

双方居住者となる法人の振分け

1 双方居住者の振分け規定

租税条約の規定において、個人又は法人で、双方の締約国において居住者と判定されると、いずれの国においても無制限納税義務者としての課税を受けて国際的二重課税の状態になることから、これを回避するための双方居住者の振分け規定 (tie-breaker rule) が規定されている。

(1) 個人の場合

日本の代表的な租税条約である日米租税条約第4条(居住者)第3項には、個人の双方居住者の振分けが規定されている。その基準となるものは次のとおりである。

- ① 恒久的住居 (permanent home) の存在
- ② 重要な利害の中心 (centre of vital interests)
- ③ 常用の住居 (habitual abode) の存在
- ④ 国籍
- ⑤ 権限ある当局の協議

以上の振分け規定により、双方居住者が日米いずれかの居住者と決定されると、この条約の適用上、他方の締約国の居住者としての資格を喪失し、一方の締約国のみの居住者とされることになる。

(2) 法人の場合

上記(1)と同様に、日米租税条約第4条(居住者)第4項には、法人及び法人以外の団体の振分けについての規定がある。

法人の場合に、この状況が想定できるのは、

一方の締約国の居住者の判定基準が準拠法主義又は本店所在地主義であり、他方の締約国の判定基準が管理支配地主義による場合であろうが、日米間では、日本が本店所在地主義、米国が設立準拠法主義と内容に相違が少ないため、日米間において法人の双方居住者に係る規定を必要とする場合はあまりないものと思われる。この第4項は、法人だけではなく法人以外の団体の場合も想定して、個人以外の者が双方の締約国の居住者となる場合、権限ある当局が問題解決のために努力することが規定されている。そして、両国の権限ある当局間に合意がない場合、その者は、条約の適用上日米いずれの居住者にもならないことになる。

我が国の日米租税条約以外の条約例では、法人に関する振分け規定は、日米租税条約と同様に本店所在地国の居住者とするもの、協議により振り分けるもの、個人については規定があるが法人について規定のないもの及び条約の対象外とするものに分けられる。

(3) OECD モデル租税条約の規定

OECD モデル租税条約における個人以外の者が双方居住者である場合の規定は、上記の日本の条約例とは異なっている。すなわち、個人以外の者は、事業の実質的管理の場所が存在する国の居住者とみなすことになっている。

我が国の条約例の場合と異なり、OECD モデル租税条約における個人以外の者が双方居住者である場合の規定は、実質的に法人の経営を支配・管理している場所が存在する国を判定基

Topics of International Taxation

準（以下「管理支配基準」という。）としている。

2 租税条約における管理支配基準の適用例

我が国の租税条約では、双方居住者に該当する法人等の振分けについては、ある種の国籍主義である本店所在地主義等により判定を行うことから、振分け自体に疑義の生じるおそれは少ないが、OECDモデル租税条約と同様の振分け規定を置いている租税条約を締結している国の場合は、事業の実質的管理の場所が存在する国を巡る判断を行うことになる。

また、我が国の場合、租税条約における双方居住者の振分けにおいて管理支配基準の判定が行われることはないが、タックスヘイブン対策税制における適用除外の一つに管理支配基準があることから、諸外国で振分けに関する適用例があれば、適用除外要件の参考事例にはなろう。

外国の法人に関する振分け規定の適用例として専門誌に紹介されている記事では^(注)、OECDモデル租税条約と同様の規定のあるイタリア・ドイツ租税条約における法人の振分け規定に関する判例がある。

この事案では、イタリアのグループ企業がドイツに持株会社を設立し、ドイツの資本参加免税（ドイツの国外からの所定の配当等を免税にする税制）を利用して、イタリアの租税を回避したことに対して、イタリアの課税当局が、イタリア・ドイツ租税条約の法人の振分け規定等を適用して、ドイツの持株会社の実質的な管理支配がイタリアで行われたとした事例である。

この事案におけるイタリア裁判所の判決のほとんどは事実認定であることから、異なる状況に対する参考となるものは少ないが、イタリア

裁判所に管理支配基準の判定要素としては、役員等が会社を管理している場所、最高経営責任者（CEO）が働いている場所（すなわち、主要な意思決定が行われる場所）、株主総会の開催場所、事業活動に必要な組織の存在する場所、会計帳簿等が保存されている場所等が過去の判例で示されており、我が国におけるタックスヘイブン対策税制の適用除外に係る判決における管理支配基準の判断基準と大きな差はないように思われる。

イタリア法人税法における法人の居住形態の判定の規定において重視している判定要素は、企業の主要かつ実質的な活動の行われる場所である。この主要かつ実質的な活動とは、事業の基本的な役割である会社の代表権の行使等を行う者の居住する場所が重視されるということである。OECDモデル租税条約第4条第3項のコメンタリー（第4条旧パラ24）は、イタリア法人税法と同様の見解を示しているが、イタリアは、旧パラ24の解釈について、役員等の働いている場所を管理支配基準の唯一の判定要素とすることに固執していないとしている（第4条パラ25）。

この判決では、唯一の判定要素に基づいて決定するのではなく、各種の事実関係等を総合的に勘案して判決が出されている。なお、OECDモデル租税条約のコメンタリーの旧パラ24にある主たる経営者の意思決定の場所を管理支配地とする規定は2008年の改正により削除されている。

(注) Maddalena Tamburini, "Italian Court Clarifies Tie-Breaker Rule", Tax Notes International, March 24, 2008, pp. 1005-1009.

中央大学商学部教授

矢内 一好