

源泉置換規定についての一考察

木村浩之
(弁護士)

目 次

- | | |
|---|--|
| <p>I はじめに —研究の目的—</p> <p>II 源泉置換規定の法的性質 —プリザベーションの原則との関係—</p> <p>1 学説の状況</p> <p>2 片面的限定解釈について</p> <p>3 狭義説について</p> <p>4 本稿の立場</p> | <p>III 源泉置換規定の適用範囲</p> <p>1 問題の所在</p> <p>2 検討</p> <p>3 残された問題 —第2文の意義—</p> <p>4 具体例</p> <p>IV 結びに代えて</p> |
|---|--|

I はじめに —研究の目的—

我が国では、所得に対する租税である所得税と法人税につき、非居住者（本稿では、個人である非居住者と外国法人をあわせて「非居住者」という。）の場合、原則として、国内源泉所得を有するときに限って納税義務者になるものとされている（所得税法5Ⅱ①，法税法4Ⅲ）。そして、国内源泉所得に該当するものが法律で個別に列挙されており（所得税法161Ⅰ，法税法138Ⅰ），その上でさらに租税条約（所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約）に異なる定めがある場合には、「国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その租税条約に定めるところによる」ことが規定されている（所得税法162Ⅰ，法税法139Ⅰ）。

一般に、我が国においては、租税条約が国

内法と異なる定めをしている場合には租税条約の定めが（直接適用可能である限り）優先して適用される（国内法的効力を有する）と解されており⁽¹⁾，このことについて特段の異論はないものと思われる。その上で、国内源泉所得については、国内法と租税条約が異なる場合に租税条約の定めが適用されることを上記規定が敢えて定めており、その意義をめぐって学説は分かれている⁽²⁾。その解釈が争われた裁判例もなく、一般に確立した解釈はない状況であるといえる。なお、同規定は、所得

(1) 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房・2013年）20頁，金子宏『租税法（第22版）』（弘文堂・2017年）107頁など参照。

(2) 谷口勢津夫『租税条約論』（清文社・1999年）34頁以下，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年）52頁以下参照。

の源泉地についての規定（ソース・ルール）が国内法と租税条約で異なる場合に、租税条約上のソース・ルールが適用されることを定めたものであり⁽³⁾、国内法上のソース・ルールが租税条約によって置き換えられることから、「所得源泉地置換え規定」⁽⁴⁾、あるいは「源泉置換規定」⁽⁵⁾などと呼ばれる。本稿でも、以下「源泉置換規定」という⁽⁶⁾。

本稿の基本的な問題意識は次のとおりである。すなわち、非居住者は国内源泉所得を有するときに限って納税義務者になるものとされており、また、非居住者が納税義務者になる場合の課税対象となる所得は国内源泉所得に限られている。このことから、ある所得が国内源泉所得に該当するかどうかは非居住者に対する課税要件として重要である。課税要件である以上、その内容は明確である必要があり、国内法上のソース・ルールが租税条約によって置き換えられるのであれば、その範囲は明確である必要がある。ところが、源泉置換規定については確立した解釈がなく、その適用範囲が不明確な状況になっている。かかる状況では、我が国との間で租税条約を締結している相手国の居住者としては、その所得が日本で課税の対象とされる所得に該当するかが不明確となり、国際的な投資を促進す

るための租税条約の意義が減じられることになる。

以上の問題意識から、本稿では、Ⅱで源泉置換規定の法的性質について改めて考察した上で、Ⅲで源泉置換規定の適用範囲について検討し、ソース・ルールの置換えがなされる範囲を明確にすることを目的としたいと考える。

Ⅱ 源泉置換規定の法的性質

—プリザベーションの原則との関係—

1 学説の状況

源泉置換規定の解釈をめぐることは、従来、租税条約上のいわゆるプリザベーションの原則（あるいはプリザベーション条項）との関係で論じられることが多く、源泉置換規定が同原則と抵触しないための解釈論が展開されてきた。プリザベーションの原則は、論者によって表現は異なるが、「租税条約は、国際的二重課税を排除すること等を目的とするものであることから、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づけたり、国内法上の納税義務を拡大したりすることはできない原則」⁽⁷⁾をいうのが適切であると考えられる⁽⁸⁾。

(3) 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（1962年）112-113頁参照。

(4) 矢内一好『租税条約の論点』（中央経済社・1997年）59頁。

(5) 本庄資ほか『国際租税法—概論—（第3版）』（大蔵財務協会・2017年）58頁。

(6) なお、源泉置換規定については、国内源泉所得に係る源泉置換規定のほか、平成26年度税制改正によって国外源泉所得に係る源泉置換規定も創設されている（所税法95Ⅵ，法税法69Ⅵ）。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による外国税額控除の適用に当たって重要となる。本稿は、主に国内源泉所得に係る源泉置換規定について論じるものであり、特に断りがない限り、単に「源泉置換規定」と述べる場合は国内源泉所得に係る源泉置換規定を意味する。

(7) 中里実『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避—』（有斐閣・1994年）176頁〔初出、1989年〕。

源泉置換規定がこのプリザベーションの原則との関係で問題となるのは、ある所得が国内法上のソース・ルールでは国内源泉所得に該当せず、日本では課税されないにもかかわらず、租税条約上のソース・ルールが適用される結果、国内源泉所得として課税されることになり得るからである。典型例として、貸付金の利子や知的財産の使用料が挙げられることが多い⁽⁹⁾。すなわち、国内法上のソース・ルールでは、これらが国内源泉所得に該当するのは、所得の支払の起因となった貸付金や知的財産が日本の国内における業務に使用される場合であること（これを「使用地主義」という。）が定められている（所得税法161 I ⑩、⑪）。そこで、日本の居住者が非居住者に利子や使用料を支払う場合でも、その支払の起因となる貸付金や知的財産が日本の国外における業務に使用されるときは国内源泉所得には該当せず、日本では課税されない所得となる。これに対して、租税条約上のソース・ルールでは、利子や使用料の源泉地となるのは、これらの支払者（債務者）がその国の居住者に該当する場合であること（これを「債務者主

義」という。）が定められることがある。そのような場合、租税条約上のソース・ルールが国内法に置き換えられて適用されるとすれば、貸付金や知的財産が日本の国外における業務に使用される場合でも、利子や使用料の支払者が日本の居住者であれば、これらは日本の国内源泉所得に該当し、日本で課税され得る所得となる。

以上のようなことから、源泉置換規定がプリザベーションの原則と抵触しないための解釈論として、様々な見解が主張されてきた。それらは大きく分けて、①源泉置換規定の適用範囲を納税者に有利な場合に片面的に限定して解釈する見解⁽¹⁰⁾（本稿では、以下「片面的限定解釈説」という。）、②プリザベーションの原則の適用範囲を課税上の積極的な斟酌（非課税、免税、所得控除その他の減免税）に限定する見解⁽¹¹⁾（プリザベーションの原則に関する「狭義説」と呼ばれる。本稿でも、以下「狭義説」という。）、③源泉置換規定は租税条約上のソース・ルールと同じ内容のソース・ルールを国内法上創設するものであるとする見解⁽¹²⁾（本稿では、後述する創設規定説と区別

- (8) これに対して、実定されたプリザベーション条項では、国内法上の「租税の減免」を条約が制限しないことが定められる。例えば、日米租税条約1条2項では、「この条約の規定は……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」と定められている。このことから、後述のとおり、プリザベーションの原則の適用範囲を「課税上の積極的な斟酌」に限定する見解（「狭義説」と呼ばれる）が提唱されるに至っているが、本稿は、かかる見解を否定するものである。
- (9) 小松・後掲注(23)159頁など参照。
- (10) 木村弘之亮『国際税法』（成文堂・2000年）47-48頁、本庄ほか・前掲注(5)58頁。なお、中里・前掲注(7)192頁注(27)もそのような解釈の余地を認める。

- (11) 小松芳明「法人税法における国際課税の側面について—問題点の究明と若干の提言—（Ⅱ）」租税研究314号（1975年）9頁、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）42-48頁、藤本哲也『国際租税法』（中央経済社・2005年）125頁。増井・前掲注(2)49頁も結論としてこの見解を支持する。
- (12) 谷口・前掲注(2)36-37頁、山崎昇「租税条約のソースルールの国内適用—所得源泉地の置換え規定の機能—」税大ジャーナル5号（2007年）98頁、川上一郎「租税条約における恒久的施設条項の機能について—租税条約上の概念による国内法の「置換え」は生じるべきか—」青山ビジネスローレビュー4巻2号（2015年）132頁。

する意味で、以下「国内法説」という。)に分類される¹³⁾。

片面的限定解釈説は、納税者に不利な場合(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上のソース・ルールでは日本が源泉地とされる場合)にはソース・ルールの置換えを否定することでプリザベーションの原則との抵触を回避するものである。狭義説は、ソース・ルール自体は課税上の積極的な斟酌ではなく、プリザベーションの原則の適用対象外であると解することと同原則との抵触を回避するものである。国内法説は、源泉置換規定は国内法上のソース・ルールを創設するものであり、国内法を根拠とした課税がなされる以上はプリザベーションの原則との抵触はそもそも問題とならないと解するものである。

これらの見解はプリザベーションの原則との関係での分類であるが、その前提としての源泉置換規定の法的性質については、これを創設的な規定であるとみる考え方と確認的な規定であるとみる考え方があり得る。すなわち、源泉置換規定は、国内法と租税条約が異なるソース・ルールを採用する場合に租税条約上のソース・ルールが適用されることを定めたものであるところ、実際に租税条約上のソ

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源泉置換規定であると解するのが前者の考え方(以下では「創設規定説」という。)であり、そのような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¹⁴⁾)のであり、源泉置換規定はそのことを確認的に定めたものであると解するのが後者の考え方(以下では「確認規定説」という。)である。

国内法説は当然に創設規定説によるものといえるが、片面的限定解釈説はいずれの考え方とも結びつくことが可能であると思われる。すなわち、確認規定説の考え方によれば片面的限定解釈説は租税条約が直接適用される範囲を片面的に限定する見解となり¹⁵⁾、創設規定説の考え方によれば源泉置換規定の適用範囲を片面的に限定する見解となる¹⁶⁾。狭義説については、創設規定説によると狭義説を採用する意味が乏しくなることから、確認規定説に親和的であると解されるが、この点は後記3でやや詳細に検討することとしたい。以下では、まず、片面的限定解釈説について検討した上で、狭義説について検討し、最後に本稿の立場について述べることにしたい。

13) 藤本・前掲注(11)130頁、本庄ほか・前掲注(5)58-59頁など参照。増井・前掲注(2)52頁-55頁もほぼ同様の分類による。

14) 特別の立法を要することなく国内において実施に移され、適用されることをいう(小松・前掲注(11)22頁参照)。

15) 木村・前掲注(10)41頁、47-48頁は、確認規定説によるものと解される。また、谷口・前掲注(2)36-37頁も、確認規定説を前提に片面的限定解釈説の考え方を採ることも「考えられ得る考え方の一つではある」として、そのような見解の余地を認

める。もっとも、谷口教授は、結論として創設規定説を採用されている。

16) 片面的限定解釈説は確認規定説を前提にすると考えるのが自然であると思われるが、理論的には、創設規定説と結びつけることもできないわけではないと思われる。中里・前掲注(7)177頁、192頁注(27)も、源泉置換規定を単なる確認規定であるとは解していないように思われる。なお、本庄ほか・前掲注(5)56-57頁は、源泉置換規定を租税条約の適用のために必要な「ブリッジ規定」とであるとみている。

2 片面的限定解釈説について

片面的限定解釈説は、租税条約は締約国の課税権を制限するものであって創設するものではない（納税者にとって有利になり得ても不利にはならない）との本質論から、源泉置換規定（あるいは租税条約そのもの）の適用範囲を納税者に有利な場合（国内法上のソース・ルールでは国内源泉所得に該当するが租税条約上のソース・ルールでは日本が源泉地とは認められない場合）に片面的に適用範囲を限定し、納税者に不利になるようなソース・ルールの置換えを否定するものである。これはプリザベーションの原則にもっとも忠実な見解であると評価することも可能であると思われる。

しかしながら、源泉置換規定は、前段（第1文）に引き続いて後段（第2文）が「租税条約により国内源泉所得とされたものをもって……国内源泉所得とみなす」ことを定めており、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いる¹⁷⁾。この点で片面的限定解釈説は文理解釈として採り得ないものと思われる。

さらに言えば、この見解を採る場合、源泉置換規定の法的性質についていずれの考え方によっても、源泉置換規定は特に必要のない無意味な規定であると解することにならざるを得ないと思われる。すなわち、確認規定説によれば、源泉置換規定がなくても租税

条約上のソース・ルールは直接適用されるのであり、源泉置換規定は特に必要のない規定ということになるが、なにゆえにソース・ルールについてののみ、しかも片面的に適用されることを特に明らかにするものでもない単なる確認規定を置くのかということの説明がつかない¹⁸⁾。そこで、確認規定説ではなく創設規定説によるとすれば、源泉置換規定は納税者に有利な場合にのみソース・ルールの置換えをするための規定ということになるが、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り、その点を措くとしても、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）は源泉置換規定によってソース・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、敢えて源泉置換規定を置く意味がないと思われるのである。

以上のことから、片面的限定解釈説はプリザベーションの原則に忠実であるといえるものの、解釈論として支持することは困難であると解される。

3 狭義説について

次に、狭義説であるが、その提唱者であると解される小松教授は、源泉置換規定が創設された当初の1977年に、源泉置換規定とプリザベーション条項との関係について、「国内源

17) 藤本・前掲注(11)131頁も、片面的限定解釈説につき、法律の明文（後段）を無視しているとの指摘をされている。

18) この点、木村・前掲注(10)41頁、48頁は、源泉置換規定における「その条約の適用を受ける者」との文言によって、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。

泉所得の決定基準（ソース・ルール）が租税条約と国内税法とで相違しているような場合において、それにより結果的に租税条約適用前に比し、適用後における租税負担が加重になったとしても、ソース・ルールの決定自体は課税上の積極的な斟酌とは言えないのであるから、原則として租税条約の定めが優先すべきである」と述べられており⁽¹⁹⁾、同条項の適用範囲を「課税上の積極的な斟酌」という狭義なものに限定することで源泉置換規定によるソース・ルールの置換えが同条項に抵触しないことを説明されていた。ここでは源泉置換規定の法的性質については特段の説明はされていないが、その後、1995年の書籍⁽²⁰⁾では、国内法と租税条約でソース・ルールが異なる場合に、租税条約を優先適用し、日本の源泉所得として課税することを源泉置換規定が「確認している」と述べられており⁽²¹⁾、確認規定説の考え方が示されているようにも見える。ところが、同書籍では、他方で、プリザベーション条項について、「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ものであって、納税義務者は国内税法と租税条約とのうちいずれか自身にとって有利となる方の適用を選択できる」と述べられており⁽²²⁾、ここでは狭義説の考え方には言及されていない。また、租税条約の直接適用可能性について、「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。ただし、わが国の場合には、所得の源泉地の定めに関しては、租税条約の規定によるべきことが法人税法第

139条（所法162）に定められており、その限りにおいて租税条約上の定め置き換えられる」と述べられており⁽²³⁾、源泉置換規定により積極的な意味合いを与えているようにみえる。

さらに、1998年の同書籍の補訂版⁽²⁴⁾では、租税条約の直接適用可能性について、旧版と同様の記述の後に、「この意味から、may clauseの場合には条約の多くはセルフ・エキュゼキューティングとはならないであろう。そこで、租税条約によって付与される課税権を生かすためには、新たに立法措置を採る必要があるということになる」との記述が追加され、それに引き続いて「わが国の場合には、所得の源泉地の定めに関しては、租税条約の規定によるべきことが法人税法第139条（所法162）に定められており、その限りにおいて租税条約上の定めが国内租税法に置き換えられる」と述べられており⁽²⁵⁾、より創設規定説に近い考え方が明確に示されている。これに加えて、プリザベーション条項との関係について、「条約優先の憲法規定がありながら、国内法（法法139条）で租税条約（プリザベーション・クローズ）の適用を制限することは問題との批判があるが、あえて反論すれば、わが国の場合には、租税条約上の源泉地条項は法法139条を通じて国内租税法に変形（transformation）された上で実施に移されている（条約の規定のままでは、手続的に適用関係が不明確であ

(19) 小松・前掲注(11) 8-9頁。

(20) 小松芳明『国際租税法講義』（税務経理協会・1995年）。

(21) 小松・前掲注(20) 149頁。

(22) 小松・前掲注(20) 21頁。

(23) 小松・前掲注(20) 21-22頁。

(24) 小松芳明『国際租税法講義（補訂版）』（税務経理協会・1998年）。

(25) 小松・前掲注(23) 24-25頁。

るからである)」との記述が追加されており²⁶⁾、狭義説の考え方に言及することなく、むしろ租税条約上のソース・ルールが源泉置換規定を通じて「国内法」として適用される旨の説明がなされ、租税条約上のソース・ルールの直用適用可能性を明確に否定されている。小松教授のこのような説明は、源泉置換規定とプリザベーション条項との関係についての従来の説明とは異なるものであり、創設規定説の考え方を採り入れることでプリザベーション条項との抵触の問題は解消されるため、狭義説による必要がないと考えるに至ったものではないかとも推察される²⁷⁾。

以上に対して、近時の議論においては、租税条約は一般に国内法に優先して適用されるのであり、租税条約上のソース・ルールはその内容が明確であって源泉置換規定がなくとも直接適用可能であるとの考え方を前提に、源泉置換規定は租税条約が国内法に優先して適用されることを確認するための規定であるとする、明確に確認規定説の立場を採る見解がある²⁸⁾。この見解によると、適用される租税条約上のソース・ルールが納税者に不利な場合のプリザベーションの原則との関係について、「およそ所得源泉地の変更は、納税者の有利にも不利にも働

きうるため、そもそもプリザベーションの原則の適用場面ではない。したがって、源泉地の決定に関し、租税条約の優先適用の原則を一貫して適用してもプリザベーションの原則との抵触はいっさい生じない」と説明されており²⁹⁾、納税者に不利な場合でも租税条約上のソース・ルールが直接適用されることを肯定する。

しかしながら、すでに述べたとおり、プリザベーションの原則が「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づけたり、国内法上の納税義務を拡大したりすることはできない原則」をいうとすれば、納税者に不利な形で租税条約上のソース・ルールが直接適用されるというのは本質的に同原則に抵触するものと言わざるを得ない。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³⁰⁾、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³¹⁾。これがプリザベ

26) 小松・前掲注23)26頁〔研究〕。

27) 小松教授が創設的規定説に近い考え方を示されていたことに関する同様の指摘として、増井・前掲注(2)67頁注27)参照。

28) 井上＝仲谷・前掲注(11)173-177頁。増井・前掲注(2)56-57頁もこの見解を支持されている。なお、これとはやや異なる説明として、矢内・前掲注(4)60頁、藤本・前掲注(11)131頁は、源泉置換規定はソース・ルールについてプリザベーション・クローズの適用がないことを確認するための規定であるとする。

29) 井上＝仲谷・前掲注(11)176-177頁。

30) OECDモデル租税条約(Model Tax Convention

on Income and on Capital) (2017年版) (以下「モデル条約」という。) コメントリー第1条パラグラフ54参照。ただし、租税条約は、二重課税を排除するとともに、租税回避や脱税を防止することをも目的とする。

31) See, Ekkehart Reimer and Alexander Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Vol. I-II (4th edition, Kluwer Law International, 2015), Introduction marginal number 30, 54.

なお、このこと自体は当然のことであってモデル条約でも敢えて明示されていない。増井・前掲注(4)45頁も参照。

ーションの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³²。もともとプリザベーションの原則の適用範囲を「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条項の文言から生じたものと思われる。すなわち、我が国におけるプリザベーション条項の沿革である³³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³⁴ことから、それが実定されたプリザベーション条項にとどまらず一般的なプリザベーションの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³⁵。

のであるが、実定されたプリザベーション条項は、必ずしも本来の意味でのプリザベーションの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³⁶。

さらに、確認規定説については、租税条約上のソース・ルールが直接適用可能であるという点でも疑問が残る³⁷。すなわち、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³⁸であるか、締約国の課税権を（一定の範囲で）認める（may）条項³⁹であり、課税権の行使を義務付ける（shall）条項ではない⁴⁰。ソース・ルールは、このように課税権の分配ルールを定めるに当たって、締約国に課税権を認める前提として規定されるものにすぎず、それ自体は課税権の分配に

32 増井・前掲注(2)49頁も「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』のみに限定するのだろうか」との疑問を呈されている。

33 増井・前掲注(2)44頁参照。

34 1954年に署名された旧日米租税条約19条2項は、「免除、減額、控除その他の恩典」をプリザベーション条項の対象として明示的に列挙していた。

35 例えば、小松教授は、プリザベーション条項の説明をされるに当たって、「国内税法の規定が納税者にとって有利なものであれば、租税条約に優先して適用されるべき」との一般的な考え方を述べつつも、具体例として旧日米租税条約の規定の文言を引用した上で、狭義説の考え方を展開されるに至っている（小松・前掲注(11)7-8頁参照）。

36 この点、増井・前掲注(2)44頁によると、旧日米租税条約に実定されたプリザベーション条項について、米国側の条約締結ポリシーとして、そのような条項の挿入を必要とする事情があったとされる。そのような経緯で挿入されたプリザベーション条項は、ますます本来の意味でのプリザベーションの原則を明文化したものとはいえないであろう。

37 租税条約の直接適用可能性について、本文でも述べたとおり、小松・前掲注(2)25頁が「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」と述べられているほか、谷口・前掲注(2)36-37頁も、租税条約と租税法との適用関係についての「相互束縛説」の理論枠組みにより、課税根拠規範でないこと及び明確性を有することという少なくとも二つの条件を充たさなければならないとして、結論として、納税者に有利なソース・ルールで、その内容が明確なものだけが直接適用可能であると述べられている。木村・前掲注(10)39頁も同旨。

これらの見解によっても、少なくとも納税者に不利な場合には、租税条約上のソース・ルールが直接適用されるとの考え方は否定されるべきことになると思われる。

38 いずれかの締約国のみ（only）が課税できるとする条項。例えば、モデル条約7条1項前段、12条1項、13条5項、15条1項前段、21条1項など。

39 締約国において（一定の範囲で）課税することができる条項。モデル条約6条1項、7条1項後段、10条1項・2項、11条1項・2項、15条1項後段など。

40 したがって、租税条約が認める課税権を実際に行行使するためには国内法の根拠規定が必要である（小松・前掲注(2)23頁参照）。

ついて規律するものではなく、ソース・ルールを直接適用するというのは特段の意味をなさないと考えられるのである⁽⁴¹⁾。なお、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、前述のとおりに、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ことから、結局のところ、租税条約が適用されるのは納税者に有利な場合に限られ、納税者に不利な場合に適用される余地はないことになる。

以上で述べたことから、狭義説の考え方はプリザベーションの原則の本質に反するものであり、また、租税条約上のソース・ルールが直接適用可能であるとする確認規定説の考え方にも疑問が残ると言わざるを得ない。

4 本稿の立場

以上に対して、創設規定説を前提とする国内法説は、源泉置換規定について、租税条約上のソース・ルールの内容を国内税法に取り込んで、国内税法上のソース・ルールとは別建てのソース・ルールを国内税法上創設する規定であると解するものである⁽⁴²⁾。この見解によると、租税条約上のソース・ルールの内容が国内税法に取り込まれて間接的に日本の課税権を拡張する結果となり得るが、その課税の直接の根拠は国内法であることから、プリザベーションの原則には抵触しないことになる。このように解することで、同原則との抵触を避けつつ、源泉置換規定の意義を明らかにすることが可能になると思われる。本稿は、この見解を支持するものである。

以上の源泉置換規定についての法的性質をめぐる議論は、主にプリザベーションの原則

との関係でソース・ルールの置換えが問題となる典型的な事例、すなわち、利子や使用料について租税条約が国内法と異なるソース・ルールを定めており、かつ、それが納税者に不利な場合に、ソース・ルールの置換えを認めるか（認めるとしてどのような根拠によるか）という問題についての議論が中心であった。もっとも、実際には、このような典型的な事例では、片面的限定解釈説を除いて、多数の見解によると、ソース・ルールの置換えを認めることで結論において差異はないものと思われる。

これに対して、そのような典型例を離れて、源泉置換規定がより一般にどの範囲で適用され、どのような場合にソース・ルールの置換えがなされるかという問題については、これまでそれほど議論されてこなかったように思われる。そこで、以下では、源泉置換規定の適用範囲の問題について、項を改めて検討することとしたい。

III 源泉置換規定の適用範囲

1 問題の所在

源泉置換規定の適用範囲を検討するに当たって、その文言を確認しておく、所得税法162条1項前段（第1文）は次のように定める⁽⁴³⁾。

(41) 川上・前掲注(12)116-118頁も同様の考え方により、結論として租税条約上のソース・ルールが直接適用されるとの考え方を否定する。

(42) 谷口・前掲注(2)36頁参照。

(43) なお、国内源泉所得について、所得税法と法人税法で同様の定めがなされるが、所得税法の方がより包括的であることから、以下では、所得税法の規定のみを引用して検討する。

日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約（以下この条において「租税条約」という。）において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その租税条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その租税条約に定めるところによる。

このように、第1文では、国内源泉所得について租税条約が国内法と「異なる定め」をする場合に、その「異なる定め」がある限りにおいて租税条約の定めるところによる旨が規定されている。ここでいう国内源泉所得についての定めというのは、所得の源泉地についての規定、すなわちソース・ルールを意味するものであると解される。ところが、実際の租税条約においては、ソース・ルールが明文で規定されている所得はむしろ少数（典型的には利子や使用料についてのみ）であり、多くの所得については、そのような明示的なソース・ルールが定められていない。明示的なソース・ルールが定められている場合、それが国内法と異なる場合には「異なる定め」として源泉置換規定の適用対象となることは明確であるといえるが、そうでない場合にも源泉置換規定の適用があるかどうかは一義的に明らかとはいえない。

この点、租税条約は、締約国の課税権について、居住地国（State of residence）としての課税は制限しないのが原則であり⁽⁴⁴⁾、源泉地国（State of source）としての課税を一定の範囲で許容し、あるいは制限することで課税権を分配するものである。この際、源泉地国課税を認めるということは、その国が所得の源泉地であることを認めることにほかならず、

明示的なソース・ルールが定められていなくとも黙示的、間接的にソース・ルールについての定めをしている場合があるとも解されるのである⁽⁴⁵⁾。例として、OECDモデル租税条約（Model Tax Convention on Income and on Capital）（2017年版）（以下「モデル条約」という。）における利子所得条項と配当所得条項を取り上げる。

まず、利子について、モデル条約11条2項前段は、「利子に対しては、当該利子が生じた締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる」と定めており、利子が生じた国における源泉地国課税を認めている。その上で、同条5項前段は、「利子は、その支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該一方の締約国内において生じたものとされる」として、利子の支払者の居住地国が源泉地となること（債務者主義）を明示的なソース・ルールとして定めている。これらの規定をあわせることで、利子については、その支払者の居住地国における源泉地国課税が認められることになる。

これに対して、配当について、モデル条約10条2項前段は、「一方の締約国の居住者である法人が支払う配当に対しては、当該一方の締約国においても、当該一方の締約国の法令に従って租税を課することができる」と定めており、配当の支払者の居住地国における源泉地国課税を認めている。ここでは、利子と

(44) このことを明文化したものをセービング条項（saving clause）という。モデル条約1条3項参照。

(45) 確認規定説の立場からであるが、井上＝仲谷・前掲注(11)170-171頁は、このような黙示の源泉地規定（ソース・ルール）であってもソース・ルールの置換えの対象になると述べる。

異なり、明示的なソース・ルールが特に定められるわけではなく、課税権の分配ルールの中に債務者主義の考え方が取り込まれているが、これは配当の支払者の居住地国が源泉地となることを当然の前提とするものであると解される⁽⁴⁶⁾。

このような利子と配当についての定め方の違いは、利子には明示的なソース・ルールが必要であり、配当にはそれが特に必要ではないという事情によるものと解される。すなわち、利子の場合、モデル条約11条5項前段が債務者主義を定めているが、それに引き続いて同項後段は、債務者主義の例外として、「ただし、利子の支払者（締約国の居住者であるかないかを問わない。）が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、当該利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は、当該恒久的施設の存在する当該一方の締約国内において生じたものとされる」として、利子が恒久的施設（Permanent Establishment、以下「P E」という。）によって負担される場合には、支払者の居住地国ではなくP Eの所在地国が源泉地となることを定めている。このように、利子の場合には二つの異なる基準が適用され得ることから、その適用関係を明らかにするためにソース・ルールを個別に定める必要があるのに対して、

配当の場合には、P Eの所在地国が源泉地となることは認められておらず、一つの基準の適用しかないことから、ソース・ルールを個別に定める必要がないものと解されるのである。

以上のことから、租税条約が明示的なソース・ルールを定めるのはその必要がある場合であり、そうでない場合でも、その国が所得の源泉地となることを前提として源泉地国課税を認めているとも解されるのであり、ソース・ルールが明示されていないのは単に形式的・立法技術的な問題にすぎないとも思われるのである。このように租税条約が一定の要件で日本の源泉地国課税を認めており、国内法がそれとは異なる要件で課税を認めている場合に、果たしてソース・ルールの置換えがなされるかを検討する必要がある。

2 検討

以上で述べた問題に関して、平成26年度税制改正前、国内のP Eに帰属する国外源泉所得について、国内法上の総合主義が租税条約上の帰属主義に置き換えられるかという問題が議論されてきた⁽⁴⁷⁾。すなわち、我が国では、国内にP Eを有する非居住者に対する課税方式として、長年にわたって総合主義が採用されており、一般的な租税条約における事業所得条項が採用する帰属主義との関係で、源泉置換規定の適用によって国内法上の総合主義

(46) モデル条約コメンタリー10条パラグラフ9参照。

(47) 矢内・前掲注(4)63頁、藤本・前掲注(11)133-134頁参照。井上＝仲谷・前掲注(11)367-373頁も参照。なお、国内法の解釈として、いったんは国外源泉所得に分類された所得であってもP Eに帰属する場合には国内源泉所得に該当するとの立場を採れば、帰属主義に置換えが認められるかどうかにかかわらず、国内法上も租税条約上も課税が認めら

れるという点で相違が生じず、特段の問題は生じないことになる。これに対して、いったん国外源泉所得に分類された所得はP Eに帰属する場合であっても国内源泉所得には該当しないとの立場を採れば、源泉置換規定の適用によって帰属主義に置換えが認められるかどうかが重要な問題となる。本稿では、以下、後者の立場を前提にして、源泉置換規定の適用の有無について検討する。

が租税条約上の帰属主義に置き換えられるかという点が問題とされてきた。なお、この問題については、平成26年度税制改正によって国内法上も帰属主義が導入されたことで実質的な解決をみたものと思われるが、ここでの議論は、より広く一般に、源泉置換規定の適用範囲を考える上で参考になると思われる。

この点、従来の通説的な考え方は、源泉置換規定の適用対象となるのはソース・ルールについての明文の規定に限られ、そのような明文の規定がない場合には源泉置換規定の適用はなく、したがって帰属主義に置き換えられることはないとするものであったと思われる。すなわち、小松教授は、1977年当時、旧日米租税条約に事業所得のソース・ルールとして帰属主義を採用することが明示されていた⁽⁴⁸⁾ことを踏まえて、「日米租税条約には所得源泉に関する特別条項（第6条）が存し、かつ、事業所得を含めて恒久的施設に帰せられる所得はすべて国内源泉所得とされる旨の明文の規定がある」ことに言及され、「日米租税条約を除いては、わが国が締結した租税条約で日米条約のような源泉地条項を規定した条約は存しない。源泉地に関する特別条項を持つ条約例は二、三存するものの、恒久的施設に帰属する所得を国内源泉とみなした条約は皆無である。このみなし規定を欠いた租税条約のもとでは、たとえそれがアトリビュータブル・インカム方式を規定しているとしても、

法人税法第138条〔ママ〕を通じて置き換わらない以上国外事業所得に対しわが国で課税することはできない」と述べられており⁽⁴⁹⁾、ソース・ルールについての明文の規定のみが源泉置換規定の適用対象となるとの考え方を示されていた⁽⁵⁰⁾。

これに対して、矢内教授は、このような理解が通説であり、実務上も定着をみていると評価されているものの、同時に、このような見解に疑問も呈されている⁽⁵¹⁾。また、小松教授自身も、事業所得のソース・ルールについて明文の規定がないとしても、「一応、国内の恒久的施設に帰せられる所得が国内源泉所得と考えられるべきことになろう」とも述べられている⁽⁵²⁾ほか、「条約の全条項を通じて共通のソース・ルールを用いるとしているものは別として……租税条約の規定ぶりから、源泉規定の置換えの趣旨が徹底されるかどうか必ずしも明らかでない租税条約がある。この点、問題があることを指摘しておきたい」と述べられており⁽⁵³⁾、異なる解釈の余地があることについて含みを残している。

さらに、近時、主に確認規定説の立場から、事業所得条項に関連して、租税条約に異なる定めがある場合には、それが明示的なソース・ルールであるかを問わず、租税条約による国内法の置換えを広く認める見解も有力であると思われる⁽⁵⁴⁾。また、創設規定説を採る谷口教授も、明示的なソース・ルールが定めら

(48) 具体的には、6条(8)において、「産業上又は商業上の利得であって、一方の締約国の居住者であるその利得の受領者が他方の締約国内に有する恒久的施設に帰せられるもの……は、当該他方の締約国内の源泉から生じる所得として取り扱う」ことが定められていた。

(49) 小松・前掲注(11)11頁。

(50) 同様の考え方について、中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集33号（1995年）243-244頁参照。

(51) 矢内・前掲注(4)63頁参照。

(52) 小松・前掲注(11)8頁。

(53) 小松・前掲注(11)9頁。

れていない租税条約の所得条項について、「本来的には、締約国間での課税権の配分を定めるいわゆる『配分規範（Verteilungsnorm）』であり、ソース・ルールを定めるものではない」ことを認めつつ、「これらの条項の解釈によってソース・ルールを明らかにすることができるともかなりあるように思われる」と述べられ、その例として、「事業所得（7条）については帰属所得主義が……ソース・ルールとして採用されていると解される」と述べられており⁵⁴、各所得条項を解釈すれば多くの場合に租税条約上のソース・ルールが明らかになることを指摘されていた⁵⁵。

では、どのように考えるべきであろうか。従来の通説は、源泉置換規定によって置換えがなされる租税条約の定めを明示的なソース・ルールに限定するものであるが、源泉置換規定は「異なる定め」というのみであり、その文言から「ソース・ルールについての明文の規定」ということが読み取れるわけでは

ない。租税条約が国内法とは異なる要件で日本に源泉地があることを前提に課税を認める定めをするのであれば、そのような黙示的なソース・ルールであっても国内法とは「異なる定め」として源泉置換規定の適用対象になるともいえるのである。

しかしながら、そのような考え方は源泉置換規定の解釈としてあり得ると思われるものの、実際に同規定を適用するに当たって、実定された租税条約の各所得条項が黙示的にソース・ルールを定めるものであるかを解釈によって確定することが常に必要となり、非居住者に対する課税要件としての国内源泉所得該当性が不安定かつ不明確となり、課税要件明確主義（憲法84条）の趣旨には合致しないと考えられる。この点、租税条約の各所得条項が黙示的にソース・ルールを定めているかは、実はそれほど明確とはいえない。例えば、モデル条約を例にすると、不動産所得条項（6条）においては、源泉地国（State of

54 藤本・前掲注(1)134頁、井上＝仲谷・前掲注(1)367-370頁参照。増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法（第3版）』（有斐閣・2015年）63-64頁も、事業所得条項に関連して、単純購入非課税の取扱いについて国内法の定めと租税条約の定めが異なる場合には、租税条約の定めが優先して適用されると述べられており、広く租税条約の定めが国内法の定めを置き換えるものと理解されている。

ただし、この立場でも、P Eの定義について置換えを認めるかどうかは争いがある。井上＝仲谷・前掲注(1)328-329頁参照。この点、川上・前掲注(2)116-118頁は、租税条約の直接適用の対象になるのは課税権の分配ルール（税率・課税範囲等）のみであり、P Eの定義そのものは対象にならないと述べる。本稿も、ソース・ルールの直接適用可能性について本文で述べたところと同様、P Eの定義については、租税条約が課税権の分配ルールを定めるに当たって前提として規定されるものにすぎず、それ自体は課税権の分配について規律

するものではなく、特段の意味を持つものではないことから、直接適用の対象とはならないと考える。

なお、平成30年度税制改正において、P Eの定義について租税条約に異なる定めがある場合に租税条約上のP Eをもって国内法上のP Eとする旨の置換え規定が導入されることになっているが、これも源泉置換規定と同様、創設的な規定であると解すべきである。

55 谷口勢津夫「ソース・ルール」ジュリスト1075号（1995年）55-56頁。

56 山崎・前掲注(2)98頁以下も、租税条約が日本の課税権を認める場合に源泉置換規定の適用があることを前提に説明がなされており、租税条約上のソース・ルールを広く捉えているものと考えられる。なお、川上・前掲注(2)132-133頁は、モデル条約11条5項（明示的なソース・ルール）を例として源泉置換規定の適用関係を説明されているが、それ以外の場合にどのように考えるかについては明らかにされていない。

source)ではなく、所在地国(State of situs)に不動産所得の課税権が認められており⁵⁷⁾、ここでは課税権の分配に当たって資産の「所在地」という所得の源泉地とは異質の概念が用いられている。不動産所得の場合、支払者の居住地国が別途所得の源泉地であるともいえることが考慮されていると考えられる。また、事業所得条項(7条)においては、P Eの所在地国がP Eに帰属する所得について源泉地国課税することが認められており、一応は帰属主義がソース・ルールとして定められているようにもみえるが、他方で、P Eに帰属する所得が利子や配当などの投資所得である場合は別途所得の源泉地が存在することが想定されており⁵⁸⁾、単純に帰属主義がソース・ルールとして定められているということとはできないと思われる。事業所得条項の適用対象となる所得には様々な種類の所得が含まれるが、それらの源泉地は別途定められ、その所得がP Eに帰属する場合には一応P E所在地国が源泉地国として課税することが認められるものの、本来の源泉地は別にある(その意味で租税条約における「ソース」(source)の概念は多義的である⁵⁹⁾)とも考えられるのである。そうすると、結局のところ、各所得条項が黙示的なソース・ルールの定めをするものであるかどうかは実は相当に不明確であり、それに従って源泉置換規定の適用範囲も不明確なものとならざるを得ない。源泉置換規定

も課税要件に関する規定である以上、課税要件明確主義の観点から、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず⁶⁰⁾、その適用範囲は明確である必要がある。このようなことから、「異なる定め」というのは明確な定めである必要があり、ソース・ルールについての明文の規定をいうものであると解することが相当であると思われるのである。

さらに言えば、国内源泉所得に対置される概念として、国外源泉所得の定義がなされているが、その範囲には明文で「租税条約の規定により当該租税条約の我が国以外の締約国又は締約者において租税を課することができることとされる所得」が含まれている(所得税法95IV⑬)。そこで、租税条約上で日本の源泉地国課税が認められる所得を広く国内源泉所得の範囲に取り込むのであれば、端的にこれと同様の定めとして、「租税条約の規定により我が国において租税を課することができることとされる所得」を国内源泉所得の範囲に含めればよいように思われる。

以上のことから、本稿は、源泉置換規定の適用範囲について、ソース・ルールの置換えの対象となる「異なる定め」に黙示的なソース・ルールを含むという考え方も解釈としては採り得ないわけではないものの、明示的なソース・ルールに限定する考え方を採ることにしたい。仮に黙示的なソース・ルールを含むとしても、それは実定された租税条約の各

57) モデル条約Introductionパラグラフ21、モデル条約コメンタリー6条パラグラフ1参照。

58) 例えば、モデル条約コメンタリー7条パラグラフ9.1では、投資所得について、支払者の居住地国が所得の源泉地となること(債務者主義)を前提に、当該所得が他の国のP Eに帰属する場合(すなわち所得の源泉地とP Eの所在地国が異なる場

合)の租税条約の適用関係について述べられている。

59) ゲイリー・トーマス「日本の法人税法上のソース・ルールについて」租税法研究10号(1982年)204頁もP Eに帰属する所得の源泉地についての多義的な概念を認める。

60) 金子・前掲注(1)79頁参照。

所得条項の解釈上、特定のソース・ルールを採用するものであることが明らかな場合（典型的には配当所得の場合）に限定すべきと考ええる。

3 残された問題 ―第2文の意義―

以上で議論したソース・ルールの置換えの対象となる「異なる定め」の範囲は源泉置換規定の第1文の解釈をめぐる問題であったといえる。さらに源泉置換規定は、第1文に引き続いて第2文があり、その適用関係を明確にするためには、第2文の意義についても明らかにする必要がある。所得税法162条1項後段（第2文）は次のとおり定める。

この場合において、その租税条約が同条第一項第六号から第十六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。

このように、第2文では、租税条約が国内法の規定に代わって国内源泉所得を定めている場合には租税条約によって国内源泉所得とされたものをもって国内法の規定に対応する国内源泉所得とみなす旨が定められている。これは第1文を受けたものであり、租税条約上のソース・ルールによって国内源泉所得とされた所得について規定したものであるとい

える。ここでの問題は、第2文のみなし規定が適用対象とする所得はすべての所得ではなく、一定の所得に限定されていることである。すなわち、特定の所得（事業所得や譲渡所得など）については、第2文の適用対象から除外されているのである。

この点、源泉置換規定が創設された当時の説明は、「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」⁶¹⁾というものであり、第2文は源泉徴収のための規定であるとされ、したがって源泉徴収の対象となる所得のみが適用対象とされていた。もっとも、この説明では、一定の列举された所得についての課税関係は明確になるとしても、それ以外の所得について源泉置換規定の適用がある場合の課税関係は明確とはならない⁶²⁾。

列举されていない所得の典型として事業所得や譲渡所得が挙げられるが、ここでも平成26年度税制改正前の議論として、小松教授は、国内のP Eに帰属する国外源泉所得について、明示的なソース・ルールによって国内法上の総合主義が租税条約上の帰属主義に置き換えられる場合、日本で課税の対象になるとの説明をされていた⁶³⁾。しかしながら、この説明によると、第2文のみなし規定がなくても、第1文のみでソース・ルールの置換えがなされて日本の課税対象になると解されるのであるが、そうであれば、第1文のみでソース・ル

61) 福山・前掲注(3)113頁。

62) 矢内・前掲注(4)61頁は、この点につき、昭和37年当時、源泉徴収の対象とならない所得について源泉置換規定が適用される場面がそれほど多くはなく、特に問題とはされなかったのではないかと

推測している。しかしながら、理論的には、源泉徴収の対象とならない所得についても源泉置換規定の適用可能性がある以上は、課税関係を明確にする必要があると思われる。

63) 小松・前掲注(11)11頁参照。

ールの置換えがなされるのは源泉徴収の対象になる所得であっても同様であり、第2文の存在意義がないことになると思われるのである。そうすると、第2文は日本で源泉徴収がなされることを確認的に定めた規定であると解さざるを得ないと思われるが、それでは「みなす」との文言に反する上、源泉徴収の対象になる所得についてのみ確認規定を設けるとするのは合理的とはいえない。

これに対して、第1文が確認的規定であると解する確認規定説の立場から、第2文の意義について、租税条約上のソース・ルールによって国内源泉所得とみなされた所得を課税するに当たって国内法上の所得分類によるべきことを定めた規定であるとの説明がなされる⁶⁴。その上で、第2文の適用対象ではない所得については、包括的な国内源泉所得である（平成26年度税制改正前の）1号所得（事業、資産その他の国内源泉所得）に含まれることになる⁶⁵と説明される⁶⁶。しかしながら、2号以下の国内源泉所得と同様に源泉徴収の対象である1号の2所得（組合事業所得）や1号の3所得（不動産譲渡所得）が第2文の適用対象外とされていることの合理的な説明がつかないことに加えて、そもそも1号所得が包括的な国内源泉所得であると解することに疑問があり、平成26年度税制改正によって1号所得がP E帰属所得に改められて1号以下の国内源泉所得を包括する関係にはないことが明らかとなっている現行法のもとでは、第2文で適用対象外とされている所得が1号所得に含まれるとの解釈は困難であると思われる。

では、どのように考えればよいか。本稿の立場である創設規定説を前提にすれば、第1文と第2文をあわせて読むことで、国内法と租税条約のソース・ルールが異なる場合、第

2文に列挙された所得に限って国内法上のソース・ルールが創設され则认为することができるよう思われる。これによると、第2文のみなし規定がソース・ルールの置換えのための創設的な規定であって第1文はむしろ確認的な規定であると解することになる。もっとも、このような考え方については、国内源泉所得に係る源泉置換規定を単独でみた場合の解釈論としては十分あり得ると思われるが、国外源泉所得に係る源泉置換規定との整合性を考えると不都合が生じる。従来、国外源泉所得については、特段の定義がなされていなかったところ、平成26年度税制改正によって定義がなされ、租税条約との関係で国内源泉所得の場合と同様の源泉置換規定が置かれている⁶⁷。ここでは、源泉置換規定の第1文のみが定められており（所得税法95Ⅵ）、第1文によってソース・ルールの置換えがなされることが想定されている。言い換えれば、ソース・ルールの置換えのためにやはり第2文は不要であると解されるのである。

そこで、本稿では、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、第2文は第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を提示することにしたい。すなわち、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、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164条などの課

⁶⁴ 井上＝仲谷・前掲注(11)177-187頁参照。金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣・2010年）132頁〔初出、2001年〕も同旨。

⁶⁵ 井上＝仲谷・前掲注(11)188頁注4参照。

税規定を適用するための規定）であると解するのである。このように解すれば、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⁶⁶⁾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⁶⁸⁾。なお、国外源泉所得に係る源泉置換規定に第2文がないのは、国内源泉所得の場合と異なって特にそのような規定が必要ではないからであると解される。

66) 国外源泉所得に係る源泉置換規定の適用があるのは、ある所得について、国内法上は国外源泉所得に該当するが租税条約上は日本が源泉地と認められる場合であると解される。例えば、日本の居住者が日本の居住者に貸付けをするが当該貸付金が租税条約の相手国の国内での業務に使用される（ただし、相手国の国内にP Eは有しない）場合、国内法上は使用地主義によって当該貸付金から生じる利子は国外源泉所得に該当する（所得税法95IV⑧）。これに対して、租税条約上は債務者主義が適用され、日本が源泉地であると認められるとすれば、源泉置換規定の適用によって当該利子は国外源泉所得には該当しないことになる。

これとは逆に、国内法上は国外源泉所得には該当しないが租税条約上は相手国がその源泉地となる場合がある。例えば、日本の居住者が租税条約の相手国の居住者に貸付けをするが当該貸付金が日本の国内での業務に使用される（ただし、日本の国内にP Eは有しない）場合、国内法上は使用地主義が適用されるため、当該貸付金から生じる利子は国外源泉所得には該当しない。これに対して、租税条約上は債務者主義が適用され、債務者の居住地である相手国において利子が生じたものとされることから、源泉置換規定が適用され、当該利子は国外源泉所得に該当することになる。もっとも、この場合、相手国において源泉地国課税が認められるとすれば、すでに述べたとおり、国内源泉所得には「租税条約の規定により当該租税

4 具体例

以下では、問題となる所得について、租税条約では明示的なソース・ルールが定められておらず、かつ、第2文で列挙された所得に当たらない場合を例として、本稿の立場について補足して説明することにした。

<設例>

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

条約の我が国以外の締約国又は締約者において租税を課することができることとされる所得」が含まれるので、源泉置換規定がないとしても結論は同じになる（その意味で源泉置換規定は不要である）と解される。

67) 本稿のように明示的なソース・ルールのみが置換えの対象になると考えれば、実際に事業所得や譲渡所得についてソース・ルールの置換えが問題となる場面が生じることは少ないと思われる。もっとも、例えば、日豪租税条約22条には特別条項として事業所得や譲渡所得を含めた包括的なソース・ルールが定められている。

68) この点、すでに述べたとおり、かつては日米租税条約において事業所得についての明示的なソース・ルールとして帰属主義が定められており、総合主義を採用する国内法を置き換えることで国内法上は課税されない所得（P Eに帰属する国外源泉所得）が課税対象になるとの説明がなされていた。しかしながら、本稿で示した考え方によると、そのような場合でも、第2文で列挙されていない所得については課税権を行使するための規定を欠くことから実際に課税することは認められないと解される。米国側の解釈としても、国内法で課税されないP Eに帰属する国外源泉所得が日米租税条約によって日本で課税されることにはならないと考えられていたようである（矢内・前掲注(4) 64-65頁参照）。

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⁶⁹⁾。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（所税令281 I ⑤, VIII）。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（所税令281 IX）。

＜検討＞

本設例では、租税条約が国内法よりも広い範囲で日本の課税権を認めているが、本稿の立場によると、ソース・ルールの置換えがなされるのは明示的なソース・ルールに限られるのであり、本設例のような租税条約の定めは明示的なソース・ルールとはいえない（少なくとも特定のソース・ルールを採用するものであることが明らかな場合であるとはいえない）ことから、源泉置換規定の適用によるソース・ルールの置換えはなされない。したがって、本件譲渡から生じる所得は国内源泉所得に置き換えられることはなく、日本では課税されない。

これに対して、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挙された所得のいずれにも該当しないのであり、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。

IV 結びに代えて

以上のとおり、本稿では、源泉置換規定は、租税条約が国内法と異なるソース・ルールを明示的に定める場合に、その内容と同じソース・ルールを国内法上新たに創設するための規定であると解した上で、そのようにして創設されたソース・ルールに基づいて国内源泉所得に該当するとされた所得のうち、第2文に列挙された所得について国内法上の課税根拠規定を適用するための規定であると解する。

このような本稿の立場は、源泉置換規定の適用範囲を限定し、かつ明確にすることでソース・ルールの置換えがなされて国内源泉所得が創設され、日本で課税対象となる所得の範囲を明確にするものである。もっとも、ブリザベーションの原則に関する議論でも示されていたとおり、本来の租税条約の目的からすれば、源泉置換規定の存在意義そのものが疑問なしとはいえない。同規定が創設された当時においては、日本の国際課税政策に大きな影響を与えていたと考えられる旧日米租税条約⁷⁰⁾に特別条項として包括的なソース・ル

(69) モデル条約13条4項参照。

(70) 1954年に署名された旧日米租税条約が日本の国際課税政策に大きな影響を与えたことについて詳細な分析をしたものとして、金子宏編『租税法の発展』139-160頁（有斐閣・2010年）〔増井良啓執筆〕参照。

ールが定められており、源泉置換規定によってソース・ルールの調整をすることにも一定の意義があったようにも思われる。しかしながら、その後、日本が締結するほとんどの租税条約はモデル条約をベースとしてソース・ルールについての特別条項を定めておらず、日米租税条約でも条約改正によってかかる特別条項は廃止されている。また、すでに検討したとおり、租税条約の個別の所得条項においては明示的なソース・ルールが定められている場合があるが、それは課税権の分配ルールを定める上で必要な場合に限って明文の規定を置いているものにすぎない⁽⁷¹⁾。そのような立法技術的な観点から定められる租税条約上のソース・ルールに依拠して課税権の範囲を

拡張するというのは、ブリザベーションの原則に違反するとまではいえないとしても、租税条約の目的には沿わないものであり、我が国における立法政策として再考の余地があるように思われる⁽⁷²⁾。さらに、源泉置換規定の条文の定め方は必ずしも明確なものであるとはいえず、黙示的なソース・ルールまでも含めてソース・ルールの置換えを認めると解釈される余地があるとすれば、立法政策上の観点のみならず、課税要件明確主義の観点からも問題があると考えられる。

以上のことから、本稿は、源泉置換規定の解釈論として、その適用範囲を限定し、かつ明確にするための一定の考え方を示したものである。

(71) その意味で、課税権の分配のために個別に定められるソース・ルールは、国内源泉所得の範囲を包括的に画するため定められる国内法上のソース・ルールや特別条項としてのソース・ルールとは本質を異にするものといえる。これについては、日本税法学会関西地区研究会（2017年12月16日開催）での報告の際に谷口教授よりご教示いただいた。

この点、特別条項としてのソース・ルールは1954年に署名された旧日米租税条約で設けられたものであるが、その条約締結交渉の当時、日本では所得の源泉についての明確な概念がなく、条約でもってその定義をする必要があったとされる（鈴木源吾「日米租税協定成立について」租税研究31号（1952年）4-5頁参照）。その後、1971年に署名された旧日米租税条約でもソース・ルールについての特別条項が維持されたが、これには所得の

源泉地についての両国共通の定めを設けることで課税権の重複行使を避け、二重課税を排除する目的があったとされる（小松芳明『日韓・新日米租税条約の解説』61頁（日本租税研究協会・1972年）参照）。このような積極的な意義を有する特別条項としての租税条約上のソース・ルールを源泉置換規定によって国内法に取り込むことには一定の意義があったと考えられる。しかしながら、かかる特別条項を欠いた租税条約では課税権の分配のために個別に定められるソース・ルールそのものに積極的な意義があるわけではなく、租税条約上のソース・ルールを国内法に取り込むことの正当性は乏しいと思われる。

(72) 谷口・前掲注5455頁も、租税条約が国内税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問題であると述べられる。