

租税条約における プリザベーション条項の意義

東京大学教授 増井 良啓

事 例

J社は、製造業を営む日本の内国法人である。J社は、外国法人F社から特許権のライセンスを受けている。この特許権はF社が韓国で登録したものであり、J社がF社からそのライセンスを受けたのは、韓国国内で製造・販売の業務を行うためであった。このライセンス契約にもとづき、J社はF社に対して使用料を支払っている。なお、F社は、X国に本店のある外国法人であり、日本国内に恒久的施設を有していない(図表1)。

図表1 事例の図解



J社の経理担当者Kは、この使用料は「国内業務に係るもの」(所得税法161条7号)にあらず、したがって国内源泉所得に該当しないから、使用料を支払うに際し源泉徴収の必要がないと考えていた。ところが、税務調査のおりに、担当調査官から、X国と日本国の

間の租税条約の使用料条項がいわゆる「債務者主義」を採用しているため、この使用料は、債務者たるJ社の居住地である日本の国内源泉所得に該当し、したがって源泉徴収の必要があるという指摘を受けた。

源泉徴収をしなければならないとなると、なにぶんにも納付すべき金額が大きくなる。そのため、J社では、この指摘について真剣に検討することを迫られた。J社の法務部内の議論では、租税条約はもともと課税を制限するためのものであるはずなのに、租税条約を持ち出すことで源泉徴収が必要になるという調査官の指摘には、どうも納得がいかないという意見が多数を占めている。そこで、経理担当者Kは、この機会に日本の締結した租税条約の規定をいろいろと読んでみたところ、租税条約の規定は国内法令による租税の減免を制限しないという趣旨の規定（これが本文で後述する「プリザベーション条項」である）が存在することを発見し、このような規定の存在からしても源泉徴収は不要なのではないかという疑問をもつに至った。

はたして、J社は、F社に対して使用料を支払うにあたり、源泉徴収をしなければならないのだろうか。J社の経理担当者Kが、この事例について助言を求めてあなたの事務所を訪れたと仮定して、どのように考えるべきかをわかりやすく説明せよ。とりわけ、租税条約に「プリザベーション条項」が置かれていることの意義や、日本の国内法上の規定（所得税法162条）との相互関係がどうなっているかを、かみくだいて解説してほしい。

I 問題の所在

1 事例のポイント

日本国は、内国法人に対してはその全世界所得に課税し、外国法人に対しては国内源泉所得を有する場合に限り課税する⁽¹⁾。この事例のF社は外国法人であり、日本国内に恒久的施設を有していないため、日本で法人税を申告納付することは原則として不要であり(税法141条)、問題になるのは使用料支払に係る源泉所得税である。この源泉所得税の納税義務者はF社であるが(所法5条4項)、実際に徴収納付するのは支払を行うJ社である(所法212条1項)。そのため、日本の内国法人であるJ社の経理担当者Kが、助言を求めて相談にやってきたわけである。

この事例のポイントは、国内法と租税条約の相互関係にある(図表2)。すなわち、J社の経理担当者は、日本の所得税法上、この使用料が国内源泉所得(所法161条7号)にあらず、したがって源泉徴収を要しないと考えていた。これに対し、担当調査官は、日X租税条約の使用料条項の定めを理由に、当該使用料が国内源泉所得にあたり、したがって源泉徴収が必要であると指摘した。

図表2 事例のポイント

国内法	租税条約
国内源泉所得にあたらぬ	国内源泉所得にあたる
→源泉徴収不要	→源泉徴収必要?

以上から、源泉徴収の要否を検討するためには、国内法(=所得税法)の規定と、租税条約の規定が、相互にどのような関係にたっているかを解明しなければならない。これは、国際課税における基本的な論点のひとつであり、なかなか説明が難しいところである。

2 本稿の趣旨と構成

本稿は、この机上事例を例にとり、国内法と租税条約の相互関係を論ずる。中心的にとりあげる規定は、租税条約のいわゆる「プリザベーション条項」である。プリザベーション条項の例として、たとえば日中租税条約27条は、図表3のように定めている（下線は筆者による。以下、引用文に下線を付している場合はすべて同じ）。

図表3 プリザベーション条項の例

日中租税条約27条

この協定のいかなる規定も、一方の締約国において当該一方の締約国の法令又は両締約国の政府間の他の協定により他方の締約国の国民又は居住者に対して現在又は将来認められる租税の免税、軽減その他の減免（allowance）をいかなる態様においても制限するものと解してはならない。

この規定は、要するに、国内法令によって認められる租税の減免を条約が制限しないというものである。同様のプリザベーション条項は、IIで後述するとおり、日米租税条約1条2など、いくつかの条約例に存在する。学説が分かれているのはその適用範囲をどう解すべきかであり、これがIIIで論ずる点である。ちなみに、ここでプリザベーション (preservation) という言葉は、その動詞型の「維持・保障する (preserve)」という言葉からわかるように、国内法令が与えた減免は、租税条約によってくつがえることがなく、維持・保障されるという意味で用いている。

この事例の解決にあたっては、日本の国内法上、所得税法162条が置かれていることが、大きな意味をもってくる。同条は、租税条約において国内源泉所得について国内法と異なる定めがある場合に、条約の定めるところによるとする規定である。つまり、租税条約と国内法の間を橋渡しするブリッジ規定であり、源泉置換規定と

呼ばれている⁽²⁾。昭和37年度税制改正で所得税法162条の前身規定を導入した理由は、まさしくプリザベーション条項の適用範囲の理解にかかわっていた。そこで、Ⅳにおいて、この源泉置換規定の趣旨について検討する。

以上のとおり、本稿のねらいは、租税条約と国内租税法令の相互関係に関する構造的問題に光をあてることにある。その意味で、使用料をめぐる事例そのものは、条約と国内法の関係を理解するための補助として提示しているにすぎない。事例におけるX国の具体的な国名をブランクにしてあるのも、このような理由による。

Ⅱ 日本の租税条約におけるプリザベーション条項

1 現行租税条約におけるプリザベーション条項

日本国の締結した二国間租税条約のうち、2007年6月1日現在でプリザベーション条項を有するものは、図表4のとおりである⁽³⁾。それぞれに規定の文言が異なっているものの、「国内法上認められる租税の減免を条約が制限しない」という主旨は共通している。

図表4 プリザベーション条項を有する二国間租税条約の一覧

相手国	条文
アメリカ合衆国（平成16年条約第2号）	1条2
オーストリア（昭和38年条約第11号）	22条1
カナダ（平成12年条約第11号）	25条1
ソ連邦（昭和61年条約第8号）	24条
中国（昭和59年条約第5号）	27条
ニュー・ジーランド（昭和42年条約第17号）	18条
パキスタン（昭和36年条約第14号）	18条2

これに対し、日蘭租税条約や日英租税条約をはじめとして、プリザベーション条項を有していない租税条約のほうが、圧倒的に数が多い。

2 プリザベーション条項の沿革

日本の租税条約がプリザベーション条項を導入するようになったきっかけは、どこにあるか。日本国にとって最初の二国間租税条約は、1954年に締結した対米条約である⁽⁴⁾。そして、すでにその19条2において、プリザベーション条項が設けられていた。

米国側の条約締結ポリシーとしては、プリザベーション条項の挿入を必要とする事情があった。すなわち、米国の連邦憲法上、歳入法案は下院から発するのに対し、条約は大統領が上院の助言と同意を得て締結する。そのため、条約限りで租税を増額することのないよう保障するためのルールを租税条約に明記したのである⁽⁵⁾。

日米租税条約にプリザベーション条項を挿入することは、1971年に署名された第2次条約の4条2においても踏襲され、2003年に署名された現行条約の1条2に至っている。

3 確認規定としてのプリザベーション条項

ところで、日本国の締結した二国間租税条約の中にプリザベーション条項を有するものと有しないものが存在することは、条約の適用関係に違いをもたらすものであろうか。一方で、プリザベーション条項が確認規定であったならば、それを明記するかどうかを問わず国内法との関係で同じ原則があてはまるはずであり、違いは生じない。他方で、プリザベーション条項が創設規定であったとするならば、これを明記したことによってはじめて国内法令上の減免が条約によって制限されないという効果が生ずることとなり、違いがでてくる可能性がある。

この点については、一般に、確認規定と解されている。1977年の段階で、小松教授は、「この種の明文の規定を置かない大部分の租税条約のもとにおいても、プリザベーション・クローズそれ自体単なる確認規定と目されているところから、同様の結果をもたらすよう配慮されるべきはもちろんである。」と述べておられた⁽⁶⁾。本庄教授も、法的安定性の確保を重視して、確認規定説を支持しておられる⁽⁷⁾。フォーゲル教授のコメンタリーにおいても、二国間租税条約が、新しく納税義務を創設することができるのではなく、既存の納税義務を制限することができるだけであることは、広く承認された条約法の原則であるとされている⁽⁸⁾。あたりまえのことを述べるにすぎないという理解のせいであろうか、OECDモデル租税条約にも、プリザベーション条項は存在しない⁽⁹⁾。

租税条約締結の趣旨からして、確認規定説は基本的に妥当であろう。プリザベーション条項を明記する租税条約であるか否かを問わず、国内租税法令上の各種の減免（非課税・免除・所得控除・税額控除・その他の減免措置）は、租税条約によって制限されないものと解すべきである。なお、確認規定説からすると、プリザベーション条項はより普遍的に妥当する法原則を確認的に示したものであると位置づけられることから、この条項の内容をより一般的に「プリザベーションの原則」と呼ぶこともある⁽¹⁰⁾。

Ⅲ プリザベーション条項の適用範囲

1 プリザベーション条項の適用範囲をめぐる3つの説

プリザベーション条項が確認規定であるとして、それはどの範囲で適用されるか。この点について判断を下した日本の裁判例は、みあたらない。

学説について、井上氏と仲谷氏による近年の研究は、次の3つの説の対立関係を明らかにした⁽¹¹⁾。

- ① 狭義説：プリザベーションの原則の適用があるのは、国内税法に定める非課税、免税、所得控除、税額控除等の「課税上の積極的な斟酌」に限られるという考え方⁽¹²⁾。
- ② 広義説：プリザベーションの原則の適用があるのは、納税者にとって有利な国内税法上の規定であるという考え方⁽¹³⁾。
- ③ 選択説：プリザベーションの原則により、納税者は、自己にもっとも有利な形で、租税条約の適用の有無を選択できるという考え方⁽¹⁴⁾。

この3つの説のうち、②広義説と③選択説は、連続線上にある考え方である。というのは、納税者にとって有利な国内法上の規定が租税条約によって制限されないという②広義説を展開していくと、納税者にとって有利なほうを選択できるという③選択説に至るからである。

2 狭義説の論拠

それでは、上の3つの説の得失については、どう考えるべきであろうか。①狭義説を支持する井上氏と仲谷氏は、次の理由づけを示している⁽¹⁵⁾。

- ① 狭義説の説くところは明確であり、プリザベーションの原則の適用範囲を一義的に特定できるという意味で、法的安定性に資する。
- ② 広義説は、租税条約による国内税法の置き換えの結果が一概に納税者に有利とも不利ともいえない場合に置き換えの範囲に限定を加えるものであり、適用範囲が不明確であって法的安定性を害する。
- ③ 選択説は、選択を納税者に委ねる明文の根拠がないのにどう

して選択が許されるかの根拠が不明であり、妥当でない。

この理由づけのうち、②広義説を批判しているくだりは、若干の説明を要する。ここで、「一概に納税者に有利とも不利ともいえない場合」の例としては、たとえば、恒久的施設の認定があげられる。外国法人が日本国内に恒久的施設を有すると、法人税の申告納付が必要となるから、通常は納税者にとって不利である。だが、申告納付を行う場合の法人税の課税ベースは費用を控除したあとのネットの法人所得であるため、事実関係によっては、申告納付をする場合のほうが、グロスの支払に対する源泉所得税のみで課税関係が終了する場合に比べ、日本国に納付する税額が少なくてすむこともある。このような場合、納付税額が少ないことをとらえて納税者に有利とみるべきか、それとも、申告納付の手間がかかること自体が納税者に不利とみるべきか、判断に疑義が生ずる。そして、広義説のもとでは、このような判断を具体的な事案ごとに行う必要があるため、法的安定性を害すると主張されているのである。

藤本氏も、①狭義説をふまえ、「国内源泉所得の範囲を規定する国内法の規定は、非課税や免税を規定しているものとは言えない。したがって、このような場合までプリザベーション原則が適用されると考えることはできない」と述べている⁽¹⁶⁾。

3 米国における選択説を基礎とした議論の展開

ところで、日本の租税条約にプリザベーション条項をもたらすきっかけとなった米国では、選択説を基礎として、納税者の選択に一貫性を要求するための議論が展開されている。

すなわち、1980年のルーリングにおいて、内国歳入庁は、一般論として、条約によって免税とされている所得について、連邦所得税に服し続けることを毎年選択できると述べた⁽¹⁷⁾。

また、1991年5月、アメリカ法律家協会（ALI）は、国内制定法

と条約法との同時適用について、12の設例を示したうえで、米国モデル租税条約1条2および同旨の規定につき、次の解釈をとることを提言した⁽¹⁸⁾。たとえば、「ある所得類型について租税条約の特典を主張することを選択する納税者は、ある課税年度に生じたすべての所得を、条約に規定する同一の条約上の類型において扱わなければならない」というのである。ここで、納税者に選択が許容されていることは当然の前提とされている。国内法上課されない租税の賦課を条約が許容している場合、国内法上の非課税がそのまま適用されることになる。

ALIの検討は、その後の議論に大きな影響を及ぼした。たとえば、ALIの検討における設例5は、ある事業を恒久的施設としながら別の事業を恒久的施設としないという一貫性のない選択を退けたものである。この設例は、ほぼそのままの形で、米国モデル租税条約に関する米国財務省の技術的説明の踏襲するところとなっている⁽¹⁹⁾。

4 本稿の立場

このように、米国で選択説が議論の前提とされていることからすれば、選択説も論理的には成立しうるものといわねばなるまい。1980年の上記ルーリングは、米国の国内法上、条約によって課税が免除される所得は粗所得に算入しない旨の規定が置かれている（内国歳入法典894条(a)）にもかかわらず、納税者の選択を許している。この結果は、租税条約の趣旨が国内法による課税を制限することにあるからだとしか、説明ができないであろう。こうして選択を認めている実例が存在することにかんがみると、選択を納税者に委ねる明文の根拠がないと批判することは、選択説を打ち崩すための決定的な論拠にはなりえない⁽²⁰⁾。

狭義説の弱点として、プリザベーション条項を確認規定と解する

こととの整合性が問題となる。つまり、国内法上の減免を租税条約が奪うことがないというのが条約の趣旨に由来する当然の原則なのだとすれば、なにゆえに、明記された文言の枠内にとどまって、その適用範囲を積極的な「減免」のみに限定するのだろうか。むしろ、条約適用の結果が有利になる場合には納税者に選択を許しているものと解したほうが、租税条約を締結した趣旨によりよく合致するのではないか、という疑問が生じうる。

こうして、相対的にみて選択説にも聴くべきところがあり、どのように考えるべきかは、なかなか難しいところである。しかしながら、本稿の立場としては、狭義説を採用し、プリザベーション条項の適用範囲を租税の減免（非課税・免除・所得控除・税額控除・その他の減免措置）に限定しておきたい。その理由は、次の実質論にある。

第1に、日米の状況の差異である。米国では、租税条約と国内法は等位であり、後法が優位する。そのため、連邦議会としては、政府が租税条約で相手国に対して約束したことにより納税者が不都合な選択を行うような事態が出現した場合、いざとなれば国内法を改正し、条約の内容をオーバーライド（上書き）することも可能である。これに対し、日本では、このようなオーバーライドは憲法上認められていない。したがって、日本法の下で選択説をとると、米国の状況と比較して、立法府の身動きがとりにくくなる。

第2は、安定性の確保である。狭義説の最大の魅力は、法的安定性にある。プリザベーション条項の適用範囲を租税の減免（非課税・免除・所得控除・税額控除・その他の減免措置）に限定することで、実務的にも判断が容易となる。日本の課税当局としては、狭義説をベースとして、租税条約のプリザベーション条項がどこまでのことがらをカバーしているかについて、公の解釈指針を示し、法状態を明確化していくことが望まれる。

Ⅳ 租税条約による源泉地の定めと所得税法162条による置き換え

1 所得税法162条の規定

ところで、日本の所得税法には、租税条約と国内法の間で異なる定めが置かれることを予想して、両者の関係を整理した規定が存在する。それが、所得税法162条である。同条は、図表5に引用したように、2つの文から成る。

図表5 所得税法162条の規定

(租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得)
第百六十二条 日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによる。この場合において、その条約が同条第二号から第十二号までの規定に代わつて国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもつてこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす。

2 沿革および立法趣旨

この規定の前身規定が導入されたはじめは、昭和37年度の税制改正（1962年）にさかのぼる。当時、立案担当者であった福山氏は、次のように解説していた⁽²⁾。

「国内法の所得の源泉地規定と日本が締結した租税条約上の所得の源泉地規定と異なる点がある場合には、当該条約の締結国の法人で法人税法上の外国法人に該当するものについては、条約上の源泉

地規定が優先して適用されることが明らかにされた。(法1の5項【ママ】) この場合において、その異なる源泉地規定が利子配当等源泉徴収の対象となる所得(所法1条3項2号から9号に掲げるもの)に関するものである場合には、条約上の源泉地規定により日本源泉とされた所得について、源泉徴収等の規定が働くこととされた。(所法1条9項後段) 例をあげると、貸付金の利子は日本の国内法は、日本にある事業の用に供される貸付金の利子を日本源泉の所得としているが、現行の日米条約では、貸付金の利子は原則として債務者の所在地国に源泉ありとしている。従って、日本法人がその外国支店の事業の用に供するため、米国銀行から借入れた金銭の利子は、条約上の規定により日本源泉の利子とされ、源泉徴収(又は代位納付)の適用を受けることになる。ただし、この相違点は、近く発効予定の改訂条約により、日本の国内法と同じように改正されることが予定されている。』

つまり、国内法上は日本源泉でなくても、条約上日本源泉とされる場合に、源泉徴収の対象とするための規定であるというわけである。そうなると、国内法だけだと課税しないのに条約を適用すると課税するという結果が生ずる。

そして、この結果がプリザベーション条項に違反するか否かの点に関して、立法当時、プリザベーション条項の適用がないという見解が示されていたようである。すなわち、矢内教授は、「当該規定の前段は、所得源泉規定にプリザベーション・クローズの適用がないことを確認するための規定ともいえる」とされ、その根拠として、植松守雄氏の未公刊講演に依拠して次のように述べている²²⁾。

「この背景には、当時、中東で操業する内国法人である石油会社に対する米国銀行の貸付金に係る利子の課税が問題となり、国内法の使用地主義によれば、中東で使用されている資金の利子は国外源泉所得であるが、日米旧租税条約第13条(b)の規定にある債務者主

義では、内国法人が支払う利子として、国内源泉所得となる。……租税条約の目的は、両国が共通の所得源泉ルールを決めることであることから、プリザベーション・クローズ（同条約19条第2項）が、所得源泉ルールに適用されないという見解を国税庁が示したことにこの規定は由来している。」

以上からわかることとして、昭和37年度税制改正における所得税法162条導入の背景として、現実の問題となった事例が存在したこと、および、所得源泉ルールについてはプリザベーション条項の適用がないという見解が示されていたこと、がうかがえる。

ここで、所得源泉ルールが「課税上の積極的な斟酌」ではないとすると、プリザベーション条項の適用範囲に関する狭義説の下では、所得源泉の置き換えはプリザベーション条項の適用範囲外であることになる。こうして、立法当時の上の見解は、プリザベーション条項に関する狭義説と親和性の高いものであった。

3 所得税法162条をめぐる学説

(1) 学説の系譜

所得税法162条について、プリザベーション条項との関係が問題になることは、学説上も意識されてきた。この中で、所得税法162条第1文をどのような性格のものと位置づけ、どのように解釈するかについて、学説状況はやや錯綜している。ここでは、便宜、3つの系譜に整理する。以下、(2)プリザベーション条項の趣旨にてらし所得税法162条第1文を片面的に限定解釈するもの、(3)条約の定めと同じ内容の所得源泉ルールを国内法のレベルで創設すると解するもの、(4)プリザベーション条項に関する狭義説にたつたうえで所得税法162条第1文を確認規定と解するもの、の順にみていこう。

(2) 所得税法162条の片面的限定解釈

まず、所得税法162条の適用範囲を片面的に狭めることで、プリザベーション条項に抵触しないとする説がある。

データベースの使用料について論じた1989年の論文の中で、中里教授は、学説の対立に触れ、広義説または選択説をとった場合の解釈として、「所得税法162条は、租税条約が国内法よりも国内源泉所得の範囲を狭めている場合にのみ適用される条文ということになる」と示唆している⁽²³⁾。

木村教授は、所得税法162条第1文にいう「異なる定め」は、「国内源泉所得の範囲を減少する条約規定を指し、国内法上の国外源泉所得を条約の定めにより国内源泉所得に転換する規定ではない。なぜなら、租税条約は、租税債務の拡大または創設に資しえないからである」と論じている⁽²⁴⁾。

本庄教授は、「源泉置換規定は、本来の国内法上の国内源泉所得が租税条約により国外源泉所得とされる場合にのみ租税条約に定めるソース・ルールに置換されることを規定するものと解されることになる」という立場を採用する⁽²⁵⁾。

これらの見解は、所得税法162条の適用範囲を片面的に限定し、日本源泉が外国源泉になる場合には適用があるが、外国源泉が日本源泉になる場合には適用がないとするものと整理できよう（図表6）。

図表6 所得税法162条の適用範囲の片面的限定

租税条約の定め	所得税法162条の適用
日本源泉→外国源泉	あり
外国源泉→日本源泉	なし

(3) 国内法上のソース・ルール創設規定説

所得税法162条をめぐる学説状況を整理し、国内法上のソース・ルール創設規定として位置づけたのが、1999年の谷口教授の書物である²⁶⁾。それによると、従来、次のふたつの説があったという。

(あ) 租税条約上の源泉地条項は、課税上の積極的な斟酌ではないから、プリザベーション条項の適用がない²⁷⁾。

(い) プリザベーション条項の適用範囲を広義に解し、納税者に有利になる場合にはプリザベーション条項によって国内法上のソース・ルールが適用される²⁸⁾。

ここでの(あ)は狭義説であり、したがって立法当時の国税庁の見解と親和性が高い。(い)は、広義説（またはその延長線上の選択説）である。谷口教授は、これらいずれの見解も「論理的には成り立ちうるものであろう」とコメントし、両者が「所得税法162条等は『租税条約の優先適用』を予定する規定である」という「共通の前提に立脚している」とする。そのうえで、この前提をくつがえし、次の解釈を示す²⁹⁾。

「もしそうではなく、所得税法162条等の規定は租税条約上のソース・ルールの内容を国内税法に取り込んで、同法161条等のソース・ルールとは別建てのソース・ルールを国内税法上創設する規定であると解するならば、所得税法162条等による国内源泉所得の判定はあくまでも国内税法上の問題であって、そこに租税条約上のプリザベーション・クローズが絡んでくる余地はそもそもない……。所得税法162条等の規定の意義は、……租税条約上のソース・ルールと国内税法上のそれとの適用関係のレベルで捉えるのではなく、法的には租税条約と切り離してあくまでも国内税法の枠内で、捉えるべきではないかと思われる。すなわち、……所得税法162条等の規定は、租税条約上のソース・ルールと同じ内容のソース・ルールを国内税法上、所得税法161条等の特例として創設するところに、その

意義があると解されるのである。」

これは、所得税法162条をもって、条約の規定をそのまま適用するものではなく、国内法の形に変形され、いわば国内法秩序に編入したルールを適用するものととらえる考え方である⁽³⁰⁾。この立論に対しては批判がある⁽³¹⁾。この説を支持するのは山崎氏である⁽³²⁾。

(4) 狭義説を前提とする第1文確認規定説

以上の学説の対立とはやや角度を異にするが、井上氏と仲谷氏は、所得税法162条第1文と第2文の性質が異なると分析している⁽³³⁾。すなわち、第1文を確認規定と解し、第2文を創設規定と解するのである。

これを第1文についていえば、租税条約上の源泉地に関する定めが常に直接適用され（つまり国際法学上の用語でいえばself-executingであり）、国内税法上の源泉地規定を直接的かつ全面的に置き換えるとされる。井上＝仲谷説はプリザベーション条項の適用範囲に関する狭義説を支持しているから、所得源泉の置き換えの結果として課税が重くなったとしても、プリザベーション条項に反するものではないことになる。この見解は、2でみた立法当時の見解に近い立場とみることができよう。藤本氏も同様の考え方をとる⁽³⁴⁾。

4 議論の整理

以上の議論を改めて整理する。一方で、租税条約のプリザベーション条項は、租税条約は国内法令による租税の減免を制限しないと定めている。他方で、所得税法169条の所得源泉置き換え規定は、国内法と異なる定めがある場合は条約の定めによるとしている。そのため、国内法上は日本に源泉がないにもかかわらず、条約の定めによって日本に源泉がある場合には、日本源泉所得として源泉徴収を

要するという結論になってしまう。この結論が、プリザベーション条項に抵触してしまうのではないかが、基本的な問題である。

上にみた学説は、このような抵触のおそれを回避するために努力を払ってきたとみることができよう。努力の方向は、大きくふたつに分かれる。

第1の方向は、源泉徴収を否定するものである。すなわち、所得税法162条は、国内法上は日本源泉で条約上は外国源泉である場合にのみ片面的に適用され、国内法上は外国源泉で条約上は日本源泉である場合には適用されないものとして、これを限定的に解釈する。こう解すると源泉徴収が不要となるから、条約適用の結果国内法よりも重く課税されるという事態にはそもそもならず、したがってプリザベーション条項との抵触関係は生じないことになる。

第2の方向は、源泉徴収を肯定しつつ、しかもプリザベーション条項に違反しないとするものである。この解釈には、ふたつの異なる道筋がある。その1は、所得税法162条の性格を国内法のレベルでソース・ルールを創設するものであると位置づけることで、条約と国内法の抵触の問題自体が存在しないと解するものである。その2は、プリザベーション条項の適用範囲について狭義説を採用し、所得源泉の置き換えはそもそもプリザベーション条項の適用範囲外であると解するものである。いずれの道筋によっても、結論としては日本に源泉のある所得にあたるから、源泉徴収が肯定される。

5 本稿の立場

はたして、どう考えるべきであろうか。本稿の立場としては、上に整理した第2の方向をとり、しかもその2の道筋を選択したい。すなわち、租税条約の使用料条項において債務者主義を明記する使用料条項は、明確であり、かつ、完全性がある。とすると、日本の憲法構造の上では、国内で直接適用可能である。よって、所得源泉

に関する租税条約の定めが、所得税法161条の定めを置換する。そして、所得税法162条第1文は、このことを確認する規定であると解すべきである。このように解しても、租税条約上のプリザベーション条項の適用範囲につき狭義説をとる以上、プリザベーション条項には違反しない。

このような考え方に対しては、租税条約の適用によって日本の課税が重くなってしまう結果を追認するものであり、場合によっては納税者に不利な結果をもたらしてしまうという批判がありえよう。だが、所得源泉に関する定めそれ自体は、課税関係を律するための基礎的なツールであって、積極的に減免したり重課したりするためのものではない。また、大局的には、条約締結相手国における課税関係にも注意を払うべきであろう。租税条約上共通のソース・ルールを採用することで、相手国（=居住地国）における二重課税排除措置（国外所得免除または外国税額控除）の適用上、日本（=源泉地国）との間で足並みのとれた適用が可能になることがある。

別の批判として、この考え方は条約の定めをあまりに優先する解釈であり、日本国内の民主的統制を軽視しているというものもありえよう。しかし、二国間租税条約の交渉にあたり、日本政府の代表は、日本の国内法上の所得源泉ルールと異なる定めを置く場合には、その帰結を十分ににらんだうえで利害関係を計算し、相手側との合意に至ることが通例であろう。そして、その条約は、日本の国会で承認してはじめて効力をもつのである（憲法61条）。このようなプロセスを経て締結した条約上の所得源泉ルールには、それなりの効力を与えてしかるべきものと思われる。

V 事例へのあてはめ

1 国内法だけで考えた場合

以上の一般論をふまえ、冒頭の事例について考えてみよう。

事例では、外国法人F社が特許権を登録したのが韓国であって、ライセンスの対象がJ社の韓国国内での製造販売業務である。つまり、使用料の支払をするのは内国法人J社であるが、その使用料はあくまで日本国外の業務に係るものである。

この場合、日本の国内法だけで考えると、事例における特許権の使用料は日本の国内源泉所得にあたらない。所得税法161条7号は、「国内において業務を行う者から受ける……使用料又は対価で当該業務に係るもの」を国内源泉所得としている（いわゆる使用地主義）。ところで、韓国の特許権の効力は韓国内における特許発明の実施にのみ及ぶ⁽³⁵⁾。ゆえに、F社が韓国で登録した特許権につき、J社が韓国国内で製造・販売の業務を行うためにF社からライセンスをうけて使用料を支払っている場合、日本の国内業務に係るものにあたらない。したがって、事例の使用料は7号にいう国内源泉所得に該当しないことになる。

国内源泉所得にあたらない以上、支払者たるJ社は源泉徴収義務（所法212条1項）を負わず、したがって、20%の税率によって徴収する必要（所法213条1項1号）もない。

2 租税条約の適用を考える場合

(1) 使用料条項に関する二国間租税条約の定め

では、日本国とX国の間の二国間租税条約が適用される場合、どうなるか。結論に違いが出てくるのは、その租税条約の使用料条項が使用料の源泉地について日本の国内法（使用地主義）と異なる定

めを置く場合である。そこで、使用料条項の源泉地の定めを調べたのが、図表7である。

図表7 租税条約の使用料条項における源泉地の定め(2007年6月現在)

相手国	租税条約の条文	源泉地の定め
アイルランド	13条	なし
米国	12条	なし
英国	12条	なし
イスラエル	12条4	債務者主義
イタリア	12条4	債務者主義
インド	12条6	債務者主義
インドネシア	12条5	債務者主義
エジプト	10条7	債務者主義
オーストラリア	9条, 17条36	債務者主義
オーストリア	11条	なし
オランダ	13条5	債務者主義
カナダ	12条5	債務者主義
韓国	12条4	債務者主義
ザンビア	12条5	債務者主義
シンガポール	12条4	債務者主義
スイス	12条5	債務者主義
スウェーデン	12条5	債務者主義
スペイン	12条5	債務者主義
スリランカ	8条	なし
ソ連	9条4	債務者主義
タイ	12条4	債務者主義
中国	12条5	債務者主義
チェコスロバキア	12条5	債務者主義
デンマーク	12条5	債務者主義
ドイツ	12条5	債務者主義
トルコ	12条4	債務者主義
ニュー・ジーランド	使用料条項なし	——

ノルウェー	12条 4	債務者主義
ハンガリー	12条 5	債務者主義
バングラデシュ	12条 4	債務者主義
パキスタン	7 条	使用地主義
フィリピン	12条 6	債務者主義
フィンランド	12条 5	債務者主義
フランス	12条 4	債務者主義
ブラジル	11条 5	債務者主義
ブルガリア	12条 4	債務者主義
ベトナム	12条 4	債務者主義
ベルギー	12条 5	債務者主義
ポーランド	12条 5	債務者主義
マレーシア	12条 4	債務者主義
南アフリカ	12条 4	債務者主義
メキシコ	12条 4	債務者主義
ルクセンブルク	12条 5	債務者主義
ルーマニア	12条 5	債務者主義

図表7から判明することとして、源泉地の定めを置かないいくつかの条約例と、債務者主義を明記する多数の条約例が存在する。例外的に対ニュー・ジーランド条約には使用料条項がないため、国内法の定めがそのまま適用されることになる。対パキスタン条約は使用地主義を条約上明記する例であったところ、2008年1月23日に新条約が署名され、債務者主義に転換することとされている（12条5、13条5）。

なお、念のために付言すれば、プリザベーション条項を確認規定と解する以上、租税条約においてプリザベーション条項が置かれているか否かによっては、結論に違いはでてこない。

(2) 使用料条項が所得源泉について規定を置いていない場合

租税条約の使用料条項は、所得源泉について規定を置いていない場合がある。たとえば、日米租税条約12条1は、「一方の締約国において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、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。」と定めるのみであり、どのような場合に一方の締約国において「生じ」ることになるかについて明示の規定を置いていない。このように条約において定義されていない用語は、日本の課税が問題になる場合、日本の国内租税法令上の意義を有するものとして解釈される（日米3条2）。よって、日本の所得税法上のソース・ルール（所法161条7号）に従い、使用地主義によって判断する。

この場合、事例における使用料は日本国外の業務に係るものであるから、日本の国内源泉所得に該当しないことになり、したがってJ社は源泉徴収をする義務を負わない。

ちなみに、日米租税条約12条1のように使用料受益者の居住地国のみが排他的に課税することになっている場合には、仮に当該使用料が日本の国内源泉所得に該当したとしても、使用料の源泉地国としての日本国はJ社に対して源泉徴収を義務づけることができない³⁶⁾。これに対し、上の説明は、この使用料が日本の国内源泉所得に該当しないという理由によって、源泉徴収不要との結論を導いている。

(3) 使用料条項が債務者主義をとっている場合

それでは、租税条約の使用料条項が債務者主義をとっている場合はどうか。この場合が、冒頭の事例に直接に関係する。

たとえば、日印租税条約12条6は、「使用料及び技術上の役務に対する料金は、その支払者が一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府、地方公共団体若しくは居住者である場合には、当該一方

の締約国において生じたものとされる。」と定め、支払者（＝使用料の債務者）の居住地において「生じた」ものと条約上定めている。これは、租税条約上債務者主義を採用するものであり、日本の国内法上の使用地主義と異なる³⁷⁾。

この場合、事例の使用料は、国内法上の所得税法161条7号との関係では日本に源泉がないのであるが、租税条約上は支払者たるJ社の居住地国（＝日本）に源泉があることになる。租税条約のこの規定は、明確であり完全性があるから、直接適用可能と考えられる。所得税法162条第1文は、租税条約において国内源泉所得につき所得税法161条と異なる定めがある場合には、条約の定めるところによるとして、この結果を確認している。そして、同条第2文により、事例の使用料は所得税法161条7号の国内源泉所得にあたることになる。

なお、日本源泉の所得ということになれば、源泉徴収の必要がでてくるため、条約適用の結果として納税者に不利な結果が生じる。しかし、プリザベーション条項の適用範囲について狭義説をとる以上、プリザベーション条項には違反しない。

結論として、J社は、源泉徴収をしなければならない（所法212条1項）。ただし、その税率は、国内法上の20%ではなく（所法213条1項1号）、日X租税条約の定める限度税率による。たとえば、日印租税条約の場合には10%である（日印12条2、実施法3条の2）³⁸⁾。

3 事例についてのまとめ

この事例では、日X租税条約の使用料条項が債務者主義をとっていることから、源泉徴収が必要であるという調査官の指摘がなされている。これに対するJ社の経理担当者Kの疑問は、租税条約適用の結果として課税がされるのでは、プリザベーション条項に違反するのではないかというものであった。

経理担当者Kのこの疑問に対して、本稿の立場からは、次のように答えることになる。日X租税条約の使用料条項における所得源泉に関する定めは直接に適用され、所得税法162条第1文もこれを確認している。よって、J社は使用料支払に際して源泉徴収をしなければならない。所得源泉に関する定めはプリザベーション条項の適用範囲外と解されるため、日本源泉の使用料として源泉徴収をしても同条項違反にはならない。

もっとも、これらの論点について判断を下した裁判例はみあたらず、日本における有権的解釈が固まっているわけではない。IV3で紹介したように、学説上は、所得税法162条第1文の適用がないとして、源泉徴収が不要であるとする考え方もある。源泉徴収が必要であるとする説であっても、本稿の立場と理由付けを異にし、所得税法162条第1文が条約と同内容のソース・ルールを創設したと説明するものもある。J社の法務部では、この問題に関する日本の法状況が必ずしも固まったものでないことを十分に理解し、対処することが望まれる。

VI 結論と展望

1 結論

租税条約におけるプリザベーション条項の意義に関する本稿の結論は、次のとおりである。

- プリザベーション条項は、確認規定と解すべきである。
- プリザベーション条項の適用範囲は、租税の減免（非課税・免除・所得控除・税額控除・その他の減免措置）に限られるものと解すべきである（狭義説）。
- 所得税法162条第1文については、プリザベーション条項の適

用範囲に関する狭義説と連動する形での確認規定と解すべきである。

2 展望

租税条約と国内租税法令の相互関係については、解明の待たれる解釈問題が数多く存在する。プリザベーション条項の適用範囲ひとつをとっても、所得税法162条に規定のある国内源泉所得の置き換え以外に、恒久的施設の認定の問題や、恒久的施設に帰属すべき利得の問題など、難問が多い。

国際取引の大部分が租税条約締結国との間でなされていることからすると、これらの問題に関する法的検討の実際的重要性は、いくら強調しても強調しすぎることはない。先人の議論に学びつつ、引き続き検討を続けてまいりたい。

注(1) 金子宏『租税法（第12版）』389頁, 396頁（2007年, 弘文堂）, 水野忠恒『租税法（第3版）』523頁（2007年, 有斐閣）。

(2) 本庄資『国際租税法（4訂版）』53頁（2005年, 大蔵財務協会）。

(3) 『平成19年版租税条約関係法規集』1575頁（2007年, 清文社）には、日韓条約もプリザベーション条項を有する旨に読める記載があるが、これは旧日韓租税条約5条のことを指すと思われる。現行日韓租税条約（平成11年条約第14号）には、プリザベーション条項はみあたらない。

(4) Yoshihiro Masui, Overhaul of the Japan-US Tax Treaty in 2003, The Japanese Annual of International Law, No.49, 55, at 56 (2006).

(5) Klaus Vogel, Harry A. Shannon, III, and Richard L. Doernberg, United States Income Tax Treaties 26 (1990).

(6) 小松芳明「法人税法における国際課税の側面について―問題点の究明と若干の提言―」西野嘉一郎他編『現代企業課税論―

- その機能と課題』167頁，196頁（1977年，東洋経済新報社）。
- (7) 本庄・前掲注(2)・53頁。なお，本庄資『国際課税の理論と課題第3巻租税条約』44頁（税務経理協会，2000年）および本庄資『アメリカの租税条約』451頁（大蔵省印刷局，1997年）は，米国の租税条約についても，プリザベーション条項を確認規定と位置づけている。
- (8) Vogel/Lehner, Doppelbesteuerung der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermoegen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4., voellig neubearbeitete Auflage, Rz. 75, Art. 1 (2003, C.H. Beck).
- (9) 各国の憲法構造に応じ，プリザベーション条項が直面する問題状況はかなり異なる。条約の国内への受容に関する憲法体制の類型については，小寺彰他編『講義国際法』104-105頁（2004年，有斐閣，岩沢雄司執筆）。租税条約については，小松芳明『国際租税法講義（増補版）』22頁（1998年，税務経理協会）。
- (10) 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』36頁（2007年，商事法務研究会）。
- (11) 井上＝仲谷・前掲注(10)・37頁。
- (12) 小松・前掲注(6)・196-197頁。
- (13) 国際税務実務研究会編『国際税務の実務と対策』5052頁（1993年，第一法規）。ただし，プリザベーション条項に関する一般的な説明であり，具体的な事例や学説の対立を念頭においた論説ではない。
- (14) 渡辺淑夫（発言）「企業活動の国際化と税務問題」税経通信48巻14号144頁（1993年）。ただし，プリザベーション条項そのものについて論じた発言というわけではない。旧日米租税条約の下での具体例として，日本のPEに帰属しない貸付金利子について，総合課税によってネット所得を申告するか，源泉徴収だけで課税関係を完結させるか，のいずれかを納税者が選択で

きると述べている。なお、小松・前掲注(9)・29頁は、選択説のようにも読めるが、文脈からして、米国の状況を説明しているものと読むべきであろう。

- (15) 井上=仲谷・前掲注(10)・67-68頁。
- (16) 藤本哲也『国際租税法』125頁(2005年,中央経済社)。
- (17) Rev. Rul. 80-147, 1980-1 C.B. 168.
- (18) American Law Institute, Federal Income Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, Proposals on United States Income Tax Treaties, 80-93, at 92 (1992, ALI).
- (19) United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, at 2.
- (20) 2007年10月19日の研究会では、恒久的施設は「ある」か「ない」かの二者択一でしかありえず、そのいずれかを納税者が選択できるということとはありえないという批判があった。しかし、恒久的施設は人工的に構築された法的概念であって、河原にころがる石ころのような有体物と異なる。恒久的施設の認定には複雑な法的評価が必要であり、「ある」か「ない」かの微妙なラインについて選択を語ることが可能である。
- (21) 福山博隆「外国法人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」税経通信17巻6号101頁,112-113頁(1962年)。
- (22) 矢内一好『租税条約の論点』60頁(1997年,中央経済社)。この引用部分に対しては、「所得税法第162条は、プリザベーションの原則とは無関係である」という立場からの批判がある。参照、井上=仲谷・前掲注(10)・170頁注2。
- (23) 中里実『国際取引と課税—課税権の配分と租税回避』192頁注27(1994年,有斐閣。初出は1989年)。ただし、同177頁は、「一般に、後者の考え方〔狭義説のこと〕の方が有力である」

- と述べている。仏独の状況につき、同42頁、93頁。
- (24) 木村弘之亮『国際税法』48頁（2000年、成文堂）。
- (25) 本庄・前掲注(2)・54頁。
- (26) 谷口勢津夫『租税条約の研究』34-37頁（1999年、清文社）。
- (27) 小松・前掲注(6)・196頁。ただし、小松・前掲注(9)・26頁は、「租税条約上の源泉地条項は法法139条を通じて国内租税法に変形（transformation）された上で実施に移されている点に留意を要する」と述べており、実は、谷口説と響き合うアイデアをも述べていた。
- (28) Gary Thomas, *The Source Rules in Japanese Tax Law*, 租税法研究10号220頁, 197-196頁（1982年）。ただし、トーマス氏自身の見解としては、租税条約によって国内源泉所得の範囲を拡大するポリシーを日本国が採用する場合には、この方針を条約相手国の条約交渉担当官や権限ある当局に対して明確に説明し、条約相手国の居住者のために適切に公表することが望ましいと述べている。
- (29) 谷口・前掲注(26)・37頁。
- (30) 独米の状況については、Vogel et al, *supra* note5, 22-24.
- (31) 本庄・前掲注(2)・54頁。谷口・前掲注(26)を引用しているわけではないが、内容からいって、これに応接するものであると読み取れる。なお、国内法上の地位をもつルールであると解すると、租税条約が国際法上何らかの理由で無効である場合にも、国内法に変形されたルールが依然として適用されることになりかねず、不都合が生ずる。
- (32) 山崎昇「租税条約のソース・ルールの国内適用—所得源泉地の置換え規定の機能—」税大ジャーナル5号95頁, 98頁注10（2007年）。なお、矢内一好「非居住者規定改正の方向性」租税法研究697号131頁, 137頁（2007年）は、「所得源泉置換え規定は、租税条約の所得源泉規定を、租税条約ではなく、国内法と読み替えるための規定である」と述べており、谷口説と同様の枠組

に立っているようにも読める。しかし、同頁で、「所得源泉置換規定がある必要性は感じられない」としているから、創設規定と解してはおられない模様である。

- (33) 井上＝仲谷・前掲注(10)・160－170頁，特に162頁。
- (34) 藤本・前掲注(16)・131頁。なお，ホワイト&ケース税理士法人編『知的財産税務戦略』121頁（2008年，税務経理協会，江口直哉執筆）も，源泉地規定の置き換えを認める。
- (35) 田村善之『知的財産法（第4版）』490頁（2003年，有斐閣）。
- (36) 日米租税条約22条の特典条項をはじめとして，条約適用に必要な要件を満たしている場合の議論である。
- (37) 上村信彦編著『日米・日印・日英・日仏・日比Q&A改正租税条約の実務』180頁（2007年，大蔵財務協会）。
- (38) 日印租税条約12条の改正の背景については，細川健「日印租税条約の改正と著作権使用料（7号所得）の課税要件の比較検証（その1）」税務弘報53巻9号124頁（2005年）。