

〔翻 訳〕

「税源侵食濫用防止税と
トリ―ティー・オーバーライド：
David Rosenbloom 教授と
Fadi Shaheen 教授への若干の意見」(2018年)
[ルーベン S.アヴィー ヨナ著] (1)

—THE BEAT AND TREATY OVERRIDES:

A BRIEF RESPONSE TO ROSENBLOOM AND SHAHEEN—

古 賀 敬 作

〔訳者はしがき〕

本稿は、2017年末に成立した米国の税制改革 (Tax Cuts and Jobs Act (P.L. 115-97)) に
より制定された税源侵食濫用防止税 (the Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)) を定め
る内国歳入法典 (IRC) § 57A (相当の総収入金額を有する納税者の税源侵食支払いに対し
する租税 (Tax on base erosion payments of taxpayers with substantial gross receipts)¹⁾ を
巡り、当該規定が米国租税条約の第23条 (外国税額控除) 及び第24条 (無差別取扱い) に
違反するか否か、あるいは当該条約をオーバーライド²⁾ するか否かについて、David

1) BEAT を簡約すれば、外国関連者に支払う費用項目 (「税源侵食恩典」) を損金不算入として課税所
得を再計算し、これに BEAT 適用税率を掛け、その結果算定される BEAT 修正法人税が通常の法
人税を上回る場合に超過額を BEAT ミニマム税として納付する税である (さしあたり、秦正彦＝
野本誠「米国税制改正の在米日本企業へのインパクト」週刊経営財務3344号2頁 (2018) 参照)

BEAT について、「税源侵食濫用防止税 (BEAT: Base Erosion and Anti-Abuse Tax) として、国
外関連会社 (25% 以上を保有) に対する損金算入可能な支払 (税源侵食的支払: 使用料・利子・役
務対価等) を足し戻した調整後課税所得に10% (2018年は5%) を乗じた額が通常の税額を超える
場合に追加課税がなされることとなっている。これについては、WTO の理念である内外無差別原
則に反する虞があり、また、米欧をまたぐグループ内取引で、課税逃れではない通常の取引でも新
税の対象とみなされる可能性がある、とされている。また、米国の取引相手国が、米国の関連会社
への移転無形資産を所得相応性基準の対象とし、それに基づく支払を、例えば使用料として取り扱っ
た場合には、税源侵食支払となって、この制度の対象となる可能性も考えられる。」とされる (岡
田至康「第3章評価困難な無形資産＝所得相応性基準について」21世紀政策研究所 研究プロジェ
クト「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方」～BEPS プロジェクトの重要積み残
し案件の棚卸し検証～」108頁 (2018) <http://www.21ppi.org/pdf/thesis/180622_2.pdf 2018年9月
8日最終閲覧>)

Rosenbloom, Fadi Shaheen の両教授が公表した論考 “The BEAT and the Treaties” (本稿脚注3を参照されたい。)における両教授の見解(潜在的違反とオーバーライド否定)に対して, Reuven S. Avi-Yonah, Bret Wells 両教授が, 2018年8月に SSRN に公表したその応答文(原文英語)³⁾を, 同教授らから許可を得て日本語へ翻訳したものである。本翻訳の質及び原文との本翻訳の一貫性・整合性については, 訳者が一切の責任を負う。原文と本翻訳との間になんらかの矛盾がある場合には, 原文のみが有効とされる。なお, 当日本語仮訳については, 2回に分けて連載することとする。

[本文日本語仮訳]

David Rosenbloom, Fadi Shaheen の両教授の SSRN に公表された最近のペーパーにおいて, 2017年に制定された税源侵食濫用防止税 (the Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)) (IRC § 57A) は, 米国の租税条約23条および24条に潜在的に違反とものである, と議論する。両氏はまた, 当該 BEAT がこれら米国の租税条約をオーバーライドするものではなく, 故に, 当該 BEAT の効力を打ち消すために, 租税条約が存するのである, という。両氏の結論は, 以下の通りである。

曰く, 「裁判所は, 通常, 内国歳入法典と条約との明白な抵触を解決しようと努める。当裁判所は, ある具体的な抵触が見出されたとしても, 取り極められた租税条約の規定に係る制定法上のオーバーライドを是認することには消極的である。我々が信じるところは, 議会が意図した特別な財政調整措置 (reconciliation procedure) もとで制定された法律について, 立法史においてトリートリー・オーバーライドを意図的におこなってこなかったために, また, 制定法の文脈に反することは何らなかったために当該をトリートリー・オーバーライドを熟考しなかったということに基因する議会の意思表示が存しないため, 裁判所がオーバーライドを是認することは尚更ない, ということである。我々が信じるところは, BEAT の米国租税条約の無差別取扱い条項との抵触および当該 BEAT の米国租税条約の外国税額控除条項とのあり得る矛盾はトリートリー・オーバーライドを構成しない, ということである。故に, 当該 BEAT の算定上, さもなければ控除し得るであろう租税条約締結国の関連者居住者への支払いに対する控除および租税条約締結国へ納付される外国の租税に対する外国税額控除は認められるべきである。」⁴⁾

我々の見解においては, かかる結論は, 次の2つの理由から間違っている。一つは,

2) 米国のトリートリー・オーバーライドについて, 少し古いが, リチャード L・ドーンバーク「アメリカにおけるタックス・トリートリー・オーバーライド」(訳: 占部裕典) 関西大学法学研究所「国際シンポジウム 国際租税秩序の構築」22頁以下(1995)があげられる

3) Reuven S. Avi-Yonah & Bret Wells, *The Beat and Treaty Overrides: A Brief Response to Rosenbloom and Shaheen* (August 2018). Available at SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3232974

4) Rosenbloom, H. David and Shaheen, Fadi, *The BEAT and the Treaties* (August 2018). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3229532> (emphasis added).

BEAT は、租税条約違反ではない、と我々は信じるからである。いま一つは、たとえ BEAT が租税条約に違反するとしても、それはトリートリー・オーバーライドではない、と我々は信じるからである。

1. 税源侵食濫用防止税 (BEAT) は米国租税条約に違反しない

Rosenbloom と Shaheen の両教授は、BEAT が米国租税条約の第23条（外国税額控除の許容）と第24条（無差別取扱い）の2つの条項に潜在的に違反する、と議論する。しかしながら、我々の私見によれば、BEAT が両規定に違反することはない。第23条は、次の通り、米国にある種の外国の租税に係る外国税額控除を認めることを求めている。

「この規定の適用上、合衆国の法令（その一般原則を変更することなく随時行われる改正の後のものを含む。）の規定及び当該法令上の制限に従い（**subject to the limitations of the law of the United States (as it may be amended from time to time without changing the general principle hereof)**、）（筆者強調－訳者補注）、合衆国の居住者又は市民に対し、次のものを合衆国の租税から控除することを認める。

a) 当該市民若しくは居住者又はこれらに代わる者により支払われた、又は支払われるべき某国の租税

b) 合衆国の法人で、某国の居住者である法人の議決権のある株式の10パーセント以上を所有し、当該某国の居住者である法人から配当の支払を受けるものについては、当該配当に充てられる利得に関して当該某国の居住者である法人又はこれに代わる者により支払われた、又は支払われるべき某国の租税⁵⁾

BEAT は、当該外国税額控除の「制限 (limitations)」ではない。なぜならば、当該外国税額控除は、BEAT の納税義務に対して外国税額控除を認めていない。なぜならば、外国税額控除は、通常、外国の源泉所得に課される (**imposed on foreign source income**)（筆者強調－訳者補注）外国の租税について利用し得るからである。BEAT は、その代わりに、米国源泉所得（国外関連者に支払われる利子や使用料）（筆者強調－訳者補注）に課する。1921年以来、米国の外国税額控除は国外源泉所得のみに制限されきた。当該 BEAT が源泉で米国法人税の侵食を防ぐために適用される場合には、当該外国税額控除の「一般原則 (general principle)」が違反するということない⁶⁾。

さらに、米国は、2017年の § 59A の制定より何年も前から、外国税額控除に法人の選択

5) 2016年アメリカ合衆国モデル租税条約23条第2項。

6) しかしながら、IRC § 902 の間接外国税額控除の削除、そして限定的代替資本参加免税はこの「一般原則」に違反したということは議論の余地があるかもしれない。我々の私見によれば、これはトリートリー・オーバーライドである。同様に、GILTI もとでの FTC の外国の租税の80%制限はトリートリー・オーバーライドになり得る。反対意見として、Shaviro, Daniel の “*The New Non-Territorial U.S. International Tax System, Part 1 (July 2, 2018).*” Tax Notes, Vol. 160, No. 1, July 2, 2018; NYU Law and Economics Research Paper No. 18-23. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3222660>.

的ミニマム納税義務を軽減することを充分に使えるように認めている、上述の設けられた太字の文言により⁷⁾、前身の選択的ミニマム税制（旧59条）を解釈してきた。内国歳入庁（IRS）は長年、当該前身の選択的ミニマム税制のもとでの外国税額控除の使用に係る旧 § 59 の制限は第23条に適合する、という立場をとってきた。

租税裁判所もまた、通常、適用し得る選択的ミニマム税制のもとでの外国税額控除の利用に対するさらなる制限は米国の租税条約に違反しない、と判示した。1999年租税裁判所 Pekar 事件判決⁸⁾では、当租税裁判所は特に、旧 § 59 にもとでの米国の外国税額控除の使用制限は、米英租税条約上の第23条の二重課税救済規定に違反したい、と判示している。当租税裁判所は、上述の設けられた太字の文言を理由として、以下の通り、判示した。

曰く、「米英租税条約第23条は、通常、二重課税を禁止し、米国の居住者又は市民にある具体的な「対応する額（appropriate amount）」で米国の所得税から控除することを認める。「対応する額（appropriate amount）」は、英国に支払われる租税の額として定義され、当該課税年度につき米国法が定める制限を超えない部分である。1995年の課税年度に係る制限の一つが、§ 59 の外国税額の制限であった。故に、米英租税条約は当該税額控除の制限を課す旨を定めており、当該租税条約と内国歳入法典は調和し得るし、当該制限は原告に適用され得る。」⁹⁾

しかしながら、当該文言の取扱いについて、David Rosenbloom, Fadi Shaheen の両教授は否定的である、

曰く、「状況によっては、引用の文言の正確な意味を思案することが可能であるが、BEAT については、その必要はない。当該 BEAT は制定法上の外国税額控除とは看取れず、第23条の「一般原則」の骨格が如何なるものであろうとも、当該 BEAT が当該原則と矛盾することは明らかである。」¹⁰⁾

彼らの考えの誤りは、次の仮設により立証し得る。いまかりに、当該 BEAT が通常の21%の法人税率での租税と等しい税率で適用され、それが外国税額救済については § 59A のもとで算定される租税の11ポイント以上は相殺できない旨を定めているとしよう。このような場合には、この仮説の税制のもと、いずれにせよミニマム税は残余の米国課税を10パーセントに相当する部分に保たれるのであるが、形式においては（in form）、かかる仮設税制は、幾ばくかの額の外国税額控除を認める。かかる分析に部分的に関連するが、当該仮設の税制は、その機能的面においては、議会が § 59A において制定したところのものに相当する。異なる点といえば、§ 59A は特惠税率を定め、さらには当該特惠税率に基づ

7) 2016年アメリカ合衆国モデル租税条約23条2項にいう「合衆国の法令（その一般原則を変更することなく随時行われる改正の後のもを含む。）の規定及び当該法令上の制限に従い」を指す（訳者補注）。

8) See Pekar v. Commissioner, 113 T.C. 158 (1999).

9) See Pekar v. Commissioner, 113 T.C. at 162 (emphasis added).

10) See Rosenbloom, H. David and Shaheen, Fadi, The BEAT and the Treaties at 3 (August 2018). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3229532>.

いて算定されるその納税義務に係る米国の課税管轄区を維持するために、法人税率に基づく便益を与える。形式的な区別は、通常の納税義務の半分以上は米国の外国税額控除救済により相殺されない、という実質的現実を変えることはない。最近、連邦最高裁判所は、PLL 事件¹¹⁾において外国税額控除の文脈に、かような機能の経済的等価性を適用した。そこにおいて、当最高裁判所は満場一致で、次の通り判示した。曰く、「外国税額控除の影響の本質は、米国租税法のもとでその趣旨を決定するように考慮される。」PLL 事件において、当最高裁判所が用いた理論のもと、当裁判所は外国税額控除救済がない租税の軽減に関して定める米国租税制度はその機能的面で、フル税率及び部分的な控除使用禁止を元来、定める選択的ミニマム税制に類似している。もし、後者の税制が Rosenbloom と Shaheen の両教授が認めるように、受け入れられ得るものであるならば、前者の税制もまた、実質的には受け入れられ得るものである。

したがって、Rosenbloom と Shaheen の両教授の否定的見解は、§ 59A が21%の通常の法人税率で選択的ミニマム税を適用し、状況によっては、当該 § 59A 条が適用されるところのもでない、そうした状況において米国の外国税額控除の救済を否定する場合に関連してくるに過ぎない。我々の見解によれば、裁判所は、「合衆国の法令（その一般原則を変更することなく随時行われる改正の後のものを含む。）の規定及び当該法令上の制限に従い（**subject to the limitations of the law of the United States (as it may be amended from time to time without changing the general principle hereof)**）（筆者強調—訳者補注）」の規定振りが米国の外国税額控除救済の使用においては 59A 条が包含する米国法上の規定と制限に従っている、ということを容易に理解し得る。それはまさに、当該 § 59A について、PLL 事件判決が判示した通りである。当該 PLL 事件判決で用いられた23条の素直な読み方は旧59条の適用は米国租税条約上の義務と整合性がとれるものであったが、それは、当該23条もとで、同条との抵触なく米国の外国税額控除救済の利用に対する国内法上の制限を認めるように米国により維持されるという意図的な柔軟性に忠実である。

さらに、senbloom と Shaheen の両教授が説示するように、当該 BEAT が、租税条約の適用上、所得税の対象税目であるということは、必ずしも明らかではない。選択的ミニマム税としての当該 BEAT の課税ベースは所得税の課税ベースとは異なる（IRC902 条のもと、所得税は考慮されていない。なぜならば、同条はネットの所得に租税を課していないからである）¹²⁾。このことは、Barthold 氏が、BEAT がトリートリー・オーバーライドで

11) PPL v. Commissioner, 569 U.S. 329 (2013).

12) 例えば、2003年コロンビア巡回区連邦控訴裁判所 Kappus 事件判決（Kappus v. Commissioner, 337 F.3d 1053 (D.C. Cir. 2003)）では、代替ミニマム税（ATM）は対象税目としてされたが、当裁判所で直接、この問題に取り組まなかった。英国においては、英国歳入関税庁（HMRC）は、BEAT とその機能的面が類似している迂回利益税（Diverted Profits Tax）が二重課税条約により対象とされていない（その結果、トリートリー・オーバーライドではない）、と考える。なぜならば、当該税は法人税と「実施的に類似する」し、英国国内法は二重課税条約を迂回利益税に適用しないからである。さらなる議論として、当該迂回利益税は租税回避規定の一つとして、英国の租税条約の精神と目的に符合する（See, e.g., Avi-Yonah, Reuven S., Three Steps Forward, One Step Back? Reflections

あるか否かの質問に対して留意したとおもわれる点である。

同氏、曰く、「そして、わたしは、あなたがたは議長の税源侵食濫用防止規定について議論している、とそうように考える。それは所得税と比較において選択的税として構成される（筆者強調－訳者補注）。そうだとすれば、我々の見解によれば、そのような立法は本来、トリ－ティー・オーバーライドではない。」

Barthold 氏が BEAT は対象税目であると考えとも、§ 59A はトリ－ティー・オーバーライドではない（そのように、我々も考える）。なぜならば、「合衆国の法令（その一般原則を変更することなく随時行われる改正の後のものを含む。）の規定及び当該法令上の制限に従い（**subject to the limitations of the law of the United States (as it may be amended from time to time without changing the general principle hereof)**）（筆者強調－訳者補注）」、23条のもとでその柔軟性と権限は保持されるからである。当該文言の広がりを考えれば、Barthold 氏がトリ－ティー・オーバーライドについては BEAT が適用されることが必須であるということを考えなかった、とおもうのはもっともである。しかしながら、Rosenbloom と Shaheen の両教授は、BEAT は二重課税救済のアローワンスを削減するような適用性を有し得ないという考えを、この一文から取り出し、次の通り述べる。

曰く、「(Barthold 氏の) 理由がなんであろうと、BEAT がトリ－ティー・オーバーライドではないとの結論は、重要である。もし、そのことが議会の作業仮説であれば、当該 BEAT がトリ－ティー・オーバーライドするという意図は存しないであろう。」

Rosenbloom と Shaheen の両教授は、BEAT は外国税額制限を定めておらず、且つ、23条がそのような読み方を求めておらず、当該 BEAT がなぜ故に対象税目であるかとの理由説明もないという事実を問うことなしにそのように規定している、と簡潔に結論する。故に、当該 BEAT が23条に違反するとは考えない。なぜならば、(a) BEAT は対象税目ではない、(b) たとえ、当該 BEAT が対象税目であろうと、それは国外源泉所得に対する外国税から米国の租税を控除することを認めるという一般原則に符合する外国税額控除に係る制限である。

24条については、BEAT が無差別取扱いに違反しないと考える理由をについて他のところで説明してきた。第1に、当該 BEAT は米国の親会社から国外の子会社への支払いに適用されるため、外国の多国企業による支払いは制限されていない。思うに、このことは最も重要な点である。なぜならば、そのことは外国の多国籍企業と米国の多国籍企業の双方が BEAT により悪影響を受けるからである。第2に、当該 BEAT は、他方の国が採用する過少資本準則に類似し、米国の課税ベースを保護するのに必要とされる、容認された無差別取扱いの除外である旧 earnings stripping 準則（IRC § 163 (j)）とは異なる。第3に、当該 BEAT は控除の否認に相当しない。なぜならば、当該 BEAT の税率は10%であ

on 'Google Taxes', BEPS, and the DBCT (May 24, 2016). U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 16-016; U of Michigan Public Law Research Paper No. 516. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2783858> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2783858>

り、控除の否認は21%まで租税を引き上げる。最後に、国外関連者は、単純に米国関連者と比較はできない。なぜならば、後者が米国の課税管轄区に服するのに対して、前者はそうではない¹³⁾。

2. トリートリー・オーバーライドとしての BEAT

BEAT が米国の租税条約と矛盾するとしても、我々の見解では、それはそれら条約をオーバーライドしない。米国のトリートリー・オーバーライドのポジションは、以下の通り漸くできる。「従うべき米国の法令、および米国の権限に基づいて締結されるすべての条約は、国の最高法 (the supreme Law of the Land) である。」¹⁴⁾ この「最高法規条項 (Supremacy Clause)」は、米国連邦法令と条約の双方が州の法令に優先することを保障することをその趣旨としている。

その文言上、最高法規条項は条約と連邦法令との関係については何ら言及しておらず、それがトリートリー・オーバーライドの根拠として解釈されるものなのか否か明確ではない。もっとも、連邦最高裁判所は長年、文言解釈で判示してきたが、そうではなく、当該最高法規条項のもと、条約と法令は等位であり、故に、後法優先の原則 (the principle of *lex posterior*) (すなわち、後法は前法を破る) が広く一般に行き渡ると判断した。1888年、最恵国待遇を制定法に認める条約と関税を賦課する後法との関係が議論された事案において、連邦最高裁判所は、「条約と連邦の制定法との間の明確な抵触を解決するに当たっては、「裁判所の義務は、現在の主権の総意の表明を解釈し、その効力を付与することである。」¹⁵⁾、と判示した。それから、1957年には、連邦最高裁判所はより明確なポジションをとり、次の通り判示した。曰く、「憲法に従わなければならない議会制定法は、条約と等位であり、……その時間的後の制定法がある条約と矛盾する場合には、抵触する限りにおいて、当該制定法は条約を無効とする。」¹⁶⁾

したがって、米国の一般準則は、条約よりも後の制定法であって、幾つかの点で当該条約と抵触するものについては、それはトリートリー・オーバーライド、ということである。米国の頻繁な立法を与件とすれば、当該準則により毎年、何百もの租税条約がオーバーライドということになる。しかし、上院の報告書¹⁷⁾ (訳者補注) はこれとそれほどかけ離れておらず、当該報告書は、裁判所は、通常、トリートリー・オーバーライドを回避するために、

13) Avi-Yonah, Reuven S., Beat It: Tax Reform and Tax Treaties (January 4, 2018). U of Michigan Public Law Research Paper No. 587; U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 18-003. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3096879> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3096879>; Wells, Bret, Get With the BEAT (February 19, 2018). Tax Notes, February 19, 2018, p. 1023.; U of Houston Law Center No. 2018-A-4. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3143891>.

14) 18 U.S. Const. art. VI, cl. 2.

15) Whitney v. Robertson, 124 U.S. 190, 195 (1888).

16) Reid v. Covert, 354 U.S. 1, 18 (1957).

17) Generally Senate Report 100-445, 100th Cong., 2nd Sess., Tit. I, XII H. 1 (Relationship with Treaties), explaining sec. 112(aa) of S. 2238 (IRC sec. 7852) (the “Senate Report”).

制定法を解釈するのに努めてきたとして、次の通り説明している。「基本的準則は、暗に廃止することは好ましくない、ということである。同じ目的に則った2つの制定法が存する場合には、効力は可能な限り、両法に与えなければならない。……廃止しようという立法者の意図は明白で判然でなければならない。」¹⁸⁾これと同じ原則が、条約と制定法の場合にも適用される。「その2つ（条約と制定法—訳者補注）が同じ目的に関連するときに、裁判所は常に、その目的がいずれかの文言に反するものでない場合には、双方に効力を与えるようにそれらを解釈することに努める。」¹⁹⁾「議会が明確に廃止や改訂の意思を表明しない限り、条約は後法によりそのように廃止されたり、改訂されたりされないとおもわれる。」²⁰⁾

もっとも、上院の報告書はまた、抵触が存する時には、トリーティー・オーバーライドとなるということを明白にしている。「より早い又はより遅く制定法と条約との間での一貫性をとる司法決定前の効力は、後法優先の原則（the general later-in-time rule）の適用が後の規定のみにその効力を与えるという結果となった場合には、決定の困難さを表象する。尤も、これらの困難さにより、より早い条約とより遅い制定法の双方の適用の問題に関して、事実上の抵触が存する場合には、適切な解釈として、後法が優先する、という事実が不明瞭されるべきではない。」²¹⁾

さらには、たとえ法律又はその立法沿革において、トリーティー・オーバーライドが意図されたという証拠が存しなくとも、このような結論に達する。この点、上院の陳述は、米国のポジションを十分に示しており、また、それをここで引用することは価値がある。

曰く、「[1986年租税改革]法及び所得税条約は可能な限り、調和するように解釈されたにもかかわらず、最終的に法案や法律で問われるこれら以外の抵触は存在し得るし、あるいはそのように証拠もなくいわれる。同様に、現存する又は将来の条約と制定法のいずれについて、条約と歳入に影響を与える他の議会制定法との間の抵触は、将来、存在し得るし、あるいはそのように証拠もなくいわれ得る。法案は、歳入に影響を与える米国の条約の規定と米国の法律の規定との間での性質決定の目的上、当該条約と制定法のいずれも、条約又は法律が存在するという理由によっては、優先的地位を有するとはいえないとの旨を定める。この準則を採択するに当たり、委員会は、異なる時期に制定された二つの制定法の相互作用に係る裁判所の解釈規範はまた、異なる時期に制定され発効された歳入法典と条約との相互作用の解釈に当たって適用されるとの旨で租税に関連する規定について現行法を恒久的に法典化しようと意図する。当委員会は、たとえば、早い条約と遅い制定法との間での調和という当初の推定を修正しようとは意図していない。故に、条約上の規定と後の歳入法典との間に実際に、抵触が存しない場合（即ち、両規定に効力を付与するという点でその双方を解釈することが、その各々の規定に一致する場合）には、たとえば、

18) *Posadas v. National City Bank*, 296 U.S. 497, 503 (1936).

19) *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190, 195 (1888).

20) *Cook v. United States*, 288 U.S. 102, 120 (1933).

21) Senate Report, *supra* (原文ママ)

当該法案は早く批准された条約が効力を有し続けることをそのまま認める。当委員会は、その総意が条約や制定法にあらわれている場合であっても……，こうした法典化が事実上の抵触を包摂する場合における国家の最終的な総意の優越性を鈍らせるということを意図していない。

当委員会は条約と制定法との等位に関する当該法案の規定は現行法を法典に編むというに過ぎないと考えるが、当該規定、および当該法案の公開規定は、幾つかの理由によりその法技巧上法律へ修正が必要である、と当委員会はかように考える。当委員会は、租税法令と租税条約との関係は誤解されているという点に関心がある。大部分の国の国内法令は、自国の者の国外所得、外国の者の自国における所得、あるいはその双方のいずれかにに対する課税についてある種のレジームを定めており、そうであれば、いずれかの所得の種類は、その各々がより広範な一般的な意味合ではあるが、他方の租税制度と調和するようにせいぜい立案されている、その2つの自立的租税制度に潜在的に服する。同一の所得の二重課税、つまりいずれかの租税制度によるある所得に対する課税は潜在的な結実であり得る。当委員会の見解では、所得税条約は個別具体的な規定やそれらが示す個別具体的な租税ポリシーについて2つの同定される租税制度を整える仕組みを定める取極めであり、その主たる目的には、当該条約締結国の居住者間の商業上又は金融上の取扱いに関する長期的な環境改善に資するという望ましい目標がある。

当委員会は、条約の締結国の国内法令とポリシーの変更があった場合には、手続法令とポリシーが調和するように立案され、それを期待された条約上の規定は、これらの規定が環境変化の下で、どのように適用されるのかを決定する目的上、レビューされなければならない。当委員会は、個別具体的な規定に継続的な効力を付与することは個別具体的な制定法上の変更ポリシーと抵触しないと認識する。尤も、その他の場合には、現行の租税条約上の規定と新たな制定法との間のミスマッチは、当該租税条約の規定の継続的な効力は、その新たな国内法のポリシーを無効とし得る。ある場合には、現行の租税条約上の規定の継続的な効力は、納税者の便益や租税条約の締結国の便益について予測されない効力を与える。この点において、問題となる租税条約の規定はもはや二重課税を排除し得えないし、租税回避もまた防止し得ない。反対に、もし、そうでなければ、それは、その趣旨目的に資する。

当委員会は、中には、現行租税条約は条約交渉によってのみにより米国の租税条約ポリシー変更することに適合し得るというほうを好む者もいると認識する。しかしながら、当委員会は最近、米国の租税法は絶えず変化している、と気付く。さらに、米国の租税ポリシーが一旦、変更されると、当該変更が惹起する予測されない便益の存在により、最近の米国の租税ポリシーを反映す交渉が極めて困難となる。なぜならば、他方の国には、米国がその費用を負担する予測されない便益の排除しようとするインセンティブがほとんど又は全く存しないからである。

当委員会は、条約の締結国は個別具体的な制定法上の変更の観点から、ある条約上の継続的な効力がそのような予測されていない便益を付与する場合、さもなければ根本的な租

税条約の趣旨目的を無効する場合を認識している。一方の締約国が国際法違反としてみるのであれば、救済はあり得る。しかしながら、当委員会は、米国政府の憲法制度のもと、租税法令が両院で通過し大統領が署名しなければならない場合には、当該法令の合憲性を決定し、且つ、当該法令が何を意味するのかを決定することが、納税者の役割でもなく、裁判所の役割である場合には、司法府または行政府はより早い条約と實際上、抵触する憲法上有効な制定法が国際法の見地やその他の理由により、より早いほうに効力を付与すべきではないということを決定する、と考える。

当委員会は、条約が制定法との相互作用において優先的取扱いであるとの主張に関心をよせる。当委員会はさらに、この点に関するいかなる支持論であろうと、当該条約の趣旨目的に係る権威ある判決の解釈上の誤りに基因することに関心をよせる（筆者強調－訳者補注）。例えば、そもそもかかる技巧的な修正法案が導入される前に、内国歳入庁は、上述の通り、ある種の清算において法人レベルでの租税を課する新たな歳入法典 § 367 (e) (2) はそれが「条約の無差別取扱いに違反する」場合には適用しない、と通知した (Notice 87-5, 1987-1 C.B. 416)。最終的に、内国歳入庁は、想定される範囲で当該 Notice を書き換え、条約との抵触は存しないと結論した (Notice 87-66, 1987-2 C.B. 376)。当委員会は、当初の Notice に用いられていた文言が、§ 367 (e) (2) が個別具体的な場合に実際に抵触を惹起するとしたら、その当初の Notice の用語のもとではその効力を付与されない、という誤った推論を示唆し得る、ということに関心をよせる。後法優先の準則の通常の適用はかかる結果を認めないであろう。

当委員会が、行政府により文言から一瞥して引用したとおもわれる誤った推論に困惑させられる場合もある。たとえば、Revenue Ruling 80-223, 1980-2 C.B.217 について、内国歳入庁は、1975年現税法 (Tax Reduction Act of 1975) (§§ 901(f) and 907) が、特定の日付で発効する法典上の外国税額控除の規定に則って決定される外国税額控除について規定するより早い条約上の抵触規定に優先する。その分析については、以下の通りある。

Cook v. United States, 288 U.S. 102 (1933) においては、後の矛盾する立法は前の条約上の規定に取って替わることはないということを貫いた。なぜならば、委員報告書においても当該後の立法に係る議論においてもいずれも、前の条約に言及しなかったからである。故に、議会が、内国歳入法典の § 901(f) と § 907 が制定前に発効した一切の租税条約上の規定に取って替わることを意図したか否かについて議会の明確な表示に関して、これらの条項の制定の基礎となった立法史を調査することは必要である。

(続く。)