

税条約の趣旨目的にそくしており、適切であると考える。ただし、租税条約上の受益者要件との関係など、いくつか難しい問題があるので、あとで述べる。

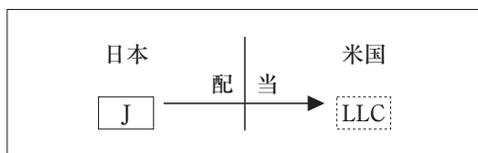
(3) 補説・事業体課税をめぐる租税条約の居住者条項との関係

以上が基本線である。もう少し、立ち入ってみてみると、話はやや込み入ってくる。

日米租税条約の2003年改訂以降、事業体課税に関する特則が日本の二国間租税条約に導入され、それに対応して租税条約実施特例法に詳細なルールが設けられた。その結果、ルールの構造が複層的になっている。まず国内租税法令が課税を根拠付け、それを租税条約が修正し、さらに租税条約実施特例法がつなぎ規定を置いている、という具合である。

所得の人的帰属との関係で、この複雑な規範構造をどう読み解くべきか。図表3の例で考えてみよう。

図表3 外国LLCに対する配当の支払



たとえば、日本法人Jが、米国LLCに対し、配当を支払う。このLLCを、日本は法人扱いしており、米国はパートナーシップ扱いしている。日本が源泉徴収税を課す場合に、日米租税条約の配当条項の適用があるかをどのようにして判断するかという例で考えてみる。受益者要件や特典制限条項は、満たしているとする。

この点につき、日米租税条約1条6(a)は、米国の法令に基づき構成員の所得として取り扱われる場合、米国居住者である構成員の所得として取り扱われる部分についてのみ、条約の適用があると定めている。

これを受けて、日本の租税条約実施特例法3

条の2第3項は、米国において米国内法令に基づき構成員の所得として扱われるものについて、租税条約上の限度税率に置き換えて、国内法の規定を適用する。これが、いわゆる「株主等配当等」に関する扱いである。ということは、この例については、租税条約の規定でもって、相手国である米国内法が構成員に帰属することを基準にしている。そしてこの受皿規定として、日本の実施特例法がブリッジ規定を設けていることになる。

この例で、条約の適格性は、相手国の国内法上の取扱いを基準として判断する。日本の国内法上、LLC自体に所得が帰属するとみていることは関係なく、米国内法令上の扱いを基準とする。このルールを租税条約が明記しており、これを受けて実施特例法ができています。こういう構造だと考えられる。

それでは、このようなルールと、所得の人的帰属が日本の国内法事項だという前述の基本線とは、どのような関係にたつのであろうか。これは、基本に対する特則を条約が明記したものと考えることができる。すなわち、まず基本線としては、所得の人的帰属を国内法で考える。よって、たとえばこのLLCが単なる名義人であり、収益を享受していない者であると、日本の国内法上認定できる場合には（所得税法12条）、当該配当はLLCに対して支払われたものではないということになり、条約上の軽減税率は適用されない。この基本線に従い、日本の国内法基準で考えて配当がLLCに人的に帰属している場合、次の段階の問題として、租税条約の上記特則が働く。そして、事業体の扱いについて租税条約の定めるところに従い、米国内法令上の扱いを基準とするやり方を日本が受容したものと整理することができよう。

以上のように整理してみると、より細かい解釈論の上で、検討が必要な論点がいくつかある。たとえば、第1に、日米租税条約との関係で、実施特例法の上の規定は確認規定なのか。第2に、事業体の扱いについて日米租税条約のよう

な規定を置いていない租税条約については、どう考えるべきか。OECDのパートナーシップ報告書は日米租税条約のような規定がなくても、解釈論でもって、同じ結果を導いていた¹⁸。もしこのように租税条約を解釈できるのだとすれば、事業体に関する規定のない租税条約との関係でも、実施特例法が生きてくる場面があるのだろうか。第3に、特典条項について、実施特例法6条の2は、特典条項の適用に関する国税庁長官の認定について定めている。そこでも、相手国の法令に基づいて構成員課税かどうかを判断するつくりになっている。ここでも、所得の帰属について、相手国の国内法と日本の国内法のいずれを基準とするか、役割分担のあり方が問題となる。

これらの論点はいずれも、先に、所得の帰属の問題が納税義務者の範囲の話と重なってくると述べた点にかかわる。ここでは問題の所在を指摘するにとどめ、将来の検討にゆずりたい。

5. 人的帰属と受益者 (beneficial owner)

(1) 問題の所在

上の点と関連するが、租税条約上の受益者 (beneficial owner) の概念や、特典制限条項との関係で、所得の人的帰属はどのような意味をもつか。これが特に実益をもつのは、導管会社を用いた条約漁り (treaty shopping) の事例についてである。おおまかにいえば、条約の特典を与える要件として、導管会社が単に受け取ってあればよいのか、それ以上に何らかの実質的なテストが必要なのか、という問題である。条約漁りは国際的租税回避の典型例と考えられてきたから、ここでは、人的帰属の問題が、租

税回避と接点を有することになる。

まず、受益者概念との関係のみてみる。先行業績の多いところであるため¹⁹、骨子だけをかいつまんで述べる。

(2) 租税条約への受益者概念の導入

まず、OECDモデル租税条約における受益者概念の沿革をたどる。

1963年OECDモデル租税条約の段階では、受益者概念は規定されていなかった。受益者概念の導入は1977年のことである。審議段階においては、いわゆる subject to tax clause の導入も検討されていた。これは、相手国で課税されることを要件として、租税条約の限度税率や免税規定を適用するというものであるが、結局導入されなかった。1977年の段階では、「受益者」であることを条約適用の要件として明記することで、単なる代理人や名義人を排除するという趣旨が明らかになった。

1992年に、OECDモデル租税条約10条の注釈パラ12で、受益者という概念は「狭い技術的な意味で用いられているのではなく、むしろ、文脈および条約の目的に照らして理解すべきである」と述べるに至った。ここに条約の目的とは二重課税の防止と、脱税および租税回避の防止のことである。こうして、租税条約上の受益者概念は、徐々に実質化してきたわけである。

(3) 受益者概念とその他の条約規定の関係

ところで、OECDモデル租税条約10条2項の文言をみると、限度税率の適用要件として、1) 居住者に対する支払であること (paid to)、および、2) 受益者が居住者であること、の2つが必要である。そこで、解釈論上問題となるのが、支払があることと、受益者であることが、

¹⁸ 増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心として—」日税研論集55号75頁、102-105頁 (2004年)。

¹⁹ 川端康之「条約便益制限の国内化現象—租税条約上の beneficial owner 研究序説—」総合税制研究7号66頁 (1999年)、川端康之「租税条約における受益者の意義と機能」確井光明他編『金子宏先生古稀祝賀記念公法学の法と政策上』359頁 (2000年有斐閣)。

それぞれ別の要件であるのか、それとも両者は同じことを意味しているのかである。この点については学説が分かれている²⁰。一方で、Vogel教授やPijl氏などは、両者は同じことを意味するのであり、paid toと書いてあれば、それだけで受益者に対する支払であることを意味するのだとしている。他方で、van Wheegel教授やDanon氏は、両者は別の要件であり、paid toというのは形式的な債権債務関係を意味するにすぎず、それとは別に、より実質的な意味における「受益者」概念があるのだ、としている。

この議論は、次のような場合に実益をもつ。租税条約には、受益者要件を書き込んである条項と、書き込んでない条項があるため、書き込んであるかどうかで判断基準が異なってくるかどうかの問題となるのである。たとえば、OECDモデル租税条約で受益者要件が明示されているのは、配当・利子・使用料の3つについてだけである。これに対し、米国モデルは、退職年金やその他所得にも受益者要件を書き込んでいる。

日本の条約例についても、受益者概念のあるものもないものがある。たとえば、日米租税条約（平成16年条約第2号）や日英租税条約（平成18年条約第11号）のような新型の条約は、配当・利子・使用料のみならず、年金やその他所得にも、受益者要件を書き込んである。これに対し、最近に改訂されたものであっても、日印租税条約（平成18年条約第6号）は、配当・利子・使用料については受益者の要件が明記されているが、退職年金やその他所得については文言上受益者であることが必要とされていない。もうすこし古い日蘭租税条約（昭和45年条約第21号）であると、配当・利子・使用料についても、受益者の要件は明記されておらず、単にpaid byと書いてあるだけである。

それでは、租税条約のうち受益者要件が明記

されていない規定を適用する場合、所得の人的帰属はより形式的に判断してよいと解すべきであろうか。この点、Vogel教授らのように、paidと書いてあるだけで「受益者」に対する支払を意味するのだと解釈すれば、形式的な判断ではなく、より実質的な判断が求められることになる。これに対し、van Wheegel教授のように、paidというのと「受益者」というのは別々の要件だと解釈すれば、受益者と書いていない以上は、債権者に対する支払であれば、それだけで足りると考えることになる。

どう考えるべきか。条約によって、また、条約の中の規定によって、文言を書き分けていることからすると、法律論としては、受益者と書き込んであるかどうかで、違いがでてくると考えるのが自然であろう。また、沿革からみて、1977年にはじめて受益者概念が導入され、それが、徐々に実質化してきたという経緯を考えると、新型条約に関する解釈がすべての条約例に一律にあてはまると考えるよりは、どの時期に締結された条約であるかによって、温度差があると考えるほうが素直であろう。この点、米国モデルの財務省技術的説明では、受益者でなければ条約の適用なしという原則が、その他所得条項の中に、黙示に含まれていると主張している。ポリシーとしては理解できないわけではないが、法律論としては、やや強引なところがあるのではないだろうか。

もっとも、paidとのみ書いてある規定の解釈として、いかなる主体に対する現金移動であれ租税条約の適用があるというわけではない。債権債務関係の事実認定によっては、一見すると支払があるように見えても、実は単なる名義人が受領していただいただけであるという場合もありえよう。その場合には真実の法律関係に従い、名義人ではなく、本当の帰属主体が条約相手国の居住者であるかによって、条約の適用を判断することが適切であろう。

²⁰ Wheeler, *supra* note 8, at 479.

(4) 受益者の意義をめぐる争い

さて、租税条約の規定に「受益者」と書き込んである場合にはそこにいう「受益者」とはいったい何を意味しているのだろうか。この点はかなりあいまいであり、論者の間で意見が一致しない。IFAでも、1998年のロンドン大会や1999年のEilat大会で議論したが、結論に至らなかった。論者の間でかろうじて合意があるのは、単に形式的な法的権限のみがある場合には「受益者」といえないということにとどまる。

この点は、各国で裁判上の争いにもなっている。英国では2006年のIndofood事件判決がある²¹。これは民事上の事件であり、当日の議論でも紹介された（＜添付資料2＞のsegment 2を参照）。図表4は、この判決の事案を簡略化して図示したものである。

図表4 Indofood事件



図表4の事案は、インドネシアからオランダ中間会社に利子を支払ったというものである。争点は、インドネシアとオランダの間の条約が適用されて源泉税が軽減されるかどうかであった。英国の裁判所は、オランダ中間会社は「受益者」にあらず、したがって租税条約の適用なしと判断した。論議を呼んだのは、この判決が、「受益者」概念は租税条約独自の概念であると述べた点である。

一般に、租税条約上の用語は、条約に定義がない場合、文脈による解釈を除くほか、その条約を適用する国の国内法令の意義を有するもの

とされる（OECDモデル租税条約3条2）。そこで、「受益者」という用語についても、同じ解釈ルールがあてはまる。条約に特段の定義が置かれていない場合、文脈によって、条約上独自に意味が定まると考えるか、それとも国内法の意義によると考えるか、ということになる。この点につき、Indofood事件判決は、条約上の概念であると判示したわけである。これに対しては、国内法上の意義によると考える説も有力である。総括報告書によると、受益者概念を国内法との関係でどのように導き出すかについて、各国からの支部報告書の意見もかなり分かれているという²²。

国内法を参照する場合にネックになるのが、国内法においても「受益者」の概念が定義されているわけではないことである。このような困難があるため、日本支部報告書を書かれた本庄教授は、信託の受益者概念を参照するしか可能性がないと述べられている²³。

この点については、Hugh Ault教授の次の指摘が参考になる²⁴。すなわち、受益者概念は租税条約上の概念であるが、租税条約そのものが国内法上所得が人的に帰属する者を参照していると解するのである。この説によれば、人的帰属については基本的に国内法事項であるという考え方を、受益者概念の解釈においても一貫した形で貫くことができる。

なお、受益者にあたるかどうか争われた事件としては、当日には、ほかにも、オランダのMarket Maker事件や、カナダのPrevost事件が紹介された。

(5) 受益者にあたるかどうかの判断基準

具体的な事案において受益者にあたるかは、かなり微妙な判断を要することである。事実関

²¹ Court of Appeal, March 2, 2006, [2006] EWCA Civ 158.

²² Wheeler, supra note 9, at 23.

²³ Tasuku Honjo, Japan, Cahier de droit fiscal international, Vol.92b, at 355 (2007).

²⁴ Wheeler, supra note 8, at 481 note 49.

係をひとつひとつよくみていくしかない問題であるが、一般的な判断基準をあげるとすれば、管理支配（control）や、資産の所有といった点があげられよう²⁵。たとえば、米蘭租税条約の memorandum of understanding は、ある者が配当を受け取ったとしても、別の者が信託受益証券を通じて、究極的にその配当に対する権限を有している場合、受益者にあたらないとしている。これは、支配の有無をみている例である。また、ドイツの租税条約例には、所得を得る資格ではなく資産の所有に着目して受益者概念を定めるものがあると紹介されている。

6. 導管会社の取扱い

(1) 話題の限定

導管会社をどう取り扱うかについて、2点のみ述べておく。

(2) 特典制限条項の有無と受益者要件の解釈

第1点として、パネルが議論しなかったことで、あとでパネリストと意見交換した点を紹介しておきたい。それは、租税条約に特典制限条項があるかどうかで、「受益者」概念の解釈が変わってくるかどうかという問題である。

条約漁りへの対抗策としては、個別の条項に受益者概念を挿入するやり方に加え、より包括的な特典制限条項を設けるやり方がある。米国の主導のもとに特典制限条項が広まり、日本も2003年日米租税条約署名以降、特典制限条項を設け始めた。そのため、特典制限条項がある新型の条約と、存在しない条約が、混在している状況にある。

この状況の下で、インドのパネリスト Porus Kaka 氏は、条約漁り対策は特典制限条項に委ねるのが適切であり、受益者条項は1977年当時と同様、名義人を排除する趣旨にとどまると解すべきであると発言していた。これは興味深い

解釈論であると思っていたところ、たまたま、会長ランチ（President's lunch）の折に、彼の隣に座る機会があった。そこで、この機会をとらえて、特典制限条項のない条約についてはどう考えるべきかを質問してみた。私としては、特典制限条項がない場合には受益者条項の役割が相対的に高まるという考え方も、ひとつの体系的解釈としてありうるのではないかと考えたからである。これに対し、Kaka 氏は、特典制限条項のあるなしにかかわらず受益者の意義は限定的に解すべきであるという考えであった。さらに突っ込んだ議論が必要と思われる。

(3) 最判平成19年9月28日

第2点は、CFC税制についてである。

所得の帰属の問題は、タックス・ハイブンを対策税制にも関係する。最判平成19年9月28日裁判所時報1445号3頁は、特定外国子会社の損失が親会社に帰属するかどうか争われた事件について、欠損は子会社に帰属したとして、親会社の損金の額に算入することを認めなかった。

日本国はパナマ共和国との間で、租税条約を締結していない。そのため、この判決は、日本の国内法上の基準を適用して、人的帰属について判断したものである。事実関係からすると、私法上も子会社に帰属していたとみてよかったと思われる。その意味で、法律的帰属説の枠内の判決であると理解することができよう。この点を裏付けるかのように、古田佑紀裁判官の補足意見は、「法律上」その法人に帰属すると述べている。

7. 人的帰属のミスマッチ

人的帰属が各国で異なる場合、どのような解決がありうるか。総括報告書は、3つの例を提示して、各国支部報告書の反応をまとめている²⁶。

²⁵ Wheeler, supra note 8, at 480.

＜説例 1＞は、同じ所得について、A国が自国の居住者であるAに帰属するとし、B国が自国の居住者であるBに帰属とする場合である。例としては、構成員課税をするパートナーシップのような場合のほかに、親子間、夫婦間、親子会社間、名義人と本人の間など、いろいろなケースがありうる。このような場合、多くの支部報告書が、帰属の食い違いを解決することは困難であり、租税条約上の立法的相互協議によるしかないと答えている。

＜説例 2＞は、A国がB国居住者のB1に帰属するとし、B国がB国居住者のB2に帰属とする場合である。たとえば、B1とB2がB国の連結納税制度を利用しており、B1の所得が、B2の手元で連結して課税されるとする。B1がA国源泉の所得を得ている場合、この所得についてA B条約の適用が適用され、A国の源泉税に限度税率が適用されることには問題がないように見える。しかし、条約を援用するのがB1であるかB2であるかで限度税率が変わってくる可能性があり、そのため、誰の所得であるかを決めないといけない。特定の者について居住者証明を要求する場合には、さらに問題が出てくる。

同じ例で、居住地国としてのB国が、A国税について外国税額控除を与えるかどうかも問題である。アルゼンチンやインドの報告書は、主体の同一性が確保されていない以上、税額控除は与えないとしている。オランダや米国のように、グループ全体として税額控除を与える結果になるとする例や、オーストリアのように、子会社段階の税額控除が親会社によって利用される例も報告されている²⁷。

＜説例 3＞は、3カ国が関係する例である。

A国は、B国居住者のBに帰属するという。C国は、自国の居住者Cに帰属するという。B国が誰に帰属すると考えているかはオープンである。たとえば、C国が、Bが構成員課税すべき団体だと考えており、CがBの構成員である場合、A国源泉の所得が帰属するのはBなのかCなのかによって、AB条約を適用すべきかAC条約を適用すべきかが異なってくる。各国支部の報告書の回答は分かれている。

以上のように、人的帰属のミスマッチが生ずる場合、各国において未解決の問題が多い。総括報告書が結論の1つとして、現行条約による解決に問題があると述べているのは、このような検討を経ているからである。

8. 補論・AOA との関係

所得の帰属との関係で、「PE に帰属する利得」に関する AOA の議論に触れておこう。昨年ご報告したように、租税条約の事業所得条項について AOA の議論が進展していったときに重要な論点となるのが、源泉地国と居住地国の間でミスマッチをなくすにはどうすればよいかである²⁸。いわゆる symmetry の問題である。

この点について、最近、カナダの Brian Arnold 教授が、注目すべき論文を公表した²⁹。それによると、事業所得条項で用いられている business profits という言葉には4つの意味があり、各国間の抵触はそのそれぞれについて分析的に考えなければならないという。その4つとは、①事業所得にあたるかどうかの性質決定の抵触、②事業所得の金額算定方法の抵触、③PE に対して利得を帰属させるルールの抵触、④移転価格の抵触、である。

²⁶ Wheeler, supra note 9, at 53-54.

²⁷ Wheeler, supra note 9, at 29.

²⁸ 増井・前掲注 2・149頁。

²⁹ Brian J. Arnold, Fearful Symmetry: The Attribution of Profits “in Each Contracting State.” Bulletin for international taxation, Vol.61, No.8, 312 (2007). この論文については、鈴木一路氏による日本語訳が、租税研究に掲載予定である。

この指摘はきわめて重要であり、所得の帰属に関する本日のテーマとの関係では、次の2つの示唆が得られる。第1に、国際課税における法人格の意味である。上記の分類における、③PEへの利得の帰属の抵触は、同一法人内での部分に帰属するかという問題である。これに対し、親子や夫婦、名義人、親子会社といった関係について議論してきた帰属は、異なる法人格を有する者の間の帰属を問題にしていた。PEの場合には、同様の議論が、法人格内部で行われなければならない点に難しさがある。第2に、「所得」の人的帰属というとき、グロスの収入レベルで帰属を語るのか、ネットの純所得レベルで帰属を語るのかを分析的に区別しなければならないということである。上記②と③が十分に分節化していない日本法の下で、たとえば、収入と費用がそれぞれ別の者に帰属することがありうるのか、といった問題が残されている。

Arnold教授の指摘は、分析枠組そのものの精緻化をせまっている。日本の国内法に特有の問題としては、AOAが実定租税条約に取り入れられたときに、租税条約がどの範囲で日本の国内法を置き換えるかについて考えるうえで、避けることができない根本的な点である。すでに、租税条約の適用の結果、法人税法施行令176条の定めが、厳密な意味での独立企業間原則に置き換えられると考えるか³⁰、それとも、租税条約上「PEに帰属する」とされる金額はPE所在地国が国内法上課税することのできる上限

を定めるにすぎないか³¹、意見が分かれてきている。私自身は、PE所在地国の課税に制限を加えるという租税条約の事業所得条項の趣旨や、租税条約の特殊関連企業条項を国内法上実施するためには、移転価格税制という受け皿が必要であったこと³²との均衡からして、後者の意見が適切であると考ええる。今後、この点に関して本格的な検討が必要と思われるところ、上記①から④のうち、どのレベルについて議論しているかを意識的に明らかにしていくことが必要であろう。

Ⅲ. むすびにかえて

むすびにかえて、3点を指摘する。順に、日本の視点、東アジアの視点、IFA全体の視点からみていく。

第1に、日本の視点である。京都大会が開かれた機会に、IBFDの英文雑誌が日本税制特集号を組んだ³³。この雑誌は、毎年、IFA開催地域の税制を特集し、大会参加者に配布されている。京都大会の今年は、IFA日本支部の会員の協力により、力のこもった論文が多数寄せられた。また、大会直後には、別の特集号が刊行された³⁴。いずれも、日本の税制に関する情報を英語で発信する上で、おおいに役立つものと思われる。

第2に、東アジア地域の視点からみると、第2論題に関する韓国支部報告書に、注目すべき

³⁰ 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』341頁（2007年、商事法務研究会）。なお、川田剛「国際租税入門第13回非居住者・非永住者」税経通信62巻16号181頁、182頁（2007年）は、所得税法162条や法人税法139条を根拠として、租税条約の規定が国内法に優先するとしている。沿革について、矢内一好「非居住者規定改正の方向性」租税研究697号131頁（2007年）。

³¹ AOAに関するOECDの検討文書は、こちらの立場である。Arnold, supra note 29, at 330. 同旨、西村聞多「OECDによる恒久的施設（PE）の帰属利得に関するレポートの公表とOECDモデル租税条約第7条（事業所得）に関するコメントの改正について」租税研究693号113頁、115頁（2007年）。

³² 金子宏『所得課税の法と政策』368頁（有斐閣、1996年、初出1993年）。

³³ Bulletin for International Taxation, Vol.61, No.9/10（2007）。

³⁴ Asia-Pacific Tax Bulletin, Vol.13, No.5（2007）。

記載がある。すなわち、韓国は、租税条約の適用に関して、2006年に国内法を改正し、所得が実質的に帰属する者に対して適用する旨の立法をなした。ここに実質的に帰属するとは、経済的に帰属するという趣旨であると理解されているという³⁵。この韓国の立法は、租税条約の適用に際し、所得の帰属について国内立法で定めを置く例外的な例と位置づけられている³⁶。隣国のこのような立法については、その実態について、さらに突っ込んで学ぶべきことがある。今後、東アジア地域の国際学术交流が実を結ぶことがあるとすれば、こういった論点について地道に意見交換を行うことによってであろう³⁷。

第3に、IFA全体の視点である。京都大会の会期中に、常設学術委員会が2回開催され、今後の学術プログラムについて検討を行った。来年の大会は、2008年8月31日から9月5日にかけて、ブリュッセルで予定されている³⁸。大きな論題は、無差別原則、および、利子課税である。いずれもタイムリーな論題であるが、特に

無差別原則については次のことがいえる。租税条約上の無差別取扱い規定については、欧州裁判所の影響を受け、その適用範囲について論議が高まっているところ、ちょうどOECDモデル租税条約24条のコメントリーの改訂が予想される³⁹。今年のIFA/OECDセミナーで無差別条項を取り上げたのも、その前哨戦のようなところがある。

再来年の2009年のバンクーバー大会では、PEの定義、および、外国為替をとりあげることが決まっている⁴⁰。2010年のローマ大会については、相続開始時の課税を論題にしてはどうかとイタリア支部から提案され、現在審議中である。このように、数年後を見据えて、鋭意準備を進めている。他のセミナーのトピックや、パネリストの選定などは、引き続き2008年2月の常設学術委員会で行う予定である。今回のIFA京都大会開催を1つの機会として、国際課税をめぐる日本の議論が、さらに国際的に開かれたものになっていけばよいものと感じている。

³⁵ Yoon Oh and Moo Seok Ok, Korea, in IFA, Cahier de droit fiscal international Vol.92b, 375, 379-380 (2007).

³⁶ Wheeler, supra note 9, at 22.

³⁷ たとえば、Koichi Inoue, Interaction between Japan's Tax Treaties and Domestic Tax Law, Bulletin for international taxation, Vol.61, No.9/10, 448, 453-454 (2007)は、日韓租税条約5条3の建設PEの定義が日本の法人税法141条2号の定義を置き換えると論じている。日韓租税条約に関するこのような素材については、韓国側でどのように解されているか、条約交渉時の立法資料がどうなっているか、といった点を国際共同作業によって突き合わせると、さらに総合的な学術的検討が可能になるであろう。欧州およびコモンウェルス諸国のいくつかの国の間では、租税条約に関するこのようなレベルの国際共同研究が、すでに頻繁に行われている。

³⁸ <http://www.ifa-belgium.eu>.

³⁹ 増井良啓「OECDモデル租税条約24条（無差別取扱い）に関する2007年5月3日公開討議草案について—研究ノート—」財団法人トラスト60編『国際商取引に伴う法的諸問題（14）』掲載予定、同「二国間租税条約における恒久的施設無差別の規定と国内租税法における外国税額控除の人的適用範囲—OECDの2007年5月3日 public discussion draft をめぐって—」COESOFTLAW2007-13(2007, <http://www.ju-tokyo.ac.jp/coelaw>).

⁴⁰ <http://www.ifa2009vancouver.ca>.