

租税条約の適用・解釈についての一考察

氏 名 斉 木 秀 憲

[要 旨]

1 研究の目的

国際的な二重課税の回避及び脱税の防止を目的として締結された租税条約が、匿名組合契約などの租税条約の適用・解釈を利用して源泉地国での課税を逃れるとともに、居住地国での課税逃れをも可能にしているケースが生じている。

したがって、租税条約の濫用が課税の真空地帯を作り出す温床となっていくことが危惧され、現行の条約、法制の下で対応等はできないか、という問題意識を踏まえて、現行の租税条約の適用・解釈による租税条約の濫用への対応を考察することを本研究の目的とする。

2 研究の概要

(1) 租税条約の軽減税率等の適用に当たっては、締約国の居住者が、その所得の「受益者」であることが要件とされている。「受益者」の意味は、二重課税の排除及び捕脱と租税回避の防止を含むこの条約の趣旨目的に照らして解釈されるべきであり、租税条約の各規定において予定されていないその特典の享受を意図して行われた租税条約の濫用取引に対して、条約の特典の適用を否認することの根拠となり得る。

したがって、少なくとも、各税法や租税条約の改正を待つまでもなく、租税条約の軽減税率等の条項の適用要件として、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律」に確認規定を置くことにより、租税条約の濫用の相当部分に対応が可能となるものと考えられる。

(2) 租税条約上、配当を除くすべての信用に係る債権から生ずる所得は、利子条項に該当することから、匿名組合契約に基づく出資に係る債権から生ずる所得である匿名組合分配所得も当該条項が適用されるものとするのが相当である。

また、匿名組合分配所得は、利子の性格の他、配当や事業所得の性格を持つ以上、租税条約の各条項間の適用関係から、少なくとも事業所得条項に該当することとなるから、その他所得条項が適用されることはないものと解すべきである。

平成19年2月1日

租税条約の適用・解釈についての一考察

齊 木 秀 憲

目次

第1章	本稿の目的と問題提起	3
1	研究目的	3
2	本稿の構成	4
第2章	租税条約の適用・解釈	6
第1節	租税条約の適用	6
1	租税条約の位置付け	6
2	実施特例法の位置付け	7
3	所得税法第162条の位置付け	11
(1)	概要	11
(2)	意義	11
(3)	適用内容	15
4	小括	16
第2節	租税条約の各条項の適用・解釈	20
1	各条項の適用・解釈	20
(1)	配当	20
(2)	利子	22
(3)	その他所得	27
(4)	事業所得(各条項との関連規定)	28
2	小括	29
(1)	事業所得、特掲所得及びその他所得条項の適用関係	29
(2)	事業所得と投資所得条項(配当、利子、使用料)の適用関係	29
(3)	配当と利子条項の適用関係	29
第3節	租税条約の解釈のあり方	31
1	租税条約の解釈のあり方	31
(1)	条約法条約	31
(2)	OECDモデル条約及び同コンメンタリーの意義	32
(3)	用語解釈規定	34
2	小括	35

第3章	受益者概念について(租税条約の濫用への対応)	36
1	受益者概念について	36
(1)	受益者概念	36
(2)	租税条約の濫用規制条文モデル	36
(3)	受益者要件の適用	38
(4)	現行国内法の下における解釈面での検討	41
2	小括	43
第4章	匿名組合契約に基づく所得についての租税条約の適用・解釈	45
第1節	租税条約の適用・解釈	45
1	匿名組合契約に係る所得	45
(1)	概要	45
(2)	匿名組合契約の意義	46
(3)	居住者に対する課税上の取扱い	48
2	租税条約の適用・解釈	50
(1)	国内源泉所得規定への適用・解釈	50
(2)	租税条約への適用・解釈	52
第2節	裁判例	56
1	東京地裁平成17年9月30日判決	56
(1)	事件の概要	56
(2)	判決要旨等	57
2	判決についての意見	62
第5章	結びに代えて	64

第1章 本稿の目的と問題提起

1 研究目的

近年、経済活動の国際化により企業の海外進出や多国籍化が進み、国家間での課税権が衝突して二重課税が生じたり、又は課税権が侵食される可能性が高くなってきている。

そこで、国境を越える経済活動に対する課税、いわゆる国際課税については、国際的な二重課税を排除しつつ、同時に自国の課税権を確保することを目的として次のとおり法整備が進められてきた。

- (1) 企業が国外で事業を行う場合、その事業から生じる所得に対しては居住地国と源泉地国による課税が重複して行われることとなる。この二重課税を排除するため、外国税額控除の導入、整備が行われた¹。
- (2) 次に、外国子会社設立による海外展開が活発化し、国内企業の所得が外国子会社に留保されるなどによる所得の海外移転の問題が生じ、タックスヘイブン税制や移転価格税制が導入された。
- (3) さらに、国外の親会社等からの過大な借入による所得の海外移転に対処するため、過少資本税制が導入された。

また、国内法の対応のみならず、税制の仕組みが異なる国家間での課税の調整が必要となるため、国境を越える経済活動に対する課税に当たっての相手国との共通ルールとして、租税条約を締結している（平成18年12月31日現在、45条約、56カ国）。

租税条約締結の目的は、締約国間の課税権の配分や源泉地国での課税の軽減等の調整及び相互協議によって二重課税を排除するとともに、締約国間での取引等を利用しての脱税を防止することにある。

具体的には、締約相手国の居住者が稼得した所得に対する国内法に基づく課税権の行使が、租税条約の適用・解釈によって調整されることとなるが、国際的な取引において日本の匿名組合契約が課税逃れ商品を仕組むための便利な道具²といわれるなど、租税条約の適用・解釈を利用して源泉地国での課税を逃れるとともに、居住地国での課税逃れをも行っているケースが生じている。

¹ 二重課税排除方式の主なものとして、外国税額控除の他に国外所得免税方式（居住地国以外の国で租税を課される所得に対しては、居住地国では租税を課さない。）があり、OECDモデル租税条約では、この二つの方法を掲げている（OECDモデル租税条約第23条参照）。

² 中里実『タックスシェルター』（有斐閣）29頁

後述する裁判例は、原告であるオランダ法人が、日本において医療機器の販売業務を行う内国法人を営業者として匿名組合契約を締結し、同オランダ法人（正確には、米国法人のオランダ子会社）が当該組合の匿名組合員として、匿名組合契約に基づく利益の分配を受け取ったところ、被告である課税庁が、当該契約は匿名組合契約ではなく、任意組合契約であり、本件所得は、原告が日本国内に有する恒久的施設を通じて行う事業から生じたもので日蘭租税条約第8条第1項に規定する「企業の利得」に当たるとして決定処分等を行ったことに対して、当該処分の取消しを求めて訴訟を提起した事案である。なお、被告の主張によれば、オランダからの情報として、原告は、オランダの課税庁に対し日本に恒久的施設がある旨主張したことにより同国では課税がされないこととなっており、判決により本件処分が全面的に取消されたため、本件所得については、居住地国（オランダ）及び源泉地国（日本）のいずれにおいても課税がされない状況となっている。

租税条約締結の目的からみれば、租税条約の濫用ということとなるが、そのような行為が租税条約の適用・解釈によって認められるとすると、租税条約が課税の真空地帯を作り出す温床となっていくことが危惧され、ますます、租税条約の適用・解釈について課税当局と納税者間で衝突が生じることとなると考えられる。

日蘭租税条約の改正交渉が平成16年6月から開始されてはいるが、このような状況を、ただ手を拱いているだけでよいか、課税の公平の観点から、現行の条約、法制の下で対応等はできないか、という問題意識を踏まえて、現行の租税条約の適用・解釈のあり方及び租税条約の濫用への対応を考察することを本研究の目的とする。

2 本稿の構成

第2章において、まず、憲法第98条第2項（条約を誠実に遵守することを規定）を基に租税条約の位置付けを明らかにした上で、租税条約に関連する国内法（①租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（以下「実施特例法」という。）、②所得税法第161条（法人税法第138条）《国内源泉所得》、所得税法第162条（法人税法第139条）³《租税条約に異なる定めがある場合の源泉所得》）を概観し、OECDモデル租税条約の投資所得に関する条項を中心に当該条項に係る租税条約の適用・解釈について考察する。続いて、租税条約の解釈に関連する法令等（①条約法に関するウィーン条約第31条ないし第33条（条約の解釈を規定）、②租税条約の一般定義

³ 所得税法と法人税法が重複する規定は、所得税法のみ記載する。以下同じ。

規定、③OECDモデル租税条約及びコンメンタリー)を検討・整理し、租税条約の解釈のあり方について考察する。

第3章では、受益者概念等による租税条約の濫用への対応を、第4章では、匿名組合契約に基づく所得について租税条約をどのように適用・解釈すべきかについて考察する。

なお、本稿においては、租税条約全体に触れつつも、租税条約の配当及び利子条項を中心に考察を進める。

第2章 租税条約の適用・解釈

第1節 租税条約の適用

1 租税条約の位置付け

条約法に関するウィーン条約（1981年5月2日国会承認、7月20日公布（条約第16号）8月1日効力発生、以下「条約法条約」という。）は、「この条約は、国々の間の条約について適用する。」（条約法条約第1条《この条約の適用範囲》）と規定している。

したがって、租税条約も同ウィーン条約同盟国の条約である場合、その条約法条約の適用対象となる。

そして、条約法条約の前文には、国際法の原則として「合意は守られなければならない」との規則が普遍的に認められていることに留意する旨規定されているとともに、「効力を有するすべての条約は、当事者を拘束し、当事国は、これらの条約を誠実に遵守しなければならない。」とされている（同条約第26条《「合意は守られなければならない」》）。

さらに、日本国憲法は、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」旨規定し、条約は、国内法に優先して適用されるものと解されている（日本国憲法第98条第2項）^{4 5}。

ところで、これらの規定は、締約国を拘束し、締約国に対しての遵守義務のみを規定しているとして、国内的効力を与えるためには、新たな法令等を規定する必要があるのか、それとも、新たな法令等の規定は必要とせず、条約の国内的効力を一般的に認めて、直接適用ができると解されるのであろうか。

一般に条約は公布により当然に国内的効力を有するものとなる⁶が、国内法による補完、具体化といった特定の措置を設けることなく直接個人の権利義務関係を規律するものとして国内の裁判所において適用可能である（以下「直接適用可能性」という。）というためには、当該条約によって規律される個人の権利義務内容が条約上明確に定めら

⁴ 畑尻剛「第98条 憲法の最高法規性、条約及び国際法規の遵守」『基本法コンメンタール第五版／憲法』（日本評論社）444頁

⁵ 荒井勇『税法解釈の常識』（税務研究会出版局）12頁

⁶ 国際法事例研究会「日本の国際法事例研究(5) 条約法」（慶応義塾大学出版会）107頁・1953年2月28日、東京高裁決定（人身保護法による釈放請求事件）

「条約は、国際関係を規律するものとして国家を拘束すると同時に、その国内的な立法事項を定めたものはこれを公布することより、直ちに国内法としての効力を生じ国民を拘束するものと解すべく、平和条約第11条もこの条約の公布によって国民を拘束する効力を有する。」（下線部分は、筆者が加筆）

れていること、かつ、条約の文言及び趣旨等から解釈して、個人の権利義務を定めようという締約国の意思が確認できることが必要であり、そうでない場合は、具体的に実施するための国内法の制定が必要になると解される⁷。

租税条約については、手続法として実施特例法が制定されているとともに、国内源泉所得について異なる定めがある場合の取扱いが所得税法第162条に規定されていることから、これらの規定を通じて適用するものと、直接適用するものが存在するものと考えられる⁸。

そこでまず、実施特例法の規定する内容を外観することにより、租税条約を適用する場合に実施特例法の適用を必要とする条項等、すなわち、直接適用できない租税条約の条項等を確認する。

2 実施特例法の位置付け

実施特例法は、下記の「(参考) 実施特例法の概要」のとおり、限度税率を定める租税条約の規定の適用があるものに対する所得税法等の規定の適用について、租税条約に規定する限度税率が当該配当等に適用される所得税法等の規定の税率以上である場合を除き、これらに規定する税率に代えて、租税条約に規定する限度税率によることを明確

⁷ 国際法事例研究会・前掲注6・107頁・1998年11月30日、東京地裁判決（オランダ人戦後補償請求事件）

「我が国において、一般に条約は公布により当然に国内的効力を有するものとなるが（日本国憲法第7条1号、98条2項参照）、ある条約が、国内法による補完、具体化といった特定の措置を設けることなく直接個人の権利義務関係を規律するものとして国内の裁判所において適用可能であるというためには、前記のような国際法の本来的な性格にも鑑みて、当該条約によって規律される個人の権利義務内容が条約上明確に定められており、かつ、条約の文言及び趣旨等から解釈して、個人の権利義務を定めようという締約国の意思が確認できることが必要であると解される⁷ところ、とりわけ、国内裁判所において個人の国家に対する民事上の請求権の発生根拠として直接に適用が可能であるというためには、司法と立法の権力分立及び法的安定性等の観点から、当該条約において個人の国家に対する請求権の内容につきいっそうの明確性が存することが必要となるものと解される。」（下線部分は、筆者が加筆）

⁸ 荒井勇・前掲注5・12頁

「条約は、国際法規であって、本来国と国との約束ですが、日本国憲法第98条第2項でのその遵守規定が規定されており、国会で承認されて法律と同様に公布されることもあって、それは国内法的効力を持つと解されています。すなわち、条約の規定であっても、そのまま国内法規として施行することが可能なものは、国内法を別個制定することなしに、それ自体が法律の規定と同じく直接執行されるものであり、その場合の効力は、先程の憲法の規定からいって国内法に優先して適用されることに留意しなければなりません。」

「これら租税条約、外交官等の免税や特定物品の免税輸入等を規定する条約のなかには、非課税や免税輸入などについて定める直接執行可能な規定があり、これらは国内の一般税法に対する特別の規定として、そのまま国内法と同じ効力をもって優先的に適用されるのですから、そのつもりで読まなければなりません。」（下線部分は、筆者が加筆）

化するとともに、主に租税条約による①軽減税率の適用及び②免税の適用をするための
手続について規定している。

なお、上記1で述べたように、租税条約はその発効により、直ちに国内法としての効
力を有することとなるから、実施特例法の規定は、あくまでも手続要件であって、効力
要件を規定したものではないと考えられる。

(参考) 実施特例法の概要

実施特例法第1条において、この法律は、租税条約を実施するため、所得税法、法
人税法及び地方税法の特例その他必要な事項を定める旨規定しており、その主な内容
は、次のとおりである。

(1) 用語の定義（実施特例法第2条）

この法律における「租税条約」、「相手国居住者等」「限度税率」を定義して
いる。

(2) 免税芸能法人等の役務提供の対価に係る源泉徴収及び所得税の還付（実施特例法 第3条）

免税芸能法人等⁹に該当する相手国居住者等が支払を受ける芸能人等の役務提供の
対価については、所得税法第212条第1項《源泉徴収義務》及び租税特別措法（以
下「措法」という。）第42条《免税芸能法人が支払う芸能人等の役務提供報酬等に
係る源泉徴収の特例》の適用があるものとする。

したがって、租税条約の規定により免税とされる相手国居住者等が、免税芸能法
人等に該当する場合、その免税芸能法人等が支払を受ける芸能人等の役務提供事業
の対価については、措法第42条によりいったん20%の源泉徴収（「免税芸能法人等
に関する届出書」を提出した場合は、15%の源泉徴収税率が適用される。）がさ
れ、その所得税を納付した後で、「租税条約に関する芸能法人等の役務提供事業の
対価に係る源泉徴収税額の還付請求書」を提出することにより還付される。

⁹ 「免税芸能法人等」とは、国内において、映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸
能人又は職業運動家の役務提供（以下「芸能法人等の役務提供」という。）を主たる内容
とする事業を行う非居住者又は外国法人のうち、①国内に恒久的施設を有しないこと又は
②その対価がその国内に有する恒久的施設に帰せられないことを要件として租税条約の規
定により免税とされる者をいう（措法第42条第1項）。

(3) 配当等に対する源泉徴収に係る所得税の税率の特例等（実施特例法第3条の2）

イ 相手国居住者等が支払を受ける配当等¹⁰のうち、租税条約の規定において、当該相手国においてその法令に基づき当該相手国居住者等の所得として取り扱われるものとされるもの（以下「相手国居住者等配当等」という。）であって、限度税率を定める租税条約の規定の適用があるものに対する所得税等の規定の適用については、租税条約に規定する限度税率が当該配当等に適用される所得税等の規定の税率以上である場合を除き、これらに規定する税率に代えて、租税条約に規定する限度税率によるものとする。

ロ 相手国居住者等が支払を受ける相手国居住者等配当等であって所得税の免税を定める租税条約の適用があるものについては、所得税を課税する規定の適用はないものとする。

ハ これらの適用を受けようとする場合は、相手国居住者等に係る源泉徴収義務者ごとに、一定の事項を記載した「租税条約に関する届出書」（特典条項を有する租税条約の場合は、「特典条項に関する付表」及び添付書類を含む。）を、租税条約の効力発生の日以後最初にその支払を受ける前日までに、源泉徴収義務者を經由して、源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

ニ また、条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体を通じた配当等の所得で、租税条約の規定の適用がある株主等配当等、相手国団体配当等、第三者団体配当等及び特定配当等についても上記(イ)ないし(ハ)と同様の取扱いが規定されている。

(4) 割引債の償還差益に係る所得税の還付（実施特例法第3条の3）

割引債の発行者は、相手国居住者等に対して、租税条約の規定において、相手国の法令に基づき相手国居住者等の所得として取り扱われる部分の償還差益について、所得税を免除又は軽減することを定める租税条約の規定の適用があるときは、

¹⁰ 「配当等」とは、租税条約に規定する配当、利子若しくは使用料（当該租税条約においてこれらに準ずる取扱いを受けるものを含む。）又はその他の所得で、所得税法の施行地にその源泉があるものをいう（実施特例法第3条の2第1項）。

¹¹ 「譲渡収益」とは、資産の譲渡により生ずる収益で所得税法の施行地にその源泉があるものをいい、配当等に含まれるものを除く（実施特例法第4条第1項カッコ書き）。

¹² 「特典条項」とは、非居住者又は外国法人の有する国内源泉所得に対する租税の軽減又は免除を定める租税条約の規定の適用に関する条件を定める租税条約の規定をいう（実施特例省令第9条の2第2項、実施特例告示）。

政令で定めるところにより、源泉徴収された所得税とみなされたものの額に相当する金額の全部又は一部を還付する。

また、外国法人の株主等で、租税条約の規定により相手国の居住者とされる者の所得として取り扱われる部分の償還差益についても同様に取り扱われる。

なお、この適用を受けようとする場合は、一定の事項を記載した還付請求書を、源泉徴収義務者を經由して源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

(5) 配当等又は譲渡収益に対する申告納税に係る所得税等の軽減等（実施特例法第4条）（所得税についてのみ記載）

イ 相手国居住者等が配当等又は譲渡収益¹¹のうち、租税条約の規定において、その相手国においてその法令に基づき当該相手国居住者等の所得として取り扱われるものとされるもの（以下「相手国居住者等所得」という。）であって、限度税率を定める租税条約の規定の適用があるものに係る所得を有する場合において、その相手国居住者等の所得税額のうちこの所得に対応する部分の金額が、租税条約の規定により適用される限度税率を乗じて計算した金額の合計額を超えるときは、その超える金額をその相手国居住者等の所得税額から軽減する。

ロ 相手国居住者等が有する相手国居住者等所得であって所得税の免税を定める租税条約の適用があるものに係る所得については、所得税を課税する規定の適用はないものとする。

ハ なお、これらの適用に当たっては、原則として所得税確定申告書に「租税条約に関する届出書」を添付して（租税条約の免除規定により、所得税確定申告書の提出が不要の場合は、当該届出書を所得税の確定申告書提出期限までに）所轄税務署長へ提出しなければならない。

ニ また、条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体を通じた配当等又は譲渡収益に係る所得で、租税条約の規定の適用がある株主等所得及び相手国団体所得についても同様の取扱いが規定されている。

(6) 双方居住者の取扱い（実施特例法第6条）

所得税法に規定する居住者で租税条約の規定により相手国の居住者とみなされるものは、所得税法の施行地に住所及び居所を有しないものとみなして、所得税法及び実施特例法の規定を適用する。

(7) 租税条約に基づく認定（実施特例法第6条の2）

相手国居住者等で、国内源泉所得を有し、又は有することとなるものは、国税庁長官から、国内源泉所得ごとに、次の特典条項¹²の認定を受けることができる。

イ 日米租税条約第22条の4

ロ 日英租税条約第22条の6

なお、この認定を受ける場合は、「租税条約に基づく認定を受けるための申請書」を、麴町税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならない。

また、条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体を通じた所得で、租税条約の規定の適用のある株主等配当所得等、相手国団体所得等、第三者団体所得等及び特定所得等についても同様の取扱いが規定されている。

3 所得税法第162条の位置付け

続いて、所得税法第162条の適用内容を確認する。

(1) 概要

所得税法第162条は、いわゆる所得源泉地の置換え規定といわれているものであり、前段において、租税条約に規定する国内源泉所得について、所得税法第161条の規定と異なる定めがある場合は、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約の定めるところによる旨規定している。

また、後段においては、前段の場合において、租税条約が所得税法第161条第2号から第12号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす旨規定している。

(2) 意義

イ 前段においては、租税条約の適用によって、国内源泉所得の範囲が拡大する場合に、プリザベーション・クローズ¹³が適用されるのではないかとの疑義を解消す

¹³ 注解所得税法研究会編『四訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会）1213頁

「国内法の規定が租税条約の規定よりも納税者に有利なものである場合は、国内法の規定が適用されるべきであり（プリザベーション・クローズ）、租税条約にプリザベーション・クローズに関する明文の規定がない場合であっても、この解釈原則が適用されるものと解されている。」

るため、租税法律主義の観点から、所得源泉規定にプリザベーション・クローズの適用がないことを所得税法の規定において課税の根拠を明らかにした確認的規定であるとする見解がある¹⁴。この見解の理由としては、「租税条約が国内法に優先適用される一般原則があるにもかかわらず、ことさら、所得源泉規定についてのみ、租税条約の規定が優先すると規定する意義がないことになる。」としている¹⁵。

また、プリザベーション・クローズの適用については、非課税、免税、税額控除その他の租税の軽減など納税者にとって積極的な課税上有利な取扱いを規定する国内法の規定（以下「積極的減免規定」という。）に限られ、国内法上国外源泉所得であるものが、租税条約上国内源泉所得となる場合に、租税条約を優先し、国内源泉所得として取り扱うことを否定するものではないため、所得源泉規定にプリザベーション・クローズの適用がないとする解釈（以下「積極的減免規定適用説」という。）もある¹⁶。

さらに、この積極的減免規定適用説に対しては、非居住者等にとって、総合課税の下では国外源泉所得は非課税であり、国内法上国外源泉所得で非課税であるものが、租税条約を優先し、国内源泉所得として課税として取り扱うことの根拠として、国内法の積極的減免規定の区分を主張することに無理があることから、この規定は、本来国内法上の国内源泉所得が、租税条約により国外源泉所得とされる場合のみ租税条約に規定するソースルールに置換えられることを規定するものと解されることとなる旨主張する解釈（以下「納税者有利適用説」という。）もある¹⁷。

□ これらに対し、プリザベーション・クローズの適用を認め、自己に最も有利に条約適用の有無について選択できるとする見解（以下「納税者選択適用説」という。）もあるが、有利不利の判定に困難な場合もあり、これを認めると極めて恣意的なものとなり、法的安定性を害するとの批判を免れないし、そもそも、租税条約による国内法の置換えを納税者の選択に委ねるとする規定もなく、根拠その

¹⁴ 藤本哲也『国際租税法』（中央経済社、2005）131頁

¹⁵ 矢内一好『租税条約の論点』（中央経済社、1997）60頁

¹⁶ 本庄資『国際租税法』（大蔵財務協会、2007）54頁

¹⁷ 本庄資・前掲注16・54頁

ものは不明であるとの批判がある¹⁸。

ハ、ところでこの規定は、昭和37年の税制改正により追加された所得税法第1条第9項が基となっているが、改正時の大蔵省（現財務省）主税局は、国内法の所得の源泉地規定と租税条約上の所得源泉地規定とが異なる場合には、条約上の源泉地が優先して適用されることが明らかにされ、この場合において、その異なる源泉地規定が利子配当等源泉徴収の対象となる所得に関するものである場合には、条約上の源泉地規定により日本源泉とされた所得について、源泉徴収等の規定が働くこととされた旨説明している。そして適用例として、「日本の国内法は、日本にある事業の用に供される貸付金の利子を日本源泉の所得としているが、現行の日米租税条約では、貸付金の利子は原則として、債務者の所在地国に源泉ありとしている。したがって、日本法人がその外国支店の事業に供するため、米国銀行から借りた金銭の利子は、条約上の規定により日本源泉所得とされ、源泉徴収の適用を受けることとなる。」としている¹⁹。

したがって、国内源泉所得についての規定は、租税条約が国内法に直接置き換えられて適用されることとなるから、旧日米租税条約の適用により、所得税法上、貸付金の利子についてその源泉を日本とする基準は、「日本にある事業の用に供される」ものから、「債務者の所在地国」が日本であるものに置換えられる。

上記の適用例のように、所得税法上、国外源泉所得である日本法人の外国支店の事業に供する借入金から生ずる所得が、国内法上の国内源泉所得に置換えられることから、納税者有利適用説及び納税者選択適用説については、所得税法上は、採用されていないものと考えられる。

ニ、また、租税条約の債務者主義の適用により所得税法上は国外源泉所得であったものが、所得税法上の国内源泉所得に取り込まれることになることから、源泉徴収対象の国内源泉所得については、租税条約の規定が、国内法上国外所得や申告対象国内源泉所得に当たるものであっても、源泉徴収対象の国内源泉所得とみなして源泉徴収の規定を適用することとなる。

¹⁸ 井上康一・仲谷栄一郎「租税条約と国内法の交錯〔6〕」『国際商事法務30巻12号』1,716頁

¹⁹ 福山博隆（大蔵省主税局総務課）「外国法人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」『税経通信5月臨時増刊号』（税務経理協会、1962）113頁

ホ ここで、プリザベーション・クローズの具体的規定²⁰をみると、日米租税条約第1条第2項では、「この条文の規定は、次のものによって現在又は将来認められる非課税、減免、所得控除、税額控除その他の租税の減免をいかなる対応においても制限するものと解してはならない。(a)一方の締約国が課する租税の額を決定するに当たって適用される当該一方の締約国の法令、(b)両締約国間の他の二国間協定又は両締約国が当事者となっている多数国協定」と規定している。

そうすると、「(a)」の例としては、租税特別措法第5条の2《振替国債の利子の課税の特例》、同法第41条の13《民間国外債の発行差金の非課税》などが考えられ、「(b)」の例としては、日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第6条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定（合衆国軍隊の構成員に対して所定の所得税について免税とする。）や外交関係に関するウィーン条約（外交官に対しての租税の免税を規定する）がこれに該当する。そして、これらの規定は、所得源泉規定の範囲のみに限らず、所得税法でいえば、同法全体の適用について優先して適用される。

へ 租税条約の目的が、条約締約国間での二重課税及び脱税の防止であることに戻って考えると、租税条約上の源泉地規定は、締約国がそれぞれの所得源泉地規定の適用によって、二重課税又は課税の空白が発生しないように調整するものであり、この調整によって、どちらかの課税所得の範囲が、たとえ増加したとしても、それは、むしろ上記租税条約の目的達成するための締約国間の課税権の配分の問題として捉えることが相当であると考えられる。

そうすると、租税条約が国内法に優先適用される一般原則の下、租税条約の限度税率が、実施特例法を介して適用されるのに対して、所得税法第162条の前段は、租税条約の適用により国内源泉所得の範囲が拡大する場合に租税法律主義の観点から、租税条約の規定が直接適用になることを所得税法の規定において課税の根拠を明確にするための確認的規定であると解することによって、その規定する意義を求めることができる。

そして後段で租税条約による国内源泉規定が適用される場合に、これを所得税法の国内源泉所得とみなすことによって、租税条約適用後の課税方式も調整され

²⁰ OECDモデル租税条約には規定はないが、その他の条約締結例として、対オーストリア、カナダ、旧ソ連邦、中国、ニュー・ジーランド、パキスタンなどがある。

ることとなる。すなわち、改正時の課税当局の説明から推測すると、国内源泉所得のどれにあたるかによって課税方式が異なる場合があり、その調整規定として所得税法第162条の後段の条文が必要とされ、その適用の前提として前段の確認規定がおかれたと解することが相当と考える。

(3) 適用内容

イ ところで、先に述べたとおり、所得税法第162条は、一般に、所得源泉地置換え規定と呼ばれる。しかしながら、条文上は、「国内源泉所得」を置換えるとしている。そこで下記（16頁）「（参考）所得税第161条《国内源泉所得》の概要」をみると、国内源泉所得の各号には、囲い線部分の所得源泉規定と下線部分の対象所得の範囲の2点を規定していることがわかる。

したがって、国内法と租税条約に規定する①所得源泉規定と②対象所得の範囲に異なる定めがある場合は、所得税法第162条の規定によりこれらを置き換えることとなる。

ロ また、非居住者に対する国内源泉所得を課税方式の観点から外観すると、①総合課税（第1号所得）、②源泉徴収の上総合課税（第1号の2ないし3号所得）、③源泉徴収の上総合課税（第4号ないし12号所得で、かつ、所得税法第164条第1項第1号に規定する恒久的施設（以下「1号PE」といい、同条同項各号についても同じ。）を有する者並びに2号PE及び3号PEを有する者で当該PEを通じて行う事業に帰せられるもの）又は源泉分離課税（第4号ないし12号所得で、かつ、左記以外のもの）となっており、第1号所得の包括的な所得規定から源泉徴収を必要とする所得を抜き出し、総合課税から源泉分離課税への方角に向けて条項が整理されていることがわかる。

したがって、例えば、①所得税法上国外源泉所得である場合や②所得税法第161条第1号所得に該当するものが、租税条約に異なる定めがあるために同法第161条第4号に該当することとなった場合は、同法第162条によって、同法第161条第4号の所得源泉地や対象所得を置換えられた所得が、源泉分離課税の対象になる。

ハ また、第1号所得において、次号以降の所得を除くとされていることに着目してみると、国内源泉所得に該当するか否かの判断は、①まず、第1号所得以外の所得に該当するか否かを判断し、続いて、②第1号所得に当たるか否かを判断す

ることとなる²¹。

これは、後述（第2章第2節2(2)）するOECDモデル租税条約の事業所得条項と特掲所得の適用関係と同様である。

4 小括

租税条約は、実施特例法を通じて、主に①軽減税率及び②免除の規定が適用され、所得税法第162条を通じて、③所得源泉地及び④対象所得の範囲の規定が適用され、その他は、原則として直接適用されることとなる。

(参考) 所得税第161条《国内源泉所得》の概要

イ 第1号所得

国内において行う事業から生じる所得又は
国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得
その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの
(次号から第12号までに該当するものを除く。)²²

ロ 第1号の2所得

国内において民法第167条第1項《組合契約》に規定する組合契約に基づいて行う事業から生ずる利益で当該組合契約に基づいて分配を受けるもののうち
政令で定めるもの

ハ 第1号の3所得

国内にある土地、土地の上の存する権利、建物、その付属設備及び構築物の
譲渡による対価（政令で定めるものを除く。）

ニ 第2号所得

国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものが
受ける当該人的役務の提供に係る対価

ホ 第3号所得

²¹福山博隆（大蔵省主税局総務課）・前掲注19・108頁

「これは、利子、配当のように源泉地規定が国際的にもほぼ統一されているものを更に、事業所得の源泉地規定で修正することは、国際的三重課税の問題を生ずることを懸念したためである。」

²² 本法では、「その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの」の後にカッコ書があるが、同条の政令（所得税法施行令281条）においても同様のカッコ書があるため、当該カッコ書を末尾にもってきている。

国内にある不動産、不動産の上に存する権利、採石権の貸付け及び鉱業権の設定並びに居住者及び内国法人に対する船舶、航空機の貸付による対価

へ 第4号所得

所得税法第23条《利子所得》第1項に規定する利子等のうち、

日本国の国債、地方債及び内国法人の発行する債券の利子

国内の営業者に預けられた預貯金の利子

国内にある営業者に信託された合同運用信託、公社債投資信託、公募公社債等運用投資信託の収益の分配

ト 第5号所得

所得税法第24条《配当所得》第1項に規定する配当等のうち

内国法人から受ける同法に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配基金利息

国内にある営業者に信託された、投資信託（公社債投資信託、公募公社債等運用投資信託を除く。）、特定目的信託の収益の分配

チ 第6号所得

国内において業務を行う者に対する貸付金で国内における業務に係るものの利子（政令で定める利子を除く。）

リ 第7号所得

国内において業務を行う者から受ける

工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式、これらに準ずるものの使用料及びその譲渡による対価

著作権の使用料及びその譲渡による対価

機械、装置その他政令で定める用具の使用料

で当該業務に係るもの

ヌ 第8号所得

俸給、給料、賃金、歳費、賞与、これらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供

（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの

所得税法第35条第3項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等（政令で定

めるものを除く。)

所得税法第30条第1項(退職所得)に規定する退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であった期間に行った勤務その他の人的役務の提供(内国法人の役員として非居住者であった期間に行った勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。)に基因するもの

ル 第9号所得

国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として政令で定めるもの

ヲ 第10号所得

国内にある営業所、国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険契約、損害保険契約、その他の年金に係る契約で政令に定めるものに基づいて受ける年金等で第8号に該当するもの以外のもの

ワ 第11号所得

所得税法第174条第3号(内国法人に係る所得税の課税標準)に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた定期積金に係るもの

所得税法第174条第4号に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた同号に規定する掛金に係るもの

所得税法第174条第5号に掲げる利息のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

所得税法第174条第6号に掲げる利益のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

所得税法第174条第7号に掲げる差益のうち国内にある営業所が受け入れた預貯金に係るもの

所得税法第174条第8号に掲げる差益のうち国内にある営業所、国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

の

カ 第12号所得

国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配

以上の国内源泉所得については、原則として、第1号所得及び恒久的施設を有しない者の第1号の2所得を除いて源泉徴収の対象となるとともに、所得税法第

164条は、国内で事業等を営む非居住者を恒久的施設の有無及び形態により区分し、① 1号PEを有する者には、原則として居住者と同一の取扱いを前提にすべての国内源泉所得を総合して課税する（エンタイヤ・インカム方式）、② 2号PE又は3号PEを持つ者については、第1号ないし3号所得は、エンタイヤ・インカム方式で課税し、第4号ないし12号所得は2号PE又は3号PEを通じて行う事業に帰せられるものにつき課税する（アトリビュータブル方式）、③ ②のうち第4号ないし12号所得で、かつ、アトリビュータブル方式の対象以外の所得及び日本に恒久的施設を有しない者の国内源泉所得は、他の所得と区分して分離課税をすることとされている。

第2節 租税条約の各条項の適用・解釈

1 各条項への適用・解釈

OECDモデル租税条約の投資所得条項である配当条項及び利子条項を中心（その他所得条項及び事業所得条項は、投資所得条項との適用関係を明らかにするために検討に含めた。）に、条約の適用・解釈を検討する。

(1) 配当

イ OECDモデル租税条約第10条第1項は、配当の受益者の居住地国での課税権を認める旨規定している。

ロ そして、同条第2項は、他方の締約国の居住者に支払う「配当に対しては、これを支払う法人が居住者とされる締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。」とし、配当の支払者の居住地での課税権を認める旨規定しているが、特に所得源泉規定は置いていない。

ハ 配当所得についての国内源泉所得の規定をみると、所得税法第161条第5号は、所得の範囲のみが示されていると考えるが、源泉地規定をあえて抜き出すと同号イは、「内国法人から受ける」であり、発行者の居住地国を源泉地としている。また、同号ロは、「国内にある営業所に信託された」であり、債務の帰属する恒久的施設の所在地国を源泉地としている。

すなわち、OECDモデル租税条約には、所得源泉地規定がないことから、この点についての置換え規定の適用はないが、所得源泉地での課税権、すなわち、配当の支払者の居住地での課税権を認める旨の規定の範囲内で、課税権の行使として所得税法を適用することができるものと解される。

ニ また、同項において、所得源泉地国への所得配分規定における軽減税率の適用を規定しているが、その所得の「受益者」であることが要件とされている。これは、同条第1項の「居住者に支払う」の意味を明確にするためであり、かつ、締約国の居住者が、単に配当を直接に「受領する」者である場合には、源泉地国において、課税権を譲歩し、軽減税率を適用する必要がないことを明確にするためとされているとともに、「受益者」の意味は、二重課税の排除及び捕脱と租税回

避の防止を含むこの条約の趣旨目的に照らして理解されるべきとされている²³。そして、さらに代理人や名義人だけでなく、第三者のために単なる導管として行動する場合も軽減税率の適用を認めることはこれに矛盾するとされている²⁴。

この「受益者」要件は、租税条約の濫用への対応として、1977年版のOECDモデル租税条約で追加されたものであり、詳細は「第3章 受益者概念について（租税条約の濫用への対応）」において検討する。

- ホ なお、同条第3項で、「配当」とは、「株式、受益株式、鉱業株式、発起人株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及びその他の持分から生ずる所得であつて、分配を行う法人が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものをいう。」として所得の範囲を規定している。このコンメンタリーでは、大多数のOECD加盟国の国内法令において、「配当」と取り扱われるものを列挙したものと²⁵とされており、加えて、分配を行う法人が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものを含めていることから、所得の範囲もほぼ同様であり、読み替えはないものとする。
- ヘ ただし、同条第4項では、受益者が、配当支払法人の居住地国にある恒久的施設を通じて事業を行う場合で、配当支払原因株式等が当該恒久的施設と実質的な関連を有する場合は、事業所得条項（第7条）を適用する旨規定している。これは、たとえば、受益者の恒久的施設が配当支払法人の自国内にあり、配当支払原因株式等が当該恒久的施設の資産として計上されている場合、自国企業の税負担との均衡から軽減税率の適用は受けられないこととなる²⁶。
- ト 同条第5項では、他方の源泉地国から生じた所得を取得する場合に、一方の居住地国法人が、当該所得から配当やその所得を留保したとしても、これらの配当や留保所得に対して、所得源泉地国は、課税することはできない旨規定している。

²³ OECDモデル租税条約コンメンタリー第10条第2項12。（訳文については、川端康之『OECDモデル租税条約2005年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（社団法人 日本租税研究協会）及び川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コンメンタール逐条解説』（税務研究会出版局）を参考にした。以下同じ。）

²⁴ OECDモデル租税条約コンメンタリー第10条第2項12.1

²⁵ OECDモデル租税条約コンメンタリー第10条第3項23.

²⁶大蔵省（現財務省）大臣官房文書課課長補佐 平尾照夫『租税条約の解説－OECD租税条約草案－』（日本租税研究協会、1964）・64頁

いわゆる、追っ掛け課税の禁止及び留保所得課税禁止の規定である。ただし、当該配当のうち、源泉地国居住者に支払われるもの及び配当支払原因株式等が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものはこの限りでない。これは、源泉地国居住者に支払われるものは、源泉地国内の問題であること、配当支払原因株式等が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものは、同条第4項の規定により、配当条項から除外され、事業所得条項によることになる²⁷。

なお、措法第66条の6《内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入》は、内国法人すなわち居住地国法人に対する居住地国の課税所得の計算規定であり、所得源泉地国の居住者以外の者に対する課税を規定した本項とは異なる。以上から、OECDモデル租税条約の配当条項を次表「配当条項の概要」のとおり整理することができる。

「配当条項の概要」

条項	規定内容	適用等	摘要
第1項	課税権の配分	直接適用	配当の受益者の居住地国に課税権を認める。
第2項	課税権の配分 軽減税率	直接適用 実施特例法	配当の支払者の居住地国に課税権を認める。ただし、軽減税率による。
第3項	所得の範囲・ 定義	置換え規定 解釈	「配当」の定義は、国内法とほぼ同様である。
第4項	本条項の適用 除外	第7条《事業 所得》	他方の締約国内のPEに実質関連するものは、本条項の軽減税率の適用はない。
第5項	課税権の配分	直接適用	追っ掛け課税の禁止及び留保所得禁止

(2) 利子

イ OECDモデル租税条約第11条第1項は、利子の受益者の居住地国の課税権を認める旨規定し、同条第2項では、「利子が生じた締約国」すなわち、源泉地国での課税権を認め、限度税率を10パーセントとする旨規定している。

ロ そして同条第3項で、利子の所得範囲を規定している。「利子」とは、「すべ

²⁷ OECDモデル租税条約コンメンタリー第10条第5項33.～37.

ての種類に信用に係る債権（担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わない。）から生じた所得、特に公債、債券又は社債から生じた所得（公債、債券又は社債の割増金及び賞金を含む。）をいい、「支払の遅延に対する延滞金」は、利子とはされない旨規定している。この利子の定義は、網羅的に各国の利子の定義を全部含むものとなっていることから、配当条項における「居住者とされる国の税法上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるもの」のような国内法を補助的に参照する文言がない²⁸。少なくとも、社債の割増金すなわち、社債の償還差益を含むことから所得税法第161条第4号（利子所得）及び第6号（貸付金利子）よりも所得の範囲が広いものであることがわかる。

この社債の償還差益は、所得税法第161条第1号の「資産の運用、保有」の所得²⁹に該当するため、置換え規定の適用を受けることとなるが、措法第41条の12《償還差益等に係る分離課税等》の適用があるため、源泉徴収の適用の面からは、課税上影響はないものとする。なお、条約上の軽減税率の適用は、実施特例法第3条の3《割引債の償還差益に係る所得税の還付》によることとなる。

ハ また、「利子とは、すべての種類に信用に係る債権から生じた所得」とする規定は、配当条項の「配当とは、株式、受益株式、鉱業株式、発起人株式その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得及びその他の持分から生ずる所得」とする規定と対応している。

すなわち、利子と配当の区分が困難な場合もあり、重複の可能性を一切回避するために「配当」に該当するものを除いて、「すべての種類に信用に係る債権（debt-claims of every kind）から生じた所得」は「利子」に該当することとなる³⁰。

ニ また、同条第4項では、受益者が、利子の生じた他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合で、利子の支払基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有する場合は、事業所得条項（第7条）を適用する旨規定している。これは、配当所得の規定と同様、自国企業の税負担との均衡から軽減税率の適用は受けられないこととなる³¹。

²⁸ OECDモデル租税条約コンメンタリー第11条第3項20.

²⁹ 所得税基本通達161-6

³⁰ OECDモデル租税条約コンメンタリー第11条第3項19.

³¹ 平尾照夫・前掲注26・64頁

ホ 同条第5項は、まさに所得源泉地（ソースルール）を規定している。前段で、利子は、「その支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該一方の締約国内において生じたものとされる。」旨規定し、原則として（支払者）債務者の居住地に発生するとしている。

また、ただし書において「利子の支払者（締約国の居住者であるか否かを問わない。）が一方の締約国に恒久的施設を有する場合において、当該利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は、当該恒久的施設の存在する当該一方の締約国内で生じたもの」とされる旨規定されている。

なお、前項まで及び本項の本文を踏まえると、ただし書の「一方の締約国」は、受益者の居住地国以外の締約国とも読める（その場合は、次表「所得源泉地規定の適用関係」³²の⑤及び⑧がただし書に該当することとなる。）が、税負担の応益的配分を前提に支払者の恒久的施設の所在地を所得源泉地とする趣旨³³から考えると、次表の③もただし書に該当する場合に含めることが相当であると考えられる。

また、「支払人の居住地と恒久的施設の所在地が一致する場合は、本則に帰すべきであるから、」本則と重複するとして、ただし書に規定するのは、「支払人の居住地が他方の締約国又は第三国である場合のみを規定すべき」との見解もある³⁴。

しかしながら、本文と重複するのは、次表の②、⑥及び⑩のうち②のみであり、この場合の結果は、本文と同様であることから、特に課税上の弊害は認められないところ、同見解をとると、やはり、③の場合がただし書の適用外となり、本文の適用対象となると、理論的に矛盾が生ずることとなる。

したがって、ただし書の「一方の締約国内」を「いずれか一方の締約国内」とする（英文の規定上は、「has in a Contracting State」となっているが、「the other Contracting」となっていないのは、たとえば、第1項のように、「a Contracting State」と「the other Contracting」が対象的に記載され

³² ただし書が支払者について「いずれかの締約国の居住者であるかを問わない」ため、支払者と恒久的施設の所在地との組合せにより適用関係を文理上の解釈として整理したものである。

³³ 平尾照夫・前掲注26・71頁

³⁴ 平尾照夫・前掲注26・71頁

ている場合と異なり、「a Contracting State」だけであれば、条約締約国のいずれをも含むものと解する。) ことが相当と考える。

「所得源泉地の適用関係」

	適用	支払者	支払者のPE所在国	受益者	所得源泉地
①	本文	A (締約国)		B (締約国)	A
②	本文	A	A	B	A
③	ただし書	A	B	B	B
④	本文	A	C (第3国)	B	A
⑤	ただし書	B	A	B	A
⑥	(本条約適用外)	B	B	B	—
⑦	(本条約適用外)	B	C	B	—
⑧	ただし書	C	A	B	A
⑨	(本条約適用外)	C	B	B	—
⑩	(本条約適用外)	C	C	B	—

また、このただし書は、恒久的施設が、締約国のいずれかに所在する場合のみ規定するのみで第三国にある場合(④、⑦及び⑩の場合)は、規定されていないため、④の場合は本文に戻り、⑦及び⑩の場合は、Aは関係せず、BとCとの間で解決する必要がある。しかしながら、④の場合は、支払者の恒久的施設所在地の所得源泉地課税からの点からAとCとの間で同様の条約規定があるとする、やはり、AとCとの間での重複課税の問題を解決する必要がある。

へ 利子についての国内源泉所得の規定をみると、所得税法第161条第4号は、所得の範囲のみが示されていると考えるが、源泉地規定をあえて抜き出すと同号イは、「日本国の」及び「内国法人の発行する」であり、いわば、発行者の居住地国を源泉地としている。また、同号ロ及びハは、「国内にある営業所に預けられた」及び「国内にある営業所に信託された」であり、債務の帰属する恒久的施設の所在地国を源泉地としている。

すなわち、OECDモデル租税条約が、債務の種類にかかわらず、原則支払者の居住地国で、債務が恒久的施設に帰属する場合は、その所在地国としているのに対し、所得税法は、債務の種類によって、債務者の居住地国と債務の帰属する恒久

的施設の所在地国とに区分している。

また、貸付金の利子（所得税法第161条第6号）については、国内「業務に係るもの」として債務の使用地を源泉地としている。

ト 同条第6項は、利子の額のうち、利子の支払者と受益者との間又はその双方と第三者間との間の「特別の関係」がないとしたならば、支払者と受益者が合意したとみられる額についてのみ、当該条項の適用がある旨規定している。

すなわち、特殊関連者間で、独立企業者間価格から乖離した内容の取引により利益操作を行った場合には、その乖離した部分まで租税条約上の特典を及ぼすべきでないとの考え³⁵や租税負担の軽減を図るために同条第2項の軽減税率の適用を受けさせる誘因を防止する考え³⁶から、当該超過分については、当該条項の適用外としている。なお、超過部分についての課税に当たって、国内法上に従い、利子所得等以外の所得としてこの条約の異なる条項を適用することとなる場合は、相互協議によることとなる^{37 38}。

チ 以上から、OECDモデル租税条約の利子条項を次表「利子条項の概要」のとおり整理することができる。

「利子条項の概要」

条項	規定内容	適用等	摘要
第1項	課税権の配分	直接適用	利子の受益者の居住地国に課税権を認める。
第2項	課税権の配分 軽減税率	直接適用 実施特例法	利子所得源泉地国に課税権を認める。 ただし、軽減税率による。
第3項	所得の範囲・	置換え規定	「利子」の定義は、国内法とほぼ同様

³⁵ 浅川雅嗣『コンメンタール日米租税条約』（大蔵財務協会、2005）132頁

³⁶ 本庄資『国際課税の理論と実務[第3巻]租税条約』（税務経理協会）162頁

³⁷ OECDモデル租税条約コンメンタリー第11条第6項36.

³⁸ 平成13年6月1日付査調7-1・官際3-1・官協1-16・課法6-7「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」

2-17(源泉所得税との関係) 調査の結果、法人が国外関連者に対して支払った利子又は使用料について、法人税の課税上独立企業間価格との差額が生ずる場合であっても、源泉所得税の対象となる利子又は使用料の額には影響しないことに留意する。また、租税条約のうちには、当該差額について租税条約上の軽減措置が適用された定めがあるものがあることに留意する。

	定義	解釈	である。
第4項	本条項の適用除外	第7条《事業所得》	他方の締約国内のPEに実質関連するものは、本条項の軽減税率の適用はない。
第5項	所得源泉地規定	置換え規定	支払者の居住地国で生じたものとされる。ただし、利子の支払の基因となった債務がいずれかの締約国のPEに帰属する場合は、そのPEの所在地国で生じたものとされる。
第6項	本条項の適用範囲（除外）	直接適用	独立企業間価格を超える利子の額の適用除外

(3) その他所得³⁹

イ OECDモデル租税条約第21条第1項は、前各条に規定されていない一方の締約国の居住者の所得は、その所得の源泉地を問わず、居住地国のみ課税することができる旨規定している。なお、本条項は、締約国間における課税権の配分をもれなく行うためのものである⁴⁰が、居住地国が課税権を行使するか否かにかかわらず適用されるため、居住地国が課税権を行使しないからといって、源泉地国で課税することはできない⁴¹。そのため、この条項を利用した匿名組合契約に基づく利益の分配に係る所得の租税回避の問題（源泉地国及び居住国のいずれにおいても課税されない。）が生じており、別途「第4章 匿名組合契約に基づく所得についての租税条約の適用・解釈」で検討する。

ロ ただし、同条第2項では、受益者が、所得の生じた他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合で、所得の支払基因となった権利又は財産が当該

³⁹ OECDモデル租税条約第21条

1. 一方締約国の居住者の所得（源泉地を問わない。）で前各条に規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。
2. 1の規定は、一方の締約国の居住者である所得（第6条2に規定する不動産から生ずる所得を除く。）の受領者が、他方の締約国において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的関連を有するものであるときは当該所得については、適用しない。この場合には、第7条の規定を適用する。

⁴⁰ 川田剛『国際課税の基礎知識[七訂版]』（税務経理協会、2006）207頁

⁴¹ OECDモデル租税条約コンメンタリー第21条1

恒久的施設と実質的な関連を有する場合は、事業所得条項（第7条）を適用する旨規定している。これは、配当、利子及び使用料の規定に同様の規定があり、自国企業の税負担との均衡から恒久的施設の所在地に課税権を認めたものとする⁴²。

ハ 以上から、OECDモデル租税条約のその他所得条項を次表「その他所得条項の概要」のとおり整理することができる。

「その他所得条項の概要」

条項	規定内容	適用等	摘要
第1項	課税権の配分 源泉地国免除	直接適用 実施特例法	受益者の居住地国にのみ課税権を認める。
第2項	本条項の適用 除外	第7条《事業所得》	他方の締約国内のPEに実質関連するものは、本条項の適用はない。

二 個々の租税条約のその他所得条項については、主に次の6種類の規定ぶりとなっている。

- (イ) OECDモデル租税条約と同様のもの（旧ソ連邦、フィリピンなど）
- (ロ) OECDモデル租税条約の第1項のみのも（アイルランド、オランダなど）
- (ハ) OECDモデル租税条約の条項に加えて、独立企業間価格を超える額についての適用除外の規定があるもの（韓国）
- (ニ) (ハ)に加えて、導管取引への条約特典の不適用の規定のあるもの（米国）
- (ホ) (ニ)に加えて、濫用目的に対する条約特典の不適用の規定のあるもの（英国）
- (ハ) 規定のないもの（エジプト、オーストラリアなど）

(4) 事業所得（各条項との関連規定）⁴³

イ OECDモデル租税条約第7条第7項は、「他の条で個別に取り扱われている種類の所得」すなわち、他の条項で特掲されている所得については、それらの条項を優先適用することを規定している。

ロ 事業所得条項の「企業の利得」の用語については、定義規定はないものの、当該用語は、企業活動を遂行する際に得られる一切の所得を含む広範な意義を有するとされる。したがって、「企業の利得」の範囲には、他の条で特掲されている

⁴² 平尾照夫・前掲注26・64頁

⁴³ OECDモデル租税条約第7条

第7項 他の条で個別に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

配当等の所得を含んだ上で、それらの条項を優先適用させ、同条項において、恒久的施設と実質的に関連するものを改めて適用除外として、事業所得条項の適用させることとしている⁴⁴。

2 小括

非居住者等の国内源泉所得は、国内法等の解釈を通じて、いったんは、所得税法161条各号に適用されるが、同条各号に規定されている①所得源泉地及び②対象所得の範囲について、適用される租税条約に同条各号と異なる定めがある場合は、これらの定めを同条各号の規定に置換えた上で、租税条約の解釈を通じて、再度同条各号に適用される。そして、当該所得について、租税条約の解釈を通じて適用される租税条約の各条項の③軽減、④免除等の規定が、実施特例法に定める手続により適用される。

また、租税条約の適用に当たって重視すべきは、各条項間の適用関係であり、これをまとめると次のとおりとなる。

(1) 事業所得、特掲所得及びその他所得条項の適用関係

事業所得条項の適用される所得の範囲は、企業活動を遂行する際に得られる一切の所得を含む広範なものであり、他の条項で特掲されている配当、利子、使用料等を含むが、これら特掲されているものはその条項が優先適用される。そして、事業所得及び「個別に取り扱われている種類の所得」以外の所得が「その前各条に規定がないもの」としてその他所得条項に該当することとなる。

(2) 事業所得と投資所得条項（配当、利子、使用料）の適用関係

上記(1)のとおり、まず、特定の所得が事業所得及び投資所得のいずれにも該当する場合は、投資所得条項が優先適用される。

しかしながら、投資所得条項に該当する所得が、一方の締約国の恒久的施設と実質的に関連するものである場合は、その所得の性質が事業所得に該当する否かにかかわらず、事業所得条項が適用される。

(3) 配当と利子条項の適用関係

利子条項の「利子とは、すべての種類の信用に係る債権から生じた所得」と配当条項の「配当とは、その他利得の分配を受ける権利（信用に係る債権を除く。）から生ずる所得」との対応的な規定から、「すべての種類の信用に係る債権から生じた所得」については、配当条項に適用されるものを除いて、利子条項に該当するこ

⁴⁴ OECDモデル租税条約コンメンタリー第7条第7項32.、35.

ととなる。

第3節 租税条約の解釈のあり方

1 租税条約の解釈のあり方

前節では、投資所得条項を中心に、各条項の内容及び適用関係を検討し、我が国国内法との関係でOECDモデル租税条約が直接適用されるもの、国内法に置き換えられるもの、実施特例法によるものを整理した。

本節では、租税条約の解釈のあり方を考察する。

(1) 条約法条約

租税条約も条約法条約が適用されることは既に述べたところであり、条約法条約第3部第3節は、次のとおり、条約の解釈について規定している。

イ 第31条《解釈に関する一般的な規則》

(第1項) 条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈すること。

条約の解釈は、文理解釈により、かつ、目的論的解釈により「用語の通常の意味」、あくまでも条約本文の客観的な意味を確定することにあるものと解される⁴⁵。

(第2項) 条約の解釈上、「文脈」というときは、条約文（前文及び付属書を含む。）のほかに次のものを含めること。

(a) 条約の締結に関連してすべての当事者間でされた条約の関係合意

(b) 条約の締結に関連して当事国の一又は二以上が作成した文書であってこれらの当事国以外の当事国が条約の関係文書と認めたもの

「文脈」には、いずれかの当事者による単なる一方的な文書ではない条約の締結に関連して「すべての当事者間でされた条約の関係合意」及び「当事国の一又は二以上が作成した文書であってこれらの当事国以外の当事国が条約の関係文書と認めたもの」も含まれるとしている。

上記(a)には、「議定書」、「交換公文」、「合意議事録」及び「細目取極め」がこれに当たると解される⁴⁶。

(第3項) 「文脈」とともに、次のものを考慮すること。

⁴⁵ 国際法事例研究会・前掲注6・128頁

⁴⁶ 谷口勢津夫『租税条約論』（徂太洋社、1999）11頁

- (a) 条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意
 - (b) 条約の適用につき後に生じた慣行であって、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの
 - (c) 当事国間の関係において適用される国際法の関連規則
- 上記(a)には、「相互協議に基づく合意」がこれに当たると解される⁴⁷。

(第4項) 「用語」は、当事者がこれに特別の意味を与えることを意図していたと認められる場合には、当該特別の意味を有すること。

ロ 第32条《解釈の補助的な手段》

第31条の規定により得られた意味を確認するため又は次の場合における意味を決定するため、条約の補助的な手段、特に条約の準備作業及び条約の締結の際の事情に依拠することができること。

(第1項) 第31条の規定による解釈によって意味があいまい又は不明である場合

(第2項) 第31条の規定による解釈により明らかに常識に反した又は不合理な結果がもたらされる場合

米国において締結した条約文とともに公表する技術的説明書 (Technical Explanations) などは、「条約の準備作業及び条約の締結の際の事情」を反映するものである場合は、「解釈の補助的な手段」としての問題となり得るにすぎないとする見解がある⁴⁸。

ハ 第33条《二以上の言語により確定された条約の解釈》

(第1項) 条約について二以上の言語により確定がされた場合には、それぞれの言語による条約文がひとしく權威を有すること。ただし、相違があるときは特定の言語による条約文によることを条約が定めている場合又はこのことについて当事国が合意する場合は、この限りではないこと。

(第2項) 条約文の確定に係る言語以外による条約文による場合を除くほか、各正文の比較により、第31条及び第32条の規定を適用しても解消されない意味の相違があることが明らかとなった場合には、条約の趣旨及び目的を考慮した上、すべての正文について最大の調和が図られる意味を採用すること。

(2) OECDモデル租税条約及び同コンメンタリーの意義

⁴⁷ 谷口勢津夫・前掲注46・11頁

⁴⁸ 谷口勢津夫・前掲注46・13頁

イ 1963年にOECD理事会において採択された「二重課税の回避に関する理事会勧告」（以下「1963年理事会勧告」という。）において、OECD加盟国が相互に所得又は資本に対する二重課税回避のための二国間条約の締結に努力し、締結・改定に当たっては、当該勧告に添付されたOECDモデル租税条約の各条項を採択すべきことを勧告している⁴⁹。

加えて、1997年にOECD理事会において採択された「所得又は財産に対するモデル租税条約に対するOECD理事会の勧告」（以下「1997年理事会勧告」という。）においても、①新たに租税条約を締結又は既存の租税条約を改定する際は、このモデル租税条約に適合させること、②モデル租税条約の条項に基づく租税条約の規定の解釈適用に当たり、その税務行政は、モデル租税条約の各条項のコンメンタリーに従うべきことが勧告されている。

ロ 谷口教授は、OECDモデル租税条約及び同コンメンタリーについて、要旨以下のような見解⁵⁰を示されておられる。

OECDモデル租税条約及び同コンメンタリーについては、①上記各勧告は、勧告であって決定ではないこと及び慣習法として成立しているともいえないことから、法的拘束力がないこと及び②各租税条約の締結と関連する「関係合意」や「関係文書」（条約法条約第31条第2項）及び「文脈」とともに考慮すべき合意等（同条第3項）にも該当しないことから、文脈に属する文書と理解し、「用語の通常の意味」として捉えることは妥当ではない。

また、これらは、①実務においては、広く重要な役割を果たすようになってきていること及び②判断調和の実現にも貢献していることを考えると解釈に関する一般的な規則による「用語の通常の意味」（同法第31条）の確認や疑義の解消をするために二次的に援用する「解釈の補助的な手段」（同法第32条）として理解することも妥当でない。

したがって、これらを参酌することは、主観的解釈につながることを承認の上、解釈に関する一般的な規則の枠内で行い得るようにすべきであるから、これらから明らかになる用語の意味を「特別の意味」（同法第31条第4項）として捉えるとの見解である。

⁴⁹ 平尾照夫・前掲注26・1頁

⁵⁰ 谷口勢津夫・前掲注46・16～18頁

ハ ところで、我が国の締結している租税条約は、原則としてOECDモデル租税条約に準拠して締結されていると考えられるところ、1963年理事会勧告当時の大蔵省（現財務省）大臣官房文書課課長補佐 平尾照夫氏によれば、①「1963年理事会勧告」は勧告であって決定ではないが、OECDモデル租税条約は加盟国政府の税の専門家であり、かつ、それぞれの政府の代表である財政委員会の交渉当事者（現租税委員会の参加者）によるものであり、留保のない条項について異なる規定を採択することは極めて困難であること、②租税条約は、国内租税法規に比べ、より簡潔であるため、適用に当たって疑義が生じる可能性があること、③その際には、締約国の国内法の援用が多くなるであろうが、それによって解決できない場合は、条項の底流する理念や立法の趣旨が問われなければならないこと、④そしてその際には、交渉当事者（立法当事者）間の明示ないし黙示の合意が解釈の有力な手懸りとなることから、交渉当事者の明示の合意議事録ともいえるべき、OECD租税条約コンメンタリーが有力な解釈指針となる旨述べておられる⁵¹。

すなわち、我が国の締結した租税条約がOECDモデル租税条約に準拠している（準拠しない場合は、留保を付している。）ことから考えれば、OECDモデル租税条約の各条項の理念やその趣旨を意識して規定されているはずであり、同コンメンタリーは、解釈に関する一般的な規則における「その（文脈の）趣旨及び目的」を具体的内容とするものであると解するのが相当であると考えられる。

また、これらを参酌することは、主観的解釈につながるの見解があるが、一国の政府でなく、OECD加盟国の税の専門家であり、かつ、それぞれの政府の代表である租税委員会の交渉当事者により合意されたものであり、むしろ、各国のそれぞれの主観的な解釈に流されることのない客観的なものであると考えられる。

(3) 用語解釈規定

OECDモデル租税条約第3条第2項（以下「用語解釈規定」という。）は、「一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈が別段の解釈を要求する場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の国の法令において当該用語がその適用時点で有する意義を有するものとする。当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令に基づく当該用語の意義に優先する

⁵¹ 平尾照夫・前掲注26・11～13頁

ものとする。」と規定している。

すなわち、「条約において定義されていない用語」は、①文脈による解釈が優先されること、②それでも解決できない場合は、条約適用時点の適用国の法令における意義によること及び③適用国の法令における意義は、適用国の適用税法の意義が優先されることを規定している。⁵²

なお、我が国が締結している租税条約のほとんどに改正前のOECDモデル租税条約第3条第2項「一方の締約国によるこの条約の適用する場合には、特に定義されていない用語の意義は、文脈により別に解釈すべきときを除くほか、この条約が適用される租税に関する自国の法令における解釈によるものとする。」と同様の条項が置かれている。新日英租税条約は、現行のOECDモデル租税条約第3条第2項と同様の規定がされており、新日米租税条約においては、OECDモデル租税条約コンメンタリー第3条第2項13.1における相互協議による用語の解釈を考慮して、「文脈により別に解釈すべき」と並べて「両締約国の権限のある当局が第25条の規定に基づきこの条約の適用上の用語の意義について別に合意する」場合を除く旨規定している。

2 小括

条約の解釈に当たっては、おおむね次のとおりとなるものとする。

- (1) 初めに、文脈が別段の解釈を要求するかどうか、①条約本文並びに議定書、交換公文、合意議事録、細目取極めなど及び条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意等により、さらに、②OECDモデル租税条約コンメンタリーなどにより、文脈の趣旨及び目的に照らして、客観的に解釈する。
- (2) 続いて、条約適用時点の適用国の法令における意義（適用法令のうち、適用税法が優先する。）により解釈する。ただし、相互協議による合意がある場合は、当該合意により解釈する。

⁵² OECDモデル租税条約コンメンタリー第3条第2項11～13.1

第3章 受益者概念について（租税条約の濫用への対応）

1 受益者概念について

租税条約の濫用への対応策として、受益者概念の適用・解釈について考察する。

(1) 受益者概念

既に述べたとおり、租税条約の軽減税率等の適用については、締約国の居住者が、その所得の「受益者」であることが要件とされている。これは、締約国の居住者が、単に配当を直接に「受領する」者である場合には、源泉地国において、課税権を譲歩し、軽減税率の適用することが必要ないことを明確にするためとされているとともに、「受益者」の意味は、二重課税の排除及び捕脱と租税回避の防止を含むこの条約の趣旨目的に照らして理解されるべきとされている⁵³。そして、さらに代理人や名義人だけでなく、第三者のために単なる導管として行動する場合にも軽減税率の適用を認めることはこれに矛盾するとされている⁵⁴。

したがって、このコメントリーの考え方は、租税条約の適用・解釈として、経済的帰属の観点から実質所得者課税の原則を示しているものと考えられるべきである。

また、減免規定等について、趣旨・目的に即した目的論的解釈を行うことで、結果として具体的な事案における減免規定等の適用を否定することも可能であるが、この考え方⁵⁵は、当事者が選択した法形式を否認するどうかは、別にして、減免規定等の目的論的解釈を通じて結論を導くものであるから、このコメントリーの考え方もこれに沿うものであると同時に、租税法律主義に反するものでもないと考えられることができる。

(2) 租税条約の濫用規制条文モデル

この「受益者」要件は、租税条約の濫用への対応として、1977年版のOECDモデル租税条約で追加されたものであるが、条約の特典を名義人や第三者のための単なる導管に適用すべきでないことは、租税条約の目的上当然のことであり、1977年の追加は、そのことを確認したものであり、受益者要件が明記されていない条約においても受益者要件が適用されると解すべきである。

⁵³ OECDモデル租税条約コメントリー第10条第2項12.

⁵⁴ OECDモデル租税条約コメントリー第10条第2項12.1

⁵⁵ 金子宏「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」『租税法研究第6号』（有斐閣）24頁

なお、この他に次のような具体的な租税条約の濫用規制条文モデルを示している。

イ ルック・スルー・アプローチ⁵⁶

締約国の居住者でない者によって直接又は間接に支配等されている法人に対して、条約の特典を否認するもので、無税又は税低率国で、実質的な経済活動が行われていない国との条約に有効とされている。

規定例「一方の締約国の居住者である法人は、当該法人が、直接に、又は、いずれの居住者であるかを問わず一又は二以上の法人を通じて間接的に、当該締約国の居住者でない者により、所有又は支配されている場合は、いかなる所得、譲渡収益又は利得に関しても、本条約に基づく租税の減免を受けることができない。」

ロ 課税対象アプローチ⁵⁷

居住地国の課税に服する所得に対してのみ条約の特典を適用するもので、二重課税防止の意味では条約の目的に合致しているが、飛び石戦略のようなスキームには十分対応できないとされている。

規定例「一方の締約国で生じた所得が他方の締約国の居住者である法人により受領された場合で、当該他方の締約国でない一又は二以上の者が、

(イ) 直接又は間接に若しくはいずれの居住者であるかどうかを問わず一若しくは二以上の法人を通じて、出資又は他の方法により当該法人に対する実質的な持分を有しており、かつ、

(ロ) 直接又は間接に、単独又は共同で、当該法人の経営又は支配を行使している場合には、

租税の減免を付与する本条約の如何なる規定も、当該他方の締約国でその税法の通常の規定により課税に服する所得に対してのみ、適用するものとする。」

ハ チャネル・アプローチ⁵⁸

締約国の居住者でない者によって直接又は間接に支配等され、その所得の50%を超える部分が、これらの者からの債務に充てられている法人に対して、条約の特典を否認するもので、飛び石戦略に対応する唯一の方法とされている。

⁵⁶ OECDモデル租税条約コンメンタリー第1条13、14

⁵⁷ OECDモデル租税条約コンメンタリー第1条15、16

⁵⁸ OECDモデル租税条約コンメンタリー第1条17、18

規定例「一方の締約国で生じた所得が他方の締約国の居住者である法人により受領された場合において、当該他方の締約国でない一又は二以上の者が、

- (イ) 直接又は間接に若しくはいずれの居住者であるかどうかを問わず一若しくは二以上の法人を通じて、出資又は他の方法により当該法人に対する実質的な持分を有しており、かつ、
- (ロ) 直接又は間接に、単独又は共同で、当該法人の経営又は支配を行使している場合には、

当該所得の50%を超える部分が、これらの者からの請求（利子、使用料、開発費、広告費、交通費、並びに無形資産及び製法等を含むあらゆる事業用資産の償却費を含む。）に充てるために用いられているときは、租税の減免を付与するこの条約の如何なる規定も適用しないものとする。」

- 二 なお、いずれのアプローチについても真正な経済活動によるものを対象としないことを確実にするために次のような真正条項を補完する必要があるとしている⁵⁹。

真正条項例「上記規定は、当該法人が、当該法人の主たる目的、その事業の遂行及び当該所得の基因となる株式持分その他の資産の取得又は維持が、健全な事業上の理由に動機付けられており、したがって、本条約のいかなる特典も、それを主たる目的として得るものではないことを証明した場合には、適用しないものとする。」

以上のアプローチは、まさに受益者要件の中味を例示したものと解することができる。

(3) 受益者要件の適用

イ ところで、受益者以外が条約の特典を受ける、すなわち、租税条約の規定の濫用に当たる取引については、租税条約の特典を付与する必要がないことは、条約法条約第31条、すなわち、租税条約の意義と目的並びに誠実に解釈すべき義務から、当然と考えられる⁶⁰。しかし、上記のアプローチについては、最近改定のあった日米租税条約や日英租税条約等を除いて、我が国が締結する租税条約のほとんどには具体的に盛り込まれていない。

⁵⁹ OECDモデル租税条約コンメンタリー第1条19

真正条項の他に、活動条項、税額条項、上場条項、選択的減免基準が示されている。

⁶⁰ OECDモデル租税条約コンメンタリー第1条9.3

それでは、条約の改定を待たなければ「受益者」の要件を適用できないのであろうか。

- ロ 租税条約の課税権の制限の手続については、各国は、条約適用可能な有資格者であることの事前確認を前提として、条約の規定に従って課税権を行使する方法と国内法に従った課税をした後に条約上課する額を超えた部分を還付する方法が考えられ、一般的には、条約による特典の迅速な実行の確保する面から、前者の方法が好ましいとされている⁶¹。我が国では、課税権の確保の関係等から特段に事情あるものを除いて、原則として、前者の方法により、実施特例法に規定する届出を前提として租税条約の軽減税率等の適用をすることとしている。

そうすると、軽減税率等の適用要件である「受益者」要件を満たしているかどうかの判断するに当たっては、条約適用の手続法である実施特例法で、上記アプローチで示している軽減税率等の適用をしようとする締約国の①居住者の支配等の状況、②締約国での課税の状況、③所得の流出の状況、④課税の前提となる取引等についての法人の目的や健全な事業上の動機付けの状況等を確認することができるよう規定したとしても問題はなく、むしろ、透明性の観点からは望ましいと考える。

- ハ 具体的には、どのように規定すべきか、次頁の「(参考)日米租税条約の特典条項(第22条)の概要」を参考に概観すると、日米租税条約の特典条項は、①適格者基準において、ルック・スルー・アプローチを逆説的に取り入れ、②課税ベース侵食基準において、課税対象アプローチ及びチャンネル・アプローチを融合させ、③真正条項を能動的事業活動基準として発展させたものであり、上記アプローチの集大成というべきものであると解することができる。

したがって、日米租税条約の特典条項の内容は、個別の租税条約の条項がなくとも、OECDモデル租税条約の解釈を前提として、条約適用の指針とすることが望ましく、条約適用の手続法である実施特例法に盛り込むことにより、租税条約の濫用の防止を図るべきであると考えられる。

もともと、実施特定法に規定したとしても、日米租税条約の適格者基準のすべての要件が、日米租税条約のような包括的な特典制限条項がない条約の特典の適用を制限する根拠となるかどうかは、更なる検討が必要である。

⁶¹ OECDモデル租税条約コンメンタリー第1条23.

それでは、実施特例法の改定を待たなければ適用できないのか。

(参考) 日米租税条約の特典条項 (第22条) の概要

一方の締約国の居住者は、個別の条項において別に定める特典を受けるための要件を満たし、かつ、次のいずれかに該当する場合に限り、特定の範囲においてこの条約の特典を受ける権利を有する。

イ 適格者基準

次のいずれかの者に該当すること。

(イ) 個人

(ロ) ①国、②地方政府又は地方公共団体、③日本銀行又は連邦準備銀行

(ハ) ①主たる株式等が、公認の有価証券市場に上場等され、かつ、当該市場において通常取引される法人、②各種類の株式の50%以上が①の法人により直接・間接に所有されている法人

(ニ) 策4条1@cの公益団体

(ホ) 受益者等の50%超のものが、いずれかの締約国の居住者の個人である年金基金

(ヘ) 個人以外の者で次の要件を満たすもの

A その者の各種株式その他の受益の持分の50%以上が(イ)ないし(ホ) ((ハ)の②を除く。)の一方の居住者により直接・間接に所有されていること(以下「支配基準」という。)

B 課税所得の計算上控除される支出のうち、いずれの締約国の居住者にも該当しない者に対するものの額が直接・間接に占める割合が50%未満であること。ただし、当該支出には、事業の通常の方法による役務又は有体財産に係る独立企業間価格の支払及商業銀行に対する金融上の債務に係る支払(当該銀行が第三国の居住者である場合は、当該支払に係る債権がいずれかの締約国内にある当該銀行の恒久的施設に帰せられるものに限る。)は含まない(以下「課税ベース侵食基準」という。)

ロ 能動的事業活動基準

他方の締約国から取得する所得について、次の要件を満たすこと。

(イ) 一方の締約国において営業又は事業活動に従事していること。ただし、当

該営業又は事業活動には、商業銀行、保険会社、登録を受けた証券会社が行う銀行業、保険業、証券業の活動を除いて、自己の勘定のための投資及びその管理活動いわゆる投資活動は含まれない。⁶²

(D) 当該所得が当該営業又は事業活動に関連又は付随して取得されるものであること。

(H) ①他方の締約国における営業又は事業活動から所得を取得する場合又は②第9条(a)⁶³及び(b)⁶⁴に規定する親子関係又は兄弟関係にある者から他方の締約国内において生ずる所得を取得する場合は、その者が居住地国内において行う営業又は事業活動が、当該者又は当該関係者が他方の締約国内において行う営業又は事業活動との関係において、すべての事実及び状況に基づく判断により実質的なものであること。

ハ 権限ある当局による認定

権限ある当局が、法令又は行政上の慣行に従って、当該居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行がこの条約の特典を受けることをその主たる目的の一つとするものでないと認定したものであること。

(4) 現行国内法の下における解釈面での検討

上記(3)でも述べたように、受益者以外が条約の特典を受ける、すなわち、租税条約の規定の濫用に当たる取引については、租税条約の特典を付与する必要がないことは当然であり、仮に「受益者」の用語が、条約上定義されていなくても文脈上明らかであると解釈すべきである。

その場合、条約の特典の適用を求める条約締約相手国の居住者が、日米租税条約の包括的特典制限条項の適格者基準に該当しないケースに、条約の特典を適用するか否かについては、まさに、二重課税の防止と捕脱及び租税回避の防止という租税

⁶² 議定書12 当該居住者が「組合員である組合が行う活動及びその者に関連する者が行う活動は、その者が行うものとみなす。一方の者が他方の者の受益に関する持分の50%以上（法人の場合には、当該法人の株式の議決権及び価値の50%以上）を直接又は間接に所有する場合には、一方の者は他方の者に関連するものとする。」

⁶³ 「一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合」

⁶⁴ 「同一の者が一方の締約国の企業又は他方の締約国の企業の経営又は資本に直接又は間接に参加している場合」

条約の目的を踏まえて判断されるべきである。

たとえば、当該居住者が実態のない法人で、第三国法人によってその株式の100%が所有されており、我が国においても、居住地国においても、当該所得について課税を受けないような場合は、もはや、受益者ではないと判断すべきであると考えられる。

なお、所得税法第13条《信託財産に係る収入及び支出の帰属》に「受益者」の用語が用いられていることに着目すべきである。当該信託についての規定は、信託財産の所有権が委託者から受託者に移転することから、当該信託財産から生ずる所得は、法律上は受託者に帰属することとなるが、これを無視して、実際の経済上の所得の帰属に即して受託者に課税する趣旨とされている⁶⁵ ⁶⁶。

これを所得税法第13条に当てはめてみると、すなわち、信託財産から生ずる収益の法律上の帰属者である受託者は、信託財産に独立性があること及び当該収益については当然に受益者が享受することから、当該収益の帰属に関しては単なる名義人に過ぎず、一方、受益者はこれを享受する者であるから、当該収益はこれを享受する受益者に帰属するものとして、この法律の規定を適用することとなる。すなわち、実質的に担税力のある受益者のところに所得を擬制したものであり、所得税法第13条は、その趣旨と併せてみると、経済的帰属による実質所得者課税の原則を実現したものであると考えることができる。

もっとも、所得税法第13条について、「国内租税法上は信託財産に係る所得の帰属者という限局的な場面で用いられているに過ぎず、それを配当や利子の減免要件

⁶⁵ 金子宏『租税法 第10版』172頁

「信託とは、いうまでもなく、委託者の特定財産を委託者に移転し、その財産を一定の目的のために管理させ、これから得られる利益を受益者に受けさせる契約であり、信託財産の所有権は委託者から受託者に移転するから、そこから生ずる所得は、法律上は、委託者に属するが、しかし、実際には、受託者は信託財産を自己の固有の財産と区分して管理し、一定の信託報酬を受けるのみで、それを差し引いた信託利益の全部は受益者に支払われ、あるいは将来特定されるべき受益者のために積み立てされることとされているので、この場合には、所得の法律上の帰属を無視し、経済上の帰属を無視し経済上の帰属に即して課税する場合には、特にその規定をおいていることの反対解釈としても、前述の所得税法第12条等の規定は法律上の帰属に関する定めである、と解するのが正しいといえよう。」

⁶⁶ 信託財産については、法律上受託者に帰属するが、受託者の相続財産には属さないこと（旧信託法第15条）、原則として強制執行や相殺が禁止され（同法第16条ないし第18条）、受託者はこれを分別管理しなければならない（同法第28条）など、独立性を有している。そして、受託者は、信託行為について、その報酬を受けることはできるが、信託行為によって生じた利益は、当然に受益者が享受することになる。

一般でも同じ意義を有すると解釈するのはやや的是すれではないか」とする見解がある⁶⁷。

しかしながら、租税の減免規定である租税条約の適用に当たって、受益者要件は、所得税法第13条の趣旨と同様、所得税法の経済的帰属による実質所得者課税を示したものと解するのが相当と考えられる。

また、後述する東京地裁平成17年9月30日判決（の判決要旨8の後段）では、「契約書上匿名組合を締結するとの記載があり、あるいは外観上匿名組合が存する場合でも、実際の当事者間の法律関係、事業状況、経営実態等が契約書の記載の外観と異なるのであれば、匿名組合ではないという認定判断をする余地があることは当然である」として、外観と実質が異なるのであれば、その実質によることとなるとはしている。ただ、租税条約の濫用のケースにおいても、実質所得者課税の法律的帰属説⁶⁸に基づいて、巧妙なスキームとして構築され私法上、有効に成立した取引について、事実認定によって何が実質であるかを立証することが、非常に困難を伴うことは、この判決により被告の事実認定がことごとく受け入れられず、「そのような事実を認めるに足りうる証拠はない。」と判示されていることから窺える。

しかしながら、受益者の概念が条約上定義されていないとしても、文脈上、経済的帰属を前提とした概念であることは明らかであり、受益者要件について、国内法の実質所得者課税の原則に拘束される必要はないと考える。

2 小括

租税条約の軽減税率等の適用に当たっては、その適用を求める締約国の居住者が、その所得の「受益者」であることが要件とされている。「受益者」の意味は、二重課税の排除及び捕脱と租税回避の防止を含むこの条約の趣旨目的に照らして理解されるべきで

⁶⁷ 川端康之「租税条約における受益者の意義と機能」『公法学の法と政策（上）』（有斐閣、2000）366頁

⁶⁸ 金子宏・前掲注65・171頁

「いわゆる実質所得課税の原則を定めたものであるが、その意義については、二つの見解がある。一つは、課税物件上（私法上）の帰属につき、その形式と実質が相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるとする（省略）。これを法律的帰属説とよぶことができる。他の一つは、これらの規定は、課税物件上の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたものである（省略）。これを、経済的帰属説と呼ぶことができる。」と述べられ上で、経済的帰属説をとると「納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で法的帰属説が妥当である。」と述べられている。

あり、代理人や名義人はもとより、第三者のために導管として行動する場合も軽減税率の適用を認められないものと考えられる。

したがって、この要件は、租税条約の濫用を防止するための有効なものであり、租税条約の解釈から導き出されるものであるから、租税条約や国内税法に個別の規定がないとしても、租税条約の各規定において予定されていないその特典の享受の意図により行われた租税条約を濫用する取引に対して、条約の特典の適用を否認することの根拠となり得る。

一步譲るとしても、各税法や租税条約の改正を待つまでもなく、租税条約の軽減税率等の条項の適用要件として、実施特例法において、日米租税条約の包括的な特典制限条項と同様の確認規定を置くことにより、租税条約の濫用の相当部分に対応が可能となるものと考えられる。

第4章 匿名組合契約に基づく所得についての租税条約の適用・解釈

第1節 租税条約の適用・解釈

次に、「第2章 租税条約の適用・解釈」を前提として、匿名組合契約に基づく所得についての租税条約の適用・解釈について考察する。

1 匿名組合契約に係る所得

(1) 概要

日本の匿名組合契約は、課税逃れ商品を仕組むための便利な道具「TK」として「外国で最も有名な日本の法制度の一つ」となっているといわれている⁶⁹。

その基本的なスキームは、①オランダなどのペーパーカンパニーを利用して、日本法人を営業者として匿名組合契約を締結し、出資を行い、その利益の分配（以下「匿名組合分配所得」という。）を受けることにより、当該所得に対する日本の源泉徴収を逃れるというものである。その理由は、匿名組合分配所得が、オランダ⁷⁰などとの租税条約において、「その他所得」条項に該当するものとされ、当該条項では、課税権は、居住地国のみにあると規定されていることから、国内法に基づく課税はできないこととなる。その上、日本には、恒久的施設を置かないため、法人税の課税もされないこととなる。さらに、居住地国においても、二重課税排除の方法として国外所得免税方式を採用している場合などには免税されることとなる。

平成14年度改正により、源泉徴収の対象となる匿名組合員の人数制限が撤廃され、免税規定の適用を受けるためには、租税条約の届出書を営業者の所轄税務署長へ提出しなければならなくなった⁷¹ため、当該スキームの抑制には、ある程度つながるものの、依然として、日蘭租税条約を利用した租税回避が可能であることから、その対応策について、租税条約の適用・解釈の観点から検討する。

まずは、国内源泉所得規定において、匿名組合分配所得は、「国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約を含む。）に基づいて受ける利益の分配」で、匿名組合契約に準ずる契約とは、「当事者の一方が相

⁶⁹ 中里実・前掲注1・29頁

⁷⁰ 日蘭租税条約第23条《その他》所得「一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。」

⁷¹ 実施特例省令第9条《その他の所得に係る所得税の免除を受ける者の届出》

手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約」⁷²として、商法上の匿名組合契約の意義とほぼ同一の内容となっている（所得税法第161条第12号、所得税法施行令第288条、商法第535条）。したがって、匿名組合契約及びこれに準ずる契約については、別意に解すべきことが、租税法規の明文（又はその趣旨）で明らかにされているわけでもないことから⁷³、いわゆる私法上の借用概念として私法と同一に解することとされている⁷⁴。

(2) 匿名組合契約の意義

匿名組合契約は、「当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することによって、その効力を生ずる。」とされている（商法第535条）。そして、当該出資は、「営業者の財産に帰属」するものとされ、出資者である匿名組合員は、出資に基づく営業者の財産についての持分は有しないこととなるが、利益の配当の請求権及び匿名組合契約の終了時の出資価額返還の請求権を取得することとなる（商法第535条、第536条第1項、第538条、第542条）。また、匿名組合員は、営業者の貸借対照表の閲覧等並びに業務及び財産状況に関する検査をする権限を有するが、「営業者の業務を執行し、又は営業を代表することができない。」とされている（商法第536条第3項、第539条）。加えて、匿名組合員は、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しない（商法第536条第4項）。

課税上、比較の対象とされることの多い民法上の組合は、「各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる。」とされている。そして、当該出資その他の組合財産は、「総組合員の共有に属する。」ものとされ、出資者である組合員は、出資に基づく組合財産についての持分を有し、利益

⁷² 内国法人及び居住者に対しても同様の規定をしている（所得税法第174条《内国法人に係る所得税の課税標準》第9号、同法第210条《源泉徴収義務》、所得税法施行令第298条《内国法人の課税標準》第8項、同施行令第327条《匿名組合契約等の範囲》第8項）

⁷³ 金子宏・前掲注65・122頁

⁷⁴ 水野忠恒「私法上と同一の概念の解釈－匿名組合契約の意義」『別冊ジュリスト 租税判例百選[第4版]』（有斐閣）30頁

「借用概念の解釈については、①私法上の解釈と同一に解釈すべきであるとする説（統一説）、②独自の解釈が許されるとする説（独立説）、③立法趣旨に照らして解すべきであるとする説（目的適合説）が議論されたが、今日では、予測可能性を重視する立場から統一説が支持されている（金子宏・租税法[第10版、2005]122頁）。本判決も『法律が、匿名組合契約に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく』として統一説を採用していると言える。」

の分配の請求権及び脱退時の持分の払戻しの請求権を取得することとなる（民法第667条、第674条第1項、第681条）。また、組合員は、組合の業務及び財産状況に関する検査をする権限を有するとともに、多数決原理に基づいて、全組合員が業務執行の意思決定に参画し、原則として業務執行権を有する（民法第670条、第673条）。

したがって、両者の主な相違点は、出資者である組合員が、出資に対する持分を有するか否か、各契約によって共同の事業を営むか否かであり、匿名組合の特徴は、出資者である匿名組合員は、出資持分も、業務執行権もなく、組合員が業務執行の意思決定に参画し、又は直接業務執行を行う意味での共同事業を営むものでもない。ただし、計算上当該組合契約に係る財産を営業者の固有財産と区分し、匿名組合員の持分が計上されていることや匿名組合員に営業監視権があることなど営業者と匿名組合員との内的関係においては、出資者である匿名組合員が隠れた事業者として事業に参加し、その利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解されること⁷⁵を否定する考えではない。また、業務執行権についても、別途契約として付加することも可能である⁷⁶。

また、営業者に出資し、利益の分配の請求権及び脱退時の出資価額の払戻しの請求権を持つということは、金銭消費貸借契約（又は寄託契約）が、当事者の一方に金銭の貸付けをし、貸付けによる利息とその元本の返済の請求権を持つことと類似する（民法第587条、666条）。金銭消費貸借（寄託）契約には、出資者が事業を行う者と事業を共同にする意思を有する必要はなく、当該契約による利息は、一般的

⁷⁵ 最高裁昭和36年10月27日第二小法廷判決・民集15巻9号2357頁

「法律が、匿名組合契約に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく、出資者が隠れた事業者として事業に参加し、その利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解するのが相当である。しかるに、原判決の認定するところによれば、本件の場合、かかる事実は認められず、かえって、出資者は金銭を会社に利用させ、その対価として利息を享受する意思を持っていたに過ぎず、しかも、かかる事実は、単に出資者の内心の意図のみならず、原判決の引用する1審判決の認定するところによれば、会社は、出資金と引換に元本に利息を加えた金額の約束手形を交付し、契約期間は3箇月以上1年の短期間であり、会社の破産直前の営業案内でも投資配当という文言を用いず、元金、利息と表示しており、会社は出資者に営業決算書等を提示したこともなく、会社の帳簿にも出資金は短期借入金又は借入金と、配当金は支払利息と記入されていたというものであって、その他原判決認定するところによっては、客観的にも匿名組合に類似している点はないのである。」（下線部分は筆者が付加）

⁷⁶ 和座一清『別冊法学セミナー 基本法コンメンタール[第四版]商法総則・商行為法』126頁

には、一定率のものとされている⁷⁷が、出資の利用による事業の利益に対するものであっても、当該利息を債権である元本利用の対価⁷⁸と見る限りにおいては、異なるものでないとする。ただし、金銭消費貸借による元本については、借主がその元本の利用した結果として損失が生じたとしてもその全額の返還を請求できるのに対して、匿名組合契約の出資については、その出資が損失によって減少したときは、その残額のみ返還すれば足りるとされている（商法第542条）ことから、匿名組合員は出資額を限度として有限責任を負うこととなる。

(3) 居住者に対する課税上の取扱い

イ まずは、営業者の所得について、所得税基本通達36・37共-21の2において、「営業者が匿名組合員に分配する利益の額は、当該営業者の当該組合事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入する。」と定めており、匿名組合契約の組合事業に係る所得は、営業者に帰属し、契約の履行として、当該事業に係る利益を匿名組合員に分配することとなる。また、匿名組合員の出資は、営業者に帰属し当該組合員は、出資に係る持分をもっていないことから、営業者から見た場合、匿名組合員に分配する利益の額は、当該所得を取得するための元手である出資の利用の対価として必要経費となる⁷⁹。

営業者が、出資を受けた場合、営業者としては、匿名組合の目的に運用し、いずれ匿名組合員に返却する立場にあることから、実務上「預り金」や「長期預り金」勘定として処理するものが多いようである⁸⁰。ところが、商法上、匿名組合員の出資は、営業者の財産に属することから、営業者の「資本金」として取り扱うことが本来であるとする見解がある⁸¹。しかしながら、例えば、営業者が株式会社

⁷⁷東京高裁判決・昭和36年1月31日・行裁例集12巻1号98頁

「出資者が事業を行う者と事業を共同する意思がなく、単に提供した金銭を事業に利用させ、事業の損得にかかわらず利息の支払を受けることを約したものは、消費寄託契約に該当するものと解するのが妥当である。」

⁷⁸最高裁判決・昭和33年6月6日・民集12巻9号1373頁

⁷⁹法人税基本通達14-1-3「法人が匿名組合員である場合におけるその匿名組合営業について生じた利益の額又は損失の額については、現実の利益の分配を受け、又は損失の負担をしていない場合であっても、匿名組合契約によりその分配を受け、又は負担すべき部分の金額をその計算期間の末日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入し、法人が営業者である場合における当該法人の当該事業年度の所得の計算に当たっては、匿名組合契約により匿名組合員に分配すべき利益の額又は負担すべき損失の額を損金の額又は益金の額に算入する。」

⁸⁰木村一夫「組合事業の会計・税務」（中央経済社、2006）95頁

⁸¹木村一夫・前掲注80・96頁

である場合は、「資本金」の額は、原則として、設立又は株式の発行に際して株主となる者が、当該株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額（会社法第445条《資本金の額及び準備金の額》）であり、確かに「出資」であるが、①匿名組合員がその出資の履行により株主になるわけではないこと、②出資が営業者の財産に属するとは、当該出資によって匿名組合員が営業者に対して持分を取得することとならないことを明確にしたものと解されること、③営業者は、当該出資を受けることにより、出資を払い戻す債務を負うことになること、④「営業者への出資」ではなく、「営業への出資」であることから、営業者の会計上は、「預り金」で処理し、営業者の会計から、匿名組合の会計を区分し、同会計上の持分として「出資金」又は「資本金」と処理するのが相当と考える。そうすると、匿名組合員が出資する際は、匿名組合契約に基づく営業への出資ということで「組合出資金」と処理するのが相当と考える⁸²。

□ 匿名組合員の所得については、所得税基本通達36・37共-21において、原則として商法上の「匿名組合契約に基づく営業者から受ける利益の分配は雑所得とする。」として、匿名組合分配所得が、当該営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額の一定の割合によるものである場合には、当該所得は、金銭の貸付けから生じる所得となる旨定めている。これは、「匿名組合員は法制上組合財産の共有持分を有さないとする法的性質を有すること及び近年の匿名組合契約は、営業者が主導権を持って複数の匿名組合契約を締結し多くの匿名組合員から事業資金を募る手段としても用いられる出資・投資の対価という側面が強いことから、匿名組合員が匿名組合契約に基づく営業者から受ける利益の分配は雑所得となることを明らかにしたものである。」⁸³（下線部分は、筆者が加筆）とされている。

ただし、匿名組合員が「当該匿名組合契約に基づいて営業者の営む事業（以下「組合事業」という。）に係る重要な業務執行の決定を行っているなど組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、当該匿名組合員が当該営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。」と定めている（旧通達（平成17年12月改正以前）では、営

⁸² 木村一夫・前掲注80 95頁

⁸³ 国税庁・平成18年1月27日付「平成17年度税制改正及び有限責任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合契約等の組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて（情報）」20頁

業者と匿名組合員との共同事業を前提に、このただし書が原則となっていた⁸⁴。)。これは、匿名組合員が「単なる出資者としてではなく、営業者と共に経営しているものと認められ場合には、事業所得をはじめ、営業者の営業の内容に従い、その所得の性質を決めることを明らかにしたものである。⁸⁵」（下線部分は、筆者が加筆）とされている。

なお、営業者は、居住者である匿名組合員に対しても、国内において匿名組合分配所得の支払の際、その所得について所得税を源泉徴収し、これを国に納付しなければならない（所得税法第210条《源泉徴収義務》）。

2 租税条約の適用・解釈

(1) 国内源泉所得規定への適用・解釈

イ 匿名組合の意義と併せてみると、①商法の規定どおりの典型的な匿名組合契約に基づく利益の分配（以下「典型匿名組合契約所得」という。）を基準として、②当該営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額の一定の割合によるものである場合には、当該利益の分配は、もはや金銭消費貸借に基づく金銭の貸付けから生じる所得（以下「金銭消費貸借契約所得」という。）であり、③業務執行権についても、別途契約として付加するなどして、匿名組合員が組合事業に係る重要な業務執行の決定を行っている場合は、営業者と共に経営しているものと認められ場合には共同事業性が強くなり、匿名組合契約による利益の分配の範囲内の所得（以下「非典型匿名組合契約所得」という。）について営業者の営業の内容に従い、事業所得などその所得の性質を決めることになる。また、事実認定の問題も含むこととなるが、共同事業性が更に強くなる場合は、④匿名組合契約から離れて任意組合契約による利益の分配による所得や営業者の営業の内容の共同事業者としての所得（以下「共同事業所得」という。）となるものとする。

したがって、国内源泉所得規定へ当てはめてみると、金銭消費貸借契約所得は六号所得、典型匿名組合契約所得及び非典型匿名組合契約所得は十二号所得、共同事業所得は一号の二又は一号所得に該当することとなる。

以上の検討を踏まえると、匿名組合契約に基づく利益の分配の所得の性質は、投資所得としての性格が強い典型匿名組合契約所得と業務執行権等を付加した場

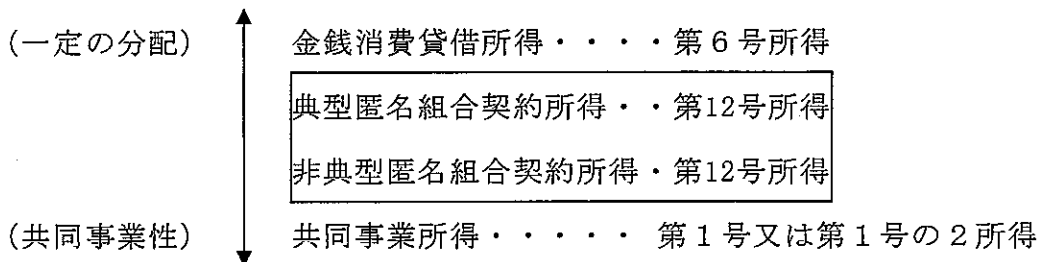
⁸⁴ 注解所得税法研究会編・前掲注13・61頁

⁸⁵ 国税庁・前掲注84・20頁

合のような営業者との共同事業としての性格が強い非典型匿名契約所得（ただし、匿名組合契約に留まるもの）が混在していることとなる⁸⁶。

以上の匿名組合分配所得等の概要を整理すると以下のとおりである。

「匿名組合分配所得等の概要」



- しかしながら、二つの性格の所得が混在するとしても、所得税法上、匿名組合分配所得が匿名組合契約に基づき利益の分配を受ける権利から生ずる投資所得であることは、平成14年改正前において、所得税法施行令第281条《国内にある資産の所得》第1項第4号に「国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（当事者の一方が相手方の事業から生ずる利益を分配することを約する契約を含む。）に基づき利益の分配を受ける権利」を掲げ、その運用又は保有により生ずる所得は、「所得税法第161条第1号に規定する国内にある資産の運用、保有」により生ずる所得とする旨規定し、そのうちから、源泉徴収の対象とすべく、「事業者が10人以上の匿名組合員と締結している」など一定の匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配を抜き出し、所得税法第161条第12号所得として規定していることから明らかである⁸⁷。

⁸⁶ 谷口勢津夫「匿名組合の課税問題－TKスキームに関する租税条約の解釈適用」『金融資産収益と所得課税 日税研論集第55号』（財団法人日本税務研究センター）150頁

「第一に、匿名組合員の所得計算の方法については、任意組合の組合員の場合とは異なり、いわゆる完全縦割り方式や収益費用縦割り方式は認められず、いわゆる事業他方式ないし純額方式（当該組合について計算される利益の額又は損失の額をその分配割合に応じて各組合員分配し又は負担させることとする方式）に限られているものと考えられている。少なくとも利益の分配の面では、匿名組合員による営業者に対する出資は、株式の投資に準じた取扱いを受けていると解される。第二に、（省略）。第三に、所得税では、利益の分配に係る所得分類も、原則として営業者の営業内容に従いパス・スルーする（所得税基本通達36・37共通－21参照）。これは匿名組合の共同事業性を考慮した取扱いであると解される。以上とりわけ第一点と第三点からすると、匿名組合契約に基づく利益の分配に対する課税上の取扱いには、匿名組合契約の投資的性格と共同事業的性格という二つの側面が混在している。」

⁸⁷ 平成14年改正において、匿名組合員数の制限を廃止し、匿名組合分配所得のすべてが、

したがって、匿名組合分配所得は、「匿名組合契約に基づき利益の分配を受ける権利」、すなわち、当該契約に基づく出資により発生した債権である利益分配請求権により生ずる所得ということとなる。

(2) 租税条約への適用・解釈

匿名組合分配所得については、租税条約上、その他所得条項に該当するもの（日米⁸⁸、日英⁸⁹、日独⁹⁰租税条約においては、その他所得条項に該当しないこととなるが、ここでは、その他所得条項が適用されることを前提に検討を進めることとする。）にとされていることは、すでに述べたとおりであるが、この租税条約の適用が妥当であるかどうか検討していく。

これに関して、すでに2つの見解がある。

イ まずは、窪田氏は、匿名組合分配所得は事業所得条項に該当するという見解⁹¹を要旨以下のとおり示されておられる。

その他所得条項（OECDモデル租税条約第21条第2項）の「他方の国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合」（この場合は、当該所得の支払の基となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的関連を有するものであるときは当該条項を適用せず、第7条の規定を適用する。）と事業所得条項（OECDモデル租税条約第7条第1項）の「他方の国内にある恒久的施設を通じて当該他方の国内で事業を行う場合」（この場合は、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の国において租税を課することができる。）の二つの条項に共通する部分に着目する。この場合の「恒久的施設」は、必然的に匿名組合員である外国法人自らが保有する恒久的施設（支店等）ではなく、日本にある営業者の恒久的施設（本店等）であり、恒久的施設の定義からは、文理上は必ず

所得税法第161条第12号所得とされ、同法施行令第281条第1項第4号は削除された。

⁸⁸ 日米租税条約では、議定書13(b)において、匿名組合分配所得で、その支払者が日本における課税所得の計算上控除されるものに対しては、日本国の法令に従って、源泉課税をすることを妨げない旨規定している。

⁸⁹ 日英租税条約第20条《匿名組合》において匿名組合分配所得が生ずる締約国において、当該締約国の法令にしたがって、租税を課することができる旨規定している。

⁹⁰ 日独租税条約第10条《配当》第5項は、匿名組合分配所得は、配当所得条項に含まれる旨規定した上で、同条第8項は、支払者の課税所得の決定に当たって控除されるものがある場合は、当該所得が生じた締約国の法令に従って課税することができる旨規定している。したがって、日独の場合は、国内法どおりの課税となる。

⁹¹ 窪田悟嗣「資産の流動化・証券をめぐる法人課税の諸問題」『税務大学校論叢第37号』255頁

しも自ら保有する施設でなければならないと解されないとともに、さらに事業者との匿名組合契約を通じて他方の国内で事業を行っているということに他ならないと解することもできるとしている。そして、①匿名組合は、法律上、共同企業の組織に関する有償・双務の諾成契約であり、対内的には、営業活動のための資本を欲する事業者たる商人と、当該事業者との資本関係を秘匿したい匿名組合員との共同企業であると解されていること、②出資者が隠れたる事業者として事業に参加ないしは事業を監視する権利を有することが必要とされていること、③匿名組合分配所得は同じ収入を原資として、匿名組合といった導管的媒介を介し、単に利益を分け合っているのと同様であることから、当該所得は、実質的には事業者の損益と同様のものであり、結局匿名組合員が匿名組合契約を通じて形式的に事業者の我が国での事業に参加しているものと考えられ、④実態としても匿名組合員であるか海外の投資家は、単なる投資家ではなく、いわゆる日本国内での事業として参加していることが多いと考えられ、これらを総合勘案すると、当該所得は、その取引の法的実質において租税条約上の事業所得条項を適用することが相当であると考えられるとするものである。

要するに、匿名組合分配所得は、その実態と匿名組合の本質的性格等を総合勘案すると事業者の日本国内の本店等を恒久的施設として事業を行い取得した「企業の利得」であるから、事業所得条項に該当すると考えているものと解される。

そうすると、当該見解は、非典型的匿名組合契約を前提として、当該所得の区分の判断をしており、典型的匿名組合契約を説明することができないものと解する。

ただし、当該見解からは、その他所得条項が適用されとしても、非典型的匿名組合契約に基づくものは、その他所得の恒久的施設実質関連条項により租税条約上事業所得条項が適用されることを導くことができものとする。

なお、OECDモデル租税条約第5条《恒久的施設》第1項に規定する「事業の場所」(place of business)は、企業の事業を行うために使用するあらゆる建物等を含み、それが所有されているか、賃貸かを問わず、他の企業が所有する事業設備の中にも存在し得るとされている⁹²。したがって、匿名組合契約に基づく事業が日本国内の事業者の本店等の恒久的施設を通じて行われ、匿名組合員が特約など

⁹² OECDモデル租税条約コンメンタリー第5条第1項4.

により業務執行権を有するなど、当該事業を共同して行っていると認められる場合は、営業者の本店等は、当該匿名組合員にとっても恒久的施設に該当するものと考えられる。

- 次に、淵助教授は、匿名組合分配所得は利子条項に該当するという見解⁹³を要旨以下のとおり示されておられる。

この見解は、①匿名組合契約は、利益の分配が固定であるか利益に応じて変動するかにかかわらず、出資契約の一類型であり、少なくとも我が国では、他人への出資に基づいて事業所得が発生することはなく、事業からの所得であるか資本からの所得であるか、の基準は、あくまで法形式であり、実質的なリスクや利益参加の度合いが大きいからといって事業所得として認定することは解釈論として無理があること、②実質的にみると、匿名組合分配所得は、法人からの配当や消費貸借契約に基づく利子と類似しているが、租税条約の配当所得の定義が、法人からの分配とされていることから、配当所得ということも困難であること、③租税条約上の利子所得は、貸付金の利子をも含む広い概念であり、利子所得という文言を国内法の所得区分において「利子」という言葉に用いられているものに対応しないというような狭く形式的に解釈する必要がないこと、④匿名組合契約に基づく出資は、営業者からみれば負債にほかならないことなどからすれば、匿名組合分配所得が租税条約上の利子所得に含まれると考えることは十分に可能であるとしている。

この見解は、典型的匿名組合契約を前提として、当該所得の区分の判断をしており、非典型的匿名組合契約への考慮をなんら示されておられない。

- ハ 税法上の「匿名組合契約」が、商法上の同契約の借用概念であり、商法上の規定どおりの典型的匿名組合契約と共同事業性を付加した非典型的匿名組合契約とが混在することとなるが、所得税法の規定からは、匿名組合分配所得は、「匿名組合契約に基づき利益の分配を受ける権利」の運用又は保有により生ずる所得、すなわち、当該契約に基づく出資により発生した債権である利益分配請求権により生ずる所得とされていることから、当該所得は、匿名組合契約に基づく出資に係る債権から生ずる所得と考えられることは、上記(1)で述べたとおりである。

ここで、日独租税条約のように「配当条項」に該当するとの見解も考えられる。

⁹³ 淵圭吾「匿名組合契約と所得税課税」『ジュリスト1251号』177頁

しかしながら、配当条項における「配当」は、「分配を行う法人が居住者とされる国の税法上株主から生ずる所得と同様に取扱われるもの」とされていることから、日独租税条約のように条約上明文で配当である旨規定しない限り、上記1の(3)イで述べたとおり、配当条項は適用されないこととなる。

むしろ、租税条約上、配当を除くすべての信用に係る債権から生ずる所得は、利子条項に該当することから、匿名組合契約に基づく債権から生ずる所得である匿名組合分配所得も当該条項が適用されるものとするのが相当である。

そう解した場合、現行日蘭租税条約においても、我が国は、匿名組合分配所得の源泉地国として、当該所得に課税できることとなる（日蘭租税条約第12条第2項）

なお、非典型的匿名組合契約による共同事業性が強く、匿名組合員が、匿名組合分配所得の生じた他方の締約国内にある恒久的施設を通じて共同事業を行っているものと認められる場合は、当該支払基因となった匿名組合契約に基づく債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有する場合は、利子条項のうち、適用除外規定（日蘭租税条約の場合は、第12条第5項）に該当して、事業所得条項を適用するか、第1章第2節2(2)で述べたとおり、利子条項と事業所得条項間の適用関係から事業所得条項を適用することとなるものとする。

以上の検討からわかるように、匿名組合分配所得は、利子の性格の他、配当や事業所得の性格を持っていることから、その他所得条項が適用されることはない。

第2節 裁判例

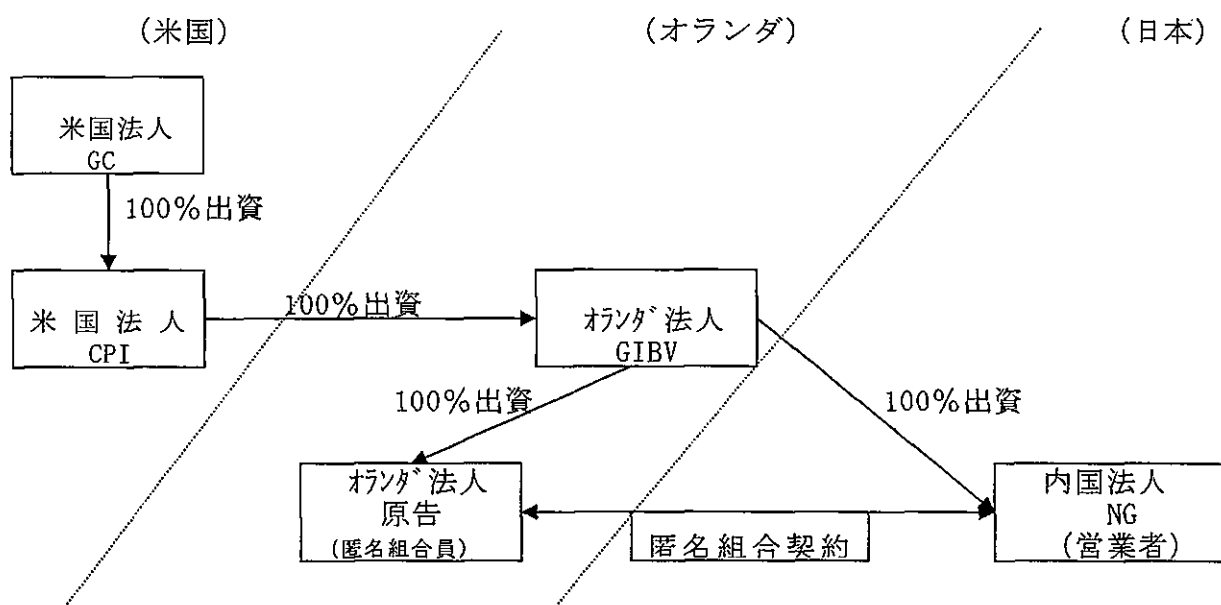
1 東京地裁平成17年9月30日判決

以上の検討を踏まえ、匿名組合契約と租税条約を利用した租税回避について争われた裁判例を検討する。

(1) 事件の概要

原告であるオランダ法人は、日本において医療機器の販売業務を行う内国法人NGを営業者として匿名組合契約を締結し、当該組合の匿名組合員として、本件匿名組合契約に基づく利益の分配を受け取ったところ、被告である課税庁が、本件契約は匿名組合契約ではなく、任意組合契約であり、本件所得は、原告が日本国内に有する恒久的施設を通じて行う事業から生じたもので日蘭租税条約第8条第1項に規定する「企業の利得」に当たるとして決定処分等を行った。これに対し、原告は、本件所得が日蘭租税条約第23条に規定する「一方の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」に当たること及び仮に「企業の利得」に該当するとしても原告には日本に恒久的施設を有しないことから我が国に課税権がないことを主張して、本件処分の取消しを求めた事案である。

なお、本件に関連する法人の資本関係及び契約関係は、概略次の図のとおりである。



(2) 判決要旨等

主文、決定処分等はいずれも取り消す。

各争点での被告の主張及び判決要旨は次のとおりである。

争点1（本件契約は、匿名組合契約か、任意組合契約か。）

被告の主張	判決要旨
<p>任意組合と匿名組合との区別は、共同事業性の有無及び組合財産が共有か否かという基準に照らして判断すべきであり、本件契約の内容及び本件事業の実態を総合すると本件契約は、原告とNGを構成員とし、NGを業務執行組合員とする任意組合契約に当たると解すべきである。</p> <p>1 本件契約書の特定の条項には、原告が本件組合の資産について持分を有すると定められている。</p> <p>2 本件契約の特定の条項に、①本件組合の損益が直接原告に帰属するものとされていることは、本件事業が任意組合の事業として行われていることを示すものである。そして、②本件所得は、出資金口座をマイナスの残高にすることもある旨定められており、本件事業の損失について無限責任を負うこととされているというべきである。③また、損失の負担についての定めがあることは、本件組合が匿名組合でない</p>	<p>本件契約書は、NGを営業者、原告を匿名組合員として、日本の商法に基づいて設立される匿名組合の各権利義務について両者が合意した内容を取りまとめた書面であると認めるのが相当である。</p> <p>1 本件契約書の特定の条項が、原告が本件組合の資産について持分を有すると解すべき根拠になるということとはできない。</p> <p>2 本件契約の特定の条項は、①本件事業が任意組合の事業として行われていることを示すものではないし、本件事業による損失について無限責任を負うことを意味すると解することはできない。また、匿名組合が損失を分担することは、匿名組合の要素ではなく、損失を分担するか否か、分担の割合をいくらかにするかなどは、匿名組合契約において自由に定めることができるから、損失の負担の定めをもって本件組</p>

被告の主張	判決要旨
<p data-bbox="288 251 552 285">ことの証左である。</p> <p data-bbox="264 449 831 802">3 本件契約の特定の条項に、匿名組合員のみならず、営業者も当初の出資金を出資する旨定められていることは、組合財産としての出資と解するほかなく、本件組合が匿名組合でないことの証左である。</p> <p data-bbox="264 1158 831 1446">4 本件契約の特定の条項に、新たな匿名組合員の参加が予定され、かつ、これについて総組合員の合意が必要とされていることは、匿名組合とは相容れない規定である。</p> <p data-bbox="264 1803 831 2032">5 本件契約の特定の条項に、業務執行組合員ではない原告が共同事業の根拠となりうる業務監視権を有する旨定められていることは、本件組合が任意組合で</p>	<p data-bbox="895 251 1442 349">合が匿名組合でないとの証左であるといふことはできない。</p> <p data-bbox="871 449 1442 1061">3 匿名組合における利益（又は損失）の分割が、両者の出資割合に応じるものと定められている場合は、当該分割の割合を定めるための計算の数額として営業者が投じた自己の財産を営業者の出資として捉える必要がある。本件契約の特定の条項は、このような考え方を前提にして規定したと理解でき、これが匿名組合の本質に反するということはできない。</p> <p data-bbox="871 1158 1442 1710">4 営業者が複数の出資者と匿名組合契約を締結することは可能であるとともに、出資者の増加は、利益の分配に重大な影響を与えることから、本件契約の特定の条項は、本件事業の参加について、全組合員の全員一致の合意なしには認めない旨定めたと考えることができ、これが匿名組合の本質に反するということはできない。</p> <p data-bbox="871 1803 1442 2032">5 本件契約の特定の条項に、業務監視権を有する旨定めていることをもって本件組合が任意組合であることの証左であるといふことはできない。</p>

被告の主張	判決要旨
<p>あることの証左である。</p> <p>6 営業者は、その営業の一部について原告と共同事業を営んだというのではなく、営業者の営業全体が原告とシェアされている。</p>	<p>6 原告は、本件所得が日本で課税されることなく、オランダに移転することを主な目的に設立された会社であると考えることができなくはない。しかしながら、そのような原告の設立目的と、原告が営業者とともに営業しているか否かは直ちに結びつくものではなく、原告が営業者の経営や業務執行に介入ないし関与することを示す契約内容も認められないし、また、そのような介入関与をしていることを示す証拠も存しない。したがって、営業者の営業全体が原告とシェアされているということとはできない。</p>

判決要旨
<p>7 本件契約書の作成者の意思と目的及び本件契約の性質について</p> <p>本件契約の締結経過から、本件出資をNGに提供する方法として任意組合契約という方法を採用することは全く検討されていない上、GBV又は原告とNGとの間で、事実上は、本件契約書と異なる法律関係、取引実態等あったとかがわせる証拠は見当たらず、GBVとNGが任意組合を締結する意思を有していたと認めることはできない。</p> <p>営業者であるNGは、上手に匿名組合を組成することができれば、同社が行った医療機器事業から生じた本件所得に相当する分は、NGに課税されず、かつ、匿名組合員についてもオランダでも日本でも課税されないことになると考えて、GCの意を受けて、本件所得に相当する分の課税を免れる目的でGBVとNGとの間に匿名</p>

判決要旨

組合契約を成立させる意思の下に、本件契約書を作成し、また、日本の課税当局から本件契約が匿名組合契約であることを万が一にも否定されないようにするための措置として、GBVの匿名組合員の地位を原告に承継させるために、原告を設立し、修正後の本件契約書を作成したものと認めることができる。

8 租税回避を目的として本件契約書及び修正後の本件契約書を作成した点について

当事者間に匿名組合契約を締結する真の合意がある場合に、その締結の主な目的が税負担の回避であるという理由により当該匿名組合契約の成立を否定するには、その旨の明文が必要であるところ、そのような措置を認めた規定は存しない。したがって、税負担を回避する目的が併存することから、直ちに匿名組合契約の成立を否定することはできない。

もっとも契約書上匿名組合を締結するとの記載があり、あるいは外観上匿名組合が存する場合でも、実際の当事者間の法律関係、事業状況、経営実態等が契約書の記載の外観と異なるのであれば、匿名組合ではないという認定判断をする余地があることは当然であるが、そのような事実を認めるに足りる証拠はない。

争点2（本件所得は、日蘭租税条約に規定するいずれの所得に該当するか。）

被告の主張	判決要旨
<p>1 本件契約は、原告とNGを構成員、NGを業務執行組合員として原告とNGが共同して本件事業を行う内容の任意組合契約であるから、原告とNGとの関係では、NG名義で所有ないし使用している建物等は、両者の共有ないし共同使用であり、NGが雇用契約を締結している従業員も、両者が雇用していると評価</p>	<p>1 日蘭租税条約は、所得の種類を第7条から22条までに定め、居住地国と所得源泉地国とに課税権を配分し、そのいずれにも該当しない所得については、居住地国のみに課税権を認めている（第23条）ところ、本件契約が任意組合を成立させる契約であれば原告も日本国内で事業を行っていることにな</p>

被告の主張	判決要旨
<p>することができる。</p> <p>2 また、原告は、オランダ課税当局に対し、原告が本件事業に出資するとともに、本件事業の営業者たるNGの業績に対し直接かかわり合っているから、本件事業は原告の事業とみなすことができるので、NGは、原告の固定的な機関となり、本件所得についての課税権は日本国にある旨主張しており、オランダ課税当局も、原告の主張を認めて、本件利益について原告に課税していない。オランダ課税当局は、二重課税を避ける目的で、自発的に原告に関する情報を提供してきたのであり、原告等の主張が、日蘭租税条約第8条の適用においてNGが原告の恒久的施設に該当する趣旨のものであったことは明らかである。</p> <p>3 したがって、本件事業のような物品販売業が、日蘭租税条約第8条第1項に規定する「事業」に該当することに疑義はなく、本件所得は、原告が日本に有する恒久的施設を通じて行った本件事業から生じた所得であり、そのすべてが当該恒久的施設に帰属することから、日蘭租税条約第8条第1項に規定する「企業の利得」として我が国に課税権があるというべきである。</p>	<p>り、同条約第8条第1項の「他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行う場合」に当たるから日本国にも課税権が認められる。</p> <p>2 しかしながら、本件契約は、匿名組合契約であり、匿名組合員が恒久的施設を通じて事業を行っているわけではないので、日蘭租税条約第8条第1項のほか、第7条から22条に掲げるいずれの所得にも該当しない。</p> <p>3 したがって、本件所得は、日蘭租税条約第23条の「一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」に該当し、我が国に課税権がなく、その余の点について判断するまでもなく、本件決定処分等は、違法といわざるを得ない。</p>

2 判決についての意見

- (1) 被告である課税庁は、本件関係会社間の支配関係を前提に本件契約の解釈に基づいて事実認定を通じて、本件契約は、匿名組合契約ではなく、任意組合契約であることを主張したが、ことごとく受け入れられなかった。

本件所得が、匿名組合契約に基づくものである限り、日蘭租税条約のその他所得条項に該当し、我が国に課税権がないことが前提であるため、課税庁としては、本件契約が匿名組合契約でないことを立証していかなければならない。

しかしながら、本件判決は、さらには、契約書上匿名組合を締結するとの記載があり、あるいは外観上匿名組合が存する場合でも、実際の当事者間の法律関係、事業状況、経営実態等が契約書の記載の外観と異なるのであれば、匿名組合ではないという認定判断をする余地があることは当然であるが、そのような事実を認めるに足りうる証拠はないと判断して、本件契約を任意組合契約と認定していない。

- (2) ところで、本件判決では、本件契約の締結の主な目的が税負担の回避であるという理由であっても匿名組合契約の成立を否定することはできないとしている。

この点は、匿名組合契約の成立を否定することはできないとしても、租税条約を利用して税負担を回避したとの認定は可能であり、そうであれば租税条約の濫用ということで、租税条約の特典を享受できない旨主張することもできる⁹⁴。

また、本件の資本関係から、原告はペーパーカンパニーである可能性もあるが、その場合、真実の受益者が米国人であることになり、想定の日蘭租税条約は適用されない範囲内ではなかろうか。

なお、筆者が重要視するのは、争点2で被告が主張するオランダ課税当局の情報提供である。

すなわち、原告はオランダ課税当局に対し、原告が本件事業に出資するとともに、本件事業の営業者たるNGの業績に対し直接かかわり合っているから、本件事業は原告の事業とみなすことができるので、NGは、原告の固定的な機関すなわち、恒久的

⁹⁴ 最高裁平成17年12月19日第二小法廷判決は、外国税額控除制度の濫用について要旨次のとおり判示している。

「その本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、(省略)この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、(省略)本件取引をあえて行うというものであって、我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、(省略)外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」

施設となり、本件所得についての課税権は日本国にある旨主張しており、オランダ課税当局も、原告の主張を認めて、本件利益について原告に課税していないことを情報提供してきたのは、二重課税の回避ではなく、租税回避防止の観点からであると考えることができる。

- (3) 所得の区分について、被告である課税庁は、本件所得が日蘭租税条約第8条第1項に規定する「企業の利得」に該当するとして、オランダ課税当局の情報を基に原告の日本における恒久的施設が存在する旨主張している。その主張に併せて、予備的主張として、仮に本件所得が、日蘭租税条約第12条の「利子」に該当すると主張した場合は、恒久的施設がなくとも、当該所得に課税が可能となる。

また、オランダ課税当局の情報等により原告が日本国内に本件所得の生じた債権である本件組合契約に係る利益分配請求権と実質的に関連する恒久的施設を有することとなれば、当該利子条項は適用されず、同条約の第8条の事業所得条項が適用されることとなる（日蘭租税条約第12条第4項）。

- (4) 日蘭租税条約は、課税権を配分し、源泉地国の課税を軽減免除することにより二重課税の排除を主な目的として締結されたものであり、本件のようにいずれの国においても課税できない状態を作り出すためものではないことは明らかである。

また、第3章1(1)で述べたとおり、基本的に、減免規定である租税条約については、目的論的解釈によって、その適用対象を限定しても、租税法律主義に反するものではないから、本件は租税条約の濫用に他ならないため、租税条約が適用されないものとする。

第5章 結びに代えて

以上、租税条約の適用・解釈について、投資所得を中心として検討してきた。

租税条約の適用・解釈についての解釈指針となる通達等もないことから、実務に携わる者として、課税逃れ商品とされている匿名組合契約に基づく所得についての租税条約の適用・解釈についての提言をすべく、租税条約の適用方法と解釈方法について整理・検討し、それを前提にOECDモデル租税条約の投資所得の適用・解釈について検討し、日ごろの疑問点を整理することを試みた。

経済活動の国際化により企業の海外進出や多国籍化がますます進み、国境を越える経済活動に当たっての国家間の共通ルールである租税条約の適用・解釈がますます重要になっていくものと考えられる。

少なくとも、租税条約のその他所得条項は、締約国家間における課税権の配分をもれなく行うものであり、特掲されている所得のいずれにも当たらないような所得があればこれに当たるというものであり、匿名組合契約の利益の分配などは、事業所得、配当、利子条項に規定するいずれの所得の性質をも有する所得であり、その場合に、安易にその他所得条項で解決すべきではないと考える。

また、本研究を通じて学んだこととして、租税条約の適用・解釈に当たっての注意すべき点は、その前提に国内法の適用・解釈が必要であるが、国内法の議論に拘泥することが租税条約の適用・解釈の検討を歪めることとなる可能性があるということである。たとえば、所得税法は、居住者については、その担税力に応じて課税の実現をするためなどの理由により所得区分がなされているが、租税条約の各種所得の条項は、各種所得に応じて課税権の配分をいかにするかということなどで区分がされており、その大半が減免規定である。両者のその目的が異なることを踏まえて、それぞれの適用・解釈をすべきであると考えられる。

今後もダブルSPCスキームや様々な事業体の性質を利用したスキームなどによる租税条約の濫用にも対応できるよう租税条約の適用・解釈について深度ある研究に取り組んでいきたいと考えている。