

グラクソ事件

国内法が租税条約に抵触する場合の争い方

木村浩之 弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

はじめに

今回取り上げるグラクソ事件（最判平成21年10月29日・民集63卷8号1881頁）は、外国子会社合算税制（以下、「合算税制」という）に基づき、シンガポール子会社の所得を親会社である内国法人の所得に合算して課税がなされたところ、同税制が日本とシンガポールの租税条約（日星租税条約）7条1項（事業所得条項）に反するのではないかという点が争われた事案である（注1）。

課税関係を検討するにあたって、国内法の規定と租税条約の規定が抵触する場合、国内法の効力が租税条約によってどのように影響を受けるかを検討する必要がある。仮に租税条約に反する国内法の規定に基づいて課税がなされた場合、納税者としては、これをどのように争うかを検討することが重要である。

そこで、本稿では、上記事件を取り上げるとともに、より一般に国内法と租税条約の抵触が問題となる場面を整理した上で、その争い方について検討することとしたい。

I

グラクソ事件

1 事案の概要

本件では、合算税制が日星租税条約の事業所得条項に抵触するか否かが争われた。同条項はOECDモデル租税条約（ただし、いわゆる

AOAアプローチを採用した2010年改正前のもの）を範としたものであり、日本に恒久的施設（PE）を有しないシンガポール法人の事業所得に対する日本の課税権を否定している。

このことから、納税者は、日本にPEを有しないシンガポール子会社の事業所得について合算税制の適用によって日本で課税することは、たとえ形式的には親会社である日本法人に対する課税であったとしても許されないというべきである旨を主張した。

これに対して、課税庁は、合算税制はあくまでも親会社である日本法人に対する課税であり、シンガポール子会社を納税義務者として課税するものではないことから、租税条約には抵触しない旨を主張した。

2 裁判所の判断

裁判所（最高裁）は、日星租税条約7条1項の文言上、同項が締約国に対して禁止又は制限している行為は、一方の締約国（日本）による他方の締約国（シンガポール）の企業に対する課税権の行使に限られるものと解すべきとした上で、合算税制による課税は、あくまでも日本法人に対する課税権の行使として行われるものであるから、それが日星租税条約7条1項による禁止又は制限の対象に含まれないことは明らかであると判断した。

若干の検討をすると、一般に、租税条約は、6条から21条まで、所得の種類に応じて締約国間の課税権を分配する。これらは7条の事業所

得条項を含め、基本的には締約国の居住者に対する法的二重課税（同一の所得に対して同一の納税義務者に複数の国が課税権を行使すること）の発生を防止するものである。ただし、9条（関連企業）の移転価格税制に関する規定のみは、経済的二重課税（同一の所得に対して異なる納税義務者に複数の国が課税権を行使すること）を取り扱っている。

この点、合算税制は、外国法人の所得を日本の内国法人の所得に合算し、当該内国法人を納税義務者として課税するものである。これにより、経済的二重課税を生じさせるが、法的二重課税は生じさせない。したがって、合算税制が租税条約上の事業所得条項と抵触するものではないと判断したことは相当と思われる。

3 関連する論点

OECDモデル租税条約コメンタリーには、合算税制などのCFC税制が事業所得条項に反しない旨の記述がある。そこで、本件では、OECD非加盟国であるシンガポールが締結した日星租税条約の解釈にあたって、当該コメンタリーの記述を参照できるかという点が関連して争われた。

この点につき、裁判所は、日星租税条約はOECDモデル租税条約に倣ったものであるから、そのコメンタリーは条約法に関するウィーン条約32条にいう解釈の補足的な手段として参照できると判断した。

そもそもコメンタリーの法的性質については議論があるが、コメンタリーはOECD加盟国間で合意されたモデル租税条約の一般的な解釈を明らかにしたものであり、OECD加盟国間で租税条約が締結される場合、特にそれに反する状況がない限り、両締約国はコメンタリーの解釈を前提に租税条約を締結したものと考えられる。

これに対して、租税条約がOECDの加盟国と非加盟国との間で締結される場合（あるいは非加盟国間で締結される場合）には、そのように

コメンタリーの解釈が前提とされていたかどうかはより慎重な検討を要する。それでも、実際に締結された租税条約でOECDモデル租税条約と同一の文言（あるいはそれを修正した文言）が使用されている場合、特に異なる解釈を前提にしていたという状況が認められない限り、コメンタリーの解釈が前提となっていたと解することが合理的であると考えられる。

したがって、日星租税条約のようにOECD非加盟国が締結した租税条約であっても、その解釈にあたって、コメンタリーを少なくとも解釈の補足的な手段として参照することができると判断したことは相当と思われる。

II

国内法と租税条約の抵触

1 総論

わが国では、憲法98条2項が「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」と定め、条約が国内法に優先することとしている。これは租税条約であっても同様であり、租税条約が国内法と異なる定めをしている場合、租税条約の定めが優先して適用されることになる（注2）。

そこで、一般に、課税要件を定める国内法の規定が租税条約の規定に抵触する場合、当該国内法の規定は租税条約に反する限りにおいて無効であり、効力を生じないと解される。

なお、国内源泉所得及びPEに関しては、国内法と租税条約の定めが異なる場合、租税条約が国内法を置き換えることが国内法の明文で定められている（法法139①、法法2十二の十九）。したがって、この場合には国内法と租税条約の抵触は生じないことになる。

また、租税条約は締約国の課税権を制限するものであり、その根拠を与えるものではなく、課税の根拠はあくまでも国内法である。このことから、仮に租税条約が国内法よりも広い範囲

で課税を認めるとしても、そもそも国内法に課税の根拠規定がなければ、当然、課税はなされないことになる。

以下では、租税条約の規定の性質に応じて、国内法と租税条約に抵触がある場合の争い方について述べることにしたい。

2 課税権を制限する規定

6条から21条までは締約国の課税権を制限する規定であり、これに抵触する国内法の課税規定はその限度で効力を生じない。仮に課税庁が当該国内法の規定に基づく課税処分をしたとすれば、納税者としては、当該規定は租税条約に反して無効であり、課税処分は違法である旨を主張して争うことになると解される。

3 二重課税排除の規定

23条は二重課税の排除を義務づける規定であり、源泉地国において課税が認められる範囲で居住地国において二重課税を排除すべきことが定められている。そこで、例えば、租税条約上は認められるべき外国税額控除が国内法上は認められないとすれば、その限度で国が不当に利得することになるため、納税者としては国に不当利得返還請求ができると解される。

もっとも、日本の国内法上、ある所得について租税条約の規定によって相手国に課税権が認められる場合、当該所得は国外源泉所得として外国税額控除の対象になることが認められており（法法69④十五）、わが国では実際上の問題が生じることは少ないと解される。

4 差別的取扱いを禁止する規定

24条は締約国が差別的取扱いをすることを禁止する規定であり、これに抵触する国内法の規定は無効であると解される。

このような無差別取扱いを定めた規定は無差別条項ともいわれ、課税権の分配とは異なる特殊なルールが定められている。特に非居住者（外

国法人）にとっては、無差別条項について検討することが重要であり、下記Ⅲで詳細に検討する。



無差別条項

1 国籍無差別条項

国籍無差別条項（24条1項）は、国籍による差別的な取扱い、すなわち、同じ状況にある者について、一方は国籍を有しており、他方は国籍を有していないことを理由として、国籍を有していない者を実体面又は手続面において課税上不利に取り扱うことを禁止する。

ここで重要なのは、同じ状況にあると認められるかどうかであり、その判断にあたっては、他の条件が同じであるにもかかわらず、国籍が違うことのみを理由として異なる取扱いがなされているかどうかを検討する。

例えば、一般に、居住者と非居住者では異なる取扱いがなされることが多いが、これらは居住地についての条件が異なっており、同じ状況にあるとは認められにくい。現実には居住者の多くが国籍を有しており、非居住者の多くが国籍を有していないという実態があるとしても、居住地によって異なる取扱いをするものであれば、国籍による差別には該当しない。

2 PE無差別条項

PE無差別条項（24条3項）は、非居住者の国内PEに対する差別的な取扱い、すなわち、非居住者が国内に有するPEを通じて事業活動をして稼得する所得について、居住者が同じ事業活動をして稼得する所得よりも課税上不利に取り扱うことを禁止する。

ただし、ここでは実体面における差別（税負担の相違）のみが問題とされており、手続面における差別については、それが税負担の相違につながるものでない限り、同条項には反しない

とされている。税負担が相違する場合とは、典型的には、課税所得や税額の計算方法が居住者と非居住者のPEで異なる場合であり、費用控除、減価償却、損失、譲渡損益、適用税率など、さまざまな課税上の取扱いにおいて非居住者のPEを不利に取り扱うことが禁止される。

実体面と手続面のいずれの差別であるかが問題になるものとして、源泉徴収の規定がある。居住者から非居住者の国内PEに配当、利子、使用料が支払われる場合、国内法に基づいて源泉徴収の対象となりうるが、これが居住者間の支払のケースで源泉徴収の対象にならないとすれば、非居住者に対する差別的な取扱いに該当する。

この点、源泉徴収された税額について、通常の申告納税の場合と同様、申告時に税額控除が認められるのであれば、手続面の負担はともかくとして、実体面においてPEを不利に取り扱うものではなく、同条項には反しないと考えられる。これに対して、源泉徴収による課税が分離課税の対象であり、その税額について還付を受けることもできない場合、実体面において非居住者を不利に取り扱うものとして同条項に反すると考えられる。

3 費用控除無差別条項

費用控除無差別条項（24条4項）は、自国の居住者が相手国の居住者（自国の非居住者）に利子、使用料等を支払う場合に費用控除を認めるか否かの点で差別的な取扱いをすることを禁止する。これは費用控除の点で非居住者に対する支払を不利に取り扱うことで非居住者を間接的に差別することを禁止するものである。ただし、その支払が独立企業原則と適合しないものである場合は国の課税ベースを浸食するものであり、差別的な取扱いをしても同条項には違反しないとされている。

なお、わが国の過少資本税制は、非居住者に対する支払利子のみ費用控除を制限しており、

同条項に違反しないかが問題となる。同税制は出資と貸付けの比率が一定割合を超える部分の支払利子について損金算入を否定するものであり、その支払が独立企業原則に適合するにもかかわらず、非居住者に対する支払であることを理由に費用控除を制限するとすれば、同条項に反する疑いがある。

4 資本無差別条項

資本無差別条項（24条5項）は、内国法人の資本の全部又は一部が直接又は間接に相手国の居住者（自国の非居住者）によって保有又は支配されている外資企業であることを理由に、類似の内資企業よりも課税上不利に取り扱うことを禁止する。これも直接的には自国の居住者に対する差別的な取扱いであるが、出資者である非居住者を間接的に差別することを禁止するものである。

IV まとめ

租税条約は国家間の取決めであり、国家が単独で定める国内法に優先する。そして、国内法の規定が租税条約の規定に抵触する場合、国内法に基づく課税を争う余地がある。そのような租税条約の規定として、次のものがある。

- ・ 課税権を制限する規定（6条～21条）
- ・ 二重課税排除の規定（23条）
- ・ 無差別条項（24条）

争い方としては、租税条約に反する国内法の規定は無効であり、当該規定に基づく課税は違法である旨を主張することが考えられる。

（注1） 事案の概要につき、岡田幸人「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成21年度』776頁参照。

（注2） 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）107頁参照。