東京大学ビジネスロー・ワーキングペーパー・シリーズ
No. 2023-J-02

米国の租税条約の憲法上の問題点

東京大学大学院法学政治学研究科博士課程
弁護士

井上　康一

2023 年 8 月
（2023 年 11 月 17 日改訂）

東京大学大学院法学政治学研究科

先端ビジネスロー国際卓越大学院プログラム
ビジネスロー・比較法政研究センター（ビジネスロー部門）

このペーパーは http://www.j.u-tokyo.ac.jp/research/blwps/から無料でダウンロードできます（無断転載禁止）

先端ビジネスロー国際卓越大学院プログラム及びビジネスロー・比較法政研究センターについては、
下記のサイトをご参照下さい。

https://ablp.j.u-tokyo.ac.jp/　　http://www.ibc.j.u-tokyo.ac.jp/index.html

要　旨*

本稿は、米国が締結した租税条約（国際的な二重課税の回避と脱税の防止を目的とする二国間の所得税条約）の合衆国憲法上の問題点を検討する。

米国において、租税条約は、下院の関与なく、上院の助言と承認を得て大統領が締結する。さらに、米国は、租税条約を特別な受容立法なくして直ちに国内法的効力をもつものとして取り扱い、国内税法と同位と位置づけている。これに対し、合衆国憲法の下で、全ての立法権は、上院と下院で構成される連邦議会に属する上、特に「歳入を上げる全ての法律案」については、下院による発議が必要となる（先議条項）。

このように、米国では、合衆国憲法上、租税条約と国内税法は、ともに歳入に影響を与える同位の法源として取り扱われているものの、その成立過程は著しく異なっている。このため、租税条約が合衆国憲法上どのように位置づけられるか、特に租税条約と先議条項との整合性が問題となる。

この問題に関しては、租税条約が納税者の不利益に働かないことを根拠に、租税条約は「歳入を上げる」法律案に該当せず、したがって先議条項の対象外であるという説明がなされてきた。そして、米国は、租税条約が納税者の国内税法の下での租税負担を加重しないことを要請する趣旨の規定（プリザベーション条項）を、最初の租税条約（1932 年米仏条約）以降、ほとんど全ての租税条約に盛り込んできた。また、1977 年以来、米国財務省は、租税条約交渉のベースとして、モデル条約を数次にわたり公表しているが、その中にプリザベーション条項は常に含まれている。

しかし、先議条項の対象が租税負担を増す法律案に限定されるという上記解釈は、複数の巡回控訴裁判所の判決に反する。これらの裁判例による限り、先議条項は、租税が増加するか減少するかを問わず、全ての歳入法案を対象とすると解されるからである。そうとすると、下院の関与を経ずに締結され、国内立法なくして納税者の租税負担に直接影響を与える租税条約が先議条項に反しないことを正当化することは困難である。そうであるにもかかわらず、米国において租税条約の憲法適合性の問題が顕在化しているようには見受けられない。その理由は、理論的なものではなく、実際的なものと思われる。特に租税条約中にプリザベーション条項があり、租税条約が納税者有利に働くため、租税条約の合憲性を裁判上争う者が誰も現れないという事態が生じているものと推測される。

他方で、上記の租税条約と先議条項の整合性の問題は、100 年程前の租税条約の黎明期からすでに認識されていた。かかる認識の下、米国では、租税条約の形式ではなく、相互免除の方式による国内立法（HR10165 法案）によって国際的な二重課税を回避する途が模索されていたという歴史的事実がある。本稿は、米国がそのような解決策をとらず、いかにして租税条約締結の方向に舵を切ったかを振り返るとともに、それがプリザベーション条項と深く関係することを指摘する。かかる指摘は、先行文献では触れられておらず、本稿独自のものと思われる。

*本稿の作成に当たっては、本学の増井良啓教授及び浅香吉幹教授並びに横浜国立大学の川端康之教授から有益なコメントを頂いた。ここに記して感謝申し上げる。ただし、本稿に示されている見解は、筆者個人のものであり、筆者の属するいかなる組織のものでもない。また、本稿にありうべき誤りはすべて筆者個人に属する。

目次

第 1 章　はじめに 1
1.　問題の所在 1
2.　検討の順序 2
第 2 章　プリザベーション条項とは 2
1.　米国モデル租税条約とプリザベーション条項 2
(1)　米国モデル租税条約 2
(2)　技術的説明書の解説 3
(3)　まとめ 5
2.　米国の租税条約とプリザベーション条項 6
(1)　米国の租税条約の実状 6
(2)　プリザベーション条項に関する先例 7
(3)　まとめ 11
3.　プリザベーション条項の位置づけ 11
(1)　プリザベーション条項の合衆国憲法上の意義 11
(2)　Kysar 教授の批判と本稿の立場 12
第 3 章　条約条項と租税条約 13
1.　条約条項の意義 13
(1)　第 2 条条約と行政協定 13
(2)　第 2 条条約の根拠 13
(3)　第 2 条条約の意義 14
2.　租税条約の締結手続 16
3.　まとめ 18
第 4 章　最高法規条項と租税条約 18
1.　最高法規条項の意義 18
(1)　条約と最高法規条項 18
(2)　条約と国内法の優先関係 19
(3)　まとめ 19
2.　Self-executing な条約と Non-self-executing な条約 19
(1)　Self-executing の概念 19
(2)　区別の基準 21
3.　租税条約の self-executing 性 22
(1)　Self-executing か Non-self-executing か 22
(2)　租税条約と国内税法の優先関係 25
(3)　まとめ 26
第 5 章　先議条項と租税条約 27
1.　先議条項の意義 27
2.　2 つの解釈上の問題 28
3.　上院の修正権限 28
4.　先議条項の対象 29
(1)　目的と使途による限定 29
(2)　「歳入を減少する法律案（Bills for decreasing Revenue）」－*Armstrong* 29
(3)　租税条約の規定 31
5.　租税条約の検討 33
(1)　「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」の解釈 33
(2)　法律案との対比 34
(3)　条約条項と先議条項の優先関係 35
第 6 章　租税条約の合憲性 37

1. 問題の所在 37
2. 検討 37
(1) セービング条項 37
(2) 実際的な理由 39
3. まとめ 42
第 7 章 100 年前の解決案 42
1. はじめに 42
2. Adams 教授と Carroll 弁護士 43
(1) Adams 教授（1873-1933） 43
(2) Carroll 弁護士（1898-1987） 45
(3) 国際連盟のモデル租税条約と米国の関与 48
3. 1932 年米仏条約 49
(1) 条約交渉の経緯 49
(2) プリザベーション条項の起源 51
4. 二重課税排除のための国内立法 59
(1) 問題の所在 59
(2) HR10165 法案 59
(3) まとめ 63
5. 結語 64

第 1 章　はじめに

1. 問題の所在

合衆国憲法上、租税条約[1]は、上院の助言と承認を得て大統領が締結するので、下院はその成立過程に関与しない。さらに、租税条約は、特別な受容立法なくして、直ちに国内法的効力をもつ（self-executing）と取り扱われており、合衆国憲法上、国内税法と同位と位置づけられている。このため、米国では、租税条約と国内税法が抵触する場合には、後法優先の原則が働く。

他方、合衆国憲法は、全ての立法権が、上院と下院で構成される連邦議会に属するとした上で、特に歳入を上げる全ての法律案については、下院の発議によることを要請している。

このように、米国では、租税条約と国内税法は、ともに歳入に影響を与える同位の法源でありながら、その成立過程は著しく異なっている。したがって、特に歳入法案に関する下院の役割を重視する合衆国憲法上の要請と下院の関与なくして締結される租税条約との整合性がいかにして図られるかが問題となる。

本稿は、先行文献に依拠しながら、主に合衆国憲法の関係条文と関連する裁判例を参照することにより、この問題を多角的に検討する。その検討に当たり、本稿は、先行文献が触れていないが、米国の締結したほとんど全ての租税条約に含まれている条項に着目する。その条項とは、租税条約が納税者の国内税法の下での租税負担を加重しないことを要請する規定である。同条項は、租税条約に優先して、国内税法の下での納税者の権利を保存する（preserve）という機能を有しているので、本稿では、以下「プリザベーション条項」と呼ぶ[2]。本稿の検討によれば、米国の租税条約の憲法適合性の問題を考える上で、プリザベーション条項は、重要な意味をもつ。

さらに、本稿は、プリザベーション条項の起源を初めて詳らかにするとともに、租税条約と合衆国憲法の整合性の問題が 100 年程前の租税条約の黎明期からすでに認識されていたという事実を振り返る。かかる憲法問題の克服のために、米国は、その当時、租税条約の形式ではなく、相互免除の方式による国内立法（HR10165 法案）によって国際的な二重課税を回避する途を模索していた。そうであるにもかかわらず、米国がいかにして租税条約締結の方向に舵を切り、1932 年米仏条約の調印に至ったかを明らかにする。しかも、そのような歴史的な展開がプリザベーション条項と深く関係していると考えられることを指摘する。かかる指摘は、先行文献では全く触れられていない本稿独自のものと思われる。

---

[1] 本稿で「租税条約」という場合には、もっぱら国際的な二重課税の回避と脱税の防止を目的とする二国間の所得税条約を指し、資産税条約、情報交換条約や執行共助条約等を含まない。租税条約がその回避を目的としている国際的な二重課税は、一般に一国の居住者が他国の源泉から生じる所得を稼得すると、通常居住地国と源泉地国の双方で課税を受けることによって生じる。租税条約の主たる機能は、このような二重課税を防止し、国際投資や通商に対する障害を除去し、もって国際的な資本や物資の流れを円滑にすることにある。さらに、租税条約には、両当事国の税務当局間の情報交換や徴収共助に関する規定が置かれるのが一般的である。

なお、本稿における租税条約の引用方法については、仏、英などの一般に使用されている国名の略称を使用するとともに、条約名の略称の直前又は条約相手国の直後のかっこ書き内に、同条約の調印年を記すことによって特定する。例えば、1932 年に米国がフランスとの間で調印した租税条約に言及するときには、「1932 年米仏条約」又は「米国とフランス（1932）との（租税）条約」という。同様に、改正議定書についても、調印年で特定する。

[2] プリザベーション条項の一般的な解説については、Brian J. Arnold, *The Relationship Between Tax Treaties and the Income Tax Act: Cherry Picking*, 43 CANADIAN TAX JOURNAL 4, 869 (1995); Koichi Inoue & Toshio Miyatake, *Preservation Principle, in* CURRENT TAX TREATY ISSUES, 50TH ANNIVERSARY OF THE INTERNATIONAL TAX GROUP 101 (Guglielmo Maisto ed., 2020).参照。

2. 検討の順序

本稿の検討の順序は、以下のとおりである。

まず、第 2 章では、米国の租税条約の憲法上の問題点を考える上で、本稿が重視するプリザベーション条項を取り扱う。特に米国が同条項をどのように捉えているかを、米国モデル租税条約及び米国が実際に締結した租税条約を概観しながら説明する。併せて同条項の解釈適用に関する先例に言及した後に、同条項が、租税条約の憲法適合性との関係でいかに位置づけられているかを明らかにする。その上で、租税条約そのものの合憲性につき疑義を呈する Kysar 教授の見解[3]を紹介する。

次に、第 3 章から第 6 章までにおいて、租税条約に関連する合衆国憲法の条項と主要な裁判例を取り上げるとともに、主として Kysar 教授の見解の当否を検討する。

具体的には、第 3 章では、租税条約の合衆国憲法上の根拠を示した後に、租税条約がいかなる手続を経て成立するのかを解説する。第 4 章では、合衆国憲法の最高法規条項の意義を述べるとともに、米国において租税条約と国内税法が同位と捉えられており、後法優先の原則が働くことを説明する。併せて、租税条約が、受容立法を要することなく、直ちに国内法的効力をもつ（self-executing）と一般的に取り扱われていることを明らかにする。第 5 章は、租税条約と合衆国憲法との整合性を考える上で最も問題となる先議条項（Origination Clause）を取り上げ、裁判例によって、その対象がどのように理解されているのかを詳細に検討する。第 6 章では、本稿の結論が Kysar 教授の分析と基本的に一致することを示した上で、租税条約の合憲性の問題が顕在化していない理由を推測する。

最後に、第 7 章では、およそ 100 年前に租税条約の合憲性の問題が認識されており、しかも、独自の解決策が模索されていたという歴史的事実を紹介した上で、その帰趨について言及する。特に先行文献では全く検討されていないプリザベーション条項に焦点をあて、同条項の起源を初めて詳らかにするとともに、その意味と機能を吟味する。

第 2 章　プリザベーション条項とは

1. 米国モデル租税条約とプリザベーション条項

（1） 米国モデル租税条約

米国は、第二次世界大戦（1939 年 9 月－1945 年 9 月）後、租税条約のネットワークを拡張していく際に、自らの条約交渉のベースとして、財務省内部でモデル租税条約を作成し、改定してきた[4]。それが、草案として初めて公表されたのは 1976 年 5 月であり、その後、重要でない文言上の修正が加えられ、1977 年 5 月に最終版となっている。

米国財務省は、公表に際して、米国モデル租税条約が米国の条約交渉の出発点となることを明らかにした上で、OECD が公表した 1963 年モデル租税条約草案[5]又は 1977 年モデル租税条約[6]に厳密に準拠している（closely conform）と説明している[7]。OECD モデルがすでに

---

[3] Rebecca M. Kysar, *On the Constitutionality of Tax Treaties*, 38 YALE J. INT'L L. 1 (2013).

[4] KLAUS VOGEL ET AL., UNITED STATES INCOME TAX TREATIES, Part I. 87 (1989 (updated to July 1990)).

[5] OECD, DRAFT DOUBLE TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL (1963), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page1 (last visited Oct. 19, 2023).

[6] OECD, MODEL DOUBLE TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL (1977), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en#page1 (last visited Oct. 19, 2023).

[7] Treas. Notice, 41 Fed. Reg. 20427 (May 18, 1976), chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-1976-05-18/pdf/FR-1976-05-18.pdf (last visited Oct. 19, 2023); Treas. Notice, 42 Fed. Reg. 25394-95 (May 17, 1977), chrome-

国際的に広く受け容れられていたため、OECD モデルに準拠せずに、米国モデルを作成することは、多くの場合、租税条約の調印を不可能にすることが懸念されたためである[8]。

このように既に OECD モデルがあるにもかかわらず、米国が独自のモデル租税条約を作成したのにはいくつかの理由がある[9]。まず、OECD モデルの用語の多くは米国内国歳入法の用語と異なっており、OECD モデルの採用する概念の中には米国にとって比較的なじみのないものが含まれていた。さらに、米国は、いくつかの点において OECD モデルの採用する実質的な原則の改良を必要としていた。

以上のとおり、米国モデルは、OECD モデルと実質及び形式の点で重なるところが多い反面、明らかに異なる点もある。そのような相違点の一つが、米国モデルには、OECD モデルには含まれていないプリザベーション条項が盛り込まれている点である。財務省が最初に公表した 1977 年米国モデルの 1 条 2 項には、以下のプリザベーション条項が含まれていた。

> この条約の規定は、……一方の締約国の法令によって現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない。
>
> This Convention shall not restrict in any manner any exclusion, exemption, deduction, credit, or other allowance now or hereafter accorded … by the laws of either Contracting State …

米国モデル自体は、1977 年の初版の公表後、1981 年、1996 年、2006 年及び 2016 年にそれぞれ改定されているが、同条項は 1 条 2 項に一貫して含まれている[10]。

（2） 技術的説明書の解説

米国財務省は、米国モデル租税条約の 1996 年版及び 2006 年版については、条約の公式ガイド（official guide）として技術的説明書（Technical Explanation）を作成し、公表している[11]。2 つの版の技術的説明書は、プリザベーション条項（1 条 2 項）について解説している

---

extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-1977-05-17/pdf/FR-1977-05-17.pdf (last visited Oct. 19, 2023).

[8] H. David Rosenbloom & Stanley I. Langbein, *United States Tax Treaty Policy: An Overview*, 19 COLUM. J. TRANSNAT'L L. 359, 398-99 (1981).

[9] *Id.*

[10] 米国モデル租税条約の 1977 年版及び 1981 年版が上記のような文言であったのに対し、1996 年版、2006 年版及び 2016 年版では、下記のような文言であり、プリザベーション条項の対象を「特典（any benefit）」と表現している。

> この条約の規定は、一方の締約国の法令……によって現在又は将来認められる特典をいかなる態様においても制限するものと解してはならない。
>
> This Convention shall not restrict in any manner any benefit now or hereafter accorded … by the laws of either Contracting State …

[11] 1996 年版の技術的説明書が Treas. Dep't, Technical Explanation of the United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf (last visited Oct. 19, 2023).であり、2006 年版の技術的説明書が Treas. Dep't, United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf (last visited Oct. 19, 2023).である。

が、両者に若干の表現上の違いはあるものの、ほぼ同内容である。以下では、1996 年版の同条項の説明の一部を引用する。なお、引用文中の注 12 は筆者が付したものである。

第 2 項は、租税条約と国内税法間及び租税条約と両締約国間の他の協定間の一般的に承認された関係（すなわち、租税条約の規定は、両締約国の租税法令又は両締約国間の他の協定によって認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免を制限できないこと[12]）を述べたものである。例えば、米国歳入法（「国内法」）の下で、他方の締約国の居住者の米国課税所得を計算する際に、所得控除が認められるのであれば、租税条約の下で課税所得を計算する際にも、当該者には同様の所得控除が認められる。また、第 2 項は、租税条約が国内税法で決定される負担を超えて一方の締約国の居住者に対する税負担を増加することができないことも意味している。したがって、租税条約によって認められる課税権は、国内税法においても当該課税権が存在しない限り行使できない。……
第 2 項の原則の下では、納税者の米国における租税に対する義務は、国内法がより有利な結果をもたらす場合には、租税条約に基づき決定される必要はない。しかしながら、納税者は、租税を最小化するために、国内法と租税条約の条項を、整合性を欠く態様で選択することはできない。（後略）

Paragraph 2 states the generally accepted relationship both between the Convention and domestic law and between the Convention and other agreements between the Contracting States (i.e., that no provision in the Convention may restrict any exclusion, exemption, deduction, credit or other benefit accorded by the tax laws of the Contracting States, or by any other agreement between the Contracting States). For example, if a deduction would be allowed under the U.S. Internal Revenue Code (the "Code") in computing the U.S. taxable income of a resident of the other Contracting State, the deduction also is allowed to that person in computing taxable income under the Convention. Paragraph 2 also means that the Convention may not increase the tax burden on a resident of a Contracting States beyond the burden determined under domestic law. Thus, a right to tax given by the Convention cannot be exercised unless that right also exists under internal law. …

It follows that under the principle of paragraph 2 a taxpayer's liability to U.S. tax need not be determined under the Convention if the Code would produce a more favorable result. A taxpayer may not, however, choose among the provisions of the Code and the Convention in an inconsistent manner in order to minimize tax. …

さらに、技術的説明書は、プリザベーション条項の適用例に言及することがある[13]。

---

[12] 前掲注 10 のとおり、1996 年版及び 2006 年版の米国モデル租税条約 1 条 2 項では、租税条約によって制限されない国内税法の規定について「特典（any benefit）」という包括的な言葉を使っている。他方、いずれの技術的説明書も、条約により制限を受けない国内税法上の「特典（any benefit）」の意味を解説するときに、特に注記をすることなく「非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免」と言い換えている。したがって、このような表現上の相違にもかかわらず、プリザベーション条項の意味するところは実質的に変わっていないと考えられる。RICHARD L. DOERNBERG & KEES VAN RAAD, THE 1996 UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION: ANALYSIS, COMMENTARY AND COMPARISON 9 (1997).も同様の指摘をしている。

[13] 1996 年版及び 2006 年版の技術的説明書は、後掲注 26 で引用する 1984 年レベニュー・ルーリングに言及している。さらに、2006 年版の 7 条 2 項の解説は、納税者（条約相手国の居住者）が稼得する米国国外源泉の使用料が、当該納税者の米国内の恒久的施設に帰属するものの、米国における商業又は事業の能動的な遂行から生じたものではないため、国内税法にいう米国内の商業又は事業に「実質的に関連する所得（effectively connected income）」には当たらない事例を取り上げている。同解説は、上記納税者は、条約と国内

(3)　まとめ

1977年以来、財務省が公表している米国モデル租税条約には、若干の表現上の相違はあるものの、1条2項として常にプリザベーション条項が含まれている。

さらに、遅くとも1996年以降、財務省は、技術的説明書において、まずプリザベーション条項を、租税条約と国内税法の「一般に承認された関係（generally accepted relationship）」を示すものであると明確に位置づけている。その上で、同説明書は、プリザベーション条項が租税条約によって納税者の国内税法の下での租税負担を加重しないことを要請していること、租税条約により認められる課税権の行使は国内税法上の課税権を前提とすること、さらに、納税者が租税を最小化するために、国内税法と租税条約の条項を、整合性を欠く態様で選択することはできないことを明らかにしている。

上記説明によれば、租税条約は、国内税法に比して、もっぱら納税者有利に働き、しかも、そのような両者の関係は、一般的に承認されたものということになる[14]。

法のいずれかを一貫して選択することはできるが、両者のつまみ食いにより米国での租税負担を最小化することは許されないと述べている。

[14] プリザベーション条項で示されている考え方が、欧州主要国、オーストラリア、インド、南アフリカにおいては必ずしも租税条約一般に当てはまる原則とは認識されていないこと、特にフランスの場合には租税一般法典（Code général des impôts）に従い、国内税法にかかわらず、租税条約により課税権がフランスに配分される限りにおいて、その配分された全ての所得についてフランスにおいて課税することが認められることにつき、井上康一ほか「IFA日本支部：第3回ウェブセミナーの報告　テーマ：租税条約の解釈－プリザベーション原則」租税研究2021年4月号191頁、193頁、195頁［井上康一発言］（2021）参照。

さらに、Vogel教授は、納税者が租税条約に基づく課税と国内法の課税のいずれかを選択する権利を有するとする米国の立場をやや奇妙な結論であると捉え、「条約法と国内法の関係に関する基本原則の下では、たとえ納税者の選択がなくとも、すべての場合において、適用される取り決めは納税者にとって最も有利なものであるべきであるというのがより明白な結論であろう。」と述べている（KLAUS VOGEL ET AL., KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS 108 (3d ed. 2005).)。一方、Rust教授は、上記のような米国の立場は、国内税法と租税条約の関係を正しく理解していないように思われること、納税義務を発生させるのは国内税法であり、租税条約の適用により納税義務が軽減される可能性があること、租税条約の適用により納税義務が増加する場合には、納税者が選択するか否かにかかわらず、租税条約は無視されなければならないこと、租税条約の適用により納税義務が減少するか増加するかを計算するためには、租税条約を全体として適用しなければならないこと、納税者にとって有利な租税条約の一部を適用し、納税者にとって不利な租税条約の他の部分を無視することはできないことを指摘している（Alexander Rust, *Article 1: Persons Covered*, *in* KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS 122 (Ekkerhart Reimer & Alexander Rust eds., 5th ed. 2022).）。

2. 米国の租税条約とプリザベーション条項

（1） 米国の租税条約の実状

米国の現行租税条約（未批准のものを含む。）は、60本を超えている[15]。それらの条約中にはプリザベーション条項が含まれており、唯一の例外は、1973年6月に調印された旧ソ連邦との租税条約である[16]。

さらに、米国の租税条約の締結の歴史を遡ってみると、米国は、1932年4月に最初の租税条約をフランスと調印した[17]が、その議定書2条は、下記のようなプリザベーション条項である[18]。

> 本協定の規定は、一方の締約国が租税の額を決定する際に際し、自国の法令によって認められる免税、所得控除、税額控除又はその他の租税の減免に対しいかなる態様においても影響するものと解してはならない。

---

[15] 米国内国歳入庁（IRS）は、そのホームページにおいて、米国の調印した租税条約を条約相手国のアルファベット順に公表している（United States Income Tax Treaties – A to Z, https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z (last visited Oct. 19, 2023).）。また、IRSは、2020年6月30日現在有効な租税条約のリストを別途公表している（Table 3. List of Tax Treaties (updated through June 30, 2020), chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.irs.gov/pub/irs-utl/Tax_Treaty_Tables (last visited Oct. 19, 2023).）。さらに、米国財務省は、米国が租税条約を調印する度に、そのホームページ上で、条約相手国ごとに技術的説明書を含む条約関係書類をアップしている（Treaties, https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/treaties (last visited Oct. 19, 2023).）。ただし、上記資料に登載されている租税条約は、少しずつ異なっており、必ずしも米国の調印した全ての租税条約の現在の姿を網羅的に示しているわけではないようである。また、財務省のホームページ上に記載されている租税条約や改正議定書の調印日は、誤っていることがあるので、注意を要する。

[16] Convention on Matters of Taxation, U.S.-U.S.S.R., June 20, 1973, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.irs.gov/pub/irs-trty/ussr.pdf (last visited Oct. 19, 2023).1973年米ソ条約は、1963年OECDモデル租税条約草案やその当時締結又は改正された米国の租税条約のパターンとも大きく異なるし、通常米国の租税条約に含まれる事項を対象としていない。これは、当時の米国とソ連邦の政治及び経済システムが対照的であったことに加え、ソ連邦が市場経済の国とその税法に対応したことがほとんどなかったために、ソ連邦の外国法人及び外国人に関する租税の体系が未発展であったことによるとされている（JOINT COMMITTEE ON INTERNAL REVENUE TAXATION, PROPOSED INCOME TAX CONVENTION BETWEEN THE UNITED STATES AND THE UNION OF SOVIET SOCIALIST REPUBLICS – PREPARED FOR THE USE OF THE COMMITTEE ON FOREIGN RELATIONS, NOV. 4, 1975, at 1 (1975).）。なお、プリザベーション条項を含まない1973年米ソ条約は、旧ソ連邦の崩壊に伴い、旧ソ連邦に属していたアルメニア、アゼルバイジャン、ベラルーシ、ジョージア、キルギスタン、モルドバ、タジキスタン、トルメキスタン及びウズベキスタンに承継されている。他方、ロシアと米国は、1992年6月に新条約を調印しており、同条約にはプリザベーション条項が含まれている。

[17] Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Income, Fr.-U.S., Apr. 27, 1932, T.S. No. 885.

[18] 1932年米仏条約の議定書2条は、「制限する（restrict）」ではなく、「影響する（affect）」という動詞を使っている。主としてこの点において、同条の体裁は、米国が同条約以降に締結する租税条約及び米国モデル租税条約に含まれている一般的なプリザベーション条項とは異なっている。しかし、それは表現上の差異にとどまり、プリザベーション条項であることには変わりがない。

The provisions of this Agreement shall not be construed to affect in any manner any exemption, deduction, credit or other allowance accorded by the laws of one of the contracting States in the determination of the tax imposed by such State.

このように、米国は、米国にとって最初の租税条約である 1932 年米仏条約以来、少数の例外はある[19]ものの、ほぼ全ての条約にプリザベーション条項を盛り込む実務をとってきた。

(2) プリザベーション条項に関する先例

米国が締結したほとんど全ての租税条約にプリザベーション条項が含まれているにもかかわらず、同条項の解釈適用が正面から問われた裁判例はないようである[20]。米国の唯一の裁判例として *Est. of Emily St. A. Tait v. Comm'r*[21]を挙げる論者もいる[22]が、同事件は、同条項の解釈適用を直接問う事案とはいい難いと考えられる[23]。

---

[19] プリザベーション条項を含まない条約は、米国の現行租税条約の中では、1973 年米ソ条約のみであり、歴史をたどってみても、1945 年米英条約、1949 年米国アイルランド条約等に限られる。

なお、日米間の現行条約（2003 年日米条約を 2013 年改正議定書で一部改正）の 1 条 2 項は、プリザベーション条項である。日米条約は、1954 年の調印以来、数次の改正を経ているが、当初より現行のプリザベーション条項と同様の条項が維持されている。

[20] ALI, FEDERAL INCOME TAX PROJECT: INTERNATIONAL ASPECTS OF UNITED STATES INCOME TAXATION II: PROPOSALS OF THE AMERICAN LAW INSTITUTE ON UNITED STATES INCOME TAX TREATIES, 80 (1992).は、米国においてプリザベーション条項の適用範囲が裁判所の解釈として問われたことはないと述べている。

[21] *Est. of Emily St. A. Tait v. Comm'r*, 9 T.C.M. 122 (1949).

[22] Arnold, *supra* note 2, at 872.

[23] 同事件の概要は、以下のとおりである。1942 年米加条約の下では、米国からカナダの居住者（被相続人である Emily St. A. Tait の使用人）に対し支払われる年金は、米国での課税を免除されていた。他方、米国国内税法の下では、被相続人の遺産（estate）は、それ自体が米国において納税義務者となるが、その支払う年金は控除可能であった。原告（納税者である遺産（estate））の代理人は、同条約により年金受給者の年金に係る米国での課税が免除されるとしても、支払者である遺産（estate）が支払う年金について米国国内税法上受けられる控除は否定されるべきではないと主張した。仮に上記の控除が否定されると、米国が間接的に年金に課税したことになってしまう上、プリザベーション条項は、遺産（estate）が米国国内税法上認められるはずの控除を否定する手段として、条約上の免税規定を使うことを妨げる趣旨だというのが原告代理人の主たる論拠であった。上記原告代理人の主張を被告が争わなかったために、裁判所は、原告の主張通りの判決を下した。このような経緯に鑑みると、本件の先例性は乏しいと考えられる。さらにいえば、そもそも本件のような事案をプリザベーション条項の適用対象と捉えてよいか自体が問題である。本件は、カナダの居住者である年金受給者に対し条約が、遺産（estate）に対し米国国内税法が、それぞれ適用されるケースであって、同一の納税者について、国内税法の適用の結果と条約の適用の結果の有利不利が問われているケースではないからである。

他方、内国歳入庁（IRS）の公表したルーリング等[24]においては、具体的な事案を前提として同条項の解釈適用が問題となり、IRS の判断が示されることがある。その内の主なものを掲げ、事案の概要及び IRS の判断を記すと、以下のとおりである。

(a) 1980 年レベニュー・ルーリング[25]

カナダ法人 M 社は、米国支店を通じて、米国とカナダ間の拠点を結ぶ物品の契約運送業を営んでいる。1978 年の課税年度において、M 社は、米国支店に実質的に関連する 100 x ドルの運送サービス収入を稼得し、当該収入に配分される 225 x ドルの費用を要したために、当該課税年度において運送サービス業自体は赤字であった。他方、M 社は、同一課税年度において、米国事業に実質的に関連する利子収入 125 x ドルを受け取っていた。このため、同課税年度の米国における連邦所得税申告において、M 社が上記運送サービス業に係る赤字と上記利子収入を通算することにより、M 社の課税所得をゼロとすることができるかどうかが問題となった。

米国国内税法の下では、外国法人は、米国内の営業又は事業に実質的に関連する所得（income effectively connected to U.S. trade or business）について米国で課税される。このため、M 社の上記運送サービスに係る収入と費用及び上記利子収入はすべて合算されることになる。さらに、同法の下では、非課税所得に配分される費用の控除は認められないのが原則である。

これに対し、1942 年米加条約（1950 年及び 1956 年の一部改正後のもの）5 条によると、M 社の米国とカナダ間の運送サービスに係る所得は、米国で免税となる。M 社は、同条約の適用により、100 x ドルの運送サービス収入を免税としながら、同時に課税対象となる 125 x ドルの利子収入から、運送サービス収入に配分される 225 x ドルの費用を控除することはできないから、M 社は、結局 125 x ドルの上記利子収入について米国で課税される。

さらに、同条約のプリザベーション条項によると、カナダの企業が米国に対して支払う租税が、米国国内税法の下で課せられる租税よりも重くなってはならないことになる。したがって、M 社は、たとえ上記条約 5 条の規定により、米国とカナダ間の運送サービス業に係る所得が免税となるとしても、同条約を適用せずに、国内税法に従い、米国連邦所得税申告上、当該運送サービスから生ずる所得を申告することが許されるべきである。そして、M 社は、かかる選択を課税年度ごとに行うことができる。

以上より、M 社が 1978 年の課税年度において、上記条約の適用ではなく、米国国内税法による連邦所得税申告を選択すれば、同年度における M 社の米国における課税所得はゼロとなる。

(b) 1984 年レベニュー・ルーリング[26]

ポーランド法人は、米国において 2 つの全く独立した事業を行っている。一つの事業は、米国内で製品 a を製造し、米国及び米国外で販売する事業であり、1974 年米国・ポーランド条約上の恒久的施設（以下「PE」という。）を構成する。もう一つの事業は、製品 b をポーランドで製造し、独立の販社を使って米国及び米国外で販売するもので、米国内での PE を構成しないため、当該ポーランド法人は、同条約の適用により、製品 b からの所得につき米国で課税されない。

---

[24] 米国のルーリング一般に関する解説につき、神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」RIETI Discussion Paper Series 10-J-036（2010）, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/10j036.pdf (last visited Oct. 19, 2023).参照。

[25] Rev. Rul. 80-147, 1980-1 C.B. 168.

[26] Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308.同ルーリングは、第 2 章 1.(2)及び前掲注 13 で述べたとおり、1996 年版及び 2006 年版の米国モデル租税条約の技術的説明書で引用されている。

上記ポーランド法人は、上記製品 a 及び b の製造・販売に加え、製品 c をポーランドで製造し、別の独立の販社を使って米国内で販売するという独立した事業を営んでいる。製品 c の事業は、米国において PE を構成しない。

問題となる課税年度において、上記ポーランド法人は、製品 a の事業（PE を構成）及び製品 b の事業（PE を構成せず）は黒字であったのに対し、製品 c の事業（PE を構成せず）は赤字であった。製品 b の事業からの利益及び製品 c の事業からの損失は、当該ポーランド法人の米国内の PE には帰属しないが、米国国内税法の下では、製品 a の事業からの利益と同様、米国内の商業又は事業に実質的に関連する所得（income effectively connected to U.S. trade or business）として全て課税対象になる。

上記ポーランド法人が、上記条約を適用して、製品 b の事業からの利益については免税を受ける一方で、製品 c の事業からの損失については、国内税法を適用し、製品 a の事業からの利益と通算することができるかどうかが問題となった。

本ルーリングは、上記ポーランド法人は、事業年度ごとに租税条約と国内税法の統一的な適用を選択する必要があり、製品 b 事業に条約を適用して免税とする一方で、製品 c 事業に国内税法を適用して製品 a 事業の黒字と通算することは許されないと判断した。

(c) 1985 年 TAM[27]

本納税者（米国内に PE を有しないカナダ法人）は、1976 年に米国内のショッピング・センターを取得した。本納税者は、同センターを 1978 年に売却するまでの間、独立した代理人を通じて同センターを営業し、米国国内税法に従い、賃料収入を純所得ベースで申告してきた。他方、本納税者は、1978 年の売却により生じた同センターの譲渡益については、1942 年米加条約（1950 年、1956 年及び 1966 年の一部改正後のもの）8 条に従い、米国では免税となる旨の申告をした。

米国国内税法によれば、本納税者は、上記ショッピング・センターから生じる賃料収入について純所得ベースでの申告が認められるのに対し、同センターの売却から生じる譲渡益について米国で課税される。他方、上記条約によると、本納税者は、8 条に従い同センターの売却に係る譲渡益について米国での課税を免除される反面、11 条 1 項に従い米国源泉の所得（同センターからの賃料収入を含む。）に関しては、15%の限度税率の下、総額ベースで課税される。本納税者は、1978 年の米国連邦所得税の申告において、同センターからの賃料収入については米国国内税法に従い純所得ベースでの課税を選択すると同時に、同センターの売却に係る譲渡益については上記条約 8 条を適用して免税とした。本納税者のかかる申告が是認されるか否かが本件の争点である。

本 TAM は、上記（b）の 1984 年レベニュー・ルーリングを引用し、本納税者は、上記ショッピング・センターから生じる賃料収入と同センターの売却から生じる譲渡益を、整合性

[27] I.R.S. Tech. Adv. Mem. 8524004 (Feb. 12, 1985).なお、TAM（Technical Advice Memorandum）は、IRS の職員の要請により、特定の納税者に関連する税務調査や還付請求等の検討の際に生ずる技術的又は手続的な質問に回答するために、IRS の首席法律顧問が示すガイダンスである（I.R.S., *Understanding IRS Guidance - A Brief Primer*, https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer (last visited Oct. 19, 2023).）。TAM は、完結した取引に関し発せられ、関連する租税法令、租税条約、規則その他の先例に関する解釈を示す（*id.*）。その見解は、IRS の最終的な立場を表明しているが、その射程範囲は、当該見解に関する特定の案件における特定の事項に限定され、26 USC § 6110(k)(3)により、TAM を先例として利用又は引用することはできない（I.R.S., *Private Letter Rulings, Technical Advice Memoranda and Field Service Advice Memoranda involving Tax Exempt Bond Issues*, https://www.irs.gov/tax-exempt-bonds/private-letter-rulings-technical-advice-memoranda-and-field-service-advice-memoranda-involving-tax-exempt-bond-issues (last visited Oct. 19, 2023).）。

のある形で取り扱わなければならないという立場をとった。したがって、本納税者が 1978 年の米国連邦所得税の申告において、同センターから生じる賃料収入につき米国国内税法を適用して純所得ベースでの課税を選択した以上、同年に生じた同センターの売却に係る譲渡益の課税についても、国内税法を適用しなければならず、上記条約 8 条の免税規定の適用を受けることはできない。

(d) 1996 年プライベート・レター・ルーリング[28]

スペインの銀行（ルーリングを求めた本納税者）は、米国内に PE を設けて、銀行業を営み、その一環として以下のような信用状に関する業務を行っていた。

米国の輸出業者が外国の輸入者（買主）に物品を輸出するときに、買主に対し米国にある銀行からの信用状を求めることがある。その場合、買主は、通常、その居住地国の銀行（信用状発行銀行）から信用状を入手し、さらに当該信用状発行銀行は、本納税者のように米国において銀行業を営む者のサービスを利用する。信用状業務の一環として、本納税者は、例えば「確認業務」を行うことがある。確認業務において、本納税者は、受益者に対し、信用状の額面額の支払を約束することがあり、その場合には、本納税者は、信用状発行銀行の信用リスクを引き受けることになる。さらに、本納税者は、「引受業務」として、信用状発行銀行の要請により、受益者に対し、期限付き為替手形を発行することがある。その場合、受益者が本納税者に対し、当該手形と信用状を呈示すると、本納税者は、当該手形に引受印を押すことになり、その結果、当該手形の適正な所持人に対し、額面額の支払義務を負う。信用状発行銀行は、通常、本納税者に対し当該手形の満期日に支払を行うか、あるいは本納税者の供与する信用限度額を利用する。

本納税者が上記の確認業務及び引受業務から得る所得は、米国国内税法の下では、国外源泉所得と認められる[29]。さらに、米国国内税法の下では、国外源泉所得のうち米国で課税対象になる米国内の商業又は事業に実質的に関連する所得（income effectively connected to U.S. trade or business）は、限定的に列挙されており、上記の確認業務及び引受業務から得る所得は含まれない。したがって、国内税法によれば、本納税者が外国の信用状発行銀行から稼得する上記の確認業務及び引受業務からの所得は、米国では課税されない。

他方、1990 年米国・スペイン条約 7 条によると、本納税者の米国内の PE に帰属する所得は、米国で課税される。したがって、本納税者の上記の確認業務及び引受業務から得る所得が、本納税者の米国内の PE に帰属することにより、米国において課税されるかどうかが問題となる。この問題については、同条約 1 条 2 項のプリザベーション条項により、米国国内税法によって課税されない種類の国外源泉所得に対しては、租税条約は、米国の課税管轄権を及ぼすことはできないと解される。すなわち、同条約の下では、米国の課税権は、米国国内税法上課税される国外源泉所得で、かつ、米国内の PE に帰属する所得についてのみ及ぶ。

以上より、本ルーリングは、上記条約の適用によって、本納税者が上記確認業務及び引受業務から稼得する所得につき、本納税者の米国内の PE に帰属する所得として米国で課税することはない旨の結論を導いた。

---

[28] I.R.S. Priv. Ltr. Rul. 9651052 (June 19, 1996).

[29] 本納税者が確認業務及び引受業務から得る所得が、米国国内税法の下で国外源泉所得と認められる理由は、以下のとおりである。国内税法上、上記所得に関する明示の源泉ルールはないので、比較と類推により源泉地を決定する必要があるが、上記所得は、源泉ルールの適用上、利子と同様のものと認められる。そして、国内税法上、利子については債務者の所在地に源泉を認める債務者主義が妥当するので、外国の信用状発行銀行から得る上記所得の源泉は米国外にあることになる。

上記は全て、米国の締結した租税条約の相手国の法人の米国における課税関係が問題となった事案である。いずれの事案においても、納税者は、プリザベーション条項に従い、事業年度ごとに米国における租税負担を考慮し、租税条約と国内税法のいずれかの適用を選択できるが、その選択は整合性を欠くつまみ食いであってはならないという判断が示されている[30]。

(3) まとめ

米国が締結したほとんど全ての租税条約にはプリザベーション条項が含まれている。その結果、納税者は、租税条約の適用により米国での租税負担が増す場合には、租税条約の適用を強制されるわけではなく、国内税法の適用を選択することができる。後に第 4 章 3.で述べるとおり、租税条約は、国内税法と同等の効力をもつと解されており、後法優先の原則が妥当するとされているが、プリザベーション条項は、その例外として働く。

プリザベーション条項の解釈適用が問題となった先例は限定されているが、IRS のルーリング等によれば、納税者は、かかる選択を、つまみ食いにならない形で事業年度ごとに行うことが許される。

このように、プリザベーション条項は、租税条約が納税者の国内税法の下での租税負担を加重しないことを要請するので、租税条約は、国内税法に比して納税者有利に働く。

3. プリザベーション条項の位置づけ

(1) プリザベーション条項の合衆国憲法上の意義

上記のプリザベーション条項には、以下のとおり合衆国憲法上の特別な意味があるといわれている[31]。

合衆国憲法第 1 条第 1 節は、全ての立法権が、上院と下院で構成される連邦議会に属するとした上で、同条第 7 節第 1 項は、歳入を上げる全ての法律案は、先に下院に提出しなければならないと規定している。他方、租税条約は、合衆国憲法第 2 条第 2 節第 2 項により、大統領が上院の助言と承認を得て締結することとされており、下院は、租税条約の交渉又は承認手続に一切関与しない。したがって、租税条約によって納税者の米国における租税負担を加重することになれば、憲法上、歳入の徴収手段と解されることとなり、租税条約の締結手続に下院が全く関与しないため、憲法違反の問題を生じさせてしまう。プリザベーション条項は、租税条約が納税者の国内税法の下での租税負担を加重しないことを要請するので、同条項には、このような合衆国憲法上の問題を回避する意味があることになる[32]。

---

[30] どこまで強い整合性を求めるかについて争いがあることにつき、Inoue & Miyatake, *supra* note 2, at 143-44.参照。

[31] VOGEL ET AL., *supra* note 4, at Part II., 25-26.

[32] 同様に、米国財務省の国際税務局（Office of International Tax Affairs）の国際税務弁護士兼ディレクター（International Tax Counsel and Director）を務めていた Robert J. Patrick Jr.弁護士が 1978 年に公表した論稿は、1977 年版の米国モデル租税条約と 1963 年 OECD モデル租税条約草案を比較検討した上で、プリザベーション条項につき、以下のとおり言及している（Robert J. Patrick Jr., *A Comparison of the United States and OECD Model Income Tax Conventions*, 10 LAW & POL'Y INT'L BUS. 613, 618 (1978).）。

> ［1977 年］米国モデル条約の［1 条］2 項は、条約が、国内税法又は締約国間の他の協定によって認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の減免を制限しないことを明らかにすることを企図している。米国は、条約交渉の中で、いくつかの国、例えばフランスが、条約によって納税者に追加の納税義務を課すことが可能であることを見出した。米国は条約により納税義務を加重することはでき

（2） Kysar 教授の批判と本稿の立場

上記のような説明に対して、Kysar 教授は、2013 年に公表した論稿[33]において異議を述べた上で、租税条約そのものの合憲性に疑義を呈している。同教授によると、合衆国憲法上、税金は連邦議会の専権に属する事項であるのに対し、租税条約は、下院の関与を経ずに締結されるから、租税条約は、国内立法の手当なく適用可能でないと解すべきことになる[34]。ところが、さしたる議論なくして、租税条約は裁判上も直接的に適用可能であると解されている[35]。そこで、同教授は、合衆国憲法上の疑義を払拭するために、全ての租税条約に受容立法を必要とすべきであると提案している[36]。

本稿は、租税条約の合衆国憲法上の位置づけに関する Kysar 教授の分析を基本的に支持するが、その紹介と当否の検討は、第 3 章から第 6 章までにおいて行う。そこでは、特に合衆国憲法の関連条文と裁判例を参照するとともに、同教授が全く着目していないプリザベーション条項に焦点をあてる。

さらに、第 7 章では、プリザベーション条項の起源を初めて明らかにするとともに、100 年程前に租税条約と合衆国憲法の整合性の問題が認識されており、その解決のために、Kysar 教授とは別の提案がなされていたという歴史的な事実に言及する。その解決案とは、租税条約の締結ではなく、相互免除の方式による国内立法（HR10165 法案）によって国際的な二重課税を回避しようという途の模索であった。第 7 章では、米国がそのような解決策をとらず、いかにして租税条約締結の方向に舵を切ったかを振り返るとともに、それがプリザベーション条項と深く関係することを指摘する。

次章で最初に取り上げるのは、租税条約の締結のための合衆国憲法上の根拠となる条約条項である。

ない（the United States cannot increase tax liability by treaty）し、いかなる国も条約をそのような目的で利用することは望ましくないと考えられている。

また、Owens 教授も、租税条約の一般的な機能が、納税者に特典を与えることにあって、税負担を増大させる意図を有しないこと、条約が反対の効果を発生する可能性を排除するために、米国の大多数の租税条約にプリザベーション条項が含まれていること、同条項が特定の条約にない場合でも、納税者は、国内税法の規定が納税者にとって有利な場合には、おそらく当該規定の適用を受けることができるであろうこと、合衆国憲法第 1 条第 7 節第 1 項の下で、全ての歳入措置は、下院において発議されなければならないとされているが、下院は条約につき発議をすることも、投票すらすることもないから、もし条約の規定が特定の納税者が支払うべき税額を増大する効果をもつならば、同規定は、その限度で憲法に反し無効となるであろうこと、したがって、納税者は、後に発効した条約が国内税法の規定に優先する場合でも、国内税法の適用を受けることが納税者自身にとって有利であれば、国内税法の適用を受けることができるであろうことを述べている（ELISABETH A. OWENS, INTERNATIONAL ASPECTS OF U.S. INCOME TAXATION: CASES AND MATERIALS, VOL. III, 48-49 (1980).）。

[33] Kysar, *supra* note 3.

[34] *Id.* at 17 n.105, 48.

[35] *Id.* at 22, n.145

[36] *Id.* at 4, 28-29, 51-56.

第 3 章　条約条項と租税条約

1.　条約条項の意義

（1）　第 2 条条約と行政協定

米国が結ぶ国際約束は、以下のとおり大きく 2 つに分けることができる[37]。

① 合衆国憲法第 2 条第 2 節第 2 項（Treaty Clause（以下「条約条項」という。））に従い締結される条約（Article II Treaties）（以下「第 2 条条約」という。）
② 合衆国憲法上に明文の定めのない行政協定（executive agreements）[38]

租税条約は、上記①の第 2 条条約として締結されている。このため、本稿では第 2 条条約に絞って説明する。以下、単に条約というときには、第 2 条条約を意味している。

（2）　第 2 条条約の根拠

第 2 条条約の締結の根拠となる条約条項は、以下のとおり規定している[39]。

> 大統領は、上院の助言と承認を得て、条約を締結する権限を有する。ただし、この場合には、上院の出席議員の 3 分の 2 の賛成を要する。（後略）
>
> [The President] shall have Power, by and with the Advice and Consent of the Senate, to make Treaties, provided two thirds of the Senators present concur; …

条約条項は、第 2 条条約の締結権限を大統領と上院にのみ配分し、下院の関与を排除している。条約条項がなぜこのような規定になったかを明らかにするには、合衆国憲法制定の歴史を遡る必要がある。

合衆国憲法は、しばしば「妥協の束ね」と呼ばれるが、それは、具体的には、北部と南部、大規模州と小規模州との妥協の産物であると同時に、権力の強化統合への現実的な要請と独立革命を通じての権力への伝統的な不信感との複雑な妥協の産物であったことに求めることができる[40]。特に、後者の妥協は、以下の 3 点に現れている[41]。第一に、憲法により強力な政府は樹立されたが、それはあくまでも人民主権を前提とし、その人民から一定の権限を委託された「権限の制限された政府」である。第二に、もはや州の連合ではないが、さりとて中央集権的な統一国家でもないという「連邦主義」が採用されている。第三に、樹立された中央政府そのものが、三権分立制又は抑制均衡制をとることによって、権力の集中化が妨げられるという構造がとられている。

---

[37] 松田浩道『国際法と憲法秩序－国際規範の実施権限』47 頁（東京大学出版会、2020）。

[38] 行政協定は、数の上で第 2 条条約大きく上回り、実務上の重要性は高い（松田・前掲注 37・国際法と憲法秩序 47 頁。なお、同書は、Article II Treaties を「第 2 編条約」と呼んでいるが、本稿では「第 2 条条約」という呼称に統一する。）。行政協定は、《1》第 2 条条約の授権による行政協定、《2》議会承認による行政協定（congressional-executive agreements）及び《3》大統領単独による行政協定（sole executive agreements）の 3 種類に分類することができる（同書 52-58 頁、樋口範雄『アメリカ憲法［第 2 版］』76 頁（弘文堂、2021））。

[39] 本稿における合衆国憲法の翻訳については、斎藤眞「アメリカ合衆国憲法」宮沢俊義編『世界憲法集　第 4 版』27 頁以下（岩波書店、1983）を基本的に参照した上、若干の修正を加えている。

[40] 斎藤・前掲注 39・合衆国憲法 29-30 頁。

[41] 斎藤・前掲注 39・合衆国憲法 30 頁。

そして、特に第二の「連邦主義」との関連でいえば、合衆国憲法は、州の個別性と結合性という 2 つの異なる方向性が組み込まれた構造をもつということができる。つまり、1776 年 7 月 4 日の 13 の植民地による独立宣言の当初より、それぞれの独立という個別性を強調し重視する考え方と、「一致して」独立したという結合性を重視し強調する考え方とが、その後の米国史を通じて、交錯し、対立することになる[42]。

このような「妥協の束ね」としての合衆国憲法の特徴は、条約条項にも見てとれる。憲法起草過程において、同条項につき、大規模州と小規模州の利害の対立と妥協、上院と下院の権限分配とそれぞれの特性、条約の扱う事項の特殊性等の観点から、様々な議論と提案がなされている[43]。

例えば、合衆国憲法の当初案は、条約締結権限を、行政府の参加なくして上院のみに与えるものであった。これに対し、大規模州からは、下院の参加を求める提案がなされた。さらには、条約締結権限は行政府のみに付与されるべきであり、下院の関与が排除されるのであれば、全ての条約は立法府が批准するまでは、法律を変更するような効力を有すべきではないという主張もなされた。かかる主張に対しては、同盟及び平和条約の交渉の場合には、実現が難しいという反対論が展開された。上記に加え、条約締結に関する下院の関与を全面的又は部分的に認める案も審議されたが、条約条項の最終案では下院の関与は排除されることになった。これは、上院[44]に比べ下院の規模が大きく、議員の入れ替わりも激しいため、条約交渉時に必要な秘密保持、迅速性及び一貫性を保つために相応しくないと考えられたためである[45]。また、各州の代表からなる上院の特別多数決の要件は、一部の州や地域を不利な立場に置くことを避けることを目的として課されている。

(3) 第 2 条条約の意義

合衆国憲法に定義はないが、起草者は、「条約（treaty）」を、主権国家同士の信義に基づき法的効力を有する契約（Contracts with foreign nations, which have the force of law, but

---

[42] 斎藤眞「解説」A.ハミルトンほか（斎藤眞=中野勝郎訳）『ザ・フェデラリスト』389 頁、392-393 頁（岩波、1999）。同書は、全 85 篇からなる The Federalist のうちの 31 篇を訳出したものである。なお、The Federalist（https://guides.loc.gov/federalist-papers/full-text (last visited Oct. 19, 2023).）とは、1787 年夏に起草された合衆国憲法案を擁護し、その反対論を論駁し、世論に訴えて憲法案の承認を確保しようという具体的、直接的、政治的目的をもって 3 人の政治家（Alexander Hamilton, John Jay & James Madison）が新聞紙上に次々と発表した全 85 篇の論文集である。合衆国憲法は、起草後いくたの修正を受けながらも今日まで存続し、その基本的な枠組みを維持しているため、The Federalist は、憲法制定をめぐる当事者による重要文献として参照され続けている（同書 3-4 頁）。

[43] Kysar, *supra* note 3, at 13-15.

[44] 憲法制定時の上院議員の人数は全部で 22 人であった（Kysar, *supra* note 3, at 42.）。なお、憲法案が発効し、ワシントンが初代大統領に就任したのは 1789 年 4 月であるが、独立宣言をした 13 の植民地のうちノースカロライナとロードアイランドは憲法案を未だ承認していなかったため、米国は 11 州の合衆国として見切り発車している（斎藤・前掲注 42・フェデラリスト 407 頁）。

[45] 松田・前掲注 37・国際法と憲法秩序 48 頁。条約条項が上院に独占的な権限を付与した際の根拠、特に外国との重要事項に関する交渉の際に必要とされる秘密の遵守と専門性の点で、下院に比べ上院が適しているという理由づけが、現在では希薄となっていることにつき、Kysar, *supra* note 3, at 41-42.参照。

derive it from the obligations of good faith）と捉えていた[46]。そこで主として念頭に置かれていたのは、戦争、和平及び通商に関するものであった[47]。

他方で、二重課税の回避と脱税の防止を目的とする二国間条約である租税条約は、主権国家が互いに課税権の行使の制限を約することにより、納税者の課税関係に影響を及ぼすことが想定されている。その意味で、租税条約は、合衆国憲法の起草者が「条約（treaty）」として典型的に考えていたものとは異なる性格を有している。しかも、このような租税条約が出現するのは、合衆国憲法が起草された 1780 年代よりも、100 年程後である[48]。

さらに、合衆国憲法の起草時には、連邦所得税そのものが存在しなかったことに留意する必要がある[49]。もともと合衆国憲法第 1 条第 8 節第 1 項は、連邦議会に合衆国を通して均一な税を課し徴収する権限を与える一方で、同条第 9 節第 4 項及び第 2 節第 3 項は、人頭税又は他の直接税が人口に応じて州に割り当てられるべきことを要請していた[50]。連邦議会は、1894 年所得税法により、個人と会社の所得に対し所得税を課す立法をなしたが、1895 年に連邦最高裁判所は、いわゆる所得税判決（Income Tax Cases）により、同法を違憲無効と判断した[51]。爾後、連邦所得税の立法化は事実上封じられることになり、この状態が転換するのは、1913 年に成立した合衆国憲法第 16 修正によってである[52]。

同修正は、「連邦議会は、いかなる源泉から生ずる所得に対しても、各州の間に配分することなく、また国勢調査若しくはその他の人口算定に準拠することなしに、所得税を賦課徴

---

[46] Alexander Hamilton, *The Treaty Making Power of the Executive, The Federalist No.* 75 (1788), https://guides.loc.gov/federalist-papers/text-71-80#s-lg-box-wrapper-25493467 (last visited Oct. 19, 2023).

[47] John Jay, *The Powers of the Senate, The Federalist No. 64* (1788), https://guides.loc.gov/federalist-papers/text-61-70#s-lg-box-wrapper-25493451(last visited Oct. 19, 2023).

[48] 租税条約の起源をどこに求めるかについては争いがあるものの、プロシア・ザクセン条約（1869）を最初の租税条約とする論者が多いこと、この説に対しては同条約が、1871 年にドイツ帝国の母体となった北ドイツ連邦（1867-1871）を構成するプロイセン王国とザクセン王国間の条約であるため国際的な条約とはいえないとして、オーストリア=ハンガリー・プロシア条約（1899）が最初の租税条約であるという考え方を支持する者があることにつき、Andrey Savitskiy, *The First Tax Treaties: In Search of Origins,* 49(6/7) INTERTAX 571-72 (2021).参照。

[49] 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度－アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』2 頁以下（有斐閣、2007）。

[50] 人頭税（Capitation）も人口比例の直接税もともに人数（人口）に比例した税である。この憲法の規定の趣旨は、連邦政府を支える税負担を人口数で配分するところにあり、小さな州に大きな州と同じ税を課すのを阻止することにあった（樋口・前掲注 38・アメリカ憲法 65 頁）。

[51] 大塚・前掲注 49・キャピタル・ゲイン課税 2-3 頁。*Pollock v. Framers Loan & Trust Co.*, 158 U.S. 601 (1895).を含む所得税判決の要旨は、所得税は、合衆国憲法第 1 条第 9 節第 4 項にいう「直接税」であり、したがって、第 1 条 2 節第 3 項に規定する国勢調査又はその他の人口算定に準拠して、各州の人口に比例して課税すべきものであるのに、1894 年所得税法による課税は、かかる人口比例の要件に違反しているので、違憲無効であるというものであった（同書 3 頁）。ただし、南北戦争時にも 1894 年所得税法と同様の所得税が課されており（13 Stat. 223 (1864)）、連邦最高裁判所は、*Pollock* の 14 年前には全員一致でその所得税の合憲性を支持していた（*Springer v. United States*, 102 U.S. 586 (1881).）（鈴木康彦『注釈　アメリカ合衆国憲法』256-257 頁（国際書院、2000））。

[52] 大塚・前掲注 49・キャピタル・ゲイン課税 3-4 頁。

収する権限を有する。（The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several states, and without regard to any census or enumeration.）」と規定しており、同修正によって 1913 年に最初の恒久的な連邦所得税法である 1913 年歳入法（Revenue Act of 1913）が成立し、連邦所得税制の基盤が確立されるに至った[53]。したがって、連邦所得税が本格的に導入されたのは、合衆国憲法の制定から 130 年程後である。

以上のとおり、合衆国憲法が起草された 1780 年代には、租税条約も連邦所得税も、全く未知のものであった[54]。したがって、合衆国憲法の起草者が、連邦所得税に係る歳入事項を規定する条約が出現するという事態を想起することはほとんど不可能であったと考えられる[55]。

2. 租税条約の締結手続

租税条約は、合衆国憲法の起草者には全く未知のものであったと考えられる。そうであるにもかかわらず、米国が 1932 年に最初の租税条約をフランスと調印して以来、全ての租税条約は、条約条項に基づき第 2 条条約として締結されてきた。このため、合衆国憲法上、租税条約は、大統領が調印し、上院による批准のための助言と承認の手続を踏む必要がある一方で、下院の関与は全く予定されていない。ただし、租税条約には、米国国内税法との調整を要するという特殊性があるので、その締結手続は他の類型の条約とは異なっている。具体的には、租税条約は、以下のような手続により締結される[56]。

まず、多くの条約の交渉が主として国務省によって行われるのに対し、租税条約の交渉は、主に財務省の国際税務顧問（International Tax Counsel）が行い、国務省がそれを補助する。交渉の結果、租税条約の条文が固まると、行政府高官（通常は国務長官又は米国の大使）が署名する。

次に、署名された租税条約は、批准のための助言と承認を求めて、上院に提出される。全ての条約を審査する権限を有するのは上院外交委員会(Senate Foreign Relations Committee)であるが、租税条約については下院歳入委員会（House Committee on Ways and Means）及び上院財政委員会（Senate Finance Committee）の意見を求めることが想定されている。これは、両院が議会として租税法制を考慮する権限を有しているからである。

署名された租税条約については、財務省及び上下両院税制協議会（Joint Committee on Taxation）の職員が説明書を作成し、上院外交委員会に提出する。この説明書は、租税条約の条項を要約し、場合によって租税条約の提起する特殊な問題を検討し、関連する米国国内税法の概要を示すとともに、租税条約の条項を逐条的に解説している。このような解説は、少なくとも 1970 年代からは技術的説明書（Technical Explanation）として作成するのが財務省の実務となっている[57]。技術的説明書は、上院が租税条約の承認のための審議の際に検討

---

[53] 大塚・前掲注 49・キャピタル・ゲイン課税 4-5 頁。1913 年歳入法も違憲無効を理由とする訴訟の攻撃対象となったが、連邦最高裁判所は、*Brushaber v. Union Pacific Railroad Co.*, 240 U.S. 1 (1916).等の判決により、納税者側の請求を全て退けた（同書 5-6 頁、20-21 頁）。

[54] Irwin Halpern, *United States Treaty Obligations, Revenue Laws, and New Section 7852(d) of the Internal Revenue Code*, 5 FLA. INT'L L.J. 1, 3-4 (1989).

[55] Kysar, *supra* note 3, at 16.

[56] COMMITTEE ON FOREIGN RELATIONS, UNITED STATES SENATE, TREATIES AND OTHER INTERNATIONAL AGREEMENTS: THE ROLE OF THE UNITED STATES SENATE, 270-71 (2010); Kysar, *supra* note 3, at 22.

[57] 1975 年米英条約（1976 年交換公文、1976 年及び 1977 年改正議定書を含む。）の技術的説明書の前書きには、「上院及び他の利害関係者の利用に供するために、批准に対する助言と承認のために上院に提出される租税条約及び議定書の技術的説明書を作成するのが、財

する際の公式の書類であるが、通常は、米国側が一方的に作成する。このため、技術的説明書が条約文言、条約交渉の経緯及び条約相手国の条約締結時の期待に反しないのであれば、条約解釈において尊重される[58]。

上院外交委員会の審議が終わると、租税条約は、上院の本会議に付され、審議の結果、出席議員の 3 分の 2 以上の賛成によって承認される。上院の承認の後、通常は、大統領が署名済みの批准書を相手国と交換することにより、租税条約が発効する。

なお、上院は、調印された租税条約をそのまま承認するか、承認しないかだけではなく、もし特定の条項に不服があれば、当該条項を変更するため、条約交渉の再開の機会があるのが通常である[59]。例えば、1945 年米英条約の批准に対する助言と承認のための手続の中で、上院が条項の修正を求め、英国と再交渉の上、当該修正が認められたことがある[60]。

務省の実務である。（It is the practice of the Treasury Department to prepare for the use of the Senate and other interested persons a Technical Explanation of the tax conventions and protocols, which are submitted to the Senate for its advice and consent to ratification.）」という説明がある。日本（1973）、韓国（1976）、モロッコ（1977）、ジャマイカ（1981）との各条約の技術的説明書の前書きにも同様の記述がある。ただし、例えば、1970 年米国・ベルギー条約の技術的説明書には前書き自体がない。

他方、概ね 1980 年代以降に作成された技術的説明書の前書きには、「技術的説明書は、条約に対する公式ガイドである。特定の条約条項の背後にある政策のみならず条約の適用と解釈に関連して到達した理解を反映している。（The Technical Explanation is an official guide to the Convention. It reflects the policies behind particular Convention provisions, as well as understandings reached with respect to the application and interpretation of the Convention.）」という説明がなされるのが通例となっている（エジプト（1980）、カナダ（1980）、バルバドス（1984）、中国（1984）、フィンランド（1989）、チェコ（1993）、フランス（1994）、ベネズエラ（1999）、デンマーク（1999）、英国（2001）、日本（2003）、ベルギー（2007）等との各条約の技術的説明書の前書き参照）。

なお、財務省は、特定の租税条約の技術的説明書が、米国モデル租税条約や他の租税条約の技術的説明書と異なることがあるにもかかわらず、当該箇所を特定しないし、また変更の理由を説明することもない（N.Y. STATE BAR ASS'N TAX SECTION, REPORT ON THE MODEL INCOME TAX CONVENTION RELEASED BY THE TREASURY ON NOV. 15, 2006, at 2 (2007); Michael S. Kirsch, *The Limits of Administrative Guidance in the Interpretation of Tax Treaties*, 87 TEX. L. REV. 1063, 1074-75 (2009).）。

[58] *Xerox Corp. v. United States*, 14 Cl. Ct. 455, 463 (1988).は、1975 年米英条約の解釈に関し、その技術的説明書の重要性を強調し、同説明書に従い、間接外国税額控除制度の適用を否定された原告の還付請求を棄却した。これに対し、その控訴審判決（*Xerox Corp. v. United States*, 41 F.3d 647 (Fed. Cir. 1994), *cert. denied*, 516 U.S. 817 (1995).）は、条約文言が明確である上、技術的説明書の関連部分を上院が受け容れておらず、英国の交渉担当者が了知も受諾もしていないこと等を理由として、同説明書に依拠した米国政府の主張を退け、原判決を覆し、納税者の請求を認容した。なお、*National Westminster Bank, PLC v. United States*, 512 F.3d 1347, 1359 (Fed. Cir. 2008).も、財務省規則が 1975 年米英条約と矛盾するかどうかが争いとなった事案において、政府の長期にわたる確固とした解釈が、条約の文言、交渉の経緯及び条約締結時の英国の期待に反している場合には、ほとんど尊重されない（entitled to minimal deference）と述べ、同様の判断を示している。

[59] Rosenbloom & Langbein, *supra* note 8, at 405.

[60] 1939 年米仏条約を修正し、補足する 1946 年米仏条約の審理のための上院外交委員会の小委員会の公聴会が開催されているが、1947 年 1 月 30 日の公聴会に出席した Eldon P. King

3. まとめ

合衆国憲法の起草者が租税条約の出現を想定していたとは考えにくいものの、米国にとっての最初の租税条約である 1932 年米仏条約以来、租税条約は、条約条項に基づき第 2 条条約として締結される実務が定着している。その締結手続は、他の類型の条約とは、特に以下の 2 点で異なっている。

第一に、租税条約の交渉及び審議の過程において、国務省ではなく、財務省が主体的な役割を果たしている。

第二に、合衆国憲法上、条約の締結手続から下院は排除されているが、租税条約の場合には、下院歳入委員会が関与する。これは、両院が議会として租税法制を考慮する権限を有しており、しかも、租税条約が国内税法に影響を与えるためである。ただし、租税条約の承認のための議決は、もっぱら上院の本会議が行い、下院は一切関与しない。

このようにして成立する租税条約が、いかなる効力を有するのか、特に国内税法との優劣がどのように定まるのかを次章で検討する。

第 4 章　最高法規条項と租税条約

1. 最高法規条項の意義

（1） 条約と最高法規条項

合衆国憲法第 6 条第 2 項は、最高法規条項（Supremacy Clause）として、以下の規定を置いている。

> この憲法及びこれに準拠して制定される合衆国の法律並びに合衆国の権限をもって既に締結された、又は将来締結される全ての条約は、国の最高法規である。これによって各州の裁判官は、各州の憲法又は州法律中に反対の規定がある場合といえども、拘束される。
>
> This Constitution, and the Laws of the United States which shall be made in Pursuance thereof; and all Treaties made, or which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the supreme Law of the Land; and the Judges in every State shall be bound thereby, any Thing in the Constitution or Laws of any State to the Contrary notwithstanding.

最高法規条項において、国の最高法規とされる条約は、全ての条約ではなく、それ自体の規定により、国内受容立法なくして適用される条約、すなわち self-executing な条約を意味すると解されてきた[61]。そこで、さらに self-executing な条約と国内法の優先関係をどのように決するのか、そもそも self-executing な条約がいかにして定義されるのか、租税条約が self-executing な条約に該当するのか否かが問題となるので、以下順に検討する。

なお、self-executing という用語は、「自動執行（性）」、「自動実施（性）」等と翻訳されているが、本稿では、non-self-executing とともに英文のまま表記する。

氏（内国歳入局（Bureau of Internal Revenue）の特別副長官（Special Deputy Commissioner））は、1945 年米英条約に関する調印後の修正の事案に言及している（CONVENTION WITH FRANCE ON DOUBLE TAXATION, SUBCOMM. OF COMM. ON FOREIGN REL. (Jan. 30, 1947) (statement of Eldon P. King, Special Deputy Commissioner, Bureau of Internal Revenue), *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY OF UNITED STATES TAX CONVENTIONS, 958 (1932).）。

[61] Kysar, *supra* note 3, at 17.

（2） 条約と国内法の優先関係

ともに国の最高法規と位置づけられる self-executing な条約と国内法の優先関係について、連邦最高裁は、1888 年の *Whitney v. Robertson* において、以下のとおり判示している[62]。

> 合衆国憲法によって、条約は立法行為と同位であり、同様の義務を生じる。両者はともに最高法規であり、いずれにも他方に優先する効力は与えられていない。……もしも条約と立法が抵触するなら、後法が他方に優位する。ただし、主題に関する条約の規定が self-executing であることが常に前提となる。

したがって、条約が self-executing であることを前提とした上で、後に施行された法律は、従前の矛盾する条約に優先し、反対に、後に批准された条約は、先行する反対の法律に優先する[63]。

このように、議会は、条約に優位する法律を制定することができるが、裁判所は、軽々に議会がそのような意図をもたないと推定し、可能な限り、条約との抵触を避けるように連邦法の解釈に努めている[64]。

（3） まとめ

最高法規条項により、条約は、法律と並ぶ国の最高法規と位置づけられる。裁判所は、可能な限り、条約との抵触を避けるように連邦法の解釈に努めるが、両者の抵触が避けられない場合には、後法優先の原則が妥当する。ただし、それは当該条約が self-executing な性質をもつことが大前提である。

そこで、次に self-executing な条約と non-self-executing な条約がいかにして区別されるのか、租税条約がいずれの類型に属するのかを次に検討する。

2. Self-executing な条約と Non-self-executing な条約

（1） Self-executing の概念

どのような条約が self-executing とされるか、またそもそも self-executing とはいかなる意味をもつかの点については、歴史的な変遷と議論の混乱がみられる[65]。極めて大まかに要約すると、以下のとおりである。

そもそも合衆国憲法起草時は、全ての条約が連邦法と同様の効力をもつと理解されていたようであるが、1829 年の *Foster v. Neilson* の連邦最高裁判決[66]により、実施立法なくして連邦法として裁判規範になる条約と、裁判所における規範となる前に立法を必要とする条約との区別が示された[67]。この区別は、後に self-executing な条約と non-self-executing な条約の区

---

[62] *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190, 194 (1888).

[63] Kysar, *supra* note 3, at 20 は、前者の例として、*Breard v. Greene*, 523 U.S. 371, 376 (1988). を、後者の例として、*Cook v. United States*, 288 U.S. 102, 118-19 (1933).を挙げている。

[64] RESTATEMENT (FOURTH) OF FOREIGN RELATIONS LAW OF U.S.: Selected Topics in Treaties, Jurisdiction, and Sovereign Immunity § 309 cmt. b (AM. L. INST. 2018) [hereinafter *Restatement*]. Restatement 中の self-executing な条約に関わる問題を取り上げ、検討した文献として、松山祐平「合衆国対外関係第四リステイトメント（2018 年）－自動実施条約の問題を中心として－」福岡大学大学院論集 51 巻 1 号 45 頁（2019）がある。

[65] 松田・前掲注 37・国際法と憲法秩序 62-63 頁。

[66] *Foster v. Neilson*, 27 U.S. 253 (1829).

[67] 松田・前掲注 37・国際法と憲法秩序 61-62 頁。

別とされるようになるが、その概念は様々に異なる意味に用いられ、後の判例や学説の混乱を招くことになる[68]。

こうした状況の中で、連邦最高裁判所は、2008 年の *Medellín v. Texas*[69]において、*Foster v. Neilson* 以降初めて self-executing の概念を詳細に検討した。*Medellín* は、以下のような事案に関するものである[70]。

米国在住のメキシコ国民 Medellín は、米国テキサス州内での謀殺等の罪により、1997 年 3 月のテキサス州刑事上訴裁判所の死刑判決を受け、同判決は確定した。しかし、Medellín には、米国及びメキシコが締約国となっている領事関係条約が定める通告の権利（外国人の身柄拘束がされた場合に当該国の領事機関への通告の権利）が告知されていなかった。

Medellín は、同条約違反を、刑事判決確定後の人身保護令状の請求手続で初めて争ったが、手続懈怠等を理由にその請求は棄却された。他方、米国諸州の刑事手続で領事通告権の告知がなされずに死刑判決を受けたメキシコ国民が多数に上っていたため、2003 年にメキシコ政府は米国政府に対し国際司法裁判所（International Court of Justice, ICJ）に提訴した。2004 年に、ICJ は、Medellín を含む 51 名の死刑囚につき、米国政府による領事関係条約の違反を認定し、手続懈怠に係る州法上のルールにかかわらず、米国政府自身が選択する方法によって刑事判決の審査と再検討を求める判決（以下「Avena 判決」という。）を下した。

Avena 判決後、2005 年 2 月に米国大統領は、司法長官に対して「自らの法的権限に基づいて、州裁判所に礼譲の一般原則に従って ICJ の判断を実施させることもって、米国の国際義務を履行する」旨の覚書を発出した。Medellín は、大統領の覚書と ICJ の Avena 判決に依拠して、テキサス州裁判所に対して人身保護令状の再請求をしたが、テキサス州刑事上訴裁判所は同請求を棄却した。その後、連邦最高裁は、同判決に関する Medellín の裁量上訴を認めた。

主たる争点は、以下の 2 点である。第一に、ICJ の Avena 判決が米国裁判所において国内法による媒介なくして、拘束的効力を有するかを判断するために、米国に対して ICJ 判決の遵守を義務づける条約が self-executing であるか否か[71]であり、第二に、大統領の 2005 年の覚書によって州法上の手続規則を適用せずに再審理するよう州に命じることができるかである。法廷意見は、いずれの争点についても消極的に解し、Medellín の主張を退け、テキサス州刑事上訴裁判所の判断を支持した。

本稿との関係では、上記結論に至る前提として、最高裁が、第一の争点に関し、以下の判断を示していることが注目される[72]。

まず、最高裁は、self-executing という概念が多義的に用いられてきたことを認めた上で、それが「連邦法として自動的に国内効力をもつ」という意味であることを明らかにした。その上で、第 2 条条約は、条約それ自身が self-executing であるとの意図をもち、そのような文言において批准されない限り、国内法ではないと判示した。このように、最高裁の法廷意

---

[68] 松田・前掲注 37・国際法と憲法秩序 62 頁。

[69] *Medellín v. Texas*, 552 U.S. 491 (2008).同判決の評釈として、小林友彦［判批］小寺彰ほか編『国際法判例百選（第 2 版）』18 頁（2011）、宮川成雄「判批」樋口範雄ほか編『アメリカ法判例百選』14 頁（2012）、西平等［判批］森川幸一ほか編『国際法判例百選（第 3 版）』20 頁（2021）参照。

[70] 宮川・前掲注 69・「判批」14 頁及び小林・前掲注 69・「判批」18 頁の「事実の概要」を主として参照した。

[71] *Medellín* は、Avena 判決の解釈適用した領事関係条約自体が self-executing であるかどうかの判断をしているわけではないし、また Avena 判決それ自体が self-executing であるか否かの個別的判断をしているものでもない（西・前掲注 69・「判批」21 頁）。

[72] 松田・前掲注 37・国際法と憲法秩序 65-66 頁。

見は、条約締結権者の意思を重視するとともに、self-executing な条約の範囲を限定することによって、州の刑事裁判権に配慮を示した[73]。次に、最高裁は、たとえ条約が self-executing であるときでも、国際規範は私人に権利や請求権を与えないのが原則であるため、それに反する明確な文言がない限り、私人の執行可能な権利を認めないことを明示した。

以上のとおり、*Medellín* は、self-executing の概念を詳細に検討して定義を与え、州法に優位する裁判規範としての self-executing の問題と、条約による個人の請求権の基礎づけの問題を区別するという判例法理を定式化したといわれている[74]。他方で、同判決には、ICJ の判決、大統領の覚書、州の刑事裁判権等の特異な要素がかかわっているという特殊性がある。そこで、条約が self-executing であるか否かの区別の基準を明らかにし、その基準を租税条約に当てはめる上では、*Medellín* の上記判示事項そのものではなく、同判決を踏まえ 2018 年に公表された前掲注 64 の米国対外関係第 4 リステイトメント（Restatement）を参照することにする。

（2） 区別の基準

Restatement は、条約の規定[75]が self-executing な場合にのみ、米国の裁判所において直接的に執行可能である（directly enforceable）と説明している[76]。その上で、Restatement は、条約の規定が self-executing であるかどうかを判断する基準を下記のとおり要約している[77]。

（2） 裁判所は、規定の文言及び文脈が、他の条約関連資料とともに、当該規定が米国の裁判所において直接執行可能であろうという米国の条約締結権者による理解と整合しているか否かを判断する。適切な考慮事項は、以下のものを含む。

(a) その条約規定が、司法府による直接的な適用に適するように、十分に明確であるか又は義務的であるか否か、及び

(b) 政治部門の追加的な措置を想定しているのとは反対に、当該規定が直ちに効力を有すると意図されたか否か。

上院の助言と承認の決議により、条約の規定がself-executing又はnon-self-executingであることが明示されている場合には、裁判所は、当該明示を尊重する。

(2) Courts will evaluate whether the text and context of the provision, along with other treaty materials, are consistent with an understanding by the U.S. treatymakers that the provision would be directly enforceable in courts in the United States. Relevant considerations include:

(a) whether the treaty provision is sufficiently precise or obligatory to be suitable for direct application by the judiciary; and

(b) whether the provision was designed to have immediate effect, as opposed to contemplating additional measures by the political branches.

If the Senate's resolution of advice and consent specifies that a treaty provision is self-executing or non-self-executing, courts will defer to this specification.

---

[73] *Medellín* は、大統領が、最高法規条項を介しても州の刑事裁判権（州の統治権から導き出されるポリス・パワーの核心）に立ち入れないという、連邦制のもつ構造的な問題、すなわち、連邦と州の管轄権の問題を浮き彫りにしている（宮川・前掲注 69・「判批」15 頁）。

[74] 松田・前掲注 37・国際法と憲法秩序 63 頁。

[75] Restatement, *supra* note 64, at § 310, cmt. b.では、裁判所はよく条約全体が self-executing かどうかに言及するが、より正確には条約の特定の条項が self-executing であるかどうかの評価を要すると解すべきであると述べている。

[76] Restatement, *supra* note 64, at § 310, cmt. b.

[77] *Id.* at § 310, intro. cmt.

上記によれば、裁判所は、条約の規定がself-executingかどうかを判断するに当たり、当該規定の解釈から出発するのが通常である[78]が、特に条約の文言及び文脈が決定的な意味をもたない場合には、条約締結権者による理解を尊重することになる[79]。

例えば、上院は、人権に関する多国間条約につき助言と承認をする際の条件として、条約中の実体規定はself-executingでないとの宣言を付している[80]が、裁判所は、一般的にかかる上院の宣言を権威あるものとして取り扱っている[81]。

他方、上院は、*Medellín*の最高裁判決以降、特定の条約がself-executingであるとの宣言を時折行うようになったが、これまでそのような宣言の効力が裁判所によって考慮されたことはない[82]。しかし、non-self-executingであるとの宣言を司法府が尊重してきたという伝統に加え、裁判所が、条約の意義と効果に関する上院及び大統領の見解を一般的に重視してきたことに鑑みれば、self-executingである旨の上院の宣言を重要な要素として考慮する可能性は高いと考えられる[83]。

以上のとおり、Restatementによれば、条約の規定がself-executingであるか否かを判断するに当たり、特に条約の文言及び文脈が決定的な意味をもたない場合には、条約締結権者の意思が重視されることになる[84]。

上記の判断基準に照らし、租税条約がself-executingであると解されるか否かが次の問題である。

3. 租税条約の self-executing 性

（1） Self-executing か Non-self-executing か

租税条約については、さしたる議論なくして、self-executing であるとする考え方が一般的である[85]。具体的には、以下のとおりである。

（a） 納税者

納税者は、特段の国内受容立法を要することなく、租税条約上の特典を長年にわたり享受しており、このことは、連邦議会も財務省も十分承知している[86]。

（b） 裁判所

裁判所も、以下のとおり、特段の根拠を示すことなく、租税条約が self-executing であることを肯定してきた[87]。

（i） *Kimball*

---

[78] *Id.* at § 310, n.8.

[79] *Id.* at § 310, nn.6 & 8.

[80] *Id.* at § 310, n.9.

[81] *Id.*

[82] *Id.*

[83] *Id.*

[84] 松山・前掲注 64・リステイトメント 55 頁、60-61 頁。

[85] Kysar, *supra* note 3, at 22, n.145; ALI, *supra* note 20, at 22.

[86] Michael S. Kirsch, *supra* note 57, at 1074 n.49; Kysar, *supra* note 3, at 23.

[87] Tim Wu, *Treaties' Domains*, 93 VA. L. Rev. 571, 643-44 (2007).

1946年の *Kimball v. Commissioner*[88]は、1932年米仏条約が、居住地国に限って課税権を認めていた私的年金（private pensions）及び生命年金（life annuities）の解釈が問われた事案である。米国の遺言信託の受託者である原告は、同信託から遺言に従い、フランスの市民兼居住者に対して支払われた金員が私的年金又は生命年金に該当することを理由として、米国での税金を免除されると主張した。

裁判所は、上記条約の歴史的背景をも検討した上で、原告の主張を最終的に退けている。特に明示的な言及はないものの、裁判所は、上記条約の私的年金及び生命年金に係る免税規定がself-executingであることを前提としていると考えられる。

（ii）　*Samann*

第4巡回区控訴裁判所は、1963年の *Samann v. Commissioner*[89]において、1951年米国・スイス条約の文言を財務省規則通りに解釈することの是非を問題としている。上記条約8条は、米国に恒久的施設（PE）を有しないスイスの居住者は、米国源泉のロイヤルティにつき米国での課税を免除されると規定していた[90]。他方、財務省規則は、免税が認められるための条件として、いかなる時点においても、あるいは課税年度中のどの時点においてもPEを有しないことが必要である旨定めていた。

*Samann*の原告は、スイスの居住者で、1954年を通じて米国源泉のロイヤルティを稼得したが、1954年1月1日から3月15日までの間、米国内にPEを有していた。争点は、原告が主張するとおり、上記PEを保有する期間についてのみロイヤルティに係る米国での免税が認められないか、それとも財務省規則が規定するとおり、1954年全期間につき免税が否定されるのかである。裁判所は、財務省規則の規定が条約文言の説明として許容されることを理由として、原告の主張を退けた。

特に注目されるのは、そのような結論に至る前提として、裁判所が、上記条約を最高法規条項にいう国の最高法規であることを明示している点である。このように、*Samann*においても、ロイヤルティに関する免税規定とその例外条項がself-executingであることが当然の前提となっている。

（iii）　*Maximov*

上記2例と比べ、租税条約のself-executing性に関して、やや異なる判示をしている連邦最高裁判決として、1963年の *Maximov v. United States*[91]があるので、以下簡単に紹介しておく。

*Maximov*では、その受益者が英国の居住者である米国の信託（trust）が米国で実現し、留保した譲渡益が、1945年米英条約によって免税となるか否かが争われた。米国国内税法の下では、上記譲渡益は、米国の信託（trust）自体の所得として米国で所得税を課されることとなっていた。他方、同条約14条は、米国内で営業又は事業（trade or business in the United

---

[88] *Kimball v. C.I.R.*, 6 T.C. 535 (1946), *aff'd,* 157 F.2d 816 (1st Cir. 1946).

[89] *Samann v. C.I.R.*, 313 F.2d 461 (4th Cir. 1963).

[90] 1951年米国・スイス条約の下記8条により、米国内に恒久的施設を有しないスイスの居住者は、米国源泉のロイヤルティに係る米国での課税を免除されることになる。

> Royalties and other amounts derived, as consideration for the right to use copyrights, artistic and scientific works, patent, designs, plans, secret processes and formulae, trade-marks, and other like property and rights (including rentals and like payments in respect to motion picture films or for the use of industrial, commercial or scientific equipment), from sources within one of the contracting States by a resident or corporation or other entity of the other contracting State not having a permanent establishment in the former State shall be exempt from taxation in such former State.

[91] *Maximov v. United States,* 373 U.S. 49 (1963).

States）に従事していない英国の居住者は、資本資産の売買又は交換による収益に対する米国での課税を免除される旨規定していた。

原告である上記信託（trust）の受託者は、上記条約 14 条による米国での免税を主張し、信託によって納付された所得税の還付を求めて提訴したところ、第一審裁判所は、*American Trust Co. v. Smyth*[92]に依拠し、原告の請求を認容した。これに対し、第 2 巡回区控訴裁判所は、米国政府の控訴を認め、原告（被控訴人）の請求を棄却した。連邦最高裁は、控訴裁判所のとった条約の関連条項の解釈が、その文言、目的、趣旨に沿ったものであるとして、控訴審判決を維持した。原告の主たる主張と裁判所の判断の概要は、以下のとおりである。

原告は、実質的な税負担を課される受益者が英国の居住者であること、英国では譲渡益課税がされないから米国でも平等に取り扱われるべきであること等を理由として、上記 14 条が上記信託（trust）に適用されるべきである旨主張した。これに対し、最高裁は、信託（trust）は、独立の「者（person）」で、かつ、別個の課税事業体（distinct tax entity）であるが、「英国の居住者」[93]には該当しないこと、英国での譲渡益課税がないからといって米国でも条約上平等に扱うことが要請されているわけではないこと等を判示して、原告の請求を退ける判決を下した。

さらに、最高裁は、上記条約 14 条に関連して、その判決の末尾の方で、以下のとおり述べている。

> 米国で譲渡益を実現する英国の居住者は、適切に保護され、免税を受けられるのであり、連邦議会は、条約の運用を完全に実施する規定を採択した。内国歳入法には、この種の免税を実現し、租税条約上の義務一般との整合性を保証するための条項が含まれている。例えば、1954 年内国歳入法 894 条、7852 条(d)を参照されたい。
>
> A resident of the United Kingdom realizing capital gains in this country is appropriately protected and exempt, and the Congress has adopted provisions fully implementing the operative dimensions of the treaty. The Internal Revenue Code contains sections designed to give effect to exemptions of this type and to assure consistency with tax treaty obligations in general. See, e.g., Int.Rev.Code of 1954, ss 894, 7852(d).

最高裁が、上記説示をした理由は必ずしも明らかではない。しかし、その判示の大半が租税条約自体の解釈で占められていることからすると、上記は傍論であり、内国歳入法の中に租税条約を補完し、両者間の整合性を図る規定があることを単に指摘したものと考えることができよう。そうとすると、同判決も、上記条約 14 条が self-executing であることを前提としていると見ることができる。なお、租税条約と内国歳入法 894 条、7852 条(d)の関係については、下記（2）で改めて説明する。

（c） 上院

---

[92] *American Trust Co. v. Smyth*, 247 F.2d 149 (9th Cir. 1957).同判決は、*Maximov* とほぼ同様の事実関係の下で、反対の結論をとった。すなわち、同判決は、その受益者が英国の居住者である米国の遺言信託（testimony trust）が実現した株式の譲渡益に係る米国での所得税が、1945 年米英条約 14 条により免税となるという判断を下した。この判断は、1963 年の *Maximov* 連邦最高裁判決によって覆されている。なお、*American Trust Co.*においても、上記租税条約上の免税規定が self-executing であることが当然の前提となっている。

[93] 1945 年米英条約 2 条 1 項(g)は、「英国の居住者」を以下のとおり定義していた。

> The term "resident of the United Kingdom" means any person (other than a citizen of the United States or a United States corporation) who is resident in the United Kingdom for the purposes of United Kingdom tax and not resident in the United States for the purposes of United States tax. …

上記に加え、上院は、*Medellín* を受けて、租税条約の批准に対する助言と承認を行う際に、当該条約が self-executing である旨の宣言を付すようになっている[94]。第 4 章 2.(2)で Restatement を引用して説明したとおり、裁判所は、租税条約が self-executing な性質をもつか否かの判断に当たり、このような上院の宣言を、重要な要素として考慮する可能性は高いと考えられる。

以上のとおりであるから、米国において、租税条約が self-executing な条約であるという立場は、実務上確立されており、裁判所もそれを尊重するものと考えられる[95]。

（2） 租税条約と国内税法の優先関係

租税条約は、self-executing な条約と解する実務が定着しているため、特別な受容立法なくして、直ちに国内法的効力をもつ。したがって、最高法規条項に従い、租税条約と国内税法はともに国の最高法規として同位とされる。裁判所は、可能な限り、租税条約との抵触を避けるように国内税法の解釈に努めるが、両者が最終的に抵触するときには、後法が優先することになる[96]。

さらに、*Maximov* で連邦最高裁判所が言及したように、米国内国歳入法中には、租税条約との整合性を図る規定がある。すなわち、同法 894 条(a)は、「本編の規定は、納税者に適用のある米国の条約上の義務に適正に配慮した上で、当該納税者に適用されなければならない。（The provisions of this title shall be applied to any taxpayer with due regard to any treaty obligation of the United States which applies to such taxpayer.）」と定めた上で、7852 条(d)を参照している。そして、7852 条(d)(1)は、「条約の規定と歳入に影響を与える米国の法律との関係を決定する目的上、条約又は法律であることを理由として、いずれも他に優位することはない。（For purposes of determining the relationship between a provision of a treaty and any law of the United States affecting revenue, neither the treaty nor the law shall have preferential status by reason of its being a treaty or law.）」と規定している[97]。したがって、self-executing な租税条

---

[94] Kysar, *supra* note 3, at 18 n.116, 23 n.146.2007 年に米国がアイスランド及びブルガリアとそれぞれ調印した租税条約の批准に対し、上院が助言と承認をした際に、かかる宣言（The advice and consent of the Senate … is subject to the following declaration: This Convention is self-executing.）を付したことにつき、110 CONG. REC. S8375, S8383 (daily ed. Sept. 11, 2008), chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.govinfo.gov/content/pkg/CREC-2008-09-11/pdf/CREC-2008-09-11-senate.pdf (last visited Oct. 19, 2023).参照。

[95] 後に第 5 章 4.(3)で述べるとおり、租税条約中の情報交換規定及び徴収共助規定については、裁判所は、明示的に self-executing な規定であると判示している。

[96] Halpern, *supra* note 54, at 6.

[97] Halpern 弁護士によると、内国歳入法 894 条、7852 条(d)に先駆けて最初に租税条約と国内税法の調整に関する規定が明文化されたのは、1936 年歳入法 22 条(b)(7)によってである。同条は、総所得の定義から「米国の条約上の義務により要求される限度において、いかなる種類の所得」も除外されると規定していた（Halpern, *supra* note 54, at 7.）。同論文は、租税条約の免税規定について定める上記 1936 年歳入法 22 条(b)(7)のみに言及しているが、さらに同法 143 条、144 条、211 条は、租税条約の相手国の居住者（米国の非居住者）又は法人（米国における外国法人）の所得に課される源泉税が、租税条約によって軽減される旨の定めを置いている（Revenue Act of 1936, Pub. L. No. 74-740, Ch. 690, 49 Stat. 1648.）。これらの規定は、特定の租税条約を念頭に置かず、しかも、租税条約の減免規定が国内税法に優先する旨を定めているにとどまる。1936 年歳入法がこのような一般的な規定を設けたこと自体が、租税条約が self-executing であることを前提としていると考えられる。なぜなら、仮に租税条約が non-self-executing であれば、個々の条約ごとにそれ

約は国内税法と同位であり、後法優先の原則が働くことは、内国歳入法によっても明らかである。

他方で、第 2 章 1.及び 2.で述べたとおり、米国が締結した租税条約には一般的にプリザベーション条項が含まれており、同条項は、上記原則に対する例外として働く。すなわち、国内税法よりも後に締結された租税条約に含まれている納税者に有利な規定はそのまま適用されるのに対し、逆に納税者に不利な条約規定の適用にはプリザベーション条項が歯止めをかける。たとえ租税条約が後法に当たるとしても、その適用が国内税法よりも不利であれば、納税者は、それがつまみ食いにならない限り、国内税法の適用を選択することが許される。

なお、内国歳入法中に上記規定があることから、全ての租税条約は、実質的に国内法に受容されていると解釈することができる否かが一応問題となり得る。しかし、上記のような解釈は、内国歳入法の上記規定の立法事実により支持されないだけでなく、一般的に取られている解釈とも異なっている[98]。上記規定は、あくまでも租税条約が国内税法と同位の法源であることを前提とした上で、後法優先の原則を確認したものにとどまると解されているからである[99]。また、そもそも租税条約は、条約ごとに内容が異なるから、上記のような一般的な規定では、受容立法として不十分であろう。したがって、内国歳入法中の上記規定をもって、租税条約全般につき議会が承認済みであるという解釈をとる余地はない[100]。やはり租税条約が self-executing であるということを前提とした上で、その合憲性は検証されなければならない。

(3) まとめ

租税条約は、当初より第 2 条条約として締結され、self-executing な性質をもつという解釈が定着しているため、最高法規条項により、直ちに国内法と同等の効力をもつ。そして、その締結権限は、条約条項に従い、もっぱら大統領と上院に配分され、下院の関与は排除されている。これに対し、租税条約と同位とされる歳入法の成立は、両院の議決により、しかも下院での先議が必要とされている。裁判所は、可能な限り、租税条約との抵触を避けるように国内税法の解釈に努めるが、両者が最終的に抵触するときには、後法優先の原則が働く。内国歳入法 894 条、7852 条(d)は、この原則を確認している。ただし、プリザベーション条項は、同原則の例外となる。たとえ租税条約が後法に該当しても、その適用が国内税法よりも不利であれば、納税者は、プリザベーション条項に従い、それがつまみ食いにならない限り、国内税法の適用を選択することが許される。

このように、租税条約と国内税法は、ともに歳入に影響を与える同位の法源と取り扱われ、しかも両者が抵触した場合のルールが定められているものの、その成立過程は、下院の関与の点で著しく異なる。かかる相違が、合衆国憲法の立法権に関する規定、特に歳入法案に関し下院の先議を要請する条項との関係で、いかなる意味をもつかを次章で検討する。

を施行する国内立法を要するはずであって、上記のような一般的な規定では不十分と考えられるからである。なお、同法の制定は、米国にとって最初の租税条約である 1932 年米仏条約の発効（1936 年 1 月 1 日）と時期を同じくしている（Halpern, *supra* note 54, at 7 n.39.）。

[98] Kysar, *supra* note 3, at 23.

[99] Halpern, *supra* note 54, at 18-23; Kysar, *supra* note 3, at 23.

[100] *Kysar, supra* note 3*,* at 23 n.150.

第 5 章　先議条項と租税条約

1.　先議条項の意義

合衆国憲法第 1 条第 1 節は、全ての立法権は、上院と下院で構成される連邦議会に属するとしている。その上で、同条第 7 節第 1 項は、以下のとおり規定している[101]。

> 歳入を上げる全ての法律案は、まず下院に提出しなければならない。ただし、他の法律案におけると同じく、上院は、これに対し修正案を発議し、又は修正を付して同意することができる。
>
> All Bills for raising Revenue shall originate in the House of Representatives; but the Senate may propose or concur with Amendments as on other Bills.

上記条項は、歳入を上げる全ての法律案（All Bills for raising Revenue）は、下院に先に提出される（originate in the House of Representatives）ことを要請しているので、一般に Origination Clause（以下「先議条項」という。）と呼ばれている[102]。先議条項は、歳入に関する法律案に関する下院の優先を謳っているが、これには以下のような歴史的な背景がある[103]。

英国では、歳入法に関し庶民院（House of Commons）の先議を要請している。これと同様に、合衆国憲法の起草者は、先議条項によって「財布に対する権限（power over the purse）」が人民により近い会議体である下院とともにあることが確保されることを期待していた。下院議員が当初より直接選挙によって選ばれていたのに対し、憲法起草当時、上院議員は州の様々な議会により選出されていた[104]ので、上院に比べ下院がより人民に近い会議体だったからである。

また、先議条項は、大きな州と小さな州の妥協の産物でもあった。もともと大規模州は、上院議員が州の大小を問わず一律に 2 人ずつ選出されることに対し不満をもっていた。そのような不満は、大規模州に議員が多く配分される下院に歳入の徴収に関する法律案の先議権を付与することで緩和できたのである。

---

[101] 合衆国憲法の翻訳については、斎藤・前掲注 39・合衆国憲法の翻訳を基本的に参照しているが、特に先議条項に関しては意図的に異なる訳語を採用した。すなわち、同翻訳が第 1 条第 7 節第 1 項の “All Bills for raising Revenue” を「歳入の徴収に関するすべての法律案」と訳しているのに対し、本稿は「歳入を上げる全ての法律案」と訳している。

[102] CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, THE ORIGINATION CLAUSE OF THE U.S. CONSTITUTION: INTERPRETATION AND ENFORCEMENT 1 (2011); chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R46558 (last visited Oct. 19, 2023).

[103] Erik M. Jensen, *Origination Clause* in THE HERITAGE GUIDE TO THE CONSTITUTION (David F. Fore & Matthew Spalding eds.) 107 (2014); Erik M. Jensen, *The Origination Clause and the Validity of Taxing Statutes*, JOURNAL OF INVESTMENTS, WINTER 2018, at 61, 62-64.

[104] 1913 年に合衆国憲法の第 17 修正が行われるまでは、上院議員については州の様々な議会による間接選挙により選出されていた（CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, *supra* note 102, at 1 n.2.）。ただし、同改正後も、下院のみが人口に比例して議員を選出すること、下院議員の選挙が 2 年毎であるのに対し、上院議員の任期が 6 年であることからすると、依然として下院が人民に近い立場にあると捉え得ることにつき、Kysar, *supra* note 3, at 41.参照。

先議条項については、歳入の徴収に関する法律に関する下院の権限を最大限認め、上院の修正の権限を否定する案も当初提案されていたが、幾度かの審議と採決の末最終的には現在の形に落ち着いている[105]。

以上より、先議条項は、2つの目的に資するものと要約することができる[106]。第一に、先議条項は、上院において小規模州に確保された権力との均衡をとるという機能を果たした。第二に、同条項は、歳入に関する方針を決定する上での（直接選挙により選ばれ、人口に比例する代表で、より頻繁に選挙の機会のある）下院の重要な役割を確保することにより、人民の利益に資することを目的としていた。

2. 2つの解釈上の問題

上記のような歴史的な経緯により、合衆国憲法に盛り込まれた先議条項については、主として以下の2つの解釈問題がある[107]。

第一の問題は、下院による先議の対象として掲げられている「歳入を上げる全ての法律案（All Bills for raising Revenue）」とは、具体的に何を意味するかという点である。

第二の問題は、同条項のただし書きで規定されている上院の修正の権限は、どこまで及ぶのかという点である。

以下、第二の問題を簡単に取り上げた後に、第一の問題を関連裁判例を参照しながらより詳細に検討する。

3. 上院の修正権限

先議条項の定める上院の修正権限については一般的な制限はなく、下院の先議した歳入の徴収に関する法律案に対し、上院は、いかなる修正案を発議することも可能であると解されている[108]。この点につき、連邦最高裁判所は、1914年の *Rainey*[109]において、以下のとおり判示した[110]。

> 該当条文は、下院で先議された歳入を上げる法律案に対する修正として上院により発議された。それで十分である……当該修正が当初の法律案の目的外か否かということは、当裁判所の決するところではない。

したがって、実務上、上院の修正の権限は非常に広範で、下院が先議した歳入の徴収に関する法律案であれば、全面修正すら可能であると考えられている[111]。例えば、1911年の *Flint v. Stone Tracy Co.*[112]では、下院で相続税（inheritance taxation）を創設する措置としての歳入法の規定が導入されたのに対し、上院が法人税を創設する修正を行ったことが先議条項に反しないか否かが問われた。この問題に関し、連邦最高裁は、上記法律案の立法は先議条

---

[105] CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, *supra* note 102, at 1-3.

[106] Kysar, *supra* note 3, at 9-10.

[107] CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, *supra* note 102, at 15.

[108] *Id.* at 5-6.

[109] *Rainey v. United States*, 233 U.S. 310, 317 (1914).

[110] CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, *supra* note 102, at 6.

[111] Jensen, *Origination Clause (2014)*, *supra* note 103, at 107; Kysar, *supra* note 3, at 10.ただし、上院の修正の権限は無制限ではなく、下院が先議した歳入の徴収に関しない法律案に対し、上院が歳入の徴収を伴う修正案を発議することは許されない（CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, *supra* note 102, at 6; Kysar, *supra* note 3, at 13.）。

[112] *Flint v. Stone Tracy Co.*, 220 U.S. 107 (1911).

項に反しないと判断した。裁判所は、当該法律案が下院において先議されており、上院の修正は、同法律案の主題（歳入の徴収）に密接に関係するものであって、上院の修正案の発議権限を超えるものではないことを理由としている。

4. 先議条項の対象

（1） 目的と使途による限定

「歳入を上げる全ての法律案（All Bills for raising Revenue）」の範囲の問題について、下院が広めの解釈を採用しているのに対し、裁判所は、より制限的な立場に立っている[113]。裁判例を要約すると、先議条項の対象となるためには、その法律案の主たる目的が歳入の徴収である必要があり、かつ、その資金は連邦政府の一般的な支出に当てられるものでなければならない。

したがって、法律案の付随的な効果として歳入が上がる場合、あるいは資金の使途が単一で特定の目的のためである場合には、同条項の対象にはならない。例えば、連邦最高裁判所は、「特定の政府の計画を創設し、当該計画を支援するために歳入を上げる法律は、政府を一般的に支援するために歳入を上げる法律と異なり、先議条項にいう『歳入を上げる法律案（Bil[l] for raising Revenue）』ではない。」と判示している[114]。

（2） 「歳入を減少する法律案（Bills for decreasing Revenue）」－*Armstrong*

さらに留意すべきは、先議条項の対象である「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」の意義、特に「上げる（raising）」をどのように解釈するかという問題である。この点に関し、複数の連邦巡回区控訴裁判所は、その意義を「歳入を増加する法律案（Bills for increasing Revenue）」と同義であるという解釈を退け[115]、「歳入を減少する法律案（Bills for decreasing Revenue）」を含むという解釈を明示している。

代表的な裁判例として、1982 年税負担の公正と財政責任に関する法律[116]（以下「TEFRA」という。）が先議条項に反するかどうかが問われた 1985 年の *Armstrong*[117]を紹介しておこう。

1982 年に、原告（Garrison R. Armstrong）は、商業用航空券につき$5.18 の航空券消費税（airplane ticket excise tax）を支払った。TEFRA が同税の税率を 5%から 8%に引き上げたため、原告は、3%分（$1.94）の税金の還付を求めて提訴した。原告（控訴人）の主張は、以下のとおり、TEFRA が先議条項に反し、無効であることを根拠とするものである。

もともと下院で TEFRA の原案が審議された際には、1982 年から 1986 年までの期間で歳入を 10 億ドル程度減らすものであった。これに対し、上院がほぼ全面的な修正を加えた案では、1983 年から 1985 年までの期間で、約 1,000 億ドルの歳入を増やすものとなり、この修正案が最終的に議会を通過し、TEFRA が成立した。

原告（控訴人）は、先議条項の「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」が租税を増加する法律案のみを意味するという解釈をとり、TEFRA が先議条項に違反し、無効で

---

[113] CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, *supra* note 102, at 7; Kysar, *supra* note 3, at 10, 12-13.

[114] *United States v. Munoz-Flores*, 495 U.S. 385, 398 (1990). *Munoz- Flores* は、軽罪（federal misdemeanors）につき有罪とされ、犯罪被害者法（Victims of Crime Act）によって金銭的な「特別賦課（special assessment）」を課された被告人が、同法が上院先議により成立しているため、特別賦課が先議条項に違反して無効であると主張して争った事案である。連邦最高裁は、特別賦課を課す法律が先議条項の意味する歳入を上げる法律案に該当しないことを理由に、被告人の請求を退けている。

[115] CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, *supra* note 102, at 8.

[116] Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982, Pub. L. No. 97-248, 96 Stat. 324.

[117] *Armstrong v. United States*, 759 F.2d 1378 (9th Cir. 1985).

あると主張した。つまり、原告（控訴人）は、TEFRA が下院で審議された際には、「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」でなかったのに対し、上院がそのような法律案に変異させた点を捉え、TEFRA は上院先議の法律案であって、下院先議の要件を満たしていないと主張したのである。

これに対し、第 9 巡回区控訴裁判所は、以下のとおり判示して、先議条項に関して原告（控訴人）が主張した上記の限定的な解釈を退けた。

> 我々は、先議条項のこのような制限的な読み方を受け容れることはできない。「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」という用語は、租税を増加させる法律（laws *increasing* taxes）のみに言及しているのではなく、租税に関連する全ての法律（all laws *relating* to taxes）を一般的に指しているのである。

裁判所は、上記解釈をとる理由として、主に以下の 3 点を挙げている[118]。

第一に、租税の減少を伴うものであれば、歳入に関する法律案を上院が先議できるという解釈は、過去の議会慣行に反する。

第二に、提案された法律案や修正案が総体的に見て租税を増加させるのか減少させるのかについて議員間で見解が分かれる余地があるし、同一の法律案が複数の年にわたり課される租税の総額に異なる影響を与えることがあり得る[119]ため、原告（控訴人）の主張するように先議条項の対象を限定して解釈することはできない。

第三に、先議条項のただし書きは、上院に対し、「他の法律案の場合と同じく、これに対し修正案を発議し、又は修正を付して同意することができる（propose or concur with Amendments as on other Bills）」という権限を付与しているが、原告（控訴人）の限定的な解釈の下では、上院は、減税法案を増税法案に修正することを禁じられることになる。そうとすると、上院の修正の権限が、修正の効果次第で制約を受けることになってしまい、「他の法律案の場合と同じく（as on other Bills）」という文言と整合性を欠く。

以上のとおり、裁判所は、「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」とは「租税に関連する全ての法律（all laws *relating* to taxes）」を意味するという解釈を採用したので、TEFRA の原案が下院で先議されている本件では、先議条項に反する状況は生じていないことになる。その上で、裁判所は、上院の修正の権限につき検討し、最終的に TEFRA として成立した広範な修正を提案した上院は、同権限の範囲を超えていないという判断を下し、原告（控訴人）の請求を棄却した。歳入に関する法律案が下院で先議されている以上、上院には、租税を減少させる提案を、租税を増加させる提案に転ずる効果をもつような修正案をも発議する権限が与えられているからである。

上記に加え、裁判所は、その判断が、上院の修正権限を広範に解した前記連邦最高裁の *Flint v. Stone Tracy Co.*[120]の影響を強く受けたものであること、TEFRA の立法が先議条項に反しないという結論が、第 3、第 6 及び第 8 巡回区控訴裁判所の判決[121]と一致していることに言及している。

---

[118] さらに、裁判所は、合衆国憲法の起草者が、先議条項を採択した際に、単に租税を増加させる法律案だけでなく、租税に関連する全ての立法が下院において先議されなければならないという意向であったことを指摘している。

[119] Jensen, *Origination Clause (2018)*, *supra* note 103, at 67-68.は、譲渡益課税の税率を下げる立法によって、譲渡が促進され、結果として税収が増える事例を取り上げている。

[120] *Flint v. Stone Tracy Co.*, 220 U.S. 107 (1911).

[121] *Wardell v. United States*, 757 F.2d 203, 205 (8th Cir. 1985) (*per curiam*); *Heitman v. United States*, 753 F.2d 33, 35 (6th Cir. 1984); *Rowe v. United States*, 583 F.Supp. 1516, 1519 (D. Del. 1984), *aff'd mem*., 749 F.2d 27 (3d Cir. 1984).

以上のとおりであるから、*Armstrong* を含む複数の控訴裁判所の判決により、先議条項の対象である「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」には、租税を増加させる法案だけでなく、租税を減少させる法案を含むこと、かかる法案が下院で先議された場合には、上院の修正の権限は極めて広範であることが明らかにされている。

（3） 租税条約の規定

次に、租税条約の当事国の税務当局間の情報交換及び徴収共助に関する規定と先議条項との整合性が問われた裁判例があるので、以下に紹介しておく。

（a） 情報交換規定－*Lidas, Inc.*

2001 年の *Lidas, Inc. v. United States*[122]では、1994 年米仏条約の 27 条（米仏両国の税務当局間の情報交換を認める規定）と先議条項との関係が問われている。

同事件の原告らは、上記 27 条により、フランスの税務当局の要請により、内国歳入庁（IRS）の発した召喚状の無効を求めて提訴した。その根拠の一つとして原告らが主張したのが、上記条約は、国内税法を変更する規定を含んでいるから、先議条項に反しており、両院の立法のための同意がない以上、国内法上の効力を有しないというものであった。仮にこの主張が認められれば、上記召喚状は無効になる。

第 9 巡回区控訴裁判所は、原告ら（控訴人ら）の上記主張を排斥し、その原告適格（standing）を否定した。その理由は、原告ら（控訴人ら）に損害を与える唯一の原因である上記情報交換規定は、二重課税に関する条項（the double taxation provisions）と分離可能であり、しかも条約権限の範囲内にあり、かつ、self-executing であるため、原告ら（控訴人ら）に依然として有効に適用されるからである[123]。つまり、仮に上記条約の他の二重課税に関する条項につき合衆国憲法上国内立法が必要であるとしても、それらと分離可能であり、かつ、self-executing である上記情報交換規定の有効性には影響を与えない。したがって、いずれにしろ先議条項違反を理由に、原告ら（控訴人ら）の主張を基礎づけることはできないというのが裁判所の示した判断である[124]。

上記 *Wardell* において、第 8 巡回区控訴裁判所は、「『歳入を上げる（revenue-raising）』は、租税を増加させる法案に限るという意味を有することに同意することはできない。法案は、議会の上院における修正によって劇的に変更されたが、それが租税を増加させるか、減少させるかにかかわらず、歳入法案であることには変わりがない。」と判示しており（757 F.2d 205）、*Armstrong* の第 9 巡回区控訴裁判所のように、「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」とは「租税に関連する全ての法律（all laws *relating to* taxes）」を意味するとまではいっていない。なお、後に(3)(b)で説明するとおり、*Armstrong* で裁判所が採用した広めの解釈は、*Retfalvi* 等の後の判決においてより制限を付されることになる。

[122] *Lidas, Inc. v. United States*, 238 F.3d 1076 (9th Cir. 2001), *cert. denied*, 533 U.S. 903 (2001).

[123] *Id.* at 1080-81.「……たとえ二重課税条項が条約権限を越えているため、補完するための立法を必要とされるとしても、情報交換規定は、分離可能で、かつ self-executing である。(… even if the double taxation provisions do exceed the treaty power and hence require implementing legislation, the exchange of information provisions are severable and self-executing.)」(*Id.* at 1081.)

[124] Kysar, *supra* note 3, at 50-51.は、*Lidas, Inc.*のとった分離可能性に関する分析が形式的にすぎると批判している。情報交換規定により情報収集することが、条約相手国の居住者の米国における適正な租税負担を決するために不可欠であり、租税徴収の中心をなすことからすると、先議条項の対象となる「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」に含まれ得るというのがその理由である。

（b） 徴収共助規定—*Retfalvi*

2019年の *Retfalvi* の第4巡回区控訴裁判所判決[125]では、米国とカナダ間の租税条約中の徴収共助規定が、「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」に含まれるか否かが問題となった。

同事件の原告（控訴人）は、ハンガリー生まれの医者で、1988年にカナダに移住し、1993年にカナダの市民権を得た。原告は、米国におけるH1－Bビザでの就労の後、2005年に米国の永住権を取得したため、2006年にカナダで所有していたコンドミニアム2件を売却した。カナダ税務当局は、上記コンドミニアムの売却に係る原告の2007年分の申告につき税務調査をし、2009年に課税処分を行った。原告は、当初当該課税処分を争っていたが、途中で争うのを止めたため、同処分に基づくカナダへの納税義務は、2011年10月3日に確定した。なお、原告は、2010年6月23日に米国市民権を取得している。

1980年米加条約には、1984年改正議定書により、カナダと米国間の徴収共助に関する新26条A（以下「26条A」という。）が追加されている。カナダ税務当局は、26条Aに基づき、米国内国歳入庁（IRS）に対し、原告から上記カナダ租税債権を徴収するための共助を求めた。IRSが進めた徴収手続に対し、原告は当初争ったが、中途で止め、納税をした後に2017年9月14日に還付請求訴訟を起こした。同訴訟において、原告は、合衆国憲法違反を理由とする複数の請求原因を主張しているが、いずれの請求も棄却された。以下では、もっぱら26条Aが先議条項に反するかという点を取り上げる。

同訴訟の第一審裁判所[126]は、26条Aは先議条項に違反しないという結論を導いたが、その理由として以下の2つを挙げている。第一に、26条Aは法案（a bill）ではない。第二に、26条Aは、政府一般に資金を提供するために創設された税金を課すものでも、かかる税金を増加させるものでも、減少させるものでもない。26条Aは、IRSに対し、税金がカナダに対し支払われるべきである旨の行政決定をし、当該税金を徴収することを命ずるものにすぎない。

上記判決を不服として、原告が控訴した。第4巡回区控訴裁判所[127]は、第一審裁判所と同様の結論を維持したものの、第一の理由ではなく、第二の理由に依拠している[128]。すなわち、「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」は、連邦政府を一般的に支援するために税金を課す法案に言及しているのであって、税務行政を意味するわけではない。26条Aは、米国とカナダが、各国の法令によって最終的に決定された未払又は支払を遅滞した租税債務の徴収を、互いに支援することを許容するものであり、すでに存在する租税債務を単に徴収するものにすぎない。この意味において、26条Aのような条項は、納税者が負う債務を発生させる「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」とは異なっているから、先議条項の対象ではない。

なお、原告（控訴人）は、前記(2)の *Armstrong* を引用し、先議条項は、租税を増加、減少又は創設する法律だけでなく、「租税に関連する全ての法律（all laws *relating* to taxes）」を対象とするから、26条Aも含まれるという主張しているが、この主張も退けられている。その理由としては、*Armstrong* の控訴裁判所は、歳入を「上げる」(“raising” revenue）が、歳入を「増加する」(“increasing” revenue）と同義であるという納税者の主張を排斥しただけで

[125] *Retfalvi v. United States*, 930 F.3d. 600 (4th Cir. 2019).

[126] *Retfalvi v. United States*, 355 F.Supp.3d 791 (E.D.N.C. 2018).

[127] *Retfalvi*, 930 F.3d at 608.

[128] *Id.* at 609 n.3.

あって、*Armstrong* が引用する *Wardell* の判決の射程[129]を拡張する趣旨であるとは解されないことが挙げられている。

以上のとおり、*Retfalvi* の控訴裁判所は、26 条 A が self-executing な規定で、議会の行為と同等である（equivalent to an act of the legislature）[130]ことを前提とした上で、同条が既発生の租税債務の徴収のための規定である点に着目し、「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」には当たらないという判断を下した。

5. 租税条約の検討

（1） 「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」の解釈

租税条約は、連邦所得税を対象にしており、その規定は、第 4 章 3.で述べたとおり、一般に self-executing であると解されている。このような self-executing な租税条約の規定は、最高法規条項により、議会の行為と同等である（equivalent to an act of the legislature）[131]。そうすると、租税条約の規定は、「租税に関連する全ての法律（all laws *relating* to taxes）」（前記 4.(2)の *Armstrong* 参照）に当たる[132]。

しかも、租税条約の中に含まれているのは、*Lidas, Inc.*において二重課税に関する条項と分離可能で、かつ、self-executing と判断された情報交換規定（1994 年米仏条約 27 条）や、*Retfalvi* で先議条項の対象になることが否定された徴収共助規定（1980 年米加条約に 1984 年改正議定書で追加された 26 条 A）に限定されるわけではない。そこには、条約相手国の納税者の米国における租税債務に直接影響する規定（*Lidas, Inc.*にいう「二重課税に関する条項」）が含まれている。租税条約の相手国居住者（米国の非居住者）が米国で稼得する一定の所得について米国での連邦所得税を減免する規定、あるいは米国国内税法とは異なるルールを定める源泉地規定がその典型である。

そうであるにもかかわらず、なお租税条約の二重課税に関する条項が先議条項に反しないといえる理由は、先議条項の対象である「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」とは「歳入を増加する法律案」を意味すると限定的に解釈するからである[133]。そのような限定的な解釈の下では、租税条約中にプリザベーション条項を盛り込むことによって、条約が納税者の米国での税負担を増すという事態を回避し、もって先議条項の対象外とすることが

---

[129] 前掲注 121 のとおり、*Wardell* の控訴裁判所は、「歳入を上げる（revenue-raising）」法案は、租税を増加させるものに限定されず、租税の増加か減少かにかかわらず、全ての歳入法案を指すとのみいっており、*Armstrong* の控訴裁判所のように「租税に関連する全ての法律（all laws *relating to* taxes）」案を意味するとはいっていない。

[130] *Retfalvi*, 930 F.3d at 610.

[131] *Medellín v. Texas*, 552 U.S. 491, 505 (2008).

[132] Kysar, *supra* note 3, at 25.

[133] *Retfalvi* の第一審裁判所が一番目の理由として挙げたように、租税条約は「法案（a bill）」ではないということで、先議条項の対象でないと解釈できるのであれば、租税条約の締結が同条項に違反するという問題は一切生じない。しかし、そのような解釈は、*Medellín* の連邦最高裁判決（self-executing な条約の規定は、議会の行為と同等であると判示）及び *Edwards v. Carter*, 580 F.2d 1056 (D.C. Cir. 1978), *cert. denied*, 436 U.S. 907 (1978).の D.C.巡回区控訴裁判所の判決（政府の権力は、条約により執行され得る限り、先議条項に服すると判示）（*Edwards* については(3)(b)で後述する。）と矛盾すると思われる。また、「法案（a bill）」は、法律になる前の草案を意味することからすれば、最高法規条項及び国際法の下で法律としての地位を与えられる条約も、その定義の中に含まれるとするのが自然な解釈と考えられる（Kysar, *supra* note 3, at 27.）。

可能となる。実際、そのような解釈が、実務家及び内国歳入庁（IRS）において広く受け容れられている[134]。

しかし、上記の限定的な解釈は、*Armstrong* の原告が主張したところと正に同じであり、当該解釈は裁判所によって明確に排斥されている。同判決を含む TEFRA に関する複数の控訴裁判所判決によれば、たとえ租税条約の規定が租税を減少させる効果しかもたないとしても、それが先議条項の対象であることは免れないはずである[135]。

上記に加え、租税条約が「歳入を増加する法律案」に該当しないと捉えること自体が適切かどうかという問題もある。なぜなら、租税条約を総体としてみれば、必ずしも米国の歳入を減少させる効果のみを有するわけではないからである[136]。確かに、租税条約は、相手国の居住者（米国の非居住者）の米国源泉所得に係る米国での課税を減免するという側面においては、米国の税収を減少させる。しかし、その反面、租税条約は、米国の居住者の相手国源泉所得に係る相手国での課税を減免する効果をもつ。この結果、米国の居住者の外国税額控除の対象となる外国税額が減少し、もって米国の税収を増やす効果が生じる。したがって、租税条約が米国の歳入に対して与える正味の影響は、条約当事国間の総体的な資本の移動に依存しており、租税条約の締結が米国の歳入減少に直結するわけではない[137]。このように考えると、租税条約が先議条項の対象である「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」には該当しないという主張はますます説得力を欠くように思われる。

（2） 法律案との対比

法律案の場合には、いずれにしろ両院の承認を要する上、3.で確認したとおり、先議条項の対象になる歳入法案についても上院の極めて広範な修正権限が認められている。このため、先議条項で保障されている下院の先議権の実質的な意味は乏しいと評価することも可能である[138]。

これに対し、租税条約の場合には、条約条項に従い、その締結権限は、もっぱら大統領と上院にのみ配分されている。第 3 章 2.で述べたとおり、租税条約の締結手続には、下院歳入委員会が関与しているが、下院の本会議の議事に付されることはない[139]。また、内国歳入法 894 条及び 7852 条(d)(1)が立法化されていることの意味は、あくまでも租税条約と国内税法が抵触する場合に後法優先の原則が適用になることを確認しているに留まる。したがって、租税条約に関しては、先議条項違反の有無が正面から問われざるを得ない。そして、「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」の意義につき、*Armstrong* ほかの控訴裁判所のとった解釈に従う限り、租税条約の二重課税に関する条項もその中に含まれることになる。租税条約が米国の歳入を総体的に増加させる効果を有する可能性があることも考慮に入れれ

---

[134] Kysar, *supra* note 3, at 3, 26. 第 2 章 3.(1)及び前掲注 32 で引用した文献参照。

[135] Kysar, *supra* note 3, at 11-12, 26.

[136] *Id.* at 21, 26, 32.

[137] さらに、Kysar, *supra* note 3, at 33.は、租税条約が複雑で、多様で、かつ動的な経済的影響をもつにもかかわらず、行政府も租税条約の経済分析を提示していないし、議会の上下両院税制協議会（Joint Committee on Taxation）も租税条約の歳入への影響を公表していないことを指摘している。

[138] Jensen, *Origination Clause (2018)*, *supra* note 103, at 70-73.他方、Kysar, *supra* note 3, at 40-41. は、先議権のもつ実質的なメリットを指摘している。

[139] 下院の少数の議員が下院歳入委員会のメンバーとして、租税条約の締結手続に関与したとしても、租税に関する法律が下院において先議された上、全体会議を通過しなければならないという合衆国憲法上の要請と同視し得るものではない（Kysar, *supra* note 3, at 38 n.228, 44 n.261.）。

ば、租税条約を先議条項の対象から外すような限定的な解釈をとる余地はないと考えられる。

そうとすると、下院が関与しないままに締結される租税条約のうち、二重課税に関する条項は、全て先議条項に違反し、無効ということになろう[140]。しかも、このような瑕疵は、下院が自ら先議の特権を放棄した場合、あるいは誤って同条項の射程外であると判断した場合でも治癒されないと考えられる[141]。

(3) 条約条項と先議条項の優先関係

先に第 3 章 1.で説明したとおり、条約条項は、条約の締結権限を大統領と上院にのみ配分し、下院の公式な関与を排除している。したがって、仮に合衆国憲法の解釈上、条約条項が先議条項に優先するならば、租税条約は、条約条項に従い締結されさえすればよいことになり、憲法との抵触問題は回避できるように思われる。

しかし、以下の 2 つの裁判例の傍論に照らし、そのような解釈も取り得ないと考えられる[142]。

(a) *Edwards*

まず、1972 年の *Edwards*[143]の D.C.巡回区控訴裁判所の判決では、財産条項（Property Clause）と呼ばれる以下の合衆国憲法第 4 条第 3 節第 2 項違反の有無が問題となった。

> 連邦議会は、合衆国に属する領地又はその他の財産を処分し、これに関し必要な全ての規定及び規則を制定する権限を有する。本憲法中のいかなる規定も、合衆国又は特定の一州の有する権利を損なうように解釈されてはならない。
>
> The Congress shall have Power to dispose of and make all needful Rules and Regulations respecting the Territory or other Property belonging to the United States; and nothing in this Constitution shall be so construed as to Prejudice any Claims of the United States, or of any particular State.

同事件は、下院の議員が、self-executing な性質をもつ条約によって、下院の投票なくして、連邦の財産を外国政府に移転することを阻止するために提起したものである。連邦地方裁判所が原告らの差止請求を棄却したので、原告らは控訴した。控訴裁判所は、合衆国憲法の財産条項（Property Clause）は、self-executing な性質をもつ条約によって米国の財産を外国政府に譲渡することを禁止していないとの結論を導いた。その結論に至る過程で、同裁判所は、「政府の権力は、条約により執行され得る限り、合衆国憲法の課す特定の制限に服するのである。(The powers of government insofar as they may be exercised by treaty, are thus subject to the Specific limitations by the Constitution.)」と述べた上で、そのような「特定の制限」の一番目に先議条項を挙げている[144]。

(b) *Swearingen*

---

[140] 後に(3)(b)で述べるとおり、*Swearingen v. United States* 565 F.Supp. 1019 (D. Colo. 1983).は、傍論としてではあるが、租税条約の二重課税に関する条項が先議条項に反するということで無効となる可能性に言及している。

[141] Kysar, *supra* note 3, at 10-11 は、前掲注 114 の *United States v. Munoz-Flores*, 495 U.S. 385 (1990).を引用して、そのような立場をとっている。なお、後掲注 172 も参照。

[142] Kysar, *supra* note 3, at 44.

[143] *Edwards v. Carter*, 580 F.2d 1056 (D.C. Cir. 1978), *cert. denied*, 436 U.S. 907 (1978).

[144] *Id.* at 1070.

次に、1983 年の *Swearingen*[145]のコロラド連邦地方裁判所の判示が注目される。*Swearingen* は、パナマ運河委員会（Panama Commission）に勤務していた米国市民である納税者（Swearingen 夫妻、共同原告）が、パナマ運河条約を執行するための国際的な行政協定（international executive agreement）に基づき、同委員会での勤務からの所得に係る米国での課税を免除されると主張して、納付済みの税金の還付を求めた事案である。

裁判所は、まず、上記条約そのものには、上記所得について米国での免税を定める条項が含まれていないことを指摘した。その上で、裁判所は、内国歳入法が、米国市民につき源泉を問わず全ての所得に対して課税する旨規定しているから、上記行政協定が同法に反し無効であることを理由として、原告らの請求を棄却した。さらに、裁判所は、全くの傍論[146]ではあるが、*Edwards* を引用した後に、「内国歳入法の規定に反し、米国市民の所得を免除する条約は、歳入を上げる全ての法律案を発議する下院の憲法上の専権に反するであろう。」と述べている[147]。

Edwards 及び *Swearingen* の上記判示によれば、租税条約は、条約条項の存在を理由として、先議条項の適用を免れることはできないと考えられる[148]。

---

[145] *Swearingen v. United States* 565 F.Supp. 1019 (D. Colo. 1983).

[146] 同判決は、同時に「当裁判所は、憲法上の問題は、当事者が提起する紛争の裁定のために必ず必要な場合に限って考慮すべきであるという警句を十分意識している。」と述べている（565 F.Supp. at 1022.）。

[147] この判示は、歳入を減少させる法案（bills）が先議条項の対象である「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」に該当するという見解を暗黙のうちに受け容れるとともに、先議条項の目的上、租税条約が「法案（bills）」に当たることを認めている（Kysar, *supra* note 3, at 44, n.264.）。

[148] 第 5 章 4.(3)(b)で説明したように、*Retfalvi* の第一審判決は、26 条 A の徴収共助規定が先議条項に反しない一番目の理由として、条約（treaty）が法案（a bill）に当たらないことを挙げている。しかし、そのような解釈は、*Edwards* の判旨と矛盾しかねないため、*Retfalvi* の控訴裁判所は、二番目の理由（26 条 A は、既発生の租税債務の徴収のための規定であって、歳入法ではない。）に依拠している。この点に関し、控訴審判決の脚注 3 は、以下のとおり述べている（*Retfalvi v. United States*, 930 F.3d. 600, 609 n.3 (4th Cir. 2019).）。

政府は、先議条項により、歳入を上げる権力は議会に専属し、それゆえ条約締結権は租税を課すために使用することはできないことを示唆している。*Edwards*, 580 F.2d at 1070（「条約においては、行政府は、税金を徴収したり、米国財務省から資金を充当したりすることによって、［先議条項］の規定を回避することはできない。」）参照。地方裁判所は、条約は法案でないがゆえに、先議条項と関係しないと判示し、その見解に賛同しないように見受けられる。当裁判所は、その問題をここで解決することを要しない。いずれにせよ、上記で検討したとおり、26 条 A は、「歳入を上げる」規定ではないため、先議条項の射程外である。

The government suggests that the power to raise revenue also is exclusive to Congress, by virtue of the Origination Clause, so that the treaty power may not be used to impose a tax. See *Edwards*, 580 F.2d at 1070 ("[I]n a treaty the Executive cannot obviate these [Origination Clause] provisions by levying taxes or appropriating money from the United States Treasury."). The district court appears to have disagreed, holding that treaties, because they are not "bills," do not implicate the Origination Clause at all. We need not resolve that issue here. In any event, and as discussed above, Article 26A falls outside the Origination Clause because it is not a provision for "raising revenue."

第 6 章　租税条約の合憲性

1.　問題の所在

これまでに検討した裁判例によれば、租税条約のうち納税者の米国における税負担に影響を与える self-executing な規定は、先議条項の対象になると考えられる。プリザベーション条項の適用により、租税条約が納税者の米国における納税義務を軽減する効力しか有しないとしても、そのことで先議条項の適用を免れるわけではない。

そうであるにもかかわらず、租税条約の締結自体が先議条項に反するという極端な結論が一般に取られていることはうかがわれない[149]。まして憲法違反を理由として租税条約の無効を宣言する判決があるわけでもない[150]。実際、米国は、最初の租税条約を 1932 年にフランスと調印して以来、新規の租税条約の締結と改正を進めており、現行条約数（未批准のものを含む。）は 60 本を超えている。しかも、かかる租税条約は、その有効性を前提とした上で、対象となる取引に適用され、納税者は租税条約上の特典を享受している。

このように米国では租税条約の憲法適合性の問題があることは否定し難いものの、実際にはその問題は顕在化していないように見受けられる。そこで、次にその理由についての検討を試みる。

2.　検討

（1）　セービング条項

セービング条項[151]は、租税条約が自国の居住者に対する自国での課税関係には原則として影響しないと規定している。このため、米国の居住者の米国における課税関係は、租税条約

---

[149] Kysar, *supra* note 3, at 2-3 は、先行する学術文献においてこの問題の検討が不十分である旨の指摘をした上で、Kysar 教授自身は、「……租税条約は、実際憲法上の欠陥を創出している（tax treaties indeed create constitutional infirmities）」と結論づけている。

[150] 連邦最高裁判所は、憲法上の理由で条約を無効としたことはないが、条約が憲法上の禁止と矛盾する場合には、条約を米国における法として適用することはできないことを様々な機会に明言している（Restatement, *supra* note 64, § 307 cmt. a.)。

なお、第 5 章 5.(3)(b)で述べたとおり *Swearingen* は、全くの傍論としてではあるが、self-executing な租税条約の減免規定は、先議条項に反し無効であることを示唆している。

[151] 例えば、2016 年米国モデル租税条約 1 条 4 項第一文は、「本条約は、本条 5 項に規定する場合を除くほか、一方の締約国の居住者……及びその市民に対する当該一方の締約国の課税に影響を及ぼすものではない。」と規定しており、同規定は一般にセービング条項と呼ばれている。2006 年米国モデル租税条約 1 条 4 項第一文も上記と全く同様の規定を置いており、その技術的説明書は、セービング条項が米国の全ての租税条約に含まれる伝統的な条項であり、国内法に従い、自国の居住者及び市民に対する課税権を留保する原則を定めたものであると説明している（United States Model Technical Explanation (2006), *supra* note 11, at 3.）。米国は、国内法上の米国の居住者のほか、「市民」という概念に基づき、全世界所得課税を行っているが、かかる市民権課税（米国市民権保有の条約相手国居住者に対する米国での課税）もセービング条項の対象として、租税条約の影響を受けないことになる（浅川雅嗣編著『コンメンタール　改訂日米租税条約』27 頁（大蔵財務協会、2005））。

なお、OECD モデル租税条約の 2017 年改定（OECD, MODEL DOUBLE TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL (2017), https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf (last visited Oct. 19, 2023).）により、セービング条項は 1 条 3 項に追加され、それに関するコメンタリーが足されている。同条に関するコメンタリー（https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (last visited Oct. 19, 2023).）（以下「OECD コメン

による影響を通常受けないのが原則である。このようなセービング条項は、租税条約が先議条項との抵触を避けるために必要であると主張されることがある[152]。その理由は、仮にセービング条項の適用がなく、米国が締結した租税条約が米国居住者の米国における課税に影響を与えるならば、先議条項違反の問題が発生することに求めるようである。

しかし、セービング条項自体が例外を明記している[153]とおり、租税条約は、米国の居住者の米国における課税関係に影響する場合がある[154]。例えば、第 5 章 5.(1)で述べたとおり、

タリー」という。）のパラグラフ 17 では、セービング条項が租税条約に関する一般原則を確認するものであることを示唆している。

[152] Reuven S. Avi-Yonah, *Tax Treaties, the Constitution, and the Noncompulsory Payment Rule*, INTERNATIONAL TAX JOURNAL, MAY-JUNE 2021, 41. Avi-Yonah 教授は、「セービング条項は、一般に先議条項によって必要と考えられている。なぜなら、米国の租税条約が米国市民の課税に影響を与えるならば、全ての課税問題は、下院の発議によらなければならないというルールに反するからである。」と述べた上で、その根拠として、2003 年米英条約の技術的説明書の一部を引用している。ただし、その引用部分は、セービング条項ではなく、プリザベーション条項に関するものであるから、その説明には両条項の混同があると思われる。

[153] 前記第 2 章 1.(1)で取り上げた 2016 年米国モデル租税条約 1 条 4 項第一文は、セービング条項の例外として、二重課税排除条項（23 条）を含め、条約上の特典を自国の居住者に与えなければならない可能性のある条項を 1 条 5 項に列挙している。

[154] Avi-Yonah 教授は、財務省規則(Reg. section 1.901-2(e)(5))が外国税額控除制度に対する制約として規定する「任意支払ルール（noncompulsory payment rule）」（外国税額控除の対象になる「外国税」に該当するためには、外国政府に支払われた金額は、強制的な支払でなければならないというルール）の適用があるために、租税条約によって、米国の居住者の税負担が増すケースがある旨述べている（Avi-Yonah, *supra* note 152, at 42.）。それは、同規則(vi)（F）の事例 6 が掲げる以下のような事案である。

X 国の国内税法によれば、X 国の非居住者に対する X 国源泉の利子の支払については、25％の税率で源泉徴収課税が行われる。他方、X 国と米国との間の租税条約により、利子に係る限度税率は 10％に制限されている。しかし、X 国では直ちに適用税率が 10％に引き下げられるのではなく、米国の居住者が X 国源泉の利子の支払を受けるときには、いったん 25％の税率で源泉徴収された後、超過分（15％分）を還付請求する方式がとられている。上記前提の下、仮に米国の居住者 A が適時に還付請求しなかった場合には、A に対し課された 25％分の源泉徴収税のうち、15％分は X 国に対する強制的な支払には当たらない。したがって、任意支払ルールの適用によって、A は、当該 15％分については米国において外国税額控除の適用を受けられず、その分国際的な二重課税が残ることになる。

仮に米国と X 国間の租税条約が存在しなければ、A は X 国の国内税法の下で課された 25％分の源泉徴収税全額につき、米国で外国税額控除を受けることができた。これに対し、上記事例 6 においては、同条約が存在し、任意支払ルールがあるため、A は、上記源泉徴収税額 15％分につき米国で外国税額控除を受けることができず、その分税負担が増すことになる。Avi-Yonah 教授は、このように事例 6 では、米国居住者 A の米国における租税負担を増加させる結果をもたらすため、米国憲法上の問題を生じさせると主張するようである（Avi-Yonah, *supra* note 152, at 41, 42.）。しかし、上記事例 6 において、A が不利益を被るのは、適時の還付請求を怠ったからであって、必ずしも租税条約が存在するためとはいえないから、同教授の主張には疑問がある。

租税条約は、米国の居住者の条約相手国における課税を減免することにより、外国税額控除の対象となる外国税額を減少させ、もって米国における税収を増やす効果を有する。

さらに、租税条約の多数の条項の目的は、米国が相手国の居住者（米国の非居住者）に対して課税する権利を制限することにある[155]ので、租税条約は、かかる納税者の米国における課税関係に対し広く影響を及ぼす。しかも、米国の課税権が制限されることにより、納税者の米国での税負担が軽減される場合であっても、先議条項の対象になるというのが *Armstrong* 等で、複数の巡回区控訴裁判所が示した解釈である。その解釈に従う限り、租税条約中の米国源泉の所得に係る減免規定が、先議条項の対象になることは否定しようがない[156]。

以上のとおりであるから、セービング条項の存在をもって、租税条約の締結が先議条項に反するという見解を一掃できないことは明らかである。

（2） 実際的な理由

このように考えてみると、下院の関与のないままに締結される租税条約が self-executing な効力をもち、納税者の米国での課税関係に直ちに影響を与えるという実務が、なぜ先議条項に反しないかを合理的に説明することは困難である。そうであるにもかかわらず、この問題が顕在化していないと思われるのは、理論的な理由ではなく、むしろ以下に述べる実際的な理由によるものではないかと推測される。

（a） 個々の納税者

第一に、租税条約の二重課税に関する条項は、プリザベーション条項により、納税者にとって一方的に有利に働く。このため、租税条約の適用によって権利を害されたとして、その無効を主張する納税者が現れること自体が想定し難い[157]。

他方、租税条約中の情報交換規定や徴収共助規定は、納税者にとって不利に働くケースが考えられる。しかし、第 5 章 4.(3)で、*Lidas, Inc.* と *Retfalvi* を引用して説明したとおり、それらの規定は、租税条約の二重課税に関する条項とは分離可能で、しかも先議条項の対象ではないと解される。したがって、かかる規定に不服な納税者が、先議条項違反を理由として租税条約の無効を主張することはできない。

（b） 納税者訴訟

第二に、極めて狭い例外[158]はあるものの、連邦税の納税者であることだけを根拠として、裁判において、政府の政策や歳出の決定に対する異議を申し立てることはできないと解され

なお、任意支払ルールに関する解説としては、Bryan H. Jenn & Mike Tenenboym, *Compulsory Payments Under the Final FTC Regulations*, 106 TAX NOTES INT'L 745 (2022).が参考になる。

[155] OECD コメンタリーの 1 条のパラグラフ 17 参照。

[156] Avi-Yonah, *supra* note 152.は、もっぱら米国の居住者等の米国における課税関係に着目しており（そのため、セービング条項について論じている。）、租税条約の相手国の居住者（米国の非居住者）の米国における課税関係への言及がない。

[157] 内国歳入法の下で利用可能でない特典を租税条約が納税者に付与するため、実際問題として、納税者が、租税条約が non-self-executing であるとして争うインセンティブがないことにつき、Kirsch, *supra* note 57, at 1074 n.49.参照。

[158] *Flast v. Cohen*, 392 U.S. 83 (1968).同判決の評釈として、早坂禧子［判批］藤倉皓一郎ほか編『英米判例百選（第 3 版）』140 頁（1996）参照。

ている[159]。したがって、例えば、先議条項に反し下院の関与なくして締結された違憲の租税条約によって、条約相手国の居住者が減免された米国の税金を補填するために、自らの税金が違法に使われていると米国の納税者が訴えたとしても、他の無数の納税者と共有される「一般化された不満の種（generalized grievances）」にすぎないと捉えられることになろう[160]。さらに、納税者がかかる租税条約により自らの税負担が増えており、司法的救済によって自己の税負担が減ることを立証することも極めて困難と思われる[161]。そうとすると、納税者を代表して、租税条約の合憲性を裁判で争う途も閉ざされていることになる[162]。

（c） 財務省及び IRS

第三に、財務省及び IRS は、先議条項の対象は、米国における税負担を増すものに限定されるという解釈を前提とし、プリザベーション条項を含む租税条約の締結を推進してきた。したがって、仮に租税条約の濫用事例を目にしたとしても、財務省や IRS が上記解釈を覆し、租税条約が先議条項に反し無効という立場をとるはずがない。

（d） 上院

第四に、租税条約の締結に係る助言と承認の権限を独占的に与えられている上院が、現行実務に対し異論を差し挟むことは考えにくい。

（e） 下院

第五に、租税条約に係る現行実務において明らかに不利益を被っていると考えられるのは下院である[163]。

下院では、少なくとも 1880 年代の後半までは、議会の承認なくして、歳入に関する立法を、大統領と上院が条約によって行うことはできないという見解が示されていたことがうかがえる[164]。この見解に従う限り、歳入に影響を与える租税条約には、常に連邦議会の承認を

---

[159] Cong. Rsch. Serv., *ArtIII.S2.C1.6.5 Taxpayer Standing*, CONSTITUTION ANNOTATED, https://constitution.congress.gov/browse/essay/artIII-S2-C1-6-5/ALDE_00013002/ (last visited Oct. 19, 2023). Eric J. Segall, *The Taxing Law of Taxpayer Standing*, 43 TULSA L. REV. 673 (2008).は、この問題に関する裁判例の変遷を要約している。

[160] *See, e.g.*, *Frothingham v. Mellon*, 262 U.S. 447, 486-87 (1923).

[161] *E.g.*, *Ariz. Christian Sch. Tuition Org. v. Winn*, 563 U.S. 125, 129, 136-38 (2011).同判決の評釈として、青山豊「判批」樋口範雄ほか編『アメリカ法判例百選』54 頁（2012）参照。

[162] Kysar, *supra* note 3, at 49-50.

[163] Richard L. Doernberg, *Overriding Tax Treaties: The U.S. Perspective*, 9 EMORY INT'L L. REV. 71, 78 (1995).は、租税条約の締結手続に下院が公式な役割をもっていない結果、下院議員の中には、この点に関する上院の独占的な権限に対し憤るものがあるかもしれないと述べている。

[164] Kysar, *supra* note 3, at 45-46.は、下院の司法委員会（Judiciary Committee）の 1877 年の Tucker Report (REPORT OF J. RANDOLPH TUCKER, CHAIRMEN OF THE JUDICIARY COMMITTEE OF THE HOUSE OF REPRESENTATIVES, 49TH CONGRESS, ON THE HAWAIIAN TREATY, HOLDING THAT A TREATY CANNOT CHANGE REVENUE LAWS WITHOUT THE SANCTION OF THE HOUSE OF REPRESENTATIVES, *reprinted in* HENRY ST. GEORGE. TUCKER. LIMITATIONS ON THE TREATY-MAKING POWER UNDER THE CONSTITUTION OF THE UNITED STATES, 342-79 (2000).)等を引用しつつ、このように述べている。

ただし、1881 年 2 月 14 日付の下院外交委員会（Foreign Relations Committee）の報告書では、上記と反対の見解、すなわち下院の歳入に関する権限と大統領及び上院の条約締結権限との間には矛盾はない旨の見解が表明されていた（Ivan M. Stone, *The House of*

要することになるはずである。しかしながら、その理由は必ずしも明らかではない[165]が、1932年の最初の租税条約の出現以降、下院は、このような見解を精力的に示してこなかった[166]。実際、前掲注97で説明したとおり、内国歳入法894条、7852条(d)(1)の前進ともいうべき1936年歳入法22条(b)(7)等が立法化された際に、下院は、租税条約がself-executingであることを前提として受け容れていたことがうかがわれる[167]。

さらにいえば、仮に下院が租税条約の憲法適合性を問題視したとしても、それを裁判を通じて是正することは難しいといわなければならない。先議条項違反を理由として、租税条約の違憲性を主張するための原告適格（standing）を、下院議員に認めることは困難だからである。例えば、前記第5章4.(2)の*Armstrong*[168]において問題となったTEFRAについては、その成立に反対した下院議員からも、先議条項に反し無効である旨の確認判決を求める訴えが提起されている。しかし、連邦地方裁判所は、原告らにTEFRAの合憲性を争う原告適格（standing）がないこと等を理由に、その請求を退けている[169]。また、1997年の*Raines v. Byrd*[170]では、Line Item Veto Act（項目別拒否権法）の合憲性を連邦議会の個々の議員が争えるか否かが問題となったが、連邦最高裁判所の法廷意見は、その原告適格を否定している[171]。

Representatives and the Treaty-Making Power, 17 KY.L.J. 216, 248 n.112 (1929).）。同報告書は、条約が「歳入を上げる法律案（Bills for raising Revenue）」に含まれないこと、先議条項が、条約締結権限に対する制約ではなく、通常の立法権の行使の際の条件であること、立法権が条約締結権限と無関係であり、条約を有効にするために下院の同意を必要とすることは、条約条項に反し違憲となることを述べている（*id.*）。

[165] いずれも推測にとどまるが、Kysar教授は、1932年米仏条約の調印時が大恐慌の時代と重なるため、下院が通商の妨げとなるような問題提起を控えたとも考えられること、国際連盟が開始し、米国モデル租税条約及びOECDモデルに引き継がれたモデル条約が個別の租税条約交渉を形作る強力な作用を及ぼしているので、下院の重要な関与は不要とみられたかもしれないこと等を挙げている（Kysar, *supra* note 3, at 47.）。なお、第3章2.で説明したように、他の種類の条約と異なり、租税条約の締結手続には下院歳入委員会が関与しているので、租税条約と先議条項との整合性の問題が下院において先鋭化することが避けられてきたとも考えられる。

[166] Kysar, *supra* note 3, at 46.

[167] しかも、前掲注97のとおり、1936年歳入法22条(b)(7)等が法制化されたのは、米国にとっての最初の租税条約である1932年米仏条約の発効と時期を同じくしている。なお、1936年歳入法に関する下院歳入委員会（Committee on Ways and Means House of Representatives）の公聴会の報告書等においても、同条等が法制化された理由は明らかにされていない（REVENUE ACT OF 1936, HEARINGS BEFORE THE COMMITTEE ON WAYS AND MEANS HOUSE OF REPRESENTATIVES, 74TH CONGRESS, 2ND SESSION, MARCH 30, 31, AND APRIL 1, 2, 3, 4, 6, 7, 1936 (1936).）。上院の委員会の報告書等においても同様である（Stephen M. Brecher, *Relationship of, and Conflicts between Income Tax Treaties and the Internal Revenue Code*, 24 TAX EXEC. 175, 185 (1972).）。

[168] *Armstrong v. United States*, 759 F.2d 1378 (9th Cir. 1985).

[169] *Moore v. U.S. House of Representatives*, 553 F.Supp. 267 (D. D.C. 1982), *aff'd*, 733 F.2d 946 (D.C. Cir. 1984), *cert. denied*, 469 U.S. 1106 (1985).

[170] *Raines v. Byrd*, 521 U.S. 811 (1997).

[171] Kysar, *supra* note 3, at 49.も、*Raines v. Byrd*を引用し、先議条項違反を理由として、租税条約の違憲性を主張するための原告適格（standing）を下院議員に認めることは困難であると述べている。

以上要するに、租税条約の先議条項違反を主張する者が誰も現れないという実際的な理由により、この問題は放置され続けているのではなかろうか[172]。特にプリザベーション条項があるため、租税条約によって納税者の権利が害される事態の発生が防止されていると捉えることが可能である。なお、第 2 章 2.(2)で述べたように、米国が締結したほとんど全ての租税条約に同条項が含まれているにもかかわらず、その解釈適用が正面から問われた裁判例は見当たらない。また、同条項に関するルーリング等も、租税条約の有効性を当然の前提としている。

3. まとめ

以上のとおり、米国では、そもそも租税条約の締結自体が先議条項に違反するという潜在的な問題があるものの、この問題は事実上顕在化を免れていると推測される。そして、プリザベーション条項は、租税条約の適用によって権利を害される納税者の出現を防ぐ効果をもつことで、現行実務の維持に寄与していると捉えることができる。

上記のような租税条約のもつ憲法上の疑義を払拭するために、全ての租税条約に受容立法を必要とすべきであると、Kysar 教授は提案している[173]。確かにこの提案が実現すれば、租税条約と合衆国憲法の抵触問題は解消される。しかも、その効用としては、国際的な租税に関する合意過程への下院の関与が、国際的な租税政策への民主的な正当性を強化する意味合いをもつこと、租税条約締結手続の透明化及び租税条約の経済的な効果に対するより慎重な考慮に資すること、より信頼性の高い国際的な約束の成立を可能にすることが挙げられる[174]。しかし、このような提案は、米国が最初に締結した 1932 年米仏条約以来確立している実務慣行に反するため、実現し難いと考えられる[175]。

第 7 章　100 年前の解決案

1. はじめに

Kysar 教授が主張するとおり、米国の租税条約には合衆国憲法との整合性の問題があるといわざるを得ない。ただし、歴史をひも解いてみると、この問題は、すでに 1932 年米仏条約の締結前、今から 100 年程前に認識され、しかも、同教授の提案とは異なる解決案が模索

---

[172] Jensen, *Origination Clause (2018)*, *supra* note 103, at 74-75.は、*United States v. Munoz-Flowers*, 495 U.S. 385 (1990).等を引用して、仮に租税条約の先議条項違反を正面から問い得る適正な事案があり、かつ、当該事案を裁判所で争う原告が現れるのであれば、司法審査の途は閉ざされていないと述べている。Kysar, *supra* note 3, at 46.も同様である。ただし、租税条約については、プリザベーション条項により、条約の適用が納税者にとって不利であれば、納税者は、国内税法の適用を選択することができるため、先議条項違反の条約によって納税者の権利が害されるケースを具体的に想定することはできないように思われる。

なお、前掲注 114 のとおり、*Munoz-Flowers* は、軽罪（federal misdemeanors）につき有罪とされ、犯罪被害者法（Victims of Crime Act）によって金銭的な「特別賦課（special assessment）」を課された被告人が、同法が上院先議により成立しているため、特別賦課が先議条項に違反して無効であると主張して争った事案である。連邦最高裁は、特別賦課を課す法律が先議条項の意味する歳入を上げる法律案に該当しないことを理由に、被告人の請求を最終的に棄却しているが、その前提として、特別賦課を課す法律が先議条項に違反する旨の主張が司法判断のできない政治的問題（nonjusticiable political question）を提示するものではないという判断を下している。

[173] Kysar, *supra* note 3, at 4, 28-29, 51-56.

[174] *Id.* at 32-39.

[175] Avi-Yonah, *supra* note 152, at 41.

されていたという事実がある。そこで、本稿の締めくくりとして、この事実を簡単に振り返るとともに、それがプリザベーション条項と深く関係することを明らかにする。

そのためには、租税条約の黎明期に活躍した 2 人の米国人－Thomas Sewell Adams 教授（1873-1933）と Mitchell B. Carroll 弁護士（1898-1987）－を紹介する必要がある[176]。特に第一次世界大戦（1914 年 7 月－1918 年 11 月）後に世界的な重要関心事となった国際的な二重課税の問題に対処するために、1921 年からモデル租税条約の策定作業を開始した国際連盟[177]の活動に 2 人がどのように貢献したのか、米国にとっての最初の租税条約である 1932 年米仏条約の交渉に対し 2 人がいかなる役割を務めたのかが重要である。

2. Adams 教授と Carroll 弁護士

（1） Adams 教授（1873-1933）

Adams 教授[178]は、1873 年に生まれ、1899 年に Johns Hopkins University で経済学の博士号（Ph.D）を取得した。Adams 教授は、University of Wisconsin（1901-1915）、Yale University（1916-1933）等で経済学の教授を務めるかたわら、州及び連邦政府、国際連盟並びに私的団体に対するアドバイザーとしての役割を担っている。さらに、Adams 教授は、1923 年に National Tax Association の会長に、1927 年に American Economic Association の会長に選任されている。

Adams 教授は、ウィスコンシン州及びニューヨーク州の所得税法の起草に貢献したほか、1917 年に財務省の税務顧問（tax advisor）に指名されて以来、1923 年まで財務省の税務政策及び行政問題に関する主席顧問（principal advisor）を務めた。米国連邦税制の国際税務の分野における同教授の貢献としては、特に 1918 年改正法による外国税額控除制度の導入とその後の改正を挙げることができる。

上記に加え、Adams 教授は、1923 年から 1933 年に急逝するまでの約 10 年間にわたり、国際的に租税条約が発展していく中で、米国のための重要な広報担当の役割を果たした。米国は、国際連盟を正式に承認しなかったが、1921 年からモデル租税条約の策定作業を開始した国際連盟の動きを注視しており、その呼びかけに応じて 1926 年に Adams 教授を米国の

---

[176] Richard Vann, *Writing Tax Treaty History*, *in* CURRENT TAX TREATY ISSUES, 50TH ANNIVERSARY OF THE INTERNATIONAL TAX GROUP 15, 24 (Guglielmo Maisto ed., 2020).は、モデル租税条約及び実際の租税条約の発展に貢献した 4 人の重要人物の名前を挙げているが、そこには Adams 教授（1928 年国際連盟モデル租税条約草案）と Carroll 弁護士（1943 年メキシコ・ドラフト及び 1946 年ロンドン・ドラフト）が含まれている。

[177] 国際連盟のこの動きは、1919 年に創設された国際商業会議所(International Chamber of Commerce、ICC)が第一次世界大戦終了時に国際連盟に対して行った二重課税の防止に関する実業界の重大な関心に基づく要請に呼応するものであった（Mitchell B. Carroll, *International Tax Law*, 2 INT'L L. 692, 696-97 (1968).）。二重課税が国際通商を阻害する効果をもつことを問題視していた国際商業会議所は、1920 年に委員会を設置し、以降、この問題に関し国際連盟と協働していくこととなる（Mitchell B. Carroll, *The Development of International Tax Law: Franco-American Treaty on Double Taxation-Draft Convention on Allocation of Business Income*, 29 AM. J. INT'L L. 586, 587 (1935).）。

[178] Adams 教授の経歴の詳細に関しては、Michael J. Graetz & Michael M. O'Hear, *The Original Intent of U.S. International Taxation*, 46 DUKE L.J. 1021 (1997).を参照。Thomas Earl Geu, *Professor T.S. Adams (1873-1933) On Federal Taxation: Déjà vu over Again*, 10 AKRON TAX J. 29 (1993).も、Adams 教授の功績を多面的に紹介するとともに、連邦所得税関係の貢献を中心に解説している。

専門家として指名した[179]。Adams 教授の国際連盟における活動の概要は、以下のとおりである。

まず、Adams 教授は、Carroll 弁護士（当時、米国商務省内外商務局の欧州法制及び税制部の主任）らとともに、1927 年 4 月にロンドンで行われた国際連盟の専門家委員会の会議に出席した[180]。同会議では 1927 年国際連盟モデル租税条約予備草案[181]が作成されている[182]。

さらに、Adams 教授及び Carroll 弁護士らは、1928 年 10 月にジュネーブで開催された国際連盟の政府専門家会議の総会に参加している。2 人は、同総会において、米英共同提案である 1928 年国際連盟モデル租税条約草案のドラフト Ib[183]の作成に深く関与した[184]。1928 年国

---

[179] 国際連盟に加盟せず、財政専門家の派遣を求める国際連盟の要請を拒否してきた米国政府が、1926 年末に姿勢を変えた経緯については、北川博英「モデル租税条約の進化：国際連盟及び Adams 教授による貢献（一）」横浜法学 25 巻 2 号 81 頁、97-99 頁（2016）参照。

[180] 米国からの参加者は、Adams 教授及び Carroll 弁護士の他は、Annabel Matthews 弁護士（内国歳入局の外国税額控除に関する専門家）であった（Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 698 n.10.）。Carroll 弁護士は、このロンドン会議の概要を、MITCHELL B. CARROLL, DOUBLE TAXATION RELIEF, TRADE INFORMATION BULLETIN NO. 523 (1928).として公表している。

[181] DRAFT OF A BILATERAL CONVENTION FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION, LEAGUE OF NATIONS, DOUBLE TAXATION AND TAX EVASION REPORT, League of Nations Doc. C.216.M.85 1927 II, 10-18 (1927), *reprinted in* SUNITA JOGARAJAN, DOUBLE TAXATION AND THE LEAGUE OF NATIONS 287-97 (2018).なお、谷口勢津夫「モデル租税条約の展開（1）－租税条約における『国家間の公平』の考察－」甲南法学 25 巻 3・4 号 77 頁、114-117 頁（1985）は、1927 年国際連盟モデル租税条約予備草案の主要な条項の日本語訳を掲げている。

[182] 1927 年のロンドン会議の結果、国際連盟の専門家委員会は、①所得及び財産に関する租税の分野における二重課税の防止、②相続税に関する二重課税の防止、③租税賦課に関する行政上の共助、並びに④租税の徴収に関する司法共助の 4 つの項目に関する予備草案を作成した（Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 698.）。本稿は、所得税条約に絞って検討しているので、①の予備草案のみを取り上げている。

[183] BILATERAL CONVENTIONS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION IN THE SPECIAL MATTER OF DIRECT TAXES, LEAGUE OF NATIONS, DOUBLE TAXATION AND TAX EVASION REPORT, League of Nations Doc. C.562.M.178 1928 II, 7-21 (1928), *reprinted in* JOGARAJAN, *supra* note 181, at 311-24.

なお、John F Avery Jones, *The History of the United Kingdom's First Comprehensive Double Taxation Agreement, in* 3 STUDIES IN THE HISTORY OF TAX LAW 229, 240-41 (John Tiley ed., 2009).は、ドラフト Ib が、源泉地国課税を重視する米国（Adams 教授）と逆に居住地国課税を重視する英国（Thompson 氏）の妥協の産物であることを指摘し、具体的には、英国は自国にとって最も重要な配当及び利子に対する源泉地国課税を回避できたのに対し、米国は産業上、商業上等の所得（恒久的施設所在地国課税）、役員報酬、給与所得及び公的年金に対する源泉地国課税を確保した上、外国税額控除制度を盛り込んだことを挙げている。

[184] 国際連盟の専門家委員会が 1928 年に作成した報告書には、《1》二重課税の防止のための二国間モデル条約草案 I（a、b、c）のほか、《2》相続税に関する条約草案 II、《3》特定の所得について所得源泉地国から居住地国に対する情報提供に関する条約草案 III、及び《4》判決に基づく徴収の相互共助を内容とする条約草案 IV が含まれていた（赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法－国際的事業活動と独立企業原則を中心に－』49 頁

際連盟モデル租税条約草案は、世界中の実業界の利益を代表する国際商業会議所（ICC）の全面的な支持を得た[185]。そして、同草案は、特に欧州諸国における租税条約交渉の枠組みを提供しただけでなく、米国の最も早い時期の租税条約の基礎をなしたといわれている[186]。

その後、国際連盟は、常設の租税委員会（Fiscal Committee）を設置し、最初の会議を1929年10月に開催した。米国からの正式委員はAdams教授であった[187]が、同教授が1933年に急逝したことに伴い、国際連盟は、米国国務省の承認の下、Carroll弁護士をその後任に指名した[188]。

このように、Adams教授は、国際連盟におけるモデル租税条約の策定作業に関しCarroll弁護士と行動を共にして貢献した。そして、同教授の急逝後はCarroll弁護士がその活動を継承したということができる。

（2） Carroll弁護士（1898-1987）

Carroll弁護士は、1898年生まれで、1920年にJohns Hopkins Universityで学士号（B.A.）を、1922年にUniversity of Parisで法学士号（Licencie en Droit）を、1923年にUniversity of Bonnで法学博士号（J.D.）を、1927年にGeorge Washington Universityで法学博士号（J.D.）をそれぞれ取得した[189]。Carroll弁護士は、ワシントンDC及びニューヨーク州弁護士会の会員であり、1934年以降はニューヨーク市で弁護士業務に従事していた[190]。

弁護士業務のほか、Carroll弁護士の活動は多方面にわたっており、米国政府、国際連盟、国際租税協会（International Fiscal Association, IFA）等において重要な役割を担っていた。さらに、Carroll弁護士は、税法、特に租税条約、国際租税法に関する書籍及び多数の論文を残している。これらの文献によると、Carroll弁護士の米国政府及び国際連盟における貢献として、特に以下の点を挙げることができる。

Carroll弁護士は、ヨーロッパでの学業を終えた後、1924年から1929年まで、米国商務省の欧州法制及び税制部の主任の職にあった。その在職中にCarroll弁護士は、1927年に国際連盟がロンドンで開催した二重課税に関する専門家会議の米国メンバーの一人となり、

注74（税務研究会、2001））。本稿では、上記《1》の草案Iの内のドラフトIbのみを取り上げている。

なお、1928年国際連盟モデル租税条約草案の作成に至る審議の詳細について一次資料を用いて本格的に分析した日本語の歴史的研究として、井澤龍「1928年国際連盟モデル租税条約草案の作成過程と成立―二重課税と脱税に関する政府専門家総会の議事録分析から―」滋賀大学経済学部研究年報23巻37頁（2016）がある。また、谷口・前掲注181・モデル租税条約の展開117-122頁は、ドラフトIa、Ib及びIcの主要な条項の日本語訳を掲げている。

[185] Michell B. Carroll, *Business Congress Offers Plan to Prevent Double Taxation*, 7 NAT'L INCOME TAX MAG 423, 423 (1929).

[186] Rosenbloom & Langbein, *supra* note 8, at 365.

[187] 米国は、国際連盟を正式に承認していなかったので、米国国務省の指名に基づき、国際連盟理事会がAdams教授を租税委員会の正式委員に任命した（MICHELL B. CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES OF AN INTERNATIONAL LAWYER 33 (1978).）。

[188] Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 702.

[189] Carroll弁護士の受けた教育と学位の取得の詳細と経緯については、同弁護士の自伝である CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 13-25.が詳しい。

[190] CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 117.

Adams 教授とともに同会議に参加している[191]。さらに、Carroll 弁護士は、Adams 教授とともに、1928 年 10 月に国際連盟がジュネーブで行った専門家委員会の会議にも米国メンバーの一人として参加し、1928 年国際連盟モデル租税条約草案のドラフト Ib に深く関与した[192]。

1929 年に設置された国際連盟の常設の租税委員会は、1928 年国際連盟モデル条約草案において、企業が複数の国に恒久的施設を有するときの事業所得の配分のルールが定まっていないことを問題として取り上げ、この点の調査研究のための小委員会を指名した。この調査研究を主導したのが Carroll 弁護士である。Carroll 弁護士は、1931 年から 1933 年にかけて行われた 35 か国の税制の調査の責任者（Director）を務め[193]、全 5 巻からなる報告書をまとめ上げた[194]。

上記報告書に基づき、1933 年に事業所得の配分のための多国間条約のドラフト[195]が最初に作成された[196]。しかし、多国間条約に関心を示す政府が極めて限定的であったために、1935

[191] 前記(1)のとおり、国際連盟は、モデル租税条約に関する作業を行っていた専門家委員会を 1926 年に拡大し、米国に対しても専門家を指名するよう促していたが、その米国の専門家として指名されたのが Adams 教授であり、Carroll 弁護士の参加は同教授の要請によるものであった（CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 30.）。

[192] CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 32.は、“I drafted a model 1(b) …”と述べている。

[193] Carroll 弁護士が、自らの新婚旅行を兼ねて、ヨーロッパ、日本を含むアジア、南米各国の税制の調査旅行を行い、その結果を米国において報告書にまとめた経緯については、CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 43-67.が詳しい。

[194] LEAGUE OF NATIONS, TAXATION OF FOREIGN AND NATIONAL ENTERPRISES ON THE PROFITS OF ENTERPRISES OPERATING IN MORE THAN ONE COUNTRY VOLS I-V (1933).Carroll 弁護士の 1933 年報告書の概要については、赤松・前掲注 184・国際租税原則 58-73 頁、北川博英「モデル租税条約の進化：国際連盟及び Adams 教授による貢献（二）」横浜法学 25 巻 3 号 123 頁、141-148 頁（2017）参照。

[195] DRAFT CONVENTION ADOPTED FOR THE ALLOCATION OF BUSINESS INCOME BETWEEN STATES FOR THE PURPOSES OF TAXATION, League of Nations, Fiscal Committee, *Report to the Council of the Fourth Session of the Committee*, League of Nations Doc. C.399.M.204 1933 IIA., 3-7 (1933).

[196] Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 705.なお、Carroll, *Allocation of Business Income (1934)*, *supra* note 188, at 473.は、採択された事業所得の配分に関する多国間条約のドラフトを登載する（*Id.* at 494-98.）とともに、同ドラフトについて、詳細な解説を加えている。同ドラフトの日本語訳と解説については、北川（2017）・前掲注 194・モデル租税条約の進化（二）149-154 頁参照。

年に二国間条約のドラフト[197]として改めて作成された[198]。Carroll 弁護士は、これらのドラフトの作成にも深く関与している[199]。

1933 年に Adams 教授が急逝したことに伴い、Carroll 弁護士は、1934 年に、米国国務省の指名に基づき、国際連盟の租税委員会の委員に就任し、1938 年から 1946 年までの間、同委員会の委員長（President）を務めた[200]。

1939 年 9 月に第二次世界大戦が勃発し、欧州での戦況が悪化したため、Carroll 弁護士が委員長を務める租税委員会は、米国ニュー・ジャージー州の Princeton University に疎開し、国際連盟事務局の財務及び経済部の一部の職員もそこで活動を継続した[201]。大戦は、1945 年 9 月まで継続したが、その間も Carroll 弁護士は、租税委員会の委員長としてモデル条約の改定作業を継続し、主導的な役割を果たした[202]。その成果は、1943 年のメキシコ・ドラフト及び 1946 年のロンドン・ドラフトとして結実している[203]。

両ドラフトで定められた諸原則は、その後の十年間（during the following decade）、若干の修正を伴いつつも、多くの二国間条約の締結及び改定において採用されたといわれている[204]。

---

[197] REVISED TEXT OF THE DRAFT CONVENTION ADOPTED FOR THE ALLOCATION OF BUSINESS INCOME BETWEEN STATES FOR THE PURPOSES OF TAXATION, League of Nations, Fiscal Committee, *Report to the Council of the Fifth Session of the Committee*, League of Nations Doc. C.252.M.124 1935 IIA, 5-8 (1935).なお、事業所得の配分のための 1935 年国際連盟二国間モデル租税条約草案の日本語訳については、赤松・前掲注 184・国際租税原則 476-483 頁参照。

[198] Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 705-06.

[199] CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 70.は、1933 年の多国間条約ドラフトにつき、「……事業所得の配分に関する多国間条約についての私のドラフトは、ほとんど修正されることなく採択された。」（筆者による下線付加）と述べている。

[200] CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 71.

[201] Mitchell B. Carroll, *Development of International Tax Law in the Americas*, 8 LAW & CONTEMP. PROBS. 793, 801 (1941).

[202] Carroll 弁護士は、“Revision of 1928 Draft Conventions on Double Taxation in the Light of Treaty Provisions”（条約条項に照らした二重課税に関する 1928 年条約草案の修正）と題する長文の報告書を作成し、1940 年 4 月に国際連盟の租税委員会に提出している（*Revision of 1928 Draft Conventions on Double Taxation in the Light of Treaty Provisions*, League of Nations Doc., R.4598.10C.40161.4456 (1940).）。同報告書は、1928 年国際連盟モデル租税条約草案のドラフト Ic と事業所得の配分のための 1935 年国際連盟二国間モデル租税条約草案を基礎とし、当時の条約例、特に 1939 年米国・スウェーデン条約に照らし、いかなる修正を加えるべきかを検討し、修正案を提示している。

[203] MODEL BILATERAL CONVENTION FOR THE PREVENTION OF THE DOUBLE TAXATION OF INCOME, MEXICO DRAFT & LONDON DRAFT, League of Nations, Fiscal Committee, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text.*, League of Nations Doc. C.88.M.88 1946 IIA, 58-85 (1946), *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY OF UNITED STATES TAX CONVENTIONS VOL. 4, SEC. 1, 4378-4405 (1962).1943 年メキシコ・ドラフト及び 1946 年ロンドン・ドラフトは、ともに、［1］所得と財産の二重課税の防止、［2］遺産と相続の二重課税の防止、並びに［3］所得、財産、遺産及び相続に係る租税の賦課及び徴収のための双務的な行政共助を内容とする 3 種類のモデル租税条約からなっているが、本稿ではもっぱら［1］を取り上げる。赤松・前掲注 184・国際租税原則 486-515 頁は、両ドラフトの日本語訳を、見開きで対比する形で登載している。

[204] OECD コメンタリーの序論のパラグラフ 4 参照。

（3） 国際連盟のモデル租税条約と米国の関与

（a） 国際連盟の策定したモデル租税条約

以上のとおり、国際的な二重課税が国際通商の妨げとなるため、1921 年から国際連盟は、モデル租税条約の策定作業に着手し、数々のドラフトを公表した。それらのうちの主なものを挙げると、以下のとおりである。

（i） 1927 年国際連盟モデル租税条約予備草案
（ii） 1928 年国際連盟モデル租税条約草案（ドラフト Ia、Ib 及び Ic）
（iii） 1933 年事業所得の配分のための多国間条約のドラフト
（iv） 1935 年事業所得の配分のための二国間条約のドラフト
（v） 1943 年メキシコ・ドラフト
（vi） 1946 年ロンドン・ドラフト

（b） 米国の関与

1920 年半ばころには、米国は、二重課税を防止するための互譲を具体化する二国間条約を締結するという欧州の方式を採用することが、米国にとってもメリットがあるのではないかと考えるようになっていた[205]。このため、米国は、国際連盟を正式に承認しなかったものの、モデル租税条約の策定に関する国際連盟の動きを注視しており、1927 年以降は、Adams 教授と Carroll 弁護士らを、その活動に積極的に関与させている。

前記 2.(1)及び(2)のとおり、Adams 教授と Carroll 弁護士は、上記（a）(ii)の 1928 年草案のドラフト Ib を、英国代表とともに起草したとされている。さらに、同（iii）及び（iv）のドラフトは、2.(2)で述べたように Carroll 弁護士自身の調査結果を踏まえて、同弁護士が作成したものをほぼそのままの形で採択したものである。同（v）及び（vi）の策定は、Carroll 弁護士が国際連盟の租税委員会の委員長として推進した。このように、Carroll 弁護士は、上記（ii）から（vi）までに掲げた全てのドラフトの策定に深く関与している[206]。

---

[205] Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 693.事業と投資の促進を目的とする米国にとってのメリットとしては、米国の居住者に対する全世界所得に対する課税管轄権を留保すると同時に、租税条約を通じて、相互主義の原則に従い他方の締約国の課税権を一部放棄させることができること、さらに、租税条約により、外国税額が減少すれば、外国税額控除制度の対象となる米国税額が減り、米国における税収の増加が見込まれることが挙げられる（*Id.* at 693-94.）。

[206] Carroll 弁護士は、その自伝において、「……1930 年にフランスとの最初の租税条約を交渉し、ジュネーブの 1928 年、1933 年及び 1935 年の、メキシコの 1940 年及び 1943 年の、並びにロンドンの 1946 年のモデル条約を起草したという私のバックグラウンド……（… my background of negotiating in 1930 our first tax treaty with France, and in drafting the model conventions of Geneva in 1928 and 1933 and 1935, of Mexico in 1940 and 1943, and London in 1946 …）」と述べている（CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 116.）。

3. 1932 年米仏条約

（1） 条約交渉の経緯

さらに注目すべきは、Adams 教授と Carroll 弁護士[207]が、米国側専門家として、1930 年 5 月からパリで行われたフランスとの課税問題を巡る交渉、それに続くフランスとの租税条約の交渉を担当しているという事実である[208]。

米仏間の課税問題とは、米国企業に対するフランスの域外税が米国側から問題視されたもの[209]で、米国側は、フランスが一方的に米国企業に対する域外税を断念するよう説得を試みたが、功を奏しなかった。フランス側が米国に対し一方的に譲歩するのではなく、互譲による妥協点を見出すことができるように、二国間条約の締結交渉を求めたからである[210]。

このような経緯で、Adams 教授と Carroll 弁護士主導の下、両国間の条約交渉が行われることになった。条約交渉は、米国の関税問題を契機として 1930 年 9 月以降長期にわたり中断したが、最終的に 1932 年 4 月 27 日に同条約は調印されている[211]。同条約は、米国にとって初めての租税条約である。

---

[207] Carrol 弁護士は、1930 年当時、米国商務省の国際租税問題を取り扱う特別法律顧問官（special attorney）の地位にあったが、Walter E. Edge フランス大使の要請により、財務省に移籍し、フランスにおける課税問題の解決、それに続く 1932 年米仏条約の交渉に当たった（Mitchell B. Carroll, *Evolution of U.S. Treaties to Avoid Double Taxation of Income - Part II*, 3 INT'L L. 129, 131 (1969); Carroll, *Franco-American Treaty (1935)*, *supra* note 177, at 586; Mitchell B. Carroll, *Tax Inducements to Foreign Trade*, 11 LAW AND CONTEMPORARY PROBLEMS 760, 770 (1946).）。米国からフランス側との交渉のためにパリに派遣されたのが、Adams 教授と Carroll 弁護士であったことにつき、CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 35-40.参照。

[208] CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 35-41.

[209] その当時のフランスの税制の下では、米国企業が、フランス法人の支配的な持分を有していると、当該フランス法人が配当する際に、フランスで源泉徴収課税される上、さらに当該米国企業が米国内で配当及び利子を支払うと、かかる配当及び利子の一定割合をフランス源泉の所得とみなして当該米国企業に対する課税が行われていた。このような米国企業に対するフランスの課税は、明らかに域外税（extraterritorial tax）であるとともに、同様の税がフランス子会社を有するフランス親会社には課されないという意味で差別的であるとして、米国側から問題視されていた（Milton Newman & Cesar Eram, *The Taxation of American Business in France*, 32 COLM L REV 3, at 450 (1932).）。

[210] Carroll, *Tax Inducements (1946)*, *supra* note 207, at 770.1932 年米仏条約が米国にとって初めての租税条約であったのに対し、フランスは、それ以前にイタリア（1930）やベルギー（1931）と租税条約を締結していた。

[211] 交渉の開始から最終調印に至る経緯については、CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 35-42.が詳しい。同書によると、条約交渉を重ねた末、Carroll 弁護士らは、交渉の結果合意した点と意見の相違がある部分を示した租税条約のドラフトを用意していたところ、交渉は、米国の関税問題を契機として 1930 年 9 月に中断した（*Id.* at 40-41.）。その後の長い空白期間において、調印の機会を狙っていた米国大使館員の Howell 氏は、上記ドラフトを保管しており、同ドラフトの内の合意に至っていない部分を削除して、1932 年 4 月 27 日にフランス財務大臣のサインを取得することに成功したとされている（*Id.* at 40-41.）。

Carroll 弁護士の上記回想によると、1932 年米仏条約は、1930 年 9 月の時点で、Carroll 弁護士が Adams 教授とともに作成したドラフトのうち両国が合意済みの事項をそのまま維持した形で、調印に至ったことになる。さらに、Carroll 弁護士は、1971 年に公表した論稿（Mitchell B. Carroll, *IFA's Growth with International Tax Law*, 5 INT'L L. 558, 558

同条約は、フランスにおける課税問題の解決という特殊な背景事情の下に調印されたものであるため、その対象はかなり限定的である[212]。同条約の主たる対象は、一方の締約国の法人が他方の締約国の支店又は子会社を通じて稼得する所得の課税に対していかなる原則が適用されるかであって、一定の所得（不動産からの所得、配当、利子）の課税に関しては全く規定がない。また、同条約には、行政上の協力や情報交換に関する規定もないし、差別禁止に関する条項も含まれていない。

1932 年米仏条約調印後の米国の上院での承認手続は、同条約が米国にとって初めての租税条約であったにもかかわらず、極めて簡単に終了している[213]。その理由としては、同条約が米国企業のフランスにおける上記のような課税問題の解決を主目的としており、同条約に

(1971).）において、1939 年から自身が会長を務める IFA の活動を振り返るとともに、主として米国が締結した租税条約の歴史を回顧した上、米国の近時の租税条約の特徴に言及している。その論稿の末尾の方で、Carroll 弁護士は、1932 年米仏条約の主たる起草者が自分であったことを意味する一文を付記している。

他方、1932 年米仏条約の交渉に関する主要な外交文書は、米国の外交政策の決定や重要な外交活動を記録した外交文書（FRUS (Foreign Relations of the United States)）の一部として、国務省広報局歴史部（Office of the Historian, Bureau of Public Affairs, United States Department of State）のウェブサイト（https://history.state.gov/）で閲覧が可能である（Negotiations for a treaty between the United States and France regarding double taxation, PAPERS RELATING TO THE FOREIGN RELATIONS OF THE UNITED STATES, 1930, VOL III, https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1930v03/ch2 (last visited Oct. 19, 2023); Convention and protocol between the United States and France on double taxation, signed April 27, 1932, Foreign Relations Of The United States Diplomatic Papers, 1932, THE BRITISH COMMONWEALTH, EUROPE, NEAR EAST AND AFRICA, VOL. II, https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1932v02/ch11subch2 (last visited Oct. 19, 2023).）。FRUS からうかがえる 1932 年米仏条約の交渉から調印に至るまでの経緯は、Carroll 弁護士の自伝の回想と概ね一致している。特に、Carroll 弁護士らが両国交渉の結果合意した点と意見の相違のある部分を示した条約草案が用意されており、同条約の最終版は、合意に至っていない部分を削除したものであるという同弁護士の説明は、FRUS に収録された文書の記述と符合している。

[212] Carroll 弁護士によると、同条約は、同弁護士自身がその作成に深く関与した 1928 年国際連盟モデル租税条約草案を自ずと参照したとされている（Carroll, *IFA's Growth (1971)*, *supra* note 211, at 563.）が、一見すると両者の体裁は大きく異なっているように思われる（Johann Hattingh, *Chapter 1: An "International Tax Language" for Tax Treaty Interpretation: Its Histories in Common and Civil Law Disclosure*, in BUILDING GLOBAL INTERNATIONAL TAX LAW ESSAYS IN HONOUR OF GUGLIELMO MAISTO 5, 7, 10-11 (Pasquale Pistone ed., 2022).）。そうであるにもかかわらず、米仏両国が 1928 年国際連盟草案に依拠したと Carroll 弁護士が述べたのは、同草案が採用し、当時の多数の租税条約が追随した用語及び複数の基本原則を 1932 年米仏条約が取り込んでいることを指しているものと考えられる（Carroll, *Franco-American Treaty (1935)*, *supra* note 177, at 588; Mitchell B. Carroll, *New Tax Convention between the United States and Canada*, 20 TAXES 459, 460 (1942); Mitchell B. Carroll, *Income Tax Conventions as an Aid to International Trade and Investment*, 6 SEC. INT'L & COMP. L. BULL 16, 19 (1962).）。さらには、同条約の交渉が、両国代表が国際連盟によって招集された二重課税の防止に関する政府等の専門家会議に参加していたことによって促進されたこと（Carroll, *Tax Inducements (1946)*, *supra* note 207, at 771.）を意味しているといえよう。

[213] CONVENTION BETWEEN UNITED STATES AND FRANCE ON DOUBLE TAXATION, S. COMM. REP. (June 8, 1932), 72d Cong. 1st Sess., 75 CONG. REC. 13007-09, at 13009 (1932), *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY OF UNITED STATES TAX CONVENTIONS, 813-16 (1932).

よって米国が失うものは何もなく、得るところが大きいのみという事情があったからである[214]。他方、フランスでの同条約の批准手続は 1935 年 4 月 8 日まで遅れ、両国で批准書の交換が行われたのは同年 4 月 9 日であった[215]。このため、1932 年米仏条約が実際に発効したのは 1936 年 1 月 1 日である。

(2) プリザベーション条項の起源

(a) Carroll 弁護士の論稿

上記のような経緯で締結された 1932 年米仏条約には、第 2 章 2.(1)で述べたとおり、議定書 2 条にプリザベーション条項が盛り込まれている。同条約は、米国が最初に締結した租税条約であるから、米国にとっての同条項の起源が 1932 年米仏条約にあることに疑問の余地はない。問題は、1932 年米仏条約の対象が限定的であるにもかかわらず、どうしてプリザベーション条項が同条約に規定されることになったかである。

1932 年米仏条約の交渉を担当し、Adams 教授とともに同条約を起案した Carroll 弁護士は、同条約に関する複数の論稿を公表しているものの、それらの論稿が同条項に言及したことはないといってよい[216]。

---

[214] そのように同条約を捉える根拠として、米国財務省と国務省を代表して、同条約の交渉担当者 Alvord 氏の公聴会における証言が引用されている（75 CONG. REC. 13007, *supra* note 213, at 13009, *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY, at 815.）。

[215] フランスにおける批准手続が遅滞したため、1934 年米国歳入法の 103 条（現内国歳入法 891 条）が米国市民に対し、差別的又は域外的に租税を課す外国の市民及び企業に対し、米国の税率を 2 倍にすることを規定するようになったことに Carroll 弁護士は言及している（Carroll, *Franco-American Treaty (1935)*, *supra note* 177, at 592; Carroll, *Tax Inducements (1946)*, *supra note* 207, at 771.）。

[216] Carroll 弁護士は、以下の論稿において、1932 年米仏条約の解説をしているが、いずれにもプリザベーション条項に関する説明はない。

（1）Carroll, *Franco-American Treaty (1935)*, *supra* note 177, at 586 (1935).は、1932 年米仏条約自体の解説であり、同条約の主要な条項を説明しているが、その中にはプリザベーション条項は含まれていない。

（2）MITCHELL B. CARROLL, PREVENTION OF INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND FISCAL EVASION: TWO DECADES OF PROGRESS UNDER THE LEAGUE OF NATIONS (1939).は、国際連盟における国際的な二重課税と租税回避の防止のための 20 年間にわたる活動を紹介する国際連盟の冊子である。その中で 1932 年米仏条約についても若干の説明がある（*Id.* at 48-49）が、プリザベーション条項への言及はない。

（3）Carroll, *Tax Inducements (1946)*, *supra* note 207, at 760 (1946).は、国際貿易及び投資を促す税制の解説であり、その中で 1932 年米仏条約への言及があるが、プリザベーション条項には触れていない。

（4）CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 35-42.は、1932 年米仏条約の交渉開始から調印に至るまでの経緯について詳しく説明しているが、特にプリザベーション条項への言及はない。

他方、1932 年米仏条約について解説する Emmet M. McCaffery, *The Franco-American Convention Relative to Double Taxation*, 36 COLUM. L. REV. 382, 388, 396 (1936).は、米仏両国の外国税額控除が同条約によって制限を受けないこと及び相互主義に基づき両国間ですでに認められていた海上運送所得の免税措置が同条約によって影響を受けないこととの関係で、プリザベーション条項を引用しているが、それ以上の説明はない。

他方、Carroll 弁護士は、1969 年公表の論稿[217]において米国のそれ以前の租税条約の展開を総括しており、そこにはプリザベーション条項に関する若干の記述がある。同論稿は、「法律によって与えられた利益は条約によって保存される（Advantages Granted by Law Preserved by Treaty）」という標題の下に、米国が 1962 年までに調印した租税条約のうち、プリザベーション条項が含まれる条約と同条項が省略されている条約を列挙している。ただし、同論稿は、同条項の意義や、その省略がどのような意味をもつかについて、特段の説明をしていない。

このように Carroll 弁護士は、一般に利用可能な出版物において、プリザベーション条項につき多くを語っていないように思われる。唯一の例外といえるのは、1939 年に国際租税協会（International Fiscal Association, IFA）の初代会長に選出された Carroll 弁護士が、1947 年に執筆した論稿で、同論稿は、ヘーグで開催された IFA の会議用に IFA の会員向けに作成された紀要（Cahier）に収録されている[218]。そこにはプリザベーション条項に関し、以下の記述がある[219]。なお、引用文中の注 220 は、筆者が付したものである。

既存の特典の維持

条約を作成する際、交渉担当者は、特定の状況を対象とする条文をドラフトしようとするあまり、免税、所得控除、税額控除などの形で納税者により大きな特典を保証する可能性のある、両国の法律に基づく既存の規定を見落とすことが十分にあり得る。1932 年にフランスとの間で最初の条約を作成した際、交渉担当者（the negotiators）はこの可能性を認識し、議定書の 2 条で、「本協定の規定は、一方の締約国が租税の額を決定する際に際し、自国の法令によって認められる免税、所得控除、税額控除又はその他の租税の減免に対しいかなる態様においても影響するものと解してはならない。」と規定した。

この規定は、1939 年のスウェーデンと米国間の条約の議定書の 9 条、1942 年のカナダと米国間の条約の議定書の 11 条に再現されたものの、1945 年の米国・英国間の条約では欠落している。その理由は、おそらく同条約に議定書自体が存在しないという事実によるものであろう[220]。この規定は、1946 年の米国・南アフリカ条約の 3 条 2 項で、再び採用

[217] Carroll, *Evolution of U.S. Treaties (1969)*, *supra* note 207, at 161.

[218] Mitchell B. Carroll, *Double Taxation Conventions Concluded by the United States Since 1939* in STUDIES IN INTERNATIONAL TAX LAW PUBLISHED BY THE INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION VOL. V, INTERNATIONAL TAX CONFERENCE THE HAGUE, 25 (1947).

[219] *Id.* at 63-64.

[220] 1945 年米英条約の交渉に際し、英国側は事実上 1928 年国際連盟モデル租税条約草案のドラフト Ib に依拠していたのに対し、米国側は 1942 年米加条約を基礎としていた（Jones, *History of U.K.'s First Agreement (2009)*, *supra* note 183, at 243-44.）。1942 年米加条約の議定書 11 条はプリザベーション条項であり、しかも、米国側が英国に提示した第一次草案の議定書 6 条及び第二次草案の議定書 5 条にはプリザベーション条項が含まれていた（同発見は、John F Avery Jones 氏がイギリス公文書館（The National Archives）において、1945 年米英条約の締結交渉時の英国側資料を探索したことによって明らかになった。）。米国側提案の議定書に盛り込まれていたプリザベーション条項が、最終版においてなぜ脱落したかについては確認できていないが、Carroll 弁護士が指摘するとおり、署名時の 1945 年米英条約には議定書自体がないことが関係しているように思われる。

なお、Carroll 弁護士は、1945 年米英条約に関し、1945 年 5 月 23 日に開催された上院の公聴会に National Foreign Trade Council, Inc.を代理して出席するとともに、メモランダムを提出している（CONVENTIONS WITH GREAT BRITAIN AND NORTHERN IRELAND RESPECTING INCOME AND ESTATE TAXES, SUBCOMM. OF COMM. ON FOREIGN REL. (May 23, 1945) (statement of Mitchell B. Carroll, Special Counsel, Tax Committee, National Foreign Trade Council, Inc.),

された。条約交渉の時点では、このような規定の必要性は明らかではないかもしれないが、挿入しておくとよい条項である。

Preservation of Existing Benefits

When framing a convention, it is quite possible for the negotiators, intent upon drafting articles to cover particular situations, to overlook existing provisions under the laws of either country which may assure an even greater benefit to the taxpayer, whether in the form of an exemption, deduction, credit, or otherwise. When formulating the first convention with France, in 1932, the negotiators recognized this possibility and stipulated, in paragraph (2) of the protocol, that "the provisions of this Agreement shall not be construed to affect in any manner any exemption, deduction, credit or other allowance accorded by the laws of one of the contracting States in the determination of the tax imposed by such State."

This provision was reproduced in paragraph (9) of the protocol of the Swedish-American convention of 1939 and in paragraph 11 of the protocol of the Canadian-American convention of 1942; but it was dropped in the convention between the United States and Great Britain of 1945, possibly because of the fact that the protocol was dropped. It was picked up again in the second paragraph of Article III of the American-South African convention of 1946. Although there may not be any apparent need for such a provision at the time of negotiating a convention, it is a good clause to insert.

上記引用文中の 1932 年米仏条約の交渉担当者（the negotiators）とは、Adams 教授と Carroll 弁護士にほかならない。しかも、Carroll 弁護士によれば、同条約案を主として起案したのは同弁護士であり、同条約の最終版は、Carroll 弁護士らが作成した合意済み事項のドラフトにそのまま依拠していた。さらに、前掲注 211 で述べたとおり、Carroll 弁護士の回想は、FRUS（米国外交文書）と基本的に一致する。したがって、同条約に盛り込まれたプリザベーション条項は、同条約の交渉担当者である Adams 教授と Carroll 弁護士が起案したものであるといってよいと考えられる。

(b) 先行条約の検討

以上のとおり 1932 年米仏条約中のプリザベーション条項は、Adams 教授と Carroll 弁護士の起案によるものであるといえたとしても、それで同条項の起源が確定するわけではない。同条約は、当然のことながら忽然と生まれたものではなく、それに先行する米国以外の国で締結された租税条約や国際連盟の策定に係るモデル租税条約案を踏まえていたと考えられるからである。仮に、それらの中にプリザベーション条項が含まれていたのであれば、同条項を創案したのが Adams 教授と Carroll 弁護士であると認めることはできない。そこで、以下では、同条項の有無につき、まず 1932 年米仏条約に先行する租税条約の実例を吟味し、国際連盟の策定したモデル条約案に関する検討は（c）で行う。

---

reprinted in LEGISLATIVE HISTORY OF UNITED STATES TAX CONVENTIONS, 2604-18 (1945).）。Carroll 弁護士は、同条約の承認を全面的に支持しており、同条約が基本的に、米国がそれまでに調印し、上院が承認した 1932 年・1939 年米仏条約、1939 年米国・スウェーデン条約及び 1942 年米加条約に準拠していると述べている（*Id.* at 2604-06, 2609.）。米国が 1945 年米英条約の調印前に締結済みのこれらの条約には、全てプリザベーション条項が含まれていたのに対し、1945 年米英条約には含まれていない。しかし、上記公聴会の議事録上この点に関する同弁護士の証言や説明は見当たらない。その後 Carroll 弁護士は、上記メモランダムに基づき、Mitchell B. Carroll, *Income Tax Convention with Great Britain*, 23 TAXES 674 (1945).を執筆している。同論文においても、同弁護士は、1954 年米英条約にプリザベーション条項が含まれていないことについて何も言及していない。

前掲注 48 で述べたとおり、二重課税排除のための租税条約は、1869 年 4 月 16 日に調印されたプロシアとザクセンとの間の市民の二重課税排除のための条約あるいは 1899 年 6 月 21 日に調印されたオーストリア=ハンガリーとプロシアとの間の条約に遡るといわれている。厳密には、そこまで遡ってプリザベーション条項の有無を検証しなければ、1932 年米仏条約に初めて同条項が盛り込まれたとはいえないことになる。しかしながら、1930 年 5 月から 9 月にかけて集中的に行われた米仏間の条約交渉において、極めて古い租税条約実例が参照されたとは考えにくい。仮に参照するとすれば、自ずと 1930 年の交渉時からそれほど離れていない過去に調印された租税条約ということになろう。

そのような想定の下に考えると、仮に米仏双方又はいずれかの国が参照したとすれば、その可能性が高いのは、国際連盟が公刊した現行租税条約集であると思われる。国際連盟は、1928 年 11 月に、当時効力を有していた租税条約を収集し、英語版でないものについては英訳を作成した上で現行租税条約集[221]を公刊した。この現行租税条約集については、1928 年以降も 1929 年[222]、1930 年[223]、1931 年[224]、1932 年[225]及び 1936 年[226]にそれぞれ補充版が公刊されている。国際連盟は、その公刊の目的として、世界中の財務当局が先行条約の条文を入手できれば、租税条約の締結がより容易になるだけでなく、海外で行われた作業を活用し、かつ、他国における進捗状況を把握できることを挙げており、条文自体を公刊することで、今後租税条約が統一されていく傾向が強まるという効果を期待していたのである[227]。

国際連盟が上記のとおり全部で 6 回にわたり公刊した現行租税条約集には、1921 年から 1935 年にかけて調印された全部で 34 本の租税条約が登載されている。その中でプリザベーション条項が含まれているのは、1932 年米仏条約だけである。しかも、同条約の前後に、フランスが調印したいずれの租税条約にも同条項は含まれていない[228]。これに対し、第 2 章

---

[221] LEAGUE OF NATIONS, COLLECTION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS AND INTERNAL LEGAL PROVISIONS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION AND FISCAL EVASION, League of Nations Doc. C.345.M.102 1928 II (1928).

[222] LEAGUE OF NATIONS, COLLECTION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS AND INTERNAL LEGAL PROVISIONS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION AND FISCAL EVASION. SUPP. NO. I, League of Nations Doc. C.365.M.134 1929 II (1929).

[223] LEAGUE OF NATIONS, COLLECTION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS AND INTERNAL LEGAL PROVISIONS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION AND FISCAL EVASION. VOL. III, League of Nations Doc. C.585.M.263 1930 II (1930).

[224] LEAGUE OF NATIONS, COLLECTION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS AND INTERNAL LEGAL PROVISIONS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION AND FISCAL EVASION. VOL. IV, League of Nations Doc. C.791.M.385 1931 II.A (1931).

[225] LEAGUE OF NATIONS, COLLECTION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS AND INTERNAL LEGAL PROVISIONS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION AND FISCAL EVASION. VOL. V, League of Nations Doc. C.618.M.291 1932.II.A (1932).

[226] LEAGUE OF NATIONS, COLLECTION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS AND INTERNAL LEGAL PROVISIONS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION AND FISCAL EVASION. VOL. VI, League of Nations Doc. C.118.M.57. 1936.II.A (1936).

[227] LEAGUE OF NATIONS, COLLECTION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS (1928), *supra* note 221, introduction.

[228] フランスは、1932 年米仏条約に先行して、1922 年 7 月 5 日にザール州と、1930 年 6 月 16 日にイタリアと、1931 年 5 月 16 日にベルギーと、それぞれ租税条約を調印しているが、これら 3 本の条約にはプリザベーション条項は含まれていない。また、国際連盟の現行租税条約集登載の租税条約で、かつ、1932 年米仏条約調印後のものは、全部で 5 本あり、

2.(1)で述べたとおり、米国は、1932 年米仏条約以来一部の例外を除き同条項を盛り込む実務を定着させていた。

このような一連の事実に鑑みれば、プリザベーション条項の起源は、やはり 1932 年米仏条約にあり、しかも同条項はフランスではなく、米国に由来するものであったといってよいと考えられる。

(c) 国際連盟のモデル条約案の検討

(i) 1932 年米仏条約前

先に 2.(3)で述べたとおり、国際連盟は、1921 年ころより、モデル租税条約の策定作業を開始し、その成果物を逐次公表してきた。その内の主なものは、①1927 年国際連盟モデル租税条約予備草案、②1928 年国際連盟モデル租税条約草案（ドラフト Ia、Ib 及び Ic）、③1943 年メキシコ・ドラフト並びに④1946 年ロンドン・ドラフトの 4 つである[229]。

上記ドラフトのうち、1932 年米仏条約の調印前に国際連盟が公表したのは、①1927 年予備草案と②1928 年草案である。そのいずれにもプリザベーション条項は含まれていない。特に、Carroll 弁護士によると、1932 年米仏条約のドラフトは、②1928 年草案に自ずと依拠したとされている[230]にもかかわらず、同草案には同条項がない点が注目される。

以上のとおりであるから、プリザベーション条項の起源を、国際連盟が公表したモデル租税条約のドラフトに求めることはできず、同条項が 1932 年米仏条約に最初に盛り込まれたという本稿の結論は動かないと考えられる。

(ii) 1932 年米仏条約後

ただし、上記の結論には一つの留保を付す必要がある。それは、1932 年米仏条約の調印後に、国際連盟が策定したモデル租税条約案としては、③1943 年メキシコ・ドラフトと④1946 年ロンドン・ドラフトがあるが、後者にのみプリザベーション条項が含まれていたという事実である。1946 年ロンドン・ドラフトは、1932 年米仏条約より 10 年以上後に作成されたものであるから、この事実自体が本稿の上記結論に直接反するわけではない。しかしながら、国際連盟が作成した 1946 年ロンドン・ドラフト中にプリザベーション条項があるということは、同条項に別の起源があるのではないかという疑いを生じさせる。したがって、なぜ 1946 年ロンドン・ドラフトにプリザベーション条項が盛り込まれていたのかを検討しておく必要がある。

(iii) 1946 年ロンドン・ドラフトの 18 条

1946 年ロンドン・ドラフトの 18 条は、以下のとおり規定している。

> 本条約の規定は、一方の締約国の法令によって納税者に認められる免税、所得控除、税額控除、租税の減免、便益及び行政上又は司法上の不服申立ての権利をいかなる態様においても制限するものと解してはならない。

その内には 1934 年 11 月 9 日に調印された独仏条約が含まれているが、いずれの条約にもプリザベーション条項は盛り込まれていない。

[229] 1933 年事業所得の配分のための多国間条約のドラフト及び 1935 年事業所得の配分のための二国間条約のドラフトは、事業所得の配分に係る事項だけを取り扱うドラフトであるため、直接の検討の対象からは除外した。ただし、上記ドラフトのいずれにも、プリザベーション条項は含まれていない。

[230] Carroll, *IFA's Growth (1971)*, *supra* note 211, at 563.

The provisions of the present Convention shall not be construed to restrict in any manner any exemption, deduction, credit, allowance, advantage and right of administrative or judicial appeal accorded to a taxpayer by the laws of either of the contracting States.

さらに、上記条文に関するコメンタリー[231]は、以下の注釈を付している。

18 条－納税者の権利の一般的な保存について
二重課税に関する条約の当事国の国内法令が、納税者に対し、免税、所得控除、税額控除、租税の減免、不服申立ての権利などの形態で、モデル条約の規定よりも関係当事者にとってより有利又はより便宜な一定の特典を与えることがある。ロンドン・ドラフトの新 18 条の目的は、かかる特典が条約の規定によって損なわれないことを明記することにある。

Ad Article XVIII.—General Preservation of Taxpayers' Rights
It may happen that the internal legislation of a country party to a double taxation treaty grants certain benefits to taxpayers in the form of exemptions, deductions, credits, allowances, rights of appeal, etc., which are more advantageous or more convenient to the parties concerned than the provisions of the Model Convention. It is the object of the new Article XVIII of the London draft to specify that such benefits are not impaired by the provisions of the Convention.

以上のとおり、1946 年ロンドン・ドラフト 18 条は、1932 年米仏条約の議定書 2 条とその表現は異なっているものの、租税条約が納税者の国内税法の下での租税負担を加重しないことを要請しており、プリザベーション条項であることに変わりはない。残された問題は、国際連盟が策定したモデル租税条約のドラフトのうち、なぜ 1946 年ロンドン・ドラフトにのみ同条項が盛り込まれたかである。

(iv) ロンドン・ドラフト 18 条の由来

この謎を解明するには、以下の事実が重要と考えられる。

まず、すでに 2.(2)で述べたように、Carroll 弁護士は、1938 年から 1946 年まで、国際連盟の租税委員会の委員長を務めており、同弁護士は、1943 年メキシコ・ドラフト及び 1946 年ロンドン・ドラフトの作成に深く関与したとされている[232]。

そこで、1946 年ロンドン・ドラフトの作成過程に着目すると、以下の事実を指摘することができる。1943 年メキシコ・ドラフトを再考し、1946 年ロンドン・ドラフトを策定した国際連盟の租税委員会の最後の会議（第 10 回会議）は、ロンドンで、1946 年 3 月 20 日から 26 日まで開催されている。ロンドン会議の参加者は、ベルギー、米国、ノルウェー、カナダ、スイス、スウェーデン、メキシコ、オランダ、英国、国際商業会議所（ICC）からの代表者から構成されており、米国代表は Carroll 弁護士であった。同会議の報告書は、国際連盟発刊の冊子[233]として公刊されており、その中には、両ドラフトの条文とコメンタリーが

[231] LEAGUE OF NATIONS FISCAL COMMITTEE, LONDON AND MEXICO MODEL TAX CONVENTIONS COMMENTARY AND TEXT, League of Nations Doc. C.88M.88 1946 II.A, 32 (1946).

[232] 前掲注 206 によると、Carroll 弁護士は、両ドラフトともに自分が起草したと回想している。

[233] LEAGUE OF NATIONS FISCAL COMMITTEE, REPORT ON THE WORK OF THE TENTH SESSION OF THE COMMITTEE, League of Nations Doc. C.37.M.37 1946 II.A (1946).

含まれていた。国際連盟の事務局（Secretary）を務めていた Paul Deperon 氏[234]によると、同冊子のドラフトは、Deperon 氏と Carroll 弁護士が、共同して作成したものである[235]。

上記に加え、1968 年に Carroll 弁護士は、両ドラフトと 1963 年 OECD モデル租税条約草案を 13 の項目を列挙して比較検討する論稿[236]を公表している。その中で、同弁護士は、プリザベーション条項に触れ、同条項が 1943 年メキシコ・ドラフト及び 1963 年 OECD 草案に含まれていない[237]のに対し、1946 年ロンドン・ドラフトには含まれていたことについて、次のとおり述べている[238]。

> ロンドン・ドラフトは、条約がいずれかの締約国の法律により納税者に付与されている免除、所得控除、税額控除、減免、課税上の利益及び行政上又は司法上の異議の権利をいかなる意味においても制限すると解することはできないという趣旨の保護規定で、米国がその条約において使用している規定（which is used in its Convention by the United States）を導入した（第 18 条）。
>
> これはパリ・ドラフト［筆者注：1963 年 OECD 草案を意味している。］には含まれていなかった。（筆者による下線付加）

---

[234] Paul Deperon 氏は、1931 年から 1946 年 3 月のロンドンにおける最終会議に至るまで、国際連盟の租税委員会の職員として多大な貢献をした。同会議の報告書は、最上の理解と能力をもって、豊富な知識に裏打ちされ、誠心誠意の協力を行った同氏に対し、同委員会としての特別の謝意を表している（LEAGUE OF NATIONS, REPORT ON WORK OF TENTH SESSION, *supra* note 233, at 6.）。Deperon 氏は、PAUL DEPERON, INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION (1945).を執筆しており、同書において、国際的な二重課税の問題を説明した後、主に 1921 年以降の国際連盟の作業の結果、第二次世界大戦前の欧州において二重課税回避のための租税条約網が形成されてきており、30 年代には米国もその動向に加わったこと、国際連盟の租税委員会の作業の最新の成果が 1943 年メキシコ・ドラフトとして結実したことを述べた上、同ドラフトの条文と報告書の抜粋を登載するとともに、主要条文の解説をしている。なお、同氏は、国際連盟解散後は、1946 年から 1948 年まで国際連合の財務部（Financial Division）の Director を務めていた（NIKKI J TEO, THE UNITED NATIONS IN GLOBAL TAX COORDINATION, HIDDEN HISTORY AND POLICIES, 375 (2023).）。

[235] 1946 年 4 月 10 日付の国際連盟事務局の Paul Deperon 氏から、ロンドン会議の参加メンバーである Herbert P. Fales 氏（ロンドンの米国大使館 2 等書記官）及び Robert Willis 氏（英国内国歳入庁）に宛てて送付された各レター参照（Letter from Paul Deperon, Secretary of Fiscal Comm., League of Nations, to Herbert P. Fales, Second Secretary, American Embassy, London (Apr. 10, 1946); Letter from Paul Deperon to Robert Willis, Board of Inland Revenue, U.K. (Apr. 10, 1946) (on file with League of Nations Doc., Fiscal Committee, 10th Session, London, March 20th-27th, Arrangements and Proceedings, R4590-10C-43522-2057).）。上記レターで、Deperon 氏は、ロンドン会議の報告書のドラフトを Carroll 弁護士と共同して作成したと述べた上で、Fales 氏及び Willis 氏に対し、同ドラフトに関するコメントを求めている。

[236] Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 709-21.

[237] 本文で述べたとおり、1943 年メキシコ・ドラフトを含め、それ以前に国際連盟時代に作成されたモデル租税条約草案のいずれにもプリザベーション条項は含まれていない。また、OEEC のモデル租税条約の条項案及び OECD が作成したモデル租税条約のいずれにも同条項は含まれていないし、これらのコメンタリーが同条項に言及することもない。

[238] Carroll, *International Tax Law (1968)*, *supra* note 177, at 719.

上記下線部は、プリザベーション条項が米国由来であることを明らかにしている。さらに、1946年ロンドン・ドラフトの策定にCarroll弁護士が深く関与したことを併せ考えれば、同ドラフトにプリザベーション条項を盛り込むことを主導したのは、同弁護士であったと推認される[239]。

さらに、プリザベーション条項が1963年OECD草案を含むOECDモデルに受け継がれなかったことは、同草案の起源から説明可能である。そもそも同草案は、欧州諸国の税務当局の高官によって作成され[240]、米国は実質的にその策定作業に参加していない[241]。したがっ

[239] 1946年ロンドン・ドラフトは、1943年メキシコ・ドラフトに修正を加える形で作成されており、その作成時には1945年4月16日に調印された米英条約が参照されていた（on file with League of Nations Doc., *supra* note 234.）。しかし、メキシコ・ドラフトにも米英条約にもプリザベーション条項は含まれていない（1945年米英条約のプリザベーション条項につき、前掲注220参照）。そうであるにもかかわらず、ロンドン・ドラフトに同条項を盛り込むとしたら、それは、その創案者たるCarroll弁護士以外には考えにくいと思われる。

[240] Jeffrey Owens, *Conference for the 50th Anniversary of the OECD Model Tax Convention, Welcome and Introduction*, 1 (2008), chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41273262.pdf (last visited Oct. 19, 2023).は、Jeffrey Owens教授（OECDのCentre for Tax Policy and AdministrationのDirector（当時））が2008年9月8日にOECDモデル条約の50周年記念会議の際に作成した講演録である。同講演録は、1963年OECDモデル条約草案の起源につき、以下のとおり述べている。

> OECDモデル租税条約は興味深い赤子であった。国際連盟のロンドン・モデル及びメキシコ・モデルが家系図の中にあることは明らかだが、直接の親はヨーロッパ諸国の税務当局の高官たちであり、1956年にOEEC（欧州経済協力機構）の財政委員会の傘下で統一的な租税条約規定の策定を目指した集団プロジェクトを開始したのである。……1963年の草案は、1958年に最初のものが公表されたそれ以前の4つの草案を実質的に統合したものである。このため、我々は、モデル条約の誕生は、1958年7月1日、すなわち財政委員会がOEEC理事会に第1次報告書（後に第2条、第4条、第5条、第24条及びそのコメンタリーとなったものを含む。）を提出したときと考えている。

[241] Letter from Stanley S. Surrey, Assistant Secretary, Treasury Dep't, to A.J. Van Den Tempel, Chairman, Fiscal Comm., OECD (May 8, 1963) (on file with OECD Docs., Draft Report of the Fiscal Committee of the Council FC(63)4 (TFD/FC/158), at 1-22 (1963).)において、Stanley S. Surrey教授（財務省次官補（当時））は、1963年OECDモデル条約草案の作成作業は、米国がOECDの正式な加盟国となる前に開始され、完了したものであり、一定の基本的な条項は、米国の租税政策の基本的かつ長年の原則を無視した形で作成されていると述べている（*Id.* at 1.）。同レターは、米国の留保の対象となる3つの主要な問題（すなわち、市民権に基づく課税、州に対する課税、キャピタルゲイン課税）を提起するとともに、さまざまな技術的問題を指摘している（*Id.* at 1-2, Appendix）。ただし、同レターには、プリザベーション条項への言及はない。

さらに、1963年OECDモデル条約草案と国際連盟の策定した1943年メキシコ・ドラフト及び1946年ロンドン・ドラフトを比較検討したA.J. VAN TEMPEL, DEVELOPMENTS IN TAXATION SINCE WORLD WAR I, VII RELIEF FROM DOUBLE TAXATION (1967).は、OECDが加盟国間の共通法の確立を目的としていたため、1963年OECD草案が明らかに欧州起源のものと位置づけられること（*Id.* at 14-15, 46.）、米国がOECDの正式メンバーになる前から、モデル租税条約草案の作成作業が開始されており、米国の加盟時には、その作業の大部分は完了していた上、カナダは全く議論に加わっていないため、1963年OECD草案及

て、米国起源のプリザベーション条項が、欧州の見解と条約実務を代表する OECD モデルに引き継がれなかったのは自然な成り行きであったということができる。

(d) まとめ

プリザベーション条項は、1932 年米仏条約を起源とし、しかもフランスではなく、米国に由来している。そして、同条項を初めて起案したのは、Adams 教授と Carroll 弁護士であったと結論づけてよいと考えられる。

さらに、それから 10 年以上後に国際連盟が策定した 1946 年ロンドン・ドラフトにもプリザベーション条項が含まれている。同条項を同ドラフトに盛り込むことを主導したのも、当時国際連盟の租税委員会の委員長を務めており、国際連盟の事務局職員 Paul Deperon 氏とともに、同ドラフトを含む報告書を作成した Carroll 弁護士であったと推認することが可能である。そうとすると、1932 年米仏条約及び 1946 年ロンドン・ドラフトに盛り込まれたプリザベーション条項の背後には、Carroll 弁護士の存在があったということができる。

以上のとおりであるから、プリザベーション条項の起源が Adams 教授と Carroll 弁護士にあるとする本稿の結論は揺るがない。

4. 二重課税排除のための国内立法

（1） 問題の所在

上記のとおり、プリザベーション条項の起源は、1932 年米仏条約にあり、しかもそれを初めて起案したのは Adams 教授と Carroll 弁護士にあると結論づけてよいと考えられる。しかし、いかなる理由で同条項が創案されるに至ったかは、Carroll 弁護士の論稿等において直接的には明らかにされていないように見受けられる。

その理由を探るには、1930 年 5 月にフランスで開始された 1932 年米仏条約の交渉に先行し、Adams 教授と Carroll 弁護士が主導した米国における二重課税排除のための国内立法の試みである HR10165 法案に関連する事実を掘り下げる必要がある。同法案が下院歳入委員会において審議されたのは、米仏間の条約交渉が開始された 1930 年 5 月に先立つ同年 2 月から 3 月にかけてのことである。

（2） HR10165 法案

（a） Adams 教授の懸念

Carroll 弁護士は、1969 年の論稿において、租税条約と合衆国憲法との整合性の問題に関する Adams 教授の懸念とその解消の試みに関し、以下のような興味深い逸話を紹介している[242]。なお、引用文中の注 243 ないし注 245 は、筆者が付したものである。

> T.S. Adams 教授（当時財務省の経済顧問）[243]は、租税条約の締結の可能性に関心を示したが、合衆国憲法の下では歳入に関する法律は、下院の発議によらなければならないのに

びコメンタリーは、実際のところ欧州の見解であったこと（*Id.* at 14, 23.）を指摘している。なお、同書は、1963 年 OECD 草案とメキシコ・ドラフト及びロンドン・ドラフトの主要な相違点を列挙し、3 つを比較したときの変更点の数が多いと総括している（*Id.* at 45.）が、ロンドン・ドラフトにのみプリザベーション条項が含まれていた点は取り上げていない。

[242] Carroll, *Evolution of U.S. Treaties (1969)*, *supra* note 207, at 129-30.

[243] Adams 教授は、当時、国際商業会議所（ICC）の米国部会の二重課税委員会（committee on double taxation）の委員長と国際連盟の租税委員会（Fiscal Committee）の委員を兼任していた（*International Double Taxation: Hearings on H.R. 10165 Before the Comm. on Ways & Means*, 71st Cong. 2d Sess. 27(1930) (statement of Thomas S. Adams, Chairman, Comm. on

対し、租税条約は上院のみの助言と承認に基づいて締結できるという事実に懸念を示した。そこで、Adams 教授は、上院だけでなく下院を通過し、法定の方針に従い大統領に租税条約の交渉を授権する法律を得ることが望ましいと考えた。……この目的を達成するために起案された法案が HR10165[244]であり、同法案は、相互主義の下、米国源泉の一定の類型の所得を除き、外国の居住者かつ外国人又は外国で設立された法人の全ての所得に係る課税を免除することを規定していた。……同法案は、下院歳入委員会（Committee on Ways and Means）の小委員会の公聴会では支持されたが、委員会では承認されなかった[245]。しかしながら、議長である John Nance Garner 氏の態度により、Adams 博士は授権立法が不要であることに納得した。

HR10165 法案の審議を行った下院歳入委員会の会議は、1930 年 2 月 28 日及び 3 月 1 日に行われている。したがって、Adams 教授は、1932 年米仏条約の交渉開始に先立つ、1930 年 2 月の時点で、租税条約の合衆国憲法適合性の問題、特に先議条項との抵触問題に懸念[246]を示していたことが分かる。

（b） HR10165 法案の概要

Adams 教授が上記懸念を解消するために企図したのは、一定の類型の所得につき源泉地国課税を相互に免除する米国国内法を成立させることである。

Adams 教授の上記発案に基づき、Carroll 弁護士が起案したとされる HR10165 法案は、以下のような内容を備えていた。すなわち、相互主義の下に、(i)米国所在の恒久的施設に配分される事業又は専門的な職業からの所得、(ii)米国での人的役務の報酬、（iii）米国所在の不動産から生じる所得等を除き、非居住者である外国人又は外国法人が稼得するその他の米国源泉の所得（例えば、〈1〉米国法人の支払う配当、〈2〉米国居住者である債務者の支払う利子、〈3〉特許権、著作権等の使用に対して支払われる使用料等）については、米国は課税を免除する[247]。

このような国内法の下では、船舶所得の相互免除立法と同様に、他国が同等の免税立法をすることを条件（かかる情報の入手は国務省が行い、当該情報を歳入庁長官に伝達する。）

Double Taxation, American Sec., ICC), *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY OF UNITED STATES TAX CONVENTIONS, 41 (1961).）。

[244] H.R. 10165, 71st Cong. (1932), *reprinted in* Mitchell. B. Carroll, *Proposed Bill to Reduce International Doble Taxation*, 8 TAX MAG. 132, 134 (1930).Carroll 弁護士は、HR10165 法案が、Adams 教授の依頼により Carroll 弁護士が起案したものであること、1928 年国際連盟モデル租税条約草案のドラフト Ib を出発点とし、内国歳入法中の船舶所得に関する相互免除の規定をモデルにしたものであることを回想している（Carroll, *Evolution of U.S. Treaties (1969)*, *supra* note 207, at 129.）。

[245] 同法案の審議を行った下院歳入委員会の会議は、1930 年 2 月 28 日及び 3 月 1 日に行われており、同会議には Adams 教授も出席していた（*Hearings*, *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY, *supra* note 243, at 13.）。

[246] CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 85.では、この点につき「Adams 博士は、租税条約を上院のみに提出することに対しためらいがあった。租税立法は下院の発議によることが企図されており、博士は管轄権の争いを生じさせることを望まなかったからである。」と説明している。他方、HR10165 法案の全文を掲記するとともに、その概要を説明している Carroll, *Proposed Bill (1930)*, *supra* note 244.においては、特に合衆国憲法と租税条約の関係に関する懸念点への言及はない。

[247] Carroll, *Evolution of U.S. Treaties (1969)*, *supra* note 207, at 129-30.

として、当該他国に対し、同法が適用され、二重課税が回避されることになる[248]。しかも、国内立法であるから、両院が関与するため、先議条項との抵触問題も解決することができる。

(c) HR10165 法案の廃案の経緯

Carroll 弁護士自身は、HR10165 法案が下院歳入委員会で承認されず、最終的に廃案となった理由についての詳細な説明はしていないように思われる[249]。

他方、同委員会の議事録によると、同法案が具体的な事案においてどのような結果を及ぼすかという点、同法案が米国の歳入に対していかなる影響を及ぼすかという点[250]、同法案の弱点と考えられる点などについては活発な議論が行われている。

ただし、同議事録中には、合衆国憲法と租税条約の関係に関する Adams 教授の懸念は示されていないし、その点についての議論も見当たらない。また、同法案を "my baby" と呼ぶ[251]ほどの愛着を示していた Adams 教授が、Carroll 弁護士がいうように、なぜ授権立法が不要であることに納得したかについても同議事録からは明らかではない[252]。

---

[248] *Hearings*, *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY, *supra* note 243, at 22, 26.

[249] CARROLL, GLOBAL PERSPECTIVES, *supra* note 187, at 85.は、財務省の Andrew Mellon 氏と公聴会の議長であった John Nancy Gartner 氏との間の HR10165 法案を巡るやり取りに言及している。Gartner 氏は、1930 年の歳入関係の立法を追加しないことで合意済みであるから、租税法案である HR10165 法案を審議する余地はないという立場をとったようである。その点を捉えて、Carroll 弁護士は、下院歳入委員会が租税条約につき意見を述べることに関心がないことの現れと捉えている（*Id.*）。しかし、かかる説明では、租税条約の合憲性に関する懸念を払拭するには不十分と思われる。たとえ下院が自ら先議の特権を放棄した場合、あるいは誤って先議条項の射程外であると判断した場合でも違憲の問題は治癒されないと考えられるからである（前掲注 141 及び本文参照）。

[250] Adams 教授は、HR10165 法案の立法化により、米国は他国の居住者又は法人に対する一定の源泉地国課税権を失うことになるが、当時の税制の下ではその影響は限定的であること、他方、米国居住者又は米国法人が他国で課されている外国所得税が免除されることになるため、米国において従来外国税額控除制度の対象となっていた外国所得税が減少すること、その結果、長期的には米国の税収が増加することが見込まれることを強調した上で、同法案が米国で立法化されれば、英国、アイルランド、スイス、オランダ等の欧州諸国も相互主義的な合意をすることが可能である旨の個人的な感触を得ていることにも言及している（*Hearings*, *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY, *supra* note 243, at 44-45, 47, 59.）。

[251] *Hearings*, *reprinted in* LEGISLATIVE HISTORY, *supra* note 243, at 46.

[252] 内国歳入局（Bureau of Internal Revenue）の特別副長官（Special Deputy Commissioner）の Eldon P. King 氏は、上記委員会での議論を後に総括し、同法案が、多数の抜け穴（loopholes）を開くことになるため、同委員会で厳しい批判にさらされたと述べている（Eldon P. King, *Tax Conventions of the United States*, *in* MARK EISNER ET AL., TAX BARRIERS TO TRADE 225 (1941).）。同書は、1940 年 12 月 2 日-3 日に開催された University of Pennsylvania の Tax Institute 主催のシンポジウムの講演録であり、King 氏は、その講演録中で HR10165 法案にも言及している（*Id.* at 237-38）。

なお、上記法案が仮に立法化されたとしても、いずれにしろ機能しなかったであろうという見解がある（Rosenbloom & Langbein, *supra* note 8, at 366）。その当時米国による海外投資が、外国から米国への投資よりも 4 倍ほど規模が大きかったことからすると、大抵の国は、双務的な免除を与えることによる歳入減を補うことができなかったと考えられるからである。

（d） 1927 年時点での思惑

上記の HR10165 法案の起源は、同法案を審議した下院歳入委員会が開催された 1930 年 2 月よりも少なくとも 3 年程遡ると考えられる。

前記 2.(1)及び(2)のとおり、Adams 教授と Carroll 弁護士は、1927 年 4 月にロンドンにおいて開催された国際連盟の拡大専門家委員会の会議に参加し、1927 年国際連盟モデル租税条約予備草案の策定に関与した。同年 4 月 27 日の第 2 回会合において、Adams 教授は、米国は、憲法上の理由から二国間条約を採択できないため、二重課税の防止措置は、国内法に盛り込まれる必要がある旨の以下の発言をしていた[253]。

> 米国の憲法の下では、米国政府は、他の政府のように、本委員会で選択された手段、すなわち二国間条約を自由に使うことを許されていないであろう。この分野で行われてきた国際的な取組に参加する最良の方法を検討した場合、米国にとって可能な唯一の貢献は、提案された条項を米国の租税実体法に組み込むこととなろう。
>
> … the American Constitution would not permit the Government of the United States to use as freely as other Governments the instrument chosen by the Committee, namely, a bilateral Convention. In considering the best method of participating in the international efforts which were being made in this field, … the only contribution possible for the United States would be to incorporate the proposed provisions in the fiscal organic Law of the United States.

さらに、Carroll 弁護士は、1928 年に上記ロンドン会議の報告書[254]を公表しているが、その序文において、Adams 教授は、HR10165 法案の原型となる考え方を披露している。また、Carroll 弁護士自身も、同報告書において、租税条約に代わる手法として、HR10165 法案と同様の考え方につき、以下のとおり言及している[255]。

> 二国間条約には、2 つの締約国の要請に容易に応じられるという利点がある。しかしながら、いくつかの当局からすると、そのことは、同時に、異なる国に居住する納税者の取扱いが大きく相違することにつながる可能性が高いという欠点ともみなされている。
>
> 一国の憲法が租税条約の交渉を妨げるときには、標準的な原則をその歳入法の中に組み込み、相互主義の条件により適用するという代替案が示唆された。全ての国が自国の租税法に統一的な原則を盛り込む方法をとれば、世界中の納税者は同様の取扱いを保証されることになるであろう。

---

[253] *8th Session, Provisional Minutes of the 2nd Meeting Held in London on April 5th, 1927 at 3.30.p.m. by the Comm. on Double Taxation and Fiscal Evasion,* League of Nations Doc. C.1795.11.8, at 1-2 (1927); JOGARAJAN, *supra* note 181, at 106.; 北川博英「モデル租税条約の進化：国際連盟及び Adams 教授による貢献（一）」横浜法学 25 巻 2 号 81 頁、104 頁（2016）。

なお、Jogarajan 教授は、同書に先行する論文の注 61（Sunita Jogarajan, *The 'Great Powers' and the Development of the 1928 Model Tax Treaties, in* 8 STUDIES IN THE HISTORY OF TAX LAW, at 341, 354 (Peter Harris & Dominic de Cogan eds. 2017).）において、「米国はその後二国間租税条約を締結したので、［米国は憲法上の理由から二国間条約を採択できないという Adams 教授の発言が］どのような理由によるものであったかは明らかでない。」（It is not clear what these reasons were as America did subsequently conclude bilateral tax treaties.）と付記している。Adams 教授の発言は、上記(a)で説明したとおり、租税条約と先議条項との抵触の問題を懸念してのものと考えられる。

[254] CARROLL, DOUBLE TAXATION RELIEF (1928), *supra* note 180.

[255] *Id.* at 6.

Carroll 弁護士自身は、憲法が租税条約の交渉の妨げとなる国がどこであるかを特定していない。しかし、それが米国を意味することは明らかである。

このように、Carroll 弁護士は、Adams 教授とともに、すでに 1927 年当時から、合衆国憲法と租税条約の整合性の問題を十分意識していたことがうかがえる。そして、両者のこのような意識の現れが、正に HR10165 法案の提案にほかならない。

(3) まとめ

その詳細は必ずしも明らかではないが、1930 年 2 月から 3 月にかけて下院歳入委員会で審議された HR10165 法案は、同委員会で否決され、最終的に廃案となった。

他方、フランスにおける米国企業の課税問題を引き金として、米国は、同問題の解決のために、1930 年 5 月よりフランスとの間の租税条約の締結交渉を行った。長期の中断をはさみ、米国にとっての初めての租税条約である同条約は最終的に 1932 年 4 月に調印された。

HR10165 法案の作成を主導したのも、1932 年米仏条約の交渉と草案の作成を担当したのも、Adams 教授と Carroll 弁護士である。しかも、2 人は、遅くとも 1927 年頃には、租税条約と合衆国憲法との整合性の問題を認識しており、それゆえ HR10165 法案の法制化を目指したことがうかがえる。しかし、同法案が下院歳入委員会で否決され、最終的に廃案となったために、相互主義の下に二重課税を排除する国内立法を制定するという試みは功を奏しなかった[256]。

このような状況下で、フランスにおける米国企業の課税問題の解決のために、パリに派遣されたのが、Adams 教授と Carroll 弁護士である。一方的譲歩を拒むフランス側の抵抗に会い、2 人は、米仏間の租税条約交渉を進めることにより米国企業のフランスにおける課税問題を解決するという途を選ばざるをえなくなったと推測される。

その際、2 人は、当然のことながら、租税条約の合衆国憲法適合性という従前から認識していた問題をどのようにして解決するかを自問したはずである。その問に対する答えが、2 人が創案し、同条約の議定書 2 条に盛り込んだプリザベーション条項である。同条項は、下院の関与なしに締結される租税条約から納税者の国内税法上の特典を保護する機能を営む。2 人は、そのように納税者の保護機能が果たされる限り、下院の関与なくして、租税条約を

---

[256] 1932 年米仏条約交渉に関する前掲注 211 の FRUS（米国外交文書）によると、米国国務省も財務省も、同条約の交渉開始当初（1930 年 5 月から 6 月）は、HR10165 法案の方式による決着を目指していたことがうかがえる（Letter from the Secretary of State to the Ambassador in France (Edge) (May 13, 1930), https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1930v03/d7 (last visited Oct. 19, 2023).）。しかし、すでに 1930 年 5 月 17 日の時点で、Edge フランス大使は、米国国務長官に対し、HR10165 法案の方式でフランスとの合意が成立する見込みはなく、合意が成立するとすれば租税条約の形式をとることになる旨伝えていた（Telegram from the Ambassador in France (Edge) to the Secretary of State (May 17, 1930), https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1930v03/d8 (last visited Oct. 19, 2023).）。これに対し、同年 6 月 5 日の時点で、財務省は、既存の法令を超えた条約が憲法上の問題を生じさせるとともに、下院に対する重大な侵害行為となると警告していた（Telegram from the Secretary of State to the Ambassador in France (Edge) (June 5, 1930), https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1930v03/d11 (last visited Oct. 19, 2023).）。そうであるにもかかわらず、なぜ租税条約の締結方式を受け容れることに米国側が同意したのかの理由は、FRUS の関連文書からも明らかではない。なお、FRUS では、HR10165 法案を、Hawley Bill と呼ぶこともある（Telegram from the Ambassador in France (Edge) to the Secretary of State, n.17a）(July 18, 1930); https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1930v03/d16 (last visited Oct. 19, 2023).）が、本稿では「HR10165 法案」という呼称に統一している。

締結したとしても、合衆国憲法上の懸念に応えることができるという判断に至った。直接の証拠はないものの、それが、本稿の推測の帰結である。

5. 結語

租税条約と合衆国憲法の整合性の問題、特に租税条約と先議条項の抵触の問題は、すでに遅くとも 1927 年当時から、Adams 教授と Carroll 弁護士の共通の懸念事項であった。この問題を回避するために、2 人が提案したのが、HR10165 法案に他ならない。締結手続に下院の関与しない租税条約ではなく、下院が発議し、両院によって決議される HR10165 法案の方式によって二重課税の回避を図るのであれば、合衆国憲法上の問題は完全に解消されるからである。

ところが、同法案は、1930 年 3 月に下院歳入委員会で否決され、しかも、Adams 教授と Carroll 弁護士は、同年 5 月より、米国企業のフランスにおける課税問題の解決のためにパリに派遣された。2 人は、一方的な譲歩を拒むフランスの対応を前に、交渉の対象を租税条約に移さざるを得なくなった。このように、フランスとの課税問題の解決のためには、フランスと租税条約を締結しなければならず、そうすると、合衆国憲法上の懸念を引き起こすことになる。かかる事態を打開すべく、Adams 教授と Carroll 弁護士が創案したのが、プリザベーション条項であったと推測される。つまり、同条項によって、納税者の国内税法上の特典が保護されるのであれば、下院の関与なくして租税条約を締結したとしても、合衆国憲法との抵触は避けられるという前提の下に、2 人は、米仏条約の締結へと舵を切ったと考えられる。そして、1932 年米仏条約の調印以降、米国が租税条約網の拡充を図っていったことは周知のとおりである[257]。

しかし、プリザベーション条項により、たとえ租税条約が、納税者の国内税法上の特典を保護し、納税者の米国における租税を減少させる効果しかもたないとしても、合衆国憲法上の問題が解消するわけではない。むしろ、かかる租税条約の規定も、先議条項の対象となるというのが、*Armstrong* を含む複数の控訴裁判所判決が明らかにしたところである。Adams 教授も Carroll 弁護士も知る由もなかったことではあるが、これらの裁判例に照らせば、プリザベーション条項によっても、租税条約と先議条項の整合性の問題は解決されない。

そうであるにもかかわらず、プリザベーション条項には確固たる意味がある。同条項は、租税条約の適用により権利を害される納税者の出現を防ぐ効果をもち、憲法問題の顕在化を抑止してきたと考えられるからである。実に 1932 年以来 90 年余りにわたって。そして今後も。

[257] Rosenbloom & Langbein, *supra* note 8.は、1932 年米仏条約に始まり、1970 年代までに調印された米国の租税条約の歴史を回顧し、4 つの時期に分けた上で、米国の租税条約政策の展開に関する解説を行っている。