

論 説

租税条約 3 条(2) と性質決定の抵触

— 英国とドイツの最近の判例を検討して —

日本大学大学院法務研究科教授

今 村 隆

◆SUMMARY◆

本稿は、多くの租税条約に取り入れられている OECD モデル租税条約 3 条(2)が、租税条約上の用語について原則として各締約国の国内法で解釈すべきとする法廷地法主義を採っている意義を明らかにするとともに、国内法の違いにより生じる租税条約上の性質決定の抵触 (qualification conflict) の問題と 3 条(2)とを統一的に解釈すべきであると主張するものである。性質決定の抵触の問題は、古くから議論されているものの、筆者は、英米法系の国と大陸法系の国とで租税条約 3 条(2)の意義についての考え方が異なっていることから性質決定の抵触の問題の取扱いが不明確になっているとして、最近の英国とドイツの判例に基づき、3 条(2)が規定する「文脈 (context)」にモデル租税条約のコメンタリーも含めるべきとの立場から、OECD の提唱する性質決定の抵触についての New Approach の見直しを検討するものである。

本稿は、我が国ではこれまで余り議論されていなかった問題ではあるが、租税条約の解釈に当たっての出発点ともいえる基本的問題について一石を投じるものである。

(令和元年 8 月 8 日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次	
第 1 問題の所在	46
第 2 モデル租税条約 3 条(2)の意義と適用	47
第 3 性質決定の抵触の問題	52
第 4 Fowler 事件控訴院判決	56
第 5 照明デザイナー事件連邦財政裁判所判決	61
第 6 結び	64

第 1 問題の所在

1 モデル租税条約 3 条(2)

OECD モデル租税条約 (Model Tax Convention on Income and on Capital, 以下「MC」ともいう。) 3 条(2)は、多くの租税条約に取り入れられていて、我が国の締結している租税条約も例外ではない。この 3 条(2)は、「一方の締約国による条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか (unless the context otherwise requires)、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令 (the law) において当該用語がその適用の時点で有する意味を有するものとする。当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意味は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意味に優先するものとする。」(下線筆者, 1995 年版)と規定している。これは、租税条約上の用語について当該条約に定義がない場合には、原則として、各締約国の国内法を参照して決すべきとするものであり、いわゆる法廷地法 (lex fori) 主義を採っているものである。ただし、上記下線のとおり、「文脈により別に解釈する場合」が例外となっている。このような法廷地法主義は、条約法に関するウィーン条約 (以下「条約法条約」という。) 31 条の例外であり、租税条約上の独特の規定である。

なお、MC3 条(2)は、2017 年の改正で、下

線部分が、「文脈により別に解釈すべき場合又は権限のある当局が第 25 条の規定に従い異なる意味に合意した場合を除くほか」と改訂されているが、本稿では、検討対象とする判例が 1995 年版を前提としていることから同年版で論じることとする。もっとも、本稿での議論は、2017 年版でも特に変わりはない。

MC3 条(2)は、1995 年の改正で、参照する法令は、租税に関する法令から国内法令に拡大され、一方で、参照されるべき法令は、上記の 2 文のとおり、租税条約の適用を受ける租税に関する法令が優先適用されることが明らかにされた。また、参照される国内法は、署名時点ではなく、「その適用を受ける時点」すなわち租税が課される時点での国内法であることも明らかにされた。これは、カナダの 1982 年の Melford 事件最高裁判決⁽¹⁾が静的アプローチを採ったのに対処するものであり、動的アプローチを採用することを明らかにしたものである⁽²⁾。

また、MC3 条(2)の「締約国の法令 (the law of the State)」の the law は、英米法の用語に従い、判例法も含んでいる⁽³⁾。

このように 3 条(2)は、租税条約における独特の規定であるが、英米法系の国と大陸法系の国とで 3 条(2)の原則の適用の範囲についての理解に違いがある。英米法系の国では、この原則の適用を広くとらえるのに対し、大陸法系の国では、この原則の適用の範囲をできるだけ狭くとらえようとする傾向にある。

これは、英米法系の国が、租税条約により自国の課税権が制限されるのをできるだけ防ぎたいとの理由からと考えられる⁽⁴⁾。

2 性質決定の抵触の問題

一方で、モデル租税条約は、6条ないし21条で、所得の種類により、その課税権を配分するルールを規定しているが（*distributive article*、以下「配分規定」という。）、各締約国で同一の所得に対するこの配分規定の当てはめが異なる場合がある。これは、古くから議論されている問題で、国際私法の議論を参考にして、「性質決定の抵触（*conflicts of qualification*）」と言われている。

この性質決定の抵触については、2000年にモデル租税条約のコメンタリー（23条A及びBの**コメ・パラ 32.4**）で、**New Approach**（性質決定の抵触については、居住地国が源泉地国の性質決定に従うべきとの見解）が採用されたにもかかわらず、各国の裁判所でこれに従っている例が非常に少なく、ベルギーの裁判所くらいといわれている⁽⁵⁾。ドイツの下級審の財政裁判所で1件あったが⁽⁶⁾、後記第5のとおり、上告審の2018年7月11日連邦財政裁判所判決（照明デザイナー事件）は、これを否定している。

3 本稿でのアプローチ

このように性質決定の抵触について、**New Approach**が各国の裁判所で受け入れられているのが少ないのは、OECDのコメンタリーが、性質決定の抵触の問題を3条(2)の問題と切り離して議論しているため、その適用が不明確になっているのも理由の一つと考えられる。コメンタリーがこのような扱いをしているのは、3条(2)の原則の適用範囲について加盟国間で見解が分かれているためと考えられるが、本来は、性質決定の抵触の問題は、3条(2)により、租税条約の用語の解釈が締約国間で異なる場合があり得ることを前提とし、その調整として議論されてきたもので密接に関係しているのである。

そこで、本稿では、第2で、MC3条(2)の意義と適用を明らかにし、第3で、性質決定の抵触の問題を論じ、さらに、第4で、3条(2)の適用が問題となった英国の2018年11月15日 **Fowler** 事件控訴院判決を検討し、第5で、上記照明デザイナー事件連邦財政裁判所判決を検討し、これらの事件の検討を通して、3条(2)と性質決定の抵触の問題を統一的に解釈することとしたい。なお、英国とドイツの判例のいずれも、被用者（*employee*）か独立事業者（*independent servicer, self-employer*）かが問題となり、モデル租税条約でいうと、同条約15条(1)の給与所得か、同条約7条(1)の事業所得かが争われた事件である。

第2 モデル租税条約3条(2)の意義と適用

1 モデル租税条約3条(2)の意義

MC3条(2)は、1945年の米英租税条約にルーツがあると言われていて、英国の **Avery Jones** によると、この条約締結の際に3条(2)が導入されたのは、1942年の米加租税条約における条項にヒントを得て、米英租税条約締結に当たって、できるだけ租税条約上の定義を減らすために、米加租税条約の条項を一般化して制定したものであると考えられるとのことである⁽⁷⁾。

また、**Avery Jones** によると、「文脈により別に解釈する場合」との例外規定は、①上記米加租税条約にはなかった規定であること、②英国では1860年代から制定法上の定義においてよく見られる表現であることの2つの理由から、英国側がこの例外規定を提案したと考えられるとのことである⁽⁸⁾。いずれにしろ、3条(2)は、租税条約上の定義を減らすという実務上の便宜のために導入された規定であり、条約の解釈のあり方についての議論に由来するものではなかったのである。

このように3条(2)は、元々は、英米法系の国同士の租税条約で導入された規定であった

が、1963年のモデル租税条約草案に盛り込まれ、1977年のモデル租税条約でも採用され、以後、大陸法系の国の締結する租税条約においても広く導入されるようになったのである。

このような制定経緯から、3条(2)は、租税条約の解釈の一般原則を規定したものではなく、あくまでも租税条約上の用語の解釈についての特別なルールを定めるものである。法的性格としては、条約法条約の用語一般についての解釈についての特則ということとなると考えられる。

なお、3条(2)の適用範囲については、租税条約によって制限された締約国の課税権を確定するための用語(e.g.15条の employment)に限り、それ以外で用いられている用語(e.g.beneficial owner)には適用されないとする見解がある。オランダの2003年2月21日最高裁判決⁽⁹⁾がそのような立場を採っていて、オランダの Engelen はこの判決の立場に賛成している⁽¹⁰⁾。しかし、3条(2)の制定経緯からみて、そのような限定はないと考えられる⁽¹¹⁾。

2 「文脈」の意義

MC3条(2)は、前記第1の1のとおり、法廷地法主義の例外として、「文脈により別に解釈する場合」と規定しているところ、この「文脈」の位置づけや範囲について見解が分かれている。

まず、3条(2)の「文脈」自体が、条約上定義されていない用語であり、これを国内法で解釈すべきかが問題となる。仮に「文脈」も国内法で決するとすると、租税条約の解釈原則自体が加盟国間で区々になり、解釈原則の意味をなさなくなる。しかし3条(2)は、そもそも所得の配分規定ではなく、配分規定を含め租税条約全体の用語の解釈方法についての規範であり、配分規定などとの関係では、上位のメタ規範と考えられる。そうすると、「文脈」は、租税条約上の用語であると考えべきである。

問題は、3条(2)の「文脈」を条約法条約31条(2)の「文脈」と同様に狭い文脈(narrow context)の概念であるとするか、それとも条約法条約32条の解釈の補助的手段も含める広い文脈(broad context)の概念と考えるかである。

これについては、「文脈」の位置づけを含め、見解が分かれている⁽¹²⁾。次の3説がある。

A) 文脈限定説

まず、3条(2)の「文脈」は、例外でありかつ狭い文脈であるとして、できるだけ、国内法令の参照をすべきとの見解⁽¹³⁾がある。前記1の3条(2)の制定の経緯や趣旨には最も合致した考え方である。

B) 文脈優位説

一方、3条(2)の「文脈」を優位的かつ非常に広く考え、歴史的、体系的解釈を意味しているとする見解⁽¹⁴⁾もある。オーストリアの Lang は、この見解であり、同条項は、法的な意味はなく、単に国際法の解釈原則に従った解釈が有効であることを強調するにすぎないとする⁽¹⁵⁾。

C) 中間説

これらの説の中間的な考え方として、3条(2)の「文脈」は、例外であるものの、広い意味の文脈であり、解釈の補助的手段も含んでいるとする見解がある。租税条約の権威的な注釈書を書いたドイツの Vogel は、中間説であり、Avery Jones も中間説である。ただし、両大家の見解は微妙に違っている。

Vogel 説)

Vogel は、3条(2)の「文脈」をできるだけ広くとらえるべきとし、当該租税条約上の条項の趣旨・目的、当該締約国の国内法のみならず、モデル租税条約のコメントリーも含むとしている⁽¹⁶⁾。Vogel の中間説は、3条(2)の制定の趣旨をできるだけ尊重しようとするものであるが、一方で、同条項が条約法条約の例外である

ことから同条約の解釈方法を可能な限り生かそうとするものである。そのため、文脈優位説に近い考え方である。

Avery Jones 説)

一方、Avery Jones は、「文脈」を広い意味の文脈であるとするが⁽¹⁷⁾、3条(2)の制定の趣旨ができるだけ国内法を参照すべきとするものであることを尊重し、上記 Vogel 説に反対し、「unless otherwise requires」の「requires」は、国内法の意味を奪うような合理的な強い理由を必要とする⁽¹⁸⁾。具体的には、Avery Jones によると、「文脈」に当たるとして国内法と異なる解釈がなされた例としては、①1989年の Padmore 事件控訴院判決⁽¹⁹⁾において、租税条約上の「body of person」にパートナーシップが含まれるかが問題となったが、英国とジャージー島の租税条約上の「person」が、「any body of persons, corporate or not corporate」と規定されていることから、英国国内法を参照すべきでなく、「person」に当たるとした例、②租税条約上の「受益者 (beneficial ownership)」が租税条約上の概念である例を挙げ、国内法を参照しないとするには、強い言葉と強い理由が必要であるとしている⁽²⁰⁾。Avery Jones の中間説は、3条(2)の制定の趣旨を最大限尊重しようとする立場であり、文脈限定説に近い考え方である。両大家の考え方は、微妙な違いであるが、実は、その適用では大きく異なってくる。それは、後記第4と第5の判例で検討することとする。

筆者は、これらの見解の中で、Vogel の中間説が最も相当と考える。なぜなら、Vogel の中間説が、条約法条約に矛盾しない範囲内で、3条(2)の制定経緯や趣旨をできるだけ認めようとするもので、バランスのとれた考え方であるからである。我が国は、条約法条約

の加盟国であり、我が国の立場からいっても、Vogel の中間説が最も相当と考える。なお、G7 諸国の中で、米国とフランスは、条約法条約の非加盟国である。フランスは、強行法規 (ius cogens) の考え方に反対であることから、条約法条約の非加盟国であるが、実際上は、これに従っていると言われている⁽²¹⁾。一方、米国は、条約法条約の非加盟国であり、そのため米国の裁判所は、租税条約の解釈について、独自のルールを発展させているのである⁽²²⁾。しかし、我が国は、昭和 56 年に条約法条約に加盟しているのであり、条約法条約を可能な限り遵守すべきだからである。

これに対し、Avery Jones の中間説は、3条(2)の制定の趣旨を尊重するものではあるが、条約法条約との乖離が著しく、相当でない。逆に、文脈優位説は、3条(2)の制定経緯や趣旨を余りに軽視するものだからである。

また、MC3 条(2)については、谷口勢津夫教授の優れた先行研究があるが、谷口教授も、筆者のいう文脈優位説と Vogel の中間説を比較し、Vogel の中間説が3条(2)の「文脈」を広くとらえ、モデル租税条約のコメンタリーを含むとの立場を採ることにより、二重課税の排除という租税条約の目的を阻害しないような解釈を行おうとしていることを評価していると考えられる⁽²³⁾。

なお、OECD のコメンタリーは、3条(2)については、それほどのコメントはしていないが、「文脈」の意義について、「この文脈は、他方の締約国の立法によって当該用語に付与されている意味と同様、とりわけ条約の署名の時点での各締約国の意図によって決せられる（租税条約が基礎をおいている相互主義 (reciprocity) の黙示の参照）。」（3条関係・パラ 12）と規定している。これは、3条(2)の「文脈」について、署名時の各締約国の意図が重要であるとし、広い意味での文脈であるとの立場に立った上で、同条項の根拠が相互主義に基づくことを明らかにしていると考

えられる。

3 モデル租税条約3条(2)の適用

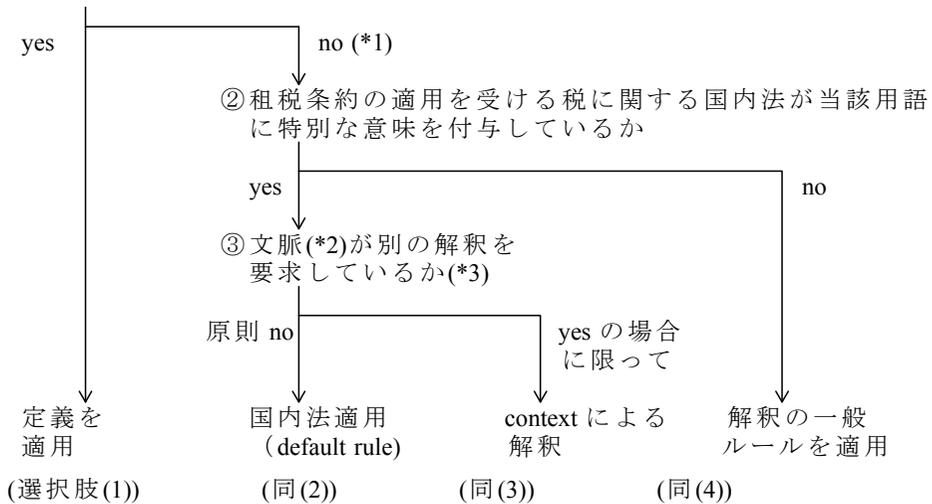
そこで、Vogel の中間説に立った上で、MC3 条(2)の具体的な適用を述べることにする。

Vogel の見解をその注釈書に基づき、「Vogel の定式」ということで、更に詳細に述べると、次のとおりである⁽²⁴⁾。

- (Vogel の定式)
- (1) まず、条約上特別な定義があればそれが適用される。
 - (2) もしそのような特別の定義が適用されない場合には、租税条約の適用を受ける国の法律（法廷地国）が、条約によってカバーされている租税に関する範囲で当該用語に特別な意味を付与しているか否か、が問われることとなる。定義が完全でないか（not exhaustive）、文脈が定義を適用しないことを要求している場合にも同じ問いがなされるべきである。
 - (3) もし法廷地国が当該用語を特別な意味で用いている場合には、当該用語の意味は当該用語の意味が文脈と異なる解釈を示唆しているのではないか、代わるべき解釈がなされるべきとの重要性の観点でみて、文脈が違う解釈を要求していないかを問うために確認する必要がある。
 - (4) もし問(2)で法廷地法が当該用語に特別な意味を付与していない場合には、解釈の一般ルールを適用すべきである。

この Vogel の定式をフローチャートにすると、下図のとおりとなる。

①当該用語に条約上の定義があるか



*1： 定義が完全でないか、文脈が定義を適用しないことを要求している場合をも含む。
 *2： 文脈には、当該用語の規定されている条項の趣旨・目的、締約国の国内法の関係規定並びにモデル租税条約及びそのコメントリーをも含む。
 *3： 次の2つの問いをするために租税条約上の当該用語の意味を確認する必要がある。(i)文脈が別の解釈を示唆しているか否か、(ii)代わるべき解釈がなされるべきとの重要性の観点でみて、文脈が違う解釈を要求しているか。

ここで注意すべきは、前記フォローチャートにおける②の問いである。租税条約上の用語に国内法が特別な意味を付与しているかは、アプリアリには分からないのであるから、いったんは、租税条約の適用を受ける税に関する国内法に踏み込んで特別な意味を付与しているかが検討されなければならない。その上で、国内法が特別な意味を付与していないとすると、Vogel の定式のフローチャートの選択肢(4)の解釈の一般ルールで解釈することとなるのである。国内法が特別な意味を付与しているといえるか否かは、実は微妙な問題であり、選択肢(2)がデフォルト・ルールと考えるか、選択肢(4)をデフォルト・ルールと考えるかにより、国内法への参照の範囲が大きく違うこととなる。この点、各締約国による租税条約上の用語の抵触をできるだけ防ぐとの観点から、選択肢(4)をデフォルト・ルールとする考え方もあり得よう。しかし、MC3条(2)の制定の経緯や趣旨からみて、選択肢(2)がデフォルト・ルールと考えるべきであり、国内法が特別な意味を付与していないとして国内法からの乖離を主張する側に主張・立証責任があると考えられる⁽²⁵⁾。

4 租税条約上の用語の分類

このような Vogel の中間説に基づいて、MC3条(2)を適用すると、租税条約上の用語は、①租税条約上の固有概念 (autonomous term)、②国内法を参照して決定される国内法概念 (domestic term)、③そのどちらでもなく条約法条約に基づき解釈の一般ルールで解釈される一般概念 (general term) の3種類に分かれることとなる。

前記 Vogel のフローチャートでいうと、選択肢(1)が固有概念に当たり、選択肢(2)が国内法概念に当たり、選択肢(4)が一般概念に当たる。選択肢(3)は、どの概念に当たるかは微妙であり、国内法概念を一部修正するにとどまる場合と国内法概念を完全に租税条約上の概念とする場合とがある。後に詳述するが、

MC7条1項の「事業」や15条(1)の「勤務 (employment)」については、国内法概念をコメントリーで制限すると考えると (後記第4の3(2)参照)、この前者の場合に当たる。後者の例は、下記の「受益者」である。

モデル租税条約の用語がこれらのどれに分類されるかは、見解が分かれているものもあるが、比較的争いの少ない用語で示すと、例えば、MC8条(1)の「国際運輸」は、同条約3条(1)(e)で完全に定義されていて租税条約上の固有概念であり、同条約11条(3)の「利子」も、「すべての種類の信用に係る債権 (debt-claims) から生じた所得」と包括的で完全な定義をしており、公債等を例示しているもののこれはあくまでも例示にとどまり、国内法の参照を必要としない租税条約上の固有概念であると考えられる⁽²⁶⁾。また MC10条(2)、11条(2)及び12条(3)の「受益者」は、租税条約上特に定義はないが、同用語が用いられている同規定の文脈から固有概念と考えられている⁽²⁷⁾。

一方、MC12条(2)の「使用料」は、使用料に該当するすべてのカタログを提示していて、完全な定義をしていることから租税条約上の固有概念であるが、そのカタログの項目 (e.g. 著作権) については租税条約上定義がなく、3条(2)により国内法を参照して決定されることとなる。これは、国際私法でいうところの「反致 (renvoi)」に相当し、租税条約上の用語の独特の解釈方法である⁽²⁸⁾。このように租税条約上の固有概念には、反致により、その提示しているカタログについては、国内法を参照するものもあるのである。

これに対し、国内法概念に当たるものとしては、例えば、MC6条(1)を始め各条文で用いられている「所得」は、定義がなく、しかも各国により包括的所得概念を採る国もあれば、制限的所得概念を採る国もあり、国内法概念と考えられている⁽²⁹⁾。また、上記「使用料」のカタログの一つの「著作権」も反致に

より、国内法概念になると考えられている⁽³⁰⁾。

さらに、一般概念としては、我が国においては租税に関する国内法令が特別な意味を付与していると考えられないことから、上記 3 条(1)(e)の「国際運輸」のカタログの一つの「船舶」や「航空機」がこれに当たると考えられる。

第3 性質決定の抵触の問題

1 性質決定の抵触の意義

次に、性質決定 (qualification) について検討するが、そもそも性質決定の意義が問題となる。性質決定というのは、国際私法の議論を参考に発展してきたものであり⁽³¹⁾、性質決定の抵触 (qualification conflict) というのは、国際私法で議論されているのと同様あくまでもそれぞれの締約国の国内法の違いによる所得の性質決定の違いに限るとされている⁽³²⁾。すなわち、あくまでも同一の事実認定と租税条約の当該条項についての共通の解釈に基づいているが、国内法が違っているため、租税条約における性質決定が異なる場合である。これが、本来の意味の性質決定の抵触である。この場合は、両締約国ともに、租税条約の当該条項の解釈・適用に誤りはない。一方、租税条約の条項の解釈・適用の違いによる抵触は、いずれかの国が誤っているものであり、これは、性質決定の抵触ではなく、単に、租税条約の条項の解釈・適用の違いにすぎない。これは、「解釈の抵触 (interpretation conflict)」とすることができる。

性質決定の抵触は、具体的には、MC23 条 A 及び B の適用で問題となる。モデル条約の同条関係のコメンタリーも、このように本来の性質決定の抵触 (パラ 32.4, the conflicts resulting from the different treatment in the domestic law) と、解釈による抵触 (パラ 32.5, the conflicts resulting from different interpretation of facts or different interpretation of the provisions of the

Convention) を区別して、同条約 23 条 A 及び B の 1 項の「この条約の規定に従って (in accordance with the provisions of this Convention) 他方の締約国において租税を課すことができる所得」(下線筆者) というのは、「租税条約の条項に従って正しい解釈・適用をしたことによって」と解して、New Approach は、あくまでも本来の性質決定の抵触の場合に限り、解釈の抵触の場合ではないとしている。

2 租税条約上の用語の解釈方法

MC3 条(2)の意義は、前記第 2 のとおりであるが、そもそも租税条約上の用語の解釈に当たり、MC3 条(2)との関係で、2つのアプローチがある。

A) 共通解釈アプローチ (Common Interpretation Approach)

国際私法における議論を参考にして、Vogel により提唱された見解⁽³³⁾で、租税条約上の用語は、租税条約の独自の用語であり、各締約国の国内法ではなく、両締約国に共通の租税条約上の用語として解釈すべきであり (the principle of common interpretation), 租税条約上の用語について各締約国がそれぞれの国内法で解釈することにより、租税条約上の所得のいずれに当たるかについての性質決定の抵触の問題は生じないとする。なお、Vogel は、元々は、この共通解釈アプローチを採っていたが、3 条(2)の趣旨を生かして、前記第 2 の 2 のとおり、中間説を採っていて、最終的には、New Approach に賛成している。しかし、大陸法系の国では、この考え方が今なお強く、前記第 2 の 2 の Lang は、このアプローチを採っているのである。

B) New Approach

カナダの David Ward らにより提唱され、Avery Jones らにより発展させられ、Vogel も賛成した見解⁽³⁴⁾で、租税条約上

の所得についての性質決定の抵触の問題が生じるとの前提に立った上で、その調整を図るべきとし、例えば、XがS国で勤務して、その後R国の居住者となり、S国の年金ファンドから年金として金員の交付を受けた場合、まず、源泉地国(S国)が、その性質が租税条約上「給与」であり自国に課税権があるものと考えて課税権を行使している場合には、既に租税条約が「適用(apply)」されているのであり、居住地国(R国)は、この取扱いを尊重して、たとえ居住地国としては、居住地国に課税権のある性質のある「年金」であると考えても、再度租税条約を「適用」すべきではなく、居住地国は、租税条約23条A及び23条Bに基づき、このXの所得を免除ないしS国での課税を外国税額控除の対象とすべきであるとする⁽³⁵⁾。一方、源泉地国(S国)がその性質が自国に課税権がないもの(e.g.年金)と考えて租税条約を「適用」して課税権を行使しないとしている場合には、居住地国(R国)は、たとえ、居住地国においては自国に課税権がないもの(e.g.給与)と考えたとしても、自国に課税権があるもの(e.g.年金)と取り扱って課税することができ、居住地国において、租税条約23条A及び23条Bの対象とする必要はないとする。

なお、「New Approach」との用語は、OECDが2000年にMC23条A及びBのコメンタリーで性質決定の抵触を解決するに当たり導入されたアプローチに対し、Alexander RustやAvery Jonesがネーミングした名称である。

このNew Approachの考え方は、源泉地国の課税を尊重すべきとする「リンゴの最初の一かじりの原則(the principle of the first bite at the apple)⁽³⁶⁾」と相互主義の原則(the principle of

reciprocity)に基づくものと考えられる。

筆者は、これらのうち、共通解釈アプローチは、条約の解釈の一般論にはかなっているとは考えるものの、租税条約上の用語の共通の解釈を見いだすことが困難な場合があり得ること、一方で、MC3条(2)の趣旨を可能な限り生かすべしであるとの2つの理由から、3条(2)の適用により、性質決定の抵触が生じる以上、New Approachを採るべきと考える。

3 モデル租税条約の関係コメンタリー

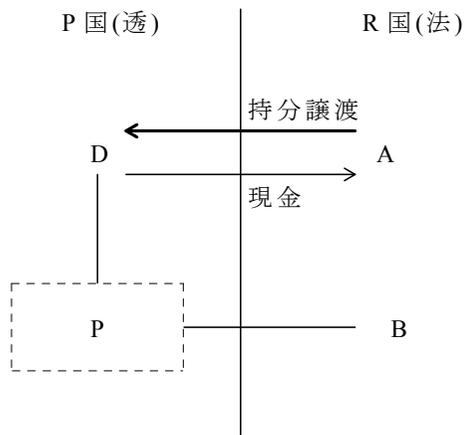
(1) OECDのNew Approach

このNew Approachの詳細は次のとおりである。そもそもNew Approachは、2000年のMC23条A及びBのコメンタリーの32.4及び32.5で導入されたものであるが、これは、1999年のOECDのパートナーシップ報告書⁽³⁷⁾を取り込んだものである。

まず、コメンタリーのパラ32.4は、「パートナーシップ報告書の事例14の例を挙げて、源泉地国は、MC13条1,2により課税できると考え、居住地国は、MC13条(5)により、源泉地国においては課税できないと考える。このような場合には、性質決定の抵触は両国の国内法令上におけるパートナーシップの扱いの相違から専ら生ずるのであって、居住地国は、第23条A又は第23条Bの適用上、源泉地国は、『この条約の規定に従って』当該譲渡から生じる収益に対して租税を課している、と考えるに違いない。それ故、居住国は、第23条Aにより免除を与えるか、あるいは、第23条Bにより税額控除を認めなければならない」(要旨)と規定している。

パートナーシップ報告書の事例14は、下図のとおり、居住地国が自国の性質決定に固執すると二重課税が生じる事案である。すなわち、R国のパートナーAがP国所在のパートナーシップPの持分をその取得価格を上回る価格で、P国のパートナーDに

譲渡した場合、P国がPを透明体として扱っている場合には、P国は、Aによる事業用資産の譲渡とみて、MC13条(1)ないし(2)で、P国が課税できるとみることとなる（事業用資産の所在地国課税）。一方、R国が、Pを法人としてみるとすると、法人株式の譲渡であり、MC13条(5)が適用され、R国のみが課税できるとなる（譲渡者の居住地国課税）。そうすると、P国とR国の両方が課税することとなり、二重課税が生じることとなる。



そこで、パートナーシップ報告書は、居住地国が、P所在地国（源泉地国）の取扱いを尊重し、R国では、たとえMC13条(5)により自国に課税権があると考えたとしても、P国の同条約13条(1)ないし(2)であるとする取扱いを尊重して、MC23条を適用しなければならないとする（同報告書・パラ107, MC条約23条A及びB・コメ32.4）。このようにパートナーシップ報告書は、租税条約の適用による性質決定の抵触については、居住地国が源泉地国の性質決定を尊重すべきとしているのである。これが、New Approachである。

しかし、パートナーシップ報告書は、上記事例で、PがP国において13条(2)の適用上「事業用資産の一部をなす」か否かについての評価に相違が生じた場合のように、これが国内法の規定の相違による抵触の場

合ではなく、条約規定の解釈あるいは当てはめの相違による抵触の場合には、居住地国は、源泉地国の課税は条約の規定によるものでないと主張できるとして（下線筆者、同報告書・パラ108）、これがMC23条A及びBのコメンタリー32.5に取り込まれている。

このようにMCのコメンタリーは、前記1のとおり、性質決定の抵触を本来の性質決定による抵触と解釈による抵触とに分け、前者の場合にのみ、居住地国は源泉地国の性質決定に従わなければならないとしているのである。

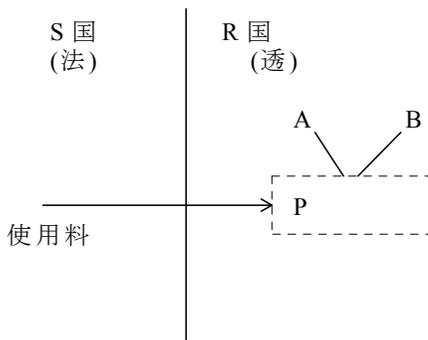
なお、OECDのNew Approachは、このような考え方を二重非課税の場合にも応用すべきとしている（コメ32.6）。これは、EU委員会によるMcDonald事件についてのstate aidに関する決定で争われた問題であるが⁽³⁸⁾、本稿では、主に二重課税の場合を念頭に置いて論じることとする。

(2) パートナーシップの条約適格のアプローチとの違い

なお、少し横道にずれるが、パートナーシップ報告書は、パートナーシップの条約適格(entitlement)の問題については、締約国間で、パートナーシップを法人として扱うか透明体として扱うかの違いがある場合には、原則として、源泉地国が居住地国の取扱いを尊重すべきとしている（パートナーシップについてのOECDアプローチ⁽³⁹⁾）。これは、上記、性質決定の抵触についてのNew Approachとは、逆転している取扱いである。そのようなOECDアプローチの合理性が問題となるが、元々は、租税条約における性質決定の抵触が問題とされ、New Approachの考え方が採られるようになったのであるが、①条約適格の問題は、パートナーシップを所得の帰属主体として租税条約上取り扱っていかとの入り口の問題であるのに対し、性質決定の間

題は、入り口については問題はなく、あくまでも租税条約の「適用」の問題であり、異なる問題であること、②パートナーシップが設立されている居住地国で透明体として扱われている以上、たとえ源泉地国で当該パートナーシップを法人であると取り扱っていてもそれは擬制的なものであり、当該パートナーシップに条約適格を与えるのはふさわしくないためと考えられる（パートナーシップ報告書・パラ 61 参照）。

ところで、パートナーシップ報告書は、パートナーシップが、MC4 条(1)の「人 (person)」に当たるか、言い換えれば条約適格について、下記事例 4 で検討している。



この事例で、源泉地国は、P を法人扱いとしているが、P の所在地国 (A, B のパートナーの居住地国) が、P を透明扱いにしている場合、源泉地国においては、P に対し課税し、所在地国においては、A, B に課税すると、SR 条約は適用がないとして、二重課税が生じる。この場合、源泉地国は、所在地国の取扱いを条約適用上の事実の文脈 (factual context) の一部として考慮すべきとしている (パラ 61)。そうすると、S 国においては、P が条約適格はないとみて課税しないこととなり、二重課税が生じないこととなる。

このような取扱いは、2000 年の MC1 条のコメントリーのパラ 6.3 で取り込まれ、さらに、2017 年のモデル租税条約の改訂では、この考え方が条文に格上げされ、1 条

(2)で、「本条約の適用上、いずれかの締約国の租税法の下で、完全に又は部分的に課税上透明 (fiscally transparent) であるとして取り扱われる事業体又は取決めにより又はこれを通して得られた所得は、その所得が居住地国で居住者の所得として取り扱われている限度においてのみ、居住地国の居住者の所得であるとみなされるべきである。」と規定され、そのコメントリーで、上記事例 4 の場合が具体例として挙げられている (1 条・パラ 6)。

なお、この事例 4 における OECD アプローチは、日米租税条約 4 条(6) (a)でも採られている。R 国が米国で、S 国が日本の場合、日米租税条約は、日本が米国の事業体 (e.g. LLC)を法人扱いしていても、米国がこの事業体を透明体扱いとしている場合には、A, B の所得として扱われる部分についてのみ同条約の特典が与えられるとしている。

(3) OECD の New Approach の問題点

いずれにしても、OECD のコメントリーは、本来の性質決定の抵触については、New Approach を採っているが、問題は、本来の「性質決定の抵触」と「解釈の抵触」との区別である。OECD は、MC 上の性質決定に関する様々な報告書を公表し、これをコメントリーに取り込んでいるが、そのような性質決定に関するコメントリーが、どのように位置付けられるかである。言い換えると、租税条約の当該条項の「正しい解釈」とは、そのようなコメントリーを前提にするのかしないのかである。これにより、New Approach の対象となる本来の性質決定の範囲が大きく異なることとなる。筆者が特に New Approach についてのコメントリーが不明確と考えるのはこの点である。

筆者は、前記第 2 の 2 のとおり、Vogel の中間説に立っているが、そうすると、MC3 条(2)の「文脈」にコメントリーを含

むと考えられ、居住地国において、当該性質決定に関するコメントを受け入れている場合には、当該コメントを前提に判断すべきであり、当該コメントを前提にしても国内法の違いにより性質決定の抵触が生じる場合には、居住地国は源泉地国の性質決定に従わなければならないと考える。

なお、モデル租税条約のコメントリーが法的拘束力をもつか、特に裁判規範として、裁判において裁判所の判断を拘束するかが問題となる。これについては、条約法条約32条の「解釈の補足的手段」とされるのが一般的ではあるが（最判平21・10・29民集63巻8号1881頁参照）、同条約31条(4)の「特別の意味」に当たるとする有力な見解⁽⁴⁰⁾も提唱されている。しかし、筆者が、この3条(2)の「文脈」として、コメントリーを前提に判断すべきとしているのは、コメントリーに裁判規範性を認めるというものではない。あくまでも、MC3条(2)の適用に当たり、「文脈」として、コメントリーを考慮対象とすべきとするもので、そのコメントリーに裁判所の判断が直ちに拘束されるというものではない。

以下、Fowler事件や照明デザイナー事件で具体的に論じることとする。

第4 Fowler事件控訴院判決

まず、英国の2018年11月15日Fowler事件控訴院判決⁽⁴¹⁾を検討することとする。本判決の要旨は、次のとおりである。

本件は、南アフリカの居住者（個人）が英国の大陸棚で潜水夫として稼働した事実関係において、歳入関税庁（HMRC）が、英南ア租税条約14条の給与所得に当たるとして課税した事案である。

控訴院判決は、英南ア租税条約14条の「雇用」については、3条(2)により国内法で判

断すべきであるところ、英国の所得税法に「英国内で潜水の仕事をした場合には事業（trade）として扱う。」との規定があることを根拠に、7条の事業所得であるとし、納税者にはPEがないことから英国に課税権はないとした。現在、最高裁に係属中である。

1 事案の概要

Xは、南アフリカの居住者であるが、2011年から2013年にかけて、英国で雇用され、英国の大陸棚で適格潜水夫として潜水の仕事をした。これに対し、英国の歳入関税庁は、Xが雇用されて英国の北海の大陸棚で潜水の仕事に従事したとして、英国-南アフリカの租税条約（2002年締結、以下「英南ア条約」という。）14条の「勤務（employment）」に当たり、勤務地である英国に課税権があるということで、Xに課税した。

これに対し、Xは、英南ア条約14条の「salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment...」は、同条約上定義されていないことから、同条約3条(2)により、英国の国内法で判断すべきところ Xは、下記の「事業等に関する所得税法（Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005, 以下「ITTOIA」という。）15条(2)で、「潜水夫として雇用され英国内で潜水の仕事をしている場合には、所得税法の適用上は事業（trade）と取り扱う。」との規定があることを根拠に、同条約7条の「事業（business）」による所得であり、Xが英国にPEを有しないことから課税されないと主張した。なお、「Schwartz on Tax Treaties」⁽⁴²⁾という本の著者のJonathan SchwartzがXの訴訟代理になっている。

※ITTOIA15条

"Divers and diving supervisors

- 1) This section applies if ... a person performs the duties of employment as a diver or diving supervisor in the United Kingdom ... and ... any employment income from the employment would otherwise be chargeable to tax under [provisions of the Income tax (Earnings and Pensions) Act 2003]
- 2) The performance of the duties of employment is instead treated for income tax purposes as the carrying on of a trade in the United Kingdom"

2 判旨

(1) 第1段階審判所⁽⁴³⁾

X 勝訴。

第1段階審判所の Brannan 判事は、X の主張を入れて、ITTOIA15 条が適用されるとして X を勝訴させた。

第1段階審判所において、歳入関税庁は、後記 2010 年に追加された MC15 条のコメントリーのパラ 8 (8.1~8.28) を引用し、X が同条の「勤務 (employment)」に当たると主張し (パラ 69,70)、特に、同コメントリー・パラ 8.11 が、実質的な関係に基づかない「みなし規定」が租税条約の正しい適用を妨げることはないと主張した (パラ 72)。

これに対し、Brannan 判事は、英南ア条約 3 条(2)の「文脈」について、条約法条約 31 条(2)の「文脈」よりも広い意味であるとの中間説を採ったものの (パラ 119)、「unless otherwise requires」の「requires」とは、違った意味を要求する強い意味であるとする Avery Jones 説に基づき、本件では ITTOIA15 条と違った意味を採るべき理由がないとしている。

この第1段階審判所の判断に対しては、Avery Jones は、基本的に賛成している⁽⁴⁴⁾。なお、Avery Jones も、上記コメントリー・

パラ 8 (8.1~8.28) や歳入関税庁が主張する同パラ 8.11 は契約関係を軽視するものでそもそも反対であるとしている⁽⁴⁵⁾。

(2) 第2段階審判所⁽⁴⁶⁾

X 敗訴。

第2段階審判所の Smith 判事は、英南ア条約 14 条 (注・MC15 条と同じ規定) で決定が必要な「定義されていない用語」とは、「勤務 (employment)」という状態 (status) であるが、ITTOIA15 条は、「employment income」についての解釈規定であり、「employment」の解釈規定ではなく、同条約 3 条(2)により ITTOIA15 条が適用されるのではないとして、英国における「employment」の一般的解釈によるべきとし (パラ 62)、X を敗訴させた。

これに対しては、Philip Baker は、Smith 判事がこの事件以前に租税条約に関する問題について判決をした経験がなく、租税条約の 7 条や 14 条が状態 (status) についての分類ではなく、所得についての分類であることを誤解している上、租税条約 7 条や 14 条の違いを英国国内法における a contract for services と a contract of service の違いを反映しているとの誤解に基づくものであり、誤っていると痛烈に批判している⁽⁴⁷⁾。

また、Avery Jones は、ITTOIA15 条のみなしの効果などを検討して、第2段階審判所の判決を批判している⁽⁴⁸⁾。

(3) 控訴院⁽⁴⁹⁾

控訴院では、3 人の裁判官の意見が分かれ、裁判長の Lewinson 卿は、原審に賛成したが、少数意見にとどまり、2 人の裁判官 (Henderson 卿と Baker 卿) が、原審の判断を覆すとの多数意見で X 勝訴となった。

少数意見の Lewinson 卿は、何が課税対象か (what is taxed) とそれをどのように課税するか (how it is taxed) を区別すべ

きであるとし(パラ 28), ITTOIA15 条は後者の問題であるとして, 英南ア条約 14 条が適用されるとした。

一方, 多数意見の Henderson 卿は, 想像上の世界 (the imaginary world) に入った以上, 事業所得と考えるべきであるとした。

これに対し, Avery Jones は, シャーロック・ホームズの「白銀号事件」の「like the dog that didn't bark in the night」(啼かない犬の論理) のフレーズを引用し, 控訴院の判事達全員が context otherwise requires や MC15 条のパラ 8 関係のコメントに何も言及していないのは, このコメントが, 英南ア租税条約締結後のものであり, また, 15 条(1)ではなく同条(2)の雇用関係についてのコメントであるからと分析し, その上で, 多数意見と少数意見の違いを分析し, 少数意見に疑問を呈している⁽⁵⁰⁾。Avery Jones は, 多数意見にも問題点はあるとしながらも, 結論としては, 多数意見に賛成ということかと思われる。

3 検討

(1) 第 1 段階審判所及び控訴院判決の問題点

英国では, MC3 条(2)については, 文脈限定説ないしは Avery Jones の中間説が強いと考えられ, 第 2 段階審判所は独自の判断ではあることから別として, 第 1 段階審判所及び控訴院は, 文脈限定説ないしは Avery Jones の中間説を前提にしていると考えられる。そうすると, 2010 年に追加された MC15 条のコメントのパラ 8(8.1~8.28) は「文脈」には当たらず, 「勤務」については, あくまでも英国国内法で判断することとなり, ITTOIA15 条(2)の「みなし規定」の適用により, 英南ア租税条約 7 条の適用となる可能性が出てくる。

しかし, 第 1 に, コメントのパラ 8 関係を MC3 条(2)の「文脈」と考えるべき

であり, 客観的基準に基づかない「みなし規定」は, 「文脈」に反しているのではないかが問題となる。第 2 に, ITTOIA15 条(2)の趣旨からも「勤務」に特別な意味を付与している国内法といえるかに疑問があると考える。まず, コメントのパラ 8 関係の意義から検討する。

(2) 15 条関係コメント・パラ 8 関係の意義

ア コメント・パラ 8 の「文脈」該当性

このコメントは, 元々は, 国際的なハイアリング・アウト (International Hiring Out of Labor) への対応のためコメントの改正をしようということが始まったが, コメントの 8.1 が規定しているとおり, このコメント 8 関係は, 「類似の問題が他の事例においても生じていることが認識されたため, これらの問題をより包括的に議論するために修正された。」としていて, 単に国際的なハイアリング・アウトだけではなく, 15 条全体の一般的な基準としてのコメントであることが明らかにされている。したがって, 15 条(1)の「勤務 (employment)」にも適用される基準と考えられる。

この 2010 年のコメント以前は, MC15 条(1)の「勤務」については, 租税条約上定義されていない用語であることから, Avery Jones ら国内法概念であるとする見解と Lang のように租税条約上の固有概念であるとする見解に分かれていた⁽⁵¹⁾。OECD は, 2007 年に討議資料⁽⁵²⁾を公表したが, この際には, 「勤務」を国内法概念とするアプローチ (パラ 8.4 と 8.7) と固有概念とするアプローチ (パラ 8.8 及び 8.9) の両方を併記して意見を求めた。しかし, 各締約国の代表が国内法概念とする一つのアプローチを要求し, 結局, 最終的なコメントは, 国内法概念であることを明らかにした (パラ 8.4)。しかし, 「勤務」に

については、法形式を重視する国と、英国のように実質を重視する国があることからその調整問題となった。ちなみに、英国は、判例法上、雇用契約 (contract of service) と役務提供契約 (contract for service) を区別しているが、前者は、employer と employee の関係で指揮監督関係となり、後者は、contractor と client の関係で我が国で言うところの委任関係に相当する。英国の基準は、法形式にとらわれない、実質的な基準であり、その意味で、substance over form の基準ということになる。

そこで、最終的なコメントリーは、法形式を重視する立場と実質を重視する立場のいずれも尊重することとしたものの、法形式の重視による弊害を防ぐため、実質を重視する立場から、客観的基準に反する場合には、法形式に従うべきでないとしたのである。これが、第1段階審判所で歳入関税庁が主張したコメントリーのパラ 8.11 である。

前記第2の2のとおり、MC3 条(2)については、Vogel の中間説を採るべきと考えるが、これによると、コメントリー8 関係は、同条項の「文脈」であり、英国の ITTOIA15 条(2)のような客観的基準に基づかない法令は、「文脈」に反し参照されるべき国内法ではないと考える。この点、コメントリー8.10 が性質決定の抵触に関する 23 条 A 及び B 関係のコメントリー・パラ 32.1 ないし 32.7 について言及しているのが注目される。コメントリー8.10 と 8.11 を併せて読むと、性質決定の抵触について、コメントリー8.11 がその制限となっていて、同コメントリー8.11 の範囲内で居住地国は源泉地国の性質決定に拘束されると読める⁽⁵³⁾。

さらに、オランダで長らく条約交渉に携わった Hans Mooij も、租税条約 15 条の「employment」は、主に国内法で決せら

れる概念であるとしつつ、15 条のコメントリーのパラ 8 関係を 3 条(2)の context として考えるべきであるとし、パラ 8.11 が国内法による決定を妨げる文脈であるとし、控訴院の判決に反対している⁽⁵⁴⁾。

なお、MC3 条(2)の関係で、みなし規定が参照されるべき国内法令に当たるかの問題は、2012 年の IFA ボストン大会のセミナー D で論じられた問題である。そこで紹介がなされたオランダの最高裁 2003 年 9 月 5 日判決⁽⁵⁵⁾は、オランダとベルギー間の租税条約締結後にオランダが配当所得を給与所得とみなすとの規定を立法したことから、この「みなし規定」が参照されるべきかが問題となり、当該租税条約締結後に当該租税条約上の配分規定を変更するような「みなし規定」は、相手国の課税権の侵害となることから、租税条約締結の趣旨に反するとして、参照すべきではないとしたのである。これは、3 条(2)の根拠の一つが相互主義にあることに基づいていることを前提にしていると考えられる。しかし、Fowler 事件においては、問題となった「みなし規定」は、1978 年に立法された規定であり、そのような問題は生じない。あくまでも 2010 年の 8 条関係のコメントリーに反しないかの問題である。

イ コメントリーの遡及適用

Avery Jones は、控訴院判決が、コメントリー8 関係について何ら言及していないのは、控訴院の判事達は、英南ア租税条約が締結された 2002 年後のコメントリーであることから、同コメントリーを無関係と考えたのではないかと分析している。コメントリーの遡及適用の可否の問題であるが、これについては、(A)遡及適用を認めるべきとする見解 (動的アプローチ, ambulatory approach), (B)遡及適用を認めるべきでないとする見解 (静的アプローチ, static approach), (C)ガイドラインの改訂の内容

がそれまでのガイドラインを明確にするにすぎないものか創造的なものであるかを区別して、前者にのみ遡及適用を認めるべきとする見解（折衷的アプローチ、⁽⁵⁶⁾）に分かれている。筆者は、コメンタリーは、本来は租税条約の条項の意味を明らかにしたり、条項間の関係を明らかにするものであり、創造的なものは例外にととまると考えられることから、折衷説が相当と考えている。このような観点でみたとき、コメンタリー8関係は、従来のOECDの見解を修正したり変更するものではなく、単に租税条約15条と7条との関係を明らかにするものにすぎないことから、遡及適用されると考える。この点、上記Hans Mooijも、同意見である⁽⁵⁷⁾。

ウ OECD非加盟国との租税条約

さらに、本件では、南アフリカがOECD非加盟国であることからOECDのコメンタリーをこのように解釈に用いていいかの問題がある。しかし、英国と南アフリカが、2002年に本件租税条約を締結した際、両国においては、OECDのコメンタリーが参照されることは了解していたはずであり、非加盟国である南アフリカに対して、コメンタリーがどのような意味をもつかは議論があるが⁽⁵⁸⁾、少なくとも英国に対する関係では、両国が本件租税条約を締結する際に特段の合意をしていない限り、OECDのコメンタリーを3条(2)の「文脈」として考慮することは許されると考える。

(3) ITTOIA15条(2)の趣旨

次に、ITTOIA15条(2)の趣旨であるが、この規定は、1978年に立法されたが、それ以前は、潜水夫は個人事業者として扱われていたが、歳入関税庁が被用者として扱うとの通達を発出したのが問題となり、英国財務省で、潜水の仕事の危険性や外国から短期で稼働に来ることなどを鑑みて、北海大陸棚の開発に支障が生じないように、事業

所得として取り扱って、経費控除をできるだけ認めるとの趣旨で「みなし規定」を立法したものであるとされている⁽⁵⁹⁾。第1段階審判所でも、この立法の際の議事録(Hansard)による立証が許され、ITTOIA15条(2)の趣旨は立証されている。このようにこの「みなし規定」は、潜水夫の活動における所得分類の困難性に基づくものではなく、あくまでも経費控除を緩やかに認めて潜水夫を優遇しようとの極めて政策的な立法である。そうすると、上記2(3)のとおり、Lewinson卿が述べているところであるが、この規定は、課税対象となるか否かについての規定ではなく、どのように課税するかについての規定と考えられる。そうすると、「勤務」による所得に当たるか否かについて参照されるべき国内法令には当たらないと考えられる。

(4) 国税不服審判所平成29年8月22日裁決

このFowler事件は、我が国の国税不服審判所平成29年8月22日裁決⁽⁶⁰⁾の事案と類似している。この事件では、納税者が、我が国で交付を受けた適格ストック・オプションを国内で権利行使し交付を受けた株式を所定の証券会社に保護預かりとしたが、国外に移動後に保管替えをしたとの事案である。適格ストック・オプションは、課税の優遇措置であり、「みなし譲渡」ということで、権利行使益を繰延べるとともに、権利行使後保管替え時点までの値上がり益と併せて、保管替え時点で源泉分離の譲渡所得課税の対象とするものである（租税特別措置法29条の2第4項）。すなわち、この「みなし規定」は、権利行使益を譲渡所得とみなすという意味と、保管替えを譲渡とみなすとの2つの意味をもち、しかも保管替え時点で一括して課税するとの規定である。そこで、この事件では、権利行使益部分についても、当該租税協定の適用上13条(5)の「譲渡収益」ということで我が国に

課税権がないのではないかが問題となったのである。

上記判決は、権利行使が国内で行われていて、権利行使益部分については、課税の繰延べがされてはいるものの、元々我が国に課税権があり、当該租税条約がこれを制限していないとの理由で我が国に課税権があると判断している（同判決の「当審判所の判断」の(2)ロ(ハ)A）と思われる。しかし、このような判決の判断には疑問がある⁽⁶¹⁾。

当該租税協定は、モデル租税条約準拠の条約であり、当該租税協定 3 条(2)の問題として考えるべきである。そのように考えたとき Fowler 事件と同様、当該租税協定 15 条(1)の「勤務 (employment)」や 13 条(5)の「譲渡 (alienation)」は定義されていない用語であることから、3 条(2)に基づき、国内法令によることとなるが、上記みなし譲渡の規定が特別の意味を付与した国内法令として参照されるのではないかが問題となる。ここでの問題は、我が国の国内で行使した際の権利行使益が、当該租税協定の適用上 13 条の「給与所得 (income from employment)」に当たるか、15 条の「譲渡収益」に当たるかであるが、モデル租税条約のコメントリー（15 条のコメ・パラ 12 関係）によると、ストック・オプションの権利行使益については、国内法上の所得区分とは関係なく、MC15 条の「給与所得」であるとされており（同コメントリー・パラ 12.4）、勤務地に源泉があるとされている。そうすると、当該租税協定 3 条(2)の適用上は、このコメントリーが「文脈」に当たり（Vogel の中間説）、権利行使益部分については、我が国の上記「みなし規定」は参照されないと考える（前記第 2 の 3 のフォローチャート選択肢(3)）。すなわち、上記権利行使益は、我が国の国内法上の取扱いとは関係なく、当該租税協定の適用上

は、「給与所得」ということで我が国に課税権があると考ええる。一方、上記みなし譲渡の規定は、保管替えを譲渡とみなすとの意味ももっているが、この部分の「みなし」は、上記コメントリーの制約外であり、上記判決が判示しているとおり（同判決の「当審判所の判断」の(2)ロ(ロ)）、当該租税協定の適用上 13 条(5)の「譲渡」に当たり、権利行使後保管替え時点までの値上がり益は、譲渡所得となり、相手国に課税権があると考ええる。

第 5 照明デザイナー事件連邦財政裁判所判決

次に、ドイツの 2018 年 7 月 11 日連邦財政裁判所判決⁽⁶²⁾を検討することとする。なお、この事件については、「照明デザイナー事件」と呼ぶこととする。本判決の要旨は、次のとおりである。

本件は、ドイツの居住者（個人）が世界の各地でオペラの照明デザイナーとして稼働し、給与所得として源泉徴収されたことから各国の 15 条の給与所得に当たるとしてドイツで外国税額控除の申請をしたとの事実関係において、ドイツの国税当局が、独立した事業者であり 7 条の事業所得に当たり、各国で給与として扱ったのは間違いであるとして同控除を認めなかった事案である。

下級審の財政裁判所は、源泉地国で給与所得として扱っている以上居住地国はこの性質決定を尊重して外国税額控除を認めるべきであるとしたのに対し、連邦財政裁判所は、上記取扱いを示した OECD のコメントリーには拘束力がないとして、破棄差し戻した。

1 事案の概要⁽⁶³⁾

X は、ドイツ居住者のオペラ劇場における

照明のデザイナーであるが、2002年から2005年及び2007年に、ヨーロッパ各国及び日本の劇場で照明デザインの仕事をした。Xが稼働したほとんどの国は、個人事業者（self-employment）として源泉徴収をしたが、2002年と2003年のフランス、2003年のスウェーデン及び2007年のスイスが給与者として源泉徴収をした。その後、Xは、ドイツでの所得税の申告に当たり、上記個人事業者及び給与所得者としての源泉徴収について外国税額控除の申請をした。

これに対し、ドイツの国税当局は、Xは、個人事業者であり、各国が給与として扱ったのは間違いであるとし、すべて外国税額控除を否認した。

そこで、Xは、ドイツの国税当局に相互協議の申出をしたが、協議が整ったのは、イタリアだけで他は整わなかった。

2 判旨

(1) ベルリン-ブランデンブルク財政裁判所一部取消し。

上記財政裁判所(州の裁判所である。)は、Xにおいて、源泉地国において租税条約上の給与所得として扱われていることが証明されている分（フランス、スウェーデン及びスイス）については、居住地国であるドイツは、源泉地国の性質決定に拘束されるとして、Xの主張をいれた。

一方、Xが源泉地国において租税条約上の給与所得として扱われていることが証明できない分について、Xは、問題となっている各租税条約14条等（MC17条に相当）の芸術家（artist）に当たるとも主張したが、これについては、財政裁判所は、同条に当たらないとして、Xの請求を棄却した。

上記財政裁判所が源泉地国において租税条約上の給与所得として扱われていることが証明されている分についてXを勝訴させたのは、New Approachの考え方に基づくMC23条A及びBのコメンタリー

32.1-32.7を参照して、上記のとおり、居住地国であるドイツが源泉地国の性質決定に従うべきであるとしたのである。

ドイツは、上記コメンタリーを留保しておらず、New Approachを受け入れている。それにもかかわらず、ドイツの国税当局が、Xの外国税額控除を否定したのは、上記コメンタリーがパートナーシップによる性質決定の抵触の場合と限定していると考えているからと思われる⁽⁶⁴⁾。

これに対し、ドイツの国税当局が上告した。

(2) 連邦財政裁判所

破棄差戻し。

ア 連邦財政裁判所は、下級裁判所が認容した分について、国内法によると、個人事業者か被用者かは、雇い主から指示を受けているか否かにより決められるところ（2. d）、下級裁判所は、この基準に基づく認定をしていないとした（同 e）。

また、New Approachについては、連邦財政裁判所は、2015年12月15日の連邦憲法裁判所判決⁽⁶⁵⁾を引用して、ドイツ国内における条約のランクは、基本法により決められるとし、国際法の一般原則は、直接効力を有し、法律よりも上位のランクとなるが（基本法25条）、政治的な関係を支配し、政府に立法を要求している条約は、承認法で効力を与えられるにすぎず、国内法のランクを有するにすぎないとした上（2. e aa ccc）(1)、1989年2月1日連邦財政裁判所判決⁽⁶⁶⁾を引用して、この憲法上の原則は、コメンタリーが承認法と異なる意味をもつことを導かないとした（同(2)）。さらに、権力分立の観点からも、裁判所は、コメンタリーに拘束されないとした(3)。もっとも、コメンタリーは、租税条約を解釈する上では、有用ではあるものの、拘束的なものではないとした（2. e aa ccc）(4)。

イ さらに、連邦財政裁判所は、下級裁判所が棄却した分については、MC17条の「芸術家」に当たるか否かは、租税条約上の意味で解釈すべきで国内法令で解釈すべきでないとした上(3. a)、2018年5月30日連邦財政裁判所判決⁽⁶⁷⁾を引用して、「芸術家」に当たるかについては、聴衆の前での創作的活動によるのかによるとし(3. a)、Xが実際の公演の前に照明のデザインを開発し、公演の前に公演地の条件で調整しているだけであれば、その活動がこれに当たる可能性があるとして(3.d)、結局、下級裁判所が認容した分を併せて、事実認定をやり直すべきとして、破棄差戻しとした。

3 検討

(1) 下級審の財政裁判所の問題点

文脈限定説ないし Avery Jones の中間説に立つて、New Approach をとると、源泉地国が、性質決定に関するコメントリーに反する独自の解釈により性質決定をしている場合や独自の「みなし規定」を適用して課税している場合にまで、居住地国は、源泉地国の性質決定に盲目的に従わなければならないかの問題が生じる。

ドイツの連邦財政裁判所は、伝統的には、前記第3の3の共通解釈アプローチの立場が強く、本件の連邦財政裁判所判決もそのような見解を前提にしていると考えられるが、下級審のとした New Approach については、OECD のコメントリーが裁判所を拘束しないとして、否定したものである。連邦財政裁判所は、文脈限定説や Avery Jones の中間説に立っているものではないものの、New Approach を否定するのは上記のような不合理な事態を懸念しているものと考えられる。

(2) Vogel の中間説に基づく検討

ところで、筆者は、租税条約3条(2)の適用については、前記第2の3のとおり、

Vogel の中間説が相当と考える。この立場に立つと、源泉地国が、独自の「みなし規定」を適用したり、あるいは、性質決定に関するコメントリー(e.g.15条のコメントリー8〔雇用と独立事業との区別の基準〕、同条のコメントリー12〔使用人ストック・オプションの取扱い〕など)に反する解釈をした場合には、このような解釈は、MC3条(2)の「文脈」に反していると考えられ、このような場合まで居住地国が源泉地国の性質決定に盲目的に従うべきかが問題となる。そこで次のとおり考えるべきである。

New Approach は、あくまでも MC3 条(2)の原則の適用により、締約国における国内法令の違いにより性質決定の抵触が生じた場合に限定されるが、Vogel の中間説に立つと、MC3 条(2)の「文脈」にコメントリーを含むと考えられ、居住地国において、当該性質決定に関するコメントリーを受け入れている場合には、当該コメントリーを前提に判断すべきであり、当該コメントリーを前提にしても国内法の違いにより性質決定の抵触が生じる場合には、居住地国は源泉地国の性質決定に従わなければならないと考える。

一方、(i)解釈による抵触の場合、すなわち租税条約の当該条項の解釈・適用の違いにより性質決定の抵触が生じた場合(居住地国において、当該コメントリーを受け入れていない場合にも、源泉地国との間で当該条項の解釈・適用の違いが生じ得るが、このような場合も含む。)、あるいは、(ii)源泉地国が租税条約上の配分規定を変更するような独自の「みなし規定」を適用しているときには場合には、居住地国は、源泉地国が MC23 条 A ないし B の「この条約に従って租税を課している」に当たらないとして、源泉地国の性質決定に従う必要はないと考える。後の(i) (ii)の場合には、二重課税の可能性が生じるが、相互協議によ

り解決が図られるか、あるいは、納税者が源泉地国に対し訴訟を提起するなどして解決を図るしかないと考え。このように、前記第3の4の OECD コメンタリーのパラ 32.4 や 32.5 について明確な立場を採るべきである。

本件では、X の各締約国での稼働状況が明確でないために断定できないが、源泉地国の性質決定を盲目的に受け入れるべきでなく、前記第4の3(2)の MC15 条のコメンタリー8に照らし、客観的基準で「勤務」に当たるか否かを認定し、そうであれば、ドイツ国税局は外国税額控除を認めるべきであった。もっとも、本件では、MC17 条に当たる可能性もあり、そうなると、仮に、15 条の「勤務」に当たらない場合でも、ドイツ国税局は外国税額控除を認めるべきこととなる。

なお、ドイツの論者で、前記第3の2の共通解釈アプローチに立った上、租税条約上の「文脈」に基づく解釈は、国内法令に基づく解釈に優先するとして、New Approach を制限しようとする立場があるが⁽⁶⁸⁾、筆者は、あくまでも Vogel の中間説に立った上での New Approach の制限である。

(3) 租税条約 17 条の適用の可否

なお、上記連邦財政裁判所は、租税条約 17 条に該当する可能性があるとしている。この規定は、1977 年のモデル租税条約で初めて導入された規定であるが、芸能人 (entertainer) や運動家 (sportsman) に対し、その活動地で課税することを認めている。この 17 条は、国際的に活躍する芸能人や運動家は、相手国での活動期間が短いにもかかわらず、高額の所得を得る場合が多く、このような場合に居住地国も源泉地国も課税ができないことが予想されるため、7 条や 15 条の例外として、PE の有無や活動期間を問わずに、活動地 (源泉地国)

で課税することができるとしたものである。このような趣旨からみて、17 条の「芸能人」に当たるかは、租税条約上の固有概念である⁽⁶⁹⁾。したがって、締約国の国内法で「芸能人」について定義している例は少ないと考えられるが、3 条(2)の適用上は、租税条約の規定の仕方そのものが「文脈」に当たり、租税条約上の概念として解釈することとなる。

上記連邦財政裁判所で問題となった租税条約上の条項は、最近の「芸能人 (entertainer)」との規定ではなく、かつての「芸術家 (artist)」との規定であったが、租税条約上の概念と解釈する点は同様である。上記連邦財政裁判所は、共通解釈アプローチに立っていると考えられるが、3 条(2)の文脈限定説や中間説に立っても、同様に租税条約上の概念として解釈することとなる。

第6 結び

以上、筆者は、租税条約 3 条(2)の問題と性質決定の抵触の問題が、非常に密接に結びついていることから統一的に解釈すべきであり、まず、3 条(2)の適用については、Vogel の中間説を採り、次に、New Approach については、性質決定に関するコメンタリーも含めて「租税条約に従って」正しい解釈・適用をしているか否かにより区別すべきであると考え。その意味で、現行の OECD のコメンタリー・パラ 32.4 及び 32.5 による区別は、性質決定に関するコメンタリーの取扱いが不明確であり、この点明確な立場を採るべきと考える。

一方、Lang らの文脈限定説や Avery Jones の中間説を採るべきではないと考える。文脈限定説や Avery Jones の中間説に立つと、国内法の違いによる性質決定の抵触の範囲が広がり、二重課税 (照明デザイナー事件) や二重非課税 (Fowler 事件) の可能性が増えるこ

ととなるからである。文脈優位説は、性質決定の抵触が狭くなるものの、3条(2)の制定経緯や趣旨に反しているからである。

本稿で論じた租税条約3条(2)や性質決定の抵触の問題は、我が国では余り論じられていない問題である。しかし、租税条約の解釈の出発点と言ってもいい基本的な問題であり、しかも英国やドイツの最近の判例にみられるように、英米法系の国と大陸法系の国でこれらの問題についての考え方が大きく違っていて、しかもまだ十分には解決されていない問題である。本稿が、これらの問題を考える上で手がかりになればと望むところである。

租税条約の解釈問題は、他にも多数難しい問題がある。今後、租税条約に関する他の問題についても、引き続き各国の裁判例に基づき研究をしたいと考えている。

(1) *The Queen v Melford Developments Inc.* 82 DTC 6281 (SCC). この事件の詳細は、村井正「国際租税法の課題」租税法研究 21号 157, 158頁を参照されたい。

(2) Ekkehart Reimer and Alexander Rust ed., "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions 4th ed." (Wolters Kluwer, 2015), at 210 (m.no.119)

(3) *Id.*, at 208 (m.no.113)

(4) Klaus Vogel, "Double Tax Treaties and Their Interpretation", *Berkeley Journal of International Law*, vol.4 (1986), at 69

(5) Christoph Pleil and Stefan Schwinbinger, "Confronting Conflicts of Qualification in tax Treaty Law: The Principle Common Interpretation and the New Approach Revised", *World Tax Journal* August 2018 (IBFD), at 462.

(6) FG Berlin-Brandenburg, 16.07.2015, 15 K 1093/10

(7) John F. Avery Jones, "The Benefits of Article 3(2) of the OECD Model", Guglielmo Maisto et.al ed. "Essays on Tax Treaties" (Canadian Tax Foundation, 2012), at 5,6

(8) *Id.*

(9) Hoge Raad, February 21 2003, BNB 2003/177c

(10) Frank Engelen, "Interpretation of Tax Treaties under International Law" (IBFD, 2004), at 486

(11) Michael N. Kandev, "Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3(2) of the OECD Model" *Canadian Tax Journal* vol.55 no.1 (2007), at 58 は、少なくともカナダではこのような議論はないとしている。

(12) Klaus Vogel and Rainer G. Prokisch, "General Report", *Cahier de droit fiscal international* 78a, at 81

(13) Vogel は、上記 General Report で、オーストラリア、ブラジル及び韓国のレポーターがこの見解を述べているとしている (Vogel, supra., General Report, at 81)。

(14) Vogel は、上記 General Report で、アルゼンチン、デンマーク、オランダ、スウェーデン及びスイスのレポーターがこの見解を述べているとしている (Vogel, supra., General Report, at 81)。

(15) Michael Lang, "Introduction to the Law of Double Taxation Conventions 2nd ed." (Linde), at 56-57

(16) Reimer & Rust, supra., Vogel 4th ed., at 212 (m.no.113)

(17) John F. Avery Jones et al. "The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model - II" *BTR* [1984] no.2, at 104

(18) *Id.*, at 108

(19) *Padmore v IRC* [1989] STC 493

(20) John F. Avery Jones, "Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom", *Tax Treaty Interpretation* (Kluwer Law, 2001), at 369

(21) Thomas Dubut, "Legal Interpretation of Tax Law: France", *Legal Interpretation of Tax Law 2nd.ed.* (Wolters Kluwer, 2017), at 207

(22) Steve R. Johnson, "Legal Interpretation of Tax Law: United States of America", supra. *Legal Interpretation of Tax Law 2nd.ed.*, at 404

(23) 谷口勢津夫『租税条約論』(清文社, 平成 11

年) 24 ないし 27 頁

(24) Reimer & Rust, *supra.*, Vogel 4th.ed., at 213 (m.no.126). この Vogel の定式は, 1986 年に公刊された Vogel, *supra.*, Berkeley Journal of International Law, vol.4, at 74-75 で述べられていて, Klaus Vogel, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions 3rd.ed." (Kluwer Law International, 1997), at 215-216 (m.no.74) でも述べられている見解である。

(25) Reimer & Rust, *supra.*, Vogel 4th.ed., at 213 (m.no.125). ただし, この部分の記述は, Vogel, *supra.*, Vogel 3rd.ed. には記述がない部分である。

(26) *Id.*, at 923 (m.no.83)

(27) *Id.*, at 718 (m.no.25)

(28) Carlo Garbarino, "Judicial Interpretation of Tax Treaties" (Elgar Tax Law Practice, 2016), at 19-21

(29) Reimer & Rust, *supra.*, Vogel 4th.ed., at 423 (m.no.35)

(30) *Id.*, at 992 (m.no.65)

(31) 国際私法では, 「法律関係の性質決定」の問題と云っていて, 我が国では, 法廷地の国際私法で決定すべきとするのが通説である(櫻田嘉章・道垣内正人編『注釈国際私法第 2 巻』(有斐閣, 平成 23 年) 240 頁)。

(32) Reimer & Rust, *supra.*, Vogel 4th.ed., at 54 (m.no.120)

(33) Vogel, *supra.*, Berkeley Journal of International Law, vol.4 (1986), at 37-39.

(34) ①Avery Jones et al., "The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model - I", BTR [1984] no.1, at 50, ②Reimer & Rust, *supra.* Vogel 4th.ed., at 209-210 (m.no.118).

(35) この例は, Avery Jones et al., *supra.*, BTR [1984] no.1, at 49, 50 の例である。

(36) 拙稿「Avi-Yonah 教授の『国際法としての国際課税』を読んで」法務研究 16 号 119 頁

(37) The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnership, OECD (August 16, 1999)

(38) 詳細は, Barry Larking, "How Did McDonald's Get Off the EU State Aid Hook?",

tax notes Int'l, February 4, 2019, at 479 を参照されたい。

(39) 条約適格についての OECD アプローチの具体的適用については, 今村隆=大野正人=本田光宏=渡邊勲=居波邦泰「外国事業体の租税条約の取扱い」租税研究 2015 年 4 月号 339 頁を参照されたい。OECD アプローチの考え方については, 上記論文の筆者担当部分 351~325 頁を参照されたい。

(40) 谷口・前掲租税条約論 17 頁, 増井良啓「租税条約論」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣, 平成 19 年) 577 頁

(41) Fowler v HMRC, [2018]EWCA Civ 2544(15 November 2018)

(42) Jonathan Schwartz, "Schwartz on Tax Treaties 5th ed."(Wolters Kluwer, 2018)

(43) Fowler v HMRC, [2016]UKFTT 234(TC)(12 April 2016)

(44) J.Avery Jones and J.Hattingh, "Fowler v HMRC: divers and the dangers of deeming", BTR [2016] no.4, at 420

(45) *Id.*, at 426

(46) HMRC v Fowler [2017]UKUT 219 (TCC) (30 May 2017)

(47) Philip Baker, "Do the Activities of an Employed North Sea Diver Fall within Article 7 or 14 of the UK-South Africa Tax Treaty?" Tax Treaty Case around the World 2017 (IBFD), at 281-283

(48) John Avery Jones, "HMRC v Fowler; more on divers" [2017] BTR no.4, at 385

(49) この控訴院判決に対し, 歳入関税庁が上告して、現在最高裁に係属中である (Alex Jupp and Joshua Atkinson, "Fowler v. HMRC and the Murky Waters of Treaty Interpretation", Bulletin for International Taxation (IBFD) Vol. 73 no 6/7, at 347 note 1)。

(50) John Avery Jones, "Fowler v HMRC: Divers yet again"[2019] BTR no.1, at 22

(51) Reimer & Rust, *supra.*, Vogel 4th.ed., at 1145, 1146 (m.no. 94,95)

(52) OECD, "Revised Draft Changes to the Commentary on paragraph 2 of Article 15", 12 March 2007

-
- (53) Frank P.G. Pötgens, "Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model", *The 2010 OECD Updates* (Wolter Kluwer 2011), at 135,136 (m.no.31)
- (54) Hans Mooij,"Fowler v HMRC: an outside view", [2019] BRT no.1,at 25
- (55) Hoge Raad, 5 September 2003, BNB 2003/380c
- (56) H. Ault, "The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties", *Intertax* 1994/4, at 144-148
- (57) Mooij, supra.,[2019] BRT no.1,at 27
- (58) Reimer & Rust, supra.,Vogel 4th.ed., at 48 (m.no.104)
- (59) 第 1 審 審判所判決・パラ 63, Avery Jones, supra.,BTR 4,at 417
- (60) 裁決事例集 108 集 1 頁
- (61) この裁決の問題点については、加藤友佳「税制適格ストックオプション行使益の源泉地」ジュリスト 1525 号 150 頁を参照されたい。なお、加藤准教授も、租税条約 3 条(2)について Vogel の中間説に立った上、権利行使益の源泉については、コメンタリー (15 条のコメ・パラ 12.4) を前提に判断すべきとしている。
- (62) BGH, 11.07.2018, IR 44/16
- (63) 本件の事案の概要及びベルリン・ブランデンブルク財政裁判所の判旨などについては、Adrian Cloe and Franziska Sixdorf, "Tax Treaty Interpretation in Germany: Utilizing the OECD's New Approach to the Qualification to the Qualification of Income" *European Taxation*, July 2017, at 299 によった。
- (64) Cloe & Sixdorf, supra., *European Taxation*, July 2017, at 301
- (65) BVerfG, 15.12.2015, 2BvL 1/12. この事件の詳細は、Alexander Rust, "Consequences if a Treaty Override?", supra., *Tax Treaty Case around the World* 2017, at 6-8 を参照されたい。
- (66) BGH, 01.02.1989, IR 74/86
- (67) BGH, 30.05.2018, IR 62/16
- (68) Pleil & Schwinbinger, supra., *World Tax Journal* August 2018, at 468
- (69) Reimer & Rust, supra., Vogel 4th ed.,at 1321