

# 租税条約の自動執行力に関する考察

原 武彦

## 1 研究の目的（問題の所在）

条約は国内法に優先するとされ、また、条約の規定は国内効力を有すると解されている（憲法 98 条 2 項）が、租税条約のすべての規定が国内法に優先してそのまま適用されるものではなく、「条約の個々の規定が直接適用されうるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものである」とされている。そこで、租税条約のどのような規定に自動執行力（直接適用可能性）があり、どのような規定にはないのかという問題が生ずるが、その判断基準は明確ではないと考えられることから、具体的な事例を基に検討を行い、その考え方を明確にするものである。そのため、①条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合及び②条約で課税できている制度が国内法には明確に規定されていない場合を取り上げ、それらの条約の規定に自動執行力を認めることができるかを考察し、自らの考え方を明示する。

## 2 研究の概要

上記 1 の①の例として、①-(a)：国内法では国外源泉所得となり、課税とならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合、①-(b)：日米租税条約で外国税額控除への一定の制限規定が設けられている場合（独自の視点）、①-(c)：通常は、居住者となる特定の納税義務者が、日米地位協定により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合（独自の視点）を検討し、上記 1 の②の例として、②-(a)：国内法において移転価格税制に係る規定が設けられていない場合に、租税条約の特殊関連企業条項がどのように機能するかを検討した。

その結果、「①-(a)」の事例については、租税条約において国内法と異なる所得源泉の規定が設けられている場合には、我が国では、国内法（所得税法 162、法人税法 139）がそれを受け入れて国内源泉所得とみなすとしているのであるから、それはまさに国内法の規定に基づく課税であり、プリザベーション・クローズや租税法律主義に抵触することはないとの結論に至った。

次に、「①-(b)」の事例については、新日米租税条約第 22 条第 3 項の規定のみにより、従来、外国税額控除の対象としてきた外国所得税の範囲を制限し、重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、自動執行力は認められないと解するのが妥当であるとの結論に至った。なお、実際には国内法令の改

正により、租税法律主義との抵触は回避されている。

また、「①-(c)」の事例については、日米行政協定及び日米地位協定の第 13 条第 2 項により課税上非居住者とみなす規定は、非居住者としての課税が居住者としての課税よりも重課となる場合に、それらの協定の規定のみにより重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、それらの規定に自動執行力は認められないと解するのが妥当であるとの結論に至った。なお、実際には日米地位協定臨時特例法等により、租税法律主義との抵触は回避されている。

「②-(a)」の事例については、特殊関連企業条項は、主観的要件（強制的な適用関係の明示）及び客観的要件（明確性・完全性の具備）のいずれも欠いており、また、同条項の直接適用は租税法律主義に抵触することから、国内立法が必要であり、自動執行力はないとの説が妥当であるとの結論に至った（独自の整理方法）。

以上をまとめて租税条約の規定が自動執行力を有するための要件を総括すると、まずは、主観的要件（強制的な適用関係の明示）及び客観的要件（明確性・完全性の具備）を満たすことが必要であるが、これらに加えて、憲法の租税法律主義に抵触しないことが必要であるとの結論に至った。このように判断基準を整理・明確化することにより、今後、租税条約等の規定の自動執行力について疑義が生じた場合には、この判断基準や考え方を当てはめて判断することが有効であると考えている。

## 目 次

序 章 .....	6
1 問題の所在 .....	6
2 検討の方法 .....	8
第1章 租税法の法源と目的等.....	10
第1節 租税に関する国内法等.....	10
1 租税法の意義と目的.....	10
2 租税に関する国内法等.....	10
第2節 租税に関する国際法.....	11
1 租税に関する条約.....	11
2 二国間の租税条約とその目的.....	11
3 日米地位協定.....	12
4 モデル租税条約.....	12
第2章 国際法と国内法の関係.....	14
第1節 国際法の国内法上の地位.....	14
1 国際法と国内法の関係.....	14
(1) 国際法と国内法の関係についての諸説.....	14
(2) 等位論の妥当性.....	14
2 国際法の国内的効力の順位（憲法・法律との関係）.....	14
(1) 場合によっては条約に憲法より上位の効力を認めるもの.....	15
(2) 条約に憲法より下位で法律より上位の効力を認めるもの.....	15
(3) 条約に法律と同等の効力を認めるもの.....	15
第2節 国際法の国内適用.....	15
1 条約の国内的編入方式.....	15
(1) 一般的受容方式.....	16
(2) 変型方式 .....	16
2 自動執行力 .....	16
(1) 条約の規定が自動執行力を有することの意義.....	16
(2) 条約の規定が自動執行力を有するための要件.....	17
第3章 租税条約の国内適用と自動執行力.....	19

第1節	租税条約の国内適用上の原則.....	19
1	租税条約の適用対象者.....	19
2	セービング・クローズ.....	19
3	非居住者及び外国法人の納税義務.....	20
4	プリザベーション・クローズ.....	21
	(1) 概要 .....	21
	(2) プリザベーション・クローズの意義.....	22
	(3) 条約の解釈のルールと狭義説の妥当性.....	23
5	無差別条項 .....	23
第2節	租税条約の自動執行力についての問題.....	24
1	問題の所在 .....	24
2	主観的基準（要素）と客観的基準（要素） .....	24
3	租税条約等実施特例法等との関係.....	24
	(1) 主観的基準（要件）との関係.....	25
	(2) 客観的基準（要件）との関係.....	25
4	Shall Clause 及び May Clause のとらえ方 .....	26
5	租税条約と租税法律主義との関係.....	27
	(1) 我が国の租税法律主義の意義.....	27
	(2) ドイツにおける Klaus Vogel 教授の見解.....	27
	(3) 我が国における条約優先と租税法律主義との関係.....	28
6	小括 .....	29
第4章	租税条約の自動執行力についての事例検討.....	31
第1節	租税条約による所得源泉の置換え規定.....	31
1	国内法の所得源泉の置換え規定.....	31
2	租税条約の使用料条項による所得源泉の置換え.....	32
	(1) 国内法の使用地主義.....	32
	(2) 具体的事例の検討.....	33
3	所得源泉の置換えとプリザベーション・クローズ及び租税法律主義との関係	35
	(1) プリザベーション・クローズとの関係.....	35
	(2) 租税条約と租税法律主義との関係.....	35

4	関連する裁判例等.....	36
第2節	租税条約による外国税額控除の制限.....	36
1	外国税額控除の概要.....	37
2	新日米租税条約による外国税額控除の制限.....	37
3	新日米租税条約による外国税額控除の制限規定の自動執行力.....	39
第3節	日米地位協定により非居住者となる場合の課税.....	40
1	日米地位協定等による住所等の取扱い.....	40
2	協定実施のための臨時特例法による住所等の取扱い.....	43
3	非居住者とみなされることによる課税関係の検討.....	46
4	日米地位協定による住所等の取扱いに関する規定の自動執行力.....	47
5	関連する裁判例等.....	48
第4節	特殊関連企業条項.....	49
1	特殊関連企業条項.....	49
2	移転価格税制.....	50
(1)	制度の概要.....	50
(2)	独立企業間価格の算定方法.....	50
3	我が国における移転価格税制の導入の経緯.....	51
4	特殊関連企業条項と国内法との関係.....	52
(1)	特殊関連企業条項の自動執行力の有無.....	52
(2)	既存の国内法での執行の可能性.....	54
5	関連する裁判例等.....	56
(1)	事件の概要.....	56
(2)	判決の概要.....	57
終章	.....	59
参考文献	.....	63

## 序 章

### 1 問題の所在

研究題目は「租税条約の自動執行力に関する考察」であり、租税条約のどのような規定に自動執行力があり（self-executing）、どのような規定にはない（non-self-executing）のかという問題が生ずるところ、その判断基準は明確ではないと考えられることから、具体的な事例を基に検討を行い、その考え方を明確にしようとするものである。

なお、条約の規定が自動執行力を有することの意義及び要件については後述<sup>1</sup>するが、本稿において、「自動執行力を有する」とは、「国内法による補完・具体化がなくとも、内容上そのままの形で国内法として直接に実施され、私人の法律関係について国内の裁判所と行政機関の判断根拠として適用できる<sup>2</sup>」という意味で使用する。

また、条約の規定の自動執行力の有無については、条約の国内適用可能性あるいは直接適用可能性としても論じられる<sup>3</sup>が、本稿においては、原則として、「自動執行力」の有無の問題として論ずる。

経済・社会のグローバル化及び情報化がますます進展する中で、税務においては租税条約との関わりを避けて通れない状況となっており、租税条約の国内適用を巡る論点と考え方について考察し、租税条約の規定における自動執行力の有無の判断基準を明確にしていくことは意義あるものと考えらる。

我が国は、二国間の租税条約を 63 か国（52 条約、63 か国に適用、平成 23 年 10 月末現在）と締結しており、租税条約は、相互主義に基づき、相手国から生じる所得に対する租税の軽減・免除、二重課税が生じた場合の調整及び情報交換の実施等を主な目的としている。一般的には、条約は国内法に優先するとされ、また、条約の規定は国内効力を有すると解されている（憲法 98 条 2 項）が、租税条約のすべての規定が国内法に優先してそのまま適用されるものではないとされており、「条約の個々の規定が直接適用され

---

<sup>1</sup> 第 2 章第 2 節 2。

<sup>2</sup> 山本草二『国際法〔新版〕』（有斐閣、2001）105 頁。

<sup>3</sup> 小寺彰＝岩沢雄司＝森田章夫編『講義国際法』（有斐閣、2004）106 頁は、条約の国内適用可能性あるいは直接適用可能性の問題は、条約が self-executing かの問題でもあることについて言及しているものと考えられる。また、岩沢雄司『条約の国内適用可能性』（有斐閣、1985）15 頁、18 頁、281 頁等では、self-executing が、条約の国内適用可能性、直接適用可能性という意味を有することについて言及されている。

うるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものである<sup>4</sup>」と説明されているが、租税条約におけるどのような規定に自動執行力があり、どのような規定にはないのかについて、その判断基準は明確ではないと考える。

そこで、例えば、①条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合及び②条約で課税できるとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合に、それらの条約の規定に自動執行力を認めることができるのかという疑問があり、これらについて検討する。

上記①の「条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合」の具体例としては、

- ①-(a) 国内法では国外源泉所得として課税にならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合、
- ①-(b) 外国税額控除について、租税条約で一定の制限規定が設けられている場合、
- ①-(c) 通常は、居住者となる特定の納税者が、条約により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合

を挙げることができる。

上記「①-(a)」については、租税条約における原則とされるプリザベーション・クローズとの関係から論じられることが多いが、プリザベーション・クローズの意義については諸説あり、異なる結論に至っている<sup>5</sup>ほか、租税条約の所得源泉の置換え規定に関する考え方も異なる見解が存する<sup>6</sup>。更に、明確性及び完全性が具備されていれば、自動執行力がある（直接適用可能性がある）との見解がある<sup>7</sup>。

そこで、具体的な事例に基づいて、プリザベーション・クローズ又は明確性及び完全性の具備という点のみからではなく、憲法上の原則である租税法律主義（憲法 84 条）の観点からも検討を行うことにより、租税条約と憲法及び法律との関係についての考察を深める。租税法律主義との関係は、憲法上の原則である条約の遵守（憲法 98 条 2 項）と

<sup>4</sup> 国税庁『昭和 61 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986）193 頁。

<sup>5</sup> 第 3 章第 1 節 4。

<sup>6</sup> 第 4 章第 1 節 2。

<sup>7</sup> 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯〔第 2 版〕』（商事法務、2011）15 頁、29 頁。川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル 15 号(2010) 8 頁。

租税法律主義との関係をどのように解するかが重要な論点であると考え。

また、上記②の「条約で課税できるとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合」については、

②-(a) 一方の締約国内の自国の企業の特殊関連企業が他方の締約国内にあり、これらの企業間取引が独立企業間の取引と異なる場合に、その一方の締約国は自国の企業に対して、独立企業間原則<sup>8</sup>に基づき課税を行うことができるとする規定（以下「特殊関連企業条項」という。）が租税条約に設けられているが、国内法には、自国の企業と国外の特殊関連企業との取引内容が独立企業間取引と異なる場合において、独立企業間取引による利得に基づき課税する規定（以下「移転価格税制に係る規定」という。）が設けられていない場合に、租税条約における特殊関連企業条項がどのように機能するか

について、検討する。

移転価格税制に係る規定は、我が国の国内法においては昭和 61 年の税制改正において創設されたもので、導入以前における上記「②-(a)」についての見解は、国内法の制定を必要とし、自動執行力はないとするもの、条約優先の観点から自動執行力があるとするもの、既存の法律の適用により執行が可能であるとするものなど、諸説見られる<sup>9</sup>。国際課税の分野において重要な位置を占め、現在も話題となることが多い移転価格税制について、租税条約の自動執行力の観点から、租税条約上の規定の意義や我が国での導入の経緯等について確認・整理し、検討を行うものである。

## 2 検討の方法

まず、租税法に関する国内法と国際法について、それぞれ法源とその目的を確認する。

次に、国際法と国内法の関係について、国際法の国内法上の地位及び国際法の国内編入方式並びに国際法の国内適用における基準について確認する。

更に、租税条約の国内適用についての諸原則、すなわち、租税条約の適用対象者、セービング・クローズ、プリザベーション・クローズ、無差別条項、租税法律主義との関

---

<sup>8</sup> 「特殊関連企業間の取引に独立の企業の間設けられる条件と異なる条件が設けられ、それにより自国の企業の利益が減少している場合には、そうした条件がなかったとしたら当該企業の利益となるはずであった利益を算入して当該企業に課税しようとする原則」。国税庁・前掲注 2、193 頁（注）。

<sup>9</sup> 第 4 章第 4 節 4。

係、自動執行力のある条約の規定と自動執行力のない条約の規定についての考え方等を検討する。

また、所得の源泉規定（国内源泉所得か国外源泉所得かの判定）を巡る問題が課税上重要である理由として、納税者の区分と課税所得の範囲がその基礎にあり、更に、所得源泉の置換え規定は、租税条約の適用を受ける者に限定されているところ、租税条約の規定については、非居住者又は外国法人に適用になるものと、居住者又は内国法人にも適用となるものがある。そこで、居住者及び非居住者、内国法人及び外国法人についての課税範囲並びに条約の適用対象者についても確認し、整理する。

そして、上記1「①-(a)」については、国内法の使用地主義の基準からすると国内源泉所得にはならないが、租税条約の債務者主義により、使用料が国内源泉所得となる場合を例に、これまで論じられてきたところを整理・検討し、自らの考え方を明示する。

上記1「①-(b)」については、平成16年に発効した新しい日米租税条約である「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」（平成16年条約第2号）（以下「新日米租税条約」という。）において導入された外国税額控除に対する制限（我が国の居住者である米国市民、元市民又は元長期居住者の我が国での外国税額控除の一定の制限）を例に検討する。

上記1「①-(c)」については、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（昭和35年条約第7号）（以下「日米地位協定」という。）を例に検討する。

上記1「②-(a)」については、移転価格税制に係る規定の概要や我が国の国内法への導入の経緯等、租税条約上の特殊関連企業条項と国内法の移転価格税制に係る規定及びその他の国内法との関係等について、これまでの考え方を確認・整理しつつ、これに自らの考え方を加えて、考え方を明示する。

なお、これまで、新日米租税条約の外国税額控除制限規定及び日米地位協定の規定についてこのような視点から検討したものは、筆者の知る限り見当たらない。

最後に、以上の確認事項を踏まえ、上記1の「①-(a)」、「①-(b)」、「①-(c)」及び「②-(a)」の各論点の具体的な検討を通じて、租税条約の規定の自動執行力の有無の判断基準について、私見を提示することとする。

# 第1章 租税法の法源と目的等

## 第1節 租税に関する国内法等

### 1 租税法の意義と目的

租税とは、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である<sup>10)</sup>」と説明されている。このほか、富の再分配や財政の一環としての景気調整という機能も果たしているとされる<sup>11)</sup>。

### 2 租税に関する国内法等

日本国憲法第30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」とし、また、同第84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定しており、租税法律主義を定めたものとされている。この租税法律主義に従って、租税法は、納税義務者、課税所得、税率や手続について規定している。なお、租税法律主義の内容等については、第3章第2節5で考察する。

租税は、租税を徴収する課税権の主体が国か地方公共団体かによって、国税と地方税に分けることができ、国税については、税目ごとに、所得税法、法人税法、相続法等があり、それぞれの納税義務者、課税標準及び課税方法等について規定しているほか、その通則について規定する国税通則法、特別措置について規定する租税特別措置法等がある。また、その細目について、所得税法施行令等の政令や所得税法施行規則等の省令等がある。

更に、これらの法令とは別に法令解釈通達として、所得税基本通達等の基本通達や個別通達が国税庁長官によって定められている。

地方税は、更に、都道府県民法税と市町村民税に別れるが、地方税については地方税法が制定され、納税義務者、課税標準及び税率等について規定している。

また、租税条約の実施に伴う特例等に関する法令として、租税条約等の実施に伴う所

---

<sup>10)</sup> 金子宏『租税法〔第16版〕』（弘文堂、2011）8頁。

<sup>11)</sup> 金子・前掲10、4頁以下。

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「租税条約等実施特例法」という。）並びにその施行令（政令）及び省令が設けられている。租税条約等実施特例法は、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ものである（租税条約等実施特例法 1）。

例えば、利子、配当、使用料等の投資所得については、多くの租税条約において軽減税率を規定しており、その税率については、「10 パーセントを超えないものとする」（例：利子について新日米租税条約 11 条 2 項）という規定が一般的である。我が国の国内法では 15%の税率で所得税が源泉徴収されることとなるが、「10 パーセントを超えない」とは何%なのかという問題が生じる。そこで、租税条約等実施特例法では、このような場合には、限度税率、すなわち新日米租税条約の利子所得条項のような場合には、10%の税率で所得税を源泉徴収する旨規定している（租税条約等実施特例法 3 の 2）。また、利子、配当、使用料等の投資所得について、このような租税条約上の軽減を受けるための届出等の手続について、租税条約等実施特例法省令が規定している（租税条約等実施特例法省令 2）。

## 第 2 節 租税に関する国際法

### 1 租税に関する条約

租税に関する国際法としては、租税に関する条約がある。租税に関する条約には、二国間租税条約、国際機関等との協定等のほか、外交関係に関するウィーン条約（昭和 39 年条約第 14 号）、領事関係に関するウィーン条約（昭和 58 年条約第 14 号）があり、それらの中には、外交官、領事及び在外公館の職員等の一定の所得について免税とする規定がある<sup>12</sup>。

そして、我が国が締結している租税条約等について、「これらの条約は、当事国の国民ないし居住者の権利義務について種々の定めをなしているから、租税法の法源として重要である<sup>13</sup>。」とされている。

### 2 二国間の租税条約とその目的

---

<sup>12</sup> 外交関係ウィーン条約第 34 条、第 37 条、領事関係ウィーン条約第 49 条等。

<sup>13</sup> 金子・前掲 10、101 頁。

二国間の租税条約は、所得に対する租税（所得税・法人税）に関する二国間租税条約がその代表的なもので、上述のとおり 63 か国（52 条約、63 か国に適用）と締結しており、例えば、新日米租税条約がある。このほか、米国とのみ相続税条約<sup>14</sup>を締結している。

二国間の租税条約は、①二重課税の調整（両国間の課税権の調整、発生した二重課税の排除方法）、②租税回避への対応（税務当局間の情報交換、相互協議、条約濫用を防止する措置等）、③投資交流の促進の租税（投資所得を中心とした源泉地国での課税の軽減、無差別条項）を主な内容として締結されている<sup>15</sup>。

### 3 日米地位協定

上記 1 に示した租税に関する条約のほか、日米地位協定は課税関係に影響を与えている条約である。日米地位協定では、適用対象となる一定の者について、日本に滞在している間でも日本に住所・居所を有しないとす旨の規定が設けられており、これにより、それらの者の日本における居住形態が非居住者とみなされると、居住者としての課税よりも軽減される場合と重い課税となる場合が考えられ、これについては第 4 章第 3 節において検討する。

### 4 モデル租税条約

二国間租税条約のモデル条約として、OECDモデル条約と国連（UN）モデル条約がある。OECDモデル条約は、「先進諸国間の条約として徹底した相互主義に立脚している」が、国連モデル条約は、「OECDモデル条約をベースとして、これに、先進国対発展途上国条約であるという観点から必要とされる修正を加えるという方式のもとに作成されている<sup>16</sup>」とされている。また、「総論的には、UNモデルは源泉地国への課税権付与のウエートが強化<sup>17</sup>」されていると説明されている。我が国と先進国との二国間租税条約は、OECDモデル条約を範としたものとなっている。

これらのほか、自国のモデル租税条約を定めているものがあり、米国モデル租税条約<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> 遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約（昭和 30 年条約第 2 号）。

<sup>15</sup> 財務省HP <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/181.htm>（平成 23 年 12 月 23 日参照）。

<sup>16</sup> 小松芳明『国際租税法講義〔増補版〕』（税務経理協会、2001）37 頁。

<sup>17</sup> 青山慶二「OECDと国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730 号(2010)248 頁。

<sup>18</sup> UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006.

はその例である。

## 第2章 国際法と国内法の関係

### 第1節 国際法の国内法上の地位

本節では、国際法と国内法の関係についての諸説、国際法の国内的効力の順位（憲法・法律との関係）について確認する。

#### 1 国際法と国内法の関係

##### (1) 国際法と国内法の関係についての諸説

国際法と国内法をどのように構成するかについて、一元論、二元論及び等位理論があり、それぞれ次のように説明される<sup>19</sup>。

イ 一元論とは、「国際法と国内法は、本来単一の法体系に属し、したがって相互間の抵触は上位・下位の法規範秩序により解決され、上位法に抵触する法は当然に無効になる」という立場である。一元論は、更に、国内法優位の一元論と国際法優位の一元論とがある。

ロ 二元論は、「国内法と国際法は、その法主体、法源、組織構造または執行の点で全く異なり、相互に平等・独立・無関係の法体系をなす」という立場である。

ハ 等位理論は、「国際法と国内法を等位の関係におき、相互間に生じる『義務の抵触』については、調整による解決に委ねようとする立場」である。

##### (2) 等位論の妥当性

等位論は、「国際法秩序においては国際法が最高であり、他方、各国の国内法秩序においては国内法が最高だ」とするもので、また、「国際法と国内法が相互に接触する場面も認め」、「矛盾抵触する場合には両者を調整するという一般的な義務が国家に課される」とされるものであり<sup>20</sup>、妥当な説であると考えられる。

#### 2 国際法の国内的効力の順位（憲法・法律との関係）

条約の国内効力の順位に関し、憲法・法律の関係については、次の三つに分けること

<sup>19</sup> 山本・前掲注2、83～86頁。

<sup>20</sup> 小寺彰『パラダイム国際法－国際法の基礎構成－』（有斐閣、2004）51～54頁。

ができる<sup>21</sup>。

(1) 場合によっては条約に憲法より上位の効力を認めるもの

オランダ憲法（91条3、92条）、オーストリア憲法（50条3）

(2) 条約に憲法より下位で法律より上位の効力を認めるもの

日本国憲法（98条2項）、フランス憲法（54条、55条）、チュニジア憲法（32条）、クロアチア憲法（140条）、コンゴ憲法（176条）、ロシア憲法（15条4）

なお、我が国の場合に、「国内的効力として条約と憲法のどちらが優位するかについては、学説・慣行上も争いがあり、一定していない<sup>22</sup>。」とされるが、「条約との効力関係について『憲法優位説』をとる立場が、一般に有力である。憲法の改正は厳格な手続によってのみ可能であるのに、より簡易な手続で締結される条約が優位して、憲法を実質的に修正するようになる事態は、憲法の基調とする国民主権主義に反するというのが、その理由である<sup>23</sup>。」とされており、本稿においても、憲法が条約に優位すると解するのが妥当であると考えられる。

(3) 条約に法律と同等の効力を認めるもの

米国憲法（6条2節）、スイス憲法（189条1）、韓国憲法（6条1）

## 第2節 国際法の国内適用

条約が批准された後、どのように国内的に編入され、国内における効力を有することとなるか（条約の国内編入方式）については、各国の憲法体制によることとなる<sup>24</sup>ことから、本節ではこれらについて確認する。また、条約の規定の自動執行力の意義及び要件について検討する。

### 1 条約の国内的編入方式

条約の国内編入方式について、我が国では、一般的受容又は包括的受容と変型の二つ

---

<sup>21</sup> 松井芳郎ほか『国際法〔第5版〕』（有斐閣、2007）21頁、大内和臣＝武山眞行＝西海眞樹＝宮野洋一『国際法』（中央大学通信教育部、2007）11頁。このほか、条約の国内的効力の位置と憲法秩序を論じているものとして、高野雄一『条約と憲法』（東京大学出版会、1960）174頁以下等。

<sup>22</sup> 山本・前掲注2、111頁。

<sup>23</sup> 山本・前掲注2、111頁。

<sup>24</sup> 岩沢・前掲注3、13頁以下、山本・前掲注2、100頁以下。

に分けて呼ばれることが多いとされ<sup>25</sup>、以下、一般受容方式と変型方式について確認する。

### (1) 一般的受容方式

一般受容方式は、「条約をそのままの形で国内法として受容し執行するという方式」で、現在、我が国ほか多くの国の憲法が採用しているとされる<sup>26</sup>。我が国では、日本国憲法第98条第2項の解釈により、条約の国内効力が認められているとされ<sup>27</sup>、一般受容方式が採用されているとされているものであり、批准又は承認（憲法73条3号）された条約は、天皇の公布（同7条1号）により、国内効力を有する（同98条2項）こととなる<sup>28</sup>。

### (2) 変型方式

変型方式は、「条約はそのままの形では国内法として適用不能であり、事前にその内容を法律として変型する必要がある、という憲法の方式である<sup>29</sup>。」とされる。

なお、①条約は、批准、公布されれば自動的に国内効力を有するという自動的受容体制（第1の型、アメリカ型）、②条約は承認法に基づいて批准されれば国内効力を得るもの（第2の型）及び③条約は批准されても当然に国内的効力を得るものではなく、個々に立法により受容されなければならないという個別受容の体制（第3の型、イギリス型）の三つに分ける方法もあるが、一般には、第2の型を第1の型に含めた「アメリカモデル」と第3の型の「イギリスモデル」の二つに対比されることが多いとされる<sup>30</sup>。

## 2 自動執行力

### (1) 条約の規定が自動執行力を有することの意義

上記1で確認した条約の国内的編入方式の差異から生じる条約の国内的効力の相違とは別の問題として、ある条約の規定が直接適用可能かどうか、つまり、自動執行力を有するかどうかという問題がある。条約が国内的効力を有していても、それが直ちに自動執行力を有していることにはならず、自動執行力を有するかどうかは別の問題として検討される必要があるということである。

---

<sup>25</sup> 岩沢・前掲注3、14頁。

<sup>26</sup> 山本・前掲注2、102頁。

<sup>27</sup> 高野・前掲注21、156～157頁。

<sup>28</sup> 山本・前掲注2、103～104頁。

<sup>29</sup> 山本・前掲注2、73頁。

<sup>30</sup> 岩沢・前掲注3、14頁。

また、「直接適用可能」又は「self-executing」という用語は、条約の国内効力としての意味で用いられることがあるとされる<sup>31</sup>が、「直接適用可能」又は「self-executing」という用語については、本稿においては、「自動執行力を有する」という意味で使用する。

これに関し、岩沢雄司教授は、『条約の国内的効力』と『国内適用可能性』ははっきりと区別されることが必要<sup>32</sup>であるとされ、「条約の国内適用可能性を国内効力の前提とするのではなく、国内的効力を国内適用可能性の前提とするのである<sup>33</sup>。」とされる。更に、自動執行力があるかどうかについて、「“self-executing”及び『直接適用可能』という言葉は、様々の異なった意味で用いられている。しかし、その通常の意味（そして本来の）意味は、『それ以上の措置の必要なしに通常適用される』ということである<sup>34</sup>。」と説明されている。

序章の初めに述べたとおり、本稿において条約の規定が自動執行力を有するとは、「国内法による補完・具体化がなくとも、内容上そのままの形で国内法として直接に実施され、私人の法律関係について国内の裁判所と行政機関の判断根拠として適用できる<sup>35</sup>」という意味で使用する。

## (2) 条約の規定が自動執行力を有するための要件

条約の国内適用可能性があるかどうかについては、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）があるとされている<sup>36</sup>。

主観的基準（要件）としては、「条約の作成・実施の事情により、私人の権利義務を定め直接に国内裁判所で執行可能な内容のものにするという、締約国の意思が確認できることである<sup>37</sup>」とされる。

また、客観的基準（要件）については、「私人の権利義務が明白、確定的、完全かつ詳細に定められていて、その内容を具体化する法例にまつまでもなく国内的に執行可能な条約規定<sup>38</sup>」であるとされる。

---

<sup>31</sup> 岩沢・前掲注3、282頁。

<sup>32</sup> 岩沢・前掲注3、45頁。

<sup>33</sup> 岩沢・前掲注3、340頁。

<sup>34</sup> 岩沢・前掲注3、283頁。このほか、self-executingの意義について、高野・前掲注21、98頁、小寺・前掲注20、55頁以下等。

<sup>35</sup> 前掲注2。

<sup>36</sup> 岩沢・前掲注3、296～314頁、小寺ほか・前掲注3、107頁以下等。

<sup>37</sup> 山本・前掲注2、105頁。

<sup>38</sup> 山本・前掲注2、105頁。

条約が自動執行力を有するための客観的基準（要素）については、「明確性及び完全性」を具備していることとして理解されている<sup>39</sup>。

そして、「各国の国内裁判所その他の国家機関は、個々の条約規定について、このような主観的・客観的な要素を考慮して、自動的執行力の有無を確認せざるをえない<sup>40</sup>。」とされる。

---

<sup>39</sup> 井上ほか・前掲注7、13～15頁、川端・前掲注7、8頁。

<sup>40</sup> 山本・前掲注2、106頁。

### 第3章 租税条約の国内適用と自動執行力

本章では、租税条約の国内適用についての考え方、非居住者・外国法人課税に及ぼしている租税条約の影響、租税条約におけるセービング・クローズ（条約の規定は、それぞれ締約国の居住者の課税には影響を及ぼさないとするもの）、プリザベーション・クローズ（国内法による納税義務以上に租税条約による重課はできないとする規定であるにとらえる見解と国内法における非課税、免税、所得控除、税額控除その他の減免措置は条約による制限を受けないとする規定であるにとらえる見解とがある。）及び無差別条項の意義について確認する。特に、プリザベーション・クローズの意義については、相違する見解の内容について検討する。

そして、租税条約の自動執行力について、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）、租税条約等実施特例法との関係、「shall clause」及び「may clause」とのとらえ方、租税法主義との関係を検討する。

#### 第1節 租税条約の国内適用上の原則

##### 1 租税条約の適用対象者

例えば、新日米租税条約では、「この条約は、この条約に別段の定めがある場合を除くほか、一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用する。」（新日米租税条約1条1項）と規定している。そして、居住者の意義については、「この条約の適用上、『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」（同4条1項）をいうとされている。また、『者』には個人、法人及び法人以外の団体を含む。（同3条1項(e)）とされているので、新日米租税条約上の「居住者」には、個人である居住者のほか、内国法人も含むこととなる。

##### 2 セービング・クローズ

新日米租税条約第1条第4項(a)は、「この条約は、5<sup>41</sup>の場合を除くほか第4条の規定に基づき一方の締約国の居住者<sup>42</sup>とされる者に対する当該一方の締約国の課税及び合衆国の市民に対する合衆国の課税に影響を及ぼすものではない。」と規定し、これを一般に、「セービング・クローズ」という<sup>43</sup>。セービング・クローズは、ある国の居住者についてはその国の国内法が適用され、租税条約による影響を受けないという租税条約適用一般原則の一つであり、確認規定であるとされている。新日米租税条約は、セービング・クローズの例外を第1条第5項に列挙し、これらについては居住者であっても適用されることを明示している。

上記1のとおり、二国間の租税条約は、原則としてその二国のうちのいずれか又は双方の居住者（内国法人を含む。）に対して適用されるものであるが、居住者（又は内国法人）とされる国においては、例外を除き、その国の国内法のみが適用となるのであるから、租税条約において問題となるのは、その国において非居住者（又は外国法人）に該当する納税者に対して、どのような課税又は軽減・免税を行うのかということである。そこで、下記3では非居住者及び外国法人に対する課税について確認する。

### 3 非居住者及び外国法人の納税義務

個人としての納税者は、居住者<sup>44</sup>と非居住者<sup>45</sup>に区分され、居住者は全世界所得<sup>46</sup>（国内源泉所得及び国外源泉所得）について納税義務を有し（所得税法5①、7条①一）、非居住者は、国内源泉所得のみについて納税義務を有する（所得税法5②一、7①三）。

また、法人としての納税者は、内国法人<sup>47</sup>及び外国法人<sup>48</sup>に区分され、内国法人は全世界所得について納税義務を有し（法人税法4①、5）、外国法人は、国内源泉所得のみに

---

<sup>41</sup> 第1条第5項のことを示しており、同項には、第9条2（移転価格税制の対応的調整）及び第9条3（移転価格税制の期間制限）、第17条3（扶養料等の扱い）、第18条（政府職員の免税）、第19条（学生等の免税）、第20条（教授等の免税）、第23条（二重課税の排除）、第24条（無差別取扱い）、第25条（相互協議）並びに第28条（外交官）が掲げられていることから、これらについては、居住者であってもこれらの免税規定等が適用になることを意味している。

<sup>42</sup> 内国法人を含む。

<sup>43</sup> 住澤整ほか『平成16年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2004）339頁。

<sup>44</sup> 居住者とは、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう。」（所得税法2①三）。

<sup>45</sup> 非居住者とは「居住者以外の個人をいう。」（所得税法2①五）。

<sup>46</sup> 居住者のうちの非永住者が課税される国外源泉所得は一定の所得に限られるが、これについては後掲注117のとおり。

<sup>47</sup> 内国法人とは、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」（法人税法2三）。

<sup>48</sup> 外国法人とは、「内国法人以外の法人をいう。」（法人税法2四）。

ついて納税義務を有する（法人税法4③、9）。

諸外国における個人の納税者の区分方法は様々であるが、一般的には、居住者と非居住者に区分し、課税範囲を定めている。また、居住者の定義も一様ではないが、課税年度において183日以上滞在することを居住者の要件の一つとしている国が多い<sup>49</sup>（英国、フランス、イタリア、スペイン等）。課税方法としては、居住者は全世界所得（国内源泉所得及び国外源泉所得）、非居住者は国内源泉所得を課税対象とするのが一般的であるが、日本のような非永住者制度に類似した制度を採用している国（中国、英国）や、居住者についても国外源泉所得を非課税としている国・地域（シンガポール、香港）もあるほか、米国では、自国の市民に対して常に全世界所得課税を課税する<sup>50</sup>。

いずれにしても、非居住者又は外国法人にとっては、その所得がその国の国内源泉所得となるかどうかは、重要なポイントとなる。

## 4 プリザベーション・クローズ

### (1) 概要

新日米租税条約第1条第2項は「この条約の規定は、次のもの<sup>51</sup>によって現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除、その他の租税の減免をいかなる状態においても制限するものと解してはならない。」と規定しており、これを一般にプリザベーション・クローズという<sup>52</sup>。

このプリザベーション・クローズは、新日米租税条約のほか、対オーストリア、対カナダ、対中国、対ニュージーランド、対パキスタンの各租税条約において設けられている。しかしながら、プリザベーション・クローズは他の多くの条約には設けられておらず、また、OECDモデル条約及び国連モデル条約にもないため、これをどのように考えるべきかとの問題がある。これについては、「この種の明文規定を置かない大部分の租税条約のもとにおいても、プリザベーション・クローズはそれ自体単なる確認規定と目されているところから、同様の結果をもたらすよう配慮されるべきはも

---

<sup>49</sup> CCH (2006-07), “*International Master Tax Guide 3rd Edition*” CCH Australia Limited, 税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法〔第2版〕』（中央経済者、2008）、税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法〔第6版〕』（中央経済者、2008）等。

<sup>50</sup> 前掲注49。我が国の非永住者制度は後掲注117、米国の市民課税は第4章第2節1のとおり。

<sup>51</sup> 締約国の国内法令、二国間協定及び多国間協定を指している。

<sup>52</sup> 住澤整ほか・前掲注43、339頁。

ちろんである<sup>53</sup>」との見解がある。二国間条約を締結している場合に、その締約国の国内法又は別の条約（例：外交関係に関するウィーン条約）において、その条約以上に有利な非課税や免税規定があれば、その非課税規定や免税規定が適用されることは当然のことであると考えられることから、プリザベーション・クローズは確認規定<sup>54</sup>と解するのが相当であるとする。

## (2) プリザベーション・クローズの意義

プリザベーション・クローズの意義については、次の三つの見解があるとされる<sup>55</sup>。

イ 「狭義説<sup>56</sup>：プリザベーション・クローズの原則の適用があるのは、国内税法に定める非課税、免税、所得控除等の『課税上の積極的な斟酌』にかぎられるとする考え方」

これは、上記(1)の新日米租税条約第1条第2項の規定振りを、文理どおりに解し、国内法等に定める非課税、免税、所得控除、税額控除、その他の減免措置を条約で制限することはできないとするのがプリザベーション・クローズであるとする考え方である。

ロ 「広義説<sup>57</sup>：プリザベーション・クローズの原則の適用があるのは、納税者にとって有利な国内税法上の規定であるという考え方」

これは、非課税、免税、所得控除、税額控除、その他の租税の減免措置に限らず、国内法の規定よりも不利な規定を条約で規定することを禁じているのがプリザベーション・クローズであるとする考え方である。

ハ 「選択説：プリザベーション・クローズの原則により、納税者は、自己にもっとも有利な形で、租税条約の適用の有無を選択できるという考え方」

この考え方は、結果として上記ロの考え方を採用することとなると考えられる。

すなわち、この三つの見解のうち、ロ及びハは、結果として同様の効果を導き出さ

<sup>53</sup> 小松芳明「法人税法における国際課税の側面について－問題点の究明と若干の提言－」西野嘉一郎ほか編『現代企業課税論』（東洋経済新報、1977）196頁。

<sup>54</sup> 確認規定との立場を支持するものとして、本庄資「租税条約と国内法等との関係」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）222頁。

<sup>55</sup> 井上ほか・前掲注7、37頁。また、この分類について紹介しつつ、検討しているものとして、増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究102号（2008）46頁。

<sup>56</sup> 狭義説を採るものとして、小松・前掲注53、197頁、増井・前掲注55、49頁、63頁等。なお、狭義説が通説であるとされる。青山慶二「恒久的施設の範囲」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）256頁。

<sup>57</sup> 広義説を採るものとして、木村弘之亮『国際税法』（成文堂、2000）47頁。

れると考えられることから、結局は、「イの狭義説」対「ロの広義説又はハの選択説」の対立となると解され<sup>58</sup>、むしろ、「狭義説」と「広義説又は選択説」の二つに分類して議論をする方が、より争点が明確になるものとする。

なお、プリザベーション・クローズのとらえ方の相違により、条約の国内適用の場面においてどのような見解の相違が起こるかについては、第4章第1節3で考察する。

### (3) 条約の解釈のルールと狭義説の妥当性

条約の解釈について、ウィーン条約法条約第31条第1項は、「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、誠実に解釈するものとする。」としており、新日米租税条約第1条第2項のプリザベーション・クローズについてこのように解釈をすれば、狭義説が妥当であるとする。広義説又は選択説のような趣旨であるとするならば、そのように規定されるべきであるが、実際にはそのような規定振りにはなっていないからである。

## 5 無差別条項

無差別条項は、一般的に、各締約国が相手国の国民又は居住者に対し課税上の内国民待遇を与えること等を内容とするもの<sup>59</sup>である。

OECDモデル条約では第24条<sup>60</sup>で規定を置いており、第1項では、租税に関し国籍を理由とする差別が禁止されること（国籍無差別）及び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にある当該他方の締約国の国民より不利にならないという原則<sup>61</sup>、第3項では、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いう原則（恒久的施設無差別）、第4項では、一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金については、当該一方の締約国の企業の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除するという原則（支払先無差別）、第5項では、一方の締約国がその資本の全部又は一部が他方の締約国の一又は二以上の居住者により直接又は間接に所有

<sup>58</sup> 同旨、増井・前掲注 55、46 頁。

<sup>59</sup> 住澤整ほか・前掲注 43、368 頁。

<sup>60</sup> 我が国の租税条約例もOECDモデル条約の無差別条項に概ね準拠している。

<sup>61</sup> 川端康之監訳『OECDモデル租税条約〔2010年版〕』（日本租税研究協会、2011）337 頁。

され、又は支配されている企業に不利な扱いをすることを禁じる原則<sup>62</sup>（資本無差別）等が規定されている。

## 第2節 租税条約の自動執行力についての問題

### 1 問題の所在

租税条約の国内適用については、前述のとおり、「我が国は、条約の国内効力についていわゆる『一般的受容国』という立場をとっており、我が国が締結した条約は、何らの措置も要さずに国内的効力を有するのが原則ですが、条約の個々の規定が直接適用されるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものと考えられます<sup>63</sup>」とされているように、自動執行力があるかどうかは、その条約の個々の規定ごとに判断していくことになると考えられる。そこで、これまで確認してきた条約の規定が自動執行力を有するための要件を租税条約にどのように当てはめていくか、また、そのほか、租税条約の場合には、「租税の賦課」を取り扱っていることから、その他の要件を考慮する必要がないのかという見地から考察する。

### 2 主観的基準（要件）と客観的基準（要件）

条約の規定が自動執行力を有するかどうかについては、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）を満たすことが必要であるとされる<sup>64</sup>が、租税条約の規定についても、まず、これらの基準を当てはめて判断することが必要であると考え。主観的基準（要件）については、租税条約の規定が、強制的な適用関係を示しているかどうかを判断する必要があり、客観的基準（要件）については、条約の規定の内容が、明確性及び完全性を具備しているかどうかを判断する必要があると考える。

### 3 租税条約等実施特例法等との関係

ここでは、租税条約を実施するため租税条約等実施特例法等が制定された場合に、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件としての主観的基準（要件）と客観的基

---

<sup>62</sup> 川端・前掲注 61、353 頁。

<sup>63</sup> 国税庁・前掲注 4、193 頁。

<sup>64</sup> 第 2 章第 2 節 (2)。

準（要件）の要件該当性に影響を及ぼすかどうかを検討するものである。

#### (1) 主観的基準（要件）との関係

「自動的受容国又は承認法による受容国の体制の国において、条約を実施するために特別の法律が制定された場合には、条約の国内適用可能性は排除される」かどうかの問題があるとされる<sup>65</sup>。これは、「条約の国内適用可能性は、国内の立法者の意思によって排除されるということもありえる<sup>66</sup>。」とし、主観的基準（要件）との関係の中で検討されているものである。これについては、「条約を実施する特別法が制定されたことで条約の適用可能性を排除する立法者の意思が表示されたといえるかは疑問である<sup>67</sup>」との見解があるように、租税条約のある規定の実施のために租税条約等実施特例法等が制定されたことにより、主観的基準（要件）該当性が否定されてその条約の規定の自動執行力が否定されることになるものではないと考える。

#### (2) 客観的基準（要件）との関係

租税条約において、締約国で発生する所得が一定の要件を満たすことを条件として、その締約国での課税が免除される旨の明確な規定<sup>68</sup>が置かれている場合に、その一定の要件を満たすことを確認するため、租税条約等実施特例法の施行に関する省令で、具体的な手続が定められることがある。

例えば、租税条約に基づき、国内源泉所得に係る源泉徴収税額の軽減又は免除を受けるためには、その国内源泉所得の支払を受ける者が、支払者を経由して、所定の届出書（租税条約に関する届出書）を支払者の納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（租税条約等実施特例法省令で定める手続）。

租税条約における国内源泉所得に係る税率の軽減又は免除の規定は、その軽減又は免税の手続までは定めておらず、それらの手続については、各締約国の国内法に委ねられている。では、そのように、租税条約ではそれらの手続を定めていないことが、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件としての客観的基準（要件）である明確性及び完全性の具備という要件のうちの「完全性」に欠けることになるのかという疑問がある。

租税条約における国内源泉所得に係る税率の軽減又は免除の条件や内容について、

<sup>65</sup> 岩沢・前掲注3、305～306頁。

<sup>66</sup> 岩沢・前掲注3、305～306頁。

<sup>67</sup> 岩沢・前掲注3、306頁。

<sup>68</sup> 例：租税条約における利子、配当又は使用料等の軽減・免除。

明確に規定しているのであれば、その軽減又は免除を受けるための手続を租税条約等実施特例法等により規定したとしても、そのことにより、その軽減又は免除についての規定の完全性を損なうものではないと考える<sup>69</sup>。例えば、その租税条約における国内源泉所得に係る源泉徴収税額の軽減又は免除の手続を事前に行わなかったことにより、いったん、国内法に基づき課税されたとしても、事後にその手続を行うことにより、租税条約上の免除を受けることができ、これは、同省令で定めているものは手続要件であり、効力要件ではないからであるとされている<sup>70</sup>からである。

したがって、租税条約の特定の規定の実施のために租税条約等実施特例法等が制定されたことにより、客観的基準（要件）該当性が否定されてその租税条約の特定の規定の自動執行力が否定されることにはならないと考える。

#### 4 Shall Clause 及び May Clause のとらえ方

自動執行力がある租税条約の規定かどうかについて、①その規定の内容が、軽減又は免除を規定している内容かどうか及び②文章が「shall clause<sup>71</sup>」か「may clause」かということに着目して判断しようとする見解がある。すなわち、「租税条約の規定がセルフ・エグゼキューティングであるのは、国内立法による裏付けがある場合を除き、当該規定により納税義務が軽減又は免除されるなど、租税条約が納税者にとって有利に働き、しかも手続的にも適用関係が明確である場合に限られる。この意味から、may clause の場合には条約の多くはセルフ・エグゼキューティングとはならないであろう」との見解である<sup>72</sup>。通常、租税条約において、「shall clause<sup>73</sup>」は強制的な適用関係や免税規

<sup>69</sup> セルフ・エグゼキューティングとなっている租税条約上の適用強制規定でも、必要に応じて、実施規定を導入するなど、国内法を整備する必要があると説明されている。小松芳明「本店経費の配賦」国際税務 10 巻 7 号（1990）9 頁。

<sup>70</sup> 小松芳明『国際租税法講義〔増補版〕』（税務経理協会、2001）146 頁。また、課税実務においても、このように考えられている。松上秀晴編『源泉所得税質疑応答集』（大蔵財務協会、2000）556 頁。

<sup>71</sup> 「shall」は、未来形として用いる場合があり、また、命令の意味もあるとの説明がある（岩沢・前掲注 3、318 頁）が、ここで論ずる「shall clause」は、命令の意味を込めた強制適用条項の意味であり、未来形ではない。

<sup>72</sup> 小松・前掲注 16、24～25 頁。

<sup>73</sup> 「shall clause」の例

「This convention shall apply only to persons who are residents of one or both of the Contracting States, except as otherwise provided in the Conventions.」（新日米租税条約 1 条 1 項）。

「An individual who visits a Contracting State temporarily for the purpose of teaching or conducting educational institution in that Contracting State（中略），shall be exempt

定の場合に用いられており、一方、「課税することができる」というような場合には、「may clause<sup>74</sup>」が用いられる。そして、租税条約において「may clause」（課税することができる）が使用される場合には、国内法において課税となっているときに課税できるのであり、国内法上課税できないものを租税条約により新たな課税を創設するものではないと解されている。

このような意味からすれば、「shall clause」による規定の場合には、一般的には、自動執行力を判断する上での主観的基準（要件）は満たしているものと考えられ、一方、「may clause」による規定の場合には、主観的基準（要件）は満たさないものと考えられる。このような意味では、「shall clause」か「may clause」かは、主観的基準（要件）を満たしているかどうかを判定する場合に参考とするのが有効であるとする。

## 5 租税条約と租税法律主義との関係

### (1) 我が国の租税法律主義の意義

金子宏名誉教授は、日本国憲法第 84 条が定める租税法律主義の内容として、①「課税要件法定主義」（課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定される必要があるとするもの）、②「課税要件明確主義」（課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は明確でなければならないとするもの）、③「合法性の原則」（行政庁は法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとするもの）及び④「手続的保障原則」（租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、適正な手続で行われなければならない、争訟は公正な手続で解決されなければならないとするもの）の四つを挙げることができるとされている<sup>75</sup>。

### (2) ドイツにおける Klaus Vogel 教授の見解

条約の自動執行力と憲法上の原則である租税法律主義との関係について、谷口勢津夫教授は、ドイツの Klaus Vogel 教授（以下「Vogel 教授」という。）の論文<sup>76</sup>を引用

---

from tax in the first mentioned Contracting State on any remuneration for such teaching or research (以下略)。」(新日米租税条約 20 条 1 項、教授等の免税)。

<sup>74</sup> 「may clause」の例

「Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State.」(新日米租税条約 11 条 1 項)。

<sup>75</sup> 金子・前掲注 10、66 頁以下。

<sup>76</sup> Klaus Vogel, Gesetzesvorbehalt, Parlamentsvorbehalt und völkerrechtliche Verträge, in Peter Badura and Rupert Scholz (1993), *Wege und Verfahren des Verfassungslebens, Festschrift für Peter Lerche zum 65. Geburtstag*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung,

し、要旨、次のように紹介されている<sup>77</sup>。

「条約について法律による同意又はそのような法律の拒否のいずれかしか認められない」ドイツの憲法のもとでの Vogel 教授の検討を紹介した後、「ドイツでも、納税義務の条約による創設は憲法上禁止されていると述べている。」とし、「(中略) そのような禁止(筆者注: 憲法が執行権への法定立権限の委譲を禁止)が妥当する領域として、憲法改正、法規命令制定権の付与及び納税義務の創設又は拡大の三つを挙げている。」とされている。そして、Vogel 教授は、「ドイツでも納税義務の条約による創設は憲法上禁止されていると述べている。」とされ、Vogel 教授は、「高められた法治主義としての租税法律主義に基づいて租税立法者には基本的な特別な責任が課されているとの憲法論を基礎にして、租税条約は納税義務を直接根拠づけることはできないという原則を憲法原則として確立しようとしているのである。」とされている。

また、谷口勢津夫教授は、条約の締結について、我が国の憲法においても「通常の立法の場合よりも簡略化された国会の関与しか予定していない<sup>78</sup>」とし、我が国の場合も、上記の Vogel 教授の見解は検討に値するとされている。

### (3) 我が国における条約優先と租税法律主義との関係

我が国において、ともに憲法上の原則である条約の法律に対する優先と租税法律主義とがどのような関係にあるかは、重要な論点となるところである。

これについて、条約は租税法律主義の例外とする以下のような見解があり、これは、関税法第3条の次の規定に言及して述べられているものである。

第3条「輸入貨物(信書を除く。)には、この法律及び関税定率法その他関税に関する法律により、関税を課する。ただし、条約中に関税について特別の規定があるときは、当該規定による。」

すなわち、この法律を例に、「条約は、国会の承認を得て定められ、かつ、法律よりも強い効力をもつと認められるものであるから、条約による例外は、憲法上許されるものと解せられる<sup>79</sup>。」あるいは、「これも法律以外の法形式による関税の決定であるが、関税の特殊性があるほか、条約は国会の承認を要する点で国会の意思が入っているし、

---

pp. 95、104。

<sup>77</sup> 谷口勢津夫『租税条約論』(清文社、1999) 77～78頁。

<sup>78</sup> 条約締結についての国会の事前又は事後の承認(憲法73条3号)、予算の議決方法の準用(憲法60条2項、61条)、条約が可分である場合を除き承認は一括して行われることを示している(谷口・前掲注77、79頁)。

<sup>79</sup> 清宮四郎『憲法I〔第3版〕』(有斐閣、1979) 263頁

何よりも条約は法律にまさる形式的効力を持つものであるから、憲法上、問題はないであろう<sup>80</sup>。」とされている。

しかしながら、関税法第3条は、条約における関税についての特別な規定を受け入れられるとする国内法の規定であり、条約のみにより特別な関税を課しているものではないことから、租税法律主義の例外との位置付けは適当ではないと考える。なお、条約による規定の国内法による受入れ規定と租税法律主義との関係については、第4章第1節3(2)において、所得源泉の置換え規定を例に、別途、検討する。

私見としては、日本国憲法第98条第2項により、条約は法律よりも優先的な地位を有し、条約の国内効力（一般的受容方式）が認められているとしても、それは憲法により認められたものであり、条約と憲法との関係では、上述のとおり憲法が優位すると考えられることから<sup>81</sup>、憲法の租税法律主義に反して、租税条約の規定により国内法にない納税義務を創設することはできないと解する。そして、これは、「我が国の憲法は、租税条約の国内適用可能性の判断については、国際協調主義と租税法律主義との比較衡量において租税法律主義を優先させていると解するものである<sup>82</sup>。」とする考え方と結論において同旨であり、また、「国内の憲法が特定の事項に関する条約の国内適用可能性を排除していることもありうる<sup>83</sup>」との説明とも合致するものであると考える。

## 6 小括

条約の規定が自動執行力を有するかどうかについては、条約についての一般原則と同様に、まず、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）を満たすことが必要である。そして、主観的基準（要件）については、租税条約の規定が、強制的な適用関係を示しているかどうかを判断する必要がある、客観的基準（要件）については、規定の内容が、明確性及び完全性を具備しているかどうかを判断する必要があると考える。

ここで、条約の文章が「shall clause」の場合には、一般的には、強制適用を示しており、「may clause」の場合には、強制適用を示していないと考えられる。

また、租税条約等の実施の手續について、租税条約等実施特例法等が制定されていて、租税条約のある規定の手續規定が実地特例法令等により定められていたとしても、その

<sup>80</sup> 伊藤正巳『憲法 I 〔第3版〕』（弘文堂、1979）477頁。

<sup>81</sup> 第2章第1節2(2)。

<sup>82</sup> 谷口・前掲注77、81頁～82頁。

<sup>83</sup> 岩沢・前掲注3、326頁。

条約の規定の明確性及び完全性が否定されるわけでないと考えられる。

更に、我が国における法律よりも条約が優先すること（国際協調主義）と租税法律主義との関係については、租税法律主義が優位に立つものとする。

そして、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件として、上記の主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）を満たすことのみでは十分ではなく、租税条約は「租税の賦課」を取り扱っていることから、憲法の租税法律主義に抵触しないことが更に必要な要件となると解する。

## 第4章 租税条約の自動執行力についての事例検討

### 第1節 租税条約による所得源泉の置換え規定

本節では、本稿の「序章」の「1 問題の所在」で提起した「①-(a)」の「国内法では国外源泉所得として課税にならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合」について、前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

#### 1 国内法の所得源泉の置換え規定

第3章第1節3で述べたとおり、非居住者及び外国法人は国内源泉所得についてのみ納税義務を有しており、国内源泉所得については所得税法第161条及び法人税法第138条に限定列挙されている。これ以外の所得は国外源泉所得となり、国外源泉所得については、非居住者及び外国法人は納税義務を有しない。

ところが、所得税法第162条及び法人税法第139条では、租税条約に異なる定めがある場合は、その条約により国内源泉所得とされたものを国内源泉所得とする旨規定している。

条約の規定をどのように国内法に取り込むことになるのかについては、具体的な規定内容を精査する必要があることから、以下、検討する。

所得税法第162条は、「日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける者については、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、その条約に定めるところによる。この場合において、その条約が同条第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、この法律中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<sup>84</sup>。」と規定している。法人税法第139条も概ね同様の規定振り<sup>85</sup>となっているが、

---

<sup>84</sup> この規定は、昭和37年に所得税法の第1条第9項として追加された次の規定が原型となっているとされる。「日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約におい

以下、所得税法第 162 条の規定を例に検討する。

まず、本条が適用となるのは、「その条約の適用を受ける者」であることから、ある租税条約の条項が国内源泉所得について所得税法第 161 条と異なる定めを置いていても、その条項が我が国の居住者や内国法人には適用とならない場合には、その居住者や内国法人の所得については影響を及ぼさないと考えられる。

次に、「その条約が同条第 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られているときは、この法律中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」のであるから、本条が適用される場合には、所得税法第 161 条の 2 号から 12 号まで規定するそれぞれの所得が、それぞれの号に対応する所得としての国内源泉所得とみなされることとなるのであり、特定の号に規定されている所得が他の号の所得に置き替わるといふようなことまで規定しているものではないと解される。

## 2 租税条約の使用料条項による所得源泉の置換え

### (1) 国内法の使用地主義

非居住者又は外国法人については、第 3 章第 1 節 3 で述べたように、国内源泉所得に対してのみ課税するのを原則としている。そして、一定の所得が国内源泉所得となるかについて、例えば、使用料については、国内法は「国内において業務を行う者から受ける次に受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの」（所得税法 161 七、法人税法 138 七、下線は筆者）と規定しており、これは所得源泉の判定について使用地主義を定めたものとされている。ここでいう使用料とは、①「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若しくはこれらに準ずるもの使用料又はその譲渡による対価」（所得税法 161 七イ）、②「著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の使用料又はその譲渡による対価」（同号ロ）

---

てこの法律の施行地に源泉がある所得につき第 3 項の規定と異なる定めがある場合においては、当該条約の適用を受ける非居住者及び第 6 項に規定する法人については、第 3 項及び第 6 項の規定にかかわらず、この法律の施行地に源泉がある所得は、当該異なる定めがある限りにおいて、当該条約に定めるところによる。この場合において、当該条約が第 3 項第 2 号から第 9 号までの規定に代わってこの法律の施行地に源泉がある所得を定めているときは、この法律中これらの規定に規定する事項に係る部分の適用については、当該条約によりこの法律の施行地に源泉があるものとされた所得を当該所得に対応するこれらの規定に掲げる所得とみなす。」

<sup>85</sup> 法人税法第 138 条には第 12 号がないため、同法第 139 条では、「2 号から 11 号まで」と規定しているところが、所得税法第 162 条との相違点である。

及び③「機械、装置その他一定の用具の使用料」（同号ハ）に該当するものをいうこととなる。

## (2) 具体的事例の検討

例えば、次のような事例において、我が国における課税関係はどのようになるか検討する。

日本法人であるA法人は、ドイツに家電製品の生産工場を有しており、ドイツ法人であるB法人がドイツにおいて有している特許をA法人のドイツの生産工場において使用する許諾をA法人の本店が受け、ドイツにおいて製品の生産を行うこととした。この特許権の使用許諾に係る使用料（以下「本件使用料」という。）は、A法人の本店からB法人のドイツの銀行口座へ送金され、本件使用料はA法人の本店の損金に算入されるが、ドイツの生産工場においては損金に算入されない。なお、B法人は、日本において支店等の恒久的施設は有してない。このA法人がB法人に支払う本件使用料は、我が国においてどのような課税関係になるか。

まず、国内法（所得税法 161、法人税法 138）における課税関係を検討する。

本件使用料が国内源泉所得かどうかを検討すると、上記(1)の「①」の使用料には該当するが、「国内において業務を行う者から受ける使用料又は対価で当該業務に係るもの」には該当しないことから、所得税法第 161 条第 7 号又は法人税法第 138 条第 7 号の国内源泉所得には該当しないこととなる。

次に、租税条約の規定を確認すると、日独租税条約（所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の回避のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定（昭和 42 年条約第 4 号））第 12 条では、使用料については居住地国で課税できる（同条 1 項）としながら、源泉地国でも限度税率 10%で課税できるとし（同条 2 項）、本条における使用料とは、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルムを含む。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として商業上、産業上若しくは学術上の設備（国際運輸に使用されるコンテナ及びその運送のための関連施設を除く。）の使用若しくは使用の権利の対価として、又は商業上、産業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払をいう。」（同条 3 項）と規定している。そして、その所得の源泉地の判定については、「使用料は、その支払者が一方の締約国（連邦共和国については州を含む。）又はその地方公共団体若しくは居住者であるときは、その締約

国内において生じたものとされる。」(同条5項、下線は筆者)と規定しており、これは所得源泉の判定について債務者主義を採用したものであるとされる。

そして、「ただし、使用料の支払者(一方の締約国の居住者であるかどうかを問わない。)が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、その使用料を支払うべき債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、その使用料を当該恒久的施設が負担するときは、その使用料は、当該恒久的施設が存在する締約国内で生じたものとされる。」(同条5項ただし書)と規定している。

したがって、本事例に当てはめると、本件使用料は、使用地主義を採用している国内法(所得税法161七、法人税法138七)では使用料として国内源泉所得に該当しないが、日独租税条約第12条第5項の債務者主義によれば国内源泉所得となることから、上記1で考察したように、所得税法第162条及び法人税法第139条により、国内源泉所得とみなされ、その結果、B法人は10%の限度税率により所得税を課されることとなり(租税条約等実施特例法3の2)、A法人は、本件使用料の支払の際にその所得税を源泉徴収する必要がある(所得税法212①)。

これに対して、所得税法第162条又は法人税法第139条の規定については、「国内法上の国外源泉所得を条約の定めにより国内源泉所得に転換する規定ではない。」とし、「国内源泉所得の範囲を減少する条約規定」と解する説があり、その理由として、「租税条約は、租税債務の拡大または創設には資しえないからである<sup>86</sup>。」とされる。

しかしながら、これまでに考察したように、所得税法第162条又は法人税法第139条は、「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」としているもので、条約の規定のみによって国内源泉所得としているものではなく、所得税法第162条又は法人税法第139条という国内法の規定を通じて国内源泉所得となる<sup>87</sup>ものであることから、上述の説が言うところの

---

<sup>86</sup> 木村・前掲注57、48頁、301頁。また、本庄資『四訂版国際租税法』(大蔵財務協会、2005)54頁では「源泉置換規定は、本来の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にのみ租税条約に定めるソース・ルールに置換されることを規定するものと解されることとなる。」とされており、同旨と考えられる。

<sup>87</sup> 山崎昇「租税条約のソース・ルールの国内適用—所得源泉地の置換え規定の機能—」税大ジャーナル8号(税務大学校、2007)98頁では「租税条約のソース・ルールは、所得源泉地の置換え規定を通じて国内税法として適用されるのである」と説明されている。谷口・前掲注77、37頁は、「所得税法162条等の規定は、租税条約上のソース・ルールと同じ内容のソース・ルールを国内税法上、所得税第161条等の特例として創設するところに、その意義があるとの解されるのである。」とされる。また、矢内一好『租税条約の論点』(中央経済社、1997)60頁は、所得税法第162条前段は、「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確認す

「条約による租税債務の拡大または創設」には該当しないと考える。また、所得税法第 162 条又は法人税法第 139 条の規定により国内源泉所得とみなされることに対してのプリザベーション・クローズ及び租税法律主義からの検討については、下記 3 で述べるとおりである。

### 3 所得源泉の置換えとプリザベーション・クローズ及び租税法律主義との関係

#### (1) プリザベーション・クローズとの関係

ある所得が国内法上は国内所得とならないため、非居住者又は外国法人が納税義務を負わないにもかかわらず、租税条約の適用により国内源泉所得となるために納税義務を負うこととなる場合がある。例えば、上記 2 で述べたように、使用料が、国内法では使用地主義により国内源泉所得とはならないが、租税条約の債務者主義により国内源泉所得となるような場合である。このような場合には、プリザベーション・クローズに抵触するため、有効ではないとする見解がある<sup>88</sup>。

しかしながら、条約の適用を受ける者について、租税条約の所得源泉の規定を国内法における所得源泉の規定とみなすとしているのは、国内法（所得税法 162、法人税法 139）そのものであり、国内法により国内源泉所得となるのであるから、プリザベーション・クローズの射程外であると解するのが相当であると考えられ、プリザベーション・クローズについて、①狭義説、②広義説又は選択説のいずれの立場を採る場合でも、所得源泉の置換え規定は、プリザベーション・クローズには抵触しないと考える。

#### (2) 租税条約と租税法律主義との関係

憲法に規定する租税法律主義の観点から、租税条約の規定により、国内法にない新たな納税義務を課すことはできないと解される。そこで、所得源泉に関して、国内法による規定と租税条約による規定が異なり、国内法では国内源泉所得とされないのに、租税条約上は国内源泉所得とされることが、租税法律主義に抵触しないのかという問題が生じる。

条約の規定のみにより国内法の規定よりも重い課税となる場合には、租税法律主義に抵触することから、そのような場合には、第 3 章第 2 節の 5 及び 6 で述べたように、その条約の規定の自動執行力は否定されると考える。

---

るための規定ともいえるのである。」とされている。

<sup>88</sup> 木村・前掲注 57、47 頁。また、本庄・前掲注 86 も同旨と考えられる。

しかしながら、租税条約において国内法と異なる所得源泉の規定が設けられている場合には、上述のとおり、国内法（所得税法 162、法人税法 139）自体がそれを受け入れて国内源泉所得とみなすとしているのであるから、それはまさに国内法の規定に基づく課税であり、租税法律主義には抵触しないと考える。また、このような国内法による規定（所得税法 162、法人税法 139）がない状態で、租税条約により国内法にない新たな納税義務が課されることとなる（国内法よりも重い課税となる）場合には、ブリザベーション・クローズとの関係を論ずるのではなく、租税法律主義との関係を論ずべきであると考える。そして、国内法に受入れ規定がなく、条約による規定のみにより国内法よりも重い課税となる場合には、租税法律主義に抵触することとなり、その条約の規定は自動執行力がないと考える。

#### 4 関連する裁判例等

租税条約の適用に関連して、使用料が国内源泉所得に該当するかどうか争われた裁判例等として、①東京地裁昭和 60 年 5 月 13 日判決・判例タイムズ 577 号 79 頁<sup>89</sup>及び最高裁平成 16 年 6 月 24 日第一小法廷判決・務月報 51 卷 6 号 1654 頁<sup>90</sup>があるが、いずれも、旧日米租税条約が、使用料の所得源泉について使用地主義を採用していた当時のものであり、本稿が論じている租税条約が債務者主義を採用していることによる所得源泉の置換えには言及されていない。

### 第 2 節 租税条約による外国税額控除の制限

本節では、本稿の「序章」の「1 問題の所在」で提起した「①-(b)」の租税条約により外国税額控除に一定の制限規定が設けられている場合について、外国税額控除の制度の趣旨及び概要を確認した後、概要前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

<sup>89</sup> 評釈として、小松芳明「外国法人に対する使用料と源泉地」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 3 版〕（有斐閣、1992）96 頁等。

<sup>90</sup> 評釈として、宮崎裕子「外国法人に対する使用料と源泉地—シルバー精工事件—」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕（有斐閣、2011）132 頁等。第一審：東京地裁平成 4 年 10 月 27 日判決・行政事件裁判例集 43 卷 10 号 1336 頁、控訴審：東京高裁平成 10 年 12 月 15 日判決・訟務月報 45 卷 8 号 1553 頁。

## 1 外国税額控除の概要

居住者<sup>91</sup>は、原則として、国内源泉所得及び国外源泉所得の両方について、課税対象となる（所得税法 5①、7①一、二）。課税対象となった国外源泉所得は、その所得の源泉地国において、その国の非居住者の国内源泉所得として課税を受ける場合がある。そこで、居住者が、居住地国での課税と源泉地国での課税という二重課税について、我が国においては、以下の方法により外国税額控除により調整を行う。

居住者が各年において外国所得税を納付することとなる場合には、その年分の控除限度額（その年分の所得税の額のうち国外源泉所得に対応する金額）を限度として、その外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除することができる（所得税法 95①）。

また、居住者が各年において納付することとなる外国所得税の額がその年の控除限度額及び地方税控除限度額の合計額を超える場合において、前3年内の各年の繰越控除限度額があるときは、繰越控除限度額を限度として、その超える部分の金額をその年分の所得税の額から控除することができる（所得税法 95②）。

更に、居住者が各年において納付することとなる外国所得税の額がその年の控除限度額に満たない場合において、前3年内の各年の繰越外国所得税額があるときは、その満たない部分の金額を限度として、繰越外国所得税額をその年分の所得税の額から控除することができる（所得税法 95③）。

## 2 新日米租税条約による外国税額控除<sup>92</sup>の制限

外国人が我が国に入学し、国内に住所を有するか、又は1年以上の居所を有する場合には、我が国の居住者として、通常は国内源泉所得及び国外源泉所得の両方について課税対象となるが、本国においては、非居住者としてその国の国内源泉所得についてのみ課税を受けるのが一般的である。

ところが、米国市民は、常に全世界所得が課税対象となる（米国内国歳入法 61）。これは、米国市民が米国内に居住しているか、米国外に居住しているかは問わず、米国市民

---

<sup>91</sup> 前掲注 44。

<sup>92</sup> 外国税額控除を巡って、本稿とは別の視点（条約による国内法とは別な対象税目の列挙、条約による国別限度額方式の採用、条約による外国税額控除における国外源泉所得の源泉規定、条約のみなし外国税額控除等）について国内法との関係を論じたものとして、井上ほか・前掲注 7、395 頁以下）。

権を有していることによって全世界所得を課税する制度であり、「市民課税<sup>93</sup>」といわれている。そして、我が国の居住者に該当する米国市民が、我が国と米国の双方ですべての所得が課税対象となる場合に、我が国において外国税額控除を受けるに際し、米国において市民課税を受けた米国の所得税すべてを外国所得税として対象にしてよいかという問題が生じる。そこで、平成16年に改正された新日米租税条約<sup>94</sup>第22条第3項は、米国による市民課税が、我が国における外国税額控除との関係で我が国の課税に影響を及ぼさないようにするために一定の制限を設けることとし、具体的には次のように規定している。

「3 1及び2の規定の適用上、第1条4の規定に従い、合衆国が日本国の居住者である合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者に対して租税を課する場合には、次に定めるところによる。

- (a) 日本国は、1の規定に従って行われる控除の額の計算上、合衆国が合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者でない日本国の居住者が取得した所得に対しこの条約の規定に従って課することができる租税の額のみを考慮に入れるものとする。
- (b) (a)に規定する所得に対する合衆国の租税の計算上、合衆国は、(a)の規定に従って控除を行った後の日本国の租税を合衆国の租税から控除することを認める。そのようにして認められた控除は、(a)の規定に従って日本国の租税から控除される合衆国の租税の額を減額させないものとする。
- (c) (a)に規定する所得は、(b)の規定に従って合衆国が控除を認める場合においてのみ、当該控除を認めるために必要な範囲に限り、日本国内において生じたものとみなす。」

ここで、上記の第22条第3項(a)において、米国市民だけでなく、「合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者」(以下「米国市民等」という。)と

---

<sup>93</sup> 新日米租税条約では、第1条第4項(a)のセービング・クローズにより、一定の場合を除き、米国の市民課税が租税条約により影響を受けないことを規定している。このセービング・クローズについては、第3章第1節2。

<sup>94</sup> 同条約は、平成16年3月30日に批准書が交換され、同日から発効しており(新日米租税条約30条1項)、源泉徴収に係る租税については平成16年7月1日以後に支払を受けるべきもの、これ以外の税については平成17年1月1日以後に開始する各課税年度につき適用される(同条2項)。ただし、旧条約による税の減免の特典の内容が新条約によるそれより有利な者については、選択により、新条約の適用開始されるべき日から12か月の間、旧条約の規定全体が全体として引き続き適用される(同条4項)。住澤整ほか・前掲注43、373～374頁。

されているのは、市民権を放棄した米国市民及び在住許可を終了させた長期居住者（居住許可が終了する直前の15年間において少なくとも8年間米国の永住権を保持している者）は、国籍離脱・永住権放棄に係る税（expatriation tax）の対象となる<sup>95</sup>（米国内国歳入法 877、877A）ことによるためと考えられる。新日米租税条約第22条第3項の米国財務省のテクニカル・エクスプラネーション<sup>96</sup>では、「第3項は、米国市民、元米国市民又は元米国長期居住者である日本の居住者に対して、米国が第1条第4項に従って課税する場合について、双方の締約国における外国税額控除についての特別なルールを規定している<sup>97</sup>」旨、説明されている。

### 3 新日米租税条約による外国税額控除の制限規定の自動執行力

上述のように、米国においては、市民課税あるいは国籍離脱・永住権放棄に係る課税を行うために、外国税額控除を行う際に、上記のような調整を行うこと自体は、合理的な方法であると考えられ、このような規定は、2006年の米国モデル租税条約にも見られるところである。

この新日米租税条約第22条第3項による外国税額控除の制限については、その規定振りから、強制的な適用関係を示している<sup>98</sup>ものと考えられ、条約の自動執行力の要件の一つである主観的基準（要件）を満たしていると解される。また、その規定の内容も十分に明確であり、客観的基準（要件）としての「明確性及び完全性」も具備していると考えられる。そして、その規定する内容が「明確性及び完全性」を具備していれば、その規定の自動執行力があると解する説によれば、この規定は、自動執行力を有することになる。

---

<sup>95</sup> 新日米租税条約第1条第4（b）は、国籍離脱・永住権放棄に係る税について、国籍離脱又は永住権放棄後、10年間にわたり、米国の国内法に従って米国で課税できるとしている。

<sup>96</sup> DEPARTMENT OF THE TREASURY TECHNICAL EXPLANATION OF CONVENTION BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATE OF AMERICA AND THE GOVERNMENT OF JAPAN FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL GAINS, SIGNED AT WASHINGTON ON NOVEMBER 6, 2003（ワシントンにおいて2003年11月6日に署名された「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」の財務省テクニカル・エクスプラネーション）  
<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/tejapan04.pdf>、平成23年12月23日参照。

<sup>97</sup> 原文は、「Paragraph 3 provides special rules for the allowance of a foreign tax credit in both Contracting States in cases where the United States taxes in accordance with paragraph 4 of Article 1, a resident of Japan who is a U. S. citizen, a former U. S. citizen, or a former long-term resident of the United States.」

<sup>98</sup> 第3項の(a)、(b)及び(c)のすべてにおいて「shall clause」により表現されている上、規定の内容からも強制的な適用関係を示していると解される。

ところが、第3項(a)は、米国市民等が我が国で外国税額控除を受けるに当たって我が国で考慮される外国所得税は、米国で課税されたすべての所得税ではなく、これらの者が市民等でないとした場合に我が国の居住者に対して本条約に基づいて課することができる所得税を限度とするとしており、従来、外国税額控除の対象としてきた外国所得税の範囲を制限することとなっている。そこで、この条約の規定のみにより、外国所得税の範囲を制限し、重い税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、「明確性及び完全性」を具備しているとしても、自動執行力は認められないと解するのが妥当であると考える。

実際には、新日米租税条約に対応するために、国内法令の改正が行われ、これらの抵触は回避されている。すなわち、この租税条約の規定を踏まえて、外国税額控除の対象となる外国所得税には、租税条約の規定において外国税額控除の適用に当たって考慮しないものとされた税を含まないこととする規定が設けられた<sup>99</sup>（旧所得税法令 221⑥二、現所得税法令 222 の 2④二）。このような国内法による受入れ規定を設けるといふ法整備がなされない場合には、第22条第3項(a)が意図する外国税額控除の制限は自動執行力がなく、実現できないと解される。

### 第3節 日米地位協定により非居住者となる場合の課税

本節では、「序章」の「1 問題の所在」で提起した「①-(c)」の「通常は、居住者となる特定の納税者が、条約により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合」について、前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

#### 1 日米地位協定等による住所等の取扱い

現在の日米地位協定は、当初は、「日本国とアメリカ合衆国との間の安全保障条約三条に基づく行政協定」（以下「日米行政協定」という。）として、昭和27年4月28日に発効したものである<sup>100</sup>。日米は1951年9月8日に日本国とアメリカ合衆国との間の日米安

<sup>99</sup> 住澤整ほか『平成17年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2005）297頁。

<sup>100</sup> 昭和27年4月28日付官報（号外）第50号。官報情報検索サービス。

全保障条約（昭和 27 年条約第 6 号）（以下「旧日米安保条約」という。）に署名し、「同条約第 3 条は、合衆国の軍隊の日本国内及びその附近における配備を規律する条件は両国政府の行政協定で決定すると述べているので、また、日本国及びアメリカ合衆国は、安全保障条約に基く各自の義務を具体化し、かつ両国民間の相互の利益及び経緯の緊密なきずなを強化する実際的な行政取極を締結することを希望するので<sup>101</sup>」、この日米行政協定を締結したとされる。

その後、日米が 1960 年 1 月 19 日に新日米安保条約<sup>102</sup>に署名して、同条約の第 6 条の規定に従い<sup>103</sup>、日米地位協定を締結して現在に至っているものであり、日米行政協定を承継しているものである。

日米地位協定第 13 条第 2 項では、合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族（以下「軍人、軍属及びそれらの家族」という。）の合衆国の軍隊等への勤務から生じる所得等への課税及びそれらの者の日本における住所等の取扱いについて、以下のように規定している（日米行政協定第 13 条第 2 項の規定から、若干の字句の改正があったのみで、その規定する内容は同様である<sup>104</sup>）。

「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族は、これらの者が合衆国軍隊に勤務し、又は合衆国軍隊若しくは第 15 条<sup>105</sup>に定める諸機関に雇用された結果受ける所得について、日本国政府又は日本国にあるその他の課税権者に日本の租税を納付する義務を負わない。この条の規定は、これらの者に対し、日本国の源泉から生じる所得についての日本の租税の納付を免除するものではなく、また、合衆国の所得税のために日本国に居所を有することを申し立てる合衆国市民に対し、所得についての日本の租税を免除するものではない。これらの者が合衆国軍隊の構成員若しくは軍属又はそれらの家族であるという理由のみによって日本国にある期間は、日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない<sup>106</sup>。」（下線は筆者）

---

<sup>101</sup> 同協定前文。

<sup>102</sup> 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（昭和 35 年条約第 6 号）。

<sup>103</sup> 日米地位協定前文。

<sup>104</sup> 規定中の下線部分については、日米行政協定での「前記期の者が」が日米地位協定では「これらの者が」に、また、日米行政協定での「日本の租税の適用上」が日米地位協定では「日本の租税の賦課上」に変更されているのみである。

<sup>105</sup> 第 15 条は、合衆国の軍当局が公認し、かつ、規制する海軍販売所、ピーエックス、食堂、社交クラブ、劇場、新聞その他の歳出外資金による諸機関についての日本における課税関係について規定している。

<sup>106</sup> 英文は、「Members of the United States armed forces, the civilian component, and their dependents shall not be liable to pay any Japanese taxes to the Government of Japan or

すなわち、軍人、軍属及びそれらの家族は、合衆国軍隊その他合衆国軍当局が公認する一定の機関等に勤務することから生じる所得については、日本国の租税を免除する一方で、それ以外の日本の国内源泉所得については、日本の租税を免除するものではないとしている。

注目されるのは、その次の規定であり、「日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」とするものである。これが所得税法上も適用されるとすれば、軍人、軍属及びそれらの家族は、日本の「非居住者」として課税を受けることになる。

なぜ、「日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」としたのか。これは、その前の「この条の規定は、これらの者に対し、日本国の源泉から生じる所得についての日本の租税の納付を免除するものではなく、また、合衆国の所得税のために日本国に居所を有することを申し立てる合衆国市民に対し、所得についての日本の租税を免除するものではない」との規定に関係があると考えられる。すなわち、これらの者が合衆国軍隊への勤務又は一定の諸機関に雇用された結果受ける所得については、免税となるが、その他の日本源泉所得に対する課税は免除とはならず、また、我が国の居住者となる場合には、米国の所得、つまり、国外源泉所得についても課税となる可能性がある<sup>107</sup>ことから、日本に居所又は住所を有する期間とは認めないとし、居住者とはならないよう規定したものと考えられる。

---

any other taxing agency in Japan on income received as a result of their service with or employment by the United States armed forces, or by the organizations provided for the Article XV. The provisions of this Article do not exempt such persons from payment of Japanese taxes on income derived from Japanese sources, nor do they exempt United States citizens who for United States income tax purposes claim Japanese residence from payment of Japanese taxes on income. Periods during which such persons are in Japan solely by reason of being members of the United States armed forces, the civilian component, or their dependents shall not be considered as periods of residence or domicile in Japan for the purpose of Japanese taxation.」(外務省HP、<http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/usa/sfa/pdfs/fulltext.pdf>、平成23年12月23日参照)。

<sup>107</sup> 日米行政協定締結時の昭和27年当時、外国人に対するいくつかの優遇税制があり、その中の一つは、日本に1年以上居所を有するが住所を有しない者の給与所得・退職所得について、日本国内で支払われる金額及日本国内に送金された金額だけを対象として課税されていた(昭和25年から30年まで)とされる。増井良啓「非永住者課税の存在意義」ジュリスト1128号(1988)109頁。その後、昭和32年3月には、現在の非永住者に対する課税(国外源泉所得のうち国内で支払われ、又は国内に送金されたとみなされるものが課税対象となる。なお、後掲注117では現在の非永住者課税制度についての説明あり。)の基礎となった制度が導入されたことが紹介されている(同110頁以下)。いずれにしても、居住者に該当する場合には、国外源泉所得に対しても課税となる場合が生ずることとなる。

なお、昭和27年当時の我が国の所得税の税率は、課税所得金額が8万円以下は20%で、それを超えると8万円超の金額25%、12万円超の金額30%、20万円超の金額35%、30万円超の金額40%、50万円超の金額45%、100万円超の金額50%、120万円超の金額55%となっており、居住者となれば所得税に加えて住民税も課税されることから、国内源泉所得のみに対する課税を比較しても、一般的には、非居住者としての課税の方が相当軽減（有利）であったと言える。

## 2 協定実施のための臨時特例法による住所等の取扱い

上記1の日米行政協定及び日米地位協定の実施のため、それぞれ臨時特例法が制定されていることから、その制定の経緯を確認し、制定の意義等を検討する。

まず、上記1の日米行政協定の昭和27年4月28日の発効に際して、「日本国とアメリカ合衆国との間の安全保障条約第三条に基づく行政協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律（昭和27年法律第111号）」（以下「日米行政協定臨時特例法」という。）として成立しており、昭和27年4月28日から施行されている<sup>108</sup>。

同法は、旧日米安保条約第三条に基づく行政協定を実施するため、所得税法、法人税法、相続税法、富裕税法、通行税法、印紙税法、物品税法及び揮発油税法の特例を設けることが目的であるとされる（同法1条）。

その後、日米行政協定を承継する日米地位協定の締結に伴い、日米行政協定臨時特例法はその題名が改正されることとなり、日米地位協定の実施のための所得税法等の特例を設けるため<sup>109</sup>、「日米地位協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律」（以下「日米地位協定臨時特例法」という。）として制定され、現在に至っている。

ところで、本節で問題提起をし、検討をしようとしている協定の規定内容である「これらの者が合衆国軍隊の構成員若しくは軍属又はそれらの家族であるという理由のみによって日本国にある期間は、日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」との規定を含む日米行政協定第13条第2項（後の日米地位協定第13条第2項）について、日米行政協定臨時特例法（後の日米地位協定臨時特例法）では、以下のように規定し、その協定において規定している課税の特例について、国内法上も

---

<sup>108</sup> 法令及び法令検索 <http://hourei.houreinavi.jp/seitei/enkaku/S27/S27H0111.php>、平成23年12月23日参照。

<sup>109</sup> 同法第1条（目的）。

同様の内容を表現する規定が、以下のとおり設けられている。

「合衆国軍隊の構成員、軍属、これらの者の家族、個人契約者若しくはその者若しくは法人契約者の被用者又は軍人用販売機関等に対する所得税法の適用については、これらの者は、当該合衆国軍隊の構成員、軍属、若しくはこれらの家族がこれらの者として日本国に滞在する期間、当該個人契約者がその締結した建設等契約にかかる建設、維持若しくは運営の事業のためにのみ日本国に滞在する期間、当該被用者が被用されている個人契約者若しくは法人契約者が締結した建設等契約に係る建設、維持若しくは運営の業務に従事するためにのみ日本国に滞在する期間又は軍用販売機関等が軍人用販売機関等である期間は、これらの者が同法施行地に住所及び居所を有していない期間とみなす<sup>110</sup>。」（同法3条3項、下線は筆者）

さて、日米地位協定臨時特例法の法案は、衆議院においては、昭和7年3月29日の第13回国会の大蔵委員会で<sup>111</sup>、参議院においては同年4月2日の大蔵委員会で<sup>112</sup>、政府委員からそれぞれ、その法案についての目的と内容の説明が行われている。

その中で、参議院の大蔵委員会での同法案の提案理由については、日米行政協定の締結に伴い、「同協定に従って、米国の駐留軍の構成員、軍属又はこれらの家族等につきまして、所得税等の課税に関する特例を設ける必要が生じたので、ここに関係法律案を提出いたしました次第であります。」と説明されている。

続いて、この法案の内容について説明され、一定の場合に、所得税法、法人税法。相続税法、富裕税法、通行税法、印紙税法、物品税法及び揮発油税法を課税しないことなどの特例をその内容としている旨の説明がなされている<sup>113</sup>。

その後、法案内容についての聴取が行われ、その説明の中で、日米行政協定の規定の内容についての概要説明が行われているが、そのうち、軍人、軍属及びそれらの家族等の日本での滞在期間を住所及び居所を有していない期間とみなすことについては、「第3

---

<sup>110</sup> 法令及び法令検索 <http://hourei.houreinavi.jp/seitei/hou/S27/S27H0111.php>、平成23年12月23日参照。

<sup>111</sup> 衆議院会議事録情報第013回国会大蔵委委員会第42号、<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/013/0284/01303290284042c.html>、平成23年12月23日参照。

<sup>112</sup> 参議院会議事録情報第013回国会大蔵委委員会第35号、<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/013/0284/01304020284035c.html>、平成23年12月23日参照。

<sup>113</sup> これらの提案理由等については、西村直己政府委員（大蔵政務次官（当時））からなされている。

条の第3項は、そういった合衆国の軍人、軍属及びこれらの家族、個人契約者、それからそれらの使用人といったようなものは一時的に日本滞在しますので、その身分において日本に滞在しておる期間は日本に住所及び居所を有していない期間と見るということにいたしておるのであります。従いましてその者が軍人でなくなって日本に居住することになりました場合におきましても所得税法上の日本に居所を有している期間の起算点が軍人ではなくなったときから起算するというようにしておるのでございます。<sup>114</sup>」と説明されている。

例えば、上述のように、租税条約等実施特例法では、その趣旨について、第1条で、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ものである旨述べられている。しかしながら、日米地位協定臨時特例法及び日米地位協定臨時特例法については、いずれもその目的については、上述のとおり、行政協定を実施するため、所得税法等の特例を設ける（日米行政協定臨時特例法1条）、又はその実施のための所得税法等の特例を設けるため（日米地位協定臨時特例法1条）と規定され、また、法案提出理由では、「同協定に従って、米国の駐留軍の構成員、軍属又はこれらの家族等につきまして、所得税等の課税に関する特例を設ける必要が生じたので」と説明されているように、「課税の特例を設けるため」となっていることが特徴的であると言える。

そして、日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法の規定を見ると、それぞれ、日米行政協定又は日米地位協定の特例の内容を国内法として規定していることが確認できる。我が国は、条約をそのままの形で国内法として受容し執行するという一般受容方式を採用しており<sup>115</sup>、日米行政協定及び日米地位協定で規定している所得税等の課税の特例については、そのまま国内的効力を有することとなるのであるから、日米行政協定及び日米地位協定で規定している内容が、すべて自動執行力を有するのであれば、これらの協定の特例内容を再度、規定する必要はないこととなる。しかしながら、条約の個々の規定が自動執行力を有するかどうかは、個別に判断することとなることから、これらの条約の規定内容の中で自動執行力がないとされるものもあることを考慮し、条約の規定の内容を日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法においても規定することにより、国内適用を確実なものとしているということが考えられる。

---

<sup>114</sup> 泉美之松政府委員（大蔵省主税局税制課長（当時））からなされている。

<sup>115</sup> 第2章第2節1(1)。

### 3 非居住者とみなされることによる課税関係の検討

通常は、国内に住所があれば、居住者としての課税を受けるのに、非居住者として課税を受けることが、居住者としての課税よりも重い課税となることはないか、そして、そのような場合に、問題を生じないかという疑問が提起されることから、これについて考察する。

まず、居住者の場合の課税関係について検討する。

例えば、米国の軍人が日本での勤務のために来日し、その軍人の家族がその軍人とともに来日して日本に滞在している間に、その家族が英会話学校の教師として、年間 300 万円の給与収入を得る場合である。個人が、日本に住所を有するか、又は 1 年以上の居所を有する場合には、所得税法上の居住者に該当し、その者が給与収入を有する場合には、給与収入から給与所得控除を差し引いて所得金額を計算し（所得税法 28）、その所得金額から基礎控除等の所得控除を控除した課税所得金額に対して、5%から 40%の超過累進税率で所得税が課税される（所得税法 22、89）。

具体的な例で確認すると、給与収入が 300 万円の場合には、給与所得の金額は 192 万円となり（所得税法別表第 5）、所得控除が基礎控除（38 万円）のみであれば、課税所得金額は 154 万円（192 万円－38 万円）、所得税額は 7 万 7 千円（154 万円の 5%）となる（所得税法 89①）。

ところが、その給与収入を有する者が、国内に恒久的施設を有しない非居住者<sup>116</sup>として課税される場合には、給与所得控除や基礎控除等の控除は行わずに、グロスの収入金額に対して、一律に 20%の税率で所得税が課税されることになる（所得税法 164、169、170）。本事例のように、個人が英会話学校の教師として給与収入のみを得る場合には、その個人は、自らの事務所や事業所は有していないこととなるので、国内に恒久的施設を有しない非居住者に該当し、給与収入金額 300 万円に対して 20%の税率で分離課税となることから、所得税額は 60 万円（300 万円×20%）となる（所得税法 170）。このように、非居住者とみなされることによる課税が居住者としての課税よりも重課となる場合がある。

なお、この比較は、所得税についてのみであるが、その年の翌年 1 月 1 日現在に国内に住所等を有する居住者は、翌年度に住民税が課税される一方で、非居住者の場合に住

---

<sup>116</sup> 国内に納税者自身が事務所、事業所、建設作業所、一定の代理人等を有しない非居住者をいい（所得税法 164①四）、企業に雇用されている給与所得は、恒久的施設を有しない者となる。

民税は課税されないが、上述のように、国内に恒久的施設を有しない非居住者として課税される場合には、給与所得控除や基礎控除等の控除は行わずに、グロスの収入金額に対して、一律に20%の税率で所得税が課税されることになることから、住民税を考慮しても非居住者としての課税の方が重課となる場合が生ずることとなる。

逆に、非居住者としての所得税の課税の方が居住者としての課税よりも軽課となる事例を確認する。例えば、上述のような状況で、米国の軍の家族が英会話学校の教師として、年間2,000万円の給与収入を得る場合である。この場合の給与所得の金額は1,730万円（所得税法別表第5）、所得控除が基礎控除（38万円）のみであれば、課税所得金額は1,692万円（1,730万円－38万円）、所得税額は4,047,600円（1,692万円×33%－1,536,000円）となる。

非居住者の場合の所得税額は、400万円（給与収入金額2,000万円の20%）であるから、このような場合には、非居住者とみなされることによる課税が居住者としての課税よりも軽課となる。

上記の検討は、国内源泉所得のみ有している場合の例であり、その者の本国において生じる所得、すなわち、我が国から見た場合の国外源泉所得を有している場合には、一般的には居住者に該当する場合には我が国の課税対象となり得る<sup>117</sup>が、非居住者に該当する場合には課税対象外となることから、国外源泉所得に対する課税の点では、通常は非居住者の方が我が国における課税は軽課（有利）となる。

#### 4 日米地位協定による住所等の取扱いに関する規定の自動執行力

上記の具体例における考察のように、非居住者としての課税の方が居住者としての課税よりも重課となる場合があるのであり、国内法としての日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法が制定されずに、日米行政協定の規定又は日米地位協定の規定のみにより、非居住者とみなされ、その結果として、非居住者の課税が重課となる場合には、「これらの者が合衆国軍隊の構成員若しくは軍属又はそれらの家族であるという理

---

<sup>117</sup> 「なり得る」としているのは、居住者でも非永住者（居住者のうち日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人（所得税法2①四））と永住者（非永住者以外の居住者をいい、居住者のうち日本の国籍を有する者及び日本の国籍を有しない者で、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超える者）では、国外源泉所得の課税方法が異なっており、非永住者は国外源泉所得のうち国内で支払われ、又は国内に送金されたとみなされるものが課税対象となり、永住者の場合にはすべての国外源泉所得が課税対象となる（所得税法5①、7①一、二）からである。

由のみによって日本国にある期間は、日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」とする日米地位協定の規定に自動執行力を認めることができるかどうか問題となる。

この規定は、強制的な適用関係を示すものであると解されることから、条約の自動執行力の要件の一つである主観的基準（要件）を満たしていると考えられる。また、その規定の内容も十分に明確かつ完全であり、もう一つの基準である客観的基準（要件）としての「明確性及び完全性」も具備していると考えられる。そして、その規定する内容が「明確性及び完全性」を具備していれば、その規定の自動執行力があると解する説によれば、この規定は、自動執行力を有することになる。

ところが、条約の規定のみにより、国内法よりも重い課税を受けることは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触し認められないことから、この場合には、「日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない。」との日米地位協定の規定は、国内法よりも重い課税になる限りにおいては自動執行力がなく、軽課となる場合には、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することはないから、その自動執行力が認められると考える。

このような場面では、条約の規定の自動執行力を判断する上で、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触しないかどうかの判断は非常に重要な要素となる。

実際には、上記2のように、日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法の制定により、軍人、軍属及びそれらの家族が、課税上は非居住者としての課税を受けることになるのは、国内法によることになり、租税法律主義（課税要件法定主義）との抵触は回避されている。

## 5 関連する裁判例等

関連する裁判例等として、①東京高裁昭和59年9月25日判決・訟務月報31巻4号901頁<sup>118</sup>及び②国税不服審判所平成20年6月30日裁決・裁決番号：平190008<sup>119</sup>があり、これらは、日米地位協定上の対象者の居住形態が争われたものであるが、居住者と判定されたものであり、本稿で論じる非居住者とみなされる場合の課税関係等には言及されて

<sup>118</sup> 第一審：東京地裁昭和56年3月23日判決・訟務月報27巻6号1190頁

<sup>119</sup> 国税不服審判所HP、  
<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/pub/printSaiketsuyoushi>、平成23年12月23日参照。

いない。

#### 第4節 特殊関連企業条項

本節では、「序章」の「1 問題の所在」で提起した「②-(a)」の「国内法において移転価格税制に係る規定が設けられていない場合に、租税条約における特殊関連企業条項がどのように機能するか」について、租税条約における特殊関連企業条項、国内法の移転価格税制の概要及び我が国における移転価格税制導入の経緯を確認した後、前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

##### 1 特殊関連企業条項

OECDモデル条約では、その第9条において特殊関連企業条項を置いている。そして、同条第1項では、特殊関連企業間の取引につき、独立企業間価格による価格設定が行われていない場合には、締約国は独立企業間価格により課税できると旨規定し、第2項では、一方の締約国において独立企業間価格に引き直した課税が行われたことにより、双方の締約国により同一の利益が二重に課税されることとなる場合に、これを排除するための対応的調整を義務付けている。

OECDモデル条約第9条では、具体的には、以下のように規定されている。

「1. 次の前(a)又(b)に該当する場合であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。

- (a) 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
- (b) 同一の者が一方の締約国の企業及び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

## 2 移転価格税制

本節では、移転価格税制の内容そのものについて論ずるものではないことから、ここでは、制度の概要等と平成 23 年度改正について触れる<sup>120</sup><sup>121</sup>。

### (1) 制度の概要

法人と国外関連者との間の取引（以下「国外関連取引」という。）を独立企業間価格に比して低価又は高価で行ったことにより、その法人の所得が減少する場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人税の課税所得を計算することとされている（租特法 66 の 4 ①）。ここで、「国外関連者」とは、その法人との間に 50% 以上の株式の保有関係等の特殊の関係のある外国法人をいう（租特法 66 の 4 ①、租特法令 39 の 12①）。

### (2) 独立企業間価格の算定方法

棚卸資産の販売又は購入に係る独立企業間価格は、次に掲げる方法のいずれかによって算定する。

- ① 独立価格比準法<sup>122</sup>（租特法 66 の 4 ②一イ）
- ② 再販売価格基準法<sup>123</sup>（租特法 66 の 4 ②一口）
- ③ 原価基準法<sup>124</sup>（租特法 66 の 4 ②一ハ）
- ④ 上記①から③までの方法に準ずる方法（租特法 66 の 4 ②一、二）
- ⑤ その他の方法（租特法 66 の 4 ②二）
  - イ 利益分割法<sup>125</sup>（旧租特法令 39 の 12 ⑧一、租特法令 39 の 12③一）

<sup>120</sup> 独立企業間価格の算定方法等について、平成 23 年の税制改正により改正されており、これら改正内容を含め、斎須朋之ほか『平成 23 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2011）491 頁以下を参考としてまとめた。

<sup>121</sup> 独立企業間価格の算定方法等についての平成 23 年の税制改正は、平成 22 年 7 月の OECD の移転価格ガイドラインの改定を踏まえて「国際標準との整合性を確保する観点から」行われたとされる。斎須ほか・前掲注 120、491 頁。

<sup>122</sup> 特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産をその国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって国外関連取引の対価の額（その同種の棚卸資産を国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）とする方法をいう。

<sup>123</sup> 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対してその棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

<sup>124</sup> 国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

ロ 取引単位営業利益法<sup>126</sup>（租特法令 39 の 12③二）

上記④及び⑤の方法については上記①から③までの方法（基本三法）を用いることができない場合に限り、用いることができることとされていた（旧租特法 66 の 4②一）。

しかしながら、基本三法を優先適用し、基本三法を用いることができない場合に限り、利益分割法や取引単位営業利益法といった利益法を適用するという規定（旧租特法 66 の 4②）は、平成 23 年の税制改正により、廃止された。そして、独立企業間価格を算定するため、個々の国外関連取引の内容及び国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を選定することとされた（租特法 66 の 4②）。また、利益分割法の明確化（租特法令 39 の 12③一）が行われるとともに、利益分割法に準ずる方法についても明確化（租特法令 39 の 12⑧四）が行われた。

これらの改正内容は、法人の平成 23 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度の法人税について適用される（改正法附則 57）。

### 3 我が国における移転価格税制の導入の経緯

昭和 61 年の税制改正において移転価格税制が国内法に導入された際に、その経緯について以下のように説明されている<sup>127</sup>。

「我が国は、条約の国内効力についていわゆる『一般的受容国』という立場をとっており、我が国が締結した条約は、何らの措置も要せずに国内的効力を有するのが原則で

---

<sup>125</sup> 国外関連取引に係る棚卸資産の法人又はその法人に係る国外関連者による購入、製造、販売その他の行為による所得が、その棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者がその所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じてその法人又はその国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされていた（旧租特法令 39 の 12 ⑧一）が、改正により、国外関連取引に係る棚卸資産の法人及びその法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売（以下「販売等」という。）に係る所得が、①比較利益分割法（租特法令 39 の 12⑧一イ）、②寄与度利益分割法（租特法令 39 の 12⑧一口）、③残余利益分割法（租特法令 39 の 12③一ハ）によりこれらの者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とすることとされた（租特法令 39 の 12③一）。

<sup>126</sup> 再販売価格基準法及び原価基準法が比較対象取引に係る売上総利益を基に国外関連取引に係る対価の額を算出する方法であるのに対して、比較対象取引に係る営業利益を基にして国外関連取引に係る対価の額を算出する方法をいう。

<sup>127</sup> 前掲注 4、193 頁。

すが、条約の個々の規定が直接適用されうるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものであると考えられます。また、条約の規定の中には適用関係が不明確である等のためそのままでは直接に適用することができないものがみられますが、このような場合には、その規定を機能させるためには、国内法による補完が必要となります。

さて、こうした観点に立って、租税条約の特殊関連企業条項をみますと、その規定ぶりにおいて租税法規として国内的に作用させる文言とはなっていないことから、この条項はむしろ相手国との関係で独立企業原則に則った課税が許容されうるということを確認し、かつ独立企業原則に適合しない課税は条約上の問題となることを定めたものであり、この条項を直接適用し我が国において移転価格課税を行うことはできないと考えられます。

こうしたことから、移転価格問題に対処するためには、これまでの法制では不十分であり、関連企業間取引を通ずる国際的な所得移転に実効的に対処することを直接の目的とした規定が必要であったと言えます。」

このように、租税条約における特殊関連企業条項のみでは、我が国における移転価格課税ができないと考えられ、移転価格税制が国内法に導入されたとの説明がなされているところであるが、一方では、租税条約の規定のみで執行可能であるとする見解も存在していることから、これについては、次の4において、検討する。

#### 4 特殊関連企業条項と国内法との関係

##### (1) 特殊関連企業条項の自動執行力の有無

移転価格税制が国内法に導入される前に、租税条約の特殊関連企業条項が、我が国においてどのように機能するかという法的性質については、①「国内立法としての移転価格税制がなくても、締約国は、直接にこの規定に基づいて、特殊関連企業の価格操作を是正できるという見解」と②「特殊関連企業の所得を計算しなおすためには、国内立法が必要である、という見解」の二つがあるとされる<sup>128</sup>。

①の自動執行力を肯定する説は、租税条約の移転価格に関する調整規定について、「条約はもちろんセルフ・エグゼキューティングで、それ自体その対象に対して法律

---

<sup>128</sup> 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」樋口陽一＝高橋和之編集代表『現代立憲主義の展開 下』（有斐閣、1993）445～446頁。

と同様の法的効果をもつわけですから、制度としては租税条約の締結国に関する限り、日本もその制度を持っているということになるかと思うんです<sup>129</sup>。」との植松守雄氏の発言に代表される<sup>130</sup>。また、同氏は、執行面についての整備はされていないとしながらも、「それは条約の法的効力を否定する理由になるとは思いません<sup>131</sup>。」と述べられている。

これに対して、小松芳明教授（当時）は、②の自動執行力を否定して国内立法が必要であるとする説の立場から、「この種の、いわば行為計算否認の規定というのは、対応調整による減額更正ばかりを目的としたものではなく、増額更正を行うのが主な狙いですから、その限りにおいてセルフ・エグゼキューティングということではないのであって、したがって、この条項を実施するためには、相応な国内法上の手当が必要で<sup>132</sup>。」と述べられている。

また、金子宏名誉教授も、②の説を支持され、その根拠としては、無差別条項<sup>133</sup>と租税法律主義の両方に求めることが可能としながらも、租税法律主義に反するということにより大きな妥当性を認めたいとされ<sup>134</sup>、「この規定はきわめて不明確であるから、それを補充し執行するための明確な国内立法なしに、この規定のみに基づいて特殊関連企業条項の価格操作を是正することは、憲法 84 条の定める租税法律主義（この場合は課税要件明確主義）に反し許されない、という立論の仕方である<sup>135</sup>。」とされる。

私見としては、以下の三つの理由から、自動執行力を否定して国内立法が必要であるとする上記②の説が妥当であると考える。その理由は、第一に、条約の特殊関連企業条項は、「課税することができる」としているもので、これは国内法上、課税する制度になっている場合には条約上も課税できるとするものであり、強制的な適用関係を

---

129 植松守雄＝小松芳明＝平石雄一郎＝武田昌輔「移転価格税制の問題点を探る〔上〕」国際税務 5 巻 10 号（1985）29 頁。

130 植松氏の発言について、「自己執行説に分類することには疑問が残る」とし、「特殊関連企業条項の国内効力を認めているにとどまると理解することができるように思われる」（谷口・前掲注 77、67 頁）との見方があるが、発言の内容及び前後の文脈から、本稿では自動執行力を肯定したものとしてとらえる。

131 植松ほか・前掲注 129、33～32 頁。

132 植松ほか・前掲注 129、31 頁。

133 小松芳明教授（当時）は、「条約で国内法以上に増額更正はできない。このことは、租税条約の精神からしても当然ですが、各条約に定める無差別（最恵国待遇）条項との関連をみても明らかです。」とされている。植松ほか・前掲注 129、33。

134 私見としても、無差別条項違反よりも租税法律主義との抵触をその理由として重視することに賛同する。

135 金子・前掲注 128、446～447 頁。

示すものと解することではできず、条約の自動執行力の主観的基準（要件）を欠いていると考えられること、第二に、条約の特殊関連企業条項は、適用対象とする特殊関連者の定義や独立企業間価格の算定方法等の課税方法についての規定がない<sup>136</sup>ことから、条約の自動執行力の客観的基準（要件）である明確性及び完全性を欠いていると考えられること、第三に、条約の特殊関連企業条項が課税できるとしている制度は、我が国においては、昭和 61 年の移転価格税制の導入以前には国内法にはなかった制度であるから、条約の特殊関連企業条項のみを根拠として課税することは、租税法律主義（課税要件法定主義又は課税要件明確主義）に抵触すると考えられることである。

## (2) 既存の国内法での執行の可能性

我が国への移転価格税制の導入以前に、関連者間取引における恣意的な所得移転を規制する法人税制として、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の計算についての通則的な規定）、同法第 37 条（寄附金の損金不算入）、同法第 132 条（同族会社の行為又は計算の否認）、租税特別措置法第 66-6 から 9（タックス・ヘイブン税制）等があったとされる<sup>137</sup>。

しかしながら、これらの規定は、移転価格（価格操作）への対応としては、以下のとおり、限界があるとする見解がある。

まず、法人税法第 22 条については、「課税所得計算の一般原則を定めた規定であり、国際取引における価格操作に対しては、解釈上その評価は時価によることになっていたとしても収益及び費用の具体的な測定基準が示されていないために十分実効的に対処できないという問題があった<sup>138</sup>。」とされる。

また、同法 37 条は、一定の限度内で損金算入が認められることから、その範囲においては所得移転に対処できない、同法 132 条は、同族会社の以外の会社には適用できない、タックス・ヘイブン税制については、対象となる法人の対象となる取引に限定

<sup>136</sup> より具体的には、特殊関連企業条項において、「一方の締約の企業が他方の締約の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合」とは、具体的にどのような場合をいうのか明確でないこと及び「独立の企業間に設けられている条件と異なる条件が設けられ、又は課されているとき」とは、どのような場合をいうのかの規定に欠けていること。

<sup>137</sup> 羽床正秀＝古賀陽子『平成 21 年版移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』（大蔵財務協会、2009）5 頁、大崎満『移転価格税制－日本と欧米の制度比較－』（大蔵省印刷局、1988）210～211 頁等。また、金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立企業間取引（arm's length transaction）の法理（下）－内国歳入法 482 条について－」ジュリスト 736 号（1981）102～103 頁では、米国の移転価格税制との対比において法人税法第 22 条及び同法第 132 条の適用関係を論じられている。

<sup>138</sup> 大崎・前掲注 137、210 頁。羽床ほか・前掲注 137、6 頁もおおむね同趣旨。

されるために、それぞれ限界があるとされる<sup>139</sup>。

一方、五味雄治氏は、法人税法第 22 条第 4 項<sup>140</sup>について、「これは、関連者間取引における恣意的な移転価格等による所得金額の計算を排除しているものといえる<sup>141</sup>」とされる。また、同氏は同法第 11 条の実質所得者課税の原則に言及され、「この規定は、関連会社間の恣意的な所得の移転（シフト）も否認しうる規定であり、昭和 53 年の税制改正によるいわゆるタックス・ヘイブン対策税制前の段階において、ペーパー・カンパニー等による便宜置籍船に対して正当な所得を申告するよう指導した、原則的な規定であった<sup>142</sup>」とされている<sup>143</sup>。

更に、同氏は法人税法施行令第 176 条<sup>144</sup>に言及され、「内国法人の課税についても、独立企業の原則に関する規定が設けられていたといえる<sup>145</sup>」とされている。

そして、同氏は「独立企業の原則は抽象的なものであるとはいえ、具体的な適用に当たっては慎重な検討が必要となる。そのためには、検討に必要な資料を提供するなど、納税者の協力が望まれるのであるが、この原則の適用による更正処分の濫用は慎まなければならない。特に、少額の更正処分は避ける必要がある<sup>146</sup>」とされており、以上の同氏の説明振りを総合すると、必ずしも明示的ではないが、特殊関連企業条項について、法人税法第 11 条、第 22 条第 4 項等の当時の国内法の適用を通じて執行が可能であるとの見解であると思われる。

しかしながら、移転価格（価格操作）へ対応するためには、国内法において、適用対象とする特殊関連企業の定義、独立企業間価格の算定基準及びその他の細目につい

---

<sup>139</sup> 大崎・前掲注 137、210～211 頁。羽床ほか・前掲注 137、6 頁等。

<sup>140</sup> 第 4 項：「第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」

<sup>141</sup> 五味雄治「国際間取引における『独立企業の原則』の適用をめぐる問題について」国際税務 2 卷 3 号（1982）9 頁。

<sup>142</sup> 五味・前掲注 141、9 頁。

<sup>143</sup> これに対して小松芳明教授（当時）は、これとは逆の立場を採られ、法人税法第 11 条を確認規定であると解した上で、「同条を価格操作の規制条項として用いることは許されないといふべきである」とされる。小松芳明『国際課税のあり方—国際租税法の発展をめざす—』（有斐閣 1987）54 頁。

<sup>144</sup> 「当該事業により生ずる所得のうち、当該事業に係る業務を国内業務と国外業務とに区分し、これらの業務をそれぞれ独立の事業者が行ない、かつ、これらの事業者の間において通常の取引の条件に従って取引が行われたものとした場合にその国内業務につき生ずべき所得又はその国内業務に係る収入金額・・・その他国内業務が当該事業に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を勘案して判定したその国内業務につき生ずべき所得」。

<sup>145</sup> 五味・前掲注 141、9～10 頁。

<sup>146</sup> 五味・前掲注 141、17 頁。

て規定する必要があると解するのが妥当であり、条約の特殊関連企業条項を移転価格税制の導入前に既存の国内法で執行することには無理があったと考える。

独立企業間価格の算定については、OECD移転価格ガイドライン<sup>147</sup>では詳細な指針を設けており、我が国の移転価格税制に係る規定も、これを国際標準ととらえて範としてしているところであり<sup>148</sup>、特殊関連企業条項の執行のためには、このような詳細な規定を整備する必要があると考える。

なお、我が国への移転価格税制に係る規定の導入当時、欧米主要国のほとんどが移転価格問題に対応するための税法上の規定を設けており、OECD加盟国としては、米国、英国、フランス、西ドイツ、カナダ、アイルランド、イタリア、スペイン、ベルギー、ポルトガル、デンマーク、オーストラリア、スウェーデン、ニュージーランド、フィンランドが移転価格税制を有していたとされ<sup>149</sup>、諸外国においては、国内法により、移転価格税制に係る規定を整備し、対応していたことが紹介されている。

## 5 関連する裁判例等

特殊関連企業条項の自動執行力を争点とする裁判例は見当たらないが、特殊関連企業条項と移転価格税制に係る規定に関連する事項に言及した判決として、東京高裁平成8年3月28日判決・訟務月報42巻12号3057頁<sup>150</sup>を挙げることができる。

### (1) 事件の概要

日本の自動車会社である被控訴人（第一審の被告、以下同じ。）Y1らが、子会社である在米の法人にした自動車の譲渡に関して、米国内国歳入庁（IRS）が追徴課税

<sup>147</sup> OECDは、1979年に報告書「移転価格と多国籍企業」を公表し、その後、1995年には同報告書を全面改訂して、「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」を公表している。大野雅人「OECD移転価格ガイドラインにおける独立企業間価格の算定方法」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）565頁。同ガイドラインの2010年版の日本語版として、川端康之監訳『OECD移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」〔2010年版〕』（日本租税研究協会、2011）がある。なお、同ガイドラインの2010年版は、第1章から第3章までについて、大幅に改訂されている。

<sup>148</sup> 前掲注121のとおり。

<sup>149</sup> 大崎・前掲注137、209頁、219頁。また、現在の欧州主要国の移転価格税制の概要については、大野雅人「欧州主要国の移転価格税制の概要」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）53頁以下。

<sup>150</sup> 第一審：横浜地裁平成7年3月6日判決・訟務月報42巻3076頁、上告審：最高裁平成10年1月27日第三小法廷判決・税務訴訟資料230号162頁。本事件を取り扱って論じているものとして、藤江晶嗣『移転価格税制と地方税還付トヨタ・日産の事例を中心に一』（中央経済社、1993）等。

をしたところ、被控訴人Y 1らは二重課税を回避するために、日米税務当局の相互協議の申立てを行った結果、在米法人の子会社らが一定の米国連邦所得税を納付し、日本において、被控訴人Y 1らが納付した法人税のうち、これに対応する分を還付する旨の日米合意がなされたため、被控訴人Y 1らは各税の減額更正処分により減額分の還付を受けた。これに対して、各地方税の減額更正がなされた地方公共団体の住民らが、更正処分の違法を主張して地方自治法 242 条の 2 第 1 項に基づき、被控訴人（座間市長、横須賀市長、横浜市神奈川区長、神奈川県税事務所長）に対して、更正処分の取消しを求め、被控訴人Y 1らに対しては、還付金の不当利得返還請求を求めたものである。

## (2) 判決の概要

本事件では、①租税条約に基づく政府間の相互協議と対応的調整の可否（控訴人は、対応的調整の合意をするためには、旧日米租税条約第 25 条（相互協議についての条項）の国内効力だけでは足りず、これとは別に国内立法を要するとの考え方を主張した。）や②租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例の適用年度などについて争いとなったものであるが、上記①に対しては、「（前略）国内法がなくても、対応的調整について大蔵大臣は、対応的調整について米国との間で協議することができ、かつ、合意することができるものと解する余地が多分にある。」とし、上記②に対しては、「（前略）対応的調整については、相手国の租税制度に対応できるようにするため、その適用年度に制限を設けないこととする方が、優れた立法政策と評することができ、また、そう解することになんらの妨げもないのである。」とし、課税処分は適法であるとした。

この控訴審判決の中で、本節における論点に関連する部分として注目されるのは、以下のとおりである。すなわち、本判決において、「第三 当裁判所の判断」の「二 本件国税処分のその他の違法、無効事由の主張について」の中で、「控訴人らの右の考えの根底には、右租税特別措置法の改正までは、我が国は日米租税条約 11 条<sup>151</sup>を適用する余地がなかったとの解釈が存在するものと思われるが、そうではない。すなわち、我が国は、右租税特別措置法 66 条の 5<sup>152</sup>が施行される以前においても、内国法人が国外の関連企業との取引を通じて課税所得を国外に流出されることを阻止する方法として、例えば、内国法人が在米関連者に低額で商品を譲渡する場合には、法人税法 37 条

---

<sup>151</sup> 特殊関連企業条項。

<sup>152</sup> 現行の租税特別措置法第 66 条の 4。

7項、6項、2項によって一定額以上の部分については寄付金としての損金性を否認して課税する方法や、これらが同族会社の取引の場合には同法 132 条を適用して課税する方法を有していたのであり、これらのいずれの場合も、厳格な意味での移転価格税制ではないが、対外的には日米租税条約 11 条をもって説明することとなるのである。」と判示している。

これをどのように解するかは、議論のあるところであると考えられ、上記判決は、移転価格税制に係る規定の制定以前でも、既存の国内法により租税条約の特殊関連企業条項の執行が可能であったとしているようにも解されるが、私見では、条約の特殊関連企業条項を移転価格税制の導入前に既存の国内法で執行することには無理があったと考えることについては上記のとおりである。いずれにしても、本判決は、特殊関連企業条項を直接適用するのではなく、国内法を通じて課税を行うという立場を採用していると解され、そのような意味では、特殊関連企業条項の自動執行力は否定していると考えられる<sup>153</sup>。

---

<sup>153</sup> 井上ほか・前掲注 7、452～453 頁の脚注 9 は、同様のとらえ方であると解される。

## 終 章

本稿では、租税条約の規定の自動執行力の有無についての考え方を検討してきたが、まず、国際法と国内法の関係（国際法の国内法上の地位及び国際法の国内編入方式並びに国際法の国内適用における基準）及び租税条約の国内適用についての諸原則等（適用対象者、セービング・クローズ、プリザベーション・クローズ、無差別条項、租税法律主義との関係等）を確認し、検討した。

そして、これらの検討を基に、①条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合及び②条約で課税できるとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合について、それらの条約の規定に自動執行力を認めることができるかを考察することとし、より具体的には、上記①の事例として、

①－(a) 国内法では国外源泉所得として課税にならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合、

①－(b) 外国税額控除について、租税条約で一定の制限規定が設けられている場合、

①－(c) 通常は、居住者となる特定の納税者が、条約により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合、

上記②の事例として、

②－(a) 国内法において移転価格税制に係る規定が設けられていない場合に、租税条約における特殊関連企業条項がどのように機能するか、

について、検討した。

その結果、「①－(a)」の事例については、租税条約において国内法と異なる所得源泉の規定が設けられている場合には、我が国では、国内法（所得税法 162、法人税法 139）自体がそれを受け入れて国内源泉所得とみなすとしているのであるから、それはまさに国内法の規定に基づく課税であり、プリザベーション・クローズや租税法律主義に抵触することはなく、また、このような国内法による規定（所得税法 162、法人税法 139）がない状態で、租税条約により国内法にない新たな納税義務が課されることとなる（国内法よりも重い課税となる）場合には、プリザベーション・クローズとの関係を論ずるので

はなく、租税法律主義との関係を論ずべきであるとの結論に至った<sup>154</sup>。

次に、「①-(b)」の事例については、外国税額控除の制度の趣旨及び概要を確認した後、新日米租税条約第 22 条第 3 項による外国税額控除の制限について、同規定が自動執行力を有するかどうかという視点から検討した。検討の結果、同項の外国税額控除の制限は、強制的な適用関係を示しており、かつ、「明確性及び完全性」も具備していると考えられることから、条約の自動執行力の要件としての主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）を満たしていると考えられた。そして、その規定する内容が「明確性及び完全性」を具備していれば、その規定の自動執行力があると解する説によれば、この規定は、自動執行力を有することになる。しかしながら、この条約の規定のみにより、外国所得税の範囲を制限し、重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、「明確性及び完全性」を具備していたとしても自動執行力は認められないと解するのが妥当であるとの結論に至った<sup>155</sup>。実際には、新日米租税条約に対応するために、国内法令の改正が行われ、これらの抵触は回避されているが、このような国内法による受入れ規定を設けるといふ法整備がなされない場合には、同項が意図する外国税額控除の制限は自動執行力がなく、実現できないと解される。

また、「①-(c)」の事例については、日米地地位協定を例に、同協定第 13 条第 2 項が対象者を所得税法上非居住者とみなすこととしている規定に自動執行力があるかという観点から検討を行うこととし、同協定が継承している日米行政協定の第 13 条第 2 項並びに日米行政協定及び日米地位協定の臨時特例法の規定内容とその趣旨を検討し、日本での滞在期間において「日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」とされるのはなぜかについて考察するとともに、その結果として、我が国で非居住者としての課税と居住者課税との比較を行い、非居住者の方がむしろ重課となる場合を確認した。

その結果、日米行政協定及び日米地位協定の第 13 条第 2 項により課税上非居住者とみなす規定は、強制的な適用関係を示しており、「明確性及び完全性」も具備していると考えられ、条約の自動執行力の要件としての主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）を満たしていると考えられるが、非居住者としての課税が居住者としての課税よりも重課となる場合に、それらの協定の規定のみにより重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、それらの規定に自動執行力は認

---

<sup>154</sup> 第 4 章第 1 節 3 (2)。

<sup>155</sup> 第 4 章第 2 節 3。

められないと解するのが妥当であるとの結論に至った<sup>156</sup>。実際には、日米行政協定臨時特例法及び日米地位協定臨時特例法により、国内法としても非居住者とみなす規定が設けられていることから、租税法律主義（課税要件法定主義）との抵触は回避されている。

そして、「②-(a)」の事例については、租税条約における特殊関連企業条項、国内法の移転価格税制の概要及び我が国における移転価格税制導入の経緯を確認した後、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討した。

移転価格税制が国内法に導入される前に、租税条約の特殊関連企業条項が、我が国においてどのように機能するかという法的性質については、①「国内立法としての移転価格税制がなくても、締約国は、直接にこの規定に基づいて、特殊関連企業の価格操作を是正できるという見解」と②「特殊関連企業の所得を計算しなおすためには、国内立法が必要である、という見解」の二つがあるとされる。

検討の結果、以下の三つの理由から、自動執行力を否定して国内立法が必要であるとする上記②の説が妥当であるとの結論に至った<sup>157</sup>もので、これまでの見解に自らの考え方を加えて整理を行ったものである。

その理由は、第一に条約の特殊関連企業条項は、「課税することができる」としているもので、強制的な適用関係を示すものと解することではできず、条約の自動執行力の主観的基準（要件）を欠いていると考えられること、第二に条約の特殊関連企業条項は、適用対象とする特殊関連者の定義や独立企業間価格の算定方法等の課税方法についての規定がないことから、条約の自動執行力の客観的基準（要件）である明確性及び完全性を欠いていると考えられること、第三に条約の特殊関連企業条項が課税できるとしている制度は、我が国においては昭和 61 年の移転価格税制の導入以前には国内法にはなかった制度であるから、条約の特殊関連企業条項のみを根拠として課税することは、租税法律主義（課税要件法定主義又は課税要件明確主義）に抵触すると考えられることである。

また、条約の特殊関連企業条項の既存の国内法での執行の可能性については、我が国への移転価格税制の導入以前に、関連者間取引における恣意的な所得移転を規制する法人税制として、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の計算についての通則的な規定）、同法第 37 条（寄附金の損金不算入）、同法第 132 条（同族会社の行為又は計算の否認）、租税特別措置法第 66-6 から 9（タックス・ヘイブン税制）等があったとされる。

---

<sup>156</sup> 第 4 章第 3 節 4。

<sup>157</sup> 第 4 章第 4 節 4 (1)。

しかしながら、移転価格（価格操作）へ対応するためには、国内法において、適用対象とする特殊関連企業の定義、独立企業間価格の算定基準及びその他の細目について規定する必要があると解するのが妥当であり、条約の特殊関連企業条項を移転価格税制の導入前に既存の国内法で執行することには無理があったとの結論に至った<sup>158</sup>。

以上をまとめると、租税条約の規定が自動執行力を有するかどうかを判断する場合の基準については、次のように解される。

条約についての一般原則と同様に、まず、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）を満たすことが必要である。そして、主観的基準（要件）については、租税条約の規定が、強制的な適用関係を示しているかどうかを判断する必要があり、客観的基準（要件）については、規定の内容が、明確性及び完全性を具備しているかどうかを判断する必要があると考える。

ここで、条約の文章が「shall clause」の場合には、一般的には、強制適用を示しており、「may clause」の場合には、強制適用関係を示していないと考えられる。

更に、租税条約の場合には、「租税の賦課や減免等」を取り扱っていることから、これらのみでは十分ではないと考えられる。

そして、日本国憲法第98条第2項により、条約は法律よりも優先的な地位を有し、条約の国内効力（一般的受容方式）が認められているとしても、それは憲法により認められたものであり、条約と憲法との関係では憲法が優位すると考えられることから、憲法の租税法律主義に反して、租税条約の規定により国内法にない納税義務を創設することはできないと解する。

したがって、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件として、主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）に加えて、憲法の租税法律主義に抵触しないことが必要であると考えられる。条約が軽減又は免税を規定している場合には、租税法律主義に抵触することはないが、国内法の受入れ規定がない状況で、租税条約のみにより国内法よりも重い課税（新たな課税）を規定している場合には、そのような規定は租税法律主義に抵触することとなり、自動執行力がないと解するのが妥当であると考えられる。

このように判断基準を整理し、明確化することにより、今後、租税条約等の規定の自動執行力について疑義が生じた場合には、この判断基準や考え方を当てはめて判断することが有効であると考えられる。

---

<sup>158</sup> 第4章第4節4(2)。

## 参考文献

### 1 書籍等

#### (1) 国際法等

- ・伊藤正巳『憲法 I [第 3 版]』(弘文堂、1979)
- ・岩沢雄司『条約の国内適用可能性』(有斐閣、1985)
- ・大内和臣=武山眞行=西海真樹=宮野洋一『国際法』(中央大学通信教育部、2007)
- ・小寺彰『パラダイム国際法—国際法の基礎構成—』(有斐閣、2004)
- ・小寺彰=岩沢雄司=森田章夫編『講義国際法』(有斐閣、2004)
- ・経塚作太郎『続条約の研究』(中央大学出版部、1977)
- ・清宮四郎『憲法 I [第 3 版]』(有斐閣、1979)
- ・島田征夫『国際法講義 [第 3 版補正版]』(弘文堂、2005)
- ・杉原高嶺ほか 5 名『現代国際法講義 [第 4 版]』(有斐閣、2007)
- ・高野雄一『条約と憲法』(東京大学出版会、1960)
- ・高野雄一『全訂新版国際法概論上』(弘文堂、1987)
- ・高野雄一『全訂新版国際法概論下』(弘文堂、1986)
- ・松井芳郎ほか『国際法 [第 5 版]』(有斐閣、2007)
- ・山本草二『国際法 [新版]』(有斐閣、2001)

#### (2) 租税法・租税条約

- ・浅川雅嗣編著『コンメンタール改訂日米租税条約』(大蔵財務協会、2005)
- ・井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯 [第 2 版]』(商事法務、2011)
- ・金子宏=水野忠恒=中里実編『別冊ジュリスト租税判例百選 [第 3 版]』(有斐閣、1992)
- ・金子宏『所得課税の法と政策』(有斐閣、1996)
- ・金子弘『租税法 [第 16 版]』(弘文堂、2011)
- ・川田剛『新日米租税条約を読む』(税務経理協会、2004)
- ・川端康之監訳『OECDモデル租税条約 [2010 年版]』(日本租税研究協会、2011)
- ・川端康之監訳『OECD 移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」 [2010 年版]』(日本租税研究協会、2011)
- ・木村弘之亮『国際税法』(成文堂、2000)
- ・国際税務実務研究会編『国際税務の実務と対策』(第一法規、1993)

- ・ 国税庁『昭和 61 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986）
- ・ 五味雄治・小沢進『日米租税条約逐条別解説』（日本租税研究協会、1979）
- ・ 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』（有斐閣、1982）
- ・ 小松芳明編著『逐条研究日米租税条約〔第 3 版〕』（税務経理協会、1997）
- ・ 小松芳明『国際租税法講義〔増補版〕』（税務経理協会、2001）
- ・ 小松芳明『国際課税のあり方－国際租税法の発展をめざす－』（有斐閣 1987、2001）
- ・ 斎須朋之ほか『平成 23 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2011）
- ・ 住澤整ほか『平成 16 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2004）
- ・ 住澤整ほか『平成 17 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2005）
- ・ 税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法〔第 2 版〕』（中央経済者、2008）
- ・ 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法〔第 6 版〕』（中央経済者、2008）
- ・ 租税法学会『国際租税法の新たな潮流〔租税法研究第 36 号〕』（有斐閣、2008）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法・沿革』
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法・第 4 巻』
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法・第 5 巻』
- ・ 武田昌輔・神谷修監修『DHC 所得税務積義・第 2 巻』
- ・ 谷口勢津夫『租税条約論』（清文社、1999）
- ・ 中里実『国際取引と課税－課税権の配分と国際的租税回避－』（有斐閣、1994）
- ・ 羽床正秀＝古賀陽子『移転価格税制詳解』（大蔵財務協会、2004）
- ・ 藤江晶嗣『移転価格税制と地方税還付－トヨタ・日産の事例を中心に－』（中央経済社、1993）
- ・ 本庄資『新日米租税条約解釈研究－基礎研究－』（税務経理協会、2005）
- ・ 本庄資『四訂版国際租税法』（大蔵財務協会、2005）
- ・ 本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）
- ・ 本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）
- ・ 本庄資編著『国際課税の理論と実務』（大蔵財務協会、2011）
- ・ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法〔第 2 版〕』（東京大学出版会、2011）
- ・ 増田英敏『租税憲法学〔第 3 版〕』（成文堂、2006）
- ・ 水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2005）
- ・ 水野忠恒＝中里実編＝増井良啓＝渋谷雅弘編『別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕』

(有斐閣、2011)

- ・ 矢内一好『租税条約の論点』(中央経済社、1997)
- ・ 矢内一好『詳解日米租税条約』(中央経済社、2004)
- ・ 矢内一好『移転価格税制の理論』(中央経済社、1999)
- ・ 『租税条約法規集 [23年版]』(納税協会連合会、2011)
- ・ C C H (2006-07), “ *International Master Tax Guide 3rd Edition*” CCH Australia Limited,
- ・ DEPARTMENT OF THE TREASURY TECHNICAL EXPLANATION OF CONVENTION BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATE OF AMERICA AND THE GOVERNMENT OF JAPAN FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL GAINS, SIGNED AT WASHINGTON ON NOVEMBER 6, 2003  
(ワシントンにおいて2003年11月6日に署名された「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」の財務省テクニカル・エクスプラネーション)  
<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/tejapan04.pdf>
- ・ International Fiscal Association (1991), “*Tax treaties and Domestic Legislations : 43rd Congress of International Fiscal Association (Cahiers de droit Fiscal International Vol. 14b)*” Kluwer Law And Taxation Publishers
- ・ International Fiscal Association (2002), “*Tax treatment of transfer of residence by individuals : 56th Congress of International Fiscal Association (Cahiers de droit Fiscal International Vol. 87b)*” Kluwer Law International
- ・ Klaus Vogel and Co-Authors (1991), “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*” Kluwer Law And Taxation Publishers
- ・ OECD(2008), “*Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 17 July 2008*”, OECD
- ・ UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 (2006年米国モデル租税条約) <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>
- ・ UNITED STATES MODEL TECHNICAL EXPLANATION ACCOMPANYING THE UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 (2006年米国モデル租税条約の財務省テクニカル・エクスプラネーション) <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>

## 2 論文

- ・青山慶二「OECDと国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730 号(2010)248 頁
- ・青山慶二「恒久的施設の範囲」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）256 頁
- ・植松守雄＝小松芳明＝平石雄一郎＝武田昌輔「移転価格税制の問題点を探る〔上〕」国際税務 5 卷 10 号（1985）28 頁
- ・植松守雄＝小松芳明＝平石雄一郎＝武田昌輔「移転価格税制の問題点を探る〔下〕」国際税務 5 卷 11 号（1985）31 頁
- ・遠藤克博「移転価格と寄附金課税」税務大学校論叢 33 号（1999）175 頁
- ・大野雅人「欧州主要国の移転価格税制の概要」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）53 頁
- ・大野雅人「OECD移転価格ガイドラインにおける独立企業間価格の算定方法」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）565 頁
- ・金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立企業間取引（arm's length transaction）の法理（上）－内国歳入法 482 条について－」ジュリスト 724 号（1980）104 頁
- ・金子宏「移転価格税制の法理論的検討－わが国の制度を素材として－」樋口陽一＝高橋和之編集代表『現代立憲主義の展開 下』（有斐閣、1993）439 頁
- ・川端康之「移転価格税制の展開」租税法研究第 36 号（有斐閣、2008）71 頁
- ・川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル 15 号(2010)1 頁
- ・倉内敏行「相互協議の対象について－『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察－」税務大学校論叢 27 号（1996）137 頁
- ・小松芳明「法人税法における国際課税の側面について－問題点の究明と若干の提言－」租税研究 313 号（1975）13 頁
- ・小松芳明「法人税法における国際課税の側面について－問題点の究明と若干の提言－」西野嘉一郎ほか編『現代企業課税論』（東洋経済新報、1977）196 頁
- ・小松芳明「国際租税法の展開と動向」租税法研究 10 号（1982）1 頁
- ・小松芳明「本店経費の配賦」国際税務 10 卷 7 号（1990）9 頁
- ・小松芳明「外国法人に対する使用料と源泉地」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 3 版〕（有斐閣、1992）96 頁
- ・五味雄治「国際間取引における『独立企業の原則』の適用をめぐる問題について」国際

税務 2 卷 3 号 (1982) 7 頁

- ・橋本秀法「我が国タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係ー租税条約締結国に所在する子会社への参加に起因するタックス・ヘイブン課税の適用の可否ー」税務大学校論叢 54 号 (2007) 97 頁
- ・藤井保憲「移転価格税制の国内取引への適用」税大ジャーナル 3 号 (2005) 13 頁
- ・増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2008) 567 頁
- ・増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究 102 号 (2008) 39 頁
- ・増井良啓「租税条約の解釈と国内法ー文理解釈の基本に立ち返ってー」日本租税研究協会第 62 回租税研究大会記録 (日本租税研究協会、2010) 4 頁
- ・宮崎裕子「外国法人に対する使用料と源泉地ーシルバー精工事件ー」別冊ジュリスト租税判例百選 [第 5 版] (有斐閣、2011) 132 頁
- ・山崎昇「租税条約のソースルールの国内適用ー所得源泉地の置換え規定の機能ー」税大ジャーナル 8 号 (2007) 95 頁
- ・横浜国際租税法研究会「2006 年アメリカ合衆国モデル租税条約」租税研究 718 号 (2009) 271 頁
- ・渡辺淑夫ほか「企業活動の国際化と税務問題」税経通信 48 卷 14 号 (1993) 129 頁
- ・Klaus Vogel, Gesetzesvorbehalt, Parlamentsvorbehalt und völkerrechtliche Verträge, in Peter Badura and Rupert Scholz (1993), *Wege und Verfahren des Verfassungslebens, Festschrift für Peter Lerche zum 65. Geburtstag*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, pp. 95、104