

租税法研究会 第一三七回 租税条約上の居住者概念は全世界所得課税を要件とするか ——各国裁判例の分析——



ソウル国立大学教授
李 昌熙
い・ちゃんひ
東京大学教授
増井良啓
ますい・よしひろ

I はじめに

1 租税条約の人的適用範囲を画するものとしての「居住者」概念

二国間租税条約における「居住者 (resident)」の概念は、条約の人的適用範囲を画する基本的な概念である¹⁾。租税条約は、一方又は双方の締約国の「居住者」に対して適用する (2005 年 OECD モデル租税条約 [以下、単に「OECD」と引用する] 1 条)。いずれの締約国の「居住者」にも当たらない者は、原則として、当該租税条約の特典を援用することができない²⁾。

ここにいう「居住者」は条約上の概念である。そこで、各国の国内租税法令との関係においてこの概念をどのようにとらえるべきかが、問題となる。

例えば、日本の国内法上、個人については住所

を基準に「居住者」に当たるか否かを判定し (所税 2 条 1 項 3 号)、法人については本店所在地を基準に「内国法人」該当性を判定する (法税 2 条 3 号)。これらはいずれも国内法上の概念であるから、国内法上「居住者」や「内国法人」に当たるとされた者が租税条約との関係で条約上の概念としての「居住者」(OECD 4 条 1 項) にどのように包摂されるかは、別個の問題として検討しなければならない。さらに、租税条約との関係で「居住者」の概念が問題になるのは、多くの場合「他方の締約国の居住者」に当たるか否かについてであり、この問題については一方の締約国の国内法によっては答えることができない。なぜなら、一方の締約国 (例えば日本) の国内法は、非居住者や内国法人が (日本国以外の) いずれの特定国に属する者であるかを問うていないからである。

以上は日本法を例にとった記述であったが、同様の解釈問題は日本以外の国の国内法との関係でも頻繁に生ずる。租税条約上の「居住者」が厳密に何を意味するかは、各国において共通に生ずる解釈問題の 1 つであり、カナダの Crown Forest 判決を始めとして、既に幾つかの裁判例が報告されている。しかも、OECD モデル租税条約コメンタリーの 2008 年改訂作業³⁾の過程において、OECD 租税委員会の提示したドラフトに対して BIAC (Business and Industry Advisory Committee to the OECD) が反対を表明する⁴⁾など、国際的なフォーラムにおいても意見の対立が存在するところである。

2 本論文の目的と構成

本論文の目的は、租税条約上の「一方の締約国の居住者」という文言の一般的な解釈について、各国の裁判例を検討し、分析を加えることにある。我々の主な論旨は、次の 3 点に要約できる。第 1 に、この文言は「一方の締約国において全世界所得に対する納税義務を負う者」を意味するものと

1) 小松芳明編著『逐条研究日米租税条約 [第 2 版]』(税務経理協会、1995 年) 30 頁、小松芳明『国際租税法講義 [増補版]』(税務経理協会、1998 年) 189 頁、宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣、1993 年) 67 頁、本庄資『租税条約』(税務経理協会、2000 年) 58 頁、同『新日米租税条約解釈研究——基礎研究』(税務経理協会、2005 年) 44 頁、同『国際租税法 (4 訂版)』(大蔵財務協会、2005 年) 237 頁、川田剛『国際課税の基礎知識 [6 訂版]』(税務経理協会、2004 年) 66 頁、浅川雅編著『コンメンタール改訂日米租税条約』(大蔵財務協会、2005 年) 45 頁、木村弘之充『国際租税法』(成文堂、2000 年) 770 頁、藤本哲也『国際租税法』(中央経済社、2005 年) 84 頁、赤松晃『国際課税の理論と実務——グローバル・エコノミーと租税法』(税務研究会、2007 年) 104 頁、増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、2008 年) 30 頁。

2) ただし、例外として、国籍による無差別禁止 (24 条 1) や情報交換 (26 条 1) など、締約国の居住者以外の者についても適用のある規定が幾つかある。

3) OECD, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention, 21 April to 31 May 2008, 19 (2008)。

4) BIAC, Comments on the OECD Public Discussion Draft: Draft Comments of the 2008 Update to the OECD Model Convention, 31 May 2008, at 3。

解する著名な裁判例が存在するところ、この解釈を条約文言の厳格解釈から導出することには困難がある。しかしながら、第2に、全世界所得課税(world-wide income taxation)を採用する国の立場からみると、目的論的観点からそのように解釈するほかはない。これに対し、第3に、この解釈は、居住者であるか非居住者であるかを問わず国内源泉所得についてのみ課税するという意味における純粋な属地主義(territoriality principle: 領土内課税主義)と、根本的な矛盾関係にある。

本論文は以下のように構成される。まず、IIで、租税条約の規定において「居住者」の概念がどのように用いられているかを示す。しかる後、IIIにおいて、各国の裁判例を基に、租税条約上の「居住者」概念がどのように解されてきたかを明らかにし、上記の論旨第1点と第2点を展開する。日本法との関係で具体的に問題になるのは、非永住者や公益法人等の扱いである。IVで、論旨第3点について、従来の裁判例の解釈論を一貫させようとする、純粋な属地主義を採用する国に対して租税条約の適用を否定することになるところ、租税条約の歴史はこのような結果と折り合わないことを示す。

なお、本論文は、李のドラフトを基に増井が改訂し、その後、数度の意見交換を経て最終原稿の形にまとめたものである。租税条約という共通の関心領域における日韓共同研究の試みであり、文責は我々2名が等しく負う。ドラフトを日本語に翻訳して下さった趙銀姫氏に感謝する。引用する条約や法令の基準時は、2008年6月末である。したがって、OECDモデル租税条約コメンタリーについては、2008年改訂直前のそれ(2005年版)を参照している。

II 租税条約における「居住者」

1 問題状況

租税条約は多くの条項において「居住者」という文言を用いている。現実の問題になる状況は、条約が他方の締約国による課税権の行使を制約する場合である。

具体例で考えてみよう。第1の例として、韓国の居住者が日本国の居住者に支払う配当や利子に対する韓国の租税は、韓国と日本国の間で締結された二国間租税条約によって制限される。これは、日韓租税条約が配当条項や利子条項を置き、所得の源泉地国の課税を制限しているからである。そして、これらの条項は、「一方の締約国の居住者」

が「他方の締約国の居住者」に支払う配当や利子を対象としている(日韓租税条約〔以下、「日韓」という〕10条・11条)。なお、二国間租税条約は相互主義に基づいて締結されるから、この例とは逆に、日本国の居住者が韓国の居住者に支払う配当や利子に対して、日本国は、条約が規定する上限の範囲内においてのみ租税を課することができる。この場合も、「一方の締約国の居住者」が「他方の締約国の居住者」に支払う配当や利子であることが、条約の配当条項や利子条項の適用要件とされている点に、変わりはない。

第2の例として、日本国の企業の利得に対しては、韓国は、日韓租税条約の事業所得条項に従い、韓国に恒久的施設がある場合においてのみ租税を課することができる(日韓7条)。ここに日本の「企業」とは日本の居住者が営む企業をいうこととされているから(同3条1項(g))、ここでも「居住者」の概念が事業所得条項の適用要件とされていることになる。なお、相互主義の表れとして、韓国の企業の利得について、日本国は、日本国内に恒久的施設がある場合においてのみ租税を課することができる。

以上の例のほかにも、不動産所得(日韓6条)、国際運輸業所得(同8条)、使用料(同12条)、譲渡収益(同13条)、自由職業所得(同14条)、給与所得(同15条)、役員報酬(同16条)、芸能人(同17条)、退職年金(同18条)、その他所得(同22条)など、多くの規定において、居住者の概念が租税条約の適用要件に取り込まれており、他方の締約国の課税権を制限するためにクリアすべき重要なテストとされている。そしてこのことは、日韓租税条約に特有のことではなく、各国の締結した二国間租税条約に共通の構造となっている。このような傾向を集約しているのが、OECDモデル租税条約の6条から21条である。

2 租税条約における「居住者」の定義規定

それでは、以上の条項にいう「居住者」とは、果たしていかなる意義を有するのだろうか。厳密な規定振りにはそれぞれの実定租税条約によって微妙に異なるが、ここでは、租税条約の共通項を代表するものとして2005年OECDモデル租税条約の定義を参照しておこう。

「居住者」の定義規定は、次のとおりである(下線部は筆者らによる)。

第4条(居住者)

- 1 この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他

これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者（当該一方の締約国及び当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体を含む。）をいう。ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国に源泉のある所得又は当該一方の締約国に存在する財産のみについて当該一方の締約国において租税を課される者を含まない。

下線部分は、英語のテキストでは、any person who is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature である。ここに出てくる住所 (domicile) とか、事業の管理の場所 (place of management) とかといった用語については後で触れることとして、ここでは、「課税を受けるべきものとされる (liable to tax)」という文言について一言しておこう。

この条項における英語の liable to tax という表現の日本語への翻訳の経緯については、以下のことが判明している。1963 年 OECD モデル租税条約の時点では liable to taxation という表現を用いており、その翻訳として、「課税を受けることとなる」という訳が公表されていた⁵⁾。1977 年モデル租税条約で現行の表現となり、「課税を受けるべきものとされる」と訳されている⁶⁾。この訳が今日一般に流通しており⁷⁾、OECD モデル租税条約の日本語訳のみならず、実定租税条約における日本語の正文において広く用いられている。そのため、本稿でもこの日本語訳を踏襲することにする。

もっとも、英文にいう liable to tax の意味をより正確にとらえる訳としては、「納税義務がある」という訳のほうがより適切であったかもしれない。事実、ドイツ語訳では、steuerpflichtig (納税義務を負う) という語が用いられている⁸⁾。OECD モデル租税条約 4 条の liable to tax に相当するフランス語の正文テキストでは、assujettie à l'impôt となっている⁹⁾。

なお、下線部にいう「者 (person)」の定義としては、次の規定がある。

第 3 条 (定義)

- 1 (a) 「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含む。

- (b) 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいう。

III 全世界所得課税に服する者としての「居住者」

II の末尾に引用した租税条約の規定によれば、居住者とは「住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる (liable to tax) 者」をいう。これを文言の通常の意味に解するならば、一定の場所があることを基準として納税義務を負う者を指すであろう。だが、各国の裁判例において広く認められている解釈はこれとは異なり、この文言をもって、全世界所得について課税を受けるべき者と解釈する傾向にある。以下、この点を論証し、このような解釈の根拠を検討する。

1 場所か納税義務か ——個人所得税制が存在しない場合

はじめに、論点を鮮明に示す例として、インドの Abdul Razak A. Merman In re 事件をみてみよう¹⁰⁾。これは、国内に住所は有しているが、個人所得税制が存在しないため所得税の納税義務がない個人について、租税条約上の「居住者」に当たらないとした事例である。

申請人の Abdul はインド国籍を有しており、1999 年 8 月からアラブ首長国連邦 (UAE) のアブダビ銀行で勤めていた。争点は、Abdul が UAE に居住していることを理由として、インドから受け取る利子・配当についてインドと UAE の間の租税条約による免税特典を享受することができるか否かである。同条約 1 条は「この条約は締約国の一方又は双方の居住者である者に適用する」と規定している。同条約における「一方の締約国の居住者」の定義は OECD モデル租税条約のそれとほぼ同様であり、「当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所、設立の場所その他これらに類する基準により当該一方の国において課税を受けるべきものとされる (liable to tax) 者」をいう。

5) 平尾昭夫『租税条約の解説——OECD 租税条約草案』(日本租税研究協会、1964 年) 23 頁。

6) 「OECD 租税条約改訂草案 (OECD 改訂モデル条約) の解説(1)」租税研究 326 号 (1976 年) 26 頁。赤松晃博士のご教示による。

7) 納税協会連合会『平成 19 年版租税条約関係法規集』(清文社、2007 年) 1477 頁。

8) Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 388 (5. Aufl. 2008, Beck)。

9) Kees Van Raad ed., Materials on International and EC Tax Law, Vol.1, 8 (2007, ITC Leiden)。

10) India Case AAR No.637 of 2004, IBFD Citation CL: IN: 2005-05-09-1: DEC (IBFD Tax Treaties Database)。

ところで、同条約は「者」を「個人、法人、その他各締約国の効力ある租税法の下で (under the taxation law in force) 課税単位 (tax unit) とされている団体をいう」と定義している。インドの国内法上、個人は課税単位に当たる。これに対し、UAE の国内法上、「者」とは法人だけを意味し、個人は「者」に含まれず、個人には所得税を課していなかった。

この事件において、インドのアドバンス・ルーリング庁 (The Authority for Advance Rulings)¹¹⁾ は、同条約にいう「居住者」の意義として、条約適用の時点において住所や居所などの場所を有することによる納税義務の存在を必要としていると判断した¹²⁾。すなわち、上記の条約の規定は租税条約交渉の当時、UAE が IMF の勧告に基づき、3 カ月以内に個人に対して所得税を課する法令を立法することを予想して挿入された文言であった。そのため、UAE がフランスやカナダ、ドイツとの間で締結した租税条約などとは異なり、UAE の対印租税条約は OECD モデル租税条約における「居住者」の定義をそのまま用いていた¹³⁾。ところが実際には、UAE は条約適用時まで個人所得税を立法化しなかったため、申請人は租税条約の特典を援用することができないとされたのである。

この判断自体は常識的であろう。なぜなら、UAE に個人所得税が存在しなかった以上、申請人が UAE に居住していたとしても UAE において「課税を受けるべきものとされる (liable to tax)」者であったとはいえないからである。

この決定について注目すべきは、インドにおける先例のみならず、後にみるカナダの最高裁判決や、外国の学説などを豊富に引用して、議論を組み立てていることである。特に、租税条約の「居住者」という文言が無制限納税義務 (全世界所得課税) の基準を参照しているとする英国人の学説を引用している¹⁴⁾ 点が、興味深い。外国の判例や学説を引用する説示は、英連邦に属する国々の租税

条約関連の裁判例では頻繁に観察されるところであり、当事者及び裁判官が国境を越えて法意識を共有している様子を示している。

なお、この決定は、「課税を受けるべきものとされる (liable to tax)」の意義として、法律がその者を対象としていることで足り、実際に租税を納付することを必要としていないと述べている¹⁵⁾。これは、OECD モデル租税条約 4 条のコメンタリーが述べることに合致する解釈であり (パラグラフ 8.2)、後に 3 で述べる。

2 納税義務の物的範囲 ——非永住者制度の問題

いま仮に、「一方の締約国の居住者」という用語を当該国で全世界所得に対する納税義務を負う者と解釈した場合、この用語の外延はどのように画されるか。具体的に問題になるのが、送金主義に基づいて課税所得の範囲を限定する制度である。典型例は日本の非永住者制度である。日本法は、居住者に所得税の納税義務を負わせた上で (所税 5 条 1 項)、①非永住者と②それ以外について異なる課税ルールを用意している。すなわち、②非永住者以外の居住者は、全世界所得に対して課税される (同 7 条 1 項 1 号)。これに対し、①非永住者は、国内源泉所得、及び、国外源泉所得のうち国内において支払われ又は国外から送金されたものに限って、課税の対象となる (同項 2 号)。

日本の非永住者が日加租税条約 (以下、「日加」という) 上の「居住者」に当たるかについて判断を下した裁判例として、カナダ租税裁判所の McFadyen 事件に関する判決¹⁶⁾がある。この判決は、租税条約上の「居住者」の意義について、全世界所得に対する納税義務を負う者という解釈を採用し、日本法上の非永住者はこれに当たらないとしている。

原告の McFadyen はカナダ国籍を有していた。原告の夫人が在日カナダ大使館で勤務することに

11) 同庁のウェブサイトによると (<http://www.aar.gov.in>)、1961 年以来アドバンス・ルーリングの制度が設けられており、非居住者の所得税納税義務に関する紛争処理に用いられている。メンバーは、最高裁判所を引退した裁判官、及び、課税庁及び法務省から 1 名ずつの高位の役職を有する者である。さらに参照、Authority for Advance Rulings (Procedure) Rules, 1996, in Taxmann's Direct Tax Manual Vol.2, 9.3 (37th edition, 2007); S. N. Bhargava, India, in IFA, Advance rulings, Cahier de droit fiscal international Vol.84b, 411 (1999)。

12) 決定文の Paragraph 13。以下でも同様にして、判決や決定における説示部分の引用に当たっては、判示部分に付された段落番号による。

13) Paragraph 15。ちなみに、Luc De Broe, Belgium's Tax Treaty Policy and the Draft Belgian Model Convention, Bulletin for International Taxation Vol.62, No.8/9, 322, 324 (2008) によると、ベルギーとの条約にも特則がない。

14) Paragraph 13. Philip Baker の所説である。

15) Paragraph 14。

16) 97-2037 (IT) G, Tax Court (Canada), September 11, 2000。

なり、原告は夫人と一緒に日本に渡り、1992年から1995年の間、日本で居住していた。原告は日本のSchroeder証券会社において1年契約で勤務した。夫婦は日本に更に居住しようとしたが、経済的事情によりカナダに戻った。原告がこの期間にカナダに滞在した日数は毎年183日に満たなかった。争点は、原告が日本で取得した所得についてカナダにおいて「居住者」として納税義務を負うか否かである。

カナダ租税裁判所は、まず、原告が1992年から1995年の間、カナダ国内法上の居住者であったと判断した。原告はカナダに銀行口座を持っていた。家を2軒所有していたし、そのうち1軒は2月前に通知すれば賃借人を退去させることができ、帰国後にはその家で住んでいた。カナダの土木技師協会に会員資格を維持し、家具を全部倉庫に保管し、年金口座、クレジットカード、運転免許証などもすべて維持していた。彼がカナダを離れようとし、また戻らないために多くの努力をしたという証拠にもかかわらず、McFadyenはカナダとのつながりを維持し、結局はカナダに戻ったのである。こうして、裁判所は、係争期間においてMcFadyenがカナダの居住者であったと判断した¹⁷⁾。

裁判所は、次に、McFadyenが日加租税条約上において日本の「居住者」に当たらないと判断した。同条約は、「一方の締約国の居住者」を、「住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」と定義している（日加4条1項）。裁判所はこの文言について、日本の居住者とは日本で全世界所得に対する納税義務を負う者（as comprehensive a tax liability as is imposed by Japan）であると解釈した¹⁸⁾。では、日本の非永住者たる原告は日本において全世界所得に対する無制限納税義務を負うものに該当するか。カナダ国税庁はかつて送金ベース課税の適用を受ける者も全世界所得に対する納税義務を負うとの立場を表明したこ

とがあったが、裁判所はこの行政解釈を排斥した。原告側は、McFadyenが日本の居住者であるとする日本国税庁の居住者証明書を提出しているが、裁判所は証拠として不十分であるとした。居住者証明書は容易に入手可能であり、日本の国税庁が原告の事情を正しく把握してこの証明書を発行したと見るができないから、当該証明書は原告が日本居住者であることを証明しないと判断したのである¹⁹⁾。

McFadyen事件に関するこの判決の解釈を支持するのが、OECDモデル租税条約1条のコメンタリーである。同コメンタリーは、パラグラフ26.1において、送金に基づく課税（Remittance based taxation）の題目の下に、次のように述べている。いわく、「いくつかの国の国内法においては、居住者としての資格を有するがその国との恒久的なつながり（permanent link）とみられるもの（ときおりdomicileと称される）を有していない者は、その国以外の源泉から稼得した所得がその国に実質的に送還されまたは送金された部分についてのみ課税される。そのような者は、したがって、国外所得がその居住地国へ送金されない限りにおいて潜在的な二重課税に服するわけではなく、かかる所得に対する条約の規定の特典をそのような者に与えることは不適切と考えられよう²⁰⁾」。

OECDモデル租税条約のコメンタリーは、上に引用したところに続けて、OECD加盟国が租税条約に特則を設け、当該一方の締約国で課税を受けた範囲に限って租税条約の特典を与える旨の規定を挿入する可能性を示唆している。実際、日英租税条約4条4項や日米租税条約4条5項²¹⁾には、その趣旨の規定が設けられている。1971年署名の第2次日米租税条約4条7項も同様であり、この規定に関する日本の学説は、非永住者は「当然のことながら条約でいう居住者に該当する²²⁾」とした上で、「非永住者に対して、この条約が適用されるのは、わが国において課税される部分に限られることを明定したものである²³⁾」と述べていた。

17) Paragraph 98-109.

18) Paragraph 138.論拠となる先例として、後掲注24)のCrown Forest判決を挙げている。

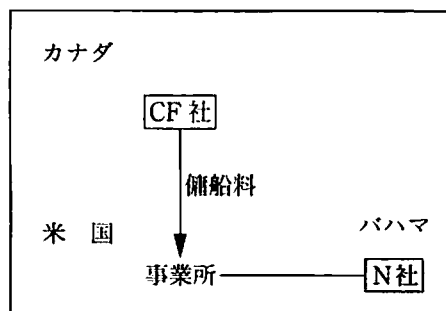
19) Paragraph 149.したがって、原告はカナダ居住者であり日本居住者ではないため、条約の二重居住者の振り分け規定（tie-breaker rule）については判断の必要がない（Paragraph 152）。傍論として、日加条約の二重居住者の条項は相互協議事項であるため裁判所にこれを適用する権限があるか疑問があると述べている（Paragraph 154）。

20) OECDモデル租税条約1条コメンタリーのパラグラフ26.1。日本語の訳文は、川端康之監訳『OECDモデル租税条約2005年版——所得と財産に対するモデル租税条約』（日本租税研究協会、2006年）55頁を参照しつつ、適宜変更した。以下同じ。

21) 浅川編著・前掲注1)55頁。本庄・前掲注1)『租税条約』52頁は、米国側の技術的説明の例を挙げた後、源泉徴収の執行が煩瑣になる問題を指摘する。

22) 小松編著・前掲注1)32頁。

図1 Crown Forest 事件



日加租税条約には、非永住者に関するこのような規定が存在しない。McFadyen 事件判決は、送金ベース課税の場合についての特則が置かれていない場合であっても、条約上の「居住者」の概念を全世界所得課税に服する者と解することによって、特則を置いたのと同様の結果を導き出したものとみることができよう。

カナダ側のこのような解釈は、日本側の解釈と食い違う可能性がある。日本の国内法上は、非永住者はあくまで居住者のサブ・カテゴリーであり（所税2条1項4号）、居住者として納税義務を負わされた上で（同5条1項）、課税所得の範囲が限定されているにすぎない（同7条1項2号）からである。このことは、租税条約の「居住者」概念が、条約上の定義規定の存在にもかかわらず、各国の国内法を参照してはじめて実質化することの表れである。言い換えれば、租税条約上の「居住者」概念は、自律的な概念ではないのである。

3 「課税を受けるべきものとされる (liable to tax)」の意味

一方の締約国において住所その他これに類する基準により「課税を受けるべきものとされる (liable to tax)」者とは、いかなる意味であろうか。先に1の末尾で言及しておいたように、この文言は、現実に租税を納付する者という意味で解釈されているわけではない。この点を示しているのが、カナダ最高裁が1995年に下したCrown Forest 事件の判決である（図1参照）²⁴⁾。

原告は、カナダ法人のCrown Forest 社（以下、「CF 社」という）である。取引先のNorsk 社（以下、「N 社」という）は、バハマ法に準拠して設立さ

れた会社であり、その唯一の事業所は米国内に所在していた。CF 社はN 社からはしけ (barge) を借りて傭船料を支払い、当該支払について源泉徴収義務を負うことになった。争点は、この源泉徴収税について条約上の制限税率の適用があるか否かである。

適用が争われたのは、1980 年米加租税条約の使用料条項であった。同条は、カナダ居住者が米国居住者に支払う使用料に対するカナダの課税権を制限して、使用料に対する10%の限度税率を設定していた。この規定は裸傭船料も対象としていた。そして、使用料条項の適用要件として、一方の締約国で生じた使用料が「他方の締約国の居住者」に対して支払われることが必要とされていた。

1980 年米加租税条約4条は、「締約国〔本件では米国〕の居住者」の定義として、「一方締約国に住所、居所、事業の管理の場所、設立の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう」と定めていた。この規定はOECDモデル租税条約4条1項と類似しているが、OECDモデル租税条約4条1項第2文にいう「ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得……のみについて当該一方の締約国において租税を課される者を含まない」という規定が欠如していた。

カナダ国税庁の主張は、N 社は米国の「居住者」に当たらず、したがってCF 社はカナダ国内法により25%の源泉税を徴収納付しなければならないというものであった。すなわち、N 社はバハマ法により設立された会社であって米国内法上は外国法人に当たり²⁵⁾、唯一の事務所（管理の場所）を米国内に置いているにすぎない、というのである。これに対し、原告の主張は、N 社が米加租税条約上の米国の「居住者」に当たり、CF 社の支払った傭船料は使用料条項の制限税率の適用を受けるというものであった。

判旨の紹介に入る前に注意すべき点は、N 社の船舶運送業に係る免税措置の存在である。N 社はその唯一の管理の場所を米国内に置いていたから、N 社の事業から生ずる所得はそのすべてが米国内事業 (trade or business within the United States) から取得する所得に当たり、したがってN 社は米国で納税義務を負う²⁶⁾。しかし、N 社の所

23) 小松編著・前掲注1)47頁。

24) Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, [1995] 2 S.C.R.802.判決文については、IBFD Tax Treaty Case Law, CL:CA:1995-06-22:1:DEC を参照した。

25) 米国内法上、法人の内外区分は設立準拠法に従う。内国歳入法典7701条(a)(4)・(5)。

得は船舶運送の所得に該当するところ、米国は相互主義を条件にして外国法人（外国法により設立された法人）の船舶運送業に対して免税措置を講じている（内国歳入法典 883 条(a)(1)）。バハマと米国は運送業所得の相互免税協定を締結しており、裸傭船料に対してもやはり相互免税としている²⁷⁾。よって、N 社は実際には米国で租税を納付していなかったのである。

このようにみえてくると、本件においてはもともと、N 社は米国で「課税を受けるべきものとされる者」に当たる余地がないとみるべきではなかったのか、という疑問が生ずる。不思議なことに、カナダ国税庁はこの主張を展開しておらず、裁判所もこの点につきほとんど言及していない。これはいかなる理由に基づくものであろうか。

この点については、次のように理解することができる。いま仮に、現実に租税を納付してはじめて租税条約上の「居住者」の定義に該当するという解釈を採用してしまったとするならば、国や地方自治体は、定義上常に居住者には該当せず、租税条約の適用を受けられないという結果になってしまう。しかしながら、政府や地方自治体は所得税を納付することはないにもかかわらず租税条約の特典を援用できるということが、OECD 加盟国の多数における一般的な理解であり、OECD モデル租税条約 4 条のコメンタリーもこの点を確認している（パラグラフ 8.1）。しかも、1995 年には OECD モデル租税条約 4 条 1 項が改正され、その旨を明文で確認しているのである。以上から導かれることとして、租税条約上の「居住者」に当たるためには、現実に租税を納付することは要件とされていない。この事件においても、現実の納付が要件とされていないと理解されていたからこそ、N 社がもともと「課税を受けるべきものとされる者」の範囲から脱落するという主張がなされなかったものと考えられる。

なお、公益法人等の非課税団体について、OECD モデル租税条約 4 条のコメンタリーは、法定要件を満たしてはじめて非課税となるものであ

るため、「大多数の国は、そのような団体（entity）を、条約の適用上、居住者として観察するであろう」と位置づけている（パラグラフ 8.2）²⁸⁾。ただし、これに続くパラグラフ 8.3 では、幾つかの国においては非課税団体を租税条約上の「居住者」と考えていないことが紹介されたのち、「このような見解を採用する締約国は、その二国間租税条約交渉において、この問題点を取り上げることは自由である」としている。このような見解を採用する国は、ギリシャである²⁹⁾。

4 「居住者」概念の目的論的解釈

以上を踏まえ、Crown Forest 事件の判旨の紹介に進もう。争点は、N 社が米国に唯一の管理の場所を置いて、そのため米国国内事業を営む者として納税義務を負うという事実が、米加条約にいう「一方締約国〔＝米国〕に住所、居所、事業の管理の場所、設立の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国〔＝米国〕において課税を受けるべきものとされる者」に該当するかであった。下級審の段階で、第 1 審及び第 2 審はともに、原告の主張を認めた。カナダ最高裁はこれを覆し、カナダ国税庁を勝訴させた。

最高裁はまず、N 社が米国で納税義務を負う理由は、米国に「事業の管理の場所」があるからではなく、米国国内事業（trade or business within the United States）があるからであると指摘する。管理の場所が米国にあるという事実は米国国内事業を認識するための表徴の 1 つにすぎず、それゆえ、N 社が米国で納税義務を負う理由は事業の管理の場所が米国にあるためではなく米国国内事業があるからだとする³⁰⁾。

では、米国国内事業は、米加条約の定義にいう「その他これらに類する場所」に該当しないのか。ここで、最高裁は、租税条約上の「居住者」とは全世界所得（world wide income）に対して納税義務を負うという意味であるとの解釈を示す。これに対し、米国国内事業があるという理由で負う納税義務は、あくまで制限的納税義務でしかないと

26) 米国法では外国法人の米国国内事業に帰属する所得はその所得の源泉にかかわらずすべて米国において課税される。内国歳入法典 882 条・864 条(c)(4)。よって外国源泉所得に関する外国納付税額も外国税額控除の対象となる。同 906 条。

27) Rev. Rul. 2001-48, 2001-2 CB 324.

28) 米国モデル租税条約 4 条 2 項も、年金基金や宗教団体などの非課税組織は「居住者」に含まれるとの明文規定を置いている。なお、David Kleist, Treaty Entitlement of Tax Exempt Entities, Intertax Vol.36, Issue 6/7, 262, 266 (2008) は、スウェーデンの裁判例を 3 件紹介している。

29) OECD Model Tax Convention, Commentary on Article 4, Paragraph 26.2.ちなみに、支払配当損金算入方式により法人税を納付しなくてもよいよう制度設計してある特別目的会社が租税条約上の「居住者」に該当するかも、興味深い論点である。

30) Paragraph 23 - 38.

いうのである。判示の中心部分を訳出しておこう³¹⁾。

「〔米加租税条約〕4条1項にいう居住者の判定基準は、単に所得の一定部分に対する課税を受けるべきであるということ以上のものである。判定基準は、国家が課する最も包括的な納税義務に服することである (being subject to as comprehensive a tax liability as is imposed by a state)。米国とカナダにおいて、かかる包括的な課税は全世界所得に対する課税である。これに対し、内国歳入法典 882 条に基づいて米国国内事業に実質的に関連する所得に係る納税義務は、単に源泉納税義務 (source liability) であるにすぎない。したがって、『米国国内事業』の基準は、源泉課税の基礎にすぎないから、〔米加租税条約上の〕その他これに類する場所に当たらない。」

それでは、最高裁はこの解釈をいかにして根拠づけているか。最高裁が N 社を米国居住者とみてはいけなとする理由を精査すると、それが目的論的解釈に基づくものであることが判明する。

すなわち、第1に、租税条約起草者の意思をみると、米国とカナダの間の条約は米国とカナダのどちらか一方で全世界所得納税義務を負う者を念頭に置いて締結されたものであった。仮にカナダとバハマの間に二国間租税条約が締結されていたとするならば N 社は当該条約の適用を受ける可能性があるが、実際にはそのような条約は締結されていない。このような状況において、米加租税条約の規定を適用するのは二国間租税条約の趣旨から外れるものであり、裁判所が条約漁りを促進する理由はない³²⁾。

第2に、最高裁は OECD モデル租税条約のコメンタリーを検討する。ここに1つの問題が生ずる。OECD モデル租税条約4条1項第2文は、居住者は「当該一方の国内に源泉のある所得……のみについて課税される者を含まない」と明文で定義している。これに対し、先に述べたように、米加租税条約4条にはこの規定が欠如しているからである。しかし最高裁は、OECD モデル租税条約4条1項第2文は同項第1文を確認する規定にすぎないと判断した。その論拠として最高裁が挙げているのは、OECD モデル租税条約コメンタリー及び学説であり、それらが租税条約上の居住者の意義を

全世界所得に対する納税義務を負う者と解している点である³³⁾。すなわち、OECD モデル租税条約4条コメンタリーのパラグラフ8 (第6文及び第7文) は、4条に第2文を特に規定している趣旨は、国内法上は居住者とされているが特例規定のため全世界所得納税義務を負わない者をもって、租税条約上の「居住者」に含まれないことを示すものであると述べている。最高裁はこれに依拠して、米加租税条約にこの第2文に相当する規定が欠如しているからといって、N 社が米国の居住者になるわけではないと解したのである。

以上から、Crown Forest 事件に関するカナダ最高裁の判決が、米加租税条約の厳密な文言解釈ではなく、起草者の意思や OECD モデル租税条約コメンタリーを参照しつつ、目的論的解釈によっていることが論証される。

これに対し、読者の中には、同じ結論は文言に忠実な解釈からも導き出せるのではないかと考える向きがあるかもしれない。たしかに、「事業の管理の場所、設立の場所その他これらに類する基準」という文言をもって、全世界所得課税の徴表を示していると読むことが不可能なわけではなからう。しかし、「事業の管理の場所」は複数あり得るのであり、必ずしも常に全世界所得課税を基礎づける基準であるとまではいえない。何よりも、カナダ最高裁の判示は、起草者意思や OECD モデル租税条約コメンタリーを参照するというアプローチを採っており、それは厳密な文言解釈とはいえない。文言の目的論的解釈であると評価する際に我々が考慮したのは、以上の点である³⁴⁾。

5 補説・第三国所得との関係

なお、ここで、Crown Forest の事案が提起するいま1つの論点について付言しておこう。米国の国内法上、N 社は、第三国源泉の所得についても米国で課税に服する建前である。実際には免税措置の適用があった点は先に述べたとおりであって、ここでの問題は米国国内税制の建前である。疑問になるのは、第三国源泉所得も国内事業に関連する限りで課税に服するというのであれば、米加租税条約上も米国の「居住者」とみるべきではないか、という点である。

この点については、次のように考えるべきであ

31) Paragraph 39.

32) Paragraph 44 - 48.

33) Paragraph 58.

34) なお、David A. Ward et al., A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries, 44 Canadian Tax Journal 408, 415 (1996) は、この判決が「文理アプローチと目的論的アプローチの両方を採用したように見受けられる」と評している。

ろう。本件でN社が第三国源泉所得についても米国で課税を受けるのは、たまたまN社の唯一の事業活動が米国国内で行われていたという偶然的契機のためである。これに対し、N社が米国以外の国において事業場所を置いて事業活動を行っていたとすれば、そこから生ずる所得は米国の課税に属しない。ということは、N社は米国国内事業に関して課税を受けているにすぎない。したがって、N社の納税義務は米国国内に「事業の管理の場所」があるからではなく米国国内事業があるためであるとするカナダ最高裁の判断は正当であろう。

IV 属地主義との関係

1 国内法上の定義の参照

いま仮に、Crown Forest 事件の事実関係を変更し、N社が米国法により設立された会社であって、米国法上全世界所得に対する納税義務を負っていた場合について考えてみよう。この場合、租税条約にいう「一方の締約国の居住者」の意義として全世界所得に対する納税義務を負う者という意味と解するならば、この場合のN社は当然に米加租税条約上の「居住者」に当たる。ゆえに、特典条項その他の要件を満たす場合、N社が支払を受ける傭船料は米加租税条約の使用料条項の特典を享受できるであろう。

このことは、あるいは、論理必然的なことのように見えるかもしれない。しかしながら、ここに1つ、根本的な問題が残っている。それが属地主義(territorial principle)を採用する国の税制との関係であり、本稿の最後にこの点について触れておくのが適切であろう。

どの人がどの国で全世界所得に対する納税義務を負うかは、当該国家の国内法事項である。租税条約上の「居住者」の概念を全世界所得納税義務と解釈するならば、ここにいう「居住者」の概念は国内法に依存する概念となる。OECDモデル租税条約4条のコメンタリーも、居住者の定義は「国内法上採用された居住者の概念を参照している」と述べている(パラグラフ8)。

例えば、米国法は法人の居住地を判定するに当たり設立地基準を採用しているから、米国で全世界所得について納税義務を負う法人とは米国法により設立された法人のことを指す。では、米国法

により設立されたということは、条約上の居住者の定義にいう「住所、居所、管理の場所、その他これらに類する基準」に含まれるかといえ、この文言だけからすると含まれるとはいえない。この点は、米国がOECDモデル租税条約4条1項に留保(reservation)を付し、設立地基準を採用する権利を留保するとしていることから明らかである。

国内法とのこのような関係を突き詰めて考えていけば、租税条約に居住地の定義を置いてあることの意義自体に、疑問が生じてくる。すなわち、先にMcFadyen事件判決との関係で言及したように、いかなる基準により誰に全世界所得納税義務を課すかは国内法事項である。とするならば、結局のところ、租税条約が居住地の定義として規定している文言は、あけて国内法上の定義を参照するということになり、条約上の定義はほとんど意味のない技術的な地位に転落してしまうことになるのではないだろうか。

もちろん、租税条約上の「一方の締約国の居住者」の用語を、当該締約国において全世界所得に対する納税義務を負う者と解釈する学説は多い³⁵⁾。また、我々がIIIで論じたように、この解釈は目的論的解釈として基礎づけることが可能である。しかし、ここに法解釈の手法について常に問題となる古い疑念が再登場する。すなわち、Crown Forest事件の下級審がいきなり述べていたように、「そうであれば正面からそのように書いてこそ正しいのではないだろうか³⁶⁾」。換言すれば、租税条約の明文規定をもって、「居住者とは一方の締約国の国内法で全世界所得納税義務を負う者である」と書いてこそ、はじめてこの結論が導かれるのではないだろうか。

我々はこうして、問題の核心に到達する。すなわち、租税条約の文言を目的論的に解釈して居住者概念を国内法上の全世界所得納税義務を負う者と解することは、果たして正当なことなのであるか。

2 属地主義を採用する税制との関係

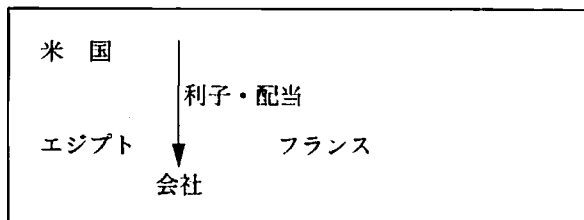
この問題について考えるために、米国の事件で、1974年に判決が下されたCompagnie Financiere de Suez事件³⁷⁾をみてみよう(図2参照)。

本件の納税義務者はスエズ運河を営む会社であり、フランス法により設立された法人であるとこ

35) Vogel/Lehner, supra note 8, Art.4, Rn.77 及びそこに引用された文献を参照。ただし反対説として、Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation, 152 (2002, IBFD) もある。

36) Crown Forest, supra note 24, paragraph 10 and paragraph 15.

図2 Compagnie Financiere de Suez 事件



る、エジプト法の規律を受けているという特殊な性格を帯びている。当該会社は米国で利子と配当の支払を受けた。争点は当該利子・配当に対する源泉徴収税率であり、米仏租税条約の制限税率の適用により15%になるか、それとも米国国内法上の30%であるかが問題となった。連邦請求裁判所は内国歳入庁の主張を認め、当該会社はエジプトの居住者であり米仏租税条約の適用を受けないとした。

我々が注目したいのは、判決の最後に登場する一種の傍論の部分である。連邦請求裁判所は、問題とされた1952年から1956年の間、フランスが属地主義基準 (jurisdictional base) により国内源泉所得にのみ課税していた点に言及している³⁷⁾。そして、米仏租税条約は米仏間の二重課税を防ぐことを基本目的とするから、納税義務者が二重課税に服するのでない限り米仏条約を適用する必要がないと判示している³⁸⁾。この点につき、納税者は国際礼譲に反するという主張を展開していたが、裁判所は、租税を課するのが米国だけである以上、米国のみが利害関係者であるとして、国際礼譲の問題は発生しないと述べている³⁹⁾。

この判示はいかなる意味であろうか。仮に属地主義基準で課税する国が租税条約を結んだとした場合、当該国で設立された企業は租税条約の恩恵を受けることができないということを意味するのであろうか。論理的にはそのようになるかもしれないが、この結果にはいささかおかしいところがある。租税条約の歴史的源流は19世紀末に欧州各国間で締結されたことにあるところ、欧州大陸には属地主義の流れを汲む国々が多いから、締結しても意味のない条約を結んだということは考えに

くい。

3 歴史からの教訓

この矛盾を解く糸口は、当初ヨーロッパ各国が締結した条約は、OECDモデル租税条約とはかなり異なる文言を採用していたということである。ヨーロッパ各国の二重課税防止条約は既に1920年代に多く締結されていた⁴¹⁾。これらの条約の文言は現在のOECDモデル租税条約のそれとは異なり、居住地国が他の締約国に源泉のある所得を課税するの可否かを問題にする規定振りになっていなかった。例えば、OECDモデル租税条約の利子や配当に相当する「資金投資から生じる所得」は、「投資家の居住地国」だけで課税するように規定していた⁴²⁾、ここにいう居住地とは定住意思のある場所と定義されていた⁴³⁾。こういう条文構造の下では、居住地国がどのように租税を課しているかは問題にならなかった。

そのような条約につき数十年間にわたり執行の経験を積んだ上で、1950年代末には、新しい文言を用いた租税条約が数多く締結された。1963年に初めて採択されたOECDモデル租税条約の内容は、1950年代末に欧州各国が締結していた租税条約の文言とほとんど差がない。「居住者」の定義として、住所などの理由により「課税を受けるべきものとされる (liable to taxation) 者」と定義した規定も、1959年の独仏租税条約2条4(a)に既に登場していた。当時、フランスが属地主義を採用していたことを考えれば、同条約においてここにいう住所などの理由により「課税を受けるべきものとされる者」とは、おそらく民法上の概念ではなく租税法上の概念を用いるという程度の意味であったものと想像される。最近の研究によると、OECDモデルの検討段階で居住者の定義に liable to tax という文言が登場するのは、1958年のOEEC第1報告書の段階であり、その際、大陸法上の住所を有する (domiciled in civil law) 者以外にも無制限納税義務 (full tax liability) を負う者が存在することが理由として挙げられていたとされている⁴⁴⁾。

このような租税条約の歴史の流れに位置づけてみると、「居住者」を全世界所得に対する無制限納

37) 203 Ct. Cl. at 605 (1974).

38) 203 Ct. Cl. at 626.

39) 203 Ct. Cl. at 628.

40) 203 Ct. Cl. at 628.

41) 例えば、1925年独伊租税条約、1930年仏伊租税条約、1934年仏独租税条約 (この条約は発効せずその後一部の条項に対してのみ遡及効力を与えた) など。

42) 1925年独伊租税条約8条。

43) 1925年独伊租税条約13条。これは韓国民法や日本民法上の住所に相当する概念といえよう。

税義務を負う者とする解釈は、当初は想像もできないものであったはずである。おそらく、このような背景があったからこそ、アングロサクソンの国々において、全世界所得に対する納税義務という解釈が提示され、裁判において争われるようになったのではないだろうか。

OECD モデル租税条約4条に関するコメンタリーが1992年になって、パラグラフ8に次の記述を追加したのも、おそらくは、このような事態の進展に対する反応であったと推察される。

「このことには固有の困難と限界が存在する。それ〔全世界所得課税という要件〕を限定的に解釈しなければ、税制上属地主義 (territorial principle) を採用する国の一切の居住者が条約の適用対象者から除外されることになるであろう。しかしこれが条約の意図ではないことは明らかである。」

ここで述べられていることは、「条約上の居住者概念は全世界所得課税を意味する」という解釈と真っ向から相反する契機を含んでおり、理論的見地からはかなり大きな検討課題を抱えている。もっとも、各国の現実の国内税制との関係では、次のような状況があることも指摘しておかねばならない。

すなわち第1に、純粋な意味における属地主義を採択している国は、ほとんど存在しない。属地主義を唱道する国の典型は南米に存在するといわれてきたが、例えばアルゼンチンは、1990年代に全世界所得課税に移行した⁴⁵⁾。

第2に、国際的二重課税の排除措置として国外所得免除方式を採用する国々の税制は、純粋な属地主義とは、次の2点において大きく異なっている⁴⁶⁾。その1として、国外所得免除方式から税額控除方式への切り替えが認められている (OECD モデル租税条約23条A第2項)。すなわち、源泉地国の課税が条約上の制限税率の適用を受ける場合に、

居住地国は国外源泉所得を免除するのではなく、源泉地国の税金を税額控除し差額部分に対して補充的課税権を行使することができる。その2として、国外源泉所得を免除するとしても国外源泉所得を完全に無視する国はほとんどない。税率の適用においては国外源泉所得を勘案して累進税率を適用した上で、国外源泉所得を免除する。これが累進性の留保であり、OECD モデル租税条約23条A第3項の認めるところである⁴⁷⁾。国際的二重課税排除の方式として国外源泉所得免税方式を採用する国の企業は、国外源泉所得についても潜在的に納税義務を負っており、したがって「課税を受けるべきものとされる者」に該当すると解することができる。

このように、厳密な意味で純粋な属地主義を採用する税制の不存在は、現実世界において矛盾が顕在化することを未然に抑止している。そのため、居住者概念と属地主義の間の矛盾は、現在の国際課税の実務においてほとんど問題にならない。しかしながら、以上の検討によって、次のことが分かるであろう。すなわち、「居住者」という最も基礎的な概念の根底に、100年近い租税条約の歴史の堆積や、全世界所得課税と属地主義課税の対立、住所の概念をめぐる大陸法とコモンローの違いなど、1つの論理のみで整合的に説明できない事態が伏在している。本稿がその解明のための一助となることを、我々としては期待するものである。

44) John F. Avery Jones et al., The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their Adoption by States. 2006 British Tax Review No. 6, 695, 715 (2006).

45) 増井良啓「第59回 IFA 大会の報告——国際的企業買収を中心として」租税研究 674号 (2005年) 109頁、110頁。

46) 独仏の例については、中里実『国際取引と課税——課税権の配分と国際的租税回避』(有斐閣、1994年)第I編を参照。

47) OECD モデル租税条約23条ABコメンタリーの例を借りて、国外所得免除方式における累進性の留保を数値例で示しておこう (パラグラフ18以下)。全世界所得が100あり、そのうち80が居住地国 (R国) から生じ、20が源泉地国 (S国) から生じたとする。R国における適用税率は、100の所得について35%であり、80の所得について30%である。S国における適用税率については、(i)20%であるか、あるいは(ii)40%であるかのいずれかである。このとき、R国は、国際所得免除方式を採るから80の所得のみを課税対象に含めるが、累進性を留保しているため20%ではなく35%の税率を適用する (図3参照)。

図3 累進性の留保に関する数値例

	(i)の場合	(ii)の場合
R国の租税、80の35%	28	28
S国の租税	4	8
合計した租税	32	36
R国における免除税	7	7