、条約の解釈適用が問題であり、後者は条約の補完が問題である。それ故、相談手続における合意の法的拘束力は締約国の国内法に依存している。締約国におけるこのような理解上の合意を適用するには通常立法機関の同意(アメリカ合衆国の場合)が必要であり、またしばしば法律の形式が必要

である。

解釈上の合意（第一文によるもの）の法的性格とくに拘束力は争われている。ここでは、国内裁判所の拘束と当該合意を結んだ行政庁（「権限ある当局」）の自縄性とを区別しなければならない。権限ある当局はもちろん拘束されるのであって、相手締約国に対してのみならず、自国の納税義務者に対しても拘束されている。しかし、多くの国々では裁判所の拘束は承認されていない。このことはもちろん、正しいと考えられる（相互協議手続における）解釈判断が裁判所によって受け容れられる、ということを排斥するものではない。近頃の裁判例においてドイツ連邦財政裁判所は正当にも次のことを指摘している。すなわち、相互協議手続において行われた解釈上の合意は、二重課税条約を改変することはできないし、少なくとも条約の改正が国内で発効するための憲法上の要件がみたされるまでは、国内で拘束力をもたない。[55] したがって、条約が実際に改変されるのかどうか、又は当該解釈判断が条約と合致しうるのかどうかが、決定的である。後者は、*Xerox Corp. v. US*事件[56]のアメリカ合衆国 Claims Court の判決においてみられたことである。同事件では、権限ある当局間における相互協議手続の合意が条文の文言に合致していると裁判所は判断しており、この合意が条約規定の目的に合致していない旨の指摘は明らかでなかったようである。

ノールウェイの状況はユニークである。解釈上の合意は、それが必ずしも常に公表されないにもかかわらず、裁判所を拘束する。このような合意は、条約の規定と同じレベルで取り扱われる。議会は、この点について、その権限を行政部に委嘱しているというのが、基本的観念である。最高裁判所はこの旨を近時の決定のなかで確認している。しかしながら、当該相互協議手続が当該条約に違反せず改変していないことが、前提要件とされている。

モデル条約二五条三項により解釈上の合意が拘束力をもたないという事実は、この相互協議手続の重要性をすこぶる引き下げている。それ故、たいていの国々ではこのような解釈上の合意はごく稀に用いられるにすぎないか又はまったく用いられていないという事実は、驚くに値しない。この問題の解決には仲裁手続が適している。仲裁手続の結

果は両締約国に対し拘束力をもっている。そのような仲裁手続は若干の近頃の二重課税条約において合意されている。[57] さらに一九九〇年七月二三日付の関連企業の利益調整にかかわる二重課税の緩和に関するEC条約を忘れるべきでない。これは仲裁手続を明記している。

二 主観的要素は排斥されない。それは条約の目的にほのかに現れている。しかしながら日本語訳「趣旨及び目的」は、ドイツ語訳「趣旨及び目的(Ziel und Zweck)」と同様に、主観的に把握されうる。英語訳版では「対象と目的(object and purpose)」、フランス語訳版でも「対象と……(objet et ……)」であるので、よりよく表現するなら、日本語訳版でも「対象と目的」と表すことができたであろう。このことによっても、条約締約国の主観的観念や条約の個別規定の目的ではなく、当該条約の全体のなかで客観化された条約目的が考えられている、ということが判明する。さらに、条約法条約三一条によれば、条約の目的は、当該条約の用語が「に照らして」考えられなければならないとの規定によっても、文言に関係づけられているのである。[58] したがって、目的はそれ自体だけではなんら独自の解釈手段たりえない。[59]

二重課税条約の場合に条約全体の趣旨及び目的の斟酌が許容されうるか又は有用であるかどうかは、疑問である。二重課税条約の目的は、所得源泉を適正に両締約国に配分し、二重課税を回避し、租税法上の取引障害を除去し、国外投資を促進し、差別扱いと租税回避を阻止することなどである。通常、締約当事国は当該二国間租税条約の前文において趣旨及び目的を表現している。[60] 配分規定の解釈が問題である限り、この目的はその他の規定には役立ちえない。なぜなら、逆にまさにこの配分規範は当該条約の当該目的を具体化しているからである。この目的は、二重課税を回避するために、招致されて欠缺を充填することができるであろう。しかしながら、このような欠缺を充填する解釈は、条約法条約に合致しないし特別法としての二重課税条約の性格にも合致しない(例えばイギリスの *ICI v. Caro* 事件)。[61] アメリカ合衆国の裁判所もこの問題について非常に控え目である。

しかしながら、適用対象は、おそらく二重課税条約の不当濫用の領域において開かれている。条約法上の特別規定が適用されない場合、租税回避はできれば二重課税条約の目的に立ちかえって対抗されうる。「濫用」又は「形式に対する実質」、実質課税の原則に関する国内規定が租税回避に対する対抗のためには十分ではないということは、たいていの国々で承認されている。それ故、ひとは国際法上の回避に関する一般的留保を承認するか、又は二重課税条約の目的に基づいて限定解釈に立ちかえらなければならない。[62] ただし、このことは二重課税条約の文言を空疎にしてはならない。原則として、納税義務者にとって租税法上最も有利であるそうした民事法上の法形成を選択することは、納税義務者の権利である。

条約法条約三一条一項が全体としての条約の目的を考えており、個別条文を考えているのではないということは、各条文の文言の確認にあたり機能的観察法により解釈することを、つまり目的を斟酌することを排除するものではない。このことは、直接に二重課税の回避ではなく、その他の目的に資するそうした条約規定にとってとりわけ意義を有している。

たしかに、この基本ルールは、二重課税条約そのものの特殊性を計算に入れていないが、しかしそれでもなお、二重課税条約の解釈ルールと広範に一致している。

三　これと類似して、条約法条約の解釈ルールは、当事国がみずからの意思を条約そのものに顕現させている限りでのみ、その当事国の条約意思(Vertragswillen)を示唆している。[63] この観点から、有権解釈もその意義は否定される。[64] いずれにせよ、有権解釈によっては、両当事国の一方の国だけの一方的主観的見解が解釈に入ってくることとなるであろう。[65] このように主観的当事者意思を一方的に斟酌することは、誠実に条約文を解釈すべしとするルールに矛盾するであろう。[66]

条約の文言を第一に参照させることによって、条約法条約は古来争われてきた論争について解決しているのである。

条約はそのテキストにしたがって解釈されるべきか、又は当事国の真の、(したがってテキストから離れた)意思にしたがって解釈されるべきか、といった問いが決定されている。[67] 国際法委員会[68]の最終草案に関するコメンタリー曰く「条文は……テキストが当事者の意思の典拠のある表示(authentic expression)であると仮定されなければならないという見解に基づいている。したがって、解釈の出発点はテキストの意味の解明(elusidation)であり、当事者の意図を最初から探求することではない。」[69]。

このような論争――及び条約法条約の判断――は、条約解釈の認識目標が当事者の意思であるか又は規範的条約の意味であるべきかどうかの問いにのみかかわっている。しかし、以上によって、条約法条約は語義を確認するため歴史的解釈を排除していないし、又は主観的解釈要素を排除していない。換言すると、もっぱら条約のテキストに明確になっていない条約当事国の意思は、たとえこの意思が当該用語の通常の意義に合致しえないとしても、斟酌されうるかどうかという問いが、問題である。この問いは条約法条約によって否定されている。[70] 特定の語義(言葉の意義)が意図されていたということが認識しうるとき、ある特定の語義が通常の語義に優先されるということを条約法条約の解釈ルールは排除していない。

以上の考察から次が判明する。ある規定の文言は、解釈の出発点であるのみならず、解釈の最後の砦でもある。文言があらゆる考えうる解釈手段を尽くした後にも不明瞭である場合、又は無意味な結論をもたらす場合、国内裁判所は文言に代えて締約当事国の推測された意思をおきかえてはならない。締約当事国はこのような場合に、実際に、当該条約規定を適用しうるに適していない。この点で非常に疑わしい判決は、*Great-West Life Assurance Co. v. US* 事件[71]における Court of Claims の判決である。同事件で裁判所は次のように判示している。問題の条約規定が明らかに背理の結論をもたらすので、それ故、締約当事国の推測される意思にしたがって解釈されなければならない、と。このケースはたしかに条約法条約は、当該規定の意義を特定するために、解釈手段をことごとく使い尽くすことを禁

止していない（条約法条約三二条参照。）。しかし、これが結論をもたらさない場合に、裁判所は仮定的結論をでっちあげることによって、その権限を踰越している。American Law Institute の報告書は、正当にも、次のことを指摘している。二重課税条約が二国間条約の性格を有しているにもかかわらず、信頼の保護の理由から、補完的な条約解釈は二重課税条約の場合許容されない。(72)

四　用語の「通常の意味」(the ordinary meaning) とは、かならずしも日常用語のそれを指していない。国際的に統一された、もしくは締約国間で一致した法律用語又は租税法のような特別な領域において特殊な専門用語が発展している場合、これらは条約法条約三一条一項の規定する「通常の」用語とみなされなければならないであろう。前叙のように「対象と目的」、「趣旨と目的」が統一的用語として理解されうるそのような用語は国際司法でなじみのある言い回しである。(73)(74) さもなければ、条約の「対象 (object, objet, Gegenstand)」のもとで何が理解されるべきかも、はっきりしないであろう。

五　条約の文脈とは、条約法条約三一条二項の規定によれば、補足的な記録類（例えば二重課税条約の場合署名に関連した交換書簡又は交換公文）を包含する。事後の合意及び当該条約の適用時における国の実務も、また同様に、条約法条約三一条三項により斟酌されるべきである。ただし、それらが元の条約を改変する場合には、条約の国内適用のための憲法上の前提要件がそのような改変についても充足されている限り、そのような改変は国内でのみ有効になる、ということが考えられうる。(75)

条約法条約三二条によれば、解釈の補足手段が援用されうる。しかし、補足手段は独自の解釈規準ではなく、たんに二次的意義を有しているにすぎない。この解釈の補足手段は、すでに得られた結論を追認することはできるが、これを是正できない、あるいは一定の狭い前提要件の下で予備的に、疑わしい意義を明らかにすることができる。

条約法条約は、何が解釈の補足手段であるかを限定列挙しているわけではない。条約締結の準備的作業及び状況が

考えられる。しかし、条約に照らすと、両締約当事国によって準備された資料だけが考えうることは、明らかである。一方の締約当事国の立法理由及び目的だけを再現している資料は、したがって、解釈の補足手段でない[76]事件につきオーストラリアの判決において、McHugh判事は*Lauterpacht*[77]を参照して、「……条約の締結にかかる交渉の記録、当該条約を採択した会議の草稿(minutes)、それにつづく草案(drafts)など」をあげている。

このような条約法条約三一条項から導き出されうる解釈ルールは、特に、他方の締約国によっても容認されうる見解を最も早く示しうるそうした解釈の結果を得るよう努めることを要請する[78]。

条約法の解釈ルールによれば類推適用による条約の欠缺の充填は禁じられているので[79]、国内法上一般に妥当しておりかつ国際法上も用いられている法の継続形成の原則[80]、特に欠缺の充填に役立つ法的推論手続が適用されることとなる[81]。ただし、何らかの条約の欠缺を条約法そのもののによって充填することは許容されるが、国内法の援用によることは許されない、といった特殊事情がある[82]。これに対し、国際法の実務では、条約の主権利益の原則(Grundsatz der Souveranitatsfreundlihkeit)[83]に照応して、条約の場合類推適用は広く排斥されているという事実[84]は、ここでは重要ではない。なぜなら、この原則は二重課税条約に妥当しないからである[85]。

第三一条第四項は、両締約当事国は通常の意味と異なる意味をもひとつの用語に付与することができる旨を明らかにしている。けだし、ひんぱんに改正をうける租税法律の複雑かつ相異なった体系を直視するとき、前叙の共通の意味を見いだすことはできないように思われる。したがって、特別な意味が締約国間で意図されることが、おおいにありうる。これはOECDモデル条約三条二項の挿入によって認識されている[86]。二重課税条約は通例複数の言語により締結されているので、たいていは二以上の条約正文が用いられる。第三国の言語——おおくは英語(又はフランス語)——による条約文だけが正文とみなされ拘束力を有するものとする、締約国間の合意が見られることも稀にはある[87]。二以上の条約文が正文である場合、条約法条約三三条一項によれば、「それぞれの言語による条約文が等しく権威を

有する」ので、原則として外国語による条約文もまた解釈に当たって参照されなければならない。[88] したがって、国内の裁判所は、その母国語で記述されている条約文に限定されてはならず、つねに外国語の条約文をも参照しなければならない。[89] 多くの事案で、裁判所は二重課税条約の外国語の正文を参照しており、かつこれが母国語のそれよりもより明白だとみている。[90] 疑念のある場合に第三国の言語による正文だけが拘束力を有するものとする、との合意が締約国間でなされた場合、裁判所はこのことをも尊重しなければならない。ただし、このための前提要件は当該合意が、国内において適用しうる（立法機関によって承認された）条約の構成要素となっていることである。

二以上の言語に基因する意味の相違が存在する場合には、条約法条約三三条四項により、「すべての正文について最大の調和が図られる意味を採用する。」これが適わない場合には、「特に条約の趣旨及び目的が最大に実現する意味を採用する」。[91] この場合、国際裁判所の実務では、条約文が実際に条文化されるまでの段階で用いられた作業言語の正文に立ち帰えられることも、稀ではない。[92] しかし、これは解釈の補足手段である。これに対して、法適用そのもののために、公式正文として起草文（Urtext）に立ち帰ることは排除されている。[93]

条約法条約三一条一項は、解釈の目的のため「文脈により」と定めている場合、ここでも、条約そのものに基づく解釈が目指されているのである。[94]

国際条約法とくに二重課税条約の解釈に関するドイツ帝国財政裁判所及び連邦財政裁判所の裁判例から明白な方針は認識できない。とりわけ、租税条約の文言と目的との相互の関係の意義はさまざまに評価されている。帝国財政裁判所は、条文の文言に比し、条約の「趣旨と目的」についての「基本思想」の優位を強調した。[95] これに対し、ドイツ連邦財政裁判所は、文言をより前面に押しだしている。[96] 目的は、通例、文言を確認するためにはじめて招致されるか又は文言が一義的でないときに招致される。[97] 二重課税条約の「趣旨（又は対象）」から、同条約が国外源泉所得を有する納税義務者の不利な状態を生み出してはならないという原則を導き出すことには、[98] 説得力がないであろう。[99] しかし、

これとまったく異なり、他の裁判例においては、国際条約の解釈の目標は「現実の当事国意思の確認」であるとされている。[100] さらなる解釈基準として、租税条約の体系、[101] 成立史、[102] ならびに実効性の原則（いわゆる「effet utile」）[103] が招致されることがある。以上を要するに、ドイツ連邦財政裁判所[104]は「文理解釈、体系解釈、目的論解釈及び歴史解釈」をあげており、これらすべての解釈方法を「許される」ものとしている。それらは相互に排他的関係にあるわけではなく、相互に補完しあっている。[105] この判決はドイツ連邦憲法裁判所の決定に依拠しているが、しかし、同決定では国内法規定の解釈が問題であった。[106]

多数の事案ではドイツ帝国財政裁判所は二重課税条約の解釈についてライヒ大蔵省の解説を「有権解釈」と呼び、したがって「拘束力にあるもの」として取り扱っていた。[107]

ドイツ連邦財政裁判所は、第一審財政裁判所が相互協議手続の合意を租税条約の解釈の基礎にしたことを、法的に疑問のないことと判断した。「なぜなら、このような締約当事国によって与えられた解説は両国の意思を反映しているからである。」[108] また、カナダの裁判所は、租税条約規定の解釈について税務当局の見解を知るため一公務員を証人として聴聞しており、[109] そしてアメリカ合衆国の地方裁判所は、財務省が上院の公聴会で表明したそうしたその者の言明を拠りどころにした。[110] これに対し、ドイツ連邦財政裁判所は一般的に、帝国財政裁判所と対照的に、締約当事国の意図について連邦大蔵省の情報を得ることにとどめ控え目な態度をとっている。すなわち、「締約当事国ドイツの一方的な主観的見解だけを解釈の基礎にすることはまずい。」[111] しかし、他方の締約当事国の見解が明らかになるのは、稀なことである。[112]

(40) *Berber, Friedrich*, Lehrbuch des Volkerrechts, Bd. 1. Allgemeines Friedensrecht, 2. Aufl. Munchen 1975, S. 482. BFH-Urteil R 56/57 vom 18. 9. 1968, BSt Bl 1968 II 757, 800 (新ドイツ・アメリカ租税条約六条) は未解決。*Vogel, K.* Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. Munchen 1990, Einl. Rz. 65.

(41) *J. Sinclair,* The Vienna Convention on the Law of Treaties, 2. ed. 1984, p. 153.

(42) Law-making treaties, traités-lois, rechtsetzende Verträge.

(43) Contract-treaties, Traités-contracts, rechtsgeschaftliche Vertrage.

(44) *Köck, Heribert Franz,* Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention. Zur Bedeutung der Artıkel 31 u. 32 der Wiener Vertragsrechtskonventıon 1969, Berlin 1976, S. 84.

(45) *Seidle-Hohenveldern, Ignaz,* Volkerrecht, 6. Aufl. Koln／Berlin／Bonn／Munchen 1987, Rz. 332.

(46) 個別の各規定について，参照，*Yasseen, M. K.*, L'Interprétation des Traités d'aprés la Convention de Vienne sur le Droit des Traités, RC 1976 Ⅲ 1; *Kock,* (Fn. 44) S. 84; *American Law In stitute,* Restatement of the Law Third, The Foreign Relations Law of the United States, adopted on May 14, 1986 [1987], § 325. これは第三一条一項とのみ付合し，部分的に第三項と付合する。

(47) 条約法条約四条によれば，当該条約法条約は，「自国についてこの条約の効力が生じている国によりその効力発生の後に締結される条約」についてのみ適用される。

(48) English: terms, french: termes, german: Ausdruck.

(49) 今日でもなお，主観説を支持するものに，*Korn／Debatin*, Dppelbesteuerung, Systematik III Rdnr. 130.

(50) *Van Raad, K.*, Interpretative van Belastingsverdragen (Interpretation of Tax Convention), MBB 1978, 49. 異説，U. S. Tax Court in *Burghardt v. Commissioer*, 80 Tax Court 705 (「条約解釈の主たる目標は当事国の意思の確認である。」)。

(51) Explanations, Erklarungen.

(52) ILC Final Draft, Comm. to Art. 27, Tz. 13 (本条を支配している原則は，一方的記録類はこの『文脈』の一部をなすものとしてみなされえないということである。)。

(53) *US v. P.G. Stuart*, 109 SCT 1183 におけるアメリカ合衆国最高裁判所の多数説。

(54) The American Law Institute Federal Tax Project, International Spects of United States Income Taxation II, Proposals on United States Income Tax Treaties, 1992.

(55) BFH-Urteil IR 74／86 Vom 1. 2. 1989, BStBl. 1990 II 4 (一九一五年ドイツ・イタリア租税条約)。これと類似するもの

に、一九九一年八月一七日付のオーストリア行政裁判所による決定（Die finanzrechtlichen Erkentnisse, Beilage zur ÖStZ 1992, 127）ならびに一九八八年五月一四日イタリア破毀院の判決（*Italian Corte di Cassazione*, dated 24/05/'88, Diritto e Practica Tributaria 1989, 547.）

(56) 14 Cl. Ct. 455 (1988)＝88-1 USYC 9231.

(57) USA・ドイツ、ドイツ・フランス、ドイツ・スウェーデン二重課税条約。

(58) 同旨、*K. Vogel* (Fn. 4), CDFI LXXVIII a (1993), 38; *Köck* (Fn. 44) S. 88 f.: 条約の趣旨及び目的の参照は、条約法条約の定める解釈原則を打ち破っている。なぜなら、ある条約の趣旨及び目的（当事国によって当該条約によって追求されている意図）がまず確認されなければならず、そしてこのような趣旨及び目的は条約法条約三一条の解釈規準を適用しても確認されることはできない。したがって、条約全体の趣旨と目的はそれ自体なんら独自の解釈手段ではない。

(59) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 69.

(60) Distributive rules, Verteilungsnormen.

(61) 39 TC 374 (1960). 同事件では二重課税を回避しようとする解釈は、退けられた。なぜなら、その解釈は同規定の語義と合致しえないであろうからである。参照、高等裁判所、*IRC v. VAS* ([1990] STC 137.) 同事件では裁判官は二国間条約の性格に言及して全体の目的の利用可能性に反対し悲観的に述べている。

(62) OECDは原則として後者の立場にある。一九九四年OECDモデル条約一条に関するコメンタリー第一三一一六。

(63) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 69; *Bernhardt* (Fn. 24), S. 32; *Rest, Alfred*, Interpretation von Rechtsbegriffen in internationalen Verträgen. Verschiedene Lösungsmöglichkeiten, Diss. Koln 1971, S. 143; *Lang, Joachim*, Grundsatzliches zur Interpretation völkerrechtlicher Abkommen im Steuerrecht, dargestellt an dem Beispiel der Frage, ob der Diplomat einer ausländischen Mission beschränkt einkommensteuerpflichting ist, StuW 1975, 285 ff. (289.); *Kluge, Volker*, Die Aurslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW/AW D 1975, 90 ff. その他、主観説及び客観説について、*Tipke／Lang*, Steuerrecht¹⁴, Köln 1994, S. 131.

(64) この点につき、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 67.

(65) *Vogel, K.*(Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 36; *Seidl-Hohenveldern* (Fn. 45), Rz. 90; *Debatin, Helmut*, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage 23, 1. ff.

(66) bona fide ルール（誠実ルール）による解釈について *Seidl-Hohenveldern* (Fn. 45), Rz. 334.

(67) Yearbook of the International Law Commission (1966-II), at 220; *Sinclair,* (supra note 41) p. 115 f.

(68) International Law Commission.

(69) Yearbook of the International Law Commission (1966-III), Comm. to Art. 27, para 11.

(70) その他，このことはたいていの国々で国内法の解釈について前叙の見解に合致している。

(71) 678 F. 2d 180.

(72) American Law Institute, supra note, at 46; さらに *Commissioners of Inland Revenue v. Commerzbank Ltd.,* (1990) S. T. C. 305 における *Mummery J.* の見解も参照。

(73) *Yasseen* (supra note 46) RC 1976 III 1, 55 f.

(74) *Yasseen* (supra note 46) RC 1976 III 1, 55 f.

(75) BFH-Urteile I R 261/82 vom 22. 10. 1986, BStBl. 1987 II 171, 172; IR 128/83 vom 22. 10. 1986, BStBl, 1987 II 253, 255.

(76) *Chan v. Minister of Immigration and Ethic Affairs,* 169 CLR 179 (427 f) (1989).

(77) *Lauterpacht,* International Law, Vol. 1, 1970, p. 363.

(78) 相手国における二重課税条約の解釈について *Strobl, Jakob,* Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berucksichtigung auslandischer Rechtsordnung, in: Festschrift F. G Döllerer, Dusseldorf 1988, S. 646 ff. 特に，アメリカ合衆国とカナダについて *Langbein, Volker,* Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Volkerrecht, RIW 1984, 531 ff.

(79) *Seidl-Hohenveldern* (Fn. 45), Rz. 340; *Lang, J.* (Fn. 63), StuW 1975.

(80) この点につき，*Tipke／Lang* (Fn. 63), Steuerrecht[14], 129 f., 138 ff.

(81) 条約の欠缺充填について *Rest* (Fn. 63), S. 76 ff.

(82) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA[2], Art. 3 Rz. 62.

(83) この点について *Seidel-Hohenveldern* (Fn. 45), Rz. 341 ff.

(84) この点について *Seidel-Hohenveldern* (Fn. 45), Rz. 345.

(85) *Pott, Hans-Mischel,* Die Kollision unterschiedlicher Formen der Gesellschaftsbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Köln 1982, S. 148 f.; *von Poser und Groß-Naedlitz, Arwed,* Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. München 1972, S. 76.

(86) *Avery Jones* (note 138), BTR 1984, 16.

(87) 条約の概要について *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 29／30 Rz. 30.

(88) BFH-Urteil I R 39/87 vom 13. 12. 1989, BStBl. 1990 II 379 (一九五六年ドイツ・カナダ租税条約九条一項三項); BFH-Urteil I R 106/87 vom 7. 2. 1990, BFHE 159, 518 (一九六四年七四年ドイツ・イギリス租税条約六条); BFH-Urteil I R 75／88 vom 11. 4. 1990, BFHE 160, 513 (ドイツ・ベルギー租税条約一七条一三条一項一号); *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 72; *Hilf, Meinhard,* Die Auslegung mehrsprachiger Verträge. Eine Untersuchung zum Völkerrecht und zum Staatsrecht d. Bundsrepublik Deutchland, Berlin／Heidelberg／New York 1973, S. 85.

(89) 特に *Hilf. M.* (Fn. 88), S. 85.

(90) Hoge Raad Rolno. 25 419 BNB 1990／60 [オランダ・カナダ二重課税条約]; FG Köln-Urteil Ⅷ 169／80 E vum 28. 11. 1983 EFG 1984, 460 [ドイツ・フランス二重課税条約]。

(91) さらに 詳細は *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 72.

(92) *Seidel-Hohenveldern* (Fn. 45), 1987, Rz. 371.

(93) *Hilf* (Fn. 88), S. 90 f.; *Mossner, Jorg, Manfred,* Die Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge. Bemerkungen zu Artikel 33 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, AVR 1972, 273 ff. (289 f.).

(94) *Schaumburg, Harald,* Internationales Steuerrecht, Köln 1993, S. 580.

(95) RHE-Urteil I A a 383/29 vom 19. 12. 1929, RFHE 26, 163, 164 (ドイツ・オーストリア租税条約); RFH-Urteil III A 70/37 vom 7. 10. 1937, RStBl. 1937, 1213 (ベルサイユ条約)。強く「目的」を示唆したものに RFH-Urteil A 988／31 und 1252/31 vom 25. 4. 1933, RStBl. 1934, 417, 419 ff. (一九二五年ドイツ・イタリア租税条約); 同旨 *Becker, Enno.,* Die Selbstandigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutshen Entwicklung aus betrachtet, StuW 1939 I 745 ff. (768 f.).

(96) BFH-Urteil I 112/56 S vom 20. 1. 1959, BStBl 1959 III 133 (一九五四年ドイツ・アメリカ租税条約九条二項) は (「明白

な文言」) と述べ' BFH-Urteil I R 130/70 vom 13. 9. 1972, BStBl. 1973 II 57, 59 (ドイツ・オランダ租税条約一三条' 最終議定書一八号) は「明らかにはほとんどいえない」と述べ' BFH-Urteil VI. 338/63 U vom 5. 2. 1965, BStBl. 1965 III 258, 259 (ドイツースイス二重課税条約) は「その一義的な文言に反して……いない」と述べ' BFH-Urteil. I R 56／67 vom 18. 9. 1968, BStBl. 1968. II 797, 800 (一九六八年ドイツ・USA二重課税条約) は「文言と文脈」を述べている。

(97) BFH-Urteil VI 27／59 vom 16. 9. 1960, DB 1960, 1326.

(98) BFH-Urteil I 29／65 vom 9. 11. 1966, BStBl. 1967 III 88, 89 (ドイツ・カナダ二重課税条約)。

(99) BFH-Beschluß I B 50/68, I B 3/69 vom 11. 3. 1970, BStBl 1970 II 569, 571 (ドイツ・オーストリア租税条約三条一項' 四条一項)。

(100) BFH-Urteil I R 202/67 vom. 15. 9. 1571, BStBl. 1972 II 281, 284 (ドイツ・スイス租税条約八条三項に関する最終議定書)。

(101) BFH (Fn.97), DB 1960, 1326 (ドイツ・スイス二重課税条約)。

(102) BFH-Urteil III 342／60 U vom 17. 12. 1965, BStBl. 1966 III 483, 485 (一九一八年ドイツ・スウェーデン租税条約)。

(103) BStBl. 1979 II 168, 175 (ドイツ・スイス司法共助条約)。

(104) BFH-Urteil III R 118／70 vom 15. 6. 1973, BStBl. 1973 II 810, 811 (ドイツ・スイス二重課税条約)。

(105) これをさらに強調するものに' Urteil I R 204／73 vom 23. 4. 1975, BStBl. 1975, II 604, 605 (一九六八年ドイツ・アメリカ租税条約九条)。

(106) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA[2], Einl. Rz. 66.

(107) RFH-Urteil I A a 323[29] vom 27. 7. 1931, StuW 1931, 1809, 1810 (ドイツ・ハンガリー租税条約一〇条' 最終議定書五号); RFH-Urteil 233／38 vom 19. 4. 1939, RStBl. 1939, 878 (一九二五年ドイツ・イタリア租税条約)。

(108) Urteil VI 119／61 U vom 1. 3. 1963, BStBl. 1963 III 212, 213 (一九二一年ドイツ・スイス租税条約四条二項)。

(109) *Hunter Douglas Ltd. v. The Queen*, 1979 DTC 5340.

(110) *Corliss v. U. S.*, 83-2 USTC 9447.

(111) BFH (Fn. 105), BStBl. 1975 II 604, 605 (一九五四／六五年ドイツーUSA二重課税条約); Urteil I R 26/73 vom 19. 2. 1975, BStBl. 1975 II 584, 585 (ドイツ・オランダ租税条約一三条及び最終議定書一八号)。

(112) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 67.

第四章　二重課税条約の解釈原則に関する特殊性

第一節　二重課税条約が国際法の一部であることからの帰結

二重課税条約は国際法上の条約である。二重課税条約は、たとえ二重課税条約が批准及び施行命令によって国内法の一部になったとしても、依然として国際法である。(112+a) それ故、一元説と二元説とのあいだの相違は、――つまり、条約及び国内法が統一的法秩序の一部として又は二つの相異なる法秩序として把握されるかどうかは――二重課税条約についての解釈にとって重要でない。

国際法学は、国際条約法について有権解釈、当事国解釈及び司法解釈を区別している。諸締約国の補完的合意による解釈は「有権的」なものであり、当初の条約と同格であり、かつ同じ手続で行われる。「司法解釈」は国際的裁判権による解釈をいう。ただし、国際的裁判権は現在のところ国際租税法の領域には存在しない。また、国際的裁判権は、しばしば望ましい価値のあるものと言われるにもかかわらず、現在までのところほとんど実現の見込みがない。かくして通例は、二重課税条約の領域において締約国による当事国解釈、すなわち各国の課税当局又は裁判所による解釈である。たいていの国々では、裁判所が終審として、二重課税条約の解釈権を有する。その際、二重課税条約が国内法の観念によって規定されてしまう危険性は、否定できない。しかしながら、全会一致の中立的な解釈が必要であるという考え方は、広く行きわたっている。両締約当事国は、同一の態様で、条約規定を理解すべきであろう。かくして、裁判所に委ねられる課題は、条約規定の解釈に際し可能な限り締約当事国の共通の利益を計算に入れることである。

この第一の帰結は、それが実現にある以上、まずはより決定的に重要なように思われる。国際的解釈原則が国内の契約解釈及び法律解釈より想像されるほどには遠くはなれていないことが、明らかになる。ヴィーン条約法条約の適用対象が及ぶ範囲において、ヴィーン条約法条約の適用は、結局のところ、基本的に別な方法をもたらさない。条約法条約の適用は、一定の資料を斟酌する際(条約法条約三二条)特定の範囲についてのみ制限をうけ、他方で拡大されることとなる。

しかし、可能な限り中立的な解釈を求める要請からは、二つの別な重要な帰結が得られる。二重課税条約が国際租税法上の用語を用いている場合に、国内租税法に立ち返ることは、本来排除される。第二に、二重課税条約の解釈に当たって統一的解釈の要請は特に尊重されなければならない。

第二節　条約の規制対象の独自性

一　「超国家的」法概念が構築されるならば、解釈問題は解決をみることができるであろう。すべての国家の法秩序についてほぼ同じような全体像がえられると、そのような発展は可能であるだろう。南アフリカ裁判所は、*SIR v. Downing* 事件において「国際的租税法の用語」の存在を承認している。ドイツ連邦財政裁判所は、二重課税条約の固有概念の用法を参照させているが、このことは条約の解釈に際して斟酌されなければならない。[113] オランダ最高裁判所は「譲渡所得(capital gains)」の条約概念を独自に規定しうるものと考え、国内租税法への立ち返りは問題にならなかった。[114]

実際、ひとは国際連盟、ＯＥＣＤ及び国際連合によるモデル条約のなかに、国際的概念用法を創作するアプローチを見いだすにちがいない。このことはとりわけ所得の類型及び財産の類型の識別にあてはまる。二重課税条約の中心的規定すなわち配分規範は、周知のとおりその都度特定の所得類型及び財産類型を規定し、そして締約国のいずれが第一次的に当該所得類型又は財産目的物に課税しうるか及びいずれの態様により二重課税が他方の国において回避さ

れなければならないかについて規定している。締約国の租税法がそのような所得類型及び財産類型をしばしば全く定めておらず、また場合によっては異なってそれらを識別しているので、国内法を援用することなく当該使用されている法律要件要素を条約上の文脈から解釈すべきことは、とくに明らかである。例えば、モデル条約七条の「企業」概念は国際社会における共通の理解を前提とする。[115]

二

二重課税条約は国際法上の二国間条約として両締約国による統一的適用を必要とする。このような統一的法適用は、二重課税条約がその特別法の性格のため両締約国の国内租税法に優先するということによって、担保されている。二重課税条約の規範は、国内租税法と峻別される結果、それ自体自己完結的な規制領域を有しており、[116]このことは、原則としてその都度の両締約国の国内法に左右されることはない。[117]締約国の国内租税法と二重課税条約法は、それぞれ自己完結的な法領域を有するのであるから、その固有の限界と概念定立を有する。規制対象の独自性が、二重課税条約の直接的規制対象のひとつである用語を、二重課税条約の意味関連（文脈）にしたがって解釈すべきことを要請するのである。[118]このような条約の規制こそが、国内租税法に対する制約効果を生み出しうるのである。[119]

二重課税条約の規範と国内法のそれがそれぞれ別のレベルで階層を成しており、[120]かつそれぞれの機能内容に基づいて――一方では国内における納税義務の根拠づけと他方ではこれに対する制約――両法領域の用語世界は相異なっているので、二重課税条約の規範を国内租税法に照らして解釈することは、原則として禁則である。[121]

もちろん、二重課税条約の規制対象の独自性には限界がある。二重課税条約は、完全かつ独立の租税法律関係を創り出さず、原則的にとくに租税債務関係[122]を成立させないし、同時にまた、締約国に居住する者に対して納税義務（租税法上の義務）を根拠づけない。[123]二重課税条約はその国内租税法に対する制約効果により、その都度の国内租税法との関連においてのみ意義を有することとなる。その結果、締約国の義務範囲もまた、両国に等しく当てはまる課税権の放棄を原則として越えるものではない。[124]

(112+a) Weber-Fas (Fn. 8), RIW 1982, 805.

(113) BFH-Urteil I R 63／80 vom 21. 8. 1985, BStBl. 1986 II 4 (5)（ドイツ・スペイン二重課税条約一五条二項bに規定する「雇傭者」概念について°）°

(114) *Beslissigen Nederlandsl Belastingrechtspraak,* BNB 1991, 248.

(115) High Court of Australia, *Thiel v FCT* (21 ATR 531 (537))（「企業」概念のような用語は′国内租税法に正確に対応する用語がないかもしれないが′「国際租税法上の用語 (international tax language)」の一部となっている°

(116) BFH-Urteil III R 125／69 vom 15. 1. 1971, BFHE 101, 536＝BStBl. 1971 II 379（ドイツ・スイス租税条約二条四項); BHF-Urteil R 207／66 vom 6. 10. 1971, BStBl. 1972 II 88（ドイツ・オーストラリア租税条約八条′九条′一〇条′一三条); BFH-Urteil I R 37／70 vom 27. 1. 1972, BFHE 105, 8＝BStBl. 1972 II 459; BFH-Urteil III R 118／70 vom 15. 6. 1973, BStBl. 1973 II 810; BFH-Urteil R 254／75 vom 9. 11. 1977, BStBl. 1978 II 195（一九五九年ドイツ・スイス租税条約四条一項); BFH-Urteil I R 241／8 3 vom 27. 1. 1988, BFHE3144, 428＝BStBl. 1988 II 574（ドイツ・アメリカ租税条約一八条二項二項五項); *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 96; *Spitaler, Armin,* Das Doppelbesteuerunsproblem bei den direkten Steuern, Amsterdam 1936(Neudruck Koln 1967), S. 562; *Spitaler, Armin,* Die Auslegung der DBA, CDFI XLII (1960), 165 ff.; *Debatin, Helmut,* Auslegungsmaximen zum internationales Steuerrecht, AWD 1969, 477 ff. (479); *Debatın, Helmut* (Fn. 65), Beilage 23, 1 ff. (2); *Debatin, Helmut,* Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in; Festschrift P. Scherpf, Wiesbaden 1983, S. 305 ff.(308); *Debatin, Helmut,* Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, 1 ff. (2, 5); *Wassermeyer, Franz,* Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof, StuW 1990, 404 ff.(405); *Strobl, Jakob* (Fn. 78), S. 635 ff. (642)。

(117) *Schaumburg,* (Fn. 94), S. 570［同書に本稿は多く依っている°］; *Avery Jones, J. F.* etc. (note 138), BTR 1984, 14 ff.; *Fothergill v. Monarch Airliners* [1981] A. C. 251°

(118) *Wassermeyer* (Fn. 116), StuW 1990, 405.

(119) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 570.

(120) BHF-Urteil III. R 118／70 vom. 15. 6. 1973, BStBl. 1973 II 810.

(121) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 570; *Wassermeyer* (Fn. 116), StuW 1990, 405.

(122) この用語について、*Tipke/Lang* (Fn. 63), Steuerrecht[14]. S. 154, 158 ff.

(123) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA[2], Einl, Rz 26; *Korn/Debatin* (Fn. 49), RdNr. 41 f.; *Bühler, Ottmar*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, S. 61. 異説、*Wassermeyer* (Fn. 26+a), StuW 1990, 410 f.

(124) *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 3.

第三節　条約の統一的規制

一　二重課税条約は締約国間において課税権を等しく配分すべきであり、また締約国の行政庁及び裁判所は条約規定を可能な限り全会一致で適用すべきであるので、両締約国によって受容されうるそうした解釈を得るよう努めることは、意味のあることである(判断調和の要請、統一的解釈)。

二重課税条約は一次的に二重課税を回避して、締約国内における所得源泉の適正な配分を規制しようとするものであるから、二重課税条約の規制は、両締約国間における共通の法律効果を目指している。これは、必然的に、締約国による規範の統一的適用を前提とする。[125] しかも、条約の目的は両締約国に対して等しく拘束力のある、整合的法律効果とひとつの統一的な法適用とを必要とするので、このような二重課税条約に内在する統一的規制(Regelungshomogenität)から、解釈の結果が両締約国によって容認されうるように、[126] 条約それ自体から解釈すべき要請が導き出される。それ故、各国の国内法令の基準に基づく解釈は、解釈の結果が当該条約そのものから得られえない場合に限って考慮される。[127][128]

しかし、所得の人的帰属の全領域、所得の金額の計算の全領域及び所得の物的配分の大部分は締約国の国内租税法に意図的に留保されていることを考えるならば、二重課税条約の大部分は当該適用されうる国内租税法に即して解釈されなければならないという結論に到達する。たとえば、日本租税条約が「所得」用語を用い、そしてイギリス租税条約が「income」用語を使ってい

る場合、当該二重課税の適用は、両締約国が「所得」と「income」のもとで同一のことを理解していることを前提とすることはできない。そのような用語の同一性は、条約法の解釈のための原則を適用して、可及的に両用語間に存する共通項を探し求めることを、必ずしも必要としない。最後に、日本国における租税条約の規定の適用は、「income」用語が日本租税法における定義を修正することも前提としない。正しくは、両締約国は、一方で日本租税法にしたがい、当該租税条約の日本語正文の意味における所得として算出されるものに当該条文を適用しようとするものであり、他方で外国租税法にしたがい当該条文の英語正文の意味における income として算出されるものに当該条文を適用しようとする。(129)

さらに、条約に内在する統一的規制から、二重課税条約がその設定目標に照して必ずしも無条件には通常の条約解釈ルールに服さないということが帰結する。例えば、締約国の主権の制約を最少限にとどめる結果となるような解釈が、疑義のある場合に優先されねばならない、とする主権に好都合な解釈ルールは適用されるべきではない。(130)

条約に内在する統一的規制に照応して、二重課税条約は例外なく固有の解釈指針を規定しており、(131)各締約国はこの解釈指針を適用すべき義務を負っている。これに照応する条約法上の解釈条項は、その枠内で解釈が試みられなければならないそうした枠組みを呈示しているのである。(132)

二　統一的解釈の原則（判断調和の要請）が適用されることになるのは、一方の締約国の裁判所又は行政庁が解釈問題について他方の締約国の裁判所判決又は行政判断を招致し、そして当該相手締約国でみられる解釈を借用しうるか否かを審理する場合である。この解釈がもっともらしく思われ、かつこれを借用すると二重課税を回避しうることとなる場合には、少なくとも当該相手国の判断機関との討論が必要であるし、そして異なる見解を当該一方の国が採用するには詳細かつ説得力のある理由が必要となるであろう。

このような外国行政当局・裁判所による判断を斟酌すべき要請の適用可能性及び利用可能性は、ほとんどすべての諸国において原則として承認されている。裁判所がこの要請を適用するチャンスをまだ得たことのないそうした多く

の国々においては、このような要請はたしかに明文をもって追認されていないが、しかし、将来外国の判断が斟酌されうることは蓋然性の高いものとして考えられている。一般的に拒絶反応を示しているのは、イタリアだけである。

好例はニュージー・ランドの控訴審裁判所の判決である。(133) モデル条約一五条二項cに規定する「……恒久的施設……によって負担される。」との表現がどのように理解されるべきかという疑問が、明らかにされた。すなわち、前提要件は、報酬が恒久的施設に帰属すべき利益の計算上実際に恒久的施設の支出として斟酌されることであるのか、又は当該人員(Personal)が機能的に恒久的施設に組み入れられうるということで十分であるか。裁判所は、前者の意味において当該条文の趣旨と目的を斟酌したうえでアメリカ合衆国の技術的説明(Technical Explanation)を肯定的にかつ決定的に援用した。他の事例ではニュージー・ランド裁判所はドイツ連邦財政裁判所の判決を斟酌している。

アメリカ合衆国では税務事件について最高裁判所の判決がただ一つだけ存在している。この判決は相手締約国の裁判所判決に援用されている。

カナダでは、判断調和の要請によってモデル条約三条二項の一般的解釈原則が脇に押しやられているかどうかが問われており、この問いは否定的に解されることがある。これはわれわれにとって条件付でのみ正しいように思われる。第三条二項は国内法の無条件の優位を法定しているわけではない。判断調和の要請の適用によって、説得力のある二重課税ないし二重非課税を回避する解釈が見いだされうる範囲において、この解釈は国内法からの一方的解釈よりも締約当事国の意思によりよく合致する。このような事案においては、条約の文脈は国内法の援用を禁止している。

判断調和の実際の問題は、情報の収集の問題にある。しばしば裁判所及び行政は、相手国における重要な判断(裁判所判決、行政判断など)についての知識を有していないであろう。しばしば必要な言語の知識に欠けている。それ故、二重課税条約のなかで、重要な関係の判断はその都度の締約当事国に告知されることが、合意されるべきでないかどうかについて、熟慮してよいように思われる。USモデル条約二条二項によれば、締約当事国は相互に国内租税法律

の重要な改正事項すべてのみならず、当該租税条約の適用に関係のある官報資料（布告、施行規定、政省令、判決を含む）を通知すべきものとしている。ただし、この条項に義務づけの性格を付与すべきかどうか、そしてこの条項が包括的意味で理解されねばならないかどうかは、議論の余地があろう。さらに、関係の行政判断及び裁判所判決を収録するすべての基本的事例集などを、世界中で普及している言語へ翻訳することにより二重課税条約の解釈の領域における判断調和の要請に質的に寄与しえないかどうかについて、考慮すべきであろう。

三　各国裁判所の解釈実務においては、ますますOECDモデル条約及びコメンタリーが引用されてきたし、現在も引用されている。裁判所がまだそうした機会を得ていない国々において、モデル条約及びコメンタリーは学問上大きな役割を演じており、又は原則として斟酌されうるものとしてみなされている。しかし、正確に述べると、その位置づけは統一的ではない。多くの国々は「解釈の補助」又は「ガイドライン」と扱っており、他の国々はモデル条約及びコメンタリーを「文脈又は解釈の補足手段」と位置づけている。

条約解釈にとってのOECD／UNモデル条約及びそのコメンタリーの意義は、基本的には、判断調和の要請に基づいている。なぜなら、モデル条約及びそのコメンタリーの斟酌は大いに共通の条約解釈（統一的解釈）を保障できるからである。両締約国が二国間租税条約の締結交渉にあたってOECD／UNモデル条約を用いた場合、いずれにせよ常に、その二国間租税条約の文脈を斟酌するにはこれら資料の招致を必要とする。その他、関係締約国が留保を表明している場合を除いて、又は個別の事案において当該モデルの受容を阻げる客観的理由がある場合を除いて、OECD加盟国はOECD理事会の勧告にしたがって、当該モデルを基礎に用いる義務を負っている。それ故、モデル条約及びコメンタリーはこれらの場合には「文脈」であり、そしてウィーン条約法条約三二条に規定する「準備的作業」としてのみみなされるのではない。(134)

OECD自身は見解に相違のあるケースについてコメンタリーの意義を強調している。さらに、既存の条約は可能

な限りより新しいコメンタリーの意味で解釈されるべきであろう。ただし、モデル条約の関係改正条項がこのことを排除していない場合においてである。[135]

多くの国々ではOECDモデル条約及びそのコメンタリーはそれ以上の意義を有している。例えば、オーストリアではOECDモデル条約及びコメンタリーは、各二国間二重課税条約の解釈に当たり斟酌されており、かつ当該モデルの条約と合致するよう解釈される。ドイツ連邦財政裁判所もまた、モデル条約に做って作成されたのではない二国間租税条約についてまでも、OECDモデル条約を参照している。*US*対*Burbank*事件において合衆国控訴院審裁判所(第二巡回)は一九四二年アメリカ合衆国・カナダ租税条約の解釈につきOECDモデル条約を招致した。

モデル条約コメンタリーの意義は、OECD加盟国間の条約の場合より、加盟国と非加盟国間の条約及び非加盟国間の条約についての方が小さい。しかし、OECDモデル条約が条約交渉時に基礎にされた場合、このモデル条約は原則として文脈の枠内において斟酌されうる。このことは、UNモデル条約が基礎として用いられた場合にも、あてはまる。なぜなら、UNモデル条約は明らかにOECDモデル条約を基礎として構築されているからである。UNモデル条約自体が多数の国々において条約規定の解釈のためにすでに招致されたことがある。[136]

OECDモデル条約及びそのコメンタリーの意義は、条約における明文の規定によって計算に入れられることもありうるであろう。スイスとドイツならびにスイスと日本とのあいだの関係においては、これら諸国がOECD加盟国であるにもかかわらず、これがなされている。類似のことは、その他のOECD非加盟国がモデル条約をその二国間租税条約の基礎に用いたとき、これら諸国についてもあてはまりうるであろう。なぜなら、それによりより一層の法的安定性が達成されるからである。

(125) *Lang, Michael*, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, 573 ff.; *Lang, Michael*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Wien 1992, S. 104 f.,

108ff.; *Debatin* (Fn. 116), AWD 1969, 477ff.; *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 3; *Debatin* (Fn. 116), in: Festschrift Scherpf, S. 309.

(126) 締約国間における判断調和の要請(Gebote der Entscheidunsharmonie)について *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 73 ff.; *Flick, Hans,* Zur Auslegung und von Normen des Internationalen Steuerrechts, in: Fleix [Hrsg.], Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Koln 1958, 151 ff.; *Mossner, Jorg Manfred,* Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in; Festschrift Seidl-Hohenveldern, Koln／Berlin／Bonn／Munchen 1988, S. 403 ff. (406).

(127) *Spitaler* (Fn. 116), 1936, S. 562; *Spitaler* (Fn. 116), CDFI XLII (1960), 165 ff.; *Kluge* (Fn. 63), RIW 1975, 92 ff.; *Debatin, Helmut,* Die Stille Gesellschaft im internationalen Steuerrecht, DStZ/A 1966, 369; *Debatin* (Fn. 116), AWD 1967, 479; *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 6.; *Mossner, Jorg Manfred,* Der Progressionsvorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen aus der Sicht des Volkerrechts, RIW 1968, 258 ff.

(128) BFH (Fn. 116), BStBl 1972 II 88; BFH (Fn. 116), BStBl. 1973 II 810; BFH (Fn. 116), BStBl. 1978 II 195; *Hohn, Ernst,* Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, Bern／Stuttgart, 1984., S. 76; *Flick* (Fn. 126), S. 163; *Lenz Raoul,* Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, CDFI XLII (1960), 107 f. (113); *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 7; *Debatin* (Fn. 125), in: Festschrift Scherpf., S. 311; *Strobl* (Fn. 78), in: Festschrift Dollerer, S. 642.

(129) *Wassermeyer* (Fn. 116), StuW 1990, 408.

(130) この点について *Seidl-Hohenveldern,* (Fn. 45), Rz. 341 f.; *Pott,* (Fn. 85), S. 148 f.; *von Poser und Groß-Naedlitz,* (Fn. 85), S. 76,; *Gloria, Christian,* Das steuerliche Verstandigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, Berlin 1988, S. 81.

(131) 一九九四年OECDモデル条約三条二項。

(132) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 571.

(133) *Commissioner of Inland Reveneue v. JFP Energy Incorporated,* 14 TRNZ 617 (1990).

(134) コメンタリーからの解釈が国内法の援用を排除しうるかどうかは、問題である。この問いは一部では肯定されている。コ

メンタリーが文脈の一部と考えるならば、モデル条約三条二項が適用されない場合、この結論は首尾一貫しておりかつ望ましい。しかし、モデル条約三条二項が適用される場合には、コメンタリーからの解釈は、とくに説得力を有しているにちがいないであろう。これは通常そのとおりであろう。

(135) 一九九四年OECDモデル条約、序説第二九、三三、三五。

(136) インドネシア、イタリア(発展途上国との条約)、韓国、シンガポール、南アフリカ(とりわけアフリカ諸国との条約)。

第五章　二重課税条約の解釈指針

第一節　総説

取り極めが期待されうる領域について二重課税条約が、納税義務を減却する事実関係を相互に配分している場合において、二重課税条約によって締約国は双方ともに相手国の実定租税法を制約する。二重課税条約がなんら規制を行っていない場合(締約当事国が問題を規制しようと望まないからであろうと、二重課税の可能性を認識しなかったからであろうと。)その都度の締約国の国内法が妥当する。

この意味においてスイス連邦裁判所は、ある二国間租税条約が規制していない問題については国内法にしたがって判断されなければならないということを、一般に承認された原則と呼んでいる。時折、このルールはOECDモデル条約三条二項と結び付けられていることがある。例えば、オーストリアでは「国内法の基準性の原則(Grundsatz der Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts)」が一般的に妥当しているので、条約の欠缺の場合国内法が招致されなければならない、ということから出発されている。それ故、モデル条約三条二項はその規範的意義において無くても済むものである。これと類似してアメリカ合衆国でもかつて一般的に次の見解が主張されていた。すなわち、モデ

ル条約三条二項の規制は、たとえそれが明文をもって二国間租税条約に取り入れられていなかった場合であっても、黙示的にその二重課税条約に含まれている、と。これと反対に、ノールウェイでは、条約の欠缺はモデル条約三条二項に立ち返ることもなく国内法によって埋め合わされる。

一般にOECDモデル条約三条二項は二重課税条約の特別な解釈ルールとの関係においてのみ、したがって特にOECDモデル条約三条一項、一〇条三項、一一条三項及び一二条二項のような条約上の定義との関係において意義を有する。そのような関係が存する場合に、特別な解釈規定は一般的解釈ルールに優先する。ウィーン条約法条約の解釈原則との関係においてはモデル条約三条二項は特別法の関係にあるが、しかし第三条二項の規定は条約法条約と整合するよう解釈されなければならない。

第二節　解釈指針の射程距離——OECDモデル条約三条二項の意義

モデル条約三条二項の規定はまず最初に一九四五年四月一六日連合王国・アメリカ合衆国租税条約において用いられた。それ以来、とくに一九六三年OECDモデル条約への継受以来、この規定は世界中でほとんどすべての二重課税条約の一部になっている。このような「凱旋」理由は、しかし必ずしも明らかではない。アメリカ合衆国の裁判所はその理由を次の点に見いだしたことがある。すなわち、当該規定は、自国の租税法に可能な限り影響を与えないでおきたい、とする締約当事国の希望を表わすものである。

この規定は実際に実務上の利点がある。このような規定は定義による二重課税条約の過重負担を防止している。かかる過重負担は二国間条約の適用を実行不可能にさせるものであろう。納税義務者、行政庁及び裁判所は、国内法からすればなじみのある語義を維持することができる。同時に、国内法の援用は法的安定性にも資する。しかし、他方において、この規定は多くの場合に次の短所をも有する。すなわち、両締約国はその都度相異なる意義でもって当該

条約を適用する。その結果、二重課税は当該租税条約の趣旨に反して除去されないことが起こりうる。逆に、二重非課税も起こりうる。

大部分の二重課税防止条約、特に日本国の締結したそれは、[137] OECDモデル条約(一九九四年七月現在)三条二項[138]に相当する解釈条項[139]を定めている。[140] この解釈条項は、解釈指針として国際条約上の一般的解釈規定に優先する。[141] このような二重課税条約の解釈指針は、二重課税条約自身が特段の解釈規定を定めない限り、あらゆる二重課税条約の解釈に対して拘束力を有する。[142] このような特別な解釈指針との関係において、一般的解釈指針[143]はつねに補充的なものである。[144]

OECDモデル条約三条二項が国内法を参照させる場合の前提要件は二つある。同規定はまず、当該租税条約の用いている「用語」の解釈だけを規制しているにすぎない。このことは、国内法の援用が条約中で用いられている言葉又は言葉のグループの解釈にとってのみ必要であるということを意味する。これに対し、この条項は、当該条約の解釈のために国内法の一般的法思想を用いうる可能性を開いていないし、あるいは国内法の援用によって不明瞭な条約問題を解明する可能性をも開いていない。しかし、アメリカ合衆国とカナダでは事情が異なる。同国では、右三条二項は、当該条約に用いる締約国の国内法全体を(類似の法思想及び法制度を含む。)一般的に参照させているものとして理解されている。しかし、このような解釈はモデル条約三条二項の文言及び文脈を正当に評価していない。同条文は、「一般的定義」の標題のもとにある。すなわち、同条は、概念(用語)の定義にのみかかわっており、全複合体としての条文を一般的に参照させているわけではなく、ましてや多かれ少なかれ不明晰な法思想又は法的伝統を参照させていないというべきであろう。さらに、さもなければ、このような援用はあまりにも不明確となるであろうから、法的安定性が著しく害されるにちがいないであろうし、そうだとすれば多くの国々では憲法上の疑念も生じるであろう。

第二に、モデル条約三条二項は、当該租税条約が適用されるそうした租税の法律だけを参照させている。したがっ

て、ある用語が民事法でのみ定義されている場合、又は、当該租税条約の適用されない租税法の規定のなかで定義されている場合、国内法の援用は排除される。逆に、一締約国の租税法又は両締約国の租税法がひとつの用語を多義的に用いている場合、どのような手続がとられるべきかは、明確ではない。多くの国ではこの問題はまだ生じていない。したがって、この問題は実践的意義をあまりもっていないようである。たいていの場合には、解釈者はまず、問題になっている条約規定の趣旨及びこの条約の文脈に合致するような意義を選択しなければならない、とする見解が主張されている。

たしかに一九九四年ＯＥＣＤモデル条約三条二項に相当する解釈条項によって法適用者がそれぞれの解釈方法に縛りつけられるわけではないが、しかし、当該解釈条項は解釈にとっての指針となる規準について一定の適用順序を定めている。この順位をとおして、整合的規制は特に二国間条約に固有の定義を優先的に尊重することにより担保される。(145)

条約上の文脈に対する国内法の優位を唱えるいわゆる国内法優位説をとる裁判例(146)もみられるけれども、しかし、二重課税条約の一般的解釈指針は、三つの指針基準を定めており、これらは、次の順序で審査されなければならない。(147)

(1) 二重課税条約の用語定義
(2) 二重課税条約の文脈
(3) 国内法令の用語

まず問題の用語（概念）が条約自体で定義されているかどうかについて、審査されなければならない。

次に、条約の文脈が当該用語の解釈にとっての基準としてはたらくかどうかについて、審査されなければならない。

当該条約は可能な限りそれ自体からないし文脈を援用して解釈されなければならない。

最後に右の段階がすべて成果をえられないときはじめて、ひとは国内租税法を適用しうる。

結局のところ、「自律的性格決定」[147+a]が問題である。すなわち、条約は可能な限りそれ自体から解釈されなければならない[147+b]。これによって、特別条項(lex crausae)により性格決定があらかじめ定められているとき、性格決定の相剋は回避される。条約中にまったく固有の概念規定がなされていないときつねに、行政庁又は裁判所が自国の国内法に立ち帰ることは、右の解釈によって阻止されよう。

ただし、国内法優位説は以下のように主張する。一般的解釈指針の文言からは、当該二重課税条約の用語定義を斟酌したのち、国内法令に基づく解釈が文脈からの解釈に優先されるべきであるということが導き出される[147+c]。なぜなら、国内法令に基づく解釈は、「文脈により別に解釈すべき場合を除くほか」という留保の下でのみ、成り立つからである(いわゆる国内法優位説[147+d])。このことから、当該条約の文脈による解釈は、その都度の国内法令の援用に対し体系上優位な地位を占めているわけではないこととなる[148]。当該二重課税条約が固有の用語定義を置いていない場合には、まず、国内法令の用語に立ち帰るべきであり、次に、広義で理解される文脈がその点につき重要な根拠を提供しているときには、国内法令の用語から乖離することができる[149]。「文脈」[150]概念の広義な解釈は、国内法令に立ち帰ることによって生じうる不相当な結論を回避することをその目的とする[151]。

しかしながら、「文脈により別に解釈すべき場合を除くほか」かどうかは、二重課税を回避し、かつ締約国間において所得源泉を正当に配分するよう目論むそうした二重課税条約の第一次目的によって規定される。このような目的論的指針基準が、当該条約に適合する「文脈」を規定しており、この文脈のなかで(解釈に必要な)用語が定立されている。解釈は、法律文言(ここでは条約用語)の意味を法律目的(ここでは二国間条約目的)から確認しかつ解明することを目指しており、したがって常に目的論的に指向されているのであるから[152]、条約に基づく解釈が優先される。なぜなら、国内法令による解釈は二国間条約の目的を斟酌することができないからである。換言すると、一九九四年OECDモデル条約三条二項の解釈条項は、文脈を斟酌して解釈することを要請しており、目的論解釈の要請を定立し[153]、そして、当該条約自体からひとつの解釈の結論が得られうるかぎり、国内法令に立ち帰る途を遮断している[154]。しかも、条約目的を指向する解釈の優位性は二重課税の回避を可能にしている。これと同時に、

二重課税の回避を要請する応能負担原則も、実現される。さらに、そのように理解された一般的解釈指針は、締約国間における配分的正義にも寄与する。すなわち、締約国がその都度妥当している、改変しうる[155]国内法令に立ち帰ることができるとすれば、これによって、締約国には、当該国内法令の改正によりその都度の相手方締約国の負担となるように当該所得源泉の配分を変更し、これにより解釈をかいくぐることができる可能性が、締約国に開かれることとなるであろう[156]。

(137) 本モデル条項はほとんどのケースで本質的な変更を加えられずに採用されているようである。日本－アイルランド二重課税条約三条二項：日本－USA二重課税条約二条二項：日本－イギリス二重課税条約三条二項：日本－イタリア二重課税条約三条二項：日本－インド二重課税条約三条二項：日本－インドネシア二重課税条約三条二項：日本－エジプト二重課税条約二条二項：日本－オーストラリア二重課税条約二条四項：日本－オランダ二重課税条約三条二項：日本－カナダ二重課税条約三条二項：日本－韓国二重課税条約二条二項：日本－ザンビア二重課税条約二条二項：日本－シンガポール二重課税条約三条二項：日本－スイス二重課税条約三条二項：日本－スウェーデン二重課税条約三条二項：日本－スペイン二重課税条約三条二項：日本－スリランカ二重課税条約二条二項：日本－[旧]ソ連邦二重課税条約該当条項なし：日本－タイ二重課税条約三条二項：日本－中国二重課税条約三条二項：日本－チェッコスロヴァキア二重課税条約三条二項：日本－デンマーク二重課税条約三条二項：日本－ドイツ二重課税条約三条二項：日本－ニュー・ジーランド二重課税条約二条二項：日本－ノルウェー二重課税条約三条二項：日本－ハンガリー二重課税条約三条二項：日本－バングラディッシュ二重課税条約三条二項：日本－パキスタン二重課税条約二条二項：日本－フィリッピン二重課税条約三条二項：日本－フィンランド二重課税条約三条二項：日本－フランス二重課税条約三条二項：日本－ブラジル二重課税条約二条二項：日本－ブルガリア二重課税条約三条二項：日本－ベルギー二重課税条約三条二項：日本－ポーランド二重課税条約三条二項：日本－マレイシァ二重課税条約二条二項：日本－ルクセンブルグ二重課税条約三条二項。ただし、日本－オーストリァ二重課税条約五条は、OECDモデル条約の文言から乖離する。

(138) 同条項の起源について、参照、*Avery Jones, John F.* et al., The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model BTR 1984, 14 ff. (18 f.).

(139) その文言は次のとおりである。「一方の締約国よるこの条約の適用上、この条約において定義されていない用語(any term)は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の国の法令における当該用語

の意義を有するものとする。」

(140) この適用地国法条項の意義について、詳細は、*Gloria, Christian,* Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung, RIW 1986, 970 ff.

(141) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 61 ff.; *Schaumburg* (Fn. 94), S. 572.

(142) *Smit, Pieter M.,* Taxation of Dividends Distributed by a Dual Resident Company. Decision of the [Netherlands] Supreme Court of 2 September 1992, European Taxation 1993, 36 ff. (39).

(143) 一九九四年OECDモデル条約一〇条一項。同旨、UNモデル条約一〇条一項。

(144) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 61 ff.

(145) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 572.

(146) BFH-Urteil I R 16/89 vom 17. 10. 1990 BStBl. 1991 II 211 (ドイツ・スイス租税条約七条一項七項)。これに批判的な評釈として *Debatin,* RIW 1991, 263. 学説状況について、*Mossner* (Fn. 126), in: Festschrift Seidl-Hohenveldern, S. 420 ff.; *von Poser und Groß-Naedlitz* (Fn. 85), S. 50 ff.; *Gloria* (Fn. 130), S. 92 ff.

(147) この順序について、いわゆる国際法優位説をとるものに次がある。BFH-Urteile III R 125／69 vom 15. 1. 1971, BStBl. 1971 II 379 (ドイツ・スイス租税条約一一条四項); I R 63／80 vom 21. 8. 1985, BStBl. 1986 II 4 (ドイツ・スペイン租税条約一五条一項b); *Debatin* in: Korn／Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik III, RdNr. 122 ff.; *Kempermann* in: Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA-Schweiz, Art. 3 Anm. 182; *Hohn* (Fn. 128), S. 71 ff.; *Grützner* Dieter, Doppelbesteuerungsabkommen, Herne/Berlin 1978, Rz. 211; *Debatin* (Fn. 116), AWD 1969, 480/484; *Gloria* (Fn. 140), RIW 1986 975 f.; *Grohs, Bernhard／Christopher Herbst,* Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Auslegung von völkerrechtlichen Vertragen im nationalen Recht, ZfV 1986, 16 ff. (22 ff.); *Strobl* (Fn. 78), in: Festsrift f. G Döllerer, SS. 642, 644 *Kluge* (Fn. 63), RIW 1975, 90 ff. (96); *Weber-Fas* (Fn. 8), RIW 1982, 803 ff. (807); *Langbein* (Fn. 78) RIW 1984, 539; *Vogel. H.,* Aktuelle Fragen bei der Auslegung von Doppelbesteuerrungsabkommen, BB 1978, 1021 ff (1021); *Gest, Guy/Tixier, Gilbert,* Droit fiscal international, 2e éd. Paris 1990, 85 ff.

(147+a) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 49 f.

(147＋b) *Langbein* (Fn. 147), RIW 1984, 539.

(147＋c) *Van Raad* (fn. 50), MBB 1978, 52 [*Klebau* (Fn. 149), RIW 1985, 126 から引用]; *Avery Jones* (supra note 138), BTR 1984, 105 ff; *Hoge Road*, Entscheidung vom 10. 6. 1981, BNB 1981／242 (21 European Taxation 301 (1981)); Entscheidung vom 20. 4. 1983, BNB 1983／203 (21 European Taxation 400 (1983)); *Samann v. Commissioner* 313 F. 2d 461, 63-1 U. S. TC ¶ 9254 (4th Cir. 1963) これらのオランダ及びイギリスの代表的学説ならびにオランダ及びアメリカの裁判例は、明らかに次のことから出発している。締約国は、OECDモデル条約三条二項に相当する規定によって、自国の租税体系を可能な限り確実に適用しうることを望んでいる。

右所論はコモン・ロー諸国における通説である。アングロ・アメリカの裁判所は租税法律を非常に厳格に狭く解釈している。立法者は通常大変カズイスティシュな法律要件を定めるからである。その際、厳格解釈はまず第一に文言を指向する。

(147＋d) ローマ法系の諸国では国際条約は国内法に優先する。オランダ憲法九四条、ドイツ租税通則法二条、日本所得税法一六二条・法人税法一三九条、フランス憲法五五条。一九七一年五月二七日ベルギー破棄院判決 (Pas. 1971 I. 886.)。

(148) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art 3 Rz. 70.; *Wassermeyer* (Fn. 116), StuW 1990, 408 f.

(149) このような、国内法優位説と国際法優位説との折衷説を主張するものに、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 72; 類似のものに *Mossner* (Fn. 126), in: Festschrift Seidl-Hohenveldern S. 420 ff. (425 f.); *Klebau, Bodo*, Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1985, 125 ff. (131 ff.)

(150) 一九九四年OECDモデル条約及びそのコメンタリーが共に参照される。*Vogel, K.*, (Fn. 40), DBA², Art. 3. Rz. 72. 条約法条約三一条二項にいう「文脈」とOECDモデル条約三条二項にいう「文脈」の異同について、参照、*Avery Jones* (supra note 138) BTR 1984, 90 ff.

(151) *Vogel K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 72.

(152) *Tipke／Lang* (Fn. 63), Steuerrecht¹⁴, 128 ff.

(153) 目的論解釈の要請を斟酌すれば、解釈についての前叙の順序は、たとえ一九九四年OECDモデル条約三条二項にみる明文の規定がなくとも、考えうることであろう。*Weber-Fas, Rudolf*, Prinzipien der Abkommensinterpretation im zwischenstaatlichen Steuerrecht, RIW 1982, 803 ff. (807); *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 6; *Debatin* (Fn. 116), DStR 1992, Beihefter zu Heft. 23, 36. これに批判的なものとして、*Mossner* (Fn. 126), in: Festsrift Seidl-Hohenveldern

S. 424 f.

(154) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 573 f.

(155) 動態的援用の意味において。この点に関して、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 67; *Widmann, Siegfried*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in: Vogel, K. [Hrsg.], Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln 1985, S. 235 ff. [242 ff.]; *Klebau* (Fn. 149), RIW 1985 129 f.

(156) このような改変の限界について、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 67.

第三節　租税条約における用語の定義

ひとつの自己完結的な規制領域にすっぽり包まれている条約規範は、その都度の国内法令に左右されないかつ独立の定式からなっている。二重課税条約及び国内法令において用いられている用語は、したがって、相異なる用語レベルにおいて構成されている。[157] 二重課税条約の用語の自律性 (Begriffsautonomie) は、当該条約の規制対象の独自性そのものに対応する。二重課税条約レベルおよび各国法令レベルにおいて用いられる用語がそれぞれ類似しているか又はまったく一致している場合であっても、それらはこの意義の点で無条件に同一視されうるものではない。その範囲において、原則として用語の同一性はなく、せいぜい用語のパラレルがみられるだけである。[158] 条約規範の法律効果が両締約国において等しく生じることを担保するために、二重課税条約はひとつの特別な条項[159]において、ひとつの包括的な、解釈について拘束力のある、用語のカタログを定めている。さらに、個別の条約規範そのもののなかにいくつかの用語定義を見いだすことができる。これらの用語定義は、一般的な、一九九四年ＯＥＣＤモデル条約三条一項に対応する定義のカタログと比較すると、特別法たる性格を有する。[160]

モデル条約三条二項は「定義されていない用語」に限定しているけれども、条約において定義する過程で用いられ

る表現を定義するためには、国内法を用いない理由は存しないように思われる。[161] 同条項は、さらに、当該用語の定義を完成するためにも適用されうる。

最後に、二重課税条約は、国内法令をも参照させており、[162] これにより国内法令の用語世界をも取り込んでいる。つねに両締約国のうちの一方の国内法令を参照させることによってのみ獲得される。このようにして導き出される用語定義は、条約法上の定義として両締約国に対して等しく拘束力を有する。国内法令から用語の意味を汲み取る目的でのこのような参照（援用）は、例外なく、最終的に――例えば源泉地国として――課税権をも保持している締約国の法令[163]に対してのみ行われている。このことはとくに「不動産」概念[164]についてあてはまり、これには課税権のある所在地国の法令のみが基準となる。その都度の国内法令の参照は通例それ以上細分せずに行われるので、[165] 国内法が総体として持ち出されうる国内法令において参照される用語がさまざまな法領域（例えば私法と租税法）において相異なる意味内容を有している場合には、「疑義あるときは実体に近い方を」という理由から国内租税法の用語世界が基準となる。最後に、問題の参照は、当該二重課税条約の発効時点における国内法令ではなく、当該条約が別段の定めを置いていない限り、その都度妥当している国内法令に対して行われる[166]（動態的援用）。

一方だけの締約国の国内法令へのこのような動態的援用の結果、援用される国内概念の定義が変更されれば、条約レベルにおける法律効果もまた特に配分規範の領域において改変されるということとなる。例外なく、課税権のある源泉地国の国内法令が参照されるので、このような改変は通例住所地国の負担となる。これに対して、条約の参照規範が当該参照を狭く限定することによって、当該参照規範が条約レベルで自衛していることもある。例えば、一九九四年ＯＥＣＤモデル条約六条二項二文は「不動産」用語について所在地国の国内法令の援用をその内容としているが、しかし同時に、いかなる状況においても船舶及び航空機は不動産ではないと定めている。[167]

(157) *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 1 ff. 3; *Debatin* (Fn. 116), DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, 5.

(158) *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 3.

(159) 一九九四年OECDモデル条約三条一項。

(160) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 574.

(161) *K. van Raad* (Fn. 50) 49 (para. 16). *Avery Jones* (supra note 138), BTR 1984, 21 より引用。

(162) ここでは法律効果の参照が問題なのではなく、単に、国内法令への立ち帰りもしくは準用が問題である。*Mössner* (Fn. 126), in: Festschrift Seidel-Hohenveldern, S. 422. 詳細は、*M. Lang* (Fn. 125), S. 105 ff., 122 ff.

(163) 一九九四年OECDモデル条約六条二項。

(164) 例外的に、一九九四年OECDモデル条約六条二項二文では、不動産に類似する権利について、所在地国の国内一般法が参照されている。

(165) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 66; Art. 6 Rz. 22.

(166) 一九九四年OECDモデル条約三条二項に関するコメンタリー第一一。さらに、BFH-Urteile I 39/87 R vom 13. 12. 1989, BStBl. 1990 II 379, IR 40/87 vom 13. 12. 1989, BStBl. 1990 II 381 (ともに一九五六年ドイツ・カナダ租税条約九条一項三項)：この点について詳細は、*Vogel. K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 67; *Widmann*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhaltnis zum DBA-Recht, in: Vogel, K. [Hrsg.], Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, S. 242 ff.; *Klebau* (Fn. 149), RIW 1985, 129 f.

(167) 同規定にしたがえば、船舶登記簿及び航空機登記簿に登記された船舶及び航空機は、条約レベルにおいては、日本国の法状態と異なり、不動産ではない。

第四節　文脈による解釈

条約上の固有概念定義及び国内法令上の借用概念定義はその数の点で限界があるので、文脈(意味連関)による解釈には、本来的な意義がある。個別の表現又は概念のみならず二重課税条約全体のすべての規範もまた、このような解釈をうける。[168] 条約それ自体からのこのような無制限な解釈のみが、条約に内在する統一的規制を担保し、したがって、両締約国が当該条約規定を統一的に解釈することを、確実にすることができる。[169]

一九九四年ＯＥＣＤモデル条約三条二項に相当する条約法上の解釈規定は、ある特定の解釈方法（又は、解釈規準）[170]に固定することを予定しているわけではないので、特に、文理解釈、体系解釈、歴史解釈及び目的論解釈が考慮される。それらはすべて、両締約国に対して拘束力をもって当該条約規定の意味を導き出すことを目指している。[171]各解釈方法は相互に排他的なものではなく、むしろ相互補完的なものである。[172]

二重課税条約の解釈に関してドイツ連邦裁判所判決は、文言を指向する解釈を前面に出したり、当該条約の趣旨目的による解釈を前面に打ち出したりして揺れ動いており、明確な方向を認識することはできない。[173]条約法に関するウィーン条約もまた同様に特定の解釈方法を優先していない。条約法条約三一条一項にみる一般的解釈ルールは、「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、誠実に解釈するものとする。」ことを要請している。同規定によれば、[174]まず文言がその基礎とされるべきではあるが、しかし、このことから、文理解釈が優先されるべきことは導き出されない。条約法条約三一条一項は、解釈は語義を問うことからはじめるべきことを明らかにしているにすぎず、[175]目的論解釈を劣後するものと性格づけているわけではない。いずれかひとつの解釈方法に優先権があるわけではない。むしろ、すべての解釈方法が、条約規範の意味を導き出すための、補助手段であり、このことは条約目的の顧慮を前提としている。この点を考慮すると、第一次的な条約目的――二重課税の回避――を達成しうるそうした解釈がつねに優先される。[176]

(168) *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Kommentar (looseleaf ed. Koln), § 2 Tz. 11; *Hohn* (Fn. 128), S. 76; *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA[2], Einl. Rz. 69.

(169) *Schaumburg* (Fn. 94) S. 576.

(170) *Tipke/Kruse* (Fn. 168), § 4 Tz. 44.

(171) 個別の解釈方法について、*Tipke/Lang* (Fn. 63), Steuerrecht[14], S. 127 ff.

(172) BFH (Fn. 128), v. 15. 6. 1973, BStBl. 1973 II 810; BFH-Urteil I R 204/73 vom 24. 4. 1975, BStBl. 1975 II 604 (一九六六年ドイツ・ＵＳＡ租税条約九条); *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 6.; *Debatin* (Fn. 116), DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, 6.

(173) この点について概観を得るには、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 66.

(174) もっとも、*Tipke/Kruse* (Fn. 168), § 2 Tz. 11 及び *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 69 は「条約法に関するウィーン条約」三二条一項から、条約目的に対する文言の優位を導き出している。

(175) この点について、*Tipke/Kruse* (Fn. 168), § 4 Tz. 89.

(176) BFH-Urteil I 29/65 vom 9. 11. 1966, BStBl. 1967 III 88 (ドイツ・カナダ租税条約); *Piltz, Detlev Jürgen*, Die Personengesellschaft im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981, S. 143; *Flick* (Fn. 126), S. 165; *Flick, Hans*, Die Qualifikation der typischen stillen Gesellschaft im deutschschweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, DStR 1968, 687 ff. (689).

第五節　国内法の参照

二重課税条約はしばしば明文をもって又は間接的に一方締約国の国内法を参照させている。このような参照によって勿論通常は問題が惹起する。なぜなら、相手国が適用地国の性格決定に拘束されている場合に限って、統一的解釈はこの場合に達成されるからである。それ故、近時の条約実務では、二国間租税条約そのものの中で明文の定義規定または解釈規定を置くことによって国内法の援用（参照）を回避するよう試みられる傾向が次第に強くなっている。

条約の条文規定の意味内容が条文自体から導き出されえない場合には、解釈の最後の手段として国内法を参照することが要請されている。この場合、一九九四年ＯＥＣＤモデル条約三条二項の文言からも明らかになるように、国内法の参照は、個別の文言の解釈のためにのみ許容されうることは自明である。[177] したがって、何らかの条約の欠缺が、国内法を参照して類推適用の方法により推論されてはならないのである。さもなければ、国内法の参照の結果、条約と国内法令とにおけるそれぞれ相異なる価値判断レベルの重複が生じ、そのため、条約に内在する統一的規制が混乱することとなるであろう。[178]

多くの場合、国内法の意義は直接または間接に二国間租税条約そのものから明らかになりうる。このことはしばしば十分には考慮に入れられていない。この関連においてスイスの裁判所[179]の摘示は興味深い。「二国間租税条約が……ある特定の問を明示的にも黙示的にも規制していない場合に限って、当該適用し得る国内法の概念及び構想を二次的に（補充的に）招致することができる。」

したがって、黙示的にも二国間租税条約は一方締約国の国内法を参照させることができる。このような概念理解は当該条約にも影響を与えるであろう。たとえば、スイス／ドイツ租税条約七条七項によれば、人的会社の場合に特別報酬を恒久的施設の利益に合算するにあたっては恒久的施設地国の法令にしたがって行われる。相手国はこの性格決定に拘束される。この規定はドイツ法の価値判断を引き継いでいるのである。それ故、ひとは、解釈上困難である場合にはドイツにおける解釈に立ちかえることができるということから出発することができる。

スウェーデンの裁判例でも、黙示的参照の例が見られるといわれている[180]。

国内法のもとにおける用語の意味の参照が条約の締結日のそれを指す（「静態的解釈(static)」）のか、又はその時々に妥当している国内法が基準となる（「動態的解釈（ambulatory）」）のかは、重要な問題である。国内法の援用は通常次のように理解されている。その都度妥当している国内法が基準とされるべきである（動態的解釈）。このことはモデル条約三条二項に相当する定式によって今日計算に入れられている。そのような明瞭な規定が置かれていない場合には、動態的理解は決して自明ではない。国際法の文献において通説はドイツ外国債務に関する条約にかかる仲裁裁判所の判例にならって、次のことから出発している。すなわち、条約法条約三一条一項は、条約締結時における当該用語の意味内容に依拠するよう求めている（静態的解釈）。ただし、国際司法裁判所は時折条約規定を動態的にも解釈したことがある。

このような静態的解釈に比べ動態的解釈はとりわけ実行可能性の点で優れている。二重課税条約が国内法の改正に

伴って対応しうる場合にのみ、この条約は長時間にわたって有効であり続ける。

他方、次の点は看過してはならない。国内租税法の改正が重大である場合に、締約国がその二重課税条約をそのまま適用することは、容認しがたいこともありうるのである。それ故、(動態的)援用に「黙示的制約(implied limitation)」を課すことが提案されている。したがって、このような動態的援用が妥当するのは、国内租税法の改正によって条約の基盤が本質的に損なわれない範囲に限ってである。同様のことは、判例の本質的変更についてもあてはまる。このような黙示的制約は多くの国で要請されている。アルゼンチンにおける抜本的税制改革がその例である。同国では、国内源泉所得課税主義から全世界所得課税主義と転換したことに伴い、この転向は国内法の援用の基盤を根こそぎ剥いでしまったと考えられる。カナダ最高裁判所はメルフォード事件において結論としては正しく判断した。なぜなら、法律による「利子」概念の事後的拡大は黙示的制約の観点からすれば重要視される必要はなかったであろうからである。

OECDモデル条約三条に関する一九九四年コメンタリーは、原則として動態的解釈・援用を支持している。[181] さらに実質的にも、国内法を参照(援用)する場合、問題の用語が各法領域(例えば私法と租税法)において相違なる意味内容を有することとなるときには、当該租税法が準用されることとなる。[182][183] もちろん、この租税法が一般の法令から用語の意味を借用することもありうる。ある用語が租税法において用いられているが定義されずそして民事法で定義されている場合に、そうである。しかし、ある条約上の用語が租税法で用いられておらず、民事法で定義されているケースには、第三条二項は民事法で定義されている用語に適用されない。[184]

(177) *Vogel, K.*, (Fn. 40). DBA², Art. 3. Rz. 62. 異説, *Kluge* (Fn. 127), RIW 1975, 90 ff. (96); *Diehl, Wolfram*, Qualifikationskonflikte im Außensteuerrecht, FR 1978, 517 ff. (517).

(178) *Schaumburg* (Fn. 94), S 577.

(179) Eidgenossiches Versicherungsgericht, 117 V 269 f.

(180) *Vogel K.* (Fn. 6), CDFI LXXIII a (1993), 43.

(181) *Vogel, K.* (Fn. 40). DBA², Art. 3. Rz. 61; *Avery Jones* (supra note 138), BTR 1984, 25–28, 40–48. 1992. OECDモデル条約三条二項に関するコメンタリー第一一。

(182) 文字どおり読めば「この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の国の法令（the law）」は条約法を含みうるであろう。なぜなら、当該一方の国によって締結される他の条約は、同国の国内法の一部であり又は一部となるからである。もしこれが正しいならば、他の条約における定義が問題の条約のなかに読み込まれることになりうるであろう（同旨、Belgian Cass. October 12, 1973, *Etat Belge Ministre de Finances v. Société de Droit Allemand Dobbelmann GmbH* Pas. 1974, I, 159 (*Avery Jones* (supra note 19), BTR 1984, 25 より引用。)。しかしながら、法令の参照とは、国内法だけに関係するものとして解釈されるべきであるか、又は「文脈により別に解釈すべき」場合にそうである、と考えられる。したがって、前叙の他の条約は国際法における解釈の補足手段として考えられうるか、「文脈により別に解釈すべき」か否かを決めるに当たって用いられる（*Avery Jones* (supra note 138), BTR 1984, 25.）。

(183) この点について、詳細は、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Art. 3 Rz. 67.

(184) *Vogel, Klaus,* Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, StuW 1982, 111 ff., 286 ff. (296); *Avery Jones* (supra note 138), BTR 1984, 22.

第六節　解釈の補足手段

解釈の対象は、条約文そのもののほかに、その構成要素と宣言されている（最終）議定書及び交換公文である。[185] これに対し、その他の補充的な記録類、特に条約の締結に関連してすべての当事国の間でなされた条約の関係合意（条約法条約三一条二項）は、条約規定の解釈にとってたんなる補足的な手段である。さらに、二重課税条約の準備作業及び条約の締結の際の事情に関する資料は、疑義の残っている場合にのみ、補足的に援用されうる（条約法条約三二条）。[186]

ただし、立法手続の開始時に政府が当該条約文に添付する覚え書きは、条約の構成要素にならない場合、解釈のため

に利用できない。なぜなら、それは一方の当事国だけの主観的な観念を記録したものにすぎないからである。[187]

最後に、条約法条約三一条三項は、(1)条約の解釈につき当事国の間で後になされた合意、(2)条約の適用につき後に生じた慣行であって、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの、及び(3)国際法の関連規則を求めている。ただし、これは、それらが条約文そのものの中でならびにその構成要素と宣言されている議定書及び交換公文のなかで追認されている範囲に限って妥当する。なぜなら、二重課税法の改正は、それが国会の承認を得て初めて、国内で効力を生ずるようになるからである。[188]

締約当事国がOECD加盟国であり、かつ、それら諸国の合意した二重課税条約が、一九六三年、一九七七年、一九九二年、又は一九九四年のOECDモデル条約におおむね照応している場合には、当該用いられた用語及び表現は、OECDモデル条約のそれと文言上一致している限り、これと同一の意味内容[189]をもつ、ということから出発すべきである。このような推定は、OECD理事会の勧告からも根拠づけられる。[190]同勧告によれば、加盟国の政府は、一九六三／一九七七年OECDモデル条約を基礎にして二国間二重課税条約を作成すべきものとされている。[191]同一の理由から、モデル条約に照応する二重課税条約の規定を解釈するに当たって、OECDモデル条約に関するOECDコメンタリーもまた参照されるべきである。

一九六三／一九七七／一九九二／一九九四年OECDモデル条約及びそのコメンタリーは条約そのものの構成要素ではない。それらは、国際慣習法[192]にも凝縮していないので、[193]同モデル条約及びコメンタリーはいまだ規範効力を有しない。[194]それ故、これらは条約法条約三二条に規定する解釈の補足手段であるにすぎない。[195]

OECD加盟国間で締結された二重課税条約が文言上一九六三／一九七七／一九九二／一九九四年OECDモデル条約と一致していない範囲において、その限りにおいて、モデル条約及びそのコメンタリーと異なる意味内容が解釈

されるものと、推定される。[196] OECD非加盟国間においてOECD二重課税モデル条約を手本にして二重課税条約が締結されることも、稀ではない。このような場合においても、解釈に当たっては一九六三／一九七七／一九九二／一九九四年OECDモデル条約によって規定された意味内容から出発されうる。[197] 最後に、パラレルな条約中で用いられている用語が当該適用さるべき二重課税条約におけると同じ意味で使用されるべきことが、確認されるときには、解釈の拠りどころはパラレル条約からも得られうるであろう。[198]

(185) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 31.

(186) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 71; *Rest, Alfred,* Interpretation von Rechtsbegriffen in internationalen Vertragen, Verschiedene Losungsmolichkeiten, Diss. Köln 1971, SS. 40, 151; *J. Lang* (Fn. 63), StuW 1975, 288.

(187) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 71; *Tipke／Kruse* (Fn. 168), AO § 2 Tz. 11, *Gloria* (Fn. 130), S. 81 ff.; *Debatin* (Fn. 65) DB 1985, Beilage 23, 4.

(188) 日本国憲法七三条三号但書き; BFH-Urteile I. R 261/82 vom 22. 10. 1986, BStBl. 1987 II 171; I R 128/83 vom 22. 10. 1986, BStBl. 1987 II 253; I R 74／86 vom 1. 2. 1989, BStBl. 1990 II 4.

(189) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 81.

(190) 一九六三年七月三〇日付及び一九七七年四月一一日付。

(191) この点につき詳細は、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 80 f.

(192) この点について詳細は、*Seidl-Hohenveldern* (Fn. 65), 1987, Rz. 467 ff.

(193) *Tipke／Kruse* (Fn. 168), § 2 Tz. 11; *Gloria* (Fn. 130), S. 90.

(194) 参照、実体的・第二次的法源。

(195) *Tipke／Kruse* (Fn. 168), § 2 Tz. 11; *Pott* (Fn. 85) 142 f.; *Gloria* (Fn. 130), S. 91; *Mossner* (Fn. 26), in: Festschrift Seidl-Hohenveldern, S. 412; *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 80.

(196) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 582.

(197) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 82.

(198) *Vogel, K.*(Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 84; *Vogel, Klaus*, Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, StbJb 1983/84, 373 ff.

第七節　締約国の実務における二重課税条約の解釈

二重課税条約の解釈に関する判例は各国間で異なって展開されているのみならず、各国内においてもしばしば、明瞭な方針は認識することができない。

ドイツ裁判所の判例ではたしかに二重課税条約の文言が通例前面にある。他方、しかしまた、法律の趣旨及び目的が文言に優先するとする裁判例もある。連合王国では多数の裁判例は文言を強く指向していたが、しかし文言から離れたりあるいはまったく文言を脇に押しやる傾向もみられる。アメリカ合衆国では二重課税条約は比較的柔軟に解釈されている。すなわち、目標は締約当事国の共通の意思を妥当させることにある。これは、極端な場合には、文言をまったく無意味にさせるという結末をもたらしうる。オランダはこれと類似した状況にある。文言の意味の確認が満足な結果をもたらさない場合には、あらゆ入手しうる資料を手掛かりとして、締約当事国の意思を正当に評価しうるよう努められる。ノールウェイでは最高裁判所(Høyesterett)は可能な限り文言に忠実な解釈を長年主張してきており、そして近年の裁判例のなかでもウィーン条約法条約を支持してきている。これに対し、下級審は、条約本文からは直ちに引き出すことのできない条約目的にしばしば、依拠している。スイスの見解によれば、二重課税条約の解釈にあたって文言に決定的な意義が与えられる。しかし、文言の優位は必ずしも絶対的なものではなく、別な観点によってその意味を変えられることもありうる。

一般的には、各国の通説によれば、二重課税条約は国内法より柔内に解釈されうる。その主たる理由は、条約規定が国内租税法により不明確に定式化されており、このため広汎な解釈余地が生じるであろうからである。しかし、若

干の国（ベルギー、ドイツ、韓国、ノールウェイ、スイス）において、一部では、主権の思想の立場からみれば、当該条約を可能な限り限定解釈することが、擁護されている。

しかし、二重課税条約はその課題を果たすことができるのは、両締約国においてはできるだけ全会一致で解釈されかつ適用される場合に限られる。二重課税条約の解釈について、国際的に統一的な原則に到達する必要性は、それ故、拒み難い。

第六章　解釈の相剋

締約国が同一の条約条文を相異なって解釈するということは、避けえない。このような相異なる解釈の結果、統一的規制が混乱し、かつそのため、二重課税条約の固有の条約目的である二重課税の回避が無に帰することも稀ではない。[199] ここに、解釈の相剋がみられる。この解釈相剋は、最終的には二国間レベルにおいて、相互協議手続[200]によってのみ解決されうる。解釈相剋は、以下の事項に関する相異なる解釈にその原因を有している。

(1)　自律的な概念構成を有する固有の条約規範

(2)　概念構成の目的について国内法令を参照している条約規範、及び

(3)　二重課税条約上の一般的解釈指針[201]が最後の手段として参照している、各締約国の国内法令

自律的概念構成を伴う固有の二重課税条約規範について解釈上の相違が生じる場合には、包摂の相剋(Subsumtions-konflikt)が問題である。包摂の相剋とは、両締約国の一方の解釈が必然的に不適当であるにちがいないということを意味する。[202] このような包摂の相剋[203]は、特に事実関係についての両締約国による評価の相違及び係争の定義についての解釈上の相違（定義の相剋）[204]にその原因を有する。包摂の相剋は、二重課税条約に定められている相互協議手続の固

有の適用領域に属する。なぜなら、包摂の相剋は、一方の締約国又は他方の締約国による条約違反をつねに意味するからである。[205]

相互協議手続は、なお残存している二重課税を除去しうるにすぎず、二重の非課税を阻止できない。[206] それ故、包摂相剋から生ずる望ましくない二重非課税という効果を源泉地国の法令に基づく解釈によって防ぐ試みがなかったわけではない。[207] ただし、源泉地国の法令によるこのような解釈は、かかる解釈が住所地国に対しても拘束力を有する場合にかぎって、さらに先に進んでいる。自律的な概念構成を伴う固有の条約規範については、このような拘束力は予定されていない。したがって、源泉地国の法令による解釈は、住所地国の法令によるそれの場合と同様に、二重非課税の場合における包摂相剋を解決しない。このような解釈[208]は、特殊関連企業間における取引関係の所得配分の事案(移転価格の事案)について二重課税の除去に関するEC条約により規定されているそうした仲裁手続によっても期待されえない。なぜなら、この仲裁手続は、二重非課税の回避をめざしていないからである。[209]

二重課税防止条約が両締約国の一方の国内法令の参照によってこの概念内容を借用している場合(例えば、「不動産」概念。一九七七年OECDモデル条約六条二項参照。)、他方の締約国による[これと]相異なる概念意義が問題となることがある。両締約国の一方の国内法令のこのような借用概念が(二重課税)条約法になるにもかかわらず、なお中心には、当該国内法令に対応する概念の適切な適用をめぐる紛争がある。このような紛争の状況は一般に性格決定の相剋(Qualifikationskonflikt)と表現されている。[210]

性格決定の相剋は、当該二重課税条約にみる一般的解釈方針[211]に基づき最後の手段として国内法令の解釈が援用される場合にも、生じうる。このような性格決定の相剋は、条約上の人的権利(die persönliche Abkommensberechtigung)(主観的性格決定の相剋)との関連においても又は所得及び財産の一定の納税主体への帰属(主観的帰属の相剋)もしくは恒久的施設への帰属(客観的帰属の相剋)の場合にも生じうる。[212] 客観的帰属相剋には、二重非課税が生じるように相異

なる組み入れを両締約国が規定している場合も数え入れられる。消極的性格決定の相剋が問題である[213]。なぜなら、両締約国は、その都度相手国だけが特定の所得につき課税権を有するという結論に達するからである。消極的性格決定の相剋はなんら二重課税条約の違反ではないので、性格決定の相剋について相互協議手続（一九七七年OECDモデル条約二五条二項）による解決は予定されていない[214]。実務においては、このような消極的性格決定の相剋の解決をめざすいわゆる相談手続が始められている[215]。

(199) 類型学(Typologie)については、von Poser und Groß-Naedlitz(Fn. 85), 104 ff.; *Hannes, Berthold,* Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Hamburg 1992, S. 129 ff.

(200) 一九九四年OECDモデル条約二五条。

(201) 一九七七年OECDモデル条約二三条二項。

(202) *Von Poser und Groß-Naedlitz* (Fn. 85), S. 105; *Debatin* (Fn. 116), DStR 1992, Beihefter zu Heft 23 (7).

(203) この点について、*Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 7.

(204) この点について、詳細は、*Korn／Debatin* (Fn. 49), Systematik III RdNr. 147 ff.

(205) *Teichner, Karl,* Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, S. 161; *von Poser und Groß-Naedlitz* (Fn. 85), S. 105; *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 8.

(206) *Debatin* (Fn. 65), DB 1985, Beilage 23, 8.

(207) 例証について、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 98.

(208) ABl. EG Nr. L 225 v. 20. 8. 1990. 詳細について、*Saß, Gert,* Zum EG-Abkommen uber die Beseitigung der Doppelbesteuerung (Schlichtungsverfahren) im Falle ei ner Gewinnberichtigung bei Geschagtsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen, DB 1991, 984 ff.

(209) *Schaumburg* (Fn. 94), S. 583.

(210) *Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 91; *von Poser und Groß-Naedlitz,* (Fn. 139), S. 111 f.; *Hannes* (Fn. 199), S. 129 ff.

(211) 一九九四年OECDモデル条約三条二項。

(212) この点について、詳細は、*Korn/Debatin* (Fn. 49), Systematik III RdNr. 147.

(213) この点について、*Piltz, Detlez*, Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerumgehung unter besonderer Berücksichtigung des treaty-shopping, BB 1987, Beilage 14, 15.

(214) *Debatin*(Fn. 116), DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, 8; このような消極的性格決定相剋の解決の試みについて、*Vogel, K.* (Fn. 40), DBA², Einl. Rz. 98 f.

(215) この点について、詳細は、*Korn/Debatin*(Fn. 49), Systematik III RdNr. 155.; *Debatin*(Fn. 65), DB 1985 Beilage 23, 8. さらに、ドイツ－アメリカ二重課税条約に関する議定書第二・B・第二一節参照。

第七章　結　論

二重課税条約は、とりわけ二重課税の回避をとおして、租税正義を促進すべきである。二重課税条約が締約国の行政庁及び裁判所によって統一的に一致して解釈することができる場合に限って、この目標は達成されうる。この理由から次に掲げる五項目が尊重されるべきであろう。一に、二重課税条約の解釈にあたっての方法及び規準は通常、国内法の解釈の場合と同一ではないであろう。二重課税条約が国際法及び国際租税法の枠組みのなかで基礎づけられているので、解釈方法は厳格かつ柔軟性を兼ね備えていることが必要であろう。そうすることによって、国際社会の全成員によって承認されうる。二に、条約法条約の規定は遵守されなければならない。両締約国による共通の観念(統一的解釈)の獲得は、そのような共通の観念が当該条約の文脈又は解釈の補足手段によって証明されることができ、かつ条約の文言と合致する限り、できないわけではない。締約当事国間における条約締結にかかる交渉資料の交換、及びそれらの開示がそれに役立つであろう。三に、OECDモデル条約の公式コメンタリー及びOECDモデル条約二

五条三項による相談手続きに基づく合意は、それらが締約国の憲法により裁判所及び課税当局を拘束する場合かつその限りにおいて、不確実性及び疑念の解決に役立ちうるであろう。二国間租税条約のなかでOECDコメンタリーを条約解釈にとって拘束力のあるガイドラインとして援用することは、あるいは有用であろう。ただし、右コメンタリーは法的には条約解釈の補足手段にすぎない。四に、相談手続きにおける合意のほかに、共通の解釈（判断の調和）は相手締約国の裁判所判決及び行政判断を相互に考慮しあうことによって実現されうるべきであろう。裁判所は、当該条約の締結相手国の裁判所判決について自国の同種の裁判例と同じ態様で知識を獲得すべきであろうし、相手国の判例をきちんと検討しておくべきであろう。この関連において、各国は数多くの国際税務事件について高水準の判例理論を蓄積するであろう。五に、二重課税条約の問題の解決のために国際仲裁機関が設立されるべきだろう。

第二に、国際租税法秩序の透明性と信頼性は、二重課税条約の国際モデルを作成することによって相当に促進されている。さらに、その完成度を高めるためには、行政庁及び裁判所はその都度解釈さるべき租税条約の締約国から取り寄せられる裁判所判決及び行政判断のみならず、類似の規定（とりわけ同じタイプのモデル条約にならった規定）をもつその他の国々から取り寄せた判決及び行政判断をも考慮にいれるべきであろう。

第三に、前叙の諸理由から、モデル条約及び二国間租税条約はその用いる用語を明文をもって一義的に定義すべきであろう。そうすれば「国際租税法の用語」の発展に寄与するであろう。次の三つの場合に限って、二重課税条約の解釈にあたって一方締約国の国内法の援用は許容されるべきであろう。一に、二国間租税条約が明文をもって一方締約国の国内法を参照させている場合。二に、条文の文脈又は解釈の補足手段が（あるいは一方締約国のみの）国内法の援用を説得力をもって証している場合。三に、当該条約、その文脈及び解釈の補足手段から、全会一致の自律的解釈の方途が説得力をもって引き出されえない場合。なお、ここでいう「文脈」とは条約法条約にいう文脈とOECDモデル条約にいうそれの両者を指す。

第四に、USモデル条約二条二項二文の手本にしたがって、二重課税条約は次の条項を規定すべきであろう。締約国は相互に自国の租税法の改正を通知するのみならず、「条約の適用に関係のあるすべての政府刊行資料(布告、施行規定、政省令又は裁判所判決を含む。)」をも通知するものとする、と。相手締約国は、これらの資料を自国の裁判所及び関係者に開示すべき義務をかせらるべきであろう。これを容易に達成するためにOECD又はその他の超国家機関は、あらゆる国の二重課税条約に関する裁判所判決をその都度原語及び国際的言語で継続的に開示する任務を引き受けるべきであろう。例えば、欧州連合の機関が各種決議などを加盟各国の公用語に翻訳する労を厭わず、多数の優秀な翻訳家及び自動翻訳機の投入に努めている姿勢は、高く評価さるべきであろう。

最後に、一方の締約国が他方の締約国の人的会社およびパートナーシップをどのように(例えば、非居住者又は外国人並びに固定的施設又は恒久的施設として)法的に性格決定すべきかは、二国国租税条約に関係規定が欠欽しているとき、源泉地国法ではなく、適用地国法に従うべきであろうか。[216] これと類似して、国際租税法における所得類型(および財産類型)の性格決定は、とりわけ日本の所得税法および法人税法の関係規定がモデル条約の予定している国際標準型から著しく乗離しているので、多くの相剋を惹きおこしているものと憶測される。これらの問題については、別の機会を得て、詳論することとする。

(216) 参照、Avery Jones (Fn. 138), BTR 1984, 24 f.; *Klebau* (Fn. 149), RIW 1985, 129. 源泉地国法説はアングロ・アメリカ法系の諸国でとられている(例えば、一九五一年USA・オランダ租税条約、一九七四年USA・ポーランド租税条約、一九五六年カナダ・デンマーク租税条約、一九五九年カナダ・フィンランド租税条約)。