

**[翻訳] 1989年米独改訂租税条約(3)**

その他のタイトル	[Translation] 1989 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von America zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (Teil 1)
著者	川端 康之
雑誌名	関西大学商学論集
巻	36
号	1
ページ	95-119
発行年	1991-04-25
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10112/00019877">http://hdl.handle.net/10112/00019877</a>

## 〔翻訳〕1989年米独改訂租税条約(3)

川 端 康 之

- I 条 約 (1条乃至16条・前々号)
- II 条 約 (17条乃至33条・前号)
- III 議定書その他付属文書 (本号)

### III 議定書その他付属文書

#### 議 定 書

所得税, 財産税その他の租税の二重課税及び脱税に関するドイツ連邦共和国とアメリカ合衆国との間の条約を本日署名するに当たって, 署名者は, 当該条約の一部を構成する以下の規定に合意するものとする。

#### 1項 本条約の一般的効果について

- (a) 条約及び本項(b)号を除く本議定書の如何なる規定にも拘らず, 合衆国は, [4条(居住者)のもとで決定される] その居住者及び市民に対しては, 本条約が効力を有していないかの如く, 租税を課することができる。「市民」との文言には, 所得税を回避することが市民権喪失の主たる目的の一つである, 旧市民をも含むものとするが, その期間はそのような喪失から10年間に限る。
- (b) (a)号の規定は, 合衆国の市民でもなく移民としての地位をも有さない個人に対して, 次の各規定のもとで合衆国により与えられた便益に影響を与えてはならない。
  - (aa) 9条(関連企業) 2項, 13条(譲渡収益) 6項, 18条(退職年

金、年金、離婚扶養費及び養育費）3項及び4項、19条（政府職員、社会保険）1項(c)号及び2項、23条（二重課税の救済措置）、24条（無差別）及び25条（相互協議）、および

(bb) 19条（政府職員、社会保険）1項(b)号、20条（訪問教授及び教師、学生及び事業修習者）及び30条（外交官）。

(c) 本条約は、次の各規定のもとで現在又は今後認められる如何なる課税除外、非課税、所得控除、税額控除又はその他の控除に対しても、如何なる方法においてであれ、制限を加えてはならない。

(aa) 締約国の法律、または

(bb) 締約国間のその他の条約

(d) 本条約の如何なる規定も、ドイツ連邦共和国がドイツの「対外課税法（Außensteuergesetz）」第4編によりドイツ連邦共和国の居住者の所得に算入された金額に対して租税を課すことを妨げるよう解釈されてはならない。そのような課税により二重課税が惹起された場合においては、権限ある当局は、25条（相互協議）3項に従い、そのような二重課税の排除を目的として協議するものとする。

## 2項 4条（居住者）1項について

ドイツ連邦共和国は、合衆国の市民又は恒久的居住を適法に認められた外国人（「グリーン・カード保有者」）を、そのような者が合衆国内に実質的に存在し、恒久的住居を有し又は常用の住所を有する場合に限り、合衆国の居住者として扱うものとする。

## 3項 5条（恒久的施設）及び14条（独立的な人的役務）について

他方締約国において、音楽会、演劇若しくは芸術公演又は類似の公演を行い、かつ、17条（芸能人及び運動家）の規定のもとで当該他方の国においては課税されない一方締約国の居住者は、その滞在が関係暦年を通じて総計183日を超えない場合には、当該国において恒久的施設又は固定的施設を有

するものと看做されてはならない。

#### 4項 7条（事業所得）1項及び2項並びに13条（譲渡収益）3項について

7条1項及び2項並びに13条3項の執行の目的上、恒久的施設又は固定的施設が存在する間にそれらに帰属する一切の所得、譲渡収益又は費用は、そのような恒久的施設又は固定的施設が消滅するまでその支払いが繰り延べられた場合においても、そのような恒久的施設又は固定的施設が所在する締約国において課税され又は控除可能なものとする。第一文の如何なる規定も、一方締約国の国内法による所得及び費用の発生に関する準則の、そのような繰り延べられた支払いへの適用に影響を与えないものとする。

#### 5項 7条（事業所得）及び13条（譲渡収益）について

一方締約国の居住者が他方締約国に有し又は有していた恒久的施設又は固定的施設の事業用財産の一部をある時点で構成した動産の譲渡から生じる利得は、当該期間中に生じた利得に限り、当該他方締約国により租税を課される場合がある。7条又は13条の規定にも拘らず、そのような租税は、当該他方締約国の法のもとで実現しかつ認識された時点で、それが当該恒久的施設又は固定的施設の事業用財産の一部を構成しなくなった日から10年（又はいずれかの締約国の法によって規定される、それより短い期間）以内であれば、そのような利得に対して課される場合がある。

#### 6項 7条（事業所得）3項について

権限ある当局は、7条3項において言及された恒久的施設に対する費用配賦に関して自国法のもとにおけるものとは異なる共通手続に相互に合意することができる。

#### 7項 9条（関連企業）について

いずれの締約国も、関連者の間での所得、所得控除、税額控除又はその他

の控除の配分、配賦又は割り当てを認める自国法の準則を、9条1項の一般原則に従いそのような所得控除、税額控除又はその他の控除を配賦又は割り当てる目的で、適用することができる。支配的威圧を惹起する商業上又は契約上の関係によるといった、1項の意義における直接的又は間接的参加による以外のものにより関連する者の間での所得の配分を行う際に、そのような配分がそうでなければ9条1項の一般原則に適合している限り、9条は、いずれの締約国をも制限するよう解釈されてはならない。

#### 8項 10条（配当）3項について

合衆国の所得課税の目的上、合衆国株主は、配当に対するドイツ源泉徴収税控除前に算定された、現実に支払われた配当の5.88%に等しいドイツ税の還付を配当として収受したかの如く扱われるものとする。この還付金とそのような現実の配当の合計額は、10条2項(b)に定める税率でドイツ源泉徴収税の対象となったものと看做すものとする。

#### 9項 10条（配当）8項について

合衆国法において用いられているものとしての、「配当相当額」の一般原則は、8項(a)号において言及された所得の部分を概算するものであり、それは、そのような所得がかりに地域において設立された子会社によって稼得されたとすれば分配されたであろう金額に比準するものである。

#### 10項 10条（配当）、11条（利子）及び12条（使用料）について

一方締約国は、他方締約国の居住者である配当、利子又は使用料の受領者を、当該受領者が最初に言及した国の法のもとで租税目的上当該所得の帰属する者である場合には、10条、11条及び12条の目的上受益的所有者と看做すものとする。

**11項 11条 (利子) について**

ドイツ法人の合衆国恒久的施設によって控除可能な利子の金額のうちそのような恒久的施設が現実に支払った利子を超える部分の金額は、ドイツ連邦共和国の居住者によって稼得されかつ受益的に所有される利子として扱うものとする。

**12項 12条 (使用料) について**

一方締約国の居住者である芸能人が他方締約国においてその公演を記録し、当該記録に対して著作権上の権益を有しかつそのような記録の販売又は公然での再生に基づき当該記録を利用する権利の対価を受取る場合には、そのような対価は本条により規律されるものとする。

**13項 13条 (譲渡収益) 2項について**

本項において規定されるものとしての、「他方締約国に所在する不動産」との文言は、合衆国が当該他方締約国である場合には、合衆国不動産権益も含む。

**14項 13条 (譲渡収益) 3項について**

本条の如何なる規定も、他方締約国に所在する恒久的施設を有するパートナーシップ、信託又は遺産に対する権益の一方締約国の居住者による譲渡から生じた利得が、3項のもとでの利得として扱われることを妨げてはならない。

**15項 17条 (芸能人及び運動家) 1項について**

芸能人又は運動家が17条1項の規定のもとでドイツ連邦共和国において租税を課されない場合においても、ドイツ連邦共和国の源泉において租税を源泉徴収することができ、当該租税は、関係暦年の期末に申告によってのみ当

該納税者に還付されるものとする。29条（源泉徴収税の還付）6項はこの場合においても影響されないものとする。

#### 16項 18条（退職年金、年金、離婚扶養費及び養育費）3項について

ドイツ連邦共和国の居住者である個人の課税所得を算定する際には、合衆国の居住者である個人に対して支払われた離婚扶養費又は類似の手当について、最後に言及した個人がドイツ連邦共和国において無制限納税義務に服するとすれば所得控除としてその控除が認められたであろう金額が、所得控除として控除を認められるものとする。

#### 17項 20条（訪問教授及び教師、学生及び事業専修者）2項について

一方締約国の公的基金を原資として支払われ又はそのような基金から醸出された奨学金組織によって支払われた給付金は、全額が他方の国の国外の源泉から生じたものとして考えるものとする。第一文は、そのような支払いが両締約国の組織によって共同して資金が醸出されたプログラムのもとで為される場合においても、当該資金の50%超が最初に言及した国の公的基金を原資として醸出され又はそのような基金から醸出された奨学金組織によって醸出される限り、適用されるものとする。権限ある当局は、給付金が上述の準則のもとで一方締約国の国外の源泉から生じたものとして扱われるものとされる奨学金プログラムを確認するために、相互に協議するものとする。

#### 18項 20条（訪問教授及び教師、学生及び事業専修者）1項、4項及び5項について

一方締約国の居住者が規定された期間を超える期間にわたり他方締約国において滞在する場合には、当該他方締約国は、具体的事案において締約国の権限ある当局がそれとは別個の扱いをすとの合意に達しない限り、訪問の全期間にわたり自国の国内法のもとで当該個人に租税を課することができる。

**19項 21条（その他の所得）2項について**

配当の受領者と支払者の双方がドイツ連邦共和国の居住者であり、かつ、当該配当の受領者が合衆国に有する恒久的施設又は固定的施設に当該配当が帰属する場合には、ドイツ連邦共和国は、10条（配当）2項及び3項に規定する税率でそのような配当に対して租税を課することができる。合衆国は、23条（二重課税の救済措置）の規定に従いそのような租税に対して税額控除を与えるものとする。

**20項 23条（二重課税の救済措置）1項について**

本条約がドイツ連邦共和国に対して所得に課税する権限を与え、かつ、そのような所得が合衆国法のもとで合衆国源泉所得として考えられる事案においては、合衆国は、合衆国源泉所得を引き当てに外国税の税額控除を行うことを妨げる方法において外国税額控除を制限する合衆国の一切の法に服しつつ、23条1項において規定された税額控除、及び23条3項において規定された税額控除を認めるものとする。23条1項の目的上、「その一般原則」とは、合衆国の適用可能なソース・ルールによって決定され、本条約により修正される、ドイツにおいて生じる項目の所得に対して課される租税に対して税額控除を認めることにより二重課税を回避すること、を意味する。本項に従った税額控除の詳細と制限は合衆国法の改正により変更される場合があるが、そのような変更は、如何なるものであれ、ドイツ源泉所得の項目に関して支払われ又は生じたドイツ税の税額控除を存続しなければならない。

**21項 23条（二重課税の救済措置）及び25条（相互協議）について**

ドイツ連邦共和国は、以下の場合においては、23条2項(a)号の課税除外ではなく、23条2項(b)号において規定される税額控除により二重課税を回避するものとする。

(a) 両締約国において所得又は財産が〔9条（関連企業）のもとでの場合



を除き〕本条約の異なった規定の適用対象とされ又は異なった者に帰属するとされ、この矛盾が25条による手続によってでは解決し得ない場合で、かつ

(aa) そのような適用又は帰属の結果、関係する所得又は財産が二重課税の対象となるであろう場合、または

(bb) そのような適用又は帰属の結果、関係する所得又は財産が合衆国において依然課税されないままであるか又は不当に軽減された課税のみの対象となり、かつ、ドイツ連邦共和国においては課税から除外されたままである場合、または

(b) ドイツ連邦共和国が、しかるべき協議の後に自国の国内法の制限に服しつつ、両締約国における課税から所得が除外されること又は本条約の不当な利用のための取り決めに防止するために同国が本項を適用しようとするその他の項目の所得を外交チャンネルを通じて合衆国に通知した場合。

(b)号のもとでの通知の場合には、合衆国は、外交チャンネルを通じた通知により、ドイツ連邦共和国による当該所得の性質決定と一貫して本条約のもとでそのような所得の性質決定を為すことができる。本項のもとで為された通知は、それが送達されかつそれを発効させることを目的として通知を行った国の国内法のもとでの要件が充足された年度の翌暦年の最初の日からのみ効力を有するものとする。

## 22項 24条（無差別）1項について

24条1項は、合衆国の居住者ではないドイツ国民である個人を、合衆国の居住者ではない合衆国の市民に適用されるのと同様の課税機構の対象とすることを、合衆国に義務付けるものではない。

## 23項 25条（相互協議）について

本条の如何なる規定も、ある者の本条のもとでの権利放棄を否認すること

を、一方締約国に義務付けるものと解釈されてはならない。

#### **24項 25条（相互協議）5項について**

具体的事案における仲裁委員会の判断は、当該事案について両締約国を拘束するものとする。

#### **25項 25条（相互協議）5項及び26条（情報交換及び執行共助）について**

仲裁委員会の構成員が26条に定める開示制限の対象となる場合においては、両締約国は、当該仲裁委員会に対し、仲裁手続の進行に必要な情報を提出することができる。

#### **26項 26条（情報交換及び執行共助）について**

ドイツ連邦共和国は、一般原則を変更することなくしばしば改正された1985年12月19日の法律（EG-Amtshilfegesetz）に規定される限りにおいて、本条のもとで、請求の有無に拘らず、情報を交換するものとする。

#### **27項 27条（非課税団体）について**

締約国の権限ある当局は、本条の執行を目的として手続を策定するものとする。

#### **28項 28条（条約便益の制限）1項(f)号について**

28条1項(f)号に定められた非営利団体には、年金基金、年金信託、私的財団、労働組合、同業組合その他の類似の団体を含むが、それらに限定されない。いずれの場合においても、退職金、傷病給付金その他の雇用に係る給付金の供与を目的として一方締約国の法のもとで設立された年金基金、年金信託その他の類似の実体は、当該基金、信託又は実体に資金を醸出する団体が本条約28条のもとで条約便益を享受する適格性を有する場合において、本条約の便益を享受する適格性を有するものとする。

1989年8月29日にボンで、英語及びドイツ語により等しく正文である本書二通を作成した。

## 交 換 公 文

(1989年8月29日)【本文抜粋】

25条5項に従い締約国の権限ある当局が本条約の解釈・適用に関する意見の相違を仲裁に付託することに合意した場合には、以下の手続が適用されるものとする。

1 権限ある当局は、25条1項乃至4項のもので利用可能な手続を全て尽くし、かつ、納税者が、仲裁に同意し、当該仲裁判断に拘束されるべきことを文書で合意した場合に限り、具体的事案において、仲裁手続の着手に合意することができる。権限ある当局は、締約国のいずれかの国の租税政策又は国内租税法に関する問題については仲裁に一般的に同意するものではない。

2 権限ある当局は、以下の方法により、各々の具体的事案のために、仲裁委員会を設定するものとする。

(a) 仲裁委員会は、三名以上の構成員により構成されるものとする。権限ある当局は各々同数の構成員を指名するものとし、当該構成員はその他の構成員の指名に合意するものとする。

(b) 当該仲裁委員会の当該その他の構成員は、締約国のいずれか又はその他の OECD 加盟国から参加するものとする。権限ある当局は、さらに、仲裁委員会のその他の構成員の選出に関するクライテリアについての手引書を発するものとする。

(c) 仲裁委員会構成員（及びその補助者）は、自己の指名に際し、締約国及び本条約の適用可能な機密保護条項及び開示条項に服しかつそれに従い行動することを、文書により同意しなければならない。

3 権限ある当局は、委員長の名、判断に到達するまでの手続、時的制限の設定等の具体的手続準則について合意・指示することができる。それがなされない場合には、仲裁委員会は、一般に認められた衡平原則に矛盾なく自

らの手続準則を設定するものとする。

4 納税者及び(又は)その代理人は、自身の見解を当該仲裁委員会に提出する機会を与えられるものとする。

5 当該仲裁委員会は、国際法の諸原則と締約国の国内法にしかるべき配慮を加えつつ、本条約を基準として、各々の具体的事案を判断するものとする。当該仲裁委員会は、権限ある当局に対しその判断の説明を行うものとする。当該仲裁委員会の具体的事案における判断は、当該事案について、両締約国と納税者を拘束するものとする。仲裁委員会の判断は何等先例としての影響を有さないものとするが、かかる判断が、同一の納税者、同一の争点及び実質的に類似の事実関係をその内容とする後の権限ある当局事案において考慮されるであろうことが期待され、妥当な場合にはその他の事案においても考慮に入れることもできる。

6 仲裁手続費用は、以下の方法において負担する。

(a) 締約国は、各々、自らが指名した構成員並びに仲裁委員会における手続の代理人に対する報酬を負担する。

(b) 当該その他の構成員に対する報酬及び当該仲裁委員会のその他の一切の費用は、締約国が均等に分担するものとする。

(c) 当該仲裁委員会は、上記と異なる費用配分を決することができる。

しかしながら、具体的事案において妥当と看做された場合には、事案の性質と当事者の役割に照らして、一方締約国の権限ある当局は、仲裁の前提要件として当該締約国の費用負担額を分担するよう納税者に同意を求めることができる。

7 権限ある当局は、これらの手続を修正し又はそれに追加を行うことに合意することができる。しかしながら、それらは、引き続き、ここで設定された一般原則に拘束されるものとする。

## 交 換 公 文

(1989年11月3日)【本文抜粋】

ここに、条約議定書21項(b)の規定に従い、ドイツ連邦共和国政府は、合衆国法人から収受した一定の分配に関してドイツ居住者の二重課税を、23条(二重課税の救済措置)2項(a)号ではなく、同条2項(b)号に規定される税額控除により回避することを企図している、という通知を行うものである。第一文において述べられた分配とは、23条2項(a)号の第四文において規定されているように、規制投資会社による配当及び合衆国課税の目的上分配法人の利益を算定する際に所得控除された金額の分配をいう。

## 覚 書

(1989年8月29日)【同日付け交換公文付属文書の抜粋】

ドイツ連邦共和国とアメリカ合衆国の間の条約  
の条約便益制限条項の適用範囲に関する覚書

## A 事業関連性

条約28条(条約便益の制限)1項(c)号は、所得収受者が居住する国における積極的営業又は事業との関連において又はそれに付随して稼得された所得に関して便益が供与される旨規定している。以下のBにおいて検討される2項の規定とは異なり、本規定は自力執行条項(**self-executing**)であり、権限ある当局による事前のルーリングも承認も要求していない。

以下の設例は、1項(c)号の規定の解釈に関する条約交渉担当者の意図を示している。当該設例は、当該項の適用範囲に該当するであろう種類の事案について完全なものであるとは意図されていない。

解説の目的上、当該設例は、ドイツ実体が合衆国の条約便益を要求するという観点で構成されている。それらは、相互的關係において理解されるべきことが意図されている。1項(c)号は、条約便益を要求する実体が、1項(e)号に定める所有テスト及びベース侵食テストと1項(d)号に定める公開取引テス

トのいずれにも該当しない事案においてのみ、関連を有する。

## 設 例 1

**事実関係** ドイツの居住会社が、各々異なった第三国の居住者である者により、所有されている。当該会社は、ドイツ連邦共和国（ドイツ）において積極的製造業に従事している。当該会社は、借入金と持分により資本構成されてきた全額出資子会社を合衆国に有している。当該子会社は、そのドイツ親会社の製品販売に従事している。ドイツにおける積極的製造業は、合衆国子会社の活動との関連において実質的なものであった。当該子会社の行ったドイツ親会社に対する利子・配当の支払いは、合衆国において条約便益の適格性を有するか否か？

**分析** 条約便益の享受は認められる。蓋し、当該合衆国所得がドイツの積極的事業との「関連において又はそれに付随して稼得される」という条約上の要件が充足されているからである。この結論は、提示された事実関係に内在する二つの要素に基づいている。即ち、(1)当該所得はドイツの積極的事業に関連を有する一本設例においては、「下流方向への」関係という形態においてである。また、(2)ドイツの積極的事業は合衆国子会社の事業との関係において実質的なものである。

## 設 例 2

**事実関係** 所得が合衆国子会社のドイツ親会社によって稼得されてはいるが、ドイツにおける関係のある事業活動がドイツの子会社により遂行されているという点を除き、事実関係は設例1と同一である。当該ドイツ子会社の活動は上記の設例において示された事業関連性条項の事業関連性テスト及び実質性テストを充足している。当該合衆国子会社からドイツ親会社に対して行われた配当・利子の支払いは合衆国の条約便益の適格性を有するか否か？

**分析** 条約便益の享受は認められる。蓋し、当該二つのドイツ実体（即ち、所得を稼得する実体と、ドイツにおいて実質的に積極的事業を遂行する

実体)は、関係しているからである。当該所得がドイツの保有会社によって稼得されかつ関係のある活動がドイツにおいてドイツ子会社によって遂行されているということを理由とするのみでは、条約便益を否定されることはない。合衆国において類似の保有会社構造が存在していたとしても、当該ドイツ親会社の条約便益に対する権利に影響を与えることはない。従って、ドイツ親会社が合衆国においてある子会社を有し、当該子会社がそれ自体当該企業グループの合衆国における、ドイツにおける事業活動に関連を有する活動のための保有会社である場合には、当該合衆国保有会社からドイツの親会社である保有会社に支払われた配当は、当該活動が一つの実体によって遂行されかつ条約便益を主張される所得が、別個の、関連した実体によって支払われるという事実とは無関係に、上述の方法と同一の方法で条約便益の適格性を審査される。

### 設 例 3

**事実関係** ドイツの居住会社が、各々異なった第三国の居住者である者により、所有されている。当該会社は、多くの国において子会社を通じて遂行されている国際的統合事業の全世界本部でかつ親会社である。当該会社の合衆国とドイツ所在の全額出資子会社両社は、その各々の居住地国において、当該グループの生産ラインの一部を構成する製品を製造している。当該合衆国子会社は借入金と持分により資本構成されてきた。当該ドイツ子会社の積極的製造業は合衆国子会社の活動との関連において実質的なものである。当該ドイツ親会社は、全世界グループを管理し、かつまた、当該グループの生産ラインの製造工程を改良するために研究開発を行っている。当該合衆国子会社からその親会社に対して行われた配当・利子の支払いは、合衆国において条約便益の適格性を有するか否か？

**分析** 条約便益の享受は認められる。蓋し、当該合衆国所得がドイツの積極的事業との「関連において又はそれに付随して稼得される」という条約上の要件が充足されているからである。この結論は、提示された事実関係に内

在する二つの要素に基づいている。即ち、(1)当該合衆国子会社とドイツ子会社が当該グループの生産ラインの一部を構成する製品を製造し、当該ドイツ親会社は全世界グループを管理し、かつ、当該親会社は当該子会社両社に便益を与える試験研究を行っているが故に、当該所得はドイツの積極的事業に関連を有する。また、(2)当該ドイツの積極的事業は、合衆国子会社の事業との関連において実質的なものである。

#### 設 例 4

**事実関係** 第三国の居住者が、合衆国の大製造会社の買収を目的としてドイツ会社を設立する。当該ドイツ会社は、(当該合衆国会社の株式の保有を除き)当該合衆国会社によって製造された製品を販売する小規模小売販売業の経営を唯一の事業活動としている。当該ドイツ会社は、当該ドイツ会社が合衆国製造会社から収受する配当に関し、1項(c)号のもとで条約便益の適格性を有するか否か？

**分析** 当該配当は条約便益享受の適格性を欠く。当該合衆国事業とドイツ事業との間には、事業上の関連性が存するであろうが、上述の設例で述べた「実質性」テストは充足されていない。

#### 設 例 5

**事実関係** ドイツ会社、フランス会社及びベルギー会社の三社が、開発途上国における製品の製造を目的として、ドイツにおいて結成されるパートナーシップの形態において合弁企業を設立する。当該合弁企業は合衆国販売会社を所有し、当該販売会社は当該合弁企業に対して配当を支払う。当該配当は、本条約の便益の適格性を有するか否か？

**分析** 本条約4条のもとでは、本条約の目的上、ドイツのパートナーのみがドイツの居住者である。それ故、当該配当に占めるドイツのパートナーの持分に関してのみ、本条約のもとで問題が生じる。当該ドイツのパートナーが、1項(d)号又は同項(e)号に定める所有テスト、ベース侵食テスト又は公開



取引テストを充足する場合には、1項(c)号によることなく、条約便益の適格性を有する。これらのテストを充足しない場合には、1項(c)号のもとで条約便益の適格性を有するか否かの決定の目的上、前述の設例の分析が適用されることになる。フランスとベルギーの各パートナーに利用可能な条約便益の決定は、フランスとベルギーを相手国とする合衆国の条約のもとで行われる。

## 設 例 6

**事実関係** ドイツ会社、フランス会社及びベルギー会社の三社が、当該三社が等しい割合で株式所有を行うドイツ居住会社の形態において合弁企業を設立する。当該合弁事業を行う会社は、ドイツにおいて積極的製造業に従事している。当該事業から稼得された所得は、運転資本として留保され、当該事業での利用の必要が生じるまで、合衆国国債その他の合衆国の債務証券に投資される。これらの証書に対して支払われる利子は、本条約の便益の適格性を有するか否か？

**分析** 当該利子は条約便益の適格性を有する。運転資本の短期的投資から稼得された利子所得は、当該ドイツの合弁企業のドイツにおける事業に付随するものである。

## B 2項における権限ある当局の裁量

上述のように、条約便益は、1項の規定（所有、ベース侵食、公開取引又は事業関連性）のもとで、権限ある当局によることなく、納税者が要求し得る。圧倒的大多数の事案においては、条約便益の適格性は、権限ある当局に依拠することなく決定可能である、ということが予想されている。締約国の税務官庁が、事案の審査に際し、当該納税者が1項の規定を不当に解釈しているということ及び条約便益は供与されるべきではない、ということを決定し得ることはいうまでもない。さらに、2項のもとでは、源泉地国の権限ある当局は、1項のもとで条約便益の適格性を欠く場合においても、条約便益

が供与されるべきことを決定することができる。

2項の執行目的上、納税者は、当該事実関係に基づき事前の決定を得るために当該権限ある当局に対して自身の事案を提示するであろうということ及び締約国の一方の税務官庁が条約便益の享受は否定されるということを決定するまで待つ必要はない、ということが前提とされている。かかる状況においては、条約便益が供与されるべきことを権限ある当局が決定した場合には、関連条約規定の効力発生の時点と問題となった構造の設定の時のうち、いずれか遅い方の時点まで遡及して当該条約便益が認められる、ということもまた予定されているのである。

2項のもとで決定を行うに際し、権限ある当局が一切の関連する事実関係と状況を考慮に入れるであろう、ということが理解されている。権限ある当局が考慮に入れるであろうことが期待されている事実的クライテリアには、当該実体による（単なる投資活動に対するものとしての）積極的営業又は事業の活動、当該実体と所得を生ぜしめた活動との間の有効な事業上の関連性という、問題となる所得稼得実体の構造と所在に関する明確な事業目的の存在が含まれる。さらに、権限ある当局は、例えば、一方締約国の居住者の使用人によって当該締約国においてなされた実質的本部活動が、かかる有効な事業上の関連性に寄与しているか否か、寄与しているとすれば如何なる程度においてであるのか、それ故、28条1項(c)号の意義における単なる「投資業又は投資管理業」としては扱われるべきではないか否か、ということを検討する。

2項において権限ある当局に授けられた裁量権は、欧州共同体加盟国間や合衆国・カナダ間といった国際的経済統合の発展と諸目的を特に認識すると極めて重要で、その認識のもとで行使されるべきである。

以下の設例は、B部において述べられた諸原則の適用を示している。

## 設 例 7

**事実関係** 居住地国において直接又はその関連会社を経由して実質的に積

極的事業経営に従事するドイツ会社、フランス会社及びベルギー会社が、ドイツにおけるその制定法上の地位により法人合併企業を通じて最新式旅客機の開発、製造及びマーケティングについて協同すると決定する。当該計画の、開発、製造及びマーケティングの側面は、個々の合併企業により遂行される。合併事業を行う会社は、各合併企業から出向した極めて多くの管理・財務要員によって構成されているが、当該合併企業の本部として行動し、当該合併事業を行う会社のために個々の合併企業によって個別的に遂行された機能の調整、各合併企業の拠出した運転資本の投資、公開市場からの借入れや銀行からの借入れによる追加的需要への資金調達を含む、当該計画の全般的经营管理の責任を負う。当該合併事業を行う会社は合衆国源泉から投資所得を稼得する。当該所得は本条約の便益の適格性を有するか否か？

**分析** 当該合併事業を行う会社の活動が積極的の事業を構成し、かつ、当該所得が当該事業に関連を有する場合には、1項(c)号において、条約便益が認められる。そうでない場合においては、提示された事実関係のもとで、2項に従い、条約便益が認められるべきことを合衆国の権限ある当局が決定するであろうことが予想される。それは、特に、(1)当該合併事業を行う会社の設立及びその所在地の如何には明確な事業目的が存するという、(2)資金調達機能のみならず、当該会社によって遂行される意義ある本部機能及び(3)合併企業のすべてが、欧州共同体加盟国において直接又はその関連会社を経由して実質的に積極的な事業経営に従事する欧州共同体加盟国の居住者である、という点に照らしてである。

権限ある当局は、これらの争点についてさらに協議を行い、その他の国、特に欧州共同体加盟国の税務官庁の見解を考慮に入れる場合がある。

## 1989年米独租税条約と議定書に関する

### 合衆国財務省技術解説書

【25条（相互協議手続） 5項（仲裁）及び28条

（条約便益の制限）関係の抜粋】

#### 25条 相互協議手続関係【抜粋】

5項は、合衆国の租税条約には見当たらない仲裁手続を導入している。同項は、本条約の解釈・適用に関する意見の相違を権限ある当局が解決することができない場合には、当該意見の相違は、当該権限ある当局の双務的合意により、仲裁に付託することができる旨の定めをおいている。一切の事案が仲裁に付託されるべきことを求める旨は当該条項には定められていない。議定書24項は、ある事案が仲裁委員会に付託された場合には、当該事案における当該委員会の判断が当該事案について両締約国を拘束する旨定めている。以下に示す交換公文は、当該判断が納税者に対しても拘束力を有するということを明確にしている。

仲裁手続は締約国によって合意されるべきもので、外交チャンネルを通じて通牒の交換により設定される。通牒は本条約署名の時点に既に交換され、5項の実施に際し用いられるべき一連の手続を示している。これらの手続の修正は将来の外交通牒の交換によって行うことができる。合意された手続は以下の如くである。【以下、交換公文に定められた手続1乃至7を引用一訳者注】

本条は、議定書1項(a)号に定めるセービング・クローズの適用対象ではない。そこで、本条のもとで権限ある当局により合意された、準則、定義、手続等は、それらに対応する内国歳入法典の規定と異なるものである場合においても、合衆国の市民と居住者に関し合衆国により適用される。同様に、上述のように、本条のもとで、合衆国市民又は居住者に対する租税の還付の目的上、合衆国法は劣後する。【以下省略一訳者注】

**28条 条約便益の制限関係【抜粋】**

28条は、本条約に従い一方締約国により供与された源泉地を基準とする条約便益が、企図された受益者一即ち、他方締約国の居住者一に対してのみ限定され、かつ、当該他方締約国に実質的の事業又は事業関係を持たない第三国の居住者にまでは及ばない、ということを確認している。例えば、第三国の居住者は、他方締約国から所得を稼得すること及び当該所得に関して源泉地国での便益を要求することを目的として一方締約国に居住実体を設立する場合がある。28条が存在しなければ、当該実体は、一方締約国の居住者として便益を享受する適格性を有することになるが、源泉地国の国内法のもとで当該取引又は取り決め適用可能な制限（例えば、事業目的、実質主義、多段階取引若しくは導管理論）に服することになる。

本条の構造は、以下の如くである。1項は、一方締約国の居住者に関する一連の属性を列挙し、それら属性の如何なるものであれ一つが存在すれば、当該者は、他方締約国において本条約の便益を享受する適格性を有する。最初に検討する、それら属性のいくつかは純粋に客観テストである。また一つは、1項(c)号の規定であるが、同規定はより主観的で、推敲と解釈を要する。2項は、源泉地国の権限ある当局が決定した場合には、1項のテストのもとでは条約便益の適格性を欠く者に対しても、条約便益が供与される場合の存する旨規定している。3項は、1項で用いられている「公認証券取引所」という文言を定義している。4項は、本条の合意された適用の進展及び本条の各規定の執行に必要な情報の交換を権限ある当局に授権している。

本条の各規定が、両締約国の権限ある当局と納税者によって如何に理解されるべきかを示した覚書が条約交渉担当者により詳述された。権限ある当局と納税者が、本条の諸概念、その若干は比較的目新しいものであるが、についてより経験を積むに依りて、ガイドラインをさらに進展させ公表する、ということが予定されている。

1項(a)号及び同項(b)号のもとで他方締約国から供与される条約便益の享受

の適格性を有する二つの範疇の者とは、(1)一方締約国の居住者たる個人と、(2)当該締約国、その行政区画若しくは地方自治体である。これら二つの範疇に該当する者が、所得の受益的所有者として或いは第三国の者を受益者として、条約便益享受の対象となる所得を稼得するために利用されるなどということはおよそありそうにない。ある個人が第三国の居住者を受益者とする名義人として所得を收受する場合には、当該所得の受益的所有者が一方締約国の居住者であるべきであるというこれら諸規定の要件を根拠として、条約便益を供与する本条約の諸規定のもとでは、これらの所得項目については条約便益は認められない。

同項(d)号においては、一方締約国の居住者である法人は、当該法人の主たる種類の株式が公認証券取引所において実質的かつ定期的に取りざれている場合に、他方締約国から供与される条約便益の享受の適格性を有する。「公認証券取引所」という文言は本条3項において定義され、合衆国においてはNASDAQ システム及び証券取引委員会において全国証券取引所として登録された証券取引所、ドイツにおいては登録株式取引の行われる証券取引所、を意味するものとされている。また3項は、権限ある当局は、双務的合意により、1項(d)号の目的上情報交換がさらになされるべきことを認識する旨規定している。

同項(e)号は、所謂所有テストとベース侵食テストという二つの部分からなるテストを定めているが、同号のもとで条約便益の享受の適格性を認められるにはその双方が充足されなければならない。これらのテストのもとでは、(1)当該者の受益権益の50%超（法人の場合には、その各々の種類の株式の50%超）が、1項（同項(c)号を除く）のその他のテストのもとで自ら条約便益享受の適格性を有する者又は合衆国市民によって、直接又は間接に所有されている場合、または(2)当該者の総所得の50%超が、直接にであれ間接にであれ、1項（同項(c)号を除く）のその他のテストのもとで自ら条約便益享受の適格性を有する者以外の者又は合衆国市民以外の者に対する所得控除可能な弁済を行うためには使用されていない場合に、一方締約国の個人以外の居住

者に対して条約便益が供与される。「総所得」という文言は、合衆国法におけるが如く解釈されるべきことが理観されている。従って、一般論としては、当該文言は、粗収益から売上原価を控除したものを意味すると理解されるべきである。

この二部テストの妥当根拠とは、条約便益は、ある実体の持分保有者のみならず、例えば貸主、ライセンサー、役務提供者、保険者・再保険者その他の、当該実体の様々な種類の債権者によって間接的に享受される場合があり、それ故、かかる便益が第三国の居住者に実質的に資することを防止するには、単に当該実体の実質的所有が締約国居住者又はその相当者によりなされるべきことを要求することのみを以てしては充分ではない、ということである。当該実体の控除可能な弁済の実質的部分がかかる締約国居住者又はその相当者に対してなされるべきことを求めることもまた必要である。例えば、第三国の居住者が、合衆国に再融資されるべきことを目的としてドイツ所有のドイツ法人に対して資金を融資する場合がある。当該ドイツ法人の合衆国源泉利子所得は、本条約11条（利子）のもとで、合衆国源泉徴収税から除外される。当該ドイツ法人はドイツの法人所得税に服するであろうが、その課税所得は、第三国の居住者に支払われた控除可能な利子によりほぼゼロにまで減少させることが可能であろう。ドイツと第三国の間で締結された条約において当該利子がドイツでの課税から除外されれば、当該合衆国源泉利子所得に関する合衆国の条約便益は第三国の居住者に流出することになる。

同項(f)号は、一方締約国の居住者たる非営利団体は、以下の二つの要件を充足する場合に、当該他方締約国の供与する条約便益の享受の適格性を有する旨規定している。即ち、(1)当該団体は、その非営利という地位の故に、その居住地国において一般的に非課税とされていなければならない、かつ(2)若しあるとすれば、当該団体の受益者、構成員又は参加者の過半数は、本条において、本条約の条約便益享受の適格性を具備した者でなければならない。議定書28項は、1項(f)号において扱われる非営利団体には、年金基金、年金信託、私的財団、労働組合、同業組合その他類似の団体が含まれることを明ら

かにしている。退職金、傷病給付金その他の雇用に係る給付金の供与を目的として設立された年金基金、年金信託その他の類似の実体は、当該基金、信託又は実体に資金を醸出する団体が28条のもとで本条約の条約便益を享受する適格性を有する場合において、本条約の条約便益享受の適格性を有する。従って、ドイツの年金計画が当該計画の所得に関して合衆国の条約便益享受の適格性を有するか否かを決定するに際しては、蓋し例えば当該計画に資金を醸出するドイツ法人がフランクフルト証券取引所において上場取引がなされている法人であるが故に28条のもとで条約便益享受の適格性を有するという限りにおいては、当該計画の受益者の過半数がドイツの居住者であるか否かを決する必要はない。しかしながら、資金を醸出する団体が条約便益享受の適格性を欠く場合には、1項(f)号所定の両テストが充足されなければならない。27条(非課税団体)の規定のもとでは、そうでなければ28条1項(f)号において処理される、宗教、慈善、科学、教育その他の公益のみを目的として運営される非営利団体は、28条の規定の如何を問わず、27条に規定された源泉非課税の適格性を有する。従って、合衆国から配当所得を収受するドイツの慈善団体は、当該慈善団体の一切の受益者が第三国の居住者である場合においてさえ、27条のもとで合衆国源泉徴収税から除外される。

28条1項(c)号は、所得を稼得する者の客観的性質のみならず、当該者が従事する活動の性質及び当該所得と当該活動との関連性にも着目した条約便益享受の適格性に関するテストを規定している。同号においては、他方締約国から所得を稼得する一方締約国の居住者は、当該者が彼の居住地国において積極的営業又は事業に従事し、かつ、問題となった所得項目が当該営業又は事業との関連において又はそれに付随して稼得されるものである場合に、条約便益享受の適格性を有する。投資業又は投資管理業との関連において又はそれに付随して稼得された所得は、当該事業が銀行業又は保険業に従事する銀行又は保険会社である場合に限り、本規定のもとで条約便益享受の適格性を有する。

一般論としては、ある者が1項のその他の各号のもとで条約便益享受の適



格性を有する場合には、1項(c)号のもとでの条約便益の適格性の審査を目的とする精査は何等行われることはないであろう、ということが予想されている。1項のその他のテストのうちのあるテストを充足すれば、他方締約国から受益的所有者が稼得した所得は、条約便益享受の適格性を有する。しかしながら、1項(c)号においては、当該テストは、各々の所得項目毎に別個に適用される。

1項(c)号の規定は自力執行的である、ということが意図されている。以下に述べる2項の規定とは異なり、本号のもとでの条約便益享受の主張は、権限ある当局による事前のルーリングや承認を何等要求していない。税務官庁が、審査に際し、当該納税者が当該号を不当に解釈し、主張した条約便益享受の適格性を欠いている、ということを決定的に存することはいうまでもない。

本条約の署名の時点に覚書が交換され、同覚書においては、設例を用いることにより、1項(c)号の予定された適用範囲に関する条約交渉担当者の到達した理解を示唆している。これらの設例は、その説明の目的上、ドイツ実体が合衆国の条約便益を要求するという観点から構成され、以下の段落において示している。それらは完全なものとは企図されておらず、ある具体的事案が1項(c)号の射程距離内に存するか否かの決定を行うに当たり関連を有する種類の考慮事項を例示するに過ぎない。【本解説書の設例1乃至6省略—覚書設例1が設例1として、覚書設例2が設例2として、以下同様に、覚書設例6が設例6として引用されている—訳者注】

28条2項は、他方締約国から所得を稼得しかつ1項の如何なる規定においても本条約の条約便益享受の適格性を有さない一方締約国の居住者は、その場合においても、所得が生じる締約国の権限ある当局の裁量により条約便益を供与される場合がある、と規定する。

同項自体は、当該裁量権が如何に行使される予定であるのかについて何等のガイドラインも納税者及び権限ある当局に提示していない。覚書は、若干の議論とガイドラインを規定している。覚書のうち関連のある部分が以下の

検討に示されている。【当該部分省略一覽書 B 部第二段落乃至第四段落及び設例として覺書設例 7 が引用されている一訳者注】

訂正 35巻6号166(726)頁 28条1項(e)号(bb)

誤 (bb) その総所得の50%超が、直接であれ間接にであれ、本項(a), (b), (d)又は(f)の各号のもとで本条約の便益を享受する資格を欠く者又は合衆国の居住者でない者に対する債務(利子又は使用料の弁済責任を含む)を弁済するために使用されていない者、または

正 (bb) その総所得の50%超が、直接であれ間接にであれ、本項(a), (b), (d)又は(f)の各号のもとで本条約の便益を享受する資格を欠く者又は合衆国の市民でない者に対する債務(利子又は使用料の弁済責任を含む)を弁済するために使用されていない者、または