

所得税法第 162 条第 1 項第 1 文とプリザベーション原則の関係

## 目次

はじめに .....	1
第 1 章 問題の所在 .....	17
第 1 節 租税条約を適用した課税関係 .....	17
第 2 節 ソース・ルール .....	18
第 1 款 居住地国課税と源泉地国課税 .....	19
第 2 款 受領者主義、債務者主義及び使用地主義 .....	20
第 3 款 小括 .....	21
第 3 節 プリザベーション原則 .....	22
第 1 款 対象となる租税条約 .....	22
第 2 款 プリザベーション原則の意義 .....	25
第 2 章 条約 .....	33
第 1 節 国内法と条約の関係 .....	33
第 1 款 問題意識 .....	33
第 2 款 学説の状況 .....	34
第 3 款 日本の立場 .....	43
第 4 款 結論 .....	44
第 2 節 各国国内法の階層秩序の中の条約の地位 .....	44
第 1 款 諸外国の状況 .....	44
第 2 款 日本の状況 .....	45
第 3 節 条約の国内編入方式 .....	46
第 1 款 問題意識 .....	46
第 2 款 各国の状況 .....	46

第 3 款	日本の状況	49
第 4 節	条約の適用	49
第 1 款	単位	50
第 2 款	直接適用の要件	50
第 5 節	小括	51
第 3 章	租税条約	53
第 1 節	租税条約	53
第 1 款	問題意識	53
第 2 款	租税条約と他の条約の差異	53
第 3 款	租税条約の目的	54
第 4 款	モデル条約	55
第 2 節	租税条約の国内的適用	56
第 1 款	問題意識	56
第 2 款	租税法律主義	57
第 3 款	各国の状況	58
第 4 款	特殊関連企業条項	59
第 5 款	検討	63
第 3 節	所得税法第 162 条第 1 項第 1 文	64
第 1 款	問題意識	64
第 3 款	所得税法第 162 条第 1 項第 1 文の解釈	66
第 4 款	検討	68
第 4 節	所得税法第 162 条第 1 項第 2 文	75
第 1 款	問題意識	75
第 2 款	学説の状況	75
第 3 款	検討	77

第 5 節 小括 .....	79
第 1 款 条約の国内適用における租税条約固有の論点 .....	79
第 2 款 所得税法第 162 条第 1 項第 1 文について .....	80
第 3 款 所得税法第 162 条第 1 項第 2 文について .....	81
第 4 章 提言 .....	83
第 1 節 国内法 .....	83
第 2 節 租税条約 .....	85

はじめに

## 1 問題の所在

非居住者・外国法人は、日本において国内源泉所得を有する場合にのみ日本において課税される。

その場合、国際的二重課税を排除するために日本での課税を減免することが租税条約の機能の一である。このことは一部の租税条約に「現在又は将来認められる租税の免除、軽減、その他の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない」旨を条文に明記していることから明らかであり、この条文を一般にプリザベーションクローズと言う<sup>1</sup>。

実際の課税関係では、例えば、国内に恒久的施設を有しない非居住者・外国法人が国内源泉所得を得る場合、その支払いを受ける際に、本来一般には国内法では 20.42 %<sup>2</sup> の税率で源泉徴収されるべきところ、税率を10%等に減少させたり、日本での課税を免除することとなる。

しかしながら、国内法では課税の対象ではないものについて、特定の租税条約はそれを適用することによって課税の対象となることがある。その理由は、国内源泉所得に該当するか否かの判定基準であるソース・ルールに係る租税条約の定めが国内法とは異なるためである。投資所得<sup>3</sup>のうち、借入金に対する支払利子

---

<sup>1</sup> 日米租税条約第1条第2項、日カナダ租税条約第25条第1項及び日中租税条約第27条が一般にプリザベーションクローズと呼ばれる条文である。

<sup>2</sup> 所得税法第213条第1項第1号において、税率は、一部の所得を除いて支払金額に対して20%と規定され、また、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下、「復興財源法」という）により平成49年12月31日までは所得税の額に対して2.1%の復興特別所得税を併せて納付することされており、復興特別所得税と所得税と合わせて税率は20.42%となる。

<sup>3</sup> 財務省では配当、利子及び使用料のことを投資所得としているため、本稿においても特に断りが無い場合はこれを投資所得の定義とする。財務省「租税条約

（所得税法第 161 条第 1 項第 10 号に規定するもの。以下「利子」という。）や工業所有権・著作権等に対する使用料等（同第 11 号に規定するもの。以下「使用料」という。）に係るものがその典型例である。国内法における利子及び使用料のソース・ルールは使用地主義と呼ばれるものであるが、特定の租税条約におけるそれは債務者主義と呼ばれるものとなっている。

このように国内法と租税条約とでソース・ルールが異なるときの適用については、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文<sup>4</sup> において「租税条約において国内源泉所得につき異なる定めがある場合には、その租税条約に定めるところによる」という一般的には源泉置換規定<sup>5</sup> と呼ばれる規定があるため、国内法に優先して租税条約のソース・ルールが適用されることとなる。

この結果は、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文により新たな課税関係を創設するようにも見え、そうだとするとプリザベーションクローズと抵触関係にあり源泉地の置換えは行われるべきではないように思われるが、このことについて争われた事例は存在しない。一方、租税条約のソースルールに着目した場合には、一般的に租税条約は国内法より上位の効力があるために源泉地の置換えは行われ、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文は当然のものを確認的に定めた規定と思われる。このため、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文とプリザベーションクローズとの関係をどのように理解すればよいか検討する。

---

の概要」

（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm) ,  
2020 年 12 月 3 日最終閲覧）

<sup>4</sup> 法人税の場合は法人税法第 139 条第 1 項第 1 文に同様の規定が存在する。以下同じ。

<sup>5</sup> 源泉置換規定には、国内源泉所得に関する所得税法第 162 条第 1 項及び法人税法第 139 条第 1 項の他に所得税法第 95 条第 6 項及び法人税法第 69 条第 6 項が存在するが、これらは外国税額控除における国外源泉所得に関する定めである。

なお、令和2年11月1日現在で、日本が締結している二重課税の除去並びに租税回避の防止を主たる内容とする条約は、65本、74か国・地域である<sup>6</sup>。そしてこれらのうち、利子及び使用料に関する最近の改正の流れは、源泉地国免税とするものが多い<sup>7</sup>。しかしながら依然として多くの国との租税条約では源泉地国課税を定めている。

そして、実際の課税状況は、平成30年分（平成30年2月～平成31年1月）の非居住者等に対する源泉徴収において、剰余金の配当に係る源泉徴収税額を除くと、使用料に係る源泉徴収税額は約37.5%を占め、支払利息に係る源泉徴収税額は約

---

<sup>6</sup> 財務省「我が国の租税条約ネットワーク」2020年6月1日

([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm) ,

2020年12月3日最終閲覧)

<sup>7</sup> 使用料について源泉地国免税とされた租税条約は、平成16年7月1日から適用された日米租税条約、平成19年1月1日適用開始の日英租税条約、平成20年1月1日適用開始の日仏租税条約、平成24年1月1日適用開始の日蘭租税条約・日スイス租税条約、平成27年1月1日適用開始の日スウェーデン租税条約、平成29年1月1日適用開始の日独租税条約、平成30年1月1日適用開始の日ラトビア租税条約、平成31年1月1日適用開始の日リトアニア租税条約・日ロ租税条約・日オーストリア租税条約・日アイスランド租税条約・日デンマーク租税条約、令和2年1月1日適用開始の日ベルギー租税条約、令和3年1月1日適用開始の日ウズベキスタン租税条約（著作権のみ、その他は5%）がある。

また、支払利息について源泉地国免税とされた租税条約は、平成27年1月1日適用開始の日英租税条約、平成29年1月1日適用開始の日独租税条約、平成30年1月1日適用開始の日ラトビア租税条約（個人以外受取）、平成31年1月1日適用開始の日リトアニア租税条約（個人以外受取）・日ロ租税条約・日オーストリア租税条約・日アイスランド租税条約・日デンマーク租税条約、令和2年1月1日適用開始の日ベルギー租税条約（企業間受取）がある。

7.7 %を占めており、これら投資所得に対する課税は依然として重要であるといえることができる<sup>8</sup>。

確かに、所得源泉地で課税された場合でも居住地国で外国税額控除をする事は可能である。しかし、日本の法人税を例にすると、外国税額控除の控除限度額は法人税額のうちの全世界所得金額における国外所得金額に対応する額<sup>9</sup>であり、常に源泉地国で課税された税額の全額を控除出来るものではない。

また、非居住者・外国法人が日本に現地法人の形式で進出した時には、過少資本税制や過大支払利子税制<sup>10</sup>という利子課税の特例が定められており、これらの各税制との兼ね合いで日本への進出形態が考慮されるため、課税関係を明確にすることが望ましい。

このことから、所得源泉地国である日本での課税関係を明確にすることは、日本への投資を行う非居住者・外国法人にとって重要であると考えられるため、所得税法第162条第1項第文とプリザベーションクローズの関係をどのように捉えるべきかを研究の対象とする。

## 2 検討

### (1) プリザベーション原則

#### イ プリザベーションクローズの対象条約

ほとんどの租税条約とOECDモデル条約にはプリザベーションクローズは置かれていない。このため、プリザベーションクローズの解釈原則は明文の規定を

---

<sup>8</sup> 使用料に係る源泉徴収税額は84,926百万円で、剰余金の配当に係る源泉徴収税額を除く全体226,198百万円の約37.5%、支払利息に係る源泉徴収税額17,498百万円は同約7.7%となっている。国税庁「統計情報 2直接税 源泉所得税 1課税情報 (10)非居住者所得の課税状況」平成30年分

([https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/gensen2018/pdf/03\\_kazeijokyo.pdf](https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/gensen2018/pdf/03_kazeijokyo.pdf), 2020年12月3日最終閲覧)

<sup>9</sup> 法人税法第69条第1項、所得税法の場合は第95条第1項

<sup>10</sup> 過少資本税制は租税特別措置法第66条の5で、過大支払利子税制は租税特別措置法第66条の5の2で利子課税の特例が定められている

置く租税条約のみが適用の対象とされ、明文の規定を置かない租税条約には適用はないのか、換言すると、条約の適用関係に違いをもたらすのか<sup>11</sup> について検討する。

この問題について、プリザベーションクローズは、確認規定（国際的に一般的に受け入れられた原則を確認する規定）であり、明文の規定が存在しない租税条約についても同様の解釈原則が適用されるとする確認規定説<sup>12</sup> と文理上素直に明文化されていない条約ではプリザベーション・クローズは適用されるべきではないとする反確認規定説<sup>13</sup> がある。

この問題については、租税条約は、条約締約国の課税権を制限することにより、国際的な二重課税を排除することを目的としており、租税条約により条約締約国の課税権が拡大するようでは条約の趣旨に反することになる<sup>14</sup> ため租税条約締結の趣旨から確認規定説が妥当である。

なお、確認規定説からは、プリザベーションクローズはより普遍的に妥当する法原則を確認的に示したものであると位置付けられることから、この条項の内容をより一般的にプリザベーション原則と呼ばれる<sup>15</sup>。

---

<sup>11</sup> 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 44 頁（2008）

<sup>12</sup> 中里実『国際取引と課税－課税権の配分と国際的租税回避－』177 頁（有斐閣、2001）、増井前掲注 11）44-45 頁、本庄資『四訂版国際租税法』53 頁（大蔵財務協会、2005）、本庄資編著『租税条約の理論と実務』222 頁（清文社、2008）、本庄資＝田井良夫＝関口博久『国際租税法－概論－〔第 4 版〕』32 頁（大蔵財務協会、2018）、注解所得税法研究会編『六訂版 注解所得税法』1501 頁（大蔵財務協会、2019）、西野嘉一郎＝宇田川璋仁『現代企業課税論』196 頁（東洋経済新報、1977）

<sup>13</sup> 本庄ほか前掲注 12）32 頁

<sup>14</sup> 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯（第 2 版）』42 頁（商事法務・2011 年）

<sup>15</sup> 増井前掲注 11）44-45 頁

## ハ プリザベーション原則の意義

プリザベーションクローズが確認規定であるとする、全ての租税条約の国内税法に対する優位はプリザベーション原則の適用あるかぎりでは制限されることとなるが<sup>16</sup>、それはどの範囲で適用されるかが明らかでないため検討する。なお、この点について判断を下した日本の裁判例はみあたらない<sup>17</sup>。

この問題については、国内税法に定める非課税、免税、所得控除、税額控除等の「課税上の積極的な斟酌」に限り適用があるとする狭義説<sup>18</sup>、租税条約と国内法が競合する場合は納税者にとり有利な方が適用されるとする広義説<sup>19</sup>、納税者は自己に有利な形で租税条約の適用の有無を選択できるとする選択説<sup>20</sup>及び国内法上存在しない新たな納税義務を基礎付けたり国内法上の納税義務を拡大したりすることはできないという原則であるとする説<sup>21</sup>が主張される。

これらについて、そもそも租税条約は、国際二重課税の排除を主たる目的とするものであるから国内法上の納税義務を制約することはできるが国内法上存在しない新たな納税義務を根拠付けたり拡大したりすることはできないという租税条約に制約効果<sup>22</sup>から、国内法上の納税義務を縮小させることはできるが国内法上

---

<sup>16</sup> 梅辻雅春＝藍原滋＝井上康一＝仲谷栄一郎「国際税務の総合的研究」国際商事法務22巻3号（1994）272頁

<sup>17</sup> 増井前掲注11）45頁

<sup>18</sup> 増井前掲注11）46頁、木村弘之亮『国際税法』187頁（成文堂、2000）、井上ほか前掲注14）37頁、43頁、梅辻ほか前掲注16）272-273頁

<sup>19</sup> 増井前掲注11）46頁、木村前掲注18）187頁、谷口勢津夫『租税条約論』34-35頁（清文社、1999）、井上ほか前掲注14）43頁、梅辻ほか前掲注16）273頁

<sup>20</sup> 増井前掲注11）46頁、木村前掲注18）47頁、井上ほか前掲注14）43頁、小松芳明『国際租税法講義』23頁（税務経理協会・1995年）

<sup>21</sup> 中里前掲注12）176頁、木村前掲注18）47頁

<sup>22</sup> 木村前掲注18）47頁

存在しない新たな納税義務を基礎付けたり、国内法上の納税義務を拡大したりすることはできないという原則<sup>23</sup> であるとする説が妥当である。

## (2) 条約

### イ 問題意識

租税条約と所得税法及び法人税法等の国内法におけるソース・ルールが異なる場合、すなわち、国際法と国内法が抵触した内容を持つ場合、この抵触をどう解決すべきかが問題となる。まず、租税条約に限定せず、条約一般の場合における考え方を検討する。

この問題について、国際法と国内法は同じ統一次元（一個の統一的法秩序）の上に立つと考える一元論<sup>24</sup>、国内法と国際法は次元の違う別個の法体系であり<sup>25</sup> 両者は独立に通用し互いに影響を及ぼさないため<sup>26</sup> 法規の抵触の問題も生じない<sup>27</sup> とする二元論及び国際法と国内法とは規範体系としては等位の関係にあり抵触が生じるときには各国は調整によって解決する法的義務を負うとする<sup>28</sup> 等位論が主張される。

日本の場合、明治憲法時代から憲法慣習として条約は公布されると国内法的効力を持つという取扱いをしてきた。この憲法慣習は、日本国憲法の諸規定（特に第98条2項）から導かれ一元的立場を一層強める<sup>29</sup>。

<sup>23</sup> 中里前掲注12) 176頁

<sup>24</sup> 芦部信喜『憲法学 I 憲法総論』85頁（有斐閣、1992）、小林直樹『[新版] 憲法講義（下）』520頁（東京大学出版会、1981）、樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『注釈日本国憲法 下巻』1495-1496頁（青林書院、1992）、山本草二『国際法〔新版〕』84-85頁（有斐閣、1994）、本庄資『租税条約の理論と実務』217頁（清文社、2008）、本庄資『四訂版国際租税法』45頁（大蔵財務協会、2005）、本庄ほか前掲注12) 23頁、

<sup>25</sup> 芦部前掲注24) 85頁

<sup>26</sup> 清宮四郎『憲法 I（第3版）』448頁（有斐閣、1979）

<sup>27</sup> 小林前掲注24) 519-520頁

<sup>28</sup> 松井芳郎ほか『国際法〔第5版〕』18頁（有斐閣、2007）

<sup>29</sup> 芦部前掲注24) 89-90頁

上記学説について、憲法学の立場からは一元論が通説とされ、国際法の立場からは二元論が有力とされる。日本では一元的傾向が顕著だとしても、何が自動執行的条約かについてそれぞれの国の独自の判断が働く等一元論的な考え方が純粹な形で実現されているわけでは必ずしもない<sup>30</sup>。

#### ロ 条約の国内編入方式

条約の国内的実現の方式（国内的効力）は一般国際法上の原則はなく各国の憲法の定め委ねられており<sup>31</sup> その態様は各国によって異なる。

条約の国内的実現の方式は、条約をそのままの形で国内法として受容し執行するという方式である編入・一般的受容方式・自動的受容、国内法に変型される必要があるとする変型方式・承認法による受容のほか、執行指示、個別的受容の方法が存在する。

日本においては、天皇の公布により国内的効力をもつのであって（日本国憲法第7条第1号）、その誠実遵守をうたう規定（日本国憲法第98条第2項）の趣旨に照らしても、法律制定という国内法化のための特段の手続きを経る必要がないものと解されていることから<sup>32</sup> 一般的受容方式が採用されている。

#### ハ 条約の適用

日本においては一般的受容方式が採用されており、条約が国内で効力をもつ場合であっても、国際法では、条約は国際的平面において直接適用可能なものと直接適用可能でないものに区別され、直接適用可能な条約のみが国内的効力をえるという考え方が有力である。そのため、直接適用可能な条約はそれによって国内法に受容され国内的効力をえるが、直接適用できない条約は国内法に受容されず国内的効力をえないとされる<sup>33</sup>。そこで、直接適用可能な条約の要件について以下確認する。

<sup>30</sup> 樋口ほか前掲注24) 1497-1498頁

<sup>31</sup> 山本前掲注24) 91頁、松井ほか前掲注28) 19頁同旨

<sup>32</sup> 山本前掲注24) 92頁が引用する宮沢＝芦部・全訂日本国憲法 808、芦部・演習憲法268-270（1982）

<sup>33</sup> 岩沢雄司『条約の国内適用可能性』338頁（有斐閣、1985）

直接適用の可否を判断する単位は、条約の全体ではなく個々の規定であり、分離されうる最小の部分である。同一の条が直接適用可能な項とそうでない項をもつこともありうるし、同一の項が直接適用可能な部分とそうでない部分をもつこともありうる<sup>34</sup>。

また、直接適用の可否を判断する要件は、第1に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第2に客観的要件として明確性により判断される<sup>35</sup>。

### (3) 租税条約

#### イ 問題意識

租税条約も条約の一種であることには間違いがないが、租税条約固有の差異が存在するのも確かである。そこで、租税条約の直接適用の条件を条約一般の直接適用と同様に考えてよいのか検討する。

#### ロ 租税条約と他の条約の差異

国際法の観点から租税条約と他の条約との間に法的差異は認められない。しかし、国際租税法の学者の中には、租税条約を他の種類の条約と区別する特徴として、基礎概念として国籍・領土の代わりに居住・源泉を用い、条約締結の主役が外務省の代わりに財務省であり、条約固有の定義のない用語の意味が各国法令上の定義に委ねる不定解釈の原則を上げる者が存在する<sup>36</sup>。

#### ハ 租税条約の目的

財務省によると、租税条約の目的は、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものであると説明される<sup>37</sup>。

<sup>34</sup> 岩沢前掲注33) 296-297頁

<sup>35</sup> 岩沢前掲注33) 297-318頁、山本前掲注24) 105-106頁、井上ほか前掲注14)

12-14頁同旨

<sup>36</sup> 本庄前掲注24) 217-218頁

<sup>37</sup> 財務省「租税条約の概要」

( [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm) ,

2020年12月3日最終閲覧)

## ニ 租税条約の国内的適用

### (イ) 問題意識

条約の直接適用の可否を判断する要件は、第1に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第2に客観的要件として明確性である。租税条約の規定を適用強制規定（shall-clause）と適用任意規定（may-clause）に分け、“shall”（未来形）という言葉には「命令」の意味があり、実際、諸国の判例は未来形を用いている条約も直接適用可能とみなすことが多い<sup>38</sup> ため主観的要件を満たす。手続に係る租税条約等実施特例法等を規定することにより客観的要件を満たす<sup>39</sup>。以上から、適用強制規定（shall-clause）であれば租税条約であっても直接適用が可能に思える。

しかし、租税条約の適用について検討する場合は、租税法律主義を考慮する必要がある、これと条約遵守といういずれも憲法上の要請といかに折り合いをつけるかという租税条約固有の問題が存在する<sup>40</sup>。

### (ロ) 租税法律主義

租税法律主義は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則及び手続的保障原則をその内容とされる<sup>41</sup>。

納税義務を軽減し又は免除する規範のことを課税制限規範、納税義務を創設し又は拡大する規範のことを課税根拠規範と呼ぶことにすると、租税条約上の課税制限規定については課税要件明確主義の見地から国内適用可能性の有無を判断し、課税根拠規範については課税要件法定主義の見地から国内適用可能性をそもそも一般的に排除とするという有力説が存在する<sup>42</sup>。この考え方によると、課税の根

<sup>38</sup> 岩沢前掲注33) 12-25 頁、318 頁

<sup>39</sup> 原武彦「租税条約の自動執行力に関する考察」25-26 頁

<sup>40</sup> 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法 [第3版]』28頁同旨（東京大学出版会、2018）

<sup>41</sup> 以下の4区分について、金子宏『租税法 [第23版]』66 頁以下（頁弘文堂、2019）

<sup>42</sup> 谷口前掲注19) 32 頁

拠となるのは法律であり、租税条約はあくまで課税を制限するものである。換言すれば、租税条約は課税の根拠規範ではなく制限規範であるとされる<sup>43</sup>。

(ハ) 特殊関連企業条項

以上の検証とあてはめとして、移転価格税制の導入前の議論であるが、租税条約上の特殊関連企業条項が移転価格課税の直接の法的根拠になり得るかどうかについて検討する。

この問題は、特殊関連企業条項は、自己執行的 (self-executing) な規定であり直接この規定に基づいて特殊関連企業間の価格操作を是正することができるとする自己執行説と、特殊関連企業の所得を計算しなおすためには国内立法措置が必要であるとする国内立法必要説に分かれていた。日本では国内立法必要説が広く支持されているが、その理由づけは必ずしも同じではない<sup>44</sup>。

ホ 所得税法第 162 条第 1 項第 1 文

所得税法第 162 条第 1 項第 1 文を根拠に租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものについて課税の対象とすることは新たな課税関係を創設するようにも見え、このことは、日本における国内法の階層秩序の中で国内法より上位の効力がある条約のプリザベーション原則と抵触関係にあり、源泉地の置換えは行われるべきではないように思われるが、このことについて争われた事例は存在しない。一方、租税条約のソースルールに着目した場合には、同じく条約の効力から、源泉地の置換えは行われ、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文は当然のことを確認的に定めた規定と思われる。このため、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文とプリザベーション原則との関係をどのように理解すればよいか検討する。

この問題については、租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものにつき租税条約を適用することで課税の対象とすることは、その租税条約は規定が課税根拠規範であり、租税法律主義の一である課税要件法定主義の見地から国内適用可能性をそもそも一般的に排除されるべきとの前提に立ち、この場合において租税条約のソース・ルールを国内で適用するためには特別

---

<sup>43</sup> 増井ほか前掲注 40) 28 頁

<sup>44</sup> 谷口前掲注 19) 64-66 頁、68 頁、71-79 頁

の規定が必要であり、その特別の規定が所得税法第 162 条第 1 項第 1 文であるとする創設規定説と、特別の規定がなくとも租税条約上のソース・ルールは直接適用される（self-executingである）とする確認規定説とがある<sup>45</sup>。

また、確認規定説を前提としないものとして、所得の源泉地が日本において条約上の源泉地は外国である場合にのみ片面的に適用され、国内法上は所得の源泉地が外国で条約上は所得の源泉地が日本である場合には適用されないものとしてこれを限定的に解釈する片面的限定解釈説と、所得源泉地の置換えを肯定する説が存在する。源泉地の置換えを肯定する説は、さらに、国内法のレベルでソース・ルールを創設するものであるとする国内法説とプリザベーション原則の適用範囲について狭義説を採用し所得源泉の置換えはそもそもプリザベーション原則の適用範囲外であると解する狭義説とが存在する。一方、確認規定説を前提とするものとして、租税条約の源泉地に関する規定は一般的には個別具体的で直接適用が可能な程度の明確性を有していると考えられ直接適用になじむ完全性を備えているため直接的に作用するとする見解がある<sup>46</sup>。

以上について検討するに、租税条約の使用料に係るソース・ルールに関する規定は適用強制規定（shall-clause）であるため、条約の直接適用のための主観的要件を満たす。しかし、租税法律主義の観点から条約の直接適用を検討する基準は、課税根拠規範は課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除し、課税制限規範は課税要件明確主義から国内適用可能性の有無を判断されるべきものである。この場合における租税条約のソース・ルールは課税根拠規範であるため、課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除される。しかし、国内適用可能性がそもそも一般的に排除されたとしても、国内で適用する可能性が完全に排除された訳ではなく租税条約のソース・ルールが国内で適用されるための特別の規定が存在すれば国内適用は可能である。そしてその特別の規定が所得税法第 162 条第 1 項第 1 文であり（創設規定説）。そして、現行法の昭和 37 年改正当時、立案担当者であった福山氏は、国内法の所得の源泉地規定と

<sup>45</sup> 木村浩之「源泉置換規定についての一考察」税法学 No.579 90 頁（2018）頁

<sup>46</sup> 3 分類につき、増井前掲注 11） 56-56 頁、本庄資ほか『国際租税法 - 概論 -（第 3 版）』 58-59 頁、 89-90 頁（大蔵財務協会、2017）

日本が締結した租税条約上の所得の源泉地規定と異なる点がある場合には、当該条約の締結国の法人で法人税法上の外国法人に該当するものについては、条約上の源泉地規定が優先して適用されることが明らかにされたと解説していた<sup>47</sup>。

このため、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文の制定の影で、当時の課税を意識した立法者立法者は、この規定でもってソース・ルールに関する抵触を調整すべき責任を果たしたと考えることができる。そして、このような規定の方法は、租税条約が国内法上の国内源泉所得の範囲を拡大することは租税条約政策の観点からは望ましくないが、立方技術として許されないことではないとされる<sup>48</sup>。このとおり、立法者の意思は所得源泉地の置換えは行われるべきものであり、この結果を導き得る考え方は狭義説と国内法説である。狭義説は、プリザベーション原則の意義を課税上の積極的な斟酌と解する狭義説を前提としているが、この考え方から所得源泉地の置換えは行われるとの結論を導き出すためには、租税条約が国内法に対して優先的に適用されるとの前提に立つと考えられる。しかし、既に検討したとおり、この場合における租税条約のソース・ルールは課税根拠規範であるため、課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除されるべきものであるため、狭義説を支持することはできない。このため、国内法のレベルでソース・ルールを創設するものと捉える国内法説が妥当であると考えられる。

以上から租税条約のソースルールは直接適用されず、それを国内で適用させるための特別の規定が所得税法第 162 条第 1 項第 1 文であるため当然のことを確認的に定めた規定ではない。

また、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文には租税条約のソースルールを国内法のレベルでソース・ルールを創設するものであり、租税条約のソースルールが間接的に国内法に取り込まれて課税の根拠となるが、直接の根拠は国内法であるためプリザベーション原則との抵触は生じない。

---

<sup>47</sup> 矢内一好『租税条約の論点』60頁、65-66頁（中央経済社、1997）

<sup>48</sup> 谷口前掲注19）35-37頁

## へ 所得税法第 162 条第 1 項第 2 文

所得税法第 162 条第 1 項第 2 文については、その文言自体の難解さも相まってとくにこれまでほとんど議論がなされてこなかったため<sup>49</sup>、どのように理解すべきかを検討する。

この問題については、国内源泉所得に対する課税方法はその所得区分によって異なることから所得税法 162 条第 1 項第 1 文の適用により国内源泉所得とされた所得についての課税関係を明確にしているとする（課税方式の調整（源泉徴収方式））とする説<sup>50</sup>、所得税法 162 条第 1 項第 1 文が確認規定であるのに対し所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は創設的規定であるとする説<sup>51</sup>、所得税法 162 条第 1 項第 1 文がソース・ルールの置換えのための創設的な規定であることを前提に所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は所得税法 162 条第 1 項第 1 文によって創設された国内源泉所得について課税権を行使するための規定である（所得分類のための規定というよりも積極的な意義を有するもの）とする説<sup>52</sup>とがある。

所得税法第 162 条第 1 項及び法人税法第 139 条第 1 項には第 2 文が置かれる一方、国外源泉所得に関する源泉地置換規定の定めである所得税法第 95 条と法人税法第 69 条にはこの第 2 文は置かれていない。これは、国外源泉所得の定めは外国税額控除の控除限度額を算出するために必要とされるものであり、課税の場面を考慮する必要がないからである。このことから、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は課税の場面を考慮した規定であると言える。そして、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文での置換えの対象は課税方法が全て源泉徴収によるものである。他方、所得税法上源泉徴収の対象であるが所得税法第 162 条第 1 項第 2 文で置換えの対象として規定されていないものは総合課税方式により課税されるものと条約によって源泉地が変わることが想定できないものである。このため、所得税法第 162 条

---

<sup>49</sup> 井上ほか前掲注 14) 178-179 頁

<sup>50</sup> 山崎昇「租税条約のソースルールの国内適用」税大ジャーナル 5 99-100 頁（2007 年）、矢内前掲注 47) 59 頁及び斉木秀憲「租税条約の適用・解釈についての一考察」14-15 頁同旨

<sup>51</sup> 井上ほか前掲注 14) 179-184 頁

<sup>52</sup> 木村前掲注 45) 102-103 頁

第1項第2文で置換えの対象と規定されている所得区分は源泉徴収の対象となる所得を明示しているといえることができる。この立場からは、所得税法第162条第1項第1文の解釈を国内法説に立ち、それにより国内源泉所得とされたもののつき課税関係を明確にするために所得税法第162条第1項第2文を国内源泉所得の定めについてのみ置いたと考えることが文理的にも素直である。以上から、所得税法第162条第1項第2文は所得税法161条2号から12号までの所得区分に代わって定められている所得については、その対応する号に係る国内源泉所得と「みなして」課税すると規定しその課税関係を明確にしているとする課税方式の調整であるとする説が妥当である。

#### (4) 提言

上記のとおり所得税法第162条第1項第1文はプリザベーション原則と抵触するものではないがこのような結論に至るまでの理解は難解である。実務においては、従前どおりの扱いを理由として課税しており、所得税法第162条第1項第1文はプリザベーション原則との抵触に関する疑義は無視して結論のみを捉えているのが実情である。そのため、所得税法第162条第1項第1文はプリザベーション原則との抵触に関する疑義をなくす、もしくは少なくする方策として次の二点を提言として掲げたい。

#### イ 国内法

次の理由から、国内法を使用地主義から債務者主義への法改正をすべきであると考えられる。

国内法が採用する使用地主義は使用地の判断が難しい。判例<sup>53</sup>は経済的実質を考慮して判定して販売地を使用地としているが、同判例における反対意見は製造地を使用地とするとしている。このため、実務において使用地の判定は非常に困難である。

また、ほとんどの租税条約は債務者主義を採用している。取引の相手方毎に異なる国との租税条約を参照し、その規定によっては国内源泉所得の範囲が異なる

---

<sup>53</sup> シルバー精工事件、最判平成16年6月24日訟月51巻6号1654頁、判時1872号46頁、判タ1163号136頁

のは難解であり、そもそも所得税法第 162 条第 1 項第 1 文とプリザベーション原則の関係は解釈の余地があることから明白とは言えない。

似たような状況にあった恒久的施設帰属所得の捉え方については、平成 26 年度税制改正によって恒久的施設帰属所得の捉え方が総合主義から帰属主義に改正された。

国内法が使用地主義を採用しているのは政策的なものであるため、易々と債務者主義へ変更できるものではないとも考えられる。現在使用地主義を採用しているは以前日本がまだ資本輸入国であった頃の名残であり、昭和 37 年当時において政策的に使用地主義と債務者主義との使い分けをしており、債務者主義が選択される場面は資本を輸出する場面であった。今日、日本は資本輸出国となっているため、国内法を債務者主義に変更する方が政策目的にも合致する。

#### ロ 租税条約

租税条約は、次の理由からプリザベーションクローズを削除することが望ましいが、日本一国では対応できないことであるため、現実的には法令または通達においてプリザベーションクローズは所得税法第 162 条第 1 項第 1 文を適用する場面には適用しない旨明示すべきであると考えられる。

実務においては、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文が適用される場面においては同条を根拠として源泉地の置換えを行い課税している。しかし、プリザベーションクローズの対象条約や意義については疑義が残っており、現在は法令及び通達で明示されておらず解釈によっている。そのため、プリザベーションクローズの対象条約や意義の捉え方によっては将来争いとなることも想定される。そのため、プリザベーションクローズの削除、法令または通達におけるプリザベーション原則は所得税法第 162 条第 1 項第 1 文には適用しない旨の明示は、プリザベーション原則の意義の捉え方についての疑義を少なくして将来の紛争を避けるために有効である。

## 第1章 問題の所在

### 第1節 租税条約を適用した課税関係

非居住者・外国法人は、日本において国内源泉所得を有する場合にのみ日本において課税される。

その場合、国際的二重課税を排除するために日本での課税を減免することが租税条約の機能の一である。このことは一部の租税条約に「現在又は将来認められる租税の免除、軽減、その他の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない」旨を条文に明記していることから明らかであり、この条文を一般にプリザベーションクローズと言う。

実際の課税関係では、例えば、国内に恒久的施設を有しない非居住者・外国法人が国内源泉所得を得る場合、その支払いを受ける際に、本来一般には国内法では現在 20.42 %の税率で源泉徴収されるべきところ、税率を10%に減少させたり、日本での課税を免除することとなる。

具体的には、世界的な企業グループにおけるアジア地区の統括法人であるシンガポール法人に対して、現地事業法人である日本法人がシステムの利用料を支払うということはよくある事例だと思われる。この場合、国内法のみ適用だと、日本法人はシンガポール法人に対して、システム利用料の支払に際して 20.42 %の税率で源泉徴収をすることとなる<sup>54</sup>。しかし、日本とシンガポールの間の租税条約を適用すると税率が10%とされる<sup>55</sup>。

しかしながら、国内法では課税の対象ではないものについて、特定の租税条約はそれを適用することで課税の対象としてしまうことがある。その理由は、国内源泉所得に該当するか否かの判定基準であるソース・ルールに係る租税条約の定めが国内法とは異なるためである。投資所得のうち、利子や使用料に係るものがその典型例である。国内法における利子及び使用料のソース・ルールは使用地主

---

<sup>54</sup> 課税方法は所得税法第212条による。

<sup>55</sup> 日本シンガポール租税条約第12条第2項で、限度税率は10%と定められている。

義と呼ばれるものであるが、特定の租税条約におけるそれは債務者主義と呼ばれるものである。

具体的には、内国法人A社が、中近東でのみ使用するプラント建設に必要な技術をイタリアの法人から導入する場合の対価<sup>56</sup>（以下、「イタリア法人事例」という）は、国内法では国内源泉所得に該当しないため課税されない<sup>57</sup>が、租税条約を適用することで国内源泉所得となる<sup>58</sup>。

このように国内法と租税条約とでソース・ルールが異なるときの適用については、所得税法第162条第1項第1文において「租税条約において国内源泉所得につき異なる定めがある場合には、その租税条約に定めるところによる」と規定されているため、国内法に優先して租税条約のソース・ルールが適用されることとなる。

以上のように、所得税法第162条第1項第1文は新たな課税関係を創設するようにも見え、このことは、プリザベーションクローズに抵触しているように見えるが、このことについて争われた事例は存在しない。

## 第2節 ソース・ルール

ソース・ルールとは、所得の源泉地を定める法原則のことである。これは、非居住者及び外国法人の課税の対象は所得税法及び法人税法において国内源泉所得とする旨規定されていることから、国内源泉所得に該当するか否かを判断するために必要な法原則である。これは、諸外国でも採用されている制度のパターンである<sup>59</sup>。この定め方により国際的二重課税が発生する原因となるため、定め方の種類とその考え方を確認する。

---

<sup>56</sup> 事例につき、国税庁ホームページ「租税条約に債務者主義の定めがある場合における課税関係」（<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/gensen/06/03.htm>，2020年12月3日最終閲覧）。

<sup>57</sup> 所得税法第161条第1項第11号、使用地主義。

<sup>58</sup> 日本イタリア租税条約第12条第4項、債務者主義。

<sup>59</sup> 金子前掲注41）576頁、増井ほか前掲注40）13頁、48頁

## 第1款 居住地国課税と源泉地国課税

ソース・ルールは、その所得の特色に応じて課税権利を持つ国を振り分けるルールであり、その課税権を持つ国は主に所得者の居住地国とその所得の源泉地国とに分かれる。居住地国と源泉地国において課税権を持つ根拠は次のとおりである。

なお、資本輸出国・技術輸出国と資本輸入国・技術輸入国との投資所得に対する課税権の分配に関する立場は本来対立するものである。前者は居住地国課税を徹底し源泉地国免税を望み、後者は源泉地国課税の充実を望む。このことは一般に、投資所得については、先進国は居住地国のみの課税を主張し、発展途上国は源泉地国のみの課税を主張する傾向があると言われる。例えば、先進国間の条約であれば、OECDモデル租税条約のように使用料については源泉地国免税とし、親子会社間の配当については源泉地国の税率を一般税率に比してさらに軽減することとしている<sup>60</sup>。

### 1 居住地国課税

居住地国課税の根拠は次のとおりである<sup>61</sup>。

- (1) 特許権等の工業所有権及びノウハウなどは、その開発研究に多額の経費を要するが、各技術の分野ごとに経費率が異なり使用料に対する純所得課税を経費配賦が困難な源泉地国で実施しようとしてもできないため、適正課税は居住地国のみで実現の可能性があること。
- (2) 技術の研究開発に長期間多額の経費を計上し居住地国の課税の繰延べを受けている場合が多いため、その成果である使用料は居住地国で課税されてはじめて過去の財政上のロスが回収されること。
- (3) 技術導入国では技術導入が経済開発の促進のための不可欠の要件であり、工業化と輸出を奨励するためには特別措置によって課税を減免することもあるが、それでも技術を輸入するメリットがあること。

### 2 源泉地国課税

源泉地国課税の根拠は次のとおりである<sup>62</sup>。

---

<sup>60</sup> 本庄ほか前掲注12) 369頁、381頁

<sup>61</sup> 本庄ほか前掲注12) 381頁

- (1) 技術輸入国でその技術を活用するために必要な工業施設、装置設備、技術者及び労働力、港湾、道路、鉄道、水道、電力などの公共設備などの恩典を受けており、課税原則（応益原則）からもこれらの便宜供与の結果である使用料に対して源泉地国が課税することが自然であること。
- (2) 実際に純所得課税を行うことはコスト配賦の困難を反映して源泉地国よりも居住地国で行う方がより適切かもしれないが、一定限度の適当な税率で源泉地国課税を行ったとしても、外国税額控除制度の活用によって十分に救済される範囲であれば居住地国の課税権を否定するまで純所得課税を妨げることにはならないこと。

## 第2款 受領者主義、債務者主義及び使用地主義

居住地国課税及び源泉地国課税を実現するための所得源泉地の判定基準であるソース・ルールの具体的なものとしては以下のものがある。

### 1 受領者主義

受領者主義とは、使用料の受領者の居住地国のみが使用料に対して課税を及ぼせるとする方式である。換言すれば、源泉地国の課税は否定される。OECDモデル租税条約第12条1項は、「一方の締約国内において生じ、他方の締約国などの居住者に支払われる使用料に対しては、当該使用料の受領者が当該使用料の受益者である場合には、当該他方の国においてのみ租税を課する事ができる」として、この方式を採用している<sup>63</sup>。

### 2 債務者主義

使用料を例にとると、無体財産権がどこで使用されても支払いをなす者の居住国に所得の源泉があるとするソース・ルールである。換言すると、使用料の支払者が自国の居住者である国が、使用料に対して国内源泉所得として源泉地国課税（通常は源泉徴収）できるとする方式である。この、支払者の居住地国に使用料の源泉があるとする方式（すなわち、日本の居住者や内国法人が支払う使用料は日本の国内源泉所得であるとする方式）は、日本が諸外国と結んでいる大部分の

---

<sup>62</sup> 本庄ほか前掲注12) 381-382頁

<sup>63</sup> 中里前掲注12) 181-182頁

租税条約において採用されている。債務者主義では、それが著作権の使用料である限り、常に（すなわち、国内法におけるように国内業務に係るものであるか否かというようなことを問うことなく）源泉徴収が行われることになる。源泉徴収の税率は、租税条約によって異なる<sup>64</sup>。

### 3 使用地主義

使用地主義は、所得を生み出す財産の使用されている国が所得の源泉地とされるというソース・ルール的方式である。これは、無体財産権の使用されている国が使用料に対して国内源泉所得として源泉地国課税（通常は源泉徴収）できるとする方式であり<sup>65</sup>、著作権等が日本において「使用」されていれば、日本において源泉徴収が行われることとなる。なお、源泉徴収の税率は租税条約によって異なる。

#### 第3款 小括

ソース・ルールは、その所得の特色に応じて課税権利を持つ国を振り分けるルールであり、その課税権を持つ国は主に所得者の居住地国とその所得の源泉地国とに分かれる。一般に、投資所得については先進国は居住地国のみの課税を主張し、発展途上国は源泉地国のみの課税を主張する傾向がある<sup>66</sup>。

居住地国課税及び源泉地国課税を実現するための具体的なソース・ルールとしては、主に利子・使用料の使用されている国が使用料に対して国内源泉所得として源泉地国課税（通常は源泉徴収）できるとする方式であり国内法で採用されている使用地主義と、支払者が自国の居住者である国が使用料に対して国内源泉所得として源泉地国課税（通常は源泉徴収）できるとする方式<sup>67</sup>であり多くの租税条約で採用されている債務者主義がある。

債務者主義における使用地の判定は債務者がどこの国の居住者であるかで判定するため非常に明確である。一方、使用地主義における使用地の判定は、使用地

---

<sup>64</sup> 中里前掲注12) 111頁、182頁

<sup>65</sup> 中里前掲注12) 110頁、182頁

<sup>66</sup> 本庄ほか前掲注12) 381頁

<sup>67</sup> 中里前掲注12) 182頁

となりうる場所として、発明地、製造地、販売地、消費地、対価の配分地、債務者の業務の場所があり、平成16年6月24日の最高裁の判決<sup>68</sup>で使用地は販売地である旨判示されたが、同判決の反対意見としては製造地が挙げられており、実務においてその判定は非常に困難である。

### 第3節 プリザベーション原則

#### 第1款 対象となる租税条約

##### 1 問題意識

プリザベーションクローズと所得税法第162条第1項第1文の関係を検討する前提として、プリザベーションクローズについて議論があるため検討する。プリザベーションクローズとは、租税条約により文言の多少の違いはあるが、要旨「この条約の規定は現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない」旨を規定する条文のことである。

ここでの問題意識は、プリザベーションクローズをおいている租税条約は極めて少数だけであり<sup>69</sup>、ほとんどの租税条約とOECDモデル条約には明文の規定が置かれていない。そのため、プリザベーションクローズの解釈原則は明文の規定を置く租税条約のみが適用の対象とされ、明文の規定を置かない租税条約には適用はないのか、換言すると、条約の適用関係に違いをもたらすのか<sup>70</sup>である。

##### 2 学説の状況

学説は次の二つの説が唱えられている。

---

<sup>68</sup> 最判平成16年6月24日訴月51巻6号1654頁、判タ1163号136頁 シルバー精工事件

<sup>69</sup> 現在プリザベーションクローズを置く条約は、日米租税条約（第1条第2項）、日本カナダ租税条約（第25条）、日中租税条約（第27条）及び日ソ租税条約（第24条）のみである。

<sup>70</sup> 増井前掲注11）44頁

## (1) 確認規定説

一般にこうした規定は確認規定（国際的に一般的に受け入れられた原則を確認する規定）であり、このような明文の規定が存在しない租税条約についても、同様の解釈原則が適用されるものと解されているとする考え方である<sup>71</sup>。

この考え方は、租税条約は条約締約国の課税権を制限することにより国際的な二重課税を排除することを目的としているため、租税条約により条約締約国の課税権が拡大するようでは条約の趣旨に反することになる<sup>72</sup>として租税条約の趣旨から導かれるとする。そのため、OECDモデル租税条約にプリザベーションクローズが存在しない理由はあたりまえのことを述べるにすぎないと理解するためである<sup>73</sup>。

歴史的には、1977年の段階で小松教授は、「この種の明文の規定を置かない大部分の租税条約のもとにおいても、プリザベーションクローズそれ自体単なる確認規定と目されていることから、同様の結果をもたらすよう配慮されるべきはもろんである」と述べておられた。

本庄教授も、法的安定性の確保を重視して、確認規定説を支持しておられる。

フォーゲル教授のコメンタリーにおいても、二国間租税条約が、新しく納税義務を創設することができるのではなく、既存の納税義務を制限することができるだけであることは、広く承認された条約法の原則であるとされている<sup>74</sup>。

## (2) 反確認規定説

文理上素直に明文化されていない条約ではプリザベーションクローズは適用されるべきではないとして、規定がない租税条約にはこの原則は適用されないと考える立場である<sup>75</sup>。プリザベーションクローズは創設規定であるから、明文の規

---

<sup>71</sup> 中里前掲注12) 177頁、増井前掲注11) 44-45頁、本庄資『四訂版国際租税法』53頁（大蔵財務協会、2005）、本庄前掲注12) 222頁、本庄ほか前掲注12) 32頁、注解所得税法研究会編前掲注12) 1501頁、西野ほか前掲注12) 196頁

<sup>72</sup> 井上ほか前掲注14) 42頁

<sup>73</sup> 増井前掲注11) 44-45頁、梅辻ほか前掲注16) 272頁

<sup>74</sup> 増井前掲注11) 44-45頁

<sup>75</sup> 本庄ほか前掲注12) 32頁

定がない条約ではこの原則は適用されるべきでないとする考え方であり<sup>76</sup>、プリザベーションクローズが創設規定であったとするならば、これを明記したことによってはじめて国内法令上の減免が条約によって制限されないという効果が生ずることとなり、違いがでてくる可能性があることから<sup>77</sup>、プリザベーションクローズが明文化されていない条約ではこの原則は適用されるべきではないとする考えである<sup>78</sup>。

OECDモデル条約は、UNモデル条約と同様に、プリザベーションクローズを置いていないので、プリザベーションクローズが国際税法の領域において一般に承認された法原則であるとは言いがたいとするのが論拠である<sup>79</sup>。

### 3 検討

OECDモデル条約は、UNモデル条約と同様に、プリザベーションクローズを置いていないので、プリザベーションクローズが国際税法の領域において一般に承認された法原則であるとは言いがたいとして確認規定説に対する批判が存在するが<sup>80</sup>、あたりまえのことを述べるにすぎないためOECDモデル租税条約にプリザベーションクローズは存在しないとの反論も存在する<sup>81</sup>。そもそも租税条約は、条約締約国の課税権を制限することにより国際的な二重課税を排除することを目的としているため、租税条約により条約締約国の課税権が拡大するようでは、条約の趣旨に反することになる<sup>82</sup>。そのため、租税条約締結の趣旨から確認規定説が妥当と考える。なお、確認規定説からするとプリザベーションクローズはより普遍的に妥当する法原則を確認的に示したものであると位置付けられるこ

---

<sup>76</sup> 本庄前掲注12)222頁

<sup>77</sup> 増井前掲注11)44頁

<sup>78</sup> 本庄前掲注12)53頁

<sup>79</sup> 木村前掲注18)187頁

<sup>80</sup> 木村前掲注18)187頁

<sup>81</sup> 増井前掲注11)44-45頁

<sup>82</sup> 井上ほか前掲注14)42頁

とから、この条項の内容をより一般的にプリザベーションの原則と呼ぶこともあ  
るため<sup>83</sup>、今後これをプリザベーション原則と呼ぶ。

## 第2款 プリザベーション原則の意義

### 1 問題意識

プリザベーションクローズが確認規定であるとする、租税条約の国内税法に  
対する優位の原則は、プリザベーション原則が適用あるかぎり、制限されるこ  
ととなるが<sup>84</sup>、それはどの範囲で適用されるか。この点について判断を下した日  
本の裁判例はみあたらない<sup>85</sup>ため検討する。

### 2 学説の状況

これに対する見解の種類は二つ（狭義説及び広義説）<sup>86</sup> または三つ（狭義説、  
広義説及び選択説）<sup>87</sup>と言われることが多い。これは、広義説の延長線上に選択  
説があると見ていると考えられる。しかし、この三つ以外の見解も存在する。

#### (1) 狭義説

狭義説は、プリザベーション原則の適用があるのは、国内税法に定める非課税、  
免税、所得控除、税額控除等の「課税上の積極的な斟酌」に限られるという考え  
方であり<sup>88</sup>、通説であるとされる<sup>89</sup>。

狭義説の根拠としては法的安定性の確保が挙げられる。プリザベーション原則  
の適用範囲を租税の減免（非課税・免税・所得控除・税額控除・その他の減免措

---

<sup>83</sup> 増井前掲注11) 44-45 頁

<sup>84</sup> 梅辻ほか前掲注16) 272 頁、

<sup>85</sup> 増井前掲注11) 45 頁

<sup>86</sup> 梅辻ほか前掲注16)272 頁

<sup>87</sup> 増井前掲注11) 46 頁、井上ほか前掲注14) 73 頁

<sup>88</sup> 増井前掲注11) 46 頁、木村前掲注18) 187 頁、井上ほか前掲注14) 37 頁、43  
頁、梅辻ほか前掲注16) 272-273 頁

<sup>89</sup> 原前掲注39) 21-22 頁

置)に限定することでプリザベーション原則の適用範囲を一義的に特定でき、実務的にも判断が容易となる<sup>90</sup>。

なお、狭義説によるプリザベーション原則の範囲が限られることの理由については次のとおりである。すなわち、租税条約が条約締約国の課税権を制限することにより国際的な二重課税を排除することを主たる目的としているうえ、日本が締結した租税条約は課税権を創設するという機能を有していない。したがって、このような非課税、免除、所得控除、税額控除等の「課税上の積極的な斟酌」を規定する国内税法に対し、租税条約の規定が変更を求める場面自体がきわめて限定されている。逆にいえば、租税条約と国内税法の適用関係を考えた場合、租税条約による国内税法の置き換えの結果が納税者にとって常に有利な場合および納税者にとって一概に有利とも不利ともいえない場合が大多数を占めるということである。そして、狭義説の求める所は、そのような場合においてプリザベーション原則の適用を否定することにほかならない。このように狭義説に立つ場合には、租税条約による置き換えの結果が納税者にとって常に有利な場合のみならず、その結果が納税者にとって有利とも不利ともいえない場合においても同原則の適用はなく、もっぱら租税条約と国内法の解釈からどのように置き換えがなされるかを特定すればよいと説明される<sup>91</sup>。

別の視点として、明文のプリザベーションクローズを置く租税条約の締約国である米国との差異に着目して、米国では、租税条約と国内法は等位であり、後法が優先する。そのため、連邦議会としては政府が租税条約で相手国に対して約束したことにより納税者が不都合な選択を行うような事態が出現した場合、いざとなれば国内法を改正し、条約の内容をオーバーライド（上書き）することも可能である。これに対し日本では、このようなオーバーライドは憲法上認められていない。したがって、日本法の下で選択説をとると、米国の状況と比較して、立法府の身動きが取りにくくなる<sup>92</sup>との理由も主張される。

---

<sup>90</sup> 増井前掲注11) 49頁、井上ほか前掲注14) 76-77 頁

<sup>91</sup> 井上ほか前掲注14) 73-74 頁

<sup>92</sup> 増井前掲注11) 49頁

また、所得税法第 162 条の制定経緯に着目し、所得税法第 162 条は、昭和 37 年の税制改正により追加された所得税法第 1 条第 9 項が基となっているが、改正時の大蔵省（現財務省）主税局は、国内法の所得の源泉地規定と租税条約上の所得源泉地規定とが異なる場合には、条約上の源泉地が優先して適用されることが明らかにして、この場合において、その異なる源泉地規定が利子配当等源泉徴収の対象となる所得に関するものである場合には、条約上の源泉地規定により日本源泉とされた所得について源泉徴収等の規定が働くこととされた旨説明している。そして適用例として、日本の国内法は日本にある事業の用に供される貸付金の利子を日本源泉の所得としているが、現行の日米租税条約では貸付金の利子は原則として債務者の所在地国に源泉ありとしている。したがって、日本法人がその外国支店の事業に供するため米国銀行から借りた金銭の利子は、条約上の規定により日本源泉所得とされ、源泉徴収の適用を受けることとなるとしている。したがって、国内源泉所得についての規定は租税条約が国内法に直接置換えられて適用されることとなるから、旧日米租税条約の適用により、所得税法上、貸付金の利子についてその源泉を日本とする基準は、「日本にある事業の用に供されるもの」から「債務者の所在地国」が日本であるものに置換えられることを根拠としている<sup>93</sup>。

形式的な解釈としては、条約の解釈についてウィーン条約法条約第 31 条第 1 項は、「条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。」としており、新日米租税条約第 1 条第 2 項のプリザベーション・クローズについてこのように解釈をすれば、狭義説が妥当であると考えられる。広義説又は選択説のような趣旨であるとするならば、そのように規定されるべきであるが、実際にはそのような規定振りにはなっていないからであるとの主張もされている<sup>94</sup>。

---

<sup>93</sup> 齊木前掲注 50) 12-13 頁、福山博隆（大蔵省主税局総務課）「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」『税務通信 5 月臨時増刊号』113 頁（税務経理協会、1962）

<sup>94</sup> 原前掲注 39) 21-23 頁

## (2) 広義説

広義説は、租税条約の規定と国内法の規定が競合する場合、もし国内法の規定の方が納税者にとり有利ならばそれが租税条約の規定に優先して適用されると考える立場である<sup>95</sup>。

その根拠は、租税条約は、国際的な二重課税を排除するために各国の課税権の制限を図ったものであり、納税者に新たな義務を課するものではないから、一般的には租税条約が国内法に優先して適用されるものの、国内法の規定が租税条約の規定よりも納税者に有利なものである場合には、国内法の規定が優先して適用されるべきであるとする<sup>96</sup>。

また、納税者有利の思想を貫徹しプリザベーション原則の適用範囲を最広義に解釈すると、個別の事案ごとに納税者に最も有利な選択を許す選択説をとる余地が生まれてくることとなる<sup>97</sup>。というのは、納税者にとって有利な国内法上の規定が租税条約によって制限されないという広義説を展開していくと、納税者にとって有利なほうを選択できるという選択説に至るからであり<sup>98</sup>、広義説と選択説は、連続線上にあるという考え方に基づく。

## (3) 選択説

選択説は、プリザベーション原則は租税条約が適用されない場合に比し納税者にとって不利にならないようにするとの原則を単に確認するためのものであって<sup>99</sup>、納税者は、自己にもっとも有利な形で租税条約の適用の有無を選択できるという考え方である。この考え方は、租税条約には、租税条約は、国際二重課税の排除を主たる目的とするものであるから、国内法上の納税義務を制約することはできるが、国内法上存在しない新たな納税義務を根拠づけたり、拡大したりする

---

<sup>95</sup> 増井前掲注11) 46頁、木村前掲注18) 187頁、谷口勢津夫『租税条約論』34-35頁(清文社、1999)、井上ほか前掲注14) 43頁、梅辻ほか前掲注16) 273頁

<sup>96</sup> 注解所得税法研究会編前掲注12) 1500-1503頁

<sup>97</sup> 井上ほか前掲注14) 74頁

<sup>98</sup> 増井前掲注11) 46頁

<sup>99</sup> 小松前掲注20) 23頁

ことはできないという制約効果があるという考えを前提にしている。なお、前述のとおり広義説の趣旨を徹底すると、租税条約の適用につき納税者の選択を許す考え方が可能となる<sup>100</sup>。

#### (4) その他の見解

中里教授は、国内法上の納税義務を縮小させることはできるが、国内法上存在しない新たな納税義務を基礎付けたり、国内法上の納税義務を拡大したりすることはできないという原則であるとする<sup>101</sup>。木村教授も、租税条約は、国際二重課税の排除を主たる目的とするものであるから、国内法上の納税義務を制約することはできるが、国内法上存在しない新たな納税義務を根拠付けたり、拡大したりすることはできないという租税条約には制約効果があるという考えを前提にしているとする<sup>102</sup>。

### 3 検討

#### (1) 狭義説について

一般的には狭義説が通説であると言われる。しかしながら、国内法上の減免を租税条約が奪うことがないというのが条約の趣旨に由来する当然の原則なのだと思えば、なにゆえに明記された文言の枠内にとどまってその適用範囲を積極的な「減免」にのみ限定するのだろうか。むしろ、PEの範囲の定めが国内法と租税条約とで異なる場合において総合課税を適用し所得に対する課税をする場合等条約適用の結果が有利になる場合には納税者に選択を許しているものと解したほうが、租税条約を締結した趣旨によりよく合致するのではないかという疑問が生じる<sup>103</sup>。そのため、プリザベーション原則を確認規定と解することとの整合性が問題となる。

また、非居住者にとって、総合課税の下では国外源泉所得は非課税であり、国内法上国外源泉所得で非課税であるものが、租税条約を優先して国内源泉所得と

---

<sup>100</sup> 増井前掲注11) 46頁、木村前掲注18) 47頁、井上ほか前掲注14) 43頁、48頁

<sup>101</sup> 中里前掲注12) 176頁

<sup>102</sup> 木村前掲注18) 47頁

<sup>103</sup> 増井前掲注11) 48-49頁

して課税として取り扱うことの根拠として国内法の積極的減免規定の区分を主張することに無理がある<sup>104</sup>。

以上の理由から狭義説を支持することはできない。

## (2) 広義説について

広義説は、具体的に何を基準に納税者にとっての有利不利を振り分けるのかは必ずしも明確ではなく、租税条約による国内税法の置換えの結果が納税者にとって一概に有利とも不利ともいえない場合においても、広義説の下では一定の前提を置いて有利不利を識別しプリザベーション原則の適用の有無を考えなければならぬため租税条約の適用関係が複雑になってしまう。

例えば、法人税法上の代理人 P E は、①常習代理人、②在庫保有代理人、③注文取得代理人であるが、日伊租税条約では①常習代理人のみを代理人 P E と規定しているため、代理人 P E の範囲が狭められている。この場合、総合課税が（純）所得に対する課税（ネット課税）であるため、日伊租税条約を優先適用し、日本国内に P E を有しないものとして取り扱うことが、イタリア法人にとって常に有利な結果をもたらすとはかぎらない。収益を上回る費用を要しているような場合には、代理人 P E として総合課税される方が、代理人 P E を有しないとして投資所得に対するグロス課税を受けるだけで課税関係を完結する場合よりも、同法人にとって有利な結果を生む場合である。納税者にとって有利・不利の一つの考え方としてありうるのは、その適用の結果が個々の納税者にとって有利か不利かを個別具体的に追究するのではなく、申告義務を負うこと自体を納税者にとっての一種の負担と捉え、このような負担を拡張するような租税条約の適用がすべて、プリザベーション原則に反すると考える立場である。この考え方にしたがえば、上記の代理人 P E に関する設例では、法人税の申告が最終的に当該イタリア法人にとって有利に働くかどうかを問わず、法人税申告の負担を免除する方向で作用する日伊租税条約の優先適用の結果は、常にプリザベーション原則に反しないことになる<sup>105</sup>。以上のような考え方は、一応の線引きではあるものの、その根拠が不明確であり、有利不利を判断する基準としての客観性に乏しいという非難を免

---

<sup>104</sup> 齊木前掲注50) 12-13 頁

<sup>105</sup> 井上ほか前掲注14) 45-47 頁、74 頁

れない。そもそも、租税条約による国内税法の置き換えの結果が一概に納税者に有利とも不利ともいえない場合にまでプリザベーション原則を根拠に、何らかの前提を置いて、条約による置き換えの範囲に限定を加えるのは、論理的ではない。日本で申告納税をしなければならない負担をもって、納税者にとって不利な租税条約の適用と断定する根拠はきわめて乏しい。とくに、日本で上げる収益を上回る費用を要したような場合には、総合課税を受けられることが納税者にとってむしろ有利に働くこともあるから、日本での申告納税義務自体を納税者の負担と同視することは妥当でない。このように広義説は、プリザベーションの原則の適用範囲をきわめて恣意的なものにし、法的安定性を害するという非難を免れない<sup>106</sup>。

以上の理由から広義説も支持することはできない。

### (3) 選択説について

選択説は、租税条約適用に関して有利不利の判定に困難な場合もあり、また、これを認めると極めて恣意的なものとなり、法的安定性を害するとの批判を免れないし、そもそも、租税条約による国内法の置換えを納税者の選択に委ねるとする規定もなく根拠そのものが不明である<sup>107</sup>。

これに対して、米国における選択説を基礎とした議論の展開から選択説も理論的には成立しうるものとする見解がある。すなわち根拠規定の有無について、日本の租税条約にプリザベーションクローズをもたらすきっかけとなった米国では、選択説を基礎として、納税者の選択に一貫性を要求するための議論が展開されている。すなわち、1980年のルーリングにおいて、内国歳入庁は、一般論として、条約によって免税とされている所得について連邦所得税に服し続けることを毎年選択できると述べた。このように選択説は、米国で選択説が議論の前提とされていることを根拠とするため、選択を納税者に委ねる明文の規定がないと批判することは、選択説を打ち崩すための決定的な論拠になりえないとする見解が存在する<sup>108</sup>。確かに租税条約による国内税法の置換えを認めるかどうかを、個別の事案ごとに納税者が判断するという選択説は、納税者有利の思想を貫徹するという意

---

<sup>106</sup> 井上ほか前掲注14) 45-48 頁、76-77 頁

<sup>107</sup> 井上ほか前掲注14) 1716 頁、斉木前掲注50) 12 頁

<sup>108</sup> 増井前掲注11) 47-48 頁

味でプリザベーション原則の趣旨に最も忠実であるといえるかもしれない。しかしながら、租税条約と国内税法の解釈を通じて課税関係は一義的に決まり、明文の根拠がない以上納税者に選択の余地はないというのが妥当な解釈である<sup>109</sup>。

以上の理由から選択説も支持することはできない。

#### 4 結論

上記の検討のとおり、狭義説、広義説及び選択説のいずれも支持することはできない。そもそも租税条約は、国際二重課税の排除を主たる目的とするものであるから、国内法上の納税義務を制約することはできるが、国内法上存在しない新たな納税義務を根拠づけたり、拡大したりすることはできないという租税条約の制約効果<sup>110</sup>から、国内法上の納税義務を縮小させることはできるが、国内法上存在しない新たな納税義務を基礎付けたり、国内法上の納税義務を拡大したりすることはできないという原則<sup>111</sup>と捉えることが妥当である。

---

<sup>109</sup> 井上ほか前掲注14) 76-77 頁

<sup>110</sup> 木村前掲注18) 47 頁

<sup>111</sup> 中里前掲注12) 176 頁

## 第2章 条約

### 第1節 国内法と条約の関係

#### 第1款 問題意識

国内法と条約の関係に関する問題意識は、端的に言うとも国際法とある国の国内法が矛盾した内容を持ち、この矛盾をどう解決するべきかという問題であり<sup>112</sup>、条約と国内法の関係について、国際法上、条約が国内関係に直接妥当し国内関係を規律する法的効力を持つか否かという命題である<sup>113</sup>。

この矛盾については、もとより規律事項が交錯するだけで直ちに、国際法と国内法との間に法的な抵触関係が生ずるとはいえない。たとえば、法規の作成手順という形式的側面からみれば、両法は異なっており、またその適用面でも、国際法がはたして私人に対して直接に（国内法を媒介とせずに）権利義務を設定し、国内裁判所がこれを自動的かつ包括的に適用する権限をもつかどうか自明ではない。このような前提が充たされてはじめて、国際法と国内法との法的抵触の存在を論ずることができると言われる。歴史的経緯として、かつてのように、国際法が専ら国家間の対外関係だけを規律し各国内の私人相互間または私人と公権力の間関係には不介入という立場をとるのであれば、国際法と国内法は無関係であり法的な意味での抵触は発生しない。しかし国際法が発達して、私人の権利義務を規定し各国の国内法制や国民生活とからむ事項も規律するようになれば、同一の主題に関して国際法と国内法が同時に作用しうる共通分野が発生し、両法の内容上の競合・抵触をめぐってどちらが優先して適用されるべきか、その法的な関係づけが争われる<sup>114</sup>。

---

<sup>112</sup> 松井ほか前掲注28) 17頁

<sup>113</sup> 本庄前掲注12) 216頁

<sup>114</sup> 山本前掲注24) 81-83頁

## 第2款 学説の状況

ウィーン条約法条約は、「合意は守られなければならない」(pacta sunt servanda)という国際法の原則を定めている。国際法についてはそれ自体として国内関係に直接妥当し国内関係を規律する法的効力を持つかという問題につき、二元論と一元論の対立があり<sup>115</sup>、さらに新たに等位理論が主張される。

なお、これらの説の対立について、歴史的に過渡的な関係であるとする見解も存在する。すなわち、国際法と国内法の関係を恰も普遍的・超歴史的なものとして説くことが多いが、そうした抽象的一般化は正当とはいえない。国際法も国内法も、ともに一定の歴史的段階の所産として具体的な近代国家の生成と成長に条件づけられ、それぞれの性格も内容も関連の仕方も、まぎれもなく歴史的に制約されている。近代国家の初期の段階では、国家主権は絶対的な最高性を認められ、国際法も未成熟かつ微力にとどまっていたから、素朴な二元論が妥当したのも不思議ではない。国際性が著しく高まった今日でも、ナショナリズムが支配する現実の中で二元論的にみざるをえない現象が少なくない。中央集権的な一元の世界が存せず、主権国家が多元的に存在し対立し交渉しあっている現代では、単純な一元論で割り切ることができない問題がまだ余りにも多い。しかし、その反面で、旧来の18・19世紀的な主権概念がかなり大きく変動し、国連のような超国家機構が成立し活動している事実に着目すれば、一元論的な考察は今後ますます必要とされる傾向にある。さらにまた、未来に世界(連邦)国家が成立する場合を想定すれば、その極限ではふたつの法秩序の対立や衝突も生じないということになる。いいかえると、現代における国内法と国際法、憲法と条約の関係は、特定の歴史的段階におけるいわば過渡的な特定の関係である<sup>116</sup>。

---

<sup>115</sup> 本庄前掲注12) 45頁、一元論と二元論の対立については、芦部前掲注24) 85頁、清宮前掲注26) 448頁、小林前掲注24) 直樹 519頁、樋口ほか前掲注24) 1495頁、本庄前掲注24) 216-217頁

<sup>116</sup> 小林前掲注24) 521頁

## 1 一元論

一元論は、法秩序の相違や多元性にもかかわらず国際法と国内法は同じ統一次元（一個の統一的法秩序）の上に立つと考える立場である<sup>117</sup>。

それによれば、国家主権は完結的・最終的なものではなく、国家もまた国際社会の中に存在し、論理的には国際法秩序団体のメンバーとなる。そして国際法と国内法も結局は同じ法秩序に属するから、両者の抵触や矛盾も統一的に解決することができ<sup>118</sup>、両者は互いに影響しあい関係をもちながら通用することとなる<sup>119</sup>。そして、相互間の抵触は上位・下位の法規範秩序（一方の有効性が他方の法規範に依存しそこから派生すること）により解決され、上位法に抵触する法は当然に無効になる<sup>120</sup> という立場である。

この立場は、国際法と国内法の両者を同一の法秩序に属するものとみるとともに一方の妥当根拠が他方にあるとする「委任の優位」の理論に基づいて一方の他方に対する優位を説いたものである<sup>121</sup>。

かつて極端な一元論は、国際法は自動的に国内法の一部となりそれと抵触する国内法を無効にすると主張した。しかし、この見解は諸国の実行に合致しないために、今日では一元論によっても国際法の国内的効力は当然に生じるのではないことが認められている<sup>122</sup>。そのため、一元論的立場に立った場合には国際法が国内法上いかなる形式的効力を有するか問題を生ずることになるが、一元論的立場に立つからといって、そのことは、国際法上国内法との効力の上下関係について

---

<sup>117</sup> 芦部前掲注24) 85頁、小林前掲注24) 519頁、520頁、樋口ほか前掲注24) 1495-1496頁、清宮前掲注26) 448-449頁、山本前掲注24) 84-85頁、本庄前掲注24) 217頁、本庄前掲注12) 45頁、本庄ほか前掲注12) 23頁、

<sup>118</sup> 小林前掲注24) 520頁

<sup>119</sup> 清宮前掲注26) 448-449頁

<sup>120</sup> 山本前掲注24) 84-85頁

<sup>121</sup> 松井前掲注28) 17-18頁

<sup>122</sup> 岩沢前掲注33) 13頁

は必ずしも端的な解答を導くわけではなく、各国の憲法体系に委ねられているのが実情であると言われる<sup>123</sup>。

また、国際法と国内法のいずれを優位におくかは歴史的にも世界観的にも異なる見方を生じる問題だから、同じ一元論の内部でも結論は著しく距たるため<sup>124</sup>、国際法優位説と国内法優位説に分かれる<sup>125</sup>。

歴史的には、近代における国際社会の進化の現実は一元論に根拠を与えこれを通説にまで引き上げている<sup>126</sup>。18世紀にアメリカ合衆国憲法は、「この憲法、これに準拠して制定される合衆国の法律、及び合衆国の言言を持ってすでに締結されまたは将来締結されるすべての条約は、国の最高法規である」と定めて（6条2項）、条約が直接国内法的効力を有するという一元的な考え方をとったが、国際主義の進展と共にヨーロッパ諸国でも徐々に一元的な考え方が支配的な傾向となり、特に第二次世界大戦後は一定の国際法規に国内的効力を直接認める憲法規定を設ける国が少なくなってきた。たとえば、「国際法の一般原則は、連邦法の構成部分である。それは憲法に優先する効力を有し、連邦領土の住民に対して直接に権利と義務を生じさせる」と定めるドイツ連邦共和国基本法25条、「正規に批准されかつ公布された外交条約は、フランスの法律に反する場合であっても、法律の効力を有する」と定める第四共和制フランス憲法26条などは、より引用されるその典型的な例と言うことができる<sup>127</sup>。このように諸国の実定法でも次第に一元論的な考えのもとに条約の国内法的効力を容認するようになり、それが憲法の規定にも見られるようになった。わが明治憲法時代には、条約の国内法化に関する規定はなく、学説としては、二元論から次第に一元論に傾いていた<sup>128</sup>。

---

<sup>123</sup> 樋口ほか前掲注24) 1499頁

<sup>124</sup> 小林前掲注24) 520頁

<sup>125</sup> 本庄ほか前掲注12) 23頁、本庄前掲注12) 45頁

<sup>126</sup> 清宮前掲注26) 448-449頁

<sup>127</sup> 芦部前掲注24) 85頁

<sup>128</sup> 清宮前掲注26) 448-449頁

日本の憲法学会は、国際法学会とは違って、むしろ一元論的傾向が圧倒的に強いようにみえると言われる<sup>129</sup>。

#### (1) 国際法優位の一元論

国際法優位の一元論によれば、国際法と国内法はその法主体（個人）と法源（個人を結合する客観的・社会的要因）の同一性またはその組織構造の近接性（異質なものではなくその相違は程度の差）に基づいて単一の法体系をなし相互に浸透しあうとの前提に立って、国内法は国際法から派生しその委任を受けたものにほかならないという。いかえれば、国際法と国内法との間の共通分野に生じた牴触は、国際法の優位（国内法の有効性は国際法から派生）により解決すべきものであり、国際法違反の国内法は法的に存在しえず、各国の国内法上も当然に無効となると主張している。国際法が国内法の時間・空間・事項的な効力範囲を決定し、直接無媒介に国内法として妥当する以上、同一の生活領域で適用される複数の法が相互に牴触する場合、同時に有効なものとはなりえず、したがって国際法に違反する国内法は特別の改廃手続きをとらなくても当然に無効とするという趣旨である<sup>130</sup>。

実際のところ、この国際法優位説は現実の国際法秩序の実証的分析抜きに規範理論的帰結であって純理論的にはそれを是としつつも、現実の国際法秩序を前提に二元論に与する論者も少なくないようであるとの見方も存在する<sup>131</sup>。

#### (2) 国内法優位の一元論

国内法優位の一元論は、条約は国内法が定める国家機関がその授権に従って締結するのだから前者の妥当根拠が後者にあるのだと主張するものである<sup>132</sup>。国際法の妥当根拠を国家がそれぞれの憲法に基づいてそれを承認するところに求め、国際法をもっていわば国内法により委任された法秩序とみる<sup>133</sup>。

<sup>129</sup> 小林前掲注24) 520-521頁

<sup>130</sup> 山本前掲注24) 84-85頁、同旨松井前掲注28) 17-18頁、樋口ほか前掲注24) 1495-1496頁

<sup>131</sup> 樋口ほか前掲注24) 1495-1496頁

<sup>132</sup> 松井ほか前掲注28) 17-18頁

<sup>133</sup> 樋口ほか前掲注24) 1495-1496頁

この考え方（ドイツのボン学派や旧ソ連の多くの学説の立場）は、超国家機関を欠く国際社会では各国が自由に国際法上の義務の性質と範囲を決定し、条約その他の国際約束の表明も専ら憲法上の権限に基づくのであって、国際法が国内法に依存し従属する（国家の対外公法）と主張する。しかし、このような主張は、そもそも国際法の自律性を否定するばかりか、国際慣習法の一般的拘束性とか国家同一性に基づく条約の効力の存続（憲法・政府の変更にかかわらず、既存の条約は有効に存続すること）などの実定国際法規が存在する事実を説明できないことと、論理のおもむくところ国際法を否定することになるから、今日ではほとんど支持者は見られない<sup>134</sup>とされる。

このような一元論からは二元論に対して次のような批判がされる。二元論は「一見、簡明・率直」にみえるが、憲法と条約との間に生ずる矛盾をただ政治的解決にまかせて法的な解決を回避したという非難を蒙っても仕方がないし、政治が矛盾した法的義務の前に立たされているという事実は、やはり法律的問題として解決しなければならない問題である。その法律問題の解決を放棄したともいうべき二元論は到底支持することができない。もっとも、法律問題の解決という目的に対して、以前の二元論がそれなりに歴史的な役割を果たしてきたことを考えるならば、抽象的な超歴史的レベルで二元論と一元論の正否を論ずることは、それ自体方法論的に反省を要する問題である<sup>135</sup>。

しかしながら、一元論に対しても次の諸点で実定法規の現状に適合しないとの批判が存在する。

各国の憲法は、外交処理権、条約締結権、国際法上の義務を履行するための方式などについて内容が不一致であり、これらの事情について国際法の規律は直接に及ばない。

また、各国の国内法秩序における国際法の優越的な適用を命じたり、国際法に違反する国内法を自動的に無効として廃棄しうるような、一般国際法は存在しない。さらに、各国内での国際法の実現は、国内法と国家機関を介して行われるのであり、原則として国際法は直接に個人を拘束するものではないからである。と

---

<sup>134</sup> 山本前掲注24) 84頁、樋口ほか前掲注24) 1495-1496頁

<sup>135</sup> 小林前掲注24) 520-521頁

くに、国際法の国内的適用のための条件と程度、国際法と国内法が同時に交錯して同一事項を規律する場合にその相互の牴触を調整するための方法、さらに国際法を国内法秩序に編入するための手続とその効力順位などを現実に決定するのは、各国の国内法と国家機関であり、その点に国際法優位の一元論の限界がある<sup>136</sup>。

## 2 二元論

二元論とは、国内法と国際法は妥当根拠を全く異にする<sup>137</sup>次元の違う別個の法体系であり<sup>138</sup>、両者は独立に通用し互いに影響を及ぼさないため<sup>139</sup>、次元を異にした法秩序間には法規の抵触の問題も両者のいずれが優位するかの問題も原則としては生じない<sup>140</sup>とする考え方である。

この関係は、ごく簡単には、「国際法は国内法を破らないし、国内法も国際法を破らない」と表現される<sup>141</sup>。

この考え方の前提は、国内法と国際法は、その法主体（私人－国家・国際組織）、法源（国家の一方的意思－複数国の合意）、組織構造（最高機関の存在－その欠如）または執行の点で全く異なり、相互に平等・独立・無関係の法体系をなす。したがって、国内法は国際法を一般的に受容してはならず、内容上も完全にはこれと対立する関係にないとし<sup>142</sup>、国際法の妥当根拠は国家間の合致（合意）にあり、国内法のそれは国家の単独意思に求められるというものである<sup>143</sup>。

国際法と国内法は、相互に相手の法秩序を直接に適用すべき義務を負わない。たとえば国家は、国内法の制定にさいしてその内容が国際約束に適合するようはからうが、たとえそれに違反する国内法であっても国内的には有効に適用され、これを当然に無効とし排除すべしとする国際法規範はなく（むしろ後からの国内

<sup>136</sup> 山本前掲注24) 85頁

<sup>137</sup> 樋口ほか前掲注24) 1495頁

<sup>138</sup> 芦部前掲注24) 85頁

<sup>139</sup> 清宮前掲注26) 448頁

<sup>140</sup> 小林前掲注24) 519-520頁

<sup>141</sup> 樋口ほか前掲注24) 1495頁

<sup>142</sup> 山本前掲注24) 83-84頁

<sup>143</sup> 小林前掲注24) 519-520頁

法により国際法規を改廃できる）、国際義務の違反・不履行について国家責任を問われるだけである。相互間で実際に生ずるこのような牴触については、国際義務の違反・不履行について国家責任を問われるだけである。相互間で実際に生ずるこのような牴触については、単に事実上の調整が行われ、自然法または国際礼譲に基づいて国際法の優位が確保されるにとどまる。また、国際法が国内法上有効なものとして適用されるためには、形式的にも、あらかじめ国内法秩序への編入・変型手続きがとられ国内法になっていることを条件とする（国内裁判所も、すでに国内法として変型されている国際法規に限りこれを援用する）。したがって、国際法と国内法との間では、法規範としての牴触関係は生じえない（補完のため相互間の送致が行われても、それは当然に相手の法で有効なものとして受容されたことにはならない）という。この二元論は、国家主権の尊重を基本とする既存の実定国際法秩序に適合し、とくに国際法違反の国内法について、その無効を主張することなく国家責任の追求にとどめている点で国際判例の立場とも一致する。しかし、その前提としている国際法と国内法との本質的な相違は今日では変容しているばかりか国家実行と矛盾する点も現れている。たとえば、各国の国家機関としては、内容上相互に牴触する二つの法規範を同時に有効なものとして同一の受範者（とくに私人）に適用することは不可能であり実際にはなんらかの調整を行なっていること、条約の締結の権限と手続に関する憲法規定について国際法上の効果が問題とされる場合があること、さらに国内裁判所も国内法としての受容・変型の手続を経ていない国際法規を適用したり従前の国内法と牴触する条約を後法優位の原則により有効と認めるなど、事実上国際法と国内法との相互の直接適用が行われる場合もあるからであるとされる<sup>144</sup>。

そのため、国際法は国家を義務付けるが、それは国内法にお直接の関係がないからその義務の履行のために国家は相互に国内法的手続をとる必要がある<sup>145</sup>。すなわち、国際法が国内法上いかなる形式的効力を有するかは国際法がいかなる国

---

<sup>144</sup> 山本前掲注24) 83-84 頁

<sup>145</sup> 小林前掲注24) 519-520 頁

内法形式で「変型」されるかにかかっているから、両者の効力の上下関係が特に問題となることはないこととなる<sup>146</sup>。

この立場は、国法秩序をひとつの完結的な法秩序と考え、その究極の妥当根拠を国家主権に見出す点で近代の伝統的な国家主権論と不可分の関係に立つということができ<sup>147</sup>、かつて条約は直接国内法的効力をもたないという二元的な考え方が有力でイギリスのように現在もその伝統にしたがっている国もある<sup>148</sup>。

日本における租税法の取り扱いについては、過去には租税条約ごとに国内法を制定する必要があったが、昭和44年に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等に関する法律を制定したので個別の租税条約ごとに特別な立法措置は必要でないとされている<sup>149</sup>。

この考え方に対しては、日本の国際法学者の多くも二元論的認識に立ってきたように見える。近代国家の主権観念とその存立を支える基本条件が存するかぎり、今日でも二元論は一面において（或いは、部分的には）正当性を失わないであろう。憲法学者の多くからは、あまりにも簡単に「一元論」の主張に走って、現代という段階における国際法と国内法のダイメンジョンの違いを無視するきらいがあるように思えるとの批判がある<sup>150</sup>。

また、この立場からは、佐々木惣一郎博士は、条約の締結は国際法上の法律事実であって国法上の結果を生ずるおのではなく条約の規定は国家の法の規定ではない。条約の公布は、ただ、国家が条約と同じ事項である事項を、国家内において規定する意味を有することを国民に知らしめるにすぎないものである。そうして、このような意思（博士はこれを条約令という）は、法律ではないから、憲法により法律を以て規定を要する事項、殊に国民の基本的人権を制限する事項を規

---

<sup>146</sup> 樋口ほか前掲注24) 1496頁、1498-1499頁、「変形」が必要とする部分について松井ほか28) 17頁、本庄前掲注24) 217頁、本庄前掲注12) 45頁、本庄ほか前掲注12) 23頁

<sup>147</sup> 小林前掲注24) 519-520頁

<sup>148</sup> 芦部前掲注24) 85頁

<sup>149</sup> 本庄ほか前掲注12) 28-29頁

<sup>150</sup> 小林前掲注24) 520頁

定することを得るものではない。条約においてかかる事項を規定するときは、別に法律としてその事項を制定することを要すると言われる<sup>151</sup>。

### 3 等位理論

等位理論とは、国際法と国内法とは規範体系としては等位の関係にあり、相互に義務の抵触が生じるときには各国は調整によってこれを解決する法的義務を負うとするものである<sup>152</sup>。

これは、国際法と国内法を等位の関係におき、相互間に生ずる義務の抵触については調整による解決に委ねようとする立場である。すなわち、国際法と国内法が同時に作動する共通分野は実在せず、それぞれは別個の固有の分野で最高であって、法規範体系そのものとしての抵触も優劣関係も生じない。しかし、国家が国内で国際法上の義務に適合する行動をとれないなど、義務の抵触は生じうる。その結果として、少なくとも国際面では国際違法行為に対する国家責任の追及という形で国際法上の調整が行われるにとどまり、国際法上の義務と抵触する国内法令を当然に無効にしたり廃棄しうるものではないという。この等位理論を契機にして、国際法と国内法の相互抵触については、法規範体系の問題ではなく各国の裁判所その他の国家機関による実行を重視すべきだという考えが学説上も有力になってきている。国際法と国内法の間が生じた「義務の抵触」をどのような内容として判断し、いずれを適用可能な実定法として選定しこれを調整するかは、原則としてその国の国内法上の実行に従うという理由である。この点で、国際法と国内法は、二元論のいうように全く無関係の独立の法体系ではなく、相互に依存・補完しあう関係にあり、したがって各国は義務の抵触を調整すべき法的義務を負い、その履行は憲法の判断に委ねられていることに注意しなければならない。各国はその国内法を国際法に適合させるよう義務づけられ、他方、国際法が国内で実施されるには国内法に編入されるなど、国内法と国家機関の介在を条件とするからであるというものである<sup>153</sup>。

---

<sup>151</sup> 清宮前掲注26) 444頁

<sup>152</sup> 松井ほか前掲注28) 18頁

<sup>153</sup> 山本前掲注24) 85-86頁

### 第3款 日本の立場

日本においては、日本国憲法は、すべての条約（実質的意味）に国会の承認が必要であるという建前をとり（日本国憲法第73条第3号）、承認された条約はそれ自体として天皇が自動的に公布することとし（同第7条1号、天皇には公布を拒否する権能はない）、さらに重要なことは、最高法規の章で、特に明文をもって、条約および確立された国際法規の遵守義務を謳っている（同第98条第2項）ので、条約は原則として特別の変型手続（立法措置）を要せず、公布によって直ちに国内法として受容され国内法的効力を有するという立場をとっているとされる<sup>154</sup>。

外国の立法例には、国際法を国内法化するためには特別の国内的立法措置を必要とするとなすものがあるが、わが現行憲法のもとでは必ずしもそのような必要はなく、条約は条約として公布されれば、それによって直ちに国内法としての効力を生ずるものと解せられる。このことは、条約はもともと国際法であるが、それが同時に国内法としての効力を認められる場合も少なくない。この場合には、特別の国内法を制定する必要はなく、条約が公布されることによって国内法的効力をもつに至るものと解せられる<sup>155</sup>。そして、何が自動執行力のある条約かは、具体的には、規定の目的、内容および文言を総合してケース・バイ・ケースに判断されることになっているとの立場<sup>156</sup>が通説である<sup>157</sup>。

歴史的にも、明治憲法時代から、当時は学説の対立はあったが、憲法慣習として、条約は公布されると国内法的効力を持つという取扱いをしてきた。この憲法慣習は、先に引いた日本国憲法の諸規定（特に第98条第2項）から導かれる一元的立場を一層強めるであろうとされ、日本国憲法の実態も自力執行力のある条約は特別の立法手続を経ることなしに、そのまま国内法的効力を持つものとして取り扱われてきているとされる<sup>158</sup>。

---

<sup>154</sup> 芦部前掲注24) 89-90 頁

<sup>155</sup> 清宮前掲注26) 443-444 頁

<sup>156</sup> 芦部前掲注24) 89-90 頁

<sup>157</sup> 清宮前掲注26) 444 頁

<sup>158</sup> 芦部前掲注24) 89-90 頁

#### 第4款 結論

以上のように、国際法と国内法が矛盾した内容を持つとき、これをどのように考えるかについては国内法と条約の関係をどのように捉えるかに関わっている。これについては、一元論、二元論、等位理論と学説の対立が存在するが、憲法学の立場からは一元論が通説とされ、国際法の立場からは二元論が有力とされる。

日本では、公布によって直ちに国内法として受容され国内法的効力を有するとされ、この憲法慣習は、先に引いた日本国憲法の諸規定（特に第98条第2項）から導かれるため一元的立場が強い。しかし、一元的傾向が顕著だとしても、何が自動執行的条約かについてそれぞれの国の独自の判断が働いたり、この種の条約以外の条約について立法措置を講ずることを怠ったり、条約の執行に必要な予算措置を講じなかったり、というようなこともないでなく、一元論的な考え方が純粹な形で実現されているわけでは必ずしもないとされる<sup>159</sup>。

#### 第2節 各国国内法の階層秩序の中の条約の地位

この問題意識は、条約の国内的適用を認める国において国内法の階層秩序のなかに条約をどのように位置付けるのかという視点である<sup>160</sup>。

#### 第1款 諸外国の状況

諸外国の状況は次の4つの種類に分類される<sup>161</sup>。

##### 1 条約に、場合によっては条約に憲法より上位の効力を認めるもの

当該条約の承認には憲法改正と同様の手続きを要するものであり、オランダ憲法、オーストラリア憲法がその例である。

---

<sup>159</sup> 樋口ほか前掲注24) 1497-1498頁

<sup>160</sup> 松井ほか前掲注28) 20頁

<sup>161</sup> 分類について松井ほか前掲注28) 21頁

## 2 条約に憲法より下位で法律より上位の効力を認めるもの

チェニジア憲法、クロアチア憲法、ロシア憲法のほか、明文の規定はないが一般にそう解されている物として日本国憲法、相互主義の留保を有するものとしてフランス憲法、コンゴ憲法がその例とされる。

## 3 条約に法律と同等の効力を認めるもの

韓国憲法のほか、明文の規定はないが一般にそう解されているものとして米国憲法、スイス憲法がその例とされる。

## 4 条約を、憲法および議会制定法に反しない限り国法の一部と認めるもの

ナミビア憲法。

## 第2款 日本の状況

日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位は、議会における憲法審査の際に政府も条約優位と説明しているが、①条約は国家間の合意であること、②条約の締結は国会の承認を必要とすること、③憲法第98条2項の条約遵守主義、などからみて、問題なく条約優位と解せられる<sup>162</sup>。

憲法第98条第2項は、外務省のイニシアチブでわが国が条約をあまり守らないという印象を払拭しようとして帝国議会での審議の過程で付加されたものであって、その点では本項は、外に向かってわが国の姿勢を鮮明にしようとする政治的・道徳的意味合いのものといえる。ただ本項はそういう意味合いにとどまるかといえば、そう解すべきではなく、一定の法的意味があるというべきである。つまり、それは国の機関および国民が、日本国が締結した条約及び確立された国際法規を国内法上、遵守すべき法的義務を負うことを明らかにしているということである。国際法的に言えば、日本国が締結した条約及び確立された国際法規を遵守すべき義務を負っていることは当然のことであって、本項の趣旨はそういう当然の事理を越えて、そうした条約及び確立された国際法規は、国の機関および国民が遵守すべき国内法上の義務を負うことを定めたものであるということである。つまり、日本国が締結した条約及び確立された国際法規は国法の一形式として受け入れられるということである。したがって、日本が条約を締結し、それが公布

<sup>162</sup> 清宮前掲注26) 444頁、松井ほか前掲注28) 20頁

されたならば（日本国憲法第7条第1号）、国の機関及び国民は法上それに拘束され、また、確立された国際法規も、それに対して一般法と特別法の関係に立つところの特別の国際条約が存しない限り同様ということになるとされる<sup>163</sup>。このことから日本国憲法第98条は、行政・司法当局は条約を遵守しまたその遵守を確保しなければならず、条約は国内法より高い地位を有するものであって、裁判所が国内法と条約が矛盾すると判断した場合には後者が優先し、当該国内法は無効とされるか改正されなければならないことを意味すると説明されている<sup>164</sup>。

### 第3節 条約の国内編入方式

#### 第1款 問題意識

条約がどのような手続きと条件によって国内的実現の方式（国内的効力）は一般国際法上の原則はなく各国の憲法の定めに委ねられているとされており<sup>165</sup>、その態様は各国によって異なる。

#### 第2款 各国の状況

各国の国内的実現の方式について、山本教授は、国内的実現の方式（国内的効力）を編入・一般的受容、変型及び執行指示の三種類とし、岩沢教授は、自動的受容及び承認法による受容・個別的受容の二種類とする。

##### 1 編入・一般的受容方式・自動的受容

この方式は、条約をそのままの形で国内法として受容し執行するという方式で、現在日本のほか多くの国の憲法が採用しており<sup>166</sup>、このような国では条約締結手続以外に特別の措置をとることなく条約の国内的適用が可能である。もっとも、このような国においても裁判所において条約が直接適用可能なためには、つまり

---

<sup>163</sup> 樋口ほか前掲注24) 1494 - 1495 頁

<sup>164</sup> 松井ほか前掲注28) 20 頁

<sup>165</sup> 山本前掲注24) 91 頁、松井ほか前掲注28) 19 頁同旨

<sup>166</sup> 山本前掲注24) 102 頁

条約に裁判規範性を認めるためには、当該条約が国内法上の問題について内容が明確で国の裁量の余地がないような規定をおいていることが必要であり、このような条件をそなえて直接適用が可能な条約を自動執行的な条約（self-executing treaties）とされる<sup>167</sup>。この方式の下では、条約は批准、公布されれば自動的に国内的効力をえる。条約に議会の承認が必要とされる場合も、承認は法律という形式をとる必要はなく単なる議決でよいとされる<sup>168</sup>。

もっとも一般的受容方式によれば、正規に批准または承認された条約は、公布により条約として国内的効力をもつとはいえそれだけで内容的にもそのまま国内法として実施できるものになるわけではない。条約の多くは国家相互間の権利義務を定めるのが通例であり、国内法上の効果として国民の権利義務に直接かかわるものはむしろ少ないからである。国家に対して、条約自体の明文の規定により又は黙示的に条約内容が国内法として具体的に適用されるためになんらかの国内措置をとるよう義務づける場合もあるが、その具体的な方式の決定は各国内法に委ねられている。特に、条約の内容が私人相互間または私人と国家機関との間の法律関係（私人の請求権の実現を含む）に適用可能なものとして国内の裁判所と行政機関を拘束するためには特定の国内措置による補完が必要である。具体的には、議会が一定の立法措置を講じたり、行政機関が法令に基づいてその所掌事項の範囲内で履行の義務を負担することなどである。日本の現行憲法のもとでもこのような補完措置のとられる場合が実際上きわめて多いとされる<sup>169</sup>。

## 2 変型方式・承認法による受容

この方式では、国会による条約の承認は法律の形式によって与えられる。承認法は、条約に対する承認を与えると同時に、その条約が国内で法的効力をもつ旨の定めを置くのが通例である。条約は承認法に基づいて批准されれば国内的効力をえるとされ、この方式では条約はself-executingではないといわれることがある<sup>170</sup>。

---

<sup>167</sup> 松井ほか前掲注28) 19頁

<sup>168</sup> 岩沢前掲注33) 13-14頁

<sup>169</sup> 山本前掲注24) 92頁

<sup>170</sup> 岩沢前掲注33) 14頁、16頁、松井ほか前掲注28) 19頁

言い換えると、国際法はそのままでは国内で実施されえず、そのためには国内法に変型される必要がある。この方式によって国際法は国内法として新しい適用根拠を保持し、その適用対象を国家相互だけでなく国内法上の主体にも拡張する。具体的には、国際法の内容は個別の国内法令の制定（特に条約の場合）又は包括的な憲法規定（特に国際慣習法の場合）により変型されることとなる<sup>171</sup>。

### 3 執行指示

執行指示とは、国際法が国内法上の効力を発生するためには、国内の法適用機関に対して国際法をそのまま適用するよう指示・命令を与え、そのための権限を与えるという国内措置が必要だということを言う。この方式は、一般的受容又は変型の方式とは異なり、特定の国内措置（国会の承認、内国への公布・施行など）により国際法をそのまま国際法として国内で適用しうるとするものであり、国際法と国内法の相互の交錯が強まる現状に適合している。例えば、一定の国際犯罪（公海上の海賊・奴隷取引とか侵略戦争、人道に対する罪）の禁止とか国家管轄権の限界に関する国際法規をそのまま引いて国内法上の適用を定めている場合とか、条約が特定の目的（個人の最低保護基準、集団殺害・人種差別の禁止）を達成するための立法義務を課したり、現行国内法の適用（事後法禁止・刑罰相応の原則、戦時における文民の保護に関する1949年8月20日のジュネーブ条約第67条）を義務づけている場合である。したがってこの方式は、国際法と国内法との相互の作用・依存・補完の關係に基づき国際法の国内実施についての国際協力の必要に注目するのであり、等位理論の具体化と見ることもできるとされる<sup>172</sup>。

### 4 個別的受容

個別的受容は次のように説明される。すなわち、条約は批准されても当然に国内的効力をえるわけではない。条約は、個々に立法により受容されなければならない。条約条文を取り入れた特別法が制定されることもあるが、既存の法が改正されるにとどまることもある。条約と国内法は独立しており、条約が発行する前

---

<sup>171</sup> 山本前掲注24) 92頁

<sup>172</sup> 山本前掲注24) 92頁

でも失効した後でも、国内法自体は効力をもつとされる。この方式の国では、条約はself-executingではないといわれることが多い<sup>173</sup>。

### 第3款 日本の状況

わが国では、明治憲法以来、条約は天皇の公布によって国内法としての効力をもつことになるものと解され、実際上もそういう扱いであった。現行憲法のもとでは条約のうち、その締結（国内的実施）について国会の協力を必要とするもの（国会承認条約）に関しては、その範囲を明確に定め国会の承認を得ることを条件とするようになった（日本国憲法第73条第3号）。しかしこの種の条約も、そのままの形で、天皇の公布により国内的効力をもつのであって（同第7条第1号）、その誠実遵守をうたう規定（同第98条第2項）の趣旨に照らしても、法律制定という国内法化のための特段の手続きを経る必要がないもの、と解されていることから<sup>174</sup>、一般的受容方式が採用されている。

### 第4節 条約の適用

国際法と国内法の関係についてどの学説上の立場をとっても、国際法上の義務と抵触する国内法については国家責任を生ずるとする点では一致しており、その調整の基準と方法が相違するだけである。問題は、国家相互間では国際法を誠実に執行すべき一般的な義務（合意は守られなければならない。ウィーン条約法条約第26条）はあっても、それがそのまま各国の国内法秩序における国際法の実施にも適用可能とはいえず、国内法と国際法上の義務との適合性を達成するためにどのような方法を選定するかは、各国の国内管轄事項に属するという点である<sup>175</sup>。

国際法では、条約は国際的平面において直接適用可能なものと直接適用可能でないものに区別され、直接適用可能な条約のみが国内的効力を得るという考え方

---

<sup>173</sup> 岩沢前掲注33）17頁

<sup>174</sup> 山本前掲注24）92頁が引用する宮沢＝芦部・全訂日本国憲法 808、芦部・演習憲法268-270（1982）

<sup>175</sup> 山本前掲注24）91頁

が有力である。憲法が条約は国内において効力を持つと定めている場合も、それは直接適用可能な条約についてのみいっているものとみなされなければならない。直接適用可能な条約は、それによって国内法に受容され国内的効力を得る。これに対して直接適用出来ない条約は、国内法に受容されず国内的効力を得ないとされる<sup>176</sup>。そこで、直接適用可能な条約の要件について以下確認する。

### 第1款 単位

直接適用の可否を判断する単位は、条約の全体ではなく個々の規定であることは多くの人によって認められている。その単位は分離されうる最小の部分である。同一の条が直接適用可能な項とそうでない項をもつこともあり得るし、同一の項が直接適用可能な部分とそうでない部分をもつこともあり得るとされている<sup>177</sup>。

### 第2款 直接適用の要件

直接適用の可否を判断する要件は、以下のとおり第1に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第2に客観的要件として明確性により判断される<sup>178</sup>。そのため、以下で各要件について確認する。

#### 1 主観的要件（当事国の意思、国内立法者の意思）

常設国際司法裁判所のダンチッヒ意見によれば、締約国の意思に従い、条約は、個人の権利義務を創設し国内裁判所によって執行されうる準則を定めることもできる。このダンチッヒ意見が条約の国内適用可能性の概念の根拠とされると、条約が国内において直接適用可能か否かを決定する基準は当事国の意思であることになるとしている<sup>179</sup>。

---

<sup>176</sup> 岩沢前掲注33) 338頁

<sup>177</sup> 岩沢前掲注33) 296-297頁

<sup>178</sup> 岩沢前掲注33) 297-318頁、山本前掲注24) 105-106頁、井上ほか前掲注14) 12-14頁同旨

<sup>179</sup> 岩沢前掲注33) 297-298頁

しかし、この主観的要件については、当事国の意思が条約に明示されている例外的な場合は別として、当事国の意思を究明することにより条約の直接適用可能性の有無を判断しようとする考えは妥当ではないとの批判がある<sup>180</sup>。

## 2 客観的要件（明確性）

客観的要件とは、私人の権利義務が明白、確定的、完全かつ詳細に定められていて、その内容を具体化する法令を待つまでもなく国内的に執行可能な条約規定（たとえば、一国の国民が相手国で内国民待遇を保障される旨の通商航海条約・多数国間著作権保護条約、または労働者の労働時間の制限を定めるなどの労働・社会保障関係条約）であることであるとされる<sup>181</sup>。

また、条約の規定は、直接適用されるためには「明確」でなければならないということには次の意味があると言われる。すなわち、条約の規定は狭い意味で明確でなければならないということである。一般的抽象的な概念を含んでいる条約規定は直接適用されえない。その根拠は、法治国家原則であるといえよう。そしてそれは、具体的には、権力分立の原則と法的安定性・信頼保護又はデュー・プロセスの原則の二つの考えに基づいている<sup>182</sup>とされる。

## 第5節 小括

以上のように、国際法と国内法が矛盾した内容を持つときこれをどのように考えるかについては、国内法と条約の関係をどのように捉えるかに関わっている。これについては、一元論、二元論、等位理論と学説の対立が存在するが、憲法学の立場からは一元論が通説とされ、国際法の立場からは二元論が有力とされる。

日本では、公布によって直ちに国内法として受容され国内法的効力を有するとされ、この憲法慣習は日本国憲法の諸規定（特に第98条第2項）から導かれるため一元的立場が強い。しかし、一元的傾向が顕著だとしても、何が自動執行的条約かについてそれぞれの国の独自の判断が働いたり、この種の条約以外の条約に

---

<sup>180</sup> 井上ほか前掲注14) 12頁

<sup>181</sup> 山本前掲注24) 105-106頁

<sup>182</sup> 岩沢前掲注33) 310-311頁

ついて立法措置を講ずることを怠ったり、条約の執行に必要な予算措置を講じなかったり、というようなこともないでなく、一元論的な考え方が純粋な形で実現されているわけでは必ずしもないとされる<sup>183</sup>。

次に日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位については、条約優位と解せられている。

また、日本における条約の国内編入方式は法律制定という国内法化のための特段の手続きを経る必要がないことから、一般的受容方式が採用されている。

しかしながら、条約は直接適用可能なものと直接適用可能でないものに区別され、直接適用可能な条約のみが国内的効力を得る。これは憲法が条約は国内において効力をもつと定めていてもそれは直接適用可能な条約についてのみを指しているとする考え方が有力であるからである。そして、直接適用できない条約は、国内法に受容されず国内的効力を得ないこととなる。

この場合、直接適用の可否の判断は、条約の個々の規定であり分離されうる最小の部分を単位として行われ、直接適用の要件は、第1に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第2に客観的要件として明確性であるとされる。

---

<sup>183</sup> 樋口ほか前掲注24) 1497-1498頁

### 第3章 租税条約

#### 第1節 租税条約

##### 第1款 問題意識

第2章の検討のとおり、条約における直接適用の可否の判断は、条約の個々の規定であり分離されうる最小の部分を単位として行われ、直接適用の要件は、第1に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第2に客観的要件として明確性であるとされる。これはこのまま租税条約においても当てはまるのであろうか。租税条約も条約の一種であることには間違いがないが、租税条約固有の差異が存在するのも確かである。そこで、租税条約の直接適用を条約の直接適用と同様に考えてよいのか、それともさらに検討を加える必要があるのかを検討する。

##### 第2款 租税条約と他の条約の差異

条約とは、ひろく文書による国家間の合意をいい<sup>184</sup>、日本と外国との文書による合意（実質上の条約）であれば、『条約』と呼ばれるもの（形式上の条約）ばかりでなく、協定・協約・議定書・宣言・憲章などといわれるものも含む。ただし、私法上の契約および既存の条約を執行するために、またはその委任にもとづいてなされる合意、いわゆる「執行協定」あるいは「委任協定」は、ここにいう条約ではないとされる<sup>185</sup>。

日本では、内閣が締結権限を有する（憲法第73条第3項）広義の条約のうち、締結の事前または時宜によっては事後に国会の承認を要するものが、憲法上の条約である。それ以外の国際的な約束が行政取極又は行政協定と一般に呼ばれている。憲法上の条約と行政取極又は行政協定は、名称ではなく、その内容によって区別されている。一般には、①法律事項を含む国際的な約束、②財政事項を含む

---

<sup>184</sup> 清宮前掲注26) 443頁、井上ほか前掲注72) 9頁

<sup>185</sup> 清宮前掲注26) 443頁

国際的な約束、③政治的に重要な国際的な約束のいずれかであって、批准を発効要件とするものの3類型が憲法上の条約とされている<sup>186</sup>。

租税条約と他の条約の差異については、国際法の観点から法的差異は認められない。条約法に関するウィーン条約（VCLT）には租税条約に関する特別な規定はないが、租税条約もVCLTのルールの対象となると解されているので、国際法学者は租税条約を他の種類の条約と異なる取扱いをしない。しかし、国際租税法の学者の中には、租税条約を他の種類の条約と区別する特徴として①基礎概念として国籍・領土の代わりに居住・源泉を用い、②条約締結の主役が外務省の代わりに財務省であり、③条約固有の定義のない用語の意味が各国法令上の定義に委ねる不定解釈の原則を上げる者がいるとされる<sup>187</sup>。

### 第3款 租税条約の目的

租税条約とは、財務省によると、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものであると説明される<sup>188</sup>。このほか、ややニュアンスの異なる表現として課税権の配分のほか<sup>189</sup>、外国人及び外国企業をそれらが国内源泉所得と実質的な関連を持たない限り国内法に定める申告義務または納税義務から可能な限り解放するとも言われるが<sup>190</sup>、これらは二重課税の除去と同じ意味を持つ。なぜなら、国家の課税権を制約するような国際慣習法は存在しないので、国際的  
二重課税を回避するには、国家間で所得に対する課税権を分配することに合意す

<sup>186</sup> 井上ほか前掲注14) 9頁

<sup>187</sup> 本庄前掲注24) 217-218頁

<sup>188</sup> 財務省「租税条約の概要」

( [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm) ,

2020年12月3日最終閲覧)

<sup>189</sup> 本庄資＝川田剛『国際課税の理論と実務〔第3巻〕租税条約』11頁（税務経理協会、2000）

<sup>190</sup> 小松前掲注20) 20-21頁

る必要がある。このために、租税条約が締結され、所得に対する課税権の配分が取り決められるためである<sup>191</sup>。

#### 第4款 モデル条約

租税条約には、国際標準となるモデル条約が以下のとおり存在する。それぞれの特徴は次のとおりである。

##### 1 OECDモデル租税条約

OECDモデル条約は、発展途上国側からその立場を考慮していないとの批判はあるものの、先進諸国間にあつては、現時点の国際課税面におけるあるべき基準を示唆したものとして、コンセンサスを得ていると考えてよいとされており<sup>192</sup>、日本と先進国との二国間租税条約は、OECDモデル条約を範としたものとなっている<sup>193</sup>。

##### 2 国連（UN）モデル条約

国連（UN）モデル条約は、OECDモデル条約をベースとして、これに、先進国対発展途上国条約であるという観点から必要とされる修正を加えるという方式のもとに作成されているとされ<sup>194</sup>、総論的には、源泉地国への課税権付与のウエートが強化されていると言われる<sup>195</sup>。

---

<sup>191</sup> 倉内敏行「相互協議の対象について－『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察－」税務大学校論叢27号 154頁（1996）

<sup>192</sup> 小松前掲注20）34頁

<sup>193</sup> 原前掲注39）12頁

<sup>194</sup> 小松前掲注20）37頁

<sup>195</sup> 原前掲注39）12頁が引用する青山慶二「OECDと国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730号 248頁（2010）

## 第2節 租税条約の国内的適用

### 第1款 問題意識

第2章に記したとおり、日本は条約の国内的実現の方式（国内的効力）については、一般的受容方式を採用しているため、天皇の公布により国内的効力をもつ。しかし、条約の直接適用の可否の判断は、条約の個々の規定であり分離されうる最小の部分を単位として行われ、直接適用の要件は、第1に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第2に客観的要件として明確性により判断される。

これについて租税条約に関して検討すると次のように言われ、直接適用が可能であるように思える。

#### 1 租税条約における主観的要件

一般に租税条約の規定は、適用強制規定と適用任意規定に分かれる。前者は shall-clause、後者は may-clause といわれ、前者の代表的なものは、二重居住者の振分基準、恒久的施設の除外規定、源泉地国免税（居住地国のみの課税）、配当・利子・使用料の制限税率の設定、無差別待遇、相互協議の合意達成努力義務、情報交換などである<sup>196</sup>。

shall-clause については、未来形（shall）を用いている条約は直接適用可能でないといわれることもある。しかし、このような条約も直接適用可能でないといえるかは疑問であろう。条約は、多くは、将来に向けて継続的に執行されることを期待されているから、未来形を用いるのは自然なことである。また、“shall”という言葉には「命令」の意味もある。実際、諸国の判例は、未来形を用いている条約も直接適用可能とみなすことが多いとの見解がある<sup>197</sup>。

#### 2 租税条約における客観的要件

客観的要件については、租税条約における国内源泉所得に係る税率の軽減又は免除の条件や内容について、明確に規定しているのであれば、その軽減又は免除を受けるための手続を租税条約等実施特例法等により規定したとしても、そのこ

---

<sup>196</sup> 本庄前掲注12) 46頁

<sup>197</sup> 岩沢前掲注33) 12-25頁、318頁

とにより、その軽減又は免除についての規定の完全性を損なうものではないとの意見がある<sup>198</sup>。

しかし、租税条約の適用について検討する場合は、租税法律主義<sup>199</sup>という租税条約固有の憲法上の要請が存在する。一方で、条約を遵守するという別の憲法上の要請が働くため、これらをいかに折り合いをつけるかが租税条約に関する国内適用の問題となる<sup>200</sup>。

## 第2款 租税法律主義

租税条約における考慮すべき固有の項目として租税法律主義があることはすでに述べた。そこで、この租税法律主義とはどのような内容なのかを確認すると次の4つの事項とされる<sup>201</sup>。

### 1 課税要件法定主義

課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定される必要があるとするもの。

### 2 課税要件明確主義

課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は明確でなければならないとするもの。

### 3 合法性の原則

行政庁は法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとするもの。

### 4 手続的保障原則

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、適正な手続で行われなければならない、争訟は公正な手続で解決されなければならないとするもの。

この点、租税条約は、国内税法上認められた課税権の行使を肯定したり、否定したり、制限したりする規定がおかれるだけで、条約が直接、課税根拠規定をおくような体裁をとっていない。つまり、租税条約が二重課税の排除を主たる目的とし、そのために条約締結国の課税権の制限と課税ルールの統一を計っているこ

---

<sup>198</sup> 原前掲注39) 25-26 頁

<sup>199</sup> 日本国憲法第84条

<sup>200</sup> 増井ほか前掲注40) 28頁同旨

<sup>201</sup> 以下の4区分について、金子前掲注41) 66頁以下

とからすれば、条約に直接課税根拠規定をおくことは、その目的に添わないと考えられることから<sup>202</sup>、納税義務を軽減し又は免除する規範のことを課税制限規範、逆に納税義務を創設し又は拡大する規範のことを課税根拠規範と呼ぶことにすると、租税条約上の課税制限規定については課税要件明確主義の見地から国内適用可能性の有無を判断し、課税根拠規範については課税要件法定主義の見地から国内適用可能性をそもそも一般的に排除とする<sup>203</sup>という有力説が存在する。この考え方によると、課税の根拠となるのは法律であり、租税条約はあくまで課税を制限するものとして働くことになる。換言すれば、租税条約は課税の根拠規定ではなく制限規定であるとされる<sup>204</sup>。

なお、租税条約の規定がセルフ・エキュゼキューティングであるのは、国内立法による裏付けがある場合を除き、当該規定により納税義務が軽減又は免除されるなど租税条約が納税者にとって有利に働き、しかも手続的にも適用関係が明確である場合に限られると言われるのも<sup>205</sup>、この場合は課税制限規定であるからである。

### 第3款 各国の状況

租税条約に関する各国の状況は次のとおりである<sup>206</sup>。

#### 1 米国

米国の後法優位の原則は我が国では採用されないので、締結された条約はこれを遵守しなければならない。

#### 2 イギリス

イギリスは租税条約における所得減税、源泉規定、所得の帰属等に関する規定を国内法の一部として取り込む規定を設けているので、このブリッジ規定により租税条約と国内法の間齟齬は生じない。

---

<sup>202</sup> 梅辻ほか前掲注16) 278頁

<sup>203</sup> 谷口前掲注19) 32頁

<sup>204</sup> 増井ほか前掲注40) 28頁

<sup>205</sup> 小松前掲注20) 24頁

<sup>206</sup> 以下、各国の状況について本庄前掲注12) 46頁

### 3 フランス

国内法において、条約の課税権の創設又は拡大に関する租税条約の規定を国内法修正規定として受け入れることを認める一般規定が定められているときはその規定をブリッジとして国内法の一部として適用できるが、そのような一般規定がない場合には、これを適用するには個別のブリッジ規定を国内法上定める必要がある。

#### 第4款 特殊関連企業条項

##### 1 問題意識

以上の検討についての検証とあてはめとして、租税条約の価格操作規制条項（特殊関連企業条項）について検討する。これは、移転価格税制の導入前の議論であるが、導入前の税法に基づいて租税条約上の特殊関連企業条項が移転価格課税の直接の法的根拠になり得るかどうか問題にされたため<sup>207</sup>、これについて検討する。この考え方は、租税条約には一般に課税権の適正配分について定めるなどから結果的に税額の増徴をもたらす条項がいくつかあるが、たとえばその中の価格操作規制条項（特殊関連企業条項）についてみるものであり<sup>208</sup>、源泉地が置換えられる規定も同様の課税権の配分規定と考えられるので検討に値すると考える。

##### 2 学説の状況

###### (1) 概括

学説は二つに分かれ、金子宏教授は、特殊関連企業条項は自己執行的（self-executing）な規定であり、国内立法としての移転価格税制がなくとも、締約国は、直接この規定に基づいて、特殊関連企業間の価格操作を是正することができるという見解を自己執行説、特殊関連企業の所得を計算しなおすためには、国内立法措置が必要である、という見解を国内立法必要説と呼び、自己執行説をとる論者として植松守雄氏、国内立法必要説をとる論者として小松芳明教授を挙げたうえ

---

<sup>207</sup> 谷口前掲注19) 64頁

<sup>208</sup> 小松前掲注20) 22頁

で、自らは国内立法必要説を支持する旨を述べている。なお、日本では国内立法必要説が広く支持されているが、その理由づけは必ずしも同じではない<sup>209</sup>。

## (2) 自己執行説

金子教授は自己執行説を採る論者として、植松守雄氏を挙げている。

植松氏は、法制度としては、日本が締結している日米その他の租税条約でいわゆる移転価格に関する調整の規定が設けられている。条約はもちろんセルフ・エグゼキューティングで、それ自体その対象に対して法律と同様の法的効果をもつから、制度としては租税条約の締結国に関する限り日本もその制度をもっているということになると述べている。確かにここで植松氏はセルフ・エグゼキューティングという言葉を使用しているが、しかし、同氏が特殊関連企業条項だけを直接根拠にして移転価格課税を行い得ると考えているかは必ずしも明らかでないように思われる。というのも、一つには、植松氏は、国内税制との関係として、日本は特殊関連企業条項に類似の制度として同族会社の行為計算の否認とか、法人税法第22条とかがあるが、それらとの間に制度としての考え方に差異がある。そのためそれらをいったいどのように調整するのかというような税制上の問題があると思われると述べているが、この発言は、法人税法の前記規定が移転価格課税の法的根拠になる余地があることを認めたいうえでの発言であると理解することもできるからである。

## (3) 国内立法必要説

小松教授の見解の特徴は、条約規定の明確性のほかに、あるいはむしろ第一次的には、条約の規定が課税制限規範であることをその国内適用可能性の要件としている点にある。すなわち、特殊関連企業条項は、課税根拠規範であることからして既に、国内で直接適用することができないというものである。

## (4) 国際法の問題として捉える国内立法必要説

小松教授の重視する理由づけは、一見したところは、国際法学で通常論じられる条約の国内適用可能性の基準とは異なる独特のものであるようにも思われるが、しかし、同教授の説くところをよくみると、国際法学における講義と共通の基盤の上にあるものと解することができるように思われる。小松教授は、租税条約上

---

<sup>209</sup> 以下、各学説について谷口前掲注19) 64-66頁、68頁、71-79頁

の課税根拠規範の国内適用可能性を排除する根拠を、国際的二重課税の回避という租税条約の目的に求めている。国際的二重課税の回避という目的からすると、納税義務を直接根拠づける機能を租税条約に認めることはできないということになると考えられる。小松教授が言わんとするのは、要するに、このような考慮が一般に租税条約の締結に当たってなされているのであるから、当事国が租税条約において課税根拠規範の国内適用可能性を排除する意思を有していることが事実上普遍的に認められる。したがって、当事国のそのような否定的な意思から、租税条約上の課税根拠規範は国内で直接適用可能でないということが帰結される。小松教授の国内立法必要説が以上のような考え方を基礎にしているとすれば、同教授は課税根拠規範の国内適用可能性を国際法の問題として捉えていることになると考えられる。

また、ドイツでは、租税条約上の利益修正条項（特殊関連企業条項に相当する条約規定の対子での呼称）の国内適用可能性について肯定する見解もかつては存在したが、現在では、学説・判例・税務行政ともにこれを否定する点（国内立法必要説）では一致していると評価され、このような状況は連邦財政裁判所の判決によってもたらされたとされる。連邦財政裁判所1980年3月12日判決は、オランダとの間の租税条約第6条（＝利益修正条項）は、税務署に合資会社の所得ないし有限会社の利益持分の増額のための独自の法的根拠を提供しない。租税条約は納税義務を根拠づけ、国内租税法律を超えて税額を増額するものではない。このことから帰結されるのは、問題とされたドイツの租税法律が合資会社の利益を増額する可能性を提供しない以上、もはやオランダとの間の租税条約第6条に立ち入る必要はないということである。オランダとの間の租税条約第6条の「できる」という文言において表現される授權は、締約国の行政に対するものではなく、締約国の立法者に対するものであると判示したのである。ライヒ財政裁判所の判決は租税条約の目的から導き出されていると解される。つまり、国内法律によれば差し当たり存在し得るであろう二重課税の回避のために、当該法律適用国の租税債権を制限し又は完全に廃棄することこそが租税条約の目的であって、その租税債権を拡大し又は全く新たな租税債権を創設することは租税条約の目的ではない。このことは、租税債権の根拠づけは租税条約には原則として存在し得ないという意味で解釈されるべきである。このように考えてくると、租税条約は納税義務を

直接根拠づけるものではないという原則を根拠にして利益修正条項の国内適用可能性を否定するドイツの支配的見解は、小松教授の場合と同様、条約の国内適用可能性を国際法の問題として捉える立場に立つものであるとされる。

(5) 国内法の問題として捉える国内立法必要説

金子教授は、日本国憲法第84条の定める租税法律主義（課税要件明確主義）の観点から特殊関連企業条項の国内適用可能性を否定していることからすると、これを国内法の問題として捉えていると考えられる。国際法学においても条約の国内適用可能性を国内法の問題として捉える立場も有力に主張されているし、しかも、何よりも、条約の国内適用可能性の決定的な基準の一つである明確性は、各国の憲法上の法治国家原則（権力分立原則及び法的安定性、信頼保護又はデュー・プロセスの原則）にその根拠が求められていることからすると、金子教授のような考え方も十分に成り立つと考えられる。

Vogel 教授は、議会の立法は、我が国の憲法の理解によれば法律の内容及び条文を創り上げることであり、もし議会が政府の法律案についてイエスかノーでしか答えてはならないとすれば、議会の権利は、したがって議員の権利も、著しく狭められることになるとの問題意識に基づいて、条約について法律による同意又はそのような法律の拒否のいずれかしか認めない憲法（基本法第59条第2項及び連邦議会議事規則第82条第2項）のもとで、条約による憲法や法律の変更について、議会によって共同形成された法律の留保という特別な憲法上の限界が存在しないかどうか検討している。すなわち、それは条約に対する同意法律について連邦議会議事規則第82条第2項によって定められている手続き、すなわち変更を提案する可能性を伴わない手続において制定された法律では十分ではなく、提出された法律案の、詳細に至るまでの包括的な審議及び必要な場合は変更・改変をも許容する立法手続を必要とするような規律対象が存在するかどうかという問題である。突き詰めれば、立法に対する議会の責任と国際協調主義という憲法原理との関係をどのように考えるかにかかっていることになる。Vogel 教授は、高められた法理主義としての租税法律主義に基づいて租税立法者には基本法上特別な責任が課されているとの憲法論を基礎にして、租税条約は納税義務を直接根拠づけることはできないという原則を憲法原則として確立しようとしている。Vogel 教授の以上のような見解は、日本国憲法のもとにおいても検討に値すると考えられ

る。日本国憲法も条約の締結について、通常の立法の場合より簡略化された国会の関与しか予定しておらず、しかもその簡略化の程度は、少なくとも形式の面では、法律の形式を予定しているドイツの場合よりも大きい。日本のこのような憲法的慣行は、条約について一般的受容の方式を徹底させたものであり、それだけにその適用に際しては、国会と行政権との間の権限配分、国際協調主義の尊重と国内法の法的安定性との均衡について、一層精密な基準を設定する必要があるとの指摘がなされている。

## 第5款 検討

### 1 問題意識

第2章のとおり、条約の直接適用の要件は、第1に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第2に客観的要件として明確性により判断される。租税条約における主観的要件は、租税条約を適用強制規定（shall-clause）と適用任意規定（may-clause）に分類し、適用強制規定（shall-clause）については、「shall」という言葉には「命令」の意味もあるため主観的要件を備えている。また、租税条約における客観的要件については、租税条約等実施特例法等を制定しているため具備している。そのため、適用強制規定（shall-clause）であれば直接適用は可能であるように見える。

しかし、租税条約固有の視点として、租税法律主義<sup>210</sup>という憲法上の要請があり、一方同じく憲法上の要請である条約遵守の要請といかに折り合いをつけるかの問題が存在する<sup>211</sup>。

### 2 租税法律主義

租税法律主義は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則をその内容とする。

この点について、納税義務の軽減・免除規範のことを課税制限規範、逆に納税義務の創設・拡大規範のことを課税根拠規範と呼ぶとすると、課税根拠規範は課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除し、課税制限規範は

---

<sup>210</sup> 日本国憲法第84条

<sup>211</sup> 増井ほか前掲注40) 28頁同旨

課税要件明確主義から国内適用可能性の有無を判断される<sup>212</sup>。租税条約は一般的には、直接課税根拠規定をおくような体裁をとっておらず、国内税法の課税権の行使を肯定、否定、制限する規定がおかれるだけであることから課税根拠規範ではなく、課税制限規範であるから課税要件明確主義から国内適用可能性の有無を判断することとなる。

### 3 検証と当てはめ

以上の検証と当てはめとして、移転価格税制の導入前の議論であるが、租税条約上の特殊関連企業条項が移転価格課税の直接の法的根拠になり得るか<sup>213</sup>について検討する。

学説は、特殊関連企業条項は直接適用されるとする自己執行説と、直接適用されないため課税のためには国内立法措置が必要であるとする国内立法必要説に分かれていた。また、国内立法必要説はさらに国際法の問題として捉える立場と国内法の問題として捉える立場に分かれていた。

この問題について、特殊関連企業条項に係る自己執行説は論者である植松守雄氏の発言から直接適用の可能性があるという程度のものである。また、前述のとおり、租税条約の課税根拠規範は租税法律主義の一である課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除されるべきである。そのため、自己執行説は採用できず、国内立法必要説を採ることとなるが、国際法の問題と捉える国内法の問題と捉えるかは対立するものではないと考えられる。

## 第3節 所得税法第162条第1項第1文

### 第1款 問題意識

第1章に例示したイタリア法人事例のように租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものについて課税の対象とすることは、所得税法第162条第1項第1文により新たな課税関係を創設するようにも見え、この

---

<sup>212</sup> 増井ほか前掲注40) 28頁が引用する谷口前掲注19) 32頁

<sup>213</sup> 谷口前掲注19) 64頁

ことは第2章で述べたように、日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位は条約優位と解せられていることからプリザベーション原則と抵触関係にあり、源泉地の置換えは行われるべきではないように思われるが、このことについて争われた事例は存在しない。

一方、イタリア法人事例のように租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものにつき租税条約を適用することで課税の対象とすることは、租税条約のソースルールに着目した場合には同じく日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位から、源泉地の置換えは行われるべきであると思われる。しかしながら、この場合の租税条約のソース・ルールは課税根拠規範となるようにも見え、そうであるなら、第3章第2節のとおり租税法律主義の一である課税要件法定主義の見地から国内適用可能性をそもそも一般的に排除される<sup>214</sup>べきもののようにも思える。

そのため、なぜに、すでに一般的な原則として条約優先が決められているにもかかわらず、所得税法第162条第1項第1文に関して、このように重複する規定を置いたのかを問題とし<sup>215</sup>、また、所得税法第162条第1項第1文の意義を巡っては学説が分かれているおり一般に確立した確立した解釈がなく、その解釈が争われた裁判例もないため、その適用範囲が不明確な状況になっているため<sup>216</sup>、所得税法第162条第1項第1文について検討していく。

## 第2款 法的性質

所得税法第162条第1項第1文の解釈を検討する前提として、租税条約のソース・ルールが直接適用されるか否かにより所得税法第162条第1項第1文の法的性質が次の二つの見解に分かれる<sup>217</sup>。

---

<sup>214</sup> 増井ほか前掲注40) 28頁が引用する谷口前掲注19) 32頁

<sup>215</sup> 矢内前掲注47) 59-60頁

<sup>216</sup> 木村前掲注45) 88頁

<sup>217</sup> 木村前掲注45) 90頁

## 1 創設規定説

租税条約のソース・ルールは直接適用が出来ないとの前提に立ち、租税条約のソース・ルールが国内で適用されるためには特別の規定が必要であり、そのような特別の規定が所得税法第 162 条第 1 項第 1 文であると解するものである。

## 2 確認規定説

特別の規定がなくとも租税条約上のソース・ルールは直接適用される（self-executingである）のであり、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文はそのことを確認的に定めたものであるという考え方である。

### 第 3 款 所得税法第 162 条第 1 項第 1 文の解釈

所得税法第 162 条第 1 項第 1 文の解釈について、プリザベーション原則との関係が問題になることは学説上も意識されてきた。この中で、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文をどのような性格のものと位置づけ、どのように解釈するかについて、学説の状況は錯綜している<sup>218</sup>とされる。そしてその解釈は、上記確認規定説を前提としないものとするものに分かれる。確認規定説を前提としないものについて増井教授は学説の状況について以下の 3 つに分類することができるとされ、それらはプリザベーション原則との抵触のおそれを回避するために努力を払ったもので、努力の方向は大きくふたつに分かれるとされる<sup>219</sup>。

#### 1 確認規定説を前提としないもの

##### (1) 第 1 の方向性＝片面的限定解釈説

第 1 の方向は、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文は、国内法上は、日本源泉で条約上は外国源泉である場合にのみ片面的に適用され、国内法上は外国源泉で条約上は日本源泉である場合には適用されないものとしてこれを限定的に解釈する。

この解釈では、イタリア法人事例では国外源泉所得となるため、日本の課税の対象ではなくなり、条約適用の結果国内法よりも重く課税されるという事態には

<sup>218</sup> 増井前掲注 11) 52 頁

<sup>219</sup> 3 分類につき、増井前掲注 11) 56-56 頁、本庄資ほか『国際租税法－概論－（第 3 版）』 58-59 頁、89-90 頁（大蔵財務協会、2017）

そもそもならず、したがってプリザベーション原則との抵触関係は生じないことになる<sup>220</sup>。

## (2) 第2の方向性

第2の方向は、イタリア法人事例においても源泉地の置換えを肯定し、したがって、日本の課税対象であるとしつつ、しかもプリザベーション原則に違反しないとするものである。この解釈には、ふたつの異なる道筋がある。

### イ 国内法説

所得税法第162条第1項第1文の性格を国内法のレベルでソース・ルールを創設するものであると位置付けることで、条約と国内法の抵触の問題自体が存在しないと解するもの<sup>221</sup>。

### ロ 狭義説

プリザベーション原則の適用範囲について狭義説を採用し、所得源泉地の置換えはそもそもプリザベーション原則の適用範囲外であると解するもの<sup>222</sup>。

## 2 確認規定説を前提とするもの

上記の3つの学説とは異なる学説として、確認規定説を前提として、租税条約の源泉地に関する規定は、一般的には個別具体的で、直接適用が可能な程度の明確性を有していると考えられ、直接適用になじむ完全性を備えているため、国内税法の定める源泉地を常に置き換える形で直接的に作用するとする見解がある<sup>223</sup>。この見解も、第2の方向と同様に、イタリア法人事例において源泉地の置換えを肯定し、日本の課税対象となることとなる。

---

<sup>220</sup> 中里前掲注12) 192頁、増井ほか前掲注40) 81頁、増井前掲注11) 53頁、谷口前掲注19) 35頁、木村前掲注18) 48頁、187頁、本庄前掲注12) 54頁、本庄ほか前掲注12) 32頁、木村前掲注45) 90頁

<sup>221</sup> 増井前掲注11) 54-55頁、谷口前掲注19) 36頁、本庄前掲注12) 54頁

<sup>222</sup> 中里前掲注12) 177頁、増井ほか前掲注40) 81頁、増井前掲注11) 55頁、谷口前掲注19) 35頁、志賀櫻『詳解 国際租税法の理論と実務』120頁(民事法研究会、2011)、井上ほか前掲注14) 160-170頁、特に162頁、木村前掲注45) 90頁

<sup>223</sup> 井上ほか前掲注14) 175頁

## 第4款 検討

### 1 問題意識

第1章に例示したイタリア法人事例のように租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものについて課税の対象とすることは、所得税法第162条第1項第1文により新たな課税関係を創設するようにも見え、このことは、日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位は条約優位と解せられていることからプリザベーション原則と抵触関係にあり、源泉地の置換えは行われるべきではないように思われるがこのことについて争われた事例は存在しない。

一方、第1章に例示したイタリア法人事例のように租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものにつき租税条約を適用することで課税の対象とすることは、同じく日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位から源泉地の置換えは行われるべきであると思われる。

そのため、なぜに、すでに一般的な原則として条約優先が決められているにもかかわらず、所得税法第162条第1項第1文に関して、このように重複する規定を置いたのかを問題とし<sup>224</sup>、また、所得税法第162条第1項第1文の意義を巡っては学説が分かれているおり一般に確立した確立した解釈がなく、その解釈が争われた裁判例もないため、その適用範囲が不明確な状況になっているため<sup>225</sup>、所得税法第162条第1項第1文について検討していく。

### 2 法的性質

所得税法第162条第1項第1文の法的性質に関しては、租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものにつき租税条約を適用することで課税の対象とすることは、第3章第2節のとおりその租税条約の規定は課税根拠規範であり租税法律主義の一である課税要件法定主義の見地から国内適用可能性をそもそも一般的に排除されるべき<sup>226</sup>との前提に立ち、租税条約のソース・ルールを国内で適用するためには特別の規定が必要であり、その特別の規定が所得税法第162条第1項第1文であるとする創設規定説と特別の規定がなくとも租

---

<sup>224</sup> 矢内前掲注47) 59-60頁

<sup>225</sup> 木村前掲注45) 88頁

<sup>226</sup> 増井ほか前掲注40) 28頁が引用する谷口前掲注19) 32頁

税条約上のソース・ルールは直接適用される（self-executingである）とする確認規定説とに見解が分かれるが、第1章に例示した課税関係において租税条約のソース・ルールは課税根拠規範となるものであり、課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除されるべきものであるため創造規定説が妥当である。

### 3 所得税法第162条第1項第1文の解釈

所得税法第162条第1項第1文の解釈は第3章第3節第3款のとおり見解が分かれるため、各見解について検討する。

#### (1) 片面的限定解釈説について

この説に対しては、所得税法第162条第1項第1文は、国内法上のソース・ルールでは国内源泉所得に該当しない所得が租税条約によって国内源泉所得とみなされる場合があることを明らかに想定しており、このことから文理解釈として採り得ないとの批判がある<sup>227</sup>。

また、片面的に適用されるというのであれば、そのことが文言上で明示されてしかるべきである。また、租税条約が日本の課税権を制限する場合（納税者に有利な場合）は所得税法第162条第1項第1文によってソース・ルールの置換えがなされなくても、租税条約が定める課税権の分配ルールの直接適用によって日本の課税権はいずれにしても制限されるのであり、敢えて所得税法第162条第1項第1文を置く意味がない<sup>228</sup>との批判がある。

さらに、所得税法第162条第1項第1文における「その条約の適用を受ける者」の文言によって、租税条約の適用対象者（納税義務者）に有利な場合にのみ同規定が適用されることが明らかにされていると解する。しかしながら、租税条約は締約国の居住者であれば基本的にその適用を受けることができるのであり、上記の文言から源泉置換規定の片面的な適用が明らかにされていると解釈することは困難であると思われるとの批判がある<sup>229</sup>。

---

<sup>227</sup> 木村前掲注45）91頁が引用する藤本哲也『国際租税法』131頁（中央経済社、2005）

<sup>228</sup> 木村前掲注45）91頁

<sup>229</sup> 木村前掲注18）41頁、48頁

以上から、片面的限定解釈説は支持することは出来ない。

(2) 狭義説について

この説に対しては、もともとプリザベーション原則の適用範囲を「課税上の積極的な斟酌」に限るといった解釈は、一般的な租税条約の原則から抽出されたものではなく、実定されたプリザベーションクローズの文言から生じたものと思われる。すなわち、日本におけるプリザベーションクローズの沿革である旧日米租税条約の規定の文言上、課税上の積極的な斟酌に該当するもののみが対象として挙げられていたことから、それが実定されたプリザベーションクローズにとどまらず一般的なプリザベーション原則の適用範囲であると解釈されるに至ったものと推察されるが、実定されたプリザベーションクローズは、必ずしも本来の意味でのプリザベーション原則をそのまま明文化したものとはいえないと思われるとの批判がある<sup>230</sup>。

また、そもそも租税条約は、国際的な物やサービスの流通、人や資本の移動に際しての障壁となり得る国際的な二重課税を排除することにより、国際的な経済活動を促進することを目的とし、その目的を達するために締約国の課税権を制限するものである。租税条約は締約国の課税権を制限するものであって課税権を創設するものではないのであり、課税権の行使は常に国内法に基づいてなされる必要がある。これがプリザベーション原則の本質であるとすれば、同原則は課税権の行使について一般に適用されるべきであり、その適用範囲を「課税上の積極的な斟酌」に限定する根拠はないということになるとの批判がある<sup>231</sup>。

さらに、平成26年度税制改正以前は、非居住者・外国法人にとっては総合主義の下では国外源泉所得は非課税であり、国内法上「非課税」とされる場合に租税条約により「課税」という扱いに変更することにプリザベーション・クローズの適用を否定する論拠として上記のような国内法の規定の区分を主張することに無理があるとの批判がされる<sup>232</sup>。

以上から、狭義説は支持することは出来ない。

---

<sup>230</sup> 木村前掲注45) 94頁

<sup>231</sup> 木村前掲注45) 93-94頁

<sup>232</sup> 本庄前掲注12) 54頁

## (3) 確認規定説を前提とするものについて

この見解に対しては、ソース・ルールが取り込まれた課税権の分配ルールが直接適用されると考えた場合、前述のとおり租税条約は課税権を制限するか、あるいは課税権を認める（国内法に基づく課税権の行使を否定しない）のみであって、課税権の行使を義務付けるものではないとの批判がされている。また、租税条約が規定するのは、締約国間における課税権の分配ルールであり、具体的には、締約国の課税権を制限する条項であるか締約国の課税権を（一定の範囲で）認める（may）条項であり、課税権の行使を義務付ける（shall）条項ではないとの批判もある<sup>233</sup>。

さらに、確認規定説を前提とするものについては適用が可能な程度の明確性を有していると考えられ直接適用になじむ完全性を備えていることを根拠とする。しかし、すでに述べたように、租税法律主義の観点から条約の直接適用を検討する基準は、課税根拠規範は課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除し、課税制限規範は課税要件明確主義から国内適用可能性の有無を判断されるものである。確認規定説は、直接適用の有無の判断につき、課税根拠規範を課税要件明確主義によって判断しているため妥当とすることはできない。

以上から、確認規定説を前提とするものは支持することは出来ない。

## (4) 結論

租税条約の使用料に係るソース・ルールに関する規定は適用強制規定（shall-clause）である<sup>234</sup>。この規定ぶりは利子に係るソース・ルールに関する規定も同

<sup>233</sup> 木村前掲注45） 94-95 頁

<sup>234</sup> 日伊租税条約第12条第4項、Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is that Contracting State itself, a political subdivision, a local authority or a resident of that Contracting State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment, then such royalties shall be deemed to arise in the Contracting State in which the permanent establishment is situated.

様である。そのため、条約の直接適用のための主観的要件を満たす。しかし、すでに述べたように、租税法律主義の観点から条約の直接適用を検討する基準は、課税根拠規範は課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除し、課税制限規定は課税要件明確主義から国内適用可能性の有無を判断されるものである。この場合における租税条約のソース・ルールは課税根拠規範であるため、課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除される。

しかし、国内適用可能性をそもそも一般的に排除されたとしても、国内で適用する可能性が完全に排除された訳ではなく、フランスにおける個別のブリッジ規定のような租税条約のソース・ルールが国内で適用されるための特別の規定が存在すれば国内適用は可能であり、その特別の規定が所得税法第162条第1項第1文である（創設規定説）。

そもそも、現行法は、昭和37年改正において、所得税法第1条第9項及び法人税法第1条第5項にある規定が改正されたものであり<sup>235</sup>、当時、立案担当者であった福山氏は、国内法の所得の源泉地規定と日本が締結した租税条約上の所得の源泉地規定と異なる点がある場合には、当該条約の締結国の法人で法人税法上の外国法人に該当するものについては、条約上の源泉地規定が優先して適用されることが明らかにされた（法1の5項【ママ】）。この場合において、その異なる源泉地規定が利子配当等源泉徴収の対象となる所得（所法1条3項2号から9号に掲げるもの）に関するものである場合には、条約上の源泉地規定により日本源泉とされた所得について、源泉徴収等の規定が働くこととされた。（所法1条9項後段）とされると解説していた<sup>236</sup>。この背景には、当時、中東で操業する内国法人である石油会社に対する米国銀行の貸付金に係る利子の課税が問題となり、国内法の使用地主義によれば、中東で使用されている資金の利子は国外源泉所得であるが、日米旧租税条約第13条(b)の規定にある債務者主義では内国法人が支

---

下線は筆者

<sup>235</sup> 矢内前掲注47) 68頁 注28

<sup>236</sup> 増井前掲注11) 50-51頁が引用する福山博隆「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、112-113頁（1962）

払う利子として国内源泉所得となる。したがって、租税条約の目的は、両国が共通の所得源泉ルールを決めることであるから、プリザベーション・クローズ（同条約第19条第2項）が、所得源泉ルールに適用されないという見解を国税庁が示したことにこの規定は由来している。すなわち、昭和37年当時、課税当局は、租税条約締結による租税収入の減収に配慮してこの規定を創設したものといえる<sup>237</sup>。このため、源泉地置換規定制定の影には当時の課税を意識した立法者＝条約締約国の意思が強く働いていたことも考慮されるべきである。

このため、所得税法第162条第1項第1文の制定の影で、当時の課税を意識した立法者立法者は、この規定でもってソース・ルールに関する抵触を調整すべき責任を果たしたと考えることができる。そして、このような規定の方法は、租税条約が国内法上の国内源泉所得の範囲を拡大することは租税条約政策の観点からは望ましくないが、立方技術として許されないことではないとされる。このとおり、立法者の意思は所得源泉地の置換えは行われるべきものであり、この結果を導き得る考え方は狭義説と国内法説である。狭義説は、プリザベーション原則の意義を課税上の積極的な斟酌と解する狭義説を前提としているが、この考え方から所得源泉地の置換えは行われるとの結論を導き出すためには、租税条約が国内法に対して優先的に適用されるとの前提に立つと考えられる<sup>238</sup>。しかし、既に検討したとおり、この場合における租税条約のソース・ルールは課税根拠規範であるため、課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除されるべきものであるため、狭義説を支持することはできない。このため、国内法のレベルでソース・ルールを創設するものと捉える国内法説が妥当であると考えられる。

以上から、租税条約のソース・ルールは直接適用されないものであるが、フランスにおけるブリッジ規定のように個別に特別の規定が存在すれば国内適用は可能であり、その特別の規定が所得税法第162条第1項第1文であるため、所得税法第162条第1項第1文は当然のものを確認的に定めた規定ではない。

また、租税条約のソース・ルールは所得税法第162条第1項第1文により国内法のソース・ルールとして創設されることとなるため、それを適用して新たに国

---

<sup>237</sup> 矢内前掲注47) 60頁、65-66頁

<sup>238</sup> 谷口前掲注19) 35-37頁

内源泉所得とされたものあっても、租税条約のソース・ルールは課税の間接的な根拠とはなるが直接的な根拠はあくまでも国内法であるためプリザベーション原則との抵触の問題は生じない。

#### (5) 結論に対する批判とその反論

第1に、租税条約の適用によって日本の課税が重くなってしまう結果を追認するものであり、場合によっては納税者に不利な結果をもたらしてしまうという批判がありえる。だが、所得源泉に関する定めそれ自体は、課税関係を律するための基礎的なツールであって、積極的に減免したり重課したりするためのものではない。また、大局的には、条約締結相手国における課税関係にも注意を払うべきである。租税条約上共通のソース・ルールを採用することで、相手国（＝居住地国）における二重課税排除措置（国外所得免除または外国税額控除）の適用上、日本（＝源泉地国）との間で足並みのとれた適用が可能になることがあると反論される。第2に、この考え方は条約の定めをあまりに優先する解釈であり、日本国内の民主的統制を軽視しているというものもありえる。しかし、二国間租税条約の交渉にあたり、日本政府の代表は、日本の国内法上の所得源泉ルールと異なる定めを置く場合には、その帰結を十分ににらんだうえで利害関係を計算し、相手側との合意に至ることが通例である。そして、その条約は、日本の国会で承認してはじめて効力をもつものである（日本国憲法第61条）。このようなプロセスを経て締結した条約上の所得源泉ルールには、それなりの効力を与えてしかるべきものと思われるとの意見がある<sup>239</sup>。

また、国内法説へは、国内法上の地位をもつルールであると解すると租税条約が国際法上何らかの理由で無効である場合にも、国内法に変形されたルールが依然として適用されることになりかねず不都合が生ずるとの批判がある<sup>240</sup>。しかし、この場合、多少タイムラグが生ずる可能性はあるが、無効となった租税条約を削除すれば済むことである。

---

<sup>239</sup> 増井前掲注11) 56-57頁

<sup>240</sup> 本庄前掲注12) 54頁

#### 第4節 所得税法第162条第1項第2文

##### 第1款 問題意識

所得税法第162条第1項第2文については、その文言自体の難解さも相まってとくにこれまでほとんど議論がなされてこなかった<sup>241</sup>。このため、どのように理解すべきかを検討する。

##### 第2款 学説の状況

所得税法第162条第1項第2文の意味については、次の3つの見解が主張されている。

###### 1 課税方式の調整（源泉徴収方式）であるとする説

国内源泉所得に対する課税方法はその所得区分によって異なることから、所得税法第162条第1項第1文の適用により国内源泉所得とされた所得については、その課税関係が不明確になる<sup>242</sup>。

具体的には、イタリア法人事例について、所得税法第162条第1項第1文の適用により国内源泉所得とされた所得は、所得税法の適用のみでは国内源泉所得ではないためその課税方法（総合課税か源泉徴収か）がはっきりしない。そこで、所得税法第162条第1項第1文は、所得税法第162条第1項第1文の適用により国内源泉所得とされた所得のうち、所得税法第161条第2号から12第号<sup>243</sup>までの所得区分に代わって定められている所得については、その対応する号に係る国内源泉所得とみなして課税すると規定し、その課税関係を明確にしているとする見解である<sup>244</sup>。

---

<sup>241</sup> 井上ほか前掲注14) 178-179頁

<sup>242</sup> 山崎前掲注50) 99-100頁

<sup>243</sup> 法人税法は第138条第4号又は第5号、以下同じ

<sup>244</sup> 山崎前掲注50) 99-100頁、矢内前掲注47) 59頁及び齊木前掲注50) 14-15頁

## 2 創設的規定とする立場

所得税法第 162 条第 1 項第 1 文が確認規定であるのに対し、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は創設的規定であると解釈する。これは、租税条約の定める所得区分の標識にしたがい条約中に源泉地が規定され、かかる源泉地規定が国内税法の源泉地規定を無条件で置き換える直接的な効力を有することになるとの前提に立地、このようにソース・ルールに着目して租税条約の国内税法に対する優先を規定するかぎりにおいて、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文は確認的規定であると解する。国内税法は所得税法第 161 条の何号の国内源泉所得に該当するかによりその課税の方式を特定しているから、イタリア法人事例の課税方式の特定のためには、それが国内税法上の何号所得に該当するかを決めるステップが必要となるところ、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は、かかるステップにおいてイタリア法人事例の場合の所得を 11 号所得とみなし、その課税方式を決定する機能を有していると考えられる見解である<sup>245</sup>。

## 3 課税権を行使するための規定とする説

所得税法第 162 条第 1 項第 1 文がソース・ルールの置換えのための創設的な規定であることを前提にした上で、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は所得税法第 162 条第 1 項第 1 文によって創設された国内源泉所得について課税権を行使するための規定であるとの考え方である。すなわち、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は、所得分類のための規定というよりも積極的な意義を有するものであり、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文で創設された国内源泉所得について、一定の列挙された所得について国内法に基づいて課税することを根拠づけるための規定（所得税法第 164 条などの課税規定を適用するための規定）であると解する。このように解すれば、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文に列挙されていない所得（事業所得や譲渡所得など）については、仮に租税条約上のソース・ルールによって国内源泉所得に置き換えられる場合であっても、そのような所得に課税することを根拠づけるための規定がないことから日本では課税されないことになるという見解である<sup>246</sup>。

---

<sup>245</sup> 井上ほか前掲注 14) 179-184 頁

<sup>246</sup> 木村前掲注 45) 102-103 頁

### 第3款 検討

所得税法第162条第1項第2文に関する学説の状況は、第3章第4節第2款のとおりであり、これらの学説について検討する。

#### 1 創設的規定について

創設的規定とする立場は所得税法第162条第1項第1文について確認規定説を前提としている。これについては、第2款に記載したとおり、課税根拠規範は課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除する立場をとっているためこの説を妥当とすることはできない。

#### 2 課税権を行使するための規定とする説について

この説は、論者である木村先生が例示する事例<sup>247</sup>の場合課税対象外との結論としているが、この結論では二重非課税を創設してしまうし、総合課税の対象とされるものと思われるため本論文の見解とは一致しない。

---

<sup>247</sup> 木村前掲注45) 103-104頁、XはA国の居住者であり、日本の非居住者である。Xは非公開会社であるY社(いずれの国の法人であるかは問わない。)の発行済株式の1%を保有している。Y社の資産は日本に所在する不動産のみで構成されており、同社の株式の価値はすべて日本に所在する不動産によるものである。この状況において、Xはその保有するY社の株式を全部譲渡した(以下「本件譲渡」という。)。日本とA国との間の租税条約では、株式の価値の50%以上が日本に所在する不動産による場合、当該株式の譲渡から生じる所得について日本の課税権が認められている。国内法でも、その価値の50%以上が日本に所在する不動産による株式(不動産関連法人の株式)の譲渡から生じる所得は国内源泉所得に含まれるものとされている。ただし、株主が発行済株式の2%(上場株式の場合は5%)以下を保有するにすぎない少数株主である場合、不動産関連法人の株式の譲渡から生じる所得であっても国内源泉所得には含まれないとされている。仮に租税条約が日本の課税権を認める場合には広く源泉置換規定が適用されて国内源泉所得が創設されると考えるとすれば、本件譲渡から生じる所得は国内源泉所得に該当することになる。それでもなお、第2文の意義についての本稿の立場からすれば、本件譲渡から生じる所得は一定の列举された所得のいずれにも該当しな

### 3 結論

所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は「この場合において、その租税条約が同条第 1 項第 6 号から第 16 号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その租税条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす」と規定されている。法人税法の場合は第 139 条第 1 項第 2 文で同様に規定されている。一方、国外源泉所得に関する源泉地置換規定の定めである所得税法第 95 条と法人税法第 69 条にはこの第 2 文は置かれていない。これは、国外源泉所得の定めは外国税額控除の控除限度額を算出するために必要とされるものであり、課税の場面を考慮する必要がないからである。このことから、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は課税の場面を考慮した規定であると言える。

そして、置換えの対象と規定されている所得税法第 161 条第 1 項第 6 号から第 16 号は課税方法が全て源泉徴収によるものである。また、法人税法の源泉地置換規定で置換えの対象とされている法人税法第 138 条第 1 項第 4 号、第 5 号は所得税法の規定で源泉徴収の対象となる所得区分である。

他方、所得税法上源泉徴収の対象であるが所得税法第 162 条第 1 項第 1 文で置換えの対象として規定されていないものは、所得税法第 161 条第 1 項第 1 号から第 5 号と第 17 号であるが、このうち同法第 1 項第 1 号から第 3 号と第 17 号は総合課税方式により課税されるものであり、同法第 1 項第 4 号と第 5 号は源泉徴収の対象となるものであるが条約によって源泉地が変わることが想定できないものである。このため、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文で置換えの対象と規定されている所得区分は源泉徴収の対象となる所得を明示しており、所得源泉地が置換えられ源泉徴収の対象となることを整理し明示した規定であるということが出来る。

この立場からは、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文の解釈を国内法説に立ち、それにより国内源泉所得とされた所得につき課税関係を明確にするために所得税法第 162 条第 1 項第 2 文を国内源泉所得の定めについてのみ置いたと考えることが文理的にも素直である。

---

いのであり、創設された国内源泉所得に対して課税する根拠規定がないことから、結局のところ、日本では課税されないことになるという事例。

以上から、租税条約のソース・ルールが所得税法第 162 条第 1 項第 1 文により国内法のソース・ルールとして創設され、それを適用して国内源泉所得と判定されたとしても、それが国内法によってどのように課税されるかが不明確では課税関係を混乱させる。そのため、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は所得税法第 161 条第 2 号から第 12 号までの所得区分に代わって定められている所得については、その対応する号に係る国内源泉所得と「みなして」課税すると規定し、その課税関係を明確にしているとする<sup>248</sup>、課税方式の調整であるとする説が妥当である。

## 第 5 節 小括

### 第 1 款 条約の国内適用における租税条約固有の論点

条約の直接適用は、第 1 に主観的要件として当事国の意思、国内立法者の意思により、第 2 に客観的要件として明確性により判断される。租税条約における主観的要件は、租税条約を適用強制規定（shall-clause）と適用任意規定（may-clause）に分類し、適用強制規定（shall-clause）については、主観的要件を備えていると考えられることはすでに述べた。また、客観的要件については、租税条約等実施特例法等を制定しているため具備していることもすでに確認している。以上から、適用強制規定（shall-clause）であれば直接適用は可能であるように見えるが、条約適用に関する租税条約固有の論点として、租税法律主義<sup>249</sup>という憲法上の要請があり、同じく憲法上の要請である条約遵守の要請といかに折り合いをつけるかの問題が存在する<sup>250</sup>。

租税法律主義は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則をその内容とする。この点について、納税義務の軽減・免除規範のこ

---

<sup>248</sup> 山崎前掲注 50) 99-100 頁、矢内前掲注 47) 59 頁及び齊木前掲注 50) 14-15 頁  
同旨、なお、文中「所得税法 161 条 2 号から 12 号まで」とあるのは、現在では、  
「所得税法 161 条 6 号から 16 号まで」である。

<sup>249</sup> 日本国憲法第 84 条

<sup>250</sup> 増井ほか前掲注 40) 28 頁同旨

とを課税制限規範、逆に納税義務の創設・拡大規範のことを課税根拠規範と呼ぶとすると、課税根拠規範は課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除し、課税制限規範は課税要件明確主義から国内適用可能性の有無を判断される<sup>251</sup>。

以上の検証として、租税条約上の特殊関連企業条項が導入前の移転価格課税の直接の法的根拠になり得るか<sup>252</sup>について検討した。この問題については、租税条約の課税根拠規範は租税法律主義の一である課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除されるべきであるため、自己執行説は採用できず、国内立法必要説を採ることとなるが、国際法の問題と捉える国内法の問題と捉えるかは対立するものではないと考えられる。

## 第2款 所得税法第162条第1項第1文について

第1章に例示したイタリア法人事例のように租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものについて課税の対象とすることは、所得税法第162条第1項第1文により新たな課税関係を創設するようにも見え、このことは、日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位は条約優位と解せられていることからプリザベーション原則と抵触関係にあり、源泉地の置換えは行われるべきではないように思われるがこのことについて争われた事例は存在しない。

一方、第1章に例示したイタリア法人事例のように租税条約のソース・ルールを適用して国内法では課税の対象ではないものにつき租税条約を適用することで課税の対象とすることは、同じく日本における国内法の階層秩序の中の条約の地位から源泉地の置換えは行われるべきであると思われる。そうすると、所得税法第162条第1項第1文には確認的に置かれた規定とも思える。

そのため、所得税法第162条第1項第1文についてどのように理解すべきか検討した。

これについては、租税条約の使用料に係るソース・ルールに関する規定は、適用強制規定（shall-clause）であるため、条約の直接適用のための主観的要件を

---

<sup>251</sup> 谷口前掲注19) 32頁

<sup>252</sup> 谷口前掲注19) 64頁

満たすため、直接適用が可能なように見えるが、この場合における租税条約のソース・ルールは課税根拠規範であるため、課税要件法定主義から国内適用可能性をそもそも一般的に排除される。しかし、国内適用可能性をそもそも一般的に排除されたとしても、国内で適用する可能性が完全に排除された訳ではなく、租税条約のソース・ルールが国内で適用されるための特別の規定が存在すれば国内適用は可能であり、その特別の規定が所得税法第 162 条第 1 項第 1 文であり（創設規定説）、国内法のレベルでソース・ルールを創設するもの（国内法説）であると解される。

以上から、所得税法第 162 条第 1 項第 1 文は、直接適用されない租税条約のソース・ルールを国内で適用させるための特別の規定であり、確認的に置かれたものではない。また、租税条約のソース・ルールは課税の間接的な根拠とはなるが直接的な根拠はあくまでも国内法であるためプリザベーション原則との抵触の問題は生じないこととなる。

### 第 3 款 所得税法第 162 条第 1 項第 2 文について

所得税法第 162 条第 1 項第 2 文については、その文言自体の難解さも相まってとくにこれまでほとんど議論がなされてこなかった<sup>253</sup>。このため、どのように理解すべきかを検討する。

所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は「国内源泉所得を定めているときは・・・その租税条約により国内源泉所得とされたものをもつて・・・国内源泉所得とみなす」と規定している。法人税法の場合は第 139 条第 1 項で同様に規定している。一方、国外源泉所得に関する源泉地置換規定の定めである所得税法第 95 条と法人税法第 69 条にはこの第 2 文は置かれていない。これは、国外源泉所得の定めは外国税額控除の控除限度額を算出するために必要とされるものであり、課税の場面を考慮する必要がないからである。このことから、所得税法第 162 条第 1 項第 2 文は課税の場面を考慮した規定であると言える。

そして、置換えの対象と規定されている所得税法第 161 条第 1 項第 6 号から第 16 号は課税方法が全て源泉徴収によるものである。また、法人税法の源泉地置換

---

<sup>253</sup> 井上ほか前掲注 14) 178-179 頁

規定である法人税法第139条第1項第1文で置換えの対象とされている法人税法第138条第1項第4号、第5号は所得税法の規定で源泉徴収の対象となる所得区分である。

他方、所得税法第162条第1項第2文で置換えの対象として規定されていないものは、所得税法第161条第1項第1号から第5号と第17号であるが、このうち同法第1項第1号から第3号と第17号は総合課税方式により課税されるものであり、同法第1項第4号と第5号は源泉徴収の対象となるものであるが、条約によって源泉地が変わることが想定できないものである。このため、所得税法第162条第1項第2文で置換えの対象と規定されている所得区分は源泉徴収の対象となる所得を明示しており、所得源泉地が置換えられ源泉徴収の対象となることを整理し明示した規定であるといえることができる。

そのため、租税条約のソース・ルールが所得税法第162条第1項第1文により国内法のソース・ルールとして創設され国内法として適用されたとしても、適用の結果国内源泉所得となった所得が国内法によってどのように課税されるかが不明確では課税関係を混乱させる。そのため、所得税法第162条第1項第2文は所得税法第161条2号から12号までの所得区分に代わって定められている所得については、その対応する号に係る国内源泉所得と「みなして」課税すると規定し、その課税関係を明確にしているとする<sup>254</sup>、課税方式の調整であるとする説が妥当と考える。

---

<sup>254</sup> 山崎前掲注50) 99-100頁、矢内前掲注47) 59頁及び斉木前掲注50) 14-15頁同旨、なお、文中「所得税法第161条2号から12号まで」とあるのは、現在では、「所得税法第161条6号から16号まで」である。

## 第4章 提言

上記のとおり所得税法第162条第1項第1文は租税条約のプリザベーション原則に抵触するものではない。しかし、このような結論に至るまでの理解は難解である。実務においてイタリア法人事例のように納税地の置換えが生じる事例に類似する事例の場合、従前どおりの扱いとして課税しており、所得税法第162条第1項第1文は租税条約のプリザベーション原則との抵触に関する疑義は棚上げして結論のみを捉えているのが実情である。そのため、所得税法第162条第1項第1文の租税条約のプリザベーション原則との抵触に関する疑義をなくす、もしくは少なくする方策として次の二点を提言として掲げたい。

### 第1節 国内法

次の理由から、国内法のソース・ルールを使用地主義から債務者主義へ改正すべきであると考ええる。

国内法はソース・ルールについて使用地主義を採用するが、使用地主義は使用地の判断が難しい。判例<sup>255</sup>では経済的実質を考慮して販売地を使用地としているが、同判例における反対意見は製造地を使用地とするとしている。このため、実務において使用地の判定は非常に困難である。

一方、ほとんどの租税条約は債務者主義を採用している。取引の相手方毎に異なる国との租税条約を参照し、そのソース・ルールの規定によっては国内源泉所得の範囲が異なるのは難解である。そもそも、源泉地の置換えには解釈の余地があることから明白とは言えない。

似たような状況にあった恒久的施設帰属所得の捉え方については、平成26年度税制改正によって総合主義から帰属主義に改正された。これに合わせて、源泉地の置換えに関する規定は、国内源泉所得に係る規定のほか、平成26年度税制改正によって国外源泉所得に係る規定も創設されている（所得税法第95条第6項、法

---

<sup>255</sup> 最判平成16年6月24日訴月51巻6号1654頁、判タ1163号136頁 シルバー精工事件

人税法第69条第6項)。国内源泉所得が非居住者に対する課税要件として重要であるのに対して、国外源泉所得は居住者等による外国税額控除の適用に当たって重要となる。これは、従来国内法が採用していた総合主義を多くの租税条約が採用していた帰属主義に足並みを揃えたものである。

これに対して、国内法が使用地主義を採用しているのは政策的なものであるため、易々と債務者主義へ変更できるものではないとも考えられる。

しかし、現在使用地主義を採用しているは以前日本がまだ資本輸入国であった頃の名残である。

他方、現在の所得税法第162条は、昭和37年改正において、所得税法第1条第9項及び法人税法第1条第5項にある規定が改正されたものであるが、旧法では、現行法の後段の部分の規定は存在せず<sup>256</sup>、矢内教授は、当該規定の前段は、所得源泉規定にプリザベーションクローズの適用がないことを確認するための規定ともいえるとされ、この根拠として、植松守雄氏の未公開講演に依拠して次のように述べている。「この背景には、当時、中東で操業する内国法人である石油会社に対する米国銀行の貸付金に係る利子の課税が問題となり、国内法の使用地主義によれば、中東で使用される資金の利子は国外源泉所得であるが、日米旧租税条約第13条(b)の規定にある債務者主義では、内国法人が支払う利子として、国内源泉所得となる。・・・租税条約の目的は、両国が共通の所得源泉ルールを決めることであるから、プリザベーションクローズ(同条約19条第2項)が、所得源泉ルールに適用されないという見解を国税庁が示したことにこの規定は由来している<sup>257</sup>。このように、昭和37年当時において政策的に使用地主義と債務者主義との使い分けをしており、債務者主義が選択される場面は資本を輸出する場面であった。今日、日本は資本輸出国となっているため、国内法を債務者主義に変更する方が政策目的にも合致する。

---

<sup>256</sup> 矢内前掲注47) 68頁 注28

<sup>257</sup> 増井前掲注11) 50-51頁が引用する矢内前掲注47) 60頁

## 第2節 租税条約

租税条約は、次の理由から明文のプリザベーションクローズを削除することが望ましいが、日本一国では対応できないことであるため、法令または通達においてプリザベーション原則は源泉地の置換えの場面には適用しない旨明示すべきであると考えられる。

現在の実務においては、所得税法第162条第1項第1文が適用される場面においては同条を根拠として源泉地の置き換えを行い課税している。しかし、プリザベーション原則の対象条約や意義については疑義が残っており、現在は法令及び通達で明示されておらず解釈によっている。そのため、プリザベーション原則の対象条約や意義の捉え方によっては将来争いとなることも想定される。以上から、プリザベーションクローズの削除、法令または通達におけるプリザベーション原則は源泉地の置換えの場面には適用しない旨の明示は、プリザベーション原則の意義の捉え方についての疑義を少なくして将来の紛争を避けるために有効である。

これにつき、プリザベーション原則の対象条約は確認規定説を妥当としたためにプリザベーションクローズを削除しても無意味であるとも考えられる。しかし、上記で述べたようにプリザベーション原則の対象条約や意義を明示することで源泉地の置換えの場面では同原則は適用されないことが明確となるため、この提言は有効であると考えられる。

## 参考文献

- 芦部信喜『憲法学 I 憲法総論』（有斐閣、1992）
- 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯（第2版）』（商事法務・2011年）
- 岩沢雄司『条約の国内適用可能性』（有斐閣、1985）
- 梅辻雅春＝藍原滋＝井上康一＝仲谷栄一郎「国際税務の総合的研究」国際商事法務22巻3号（1994）
- 金子宏『租税法〔第23版〕』（頁弘文堂、2019）
- 木村浩之「源泉置換規定についての一考察」税法学 No.579（2018）
- 清宮四郎『憲法 I（第3版）』（有斐閣、1979）
- 倉内敏行「相互協議の対象について－『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察－」税務大学校論叢27号（1996）
- 小林直樹『〔新版〕憲法講義（下）』（東京大学出版会、1981）
- 小松芳明『国際租税法講義』（税務経理協会、1995）
- 斉木秀憲「租税条約の適用・解釈についての一考察」
- 志賀櫻『詳解 国際租税法の理論と実務』（民事法研究会、2011）
- 注解所得税法研究会編『六訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、2019）
- 谷口勢津夫『租税条約論』（清文社、1999）
- 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、2001）
- 西野嘉一郎＝宇田川璋仁『現代企業課税論』（東洋経済新報、1977）
- 樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『注釈日本国憲法 下巻』（青林書院、1992）
- 福山博隆（大蔵省主税局総務課）「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」
- 本庄資『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）
- 本庄資『四訂版国際租税法』（大蔵財務協会、2005）
- 本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）
- 本庄資＝川田剛『国際課税の理論と実務〔第3巻〕租税条約』（税務経理協会、2000）

本庄資＝田井良夫＝関口博久『国際租税法－概論－〔第4版〕』（大蔵財務協会、2018）

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（2008）

増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』（東京大学出版会、2018）

松井芳郎ほか『国際法〔第5版〕』（有斐閣、2007）

矢内一好『租税条約の論点』（中央経済社、1997）

山崎昇「租税条約のソースルールの国内適用」税大ジャーナル5（2007年）

山本草二『国際法〔新版〕』（有斐閣、1994）

『税務通信5月臨時増刊号』（税務経理協会、1962）