

租税条約実施特例法上の届出書の法的性質

東京大学教授 増井 良啓

事 例

当社は東京に本店を有する株式会社です。当社はこのたび、税務調査を受け、株主に支払った剰余金の配当につき源泉徴収漏れを指摘されました。

ところで、当社の株主のひとつは、米国に本店のあるA社です。A社は、日本国内に恒久的施設を有していません。A社は数年前から当社の主要な取引相手になっており、当社の議決権付株式の10%を直接に所有しています。A社に連絡したところ、「日米租税条約が配当について定める源泉税の軽減措置を適用してほしい」という返答がありました。

そこで、A社との関係で源泉徴収をするにあたり、どのような手続によればよいか教えてください。とりわけ、租税条約の限度税率を適用するにあたっては、事前に届出書を提出することが定められているようですが、今回のような場合にはどうすべきでしょうか。また、加算税や延滞税はどうなるのでしょうか。

## I 問題の所在

所得税法は、非居住者・外国法人に対する各種投資所得の支払につき、源泉所得税を課すためのルールを置いている。そして、その税率を軽減し、あるいは源泉所得税を免除するために、多くの租税条約が締結されている。ところが、限度税率の適用や源泉所得税の免除を実施するための手続について、租税条約自体にはほとんど定めがない。この点につき定めるのが、「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「実施法」という。）」である。より具体的には、図表 1 の政令と省令が、届出や還付等の手続について定めている。本稿は、このような手続における届出書が、いかなる法的性質を有するかを検討するものである。

## 図表 1 実施法に関する政令と省令

「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施行令（昭和 44 年政令第 165 号、最終改正平成 20 年政令第 160 号）」

→本稿ではこれを「実施令」という。

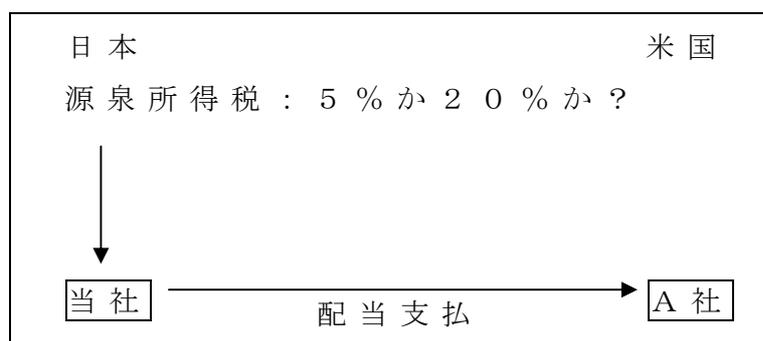
「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律の施行に関する省令（昭和 44 年大蔵・自治令第 1 号、最終改正平成 21 年総務・財務令第 4 号）」

→本稿ではこれを「実施省令」という。

本事例で主に問題になるのは A 社に対する配当の支払について、国内法上の税率 20% で源泉徴収するのか、それとも、日米租税条

約上の限度税率5%で源泉徴収するのか、という点である(図表2)。付随して、租税条約の適用が加算税や延滞税にどのような影響を及ぼすかも、問題となる。そして、実施法上の届出書の法的性質をどう考えるかによって、これらの問題に関する結論が異なってくるのである。

**図表2 本事例の主な問題**



以下では、IIで租税条約上の限度税率を適用するための手続を概観し、IIIで実施法上の届出書の法的性質を論ずる。IVは結論と展望である。

## II 配当に係る租税条約上の限度税率

### 1 事例に即した例解

まず議論の前提として、租税条約上の限度税率を適用するための手続を概観しておく。イメージを得やすいように本事例に即して例解すると、以下の通りである<sup>(1)</sup>。

### 2 所得税法の定め

#### (1) 外国法人の納税義務

A社は米国に本店があるから、日本の所得税法上「外国法人」にあたる(所法2①七)。外国法人であるA社は、「外国法人課税所得」

の支払を受けるとき、所得稅の納稅義務を負う（所法 5 ④）。ここに「外国法人課稅所得」とは、「国内源泉所得のうち第 1 6 1 条第 1 号の 2 から第 7 号までに掲げるもの」のことである（所法 5 ②第 2 括弧書き）。内国法人から受ける剰余金の配当は国内源泉所得に該當し、「外国法人課稅所得」にあたるから（所法 1 6 1 ⑤イ）、A 社は所得稅の納稅義務を負うことになる。この配当は、A 社の課稅所得の範圍に含まれる（所法 7 ①五）。

A 社が支払を受ける当該配当の金額は、外国法人に係る所得稅の課稅標準とされる（所法 1 7 8）。稅率は 2 0 % である（所法 1 7 9）。このように、所得稅法上、納稅義務者はあくまで A 社とされており、所得稅の稅率は 2 0 % である。

### （ 2 ） 支払者の源泉徴收義務

この定めを前提として、源泉徴收に関するルールが置かれている。外国法人に対し国内において所定の国内源泉所得の支払をする者はその支払の際、所得稅を徴收し、国に納付しなければならない（所法 2 1 2 ①）。所定の国内源泉所得とは、所得稅「法 1 6 1 条第 1 号の 2 から第 7 号まで、もしくは、第 9 号から 1 2 号までに掲げる国内源泉所得」のことである。本事例における剰余金の配当は、第 5 号に掲げる国内源泉所得にあたる。よって、事例において「国内において」支払がなされていたとすれば、支払者（本事例の「当社」）は、源泉徴收義務を負うことになる。

その場合の徴收稅額は 2 0 % であり（所法 2 1 3 ①一イ）、A 社に係る所得稅率と等しい。つまり、2 0 % で源泉徴收していれば、その源泉徴收稅額が、A 社の納付すべき所得稅額と一致するようになっている。そのため、A 社としては、改めて日本の稅務署と交渉する手間がかからない。

### （ 3 ） 両者の關係

こうして納稅義務者はあくまで外国法人であると構成されている

ものの、現実の納税事務は源泉徴収義務者が行う。そこで、両者の関係をどう考えるかが問題となる。源泉徴収の法律関係の問題である。

この点、居住者に対する給与支払の事案について、最高裁の判例は、「源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じない」と述べている（最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁）。この理解に基づき、最高裁は、源泉所得税の徴収・納付について誤りがある場合、国に対して誤納金の還付を請求することができるのは支払者であるとしている。

これに対し、実施法の定めによると、外国法人に対する国内源泉所得の支払について源泉徴収に誤りがあった場合、還付を請求するのは支払者ではなく、外国法人とされている（実施令2や実施省令2など）。還付先も、外国法人である（実施法3②など）。そこで、学説上、「非居住者ないし外国法人の所得にかかる源泉徴収においては、国（税務署長）と本来の納税義務者とが直接法律関係に立つものとして構成されていると考えられる」と解されている<sup>(2)</sup>。

所得税法が居住者・内国法人と非居住者・外国法人との間で源泉徴収の法律関係を異なるものとして構成しているかどうかは、あまり明らかでない。所得税法221条や222条はいずれについても等しく適用される。しかし、実施法まで含めて考えると、外国法人が受給者である場合、源泉徴収の法律関係の構成が、通常の内国事案とやや異なってくることに注意する必要がある。このことを本事例にそくしていえば、A社の負う納税義務（所法5④）と、支払者の負う源泉徴収義務（所法212①）は、上記最高裁判決の判示と異なり、租税債務の内容において同一のものとする余地があることになる。

### 3 日米租稅條約の定め

#### (1) 配当に係る源泉地国課税の制限

日米租稅條約は、配当について源泉地国の課税を制限している。すなわち、持株割合に応じ、源泉税の軽減や免税を定めている（日米10②③）。より具体的には、「当該配当の受益者が、当該配当の支払を受ける者が特定される日に、当該配当を支払う法人の議決権のある株式の10%以上を直接又は間接に所有する法人である場合」には、源泉地国の課すことのできる租税の額は、「当該配当の額の5%」を超えないものとする（日米10②）。本事例のA社は、日米租稅條約のまさにこの条項の適用を求めているのである（以下これを「配当条項」という。）。

#### (2) 配当条項を適用するための実体的要件

配当条項を適用するためには、上の株式所有要件をはじめとして日米租稅條約の定めるいくつもの要件を満たす必要がある。株式所有要件以外の主な要件として、図表3に掲げたものがある。

**図表3 配当条項を適用するための主な要件**

- \* 支払法人と法人株主が「居住者 (resident)」であること  
(日米10①、1①、4①)
- \* 配当を受け取る法人株主が「受益者」であること  
(beneficially owned) (日米10②(a))
- \* 配当を受け取る法人株主が適格居住者であるなど、  
特典条項の要件を満たしていること (日米22)

これらの要件を満たしているか否かを判定するには、納税者の属性に関する詳細な情報が必要である。ところが、日米租稅條約は、どのような情報を誰がいつまでに提供する義務を負うかについて、

具体的な定めを置いていない。そのため、次にみるように、実施法が制定されている。

#### 4 実施法の定め

##### (1) 実施法の構造

本事例で問題となる日米租税条約の配当条項は、日本国の課すことのできる租税の額は「当該配当の額の5%」を「超えないものとする」としている（日米10②）。「5%を超えない」というだけでは、上限を定めているだけであって、5%以下のどの税率を適用すればよいかは確定しない。そこで、国内法上、確定した税率でもって源泉徴収義務を課すことができるように、実施法が以下のように定めている。

実施法の定義では、本事例のA社に相当する外国法人を「相手国居住者等」と呼び、配当の額の5%を「限度税率」と呼ぶ（図表4）。

#### 図表4 実施法2条による定義

「租税条約」＝我が国が締結した所得に対する租税に関する  
二重課税の回避又は脱税の防止のための条約

「相手国居住者等」＝所得税法第二条第一項第五号に規定する  
非居住者又は同項第七号に規定する  
外国法人で、租税条約の規定により当  
該租税条約の我が国以外の締約国の居  
住者又は法人とされるもの

「限度税率」＝租税条約において相手国居住者等に対する課  
税につき一定の税率又は一定の割合で計算し  
た金額を超えないものとしている場合におけ  
るその一定の税率又は一定の割合

実施法は、所得稅法上の稅率が條約上の限度稅率よりも高い場合條約上の限度稅率に置き換える。本事例であれば、相手国居住者等であるA社が支払を受ける配当について、所得稅法上の稅率20%に代えて、日米條約の定める限度稅率5%によるものと定めている（実施法3の2）。法律のテキストを図表5に引用しておく（下線や網掛け、イタリックなどは増井による。以下の図表における法令の引用につき同じ）。

図表5 実施法3条の2

相手国居住者等が支払を受ける配当等（租稅條約に規定する配当、利子若しくは使用料（当該租稅條約においてこれらに準ずる取扱いを受けるものを含む。）又はその他の所得で、所得稅法の施行地にその源泉があるものをいう。以下同じ。）のうち、当該相手国居住者等に係る相手国との間の租稅條約の規定において、当該相手国においてその法令に基づき当該相手国居住者等の所得として取り扱われるものとされるもの  
（次項において「相手国居住者等配当等」という。）であつて  
限度稅率を定める当該租稅條約の規定の適用があるものに対する同法第七十条、第七十九条若しくは第二百十三条第一項又は租稅特別措置法第三条第一項、第八条の二第一項、第三項若しくは第四項、第九条の三、第九条の五の二第二項から第四項まで、第四十一条の九第一項から第三項まで、第四十一条の十第一項若しくは第四十一条の十二第一項若しくは第二項の規定の適用については、当該限度稅率が当該配当等に適用されるこれらの規定に規定する稅率以上である場合を除き、これらの規定に規定する稅率に代えて、当該租稅條約の規定により当該配当等につきそれぞれ適用される限度稅

率によるものとする。

## (2) 比較法的位置づけ

比較法的には、投資所得支払の際の源泉徴収につき、条約上の限度税率を国内法上どう実施するかについて、各国のやり方はまちまちである。すなわち、①限度税率をそのまま適用して源泉徴収するやり方から、②いったん国内法上の高い税率で源泉徴収しておき後に限度税率との差額を還付するやり方まで、いろいろな例がある。1998年の研究は、各国のやり方がばらばらであり、国際的に一貫した慣行が存在しないと述べていた<sup>(3)</sup>。また、2009年の研究も各国のやり方に調整がとれていないことを指摘し、米仏蘭露葡加の裁判例に言及している<sup>(4)</sup>。

この中で、日本の実施法は、①のタイプに属する。租税条約上の特典が支払時に即時に与えられ、相対的にみて納税者に対して親切な類型である。条約の趣旨を国内法上スムーズに実現するという意味でも、わざわざ面倒な手続を経て還付する必要がないという意味でも一般的には望ましいやり方といえよう。OECDモデル租税条約の注釈も、同様の評価を下している<sup>(5)</sup>。

もっとも、このやり方の下では、限度税率を適用するための条約上の諸要件（先に掲げた図表3を参照）を満たしているかどうかを判定する基準時が、支払時でなければならないことになる。

## 5 通常の手続

### (1) 様式1および添付書類の提出

そこで、支払日より前に届出書を提出することが外国法人に要求されている。すなわち、相手国居住者等は、一定の事項を記載した届出書を、最初に支払を受ける日の前日までに、源泉徴収義務者を

經由して、所轄の稅務署長に提出しなければならない（実施省令 2 ①）。届出書の様式として、国税庁が「租稅条約に関する届出書（配当に対する所得稅の輕減・免除）（様式 1）」を定めている<sup>(6)</sup>。

本事例で問題になる日米租稅条約は特典条項を有しているため、A 社としては、さらに詳細な情報として、「特典条約に関する付表（様式 17）」および相手国の居住者証明書等を添付する必要がある（実施省令 9 の 5）。

#### （2） 実施省令 2 条 1 項の規定とその位置づけ

ここでは、以上の手續の根拠規定として最も基本的な実施省令 2 条 1 項のテキストを掲げておく（図表 6）。

### 図表 6 実施省令 2 条 1 項

相手国居住者等は、その支払を受ける法第三条の二第一項に規定する相手国居住者等配当等（以下この条において「**相手国居住者等配当等**」という。）につき所得稅法第二百十二条第一項若しくは第二項又は租稅特別措置法第九条の五の二第四項若しくは第四十一条の九第三項の規定により徴収されるべき所得稅について当該相手国居住者等に係る相手国との間の租稅条約の規定に基づき輕減又は免除を受けようとする場合には、当該相手国居住者等配当等に係る源泉徴収義務者ごとに、次の各号に掲げる事項を記載した届出書を、当該租稅条約の効力發生の日以後最初にその支払を受ける日の前日まで（その支払を受ける相手国居住者等配当等が無記名の株式、出資若しくは受益証券に係るもの又は無記名の債券に係るもの（次項において「**無記名配当等**」という。）である場合にあつては、その支払を受ける都度、当該支払を受ける時）に、当該源泉徴収義務者を經由して、当該源泉徴収義務者の納稅

地の所轄税務署長に提出しなければならない。

一 当該相手国居住者等配当等の支払を受ける者の氏名、国籍及び住所若しくは居所又は名称、本店若しくは主たる事務所の所在地及びその事業が管理され、かつ、支配されている場所の所在地

二 当該相手国居住者等配当等の支払を受ける者の当該相手国居住者等配当等に係る当該相手国における納税地及び当該支払を受ける者が当該相手国において納税者番号を有する場合には、当該納税者番号

三 当該相手国居住者等配当等につき当該租税条約の規定に基づき租税の軽減又は免除を受けることができる事情の詳細

四 当該相手国居住者等配当等の支払者の氏名及び住所若しくは居所又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地

五 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる事項

イ 当該相手国居住者等配当等である配当（租税条約に規定する配当（当該租税条約においてこれに準ずる取扱いを受けるものを含む。）で、国内にその源泉があるものをいう。以下第二条の五までにおいて同じ。）の支払を受ける場合 当該配当に係る株式（投資信託及び投資法人に関する法律（昭和二十六年法律第百九十八号）第二条第十四項に規定する投資口を含む。以下第二条の五までにおいて同じ。）、出資、基金又は受益権の銘柄又は名称、種類及び数量並びにその取得の日

ロ 当該相手国居住者等配当等である利子（租税条約に規定する利子（当該租税条約においてこれに準ずる取扱いを受けるものを含む。）で、国内にその源泉があるものをいう。以下第二条の五までにおいて同じ。）で債券に係るものの支払

を受ける場合 当該債券の種類、名称、額面金額及び数量並びにその取得の日

ハ 当該相手国居住者等配当等である利子で債券に係るもの以外のものの支払を受ける場合 当該利子の支払の基因となった契約の締結の日、契約金額及び契約期間並びに当該契約期間において支払われる当該利子の金額及びその支払期日

ニ 当該相手国居住者等配当等である使用料（租税条約に規定する使用料（当該租税条約においてこれに準ずる取扱いを受けるものを含む。）で、国内にその源泉があるものをいう。以下第二条の五までにおいて同じ。）の支払を受ける場合 当該使用料の支払の基因となった契約の締結の日及び契約期間並びに当該契約期間において支払われる当該使用料の金額及びその支払期日

ホ 当該相手国居住者等配当等であるその他の所得（租税条約に規定するその他の所得で、国内にその源泉があるものをいう。以下第二条の五までにおいて同じ。）の支払を受ける場合 当該その他の所得の種類、金額、支払方法、支払期日及び支払の基因となった契約の内容

六 当該相手国居住者等配当等の支払を受ける者が国税通則法第一百七条第二項の規定による納税管理人の届出をしている場合には、当該納税管理人の氏名及び住所又は居所

七 その他参考となるべき事項

実施省令の上の規定は、柱書の「提出しなければならない」という規定振りからも明らかなように、外国法人に対して義務を課している。しかし、法律レベルでは実施に関する一般的な委任規定があるだけで（実施法12）、情報提供に関して個別の委任規定が設け

られているわけではない。省令レベルではじめて定める事柄であるためか、義務不履行に対する罰則などの制裁規定も見当たらない。こうして、外国法人が届出書をタイムリーに提出しなかった場合の法的効果は、あげて解釈に委ねられた問題となる。

## 6 還付の手続

もともと、実施省令自体に手がかりがないわけではない。租税条約の規定の適用を受けなかったことにより、国内法上の高い税率で徴収された所得税について、租税条約の規定に基づき軽減を受けようとするときは、相手国居住者等は還付請求ができる旨の規定がある（実施省令2⑧、図表7）。そのための手続として、相手国居住者等は、還付請求書を、源泉徴収義務者を經由して所轄の税務署長に提出しなければならない（実施省令2⑨、様式11）。

### 図表7 実施省令2条8項

相手国居住者等は、所得税法第二百十二条第一項若しくは第二項又は租税特別措置法第九条の三の二第一項、第九条の五の二第四項若しくは第四十一条の九第三項の規定（以下この項において「相手国居住者等の相手国居住者等配当等に関する規定」という。）の適用がある相手国居住者等配当等の支払を受けた場合において、第一項に規定する租税条約の規定の適用を受けなかったことにより当該相手国居住者等配当等につき相手国居住者等の相手国居住者等配当等に関する規定により徴収された所得税について、当該租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとするときは、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額の還付を請求することができる。

一 租 税 条 約 の 規 定 に よ り 当 該 相 手 国 居 住 者 等 配 当 等 に つ い て 所 得 税 が 軽 減 さ れ る 場 合 当 該 相 手 国 居 住 者 等 配 当 等 に 対 す る 源 泉 徴 収 に よ る 所 得 税 の 額 か ら 当 該 相 手 国 居 住 者 等 配 当 等 の 額 に 当 該 相 手 国 居 住 者 等 配 当 等 に 対 し て 適 用 さ れ る 法 第 三 条 の 二 第 一 項 に 規 定 す る 限 度 税 率 を 乗 じ て 計 算 し た 金 額 を 控 除 し た 残 額 に 相 当 す る 金 額

二 租 税 条 約 の 規 定 に よ り 当 該 相 手 国 居 住 者 等 配 当 等 に つ い て 所 得 税 が 免 除 さ れ る 場 合 当 該 相 手 国 居 住 者 等 配 当 等 に 対 す る 源 泉 徴 収 に よ る 所 得 税 の 額

このルールは、平成20年の省令改正により追加された。その趣旨として、立案当局者は、「還付請求手続を明確化することとされました」と述べている<sup>(7)</sup>。この解説はきわめて簡潔であって、租税条約との関係や、改正以前の法状態との関係、還付金以外の過誤納金の扱いなど、いくつかの解釈問題が残る。とりわけ、実施省令でわざわざ還付の手続について定めたということが、事前に届出書を提出していない場合には必ずこの還付手続によらなければならないということまでを意味するのかどうか、検討を要する。

なお、還付加算金の計算にあたっては、還付請求があった日の翌日から起算して1月を経過する日の翌日から、還付のため支払決定をする日または充当する日までの期間が対象になる（実施省令15①三）。

### Ⅲ 実施法上の届出書の法的性質

#### 1 検討課題の析出

##### (1) 本事例に固有の問題点

本事例は、源泉徴収漏れが指摘されている事案である。ゆえに、外国法人が支払日の前に源泉徴収義務者を經由して届出書を提出するという通常の手続をふむことができない。この場合、源泉徴収義務者としては、いったん20%で源泉徴収してのちに還付を求める必要があるのだろうか。また、加算税や延滞税はどうなるのだろうか。

##### (2) 裁判例等

これらの問題を扱った裁判例は見当たらない。また、3(4)でみるように、国税庁のウェブサイトには当局の考え方をうかがわせる記述が見受けられるものの、それらは、解釈通達という形式をとっているわけでもなく、これらの問題に関する当局の有権的解釈を示すものでもない。

##### (3) 学説

学説上は、届出書の提出が効力要件でないという考え方が有力である。水野忠恒教授が1995年に発表した論文は、「源泉徴収税額の軽減税率の適用を受けるための届出は手続要件であって効力要件ではないと解されるのであり、したがって後に税率の特例を受けるために届出をすることにより遡及適用を受けることは可能であろう。」と論じている<sup>(8)</sup>。

赤松晃博士も、水野論文を引用しつつ、「源泉徴収額の軽減税率の適用を受けるための届出は手続要件であり効力要件ではないから租税条約に関する届出をしなかったことに基因してその所得につき源泉徴収をされた場合には、『租税条約に関する届出書』と共に還

付請求書を提出することで、減免の適用を受けた場合の源泉徴収税額と国内法の規定による税率により源泉徴収された税額との差額について還付を受けることができ、最終的に租税条約の適用を受けることができる。」と述べている<sup>(9)</sup>。

届出書と共に還付請求書を提出して還付するというこのやり方については、仲谷栄一郎弁護士らの書物においても、支持されている。すなわち、「投資所得の支払前に、上記届出書が提出されず、租税条約上の減免要件の適用を受けられなかった場合でも、後に還付請求書とともに届出書が提出されれば、減免を受けずに源泉徴収された税金の還付を受けることができます（実施特例法施行省令第15条第1項）。」とされる<sup>(10)</sup>。

これらの学説が国内法上の税率で納付済の場合を主に念頭に置いているのに対し、牧野好孝氏と儘田佳代子氏が2005年に発表した書物は、本事例により近い場合を念頭において次のように述べている<sup>(11)</sup>。いわく、「後日に源泉徴収漏れが判明した場合ですが、支払者は国内源泉所得の受領者（非居住者等）から源泉徴収税額の返還を受けることとなります。そして受領者が軽減税率の適用を受けることを希望した場合には、『租税条約に関する届出書』を所轄税務署長に提出することにより、軽減税率を適用して源泉徴収することができます（軽減税率を適用した金額を相手方から返還を受けることとなります。）。これは、『租税条約に関する届出書』の提出を支払日の前日までに行うということが、軽減税率の適用を受けるための効力要件とはされていないからです。」

（４） 以下で論ずることがら

本事例は、すでに納付済のケースではなく、これから源泉徴収を行うケースである。同様のケースを念頭においているのが牧野氏らの上にみた見解であり、参考になるところ、それは実施省令の平成20年改正以前の叙述である。現行法の下では、還付請求手続が明

定されたことを織り込んで立論する必要がある。さらに一步基本に遡れば、租税条約上の実体的要件と国内法の定める手続との間の相互関係をどう整理するか、「超えないものとする」という条約の文言をどう解釈するか、届出書の法的性質をどう解すべきか、といった点を整理すべきものと思われる。そこで本稿は、届出書の提出が限度税率適用の効力要件でないと解する立場から、次のように立論してみたい。

## 2 条約事項と国内法事項の棲み分け

(1) 日本国が租税条約で相手国に約束したことから

日米租税条約上の配当に係る限度税率の適用要件を満たすか否かを判定する手続について、先にⅡ 3 でみたように、原則として、日米租税条約には規定が置かれていない。ほぼ唯一といってよい例外は、一方の締約国の居住者が条約の特典を受ける権利を有することを権限ある当局が認定する場合である（日米 2 2 ④）。だが、その場合であってすら、「当該締約国の法令又は行政上の慣行に従って」認定すると定めており、認定手続の詳細は当該締約国の国内法に委ねている。

従って、限度税率の適用にあたりいかなる手続を採用するかは、日本国が租税条約において米国に約束した事項ではなく、日本の国内法に委ねられた事項であると解される。このことは、一般的に条約の規定が国内法に優先することとは、無関係である。なぜなら、条約に定めがない以上、そもそも条約の規律が及ぶことはありえず国内法に拠るしかないからである。

(2) 国内法事項としての届出や還付の手続

以上から、租税条約上の実体的要件と国内法の定める手続との間の相互関係は、次のように整理できよう。一方で、限度税率を適用するために必要な「居住者」や「受益者」などの要件は、租税条約

が要求する実体的適用要件である。他方で、それらの実体的適用要件を満たしているかを判定するために必要な資料をどのような手続で確保し、いかなる方式で限度税率を実施するかが、国内法に委ねられているのである（図表 8）。

**図表 8 条約事項と国内法事項の棲み分け**

「居住者」や「受益者」などの実体的適用要件 → 条約事項  
 実体的適用要件を満たしているかを判定する手続 → 国内法事項

Ⅱ 4 でみたように、日本の国内法は、事前に届出書を提出させたうえで、支払時に即時に租税条約上の限度税率を適用するしくみを採用した。実施法のこのやり方は、条約によって義務づけられたものではなく、あくまで国内法の立法者が選択したものと位置づけることができよう。

### （3）「超えないものとする」という条約の文言

以上が一般論である。より個別的に解釈論を展開するためには、問題になっている租税条約の文言にそくして検討することが有益である。先にⅡ 3（1）で述べたように、本事例では源泉地課税を制限する配当条項の適用が問題とされており、その文言は、「次の額を超えないものとする（shall not exceed）」というものである（日米 10②）。

そして、Ⅱ 4（1）で述べたように、「5%を超えない」というだけでは、5%以下のどの税率になるかが確定しない。その意味で、この規定は、源泉徴収義務を課す規範としては明確性や完全性に欠けており、直接適用可能とはいえない。だからこそ、実施法が限度税率に置き換えて課税する定めを置いているのである。

しかしながら、これはあくまで、国が納税者に対して源泉徴収義

務を負わせる局面についての議論である。納税者が国に対して還付を請求する局面においては、話は別である<sup>(12)</sup>。すなわち、「5%を超えないものとする」という定めは、少なくとも5%以下でしか課税してはならないという規範を明確かつ完全に定立しているから、納税者の国に対する還付請求を直接に基礎づけることができる。納税者の国に対する還付請求を基礎づけるというその限りにおいては、直接適用可能であるといつてよいのである。

II 6 で紹介した平成20年の省令改正により、現在においては、国内法上も還付請求手続が明確化されている。これは、租税条約を直接に援用することによる納税者の国に対する請求につき、原則的な道筋をつけたものとして評価できる。だが、この省令改正以前においても条約の効力として納税者の還付請求は可能であったし、現在においても省令のルート以外の例外的な救済の可能性は閉ざされていないものと解すべきであろう。

### 3 証明手段としての届出書

#### (1) 還付請求の排他性？

さて、実施省令は、一方で限度税率の適用を求める外国法人に届出書の提出を要求しており（実施省令2①）、他方で還付手続を定めている（実施省令2⑧）。このことから、届出書を提出しなかった納税者は、いったん必ず国内法上の税率で納付し、しかるのちに還付を請求しなければならないと解する余地も生じうる。国税通則法23条の「更正の請求の排他性」に似た考え方を実施省令の解釈に転用し、いわば「還付請求の排他性」を肯定する解釈である。

しかしながら、この解釈は、還付請求が救済方法のひとつであることを看過しているばかりか、届出書の趣旨をあまりに硬直的にとらえすぎているように思われる。還付や届出の手続は、法律上の個別的な委任規定もないまま、省令レベルではじめて定められている

にすぎない。届出書は、租税条約の要求する実体的要件の存否を明らかにするための情報提供を求めているにすぎないのであって、その提出は限度税率適用の要件ではないと解される。

### (2) 証明手段としての届出書

限度税率適用のための届出書は、むしろ、租税条約上の実体的要件を満たすことを納税者が示すための証明手段とみるべきである。証明手段である以上、支払後に提出された場合であっても、租税条約の定める実体的要件を満たす場合には、すぐさま限度税率を適用して差し支えない。税務署長や国税不服審判所、裁判所は、条約上の要件を満たすことを認定できる場合には、むしろ積極的に条約上の限度税率を適用することが要請されるものと解される。

本事例においても、源泉徴収漏れを指摘された会社としては、支払の日の後であっても所定の届出書を提出し、5%の限度税率で納付することができると考えておきたい。

### (3) 立法政策としての正当性

本事例において、限度税率の適用要件が満たされる場合、仮に20%で源泉徴収したとしても、納付税額は誤納金となる。なぜなら5%で源泉徴収することが正しい法適用の結果であり、20%で源泉徴収することはもともと違法であるからである。

それにもかかわらず、いったん20%で源泉徴収したうえでしかるのちに還付請求することを強制するのは、納税者に無駄な手続をふませることに他ならない。場合によっては還付加算金が付されるから（通則法58）、現在の低金利の下では国の税収もネットでみて損失を被ることになりかねない。

立法政策のあり方として、当事者間での無用な財貨の動きは、最小にすることが望ましい。上記(2)の解釈論は、このような立法政策の方向にも沿う。

#### (4) 国税庁ウェブサイトの記載との関係

上記(2)の解釈に対する反論材料として、次の点をあげる向きがあるかもしれない。すなわち、国税庁のウェブサイトは、「租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求(割引債及び芸能人等の役務提供事業の対価に係るものを除く)」と題して、租税条約の規定が遡及して適用される場合や、「租税条約に関する届出書」を提出しなかったことに基因する場合を含めて、還付請求書を提出するものとするガイダンスを公表している<sup>(13)</sup>。このことは、課税当局が還付請求手続の所管範囲をかなり広めにとらえている証左であり、「還付請求の排他性」を基礎づける理由になるのではないか、というわけである。

しかし、国税庁ウェブサイトの記載をこのように読むことは、二重の意味で誤りであろう。第1に、同ウェブサイトは「還付請求の排他性」を明示しているものではなく、単に救済手続の周知を図ったものと考えられる。第2に、仮に「還付請求の排他性」を有権的解釈として採用するのであれば、解釈通達を発するなど、行政当局としてそれなりの手続を踏むべきである。そうしていない以上、そのような解釈を採用したとみるのは勇み足だと考える。

## 4 加算税の扱い

本税については5%で源泉徴収すればよいとして、加算税はどうか。法定納期限までに完納されない場合、不納付加算税の賦課が問題になりうる(通則法67)。

この点については、配当条項適用のための実体的要件を満たす限り、5%で源泉徴収することに、何ら違法な点はない。15%分については不納付加算税の賦課要件は満たされないと解すべきであろう。仮に一步譲って、届出書の提出が遅れたことが問題となりうるとしても、それは、証拠の提出が遅れたのと同じことである。要件

を満たしている以上、5%の限度税率を適用すべきであったことに変わりはない。

なお、念のために付言すれば、以上の解釈はそもそも不納付加算税の賦課要件が満たされないと立論するものであって、「正当な理由」があると立論するものではない<sup>(14)</sup>。

## 5 延滞税の扱い

延滞税（通則法60①五）についても、同じ理由によって、5%で源泉徴収することこそが適法であるから、15%分については発生しないというべきであろう。

# IV 結論と展望

## 1 結論

本稿の考え方によると、平成20年の実施省令改正以降における届出書の法的性質は、租税条約の実体的要件を判定するための証明手段である。その法的性質は、改正前と同じである。事例の「当社」としては、届出書の提出とともに支払配当金額の5%相当分を納付すれば足りる。仮に20%で納付したとすれば、それは誤納金である。15%分については、不納付加算税の賦課要件は満たされず、延滞税も発生しない。

ただし、必ずしも明確な先例が見当たらない領域であり、以上が私見であることにご留意いただきたい。

## 2 展望

源泉徴収義務者は、外国法人の納税義務を代行するという性格と納税事務を主に遂行する主体であるという性格との二面性をもつ。2003年署名の日米租税条約以降、いくつもの租税条約で特典条

項が導入された結果、源泉徴収義務者を經由して提出すべき届出書や各種書類の情報量は極めて増加している。源泉徴収をめぐるトラブルが生じた場合、源泉徴収義務者と外国法人の間の契約によって、源泉徴収義務者は外国法人に対して求償できず、自らの責任で処理しなければならないことも多い。このような状況に鑑み、本稿では責任の範囲の限定にむけた解釈論を提示した。

租税条約の適用における源泉徴収義務者の役割に関しては、米国における適格仲介人（qualified intermediary, QI）の制度の展開などをにらみつつ、商取引の円滑化の要請と、濫用防止の要請を折り合わせるために、引き続き検討が必要である。さらに、巨視的な立法論としては、本稿で与件とした構成と逆の方向—源泉徴収の法律関係を国内事案に関する最高裁の理解に揃えて立法化すること—をも視野に入れて、総合的に得失を研究することが求められる。

**注(1)** 法人税の申告納付については論述しない。なぜなら、A社は日本国内に恒久的施設を有していないからである（法法141一から三）。一般論としては、恒久的施設を有していなくても法人税の申告納付が問題となりうる（法法141四）、本事例では内国法人から受ける剰余金の配当が問題になっており、法人税の申告納付について論ずる必要がない。仮に事業の遂行から生ずる所得があったとしても、租税条約上「恒久的施設なくして課税なし」のルールが適用されれば（日米7①）、A社は日本で法人税を申告納付する義務を負わないことになろう。以下で概観するのは、もっぱら源泉所得税に関する所得税法・日米租税条約・実施法の定めである。

(2) 水野忠恒「租税条約と国内法—外国法人（非居住者）にかか

る源泉徴収所得稅とその還付について一」国際稅務 15 卷 1 号のちに『国際課稅の制度と理論』81 頁（有斐閣、2000 年）に所収、引用は同書 84 頁。

- (3) David W. Williams, General Report, in IFA, Practical issues in the application of double tax conventions, Cahiers de droit fiscal international, Volume 83b, 53 (1998).
- (4) Raffaele Russo, Administrative Aspects of the Application of Tax Treaties, Bulletin for International Taxation, Vol.63, No.10, 482 (2009).
- (5) OECD Commentary on Article 1 of the Model Tax Convention on Income and on Capital, 2008, Paragraph 26.2.
- (6) [http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/1648\\_39.htm](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/1648_39.htm)（2009 年 12 月 17 日訪問）
- (7) 緒方健太郎・灘野正規・山田彰宏「国際課稅關係の改正」『平成 20 年版改正稅法のすべて』520 頁（大蔵財務協會、2008 年）。
- (8) 水野忠恒「租稅条約と国内法—外国法人（非居住者）にかかる源泉徴収所得稅とその還付について—」国際稅務 15 卷 1 号、のちに『国際課稅の制度と理論』81 頁（有斐閣、2000 年）に所収。
- (9) 赤松晃『国際課稅の実務と理論—グローバル・エコノミーと租稅法—（第 2 版）』57 頁（稅務研究会、2009 年、初出 2007 年）。
- (10) 仲谷栄一郎 = 井上康一 = 梅辻雅春 = 藍原滋『〔第 4 版〕外国企業との取引と稅務』52 頁（商事法務、2009 年）。
- (11) 牧野好孝 = 儘田佳代子『租稅条約適用届出書の書き方パーフェクトガイド』22 頁（稅務研究会出版局、2005 年）。
- (12) 配当条項の文言をこのように読む可能性については、200

9年8月3日の研究会において、牛嶋勉弁護士の口頭のご教示をいただいた。ただし、本文の立論に関する責任は増井個人に帰する。

(13) 前掲注6。

(14) 最高裁は「正当な理由」の意義を比較的狭く解する傾向にある。

例えば、最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁は、過少申告加算税について、「真に納税者の責めに帰することのできない事情があり、過少申告税の趣旨に照らしても、なお、納税者にそれを賦課することが不当または酷になる場合をいう」という基準を示している。