

租税条約上の無国籍による無差別取扱条項

木村 弘之 亮

第一章	問題の所在
第二章	モデル条約二四条二項コメンタリー
第三章	モデル条約の沿革
第一節	総説
第二節	一九六三年OECDモデル条約
第三節	一九七七年OECDモデル条約
第四章	モデル条約の解説
第一節	一致と乖離
第二節	OECDモデルとUNモデル
第五章	日本二重課税条約
第一節	概観
第二節	解説
第六章	結語

第一章 問題の所在

ある日、国家が国際法により否認され、その領域にそれまで居住していた人々がその国を追放され、その結果、それらの一群の人々が無国籍の民に帰することが、世界史上見られる。PLOがその好例である。PLOの人々が、日本人の人々をはじめ世界中の人々と交易を行っていることは、顕著な事実であろう。技術移転や金融取引は、PLOの人々の知的水準や技術水準の高さに照らし、従前以上に頻繁となるであろうと憶測される。

偶然の要素が重なり、ある個人が無国籍の状態に陥ることもありえよう。政治難民のみならず経済難民もまた、ときに自らの身分を証明する術を持ち合わせないこともある。その結果、かれらが無国籍者になることもありえよう。他方、無国籍者はかならず国外に追放されるわけではないので、かれらの居住する国においてその国の国民の租税法上の取扱とくらべて不利に取り扱われる危険性も、排除し得ないであろう。

さらには、第三国に居住する無国籍者が、日本国と租税条約を締結している相手国に有する法人または恒久的施設をとおして日本の企業などと貿易をおこなうこと、または日本国内に進出した支店をとおして日本の企業などと取引をおこなうこと、も考えられよう。

これらありうるケースにおいて、無国籍の者は、国際租税法上無差別取扱を享受しうる法的地位を有するであろうか、あるいは有すべきであろうか。

最後に、アメリカ合衆国は、同国に居住するユダヤ民族およびPLOと政治的に敵対するイスラエル国に配慮してか、無国籍者のための無差別取扱条項をUSモデル租税条約に置いていない。しかし、わが国は、この合衆国の政策に追随する必要性を果たして認識しているのであろうか。再検討してもよさそうである。近い将来、日本国が、PLOの属するモスレムの国々と租税条約を締結しようとすれば、ここで取り扱う問題は、避けてとおれないであろうか。

らである。

第二章 モデル条約二四条二項コメンタリー⁽¹⁾

12 「ニューヨーク条約」

一九五四年九月二八日に、多数の国々はニューヨークにおいて無国籍者の地位に関する条約を締結した。同条約第二九条によれば、この無国籍者は国民との同一取扱（内国民待遇、national treatment）を与えられなければならない。OECD加盟国の複数がこの条約の署名国となっている。

（一九九二年七月三日標題改正と再付番）

13 「法的保護の拡大」

しかしながら、第二項の規定は、二国間租税条約の場合、無国籍者が一九五四年九月二八日の前記条約第一条二項に列挙された諸状況「人的グループ」のひとつに該当するのに、同条約の対象とされない無国籍者にまで、内国民待遇を拡張することができる、という事実が認識されるべきであろう。これは、主として一方で、前記条約の署名時に（国際連合難民高等弁務官以外の）国連機関からの保護又は援助を享受している者の場合、他方で、一方の締約国において居住する者で、かつ同国の国籍の保有と結びついた諸権利を享有し、義務に服する者の場合である。

（一九九二年七月三日改正と再付番）

14 「居住する無国籍者に限定」

第二項の目的は、一方の締約国の国民と「無国籍者との」平等な取扱に関する条項の「人的」適用対象を、当該一方の締約国又は他方の締約国に居住する無国籍者だけに限定することである。

15 「限定の理由」

（一九九二年七月三日改正と再付番）

いずれの締約国にも居住しない無国籍者をこのように排除することによって、この条項は、当該一方の国における「このような無国籍者が」当該他方の国の国民にくらべ優遇措置(privileged)を受けることを防止するものである。

（一九九二年七月三日再付番）

16 「拡大の可能性」

しかしながら、両国がその両国関係の枠内において、第二項をすべての無国籍者（その無国籍者が一方の締約国に居住しているかどうかを問わず）に拡大して適用し、その結果、いずれにしてもこの無国籍者が関係国の国民に供与されている最恵国待遇を享受することを望ましいと考える場合には、これを実行するためには、一方の締約国における居住地に関する要件を含まないそうした下記テキストを受け容れさえすればよいであろう。すなわち、

「第一条の規定にかかわらず、無国籍の者は一方の締約国において、特に居住地であるかないかに関して同様の状況にある当該一方の締約国の国民に課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれと関連する要件以外の租税若しくはこれに関連する要件又はより重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。」

（一九九二年七月三日修正と再付番）

17 「制限の可能性」

将来、特定の国々が第二項の規定の例外を認めることは、ありうることである。なぜなら、第二項の規定は、特定の国々が一方の「締約」国に居住する無国籍者に対して、他方の「締約」国においてのみならず無国籍者の居住地国においても平等な取扱を請求する権原を与え、かつ特に居住地国において、第三国と当該居住地国によって締結された二重課税条約の規定から受益する権原を与える限りにおいて、あまりに気前よ(liberal)すぎるからである。その

ような国々はこの後者の帰結を回避したいと考える場合、次のように第二項を修正しなければならないであろう。すなわち、

「一方の締約国に居住する無国籍の者は、他方の締約国において、特に居住地に関して同様の状況にある当該他方の国の国民に課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外の租税若しくはこれに関連する要件又はより重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。」

(一九九二年七月三日修正と再付番)

18 [定義]

最後に、そのような条項の目的のために使用されうる「無国籍者」の用語の定義が、一九五四年九月二八日「ニューヨーク」条約第一条一項に定められているもので足りるということは、理解されるべきである。この条項は、無国籍者を「いかなる国によってもその国の法令の運用上国民として考えられない者」として定義している。

(一九九二年七月三日再付番)

コメンタリー第六八があらたに第二項について追加された。それは、次のとおりである。

68 スイスは、租税条約に「第二四条」二項を挿入しない権利を留保する。

(一九九二年七月三日追加)

(1) 和訳について、参照、国際税務一四卷七号四三頁以下。

第三章 モデル条約の沿革

第一節 総説

一九五四年九月二八日に、無国籍者の地位に関して条約がニューヨークで締結された。⁽²⁾ この合意を必要とした考慮事項の一つは、無国籍者の法的地位を改善しようと企画されたのである。⁽³⁾ この目的のために、条約加盟国はさまざまな点でそのような人達に対し国民としての取扱を賦与することに合意した。一九五四年条約一九条一項は、次のように規定する。

「両締約国は、類似の状況にある自国の国民に課されており若しくは課されることがある義務、負担金若しくは租税以外の租税など、又はより重い義務、負担金又は租税を、名称のいかんを問わず、無国籍者に課してはならない。」

この条項の下では、一方の締約国は、たとえ無国籍者が居住者であれ、課税の目的上その者に国民としての取扱（内国民待遇）を与える義務を負っている。この条約の第一条二項は、しかしながら、いくつかのカテゴリーの無国籍者から条約上の便益を排除している。これらカテゴリーの一つは、「居住地国において同国の国民の権利義務を有する者」と比較している。当該条約の当事国には、オランダが含まれている。⁽⁴⁾ 日本、アメリカ合衆国はこれまでこの条約の当事国になっていない。

第二節 一九六三年OECDモデル条約

一九五四年ニューヨーク条約の人的対象が多少制限されているので、OECD租税委員会は、一九六三年モデル条約の中に、無国籍者について無差別取扱条約を含めるのが望ましいと考えた。一九六三年モデル条約は、人的制限はすべて撤廃した。⁽⁵⁾ 一九六三年OECDモデル条約二四条三項は、次のように読みとれる。すなわち、

「無国籍の者は、一方の締約国において、同様の状況にある当該一方の締約国の国民に課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外の租税若しくはこれに関連する要件又はより重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。」

この条文の範囲は、二四条のその他の無差別取扱条項よりもいくらか広い。まず最初に、この条項は両締約国に対し無差別取扱の義務を課している。第二に、その他の無差別取扱条項は、一方の国によって提供されている保護を他の国の国民又は居住者に限定されている。無国籍者の場合⁽⁶⁾、しかしながら、いかなる性質にせよ締約国との関連性は要求されないように思われる。⁽⁷⁾ その者が無国籍者であるので、公民権者（国民）という関連性も要求することはできない。しかし、無国籍者が一方の締約国の居住者であるという要件は、合理的な最少限の関連性と考えられる。しかし、このような結節要素は一九六三年OECDモデル条約二四条に基づいて要求されることはない。居住地要件がない場合、いかなる無国籍者も、居住者であろうとなかろうと、この条項の適用を請求しうる権原を有するように思われる。例えば、——日本国と租税条約を有しない一方の国——ブラジルに居住する無国籍者で、日本から所得を得ているXを考えてみよう。一九六三年OECDモデル条約に相当する差別禁止条約（日本租税条約にはないけれども、例えば、ノールウェイ・オランダ租税条約二六条）は、その者が日本から取得する所得の課税について、日本国民の取扱を確保するためこのブラジル居住者によって援用されうる。⁽⁸⁾ これに対し、同時にブラジル国籍を有するブラジル居住者は、そのような便益を求める権原を有しない。

(6) *Robinson, N.*, Convention relating to the Status of Stateless Persons: Its history and Interpretation (1955); *Maharaj, A. N.*, Die Staatenlosigkeit im internationalen und innerstaatlichen Recht, Friedens-Warte, vol.56 (1961-1966), S. 357 ff.; Convention Relating to the Status of Stateless Persons, New York, September 28, 1954.

(7) 一般に無国籍は「ムルハリカ・A. Peter, The Regulation of Statelessness under International and National Law (New York, 1977); Weis, P., Nationality and Statelessness in International Law (2nd ed. Alphen aan den Rijn,

1979).

(4) この条約は一九六一年二月一日にオランダによって批准され (Stb. 488)、そして一九六二年七月一日に発効した (Trb. 1964, 17)。イギリス語版とフランス語版のテキストは、Trb. 1995, 42 に公示されている。

(5) 一九七七年OECDモデル条約二四条に関するコメント第一五では、法的保護の拡大が記載されている。「二四条三項の」規定は、無国籍者が「ニューヨーク条約一条二項に」列挙された諸状況のひとつに該当するため、同条約の適用をうけない無国籍者の範囲に至るまで、国民としての取扱を可能にするであろう、という事実が認識されるべきである。前記(1) 叙述した除外カテゴリー（居住地で国民としての取扱を享受する者）に加えて、第一条二項は「国連の agencies と criminals から保護をうける者」をも除外しているからである。

(6) 用語「無国籍者」は個人だけを指し示しうるだけである。なぜなら、個人以外の者は、ある法体系又は別な法体系のもとで法創造の結果として存在するからである。

(7) この結論は、OECDモデル条約一条の居住要件が二四条に適用されないという仮定に基づいている。しかしながら、一九六三年モデル条約の下で第一条の居住要件が適用されるかどうかは、明白でない。

(8) なぜなら、若干の例を除いて、日本の場合と同様に、国籍はオランダ租税法の下では課税問題について重要でなく、またオランダにおける国民と同じ取扱を求める権利はほとんど意味がない。

第三節 一九七七年OECDモデル条約

明らかに、一九六三年OECDモデル条約における無国籍者に関する規定の対象範囲は、後年あまりに広すぎると感じられた。⁽⁹⁾ 一九七七年モデル条約では、当該規定は、両締約国の一方に居住する無国籍者に限定している。一九七七年OECDモデル条約二四条二項は次のように記されている。すなわち、

「一方の締約国に居住する無国籍者は、⁽¹⁰⁾ いずれの締約国においても、同様の状況にある当該締約国の国民に課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外の租税若しくはこれに関連する要件又はより重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。」

たとえこの追加がなくとも、当該条文は少なくとも両締約国の一つに居住する無国籍者だけに適用しうるであろう。明らかに二四条一項は、居住地要件を定める第一条の適用を除外している。このことは、そうした除外規定がなければ、当該要件が適用されることを含意している。第二項に除外規定がなければ、居住地要件が旧第三項にいう無国籍者の無差別取扱条項に適用しうるという結論が下されう。この結論は、一九七七年OECDモデル条約二四条に関するコメントリー第一八（現在第一六）および第一九（現在第一八）によって根拠づけられる。これらの条項において、旧第二四条三項に関する二つの選択肢が提供されている。一つは、一九七七年モデル条約よりその範囲の広いものであり、他は狭いものである。広い選択肢（一九七七年モデル条約二四条に関するコメントリー第一八（現在第一六）において論議されているもの）は、一に、無国籍者が一方の締約国において居住していると否とを問わず、両国がすべての無国籍者にまで旧第二四条三項の適用対象を拡大しようと望んでいるとすれば、居住地要件（「一方の締約国に居住する者」）が削除されており、かつ、二に、一九七七年モデル条約第二四条二項が「第一条の規定にかかわらず」によってより重要とされていることを示唆している。狭い選択肢（コメントリー第一九「現在第一八」に代表されるもの）は、無国籍者に関する無差別取扱条項から居住地国を除外する。この無国籍者は、他方の国についてのみ国籍による差別取扱からの保護をうける権原を有している。

さらに、一九七七年OECDモデル条約二四条に関するコメントリー第一九（現在第一八）は、無国籍者が標準的な旧第二四条三項（現在第二項）のもとで享受しうると言われている利点に言及している。無国籍者は他方の国においてのみならず居住地国においても平等取扱を請求しうるので、かれらは、第三国と居住地国のあいだで締結された二重課税条約の規定の便益を享受するであろう。この一連の推論は、もし居住地国がその居住者でなくその国民（公民権者）に租税条約の適用対象を限定している場合にかぎって、正当であるように思われる。その他の第三国と居住地国間で締結された条約からの受益権（the right to benefit）を無国籍者に賦与している居住地国において、無国籍者

は国民としての取扱（内国民待遇 the national treatment）をうける権原を有しないが、その居住者はそうした権原を有する。国民としての取扱をうける権利（the right to national treatment）のみが、国籍に基づいているそうした国内法と租税条約の諸規定の便益を付け加える。国籍を扱っている租税条約規定は、二四条一項のほか、四条および一九条だけであるので、第三国とのあいだの条約の適用可能性の利点は、最少限のものである。

無国籍者の差別取扱を禁じる条約条項の適用が一方の締約国の居住する者に限定されているが、この限定は、当該規定がニューヨーク条約一九条一項といかなる関係にあるかについての問題を生じさせている。ニューヨーク条約の条文は、居住地に関して要件を定めていない。そのため、この条約は、無国籍者がどこで居住しているにせよ、無国籍者に対し国民としての租税上の取扱を保障すべき義務を多数国間条約のなかで負っている一方の国が、二国間条約のなかでこのような「国民としての租税上の」取扱に関して制限条件を実効的に課すことができるかどうか、といった広範な問題を生じさせている。一九五四年ニューヨーク条約上の租税に関する諸規定の大半は、無国籍者の無差別取扱規定を含め、一般的に自動執行力を有すると仮定されている⁽¹⁾。このように、一方の国がある条約上一定のカテゴリの者に対し無差別取扱の権利を賦与する義務を負っているが、他の条約上別な条件が充足されるときに限ってそのような取扱をなす義務を負っている場合、そのような追加の要件は、広い保護をうける権原を有する者について実効的であるように思われる。それ故、一九七七年OECDモデル条約二四条三項の厳格な文言は、一九五四年ニューヨーク条約に署名した国と無国籍者とのあいだに適用されない。ただし、一九五四年条約（例えば一条二項）の適用を除外されている者は例外である。

これと類似して、社団（associations）が一九九二年改正前OECDモデル条約二四条二項（改正後三条一項f(ii)）に定義されている結果として、社団が無国籍者でありえないことは明かである。

(9) 一九七七年モデル条約コメンタリー第一七にしたがえば、いずれの締約国の居住者でもない無国籍者を一九七七年モデル

は除外しているが、このような除外は、他方の国の国民と比べて一方の国による優遇的な地位をそうした無国籍の者に賦与することを防止している。

(10) 「無国籍の者」の定義について一九七七年OECDコメンタリー第二〇は、一九五四年ニューヨーク条約一条を引用している。

(11) *Dirken, W., Erläuterungen zum deutsch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen (Amsterdam, 1968), D-11*によれば、租税条約規定は、OECDモデル条約二条四項二文（法律改正についての権限のある当局による相互通知）および二五条四項（相互協議手続の目的のため、権限ある当局間における直接的コミュニケーション）を除いて、すべて自動執行力を有する。

第四章 モデル条約の解説

第一節 一致と乖離

OECDモデル条約二四条二項とUNモデル条約二四条三項の文言は同一である。USモデル条約はこれに対応するルールを定めていない。

第二節 OECDモデルとUNモデル

国籍による無差別取扱を定めている二四条一項のルールは、二四条二項によって、両締約国において、両締約国の一つに居住する無国籍者にまで拡張されている。

このルールは、国際法に基づく無国籍者の保護と関連している。この保護は主に一九五四年九月二八日の無国籍者の法的地位に関する条約によって保障されている。⁽¹²⁾ 同条約は、条約の締約国において、「最低限の権利 (minimum

status of rights, Minimalstatus an Rechten)」を確立している。⁽¹³⁾ 同条約は、その二九条において、締約国が類似の状況にある（自国の）国民に課している租税若しくは関連要件以外の租税若しくは関連要件（又はより重い租税若しくは関連要件）を無国籍者に課すべきでない旨を、締約国に求める規定を有している。モデル条約二四二条二項はこの原則を採用している。このようにして、その適用対象は、一九五四年九月二八日条約の当事国にこれまでなっていないそうした二重課税条約の締約国に拡大されている。

「無国籍者」の用語は、一九五四年ニューヨーク条約一条一項で定義されている。この条約の目的にとって、「無国籍者」の用語は、いずれの国によってもその国の法令に基づいて国民として考えられていない者を意味する。モデル条約二四二条二項で用いられている「無国籍の者」の用語は、定義で与えられている意味と同一の意味を有する。一九五四年ニューヨーク条約一条二項所定の制限は、同条約に基づく条約上の権原賦与（Treaty entitlement）に関係しており、そして「無国籍者」の用語の定義と関係していない。その結果、このような制限はモデル条約の解釈にとって重要でない。

二四二条二項によって保証された差別取扱からの保護は、両締約国の一に居住する無国籍者に限定されている。それ故、モデル条約は、モデル条約一項所定の一般的適用対象の枠内において無国籍者の差別保護を保障している。居住者の用語は、モデル条約四条によってそれに与えられている意味を有する。⁽¹⁵⁾

無国籍者は、無差別取扱条項に基づく便益を自ら用いうるためには、締約国の一の居住者であらねばならない。⁽¹⁶⁾ コメンタリーの解説によれば、この便益とは、いずれかの一方の条約国にさえ居住していない無国籍者が他方の国の国民に比べて優遇措置を受けることを防ぐことをいう。なぜなら、さもなければ、無国籍者は双方の国において差別取扱から免れることを請求しうるであろうからである。

法人（a legal person）は、無国籍でありえない。なぜなら、法人は、その地位を各国の法体系から与えられなけら

ばならないか、または、フランス語版では、各国の法体系に基づいて設立されなければならないからである。⁽¹⁷⁾ 管理支配地国主義（管理本店主義）をとる国（例えばルクセンブルク）に設立された法人が、法人設立地国主義の国（日本、オランダなど）に管理支配地（管理本店）を有する場合、ルクセンブルクは、当該法人が日本の法令によって規制を受けるといふであろう。法令がまったく法人を規制しない場合には、その法人が存在しないといふのかどうか、または法人が存在するがしかしそれが無国籍であるかどうかは、明白でない。カナダで無国籍である信託がその例であろう。二四条二項に基づく無差別取扱ルールは、両締約国において妥当する。それ故、無国籍者は、その者の居住地国の課税当局との取引（dealings）に当たって、無差別取扱ルールを主張することができる。

アメリカ合衆国租税条約はいずれも無国籍者に関して無差別取扱条項（OECDモデル条約二四条二項参照）を置いていない。この省略の理由は、無国籍者を適用対象に含めることが二国間条約に相応しくないと合衆国財務省が考えていることにある。⁽¹⁸⁾

- (12) Convention relation to the Status of Stateless Person of 28 September 1954, UNTS vol. 360 p.117.
- (13) *Mangoldt, Hans von, Stateless Persons*, in Bernhardt, R., (ed), *Encyclopedia of Public International Law*, Installment 8 (1985), 49xft.
- (14) 参照、モデル条約二四条に関するコメントリー第一八、*Vogel, K., DBA², Art. 24 Rz.70.*
- (15) 同、*Vogel, K., DBA², Art.4 Rz.9f.*
- (16) 一九九六年OECDモデル条約二四条に関するコメントリー第一七。国籍者の定義については第二〇をみよ。
- (17) この指摘は、*Rigau, Droit International Privé, Tome I, 2nd. ed. Larcier, Brussels, 1987, no 135.*
- (18) *Raad, Kees van, Nondiscrimination in International Tax law*, Deventer, 1986, p.120.

第五章 日本二重課税条約

第一節 概観

モデル条約のルールは次のとおりである。国籍に基づく無差別取扱のルールは、締約国の一に居住する無国籍者をその対象に含めて拡大している。

日本国が当事者である二重課税条約のなかには、このモデル条約に相当する規定は、まったく見いだされない。これは、アメリカ合衆国の場合と同様である。

しかし、ドイツ共和国は、次に掲げる国々と締結した租税条約において、無国籍者に関する無差別取扱条項をおいている。

二重課税条約	条 文
ベルギー	二四条三項
フランス	二一条三項
ギリシャ	二一条三項
イスラエル	一九条二項
ルクセンブルク	二五条二項
スペイン	二四条四項
チュニジア	二四条二項

もっとも、ドイツ共和国の締結したその他の二重課税条約はいずれも、無国籍者のための無差別取扱条項を定めていない。

第二節 解説

ドイツ共和国の締結した二重課税条約が無国籍者のための無差別取扱ルールを含んでいる場合、その文言は、一九六三年OECDモデル条約でなされている表現である（「無国籍の者には……を課さないものとする。」）。これは、無国籍者の居住地国における要件への明白な参照規定は存しないことを意味する。国籍による無差別取扱ルールに関する状況と対照的に、そのような参照規定の不存在は、二四条二項の規定がモデル条約一条の意義を減じることができ、そして第三国の居住者にも適用できるということを示唆していると解釈されてはならない。国籍に置き換え、そして条約上の権原の判定基準を確立しているのに対し、もし居住地要件が二四条二項と関連して否認されうるならば、まったく境界線は画されえないであろう。このことが明白に合意されうる場合を除いて、両締約国が世界中であらゆる無国籍者の包括的保護を保障しようと望んでいるとは、だれも考えないであろう。そして、このことは、一九六三年OECDモデル条約二四条三項の起草者にとっても思いもよらないことである。今日では、OECDモデル条約二四条に関するコメンタリー第一六は、当該ルールをすべての無国籍者に拡大することを望んでいるすべての締約国がその旨を明白にさせるテキストを援用することを勧告している。

第六章 結語

無国籍条項は、世界中で総計約千のうち七二の条約でのみ用いられている。⁽¹⁹⁾ 最大の利用国はフランス（二〇条約）、ベルギー（二二条約プラス一旧条約）である。他の代表的な国は、次のとおりである。ドイツ（七）、イタリア（四）、オランダ（二）、連合王国（一）である。他方、アメリカ合衆国、オーストラリア、スイスまたは日本では二国租税条約においてまったく無国籍者差別禁止条項を用いていない。

しかしながら、モスレムの取引社会におけるパレスチナ人（その多くは無国籍者である。）の地位と職業（銀行・大手企業の顧問や重役）に鑑み、またモスレムに属する石油産油国との貿易の推進に鑑み、さらに、かれらの日本における事業活動に鑑み、日本の租税条約政策は、無国籍者のための無差別取扱へとその戦略を変更すべきであろう。今日は、日本国が遅ればせながらも石油産油国と二国間租税条約を締結しなければならない時期であるから、石油産油国または日本に居住する無国籍者についての差別禁止条項が、これら産油国との租税条約に含まれるべきであろう。その条約解釈における論点は、本稿で考察したとおりである。

無国籍者の存在から生じる国際租税法上の問題は、ポート・ピープルはじめ一部の難民に限られた些末な事項ではない。

- (19) *J. Avery Jones* (and others), *The non-discrimination article in tax treaties*, *European Taxation* 1990,310 ff.