

日本税法学会創立 60 周年記念講演会

主催：日本税法学会関西地区研究会

共催：大阪大学大学院高等司法研究科

2012 年 11 月 9 日（金）14 時～17 時・大阪大学法経研究棟 4 階大会議室

ドイツの租税条約政策－ヨーロッパ法の観点から－

Deutsche Abkommenspolitik unter europarechtlichen Aspekten

ミュンヘン大学教授　モーリス・レーナー

Professor Dr. Moris Lehner

Ludwig-Maximilians-Universität München

【仮訳】谷口勢津夫（大阪大学）

【講師略歴】

1949年生まれ。ミュンヘンで大学入学資格試験合格。ハイデルベルク大学法学部、国家試験合格、法学博士号取得。ハイデルベルク、ボン及びミュンヘンで弁護士活動。ミュンヘン大学法学部助手、教授資格取得。ハイデルベルク大学教授、ライプチヒ大学教授及びベルリン自由大学教授を経て、1998年よりミュンヘン大学教授。既婚。

(http://www.jura.uni-muenchen.de/personen/lehner_moris/lebenslauf/index.htmlより)

1. ドイツの租税条約政策の基本原則

ドイツ連邦共和国の租税条約政策は、広範に、OECD モデル租税条約の準則に方向づけられているが、その場合、原則として国外所得免除方式に従っている。もっとも、ドイツで一般的に実施されている国外所得免除方式は、ますます制限されてきている。このことは立法者の一方的措置によっても行われている。このような措置の目的は濫用の回避である。このような立法には、「条約蹂躪 (treaty-override)」の観点から、国際法上、さらには憲法上も、著しい疑義がある。その上、立法者が連邦政府に対して、濫用回避の枠組みの中での法規命令による独自の法定立と租税条約上の相互協議による合意を包括的に授権

していることにも、権力分立という憲法的観点からみると、疑義がある。

総じていえば、ドイツの租税条約政策は保護主義的傾向を示している。しかし、このような問題ある展開について、その原因は、国庫収入に対する連邦政府の理由ある懸念だけにあるのではない。その懸念は、現在の全世界的な財政危機によって、ヨーロッパでは債務危機という特別な形で強まってはいるが。このような誤った展開のより大きな原因は、EU 委員会が長い間、国際税法の分野で、誤ったとまではいわないにしても非常に問題のある政策を推し進めてきたことにも、帰せられよう。

2. ヨーロッパ租税政策の乏しさ

ヨーロッパの租税政策、とりわけヨーロッパの租税条約政策は依然として著しく乏しい状態にある。このことの理由は、第一次的には、EU の機能に関する条約（Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union [AEUV] = Treaty on the Function of the European Union）が間接税の分野においてのみ特別な共同体権限を設定し、直接税の分野では設定していないことにある。その結果、これまで直接税の分野において出された指令、すなわち、親子会社指令、合併指令、利子及び特許使用料指令等は、EU の機能に関する条約（AEUV）114 条（旧 EC 条約 95 条）という一般条項に、その根拠を求めなければならなかったのである。

2. 1. 税制の競争政策の失敗

90 年代の初頭まで、ヨーロッパの租税政策の重点は、直接税の分野では構成国の法人税制の調和に向けられていた。二重課税排除条約法の分野では、確かに、既に 1968 年に、多国間二重課税排除条約に関する委員会の公表された予備草案が存在したが、しかしながら、これは構成国のその後の条約政策に影響を与えなかった。

90 年代の初頭以降、EC 委員会は、直接税の分野における権限の欠如を理由に、構成国に税制の競争政策を提案した。この政策は、「異なる国民経済間での競争」はこの共同体に企業課税の接近をもたらすであろうという期待に依拠するものである。

EC 委員会は、二重課税条約法に関して、ほんの少しだけではあるが、その考えがわかりやすくなった。その限りでは、同委員会は、EC 条約の「差別取扱いの禁止」や指令適合的に形成された税法が、構成国間の租税条約及び第三国との租税条約において「非常に厳密に」尊重されるよう、配慮するつもりであった。しかしながら、EC 委員会は、既に 1995 年の域内市場報告書の中で、構成国で妥当している税法が、域内市場の整然とした機能発揮をますます困難にしていることを確認した。

税制の競争政策は、市場参加者の流動性の期待と構成国の税収確保努力との解決できな

い目的衝突をもたらしたが故に、変更された。それどころか、当初は有力視された税制の競争は、その後の展開において、EC 委員会の特別な心配事になっている。他国への課税物件の移転によっても、競争の阻害がますます大きくなった。それらの原因は、税制の競争によって生じた構成国間での負担の格差であった。

2. 2. 競争阻害除去の試みとしての行動規範

EC 財務大臣評議会は、1997 年 12 月に、企業課税に関する行動規範を公表した。これは、EC 委員会が「EU における有害な税の競争に対抗する」ための重要な措置と呼んだものである。この行動規範は現在もなお妥当している。これは第一次的には構成国に向けられたものである。構成国は、税収の甚大な損失を回避し租税構造を経済活動に適したものとして形成するために、なお存在する競争阻害を撤廃することを求められている。しかしながら、行動規範は構成国の法的「義務」を設定するものではなく、政治的「義務」を設定するものにすぎない。この義務に属するのは、構成国が租税に関する新たな有害な措置を講じてはならないということである。最後に、構成国は、租税回避及び脱税との闘いに当たって、とりわけ情報交換の枠内で、協力することを呼びかけられている。このことは、国際税法及びヨーロッパ税法の分野での最も重要な現代的テーマの一つである。

2. 3. 条約法に関する特別な準則の不存在

多国間租税条約に関する EC 委員会の 1968 年予備草案は、既に言及したところである。しかし、この草案は指令として国内法に変換されなかった。そのほか、1977 年のヨーロッパ租税条約政策の領域から、移転価格課税事案に係る二重課税の回避のための規定に関する指令提案を指摘しておこう。この提案は、確かに、指令として国内法に変換されなかったが、しかし、内容的には、構成国間での多国間条約として EC 仲裁条約として合意された。変換のこのような方式は、指令による変換の場合と異なり、欧州裁判所の裁判管轄の排除が維持されるという「メリット」をもつものであった。これらの成果を別にすれば、租税条約政策は、確かに、依然として EC 委員会の視野の中にとどまっているが、しかし、具体的な成果をもたらしてはいない。ヨーロッパの租税政策の現在のプログラムに上っているのは、共同体内租税条約の第三国との調整の改善、租税条約の解釈適用問題に関する拘束的な調停手続の導入、そして長期的には、OECD モデル租税条約の EU バージョンである。多国間ヨーロッパ租税条約も改めて支持されている。

最後に、リスボン条約[2009 年 12 月発効]で定められた EU の機能に関する条約(AEUV)が、構成国に二重課税の排除を義務づけていないことを確認しなければならないのは、大

変残念なことである。EC 条約 293 条（旧ヨーロッパ経済共同体条約 220 条）は、そのような義務を定めていたが、EU の機能に関する条約（AEUV）の制定に当たって、代替措置なしに削除された。それらの旧条文によれば、共同体内の二重課税の排除に関しては、少なくとも構成国の第一次的な条約上の義務が存在した。この規定の削除の理由は示されなかった。

しかしながら、構成国間で締結された租税条約に対する EC 法上の指令の影響は、肯定的に評価すべきである。このことは特に親子会社指令や利子及び特許使用料指令についていえることである。徴収指令や行政執行共助指令も、条約法に対する影響力をもつ。

3. 欧州裁判所の判例

欧州裁判所は、とりわけ、制限納税義務者に関して無制限納税義務者に比べてこれまで存在し今もなお一部存在する不利益の除去のために、基本的自由を展開してきた。そうこうしているうちに、確立された判例において、経済的二重課税は共同体法に抵触すると判示するのに対して、このことを法的二重課税についてはこれまでまだ確定していない。欧州裁判所によれば、二重課税排除のためのヨーロッパ法上の統一措置及び調和措置がないので、構成国は、租税高権の配分及びその結果生じる二重課税の回避のために各国自身が権限をもつものの、基本的自由を条約法上も尊重しなければならない、とされている。これは、法的二重課税問題に関する非常に曖昧な、いやほとんど内容のない決まり文句である。

欧州裁判所によって確立された経済的二重課税排除義務は、とりわけ、その義務が EU の機能に関する条約 63 条において保護される資本移動の自由に基づく場合には、興味深いものである。なぜならば、資本移動の自由は第三国との関係においても適用可能であるからである。しかし、ポートフォリオ持分が問題になる場合であることが、資本移動の自由の適用の前提となる。資本移動の自由は、日本又は他の第三国に所在する会社が EU 構成国に居住する持分権者に支払う配当に対する経済的二重課税の排除を、その国の国内法が国内の事実に関してそのような負担軽減を定める場合には、強制することにもなる。これに対して、親子会社間持分からの配当が問題になる場合には、資本移動の自由に代わって、開業の自由の適用領域ということになるが、開業の自由は、資本移動の自由とは違って、第三国との関係では適用できない。

4. ドイツの租税条約政策に関する推論

先に述べたヨーロッパの租税条約政策の乏しさ、とりわけ、まだ十分には除去されていない税制の競争の影響は、租税条約政策がますます国内的になる傾向が強まりつつあることの重要な原因となっている。租税条約政策の国内化は、OECD モデル条約の考え方と対立することにもなる。OECD モデル条約及びそのコンメンタールは、確かに、国際条約法に比肩する拘束力をもたないが、それでも、少なくとも構成国の「緩和された義務」を根拠づける OECD 理事会の勧告ではある。そこから、相互性を求める努力を導き出すこともできるであろう。

4. 1. 一方的措置

相互性及び調和を求めるこのような努力に反するのは、とりわけ、対外取引課税法 20 条 2 項や所得税法 50d 条の中で濫用防止の目的で定められている国外所得免除方式に係る一方的な条件や例外である。これらの措置には、さらに、少なくとも国際法違反となる「条約蹂躪 (treaty override)」の観点からも、疑義がある。条約蹂躪が憲法違反でもあるかという問題は、ドイツでは大いに争われている。連邦財政裁判所はこの問題を最近になってようやく連邦憲法裁判所に提起した。私自身は、条約蹂躪は憲法違反ではないと考えている。クラウス・フォーゲル (*Klaus Vogel*) は異なる見解である。彼は、基本法の国際法協調主義と法治国家原則に関する包括的な理由づけをもって、次のような結論、すなわち、国際条約違反の法律—彼はこれを明確に「条約蹂躪」と呼んでいるが—が憲法違反でもあるという結論、に到達した。国外所得免除に係る一方的な諸条件は、とりわけ、それらが域内市場の理念に反するという理由によってだけでなく、それらに対応する条約相手国の反応を呼び起こすという理由によっても、非常に問題である。それ故、それらの条件を、既に条約上取り決められている [国外所得免除を認める条件としての] 相手国課税 (subject-to-tax) 条項、特典制限 (limitation-on-benefits) 条項及び外国税額控除方式への切換 (switch-over) 条項のモデルに従って、条約相手国と取り決めるべきであろう。少なくともこのことは試みるべきであろう。

4. 2. 執行権による法の定立

条約法との関連において、連邦政府及び連邦財務省には、法規命令を発する権限が二つ授与されている。これに当たるのは、一つには、2009 年 7 月 29 日の脱税撲滅法によって導入された所得税法 51 条 1 項 1 号 f 及びこれに関して連邦政府によって 2009 年 9 月 18 日に出された脱税撲滅令であり、もう一つには、法規命令によって条約法上の相互協議の合意を変換するための、2010 年年度改正税法による租税基本法 2 条 2 項の追加である。

脱税撲滅法の規律は、26条の OECD モデルによっては情報を与えない国にある取引関係又は持分関係から生じる所得に関して、「租税利益」を「否認したり、あるいは高められた証明義務又は協力義務の履行にかからしめる」ことを、狙いとしている。このような規律は、他国の情報提供の用意の不十分さに対して、そこに居住する納税義務者に対する制裁を課するという理由だけで、問題だというのではない。憲法上要請される事業支出控除及び必要経費控除を認める条件を、非常に不明確な要件に基づいて、命令制定者に委ねているという理由によっても、この規律は特別な憲法的意味をもっている。

特に問題なのは租税基本法 2 条 2 項第 1 文の法規命令授權であるが、それは、その規定が二重免除の回避を目的とする相互協議の合意の変換を授權する限りにおいて、である。国境を越える租税公平のために、二重免除の回避も承認されるべきであるが、それでも、二重免除の回避は、二重課税排除条約の個々の準則の外部では、二重課税排除条約の解釈適用に関する独自の準則の目的ではない。それ故、二重免除は、OECD モデル条約 25 条 3 項に相当する相互協議手続の対象にもなり得ない。このこととは別に、租税基本法 2 条 2 項第 1 文の目的に関する不明確な定めは、命令授權の明確さを求める基本法 80 条 1 項第 2 文の憲法上の要請を満たさない。最後に、租税基本法 2 条 2 項は、法規命令による変換に関しては相互性が保障される必要はないという欠陥をもっている。

5. ドイツの租税条約政策の優先的目標としての国外所得免除

思うに、国外所得の免除はドイツの租税条約政策の優先的目標であり続けるべきであろう。濫用及び二重免除の阻止のための措置は、望ましいものではあるが、しかしながら、一方的措置は双務的に合意された条約法では、異物である。

さらに、源泉地国における課税拡大を求めるこのような動きをみても、国外所得免除は放棄してはならない。国外所得免除方式は、源泉地国ないし活動地国における課税上公平な競争条件という意味での資本輸入中立性を、具体化する。したがって、ヨーロッパ法上の制限禁止の準則と調和する。これに対して、外国税額控除方式は問題である。なぜならば、外国税額控除方式は、源泉地国における軽い租税負担が、居住地国における、場合によってはより重い租税負担を重いままにして、放置されることを帰結するからである。資本輸入中立性は、インフラが所得の獲得のために利用される国による課税に向けられるが、そうすることによって、租税の観点からみると、国家間での配分的正義の意味での税収の配分 [= 経済発展に応じた税収配分] に貢献する。このようにして、国際税法は、現在成立しているヨーロッパ責任共同体の文脈で財政危機の解決に貢献することができる。つまり、外国税額控除方式は税収保護主義ないし国庫保護主義を促進するが、国外所得免除方式は、外国税額控除方式による二重課税の排除と違って、競争中立的な税収中立性を約束

する。

【後記】

本講演は、公益財団法人租税資料館の助成を受けて行われたものである。記して、公益財団法人租税資料館に謝意を表する次第である。

2012年11月9日

日本税法学会関西地区研究委員長 谷口勢津夫