

**二国間租税条約における恒久的施設無差別の規定と
国内租税法令における外国税額控除の人的適用範囲**
OECDの2007年5月3日 public discussion draft をめぐって

増井良啓

東京大学大学院法学政治学研究科

2007年12月

二国間租税条約における恒久的施設無差別の規定と国内租税法令における外国税額控除の人的適用範囲

OECDの2007年5月3日 public discussion draft をめぐって

増井良啓

はじめに

設例を用いた例解

OECDにおける最近の議論

日本の立場からみた検討

はじめに

OECDモデル租税条約24条3項1文は、「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、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に課されることはない。」と定める。これが、恒久的施設(permanent establishment、以下「PE」という。)に関する無差別原則を定めた規定、すなわち「PE無差別」を定める条項である。PE無差別の規定は、日本国が締結した二国間租税条約において、例外なく設けられている(日米租税条約24条2項、日英租税条約24条2項、日印租税条約24条2項、日中租税条約24条2項など)。

ところで、このPE無差別の規定が具体的に何を禁じているか(裏からいえば何を命じているか)については、解釈論に委ねられた問題が数多く存在する。本稿は、そのような問題の中でもとりわけ典型的な論点を取りあげる。すなわち、PE所在地国が外国法人のPEに対して外国税額控除を与える義務を負うか否かを論ずるものである。

以下、 において、論点を具体的にイメージするために、ひとつの設例を提示する。しかるのち、 において、OECDが2007年5月3日に公開討議のためにリリースした文書(OECD, Application and Interpretation of Article 24 (Non-discrimination), Public Discussion Draft, 3 May 2007¹)の述べるところを紹介する。これを踏まえ、 において、日本の立場からみてどのような租税条約解釈論が望ましいか、また、今後日本が租税条約を改訂するにあたってどのようなポリシーで臨むべきか、意見を述べてみたい。

なお、本稿の執筆は2007年9月に行ったため、参照した法令や条約の基準時は2007年8月31日である。その後、ワーキング・ペーパーとしてアップする際に、最低限の追記を行っている。

設例を用いた例解

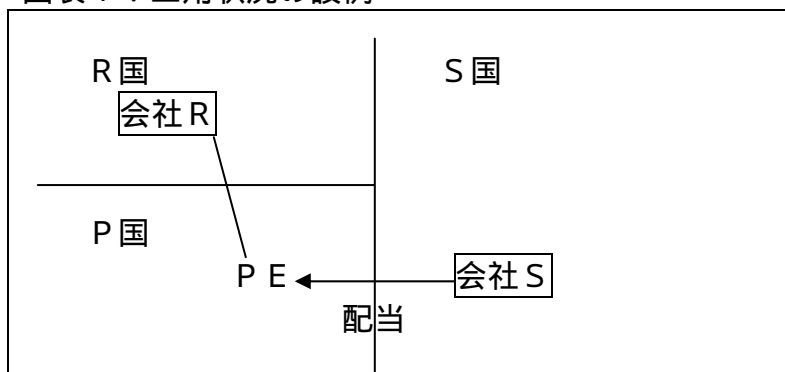
1 三角状況の設例

扱う論点のイメージを脳裏に描くために、三カ国が関係する次の設例を想定してみよう(図表1)²。

¹ この文書は、OECDのウェブサイト(<http://www.oecd.org>)からダウンロードできる。

² この設例は、増井良啓「米国の租税条約ポリシーと欧州裁判所：Ruth Mason, U.S. Tax Treaty Policy and the European Court of Justice, 59 Tax Law

図表 1：三角状況の設例



図表 1 の設例では、R 国法人である R 社が、P 国内に P E を有している。R 社は S 国法人 S の株式を保有しており、この株式は P 国内の P E で記帳され管理されている。S 社がポートフォリオ配当を支払い、それは P 国所在の P E の営む事業に実質的に関連している。R 国と P 国はいずれも、外国税額控除方式によって国際的三重課税を排除するしくみを国内法上有している。

2 租税条約が存在しない場合

この設例を用いてイメージを得たいのは、このような状況において、租税条約の P E 無差別規定が何を禁じているかについてである。

まず、租税条約が存在しない場合に何が起こるかをみてみよう。この場合、理論的には三重課税が生じうる。すなわち第 1 に、S 国は自国に源泉のあるこの配当支払について、源泉地管轄に基づいて源泉税を課す。第 2 に、P 国は、自国内に所在する P E に帰属する受取配当に対して課税する。P 国のこの課税は、P 国にとっての外国法人 R 社が自国に P E を有していることから、源泉地管轄に基づいて行われるものである。第 3 に、R 国は、自国の内国法人 R 社の稼得する全世界所得に対して課税し、その課税対象は P 国所在支店に帰属する所得を含む。こうして、この配当支払について、S 国・P 国・R 国の 3 カ国で課税がなされる可能性がある。

なお、以上の結果は理論上の可能性であり、実際にはかろうじて三重課税にまではたちいたらないこともありうる。たとえば、上の第 2 の点についていえば、P 国が国内法上、P E に対しても外国税額控除の利用を認める措置を講ずる場合である。また、第 3 の点についていえば、R 国が国外所得免除方式を採用しており、P 国所在 P E に帰属する所得を課税の対象から除外する場合である。いずれの場合についても、3 カ国が重複して課税するという意味での三重課税は起こらない。

3 租税条約が存在する場合

次に、二国間租税条約が存在する場合に、どのようになるかをみてみよう。

Review 65 (2005)「租税研究 696 号 172 頁、182 頁図表 7 (2007 年) の例を修正したものである。

すなわち、上の設例において、R国とS国の間、R国とP国の間、P国とS国の間に、それぞれ二国間租税条約が締結されていたとする。そして、これら3本の租税条約が、OECDモデル租税条約に準拠しており、OECDモデル租税条約と同じ構造を有していたと仮定する。

この場合、次の帰結が生ずる。RS条約によって、S国は、配当に対する源泉税を軽減する義務を負う。RP条約により、R国は、P国所在PEに帰属する利得について、P国の課した租税との関係で二重課税を排除する義務を負う。このようにして租税条約がS国やR国の課税を制限し、国際的二重課税を軽減することになる。

ただし、この設例では、次の理由により二重課税が残ってしまう。というのは、S国の源泉税を外国税額控除すべき国がR国なのかそれともP国なのかが、必ずしも明らかでないためである。

ここで、R国がR社の全世界所得に課税する以上は、あくまでR国がみずからの責任においてS国の源泉税を外国税額控除の対象とするのが筋であるように一応は考えられる。しかし、P国がPEに帰属する利得に課税することからは、P国が外国税額控除をすべきであるという見方も成り立つ。この見方によると、R国としてはわざわざP国の代わりに税額控除を与えるいわれはないということになってしまう。なお、仮にR国が国外所得免除方式をとる国であったならば、この配当はR国外のPEに帰属するものであるから、そもそもR国との関係では国外所得として課税の対象から免除され、したがってS国源泉税が課せられていたとしてもR社に外国税額控除を与えることはないであろう。

P国は、RP条約の下でPEに帰属する受取配当に課税する第一次的な権利を有している。しかし、S国源泉税について外国税額控除を与える条約上の義務を、P国は必ずしも一般的な形では負っていない。なぜならPEは、租税条約を援用する資格のある「居住者」に該当しないからである。

こうして、この設例では3本の二国間条約が存在するにもかかわらず、結局のところ、統一的な解決を与えてくれるわけではない。3カ国以上が関係する三角状況において二国間租税条約がこのような結果を生んでしまうことは、かねてより認識されているところである³。

4 租税条約上のPE無差別規定の適用の可否

それでは、上の設例において、PR条約の無差別条項が機能する余地はないのだろうか。すなわち、P国としては、P国の内国法人がS国源泉の配当を受け取った場合には、S国で課された源泉税について外国税額控除を与える。そうである以上、外国法人R社のPEに対しても同様に、外国税額控除を与えるのでなければ、「同様の活動を行う・・・[P国]企業に対して課される租税よりも不利に課される」ことになってしまい、PE無差別の規定に反するのではないか。

仮にPR条約の無差別条項をこのように適用することになれば、P国としては、PEの申告納付する税額計算上、S国源泉税に相当する額を外国税額控除の対象とすることが、条約上義務づけられているという帰結が生じうる。つま

³ OECD, "Triangular Cases", Four Related Studies 28 (1992).

り、内国法人並みの扱いを外国法人の国内所在 P E に対して与えることが、無差別条項の命ずるところであるというわけである。

租税条約の解釈論として、果たしてこのような解釈は適切であろうか。また、日本の国内租税法令の立法論としてどう考えるべきか。これが、本稿の取り扱う問題のイメージである。

5 三角状況一般におけるこの設例の位置づけ

やや順序が前後するが、ここで、より一般的な三角状況の中にこの設例を位置づけたうえで、改めて本稿の視角を確認しておこう。

一般に、三角状況(triangular situation)とは、三カ国以上の国々が課税において関係する状況のことをいう。これにはいろいろな場合があるが、その中で、この設例は P E が登場するものである。すなわち、本店所在地国 R、P E 所在地国 P、所得の源泉地国 S という 3 カ国が関係している。

ところで、三角状況において P E が登場する場合、課税が問題となる局面としては、P E に帰属する各種投資所得、P E に帰属する利得の国外への支払に対する源泉徴収(いわゆる支店税)⁴、P E の「設立」「合併」「分割」「清算」(P E は法的には組織再編の主体でないためカッコ書きで表記した)、P E と子会社との連結⁵といったさまざまなものがある。このうち、この設例は、この局面について、しかも外国源泉の配当が P E に帰属する場合と位置づけることができる。

以上のように、この設例では P E に帰属する配当をイメージしている。同様に、P E が利子や使用料を受け取る場合についても、P E に外国税額控除を与えるべきかが問題になる。その意味で、この設例は、投資所得一般が P E に帰属する場合に拡張できる。ただし、親子会社間配当に関する間接税額控除を P E に認めるべきかという問題は、配当に特有のものである。

なお、三角状況における P E と利子課税については、日本でも先行業績がある⁶。また、第三国所得に関する P E 課税について論ずる中で、無差別条項に関する O E C D モデル租税条約 1992 年コメンタリーに言及する研究がある⁷。これらと比較した場合の本稿の新しさは、無差別条項をめぐる解釈論・立法論そのものに力点を置くこと、2007 年現在において改訂途上にある O E C D モデル租税条約コメンタリーを参照すること、である。このように、本稿は無差別条項に関するひとつのケース・スタディーの意味をもつ⁸。

⁴ 水野忠恒「外国法人の支店に対する課税」『国際課税の制度と理論 国際租税法の基礎的考察』109頁(2000年、有斐閣。初出は1991年)。

⁵ 増井良啓「比較法からみた日本の連結納税制度 ある国際共同研究の報告」ジュリスト1280号126頁(2004年)。

⁶ 占部裕典「トライアングラー・ケースにおける国際的利子課税」『租税法の解釈と立法政策』413頁(2002年、信山社。初出は1998年)。

⁷ 矢内一好「P E 課税と第三国所得の課税」『租税条約の論点』87頁(中央経済社、1997年)。

⁸ 2001年以降、P E に帰属する利得に関して O E C D のプロジェクトが進んできた。現時点において P E 無差別の意味を具体的に検討しておくことは、こ

OECDにおける最近の議論

1 OECDにおける検討の経緯

租税条約の無差別条項の解釈として、PE所在地国は、PEに対して外国税額控除などの措置を講ずることが義務づけられるか。この問題について複数国の代表による検討がなされてきたのは、OECDにおいてである。OECDモデル租税条約24条3項に関する現在のコメントリーは、1992年に改訂されたものである。

現行コメントリーにおいては、OECD加盟国の中で意見が分かれている点が残されている。そこで、OECD租税委員会(OECD Committee on Fiscal Affairs)の租税条約に関する第1作業部会(Working Party No.1、以下「WP1」という。)は、民間サイドからの提言をもふまえつつ、さらに検討を加えてきた。2007年5月、その中間報告がpublic discussion draftとして公表された⁹。このドラフトに対するコメントは2007年7月末が提出期限とされており¹⁰、これをうけて、現在さらに検討が進められている。

以下、このドラフトのポイントを記す。ドラフトを参照する箇所のカッコ内で「パラ58」などと表記するのは、このドラフトの параグラフ番号である。これに対し、ここでOECDモデル租税条約コメントリーのパラグラフを引用する場合は、参照先を区別するために「コメントリー52」などと表記する。

2 PEにおける外国税額控除

2007年5月3日のドラフトにおいて、WP1は、OECDモデル租税条約24条3項がPEに対して二重課税排除措置を及ぼすことを要求していることを確認すべきであると結論した(パラ58)。ただし、PEそのものが居住者として条約の特典を得る資格があることは意味しない(パラ58)。より細かいこととして、OECDモデル租税条約は使用料について源泉地国の課税を認めていないため、コメントリーが言及している例示から使用料を外すことに合意した(パラ59)。

以上を反映し、OECDモデル租税条約24条3項に関するコメントリー49からコメントリー52の改正案が提示されている。日本にとって特に意味のあるコメントリー52は、その実質に変更がない。すなわち、加盟国の多数で

のプロジェクトを無差別条項という租税条約のいわば「裏側」からチェックすることにもなるであろう。このプロジェクトについては、増井良啓「第60回IFA大会の報告 PEに帰属する利得を中心として」租税研究688号137頁(2007年)、西村聞多「OECDによる恒久的施設(PE)の帰属利得に関するレポートの公表とOECDモデル租税条約第7条(事業所得)に関するコメントリーの改正について」租税研究693号113頁(2007年)。⁹ 前掲注1。

¹⁰ その後、2007年10月7日付けで、BIACなどのパブリック・コメントがOECDのウェブサイトに掲載された。

http://www.oecd.org/document/43/0,3343,en_2649_33747_39450603_1_1_1_1_00.html

は、国内法上あるいは租税条約上、P E が外国税額控除を与えることができる。与えることができない国としては、租税条約に明示的な規定を設け、P E 所在地国が外国税額控除措置を講じたいと考えるかもしれない(may wish to)、としている。ここで「考えるかもしれない」というのは直訳であり、よりストレートに表現すれば、「条約に手当を置いてP E にも外国税額控除を与えることを考慮しなさいよ」ということを婉曲的に示唆しているわけである。

このように、WP 1 は、P E 所在地国が外国税額控除を与えるべきだという見解に立っている。そして、そのようにできない加盟国に対しては、条約交渉によって特則を導入することを示唆し、そのための規定案を示している。この点について、日本の国内法が国外投融資所得についてやや特色のある手当を講じていることは、後述する。

3 親子会社間配当に関する受取配当課税軽減措置

O E C D 加盟国の間で意見がまとまっていないのが、親子会社間配当に関する受取配当課税軽減措置をP E に及ぼすべきか否かの論点である。日本の制度に引きつけていえば、内国法人が利用できる間接外国税額控除を、外国法人のP E について適用することが租税条約上義務づけられているか否かということになる。国によっては親会社が外国子会社から受け取る配当について受取配当益金不算入の措置を講じているところもあるから(いわゆる participation exemption) その場合には、益金不算入措置をP E に及ぼす義務があるかという論点になる。

この論点については、O E C D モデル租税条約 24 条 3 項に関する現行コメントリー 29 から 35 があり、かねてより両論併記とされてきた。すなわち、コメントリー 30 は「及ぼすべきだ」という意見とその理由を、コメントリー 31 は「及ぼすべきでない」という意見とその理由を記す。そのうえで、コメントリー 32 は、本店でなくP E が株式の保有管理にあたることに正当な理由があることを述べ、結局のところ、コメントリー 33 において、O E C D モデル租税条約 24 条 3 項の解釈としていずれの意見を採用するかを加盟国間の個別の条約交渉に委ねている。

2007 年 5 月 3 日のドラフトにおいて、WP 1 は、この論点について、ふたつの検討課題を次のように指摘するにとどまっている。

第 1 に、現行コメントリー 31 は、P E に対して受取配当課税軽減措置を講ずべきでないという意見とその理由を述べている。そこでの主要な理由は、配当を受け取った会社がさらに国外に向けて配当する場合には源泉徴収税を課することができるのに、配当を受け取ったP E が同様に配当する場合にはO E C D モデル租税条約 10 条 5 項が追い掛け課税を禁止しているということである(パラ 55)。これは一見すると正当な実際上の懸念のようにも見えるが、支店税の問題とどの程度異なるか不明である。よって、支店税の無差別条項適合性に関するO E C D ドラフト提案に照らして議論すべきである(パラ 56)。

第 2 に、現行コメントリー 29 から 35 は、配当を支払う会社がP E 所在地国の居住者であるのか第三国であるのかを必ずしも明示的に区別していない。そこで、この区別によって結論が変わってくるか、あるいは、どう変わってくるかを検討すべきである(パラ 57)。

こうして、親子会社間配当に係る受取配当課税軽減措置を P E に及ぼすことが無差別条項の命ずるところかどうかについては、なお O E C D 加盟国の間で意見が分かれたままである。

4 補説・外国における有力説

以上みたように、O E C D における最近の議論では、無差別条項の解釈として、P E に外国税額控除を認めるべきことが確認され、間接外国税額控除については両論併記とされている。

では、この問題について、外国の論者はどのような見解をとっているか。学説分布の本格的な調査は別の機会にゆずるとして、ここでは、米独の権威ある書物をひとつずつ参照しておこう。

まず、米国法律家協会の 1991 年報告書は、次のように述べている¹¹。英国法人の米国 P E にカナダ源泉の利子が帰属する場合、米国としてはこの P E にカナダ源泉税の外国税額控除を与えることが無差別条項の要求するところであるようにみえる(it seems)。この報告書が「ようにみえる」という弱い表現を用いている理由は、米国国内法上、すでに内国歳入法典 906 条が P E に外国税額控除を与える措置を設けているため、租税条約の無差別条項に反するかどうかを問題にする必要がないからであろう。

次に、ドイツにおける代表的なコンメンタールは、次のように記している¹²。ドイツでは、次の場合に、第三国条約の不適用が内国企業に比して外国企業の事業所 P E を不利に扱う可能性がある。ドイツの国内法上、基本的には、事業所 P E もまた第三国租税を外国税額控除する資格を有している(所得税法 34c 条 1 項、50 条 6 項)。しかし、国内法上の適用要件を租税条約が緩和していることがしばしばあり、その場合は税額控除可能性が国内法の範囲を超えることになる。

このように、米独では、P E に外国税額控除を与えることにつきすでに国内法上手当がされている。そのため、租税条約上の無差別条項に違反するかどうかは喫緊の問題にはなっていない。このような事情により、参照した文献からは、無差別条項の適用についてあまりはっきりした文章を引用することができない。もっとも、文脈から判断して、P E に外国税額控除を与えることが無差別条項の命ずるところであるという前提にたっているという読解も不可能ではないように思われる。

なお、やや外在的な状況説明になるが、統合の進む E U 域内においては、E C 条約の解釈として、P E に子会社並みの特典を与えることが必要であるとす

¹¹ American Law Institute, Federal Income Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, Proposals on United States Income Tax Treaties, 269 (1992, ALI).

¹² Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, Art.24, Rz 118 (4. Auf., 2003, C.H.Beck). なお、Rz 115 は、第三国との租税条約上で認められた親子会社間配当に係る受取配当益金不算入の措置を、締約相手国企業の国内 P E に及ぼす義務があるかどうかについては、「争いがある(umstritten)」と述べるにとどめている。

る欧州裁判所の判決が積み重なっている¹³。

日本の立場からみた検討

1 日本がP E所在地国の立場にある場合

(1) シナリオの限定

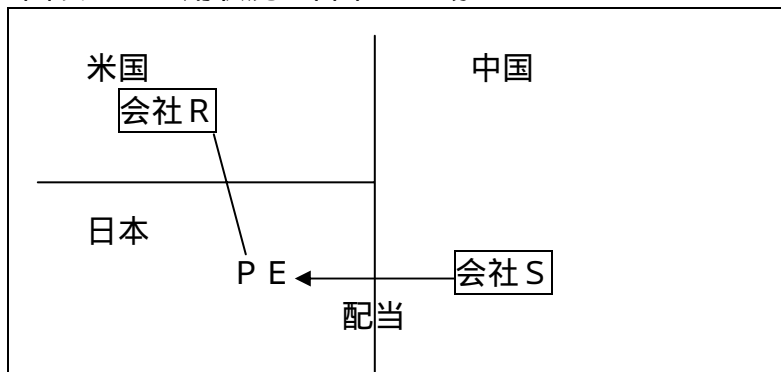
以上述べてきたことを前提として、日本の立場からみてどう考えるべきか。

外国法人のP Eに第三国源泉の配当が帰属する三角状況において、日本としては、当該法人の居住地国、P E所在地国、配当の源泉地国のいずれかの立場にたちうる。よって、利害状況を総合的に考えるためには、これら3つのシナリオをすべて検討するのが、本来あるべき道筋である。だが、以上の検討から明らかなように、無差別条項との関係で条約上義務を負う可能性があるのは、P E所在地国である。そこで、以下では、日本がP E所在地国の立場にある場合にしばって議論する。

(2) 具体的な国名のイメージ

日本がP E所在地国の立場にある例をイメージすると、図表2のようになる。

図表2：三角状況と日本の立場



図表2は、先に図表1として示したものとほとんど同じであり、具体的な国名を書き入れている点だけが異なる。R社は米国の居住者であり、日本国内にP Eを有している。S社は中国の居住者であり、R社に支払う配当が日本所在P Eに帰属する。この設例では、日米中の相互間に3本の二国間租税条約が存在するわけであるが、P E無差別の規定の適用が問題になるのは、日米租税条約との関係においてである。

(3) 日本の国内法

図表2の設例において、P E所在地国たる日本は、第三国源泉の配当について課された源泉税（この例だと中国の源泉税）について、どのような措置を講じているか。現行ルールの状態を略述する。

¹³ 増井良啓「欧州裁判所の動向と法人税制の行方: Graetz & Warren, "Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe" 115 Yale L. J. 1186 (2006)」租税研究684号117頁(2006年)。

まず、日本の国内法上のルールをみてみよう。

一般的に、外国法人の P E は、外国税額控除を利用することができない。そもそも、外国税額控除を利用できる主体は内国法人であって、外国法人ではない（法人税法 69 条 1 項）。しかも、外国法人が日本国内に P E を有する場合、1 号 P E から 3 号 P E までの区分に応じて、国内源泉所得に係るネットの所得が課税標準とされ（法人税法 141 条）、所定の税率を適用したうえで（法人税法 143 条）、所得税額の控除を行う（法人税法 144 条）。そして、この税額算定過程において、外国税額控除の規定（法人税法 69 条）を準用する旨の規定は置かれていないのである。外国法人に法人税法 69 条の適用がないことは、通達の確認するところでもある（法人税基本通達 20 - 4 - 2）。

では、外国税額控除を利用できないとして、外国税額の損金算入はどうか。外国法人が国内に P E を有する場合について、国内源泉所得に係る所得の金額は、内国法人の課税標準算定規定を準用して計算する（法人税法 142 条）。その詳細を定める政令は、法人税額の損金不算入規定（法人税法 38 条）の準用にあたり、「外国又はその地方公共団体により課される法人税等に相当するもの」を含むと定めている（法人税法施行令 188 条 1 項 9 号）。この規定が直接に念頭に置いているのは、図表 2 の例でいえば、中国税ではなく米国税であろう。法人税法 41 条の準用が特段排除されているわけではないことからすると、外国税額控除が利用できない場合に損金算入が可能であるという考え方が可能かもしれない。もっとも、文理だけからすると、中国税も損金不算入とされる余地は否定できない¹⁴。いずれにせよ、本稿の設例との関係では、次に述べるように、国外投融資所得が国内源泉所得の範囲から除外されているため、損金算入は問題になりえない。

外国法人が 1 号 P E を通じて行う国外投融資所得は、1 号所得の「国内において行う事業から生ずる所得」とされている（法人税法施行令 176 条 5 項本文）。ただし、投資の行われた外国において外国法人税を課された旨の証明書を確定申告書に添付した場合には、この限りでない（同項但書）。このルールについては、昭和 48 年度税制改正によって導入されて以降、その趣旨や性格をめぐって議論されてきたところである。これらの議論をひとまず措いて、法人税法施行令 176 条 5 項を図表 2 の設例にあてはめると、中国源泉の配当は 1 号所得とされるが、中国で源泉税を課された場合には 1 号所得から除外することができる。そうなると国内源泉所得から除かれることになり、日本はこれに課税しない。なお、ここで、この配当が外国法人から受けるものであるため、5 号所得にあたらぬことはいうまでもない。

こうして、日本の国内法上は、P E に対して外国税額控除を認める措置は設けていないが、投資先で外国法人税を課された場合の外国投融資所得を国内源泉所得の範囲から除外することによって、説例における中国源泉税と日本 P E 課税の間の重複を避けることになっている。

この取扱いについては、次のように説明されている¹⁵。「例えば、外国法人が

¹⁴ この点に関する現行実務の取扱いがどうなっているかは、調査を要する。

¹⁵ 奥田芳彦編著『法人税基本通達逐条解説』1509頁（税務研究会、2004年）。

国外に投融資をし、それから生じる利子、配当等に対し外国において外国法人税が課されたとしても、一般的には、当該利子、配当等の所得は我が国の国内源泉所得に該当しないのであるから、当該外国法人税を他の国内源泉所得に係る法人税の額から控除する必要はないということであって、当該利子、配当等については本店所在地国において国外所得免税制度なり外国税額控除制度なりを適用して国際的・二重課税の調整を図るのが筋道なのである。」

(4) 日本の租税条約

次に、租税条約をみてみよう。日本の締結した租税条約においては、PEに外国税額控除を認める旨の明文の規定を置く例は見当たらない。日米租税条約も同様である。

(5) 間接外国税額控除

なお、直接外国税額控除をPEに認めないつくりになっている以上、間接外国税額控除の適用もない。

(6) 学説の状況

このような日本の法状況が租税条約上の無差別条項に違反するかどうかについては、必ずしも多くの論者が明示的に論及しているわけではないようであるが、違反しないとする説が有力である。

小松芳明教授は、「租税条約上の無差別原則に配慮する見解もあるようだが、外国税額控除は内国法人に限り認め、外国法人には損金算入しか容認しないとするのは、その国の租税政策として是認されるところである」と述べ、違反しないとされる¹⁶。

木村弘之亮教授は、「制限納税義務者に対する法人税額の拒絶は・・・恒久的施設差別取扱いの禁止に反していない」と述べている¹⁷。

矢内一好教授は、無差別条項に関する解釈論上の立場を必ずしも示していないが、「外国税額控除の適用については、国内法における詳細な規定に依存する部分が多く、OECDのように、無差別取扱条項のコメンタリーにおいて規定を設けてその指針を示しても、各国の国内法の整備がなければ実際の適用はできないことになる。」と述べたうえで、「租税条約に体系的な規定を設けるとともに、国内法の改正が必要となろう。」とする¹⁸。

赤松晃博士は、法人税法施行令176条5項但書の趣旨として、「無差別原則に抵触するという疑義が生ずることを理由として、日本が外国法人に対し一方的にかつ限定的に課税管轄権を放棄した規定と解するのが相当であろう。」と述べている¹⁹。これは、無差別条項違反の疑義が生ずることを前提とした叙述であ

¹⁶ 小松芳明『国際取引と課税問題 国際租税法の考え方』57頁(1994年、信山社。初出は1988年)。

¹⁷ 木村弘之亮『国際税法』108-109頁(2000年、成文堂)。

¹⁸ 矢内・前掲注7・96頁。

¹⁹ 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法 国際的事業活動と独立企業原則を中心に』277頁(2001年、税務研究会)。

る²⁰。

2 現行租税条約の解釈論

(1) 問題の所在

それでは、このような日本の国内法は、租税条約のP E無差別の規定に違反するのであろうか。

この問いは、いくつかのレベルに分かれる。条約と国内法の交錯²¹という観点からは、(あ)租税条約の規定の解釈論としてどうかという問題と、(い)仮に違反したとして国内法上どう実施するかという問題を区別しなければならない。また、(あ)について論ずる場合についても、P Eに外国税額控除を与えるべきかどうかという一般的な問題と、国外投融資所得について国内源泉所得から除外することで重複課税を避ける法人税法施行令176条5項の評価は、ややレベルの異なる問題である。

以下では、(あ)を中心に論ずる。まず、(2)から(5)の検討によって、一般論としてO E C Dモデル租税条約コメンタリーの立場を支持するという結論に至る。次に、(6)において、国外投融資所得に関する日本のルールは無差別条項に違反しないが、今後、P Eに帰属する利得を課税対象に含める場合には何らかの二重課税排除措置を講じないと無差別条項に違反するおそれがあると論ずる。これに対し、上の(い)については、(7)で一言するにとどめる。

なお、論点は直接外国税額控除に限定し、間接外国税額控除については触れない。

(2) P Eに対する外国税額控除の準用の要否

外国法人のP E所在地国としての日本は、このP Eに対して外国税額控除を与えることが、日米租税条約の無差別条項によって義務づけられると解すべきか。

この点については、積極説と消極説が想定できる。そして、論理的には、いずれの説も成り立ちうる。

(3) 積極説

積極説の論拠としては、第1に、文理があげられる。日米租税条約24条2項は、O E C Dモデル租税条約24条3項と同様に、「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、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に

²⁰ なお、谷口勢津夫「ソース・ルール」ジュリスト1075号51頁、52頁(1995年)は、必ずしも無差別条項に言及するものではないが、「国際的三重課税のおそれのある場合に限って」1号所得該当性を排除するものと解している。

²¹ 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』24頁以下(2007年、商事法務研究会)。なお、同・356頁以下が論じている法人税法施行令190条(支店に帰属する受取配当に係る日本所得税の税額控除)は、本稿の対象とする無差別条項の問題と密接に関係するため、別途、検討を要する。

課されることはない。」と定めている。この文理はこの例を自然な形で包摂する。すなわち、図表2の例にあてはめると、米国企業が日本国内に有するPEに対する租税は、日本において、同様の活動を行う日本企業に対して課される租税よりも不利に課されることはない、ということになる。すなわち、日本企業には外国税額控除を与え、米国企業のPEには外国税額控除を与えないという意味での「不利に課されること」が、禁止されている。

第2に、競争中立性である。日本で事業を営む内国法人と、日本国内PEで事業を営む外国法人の間の競争中立性を確保するためには、内国法人と同様にPEに対しても外国税額控除を与えるべきである。

第3に、国際的な議論の動向である。OECDモデル租税条約のコメンタリーに関する最近の議論も積極説を確認している。米独の有力説も、積極説を前提としていると読むことができる。

(4) 消極説

これに対し、消極説の論拠としては、次のものが想定できよう。

第1に、文理については、「不利に課されること」の禁止は、PEそのものを基準として判断すべきではなく、あくまで企業全体をみて考えるべきである。そして、企業全体をみれば、もともと外国企業は日本企業と異なる状況に置かれているものであるから、「不利」な課税をしているわけではない。

第2に、問題の核心は差別ではない。この設例における日米中の三国間の税収分配状況を大きく俯瞰した場合、問題の核心は、中国の課した源泉税について二重課税排除の救済を与えるべきなのは日本と米国のいずれかという問題である。そしてこれは、差別の有無という枠組でとらえることが適切な問題というよりも、むしろ、三角状況における適切な税収分配について三カ国でどのように合意し、それをPE課税にどう反映させるかという広い立法政策（条約交渉ポリシー）の問題である。三カ国のうち、中国が源泉税をさらに軽減する可能性や、米国が中国の源泉税を税額控除する可能性をさしおいて、ひとり日本だけが日米租税条約の無差別条項の解釈によって外国税額控除を強いられるのは不適切である。

第3に、日本独自の解釈論を提示することを恐れてはならない。OECD租税委員会WP1の議論に賛成できないところがあれば、日本国の代表が堂々とそれを主張して他のメンバーを説得しようと試み、それでも自説が通らないときは留保や所見を付せば足りる。

(5) 租税条約の解釈に関する本稿の結論

このように、両説にはそれぞれ理由がある。しかし、消極説のように考えるとわざわざPE無差別の規定を置いた意味がほとんど失われてしまうこと、積極説の解釈を条約締結相手国との間での了解事項にすることによって相手国がPE所在地国である場合に日本国の有利に働くこと、しかも積極説をとるOECDモデル租税条約コメンタリーに米国は留保を付していないこと²²、か

²² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 15 July 2005, Commentary, Article 24, at 298-299 (2005, OECD). な

らして、P E 所在地国としての二重課税排除措置を講じているなどの特段の事情がない場合、この局面で日本が直接外国税額控除を P E に与えないことは P E 無差別の規定に反するものと解しておきたい。

この解釈論について、4 点を補足する。

第 1 に、特段の事情の例としては、P E に帰属する所得について国外所得免除に類する方法を採用している場合があげられる。すぐあとの(6)で述べる。

第 2 に、P E において税額控除すべき中国源泉税額は、日中条約と米中条約の定めるいずれかのうちより低いほうを基準として計算すべきであろう。このために必要な三カ国の相互協議は、現行法上も可能と解される。

第 3 に、O E C D モデル租税条約コメンタリーにこの記載が盛り込まれたのは 1992 年のことであるから、すくなくともそれ以降に締結された租税条約については、上の解釈がウィーン条約法条約 31 条 4 項にいう「特別の意味」を有するとみることができる。現行日米租税条約は 2003 年に署名されているから、反証のない限りにおいて、締約国の代表はこのコメンタリーの意味で無差別条項を理解していたと想定することが許されよう。

第 4 に、積極説に対する消極説からの批判として、受取配当だけを観察して、P E 帰属所得の国外への支払（再配当など）を観察していないのは、無差別条項の適用に不可欠な「等しい状況」にあるかの判断として不十分である、というものがあろう。これに対する積極説からの応答としては、日本は現在支店税に相当する税制を有していないが、租税条約の認める範囲で（場合によっては租税条約を改訂して）その国内法上の導入をはかり、法人か支店かを問わず国内源泉所得の国外への再配当について源泉徴収の網をかけるべきだという方向があろう。

(6) 国外投融資所得に関する特則

租税条約の解釈論として一般的には以上のように考えるとしても、これを日本の現行ルールにあてはめる場合には、いま一步立ち入った個別的な考察が必要である。なぜなら、日本の国内法は、国外投融資所得につき、外国税額控除の機能的代替として、国内源泉所得の範囲から除外するという特則を設けているからである。

法人税法施行令 176 条 5 項但書が存在することにより、図表 2 の R 社 P E は、S 社からの配当について日本で法人税を課されることはない。この配当については、中国源泉税が課され、日本では課税されないから、日中二国間の関係では、二重課税は存在しない。そのため、日本としてはみずからの課税を控えることにより二重課税の排除措置を講じているのであり、日米租税条約の P E 無差別の規定に反しないものと考えらるべきであろう。

もちろん、より厳密に言えば、いったん課税の対象としたうえで外国税額控除を与える場合と、課税の対象としない（結果的に国外所得免除方式に類似する）場合とで、納税額に差異が生ずることがある。後者のほうが前者よりも不

お、OECD, *ibid.*, Non-member Country Positions, Article 24, Paragraph 3, at page 370 によると、O E C D 非加盟国である中国も、とりたてて反対の立場を表明しているわけではない。

利であるときには、国内企業が前者を利用できるのに外国企業の P E は後者しか利用できないことが、P E 無差別の条項に違反するという反論も十分に想定できる。

けれども、ここまで厳格に無差別条項を適用すべきかは、かなり微妙な問題である。むしろ、O E C D における議論も、そこまでは要求していないとみるべきではないか。その証拠に、前述した 2007 年 5 月 3 日ドラフトは、P E 所在地国が二重課税の排除措置を講ずべきであるということを確認するのみであって、その方式として必ず外国税額控除を与えなければならないと述べているわけではない(パラ 58)。また、親子間配当に関する論点について、二重課税排除措置として、間接外国税額控除と受取配当益金不算入の措置の双方を同列に扱っている(パラ 54)。O E C D における支配的見解との関係においても、直接外国税額控除の代わりに、国内源泉所得から除外するというやり方を採用する日本法も、無差別条項の要請を満たしているともみることが可能であろう。なお、日本においてこれまでこの点が争われてこなかったことからすると、現行実務は、法人税法施行令 176 条 5 項の定めるところが無差別条項違反にはならないことを暗黙の前提としてきたものと想像される。

ただし、このことは、日本のルールが現状のままでよいことを意味するものではない。とくに、1号所得が国内法上事業に帰属する所得を意味すると解する学説が台頭し、「P E に帰属する利得」に関する検討が具体化している現在、国外投融資所得以外の第三国源泉所得であって国内 P E に帰属するものについての課税関係について、無差別条項の角度からのチェックが喫緊の課題となりつつある。

現行法に上記のような問題が潜伏していることからすると、外国法人の 1 号 P E の課税について帰属主義の方向で規定を整備し、その中で P E について外国税額控除を与える措置を、国内法上設けていくべきであろう。国内法上の帰属主義の採用はかねてより指摘されている年来の課題であるが、O E C D で P E に帰属すべき利得について議論が進んでいるいまこそ、このような方向にむけた立法が望まれる。

(7) 日本国内法上の帰結

ところで、日米租税条約 24 条 2 項の規定が国内で直接適用可能かについては、なお検討すべき点がある。

いま、条約の直接適用可能性の要件としてあげられる点を簡単に考えてみよう²³。まず、条約交渉担当者の意思は必ずしも明らかではない。次に、O E C D モデル租税条約コメンタリーの線で無差別条項の解釈が固まっていると考えれば、一定程度の明確性はあるといえなくもない。もっとも、これらの要件はクリアーできる可能性もありそうである。

最大の問題は完全性である。無差別条項は差別を禁止する規範であるため、特定の国内措置がこれに反するとされたあと、どのようにして実施するかについては、租税条約の規定自体には自足的完結的に定めているわけではない。この例でいえば、P E に外国税額控除を認めなければならないということが導か

²³ 岩沢雄司『条約の国内適用可能性』296頁以下(1985年、有斐閣)。

れたとして、具体的にどのような方式でそれを実施するかは、一向に明らかではないのである。

以上からは、P Eに外国税額控除を認めない日本の国内税制が租税条約の無差別条項に反していたとしても、それを実施するためには、別途国内法上の立法措置が必要であるということになる。

租税条約と国内法の関係に関するこの点については、ここでは試論として提示しておき、さらに機会を得て考えてみたい。

3 租税条約の締結ポリシー

以上論じてきたように、本稿の結論としては、一般論として租税条約のP E無差別条項はP Eに対する外国税額控除の利用を命じているが、国外投融資所得について国内源泉所得の範囲から除外する日本国内法の現行ルールは二重課税排除措置を講じている範囲で無差別条項に違反しないものとする。

本稿で展開したP E無差別規定の解釈論は、O E C Dのレベルでは方向性が固まっているものの、日本国内では定着したものではない。今後、さまざまな異論が登場し、議論が紛糾することも予想される。そこで、日本国が二国間租税条約を改訂する場合には、O E C Dモデル租税条約24条3項のコメントリー52が示唆している線で規定を盛り込み、この事案を含む三角状況の問題に明文をもって対処すべきである。仮に日本国政府の代表が租税条約の解釈論につき本稿と反対の立場を採用する場合には、O E C Dでの協議の場において理由を尽くして自説を主張し、O E C Dモデル租税条約やそのコメントリーに対して留保や所見を付すことが、国際社会において名誉ある地位を占めるためにも望まれる²⁴。

²⁴ O E C Dモデル租税条約24条に対しては、オーストラリア、カナダ、ニュージーランドが留保を付している。米国は、支店税を適用する権利を留保している。