

# 第61回 I F A大会の報告

——所得の人的帰属の抵触を中心として——



東京大学法学部教授 増井良啓

はしがき 本稿は、平成19年11月16日開催の会員懇談会における、東京大学法学部教授増井良啓氏の『第61回IFA大会の報告——所得の人的帰属の抵触を中心として』と題する講演内容を取りまとめたものである。尚、添付資料1, 2を本文末尾にまとめて掲載している。

## I. 京都大会の概要

### 1. 東アジアにおけるはじめての開催

IFA (International Fiscal Association, 国際租税協会) は、1938年に設立された民間の研究団体である<sup>1</sup>。毎年、世界の各地で大会を開いている<sup>2</sup>。

その第61回大会が、2007年9月30日から10月5日にかけて、国立京都国際会館で開催された<sup>3</sup>。1997年のニューデリー大会がアジア初の年次総会開催であったため、今回は、東アジアにおけるはじめての開催ということになる。世界各国から1,000名を超える登録者数があり、

盛況であった。

今回のIFA京都大会を開催するために、IFA日本支部では数年前から組織委員会を設け(組織委員長：金子宏東京大学名誉教授、事務局長：宮武敏夫弁護士、財務委員長：水野忠恒一橋大学教授)、鋭意準備をすすめてきた。そして、関係各位のご支援の結果、京都大会は成功裏に終了した。私も組織委員会の末席に加えていただいていたので、このように大がかりな会合が無事に終了したことは、大変にありがたいことであると感謝している。

本来は、財務副大臣をはじめとするご来賓をはじめとして、ご後援をいただいた関係諸機関、ご寄付やスポンサーシップをいただいた皆様、各種のめんどろな依頼に快く応じてくださった方々、ソーシャル・プログラムの円滑な設営に尽力された多数の方々など、お礼を申し上げなければならない方はあまりに数多い。しかし、そのような謝辞を私が述べるのは、いかにも分不相応のことである。また、研究報告を行うための本日の会が、必ずしも適切な場であるともいえないだろう。

そこで、以下では、ここ数年の例にならない、年次総会の学術面に限定して、国際課税や比較

<sup>1</sup> <http://www.ifa.nl>.

<sup>2</sup> 増井良啓「第60回IFA大会の報告—PEに帰属する利得を中心として—」租税研究688号137頁(2007年)および同頁に引用した文献を参照。

<sup>3</sup> <http://www.ifa-kyoto.jp>.

税制の研究の上でどのような点が議論されたかをかいつまんでご報告する。あくまで一参加者の立場から研究者としての意見を述べるものであり、組織委員会の一員としての発言ではないことをご理解いただきたい。

## 2. 今回の学術プログラムの全体像

### (1) プログラムの概要

今回の学術プログラムを表にまとめると、次のとおりである。

	午前	午後
月曜	第1論題・移転価格と無形資産	セミナーA・IFA/EU
		セミナーB・排出権取引
火曜	第2論題・所得の人的帰属の抵触	セミナーC・移転価格と費用分担取り決め
		セミナーD・条約適格性と特典制限条項
水曜	セミナーE・IFA/OECD	セミナーF・条約適格性と集団的投資ヴィークル
		セミナーG・移転価格と間接税
木曜	セミナーH・国際課税の最近の展開	セミナーI・多国籍サービスパートナーシップの課税
		セミナーJ・租税条約上の紛争解決メカニズム

### (2) 移転価格関係

第1論題は「移転価格と無形資産」であり、宮武敏夫弁護士が総括報告書を執筆された。その日本語訳は租税研究の11月号に掲載されている<sup>4</sup>。日本の支部報告書は山川博樹氏が寄稿された。支部報告書の日本語訳もすでに公開されている<sup>5</sup>。

この論題に関連して、ふたつのセミナーを用意した。ひとつは、セミナーC「移転価格と費

用分担取り決め」である。いまひとつは、セミナーG「移転価格と間接税」である。セミナーGのパネルの補佐をするためのSecretaryは、ホスト国の日本から、一高龍司准教授がつとめられた。

### (3) 帰属および条約適格性関係

第2論題は、「所得の人的帰属の抵触」である。日本の支部報告書は、本庄資教授が執筆された。この論題に関係して、セミナーD「条約適格性と特典制限条項」、および、セミナーF「条約適格性と集団的投資ヴィークル」が開かれた。いずれも、人的帰属の問題に密接に関連する問題を、租税条約との関係でより各論的にしぼりこんだものである。セミナーFのパネリストとして、松田直樹税務大学校教授が参加された。

### (4) 定例のセミナー

定例のセミナーとして、3つのものが開かれた。第1はセミナーA「IFA/EU」であり、欧州委員会の活動報告がされたのち、「濫用とEC法」をめぐるパネル・ディスカッションがされた。Secretaryは北村豊弁護士がつとめられた。

第2は、セミナーE「IFA/OECD」である。例年どおりOECDの国際課税をめぐる動きが報告された。しかるのち、今年は、無差別条項についてケース・スタディーをおこなった。無差別条項を選んだのは、2007年5月3日にOECDが無差別条項をめぐるOECDモデル租税条約コメントリーの改定案をパブリック・コメントに付していたからである。Secretaryは宮本十子准教授が担当された。

第3は、セミナーH「国際課税の最近の展開」である。各国の注目すべき最近の展開として、全部で3つのトピックが紹介された。そのひと

<sup>4</sup> 宮武敏夫「移転価格と無形資産」租税研究697号83頁（2007年）。

<sup>5</sup> 山川博樹『移転価格税制—二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』256頁（税務研究会、2007年）。

つは日本の三角合併税制であり、藤田耕司弁護士がパネリストをつとめられた。

#### (5) 個別のセミナー

より独立性の高いトピックを扱ったセミナーは、次の3つである。第1は、セミナーB「排出権取引」である。排出権取引をめぐる課税問題を扱った。CO<sub>2</sub>削減の枠組が京都議定書に発することにちなんでいる。

第2は、セミナーI「多国籍サービスパートナーシップの課税」である。これは、渉外弁護士事務所のように、クロス・ボーダーでアドバイスを行うパートナーシップ形態の事業にとって、日々直面せざるを得ない問題である。事例研究の形をとり、単一パートナーシップが複数の支店を有する場合、複数のパートナーシップが関係するが支店がない場合、複数のパートナーシップを束ねるアンブレラ構造の場合のそれぞれについて、議論を行った。

第3は、セミナーJ「租税条約上の紛争解決メカニズム」である。既存の相互協議手続に関する問題点と改善案の検討を行った。浅妻章如准教授がSecretaryをつとめられた。

#### (6) その他の学術的な催し

以上の他にも、次のような学術的な催しがあった。

第1は、Michell B. Carroll 賞の授与である。Michell B. Carroll といえば、国際連盟の時期に現在の国際課税の枠組をつくった父祖の一人として著名である。その名を冠した賞の授賞式が、毎年IFA年次総会で行われている。今年は、Georg Kofler 准教授の「租税条約とEC法」という論文が選ばれた。Kofler氏は、オーストリア出身で、現在、NYUの国際租税プログラムで教えている。この論文をめぐって、火曜の夕刻には若手IFAの会（Young IFA Network, YIN）がパネルを組織し、議論した。

第2は、ポスター・プログラムである。博士課程で論文を執筆中の若手を対象にして、論文の内容についてポスターを展示し、参加者と意見を交換する機会である。毎年欧州勢の参加が多いが、今年は日本からも参加があった。

第3は、各種展示である。OECDやIBFDをはじめとして、ブースを設け、税制関係の書籍やデータベースの陳列がなされた。一橋大学国際・公共政策大学院からは、渡辺智之教授が出展された。

### 3. 本報告の趣旨

今回は、京都で開催されたこともあり、日本からの参加者が多かった。そのため、例年に比べると、大会に関する情報が格段に得やすい状態にある。たとえば、日本租税研究協会でも、2007年12月10日に、第1論題の移転価格について、宮武弁護士が講演される。また、税大ジャーナルでも、京都大会の概要をまとめて公刊されると聞いている。

そこで、以下では、第2論題にしぼって、総括報告書の骨子を紹介し、日本法の角度からいくつかコメントを加えてみたい（Ⅱ）。さらに、むすびにかえて、今後のことなどに触れる（Ⅲ）。

## Ⅱ. 所得の人的帰属の抵触

### 1. 問題の所在

所得の人的帰属は課税要件のひとつである。課税要件とは、納税義務の成立要件のことであり、それを充足することで納税義務の成立という法律効果が生ずる<sup>6</sup>。各税目に共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率の5つがある。たとえば

<sup>6</sup> 金子宏『租税法』126頁（第12版、弘文堂、2007年）。

個人所得税の場合、納税義務者は個人であり、課税物件は所得であって、所得が個人に帰属してはじめて、課税要件が満たされたことになる。ひらたくいえば、「誰の所得であるか」が決まってはじめて、所得がその納税者に対して「人的に帰属」することになり、納税義務が成立するのである。

国際課税の局面では「所得の人的帰属の「抵触 (conflict)」が深刻な問題である。なぜなら各国がばらばらに課税するシステムのもとで、人的帰属の判断が国ごとに異なると、二重課税や課税の空白が生ずるからである。これが「所得の人的帰属の抵触」という問題であり、今回の第2論題のテーマである。

## 2. 総括報告書および当日の議論の骨子

### (1) 総括報告者の紹介

総括報告者 (general reporter) は, Joanna C. Wheeler 氏である。同氏は、英国出身であり、オランダのIBFD (International Bureau of Fiscal Documentation) において、Academic Council の座長をつとめている。とりわけ信託税制についての仕事に定評があり<sup>7</sup>、所得の人的帰属を論ずるのに適任であった。1990年代初頭から継続して、IFAの学術プログラムを企画する仕事を補佐してきた方でもある。

Wheeler 氏が京都大会の総括報告者に選任されたのは、2005年2月、Madrid で開かれた常設学術委員会 (Permanent Scientific Committee) でのことである。同氏はその直後から精力的に検討を開始し、2005年11月には、租税条約との関係で論点を整理した論文を公開している<sup>8</sup>。

### (2) 総括報告書の構成とポイント

総括報告書は、3部構成である (図表1)。

図表1 総括報告書の目次

Introduction
1. General principles
1.1. Taxable person
1.1.1. Domestic law
1.1.2. Treaties
1.2. Tax credit
1.3. Alienation of income
2. Specific attribution issues
2.1. Deemed attribution
2.1.1. Transparent entities and deemed opacity
2.1.2. Other deemed attribution rules
2.2. Income from assets
2.2.1. Usufruct
2.2.2. Dividends
2.2.2.1. General principles
2.2.2.2. Dividend stripping
2.2.2.3. Withholding tax credit
2.2.3. Income accruing over time (interest)
2.2.4. Dividend and interest coupons
2.3. Intermediaries
2.3.1. Agents
2.3.2. Trusts
2.3.3. Investment vehicles
2.3.4. Other intermediary structures
2.4. Anti-avoidance law
2.4.1. Conduits

<sup>7</sup> IBFD, The International Guide to the Taxation of Trusts (looseleaf)の編者である。なお、この書物の日本法の部分には、佐藤英明教授が担当されている。

<sup>8</sup> Joanna Wheeler, The attribution of income to a person for tax treaty purposes, Bulletin for international fiscal documentation, Vol.59, No.11, 477 (2005).

2.4.1.1. Source state perspective
2.4.1.2. Residence state perspective
2.4.1.3. Relevant factors
2.4.2. CFC regimes
2.4.3. Other domestic anti-avoidance measures
2.4.3.1. General anti-avoidance rules
2.4.3.2. Transfers of assets
2.4.3.3. Personal service companies
2.4.3.4. Transparency
2.4.3.5. Other measures
2.4.4. Treaties
3. Conflicts in the attribution of income
3.1. Source country taxation
3.1.1. Domestic law
3.1.2. Treaties
3.2. Residence country taxation
3.2.1. Taxable person
3.2.2. Double taxation relief
3.3. Examples
3.3.1. Example 1: country A→A, country B→B
3.3.2. Example 2: country A→B1, country B→B 2
3.3.3. Example 3: country A→B, country C→C
4. Conclusion
4.1. Conflicts of attribution
4.2. Attribution and treaty entitlement
4.3. Conclusion
Bibliography

第1部では、所得の人的帰属に関する一般原則を論ずる。3点を検討している。

1点目は、一般原則である。所得の帰属について、日本法では法律的帰属説と経済的帰属説

の対立が知られているが、同様の対立状況が各国で存在する。今回のプロジェクトの特色は、国際課税で問題となることの多い租税条約との関係を詳しく論じていることにある。たとえば人的帰属について、国内法と租税条約の関係はどうなっているか。この点については、多くの支部報告書が、まず源泉地国の国内法のもとで所得を納税義務者に帰属させ、しかるのちに租税条約の規定を適用すると答えていることが注目に値する。さらに、所得の帰属と密接に関連するルールとして、租税条約上の「受益者」の概念がある。条約上の限度税率を適用する要件として「受益者」であることを要求している場合、国内法上の「所得の帰属」と同じことを意味しているのだろうか。また、この「受益者」という概念の意味内容は、国内法上のそれとは独立に、租税条約上の概念としてたてることが出来るものなのだろうか。これらの点について、各国別に調査している。

第1部の2点目として、いったん納税義務者に所得が帰属した場合に、その者が、税額控除その他の諸控除を利用できるか。多くの国では税額控除は所得の帰属に従う。例外は米国であり、税額控除を利用できるのは法的に納税義務を負う者であるとする、いわゆる「機械的納税義務者ルール (technical taxpayer rule)」が紹介されている。

第1部の3点目として、所得の移転 (alienation of income) はどの範囲で可能か。たとえば、A社の従業員がB社に出向し、B社から報酬を受領するが、その報酬をすぐにA社に手渡すという例で、所得の人的帰属をどう考えるか。この例については、従業員の所得になるとする支部報告書と、A社の所得になるとする支部報告書が、分かれている。

以上が第1部である。これをふまえ、第2部では、各国税制で人的帰属について生ずる個別の論点をみている。目次から見てとれるように、ここで扱われている素材はかなり広い。構成員課税、配当や利子などの投資所得の帰属、代理

人や信託のような仲介組織 (intermediaries)、導管会社に関する租税回避否認規定など、様々のものがある。詳しくは紹介しないが、総括報告書は、各国から個別の素材を豊富に集め、課税ルールの差異を整理している。したがって、これを読み、それぞれに対応する支部報告書の箇所を見れば、それぞれの論点について各国税制がどうなっているかを容易に調べることができる。

ここまでの第1部と第2部の検討で、各国ごとに所得の人的帰属について食い違いが生ずる可能性が高いことが確認された。そこで、第3部ではいよいよ、所得の人的帰属をめぐる各国間の抵触について検討している。所得の源泉地国の角度からの検討と、居住地国の角度からの検討を行ったのち、3つの設例を示している。

この検討をふまえ、結論として2点が述べられている。第1の結論は、2つの国が異なる者に対して所得を帰属させる場合、現在の租税条約が解決を提供しておらず、問題があるということである。第2の結論は、所得の帰属、受益者概念、条約適格性の3つについて、それぞれ別の概念として理解すべきであるということである。

### (3) 当日の議論

この総括報告書を踏まえ、論点ペーパー (Issues paper) が用意された。<添付資料1>をご覧いただければ分かるように、5つの素材を扱っている。すなわち、①人的役務会社、②CFCと導管会社、③信託、④会社グループ課税、⑤配当クーポンの移転である。これをもとに、当日のセッションが組み立てられた。パネルの議論は、<添付資料2>にまとめてある。いくつかの実際の判例をもとに議論を組み立てている点、地に足のついた印象を与えた。

私は当日、朝から準備委員会の用務があり、このセッションの途中から会場に入った。その

ため、以下では、議論の様子をそのまま紹介するのではなく、この議論の内容を日本の視点から再構成し、若干の意見を申し述べてみたい。

## 3. 人的帰属と他の課税要件との関係

### (1) 所得の人的帰属という問題設定

所得の人的帰属という問題設定は、きわめて基礎的で、かつ幅広いものである。基礎的であるがゆえに、多くの場合において暗黙の前提とされてきた。また、幅広いがゆえに、他の問題設定のもとで処理されてきた。今回の検討には、このような状況において、人的帰属の問題に改めて照明をあてたという意義がある。このことを、2つの例で敷衍してみよう。

### (2) 違法所得の例

たとえば、「違法な所得がいつどのように課税されるか」という問題は、所得概念の問題として研究が進んできた。これは、所得概念すなわち課税物件の問題としての検討と違ってよからう。これに対し、違法な所得については、それを得た人「の」所得であるかどうか、つまり誰の所得かという人的帰属の角度からアプローチすることもできる。盗品のように、盗んだ人の管理支配下にあっても、法律上はその人のものといえないことがあるからである。このように、違法所得の課税は、所得概念の側からも人的帰属の側からも問題設定が可能であり、両者は密接に関係している。

総括報告書は、この違法所得の問題について人的帰属の角度からアプローチし、各国の支部に質問を投げかけた。そして、その集約としてカナダや南アフリカのように、法律上の権利がなければ帰属しないとする国と、オランダのように、事実上手中にある場合に課税する国が分かっていると記している<sup>9</sup>。

<sup>9</sup> Joanna Wheeler, General Report, Cahier de droit fiscal international, Vol. 92b, at 21 (2007).

ところで、日本では、違法所得の課税に関して、すでに昭和23年の通達により課税実務が法律的把握から経済的把握に移行し、その扱いが定着している<sup>10</sup>。すなわち、私法上の権限がなくても、経済的成果を実際に管理支配している場合には、所得として課税してもよいという解釈である。しかし、この扱いについては、所得の人的帰属に関する法律的帰属説<sup>11</sup>としっかり整合するかという疑問が生じうる。私法上正当に保有する権限がない人に対してその人の所得であるというのでは、法律的に帰属していない人に対する課税を認めることになってしまいかねないからである。

この疑問については、ごく最近、次の解決が提案されている<sup>12</sup>。すなわち、法律的帰属説というとき、私法上真実に収益を収受する権利そのものではなく、そのような権利を有する者としての蓋然的様相を基準にして帰属の判定を行うものとして再構成するという解決である。確かに、このように考えれば、所得概念に関する経済的把握と、人的帰属における法律的帰属説を、矛盾なく説明することができよう。この考え方についてさらに問うべきは、蓋然的様相という低いハードルをこえさえすれば人的帰属ありというのであれば、果たして人的帰属が独立の課税要件として意味をもつのだろうかということである。この例は、人的帰属と所得概念が重なる例であった<sup>13</sup>。

### (3) 事業体課税の例

いまひとつの例は、多様な事業体に対する課

税である。多様な事業体について、構成員の段階で課税するか事業体の段階で課税するかは、所得税制のあり方として基本的な立法政策の問題である。このような事業体税制の設計にあっても、納税義務者の範囲として考えることもできれば、所得の人的帰属の問題の一環として考えることもできる<sup>14</sup>。

今回の総括報告書は、事業体税制そのものについて論ずることは注意深く避けており、パートナーシップやLLCなどに力点を置くことはしていない。しかし、代理人・信託・投資媒体・コンソーシアムといった素材をとりあげ、人的帰属の角度から各国の取扱いを比較している<sup>15</sup>。

この例は、人的帰属の問題が、納税義務者の範囲の確定と、相互に重複する例ということができる。

### (4) まとめ

以上2つの例からわかるように、所得の人的帰属という問題設定は、他の課税要件、特に、納税義務者や課税物件（所得概念）と交錯する。今回の研究プロジェクトは、このような問題について、人的帰属という角度から取り組んだわけである。

## 4. 人的帰属をめぐる国内租税法令と租税条約の関係

### (1) 問題の所在

国際課税に特有の問題として、人的帰属をめぐる租税条約と国内租税法令の相互関係をどう

<sup>10</sup> 金子宏『所得概念の研究』95頁（有斐閣，1995年，初出1975年）。

<sup>11</sup> 金子宏「所得の人的帰属について—実質所得者課税の原則」自由と正義58巻1号19頁（2007年）。

<sup>12</sup> 谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本問題』179頁，191頁（有斐閣，2007年）。

<sup>13</sup> なお、所得課税のタイミングとの関係でも、資産の帰属に着目し、権利確定主義の意味内容を自主占有と読み替えて、管理支配基準を権利確定主義に解消しようという学説が登場している。瀧圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200頁（有斐閣，2007年）。違法所得と管理支配基準については、さらに参照，中里実「法人税における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』454頁，471-475頁（有斐閣，2007年）。

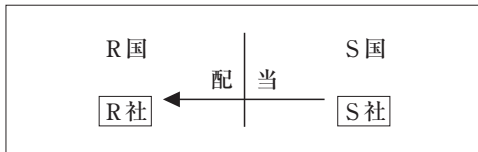
<sup>14</sup> 金子宏他編著『ケースブック租税法（第2版）』§421. 03（弘文堂，2007年）。

<sup>15</sup> Wheeler, supra note 9, at 36-40.

考えるかという問題がある。

図表2の例で考えてみよう。たとえば、R国居住者のR社が、S国居住者のS社から、配当の支払を受けたとする。そして、R国とS国の間で、OECDモデル租税条約と全く同じ条約が結ばれていたとする。

図表2 配当の人的帰属と租税条約の適用関係



この配当について適用が問題になるのは、租税条約の配当条項（10条）である。OECDモデル租税条約10条1項は、配当について次のように定め、R国の課税を認めている。

「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配当に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる」。

つまり、10条を適用するための前提として、一方の締約国の居住者であるS社が、他方の締約国の居住者であるR社に配当を「支払う」ことが必要である。もとの英文では受動形なので、paid by という文言になっている。

OECDモデル租税条約10条は、1項でこのように定め、2項において、S国に源泉税を課することを認めている。そのさい、租税条約上の限度税率を適用する要件として、R社が「受益者（beneficiary）」であることを要求している。この受益者概念については、後で改めて述べることにして、ここではまず、「支払う」と規定していることについてみてみよう。

ここで、条約上は単に「支払う」としか規定していない。そこで問題となるのは、租税条約が人的帰属についてなにがしかのことがらを定

めているかどうかである。いいかえると、条約相手国の居住者であるR社に対してこの配当が人的に帰属すると認めるための要件について、租税条約自体が定めているかどうかである。

## (2) 国内法事項としての人的帰属ルール

この点については、原則として、所得の人的帰属は国内法事項であり、租税条約は言及していないという見解が、支配的な考え方である<sup>16</sup>。

すでに1986年のOECD基地会社報告書は、軽課税国に置かれた基地会社に所得が帰属するかを論ずる文脈で、OECD加盟国の大多数が、所得の人的帰属は国内租税法の問題であると考えている旨を述べていた<sup>17</sup>。この考え方は、2000年にOECDモデル租税条約1条の注釈に加えられた。OECDモデル租税条約1条のコメンタリーは、そのパラグラフ9.2および22.1で、「いかなる事実が納税義務を発生させるかを決定するために国内法が設けた基本的国内ルールは、租税条約が言及しておらず、租税条約によって修正されるものではない」と述べている。このコメンタリーが基本的国内ルールとして念頭においているのは、誰が所得の帰属主体であるかに関する濫用防止規定である。ゆえに、人的帰属については租税条約の対象外であり、国内法事項であると述べていることになる。

この考え方は、解釈論上、いろいろな帰結をもたらす。そのため、その適否については慎重に検討する必要があるが、私としては基本的に支持できるのではないかと考えている。日本法に照らし合わせていうと、所得の人的帰属を決めるのは、あくまで国内租税法上の話であり、所得税法12条や法人税法11条によって考える。こうして国内法を根拠として所得が人的に帰属し、納税義務が生ずる。その結果として生ずる納税義務を制限するのが、租税条約の規定である。こう整理するのが、二重課税防止という租

<sup>16</sup> Wheeler, *supra* note 8, at 487.

<sup>17</sup> OECD, *Double taxation conventions and the use of base companies*, para. 39 (1986).