

租税条約上の国籍による無差別取扱条項（一）

木村 弘之 亮

第一章 問題の所在

第一節 無差別取扱条項に対するアメリカ合衆国の態度

第二節 「手続上の」差別的制限のテスト

一 所得控除の拒否

二 追加的な記録類の保存と情報提供

三 除外期間についての法改正

四 事前回答

第三節 源泉税

第四節 収益減額規定

第二章 総説

第一節 OECDモデル条約二四条の解説

一 主な特徴

二 適用対象

三 差別取扱とは

1 平等保護条項

2 許されたる差異

3 比較対象…同じ状況

4 一般的比較 vs 個別的比較

5 いすれの国の租税

第二節 日本二重課税条約

一 条約の概観

二 解説

1 無差別取扱規定のない租税条約

2 最低限度の無差別取扱

3 人的租税救済に関する平等取扱

4 投資誘因措置および非収益団体のための例外

……（以上本号）

第三章 国籍による無差別取扱条項（二四条一項）

第一節 沿革

第二節 モデル条約コメントリ

第三節 モデル条約の解説

一 一致と乖離

二 解 説

- 1 主な特徴
 - 2 適用対象
 - 3 ルール
 - 4 人的適用対象
 - 5 居住地による細分化
 - 6 同様の状況
 - (1) 冗長な要件
 - (2) 居住地以外の重要な状況
 - (3) 不当な適用
 - (4) 租税債務の範囲
 - (5) 他方の締約国における租税
 - 7 差別課税
 - (1) 総 説
 - (2) 特典の取扱い
 - (3) 関連要件
 - 8 相互主義
- 第四節 日本二重課税条約
- 一 条約の概観
- 二 解 説
- 1 無制限納税義務者についてのみ
 - 2 「租税」概念
 - 3 個人以外の者についての特殊性
 - 4 留保条項

5 例 外……………(以上七〇巻五号)

第四章 国民(現在三条一項 f)

第一節 沿 革

第二節 モデル条約コメンタリー

第三節 モデル条約の解説

一 一致と乖離

二 OECDモデル条約とUNモデル条約

1 主な特徴

2 ルール

3 個人

4 個人以外の者

(1) はじめに

(2) 法人の国籍

(3) 法人

(4) 人的会社と社団

5 居住地

三 USモデル条約

第四節 日本二重課税条約

一 条約の概観

二 解 説

1 国民の定義

2 人的適用対象の制限

3 無差別取扱規定に拘らず定義がない

第五章 結 語……………(以上七〇巻六号)

第一章 問題の所在

国内法人である外資系企業だけが追加的な情報提供義務を課されることは、モデル条約二四条にいう無差別取扱規定に違反するかどうか。⁽¹⁾法人の多数株主の国籍により租税法上差別取扱することは、モデル条約二四条に違背するかどうか。

日本の焼酎の酒税額が同じ蒸留酒のウイスキー、ブランデーなどに比べ、アルコール一度あたりで比べると四〇六分の一であり、このように低いのは焼酎の国内生産を保護するためで、輸入蒸留酒への差別だとして、GATTの合意に反する、と主張して、欧州連合、アメリカ合衆国、カナダが世界貿易機構（WTO）に提訴している問題で、日本側は「実際の小売り価格でみれば、両者の酒税の割合はほぼ同じ。焼酎とウイスキーは日本市場では競合する商品ではない」と反論しているが、WTOの紛争解決小委員会が一九九六年七月中旬にまとめる報告書で、日本の対応が不公正と認定した。その場合、日本が上級委員会に上訴しても、判定は大枠でかわらないと見られる。一九九六年一月に小委員会の初会合が開かれて以来、日本の酒税は焼酎を保護しているか、焼酎とウイスキーは競合商品かの二点が論争されてきた。大蔵省は「ウイスキーと焼酎は国内で競合している商品ではなく、ウイスキーから焼酎を保護するために税率が低いのではない。」と反論している。⁽²⁾

これらの問題は、モデル条約にいう無差別取扱ルールに果たして違背しているのであうか。以下（本章）において、租税条約上の無差別取扱条項をめぐる法的諸問題がアメリカ合衆国において数多く論議されているので、それらを紹介することにより、問題の所在を探ることとする。

(1) 村井正「国際租税法における無差別取扱原則」(社)日本租税研究協会・第四六回租税研究大会記録(一九九五年)二一頁以下。

(2) 朝日新聞一九九六年七月八日朝刊、東京版。

第一節 無差別取扱条項に対するアメリカ合衆国の態度

合衆国の制定法が条約上の無差別取扱規定に違反しているとの主張に対する議会、裁判所および財務省の反応は首尾一貫していない。実際、しばしばかれらは、無差別取扱の申立てが根拠がないと決定している。主張がかなりよく根拠づけられているときでさえ、条約が一般的に差別取扱を禁止しているにもかかわらず、議会は新しい制定法が適用されることをますます受けいれようとしている。このような treaty override は、多くの相手締約国との紛争をもたらしている。

内国歳入法典七八二条(d)は、一九八八年法⁽³⁾によって修正された。一九八八年法の規定によれば、「歳入に影響を及ぼす合衆国の法令と条約の規定とのあいだの関係を決定する目的で、条約も法令もいずれも、それが条約であるとか法令であるという理由から優先的地位を有さないものとする。」一九八八年法にかかわった合衆国行政会議報告書(Conference Report)は次のように言明している。一九八八年の条文は、運用ルール⁽⁴⁾を付け加えたのではなく、むしろ、「制定法と条約の相互作用を解釈する通常のルール」⁽⁴⁾が適用されるという憲法上の原則を再確認している、と。

議会が明白に treaty override の意図を示している場合を除いて、条約は override されない、という一般的に承認された解釈を制定法は今後もと一つづけて読まれうるであろう。

(c) The Technical and Miscellaneous Revenue Act. of 1988, Pub. L. No. 100-647, §1012 (aa) (1) (A), 102 Stat. 3342, 3531.

(4) H. R. Conf. Rep. No. 1104, 100th. Cong., 2nd. Sess. 12-13 (1988).

第二節 「手続上の」差別的制限のテスト

一 所得控除の拒否

内国歳入法典八八二条(C)(2)と874条(a)⁽⁶⁾に関する財務省規則をとりあげてみよう。これらの条文は、外国法人および非居住の外国人が合衆国租税申告書を提出する場合に限って、かれらに所得控除および税額控除を許容している。⁽⁷⁾財務省規則は、合衆国申告書が「期限内に」提出されない場合には、所得控除も税額控除をも拒むこと⁽⁷⁾によって、この制限を広く拡張している。この財務省規則の前文によれば、このような期限内提出の要件は、外国法人および非居住外国人にのみ関係している「内国法人や居住者」と異なる税務行政上の手続と協力によって正当化されている。⁽⁸⁾

もしアメリカ合衆国が、アメリカ合衆国に恒久的施設を有するすべての外国法人の不足税額 (tax deficiency) に対する利子税率を国内法人のそれより重く課すなら、どうだろう。一九九六年OECDモデル条約二四条は次のように言明する。「一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設に対する租税は、当該他方の国において、同様の活動を行う当該他方の国の企業に対しても課される租税よりも不利に課されることはない。」

さらに、一九九六年OECDモデル条約二四条一項の規定によれば、「一方の締約国の国民は、他方の締約国において、特に居住地であるかいなかに関して同様の状況にある当該他方の国の国民が課されており著しくは課

されることがある租税若しくはこれに関連する要件と異なる又はそれより重い租税もしくはこれに関連する要件を課されることはない。」この規定のため、アメリカ合衆国は外国法人の不足額に対する利子税率をアメリカ合衆国の納税者に適用しうるその二倍に増加する規定を採用することを禁止されるであろうか。このようなルールは、アメリカ合衆国の内国歳入庁がアメリカ合衆国法人の申告書を税務調査する場合よりも、アメリカ合衆国内にある外国企業の恒久的施設の租税申告書を税務調査する場合にくらべ、より困難であり時間を要するといふ理由から、正当化されうるかもしれない。この利子税は「不利」な租税でもなく、アメリカ合衆国の納税者に適用される要件（義務）と「異なる又はそれより重い」要件（義務）の賦課でもないうえ、さらに相異なる税務調査の状況の下にある、といったように論ずることもできよう。

類似の問題は、内国歳入法典六〇三八条および六〇三八C条に基づき情報提供に適用されうる罰則規定についても生じる。両条文は、情報提供を要求しており、一方は外国人により二五%以上所有されている国内法人からの情報提供であり、他はアメリカ合衆国内で事業を展開する外国法人からの情報提供である。⁽⁹⁾ 納税者が会社内部取引の取扱を支持するため税務調査の段階において適切な情報を提供できない場合、適正な取扱は内国歳入庁による単独裁量で決定される。⁽¹⁰⁾ これら条文の立法史が強調するところによれば、裁判所は稀な状況の場合を除いて、歳入庁の決定を覆すことはできない。⁽¹¹⁾ 財務省の主張によれば、これらのルールはU.S納税者に適用されるルールと類似しているが、しかし、明らかにこれらのルールは類似していない。会社内部取引の価格のケースでは、たとえば、すべての納税者は歳入庁が不足額を主張するに当たり専断的に行爲した事実について立証責任を負っている。歳入庁の決定が明らかにより大きな重要性を与えられているので、六〇三八A条および六〇三八C条が適用される納税者はより少ない権利を有しているようにみえる。

これらの条文は、租税債権執行上の「手続的」必要性に基づき正当化しうるかどうか議論の余地があるにもか

かわらず、明らかに外国人に所有されたUS法人および合衆国で事業を展開する外国法人に対しより重い立証責任を課している。このように、それら条文は、典型的な条約上の無差別取扱条文の一又は二以上を違反しているようにみえる。おそらくは、すべての納税者は税務調査の段階で情報を提供することを強制されるか、又は裁判所に情報を提出することを禁じられる。この問題は外国法人にのみ特有なことではない。

- (5) Treas. Reg. § 1.882-4(a)(2) and (3).
- (6) Treas. Reg. § 1.874-1, (a), (b)(1)-(4).
- (7) Treas. Reg. § 1.882-4(a)(2) ; Treas. Reg. § 1.874-1(a).
- (8) See T. D. 8322, 1990-2 C. B. 172.
- (9) IRC §§ 6038 A(a), 6038C(a).
- (10) IRC §§ 6038 A (e) (3), 6038C (d) (3).
- (11) See H. R. Conf. Rep. No. 386, 101st. Cong., 1st. Sess. 594-95 (1989).

二 追加的な記録類の保存と情報提供

内国法人又は内国法人に支配された内国納税者の場合より、外国納税者又は外国人に支配された国内企業に対し一層の情報提供又は異なる記録類の保存を求めることは、差別取扱であろうか。一九九六年OECDモデル条約二四条五項は、一九八一年USモデル条約二四条五項と同様に、外国人に所有され又は支配されている自国企業について、国内納税者によって支配された内国法人が課せられ又は課せられうる「租税もしくはこれと関連した要件と異なる又はそれより重い租税もしくはこれと関連のある要件」を課することを禁じている。

内国歳入法典六〇三八A条は、外国関係企業との取引を報告するよう申告法人に一般的に要求している。US所有者のUS法人は、六〇三八A条の求めるような、分離情報申告書 (separate information returns) 又は事業

部制 (separate lines of business) に基づきみずからの会社内部取引を報告しないので、この条文が差別的なものであるかどうか議論の余地がある。六〇三八 A 条に関する最終規則 (final regulations) の前文において、財務省は次のように言明する。多数の条約中の無差別取扱条項の適用可能性の観点から、財務省は、外国法人の U S 所有者に課せられた報告義務よりも重い負担を、外国人に支配された国内企業に課さないように、規則案を修正して⁽¹²⁾いた。このような比較は正当でありうるが、しかし、技術的には、モデル条約二四条五項にいう要件が実際に満たされているかどうかは、明白でない。

議会は、六〇三八 A 条の報告要件が差別でないと、明らかに考えていない。なぜなら、当該条文の目的は、そのような法人の外国人所有関係によってもたらされる「ユニークな租税行政問題を認識する一方で」「資本所有関係にかかわらず U S 法人に対し相応の報告義務」を課すことである。

結局、合衆国行政会議報告書は、もし当該新規要件が無差別取扱条項と衝突するのであれば、当該制定法は条約を override する、と言明している⁽¹³⁾。

ユニタリー税方式に関して、州報告および記録類保存要件はまた条約の無差別取扱条項に基づくいくつかの請求を引き起こしている⁽¹⁴⁾。

(12) See Chief Counsel Directive Manual Transmittal (42) 910 (Sep. 12, 1991).

(13) See H. R. Conf. Rep. No. 247, 101st. Cong., 1st. Sess. 1301-02 (1989).

(14) 参照' Goldberg, *Sanford H. / Peter A. Glitchich*, Treaty-based nondiscrimination : Now You See It Now You Don't, 1 Florida Tax Review 78 (1992).

三 除斥期間についての法改正

外国取引の税務調査が困難である結果、一九九〇年法律案は、納税者が延期又はその他の行為によってその取引についての期限内税務調査を妨げた、と歳入庁が決定した場合には、通常三年間の除斥期間を外国法人又は二五％以上の外国株主のいる国内法人について六年間に延長する権限を内国歳入庁に賦与しようとした。⁽¹⁵⁾ この提案は、典型的な合衆国所得税条約中の無差別取扱条文を侵犯しているとして批判をうけた。⁽¹⁶⁾ このような条文はこの条文がどのように運用されるかによって左右されようが、特定のケースでは差別でありうるであろう。

(15) H. R. 4308, 101st. Cong., 2nd Sess. (1990).

(16) See Task Force of A. B. A. Comm. on U. S. Activities of Foreigners and Tax Treaties, ABA Comments on the Foreign Tax Equity Act of 1990 (H. R. 4308 & S. 2) 410, 19 Tax Mgmt. Int'l J. 503, 504 (1990); Note Verbale from the Delegation of the Commission of European Communities and the Embassy of Ireland to the U. S. Department of State, in Highlights and Documents, Aug. 14, 1990, at 1757-58.

四 事前回答

興味深い財務省法務顧問官 (General Counsel) の覚え書き⁽¹⁷⁾は、初期の三六七条が合衆国の事業取引に従事した外国法人に適用されたので、差別的であった。問題の取引時に、法人の組織変更時に認識されるべき利得はどの程度かを決定するにあたって、当時の三六七条の規定によれば、取引そのものよりもむしろ、当該取引が合衆国所得税の回避をその主たる目的の一つとして有するそうした計画を有していなかったと、内国歳入庁が認定しうる場合を除いて、外国法人は法人 (a corporation) として考えられないというものであった。この取引は、それぞれ合衆国内に支店を有する二つの日本法人の合併に関するものであった。関係の条約は、アメリカ合衆国・

日本の間における友好、通商および航海条約であり、一九五三年一〇月三〇日発効のものであった。⁽¹⁸⁾

法務顧問官の覚え書きは、無差別取扱条項を適用できないと結論した。内国歳入庁は、租税行政条文の適用が条約上の無差別取扱条項と衝突しうるとする見解を自覚していなかったといわれている。⁽¹⁹⁾ 差別取扱が租税行政の目的のためにのみ存する場合には、法務顧問官の覚え書きはそれを受けいれられるものと考えた。さらに、法務顧問官は、これを、当該友好、通商、航海条約における「賦課及び徴収に関する要件」という語句を付される類型の条文と考えていなかった。法務顧問官の覚え書きが結論した、この語句は、租税の賦課徴収に関する法定の制限、不足額の納付通知書の発行、過誤納に対する利払い、還付請求権および租税裁判所への出訴権のような事項をその対象としようとしていた。また、法務顧問官の覚え書きは次のように言明する。「当該条約の各当事者が内国歳入法三六七条のようなアメリカ歳入法の租税行政にとって必須の条文の適用を条約により修正する意図を有している、といった徴憑は存在しない。⁽²⁰⁾」しかし、A L I⁽²¹⁾および条約解釈の標準的方法は、三六七条の適用の修正が後に発効した条約⁽²²⁾によって要求されうるのであるということを示唆していた。

(17) G. C. M. 35444 (Aug. 21, 1973).

(18) アメリカ・日本所得税条約は一九七二年に署名され、そして無差別取扱条項を含んでいなかった。みよ、Goldberg/Glicklich, supra note 14, 1 Florida Tax Review 80 (1992).

(19) G. C. M. 35444.

(20) G. C. M. 35444.

(21) American Law Institute, Federal Income Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, Proposal on United States Income Tax Treaties [Hereinafter "A. L. I. Treaty Project"], 253 (1992).

(22) a later-enacted treaty.

第三節 源泉税

一般に納税者が源泉地国に恒久的施設を有していないかもしくは事業を営んでいない場合、又はその所得が当該事業もしくは恒久的施設に実質的に関連もしくは帰属していない場合、粗所得ベースに基づく源泉税が、純所得ベースに基づき算定される租税に代わるものとして受けいられている。このアプローチは、一般に、純所得に対する税率が源泉税率よりもはるかに高かった時代に、アメリカ合衆国で一般に用いられていた。しかし、個人について純所得税率が今日一般的に三〇％を下回っているので、三〇％での源泉税率を維持する理由は、もはや今日では有しないか、わずかであろう。しかしながら、条約はたいいてい源泉税率を一五％以下に引き下げており、かつこのような軽減税率は純所得ベースに基づく課税の代用物として正当化されうるであろう。無差別取扱であるためには、その前提条件は、必要経費（B）が大きいので、源泉徴収をうける所得（A）がほぼ純所得（C）に相当する金額（ $C=A-B$ ）であらねばならない。⁽²³⁾これがそうでない場合には、粗所得に対する源泉徴収は差別的であろう。

例えば、通例、賃貸所得は高収益率の純所得でない、という事実が認識されている。これの代償措置として古い条約は、純所得ベースによる課税の選択を外国納税者に認めていた。これと類似して、無形資産からのライセンス使用料所得は、成功報酬（contingent payments）として取り扱われるとき、粗所得ベースの調整のための相殺を許容していた。さもなくば、無形資産からの使用料所得に帰属しうる控除額、例えば支払ったライセンス使用料は、無視される。

利子はさらにやっかいな分野である。源泉徴収の目的上考慮に入れない借入金利子の支払を利子受取人が相殺させることは通常でない。もし、外国納税者が全世界所得申告書を提出し、そしてその支払い利子の損金算

入（控除）を認められるのであれば、純所得ベースに基づく課税を選択することを外国納税者に許可することは、この問題のありうる解決方法であろう。一九三六年以前は、外国納税者はアメリカ合衆国で純所得課税を選択することを許されていた。⁽²⁴⁾ この選択肢にかかわる問題は、執行上のものであり、類似の租税行政上の問題である。しかし、執行は本当は問題でないかもしれない。なぜなら、粗所得に対する源泉徴収は、つねに「バックアップ」執行メカニズムとして利用されうるのであるからである。外国の損金算入（控除）事項の税務調整と同様に、租税行政の事項は、ひとつの問題でありえよう。おそらくは、このような問題は解決されうるのである。なぜなら、アメリカ合衆国は、納税者の条約締約国から条約に基づいて情報を得ることができ、そしてそうした締約国は一般に類似の税率で租税を課しているからである。

ALI は明らかに、源泉税のケースに無差別取扱は存しないと考えている。なぜなら、源泉徴収にかかわる詳細な事項は、源泉税率の設定にあたって、条約当事国と特別に交渉されているからである。⁽²⁵⁾ 一般には、この結論は正しいかもしれないが、しかし、合衆国内法による源泉税率の改訂は、その論証を薄弱であるように思わせる。さらに、差別取扱が特殊な納税者の事実関係を用いてテストされるならば、この結論は多くの事例で疑問とされるかもしれない。最後に、ここでの差別取扱とは居住地に基づいており、国籍によらないので、二四条一項による差別取扱は存在しないといえるかもしれない。

(23) しかし、みよ Rev. Rul. 80-222, 1982-2C. B. 211 を修正する Rev. Rul. 8) 9-91, 1989-2 C. B. 129.

(24) みよ Revenue Act of 1934, § 214 (a).

(25) A. L. I. Treaty Project, supra note 21, I. A. 3 and III, at 257, 263.

第四節 収益減額規定

近時、アメリカ合衆国内国歳入庁法典は、関係非課税団体への「収益を減額する (earnings-stripping)」支払について利子控除を限定するため、修正された⁽²⁶⁾。その法条によれば、法人によって関係非課税団体に支払われ（又は発生され）た特定の利子は、損金算入できない⁽²⁷⁾。支払者たる法人の総利子所得を越える総利子支出の超過額が当該法人の調整済み課税所得の五〇%を越える範囲において、その損金算入は否認される⁽²⁸⁾。支払者たる法人が課税年度終了の日に一五〇%を越える自己資本に対する負債の比率をその利子は損金算入できない⁽²⁹⁾。ある納税者が、受取利子に関して合衆国によってまったく租税を課されていないならば、受取利子に関して非課税として取り扱われる⁽³⁰⁾。合衆国と外国とのあいだの条約が、納税者の関係者に支払う利子に対して課されるUS税率を引き下げている場合、当該関係者が非課税として取り扱われており、そしてその利子は、一定の範囲で⁽³¹⁾、損金不算入として取り扱われる。

この収益減額規定（利益剥奪条項）案が議会で提案されたのち、多数の納税者の代表者は、当該法案規定がUS条約の無差別取扱条項に違反している旨を強く主張した⁽³²⁾。しかし、合衆国行政会議報告書は、以下のように言明してこの主張に回答した。

委員は、同会議の合意が条約を侵犯しないと信じている。この信念は、いくつかの要因に基づいている。まず、委員の信ずるところによれば、この条項は類似の状況にある者を類似して取り扱っているから、この条約のもとには差別禁止取扱は存しない。この目的にとって、どの人が類似の状況にあるかを決定することは、US法人からの利子所得に対し課せられている又は課せられていないUS租税を参照することによって、適切になされている⁽³³⁾。これは、US課税管轄権から離れる支払は、適切な状況にあるという見解と整合しており、また、合衆国の

者 (a US person) にならず課せられない租税を合衆国によって課せられる、といった条約と整合している。

委員の分析は外国税を無視する点で明らかに正しい。一九八一年 US モデル条約二四条によれば、ある外国人が合衆国によってより重い租税を課されているかどうかを決定するに当たって、合衆国の租税だけが考慮に入れられた。二四条一項の規定によれば、一方の国の一国民は「他方の締約国」においてより重い租税又はこれに関連する要件を課せられてはならない。US モデル条約二四条三項⁽³⁴⁾の規定によれば、一方の国の一企業の恒久的施設に対する課税は「他方の締約国」において不利に課せられるべきでない。US モデル条約二四条五項⁽³⁵⁾は外国人に支配された企業に適用されるが、この企業は、その企業の所在する国において差別的課税を課せられるべきでない。

他方、収益減額規定 (利益剝奪条項) の利子限定は、OECD コメンタリーおよび ALI 勧告にみられる見解を含め、それでも、基本的な無差別取扱原則を侵犯しているように思われる。

- (26) IRC §163 (j).
- (27) IRC §163 (j) (1) (A).
- (28) IRC § (j) (2) (B) (i).
- (29) IRC §163 (j) (2) (A) (ii).
- (30) IRC §163 (j) (3) (A).
- (31) IRC §163 (j) (5) (B).
- (32) See H. R. Conf. Rep. No. 386, 101st. Cong., 1st. Sess. 568 (1989).
- (33) 同前 H. R. Conf. Rep. No. 386, 101st. Cong., 1st. Sess. 568 (1989).
- (34) OECD モデル二四条二項。
- (35) OECD モデル二四条四項。

第二章 総説

モデル条約二四条⁽³⁶⁾は、租税条約で採用されている無差別取扱規定を考えるうえで我々の出発点となる。同条は二つの主要な目的を有する。まず第一は、第一項において、相手締約国の国民（個人又は会社を問わず）、第三条一項（f）に定義されている国籍に対し課税するにあたり、一方の締約国によるいかなる種類の差別取扱をも禁止することである。また、第二項において、無国籍者のための類似の保護規定が存在する。第二の目的は、三つのケース（いずれも事業所得に関係している。）について、他方の締約国の居住者と関係のある一方の締約国による差別取扱を禁止することである。一に、第三項において、事業所得の帰属する恒久的施設、二に、第四項において、事業利益を計算するにあたって、相手締約国の居住者に対し支払われ利子、ライセンス使用料およびその他の支払金の控除（損金算入）、三に、第五項において、相手締約国の居住者によって所有されている企業、がその三つのケースである。別の機会を得て、これらを無国籍者、恒久的施設、支払金控除（損金算入）および所有関係による無差別取扱条項としてそれぞれ論究することとしたい。モデル条項は、これらの要件を、第六項において、地方公共団体によって課税される租税を含め、すべての種類の租税に適用している。これらの条項はすべての者（person）に対する課税に適用されるのであって、所得に適用されるのではない⁽³⁷⁾。したがって、国内源泉所得とくらべて、国外源泉所得を課税するにあつての差別取扱は、本条の対象ではない。

一九九六年OECDモデル条約二四条の無差別取扱条項は真の平等条項ではない。その条項は、内国人と同じ権利を外国人に賦与するものではなく、また同じ義務を外国人に課すわけでもない⁽³⁸⁾。広い意味での平等条項のもとにおいて、もし居住者又は国民がその者の全世界所得に対して租税債務を負うならば、非居住者又は外国人も

また、等しく同一の租税債務を負うべきであろう。この帰結は明かに租税条約上の無差別取扱条項によって意図されていない。外国人が租税債務を負う場合にのみ、無差別取扱条項は、外国人が国民に対する租税法律要件より不利な租税法律要件に服さないということを要求している。これらの租税法律要件には、課税客体に関する法律要件要素として分類されうるもの（例えば、事業目的に関連する支出の損金算入、租税特別措置法の適用可能性）と、納税義務者の者（person）に関する法律要件要素として分類されうるもの（例えば、個人に関して、医療費控除）とがある。もし条約上の無差別取扱原則又は国内法上の無差別取扱原則のもとで、ある国が、ひとつの租税管轄権と同時に結びつく要素（国籍又は居住地）を生じさせる状況を中立的に取り扱う義務を負っているならば、その国はそうした無差別取扱原則の範囲を限定しようとするであろう。⁽³⁹⁾

実際、どの国も無差別取扱ルールの普遍的根拠として「居住地」の判断基準を用いているわけではない。居住地は、所得税債務についてほとんど一般的に用いられている結節要素である。同様に、無制限納税義務を国民に課すことによってその課税権を行使する国々は、租税に関する一般的な無差別取扱の要請から国籍を排除しようとするであろう。もしある国がそのようにできないなら、無制限納税義務と制限納税義務とを区別するその国のシステムは、無制限納税義務者だけが利用しえた便益が今や制限納税義務者にまで拡大されなければならないという限度において、損傷するであろう。⁽⁴⁰⁾

ある国がいかなる理由にせよ、その国が同時に結節要素として用いている一つの根拠（国籍又は居住地など）に基づいてその国の租税上の取扱に差異をつけることだけに自制することに合意する場合であっても、その国は、国外の国民又は非居住者が自国内の源泉から受領するさまざまな類型の所得に対しその国が課税する、そうした態様にこの自制を限定しようとするであろう。その国は、自国の無差別取扱ルールを（事業目的に関連しない）所得控除、所得免除および税額控除にまで拡大すべきでない。例えば、ある国が結節要素として居住地と源泉地

を使用する場合、同国内の源泉から生ずる事業所得を有する非居住者についての無差別取扱は、居住納税者の利用できると同じ所得控除の権原をその非居住者に賦与するものとして理解されうるであろう。しかしながら、無差別取扱ルールは、——医療費控除のような——便益をその対象とすべきでない。なぜなら、このような便益は、居住者が無制限納税義務者であるだけの理由で、居住者に供与されているからである。無差別取扱ルールから後者の便益を除外する理由は、無制限納税義務者がかれらの個人的な担税力に基づいて課税をうけるのに対し、制限納税義務者の課税は、課税客体を指向するものであるという点にある。

(36) OECDモデル条約二四条の最初の項、無差別取扱条項は、次のとおりである（参照、本田光宏編・平成七年度版・租税条約関係法規集）。

1、一方の締約国の国民は、他方の締約国において、特に居住地であるかにかんして、同様の状況にある当該他方の国の国民が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と異なる又はそれよりも重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。この1の規定は、第一条の規定にかかわらず、両締約国の一方又は双方の居住者でない者にも、適用される。

(37) *みち Arnold, Brian, J., Tax Discrimination against Aliens, Non-residents, and Foreign Activities: Canada, Australia, New Zealand, the U. K. and the U. S., Toronto, 1991.*

(38) *Plagnel, Bernard, Les clauses de non-discrimination incluses dans les conventions internationales conclues par la France (impts directs), Droit Fiscal - Juris Classeur Périodique, Vol. 36, No. 26 (June 1984), 870 ; Raad, Kees van, Nondiscrimination in international tax law, Deventer 1986, p. 73.*

(39) *Raad, C. van, Non-Discrimination, The British Tax Review 1981/1, 43.*

(40) *van Raad, supra note 3, p. 73.*

第一節 OECDモデル条約二四条の解説

一 主な特徴

モデル条約二四条は二重課税法上の無差別取扱の原則を規定している。同条文は、締約国の国内法が租税法上の不利益取扱の契機をつくりだしてはならない四つのメルクマールをあげている。一は、国籍⁽⁴¹⁾、二は、国内の外国人による恒久的施設の維持⁽⁴²⁾、三は、あらたに一九七七年モデル条約に取り入れられた利息、ライセンス使用料およびその他の対価の国外への支払⁽⁴³⁾、四は、外国人の国内企業への資本参加⁽⁴⁴⁾。すなわち、二重課税条約の無差別取扱は、(1) 国籍⁽⁴⁵⁾、(2) 一方の締約国の居住者(個人及び法人)に⁽⁴⁶⁾対し、他方の締約国は、(a) その一方の締約国の居住者が他方の締約国内に有する恒久的施設⁽⁴⁶⁾、(b) 当該一方の締約国の居住者が他方の締約国に居住している債権者又は受領者に支払った場合におけるその利子、使用料及び支払金⁽⁴⁷⁾ならびに(c) 当該一方の締約国の居住者によって所有され又は支配された他方の締約国の物体会社及び人的会社⁽⁴⁸⁾について、差別取扱をしてはならない。

第一項によれば、相手締約国の国籍者が同国に居住していない場合であっても、その者の不利益取扱は禁じられている。第二項ないし第四項⁽⁴⁹⁾によれば、相手締約国の領域に居住するすべての者の不利益取扱は禁じられている。二重課税条約上の無差別取扱に関する前記諸規定はそれぞれ独立して並行して適用しうる⁽⁵⁰⁾、それらのあいだに特別規定または選択肢の關係は成立していない⁽⁵¹⁾。また、原則として二重課税条約の適用対象に該当しない租税⁽⁵²⁾であっても、無差別取扱原則は締約国のすべての種類と名称の租税に⁽⁵³⁾妥当する。

二四条は国際法上の差別保護の特殊ケースを定めている⁽⁵⁴⁾。すくなくとも国際法主体が直接に差別取扱をうける場合には、一般的な国際法上の無差別取扱は、従来、基本的人権の分野についてのみ承認されてきて⁽⁵⁵⁾いる。とく

に経済活動は例外とされている。例えば、特殊な差別禁止の一覧が作成される⁽⁵⁶⁾。特殊な租税上の無差別取扱原則は——平等取扱条項の形で——二国間の友好、通商および航海条約ではつとに受け入れられている⁽⁵⁷⁾。このような条約類の一般的目的規定に対応して、無差別取扱および平等取扱条項は、締約国間における経済関係の発展に寄与するものである。無差別取扱および平等条項は、相手締約国における事業活動の遂行にあたって、外国投資家を保護するものである。

二重課税条約の（課税権）配分規定（OECDモデル租税条約六条ないし二二条）はそれぞれ特定の所得類型だけに妥当するのに対し、モデル条約二四条の効果はそれを越えて及んでいる。二四条に違反して特定グループのひとつとを差別取扱する、国内法の規定すべては、条約の無差別取扱がはたらく範囲で、制約をうける。自国の国民ないし居住者に妥当する法条がそこで問題となってくる。他方、二四条の意義は、国際的な租税ハーモニゼーションにとって過大評価されるべきでない⁽⁵⁸⁾。

国内租税法の諸条文が二重課税条約の無差別取扱規定と対立または矛盾する場合、ならびにこのような相剋のため国内条文が修正される場合、いずれも、このような相剋や修正は、締約国の一方のみに影響を及ぼす。

二重課税条約は、例外なく相互主義による無差別取扱を規定している⁽⁶⁰⁾。もともと、二四条は、他方の締約国が差別取扱していないことを前提としているわけでもないし、また、同条は、他方の締約国によって当該一方の締約国の自国民に適用される原則と類似の原則に従って当該他方の締約国の国民を取り扱うよう当該一方の締約国に要求してもいない。

(41) 一九九六年OECDモデル条約二四条一項、二項およびUNモデル条約二四条一項ないし三項、USモデル条約二四条一項、二項。

(42) 一九九六年OECDモデル条約二四条三項およびUNモデル条約二四条四項。

- (43) 一九九六年 OECD モデル条約二四条四項および UN モデル条約二四条五項、US モデル条約二四条四項。
- (44) 一九九六年 OECD モデル条約二四条五項および UN モデル条約二四条六項、US モデル条約二四条五項。さらに直接的差別取扱と間接的差別取扱の細分について、*Rad, C. van*, supra note 4, BTR 1981, 43, 44.
- (45) 一九九六年 OECD モデル条約二四条一項ないし二項。
- (46) 一九九六年 OECD モデル条約二四条三項。
- (47) 一九九六年 OECD モデル条約二四条四項。
- (48) 一九九六年モデル条約二四条五項。
- (49) UN モデル条約三項ないし五項。
- (50) *Vogel, Klaus*, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 3. Aufl. München 1996, Art. 24, Rz. 118.
- (51) *Vogel, Klaus*, Das Verbot der Betriebstäändiskriminierung im Körperschaftsteuerrecht, AWD 1970, 349, 351.
- (52) 一九九六年 OECD モデル条約二四条六項。しかし、若干の日本二重課税条約においては、無差別取扱は、当該条約の対象である租税についてのみにあてはまる(対アメリカ合衆国、対インド、対インドネシア、対オーストラリア、対カナダ、対シンガポール、対タイ、対中国、対トルコ、対パキスタン、対マレーシア)。この点について、条約の概観は、本稿(第二章二節一、三章四節一)、*Vogel, K.* (Fn. 50), DBA², Art. 24, Rz. 177, 178.
- (53) OECD および US モデル条約二四条六項、UN モデル条約二四条七項。例えば、一九八一年 US モデル条約では、無差別取扱ルールは、締約国の一方によって又は締約国の地方政府によって課せられる「あらゆる種類と名称の租税」に適用される。例えば、この規定は、「連邦遺産税、贈与税などならびにすべての州税と地方税をその対象とするであろう。
- (54) みよ、*Vierdag E. W.*, The Concept of Discrimination in International Law, 1973.
- (55) 代表的なものとして、*Parisch, Karl Josef*, Discrimination against Individuals and Groups, in: *Encyclopedia of Public International Law*, Vol. 8 1985, 13. 4ff.; *Rad, K. van*, supra note 3, p. 5.
- (56) 例えば、参照「関税及び貿易に関する一般協定(ガット)二三条、一四条、石炭鉄鋼に関する欧州共同体条約四條、EEC 条約七條、五二条二項。みよ、欧州裁判所「EG-Kommission v. France, Case No. 270/83.

(57) 日米通商航海条約前文、二三条、日ソ通商条約四条。US条約について、*Raad, Kees van, A Survey of the U. S. FCN Treaties, Tax Management International Journal* 1986, 135ff.; シュンツェン⁶¹ 参照。シェン帝国とコロンビア自治国とのあいだの友好、通商および航海条約 (Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen dem Deutschen Reich und dem Freistaate Columbien vom 23. 7. 1892, RGBl. 1894, 471.) 三条二項、さらに、ドイツ帝国とアメリカ合衆国とのあいだの友好、通商および領事条約 (Freundschafts-, Handels- und Konsularvertrag zwischen dem Deutschen Reich und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 8. 12. 1923, RGBl. II 1925, 795.) 八条、一九二五年一月三十一日付ドイツ・イタリア通商条約 [RGBl. II 1925, 1020] 七条、オランダ・USA通商条約中の無差別取扱について、*Raad, K. van, Nondiscrimination*, supra note 3, 213ff.

(58) 二重課税条約の国内法に対する関係について一般的に、みよ、木村弘之亮「二重課税条約の解釈」法学研究六八巻六号（一九九五）三四頁、*Vogel, K. (Fn. 50), DBA³, Einleitung* Rz. 45f., 124a f.

(59) しかし、参照 *Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik III Rdnr. 284.*

(60) 一九九六年OECDモデル条約二四条。国連モデルも、その第三項（国民の定義）を除いて、これと同一である。若干の日本二重課税条約は、これと異なり、まったく無差別取扱条項をおいていない（対オーストラリア、対ニュージーランド）か、又は最恵国条項をおいている（対ソ連）。この点について、二重課税条約の概観は、本稿（四章四節一）、*Vogel, K. (Fn. 50), DBA³, Art. 24, Rz. 6.*

二 適用対象

モデル条約二四条の無差別取扱規定は、差別取扱からの保護を定める他の諸規定（二重居住地及び政府職員、相互主義。OECDモデル条約四条二項、一九条及び二五条一項）における国籍とは別に、国籍がOECDモデル条約のなかで言及されている唯一の規定である。それにもかかわらず、ある人たちは、相手締約国の居住者に対する差別取扱の禁止を期待していたのかも知れない。このような禁止は、国際連盟の時代にメキシコ及びロンドンモデル条約草案⁽⁶¹⁾に見られたものであった。しかし、ユーゴスラビアとソ連だけが通常かれらの条約の中で、国籍に

よる無差別取扱条項でなく、居住地による無差別取扱条項を採用している。⁽⁶²⁾ もっとも、そのような条項は少数ではあるが、主として古い条約中にも見られる。⁽⁶³⁾

とくに、すでに国際法または国内法により明らかになる無差別取扱または平等取扱の要請をモデル二四条の条文は補充している。「市民的および政治的権利に関する国際規約」⁽⁶⁴⁾ 二六条は、この条約を締結しているすべての国に対して、普遍的な平等取扱の要請を定めている。この平等取扱の要請の解釈について、オランダ最高裁判所 Hoge Raad の裁判⁽⁶⁵⁾における Molmaker 法務総裁の結論部分に、包括的な論述がみられる。特殊な無差別取扱はたびたび友好、通商および航海条約にみられる。⁽⁶⁶⁾ 日本では、モデル条約二四条は憲法一四条の憲法上の平等原則とならんで位置づけられている。国際法と異なり、憲法はその第一四条一項のなかで、法的不平等の一般的禁止を定めている。しかし、法律による細分化は、これによって排斥されてはいない。すなわち、憲法一四条一項は、「すべての国民は、法の下に平等であつて」「本質的に同じものを同じでなく取り扱うこと」⁽⁶⁷⁾のみを禁じている。

その際、二つの事実関係が「本質的に同じ」であるのは、ひとつの法律上の細分化について実質的にもっともな理由が完全に提示されている場合を除いて、つねにそうである。⁽⁶⁸⁾ かくして、憲法は立法者に広い立法裁量を委ねている。この判断余地は、法律上の差異が合理的な、実質的に正当化される理由を欠いているため恣意的であるところではじめて、その限界をこえてしまう。憲法一四条一項の列挙事項がモデル条約二四条により近い関係にある。この一四条一項は、一定の事実上の相違点、すなわち、人種、信条（信仰、宗教若しくは政治的意見）、性別、社会的身分又は門地を理由として「経済的關係において」不利益な差別取扱または特権を与えることを禁じている。

しかしながら、二四条は、これと対照的に、なんら平等取扱の要請ではなく、もっぱら無差別取扱ルールである。すなわち、同条は、有利な取扱を禁じているのではなく、不利益な取扱だけを禁止している。たんに同条は、

特定の具体的に叙述された事実関係を理由として、同規定によって保護された人々を自国の国民または居住者より一層悪く取り扱うことを禁じているにすぎない。

二四条二項の無国籍者規定は、それが他方の国の居住者に適用される限りにおいて、特殊なクラスの居住者に対する差別取扱の禁止である。若干の国は、とくに、一方の国が居住地に基づいてのみ居住者と非居住者とを區別しうると規定することによって、居住地による無差別取扱規定の反対を定めている。⁽⁶⁹⁾ モデル条約は、例えば、非居住者への支払に対する源泉徴収税について、居住者と非居住者との相異なる取扱を基礎としているので、相手締約国の居住者に対する差別取扱を禁止する一般条項は通常余りに広すぎるであろう。少なくとも、それが投資所得を排除している場合を除いては、そうであろう。

(61) Mexico Model, art. XV, London Model, art. XVI (London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text, League of Nations, Fiscal Committee, C. 88, M. 88, 1946. II. A., Geneva, November 1946) モデル草案は一方の国の居住者の租税と他方の（源泉地）国の居住者または国民のそれとを比較していた。これらの無差別取扱条項は他の租税にまで拡張適用されなかった。また、遺産及び相続に関するロンドンとメキシコモデル条約のなかに無差別取扱規定は存しなかった。

(62) 他方の国の居住者を（モデルにおけるように）無差別取扱条項を適用する国の国民と比較する、ソ連条約として一九八一年オーストリア・ソ連条約、一九八〇年ノールウェー・ソ連条約がある。他方の国の居住者を（モデルにおける課税国の国民とは正反対に）第三国の居住者と比較する、ソ連条約として、一九八七年ベルギー・ソ連条約（国籍に加えて）、一九八五年カナダ・ソ連条約、一九九〇年中国・ソ連条約、一九八六年デンマーク・ソ連条約（国籍に加えて）、一九八七年フィンランド・ソ連条約、一九八一年ドイツ・ソ連条約、一九八六年オランダ・ソ連条約（国籍に加えて）、一九八六年スイス・ソ連条約（国籍に加えて、ただし、個人には不適用）がある。（他方の国の国民に加えて）第三国の国民を（モデルにおけるように）無差別取扱条項を適用する国の国民と比較する、ソ連条約として、一九八六年日本・ソ連条約がある。ユーゴスラビア条約はすべて、他方の国の居住者を無差別取扱条項を適

用する国の居住者と比較する。一九八五年キプロス・ユーゴ条約、一九八一年チェコスロバキア・ユーゴ条約、一九八五年ハンガリー・ユーゴ条約、一九八三年ノールウェイ・ユーゴ条約、一九八六年ルーマニア・ユーゴ条約、一九八五年スリ・ランカ・ユーゴ条約。

(63) 三つの現行イギリス条約にもその例が見られる。一九七〇年バルバドス・連合王国条約、一九八四年フォークランド・連合王国条約及び一九六六年シンガポール・連合王国条約がそれである。

(64) 一九六六年二月一九日採択(国連第二一回総会), UNTS Vol. 999, p. 171.

(65) Polno, 24694, BNB 1988/302 (ven J. P. Schelkens の注釈付き).

(66) ねれごごべ' み' Raad, K. van, Nondiscrimination, supra note 3, p. 34; Raad, K. van, (supra note 57) TMJ 1986, 135, 143ff.

(67) BVerfG-Urteil 2 BvG 1/51, vom 23. 10. 1951, BVerfGE 1, 14, 52 (確立した判例)。

(68) 平等原則についての連邦裁判所の裁判例についての要約は' Vogel, Klaus, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DSJG 12, 1989, 123ff., 138f.

(69) 例えば、一九八二年アメリカ合衆国・オーストラリア条約、一九八二年ニュー・ジラランド・オーストラリア条約など。

三 差別取扱とは

裁判所が日本国憲法の適正手続条項及び平等保護条項に基づく各種請求を評価するに当たって困難であるのと同様に、差別課税についての請求は評価するに困難をもたらすようである。いかなる種類の不平等取扱が禁止された差別取扱のレベルで生じるかについて決定することはひとつの問題である。平等な取扱が存在するかどうかを決定するうえで何人が何人と比較されるべきかを決定することも、もうひとつの問題である。最後に、おそらく異なる段階の問題であるとしても、もし差別取扱がみられるならば、何が適切な救済策であろうか。

1 平等保護条項

若干の日本の裁判所は条約上の無差別取扱条項に基づいて生じている諸問題を取り扱っている。若干の方針を示していると考えられる憲法一四条の平等保護条項を解釈している一群の法律がある。平等保護条項いわく、「すべての国民は、法の下に平等で」（憲法一四条一項）ある。この条項は、類似の状況にある者は、一方の国の法令に基づいて同様に取り扱いわれることを保障しているので、同条項は所得税条約の無差別取扱条項について一般的目標と共通であるようにおもわれる。

平等保護条項を解釈したことのある裁判所は同一の取扱を要求しているわけではない。実際、裁判所は差異のある人々のあいだにおける恣意的でない識別を受け入れようとしているようである。「合理的基準テスト」と称されている、適用基準は三つの部分に細分される。(1)分類 (classification) は表面的な差異よりむしろ現実的な差異に基づいていなければならない。(2)区分 (distinction) は、分類のなされる目的にとって重要なものでなければならぬ。(3)差異のある取扱は、「全体として恣意的」であるような分類上の差異にとつて全く本質的に異なるものであってはならない。

憲法上の平等保護と条約上の無差別取扱とのあいだの明白な類似性にもかかわらず、相異なる基準は、その起源と目的上の差異を与えているそれら（憲法と条約上の関係規定）を解釈するうえで、受けいれられうるであろう。このため、平等保護基準を適用して、差別取扱が見い出されない場合でさえも、条約目的にとつての差別取扱は現存するかもしれない。

2 許されたる差異

「異なる又はそれより重い租税もしくはこれと関連のある要件」を解釈するに当たって、一九九六年OECD

モデル条約二四条に関するコメンタリー第一〇は、次のように言明している。ひとつの租税が同様の状況にある国民と外国人に課税されるとき、(1)それは課税標準および賦課課税の方法に関して同一の形式であらねばならない。(2)その税率は同一でなければならない。そして、(3)当該租税と関連した「手続要件」(申告、納付、時効期間など)は、国民に対するより外国人に対してより一層負担となるものであってはならない。⁽⁷⁰⁾しかし、實際上、徴収機構および申告要件の差異は、一方の国(日本)に居住しない相手締約国の居住者を日本の居住者と比較してみるときその状況が相異なるので、受けいれられている。⁽⁷¹⁾

さらに、一九九六年OECDモデル条約二四条に関するコメンタリー第五は、もうひとつの許されたる差異を承認している。無差別取扱条項は、自国の公共団体や公共施設に租税特別措置(special taxation privileges)を供与している国に対し、同一の特別措置を他の国の公共団体や公共施設に拡張すべき義務を課すものと解されてはならない。⁽⁷²⁾この免責は正当と考えられている。「なぜなら、そのような「公共」団体および「公共」施設がその国の不可欠な構成要素を成しており、かつそれらの状況がけっして他方の国の公共団体および公共施設の免責と比較しえないからである」。⁽⁷³⁾

これと類似して、OECDコメンタリーは次のように述べている。無差別取扱規定は、公益を目的として活動している民間の非収益団体に租税特別措置を供与している一の国に対し、当該一の国の利益のために活動しているのではない類似の団体に同一の特別措置を拡大すべき義務を負うものとして、解されるべきではない。この理由から、外国の国民を国内非課税団体と比較することは、不適当である。⁽⁷⁴⁾

(70) 一九七七年モデル条約二四条に関するコメンタリー第一〇。

(71) 一九七七年OECDモデル条約二四条に関するコメンタリー第一と第三。さらに、OECD租税委員会のDraft Double Taxation Convention on Income and Capital, para. 1 (2) (1963) によれば、「同様の状況にある」とは、

「法律および事実双方の点で本質的に類似の状況にある」ことを意味しうる。

(72) 一九七七年OECDモデル条約二四条に関するコメンタリー第五。

(73) 一九九四年OECDモデル条約二四条に関するコメンタリー第七。ただし、OECDコメンタリーは、この留保が収益事業を遂行する国営法人に適用することを意図するものではないと言明している。

(74) A. L. I. Treaty Project, *supra* note 21, at 258-59.

3 比較対象…同じ状況

より重要でまたしばしば論争されている問題は、一九七七年OECDモデル条約二四条一項における「同様の状況にある」という語句の意味および一九八一年USモデル条約二四条一項中の類似の文言の意味である。

「同様の状況にある」という語句は、同様の現実の状況を意味するように思われる。なぜなら、提起された問題は、当該状況が法律に基づき同様に取り扱われているかどうかである。このように「同様の状況にある」という語句は、テストをうける相異（例えば居住者対非居住者、恒久的施設対内国法人）を除いてすべての事実が同一であるそうした状態を指し示すものとして考えられるべきである。⁽⁷⁵⁾ OECDコメンタリーは、『同様の状況にある』という表現は、通常の租税法律および規則の適用の観点から、法律と事実双方の点で本質的に類似の状況におかれている納税者（個人、法人（legal persons）、パートナーシップおよび社団）を指し示している。⁽⁷⁶⁾ と言明する。何が「法律と事実双方の点で本質的に類似の状況」という文言によって意図されているかは、明白でない。Webster of the New International Dictionary 第三版は、「類似（similar）」を「共通の性格を有すること、非常に似通っていること、…本質又は必須において似通っていること」⁽⁷⁷⁾として定義する。事実の点で類似の状況とは、事実の点でわずかな相違、例えば既婚の納税者対未婚の納税者といったわずかな相違は無視されるべきであ

るということの意味するように思われる。法律上の類似の状況とは、もっと難しいコンセプトである。比較の対象とされる諸要素が係争の差別取扱のベースであるとすれば、その場合、かかる諸要素は単独では差別的ではないであろう。しかし、居住地のような諸問題は現実には法と事実の混じった問題であるかもしれない。おそらくは、これが OECD コメンタリーがここで意味しているものである。

(75) *Goldberg/Glicklich*, supra note 14, 1 Florida Tax Review, 87, (1992).

(76) 一九七七年 OECD モデル条約二四条一項に関するコメンタリー第三。

(77) *Webster's Third New International Dictionary* 2120 (1986).

4 一般的比較 vs 個別的比較

もうひとつの問題は、求められた比較が一般的なものか又は個別的なものであるかどうかである。コメンタリーに説明がないので、次のことが期待されるであろう。差別取扱が存在するかどうかを決定するには、(現実の) B 国国民と、同じ状況にある(仮定の) A 国国民とを比較しうるために、正確な比較が必要である。われわれはこの(仮定の) A 国国民を比較対象と呼ぼう。

A 国

B 国

仮定の A 国国民 vs 係争の B 国国民

ニュー・ジールランドの裁判例で論じられているように、『同様の (same)』という言葉は、比較対象の一樣性 (uniformity)、『厳密 (exactness)』を言外の意味として有している。この語句は、通常、おおざっぱに類似した状

況にあるということを意味しない。それは本質的に同一の状況にあることを意味し、そして国籍による無差別条項においてはそれは、国籍を除くすべての事項について本質的に同一の状況にあることを意味する⁽⁷⁸⁾。

しかし、これは、OECDコメンタリーの説明するケースではない。コメンタリーの説明によれば、「同様の状況にある」という表現は、「通常の租税法律および規制の適用の観点からみて、法と事実双方の点で本質的に類似の状況におかれている納税者を指し示す」⁽⁷⁹⁾この表現は、一九八六年オランダ・トルコ租税条約および一九八七年フランス・トルコ租税条約に再録されている。コメンタリーのフランス語版は「類似の法と事実の状況にある」(dans les circonstances de droit et de fait analogues)と注釈しており、コメンタリーの英語版にくらべモデル条約のテキストの意味からさらに遠く離れているように思われる。同一の状況よりむしろ類似の状況に言及することによって、コメンタリーが状況におけるマイナーな相違についての論議を妨ぐことを意図したことは疑いないであろうし、少なくとも事実の相違に関する限りそうである。しかし、これは反対の効果をもっている。フランス語版コメンタリーのため、裁判所および課税当局は、事実の状況に相違が考えられるという理由から二四条がさまざまなケースに適用されない、と論証することができたのである。そのような不適切な理由の一例として、フランスでは、非居住のフランス国籍をもつ個人によって所有されているフランス所在の住宅について譲渡所得税が免除されている⁽⁸⁰⁾。通達は、当初次のように論述していた。国内法が国籍による無差別取扱条項の実効性を守るそうした条約上の特別なルールが存在しない場合、この免除規定は締約国の国民に適用されないであろうと論じていた⁽⁸²⁾。その理由は次のとおりである。

「出国した在外のフランス国民は一般にフランスと密接な人的および経済的関連性を保っており、これらの人々の過半は再びフランスで居住したいと思っている」のであるから、一相手一締約国の国民はかれらと同様の状況にない。「フランスとのこのような特殊な関連性の維持のため、かれらは、フランスに住宅地を所有してい

る外国人の状況と異なる状況におかれている。」

同様の結果がフランス破棄院によって到達されているようにおもわれる。⁽⁸³⁾ フランス破棄院は、類似の事例（後掲ベルギー事例⁽²⁾）について、比較が可能であったし、その差別取扱が居住地というよりむしろ国籍によるものであり、したがって、禁止されている、と判決した。本事案は、その本店（*siège*、この文脈上登記本店（*registered office*）というよりむしろ、管理本店（*central administration*）を意味する。）がフランス国外にあって、そうした会社によって所有されたフランス「所在」不動産に対する三％年税に関するものであった。⁽⁸⁴⁾ フランスで設立された法人は実質的にフランス国外に管理本店をもちえない。なぜなら、フランス法によれば、法人又はその株主以外の者、例えば課税当局は、フランス国外に管理本店を有するフランス設立会社をフランス「籍」会社とみなすことができるからである。⁽⁸⁵⁾ 破棄院は次のように判断した。スイスにその本店を有するスイス設立会社に対して前記年税を課税することは、一九六六年フランス・スイス条約に基づく差別取扱の好例であり、⁽⁸⁶⁾ OECDモデル条約の形の国籍による無差別取扱条項およびスイスで設立されたことに基因する差別取扱は禁止されている、と判断した。状況は尋常ではない。なぜなら、三％税を度外視するとして、非居住会社は、会社に課税するに当たり居住地が国内法上用いられている判断基準でないで、フランス「籍」会社とまったく同様の態様で、フランス「所在の」不動産から生ずる所得および利得に対し課税をうけるからである。したがって、スイス「籍」会社は、その国籍を除いて、フランス会社と同様の状況にある。課税当局の論理、すなわちフランス「籍」会社と同様の状況にある外国会社だけが、フランスにその管理本店（管理支配地）を有する会社である、という見解は、正しく拒絶された。なぜなら、このことは、会社の課税にとって重要な考慮事項でないからである。租税債務が、国籍いかんを問わず管理支配地（管理本店）が国外にあることを理由に生じる、とする制定法によって当該判決を覆えそうとする試み⁽⁸⁷⁾は、破棄院によって無効と判断された。⁽⁸⁸⁾ なぜなら、国内法によれば、管理支配地（管理本

店）が国籍を決めるからである。

一般的比較は、関係の特殊事実を無視し、そしてその代わりに比較対象とされる納税者（a hypothetical taxpayer）およびその者の潜在的に適用することのありうる事実と状況を指定する。かならずしも明らかではないが、合衆国内国歳入庁もまた、フランスと同様に、一般的ベースに基づく無差別取扱規定を適用している⁽⁸⁹⁾。

二人の納税者の法的状況が大変に異なっている場合のケースをどのように取り扱うかに関するもうひとつの見解は、van Raad 以外の著者によって提唱されている。その見解によれば、先に述べた見解は、二人の納税者が、通常の租税法律と規則の適用の観点から、法および事実の双方の点において本質的に類似の状況におかれていなければならないといった、OECD コメンタリーの要件を悪意をもって無視している。したがって、この言明をなすに当たって、OECD コメンタリーは次のことを含意する。A 国国民が居住者と同じ態様で課税される場合における居住しない A 国国民のような、比較対象とされる納税者が存在しえないなら、比較は試みられるべきでない、と。しかしながら、このルールの例外は、二重居住地規定によって、もし当該比較対象とされる A 国国民の状況が B 国国民のそれと同様であるならば、その比較対象とされる A 国国民は、条約の目的上、B 国の居住者と同じ態様で課税される場合には、存在するかもしれない。その場合、かれは、B 国に居住する B 国国民と同じ態様で A 国によって取り扱われる。OECD コメンタリーは、非常に相異なる法的状況にある二人の納税者が比較されるケースを特殊に扱おうとすることが、示唆されている。

我々は、一般的に仮定的フランス国民を比較対象とするアプローチ⁽⁹⁰⁾（一般的比較法）よりむしろ次のアプローチ（個別的比較法）を愛好するであろう。すなわち、比較は、国籍を除くすべての重要な事項について外国国民と実際に同一であるそうした仮定的フランス国民となされるべきである。仮定的非居住国民による人的および経済的関連性の維持は、比較をなすために必要な前提となる事実の状況ではない。ニース行政裁判所⁽⁹¹⁾は、係争の国

内法が差別的であり、一九六四年ベルギー・フランス条約における国籍による無差別取扱条項に反する、と判断した。その結果、課税当局はその実務を変更し、今日では、国籍による無差別条項を定めている租税条約が存在する場合には締約国の国民に当該免除規定を適用している。⁽⁹²⁾

係争の	一般の	個別の仮定の国民	vs	係争の
BLG国民	vs	仮定の国民		BLG国民

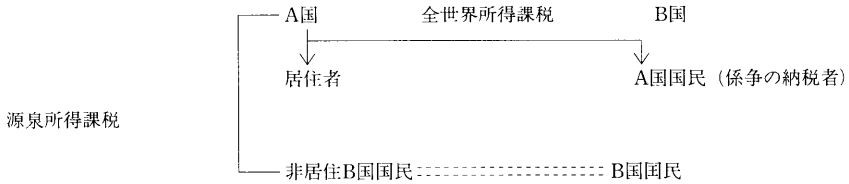
さらに、二つの事例において、裁判所は、われわれと同じ結論に達している。B国の居住者で国民と居住者と同じ態様で課税をうけるA国の国民との比較は、不可能である。第一の事例⁽⁹³⁾において、ニュー・ジールランド Court of Appeal は、恒久的施設を通す以外の方法で、ニュー・ジールランドから生じる利子に対して（非居住者向けの）高い税率で課税されているUK会社を扱っている。裁判所は次のように説示した。ニュー・ジールランドの外で設立され、かつ管理されている会社は、国籍に基づいて課税をうけるニュー・ジールランド会社と同様の状況には決していない。⁽⁹⁴⁾と。ニュー・ジールランドで設立された会社（比較対象）は連合王国で管理され支配されることもありえ、したがって連合王国で居住者として課税されるのに対し、国内法によれば、この法人はなお、ニュー・ジールランド居住者であるであろう。連合王国で設立された会社で連合王国で管理支配されているものは、ニュー・ジールランドの居住者でないであろう。それ故、両者の状況は同一でない。両会社のあいだの唯一の相違がこれらの国籍である、という抗弁は、皮相だと論説された。⁽⁹⁵⁾この事例で述べられているように、「救済を請求する納税者は、比較の手法によって、「同様の状況にある」他の国の観念的な国民（a national person）をみつめることができなければならない。「同様の状況」が「居住地」を含んでいるということをいったん受け入れるな

らば、比較対象者は、私見では、「同様の状況にある」観念的なニュー・ジールランド会社でありえない。また、国籍による無差別取扱条項の目的が国民自体に対する差別取扱を禁止することである、とも説示されていた。⁽⁹⁶⁾ 会社の二重居住地を扱っている条約法上の定義の重要性は、この事例で受けいられたかった。」

第二の事例において、ベルギー最高裁判所⁽⁹⁷⁾は、比較が一九六四年ベルギー・フランス条約に基づいて不可能であろうという結論に到達した。この条約では、国籍による無差別取扱条項はOECDモデル形式である。裁判所は次のように判断した。

国籍による無差別取扱条項に限り、ベルギーは、フランスで設立された会社の「ベルギー」恒久的施設をベルギー会社と同様に取扱うことを拒むことによって、この条項を違背していない。その理由は、次のとおりであった。当該恒久的施設は、居住会社「内国法人」にて支払われうる法人税というよりむしろ、非居住法人税（外国法人税 the corporate non-resident tax）の債務を負っているのであるから、それは居住会社と同様の状況にない、と。この結果に不賛成でないけれども、フランスに管理支配地を有する（ベルギーで設立された）会社と、ベルギーの恒久的施設（それが設立地国を除いて同様の事実的状况にある。）とを比較するほうがより正しかったであろう。そのような会社は（ベルギーに恒久的施設を有する）条約上フランスの居住者として課税されるであろうにもかかわらず、その恒久的施設はベルギーで設立された会社と同様に、ベルギーの法人税を依然として課税されつづけ、そしてしたがってベルギー国内法に基づき、当該恒久的施設に帰属しうる配当について税額控除の権原を与えられうるであろう。この点は、フランスで設立された会社の現実の恒久的施設の場合と異なる。二つの会社が相異なる税制に服するので、かれらは法的には同様の状況にありえないし、またしたがって、比較が不可能であるということは合理的である。⁽⁹⁸⁾

もしOECDコメンタリーが類似の事実の状況に言及しておらず、国籍を除いて同一の事実の状況にある比較



の仮定的対象と係争の納税者とを比較すること（個別的比較法）が求められたならば、より一層良かったであろう。

法の状況が類似しているかどうかを考えると、国籍によって惹き起こされる相違を無視することは、さらに一層難しい。なぜなら、法的状況の相違は、国籍の相違と不可分に結びついているからである。OECDコメンタリーは同一の状況ではなくむしろ類似の状況に言及しており、かかる言及は、ふたりの納税者の法的状況がわずかに異なっている場合に、比較にあたり、時々手助けとなりうる。しかし、これらの法的状況が非常に相異なっているケースがあるであろう。モデル条約もOECDコメンタリーもこのケースを扱っていない。例えばもしA国が居住者と同じ態様で国民の全世界所得に課税する場合、⁽⁹⁹⁾B国に居住するA国国民——かれはしたがってA国の居住者と同様に課税されうる。——は、B国に居住するB国国民——かれは非居住者としてA国で課税されうる——と同様の状況にあるであろうか。

van Raad⁽¹⁰⁰⁾およびO'Brien⁽¹⁰¹⁾によって提唱されているひとつの解答は、こうである。かれらはこの二四条によってカバーされているし、また、国籍による無差別取扱条項によって、国籍の相違は相異なる取扱いのための可能な理由として排除されているのであるから、国籍の存否から生じる帰結はすべてこの二四条の対象とされなければならない。⁽¹⁰²⁾O'Brien⁽¹⁰³⁾およびvan Raad⁽¹⁰⁴⁾は、条約にいう「同様の状況にある」の用語の使用に意味を与えるとき、厳格な解釈を採用している。その全世界所得に対し課税をうける合衆国国民が、合衆国において実質的に関連のある所得および合衆国に源泉する

特定の粗所得に対してのみ課税をうける合衆国国民以外の非居住者と同様の状況にある、と合意がなされている場合を除いて、合衆国は O'Brien や Raad の見解を受け入れることもありえよう。その結果、居住者又は非居住者に基因する、租税債務の対象範囲の相違（全世界所得 vs 源泉地国所得）は、直接に「とくに法人の場合」国籍の相違から生じてくるが、このような相違は無差別の態様で取り扱われるべきであろう。この合衆国の見解は基本的に、「同様の状況への言及」が無差別取扱いのコンセプトにおいて本質的なものであり、冗長であるという考え方および OECD コメントリーにおけるこの表現の意味の説明（Raad, O'Brien 説）が、モデル条約の許されたる解釈を越えており、したがって考慮外であるというものである。

他方、合衆国は「同様の状況にある」について一層リベラルな見解を受け入れられたであろうし、そして今日でもそうした見解に達している。事実、後にさらに議論するように、内国歳入庁は、一九八一年 U S モデル条約二四条一項にいう「同様の状況にある」と二四条三項にいう「同様の活動を行う」を同じ意味を有するものとして取り扱っているようにおもわれる⁽¹⁰⁵⁾。

アメリカ合衆国はともかくもこの意味でコメントリーを理解している、ということは暗示的である。なぜなら、合衆国はその態度を留保して⁽¹⁰⁶⁾おり、コメントリーに同意していないからである。その所見は次のことを指摘している。合衆国（A 国）国民は、全世界所得に対し課税をうけている。これに対し、B 国に居住する B 国国民は合衆国での源泉所得についてのみ課税をうけうる、と。さらに、多数の指針が、諸条約またはそれらに関する合衆国財務省の Technical Explanations において指されている。実際、一九八一年 U S モデル条約二四条一項に関する唯一つの解釈上の手助けは、「国民」の意味に係している。この場合、合衆国は、国民の居住地のいかんにかかわらず、国民に対しその全世界所得に対し課税するのに対し、他の国々はそういうことをしないので、その態度の留保に実効性を与えるため、合衆国条約は通常、国籍による無差別条項を修正して、合衆国に居住する

国民にくらべて、合衆国に居住するB国の国民に同条項の効果を限定している。類似のことは、B国に居住する合衆国国民にもあてはまる。アメリカの課税当局および連邦最高裁判所は一般的にこの一般的アプローチをとっているにもかかわらず、一九七七年OECDモデル二四条一項の場合と同様に、一九八一年USモデル条約二四条一項の無差別取扱規定の文言は、適切にも個別的比較分析を用いているようにおもわれる。さらに、あるクラスへの帰結を証するよう納税者に要求することは、外国納税者に対し一層重い具体的立証責任を課すものである。

係争の差別取扱がその事実関係のもとでなら、「本質的」比例原則に反しているであろうそうしたありうる一連の事実が存在しないことを示すよう、納税者に求める立証責任原則を裁判所が採用しているならば、そのような立証責任は、果たされえないかもしれない。

そこで、一九八一年USモデル条約に定められている最終の修正条項は、OECDモデル条約二四条第一項の末尾に、新しい文章を付加することによって、これを達成している。「しかしながら、合衆国の租税の目的上、合衆国に居住しない合衆国国民と、合衆国に居住しない「相手締約国の」国民とは同様の状況にない。」これは、一九八一年合衆国モデル条約に基づく比較を居住国民と居住外国人とのあいだのものに限定し、かつ非居住外国人と非居住国民との比較を排除している。⁽¹⁰⁷⁾ この修正条項にしたがえば、国籍による無差別取扱条項は、合衆国において、居住していない相手締約国の国民に適用されない。会社が関係するかぎり、合衆国は通常その条約のなかに国籍による無差別取扱条項を取り入れていない。なぜなら、合衆国は、合衆国で設立された会社が非居住者になる可能性および合衆国外で設立された会社が合衆国の居住者になる可能性を認知していないからである。したがって外国会社と類似の状況にある合衆国会社は存在しない。同じ指摘は、遺産が合衆国租税の納税義務を負う範囲において税額控除が与えられているそうした非居住外国人に対する遺産税との関係において、一九八八年

納税者権利章典 (Technical and Miscellaneous Revenue Act) と関連しておこなわれている⁽¹⁰⁸⁾。時には、合衆国の留保した所見と類似の文言が、他の諸国の条約に含まれていることがある⁽¹⁰⁹⁾。

- (78) *Comm. of I. R. v. United Dominions Trust Ltd.* 1973 1 NZTC 61, 028 at 61, 033-4) per McCarthy P.: 類似の定義をとるもの⁽¹¹⁰⁾ Richmond J. on 61, 042 (「課税の観点から重要であるすべての事項 (matters) (国籍を除く) に関して同一」)。
- (79) OECD モデル条約二四条に関するコメンタリー第三。
- (80) Code général des impôts, art. 150 C. I. b.
- (81) Journal Officiel Débats Assemblée Nationale (1982) 226, その英訳は「22 European Taxation 142. (1982)」
- (82) いくつかの最近のフランス条約は、この免除規定が国籍による無差別取扱条項を侵犯しないとするルールを定めている。一九七九年アルゼンチン・フランス条約、一九八七年ブルガリア・フランス条約、一九八七年コンゴ・フランス条約、一九八一年キプロス・フランス条約、一九八九年エクアドル・フランス条約、一九八〇年ハンガリー・フランス条約、一九八四年ヨルダン・フランス条約、一九八〇年モリリシヤス・フランス条約、一九七七年マルタ・フランス条約、一九八〇年ノールウェー・フランス条約、一九七九年韓国・フランス条約。
- (83) February 28, 1989, N°328 P. 329, D and 330, 29 European Taxation 285 (1989).
- (84) CGI art. 990 D.
- (85) 一九六六年七月二四日会社法三条によれば、第三者は定款本店 (statutory seat) に依拠しうる。そして、この定款本店はフランスにあるだろう。居住地は国内法上会社との関連で使用されている表現でない。
- (86) 課税当局は、ルーリング (Ruling 7 Q-1-83, 23 European Taxation (1983) 279) において次のように示達していた。すなわち、条約が行政共助規定を定めていた場合には、租税は条約締約国によって会社に課税されることはない⁽¹¹¹⁾。しかし、スイス条約はそのような条文を定めていなかった。
- (87) Finance Act 1990, art. 105 (Journal officiel, December 29, 1989). 英語訳は「みよ」30 European Taxation, 77, 78. (1990)。⁽¹¹²⁾ 注釈は「みよ」Fontana, H., Revue Fiscale Européenne-Droit International des Afai-

- res 1990/1 p. 1 Le régime fiscal de la taxe de 3% une interprétation législative qui infirme la jurisprudence.
- (88) Decision of December 21, 1990, N° 922 Société Royal, commentaries in Bulletin Francis Lefebvre 62/90 p. 3.
- (89) その詳細については *Goldberg/Glicklich*, supra note 14, 1 Florida Tax Review 86 (1992).
- (90) 類似のアプローチは、OECDモデルによらず、合衆国の裁判例でとられたことがある。 *Watson v. Hoey* 59 F. Supp. 197 (SDNY 1943). これはモデル条約の下では正しいアプローチでないとが示唆されている。
- (91) Administrative court of Nice (August 3, 1988, N° 987/88/III. Frandis Lefebvre のコメントは、BF 12/88, Etudes, p. 595. Jérôme Turot, Revue de Jurisprudence Fiscale 6/90 p. 395f. は、この判決に反対する。この「ベルギーに居住するベルギー国民は、その者の国籍のある国の外で居住する者と同様の状況にない。」我々は「フランスの立場から、ベルギーに居住するベルギー国民は、ベルギーに居住するフランス国民と同様の状況にある」と論証するであろう。
- (92) 大臣の見解は、Mesmin, of June 19, 1989-Dabate of National Assembly, p. 280) 7, n° 10842 ; ruling 8 M-2-89.
- (93) *Comm. of I. R. v. United Dominions Trust Ltd.* 1973 1 NZTC 61,033 at 61,033-4) per McCarthy P.
- (94) *I. R. C. v. United Dominions Trust Ltd.* 1973 1 N. Z. T. C. 61, 028 (旧一九六六年連合王国・ニュー・ジーランド条約に関するもの。これはOECDモデル形式の国籍による無差別条項を含んでいない。).
- (95) At p. 61, 034.
- (96) At p. 61, 042.
- (97) Belgian Supreme Court, June 30, 1988, F. J. F. 1988/202. これは、ベルギー高等裁判所判決 (January 13, 1987, J. D. F., 1987, p. 232.)
- (98) ベルギー・フランス租税条約における恒久的施設による無差別取扱条項は、OECDモデル条約の形式ではない。なぜなら、それは「恒久的施設を「類似の (similar)」非居住会社と比較していたからである。」
- (99) これはアメリカ合衆国では個人と会社の双方に生ずるし（しかし、合衆国は通常その条約中に会社と関係する国籍条項を含めていない。また、居住者という表現は法人との関係で合衆国で用いられていない。）、また多くの他の

国々で株式会社をつくるのみ生じる。

- (100) *Van Raad*, Nondiscrimination in International Tax Law, Kluwer, 1986, at p. 88.
- (101) *O'Brien*, The Nondiscrimination Article in Tax treaties, Law and Policy in International Business, at p. 558 (1978).
- (102) See *van Raad*, Netherlands Withholding Tax on Dividends Paid to Foreign Parent Companies and Nondiscrimination Clauses, Intertax 183 (1982).
- (103) *James G. O'Brien*, supra note 100, Law & Poly Int'l Bus. 545, 612 (1978).
- (104) *van Raad*, Nondiscrimination and International Tax Law (1986).
- (105) *Goldberg/Glicklich*, 1 Florida Tax Review 88f. (1992).
- (106) Art. 24 Comm. para. 62.
- (107) *Goldberg/Glicklich*, supra note 14, 1 Florida Tax Review at 86 (1992).
- (108) HR 100-795, 100 Cong. 25, p. 593.
- (109) 例えば、一九五八年ドイツ・パキスタン租税条約、一九七四年パキスタン・ポーランド租税条約および一九六六年ベルー・スウェーデン租税条約。これらはすべて当該条項を、他方の国に居住する国民に限定している。

5 いずれの国の租税

OECDモデル条約二四条一項は、二つの解釈の余地がある。一は、一方の国(日本)は、他方の国(US)に居住する日本国民に対し他方の国(US)によって課せられる課税よりも、日本に居住する外国国民に対し一層重い租税を課することを禁止される、と解釈されうる。このような比較は「外国税 (foreign-tax jurisdiction)」比較アプローチと呼ぶ。二は、一方の国(日本)は、居住日本国民に対し課されている租税よりも、日本で居住している外国国民に対しより重い租税を課することを禁じられている、と解釈されうる。このような比較は

「源泉国税 (source-jurisdiction)」比較アプローチと呼ぶる。

J P N	U S	J P N	U S
U S 国民	日本国民	日本国民	U S 国民
日本税	≡ U S 税	日本税	≡ 日本税

源泉国税を比較の対象とするアプローチが正当である、と考えられる⁽¹⁰⁾。このアプローチに従えば、一年以内だけ一方の国(アメリカ)に居住する他方の国(カナダ)国民は、選択的世帯主または合同申告の租税取扱の受益を拒まれる⁽¹¹⁾。この解釈は、「一九四三年メキシコ草案、一九四五年ロンドン草案、O・E・E・C・草案および一九六三年O・E・C・Dモデル租税条約案に盛り込まれた無差別取扱条項に由来する解釈と整合する⁽¹²⁾」。

U S C A N

U S 国民 C A N 国民
U S 要件 > U S 要件

また、この見解と一九八一年U Sモデル条約二四条一項は整合する。同条項は、アメリカに居住しない合衆国民は、アメリカに居住しない外国の国民と「同様の状況」にないと規定する⁽¹³⁾。

J P N U S

J P N 国民 U S 国民

J P N 事件 J P N 事件

これまでは、アメリカの連邦裁判所は源泉国税比較法を採用してきた。たとえば近年、租税裁判所は、非居住の外国人（スイスの居住者であり、非居住の外国人と結婚していた。）による差別取扱の主張を拒んだ。この外国人は、婚姻した個人としてのその者の地位に基づき U S 所得税を分離申告して納税するよう求められていた。⁽¹⁴⁾ 歳入法典六〇一三条(a)(1)は、非居住外国人を配偶者としてもつ個人に合同申告書の提出を拒んでいる。裁判所の理由づけは次のとおりである。スイスの個人は、(1) かが他の非居住外国個人と同一に取り扱われていたし、(2) たとえかが U S 国民であったとしても、もしかが非居住の外国人と婚姻していたならばその者は同じ申告書提出の制限をうけていたであろうから、結局、差別取扱をうけていなかった。⁽¹⁵⁾

- (110) 旧一九四一年アメリカ合衆国・カナダ租税条約のルーリングのなかで、合衆国内国歳入庁は同様に決定していた。
 - (111) Rev. Rul. 74-239, 1974-1 C. B. 372. このルーリングと関連する General Counsel Memorandum のなかで、合衆国内国歳入庁はアメリカ合衆国・連合王国租税条約（一九四六年七月発効）に関する財務省の Technical Memorandum および対カナダ租税条約の文理に依拠していた (WESTLAW, FTX-GCM database, elect. cit. G. C. M. 35518 (Oct. 11, 10) 73), at 2.
 - (112) WESTLAW, supra note 111, at 3.
 - (113) 詳細は、Goldberg/Glicklich, supra note 14, 1 Florida Tax Review 64 (1992).
- しかしながら、アメリカ合衆国内国歳入庁はかならずしもつねに、源泉国税比較アプローチ説をとるとはかきらな

5。General Counsel's Memorandum 35444 (G. C. M. 3) 5444 (Aug. 17, 1973) は、友好、通商および航海に関する日米条約の無差別取扱条項を解釈しているが、この覚え書きにおいて、論点は、合衆国で操業する支店を有する二つの日本会社の合併への内国歳入法典三六七条の適用であった。納税者は次のように論証した。正しい比較は、日本支店と二つのアメリカ法人の合併であり、US 所得税法に基づくこのような合併の帰結——一種の源泉国税比較である。歳入庁はこれを拒んだ (G. C. M. 35444 (aug. 17, 1973))。むしろ、歳入庁は外国税比較法に依拠して、次のように述べた。もし二つの US 法人——それぞれ日本で操業する支店を有する——が法人合併を完了しえたとすれば、この取引は日本の租税を賦課されてもよからう (G. C. M. 35444 (Aug. 17, 1973))。このように、US 租税法に基づく US 法人と日本法人の取扱が比較されるにもかかわらず、歳入庁は US 法に基づき合衆国で通商取引をする日本納税者と日本法に基づき日本国内で通商取引をする US 納税者を比較している (G. C. M. 35444 (Aug. 17, 1973))。これに加えて、歳入庁は次のように論ずる。三六七条は日本法人に対する租税法上の差別取扱を生じさせていない。なぜなら、三六七条はその他の (第三) 国の納税者に適用されうる租税よりも一層重い租税法上の取扱を日本法人に課しているわけではないからである。

(114) *Hofstetter v. Comm'r*, 98 T. C. No. 48 at 4981 (CCH) (June 29, 1992). 65-1 IRC § 6013 (a) (1).

(115) *Id.* at 4984-85.

第二節 日本二重課税条約

一 条約の概観

二 解説

1 無差別取扱規定のない租税条約

条約レベルにおける差別保護の規定は、日本・オーストラリア二重課税条約および日本・ニュー・ジールランド

二重課税条約⁽¹⁶⁾で定められていない。オーストラリアは、二重課税条約の締結交渉をする理由は、二重課税を救済しそして租税捕脱を防止することにより、自国と他国とのあいだにおける課税権の分配について合意することにある、と史料する。この見解のもとでは、OECDモデル条約二四条のような無差別取扱規定は、必要でない。

明らかにオーストラリアは次の見解をとっている。特定の重大な不利益が、条約中に無差別取扱規定を含めることによって生じるかもしれない。そのような規定は、オーストラリアが租税条約の当事国間における課税権の適切な分配と考えていることと衝突するであろう。例えば、そうした規定は、支店利得税を課すオーストラリアの権力を制限するであろうし、また、独立当事者間価格の規定に基づいて利益を再分配するオーストラリアの権能を制限することもありうるであろうし、また、そのような規定のためオーストラリアが外国人によって所有された会社へ「過少資本」税制を適用できなくなることもある⁽¹⁷⁾。

租税法上の不利益取扱からの保護は、このような無差別取扱規定のない租税条約を締結している国々の一部に對し、締約国のその他の条約のなかで、類似の規定によって保障している。

例えば、課税の分野でとくに合意された国籍による無差別取扱は、モデル条約の規定と類似して、最恵国待遇条項と結びついて、一九五七年一月二一日付ドイツ・イタリア共和国のあいだにおける友好、通商および航海条約⁽¹⁸⁾一四条にみられる。同条約はその八条三項について、ある企業が他の締約国の国民若しくは社員の所有のもとにあるという事実または彼らの影響力の下にあるという事実に基づいて、不利にその企業を扱うことを禁じて⁽¹⁹⁾る。一九五四年一〇月四日付ドイツ連邦共和国とオーストラリア共和国とのあいだにおける権利保護および司法共助条約⁽²⁰⁾二条は、両締約国の国民のためさらに純粹に租税法上平等な取扱を求める請求権を定めている。この条文を法人またはこれと同種の者に適用するに当たっては、次のことが前提とされている。該当の者が一方の締約国に住所（本店）を有し、かつ同国の法律に基づいて設立されていることである。

日本が締結した租税条約の概要一覧

相手国		免 税		無差別取扱い	
		態 様	根拠条文	態 様	根拠条文
OECD条約モデル		——		(1)国籍 (2)PE (3)支払 (4)外国資本	24条
1	アイルランド	人的租税救済に関する 制限的平等取扱い	25条	(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	26条
2	ア メ リ カ	——		同 上	7 条
3	イ ギ リ ス	——		同 上	25条
4	イ ス ラ エ ル	——		同OECDモデル	24条
5	イ タ リ ア	——		(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	24条
6	イ ン ド	——		同OECDモデル	24条
7	インドネシア	投資のための租税誘因 措置についての保留	24条 5 項	同OECDモデル (例外あり。)	24条
8	エ ジ プ ト	内国法人の分配する利 得に対する税率につい ての保留 投資のための租税誘因 措置についての留保	24条 5 項 24条 5 項	(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	21条
9	オーストラリア	租税条約中に無差別取 扱い規定なし		——	
10	オーストリア	——		(1)と(4)を規定。	23条
11	オ ラ ン ダ	——		(1)、(2)、(4)を規定。	25条
12	カ ナ ダ	——		同 上	22条
13	韓 国	——		同 上	19条
14	ザ ン ビ ア	——		同 上	23条
15	シンガポール	人的租税救済に関する 制限的平等取扱い	24条 5 項 24条 5 項	(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	22条
16	ス イ ス	——		(1)、(2)、(4)を規定。	24条
17	スウェーデン	——		同OECDモデル	23条
18	ス ペ イ ン	——		(1)、(2)、(4)を規定。	24条
19	スリ・ランカ	——		(1)、(2)、(4)を規定。	17条 2項～7項
20	ソ 連 邦	第三国の居住者に比し 不利な取扱いだけを禁 止	21条 1項～3項	(1)、(2)を規定。	21条

租税条約上の国籍による無差別取扱条項（一）

相手国		免 税		無差別取扱い	
		態 様	根拠条文	態 様	根拠条文
21	タ イ	——		同OECDモデル	22条
22	中 国	——		同OECDモデル (例外あり。)	24条
23	チ ェ ッ コ スロヴァキア	——		(1)、(2)、(4)を規定。	24条
24	デン マ ー ク	——		同 上	24条
25	ド イ ツ	——		同 上	24条
26	ト ル コ	——		同 上	23条
27	ニュー・ジー ラ ン ド	租税条約中に無差別取 扱い規定なし 人的租税救済に関する 制限的平等取扱い	18条		
28	ノールウェー	——		同OECDモデル	24条
29	ハンガリー	——		(1)、(2)、(4)を規定。	24条
30	バングラデシュ	——		同OECDモデル	24条
31	パキスタン	人的租税救済に関する 制限的平等取扱い	19条1項	(1)のみ規定。	19条
32	フィリピン	投資のための租税誘因 措置についての留保	24条6項	同OECDモデル (例外あり。)	24条
33	フィンランド	——		(1)、(2)、(4)を規定。	24条
34	フ ラ ン ス	内国法人の分配する利 得に対する税率につい ての留保	25条6項(b)	(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	25条
35	ブラジル	——		(1)、(2)、(4)を規定。	23条
36	ブルガリア	——		同OECDモデル	24条
37	ベルギー	——		(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	24条
38	ポーランド	——		同OECDモデル (例外あり。)	24条
39	マレーシア	人的租税救済に関する 制限的平等取扱い	19条 1 項	(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	19条
40	ルクセンブルグ	——		同OECDモデル	26条
41	ルーマニア	——		(1)、(2)、(4)を規定。 (例外あり。)	23条

ドイツ・ポーランド租税条約二条ないし二〇条に関する議定書第五項（一九七九年現在）は、同規定のいずれもが、両締約国の一方が、非締約国出身の者からならば徴収しないであろう租税を徴収しうるのかとく、理解されてはならない旨を強調している。この言明は、たんに明確化の意義を有するにすぎない。すなわち、前出の議定書第五項は無差別取扱規定ではない。⁽¹²¹⁾ その意味するところは、すべての二重課税条約の規定と同様に、二重課税条約の当該規定は、両締約国の国内租税法を制約するにすぎないということである。租税条約上の無差別取扱規定は、国内法を上廻る課税を正当化しない。⁽¹²²⁾ この第五項はこの一般原則を確認するが、しかし、この第五項から、締約国の国内法による租税法上の差別取扱の禁止を導きだすことはできない。⁽¹²³⁾

- (116) ドイツの場合、ドイツ・オーストラリア二重課税条約、ドイツ・インド二重課税条約、一九二五年ドイツ・イタリア二重課税条約、ドイツ・オーストラリア二重課税条約、ドイツ・ポーランド二重課税条約およびドイツ・ルーマニア二重課税条約。アメリカ合衆国の場合、カナダ、オーストラリアおよびニュー・ジールランドは一般的に一九八一年 U S モデル条約の無差別取扱規定と類似した規定を採用していない。その代償規定について、みよ、Goldberg/Glicklich, *supra* note 105, 1 Florida Tax Review, 55f. (1992).
- (117) Goldberg/Glicklich, *Supra* note 105, 1 Florida Tax Review 57 (1992).
- (118) BGBl. 1959 II 949.
- (119) 参照、モデル条約二四条五項。
- (120) BGBl. 1955 II 833.
- (121) 不明なもの、Korn/Debatin, *Polen*, S. 65f.
- (122) Vogel, K. (Fn. 50), DBA³, Einleitung Rz. 45b, 45c.
- (123) Pauka, Dietmar, Das deutsch-polnische Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1974, 385, 390.

2 最低限度の無差別取扱

日本・ソ連二重課税条約二二条⁽²⁴⁾は、最低限度の無差別取扱の形で差別取扱保護の規定を定めている。この条文によれば、一方の締約国の国民で、他方の締約国で課税をうける者は、当該他方の国において、当該他方の国の国民又は締約国以外の第三国の国民より一層重い税負担を課せられてはならない。⁽¹²⁵⁾⁽¹²⁶⁾その条件は、先に扱ったドイツ・ポーランド条約の規定とほぼ類似して定式化されているが、しかし、解釈規定をその内容としておらず、独立の禁止を定めている。第二一条は、国籍の定義について的一致を欠くため合意されなかった、国籍による無差別取扱の代償措置として理解される。⁽¹²⁷⁾同条はそれ自体租税法上の無差別取扱の最低限度を保障している。結局のところ、国籍の代わりに、居住地が権利保護の結節点として招致されている。しかし、同規定は、課税する締約国に居住する者に対し、差別をうけない請求権を与えるものではない。すなわち、このことは、係争の者が両締約国によって居住するものとして取り扱われる場合にもあてはまる。実務では、日本・ソ連二重課税条約二二条⁽²⁸⁾は、制限納税義務の事例だけをその対象とする。個人ならびに法人およびこれらの者と同じ地位を与えられている者が同規定によって保護をうける。⁽¹²⁹⁾同規定は、すべての種類の租税に適用される。⁽¹³⁰⁾⁽¹³¹⁾

ドイツ・ブルガリア租税条約二三条一項およびドイツ・チェコスロバキア租税条約二四条一項が定める（日本・ソ連二重課税条約二二条、ドイツ・ソ連租税条約二〇条に対応する）最恵国条項は、国籍による無差別取扱の代償措置である。しかし、それらの規定は、ドイツ・ソ連租税条約と対照的に、また、日本・ソ連租税条約と同様に、あらゆる種類と名称の租税に妥当する。⁽¹³²⁾その他、ドイツ・チェコスロバキア租税条約は、さらなるモデル条約に即した無差別取扱をその内容としている。

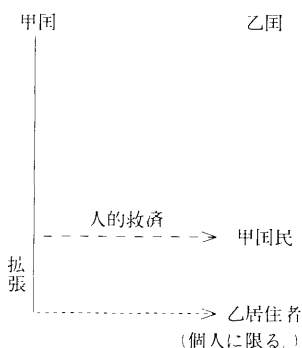
ドイツ・ハンガリー租税条約二四条一項は、国籍による無差別取扱の代わりに、次の規定をおいている。両締約国は課税の際、平等取扱に関して一般に承認された諸原則に従って手続をすすめる、との規定をおいている。これにより、

同条は、国際法上の原則と関連している。⁽¹³³⁾しかし、国際法にいう法の一般原則の承認は、次を必要要件とする。当該法
 命題が法体系全体または主たる法体系のなかで十分に明確に定式化されているかまたは立証されうることを要件とする。⁽¹³⁴⁾
 この意味について一般に承認された(国民以外の者を租税法上不利に取り扱うべきでないという)禁止ルールが存在す
 るということは決して主張されえない。これに加えて、モデル条約二四条の規定はたしかに二国間の二重課税条約に広
 く取り入れられている。しかし、租税法上の無差別取扱に関して国際法の意味における「一般に承認された法原則」は
 まだ存在しないので、ドイツ・ハンガリー租税条約二四条一項の定式から、そのような禁止ルールを導き出すことはで
 きない。同条項はむしろたんにプログラム規定として理解されるべきであり、その趣旨は次のとおりである。締約国の
 国内の見解によれば、差別的なものとして考えられる、そうした不平等取扱を排除することを目標とする。

日本・韓国二重課税条約は、その一九条において無差別取扱条項を置いているものの、「国籍」の用語を定義
 していない。在日韓国人および在日朝鮮人の「国籍」について、締約国の交渉権者は論争を回避したものであ
 う。そこで、日ソ租税条約にならうならば、日韓租税条約もまた、他方の国の国民に付加して、最恵国条項を二
 四条に盛り込むべきであろう。

- (124) 居住者の概念について、みよ、日本・ソ連二重課税条約一条二項・三項および一九八六年議定書第一項(a)(b)(c)。
- (125) ドイツ・ソ連二重課税条約二〇条。
- (126) 居住者の概念について、みよ、ドイツ・ソ連二重課税条約一条三項ないし五項。
- (127) 参照: *Manke, Klaus, Deutsch-sowjetisches Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet, DSStZ 1982, 91, 97.*
- (128) ドイツ・ソ連租税条約二〇条。
- (129) 日本・ソ連二重課税条約一条二項。参照、ドイツ・ソ連二重課税条約一条二項。
- (130) この点について、日本・ソ連二重課税条約二一条四項。
- (131) この点について、ドイツ・ソ連二重課税条約二条。別段の規定が定められていないので、同規定は右条約のいう

図 2章2節23(1)



租税に限定されている。

(132) ドイツ・ブルガリア二重課税条約二三条二項、ドイツ・チェコスロバキア二重課税条約二四条四項。

(133) 参照、国際司法裁判所法三八条一項^c。

(134) 代表的なものに^d Mosler, Hermann, (general Principles of Law, in : Encyclopaedia of Public International Law, Vol. 7, 1986, 89ff., 95 [Art. 9 ICI-Statute 参照]。

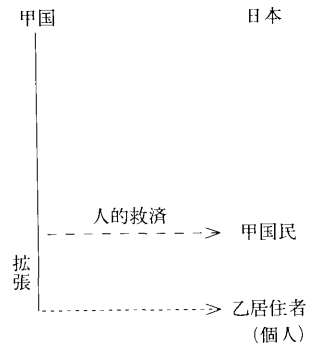
3 人的租税救済に関する平等取扱

無差別取扱に関する取極めに加えて、若干の日本租税条約は、人的租税救済措置 (personal tax relief) に関する平等取扱についてさらなる規定を定めている⁽¹³⁵⁾⁽¹³⁶⁾。これらの規定によって、納税者と人的事情に係っている特定の租税法上の特典 (certain tax concessions) で、一方の締約国がその国内租税法に基づいて、自国領域に居住し

ていない自国民の納税者に賦与しているものは、国民以外の者が他方の締約国において、二重課税条約によって定義されているような居住者である場合、その国民以外の者にも拡張して付与されることがある。個人だけがこれらの規定を享受する (図2章2節23(1))。

そして、それら規定は、日本に居住する個人 (必ずしも日本国民でなくてよい) に対する外国締約国による課税だけに影響を及ぼすことがある (図2章2節23(2))。日本租税法は、日本人のために、国外に居住する日本国民に限定して租税法上の特典を付与していない。したがって、前述の規定は、日本国による課税に影響を及

図 2章2節23(2)



ほさない。

平等取扱のルールは、モデル条約二四条の線上にある、二重課税条約の規定に付け加わるものである。したがって、平等取扱ルールは、外国締約国において日本個人によって営まれている恒久的施設に対する課税にも適用され、そして、この文脈において、OECDモデル条約二四条三項や国連モデル条約二四条四項が明らかに排除しているような個人の人的便益⁽¹³⁾(免税点、優遇措置、軽減措置)をこのような個人にあたえている。

ドイツ・連合王国租税条約一七条三項は、配当、利子又は使用料以外の所得を他方の締約国の源泉から取得していない者に対し、同条による平等取扱を拒絶している。前述の種類の所得を受領する一方の締約国の国民がすでにドイツ・連合王国租税条約二〇条一項所定の国籍による一般的無差別取扱ルールに基づいて租税法上の特典を請求しうる範囲において、この請求権は影響をうけずにそのまま存する。

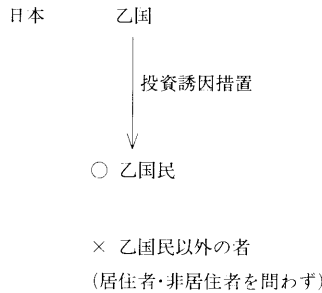
(135) 例えば、日本・アイルランド租税条約二五条、日本・シンガポール租税条約二二条一項・二項、日本・ニュー・

ジールランド租税条約一八条、日本・パキスタン租税条約一九条一項および日本・マレーシア租税条約一九条一項。

(136) ドイツの場合、例えば、一九五九年ドイツ・エジプト租税条約一六条一項・二項、ドイツ・連合王国租税条約一七条およびドイツ・アイルランド租税条約二二条。

(137) 参照、ドイツ・連合王国二重課税条約一八条。みよ、para 4 der Anlage I zum BMF IV D/2-S 1301-Großbritannien-85/69 vom 28 October 1969, BSIBl. 1970 I 172, 174.

図 2章2節24



4 投資誘因措置および非収益団体のための例外

日本・インドネシア租税条約二四条五項、日本・エジプト租税条約二一条五項(b)の無差別取扱規定は、ドイツ・チュニジア租税条約二四条の無差別取扱ルールと類似して、投資誘因としての租税上の特典を享受する者をその国民に限定することができる、という留保を付している。⁽¹³⁸⁾

この制限は、投資のための租税誘因措置によって民間の経済活動を増大するためインドネシアの経済政策の下でなされた努力を斟酌している。

ドイツ・フランス租税条約二二条七項は、他方の締約国の非収益団体および公共財団に対し、類似の国内団体の利用しうるであろう租税優遇措置と同じものを保障している。さらに、国外所得免除ならびに相続および贈与に関する租税の軽減について、同条項は、他方の締約国およびその地方公共団体に対し、そのような租税法上の便益を供与している締約国と類似の地位を与えている。

(138) みよ, the new Tunisian Investment Incentives Law of 23 June 1981 Edén. H., IWB F. 7 Tunesien Gr. 3, 17; also Hintzen, L., IWB F. 7 Tunesien Gr. 2, 9.