

# タックス・トリージェイ・

## オーバーライドと国際租税秩序

——アメリカにおけるタックス・トリージェイ・オーバーライド立法を中心に——

占 部 裕 典

はじめに

第一章 タックス・トリージェイ・オーバーライドの定義と関連問題

第二章 タックス・トリージェイ・オーバーライドの現状と問題

第三章 タックス・トリージェイ・オーバーライドに対する救済

第四章 わが国のタックス・トリージェイ・オーバーライドと今後の展望

おわりに

はじめに

国際的な直接・間接投資の増加は必然的に国際租税摩擦を引き起こし、それに伴って二重課税の排除を本旨とする租税条約 (tax convention, tax treaty) のネット・ワークの重要性は日々高まっている。国際連盟、国際

連合、経済協力開発機構（以下「OECD」という。）の各租税関連の委員会における作業等は、そのような国際的な社会における租税条約（特に所得課税条約）のネットワークの重要性、調和のとれた条約関係の重要性を背景にしたものであった。<sup>(1)</sup> 国連モデル条約（UNITED NATIONS DOUBLE TAXATION CONVENTION BETWEEN DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES）あるいはOECDモデル条約（OECD MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL）を範とする各国の所得課税条約は、国家の国境を越えて行われる商品とサービスの交換に対する「税の障害（tax barrier）」を最小にすることに、国際的な取引を促進する。このことは、所得課税条約において、主としてさまざまなタイプの所得についての分類、配分（assignment）の条項を通じて（一九九二年OECDモデル条約 arts. 6-22）、そして二重課税を排除する条項を通じて（一九九二年OECDモデル条約 art. 23）達成される。

しかし、このような所得課税条約の意義が高まるにつれて、一方で租税条約のネット・ワークに対する問題が現実化してきている。納税者によるトリートイー・ショッピング（条約漁り「treaty shopping」）もこのような流れの一つの問題であったが、一九八〇年代ごろから条約締結国間レベルでの問題として、租税条約のネット・ワークにみられるバランスが、租税条約ネット・ワークに参加している国（特にアメリカ）による、先見性のない、一方的な内国立法により余りにも簡単に覆えりうるといった事態が、アメリカなどに散見されるようになった。このような事態は、今日、「タックス・トリートイー・オーバーライド（tax treaty overrides）」として「国際租税秩序の確立にあたっての一つの大きな障害となっている」とも過言ではない。<sup>(2)</sup> 一九八九年のOECD租税問題委員会（COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS）のタックス・トリートイー・オーバーライドのレポート（以下「OECD報告書」という。）<sup>(3)</sup>をはじめとして、OECDの商業工業諮問委員会（BUSINESS AND

INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE)、国際商業会議所 (I C C ) (INTERNATIONAL CHAMBER COMMERCE)、E C の六か国の大使などから、<sup>(4)</sup>「タックス・トリートイ・オーバーライド」<sup>(5)</sup>に対する批判、不満が現実問題として高まってきていることを軽視することはできない。

たとえば、O E C D の商業工業諮問委員会は、「意図的なあるいは制度的な二重課税条約の破棄は、破棄した当事者 (国) は将来の条約交渉 (締結) に大きな影響 (反撃) を受けることになる。将来の条約のパートナーは、締結してもその租税条約に実効性があるか否か疑問もつであろう。意図的に条約を破棄するような当事者と協定を継続できるか疑問に思うであろう。……国際的に信頼のおけるパートナー (条約相手国) としての立場を失う恐れがある。」とトリートイ・オーバーライドについて強力に忠告をし、「この条約は、締結国が一方の締結国にそのような変更を通知し、そのような条約の修正に同意しない限り、のちに締結国のなんらかの立法によりオーバーライドされることはない。」<sup>(6)</sup>との方向での O E C D モデル条約の将来の改正を示唆している。

また、アメリカの租税法学者のドーンバーグ教授 (R. L. Doernberg) は、タックス・トリートイ・オーバーライドについて、「租税条約のネットワークを成功に導くのは、加盟国 (締結国) の信頼 (良心) の強さに依存するといっても過言ではない。今日、締結国の一方が国内法の規制・レギュレーションを通じて、それら条約の遂行をオーバーライドする傾向が強まってきており、これは、租税条約のネット・ワークの継続的に成功に対する重大な脅威をもたらす。タックス・トリートイ・オーバーライドの問題は、まだ流行しているとはいえないが、潜伏期間にあるウィルスのような状況 (incubation-stage virus) にあり、今後十分に監視され、チェックされなければならない。」<sup>(7)</sup>と評している。

しかし、わが国において、この「タックス・トリートイ・オーバーライド」という言葉自体、比較的新しいも

のである。<sup>(8)</sup> わが国においてタックス・トリイティ・オーバーライドの問題を論じてこなかった理由の一つは、わが国が法律と条約の関係につき、通説が条約優位説に立脚していることから、<sup>(9)</sup> アメリカと違い、わが国がタックス・トリイティ・オーバーライドの元凶になりうることはありえないとの背景があったとも考えられる。しかし、わが国が、①タックス・トリイティ・オーバーライドの被害国となりうること、②法的には内国立法で租税条約に反する規定をおくことは許されないが、現実にはそのようなタックス・トリイティ・オーバーライドにあたる（あるいは類似する）行為を十分に行うことが可能であることなどから、この「タックス・トリイティ・オーバーライド」は無視することのできない問題である。この問題は、国際法の領域においては条約義務違反のカテゴリーの中で論じられるものであろうが、国際租税法の特殊性に着目して各論的に論じられる必要がある。わが国が租税条約のネット・ワークのなかにいる以上、この問題は不可欠の検討課題であり、タックス・トリイティ・オーバーライドの態様及び救済策が検討される必要がある。

そこで、本稿では、まずタックス・トリイティ・オーバーライドとは何か（タックス・トリイティ・オーバーライドの定義と周辺の問題）（第一章）、なぜタックス・トリイティ・オーバーライドが生ずるのか（タックス・トリイティ・オーバーライドの背景にある制度的問題）（第二章）、そして、具体的にタックス・トリイティ・オーバーライドとしてどのようなものが存するか（第三章）を論じる。特に第二章においては、タックス・トリイティ・オーバーライド立法として批判を浴びているアメリカの動向を中心に検討する。そして、タックス・トリイティ・オーバーライドに対する救済（あるいは解決）方法（第三章）を論じることとする。最後にわが国のタックス・トリイティ・オーバーライド立法の有無も併せて、今後のタックス・トリイティ・オーバーライドへの展望（第四章以下）を概観することとする。



- (1) このような租税条約の発展、意義等については、KLAUS VOGEL, DOUBLE TAXATION CONVENTIONS, INTRO. (1991)；小松芳明「租税条約の研究（新版）」第一章総説（有斐閣・一九八二）；占部裕典「租税条約における「恒久的施設」概念の機能と限界」総合税制研究一号二一頁（一九九二）等参照。各国の租税条約の概観（租税条約のネットワーク）については、See JOHN S. PHILLIPS, TAX TREATY NETWORKS (1991)。
- (2) タックス・トリートイ・オーバーライドの概観については、PHILIP BAKER, DOUBLE TAXATION CONVENTIONS AND INTERNATIONAL TAX LAW 48-54 (2nd ed. 1994)。アメリカのタックス・トリートイ・オーバーライドの歴史については、とりあえず、Doernberg, *infra* note 7 at 10-35。
- (3) Committee on Fiscal Affairs (OECD), *Report on Tax Treaty Overrides* (1989)。「タックス・トリートイ・オーバーライドについての租税問題委員会のレポート (OECD)」におおつ、租税問題委員会 (Committee on Fiscal Affairs) は、「内国立法による意図された国内法の立法により、国際的な条約の義務に明らかに反する効果をもたらす」ということに反対する。このレポートはアメリカについて言及してはいないが、最近のトリートイ・オーバーライドはアメリカが問題であることからアメリカを念頭においているといえよう。
- Part I は、タックス・トリートイ・オーバーライドの定義に言及し、特に条約の解釈を行うために内国立法を行うことは構わないとしている。Part II は、様々な国の国内法と条約法との優劣関係について議論し、仮に条約の義務が国内法のもとで拘束されない場合でも、国家は国際法のもとでその条約により維持する義務をもっていることを明らかにしている。Part III は、侵害された一方の国は、重要な侵害に際して条約を消滅させたり、停止させたりするために条約法に関するウィーン条約（ビエナ条約）のもとでの権利をもっているが、なぜ、租税条約の多くの侵害に対する「国際法のもとでの救済」が効力をもたないのかを論じている。
- Part IV は、二つの仮説的な事件を論じる。最初の事件は、ある国が、条約により決められた軽減源泉税率を条約国の居住者に対して否定をする内国立法をした場合である。第二の事件は、ある国が不動産持株会社の株式の処分

を不動産の販売であるとみなす国内法を制定した場合である。立法の意図は、条約国の居住者が、株式の販売から生じるゲインが条約のもとでは非課税（イグゼンプション）であることを主張して、条約のもとで適正に課税されるところの、不動産のキャピタル・ゲインに対する課税を回避することを意図している。租税問題委員会は、これらの二つの事例が不適切なオーバerrライドであるとしている。最初の事例は本当に仮説的なもので、このような国内法を採用、あるいは意図した国は存しない。しかし、二番目の事例は、一九八〇年にアメリカで採用されており、オーバerrライドの疑いがあると簡単にいうことを言及している。

Part V は、租税問題委員会は、トリートイ・オーバerrライド立法は不適切であり、「オーバerrライド立法が解決を目的としている問題にアドレスするために、その他の方法によることが重要になりつつある」という見解を表明している。Part V で、租税問題委員会は、加盟国がオーバerrライド立法を回避するように述べている。また、租税問題委員会は、加盟国が、オーバerrライド立法問題の考察にアドレスするための審議、協議を行うように説いている。

このペーパーの付録には、OECDの議会（Council）が一九八九年の一月二日に採用した同様のタックス・トリートイ・オーバerrライドの勧告を含んでいる。

(4) BUSINESS and INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE (1987) D. Hund, Towards a Revised OECD-Model Tax Treaty?, 1989 INTERTAX 212, 223. EEC Group of Six Addressses 1986 Act's Treaty Overrides Provisions, 36 Tax Notes 437 (1987).

(5) Hund, supra note (4) at 223.

(6) *Ibid.*

(7) Doernberg, The Problem of Tax Treaty Overrides in the United States (The Symposium on International Taxation, The International of Legal Studies, Kansai University July 27-28 1994) 1 (1994).

(8) 国際法の領域においては、条約と国内法の抵触、あるいは条約の義務の不履行として論じられるところであ

るが、国際租税法の領域においてこの問題をいち早く指摘されたのは村井正教授である。たとえば、村井正「トリートイ・オーバーライド」第四五回租税研究大会記録五七頁以下（日本租税研究協会・一九九三）。なお、小松芳明『国際取引と課税問題』八三頁以下（信山社・一九九四）も併せて参照。

わが国においては、一九九四年七月関西大学において『国際租税秩序の構築』と題して国際シンポジウムが開催された。その第一日目のテーマがタックス・トリートイ・オーバーライドであった。ドーンバーク教授の論文はその際の報告をとりまとめたものである。村井教授、ドーンバーク教授、ペーカー博士（弁護士）（イギリス）とフオーゲル教授（ドイツ）が、次のテーマで報告された。①村井正「タックス・トリートイ・オーバーライド」②Doernberg, The Problem of Tax Treaty Overrides in the United States, ③Baker, Tax Treaty Override in the United Kingdom and Canada, ④Vogel, Tax Treaty Override under International and Constitutional Law: the German Experience.

(9) 条約と法律（国内法）との関係については、高野雄一『新版 国際法概論（下）』（弘文堂・一九七五）、清宮四郎『憲法Ⅰ（新版）』四四二頁以下（有斐閣・一九七二）等参照。なお、本稿第一章第二節以下も併せて参照。

## 第一章 タックス・トリートイ・オーバーライドの定義と関連問題

一般国際法上、締結国は相互に条約の規定を尊重する義務を負い、また条約規定を運用する義務を負う（「約束は守らなければならない」という原則（doctrine of pacta sunt servanda））。契約的な関係から生じた一定の条約上の義務の不履行（条約違反）は条約の消滅事由の一つとされているが、しかし、条約上、どのような義務不履行があった場合に条約違反が生ずるかは議論の存するところである。<sup>(10)</sup> 租税条約違反たる「タックス・トリートイ・オーバーライド」とは一般的にいかなる状態をいい、いかなる原因でもたらされるのかがまず問題になる。

## 第一節 タックス・トリイティ・オーバーライドの周辺

## 一、セイビング・クローズと租税条約の解釈

各国が締結している条約のセイビング・クローズ (Saving clause) 特にアメリカの締結している条約のなかにはすべて見いだされる条項である。)を通じて、租税条約、特に所得課税条約の役割・機能に対する各国の態度を伺い知ることができる。セイビング・クローズにもとづいて、それぞれの締結国は、あたかも租税条約が効力を生じなかったかのように居住者 (resident)・市民権を有する者 (citizen) への課税権を留保している。この規定は、アメリカのように課税権が居住地のみでなく市民権に基づいて行使される場合には重要なものであり、あたかも条約が効力をもたないかのように、アメリカは、内国法のもとで他の締結国に存する市民に課税権を行使することができる。<sup>(11)</sup> 事実、セイビング・クローズは条約規定であり、セイビング・クローズはトリイティ・オーバーライドの例ではない。セイビング・クローズはトリイティ・オーバーライドではないが、セイビング・クローズにより国際的な同意を介して内国の課税権を留保している国 (特にアメリカ) は条約パートナーを苦しめることになる。<sup>(12)</sup> 効果は同じであるが、条約相手国の予見可能性に関しては両者には差がある。

さらに、所得課税条約の存在は締結国が内国課税ルールについて何らかの変更を行うことを禁ずるものではない。条約締結国の内国課税規定を変更・修正することはタックス・トリイティ・オーバーライドではない。このことは、一九九二年のOECDモデル条約のコメントリーにおいて認識されている。OECDモデル条約 art. 3(2) は、「一方の締結国によるこの条約の適用上、この条約において定義されていない文言は、文脈により別な解釈する場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の国の法令における当該文言の意義を有するものとする。」と規定するが、この解釈について、OECDモデル条約のコメントリーは、「本項は、この

条約で用いられているが定義されていない文言に関する解釈の一般的なルールを規定する。しかし、この条約において定義されていない文言の意味を決定するために、どの法律が引用されなければならないか、この条約が署名されたときに効力を有している法律、あるいは逆に条約が適用されるべきとき（つまり税が課せられるとき）に効力を有している法律との間での選択に関して、問題が生ずる。租税委員会は、後の解釈が妥当であると結論づける。」（一九九二年OECDモデル条約 art.3 para.11）。同時に、このような一時的な見解については制限がある。解釈についての一時的な方法を採用したのちに、OECDモデル条約のコメンタリーは、一時的な解釈は別の（代替的な）解釈が要求されない場合においてのみ「適用される（一九九二年OECDモデル条約コメンタリー art.3 para.12）と述べている。

租税条約の遂行と内国問題に係る国家の主権とのバランスは、OECDモデル条約コメンタリーに「結局、article 3(2)の草案は、条約に署名したときに、その国により永久的な遂行を保証する必要性（条約に定義されていない文言の範囲を内国法で後に修正することにより、条約の実質をからにすることは認められるべきでない）、一方条約を都合のよいように実務的（現実的な）方法で適用できるようにする必要性（時期遅れの概念を引用する必要性は排除されるべきである。）とのバランスを十分に与えている。」（一九九二年OECDモデル条約 art.3 para.13）と述べられている。

内国法と条約の文言との関係についてのOECDモデル条約のコメンタリーは、トリートイ・オーバーライドの一般的な領域問題に言及しているということができるが、このコメンタリーは、トリートイ・オーバーライドの問題よりもトリートイ・アンダーメイン（条約の侵害）という問題に言及しているといえよう。<sup>(14)</sup> タックス・トリートイ・オーバーライドを狭義に解すると、租税条約を直接侵害しない国内法は、トリートイ・オーバーライ

ドを構成しない。OECD草案コメンタリーが指摘しているように、そのような国内法が「条約の実質をからに（エンプティ）すること」（一九九二年OECDモデル条約 art. 3 para. 13）への脅威となり、そして条約が締結されたときに確立されていたバランスを大きく変えることにより、条約の適用を徐々に害していくことになる。<sup>(15)</sup>しかし、タックス・トリートイ・オーバーライドは、「締結国が意図的に条約が禁じていることを達成するため、国内法あるいはレギュレーションを適用することにより生じる」と解する今日の一般的な見解のもとでは、技術的な意味で、徐々に侵害していくことはトリートイ・オーバーライドではないと解されている。<sup>(16)</sup>

## 二、OECD報告書におけるタックス・トリートイ・オーバーライド

OECD報告書（一九八九年）において、OECD租税委員会は、タックス・トリートイ・オーバーライドを「国際的な条約上の義務に、明らかに反する効果をもたらすために立法者が意図的に行なう国内立法」<sup>(17)</sup>であると見て、そのような国内立法に反対の態度を明確にしている。しかし、OECD報告書は、次のものはタックス・トリートイ・オーバーライドと類似し、効果も同じであるが、タックス・トリートイ・オーバーライドとは見做していない。

(a) 裁判所の判決による効果が条約に基づいた規定の解釈（その解釈は条約のパートナーにより明確に、あるいは暗黙のうちに受け入れられているものであるが）から相違もたらすあるいは離反する場合に、その効果を否定するために、当事国が国内立法をすることがある。この場合に当事国の権限ある立法・行政機関が、裁判所の決定がそれらの国の意図に反しているということに同意をするならば、いかなる権利侵害も国際租税関係を侵害しているとはいえないであろう。事実、条約をオーバーライドしているようにみえるのは裁判所の判決である。

(b) 国家は、条約において特別に定義されていないところの国内法の定義規定（この規定はまた条約の条項に用いられている）の内容を変ええるために国内立法を行うことがありうる。OECDモデル条約 (Art. 32) は、締結国の条約の適用に関して、いかなる文言も条約において定義されていない場合には、条約の文脈において意義を明確にすることができない限り、条約を適用する租税に係る国の内国法の意義と同様に解すると規定している。よって、この場合には、問題の租税条約が、OECDモデル条約 (Art. 32) において具体化されているものと本質的に類似した規定を含んでいる場合であり、トリートイ・オーバーライドに該当しない。国家は、その定義が一度条約のなかに取り込まれたとしても、そのような変更がその条約と矛盾しないような場合には、国内法で使われている文言の定義を変えることができないとは考えられてはいない。

(c) 最後に、新しく採用された国内法が、権限のある当局によって意識的に行われたものではなく、またそのような効果を意識せずに行なわれた場合であるが、租税条約の条項と矛盾することがある。<sup>(18)</sup>

(b) については既に上述したところであり、(a)は条約の義務の履行により沿うものであるといえよう。(c)は意識的に行われない国内立法をタックス・トリートイ・オーバーライドから排除するものである。

さらに、OECD報告書はその Part 4 において、次のような二つの仮説的な事件を論じる。

(ケース一) A国は、利子とロイヤリティに係る特別の所得に新たに源泉税を課す。A国の国内立法において、A国において新しい税が賦課され、還付は認められないと規定している。A国が締結している租税条約は、利子とロイヤリティは源泉国での課税から免除されると規定している。

(ケース二) B国は、不動産の譲渡からのゲインに課税をしている。納税者はB国に存する会社を介在させることによってこの課税を回避した。B国は、株式の販売からのゲインについて、租税条約はOECDモデル条約

art. 13(4) (譲渡者が居住者である国で課税する。同条のコメントリー para. 30) に従っているので、当該ゲインに課税することができない。B国は、不動産会社の株式の販売が条約の適用に当たり不動産の譲渡であるとみなすとの規定をおいた。<sup>(19)</sup>

最初のケースは、ある国が、条約により決められた軽減源泉税率を条約国の居住者に対して否定する立法をした場合である。次のケースは、ある国が不動産持株会社の株式の処分を不動産の販売であるとみなす国内立法を行った場合である。立法の意図は、条約国の居住者が、条約のもとで適正に課税されることの、不動産のキャピタル・ゲインに対する課税を、株式の販売から生じるゲインが条約のもとでは非課税（イグゼンプション）であることを主張して、回避することを防止することを意図している。租税問題委員会は、これらの二つの事件が不適切なオーバーライドであるとしているが、最初のケースは本当に仮説的なもので、このような立法を採用、あるいは意図した国はこれまで存しない。<sup>(20)</sup> しかし、二番目のケースは、一九八〇年にアメリカで採用されているものであるが、このようなケースは、オーバーライドの疑いがあると簡単に言及している。<sup>(21)</sup>

このようなOECD報告書の見解は、ベーカー博士 (P. Baker)、フォーゲル教授 (K. Vogel)、ドーンバーク教授も基本的には採用するところであると考えられる。<sup>(22)</sup> たとえば、ベーカー博士は、国際的なタックス・トリートイ・オーバーライドと「国内的な定義の変更」と「意図しないタックス・トリートイ・オーバーライド」を区別し、後二者をそれとは区別する。<sup>(23)</sup> すなわち、「条約法の国内法への組み込みに関係する問題としてはトリートイ・オーバーライドの問題がある。トリートイ・オーバーライドはここでは、さきに締結された条約により負わせられた義務と矛盾する、その後立法された国内法に言及して用いられている。二つの状況を区別する必要がある。一つは、ある国が、国内法が条約の義務と抵触することを敢えて知りながら意図的に行うトリートイ・オー



バーライドである。一つは、そのような意図が存しない非意図的なトリートイ・オーバーライドである。後者の状況は、条約法と租税法（国内法）を調和させることは可能である。意図的なトリートイ・オーバーライドの場合には、条約との抵触は明確であり、問題は国内法の変化が効力をもつか否かである。」とする。<sup>(24)</sup>

これに対して、バルトレット博士 (R. T. Bartlett) は、「トリートイ・オーバーライドは、多くの場合をカバーする。その文言はパートナリー国に適用されうるが、現実にはその国と協議を行わない、国内法による一方的な条約の修正に適用されるために用いられる。次に、特殊なトリートイ・オーバーライドの適用である。これは国内法が条約の特別に指定された一部のみをオーバーライドするケースである。このカテゴリーに入る行為については若干注意を払わなければならない。これらは、Padmore 立法 (Padmore v. IRC, 1989 Simons Tax Cases 493—筆者注) がそうであったが、法律の適用についての前の見解を単に回復する意図でなされた規定と同じようなものである。次に、条約の侵害に至らないトリートイ・オーバーライドがある。そして、そのリストの頂点に条約の侵害にいたる一般的なトリートイ・オーバーライドが存する。」<sup>(25)</sup>と述べ、タックス・トリートイ・オーバーライドを広義に解されるようであるが、結局のところ救済措置との関係でいえば、そのうちの条約違反のみが英国においても問題とされうるということであろうから、大差はないといえよう。

タックス・トリートイ・オーバーライドの定義を巡っては、OECD報告書の定義が概ね支持されるところではあるが、この定義を巡ってOECD報告書は特にアメリカとは言及していないものの、最近のタックス・トリートイ・オーバーライドはアメリカの内国立法に起因することから、後法優位原則（後述本章第二節参照）を採用アメリカ（さらにはコモンロー諸国の多く）を念頭においたものであるとも考えられる。

しかし、このような定義においても、国際法ルールのもとで個々に条約違反が存するか否かが検討されなければ

ばならず、タックス・トリイティ・オーバーライドの有無を巡っては争いが生ずるのが一般的である（後掲第二章）。

### 三、タックス・トリイティ・オーバーライドの射程距離

#### 1、条約の解釈問題とタックス・トリイティ・オーバーライド

条約法に関するウィーン条約 (VIENNA CONVENTION ON THE LAW OF TREATIES. 以下「ウィーン条約」という。) art. 31(1) における解釈のルールは、「条約は、文脈により、かつその趣旨目的に照らして与えられる文言の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。」と全く一般的な文言で述べられており、ケース・バイ・ケースで、以下の点に留意しながら適用されることになる。<sup>26)</sup>

(a) 最初に、ウィーン条約 art. 31(2) は、国家がその目的、趣旨に照らして条約を解釈することを求める。租税条約の目的は主として、二重課税の排除と二国間での税収入の適正な配分を目的としている。よって、これらの目的を達成するための解釈は、二重課税を導く解釈、あるいは不適切な二重のイグゼンプションを導くような解釈よりも優先されるべきである。しかし、二重課税は二国間での課税関係の結果であるので、その目的・趣旨による条約の解釈は、締結国間でのより高度な協議を要求することになろう。

(b) 第二に、解釈の一般ルールは、それらの文脈における条約の文言の解釈に基づくべきである。これは、条約の文脈が国内法から生じた解釈に優先される場合に、OECDモデル条約 art. 3(3) において用いられている手法である。よって、二重課税を回避する又は課税しないように、双方の国家において調整されるような適用を目的とすべきである。

(c) 第三に、ウィーン条約は、文脈とともに、条約締結後になされた合意、慣行に言及して考慮することとしており、条約の場合に、関係する税行政の継続的な調整（調和）が要求されている。

解釈のプロセスは、租税条約の場合に、主たる目的、すなわち、二重課税の回避、脱税の規制を達成するため、課税当局による相互調整的アプローチによるべきであるという結論を導く。このような理由で、課税当局間での相互協議の手続きは、租税条約のなかで、特別なケースを解決する場合のみでなく、条約の適用、解釈に關係して生じるようなその他の問題、疑問に対処するためにも採用されるべきである。<sup>(27)</sup> このことは、裁判所の決定が解決には重要な役割を果たすので、条約が通常の相互協議の手続きによってのみ解釈される、あるいはネゴシエーションによってのみ解釈されうるということを意味しない。にもかかわらず、協議は、解釈過程における支配的な要素として考慮されるべきであると解されている。<sup>(28)</sup>

## 2、意図的なオーバーライドと無意識的なオーバーライド

OECD報告書に代表されるように、意図的なオーバーライドと無意識的なオーバーライドとを区別し、そもそも無意識的なオーバーライドはタックス・トリートイ・オーバーライドを当然にもたらさないと理解が一般的であるが、やはり上記同様救済手段などとの係わりが論じられる場合がある。

確かにコモローの国々などのように後法が前法よりも優先する (lex posterior derogat legi priori) 国においても「無意識的な (unintentional)」場合はやはり前の (prior) 条約が効力をもち (prevail) ようであるが、この原則も現実にはどのように適用されるのか、あるいは適用されているのか論ずる必要がある。このような意味での区別は、法律よりも条約が優位する国（たとえば、日本、フランス、オランダなど）で現実に（事実として）トリートイ・オーバーライドが行われている場合には、<sup>(29)</sup> たしかに無意識的なトリートイ・オーバーライ

ドの方が相互の協議による是正が望める可能性は高いといえるが、意味がないといえる。このような事実としてのタックス・トリートイ・オーバーライドは、法的に無効であるとの評価だけでは、国際課税摩擦にかかる現実の問題は解決しないであろう。

### 3、法的なタックス・トリートイ・オーバーライドと事実的なタックス・トリートイ・オーバーライド

タックス・トリートイ・オーバーライドの矛盾（ほこさき）は現在のところアメリカに向けており、確かにアメリカをはじめとするコモロ諸国は実質的にも法制度（legal system）的にも（憲法のもとでも）タックス・トリートイ・オーバーライドは可能である。その他いくつかの国は、条約が国内法に優先する国ですから、法的な意味でのタックス・トリートイ・オーバーライドはありえないが、現実にはどうもかなり行われているともいわれている（いわゆる「事実としてのタックス・トリートイ・オーバーライド」）。これらをトリートイ・オーバーライドの状況、定義を考えるうえで、どのように評価していくか、さらに現実の救済手続き、その実効性の確保をどのように進めていくかなどといった問題に今後目を向けていく必要がある。

### 4、条約間でのオーバーライド

さらに、二国間条約（bilateral treaty）が多国間条約（multilateral treaty）をオーバーライドするといった状況もタックス・トリートイ・オーバーライドの定義に入れて検討を加えていく必要性が今後、特に高まるのではないかと思われる。この問題については、本稿おわりに参照。

以上、タックス・トリートイ・オーバーライドの態様等をみてきたが、しかし、タックス・トリートイ・オーバーライドの問題は、いかなる行為が条約義務の不履行（条約違反）をもたらすか（すなわち、納税者はいかなる救済が受けられるか）であり、結局のところケース・バイ・ケースで国際法ルールに基づいて、租税条約違反

の有無が論じられることになろう。<sup>(30)</sup> 上述したような問題までタックス・トリートイ・オーバーライドのカテゴリーに含めて論ずるとすれば、タックス・トリートイ・オーバーライドは「国内立法等の一方的行為（通達による制約も含む）」による相互的租税条約違反、あるいは「二国間条約による多国間条約違反」として理解することも、今後、十分意義のあることであると思われる。

## 第二節 タックス・トリートイ・オーバーライドの要因

次に、なぜ「タックス・トリートイ・オーバーライド」が起こるのか、あるいは行われているのかについては、二つの面から考察しておく必要がある。この両者は次元を異にするが、一つは、各国の内国における立法過程的な (legislative process) 問題、もう一つは、二重課税の排除を本質とする租税条約から生ずる問題（主として「タックス・ベネフィット (tax benefits)」の排除 (imitations) をその要因として考えることができるであろう。

### 一、内国の法制度から生ずる問題

前者は、国際法（条約、慣習法、国際法の一般原則などを含む。）と国内法との関係であるが、条約と法律の優劣関係と、条約をいかにして内国法にとりこむ (introduce) か（これは、self-executing の問題である。）という問題、さらにアメリカのように上院 (Senate) と下院 (House of Representatives) との「すれちがひ」（すなわち、内国歳入法典の制定に関わる下院が条約の締結に全く関わらないこと）による「タックス・トリートイ・オーバーライド」の発生の可能性が他国にもありうるのかといった国の機関の権限の問題、などである。これらの問題は密接に係わりあう。たとえば、アメリカのように法律と条約が同じ位置づけにあり（その結果、

両者の効力関係は、いわゆる後法は前法に優先するという原則によることとなる。)、条約が自動的に国内法の一部になる国においては「タックス・トリイティ・オーバーライド」は生じやすいのに対し、法律よりも条約が優先し、かつ条約を国内法に転換させる (transform) ことにより初めてその効力を有するような国、あるいは国内法にするために議会の承認がある国などはそもそも生じ難いと一般論としてはいえよう。そこで、わが国のような法制度をとる国においては、もし「タックス・トリイティ・オーバーライド」が起これば、それは「意図的」と推定され、その意味ではアメリカよりも悪質であるといえる余地さえありえよう。

## 二、条約法と租税法との関係

特にタックス・トリイティ・オーバーライドを「国内立法による条約義務違反」と解する場合には両者の関係、すなわち国内法と租税法約との法的な関係 (優位関係等) が重要な要因となる。

租税法約 (二重課税排除条約) を国内で効力をもたせるためには、三つのカテゴリーが存在する。<sup>(31)</sup>

- (a) 二重課税排除条約が自動的に国内法の一部になる国 (ベルギー・オランダ)
- (b) 二重課税排除条約が国内法の一部になる前に、議会の承認等を必要とする国 (ドイツ・イタリア、日本)
- (c) 二重課税排除条約を国内法に転換するステップが必要である国 (デンマーク・イギリス)

アメリカにおいて、租税法約は自動的に効力を持ち (self-executing)、上院の承認と批准文書の交換により、当該条約は国内法として効力を持つ (アメリカについては本節三において詳述する)。カナダにおいては、各々租税法約は、独立した個々の立法行為により国内法として効力を持ち、同様に、オーストラリアも条約は立法行為を介して一九五三年の所得税 (国際的な協定) 法のなかにスケジュール (Schedules) として組み込まれる。<sup>(32)</sup>

ニュージールランドにおいては、議会のオーダー (order) によるガバナー・ジェネラル (Governor-General) により二重課税の回避のために他国と調整が行われたことが宣言される。<sup>(33)</sup>

イギリスにおいては、所得税・法人税に係る租税条約は議会のオーダー (order) により効力をもち (Income and Corporation Tax Act 1988 (ICTA 1988) §788. このような手続きは、必ず Taxation of Chargeable Gain Tax Act 1992 (TCGA 1992) §277 によつてキャピタル・ゲインにまで拡大されている)。ICTA 1988 §788 は、条約がイギリス法において有する効果を制限している。貴族院は、条約そのものの下では国民に権利は生ぜず、条約が国内法に組み込むための立法によつてのみ権利が発生すると断言している。<sup>(34)</sup>

トリートイ・オーバーライドの問題は、一定の国々 (特にコモンローの国) においては問題がある。これらの国々においては、自動的に、あるいは立法により組み入れることにより一度内国法になった条約法は、他の法律よりもより高い地位をもたない。軋轢の問題は、「後法は前法を無効にする」という格言に依存することになる。その他の国は、条約は内国法に優位し、それらは特別法として考慮される。よつて、抵触の問題は、後続的な一般法は、さきの特別法をオーバーライドしないということになる。ドイツ、フランス、日本、ベルギー、オランダなどの国々がこれに当たるといえるであろう。<sup>(35)</sup>

なお、コモン・ロー諸国のいくつかの国においては、租税条約が、前の、あるいは後の立法にかかわらず、運用されることを明確にしている国もある。オーストラリアは、一九五三年所得税 (国際的協定) 法 (Income Tax (International Agreement) Act 1953) の §4(2) は明確に、「(2) この法律の条項は、国税徴収法 (Assessment Act. この法律の §160AO 又は Part IVA 以外の規定) 又はオーストラリア税を課すための法律に規定されている条項と矛盾することがらにも関わらず効力をもち」と、規定している。カナダにおいてもまた、条

約を内国法に取り込んだ法律は、条約が内国法をオーバーライドするであろうと規定している。一九五六年カナダ・ドイツ所得税協定法 (Canada-Germany Income Tax Agreement Act 1956) §3 は、「この法律の規定あるいは協定の規定が、他の法律の運用と抵触する場合に、この法律の規定及び協定は矛盾する範囲において効力をもつ (優先する)」と規定する。

### 三、アメリカにおける条約と内国法の関係

今日、アメリカはタックス・トリイティ・オーバーライドの批判的となつてゐる感があるが、タックス・トリイティ・オーバーライドをもたらすアメリカの国内立法の制定過程は極めて興味あるものである。<sup>(36)</sup>

#### 1、立法過程

##### (1)、法律の制定

アメリカ憲法のもとで、法案あるいはその修正を提案し、又はそれに同意する上院は、租税立法過程において下院の相等的いパートナーではあるけれども、「租税を賦課するあらゆる法案は、下院において作成される。」 (US Const. (アメリカ修正憲法)、 art. I, §7, cl. 1)。事実、多くの包括的な租税法案は、下院の立法に対する修正として、上院において作成される。<sup>(37)</sup> その他の租税法案は、財務省あるいはその他の実施 (行政) 部門のいずれかにおいて、作成される。提案された法案は、適当な関係する委員会に付託される。

下院において審議された法案については、租税合同委員会 (Committee on Ways and Means, そのメンバーシップは下院における多数政党と少数政党の議員に依じて、両者の政党間で配分されたものである。) は公聴会を開き、そこで証人は自分の意見を述べたり、あるいは租税合同委員会のメンバーからの質問を受けたりする。



その公聴会の後に、その委員会は、通常、提案された法案を加筆（マーク・アップ）段階に送る。そこで当該委員会は特別な問題について、仮の決定に到達する。下院立法評議会（House Legislative Counsel）のスタッフが、内国歳入庁及び租税立法評議会（Tax Legislative Counsel）の財務省事務所のみでなく、他の下院の職員の手を借りて、加筆（マーク・アップ）段階での決定を、一般原則から特別な制定法の文言に転換する。

租税合同委員会が法案を認め、そして当該委員会からの報告後に、その法案は下院において審議される。審議が終了したときに、その反対者は一定の修正・手直しを加えるために、租税合同委員会に法案を戻すように働きかける。そのような働きが失敗に終わると（それが通常の場合であるが）、下院はその法案について議決（票決）を行う。賛成の票決は、その法案を下院の「法律（act）」に変え、その法律は上院に送付される。

上院において、財政委員会（Committee on Finance）はまた、マイナーな修正とか、あるいは厳格な改正を行うために、公聴会を開く。事実、上院は、下院が通過させたあらゆる内容を否定したり、あるいは事実上、新しい立法に変えてしまうこともある。上院が一度法案を取りまとめると、それは上院へ審議のために付託される。上院がその法案を通過させない場合には、その法案は廃案となる。上院がその法案を通過させると法律となるが、そっくりそのまま下院の法案を承認するといったことはまれであり、通常、上院の法案と下院の法案とは異なっている。このような場合には、上院の財政委員会は下院の租税合同委員会のメンバーとからなる両院協議会（Conference Committee）が相違点の調整を求める。両院協議会による妥協案（折衷案）は、上院と下院は拒否できず、ほとんどの場合にこれで立法される。

議会通過後、その立法は大統領に送られる。大統領が拒否権を発動すれば、議会の三分の二により拒否権の行使を無効とすることができる（US Const., art. I, §7, cl. 2）。それ以外の場合は大統領の署名等により、その

立法は法律になる。租税立法の通過・制定には、政府の実施（行政）及び立法部局、さらに立法的な配慮において上院と下院双方が係わる。

(2)、条約の批准

議会は国内立法の成立に重要な役割を果たす一方、条約の締結 (negotiation) は行政政府（そこに外交関係の処理を委ねている。）に排他的な責任を負わせている。<sup>(38)</sup> 基本的には、財務省は、租税政策担当の補佐官及び国際租税評議会 (International Tax Counsel) を通じて活動しているが、所得課税条約締結のための責任を負っている。議会代表者に制度的な役割は存しないが、財務省は、上院と下院の租税法案の策定委員会・外交委員会のメンバーとしばしば相談をする。そして条約が一度締結されると、大統領又は大統領の委任を受けた者が署名を行う。<sup>(39)</sup> そこで、大統領はその条約について助言 (アドバイス) 及び承認を求めるために、上院に送付をする。下院は、条約の締結の過程においてなんら憲法上の権限 (役割) をもっていない。上院は、条約の批准を得るために三分の二の賛成票により、条約に助言及び承認を与えなければならぬ (US Const., art. II §2, cl. 2)。上院において条約に最初に検討を加えるのは上院の外交委員会である。内国の租税立法に係わる上院の財政委員会、外交委員会が上院と下院双方の租税法案策定に係る委員会などから情報を求めはするけれども、条約の締結についての公的な権限をもっていない。<sup>(40)</sup> 上院外交委員会は、条約に関して公聴会を行う。租税合同委員会のスタッフは条約の規定を考慮し、そして当該委員会により問題があると考えられる点を明確にするパンフレットを準備する。上院外交委員会がその条約を認めると、それは上院に報告書として提出される。上院は、特に問題となる点について、審議することができる。ある場合には、上院は、留保事項を残しながら、助言と承認を行う。<sup>(41)</sup> これは、上院が、特別な規定が修正されるか、廃止されることを条件に助言と承認を行ったと一般に解されている。

このような状況のもとで、条約は、その規定が上院の条件にそって改正された場合に、効力をもつことになる。<sup>(42)</sup>

一 行政府が条約に署名をした後に、条件をつけること、又は、条約への助言と承認を拒絶するという上院の権限は、条約の内容について、アメリカ側に第二番目のチェック機能を付与するという効果をもっている。アメリカとの条約の一方の締結国は、この第二番目のチェックは議会制度のなかで認められないものであるとして反対の意向を示している。批准過程における上院の役割は、条約をオーバーライドすることができるアメリカ連邦政府における、チェックとバランスを考慮したものである。批准過程において、立法府は条件を付けることによって、行政府が締結する条約を無効にする権限を事実上、有している。<sup>(43)</sup> この権限に照らして、ある者は、それを、議会が効力を有している条約を無効にするための、議会にとつての小さなステップであると考えている。

条約は自動的に上院の同意により効力を有しない。かわって、条約は行政府に戻され、行政府はそこで、批准がなされる日時、あるいはなされる条件を決めることにより「第三のチェック」をもつ。<sup>(44)</sup> 上院がその助言と承認を与えた後に、状況が変化すれば、大統領は条約を変更させる権限をもっている。<sup>(45)</sup> 批准の文書が交換されると、その条約は法律となる (US Const., art. VI, cl. 2)。租税条約は、自己執行的であり、条約を国内法にするために国内法の立法手続を別に必要としない。

### (3)、制定法の立法と条約の批准との比較

制定法の立法と条約の批准過程の比較は、トリートイ・オーバーライド立法の原因についての洞察を与える。条約の批准の過程において、下院は一切、公的な役割を持たない。結果的に、下院のメンバーの何人かは条約の批准過程において上院が絶対的な権限を有することに問題があるとする。また、条約の批准過程に係わるのは、上院の外交委員会であり、租税法案策定に係わる上院の財政委員会はそれに関与しない。上院と下院における租

税法案策定に係る委員会がこの過程において正式な役割を持たないということは、当該委員会のメンバーの権限に対する「脅威」として考えられている。いくつかのケースにおいては、租税法案策定に係わる委員会の権限及び当該委員会の活動範囲がトリートイ・オーバーライド立法への道を開いている。

上院は、批准の前に条約のあらゆる局面（内容）について理解をしていないケースもある。さらに、上院は、詳細に、その条約を再検討することなく、上院外交委員会のリードに任せる傾向にある。上院が後に内国法を制定するときに、上院は立法がトリートイ・オーバーライドをもたらすということ認識していない、あるいは仮にトリートイ・オーバーライドを意識していても、上院がそのような助言と承認を与えたときにも、そのような立法の通過を妨げる意図はなかったと考えると、上院は立法を票決（可決）してしまふ。

## 2、条約と制定法との憲法上の関係

租税条約（タックス・コンベンション）は、アメリカ憲法上の条約である。<sup>(46)</sup> アメリカ憲法の最高法規条項（US Const., art. c, cl. 2）は、「この憲法とアメリカの法律、そしてアメリカの国権のもとで、締結される条約は、その国の最高法規である。」と規定している。早期の一連の判決において、連邦最高裁は、最高法規条項のもとで条約と法律は同等に位置づけられていると判示している。この結果、連邦最高裁は、「条約は、議会の制定した先の（prior）法律に取って代わり、議会の法律は先の条約に取って代わる」と説示する。<sup>(47)</sup> アメリカの条約と法律が等しい効力をもっているとするコンセプトは、最高裁の判決によって十分確立されているにもかかわらず、逆に実質的な（現実的な）問題に直面している。<sup>(48)</sup> 事実、だれも憲法が法律と同等であるとは考えていないであろうが、しかし双方が最高法規条項のなかに挙げられている。にもかかわらず、「平等の取扱の原則（doctrine of equal status）」はその国（ランド）の法である。<sup>(49)</sup> 平等の取扱の原則は、内国歳入法典（Internal Revenue Code:

IRC) において、「歳入に影響を与える条約及びアメリカのいかなる法律との関係についても、法律も条約もどちらもそれが条約であるとか、法律であるとかということにより、どちらかが優るといふことはない。」(IRC §7852(d))と成文化されている。

条約と法律が抵触する場合に、時間的に後のルールが適用されることになる(すなわち、「後法優先の原則“later-in-time rule”」)。しかし、できる限り、「アメリカの法律は、アメリカの国際的な同意に抵触しないように作られるべきである」。<sup>(96)</sup>連邦最高裁は、Cook 事件において、アメリカへの密輸入酒の疑いのある容器の臨検を根拠づける法律の単なる再立法(この事件では、一九二四年の条約と一九二二年・一九三〇年関税法との優先が問題となっている)は、そのような臨検を制限したイギリスとの条約を無効にしないと判示した。一般的に、裁判所が立法前に存在する条約を法律が無効にすると解釈するには、連邦最高裁は、議会の明確な意図―法律の規定自体においてあるいは立法経緯において―が必要であると判示している。<sup>(51)</sup>たとえ、オーバーライドさせるための議会の明確な意思が存しないとしても、判決は、制定法が制定法上の権利を直接に放棄するような場合には、その意図があるものと推定している。Cherokee Tobacco 事件において、最高裁の意見は分かれたが、タバコに消費税を課すという法律は、たとえ前の条約があらゆるチェロキー族居住者に、農場又は製造からのいかなる生産品を販売しようとも課税されないという権利を付与するとしていたとしても、チェロキー族の領域には適用されると判示した。<sup>(52)</sup>この判決は、条約とその後制定された法律の効力関係について、法律優位を認めた最初の最高裁判決である。

司法上発展させられた「後法優先の原則」、これは同等的取扱の原則(等位原則)と類似しているが、内国歳入法典 §7852(d)に明文化されている。このルールの立法経緯は、次のようである。

「このルールを採用するにあたり、委員会は、異なる時に立法された二つの法律の相互関係について裁判所が適用する解釈の基準は、異なるときに立法化され、導入された法律と条約の相互関係を考へるときにも、同様に適用するというために、現行法（租税関係に関して）を成文化した。委員会は、この明文化にあたり、早期の条約と後の法律との調和について当初の仮定を変える意図はない。」<sup>(53)</sup>

内国歳入法典 §7852(a) は存在している法を成文化しているのであるが、一方、別の内国歳入法典の規定の経緯は、おそらく議会の变化した立場について、ある見解を提供するであろう。内国歳入法典 §891(a) は、一九八八年の修正（改正）前に際して、次のように規定していた。

「アメリカの条約上の義務（約束）によって拘束されている限りいかなる種類の所得も総所得に含まれず、そしてこのサブ・タイトルのもとで（の規定により）課税が免除される。」

この文言はなんら意味がないように思えるが、議会は、内国歳入法典 §891(a) が租税条約が国内法に優先するということを宣言しているように規定しているということに関心を向けていた。<sup>(54)</sup> 内国歳入法典 §891(a) は、今日、「このタイトルの規定は、アメリカのあらゆる条約上の義務はこれに関係する納税義務者に適用されるのであるが、アメリカの条約義務に当然に関係する（due regard）納税義務者にすべて適用されるべきである。」<sup>(55)</sup>と、読むことができる。「当然に関係する—due regard—」という文言への変化は、所得を免税とする条約の義務の存在が相当程度考慮されるであろうが、後に立法化された規定に譲歩することになるであろうということを、議会への警告として与えている。<sup>(56)</sup>

四、二重課税の排除を本質とする租税条約から生ずる問題

タックス・トリートイ・オーバーライドの類型のうちにも、①二重課税回避のための租税条約を逆手にとった不当なトリートイ・ベネフィットに対抗するためのタックス・トリートイ・オーバーライド、これはまさに「トリートイ・ショピングに対抗するタックス・トリートイ・オーバーライド」、さらには、②国際課税で確立されたルールを一方的に「国家歳入の増大の観点から行うタックス・トリートイ・オーバーライド」の二つの異なった性格の「タックス・トリートイ・オーバーライド」があるということである。トリートイ・オーバーライドでもその原因を質的に区別をする必要があるのではないかと思われる。

この前者のタックス・トリートイ・オーバーライドは、将来的にそれほど悲観することはないとも考えられるが、すなわち条約便益制限条項 (limitations of tax benefits clauses) の導入などにより、その対応について一定の範囲で国際的なコンセンサスは得られやすいタックス・トリートイ・オーバーライドであると考えられるが、厄介なのは後者の「タックス・トリートイ・オーバーライド」であろう。<sup>(57)</sup>

五、タックス・トリートイ・オーバーライドの国内法と国際法への影響

トリートイ・オーバーライドの効果は、国際法及び国内法に照らして双方の観点から検証されなければならない。

1、トリートイ・オーバーライドと国際法

条約のもとでは、締結国は相互に条約の規定を尊重する義務を負い、また条約規定を適用する義務を負う（これは、前述の“pacta sunt servanda”の原則「約束は守らなければならない」という原則である。）。「約束は

守られなければならない」という原則は、基本的に認識された条約法の一般原則の一つである。それはウィーン条約の二六条に「効力を有するすべての条約は、当事国を拘束し、誠実にこれらを履行しなければならない。」と具体化されている。たとえば、アメリカにおいては、制定法は前の条約よりも国内法の問題として優先する一方で、国際法上の問題として、アメリカはその条約義務を履行するよう迫られ、この国際的な義務は、その後立法化された国内法のいかなる制約によろうとも存在し続ける。<sup>(58)</sup>

トリートイ・オーバーライドは、立法行為により国家が、国際法を超える優先性を内国法に与えることであり条約の義務と国内法とが抵触するという背景のもとで、契約的な関係（結び付き）から生じた一定の義務の履行を拒むということである。トリートイ・オーバーライドが生じたときには、その結果、条約の侵害が存する。すなわち、トリートイ・オーバーライドは内国法が立法化されたときに生じるのであって、現実のケースに適用されたときに生じるのではない。一方の国とのある他方の国との国際的な関係への効果、そのような行為から生じる権利とか義務の侵害は、国際法のルールにより判断されるべきである。<sup>(59)</sup>しかし、現実に、国際法の侵害の脅威（恐れ）は、アメリカをそのようなオーバーライディング規定を立法し、施行することを完全に思い止まらせるには至っていない。<sup>(60)</sup>

## 2、内国法のもとでの条約義務の位置づけ

ウィーン条約 art.1 は国家間でのみ有効であり、個人及び国家組織に対する権利の義務の源泉は内国法である。ビエナ条約 §27 は、国内法の規定を口実として国家間で従わないということとは認められない一方、この規定は抵触する国内法が存在するかもしれないということとは認めている。<sup>(61)</sup>これは、国際法と国内法との間の関係を説明する二つの原則を背景にしている。二元論者の原則は国際法と内国法は二つの完全な独立した制度であると



信じ、それぞれ異なる関係と異なる源泉が支配しているとすると、一方穩健主義者（一元主義者）の原則は一つの包括的な制度のなかに国際法と内国法があるとすると、国内法の有効な存在が国際法と抵触することは認め<sup>(62)</sup>る。

国際法（条約、慣習法、一般原則を含む。）が国内法的にどのような法的効果を持ち、どの程度の効力を持つかは、それぞれの国の法制度に依存する（前掲本章第二節二参照）。結局、国家の国際的な義務と国民の代表者の決定権（立法権）のどちらが優先するかである。国内法のもとのトリイティ・オーバーライドは、憲法のもとの、国内法よりも条約上の義務に高い法的効力が与えられているのであれば、又は国家が条約を特別な法として、それに対する優先性を内国法において与えているとすれば、法的な意味において問題は自動的に回避される。仮に条約の義務が内国法の間と同じ効力をもつとすると、同じ国家の法制度のなかで、「後法は先法（前法）に優先する」という原則によることになる。しかし、この状況を、現実に判断するのは簡単ではない。この原則は新法と前法との間に実際に矛盾が生じたときのみ適用されており、裁判所が国内法と矛盾する条約の適用、解釈に苦慮しているのはよく知られているところである<sup>(63)</sup>。アメリカのように、憲法上の制度が国家の国際的な義務に反する立法を排除しない場合にも、そのような国際法上の条約義務遂行は重要でないといえることはできないのである<sup>(64)</sup>。

結局のところ、条約義務の位置づけは国家の法制度によるが、国内法のもとでそのような義務からの離脱（デレゲイション）は、国際法のもとでの国家の義務からの離脱をもたらさないのである<sup>(65)</sup>。

(10) 高野・前掲書八七頁以下、田畑茂二郎『国際法新講下』三頁以下（東信堂・一九九四）参照。Committee on Fiscal Affairs, *supra* note 3 part. II も併せて参照。立法機関が国際法に違反する国内立法を行った場合の効力発生時期について、田畑・前掲書一五頁参照。

- (11) Doernberg, *supra* note 7 at 2. ヤーコング・クロースは「アメリカをして「時に人々が〔そのように〕拘束されない場合を除いて、条約の実質的な規定 (substantive provisions) により拘束されることに同意をしている」とらわせる効果をもっている。 *Ibid.* See VOGEL, *supra* note 1 at 3-28.
- (12) Doernberg, *supra* note 7 at 2.
- (13) See Sundgren, *Interpretation of Tax Treaties-A Case Study*, 1992 B. T. R. 286 (1992). なお OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 1992 (以下「一九九二年 OECD モデル条約」という。一九九二年 OECD モデル条約及びコメントリーの邦文献については、「改正 OECD モデル租税条約とコメントリー全文(1)」(18)「国際税務」三巻五号四四頁〜一四巻一〇号四四頁(一九九三〜一九九四)参照。
- (14) Doernberg, *supra* note 7 at 3.
- (15) *Ibid.*
- (16) *Ibid.*
- (17) Committee on Fiscal Affairs, *supra* note 3 part 1.
- (18) *Id.* part I para 4.
- タックス・トリートイ・オーバーライドに係る一九八九年報告書において、OECD 租税委員会は、タックス・トリートイ・オーバーライドに該当する可能性のないものと、技術的な意味でほとんどタックス・トリートイ・オーバーライドに該当するようなもの幾つかの例示を挙げている。これらは、解釈論的な、概念的な、及び不注意による(意図しない)タックス・トリートイ・オーバーライドを含む。たとえば、カナダ立法(規定)は、カナダ裁判所よる条約の解釈を破棄した。しかし、規定の解釈は当事者(国)により受け入れられた。また、条約により定義されていない文言が文言の内国法の定義の変化によりその文言(の意味)が変容することはオーバーライドではない。

結局、不注意によるオーバーライドは、そのようなオーバーライドの軌轍が判明した後に無効とされるならば、故意によるオーバーライドよりも攻撃的なオーバーライドではないと考えられる。See *Ibid*.

(19) *Id.* part IV (Case of National Tax Override).

(20) *Ibid*.

(21) *Ibid*.

一九八九年にOECDの「トリートイ・オーバーライド」に係る報告書において、メンバー国のそのような特別の規定に言及はしなかったが、アメリカのFIRFTA（外国不動産投資法）が事例として考えられてたのは明らかである。

(22) フォーゲル教授はOECD報告書の定義をとりあえず支持される。Doernberg, *supra* note 7 at 3. ベーカー教授はやや広義にタックス・トリートイ・オーバーライドを定義されるようであるが、本質的には同一見解といえよう。前掲（注8）の報告参照。

(23) BAKER, *supra* note 2 at 52-53.

(24) なお、ベーカー博士、バルトレット博士は条約違反に至らないタックス・トリートイ・オーバーライドをもタックス・トリートイ・オーバーライドの定義に含めて解すが、救済との関係でいえば条約違反のみを問題とすれば足りることから、フォーゲル教授はこのような定義に全面的に同意されない。タックス・トリートイ・オーバーライドは国際法違反であり、広範囲な定義よりもこのような国際法違反の有無に着目した定義が望ましいとされるようである。前掲（注8）の報告参照。

(25) Bartlett, *The Making of Double Taxation Agreements*, 1991 B. T. R. 76, 84(1991).

(26) Committee, *supra* note 3 part II, para 19. なお、ウィーン条約（ビエナ条約）は、一九八〇年の一月二七日に施行され、一九八八年二月三十一日現在、OECD加盟国を含む五六か国が批准をしている（日本、ドイツ、イ

ギリス、フランス等々)。しかし、ルクセンブルクとアメリカは署名はしているが批准はしていない。批准をしていない国、批准する前に締結した条約については、適用される原則は、国際法上の慣習法になる。ウィーン条約の多くはそもそも慣習法から生じているといえる。ウィーン条約の邦文訳としては、小田滋・石本泰雄編『解説 条約集』(三省堂・一九八三)参照。

(27) *Id.* part II, para 20.

(28) *Ibid.*

(29) この点についてOECDのメンバー国は、それぞれ異なる立場を採っている。一九五八年のフランス憲法 35 は、批准され、受け入れられた条約は、公布のときから、通常の法律を超える優先性をもつ。同様の原則はオランダ憲法の 394 にもある。ここでは、国内法のもとでもまた、条約の義務は、いかなる抵触する規定、あるいは前のあるいは後の法律より優先して効力を有する。一方で、アメリカは、アメリカ修正憲法 art. IV, para 2. によると、条約の義務に内国法と同じ位置づけを与える。後法は先法(前法)に優先するという原則によることになる。ドイツは、ドイツ連邦憲法 93(3) が、内国法に条約法を転換する規定をおいている。そのように移転させられた条約は、通常国家の法を超えて優先する。

イギリスでは、条約の義務を遂行・履行する内国法は後の立法により修正され、消滅させられる。フィンランド憲法は、先の内国法と抵触する条約は、議会の行為による承認を要求する、そしてそのような承認の後に、その法と同じ効力をもつ。OECDの多くの加盟国は、同時にECの加盟国でもある。EC法はEEC条約等を基準にして採用されている。実際に、EC規定は、国内法制度のもとで直接運用されており、そして抵触するEC法をオーバーライドする。なお、ECそれ自体は、通常の活動において、国際法のルールに拘束されている。

仮に、憲法上の制度が国家の国際法な義務に反する立法を排除しない場合には、そのような国際法な義務が重要でないものとして考えられるということの意味ではない。もし憲法がそのような権限を持つのであれば、立法機関はそ

のような権限の有無にかかわらず、それを十分に考慮しなければならない。ある国は、そのような配慮の結果国際法な義務を尊重する立場を採るかもしれない。一方、ある国は、国家の利害のために、条約の義務をオーバーライドするかもしれない。 *Id.* part II, para. 15.

- (30) See Committee, *supra* note 3 at 4-5.
- (31) BAKER, *supra* note 2 at 46-47.
- (32) *Ibid.*
- (33) *Ibid.*
- (34) R. V. I. R. C., Ex. p. Commerzbank AG [1991] S. T. C. 271. See BAKER, *supra* note 2 at 48.
- (35) BAKER, *supra* note 2 at 49.
- (36) アメリカの租税立法と租税条約の成立過程については Doernberg, *supra* note 7 at 3-6 が詳細で有益である。本稿も同論文を参照しよう。租税立法過程の問題については See e. g., Simon, *Constitutional Implication of the Tax Legislative Process*, 10 AM. J. TAX POL'Y 235 (1992).
- (37) Doernberg, *supra* note 7 at 4. なお、下院は、人口比率で選出される四三五人の議員からなる。上院は一〇〇人の議員（それぞれの州から二人選出）からなる。しばしば、このような提案は、租税分析協議会事務局 (Treasury's Office of Tax Analysis) 及び租税立法協議会事務局 (Treasury's Office of Tax Legislative Counsel) による作業によって行われている。このような提案には内閣歳入庁のような他の行政機関も貢献している。租税立法過程におけるロビンソンの役割に係る議論については See Doernberg and McChesney, *On the Accelerating Rate and Decreasing Durability of the Tax Reform*, 71 MINN. L. REV. 913 (1987).
- (38) 条約の締結に係る議論については See AMERICAN LAW INSTITUTE, FEDERAL INCOME TAX PROJECT: INTERNATIONAL ASPECTS OF UNITED STATES INCOME TAXATION II (Proposals of the American Law

- Institute on United States Income Tax Treaties) 15-29 (1992) (以下“ALI Proposals II”とす。); Staffs of the Joint Committee on the Taxation and Senate Foreign Relations Committee, *Tax Treaties: Steps in the Negotiation and Ratification of Tax treaties and the Status of Proposed Tax Treaties*, Doc No. JCS 17-79, 96th Cong., 1st Sess. (Comm. Print 1979); Vogel, *Double Tax Treaties and their Interpretation*, 4 INT'L TAX & BUS. LAW. 1 (1986).
- (39) ALI Proposals II, *supra* note 38 at 16.
- (40) Doernberg, *supra* note 8 at 5 n.20. 租税条約についての当該スタッフの作業は、主として租税合同委員会 (Joint Committee on the Taxation) のスタッフにより行われる。この「租税合同委員会」のスタッフは内国租税法に係る上院・下院の双方の租税法案策定委員会 (Tax-Writing Committee) を援助する。
- (41) 上院の同意については、ALI Proposals II, *supra* note 38 at 19-20. なお、上院が特に審議した条約案としては、たとえば、アメリカ各州のユニタリー方式による課税を制限するものを目的としたアメリカとイギリスの条約案における規定 (一九七五年) がある。Doernberg, *supra* note 7 at 6 n.21.
- (42) Staff Memorandum to the Senate Foreign Relations Committee, *The Role of the Senate in Treaty Ratification*, Doc. No. 98-495, 95th Cong., 1st Sess. 1, 3 (Comm. Print 1977). もちろん、上院は「留保事項 (条件) に沿って、当該条約を修正するにかなるプロトコールをも承認しなければならない。議会の形式的な関与として上院は、上院の助言と承認を与えるが、それは特別な規定に関する「了解 (understanding)」または「解釈 (interpretation)」を含む。
- (43) そのような例として、一九五一年アメリカ・スイス連邦条約 (art. X4 について批准を拒否)、一九四九年アメリカ・アイルランド条約 (arts. XIV, XVI について批准を拒否)。Doernberg, *supra* note 7 at 6 n.24.
- (44) OECD Model, 1992, art. 29(1); US Model, 1981, art. 28(1). OECDモデル条約とアメリカ・モデル条約は

どちらも、「批准の文書はできる限り、すみやかに交換されるべきである」ことを要求している。

(45) 一九八一年に、上院は、イスラエルとの条約及びプロトコールに上院の助言と承認を与えた。当該条約は一九七五年に署名され、プロトコールは一九八〇年に署名された。しかし、イスラエルは当該条約の最後の条項に反対をし、それを批准しなかった。一九八六年にイスラエルは、その見解を改め、アメリカに批准文書を交換する用意があるか否か尋ねた。両国の対立後まもなく、アメリカは、アンチ・トリイティ・ショピング政策を採用していた。しかし、その政策は当該条約に盛り込まれていなかった。そこで結果的に、財務省は、新しいプロトコールが締結されるまで、その批准文書の交換を拒んだ。See Doernberg, *supra* note 7 at 6 n.26.

(46) American Trust Co. v. Smyth, 247 F.2d 149, 153 (9th Cir. 1957).

(47) The Cherokee Tobacco, 78 US 616, 621 (1870). この事件の詳細さらには条約と法律の関係については、敵村繁『英米における国際法と国内法の関係』三〇六頁以下（法律文化社・一九六九）が詳しい。See Shay, *The Relationship of Tax Treaties to Domestic Law in the United States*, in IFA, TAX TREATIES AND DOMESTIC LEGISLATION Vol. 14b (1991)

(48) Doernberg, *supra* note 7 at 8 n.31. See Committee on US Activities of Foreign Taxpayers of the New York State Bar Association Section of Taxation (ニューヨーク法曹協会租税部における外国納税者のアメリカへの活動に関する委員会), *Legislative Overrides of Tax Treaties*, 37 TAX NOTES 931, 932-33 (1987).

(49) See RESTATEMENT (THIRD) OF FOREIGN RELATIONS LAW OF THE UNITED STATES §115(1)(a) AND REPORTERS' NOTE 1 (1986) (以下“RESTATEMENT”とす)。

(50) Cook v. United States, 288 US 102, 118-20 (1933). この事件の詳細については、敵村・前掲書三二五六頁以下が詳しい。See RESTATEMENT, *supra* note 49, §134.

(51) Trans World Airlines v. Franklin Mint Group, 466 US 243, 252 (1984). See Rev. Rul. 80-223, 1080-2

CB 217.

- (2) The Cherokee Tobacco, 78 US 616 (1870). 前掲註(4) 参照。
- (3) S. Rep. 100-445, 100th Cong., 2d Sess. 376-77 (1988).
- (4) Doernberg, *supra* note 7 at 9.
- (5) *Ibid*.
- (56) 最近の租税条約のコメントの制約のレビュー。See Gooseen, Limiting Treaty Benefits,—INT'L TAX J. 14 (1993).
- (15) See *Lignie, Limitation of Benefits: Recently Signed US Treaties Compared to the 1992 US-Netherlands Treaty*. 1995 Feb. BULLETIN 71 (1995).
- (8) RESTATEMENT, *supra* note 49, §111 comment b, §115(1)(b). See RESTATEMENT, *supra* note 49, §321 comment a.
- (59) Committee, *supra* note 3 at 5.
- (60) Doernberg, *supra* note 7 at 9.
- (61) Committee, *supra* note 3 at 5.
- (62) *Ibid*.
- (63) *Ibid*.
- (64) *Ibid*.
- (65) *Ibid*.



## 第二章 タックス・トリートイ・オーバーライドの現状と問題

タックス・トリートイ・オーバーライドについて、アメリカの関係者は一貫した態度をとっているわけではない。<sup>(66)</sup> たとえば、上院の外交委員会の、一九九三年の公聴会において、財務省の租税政策担当のサミュエル補佐官 (L. B. Samuels) は、条約の相手方当事者が一方的なアメリカの行為により条約がアンバランスになるということを恐れているときには、交渉において譲歩を得ることは大変難しい状態になっているということを表明し、「議会が将来トリートイ・オーバーライドを回避するように強力に勧告する」と述べ、<sup>(67)</sup> タックス・トリートイ・オーバーライド警告した。アメリカ法曹協会も同様にオーバーライドに対して批判的である。<sup>(68)</sup> 一方、サルバネス上院議員 (P. Sarbanes) は、「アメリカのトリートイ・オーバーライドは慣例化しており、そして条約締結のパートナーは、アメリカの憲法の特権 (privileges) をよく承知している。そして、一方の締結国がアメリカと条約を締結するということはそのこと (トリートイ・オーバーライド) を受け入れていることである。」<sup>(69)</sup> と述べている。この上院議員のサルバネスの言葉は、アメリカにとつて条約がいかなるものであるかということについての見解 (すなわち、<sup>(70)</sup> 後々に、法律によりオーバーライドされる恐れがあるということ) を前もって予告しているものといえよう。逆の言い方をすると、潜在的なアメリカの条約のパートナーは、アメリカが常に条約に沿って行動をしないということを警戒することになる。明らかに、アメリカは、一仮にアメリカがこのような考えを変えないとする場合には—アメリカによる同様の譲歩に代えて、条約のパートナーに対して二重課税の救済措置を必要とするということになる。<sup>(71)</sup>

アメリカにおいて、前述したように条約と連邦法は国の最高法規である (第一章第二節三(3)参照)。よつて条

約と連邦法とは同じ効力を有する。制定法に条約を廃棄する目的が制定法に用いられている文言から明確に表れていれば、後に立法化された法律は前の条約に優る。アメリカのトリートイ・オーバーライドの歴史の中心は一九八〇年以後であるといえるが、いくつかのケースにおいて、議会は、特に制定法によって条約をオーバーライドしている<sup>(72)</sup>。国際租税の領域における一つの事例は、後述する一九八〇年の不動産外国投資税法 (Foreign Investment in Real Property Tax Act 1980; FIRPTA 1980) § 1125(c) である。FERPTA 1980 は、五年間、現在の条約締結国と再協議を行った後 (五年間が財務省と条約相手国とが協議するための猶予期間である。) は条約の救済規定を適用せず、この問題の法律が適用されると最終的には規定した。アメリカは、一九八六年からタックス・トリートイ・オーバーライドの途を実質的に歩み出したといえる<sup>(73)</sup>。

一九八六年の租税改革法 (Tax Reform Act of 1986) においては、アメリカが締結している条約との軋轢を起す、あるいは起すようにみえる多くの規定が盛り込まれていた<sup>(73)</sup>。また、一九八八年の詳細に後述する (本章第二節) TAMRA は、トリートイ・オーバーライドについての特別な規定を制定することに力を注いだ。TAMRA は一九八六年法のうち条約をオーバーライドしないものだけではなく、存在する条約をオーバーライドする規定のリストを作った<sup>(74)</sup>。さらに、TAMRA は、一九八六年の内国歳入法典に対するトリートイ・オーバーライドの一般的な規定 (IRC §7852(d)(1)) をも盛り込んでいる。

議会は、一九五四年の内国歳入法典を立法化したときに、内国歳入法典 §7852(d) の規定を含んでいたが、この規定は内国歳入法典の適用が立法の日にアメリカの条約の義務に反する場合においては適用されるべきではない旨を立法化したものであった。内国歳入法典 §7852(d) の意図は、一九三九年に替えて立法化された一九五四年の規定が存在する条約をオーバーライドするように適用されないということ保証するものであったことを考え

ると、タックス・トリートイ・オーバーライドについてのアメリカの態度は今日大きく変化しているといえよう。<sup>(74)</sup>

第一節 タックス・トリートイ・オーバーライド（支店利益税を中心に）

一、タックス・トリートイ・オーバーライドの萌芽

一九六二年の内国歳入法典において、議会は、特に、立法は他のあらゆる先の（前の）条約に優先するという規定（§31）を、財務省が議会に一つの問題が生ずる（この規定による条約との抵触が生ずる。）と警告したにもかかわらず、制定した。これに反して、一九六六年の外国投資者税法（Foreign Investors Tax Act 1966）§110は、特にその規定の適用がアメリカの租税条約の義務との軋轢を起すようなケースについては適用されないと規定した。一九八〇年の不動産外国投資税法（FIRPTA 1980）の立法以後、アメリカのトリートイ・オーバーライドはより一般的となった。FIRPTAは、アメリカが、アメリカの不動産販売による収益について、非居住者に課税をする（それは、一九六三年、一九七七年のOECDモデル条約 art.13(c)に相当する規定をもった条約により許容されていた。）のみでなく、特別のアメリカの不動産保有会社にかかる株式の販売からのゲインについても課税を行うとした（IRC §897）。その当時の多くの条約は、株式持分の販売からのゲインすべてについて排他的な居住国課税を規定していた（一九七七年OECDモデル条約 art.13(f) 参照）。しかし、FIRPTAは、明確に、あらゆる条約の条項にかかわらず適用されると規定した（IRC §1125(a)）。

二 一九八六年の租税改革法（ブランチ・プロフィット・タックス

1、支店利益に対するブランチ・プロフィット・タックス（支店利益税）の内容

ブランチ・プロフィット・タックスは一九八六年の租税改革法における改正の中心の一つをなしている。<sup>(75)</sup> 一九八七年前に、外国投資家により保有され、かつアメリカで事業を行っている外国会社は、アメリカの事業・営業に実質的に関係する所得について、通常の法人に課せられる累進税率で、法人の段階で課税されていた (IRC §11, 882)。仮に外国投資家が内国法人を介してアメリカで事業を行うとすると、結果は同じとなる。しかし、当該法人が、法人の利益を外国投資家たる所有者に帰属させたときに、取扱の相違が生じる。

内国法人において、配当は内国歳入法典 (871(a)) により (あるいは §881) により三〇% (条約で軽減されることもあるが) で課税されることになり、§1441, 1442 のルールにより源泉徴収される。外国法人にとっては、一九八六年前においては、外国投資に対して支払われた配当がアメリカ税に服するということは、ほとんどなかった。前三年間において外国法人の総所得の二分の一未満がアメリカの事業・営業に実質的に関係する所得から生ずるとすると、配当はアメリカ税を課せられなかった (IRC §861(a)(2)(B)。現行 IRC §861(a)(2)(B) の割合テストは二五%である)。たとえ、当該法人がアメリカの事業・営業に実質的に関係する五〇%以上の所得をもっていても、実質的に関連した所得に比例して、外国法人が支払う配当の部分についてのみ、アメリカ税を課せられる。非常に重要な租税条約の多くは、非アメリカ居住者又は非アメリカ市民に対して、条約により利益を受ける外国法人が支払った配当をアメリカ税の課税対象から除外する。たとえば、一九四八年アメリカーオランダ租税条約 art. XII がそうである。

ブランチ・プロフィット・タックスを立法したときの議会の意図は、アメリカで運営されているアメリカ会社が稼得し、配分した所得に課せられる二段階の課税に、アメリカで運営している外国法人が稼得した所得をも服させるべきであるということであった。後述のケースにおいて、所得はアメリカ会社が稼得者したとき三五%の

限界最大税率で課税され、当該法人が配当を支払うときに最大三〇%の課税に服する (IRC §881(a))。外国法人の場合、支店利益(ブランチ・プロフィット) 制度によつて、それが稼得されたときに、所得は最大税率三五%で課税され、そしてそれが外国法人により送金されたとき(みなし配当、なぜならばそれはアメリカ資産に再投資されないからである。)に二〇%の付加的な税、ブランチ・プロフィット・タックスが課せられる (IRC §§ 882, 884)。事実、ブランチ・プロフィット・タックスは、あたかもアメリカ法人であるかのように支店を取り扱うというものである。

三〇%課税が「配当に相当する額」に対して課せられ、外国法人により支払われた配当についての「第2源泉税」の代わりになる (IRC §§884(e)(3))。配当に相当する額は、外国法人の E & P (earnings and profits. これ)は一定の特別な調整により「アメリカの事業と営業に関連している部分」に相当する (IRC §§884(a), 884(b))。実質的に関連している E & P が「アメリカのネット・エクイティ (US net equity)」に投資される限りにおいては、その配当に相当する額は減額される (IRC §84(b)(1))。ブランチ・プロフィット・タックスは、支店が会社の自国に利得を送金しないとみなされるために、減額される。逆に、外国法人のアメリカの純資産(ネット・エクイティ)が減額される限りにおいては(たとえば、減額は、資産の現実の送付、あるいは前にアメリカのネット・エクイティに投資した支店(ブランチ)のアメリカの財産が他の非適格の資産にコンバートされることにより生ずる)、配当に相当する額は増加する。配当に相当する額の増加は、前の年度の利得 (earnings) が送金される、又は送金されたと同じように取り扱われるという事実を反映している (IRC §884(b)(2)~IRC §884(b)(2)) において、配当相当額の増加は、一九八六年後の実際に関連した E & P と前の年度における合計配当相当額との差額に制限される。)。

「アメリカのネット・エクイティ」(アメリカ純資産)という用語は、アメリカの納税義務により減少させられるアメリカの資産(アセット)として定義されている(IRC §884(c)(1))。「アメリカの資産(アセット)」は、アメリカの事業・営業に実質的に関連しているとして取り扱われているところの、外国法人により使用されている現金及び財産(property)の集合的な調整価額として定義されている(IRC §884(c)(2)。財産の調整価格はE & Pを計算するための基準となる(IRC §884(c)(2)(A))。アメリカの納税義務は、アメリカの事業・営業に実質的に関係しているとして、長官が認めている外国法人の納税義務を意味する(IRC §884(c)(2))。

2、利子についてのブランチ・プロフィット・タックス

ブランチ・プロフィット・タックス立法に関して、議会は、アメリカで事業を行っている外国法人の支店により支払われた(あるいは支払われたとみなされる)利子に三〇%の税が課される(IRC §884(f))。支店段階において利子に税を課するという内国歳入法典 §884(c)が存しなかったならば、外国法人が、外国株主に利子を支払うことによりブランチ・プロフィット・タックス(支店利益税)を減少、回避することが可能である。利子の支払いは課税所得を減少させ、実質的に関係したE & P及び最終的には配当相当額(ブランチ・プロフィット・タックスが課せられる額である。)を減少させる。

内国歳入法典 §884(c)は、外国法人のアメリカ支店により支払われた利子に課税するために二つのルールをおいている。内国歳入法典 §884(f)(1)(A)は、アメリカの事業・営業に従事した外国法人にとって、アメリカの事業・営業により支払われた利子があたかも内国法人により支払われたかのように取り扱われる旨規定する。結果的に、内国歳入法典 §861(a)(1)において、利子は、内国歳入法典 §887(a), 881 のもとでの三〇%のフラットな税率で一般的に課せられるアメリカ源泉所得である(なお、受取人がアメリカ人(パーソン)又はアメリカで事業

・営業を行っている外国人であり、かつその利子が実質的に関係しているものである場合には、当該利子は三〇％で課税されないが、代わりにネットの所得基準で課税されることになる。内国歳入法典 §84(c)(1)(B) は、課税所得を計算するときに、内国歳入法典 §82 のもとで、控除が認められる利子の額が現実に支払った利子を超える額の範囲において、その超過額は親会社に「みなしアメリカ子会社（支店）」が支払った利子として取り扱われる。そして、内国歳入法典 §81 のもとで、その観念的な支払利子に三〇％税率による課税が行われる。

### 3. ブランチ・プロフィット・タックスと配当に対する第二源泉税

アメリカ支店を有する外国法人は内国歳入法典 §82 のもとで、アメリカの事業・営業に実質的に関係している所得について、通常のアメリカ法人所得税が課せられる。その所得は、また、内国歳入法典 §84(c)(2) において定義されているように「アメリカの資産」に再投資されない限りで、ブランチ・プロフィット・タックスに服する。通常、外国法人が外国投資家へ現実に配当を支払った場合にはさらなる課税は生じない (IRC §84(e)(3) 配当に対する三〇％課税は、一九八七年前の E&P に帰属する配当に課税される)。外国法人のアメリカ支店の E&P に対するブランチ・プロフィット・タックスは、外国投資家に内国法人からの配当に三〇％税を課すのと同じ機能をもたせることを意図している (IRC §861(a)(2)(A), 871)。

しかし、議会は、所得課税条約（この所得課税条約から「非トリートイ・ショッピング外国法人」は利益を得ている）がブランチ・プロフィット・タックスの適用を禁止しているが、配当について三〇％課税を認めているために、ブランチ・プロフィット・タックスが適用できないといった状況下においても、外国法人からの配当に三〇％課税を行うこととしてくる (IRC §84(e)(3))。本質的には、配当に対する源泉課税はブランチ・プロフィット・タックスのためのバック・アップ税であるといえる。<sup>(17)</sup>

三、条約規定との関係（タックス・トリイティ・オーバーライドを構成するか）

ドーンバーグ教授は、ブランチ・プロフィット・タックスの立法を、外国法人からの歳入を得ることによって、連邦の赤字を減少させるための議会による企てであるとして特徴づけ、まずこの §804 の批判を始める<sup>(78)</sup>。しかし、一方これについて、グリーンバーグ教授 (J.A. Greenberg) は「議会の文書は別のことを示している。提案された租税改革の早期の報告書の一つは、一九八六年における一六百万ドルのみの純歳入を作りだすとしている。このような歳入は一九九〇年までに三七百万ドルに登ると予測されている。このような小さな歳入の増加が、§804 のスキームを作るときに意義がある、又は大きな変化を行うときの重要な要因になるとはいえないであろう<sup>(79)</sup>。」として反対の見解を表明するとともに、ブランチ・プロフィット・タックス擁護論を展開する。

この立法について、議会の記録からは二つの基本的な動機又は目的を指摘することができる<sup>(80)</sup>。一つは、公平の達成である。租税合同委員会は、「原則として、アメリカにおいて活動しているアメリカ法人と同様に、外国の法人を課税することを求めている。このシンメトリックな取扱という目的は、利子、配当にまで及ぶ<sup>(81)</sup>」と述べている。

タックス・トリイティ・オーバーライド前に存在している基本的な不公平は、条約による軽減措置が存在しないとする、アメリカ法人は海外投資に対する支払いについて三〇%の源泉課税を求められるということである。海外で設立された会社は、また源泉税に服するが、この源泉税は古い内国歳入法典 §801 のスキームによるルーポールによって現実には意味のないものとして取り扱われていた。事実、この古いシステムは、海外で設立され、アメリカで支店のみを有する形態の積極的な誘因となっていた。このような状況において、議会は支店と子会社を同等に扱うことを望んでいたのである<sup>(82)</sup>。



議会が示したもう一つの問題は、「トリートイ・ショッピング」の防止であった。租税合同委員会は、トリートイ・ショッピングについて「幾つかの事例で、アメリカと条約を締結していない国からの投資家がアメリカと条約をアメリカと条約を締結している国に導管会社を設立する。投資家は、その導管からアメリカで所得を得て、その所得の保護（回避）をアメリカに求める<sup>(83)</sup>」と述べている。「トリートイ・ショッピング」の弊害によるアメリカの影響はかなりのものであり、「トリートイ・ショッピング」は、アメリカと世界の他の国とのオープン・タックス・トリートイの可能性もたらすことから、アメリカ議会の見解は、アメリカのタックス・トリートイの利益（租税利益）を一定の国に真に居住している者に制限をし、そのよう場合以外では世界の企業等に租税利益（タックス・ベネフィット）を「格安」では与えないということである<sup>(84)</sup>。このようなトリートイ・ショッピングによる不法な利益は、非条約国で企業活動をしているアメリカの会社のために課税の譲歩を引き出すことを困難にさせることから、問題は複雑である。他の国は、その国々がすでに条約を締結している国を介して事業を行うことによって同じ結果を達成することができるときに、アメリカに対して譲歩を与える、あるいは租税条約の協定のためのインセンティブを持たないであろう。事実、あるコメンテーターは、「トリートイ・ショッピング」は、アメリカが内国歳入法典 §84 の立法に先立って、他国と比較して、「租税条約について相対的に制限されたネットワーク」をもっていったということを示唆している<sup>(85)</sup>。

#### 1、無差別条項 (nondiscrimination provision)

無差別条項は、あらゆるアメリカの条約においてみることができるが、それは居住者、内国法人のみでなく、他方の締結国のパーマネント・イスタブリッシュ（恒久的施設）に帰属する所得について他方の締結国で課税される、「相手国の法人」についても適用される。すなわち、締結国の企業が他方の締結国に持っているパーマネ

ント・イスタブリッシュにより生み出された所得に対する課税は、同じ事業を遂行しているその締結国の企業に課された税よりも他方の国において優遇されるべきではないということである。

ブランチ・プロフィット・タックスを制定するときに、アメリカが一方の当事国であるところの多くの所得課税条約は、税の賦課を禁じる無差別条項を含んでいることから、一見すると、アメリカ法人はその利得 (earnings) にブランチ・プロフィット・タックスを課すことができず、そのような税を外国法人に賦課することは差別となると解されそうである。しかし、一九八六年の税制改革の一般的な説明において、「議会は、アメリカ法人とその株主よりも外国法人及び株主を悪い状況においていない (取り扱っていない) ので、議会はブランチ・プロフィット・タックスが外国会社に対して不公平な差別をしていないと確信している」<sup>(86)</sup>と述べ、内国歳入法典 §884 が原則的に他国との租税条約を侵害していないという。議회가、無差別条項の広範囲な見解を採用するということは明確である。換言すれば、アメリカの会社はその利得 (earnings) について課税され、その会社の株主は配当について課税されるために、二つの税 (法人の利得に対する税とその送金に対する第二の税 (ブランチ・プロフィット・タックス) について外国法人とその株主を差別していないと論じている。<sup>(87)</sup>なぜならば、その税は、アメリカの法人株主に対する第二源泉税に代わるものとしてみられているからである。すなわち、アメリカ法人は所得を稼得したときに、法人レベルでの一度所得に課税をし、第二に利益が配当の形で株主に帰属されたときに課税される。パーマネント・イスタブリッシュ (恒久的施設) を介して、アメリカで事業・営業を行ってゐる外国法人にとって、実質的に事業・営業に関わる所得は、稼得したときにまず課税され、次に「適格アメリカ資産」に投資されない限りは、ブランチ・プロフィット・タックスが課せられるということになる。

この問題について、ドーンバーク教授は、アメリカの会社は、直接に自分のアメリカでの利得についてブラン

チ・プロフィット・タックスを課せられないから、ブランチ・プロフィット・タックスが無差別条項の基本原則を侵害することになると主張する。<sup>(88)</sup> 内国株主は、配当について二次的に課税されるのに対して、ブランチ・プロフィット・タックスは外国会社のアメリカのブランチに対して三〇%の源泉税を直接に賦課することから、附加的な税負担は、現実には外国会社より直接生じ、外国での現実の効果はアメリカの法人の配当の二次的な課税の影響とはかなり異なることになると論ずる。<sup>(89)</sup>

しかし、これらは傾聴に値する批判であるとしながらも、内国歳入法典 §884 の文脈において、そのような批判は、この規定の本質を見逃しているとする反論もある。<sup>(90)</sup> グリーンバーグ教授は、「議会の見解は、条約が法人の株主と厳格に関連しないという限りにおいて不都合であるかもしれない。しかし、政策問題として、租税条約は総合的な租税の効果に対処する意図である。たとえ源泉税及び第二源泉税の効果がかんりの点で全く同じはないとしても、大まかにいえば、ブランチ・プロフィット・タックスは条約の署名国での会社利益に係る総合的な課税額は等しいといえる。この基本的な観点において、ブランチ・プロフィット・タックスは外国法人に対する不公平な差別は存しない。」と反論する。<sup>(91)</sup> さらに、「アメリカのモデル条約の §24、アメリカの租税条約の無差別条項の基準として機能しているところのものであるが、これは『同じ活動をしてゐる (carrying on the same activities)』内国及び外国法人を差別することを禁じている。§884 に規定している『活動 (activity)』は、'海外の株主に利益を送金することと解されている。この立場からは、§884 は外国会社に対する差別であるとはほとんどいえない。』と論ずる。<sup>(92)</sup>

また、このような反論の背景には、「外国法人にブランチ・プロフィット・タックスを課すのは世界ではアメリカのみではない。オーストラリア、ブラジル、カナダ、フランス、インドネシア、韓国、タイ、ベネズエラに

において採用されている。ブランチ・プロフィット・タックスは世界的に行なわれており、租税条約の安定性を害する不適当なものではない<sup>(93)</sup>といった事情もある。

しかし、このような見解に対してドーンバーグ教授は、「法人税段階での第一の税と、配分のときに株主段階で課せられる第二の税とが、外国法人の法人段階での二重課税と等しいというためには、法人税段階の税の帰着について、重大でかつ立証できないような仮定を行わなければならない。ブランチ・プロフィット・タックスの帰着が株主に一〇〇%でない限り、ブランチ・プロフィット・タックス及び配当の帰属に対しての第二税は適正なものではない。法人税の帰着について研究者は、結論に達することのできない問題であると考えている。上述したように、法人は税を払わず、人々が税を払う。株主が法人税の増加を負担するかもしれない。しかし、より高い法人税は、高い価格形態のもとでの会社の顧客、供給への低価額の支払いを通じて法人への供給者、より低い賃金を介しての労働者、より低い利息支払い者を介しての貸主によって、負担されているかもしれない。議会は、法人段階でのブランチ・プロフィット・タックスが個人に課せられた源泉徴収税と等しいと論じると同時に、アメリカの租税制度の基本的な立場は、法人と個人が別の独立した主体であるということである。租税において、法人段階の税は、個人への税ではない。この擬制は、一九八六年の租税改革法において『この法律は実質的に個人の税負担の軽減をもたらす。』という租税合同委員会の記述をもたらしている。ある段階では、この記述は、議会在が法人部門に一九八七―八九年までの税負担一二〇〇億ドルを転嫁していることから、真実である。しかし、個人の納税義務が法人部門にシフトすることにより減少したとすると、なぜ、ブランチ・プロフィット・タックスとの文脈で、法人段階での税が、個人が受け取った所得に課せられる源泉税に相当する税になるのかである。』<sup>(94)</sup>と論じて、この規定が無差別条項に違反していると主張する。

Notice 87—56<sup>(95)</sup> において、財務省は、条約の無差別条項規定が支店利益税の運営を侵害する（妨げる）と認識していた。しかし、外国法人は、仮に外国法人が問題の条約国の「適格居住者 (qualified resident)」である場合にのみ、ブランチ・プロフィット・タックスの課税を禁じることとなる条約の利益（ベネフィット）を主張することができる (IRC §884(e))。「適格居住者」の用語は、内国税法のもとで決定される。公開取引をする外国法人は、仮にその株式が法人の居住国での「確立された証券市場において主として恒常的に取引されている」のであれば、適格居住者となる (IRC §884(e)(1)(B)(i))<sup>(96)</sup>。条約国に居住している非公開的な取引を行う法人は、仮にそれが株主であり、さらにベース・イロウジョン・テスト (base erosion test) を充足すれば、「適格居住者」である (IRC §884(e)(4)(A))。法人は、法人株式の五〇％超（株式の価値による）が締結国に存在しない個人又はアメリカ人でない個人により受益的に保有されている場合には、「適格居住者」でない。

非条約国の外国投資家が、かなりの額の負債を抱えて、ある条約国の法人を資本化することによって、トリートイ・ショッピングを行うこと（一方で条約国の居住者がほとんど、あるいは全く価値のない法人株式を保有することにより）を規制するために、内国歳入法典 §884(e)(A)(ii) は、外国条約法人 (foreign treaty corporation) が所得の五〇％以上が条約国又はアメリカの居住者でない人々に対する納税義務を充足するために用いると、当該法人が「適格居住者」ではないと規定する。

無差別条項のみが、ブランチ・プロフィット・タックスの運用の結果として、ここでオーバーライドされうる唯一相当な規定ではないといえよう。アメリカの相互条約の多くは、条約の当事者の一方により行われた支払いにかかる源泉徴収を消滅、軽減する規定を含んでいる。たとえば、日本法人のアメリカ支店が日本の貸主に一〇〇ドルの利子を支払うと仮定する。アメリカと日本の租税条約が適用されるとすると、日本の貸主が受け取っ

た利子についての税は内国歳入法典のもとでの三〇％税率から日米租税条約 §13 のもとでの一〇％まで（ある場合には〇％）軽減される。この規定を活用するには、アメリカ内国適格居住要件を充足することが必要である。<sup>(97)</sup>

同様に、日本法人のアメリカ支店が日本の貸主に支払いをしない代わりに、支払利子が日本の大阪の本店から行なわれると仮定する。たとえ、利子の元本が本店により使われ、アメリカ支店において全く使われずとも、日本の貸主に対する支払いのいくらかは、アメリカ課税のために、アメリカの支店に配分されうる、よって、あたかも利子は、完全保有アメリカ子会社から、その外国の日本の親会社に支払われたかのように、利子についてブランチ・プロフィット・タックスが課せられる（IRC §884(f)(1)(B)）。<sup>(98)</sup> 利子のみなし支払いの場合にも、現実<sup>(99)</sup>に支払われた利子の場合のように、条約の救済（軽減措置等）は一定の内国条件を充足した場合にのみ適用される。

この目的に適合した条約は、居住者が §884(c)(4) に定義されているような「適格居住者」でない限り、適用されないであろう。<sup>(100)</sup> 「適格居住者」を決定する要件は、ブランチ・プロフィット・タックスのために使われる場合と同じである。適格居住者要件を充足することができないということは、たとえ、この条約が適格居住者に対して条約上の利益（ベネフィット）を制約する規定を有していないとしても、利子支払い（又はみなし利子支払い）の十分な課税に対する条約上の救済（軽減措置等）が存しないということを意味する。

## 2、トリートイ・ショッピング（条約漁り）への対処

ブランチ・プロフィット・タックスは租税条約の係るベネフィットの享受を拒絶する。このようなベネフィットを否定することとなる「条約漁りの防止規定」についてはかなりの批判がある。たとえばドーンバーク教授は一方的なアメリカ・タックス・トリートイのオーバーライドは明らかに国際法違反であると解して、そのような

規制による変化をアメリカの租税法にとって「急激な変化 (sharp change)」であると特徴づける<sup>(10)</sup>。そして、さらに同教授は、このようなタックス・トリートイ・オーバーライドが相互の誠実な租税条約の履行を通じて存するパートナーの信頼関係を減少、破壊することによって、条約のシステムを破壊するということになる<sup>(11)</sup>と警告し (EEC のメモランダム参照)、さらに、一方的なタックス・トリートイ・オーバーライドが報復的な経済手段への道を開くことにつながると危惧する<sup>(12)</sup>。

しかし、ドーンバーク教授も示しているように、アメリカは一九四〇年代から条約漁りに非常な関心をいだいている (たとえば、一九四五年アメリカ・イギリス租税条約参照)。この問題は、特に、特にオランダ領アンティールのようなタックス・ヘイブン国と関係して最近顕著になっている。そのような国における条約のベネフィットに対する開放 (open-door) 政策は、アメリカ課税を回避するための簡単なメカニズムをもった外国会社を生み出すことになろう<sup>(13)</sup>。

この点についても、グリーンバーク教授は「アメリカのタックス政策についての『急激な変化』であるというよりもむしろ、内国歳入法典 *884* が有するかもしれないタックス・トリートイ・オーバーライド (の効果) は、少なくとも一九六二年に逆上るがそのときの議会の政策を反映するものであろう。一九六二年の歳入法は、明らかにそれが前の租税条約の義務に優先すると規定していた。またタックス・トリートイ・オーバーライド規定は最近、特に一九七二年、一九八〇年の歳入法に關係して登場してきている。このよう状況のもとで、アメリカの条約のパートナーは、議会がこの二〇年間にわたるアメリカの租税条約の回避という問題について、強いスタンスを採ることを決定したということを通告されていたと結論づけることは正しいようにみえる。」と反論している<sup>(14)</sup>。このような見解のもとでは、アンティ・タックス・トリートイ・ショッピング規定 (§884(e)) は、外国会社

によるタックス・トリートイの濫用に対する議会の長期にわたる不満の反映としてみる事ができる<sup>(105)</sup>。現在の租税条約に於いて五〇%居住テストが与えられていると考えられるので、§881(c)はアメリカのタックス・トリートイ・オーバーライドとして扱われるべきではないということになり、むしろ、その規定は「合理的な規制的な補正 (reasonable regulatory supplement)」として特徴づけられるということになる<sup>(106)</sup>。

## 第二節 一九八六年後のトリートイ・オーバーライド

### 一、earnings stripping provision の内容

#### 1、TAMRA

一九八六年の租税改革法は、存在するアメリカの条約との軋轢を起こす、あるいは起こすように見える多くの規定が存在した。「一九八八年の技術的・多様な歳入法」(Technical and Miscellaneous Revenue Act 1988: TAMRA 1988)において、議会は、矛盾する租税条約に優先して適用されるべきである「一九八六年の税制改革法」の規定を詳細に掲げた。タックス・トリートイ・オーバーライド規定は、外国税額控除及び外国所得バスケットに関する改正(修正)を含むものであった。一九八八年のTAMRA 1988は、一九八六年法のうち条約をオーバーライドしないものだけではなく、存在する条約をオーバーライドする規定のリストを作った<sup>(107)</sup>。

さらに、TAMRA 1988は、一九八六年の内国歳入法典に対するトリートイ・オーバーライドの総則的な規定を作った。TAMRA 1988は、条約と法律との関係について二つのルールを規定している<sup>(108)</sup>。一つは、内国歳入法典 §7852(d)(2) (この規定は一九五四年条約に対するセイビング・クローズを規定している)のもとで、一九五四年内国歳入法典の規定が施行日(一九五四年八月一六日)になんらかの条約に反していた場合には適用され



ない。これは、一九八六年租税改革法前の規定にも適用される。よって、一九五四年に施行され、かつ一九五四年に矛盾していた条約規定は一九五四年内国歳入法典の規定に優先して適用される。しかし、一九八六年法により規定された条項のようなその後の修正については優先しない。第二に、内国歳入法典 § 752(b)(1) は、「時間的に後に」立法化された法律の規定又は条約が効力を有する旨を規定する。特に歳入に影響を与えるアメリカの法律と条約の規定との関係を規定するために、「§ 7852(b)(1) 歳入に影響を与えるアメリカの条約の規定と法律の関係を決定するために、条約も法律も、条約あるいは法律であることにゆえに優先的な規定であるとはいえない。」と規定している。議会の租税合同委員会は、「この規定により、条約と制定法の関係が等しい関係（等位）の法の解釈の通常のルールにより決定することを意味する。」と述べている。よって、アメリカは、制定法による条約の潜在的なオーバーライドに備えて、成文化された規定をもつというユニークな段階に達しているといえる。<sup>(10)</sup>

アメリカの租税裁判所は、Lindsey 事件<sup>(11)</sup>においてこれらの規定を肯定している。スイスで居住し、活動を行っていた原告（アメリカ市民）は、国外源泉所得を稼得し、スイスで所得税を支払い、この税額をアメリカでの納税額から控除しようとしたが、内国歳入庁は、内国歳入法典 § 50(a)(2) に規定する外国税額控除に係る選択的最少税（alternative minimum tax: ATM）は納税額の九〇%のみしか控除（相殺）できないと主張した。租税裁判所は、TAMRA 1988 § 1012 (aa)(2)(B) により、選択的な最少税（一九八六年の租税改革法で導入された）は、一九五一年のアメリカ・スイス連邦の租税条約の明確な規定をオーバーライドしたと判示した。

要約すると、TAMRA 1988 は一九五四年八月一六日を境に一九五四年前の条約の効果を凍結させた。上記の施行日後に行われた内国法の変更は同日に施行されていた条約に優先する。アメリカは現在このような租税条約が九つある。<sup>(12)</sup>

一九五四年八月一六日後一九八六年改革法前に施行された租税条約は、各々条約の施行日後に立法化された国内法と軋轢を生じない範囲内においてのみ効力を要する。多くのアメリカの条約はこの期間内に該当する。アメリカは現在このような条約が三つある。一九五四年八月一六日後一九八六年改革法前の租税条約はすべて、TAMRA 1988 によって別に規定されないかぎり、一九八六年改正法により立法化された広範囲にわたる改正によって取って代わられることになる。唯一、バミューダとの租税条約のみが一九八六年法後 TAMRA 1988 前に効果を有している。TAMRA 1988 自体は、後のプロトコルに特別の規定がない限り、一九八八年一月一五日に存在する条約すべてに取って代わる<sup>(11)</sup>。財務省は、他に特別に内国歳入法典に規定がない限り、立法の日に効力を有する内国歳入法典の規定に優先する新しい租税条約の締結に関して少なくとも六か国と協議をしていると報告している<sup>(12)</sup>。

もちろん、議会は、内国法の変化にかかわらず、存在する租税条約の利益を残すために、特別に明確な意図を示すことによって、TAMRA 1988 の「後法優先のルール」の運用を様々に修正しているともいわれているが、租税条約を特別に破棄・廃止するルールが効力を有している場合に、「後法優位の原則」のもとで租税条約との軋轢を発見するインセンティブはほとんどないといえる<sup>(13)</sup>。

議会は、むしろ条約により利益を受けいている外国人に軋轢の存在についての証明責任を転化しているといわれている<sup>(14)</sup>。TAMRA 1988 において、議会は、§611A を立法化している。この規定は、納税者が条約の規定（これは、内国歳入法典が条約規定の不存在を規定したときにもたらされる結果と逆の結果をもたらす場合である。）に依拠するときに自らの納税申告書でその立場を明確にディスクローズすることを求めている。確かにこの規定は、条約に依存する積極的な申告規定を期待する納税者にとって満足のいくようなものではなく、不利益

に機能する。<sup>(11)</sup>

2、内国歳入法典 §163(j)

一九八九年の歳入調整法 (Revenue Reconciliation Act 1989) において、議会は、内国歳入法典 §163(j) にわゆる “earnings stripping provision” を立法化<sup>(12)</sup>した。この規定は、一定の条件のもとで、関連者、非課税当事者に対する利子の支払いを法人の経費として控除することを否定するものである。アメリカの課税を免除される貸主に対する利子の支払いについて、利子を控除することによってアメリカの納税義務が減少にすることに議会は疑問を抱いていた。この規定は主として、アメリカの子会社から外国の親会社への支払いに的を絞っている（この規定は、アメリカの支店を介して運営を行っている外国法人にも適用される）。それは、①利子がアメリカの事業・営業と実質的に関わった所得ではない (IRC §882)、そして②適用される所得税条約のもとで、利子の支払いに対する三〇%源泉徴収税が消滅あるいは軽減されているために（一九八一年USモデル条約 (TREASURY DEPARTMENT’S PROPOSED NEW MODEL INCOME TAX TREATY 1981) §11）、アメリカからの受取利子について、そのような外国親会社がアメリカ税に服さないような場合である。内国歳入法典 §163(j) は、会社から、公益財団のような、アメリカの非課税法人、その関連法人に支払われた利子にもまた適用される。

内国歳入法典 §163(j) の合法性は、アメリカの所得課税条約の履行と抵触しない状況において適用される場合には明らかである。しかし、たとえばアメリカの租税条約が内国歳入法典 §163(j) と抵触する場合に、条約の内容と抵触するにもかかわらず、この規定を適用することは、国際法違反となる。よって、内国歳入法典 §163(j) の合法性は、租税条約の無差別条項が一九八一年USモデル条約の §24(d) と同一、又は類似する場合において

は、疑問視さなければならぬ。<sup>(119)</sup> 一九八一年USモデル条約の §21(A) は、締結国が他方の締結国における納税者への支払いの控除を拒絶する一方で、内国納税者への同様の支払いの控除を認めることによる間接的な差別を禁じている。

内国歳入法典 §163(j) は、表面的には、そのような間接的な差別を禁止する租税条約の規定を侵害するように見える。関連者たるアメリカの貸主に対する同じ支払いは控除される一方で、関連者たる外国貸主に対する一定の利子の支払いは控除されない。多くの顕著な、アメリカの租税条約に対するこのような明確な侵害にも関わらず、一九八九年法を立案した議会の報告書は、“earnings stripping provision” がアメリカの租税条約の履行を侵害していないと述べている。<sup>(120)</sup>

法人が関連者に支払った利子で、かつ受取人の利子所得にアメリカ税が課せられない場合には、内国歳入法典 §163(j) は、当該法人のネット利子費用がその課税総所得の五〇％を超える限りにおいて、借主による利子控除を認めなく (IRC §163(j)(1)(A), (2)(B))。

内国歳入法典 §163(i) は、関係者に対してなされたあらゆる利子の支払いに係る控除を禁止していない。控除が否認される利子は控除されえないような関係にある者、非課税の者 (パーソン) になされる利子に規定が言及する「非適格利子」である (IRC §163(i)(3)) が、その支払いのみである。課税の要件は連結的であり、受取人は関係者でなければならぬし、受取人は税を免除されるものでなければならぬ。

「関係者」の文言は、さまざまに、広範囲な関係を考慮している (IRC §163(j)(4), 267(j), 707(j)(1))。法人の株式の五〇％超を保有している個人はその会社に関係している (IRC §267(j)(10))。共通の親会社が間接・直接に五〇％を超える株式に権利 (価値・議決権) を保有している場合には関連グループの一部である二つの会社は関

連してゐる (IRC §267(j)(3), 267(F), 1563(a))。たとえば、外国法人がアメリカ子会社の株式の五〇%超を保有しているとする、その法人は関係者である。外国法人がアメリカ子会社の株式の五〇%以下を保有している場合には、その共通の親会社が双方の会社の株式の五〇%以上を保有していれば、その外国法人とアメリカ子会社は関係者となる。

パートナーシップは、同じ者(同一者)が直接・間接にパートナーシップ及び会社の株式五〇%を超えて保有している場合には、「関係者」である (IRC §267(j)(10))。たとえば、パートナーシップがアメリカ会社の株式の五〇%を保有し、そして当該パートナーシップが三人の非関係者(個人A、B、C)により保有されている場合は、当該パートナーシップはその会社と関係している。しかし、利子所得の帰属持分にアメリカ税を賦課されないパートナーらが合算して「利益(profits)とキャピタル」の一〇%未満しか保有していない場合には当該パートナーシップは関係しているとはみなされない。先の例で、仮にパートナーシップが稼得した利子にアメリカ税を賦課されていないパートナーA(BとCはパートナーシップのそのような利子の持分についてアメリカ税を賦課されている。)が一〇%未満のパートナーシップ持分しか保有していないとすると(このテストは、資本及び利子の持分に適用される)、パートナーシップはその会社とは関係していないことになる。

アメリカの所得税が関係者に支払う利子について課税されていないとすると、関係者へそのような利子を支払う法人は、その控除を否認される (IRC §163(j)(3)(A))。そこで、アメリカ子会社は、アメリカ親会社に支払われた利子の支払いを控除しうる。また、アメリカ子会社は、仮にその外国親会社がアメリカで事業を行い、そして受け取った利子が十分な課税に服する「実質的に関連する所得」である場合には、外国親会社への支払利子を控除することができる。たとえば、利子が受取人に実質的に関係した所得でないとしても、受取利子が内国歳入法典

§881のもとに二〇%源泉税に服している場合には、利子控除は否定されえないであらう。

しかし、外国親会社が条約国の居住者であり、条約が一方の締結国の居住者に支払われた利子に対するアメリカ課税を消滅、軽減させている場合には、支払利子の一部は控除されない(IRC §871(d)(3)―ポर्टフォリオ利子の非課税は、関連した当事者に対する支払いには適用されない)。アメリカ税を支払っていない利子に相当する部分として取り扱われる利子部分は、次の割合―(※答が否しないとした場合に課せられる税控)―(※答の控除)を条約不在の場合に課せられる税率で割る(IRC §163(i)(5)(B))―を支払利子に乗じることにより算定される。たとえば、外国親会社がアメリカ子会社により支払われた利子についてアメリカ税一〇%を課せられるとする。アメリカ税からイグゼンプションされ、利子控除を否定される支払利子の部分は、 $(30-10) \div 30$ である。アメリカ子会社が外国親会社に支払った利子のうち、三分の二は控除されえない。

関係者であり、かつ非課税である株主に対して支払った利子の控除は、支払者の会社が課税年度に「超過利子費用(excess interest expense)」をもっており、その年度末に、デブトとエクイテイ(負債と資本)との比率が一・五対一を超えるときのみ認められなく(IRC §163(i)(2))。これらの二つのテストは、課税所得の割合とその法人のオーバーオールキャピタル構成に基づいて、「みなし超過利子」の支払いについての利子控除を選定し、そしてその控除を否認するように作られている。「超過利子費用」は、その法人の調整課税所得の五〇%と繰越「超過限度額」の合計額を超える「当該法人の超過利子支払い」である。「超過限度額」とは、その「ネットの利息費用」を超える「当該法人の調整課税所得」の五〇%の超過部分である。そして、仮に法人がある年度において超過利子費用をもっていないとすると、当該法人は、利子支払い(それは控除を否定されるようなものであるが)を認めるために、将来まで未使用の限度額を繰り延べることができる。

支払法人が仮に「超過利子費用」を保有していたとしても、その年度末にデプトとエクイテイとの比率が一・五対一を超える場合にのみ、利子控除は否定される。デプトとエクイテイとの比率は、法人の総負債とその法人の現金及びその他の資産との割合である。デプトとエクイテイのテストは、負債（控除される利子の支払い）とエクイテイ（控除されない配当）を区別することが困難であるとの議会の問題意識から考えられているが、内国歳入法典 §163(i) は、控除できない支払利子を配当として取り扱わない代わりに、その支払いは許容されない利子支払いとみなすのである。

3、利子支払いのアメリカ租税条約の取扱い

内国歳入法典 §163(i) は、主として、アメリカの所得課税条約のネット・ワークによって、外国の貸主に与えられる救済（軽減税率）のために必要であると考えられた。租税条約がないとすると、外国の貸主は、通常利子の支払い時に三〇%の源泉税を課せられるであろう。しかし、仮に、USのモデル条約 §II に相当する規定が適用されると、排他的な課税管轄権は貸主の居住国に存することになる。源泉地国（アメリカの借主の場合にはアメリカ）は、外国の貸主に対してなされた利子支払をアメリカ課税から免除（イグゼンプション）しなければならない。

OECDモデル条約 §II は、借主の国（源泉国）により支払われた総利子（グロスの利子）に一〇%課税を認める一方で、貸主の居住国に排他的な課税管轄権を与えない点で、アメリカ・モデル条約とその取扱いを異にしている。内国歳入法典 §163(i) が必要であるとの原因をもたらしたのは、アメリカの「排他的な居住国課税」の主張であるという事実は皮肉である。<sup>(12)</sup> また、アメリカが、内国歳入法典 §163(i) を立法化する（この規定は、ある程度内容をネゴシエイションした条約を侵害しているが）一方で、支払利子に対する源泉国課税を軽減する

ために、その条約のパートナーとアメリカがネゴシエーションするという事実には皮肉がある。<sup>(122)</sup>

二、内国歳入法典 §163(j) はタックス・トリイティ・オーバーライドを構成するか？

1、内国歳入法典 §163(j) と条約の無差別条項との関係

アメリカは、条約締結にあたり支払利子に対する源泉地国軽減課税をネゴシエーションする一方で、“earnings stripping provision” の立法化に意義があると考えられるにしても、重要な問題は国際法のもとで、条約の無差別条項がその適用と抵触するような場合に、アメリカが内国歳入法典 §163(j) にあるような “earnings stripping provision” をこける権限が存するか否かである。内国歳入法典 §163(j) の合法性は、アメリカの所得課税条約の履行と抵触しない状況において適用される場合には明らかである。しかし、たとえばアメリカの所得課税条約が内国歳入法典 §163(j) と抵触する場合に、条約の制限と抵触するにもかかわらずこの規定を適用することは、国際法違反となる。

ドーンバーグ教授は、内国歳入法典 §163(j) と無差別条項との関係について、「内国歳入法典 §163(j) の合法性は、租税条約の無差別条項が一九八一年 U S モデル条約の §24(A) と同一、又は類似するような場合については、疑問視さなければならぬ。一九八一年 U S モデル条約の §24(A) は、他方の締結国における納税者への支払いを同様に拒絶する一方で、内国納税者に対する支払いの控除を認める締結国による間接的な差別を禁止して「おり」<sup>(123)</sup>、「内国歳入法典 §163(j) は、表面的には、そのような間接的な差別を禁止する租税条約の規定を侵害するように思われる。なぜなら、関連たるアメリカの貸主に対する同じ支払いは控除される一方で、関連者たる外国貸主に対する一定の利子の支払いは控除されない。」と述べている。これに対して、アメリカの租税条約へ



のこのような侵害の疑いにも関わらず、一九八九年法を立案したた議会の報告書は、“earnings stripping provision”がアメリカによる租税条約の履行を侵害していないと述べている。<sup>(125)</sup>

一九八一年USモデル条約の§24(f)は、次のように規定している。

「締結国の居住者が他方の締結国の居住者に支払った利息は、最初に述べた居住者の課税利益を判断するにあたり、あたかも（利子が）最初に述べた締結国の居住者に支払われたときと同じ条件のもとで控除される。」

この規定は、多くのアメリカ所得課税条約に見いだすことができる（日米租税条約にはこのような条項は存しない）。USモデル条約§24(f)は、アメリカの会社から外国の親会社に支払われた利子が、あたかも利子がアメリカの居住者に支払われたのと「同じ条件のもとで」控除されなければならないとしている。

USモデル条約§24(f)に相当する規定をおいている条約のもとでは、内国歳入法典§163(f)を適用することの合法性をテストするために、適切な比較を行うことが必要である。外国の居住者にアメリカ会社より支払われた利子課税の取扱は、アメリカの居住者に対するそのような利子支払いについての課税取扱と比較されなければならない。<sup>(126)</sup> 居住者に支払われた利子の控除のためのあらゆる条件を充足するのであれば、ある国は非居住者に対する支払利子の控除を認めることを求められうる。

内国歳入法典§163(f)についての無差別条項の中心問題は、比較が居住の場所のみを変えて、同じ貸主に対してなされるべきであるかどうか、あるいは比較がたとえば、公益基金のようなアメリカの非課税主体（エンティティ）に対してなされるべきかどうか、である。仮に、適正な比較の対象がアメリカの非課税主体であるとする<sup>(127)</sup>と、内国歳入法典§163(f)は差別ではないということになる。その文言によると、内国歳入法典§163(f)は、関連する外国の貸主及びアメリカ非課税貸主になされた利子支払いに適用される。しかし、比較の適当な対象が外

国の受取人であるとする、受取人の居住者のみが増化していることから、その条件による §163(1) は、アメリカが締結している多くの租税条約の無差別条項を侵害することになると解されよう。<sup>(128)</sup>

USモデル条約、OECDモデル条約のどちらもこの問題に触れていないが、一方で一九六三年のOECDモデル条約コメンタリー art. 11 para 17 は、次のようなステイトメントをおいていた。

「ある国々は、受取人がまた同じ国に存在していない限り、あるいはその国で課税されない限り、支払利子を支払人の課税に当たり控除することを認めない。それ以外においては、その国々は控除を禁じる。租税問題委員会は、問題の控除がまた締結国の居住者によって他方の締結国の居住者に利子が支払われた場合にも認められることが望ましいと考える。もちろん、不正手段が存する場合には、認められるべきでない。租税問題委員会は、控除はそのような利子の受取人が支払うべき税額がOECDモデル条約により提案された条項の適用に当たり、源泉国において減じられるという理由のみで禁じられるべきではないと考えている。……」。

一九九二年のOECDモデル条約コメンタリー art. 11 para. 4 では、一九六三年の上記のコメンタリー第三のセンテンスは、次のように変わっている。「締結国の居住者が他方の国の居住者に利息が支払われた場合に控除が認められるべきか否かという問題は、§24(A)において、対処される」。この文言の変化は、体系的な理由で一九九二年OECDモデル条約コメンタリーが委員会が差別を否定しているという表現を、より適切な関係条項であるところの、OECDモデル条約 §24(A) についてのコメントに移した<sup>(129)</sup>ことを示している過ぎない。OECDモデル条約 §24(A) のコメンタリーは、この規定の焦点が居住者ということのみ理由とした差別にある<sup>(130)</sup>ということを示唆しているといえよう。<sup>(131)</sup> OECDモデル条約コメンタリー art. 24 para. 55 は、「このパラグラフ (paragraph) は、ある国において、受取人が居住者であるときには無条件に認められていた利子、使用料……」

：控除が、受取人（“he”「彼」）が非居住者であるときには制限され、あるいは禁じられていたという規定に基づいてもたらされる差別の特別な形態を終焉させることを意図したものである。<sup>(131)</sup>」<sup>(132)</sup>で言及されている“he”「彼」は、非居住者であるところの「彼」と比較されているところの居住者であり、すなわち、OECDモデル条約の §24(4)（USモデル条約 §24(4) に対応するもの）は、唯一居住地又は非居住者ゆえに行われた差別（区別）を認めないとする趣旨である。<sup>(133)</sup> 内国歳入法典 §163(i) をテストするために、利子受取人の居住者を替え、その規定が適用されるかどうかを判断する意図であるといえる。<sup>(132)</sup> この規定は外国受取人に支払利子に適用される一方、その受取人がアメリカに住んでいると、その同じ受取人への支払利子には内国歳入法典 §163(i) は適用されない。

USモデル条約 §24(4)（OECDモデル条約 §24(i)）は、USモデル条約 §24(i)（OECDモデル条約 §24(3)）とUSモデル条約 §24(3)（OECDモデル条約 §24(4)）と比べて、「同様の状況（same circumstances）」「同様の活動（same activities）」という文言を排除している点で相違がある。これらの文言は、禁じられている差別が存するか否かを判断するときには本質的には不要なものであるけれども、<sup>(133)</sup> 国々が内国税規定を擁護するときにたえずこの文言の解釈を濫用している（プランチ・プロフィット・タックスと無差別条項との関係について、前掲第二章、第一節、二、1参照）。条約が非居住者基準で差別を禁止している場合に、このような濫用の事例は、居住者と非居住者における納税義務の範囲の相違が「同様の状況」を構成しない、よって差別的な取扱を正当化すると主張している。にもかかわらず、USモデル条約とOECDモデル条約 §24(4) においては「同様の状況」などに言及していない。そして、アメリカ納税者が全世界所得主義で課税される一方、外国の納税者がアメリカの源泉所得に本質的に課税させられるという前提のもとで、内国歳入法典 §163(i) をアメリカが擁護

することは不適切である。<sup>(134)</sup>

これとは別に、アメリカ課税を免除されている受取人とアメリカ会社により支払われた利子の外国の非課税受取人との間に基本的な相違がある。アメリカの非課税受取人は、その受取人がなにかをしていることから非課税となる (IRC §61(c))。慈善、教育、宗教等に従事しているために、組織はイグゼンプション (非課税) の資格をもつ。利子の外国の受取人は、それがなにかをしているかに関係なく、それがどこ (場所) に存在するかということから非課税となりうる。アメリカの所得税条約のもとでの無差別条項を適用するにあたって、イグゼンプションについてこれら異なる二つのタイプの税を比較することは論理的に意味がないといえよう。<sup>(135)</sup> よって、アメリカ非課税法人と比較することは、この問題の解決を導かない。

ドーンバーグ教授は「事実、無差別条項の唯一の目的は、『*્યા*か (where)』にのみ基づいた他方の締結国における差別から一方の条約国の居住者を守ることである」と論ずる。<sup>(136)</sup> また、このような解釈は、また他方の締結国のパーマネント・イスタブリッシュ (恒久的施設) を通じて行う外国の事業又は外国人に対する直接的な差別を目的とした条項 (OECDモデル条約 §24(3)) により支持されるところであり、無差別条項が保護するのは締結国との関係 (つながり) である。<sup>(137)</sup>

さらに、ドーンバーグ教授は、このような解釈を支持するところの、付加的な間接的な無差別条項を指摘する。USモデル条約、OECDモデル条約 §24(5) は、USモデル条約 §24(4) に比べて、外国の居住者により所有されている内国企業の差別的取扱を一般的に禁止する。この規定は、外国人により保有されている内国企業が、内国において、「内国の」その他類似の企業が課せられている又は課される税又はこの課税に関連する条件より重い課税又はこの課税に関連する条件に「服することはないと規定する。「類似の企業」の文言は定義さ

れていないが、この規定の施行時に、アメリカは、それは外国所有よりも内国所有による類似の企業であると示唆しており、たとえば、ベルギー、フランス、その他の多くの国々との条約においては、比較の対象として、同じ活動を遂行している〔内国〕の会社、〔内国の〕一人以上の居住者によりすべて支配又は所有されているところのキャピタルに言及している。<sup>(138)</sup> これらの、より一般的な無差別条項における比較の主体が、変更（移転）させられた所有者の居住地のみの変更を伴うものが比較の客体であるとすると、より狭義の間接的な無差別条項（つまり、一定の特別の支払金に対する処分）は、比較についてより広い主体（つまり、外国利益を保有する企業と内国の公益的な企業の対比）を使用しないということの意味していることになる。<sup>(139)</sup>

OECDモデル条約 §24(5) は、USモデル条約 §24(4) の条文の意義を明らかにするのみでなく、内国歳入法典 §163(i) 自らの適用を否定すべきであるといえる。<sup>(140)</sup> USモデル条約 §24(4) に相当する規定を含んでいないが、アメリカ・モデル条約 §24(5) に相当する規定を含んでいるようなアメリカの条約は、「受取人の居住地」にのみ基づいた支払利子についての差別的な課税取扱を禁じている。実質的に、アメリカの条約はすべて、USモデル条約 §24(5) に相当する規定を含んでいる。<sup>(141)</sup>

一九八九年の歳入調整法にかかる議会の報告書において、議会はトリートイ・オーバーライドの問題を、曖昧で、不明確な表現ではあるが、次のように言及している。

「第一に、議会出席者は、〔§163(i) が〕類似な状況におかれた人々 (similarly situated persons) を同様に取り扱っており、よって条約のもとで差別は存しないと確信する。<sup>(142)</sup> しかし、上述したように、アメリカ所得課税条約の無差別条項は、内国歳入法典の規定が「類似の状況におかれた人々を同様に扱う」ということを要求していない。代わりに、比較の主体は、非常に特殊である利子があたかも他国の「居住者」により支払われ

たかのような「同様の状況のもとでは」控除されなければならない。<sup>(143)</sup> 仮に、「同様の状況におかれた人々」が U Sモデル条約 §24(c) に相当するような規定が条約条項におかれているとすると、これらの規定における「同様に(同じ・類似に)」という文言は、厳格には、所有者の居住地のみを変更させた、同じ企業に着目していることになる。<sup>(144)</sup>

議会の報告書における曖昧な文言は、アメリカの租税条約の無差別条項の解釈にあたり不相当な比較をもたらす傾向にある。たとえば、議会は、ある目的のために、外国人が「類似の状況」におかれかたアメリカ人よりも優遇的に取扱われている恐れがあると述べた。<sup>(145)</sup> 間接的な無差別ルールは、受取人ではなく、支払者の取扱に焦点を合わせており、事実、間接的な無差別ルールの目的は、企業が外国人により保有されているという理由でのみ、国が差別的な方法で外国人の保有する内国企業を取り扱うことを防止することである。<sup>(146)</sup> よって、外国人がアメリカバイヤーよりもアメリカ法人により多く支払う余裕があると議会が確信しているという事実は、アメリカの企業への利子控除を否定することが差別であるのか否かを判断するに際して不相当なものである。<sup>(147)</sup>

議会は利子の支払者よりも利子の受取人に焦点を合わせており、“earnings stripping provision”の真の目的はアメリカの会社たる借主が条約に基づいて外国の貸主に支払った利子についてのアメリカの軽減課税を放棄すべきことであると考えている。<sup>(148)</sup> U Sモデル条約 §11 に相当する所得課税条約規定でアメリカは税率についてネゴシエイトし、さらに議会は、§163(c) によって一方的に再ネゴシエイトしているといえる。

内国歳入法典 §163(c) には関連的な問題があり、議会は、過少に資本化したアメリカの会社は支払いが実際は配当であるような利子を控除していると述べており、<sup>(149)</sup> それは、利子控除がデブトとエクイティとの割合が一・五対一である場合にのみ否定される理由となっている。よって、仮に、議会在、アメリカ法人による配当の支払い

を利子の支払いとして仮装していることに関心を抱いていたとすると、内国歳入法典 §163(j) は利子の控除を認めないのみならず、超過支払いを配当として特徴づけていることになろう。<sup>(15)</sup> さらに、このような特徴づけは、受取人が課税されるか非課税であるかに関わらず行われる。よって、ドーンバーグ教授は、この点からも、「このような規定の立法は、アメリカ租税条約のもとで差別をもたらしている。なぜならば、この規定の焦点は、支払者だからである」と論ずる。<sup>(16)</sup>

立法経緯は、いくつかの先進工業国が関係者たる外国の当事者に支払った一定の利子の控除を制限する内国規定を有していることを指摘している。<sup>(17)</sup> これは「二つの間違い」を侵し、議論はまたこの点を見落としているといつてよい。フランスとカナダは同様の規定をもっているが、双方の国が締結した条約は、USモデル条約 §24(a) に相当する規定を省略していた（フランスについては、OECD Commentary 1992, art. 24, para. 70 参照）。無差別条項が不在の場合には差別立法の適用を防止するための法的な理由がない。ドーンバーグ教授は、「そのような国々は条約の無差別条項を侵害する “earnings stripping provision” という内国規定をおいているが、議会は、そのような国々に対して、そのような条約の侵害国に存する受取人になされた利子支払いに適用されるだけであるとして、非常に限定された規定を成立させることができたであろう」と指摘する。<sup>(18)</sup>

さらに、アメリカは、一九九三年の総括的な歳入調整法 (Omnibus Budget Reconciliation Act 1993: OBRA 1993) において、議会は、借入金の支払いが借主に関係する外国当事者により保証されているときには、アメリカ借主から関連した貸主への利子控除を否定する規定を制定した。<sup>(19)</sup> 当初の “earnings stripping provision” のもとで、アメリカの会社 (USCO) が FORBANK (外国銀行) から借入れを行ったと想定する。FORBANK は、USCO とは関連性のない会社である。USCO から FORBANK への利子の支払いは、§163(j) のもとに服

さない、しかし代わりに、USCOの外国親会社であるFORCOがFORBANKからの借入を保証した場合を想定してみよう。一九九三年OBRAの制定前において、USCOがFORBANKに支払った利子に関する限り、その利子は控除されたであろう。しかし、一九九三年OBRAの立法経緯からして、議会が、そのような保証をUSCOからFORBANKへの利子支払いに等しいものとして、考<sup>(15)</sup>えていたことは明らかである。

すなわち、当時、議会は、「アメリカ会社は、非関連者からそのような借入を行い、アメリカ課税から免除される関係した当事者がそれを保証することにより、借入をすることができる。保証債務の利子は非関連貸主に支払われているけれども、その債務は、現金が代替しうる限りにおいて、直接的に関連者からの借入れに変わりうる。関連グループは、その活動と資産すべてのために、基金を必要とする。その基金の源泉、使用に関しては柔軟である。特別な目的のための借入金でさえ、別の目的のために自由に利用できる」、また、「アメリカ会社が関連した非課税者から借入を行い、そして、関連した非課税者が非関連者からの借入金額の一部、及びエクイティの一部を利子支払いの資金として与えられたとする。すると、“earnings stripping provision”は適用されるかもしれない。しかし、将来の保証に対する規制が欠けているので、その規定は、今日一般的には、非関連者からアメリカ会社への保証された貸付(guaranteed loan)についての支払利子には適用されない。しかし、どちらの資金供給方法も類似している。」と考<sup>(16)</sup>えていた。

議会がいかなる問題に関心を示しているかを見るために、四〇〇、〇〇〇ドルの借り入れを求めているアメリカ会社たるUSCO(この会社は、外国会社たるFORCOにより完全に所有されているとする)を想定する。さらに、FORCOは、九〇〇、〇〇〇ドルの融資の必要性があるとする。FORBANK(非関連者たる銀行)はFORCOに四〇〇、〇〇〇ドルを融資するか、あるいはFORCOがそのローンを保証するのであればUSCO



に四〇〇、〇〇〇ドルを融資する。残り九〇〇、〇〇〇ドルの借入は、USCO の事業利益から捻出する。議会は、仮に「USCO に対するローンを FORBANK がし、それを FORCO が保証するとすると、そのような契約が FORCO の必要に合わせ、FORCO に四〇〇、〇〇〇ドルを貸し付け、そして USCO へ貸付をするために FORCO の運営利益の四〇〇、〇〇〇ドルを用いた」と簡単に構成されると考えている。<sup>(157)</sup>

議会は、内国歳入法典 §163(j) に関係して、このような保証された負債をカバーするために、この規定を強化することを決めた。保証人として「不適格である非関連者」に支払われた、あるいは生じた利子のために、その利子に対して総額基準 (gross basis) でのアメリカ所得税は存しない (IRC §§871(a), 881)。条約が、制定法上の “gross basis tax” を消滅させることなく、それを減少させるならば、この利子の割合的部分は、当該利子に課せられる “gross basis tax” をもっていないものとして取り扱われる。<sup>(158)</sup> たとえば、条約の軽減税率が一五%までになると、利子の半分は、完全な三〇%の “gross basis tax” に服しているとして取り扱われ、そして、残り半分は三〇%の “gross basis tax” に服していないとして取り扱われる。しかし、利子は、ネット基準でアメリカ所得税を課せられるか否かにかかわらず、不適格とされうる。<sup>(159)</sup> たとえば、アメリカの銀行に支払われ、総所得として申告され、外国銀行に（外国銀行の取引、事業行為と実質的に利息が関係している場合）支払われた利子は、仮にローンを会社の負債者に関連する当事者が保証しているとすると、不適格な利子として取り扱われうる。<sup>(160)</sup>

保証は、人が、条件付き、あるいは無条件で、他人の義務の支払いを直接、間接に保証する契約（同意）であると定義している。これは、債務者に対するキャピタル出資、あるいはその他のその金融の有効性を維持するための行為を含む。この契約が法的に強制された義務を生じるか否かにかかわりなく、それは「コンフォート・レ

ター（気休めのための文書）に反映された同意をも含む。保証がある出来事の発生を条件としている場合には、この規定はあたかもその出来事が生じていたかのように適用される。<sup>(161)</sup>

内国歳入法典 §163(j) の “earnings stripping provision” を強化する立法（非課税関連者により保証された非関連者によるローンについての利息控除を否定する）は、アメリカの国際的な課税ルールを悪化させ、内国歳入法典におけるその他の関係規定との関係において、ここでの保証的ローンの取扱は矛盾しているといえる。<sup>(162)</sup>

### 第3節 最近のオーバーライド又は検討されているオーバーライド

アメリカの租税条約をオーバーライドする内国立法は衰退の状況にあるとはみられておらず、いくつかの最近のタックス・トリートイ・オーバーライド問題を引き起こすであろう立法提案はこのような状況を物語っている。<sup>(163)</sup>

#### 一、キャピタル・ゲイン税

一九八九年に、アメリカ議会は、一定の外国法人がアメリカ会社の株式を処分したときにアメリカのキャピタル・ゲイン税を課せられるという規定を真剣に検討した。<sup>(164)</sup> 現行法のもとでは、外国納税者はそのような株式処分について課税されない。<sup>(165)</sup> 原則的に、アメリカ納税者はゲインについてアメリカ会社での株式処分の際に税に服するために、そのような税を外国納税者に課すことに反対は存しない。

しかし、例外としてイギリスとの条約はあるが、アメリカ所得課税条約の多くは、株式の譲渡からの所得に税を課す権限を、排他的に居住国に与えており（一九八一年USモデル条約 art. 13(6)）、源泉地国課税は認められていない。アメリカの条約義務にもかかわらず、一九八九年の法案は、排他的な居住国課税をオーバーライド

するものであろう。トリートイ・オーバーライド問題についての多くの非難のなかで、キャピタル・ゲイン規定は一九八九年議会を通過したOBRAの一規定として立法化されなかった。

一九九〇年三月二〇日、下院のリーダーであるゲルハート (R. Gephardt) 議員と下院の租税委員会議長のロステンコスキー (D. Rostenkowski) は、H. R. 4308 オナワチ、一九九〇年外国課税公平法 (Foreign Tax Equity Act 1990) (だれが公平に反対するか?) と称する規定を提案した。アメリカ会社の株式を処分することにより生ずる「外国納税者のキャピタル・ゲイン」に課税するという規定 (IRC §899) が、提案された規定のなかに含まれていた。<sup>(166)</sup> この法案の発起人はある程度、トリートイ・オーバーライドの可能性を意識していた。一九九〇年改正は、アメリカが源泉国課税を禁じることを内容として条約を締結している国の居住者であるところの一〇%外国株主には一次の二つの重要な、条約侵害の例外を除いて適用されないものと考えられる。<sup>(167)</sup> 一つは、条約の救済 (リリーフ) が、「適格居住者」(これは、アメリカの内国法により定義されている。) に該当しない外国株主には否定されているであろう。<sup>(168)</sup> 内国の適格居住者の要件は、USモデル条約 §16 (この規定は、所得課税条約のもとで、他に救済が認められている一定の法人に対して条約の救済を否定するものである。) に類似しているものであるが、ベネフィット規定を制約した。

ドーンバーク教授は、総じて、「アメリカが、条約のもとでベネフィットを享受する資格を持つている納税者に対して、条約のベネフィットを否定するようなベネフィットの制限規定を、一方的に立法化することは、図々しいオーバーライドである」と評している。<sup>(169)</sup>

内国の適格居住者の定義がオーバーライドであったが、一方でこのオーバーライドは新しい問題を引き起こさなかった。一九八六年のブランチ・プロフィット・タックスは、同様のオーバーライドを侵していた。いくつか

の新しいタックス・トリートイ・オーバーライド問題を提起したのは、提案されたキャピタルゲイン税の二番目の条約の侵害の局面である。<sup>(17)</sup>それは、いくつかの新しいオーバーライド基盤を壊した。提案された内国歳入法典 §899(e) は、キャピタル・ゲインの源泉課税を否定している条約の適用によって、アメリカで課税されない株式の処分から生ずるゲインが、それを配分する会社のE&Pの範囲内で、配当として取り扱われると規定した。このみなしルールは、清算、償還のときの配分についても適用される。そのような配分を配当してみなす意図は、条約の配当条項のもとで源泉国課税を認めるためであった。<sup>(17)</sup>

提案された立法は、「アメリカとその条約のパートナーは協議をし、キャピタル・ゲインに対する排他的課税権が居住国に対して与えられるということに同意をする。」<sup>(17)</sup>といったアメリカ条約義務の履行に影響を及ぼすことは明らかであろう。一九八九年に、議会は、アメリカによるキャピタル・ゲインの源泉国課税を権限を、一方的に認めたが、大きな反対に会い、提案を取り下げた。一九九〇年に、議会は、居住国の排他的課税管轄権を認めたが、配当にかかる条約規定について源泉国課税を認めるために、同様の状況におかれたアメリカ株主にとつてはキャピタル・ゲインであるものを、外国株主が受け取ったときには配当としてみなしてしまつたのである。

立法が直接に排他的な居住国の課税権限をオーバーライドするか（一九八九年の企て）、あるいはキャピタルゲインを配当と呼ぶことよつて同じ結果に達するか（一九九〇年の企て）どうかを問わず、結果は、租税条約の侵害であるといえよう。<sup>(18)</sup>条約において配当を定義するにあたり、源泉地国における内国法の定義を用いることには間違ひはない（USモデル条約 arts. 10(3), 3(2)）。外国株主のみでなく内国株主にとつて、清算、償還における配分を、条約のもとで、E&Pの範囲までを配当として定義することは自由である。しかし、条約のもとでの配当を自由に定義することは自由ではない。アメリカが受取人の居住地に基づいて、配当を定義することは、

条約のもとでは許されないことである。<sup>(174)</sup>

USモデル条約 art. 3(b) に対応する規定（配当の定義を源泉地国に委ねていると考えられる。）は、「文脈により別に解釈すべき場合を除くほか」という但書をおいている。居住者のための源泉地国による定義及び非居住者のための別の源泉地国の定義がある限りにおいて、相互租税条約の「文脈」は、一つの条約において二つに定義された源泉地国による定義を適用することを排除するであろう。<sup>(175)</sup>

アメリカが締結した租税条約の多くに存する無差別条項を技術的に適用することはできないかもしれないけれども、条約の無差別条項は、配当という言葉の差別的な定義を禁じるという言葉脈を導きたすことができる。<sup>(176)</sup> アメリカの多くの条約のもとで無差別条項は、アメリカが他方の締結国の国民になんらかの課税（この課税は、「同様の状況」下にあるアメリカ国民に対する課税よりも、より負担となるものである。）を行うとすることを禁ずる。「同様の状況」下という文言は、「無差別」という言葉がそれ自体「適正な (relevant) 状況」の存在を含むので、不必要であると解されよう。<sup>(177)</sup>

さらに、アメリカは絶えず差別的な取扱を正当化するために、「同様の状況」下というこの文言を濫用している。国際的な規範と原則のもとで、アメリカは、全世界所得について、外国の納税者へ課税することができないが、一方でアメリカの納税者には課税されることから、外国納税者及びアメリカ納税者は、アメリカの税制度のいくつかの観点について同じ状況にはおかれていない。完全な（無制限的）課税と制限的課税の区別は、取扱における幾つかの相違を正当化しうる（たとえば、①アメリカによって課税されない所得、②アメリカ居住地に帰属する一定の控除を外国納税者に対して否認するなど）。<sup>(178)</sup> しかし、「同様の状況」下という文言は、制限的課税と全世界所得課税（無制限的課税）との区別が全く関係しないときには、外国の納税者とアメリカ納税者の異なる

取扱を正当化しない。<sup>(179)</sup>

アメリカ会社から清算又は償還時に配分を受け取った外国株主は、アメリカ株主が同じ配分を受け取ったのと同じ状況にある。後者は、キャピタル・ゲインすべてについて課税される。前者は、アメリカが内国歳入法典§809に類似した規定を立法化している場合には、アメリカのキャピタル・ゲインすべてについて課税される。国際的な規範及び原則のもとで、アメリカはアメリカ会社から受領した清算又は償還利益に対してあらゆる納税者に課税することから、制限的課税と全世界所得課税との区別はここでは全く不適切である。<sup>(180)</sup>しかし、アメリカがキャピタル・ゲインの源泉地国課税を禁じるような条約を締結すると、そのような主張は、アメリカ株主と外国株主が類似しない状況のもとに存在しているという（無差別条項を回避しようとするための）見解を支持するために使うことができなくなる。<sup>(181)</sup>仮に、アメリカ株主と外国株主らが「同様の状況」にないとすると、アメリカとその条約の相手国（パートナー）がそのような協議をしていたということだけである。すなわち、それは、アメリカが全世界所得所得について外国納税者へ課税をすることの資格とならん関係がない。<sup>(182)</sup>アメリカが、清算・償還による配分をアメリカ株主又は外国株主へなされたか否かを問わず、配当として取り扱うべきであると規定するために、法改正を行うとすると、条約のオーバーライド問題は存しない。しかし、そのような配分をアメリカ株主のためのキャピタル・ゲインとして、さらに外国株主のための配当としてみなすことは、多くの無差別条項が禁じようとしているところの課税取扱を導くことになる。<sup>(183)</sup>

## 二、トランスファー・プライシング規定

一九九二年に上院議員のロステンコウスキー下院租税委員長は、外国人に支配されたアメリカ会社の利得

に「ミニマム税 (Minimum Tax)」を課するという法案を提案した<sup>(184)</sup>。提案によると、外国人により支配されたアメリカ会社は、工業による平均利益割合を総収入の少なくとも七五%に乗じて申告しなければならないことになる。

この提案は、トランスファー・プライシング問題を判断するアームスレンギング方法についての不満足が高まったことから生じた<sup>(185)</sup>。草案は立法化されなかったけれども、U Sモデル条約 art. 9 と OECDモデル条約 art. 9 (特殊関連企業) において具体化されることによって、アームスレンギング方法への負担が増し、それへの圧力が高まっている<sup>(186)</sup>。議会は、内国歳入庁にトランスファー・プライシング規定の問題を解決させるために、アームスレンギング方法以外の別の手段を内国歳入庁に一方的に求めるという可能性が高めてきており、そのような規定が立法化されると、それは条約規定にもかかわらず、間違いなくそれに反する方向で適用されるようになるであろうといわれている<sup>(187)</sup>。

事実、最近、下院と上院は、次のようないわゆる「上院の意向 (Sense of the Senate)」規定を盛り込んだ一九九五年租税歳入案に同意した<sup>(188)</sup>。

§338 外国課税規定のループホールを閉じること

(a) 調査結果—上院は次のことを指摘する—

- (1) アメリカで事業を行っている外国支配会社は公平な課税を負担していないという証拠がある。
- (2) アメリカで事業を行っている外国支配会社の七〇%超は連邦所得税を支払っていない。
- (3) アメリカの財務省は、内国取引にのみ従事している納税者を犠牲にして、クロス・ボーダー取引の場合における歳入ベースを保護するための課税権限を制限している。
- (4) 財務省は、非常に複雑な多国籍企業に対処するために古典的な会計概念を用いている。

(5) 実質的な連邦の歳入は、アームスレングス取引ルールを遂行するための内国歳入庁の課税能力がないために、毎年減少するとともに、それに係る行政及び訴訟に費やす額が必要となってきた。

(b) 上院の意向（意見）——これらは、国境を越えた取引からの所得に対する課税の低下を今日もたらしめている、そしてアメリカからの内国の事業や仕事を海外へ輸出することを助長している、以下のような方法で、ループホール及び問題の行為を終わらせることによって、財政赤字の減少が、一部達成させられるべきであるというのが上院の意向である——「(1) 多国籍企業、特に海外を基地にしている多国籍企業に関わる連邦税法を施行するための十分合理化された効率的な方法を採用すること、そして特に現在機能しているアームスレングス取引ルールが機能しない場合に財務省が形式的なアプローチ (formalistic approach) を使うこと……」

今日、上院の意向として考えられている内容が、たとえ、アメリカの条約義務が移転価格の論争においてアームスレングス方式の使用を求めているとしても、そうあまり遠くない将来にその国（アメリカ）の法律 (law) になるかもしれない。<sup>(18)</sup>

### 三、多国籍当事者間の金融取引——内国歳入法典 §7701(1)

#### 1、内国歳入法典 §7701(1)

アメリカの国際的租税協会は、現在の条約規定をオーバーライドする可能性のある新しいレギュレーションを中心から期待している。内国歳入法典 §7701(1) は、一九九三年の総括的予算調整法 (Omnibus Budget Reconciliation Act 1993: OBRA 1993) の一部として立法化されたものであるが、内国歳入庁 (IRS) に、「内国歳入長官がそのようにみなしすることが租税回避のために必要であると判断した場合に」、多国籍——当事者の金融取引



をそのような2人以上の当事者間での直接的な取引であると「みなす」のためのレギュレーションを作る権限を与えている。<sup>(9)</sup>

内国歳入法典 §7701(D) の重要な目的は、支払いの際の形式的な受取人が「受益者 (beneficial owner)」でない状況において、トリートイ・ベネフィットを否定することである。<sup>(10)</sup> 一九九二年 OECD モデル条約コメントリーは「受益者」という文言の意義を明確にするために一定のガイダンスを提供している。一九九二年 OECD モデル条約コメントリーは、第三者の代理人又は名義人―媒介者―が究極的な(最後の)受取人と支払者との間に介在しているときには、条約上の利益(ベネフィット)は活用されるべきではないと述べている (art.10, para. 12.)。

条約上の利益(ベネフィット)は、利子に対する形式的な権利(名義)に基づいて与えられるべきではなく、むしろ、支払利子を受け取った者がだれであるかに基づいて、与えられるべきである。利子に対して誰が権利を持っているか否かという問題は、内国法により判断される。しかし、支払利子について権利が形式的というよりも実質的であるか否かの問題は、条約法―それは条約規項の文脈を含むが―に依存する。利子を受け取る権利についての「実質性」(の有無)は、支払われた金額を使用あるいは処分することのできる能力を有しているかである。よって、当該利子を費消する、利子を放棄する、又は利子を受け取る権利を譲渡する能力は、「受益者」の文言と深く結びついた「利益(ベネフィット)」の証拠となる。

「受益者としての認定を妨げるものは、法的なものであるかもしれないし、事実上のものであるかもしれない。たとえば、支払利子を費消する又は処分する名義人の能力は、内国法により厳格に制約されうる。利子についての個人の管理に対する事実上の制約は、証明することがより難しいであろう。他方、A 会社が B 会社から利子を

受取り、そしてA会社の管理を唯一株主がコントロールしていると、Bからの利子をA会社が所有するということは形式であり、その結果、A会社よりもむしろその株主の方が受益者であるとみなされるに違いない。しかし、このルールは、例外的な状況においてのみ適用されるであろう。通常、会社はその株主とは独立したパートナーであるとして取り扱われることから完全に所有された会社でさえ、通常「受益者」として取り扱われる。一方、もし会社が株主でない第三者から利子を受領すると、利子を受け取った会社は、たとえ利子に対する形式的な権利が当該会社に見い出されたとしても、受益的所有者には該当しないであろう。<sup>(19)</sup>

たとえば、Aiken Indus., Inc. 事件<sup>(19)</sup>において、バハマ会社が、アメリカ子会社に融資を行ったが、そのバハマ会社は同じ条件（支払計画、利子の利率）でホンジュラス子会社への債務譲渡に同意した。ホンジュラス子会社は、自らがアメリカの子会社から受け取った利子が直ちにバハマの会社に支払われるべきであるとして、その取引が利益の実現をもたらさなかったと主張した。アメリカ子会社は、二つの国の間に存する条約のもとで、ホンジュラス会社になされた支払利子に源泉徴収は要求されていないと主張した。

問題の条約規定は、「受益者」という要件を含んでいなかった。しかし、租税裁判所は、ホンジュラス会社は仮装ではないと認定したにもかかわらず、条約の適用を拒んだ。租税裁判所は、利子の受取りとバハマ会社へ譲渡する義務は分離できないのであるから、ホンジュラス子会社が条約上、要求されているような支払利子を受領していないことは明確であると判断した。裁判所は、次のように述べている。

『「……より受け取った」の文言は、受け取った者自身のものとして、他の国にそれを移転する義務をもたない、締結国のどちらかの国の会社が受け取った利子を意味すると解釈すべきである。『……より受け取った』の文言は、一時的基準での物理的な占有ではなく、その現金に対する支配・管理（権）を有しているかということ

を考慮することを求めている。<sup>(194)</sup>

Aiken 事件において裁判所は、「適用される条約の条文の『……より受け取った』の文言に形式的に焦点を合わせる一方で、裁判所の意見は、「支配・管理（権）」に配慮して、だれが受益的な所有者かを検討しているといえる。<sup>(195)</sup>「受益者」概念は、Aiken Indus., Inc. 事件で引用されている、二つの関連する歳入ルールリングに求められる<sup>(196)</sup> Rev. Rul. 84—152, 1984—1, Cum. Bull. 381 において、スイス会社（P）は、オランダ領アンティールの会社（S）とアメリカ製造会社（R）の二つの子会社を保有している。R がキャピタルの増加を求めたときに、P は S に基金を融資し、S はそれを R に再融資した。R は S に 1—1% の利率で利子支払いを行い、S は代わりに P に 1—1% の利率で利子支払いを行った。説明もなくして、内国歳入庁は R と S はどちらも過少資本ではないと述べたが、S が S 自身の基金から R に貸付をするに十分資力がなかったと述べた。

Rev. Rul. 84—153, 1984—2, Cum. Bull. 383 において、アメリカ持株会社（P）は、オランダ領アンティールの会社（S）と完全に保有されたアメリカ子会社（R）を保有している。R のために基金を創出するために、S はアメリカ外で外国人に対して社債を発行した。S は、社債に支払うべき利率より 1% だけ高い利率で利子をつけて R に融資をした。R による利子支払いは、ポートフォリオの非課税（イグゼンプション）の資格を有しない。なぜならば、その社債は、内国歳入法典 §163(f)(2)(B) の要件を充足していなかったからである。

相互に連携して公表されたこれら二つのルーリングのもとで、内国歳入庁は、(Rev. Rul. 84—152) における外国会社と Rev. Rul. 84—153 におけるアメリカ会社の（アメリカ子会社が関係オランダ領アンティール会社へ支払った利子はその当時存在していたアメリカとオランダ領アンティールとの条約のイグゼンプションを充足しなかった。「受益者」の文言は問題の条約規定には存しなかったが、一方、内国歳入庁は受益者に関係する多

くの要因について二つの歳入ルーリング (Rev. Rul.) に基づいていた。内国歳入庁は、当該利子が当該アンティールとの条約の利子条項のもとでは、単なる一時的な所有に過ぎないという理由で、オランダ領アンティール子会社によって生じたものではないと判断した。オランダ領アンティール会社は法人的な実質をもっていたし、仮装法人でもないという事実にもかかわらず、当該会社は利子支払いについて全く管理・支配していなかった。オランダ領アンティール会社を使用する主たる目的は、オランダのベネフィットを得ることであった。取引はいくつかの事業目的に奉仕していたかもしれないが、取引の導管的な本質を否定するほどの十分な事業又は経済目的は存しなかった。

Rev. Rul. 87—89, 1987—2, Cum. Bull. 195 において、外国親会社 (FP) はアメリカと条約を締結していない国に設立され、事業資金を必要としている内国会社 (DS) を保有していた。FP はBK (利子について源泉国課税を免除する条約をアメリカと締結している国の公開的な保有会社である。) の導入預金に資金を預けた。その後にはBKは預金された現金を事業のために資金を必要とするDSに資金の大半を融資をした。導入預金に関してBKがFPに支払った利子とBKがDSに融資をした貸付にかかる利子との差額は、1%未満であった。FPによる預金が存しなかった場合には、BKは高い利率を課していたであろう。

当該ルーリングは、条約の適用は預金と貸付が (BKからの貸付がその預金とは無関係に同じ条件で行われ、維持されうるような) 独立的な取引であったか否かによると述べる。BKがFPによる預金を受け入れていない場合にはDSにもっと高い利子を課することができたことから、内国歳入庁はBKに条約上の利益 (ベネフィット) を付与することを否定した。このようなバック・ツー・バック (back to back) の貸付状況において、借主の不履行の場合に、預金から相殺することを主張することのできる契約法上、制定法上の権利は、BKが預金

がなければ同じ条件での貸付を維持しえなかったであろうという推測的な証拠となる。<sup>(197)</sup>

アメリカの国際租税協会が現実に興味をもっていることは、内国歳入法典 §7701(d) が、債務保証又はエクイティ投資に関する「複数—当事者間取引」をカバーするために、バック・ツー・バック・ローン（背中合わせの貸付）といった状況以外の場合に対しても、大きな効果を有するレギュレイションの根拠となつてきていることとである。<sup>(198)</sup> 立法経緯において引用されているテクニカル・アドバイス・メモランダムは、了知されているトリートイ・ショッピング（条約漁り）に対して、内国歳入庁が極めて積極的な攻勢に出ることを予告させている。<sup>(199)</sup> TAM 9133004（一九九一年）において、アメリカ子会社はその株主（外国金融仲介者）に利子を支払い、次に、外国金融仲介者はその利子が支払われた同じ年度に、その外国の親会社と同じ額の配当をした場合に、内国歳入庁は、利子は、親会社に支払ったとして取り扱うべきであり、そしてアメリカと金融媒介者の居住する国との条約は源泉徴収税率を減じるために用いられるべきではないと判断した。その媒介者は、導管（conduit）としてみなされ、利子は、親会社に支払われたとみなされると判断した。

内国歳入法典 §7701(c) の最も脅威的な局面は、おそらく、貸付保証に適用される恐れがあるということであろう。日本の非関連者たる貸主（たとえば、銀行）がアメリカ会社に貸付を行う場合を想定してみよう。内国歳入法典 §7701(d) の委任を受けたレギュレイションは、たとえば貸付（ローン）がアメリカ会社と関係する香港会社により保証されているとすると、日米租税条約 Art. 13 にもかかわらず、支払利子に対して税率三〇%の源泉税の徴収をアメリカ会社に要求するものとなるであろう。<sup>(200)</sup> 換言すると、レギュレイションは、あたかも利子が関連会社に支払われたかのように（当該関連会社は、代わりに、日本の貸主にキャピタルの配分を行ったかのように取り扱われる）利子を取り扱うことになる。おそらく、§7701(d) にかかるレギュレイションは、一定の保

証状態にあるアメリカ内国ポートフォリオ免除（イグゼンプション）の利益（§881(c)）をも否定するであろう。<sup>(201)</sup>

ドーンバーグ教授は、「条約は、『受益者』の文言を一般的に定義していないことから、内国法のもとで条約の締結国が判断しうる余地が少なからずある。しかし、条約との関係からみれば、『受益者』について不合理な狭義の概念を採用することにより、締結国が条約を骨抜きにしてしまうことは間違いなく禁じられているというべきである。レギュレイションが、『バック・ツール・バック・ローン』を意味しない『多国籍—当事者間の金融取引』によるトリートイ・ベネフィットを否定する限りにおいて、アメリカは再度その条約の相手国（パートナー）怒らせてしまうことになるおそれがある<sup>(202)</sup>と警告している。レギュレイションが、アメリカの条約義務をオーバーライドする方法で適用されるようになるかどうかはまもなく分かるであろうといわれていたが、内国歳入庁は新しく「導管的金融会社」に係るレギュレイションを提案した。

## 2、一九九四年一〇月の提案レギュレイション

内国歳入法典 §7701(d) は、複数関係者間での金融取引を、アメリカ課税を回避するために、二以上の当事者間での直接的取引としてみなすためのレギュレイション（規則）を制定する権限を内国歳入庁に付与していた。

このレギュレイションの内容をどのようなものにするかについては、一九九三年以来大きな論争となっていた。提案レギュレイションは、内国歳入法典 §§871, 881, 1441, 1442 に関して、導管を用いた金融調整における一つ以上の主体（エンタテイ）を否認するものである。<sup>(203)</sup> 内国歳入法典 §881 は、原則的には、アメリカ内での事業・営業に実質的に関係しないアメリカ源泉から、外国法人が受領した利子を含む事業年度の所得及びキャピタル・ゲインに三〇%税を課すが、多くの例外規定、特別規定が存する。提案レギュレイションは、内国歳入法典 §881 における税が再構成された取引において当然支払われるべきものでないとすると、適用されない。

提案レギュレーションはいくつかのキーワードを定義している。「金融調整」は、あるエンタティ（融資をするエンタティ）が別のエンタティ（媒介エンタティ）に現金や資産を前払いし、媒介エンタティが第三エンタティ（融資を受けるエンタティ）に現金や資産を前払いすることである。また、この文言は、同じ結果をもたらす他の金融取引（たとえば、譲受人が発行した小切手に代えて、別のエンタティに対する貸付譲渡により保証された貸付）を含む。「導管エンタティ」は、その参加 (Participation) が提案レギュレーションによって否認される媒介（中間）エンタティである。「金融取引」には、原則的には、負債等に代わる現金又は財産の前払いを含む。「保証契約」は、直接的、間接的を問わず、条件的又は非条件的な基準で、別のエンタティの債務の支払いを保証するといった取り決めである。「租税回避計画」とは、提案レギュレーションにおいて、§881により課せられた税額を回避することを主たる目的の一つとする計画である。その判断は、そのケースにおけるあらゆる事実と状況を勘案して行われる。考慮すべき事実は、これらのものだけに限定されないが、次のようなものである。

①媒介（中間）エンタティの参加が §881 の税額をかなり軽減させることになるか否か。しかし、エンタティが §881 により課せられた税額をかなり軽減する条約を有する国の居住者であるという事実は、それ自体では租税回避計画の存在を立証するに十分ではない。

②媒介（中間）エンタティは、融資をするエンタティからの前払いを受けることなく、融資を受けるエンタティに現金及び財産を前払いをすることができるか否か。

③それぞれの前払いの間にどの程度時間の隔たりがあるか。

④媒介（中間）エンタティと融資を受けるエンタティが関係者である場合に、二つのエンタティが積極的にコンプライメンタリー事業に従事しているか否か（この要因の存在は租税回避計画が存在しないということを推測さ

せる。)

提案レギュレーション §11881-3 は、このルールが中間エンタテイが否認されるか否かを判定するとき用いられると規定する。仮に中間エンタテイが融資を受けるエンタテイ又は融資をするエンタテイのどちらかに関係しているとする、金融取決めは二つの要因(①中間エンタテイの参加が §881 による税額を軽減させる、②中間エンタテイの参加が租税回避計画に従っている)が存在する場合には再構成に服するようになる。

中間エンタテイがどちらかのエンタテイに関係していない場合には、その取決めは、上述した二つの要件が存在し、そして中間エンタテイが実質的に同じ条件による金融取決めに参加していない場合には(しかし、融資をするエンタテイが中間エンタテイと金融取り決めに従事していたという事実はある)、再構成に服する。融資を行うエンタテイが債務を保証する場合には、その中間エンタテイは同じ条件による金融取決めに参加していないと推定される。納税者は、逆に明確な証拠を挙げるによりこの推定を覆すことができる。

融資をするエンタテイが中間エンタテイ及び融資を受けるエンタテイに関係していない場合にはいかなる場合でも、融資をするエンタテイは、金融取り決めが再構成に服するという事実を知っていない限り又は知るべき理由をもっていない限り、納税義務は負わないであろう。エンタテイは、中間エンタテイの関与が租税回避計画に従っていたということを立証するに十分な事実を知らなかった、又は知るべき理由をもっていなかった場合には、当該金融取決めが再構成に服するということを知るべき理由をもっていたとはみなされない。内国歳入庁は、この提案レギュレーションによってタックス・トリートイ・オーバーライドを意図したのではなく、七カ月以上にわたり、アメリカの条約パートナーと協議を行ったと述べているが、タックス・トリートイ・オーバーライドの疑念は十分に存しているといえよう。今後のヒヤリング等の推移に注目する必要がある。



## 四、外国税額控除限度額

最近の、次の二つの判決は、二重課税の排除を目的とする所得課税条約と内国歳入法典の外国税額控除方式との関係を争ったものである。前述の Lindsey 事件において、租税裁判所は、アメリカ納税者の AMT の納税義務についての外国税額控除限度額と、アメリカスイス租税条約（一九五一年）との軋轢に直面した。納税者はスイスに居住し、アメリカの市民権を有する者であった。問題の年度において、当該納税者の所得は、すべてスイスで課税される外国源泉所得であった。納税者は外国税額控除により税額が零となる旨主張したが、課税庁は、内国歳入法典 §59(a)(2) によって、納税者の仮の AMT 納税義務の九〇%のみが外国税額控除により相殺されるとして課税を行った。そこで、納税者は、AMT のために外国税額控除額の九〇%のみが適用されると問題の租税条約を侵害すると主張した。租税裁判所は、上院のレポートを引用して、AMT の意義は、実質的に所得を得ながら、非課税、控除又は税額控除によって納税義務を回避することができないようにすることであると述べ、さらに、法律の解釈と立法経緯から、議会は特に条約の規定に反して立法化する意図であったと明言した。Lindsey 判決は長い間裁判所によって適用されてきた後法優位原則を直接適用したケースであるといえよう。結果的には、所得課税条約の目的である二重課税を許容しており、注目すべき判決であるといえよう。

Snap-on Tools Inc., Cls. Ct. 事件<sup>(205)</sup>は、条約と法律との間に軋轢が生じないとして、問題を解決している。一九八六年の租税改革法に先立って、内国歳入法典 §902(c)(1) は、納税者が別に立証しない限り、課税年度の開始六〇日以内に行われた配当は、先の課税年度の累積（留保）利益から支払われるべきものとしてみなす旨規定していた。納税者のイギリス子会社からの配当（一九七九年）はイギリスの法人予納税（ACT）を課せられており、ACT のこのイギリス子会社の支払いは配当（一九七九年）の通常のイギリス税（本税）を軽減

する（から控除される）ものであった。内国歳入庁は、アメリカーイギリス租税条約においてACTを支払ったイギリス子会社からの配当は、アメリカの外国税額控除において六〇日ルールに関係なく、その年度の累積所得からなされたものであったと論じた。その結果、一九七九年において、\$800,000までの納税者の間接外国税額控除額を減少させ、アメリカの連邦所得税額を増加させた。

内国歳入庁の見解は、当該租税条約の§23についての「技術的説明（TE）」に基づいていた。TEは、ACTに係る配当が課税年度のイギリス法人税（本税）を軽減させる場合には、内国歳入庁は、配当が当該年度の開始六〇日以内に行われたか否かにかかわらず、その年度の終了時に配当がなされたと取り扱うことができる（このルールは、必要な場合に適用することができる。）と述べている。しかし、TEは、六〇日ルールからの乖離を支持する条約上の文言に全く言及していない。

請求裁判所は、TEが、アメリカーイギリス租税条約自体が沈黙している問題について、財務省の一方的な過去の協議に基づく見解を述べていると論じた。請求裁判所は、イギリスの本税を減ずるACTに服している配分について、六〇日ルールの利益を納税者に否定する根拠はないと結論づけた。請求裁判所は、旧規定の§902(c)(ii)の六〇日ルールが条約に言及されていない、さらに締結国の国内法が外国税額控除について規定を行い、またTEにおける変更により条約を変更したこともならないし、現行のもとで別に課税されていない所得について課税することもできないということを根拠にした。結果的には、請求裁判所は、租税条約と法律の間に軋轢が存在しないと判断したのである。

Lindsey 判決と Snap-on Tools Inc., Cls. Ct. 判決は外国税額控除規定と租税条約（OECDモデル条約§23）間におけるタックス・トリートイ・オーバーライドの考察に有益である。

第三節 その他の諸国のタックス・トリートイ・オーバーライド

これまでも、アメリカのみでなく、イギリス、カナダ、フランス、ドイツ、デンマーク等においてタックス・トリートイ・オーバーライドの議論が交わされている。そこで本節ではすでにわが国で紹介されているドイツ、カナダを除いた国々について簡単に言及する。<sup>(206)</sup>

一、イギリスのタックス・トリートイ・オーバーライド

イギリスにおいて、個人所得課税及び法人所得課税に関する条約は、一九八八年の所得・法人税法<sup>§288</sup>に基づいて議会のオーダーにより効力が生ずる。これはキャピタル・ゲインについても一九九二年キャピタル・ゲイン税法<sup>§277</sup>により同様に条約の効力が生ずる。

イギリスにおいて、二つの判決が前の（先の）条約を後の内国立法がオーバーライドするということを認めているといわれるが、決してこの二つの判決によりこの問題が解決したわけではない。<sup>(207)</sup>二つの事件は意図しないタックス・トリートイ・オーバーライドに関わるものである。

一つの事件は、*I.R.C. v. Collico Dealings, Ltd.*<sup>(208)</sup>である。この事件は、一九二六年と一九四七年に締結したアングロ・アイリッシュ租税条約のもとでアイルランドの居住者にイギリス税が免除されていたにも関わらず、一九五五年に立法化された規定（一九五五年財政法<sup>§48(2)</sup>）が、アイルランド共和国に居住する会社（コルコ・デリーリングス）に適用されるかが争点となった。貴族院の議論は、制定法は出来るかぎり、国際法のもとでのイギリスの義務の違反をもたらさないように解釈されるべきであるという、解釈の原理を巡るものであった。しかし、裁判官は五人全員一致で、後統的立法の文言は、明確に、条約に優先して効力をもつと判示した。

第二の事件は、Woodend (K. V. Ceylon) Rubber & Tea Co. Ltd. v. C.I.R.<sup>(200)</sup> である。この事件は、一九五〇年のイギリス—セイロン二重課税条約と一九五九年の所得課税法 §53C との適用にかかる優先関係が問題となった。枢密院 (Privy Council) は、一九五九年の所得課税法 §53C により非居住者に課せられた三三・⅓%の課税が、当該条約 art. XVIII 条における無差別条項と抵触を起したとアドバイスした。枢密院は一九五九年立法が効力をもつとアドバイスをし、租税条約国に居住していた者を排除するといふ §53C の解釈についてなんら支持を見いだすことができなかった。

これらの判決は、ICTA 1988 §788(3) において一定の条件のもとで条約が、「いかなる立法的な事由にもかかわらず」効力を有するという文言が存しているにもかかわらず、これらの二つの事件における問題の立法はそのような文言を含んでいなかったため、正面からこの問題が争点になったといえないであろう。これらの文言は先のような優位立法により制約されないもので、そしてもしそのような文言が何らかの目的で付加されたとするならば、トリートイ・オーバーライドのこの問題に対処するために特に付加されたと解釈されていたであろう。<sup>(210)</sup>

オリバー博士 (J. D. B. Oliver) は、先の文言「いわゆる「non obstate」条項は、議会においてその後続者 (立法) を拘束することができないというイギリスの憲法原理のもとで、その条約が施行されたときに施行されている規制に対してのみ適用されうると論じている。<sup>(211)</sup> ベーカー博士はこの見解について、疑義を提示される。議会優位の原則の真の適用は、§788 または「non obstate」条項を廃止しないように後継者を拘束することはできない。ある議会は明らかに、後の議会が「税法の §788 のもとで締結されたいかなる条約にもかかわらず」運用される規制を明確に立法することを禁止することはできない。(つまり「non obstate」条項は、条約の規定を明確にオーバーライドすることを禁止するためには機能しないであろう。しかし、それは、両立しない後の規

制による無意識的なオーバーライドの防止には奉仕する<sup>(212)</sup>。しかし、サブ・セクションが廃止される又は明確にオーバーライドするまで、「そのサブセクションの文言」において、又はその条約が効力を有しているときに存在する規定に対する範囲を制約する「議会優位の原則」において、なにも存しない。

議会優位の原則の真の適用は、議会が、§ 288 のもとで作られたいかなる条約にもかかわらず、運用される内国法規を立法することにより条約を意図的に・明確にオーバーライドすることができるというのである<sup>(213)</sup>。しかし、立法が明らかにその規定をオーバーライドしない限り、条約は、§ 288 (3) の文言によつて後続的な規定よりも効力をもつことを示唆している。これは、また、規定は国際法のもとの義務に違反する結果をもたらしないうように解釈されるべきであるという制定法上の一般原則と一貫性があるといえる<sup>(214)</sup>。よつて、イギリスでの正しい解釈が、意図的な条約のオーバーライドをもし立法が明確に表明するのであれば、可能であるといふべきであるが、無意識的なトリートイ・オーバーライドは認めることはできない<sup>(215)</sup>といふべきである。§ 288 のこのような見解が裁判所により受け入れられるか否かは受け入れられるように思える。

## 二、デンマークのタックス・トリートイ・オーバーライド

デンマークにおいても、株式キャピタル・ゲイン課税法 (Aktieavancebeskatningsloven) § 13(a) を立法するにあたり、タックス・トリートイ・オーバーライドの問題をどのように考えるかについては大きな議論をよんだ。

一九九二年 OECD モデル条約 art. 13(4) は、キャピタル・ゲインについて規定し、同条は居住地域に対して課税についての排他的な課税権を付与すると規定している。この規定は、キャピタル・ゲインが課税される国に居住している納税者が OECD モデル条約 art. 13(4) に類似した排他的な課税権を条約が規定している条約

国に移転(移住)することにより、簡単に、そのようなキャピタル・ゲインを繰り延べ、さらには課税の回避を得るために容易に用いられる。しかし、このようなループホールは相互に、あるいは一方的に国内法により一九九二年OECDモデル条約 art. 13(4)を修正することにより塞ぐことができる。租税回避のバツケージとして知られている一九八七年の税制改正において、デンマークは四年間のみなし居住ルールというものを立法し、一定の株式ゲインについて離脱(移転)税(departure tax)を課すこと<sup>(26)</sup>にした。これは一九七二年からドイツにおいて示唆されていたが、条約の解釈に関して、①そのような規定は、OECDモデル条約 art. 13(4)と類似する規定と抵触しないか、②OECDモデル条約 art. 2(4)に類似する規定のもとで未実現のキャピタル・ゲインに課税したことになるか、③この取扱は、租税条約の義務をオーバーライドすることにならないか、などが問題とされていた。<sup>(27)</sup>

この特別の移転税は、一九八七年の租税回避のバツケージの一部として導入された。OECDモデル条約 art. 13(4)に類似する条約規定のための、可能な租税回避規定に対処するために導入された。たとえば、デンマークの居住者がデンマークの会社の株式すべてを保有しているとする。納税者は取得の時から株式の配当及び株式の価値の増加を受け取ることに消極的である。納税者は株式を得ることを望み、そして累積キャピタル・ゲインについてのデンマーク税を回避するために、X国に移住することを望み、デンマークでの居住を放棄したとする。X国はキャピタル・ゲインについて課税をせず、デンマークと二重課税排除条約(DTT)をもち、その条約はOECDモデル条約 art. 13(4)の規定に沿って居住者における絶対的な課税権を規定している。その結果、納税者はX国に移り、そして居住する一方で株式を売却する。その後納税者はキャピタル・ゲイン税を回避したデンマークに戻る。<sup>(28)</sup>

このような問題は、またスウェーデンの判決であるが、*Regeringsratens Arbok* 事件<sup>(219)</sup>において窺い知ることが出来る。納税者はスウェーデンに居住していたが、イギリスに移住し、一九八四年に納税者はスウェーデン会社の株式を売却することを望んだ。スウェーデン・イギリス租税条約のもとで、スウェーデンは、納税者に応じて、キャピタル・ゲイン課税をしないことができた。さらに、納税者はイギリスに居所を有する者(domiciliary)ではなく、居住者のみであった。イギリスにおいては、一九七九年のキャピタル・ゲイン税法のもとで、イギリスに送金された場合にのみイギリスで課税された。そこで、納税者がどこか他の国にキャピタル・ゲインを送金するとすると、実質的に課税を回避することができた。*Regeringsratens* 判決はこのことを物語っていた。<sup>(220)</sup>

上述の事件のスウェーデン、上述の事例のデンマーク、すなわち源泉国は、その国に帰属するであろう歳入を否定されることになる。そこでキャピタル・ゲイン課税の回避、タックス・ベースの減少を受ける国は、その対応策を取りがちであり、みなし居住ルールあるいはデンマーク株式キャピタル・ゲイン課税法 §13(a) のもとでの特別な株式ゲイン課税のような一方的な規定、あるいは相互的な手段のかたちを取る(このような租税回避を防止するためには、条約を締結すれば簡単である。問題は排他的な課税のゆえに生じるのであるから、このような回避を防ぐ最も有効な方法は、源泉国に株式に係るキャピタル・ゲイン課税の権限を与えることである。<sup>(221)</sup>)。しかし、相互手段は両国において同意が得にくいことから、締結国が、租税回避を規制するために一方的な手段を選択することとなる。

デンマークにおいて、移転税はタックス・トリートイ・オーバーライドに関して、次のような理由でタックス・トリートイ・オーバーライドを導かないと一般的には論じられている<sup>(222)</sup>。まず第一に、移転税(離脱税)を賦課するとき、納税者はデンマークの納税者であり、条約締結国(相手国)の納税者ではないという点でから、株式

キャピタル・ゲイン税法 §23E) がデンマークの条約義務の不履行をもたらさない。次に、二重課税が存しないという主張である。二重課税は二つの国が同時に関係している、そして居住国が居住国と同じ期間内に、同じ規準で所得又はキャピタル・ゲインに課税するための権利を前提としている。政府によれば、デンマークでの移転課税に、何ら他国は関係しないから、移転税はこのようなケースに該当しないということになる。第三番目に、デンマークの移転税は、相手方たる条約締結国が、あたかもデンマーク税を課されていなかったかのように、キャピタル・ゲイン税を課することを妨げない。デンマークは、納税者が支払った外国税額控除を認める。これは必ずしもデンマーク移転税が歳入増を目的とした税であることは意味しない。

しかし、このような主張に対して、たとえば、OECDモデル条約 art. 13(4) については、① OECDモデル条約 art. 13(4) は、居住国の排他的な課税権を規定しており、キャピタル・ゲインは外国人が居住者である相手国においてのみ課せられるものと規定していることから、条約が課税権を放棄している源泉国による二重課税の回避を規定するとすると、源泉国は一方的にこのルールを修正する権利を持たない、② art. 13(4) は実現しないキャピタル・ゲインに課税することを禁じている、さらに③ 租税条約は、締結国が納税義務を課するに異なった基準を適用するという理由のみで不適切であるとはいえず（重要なのは同時に課税することではなく、同じ期間内に関するものであるか否かである）、二重課税が存しないという前提は問題があるとの見解から、タックス・トリイティ・オーバーライドであるとの主張も十分にありえよう。

デンマークにおいては、さらに一九九三年租税改革法において、利子と配当の二重課税を回避するために、ネット・インカム原則を採用する旨を提案した。新しいルールは、特に国税通則法 (National Tax Act) §33F に盛り込まれた §33F のネット・インカム原則の回避を防止するために、併せて租税徴収法 (Assessment Tax



A(c) §5D を制定する<sup>280</sup>)。§33F para.1<sup>281</sup>、外国所得の算定にあたっては当該外国所得に係する費用を控除しつると規定するが、この規定の目的は投資所得（特に利子、配当所得）に適用することである。§33F para.2 は、費用が内国所得と外国所得に帰属する場合には按分割合で費用配分をすべきであると規定する。§33F para.3 は、海外での割賦販売について、paras.1,2 の例外規定である。

デンマークがX国と租税条約を締結し、X国での課税関係に係わらず、X国から受け取った利子所得の10%に等しい税額控除（タックス・クレジット）を認めているとする。納税者がX国のデンマーク支店から二〇〇〇万DKRを受け取る。納税者はデンマーク課税所得を計算するときに利子費用を控除することができ、利子所得は当該課税所得に含まれている。利子所得はX国で課税されないが、10%に等しい税額控除を受けることから、納税者は非課税利益を有していた。しかし、新しいこのルールのもとでは、外国税額控除額が海外で課税されうる所得税額の部分を越えないということになることから、外国税額控除は認められないという結果になる。

当初、この立法を行うときに議会はタックス・トリートイ・オーバーライドを全く意識していなかったが、デンマーク・タイ租税条約（イグゼンプション方式に基づいた条約である。）をオーバーライドするのではないかと疑義が生じた。しかし、国税長官は、以下の理由で、タックス・トリートイ・オーバーライドであるとの主張を却下している（一九九三年六月三日<sup>(283)</sup>）。

①租税条約はどのような救済にするか細かなルールはなく、デンマークの国内法にそれは委ねられている。OECDモデル条約 art.23 のコメントリー para.40 が「通常、所得税額の算定基礎は、ネット・インカム<sup>(284)</sup>の総額すなわちグロス・インカムから控除可能額を控除したものである。したがって、それは源泉国から稼得したグロス・インカムから免除対象所得に（個別的に又は比例的に）関連する控除可能額を差し引いたものである。」と

述べていることに言及したうえで、条約がイグゼンプション方式を採用する旨取り決めていたとしても、デンマークは国内法による外国税額控除を採用する権利をもっている。

②仮に条約がデンマークに外国税額控除を与えることを求めているとしても、外国税は外国所得に係るデンマーク税から控除される。しかし、救済は外国所得に適用されるデンマーク税の一部に制限される（いわゆる「控除限度額」）。OECDモデル条約 art.23 のコメンタリー para.63 も、「控除限度額は、通常、ネット・インカムに対する税額として計算される。すなわち、E国（又はS国）で生じた所得から、この所得に関連のある必要経費を（個別に又は比例的に）控除したものを基礎として計算される（para.40 参照）。このような理由から、控除限度額は、多くの場合、E国（又はS国）で課された税額より小さくなる。このことは、R国の居住者がS国において取得する元本を有利子融資資金として第三者から調達した場合に特に当てはまる。S国で生じた受取利子はこの種の借入金に係る支払利子によって相殺されるため、R国における利子に係る総所得の課税対象額は非常に少額であるか、あるいは場合によっては余り所得が生じないことになる。この問題は、上述の para.48 において言及されている。完全税額控除方式を採用することにより解決される。別の解決策としては、銀行融資や延べ払い販売に係る利子についてコメンタリーで提案しているように（art.11 のコメンタリー para.15）、S国においてこの利子に対する課税を免除することである。」と述べている。

③OECDモデル条約 art.23 のコメンタリー para.43 は、「税額の算定に際して、特に控除、非課税その他同様の恩恵に関し異なる国における多様な租税政策や技術に照らし、条約中に明示的かつ画一的な解釈方法を提案することは好ましくなく、むしろ各国が自己の法令及び技術を自由に適用できるようにするのが望ましい。……」と述べている。

- (69) Doernberg, *supra* note 7 at 10.
- (67) Senate Foreign Relations Committee Hearing on Tax Treaties, 101st Cong., 2d Sess. (1993).  
 アメリカ法律協会も同じような感想をもっている。「国際法における確立された原則のもとでその責務を認める場合には、アメリカは所得課税条約のもとでの責務に違反するような方法で、規定を履行するという政策を採るべきでない。」 *Quoted in* Doernberg, *supra* note 7 at 10 n.40.
- (68) ALI Proposals II, *supra* note 38 at 77.
- (69) Senate Foreign Relations Committee Hearing on Tax Treaties, 98st Cong., 2d Sess. (1990). See Doernberg, *supra* note 7 at 10 n.41.
- (70) Doernberg, *supra* note 7 at 10.
- (71) *Ibid.*
- (72) アメリカのタックス・トリートイ・オーバーライドの歴史について *Id.* at 10-34. なお、その概要については BAKER, *supra* note 2 at 50-52.
- (73) Doernberg, *supra* note 7 at 10 n.48.
- (74) See Rosemarie Sanderson Schade, *Tax Treaty Overrides in The Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988*, 1989 BULLETIN 214-17; Doernberg, *Preparation of IRS International Examiners for Treaty-Based International Issues*, 1994 INTERTAX 119(1994)
- (75) ブランチ・プロフィット・タックスについて、とりあてて以下の論文がある。 Doernberg, *Hi Ho Silver! Congress Rides, or Rather Overrides, again: The Proposed Tax on Capital Gains of Foreign Shareholders*, 2 TAX NOTE INT'L 464(1990); Doernberg, *Legislative Override of Income Tax Treaties: The Branch Profits Tax and Congressional Arrogation of Authority*, 42 TAX LAW. 173(1989); Greenberg, *Section 884 and Congressional*

"Override" of Tax Treaties: A Reply to Professor Doernberg, 10 VA. TAX REV. 425(1990); Blessing, *The Branch Profits Tax*, 40 TAX LAW. 587(1987); Yu & Tretiak, *Tax Planning Ideas Under The Branch-Level Tax Regime*, 13 INT'L TAX J. 327(1987); Feingold & Rozen, *New Regime of Branch Profits Level Taxation Now Imposed on Certain Foreign Corporations*, 66 J. TAX'N 2(1987); Delta, *Branch Profits Tax Under the TRA 1986*, 16 TAX MANAGEMENT INT'L J. 39(1987); New York Tax Section, *The Branch Profits Tax: Issues to Addressed in the Regulations*, 34 TAX NOTES 607(1987); Fisher & Rubinstein, *The Branch Level Taxes of the Tax Reform Act of 1986*, 18 TAX ADVISER 634(1987).

邦文としては、水野忠恒「外国法人の支店に対する課税」金子宏編『所得課税の研究』三三五頁以下（有斐閣・一九九一）参照。

本稿のブランチ・プロフィット・タックスの解説は、主として上記の Doernberg 論文、特に Doernberg, *Legislative Override of Income Tax Treaties: The Branch Profits Tax and Congressional Arrogation of Authority*, 42 TAX LAW. 173(1989)（これは Doernberg, *supra* note 7, at 11-18 に引用されている）に依るべきである。

(76) 議会は、アメリカの子会社が支払った利子に対する課税を支店利子の取扱いと同様にすることを求めた。H. R. Conf. Rep. 99-841, 95th Cong., 1st Sess. II-648, reprinted in 1986 L'S Code Cong. & Admin. News 4075, 4736 (CITE "TRA Conference Committee Report" を参照)。

(77) Doernberg, *supra* note 7 at 14. 少なくとも前三年間の法人の総所得の二五%がそのアメリカの事業・営業と実質的に関係している場合には、外国法人からその株主に支払われた配当に対して第二源泉税が課せられる。IRC §861(a)(2)(B).

(78) Doernberg, *supra* note 75 at 173-75.

(79) Greenberg, *supra* note 75 at 431.

- (80) Report of House Comm. on Ways and Means, 99th Cong., 1st Sess., Tax Reform Act of 1985 (Σ<sub>1</sub> "1985TRA" ヲ<sub>1</sub>), at 435.
- (81) 1985 TRA, *supra* note 80 at 431.
- (82) Greenberg, *supra* note 75 at 432 n.35.
- (83) Staff of Joint of Comm. on Tax'n, 99th Cong., 1st Sess., Tax Reform Proposals: Taxation Foreign Income and Foreign Taxpayers (Σ<sub>2</sub> "Tax Reform Proposals" ヲ<sub>2</sub>), at 142. See Rosenbloom, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, 15 LAW & POL'Y INT'L BUS. 763, 766 (1983).
- (84) Rosenbloom, *supra* note 83 at 775.
- (85) See New FIRPTA Rules Draw Criticism at PLI Seminar on Foreign Investment, INT'L TRADE REPORT (BNA), at 756 (1988).
- (86) Staff of Joint of Comm. on Tax'n, 99th Cong., 2nd Sess., General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, at 1038 (Comm. Print 1987).
- (87) Doernberg, *supra* note 7 at 15.
- (88) Doernberg, *supra* note 7 at 14-18; Doernberg, *Legislative Override* note 75 at 179-82.
- (89) Doernberg, *Legislative Override* note 75 at 180-82.
- (90) Greenberg, *supra* note 75 at 433.
- (91) Greenberg, *supra* note 75 at 434.
- (92) *Id.* at 435. See Lazerow, U.S. Taxes Covered by Income Tax Treaties, 14 Int'l Tax J. 253, 271.
- (93) *Id.* at 436.
- (94) Doernberg, *supra* note 7 at 16.

- (95) 1987-35 I. R. B. 9. See Greenberg, *supra* note 75 at 437; Doernberg, *supra* note 7, at 16.
- (96) 公開取引で行っている会社が100%所有している子会社は、その子会社が親会社と同じ条約国において設立されている場合には、同じ資格をもつことができるとなる。IRC §884(e)(1)(ii). 同様に、株式がアメリカの公認の株式市場で公開で取引されている内国会社によって、すべて保有されている外国会社は、「適格居住者」である。IRC §884(e)(4)(c).
- (97) Doernberg, *supra* note 7 at 17.
- (98) Treas. Regs. §1.884-4(b)(8). 貸主が日本の貸主でない場合、アメリカと日本との条約あるいはアメリカと貸主の国との条約のどちらかが、課税を軽減するために活用される。
- (99) 配分される利子の額は、Treas. Regs. §1.884-4(c)(3)(i) に基づいて、支店と本店（ホーム・オフィス）における資産価値に従って決定される。
- (100) Treas. Regs. §1.884-4(c)(3).
- (101) Doernberg, *supra* note 7 at 196.
- (102) *Id.* at 201, 205-206.
- (103) See Greenberg, *supra* note 75 at 439.
- (104) *Id.* at 440.
- (105) *Id.* at 440 n.84.
- (106) *Id.* at 442. 多くのアメリカの条約はフランチ・プロフィット・タックスが許容されるか否かについて沈黙してゐるとする見解もある。Lazerow, *supra* note 92, at 269. グリーンバーク教授は、「租税条約においてフランチ・プロフィット・タックスを許容している場合には、受益者が適格居住者であることを自ら立証する限りにおいて、§884 は当該条約とのコンプライアンスを求めているとらうことを思い起こすことは重要である。See IRC §884(e)(1)

- ③. 租税条約がブランチ・プロフィット・タックスに言及していない場合には、結局のところ条約の相手国と協議をするための『条約と国内法との隙間を埋める手段』として IRC §884 を解することが合理的であるように思える」  
 とある。<sup>98</sup> Greenberg, *supra* note 75, at 442 n. 95.
- (107) Schade, *supra* note 74 at 10 n. 40.
- (108) Doernberg, *supra* note 7 at 18; Schade, *supra* note 74 at 215.
- (109) Schade, *supra* note 74 at 215.
- (110) *Ibid.*
- (111) Lindsey v. Commissioner, 98 T.C.No. 46(1992). See BAKER, *supra* note 2 at 51.
- (112) Schade, *supra* note 74 at 215.
- (113) *Id.* at 216.
- (114) *Ibid.*
- (115) *Ibid.*
- (116) *Ibid.*
- (117) *Id.* at 217; Doernberg, *supra* note 7 at 18.
- (118) 本稿の earnings stripping provision の解説は、本ページの Doernberg, *The Enhancement of the Earnings Stripping Provision*, 7 TAX NOTES INT'L 985, 985-86(1993) (この論文は、Doernberg, *supra* note 7 at 18-27 に引用されている)。その他 “earnings stripping provision” については、後掲 (313) の過少資本税制にかかる論文参照。邦文としては、水野忠恒「過少資本税制」租税法研究二二号一二五頁以下(有斐閣・一九九三)が有益である。
- (119) Doernberg, *supra* note 7 at 18; Doernberg, *supra* note 118, at 986, 987.
- (120) See Doernberg, *supra* note 118 at 987; Doernberg and K. van Raad, *The Legality of the Earnings-Stripping*

*Provision Under US Income Tax Treaties*, 2 TAX NOTES INT'L 199 (1990).

- (121) Doernberg, *supra* note 7 at 21.
- (122) *Ibid*.
- (123) *Ibid*.
- (124) Doernberg and van Raad, *supra* note 120 at 199.
- (125) See Statement of the Managers, Revenue Reconciliation Act of 1989 67(1989).
- (126) See K. VAN RAAD, NONDISCRIMINATION IN INTERNATIONAL TAX LAW 176 (1986). See generally VOGEL, *supra* note 1 at 159-66(1991).
- (127) Doernberg, *supra* note 7 at 22.
- (128) *Ibid*.
- (129) *Ibid*.
- (130) *Id*. at 23.
- (131) Doernberg, *supra* note 7, at 23; Doernberg, *supra* note 118, at 987.
- (132) Doernberg, *supra* note 7, at 23.
- (133) *Ibid*.
- (134) *Ibid*.
- (135) *Ibid*.
- (136) *Ibid*.
- (137) *Id*. at 23, 24.
- (138) *Ibid*.



- (139) *Ibid.*
- (140) *Ibid.*
- (141) *Ibid.*
- (142) Statement of the Managers, Revenue Reconciliation Act of 1989 67(1989)
- (143) Doernberg, *supra* note 7 at 24.
- (144) Doernberg, *supra* note 7 at 24,25.
- (145) 立法者等は「類似の状況におかれる」という文言を注意深く用いているわけではない。ここでは、立法者は居住地のみを變える同一の納税者に関連して、「類似の状況におかれる」という文言を用いている。上述のように用いることにより「類似の状況におかれる」は、居住地の變更ではなく、支払われたアメリカ税に着目しているとすべき。 Doernberg, *supra* note 7 at 25 n109.
- (146) Doernberg, *supra* note 7 at 25.
- (147) Statement of the Managers, Revenue Reconciliation Act of 1989 68(1989)
- (148) Doernberg, *supra* note 7 at 25.
- (149) Statement of the Managers, Revenue Reconciliation Act of 1989 68-70(1989)
- (150) Doernberg, *supra* note 7 at 25.
- (151) *Ibid.*
- (152) See S.Rep.101-247, 101st Cong., 1st Sess. 1244(1989)
- (153) Doernberg, *supra* note 7 at 26.
- (154) Doernberg, *supra* note 120 at 985; Doernberg, *supra* note 7 at 26; Croker & Birnkranz, *Inclusion Looms Further Complicates Earning-Stripping Provisions*, 1994 J.TAX. 30(1994); Helleloid & Schadewald, *Planning*

*for Foreign Earned Income After RRA'93*, 1994 J. Tax. 112(1994).

(15) Doernberg, *supra* note 120 at 985; Doernberg, *supra* note 7 at 26. 一九九三年の租税改革法における earnings stripping provision に対する保証ローンへの取扱に関する Croker, Jr. & Binkant, *Inclusion of Guaranteed Loans Further Complicates Earnings-Stripping Provisions*, 1994 J. Tax. 30(1994).

(15) Committee on Ways and Means, *Fiscal Year 1994 Budget Reconciliation Recommendations of the Committee on Ways and Means*, 103th Cong., 1st Sess. 244, 245(1993).

(17) Doernberg, *supra* note 7 at 27; Doernberg, *supra* note 118, at 992, 993.

(18) Doernberg, *supra* note 7 at 27.

(19) 「ネット基準課税 (net basis tax)」は「総課税ベース (gross tax base) から控除可能額を引いたものに課税されるアメリカ所得課税である。See e.g. IRC §§871(b), 882

(16) Doernberg, *supra* note 7 at 27.

(16) *Ibid.*

(16) *Ibid.*

(16) 本節は Doernberg, *supra* note 7 at 28-30. によっている。

(16) Doernberg, *supra* note 7 at 28. この規定は「直接、間接に当該会社の一〇%の株式持分を保有している外国納税者に適用される。」

(16) Doernberg, *supra* note 7 at 28. IRC §897 及び一九八一年USモデル条約 art.13 に対応する租税条約規定のもとで、アメリカは、アメリカで不動産を保有している会社の株式を処分することによって得たゲインに課税をする(ことが出来る)。

(16) この規定の前身である一九八九年規定と同様に、「提案されている税 (キャピタル・ゲイン・タックス)」は一〇

- ％外国株主に適用されるべきもの。Doernberg, *supra* note 8 at 28.
- (167) *Id.* at 28.
- (168) See 「適格居住者の定義は、IRC §84(e) のブランチ・プロフィット・タックスの定義をそのまま借用している。Prop. IRC §147(f)(3).
- (169) Doernberg, *supra* note 7 at 29.
- (170) *Ibid.*
- (171) See US Model 1981 art. 10(2). OECDモデル条約コメントリーは、「清算による利得(プロフィット)」、そして償還による利益を配当として認めよう。OECD Commentary 1992, art. 10, para. 29.
- (172) Doernberg, *supra* note 7 at 29.
- (173) *Ibid.*
- (174) *Ibid.*
- (175) Doernberg, *supra* note 7 at 29-30.
- (176) 古くアメリカのいくつかの条約は、アメリカの居住者である外国人に対してのみ適用される無差別条項をおいていた。たとえば、一九七一年日米租税条約 art. 7(D)。Doernberg, *supra* note 7 at 30.
- (177) K. VAN RAAD, *supra* note 126 at 88. See Doernberg, *supra* note 7 at 30.
- (178) Doernberg, *supra* note 7 at 30.
- (179) *Ibid.* See Doernberg, *supra* note 118 at 987.
- (180) Doernberg, *supra* note 7 at 30.
- (181) *Ibid.*
- (182) *Ibid.*

- (183) *Ibid.*
- (184) Committee on Ways and Means Hearings on H. R. 5270, *Foreign Income Tax Rationalization and Simplification Act of 1992*, 102nd Cong., 2nd Sess. (1992). See Doernberg, *supra* note 7 at 31. 小松・前掲書注⑧(一七頁以下「ロスマンロウスキー法案の問題点」も併せて参照。
- (185) Doernberg, *SUPRA* note 7 at 31. 租税政策のための補佐官 (Assistant Secretary) であつたコーレルマン (F. Goldberg) は、納税者が租税条約を享受するために、この規定及びアンチ・トリートイ・ショッピング要件を一方的に課す同じ法案の別の規定に対して反対を表明した。See Committee on Ways and Means Hearings on Foreign Bill, 102nd Cong., 2nd Sess. (1992).
- (186) Doernberg, *supra* note 7 at 31.
- (187) *Ibid.*
- (188) See H. Con. Res. 218, Fiscal 1995 Budget Agreement.
- (189) Doernberg, *supra* note 7 at 32.
- (190) Omnibus Reconciliation Act of 1993, Pub. L. 103-66, 107 Stat. 508 (1993).
- (191) Doernberg, *supra* note 7 at 32 n. 132. 「愛知学院」の文書の正確な議論は「ロスマン」VOGEL, *supra* note 1, Preface to Arts. 10 to 12.
- (192) Doernberg, *supra* note 7 at 33 n. 132.
- (193) Aiken Indus., Inc. v. Commissioner, 56 TC 925 (1971). See Doernberg, *supra* note 118, at 990.
- (194) 56 TC 933 (1971).
- (195) Doernberg, *supra* note 7 at 33.
- (196) Rev. Rul. 84-152, 1984-1, Cum. Bull. 381 は「ロスマン」 See Doernberg, *supra* note 7 at 33-34 n. 135.

- (197) Doernberg, *supra* note 7 at 34 n.135.
- (198) Senate Finance Committee, on Revenue Provisions of Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993, Foreign Tax Provision, 103rd Cong., 1st Sess. (1993).
- (199) TAM9133004 (May 3, 1991).
- (200) Doernberg, *supra* note 7 at 35.
- (201) いくつかのケースにおいて、保証はアメリカ会社から利子控除を奪い取るかもしれない。しかし、たとえ IRC §163(f) が適用されなくても (たとえば、アメリカ会社は資本が十分である。)' §7701(i) は条約のベネフィットを否定するかもしれない。IRC §7701(i) に対する IRC §163(f) の関係及び重複は、今後のレギュレーションによって明確にされなければならない。Doernberg, *supra* note 7 at 35 n.138.
- (202) Doernberg, *supra* note 8 at 35 n.139.
- (203) Fink, *IRS Proposes New Conduit Financing Regulations*, 1994 INTERTAX 675, 676 (1994).
- (204) *Ibid*.
- (205) See *ibid*. Prop. Reg. は、四つの事例を掲げている。See *Id*. at 676-78.
- (206) カナダ、ドイツについては、村井・前掲 (8) 論文六七頁以下。BAKER, *supra* note 2, at 51 を併せて参照。ドイツについては、後掲 (315) (289) の谷口論文も併せて参照。
- (207) BAKER, *supra* note 2 at 52, 53. イギリスの過剰資本税制にかかると議論している。See Tomsett, *Treaty Shopping and Dept/Equity Ratios in the United Kingdom*, 1990 BULLETIN 107 (1990).
- (208) (1961) T. C. 509 (House of Lords).
- (209) (1971) A. C. 321.
- (210) See BAKER, *supra* note 2 at 53.

- (211) J. D. B. Oliver, *Double Tax Treaties in United Kingdom Tax Law*, 1970 B. T. R. 388, 404 (1970).
- (212) BAKER, *supra* note 2 at 54.
- (213) *Ibid.*
- (214) *Ibid.*
- (215) *Ibid.*
- (216) Weizman, *Denmark's New Double Tax Relief Measure: A Case of Treaty Override?*, 1993 TAX NOTES INT'L 782, 782-85 (1993); Weizman, *Departure Taxation-Treaty Override? Extraterritorial Tax Law?*, 1994 EUROPEAN TAXATION 72 (1994).

(217) Weizman, *Denmark's New Double Tax Relief Measure*, at 784; Weizman, *Departure Taxation*, at 73-74. この規定はアメリカのFIRPTAとの比較して論じられる。

「アメリカは一九八〇年にFIRPTA（外国不動産投資税法）を採用したが、これはタックス・トリイ・オーバライドの一つの例である。これは、デンマークと同様にキャピタル・ゲインの源泉国課税の回避を防止するためであった。アメリカの不動産を保有している一定の会社の株式を内国の、又は租税条約の課税において不動産であるとみなして行なわれる。その結果、そのような株式は、OECDモデル条約 art.13(1)のもとでの居住国で課税され、OECDモデル条約 art.13(4)のもとでの居住国においては課税されない。

なお、FIRPTAの規制は、一九四八年のデンマークとの条約を侵害しない。なぜならば、キャピタル・ゲインに関する§216は、批准されず、その条約は「その他の所得」規定を含んでいなかったからである。これはまた、デンマークの離脱（移転）税はこの条約を侵害しないであろうということの意味する。しかし、まもなく、新しい条約が署名されることが予定されている。それがアメリカにFIRPTA課税を認めることは確かである一方で、それが離脱（移転）税の規定を含むか（これは相互条約に基づいたコンプライアンスの終焉をもたらすであろう）ことを意味

する。)については疑問視されている。

新しい条約が最近の多くの条約に含まれている規定に類似したオーバーライド条項を含むかについては明確ではない。この種の条文(それは最初一九九〇年のスペインとの租税条約のなかに入れられたが)は、他の締結国がその条約上の義務を国内法のもとで破棄すると信じている締結国が条約のバランスをもとに戻すことができると規定している。この最近のオーバーライド条項は、最近議会の報告書により支持されている。

このタイプの条項は(称賛されるべきであるが)、当初問題となったオーバーライド規定とはオーバーライドのタイプがかなり違っている。このアプローチのもとで、締結国は、可能なトリートイ・オーバーライドに対する一方的な規定に対する報復を現実には認めているであろう。これと同じタイプの方法はアメリカに対してユニタリー課税の終焉をもたらすためにイギリスにより使用されている(一九九三年にカルフォルニア州ユニタリー課税に対するイギリスの対応参照)。「Weizman, *Departure Taxation*, at 75, n.11.

(218) Weizman, *Departure Taxation*, at 74.

(219) *Quoted in* Weizman, *Departure Taxation*, at 74 n.4.

(220) *Ibid.*

(221) Weizman, *Departure Taxation*, at 74, 75.

(222) Weizman, *Departure Taxation*, at 79.

(223) Weizman, *Denmark's New Double Tax Relief Measure*, at 784, 785.

## 第三章 タックス・トリートイ・オーバーライドに対する救済 (remedies)

「タックス・トリートイ・オーバーライド」の救済方法について、その実効性のほどはともかくも、そのルールはある程度確立されている、あるいは明確化されていると考えられる。<sup>(29)</sup> 国際法違反の場合、「タックス・トリートイ・オーバーライド」は、当事者が締結している租税条約に紛争解決のための手続規定（たとえば、日米租税条約 art.25 など）を置いていればそれによるが、しかし、効果が期待できない場合には、国家あるいは納税者は、条約を侵害した国の司法裁判所、あるいは侵害された国の司法裁判所に救済を求めることができるであろうし、さらに国家は、国際司法裁判所 (International Court of Justice) への論争 (dispute) を付託すること (submit) ができると考えられる。「タックス・トリートイ・オーバーライド」による租税条約の侵害は、アメリカのような国においては国際法違反 (breach of international law)、わが国のような国においては、国際法違反と国内法違反 (breach of domestic law) の双方が起りうると考えられよう。

## 第一節 相互的・司法的解決

## 一、伝統的な外交的圧力

国内法によって相互的な所得課税条約をオーバーライドするという、アメリカの政策による条約義務の不履行は、アメリカの取引パートナーの間に大きな不満を生んでいる。たとえば、EC六か国（フランス、ベルギー、ドイツ、イギリス、ルクセンブルク、オランダ）のアメリカ大使により署名されたメモランダムは、トリートイ・ショッピングの抱える問題の所在とその重要性を述べた後に、次のような六か国における問題を指摘している。



「条約の濫用は、アメリカのような一方的な行為ではなく、相互の協議により対処していくべきであるという立場でわれわれの意見は一致している。二重課税排除条約は、所得の二重課税を緩和し、租税回避・脱税を回避するためのものである。そのように、二重課税条約は、国々の経済的な関係の重要な一面である。締結国の一方的な行為による二重課税排除条約の侵害は、関係する二国間の信頼関係を破壊し、国際的な合意により付与された確実性と安全性を腐食することになる。そして、究極的に、二重課税回避のための国際的な条約が、それが締結国の一方により一方的に変えられるのであれば、そもそもいかなる目的に奉仕するのかわという問題を生む。このメモランダムは、二重課税排除条約をオーバーライドし、さらにそれらの国々における経済的な現実とは無関係であるところの基準を一方的に課す規定に強く反対する<sup>(225)</sup>」。

このメモランダムは、所得課税条約の不適切な遂行に抵抗するためには、自由に締結された条約をアメリカが厳守することの再確認、及び条約のパートナーとの協議が「緊急に必要とされる」と結論づけている<sup>(226)</sup>。さらに最近に至っては、トランスファー・プライシング規定の論争を解決するために、条約の要件に反して「非アームスレングスマ手法」を適用することを認める一九九二年のアメリカの立法提案に対して、アメリカと取引関係にある一九か国の外国の代表者（大使）は、下院の租税合同委員会の議長であるロステンコウスキーに公文書を送っている<sup>(227)</sup>。

## 二、相互の同意手続き

国際法のもとで、国家（あるいは国家を介して間接的に個人又は組織）が一方の国に救済を求めるために活用することのできる手段には様々なものがある。国家に対して国際的な責務を遂行していないと主張するための手

段は、締結国が合意している紛争解決のための手続きを通じて行うことである。<sup>(228)</sup> アメリカは一般的には、条約に關係した紛争を解決する手段を特に規定した条項を所得税条約のなかにおいている。このような規定は、典型的には、締結国の一方の国の行為が条約の規定と矛盾する課税がもたらし又はもたらされるであろうと信じている納税者が、その事件を当該国家（納税者はこの国に居住するか、あるいはこの国の国籍を持っている。）の「正当な権限ある当局（competent authority）」に提示することを認めると、その正当な権限ある当局は、他国の正当な権限との相互の協議によりそのケースを解決する義務が生ずる。<sup>(229)</sup> よって、外国（あるいは当該外国を介しての私的な個人又は組織）は、特に、アメリカが所得税条約の定めを破棄することに対して救済を求める手段を与えられているようにみえる。財務省は、アメリカ条約上の義務を国内的に（一方的に）オーバーライドするような議会の決定を認めないということを確認しているので、<sup>(230)</sup> その一方で、財務省がアメリカの相互所得課税条約の「正当な権限ある当局」を通じて内国法を肯定するということは、まずあり得ないであろう。

### 三、司法上の（救済手段の）選択

国際法のもとでの司法的な救済は、多くの国の国内法のもとでの司法的な救済と同じように発展していない。しかし、救済の原則とか方法は類似している。国際法のもとで、一方の国に存する存する法的な義務を履行していない国は、侵害行為を消滅させ、損失（loss）とか損害（injury）についての補償を含む、賠償をしなければならぬ。<sup>(231)</sup> おそらく、アメリカが国内法のオーバーライド規定を犠牲にすることによって求められる救済は、条約ベネフィットをオーバーライドしている行為を差止めることによる救済と、条約ベネフィットをアメリカが否定した結果、徴収された過去の税額に相当する損害額の賠償になるであろう。<sup>(232)</sup>

国際法のもとでの義務を強制するためには、救済を求める当事者は、最初に義務の存在を立証し（相互所得課税条約の違反に係る状況のもとでの単なる形式的行為となるべき作業である）、そして次にそのような義務が侵害されているかをどうかを立証する必要がある。国際法上の義務違反に対する救済は、内国法上の法的な制度と同様にさまざまな抗弁に服しうる。その責任は、そのような抗弁の立証を行う応答国にある。<sup>(233)</sup>しかし、侵害が国内法に基づいて発動され、根拠づけられるというものは抗弁ではない。<sup>(234)</sup>国際法上侵害（行為）を消滅させるとは、侵害を引き起こした行為の停止、取消、撤回（それは立法上、行政上、さらに司法上のいずれかは問わない）、さらなる侵害への自粛（回避）、その国に義務づけられてはいるが履行していない行為の遂行である。<sup>(235)</sup>賠償の背後にある目的は、「可能なかぎり、違法な行為の結果をすべて排除し、その行為がなされなければおそらく存在しえたであろう状況を達成する」ことである。<sup>(236)</sup>賠償（reparation）は、損害賠償（返還・現状回復）、特別な履行、一時的な補償金、侵害の認識とそれについての謝罪が含まれる。<sup>(237)</sup>

一見すると、これら救済の一般原則は、自国とアメリカとの所得課税条約のベネフィットを一方の条約国に居住する納税者に保証しないというアメリカの国際法上の侵害行為が是正されるという望みを与える。しかし、これらの一般原則の適用は、現実には、外国の救済の主張者（原告）——その条約のベネフィットをアメリカ内国政策上から、享受することのできない問題の納税者又は条約のパートナー（相手国）のどちらかである——が国際的なフォーラム、外国の裁判所又はアメリカの裁判所において国際法的な権利の主張を巧く行うことができるかという<sup>(238)</sup>と必ずしもそうではない。

一方の国と法的な論争をしている国は、双方の国が次の三つのうちの一つに同意をすれば、国際司法裁判所にその論争を付託する。(1)当事者が法廷にその特別な問題を持ち出すことに同意する、(2)当事者が、問題の権利の

主張を含むその種の論争を裁判所に付託することに同意をする（妥協的条項）、あるいは(3)当事者が問題の権利の主張を含む論争の範囲を超えて、国際司法裁判所規程 §36(2) のもとでの宣言をする（一般的な選択条項<sup>(23)</sup>）。

国際司法裁判所は、当事者間での係争的な事件に判決を下す、勧告的意見を与えるという、二種類の管轄権をもっている<sup>(24)</sup>。国家のみが係争的な事件（法律的な紛争に係る事件）に対する当事者になりうる。私的な関係者（Parties）、国際的な組織は、この当事者にはなりえない<sup>(25)</sup>。勧告的な意見に関していえば、国家は裁判所の勧告的な意見を求めることはできないが、幾つかの国際的な組織はそれを求めることができる<sup>(26)</sup>。

とにかく、国際司法裁判所への提訴は、当事者が裁判所の管轄権に同意をした場合にのみなされうる。アメリカが、相互的な所得課税条約の規定を内国立法でオーバーライドさせることの適否の判断に関して国際司法裁判所への提訴に同意をすることはありえない<sup>(23)</sup>。事実、アメリカが裁判所の管轄権を受け入れている間において、アメリカは、そのような論争がアメリカの内国管轄に本質的に服するもので、アメリカが判断すべきものであるとして、国際司法裁判所の管轄権から排除することができる<sup>(24)</sup>。

条約を侵害された原告が外国の内国の裁判所に救済を求めることは理論的には可能である<sup>(25)</sup>。たとえば、日米租税条約における無差別条項のベネフィットをアメリカの国内法によって否定された日本会社が、日本でアメリカを訴えることができる。しかし、国家主権免責（国家は他国の裁判権に服さないとする原則）が、実質的にはアメリカに対する訴訟により侵害されることになり、また訴訟が原告勝訴で終了したとしても、救済を実質的に遂行させることができない<sup>(26)</sup>。

また、理論的にはアメリカにおいて請求を求めることも可能である<sup>(27)</sup>。しかし、成功の可能性は高くない。まず、所得課税条約を含む、アメリカの国際的な合意が、アメリカの国内法であり、連邦裁判所の管轄権のなかにある

ことは明らかである。<sup>(248)</sup> また、条約のベネフィットを否定された会社のような私的な原告が、連邦裁判所において条約侵害の主張を求める原告適格を有することも明らかである。<sup>(249)</sup>

国際法上の侵害に対して、アメリカに司法的救済を求めるための最大の障害は、アメリカが国際法を侵害する国内上の権利を有しているという原則である。<sup>(250)</sup> 結果的に、連邦裁判所は、後に立法された国内法の規定（このような国内法は条約に直接的に相反するものである。）を犠牲にして、先に締結された国際的な条約の履行を強制しないであろう。たとえば、*Diggs v. Shult* <sup>(251)</sup>において、原告は、南ローデシアからの輸入を許可する連邦規定を覆すことを求めた。原告は、後に立法化された連邦規定が、南ローデシアとは事業をしないという国連憲章下のアメリカ条約義務に直接的に違反すると主張した。被告を支持する判決のなかで、裁判所は、条約を立法によりトリートイ・オーバーライドすることについて、裁判所と議会との関係について判示している。

「憲法の枠内で、議会は、自らが破棄することが適正であると判断すると条約の破棄を宣言することができる。そして、国家の他の部局（司法と行政）がそのようなことをすることはできない。われわれはこのようなケースには議会が対処すべきであると考える。そして、その結果、地方裁判所は原告が法的に主張する権利を有しないと判示した限りにおいて正当であった。」<sup>(252)</sup>

司法救済により、締結されているアメリカ条約と軋轢のある内国立法の適用を覆すことを非居住者が求めることにより救済される可能性はありえないといえよう。<sup>(253)</sup>

## 第二節 一方的な救済行為

さらに、アメリカによる国際的な合意（条約）の侵害に対して、他国（外国）が救済を求める方法としては、

その他、一方的な救済手段 (unilateral action) がある。他国による国際的な義務違反による (国家の) 犠牲者は、仮に救済手段が侵害から救済のために必要である場合には、一方では不法な対抗手段によるかもしれないし、そして侵害、被った被害と全く釣り合いの取れていない手段によるかもしれない。<sup>(254)</sup> 侵害された国家が取りうる対応手段として許容される範囲は、あらゆる条約関係、あるいは侵害された問題の条約の停止あるいは消滅、違反した国の資産の凍結、その他の経済的なサンクシヨンの賦課である。アメリカの取引パートナーは、このような一方的な救済を正しく理解していない。<sup>(255)</sup> 国家は、「取引戦争 (trade war)」をスタートする場合と同様に、同様に「課税戦争 (tax war)」をスタートさせるのに消極的である。<sup>(256)</sup>

### 一、選択的な廃止

条約が廃止条項を規定する場合でも、そのような条項は通常、条約関係が全体的に破綻する場合に備えて規定されているものであり、そのような条項を実施することは厳しい状況においてであろう。<sup>(257)</sup> 仮に、アメリカがある条約規定をオーバーライドするような内国立法を行ったとすると、条約の相手国 (パートナー) は、それらの条約を心ならずもすべてを廃止させることができる。ともかく、異議を唱え、不服を申し立てるだけでは、侵害を排除することはできないし、また将来の侵害を防止することもできないであろう。条約を一方的に終了 (廃止)、停止させることは適切な救済をもたらすかもしれない。<sup>(258)</sup>

条約の解釈問題の出発点は、一九八〇年一月二七日に施行された条約法に関するウィーン条約である。アメリカは条約を批准していなくても、大統領に対する付託文書 (Letter of Submittal to the President) において、国務省は、「効力は生じてはいないけれども、この条約はすでに、現行の条約法と実務に対する公的基準と

して認識されている。」と述べている。<sup>(259)</sup> アメリカ法曹協会の外国関係法のリステイトメントは、たとえ、ウィーン条約に署名していなくとも、それはアメリカを拘束する「国際的な合意に関する慣習的な国際法」を既に構成しているとして、一般的にはウィーン条約を受け入れている。<sup>(260)</sup>

仮に所得課税条約が侵害され、一方の条約国が侵害した国への公的文書である異議申立書によってその行為が無効であることを立証するならば、ウィーン条約の art. 60(1) により救済が与えられる。同項は、

「当事者の一方による相互条約の重要な侵害があつた場合には、他方の当事国は侵害国に対して侵害を訴える権利を、さらに条約の終了又はその運用の一部・全部の停止の前提として援用する権利を有している。」と規定する。

「一部 (in part)」という文言は、国家が、選択的に、別の条約規定を一方の国が侵害するということに対して、ある条約規定を消滅又は停止させうるができるか否かという問題を生じている。この問題を明らかにするためには、次のような考慮が必要である。(a)ウィーン条約 art. 60 に訴えるためにはどの程度の侵害が必要か、(b)被侵害国がウィーン条約 art. 60 に基づいて訴え出る前に、どの程度の手続的要件が必要であるか、(c)どの程度の対処が認められるか、(d)対処しないことは承認(黙認)とみなされるか。<sup>(261)</sup>

(1)、違反(侵害)の程度

ウィーン条約 art. 60(3) は、「条約の趣旨又は目的の遂行に不可欠なほどの規定についての違反」として重要な (material) 違反を記述している。「基本的 (fundamental)」よりも「重要な (material)」の用語を選択したことについて、国際法委員会 (International Law Commission) は、次のように説明する。

「『基本的』という言葉は、条約の中心的な目的に直接かかわる規定の違反のみが、条約を終了させるにあつた

り、他方の当事者に正当な根拠を与える。しかし、その他の規定は、条約の効果的な遂行に不可欠であると一方の当事者により考慮されうるが、たとえこれらの規定が補助的な章のなかに入っていたとしても、当事者が条約を締結する際には極めて重要なものであったかもしれない。」<sup>(262)</sup>

よって、仮に条約の無差別条項が破棄されると、その規定は条約の実施に不可欠であると考えられるので、ウィーン条約 art. 60 のもとでの対応が可能となる。<sup>(263)</sup>

ウィーン条約 art. 60(3)(b) は、本質的な規定のいかなる侵害が重要な違反を構成するか、あるいは違反自体が重要でなければならぬか、について、規定自体は触れていない。望ましい見解は、違反自体がウィーン条約 art. 60 のもとで無効になるためには重要であることが必要であるというのは望ましい見解である。ウィーン条約の歴史は、この点については全く明確ではない。しかし、国際法委員会のコメントリーは、「しかし、当該委員会は、終了、停止の権利は、違反が重要な場合に制限されなければならないと解しており、これが満場一致の立場であった。」と述べている。<sup>(264)</sup>

## (2)、手続的な要件

タックス・トリートイ・オーバーライドが重大な違反に該当すると、その事実自動的に条約の終了とか停止をもたらさない。しかし、違反していない一方の国(当事者)は、条約を廃止する、あるいは全て又は一部の条約の運用を停止するための根拠として違反を主張しうる(ウィーン条約 art. 60(1))。ウィーン条約 art. 65 は、当事者が条約の運用を終了、中止するために、ウィーン条約によって認識されている違反行為を主張するときに必要な、一連の手続的な要件を規定している。ウィーン条約 art. 65 のもとで、被侵害当事者は、その主張を侵害した当事者に通知しなければならない、そして三か月後に、侵害者(当事者)がそれに異論を唱えなければ、



通知した当事者は提案した方法を行使用することができる（ウィーン条約 art. 60(1), 60(2)）。仮に、侵害した当事者が異論を唱えれば、当事者は平和的な方法を通じて解決を求めなければならない<sup>(265)</sup>。

このような手続的な要件は、条約の運用停止（中止）、条約の終了の効果を妨げる。しかし、手続的な要件が条約の一部の停止に適用されるかは全く明確ではない<sup>(266)</sup>。ウィーン条約 art. 60 は「一部」という言葉を含むが、ウィーン条約 art. 65 は「一部」の停止について何も触れていないからである。完全な終了又は停止について適用されるとウィーン条約 art. 65 の手続的要件を解することは、草案者が国家による条約の全て又は分離可能な条約の一部を一方的に停止する権限を制限すべきことが重要であると考えていたことと一致することになる<sup>(267)</sup>。事実、特別に、明確に定義されている条項からわかるように、条約の一部を破棄、または停止する権限は完全な終了とか停止の例外として取り扱われているウィーン条約 art. 44(2) 参照）。ウィーン条約 art. 65 には「一部」という用語が存しないということが（一方ウィーン条約 art. 60 には存在する）、完全な終了又は停止のための手続的な要件を留保している<sup>(268)</sup>ことを示唆している。

### (3)、対処の程度

ウィーン条約 art. 65 が適用されないとすると、侵害された当事者は侵害した当事者が違反を是正しない限り、直ちに条約を「一部」、終了又は停止することは自由である<sup>(269)</sup>。ウィーン条約 art. 65 は、停止の対象を侵害された条約規定に制限するという要件は存しない。たとえば、アメリカが、アメリカ源泉のキャピタル・ゲインについて、非居住者または外国法人はアメリカが課税することのできないキャピタル・ゲイン規定により課税されないが、そのような非課税納税者に適格居住地テストを内国法により課すと<sup>(270)</sup>する。侵害されている当事者がキャピタル・ゲイン条項違反に対処することを決めると、ウィーン条約 art. 60 は、被侵害国に投資をするアメリカ投

資家に対して同様の内国法によるオーバーライドを課すことによりこの侵害に対処するか、あるいはキャピタル・ゲイン条項を拒否して、拘束されない（自由な）源泉地国課税を認めることにより対処するかのいずれかの方法によりこの違反に対処することを求めてはいない。<sup>(271)</sup> 実際には、このような方法で被侵害国に制約を課すことは、侵害国が違反（侵害）を通じて達成しようとしていたこと―源泉国課税を拡大することから歳入を増加させること―を与えることに等しい。<sup>(272)</sup>

ウィーン条約 art. 60 の起草者は、ある条約規定の運用を停止する権限はその他別の条約規定の侵害に対する報復行為として正当化されるであろうと述べている。<sup>(273)</sup> 事実、ウィーン条約 art. 60 に関する早期の草案は、部分（一部）的な停止のための基準として、純粹な相互行為に言及する一方で、最終的な規定は停止されうるものは条約の一部であるという、明確な制約を課していない。よって、このような応復行為は正当化される。<sup>(274)</sup>

侵害をしない当事者（国）は侵害に無関係の規定を一部終了、停止することができるが一方、報復には制約がある。<sup>(275)</sup> 報復行為の制約については、最も問題となる制約は、比例原則である。<sup>(276)</sup> 租税条約においては、金銭的（税額の多寡）に報復行為の比例の程度を図ることは可能である。たとえば、アメリカのオーバーライド、たとえば、A 国の居住者が稼得したアメリカ源泉のキャピタル・ゲインについて、アメリカ課税を認めると、A 国からアメリカに二億ドルの歳入の移転をもたらすことが予測されるとする。なぜならば、当該条約を適用するに当たり、A 国の居住者はアメリカ国内法における「適格居住者」であると考慮されないからである。これに対して、A 国は、アメリカから A 国へ等しい額の歳入の移転をもたらす規定を終了又は停止させることが認められるであろう。おそらく、A 国は、A 国投資によりアメリカ投資家に通常与える配当又はロイヤリティに適用される優遇的な条約上の税率に依ることを否定するであろう。<sup>(277)</sup>

一方、対比額は比例的な要件に対する基準として機能するが、一方で金銭的な価値についての直接的な相当性は要求されない<sup>(278)</sup>。たとえば、US-France Air Services Award (アメリカとフランスの航空機サービス報酬) 事件において、仲裁裁判所は、パンアメリカの西海岸からパリへの路線においてロンドンでの中継中にパンアメリカンがジャンボジェットから小さなジェットへ転換することを否定されることによって、フランスが一九四六年のアメリカとの航空機サービス協定を侵害した場合に<sup>(279)</sup>、アメリカの報復措置は、モントリオール経由ロサンゼルスとパリの間のエアフランスの飛行を認めなかった。特に、仲裁裁判所は、アメリカの報復はアメリカが被った以上の損害を与えたという、フランスの主張を棄却した<sup>(280)</sup>。

(4)、黙認

条約を侵害していない国は一部条約を終了、停止させることにより、侵害に応報することをウィーン条約 art. 20 のもとで認められているが、報復行為が事実行われないとすると、そのような行為をしないことにより条約を侵害している国の行為として認めたことになるのか(黙認したことになるのかどうか)という問題が生じる。ウィーン条約 art. 45 は、「被侵害国が条約の侵害を黙認しているのであれば、その国はその条約を破棄又は終了、停止させることはできない」と述べている。たとえば、一九八〇年不動産外国投資税法 (FIRPTA 1980) はアメリカの不動産保有会社の株式の売買について課税を認めることにより多くのアメリカ条約をオーバーライドした<sup>(281)</sup>。アメリカとの条約の全部又は一部を停止又は終了することをアメリカの条約締結国(パートナー)が行わなかったという<sup>(282)</sup>ことは、ある時点で黙認したと考えられることになるとの見解もあるが、この点は議論のあるところであろう。

ウィーン条約 art. 45(b) のもとでの黙認 (acquiescence)、すなわち「タックス・トリートイ・オーバーライ

ド」に対する黙認をどのように理解するかについて触れておきたいと思うが、ドーンバック教授は問題のいわゆる F I R P T A 1130S について、「黙認」の結果承認したと解されているようであるが、それは極めて横暴な見解であり、黙認しているというよりトリイティ・オーバーライドされた国が逆に無視をしているといった方が妥当である。オーバーライドをした国からのこのような主張を許すことには抵抗がある。

結果的に、侵害をしていない国は、時間的に許された範囲内で、ウィーン条約 art. 50 のに基づいて行為を起こさなければならない。さもなければ侵害している国に対して何らかの行為をする権利を失うことになる。しかし、侵害していない国が公的な抗議及び協議を通じて問題のある条約を争っている最中であるとすれば、ウィーン条約 § 50 のもとでの権利を放棄した、あるいは侵害を黙認したとはみなされない。

このような枠組みを念頭に置くと、条約を侵害をしていない国は、特別なトリイティ・オーバーライドが重要な侵害であるか否か、仮にそうであるとすれば、適切な部分（一部）的な終了又は停止とはどのようなものであるかを決めなければならない。<sup>(283)</sup> ある点では、侵害をしていない国はその救済を追及することを怠ると、その侵害に対する黙認とみなされる。最近のアメリカはオーバーライドを繰り返しているけれども、侵害をしていない国（相手国）はアメリカとの条約を終了または部分的に停止するという行為にはでない。<sup>(284)</sup> しかし、アメリカは繰り返し継続的にトリイティ・オーバーライド立法を行っており、その脅威から、条約のパートナーがそのような侵害に対応するような的確な救済を求めようとする動きも当然なことである。

(284) 本章は「主として」 Doernberg, *Selective Termination or Suspension of Income Tax Treaty Provisions*, 2 TAX NOTE INT'L 1130(1990) (この論文は Doernberg, *supra* note 7 at 35-48 に引用されている。); Committee on Fiscal Affairs, *supra* note 3, at Part III を参考としよう。

- (225) *EEC Group of Six Addresses 1986 Act's Treaty Override Provisions*, 36 TAX NOTES 437 (1987)
- (226) *EEC Group*, *supra* note 235 at 438.
- (227) See Committee on Ways and Means Hearings on H. R. 5270, Foreign Income Tax Rationalization and Simplification Act of 1992, 102nd Cong., 2nd Sess. (1992); Doernberg, *supra* note 7 at 36.
- (228) RESTATEMENT, *supra* note 49 at 902.
- (229) たゞや、 US Model 1981 arts. 3, 25  
 アメリカにおける「正当な権限ある当局」の文言は、財務省の長官又は長官の代理人にあたる。財務省長官は、国際問題担当のアシスタント・コミッショナー (Assistant Commissioner) にその権限を委任せらる。 IRS News Release IR-88-47 (1988).
- (230) Doernberg, *supra* note 7 at 37 n. 147. See Senate Foreign Relations hearing on Tax Treaties, 103rd Cong., 2d Sess. (1993).
- (231) Restatement, *supra* note 228 at § 901 and § 901, comment.
- (232) Doernberg, *supra* note 7 at 37.
- (233) Restatement, *supra* note 228 at § 901, comment. a. このような抗弁は、脅迫、不能、権利放棄、不可抗力、黙認及び禁反言 (エクスプレッス) を含む。このどれも租税条約の内国オーバーライドに適用されるようにはみえない。  
 Doernberg, *supra* note 7 at 37.
- (234) Restatement, *supra* note 228 at § 901, comment a.
- (235) *Id.* at § 901, comment C.
- (236) *Id.* at § 901, Reporters' Note 3.
- (237) *Id.* at § 901, comment d.

- (238) Doernberg, *supra* note 7 at 38.
- (239) Statute of the International Court of Justice, 58 Stat.1055 (以下「国際司法裁判所規程」という。) art. 36. RESTATEMENT, *supra* note 49 at §903. 国際司法裁判所規程に関して、いくつかの非加盟国はあるが、アメリカを含む国際連合のあらゆる加盟国は、自動的にその規程の当事者となる。
- (240) 国際司法裁判所規程 arts. 36, 65; RESTATEMENT, *supra* note 228 at §903.
- (241) 国際司法裁判所規程 art. 34(1); RESTATEMENT, *supra* note 228 at §903.
- (242) 国際司法裁判所規程 art. 65; RESTATEMENT, *supra* note 228 at §903, Reporters' Note 12.
- (243) 国際司法裁判所規程 art. 36(2); RESTATEMENT, *supra* note 49 at §903, comment C.
- (244) RESTATEMENT, *supra* note 49 at §903, comment C. アメリカの留保は、アメリカのみがアメリカに関する裁判所の管轄権の範囲を判断することを認めたことから、自己判断条項 (self-judging clause) として知られている。国務省は、留保が誠実に執行されるべきであるが、問題がアメリカの国内管轄権内にあるという決定は裁判所によって再審査されないと判断している。アメリカは、一九八五年一〇月七日に、国際司法裁判所規程 art. 36(2) に基づいて、この管轄権の宣言を廃止した。この廃止は、相互の合意に関する同規程 art. 36(1) に基づくケースに対しては、裁判所の管轄権に影響を与えなかった。Doernberg, *supra* note 7 at 39, n.160.
- (245) Doernberg, *supra* note 7 at 39.
- (246) See RESTATEMENT, *supra* note 49 at §451.
- (247) Doernberg, *supra* note 7 at 39.
- (248) US Const. art. VI cl. 2; RESTATEMENT, *supra* note 228 at §131. The Paquete Habana, 175 US 677, 700(1900) において、グレイ裁判官 (Justice Gray) は、「国際法は、我々の法の一部であり、適正な裁判所の管轄権によって確定及び運営されなければならない (国際法に依存する権利に関する問題は裁判所の判断を求めて正式に

- 提起されることがしばしばであるが。」と述べる。アメリカの裁判所は、合意(条約)が「自己執行的なものでない」場合を除いて、国際的な合意に直接的な影響を与えることを要求する。仮に、合意が立法を行わない限り、内国法として効果をもたないという意図である場合には、「その国際的な合意は「非自己執行的なものではある」。所得課税条約は自己執行的なものである (See IRC §87422(f)(1), 7442, 894 (a))。
- (249) IRC §§7422(f)(1), 7442. See, e.g., Consolidated Premium Iron Ores, Ltd. v. Commissioner, 28 TC 127 (1957), aff'd 265 F.2d 320 (6th Cir.1959) (カナダ会社は「アメリカに恒久的施設がない場合には納税義務を負わない」と判示された。)。租税裁判所は「また外国納税者のための法廷として機能する。IRC §6213 の司法的(裁判上の)要件を充足する外国納税者は、政府が主張した所得税の過不足の再確定を求めて租税裁判所に出訴することができ。この訴訟は、国内法又は所得課税条約に対する侵害(違反)に基づく。See Doernberg, *supra* note 7 at 40 n.163.
- (250) RESTATEMENT, *supra* note 49 at §135(1)(a); Reid v. Covert, 354 US 1(1957) (憲法を侵害する条約は効力を有しなると判示する。)
- (251) 470 F. 2d 461(D.C.Cir.1972).
- (252) *Id.* at 466, 467. 当該裁判所は「また「議会によって強調された問題(「トリートイ・オーバーライド」)は、裁判所が審査しない政治的な政策に係る問題を提示する。よって、被告人は議会となるが、それは裁判ではなく、選挙によってのみ追求しうるものである。」と判示している。
- (253) Doernberg, *supra* note 7 at 41.
- (254) RESTATEMENT, *supra* note 49 at §905; Vienna Convention art. 60.
- (255) *Id.* at §905, comment b.
- (256) Doernberg, *supra* note 7 at 41.

アメリカの条約のパートナーによる(タックス・トリートイ・オーバーライドに対する)好戦的態度の兆候は、不愉快なアメリカ政策であると考えられるような行為(トリートイ・オーバーライドではないが)に対するイギリスの報復的な反応にみることが出来る。長年カルフォルニア州では州の所得税を決定するために、全世界ユニタリー方式を用いていたが、この方法のもとで、ユニタリー事業における関連会社の運用は、納税義務を判断するときに配慮されている。結果的に、所得を生まないカルフォルニアにある企業(エンティティ)は、関連する主体の所得が、全世界にとカルフォルニアにおける次の三つの要件、販売、財産価値、資金との割合を全世界所得に乗じるという公式を用いて、カルフォルニアの主体(エンティティ)に帰属する場合には、カルフォルニアで課税される。当初、一九七五年のアメリカとイギリスとの条約にはイギリスの保有する多国籍企業のメンバーに対して、個々の国々で全世界ユニタリー課税を行うことを禁じるという規定(§9(c))がおかれていた。しかし、アメリカ上院は、§9(c)のその部分を留保した条約に助言と承認を与えた。それに続いて、イギリス議会がその改正条約に合意をした。

全世界ユニタリー課税は、アメリカで活動していないグループ企業をも一体として課税する。イギリス及びその他の国は、アメリカで稼得していない利益に課税するやり方は、一般に承認されている国際的な基準に違反していると主張した。ユニタリー課税の反対は長期にわたり広範囲に行われたが、一九八五年にイギリス政府は、アメリカに対する報復的な規定を立法化し、アメリカーイギリス所得課税条約のもとで納税還付が受けられる権利(この援用はユニタリー課税とは別の場合に用いられていた。)をアメリカへ与えないという方法を取った。その租税条約の §10(c)(e)のもとで、アメリカ会社は、配当支払法人たるアメリカ会社の議決権の一〇%超を保有していると、アメリカ居住者たる個人が権利として持っている A C T 還付金について二分の一(五%源泉税未満)の権利をもっている。

イギリスの規定——一九八八年所得・法人税法 (Income and Corporation Tax Act of 1988; ICTA 1988) §812 等として再立法されたものであるが——は、財務省が命令するにあたり、そして下院が承認するにあたり、外国税額控除は、撤廃され、さらに遡及的にさえ撤廃されうると規定している。ICTA 1988 §812 は、カルフォルニアに存す



るアメリカ会社に実質的に影響を与えるであろう。全世界ユニタリー課税の合憲性は、アメリカ最高裁判所により *Barclays Bank PLC v. Franchise Tax Board* において判示されている。イギリスの行為に対して、一九八六年カルフォルニアは、最初、カルフォルニア州で生じた所得に課税することのみを目的とした「多国籍グループによる『水際』選択」を立法化した。立法当初、その選択に実質的な手数料を課し、そしてカルフォルニア州は、選択であるにもかかわらずユニタリー課税に対する権利を留保していた。

不幸なことに、一九九三年に、カルフォルニア州が採用した手段（ステップ）によって、イギリス内国歳入庁は §822 のもとで用いることのできる様々な報復的な措置（オプション）について、イギリス子会社を所有している九〇〇社の大企業に通知を發した。このような通知に対して、カルフォルニア州は、イギリスの大法官（大蔵大臣）がアメリカ財務省長官に、イギリスが報復的な措置のいかなる遂行も延期して、カルフォルニア州での新しい規定がイギリスにより保有されている会社に損害を与える方法で適用される場合のみ報復的な措置を發するということを伝えるように促すというやり方で、「水際選択」を修正した。

大法官は、「カルフォルニアの立法（規定）は規定自身については意義のあるものであるが、一方その立法はユニタリー課税の問題に完全な解決策を与えない。完全な解決のためには、恒久的な基準で、いかなる州の外国会社に課税するにあたっても唯一妥当な方法として、国際的に受け入れられるアームス・レングス基準をもつことが必要であろう。最高裁において *Barclays Bank* 事件で勝訴するためには、これが達成されることであろう。政府は、*Barclays Bank* 事件を強く支持し続けている。私は、この事件で勝訴することを望んでいる。もし、勝訴できなければ、州が将来のある時にユニタリー課税をすることにより、イギリスが所有した会社に損害を与える可能性があることとか、イギリスは障害物として留保していた報復的な権限を行使しなければならぬであろう。」と述べた。

このような挿話的な出来事のなかに、いくつかの興味ある局面がある。イギリスは、外国により所有された多国籍企業に対するユニタリー課税の適用について、指導的な役割を果たしているが、不満が広まっている。少なくとも、

OECDの二〇カ国は、最高裁において不満足な結果に終わったケースである *Barclays Bank* 事件において、*Barclays* 銀行をサポートするために、共同して、独立した訴訟事件摘要書（*Amicus・キューリエ*）を提出している。イギリスの報復的な形態は、アメリカにおける各々の州が採る政策（州は、アメリカとイギリスの条約の名宛人となっていない。その結果、州は、そのような政策はトリイティ・オーバーライドをもたらさないと主張する。）に対応して、イギリス自身が条約の遂行をオーバーライドするという問題が生ずる。にもかかわらず、イギリスにより採られている報復的手段の使用は、トリイティ・オーバーライドの犠牲となっている条約締結国のモデルとして機能する。Doernberg, *supra* note 7, at 46-48.

(257) たとえば、アメリカは、新しい条約の内容について合意ができなかったときに、オランダ・アンティールとの条約を終了させた。南アフリカとは、一九八七年に、南アフリカの人権侵害を理由に、条約を廃止した。Doernberg, *supra* note 7 at 41.

(258) Vienna Convention art. 26.

(259) S. Exec. Doc. L. 92nd Cong., 1st Sess. (1971).

(260) See RESTATEMENT, Introductory Note, at 145.

(261) See Kirgis, *Some Lingering Questions about Article 60 of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 22 CORNELL INT'L L. J. 549(1989).

(262) *Yearbook of the International Law Commission*, [1966]2 Y. B. Int'l Comm'n 235.

(263) See generally Kirgis, *supra* note 261 at 550-55.

(264) *Report of International Law Commission on the Work of Its Eighteenth Session*, U. N., DocA/6309, reprinted in [1966] Y. B. INT'L L. COMM'N 172, 255.

(265) See *id.* at 254, 255.

- (266) See generally Kirgis, *supra* note 261 at 558-59.
- (267) See at 558-60.
- (268) Doernberg, *supra* note 7 at 44.
- (269) ある者は、ウーン条約の範囲外となる国家の責任に関する法、特に互惠及び（又は）報復に関する法は、art. 65 における条件に相当する手続的要件を課していないと論じている。しかし、国際法委員会はそのような条件を全く採用していない。 See generally Seventh Report on State Responsibility by Willem Riphagen, Special Rapporteur. U.N. DocA/CN.4/SER.A/1986/Add.1(Part 1).
- (270) Doernberg, *supra* note 7 at 44.
- (271) *Ibid*.
- (272) *Ibid*.
- (273) Second Report on the Law of Treaties by Sir Humphrey Waldock, Special Rapporteur. U.N. DocA/CN.4/156 and Add. 1-38 (1963), *reprinted in* [1963]2Y.B.INT'L L.COMM'N 36, 72-76, U.N. DocA/CN.4/SER.A/1963/Add.1.
- (274) See Kirgis, *supra* note 261 at 563, 564.
- (275) 衆人からコメントーターは語られた。 See, e.g., U.N. Conf. on the Law of Treaties (1st Sess.), U.N. DocA/CONF.39/11, 355.
- (276) Fifth Report on the Content, Forms and Degrees of International Responsibility, U.N. DocA/CN.4/380 (1984), *reprinted in* [1984]2Y.B.INT'L L.COMM'N (Part One) at 3, U.N. DocA/CN.4/SER.A/1984/Add.1(Part 1).
- (277) Doernberg, *supra* note 7 at 45.
- (278) *Ibid*.

- (279) 一九四六年三月の航空サービス協定に関する事件 (アメリカ対フランス) 54 I.L.M. 304 (1978).
- (280) *Id.* at 388. 裁判所は、次のように説示した。「裁判所は、この事件において、フランスの会社が対抗手段により被った損失と、ベトナムが計画していたサービスの中止により被った損失とを比較することは十分ではなく、そしてさらに、フランス当局が第3国において評価の方法を変えることを禁じているときには、採用されている原則的な立場についての重要性を配慮することが必要であろう、と考えている。」
- (281) Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980, Pub. L. 96-499, 94 Stat. 2682 (1980).
- (282) Doernberg, *supra* note 8 at 46.
- (283) さして重要でない条約違反でさえ、ウィーン条約のもとではなく、国家責任に係る法規のもとで、条約的部分的な終了又は停止を合法化しうる (ウィーン条約 art. 73)。
- (284) 面白いことに、この部分的な廃止は、存在する (現行の) 条約違反というよりもむしろ新しい条約への協議が失敗に終わったということに対処するものであるけれども、アメリカは、オランダ・アンティールとの (前の) 条約を部分的に廃止している。

#### 第四章 わが国のタックス・トリートイ・オーバーライド

第一節 わが国にタックス・トリートイ・オーバーライドは存するか

最後に「タックス・トリートイ・オーバーライド」は、わが国においてはこれまで日米租税条約においてアメリカのトリートイ・オーバーライドに対する非難は存したが、わが国の内国の規定によるトリートイ・オーバーライドはそもそも考えられてこなかった。しかし、「タックス・トリートイ・オーバーライド」の疑いのあるもの、あるいは検討しておく必要のある規定も存しないとはいえないのではないかと思われる。

## 一、過少資本税制

過少資本税制に係るタックス・トリートイ・オーバーライドの問題は、主として無差別条項との関係でこれまで論ぜられてきた。しかし、OECD租税問題委員会が、過少資本の問題を重視し、容認する方向に傾きつつあることは注目すべきことである。一九七七年OECDモデル条約のコメントリーにおいて過少資本に係る言及は存しなかったが、一九九二年OECDモデル条約は「過少資本」に係る一九八七年の租税問題委員会報告を受けて、一九九二年OECDモデル条約コメントリー art. 9, para. 2 は、「(a) 本条は、過少資本に関する国内法の適用について、その適用の結果、借手の利益を独立企業の状況において発生したであろう利益に対応する額の利益に近似させるものである限り、これを妨げるものではない。(b) 本条は、ローン契約における利子率が独立企業間のものであるか否かを判定するのみならず、表面上のローンがローンとみなされるのか、あるいはその他の種類の支払いに該当するの、特に持分資本への拠出とみなされるのかについても、関係する。(c) 過少資本を扱うべく設けられた規定の適用は、通常、独立企業間の利得を超えて国内企業の課税利得を増額させるものではあつてならず、またこの原則は既存の租税条約の適用にあつても従うべきものである。」として、過少資本に対して一九九二年OECDモデル条約 arts. 9, 11(6) が適用されることを明らかにしている。

このような状況のなかで、わが国は、平成四年度の税制改革で国際取引の領域において過少資本税制を導入し（租税特別措置法六六条の五）、内国法人（外国法人の内国子会社）と外国法人（外国法人の内国支店）を対象に、法人が海外関連子会社に支払う借入金利子のうち、一定額の損金算入を否定する。わが国の法人と五〇％以上の出資による支配・従属・共通被支配関係にある外国法人（非居住者を含む。）を「国外支配株主等」と呼び、わが国の法人の各事業年度における国外支配株主等の資本持分に対する国外支配株主等に対する利付負債の平均

残高の倍率（借入・資本比率）が三倍を超え、かつ当該法人の自己資本の額に対する利付負債総額の平均残高の倍率が三倍を超えている場合には、国外支配株主等に対する利付負債のうち国外支配株主等の資本持分の三倍を超える部分に対応する支払い利子は、損金に算入しないとされている（同条一項）。なお、外国法人のわが国所在の支店に対しても、一定の要件の下にこの制度が適用される（同条七項）。

わが国の過少資本税制の特徴の一つは、負債—自己資本比率の形式的基準に対して、その適用の救済規定として、法人は右の三倍という倍率に代えて、類似法人（同業種・同規模法人）の借入・資本比率に照らして、妥当な比率を用いることができる（同条二項）ということである。この規定は、「総量規制の税制を有する国では海外の関係会社からの借入金<sup>(285)</sup>の資本持分の一定倍を超える場合には一律に否認するといった仕組みが取られているようであるが、海外関係会社からの借入れに限るとはいつても一定倍で固定することは必ずしも合理的とは言えないこと、租税条約の内外無差別原則に抵触しないようにするためにはその比率が妥当なものであることについて納税者に立証させる余地を残すべきであるとのOECDにおける議論をも考慮し、この特則が設けられたものである。」<sup>(286)</sup>と解されており、租税条約の内外無差別条項に配慮したものである。特に無差別条項違反の問題を考へるにあたっては重要な意義を有する。

このような過少資本税制について、水野忠恒教授は、アメリカの“earnings stripping provision”<sup>(287)</sup>についてアメリカにおいては非課税とされる法人がその目標とされており、独立当事者間基準に基づく実質主義というよりは課税管轄権の拡大をねらったものであると理解されたうえで、わが国の過少資本税制を、租税条約との関係においては、①損金算入を否定しながらもみなし配当として利子を認定していないことから、わが国の過少資本制度の本質が多国籍企業の資本を規制する政策的立法にすぎないと見るべきである、②類似業種内国法人の資本

比率に照らして妥当な倍数を用いる等の救済規定において、負債—自己資本比率の形式基準による独立当事者間のアプローチを修正しているとも解されることから、実質主義とアメリカの“earnings stripping provision”の規定の折衷として位置づけることができる<sup>(286)</sup>。そのうえで、水野教授は、わが国の過少資本税制は、外国法人を親会社とする内国法人（内国支店を含む。）のみを課税の対象としているということから、わが国の締結した租税条約に無差別取扱条項が存する場合には条約違反の疑いが出てくると主張されている<sup>(287)</sup>。

一方、これに対して、谷口勢津夫教授は、ドイツでの過少資本税制及びOECD過少資本税制報告書での議論を背景に、次のような論理で、わが国の過少資本税制は租税条約違反（タックス・トリートイ・オーバーライド）には該当しないと論じられる<sup>(288)</sup>。

①一九九二年OECDモデル条約 art. 9(1)は、国際的な関連企業の利益調整に関する完結的な規定であり、過少資本税制もこの規定内に組み込まれ「拘束的」な解釈による制約を受ける。一九九二年OECDモデル条約 art. 11(6)も同様に過少資本税制を所得分類の変更を含めて許容している（ただし、art. 9(1)が他人資本から自己資本へという変更まで認めるのに対し、art. 11(6)はそこまで許容しない）。

②わが国の過少資本税制は、類似内国法人の負債・資本比率の援用可能性という形での独立当事者比較の余地を一般的に認め、支払い利子の損金算入の否認可能性を定めたものであるから、一九九二年OECDモデル条約 art. 9(1)及び art. 11(6)に適合する。

③一九九二年OECDモデル条約 art. 24(4)のいわゆる債務者差別禁止条項との関係においては、形式的には、過少資本税制が一九九二年OECDモデル条約 art. 9(1)及び art. 11(6)に適合する場合には、そもそも無差別条項違反の問題は生じないと規定している。実質的な根拠としては、わが国の過少資本税制は、類似内国法人の

負債・資本比率の援用の余地を認め、独立企業間原則という完結的・拘束的規準に適合し、関連者間での利益の調整を行っているのであるから、債務者差別条項に違反しない。

④一九九二年OECDモデル条約 art.24(5) の非居住者被支配企業差別禁止条項との関係については、過少資本税制については art.24(4) が art.24(5) に優先して適用される。その実質的根拠は、上記の art.24(4) の実質的根拠と同様に解することができる。

⑤一九九二年OECDモデル条約 art.10(3) は、過少資本税制のもとで配当とみなされる借入金に係る債権から生じる所得も一定の場合（企業の危険の分担）にはここでいう配当に含まれることから、わが国は支払い利子を利益配当と考えていないが、租税条約上配当として源泉徴収を受けることもありうる。その他、ここでの対応的調整も arts.9,10,11<sup>289</sup> さらには国際的三重課税排除の art.23 を含めた国際租税上の枠組みから導き出すことができる。さらに過少資本の結果生じた二重課税が排除されないときには相互協議手続き（art.25）へ接続されることになる。

前者の問題については、OECDモデル条約 art.24(4) が art.9(1) 及び art.11(6) に適用されない場合にのみ問題となると解することから、まず、過少資本税制が一九九二年OECDモデル条約 art.9 でいう独立企業間原則を充足しているか否かが問題となる。類似業種内国法人の資本比率に照らして妥当な倍数を用いる等の救済規定をおいていることにより、この原則を充足していると言い切れるか否かであろう。<sup>289</sup> 類似内国法人の負債・資本比率の援用の余地が認められているものの、一九九二年OECDモデル条約 art.9 に抵触するのを回避するためのものに過ぎないと解する余地もあり、また類似内国法人の負債・資本比率の援用により利子の損金不算入額を算定しても、国内税法における関連者間借入の場合と比較して、その場合を超える税収を上げているとも



推測でき、一九九二年OECDモデル条約 art.9 でいう適用要件の充足に問題が残るとする反論もありえよう。次に、言い切れるとしても、外国法人を親会社とする内国法人のみを課税の対象としているということが、控除無差別条項との関係で考察されなければならないであろう。

OECD租税委員会はその報告書において、「(a) OECDモデル条約 art.24(5) に関して、租税委員会は、過少資本税制がOECDモデル条約 art.9(1) 又は art.11(6) を充足している場合には、その過少資本税制のもとで利子を配当とみなすことを禁じていないということと、art.24(5) においても認めていると結論に到達している。しかし、利子がこれらの条項 (art.9(1) 又は 11(6) の) を充足しない場合には、及び過少資本規制が非居住者たる貸主に対してのみ適用される場合には、art.24(5) は、そのようみなし扱いを禁止する。」と述べている。負債の超過額が存在する場合には、独立企業価格に対する利益調整は、負債額が独立企業間により行われた金融関係と異なる関連会社間における金融関係におけるものであることから、一九九二年OECDモデル条約 art.9(1) により認められている。このことは、OECD過少資本報告書において同意されている (para.48)。しかし、非条約国の関連子会社への負債額を art.9 のもとで調整することは問題がある<sup>(29)</sup>と考える。

OECD過少資本報告書は、過少資本調整が art.9 で認められない場合に、控除規定が非居住者に支払われた利子に対してのみ規制を行っているときには、その規定を適用することを妨げる (para.66(a)) ということを示唆している。これは、いくつかの国においては、art.9 が個別的であり、その結果独立企業間価格を超える額までの調整を認めているという主張に基づいている (paras.29, 30, 50)。OECD過少資本報告書は、このような解釈に反対しており (para.50) 'art.9 は、その調整を無差別条項によることなく、禁じている。art.11(6) は負債額を変更させることは認めないけれども、利子の超過割合により引き起こされた調整は認めている。

次に、所有規定が過少資本税制の適用を妨げるか否かが検討されなければならない。非居住者たる支配株主に支払われた利子に対してのみ過少資本税制が適用され、また類似の内国会社に適用されないという仮定で（これはカナダ、オーストラリア及びフランスに適用される。たとえば、カナダのルールは、カナダ法人のあらゆる株式の二五%以上を所有している非居住株主に適用される）、そして、比較対象が居住者たる親会社が所有している会社であるという趣旨での上記の分析に問題がないと仮定すると、この所有規定は過少資本規制の適用を禁ずることになる。<sup>(292)</sup>

しかし、OECD過少資本報告書は、控除規定が利子の控除に関係して、所有規定よりも優先的に適用されなければならないことから、この所有規定は、控除規定による調整は所有規定によって妨げられないと結論づけられている<sup>(paras. 66(b), 87(b))</sup>。所有規定は、OECDモデル条約が相互に軌轍が生ずるようには解釈されるべきではないとの前提のもとで、art. 9との軌轍として解釈されるべきではないと考えることも可能であるけれども、所有規定において特別にその過少資本規定に言及している場合には（控除規定にそれがあつたときと同様に）、このことはより明白であろう（カナダは、非居住者に対してのみ適用するが、条約は第三国の居住者により所有されている事業と比較するために所有規定を修正している<sup>(293)</sup>ので、この問題は生じない<sup>(294)</sup>）。

## 二、外国税額控除とタックス・トリートイ・オーバーライド

さらに検討を要すべきものとして、外国税額控除（tax credit）規定がある。外国税額控除について、法人税法六九条は、控除限度額（limit of credit）を限度として、外国法人税の額の控除を認めるが、控除限度額の計算にあたり、全所得（total amount of income in the said business year）に占める国外所得金額（amount

of income from sources abroad in the said business year) の割合は、原則として九〇%を限度とする旨、規定をして(同法施行令一四二条三項)、国外所得の一〇%を切り捨てる。<sup>(295)</sup>

また、このような規定は、OECDモデル条約 art.23、あるいは art.6 以下のソール・ルールをオーバーライドするとの主張もありえよう。特に、ここで、内外所得の区分についてのルールが実質上変更されたとして、たとえば日米租税条約 art.6 をオーバーライドとしたとの主張もありえよう。たしかに、外国税額控除制度における内外所得区分にかかるルールがソース・ルールを修正するといったような、これに近いことはアメリカナどでもおきているといえよう。

前述の T A M R A のなかに、条約に優先するとしてリスト化したもののなかに、外国税額控除に関する一九八六年租税改革法の §1201 が存する。この規定は内国歳入法典 §904 における外国税額控除の限度額を修正する規定であり、アメリカでの納税義務から外国税額控除として認められる控除可能な外国税額の利用を制限するものである。<sup>(296)</sup>

また、同様に一九八六年租税改革法の §101 が存する。この規定は、内国歳入法典 §55 における選択的最少税(ミニマム税)に関するものであるが、納税者の選択的最少税(ミニマム税)の納税義務から控除すべき外国税額について制限を課している。<sup>(297)</sup>

これらの規定はアメリカでの税額に対する外国税額控除の利用を制限するものである。<sup>(298)</sup> これらの取扱は、アメリカの所得税についての外国税額控除の際に、外国税額として控除することを完全に無制約であると規定している租税条約と衝突することになるが、アメリカでの後法優位原則のもとで T A M R A はそのような場合においても内国規定の優先を明確している。<sup>(299)</sup>

二重課税排除の方法として、OECDモデル条約 art.23A のもとで免除方式（イグゼンプション方式）を、art.23B のもとで税額控除方式を定めるが、OECDモデル条約コメンタリー art.23, para.16a）は、「R国は、一方の締結国で所得につき課せられた租税の総額を締結国の租税から控除することを認める。この方法を完全税額控除方式という。」を認めしている（Para.23a）も併せて参照。）よって、租税条約において完全税額控除方式を選択している場合、すなわち、わが国の外国税額控除に当たり、外国税額控除を無条件に認める内容の租税条約を締結している場合には、上記の日本、アメリカのような方式はタックス・トリイティ・オーバーライド<sup>(300)</sup>をもたらすことにならう。これは、直接的なソールスルの変更ではなく、上記のような規定内容を有する外国税額控除に係る条約違反を直接構成するものと考えられる。

また、二重課税の排除の規定（日米租税条約 art.5）の条文が外国税額控除についてどのような制度にするかある程度の裁量を持たせていることを前提としている場合には、「タックス・トリイティ・オーバーライド」の問題は起きないと考えられる。OECDモデル条約 art.23, para.32 は、「この二つの条文は、一般的なものとして起草されており、免除又は税額控除の計算方式に関する詳細なルールをおいていない。このようなルールは、国内法令の適用にまかされており、締結国らが何らかの事項について条約自体において問題を解決する必要があると考えた場合には、二国間の交渉においてそのようにすることができ」と規定している<sup>(301)</sup>。

### 三、通達等によるタックス・トリイティ・オーバーライド

OECD報告書等によるタックス・トリイティ・オーバーライドの定義からすると内国立法による条約の侵害（国際法違反）のみが考えられるところであるが、広義の定義のもとでは通達等による条約義務違反も考えられる。

たとえば、アメリカ法人が日本法人に対して、特許権の使用許可を与え、日本法人は米国法人に対して、一〇万ドルの一時金と売上高の五%を使用料として支払うとする。

この場合の課税関係は、上記の使用料はいずれも「使用料」として二〇%の源泉税（日米租税条約上は一〇%である。）が課される。一方、アメリカの税法上、一時金は資本資産（キャピタル・アセット）処分等による資産として源泉税の対象とならないという主張がなされている。日米租税条約 art.16 は、一方の締結国の居住者が資本資産の売却、交換その他処分によって取得する収益については、「その収益が art.14(3)(b) に規定する売却、交換その他の処分から生ずるものである場合」等を除く外、他方の締結国の租税を免除すると規定していることから、課税を免除する。これに対して、わが国の課税当局は、日米租税条約第一六条（譲渡収益）と第一四條（使用料）の適用がなされるべきであるとの主張のもとで一時的に對し、一〇%の源泉税を課する<sup>(303)</sup>。

日米租税条約 art.14(3)(b) 及び art.16 は内国歳入法典 §1221 の資本資産を基礎に締結されたものであり、わが国にもとも存在しなかった概念である。これに對して、アメリカ側から日本の課税当局は自ら都合のよい解釈を行って、結果的に租税条約を無視する課税を行っていると批判がある<sup>(304)</sup>。OECDモデル条約 art.3(a)との関係において、まず、資本資産の定義、さらに日米租税条約 arts.14,16 との間において「一時金」の内容が問題となるであろう<sup>(305)</sup>。わが国の課税当局は、「一時金」も特許権の使用の対価（支払い方法は問わない。）であると、art.14(3)(a) に該当するとの判断のようであるが、一時金が特許権の使用の対価といえるか否は、資本資産の意義を踏まえて、契約等の内容により一時金の性格を明確にする必要がある<sup>(306)</sup>。

「資本資産」は、わが国には定義規定は存しないが、内国歳入法典 §1221 に定義規定があり、それによると特許権もこれに含まれていると解される。そこで問題は、契約内容によって資産の譲渡として認めざるを得ない

場合も十分に考えられようが（この場合は、art.16により免税）、支払いが単なる特許権の使用の対価に過ぎない場合には源泉徴収をする必要があるものと考えられる。わが国の課税庁の立場が一時金等の単なる名目で一律に課税するのであれば疑問が残ろう。

## 第二節 タックス・トリイティ・オーバーライドの今後の展望

一、アメリカによるタックス・トリイティ・オーバーライドに対する予防

トリイティ・オーバーライドの問題は、決してアメリカだけの問題ではないが、アメリカが積極的役割を果たしてきた事実是否定できない。しかし、アメリカが悪意のあるトリイティ・オーバーライドを行っているとみることは意味がない。アメリカがオーバーライドしたとき、それは、内国の政策上必要であるとして行われておりアメリカ憲法上、正当化されている。アメリカとオランダの外交交換覚書は、次のような文章を含んでいる。

「政府は、さらに、条約のもとでの責務の遂行を妨げるであろう立法、立法の解釈、その他内国の手段を回避すべきであるということを承認したことを確認する<sup>(306)</sup>」。しかし、国際法違反が生ずる以上、アメリカと租税条約を締結しようとするパートナー（潜在的な締結国）が、アメリカが誠実に間違いなくその条約の履行を行うという一定の保証を要求することは驚きに値しない。たとえば、一九九二年のオランダとの租税条約 §26(6) は、仮に、そのアメリカの権限のある州が、条約の完全な遂行を妨げる方法で、その国の法律が適用されているということを認識した場合には、権限のある当局は条約の完全な遂行のための基準を達成するために、互いに協議をすることを義務づけられる、と規定している。類似の文言が、一九九二年のメキシコとのプロトコールのなかに存する<sup>(307)</sup>。プロトコールの para.20 は、仮にある国の権限のある当局が、条約のベネフィットを「消滅、あるいは

は大幅に消滅させる」ような方法で一方の国の法律を適用していると考える場合には、その条約のベネフィットのバランスを回復させるように協議が行われると規定している。仮に合意に至らないとすると、「侵害を受けた国は、(3011)に言及している五年の期間にもかかわらず、条約を終了させることができる、あるいは国際法の一般原則のもとで認められているような、この条約に関してその他の行為を採ることができる。」

これらの条約規定の目的が、アメリカがトリートイをオーバーライドしないようにすることである、という事実も皮肉である。明らかに、アメリカが条約の規定をオーバーライドする傾向にあるとすれば、条約の規定をオーバーライドしないようにするのは理由がない。にもかかわらず、規定はアメリカ条約のパートナーとしての立場を強調するのには役立つといわれている。<sup>(308)</sup> アメリカは、これまで、条約を批准し、条約をオーバーライドする内国の権利を否定していないことから、アメリカはそのような規定を、非拘束的な、取るに足らぬものとして考えているとたぶん結論づけることができる。<sup>(309)</sup> 現実に、このような条約規定は、重要な契約上の原則を具体化するものであるが、侵害された当事者から得られるものが侵害された当事者から失われるものより勝る場合には、条約の遂行を侵害しようとするのが社会的に高まっている。<sup>(310)</sup> 仮に、そのような場合だと、侵害については、条約の当事者に補償する限りにおいて、社会的には、オーバーオール・ネット・ゲインが生ずるのである。条約交渉において、アメリカが、国内的な配慮から条約の遂行の侵害を正当化させようと判断するのであれば、その条約の侵害は相手方に損害賠償する限りにおいて妥当なものとなるかもしれない（このようなことは、おそらくアメリカ・オランダ租税条約 §26(6)において言及されているような条約の調整によるのであろう。）<sup>(311)</sup> が、もちろん、条約違反よりも再協議（交渉）による方が、同じ結果にいたる途としては望ましいといえよう。

おわりに「タックス・トリートイ・オーバーライドの新しい局面」

多くの国々においては、トリートイ・ショッピングに注意深く対処する方向にあるといえようが、一方で各国の課税権について問題が生じている。その最大の問題がタックス・トリートイ・オーバーライドであった。具体的には、次のような影響をみることができる。

第一に、この問題は、二重課税排除条約の政策（ポリシー）の一般原則に対して大きな影響を与えている。たとえば、アメリカとヨーロッパ各国との二重課税排除条約に係る政策を検討すると、段々と包括的な、複雑な、広範囲なベネフィット条項の制約についての草案をみることができる。このような最近の租税条約は、たとえば一九九四年一月一日に施行されたアメリカオランダ二重課税排除条約に見ることができるであろう。<sup>⑩</sup>

第二に、この問題は、一方でこの二重課税排除条約のベネフィットを制限するために多くの国内法を生んでいる。たとえば、アメリカ、イギリス、フランス、カナダ、ドイツをはじめとして多くの国々で過少資本税制（その外国株主によるその内国の子会社の負債金融の支払利子を制限する。）を制定している状況はそのことを物語っている。<sup>⑪</sup>

しかし、本稿でふれたように、内国立法の規制による二重課税排除条約のオーバーライドを意図した一定の規定は、それらの規定の意義のいくつかを失う恐れがある。これは多国間条約、二国間条約及び国内立法間におけるタックス・トリートイ・オーバーライドにみることができ、このような問題は少なくとも今後EC（又はEU）内でも起こりうるであろう。アメリカのみに照準を合わせてきたタックス・トリートイ・オーバーライドの問題は新しい展開をみせ、さらに、今日、ECの納税者がECをベースにした条約をオーバーライドするメカニズム



を争うことも十分に考えられるであろう。<sup>(34)</sup>

租税条約、すなわち二重課税排除条約に盛り込まれている租税利益（ベネフィット）の濫用禁止条項に加えて、国内法のうちに租税利益の享受が異常な状況であると判断したときには否認できるように規定をおいている。二重課税排除条約はこのような実務に対して、各国の立法府が国際条約を決して内国立法により破棄できないと認識しない限り、十分なシエルターを与えることはできないであろう。たとえば、前述したように、アメリカにおいてトリートイ・オーバーライドは憲法上の観点からのみいえば禁止されておらず、結果的にオーバーライドを憲法上合法的に実施させることは簡単にできる。ドイツの状況はアメリカとは全く異なり、原則的に二重排除課税条約は国内法よりも優位するのであるが、にもかかわらずドイツ政府においても一九九二年の被支配会社課税規制（タックス・ヘイブン税制）を大改正するときにもこの問題は生じたが、主たる障害はないと判断している<sup>(35)</sup>。このような例は、国内法によるトリートイ・オーバーライドが現実的には国際法のルールにより不可能であると考えられないことを示しているといえよう。<sup>(36)</sup> 結果的には、法的な見解からすると、相互に国々を拘束している二重課税排除条約をオーバーライドすることは多かれ少なかれ困難であるが、現実の国際法違反は、主たる障害を構成しないとの意識が存するといっても過言ではない。国際法違反に対する救済手段の実行性は極めて低いといわれるのもそのような事実を一つは背景にしているものといえよう。

課税当局たる財務省は簡単にはタックス・トリートイ・オーバーライドを受け入れる傾向にはないといえるが、この国際租税条約に対処するための一般的な租税回避条項を適用するフランスのアプローチは、EC内で新たな問題を提起している。フランス租税基本法 §209B の規定は、現実の配分に先立って、タックス・ヘイブンにおかれたパッシブな被支配会社の所得を配分するための一般原則である（タックス・ヘイブン税制）。この規定は

一〇％出資者からの非課税配当をフランスの親子会社スキームが受け取ることを認めている<sup>(317)</sup>。この取扱は、たとえ租税条約が被支配会社のホーム国とフランスとの間に存在する場合においても排除されない（それは過去において適用されなかったけれども、フランス政府は将来においてもそのような取扱をすることを明確に保留している<sup>(318)</sup>）。このことは、EC（又はEU）の市場の成長のために重要な問題である。この点から、アイルランドの金融センターは特に興味のある問題である。そのような金融センターはECの是認のもとに設立されているので、フランスの課税庁による §209B の適用は、資本の自由な移動に対する制約だけでなく、現存する租税条約の侵害（タックス・トリートイ・オーバーライド）を構成するであろう。

一般的なEC規制と §209B の調和はかなり疑問である。ECの租税と市場の最終目的は、障害のない資本の移動を達成することである。EC規制のもとで、それがECメンバー国の権限のもとで、そのような障害をつくらることができるのかどうか、さらに §209B は結局アイルランドの金融センターに適用されるのか（認めると、フランスとアイルランドのトリートイ・オーバーライドを認めることになる。）といった問題が生ずる。

ECを設立したローマ条約及びその条約に基づいた立法は、内国立法に優先して効力をもつ独立した法制度を構成する（コンセイユ・デタは、この問題についてより抑制的な立場を採用している<sup>(319)</sup>）。よって、納税者は、ECの立法が、現実に §209B によるこのような条約のオーバーライドすることを拒むことによつて、フランスの租税回避ルールをブロックする権限を現実に有しているということを主張することができる<sup>(320)</sup>といわれている。

本稿においてもそうであるが、トリートイ・オーバーライドは、一般的には租税条約保護の失敗と関わり、国際法領域においては好ましくないとのイメージがあるが、一方で、納税者はトリートイ・オーバーライドを厳格に主張することによつて、問題のある二重課税排除条約の規定から救済を求めるための条件を発見することが

きるといふ意味において、タックス・トリートイ・オーバーライドに新しい意義を見いだすことができる。<sup>(321)</sup> 相互租税条約が多く、EC規制と軋轢をもたらす場合の状況についてのいくつかの事例は、すでに議論されている。

ここでは、二つの場合が簡単に議論される。まず第一に、アメリカと一方がフランス、イタリア、スペイン、ベルギー、又はドイツとの最近の条約において採用されているようなベネフィット制限条項を無効にしてしまう可能性があるということである。<sup>(322)</sup> 仮に、たとえば、フランス会社がドイツに居住している一〇〇%持株会社からのパッシブなアメリカ源泉所得を受け取ると、持株会社がドイツ居住者でないとして条約上のベネフィットは否認されるであろう。しかし、多国籍的なEC立法のもとで、各々のEC居住者は、別のメンバー国において子会社を設定するための制限のない（無条件の）権利を自由に行使しうる。このようなベネフィット条項の制限は、納税者の自由な子会社設立についての納税者の権利を制約するので、問題はECの複数の国の立法又は相互条約のどちらが優先的に効力をもつか否かである。<sup>(323)</sup> 共通市場の枠組が与えられていることから、EC立法に反することにならう。

第二に、納税者が、二重課税排除条約を自己に有利に用いるために無差別条項を主張することができるか否かである。たとえば、ドイツ国内で労働をしているベルギーのフロンティア・ワーカーは、オランダ・ドイツの二重課税排除条約によりオランダのフロンティア・ワーカーに適用されるよりも、当該ベルギー人に適用されるベルギー・ドイツ二重課税排除条約がより好ましくない（税負担が重い）との前提のもとで、ドイツ課税に服していると仮定する。ドイツが締結したこの二つの条約の相違は、関係国、つまり、オランダとベルギー、の異なる租税制度を反映しているものと考えられるが、ドイツからオランダに与えられたベネフィットがベルギーに与えられないという理由が存するのかが問題となる。<sup>(324)</sup> もし、答えが「ノー」である場合には、そのような取扱は

ベルギーに対する差別の恐れが存する。もし、答えがそのような課税上の結果から「イエス」であるとすると、このような見解は正当なEC立法の侵害をもたらさないであろう。ヨーロッパ経済共同体を設立する条約（EEC条約）の art.7は「この条約の適用においては、この条約に別段の定めがある場合を除き、国籍に基づくすべての差別は禁止される。」と規定しており、事実、他の非居住者について差別を禁じている。このような結果がECメンバー国にも通用されるべきか否かが検討されるべきであろう。<sup>(325)</sup>

タックス・トリートイ・オーバーライドが重要な論点を残していることは確かである。多くの国々の財務省が、EC立法のために内国立法によるトリートイ・ショッピングの反濫用規定の導入可能性を放棄しないことは確かであるし、さらに、過去において、国際租税法の侵害に真剣に対処したこともない。<sup>(326)</sup>しかし、国際租税法の違反がEC立法の違反を構成する場合には、トリートイ・オーバーライドを押し進めることは困難であろうと思われる。<sup>(327)</sup>また、さらにECメンバー国は、租税を増加させるためのみのトリートイ・オーバーライドは、納税者の税を減少させる手段に転換することにもなりかねないことに留意しておく必要がある。<sup>(328)</sup>

本稿では、タックス・トリートイ・オーバーライドの原因と現状、その解決策をみてきたが、タックス・トリートイ・オーバーライドの趣旨、目的の多様化（税収の確保、租税条約の濫用防止等）、その態様の多様化（国内法による二国間条約のオーバーライド、二国間条約による多国間条約のオーバーライド等）、各国におけるタックス・トリートイ・オーバーライド立法の法的位置づけの相違など、今後国際租税におけるタックス・トリートイ・オーバーライドはますます複雑に交錯するものと思われる。国際的な協議により、「タックス・トリートイ・オーバーライド」を類型化する作業、さらにはその対応策の国際的なルールの確立を早急に行う必要がある。

- (285) OECD, THIN CAPITALIZATION (No2) (1987). 武田昌輔他「国際課税の最近の問題点を探る(座談会)」国際税務一三巻一号一九頁以下において白須信弘氏は類似業種の倍率方式が無差別条項違反回避のための単なるクッションで、絵に書いた餅になることを懸念されている。小田嶋清治氏の回答も合わせて参照。
- (286) わが国の過少資本税制については、とりあえず小田嶋清治「平成四年度における国際課税関係の改正内容」国際税務一二巻六号一七頁(一九九二)参照。日米との対比においては、水野・前掲(118)論文、成道秀雄「日米の過少資本税制の解説と最近の議論」税研四九号三頁(一九九三)が有益である。
- (287) 水野・前掲論文(118)論文一二七―一三八頁。
- (288) 水野・前掲論文(118)論文一三九頁。
- (289) 谷口勢津夫「過少資本税制と租税条約」総合税制研究三号一一二頁、一一五―一三四頁(一九九五)。
- (290) See Jones, K. van Raad, The Non-Discrimination in Tax Treaty-II, 1991 B. T. R. 420, 445-47.
- (291) See *id.* at 445 n 383.
- (292) See *id.* at 446 n 385.
- (293) *Id.* at 446.
- (294) *Ibid.*
- (295) 具体的には、次の公式により算定する。法人税法施行令一四二条一項。  
 当該事業年度の所得に  $\times$  当該事業年度の国外所得金額  
 対する法人税の額  $\times$  当該事業年度の(全世界)所得金額
- なお、わが国の最近の外国税額控除の変遷等については、占部裕典「外国税額控除制度」なぜ外国税額控除なのか」租税法研究二二号九九頁(一九九三)。
- (296) Schade, *supra* note 74, at 216.

- (297) *Ibid.*
- (298) アメリカの外国控除制度については、占部・前掲(295)論文参照。
- (299) Schade, *supra* note 74, at 216.
- (300) 国際シンポジウム「国際租税秩序の構築」(前掲注(8)参照)において、討論者として、私は外国税額控除はタックス・トリイ・オーバーライドを構成しないと主張した。また、わが国の過少資本税制についても谷口教授の見解を支持した。
- (301) 占部・前掲注(296)論文一〇九頁以下参照。
- (302) わが国では、この他タックス・ヘイブン税制も検証の対象となろう。
- (303) この事例については、国際シンポジウムにおいて私の報告に、公認会計士の前田宏氏から質問として提出されたものである。前田氏に記して感謝を申し上げます。類似の事例については、渡辺淑夫『コンサルタント国際税務事例』五八三頁(税務研究会出版局・一九九一)がある。
- (304) 現実に実務を担当されている前田氏によるとアメリカの課税当局は日本に対して批判的であるという。
- (305) 渡辺・前掲書五八三頁以下参照。
- (306) See S. Exec. Rep. 9, 103rd Cong. 1st Sess. (1994).
- なお、上院外交委員会のサーバネス上院議員はこの文節に対していろいろと反応しているが、日本の納税者の主張等については、小松・前掲書七五頁以下「条約に定義のない用語―日米の使用料課税問題―」参照。オーバーライド規定を無効にするために大統領の拒否権を発動するか否かについて討議をしたときに、サーバネス上院議員は、次のように述べている。「いいえ、私は、条約を遂行するために拒否権を行使すべきであると、政府にいうつもりはない。政府は、それ(オーバーライド規定)がよい政策だと考えないと、これを理由に拒否権を行使するつもりである、と述べるもしれない。しかし、政府はそれ(オーバーライド規定)が良い政策であるか否か述べるべきで

はない。私は、実際に、あなたがた（議会）が承認していることを実行するように拘束されている。その結果、わたしは、自分の拒否権を使うつもりである。」。サー・バネス上院議員が、条約の遂行を尊重することがよいことであるということを認める可能性はない。そして、内国規定をオーバーライドするための拒否権を正当化する価値自体を認めない。条約の遂行により拘束されることは、個人と国家との間における関係の基礎（いしずえ）でもあるべきである。Senate Foreign Relations Committee Hearing on Tax Treaties, 103rd. 2d Sess. (1993). See Doernberg, *supra* note 7, at 49, 50.

- (307) 1992 Protocol, US-Mexico, 1992, ¶ 20.
- (308) Doernberg, *supra* note 7 at 48, 49.
- (309) See *Ibid*.
- (310) *Ibid*.
- (311) See *Ibid*.
- (312) Goosen, *Limiting Treaty Benefits*, INT'L TAX J. 14(1993). See Lignie, *Limitation of Benefits: Recently Signed US Treaties Compared to the 1992 US-Netherlands treaty*. 1995 Feb. BULLETIN 71 (1995)
- (313) Haarmann & Busch, *New German Anti-Abuse Tax Legislation*, 1994 INTERTAX 208 (1994); Kergall, *Some Fiscal Aspects of Financing Structures within a Group of Companies and Thin Capitalization Approaches in Europe* (Report of the Winter Course 1994), 1994 INTERTAX 167 (1994); Knobbe-Keuk, *Developments in Thin Capitalization and Some Legal Obstacles to Regulation*, 1992 EUROPEAN TAXATION 405 (1992) 等による。その動向をみるには、以下を参照。

(314) Kergall, *Aspects of Treaty Overriding*, 1993 INTERTAX 458 (1993)

(315) ドイツにおける議論については、谷口勢津夫「国際的租税回避の分野における課税権の限界」総合税制研究二二号

一一二頁（一九九五）参照。

- (316) Kergall, *supra* note 314, at 458.
- (317) *Id.* at 458. 占部裕典「タックス・ヘイブン税制」『国際租税法の研究』二九頁以下（法研出版・一九九〇）。
- (318) Kergall, *supra* note 314, at 458.
- (319) 明らかに答へは、EC立法がフランス裁判所により適用されるべきかどうか依存している。ECの指令の適用  
 において、*Cour de Cassation* は、多数のECの立法の適用においてヨーロッパ司法裁判所の立場を採用している。  
 ECを設立した条約、及びその条約に基づいた立法は、内国の立法に優先して効力をもつ独立した法制度を構成する。  
 コンセイユ・デタは、この問題についてより制約的（抑制的な）な立場を採用している。 *Ibid.*
- (320) *Ibid.* (321) *Ibid.*
- (322) *Ibid.* (323) *Ibid.*
- (324) *Ibid.* (325) *Ibid.*
- (326) *Ibid.* (327) *Ibid.*
- (328) *Ibid.*

（なお、本稿作成にあたっては、国際シンポジウムの折り、ドーンバーク教授より様々な教示を賜るとともに資料を賜った。記して謝意を申し上げます。）