

## 居住地振り分け規定の適用効果

東京大学教授 増井 良啓

---

### 事 例

#### 1 租税条約の居住地振り分け規定が国内法の適用に及ぼす影響

一郎は、世界的に著名な野球選手であり、日本の所得税法上、居住者に該当する。ところが、日本国と X 国の両方にまたがって活躍しているため、X 国の国内法上も居住者とされている。

日本国と X 国の間には租税条約が締結されている（以下「日 X 条約」という）。日 X 条約 4 条は、2008 年 OECD モデル租税条約 4 条と全く同じ規定振りとなっている（第 3 項を除く）。第 1 項が居住者の定義規定、第 2 項が居住地振り分け規定である（図表 1）。

#### 図表 1 日 X 条約第 4 条

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、当該一方の締約国内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 (liable to  
tax) 者を含まない。

2 1の規定により双方の締約国の居住者に該当す  
る個人については、次のとおりその地位を決定す  
る。

a) 当該個人は、その使用する恒久的住居  
(permanent home) が存在する締約国の居住者  
とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締  
約国内に有する場合には、当該個人は、その人的  
及び経済的関係がより密接な締約国 (重要な利  
害関係の中心 (centre of vital interests) がある  
締約国) の居住者とみなす。

b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決  
定することができない場合又はその使用する恒  
久的住居をいずれの締約国にも有しない場合に  
は、当該個人は、その有する常用の住居  
(habitual abode) が所在する締約国の居住者と  
みなす。

c) その常用の住居を双方の締約国に有する場合  
又はこれをいずれの締約国にも有しない場合に  
は、当該個人は、当該個人が国民である締約国  
の居住者とみなす。

d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又

はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。

一郎の申立てに基づく相互協議において、日 X 条約 4 条 2 の適用によって、一郎を X 国の居住者とみなす旨の合意がされた。この場合において、一郎は、日本の所得税法上の人的控除（基礎控除・配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除）を利用したうえで所得税額を計算し、日本の所轄税務署長に対して確定申告をしようとしている。そして、その理由として、「日 X 条約 4 条 2 はあくまで租税条約上の効果をもたらすにとどまるから、日本の国内法との関係では依然として居住者として扱われ、従って人的控除を利用できる」と主張している。この主張は認められるか。

## 2 ある条約の居住地振り分け規定が別の条約の適用に及ぼす影響

花子は、世界的に著名なテニス・プレーヤーである。花子は、A 国・B 国・C 国のいずれの国内法上も、居住者に該当する。花子は A 国と B 国の両方に恒久的住居を有しているが、花子の重要な利害関係の中心は A 国にある。花子が C 国の国内法上居住者とされる唯一の理由は当該年分において 183 日以上 C 国に滞在していたことである（図表 2）。A 国と B 国、B 国と C 国、A 国と C 国は、それぞれに二国間租税条約を締結しており、その規定振りはいずれも 2008 年 OECD モデル租税条約と同一である。

図表2 花子のA国・B国・C国との関係

<u>A国</u>	<u>B国</u>
恒久的住居	恒久的住居
重要な利害関係の中心	
<u>C国</u>	
183日以上 の 滞在	

花子の申立てに基づくA国とB国の権限ある当局間の相互協議において、A-B条約4条2の居住地振り分け規定を適用した結果、花子はA国の居住者とみなされた。また、A国とC国の間の相互協議において、A-C条約4条2の居住地振り分け規定を適用した結果、花子はA国の居住者とみなされた。この場合、B-C条約との関係では、花子はどの国の居住者にあたることになるか。

## I 問題の所在

日本国の締結した租税条約には、ほぼ例外なく、双方居住者の居住地振り分けルール（tie-breaker rule）が置かれている。この居住地振り分け規定の適用効果をどう考えるべきかが、本稿で扱う問題である。事例1は国内法に及ぼす影響を例解するためのものであり、事例2は別の条約に及ぼす影響に触れるためのものである。

より大きな問題意識としては、租税条約と国内法の相互関係を、

居住地振り分け規定という個別の条項にそくして明らかにしたい、という願望がある。いうまでもなく、国家間で締結された国際法としての租税条約と、一国の国内法として定立された租税法令との間の相互関係をどう考えるかは、国際課税固有の重要な検討課題である<sup>(1)</sup>。

以下、Ⅱで前提となることがらに触れたのち、Ⅲで事例1について、Ⅳで事例2について、順に検討する。Ⅴは、結論と展望である。

## Ⅱ 租税条約上の居住地振り分け規定

### 1 まえおき

本論に入る前に、本稿の問題を検討するうえで前提となることがらに触れておく<sup>(2)</sup>。

### 2 居住者概念の2つのレベル

#### (1) 2つのレベルの区別

まず、国内法上の居住者概念と租税条約上の居住者概念を区別するところから議論をはじめよう。

#### (2) 日本の国内法上の定義

日本の所得税法は、居住者を、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう」と定義している(所法2条1項3号)<sup>(3)</sup>。これが、日本の国内法上の居住者の定義である。居住者は、所得税の納税義務を負い(所法5条1項)、原則として全世界所得に対して課税される(所法7条1項1号)。

### (3) 租税条約上の定義

二国間租税条約は、一般に、一方または双方の締約国の「居住者 (resident)」に対して適用される。このことは OECD モデル租税条約 1 条に宣明されており、日本の締結した租税条約もこれに準拠している (日米租税条約 1 条 1 など)。この意味における居住者の概念は、租税条約の人的適用範囲を画する機能をもつ。以下、OECD モデル租税条約の定義規定をみてみよう。

OECD モデル租税条約 4 条 1 は、租税条約上の居住者概念を定義する。事例の図表 1 に引用したように、この規定は、本文と但書から成る。

本文にいう「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」とは、通例、全世界所得に対する無制限納税義務を負う者と解釈されている<sup>(4)</sup>。ここで、「当該一方の締約国の法令の下において」という文言があるため、当該一方の締約国の国内法の定めによって無制限納税義務を負うことが要求される。日本の国内法との関係でいえば、所得税法上の居住者 (所法 2 条 1 項 3 号) は、日本の締結した租税条約上の居住者に該当する。また、法人税法上の内国法人 (法法 2 条 3 号) も、同様にして、租税条約上の居住者にあたる (図表 3)。

図表 3 居住者概念をめぐる租税条約と日本の国内法の対応関係

租税条約上の概念	日本の国内法上の概念
居住者 (resident)	居住者 (所法 2 条 1 項 3 号)
	内国法人 (法法 2 条 3 号)

これに対し、但書が明らかにしているように、当該一方の締約国内に源泉のある所得のみについて制限納税義務を負う者は、条約にいう居住者に含まれない。たとえば、相手国に本店のある法人が日

本国内に支店を設けて活動する場合，その外国法人は日本に源泉のある所得についてのみ課税されるから，相手国との間の二国間租税条約上，日本国の居住者には該当しない。

租税条約上居住者に該当すると，条約上定められた特典を利用するための人的資格が与えられることになる。たとえば，配当に関する条約上の軽減税率などである。ただし，受益者要件や特典条項など他の所定の要件を満たすことが必要である（日米租税条約10条2，22条など）。

#### (4) まとめ

OECD モデル租税条約4条1にいう居住者の概念は租税条約上のものであって，国内法を参照してはいるものの，国内法上の概念とは区別しておく必要がある。いうなれば，国内法上の概念とは，属する平面を異にするのである。

### 3 居住地振り分け規定の意義

#### (1) 居住地の振り分け

次に，租税条約上の居住地振り分け規定を概観する。

#### (2) 居住地振り分け規定の役割

一般に，国際的<sup>(1)</sup>二重課税の発生態様には，(a)居住地管轄と居住地管轄の競合，(i)居住地管轄と源泉地管轄の競合，(u)源泉地管轄と源泉地管轄の競合，の3つがある。

このうち(a)の競合を解決するのが居住地振り分け規定である。租税条約締約国の双方で居住者とされる者は，両国から全世界所得課税を受けるおそれがある。そこで，このような双方居住者について一定の基準に基づいて居住地を振り分けることによって，双方の締約国から居住地管轄に基づく課税がなされることを防止する。

居住地が振り分けられると、それに続く次のステップとして、(い)の競合が調整される。すなわち、居住者であるとみなされた締約国が居住地国として、その相手国が源泉地国として、それぞれ租税条約の適用を受けることになる。この場合、租税条約の課税権配分に関する実体的規定は、源泉地国が課税できる範囲を制限しつつ(OECDモデル租税条約6条から21条)、条約の規定に従って源泉地国で課された租税について居住地国に対して二重課税排除を命じている(同23A条および23B条)。いま、居住地振り分け規定の適用をひとつのゲームにたとえるならば、振り分けに勝利した国(the winning State)が居住地国となり、振り分けに敗北した国(the losing State)が源泉地国となって、租税条約上の課税権配分基準に従って税収を分け合うのである。

このように、租税条約上の居住地振り分け規定は、居住地管轄の競合を解消し、居住地国と源泉地国の間の課税権の配分に関する条約上のルールを円滑にあてはめる役割を果たす。ここで、課税権の配分に関する租税条約の実体的規定を、講学上、「配分規範(distributive rules, Verteilungsnormen)」と呼ぶ。具体的には、事業所得に関する「PEなければ課税なし」の規定(OECDモデル租税条約7条)や、使用料に関する居住地国の排他的課税の規定(同12条)などを指す。

ちなみに、上記(う)のタイプの源泉地管轄間の競合は、源泉地国間で締結された二国間租税条約の対象外である。租税条約は、一方または双方の居住者である者に適用するからである(OECDモデル租税条約1条)<sup>(5)</sup>。

### (3) 個人の場合の居住地振り分け

個人について、OECDモデル租税条約4条2は、次のようにして居住地を締約国のいずれかに振り分ける。すなわち、①恒久的住

居がどこに所在するか、②重要な利害関係の中心がどこにあるか、③常用の住居がどこにあるか、④国籍がいずれか、といったテストを順にあてはめ、それでも決められない場合には、⑤権限のある当局の合意によって決める。日本の締結した租税条約には、このやり方を踏襲するものと（たとえば日米租税条約4条3や日英租税条約4条2など）、基準を定めることなく相互協議に決定をゆだねるもの（日蘭租税条約4条2，日中租税条約4条2など）がある。

この規定は、「1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人」に対して適用される。よって、締約国のいずれかの国内法上において居住者とされていない個人に対しては、この規定の適用の余地がない。

#### (4) 個人以外の者の場合の居住地振り分け

個人以外の者については、OECD モデル租税条約4条3が、事業の実質的管理の場所（place of effective management）が所在する締約国の居住者とみなしている。日本国はこの規定に留保を付している。日本国の締結した租税条約では、個人以外の双方居住者の居住地振り分けについては、本店所在地国に居住地があるものとして振り分けるか（たとえば日中租税条約4条3）、権限のある当局の合意にゆだねる例が多い（たとえば日米租税条約4条4）。

### 4 租税条約上の居住者（treaty resident）

以上から、租税条約との関係では、「一方の締約国の居住者」とは、次の者を意味するものと整理できる。すなわち、

- \* 当該一方の締約国の国内法上無制限納税義務を負う者であって、他方の締約国の国内法上居住者とされないもの、または
- \* 居住地振り分け規定によって一方締約国の居住者とみなされる者。

この意味における居住者のことを「租税条約上の居住者 (treaty resident)」という。この用語法は、フォーゲル教授らにならったものである<sup>(6)</sup>。

### Ⅲ 条約と国内法の関係（事例1）

#### 1 事例1の事実関係の分析

事例1では、一郎の申立てに基づく相互協議によって、日X条約4条2の居住地振り分け規定が適用され、一郎がX国の居住者とみなされた。問題は、振り分け規定の適用が日本の国内法の適用に対していかなる効果を持つかである。

この問題について、一郎は、「居住地振り分け規定の適用効果は日本の国内法の適用に影響せず、日本の国内法上はなお、居住者用の人的控除が利用できる」と主張している。これは、一見するとやや奇妙な主張である。一郎はなぜ、このような主張をしているのだろうか。

その答えは所得税法165条にある。同条は、非居住者が所得税の総合課税の対象となる場合、居住者に準じて課税標準や税額を計算するものとしている。しかし、各種の所得控除のうち一定のもの適用を明示的に排除しているのである（図表4）<sup>(7)</sup>。その結果、置かれた人的状況のいかんによっては、居住者として扱われるほうが所得税の上で有利になる場合が出てくる。だからこそ、事例1の一郎は、日本の国内法上は依然として居住者であると主張し、非居住者には準用されていない配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除を利用して申告しようとしているのである。

図表 4 各種所得控除のうち総合課税を受ける非居住者に適用がないもの

所得税法第 165 条第 2 但書は「第 73 条から第 77 条まで（医療費控除等）、第 79 条（障害者控除）、第 81 条から第 85 条まで（寡婦（寡夫）控除等）及び第 95 条（外国税額控除）<sup>(8)</sup>を除く。」と定める。

→ゆえに、医療費控除（73 条）・社会保険料控除（74 条）・小規模企業共済等掛金控除（75 条）・生命保険料控除（76 条）・地震保険料控除（77 条）・障害者控除（79 条）・寡婦（寡夫）控除（81 条）・勤労学生控除（82 条）・配偶者控除（83 条）・配偶者特別控除（83 条の 2）・扶養控除（84 条）は適用がない。

→これに対し、雑損控除（72 条）・寄附金控除（78 条）・基礎控除（86 条）は、総合課税を受ける非居住者に対して準用される。

## 2 諸外国における議論の動向

### (1) 欧州の学説

それでは、一郎のこの主張は認められるか。結論を先取りしてしまえば、日本法の下では、3で後述する理由によって、一郎の主張は成り立たないものと解さざるをえない。だが、居住者概念に租税条約上のそれと国内法上のその2つの異なるレベルがあることからすると、この主張には理屈の上で正当な面が含まれている。いやむしろ、双方居住者に関して豊富な経験を有する欧州諸国の議論を参照すると、条約上の振り分け規定の適用効果を国内法の適用から切断する見解のほうが優勢とすらいえるのである。

たとえば、レーナー教授が執筆を担当したドイツの著名なコンメンタールの4条に関する部分は、各国の裁判例や行政実例などを引用しつつ、次のように述べている<sup>(9)</sup>。

「納税者が条約法を理由としてではなく国内法のみを理由としてその国の居住者とされるところの締約国は、配分規範（Verteilungsnormen）<sup>(10)</sup>と相まって、4条2によって、源泉地国に帰せられる所得項目以上に課税することを制限される。しかし、だ

からといって、その締約国が、非居住者すなわち制限的納税義務者課税に関する国内法規定を適用しなければならないということの意味するわけではない。その納税者は条約の配分規範の適用に関してのみ非居住者とみなされるから、その締約国の課税の目的上、一般的に、当該締約国の居住者である他のすべての納税者に適用のある課税規定および手続規定に依然として服する。」

この引用文自体は直訳調でわかりにくいだが、要するに、居住地振り分け規定はあくまで当該租税条約の配分規範の適用に関してのみ働くという見解を述べたものである。この見解を事例1にあてはめると、「4条2の適用によりX国の居住者とみなす結果として、租税条約の配分規範の適用との関係では、日本国の居住者ではなくなり、日本国は源泉地国として課税権を制限される。しかし、日本の国内法との関係では依然として、居住者に対する課税規定および手続規定の適用がある」ということになる。

## (2) ドイツの裁判例

「租税条約の居住地振り分け規定の適用効果をあくまで租税条約の適用についてのみ考え、国内法の適用に及ぼさない」とする見解は、ドイツの裁判例の支持するところである<sup>(11)</sup>。

連邦財政裁判所1965年10月13日判決（BFHE 83, 655, BStBl III 1965, 738）は、1931年独瑞租税条約の適用を扱った例である。ドイツ在住の原告がスイスに転居したという事案において、原告は、1957年分の所得税についてドイツの無制限納税義務を負うと主張した。連邦財務大臣が、法の違反を理由とする抗告手続において、次の点を問題とした。すなわち、ドイツとスイスの双方に住所を有する納税者について、無制限納税義務の意義を、租税調整法13条の住所概念と、独瑞租税条約上の住所概念とのいずれによって判定すべきかという問題である。この問題について、裁判所は、租税調整法

上の住所概念は独瑞租税条約によって変更されないこと、および、独瑞租税条約上の住所（Wohnsitz）概念は条約にとってのみ意義を有すること、を述べた。その理由として、独瑞租税条約8条1が「条約の意味における住所」という文言を用いていたことに加え、条約の趣旨と目的をあげている。裁判所によると、独瑞租税条約8条2の目的は、両締約国の住所概念の抵触を回避することにあるのであって、それ以上の意義を有するものではない。そして、「締約国に与えられた課税権の枠内で課税の方法と程度（Art und Höhe der Besteuerung）を規律する国内法の規定は、租税条約によって影響を受けない」と判示している。

連邦財政裁判所1975年6月4日判決（BFHE 116, 150, BStBl II 1975, 708）も、1965年判決を踏襲する。原告の家族はオランダのロッテルダムに住んでおり、原告は当時の西ベルリンでホテル住まいをしつつ経営監査士（日本の公認会計士に相当する）の仕事をしていた。このような独蘭双方居住者について、争点は、原告がドイツの無制限納税義務者であるか（課税庁の主張）、それとも制限納税義務者であるか（原告の主張）である。上の1965年判決を引用しつつ、裁判所は、独蘭租税条約上の住所概念は締約国間の課税権の分配を画する上で意義を有するにとどまり、その他の点では課税の方法や程度に関する国内法規定を変更するものではないと判示した。

同様の考え方は、最近の財政裁判所の裁判例にも登場する（FG Düsseldorf, 31.01.2006, 3K 846/03 E）。独米租税条約の双方居住者について累進性の留保が問題となった事案である。裁判所は、租税条約上の居住者概念は条約特有の概念であって課税権の分配を可能にするためにあること、これに対し、無制限納税義務の要件を制定するのは国内法事項であること、租税条約は複数国において無制限納税義務が発生することを禁止することができずそうすべきでもないこと、租税条約は単に抵触を規律するにすぎないこと、を述べた。

### (3) オーストリアの裁判例

オーストリアの裁判例にも、租税条約の規律事項に関する同様の限定的理解がうかがわれる。

行政裁判所1961年4月7日判決(Nr.2410. (F.) , Erk. v. 7. April 1961, Z.1744/60)では、奥国籍を有する原告が、ドイツにおいて家族と共に暮らし農業を営んでいた。原告はまた、オーストリアで林業を営み、ザルツブルクに住居を有していた。奥税務署は、1955年分の所得税の賦課決定に際して、原告を奥の制限納税義務者として扱った。これに対し、原告は、自らが奥の無制限納税義務者であって、特別森林利用に関する所得税法34条の優遇措置を利用できると主張した。裁判所は、原告がオーストリアで無制限納税義務を負うという結論を導くにあたり、「制限納税義務を負うか無制限納税義務を負うかは、奥独租税条約において規律されておらず、国内租税法規定によって判断すべきである」と判示した。

この判断は、行政裁判所1964年6月12日判決(Nr. 3103. (F.) , Erk. v. 12. Juni 1964, Z. 96/64)においても確認されている。オーストリアとリヒテンシュタインの間の租税条約が問題となった事件であった。

なお、(2)と(3)で紹介した裁判例は、いずれも、相互協議の結果として合意に達したという事案ではない。その点で、納税者の申立てに基づく相互協議を経ている事例1とは事案を異にする<sup>(12)</sup>。

### (4) オーストラリアの行政実例

オーストラリアの行政実例にも、(2)でみたドイツの裁判例と同様の見解を前提とするものがある。

2006年、豪国税庁(ATO)は、解釈通達(Interpretative Decision) ID 2006/18を発し、対ニューージーランド条約における事業所得条項と利子条項の適用関係を整理した<sup>(13)</sup>。すなわち、豪居住者が次の会

社に対して支払をなした利子について、利子に対する源泉徴収税がかかるとしたものである。その会社とは、①豪とNZの双方居住者であって、②豪NZ条約の居住地振り分け規定の適用によりNZ居住者として取り扱われ、かつ、③NZに所在する恒久的施設を通じて事業を行う中で利子所得を取得する会社である（図表5）。この結論を導くにあたり、豪国税庁は、居住地振り分け規定を適用した場合に、国内法上の一般的な運用上、豪の居住者としての地位は失われなかったとした。なお、この利子に対する源泉徴収税率は租税条約上の限度税率とされた。

図表5 ID 2006/18の事案



#### (5) 立法による対処を行う国

このように、租税条約の居住地振り分け規定はあくまで租税条約との関係でのみ効果を生じさせるのであって、国内法に影響しないという見解は、かなり広く受け入れられている。

ところが、この解釈の下では、濫用の危険が生ずる。というのも、納税者としては、国内法上居住者や内国法人に対して認められる便益（たとえば人的控除や受取配当益金不算入など）と、租税条約上非居住者や外国法人に対して認められる特典とを組み合わせることが可能になるからである。

そこで、これを防止するために、居住地振り分け規定の適用の結果として相手国の居住者とみなした場合には、国内法上も非居住者

として扱う旨の規定を国内立法で設ける例がある。ある論文は<sup>(14)</sup>、加英豪について、次の動きを報告している。すなわち、カナダは1988年に会社についてその趣旨の規定を設け、1998年には個人にも適用対象を拡大した(所得税法250条(5))。英国は、1994年に会社について同旨の規定を置いた(1994年財政法249条(1))。オーストラリア財務省も、2003年の国際課税改革案において、会社について同旨の改正をすべきであると提案していたという。

#### (6) フランスの裁判例

以上にみてきた各国の傾向から逸脱しているように見えるのが、フランスの裁判例である。

コンセイユ・デタの2002年7月8日判決(Conseil d'Etat, req.n. 225159, Dr.Fisc.2002 comm. 831)では、フランスの対ベルギー租税条約が問題とされた。家族とともにベルギーに住んでいた原告は、フランス国内で保険代理人業を営んでいた。フランス居住者に対して認められる控除が課税庁によって否定されたところ、原告はこれに不服で訴訟に及んだ。判決は、1964年仏白租税条約上の居住者にあたらないことから、一般歳入法典164A条および199条の7Bによって用意されている利益を享受することはできないと判示した。

この判決は、租税条約上非居住者とされた効果を国内法に及ぼしているように見える。その意味で、ドイツやオーストリアの裁判例とは異なる解釈を示したものとみる余地がある。もっとも、フォーゲル教授らのコンメンタールでは、この判決は、(5)でみた国内立法による対応と同様に、あくまで濫用防止のための例外と位置づけている<sup>(15)</sup>。

### 3 日本法の解決

#### (1) 実施特例法第6条

日本法はこの点についてどのような対処を行っているか。鍵となる規定は、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律（以下「実施特例法」という。）」の第6条である（図表6）。

図表6 実施特例法第6条

所得税法第2条第1項第3号に規定する居住者で租税条約の規定により当該租税条約の相手国の居住者とみなされるものは、同法及び地方税法の施行地に住所及び居所を有しないものとみなして、所得税法（第15条及び第16条を除く。）、地方税法（当該租税条約の適用を受ける住民税（道府県民税、市町村民税、都民税及び特別区民税をいう。）又は事業税に係る部分に限る。）及びこの法律の規定を適用する。

実施特例法6条は、租税条約の居住地振り分け規定の適用効果を、日本の国内法制上受け止めるための受皿規定である。下線部分から明らかなように、居住地振り分け規定によって条約相手国の居住者とみなされた者は、所得税法の施行地に住所および居所を有しないものとみなしている。

この規定が存在するため、日本法の適用関係はかなりの程度明確化されている。もっとも、実施特例法6条の趣旨や性格をどう解すべきか、また、規定に盛り込まれた2つの但書をどう位置づけるかなど、解釈論として究明すべき問題点が残されている。以下、いくつかの基本的な論点を検討してみよう。

#### (2) 沿革と立法趣旨

実施特例法6条は、昭和44年6月に従来の個別特例法を吸収一本化したおりに設けられた。それ以前、たとえば昭和29年に制定され

た日米租税条約実施特例法には、昭和44年法の6条に相当する規定が見当たらない。

立案担当者の佐藤光夫氏は、この規定について次のように解説していた<sup>16)</sup>。

〔(1)双方居住者の扱い

租税条約については、個人の居住地国をいずれとするかについて規定をおきますが、通常その判定は両国の国内法によることとするので、それぞれの国内法の判定基準が異なるときには、同一の個人が同時に両国の居住者とされる場合（双方居住者または二重居住者という。）が生じます。最近の条約では、こうした双方居住者を両国政府の協議により、いずれかの国の居住者とみなすこととしています。実施特例法は、この協議の結果相手国の居住者とされた者に対しては、所得税法（納税地にかかる部分を除く。）、地方税法（租税条約の適用を受ける住民税または事業税にかかる部分に限る。）およびこの法律の適用上、我国に住所または居所を有しないものとする旨を定めています。これにより、相手国の居住者とみなされた者は、我国源泉所得についてのみ課税を受け、また条約による軽減税率の適用を受ける、など非居住者として取り扱われることとなります。〕

同旨の説明は、小松芳明教授によっても公表されており<sup>17)</sup>、貴重な記述である。もっとも、引用した解説だけからは、いかなる検討を経て「非居住者として取り扱」うことにしたのか、立法政策の分岐点がよくわからない。少なくとも、フォーゲル教授らのコンメンタールのような趣旨で濫用防止を念頭に置いていたという記述はない。条約レベルの住所地決定を国内法レベルでも当然に受け入れる発想をとっていたのではないかとも推測されるが、文章からそのことを読み取るのは難しく、憶測にとどまる。

### (3) 創設的規定か確認的規定か

実施特例法6条の性質は、創設的なものか確認的なものか。2つの対立する解釈がありうる。

第1説は、「租税条約の居住地振り分け規定の適用はあくまで当該条約との関係で効果を有するのであって国内法に影響しない」と考え、実施特例法6条を創設的規定と解する説である。この説によると、昭和44年法の制定を待ってはじめて、日本の国内法上も非居住者として扱うこととされたものと解することになる。また、第1括弧書きが納税地に関する規定を除外しているのは、条約相手国に居住地を振り分けた場合であっても、納税地に関する国内法上の規定の効力が維持されることを確認したものと位置づけることになろう。

第2説は、「租税条約の居住地振り分け規定の適用効果は国内法に及ぶ」と考え、実施特例法6条を確認的規定と解する説である。この説によると、条約4条2の適用によって相手国の居住者とみなすことの直接的な効果として、日本の国内法上も日本の居住者でなくなる。この理を念のため確認的に示したのが実施特例法6条であり、昭和44年法の制定の前後を問わず同じ法状態が継続していたと解することになる。また、第1括弧書きによる除外規定は、以上の原則に対する例外として、条約の効力にかかわらず国内法上住所が日本にあることを創設的に定めたものと説明されよう。

### (4) プリザベーション条項との関係

両説の得失を検討する上で重要な意味をもつのが、プリザベーション条項との関係である。租税条約のプリザベーション条項とは、「国内法上認められる租税の減免を租税条約が制限しない」という趣旨の規定である（日米租税条約1条2など）<sup>(18)</sup>。事例1に即して例解すると、租税条約を適用する結果、国内法のみを適用した場

合に認められる各種の減免（所得控除）が否定されたとすれば、条約の適用によって不利な結果が生ずることになり、プリザベーション条項との抵触が問題となる。

この点、実施特例法6条を創設的規定と解する第1説の枠組では、プリザベーション条項との抵触は生じない。なぜなら、一郎を非居住者とみなして所得控除を否定するのは、租税条約の適用による効果ではなく、国内法によってはじめて発生する効果であるとみているからである。

これに対し、確認的規定と解する第2説の場合、居住地振り分けの規定を適用することで国内法のみ適用に比して納税者に不利な結果が生ずると、プリザベーション条項に違反してしまう。その場合、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たとしても<sup>(19)</sup>、納税者はより有利な国内法の適用を選択できると考えることが首尾一貫している。

## (5) 本稿の立場

第1説は、プリザベーション条項との抵触を避けることのできる解釈論であり、ドイツをはじめとする諸外国の議論とも軌を一にする。条約上の効果を国内法上の効果からいったん切断して整理することができ、かなり魅力的な考え方である。

しかしながら、租税条約の居住地の振り分け規定には、直接適用が可能な部分があるとみるべきである<sup>(20)</sup>。いま、租税条約の直接適用可能性を判定する客観的基準として①明確性および②完全性の2つを検討すると<sup>(21)</sup>、①振り分け規定の適用要件は明確である。しかも、「相手国の居住者とみなす」ことの裏として「日本国の非居住者とみなす」という趣旨まで含んでいると解すれば、非居住者に関する国内法上の課税方式を作動させることになり、その意味で②完全性を有する。したがって、直接適用される部分があると解され

る。以上の理由から、本稿では、第2説を基本的な出発点ととらえておきたい。

ただし、手続に関するルールについては国内法事項と考えられるため、国内法を置き換える効果をもたないと解すべきである。実施特例法6条が第1括弧書きで納税地に関する規定を除外しているのは、手続規定について条約適用の効果が及ばないことの確認とみるべきであろう。実施特例法6条が国税通則法に言及していないのも、このような観点から理解できる。

#### (6) 相互協議の合意との関係

相互協議の合意が介在している場合、以上の解釈論には違いが出てくるか。事例1で、日本国は、X国との間で相互協議を行い、居住地がX国にある旨の合意に至った。一方で、私人である一郎がこの合意に縛られないことは当然である。他方で、日本国としてはX国との合意を遵守し国内法上実施すべきである。とすれば、相互協議の合意を介在している場合には、実施特例法6条の規定をまっまでもなく、日本に住所がないものとして国内法を適用すべきである。その意味で、特殊関連企業条項（OECDモデル租税条約9条）について相互協議の合意の効力として対応的調整の義務が生ずる場合と同様の解釈が妥当する<sup>22)</sup>。

条約上の居住地振り分け規定の効力を国内法に及ぼす解釈の下では、相互協議によって振り分けが合意された場合と、相互協議によらず日本の裁判所が租税条約の居住地振り分け規定を適用した場合とで、国内法上の効力を区別する必要は生じない。

#### (7) 地方税に関する第2括弧書き

立法政策として議論の余地があるのが、地方税法の適用について、「当該租税条約の適用を受ける住民税（道府県民税、市町村民

税、都民税及び特別区民税をいう。)又は事業税に係る部分に限る」という限定を付す第2括弧書きである<sup>23)</sup>。この限定があるため、住民税や事業税を対象税目から外している租税条約(日米租税条約2条や日印租税条約2条など)との関係では、「当該租税条約の適用を受ける」という要件を満たさない。その結果、相手国に居住地が振り分けられると、日本の所得税法との関係では日本国内に住所がないものとみなされるのに対し、地方税法との関係ではみなされないことになる。その結果、相手国と日本国の双方で居住者と扱われる状態が継続してしまう。

地方税法との関係で双方居住者として放置することについては、地方税に関する他の取扱いと均衡を失しているという批判がありうる。しかし、条約の対象税目から除外されている以上、現行法の解釈論としては、やむを得ない。立法的相互協議によって住民税や事業税について二重課税を除去することを検討すべきであろう(日米租税条約25条3や日印租税条約25条3など)。

#### (8) 「出国」概念との関係

やや細かい論点として、所得税法2条1項42号に定める「出国」概念の関係はどう整理すべきか。この規定は、居住者が納税管理人の届出をしないで国内に住所及び居所を有しないことになることを「出国」と定義している。これに対し、実施特例法6条は、納税地に関する規定を除き、住所及び居所を有しないものとみなして所得税法の規定を適用すると定めている。両者は別の概念であって、実施特例法6条の適用は、所得税法2条1項42号にいう「出国」を意味しないものと解される。

#### (9) 事例1へのあてはめ

以上の解釈論を事例1にあてはめると、次のとおり。

日 X 条約 4 条 2 によって一郎が X 国の居住者とみなされると、実施特例法 6 条により、一郎は日本の所得税法の適用上、非居住者として扱われる。よって、非居住者として所得税法 165 条が適用され、一郎の主張する人的控除のうち基礎控除を除くものを利用することはできない。その限りで、一郎の主張は成り立たない。ただし、プリザベーション条項との関係で、条約適用の結果が一郎にとって不利になる場合、より有利な国内法上の規定を援用できると考えるべきである。

なお、実務的観点からは、この問題について有権的解釈が示されていないことに留意が必要である。今後、現実の紛争が生じた場合には、事案に応じさらに突っ込んだ検討が必要であることを付言しておく。

#### (10) 応用・第三国源泉所得の扱い

最後に、事例 1 の応用として、第三国に源泉のある所得を得ている場合をみておこう。

いま、事例 1 の一郎が、第三国に源泉のある使用料を取得したとする。そして、一郎は、日本と X 国の権限ある当局間の相互協議によって、X 国の居住者とみなされたとする。この場合、実施特例法 6 条が条約上の振り分けを受け入れるため、一郎には日本国内に住所がないものとみなして所得税法が適用される。それゆえ、一郎は非居住者として日本の国内源泉所得についてのみ課税され、第三国源泉所得（日本の眼からみて国内源泉所得にあたらぬ所得）については課税されないこととなる。

この点について、OECD モデル租税条約 21 条のコメンタリーは、そのパラグラフ 3 において、21 条のその他所得条項の適用によって同じ結果をもたらしている。しかし、少なくとも日本国に関しては、租税条約の解釈として 21 条を持ち出すことは不要であり、

端的に実施特例法6条によって結論を導けば足りる。

#### 4 補説・個人以外の者について振り分け規定を適用した場合

個人以外の者について居住地振り分け規定の適用がなされた場合、国内法上の効果をどう解すべきか。実施特例法6条は、個人についてのみ言及しており、個人以外の者、とりわけ会社について言及していない。実施特例法6条を確認的規定と解する上の3(3)の第2説の下では、個人以外の者についても、租税条約上相手国の居住者とみなされると、その効果が国内法に及び、日本の法人税法との関係で外国法人として扱うことになろう。

もっとも、個人以外の者に関する租税条約上の居住地決定に関する課税実務の取扱いについては、不明の点が多い。日本の法人税法は本店所在地主義によって内国法人を定義している（法人税法2条3号）。ゆえに、条約相手国が管理支配地主義を採用している場合、会社についても双方居住者の発生は十分に想定できる。一方で、日本の締結した租税条約の居住地振り分け規定は、OECDモデル租税条約と異なり、本店所在地をもってその会社の居住地とみなす例が多く、その場合には日本国が相手国との関係で振り分けの勝負に破れるわけではない。他方で、条約上基準を明示しないまま相互協議で会社の居住地を決するタイプの租税条約については、日本国が the losing State になる可能性がある。そこで、そもそもそのような相互協議の合意例が現実にとどの程度あるか、調査が必要である。

## IV 二国間条約の相互関係（事例 2）

### 1 事例 2 の事実関係の分析

事例 2 は、A-B 条約の適用効果が B-C 条約に及ぶかという問題を提示している。これは、二国間条約相互間の関係という古典的難問のひとつのあらわれである。難問であるけれども、次の 2 でみるように、B 国の国内法上受皿規定がある場合には、一義的な結論を導き出すことができる。また、3 でみるように、国内法に受皿規定がない場合であっても、租税条約の解釈として、適用効果を及ぼす議論が登場している。

### 2 B 国の国内法が受皿規定を設けている場合

まず、B 国が日本国と同じ法制を有し、国内法上受皿規定を有している場合を考えよう。この場合、A-B 条約の居住地振り分け規定の適用の結果、花子は A 国の居住者とみなされ、それをうけて実施特例法 6 条に相当する規定が作動し、花子は B 国内に住所を有しないものとみなして所得税法の規定を適用する。ということは、B 国の国内法上花子は非居住者に該当するわけであり、B-C 条約の適用もそのことを前提として行えば足りる。花子が B 国居住者ではない以上、B 国と C 国の間で双方居住者の居住地振り分けを行う必要はもともと存在しない。

この結果は、B 国にとっては承服しがたいもののように感じられるかもしれない。なぜなら、B 国と C 国の間の二国間関係だけを眺めると、花子の恒久的住居があるのは B 国であって、C 国には 183 日以上滞在したにすぎず、二国間でよりつながりが強いのは B 国であるからである。しかしながら、この見方は、A 国にこそ花子の重要な利害関係の中心があるという事実を看過している。事例

2が三か国の関係する事案であることを直視すれば、花子の居住地はA国のみに定まり、B国の居住者でもC国の居住者でもないという結果が妥当であることが理解できよう。

### 3 B国の国内法が受皿規定を設けていない場合

難しいのが、B国が日本法のような受皿規定を設けていない場合である。

OECD 租税委員会事務局のサスヴィル氏の提示した解釈<sup>(24)</sup>は、このような場合についても、B-C条約の適用上、花子がB国の居住者でないという結論を導き出すことを可能にしていた。すなわち、4条1の但書は、「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」と定めている。この但書は、4条1の本文と異なり、「当該一方の締約国の法令の下において」という国内法参照規定を有していない。とすると、A-B条約の適用の結果として源泉地ベースの課税を受けることになる花子は、B-C条約の適用上この但書に包摂されると解するのが、条約の文脈および趣旨にかなう、というのである。この解釈は、B国の国内法上の受皿規定を介することなく、ある租税条約の適用効果を他の租税条約に及ぼすものである。興味深い立論であるが、その当否については、国際的なフォーラムでも必ずしも固まった見解が形成されていない模様であった<sup>(25)</sup>。

この中で、2008年7月、OECDモデル租税条約4条の注釈が改訂され、A-B条約の適用効果がB-C条約の適用に及ぶという解釈が採用された（パラ8.2の第2文）。その理由付けは、居住地振り分け規定の適用の結果、the losing Stateではもはや無制限納税義務を負わなくなるから、4条1の第2文の文言と趣旨からして、条約上の居住者にあたらぬというものである<sup>(26)</sup>。OECD租税委員会の

この解釈が各国の裁判例や行政実例でどう受け止められていくかは、今後の展開を待つべきものであろう。

この問題に関する最善の解決は、関係する三か国の権限ある当局が一堂に会し、いずれの国の居住者であるかを統一的に合一確定することである。A国・B国・C国がいずれも相互に租税条約を締結し、相互協議条項を有している場合には、このような相互協議が可能である。このようなプロセスを経ることによって、三か国のうちのどの国の間で相互協議が先行したかといった偶然の要素によって後続の事案の結論が左右される不合理な結果を、未然に避けることができよう。

## V 結論と展望

### 1 結 論

居住地の決定は、国際課税の基本中の基本である。にもかかわらず、日本においてはこれまで、振り分け規定の効果面について論じられることが少なかった。そこで本稿では、租税条約の居住地振り分け規定の適用効果を検討した。国内法との関係では、実施特例法6条が、個人について、日本に住所または居所がないものとみなして所得税法の規定（納税地関係の規定を除く。）を適用する旨の立法的解決を与えている。本稿は、事例1を素材として、諸外国の議論の動向を参照しながら、実施特例法6条の規定の性質を検討し、確認的規定説を基礎とする立論を展開した。また事例2を念頭におき、この規定が作動する場合には、ある条約の居住地振り分け規定の適用によって日本に住所がないものとされる個人は、別の条約との関係でも非居住者として扱うことを明らかにした。

## 2 展 望

残された課題は多い。とくに、個人以外の者について実施特例法には規定が置かれておらず、国内法との関係について一切沈黙していることを特記しておきたい。視野を広げれば、本稿の検討は、法域をまたいだ会社の組織変更（デラウェア州法上の domestication など）に伴い、その会社が租税条約上の居住者の要件を満たすことになるのかといった問題ときびすを接する<sup>(27)</sup>。また、日本には存在しないが各国で採用例のある各種の出国税（exit tax）の適用とも関係してくる。このような問題群を展望すると、日暮れてなお道は遠く、ほとんどのことが今後の検討に残されているように感じられてならない<sup>(28)</sup>。

注(1) 谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』28頁（清文社，1999年），井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』16頁（商事法務研究会，2007年）。

(2) くわしくは、OECD モデル租税条約4条と23条のコメンタリーを参照されたい。最新版は2008年7月に改訂されている。日本語で読める文献として、2005年版について、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）簡略版』67頁（日本租税研究協会，2006年），川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』60頁（税務研究会，2006年）がある。

(3) 牛嶋勉「国内外に拠点を有する者の所得課税」税務事例研究87号25頁（2005年）。

(4) 李昌熙＝増井良啓「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」ジュリスト1362号121頁（2008年）。

(5) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2008, Commentary on Articles 23A and 23B, Paragraph 11.

- (6) Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> edition, 224 (Kluwer Law International, 1997) . 最新のドイツ語版でも eine in einem Vertragsstaat i. S. des Abkommens ansässige Person (条約の意味において一方締約国に居住する者) と表現されている。Vogel/Lehner, DBA, Art.4, Rz.4 (Beck, 5 Auf., 2008).
- (7) 非居住者に対してこれらの適用を排除する趣旨については、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(1962年)においても、必ずしも明示的に言及されていない。基礎控除について準用を認め、配偶者控除について準用を認めていないのは、両者の間に重みの違いがあることによるのだろうか。ひとつの立法政策として、正確な適用のために多くの情報を要する項目を排除したという線も考えられるが、これでは、雑損控除や寄附金控除について準用を認めていることの説明がつかない。
- (8) 所得税法69条の準用を排除している結果として、非居住者が日本に恒久的施設を有しており、この恒久的施設を通じて第三国源泉の投融資所得を得るような場合についても、当該第三国で課された外国税について日本で外国税額控除の利用はできないこととなる。所得税法施行令279条5項は、当該第三国で外国所得税が課されるべき旨を証する書面を確定申告書に添付した場合に、そもそも1号所得に含めないという解決を採用している。この点については、増井良啓「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令における外国税額控除の人的適用範囲」ソフトロー研究11号101頁(2008年)。
- (9) Vogel/Lehner, DBA, Art.4, Rz.31.
- (10) 先にII 3(2)で述べたように、「配分規範」というのは、講学上の用語である。
- (11) 以下(2)から(4)で検討する各国の裁判例・行政事例は、Vogel/Lehner, DBA, Art.4, Rz.31, Rz. 60に引用されたところから検索

- し、原典にあたった。判例集などの引用は本文に記載したとおりである。これに対し、同所に引用されているが一次資料を手でできなかった国として、デンマーク・オランダ・スイスがある。このうちオランダについては、Tax Notes International, May 24, 1997, 1727がデン・ボッシュ裁判所1997年3月27日判決を紹介している。その紹介によると、オランダで設立し、実質的管理支配地がキュラソーにある双方居住会社について、オランダで法人税の申告をしなければならないとされたという。
- (12) 2008年10月24日の研究会における金子宏教授のご指摘に負う。
- (13) Australia: Interaction between Tiebreaker Clause in Treaty and Domestic Tax Legislation Explained, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol.12, No.5, 446 (2006).
- (14) Jacques Sasseville, A Tax Treaty Perspective: Special Issues, in Guglielmo Maisto ed., *Tax Treaties and Domestic Law*, 37, 45 (IBFD, 2006).
- (15) Vogel/Lehner, DBA, Art.4, Rz.32. これに対し、フランスの判例が、ドイツ・オーストリアにおける解釈に対抗する理念型を示していると位置づけ、「居住地振り分け規定の効果は国内法に影響する」という見解を樹立したものととらえることも、論理的には可能である。なお、条約の国内法への受容のやり方が、独仏ともに、議会による条約の承認を法律の形式で与える「承認法」受容であることからすると、独仏の違いは憲法構造の違いに由来するものというよりは、むしろ租税条約の理解そのものが分かれているとみるのが正確であろう。
- (16) 佐藤光夫「租税条約実施特例法の制定（案）」国税庁『昭和44年改正税法のすべて』123頁，127頁（1969年）。
- (17) 小松芳明「租税条約実施特例法について」時の法令685号43頁，49頁（1969年），同「租税条約実施特例法の制定—国際租税法の発展に即応—」*財経詳報*800号11頁，14頁（1969年）。な

お、小松芳明『租税条約の研究（新版）』170頁（有斐閣、1982年）にも同じ記述があり、同書がそのときどきの立法および執行の経験の蓄積の上にひとつの書籍に結晶していった過程をうかがうことができる。

- (18) 増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究102号39頁（2008年）。
- (19) 増井・前掲注(18)49頁。
- (20) 2008年12月18日に谷口勢津夫教授から租税条約の定義規定と配分規範との結合についてご教示を得た。谷口説の一般的枠組については、谷口・前掲注(1)28頁以下。
- (21) 井上 = 仲谷・前掲注(1)25頁。
- (22) 租税条約の相互協議条項の解釈として、金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」『所得課税の法と政策』390頁，404頁（有斐閣、1996年，初出1991年）は、「これらの規定は、合意が両締約国に対して拘束力をもつことを前提とした上で、両国政府に合意の内容に即した国内的調整措置—減額更正と還付—をとることを要求するものである」と述べる。さらに参照、増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として—」日税研論集33号41頁，60頁，69頁（1995年）。
- (23) 2008年12月15日に井上康一弁護士からご教示を得た。恒久的施設に関する地方税法の適用について、井上 = 仲谷・前掲注(1)317頁注2。移転価格に関する相互協議については、実施特例法7条および8条の適用上、条約の対象税目にかかわらず地方税をも対象としている。さらに参照、同書395頁。
- (24) Sasseville, supra note 14, 44.
- (25) 前掲注(14)の書物に収められたシンポジウムにおいて、Stef van Wheegel は、オランダで多くの紛議が生じている事実を紹介している（398頁）。
- (26) この改訂に先立ち、Part I of the OECD Report “Draft

contents of the 2008 update to the Model Tax Convention” of 21 April 2008のpara 6は、居住地振り分け規定の適用に関して改訂がなされることを明言していた。

(27) 増井良啓 = 宮崎裕子『国際租税法』246頁（東京大学出版会，2008年）。

(28) 金子・前掲注22407頁は、1991年の段階で、「租税条約については、わが国にも小松芳明教授の著作を始めとして、いくつかのすぐれた研究があるが、法律学的研究や解釈論的検討はまだ全体としてきわめて不十分であるように思われる。この分野はいわば宝庫であり、数多くの興味ぶかい問題が研究者の訪れるのを待っているといつてよい。今後、多くの法律専門家がこの分野に関心をもち、研究を進めることを期待したい。」と述べていた。その後、注1に引用した業績をはじめとして、研究は活性化しつつある。このような流れをより力強いものとするために、筆者としても努力を続けていきたいと考える。

税務事例研究 第108号 (2009)

---

2009年3月20日 発行

定 価 740円 (本体705円 + 税)

編 者 財団 日本税務研究センター  
法人

発行者 加 地 尚

東京都品川区大崎1丁目11番8号  
日本税理士会館1F

発行所 財団 日本税務研究センター  
法人 電話 東京03 (5435) 0912 (代表)

印刷製本 (株) 財経詳報社

---

雑誌87231