

わが国の居住者等による二重非課税についての  
租税条約の濫用の防止

—租税条約等実施特例法の観点からの防止策の検討—

谷口友一

## わが国の居住者等による二重非課税についての租税条約の濫用の防止 —租税条約等実施特例法の観点からの防止策の検討—

### 要約

谷口 友一

本論文は、わが国の居住者等による二重非課税についての租税条約の濫用の防止から租税条約実施特例法の観点からの防止策の検討を行った。租税回避は、いくつかの学説があるが、本論文において、本庄資教授は、税法上意図しているか意図していないかを重要として述べている<sup>1</sup>。これにより、本論文は、租税条約の意図ないし目的となる投資交流の促進を図るための二重課税の排除、租税回避、脱税、条約の濫用の防止から租税条約の濫用を見た。本論文では、租税条約の濫用を租税回避及び脱税につながる行為に対して租税条約の意図していない状況として扱った。そのため、本論文において、その租税条約の濫用の一つとしてトリーティ・ショッピングを扱った。トリーティ・ショッピングは、一般的に二国間条約である租税条約の定める特典を本来享受することのできない第三国の居住者がこの条約上の特典を享受する目的でその条約の締約国のいずれかの国に子会社を設立してその居住者になりすまして目的を達成することである。しかし、本庄資教授は、トリーティ・ショッピングは、条約相手国以外の第三国居住者による租税条約の特典の利用の防止に関する議論が一般的であるが、自国の源泉所得に対する自国課税の減免を図るために条約相手国の居住者に成り済ますという議論についても必要になる<sup>2</sup>、と述べている。このことから、トリーティ・ショッピングは、本論文において、本来、租税条約の特典を享受することのできない居住者が租税条約の特典を得ることとしている。又、本論文のはじめに、二重非課税については、領土主義課税原則における国際的二重非課税について扱っている。これらのことから、自国の居住者による租税条約締約相手国の居住者に成り済ますことによって国際的二重非課税が生ずるのではないだろうか、これを本論文の問題提起とした。

領土主義課税原則における国際的二重非課税は、どのような場合に生じるのか。本論文では、想定事例においてこれを述べた。その想定事例から、法人のみについて、領土主義課税を採用している国との取引について二重非課税となることを明らかにした。又、この想定事例では、租税条約の濫用、トリーティ・ショッピングに該当するかどうかを考察した。本論文では、想定事例のような国際的二重非課税は、租税条約の意図ないし目的であ

<sup>1</sup> 本庄資、田井良夫、関口博久『国際租税法—概論—』509頁（一般財団法人 大蔵財務協会、2012年）参考。

<sup>2</sup> 本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第6回）～アグレッシブ・タックス・プランニングに利用される国際課税ルールの特定とその問題点～」、租税研究 2014、2、772号 150頁（2014年）参考。

る投資交流の促進を図るための二重課税の排除、租税回避、脱税、条約の濫用の防止から逸脱した行為として、これを本論文における租税条約の濫用とした。又、本論文では、租税回避かどうかの判断の規定又は否認規定がなく、租税条約の濫用に該当し、その租税条約相手国の居住者が、自国の居住者による居住者であるとするならば、これを自国の居住者によるなりすまし行為としてトリートイ・ショッピングに該当するのではないだろうかと考えた。

本論文では、上記について LOB 条項と租税条約等実施特例法の手続から防止策を検討した。その検討策として、わが国において、立証責任が通説により課税庁側にあるならば、想定事例のような、租税条約相手国に子会社を設立した場合に、その子会社が実際に事業を行っているかどうかを立証する手続を納税者側に課す必要性があるのではないだろうか。このような特別な措置を租税条約等実施特例法において講ずる必要性がある。又、LOB 条項の規定がなければ想定事例のような国際的二重非課税が簡単に生じることになってしまうと考えられるため、LOB 条項をわが国として積極的に取り入れるべきではないだろうか。

## 目次

目次	i
はじめに	1
第1章 租税回避と租税条約に関する定義及び非居住者の取扱い	8
第1節 租税回避	8
第2節 租税条約の特典と濫用～トリートイ・ショッピング～	9
第1項 租税条約	9
第2項 租税条約の特典	11
第3項 租税条約の濫用	12
第4項 トリートイ・ショッピング	16
第5項 トリートイ・ショッピングの諸問題	18
第6項 トリートイ・ショッピング防止規定の必要性	20
第7項 特典制限条項（LOB条項）の意義	21
第3節 非居住者の取扱い	24
第1項 居住者等の定義と判定基準	24
(1) 租税条約における居住者の定義	24
(2) わが国における居住者の判定基準	26
(3) 米国における居住者の判定基準	27
(4) 居住者の判定基準における諸問題	28
第2項 わが国と米国の非居住者に対する租税制度	30
(1) 非居住者又は外国法人に対する租税～わが国の場合～	31
(2) 非居住者又は外国法人に対する租税～米国の場合～	33
第3項 わが国と米国の相違～	36
第2章 租税条約を利用した租税回避事例	36
第1節 実際に起こった事例	37
第1項 米国におけるオランダ領アンティールとの租税条約を利用した事例	37
第2項 わが国におけるオランダとの租税条約を利用した事例	38
第2節 OECDにおける二重非課税の方法	39
第3節 問題提起	42
第3章 わが国の居住者等が外国子会社を設立して条約特典を利用する可能性	43
第1節 想定事例の設定～自国の居住者等による租税条約の濫用～	44
第1項 想定事例における条約相手国	44
第2項 想定事例における方法論	45
第3項 想定事例の枠組み	46
第2節 わが国と米国の場合における想定事例	47
第1項 わが国の場合の想定事例	47
第2項 米国の場合の想定事例	48
第3項 日米間の場合における想定事例	49
第3節 想定事例からの考察	50
第1項 租税条約の濫用に該当するかどうか	50

第2項	トリートイ・ショッピングに該当するかどうか	5 2
第3項	わが国における防止策の適用について	5 3
第4章	わが国の租税条約等実施特例法における濫用防止策の検討～米国と比較して～	5 4
第1節	租税条約の適用を受けるための手続～わが国と米国の場合～	5 4
第1項	わが国における租税条約の適用～租税条約等実施特例法～	5 4
第2項	米国における租税条約の適用について	5 6
第2節	わが国及び米国の租税条約の適用に関する手続の相違	5 8
第3節	想定事例からわが国の租税条約等実施特例法における防止策の検討	6 1
おわりに		6 5
参考文献・資料		6 8
参考文献		6 8
雑誌論文		6 9
参考資料		7 1
参考海外資料		7 1
参考 URL		7 2
参考資料～租税条約に関する届出書 様式 10～		7 2
参考資料～特典条項に関する付表 (米)		7 2
参考資料～特典条項に関する付表 (仏)		7 2
参考資料～Form W-8BEN～		7 2
参考資料～Form 8233～		7 2
参考資料 (租税条約に関する届出書・特典条項に関する付表の記載事項)		7 2
参考資料 (租税条約及び IRC)		7 4
1、日米租税条約第4条5項		7 4
2、日米租税条約第4条6項		7 5
3、OECD モデル租税条約第3条1項 (a)		7 6
4、IRC864(b)(2)(A)		7 6
5、IRC864(b)(2)(B)		7 6
6、IRC864(b)(2)(C)		7 7
7、IRC864(b)		7 7
8、IRC864(b)(1)(A)		7 7
9、IRC864(b)(1)(B)		7 8
10、IRC864(c)(4)(A)		7 8
11、IRC864(c)(4)(B)		7 8
12、IRC871(a)(1)		7 9
13、IRC871(a)(1)(A)		8 0
14、IRC871(b)		8 0
15、IRC871(h)(1)		8 0
16、IRC882(a)		8 0
17、IRC7701条 (b) (1)		8 1
18、IRC7701条 (b) (3) (A)		8 1

19、IRC7701条 (b) (4) .....	82
20、IRC7701条 (b) (6) .....	83

## 凡例

ATP	Aggressive Tax Planning
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転
CFC	Controlled Foreign Company : 外国子会社合算税制
ECOSOC	United Nations Economic and Social Council : 国連経済社会理事会
IRC	Internal Revenue Code : 内国歳入法典
IRS	Internal Revenue Service : 内国歳入庁
LLC	Limited Liability Company : 有限責任会社
LOB条項	Limitation on benefits : 特典制限条項
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development : 経済協力開発機構
PE	permanent establishment : 恒久的施設
租税条約等実施特例法	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
租税条約等実施省令	租税条約等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の施行に関する省令
法人税法	法法
所得税法	所法

## はじめに

わが国は、租税条約のネットワークを拡大し、2013年10月末までにおいて、60条約78か国地域適用の租税条約<sup>1</sup>を締結している。この租税条約の意図ないし目的は、①国際的二重課税の排除、②課税権の配分、③国際的な租税回避及び脱税の防止、などである<sup>2</sup>。①に関しては、グローバル化の発展に伴い各国間において国際取引<sup>3</sup>が活発に行われている。それにより、その取引に対する課税が、居住地国と源泉地国において、生ずる。そのため、国際的二重課税が生ずることで、その取引に対して、膨大な課税が課されることになる。その膨大な課税により、各国間の投資交流等の障害になることから二重課税を排除する必要がある。②に関して、この二重課税を排除するには、各国の課税権の配分が重要となる。租税条約では、その課税権の配分を当該所得に対して減免又は免税という規定で行っている。例えば、OECDモデル租税条約の利子に関する規定では、「一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う利子に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる（第11条1項）。」として、「1の利子に対しては、当該利子が生じた締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該利子の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、当該利子の額の10%を超えないものとする。両締約国の権限ある当局は、合意により、この制限の実施方法を決定する（第11条2項）。」と規定している。③に関して、租税回避については、脱税のように犯罪行為又は不正行為と違い、税法の規定が予定しない行為により、課税の減免を受けることである。この租税回避の定義は、明確にされておらず、いくつかの学説もある。本庄資教授は、「租税回避（tax avoidance）は私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては税負担を減少させ又は排除する行為であり、各国の取扱いも一様ではない<sup>4</sup>。」と述べている。こういった租税回避及び脱税を防止する規定が、租税条約に含まれる。

租税条約は、上述したように投資交流の促進から国際的二重課税の排除、租税回避の防止等のために各国において、様々な国と締結している。しかし、この租税条約における問題が生ずる。第1に各国において新たに制定された法律が、租税条約に違反するのではないか<sup>5</sup>、第2に

<sup>1</sup> 財務省HP [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/182.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.htm) 参照。

<sup>2</sup> 本庄資『租税条約』11頁（税務経理協会、2000年）。

<sup>3</sup> 国が違う互いの者が、国境を超えて行う取引。

<sup>4</sup> 本庄資、田井良夫、関口博久『国際租税法—概論—』509頁（一般財団法人 大蔵財務協会、2012年）。

<sup>5</sup> 水野忠恒『国際課税の理論と課題 二訂版』11頁（税務経理協会、2005年）

租税条約の解釈<sup>6</sup>について、第3に租税条約の濫用についてである。第1については、租税条約オーバーライド<sup>7</sup>の問題である。第2については、租税条約に規定される用語等の解釈の相違の問題である。これら2つの問題については、本論文の問題点から除き、第3の租税条約の濫用について述べる。この租税条約の濫用について、明確な定義がない。OECDにおいて、条約の濫用は、間接的な法律違反としている<sup>8</sup>。当然、そういった違反は、特定の状況下を踏まえ違反かどうかを決定される。これは、各国の国内法に従い、国の当局が判断する<sup>9</sup>。このことから、条約の濫用の定義は、各国により違う。本論文では、下記にて述べるが、OECDにおいて、条約の濫用を、特定の行為の結果として条約の矛盾が生じる状況を指す<sup>10</sup>。つまり、条約の濫用は、特定の行為により本来意図した状況と違い、意図していない状況を濫用としている。それにより、本論文では、租税回避及び脱税につながる行為に対して租税条約の意図していない状況を租税条約の濫用として扱う。その租税条約の濫用において、その租税条約の濫用の一つとされるトリートイ・ショッピングに関する問題がある。トリートイ・ショッピングは、二国間条約である租税条約の定める特典を本来享受することのできない第三国の居住者がこの条約上の特典を享受する目的でその条約の締約国のいずれかの国に子会社を設立してその居住者になりすまして目的を達成することである<sup>11</sup>。このトリートイ・ショッピングを防止する規定として、租税条約において規定されるLOB条項がある。LOB条項は、租税条約の適用を受ける居住者に対して、適格な居住者であるかどうか要件を設けて制限する規定である。

上述したように、租税条約について、二重課税の排除、トリートイ・ショッピングの問題がある。しかし、最近、OECDにおいて、2013年2月12日に出された報告書「Addressing Base

<sup>6</sup> 二国間条約は異なる二国税制の結合の上の一つの課税ルールを設定する合意であるから内容につき解釈を統一すべく努める必要がある。

(本庄資『国際租税法 四訂版』50頁(財団法人 大蔵財務協会、2005年))

<sup>7</sup> 国際的な条約上の義務に明らかに反する効果を生ずることを意図する国内立法をいう。(本庄資・他 前掲注4 46頁)

<sup>8</sup> United Nations "Economic and Social Council" Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters 「Abuse of tax treaties and treaty shopping」11頁pr19 (2005年) 「The existence of a treaty abuse implies an in direct violation of the law, contrary to its goal and objectives.」 「条約濫用の存在は、それらの目標と目的に反して、間接的な法律違反を暗示する。」

<sup>9</sup> United Nations 前掲注8 11頁pr19 「Such a violation can only be determined after taking into account the specific circumstances of a particular case. In general, a treaty abuse is determined by national authorities under their domestic law and according to their legal tradition.」 「そのような違反は、特定のケースの特定の状況を考慮した後に決定されることができる。一般に、条約濫用は、それらの国内法とそれらの法的慣行に従っているもつて当局によって決定する。」

<sup>10</sup> United Nations前掲注8 11頁pr21 「Treaty abuse, on the contrary, refers to situations in which the result of a certain operation is in contradiction with the treaty.」 「条約濫用は、それどころか特定の活動の結果は条約で矛盾する状況に言及する。」

<sup>11</sup> 本庄資・他 前掲注4 555頁。



「Erosion and Profit Shifting」において、二重非課税<sup>12</sup>について言及されている<sup>13</sup>。それにより、二重非課税は、どのような場合に発生するのだろうか。二重非課税が発生する場合は、第1に全世界所得課税原則における国際的二重非課税、第2に領土主義課税原則における国際的二重非課税、第3に居住者に関する定義の差異による国際的二重非課税、第4にエンティティ分類の差異による国際的二重非課税である<sup>14</sup>。第1について、例えば、米国では設立準拠法主義により内国法人（domestic corporation）か否かを判定するので、国外所得を稼得する法的主体（legal entity）を外国法に準拠して設立するだけで、実際には米国で経営管理支配を国内で行っていても、米国の課税権から離脱できる。この点は、本店所在地主義により内国法人か否かを判定する日本でも同様に、国外所得を稼得する法的主体の本店を国外に置くだけで、実際には日本で経営管理支配を国内で行っていても、日本の課税権から離脱できる<sup>15</sup>。第2について、領土主義課税原則の下では、（i）内国法人は本店が直接取得する国外所得、海外支店等を通じて取得する国外所得、および（ii）外国子会社を通じて取得する国外所得のすべてに対し課税されない。したがって、源泉地国で当該国外所得に課税されない場合には国際的二重非課税となる<sup>16</sup>。第3について、最近になりアップルの事例が明らかになった。そのことにより、例えば、経営の場所のみで居住法人の判定を行うアイルランドに子会社を設立し、その経営を米国で行う場合、（i）準拠法設立主義の米国からみると、この子会社はアイルランド法により設立されているので、外国法人（foreign corporation）であり、その第三国源泉所得には課税できず、（ii）経営の場所のみで居住法人の判定をするアイルランドからみると、この子会社は米国で管理支配されているので、非居住法人（non-resident corporation）であり、その第三国源泉所得には課税できない。したがって、第三国源泉所得が帰属する「アイルランドで設立された法人で米国で実質管理支配されるもの」は、少なくともアイルランドと米国か

<sup>12</sup> 源泉地国の免税・課税制限と居住地国の国外所得免税・課税繰延との組合せにより、結果として合法的に国際的二重非課税または国際的不課税を享受することができる。これは、意図しないで国際的二重非課税となる場合もあるが、国際的タックス・プランニングにより故意に国際的二重非課税を享受する場合がある。（本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第6回）～アグレッシブ・タックス・プランニングに利用される国際課税ルールの特長とその問題点～」、租税研究 2014、2、772号 173頁（2014年）。）

<sup>13</sup> OECDは二重課税を排除するための基準を策定してきており、そして、この目標の達成は保障されるべきであり、一方で、同様に二重不課税を防止するための取組みが展開される。（居波邦泰「国際的課税権の確保とBEPS（税源浸食と利益移転）への対応」、月刊 税務事例 第45巻第9号通巻528巻 67頁（2013年）。）この二重不課税について、居波邦泰氏は、「double non-taxation」の訳語であるとして、「国際二重非課税」の訳語も用いられているとしている。

<sup>14</sup> 本庄資 前掲注12 144～147頁 参照。

<sup>15</sup> 本庄資 前掲注12 145頁。

<sup>16</sup> 本庄資 前掲注15 145頁。

らみて課税することのできない「幽霊法人 (ghost corporation) となる<sup>17</sup>。第4について、日本の株式会社は米国では「当然法人」(per se corporation) とされるが、それ以外の法人Aは「選択適格事業体」(eligible entity) とされ、米国のチェック・ザ・ボックス規則で「法人課税」を選択しない限り、課税上パートナーシップとして扱われる。Aは、自分でアジアにおける事業と米国における事業を行えば日本で全世界所得課税を受けるので、米国にLLCを設立し、LLCを通じてこれらの事業を行うことにするとき、LLCは米国州法により設立される私法上の法人であるから日本では課税上法人として扱うという立場をとるため、LLCは日本では外国法人とされ、そのアジア源泉所得にも、米国源泉所得にも課税することができず、米国では法人課税を選択しない限り、LLCはパートナーシップとして扱われ、米国ではLLCの株主 (パートナー) Aに対しパススルー課税することができるが、Aが米国で法人課税を選択しない限り、外国パートナーシップとして扱われるので、米国はアジア源泉所得 (米国の国外源泉所得) には課税することができない。したがって、AがLLCの事業を米国外 (アジア) の事業に限定した場合には、Aは日本はもとより米国でも全く課税されないということになる<sup>18</sup>。本論文では、第2における領土主義課税原則における国際的二重非課税を扱う。

上述したことから、本論文では、租税条約を利用した二重非課税について述べる。この二重非課税については、領土主義課税原則によって生ずる国際的二重非課税を生ずることについて述べるが、どのような場合に生ずるのか。本論文では、租税条約の「明示なき所得」の規定を利用した場合を用いる。租税条約の「明示なき所得」の規定は、例えば、OECDモデル租税条約において、「一方の締約国の居住者の所得 (源泉地を問わない。) であって前各条に規定がないものに対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。(第21条1項)」と規定している。つまり、明示なき所得の規定は、源泉地国課税を放棄し、居住地国課税のみを認める規定である。この規定と居住地国が領土主義課税を採用している場合、領土主義課税により国外源泉所得に対して課税されず、租税条約における明示なき所得の規定による源泉地国課税の放棄の規定により二重非課税が生ずることになる。本論文では、このスキームについて述べる。又、本論文では、このスキームに対して、トリートイ・ショッピングについて述べる。トリートイ・ショッピングは、第三国の居住者が、租税条約の特典を租税条約締約国の居住者になりすますことで得ることを言う。しかし、トリートイ・ショッピングが、第三国の居住者のみのことであろうか。本庄資教授は、「トリートイ・ショッピングは、これまで

<sup>17</sup> 本庄資 前掲注12 146頁。

<sup>18</sup> 本庄資 前掲注12 147頁。

「条約相手国以外の第三国居住者による租税条約の特典の利用の防止」のみを念頭に置く議論が主流になっているが、ATPについては、「条約当事国の居住者が自国の源泉所得に対する自国課税の減免を図るために条約相手国の居住者に成り済ますことの防止」も念頭に置くことも必要になるであろう<sup>19</sup>。」と述べている。つまり、トリーティ・ショッピングは、第三国の居住者に限らず、自国の居住者による租税条約締約国である相手国の居住者に成り済ますことについて考える必要性について述べている。それにより、本論文では、トリーティ・ショッピングを本来租税条約の特典を享受することのできない居住者が租税条約の特典を得ることとして述べる。これらのことから、本論文では、自国の居住者による二重非課税についての租税条約の濫用について述べる。又、本論文では、これをわが国において防止する観点からトリーティ・ショッピング防止規定であるLOB条項の適用を受けると及び租税条約の適用の手続からこれを租税条約等実施特例法について述べる。租税条約等実施特例法については、手続に関する規定のみを扱う。又、その他の規定については、本論文において、主旨からはずれるため扱わない。上述したことから、自国の居住者が、租税条約締約相手国の居住者に成り済ますことによって国際的<sup>20</sup>二重非課税が生ずるのではないだろうか、これを本論文の問題提起として考える。

本論文では、わが国との比較として米国を扱う。米国では、1986年の米国税制改正以前まで、オランダ領アンティールとの租税条約を利用した租税条約の濫用としてトリーティ・ショッピングが横行していた。そのため、米国では、租税条約を締約する際に、上院外交関係委員会の審議において、「委員会は米国はいつでもできるかぎりトリーティ・ショッピングの機会を抑制する政策を堅持すべきだと信じ、財務省が条約の適用を調整できる許容範囲を駆使してトリーティ・ショッピングによる濫用を十分抑制するようにルールを適用すべきであると信じている」との明瞭な方針でこの課題に取り組んでいる<sup>20</sup>。このことから、米国では、LOB条項を規定しない租税条約は認めないことになっている。それにより、米国では、トリーティ・ショッピングに関する議論が進んでいるため、米国をわが国の比較対象として取り扱う。

上述したように自国の居住者が領土主義課税を採用している当該租税条約相手国の居住者に成り済ますことによる国際的<sup>20</sup>二重非課税という状況は、どのようなスキームにより成立するのであろうか。本論文では、このスキームとして、その自国の居住者を一般的に法人として扱われる株式会社とし、その株式会社が、当該国の租税条約相手国に株式会社である子会社を設立

<sup>19</sup> 本庄資 前掲注12 150頁。

<sup>20</sup> 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』685頁（財団法人 大蔵財務協会、2004年）。

し、その自国の居住者となる株式会社の利益を、その子会社に送るという取引を行う。その送る利益をどのような形式で送るかについては、上述したように源泉地国課税の放棄の規定である租税条約の規定である明示なき所得により利益を送ることとする。これにより、租税条約の規定により源泉地国において課税されず、又領土主義課税によって居住地国において課税されないことで国際的二重非課税が成立する。本論文では、この形式のスキームを取り扱う。当然、法人となる事業体は、株式会社以外にもあるが、本論文では扱わない。又、このスキームがトリートイ・ショッピングに該当するかどうかについて、上述したように本論文において、トリートイ・ショッピングは、一般的な第三国の居住者に限らず、自国の居住者による租税条約相手国の居住者に成り済ますことを考え、本来租税条約の特典を享受することのできない居住者が租税条約の特典を得ることとしている。下記にて述べるが、租税条約の意図ないし目的にとって、最も重要なことは、投資交流の促進を図るための二重課税の排除である。本論文で扱う明示なき所得の規定である源泉地国課税の放棄は、本来、二重課税の排除を目的として規定されている。そのため、国際的二重非課税のために利用されるものではないことから、本論文で扱うスキームによる国際的二重非課税は、本論文における租税条約の濫用であると考えられる。又、スキームにおいて当該租税条約相手国に設立した子会社が租税回避を目的に設立されたとするならば、本来租税条約の特典を享受することのできない居住者が租税条約の特典を得ているとしてトリートイ・ショッピングに該当するのではないだろうかと考えられる。これらのことから、本論文では、わが国の租税条約等実施特例法における手続からこのスキームの防止策を検討する。その際、本論文の主旨からはずれるため、詳しくは述べないが、立証責任についても触れる。

本論文の研究方法として、上述したスキームを想定事例という枠組みで述べ、当該国としては、わが国及び上述した米国を想定する。その当該租税条約相手国を詳しくは第3章にて述べるが、想定事例における租税条約相手国は、法人に対してのみ領土主義課税を採用し、わが国と米国とLOB条項を含む租税条約を締約しているフランスと全世界所得課税を採用し、米国とLOB条項を含む租税条約を締約し、わが国とはLOB条項を含まない租税条約を締約しており、最近、明かされたアップルの事案で出てきたアイルランドを使う。上述したことから、想定事例は、このスキームを述べる。本論文では、この想定事例から租税条約の濫用、トリートイ・ショッピングに該当するかどうかを考察し、租税条約等実施特例法から、その防止策を検討する。

第1章では、本論文における問題提起を明らかにするため、租税回避、租税条約、租税条約

の特典と濫用、トリーティ・ショッピングに関することについて述べる。又、租税条約を扱うにあたり居住者について述べる必要があるため、租税条約における定義とわが国及び米国の居住者の判定基準を述べる。さらに、租税条約相手国の居住者は、当該国にとって非居住者であるため、その非居住者に対するわが国と米国の取扱を述べる。第2章では、租税条約の濫用としてトリーティ・ショッピングに該当するとされた実際に起こった事例をいくつか述べる。又、これらを踏まえ、問題提起を明らかにする。第3章では、上述したように想定事例を述べる。それにより想定事例が、租税条約の濫用、トリーティ・ショッピングに該当するかどうかの考察を行う。第4章では、想定事例からその防止策として、租税条約等実施特例法の適用について述べる。その際、比較として米国における租税条約に関する届出書とわが国における租税条約に関する届出書を比較し、わが国の租税条約等実施特例法からの防止策を検討する。

## 第1章 租税回避と租税条約に関する定義及び非居住者の取扱い

### 第1節 租税回避

納税者が税を軽減しようとする場合に考えられるケースとして、3つの可能性がある。それは、節税、租税回避及び脱税である。節税 (Steuerersparung) とは、税法の定めるところに従って税負担の軽減を図ること<sup>21</sup>をいう。脱税は、節税と違い違法行為により税を免れるため、犯罪として立証された場合、刑罰を受けることになる。

租税回避については、節税と脱税の間に位置付く。つまり、租税回避は、合法であるか違法であるか、非常に曖昧である。そのため、租税回避の定義は、いくつかの学説に分かれている。本庄資教授は、「どの国もあらゆる私的経済活動の法形式を網羅するような課税要件を法定することは立法技術の面からも不可能に近い。そこで、私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果としては意図した経済目的を達成しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れひいては税負担の減少又は排除をもたらすことがある。これを租税回避という<sup>22</sup>。」と述べている。金子宏教授は、「租税回避 (tax avoidance) は私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては税負担を減少させ又は排除する行為であり、各国のも一様ではプロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避 (tax avoidance、Steuerumgehung) という<sup>23</sup>。」と述べている。水野忠恒教授は、「租税回避、つまり法形式を濫用して不当に税負担を軽減したり、事業目的もなく、通常用いられない取引を選択すること<sup>24</sup>。」と述べている。

本庄資教授は、税法上意図しているか意図しないかを重要としている。金子宏教授は、通常であるか異常であるかを重要としている。水野忠恒教授は、不当であるかどうかを重要としている。

節税とは、上述したように、税法の定めに従い経済目的を達成する。租税回避は、税法の予定していない法形式から税法の意図している経済目的を達成する。一見すれば節税と租税回避

<sup>21</sup> 本庄資『国境に消える税金』30頁 (税務経理協会、2004年)。

<sup>22</sup> 本庄資 前掲注20 102頁。

<sup>23</sup> 金子宏『租税法 第18版』121頁 (引文堂、2013年)。

<sup>24</sup> 水野忠恒『租税法 第5版』26頁 (有斐閣、2011年)。

において、租税回避は脱税のように見える。しかし、節税が合法であるように、租税回避も合法である。つまり、租税回避は、合法的に行われるため、節税という見方もできる。節税と租税回避の違いは、上述した学説から、税法が意図しているか、通常か異常であるか、不当であるかで判断される。しかし、課税の減免行為が、通常か異常であるかどうか判断するために、どういった場合を通常ないし異常とするのかが、わが国において規定されていない。不当についても同じである。通常を法形式に従って行われた取引の結果として節税とするならば、法形式に従わず行われた取引が異常となる。法形式に従わず行われた取引は、租税回避又は脱税とも捉えることができる。しかし、租税回避は、法の抜け穴、法又は規定の齟齬による課税の減免を達成するため、否認規定がなければ合法となる。そのため、通常と異常かどうか、不当であるかどうかという租税回避の定義の学説では、法の抜け穴、法又は規定の齟齬による課税の減免については、節税となってしまうのではないだろうか。

税法上意図しているかどうかの学説では、税法の規定の目的ないし意図した取引の結果として課税の減免を達成した場合、節税となり、税法の規定の目的ないし意図していない取引の結果として課税の減免を達成した場合、租税回避となる。つまり節税は、立法の意図が「課税上自由な領域」を設定することである場合に、その規定により税負担の軽減を試みることであつて、その行為は立法の意図に合致するものであるが、租税回避は、立法の意図が「課税する領域」を設定することであり、課税要件を設定したつもりであつたが、不完全な用語などにより必要かつ十分な課税要件を設定できなかった場合に「立法上の抜け穴」を利用し、立法の意図に反して課税要件の充足を回避することであつて、形式的には違法な行為といえないが、「立法上の抜け穴」の利用が複雑かつ人為的な脱法行為または税法の潜脱を暗示するものである<sup>25</sup>。これにより、節税、租税回避、脱税の定義をはっきりと分けることができるため、本論文では、税法上意図しない取引により課税の減免を達成することを租税回避とする。

## 第2節 租税条約の特典と濫用～トリーティ・ショッピング～

### 第1項 租税条約

国際取引が行われたことにより発生する互いの課税ベースの争いにより国際取引における課税は、国内取引における課税と比べ、多くの税金を支払う。これは、国際取引においても、国内取引と同じように、各国の国内法に従い課税されるからである。そのため、国際的<sup>25</sup>二重課税、二重居住者、脱税等の障害が生まれる。このような障害を防ぐことで、自国の国際取引が

<sup>25</sup> 本庄資 前掲注21 30頁。

円滑に行うように、各国では、自国の国内法の整備、外国との租税条約の締結などを行っている。又、租税条約は、二国間の健全な投資・経済・人的交流の促進のため<sup>26</sup>であり、その障害となる二国間の課税紛争を解決し、各国の課税権を確保するための国際的税務協力を促進するため必要である。わが国は、平成25年10月末までにおいて、60条約78か国地域適用の租税条約を締結している<sup>27</sup>。租税条約の意図ないし目的に関して、OECDモデル租税条約のコメンタリーでは、「二重課税条約の主要な目的は、国際的二重課税を排除することによって、財や役務の交換並びに資本及び人の交流を促進することにある。さらに租税回避及び遁脱を防止することもまた、租税条約の目的である<sup>28</sup>。」と述べている。本庄資教授は、「租税条約の役割は、①国際的二重課税の排除、②課税権の配分、③国際的な租税回避及び脱税の防止、などである。租税条約の主たる目的については、国際的二重課税の排除であるとする説と重複する課税権の配分とする説がある<sup>29</sup>。」と述べている。金子宏教授は、「租税条約においては、二重課税を排除するための実体的諸規定（当事国の課税権の範囲と制限・二重課税の排除の方法等）がその中心をなしているが、その他に、租税回避を防止することを目的とする情報交換に関する規定、自国の納税者を保護するための相互協議の規定等が設けられている<sup>30</sup>。」と述べている。浅川雅嗣氏は、「租税条約は、そもそも2つの大きな政策目的を有している。第1に、・・・外国と我が国との二重課税のリスクをできる限り軽減することによって、投資交流の促進を図ること・・・第2に、租税回避や、条約の濫用を防止するための種々の措置を講ずることである<sup>31</sup>。」と述べている。つまり、租税条約の意図ないし目的は、投資交流の促進を図るための二重課税の排除、租税回避、脱税、条約の濫用の防止である。そのため、租税条約は、租税回避、脱税のために利用されるものではない。

国際的に2つのモデル租税条約がある。OECDモデル租税条約と国連モデル租税条約である。OECDモデル租税条約は、OECD租税委員会により作成されたモデル租税条約である。OECDモデル租税条約は、先進国に向けたモデル租税条約である。又、このモデル租税条約は、居住地国課税を原則としており、経済力が対等な先進国間では相互主義の原則で国際取引の円滑

<sup>26</sup> 本庄資・他 前掲注4 42頁。

<sup>27</sup> 60条約78か国地域適用の内、二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を主たる内容とする条約（租税条約）51条約62か国地域適用、租税に関する情報交換を主たる内容とする条約8条約8か国地域適用、税務行政執行共助条約（わが国を除いた29か国のうち、わが国と二国間条約を締結していない国8か国）である。  
（財務省HP 前掲注1 参照。）

<sup>28</sup> 川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2010年版 簡略版』56頁 pr7（社団法人日本租税研究協会、2011年）。

<sup>29</sup> 本庄資『租税条約』11頁（税務経理協会、2000年）。

<sup>30</sup> 金子宏 前掲注23 456頁。

<sup>31</sup> 浅川雅嗣『コンメンタール改訂 日米租税条約』3頁（財団法人 大蔵財務協会、2005年）。



化のため相互に源泉地国としての課税を抑制する<sup>32</sup>。国連モデル租税条約は、国際連合ECOSOCにより作成されたモデル租税条約である。国連モデル租税条約は、発展途上国に向けたモデル租税条約である。又、このモデル租税条約は、経済力格差を背景として資本・技術・サービスの輸出国と輸入国という関係にある先進国と発展途上国との間の租税条約で相互主義に基づいて源泉地国課税の減免を規定することは実質的にみると源泉地国である発展途上国に一方的に課税権の放棄を強いる結果になる点を考慮してOECDモデル租税条約を下地にしてこれに必要な修正を加えている<sup>33</sup>。

この租税条約は、ウィーン条約法条約により、租税条約を締結した合意を守らなければならない。しかし、締結した租税条約が国内に対して法的効力を有するかという問題がある。そのことから、各国が、国内法と租税条約の法的効力を規律している。わが国では、日本国憲法において、「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。(第98条2項)」と規定している。又、第7条1号において、天皇は、内閣の助言と承認により、国民のために、憲法改正、法律、政令、及び条約を公布すること（日本国憲法第7条1号）と規定しており、解釈上、条約の規定は、国内に法的効力を有するとしており租税条約も同様としている<sup>34</sup>。又、租税条約が、国内法と違う規定を定める場合において、租税条約の規定が優先して適用される<sup>35</sup>。しかし、解釈のため違う解釈ができるだろうが、本論文の主旨からはずれぬため、これ以上は述べない。米国では、租税条約は自動的に効力をもつとされるが、上院と下院の「すれ違い」により条約は上院の承認と批准書の交換により国内法としての効力をもつが、国内法の制定に係る下院は条約の締結にかかわらない<sup>36</sup>。又、歳入に影響を与える条約と国内法のいずれかが優先するとは定められていない<sup>37</sup>。

## 第2項 租税条約の特典

租税の特典は、わが国の租税法、租税条約等において明確に規定されていない。そのため、何が特典であるかという判断はできない。一般的に租税の特典は、免税、減免などといったものである。当然、特典に関する定義が定まっていないため、租税条約の特典は、優遇税制などによるあからさまな租税における特典以外にも、本来特典に成りえない規定により、結果的に

<sup>32</sup> 本庄資・他 前掲注4 42頁。

<sup>33</sup> 本庄資・他 前掲注4 43頁。

<sup>34</sup> 谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』28頁（清文社、1999年）参照。

<sup>35</sup> 金子宏 前掲注23 104頁 参照。

<sup>36</sup> 本庄資・他 前掲注4 47頁。

<sup>37</sup> 本庄資・他 前掲注36。

租税の特典に繋がることもあり得る可能性がある。例えば、居住者と非居住者の規定である。わが国では、居住者は全世界所得課税のため、国内外源泉所得に対して課税され、非居住者は国内源泉所得のみが課税される。つまり、居住者と非居住者のどちらに区分されるかによって課税所得の範囲が変わることで租税の特典につながる可能性がある。これについては、本論文の主旨と、はずれてしまうため除く。

租税条約は、前述したように二重課税等の防止や締結している国同士の国際取引を促進するために各国が数々の外国と締結している。その租税条約には、締結国同士の投資等を促進するために配当、利子、使用料に係る源泉地国の課税に対する大幅な税率の軽減により課税の減免が規定されている。それ以外にも、租税条約には、「明示なき所得<sup>38</sup>」がある。「明示なき所得」の規定は、課税の減免といった特典ではなく、課税権の放棄の規定である。例えば、日米租税条約の「明示なき所得」の規定は、「一方の締約国の居住者が受益者である所得（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、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。（日米租税条約第21条1項）」である。つまり、明示なき所得の規定は、配当、利子、使用料等の規定にない所得に対して源泉徴収することができない規定である。それにより、課税権は居住地国でのみ認められることになる。この規定は、租税条約の特典となる可能性がある。

### 第3項 租税条約の濫用

1950年代からスイスの低税率とその租税条約網を利用するため中間会社をスイスに設立し税負担の減少を図ることが流行したが、諸外国から批判され、第三国居住者によるスイス条約の適用を「条約の濫用」として制限した。この制限は、①中間会社を通じる利得の他国への移転の制限、及び②中間会社における利得の留保の制限であった<sup>39</sup>。これが、租税条約の濫用<sup>40</sup>のはじまりである。OECDでは、1963年に条約の不正使用（improper use of conventions）が条約と国内法のすれ違いから生じる租税回避ないし脱税（fiscal evasion）の問題と明らかにした。それにより、1977年のOECDモデル租税条約では、これを制限した。

<sup>38</sup> 日本の税法で定める「国内源泉所得」について租税条約に別段の定めがない場合には、「明示なき所得」として取り扱われる。9号所得（事業の広告宣伝のための賞金）、10号所得（生命保険契約等に基づく年金等）、11号所得（定期積金の給付補填金等）、12号所得（匿名組合契約に基づく利益の分配）は、租税条約において特に明示規定が設けられていない場合には、「明示なき所得」として取り扱われる。（本庄資・他 前掲注4 325、326頁。）

<sup>39</sup> 本庄資・他 前掲注11。

<sup>40</sup> 本稿では、「濫用」という用語について、英語の「abuse」を濫用として用いる。

上記でいう条約の濫用については、明確な定義はない。OECDでは、条約の濫用について、明確な定義がないが、幅広く対処しなければならない<sup>41</sup>としている。又、条約の濫用は、間接的な法律違反としている<sup>42</sup>。当然、そういった違反は、特定の状況を踏まえて決定される。これは、各国の国内法に従い、国の当局が判断する<sup>43</sup>。このことから、条約の濫用の定義は、各国により違う。又、条約の濫用は、一般的に納税者が、法律を回避しようとする状況を指すことに使われる。しかし、締約している国が他の締約している国の条約の特典を得ることについても考慮に入れなければならない<sup>44</sup>。これを踏まえ、条約の濫用は、特定している濫用の法的な結果について確定していること及び濫用の存在を示す実体を特定する際に、納税者による濫用と条約を締約している国の濫用の場合、濫用の存在を決めるのに用いられる規制の枠組みを識別しなければならない<sup>45</sup>。この考え方は、租税条約の濫用も同義として進められる。さらに、OECDでは、租税条約の濫用を2つのアプローチで見ている。それは、国内法の濫用ではなく条約自体の濫用と見るアプローチと国内法の規定の濫用と見るアプローチである。いずれのアプローチも各国の租税条約の濫用の考え方の見方を表したものである。いずれのアプローチも国は、条約の濫用を構成する取極がなされた場合には、二重課税条約の特典を与える必要はない<sup>46</sup>、としている。

OECDは、1977年のモデル租税条約で条約の不正使用についてこれを制限した。2003年において、その条約の不正使用に関して変化があった。それは、具体的に4つに分類された。そ

<sup>41</sup> United Nations前掲注8 11頁pr18「Representatives noted that although a precise definition of the term "treaty abuse" is not available, there is a broad recognition that treaty abuses exist and must be dealt with.」「その「条約濫用」の語の正確な定義は、使えないが、条約濫用が存在して対処されなければならない幅広い認知がある点に代表は注意しました。」

<sup>42</sup> United Nations前掲注8。

<sup>43</sup> United Nations前掲注9。

<sup>44</sup> United Nations前掲注8 11頁pr20「Normally, the term treaty abuse is used to refer to situations in which the taxpayer is seeking to circumvent the law. But consideration should also be given to cases in which one of the contracting States takes advantage of the good faith of the other contracting State to the Treaty by making a future amendment to its laws or by administrative practices that lead to significant losses of resources of the other contracting State.」「通常、条約濫用の語は、納税者が法律を回避しようとしている状況に言及するのに用いられる。しかし、考慮は、それらの法の将来の改正案をする又は、他の締約している国の資産の重要な損失につながる経営上の実践によって、他の条約締約国の正直を利用する締約国の一つのケースを示されなければならない。」

<sup>45</sup> United Nations前掲注8 11頁pr20「The two situations, abuse by the taxpayer and abuse by the contracting State, should be distinguished in the framing of the rules used to determine the existence of the abuse, in identifying the bodies that would declare the existence of an abuse and in establishing the legal consequences of identifying an abuse.」「2つの状況（納税者による濫用と締約国による濫用）は、濫用の存在を示す主体を特定する際と濫用を確認する法的重要性を設ける際に、濫用の存在を決定するのに用いられる規則のフレーミングで区別されなければならない。」

<sup>46</sup> 川端康之 前掲注28 57頁 pr9.4。

れは、①租税条約にある特定のanti-abuse rules、②トリーティ・ショッピングと濫用の他の形式を対処するために条約に含まれる条項、③租税条約と国内法との間の相互作用、④租税条約で管理された外国のCFCルールの互換性である。この4つについては、OECDモデル租税条約のコメンタリーは次のように述べている。①に関しては、租税条約の条項には、特定の状況に対する防止規定が設けられている。例えば、「受益者」の概念の導入、タックス・ヘイブンに設立した法人又は有害な優遇措置から便益を受ける法人にある事案の事実と状況を入念に検討すると子会社の実質的管理の場所がいうところの居住地国には存在せず、親会社の居住地国に存在し、その結果、当該子会社を国内法上も条約上も親法人居住地国の居住者である場合に租税条約の特典を拒否することができること<sup>47</sup>と「PEがなければ課税せず」という原則に従う規定のことである。②に関しては、両締約国が交渉において意図していなかった租税条約の特典を得るために導管法人が利用される形式やトリーティ・ショッピングに対する規定である。③に関しては、国際的<sup>48</sup>二重課税、二重居住者に関する防止規定である。④に関しては、国の従属外国法人の規定と租税条約が抵触しないという解釈についての規定である。又、条約の不正使用において、上述したようにOECDでは、脱税についても条約の不正使用の問題としている。条約を利用することによる脱税とは、租税条約の特典を得るために、当該国の法人が、租税条約の相手国の法人の株式を保有すると租税条約相手国の課税当局に虚偽の申告をすることなどの場合である。本論文では、脱税についての議論を主旨としていないため除く。

何をもって租税条約の濫用とするのか、これについては、明確な規定はない。ドイツでは、連邦政府がタックス・ヘイブン報告書において「ドイツ連邦共和国における課税及び他方の締約国における課税が真に差別的な負担として感じられる場合に、租税条約上の利益を限定しつづけなければならない」という要請をしており、この要請に反する租税条約の利用に関して租税条約の濫用としている<sup>48</sup>。この「真の差別的な負担」は、国際的<sup>49</sup>二重課税が存在しない場合に、租税条約上の各課税減免請求権を利用して租税負担の軽減又は排除を図ることは許容されない、ということの意味すると解される<sup>49</sup>。つまり、租税条約の濫用は、国際的<sup>49</sup>二重課税の調整とする租税条約の意図からはずれることとしている。EUの視点から、村井正教授は、「締約国の一方または双方で経済活動を展開する納税者（ここでは、第三国に居住する納税者も含めて考える）が、租税条約上の課税減免請求権の租税負担減免効果にのみ着目して、租税条約上の課税減免請求権を国際的<sup>49</sup>二重課税の排除のためではなく、単に自己の租税負担の軽減また

<sup>47</sup> 川端康之 前掲注28 58頁 pr10、10.1 参照。

<sup>48</sup> 谷口勢津夫 前掲注34 243、244頁 参照。

<sup>49</sup> 谷口勢津夫 前掲注34 243頁。

は排除のために行使すること・・・このような納税者の行為を、租税条約上の権利の濫用すなわち租税条約の濫用・・・つまり、租税条約の濫用とは、租税条約それ自体が本来予定していないような租税条約の利用をいう<sup>50</sup>。」と述べられている。租税条約の濫用については、別の視点からも見る。

米国では、タックス・シェルター<sup>51</sup>について、「濫用的タックス・シェルター」というIRSによる造語がある。濫用的タックス・シェルターとは、投資家が取得するタックス・ベネフィットが議会の意図したタックス・ベネフィットを超える一定の投資または取引<sup>52</sup>である。つまり、濫用は、特定の取引により米国の議会が意図していない状況として見る。又、OECDにおいて、条約の濫用は、特定の行為の結果として条約の矛盾が生じる状況を指す<sup>53</sup>としている。つまり、OECDは、特定の行為により本来意図した状況と違い、意図していない状況を濫用としている。

上述したように、どういったことを濫用とするのか、それぞれの視点から考え方の根底が異なる。本論文では、EUの視点である権利の濫用について、本論文の主旨からはずれるため、EUの視点である権利の濫用からの租税条約の濫用は扱わない。

米国の濫用的タックス・シェルターの定義、OECDから濫用を特定の行為に対して本来意図した状況と違い、意図していない状況を濫用とすると、租税条約の濫用は、特定の行為に対して租税条約の意図した状況に反する状況を指す。このことから、租税条約の濫用は、前節で述べた租税回避と同義のように考えられる。しかし、租税条約の濫用と租税回避を同義として見るならば、矛盾が生ずる。租税条約の不正使用による行為が、当該国の国内法、租税条約の規定により禁止されている場合、脱税として扱われる。しかし、その行為が、禁止されていない場合、租税回避として扱われる。つまり、租税条約の濫用が、租税回避と同義として見ると、脱税となる租税条約の不正使用に対して、租税条約の濫用とならないことになる。OECDでは、租税条約の不正使用に対して租税回避ないし脱税（fiscal evasion）の問題として捉えている。このことから本論文において、租税条約の濫用は、租税回避及び脱税につながる行為に

<sup>50</sup> 村井正『国際租税法の研究』151頁（法研出版、1990年）。

<sup>51</sup> 投資における持分の売却の申出に関してなされた説明から当該投資の売却の申出日後に終了する5年のいずれの年の末日においても投資家のタックス・シェルター割合が2対1より大きくなるであろうと何人も合理的に推測できる投資であって、①連邦もしくは州の証券法に基づき登録を要し、②連邦もしくは州の証券規制当局に通知することを要する登録の免除により売却され、または③相当の投資に該当するものをいう。（本庄資『アメリカン・タックスシェルター』3頁（税務経理協会、2003年）。）

<sup>52</sup> 本庄資 前掲注51 11頁。

<sup>53</sup> United Nations前掲注8 11頁pr21「Treaty abuse, on the contrary, refers to situations in which the result of a certain operation is in contradiction with the treaty.」 「条約濫用は、それどころか、特定の活動の結果に条約で矛盾する状況に言及する。」

対して租税条約の意図していない状況を租税条約の濫用として扱う。

#### 第4項 トリーティ・ショッピング

前項において、OECDでは、条約の不正使用を4つに分類した。その内の1つとして、トリーティ・ショッピングについて述べている。本論文では、第2章にて述べる問題提起からトリーティ・ショッピングを扱う。

租税条約には、前項で述べた二重課税等の防止、締結国同士の国際取引を促進することを目的に各国が外国と租税条約を締結している。そのため、租税条約には、魅力的な特典がいくつか含んでいる。その特典の一つ<sup>54</sup>として、配当、利子、使用料の課税の減免がある。この特典は、源泉地国の源泉徴収税が免税又は免除されるため、自国民ならびに締結国外の第三国の居住者にとって魅力的な特典である。この第三国の居住者は、本来、締結国外の居住者であるため当該国の締結された租税条約の特典を与えられない。しかし、第三国の居住者は、当該国の居住者になりすまし、当該国の租税条約の特典を得る行為を行う。つまり、二国間条約である租税条約の定める特典を本来享受することのできない第三国の居住者がこの条約上の特典を享受する目的でその条約の締約国のいずれかの国に子会社を設立してその居住者になりすまして目的を達成することである<sup>55</sup>。これが、一般的に「トリーティ・ショッピング」と呼ばれている<sup>56</sup>。

このトリーティ・ショッピングが利用されるようになったのは、1950年代のスイスの低税率とスイスが締結していた租税条約の特典により税負担の減少を第三国の居住者が利用したことがはじまりである。この条約の濫用は、諸外国の批判を受け、これを制限した。米国では、1986年の米国税制改正以前まで、オランダ領アンティールとの租税条約を利用したトリーティ・ショッピングが横行していた。さらには、米国とカナダとの租税条約を利用したトリーティ・ショッピングもあった。

OECD租税委員会は、1977年OECDモデル租税条約コメンタリーで条約の濫用（条約上の軽減及び国内法の特別措置の特典を受けようとする動き）が増えるといい、1986年「導管会社」(conduit company)及び「ベースカンパニーによる条約の不正利用についての検討の成

<sup>54</sup> 他の租税条約の特典として、外国税額控除などの手続きのわずらわしさを回避、税額控除することができないリスクの回避などである。(関口博久「トリーティ・ショッピング対策としての特典制限条項—新日米租税条約の締結を契機として—」、国土舘大学大学院政経論集(8)127頁(2005年)参照。)

<sup>55</sup> 本庄資・他 前掲注11。

<sup>56</sup> トリーティ・ショッピングの明確な定義はない。

果を公表し、1987年「国際的租税回避と脱税」の報告書を公表している<sup>57</sup>。このOECDの報告書では、トリーティ・ショッピングの類型を2つ紹介している。1つは、「直接導管会社（direct conduit company）」と呼ばれるものである。これは、租税条約を締結した国外の第三国の居住者が、その租税条約の特典を得るために、当該国に子会社を設立し、当該国の居住者として租税条約の特典を得る方法である。例えば、A国の居住者aからA国と租税条約を締結していないC国の居住者cに対して、金銭の貸付が行われたとする。居住者cは、その貸付に対して、居住者aに利子を支払うことになる。当然、租税条約を締結していないことから、その利子は、C国の国内法に従い源泉徴収される。この場合は、利子に対して25%を源泉徴収することとする。この源泉徴収税を減免又は免税するために、居住者cがA国と租税条約を締結しているB国に子会社を設立したとする。この子会社は、居住者bとする。その金銭の貸付は、居住者aから居住者bに対して行う。居住者bが居住者aに支払う利子は、A国とB国で締結している租税条約に従い、減免又は免税される。つまり、C国の居住者cは、源泉徴収が減免又は免税しつつ金銭の貸付が行えたことになる。次は、「飛び石（stepping stone）」と呼ばれるものである。これは、源泉地国と居住地国との間に受取利子が非課税、支払利子が損金算入とする国に中間会社等を設立し、中間会社等に投資所得その源泉地国に投資所得をすることで、発生する利子等が損金算入となり、さらに中間会社等を通り居住地国にその利子を移転するという方法である。例えば、A国の居住者aが租税条約を締結していないB国の居住者bに投資しようとした場合、居住者bから居住者aに支払う利子は、B国の国内法に従い源泉徴収される。この場合は、利子に対して25%を源泉徴収することとする。この源泉徴収税を減免又は免税するために、居住者aはA国と租税条約を締結しており、受取利子に対して非課税としているC国に子会社を設立したとする。この子会社は、居住者cとする。しかし、居住者cが居住者bに投資をしたとしてもB国の25%の源泉徴収は減免又は免税することはできない。そこで、居住者aは、さらにB国と租税条約と締結しており、支払利子を損金算入とするD国に子会社を設立する。この子会社は、居住者dとする。居住者cが居住者dに金銭の貸付を行う。その金銭を使い、居住者dが居住者bに投資を行う。居住者bから支払われる利子は、B国とD国と締結している租税条約により減免又は免税される。その支払われる利子が投資額の10%とする。最初に行った居住者cから居住者dに行った金銭の貸付に対する利子は、居住者dから居住者cに支払う。その際、居住者dは居住者bから受け取った投資額の10%の利子の9.5%分を居住者cに支払う。それにより、D国では、支払利子が損金算入されることから、0.5%分の課税が発

---

<sup>57</sup> 本庄資・他 前掲注11。

生することになる。C国では受取利子を非課税としていることから、課税は発生しない。居住者cはその受取利子分の金銭を居住者aに貸付を行う。その際、居住者aから居住者cに支払われる利子は、A国とC国の租税条約により、A国の源泉徴収税は減免又は免税される。さらに、C国では、受取利子を非課税としていることから、課税は発生しない。結果として、課税は、A国とC国の租税条約の規定とB国とD国の租税条約の規定される源泉徴収分とD国の利子0.5分の課税しか発生しない。租税条約が免税規定だった場合、D国の課税しか発生しない。

これらのように、トリーティ・ショッピングは、トリーティ・ショッピングの類型から条約締結国外の第三国の居住者による当該条約締結国の居住者になりすまし、とされている。しかし、OECDにおいて、トリーティ・ショッピングは、居住者が租税条約上における合法的な受益者でなく租税条約の特典を得ることを指す<sup>58</sup>としている。つまり、トリーティ・ショッピングは、第三国の居住者に限らず、本来、租税条約の特典を享受することができない居住者が租税条約の特典を得ることとしている。これにより、本論文では、トリーティ・ショッピングを本来、租税条約の特典を享受することのできない居住者が租税条約の特典を得ることとする。

## 第5項 トリーティ・ショッピングの諸問題

前項から租税条約の濫用は、租税回避及び脱税につながる行為に対して租税条約の意図していない状況を指す。トリーティ・ショッピングは、本来、租税条約の特典を享受することができない居住者が租税条約の特典を得ることを指す。租税条約は、条約締結国間の居住者に対して適用されるものであり、第三国のような本来、特典を享受できない居住者に対して適用されるものではない。又、租税条約は、租税回避及び脱税として利用されるものではない。そのため、トリーティ・ショッピングは、租税条約の濫用の一つであると考えられる。

このトリーティ・ショッピングは、前項で述べたように租税条約締結国の居住者になりすまし租税条約の特典を得ることが問題となる。この問題は、3つ考えられる。①「直接導管会社」と「飛び石」のような形態のトリーティ・ショッピングは、国内法又は租税条約によって禁止規定がない場合、合法として扱われる。第三国の居住者が、国際的な税負担の減少のために、第三国の締結していない租税条約や第三国との租税条約よりも有利な租税の減免を定める租税条約を、このような中間会社を通じて不当に利用する行為が、国際的な脱税か租税回避か、と

<sup>58</sup> United Nations前掲注8 11頁pr21「Treaty shopping relates to situations in which an individual benefits from a treaty without being the legitimate beneficiary of it.」「トリーティ・ショッピングは、その合法的な受益者であることなく条約から利益を得る状況に関するものである。」



いう問題<sup>59</sup>がある。又、わが国に対する租税条約上の課税減免請求権が、第三国の居住者によって利用される場合、わが国が、当該第三国の居住者によっていわばタックス・ヘイブンとして利用されることになる。この場合、わが国への第三国からの投資が増大するかもしれないが、それに応じた税収が確保されないことになる<sup>60</sup>という問題もある。これらの問題点は、第三国の居住者が、租税条約の特典を不当に利用する行為が問題となる。そういった行為が、国際的脱税や租税回避となるのか。又、合法であり、外国からの投資が増大するが、税収が確保できないという問題が引き起こされる。②トリーティ・ショッピングの防止規定であるLOB条項の緩和規定である”derivative benefits<sup>61</sup>”の問題がある。LOB条項は、租税条約締約国の居住者になりすます問題に対して、制限を設ける規定である。つまり、LOB条項は、租税条約の特典を得ることができる適格な居住者であるか判断する条項である。このLOB条項には、トリーティ・ショッピングの問題とは別の問題がある。それは、租税回避等のために租税条約の特典を得ようとしていない企業に対しても制限を受ける可能性があることである。その問題に対して、一部の国では、租税条約のLOB条項の中に”derivative benefits”に関する条項を入れている<sup>62</sup>。”derivative benefits”とは、LOB条項により適格な居住者ではないとされた企業に一定の要件を満たした場合、租税条約の特典を得る権利が与えられることである。つまり、”derivative benefits”はLOB条項に隙間を作り、LOB条項が機能している状況では、この”derivative benefits”により改善される<sup>63</sup>。しかし、”derivative benefits”は、租税条約に規定されており、その規定に定める要件に租税回避を目的として満たすことで条約の濫用が行われ

<sup>59</sup> 本庄資「租税回避防止規定—特に「トリーティ・ショッピング」防止規定について」、租税研究1999・9 86頁(1999年)。

<sup>60</sup> 村井正 前掲注50 162頁。

<sup>61</sup> わが国では、派生的受益基準と呼ばれる。

<sup>62</sup> わが国の租税条約の一部に、この”derivative benefits”に関する条項を設けている。日蘭租税条約において、「一方の締約国の居住者である法人は、適格者に該当しない場合においても、他方の締約国内から取得する第10条3、第11条3、第12条、第13条又は前条に定める所得に関し、7以下の同等受益者が当該法人の議決権の75パーセント以上に相当する株式を直接又は間接に所有し、かつ、当該法人がこれらの規定により認められる特典を受けるためにこれらの規定に規定する要件を満たすときは、これらの規定により認められる特典を受ける権利を有する。(第21条3項)」と規定している。日米租税条約では、規定されていない。

<sup>63</sup> Richard L.Reinhold ”What is tax treaty abuse ? Is treaty shopping an outdated concept ? ”、The Tax Lawyer vol53 No3 spring 664頁(2000年)「In recent years , treaty LOB provisions have become increasingly complex and detailed , and in some cases quite restrictive . At the same time , some features of the provisions - particularly the exemption for public companies and so-called " derivative benefits " provisions - create potential gaps in the coverage of LOB rules . In circumstances in which LOB provisions might properly apply , it would seem that their functioning could be improved .」 「近年、全く制限する若干のケースで条約のLOB条項は、ますます複雑で詳述されるようになります。同時にその条項の特例は、特に株式会社のための免除と「デリバティブベネフィット」の条項は、LOB規則の範囲で潜在的隙間をつくる。LOB条項がきちんとあてはまるかもしれない状況では、それらが機能することが改善されることができたようである。」

の問題が引き起こされる。③トリートイ・ショッピングでは、第三国の居住者による居住者のなりすましが問題視される。しかし、トリートイ・ショッピングの問題点が、第三国の居住者だけであろうか。2006年の「Letter of submittal」において、当時のブッシュ大統領が、「既存の条約は租税の回避を目的とする市民権のロスした元市民に対して課税することは米国を守る<sup>64</sup>。」と述べている。又、米国の租税条約のanti-treaty shoppingの条項が、条約締約国の居住者によって支配される企業に対して条約の特典を制限する条項を含んでいる<sup>65</sup>、と指摘されている。このことから米国では、自国の居住者による租税回避行為に対して防止する意思がある。又、OECDでは、トリートイ・ショッピングを第三国に限らず、本来、租税条約の特典を享受することができない居住者により租税条約の特典を得ることを指している<sup>66</sup>。つまり、OECDは、自国の居住者による租税条約の濫用について言及している。それにより、トリートイ・ショッピングの問題点は、自国の居住者による租税条約の濫用についても問題ではないかと考えられる。さらに、本庄資教授は、「トリートイ・ショッピングは、これまで「条約相手国以外の第三国居住者による租税条約の特典の利用の防止」のみを念頭に置く議論が主流になっているが、ATPについては、「条約当事国の居住者が自国の源泉所得に対する自国課税の減免を図るために条約相手国の居住者に成り済ますことの防止」も念頭に置くことも必要になるであろう<sup>67</sup>。」と述べている。

本論文では、下記にて述べる問題提起から自国の居住者が租税条約の濫用を行っている可能性について述べるため、上記の3つの問題点から、③の問題点を扱う。

上記の問題により、当該国の課税ベースが浸食される。それにより、トリートイ・ショッピングは防止する必要がある。これについては、以下に述べる。

## 第6項 トリートイ・ショッピング防止規定の必要性

租税条約は、締約国間の投資交流の促進や二重課税及び租税回避等の防止することを目的に

<sup>64</sup> Rovers & Holland Collection “Legislative history of united states tax convention” volume 2 William S. Hein & Co., Inc. Buffalo, New York 388頁 (2006年) 「The existing Convention preserves the US right to tax former citizens whose loss of citizenship had, as one of its principal purposes, the avoidance of tax.」 「市民権の喪失が、その重要な目的の1つとして、税の回避をした元市民に課税するのは正しいため米国は既存の慣例を保存します。」

<sup>65</sup> Rovers & Holland Collection “Legislative history of united states tax convention” volume 4 William S. Hein & Co., Inc. Buffalo, New York 1012頁 (1993年) 「Most recent U.S. treaties contain a provision that limits the use of the treaty to corporations controlled by persons who are residents of the treaty partner.」 「大部分の最近の米国の条約は、条約協力国の居住者である者によって、支配される会社に条約の使用を制限する条項を含みます。」

<sup>66</sup> United Nations 前掲注58を参照。

<sup>67</sup> 本庄資 前掲注19 150頁。

締結される。当然、投資交流の促進や二重課税の防止するために規定される租税条約の特典は、締約国同士の居住者、第三国の居住者に対して非常に魅力的である。どの国もその国内法によって自国の居住者の範囲を自由に決定することができるが、どの者（a person）もまた各国の国内法に定める居住者の要件に合わせてどの国の居住者になるかを自由に選択することができる。したがって第三国の居住者も、全世界規模でどの国の居住者になることが世界的租税負担の最小化のために世界で2000余に及ぶ租税条約ネットワークをより有利に活用できることになる<sup>68</sup>。つまり、個人や法人は、他国に租税条約の特典が得られるようにその国の居住者として外国子会社等を設立することで、租税条約の特典を得ることができる。それにより、租税条約の特典を得ることを目的とする者と通常の業務を目的とする者の場合が、発生する。そのため、トリイティ・ショッピングを防止することは非常に難しい。又、トリイティ・ショッピングは、前項で述べたように、様々な類型を使い租税条約の特典を得ようとする。当然、特典を得ようとする企業からすれば、法律等により禁止されておらず、合法的な手段で租税条約を利用することは経済活動を行う企業として当然と考える<sup>69</sup>。しかし、租税条約は国際的<sup>70</sup>二重課税の防止又は排除を主たる目的とし、脱税・租税回避の防止や各国の適正課税を実現するための国際協力や納税者の権利の救済をその目的とする二国間条約であって、国際的租税回避の道具に使われるべきものではない<sup>71</sup>。

国際的な防止の努力は、主としてOECDでの論議を通じて行われ、報告書にまとめられている。その要旨は、(1) 租税条約のもつ他の目的がたまたまこれを悪用する者がいるからと、(2) OECD加盟国のような高い税の国でさえ特定の租税回避のためにいくらかでも利用されること、(3) 従って、個別の租税条約において条約上の特典を第三国居住者には与えないという規定を加える必要があること、である<sup>71</sup>。

## 第7項 特典制限条項 (LOB 条項) の意義

前項で述べたトリイティ・ショッピング防止規定としてLOB条項が、規定されている条約

<sup>68</sup> 本庄資『新日米租税条約 解釈研究』68頁（税務経理協会、2005年）。

<sup>69</sup> 法人は、どの国の法令により設立するか、実質管理支配地又は本店等所在地をどの国とするかは、企業が選択できる。また、・・・企業立地条件を比較検討して親会社の設立地、子会社以下の関連会社の設立地を決定することができる。その場合に、税負担の軽減という観点から租税条約網の利用の可否を重視して関連会社の設立地を選択するものもある。（本庄資『国際的租税回避 基礎研究』353頁（税務経理協会、2002年）。）

<sup>70</sup> 本庄資 前掲注29 237頁。

<sup>71</sup> 本庄資 前掲注20 656頁。

がある。LOB条項は、租税条約の特典を適格な居住者に対して与えるために、一定の要件を定め、その租税条約の特典を与える適格な居住者かどうかを判断する規定である。このLOB条項は、1977年の米国モデル租税条約において初めて規定された。この規定は、1950年代に米・オランダ領アンティール租税条約を利用したトリートイ・ショッピングが流行したことにより、これを制限するために規定された。この時のLOB条項は、「投資又は持株会社条項」として規定されており狭いものであったが、1996年米国モデル租税条約では、公開会社基準、支配・課税ベース浸食基準、能動的事業基準、権限ある当局による認定を導入し、2006年米国モデル租税条約において改訂し、現在に至る<sup>72</sup>。わが国において、LOB条項が、初めて規定されたのは、2004年の日米租税条約の改訂により規定された。その後、英国・オーストラリア・オランダ・スイス・フランス・ニュージーランド・スウェーデンとの租税条約においてLOB条項の規定が導入された。

このLOB条項は、2つに分類される。それは、包括的LOB条項 (comprehensive LOB provisions) と制限的LOB条項 (restrictive LOB provisions) である。包括的LOB条項は、すべての所得に対して適用され、源泉地国免税、課税の減免を対象とする。制限的LOB条項は、一部の所得に対して適用され、源泉地国免税のみを対象とする。米国では、LOB条項に対して、これが欠如する条約の締結をしないように上院外交関係委員会が厳しくチェックしている<sup>73</sup>。つまり、米国では、LOB条項がない租税条約は、締結しないということである。現在、米国では、米・ポーランド租税条約以外の租税条約に対してLOB条項が規定されている。その米国におけるLOB条項は、すべて包括的LOB条項として規定されている。わが国において、日米租税条約におけるLOB条項は、包括的LOB条項である。しかし、それ以外のLOB条項を規定した租税条約では、制限的LOB条項としている。

包括的LOB条項と制限的LOB条項における規定の違いは、わが国と包括的LOB条項を規定する米国と制限的LOB条項を規定する英国間の租税条約の規定から見る。日米租税条約におけるLOB条項は、「一方の締約国の居住者で他方の締約国において所得を取得するものは、この条約の特典を受けるために別に定める要件を満たし、かつ、次の (a) から (f) までに掲げる者のいずれかに該当する場合に限り、各課税年度において、この条約の特典 (この条約の他の条の規定により締約国の居住者に対して認められる特典に限る。以下この条において同じ。) を受ける権利を有する。ただし、この条約の特典を受けることに關し、この条に別段の定めが

<sup>72</sup> 今村隆「租税条約におけるLOB条項の意義と問題点—我が国の視点からみた同条項の考察—」、日本法学 第79巻第2号 日本大学法学研究所 5頁 (2013年) 参照。

<sup>73</sup> 本庄資 前掲注59 89頁。

ある場合は、この限りでない（第22条1項）。」である。この規定は、所得を限定しておらず、租税条約における特典の源泉地国免税、課税の減免を対象としていることがわかる。日英租税条約におけるLOB条項は、「一方の締約国の居住者であって他方の締約国において第7条、第10条3、第11条3、第12条、第13条又は前条に定める所得、利得又は収益を取得するものは、2に規定する適格者に該当し、かつ、これらの規定により認められる特典を受けるためにこれらの規定に規定する要件を満たす場合に限り、各課税年度又は賦課年度において、これらの規定により認められる特典を受ける権利を有する。ただし、これらの規定により認められる特典を受けることに関し、この条に別段の定めがある場合は、この限りでない（第22条1項）。」である。この規定から、LOB条項が適用される所得を第7条（事業所得）、第10条3（配当）、第11条3（利子）、第12条（使用料）、第13条（譲渡収益）、第21条（明示なき所得）としている。配当、利子に関しては、通常では、軽減税率による規定であるが、一定の要件を満たす場合に源泉地国課税の免除となる規定を表す。それ以外の所得は、すべて源泉地国課税の免除となる規定である。それは、米国を除く英国以外のLOB条項を規定する租税条約においても同じである<sup>74</sup>。

わが国におけるLOB条項は、居住者に対する適格性を、適格者基準、能動的事業活動基準、権限ある当局の認定、派生的受益基準（*derivative benefits*）、多国籍企業本拠基準により判定される。適格者基準は、租税条約締約国の居住者となる者に対して、租税条約に規定されるLOB条項に規定される者に該当することで、租税条約の特典を与える基準である<sup>75</sup>。能動的事業活動基準は、適格者基準に該当しない場合でも、所得が一定の要件を満たすことで租税条約の特典を受けることができる。一定の要件は、居住者が居住地国内において営業又は事業の活動に従事していること、当該所得が当該営業又は事業の活動に関連又は付随して取得されるものであること及び当該居住者が、租税条約の特典を受けるために別に定める要件を満たすことである。能動的事業活動基準は、これら3つの要件に該当することで、適格者基準に該当しない場合であっても租税条約の特典を与える基準である。権限ある当局の認定は、適格者基準、能動的事業活動基準を満たさない場合であっても、租税条約締約国の権限ある当局が、締約国の法令又は行政上の慣行に従い、当該居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行が、租

<sup>74</sup> 租税条約は、締約国同士の交渉により規定が決まるため、国ごとに若干の違いはあるが、制限的LOB条項である一部の所得に適用し、源泉地国課税の免除を対象としている。

<sup>75</sup> 日米租税条約では、個人、地方政府、地方公共団体、日本銀行、連邦準備銀行、法人（一定の要件を満たすもの）、第4条（居住者）1項（c）に規定する者、年金基金（一定の場合に限る）、個人以外の者（一定の要件を満たすもの）に対して規定される。（日米租税条約第22条1項）

税条約の特典を受けることを主たる目的の一つとしていないことを当局が認定した場合に、その租税条約の特典を与えるものである。派生的受益基準は、LOB条項を規定する一部の租税条約に規定されている。派生的受益基準は、主にEU加盟国との租税条約に規定されている<sup>76</sup>。前項で述べたが、派生的受益基準は、租税条約締約国にとって第三国の居住者であったとしても、第三国と源泉地国との租税条約の特典と同じ特典を受ける場合、一定の要件を満たすことで、第三国の居住者に対して同等受益者として、租税条約の特典を与える基準である。多国籍企業本拠基準は、LOB条項を規定する一部の租税条約に規定されている<sup>77</sup>。その基準は、当該居住者が、適格者に該当しない場合で、LOB条項の対象となる所得に対して一定の要件に該当する場合に、その租税条約の特典を与える基準である。

### 第3節 非居住者の取扱い

#### 第1項 居住者等の定義と判定基準

本論文では、次章にて述べる問題提起として、自国の居住者による租税条約相手国の居住者になりすますことによる租税条約の濫用の問題に対して考察を行う。そのため、国内法に定める居住者基準が重要となる。又、「居住者」でなければ条約の特典を享受することができないという意味で、トリイティ・ショッピング防止の観点から「居住者」概念は重要である<sup>78</sup>。そのため、本項では、わが国における居住者基準とトリイティ・ショッピングの議論が進んでいる米国における居住者基準について述べる。

租税条約上の居住者に関する規定は、個人と法人を含む規定となっている。しかし、わが国の国内法の居住者と非居住者の区分は、個人について行われている。法人の場合は、内国法人と外国法人を区分している。つまり、租税条約の居住者は、内国法人も含んでいる。そのため、租税条約における居住者についても述べる。

#### (1) 租税条約における居住者の定義

租税条約の規定には、前節で述べた租税条約の特典に関する規定がある。その租税条約の特典の適用対象者に関する規定が必要である。多くの国が基準にしているモデル租税条約であるOECDモデル租税条約と国連モデル租税条約において、その適用対象者は、締約国同士の

<sup>76</sup> わが国の租税条約では、フランス、スイス、オランダに規定される。

<sup>77</sup> わが国の租税条約では、スイス、オランダに規定される。

<sup>78</sup> 本庄資・他 前掲注4 243頁。

「居住者」に対して、租税条約の特典を得ることができると規定する<sup>79</sup>。つまり、租税条約の特典は、互いの締約国の居住者に対して与えられる。そのため、居住者基準の規定は、租税条約の適用上、非常に重要である。

この「居住者」(resident)という概念には、個人と法人が含まれ、居住地国で無制限納税義務を負う者とされる。その基準は、条約の「居住者」又は「課税上の住所」を定める条項において定められるがその定義は各国の国内法に定めるところに委ねている<sup>80</sup>。OECDモデル租税条約第4条において、「一方の締約国の居住者」の定義や二重居住者の振分けについて規定される。一方の締約国の居住者の定義は、「当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の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べきものとされる者（当該一方の締約国及び締約国の地方政府又は地方公共団体を含む。）をいう。ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得又は当該一方の締約国に存在する財産のみについて当該一方の締約国において租税を課される者を含まない。(OECDモデル租税条約第4条1項)」とされる。つまり、租税条約の特典を与える居住者は、当該国の法令において居住者とされ、当該国で課税される者である。又、これは、当該国を源泉とする所得しかない場合を除く。

居住者の定義を各国の国内法に委ねていることで、各国の居住者基準の違いから二重居住者が生ずることになる。その二重居住者の振分けをOECDモデル租税条約では、個人では、恒久的住居、重要利害関係の中心、常用の住居、国籍により判定し、法人では、実質的管理支配地により<sup>81</sup>二重居住者の振分けを行っている。これらの居住者基準により二重居住者の振分けができなかった場合、権限のある当局の合意により判定される。

租税条約の適用対象者には、第三国の居住者は含まれていない。そのため、第三国の居住者が租税条約を利用することは認められない。しかし、第三国の居住者が当該国の居住者として、租税条約を利用することができる。その場合、前節で述べたトリッキー・ショッピングの問題が生ずる。この問題を述べるにあたり、居住者の概念は重要である。

上述したように、各国の居住者基準の違いから二重居住者となり、その振分け基準が、その当該国との租税条約により規定している。わが国が締約している租税条約においても、当然規定されている。しかし、LOB条項がある租税条約とLOB条項がない租税条約において、居住

<sup>79</sup> OECDモデル租税条約と国連モデル租税条約の第1条に「この条約は、一方又は双方の締約国の居住者である者に適用する。」と規定している。

<sup>80</sup> 本庄資 前掲注6 237頁。

<sup>81</sup> 本庄資 前掲注6 238頁 参照。

者の概念が若干の違いがある。前者及び後者ともに、OECDモデル租税条約、国連モデル租税条約を基準に居住者の定義、二重居住者の振分け基準が定められている。居住者の定義は、各国における居住者基準に依拠して規定されている。又、二重居住者の振分け基準は、若干の違いはあるが、OECDモデル租税条約、国連モデル租税条約による振分け基準に依拠している。そのため、それぞれの租税条約において、居住者の定義、二重居住者の振分け基準が違う。しかし、LOB条項がある租税条約とLOB条項がない租税条約において、居住者の定義、二重居住者の振分け基準以外の違いがある。LOB条項がある租税条約では、居住者の定義、二重居住者の振分け基準に加えて、租税条約における課税の減免といった特典が適用される所得に対して一方の締約国から他方の締約国に送金又は他方の締約国において受領された部分に適用される規定と特定の受益者等に対して特典の適用、不適用について規定されている。例として、それは、日米租税条約第4条5項<sup>82</sup>6項<sup>83</sup>において、規定されている。

これらの規定は、LOB条項のない租税条約において規定されていない。

租税条約における居住者は、個人、法人等を含んでいる。例として、それは、OECDモデル租税条約第3条1項(a)<sup>84</sup>である。しかし、下記で述べるわが国と米国の居住者の判定には、個人と法人を居住者と非居住者に区分しているものと区分していないものがある。

## (2) わが国における居住者の判定基準

(1) で述べたように、租税条約の適用対象者は、各国の国内法により居住者となる者である。わが国の国内法において居住者とは、個人の場合、国内に住所を有し、又は1年以上の居所を持っている個人をいう(所法第2条3号)。又、非居住者は、居住者以外の個人をいう(所法第2条5号)。内国法人の場合は、国内に本店・主たる事務所を持つ法人をいう(所法第2条6号)。外国法人は、内国法人以外の法人をいう(所法第2条5号)。居住者には、非居住者以外にも非永住者という範囲がある。非居住者は、居住者以外であるため、国内に住所を持たない、又は1年以上の居所を持たない個人である。非永住者は、「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年以下である個人をいう。」(所法第2条4号)である。これらから、わが国の居住者基準において重要なのは住所である。東京高判昭和59年9月25日月報31巻4号901頁は、「所得税法上の『住所』とは、個人の生活の本拠、すなわちその者の社会生活上の諸問題を処理する拠点となる地をい

<sup>82</sup> 参考資料 (租税条約及びIRC) 1 参照。

<sup>83</sup> 参考資料 (租税条約及びIRC) 前掲注82 2 参照。

<sup>84</sup> 参考資料 (租税条約及びIRC) 前掲注82 3 参照。



うものであり、船員の場合は、配偶者その他生計を一にする親族が居住し、あるいはその者が勤務外の期間中通常滞在する地が右『住所』に該当する」旨を判示している<sup>85</sup>。居住者と非居住者の課税範囲は、所得税法第7条において、居住者は全世界所得課税であり、非居住者は国内源泉所得のみ課税となる。全世界所得課税は、所得の源泉地が国内外問わず課税される。国内源泉所得は、所得の源泉地が国内による場合のみ課税される。それにより、居住者は無制限納税義務者とし、非居住者を制限納税義務者と呼ばれる。

内国法人の場合は、国内に本店・主たる事務所を持つ法人をいう（所法第2条6号）。外国法人は、内国法人以外の法人をいう（所法第2条7号）。法人に関して、内国法人か外国法人かに関する分類は、設立準拠法主義、所在地基準、経営の中心基準、主たる事業活動基準、支配基準、主たる事務所・本店基準、住所基準、状況基準など<sup>86</sup>の方法があり、各国により異なる。わが国の場合は、国内に本店・主たる事務所を有する法人を内国法人とする。つまり、法人は、主たる事務所・本店基準により内国法人と外国法人を、無制限納税義務者か制限納税義務者に区分している。

### (3) 米国における居住者の判定基準

米国では、国籍基準を採用しており米国市民は、米国内外を問わず、全世界所得について米国所得税を課される。つまり、米国市民は、居住者、非居住者を区分せず、無制限納税義務者として全世界所得に課税される。米国のIRCにより設立された法人に対しても全世界所得に課税される（IRC61条）。米国の市民とは、合衆国で出生又は帰化し、その管轄権に服する一切の者をいう（規則1.1-1 (c)）。又、米国市民は、世界中のどこにいたとしても保護され、いつでも再入国し、経済システムに参加する権利を有する<sup>87</sup>。市民権が与えられていない者は、米国において外国人として扱われる。その外国人に対しては、居住者と非居住者に区分される。居住者に区分された場合、無制限納税義務者として全世界所得に課税される。非居住者に区分された場合、制限納税義務者として国内源泉所得のみに課される。

租税法上、米国の市民であるかどうかの判定は、難しくない。しかし、居住の判定に関しては、困難である。米国は、居住の判定に関して、個人と法人を分けて判定している。IRC7701条 (b) において、個人の場合は、3つの基準による居住の判定を行っている。それは、永住

<sup>85</sup> 金子宏 前掲注23 462頁。

<sup>86</sup> 本庄資・他 前掲注78。

<sup>87</sup> リチャード・L・ドーンバーグ、川端康之監訳『アメリカ国際租税法』清文社 15頁（清文社、2001年）。

のため合法的に認められる暦年の間の米国の法定定住者<sup>88</sup> (lawful permanent resident) (グリーン・カード基準等)、実質的存在基準、外国人の第1年度の居住者の選択<sup>89</sup>である。IRC 7701条 (b) では、主に実質的存在基準を中心に規定されている。実質的存在基準は、一定の基準を満たす場合に外国人を居住者として扱う。一定の基準は、個人がその暦年の間に少なくとも31日間、米国に存在していることとその個人が、以下の日数の合計が今年と2つ前の暦年等しい又は183日以上米国に存在していることである<sup>90</sup>。外国人の第1年度の居住者の選択は、当該個人が連続31日間、かつ当該31日の連続した滞在期間の初日から始まる一年間のうち75%以上合衆国に滞在した場合には、外国人が利用可能な居住に関する第一年度の特別選択を行うことができる<sup>91</sup>規定である (IRC7701条 (b) (4) <sup>92</sup>)。

法人の場合、米国のIRCにより設立された法人の居所の判定は、上記で述べた設立準拠法主義により判定される。そのため、米国のIRCにより設立されているため居住の判定は、容易である。しかし、その実体が法人かどうかの判定に関して、米国において、法人又はその他の事業体は、州法により設立されるため、州ごとに法人要件等が違う。又は、米国の租税法上の法人概念として、IRCによって出資者から独立した存在として扱われる法人を社団、株式会社、保険会社を含むものと定義される<sup>93</sup>。又、米国では、「チェック・ザ・ボックス<sup>94</sup>」の規定により、その実体を分類している。当然法人以外の事業体はその選択により課税上「法人」又は「パートナーシップ」として扱われることとし、この選択をしない場合にはパートナーシップとして扱われる<sup>95</sup>。

#### (4) 居住者の判定基準における諸問題

国際課税において各国の採用する課税原則は、その人的管轄権に基づく全世界所得課税原則とその属地管轄権に基づく領土主義課税 (国外所得非課税・国内所得のみ課税) 原則に大別される<sup>96</sup>。それらは、前者を属人主義、後者を属地主義という。これについて、本庄資教授は

<sup>88</sup> 参考資料 (租税条約及びIRC) 前掲注82 20 参照。

<sup>89</sup> 参考資料 (租税条約及びIRC) 前掲注82 17 参照。

<sup>90</sup> 参考資料 (租税条約及びIRC) 前掲注82 18 参照。

<sup>91</sup> リチャード・L・ドーンバーグ 前掲注87 17頁。

<sup>92</sup> 参考資料 (租税条約及びIRC) 前掲注82 19 参照。

<sup>93</sup> 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—」、税務大学校論叢 (59) 154頁 (2008年) 参照。

<sup>94</sup> チェック・ザ・ボックスの規定は、株式会社のように自動的に法人課税の対象となる事業体を個別に列挙し、それ以外の事業体については、法人課税又は構成員課税のいずれかを納税者が選択できる規定である。

(長谷部啓 前掲注93 155頁。)

<sup>95</sup> 本庄資・他 前掲注4 81頁。

<sup>96</sup> 本庄資編著『国際課税の理論と実務 73の重要課題』、本庄資「居住者概念」財団法人 大蔵財務協会 161頁 (財団法人 大蔵財務協会、2011年)。

「課税管轄権における属人主義のあり方としては、国籍基準で、所得の源泉地を問わず、すべての国民（または市民）に対し全世界所得に課税権を及ぼすいわゆる「市民課税」が本来の属人主義による課税といえるが、実際は、多くの国は、属地主義により自国の領域内に住所または居所等を有する人を「居住者」とし、自国の居住者の全世界所得（所得の源泉地を問わず）に課税権を及ぼす「居住者課税」を行っている。国家が国籍を有しないが領域内に居住する「居住者」（いわゆる居住外国人）に領域内で発生した所得のみならず領域外で発生した所得に対して課税権（所得に着眼すると域外適用の問題がある）を及ぼすことが正当化されるかという議論の余地がある<sup>97</sup>。」と述べられている。本来の属人主義は、国籍により自国の国民であるかを判断し、すべての国民に対して全世界所得に課税される。しかし、大半の国では、属地主義と言われる自国において住所又は居所等を有する人を居住者として、自国の居住者に対して全世界所得に課税している。つまり、国内源泉所得のみを課税する属地主義とすべての国民に対して全世界所得課税により課税する属人主義が合わさっている。それにより国籍のない自国の居住者の課税権は全世界所得課税か国内源泉所得のみかという問題がある。又、居住者の判定基準が各国において様々である。そのため、一の者が、二重居住者になる場合がある。OECDモデル租税条約のコメンタリーでは、「ある個人がその恒久的住所をA国に有し、同所ではその妻子が生活しているとする。彼はB国に6箇月を超えて滞在し、B国の立法に従い、滞在期間の経過により、当該B国の居住者として租税を課される。そこで、両国が、彼は無制限納税義務を有すると主張する<sup>98</sup>。」と例示している。この二重居住者の問題に関連して二重課税の問題がある。この問題については、租税条約により二重居住者の振分けに関する規定がある。OECDモデル租税条約第4条2項において、4つの振分け基準が規定されている。それは以下の通りである。

- ① 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害關係の中心がある締約国）の居住者とみなす。
- ② その重要な利害關係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。

<sup>97</sup> 本庄資 前掲注96 161、162頁。

<sup>98</sup> 川端康之 前掲注28 80頁 pr6。

- ③ その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。
- ④ 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。

(川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2010年版 簡略版』(社団法人日本租税研究協会、2011年) 24頁)

①から③までの規定は、恒久的住居、重要な利害関係の中心、常用の住居、次いで国籍を掲げている<sup>99</sup>。④の規定は、二重国籍、無国籍等の場合に関する規定である。二重国籍、無国籍等の場合に関する規定は、権限ある当局の合意により判定する。しかし、二重居住者の問題の他にも、この④の規定による問題がある。④の規定は、二重国籍、無国籍によりどちらの居住者とするのかの判断を権限ある当局により判断されるが、両締約国の権限ある当局のうち、どちらの当局で判断されるのか、一方の締約国の権限ある当局の判断を他方の締約国の権限ある当局が受け入れるのか、又、多国間租税条約の場合による多重国籍の場合の判断をどうするのか。これらの問題があるのではないだろうか。

本論文では、自国の居住者による租税条約の濫用を見るため、二重居住者による二重課税の問題、二重国籍、多重国籍、無国籍に関する問題は、本論文の主旨からはずれるため扱わない。

## 第2項 わが国と米国の非居住者に対する租税制度

前項で述べた自国の居住者が、租税条約締約国において居住者として法人を設立することにより、租税条約の特典を得る行為を行った場合、租税法においてどのような取扱いが行われるのか。この行為は、租税条約の特典を得ることができる当該締約国の居住者と相手締約国の居住者との取引である。つまり、この行為が、一方の締約国における居住者とその締約国側から見た非居住者との取引である。本項では、わが国の、非居住者に対してどのように課税が行われているのかを見る。又、本論文では、トリーティ・ショッピングの議論が進んでいる米国に焦点を当てるため米国の、非居住者に対してどのように課税が行われているのかを見る。

---

<sup>99</sup> 本庄資 前掲注96 165頁。

## (1) 非居住者又は外国法人に対する租税～わが国の場合～

わが国における課税は、個人の場合、居住者と非居住者に分類して課税される。法人の場合は、内国法人と外国法人に分類して課税される。非居住者と外国法人は、一定の規定による国内源泉所得に対して課税される（所法第164条、法法第141条）。

### 1 非居住者に対する課税

非居住者については、所得税法第164条に規定された区分に従い総合課税<sup>100</sup>又は分離課税<sup>101</sup>される。その総合課税される非居住者は以下の通りである<sup>102</sup>。

- ① 国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所（1号PE<sup>103</sup>）を有する非居住者
- ② 国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供（「建設作業等」という。）（2号PE<sup>104</sup>）を1年を超えて行う非居住者（①に該当する者を除く。）
- ③ 国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令に定めるもの（「代理人等」という。）（3号PE<sup>105</sup>）を置く非居住者（①に該当する者を除く。）
- ④ 恒久的施設を有しない非居住者（①から③までに掲げる非居住者以外の非居住者）

①の非居住者に対しては、すべての国内源泉所得に総合課税される。②の非居住者に対しては、所得税法第161条1号から3号までの国内源泉所得、4号から12号までの国内源泉所得のうち非居住者が国内において行う建設作業等に係る事業に帰せられるものに総合課税される。③

<sup>100</sup> 他の所得と合計して累進税率を適用する課税（岡村忠生『法人税法講義 第2版』5頁（成文堂、2006年））。

<sup>101</sup> 特定の種類の所得を他の種類の所得と合算せず、分離して課税（金子宏 前掲注23 182頁。）

<sup>102</sup> 本庄資・他 前掲注4 96、97頁から示す。

<sup>103</sup> ①支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）、②鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所、③その他事業を行う一定の場所で①、②に掲げる場所に準ずるもの（所得税法施行令第289条1項、法人税法施行令第185条1項）。

<sup>104</sup> 建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供（建設作業等）で1年を超えるもの（所得税法第164条1項2号、法人税法第141条2号）。

<sup>105</sup> ①非居住者、外国法人のために、その事業に関し契約を締結する権限を有し、かつこれを常習的に行使する者、②非居住者、外国法人のために、顧客の通常要求に応ずる程度の数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者、③専ら又は主として一の非居住者等のために、常習的に、その事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者（所得税法施行令第290条、法人税法施行令第186条）。

の非居住者に対しては、所得税法第161条1号から3号までの国内源泉所得、4号から12号までの国内源泉所得のうち非居住者が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰せられるものに総合課税される。④の非居住者に対しては、所得税法第161条1号及び1号の3の国内源泉所得のうち国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるもの並びに2号及び3号の国内源泉所得に総合課税される<sup>106</sup>。分離課税される非居住者は以下の通りである<sup>107</sup>。

- ① 上記②建設作業等を1年を超えて行う非居住者又は上記③代理人等を置く非居住者
- ② 上記④恒久的施設を有しない非居住者

①の非居住者に対しては、所得税法第161条4号から12号までに掲げる国内源泉所得のうち建設作業等に係る事業又は代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの以外のものに分離課税される。②の非居住者に対しては、所得税法第161条4号から12号までに掲げる国内源泉所得に対して分離課税される<sup>108</sup>。

上記の非居住者の課税対象である国内源泉所得は、14の所得<sup>109</sup>に分類されている。それぞれの所得に合わせて、その14の所得ごとに総合課税と分離課税に分けている。

## 2 外国法人に対する課税

外国法人については、法人税法第141条に規定された区分に従い課税される。その課税される外国法人は以下の通りである。

- ① 国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所（1号PE）を有する外国法人
- ② 国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供（建設作業等）（2号PE）を1年を超えて行う外国法人
- ③ 国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずるもので政令で定めるもの（代理人等）（3号PE）を置く外国法人

<sup>106</sup> 本庄資・他 前掲注4 96、97頁 参照。

<sup>107</sup> 本庄資・他 前掲注4 97頁から示す。

<sup>108</sup> 本庄資・他 前掲注4 97頁 参照。

<sup>109</sup> ①事業所得、資産所得、その他の国内源泉所得②民法組合等の外国組合員が受ける利益の配分③土地等の譲渡対価④人的役務の提供事業の対価⑤不動産賃貸料等⑥利子等⑦配当等⑧貸付金利子⑨使用料等⑩給与、退職手当等⑪事業の広告宣伝⑫生命保険等⑬定期積金等⑭匿名組合等の利益の分配（所得税法第161条）。

④ ①から③に掲げる外国法人以外の外国法人

(法第141条1号～4号)

①の外国法人に対しては、すべての国内源泉所得<sup>110</sup>に課税される。②の外国法人に対しては、法人税法第138条1号から3号までに掲げる国内源泉所得、4号から11号までに掲げる国内源泉所得で外国法人が国内において行う建設作業等に係る事業に帰せられるものに課税される。③の外国法人に対しては、法人税法第138条1号から3号までに掲げる国内源泉所得、4号から11号までに掲げる国内源泉所得で外国法人が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰せられるものに課税される。④の外国法人に対しては、法人税法第138条1号に掲げる国内源泉所得のうち国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるもの、2号及び3号に掲げる国内源泉所得に対して課税される。

(2) 非居住者又は外国法人に対する租税～米国の場合～

米国において、非居住者、外国法人（以下、非居住者等）の課税区分は、2つに分類する。米国は、米国内で営業又は事業を行う非居住者に対して実質的に関連した純所得に対して課税される。この所得に対して米国では、米国の居住者と同じ方法で課税される<sup>111</sup>。以下に営業又は事業とその営業又は実質的に関連した所得について述べる。

1 営業又は事業

何が営業又は事業にあたるかの指針は殆ど見あたらない<sup>112</sup>。受動的な投資活動は営業又は事業の水準に達するものではない<sup>113</sup>。そのため、非居住者等に対する課税は、IRC871 (a) (1) (A)<sup>114</sup>に規定される利子等を米国源泉より非居住者である個人から受け取る場合については課税されないと規定されるIRC871 (h)<sup>115</sup>を除き、課税期間ごとに米国源泉の所得に対して30%の税率が課される<sup>116</sup>。つまり、米国において、非居住者等は、国外源泉所得に対し

<sup>110</sup> ①事業所得、資産所得、その他の国内源泉所得②人的役務の提供事業の対価③不動産賃貸料等④利子等⑤配当等⑥貸付金利子⑦使用料等⑧事業の広告宣伝⑨生命保険等⑩定期積み金等⑪匿名組合等の利益の分配（法人税法第138条）

<sup>111</sup> 前掲注82 14, 16 参照。

<sup>112</sup> リチャード・L・ドーンバーグ 前掲注87 25頁。 IRC864(b)参照。

<sup>113</sup> リチャード・L・ドーンバーグ 前掲注112。

<sup>114</sup> 参考資料（租税条約及びIRC）前掲注82 13 参照。

<sup>115</sup> 参考資料（租税条約及びIRC）前掲注82 15 参照。

<sup>116</sup> 参考資料（租税条約及びIRC）前掲注82 12 参照。

ては課税されないが、国内源泉所得に対しては、通常の30%の税率で課税される。又、米国の居住者から支払われる利子等を米国における非居住者等が受け取った場合、通常の30%の税率又は免税又は減税で源泉徴収課税される。非居住者等が、米国に居住するブローカー (resident broker)、委任代理人 (commission agent)、管理人 (custodian)、他の独立代理人 (other independent agent) により、株又は証券 (stocks or securities)、商品 (commodities) を取引する場合、米国では、これを営業又は事業として国内源泉所得として取り扱う場合がある<sup>117</sup>。その非居住者等が、米国内にある事務所等により株又は証券、商品を取引する場合には、営業又は事業として国内源泉所得として取り扱う<sup>118</sup>。又、非居住者が、米国内で行われる棚卸資産の販売も米国内で行われる営業又は事業として国内源泉所得として取り扱う<sup>119</sup>。非居住者等が米国内で人的役務の提供を行った場合、一定の要件に該当しなかった場合、営業又は事業として国内源泉所得として取り扱う場合がある。一定の要件とは、①非居住者等が一時的に米国にいる間に人的役務の提供が行われ、②その米国にいる期間が米国の課税期間内のうち90日以下であり、③その人的役務の提供による報酬は3000ドルを超えず、④その非居住者が米国内で取引又は事業に従事していない場合において、営業又は事業として国内源泉所得として取り扱わない<sup>120</sup>。

## 2 実質的に関連した所得

非居住者等が、営業又は事業を米国内で行う場合、実質的に関連した所得に対して、米国の居住者と同じ方法で課税される。一般に、外国法人が米国内で営業または事業に従事する場合、すべての米国源泉所得は、米国事業と実質的に関連するものとして取り扱われ、内国法人と同じ税率で課税される<sup>121</sup>。これは、非居住者についても同じである。非居住者等は、米国内で行った営業又は事業で実質的に関連した所得である米国内源泉所得に対して課税され、米国外源泉所得は課税されない。しかし、米国外源泉所得の内、米国内で行った営業又は事業で実質的に関連した所得である米国内源泉所得として取り扱われる場合がある<sup>122</sup>。外国に所在する無形資産のリースもしくはライセンスの積極的な遂行または当該無形資産の持分から受け取る賃貸料及び使用料（これには、外国に所在する無形資産の使用、もしくは使用の権利に係る賃

<sup>117</sup> 米国内の居住者も該当する。

<sup>118</sup> 参考資料（租税条約及びIRC）前掲注82 4～6 参照。

<sup>119</sup> リチャード・L・ドーンバーグ 前掲注87 26頁 参照。

<sup>120</sup> 参考資料（租税条約及びIRC）前掲注82 7～9 参照。

<sup>121</sup> 本庄資『アメリカ法人税法講義』672頁（税務経理協会、2006年）。

<sup>122</sup> 参考資料（租税条約及びIRC）前掲注82 10 参照。



賃料および使用料、ならびに当該資産の売却からの収益または損失が含まれる。)、米国内の銀行業、金融業または類似の事業の積極的な遂行から生ずる配当、利子または株式、債券もしくは債務証券の売却または交換からの収益または損失、米国で事業を行う外国生命保険会社および損害保険会社の米国事業に帰属すべき所得、それら以外の所得または収益に相当する所得<sup>123</sup> (IRC(c)(4)(B)<sup>124</sup>) の場合である。しかし、外国所得が納税者が議決権の50%超を所有する外国法人が支払う配当、利子もしくは使用料である場合またはそれがサブパートF所得である場合、当該外国所得は、米国内の営業または事業の積極的な遂行と実質的に関連するものとみなされない<sup>125</sup>。

上述した非居住者等の米国外源泉所得が米国内源泉所得として扱われる場合において、これを実質的に関連したものとして取り扱うためには、米国内に当該所得の帰属すべき事務所または事業を行う一定の場所（恒久的施設）を有する必要<sup>126</sup>がある。非居住者等の代理人等の事務所または事業を行う一定の場所は、当該代理人が外国法人の名で交渉し、契約を締結する権限を有する。これを常習的に行使する場合、当該代理人が、外国法人のために常習的に注文に応ずる商品の在庫を有する場合、又、当該代理人が営業もしくは事業の通常のプロセスで活動する独立代理人（an independent agent）である場合を除き、米国事務所（U.S. office）とみなされない。外国法人が米国事務所を有する場合であっても、米国事務所が外国所得の稼得のために重要な要素でなかったこと、当該所得が米国事業の通常のプロセスから生じなかったこと、当該所得が米国事業の活動に適正に配分されなかった場合、外国源泉所得は、米国事務所に帰属するものではない<sup>127</sup>。

上記から米国における非居住者等に対する課税は、米国外源泉所得に対しては課税されず（一定の場合、米国内源泉所得として取り扱う。）、米国内源泉所得に対して、米国の市民又は居住者と同じ方法で課税される。この米国内源泉所得は、米国内で営業又は事業を行い、実質的に関連した所得である。又、米国における非居住者等に対する課税は、米国外源泉所得を米国内で営業又は事業として取り扱う場合がある。ブローカー等による取引、株等の取引、棚卸資産の販売、一定の要件に該当しなかった人的役務の提供の場合等に関して、米国において営業又は事業として取り扱う。又、米国外源泉所得が米国内源泉所得として取り扱う場合、米国内に当該所得の帰属すべき事務所又は事業を行う一定の場所を有する必要がある。

<sup>123</sup> 本庄資 前掲注121 672、673頁。

<sup>124</sup> 参考資料（租税条約及びIRC）前掲注82 11 参照。

<sup>125</sup> 本庄資 前掲注121 673頁。

<sup>126</sup> 本庄資 前掲注125。

<sup>127</sup> 本庄資 前掲注121 673頁 参照。

### 第3項 わが国と米国の相違～

わが国における非居住者等に対する課税は、PEを有する非居住者等に対して、それぞれに分類されたPEに、所得税法、法人税法に規定する国内源泉所得に対して課税される。つまり、わが国において、非居住者がPEを有していなければ課税されない。国際課税関係においては、「PEなければ課税無し。」という原則がある。この原則は、要するに恒久的施設がない場合には原則として事業所得について課税しないというもので、国際間における確立したルールとなっている<sup>128</sup>。

米国における非居住者等に対する課税は、非居住者等の米国源泉所得に対して米国の居住者等と同じ方法で、通常30%の税率で課税される。その米国内源泉所得は、営業又は事業に実質的に関連した所得である。米国外源泉所得が米国内源泉所得として扱われるためには、PEを有していることを必要としている。

非居住者等に対する課税は、わが国と米国も非居住者等を制限納税義務者として国内源泉所得のみに課税される。しかし、わが国の規定では、その非居住者等がPEを有していなければ課税することができない。米国では、PEの概念は用いられていない<sup>129</sup>。PEの概念を利用する場合は、米国外源泉所得を米国内源泉所得として取り扱う場合に用いられる。つまり、わが国では、PEを有していなければ課税されることはない。しかし、米国では、PEの有無を問わず、営業又は事業に実質的に関連した所得であった場合に課税される。

本章では、租税回避、租税条約の特典と濫用、トリートイ・ショッピング、LOB条項、居住者の定義と判定基準、わが国と米国の非居住者に対する租税制度について述べた。次章では、実際に起きた租税条約を利用した租税回避事例を述べる。又、OECDでは、2013年2月12日に出された報告書においてBEPSにおいて国際的<sup>128</sup>二重非課税について述べられた。それにより、次章では、OECDにおける、その国際的<sup>129</sup>二重非課税となる方法を述べ、本論文における問題提起を行う。

## 第2章 租税条約を利用した租税回避事例

第1章では、租税条約、租税条約の特典と濫用、居住者等に関することについて述べた。本章では、租税条約の濫用として扱われた事例を述べる。

わが国において、国際的に起こっている課税問題は、経済産業省の「新興国における課税問

<sup>128</sup> 永峰潤『非居住者・非永住者課税』24頁（税務経理協会、2000年）。

<sup>129</sup> 米国のIRC上、PEの概念は用いられていないが、租税条約においてPEの概念を用いている。

題の事例と対策」においていくつか述べられている。例えば、インドに子会社を持つわが国の企業が、親会社の取次業務を担っているにすぎず、リスクを負っていないとしてPE認定された。又、課税問題は、資本関係のないインドの法人と契約を締結し、インド内の販売を行っていた。しかし、この資本関係のないインドの法人が、わが国の企業の契約獲得に貢献しているとして、わが国の企業のPEとして認定された。これらは、PEとして認定されたことにより、PEに帰属している所得として現地の課税対象となる<sup>130</sup>。こういった課税紛争による事例がある。しかし、本章では、条約を利用した租税回避の事例について述べるため、上述した課税紛争による事例については述べない。又、本章では、租税条約を締結する上で必ずトリートイ・ショッピング防止規定を定めることを方針とする米国<sup>131</sup>における事例とわが国において実際に起こった事例について述べる。さらには、2013年2月12日に出されたOECDの報告書「Addressing Base Erosion and Profit Shifting」において二重非課税となる方法を述べる。又、本論文では、BEPSに関する議論、事例の評釈を目的としていないため、方法、事例の類型のみ述べる。これらのことを述べた上で、本章では、本論文の問題提起を行う。

## 第1節 実際に起こった事例

### 第1項 米国におけるオランダ領アンティールとの租税条約を利用した事例

租税条約の濫用が、問題となったのは、1950年代のスイスの低税率とスイスが締結していた租税条約の特典により税負担の減少を第三国の居住者が利用したことがはじまりである。米国では、1986年の米国税制改正以前まで、オランダ領アンティールとの租税条約を利用した租税条約の濫用としてトリートイ・ショッピングが横行していた。オランダ領アンティールとの租税条約を利用した事例について、米国の企業が、戦後の資金旺盛によるユーロダラーを導入しようとする際に課される利子に対する源泉課税を回避するためにオランダ領アンティールの中間金融会社を利用したものである。類型として、米国の企業Xが、外国投資家に対して資金調達のために又ユーロダラーを導入するために社債を発行する場合、直接外国投資家に対して社債を発行し、外国投資家に対して利子を支払うと、米国において30%源泉徴収課税される。この源泉徴収課税を回避するためには、オランダ領アンティールに金融子会

<sup>130</sup> 経済産業省『新興国における課税問題の事例と対策』8頁（2013年）。

<sup>131</sup> 上院外交関係委員会の審議において、「委員会は米国はいつでもできるかぎりトリートイ・ショッピングの機会を抑制する政策を堅持すべきだと信じ、財務省が条約の適用を調整できる許容範囲を駆使してトリートイ・ショッピングによる濫用を十分抑制するようにルールを適用すべきであると信じている」との明瞭な方針でこの課題に取り組んでいる。  
(本庄資 前掲注20 685頁。)

社Yを設立することで回避する。アンティールにおいて設立された金融子会社Yは、アンティールの税制上、利潤税の税率は2.4～3%が課される。一般法人では、利潤税の税率は27～34%である。このアンティール金融子会社Yが外国投資家に社債を発行し、資金調達を行う。その金融子会社Yから外国投資家に支払う利子において、アンティールにおける源泉徴収は免税となる。さらには、その金融子会社Yからの貸付金という形式で米国企業Xに資金を送る。米国企業Xは金融子会社Yに対して貸付金による利子を支払う。この利子において、米・アンティール租税条約の規定により米国における源泉徴収は免税となる。アンティールでは、受取利子から支払利子の差額を留保することができる<sup>132</sup>。つまり、源泉地における課税の免除、利子受領者の居住する締約国での実行税率減免の享受、最終受益者に利子受益者から支払われる場合の源泉徴収の減免<sup>133</sup>が達成される。この事例は、トリーティ・ショッピングにおける飛び石方式による事例である。

## 第2項 わが国におけるオランダとの租税条約を利用した事例

わが国において、日蘭租税条約を利用した事例がある。A国の法人aが、オランダに法人bを設立する。又、その法人bがわが国の法人cと匿名組合契約を結ぶ。法人aが、法人bに出資を行う。さらには、法人bから法人cに匿名組合契約による出資を行う。それにより、法人bが、匿名組合員、法人cを営業者とする。法人cは、その出資から利益を獲得し、その利益を匿名組合契約により法人bに対して分配する。又、法人bは法人aからの出資による配当を法人aに送る。法人cから法人bに対する利益の分配を日蘭租税条約の明示なき所得の規定により源泉地国課税が放棄されるので、わが国において課税されない。又、オランダでは、投資促進のため海外からの配当所得を非課税としている。それにより、法人bは、オランダにおいて課税されない<sup>134</sup>。この事例は、二重非課税とA国の法人aによるトリーティ・ショッピングなどの問題がある。当時は、匿名組合員が10名以下の場合には源泉徴収されることはなかったが、現在では、わが国において源泉徴収課税することができるため、この事例に対しては対策が講じられたと言える<sup>135</sup>。

<sup>132</sup> この事例において参照したのは、矢内一好「米国租税条約の研究—租税条約と国内法の関連—」、税務大学校論叢（19）（1989年）、青山慶二「トリーティショッピングの歴史の再検討と最近の課題について」、ファイナンシャル・レビュー 84号（2006年）である。

<sup>133</sup> 青山慶二「トリーティショッピングの歴史の再検討と最近の課題について」、ファイナンシャル・レビュー 84号 120頁（2006年）参照。

<sup>134</sup> この事例に関して、わが国において「日本ガイドント事件」と呼ばれる事例がある。

<sup>135</sup> 関口博久 前掲注54 129頁 参照。

## 第2節 OECDにおける二重非課税の方法

今日、OECDでは、2013年2月12日に出された報告書「Addressing Base Erosion and Profit Shifting」からBEPSに関する議論が盛んに行われている。その議論では、国際的二重非課税について述べられている。

その報告書においては、各国の国内法の齟齬を利用することによって二重課税を引き起こす。しかし、同様に二重非課税が生ずる可能性があるとして述べられている。又、その報告書は、投資交流の促進、二重課税の防止、課税権の配分といった調整を行うことに用いる租税条約から源泉地国及び居住地国で減税等又は非課税という形式から特典を得ている可能性があるとしている。

そのOECDの報告書では、低課税又は非課税を達成する方法を5つ示している。第1には、外国会社の低課税の支店である。会社は、表面上高い課税の管轄権に設立することができる。しかし、会社は、低課税制度を受ける外国支店を通してローン (licences or services) を提供することによって受けた所得に対して低い実効税率を達成することができる。一般に本社が設立される国で、その国内法上又は二重租税条約上で本社は、外国支店の免除制度を操作する。このことは、支店における低課税は数々の方法で達成することができる。①支店のある国が所得に対して低税率又はゼロ税率を課する。②本社のある国とは異なり、支店のある国は、外国会社の課税プレゼンスをつくることのような十分に重要ではないとして、その中で経済活動を見る。③本社のある国とは異なり、支店のある国が、支店の資本にみなし利子控除を与える<sup>136</sup>。第2には、ハイブリッド・エンティティである。高課税国で、ただ機能する金融（若しくは、IP）会社の段階での低課税は、ハイブリッド・エンティティを用いることにより達成することができる。ハイブリッド・エンティティは、ある国で課税対象者として取り扱う。しかし、他の国では「透明である」として取り扱う（すなわち、他の国でエンティティの利益又は損失がメンバーの段階で、課税又は控除される。）。例えば、B国で設

<sup>136</sup> OECD "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" 40頁 (2013年)、「A company can be set up in what is ostensibly a high tax jurisdiction , but can achieve a low effective tax rate on the income received by providing loans ( licences or services ) through a foreign branch that is subject to a low-tax regime. In general, this requires that the country in which the " head office " is set up operates an exemption system for foreign branches , either under domestic law or under double tax treaties. The low-tax in the branch can be achieved in different ways : ( i ) the country of the branch levies a low or zero tax rate on the income ; ( ii ) unlike the country of the head office , the country of the branch regards the activities carried on there in as not being sufficiently significant to create a taxable presence of the foreign company ; ( iii ) unlike the country of the head office , the country of the branch gives a deduction for deemed interest on the branch's capital .」

立されたエンティティーが、A国のその親会社からローンを受けたと仮定する。B国のエンティティーは、A国で透明であるように取り扱われる。しかし、B国では、透明でないように取り扱われる。この取扱いのミスマッチが、A国（しかし、その国が受領者の段階の所得はなにもとみなす。）で課税されない支払で、B国で控除を要求することをグループで認められる。エンティティーの取扱いが、2つの国で逆であるとしたら、この状況で、二重課税が起こることになることを考慮に入れなければならない<sup>137</sup>。第3には、ハイブリッド金融商品と他の金融取引である。類似した結果は、ハイブリッド商品を用いることにより達成することができる。これは、通常、負債に関連がある特徴を示す。しかし、同様に、通常、資産に関連がある特徴を示す。A国の会社が、B国の会社により発行された金融商品を購入すると仮定する。A国の税法上、商品は、資産として取り扱われる。ところが、B国の課税目的で商品は、負債商品として取り扱われる。その商品の下での支払は、B国の税法上、会社のための控除可能な利子費用と考える。しかし、それに相当する受領額が、A国の課税目的により配当として取り扱われる。したがって、その中では免除となる。キャプティブ保険又はデリバティブを含んでいる他の金融取引において、ある国で控除可能な支払が、他の国で控除されないことで類似した結果を起こることとなる<sup>138</sup>。第4には、導管会社である。所得を生ずる資産（すなわち、ファンド又はIP）の所有者が、低課税管轄にある。その事実は、所得を、他の国から生ずるケースのほとんどにおいて、源泉地国の課税権が、いくつかの租税条約により制限さ

<sup>137</sup> OECD 前掲注136 「Low taxation at the level of a finance ( or IP ) company that operates purely in high-tax countries can be achieved through the use of hybrid entities .A hybrid entity is an entity that is treated as a taxable person in one country but as “ transparent “ in another country ( I.e, in the other country the profits or losses of the entity are taxed deducted at the level of the member ) .For example , assume that an entity organized in Country B receives a loan from its parent company in Country A .The entity in Country B is treated as non-transparent in Country B while it is treated as transparent in Country A .This mismatch in treatment allows the group to claim a deduction in Country B for a payment that is not taxed in Country A ( because that country sees no income at the level of the recipient ) .It should be kept in mind that double taxation could occur in this situation if the treatment of the entity had been inversed in the two countries .」

<sup>138</sup> OECD 前掲注136 40、41頁 「Similar results can be achieved through the use of hybrid instruments .This are financial instruments that present features typically connected with debt but also features typically connected with equity . Assume that a company in Country A buys financial instruments issued by a company in Country B .Under Country A's tax laws , the instrument is treated as equity , whereas for Country B's tax purposes the instrument is regarded as a debt instrument .Payments under the instrument are considered to be deductible interest expenses for the company under Country B tax law while the corresponding receipts are treated as dividends for Country A tax purposes and therefore exempt therein .Other financial transactions including those involving captive insurance or derivatives can give rise to similar outcomes of payments being deductible in one country , but not being taxed in another country .」

れていないということの意味する。又、源泉地国との条約を有する国の間に導管会社を置くことは、納税者に条約の特典を要求することを認めるだろう。この課税の減免となる。さらに、もし、導管会社のある国が、その国内法上、特定のアウトバウンドの支払に対する源泉徴収において適用されない、又はその国で源泉地の源泉徴収税の控除を規定し、所得が生ずる資産の所有者のいる国と条約を有している。そのため、所得は、源泉地のすべての課税なしで所得が生ずる資産の所有者に送金することができる。所得が低課税管轄で所得が生ずる資産の所有者への支払に対応する控除によって相殺されるため、導管会社のある国でファンド又はIPからの所得の課税は生じない<sup>139</sup>。第5には、デリバティブである。特定のデリバティブ商品は、国境を超える支払についての源泉徴収税の縮小又は排除するために使用するかもしれない。例えば、フォワード又は金利スワップのように、デリバティブ契約の手数料は、経済的に利子の支払に代わる。それで、関連した国内法は、これらの支払を源泉地の課税の対象としないこと又は二重租税条約が源泉地で所得に課税することを妨げる。そのため、源泉地における源泉徴収税を回避されるであろう<sup>140</sup>。第1から第3に関しては、資金調達において、低課税又は非課税を達成するための方法である。又、第4から第5に関しては、源泉地国における課税において適切な租税条約の特典を要求する。又、デリバティブ支払のような特定の所得が、源泉地において課税されないときに、間に中間エンティティーを通すことで課税の減免を達成する方法である。

<sup>139</sup> OECD 前掲注136 41頁「The fact that the owner of the income-producing asset ( I,e funds or IP ) is located in a low-tax jurisdiction means that in most cases where income is derived from other countries the taxing rights of the source State will not be limited by any double tax treaty .The interposition of a conduit company located in a State that has a treaty with the source State may allow the taxpayer to claim the benefits of the treaty , thus reducing or eliminating tax at source .Further , if the State of the conduit company applies no withholding tax on certain outbound payments under its domestic law or has itself a treaty with the State of the owner of the income-producing asset that provides for the elimination of withholding tax at source , the income can be repatriated to the owner of the income-producing asset without any tax at source .Taxation of the income from the funds or IP in the State of the conduit company does not take place , since the income will be offset by a corresponding deduction for the payments to the owner of the income-producing asset in the low-tax jurisdiction .」

<sup>140</sup> OECD 前掲注139「Certain derivative instruments may be used to reduce or eliminate withholding taxes on cross-border payments .For example , fees for derivative contracts , such as forwards or interest rate swaps , may economically replace interest payments and thus avoid withholding tax at source , either because the relevant domestic law does not subject these payments to tax at source or because the relevant double tax treaty may prevent the country from taxing the income at source .」

### 第3節 問題提起

前章では、租税回避、租税条約について、居住者について、前節において、実際に起こった租税回避事例とOECDにおける二重非課税の方法について述べた。本節では、上記を踏まえ、本論文の主旨である自国の居住者等における二重非課税についての租税条約の濫用に沿って、本論文の問題提起をする。

租税条約は、締約国同士の投資交流の促進、国際的二重課税、租税回避等を防止するために各国が交渉を行い、締約される条約である。その租税条約の適用対象者は、各国の国内法により居住者となるために者に適用される。又、租税条約には、投資交流の促進から多くの特典が含まれている。その特典は、課税の減免などの特典である。こういった特典は、第三国の居住者にも非常に魅力的である。当然、租税条約は締約国同士の居住者に対して特典を与えるものであり、第三国の居住者に特典を与えるものではない。そのため、第三国の居住者が、当該租税条約を利用しようとして、締約国の居住者になりすますことによる租税条約の濫用が起こる。しかし、これらの特典の魅力は、第三国の居住者に限らない。前章で述べたトリイティ・ショッピングの3つの問題点の1つとしては、自国の居住者による租税条約の濫用である。自国の居住者にとってもこれらの特典は魅力である。自国の居住者であるならば、租税条約の適用を受けることになったとしても問題はない。しかし、租税条約の居住者である企業が、税負担を軽減できる租税条約の特典を利用しないことを考えるだろうか。筆者は、自国の居住者による租税条約の濫用が起こりえるのではないかと、という問題意識を持ち、本論文の問題の所在とする。

自国の居住者等による租税条約の利用は、租税条約の適用対象者であるため、問題はない。しかし、その自国の居住者等が、租税条約締約相手国の居住者として外国子会社を設立することで、租税条約の濫用が起こりえる可能性がある。それは、租税条約締約相手国の居住者となる設立した外国子会社に、利益を送った場合である。その場合は、どのような形式で利益を送るのか、それにより国内法、租税条約により規定が異なる。配当という形式で利益を送る場合、国内法、租税条約についても源泉徴収が認められている。しかし、配当、利子、使用料等以外の形式で利益を送った場合、租税条約の規定では、「明示なき所得」として扱われる。租税条約における「明示なき所得」の規定は、居住地国課税となっている<sup>141</sup>。つまり、源泉徴収せず、その利益を受け取る租税条約締約相手国で課税されることになる。それにより、自国では、課税ができない。又、租税条約締約相手国が、領土主義課税であった場合、国外源泉所得につ

<sup>141</sup> 一部の租税条約では、源泉徴収を認めている租税条約がある。



いては、課税権を放棄しているため、課税されない。つまり、二重非課税が生じることになる。そのため、本論文における租税条約の特典は、明示なき所得により得られる特典を用いる。これにより、二重非課税が、租税条約の濫用として起こりえるのではないだろうか。

上述した自国の居住者等における租税条約の利用が、租税条約の濫用となるならば、これもトリーティ・ショッピングに該当すると考えられるのではないだろうか。トリーティ・ショッピングは、前章で述べたように、一般的に第三国の居住者による租税条約締約国の居住者になりすますことで、その租税条約の特典を得ることを指す。しかし、OECDにおいて、トリーティ・ショッピングを、居住者が租税条約上における合法的な受益者でなく租税条約の特典を得ることとしている。このことから、トリーティ・ショッピングは、第三国に限らず、租税条約における合法的な受益者でない居住者による租税条約の濫用と考えられる。それにより、自国の居住者が、その租税条約相手国の居住者になりすますことによる租税条約の濫用を、トリーティ・ショッピングに該当するのではないだろうか、と考へ、自国の居住者による租税条約締約相手国の居住者に成り済ますことによつて国際的<sub>二重非課税が生ずるのではないだろうか、これが、本論文の問題提起として考へる。</sub>

これらのことは、租税条約の目的である二重課税、租税回避等の防止から、逸脱した行為であり、防止する必要があると考へる。次章では、想定事例においてスキームの枠組みを述べ、その想定事例からわが国とトリーティ・ショッピングの議論が進んでいる米国を使い、その利用可能性を考へる。又、その想定事例が、租税条約の濫用、トリーティ・ショッピングに該当する場合、トリーティ・ショッピングの防止規定である租税条約のLOB条項、租税条約等実施特例法の手続により、この租税条約の濫用を防止することができるか考へる。

### 第3章 わが国の居住者等が外国子会社を設立して条約特典を利用する可能性

第1章では、租税回避、租税条約に関すること、居住者に関すること、国内法上の非居住者等に対する課税の取扱いと実際に起こつた事例等について述べた。本章では、本論文の問題点である自国の居住者による租税条約の濫用による利用可能性について想定事例を使い、そのスキームの枠組みを見る。その想定事例からトリーティ・ショッピングに該当するのか、トリーティ・ショッピングに該当する場合は、トリーティ・ショッピング防止規定であるLOB条項により防止することができるのか、考へる。

## 第1節 想定事例の設定～自国の居住者等による租税条約の濫用～

### 第1項 想定事例における条約相手国

次節にて想定事例を述べるが、その想定事例における相手国の設定について、本項では述べる。

最初に述べたように、想定事例では、わが国とトリーティ・ショッピングの議論が進んでおり、租税条約のanti-treaty shoppingの条項に条約締約国の居住者によって支配される企業に対して条約の特典を制限する条項を含む米国を使う。そのため、本論文では、わが国及び米国と租税条約を締約している国を考える。当然、わが国と米国では、租税条約を締約している国の数が違う。又、わが国と米国では、その租税条約の内容も異なる。しかし、米国において、LOB条項を含まない租税条約は、締約しないという条約ポリシーに基づき、租税条約を締約している。そのため、わが国のLOB条項を規定している租税条約相手国8か国と違い、米国は、租税条約のほぼ全てにLOB条項が規定されている。このことから、想定事例における条約相手国は、わが国及び米国との租税条約においてLOB条項を含んでいる国とわが国及び米国との租税条約において、わが国とはLOB条項を規定しておらず、米国において規定されている国を考えなければならない。

又、条約相手国が領土主義ないし国外源泉所得に対して免税等の規定がある国であり、その当該国との租税条約において明示なき所得の規定がある租税条約でなくてはならない。しかし、明示なき所得の規定には、3つの形式で規定されている。第1には、居住地国課税のみを規定している租税条約、第2には、居住地国課税とPEに帰属した所得の場合、明示なき所得の規定を認めない規定を含んでいる租税条約、第3には、第2の規定に加え、一定の場合に明示なき所得に対して源泉地国課税を認めている租税条約である。わが国の租税条約相手国において明示なき所得の規定がある国は、エジプト、オーストリア、スリランカ以外の締約国である。第1と第2に関して、租税条約における明示なき所得の規定では、支払者の国内にPEを有し、そのPEを通じた所得である場合に源泉地国課税を放棄する規定は適用されない規定がある。そのため、課税は、源泉地国においてPEとなる場所を有することで源泉地国において課税することができる。しかし、そのPEに関する規定がない租税条約がある。その締約国は、アイスランド、ザンビア、スペイン、チェコスロヴァキア、デンマーク、ドイツ、フィンランド、ブラジル、ベルギー、ルーマニアである。これらの締約国では、PEの有無を問わず、源泉地国課税を放棄する。又、第3に関して、源泉地国課税を認めている規定を含んでいる締約国は、米国（一定の場合、5%）、イスラエル、インド、オーストラリア、カナダ、サウジアラビア、

シンガポール、スウェーデン、タイ、中国（一定の場合、源泉地国のみ課税）、トルコ、ノールウェー、バングラデシュ、パキスタン、ブルガリア、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルクセンブルク、クウェート、ニュージーランドである。それら以外の締約国では、源泉地国課税を放棄する規定となっている。つまり、源泉地国課税を認める規定を含んでいる締約国以外は、この明示なき所得の規定により源泉地国課税を放棄される可能性がある。米国において、源泉地国課税を認めている規定を含んでいる締約国は、バングラデシュ、バルバドス、中国、エストニア、インド、ジャマイカ、日本、マルタ、タイである。PEに関する規定がない締約国は、ハンガリー、カザフスタン、メキシコ、ニュージーランドである。これらのことから、明示なき所得の規定は、源泉地国課税を認めているかどうかにより差がある。そのため、想定事例では、源泉地国課税を認めていない国を考える。

上述したことから、わが国及び米国との租税条約においてLOB条項を含んでいる国とわが国及び米国との租税条約では、わが国においてLOB条項を規定しておらず、米国において規定されている国であること。又、明示なき所得では、源泉地国課税を認めていない国を考える。当然、想定となる国が多く存在する。しかし、想定事例における租税条約相手国は、わが国及び米国においてLOB条項を規定している国であり、領土主義課税を採用している「フランス」と、わが国において、LOB条項を規定しておらず、米国においてLOB条項を規定している国であり、最近になってアップルの事案で利用された「アイルランド」を想定事例における条約相手国として考える。

## 第2項 想定事例における方法論

想定事例では、先に単純な枠組みを述べ、わが国と米国ごとに想定事例を見る。本論文の問題点である自国の居住者による租税条約の濫用が、どの場合に起こり得るのか。又、その租税条約の濫用が租税回避に該当するのかが重要となる。そのため、スキームが成り立つためには、2つの目的を達成しなければならない。それは、居住地国及び源泉地国の課税の減免の目的である。その目的が達成されたとして、それが合法であれば問題はない。この点については、本論文の主旨からはずれるため、述べない。そのため、本論文では、スキームにより、居住地国及び源泉地国において課税の減免の目的が租税条約の濫用により達成されたスキームを租税回避スキームとして扱う。又、各国において、二重課税の防止する制度としてCFCルールを規定している国が多くある。想定事例では、わが国、米国及びフランスにおいてCFCルールが規定されている。しかし、全世界所得課税、領土主義課税ごとに、そのCFC

ルールの趣旨が異なる<sup>142</sup>。又、その課税方式も異なるため、本論文においてCFCルールについては、扱わない。さらに、租税条約における居住者及び当該国における居住者等に関して、前章で述べたように、居住者等には、個人と法人等を含んでいる。そのため、想定事例では、租税条約の適用を受ける居住者を個人か法人等を含むことになる。個人又は法人等によりその取扱いの違いがある。特に法人等に関しては、各国において取扱いに違いがある。わが国の場合、法人の定義がなく、私法上の概念に依拠しているため、その判断等を巡り争訟事案<sup>143</sup>も生じている。この議論については、論文の主旨からはずれずるため、扱わない。そのため、想定事例における租税条約の適用を受ける居住者を一般的に法人として扱われる株式会社として扱う。

上述したことを踏まえ、本論文では、想定事例における自国の居住者による租税条約の濫用に関するスキームを考える。

### 第3項 想定事例の枠組み

想定事例の単純な枠組みとして、租税条約を締結しているA国とB国があるとして、A国の内国法人である株式会社aが、B国の内国法人である株式会社aの子会社である株式会社a'を設立したとする。そのA国のaが、B国のa'に租税条約上の明示なき所得として利益を送るとする。この類型から各国の国内法、租税条約の規定により課税が生ずることとなる。例えば、B国が、居住者等に対して国外源泉所得のすべてに対して課税されない領土主義課税を採用しているとする。A国のaからB国のa'に明示なき所得としての利益を送った場合の課税において、支払者であるaに対してA国の課税は、租税条約の規定により課税権が決まる。一般的に明示なき所得に対する源泉徴収の規定は、居住地国課税のみを認める規定である<sup>144</sup>。そのため、課税は、

<sup>142</sup> 米国におけるCFCルールの趣旨を米国税を逃れるために課税繰延制度を利用する国外所得に対する課税としている。フランスにおけるCFCルールの趣旨を国外所得の租税回避とその本国償還の免税の二重利用の防止としている。  
(本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性—OECDのBEPS対策の始動を中心として—」、税大ジャーナル 21号 46頁(2013年)参照。)

<sup>143</sup> 長谷部啓 前掲注93 140頁。

<sup>144</sup> OECDモデル租税条約第21条1項では、「一方の締約国の居住者の所得(源泉地を問わない。)であって前各条に規定がないものに対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。」となっている。  
国連モデル租税条約においてもOECDモデル租税条約と同じ規定が設けられているが、源泉地国課税も認めている規定もある。  
国連モデル租税条約第21条3項において、「1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者の所得のうち、他方の締約国内において生ずるものであって前各条に規定がないものに対しては、当該他方の国において租税を課することができる。」である。  
わが国の租税条約は、すべてOECDモデル租税条約、国連モデル租税条約に規定される条項となっている。

源泉地国において課税されない。つまり、A国のaからB国のa'に明示なき所得としての利益を送った場合、その明示なき所得の源泉地は、A国であるため租税条約の規定において課税されず、居住地であるB国でのみ課税される。しかし、課税は、B国において領土主義課税を採用しているためすべての国外源泉所得に対して課税されない。これにより、A国及びB国共に課税することができないため、租税回避スキームが成り立つ2つの要件を満たすことになる。つまり、このスキームにおいて、二重非課税が生ずることになる。

上述した想定事例を踏まえ、本論文では、具体的にわが国と米国に当てはめて以下に述べる。

## 第2節 わが国と米国の場合における想定事例

### 第1項 わが国の場合の想定事例

前節の想定事例において、A国をわが国として、わが国における内国法人である株式会社aが、わが国と租税条約を締結している株式会社aの子会社とするB国における内国法人の株式会社a'を設立する。わが国では、居住者に対して無制限納税義務者として全世界所得課税、非居住者に対して制限納税義務者として国内源泉所得のみに課税する。又、居住者の判定基準は、個人の場合、国内に住所を有し、又は1年以上の居所を持っていること、内国法人の場合、国内に本店・主たる事務所を持つこと（主たる事務所・本店基準）により判定している。

わが国のaが、B国のa'に対して明示なき所得<sup>145</sup>として利益を送る。この場合のわが国の課税は、当然、わが国とB国の租税条約の規定に従い課税権が配分される。それでは、前節の想定事例における条約相手国として示したフランス<sup>146</sup>をB国として見る。フランスは、基本的課税原則として、領土主義課税を採用している。しかし、個人の場合は、全世界所得課税となる。又、内国法人の判定に関しては、管理支配地主義と設立準拠法主義の併用方式となっている。本項では、わが国とフランス間における想定事例を考えるため日仏租税条約を用いる。日仏租税条約において、明示なき所得の規定は、「一方の締約国の居住者が受益者である所得（源泉地を問わない。）であって前各条に規定がないものに対しては、当該一方の締約国においての

<sup>145</sup> わが国の国内法上、明示なき所得として扱われるのは、日本の税法で定める「国内源泉所得」について租税条約の別段の定めがない場合には、「明示なき所得」として取り扱われる。個人の場合も法人の場合も、国内源泉所得の規定のうち事業の広告宣伝、生命保険等、定期積み金等、匿名組合等の利益の分配に関する所得において、租税条約において規定されていない限り、「明示なき所得」として取り扱われる。  
(本庄資・他 前掲注4 325頁 参照。)

<sup>146</sup> フランス会社法により組織される事業体において、株式会社 (société anonyme:SA)、有限会社 (société à responsabilité limitée:SARL)、簡略型株式会社 (société par actions simplifiée:SAS)、合名会社 (société en nom collectif:SNC)、合資会社 (société en commandite simple:SCS)、株式合資会社 (société en commandite par actions:SCA) に対して、すべて法人格を有する。  
(長谷部啓 前掲注93 162頁 参照。)

み租税を課することができる。(日仏租税条約第22条1項)」としている。その他にもPEに実質的に関連する際に関する規定(第22条2項)、導管取引に対する規定(第22条4項)と租税回避等を目的とした場合の制限(第22条5項)について規定されている。これにより、わが国の内国法人aからフランスのa'に明示なき所得として利益を送った場合、源泉地国課税の放棄から、わが国では、この明示なき所得に対して課税することができず、フランスでのみ課税される。しかし、a'は、フランスにおける内国法人であり、個人ではないため領土主義課税により国外源泉所得に対して課税されないため、フランスにおいても課税することができない。これにより、わが国とフランスにおいて二重非課税が生ずる。

B国をアイルランドに置き換えた場合については、どうであろうか。アイルランドは、基本的課税原則として、全世界所得課税を採用している。又、内国法人の判定は、経営の中心基準によることになっている。本項では、わが国とアイルランド間における想定事例についても考えるため、日・アイルランド租税条約を用いる。日・アイルランド租税条約において、明示なき所得の規定は、「一方の締約国において生ずる他方の締約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、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる。

(第23条)」としている。それ以外の規定はない。これにより、わが国のaからアイルランドのa'に明示なき所得として利益を送った場合、源泉地国課税の放棄から、わが国では、この明示なき所得に対して課税することができず、アイルランドでのみ課税される。アイルランドは、内国法人に対して、全世界所得課税を採用していることから国外源泉所得に対して課税が生ずる。そのため、アイルランドにおいては、二重非課税が生ずることはない<sup>147</sup>。

## 第2項 米国の場合の想定事例

A国を米国として、米国における内国法人である株式会社aが、その株式会社aの子会社として米国と租税条約を締結しているB国の内国法人となる株式会社a'を設立する。米国では、米国市民に対して居住者、非居住者を区分せず、無制限納税義務者として全世界所得に課税される。米国のIRCにより設立された法人に対しても全世界所得に課税される(IRC61条)。その居住者の判定基準は、設立準拠法主義を採用している。

米国の内国法人aからB国のa'に対して明示なき所得として利益を送る。その場合、当然、米国とB国の租税条約の規定に従い課税権が配分される。それでは、前節の想定事例における

<sup>147</sup> アイルランドによる二重非課税は、本論文で扱う明示なき所得による二重非課税は生じないが、最近のアップルの事案から居住者の判定基準を利用することによって二重非課税が生じることが明かにされた。

条約相手国として示したフランスをB国として見る。本項では、米国とフランス間における想定事例を考えるため、米仏租税条約を用いる。米仏租税条約において、明示なき所得の規定は、「一方の締約国の居住者の所得（源泉地を問わない。）で、この規定の前条に規定がないものに対して、は、当該一方の締約国のみ課税対象にすることができる<sup>148</sup>。（第22条1項）」としている。その他にもPEに実質的に関連する際に関する規定（第22条2項）がある。これにより、米国のaからフランスの子会社a'に明示なき所得として利益を送った場合、源泉地国課税の放棄から、米国では、この明示なき所得に対して課税することができず、フランスでのみ課税される。しかし、a'は、フランスにおける内国法人であり、フランスでは、個人に対して全世界所得課税を採用しているが、法人に対しては領土主義課税を採用しているため国外源泉所得に対して課税されない。これにより、米国とフランスにおいて二重非課税が生ずる。

B国をアイルランドに置き換えた場合については、どうであろうか。本項では、米国とアイルランド間における想定事例についても、考えるため米・アイルランド租税条約を用いる。米・アイルランド租税条約において、明示なき所得の規定は、米仏租税条約と同様に「一方の締約国の居住者の所得（源泉地を問わない。）で、この規定の前条に規定がないものに対して、は、当該一方の締約国のみ課税対象にすることができる。（第22条1項）」としている。その他にもPEに実質的に関連する際に関する規定（第22条2項）がある。これにより、フランスの場合と同様に、米国では源泉地国課税の放棄から課税されず、アイルランドでのみ課税される。しかし、わが国とアイルランドの場合と同様に、アイルランドは、居住者等に対して全世界所得課税を採用しているため、二重非課税が生ずることはない。

### 第3項 日米間の場合における想定事例

前項では、わが国の場合と米国の場合の想定事例について述べた。それでは、わが国と米国間において行われた場合はどうであろうか。わが国の内国法人となる株式会社aが米国に子会社として米国の内国法人となる株式会社a'を設立する。本項では、わが国と米国間における想定事例を考えるため、日米租税条約を用いる。そのaからa'に明示なき所得として利益を送った場合は、日米租税条約第21条1項「一方の締約国の居住者が受益者である所得（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、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。」により源泉地国課税を放棄し居住地国でのみ課税される。しかし、日米租

<sup>148</sup> 米仏租税条約第22条1項「Items of income of a resident of a Contracting State wherever arising , not dealt with in the foregoing Articles of this convention shall be taxable only in that State .」

税条約では、一定の場合、源泉地国において課税が認められる規定がある<sup>149</sup>。その規定が認められなかった場合は、わが国において源泉徴収することができない。米国では、そのa'が米国の居住者の判定基準である設立準拠法により内国法人となった場合、米国において全世界所得に課税することができる。つまり、租税条約における明示なき所得の規定は、完全に源泉地国課税を放棄していないため、源泉徴収課税が発生する。又、この源泉地国課税の放棄されることになったとしても米国では、全世界所得課税を採用している<sup>150</sup>ため、この想定事例において、二重非課税が生ずることはない。

米国の内国法人となる株式会社bがわが国に子会社として米国の内国法人となる株式会社b'を設立した場合に、bからb'に明示なき所得として利益を送った場合はどうであろうか。日米租税条約第21条1項の規定により源泉地国である米国では課税されず、居住地国であるわが国において課税される。当然、b'が内国法人になった場合、全世界所得課税により課税することができる<sup>151</sup>。これにより、想定事例における、二重非課税が生ずることはない。

### 第3節 想定事例からの考察

#### 第1項 租税条約の濫用に該当するかどうか

前節で述べた想定事例が、租税条約の濫用に該当するかどうか考察を行う。想定事例では、わが国及び米国から明示なき所得として利益をフランス及びアイルランドに送った場合に、当該租税条約の明示なき所得の規定から居住地国課税のみで課税されることから、フランス及びアイルランドで課税される。しかし、フランスでは、領土主義課税を採用していることから二重非課税が生じる、又、アイルランドでは全世界所得課税を採用していることから二重非課税が生じない。このことから、その租税条約相手国が、領土主義課税を採用していることで二重非課税が生ずることになる。しかし、このスキームでは、全く法の抜け穴の利用や違法性が無い。そのため、外国に子会社を設立することは、グローバルな時代である今日で世界中の企業

<sup>149</sup> 日米租税条約第21条3項「その他の所得の支払の基因となった権利又は財産について考慮した場合において、1に規定する一方の締約国の居住者と支払者との間又はその双方と第三者との間の特別の関係により、当該その他の所得の額が、その関係がないとしたならば当該居住者及び当該支払者が合意したとみられる額を超えるときは、この条の規定は、その合意したとみられる額についてのみ適用する。この場合には、支払われた額のうち当該超過分に対しては、当該その他の所得が生じた締約国において当該超過分の額の5%を超えない額の租税を課することができる。」

<sup>150</sup> 米国は、基本的課税原則が全世界所得課税であるが、課税繰延を認めることで全世界所得課税と領土主義課税のハイブリッド全世界所得課税となっている。この議論は本論文の主旨からはずれるため触れる程度に留める。

<sup>151</sup> わが国は、基本的課税原則が全世界所得課税であるが、外国子会社配当益金不算入制度を規定したことで、全世界所得課税と領土主義課税のハイブリッド全世界所得課税となっている。前脚注と同様、本論文の主旨からはずれるため触れる程度に留める。



との競争から、当たり前のように行われており、何ら問題はない。さらに、外国に子会社を設立することで、その国の国内法が適用される。想定事例では、課税原則となる全世界所得課税又は領土主義課税である。当然、各国間の取引においても、国内法及び租税条約の規定が適用される。租税条約を締約していない国同士の場合、国内法の規定が適用される。これらのことから、本論文における想定事例は、国内法及び租税条約の規定の穴（定義の規定がないことによる解釈の多義等）を利用したスキームではなく、その国内法及び租税条約の規定の通りに行っている。つまり、想定事例におけるスキームは合法的な節税スキームと考えられる。しかし、このスキームは、節税スキームと言えるのだろうか。第1章で述べた租税条約の意図ないし目的は、投資交流の促進を図るための二重課税の排除、租税回避、脱税、条約の濫用の防止である。想定事例におけるスキームは、二重非課税が生ずることになる。そのため、この二重非課税という状況を租税条約の意図ないし目的に加味されているかどうか重要となると考えられる。租税条約の意図ないし目的にとって、最も重要なことは、投資交流の促進を図るための二重課税の排除である。例えば、A国の居住者から全世界所得課税を採用しているB国の居住者に利子を送った場合、A国において源泉徴収課税が行われ、B国において利子所得として課税される。これにより、二重課税が発生する。こういった二重課税を排除するために、租税条約では、課税権の配分を行っている。又、想定事例では、投資交流ではないが、各国との交流の促進を図るように、租税条約において、課税権の配分を行っている。明示なき所得の規定では、源泉地国課税を放棄し居住地国においてのみ課税される規定である。つまり、明示なき所得の規定は、源泉地国課税を放棄することで二重課税の排除を行っている。又、想定事例から明示なき所得による二重非課税という状況が、租税条約の意図ないし目的に加味されているかの判断として、各租税条約において、二重非課税の排除を設けているかどうかにより判断されると考えられる。OECDモデル租税条約では、租税条約の意図ないし目的を投資交流の促進を図るための二重課税の排除、租税回避、脱税の防止としている。しかし、二重非課税の排除する規定として、「1の規定は、一方の締約国の居住者が取得する所得若しくは所得する財産について他方の締約国がこの条約の規定の適用により租税を免除する場合又は当該所得について第10条2若しくは第11条2の規定を適用する場合には、当該所得又は財産については、適用しない（OECDモデル租税条約第23条（A）4項）」と規定している。OECDモデル租税条約コメンタリーでは、二重非課税の状況を一般的な問題の特別な一面としている。しかし、OECDモデル租税条約コメンタリーは、二重課税の排除の方法の一つである免除方式の規定の中に二重非課税の排除に対する規定を設けている。これにより、租税条約内に二重非課税の排除に関

する規定の有無により二重非課税という状況が、租税条約の意図ないし目的から逸脱した状況であるかどうかを判断することが望ましいのではないだろうか。想定事例では、日仏租税条約とフランスにおける領土主義課税を利用したスキームにおいて二重非課税の状況が生ずることを述べた。日仏租税条約の規定の中には、二重非課税の排除に関する規定がないため、租税条約の意図ないし目的から逸脱した状況であり、租税条約の濫用に該当すると、本論文において考えられる。

## 第2項 トリーティ・ショッピングに該当するかどうか

前節で述べたように、想定事例では、当該租税条約において二重非課税の排除に関する規定がない場合、租税条約の意図ないし目的から逸脱した状況である。本論文では、租税条約の濫用と考えられるとした。想定事例では、わが国又は米国の内国法人aがフランスに子会社a'を設立し、租税条約の明示なき所得の規定の特典を得ている。この想定事例が、トリーティ・ショッピングに該当するかどうかの考察を行う。

第1章で述べたように、本論文では、トリーティ・ショッピングを第三国の居住者に限らず、本来、租税条約の特典を享受することができない居住者が租税条約の特典を得ることとしている。これにより、想定事例における、わが国又は米国の内国法人aが、本来、租税条約の特典を享受することができない居住者かどうかにより、この想定事例が、トリーティ・ショッピングに該当するかどうか判断されることになる。企業は、外国に子会社を設立することについて、何ら問題はない。又、自国の居住者が、租税条約相手国の国内法に従い子会社を設立することで、租税条約の特典を得ることが可能である。そのため、自国の居住者による租税条約相手国に設立した子会社が、租税回避を目的として設立された子会社かどうか重要となる。想定事例において、日仏租税条約における明示なき所得の規定には、「その他の所得の支払の基因となる権利又は財産の設定又は移転に関与した者がこの条の特典を受けることを当該権利又は財産の設定又は移転の主たる目的の全部又は一部とする場合には、当該その他の所得については、この条の規定（4項を除く）を適用しない（第22条5項）。」としている。この規定は、その他所得の支払の基因となる権利又は財産の設定又は移転に関与した者が、租税回避を目的としている場合において、明示なき所得の規定を適用しない。つまり、想定事例のわが国とフランス間の場合、租税回避を目的にフランス内に子会社a'の設立によるスキームは、明示なき所得の規定が適用されない。つまり、明示なき所得の規定が適用されるには、租税回避を目的としているかどうかをどのように判断するかにより適用される。わが国に関して、租税回避を目的と

しているかの判断に関する規定はない。米国に関して、実際に事業を行なっているかどうかにより判断されるグレゴリー判決のように判断される<sup>152</sup>。それにより、想定事例から、わが国とフランス間のスキームに関しては、租税回避を目的としているかの判断に関する規定がないことから、想定事例におけるスキームが成り立つ可能性がある。想定事例のように、二重非課税という状況が、租税条約の濫用に該当し、なおかつ二国間における取引でその相手が租税条約相手国に設立した子会社による場合において、租税回避に該当するならば、自国の居住者による租税条約相手国の居住者のなりすましではないだろうか。当然、租税回避かどうかの判断の規定が有る場合は、その租税回避に対する否認規定がなくてはならない。又、租税回避かどうかの判断の規定が無い場合は、その租税回避に対する否認規定があったとしても、防止することはできないのではないだろうか。つまり、租税回避かどうかの判断の規定と否認規定があることにより防止することができると考えられる。このことから、租税回避かどうかの判断の規定又は否認規定がなく、租税条約の濫用に該当し、その租税条約相手国の居住者が、自国の居住者によるなりすましであるとするならば、これは、トリーティ・ショッピングに該当するのではないだろうか。本論文では、これをトリーティ・ショッピングに該当するものとする。

### 第3項 わが国における防止策の適用について

トリーティ・ショッピングは、本来、租税条約の特典を得ることができない居住者が、その特典を得ることである。こういった行為に対して、租税条約は国際的<sup>153</sup>二重課税の防止又は排除を主たる目的とし、脱税・租税回避の防止や各国の適正課税を実現するための国際協力や納税者の権利の救済をその目的とする二国間条約であって、国際的租税回避の道具に使われるべきものではない<sup>154</sup>。想定事例において、本論文では、これを租税条約の濫用に該当し、又、トリーティ・ショッピングに該当すると考えた。そのトリーティ・ショッピングを防止する規定は、租税条約に規定されるLOB条項である。このLOB条項は、1977年の米国モデル租税条約に初めて規定された<sup>154</sup>。この時のLOB条項は投資、持株会社に関することであった。1996年の米国モデル租税条約で公開会社基準、支配・課税ベース浸食基準、能動的事業基準、

<sup>152</sup> 米国は、コモン・ローの国であるため、裁判による判決は、規定となる。グレゴリー判決は、ボクシング選手でスウェーデンの居住者が、米国での試合における報酬を受けることによる、源泉徴収課税を回避するために、スイスに法人を設立し、米国の課税を回避したヨハンソン事案において、スイス法人を実質的に事業を行なっていないことから、米国で課税を行う判決のことである。

<sup>153</sup> 本庄資 前掲注29 237頁。

<sup>154</sup> 1977年に米国モデル租税条約において規定されるに至ったのは、1950年代から米国の企業がヨーロッパなどの第三国の企業から資金を調達する際に米国—オランダ領アンティール租税条約を利用するトリーティ・ショッピングが横行したため、租税条約上においてこれを制限した。

権限ある当局による認定について導入した。2006年の米国モデル租税条約でこれについて改訂している<sup>155</sup>。OECDモデル租税条約について、LOB条項の規定はない。しかし、LOB条項については、OECDモデル租税条約の第1条のコメンタリーのパラ20において言及している。わが国では、LOB条項を初めて導入したのは、2004年に改正された日米租税条約において規定された。そのLOB条項の規定を定めるにあたり、わが国では、「租税条約等実施特例法」を制定した。それ以前は、各条約の締結のつど個別に法律を制定した<sup>156</sup>。租税条約等実施特例法は、次章にて詳しく述べるが、租税条約の適用に関する手続について規定されている。つまり、わが国において、LOB条項の規定を適用するための手続に関する規定が、租税条約等実施特例法において規定されている。それにより、想定事例のスキームを防止するために、租税条約等実施特例法に規定される手続により、このスキームを防止ができるか。これについては、次章にておいて述べる。

## 第4章 わが国の租税条約等実施特例法における濫用防止策の検討～ 米国と比較して～

### 第1節 租税条約の適用を受けるための手続～わが国と米国の場合～

#### 第1項 わが国における租税条約の適用～租税条約等実施特例法～

わが国は、昭和29年に米国と最初の租税条約を締結し、以後積極的に租税条約網を拡大していった<sup>157</sup>。わが国では、2013年10月末までにおいて、60条約78か国地域適用の租税条約を締結している。その中で、2004年において日米租税条約を改正し、それに伴い租税条約の特典となる免税及び減税等を拡大したことで、わが国は、初めてLOB条項を規定した。こういった規定が導入されたことで国内法における整備がなされた。それが、「租税条約等実施特例法」である。租税条約等実施特例法は、用語の意義、投資所得に対する源泉徴収税率の特例、投資所得又は譲渡収益の申告納税に係る税の軽減、投資所得又は譲渡収益に対する地方税の特例、二重居住者の取扱い、租税条約に基づき協議等で地方税に係るものに関する手続、相手国

<sup>155</sup> ①日米租税条約では、支配基準を、間接支配の場合の中間者に特に限定がないのに対し、2006年モデル租税条約では、中間者が居住者であることとの要件が付加された。

②課税ベース浸食基準において、日米租税条約では、支払の相手方が、単に、「いずれの締約国の居住者にも該当しない者」とされているのに対し、2006年モデル租税条約では、「個人又は公開会社等の適格者に当たらず、いずれの締約国の居住者にも該当しない者」とされている。  
(今村隆 前掲注72 論説11頁 参照。)

<sup>156</sup> 本庄資・他 前掲注4 353頁。

<sup>157</sup> 本庄資・他 前掲注4 230頁。

の租税の徴収、実施規定などが定められている<sup>158</sup>。それ以前は、個別の租税条約ごとに規定されていた。つまり、租税条約等実施特例法は、租税条約の適用に関する手続等について規定されている。

租税条約実施特例法において、配当・利子・使用料・その他これらに準ずるものに対する源泉徴収に係る所得税の税率の特例等に対する規定がある（租税条約等実施特例法第3条の2第1項<sup>159</sup>）。その規定は、わが国が源泉となる所得から配当・利子・使用料・その他これに準ずるものの支払を受ける租税条約を締約している相手国の者が、その相手国の国内法に基づき居住者とされる者に対して、租税条約に規定する制限税率を上記の法律の規定<sup>160</sup>する税率以上である場合を除いて、適用するということである。又、租税条約等実施特例法第3条の2第2項の規定では、租税条約が免税の規定を定めている場合、上記の法律の規定は適用されない。上記の規定から、租税条約実施特例法では、わが国と租税条約を締約している国の居住者に対して支払う配当・利子・使用料・その他これに準ずるものに関して、租税条約の規定する減免を受けることができる規定が定められている。これにより、明示なき所得が規定される租税条約において、日米租税条約では、源泉地国課税を放棄する規定に加え、一定の場合に源泉地国課税を認め限度税率を規定しているため、この規定の適用を受ける。つまり、租税条約等実施特例法第3条の2第2項の規定から免税規定に関しては、租税条約の規定により源泉地国において課税権を放棄しているため、日米租税条約及び一定の場合、明示なき所得において源泉地国課税を認める規定を含む租税条約以外の租税条約における明示なき所得の規定は、租税条約に規定

<sup>158</sup> 本庄資・他 前掲注156。

<sup>159</sup> 「相手国居住者等が支払を受ける配当等（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。以下同じ。）のうち、当該相手国居住者等に係る相手国等との間の租税条約の規定において、当該相手国等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であって限度税率を定める当該租税条約の規定の適用があるものに対する同法第百七十条、第百七十九条若しくは第二百十三条第一項又は租税特別措置法第三条第一項、第八条の二第一項、第三項若しくは第四項、第九条の三、第九条の三の二第一項、第九条の六第二項から第四項まで、第四十一条の九第一項から第三項まで、第四十一条の十第一項若しくは第四十一条の十二第一項若しくは第二項の規定の適用については、当該限度税率が当該配当等に適用されるこれらの規定に規定する税率以上である場合を除き、これらの規定に規定する税率に代えて、当該租税条約の規定により当該配当等につきそれぞれ適用される限度税率によるものとする。（租税条約実施特例法第3条の2第1項）」

<sup>160</sup> 所得税法では、「分離課税に係る所得税の税率（第170条）」、「外国法人に係る所得税の税率（第179条）」、「徴収税額（第213条）」である。また、租税特別措置法では、「利子所得の分離課税等（第3条1項）」、「私募公社債等運用投資信託等の収益の分配に係る配当所得の分離課税等（第8条の2第1、3、4項）」、「上場株式等の配当等に係る源泉徴収税率等の特例（第9条の3）」、「上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例（第9条の3の2第1項）」、「外国特定目的信託の利益の分配又は外国特定投資信託の収益の分配に係る課税の特例（第9条の6第2～4項）」、「懸賞金付預貯金等の懸賞金等の分離課税等（第41条の9第1～3項）」、「定期積金の給付補てん金等の分離課税等（第41条の10第1項）」、「償還差益等に係る分離課税等（第41条の12第1、2項）」である。

する減免を受けることができる規定の適用がない。

租税条約の適用を受けるためには、配当・利子・使用料の支払を受けるわが国と租税条約を締約している相手国の居住者が、わが国の国内法に基づく届出書を国税庁長官に提出する。わが国では、その手続に関して、租税条約実施特例法<sup>161</sup>、その施行令<sup>162</sup>、省令に規定される。主に、手続に必要な届出書は、「租税条約に関する届出書」、「特典条項に関する付表」である<sup>163</sup>。その届出書の記載事項は、省令に規定されている<sup>164</sup>。その規定から、国税庁では、租税条約に関する届出書の様式を定めている。又、わが国と租税条約を締約している相手国との租税条約において、LOB条項が規定されている。その適用を受ける場合は、手続の一つとして特典条項に関する付表を添付しなければならない。租税条約に関する届出書の様式は、租税条約に規定される所得ごとに分類されている。そのため、本論文上において、明示なき所得を扱っているため、所得税法における9号所得（事業の広告宣伝のための賞金）、10号所得（生命保険契約等に基づく年金等）、11号所得（定期積金の給付補填金等）、12号所得（匿名組合契約に基づく利益の分配）は、租税条約において特に明示規定が設けられていない場合には、明示なき所得として取り扱われる。その場合には、様式10「所得税法第161条第3号から第7号まで、第9号、第11号又は第12号に掲げる所得に対する所得税及び復興特別所得税の免除」の租税条約に関する届出書を用いる。

## 第2項 米国における租税条約の適用について

米国では、租税条約の特典を受けようとする場合、米国において定められたFormを提出しなければならない。IRSは租税条約に規定される源泉徴収の免除について、「もし、米国と reduced rate、特定の所得の源泉徴収の免除を受ける相手国の租税条約ならば、相手は、条約の特典の適用を受けるため、相手のforeign statusの所得の支払者に通知しなければならない。一般に、相手はForm W-8BENを提出することによって免除する。源泉徴収のreduced rateは、一定の場合の外国人の場合だけ租税条約上の源泉徴収のreduced rateを要求する W-8BENを提出する外国人に適用される。一定の場合は、米国の納税者番号がある、条約国

<sup>161</sup> 「前各項の租税条約に基づく認定を受けようとする者は、財務省令で定めるところにより、その者の氏名又は名称及び住所、認定を受けることができる理由その他の財務省令で定める事項を記載した申請書に財務省令で定める書類を添付して、国税庁長官に提出しなければならない（第6条の2第6項）。」

<sup>162</sup> 租税条約実施特例法施行令第5条では、租税条約実施特例法第6条の2第6項の規定を受ける必要がなくなった場合の規定である。

<sup>163</sup> 特典条項に関する付表は、締約している租税条約にLOB条項が規定されており、その適用を受ける場合に添付する。

<sup>164</sup> 参考資料（租税条約に関する届出書・特典条項に関する付表の記載事項）参照。

の居住者、所得の受益者、もしエンティティーであるならばIRC第894条内の所得、LOB条項を含む条約の適用があることである<sup>165</sup>。」と述べている。つまり、米国では、Form W-8BEN「米国の源泉徴収税の受益者の外国のステータス (foreign Status) の証明書<sup>166</sup>」において租税条約の特典の適用を受けようとする場合に提出される届出書である。Form W-8BENは、当該所得の受益者で租税条約の特典を得るために提出するForm 8233「居住していない外国人の独立したPersonal Servicesの報酬の源泉徴収の免除<sup>167</sup>」において、交付送達に対する報酬 (compensation for personal services) でない所得に関して外国ステータス (foreign Status) か条約の特典のみ適用する場合等に、Form 8233を提出せず、このForm W-8BENを提出することになっている。Form W-8BENの内容は、受益者の識別 (Identification of Beneficial Owner)、租税条約の特典の適用 (Claim of Tax Treaty Benefits)、概念上の主要な契約 (Notional Principal Contracts)、証明 (Certification) である。受益者 (beneficial owner) の識別は、8つの項目がある。それは、①個人か組織の名前②会社か組織の国③受益者のタイプ④永住地の住所等⑤メールアドレス⑥米国の納税者番号⑦外国税の識別番号⑧番号である。租税条約の特典の適用は、2つの項目がある。それは、①5つのチェック項目において適用されるものにチェックする項目②租税条約において適用される源泉徴収の税率とその租税条約の条項の記載項目等である。概念上の主要な契約は、米国内にあるPEに実質的に関連しない所得の概念上の主要な契約か確認する報告書を提示するか提示したかをチェックする項目である。証明は、このFormに記載するすべてを確認し偽装していないという宣誓についての項目である。

---

<sup>165</sup> IRS "Claiming Tax Treaty Benefits" <http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Claiming-Tax-Treaty-Benefits>

「If a tax treaty between the United States and your country provides an exemption from, or a reduced rate of, withholding for certain items of income, you should notify the payor of the income (the withholding agent) of your foreign status to claim the benefits of the treaty. Generally, you do this by filing Form W-8BEN, Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding (PDF) with the withholding agent. A reduced rate of withholding applies to a foreign person that provides a Form W-8BEN claiming a reduced rate of withholding under an income tax treaty only if the foreign person provides a U.S. Taxpayer Identification Number (TIN) (except for certain marketable securities) and certifies that: "It is a resident of a treaty country; "It is the beneficial owner of the income; "If it is an entity, it derives the income within the meaning of Section 894 of the Internal Revenue Code (it is not fiscally transparent); And "It meets any limitation on benefits provision contained in the treaty, if applicable.»

<sup>166</sup> Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding

<sup>167</sup> Exemption From Withholding on Compensation for Independent (and Certain Dependent) Personal Services of a Nonresident Alien Individual

## 第2節 わが国及び米国の租税条約の適用に関する手続の相違

前節のわが国と米国における租税条約の適用に関する相違は、提出する届出書の項目から相違がある。本論文において、わが国の租税条約における明示なき所得の適用を受けようとするために提出する租税条約に関する届出書は、前節の規定により定められた項目を様式に記載する。租税条約に関する届出書（様式10）では、適用を受ける租税条約に関する事項、所得の支払を受ける者に関する者に関する事項で①その氏名又は名称、②個人の場合、住所又は居所・国籍、③法人その他の団体の場合、本店又は主たる事務所の所在地・設立又は組織された場所・事業が管理支配されている場所④租税条約の規定を受ける所得につき居住者として課税される国及び納税地⑤日本国内のPEの状況の項目と所得の支払者に関する事項で①その氏名又は名称②住所（居所）又は本店（主たる事務所）の所在地③日本国内のPEの状況と所得の支払者から支払を受ける所得で租税条約の規定を受けるものに関する事項とその他参考となるべき事項について記載する<sup>168</sup>。又、租税条約に関する届出書（様式10）は、代理人によって提出する場合の記載事項もある。米国において、租税条約の適用を受ける場合に提出するW-8 BEN<sup>169</sup>では、受益者（beneficial owner）の識別において、前節で述べた項目である①個人か組織の名前②会社か組織の国③受益者のタイプ④永住地の住所等⑤メールアドレス⑥米国の納税者番号⑦外国税の識別番号⑧番号である。又、W-8BENは、租税条約の特典の適用について、5つの項目をチェックする形式となっている。それら5つの項目は、(a) 受益者が米国内の租税条約の相手国の居住者であるか (b) 上記の項目で米国の納税者番号を述べているか (c) 受益者が個人でない場合、条約の特典を受ける所得かどうか、LOBを扱う条約の条項の要件を満たすか (d) 受益者が個人でない場合、外国法人の取引かビジネスで米国からの利子、外国法人から受領される配当で条約の特典を受けているか (e) 受益者が、総額500,000ドルで暦年を超える期間に受け取られる源泉徴収を要件としてForm8233を提出しているか、セクション267(b)か707 (b) の所得の支払う義務がある者が関連するか、についてあてはまるものにチェックする。又、W-8BENは、当該租税条約において適用される条項とそれによる税率を記載する。さらに、概念上の重要な契約について、米国内のPEに実質的に関連しない概念上の重要な契約を確認する際、それについて報告書を提出した、提出するかどうかについてのチェック項目がある。又、上述した項目に対して偽装していない宣誓に関する項目がある。

上述では、わが国と米国の租税条約の適用を受ける際に提出する届出書の記載項目を述べた。

<sup>168</sup> 参考資料（租税条約に関する届出書 様式10） <http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsai/annai/joyaku/annai/pdf2/259.pdf> 参照。

<sup>169</sup> 参考資料（W-8BEN） <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw8ben.pdf> 参照。



わが国と米国との相違は、第1に受益者についてみられる。受益者については、納税義務における課税要件の納税義務者にあたる者への所得の帰属に関することである<sup>170</sup>。受益者は、ある種類の所得について誰が納税義務者であるかが必ずしも明白であるといえない場合が生ずるのは、各国法制の複雑化と各種スキームに用いられる法技術により法形態と経済的実態が異なる取引の仕組みについて、法形態に着目するか経済的実態に着目するかによってその答えが異なる状況を生ずるからである<sup>171</sup>。本論文では、受益者については論文の主旨からはずれるためこれ以上述べない。わが国では、受益者ではなく所得の支払を受ける者として述べられている。米国の受益者の項目では、受益者のタイプの項目において13の項目がある。そこには、1, Individual 2, Corporation 3, Disregarded entity 4, Partnership 5, Simple trust 6, Grantor trust 7, Complex trust 8, Estate 9, Government 10, International organization 11, Central bank of issue 12, Tax-exempt organization 13, Private foundationとなっている。わが国では、支払を受ける者のタイプについて分類されていない。又、第2には、米国のチェック項目についてである。わが国の届出書の場合、支払を受ける者の名称及び国、所得の種類、支払者の名称等についての記載である。米国は、それに加え上述した5つの項目に対してチェックすることになっている。又、米国は、調査の際に情報を提示するかどうか、虚偽の記載をしていないという宣誓についてチェックする項目を設けている。このことから、米国では、租税条約が適用される源泉徴収に対して厳しいチェック体制が伺える。

わが国と米国の租税条約の適用を受ける際に提出する届出書の記載項目において、相違があるが、わが国と米国において、租税訴訟が起きた際の立証責任<sup>172</sup>の所在についても相違がある。わが国では、租税訴訟において、納税者か課税庁のいずれかに立証責任があるとして2つの見解がある。第1の見解は、行政行為の公定力を根拠として、処分が違法であることについて

<sup>170</sup> 受益者について、国内法における所得の帰属と租税条約における受益者の概念がある。本庄資「所得帰属とbeneficial owner 受益所有者概念」本庄資編著2011『国際課税の理論と実務 73の重要課題』財団法人 大蔵財務協会において、ゼネラルレポーターJoanna C.Wheelerが受益者を取り上げる3つの理由を述べているとして紹介されている。①所得についてどの者が納税義務を負うかを決定するという基礎問題②所得について条約の特典を請求することができる者を決定するために、ある者への所得の帰属が必要である。条約の特典を受ける資格は、国内法に基づく納税義務者であることに伴うことがしばしばであるが、常にではない。③片務的にせよ、所得について二重課税の救済を受ける資格がある者が誰であるかを決定するためには、ある者への所得の帰属が必要である。各場合について各国ルールが一致しない範囲がある。(本庄資 前掲注96、本庄資「所得帰属とbeneficial owner 受益所有者概念」249、250頁。)

<sup>171</sup> 本庄資 前掲注170 249頁。

<sup>172</sup> 訴訟において裁判所がある事実の存否につき、そのいずれとも確認できない場合に、その結果として判決において、その事実を要件とする自己に有利な決算効果の発生または不発生が認められないことになる当事者の一方の危険または不利益である。(青柳達郎「租税訴訟における証明責任論の再構成」、税務大学校論叢17号 329頁(1986年)。

では原告が全面的に立証責任を負うとする考え方である。第2の見解は、租税確定処分の取消を求める訴訟が、債務不存在確認訴訟と実質を同じくすることに着目して、この場合にも民事訴訟の通説である法律要件説に従って立証責任が配分されるべきであるとする考え方である<sup>173</sup>。この点については、租税行政庁が確定処分を行うためには、課税要件事実の認定が必要であるから、原理的には第2の見解が正当であり、課税要件事実の存否および課税標準については、原則として租税行政庁が立証責任を負う<sup>174</sup>こととしている。つまり、立証責任は、課税庁側にあるとしている。立証責任については、国税通則法第116条第1項に規定されている<sup>175</sup>。米国において、IRSは、不足税額通知の前に、留保収益税に基づく不足税額の賦課の意図を通知書で納税者に通知しなければならない（IRC534、規則1.534-1～1.534-3）。納税者は、この通知から30日以内に理由書をもって収益留保の合理性を立証する場合、IRSは法人がその事業上の合理的な必要の限度を超えて収益を留保しているか否かという争点について、租税裁判所で立証責任を負う（IRC534（c））。IRSは、納税者の理由書に記載された留保の理由でその根拠を示す十分な事実によって裏付けられるものについてのみ立証責任を負う（*Vuono-Lione, Inc.*, 24TCM506, CCH Dec., 27,339（M））が、納税者が主張するそれ以外の理由についての立証責任は、納税者が負担する（*J.H.Rutter*, 81TC937, CCH Dec., 40,658）<sup>176</sup>。米国の租税裁判所規則には立証責任に係る規定として「Rule142 Burden of Proof」が置かれており、米国では租税事案に係る立証責任について明文による規定がなされている<sup>177</sup>。その規定は「(a) 原則— 立証責任は、法律による別段の定め又は租税裁判所の別途判断がない場合には、原告（納税者）が負うものとする。ただし、答弁書での抗弁において、新しい争点の提出、不足税額の増額及び積極的抗弁（affirmative defenses）をする場合には、立証責任は被告（IRS）が負うものとする。(b) 不正行為（Fraud）— 脱税する意図での不正行為の問題を含んでいる事案については、その問題に関して立証責任は被告（IRS）

<sup>173</sup> 金子宏 前掲注23 914頁。

<sup>174</sup> 金子宏 前掲注23 915頁。

<sup>175</sup> 「国税に関する法律に基づく処分（更正決定等及び納税の告知に限る。以下この項において「課税処分」という。）に係る行政事件訴訟法第3条第2項（処分の取消しの訴え）に規定する処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、相手方当事者である国が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならない。ただし、当該訴えを提起した者が、その責めに帰することができない理由によりその主張又は証拠の申出を遅滞なくすることができなかつたことを証明したときは、この限りでない（国税通則法116条第1項）。」

<sup>176</sup> 本庄資 前掲注121 456頁

<sup>177</sup> 居波邦泰2007「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討—米国の判例等を踏まえて」、税務大学校論叢(54) 388頁（2007年）

が負うものとし、立証責任は明瞭かつ説得力を持つ証拠により立証されなければならない

(〔Rule142 Burden of Proof (立証責任)〕<sup>178</sup>。)となっている。つまり、立証責任は、納税者側にあるとしている。本論文では、立証責任について、主旨からはずれるため、これ以上言及しない。これらのことから、租税訴訟が生じた際、その立証責任をわが国では、課税庁側、米国では、納税者側にあるとしている<sup>179</sup>。

### 第3節 想定事例からわが国の租税条約等実施特例法における防止策の検討

前節のことから、本節では、自国の居住者による租税条約の濫用としてトリートイ・ショッピングとなる二重非課税とした想定事例において、わが国の租税条約等実施特例法において防止策を検討する。

想定事例を本論文では、トリートイ・ショッピングに該当するとして考えた。トリートイ・ショッピングに該当した場合に、その防止規定であるLOB条項が規定されることで防止することができる。そのため、防止するには、租税条約の適用を受け、LOB条項の適用を受ける必要がある。想定事例では、領土主義課税を採用しているフランスとの租税条約の規定における明示なき所得を利用した二重非課税を取り上げた。第1章で述べたように日米租税条約以外のLOB条項を規定している租税条約は、一部の所得に対して適用され、源泉地国免税のみを対象とする制限的LOB条項としている。日仏租税条約における、一部の所得は、事業所得、配当・利子・使用料(源泉地国課税のみの規定)、明示なき所得である。そのため、LOB条項の適用を受ける手続が必要となる。その場合は、わが国において租税条約に関する届出書に加え特典条項に関する付表<sup>180</sup>を提出することになる。その付表は、LOB条項における適格性の基準である適格者基準、能動的事業活動基準、権限ある当局の認定、派生的受益基準(derivative benefits)のいずれかに従い作成される。特典条項に関する付表(仏)において、適格者基準では、個人、適格政府機関、公開会社の内のいずれかにチェックすることで租税条

<sup>178</sup> 居波邦泰 前掲注177。

<sup>179</sup> アメリカの事前価格合意制度では、納税者が独立企業間価格の算定方法を提案し、更に納税者とその国外関係者との取引に関して独立企業間実績値をもたらすものであることを示すデータなどを提出することとなり、納税者に立証責任を負わせている。日本の場合は、立証責任は課税庁側にあるため、特に大企業の場合には膨大な資料からの独立企業間価格の算定となり、法執行上に限界があるのではないだろうか。また、日本の現行税制では、課税庁が納税者に独立企業間価格の算定のため必要と認められる書類及び帳簿の写しの提示又は提出を求めたにもかかわらず、遅滞なくこれを提示しなかった場合の罰則については、質問検査に対する不答弁、検査拒否、偽りの記載をした帳簿書類の提出等に対しての10万円以下の罰則が科せられるのみである(租税特別措置法第66条の4第12項)

(田井良夫『国際的三重課税の排除の研究—外国子会社配当免除制度への転換の検討を中心として—』96、97頁(税務経理協会、2010年)。)

<sup>180</sup> LOB条項が規定される租税条約を締約している国ごとに分類されている。

約の特典を得る、適格者基準に該当しない場合、派生的受益基準（*derivative benefits*）により一定の場合に同等受益者として租税条約の特典を得る、派生的受益基準に該当しない場合、能動的事業活動基準により、居住地国において事業に従事しているかをチェックすることで租税条約の特典を得る、能動的事業活動基準に該当しない場合、権限ある当局の認定により租税条約の特典を得る。これらの基準に当てはまった場合、LOB条項の規定は、この届出書等を提出しその認定を受ける。それにより、LOB条項の規定により租税条約の特典を得る適格居住者として、想定事例における二重非課税が成立する。つまり、租税条約相手国の居住者が、LOB条項により適格居住者であるとするならば二重非課税となる。そのため、これを防止するためにLOB条項により適格居住者でないとする必要がある。しかし、LOB条項は、その租税条約相手国に子会社を設立した場合、その子会社が租税回避目的による設立かどうかを区別することが困難であるとしている。そのため、租税回避目的でない子会社に対しては、当然、租税条約の特典を与え、租税回避目的の子会社に対しては租税条約の特典を与えないように区別する必要がある。租税回避目的かどうかについて、米国では、グレゴリー判決等により実際に事業を行っていない子会社に対して、租税回避目的の子会社としている。しかし、わが国では、グレゴリー判決等と異なり租税回避目的の子会社かどうかを判断していない。想定事例において、フランスに子会社を設立した際、その子会社が租税回避目的のペーパーカンパニーであるとした場合、米国では、グレゴリー判決等判例法理で実際に事業を行っていないとしてこれを否認できる。しかし、わが国では、グレゴリー判決等により租税回避目的かどうかの判断ができないため、想定事例のような二重非課税が成立する可能性がある。しかし、LOB条項により適格居住者の判断を行うため、実際に事業を行っていない居住者であったとしても、LOB条項により、想定事例のわが国とフランス間における二重非課税を防止できる可能性がある。逆に言えば、想定事例では、LOB条項の規定がない日・アイルランド租税条約の利用によって全世界所得課税であるアイルランドとわが国との取引による二重非課税が生じないだろうとしている。しかし、わが国の租税条約締約国でLOB条項のない領土主義課税を採用している国においては、想定事例のような二重非課税を簡単に通してしまうのではないだろうか。

わが国と米国の租税条約の適用に関する届出書の相違として、わが国では、「所得の支払を受ける者」としており、米国では、それを「受益者」として述べている。租税条約の受益者の概念として、OECDモデル租税条約では、租税条約の濫用を防止するため、真実の受領者が誰であるかをはっきりするためにその概念が導入されている。それにより、条約の特典を得ることのできない者であった場合は、条約の特典の適用を否認できることとしている。そのため、

受益者の概念は非常に重要である<sup>181</sup>。このことから、わが国と米国との意識の差が出ているのではないだろうか。又、米国の租税条約の適用に関する届出書であるW-8BENでは、受益者を13のタイプの内どれに該当するか、納税者にチェックさせている。しかし、わが国では、個人と法人その他の団体にのみ区分をしておき、必ずしもその実体が米国に比べはっきりしないのではないだろうか。又、租税条約に関する届出書では、わが国と米国との相違において、はっきり違う項目がある。それは、米国の Form W-8BENに記載される当局が求める情報の提供に協力する項目と提出するW-8BENに記載される項目に対して虚偽記載がないことの宣誓に関する項目である。わが国の租税条約に関する届出書に記載する項目は、租税条約等実施特例法により規定された項目のみを記載することになっている。それにより、米国では、当局が租税条約の適用において、必要な情報を提示しなければならないという項目にチェックをしているため、納税者に対して当局が必要な情報を引き出すことが可能である。わが国には、下記にて述べる立証責任が課税庁にあるためかそういった項目がない。そのため、納税者から租税回避かどうかの判断に対する情報を引き出すことができない。そのため、わが国においては、租税回避かどうかの判断が難しいのではないだろうか。

想定事例のような事案に対して租税訴訟が起きた場合において、その立証責任についても相違がある。前節で述べたように、現在では、わが国において、通説として立証責任を課税庁にあるとしている。又、米国では立証責任を納税者にあるとしている。例えば、租税訴訟において、想定事例におけるフランスに設立した子会社が租税回避を目的に設立されたかどうか、争点となった場合、その立証責任をわが国では課税庁、米国では納税者によって立証しなくてはならない。

上述した、わが国の租税条約相手国に設立した子会社がペーパーカンパニーのような租税回避を目的に設立された法人かどうかの判断、LOB条項の有無、租税条約に関する届出書の項目の相違、立証責任の所在から米国と比べてわが国においては、想定事例のような自国の居住者によって領土主義課税を採用している当該租税条約相手国に租税条約に規定される明示なき所得による二重非課税を防止することが難しいのではないだろうか。又、第3章で述べたように、想定事例のような二重非課税が、本論文上における租税条約の濫用であるとして、その意図ないし目的からはずれているとしたなら、これを防止しなくてはならないのではないだろうか。そのため、これを防止するために、わが国は、租税条約等実施特例法における手続において納

<sup>181</sup> 本庄資編著『租税条約の理論と実務』、田中佳織「租税条約の適用対象」清文社 196頁、2008年 参照。

税者側から米国のように情報の提供を促す項目を設ける必要がある。又、わが国において、立証責任が通説により課税庁側にあるならば、想定事例のような、租税条約相手国に子会社を設立した場合に、その子会社が実際に事業を行っているかどうかを立証する手続を納税者側に課す必要があるのではないだろうか。このような特別な措置を租税条約等実施特例法において講ずる必要がある。又、LOB条項の規定がなければ想定事例のような国際的二重非課税を簡単に生じることになってしまうと考えられるため、LOB条項をわが国として積極的に取り入れるべきではないだろうか、考える。

## おわりに

本論文は、わが国の居住者等による二重非課税についての租税条約の濫用の防止から租税条約実施特例法の観点からの防止策の検討を行った。租税回避は、いくつかの学説があるが、本論文において、本庄資教授の「どの国もあらゆる私的経済活動の法形式を網羅するような課税要件を法定することは立法技術の面からも不可能に近い。そこで、私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果としては意図した経済目的を達成しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れひいては税負担の減少又は排除をもたらすことがある。これを租税回避という<sup>182</sup>。」から税法上意図しているか意図していないかを重要として述べている。これにより、本論文は、租税条約の意図ないし目的となる投資交流の促進を図るための二重課税の排除、租税回避、脱税、条約の濫用の防止から租税条約の濫用を見た。本論文では、租税条約の濫用を租税回避及び脱税につながる行為に対して租税条約の意図していない状況として扱った。そのため、本論文では、その租税条約の濫用の一つとしてトリートイ・ショッピングを扱った。トリートイ・ショッピングは、一般的に二国間条約である租税条約の定める特典を本来享受することのできない第三国の居住者がこの条約上の特典を享受する目的でその条約の締約国のいずれかの国に子会社を設立してその居住者になりすまして目的を達成することである<sup>183</sup>。しかし、トリートイ・ショッピングは、第三国の居住者に限らず、自国の居住者によって当該租税条約相手国の居住者に成り済ますこともトリートイ・ショッピングの定義に含めるべきではないだろうか。本庄資教授は、「トリートイ・ショッピングは、これまで「条約相手国以外の第三国居住者による租税条約の特典の利用の防止」のみを念頭に置く議論が主流になっているが、ATPについては、「条約当事国の居住者が自国の源泉所得に対する自国課税の減免を図るために条約相手国の居住者に成り済ますことの防止」も念頭に置くことも必要になるであろう<sup>184</sup>。」と述べている。このことから、トリートイ・ショッピングは、本論文において、本来、租税条約の特典を享受することのできない居住者が租税条約の特典を得ることとしている。又、本論文のはじめに、二重非課税については、全世界所得課税原則における国際的二重非課税、領土主義課税原則における国際的二重非課税、居住者に関する差異による国際的二重非課税、エンティティ分類の差異による国際的二重非課税の4つから領土主義課税原則における国際的二重非課税について扱っている。これらのことから、自国の居住者による租税条約締約相手国の居住者に成り済ますこ

<sup>182</sup> 本庄資 前掲注20 102頁。

<sup>183</sup> 本庄資・他 前掲注11。

<sup>184</sup> 本庄資 前掲注12 150頁。

とによって国際的<sup>2</sup>二重非課税が生ずるのではないだろうか、これを本論文の問題提起とした。

領土主義課税原則における国際的<sup>2</sup>二重非課税は、どのような場合に生じるのか。本論文では、想定事例においてこれを述べた。想定事例では、租税条約を締結しているA国と領土主義課税を採用しているB国があるとして、A国の内国法人である株式会社aが、B国の内国法人である株式会社aの子会社である株式会社a'を設立したとする。そのA国のaが、B国のa'に租税条約上の明示なき所得として利益を送るとする。この類型から各国の国内法、租税条約の規定により課税が生ずることとなる。A国のaからB国のa'に明示なき所得としての利益を送った場合の課税において、支払者であるaに対してA国の課税は、租税条約の規定により課税権が決まる。一般的に明示なき所得に対する源泉徴収の規定は、居住地国課税のみを認める規定であるため、源泉地国において課税されない。つまり、A国のaからB国のa'に明示なき所得としての利益を送った場合、その明示なき所得の源泉地は、A国であるため租税条約の規定において課税されず、居住地であるB国でのみ課税される。しかし、B国において領土主義課税を採用しているためすべての国外源泉所得に対しては、課税されない。これにより、A国及びB国共に課税することができないため、二重非課税が生ずるスキームを取り上げている。そのA国がわが国及び米国を当てはめ、その租税条約相手国をフランス及びアイルランドに当てはめた。その想定事例から、法人のみについて、領土主義課税を採用しているフランスにおいて二重非課税となることを明らかにした。又、この想定事例では、租税条約の濫用、トリーティ・ショッピングに該当するかどうかを考察した。本論文では、想定事例のような国際的<sup>2</sup>二重非課税は、租税条約の意図ないし目的である投資交流の促進を図るための二重課税の排除、租税回避、脱税、条約の濫用の防止から逸脱した行為として、これを本論文における租税条約の濫用とした。又、本論文では、租税回避かどうかの判断の規定又は否認規定がなく、租税条約の濫用に該当し、その租税条約相手国の居住者が、自国の居住者による居住者であるとするならば、これを自国の居住者によるなりすまし行為としてトリーティ・ショッピングに該当するのではないだろうかと考えた。その想定事例のような国際的<sup>2</sup>二重非課税を本論文では、トリーティ・ショッピングに該当すると考えた。これらを防止するため、本論文では、LOB条項と租税条約等実施特例法の手続から防止策を検討した。その検討策として、わが国において、立証責任が通説により課税庁側にあるならば、想定事例のような、租税条約相手国に子会社を設立した場合に、その子会社が実際に事業を行っているかどうかを立証する手続を納税者側に課す必要性があるのではないだろうか。このような特別な措置を租税条約等実施特例法において講ずる必要がある。又、LOB条項の規定がなければ想定事例のような国際的<sup>2</sup>二重非課税が簡単に生じること



になってしまうと考えられるため、LOB条項をわが国として積極的に取り入れるべきではないだろうかと、考え、これを本論文の結論とする。

本論文では、他の二重非課税の生ずる状況、租税条約の濫用、最近のBEPSの議論、想定事例における株式会社以外の事業体による扱い、租税条約等実施特例法の手続以外の規定について、居住者の定義等の問題、受益者概念、LOB条項について、明示なき所得以外の所得による取扱い、立証責任に関する議論、本論文において扱った米国、フランス、アイルランドの詳しい税制に関して、述べなかったが、これらについては、本論文をより発展させていくため、今後の研究課題として研究をしていきたい。

## 参考文献・資料

### 参考文献

- 浅川雅嗣『コンメンタール改訂 日米租税条約』（財団法人 大蔵財務協会、2005年）
- 岡村忠生『法人税法講義 第2版』（成文堂、2006年）
- 金子宏『租税法 第18版』（引文堂、2013年）
- 川田剛『新日米租税条約を読む』（税務経理協会、2004年）
- 川田剛『移転価格税制』（税務経理協会、2010年）
- 川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2010年版 簡略版』（社団法人日本租税研究協会、2011年）
- 木村引之亮『租税法学』（税務経理協会、1999年）
- 小松芳明『租税条約の研究』（有斐閣、1973年）
- 小松芳明『逐条研究 日米租税条約』（税務経理協会、1991年）
- 酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』（財經詳報社、2011年）
- 斉藤奏『国際会計と国際課税』（税務経理協会、1995年）
- 田井良夫『国際的二重課税の排除の研究—外国子会社配当免除制度への転換の検討を中心として—』（税務経理協会、2010年）
- 谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』（清文社、1999年）
- 中島正義『1986年米国税制改革法の解説』（社団法人 日本租税研究協会、1986年）
- 中野百々造『外国税額控除』（税務経理協会、2008年）
- 永峰潤『非居住者・非永住者課税』（税務経理協会、2000年）
- 藤本哲也『国際租税法』（中央経済社、2005年）
- 本庄資『アメリカの租税条約』（大蔵省印刷局、1997年）
- 本庄資『租税条約』（税務経理協会、2000年）
- 本庄資『国際租税計画—わが国企業の外国課税の重要問題—』（税務経理協会、2000年）
- 本庄資『国際的租税回避 基礎研究』（税務経理協会、2002年）
- 本庄資『アメリカン・タックスシェルター』（税務経理協会、2003年）
- 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（財団法人 大蔵財務協会、2004年）
- 本庄資『国境に消える税金』（税務経理協会、2004年）
- 本庄資『国際租税法 四訂版』（財団法人 大蔵財務協会、2005年）
- 本庄資『新日米租税条約 解釈研究』（税務経理協会、2005年）

- 本庄資『アメリカ法人税法講義』(税務経理協会、2006年)
- 本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007年)
- 本庄資編著『租税条約の理論と実務』(清文社、2008年)
- 本庄資『アメリカ法人税制』(社団法人 日本租税研究協会、2010年)
- 本庄資編著『国際課税の理論と実務 73の重要課題』(財団法人 大蔵財務協会、2011年)
- 本庄資、田井良夫、関口博久『国際租税法—概論—』(一般財団法人 大蔵財務協会、2012年)
- 本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』(公益社団法人 日本租税研究協会、2013年)
- 水野忠恒『国際課税の理論と課題 二訂版』(税務経理協会、2005年)
- 水野忠恒『租税法 第5版』(有斐閣、2011年)
- 村井正『国際租税法の研究』(法研出版、1990年)
- 矢内一好『租税条約の論点』(中央経済社、1997年)
- 矢内一好『現代米国税務会計史』(中央大学出版部、2012年)
- 矢内一好『改正租税条約のすべて』(財経詳報社、2013年)
- 渡辺淑夫『法人税法』(中央経済社、2012年)
- リチャード・L・ドーンバーグ、川端康之監訳『アメリカ国際租税法』(清文社、2001年)

## 雑誌論文

- 青柳達郎「税務訴訟における証明責任論の再構成」、税務大学校論叢 17号 324～356頁 (1986年)
- 青山慶二「トリーティショッピングの歴史の再検討と最近の課題について」、ファイナンシャル・レビュー 84号 116～133頁 (2006年)
- 居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討—米国の判例等を踏まえて」、税務大学校論叢(54) 195～488頁 (2007年)
- 居波邦泰「国際的課税権の確保とBEPS (税源浸食と利益移転) への対応」、月刊 税務事例 第45巻第9号通巻528巻 56～68頁 (2013年)
- 今村修「租税法の解釈についての一考察 (福岡高裁平成21年7月29日判決の研究)」、千葉商大論叢 48 (2) 171～186頁 (2011年)
- 今村隆「租税条約におけるLOB条項の意義と問題点—我が国の視点からみた同条項の考察—」、日本法学 第79巻第2号 日本大学法学研究所 論説1～33頁 (2013年)
- 黒木祥次「租税回避行為に関する一考察」、九州国際大学大学院法政論集 13 133～174頁

(2011年)

進藤直義「租税法律主義とタックス・コモン・ロー「法人格否認の法理」、NUCB journal of economics and information science 56(2) 99～112頁 (2012年)

関口博久「トリイティ・ショッピング対策としての特典制限条項—新日米租税条約の締結を契機として—」、国士舘大学大学院政経論集 (8) 125～152頁 (2005年)

高藤奈央子「タックス・ヘイブンを利用した脱税及び租税回避行為への対策—日・バミューダ租税協定の概要と国会論議—」、立法と調査 2010・9 No308 16～24頁 (2010年)

丹波巖「《研究ノート》法の解釈」、国際関係学部紀要 34 77～93頁 (2005年)

中山清「租税条約の特典制限条項 (LOB)」、ファイナンス・レビュー 84号 134～151頁 (2006年)

長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—」、税務大学校論叢 (59) 139～243頁 (2008年)

原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方—出国税 (Exit Tax) 等の導入も視野に入れて—」、税務大学校論叢 (65) 1～129頁 (2010年)

本庄資「租税回避防止規定—特に「トリイティ・ショッピング」防止規定について」、租税研究 1999・9 77～90頁 (1999年)

本庄資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」、租税研究 2006・8 87～110頁 (2006年)

本庄資「オフショア事業・投資拠点とオフショア・タックス・ヘイブンの間に介在する「導管国 (a conduit country)」をめぐる国際課税—実効税率引下げ競争に利用されるサンドイッチ・スキーム」、税大ジャーナル 17 2011、10 1～44頁 (2011年)

本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性—OECDのB EPS対策の始動を中心として—」、税大ジャーナル 21号 35～77頁 (2013年)

本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討 (第6回) ～アグレッシブ・タックス・プランニングに利用される国際課税ルールの特定制とその問題点～」、租税研究 2014、2、772号 (132～189頁)

松田直樹「外国子会社配当益金不算入制度創設の含意—移転価格と租税回避への影響に関する考察を中心として—」、税務大学校論叢 (63) 1～187頁 (2009年)

矢内一好「米租税条約の研究—租税条約と国内法の関連—」、税務大学校論叢 (19) 33～103頁 (1989年)

## 参考資料

ドイツ租税通則法《Abgabenordnung(AO)》

『平成24年度 租税条約関係法規集』公益財団法人 納税協会連合会 (2012年)

『抜本的税制改革と国際課税の課題[ (社) 日本租税研究協会 第63回租税研究大会記録]』社団法人 日本租税研究協会 (2011年)

財務省『平成24年度税制改正大綱 (案)』(2012年)

財団法人 大蔵財務協会『平成16年版 改正税法のすべて』(2004年)

経済産業省『新興国における課税問題の事例と対策』(2013年)

## 参考海外資料

OECD "REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS" (2006年)

OECD "THE GRANTING OF TREATY BENEFITS WITH RESPECT TO THE INCOME OF COLLECTIVE INVESTMENT VEHICLES" (2010年)

OECD "OECD's Current Tax Agenda" (2012年)

OECD "OECD MODEL TAX CONVENTION : REVISED PROPOSALS CONCERNING THE MEANING OF 'BENEFICIAL OWNER' IN ARTICLES 10,11 AND 12" (2012年)

OECD "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" (2013年)

IBFD "Clarification of the meaning of 'Beneficial Owner' in the OECD Model Tax Convention Response from IBFD Research Staff" (2011年)

Richard L.Reinhold "What is tax treaty abuse ? Is treaty shopping an outdated concept ? ", The Tax Lawyer vol53 No3 spring (2000年)

Roverts & Holland Collection "Legislative history of united states tax conventions" volume4 William S.Hein&Co.,Inc. Buffalo, New York (1993年)

Roverts & Holland Collection "Legislative history of united states tax conventions" volume2 William S.Hein&Co.,Inc. Buffalo, New York (2006年)

United Nations "Economic and Social Council" Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters 「Abuse of tax treaties and treaty shopping」(2005年)

## 参考 URL

[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/182.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.htm) 財務省HP

<http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Claiming-Tax-Treaty-Benefits> IRS HP

## 参考資料～租税条約に関する届出書 様式 10～

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/pdf2/259.pdf>

## 参考資料～特典条項に関する付表（米）

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/pdf2/266.pdf>

## 参考資料～特典条項に関する付表（仏）

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/pdf2/268.pdf>

## 参考資料～Form W-8BEN～

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw8ben.pdf>

## 参考資料～Form 8233～

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8233.pdf>

## 参考資料（租税条約に関する届出書・特典条項に関する付表の記載事項）

### <租税条約に関する届出書>

- ① 当該相手国居住者等配当等の支払を受ける者の氏名、国籍及び住所若しくは居所又は名称、本店若しくは主たる事務所の所在地及びその事業が管理され、かつ、支配されている場所の所在地
- ② 当該相手国居住者等配当等の支払を受ける者の当該相手国居住者等配当等に係る当該相手国等における納税地及び当該支払を受ける者が当該相手国等において納税者番号を有する場合には、当該納税者番号
- ③ 当該相手国居住者等配当等につき当該租税条約の規定に基づき租税の軽減又は免除を受けることができる事情の詳細

④ 当該相手国居住者等配当等の支払者の氏名及び住所若しくは居所又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地

⑤ 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる事項

1、当該相手国居住者等配当等である配当（租税条約に規定する配当（当該租税条約においてこれに準ずる取扱を受けるものを含む。）で、国内にその源泉があるものをいう。

以下第二条の五までにおいて同じ。）の支払を受ける場合 当該配当に係る株式（投資信託及び投資法人に関する法律（昭和二十六年法律第九十八号）第二条第十四項に規定する投資口を含む。以下第二条の五までにおいて同じ。）、出資、基金又は受益権の銘柄又は名称、種類及び数量並びにその取得の日

2、当該相手国居住者等配当等である利子（租税条約に規定する利子（当該租税条約においてこれに準ずる取扱を受けるものを含む。）で、国内にその源泉があるものをいう。

以下第二条の五までにおいて同じ。）で債券に係るものの支払を受ける場合 当該債券の種類、名称、額面金額及び数量並びにその取得の日

3、当該相手国居住者等配当等である利子で債券に係るもの以外のものの支払を受ける場合 当該利子の支払の基因となった契約の締結の日、契約金額及び契約期間並びに当該契約期間において支払われる当該利子の金額及びその支払期日

4、当該相手国居住者等配当等である使用料（租税条約に規定する使用料（当該租税条約においてこれに準ずる取扱いを受けるものを含む。）で、国内にその源泉があるものをいう。以下第二条の五までにおいて同じ。）の支払を受ける場合 当該使用料の支払の基因となった契約の締結の日及び契約期間並びに当該契約期間において支払われる当該使用料の金額及びその支払期日

5、当該相手国居住者等配当等であるその他の所得（租税条約に規定するその他の所得で、国内にその源泉があるものをいう。以下第二条の五までにおいて同じ。）の支払を受ける場合 当該その他の所得の種類、金額、支払方法、支払期日及び支払の基因となった契約の内容

6、当該相手国居住者等配当等の支払を受ける者が国税通則法第一百七条第二項の規定による納税管理人の届出をしている場合には、当該納税管理人の氏名及び住所又は居所

7、その他参考となるべき事項

（租税条約等実施省令第2条第1項1号～7号）

<特典条項に関する付表>

- ① 当該相手国居住者等の氏名、国籍及び住所若しくは居所又は名称、本店若しくは主たる事務所の所在地及びその事業が管理され、かつ、支配されている場所の所在地
- ② 当該相手国居住者等の当該申告対象国内源泉所得（当該租税条約の特定規定に基づき所得税又は法人税の軽減又は免除を受けるものに限る。以下「条約適用所得」という。）に係る当該租税条約の相手国等における納税地及び当該相手国居住者等が当該相手国等において納税者番号を有する場合には、当該納税者番号
- ③ 特典条項の適用を受けるとする理由の詳細
- ④ 当該条約適用所得につき当該租税条約の特定規定に基づき租税の軽減又は免除を受けられることができる事情の詳細
- ⑤ 当該条約適用所得の種類
- ⑥ 当該条約適用所得の支払者の氏名及び住所若しくは居所又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地（当該支払者が多数に上り、各支払者についてこれらの事項を記載することが困難な事情がある場合には、その事情及びこれらの事項に代わるべき事項の詳細）
- ⑦ 当該相手国居住者等が国内において事業を行っている場合にはその事業の概要
- ⑧ 当該相手国居住者等が国税通則法第一百七条第二項の規定による納税管理人の届出をしている場合には、当該納税管理人の氏名及び住所又は居所
- ⑨ その他参考となるべき事項

(租税条約等実施省令第9条の2第1項1号～9号)

## 参考資料（租税条約及び IRC）

### 1、日米租税条約第4条5項

「この条約の規定に従い一方の締約国が他方の締約国の居住者の所得に対する租税の率を軽減し、又はその租税を免除する場合において、当該他方の締約国において施行されている法令より、当該居住者が、その所得のうち当該他方の締約国に送金され、又は当該他方の締約国内で受領された部分についてのみ当該他方の締約国において租税を課することとされているときは、その軽減又は免除は、その所得のうち当該他方の締約国に送金され、又は当該他方の締約国内で受領された部分についてのみ適用する。」



## 2、日米租税条約第4条6項

「この条約の適用上、(a) 一方の締約国において取得される所得であって、(i) 他方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、(ii) 当該他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国の租税に関する法令に基づき当該受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該他方の締約国の居住者である当該受益者、構成員又は参加者（この条約に別に定める要件を満たすものに限る。）の所得として取り扱われる部分についてのみ、この条約の特典（当該受益者、構成員又は参加者が直接に取得したものとした場合に認められる特典に限る。）が与えられる。(b) 一方の締約国において取得される所得であって、(i) 他方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、(ii) 当該他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該団体が当該他方の締約国の居住者であり、かつ、この条約に別に定める要件を満たす場合にのみ、この条約の特典（当該他方の締約国の居住者が取得したものとした場合に認められる特典に限る。）が与えられる。(c) 一方の締約国において取得される所得であって、(i) 両締約国以外の国において組織された団体を通じて所得され、かつ、(ii) 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国又は当該両締約国以外の国の租税に関する法令に基づき当該受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該他方の締約国の居住者である当該受益者、構成員又は参加者（この条約に別に定める要件を満たすものに限る。）の所得として取り扱われる部分についてのみ、この条約の特典（当該受益者、構成員又は参加者が直接に取得したものとした場合に認められる特典に限る。）が与えられる。(d) 一方の締約国において取得される所得であって、(i) 両締約国以外の国において組織された団体を通じて取得され、かつ、(ii) 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、この条約の特典は与えられない。(e) 一方の締約国において取得される所得であって、(i) 当該一方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、(ii) 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、この条約の特典は与えられない。」

### 3、OECDモデル租税条約第3条1項(a)

「「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含む。」、OECDモデル租税条約第4条1項「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、事業の管理の場所その他これに類する基準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（当該一方の締約国及び当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体を含む。）をいう。・・・」

### 4、IRC864(b)(2)(A)

「(i)In general Trading in stocks or securities through a resident broker, commission agent, custodian, or other independent agent.(ii)Trading for taxpayer's own account Trading in stocks or securities for the taxpayer's own account, whether by the taxpayer or his employees or through a resident broker, commission agent, custodian, or other agent, and whether or not any such employee or agent has discretionary authority to make decisions in effecting the transactions. This clause shall not apply in the case of a dealer in stocks or securities.」

「(i) 一般に、在住ブローカーを通して、株か証券をトレーディング、エージェント、管理人か他の独立したエージェントに権限を与える。(ii) そのような従業員かエージェントが業務を生じる際に決定する自由裁量の権限があるか否かを問わず、エージェント、管理人、他のエージェントに権限を与える在住ブローカーを通して、納税者か従業員によって、納税者の所有する利益のための株か証券のトレーディング、納税者の所有する口座のトレーディング。この条項は、株か証券の取扱業者の場合にあてはまらない。」

### 5、IRC864(b)(2)(B)

「(i)In general Trading in commodities through a resident broker, commission agent, custodian, or other independent agent.(ii)Trading for taxpayer's own account Trading in commodities for the taxpayer's own account, whether by the taxpayer or his employees or through a resident broker, commission agent, custodian, or other agent, and whether or not any such employee or agent has discretionary authority to make decisions in effecting the transactions. This clause shall not apply in the case of a dealer in commodities.(iii)Limitation Clauses (i) and (ii) shall apply only if

the commodities are of a kind customarily dealt in on an organized commodity exchange and if the transaction is of a kind customarily consummated at such place.]

「(i) 一般に、在住ブローカーを通して、商品をトレーディング、エージェント、管理人か他の独立したエージェントに権限を与える。(ii) そのような従業員かエージェントが業務を生じる際に決定する自由裁量の権限があるか否かを問わず、エージェント、管理人、他のエージェントに権限を与える在住ブローカーを通して、納税者か従業員によって、納税者の所有する利益のための商品をトレーディング、納税者の所有する口座のトレーディング。この条項は、商品の取扱業者の場合はあてはまらない。(iii) 商品が組織化された商品取引所で慣例上仲間に入れられる種類であり、その場所で慣例上に完成される種類の業務である場合だけ制限条項 (i) か (ii) は、あてはまる。」

## 6、IRC864(b)(2)(C)

「Subparagraphs (A)(i) and (B)(i) shall apply only if, at no time during the taxable year, the taxpayer has an office or other fixed place of business in the United States through which or by the direction of which the transactions in stocks or securities, or in commodities, as the case may be, are effected.]

「サブパラグラフ (A) (i) と (B) (ii) は課税期間でない場合だけあてはまり、株か証券の業務又は、場合によっては業務が生じた商品の方向によって、納税者がオフィスか米国内でビジネスの他の場所がある。」

## 7、IRC864(b)

「For purposes of this part, part II, and chapter 3, the term "trade or business with in the United States" includes the performance of personal services within the United States at any time within the taxable year, but does not include-」

「このパート、パート2とキャプチャー3の条項のため「米国内の取引かビジネス」の用語は、いつでも課税期間で米国内で交付伝達のパフォーマンスを含む、しかし、以下は含まない。」

## 8、IRC864(b)(1)(A)

「for a nonresident alien individual, foreign partnership, or foreign corporation, not engaged in trade or business within the United States, or」

「居住していない外国人、外国パートナーシップか外国法人、従事していない米国内で取引かビジネス、又は」

#### **9、IRC864(b)(1)(B)**

「for an office or place of business maintained in a foreign country or in a possession of the United States by an individual who is a citizen or resident of the United States or by a domestic partnership or a domestic corporation, by a nonresident alien individual temporarily present in the United States for a period or periods not exceeding a total of 90 days during the taxable year atond whose compensation for such services does not exceed in the aggregate \$3,000.」

「ビジネスのオフィス又は場所は、そのサービスが全体で3,000ドルを超えないのに対して、米国の市民か居住者である個人、内国パートナーシップか内国法人、期間から米国内で一時的に現れる居住していない外国人かだれかの報酬で課税期間内で合計90日以下により外国か米国内で継続した。」

#### **10、IRC864(c)(4)(A)**

「Except as provided in subparagraphs (B) and (C), no income, gain, or loss from sources without the United States shall be treated as effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.」

「サブパラグラフ (B) と (C) に定める場合を除き、米国源泉による所得、利得か損失は、米国内で取引かビジネスの方法と実質的に関連があるように扱わない。」

#### **11、IRC864(c)(4)(B)**

「Income, gain, or loss from sources without the United States s-hall be treated as effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States by a nonresident alien individual or a foreign corporation if such person has an office or other fixed place of business within the United States to which such in come, gain, or loss is attributable and such income, gain, or loss-(i) consists of rents or royalties for the use of or for the privilege o-f using intangible property described in section 862 (a)(4) derived in the active conduct of such trade or

business; (ii) consists of dividends, interest, or amounts received for the provision of guarantees of indebtedness, and either is derived in the active conduct of a banking, financing, or similar business within the United States or is received by a corporation the principal business of which is trading in stocks or securities for its own account; or (iii) is derived from the sale or exchange (outside the United States) through such office or other fixed place of business of personal property described in section 1221 (a)(1), except that this clause shall not apply if the property is sold or exchanged for use, consumption, or disposition outside the United States and an office or other fixed place of business of the taxpayer in a foreign country participated materially in such sale. Any income or gain which is equivalent to any item of income or gain described in clause (i), (ii), or (iii) shall be treated in the same manner as such item for purposes of this subparagraph.]

「米国源泉からの所得、利得又は損失は、その所得、利得又は損失が起因性でその所得、利得又は損失が (i) (ii) (iii) で、者が米国内のオフィスかビジネスの他の場所を持つならば、居住していない外国人が外国法人により米国内で取引かビジネスの方法で実質的に関連したように扱われる。(i) その取引又はビジネスの実行中の方法で引き出されたセクション862 (a) (4) で記述された無形資産を使用している特権の使用のための使用料が特許権からなる。(ii) 配当、利子か派生した米国内で銀行に預け中、融資しているか類似したビジネス、自己の勘定で株か証券のトレーディングを主要なビジネスとする会社により受けられた債務の保証の条項で受け取られた統計からなる。(iii) 資産が使用のため売られた、交換された消費が、米国外の性質と物質的にその販売で参加した外国で納税者のオフィス又はビジネスの他の場所ならばこの条項は、あてはまらないが、動産のオフィスかビジネスの他の場所を通して、セクション1221 (a) (1) で記述された販売か交換から由来する。(i) (ii) か (iii) の条項で記述された所得又は利得のいくつかのアイテムと同等の所得又は利得は、このサブパラグラフの目的のそのアイテム同様にみなされた。」

## 12、IRC871(a)(1)

「Except as provided in subsection (h), there is hereby imposed for each taxable year a tax of 30 percent of the amount received from sources within the United States by a nonresident alien individual as-」

「サブセクション(h)に定める場合を除き、それらは、これにより、下記の外国人によって米国源泉から受領された総額の30%の各課税期間に課される。」

### 1 3、IRC871(a)(1)(A)

「interest (other than original issue discount as defined in section 1273), dividends, rents, salaries, wages, premiums, annuities, compensations, remunerations, emoluments, and other fixed or determinable annual or periodical gains, profits, and income」

「利子（セクション1273で定められるoriginal issue discount以外）、配当、使用料、給料、賃金、保険料、年金、補償、報酬、手当、他の一定であるか決定できる年間であるか周期的な利得、利益、所得」

### 1 4、IRC871(b)

「A nonresident alien individual engaged in trade or business within the United States during the taxable year shall be taxable as provided in section 1 or 55 on his taxable income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.」

「米国課税期間でトレードかビジネスに従事した非居住外国人は、アメリカ合衆国内でトレードかビジネスの管理と実質的に関連する課税所得でセクション1か55の条項により課税対象となる。」

### 1 5、IRC871(h)(1)

「In the case of any portfolio interest received by a nonresident individual from sources within the United States, no tax shall be imposed under paragraph (1)(A) or (1)(C) of subsection (a).」

「米国源泉から居住していない個人によって受け取られる少しのポートフォリオ利子の場合、課税はパラグラフ (1) (A) かサブセクション (a) の (1) (C) 上で課されない。」

### 1 6、IRC882(a)

「A foreign corporation engaged in trade or business within the United States

during the taxable year shall be taxable as provided in section 11, 55, 59A, or 1201 (a) on its taxable income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.]

「米国課税期間でトレードかビジネスに従事している外国法人は、米国内でトレードかビジネスの管理と実質的に関連がある課税所得で、セクション11、55、59Aか1201 (a) の条項により課税対象となる。」

#### 17、IRC7701条 (b) (1)

「For purposes of this title (other than subtitle B)- (A) Resident alien An alien individual shall be treated as a resident of the United States with respect to any calendar year if (and only if) such individual meets the requirements of clause (i), (ii), or (iii): (i) Lawfully admitted for permanent residence Such individual is a lawful permanent resident of the United States at any time during such calendar year. (ii) Substantial presence test Such individual meets the substantial presence test of paragraph (3). (iii) First year election Such individual makes the election provided in paragraph (4).」

「このタイトル (他のサブタイトルB以外) (A) 在留外国人のため そのような個人 (i) (ii) 又は (iii) 条項の必要条件を満たすならば、外国人がどんな暦年に関する米国の居住者としても扱われます。(i) 永久の住居のために合法的に認められたその個人が、そのような暦年の間のどんな時間で米国の法定定住者です。(ii) 相当な存在テストのその個人がパラ (3) の相当な存在テストを満たす。(iii) 1回目の選挙年のその個人がパラ (4) で選挙が示されるようにする。」

#### 18、IRC7701条 (b) (3) (A)

「Except as otherwise provided in this paragraph, an individual meets the substantial presence test of this paragraph with respect to any calendar year (herein after in this subsection referred to as the "current year") if (i) such individual was present in the United States on at least 31 days during the calendar year, and (ii) the sum of the number of days on which such individual was present in the United States during the current year and the 2 preceding calendar years (when multiplied

by the applicable multiplier determined under the following table) equals or exceeds 183 days: . . .」

「このパラグラフに別途規定された場合を除き、(i) その個人が少なくとも31日暦年で米国で存在した、(ii) その個人が米国で今年が2つ前の暦年（以下測定される適用できる乗数を掛け算される。）で183日を超えるか等しいならば、個人がどんな暦年（このサブセクションで以下「今年」と呼ばれる。）に関して、このパラグラフの相当な存在テストを満たす。」

#### 19、IRC7701条 (b) (4)

「(A) An alien individual shall be deemed to meet the requirements of this subparagraph if such individual-(i) is not a resident of the United States under clause (i) or (ii) of paragraph (1)(A) with respect to a calendar year (hereinafter referred to as the "election year"),(ii) was not a resident of the United States under paragraph (1)(A) with respect to the calendar year immediately preceding the election year,(iii) is a resident of the United States under clause (ii) of paragraph (1)(A) with respect to the calendar year immediately following the election year, and (iv) is both-(I) present in the United States for a period of at least 31 consecutive days in the election year, and (II) present in the United States during the period beginning with the first day of such 31-day period and ending with the last day of the election year (hereinafter referred to as the "testing period") for a number of days equal to or exceeding 75 percent of the number of days in the testing period (provided that an individual shall be treated for purposes of this subclause as present in the United States for a number of days during the testing period not exceeding 5 days in the aggregate, notwithstanding his absence from the United States on such days).(B) An alien individual who meets the requirements of subparagraph (A) shall, if he so elects, be treated as a resident of the United States with respect to the election year.(C) An alien individual who makes the election provided by subparagraph (B) shall be treated as a resident of the United States for the portion of the election year which begins on the 1st day of the earliest testing period during such year with respect to which the individual meets the requirements of clause (iv) of subparagraph (A).(D) The rules of subparagraph (D)(i)



of paragraph (3) shall apply for purposes of determining an individual's presence in the United States under this paragraph.(E) An election under subparagraph (B) shall be made on the individual's tax return for the election year, provided that such election may not be made before the individual has met the substantial presence test of paragraph (3) with respect to the calendar year immediately following the election year.(F) An election once made under subparagraph (B) remains in effect for the election year, unless r-evoked with the consent of the Secretary.」

「(A) もし、個人が、(i) 暦年（以下「選挙年」と記載する。）に関するパラグラフ (1) (A) の (i) か (ii) の条項下で米国の居住者でない (ii) 選挙年にすぐに先行している暦年に関するパラグラフ (1) (A) 下で米国の居住者でなかった (iii) すぐ選挙年後の暦年に関するパラグラフ (1) (A) の (ii) の手順下でアメリカ合衆国の居住者である (iv) (I) 選挙年で少なくとも31日連続間米国でプレゼント、そして (II) 31日の期間の最初の日で始めている期間、日数同等か異例の試験期間（全体で5日を超えていない試験期間の間の日数のための米国に存在するように個人がこの項のために扱われるならば、そのような日の米国からの彼の不在にもかかわらず）で日数の75%のために選挙年の最終日で終わりで米国でプレゼントで両方ならば外国人がサブパラグラフの必要条件を満たすと考えられます。(B) サブパラグラフ (A) の必要条件を満たす外国人は、彼が選挙ならば、選挙年に関する米国の居住者として扱われる。(C) 個人がサブパラグラフ (A) の条項 (iv) の必要条件を満たすその年の間に最も初期の試験期間の1日目の日に、始まる選挙年の部分のための米国の居住者として、サブパラグラフ (B) において定める選挙をする外国人は、扱われる。(D) このパラグラフ下で米国で個人の存在を決定することのためにパラグラフ (3) のサブパラグラフ (D) (i) の原則は、あてはまる。(E) 個人が選挙年の後、すぐ暦年に関して、パラグラフ (3) の相当な存在テストを満たす前にそのような選挙がなされないかもしれないならば、サブパラグラフ (B) の下の選挙は、選挙年の間、個人の所得申告に関してなされます。(F) 秘書の同意で取り消されない限り、かつてサブパラグラフ (B) の下でなされる選挙は、選挙年の間結果のままである。」

## 20、IRC7701条 (b) (6)

「For purposes of this subsection, an individual is a lawful permanent resident of

the United States at any time if (A) such individual has the status of having been lawfully accorded the privilege of residing permanently in the United States as an immigrant in accordance with the immigration laws, and (B) such status has not been revoked (and has not been administratively or judicially determined to have been abandoned). An individual shall cease to be treated as a lawful permanent resident of the United States if such individual commences to be treated as a resident of a foreign country under the provisions of a tax treaty between the United States and the foreign country, does not waive the benefits of such treaty applicable to residents of the foreign country, and notifies the Secretary of the commencement of such treatment.]

「このサブセクションの目的は、個人が、以下の場合米国の法定定住者とする。(A) その個人が、出入国管理法による移民として米国に永久に住む権利を合法的に与えられたことによる資格を持っている場合 (B) その資格が取り消されなかった場合。そのような個人が米国の法定定住者を取りやめる場合は、以下の場合による。米国と外国の間の租税条約の規定により外国の居住者として扱われた場合、外国の居住者に適用されるその条約の特典を放棄しない場合、その処理の開始の長官に通知する場合。」