

包括的組織再編成条項が抱える裁量問題への対応

— カナダにおける課税上の取扱いを参考にして —

中 村 繁 隆

目 次

はじめに
第1章 わが国における課税上の取扱い
1-1 組織再編成条項の課税制限規範該当性
1-2 組織再編成条項の不明確性
第2章 カナダにおける課税上の取扱い
2-1 I.T.A. § 115.1
2-2 カナダ内国歳入庁のガイドライン
第3章 検討
3-1 本稿の検討から得られる示唆
3-2 国内法化におけるわが国の課題
むすびに

はじめに

租税条約上の組織再編成条項 (reorganization clauses. 以下、同じ) とは、合併等の組織再編成に関する二国間租税条約 (以下、租税条約という) 上の条項をいい、わが国が締結した3つの租税条約 (日仏、日英、日豪) には事業譲渡類似株式に関する組織再編成条項を有する¹⁾。ただ、当該条項は、包括的組織再編成条項 (comprehensive reorganization clauses. 以下、同じ) との関係でいうと、(組織再編成によって生じる両締約国の課税のタイミングのミスマッチによる経済的二重課税に対して) 部分的な救済に留まる点において、わが国の租税条約政策上の課題が存在する²⁾。

1) Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de l'Hotellerie-Fallois, "Reorganization clauses in tax treaties", IBFD, 2013, at 401-402の一覧表 (3. Reorganization clauses concerning substantial participations clauses) 参照。なお、日英の場合は13条3項に関する交換公文5、日豪の場合は13条3項に関する議定書18にそれぞれ規定されている。

2) 拙稿「組織再編成から生じるクロス・ボーダーの課税問題 — 租税条約上の組織再編成条項を題材に —」経営実務法研究25号91頁 (2023) 参照。

一方、包括的組織再編成条項には、権限ある当局に対して裁量権 (discretionary powers. 以下、同じ) が与えられて執行されるという問題点が指摘されている³⁾。例えば、米加租税条約⁴⁾ 13条8項では、課税当局が納税者と協定を締結し、課税を繰り延べることに合意し得ると規定されているが、いかなる場合であれば合意に達し得るか明確ではない。このため、わが国が包括的組織再編成条項を租税条約政策の観点から導入しようとした場合、租税法律主義の1つである課税要件明確主義の見地から当該条項の国内適用可能性が否定されると考えられる (詳細は後述)。そこで、本稿はカナダの課税上の取扱い〔特に、所得税法 (Income Tax Act. 以下、I.T.A.) §115.1〕を参考に、課税要件明確主義違反に対する解決方法を検討することを目的とする。

なお、わが国が締結した租税条約には包括的組織再編成条項がないためか、当該条項に関するわが国の先行研究がほとんどない状況にある。ただ、諸外国に目を転じてみると、包括的組織再編成条項や I.T.A. §115.1 などに関する先行研究の蓄積がある。本稿では、それらの先行研究の知見を参考にして検討を取り進めていくことにする。

本稿の構成としては、第1章では、わが国が締結した租税条約のうち組織再編成条項を有する日仏租税条約を用いて、当該組織再編成条項の国内適用可能性を確認する。第2章では、1987年にカナダの国内税法に導入された旧 I.T.A. §115.1⁵⁾、及び、1994年に全文改正された I.T.A. §115.1⁶⁾ の内容を紹介するとともに、カナダ内国歳入庁が米加租税条約13条8項に関して公表している (協定合意のための) 適格性に関する考慮要素、及び、合意に必要な情報提供に関するガイドラインを紹介する。そして、第3章では、カナダにおける課税上の取扱いから得られる示唆を述べた後、包括的組織再編成条項が抱える裁量問題に対するわが国における解決方法について私見を述べる。

最後に、本稿の研究により期待される成果としては、わが国の今後の租税条約政策において、包括的組織再編成条項の利用可能性に関する基本情報を提供している点に学術的意義があると考えられる。

3) H.J. Ault and J. Sasseeville, Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration, World Tax Journal, Vol.2, No.2, at 113, 2010.

4) The Convention between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and Capital, signed at Washington D.C. on September 26, 1980, as amended by the protocols signed in 1983, 1984, 1995, 1997 and 2007.

5) S.C. 1987, c.46, s.42(1). なお、1984年以後の課税年度において適用可能とされた。

6) S.C. 1994, c.7, schedule VIII, s.51.

第1章 わが国における課税上の取扱い

1-1 組織再編成条項の課税制限規範該当性

わが国の場合、憲法98条2項⁷⁾から、一般に、条約は変形措置を要せず国内的効力を有し、法律に優位すると解されてきた⁸⁾。ただ、条約の誠実遵守義務（憲法98条2項）と租税法律主義（憲法84条）は、憲法解釈上どのように折り合いをつければよいか、という問題がある⁹⁾。

わが国の国際租税法に関する基本書とされる書籍は、谷口教授の先行研究¹⁰⁾を有力説と評価する。その有力説は、租税条約上のある規定が課税制限規範¹¹⁾である場合と、課税根拠規範¹²⁾である場合に区分する。前者の場合には、租税法律主義の1つである課税要件明確主義の見地から国内適用可能性の有無を判断し、不明確な課税制限規範については、租税条約の国内適用可能性を否定する¹³⁾。一方、後者の場合には、租税法律主義の1つである課税要件法定主義の見地から国内適用可能性を一般的に排除する¹⁴⁾。

このように、有力説の考え方は、「課税の根拠となるのは法律であり、租税条約はあくまで課税を制限するものとして働く¹⁵⁾」というものである。そうすると、本稿で最初に問題となるのは、組織再編成条項が課税制限規範に該当するのか、それとも課税根拠規範に該当するのか、である。ここでは、わが国が締結した租税条約のうち、組織再編成条項を有する日仏租税条約13条2項(b)を用いて確認してみたい。

株式の譲渡益は租税条約上、原則として当該株式を所有する者の居住地国に課税権がある（例えば、OECDモデル租税条約13条5項）。しかし、事業譲渡類似株式の譲渡はその例外として、源泉地国に課税権がある¹⁶⁾。日仏租税条約13条2項(b)は、租税条約のレベルで居住地国課税の

7) 憲法98条（憲法の最高法規性、条約・国際法規の遵守）2項

「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」。

8) 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法〔第4版〕』東京大学出版会31頁（2019）参照。

9) 同上。

10) 増井・宮崎・前掲注8・31頁では、谷口勢津夫『租税条約論』清文社32頁（1999）の考え方を有力説と評価している。

11) 課税制限規範とは、租税条約が外交交渉の結果として、租税法律による場合よりも納税義務を軽減し、又は免除する規範をいう。谷口・前掲注10・31頁参照。

12) 課税根拠規範とは、租税条約が外交交渉の結果として、租税法律による場合よりも納税義務を拡大し、又は創設する規範をいう。例えば、特殊関連企業条項がこれに当たる。谷口・前掲注10・31頁～32頁参照。

13) 谷口・前掲注10・32頁参照。

14) 同上。

15) 増井・宮崎・前掲注8・31頁。

16) 国内税法でいえば、法人税法施行令178条1項4号口及び6項、所得税法施行令281条1項4号口及び6項。租税条約でいえば、例えば、日仏租税条約13条2項(a)。

みを可能とする¹⁷⁾。そして、日仏租税条約13条2項(b)は、締約国間の直接投資が企業の組織再編成に関する課税ルールの相違により阻害されないようにするという効果を有すると評価されている¹⁸⁾。

以上のとおり、日仏租税条約13条2項(b)は、わが国の国内税法に基づく事業譲渡類似株式に関する課税を制限する規定、すなわち、課税制限規範に該当すると考えられる。

1-2 組織再編成条項の不明確性

次に、本稿で問題となるのは、組織再編成条項が不明確な課税制限規範に該当するか否かである。日仏租税条約13条2項は、次のとおり規定されている。

「2(a) 一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の株式の譲渡によって取得する収益に対しては、次のことを条件として、当該他方の締約国において租税を課することができる。

(i) 当該譲渡者が保有し又は所有する株式（当該譲渡者の特殊関係者が保有し又は所有する株式で当該譲渡者が保有し又は所有するものと合算されるものを含む。）の数が、当該課税年度中のいかなる時点においても当該法人の発行済株式の少なくとも二十五パーセントであること。

(ii) 当該譲渡者及びその特殊関係者が当該課税年度中に譲渡した株式の総数が、当該法人の発行済株式の少なくとも五パーセントであること。

(b) (a)の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者である法人が企業の組織再編に関連して(a)に規定する株式の譲渡から生ずる収益を取得する場合であって、当該締約国の権限のある当局が、当該組織再編に係る譲渡に関し、当該締約国の税法上課税の繰延べが当該居住者に認められることを証明する証明書を発行するときは、当該収益は当該一方の締約国においてのみ課税される。ただし、この(b)の規定の特典を得ることを主たる目的として行われた取引については、この限りでない¹⁹⁾」。

上記のとおり、日仏租税条約13条2項(b)は、同13条2項(a)の例外的取扱いを規定する。まず、日仏租税条約は1995年に締結されているが、現在に至るまで13条2項(b)に関する判例は存在しない。次に、13条2項(b)における「証明書を発行するとき」という点に関しては、国税庁は証明書の発行に関する課税実務上の取扱いをウェブサイトで公表している²⁰⁾。「日仏租税条約

17) 増井・宮崎・前掲注8・279頁～280頁参照。

18) 同上。

19) 訳文は、財務省「わが国の租税条約等の一覧」 https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/SynthesizedTextforJapan-FranceJP.pdf (2023年11月28日訪問) から、そのまま抜粋したものである。

20) 国税庁「〔手続名〕日仏租税条約第13条第2項(b)の適用に関する証明書の交付請求手続について」 <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/kigyosaihen/annai/37.htm> (2023年11月28日訪問)。また、同「日仏租税条約第13条第2項(b)の適用に関する証明書に関する事前審査について」 <https://www.nta.go.jp/>

第13条第2項(b)の適用に関する証明書の交付請求書」に記載された内容は、大きく4項目から構成されている。第一は、事業譲渡類似株式を譲渡した法人の名称の他、株式譲渡法人及びフランス法人株式の名称等の情報である。第二は「組織再編取引の概要」、第三は「株式譲渡収益について課税が繰り延べられる理由」、第四は「譲渡株式の評価額」である。上記第二については、別添1として3点（概要、組織再編の目的、資本関係図）の記載が求められる。また、上記第四については、別添3として3点（市場価格、会計上の簿価、税務上の簿価）の記載が求められる。なお、交付請求書には、上記以外にも国税庁が審査のために必要と認められる資料がある場合には、その提出を求める旨の記載もある。確かに、どのような追加資料が求められるのかという点は明らかではないが、事案ごとの特殊性は当然に存することを考慮すれば、追加資料の提出を求める旨の記載によって、日仏租税条約13条2項(b)を不明確な課税制限規範に該当するとまではいえないと考えられる。

また、日仏租税条約13条2項(b)但書きの「特典を得ることを主たる目的」という部分の「主たる目的」がどのような基準で判断されるのかという点も明らかではない。しかし、これは事案ごとの事実認定の問題と考えられることから、この点によって日仏租税条約13条2項(b)を不明確な課税制限規範に該当するとまではいえないと考えられる。

以上を踏まえ結論を述べるとすれば、日仏租税条約13条2項(b)は不明確な部分が存するものの、当該条項を不明確な課税制限規範に該当するとまではいえないと考えられることから、その国内適用可能性に関しては問題がないと考えられる。

第2章 カナダにおける課税上の取扱い

2-1 I.T.A.§115.1

予め紹介しておきたいこととして、カナダにおいては、わが国における租税法律主義なканなく課税要件法定主義に対応する憲法上の規定ないし概念は存在しないと評価できよう、との意見²¹⁾がある。従って、第1章で紹介した課税要件明確主義違反に関しては、カナダでは生じない問題である。以下は、これを前提としてカナダにおける課税上の取扱いを紹介する。

まず、カナダが締結した租税条約における譲渡収益 (capital gains) の内容を概観する。Ingrid Sapona 氏²²⁾によれば、カナダが締結した租税条約における譲渡収益の内容は、OECD モデル租税条約13条に沿った内容に加えて、カナダにおける取扱いを反映した追加的な条項から構成さ

taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/jizenshinsa/index.htm (2023年11月28日訪問) も公表されている。

21) 藤谷武史「論拠としての「租税法律主義」—各国比較」フィナンシャル・レビュー129号207頁(2017)参照。

22) Ingrid Sapona氏は、実務家 (Price Waterhouse, Toronto) である。

れている²³⁾、という。同論文の733頁～735頁には、「Table 1 Standard Paragraphs in Treaty Capital Gains Articles」という表が記載されている。同表では、譲渡収益が (1) 不動産、(2) 事業資産、(3) 船舶・航空機、(4) 従前の居住者による譲渡、(5) その他の資産、(6) 事業譲渡類似株式、(7) 法人組織再編成の7つに区分され、カナダが締結した大部分の租税条約は上記(1)～(5)で構成されているが、いくつかの国との租税条約では追加的に上記(6)と(7)を含んでいることが確認できる。

次に、I.T.A §115.1を紹介する。I.T.A §115.1は、1994年に旧I.T.A §115.1 (本条文のタイトルは、Disposition of property by non-resident person) を全文改正した規定である²⁴⁾。旧I.T.A §115.1は1987年にカナダ所得税法に導入された規定であり、財務省規則7400条に規定された租税条約に含まれる救済条項²⁵⁾に効力を与える規定であった²⁶⁾。本稿ではまず、旧I.T.A §115.1を紹介し、次にI.T.A §115.1の内容を確認することにする。

旧I.T.A §115.1は、以下のとおり規定されていた。

「非居住の者又はパートナーシップ (本条では「売り手」という) が、他の者又はパートナーシップ (本条では「買い手」という) に資産を処分した課税年度において、

- (a) 歳入庁長官が、所定の租税条約の条項に従って、当該処分に関する利益又は所得に対するカナダの課税を繰り延べることに同意する場合、かつ、
- (b) 売り手と買い手が共に、歳入庁長官にとって申し分ない期間と条件に従って、所定の書式と所定の期間内にそのように選択する場合、
本法の他のいずれの規定にかかわらず、以下のルールが適用される。
- (c) 売り手、買い手、歳入庁長官が当該資産に関して同意した金額は、売り手の資産処分金額とみなされ、買い手の取得価額 (cost of the property) とみなされる。
- (d) 当該資産がその処分時点において、所定のクラスの減価償却資産であり、かつ、当該資産の処分直前における売り手の取得価額 (capital cost of the property) が当該資産に

23) Ingrid Sapona, Canada's tax treaties: A comparison of the treatment of capital gains, 40 Can. Tax J. 720, 1992, at 722.

24) Catherine Brown and Christine Manolakas, Corporate Reorganizations and Treaty Relief from Double Taxation within the NAFTA Block, 59 LA. L. REV. 253, 1998, at 112, footnote 112.

25) 1988年導入時における財務省規則7400条1項によれば、1984年の米加租税条約13条8項と1986年の蘭加租税条約の13条6項を指す。いずれの条項も包括的組織再編成条項である。なお、財務省規則7400条は、1994年にI.T.A §115.1が全文改正された際に廃止された。

26) Derek T. Dalsin, Dispositions of property by non-residents: Tax deferral by ministerial discretion, 39 Can Tax J. 77, 79, 1991. なお、Derek T. Dalsin氏は、実務家 (Peat Marwick Thorne, Calgary) である。

関して同意された金額を超過する場合には、13条²⁷⁾、20条²⁸⁾及び20条1項(a)²⁹⁾の下でなされる財務省規則の目的上、

- (i) 買い手における当該資産の取得価額 (capital cost of the property) は、処分直前における売り手の取得価額 (capital cost thereof) とみなされ、かつ、
 - (ii) 超過部分は、当該資産の買い手による取得前に終了した課税年度における所得の計算上、20条1項(a)の財務省規則における資産に関して、買い手において容認されたとみなされる。
- (e) 当該資産がその処分時点において、資本資産、カナダの資源資産、外国の資源資産、適格資本資産又は売り手に対する棚卸資産である場合、それらの資産は、買い手の当該資産とみなされ、かつ、買い手はそれらの資産を取得したものとみなされ、さらに、それらの資産が処分直前において売り手によって使用された同じ目的に沿ってそれらを使用するとみなされる」。

上記のとおり、旧 I.T.A. § 115.1 には(a)から(e)までの5つの規定が存在するが、その中心となる規定は、課税の繰延べとなる(c)の規定である。ただ、(c)の取扱いを行う前提として、2つの前提条件がある³⁰⁾。第一は、歳入庁長官が所定の租税条約の条項に従って、課税の繰延べに同意しなければならないことである [旧 I.T.A. § 115.1(a)]³¹⁾。第二は、非居住者である売り手と買い手が歳入庁長官によって要求される期間と条件に従って、所定の書式と所定の期間内に一緒に選択しなければならないことである [旧 I.T.A. § 115.1(b)]³²⁾。旧 I.T.A. § 115.1(d) は、処分資産が減価償却資産に該当する場合において、I.T.A. § 13、20及び20条1項(a)の下でなされる財務省規則上においてのみ適用される特別な規定³³⁾であり、旧 I.T.A. § 115.1(e) は繰り延べられた所得又は利益がカナダの課税上、最終的に買い手の所得に含まれるために、資産の取得価額の引継ぎを規定する³⁴⁾。

ここで、Derek T. Dalsin 氏の論文に記載された具体例³⁵⁾を通じて、旧 I.T.A. § 115.1 の適用を

27) 13条のタイトルは、Recaptured depreciation (取り戻される償却費) である。

28) 20条のタイトルは、Deductions permitted in computing income from business or property (事業や資産からの所得を計算する際に認められる諸控除) である。

29) 20条1項(a)のタイトルは、Capital cost of property (資産の取得価額) である。

30) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 79; Catherine Brown and Christine Manolakas, *supra* note 24, at 112, footnote 112.

31) *Id.*

32) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 79-80; Catherine Brown and Christine Manolakas, *supra* note 24, at 112, footnote 112.

33) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 80-81.

34) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 81.

35) 図1に関連して I.T.A. § 115.1 を紹介する内容については、特に断りのない限り、Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 84-85 に拠る。

紹介する。

図 1³⁶⁾ 具体例

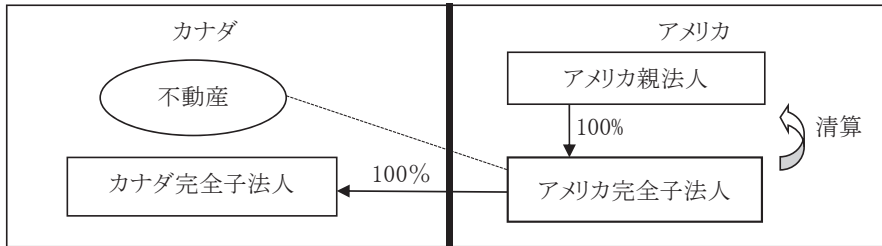


図 1 におけるアメリカ親法人はアメリカ子法人の株式を100%保有しており、当該子法人は、カナダに所在する不動産と課税対象となるカナダ子法人の株式の100%を保有している。アメリカ完全子法人がアメリカ親法人に清算吸収された場合、上記のカナダ不動産とカナダ完全子法人株式は、I.T.A §69(5)³⁷⁾、115³⁸⁾ (1) (a)(iii)等によって譲渡したものとみなされる（カナダでは課税の扱い）。一方、アメリカ法上では、I.R.C. §338³⁹⁾ (h) (10) によって、当該清算は全体的あるいは部分的な非認識取引となる（アメリカでは課税の繰延べ扱い）。

米加租税条約13条 8 項の下、買い手であるアメリカ親法人と売り手であるアメリカ完全子法人は共に、旧 I.T.A §115.1 の下、課税の繰延べを選択し、所定の手続きを行った後に、カナダの歳入庁長官は、カナダ不動産の譲渡金額をその簿価と取り扱うこと、また、カナダ完全子法人株式の譲渡金額をその調整取得価額 (adjusted cost base) と取り扱うことに合意し得る。もし、当該不動産が減価償却資産である場合には、買い手におけるその課税上の価額は、旧 I.T.A §115.1 (d) によって引き継がれる。また、アメリカ親法人におけるカナダ資産の法的性質は、旧 I.T.A §115.1 (e) によって当該譲渡直前のアメリカ完全子法人のそれと同一となる。

米加の権限ある当局は旧 I.T.A §115.1 にかかわらず、二重課税を回避するために必要な範囲のみ裁量権を行使することが期待されているため、図 1 の逆の状況（アメリカでは課税の扱い、カナダでは課税の繰延べ扱い）であれば、アメリカの権限ある当局は課税の繰延べに同意し得ることになる。但し、旧 I.T.A §115.1 は、結果として所得を生ずる譲渡が米加租税条約13条 8 項の下、適格である場合に限り適用される。

最後に、Derek T. Dalsin 氏の論文から、旧 I.T.A §115.1 を適用する効果と適用上の課題を紹

36) 図 1 は、Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 84-85 に記載された具体例を筆者にて図示したものである。

37) 69 条のタイトルは Inadequate considerations (不適切な対価) であり、69 条 5 項は Idem (項目) である。

38) 115 条のタイトルは Non-resident's taxable income in Canada (カナダにおける非居住者の課税所得) である。

39) 338 条のタイトルは、Certain stock purchases treated as asset acquisitions (資産取得として取り扱われる一定の株式取得) である。

介したい。

まず、旧 I.T.A §115.1 を適用する効果について。米加租税条約13条8項及び旧 I.T.A §115.1 の効果は、当該取引から生じる譲渡所得に対する二重課税を回避するために必要とされる租税の対称性 (tax symmetry) と租税の同時性 (tax simultaneity) の程度を設定することにある⁴⁰⁾。旧 I.T.A §115.1 の導入は、アメリカ税法の下に相互主義的な規定という新たな利益 (new interest in reciprocal provisions under US…tax law) を創出した⁴¹⁾。それによって、カナダ居住者はアメリカの租税救済を得ることが可能となり、それはカナダの組織再編税制と相応する⁴²⁾。

次に、旧 I.T.A §115.1 の適用上の課題について。第一の課題は、旧 I.T.A §115.1 による協定の法的地位に関する不確実性である⁴³⁾。旧 I.T.A §115.1 による協定は、租税条約自体と同様、租税条約パートナーの税法と相互主義的な、国内税法の規定に基づくため、旧 I.T.A §115.1 による協定は、非居住者の国内税法及び租税条約よりも優先するか否かが主たる問題となる⁴⁴⁾。第二の課題は、カナダの歳入ロス (revenue loss) のリスクである⁴⁵⁾。旧 I.T.A §115.1 による協定に服する資産の価値が減少し、損失のポジションとなった場合、繰り延べた税が徴収できなくなることを防ぐための措置が旧 I.T.A §115.1 に規定されておらず、繰り延べた税が徴収できなくなるという潜在的なリスクがある⁴⁶⁾。

以上が旧 I.T.A §115.1 の内容である。次に、1994年に全文改正されて導入された I.T.A §115.1 を紹介する。

まず、I.T.A §115.1 (1) (本条文のタイトルは、Competent authority agreement) は、以下のとおり規定されている。

「115.1(1) 本条の他のいずれの規定にかかわらず、租税条約あるいはカナダにおいて法的に有効である他方の国との協定に含まれる規定の下、歳入庁長官と他方の者が、他方の者の課税に関する協定を締結した場合には、当該協定の期間及び条件に沿ってなされた全ての決定は、本条に沿ってなされたものとみなされる」。

I.T.A §115.1(1) は、旧 I.T.A §115.1 の適用状況に対応するだけでなく、より広い範囲の取引に拡張する規定である⁴⁷⁾、とされる。

次に、I.T.A §115.1(2) (本条文のタイトルは、Transfer of rights and obligations) は、以下

40) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 88-89.

41) *Id.*

42) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 89.

43) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 88.

44) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 88.

45) *Id.*

46) *Id.*

47) Minister of Finance Canada, Explanatory Notes, “Amendments to the Income Tax Act and Related Statutes” (June 1992), at 147.

のとおり規定されている。

「サブセクション115.1(1)に記載された協定下にある権利及び義務が、歳入庁長官の同意とともに別の者へ移転される場合には、当該別の者はサブセクション115.1(1)の適用上、歳入庁長官と協定を締結したものとみなされる」。

I.T.A §115.1(2)は、課税の繰延べ協定が後の年度で関係する納税者に結びつけられることを確保する手助けとなる規定である⁴⁸⁾、とされる⁴⁹⁾。

そして、財務省の解説⁵⁰⁾によれば、I.T.A §115.1は、本条の救済に関し適格となる納税者に対し、関連する取引に先じて課税繰延べ協定の締結を容認する規定であり、それによって納税者に更なる柔軟性を与える規定である、とされる。

2-2 カナダ内国歳入庁のガイドライン

I.T.A §115.1には、救済を求めるための特別な手続きが記載されていないが⁵¹⁾、カナダ内国歳入庁は、1995年に「Information Circular 71-17R4⁵¹⁾」を公表した⁵²⁾。1995年以降、カナダ内国歳入庁は2005年に「Information Circular 71-17R5⁵³⁾」を公表するなど、手続面での情報を更新している。そこで、本稿では、カナダ内国歳入庁のウェブサイト上の最新情報⁵⁴⁾を紹介することとする。同情報によれば、1980年の米加租税条約における特殊な課題〔Specific issues under the Canada-United States Tax Convention (1980) (the Convention)〕の第6「相互協議を伴うことなく、二重課税を軽減するためのカナダの権限ある当局との協定 (Specific agreements with the Canadian competent authority to relieve double taxation without involving a MAP)〕の第一が、「米加租税条約13条8項に従って利益、収益又は所得の認識の繰延べ〔Deferred recognition of profit, gain or income pursuant to Paragraph 8 of Article XIII (Gains)〕」が挙げられている。表1は、当該箇所の内容を一覧表にまとめたものである。

48) *Id.*

49) Catherine Brown and Christine Manolakas, *supra* note 24, at 295は、「後日の資産処分に関するI.T.A §115.1(1)による後日の救済条件として、当該資産に関し、最初の譲渡者と同じ課税上の地位を取得者に置いている」と述べている。また、Domingo, *supra* note 1, at 372は、「I.T.A §115.1(2)は、権限ある当局の下、後日の処分のケースにおいて条件の継続を規定する」と述べている。

50) Minister of Finance Canada, *supra* note 47, at 147.

51) Canada Revenue Agency, information circular 71-17R4, “Requests for Competent Authority Consideration Under Mutual Agreement Procedures in Income Tax Conventions” (12 May 1995).

52) Catherine Brown and Christine Manolakas, *supra* note 24, at 112, footnote 113.

53) Canada Revenue Agency, information circular 71-17R5, “Guidance on Competent Authority Assistance Under Canada’s Tax Conventions” (1 January 2005).

54) Canada Revenue Agency, Competent Authority Assistance under Canada’s Tax Conventions, June 1, 2021, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic71-17/guidance-on-competent-authority-assistance-under-canada-s-tax-conventions.html#toc26> (last retrieved November 28, 2023).

表1 カナダ内国歳入庁のウェブサイト情報

パラグラフ番号	内容
95～99	概要（例えば、パラ97には、カナダの権限ある当局は、米加租税条約13条8項及びI.T.A§115.1に従って、課税の繰延べに合意し得ることが記載されている）
100～103	（合意のための－筆者注）適格性（Eligibility）
104～110	課税の繰延べの申出に含められるべき情報（Information to be Included in a Request for Deferral）

表1のとおり、当該箇所の内容は3つから構成されているが、本稿の目的からすれば、第2及び第3の内容が重要である。そこで以下、各内容を紹介する。

まず、第2の適格性（Eligibility）の内容について。パラ100によれば、カナダの権限ある当局は、表2における条件が充足される場合には課税の繰延べに合意する、とされる。

表2 考慮事情

番号	内容
パラ100のa	積極的な事業活動の文脈で組織再編成が実施されているという証拠があること
パラ100のb	受益者の変更など、実際に譲渡が生じたことを示すこと
パラ100のc	カナダ居住者に限り、課税の繰延べとなる相応の規定がカナダ税法にあること
パラ100のd	カナダ税法に適用可能な課税の繰延べ規定がないこと
パラ100のe	国内法の課税の繰延べの取扱いで、非居住者を特別に禁じていない取引であること
パラ100のf	現金を受領するなど、実際に経済的な所得が実現したとみなされる事象が、組織再編成に含まれていないこと
パラ100のg	カナダ資産を取得した非居住者が、組織再編成後も当該資産を保持すること
パラ100のh	組織再編成後のカナダの課税権が、当該再編成前より大きくなりリスクになっていないこと
パラ100のi	協定が一定取引に対するカナダにおける課税結果に関する確実性を与えるために使われていないこと。なぜなら、当該確実性はカナダ内国歳入庁から他の方法（例えば、所得税に関する事前ルーリングプロセス）によって得られるからである〔the agreement is not being used to provide certainty as to the tax consequences in Canada of certain transactions as that certainty should be obtained otherwise from the CRA (For example the Advance Income Tax Rulings process)〕。
パラ100のj	組織再編成が租税回避を構成していないこと
パラ100のk	カナダの権限ある当局が協定を合理的に管理できること

表2のとおり、11の考慮事項が列挙されているが、取引の詳細によっては、他の条件もあるかもしれない旨の記載がある⁵⁵⁾。また、カナダの権限ある当局が、米加租税条約13条8項における課税の繰延べの申出を受け入れるか拒否するかは、裁量によることを明示した上で、その申出を受け入れた場合であっても、二重課税を回避するために必要な範囲までしか課税の繰延べ

55) パラ100の文末参照。

を与えない旨を明示している⁵⁶⁾。

次に、第3の課税の繰延べの申出に含まれるべき情報 (Information to be Included in a Request for Deferral) の内容について。パラ104によれば、カナダの権限ある当局に対する申出は文書によってなされなければならない、かつ、表3における事実と分析を含まなければならない、とする。

表3 事実と分析

番号	内容
パラ104の a	組織再編成に関わる全ての法人等の名称、納税者識別番号を含む識別情報と、法人間の関係図
パラ104の b	取引図、目的の説明、組織再編成の範囲 (適用可能な租税条約の課税の繰延べ規定の下で、課税の繰延べを必要としない取引を含む)
パラ104の c	全取引前後の全ての構成図
パラ104の d	処分された資産の取得価額
パラ104の e	処分された資産の時価評価額 (サポートする文書含む)
パラ104の f	処分された全資産の時系列リスト (他の規定により処分時に認識されるであろう、利益、収益、所得の計算を含む)
パラ104の g	取引に適用されるカナダ所得税法の規定に関する詳細な分析
パラ104の h	売り手の居住地国の国内法における課税結果、及び、当該国の課税当局から受領したルーリングや意見を含む非認識規定の適用に関する詳細な分析 (なぜなら、課税の繰延べを与えることは売り手の居住地国の権限ある当局を含む双務的プロセスではないので、カナダの権限ある当局は当該当局と交渉に入らず、組織再編成の結果として生じる当該国の課税結果の確認を求めない。結果的に締結される全ての協定は、納税者によって提供された記述の正確性次第である)
パラ104の i	買い手が当該資産に関して租税条約上の課税繰延べ規定の下、従前に締結された権限ある当局との協定のコピー
パラ104の j	ある者の代わりに権限ある代理人として行動することに対して、いまだ同意が与えられていない場合には、その代理人が申出をする納税者の代わりに行動する権限を有する署名付き文書

表3のとおり、10の事実と分析が列挙されているが、カナダの権限ある当局が必要とすれば、追加の情報や証明書を求める可能性がある旨の記載がある⁵⁷⁾。また、組織再編成条項に関する研究で著名な Domingo 教授は、Information Circular 71-17R5のパラ84の内容等を根拠に、カナダ内国歳入庁に提供される情報がアメリカの歳入手続き (Revenue Procedure 98-21, 1998-1 CB 585) よりも幾分広い点を指摘している⁵⁸⁾。

ところで、パラ105には、一定の取引又は事象 (発動事象等) の発生時において、カナダの権

56) パラ103参照。

57) パラ104参照。

58) Domingo, *supra* note 1, at 372, footnote 1267.

限ある当局の裁量で課税の繰延べ扱いが終了される旨の記載がある。表4は、パラ105に列挙された7つの発動事象等を一覧表にまとめたものである。

表4 発動事象等の例

番号	内容
パラ105のa	時価による処分
パラ105のb	カナダの権限ある当局が当初に課税の繰延べに同意した利益、収益、所得が減少ないし消滅する取引や事象
パラ105のc	結果的に課税の繰延べが租税条約上で保護される資産となる取引や事象
パラ105のd	カナダの権限ある当局が当初に課税の繰延べに同意した利益、収益、所得に対する二重課税の可能性が減少ないし消滅する取引や事象
パラ105のe	適用された租税条約や各締約国の国内法の改正によって、課税を繰り延べた利益、収益、所得に対する後日の課税が否定される場合や潜在的な二重課税の消滅
パラ105のf	買い手が他方の締約国の居住者をやめること、あるいは租税条約の特典を受ける資格を失うこと
パラ105のg	売り手が個人である場合には、死亡した日

Domingo教授は、この発動事象等を定めた点にカナダの税務上の取扱いに革新（innovation）があると指摘する⁵⁹⁾。なぜなら、この取扱いは他方の締約国であるアメリカの歳入手続き（Revenue Procedure 98-21, 1998-1 CB 585）の section 6（Action by the U.S. competent authority）の .04（No review of denial of request for assistance）にはない部分だからである⁶⁰⁾。

第3章 検討

3-1 本稿の検討から得られる示唆

以上の検討から、次の5つの示唆が得られたと考える。

第一の示唆は、I.T.A. §115.1（旧I.T.A. §115.1も含む）が、租税条約上における救済規定に対する法的保証を与えている点である。カナダは、アメリカが歳入手続きというレベルで取り扱う方法ではなく、国内法化する方法を採用している点で、わが国にとって参考になると考える。

第二の示唆は、米加租税条約13条8項及びI.T.A. §115.1（旧I.T.A. §115.1も含む）の導入が、アメリカ税法の下に相互主義的な規定という新たな利益を創出した⁶¹⁾点である。つまり、カナ

59) Domingo, *supra* note 1, at 372.

60) Domingo, *supra* note 1, at 372. ちなみに、section 6.04には、アメリカの権限ある当局が本歳入手続きに沿って、納税者の申出を否認する（denial）ことは、最終的かつ行政上の再審（review）に服さない、と記載されているのみである。

61) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 88-89.

ダ居住者は、アメリカの租税救済を得ることが可能となった⁶²⁾。

第三の示唆は、協定における裁量問題をカナダ内国歳入庁のウェブサイト情報のとおり、協定合意のための適格性を公表することで、課税当局による裁量問題を軽減させている点である。I.T.A. §115.1上に当該協定に係る手続きに関して、裁量問題も含めて全て書き切ることは事実上、不可能と考えられる。従って、カナダがInformation Circularを用いる方法などは、わが国においても参考になると考えられる。

第四の示唆は、I.T.A. §115.1協定の法的地位の問題、すなわち、同協定が非居住者の国内税法及び租税条約より優先するか否かの問題である⁶³⁾。例えば、前述のとおり、カナダ内国歳入庁が提出を求める情報がアメリカの歳入手続きよりも幾分広くなっている点に留意すべきである。

第五の示唆は、I.T.A. §115.1 (旧I.T.A. §115.1も同様) にはカナダの歳入リスク、すなわち、課税を繰り延べた税を徴収できない場合を防ぐ規定がない点である⁶⁴⁾。ただ、カナダ内国歳入庁のウェブサイト情報のとおり、カナダ内国歳入庁は権限ある当局の裁量で課税の繰延べ扱いが終了される発動事象等を公表し、カナダの歳入リスクを警戒している。

上記のとおり、5つの示唆のうち、最初の3つの示唆はカナダにとってメリットであり、残り2つの示唆はデメリットである。

3-2 国内法化におけるわが国の課題

前述した5つの示唆を参考に、国内法化におけるわが国の課題について私見を述べたい。

まず、メリットである第一、第二、第三の示唆について。わが国では租税法主義が採用されていることから、第一の示唆はわが国の場合には課税要件明確主義違反を回避できる示唆になると考えられる。また、第二の示唆は、いまだわが国には存在しない米加租税条約13条8項のような包括的組織再編成条項、及び、I.T.A. §115.1のような国内法をわが国が導入したとすれば、カナダと同様の法的効果が生じると思われる点である。わが国が租税条約で上記の方法を採用した場合には、わが国と他方の締約国との間で、組織再編成に対する課税の中立性が得られ、事業や投資の流れが促進される可能性がある。最後の第三の示唆は、課税当局による裁量問題を軽減するに留まる内容であるものの、協定合意のための適格性を公表する方法は、わが国にとっても利用可能であると考えられる。具体的には、カナダと同様、国内法化した条文の委任を受けた政令の制定や、事務運営指針など行政上の文書等に協定合意のための適格性を公表していく方法が考えられる。

次に、デメリットである第四及び第五の示唆について。わが国の場合、憲法98条2項によって租税条約は国内法より優位となるため、第四の示唆に挙げられた法的地位の問題のうち、租

62) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 89.

63) Derek T. Dalsin, *supra* note 26, at 88.

64) *Id.*

税条約と国内法による協定との問題はわが国では生じないと考えられる。ただ、他方の締約国の国内法とわが国の国内法による協定との法的地位の問題は、カナダと同様の問題が生じると考えられる。また、第五の示唆については、租税条約及び国内法のいずれにも「課税を繰り延べた税の徴収が確保されている場合に限り、課税の繰延べを容認する」旨の文言を追加すべきであるとする。米加租税条約13条8項及びI.T.A.§115.1のいずれにもその旨の記載がないにもかかわらず、カナダ国内歳入庁のウェブサイト情報のおおりに、カナダ国内歳入庁はカナダの歳入ロスへの懸念とその行政上の対応を示しており、その旨を明記しておくことは、むしろ当然に行うべきことであるとする⁶⁵⁾。

本稿の結論として、米加租税条約13条8項のような包括的組織再編成条項が抱える裁量問題に対するわが国における解決方法は、まず、当該条項の内容を受けたI.T.A.§115.1のような規定を国内法化することである。その際、租税条約及び国内法化する規定にわが国の歳入ロスを防ぐ文言を明記しておくことが大切である。次に、裁量問題を軽減すべく、当該国内法の委任を受けた政令等において、協定への合意を含む手続きや協定合意のための適格性を公表することである。なお、わが国の国内法と他方の締約国の国内法との間で、法的地位の問題が生じないように、わが国の国内法を規定することが必要と考えられる。

むすびに

本稿は、わが国が包括的組織再編成条項を租税条約政策の観点から導入しようとした場合に生じる課税要件明確主義違反に対して、カナダの課税上の取扱い（特に、I.T.A.§115.1）を参考にして、その解決方法を検討することを目的としたものである。

第1章では、わが国が締結した租税条約のうち、組織再編成条項を有する日仏租税条約を用いて、当該組織再編成条項の国内適用可能性を確認した。日仏租税条約13条2項(b)は、わが国の国内税法に基づく事業譲渡類似株式に関する課税を制限する規定、すなわち、課税制限規範に該当するが、不明確な課税制限規範に該当するとまではいえないと考えられることから、日仏租税条約13条2項(b)の国内適用可能性には問題がないと論じた。

第2章では、旧I.T.A.§115.1、及び、全文改正されたI.T.A.§115.1の内容を紹介するとともに

65) ちなみに、本稿では紹介できなかったが、包括的組織再編成条項に該当するとされる米蘭租税条約14条（譲渡収益）8項では、条項中に次のような両締約国の歳入ロスを防ぐ文言が挿入されている（‘…provided that such tax can be collected upon a later alienation and the collection of the amount of tax in question upon the later alienation is secured to the satisfaction of the competent authority of both of the States’ …）。See, Catherine Brown and Christine Manolakas, ORGANIZATIONS, REORGANIZATIONS, AMALGAMATIONS, DIVISIONS, AND DISSOLUTIONS: CROSS-BORDER ASSETS, DOUBLE TAXATION AND POTENTIAL RELIEF UNDER THE U.S.-CANADA TAX TREATY, GA. J. INT'L & COMP. L., Vol.26: 311,1997, at 315, footnote 22.

に、カナダ内国歳入庁が米加租税条約13条8項に関して公表している（合意のための）適格性に関する考慮要素、及び、合意に必要な情報提供等に関するガイドラインを紹介した。I.T.A. §115.1(1)は、広く一般的な用語が使用された規定であるが、旧I.T.A. §115.1の適用を継続しようとする意図をもち、かつ、より広い範囲の取引に救済を拡張しようとする意図をもつ、とされる。また、上記のガイドラインによれば、カナダ内国歳入庁は11の考慮事項が充足される場合、協定に合意することも明らかにしている。

以上を踏まえて、第3章では、以下の5つの示唆（最初の3つはカナダにとってメリットであり、残り2つはデメリットである）を得ることができた。第一の示唆は、I.T.A. §115.1（旧I.T.A. §115.1も含む）が、租税条約上における救済規定に対する法的保証を与えている点である。第二の示唆は、米加租税条約13条8項及びI.T.A. §115.1（旧I.T.A. §115.1も含む）の導入が、アメリカ税法の下に相互主義的な規定という新たな利益を創出した点である。第三の示唆は、協定における裁量問題をカナダ内国歳入庁のウェブサイト情報のとおり、協定合意のための適格性を公表することで、課税当局による裁量問題を軽減させている点である。第四の示唆は、I.T.A. §115.1協定の法的地位の問題、すなわち、同協定が非居住者の国内税法及び租税条約より優先するか否かの問題である。第五の示唆は、I.T.A. §115.1（旧I.T.A. §115.1も同様）にはカナダの歳入リスク、すなわち、課税を繰り延べた税を徴収できない場合を防ぐ規定がない点である。

上記5つの示唆から、包括的組織再編成条項が抱える裁量問題に対するわが国における解決方法について、以下の私見を述べた。まず、わが国が包括的組織再編成条項を租税条約政策の観点から導入しようとする場合には、当該条項の内容を受けたI.T.A. §115.1のような規定を国内法化することである。その際、租税条約及び国内法化する規定にわが国の歳入ロスを防ぐ文言を明記しておくことが大切である。次に、当該国内法の委任を受けた政令等において、協定への合意を含む手続きや協定合意のための適格性を公表することである。なお、わが国の国内法と他方の締約国の国内法との間で、法的地位の問題が生じないように、わが国の国内法を規定することが必要と考えられる。

上述のとおり、私見による方法は、包括的組織再編成条項が抱える裁量問題を完全に解消するには至らない方法ではある。ただ、裁量問題をできる限り軽減するように努めることで、包括的組織再編成条項が不明確な課税制限規範に該当するとまではいえないよう、当該条項だけでなく、国内法でもその明確性を確保することが、租税法律主義を採用するわが国にとって、特に重要であると考えられる。

（本稿は、2022年度科学研究費基盤研究（C）国際的組織再編成に対する租税条約政策の今後の方向性〔課題番号22K01147〕の研究成果の一部である。）