

課税管轄権を越えた受益者の移動と条約漁り（Treaty Shopping）についての最近の動向

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院 公開日: 2019-09-30 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 酒井, 春花 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/20338

課税管轄権を越えた受益者の移動と条約漁り (Treaty Shopping) についての最近の動向

—The Recent Trends on Movements of beneficiaries beyond Tax Jurisdiction and Treaty Shopping—

博士後期課程 経営学専攻 2017年度入学

酒 井 春 花

Sakai HARUKA

【論文要旨】

The purpose of this paper is review about the recent trends on movements of beneficiaries beyond Jurisdiction and Treaty Shopping. There are several ways to avoid taxation by moving beyond jurisdiction. Treaty Shopping has particularly received attention. Treaty Shopping means “An analysis of tax treaty provisions to structure an international transaction or operation so as to take advantage of a particular tax treaty. The term is normally applied to a situation where a person not resident of either the treaty countries establishes an entity in one of the treaty countries in order to obtain treaty benefits”¹.

In the “2015 Final Report”, OECD defined Treaty Shopping which is proposed in BEPS Action6 as the BEPS minimum standard and decided some approach that are ①including a statement to clarify the intention of preventing tax avoidance, ②introducing the LOB clause or PPT.

Furthermore, OECD provides the MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting) based on BEPS Action15. OECD makes it possible to revise the conventional tax treaty more smoothly.

【キーワード】 課税管轄権, 条約漁り (Treaty Shopping), LOB 条項, PPT, BEPS防止措置実施条約 (MLI)

¹ OECD HP, “*Glossary of Tax Terms*” <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

はじめに

これまでは、国家はその主権²に基づき、自国の意思に従って執行管轄権の一部である課税管轄権を普遍的に行使することができた。しかしながら、グローバル化・ボーダーレス化が進展している現代社会においては、これまでのように企業や個人による経済活動およびその活動範囲を形式的に区別してとらえることは困難となっている。全世界的に張り巡らされた国家間の租税条約等の抜け穴 (loop hole in the tax law) を利用したり、法制度の濫用により特定の者にとって課税がかからない (あるいは本来想定されていない者が特典を享受する) ようにする方法も、再び問題視されるようになった³。

中でも、個人の居住地移動により課税が行われなくなる方法として、①課税管轄権外への移動による居住地国課税の課税対象からの離脱、②条約漁り (Treaty Shopping)⁴ を代表とするような法制度の濫用による条約特典の享受、③どこにも居住地を置かない「永遠の旅人」になることでの租税の回避等は問題とされる場所である。筆者はこれまでも①の対応策として創設された、国外転出時課税制度⁵、について研究を行ってきたが⁶、②についてはどのように捉えられ、法的整備が行われているのであろうか。本稿では、②について検討を深めるため、昨今の BEPS 行動計画 6 や 2017年に改訂された OECD モデル租税条約など、現在の動向を確認し、検討を行う。

I. 課税管轄権とは

国際社会は、法的に見て相互に対等の地位を有する主権国家⁷により構成され、そこにおいては

² 主権 (sovereignty) は他のいかなる権力にも従属しない権力や国家の絶対的かつ永続的権力であると考えられており、この観念は、①対内主権と②対外主権の二面性を持っているとされる。本庄資『国際課税の理論と実務 [第3巻] 租税条約』3頁 (税務経理協会 2000年) 参照。

³ 多国籍企業による行き過ぎたタックス・プランニング、国内税制の相互作用、税務当局間の透明性や調整の不足、限られた執行上のリソース、そして有害な税慣行といった要因により、グローバルな法人税収の逸失は全世界の法人税収の4%から10%、すなわち毎年1,000億ドルから2,400億ドルに上ると試算されている。「税制調査会 第24回税源浸食と利益移転 解説文 (平成27年10月23日 (総 24-1))」内閣府 HP <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html> 参照 (最終アクセス 2019年4月7日)。

⁴ 【II】において詳しく記述する。

⁵ いわゆる「出国税」と呼ばれる制度であり、これについては水野忠恒『大系租税法 [第2版]』781頁以下 (中央経済社 2018年) 参照。

⁶ 拙稿、古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設—国外転出時課税制度における基礎理論—」『経営学論集』47号127頁以下 (明治大学経営学研究科 2017年) ならびに古山春花「米国における出国税規定の歴史の変遷と我が国の国外転出時課税制度」『税務事例』50巻2号47頁以下 (財経詳報社 2018年) を参照。

⁷ 国家主権の概念は1570年頃のフランス政治思想家ジャン・ボダンによる“Les six livres de la Republique”によって提唱されたとされる。その後、この思想は1648年のウェストファリア条約に引き継がれ、法的に互いに平等な主権国家が併存する状態を容認し、現在に至る国際法秩序が定められた。国際法は領域国家を前提として場所的範囲を管轄権の基本的な配分基準として、これに従属する基準として人的範囲を認めてい

国際法が適用されている。そのため、主権国家は、たとえその国家にとって不都合な場合であっても、国際法の制限を受け、その管轄権の及ぶ範囲内においてしか権限を行使することができない。

国際法上、各国家には「国家主権の中核」（最判平21・10・29民集63・8・1881頁⁸）としての課税権が認められる。国家は私人との関係では国内法に基づいて課税権を行使するが、それは国際法上の課税管轄権の制約の範囲内に収まるものでなければならないとされる⁹。では、課税管轄権とはいかなるものであろうか。

1. 管轄権の定義

国家管轄権については、①国際法における管轄権の定義と、②国際租税法における管轄権の定義が存在するといえる。

- ① 国際法における管轄権の定義は、主に刑事法分野を念頭に置いた概念であり、立法管轄権（legislative or prescriptive jurisdiction）と執行管轄権（強制管轄権 enforcement jurisdiction）に分かれるとされる¹⁰。いずれについても、その行使は、当該国家の領域内に限定される。伝統的な国際法の下、国家領域では、領域主権に基づき、国際法上特別の制限がない限り領域国の管轄権が優先するとされた（属地主義：principle of territoriality）。属地主義の例外として国家管轄権が他国の領域内に及ぶことが認められたのは、管轄権行使を許容する一般国際法上の根拠が存在するか、相手国の同意がある場合に限られていた。しかも、他国領域内における管轄権行使（域外適用：extraterritorial application）が認められる場合も、認められるのは原則として立法管轄権に限られ、執行管轄権の行使は条約上の根拠あるいは相手国の同意がある場合に限り認められた。領域主義の尊重を基軸として国家管轄権の及ぶ範囲が画定され、管

る。本庄・前掲注2, 3頁参照。また、「国家は国際法上相互に不干渉の義務を負い、国家が国際法上自ら処理することを許されている事項に関しては他の国は干渉してはならない。ここで干渉（intervention）とは国家が他の国家に対してあることをなさせないよう強制介入を行う命令的関与（dictatorial interference）をいう。」として、本庄氏は田畑茂二郎『国際法新講〔上〕』99-100, 106, 151-152, 235, 247頁（東信堂 1990年）を参考とする。

⁸ グラクソ事件と呼ばれるこの最高裁判決は、タックス・ヘイヴン対策税制である租税特別措置法40条の4第1項（当時）は条約に反するものでないとした事案である。「国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれるとされるものと解され、租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合に限られるとして、日本・シンガポール租税条約7条1項は、いわゆる法的二重課税を禁止するにとどまるものであって、同行の禁止・制限する行為は、一方の締約国の企業に対するほかの締約国の課税権の行使に限られるから、この規定は条約に反しない」と理由付けた。水野・前掲注5, 746頁参照。

⁹ 藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』34頁（日本評論社 2017年）。

¹⁰ 村瀬信也「国際法における国家管轄権の域外執行—国際テロリズムへの対応—」『上智法学論集』9巻3・4号119頁, 121~122頁（上智大学 2006年）また、この論文は、山本草二『国際法〔新版〕』（有斐閣 1994年）84頁以下を参照している。

轄権の抵触の回避が図られていたのである¹¹。

- ② これに対し、国際租税法における管轄権の定義とは、国家機能が三つの権限に分かれているのに対応して、立法管轄権、執行管轄権、裁判管轄権の三つに分けて説明されるのが通常である。国際租税法においては、主として、立法管轄権と執行管轄権に関する議論が行われる（これに対して、裁判管轄権については、国際民事手続法において議論される）。国家の管轄権は、国内法および国際法により様々なかたちで制限されている¹²。課税に関する立法管轄権について、一般国際法との関係が問題となるものとして、主要なものは、主権免除（課税に関していえば、主権免税）、及び、外交特権との関係であろう。すなわち、主権を有する国家は相互に対等であるから、商業活動（Commercial Activity）に従事する場合を除いて、他国の裁判権や課税権に服することはなく、また、外交官は、他国において逮捕されたり課税されたりすることはないとする関係である¹³。そのような一般国際法に基づく例外を除けば、立法管轄権の制限として問題になるのは、条約による制限と国内法による制限である。国家の課税権は、締約国間両者の意思に基づき租税条約等により制限され、また、その一方的な意思によって国内法によっても制限されることがある。租税条約及び国内法による制限の態様は国により多少異なる。立法管轄権は、国家が課税権を及ぼしうる納税義務者や課税物件の範囲に関わる。課税に関する執行管轄権は、立法管轄権の場合とは異なり、一般国際法による厳しい制限に服する。その結果、国家は、自らの領域を超えて外国で調査や徴収を行うことはできない。ただし、この属地主義による執行管轄権の制限については、租税条約等において明示の合意が存在する場合、あるいは、相手国の個別的な同意がある場合には、その例外が認められる。このように課税管轄権は、国家主権の基礎をなす権利であり¹⁴、国家の主権に基づく内在的属性

¹¹ 中川淳司「国家管轄権の規律原理—国内法は国外でどこまで適用されるか」奥脇直也・小寺彰編『国際キーワード [第2版]』80頁（有斐閣 2006年）。

¹² 課税管轄権についての一般国際法は存在しないという見解がアメリカの研究者を中心に存在しており、Martin Norr氏とStanley S. Surrey氏がその代表人物であるといえる。Martin Norr氏は「いかなる国の課税管轄権であれその範囲を制限する国際法上のルールは存在しない」Martin Norr, “Jurisdiction to Tax and International Income”, 17 Tax Law Review 431,438 (1962) という見解を持ち、Stanley S. Surrey氏は「連邦政府の課税管轄権の境界は、ここにおいてはいかなる法的制約によっても制限されない。むしろ、管轄権の行使は、本質的に、政府の費用を負担するアメリカ市民及び法人の正当なる義務に関する国家の政策及び姿勢の問題である」Stanley S. Surrey, “Current Issues in the Taxation of Foreign Corporate Investment” 56 Columbia Law Review 815,817 (1956) という見解を有している。

¹³ OECDモデル租税条約第19条。当該日本語訳として水野忠恒監修『OECDモデル租税条約2017年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』9頁（日本租税研究協会 2019年）を参考とすることができるであろう。

¹⁴ 「課税権」の意義を争った事例として有名なものとして、クック対テート連邦最高裁判決（Cook v. Tait, 265 U.S.47 (1924)）が挙げられる。連邦最高裁判所は、「（課税権とは、）政府が、市民およびその所有する財産に対して利益を与えているという前提に基礎をおいている。いいかえるならば、課税権の基礎が、すべての場合に、その財産の位置（situs）、つまり、その財産が合衆国の中にあるかあるいは外にあるかどうかということに依存するのではないのであるし、合衆国の市民の所在（domicile）、つまり合衆国に所在していたかどうかということによって定まるというのではないのである。むしろ、市民としての合衆国との関係に依存

としての管轄権の一部であると論じられる¹⁵。すなわち課税管轄権とは、他の国家の主権を排除し、国の行政機関が税の課税・徴収を行うことが許される範囲と定義することができるであろう¹⁶。なお、特別な定義は見受けられないが、課税に関する管轄権について述べる場合「課税管轄権」と表現されることが多く、その用語の使用方法としては文脈により立法管轄権・執行管轄権・裁判管轄権のいずれか、あるいはすべてを含む観念を指し示すものと推察されるため、本稿においてはそのように使用する。

2. 租税条約の果たす意義

これまで、国家はその主権に基づき、自国の意思に従って課税管轄権を普遍的に行使することができた。しかしながら、近年のように国際的経済活動が発展し、ボーダーレス化が進んでいる状況においては、これまでのように企業や個人による経済活動およびその活動範囲を形式的に区別して捉えることは困難である。各国がそれぞれの持つ固有の課税管轄権を普遍的に行使しようとする、「国際課税面に課税権の競合状態が生じ、課税管轄権の重複、すなわち国際二重課税の問題が頻発して一種の無秩序状態¹⁷」となり、そのような状態のもとでは、租税回避や租税遁脱が行われる風潮を生じ易くなると考えられる¹⁸。国際租税法とは、「『A国とB国の間で行われるクロスボーダーの経済活動に基因する課税物件（主に経済的利得）に関する納税者Xに対するA国の課税』を端緒とする問題を扱う。この意味で、国際課税とは、『各主権国家の課税の国際的側面』¹⁹を規律する法体系である²⁰。

法的に平等である主権国家間では、したがって、国際的に統一された課税権ルールに基づいて各国が同じ方向を向き、足並みをそろえて租税回避防止策をとる必要性が出てくる。租税条約の役割は、①国際的二重課税の排除、②課税権の配分、③国際的な租税回避及び脱税の防止、などと考えられており、主たる目的については①であるとする説と②であるとする説が存在する²¹。国際的に

する場合もあるのである。そのような関係からの帰結は、課税対象となる市民には合衆国に domicile を有するであろうし、そこから所得を生ずるような財産には situs があるということになるのである。」と判示した。要するに、「国家との結び付きが認められ、政府から利益を受けているということが課税権、つまり課税管轄の基礎となる」とされ、この場合には、市民という地位を有することが、国外財産から生ずる所得について課税が正当化される根拠となる」と解される。水野忠恒『21世紀を支える税制の論理 第4巻国際課税の理論と課題〔二訂版〕〕4頁以下（税務経理協会 1995）参照。

¹⁵ 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係―資産税の側面からの基礎的考察」『租税法研究』42号84頁（租税法学会 2014年）。

¹⁶ 立法管轄権と執行管轄権の管轄範囲の違いについては、増井良哲＝宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』17頁（東京大学出版会 2015）参照。

¹⁷ 小松芳明「国際租税法の発展と動向」『租税法研究』10号1頁（租税法学会 1982年）。

¹⁸ 小松・前掲注17, 1頁参照。

¹⁹ 藤谷・前掲注9, 29頁。

²⁰ 金子宏『租税法〔第21版〕』493頁（弘文堂 2016年）。国際租税法の概念構成に関する学説対立、特に抵触法的思考様式との相違につき参照、木村弘之亮『国際税法』2-22頁（成文堂 2000年）。

統一された課税ルール²²として OECD は租税モデル条約を作成し、国際的二重課税の防止と排除を進めてきた²³。OECD モデル租税条約では、その序論において、「OECD の所得と財産に対するモデル租税条約の主たる目的は、国際的な法的二重課税（筆者注：脚注²⁴）の領域において生ずる最も典型的な諸問題につき、統一的な解決基準に基づいて、解決すべき手段を提示することにある。…租税条約の主たる目的は、国境を越えたサービス、貿易、投資に対する税制上の障害を減らすために二重課税を回避することであるため、両国の税制の相互作用に起因する二重課税のリスクの存在は、第一の租税政策の懸念である。このような二重課税のリスクは、両国間の既存または予測される国境を越えた貿易と投資の有義な水準が存在する場合には、より重要になる。」²⁵とする。

特に近年注目されるのは「条約の濫用」である。条約の濫用とは、「租税条約のネットワークの拡充によって、国内法上利用可能な一定の租税優遇措置と、租税条約において定められる救済措置の双方の便益を確保することを目的とした取極めの利用を助長すること」²⁶とされる。これは、①条約上の制限の回避と、②条約特典利用による国内法規定の回避に分けて考えられるものであり、このうち①については、さらに条約漁りとそれ以外に大別される²⁷。

II. 条約漁りに関するこれまでの潮流

1. 条約漁り（Treaty Shopping）の定義

条約漁り（Treaty Shopping）とは、OECD によると、「特定の租税条約を利用する目的で、国際取引又は事業を創出するために租税条約の規定を検討することを意味する。この用語は、通常、いずれかの締約国の居住者でない者が、租税条約の特典を利用するために一方の締約国に事業体を設立する状況に適用される。」と定義され、一般的には、租税条約の特典を享受する資格がない者

²¹ 日本税理士会連合会監修・本庄資著『国際課税の理論と実務 第3巻 租税条約』11頁（税務経理協会 2000年）。また、租税条約の歴史として同著21頁を参考とすることができる。

²² 国際的な課税ルールとして、国際連合の推奨する国連租税条約モデル（United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing -Countries）も存在するが、BEPS プロジェクトは OECD の推進する国際的プロジェクトであるため、本稿では主に OECD 租税条約を参照して確認を行うこととする。

²³ 国際司法裁判所のローテュス事件判決において、国際法上、課税管轄を制限するものはないと明示されている。（水野・前掲注14, 687頁参照。Lotus Case, France v. Turkey, 1927, P.C.I.J. Ser. A, Np.10; Hudson, World Court Report (1935), P20）

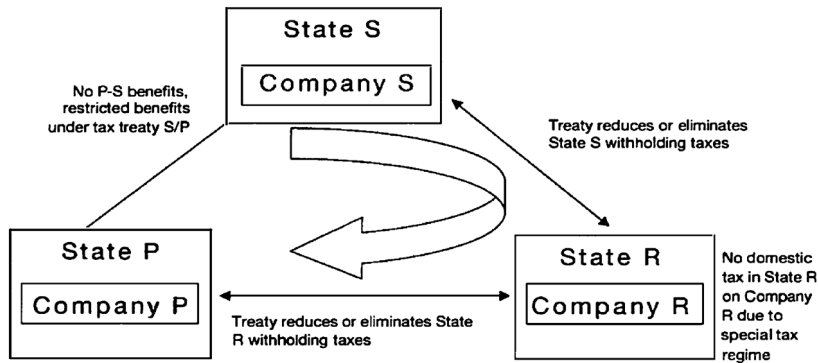
²⁴ 「国際的な法的二重課税とは、一般的に、一人の納税者に対して、同一の期間、同一の対象につき、二つ（又はそれ以上）の国の間において、同様の課税がなされることをいう。」日本語訳本として水野監修・前掲注13, 9頁を参照。

²⁵ 水野監修, 前掲注13, 9-13頁を参照。

²⁶ 木村弘之亮「権利濫用」酒井克彦＝木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』83頁以下（信山社 2018年）参照。

²⁷ OECD, “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report”, pp69-78 (2015).

図表 1：条約漁りの典型例



引用元：Avi-Yonah and HJI Panayi “Rethinking Treaty-Shopping : Lessons for the European Union” pp23

が、そのような特典を享受できる資格を有している事業体を利用する状況を指している²⁸。かかる条約漁りは、租税条約ないし条約上の権利の濫用であるのみならず、相互主義に反し、税収を失い、競争条件を歪めるが故に規制されるべきであると考えられてきた。条約漁りの典型例として次の例が挙げられる。

持株会社 R は、子会社 S が所在する S 国とその親会社 P が所在する P 国の両方に有利な税規定を適用した R 国で設立される。S 社からの収入が P 社に直接支払われる場合、それは（もしあるとしてもごくわずかな条約上の特典でしかない）S 国の源泉徴収税対象となる。しかし、P 社の所得が R 社を通じて支給される場合は非課税（または税制上の優遇措置を受ける）となる。これは、他の活動が最小限であるかゼロである場合には明白な条約漁りの事案となる²⁹。条約漁りの典型には、①タックスヘイブン利用型、②導管会社利用型、③飛び石会社利用型（stepping stone conduit）の 3 類型がある³⁰。

条約漁りは、以下のようないくつかの理由から望ましくないとされる³¹。

- 合意のために当事者間で交渉された条約上の特典は、当事者が意図していなかった方法で経済的に第 3 の法的管轄の居住者にも拡大されるため。これにしたがい、相互主義の原則（the principle of reciprocity）は破られ、当事者が行う譲歩のバランスは変更される。

²⁸ Larking, *IBFD International Tax Glossary*, 5th ed. (2005) 参照。

²⁹ Avi-Yonah, Reuven S., and Christiana HJI Panayi. “Rethinking Treaty-Shopping : Lessons for the European Union” pp23 (2010).

³⁰ 一高龍司「租税条約の濫用防止に関する BEPS 最終報告書—米国の動向と我が国の対応の在り方—」『グローバル時代における新たな国際租税制度の在り方～BEPS プロジェクトの総括と今後の国際租税の展望～』58 頁（21世紀政策研究所 2016年）、本田光宏「トリリーティー・ショッピングについての協議文書：問題及び可能な解決策」『租税研究』777号351頁（日本租税研究協会 2014年）参照。

³¹ OECD, “Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping”, pp13 (2019).

- 所得が完全に課税を免れるか、当事者が意図していなかった方法で不適切な課税の対象となる可能性があるため。そして、
- 居住管轄区の居住者が相互特典の提供がなくとも居住地管轄区からの租税条約上の特典を間接的に受け取ることができるようになり、最終的な受益者の居住管轄区は、発生源管轄区との租税協定を締結する動機が少なくなるため。

租税条約の下で特典を得ようとする者が満たすべき最初の要件は、その人が OECD モデル租税条約第 4 条に定義されている「締約国の居住者」でなければならないということである³²。締約国の居住者ではない者が、租税条約がその国の居住者に付与する特典を得ようと試みることができる多くの取極め (arrangement) が存在するが、前述した通り、これらの取極めは通常、「条約漁り」と呼ばれる。

2. 条約漁りの歴史の変遷³³

OECD はこれまで、さまざまな状況における条約漁り問題を検討してきた。

- 租税目的では所得の所有者として扱われていない条約国の仲介居住者（代理人または候補者など）に所得が支払われる単純な条約漁りに対処するために、「受益者」の概念³⁴が1977年のモデル租税条約に導入された。同時に、「Improper Use of the Convention：条約の不適切な使用」に関する 2 つの短い条項（条約漁りの 2 つの例を含む）がモデル租税条約第 1 条に関するコメントリーに追加され、租税委員会は「そのような問題とそれらに対処する他の方法の徹底的な研究を行う」と示した。
- 徹底的な調査の結果として、1986年に「Double Taxation and the Use of Base companies（二重課税と基地法人）」と「Double Taxation and the Use of Conduit Companies（二重課税と導管法人の利用）」に関する 2 つの報告書が発表された。ここでは、直接導管 (direct conduit) と飛び石導管 (stepping-stone conduit) という二つの導管取引の形態について、導管報告書において紹介・分析が行われている³⁵。
- 1992年に、二重課税および導管法人の利用に関する報告の結果として、条約漁りの様々な側面及び事例を扱う規定が、第 1 条に関するコメントリーの「Improper Use of the Convention：条約の不適切な利用」の節に追加された。これらには、第 1 条に関するコメントリーの 13乃至19パラグラフの見出し「導管法人のケース」の下に現在見られる代替規定が含まれて

³² 水野監修・前掲注13, 第 4 章を参照。

³³ Supra note27, pp17-19.

³⁴ 受益者に対する具体的な意味付けは十分になされてこず、国内法（信託法等）上の狭い意味に限定されないことは明記されているものの、その意味内容についてははっきりしていない。一高龍司「租税条約の濫用防止に関するわが国の課題」『租税研究』804号187頁（日本租税研究協会 2016年）。

³⁵ 吉村浩一郎「租税条約の『濫用』と対策—条約漁りをめぐる近時の状況の整理」金子安監修『現代租税法講座第 4 巻 国際課税』86-87頁（日本評論社 2017年）参照。

いた。

- 2003年には、1998年報告書「Report Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue (有害な税の競争：起こりつつある国際問題)」³⁶のフォローアップとして作成された報告書、「Restricting the Entitlement to Treaty Benefits (条約特典への権利の制限)」の結果として、「受益者：beneficial owner」の定義を明確にすることとした。一部の導管状態での「受益者」は第10条、第11条、第12条に関するコメントに追加され、「条約の不適切な使用」に関するセクションは、1996年の米国モデル租税条約規定に基づくLOB条項（limitation-on-benefits）および英国の慣行に基づき第10条、第11条、第12条および第21条に適用される目的の濫用防止規定（purpose-based anti-abuse rule）を含め、規定は大幅に拡大された。
- 最後に、2014年の改正を通じてモデル租税条約³⁷に含まれていた第10条、第11条および第12条に関するコメントへの変更をもたらした「受益者」概念の明確化に関する追加作業により、OECDは「受益者」概念を様々な条約漁りの状況に対処するためのツールとして使用することの限界に試みた。第10条に関するコメントの12.5パラグラフに「『受益者』という概念は、様々な形の租税回避を扱い（すなわち、配当を他の誰かに譲渡する義務を負う受取人の介入を伴うもの）、一方で租税条約は扱っていない。したがって、そのような場合に対処するための他のアプローチの適用を何らかの形で制限するものと見なすべきである。」と示されているとおりである³⁸。

このように、条約漁りについては数々の対策が講じられてきているが、国際取引の複雑さと国際的租税計画の一層の進展を前提とすると、租税条約の許容される利用と条約漁りを区分することは困難となっている。しかしながら、条約漁りが存在し、条約漁りによる望ましくない帰結が重大であることを示す、直接・状況証拠の双方が存在しているため³⁹、諸外国の多くは、司法上の有利な判断又は条約漁りに対して国内法又は条約上で強力な手段を講じることにより、条約漁りに効果的に対応することとした⁴⁰。もっとも、受益者要件は条約濫用防止に対する効果的な対抗手段である

³⁶ 仮訳本として水野忠恒監訳、高木由利子訳「有害な税の競争 起こりつつある国際問題」（日本租税研究協会 1998年）が参考となる。

³⁷ 2014年に改正されたOECDモデル租税条約は、BEPSについて各国の知見が集まりつつある状況下での改正であり、「BEPSプロジェクト以前の」という分類でよいか悩ましいものの、本項ではBEPS最終報告書以前のものとして取り扱うこととする。なお、BEPSプロジェクトについてはⅢ.1で記述する。

³⁸ 日本語文献の参考資料として、吉村・前掲注35、86-87頁参照。

³⁹ 本田教授は「FDI（海外直接投資）の統計全体では、中間介在法人を通じた間接投資と直接投資の区分は困難であり、租税計画目的の間接投資の事案を個別に特定することは一層困難である。」と前提を置いたうえで、「FDIと貿易データの比較、カナダへのFDIでは上位の国々の国内税法と条約のポリシーについての理解はトリーティー・ショッピングの規模が大きいことの状況証拠（circumstantial evidence）を提示している。」として報告されたJack M. Mintz and Alfons J. Weichenrider, *The Indirect Side of Direct Investment Multinational Company Finance and Taxation*, CESifo Book Series, Cambridge Mass. MIT Press, 2010, Table2.1, P.34を読み解き、我が国の研究会において報告している。本田・前掲注30、354頁以下参照。

⁴⁰ 本田・前掲注30、350頁。

といえるかどうか疑問が残る⁴¹。

III. BEPS 以降における条約漁りへの対応措置

1. BEPS プロジェクトにおける条約漁り

BEPS プロジェクト (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転⁴²) は、公正な競争条件 (Level Playing Field) という考え方の下、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものにするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルールを見直すプロジェクトである⁴³。BEPS プロジェクトに有効に対処していくための15の BEPS 行動計画を3段階で勧告し、それに伴う行動計画報告書を公表することで、多国籍企業が進めるグローバル・ビジネス・モデルの構造変化によって発生する法的なズレを利用した課税所得の人為的に操作による課税逃れが発生しないよう対策が行われた。

2015年9月に公表された Action6 に係る最終報告書は、「不適切な状況下における条約特典付与の防止」を目的としており、条約漁りを中心とする様々な形態による租税条約の濫用を防ぐための OECD モデル租税条約および同コメントリーの改定文言を提示している⁴⁴。そして、2016年6月に開始した BEPS 実施のための包括的枠組み (Inclusive Framework on BEPS) において、Action6 は15ある行動計画のうちでも、特に4つの BEPS ミニмумスタンダード (minimum standard) の一つとして⁴⁵、OECD 加盟国および G20 に限らない、包括的枠組みに参加するすべての国が順守すべきものとされた⁴⁶。BEPS 最終報告書では、①不適切な状況における租税条約の特典の付与を防止するための、OECD モデル租税条約の改訂および国内ルールの設定に係る勧告、②租税条約が国際的二重非課税の生成のために利用されることを意図したものではないことの明確化、③一般的に各国が他の国との租税条約の締結を決定する前に考慮すべきタックス・ポリシーの特定

⁴¹ 一高、前掲注30、59頁参照。

⁴² BEPS の概念や射程については、「国際的にも国内的にも明確な定義が置かれているわけではないものの、一般的に、『多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることで、国際的二重非課税を生じさせるもの』と言えるのではないかと考える。」として、税負担の回避を行う行為一般を指すのではないと思われる。居波邦泰「税源浸食と利益移転 (BEPS) に係る我が国の対応に関する考察(1)」『税大論叢』79号180頁 (2013年)。

⁴³ 税制調査会・前掲注3参照。

⁴⁴ 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討〔上巻〕』483頁 (日本租税研究協会 2015年)。我が国における租税条約の濫用に対する対策については、谷口勢津夫「租税条約の濫用」村井正編『国際租税法の研究—国際的租税回避の理論と政策—』149頁以下 (法研出版 1990年) および、谷口勢津夫「第三国企業による租税条約の濫用とその規制(1)(2・完)」『税法学』440号441号 (日本税法学会、ともに 1987年) が参考となろう。

⁴⁵ 最終報告書では各行動計画の勧告の内容を、①ミニмумスタンダード (Minimum Standard)、②既存スタンダードの改正 (Revision of Existing Standard)、③コモン・アプローチ (Common Approach) 及び④ベスト・プラクティス (Best Practice) に分類して優先順位を設けている。

⁴⁶ 吉村、前掲注35、84頁。

の以上3つの領域について取り組みがなされるものとしている。

では、BEPS 行動計画6「租税条約濫用の防止」とは具体的にどのような勧告となっているのであろうか。OECDはBEPS 行動計画6について、以下の提言を行った。

BEPS ACTION 6 : PREVENT TREATY ABUSE⁴⁷

Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

“Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country. The work will be co-ordinated with the work on hybrids.⁴⁸”

行動計画6は、条約濫用、特に条約漁りをBEPSの懸念する最も重要な原因の1つとして特定した。条約漁りやその他の種類の条約濫用に関わっている納税者は、不適切な状況下では条約の特典を主張することによって税の主権を侵食し、それによって国から税収を奪う。これらの規定が多国間で合意され、各国管轄区域の状況に適応される必要があるため、行動6のミニмумスタンダードの履行にはある程度の柔軟性が必要とされることを認識した。並行して、BEPS 行動計画の行動15は、BEPS 防止措置実施条約（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting, 以下「MLI」という。）を実施するための多国間文書の進展を求めた。MLIは、管轄区域が条約漁りに関するミニмумスタンダードを実装する主な手法である。MLIへの署名はミニмумスタンダードではないが、予想されているとおり、主要目的テスト（Principle Purpose Test, 以下「PPTテスト」という。）の規定を通じてミニмумスタンダードに同意する管轄区域に対して、行動計画6のミニмумスタンダードを実装するための効果的な方法を提供する⁴⁹。

行動6に関する作業の究極の目的は、単に条約漁り防止規定が税務協定に盛り込まれることを確認することではなく、条約漁りそのものに終止符を打つことである。ミニмумスタンダードの実施が条約漁りにどの程度の影響を及ぼすかを検討することは、この作業の範囲外であるが、レビューの結果を解釈する際には注意を払うべきとされる。例えば、ミニмумスタンダードの実施に向けてある程度の進歩を遂げた締約国は、MLIに署名していない締約国よりも依然としてより大きな条約漁りをもたらす可能性があり、管轄区域とその既存の条約規定が考慮される。同様に、モデ

⁴⁷ OECD, “Revised discussion draft BEPS ACTION 6: PREVENT TREATY ABUSE” (22 May 2015).

⁴⁸ OECD, “Action Plan on base Erosion and Profit shifting” (2013).

⁴⁹ Supra note31, pp11.

ル租税条約の序文を欠いている締約国間の合意は、たとえその合意がミニマムスタンダードを完全に履行しなくても、条約漁りに使用されるという小さなリスクを与えるだけかもしれない⁵⁰。

2. OECD モデル租税条約第29条

2017年11月21日に公表された OECD モデル租税（2017年改訂版）では、BEPS最終報告書の提言を受け、大幅な改訂が行われた。新たに【第29条 特典を受ける権利】が追加され、条約漁りについての OECD の考えがまとめられた。

条約の特典については、例えば、第1条（人的範囲）に関するコメントリーのパラグラフ1には「20世紀初頭に締結された多くの条約は締約国の『市民』に適用するとされていたが、その後適用された条約は、通常、国籍にかかわらず一方又は双方の締約国の『居住者』に適用するとしている。このアプローチはパラグラフ1に反映されている。『居住者』の意義は第4条において定義されている。しかしながら、第29条を含めた様々な規定に基づいて利益の一部あるいは全てが認められない場合があるため、当該者が一方の締約国の居住者であるという事実が、そのまま当該者がこの条約の特典を享受する資格を有することにはならない。」⁵¹と記載されており、IIの2でも示した通り、「受益者」概念については第29条だけにとどまらず、各条文のコメントリーにおいても言及されている。

BEPS 報告書は、OECD 加盟国および非加盟国において採用されている条約漁りへの対抗措置を分析した上で、以下の3つのアプローチの採用を提案している⁵²。

- 条約の名称および前文において、租税回避、とりわけ条約漁りの防止の意図を明確にすること。
- 個別的濫用防止規定（specific anti-abuse rule）として、米国型の LOB 条項（Limitation on

図表2：OECD モデル租税条約（2017年版）Article29の概要

【第29条 特典を受ける権利】

1. 適格者基準
2. 居住者が適格者となる状況の定義
（個人、締約国及び地方政府等、上場企業及び団体、非営利団体及び公認認定基金、その他の団体、集団投資ビークル（CIV））
3. 能動的事業活動基準
4. 派生的特典基準
5. 本拠法人
6. 権限のある当局基準
7. 定義規定
8. 第三国に所在する恒久的施設に対する適用基準
9. 主要目的テスト

引用：Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017

⁵⁰ Ibid, pp14.

⁵¹ 水野監修，前掲注13，49頁を参照。

⁵² 吉村，前掲注35，91-92頁。

Benefits)⁵³を導入すること。これにより大部分の条約漁りへの対処が可能となることが期待されている。具体的な LOB 条項案としては、米国モデル租税条約に沿った詳細型と、規定内容を簡略化した簡易型が提示されている。

- その他の態様による租税条約の濫用への対抗策として、より一般的な濫用防止規定（general anti-abuse rule）を導入すること。具体的には、条約特典を享受することが、取引の主要目的の一つ（one of the principal purposes of an arrangement or transaction）であると認められる場合、条約特典の付与が租税条約の関連する条項の趣旨・目的に合致しない限り、条約特典を否定する規定（PPT テスト）⁵⁴が提示されている。

このうち、後者 2 つのアプローチについては、常にその両方をセットで導入することが求められているわけではなく、以下の 3 つのオプションのいずれかを採用すればよいものとされている。

- ① LOB 条項と PPT テストおよび簡素版 LOB 条項の両方
- ② LOB 条項と導管取引防止メカニズム⁵⁵
- ③ PPT テストのみ

PPT テストは特典獲得が唯一の目的である必要はなく、主たる目的の一つであればよいとされたことから、解釈の幅がある弾力性のある基準であるといえる。すなわち、国内法でいえばいわゆる一般的租税回避否認規定に相当する適用範囲の広がりを持ち、仮に LOB 条項をすり抜けたスキームがあったとしても是正能力が高いのに対し、導管取引防止メカニズムは個別的否認規定の性格を持つ特定の状況に限った捕捉規定であるため、これと組み合わされる LOB 条項はより厳格な

⁵³ LOB 条項とは、1977年に米国モデル条約で初めて導入されたものであり、企業の属性に着目して特典の有無を判定する仕組みである。すなわち、企業の属性や活動に着目して第三国居住者に支配されたり影響を受けたりしていないかを客観的な基準で判断するものであり、予測可能性はより高くなる。LOB 条項は図表でいうところの第 29 条 1 項～8 項までがそれに該当すると思われる。青山慶二「租税条約の濫用防止」『日税研論集』73号24～29頁（日本税務研究センター 2018年）。

LOB 条項のうち「能動的事業活動基準」とは、一方の締約国の居住者が適格居住者基準を満たすことができない場合であっても、居住地国において行う積極的な営業または事業に関する一定の所得について条約の特典を受けることができるとする規定である。「権限ある当局基準」とは、能動的事業活動基準によっても居住者が条約の特典を受ける資格を得ることができない場合に、権限ある当局が認定をすることで、すべての条約特典又は一定の特典について、資格を付与することができることを認める「特典付与条項」ともいえる規定である。居波邦泰「2014.9 OECD 公表 BEPS 行動計画に係る勧告事項等の整理」『租税研究』780号25頁（日本租税研究協会 2015年）参照。

⁵⁴ PPT テストは、条約の特典はその特典を得ることが取引又は取極めの主たる目的の一つであると合理的に結論付けられる場合には与えられないとするものであり、目的という主観的要件を掲げつつ、その目的を有していると「合理的に結論付けられる」という要件を追加して、客観性を高める工夫をしたものである。青山、前掲注53、24～29頁。

⁵⁵ 導管取引防止メカニズムとは補助的仕組みであり、租税条約、国内税法または判例法理のいずれかにより講じられていなければよいものとされている。第三国居住者が関係する back-to-back 取引スキームで、途中で条約締約国の適格者を介在させて条約の特典を得ようとする一定の取引について、当該特典を認めないと規定する条項である。性格の共通性から「限定的 PPT」と呼ばれることもある。青山、前掲注53、25頁。

ものが求められるのである⁵⁶。

3. MLIによる管轄権の統一

BEPS 防止措置実施条約は、BEPS 合意が得られた租税条約関連項目の中でも、ミニマムスタンダードとされる最も重要な改正項目の一つである。これは BEPS 行動計画15（多数国間協定の策定）に基づいて発案されている。MLIは「BEPS プロジェクトにおいて策定された BEPS 防止措置のうち租税条約に関連する措置を、本条約の締約国間の既存の租税条約に導入すること」⁵⁷を目的としており、これにより、本条約の締約国は、租税条約に関連する BEPS 防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。本条約の締約国は、租税条約に関連する BEPS 防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。本条約の各締約国2019年3月29日現在87ヶ国となっており⁵⁸、これらの締約国は、既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とするかを任意に選択することができ、また、本条約に規定する租税条約に関連する BEPS 防止措置の規定のいずれを既存の租税条約について適用するかを所定の制限の下で選択することができることとされる。すなわち、本条約の各締約国は、その既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とするかを任意に選択することができるのである。原則として、各租税条約の全ての締約国がその租税条約を本条約の適用対象とすることを選択したものについてのみ適用され、各租税条約のいずれかの締約国が本条約の締約国でない場合、又は、その租税条約を本条約の適用対象として選択していない場合には、本条約はその租税条約については適用されないこととなっている。

また、MLI が各国の租税条約に実際に適用されるようになるまでには幾つかの条件が存在する。

①MLI 自体が発効していること、②自国について MLI が発効していること、③自国が MLI の適用対象としたい租税条約の相手国についても MLI が発効していること、④その相手国がその租税条約を MLI の適用対象として選択していること、さらに、⑤適用したい措置の選択が一致していることという条件が満たされて初めて MLI が個々の租税条約に適用される⁵⁹。

結びに代えて

Ⅱで確認した通り、条約漁りについてはかつてより議論が重ねてきたが、BEPS プロジェクトにより、より踏み込んだ国際課税ルールが定められた。特にⅢで確認したミニマムスタンダードに導

⁵⁶ 青山、前掲注53、24～29頁。

⁵⁷ 財務省 HP 「BEPS 防止措置実施条約に関する資料」より https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm 参照（最終アクセス 2019年4月7日）。

⁵⁸ OECD HP より <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> 参照（最終アクセス 2019年4月7日）。

⁵⁹ 中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約」『租税研究』820号160-161頁（日本租税研究協会 2018年）参照。

入され各国がその対応として3つのオプションのいずれかを採用すること、さらにMLIによりこれまでとの租税条約と異なり、多数国間協定としてより条約実施がスムーズに行われることとなった点は非常に好ましいように思われる。

ただし、この点については疑問も残る。例えば、青山教授は「多国間でマルチの留保が複雑に絡む条約となることも予想され、執行にあたっての混乱も避けられないかもしれない。」⁶⁰と評価している。また、Michael Lang教授もPPTテストについて懐疑的であるとし、「司法判断を下す裁判所として、かなり裁量的に判断を下してしまう余地が大きすぎると思うからです。そこにリスクが存在します。裁判所のリスクというよりは、最終的には一人一人の裁判官、判事の力量にも関わってくるわけであって、本来適用すべき条文をしっかりと使うことができない、もしくはそういう能力を持たない、もしくは自信を持たない裁判官であれば、濫用防止の方を容易に選んでしまうという可能性があります。もう既に亡くなった有名なドイツの連邦財政裁判所の判事が『無能な、あるいはあまり優秀ではない裁判官あるいは法律専門家だけが、このような濫用防止規定を必要としている。正しい判断能力を持った法律専門家であれば、本質的な法律の目的等に鑑みて、きちんと判決を下すことができるはずだ』と書いていましたが、本当にリスクとしては法的なカルチャー自体が壊されてしまうリスクがあると私も思います。」⁶¹として、各国の選択するオプションによってはその国々の持つ司法制度の“力量”によってリスクが発生しうる危険性を提唱する。

個人の居住地移動による課税逃れについては、【はじめに】において述べた通り、いくつかの形態が存在する。条約漁りについては行動計画6及びMLIにおいて一応の帰結が示されたといえよう。MLIは青山教授の指摘通り、条約の相互的要請の確認には多大な労力を必要とする面がある。一方でMLIには法的安定性・予見可能性を高めて企業等の不確実性を排除していくための取組であると考えられており、国境を越えた移動を行おうとする企業あるいは個人にとっては全世界に広がる租税条約の把握は以前より容易になると考えられる。財務省主税局参事官補佐、中澤弘治氏が「BEPS防止措置実施条約は、BEPSプロジェクトにおいて策定された租税条約に関連するBEPS防止措置を、既存の個々の租税条約に導入するための条約として策定されています。…この条約が単体で租税条約に代わる機能を果たすというのではなく、あくまで既存の租税条約の内容を変更するというを目的としております。この条約に参加することによって、多くの租税条約に同時にBEPS措置を導入することができるという仕組みになっております。」と述べられる通り、MLIのメリットは国際租税における原則の大きな変更について、各国政府間での条約改正をすべて待たなければならなかった従来の方法から、一度にその改正を行うことが可能となった点であろう。このような文脈で考えると、条約漁りへの対応策として取られたOECDモデル租税条約の改

⁶⁰ 青山慶二「BEPSプロジェクト行動15による多国間協定（Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Matters To Prevent Base Erosion）の主要論点」『租税研究』813号395頁（日本租税研究協会2017年）参照。

⁶¹ Michael Lang, “The Impact of BEPS on tax treaties”『租税研究』785号381頁（日本租税研究協会2015年）。

訂, ならびに MLI は非常に深い意義を有していると認められよう。

MLI は我が国について, 2019年1月1日に発効したばかりである。今後 MLI について経過観察を行っていくとともに, MLI に署名していないアメリカとの今後の国際課税における関係性に注視していかねばならない。

【引用文献一覧】

- 青山慶二「租税条約の濫用防止」『日税研論集』73号24～29頁（日本税務研究センター 2018年）
- 青山慶二「BEPS プロジェクト行動15による多国間協定（Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Matters To Prevent Base Erosion）の主要論点」『租税研究』813号395頁（日本租税研究協会 2017年）
- 一高龍司「租税条約の濫用防止に関する BEPS 最終報告書—米国の動向と我が国の対応の在り方—」『グローバル時代における新たな国際租税制度の在り方～BEPS プロジェクトの総括と今後の国際租税の展望～』58頁（21世紀政策研究所 2016年）
- 一高龍司「租税条約の濫用防止に関するわが国の課題」『租税研究』804号187頁（日本租税研究協会2016年）
- 居波邦泰「税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察（1）」『税大論叢』79号180頁（2013年）
- 居波邦泰「2014.9 OECD 公表 BEPS 行動計画に係る勧告事項等の整理」『租税研究』780号25頁（日本租税研究協会 2015年）
- 金子宏『租税法〔第21版〕』493頁（弘文堂 2016年）
- 木村弘之亮『国際税法』2-22頁（成文堂 2000年）
- 木村弘之亮「権利濫用」酒井克彦＝木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』（信山社 2018年）
- 小松芳明「国際租税法の発展と動向」『租税法研究』10号1頁（租税法学会 1982年）
- 古山春花「我が国における国外転出時課税制度の創設—国外転出時課税制度における基礎理論—」『経営学論集』47号127頁以下（明治大学経営学研究科 2017年）
- 古山春花「米国における出国税規定の歴史的変遷と我が国の国外転出時課税制度」『税務事例』50巻2号47頁以下（財経詳報社 2018年）
- 税制調査会「第24回税源浸食と利益移転 解説文（平成27年10月23日（総 24-1）」
- 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係—資産税の側面からの基礎的考察」『租税法研究』42号84頁（租税法学会 2014年）
- 谷口勢津夫「第三国企業による租税条約の濫用とその規制（1）（2・完）」『税法学』440号441号（日本税法学会, とともに 1987年）
- 谷口勢津夫「租税条約の濫用」村井正編『国際租税法の研究—国際的租税回避の理論と政策—』149頁以下（法研出版 1990年）
- 田畑茂二郎「国際法新講〔上〕99-100, 106, 151-152, 235, 247頁（東信堂 1990年）
- 中川淳司「国家管轄権の規律原理—国内法は国外でどこまで適用されるか」奥脇直也・小寺彰編『国際キーワード〔第2版〕』80頁（有斐閣 2006年）
- 中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約」『租税研究』820号160-161頁（日本租税研究協会 2018年）
- 日本税理士会連合会監修・本庄資著『国際課税の理論と実務 第3巻 租税条約』11頁（税務経理協会 2000年）
- 藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』34頁（日本評論社 2017年）
- 本庄資『国際課税の理論と実務〔第3巻〕租税条約』3頁（税務経理協会 2000年）
- 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討〔上巻〕』483頁（日本租税研究協会 2015年）
- 本田光宏「トリーティー・ショッピングについての協議文書：問題及び可能な解決策」『租税研究』777号

351頁（日本租税研究協会 2014年）

- 増井良哲＝宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』17頁（東京大学出版会 2015年）
- 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』781頁以下（中央経済社 2018年）
- 水野忠恒監修『OECDモデル租税条約2017年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』9頁（公益財団法人日本租税研究協会 2019年）
- 水野忠恒『21世紀を支える税制の論理 第4巻国際課税の理論と課題〔二訂版〕』4頁以下（税務経理協会 1995）
- 水野忠恒監訳，高木由利子訳「有害な税の競争 起こりつつある国際問題」（日本租税研究協会 1998年）
- 村瀬信也「国際法における国家管轄権の域外執行—国際テロリズムへの対応—」『上智法学論集』9巻3・4号119頁，121～122頁（2006年）
- 保井久理子，小島信子「第64回 IFA（国際租税協会）年次総会」『税大ジャーナル』16号134頁（2011年）
- 山本草二『国際法〔新版〕』（有斐閣 1994年）84頁以下
- 吉村浩一郎「租税条約の『濫用』と対策—条約漁りをめぐる近時の状況の整理」金子宏監修『現代租税法講座第4巻 国際課税』86-87頁（日本評論社 2017年）
- Martin Norr, “*Jurisdiction to Tax and International Income*”, 17 Tax Law Review (1962)
- Michael Lang, “*The Impact of BEPS on tax treaties*” 『租税研究』785号381頁（日本租税研究協会 2015年）
- OECD, “*Action Plan on base Erosion and Profit shifting*” (2013)
- OECD HP, “*Glossary of Tax Terms*”
- OECD, “*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*” (2015).
- OECD, “*Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping*” (2019)
- OECD, “*Revised discussion draft BEPS ACTION 6: PREVENT TREATY ABUSE*” (22 May 2015)
- Stanley S. Surrey, “*Current Issues in the Taxation of Foreign Corporate Investment*” 56 Columbia Law Review 815,817 (1956)