慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	租税条約上の国籍による無差別取扱条項(三)
Sub Title	The Provision against Nondiscrimination on the Grounds of Nationality in Tax Treaties (3)
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1997
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.70, No.6 (1997. 6) ,p.51- 79
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19970628-0051

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

租税条約上の国籍による無差別取扱条項（三）

木村弘之亮

第一章　問題の所在
第一節　無差別取扱条項に対するアメリカ合衆国の態度
第二節　「手続上の」差別的制限のテスト
一　損金算入の拒否
二　追加的な記録類の保存と情報提供
三　除斥期間についての法改正
四　事前回答
第三節　源泉税
第四節　収益減額規定
第二章　総　説
第一節　OECDモデル条約二四条の解説
一　主な特徴
二　適用対象
三　差別取扱とは
1　平等保護条項
2　許されたる差異
3　比較対象：同じ状況
4　一般的比較 vs 個別的比較
5　いずれの国の租税
第二節　日本二重課税条約
一　条約の概観
二　解　説
1　無差別取扱規定のない租税条約
2　最低限度の無差別取扱
3　人的租税救済に関する平等取扱
4　投資誘引措置および非収益団体のための例外
……（以上七〇巻四号）
第三章　国籍による無差別取扱条項（二四条一項）
第一節　沿　革
第二節　モデル条約コメンタリー
第三節　モデル条約の解説
一　一致と乖離

二　解　説
1　主な特徴
2　適用対象
3　ルール
4　人的適用対象
5　居住地による細分化
6　同様の状況
(1)　冗長な要件
(2)　居住地以外の重要な状況
(3)　不当な適用
(4)　租税債務の範囲
(5)　他方の締約国における租税
7　差別課税
(1)　総　説
(2)　特典の取扱い
(3)　関連要件
8　相互主義
第四節　日本二重課税条約
一　条約の概観
二　解　説
1　無制限納税義務者についてのみ
2　「租税」概念
3　個人以外の者についての特殊性
4　留保条項
5　例　外……（以上七〇巻五号）
第四章　国民（現在三条一項f）
第一節　沿　革
第二節　モデル条約コメンタリー
第三節　モデル条約の解説
一　一致と乖離
二　OECDモデル条約とUNモデル条約
1　主な特徴
2　ルール
3　個　人
4　個人以外の者
(1)　はじめに
(2)　法人の国籍
(3)　法　人
(4)　人的会社と社団
5　居住地
三　USモデル条約
第四節　日本二重課税条約
一　条約の概観
二　解　説
1　国民の定義
2　人的適用対象の拡大と制限
3　無差別取扱規定に拘らす定義がない
第五章　結　語……（以上本号）

第四章　国民（現在三条一項ｆ）

二四条一項は「国民（nationals）」という表現を用いている。二四条の第二項は、改正され、そして三条一項ｆとして再び挿入された。したがって、二四条のその残りの項は、順に繰り上げて再付番されている。明らかにこの用語は租税条約を通してあまり頻繁に用いられていない[276]ものの、この用語は、ＯＥＣＤモデル条約第二章（三条ないし五条）の一般的定義規定のうち、三条一項ｆで定義されている[277]。すなわち、用語「国民」は次を意味する。

(a)　一方の締約国の国籍を有するすべての個人

(b)　一方の締約国で効力のある法令によりその地位を与えられたすべての法人（legal persons）、パートナーシップ（組合、人的会社など、partnerships）および社団（associations）

(276)　一九九六年ＯＥＣＤモデル条約二四条一項を除くと、この表現は二五条一項、四条二項ｃおよびｄ、ならびに一九条一項ｂｉおよび二項ｂにおいて用いられている。

(277)　一九九二年改正ＯＥＣＤモデル条約（三条一項ｆ）は、多くの近時の日本租税条約と同様に、「国民」の用語は、無差別取扱条項ではなく、一般的定義規定において定義されている。その結果、この定義は、四条二項ｃおよびｄならびに一九条一項ｂｉおよび二項ｂで用いられている用語「国民」にも適用される。

第一節　沿　革

近代租税条約に最初に現れた国籍による無差別取扱条項は一九五八年ＯＥＣＤ第一次報告書においてである。この報告書はその他の通商条約におけるこうした条項の存在に言及していた。そのＯＥＣＤコメンタリーは、一九世紀の友好、通商条約におけるその用法に言及している。租税条約以外に起源があるため、国籍条項は、課税との関係において適用することは難しい。とくに、国民が居住者と同じ態様で課税を受けるとき、そうである。われわれは、アメリカ合衆国のような若干の国々で、国民が居住者と同じ態様で課税を受けるときでさえ、あるひとの全世界所得に対する課税のベースを結節するものとして居住地を選好するであろう。アメリカでは、合衆国におけると同じ態様で、その国民と居住者に課税する国と、多くの国（たとえば、オーストラリア、ニュー・ジーランド、スイス、連合王国）で会社についてなされているように、その国民を居住者とみなす国とを識別しない。

第二節　モデル条約コメンタリー

8　［個人］

「国民」の用語の定義は、この用語が一方の締約国の国籍を有する個人に適用されることを規定しているだけである。同条約のテキストに「国籍」のより正確な定義を定めることは、必要だと判断されなかったし、同様に、当該用語の意義と射程距離についてとくに解説を加えることも必ずしも必要でないようであった。明らかに、個人との関係における「一方の締約国の国民」によって何が意味されているのかを決定するに当たって、この用語が通常用いられている意味、および、国籍の取得又は喪失に関する（それぞれの国で妥当している）特別の規定が、

参照されなければならない。

（一九九六年ＯＥＣＤモデル条約三条に関するコメンタリー第８、一九九二年七月二三日配置替え）

9　［個人以外の者］

第一項ｆは、法人、パートナーシップ（組合、人的会社など）およびその他の社団に関して、さらに特殊なものである。一方の締約国において妥当している諸法によりその地位を与えられた、法人、パートナーシップ（組合、人的会社など）およびその他の社団が［第二項の意味における］国民たりうると考えられると宣言することによって、この条文は、［法人等の国籍の規定から］しばしば生ずる難題を処理している。とくに、会社の国籍を決定するにあたって、特定の国々は、会社を規制する法令を斟酌するよりも、むしろ、会社に拠出された資本の源泉地（origin）、又は会社を支配する個人の国籍若しくはその会社の国籍を斟酌する。

（一九九六年ＯＥＣＤモデル条約三条に関するコメンタリー第９、一九九二年七月二三日配置替え）

10　［用語］

その他、会社とこの会社の組織にあたり準拠された法令の国とのあいだに生じた法律関係の観点からは、その法律関係は、いくつかの点において個人の場合における国籍の関係と密接に関連している。それ故、ある特定の条文において法人、パートナシップ（組合、人的会社など）および社団を扱わずに、「国民」という用語のもとで法人などを個人と同様に扱うことは、正当と認められるように思われる。

（一九九二年七月二三日配置替え）

第三節　モデル条約の解説

一　一致と乖離

ＯＥＣＤモデル条約三条一項(f)の文言とＵＮモデル条約二四条二項の文言は同じ内容であり、ＵＳモデル条約は固有の規定をおいている。

二　ＯＥＣＤモデル条約とＵＮモデル条約

1　主な特徴

一九九二年改正後モデル条約三条一項ｆ（改正前二四条二項）の規定は、二重の機能をもっている。一に、何が二重課税条約の目的上「国籍」のもとで理解されるべきか、そしてその限りにおいて、同条項が純粋な定義規定であることが、確立されている。二に、同条項は、無差別取扱ルールの人的適用対象に関して二四条一項二文の規定を追加して、モデル条約一条および三条一項所定の条約主体（treaty subjectivity）に関する一般規定の例外を定めている。三条一項(f)（改正前二四条二項）は、無差別取扱ルールによって保護された人的範囲を特定している。

2　ルール

三条一項ｆ（改正前二四条二項）によれば、「国民」の用語は次を意味している。

(1)　一方の締約国の国籍を有する、すべての個人

(2)　両締約国のいずれか一方で効力のある法令に従ってその地位を与えられた、法人、パートナーシップ

（組合、人的会社など）およびその他の社団

3　個　人

個人に言及しつつ用いられるときの用語「国民（nationals）」は、改正後3条1項(f)で定義されており、そして「一方の締約国の国籍を有する」すべての個人を取り込んでいる。一九九六年ＯＥＣＤモデル条約三条に関するコメンタリー第11によれば、ある個人が一方の国の国籍を保有するかどうかを決定するために、国籍の取得および喪失に関する各国の特別規定を参照しなければならないとされている。このアプローチは、他方の国の国籍に関する法令について、一方の国の司法当局および行政当局による解釈を要求するであろう。

二重課税条約にとって、一方締約国の国民が同時に第三国の国民でもあるかどうかは、重要でない。これがそうである場合であっても、その者はその資格の点で両締約国の一方の国民として二四条一項を援用することができる。二重国籍を有する者が双方の締約国の国籍を保有している場合、両締約国のそれぞれが、その者を第一次的に自国の国民として取り扱うので、その結果、その者は国籍を理由とする差別に遭遇することはありえない。このように、国際私法において重要である、二重国籍者についての優先的国籍（a primary nationarity）をどのように決定するかの問題は、二重課税法にとって重要でない。

ある者が両締約国の国民であるということが起きる場合には、双方の国におけるその者の（特典をうける）地位は、国籍による無差別取扱条項の適用を不必要なものにさせるであろう。両締約国の一方の国民がまた同時に第三国の国民である場合には、事情は異なる。この場合には、もちろん、条約上の無差別取扱条項は、前者の国籍の差別取扱を保護するだけである。

モデル条約は、個人[278]に関する「国籍」を定義するため、両締約国の国内法令の国籍条項を参照させている。こ

のように、モデル条約は、「……国籍とは、その国籍が問われているところの国の法令によって決定される」という一般ルールに従っている。[279]

特殊なケース（例えば、連合王国の国内法による受託者、胎児）の場合、改正後三条一項(f)の目的上、何が個人たりうるかの疑問が生じよう。用語「個人」は、条約上で定義されていないから、このような場合については、三条二項における解釈に関する条約ルールは、条約中に関係文脈が欠けるとき、関係の条約締約国の国内法を参照させている。他方の国の国民に対する一方の国による差別的行為にかかわるケースにおいて、三条二項[280]における国内法の参照は、差別取扱を行う国の法令を指しているように思われる。[281]

(278) 個人の用語について、みよ、*Vogel, K.*, DBA[3], Art.3 Abs.1 Rz.14.

(279) *Makarov,A.N.*, Allgemeine Lehren des Staatsangehörigkeitsrechts, 2.Aufl. 1962, S.161.

(280) 三条二項：「一方締約国によるこの条約の適用上、定義されていない用語は、……この［条約の適用］国の法令における当該用語の意味を有するものとする。」

(281) 三条二項が参照されている法令の問題に関して、みよ、*Vogel, Klaus*, La Clause d e renvoi de l'article 3, par. 2, Modele de Convention de l'OCDE, in: Réfl exions offertes à Paul Silbille (Bruxelles, 1981), 957 (961) ; *Avery Jones, John F.& al.*, The interpretation of tax treaties with particular refer ence to Article 3 (2), of the OECD Model I, II, BTR 14ff.; 90ff. (1984) ; *Kiebau, Bodo*, Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen,RIW, 1985, 125 (128).

4 個人以外の者

改正後三条一項 f(ii)（改正前二四条二項 b）によれば、国籍による無差別取扱ルールは、法人、パートナーシップ（組合、人的会社など）およびその他の社団に適用される。[282] 国内法令によって会社と同じ地位を与えられる

実体（entities）がモデル条約3条1項bにいう「会社（company）」であるのは、もしその実体が課税の目的上法人格を有する団体（bodeies corporate）として取り扱われる場合である。しかしながら、モデル条約三条一項bは自動的にそれらの実体をモデル条約二四条二項（改正後三条一項f(ii)）にいう法人（legal person）にするわけではない。[283] 恒久的施設は当該列挙に該当しない。恒久的施設は法的に一企業の非独立的構成組織にすぎない。しかし、恒久的施設を保有する企業が改正後一項f(ii)の前提要件をみたすならば、その企業は全体としての企業のため――したがってその恒久的施設のためにも――国籍による無差別取扱ルールを援用することができる。

三条一項(f)によれば、明文で列挙されているパートナーシップ（組合、人的会社など）は社団の亜種である。「社団（association）」はモデル条約の他の条文で用いられていない。OECDモデル条約の英語版・フランス語版さらにUNモデル条約でも、「社団（associations）」で一致している。モデル条約三条一項aでは、その代わりに、英語版では「人的団体（body of persons）」が、フランス語版では「人的団体（groupements de personnes）」が用いられている。[284] しかし、これら二つの用語を相異なって解釈することはできない。「社団」と「人的団体」は同意義として理解されるべきである。[285] それ故、公式ドイツ語訳は正当にも両者について同一の語「社団（Personenvereinigungen）」を用いている。OECD加盟国のうち少数の国が所得税および法人税の分野において法人（legal persons）と対照的に、パートナーシップ（組合、人的会社など）およびその他の社団に租税法上固有の権利能力（eine eigene Steuerrechtsfähigkeit）を与えている。その他のすべての加盟国――ドイツ連邦共和国を含む。――では、パートナーシップ（組合、人的会社など）ではなくその社員が所得税の納税義務を負う。これがそうである国々では、パートナーシップ（組合、人的会社など）が租税法上差別取扱されるのではなく、その社員だけが差別をうけることがある。したがってこの社員が両締約国の一方の国籍を保有する場合、個人の無差別取扱のルールはこの事例に適用されることがある。[286] パートナーシップ（組合、人的会社など）および（その

他の）社団に不利益な課税を禁止するため、国籍による無差別取扱規定の人的適用対象は、Korn/Debatin[287]によれば、これらを含んでいるが、とくにその理由は次の事実に基づいている。すなわち、納税者がその国内で有効な法令に基づいてその地位を与えられていないパートナーシップ又は社団をとおしてその者の（事業）活動を営んでいる、という事実に特に根拠をおく。例えば、当該課税する締約国は、当該パートナーシップがこの課税国の法令に基づきその地位を与えられたかどうかに応じて、あるパートナーシップの課税所得の計算上パートナーシップ損失の控除を禁止することはできないであろう。しかし、この見解には一般にしたがうことはできない。というのも、当該課税する締約国は、納税主体（the taxable entity）が両締約国において社員（partner）である限り、設例のような状況は、「会社」に対する異なる課税又はより重い課税のケースでないであろう。パートナーシップ（組合、人的会社など）を三条一項(f)に関係づけることは、組合、人的会社などが所得税の納税義務を負っているケース、および組合、人的会社の条約上の権原が社員に直接に付与されている（pass through）ようなケースにとっても[288]、また、最後に、組合、人的会社などが所得税又は法人税の納税義務を負わないときでさえしばしば課税をうける、それ以外の（異なる）租税（事業税、財産税など）についても重要でありつづける。例えば、ドイツ連邦共和国では、人的会社自体が事業税の納税義務を負うし、外国の人的会社自体もまた財産税の納税義務を負う[289]。さらに、二重課税条約がその他の点では通常適用されないが、しかし、二四条六項により無差別取扱ルールが適用される、そうした多数のその他の租税（事業税、財産税など）の場合には、パートナーシップ（組合、人的会社など）が独立して課税をうける[290]。

個人以外の者の国籍は、その設立準拠法に従って、決せられる[291]。

（282）法人（leagal persons）の概念について、参照、*Vogel, K.*, DBA[3], Art.3 Abs.1 Rz.15.

（283）参照、*Vogel, K.*, DBA[3], Art.24 Rz.31.

(284) 「法人」の概念定立について、参照、*Vogel, K.*. DBA[4], Art.3 Abs.1 Rz.16, 17, 17a, 17b.
(285) 同旨、*Raad, K.van*, Nondiscrimination, supra note 39 p.83.
(286) モデル条約三条一項 f (i)。
(287) *Korn/Debatin*, Syst.III Rdnr.303.
(288) *Vogel, K.*. DBA[3], Art.1 Rz.24, 24a, 24b.
(289) ドイツ財産税法二条一項二号。
(290) 参照、*Vogel, K.*, DBA[3], Art.24 Rz.172ff.
(291) これから生じる諸問題については、みよ、*Vogel, K.*. DBA[4], Art. 24, Rz.33.

(1) はじめに

個人以外の者に関して、用語「国民」は、「一方の締約国において効力を有する法令[292]によりその地位を与えられたすべての法人（legal persons）、パートナーシップ（組合、人的会社 partnerships）および社団[293]」を包含するものとして定義されている。多数の国では、これは、法人が設立される国および法人の本店が所在する国と同じである。法人の国籍は、しかしながら、OECDモデル条約四条で用いられている判断基準すなわち「実質的管理の場所（place of effective management）」、および「居住地（residence）」と区別されなければならない[294]。個人に関するルールと異なり、個人「以外の者」については国籍に関する締約国の国内法令は参照されていない。そのような参照規定の不存在について正当な理由はないように思われる。国内法システムは一般的に、本質的には個人の国籍の定義と異ならず、そして法人については広い幅のある判断基準が、国籍を決定するため用いられている。もし租税条約が国内法令を参照させることによってそうした幅広い判断基準を定立していたならば、この規定は、国籍による無差別取扱条項のそれぞれの人的範囲において、両締約国間における望ましくないアンバラ

ンスを生みだすことがあるであろう。

さらに、個人の国籍の点についてコンセプト（概念）は明らかに居住地と異なっているのに対し、これら二つの用語間における明白な識別は、一般的に法人に関してなされえない。両方の用語は、法人と主権（租税高権）とのあいだに存する結節要素を指し示す幅広い表現として用いられている。いずれかの要素がそのような結びつきを決するかは、しばしば、問題の法人の目的によって左右される。個人に関する場合よりもはるかにしばしば、1セットの判断基準が、ある法人が租税法の目的上国内のものであることを決するために用いられうるし、また、著しく相異なるセットが、例えば、外国為替管理の目的のため、あるいは敵国条項のため法人の地位に関して決定するために用いられうる。

(292) 一九六三年ＯＥＣＤモデル条約は、一九七七年ＯＥＣＤモデルの表現「判例法を含む法（laws）」と異なり、用語「法令（law）」を用いている。このモデル条約のフランス語版は一九六三年テキストおよび一九七七年テキストの両方で用語「法令（législation, [law]）」を用いている事実に照らすと、英語版における相違は、その実質を欠くものと思われる。ＯＥＣＤモデル三条二項における「法律」（一九六三年）と「判例法を含む法」（一九七七年）との相違について、みよ、*Avery Jones & al.*, supra note 281, BTR, at 19, footnote 17. 19.

(293) トラストの準拠法について、みよ、The Hague Convention on the Law Applicable to Trusts and on their Recongnition, of July 11, 1985（トラストに適用しうる法律およびその認知に関するハーグ条約）.

(294) 法人の国籍、法人の本店および居住地の相互関係について、ドイツの文献と裁判例について、*Vogel, K.*, DBA^3, Art. 24 Rz. 33, 33a, 33b, 33c.

(2) 法人の国籍

一方の締約国の法律によれば法人の国籍と法人の居住地との区別が認識される場合、国籍は法人設立の場所、

資本の源泉地（origin of capital）、又は法人を支配している個人もしくは法人の国籍によって決定されうる。[295] これに対し、居住地は管理支配地（location of management and control）によって通常決せられよう。[296] 無差別取扱の目的のために、ＯＥＣＤモデル条約は、法人の国籍の判断基準として法人設立地（the place of incorporation）を選択している。

一九九六年ＯＥＣＤモデル条約三条に関するコメンタリー第9において、所見が留保されている。「法人の国籍を定義するにあたって、特定の国々は、会社を規制する法令を斟酌するよりも、むしろ、会社に拠出された資本の源泉地（origin）、又は会社を支配する個人の国籍若しくはその会社の国籍を斟酌する。」

法的実体（a legal entity）の国籍を決定するために用いられたさまざまな判断基準は次のとおり列挙することができる。

(a) 法人の設立。　この判断基準のもとで、法人は、その法人に法的地位を与えている国の国籍である。この判断基準はさらに二つに細分されうる。当該実体が最初に設立された管轄地（jurisdiction）と、それが現在組織されている管轄地である。例えば、アメリカ合衆国については内国歳入法典七七〇一条(a)(4)、オランダについては一九六九年法人所得税法二条四項である。

(b) 株主の国籍。　このテストは、税務行政にとって困難であるばかりでなく、多数の問題を惹き起こす。議決権が必要であるか、又は資本の拠出で足りるのか？　少数株主によって保有されている実質的支配権（effective control positions）にいかなるウェートが付与されなければならないか。もし、株主がさまざまな国籍を有する場合には、どうか？　法人株主の国籍はどのように決すべきか？他方、適用上あまり困難のともなわない、代替的な判断基準は、株主の居住地を考慮するものであろう。フランスでは、株主の居住地は、「併合申告書（bénéfice consolidé）」の制度の適用上、法人の国籍のための支配

要素（a controlling factor）である。この制度はフランス国内法人にのみ利用されうる。フランス法に基づいて設立された法人で、外国株主によって保有されているものは、フランス外に「実質的な統括本部（centre de direction effective）」を有しているとみなされ、従って外国法人であるとみなされる。[297] アメリカ合衆国では株主の国籍又は居住地は、法人の国籍を確定するうえで原則として判断基準ではない。

(c) 経営管理者（management）の国籍。　取締役および経営管理者の国籍が法人と国とのあいだの結節要素として十分であるかどうかの問題はさておくとして、このテストもまた、相異なる国籍（複数）の者が経営管理者として役務を提供している場合、諸問題を惹き起こす。この場合にも、経営管理者の居住地も同様の問題のある代替案であろう。

(d) 実質的経営管理の所在地。　ここでは、法人が現実に経営管理されている場所が、その管轄地（jurisdictional seat）を決定する。何が実質的経営管理の場所を構成するかに関して、選択肢が用いられうる。テストは、取締役会が開催されるところのように経営管理の所在地といった形式基準によっている（UK法に基づく場合がそうである。）。[298] これとは逆の方向に、現実の事業活動が遂行されている場所を含め、法人の操業（the corporate operation）のさまざまな側面を考慮に入れるそうしたきわめて混成的な支配テストが、用いられうる。このテストのもとで選択しうるオプションは、前叙の(a)で列挙したようにきわめて形式的な法人設立から、後述の(e)で述べるきわめて現実的な事業活動に至るまで、分散している。しかしながら、普通は、管理本店（the principal office of business）の所在地、取締役会の開催地、法人の源資が所在する国および実質的に類似の状況を考慮に入れた一連の諸要素が、用いられている。

(e) 主たる事業所。　このテストのもとでは、法人は、同社がその主たる事業活動を遂行する国に所在すると考えられている。このような事業所（principal place of business）はしばしば――しかし、必ずしも必要でない――法人の経営管理本部（the administrative center of the company）を含んでいる。このテストの例は、パキスタンの租税法によって示されている。この国の租税法によれば、法人は、パキスタンに源泉を有する法人所得の割合いがその全所得との関係において大きな割合いを占めているならば、その全世界所得に対する課税に服する。しかしながら、その法人の本店（実質的経営管理の場所）が他の国に所在している場合とくに、事業プラントの所在地等がある法人を内国法人として分類するには狭いベースであることは、明かである。

ところで多数の外国の法令にもとづいて、法人（a corporation）は、その管理の場所がある国に住所があるもの（domiciled）として取り扱われている。ひとつの法人（a corporation）がX国で設立され、そしてY国で管理支配されていることもありうるであろう。一九七七年OECDモデル条約にいう「すべての法人（all legal persons）」の用語を含んでいる条約がそのような法人（a corporation）をその設立地国の国民として取り扱おうとしているのか、その管理支配地国の国民として取り扱おうとしているのか、又は双方の国の国民として取り扱おうとしているのかどうかは、明らかでない。後者の解釈が興味深い問題を引き起こす。なぜなら、この解釈は、無差別取扱を決定する目的で、多角的比較を必要とするからである。[299]

会社の国籍はなじみのないコンセプトである。OECDモデル条約三条一項(f)(ii)のフランス語版では、会社の国籍の定義は一方の締約国で効力のある法令にしたがって設立された……法人（legal persons）を意味する。この目的にとって設立とは、設立の原初の国（the original states of incorporation）を意味する必要はない。[300] 多くの国々の会社法によれば、一国で設立されたひとつの会社は実質的にその設立地を異動でき、そしてあたかもそ

れが別の国で設立されたかのように継続できる。この目的のために、当該会社は、かかる異動以降、第二の国の国民として取り扱われる。モデル条約のドイツ語版は、設立（errichten）という語を用いている。したがって、これは、フランス語の表現（constitite）と同じ意味をもっている。英語版の奇妙な表現「一方の締約国で効力のある法令に基づいてその地位を与えられた……法人すべて」に従えば、会社は、その地位を効力のある法令から与える国の国民である。

しかし、定義は、国々のあいだの相違をすべて除去していない。なぜなら、いずれのシステムの法が会社を規制（govern, régit）するかについて、二つの見解があるからである。第一説は、設立地国の法によって会社が規制されるというものである。この説（設立地主義 incorporation principle）は、アングロ・サクソン国（アメリカ合衆国、連合王国、カナダ、オーストラリア）、オランダ、スイスなどの国々のあいだで採用されている。外国会社は、同社がその設立地国の法令にしたがって存在する限り、認知される。

第二の見解は、残りのＥＵ加盟国によって採用されており、会社が管理本店[301]を有する国の法令によって規制を受けるというものである。この説は管理支配主義（central administration principle）と呼ばれる。このような国の大部分の国内法は、一方の国で設立された会社はまたその国において管理支配地（管理本店）を有しなければならないとしている[302]。しかし、管理支配主義国にその管理支配（管理本店）を有する（別な国で設立された）会社は、たとえその管理本店が設立地国外にあるとしても、たいていは管理支配地国で認知されるであろう[303]。その場合、当該会社が、管理本店を有する国の法令によって統制を受けるであろう。ドイツの裁判例における示唆によれば、ドイツに管理本店を有する会社で他の国で設立されたものは、それが会社法上認知されるか否かにかかわらず、租税法の目的上認知されないであろあうにも拘わらず、通説は、それは認知されるであろうというものである。したがって、この目的にとって、ドイツとその他の管理支配主義国との間には差異はないといえるであろ

う。したがって、当該会社の存在が租税法の目的上認知されない唯一のケースは、設立地国が管理支配主義国であり、かつ管理本店（central administration）が同国の外にある場合である。[304]

日本はこの目的にとって異なるカテゴリーをもつ。日本商法は、外国法人を定義せずに外国会社に言及しており、外国会社は一般に日本法以外の法令に従って設立されたものを指すと考えられている。[305] 他方、日本外で設立された会社で日本に主たる事務所（a principal office）を有するには、日本会社法に従うことを求められる。[306] そのような要件は、管理支配主義を採用する国々において通常のことである。このような不確実な定義は、実務上、問題を引き起こしていない。なぜなら、通例、日本はその条約において会社の国籍を、当該会社が設立または組織された国として定義しているからである。

(295) 一九九六年ＯＥＣＤモデル条約三条に関するコメンタリー第９。

(296) *Frommel, S. V.*, Taxation of branches and subsidiaries in Western Europe, Canada and the U.S.A.（Deventer, 1978), par.15 and 16; 一九九六年ＯＥＣＤモデル条約四条に関するコメンタリー第22.

(297) International Chamber of Comerce, Doc.180/202 Rev. dated June 25, 1980, Doc.180/210 dated March 2, 1981 and Addendum to Doc. 180/210. をみよ。Dpc. 180/202 Rev. のテキストは Intertax 1982, 170 で公表されている。

(298) ＵＫテストの包括的な記述については、みよ、The Satement of Practice on Company residence（SP6/83）。木村弘之亮「イギリス租税法における法人の住所：『管理の場所』条項の追加」ジュリスト一〇五三号（一九九四）一〇七頁以下。

(299) *Goldberg/Glicklich*, supra note 14, 1 Florida Tax Review 1992, at 86.

(300) ひとつの会社が同時に一以上の国で設立されるといった状況も存在するようである。みよ、*Arab Monetary Fund v. Hashim* [1991] 2 W.L.R. 729 HL. Arab Monetary fund は、二一加盟国で設立されている。

(301) Real seat, siège réel, tatsächlicher Site, principal établissement、管理支配地 Central administration, ad-

minitation centrale, Hauptverwaltung, sede della administrazione.

(302) See the International Law Association draft convention on conflicts of law relating to companies,1958. 同条約案は、会社の身分法として設立地及び管理支配地の国の法（the law of the state of incorporation and central administration）を採用しているが、しかし、これらは相異なる国々に見られうる場合についてその立場を明らかにしていない。

(303) その例について、みよ、*Avery Jones, J.F. et al.*, Rivista de Diritto e Pratica Tributaaria, 1992, at 588 footnote 69.

(304) しかし、設立地主義国にその管理本店を有するドイツ設立会社は、その会社がドイツに恒久的施設を有する限り、ドイツで認知される。See *Ebenroth/Daiber*, Dual Resident Companies under German Law, 30 European Taxation 1990, 175, 178.

(305) 新注釈会社法第一三巻（一九九〇年）五二一頁以下（岡本執筆）。

(306) 商法四八二条。同条は、会社の主たる目的が日本で事業を遂行することである場合に、適用される。

(3) 法　人

用語「法人（legal person）」は、三条でも他のＯＥＣＤ条約規定でも定義されていない。[307] さらに、両条文について、非公式のドイツ語訳は用語「法人（juristische Person）」を用いている。したがって、英語の用語「法人（legal person）」と「法人格を有する団体（body corprate）」は、相互に代用しあえる。改正後三条一項の定義は、当該法人にその法的地位を与えている国の法令を参照させており、この定義は、法人設立地国の法令のみが――差別取扱をする外国の法令ではない――ある社団（an association）が法人として性格決定されるかどうかについてコントロールすることを明かにしている。[308]

締約国自身を「法人（legal persons）」として性格決定することを妨げる障害は存在しない。その帰結として、

一方の締約国は、その他の点で同様の状況にある他方の締約国がみずから服するそうした課税よりも不利な課税を免れるであろう。

(307) 一九九六年ＯＥＣＤモデル条約三条一項(b)は用語「会社（company）」を、英語版では、三条一項(f)(ii)で用いられている用語「法人（legal person）」に代えてむしろ「法人格を有する団体（any body corporate）」を構成するものとして定義する。三条一項(b)および三条一項(f)(ii)の双方についてフランス語版テキストは表現「personne morale」を用いている。

(308) これは、ＥＣ諸国において、会社および法人の相互認知に関するＥＣ条約によって、作り出されるであろう帰結と同じである（the EC Convention of the mutual recongnition of companies and legal persons of February 29, 1968（Trb.1968, 113.）。

(4) 人的会社と社団

第三条一項における先の用語「法人（legal persons）」とならんで、「組合、人的会社（パートナーシップ，partnerships）」や「社団（association）」の列挙は、法人格のない人的会社と社団を指し示していることを含意している。保護をうけた実体（protected entities）として人的会社と社団（これは以下あわせて「人的社団（personal associations）」と略称する。）を列挙する理由は、独立の法人格がそれらに欠けているにもかかわらず、若干の国々がこれらの社団に法人所得税を課していることにあるのであろう。あるいは、一方の国があるタイプの人的社団に、他のタイプの人的社団に適用される要件又は行政手続と異なるそうした要件又は行政手続を報告するよう求めうる。

双方の締約国が人的会社および社団に法人所得税を課さない場合において、一方又は双方の国がこれら人的会社や社団を法人税以外の租税（このような他の租税にも、二四条六項にしたがえば、無差別取扱規定が適用される。）

の納税主体（課税しうる実体 a taxable etity）として取り扱うならば、人的会社や社団を含めることは意味のあることである。他の例は、Vogel[309]によって述べられている。Vogel は、源泉地国においてではなく、その設立地国において納税主体として取り扱われる社団に言及している。後者の国が社団の社員（partners）に租税を課していない、そのようなケースにおいて、源泉地国は、無差別取扱権を社団（ただし、それは租税に服さない。）に制限することによって、その無差別取扱義務からのがれることができる。ウィーン条約法条約三一条一項に言及する Vogel に従えば、租税条約の趣旨と目的は、無差別取扱の保護に訴えるため適格当事者として社団の社員を当該社団の代理になるよう源泉地国に強いている。

(309) *Vogel*, DBA[2], Art. 24, Rz. 53 ; DBA[3] Art. 1 Rz. 24.

5 居住地

一九七七年／九六年ＯＥＣＤモデル条約二四条一項のテキストは、重要な点で、一九六三年テキストと異なっている。一九七七年／九六年テキストには第二文が追加された。モデル条約の人的適用対象に関する第一条は締約国の居住者に限定しているが、この限定は、第二文により、国籍による無差別取扱条項に適用されない。第一条と第二四条一項二文との関係に関して一九六三年モデル条約の下で生じえたであろう問題は、この第二文の追加によって解決されている。[310]今日では、国籍による無差別取扱条項は、（いずれかの締約国の）居住者でない者によっても援用されうる。

一九六三年モデルの文言では、二四条一項は、次に掲げるカテゴリにのみ適用しうるものとして解釈されえたであろう。[311]すなわち、

a　A国の居住者であるA国の市民権者（国民 citizens）で、B国の源泉から所得を取得するもの。かれら

は、A国に居住する（B国の）非居住国民にB国により受ける租税上の取扱より不利でない租税上の取扱をB国に請求することができる。そして、

b　B国の居住者であるA国の国民。かれらは、B国の居住国民と平等な立場で取り扱われるようB国に要求できる。

一九七七年テキストでは、二四条一項が次の者を対象としていることは、疑いない。

c　A国にもB国にも居住しない、（ただし第三国Cに居住する）A国の国民。かれらは、C国に居住する非居住のB国国民であるB国による取扱より不利でないようなB国の租税上の取扱を求める権原を有している。

一例をあげてこれら三つのケースを解説しよう。日本とアメリカ合衆国とのあいだの租税条約が、OECDモデル条約二四条一項に相当する無差別取扱条項を定めていると仮定する（日米租税条約七条）。そうすると、日本国民は、その日本国民が(a)日本に居住するか、(b)合衆国に居住するか、又は(c)第三国に居住するかを問わず、一合衆国国民よりも不利でないように合衆国の課税をうける権原を有する。もし、日本国民が合衆国で居住する（ケースb）の場合、比較の対象は合衆国の居住国民である。日本国民が日本に居住する場合（ケースa）又は第三国に居住する場合（ケースc）、比較は、それぞれ日本に居住する合衆国国民か又は第三国に居住する合衆国国民をその対象とされる。[312]

(310)　この第二文の意味は、「締約国の一方又は双方の居住者でない者」という句が、「締約国のいずれの居住者でもない者（persons who are not residents of either Contracting State）」によって置き換えられるならば、より一層明確になるであろう。

(311)　みよ、*Surrey, Stanley S.*, United Nations Model Convention for Tax Treatie sbetween Developed and Dev-

eloping Countries (I.B.F.D., Amsterdam, 1980).

(312) 合衆国が無制限納税義務の結節要素（a jurisdictional basis）として国籍を用いていることには、留意すべきである。典型的なアメリカ合衆国租税条約は、ＯＥＣＤモデルに相当するような無差別取扱条項を定めていない。

三　ＵＳモデル条約

ＵＳモデル条約は、アメリカ合衆国との関係において、合衆国の国民（市民権者 citizens）にのみ関係しており、他方の締約国については対応する規定はモデル条約のなかで定められていない。

第四節　日本二重課税条約

一　条約の概観

日本が締結した租税条約の概要一覧

無差別取扱い

項目 / 相手国		逸脱		無差別取扱い	
		態様	根拠条文	態様	根拠条文
OECD条約モデル		——		(1) 国籍(本文) (2) 非居住者へ拡大(2文)	24条
1	アイルランド	課税締約国に居住する国民によみ適用可能		(1) を規定。	26条
2	アメリカ	課税締約国に居住する市民権者にのみ適用可能	7条1項		7条
3	イギリス	——		(1) を規定。	25条
4	イスラエル	——		同OECDモデル	24条
5	イタリア	——		(1)、(2) を規定。	24条
6	インド	——		同OECDモデル	24条
7	インドネシア	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	24条
8	エジプト	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	21条
9	オーストラリア	租税条約中に無差別取扱い規定なし		——	
10	オーストリア	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	23条
11	オランダ	——		(1)、(2) を規定。	25条
12	カナダ	——		同OECDモデル	22条
13	韓国	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	19条
14	ザンビア	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能			23条
15	シンガポール	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能	22条 1項2項		22条
16	スイス	——		(1)、(2) を規定。	24条
17	スウェーデン			同OECDモデル	23条
18	スペイン	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	24条
19	スリ・ランカ	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	17条 2項～7項
20	(旧)ソ連邦	課税締約国に居住する国民に適用可能。ただし、第三国の居住者又は国民の不利益取扱いの禁止。		(1) を規定。	21条

相手国＼項目		逸脱		無差別取扱い	
		態様	根拠条文	態様	根拠条文
21	タイ	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	22条
22	中国	——		同OECDモデル	24条
23	チェッコスロヴァキア	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	24条
24	デンマーク	——		(1)、(2) を規定。	24条
25	ドイツ	——		同上	24条
26	トルコ	——		同OECDモデル	23条
27	ニュー・ジーランド	租税条約中に無差別取扱い規定な			
28	ノールウェー	——		同OECDモデル	24条
29	ハンガリー	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	24条
30	バングラデシュ	——		同OECDモデル	24条
31	パキスタン	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	19条
32	フィリピン	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能。ただしフィリピンの租税上の特典は除外。		(1) を規定。	24条
33	フィンランド	——		(1)、(2) を規定。	24条
34	フランス	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	25条
35	ブラジル	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	23条
36	ブルガリア	——		同OECDモデル	24条
37	ベルギー	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	24条
38	ポーランド	——		同OECDモデル	24条
39	マレイシア	課税締約国に居住する市民又は国民にのみ適用可能		(1) を規定。	19条
40	ルクセンブルク	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		同OECDモデル	26条
41	ルーマニア	課税締約国に居住する国民にのみ適用可能		(1) を規定。	23条

二　解　説

1　国民の定義

日本の締結した二重課税条約の実務は、日本における（二重課税条約の目的上）「国民」の用語を定義するために、国籍法所定の「日本人」の用語を参照している。このような参照規定はドイツ・パキスタン二重課税条約二条一項ｆおよびドイツ・中国二重課税条約三条一項ｅの場合と同様に、日本・韓国二重課税条約二条一項においても欠けている。

しかしながら、このようなケースでも、ドイツ連邦共和国に関して、ドイツ連邦共和国の法令（又は他方の締約国のそれ）に基づき国民（市民権者）である個人としての「国民」の定義は、ボン基本法一一六条のいう包括的な国籍を意味する。ボン基本法一一六条によれば、ドイツ人とは「ドイツ国籍を保有する者であるとか、あるいはドイツ民族（Volkszugehörigkeit, German stock）の引揚者（難民）もしくは被追放者として又はその者の配偶者又は卑属としてドイツ帝国の領域のなかで一九三七年一二月三一日現在に受け入れられた者」である。ドイツ国籍は、一九一三年七月二二日のライヒ国籍法（RGBl.583）で定義されている。

ボン基本法一一六条の用語を引揚者や被追放者へ拡大することは、旧植民地のドイツ人グループのさまざまなメンバーとくに、戦争およびその結果によってその故郷から追放された住所地国の国籍を保有していた（戦後の特殊な状況での）東ヨーロッパからの引揚者や被追放者を計算に入れている。一一六条のこのような拡大解釈は、たとえかれらがドイツ国籍を保有していなかった場合でさえも、ドイツ法秩序によって供与される保護をこれらの人々に確実にすることを意図したものであった。このボン基本法一一六条は、東ヨーロッパからのドイツ送還者にとって今日でも有意義でありつづける。二重課税条約がボン基本法一一六条を参照させている結果として、狭義のドイツ国民にのみならず、ボン基本法一一六条一項後段所定の要件をみたす人々にもまた、二重課税条約上の国籍による無差別取扱ルールは、適用される。[313]

類似の態様で、日本・連合王国租税条約は個人のための条約上の保護（treaty protection）を、連合王国臣民（British subjects）を越えて、連合王国の保護下にある人々（すなわち、植民地のすべての市民で連合王国との関係からその地位を与えられたもの）にも拡大している。[314] このような「連合王国により保護を受ける者」として、連合王国の旧保護領（former Protechtorates, Protektorate）、保護国（Protected States, Schutzstaaten）、委託・信託領（mandated or trusteeship territories）の市民（citizens）が考えられている。[315]

ドイツ・オランダ租税条約二条一項四号によれば、オランダ臣民（Deutch subjects）は、かれらがオランダに居住している限り、オランダ国民（Dutch citizens）と同じ地位を与えられる。オランダ臣民の法的概念は、一九一〇年二月一〇日付法律によって導入され、オランダ植民地領の土着民をも含んでいた。この法的概念は、オランダ植民地帝国の解消およびオランダ臣民法の一九六二年九月一四日廃止にともないその意義を失った。

個人以外の者に限っての「国民」概念の定義をドイツ・フィンランド租税条約および一九五四年／六五年ドイツ・アメリカ合衆国二重課税条約は定めている。しかしながら、個人以外の者についての国籍の規定は、これらの二重課税条約に従ってさえも、関係国の法令の参照による以外の方法では解釈することはできないので、その結論はモデル条約に基づく解釈と異ならない。日本国の法令に関しては、これらのケースでも、国籍法が再び参照されなければならない。[316]

(313) ボン基本法一一六条一項について、ボン基本法コメンタールならびに、*Makarov,A.N./H.von Mangoldt*, Deutsches Staatsangehörigkeitsrecht, 3.Aufl. Loseblattsammlung, Teil 1, Abschnitt 1.

(314) ドイツ・連合王国二重課税条約二〇条二項。

(315) 現在の法状態について、みよ、一九八一年 Britisch 国籍法およびこれについての詳説は、Britisch Protectorates, Protected States and Protected Persons Order 1982（一九八三年一月一日発効）。

(316) 参照' *Vogel, K.*, DBA[3], Art.24 Rz.78.

2　人的適用対象の拡大と制限

大部分の日本二重課税条約は、民事法上法人格を有しない社団等を、租税法の目的上法人格を有するものとして取り扱っている。これは、日本租税条約のきわだった特徴の一つである。

他方、ドイツ・ルクセンブルク二重課税条約およびドイツ・オランダ二重課税条約は、国籍による差別からの保護をうける人々を個人と法人（legal persons）に限定している。これと類似して、ドイツ・スペイン租税条約二四条三項は、無差別取扱ルールの人的対象を個人と会社（companies）に限定している。その際、租税条約の目的上「会社」概念の下で、法人およびこれと同じ地位を与えられた者だけが理解されている。[317] ドイツ・ベルギー租税条約二四条二項三号、三条一項四号の下では、二重課税条約上の国籍による無差別取扱ルールは、個人につづいて、法人およびこれと同じ地位を与えられた者ならびにドイツ法により組織された合名会社、合資会社と船舶協会（Partenreedereien）だけに適用され、その他の社団には適用されない。その他すべての点ではモデル条約三条一項(f)と合致している、ドイツ・イスラエル租税条約二条一項九号は、法人と同じ地位を与えられた者を無差別取扱ルールの人的適用対象に含めることを、定めている。

ドイツ・パキスタン二重課税条約二条一項(f)によれば、二重課税条約上の国籍による無差別取扱ルールは、個人にのみ適用される。

(317)　ドイツ・スペイン租税条約三条一項(f)。

3　無差別取扱規定に拘らず国籍の定義がない

日本・ソ連租税条約および日本・韓国租税条約は、一九五九年ドイツ・エジプト租税条約と同様に、同条約が国籍に基づく無差別取扱規定を含んでいるにもかかわらず、「国籍」概念の定義を定めていない。この場合、「国籍」概念は、国際法の一般原則と共に、国内法令の規定を参照することによって定義される。

第五章　結　語

O'Brien（元アメリカ合衆国財務省国際租税業務室所長）は、数々のＵＳ所得税条約の交渉に関与してきたが、その経験を踏まえて次のように嘆息する。ＵＳ所得税条約の無差別取扱規定の解釈は、「租税法のなかで最も混乱した領域のひとつ」だ、と指摘する。[318]

条約中の無差別取扱条項の存在は、諸々の租税が国際的取引、投資又は個人の移動の自由な流れへの抑止（impediment）となるべきでないというコンセプトと整合するものとして、正当化されてきている。[319] アメリカ法律協会（the American Law Institute）によれば、ある国が保護主義又は排斥主義の道具として過大の又は重い課税を用いることのないように、制度保障することは、一般に承認されるであろう。「このことは、両締約国の国民（又は居住者）がひとつのレベル［租税を扱う］競技場（a level［tax］playing field）に居るであろうということを意味する。[320]」自国民によってなされる国内投資の海外投資への拡大に伴って当該競技場をレベルアップするよりむしろ、当該レベル競技場のコンセプト（the level playing field concept）は、源泉地国において活動する外国人およびその者の事業に対して余分の負担を課すことを避けるため源泉地国に合意させることによって、実

施されてきた。このように、実際には、条約上の無差別取扱条項は、源泉地国が自国の国民又は居住者に課税するよりも一層重く締約相手国の国民又は居住者に課税してはならないという責務を表している。

源泉地国の国民より外国の国民に一層重く課税することを義務づけることに加え、若干の源泉地国（アメリカ合衆国を含む）は、源泉地国の国民に対して差別的租税を課すそうした国の国民に対して報復（retaliating）することによって、当該レベル競技場コンセプトを実施している。(321)

(318) *O'Brien, James G.*, The Nondiscrimination Article in Tax Treaties, 10 Law& Pol'y Int'l Bus. 1978, 545, 612.

(319) See, American Law Institute, Federal Income Tax Project, International Spects of United States Income Taxation II, Proposals on United States Income Tax Treaties, 1992, 253.

(320) Id.

(321) *Goldberg/Glicklich*, supra note 14, Florida Tax Review 1992, 53.