

【会計・税制分野】

◆最優秀

「租税条約における無差別原則と担税力規準」 (横浜国際経済法学、2010)

古賀 敬作 (神奈川県政策研究・大学連携センター シンクタンク神奈川・特任研究員)

1. 本稿の問題意識とその取り組み方

本稿は、租税条約の法条全体の構成からみて、課税権の配分規定と手続規定との間に位置付けられ、各法条の中で最も不可解な規定とされる無差別条項がそこで果たしうる役割は何か、という問題意識に基づくものである。こうした問題意識のもと、本稿では、先進国間の租税条約の雛型である OECD モデル租税条約 24 条 (無差別取扱) に関するコメントリーが当該条項の法的評価規準として言及する担税力 (ability to pay) を分析の鍵概念とし、先ず当該無差別条項の形成史及びその解釈適用の現状を考察し、しかるのち、同条項との相互作用がありうる欧州共同体 (EC) 条約上の無差別原則の適用のあり方について検討を行った。

2. 本稿の構成とその概要

先ず、I 章では、租税条約上の無差別条項が包摂する無差別又は差別の文言の意味、上述の担税力という法的評価規準の意味及び当該無差別条項の形成史を論じている。上述のとおり、OECD モデル租税条約は無差別取扱いの一評価規準として担税力を掲げる。一国内的態様、即ちホスト国 (源泉地国) における比較の態様を問う無差別条項の明文の定めからすれば、ここでいう担税力とは、近代租税理論における課税ベースの規範論ともいうべきシャントツ＝ヘイグ＝サイモンズの包括的所得概念の中に見出される、単一国家における個人間の租税負担の公平な配分に資する規準を意味するといえる。一方で、当該無差別条項の形成史をみると、同条項が国家間における税源配分を問う租税条約上の配分規定との整合性を確保しつつ形成されてきたということが分かる。この意味において、担税力とは、遙か昔、国際連盟時代に提唱され、現在の OECD モデル租税条約に結実した経済的従属原則 (economic allegiance) の文脈において意味をなすところのものといえる。本章は、これら二つの担税力の同一平面上での対話の可能性を追求し、国際租税法固有の政策原理である租税の効率性における所有中立性の下、ホーム国 (居住地国) とホスト国の双方が比較の視野に置かれればこれは可能であると結論付けている。

次に、II 章では、租税条約上の無差別条項の実際の解釈適用について、英米及びインドの各類似する事例を抽出し、検討している。その分析の視点は、無差別取扱いにおける比較対象の選定と比較の土俵 (単一国内での比較か否か) である。英国の Boake Allen 事件貴族院判決にみるように、ホーム国の企業を比較の視野に置いて判決を下す事例も見受けられたが、抽出事例の大半は比較対象企業を同一国内 (ホスト国内) から選定し単一国内

家内での比較により判決を下すものであった。本章は、当該無差別条項の解釈適用においてホーム国とホスト国の双方を比較の視野に置くことの困難さを示している。

そこでⅢ章では、租税条約上の無差別原則と相互作用がありうる EC 条約（現・EU 運営条約）上の無差別原則の適用のあり方について論じている。ヒト、モノ、サービス及び資本の域内市場における自由移動に対する加盟国の措置の差別又は非差別制限を禁止することにより、あたかもそこに鏡が存するかのように加盟国間の均等な生産要素の配賦を行っているのが、EC 条約の基本的な法構造である。加盟国の租税措置に対するかかる無差別原則の適用事例は、ECJにおいて多くみられる。そこでは、要素の自由移動に対する障碍が存するか否かを決定するためにホスト国とホーム国との二つの租税制度の相互作用が精査されている、ということが観察される。担税力は、租税制度設計における立法者の賢慮の規準である。そこでは、常に、利得（所得）と費用又は損失（控除）の範囲の決定が行われ、これにより租税制度は担税力に則った租税負担の配分を行いうる。本章は、上述の二つの担税力の同一平面上での対話の可能性を追求する上でこうした EC 条約上の無差別原則の適用のあり方をみることの有用性を説いている。

最後の結語では、これまで論じてきた二つの担税力の同一平面上での対話の可能性を考えることが租税条約上の無差別条項の役割を明瞭にし、その際、EC 条約の無差別原則を定める各法条と当該無差別条項との関係を更に精査することが有用性である、という点を指摘している。

