

租税条約上の国籍による無差別取扱条項（二）

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 損金算入の拒否

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 いずれの国の租税

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 投資誘引措置および非収益団体のための例外

第三章 国籍による無差別取扱条項（二四条一項）
……………（以上七〇巻四号）

第一節 沿革

第二節 モデル条約コメントarii

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 「課税」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 (以上本号)

第四章 国民(現在三条一項(f))

第一節 沿 革

第二節 モデル条約コメントリ

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)

第三章 国籍による無差別取扱条項（二四条一項）

第一節 沿革

無差別取扱の原則は領事条約、会社設立条約および友好通商航海条約に定められていた。これら条約の当事国は、自国国民による海外事業のため「最恵国（most favored nation）」待遇の保護を得ようとししばしば試みたのである。

国際租税法の領域では、国籍による無差別取扱条項は最初に国際連盟のメキシコモデル条約（一九四三年）およびロンドンモデル条約（一九四六年）にみられた。また、このコンセプトは、一九五八年OECD第一次報告書のなかのモデル租税条約にもあらわれた。同報告書は、他の通商条約における類似の規定の存在に言及していた。

一九六三年OECDモデル条約二四条一項は次のように定める。

「一方の締約国の国民は、他方の締約国において、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租税若しくはこれに関連する要件又はそれ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。」

二重課税条約における差別取扱禁止の最初のタイプは、国籍に基づいている。しかも、しばしば国籍にのみ基づいていた。国籍に基づく租税上の差別取扱は、ある国が自国の国民と異なった——通常はより重い租税を外国人に課すことを意味する。⁽¹⁰⁾

一九七七年モデルでは、このテキストに第二文が追加された。

「この第一項の規定は、第一条の規定にかかわらず、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。」

一九六三年OECDモデル条約と一九七七年OECDモデル条約はともに、二国間所得税条約の文言を指導し改善するに当たった道具であった。

一九七七年OECDモデルに関するOECDコメンタリーは、一九世紀の友好通商条約における用法に言及している。おそらく、無差別取扱条項の起源が租税以外の領域にある理由は、とくに国民が居住者と同じ態様で課税されるときに、課税との関係において国籍による無差別取扱条項を適用することが難しいことに、存したであろう。

我々は、アメリカ合衆国のようないくつかの国々において国民を居住者のように把握するのではなく、個人が全世界所得課税主義によって課税をうける場合でさえ、個人の全世界所得に対する課税の結節要素を指し示すものとして、居住地に言及することしよう。我々は、アメリカ合衆国における同じ態様でその国民と居住者ともに課税する国と、会社について多くの国々（例えば、オーストラリア、オランダ、カナダ、スイスおよび連合王国）でなされているようなその国民を居住者とみなす国とを区別しない。

さらに、第一項は、その第一文に「特に居住地であるかないかに関して」という語句を一九九二年に付け加えることによって、修正された。

OECD無差別取扱規定における国籍条項の特異な地位は、旧式の租税条約の継承として説明されなければならない。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二では、次のように説明されている。すなわち、

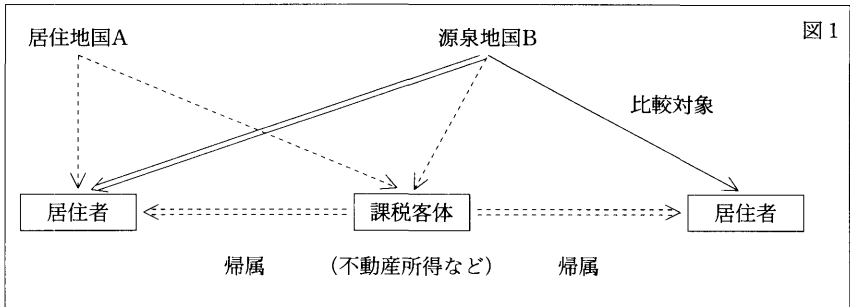
一九世紀末に古典的タイプの二重課税条約が登場するはるか前に、無差別取扱の原則がさまざまな名称のもとでまた

多かれ少なかれ広い分野において、国際租税法関係に適用されていたことは、注目に値する。例えば、国民がどこに居住しようとする、自国の国民の外交上の保護を拡大し、そして強化するため、とくに一九世紀において諸国はさまざまな種類の多数の条約（友好通商条約、領事条約など）⁽¹⁰⁾を締結した。このような条約は、両締約国のおのおが他方の国の国民に対し自国の国民と同じ取扱「内国民待遇」を保障する義務を負うという内容の条項をおいている。その後、このような「内国民待遇」条項が二重課税条約のなかへ取り入れられたという事実は、けっして、それら条項の本来の正当性や意義を少しも損なうものではない。

通商条約で用いられていた国籍による無差別取扱条項の近代租税条約への継受が正当化される、というこの引用文の最終文における主張は、うさん臭いように思われる。国際取引の法規制において収益企業（business enterprises）の国籍は、重要な要因を成しているかもしれないが、他方、課税において国籍は一般にわずかな役割を果たしているにすぎない。国籍が課税のための結節要素のうち高いランクを占めている若干の国を度外視すれば、国籍が特別な法制度の適用可能性にとって重要な要素であることは、ごく稀である⁽¹¹⁾。

近代租税条約における国籍による無差別取扱条項の出現は、驚きと呼びうるかもしれない。租税条約は、一方の締約国にその源泉を有する課税客体で、他方の締約国に居住する者の許で発生するものについて、源泉地国か又は居住地国のいずれかに主位的課税高権を割り振っている。予備的に、条約は二国間に課税権を割り当てることもできる。それ故、典型的な租税条約上の無差別取扱規定が次のことを確実に担保するであろうことが、期待されうるであろう。すなわち、締約国Aの居住者によって取得された類型の所得で、租税条約により源泉地国Bの課税当局に課税権の割り振られた所得が、締約国Bの居住者によって取得された類似所得よりも不利な態様をもって締約国Bによって課税されてはならない、と（図1参照）。

しかし、このことは、典型的な無差別取扱条約の内容ではない。租税条約における通常の無差別取扱条項は、



まずは、外国国籍に基づく細分化の伴う取扱から保護をしている。居住地を指向する細分化について、租税条約は三つの特殊な形態だけについて細分化の伴う取扱を保護しようとするものである。すなわち、恒久的施設をとおしての非居住者による事業展開 (business operations) に対する課税 (一九九六年 OECD モデル条約二四条三項)、非居住者へ支払われた利子とライセンス使用料などに対する課税 (二四条四項) および非居住者によって支配されている居住企業 (内国法人など) に対する課税 (二四条五項)。

(139) レビ記第一九章 34 「汝等とともに居る他国の人をば汝らの中間に生れたる者のごとくし己のごとくに之を愛すべし」 (一九八二年日本聖書協会)

(140) 領事条約、会社設立条約、友好通商条約など。

(141) 例えば、オランダ租税法の下では、租税法上の企業結合 (fiscal consolidation) は、オランダ法に準拠して設立されている法人にのみ許可されている。

第二節 モデル条約コメントリー

1 「原則」

本項「二四条一項」は、租税法上国籍を理由とする差別が禁止され、かつ、相互主義を留保して一方の締約国の国民が他方の締約国において、同様の状況下にある当該他方の国の国民より不利に取り扱われてはならない、という原則を確立するものである。

2 「歴史的背景…条約上の権原賦与」

一九世紀末に古典的タイプの二重課税条約が登場するはるか前に、無差別取扱の原則がさまざまな名称のもとでまた多かれ少なかれ広い分野において、国際租税法関係に適用されていたことは、注目に値する。例えば、国民がどこに居住しようとして、自国の国民の外交上の保護を拡大し、そして強化するため、とくに一九世紀において諸国はさまざまな種類の多数の条約（友好通商条約、領事条約など）を締結した。このような条約は、両締約国のおのおのが他方の国の国民に対し自国の国民と同じ取扱を保障する義務を負うという内容の条項をいっている。その後、このような条項が二重課税条約のなかへ取り入れられたという事実は、けっして、それら条項の本来の正当性や意義を少しも損なうものではない。第一項の規定によれば、同項の適用対象は第一条に従い一締約国に居住する国民だけに限定されるのではなく、逆に、たとえ両締約国のいずれにも居住していない者であっても、各締約国のすべての国民にも拡大される。換言すると、一方の締約国のすべての国民は、他方の締約国に対し本規定の便益を請求する権原を有する。このことは、とくに、いずれの締約国にも居住せず第三国に居住するそうした（両締約国の）国民にもあてはまる。

3 「同様の状況」

「同様の状況にある」という表現は、通常の租税法律と規則 (regulations) の適用の観点からみて、納税義務者 (個人、法人 (legal persons)、パートナーシップ [組合、人的会社など] および社団) で、法と事実双方の点で状況が本質的に類似している者を指している。「特に居住地 (residence) に関して」という表現は、納税者の居住地が、納税者が類似の状況にあるかどうかを決定するに当たって重要であるそうした諸要因の一つであることを明らかにしている。「同様の状況にある」という表現は、一方の締約国の居住者である納税義務者と同国の居住者でない納税義務者が同様の状況にないという旨をおのずから明らかにするであろう。事実、「特に居住地に関して」という表現が一九六三年条約草案又は一九七七年モデル条約に盛りられていなかったが、他方、加盟国は一貫して「同様の状況」という表現を適用し解釈するに当たって、納税者の居住地が斟酌されなければならない旨を主張してきた。しかしながら、モデル条約の改訂に当たって、租税委員会は、納税者の居住地にとくに言及することが明確化に有益であろうと考えた。なぜなら、かかる言及がこの点について「同様の状況」という表現に与えられる解釈に関して生じうる疑念を避けるであろうからである。

(一九九二年七月二三日修正)

4 「居住地による細分化」

それ故、第一項を適用するに当たって、当面の問題は、同一の国の居住者であるふたりの者が、相異なる国籍を有するという理由だけで、異なっており扱われている。その結果として、一方の締約国が、自国の国民の家族への責任 (扶養義務など family responsibilities) を理由とする租税救済措置の供与について、自国の国民が自国の領土に居住しているかどうかに応じて自国民を識別する場合、この一方の締約国は、他方の締約国の領土に居住していない (当該他方の国の) 国民に対し、自国の領土に居住する自国民と同じ取扱を与える義務を負いえない。しかし、その一方の締約国は、自国の領土に居住しない自国民になすべき (当該他方の国に居住する国民にも享受しうると) 同じ取扱「すなわち内国民待遇」義務を負っている。これと類似して、そのふたりの者がかれらの居

住地に関して同様の状況にないという理由から、R 国の居住者でもある一方締約国（R 国）の国民が第三国に居住する他方の締約国（S 国）の国民にくらべ（例えば、軽課税国の利用を思いとどまらせることを目的とする規定を適用した結果として）S 国において不利に取り扱われる場合、第一項は適用されない。（一九九四年三月三十一日修正）

5 「公共団体」

これと類似して、第二項の規定は次のように一方の国を義務づけるものとして解釈されるべきではない。すなわち、一方の国自身の公共団体または公共施設（public bodies or services）にその特質に基づいて租税優遇措置（special taxation privileges）を供与しているその一方の国は、他方の国の公共団体および公共施設に対し、同じ優遇措置を与えるよう義務づけられている、と解釈されるべきではない。

6 「公益活動」

同様に、第一項の規定は、次のように一方の国を義務づけていると解釈されるべきではない。一方の国が利潤獲得をめざすのではない民間機関——その活動がとくにこの一方の国の公益（public benefit）のために遂行されている。——に対し租税優遇措置を供与している場合に、その一方の国は、（その活動がそうした公益をその目的としない）類似の施設に同じ優遇措置を与えるよう義務づけられている、と解釈されるべきではない。

7 「細分化の理由…公共団体」

これら二つのケースのうち最初に掲げた事例をとりあげると、一方の国が自国の公共団体と公共施設に租税免責を認めている場合、この免責は、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つ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、という理由から、正当化される。しかしながら、このような留保は、収益事業をなす国営法人に適用しようとするものではない。このような国営法人が民間の商工業企業と同じ基盤に立っているものと見なされうる範囲においては、第一項の

規定は国営法人に適用されよう。

8 「細分化の理由…公益活動」

第二の事例では、一方の国が利潤獲得をめざすのではない特定の民間機関に対し租税優遇措置 (taxation privileges) を与える場合、この租税優遇措置は、これらの機関の活動の性質そのものによって、また (この国とその国民が同機関の活動から得られうる) 「公」益によって、正当化される。

9 「外国人の優遇は禁止されていない」

その他、第一項は意図的に否定形で文章化されている。一方の締約国の国民は、他方の締約国において、同様の状況にある当該他方の締約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と関連する要件と異なる租税又はそれよりも重い租税若しくはこれと関連する要件を課せられることはない旨を定めることによって、この第一項の規定は、あたかもそれぞれ他方の国の国民に対し自国の国民と同じ取扱「自国民待遇」をうけさせるよう両締約国を義務づけているかのように、思わせるにちがいない。しかし、この条項の主たる目的は一方の国において、他方の国の国民に対するの差別取扱を禁じることにあるので、当該一方の国が、とくに自国自身の諸理由から、または二重課税条約中の特別な約定に従って、例えば、恒久的施設の利益が区分計理 (separate accounts) に基づき課税されうるとする要件に従って、(自国の国民の享受しえない) ある種の特典や便宜 (concessions or facilities) を外国籍の者に賦与することを妨げる障害は、なにもない。文字どおり、第一項はこのことを禁止していないであろう。

10 「法的帰結」

以上の考察から、「……と異なる租税又はそれよりも重い租税若しくはこれと関連する要件を課されることはない」という表現は、次のことを意味する。一に、同様の状況にある外国人と自国民に対しある租税が課税され

る場合、この租税は、課税標準および賦課の方法に関して同一の形式でなければならず、その税率も同一でなければならず、そして最後に、当該租税と関連した手続要件（租税申告、納付、期限など）は自国民のそれよりも、外国人にとってより一層負担となるものであってはならない。

11 「用語」

その他、会社とこの会社の設立にあたり準拠された法令の国「法人設立準拠法地国」とのあいだに生じた法律関係の観点からは、その法律関係は、いくつかの点において個人の場合における国籍との関係と密接に関連している。それ故、ある特定の条文においては法人、パートナーシップ（組合、人的会社など）および社団として扱わずに、第一項のもとでは法人などを個人と同様に扱うことは、正当化されえないように思われる。この結論は、第三条一項(f)所定の「国民」という用語の定義をとおして得られる。（一九九二年七月二三日修正および再付番）

コメンタリーについての所見

62 アメリカ合衆国は次の所見を留保(*objecte*)する。居住していない合衆国の国民（市民権者、*non-resident citizens*）は、その他の非居住者と同様の状況にあるわけではない。なぜなら、合衆国は合衆国の非居住国民についても全世界所得に課税するからである。（一九九二年七月二三日再付番）

条文についての留保

66 フランスは、フランス判例法の観点および第三項、第四項と第五項がすでに差別取扱からの広汎な保護を会社に対してなしているという事実の観点から、個人にのみ第一項の規定を適用する権能を留保したい。

（一九九五年九月二一日修正）

67 連合王国は、第一項第二文を留保する。

(一九九二年七月二三日再付番)

第三節 モデル条約の解説

一 一致と乖離

諸モデル条約の条文は内容上一致している。ただし、一九八一年 U S モデル所得税条約はその二四条においてさらにその内容を明確にしている。⁽¹⁴²⁾

(142) すべての近時の U S 所得税条約は無差別取扱条項を含んでいるが、この規定が必ずしも常に制定されていたわけではない。一九五五年以前に締結された U S 租税条約について、*みよ Goldberg, S.H./P.A. Glicklich, supra note 14, 1 Florida Tax Review 51 footnote (1), (1992).*

二 解説

1 主な特徴

近代租税条約における無差別取扱の理由として国籍を引き続き使用することは、しばしば時代遅れの実務と考えられる。大部分の国は、国籍によるよりもむしろ、居住地に基づく無制限納税義務と制限納税義務との識別を基礎としている。⁽¹⁴³⁾ しかしながら、この見解⁽¹⁴⁴⁾は、課税のための結節要素と無差別取扱の理由とを混同しているからである。結節要素は、それが識別させるという意味において、それ自体きわめて自然な差別的なものである。納税義務の結節要素として国籍を用いている国は、その国民を課税に服せしめようと望んでおり、他方、この判断基準によって異邦人(外国人)は租税の債務を負わない。その結果、そうした国は、同時に、無差別取扱の理

由として国籍を用いることはできない。

国籍条項は、自国民を保護しているだけであって、租税の目的上その国籍が重要であるかもしれない自国民以外の者を保護していない。⁽¹⁴⁵⁾

本条約上の無差別取扱の最初の下位例として、第二四条一項は、国籍を理由とする差別取扱の禁止をその内容とする。たいていの国では居住者課税と非居住者課税との区分は、住所（居住地）に従って行われているので、国籍による差別の禁止は、実務上、個人についてはかなりわずかな意義を有するだけである。⁽¹⁴⁶⁾⁽¹⁴⁷⁾ごくわずかな国だけが個人の無制限納税義務の結節要素として国籍を用いている。他の国々が租税の目的上、国籍になんらかの重要性を付与しているが、これは稀なことである。しかしながら、ある国が自国の国民市民権者（citizens）に租税優遇措置（tax privilege）を賦与している場合においては、租税条約上の無差別取扱条項は、このような優遇規定を外国国民に拡張している。ただし、当該条項が明かにその優遇規定に適用されない場合には、その限りではない。たいていは、無差別取扱条項は、物的会社がかかわっている事例に適用される。⁽¹⁴⁸⁾

実際、国籍による無差別取扱条項はたいていは法人にかかわるケースにおいて発動される。多くの国の租税法によれば、現地国において設立された法人は無制限納税義務を負うことになる。しかしながら、そのような無制限納税義務に付随する便益は、国籍による無差別取扱条項の下で、外国法人にも及ぼされなければならない。「国籍に基づく法人の無制限納税義務」を用いているすべての国が必ずしもその国の租税条約上の無差別取扱条項に従って自国の租税法を適用しているようではないので、外国法人による無差別取扱の請求は認容されるかもしれない。他方、個人にとって、国籍による無差別取扱条項は、実務上の意義をそれほど有していない。

二重居住地規定および政府職員規定における国籍の参照ならびに相互協議手続における無差別取扱規定の相互参照（それぞれOECDモデル条約四条二項、一九条および二五条一項）を除いて、無差別取扱条項は、国籍がOE

CDモデル条約で言及されているところのみ、作用する。にもかかわらず、おそらくひと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たのかもしれない。これはかつて、国際連盟、メキシコモデル条約草案、ロンドンモデル条約草案において見いだされたことである。⁽¹⁴⁹⁾しかし、旧ユーゴスラビアと旧ソ連だけが、かれらの租税条約において、国籍ではなく、居住者による無差別取扱規定を通例採用しているにすぎない。⁽¹⁵⁰⁾もっとも、そうした規定は、旧ソ連等以外ではわずかな、しかも主に古いタイプの条約で用いられているだけである。⁽¹⁵¹⁾特定の類型の居住者に対する差別取扱を禁止しているいくつかの国は、ある国が居住地を理由としてのみ居住者而非居住者とを区別しうる、ということをとくに明記することによって、居住地による無差別取扱条項に反対している。⁽¹⁵²⁾

一方の締約国の国民は他方の締約国において国籍を理由にして租税法上不利な地位に立たされてはならない。国際的にみると、課税は原則として国籍ではなく、居住地例えば住所⁽¹⁵³⁾又は居所⁽¹⁵⁴⁾に結節しているので、国籍による差別は二重課税条約上大きな役割りを果たしていない。⁽¹⁵⁵⁾OECDモデルは、例えば非居住者への支払に対する源泉税の課税のように、居住者而非居住者とを相異なつて取り扱うことに基づいて構成されているので、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、それが投資所得を除外する場合を除いて、通例あまりに広汎にすぎる。かくして、非居住は、二重課税条約法上の無差別取扱の枠内ではまったく差別取扱の要件要素ではなく、さらに、外国国籍がたいいてい事例で問題であっても、同様である。したがって、禁止は、もっぱら国籍に依拠する差別取扱だけである。⁽¹⁵⁶⁾それ故、隠れた差別取扱は許容さるべきである。⁽¹⁵⁷⁾この点において、二重課税条約上の差別の禁止はEU内の差別の禁止と区別される。以上のことを前提とすれば、無制限納税義務と制限納税義務とのあいだの租税法上の差別取扱は、国籍による差別取扱の禁止に違反しない。⁽¹⁵⁸⁾

しかしながら、無制限納税義務及び制限納税義務を負う者のグループのそれぞれのなかで、外国国籍者（外国人）を不利に取扱つてはならない。⁽¹⁵⁹⁾二重課税条約法上の無差別取扱条項は、外国人に限って保護しているので、

例えば、拡張された制限納税義務者の枠内において、外国人と比較して、自国民を不利益に取扱ってもよい。⁽¹⁶²⁾

締約国の国民が居住しているか否かを問わず、⁽¹⁶³⁾無差別取扱の保護は締約国の国民に有利に作用するので、第三国に居住する国民もまた保護をうける。⁽¹⁶⁴⁾

国籍による無差別取扱は、個人のみならず、法人及び法人格なき社団等をもその対象とする。個人の場合、他方の締約国のその都度の国籍法がその基準とされる（日本国の場合、日本国憲法第一〇条、国籍法第一条ないし第七条）のに対し、法人の場合には、設立準拠法が国籍の判断にとって基準となるので、とくに、外国法令に基づき設立された物的会社について、租税法上不利な地位に置くことは禁ぜられる。⁽¹⁶⁵⁾人的会社に私法上及び租税法上法人格を与えていない国々の場合には、若干の注意が必要である。人的会社の場合にも設立準拠法が国籍の判断にとって基準となる。この場合、二重課税条約法上の無差別取扱の保護は、人的会社自体が直接に租税法上権利能力を有する範囲に限って、波及しうる。⁽¹⁶⁶⁾

無差別取扱条項ルールは、他方の締約国の国民に対して自国民・自国籍者より重い租税を課することを禁止するのみならず、自国民に供与しているあらゆる特別措置―租税免除、租税優遇措置及び租税軽減措置―を他方の締約国の国民に与えることを要請する。⁽¹⁶⁸⁾内容の点では、国籍による無差別取扱条項は、原則として租税債務関係のみならず、租税法上の義務関係すべてをその対象とする。⁽¹⁶⁹⁾したがって、国内法令による租税法上の経済嚮導措置は外国人（外国国籍者）の有利にもはたらくといわねばならない。⁽¹⁷⁰⁾

OECDモデル条約二四条の最初の二つの項は、国籍を指向する無差別取扱に関する原則を扱っている。二四条一項は、基本的な無差別取扱条項をその内容とする。そして、第二項において、いかなる国籍をも有しない者（無国籍者）⁽¹⁷¹⁾が、国民に賦与された取扱よりも不利でない取扱を保障されている。⁽¹⁷²⁾外国の国籍そのものが、有利でない（すなわち不利な）課税を惹き起しているならば、その租税条項は国籍を基準として差別している。ある

外国の国民が、その者の外国籍以外の理由により、不利に取り扱われている場合、この無差別取扱ルールの違反は存在しない。このようにある外国出身の居住者に対し差別課税の取扱を適用する場合、このような外国の国民であることもありうる当該外国の居住者は、国籍による無差別取扱条項を発動することができない。その者に適用された差別課税の取扱は、その者の外国国籍からの帰結ではなく、その者の国外における居住地からの帰結だからである。⁽¹⁷⁾

二四条一項は課税の態様と税率について、ならびに租税行政手続要件とその他の関連要件に関して、他方の締約国の国民に対し、自国の国民に対するよりも不利に取り扱うべきでないことを各締約国に要求している。この規定のすべての要件要素がいったんみたされると、無差別な取扱は至上命令となる。差異のある課税取扱は、外国の国民に対する差別を意図したものであることを要しない。それは、計算に入れられる効果にすぎない。国内の経済的および社会的動機がそのような効果を埋め合わせることはできない。⁽¹⁸⁾

前出二章一節一において摘示したように、この無差別取扱のための重要な要件は、国籍を除いて、状況が同じことである。もし状況が同じでないならば、例えば、居住地に相違があるならば、一方の国は、かかる相違に基づき課税に差異をもうけることを、国籍による無差別取扱条項によって、禁止されない。客観的には、無差別取扱はあらゆる種類のそしてさまざまな名称の租税に関係している。⁽¹⁹⁾

二四条四項にいう恒久的施設に関する差別禁止条項は人的控除（客体に関するものでない控除）について例外を定めているのに対し、そうした例外は国籍による無差別条項に適用されない。

EU法は、EU加盟国における居住地の概念にゆくゆくは影響を及ぼすかもしれない、EU法独自の居住地概念を発達させる途上にある。しかしながら、現在、その概念はきわめて不正確である。⁽²⁰⁾

- (143) しかしながら、法人については、多数の国において、居住地および国籍がともに無制限納税義務を生じさせている。
- (144) *Raupach Arndt*, Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlungsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen. Systematik, Geltungsbereich und Bedeutung für die deutsche Gesellschaftsteuer, AWD 1966, 87; *Böckli, Peter*, Die Verweigerung der Steuergutschrift gegenüber Steuerländern nach der deutschen Körperschaftsteuerreform 1977 aus der Sicht eines Vertragsstaates, StW 1979, 1ff., 4; *Vogel, Klaus* (Fn.50), DBA³, Art. 24 Rz.28.
- (145) *Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art.24 Rz.29, 24 子供の国籍によって左右される子供扶養控除を例にあげている。
- (146) *Raupach, Arndt*, Diskriminierungsverbote und Betriebstien, AWD 1965, 85ff., 87; *Böckli, P.* (Fn.144), StW 1979, 4.
- (147) *Temple, A.J. van den*, Internationale neutraliteit bij directe belastingen (International neutrality with respect to direct taxes), in: Cyns en Dyns, opstellen aangeboden aan Prof. Mr.H.J.Hofstra (Deventer 1975), 203(208).ただし、本書は、
- (148) *Raad, van K.*, Nondiscrimination, supra note 38, 75.
- (149) メキシコモデル一五条、ロンドンモデル一六条(Ligue of Nations C.88, M.88, 1946 II A.)。両モデル条約草案は、一方の締約国の居住者に対する課税と他方の締約国(源泉地国)の居住者又は国民に対するそれとを比較していた。これらの差別禁止条項は、他の租税には拡張して適用されなかった。財産および相続に関するロンドンモデル条約草案にもメキシコモデル条約草案にも、無差別取扱条項は存在しなかった。
- (150) 前掲注(62)参照。
- (151) 三つの現行連合王国租税条約のなかにその好例がみられる。Barbados(一九七〇)、フォークランド諸島(一九八四)およびシンガポール(一九六六)。
- (152) 例えば、アメリカ合衆国・オーストラリア条約(一九八二)、ニュージーランド・オーストラリア条約(一九八二)、ノールウェー・トルコ条約(一九七二)は居住者と非居住者に対する源泉税について相異なる税率を許容している。
- (153) 日本所得税法五条一項。

- (154) 日本所得税法五条二項。
- (155) *Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art.24 Rz. 28 ; *Raupach A.* (Fn.146), AWD 1966, 87; *Bekli, P.* (Fn.144), StuW 1979, 4.
- (156) BFH-Urteile I R 38/70 vom 30. 10. 1973, BStBl. 1974 II 255 (ドイツ・フランス租税条約二一条四項、一項) ; I R 41/73 vom 30. 4. 1975, BStBl. 1975 II 706 (一九三一年／一九五九年ドイツ・スイス租税条約三条、二一条A'ドイツ・連合王国租税条約三条、二〇条)。
- (157) BFH vom 30.4.1975 (Fn.156) ; 一九九六年OECDモデル条約第二四条第一項に関するコメント第二四 ; *Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art.24, Rz.29; *Korn/Debatin* (Fn.59), Systematik III, RdNr. 290, 305; *Engelschall, Michael*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, IWB 1989, 10 International, Gruppe 2, 721ff.
- (158) 一九九六年OECDモデル条約二四条一項ないし二項。
- (159) BFH-Urteile I 112/57 S vom 20. 1. 1959, BStBl. 1959 III 133; VI 96/62 U vom 16. 8. 1963, BStBl. 1963 III 486; VI 334/63 U vom 5. 2. 1965, BStBl. 1965 III 352; I 158/64 vom 8. 1. 1969, BStBl. 1969 II 466; BFH-Beschluß III B 24/74 vom 18. 4. 1975, BStBl. 1975 II 595 (ドイツ・連合王国租税条約二四条、二〇条) ; BFH-Urteil I R 250/73 vom 4. 6. 1975, BStBl. 1975 II 708 (ドイツ・オランダ租税条約三条、二〇条三項) ; *Land in: Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA-Schweiz*, Art. 25 Anm. 10; *Korn/Debatin* (Fn.59), Systematik III, RdNr. 305, 307.
- (160) BFH vom 18. 4. 1975 (Fn.159) ; BFH-Urteil I R 224/74 vom 20. 10. 1976, BStBl. 1977 II 175 (ドイツ・連合王国租税条約七条、二〇条一項、EEC条約七条) ; *Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art. 24, Rz. 29.
- (161) ドイツ対外取引税法二条ないし五条。参照、木村弘之亮「わが国所得税制における『拡張的制限納税義務』の創設の必要性——ドイツ対外取引税制における拡張的制限納税義務を手がかりとして——」法学研究六八巻二号(一九九五)一一一頁。
- (162) 但し、このような不平等取扱は日本国憲法一四条一項により検討されなければならない。
- (163) 一九九六年OECDモデル条約二四条一項二文(同旨、対カナダ、対スウェーデン、対中国、対ポーランド)。

- これに対して、大部分の日本二重課税条約の場合、一方の締約国の居住者又は他方の締約国の居住者であることが要求されている。この点については、二重課税条約の概観は、*Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art. 24, Rz. 40, 41.
- (97) この点については、*Korn/Debatin* (Fn.59), Systematik III, RdNr. 298; *Hintzen, Lotkar*, Die Diskriminierungsvorschrift der Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Verbesserung—besonders im Hinblick auf die Körperschaftsteuerreform, DB 1976, 2226 ff. (2229).
- (98) BFH vom 18. 4. 1975 (Fn.156); BFH-Urteil II R 20/80 vom 3. 8. 1983, BStBl. 1984 II 9, 詳細については、*Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art. 24, Rz. 33; *Korn/Debatin* (Fn. 59), Systematik III, RdNr. 301.
- (99) ただし、ここでは、物的会社と人的会社に関する差別の特別禁止（一九九六年OECDモデル条約二四条五項）が適用される。*Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art.24, Rz.54, 163 *Korn/Debatin* (Fn.24), Systematik III, RdNr. 303.
- (100) 宮武敏夫・国際租税法（一九九三年）一九頁。
- (101) BFH-Urteil I R 20/87 vom 14. 3. 1989, BStBl. 1989 II 649 (ドイツ・オランダ租税条約二四条一項、ドイツ・イタリア租税条約七条一文)。
- (102) ただし、唯一の日本二重課税条約が租税債務関係だけをその対象とする（対アメリカ合衆国）。ドイツにおける例証については、*Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art.24, Rz. 42.
- (103) BFH-Urteil VI R 97/81 vom 18. 12. 1981, BStBl. 1982 II 256 (ドイツ・スペイン租税条約二四条)；*Vogel, K.* (Fn.50), DBA³, Art. 24, Rz. 37; *Land*, in (Fn. 159) Art. 25 Anm. 14; *Korn/Debatin* (Fn. 59), Systematik III, RdNr. 300.
- (104) 差別取扱からの保護は一九九六年モデル条約二四条二項に基づき無国籍の者（例えば、パレスチナ難民は、国家の消滅にともなう、無国籍者である。）にも及んでいる。日本二重課税条約は、無国籍者の無差別取扱規定を置いていない。この点については、同条約の概観は *Vogel, K.* (Fn. 50), DBA³, Art. 24, Rz. 77.
- (105) 一九九二年改訂前のOECDモデル条約二四条は、その第二項において「国民」の用語を定義していた。改訂後は、OECDモデル条約三条一項はその(f)において「国民」の用語を定義している。
- (106) 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四；*Mersmann, Wolfgang*, Diskriminierung

ausländischer Beteiligungen bei der Körperschaftsteuerreform?, DStZ/A 1971, 310.

(174) Vogel, K. DBA³, Art. 24, Rz. 37a.

(175) OECDモデル租税条約二四条六項。

(176) とくに、みよ European Court of Justice Case No.297/89 'Ryborg', ECR I 1943 (1991).

2 適用対象

二四条における無差別取扱の限定列举から次のことが導き出される。国籍による無差別取扱に対する違反が認定されうるのは、国籍が、国内租税法に基づく租税債務者の劣悪な地位にとって決定的に重要なメルクマールである場合に限られる⁽¹⁷⁷⁾。これに対して、他方の締約国の各国民またはグループがその国籍以外の理由から当該他方の締約国によって不利に取り扱われる場合には（より正確に述べると、国籍以外の別なメルクマールが法的に決定的に重要である場合には）、モデル条約二四条一項は違背されていない。かくして、他方の締約国の国民が個別のケースで問題となっている場合にも、非居住者の不利益な取扱はとくにモデル条約二四条一項に該当しない⁽¹⁷⁸⁾。かくして、とくに、法人税株主帰属方式（インピュテーション方式）⁽¹⁷⁹⁾の現行ドイツ規定は、それが外国株主敵視（rem-defeindlichkeit）であると正当に指摘されているにもかかわらず⁽¹⁸⁰⁾モデル条約所定の国籍による無差別取扱に違反しない。なぜなら、モデル条約の国籍による無差別取扱はたんに株主の国籍だけに依拠しており、これに対しその者の居住地を目安としていないからである。

しかしながら、締約国に居住する者または居住しない者達のグループ内において、国籍による差別はなされてはならない⁽¹⁸¹⁾。例えば、アメリカ合衆国において合衆国内国歳入法典九一条(a)(2)に従って、アメリカ合衆国の国民（市民権者）には、国外源泉所得を総課税所得から除外する可能性が開かれているが、これに対し、アメリカ

合衆国に居住する外国人はこの権利を拒絶されているならば、これはモデル条約二四条一項の違反として評価される⁽¹⁸²⁾。そこで、合衆国内国歳入庁は、次のルールを確立した、すなわち、今日では、合衆国に居住する（合衆国と二重課税条約を締結した）相手国の国民も、合衆国国民の利用できる稼得所得免除（内国歳入法九一条(d)(1)）のための二適格要件を利用しうる、というルールを確立した⁽¹⁸³⁾。以前は、そうした個人は二つのオプシンのうち一つだけを利用できた。外国国民が唯一のオプションを利用できるように制限したことは、合衆国国民（市民権者）に対するよりも外国国民に対しより重い要件を課しており、そして合衆国租税条約における無差別取扱条項に違反したことを意味する⁽¹⁸⁴⁾。

オランダで設立された会社が、南アフリカの会社の株主であった場合、そのオランダ会社は、同社が南アフリカ所得税法四二条(1)に基づき受領した配当に対して納付した、非居住株主の租税について還付金 (refund) を受け取った。この事例につき、南アフリカの所得税特別裁判所は次のように判示した。すなわち、四二条(1)は、オランダ・南アフリカ二重課税条約の無差別取扱規定に違背している。同法四二条(1)に基づく当該会社に対する「非居住株主に租税を課するための唯一の判断基準」は、当該会社の国籍である。これは、明らかに差別取扱である⁽¹⁸⁵⁾。

無差別取扱規定を有するEU諸国の国民と居住者が、フランス一般税法一五〇条(c)(I)(b)の優遇措置を享受しえた。しかし、フランス一般税法一五〇条(c)(I)(b)による優遇措置への二四条一項の適用を拒絶することは、支持しえない。同規定は、納税義務者の主たる住所をフランスに設けている者の（フランスに所在する）不動産の譲渡から生ずる利益を、フランス国民に課税しないでいたからである⁽¹⁸⁶⁾。さらに、フランス行政裁判所 (Conseil d'Etat) は、その間に削除されてしまった（フランス一般税法の）規定を、二四条一項違反とみなしている。その削除された規定は、フランスに基本財産を有する外国法人に特別な課税を課すものであった⁽¹⁸⁷⁾。そこで、新法（九

条、Law No.91-1322) は、この好機を制限するために制定された。⁽¹⁸⁸⁾

第一項の無差別取扱が第三国に居住する者にも認められることがある、ということについて、さらに、下記三章三節二4 (人的適用対象) をみよ。

- (177) 参照' BFH(Fn. 156) BStBl. 1974 II 257 (ドイツ・フランス租税条約二二条四項)。
- (178) 参照' 一九九四年改正前OECDモデル条約二四条一項に関するコメントリー第四: BFH-Urteil I R 41/73 vom 30. 4. 1975 BStBl. 1975 II 706, 708 (ドイツ・スイス／連合王国二重課税条約)。
- (179) これは非居住者に対し税額控除を拒絶している。
- (180) 参照' *R.v.Siebenhall*, ASA Vol. 46 (1977/78) 217, 222; BFH-Urteil I R 252/83 vom 4. 2. 1987, BStBl. 1987 II 682 [「しかし、法人税税額控除の手続はホム基本法三条の平等取扱原則に違反している。』]
- (181) 参考' FG Nürnberg-Urteil IV 11866 vom 25. 7. 1968 EFG 1968, 560 (ドイツ・イスラエル租税条約) ' および BFH-Beschluß III B 24/74 vom 18. 4. 1975 BStBl. 1975 II 595.
- (182) Rev. Rul. 72-330, 1972-2 Cum. Bull. 444. 参考' Rev. Rul. 72-598, 1972-2 Cum. Bull. 451 による補充されている。
- (183) 参考' Rev. Rul. 91-58, IRB 1991-44, 4; アメリカ合衆国・連合王国租税条約。
- (184) Rev. Rul. 72-330, 1972-2 C. B. 444 参考' Rev. Rul. 72, 598, 1972 C. B. 451 参考' *Vogel, K.* (Fn. 50), DBA³, Art. 24, Rz. 29 参考' 議論されたこともあったが、これらの規定は今日ではその問題について通説の解釈ではない。
- (185) 参考' *Transvaal Income Tax Special Court*, Decision of 4 February 1992, case No. 9409, 参考' の事例の議論 参考' *Horak, W.*, (1992) 5 SA Tax Rev. 63, 参考' の記事 参考' *Vogel, Klaus*, Double Taxation Conventions, Supplement 1994 (Deventer 1994), p.138 による引用。
- (186) Tribunal administratif de Nice Dr. Fisc. 1989 Comm. 766; 参考' B. Gouthière RDAI 1988, 257, 259; 今日では同旨のものに、フランス大蔵省の法制的見解 [参考' *Lazarowski, Henry*, Non-Discrimination, ET 1990, 24.]。
- (187) Conseil d'Etat req. n. 82, 784 Dr. Fisc. 1989 comm. 239 [「フランス・ベルギー租税条約」]。

(188) 関連改正の議論と新法の適用について' みよ' *Larski, Henry, Non-Discrimination: New Conditions for Exemption from Taxation on the Sale of a Residence in France, ET 1992 257.*

3 ルール

モデル条約二四条一項によれば、

- (1) 一方の締約国の国民は、
- (2) 両締約国のいずれか一方における居住のいかんを問わず、
- (3) 同様の状況にある他方の国の国民が課せられており又は課せられることのある、
- (4) 租税およびこれと関連する要件と異なり又は一層負担となる、
- (5) そうした租税又はこれと関連のある要件を他方の締約国において課せられることはない。

4 人的適用対象⁽¹⁸⁹⁾

個人、法人、パートナーシップ（組合、人的会社など）およびその他の社團（associations）は二四条（とくに三条一項(f)）を援用する権原を与えられうる。第三条一項(a)と対照的に、三条一項(f)の規定はパートナーシップや社團を明文をもって列記している。他方、これに対し、三条一項(f)の規定は租税法上法人格を有する社團として取り扱われる実体（entities）に、言及していない。⁽¹⁹⁰⁾ 実体が「租税法の目的上法人格を有する団体（a body corporate for tax purposes）」として二四条に取り込まれることが、示唆されているのかもしれない。しかし、第三条一項は法人格を有する団体とならんで明文をもって実体（entities）をあげている事実は、そのような示唆に反対する論証である。したがって、この実体が国籍による差別取扱に対する保護を享受しないという帰結を、避ける

ことはできないであろう。モデル条約二四条一項に基づく権利賦与は、一方の締約国の国民が居住している場所に、依存するわけではない。この点について、当該条項の適用対象の当該権利賦与から、モデル条約一条による条約上の権利賦与に至るまでさまざまである。このことは、OECD加盟国のあいだで争点であったので、この問題は一九七七年モデル条約において第二文を第一項に挿入することによって明文をもって明らかにされ、そしてUNモデル条約によっても継受された。かくして、一方の締約国に居住しているこの国の国民は、二四条一項により、第三国に居住する（当該締約国の）国民と同一の地位を与えられることとなる。⁽¹⁹⁾⁽²⁰⁾

二四条一項の文言によれば、保護をうけるのは納税義務者自身だけである。したがって、たしかにみずからは納税義務を負わなければならないけれど、納税者の租税確定に当たり考慮に入れられる者（例えば、配偶者、子会社）が、特定の国籍を有すべきである、という要件に、異を唱えることはできない。例えば、子供扶養控除が、子供が課税国の国民であることによって、左右されても、これはモデル条約二四条一項違反ではないであろう。二四条一項は、二四条六項と同様に、会社の組織変更のケースにおいて、他方の締約国における親会社（類似の条件の下で内国法人に与えられている優遇措置（an advantage）を否定されている場合に、適用される。⁽¹⁹⁾）これと対照的に、二四条一項は、子会社が親会社の国籍の帰結のひとつとして不利益（disadvantage）を招く場合には、適用されない。⁽¹⁹⁾

一九八一年USモデル条約二四条一項は、「一方の締約国の国民」に対する無差別取扱の保護を規定している。合衆国の立場からは、「国民とは市民権者（市民 citizens）を意味し、かれらが市民権（citizenship）を有する締約国において居住者であるかどうかを問わない。⁽¹⁹⁾」一九八一年USモデル条約はこの条文を個人に限定しているようであるが、一九七七年OECDモデル条約および大部分の租税条約はこの条項を「一方の締約国で有効な法令からその地位を与えられたすべての法人、パートナーシップおよび社團」に拡大している。

「パートナーシップ(partnership)」の定義又はその定義の限定がうまくゆかないため、そのパートナーの全部もしくは一部が租税法の目的上合衆国の居住者でないそうしたパートナーシップ又は、その信託受益者の全部もしくは一部が合衆国の租税を課されないそうした信託など(trust or estate)がこの条項の対象となるかという問題を生じさせる。通常、この問題は、一九八一年USモデル条約四条によって回答されているかのである。

「パートナーシップ、遺産(estate)又は信託によって生じた又は支払われた所得の場合、この用語「居住者」は、このようなパートナーシップなどによって生じた所得が居住者の所得として、パートナー又は受益者の手許で、当該国において租税を課されている範囲においてのみ、適用される」⁽¹⁹⁷⁾

しかしながら、一九八一年USモデル条約の無差別取扱条文が用いられている用語は、「国民」であつて、「居住者」でない。

シビル・ローのもとでは、パートナーシップは一般に法人(a legal person)と考えられており、そしておそらくは「国民」であると考えられよう。しかし、コモン・ローの下では法人とパートナーシップの取扱は現在明白でない。統一パートナーシップ法(the Uniform Partnership Act)の初期草案は、パートナーシップを法人(a legal person)として取り扱った。「パートナーシップは、利得獲得のため事業の遂行を目的とする二以上の個人からの団体によって形成された法人である」⁽¹⁹⁸⁾。しかし、この統一パートナーシップ法⁽¹⁹⁹⁾の主席草案者の死後、かれの後継者は法人への言及を削除し、そして法状態を不分明にしてしまった。

アメリカ合衆国パートナーシップのカナダ有限責任社員(a Canadian limited partner)が合衆国で恒久的施設を有したかどうかに関する、Unger v. Commissioner⁽²⁰⁰⁾事件において、租税裁判所は、パートナーシップの「近代論(modern theory)」がパートナーシップを法実体(a legal entity)として取り扱っている、というカナダ納税者の論述に対し以下のように応答した。

「原告の主張するパートナーシップの法に関する解釈は、より「近代的(modern)」であって近時発展してきた解釈ではない。むしろ、それは、パートナーシップの集合体説(the aggregate theory)よりもパートナーシップの実体説(the entity theory)を強調する競合説であるにすぎない。」

実体説の主張によれば、パートナーシップの性質は、そのパートナーから独立した、ひとつの独立の法実体(a distinct legal entity)であるそうしたものである。集合体説は、他方、パートナーシップのパートナーがひとつの集団(a collective whole)を成していないものと考ええる。むしろ、パートナーシップは、パートナーシップを構成している各パートナーの集合体にすぎないとみられている。

パートナーシップの実体説又は集合体説がすべての目的のために適用されるかどうかに関する論争の解決は、これまで果たされていない。パートナーシップの属性はケースごとに異なっており、時には、同一の管轄地でさえそうであり、しばしば決定さるべき問題に依存している。⁽²⁰⁾

パートナーシップは租税を課されないという理由から、非居住外国パートナーからすべて構成されている——US パートナーシップがアメリカ合衆国の国民である場合でさえ、これへの無差別取扱条項の適用は「関連要件」に限定されるであろう。それにもかかわらず——パートナーである締約国の国民に対するUS 課税は、もしパートナーシップについての集合体説がこの目的で適用されるならば、一九八一年US モデル条約に相当する条約に基づき無差別取扱保護になお服するであろう。⁽²¹⁾

US 法に基づき設立されたトラスト(a trust)は国民として性格決定をうけないであろうと思われる。なぜなら、トラストは合衆国で有効な法令に基づきその地位を与えられている場合でさえ、それは「法人(a legal person)」ではない。スコット⁽²²⁾およびトラスト法に関する第二次リステートメント⁽²³⁾はともに、トラストは法的「関係」(a legal “relationship”)であると説明する。トラストに適用しうる法律およびトラストの認知に関するハーグ条約

二条もまたトラストを法的関係として定義するが、しかしトラストに次のような性格を帰属させている。⁽²⁰⁶⁾

a 「信託」財産は独立のファンド(a separate fund)をなしており、かつ受託者自身の財産(estate)に属さない。
b 信託財産の権原(title to the trust assets)は、受託者の名前のもとにある。

c 受託者は、トラストの要件および法律により受託者に課せられた特別の諸義務に従って「信託」財産を管理、運用(employ)又は処分をなしうる権利義務——この点について受託者が説明する責任を負っている(accountable)——を有する。⁽²⁰⁶⁾

トラストに関するハーグ条約二一条は、「そのような認知が、最低限のものとして、次のことを含意する」と述べている。「信託財産は独立のファンドをなしていること、受託者が受託者としての資格において訴求をなし訴求をうけること、および公式の資格で行動する公証人又はいずれかの者の前で受託者は受託者の資格で行動又は出現しうること」⁽²⁰⁷⁾を含意する。このように、トラストが合衆国条約に基づく「国民」として取り扱われないであろうことは、明らかである。

(189) 国籍の概念について、一九九二年改正前のモデル条約二四条二項（改正後モデル条約三条一項(f)）。

(190) モデル条約三条一項 b。

(191) 設例について、参照 *Hinzten* (Fn. 164) DB 1976, 2226ff, 2229.

(192) 他方の締約国の居住者でない同国の国民の保護の例が *Conseil d'Etat* req. n. 85. 626, 45 Dr. Fisc. comm. 1292 (1993) (フランス・連合王国租税条約) に見られる。

(193) この立場は、スウェーデンの *Regeringsrätt* RÅ 1990 not 507: Sweden's DTC with Belgium によつて説得力をもつて主張されている。

(194) みよ *Hoge Raad* Rolno. 27 843, BNB 1993/71, concl. Moltmaker: the Netherlands' DTC with Germany. モデル条約二四条六項は、適用されえたであろうが、当該租税条約はそれに対応する条項をおいていない。しかしな

から、オランダ最高裁判所 Hoge Raad は、当該差別取扱が EC 法に反するかどうかを決定してもらうため、欧州司法裁判所への事案を移送した。

- (195) 1981 US. Model Income Tax Treaty, art. 24, para. 1.
- (196) 1981 US. Model, art. 24, para. 2(b).
- (197) 1981 US. Model, art. 4, para. 1(b).
- (198) Unif. Partnership Act § 1(1) (2d. Tent. Draft 1909).
- (199) See, generally *Alan R. Bromberg/Larry E. Eibstein*, *Bromberg and Ribstein on Partnership* § 1.03 (1991).
- (200) 58 T.C.M. (CCH) 1157, 1160, T.C.M. § 90, 015(1990).
- (201) *Id.*
- (202) *Goldberg/Glicklich*, supra note 14, 1 *Florida Tax Review* 84 (1992).
- (203) *Austin W. Scott/William F. Fratcher*, *The Law of Trusts*, § 2.4(4th ed. 1987).
- (204) *Restatement (Second) of the Law of Trusts* § 2 (1957).
- (205) *Convention on the Law Applicable to Trusts and on Their Recognition*, Oct. 20, 1984, art. 2, 23 I.L.M. 1388, 1389.
- (206) *Id.*
- (207) *Id.* Atr. 11, 23 I.L.M. at 1390.

5 居住地による細分化

問題の国民が個人でない場合、その国籍は一九九二年改正前二四条二項 b (改正後三条一項(f)(ii))により、法人パートナーシップ(組合、人的会社など)又はその他の社団にその地位を与えた法秩序(設立準拠地国法)に従って決定される。したがって、そのような個人以外の者についても、国籍による無差別取扱ルールは、その設立準拠

地国法に基づいてなされる差別取扱の禁止である。その結果として、個人以外の者が課税国の諸法令に従ってではなく、むしろ他方の締約国のそれに従って設立された、という理由から、個人以外の者が比較対象の者にくらべ不利に取り扱われるときはいつも、これは疑問の余地なく、二四条一項により禁止されている差別取扱のケースである。しかしながら、国籍による無差別取扱ルールが、個人以外の者に適用されるときに個人以外の者の住所（定款本店）の場所に応じた租税法上の差別取扱をも禁止しているかどうか、そしてもしそうだとした場合の程度まで禁止しているかは、ドイツの判例および学説で立ち入って議論されていたひとつの論点であった。⁽²⁰⁸⁾ドイツの判例および多数説によれば、二四条一項は、設立準拠地国法による差別だけを禁止している。⁽²⁰⁹⁾

反対説は次を指摘している。OECDの大部分の加盟国の国際私法によれば、個人以外の者（person）の設立準拠地国法（constitutive law, Errichtungsstatut）は、その管理の場所（place of management, siège social）によって左右され、したがって設立地国法（law of incorporation, Gründungsrecht）と住所地国法（定款本店地国法, Sitzrecht）はたいして同一である。もしこのような法状態のもとで、個人以外の者の管理の場所（管理本店, Geschäftssitz）に基づく差別取扱を許容するならば、国籍による差別取扱の禁止は事実上、個人以外の者に関する限り消えうせてしまうであろう。なぜなら、一方の締約国はいつでも設立準拠地国法（Gründungsstatut）の租税法要件要素（課税メルクマール）から定款本店（又は管理の場所）地国法のそれへ移ることができるからである。たしかに、多数の国の法秩序が外国の設立地国法を自由に選択することを認めたり、または法人の設立準拠法と管理の場所の法とがばらばらになることもあるとしても（とくにアングロ・アメリカ法、若干のラテン・アメリカ法およびリヒテンシュタインにおいて）、国内にたんなる定款上の本店を容認していることも、事実である。⁽²¹⁰⁾

しかしながら、これに対し、通説によれば、OECD租税委員会が、OECD加盟国間の大多数の条約（つまり欧州大陸諸国間の条約で「管理の場所（siège social）」の原則が妥当している）が、無内容となるような条文規定を

構想したということとなる。しかし、このことは当の租税委員会の意図ではないであろう。⁽²¹⁾ブリュッセルの Cour d'Appel もまた、法人の住所（定款本店）による不平等取扱を、国籍による差別取扱の禁止に対する違反とみなしていた。⁽²²⁾ドイツ連邦財政裁判所はこの論証を、実務で存在しない設例によって、覆そうと試みている。すなわち、連邦財政裁判所は、フランスに住所（本店）を有し、かつドイツに管理の場所を有するフランス株式会社を例に持ち出している。このような状態は、両締約国のいずれの法秩序に従っても、現れえない。⁽²³⁾しかしながら、通説は結論において同意されるべきであろう。すなわち、K. Vogel 案の反対説（前出）は変更を強いられる。フォーゲルは、アングロ・サクソン法が OECD モデル条約の発展に対して有する強力な影響力ならびにアングロ・サクソン系の OECD 加盟国が関わっている事業取引の高い割合いをあまりにも過少評価している。この二つの理由から、かかる法人 (legal persons) への二四条一項の適用が、アングロ・サクソン法が適用されるための——設立地国法が個人以外の者の住所（本店）地国法と相異なっている事例に限定されることは、本来無意味であるわけではない。さらにまた、OECD 租税委員会が二四条一項の条文化に当たり国際私法の下における言外の意味を考慮したとは、想定しがたい。国際租税法に関する文献はいずれも一九七〇年前には決してそのような想定しなかった。また、モデル条約コメンタリー自体もこのような想定には反対している。このコメンタリーは、（一九九二年改正後モデル条約三条一項 f 改正前二四条二項）により決定されうる）国籍による差別取扱（これは禁止される。）と、居住地（個人以外の者についてはしばしば管理の場所 [place of management, Ort der Geschäftsleitung]、国内法との関連におけるモデル条約四条二項）による差別取扱（これは許容される。）とのあいだの識別を詳細に検討している。両判断基準が衝突する可能性についての指摘は、これまで一度もなされていない。⁽²⁴⁾最後に、改正後三条一項 f (ii)（改正前二四条二項 b）における設立準拠法の言及が法人のほかに、パートナーシップ（組合、人的会社など）およびその他の社団にも適用されることも、考えるべきであるし、組合、人的会社

や社団について外国の設立法を選択することが、パートナーシップなどに法人格を賦与しない諸国においてさえも可能であることも、考えられるべきである。これらすべての理由から、二四条一項はその文言に従ってのみ解釈されなければならない。したがって、個人以外の者について禁止されていることは、その設立準拠地国法（law of incorporation, Errichtungsstatuts）に基づく不利益取扱だけである。この禁止ルールが、欧州大陸諸国間におけるように、無内容になりうるという事実⁽¹⁰⁾は、甘受されねばならない。

(208) 設例に「*Raad, van K.*, Issues in the Application of Tax Treaty Non-Discrimination Clauses, 42 BIFD, 347ff., 349f. (1988).

(209) BFH-Urteile III B 24/74 vom 18.4.1975, BStBl. 1975 II 595, 596 (ドイツ・連合王国租税条約一四条、二〇条); (Fn. 80), BStBl. 1984 II 9, 10 (一九三〇—五九年ドイツ・スイス租税条約); FG Hamburg-Urteil II 79/64 vom 20.5.1965, EFG 1965, 551 (ドイツ・スイス租税条約); *Korn/Debatin* (Fn. 59), Syst. III Rdnr. 302; *Raupach, Arndt* (Fn. 144), AWD 1966, 85, 87; *Debatin, Helmut*, Das Verbot steuerlicher Diskriminierung, DSt Z/A 1970, 129, 133; *Mersmann, Wolfgang*, Diskriminierung ausländischer Beteiligungen bei der Körperschaftsteuerreform? DStZ/A 1971, 310; *Gauthière, H.*, De la porte du principe de non-discrimination inclus dans les conventions fiscales, RDAI 1988, 257, 260.

(210) 以下「アンタロ・サクソン諸国」若干の南アメリカ諸国およびリヒテンシュタインにおいて。

(211) 同前 *Vogel, Klaus*, Das Verbot der Betriebsständiskriminierung im Körperschaftsteuerrecht, Dargestellt am Beispiel des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens von 1959, AWD 1970, 349, 351f.; *Vogel, Klaus*, Der ausländische Aktionär, München 1973, S. 80; ノーゲルに追随するものとして *Bellstedt, C.*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, S. 117; 結論同前、しかし理由を付記せず、ノッハス *Chambre commerciale der Cour de Cassation*, Dr. Fisc. 1989 Comm. 943 本所、定款本店 *siège* にある差別的事例に二四条一項を適用してはならない。Tribunals de grande instance にある初期のルールに言及するものとして *Lazarski, Henry*, 3% Tax on Real Property Owned Directly or Indirectly by Foreign Compa-

nies: New Developments, ET 1987, 335; *Lazarshi, Henry*, 3% Tax on Real Property, ET 1989, 285; *Desmeules, L/G. Ricci*, StRev 1989, 378.

(212) No.325/82, Journal de Droit Fiscal 1987, 2 (フランス・ベルギー租税条約「これについて」 *Verjans, Patrick*, Non-Discrimination, ET 1988, 86.)°

(213) BFH-Urteil I 32/65 vom 13.1.1970, BStBl. 1970 II 790, 792. (ドイツ・フランス租税条約四条二項「二一条一項」四項) ; これに反対するものの *Vogel, K.* (Fn.211), AWD 1970, 352.

(214) 一九九六年モデル条約二四条に関するコメンタリー第三、第四。

(215) *de Wall, A. Dr. Fisc.* 1993, 1563 は「二四条の適用を回避しようとするフランス行政の動向を論じている」。

6 同様の状況

コメンタリーに説明がないので、次のことが予期されるであろう。なんらかの差別扱いが存在するかどうかを決するために、正確な比較が(現実の) B 国の国民と、同じ状況の下にある(仮定の) A 国の国民とのあいだで行われることが求められる。我々はこのような仮定の A 国の国民を人的比較対象 (personal object of comparison) として言及しよう。ニュー・ジラランドのケースで規定されているように、「同じ(same)」という用語は、比較のうえで画一性(uniformity)又は正確性を言外に意味している。このフレイズは通例はラフに類似している状況の下にあることを意味していない。すなわち、これは本質的に同一の状況にあることを意味し、そして「[国籍による差別禁止条項にあっては]それは、国籍を除くすべての事柄について実質的に同じ状況にあることを意味する」⁽²¹⁶⁾。

しかしながら、これは「同様の状況にある (in the same circumstances, dans la même situation)」とは通常の租税法および租税法規命令の適用の観点から、法令および事実の両方の点で実質的に類似の状況に置かれてい

る納税者を指している、とコメントリーが説明しているようなケースではない。⁽²¹⁾ コメントリーのフランス語版、明示の法令および事実の状況の下において (*das les circonstances de droit et de fait analogues*) は、コメントリーの英語版より OECD 条約本文の意味から更にはなれてるように思われる。同一ではなく、類似的状況に言及することにより、コメントリーが、すくなくとも事実の相違に関する限り、状況におけるマイナーな相違についての論議を防ぐことを意図したことは、疑いが無い。

(216) See *Commissioner of Inland Revenue v. United Dominions Trust Ltd.*, 1973 1 New Zealand Tax Cases (N.Z.T.C.) 61,028, at 61, 6033-4, per McCarthy P. および *Richmond J.* による類似的定義「課税の観点から重要であるところのあらゆる事柄（国籍を除く）に関して同じとみなされる」(61,042)。

(217) 二四条に関するコメントリー第三項。この説明は、オランダ・トルコ租税条約（一九八六年）およびオランダ・トルコ租税条約（一九八七年）において繰り返されている。

(1) 冗長な要件

国籍による無差別取扱条項は、外国の国民が無差別取扱を保障している国の国民と「同様の状況に」ある場合に限って、適用される。一九七七年 OECD 二四条に関するコメントリー第三は、以下のコメントを定めている。

「同じ状況にある」という表現は、普通の租税法および規則の適用の観点から、法律問題と事実問題の双方について実質的に類似の状況に置かれている、納税者（個人・法人・人的会社および社団）を指し示している。

旧通商条約における差別禁止条項は、必ずしも明示的に、無差別取扱いを保障される者とその者が比較されなければならぬ者と同じ状況にあることを要求していない。理論的観点から、そうした明白な要件は実際に冗長だと考えられるかもしれない。なぜなら、係争の状況の同一性は、無差別取扱と平等取扱のコンセプトそのも

のに（しかし、いわゆる最恵国待遇にでなく）含意されているからである。⁽²¹⁸⁾

このコンセプト上の特質はしばしば看過され、そして反対に、「同様の状況」要件の重要性が頻繁に過大視されているので、以降の説明ではほどほどにしておきたい。一方の国が、特定の適格（同国の国籍など）を有する者に通常限定しているそうした利点（*favor*）を当該適格を有しない者にまで拡大している場合、このようなジエスチャーは、後者の無国籍者に当該便益の供与の前提となるそれ以外の要件から免れさせていないことは、明かである。例えば、オランダ法のルールに従えば、第二次世界大戦でオランダ軍隊の構成員として敵国によって戦争捕虜として捕らえられていたオランダ市民は、かれらの苦痛に対する補償として特定の便益をうける適格を有する、と仮定する。さらに、このルールの人的対象は、条約によって又は片務的規定によって拡大された外国市民権のある者を含んでいる、と仮定しよう。この設例は、外国の国民ならだれでもがそのような便益を受ける権原を有するわけではなく、ドイツ軍隊で兵役につき、かつこの資格で敵国によって捕虜にされていた外国国民だけがそのような便益を受ける権原を有するであろうことは、明かであろう。

このような一連の考え方を国籍による無差別取扱条項に適用するとき、「同様の状況」要件は実に冗長であることが、明かになる。この要件の必要性はときどき次の論証によつて説明される。すなわち、国籍による無差別取扱の下で非居住者は、居住者だけが利用しうることを意図されている便益を受ける権原を有すべきでない、と。このような便益を制限納税義務者に（意図に反して）拡張されるというおそれは、理由がない。ある国が居住地を課税のための主たる結節点として用い、そして国籍を少数の例でのみ結節要素として使用すると仮定しよう（たいていの国がそのようにしている）。

さらに、特定の好都合な取扱は、同時に同国の国民である居住者に保障されている、と仮定しよう。今や、もしこの国が他方の国の国民に対し国籍による無差別取扱を保障するならば、この外国国民は、そのような好都合

な取扱の適格を得るために、最初に掲げた国（居住地国）の居住者でなければならないことは、明かである。例えば、オランダ税法によれば、連結納税申告書(a consolidated return)の申告権は、オランダ法に基づき設立された法人（国籍）で、かつ同時にオランダで支配管理されているもの（居住地）に留保されている。国籍による無差別取扱をうける権限を有するそうした国外で設立された法人は、その法人がオランダで管理支配されている場合に限って、連結納税申告書を提出する権利を行使することができる。

「同様の状況」要件は、無差別取扱条項のなかで冗長である。租税条約上の無差別取扱条項は国籍、居住地および外国所有権(foreign ownership)のような状況に無差別な地位を与えているのと同様に、特殊な状況による無差別取扱を要件とする。しかし、このことは、広い無差別取扱条項、たとえば最恵国条項と異なっている。というのは、広い無差別条項は、無差別な状況を特定していないからである。

一方の国の出身者が同国によって便益を供与される場合に、他方の国の出身者が、異なる状況を指摘することによって当該便益を拒否されることもありうる。このような例において、当該便益にとって重要な状況は、他の状況から識別されなければならない。⁽²⁰⁾

(218) *Dirksen, W., Fiscale non-discriminatie* (英訳は 'Fiscal nondiscrimination'), *Weekblad voor Fiscaal Recht* 1974, No. 5176, 365; Memorandum of Explanation to the Netherlands Tax Agreement for the Kingdom, 12, left column.

(219) *Van Raad*, supra note 38, 88.

(220) 例えば、みよ、ドイツ・ルフトハンザ株式会社対ニューヨーク市のアメリカケース (85 Misc. 2d 719, 379 NYS. 2d 635, See *O'Brien*, 556, note 42.)。

(2) 居住地以外の重要な状況

現在の無差別条項の文言が実際に「同様の状況」テストを含んでいるので、このテストがどのように理解されているかを検討することは、有益であるかもしれない。「同様の状況」という要件は、事柄をただ複雑にし、租税法の行政管理に混乱をもたらすだけである、といった論証もある⁽²²⁾。それにもかかわらず、その論証が行われ、無差別取扱保護のために、異邦人（外国人）が課税国の居住者であるということだけが求められるとなると、同じ結論が簡素化と予測可能性に加えてえられるであろう⁽²³⁾。この一連の思考にしたがえば、唯一の租税法上重要な別な状況とは居住地をさすことは、明かに論証される。多くのケースにおいて、しかしながら、税制（複数）はさらにいくつかの要件の充足を求めている。もっとも、無差別取扱条項のなかに、租税の目的上重要であるかもしれない状況をすべて列挙することは、有益でないであろう。いかなる状況が租税法上重要であるか否かに関する問題は、比較のために、あらゆる状況が（無差別状況によって例示されているものを除いて）、同じであるということ并要求することによって、単純に回避されうることではない⁽²⁴⁾。例えば、(a)有色人種であるA国の国民Xが、(b)A国の居住者であり、かつ(c)B国で農業に従事している場合に、その者Xがその者の国籍を理由にB国によって差別して課税をうけているかどうかについて不服をもっているとき、Xはかれの租税法上の取扱を、B国の国籍をもつYで、有色人種であるもののそれと比較すべきであろう。もちろん、状況の大部分（皮膚の色など）は、受けた租税法上の取扱にとつて重要でないと判断されるであろう。

租税法上重要でありうる（居住地以外の）状況の例として、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が参照されうる。そこでは、一方の国の公共団体又は公共施設（public bodies or services）は他方の国の公共団体と同じ状況にないことが、留保されている。この例は、もっとも、自明ではない。OECDコメンタリー中のこの留保を除くと、一外国の公共団体が実際に、国籍を除いて、差別する国の類似の団体と同様の状況にないかどうかは、疑わしいであろう。OECDモデル条約二四条に関するコメンタリー第七において、こ

のケースについて、差別取扱（たとえば租税免責の拒否（no immunity from taxation）は、次の理由で正当化されると述べられている。「そのような団体や施設（such bodies and services）は国家の不可欠な機関であり、いかなる時でも一方の国の公共団体の状況は他方の国のそれと比較することはできない。」例外は、収益事業を営む国営法人（state corporations）である団体について認められる。

コメンタリー第六は、状況が似ていないといわれている別な例を挙げている。非収益の民間機関（private institutions not for profit）。「その事業活動は公益のために遂行され、そして」類似の外国機関と比較すると、「前者の国に特殊なものである。」第八にしたがえば、この例における同様の状況の不存在は、「これらの機関の事業活動そのものの性質、および……その国およびその国民が当の事業活動からうける便益……から帰結する。」コメンタリーは、そのような機関の例をまったくかかげていない。民間の年金基金（private pension funds）がこの条文の適用範囲内にあるということが、論証されうる。

(21) *O'Brien*, 560.

(22) *O'Brien*, 561.

(23) cf. *Debatin, Helmut*, Das Verbot steuerlicher Diskriminierung, DStZ/A 1970, 129 (132).

(3) 不当な適用

「同様の状況」は、不当な用法の余地を残している。前叙の例では、A国の市民Xの諸特徴のひとつは、その者の皮膚が黄色であることである。A国が中国であり、B国は中国人住民のいないヨーロッパの小国であるとする。さらに、この二国間において締結されている租税条約が国籍による無差別取扱条項を含んでいるとする。黄色の皮膚の者は白人より有利でない課税をもうけるものとする、とB国が規定しているならば、その規定は、人

種を理由とする差別を禁止しないところの当該条約上の義務の文理に技術的に違背していない、中国市民に対して実質的に差別することができる。

人権の領域では、国際司法常設裁判所は、いくつかの事案において、次のことを説示している。条約上の無差別取扱ルールの文理上の範囲内に該当するそうした国内法ルールに加えて、その国内法規定と類似の目的と効果を有するそうした国内法規定が、その文言それぞれについて、無差別取扱ルールによってカバーされている⁽²²⁴⁾。

(224) 若干の論者は、国内法規定「間接的差別」という後者のタイプによってもたらされる差別を指摘している。例えば、*Goovers, A. W. & A. E. Bosscher, Gelij kheid van vrouw en man in het Europees sociaal recht (Equality of woman and man in European social law) (Alphen aan den Rijn, 1981) p.16.* そのような間接的差別への無差別取扱ルールの適用について、*Permanent Court of International Justice (PCIJ) series B, No.6 (September 10, 1923, 'Germansettlers'); PCIJ Series A/B, No. 44 (February 4, 1932, 'Polish nationals in Dantzig'); PCIJ Series A/B No.64 (April 6, 1935, 'Minority Schools in Albania').*

(4) 租税債務の範囲

アメリカ合衆国は、状況の重要な差別として租税債務の範囲の差別を考えている。したがって、合衆国は、全世界の合衆国租税債務に服さない外国人とそれに服する合衆国市民を同じ状況にあると考えていない⁽²²⁵⁾。この見解は、もしUS法に基づき全世界租税債務が国籍と結びついていないならば、承諾しうるように思われる。しかし、アメリカ合衆国においては、アメリカ合衆国の国籍は自動的に全世界租税債務を意味するので、国籍の租税法上中立的なものとして取り扱うべき義務のため、合衆国はUS国籍の不可避的な帰結を中立的なもの(a-neutral)として取り扱うことを許されないであろう。換言すると、そのことは、一方で、外国国籍の者がアメリカ合衆国の故者と同じ態様で取り扱われるべきであり、他方でUSの全世界租税債務に服さない外国国籍の者がその国籍の故

に、合衆国全世界租税債務に服する合衆国国籍者と同じ状況にあるのではない、ということを示唆することを意味しない。⁽²²⁶⁾その他の帰結は、例えば、中国系の人々についての無差別取扱条項にかかわらず、黄色人の差別取扱を正当化する試論に等しいものであろう。⁽²²⁷⁾国籍による租税法上の取扱との相違は、黄色の肌が中国系の事実上の結末をもたらしており、合衆国国籍の法的帰結が無制限納税義務をもたらしているという問題である。⁽²²⁸⁾

(225) *O'Brien*, 551.

(226) この比較は外国人の課税客体に限定している。内国人の租税債務が全世界所得に関係しているならば、そして外国人の租税債務が特定の国内源泉所得が特定の国内源泉所得にのみ関係しているならば、内国人の課税の幅広い範囲は、外国人の国内源泉所得についての有利でない租税法上の取扱を釣り合わせようと考えてはならない。

(227) See *Pöllath, Reinhard & Albert J. Rüdler*, Die vorgeschlagene Erweiterung des Par. 8 Abs. 3 KStG—Vorsetzungen und Wirkungen nach innerstaatlichen und Abkommenrecht, DB 1980, Beilage 8/80, 1.

(228) *van Raad, Kees van*, Netherlands Withholding Tax on Dividends Paid to Foreign Parent Companies and Nondiscrimination Clauses, *Intertax* 1982, 183.

(5) 他方の締約国における租税

この規定が第三国に居住する（締約国の）国民にも拡張して適用されるという事実にかかわらず（モデル条約一条の例外として）、第二四条一項の無差別取扱ルールは、モデル条約のその他のすべての条文と同様に——租税問題についての両締約国間の関係にのみかわっているだけである。したがって、このことは、他方の締約国における（両締約国のうちの）ひとつの国民の課税にのみ妥当している。両締約国のいずれか一方の国民は、自国の課税当局に対して当該なんらかのルールに基づいてどのような便宜をも請求するということはできない。⁽²²⁹⁾

(229) de Wall, A., 45 Dr. Fisc. 1565 (1993) は「二四条の適用を回避するフランス行政当局の傾向を議論している。」

7 差別課税

(1) 総説

本条項は、課税国の国民が同様の状況のもとで服している租税もしくは関連要件と異なる又は一層負担となる租税法上の取扱を禁止している。両判断基準は相互に二者択一の関係にある。無差別とは、他の者と同様の態様で一の者を取り扱うことをいう。国籍による無差別取扱条項によってカバーされている「取扱」は、租税とこれと関連のある要件を含んでいる⁽²⁰⁾。このように、無差別取扱条項は、制限納税義務に服する外国人に対して、その者の制限納税義務にかかる課税客体について国籍によって課税を左右されることのない権原を与えている。

所与の政府の課徴が「課税」にあたるかどうかの問題は、OECDモデル条約二四六条六項で扱われている（この条項は、第二条の規定にかかわらず、あらゆる種類とタイプの租税に適用される。）。「関連する要件（connected requirements）」の範囲は、下記(3)で議論する。

かくして、他方の締約国の一国民に対する一方の締約国による課税が当該一方の締約国の国民に対して用いられる法律要件と異なる法律要件に基づいていれば、それは無差別取扱ルールの侵害と認められるに十分である。このような異なる租税法上の取扱がより重い課税の結果となることは、必要でないであろう。外国人の「異なる」取扱だけで差別取扱である、ということができれば、それは、このケースでは、そもそも二四六条一項の適用につながるであろう⁽²¹⁾。

しかしながら、「異なる」租税法上の取扱の禁止は、当該課税する締約国に対し、特別な規定によって外国人に租税優遇措置（tax privileges）を認めることを禁じていない。⁽²²⁾「異なる（different）」の修飾語は、二四六条一項では「異なり又はそれよりも重い（other or more burdensome）」の用語をもって表現されている。一見するだけで

は、ひとは「それ以外の(other)」を「少ない負担(less burdensome)」と読みがちであろう。この表現は一九七七年OECDモデル条約二四条に関するコメンタリー第九によって簡単に一蹴されている。曰く、

「この条項の主たる目的は、他方の国民に対して一方の国における差別を禁止することであるので、一方の国が外国籍の者に対し、それ自体特殊な理由で、又は二重課税条約における特殊な明文規定に従うために、例えば、恒久的施設の利益が区分会計に基づき課税をうけるという要件（この要件は自国民には適用できない。）を賦与することを防がない。」

このように二四条一項によって規定された無差別取扱条項は、典型的な取扱を禁止するものではない。OECDコメンタリー第一〇は、国籍による無差別取扱ルールが次のことを要件としていると述べている。すなわち、

ある租税が同様の状況にある国民と外国人に課されたとき、課税ベースおよび賦課の方法に関して同じ様式でそれがなされなければならない、「さらにまた」その税率も同一でなければならない。

この留保に照らし、コメンタリーは次のことを示唆している。すなわち、「異なり」は、所得稼得のために生じる支出の控除、人的控除の否認⁽²³⁾および追加租税の賦課に対する制限から帰結する、不利な課税を指し示している。これに対し「それよりも重い(more burdensome)」租税はより高い税率を指している⁽²⁴⁾。Dirksenは、しかし、「異なり又はそれよりも重い」という表現は、幾世紀ものあいだ国際的な用語法として用いられてきていることを指摘している。そして、かれは、歴史的研究が、この語句の意味を明確にするためおこなわれていることを示唆する⁽²⁵⁾。かれは魅力的な仮説を提示した。すなわち、かつて外国人はしばしば特別な課税に服することがあったので、一方の国がこの外国人に対し、自国民に対する当該租税以外の租税を課されない、ということの保障は明らかであろう。この保障は、無差別取扱条項が言及している「異なる」租税および関連要件と関係するであろうからである。しかしながら、このような保障は、十分でないであろう。なぜなら、外国人が自国民と同じタイプ

の租税を課される場合であっても、この租税はさらにより重い態様で、すなわちより高い税率でもって課徴されるであろう。⁽²³⁶⁾ この可能性は、「それよりも重い(more burdensome)」という語句によつて排除されるであろう。この解釈のなかで、外国人(異邦人)は、同種の租税に服し、かつ国民と同様の状況の下でのみ課税をうけうるだけである。⁽²³⁷⁾

この文脈において、ある納税者の租税法上の取扱の個別の側面が類似の状況にある国内の納税者のそれに一致しなければならぬかどうか、又はある外国納税者の全般的な取扱が国内の納税者のそれより不利なものではないということと十分であるかどうか、といった問題が生じうる。

他方、二四条一項は、例えば、他方の締約国において当該課税国の国民に認めると同一の租税法上の取扱(自国民待遇)を他方の締約国において求める請求権を創設していない。⁽²³⁸⁾ 最後に、二四条一項と合致しない国内法規定の代わりに、(当該課税を結論において支持しうる)別な、無差別取扱規定が適用される場合には、二四条一項違反はない。Queen's Bench は次のように判断した。ドイツ・連合王国租税条約に基づけば、連合王国法に従い連合王国の国民なら過大納付税の還付加算金(a repayment supplement on overpaid taxes)請求権を有するであろう場合に、そうした権原を有しないドイツ国民が、納税に関して、相手国の連合王国より一層負担となる要件を課されている。⁽²⁴⁰⁾ しかし、この事例の最終判断は、当裁判所が欧州司法裁判所へ本件の問題を移送したので、まだなされていない。

アメリカ合衆国内国歳入法典六〇三八A条がアメリカ合衆国租税条約の無差別取扱条項によつて挑戦を受けるであろう、ということはあることであろう。⁽²⁴¹⁾

もうひとつの問題は、無差別取扱の人的対象が個別の納税者であるか、又はグループとしての(無差別取扱条項を援用しうる権原を有する)外国納税者であるかどうかである。これがいわゆる個別／クラス問題である。US

事案 *Watson v. Hoey*⁽²²⁾において、合衆国の連邦最高裁判所はクラス・アプローチの扉を開いた。クラス・アプローチは真の差別の個別ケースを無視するので、このクラス・アプローチは不当と呼ばれうる。これに対し、行政実行可能性および濫用の防止を考慮して、そうした幅広いアプローチが必要とされている。

これらの問題に対する解答は、先に引用した、OECDコメンタリーから明かになる。このコメンタリーは、外国人の取扱が差別的なものになるのは、外国人が個人ベースについて差別をうけ、この個人ベースのどのような点についても差別をうける場合であることを指摘している。したがって、個人ベースであろうとグループ・ベースであろうと、国（複数）がある段階で生じている差別取扱を別な段階における優遇取扱でもって埋め合わせることはできない。

A国の国民がA国の国内によってではなく、A国とB国とのあいだで締結した条約によって、租税優遇取扱を供与している、と仮定しよう。A国がC国とのあいだで、国籍による無差別取扱条項を含む条約を締結していた場合、C国国民は、B国との条約に基づいてA国国民に利用できる便益を享受しうる権原を有するかどうかは、議論の余地がある。原則として、ECN treatiesは、国籍による無差別取扱ルールに基づいて利用できる利点（複数）から第三国の条約上の便益を明白に排除している。租税条約はそのような排除条項を含んでいない。しかし、一九七三年の決定において、オランダ最高裁判所は、次のように判断した。租税条約上の無差別取扱条項は、別な条約によって国民に利用できる便益に関係するものとして理解されるべきではない。

実体法の側面で、無差別取扱ルールは、租税法上の要件について納税者と課税当局とのあいだのすべての関係に影響を及ぼすにいたっている。このことは、条約のテキスト上とくに租税とこれに関連する要件（義務）にそれぞれ言及することによって明らかにされている。⁽²³⁾このような差別取扱からの保護は、課税にとって重要な規定すべてに及んでいる。とくに、この差別からの保護は、納税義務者の家族状況ないし家族への責任（扶養義務）

に基づく租税優遇措置 (tax privileges) をその対象とするだけでなく、簡素化のための概算額制度をもその対象とする⁽²⁴⁾。他方、このルールは、第三国と締結した二重課税条約のなかでなされた取極めを当該両締約国の国民に拡張すべきことを両締約国に原則として義務づけてはいない⁽²⁵⁾。二重課税条約の規定は、国内法令の租税規定と対照的に、二国間における合意に基づいている。すなわち、二重課税条約の諸規範は、give-and-take の関係にある。それ故、一方の締約国が二重課税条約で認めている租税法上の救済措置 (tax relief) は、通常、他方の国による相応の歩み寄りと不可分に結びついており、それ故、その性質上二重課税条約の締約国双方に限定されている。たとえ、二重課税条約が、条約上の便益 (treaty benefits) の権原を有する者の国籍に依存しているそうした救済措置 (relief) を供与している場合でさえも、第三国の国民はモデル条約二四条一項に基づくこのルールを援用できない⁽²⁶⁾。しかし、ドイツ連邦財政裁判所は、二重課税条約の適用に関して異なって判断している。その二重課税条約は、その適用可能性を両締約国の国民に限定している点で、モデル条約から出発している。そのような二重課税条約は、二四条一項に対応する条項に合意している他方の国の国民 (でドイツ国内の居住者) によって援用されうるべきであろうし、また当該条項に依拠してそうしてきたと裁判所は述べている⁽²⁷⁾。

差別取扱のケースの確認は、ある国民である比較対象者との仮説的比較を必要とする。この比較は、課税手続との関連で決定的に重要である事実的状況を基礎として行われなければならない。モデル条約は、当該ケースをとりまく状況が同じである場合に、ひとつの差別的に作用する課税が許容されないであろうということを前提とする。租税法上の差別的な取扱の目的は重要でない⁽²⁸⁾。かくして、課税する締約国は、同国が問題の課税によってある特定の——例えば、国内産業を促進する誘因措置のような経済嚮導的目的——設定目標を意図している、という論証によって租税免責を請求できない⁽²⁹⁾。それ故、国内租税法による経済嚮導措置にとって、モデル条約二四条一項はひとつの障害である⁽³⁰⁾。しかしながら、本ルールは、一方の締約国が公共団体や公共施設に対して与えて

いる救済措置 (relief) を他方の締約国の類似の公共団体や公共施設に供与すべき義務を、当該一方の締約国に課していない。同じことは、公益を目的としてなされる投資が当該優遇措置を与えている国だけが受益するであろう活動について投下される場合、この公益投資のための優遇措置にあてはまる⁽²⁵⁾。

納税者の事実上の諸状況に基づく比較とならんで、モデル条約二四条一項の目的につきなされた比較評価は、扶養義務など法的責任の比較をも必要とする。例えば、アメリカ合衆国に居住していないアメリカ合衆国の国民（市民権者）で、アメリカ租税法により全世界所得課税を依然としてうけ続けている者の状況は、合衆国で居住しておらず、したがって同国で制限納税義務だけを負う（締約国の）国民（市民権者）との状況と比較しえない。このことは、USモデル条約二四条一項三文においても一度明文をもって明確にされている⁽²⁶⁾。同じことは、アメリカ合衆国の課税年度の一部のあいだ（すなわち一年以内）のみアメリカ合衆国に居住しているUS国民以外の者の租税法上の取扱にもあてはまる⁽²⁵⁾。さらに、比較の対象は、課税する締約国における租税法要件も含まれる。例えば、本ルールは全体として同締約国の租税管轄権の限定である。かくして、外国納税者の国内法令が追加の税負担（増額更正処分）などを定めているかどうか、そしてバランス上、より重い租税を一掃するかどうかは、差別取扱にとって重要でない。このようになされる更正処分の可能性は、他方の締約国による差別取扱を減殺するものではない。

最後に、問題は「それ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」の立証責任に関して生じる。この立証責任が納税者にあると仮定することが合理的であるように思われるけれども、そのような責任を納税者に課することがそれ自体禁止された「より重い」取扱に該当するかどうか問題となりうる⁽²⁶⁾。

- (230) この側面について、初期の議論について *Griziotti, B.*, L'imposition fiscale des étrangers (The taxation of aliens), *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International*, 13 (1926).
- (231) これと対照的に、税負担の比較をもつばら基準とする改正前二四条四項(改正後二四条三項)の規定について *Vogel, K.*, DBA³, Art.24 Rz.79ff.
- (232) 参照 *Vogel, K.*, DBA³, Art.24, Rz.23f.; モデル条約二四条に関するコメントリー第九、第一〇。
- (233) 二四条四項の恒久的施設に関する無差別条項と異なり、国籍条項は人的控除 (personal deductions and allowances(たとえば家族単位のもの)) にも適用されるのが、注意されるべきである。
- (234) *J.P.Schellens*, annotatin to Hoge Raad, June 14, 1972, BNB 1973/1.
- (235) *Dirksen, W.*, supra note 218, (Fiscal nondiscrimination 365 n.14 は「一七三九年十二月二二日付フランス国王・連合オランダ間の通商条約を参照している。この条約では「より大きな又はその他の公租公課 (greater or other duties, charges……)」という用語が、使われており、さらに、先の通商条約は「一五三九年二月二六日付の英国の一方的無差別取扱宣言を参照している。この無差別取扱宣言は、「それ以外の、より重い、又は大きな関税および補助金 (any other, more or larger custom and subsidy)」語句を含んでいる。みよ *Listone, Herrick K.*, *Liberal Construction of Tax Treaties—An Analysis of Congressional and Administrative Limitations of an Old Doctrine*, 47 *Cornell Law Quarterly* 529, 539 (1962).
- (236) *Dirksen*, supra note 218, Fiscal non-discriminate, 365.
- (237) *Schulze-Brachmann, A.*, Erläuterungen zum deutsch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen (Amsterdam, 1968), C-XXI/6 にしたがえば、もし課税ベース、賦課の方法、税率および徴収手続の同一性があるならば、課税は「それと異なる又はそれよりも重い」負担でない。
- (238) 非常に適切なものに、*Conseil d'État Dr. Fisc.* 1987 Comm. 2181 (フランス・ドイツ租税条約)。
- (239) 「法的根拠の差し替え (substitution de base légale)」について、みよ *Conseil d'État req. n.82 784, Dr.Fisc.* 1989 comm. 239 (フランス・ベルギー租税条約)。
- (240) See *R. v. IRC, ex p Commerzbank* (1991) S.T.C. 271. この事件の判例評釈について、みよ *Avery Jones, J.F.*, Non-Discrimination: Commerzbank—Round Two, BTR 405 (1991).

- (241) この内国歳入法典の条文の議論について *Vogel, K., DBA³, Art.9, Rz.40.1. Court d'appel de Lyon req.n. 89.271, 43 Dr. Fisc. comm. 137 (1991) 及び 概算課税が二四条一項の意味において「より重い（二一層負担となる）」と判断している。*
- (242) 59 F.Supp. 197 (SDNY 1943). これはあまりに行き過ぎとして批判をうけている。See *O'Brien*, 556.
- (243) 参照' モデル条約二四条に関するコメンタリー第九' 第一〇; *Vogel, K., DBA³, Art. 24 Rz. 23f.; Korn/Debatin, Syst.III Rdnr. 294.*
- (244) Tribunal administratif de Paris req.n.177/80-3, Dr. Fisc. 1983 comm. 1964 (トランス・イタリア租税条約)。
- (245) みよ' US LTR 8714055 (アメリカ合衆国・カナダ租税条約)。
- (246) Vgl. Hoge Raad Rolno. 16 806 BNB 1973/1 (オランダ・ベルギー租税条約)。これに対応して、一九九二年改正前モデル条約二四条四項に「したがって」FG Hamburg-Urteil III 69/80 vom 9.8.1985, EFG 1986, 63 (ドイツ・日本租税条約二四条二項)。
- (247) BFH-Urteil I R 20/87 vom 14.3.1989, BStBl. 1989 II 649 (一九二五年ドイツ・イタリア租税条約七条一項一文' 二一条一号のドイツ・オランダ租税条約二四条一項)。
- (248) 参照' *Korn/Debatin*, (Fn.59) Syst. III Rdnr. 300 (差別取扱の「絶対的」禁止)。
- (249) 同旨' *Raad van K., Nondiscrimination*, supra note 38, 77. 同書は「乖離するものととして」US LTR 80 300 05 をあげている。
- (250) ドイツ・フランス租税条約における恒久的施設にとつての無差別取扱の取極めについて、また参照' *Vogel, K., (Fn.211), AWD 1970, 356.*
- (251) モデル条約二四条に関するコメンタリー第五および第六; *Vogel, K., DBI³, Art. 24 Rz. 19f.*
- (252) OECDモデル条約二四条一項に関するアメリカ合衆国の所見について、一九九六年モデル条約コメンタリー第六二。これに反対するものとして' *Raad, K.van, Non-discrimination*, supra note 38, S.91.
- (253) 外国人の二重地位' "dual status alien"。参照' Rev.Rul. 74-239, 1974-1 Cum. Bull. 372, 21; US Court of Appeal, *Nico Jr.v.Com.*, 77-2 USTC 9742 (1977).
- (254) *O'Brien*, 568.

(2) 特典の取扱

一九七七年コメンタリー第九によれば、無差別取扱条項の文体は否定形であるが、この否定形は慎重に選択されている。現在の当該条項は、内国民待遇規定と異なっている。後者によれば、一方の国が、その国の市民に利用できないような優遇を外国国籍者に供与することが認められている。換言すると、国籍による無差別条項は、外国国民への特典的取扱いを認めている。

一方の国が外国の国民(a foreign national)に一層の租税優遇措置を供与しようとすればできる、理由の例として、一九七七年 OECD コメンタリーは第九において次のように述べている。「二重課税条約における特別な条文、例えば、恒久的施設の利益は「本社とは」独立の会計帳簿に基づいて課税をおこなわなければならないという要件に应ずるため……」。この例は間違いでなくとも、誤解を招きがちである。これは、明言されていないが、三つの条件を仮定している。すなわち(a)課税国が無制限納税義務の結節点として国籍を用いている、という事実の仮説、(b) OECD モデル条約四条一項によれば、国籍は、租税条約の目的上「居住地」をうみだす「別な類いの判断基準」として性格づけられる、という理論上の仮説、および(c)当該国の国内法が、このような優遇措置を与えていないが、しかし同時に、国内法のルールだけに基づくよりも、租税条約規定に基づいて課税される租税を認めている、という事実上の仮説。

類似的例は、外国人に認められている一律の損金算入(a flat expense deduction)⁽²⁵⁵⁾である。これに対し、国民には、控除しうる支出を明細にしることが求められうるであろう。

(255) 例えば、ニュージーランドにおいて特定の外国使用人の利用できる三五%控除である。

(3) 関連要件

OECDモデル条約二四条一項の無差別取扱条項は、有利でない課税をも禁止している。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一〇にしたがえば、関連要件とは次のものをいう。すなわち、課税と関連のある正規の手続（申告、納付、納期限など）が、国民よりも外国人により煩わしい（負担となる burdensome）ものであってはならない。

租税そのものに関して、コメンタリーは、課税ベース、賦課方法および税率は「同様」であること、および申告、納付や納期限のような関連要件の点について、これら正規の手続が「さらに煩わしいものでない（not be more onerous）」ことを要求している。このことは次を示唆している。コメンタリーに従えば、租税上の取扱が「それ以外の又はより重い（other or more burdensome）」ものになるべきでないとする要件は、課税に関して、「それ以外の租税又はより高い税率」でないものとして解釈されるべきでない。そして、そのコメンタリーは、「その効果において有利でないものではない」として関連要件を考えている。

「関連要件」は用語「課税」の説明（clarification）よりむしろその用語に付加語を加えているかどうかの問題は、旧OECD条約にとって重要であった。というのは、後者は「課税」だけに言及しているからである。通常の一般的解釈条項⁽²⁶⁾は、未定義の表現について、条約上の文脈に決定的な重みを付しているが、この解釈条項からみると、この旧モデル条約に基づき「関連要件」が無差別取扱条項によってカバーされる程に、広く「課税」の用語を解釈することが、適切であるようにおもわれる⁽²⁷⁾。

一見すればこの解釈が合理的であり、外国の国民が関連している場合、行政実行可能性を考慮すればよりフレキシブルであるように思われるけれども、距離をおいてみると、そのようなフレキシビリティは、外国の国民たる（居住）者のケースよりも国外に居住している者のケースにおいて一層適切であるように思われる。したがっ

て、行政管理の側面に関する緩和要件は、二四条一項におけるよりも一層同条四項（外国居住者によって遂行されている恒久的施設）に整合するであろう。第四項では、無差別取扱の保護は関連要件にまで拡大されていないからである。

(256) OECDモデル条約三条二項参照。

(257) Vogel, DBA³, Art. 24, Rz. 35.

8 相互主義

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項は次のように述べている。「相互主義を条件として、一方の締約国の国民は、同様の状況にある他方の締約国の国民よりも、後者の国において不利に取り扱われてはならない」（傍線、木村）。

OECDモデル条約二四条一項に関するコメンタリー第一項によれば、⁽²⁵⁸⁾国籍による無差別取扱のルールは、相互主義に服している。二四条一項には相互主義を示す文言がない。

「相互主義を条件として」の要件は、国際公法においてはまったく通常の道具であるので、OECDコメンタリーではそれ以上には議論されていない。⁽²⁵⁹⁾このフレーズを広く解釈すれば、こうである。B国の国民を差別取扱してはならないA国の義務は、A国の国民をB国が差別取扱しないことを条件とする。⁽²⁶⁰⁾この相互主義の要件がどれほど厳格に適用されなければならないか、という疑問が生じる。もしA国がある特定の些細な例につきB国国民を差別取扱するならば、B国は、A国国民に対し重要な差別取扱をなす権原を得るであろうか？「報復」の差別取扱が比較可能な程度にとどめられねばならないとすれば、それは外国国民の租税取扱のどの部分に影響してもよいのか、又は他方の国が差別取扱しうるのは先の側面についてのみであろうか。

国際法上の一般原則は、他方の締約国が順繰りに差別するならば、一方の締約国は、無差別取扱ルールを遵守する約束を「差し控えることができる」ということを示している。これがいわゆる「形式的相互主義(formal reciprocity, *formale Reziprozität*)」である。⁽²⁶¹⁾ この形式的相互主義とは、当該条約に基づき無差別取扱のルールは両締約国に等しく課せられる、ということを意味する。一方の外国締約国が相互主義の要件を満たしたかどうかを決定するに当たってリベラルな基準が適用されるべきであると、一般的に考えられる。⁽²⁶²⁾ 他方、モデル条約コメントリーにおける相互主義の要件についての言及は、けっして次のように理解されてはならない。すなわち、両締約国は、自国の国民に同じ程度の重い（又は軽い）税負担を確実に課す義務を負っているであろう、と解されてはならない。⁽²⁶³⁾

最後に、コメントリー⁽²⁶⁴⁾は、この条項が相互主義に服することを述べている。テキストに従えば、⁽²⁶⁵⁾双方の国が等しく拘束を受けるという意味を除いて、そして他方の国が当該条項に違背する場合には通常の救済方法が利用されうるという意味を除いて、このコメントリーはそれほど明解ではない。⁽²⁶⁶⁾ 無差別取扱条項のうちこの部分だけが相互主義に服すべき理由は、明かでない。

(258) Vogel, K., DBA³, Art. 24, Rz. 15.

(259) 国際取引政策における相互主義の役割について、*Culbertson, William S.*, Reciprocity—A National Policy for Foreign Trade (London/New York 1937); *Lenhoff, Arthur*, Reciprocity in Function: A Problem of Conflict of Laws, Constitutional Law, and International Law, 15 University of Pittsburgh Law Review 44 (1953); *Lenhoff, Arthur*, Reciprocity: The Legal Aspect of a Perennial Idea, 49 Northwestern University Law Review 619 (1954).

(260) *O'Brien, James G.*, The Nondiscrimination Article in Tax Treaties, 10 Law and Policy in International Business, 545, 609 (1978).

- (261) 参照' *O'Brien J.G.*, supra note 260, 10 LPIB, 549, 609 (1978).
- (262) *O'Brien*, supra note 260, 609; *Vogel, K.*, DBA³, Art. 24, Rz.39.
- (263) 同旨' *Raad, K.van*, Nondiscrimination, supra note 38, 79.
- (264) 一九九六年 OECD モデル条約二四条に関するコメント第一。
- (265) 明文をもって相互主義に服すると定める他の条約規定の例が知られていないわけではない。例えば、一九三九年
アメリカ合衆国・フランス条約二〇条は、相互主義を条件として、情報の交換を取り決めていた。
- (266) 論点の詳細は' 参照' *Avery Jones, John F.*, The non-discrimination article in tax treaties, LX Rivista di Dir-
itto e Pratica Tributaria, 576 foot note 11 (1992).

第四節 日本二重課税条約

一 条約の概観

租税条約上の国籍による無差別取扱条項（二）

無差別取扱い

日本が締結した租税条約の概要一覧

項 目 相 手 国		モデル条約ルール		モデル条約ルール	
		態 様	根拠条文	態 様	根拠条文
OECD条約モデル		個人については国籍を指示		個人以外の者については設立準拠法を指示	3条1項(f) (旧24条2項)
1	アイルランド	同OECDモデル	3条1項(c)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(c)
2	アメリカ	同 上	2条1項(g)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	2条1項(d)
3	イギリス	同OECDモデル 連合王国により保護された者	3条1項(c)	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	2条1項(h)
4	イスラエル	同OECDモデル	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
5	イタリア	同 上 イタリアの場合、国籍を有する個人として扱われるもの	3条1項(h)	同 上	3条1項(h)
6	インド	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
7	インドネシア	同 上	3条1項(h)	同 上 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
8	エジプト	同 上	21条2項(a)	同OECDモデル	21条2項(b)
9	オーストラリア	租税条約中に無差別取扱規定なし		—	

項 目 相 手 国		モデル条約ルール		モデル条約ルール	
		態 様	根拠条文	態 様	根拠条文
10	オーストリア	同OECDモデル	23条2項	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	25条2項
11	オランダ	同 上	25条1項	同 上	25条1項
12	カナダ	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
13	韓国	無差別取扱規定なし	—	無差別取扱規定なし	—
14	ザンビア	同OECDモデル	23条2項	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	23条2項
15	シンガポール	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
16	スイス	同 上		同 上	24条
17	スウェーデン	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	23条1項(h)
18	スペイン	同 上	3条1項(h)	同 上	23条1項(h)
19	スリ・ランカ	同 上	17条4項	同OECDモデル	17条3項
20	ソ連邦	無差別取扱規定なし	—	無差別取扱規定なし	—
21	タイ	同OECDモデル	3条1項(g)	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(g)

租税条約上の国籍による無差別取扱条項（二）

項 目 相 手 国		モデル条約ルール		モデル条約ルール	
		態 様	根拠条文	態 様	根拠条文
22	中 国	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
23	チェコスロヴァキア	同OECDモデル	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
24	デンマーク	同 上	24条2項	同 上	24条2項
25	ド イ ツ	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
26	トルコ	同 上	3条1項(g)	同 上	3条1項(g)
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			
28	ノールウェー	同OECDモデル	3条1項(h)	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
29	ハンガリー	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
30	バングラデシュ	同 上	3条1項(h)	同 上	3条1項(h)
31	パキスタン	同 上	19条2項(a)	同OECDモデル	2項(b)
32	フィリピン	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
33	フィンランド	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)

項 目 相 手 国		モデル条約ルール		モデル条約ルール	
		態 様	根拠条文	態 様	根拠条文
34	フ ラ ン ス	同 上	25条2項	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	25条2項
35	ブ ラ ジ ル	同OECDモデル	23条2項	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	23条
36	ブルガリア	同 上	3条1項(g)	同 上	3条1項(g)
37	ベ ル ギ ー	同 上	24条2項	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	24条2項
38	ポーランド	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
39	マ レ イ シ ア	同 上	19条4項	同OECDモデル 日本の場合、租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	19条4項
40	ルクセンブルク	同 上	3条1項(h)	同OECDモデル 租税に関し法人格を有する団体として扱われる実体を含む	3条1項(h)
41	ルーマニア	同 上	3条1項(h)	同 上	3条1項(h)

二 解説

1 無制限納税義務者についてのみ

日本二重課税条約の大多数——若干の最近のものを含めて——は、一九六三年OECDモデル条約二四条一項に基づいている。したがって、無差別取扱ルールは、締約国のうちいずれか一方に居住する、一方締約国の国民にのみ適用される。これと多少異なつて、一九五四／六五年パキスタン・アメリカ合衆国二重課税条約によれば、国籍による無差別取扱のルールは、他方の締約国に居住する、一方締約国の国民にのみ関係している。かくして、このルールは、課税する締約国においてたんに非居住者（制限納税義務者）として課税される者には、妥当しない。さらに、ドイツ・パキスタン租税条約二条一項hによれば、条約上の便益およびしたがってまた無差別取扱ルールの便益は、両締約国に居住している国民は、利用できない、ということには注意を払わなければならない。これに対し、一九五四／六五年ドイツ・アメリカ合衆国租税条約一八条三項所定の無差別取扱の便益は、二重居住地の事例では、依然として利用できる。ドイツ・アメリカ合衆国租税条約（草案）は、今日、モデル条約の文章化にあたって、国籍による無差別取扱の文言を受け入れている。議定書第二一号は、次のことを明確にする。すなわち、そのルールの文言によれば、アメリカ合衆国は、合衆国に居住しないドイツ国民に、アメリカ合衆国に居住しない合衆国国民（US Citizens）に適用されると同一の税法を課するよう義務づけられていない。合衆国国民はその全世界所得に対し合衆国の租税を課せられるのである。

- (267) 一九八六年日本・ソ連租税条約、一九八三年日本・中国租税条約、一九七七年日本・チェコスロバキア租税条約、一九九三年日本・トルコ租税条約、日本・ハンガリー租税条約、一九九一年日本・バングラデシュ租税条約、一九八〇年日本・フィリピン租税条約、一九九一年日本・ブルガリア租税条約、一九八〇年日本・ポーランド租税条約、一九九〇年日本・ルクセンブルグ租税条約。ドイツの場合、一九八七年ドイツ・エジプト租税条約、エクアドル・ド

イツ租税条約、フィリッピン・ドイツ租税条約、トルコ・ドイツ租税条約およびウルグアイ・ドイツ租税条約。

2 「課税」概念

若干の日本条約によれば、無差別取扱のルールはその文言上租税そのものにのみ関係しており、これと関連する要件(義務)にまで及んでいない。⁽²⁶⁸⁾しかし、これらの条項では、「課税(taxation)」の用語は広義に解釈されるので、その結果、問題の無差別取扱ルールの効果は、モデル条約で定められているものに比しそれほど後退した結果となっていない。⁽²⁶⁹⁾

ドイツ・オランダ租税条約二四条一項、ドイツ・スペイン租税条約二四条二項およびドイツ・イタリア租税条約(草案)二五条一項は、明文をもって次のことを明確にしている。すなわち、差別取扱の禁止は、家族状況および家族への責任(扶養義務など)に結びついた租税救済措置(tax relief)にもあてはまる。⁽²⁷⁰⁾しかし、前述のように、同じことは、たとえモデル条約において明文をもって強調されていないとしても、モデル条約のルールに基づく救済措置にもあてはまる。

(268) 日本・アメリカ合衆国租税条約七条一項。ドイツの場合、ドイツ・オランダ租税条約、ドイツ・パキスタン租税条約、一九五四／六五年ドイツ・アメリカ合衆国租税条約。

(269) 同旨 *Raad, van K.*, Nondiscrimination, *supra* note 38, 97.

(270) これに「さへ」BFH-Urteil VI R 97/81 vom 18.12.1981, BStBl. 1982 II 256, 258 (ドイツ・スペイン租税条約二四条)。

3 個人以外の者についての特殊性

日本・カナダ租税条約二四条一項二文は、ドイツ・カナダ租税条約二四条一項と同様に、全体としての租税条

約の人的適用対象（租税条約一条）と対照的に、無差別取扱ルールの人的適用対象を個人にのみ及ぼしている。このことから逆推論すれば、次の結論が得られる。国籍による無差別取扱ルールは、個人以外の者（法人など）が日本・カナダ租税条約一条により定義されている当該条約の人的適用対象に該当する場合にのみ、したがって法人などが締約国の一方又は双方に居住している場合にのみ、その法人などに適用されう、と。

4 留保条項

アメリカ合衆国の締結したすべての二重課税条約は、無差別取扱に関する規定とならんで、ひとつの「留保条項(saving clause)」⁽²⁷⁾を定めている。すべてのUS所得税条約は、あたかも租税条約が効力を生じていないかのよう、に、その国民（市民権者）および居住者に課税をなしうる権能をアメリカ合衆国に、留保している。しかし、同じ留保条項が無差別取扱条項に適用されたならば、国籍による無差別取扱条項がアメリカ合衆国の居住者でアメリカ合衆国国民以外のものに適用される余地はほとんどないであろう、なぜなら、その条件によって留保条項がそのような者に適用されうるからである。

日本・アメリカ合衆国租税条約の文言によれば、一九五四／六五年ドイツ・アメリカ合衆国租税条約における留保条項（一五条一項）の場合と同様、当該留保は、同条約の無差別取扱条項による保護にも及んでいるようにみえる。これは次を意味するであろう。すなわち、留保条項は、これがアメリカ合衆国に居住する日本国民にかかわっている限り、この保護を国内法により一方的に排除するであろうが、他方、日本は完全にその保護を保障するよう拘束されているであろう、と。しかしながら、このことは、留保条項の目的ではない。したがって、留保条項は厳格に解釈を施されるべきであろう。留保条項は、差別取扱からの保護の効果を排除しない。⁽²⁷⁾USモデル条約一条四項aおよびUSAの最近の租税条約は、無差別取扱ルールが、留保条項の例外規定である旨を明文

をもって明確にしている。⁽²⁷³⁾

一九五四年歳入法典九一条は、アメリカ合衆国国民によって合衆国国外で稼得された人的サービス所得について U S 租税からの除外（国外所得免除）を認めていた。合衆国の居住者である外国人は、この国外所得免除（the foreign earned income exclusion）の適格を有していなかった。留保条文が適用されえないという結論に達したのち、内国歳入庁は、居住外国人がアメリカ合衆国国民と同様の状況にあったと決定した。なぜなら、かれらはともにその全世界所得に対し課税をうけ、かつその九一条が U S 国民に対するよりも居住外国人に対し一層重い租税を課すこととなるからである。⁽²⁷⁴⁾その後、九一条は、居住外国人および合衆国国民の両者をその対象としうるよう修正をうけている。しかし、これは、（財務省とは区別される）内国歳入庁が、議会の議決した制定法が無差別条項を侵犯している旨を、決定したそうした機関の一つであるように思われるが、このことは意義深いことである。

- (271) これについて詳細は、*Vogel, K., DBA³, Art.1 Rz.47.*
- (272) みよ Rev.Rul.72-330, 1972-2 Cum. Bull. 444 ならびに Rev.Rul.72-598, 1972-2 Cum.Bull. 451; also *Roberts/ Warren, U.S. Income Taxation of Foreign Corporations and Non-resident Aliens, IX,111; Debutin/Walter, B XV Rz.57.*
- (273) 同旨、とくにドイツ・アメリカ合衆国租税条約（草案）の議定書第一号 b, aa。
- (274) Rev. Rul. 72 - 330, 1972-2 C. B. 444. 時代遅れと宣言するものに、Rev. Rul. 91-58, 1991-2 C. B. 340.

5 例外

締約国の国籍を基準とする特定の租税特典（tax concessions）が、日本・フィリピン租税条約（二四条六項）⁽²⁷⁵⁾に定められているが、これらは無差別取扱の例外である。

- (275) ドイツの場合、ドイツ・マレーシア租税条約（第二十四条に関する議定書第八号）、ドイツ・ノルウェー租税条約（二四条三項）、ドイツ・フィリッピン租税条約（二五条に関する議定書第九号 a）およびドイツ・ザンビア租税条約（二四条に関する議定書第五号）。