# 租税条約の解釈における性格決定と関連諸問題

木村弘之亮

1 性格決定の概念
2 解決方法
3 租税条約上の権利から所得類型を推論
4 利益計算から所得類型を推論しえない
5 結語

## 1 性格決定の概念

租税条約が、締約国の実体法上の概念でもある、法概念を用いているときに、特別の問題が生じる。この問題を表現するのに、「性格決定」[1]という用語が市民権を得ている。[2] この用語は、国際私法に由来する。しかしながら、租税条約における問題提起はまったく異なる。なぜなら、二重課税条約の配分規範[3]は、国際私法上の抵触規定[4]と異なるものだからである。租税条約は、国内法令が適用されるか又は外国法令が適用されるかどうかという問題を、規定していない。租税条約の条項が国内実体法の用語を用いている場合に生じる問題状況は、したがって、構造上まったく国際

私法上の「性格決定の問題」[5]と異り、両者は混同されるべきではない。[6]いずれにせよ、租税条約では現実の「性格決定」問題は、租税条約が適用されうるところの租税を特定する際に生じうる。[7]しかし、この問題は今日では広く、問題の租税が租税条約そのものにおいて明文をもって規定されることによって、解決されている。[8]

しかしながら、「性格決定」の用語は、特定の解決方法の類型について、国際私法において発達してきた用語を、——適用地国の法令による性格決定、源泉地国の法令による性格決定、自律的性格決定[9]のように——無批判に国際租税法に受け容れられている。

この用語は、廃棄されえない。もっとも今日では、より概念を洗練して明確にするよう注意を払うべきであろう。国際租税法では、租税条約が国内法令に由来する用語を用いているときに(とくにその用語が両締約国の国内法において相異なる意義を有するときに)、性格決定の問題が生じる。[10]この場合、そのような用語は、甲国における用語の意義に即して理解されうるし又は乙国における用語の意義に即しても理解されうるが、しかし第三の解釈が採用されることもありうる。これに対し、外国の立法又は甲国の法制度が(乙国の)国内法のもとでどのように取り扱われるかの問題は、性格決定と異なる論理構造の問題であり、したがって厳密に述べると、国際租税の文脈における性格決定の問題ではない。[11]そのような問題は実体私法ではしばしば「代入(置き換え、substitution)」と呼ばれているか[12]又は、ドイツ連邦財政裁判所は「国内法令」への「組み入れ(Einordnung, classification)」という用語を使っている。[13]さらに、性格決定の問題は、租税条約上の用語が締約国の法律上の法概念ではない用語についての解釈を必要とする場合にも、生じない。[14]租税条約で留保されている裁量権の行使は、性格決定の問題ではない。[15]最後に、実体法上の租税法律要件の帰結が関係の締約国間において異って定められているため、経済取引又は財産目的物が——例えば課税客体又は控除項目として——二重に捕捉されているか又は免除されている範囲において、性格決定の問題は存しない。[16]

性格決定問題の例

(1) 裁判例にあらわれた性格決定の問題の例がこの難しい概念を明確にするのに役立つであろう。以下の状況が性格決定の問題を惹き起こす。人的会社のその社員（日本の場合には、民法上の組合の組合員）に支払う消費貸借に係る借入利子は、この社員（組合員）の許において事業所得であるか又は利子であるのか。[17][18][19][20]

(2) 労働関係の終了時に支払われる退職手当（severance payments, a golden handshake）は、ＯＥＣＤモデル条約一五条による給与所得（従属的役務提供に対する所得）に該当するのか又はＯＥＣＤモデル条約二一条によるその他所得に該当するのか。[21][22]

(3) 問屋又は代理商はＯＥＣＤモデル条約七条に規定する事業を遂行するのか又はそれはモデル条約一四条による独立的役務提供に対する対価を有するのか。[23][24]

(4) 不動産保有株式会社に対する資本参加持分は、モデル条約六条、一三条一項、二二条一項に規定する不動産に該当するのか又は資本財に該当するのか。[25][26]

(5) 株式配当のような無償株はモデル条約一〇条三項による「配当所得」であるのか又は納税義務のない所得であるのか。[27][28]

(6) あるオーケストラ指揮者がレコードの録音につき取得した報酬は、ＯＥＣＤモデル条約一二条によるライセンス使用料に該当するのか又は一四条の規定する独立的役務提供に対する対価であるのか。[29][30]

これらの設例は、ここでは問題の所在を示すにすぎない。学説は、この性格決定の問題をさまざまな側面から体系化しようと試みている。[31]

日本でもテレプランニングインターナショナル事件において放映権の「使用料」について、その性格決定が国内法によりうるのか、租税条約にしたがってなされるべきかが、議論の対象となっている。

(1) Qualification, Qualifikation.

(2) この名称を用い始めたのは、*E. Herzfeld,* Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems, VJSchr. 1932, 456.

(3) Distributive rules, Verteilungsnormen.

(4) Conflicts rules of private international law, Kollisionsnormen.

(5) Problem of qualification, Qualifikationsproblem.

(6) 同旨、*Mösssner, Jörg Manfred,* Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Festschrift Seidl-Hohenveldern, S. 403ff.(420); *Vogel, Klaus,* Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 2. Aufl. München, 1990, Einl. Rz.90., Einl. Rz. 90. (同書に本稿は多く依っている。)

(7) *Vogel, Klaus,* Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs-und Steuerrechts, Frankfurt a M/Berlin, 1965, S. 330.

(8) OECD及び国連モデル条約一二条三項。

(9) Qualifikation nach der "lex fori", der "lex cause", autonome Qualifikation.

(10) 特に、両締約国の法秩序における概念が相異なる意義を有する場合にである。

(11) 有名な例として、ベネズエラ合名会社又は合資会社は同国では法人であるが、これらに対する課税は、ドイツの法人税法によるのか、所得税法によるのか (RFH-Urteil VI A 899/27 vom 12. 1. 1930, RStBl. 1930, 444.) という問題は、論理的に別の状況にある問題であり、したがって、前述の意味における性格決定の問題ではない。

(12) *Lewald, H.,* Règles Générales des Conflits des Lois, Basel 1941, SS. 132 ff., 134 f.; auch in Recueil des Cours de l'Academie de Droit International de la Hague 1939 III, さらに、*Neuhaus, Paul Heinrich,* Grundbegriffe des Internationalen Privatrechts, 2. Aufl, 1976, S. 351 ff.: この用語は国際租税法に継受されている (*Vogel, K.*(Fn. 7), S. 330 ff.; *Großfeld, Bernhard,* Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974, S. 62.)。

(13) BFH-Urteil III R 30/72 vom 11. 1. 1973, BStBl. 1973 II 440, 442.

(14) 例えば、OECD及び国連モデル条約一七条に規定する「運動家」。

(15) *Vogel, K.* (Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 91. 異説、*Wengler, Wilhelm,* Beiträge zum Problem der internationalen

Doppelbesteuerung, 1935, S. 12 ff. (13); *Korn/Debatin*, Doppelbesteuerung, Systematik III Rdnr. 137.

(16) 「経済的二重課税」の事案。「帰属の相剋」ともいわれている。

(17) OECDモデル条約七条。

(18) ドイツの見解。ドイツ所得税法一五条一項二項。

(19) OECDモデル条約一一条。

(20) スイスの見解。RFH I 42/33 vom 30. 12. 1938, RStBl. 1939, 544; (ドイツ－スイス租税条約)。

(21) ドイツ所得税法一九条、二四条二項。

(22) スイスでは元来そうであった。しかし、その間に、少なくともスイスのカントン法は明らかにその立場を変更している。BFH-Urteil I R 52/69 vom 18. 7. 1973, BStBl. 1973 II 757, 758.

(23) ドイツ商法一条二項六項、七項。

(24) スペイン法ではそうである。*Vogel, Horst*, Aktuelle Fragen bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1978, 1021 ff. (1022).

(25) スイス法の場合そうである。カントンの不動産譲渡所得税 (Grundstücksgewinnsteuer)。

(26) ドイツの見解。

(27) オーストリア及びスイスの場合そうである。

(28) ドイツでは一九六七年八月一〇日の法律、BGBl. 1967 I 889 によりそうである。

(29) Pierre Boulez 事件についてのドイツ連邦大蔵省の見解。83 U. S. Tax Court 508 (1984).

(30) アメリカ合衆国の内国歳入庁及び租税裁判所の見解、U. S. Tax Court, loc. cit.

(31) フランスにおける概念の発展史について、参照、Poser und Groß-Naedlitz, Arwed von, Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen, Munch. Diss. 1972, S. 2ff. ドイツ国際租税法の領域においては、最初に、*W. Wengler* (Fn. 15), S. 12 ff. 次に、*Arendt, Wolfgang*, Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steuerrecht, Stuw 1959, 381 ff.; Arendt, Wolfgang, Zum Qualifikationsproblem (II). Anwendung deutscher Sachnormen auf ausländische Privatrechtsinstitute, StuW 1960, 349 ff.; *Spitaler, Armin*, Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, CDFI XLII (1960), 555 ff.; *Wengler* に追随する者に、*Korn/Debatin* (Fn. 15), Systematik III Rdnr,

137, an.

## 2　解決方法

性格決定の問題は、租税条約によって解決されうる。条約が特定の用語を明確に定義することによって又は[32]両締約国のうちいずれか一方の国の当該性格決定を参照することによって[33]である。条約が明白な定義をなしていない範囲において、性格決定の問題を解決する案は多様である。学説上、国際私法において発達してきた理論に大幅に依存しかつそこで用いられている術語を借用して、三つの解決方法が論究されている。すなわち、

(1)　各国は、その自国の法令の要件にしたがって租税条約上の用語を性格決定する。いわゆる「適用地国法(lex fori)」による性格決定である。

(2)　両当事国は、当該所得の稼得された源泉地国の法令にしたがい首尾一貫して条約上の用語を性格決定する。[34]いわゆる源泉地国法による性格決定である。この解決方法はときどき誤って「源泉地国法(lex causae)」と呼ばれる。しかし、国際私法の術語にしたがえば、「源泉地国法(lex causae)」とは、特定の事案に適用される法体系をいう。したがって、租税法では、「源泉地国法」は「適用地国法」と同じである。

(3)　両当事国は、当該租税条約の文脈からひとつの首尾一貫した性格決定を確定しようと努める。自律的性格決定である。

従来、租税債務者の住所地国の法令に基づくひとつの首尾一貫した性格決定は討論されていないが、しかし同様に考えうることである。一九八一年ドイツーカナダ二重課税条約、最終議定書一三号は、性格決定の問題――及び帰属の相剋（前述）――を外国税額控除手続への移行によって解決しようと試みている。モデル条約二三条二項の規定から明らかになるルールは、ドイツ

連邦共和国が住所地国である場合に限って、妥当する。相剋（すなわち性格決定又は帰属の相剋）によって二重課税が生じ、かつ相互協議手続が成果を得られなかった場合には、ドイツ連邦共和国はカナダの租税を外国税額控除手続によりその紛争を解決する。[35] 二重の非課税又は二重の軽減が生じる場合、ドイツ連邦共和国では、この国外所得免除の手続にかえて外国税額控除の手続をとる。[36] したがって、さもなければ課税しないままとなる場合にも、ドイツは課税する。

ＯＥＣＤ及び国連モデル条約三条二項は、性格決定の問題について一部解決方法を規定している。しかし、この規定自体が問題を惹き起こしている。同規定によれば、各国は、当該租税条約の適用をうける租税に関する自国の租税法律に従って、当該租税条約上の用語を適用すべきである。当該用語が、当該条約の対象となっていない別の租税に関する法律、その他の行政法又は私法――例えば商法――においてのみ定義されている場合、ＯＥＣＤモデル条約三条二項は適用されない。この場合には、三条二項に依存しない一般的な解決方法が見い出されなければならない。これと類似したことは、モデル条約三条二項に照応する規定を定めていない租税条約[37]にもあてはまる。

そのような一般的解決方法を策定するに当っては、国内法令と二重課税法がともにそれぞれ独立の自己完結的な法領域を有し、かつそれぞれ固有の限界と定義を有するということから出発されねばならない。したがって、まず第一に、当該租税条約自体が用語を定義していない場合には、当該租税条約の文脈に基づく解釈、すなわち、「自律的」性格決定が導きだされうるかぎり、そうした解釈が優先されるべきである。[38] これと同様に、フランス行政裁判所(Conseil d'Etat)は、フランス会社の旧代表取締役であったイタリアに居住する社員が隠れた利益配当を受領した事案において、この支払金を租税条約の目的上配当でも役員報酬でもなく、ＯＥＣＤモデル条約一二条に規定する「その他所得」として性格決定した。そのように判断するに当って、フランス行政裁判所は明らかに右の問題についてこのような租税条約の解釈を考慮していないのである。[39] この判決によれば、課税の権限は住所地国が有する。ただし、Subject-to-tax 条項にもとにおいてである。自律的解釈がうまくいかない場合、とくに困難である。この種の初期の事件で

は、ライヒ財政裁判所は、源泉地国の性格決定を採用していた。[40] しかしすでに、ライヒ財政裁判所は、一九三八年の判決において、自国の国内法令による性格決定――したがって条約を適用する国の法令にしたがった性格決定――に優先権を認めた。[41] 過半のドイツ連邦財政裁判所も同旨である。[42]

適用地国の法令（適用地国法 "lex fori"）による性格決定には、まずプラグマティシュな考慮が賛成する。なぜなら、行政庁及び裁判所は自国の法令に最も精通しているからである。さらに、国際法上のかつてのルールによれば、条約締約国は自国の主権を、条約文そのものから誤解の余地なく明らかになる限り、放棄する意図を有する。このルールが適用地国法アプローチを支持している。しかしながら、適用地国の法令による性格決定（解釈）に反対する強力な論拠もある。すなわち、このような解決方法の場合には、両締約国は、各自国法令による性格決定が相異なっているとき、その租税条約を相異なって適用するであろう。その結果、その条約が二重課税を除去しようとしていた特定のケースについて、二重課税が引き続いて生じることもありうる。逆にまた、ひとつの事実関係が両締約国のいずれによっても課税されないこともありうる。[43] 例えば、労働関係の終了に際し支払われる退職手当の事案の場合、日本に居住する従来の役員に対してドイツの会社が支払う退職手当は、ドイツの見解では、「給与所得」に帰属し、[44] したがってドイツで課税されるが、日本の見解では、退職所得であるので「その他所得」に帰属し、したがって日本で課税されうる。[45] 後発的所得の場合の問題についてはこれと異なる。[46] 仮に有限会社が日本にあり、その役員がドイツに居住しているとすれば、同一の原則に基づく性格決定の場合、日本もドイツもともに当該所得に課税する権原をもたないであろう。[47] 後者の結論は特にわずらわしい。なぜなら、二重課税が残っているとき相互協議手続[48]においてこの二重課税は除去されうるが、これに対し、二重の非課税はこのような調整手続がないからである。

このような好ましくない結論を回避するため、Avery Jones とその共同執筆者は、源泉地国の法令にしたがった性格決定を支持している。[49] かれらはその論拠をOECDモデル条約三条二項の解釈に（も）求めている。

しかしながら、源泉地国の法令に準拠する性格決定は、一九九四年ＯＥＣＤモデル条約六条二項（「不動産」）において、また法技術上は少々異なるが、同一〇条三項（「配当」）において定められている。この解決方法は、居住地国が当該源泉地国法による性格決定によって拘束されていることを前提として、両当事国において当該租税条約が統一的に適用されるという結果をもたらす。しかし、そうだとすると、この解決方法は、当該性格決定さるべき用語に最も広い外延のある定義を付与する締約国を、他方の締約国よりもその都度有利にする。[50] 例えば、スイス役員から成るドイツ有限責任会社又はドイツ役員から成るスイス有限責任会社といった事案の場合、ドイツがモデル条約によれば課税する権原を有するであろう。ドイツが源泉地国である場合、[51] 第一五条によりドイツが課税の権原を有するであろう。そして、スイスが源泉地国である場合、[52] ドイツが第二一条により課税の権限を有するであろう。当該性格決定さるべき用語に広い外延のある定義を付与する締約国のこのような有利な点は、しかし、締約国間で等しく課税客体を配分するという租税条約の趣旨に矛盾する。したがって、源泉地国の性格決定は性格決定の問題の一般的解決方法として適していない。[53]

同様に、同六条二項の規定によれば、ドイツ株主から成るスイス不動産保有株式会社――スイス・カントンの用語を適用して当該資本参加持分が不動産として性格決定づけられるとき、この性格決定が当該租税条約上のそれとなる、と仮定する。――ならびに逆に、スイス株主から成るドイツ不動産保有株式会社の場合ともに、その会社の売却益はスイスにおいて課税されうるであろう。前者の事案ではスイスは一九三一年から一九七一年まで効力のあったドイツ―スイス二重課税条約一三条一項に基づき課税権を有するであろう。後者の事案ではスイスは同一三条四項により課税権を有するであろう。[54] しかし、これは、課税客体を等しく配分するという、租税条約の趣旨に矛盾し、したがって、性格決定の一般的解決方法としては適していない。

従来、人々は、居住地国の法令に準拠した性格決定を考慮してこなかった。しかし、居住地国の法令に準拠した性

格決定に賛成しうる理由としては、ＯＥＣＤ及び国連モデル条約を含め、租税条約の伝統的システムにしたがえば、居住地国における課税が原則であり、源泉地国における課税は例外であるという事情がある。[55] しかしながら、一九九四年ＯＥＣＤモデル条約第四条二項の適用によっても、すべての事案について一掃しきれない、二重住所の可能性が残っている。結局、この場合、両締約国は相互協議手続に頼らなければならない。これは、性格決定の相剋を解決するための適切な方途ではないようにおもわれる。さらに、居住地国の法令に準拠する性格決定もまた、源泉地国の法令に準拠する性格決定の場合と同様、問題の用語に広汎な定義を付与する国家を常に有利にするであろう。

以上の考察から、唯一合理的な解決方法として、自律的な性格決定が残されたことになる。実際、この自律的な性格決定が、両当事国に対して適用される独立のルールとして、租税条約の性格にもっともよく適合する。なぜなら、自律的性格決定のみが、条約上の用語について望ましい共通の解釈（判断の調和, die erwünschte Entscheidungsharmonie, the desired common interpretation）を保障するからである。[56] 租税条約が与えている自律的な定義は、しかし、定義のなされていない用語を用いなければならないし、これらはそれ自体さらに性格決定されうるものである。このことは、Pierre Boulez 事件で明らかである（前述）。一九五四年／六五年ドイツ－ＵＳＡ二重課税条約はその第八条三項において「ライセンス使用料」概念を定義しているにもかかわらず、このような自律的定義はドイツ当局及びアメリカ当局によって区々に解釈された。それ故、前述の事件におけると類似して、二重課税は除去されなかった。逆に、もしドイツ当局が当該支払いを自由職業所得（独立的役務提供に基づく所得）として把握し、これに対し、アメリカ内国歳入庁がそれをライセンス使用料として把握するならば、納税者 Boulez はまったく租税を納付する必要がないであろう。さらに、両当事国はこのような自律的な条約上の用語に定義を付与することを避けようとするであろう。なぜなら、そのような定義は租税条約を適用するに当たって両国の判断余地を制限するからである。他方、ある用語が定義されていない場合、自律的性格決定は解釈をとおして導きだされなければならない。しかし、自律的な性格決定を

解釈の方法により行うのは困難である。また、自律的な性格決定にとって十分な拠りどころが欠けている場合には、しばしば不可能でさえある。退職手当が給与所得（労働所得）であるのかどうか、あるいは問屋の活動が営利事業か又は自由職業（独立労働、独立的役務提供）に該当するかどうかを決めるために、租税条約の文脈はいかなる論拠を提供しているであろうか。連邦国家（アメリカ合衆国、連合王国、ドイツ連邦共和国など）の憲法が課税権を構成国間に分配している場合でさえ、自律的性格決定は困難であることがある。[57] このことは、独立の国が関与している場合についても一層よくあてはまる。両締約国の法体系が相互に著しくかけ離れていればいるほど、自律的な定義が望ましくなる。しかし、この自律的定義について合意が得られるのはますます困難となろう。スイス不動産保有株式会社の事案について（前記参照）、ドイツとスイスは一九七一年二重課税条約に関して一九七七年ＯＥＣＤモデル条約一三条二三号に関するコメンタリー七七項に対応して自律的定義に合意している。[58] しかし、モデル条約のコメンタリーは、いずれにせよ数例について説明を加えているにすぎない。それ故、自律的な性格決定の擁護者もまた、結局のところ「解釈の補助」として、「最後の解釈の補助」として条約「適用地国の法令」に立ち帰ることに与している。[59]

したがって、前叙の解決方法のいずれも、それ自体だけでは説得力を有しない。むしろ、さまざまなアプローチの併用が最もよく機能するであろう。各方法の選択は、当該解釈が求めている目的に依存する。性格決定の問題が生じる配分規範のレベル[59+1]（複数）が区別されねばならない。配分規範パラダイムの異なる緒要素は、性格決定について異なるルールの適用を正当化するかもしれない。そうだとすれば、適用地国（条約が適用される国）の法令に準拠する性格決定に反対して先に論述した異論は、これらのレベルのうちのひとつにのみよく嵌てはまるだけであろう。配分規範の適用要件のレベルにおいて――例えば、ある者が租税条約上の権利を有するかどうかの問題のレベルにおいて――は、相異なる性格決定は、その租税条約が両当事国のうち一方の国において適用されず、したがって二重課税が排除されないであろうという結果をもたらしうるにすぎない。これに対し、二重の非課税は生じえない。残存する二重課

税は、たとえ必ずしも常にというわけではないとしても、相互協議手続の方途により除去されうる。しかし、他の種つまり二重の非課税は相互協議手続をもってしても解決しない。したがって、本来はこのレベルにおける実行可能性及び法的安定性が、適用地国の法令に準拠する性格決定をなすルールに賛成する主たる理由となる。[60] 配分規範の法律効果のレベルにおいては、[60+1] 適用地国法による性格決定の相剋により二重の非課税が生じうることは、考えられない。実体法上の租税法律要件の要素（客観的租税法律要件すなわち所得、利益、財産など）さえも、条約適用地国の法令以外の規範に準拠することはありえない。[61] 以上のことが、一九九四年ＯＥＣＤモデル条約三条二項が特定の用語に適用されうるか否かを明らかにしている。[62] 類似のことは、いずれの法主体に課税の客体が帰属するかを決定する問題にも、あてはまる。[63]

配分規範の「特別な法律要件の前提要件」すなわちそのメタ法律要件の領域についてのみ、適用地国の法令に準拠する性格決定が二重の課税又は二重の非課税をもたらしうるという主張はもっともらしく思われる。それ故、この場合、自律的な性格決定を導きだす可能性がすべて尽くされるべきである。具体的な租税条約の文脈のほかに、通常の条約実務、条約上の術語の発展、さらにＯＥＣＤ及び国連モデル条約ならびにそのコメンタリーが参照されなければならない。しかし、この目標を達成するまで、Spitaler や Detatin のいう意味での「最後の解釈の補助」として必要な場合には適用地国の法令（lex fori）に立ちかえることは、避けがたい。[64]

配分規範の要件を扱っているこのようなレベルの場合に、最初にドイツ－カナダ二重課税条約（議定書一三号）ならびにこれまでのところ、ドイツ－スウェーデン二重課税条約（案）（第四七条）、ドイツ－イタリア二重課税条約（案）（議定書一八号）及びドイツ－ＵＳＡ二重課税条約（案）（議定書二一号）に採りいれられた規定が役に立ちうるであろう。ドイツ連邦大蔵省は、当該規定を将来の租税条約にも挿入しようとしている。[65] 所得が両締約国において区々に性格決定され又は相異なる者に帰属させられ（後者は、「帰属の相剋」。）、さらに、これらが締約国の相互協議手続によって解決されえない、という場合について、前叙の

ドイツ－カナダ最終議定書一三号にしたがえば、ドイツ連邦共和国はこの争いから生じる二重課税を回避するため、他方の締約国において係争所得につき納付された税額について外国税額控除を認める。逆に、類似の事案について二重の非課税又は二重の軽減をうける課税を回避するために、ドイツ連邦共和国は国外所得免除方式から外国税額控除方式へ移行している。[66] これは、ドイツが問題の所得を課税しようとすることを意味するだけである。「積極的」相剋と「消極的」相剋の事案は同じ頻度で発生すると仮定するならば、この解決方法は納税者の利益にも締約国のそれにも適っているであろう。しかし、前叙の規定が現在定式化されていたように、ドイツ－カナダ議定書第一三号ならびにドイツ－スウェーデン二重課税条約（案）第四七条及びドイツ－イタリア議定書一八号のような規定は、外国税額控除方式をとる国と国外所得免除方式をとる国との間の条約についてのみ適切である。しかし、もし当該規定が次のように定式化し直されるならば、そうした規定は他の締約国にも適切に採用されうるであろう。すなわち、税額控除がつねに問題の該納税者の住所地国によって保障されるであろう（現在のように、つねに同一の締約当事国つまりドイツ連邦共和国によってではない。）というように定式化し直されるならばである。

さらに、従来合意された規定は、所得の性格決定又は帰属についてのみ適用され、その他の性格決定の相剋[67]にかかわるものではないことに、注意を払うべきである。また、右議定書一三号の規定は、二重の非課税の事案について定められている外国税額控除方式が、ドイツが住所地国であるときにかぎって同国で適用されるべきか、又はドイツが源泉地国であるときにも同国で適用されるべきかどうかについて、未解決にしている。さらに、ドイツの性格決定によれば当該締約国（カナダ）に課税権が帰属し（その締約国自身の性格決定によれば帰属しない。）、あるいは締約国（カナダ）の実体法が課税をまったく定めていない、といった状況も考えられうる。このような事案では、ドイツが問題の所得にも課税しそして外国税額控除方式に移行することは、正当でないであろう。しかしながら、この問題はここではこれ以上立ち入ることはできない。

ドイツ－ＵＳＡ二重課税条約（案）は前叙の規定に類似した次の一般条項を付け加えることによってこの問題をすべて解決しようと試みている。すなわち、一般条項（掃討条項 a sweeping clause）は、租税条約にしたがえば通常国外

所得免除をうけるであろうそうした類型の所得に課税する権限をドイツに与える。一定の手続要件をみたせばドイツ連邦共和国は「租税法上両締約国における所得課税の免除を回避するため、又は租税条約の濫用のためのその他の［法］形成を阻止するため」そのような類型の所得に課税しうる。(68) このような場合には、ドイツ連邦共和国は、アメリカの租税について外国税額控除を認める義務を負う。ただし、通常は前記のケースではアメリカの租税は課せられないであろう。このような方途により二重非課税（又は二重軽減をうける課税）を排除することは、成功するように思われる。しかし、このような広汎なかつ不明確な一般条項がドイツ憲法になお適合するかどうかは、きわめて疑わしい。(69)

(32) 一九九四年OECD及び国連モデル条約一一条三項に規定する「利子」、一九九四年OECDモデル条約一二条二項及び国連モデル条約第一二条三項に規定する「ライセンス使用料」など。

(33) OECD及び国連モデル条約三条二項、六条二項、及び部分的には一〇条三項など。

(34) この場合に、源泉地国の法令という用語が使われることもあるが、これは紛らわしい。

(35) したがって、その結果、ドイツがカナダの概念を適用する適格を有することとなる。

(36) これについて、*Menck, Tomas*, Der Qualifikationskonflikt im neuen deutsch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommen, Intertax 1982, 417 ff.

(37) 現在ドイツでは、一九二五年ドイツ－イタリア二重課税条約及びドイツ－オーストリア二重課税条約。現在日本では、一九八六年日本－［旧］ソ連二重課税条約。

(38) BFH-Urteile III R 125/69 vom 15. 1. 1979, BStBl. 1971 II 379, 380（ドイツ－スイス二重課税条約); R 118/70 vom 15. 6. 1978, BStBl. II 1973, 810, 811（ドイツ－スイス二重課税条約); すでに、RFH-Urteil III A 965/31 vom 23. 11. 1933, RStBl. 1934, 38, 40（ドイツ－イタリア二重課税条約); RFH-Urteil VI A 988/31 und 1252/31 vom 25. 4. 1933, RStBl. 1934, 417, 420（ドイツ－イタリア二重課税条約); BFH-Urteil III 342/60 U vom 17. 12. 1965, BStBl. III 1966, 483, 484 f.（一九五九年ドイツ－スウェーデン二重課税条約).

(39) Conseil d'Etat req. n. 27, 391, Dr. Fisc. 1984 comm. 489 concl. Bissara（フランス－イタリア二重課税条約).

(40) 事業への資本参加がみられるのか又は消費貸借がみられるのかという問題について、RFH（Fn. 38), RStBl. 1934, 38,

40（一九二五年ドイツ－イタリア二重課税条約）。これと類似して、事業所得概念について、RFH-Urteil VI A 1609/32 vom 25. 4. 1934 RStBl. 1934, 902, 904（一九二五年ドイツ－イタリア二重課税条約）；躊躇するものに、RFH VI A 432/37 vom 28. 7. 1937, RStBl. 1938, 851, 852（一九二一年ドイツ－チェコスロバキア及び一九二二年ドイツ－オーストリア二重課税条約）。「事業所得」概念について、同様に、BFH-Urteil I 153/61 S vom 29. 1. 1964, BStBl. 1964 III 165, 166（一九五六年ドイツ－USA二重課税条約）.

(41) 所得類型の帰属について、RFH I 419/37 vom 23. 6. 1938, RStBl. 1938, 852, 853（一九二五年ドイツ－イタリア二重課税条約）.

(42) 一九七七年OECDモデル条約三条二項が適用されない事案、例えば、「事業」への資本参加の概念について、BFHUrteil VI 338/63 U vom 5. 2. 1965, BStBl. 1965 III 258（ドイツ－スイス二重課税条約）、「自由業活動」について、BFHUrteil I 216/64 vom 29. 11. 1966, BStBl. 1967 III 392, 394（ドイツ－スイス二重課税条約）、「独立的／非独立的労働」概念について、BFH-Urteil I R 207/66 vom 6. 10. 1971, BStBl. 1972 II 88, 89（ドイツ－オーストリア二重課税条約）、「労働所得」概念について、BFH-Urteil I R 52/69 vom 18. 7. 1973, BStBl. 1973 II 757, 758（ドイツ－スイス二重課税条約）.

(43) *R. Lenz, et al.* L'Interprétation des Traités de Double Imposition, CDFI XLII (1960) 307, 310.

(44) 一九九四年OECDモデル条約二一条に相当。

(45) 類似のことはドイツ－スイス間にもあてはまる。BFH-Urteil I R 52/69 vom 18. 7. 1973, BStBl. 1973 II 757, 758（ドイツ－スイス二重課税条約）.

(46) BFH-Urteil I R 37/70 vom 27. 1. 1972, BFHE 105, 8=BStBl. 1972, 459, 460（ドイツ－スイス二重課税条約）.

(47) *Vogel, Klaus,* La Clause d'Interprétation de L'Article 3 Par. 2 Modèle de Convention de l'O. C. D. E., in: Réflexions offerts á Paul Silbille, 1981, 519. (521 f.)

(48) 一九九四年OECDモデル条約二五条。

(49) *Avery Jones, J. F., et al.,* The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model, BTR 1984, 44 ff. 90 ff. 100.

(50) *Raupach, Arndt,* Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, JbFfSt 1978/79, 354, 356.

(51) 一九九四年OECDモデル条約一五条。

(52) 一九九四年OECDモデル条約一一条。

(53) *Vogel, Klaus,* in: I. Sinclair *et. al.*, Interpretation of Tax Treaties, 40 BIFD 1986, 75, 78; *Vogel, K.* (Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 98.

(54) 一九三一年ドイツ＝スイス二重課税条約（これは一九七一年まで効力を有した。）が有効であった時期には、締約当事国は相互協議手続の方途により、各当事国の国内法にしたがい算出される税額を半減することで、折り合いをつけた。一九七一年ドイツ＝スイス二重課税条約について、スイスは、一九七七年OECDモデル条約一三条に関するコメンタリー一三項で主張されている見解にならって、当該不動産会社の利益に基づく売却（売却益）は一三条一項に該当しない旨を承認した。明らかに「自律的」性格決定の事案である。参照、一九七二年一〇月一八日、一九七五年九月二六日及び一九八三年一〇月一八日付の所得税法施行令は、見よ *Locher, Kurt/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal,* Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Textausgaben und Praxis, Loseblatt, Basel, B 13. 1 No. 3; *Wetzel, E.,* in: Meyer-Marsilius, Hans Joachim/Dieter Hangarter, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Text und Kommentar, Loseblatt, Handelskammer Deutchland-Schweiz (Hrsg.), Art. 13 Erl. Rz. 3.

(55) 特に一九九四年OECDモデル条約一一条。

(56) *Vogel, K.*(Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 73, 100.; *Lang, Mag,* Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1989, 11 ff. は、さらに、オーストリアでは国内法の参照は違憲であると説く。

(57) 一九〇五年の例について、RG-Urteil VII 508/04 vom 26. 5. 1905, RGZ 61, 28.

(58) *Locher, K.,/W. Meier/R. vom Siebenthal* (Fn. 54), B 13, 1 Nr 3; *Weltzel E.* (Fn. 54), Art. 13 Erl. 3.

(59) 「解釈の補助」について、*Spitaler, Armin,* Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Köln 1936 (2. Aufl. Abdruck der 1. Aufl, 1967), S. 563,「最後の解釈の補助」について、*Korn/Debatin* (Fn. 15), Systematik III Rdnr. 126; *Debatin, Helmut.,* Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, AWD 1969, 477 ff., 480.

(59＋1) このレベルについて、*Vogel. K.* (Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 48.

(60) この点を強調するものに、*Spitaler, A.* (Fn. 31), CDFI XLII (1960) 163 ff. (165, 166).

(60＋1) 参照、*Vogel. K.* (Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 48.

(61) 正当なものに、BFH-Beschluß I B 50/68, I B 3/69 vom 11. 3. 1970, BStBl. 1970 II, 569, 571（ドイツ－オーストリア二重課税条約）、さらに正当なものに、Schweiz BG, ASA Bd. 40 (1971/72) 259（ドイツ－スイス二重課税条約）; *Philipp, Alfred,* Probleme der Doppelbesteuerung auf Grund der Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragstaaten und der Verschiedenheit von Vertragstypen. Auszüge aus einem Vortrag bei der Münchener Steuerfachtagung 1967, DStZ/A 1967, 245 ff. (246); *Debatin,* (Fn. 59), AWD 1969, 483.

(62) その限りで、支持できないものに、BFH-Urteil I R 1/73 vom 20. 11. 1974, DB 1975, 1107（ドイツ－ルクセンブルグ二重課税条約）.

(63) USA－フランス二重課税条約における「所有する（own）」という語の解釈について、参照、Rev. Rul. 84-21 I. R. B. 1984-6, 11. また参照、BFH-Urteil I R 234/73 vom 21. 1. 1976, BFHE 118, 553（ドイツ－スイス二重課税条約）.

(64) *Vogel, K.* (Fn. 6), DBA², Einl. 100.

(65) *Mench, T.* (Fn. 36), Intertax 1982, 417.

(66) これは通常、係争の所得がドイツでもう一度課税をうけるということを意味するであろう。なぜなら、当該他方の締約国が性格決定の相剋又は帰属の相剋に基づいて通常、国外源泉所得を免除しており、例外的にのみ軽減して課税しているからである。

(67) 例えば、結節地（Anknüpfungsort, connecting point）に関して。ある船舶がどこに実質的管理の場所を有するか、人的役務がどこで提供されるか、など。

(68) ドイツ－USA議定書（案）二二号b。

(69) *Vogel, K.* (Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 102.

## 3　租税条約上の権利から所得類型を推論

民法上の組合（国によっては人的会社）及びその他の権利能力なき社団について、それらが他方の国における出資者又は受益者への支払いをなし、この所得がそれぞれの国の租税法上区々に取扱われているとき、特殊な問題が生じる。

多くの著者は、この事案についても「性格決定」の概念をもちいている。しかし、これは、理論上まったく別な状況にある問題である。

課税についてある主体(an entity)が両締約国の一方において租税の目的上法人として取り扱われ、これに対し他方の国ではそう取扱われない場合、租税条約上の権利[70]を主張しうる主体の権利から所得類型の性格決定を推論することは可能である。例えば合名会社及び合資会社ならびにこれらに対応するタイプの会社は、ローマ法系の国[71](南ヨーロッパ諸国及びラテンアメリカ諸国)ではつねに独立して法人税の納税義務を負う主体であると考えられ、又、それらは課税上法人(Corporation, Körperschaft)として扱われる。その場合、合名会社などの「出資に基づく利回り」は、「配当」として課税されうる。逆に、ギリシァでは、有限会社の所得は、ドイツで合名会社の社員の所得として扱われるのと同様に、租税法上その社員の所得として取り扱われる[72]。アメリカ合衆国では、「小規模法人(Subchapter-S-corporations)」は、その出資者が全会一致で人的会社として課税をうけることを選択している場合、人的会社(パートナーシップ)として課税をうける。しかし、このような法人が所得をドイツ又はその他のヨーロッパ諸国から得る場合、同社はドイツ等では依然として独立の納税主体として取り扱われる。同社の株主の議決の効果はアメリカ合衆国における課税に限定される。逆に、アメリカ合衆国における外国の人的会社(パートナーシップ)は一定の前提要件を満たすと、アメリカにおいて法人として課税をうけることがある[73]。このような事案のいずれの場合においても、その会社は、同社がその住所地国(本店所在地国)において独立に納税義務を負っている場合、租税条約上の権利を通常有する。もし、その会社が住所地国で独立に納税義務を負っていない場合であっても、同社が他方の国において独立に納税義務に服しているときは、同社は、その他方の国で租税条約上の権利を有する。

租税条約上の権利はいくつかの効果をもたらす。すなわち、右のような会社(entities)に関して、会社が出資者(又は社員)に配当以外の支払い又は利益(例えば、借入金利子、人的役務提供に対する報酬、又は出資者(社員)によってその主体

に供与された財貨）を給付する場合、ここで議論すべき特殊な問題が起きる。問題の支払いが源泉地国の居住者たる主体によって居住地国の出資者（社員）になされたかどうか、又は問題の支払いが出資者（社員）の居住地に所在する当該主体の源泉地国にある恒久的施設によってなされたかどうかは、この文脈において重要でない。条約の目的にとって、両方の場合に、これら支払いは当該会社の営業費（事業支出）として性格決定され、また、出資者（社員）の居住地国の法令にしたがいそれらの支払金が当該会社の一般利益の一部として考えられる場合でさえも、出資者（社員）の収入として性格決定される。[74] したがって、条約の配分規範（利益の分配に関するモデル条約一〇条、利子に関する一一条など）が適用される。[75] 例えば、居住地国（本店所在地国）で法人税の納税義務を負う外国合資会社が同社のドイツ社員に対し支払う利子は、その利子がドイツの国内法令[76]によれば事業所得と取り扱われる場合でさえ、モデル条約一一条により課税されねばならない。しかし、条約が適用されるので、そのような利子が依然としてドイツ租税法に基づき社員の事業所得として取り扱われ続けるにもかかわらず、この利子は源泉地国税をドイツで税額控除して課税を受けることとなる。一九六三年ＯＥＣＤモデル条約一一条三項でも、この取り扱いは自動的に妥当していた。[77] なぜなら、同条によれば、利子の用語は、源泉地国の法的取り扱いがその基準とされており、かつ第二三条Ａに相当する規定は第一一条を参照させているからである。しかし、ＯＥＣＤ、国連及びアメリカ合衆国モデル条約の「自律的」定義もまた、当該会社に課税をなしかつその際に損金（営業費・事業支出）として当該利子の控除（損金算入）を容認する国が、この利子を第一一条により社員の所得として課税できなければならないというように限定して理解されうる。[78] 当該他方の国の義務は、この場合、すでに第一一条についての（適切な）解釈から生じる。ドイツ連邦共和国は、会社がその利子を経費として計上した年度中にすでに発生したものとして当該利子に課税するであろう。これに対し、源泉地国はおそらくは当該利子が支払われた年の翌年において確定される課税標準にこの利子を算入するであろう。このような事実は、第一一条の適用を妨げないであろうし、また税額控除の容認も妨げないであろう。

これと類似したことは人的会社からの払い出し(partnership drawings)にあてはまる。当該他方の国は、払い出しをモデル条約一〇条に規定する範囲内で配当として課税することができる。[79] その結果、ドイツ連邦共和国はこの租税条約法によって、当該払い出しに対してみずから課税をなす権原を有するであろう。もちろん、ドイツは源泉地国の租税につき税額控除を容認すべきであろう。[80] しかしながら、ドイツ所得税法は人的会社からの払い出しに対する課税について規定していない。ドイツ国内租税法は二重課税条約に基づき払い出しを配当として性格決定するよう改めることはできない。[81] つまり、ドイツ国内税法は、あたかも払い出しが配当であるかのように当該払い出しに対し課税することはできない。租税法上の独立の権利能力を前提要件としている、ドイツ国内租税法の中の他の規定もまた、租税条約が当該払い出しを「配当」として性格決定することによって、適用できるものにならない。[82] 同様に、会社が、ここで前提としているように、租税条約上の権利を有するとき、ドイツはその会社の利益に課税することができない。[83] 当該利益が(みなし配当、隠れた利益配当の)発生の年度において分配されるか又は後年はじめて分配されるかは、重要ではない。[84] したがって、結論においては当該会社の利益は、ドイツ法令による場合と同様に、一度だけ課税をうける。累進税率適用の留保の枠内において、OECD及び国連モデル条約二三条A及び七条一項二文によりドイツ国内で国外所得免除をうけたそのようなドイツ会社の恒久的施設が問題である場合に限って、適用税率を調べるために当該外国の利益が算入されうる。これに対して、外国会社が租税条約上の権利を有する会社である場合、同じルールは適用されない。当該会社の利益を斟酌することは、たとえ累進税率適用の留保の下であっても、外国の株式会社又は有限責任会社の利益の場合と同じく、なされてはならない。[85]

(70) 一九七七年OECDモデル条約三条及び一条。

(71) フランス法を継受したアフリカ諸国を含む。参照、チュニジアについて一九八三年一一月八日付BdF, DStZ/E 1983, 355.

(72) 概観を得るには、参照、*Philipp, Alfred,* CDFI LVIII b (1973), I 14 ff., 59, 62; *Storch, Alfred, / Alexander Selent,*

Die Besteuerung inländischer Beteiligungen an ausländischen Mitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht, RIW 1980, 332 ff. (336 f.); *Piltz, Detlev Jürgen,* Die Personengesellschaft im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981, S. 52 ff.

(73) US. -Reg. § 301. 7701-2 (1977).

(74) 例えば、(1)源泉地国Qで設立され、同国で独自に納税義務を負う会社が住所地国Rの社員になす給付、(2)源泉地国Qに所在する（住所地国――同国で社員も住所を有する。――で設立された会社の）恒久的施設（支店など）で、源泉地国で独自に納税義務を負うものの給付。

(75) したがって利子には一九七七年OECDモデル条約一一条、報酬には一五条等々。

(76) ドイツ所得税法一五条一項二号。

(77) *Korn/Debatin* (Fn. 15), Systematik IV Rdnr. 139; *Krabbe, Helmut,* Qualifikationskonflikte bei ausländischen Personengesellschaften, RIW 1976, 135 ff., 138; *Debatin, Helmut,* Außensteuerechtliche und internationalrechtliche Behandlung von Rechtsträgern und daran bestehenden Beteiligungen, DB 1977, Beilage 13, 1 ff. (6). その後のものとして、*Manke, Klaus,* Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, JbFfSt 1978/79, 333 ff. (346); *Schlütter, Egon,* Die Sondervergütungen eines Mitunternehmers im Außensteuerrecht, JbFfSt 1979/80, 152 ff. (168). 異説、*Diehl, Wolfram,* Qualifikationskonflikte im Außensteuerrecht, FR 1978, 517 (527 f.).

(78) *Piltz, D. J.* (Fn. 72), 182.

(79) 明文でもってそうするもので、ドイツ－スペイン二重課税条約一〇条四項。

(80) *Korn/Debatin* (Fn. 15), Systematik IV Rdnr. 138; *Debatin, H.* (Fn. 77), DB 1977, Beilage 13, 1 ff. 5 f. その後のものについて、*Manke, K.* (Fn. 77), JbFf St 1978/79, 333 ff. (345); *Schlütter, E.* (Fn. 77), 166 f., 異説、*Diehl, W.* (Fn. 77), FR 1978, 521 f. これに対し、ドイツ－スペイン二重課税条約一三条第一項 a) bb) の規定によれば人的会社の配当はドイツ連邦共和国では非課税である。

(81) *Vogel, K.* (Fn. 6), DBA[2], Einl. 107. しかし、肯定するものに、*Korn/Debatin* (Fn. 15), Systematik IV Rdnr. 138; *Manke, K.* (Fn. 77), JbFfSt 1978/79 338, この点について不明瞭なものに、*Debatin, H.* (Fn. 77), DB 1977, Beilage 13, 6. しかし、ここで述べた解釈と一致するものに、*Debatin, Helmut,* Inländische Beteiligungen an Mitunternehmerschaf-

ten im Ausland, BB 1978, 669 ff., 671. その後のものとして、*Piltz, D. J.* (Fn. 72), S. 174.

(82) したがって、ドイツ対外取引税法七条以下、ドイツ法人税法二六条も適用できない。*Krabbe, H.* (Fn. 77), RIW/AWD 1976, 138 f.; *Debatin, H.* (Fn. 77), DB 1977, Beilage 13, 3.

(83) 一九九四年OECDモデル条約七条一項一文前段は、一方の締約国の企業の利益は同国において「のみ」課税しうる、と規定する。この点を看過するものに、*Feusquens, Herbert*, Beteiligung an Mitunternehmerschaft im Ausland, BB 1980, 255 ff. (256); *Strorck, A./A. Selent* (Fn. 72), RIW 1980, 340.

(84) 支持しえないものに、*Schlütter, E.* (Fn. 77), JbFfSt 1979/80, 167 f. 少なくとも誤解しているものとして、*Debatin, H.* (Fn. 81), BB 1978, 671.

(85) 第七条一項一文前段「のみ」。異説、*Debatin, H.* (Fn. 77), DB 1977, Beilage 13, 5; *Haas, Gerhard*, Qualifikationskonflikte ausländischer Mitunternehmerschaften, BB 1978, 1253; *Schlütter, E.* (Fn. 77), JbFfSt 1979/80, 165 f.

## 4 利益計算から所得類型を推論しえない

これに対し、人的会社それ自体は他方の国においても租税を課税されておらず、しかも、この人的会社が、ドイツ租税法の下で許容されていない特別報酬[86][87]につき会社利益からの控除（損金算入）を認められている場合、事情はまったく異なる。その場合、当該会社は租税条約上の権利主体[88]でない。その被拠出企業[89]は社員の恒久的施設として取り扱われなければならない。恒久的施設の利益の決定[90]には一九九四年OECDモデル条約七条三項以下及び同条に関するOECDモデル条約コメンタリー一六項以下が適用される。同条項及びそのコメンタリーによれば、特に利子及びライセンス使用料は恒久的施設の許では控除（損金算入）しえない[91]。それにもかかわらず、当該恒久的施設の所在地国がその損金算入を認める場合――所在地国がそのようになすことは自由である――これによって、その恒久的施設を支配する企業（本国企業 home enterprise）の利益に右の損金算入額を加算しうるといった居住地国の権原は生じてこない

（「潜在的二重課税」の禁止）。K. Manke 及び H. Debatin の見解と異なり、当該他方の国が、恒久的施設の利益の算定に当たり当該損金算入を認めることによって、租税条約の目的上居住地国に対し拘束力をもって、「利子」又は「ライセンス使用料」としてこの損金算入額を性格決定することは、承認できない。(92)

ライセンス使用料ならびに一九九四年ＯＥＣＤ及び国連モデル条約によれば、利子は「自律的」に定義されている。(93) すなわち、源泉地国は、これらの用語の意味を一方的に定立できない。一九七七年前に締結された条約にしたがって、利子の用語がなお一九六三年ＯＥＣＤモデル条約一一条三項を根拠として源泉地国における法的取扱いを参照して決定される場合であっても、この規定は、一九七七年ＯＥＣＥモデル条約七条三項及び同条に関するコンメンタリーを顧みることなく解釈してはならない。本国企業に対し恒久的施設が支払う「利子」に対し第一一条により課税することは、その恒久的施設地国にとって有利でありえよう。なぜなら、恒久的施設の所得を算定するに当って費用（原価）は控除されうるのに対し、源泉税率は支払利子の総額に適用されるからである。(94) しかし、このような課税はＯＥＣＤモデル条約及びこれに相当する二重課税条約により禁止されるであろう。(95)

この状況は、オランダ最高裁判所(96)が裁判しなければならなかった事案に非常に似ている。あるオランダ株式会社(97)がアメリカ合衆国に所在する二つの子会社から利子の支払を受ける。これら二社は、たしかに法的には独立しており、したがって租税条約上の権利を有したが、しかしオランダ国内法によれば親会社とひとつの「租税法上の統一体」(98)を形成していた。すなわち、親子会社と子会社の利益はひとつの統一的企業のそれと同様に課税をうけた。アメリカ合衆国では、利子は控除（損金算入）を認められた。オランダでは、「租税法上の統一体」のなかではそのような利子の支払いは法的に存在しないという理由で、当該利子の支払いが控除されない場合、その企業は、当該子会社自身の稼得した利益の非課税を主張した。最高裁判所はこの請求を認容した。この事案では、源泉地国による右の性格決定の借用は、正当にも、一度も考慮されなかったのである。(99)

これと異なり、人的会社に関して、ドイツースイス二重課税条約七条七項は、恒久的施設地国の法令に基づく恒久的施設の利益への特別報酬の帰属を定めている。他方の締約国はその結果この性格決定によって拘束される。新しいドイツーUSA二重課税条約(案)は、ここで扱われている事案をもまた掃討条項によって処理しようと試みている。しかし、その掃討条項の合憲性はきわめて疑わしい。(100)

(86) Sondervergütungen, special distributions.

(87) ドイツ所得税法一五条一項二号(社員に支払われる利子)。外国における特別報酬の取扱いに関する概観を与えるものに、*Storck, A./A. Selent* (Fn. 72), RIW 1980, 337 ff.

(88) Abkommenssubjekt.

(89) Beteiligung, business enterprise.

(90) Determination of profits, Gewinnabgrenzung.

(91) これを誤認するものに、FG Münster-Urteil VII 572/86 E vom 24. 11. 1988, EFG 1989, 159. 参照、一九九四年OECDモデル条約七条に関するコメンタリー一八項。明らかに銀行についてのみは異っている。

(92) *Vogel, K.* (Fn. 6), DBA², Einl. 108.; *Schlütter, E.* (Fn. 77), JbFfSt 1979/80, 162; *Schlütter, Egon*, Personengesellschaft oder Körperschaft? - Aktuelle Qualifikationsfragen - in: Vogel, K., (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 229; *Pits, D. J.* (Fn. 72) S. 162; *Kappe, Klaus*, Besteuerung von Gewinnanteilen aus US-Personengesellschaften und Zinsen aus Gesellschafterdarlehen nach dem DBA-USA, DStR 1987, 479 ff.; *Küspert, Klaus*, Sondervergütungen inländischer Personengesellschafter nach dem DBA-USA, RIW 1988, 461, 467 f.; *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland*, Zinsen aus Darlehen an US-Personengesellschaften-Stellungnahme des IDW zu dem Erlaß des Fin Min. NRW vom 1. 12. 1986 (DB 1987 S. 24), DB 1987, 2074 (一九五四／六五年ドイツーUSA二重課税条約について)。しかし肯定するものに、BdF-Schreiben vom 1. 3. 1988, RIW 1988, 497; FM NRW vom 1. 12. 1986 (koord.), DStZ/E 1987, 11 (一九五四／六五年ドイツーUSA二重課税条約); *Manke, K.* (Fn. 77), JbFfSt 1978/79, 341; *Debatin, Helmut*, Eintwicklungsaspekte des internationalen Steuerrechts, RIW 1980, 3 ff. (6).

(93) OECDモデル条約一一条三項一及びアメリカ合衆国モデル条約一一条二項・一二条二項、国連モデル条約一一条三項。

(94) 一九七七年OECDモデル条約七条に関するコメンタリー一八項。
(95) *Vogel, K.* (Fn. 6), DBA², Einl. 109.
(96) Hoge Raad.
(97) Naamlooze vennootschap, joint stock company.
(98) Fiscale eenheid, fiscal unity, Organschaft.
(99) Rolno. 23 614, BNB 1986/239. (*Vogel. K.* (Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 108 からの引用による。)
(100) *Vogel. K.* (Fn. 6), DBA², Einl. Rz. 108.

## 5 結語

テレプランニングインターナショナル株式会社事件[101]において、東京地方裁判所は「内国法人が米国法人との間で締結した、同米国法人等主催の各種スポーツ競技のテレビ放映権の対価」を日本の著作権法二条三項を援用し所得税法一六一条七号ロ所定の国内源泉所得に当たると判断している。

しかし、日本はアメリカとの間で「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」(昭和四七年条約第六号)を締結しているのであるから、まず同租税条約二条二項により、同条約が自律的に用語(本件では著作権ライセンスなどの「使用料」)を定義している場合には、まず本件対価の性格決定はその自律的な定義によりなされるべきであろう。同条約一四条三項は「使用料」を次のように定義する。「(a) ……テレビジョン放送用のフィルム若しくはテープの著作権……、その他これらに類する財産若しくは権利、……」ならびに「(b) (a)に掲げる財産又は権利(……)の……処分から生ずる収益で対価を得て行なうそれらの処分によって実現するもののうち、その財産又は権利の生産性、使用又は処分に応ずる部分」。ところで、本判決は「右各金員の支払は、ホスト・ブロードキャスターが製作した影像の提供手段としては、〔1〕ビデオテープ・フィルムの提供による場合と〔2〕

国際通信衛星を利用した影像信号の送受信の方法による場合とがあるが、いずれにしても各種スポーツイベントの放映権料として、すなわち、これら競技の影像の提供を受けて日本国内で放映する権利の取得に関して行われたものということができる。」と判示する。右の(1)対価及び(2)対価は、それぞれ右租税約一四条三項(a)所定の「テレビジョン放送用のフィルム若しくはテープの著作権」及び「その他これらに類する財産若しくは権利」に該当するかどうかが問題である。仮に、条約上の自律的定義及び条約の文脈によっても解釈が果せないときはじめて、日本の所得税法及び著作権法などが参照されうる。したがって、日本の所得税法一六一条七号ロ所定の「著作隣接権」の解釈は、著作権法にいう著作権に附加された権利領域であるか否かを論ずるまでもなく、本件にあってはなお不必要であろう。なお、同条約一四条三項(b)の規定はサブライセンス(102)などの使用料を指すと解される。

もっとも、日本が租税条約を締結していない国に居住する個人又は法人などが、本件と類似の契約をわが国の国内法人等と結んでいる事案にあっては、右に掲げた裁判例の論理構造は有効であろう。そこでは租税条約が直接適用される余地はないからである。

対外取引から生ずる所得の類型について性格決定をなすに当っては、「租税条約の解釈」ルールが遵守されるべきであろう。

(101) 東京地判平成六年三月三〇日行裁例集四五巻三号九三一頁。

(102) 本件では、参照、行裁例集四五巻三号九六四頁(一〇)。