

Treaty Override をめぐる英国の理論と裁判例

——租税条約と国内租税法令の抵触の観点から——

鈴木 悠哉

1. はじめに

別の機会において、英国における Treaty Override という現象をめぐり、租税条約と国内租税法令の抵触という問題状況について考察を加えた¹⁾。ここでは、この問題は、つぎの二つの観点の狭間で解決をみるべきであるという知見を得た。

第一に、英国を含む各国の国内裁判所に対しては、国内法を国際法に適合するように解釈しなければならないという国際法上の要請が働く。

第二に、その一方で、英国においては、制定法の文言の意味するところが明

1) 鈴木悠哉「租税条約と国内租税法令の抵触 (1) (2・完) — Treaty Override を巡る英国の議論を素材として—」横浜国際社会科学研究所 15 卷 5 号 135 頁以下 (2011) 及び同誌 16 卷 2 号 84 頁以下 (2011)。抵触という言葉の意味する内容として、広部和也「国家管轄権の競合と配分」山本草二先生古稀記念『国家管轄権—国際法と国内法—』144 頁 (勁草書房, 1998) を参照。

本稿において、「英国」は、通常用語法に則り、「連合王国」を意味すべく、用いることとする。田島裕『イギリス法入門 [第 2 版]』15 頁以下 (信山社, 2009)。英国が当事国である租税条約における “United Kingdom” の定義については、P. BAKER, DOUBLE TAXATION CONVENTIONS (THOMSON SWEET & MAXWELL) 3-5 n. 1 (September, 2005)。

確であれば、たとえ国際法に反することとなっても、かかる明確な意味を重視しなければならない。

本稿では、これに続き、租税条約と国内租税法令の抵触という現象が関係するいまひとつの側面に焦点を合わせるものである²⁾。議論を先取りすると³⁾、英国においては、国内租税法令の影響で、租税条約の一部が効力を有さないという現象が生じている⁴⁾。この現象は Treaty Underride といい、これについて、先の先行研究で得ることができた知見をふまえて検討するのが、本稿の目的である。具体的には、以下の二点を明らかにしていきたい。

- 1) Treaty Underride という現象は英国固有のものであると指摘する論者は、どのような根拠に基づいてそのように主張しているのか⁵⁾。
- 2) Treaty Underride という現象は、上でみた国際法上の要請や、制定法解釈の原則とは、どのような関係にあるのか。

以下においては、まず第 1 章で、Treaty Underride との関連で、英国租税法の状況と、これにかかわる法理論の概要を整理する⁶⁾。その後に第 2 章で、

-
- 2) 鈴木・前掲注 1)「抵触 (1)」137 頁において、この問題を将来的に検討する予定である旨、示しておいた。なお本稿は、この先行業績と同様に、租税法を専攻する筆者が、国際法における議論を借用して問題に接近することを試みるものである。このような方法論を採用することによる論理的帰結として、同 138 頁以下においては、英国を検討対象とすることの意義について詳述してある。この点は、本稿においても当てはまる。
 - 3) 第 1 章第 2 節において詳述。
 - 4) 谷口勢津夫『租税条約論』32 頁 (清文社, 1999) は、これを、租税条約と国内法との「消極的抵触」と称している。なお、国際法と国内法の「積極的抵触」と「消極的抵触」につき、山本草二『国際法 [新版]』82 頁以下 (有斐閣, 1994)。
 - 5) 筆者は、本稿が取扱う現象は、局面こそ違うとはいえ、わが国においても相当程度当てはまると考えている。これについては、本稿の末尾でふれる。
 - 6) 租税条約と国内租税法令の抵触という現象が英国において生じる前提及びそのような現象を分析するための方法については、鈴木・前掲注 1)「抵触(1)」137 頁以下を参照のこと。第 1 章では、本稿に必要な限りでそこでの記述を振り返るとともに、Treaty Underride を検討するための道筋を示しておきたい。

Treaty Underride が争点となった英国の裁判例をみていくことで、議論の深化を図る。全体を通じて、Treaty Underride という現象は、国際法上の要請よりも、制定法の解釈原則を優位させた結果であることを主張したい⁷⁾。

第1章 Treaty Underride をめぐる英国租税法の構造と理論

第1節 1988年所得・法人税法788条

英国において、条約は、個別の国内立法に基づき、英国内で効力を有する⁸⁾。租税条約との関連でこの国内立法の役割を果たしているのが、1988年所得・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act 1988; 以下、法という。) の788条である⁹⁾。

同規定の1項は、英国において租税条約¹⁰⁾ が効力を有するには、まず、枢

7) この点、前掲注1)の先行業績における検討結果と本稿は、結論を共有している。なお、増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」ソフトロー研究17号29頁(2011)は、後掲注125)で掲げたJonesの論稿に言及することで、本稿が取扱う対象に簡素にふれている。

8) 小寺彰ほか編『講義国際法[第2版]』112頁(有斐閣, 2010)。

9) 1990年代にはじまったTax Law Rewrite Projectが完了し、新しい租税法令が続々と施行となっている。対外取引に関連した課税準則の構成も、大幅に変更となった。1988年所得・法人税法788条については、2010年4月1日施行のTaxation (International and Other Provisions) Act 2010の2条1項及び3項並びに6条2項に、該当する規定が存在する。Projectの概要については、See Salter, *The Tax Law Rewrite in the United Kingdom: Plus Ça Change Plus C'est La Même Chose?*, 6 B. T. R. 671 (2010)。

以下では、後に裁判例に言及することとの関連で、従前と同様に、1988年所得・法人税法788条を前提として議論をすすめることとしたい。なお、Projectの後に公刊となった研究業績においても、前掲注1)で取り上げたTreaty Overrideや、本稿で取り上げるTreaty Underrideに関する問題意識は、従前と同様に明示してある。See P. HARRIS AND D. OLIVER, *INTERNATIONAL COMMERCIAL TAX* 20-23 (2010)。

10) 同項においては“arrangements”という文言が用いてある。このことについては、鈴木・前掲注1)「抵触(2)」84頁を参照。

密院令 (Order in Council) がその旨宣言することを、要件として定めている¹¹⁾。もっとも同項は、より具体的な要件の定めを、3 項にゆだねている。この 3 項によると、租税条約は、「いかなる制定法のいかなる規定にも拘わらず (notwithstanding anything in any enactment)」英国において効力を有する。ただし、そのような租税条約の効力は、法 788 条が存在する法第 18 部門の定めにも服し¹²⁾、かつ、租税条約が一定の事項を定めている場合に限定的である。この「一定の事項」として、3 項は、つぎの (a) ないし (d) を列挙している。

「(a) 所得又は課税ゲイン (chargeable gains) に課せられた所得税又は法人税からの救済

(b) 英国に居住していない人々に対して英国での資産の処分により生じたゲイン、又は英国での源泉から生じた所得に課税をすること

(c) 下記の人々に帰属する所得又は課税ゲインを決めること

(i) 英国に居住していない人々、英国に存するこれらの人々の代理人、支店若しくは恒久的施設

(ii) 英国の居住者でない人々と特別な関係にある英国に居住する人々

(d) 第 231 条にもとづいて、英国に居住している companies により英国非居住者に行われた適格配分に関する税額控除 (tax credit) の権利を英国に居住していない人々に付与すること」¹³⁾

11) この枢密院令は “Statutory Instrument” といい、英国が締結した租税条約ひとつひとつについて、当該租税条約に効力を付すことを目的としている。略称は “SI” であり、本稿でもこの表記に従う。なお、鈴木・前掲注 1) 「抵触 (2)」85 頁を参照。

12) この点が争点となったのが、後にとりあげる Sun Life Assurance 事件である。この点、鈴木・前掲注 1) 「抵触 (2)」89 頁を参照。

13) 同規定の仮訳について、つぎの二点を指摘しておきたい。

第一に、“company” とは、法人格を有する団体 (any body corporate) 又は法人格を有さない団体 (unincorporated association) であって、パートナーシップ、地方政府 (local

第2節 Treaty Underride の概要

このような法 788 条を、英国における Treaty Underride の要因として指摘する見解がある¹⁴⁾。すなわち、英国においては、租税条約は、国内法令が定める範囲内のみでしか、効力を有さない¹⁵⁾。上でみたように、法 788 条の下では、租税条約は、所得税をはじめとした一部の税目との関連でしか、国内的効力を有さないこととなる。一方で、租税条約の定めが、法 788 条の定めを超えていることが明らかな場合がある。というのも、租税条約は、条約締結時点においてそれが対象税目として定めていた租税と「実質的に類似する」租税を対象とすることも¹⁶⁾。さらに、租税条約上の無差別条項は、おおくの場合、

authority) 若しくは地方政府団体 (local authority association) を除くものをいう (法 832 条 1 項)。いわゆる「法人」や「会社」がこれに該当することは問題ないものの、ここで company を「法人」と訳することは、適当ではないと考えた。なお、ここでいう「法人格を有さない団体」の例として、会員制のクラブ (a member's club) があるという。Rupal, *United Kingdom*, in 89b INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL GROUP TAXATION 685 n. 2 (2004).

第二に、“tax credit”は、通常は「税額控除」と訳するものの、後にみる予納法人税との関連では、適当な訳語ではないと考え、強調を付してある。

- 14) Roxan, *infra* note 37, at 323. これによると、“Treaty Underride”という呼称は、Richard Vann が考案したものだという。Id. at 323 n. 47. この点、See also *THE INTERACTION*, *infra* note 37, at 135. なお、本稿執筆時点において、Vann は、The University of Sydney の教授である。http://sydney.edu.au/law/about/staff/RichardVann/.

See also Williams, *General Report*, in INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, 83b CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL PRACTICAL ISSUES IN THE APPLICATION OF DOUBLE TAX Conventions 19, 28 (1998); *THE PERSPECTIVE*, *infra* note 37, at 56–57. 両稿は、Treaty Underride という言葉を用いていない。

- 15) 同じ点を指摘するものとして、Morton and Sykes, *United Kingdom*, in INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, 95a CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL Tax TREATIES AND TAX AVOIDANCE: APPLICATION OF ANTI-AVOIDANCE PROVISIONS 805, 807 (2010).
- 16) たとえば、OECD (経済協力開発機構) が 2010 年に公表したモデル租税条約の 2 条 4 項。

租税条約の対象税目にかかわらず、「すべての種類の租税」に適用となる¹⁷⁾。

そもそも英国において、このような形で租税条約が効力を得ているのは、英国が 100 を超える数の租税条約の当事国となっていることと関連している¹⁸⁾。すなわち英国は、自国が当事国となっている租税条約のひとつひとつについて、個別に議会を通じた立法を行うのではない。かわりに、法 788 条において効力付与のための要件を一括して定めつつ、具体的な効力の発生を、枢密院令という下位規範にゆだねているのである¹⁹⁾。枢密院令は、通常の立法よりも、平易に議会を通過するという²⁰⁾。

このように、Treaty Underride という現象は、英国において租税条約が国内的効力を得るための要件とかがわっている²¹⁾。この意味で、Treaty Underride という現象は英国固有であり²²⁾、より具体的には、国内法たる法 788 条の解釈がかかわる問題であるとの認識を得ている²³⁾。

17) 同モデル租税条約の 24 条 6 項。

18) *THE INTERACTION*, *infra* note 37, at 135.

19) 法 788 条の果たすこのような役割について、J. SCHWARZ, *TAX TREATIES: UNITED KINGDOM LAW AND PRACTICE* 8 (2002) は、「英国が締結したすべての租税条約に国内的効力を付与するかさ (an umbrella) として同条は機能する」と述べている。

20) *Id.* なお、枢密院令の議会における承認については、鈴木・前掲注 1) 「抵触 (2)」85 頁を参照。

21) この点、杉原高嶺『国際法学講義』114 頁 (有斐閣, 2008) は、国際法の立場から、「イギリスでの条約の国内立法化の方式は一定していない。・・・既存の国内法をもって条約の実施に十分対処しうるときを別として、そうでないときは議会の行動のいかんによって条約の国内的実現が影響を受けるおそれがある。」と指摘している。

22) *THE INTERACTION*, *infra* note 37, at 136; HARRIS AND OLIVER, *supra* note 9, at 23.

23) *THE PERSPECTIVE*, *infra* note 37 at 56.

第3節 合致の推定

一方、Treaty Underride という現象は、まさに国際法たる租税条約がかかわるが故に、国際法と国内法の関係という問題状況の中で検討すべきものである。より具体的に言えば、租税条約と国内租税法令の抵触という問題意識が、ここでも関連している²⁴⁾。よってここでも、各国の国内裁判所には、国内法を国際法に整合的に解釈するように努めなければならないという要請が働く。この「合致の推定」に関する主要文献の記述を、本稿との関連で再現すると、つぎの通りである²⁵⁾。

「国際法によって必要とされる或る規範に関して、文明国の法令が欠けている場合には、その国の裁判所は、そのような規範は、国内法によって暗黙裡に採用されているものと推定すべきである。国家群の構成国である国家が、自国の国内法に、このような規範が欠けていることを、意図的に望んだりもしないということは勿論のことと考えられ得る」。

この引用箇所の意味するところを要約すると、「国際法の国内的効力を確保するに必要なある種の国内法規の存在の推定である。」²⁶⁾ この推定は、国際法秩序からの要請である²⁷⁾。

24) この点、Jones, *infra* note 58, at 407 nn. 16–17 は、条約法に関するウィーン条約の 27 条が、自国法を条約違反の理由として援用してはならない旨、定めていることに注意を向けている。

25) L・オッペンハイム(広井大三訳)『オッペンハイム 国際法』36頁(進明堂, 1999)。なお、鈴木・前掲注1)「抵触(1)」142頁以下も参照。

26) 深津栄一「国際法と国内法との『合致の推定』の問題」日法24巻1号51頁(1958)。同稿は、前掲注25)のOppenheimの書籍で、Lauterpachtが監修したものを取り上げている。この点、鈴木・前掲注1)「抵触(1)」142頁も参照。

27) 深津・前掲注26)72頁。

別の言い方をすれば、条約について、議会が国内立法化をしなくても、条約の内容によっては、当該条約の国内的効力を必ずしも排除できない²⁸⁾。一方、議会が国内立法化をしないからといって、既に存在する国内立法が条約の規定を満たしているのであれば、条約違反は生じないという²⁹⁾。

この「合致の推定」については、租税条約との絡みでも、「租税条約適合解釈」という呼称で認識している論者がいる³⁰⁾。英国においても、状況は同じである³¹⁾。もっとも、Treaty Underride との関連でこの「合致の推定」が働いているか否かに関しては、否定的にとらえている論者がいる³²⁾。

28) 小森光夫「条約の国内的効力と国内立法」山本草二先生古稀記念『国家管轄権—国際法と国内法—』549 頁以下 (勁草書房, 1998)。この論稿によると、条約を国内立法化する上で、立法が条約それ自体に法としての効力を与えることを定めるだけで、特に実質的な定めをもうけないことがあるという。この場合、議会は立法者としてではなく、法への変型者として振る舞うという場合がもっとも一般的であるといい、1972 年欧州共同体加盟法を例として掲げている。同。この記述は、租税条約が、個別の枢密院令によって国内的効力を有することとなる英国の制度との関連で、読むことができるであろう。

29) 小森・前掲注 28) 552 頁以下。同 554 頁は、このような状況は、主権の侵害には当たらないとしている。

なお、深津・前掲注 26) 80 頁は、ここで存在するとの推定を受ける「法」が、三権分立の法構造の中でどのような位置付けを有するかという点について検討を加えている。

30) 谷口・前掲注 4) 33 頁。なお、鈴木・前掲注 1)「抵触 (1)」146 頁以下も参照。

31) 「合致の推定」は、英国の憲法原理としても確立しているという。鈴木・前掲注 1)「抵触 (2)」93 頁以下。

なお、英国において、租税条約と国内租税法令の関係が争点となった事件として、INLAND REVENUE Commr' v. COLLECO DEALINGS, LTD., 39 Tax Cas. 526 (H.L. 1961), *aff'd*, 39 Tax Cas. 518 (C.A. 1960), *aff'd*, 3 ALL E. R. 351 (Ch.D. 1959)。エイクハースト = マランチュク (長谷川正国訳)『現代国際法入門』115 頁 (成文堂, 1999) は、英国における「合致の推定」の例として、この Collico 事件の傍論に言及している。Collico 事件については、鈴木・前掲注 1)「抵触 (2)」90 頁以下も参照。

32) SCHWARZ, *supra* note 19, at 7-8. 同書は、ここでの法令の解釈を、「合目的アプローチ (purposive approach)」と称している。Id. at 7. なお同書は、本文中の見解を述べる上で、後で触れる Commerzbank 事件に言及している。Id.

第4節 その他

これ以外にも、Treaty Underride という現象を分析していく上で必要な事項として、以下の二点を指摘しておきたい。

第一に、英国における制定法解釈の原則である。この原則の下では、制定法の意味するところが明確であれば、たとえそれが国際法と反するとしても、かかる意味を尊重しなければならない³³⁾。租税条約と国内租税法令の抵触という現象は、この原則と、上でみた「合致の推定」との狭間で解決をみるべき論点である³⁴⁾。この点、Treaty Underride についても、当てはまる³⁵⁾。

第二に、OECD モデル租税条約の無差別条項についてである。ここでは「すべての種類の租税」が適用対象となっている。この点、英国は、1992年の同モデル租税条約のコメンタリー以来、今日に至るまで、ここに留保を付しているのである³⁶⁾。

小括

以上、Treaty Underride という現象の前提となる英国の法構造と、それを

33) 「合致の推定」との関係でこの解釈原則に言及するものとして、高野雄一『憲法と条約』169頁（東京大学出版会、1960）。

34) 鈴木・前掲注1)「抵触（2）」93頁以下。

35) Jones, *infra* note 58, at 407 nn. 16-17 は、前掲注 31) で触れた Colco 事件の上告審における裁判官 Simonds の判示に言及し、Treaty Underride との関連で、この旨主張している。

なお、租税条約と国内租税法令の抵触という問題と、英国におけるいわゆる国会主権の原理との関わりについては、前掲注 1) にかかげた先行業績において分析を加えた。

36) 2010年7月22日改訂のコメンタリーにおいて、この留保は、第24条に関するコメントリーの第92パラグラフに存在する。同コメントリーの日本語訳として、川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2010年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（社団法人日本租税研究協会、2011）。

なお、Oliver, *infra* note 106, at 84によると、OECD モデル租税条約に対するこのような留保は、Treaty Underride を念頭において英国が行った唯一の対応である、という。

分析するための視点を整理してきた。

英国において租税条約は、法 788 条の定める要件の下で、国内法上の効力を得る。ただし、法 788 条をみる限り、租税条約のさだめの中には、英国法上の効力を得ることができないものが存在するようである。これこそが、Treaty Underride という現象の要因である。

Treaty Underride という現象は、租税条約違反につながり得るものの、ここでも、国際法上の要請である「合致の推定」が働く余地がある。この推定の下では、一見すると国内的効力を得ていない租税条約の規定であっても、既存の国内租税法令によって国内法上の効力を得ているものと考えるのである。

一方で、制定法は、国際法違反を引き起こすとしても、その制定法の明白な意味を重視しなければならないという解釈原則も、ここでは関連している。ここでは、租税条約違反か否かという点を問わず、法 788 条が、租税条約のどの部分に効力を付与しているのかという点をもっぱら重視することとなる。

Treaty Underride という現象が、この二つの考え方の狭間に位置する問題であるとして、実際にはどのような形で問題が解決を見ているのか。次章では、もっぱらこの点に注意をはらいつつ、Treaty Underride をめぐる裁判例の展開をみていきたい。

第 2 章 Treaty Underride を巡る英国の裁判例の動向

Treaty Underride を巡る争いは、1980 年代前半の Sun Life Assurance 事件から始まる³⁷⁾。以下では、議論の変遷を見極めるためにも、まず、各裁判例

37) Roxan, *UNITED KINGDOM*, in 2 EC AND INTERNATIONAL TAX LAW SERIES: TAX TREATIES AND DOMESTIC LAW 313, 323-25 (G. Maisto ed. 2006) は、セイロン最高裁判所からの上訴を受けた枢密院の判決である WOODEND (K.V. CEYLON) RUBBER AND TEA COLTD. v. COMMISSIONER OF INLAND REVENUE, 1970 W.L.R. 10 (P.C. 1970) にも言及してい

を時系列毎に紹介し、検討を加えていく³⁸⁾。その後で、裁判例の流れを鳥瞰し、得ることができた知見をまとめることとしたい。

第1節 Sun Life Assurance 事件³⁹⁾

英国では、保険会社の所得は、通常の生命保険事業から生じる所得と、保険

る。ここでは、セイロンにおいて農業を行う英国法人が原告となっている。原告は、セイロンにおける1959年の税制改正の結果が、対セイロン租税条約の無差別条項に反すると主張して、出訴した。この税制改正の結果、原告は、セイロンからの送金に対し、30パーセント余りの追加的課税を受けることとなったのである。

枢密院は、結果的に、原告の主張を退けた。ただそこでは、内国歳入庁の主張に基づき、対セイロン租税条約に国内的効力を与えるセイロン法が、当該租税条約の定める無差別条項に国内的効力を付与しているかどうかという点も、審理の対象となった（このセイロン法は、法788条3項とほぼ同じであった）。枢密院の裁判官 Donovan は、この内国歳入庁の主張について、「(租税条約と国内法という一注) 二つの条項の解釈に基づくまったくもって無意味 (altogether too superficial) と言うべきもの。」と述べた。Id. at 20. この事件については、鈴木・前掲注1)「抵触 (2)」91頁以下においても、検討を加えた。

本稿では、Treaty Underrideに関係する裁判例の検索を、このRoxanの論稿のほか、主としてつぎの文献に基づいて行った。Jones, *THE INTERACTION BETWEEN TAX TREATY PROVISIONS AND DOMESTIC LAW*, in 2 EC AND INTERNATIONAL TAX LAW SERIES: TAX TREATIES AND DOMESTIC LAW 123 (G. Maisto ed. 2006) [hereinafter cited as *THE INTERACTION*]; Jones, *TAX TREATIES: THE PERSPECTIVE OF COMMON LAW COUNTRIES*, in 3 EC AND INTERNATIONAL TAX LAW SERIES: COURTS AND TAX TREATY LAW 31 (G. Maisto ed. 2007) [hereinafter cited as *THE PERSPECTIVE*]; HARRIS AND OLIVER, *supra* note 9. なお、これ以外にも、各事件を対象とした文献については、各事件の分析において適宜言及することとする。

38) 以下では、本稿に必要な範囲内で、事実関係と判旨の紹介を行うこととする。

39) Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (H. M. Inspector of Taxes), 59 Tax Cas. 286 (Ch.D. 1984), *aff'd*, 59 Tax Cas. 320 (C.A. 1986). この事件については、鈴木・前掲注1)「抵触 (2)」89頁においても、検討を加えた。なお、本稿執筆時点において、上告審の判断は、出ていないようである。本件に言及するものとして、Oliver, *Discrimination: No Further Enlightenment*, 4 B. T. R. 195 (1986).

年金事業から生じる所得に分けて、課税を受ける⁴⁰⁾。この課税方法は、多国籍生命保険会社 (overseas life insurance companies)⁴¹⁾ についても、妥当している⁴²⁾。

原告は 1865 年、カナダにて設立となり、課税上、カナダ居住者であって、英国居住者ではない。原告は多国籍生命保険会社に該当し、全世界の至るところで生命保険事業を展開している。英国においては、ロンドンにおける事務所を中心に、事業を展開している。

本件においては主に、保険会社の所得に対する上記の英国国内法に基づく課税と、対カナダ租税条約⁴³⁾ の定める独立企業原則に基づく課税の関係が争いとなった。係争事業年度は 1972 年 1 月 1 日から開始する原告の四事業年度であった。なお、1976 年 1 月 1 日から開始する原告の二事業年度についても、1978 年 9 月 8 日署名の新しい対カナダ租税条約⁴⁴⁾ との関連で争いになった⁴⁵⁾。

本稿との絡みで興味深いのは、高等法院大法官部において、税額控除と関連した対カナダ租税条約の規定と、英国の国内租税法との関係が争いになっていることである。すなわち、当時の関連法令⁴⁶⁾ によれば、英国非居住者は英国

40) 当時の根拠条文は、1970 年所得・法人税法 312 条である。

41) 1970 年所得・法人税法 323 条 2 項は、「英国外に本店を有するものの、英国における支店や代理店を通じて生命保険事業を遂行している保険会社」と定義している。

42) 生命保険事業から生じる所得につき、1970 年所得・法人税法 316 条及び 317 条。保険年金事業から生じる所得につき、同法 318 条。

43) 1966 年 12 月 12 日署名。翌年 3 月 23 日発効。1952 年所得税法 347 条 1 項の定める要件に基づき発効。SI 1967/482。

44) 1970 年所得・法人税法 497 条の定める要件に基づき発効。SI 1980/709。

45) 新旧いずれの対カナダ租税条約及びそれらに英国法上の効力を与える英国租税法との関連でも、同じ議論が当てはまるとの認識が、一連の訴訟手続きを貫いているようである。

46) 1970 年所得・法人税法 498 条 2 項並びに 500 条及び同 502 条。

において、英国国内法に基づく税額控除も、英国法上の効力を有する租税条約に基づくそれも、受けることができない。この点につき、裁判官 Vinelott は、つぎのように判示した。

「1970年所得・法人税法497条は、租税条約が包含する協定（arrangements）に効力をもたらしべく枢密院令が発せられれば、『この部門の諸協定のもとで、これらの協定は』そこで定めている範囲で『いかなる制定法のいかなる規定にも拘わらず、所得税及び法人税に関して効力を有する』と規定している。

同法498条、500条及び502条は、同法497条とまったく同じ部門（第18部）に属する。思うに、強調を付した文言の効果は、別段の定めがない限り（対カナダ租税条約一注）がカナダ法人の英国支店に対し、租税条約に基づく救済又は国内法に基づく片務的救済を認めてきた範囲内において、当該租税条約の規定を override するというものなのである。」⁴⁷⁾

この判示が直接関連しているのは、英国法上、租税条約の規定を、国内租税法令によりくつがえす（overrideする）ことができるかという点である⁴⁸⁾。裁判官 Vinelott は、このような override の効果を認めることで、結果的に、いまひとつの効果を招来している。すなわち、租税条約が認めている税額控除の範囲に、英国法上、制限が加わることである。

本稿が関連するのは、まさにこの点である。すなわち、租税条約は、一方の又は双方の締約国の居住者を適用対象として、二重課税につき、所定の救済を認めている⁴⁹⁾。これに対し、関連する当時の英国法は、かかる救済の要件と

47) *Sun Life Assurance*, 59 Tax Cas. at 315-16. 強調原文ママ。

48) 鈴木・前掲注1「抵触(2)」89頁においては、もっぱらこの点との絡みで *Sun Life Assurance* 事件に検討を加えた。なお、本件の控訴院においては、この点が争点となっていない。

49) 各種租税条約の人的範囲に関する定めを参照。

して、ある者が英国居住者であることを要件としている。これによって、英国法上、対カナダ租税条約が、部分的な効力しか有していないことになるのではないか、というのである⁵⁰⁾。

Treaty Underride を巡る第一の裁判例は、国内租税法令による override を認めることで、間接的に underride を帰結させたのである。

第 2 節 Commerzbank 事件⁵¹⁾

原告はドイツ連邦共和国設立の銀行である。対ドイツ租税条約⁵²⁾の下、原告は課税上、ドイツ居住者であって、英国居住者ではない。

原告は 1973 年以來、英国に支店を有し、当該支店を通じて銀行業を行っていた。対ドイツ租税条約上、当該支店は、原告が英国に有する恒久的施設であった。

原告は、当該支店に帰属する利得につき、英国で法人税の課税を受けていた⁵³⁾。当該支店は、1979 年銀行業法所定の銀行であり、内国歳入庁は、原告が、英国において銀行業を営んでいる旨、認識していた⁵⁴⁾。

1973 年から 1976 年までの事業年度において、原告支店は米国法人に貸付けを行い、当該貸付けにかかる利子を受け取っていた。このような利子は米国において課税対象となるのと同時に、英国における法人税の課税上、原告の課税所得となった。

50) 後述の UBS AG 事件における特別委員会の Jones 及び Ghosh の見解を参照。

51) Regina v. Commissioners of Inland Revenue *ex parte* Commerzbank AG, 68 Tax Cas. 252 (Q. B. 1991). 以下でふれるもの以外に本件に言及するものとして、Sandler, *Commerzbank-Fast track to harmonisation?*, 6 B. T. R. 517 (1993).

52) 1964 年 11 月 26 日署名。SI 1967/25.

53) 当時の根拠条文は、1970 年所得・法人税法 246 条である。

54) 1970 年所得・法人税法 54 条。

原告は別訴において、対米国税条約 15 条に基づき、当該利子にかかる英国法人税の還付を求めた。同規定は、米国法人が支払う配当及び利子は、その受領者が英国市民、英国居住者又は英国法人である場合を除き、英国の所得税を免除する旨、定めていた。長期に渡る審理の後、高等法院大法官部は原告の主張を認め、1990 年 2 月 12 日、裁判官 Mummery は内国歳入庁に対し、原告に英国法人税の還付を命じた。

原告はさらに、当該還付税額にかかる利子相当分の支払いを内国歳入庁に求めたところ、同庁はこれを拒否した。同庁は、法 825 条によれば、かかる利子相当分は、該当法人が英国法人である事業年度においてのみ、支払いを求めることができる」と主張した。

原告は、かかる同庁の応答を不服として出訴した。原告の主張のひとつは、対ドイツ租税条約 20 条の定める無差別条項を根拠としていた。すなわち、法 825 条は、利子相当分の請求につき、該当法人が英国法人であることを要件としているものの、この定めはかかる無差別条項に違反する、というものであった。

高等法院女王座部の裁判官 Nolan は、かかる原告の主張を退けるため、いくつかの理由をあげたものの、そのひとつは、つぎのようなものであった。

「(法一注) 788 条 3 項・・・によると、対ドイツ租税条約のような租税条約は、同項の (a) ないし (d) が定めている事象について『協定が・・・規定している限りにおいて』、国内法上、効力を有することとなる。・・・。(原告側代理人一注) は、『英国に居住していない人々に対して英国での資産の処分により生じた課税ゲイン、又は英国での源泉から生じた所得に課税をすること』に関する (b) の文言に (利子相当分一注) は該当する、と主張している。(原告側代理人一注) の主張は受け入れられない。(法一注) 825 条は、課税を行う規定でも・・・課税の緩和を行う規定でもない。同規定は・・・過払い税額の還付金につき、利子相当額を加算する旨、定めているにすぎない。故に、対

ドイツ租税条約の 20 条も、その他の規定も、(利子相当分一注) に適用することはできない」⁵⁵⁾。

「さらに (原告側代理人一注) は、別段の定めがない限り、同様の活動を行う英国の企業よりも、原告の英国支店は租税が『不利に課される』こととなるのであるから、国籍や居住の如何にかかわらず、原告は、対ドイツ租税条約 22 条 3 項に基づき、(利子相当分一注) を受領する権利を有する、と主張した・・・もっとも・・・かかる主張は斥けねばならない。というのも、(利子相当分一注) は、租税の賦課と関連するとはいえ、かかる租税の賦課金額に影響を与えないのであるから、それは、(法一注) 788 条 3 項の文言に該当し得ない。」⁵⁶⁾

本件では Sun Life Assurance 事件と異なり、法 788 条 3 項との関連で対ドイツ租税条約が英国国内で効力を有するか否かが正面から争点となっている。上述した判示は、つぎのような論理構成を辿っている。

- 1) 英国が当事国たる租税条約に法 788 条 3 項が英国法上の効力を付与するのは、当該租税条約が同項 (a) ないし (d) が定めている事象を規定している場合のみである。
 - 2) 法 825 条に基づく利子相当分は、課税規定でも、課税の緩和規定でもなく、それ故に、法 788 条 3 項 (a) ないし (d) が定めている事象には該当しない。
 - 3) よって、原告が支払いを求める利子相当分との関連で、対ドイツ租税条約の規定は、無差別条項も、それ以外の規定も、適用することはできない。
- このように、無差別条項をはじめとした租税条約の国内的効力の存否を決めるのは、争いの対象となっている租税の法的性質である。争いとなっている租

55) *Commerzbank*, 68 Tax Cas. at 259.

56) *Id.* at 260.

税が法 788 条 3 項の列举項目に該当する場合に限って、英国が当事国となっている租税条約が英国法上の効力を有するというのが、ここでの論理である。裁判官 Nolan は、この点をまず検討した上で、利子相当分との関連で対ドイツ租税条約は適用できないと判示して原告を敗訴させているのである⁵⁷⁾。

もっとも、本件については、周辺状況との関連で、異論を唱える論者もいる⁵⁸⁾。というのも、利子相当分の支払いについて定める法 825 が導入となったのは、法 788 条の前身の立法から、かなり時間が経過した後のことである⁵⁹⁾。さらに、対ドイツ租税条約の締結からも、かなり時間が経過している⁶⁰⁾。このため、時間の経過によって生じた様々な状況の変化を、関連する立法に反映させるべきであったというのである⁶¹⁾。

第 3 節 Bricom 事件⁶²⁾

原告は英国法人であり、オランダ法人たる投資持株会社訴外 A の持分のす

57) なお、本文中に引用した判示につづき、裁判官 Nolan は、法 825 条を対ドイツ租税条約の無差別条項と照らして実体的に検討し、原告の主張を退けている。Id. at 260. この点については、後の裁判例の検討において触れることとしたい。

58) Jones, *Non-Discrimination: Commerzbank-Round Two*, 10 B. T. R. 405, 406 (1991); SCHWARZ, *supra* note 19, at 8.

59) 法 788 条の変遷については、See P. BAKER, DOUBLE TAXATION CONVENTIONS (THOMSON SWEET & MAXWELL) F-7 n. 2 (June, 2001).

60) 対ドイツ租税条約については、前掲注 52) 参照。

61) SCHWARZ, *supra* note 19, at 8 は、租税条約のある規定が英国法上の効力を有するか否かが法 788 条の定めにかかっている点をとらえて、本文で述べたように、同規定を継続的に改正することの必要性を唱える。その上で、このような法構造の下では、条約規定の国内的効力の有無を判断する上で、租税条約にかかる国家実行の変化や、条約交渉の結果を検証する必要がなくなる点を指摘している。

62) Bricom Holdings Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue, 70 Tax Cas. 272 (Special Comm'rs 1996), *aff'd*, 70 Tax Cas. 283 (C.A. 1997). 本件において原告は、1970 年租税

べてを直接保有している。一方、原告の持分のすべては、英国法人たる訴外 B が間接的に保有している。B は A から多額の借入れを行い、利子を支払ってきた。A は 1989 年 11 月 1 日を起点とする三事業年度において、B から利子を受け取ってきた。

内国歳入庁は原告に対し、A が上記三事業年度において従属外国法人 (controlled foreign company) であるとして、法 747 条 4 項 a に基づき、査定を行った。

原告は、A が従属外国法人であり、法 747 条の適用上、A の全利得 (chargeable profits) について原告自身が課税を受ける立場にあることは認められた。ただし、内国歳入庁の査定は、対オランダ租税条約⁶³⁾の 11 条に反するとして、出訴した。この規定は、利子が、当該利子の受益者の居住地国において排他的課税に服する旨、規定している。

特別委員会の審判官 Oliver 及び審判官 Jones は、まず、対オランダ租税条約の英国法上の効力を考慮せず、同条約と法 747 条との関係を実体的に検討し、原告を敗訴させた⁶⁴⁾。その上で両審判官は、当事者による付随的主張の検討に移った。この付随的主張の一つは、法 747 条に基づく課税が、対オランダ租税条約 2 条 2 項にいう法人税に「実質的に類似する (substantially similar)」課税にあたるか否かというものであった。原告はこの点につき、肯定する見解を述べた。その上で原告は、つぎのように主張した。

管理法の規定に基づき、特別委員会における審理の後、直接、控訴院に訴えた。本件については、別稿において、より深い分析を行いたい。なお、本件を検討したものとして、さしあたり、Sandler, *Tax Treaties and controlled foreign company legislation—a world premier in the United Kingdom: Bricom Holdings Ltd v. I. R. C.*, 5 B. T. R. 544 (1996); Sandler, *Tax Treaties and controlled foreign company legislation*, 1 B. T. R. 52 (1998); D. SANDLER, *TAX TREATIES AND CONTROLLED FOREIGN COMPANY LEGISLATION: PUSHING THE BOUNDARIES* 202–12 (2d ed. 1998).

63) SI 1980/1961.

64) *Bricom*, 70 Tax Cas. at 274–80.

- 1) 法 747 条に対しては、法 754 条を通じて、法人税に関する一切の法令が適用となる。
- 2) 一方、法 788 条 3 項は、租税条約の定めのうち、「法人税からの救済」に関するものに、国内的効力を付与している。
- 3) この法 788 条 3 項の定めは、法 754 条を通じて、法 747 条に基づく課税を含むように修正を受ける。法 747 条に基づく課税は、法人税と「実質的に類似」している。
- 4) この修正の結果、法 788 条 3 項は、法 747 条に基づく課税を包含し、対オランダ租税条約は、法 747 条に基づく課税との関係で国内的効力をもたらず。

この原告の主張に対し、審判官 Oliver 及び審判官 Jones は、まず、法 747 条に基づく課税と法人税の内容を比較する。その上で、二つの課税の相違は「それほど大きくはなく、(法 747 条に基づく課税—注) は法人税と実質的に類似している」⁶⁵⁾ と述べる。その上で、この見解が正しければ、「(法—注) 788 条の諸規定に基づき、英国内で救済が可能であると言わなければならない。」⁶⁶⁾ との見解を示す。一方で、法 754 条に基づく原告の主張については退け⁶⁷⁾、つづけて、つぎのような懸念を示した。「(法 747 条に基づく—注) 課税が法人税に実質的に類似すると言うことが正しければ、(対オランダ租税条約—注) が国内法上の効力を得ていないという点で、英国は当該租税条約に違反しているが故に、満足のいく立場ではない。」⁶⁸⁾

本件では、対オランダ租税条約と法 747 条との牴触関係を実体的に検討することで、原告敗訴という結論が固まっている。よって、対オランダ租税条約の

65) *Id.* at 281.

66) *Id.* at 282.

67) *Id.*

68) *Id.*

英国法上の効力については、まさに当事者の付随的主張に対する応答という位置づけにとどまっている⁶⁹⁾。

もっとも、この時点において、Treaty Underride をめぐる紛争に対する接近方法の萌芽がかいま見える。すなわち、まず、問題となっている租税条約と国内租税法令の定めを実体的に検討する。つぎに、当該租税条約の関連条項につき、英国法上の国内的効力の有無を判断するという順序でのアプローチである⁷⁰⁾。

本件において特徴的なのは、租税条約上の対象税目の意義が、法 788 条 3 項との関係で争いとなっていることである。本件において、両審判官は、法 747 条に基づく課税が対オランダ租税条約の対象税目、すなわち、法人税と「実質的に類似する」課税に該当する、との見解を述べている。その一方で、法 788 条 3 項の解釈は法 754 条によって修正を受けることはないので、法 747 条に基づく課税は法 788 条 3 項が列挙する (a) ないし (d) には該当しない、というのである。言い換えれば、英国の国内租税法令に対する租税条約の適用関係を判断する上で決定的なのは、当該租税条約の対象税目ではない。当該法令に基づく課税が法 788 条 3 項に該当するか否かであるというのが、両審判官の見解なのである。

もっとも、両審判官は、このような立論が、結果として英国による租税条約違反につながり得る点を認識し、懸念を示している⁷¹⁾。この点、先にみた Commerzbank 事件における裁判官 Nolan の判示とは異なると言えよう。

69) この点、両審判官は、前述の懸念を示した直後に、「このことは、本件の結論に影響を与えない。」と述べている。Id. なお控訴院は、この点に関し、判断を示していない。

70) この点に関しては、すぐ後の節で詳述する。

71) 英国は、OECD モデル租税条約の対象税目に関する定めには、留保を付していない。この点、無差別条項とは異なる。前掲注 36)。

第4節 Pirelli Cable 事件⁷²⁾

事件当時、英国法人が配当を支払う場合、当該英国法人は、当該配当の額の25パーセントを、予納法人税 (Advance Corporation Tax) として、英国に納めなければならなかった⁷³⁾。ただし、当該配当の受領者が、当該英国法人を支配する別の英国法人である場合には、当該配当の支払者たる英国法人は、一定の要件の下、予納法人税を納める必要がなくなる⁷⁴⁾。ここで必要になるのは、当該配当の支払者と受領者の双方による選択 (joint election) である。もっとも、配当を支払う英国法人を支配するのが外国法人であれば、かかる選択はできず、当該英国法人は予納法人税を納付しなければならなかった。

2001年、司法裁判所は、ドイツ法人が絡む事例において、このような英国法上の取扱いは、欧州共同体を設立する条約が定める設立の自由に反する、と判断した⁷⁵⁾。加えて司法裁判所は、外国法人との絡みで過去に英国法人が支

72) Pirelli Cable Holding NV and others v. Commissioners of Inland Revenue, 77 Tax Cas. 451 (H. L. 2006), *rev'g* 77 Tax Cas. 434 (C. A. 2003), *aff'g* 77 Tax Cas. 409 (Ch. D. 2003). 以下でふれるもの以外に本件の控訴院判決に言及するものとして、Cleave, *The "Election Issue" in Pirelli: was there a countervailing advantage after all?*, 2 B. T. R. 78 (2004).

73) 法14条。この制度は、1998年財政法31条に基づき、1999年4月6日をもって廃止となった。

74) 法247条。

75) Case C-397/98 *Metallgesellschaft Ltd and Others v Comm'r of Inland Revenue* [2001], available at <http://curia.eu.int/en/content/juris/index.htm>; Case C-410/98 *Hoechst AG, Hoechst UK Ltd v Comm'r of Inland Revenue* [2001], available at <http://curia.eu.int/en/content/juris/index.htm>, para. 76. 適用の対象となったのは、現行の欧州共同体を設立する条約の49条であり、同規定は、共同体加盟国の国民が、加盟国内における設立の自由 (the freedom of establishment) につき、制限を受けることを禁じる旨、定めている。同条約の本文は、<http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2010:083:SOM:EN:HTML>で閲覧できる。その日本語訳として、中村民雄「衆憲資第56号 (委託調査報告書): 欧州憲法条約一解説及び翻訳一」(衆議院憲法調査会事務局, 2004, [http://www.shugiin.go.jp/itdb_kenpou.nsf/html/kenpou/shukenshi056.pdf/\\$File/shukenshi056.pdf](http://www.shugiin.go.jp/itdb_kenpou.nsf/html/kenpou/shukenshi056.pdf/$File/shukenshi056.pdf)より入手)。EU法一般に関す

る文献として、庄司克宏『EU 法 基礎篇』(岩波書店, 2003)。本件では、原告を異にする二つの訴えが、同時に審理の対象となった。

予納法人税をめぐるのは、後にこれと関連する事案を他にも取り上げることとの関係上、ここでその概要を示しておこう。予納法人税は、配当を支払う法人の法人税 (the mainstream corporation tax) と相殺できるものの、納期限の関係上、予納法人税は実質的に、配当を支払う法人にとって、法人税の納付義務を前倒して負担することを意味していた。なお、欠損等を理由として配当を支払う法人が法人税の納付義務を負わない場合においては、予納法人税は、繰り越しや繰り戻しを通じて別の年度の法人税と相殺したり、さらには、配当を支払う法人の子会社が支払うべき法人税と通算することもできた (もっとも、これらの場合において、法人税の納付義務の前倒しによる負担は、通常の場合に比して増加することになった)。

本件の原告はいずれも英国法人であり、自身を支配するドイツ法人に配当を支払う際、自己が納付義務を負った予納法人税について、法人税の納付義務の前倒しに伴う負担を負ったとして、出訴したのである。とりわけ、欧州共同体を設立する条約との関連においては、本文中に述べたように、joint election による予納法人税の免除を受けることができないことが、国籍による差別につながるのではないかと、という点が問題となった。

この点、内国歳入庁は、予納法人税が目的としているのは、配当を支払う法人が、株主が得る租税免除に匹敵する額を負担することを確認することである、と述べている。すなわち、英国にとっての非居住者たる法人が英国に有する子会社が、予納法人税を支払うことなく利得を配分することができるとするならば、親会社も子会社も予納法人税を支払わなくともよく、その結果、租税回避を助長することとなる、というのである (この点、親会社が英国法人の場合には、配当が親子会社の外に流出するときにおいて、予納法人税の納付義務が生じる)。Advocate General Fennelly in Case C-397/98 *Metallgesellschaft Ltd and Others v Comm'r of Inland Revenue* [2001], available at <http://curia.eu.int/en/content/juris/index.htm>; Case C-410/98 *Hoechst AG, Hoechst UK Ltd v Comm'r of Inland Revenue* [2001], available at <http://curia.eu.int/en/content/juris/index.htm>, para. 11.

司法裁判所はつぎの四点を述べて、問題となっている英国の制度が共同体法に反する旨の先決裁定を出した。

1) 予納法人税は配当に対する課税ではなく、法人税の前払いである。よって、親会社が非居住者であるところの英国子会社が joint election をできるようにすることで、配当として分配の対象となる利得に対する英国租税の納付を当該子会社が逃れることができると考えるのは誤りである。そのような子会社に joint election を認めるといことは、

払った予納法人税については、当該英国法人が求償できる、と述べた⁷⁶⁾。

英国法人たる原告は、この2001年の司法裁判所の判断に則り、英国に納めてきた予納法人税の求償のため、出訴した。原告の株式のすべては、イタリア法人である訴外A並びにオランダ法人である訴外B及び訴外Cが、それぞれ等しい割合で保有している（なお、B及びCの株式のすべては、Aが直接又は間接に保有している）。内国歳入庁は、対イタリア租税条約⁷⁷⁾及び対オランダ租税条約⁷⁸⁾の配当条項に基づき、応訴した。A、B及びCは、原告から配当を受け取る際、同条項により、当該配当の6パーセント余りを、後述の税額控除（tax credit）として、内国歳入庁から受け取っていたのである⁷⁹⁾。内国歳入庁

当該子会社が自身の法人税の納付義務を負うまで、別段の定めのない限り予納法人税を通じて納付すべきこととなる金額を留保することを認めることを意味するに過ぎない。当該子会社は、親会社が英国法人である場合に子会社が享受するキャッシュフロー上の便益を享受することとなるのである。Metallgesellschaft, <http://curia.eu.int/en/content/juris/index.htm>, at paras. 52-54.

2) 非居住者たる親会社は、居住者たるそれと違い、自身が配当を支払う際に予納法人税を支払う義務を負わないものの、そのことが、本件のような場合に joint election を認めないことを正当化することにはならない。

3) 英国外における子会社の設立それ自体は、かならずしも租税逃れを含意しない。というも、当該法人は、その設立地国の法令に従って課税を受けることとなるからである。

4) 歳入の減少は、原理的に共同体法に反する措置を正当化すべく依拠できるような一般的権益（overriding general interest）と考えることはできない。この点、本件のような場合に joint election を認めることについても、妥当する。

なお、本件については、See also Park, *infra* note 80, at 336.

76) Metallgesellschaft, <http://curia.eu.int/en/content/juris/index.htm>, at para. 96. なお、かかる求償との関連で、各国の国内裁判所は、当該求償にかかる訴えを排除することはできない、とした。Id. at para. 107.

77) 1988年10月21日。SI 1990/2590.

78) 1980年11月7日。SI 1980/1961.

79) 対ドイツ租税条約には、この旨を定める規定がなかった。したがって、配当の支払いが

は、かかる 6 パーセント余りの金員を A、B 及び C が受け取ることで、原告は予納法人税の求償権を失った、と主張した。

高等法院大法官部⁸⁰⁾及び控訴院の双方が原告の主張を認めたため、内国歳入庁は上告した。まず、本稿と関連する範囲で、控訴院での論点を整理しておきたい。すなわち、英国法上、適格配分 (a qualifying distribution) の受領者は、その配分の年度において税額控除 (tax credit) を受けることができる。ただし、これは、当該受領者が英国居住者の場合のみである⁸¹⁾。一方、租税条約の規定であって、適格配分 (qualifying distributions) につき税額控除 (tax credit)

らは、予納法人税の納付義務が生じなかった。なお、本文中で触れた joint election を通じて、配当を支払う法人は予納法人税の納付義務を負わなくなるものの、配当を受け取る法人も税額控除 (tax credit) の受領権を失うこととなる。

この点、前掲注 75) で触れた事件との関連においては、対ドイツ租税条約が税額控除 (tax credit) の受領権を認めていない一方で、配当を支払う法人は英国において予納法人税の納付義務に服していたようである。前掲注 75) で触れた事件においては、この点を含め、租税条約の規定によって税額控除 (tax credit) の受領の有無が異なる点が、共同体法との関連で差別を構成するのではないかという点についても、司法裁判所の審理の対象となった (もっとも、司法裁判所は、この点については判断を示さなかった)。Metallgesellschaft, <http://curia.eu.int/en/content/juris/index.htm>, at para. 97.

80) 裁判官 Park は、法 788 条 3 項の「『いかなる制定法のいかなる規定にも拘わらず』という文言は、租税条約上の有効な規定があらゆる国内法令の規定を override することを明確化している」として、Ostime (H.M. Inspector of Taxes) v. Australian Mutual Provident Society, 38 T.C.513 (H.L. 1959), *aff'd*, 38 T.C.505 (C.A. 1958), *aff'd*, 38 T.C.501 (Ch.D. 1957) の上告審における裁判官 Radcliffe の見解に触れている。Pirelli Cable, 77 Tax Cas. at 420. もっとも、Ostime 事件のこのような理解については、異論もある。この点、鈴木・前掲注 1) 「抵触 (2)」88 頁を参照。

なお、傍論ではあるものの、裁判官 Park は、鈴木・前掲注 1) 「抵触 (2)」83 頁以下で取り上げた意図的 Override についても言及している。Pirelli Cable, 77 Tax Cas. at 420. See also Park, *A Judge's Tale: Corporation Tax and Community Law*, 3 B. T. R. 322, 335-36 (2006).

81) 法 231 条。

の権利を非居住者に付与するものは、英国法上の効力が生じる⁸²⁾。ここでもっばら問題となっているのは、このような英国の国内法と租税条約の規定の相互関係である。以下、問題状況の整理もかねて、控訴院の裁判官 Gibson の判示を訳出しておこう。

「(法 788 条 3 項一注)の『ものとする(shall)』という義務的(mandatory)文言は、『いかなる制定法のいかなる規定にも拘わらず』という文言を、ほとんど不必要にしている。もっとも、これらの文言は、租税条約が暗黙の内にまさに意図している事柄を強調しているのである。すなわち、租税条約は、英国法令を普通に適用するのでは救済できない二重課税を、救済することを意図しているのである。」⁸³⁾

「(法一注) 788 条 3 項 (d) は、その文言上、英国法人が非居住者に行う適格配分に関し、同法 231 条の税額控除 (tax credit) の権利を、租税条約に基づき当該非居住者に付与することを認めている。・・・たとえば対イタリア租税条約の規定が、英国法人の行う適格配分に関し、同法 231 条の税額控除 (tax credit) の権利をイタリア法人が有する旨定めている場合、かかる税額控除 (tax credit) の権利は、英国の租税法令が別段の定めをしているとしても、かならず付与される・・・このため、配当を受領する法人が英国法人でなければならないという同法 231 条 1 項の定める要件が必然的に置き換わることに、疑いの余地はない。・・・イタリア法人が税額控除 (tax credit) を受ける権利を有するか否かは、当該イタリア法人が租税条約の定める要件を充足するか否かに

82) 法 788 条 3 項(d)。この規定の前身は、1973 年 4 月 6 日の法人税株主帰属方式の導入に伴い、今後は、税額控除 (tax credit) の権利の付与が国際的に問題になり得る、との予測に由来するという。この点、高等法院大法官部の裁判官 Park の判示も参照。*Pirelli Cable*, 77 Tax Cas. at 420.

83) *Id.* at 447.

抛る。」⁸⁴⁾

「租税条約の規定が、英国法人の行う適格配分に関し、(法一注) 231 条の税額控除 (tax credit) の権利を、非居住者に付与するという状況を包括的に定めることを意図しているという印象は、対イタリア租税条約及び対オランダ租税条約自体を考慮することで、いっそう確固たるものとなる。それらの規定はきわめて詳細であり、大部分は似通っているとはいえ、まったく同じという訳ではない。たとえば対イタリア租税条約は、配当の受領者が居住地国において課税を受けていることを、税額控除 (tax credit) を受けるための要件として定めている (10 条 3 項 (d)) もの、この要件は対オランダ租税条約には見あたらない。いずれの租税条約も、認容すべき税額控除 (tax credit) の額を算定するための独自の算式を定めており、個人である英国居住株主が税額控除 (tax credit) を通じて受け取ったであろう金額に言及することで算式ができあがっているとはいえ、当該算式に基づく税額控除 (tax credit) の額は、英国居住者たる株主が受け取ることができるそれとは異なる。(中略)

租税条約の綿密かつ詳細な性質と二重課税を救済するというその目的とを考慮に入れば、特定の状況を排除することで税額控除 (tax credit) の付与を制限する国内租税法令上の具体的規定が非居住者による税額控除 (tax credit) の利用可能性を規律することを意図していると考えるのは、きわめて驚くべき事態であろう。同法 231 条の税額控除 (tax credit) の利用可能性について英国租税法令に適時に加わる制定法上のあらゆる要件により、租税条約が定める税額控除 (tax credit) を通じて、租税条約が付与する二重課税の部分的救済を受ける権利が影響を受けるということが、本当に考えられるであろうか。我々は、そうは思わない。」⁸⁵⁾

84) *Id.* at 447-48. なお、高等法院大法官部の裁判官 Park も、同じような点を述べている。*Id.* at 428.

85) *Id.* at 448.

これに対し、上告審（貴族院）は一転して、五人の裁判官全員一致で内国歳入庁の見解を認めた。本稿との関連で興味深いのが、裁判官 Hope と裁判官 Walker の判示である。両裁判官は、法 788 条 3 項 (d) が、税額控除に関する同法 231 条と同じく、「適格配分」を要件としている点に注目した。一方、配当の支払者と受領者の双方が選択⁸⁶⁾することで、当該支払者は、予納法人税を納めなくてもよくなる。この場合の配当は、ここでいう「適格配分」に該当しないというのが、両裁判官の問題意識である。以下では、より詳細な裁判官 Walker の判示の該当箇所を訳出しておこう。

「下級審は二つの要素に十分な力点を置かなかったが故に、誤った結論に到達した、との結論に、私は到達した。ひとつが、租税条約を適用する上では、当該租税条約の文言のみでなく、(法一注) 788 条 3 項 (d) の文言にも目を配る必要がある、ということである（そこでは『適格配分』という国内租税法上の専門用語が用いてある）。いまひとつが、税額控除 (tax credit) が生じるには、配当の支払いに予納法人税の納付が伴わなければならない、(グループ内所得選択のため) 配当の支払いに例外的に予納法人税の納付が伴わない場合には、当該配当は同法 247 条 2 項に基づき税額控除 (tax credit) を生じさせないということが、(法一注) の規定から明らかなことである。同法 247 条 2 項は『税額控除 (tax credit)』の意義に直接影響を与えることはないものの、『適格配分』の意義には影響を与えるように思う。グループ内所得選択に基づき支払われる配当は、文理上、同法 14 条 1 項には該当せず、同法 231 条は、文理上、同法 247 条の下で効力を有する。」⁸⁷⁾

「議会は国際公法（英国の条約上の義務を含む。）を侵犯する意図を有さない、

86) 裁判官 Walker は、グループ内所得選択 (group income election) という言葉を用いている。
Id. at 480.

87) *Id.* at 481.

という人口に膾炙した推定・・・は、原告を支持しない。というのも、(法一注) 788 条 (及びその前身) は、無数の二国間条約 (すなわち、租税条約) に対し、同法同条 3 項所定の目的についてのみ、かかる目的の範囲内で英国法上の効力を付与することを可能とする一般規定だからである (ここで、先に検討した Commerzbank 事件の女王座部判決及び後で検討する NEC Semi-Conductors 事件の高等法院大法官部判決に言及一注)。同法 788 条 3 (d) が明確かつ明瞭である場合においては、その有する意義を、特定の租税条約の文面が変更することは、一切できないのである」⁸⁸⁾。

控訴審と上告審の結論の分かれ目は、一言で言えば、法 788 条 3 項 (d) の文理にどの程度の重心を置くかという点にある。

控訴審は、非居住者に税額控除 (tax credit) を認める租税条約上の規定を重視し、法 788 条 3 項 (d) により、かかる条約規定が国内的効力を有する、と判示する。一方で控訴審は、本件で問題となったような租税条約の定めが、国内租税法令の規定によって影響を受ける可能性について、否定的見解を示す⁸⁹⁾。

このような控訴審の判断に対し、法 788 条 3 項 (d) の解釈が皮相にすぎるという立場で反論するのが、上告審における裁判官 Walker なのである。裁判官 Walker は、問題となっている租税条約の規定が法 788 条 3 項 (d) に基づき国内的効力を得るには、予納法人税の納付を伴う「適格配分」が前提となっている、と判示しているのである⁹⁰⁾。その上で、かかる理解を前提として英

88) *Id.* at 482.

89) この見解は、先にみた、条約規定の国内的効力の有無を、もっぱら当該条約規定の内容が左右すべき問題だとする国際法上の学説と、立ち位置を共有していると見ることもできよう。前掲注 28)。

90) このような判旨の理解については、*See Cleave, Pirelli Cable Holding NV and Others v Commissioners of Inland Revenue: No tax credits without ACT*, 4 B. T. R. 410, 414 (2006). 同稿は、裁判官 Walker と同じ旨を判示した裁判官 Hope の判示を取り上げている。

国による租税条約違反が帰結したとしても、法 788 条 3 項 (d) の文理の意味するところを優先させるべきであると説く。これはまさに、制定法解釈の一般原則を、国際法上の要請である「合致の推定」に優位させた結果である⁹¹⁾。

なお、先の Bricom 事件の検討において⁹²⁾、Treaty Underride を巡る紛争に対する接近方法について触れた。控訴審においては、問題となっている租税条約上の規定が、英国の関連法規を override するとの前提で法 788 条 3 項 (d) にも触れている。よってそこでは、この接近方法を踏襲していると、一応は言えよう。これに対して上告審は、このような接近方法を、かならずしも明確にふまえていないようである⁹³⁾。

第 5 節 NEC Semi-Conductors 事件 (Boake Allen 事件)⁹⁴⁾

予納法人税を巡る法状況は、Pirelli Cable 事件とほぼ共通している。本件で

なお、同稿は、本件に関し、租税条約上の配当条項の解釈によって同じ結論を導き出せるのであれば、法 788 条 3 項 (d) に依拠した判示には、いくぶん不満が残る、と述べている。Id. at 420. この点、See also Oliver, *infra* note 106, at 81.

91) 第 1 章第 4 節。

92) 前節。

93) 上告審において、裁判官 Nicholls と裁判官 Scott は、もっぱら対イタリア租税条約と対オランダ租税条約の文言に着目して、原告を敗訴させた。Pirelli Cable, 77 Tax Cas. at 452-58, 464-78. これらの判示は、前掲注 90) にかかげた Cleave の見解と通じるものがある。裁判官 Walker は、これらの見解に賛成しつつ、そこに付加しておきたいとして、本文中で引用した見解を述べている。Id. at 480.

94) NEC Semi-Conductors Ltd and other test claimants v Inland Revenue Comm'r, 2003 LEXIS (Ch.D. Nov. 24, 2003), *aff'd*, 2006 LEXIS (C. A. Jun. 31, 2006), *aff'd*, 2007 LEXIS (H.L. May 23, 2007). この事件は、控訴審までは、日本法人たる NEC Semi-Conductors Ltd が原告団を代表していたものの、上告審においては、日本法人を原告代表とする判示と、米国法人を代表とする判示の二つが出ている。両判決とも、内容は同じである。米国法人を代表とする上告審の判示は、Boake Allen Ltd and others v Revenue and Customs Comm'r, [2007] 3 All E. R. 605 (H. L. 2007).

も、英国法人たる原告らは、自らを支配する外国法人に配当を支払いつつ、予納法人税を納付した。ただ本件では、当該支配法人の居住地国は、日本と米国である⁹⁵⁾。このため、2001 年の司法裁判所の判断⁹⁶⁾は、本件においては射程外であるとの認識を、当事者は共有しているようである。

原告らは、英国法上、予納法人税の納付義務を免れるための選択⁹⁷⁾ができなかった。このような取扱いは、対日本租税条約⁹⁸⁾及び対米国租税条約⁹⁹⁾の定める無差別取扱い(資本無差別条項)に反するのではないかと原告らは主張し、出訴したのである。

高等法院大法官部の裁判官 Park は、つぎのように述べた。

「納税者は、英国における課税上の取扱いのある側面が租税条約上の規定に反すると主張するのであれば、異議を申し立てる課税上の取扱いが当該条約に反することを、まず示さなければならない(すでに認定した通り、本件において原告は、これに成功している)。もっとも、これによって納税者は、自宅までの途中(part of the way home)に辿り着いたにすぎない。英国法人が内国歳入庁を直接訴える上で、条約違反という理由付けに依拠するのであれば、条約

以下でふれるもの以外に本件の上告審に言及するものとして、Jones, *The non-discrimination article is about discrimination-official*, 4 B. T. R. 349 (2007); Cleave, *Boake Allen Ltd and Others v HMRC-group income elections and non-discrimination*, 5 B. T. R. 604 (2007).

95) 欧州共同体の非加盟国が関係している点を本件の特徴として指摘するものとして、Kalungi, *Confusion Worse Confounded: What Boake Allen Teaches Us About the (Non-) Incorporation and Interpretation of Double Taxation Treaties in the United Kingdom*, 1 B. T. R. 129, 148-49 (2009).

96) 前掲注 75) 参照。

97) グループ内所得選択。前節で検討した Pirelli Cable 事件を参照。

98) SI 1970/1948.

99) SI 1980/568.

の有する特定の効力が、英国の国内法令上の効力を有することを立証する必要もあるのである。当該条約上の効力が英国の国内法令上の効力を有しないのであれば、内国歳入庁が租税制度を当該条約に反するように運用することで、英国と他国との間の国際法を侵犯することになろう。もっとも、これによって被害を被った納税者は、英国の国内裁判所において保護を求めるための権利を得ることにはならない。」¹⁰⁰⁾

「このこととの関連で重要なのが、租税条約 (Double Taxation Agreement) における『協定 (arrangements)』が、当該協定が効力を有することが適当であると宣言する枢密院令の対象となれば、当該協定は、(a) ないし (d) に掲げる様々な事項『のために規定している限りにおいて、いかなる制定法のいかなる規定にも拘らず、所得税及び法人税に関して効力を有する。』と、(法一注) 788 条 3 項が定めていることである。租税条約上の文言違反が当該 (a) ないし (d) に掲げる事項のひとつに該当すれば、納税者は英国内の訴訟手続きにおいて、当該該当事項に依拠することができる。・・・もっとも、租税条約違反が、同法 788 条 3 項 (a) ないし (d) に掲げる事項に該当しないのであれば、当該条約の当該箇所は英国の国内法令の一部ではない。納税者は・・・当該条約の当該箇所に依拠できない。」¹⁰¹⁾

法 788 条 3 項の「起草者が、租税条約のすべての条項を国内法に持ち込むことを意図していたのであれば、『協定は、いかなる制定法のいかなる規定にも拘らず、効力を有する。』と規定することもできたのである。・・・思うに同規定は、租税条約のすべての条項が国内法令の一部となることを、起草者が確認したくなかったことを明確に示している。つぎに掲げる事項『のために (協定

100) *NEC Semi-Conductors*, 2003 LEXIS, at para. 35.

101) *Id.* at para. 36. 裁判官 Park はこの後、先に触れた *Commerzbank* 事件に触れ、利子相当分の支払いの拒否は租税条約上の無差別条項に反するものの、当該条項は英国法の一部とはなっていない旨、判示した、と同事件を位置づけている。*Id.* at para. 40.

が―注) 規定している限りにおいて・・・所得税及び法人税に関して』という文言を起草者が続けたのは、このためである。」¹⁰²⁾

「租税条約の規定の大部分は、英国の租税法に関する限り、所得税、法人税及びキャピタルゲイン税に適用となる旨、条約内に定めがある一方で、無差別取扱いにかかる規定はこれとは異なり、通常は、すべての種類の税に適用するとの規定がある。・・・よって、無差別取扱いにかかる規定の中には、所得税、法人税及びキャピタルゲイン税以外の広範な税について、差別を禁じる規定が存在し得る。もっとも、そのような規定が (法―注) 788 条 3 項によって国内法上の効力を得ていないことは、明らかである。」¹⁰³⁾

裁判官 Park はこのように述べ、法 788 条 3 項 (b)¹⁰⁴⁾ 及び (a)¹⁰⁵⁾ に基づく原告の主張を退けた後に、予納法人税の導入経緯と実際の制度内容を検討している¹⁰⁶⁾。その上で、原告敗訴の判決を下している。

102) *Id.* at para. 38.

103) *Id.* at para. 39.

104) *Id.* at para. 42. この規定は、「英国源泉の所得を受領する非居住者に対する英国の課税上の取扱いを指向している・・・。ここでの原告の主張は、配当という所得を非居住者たる受領者に支払う居住者に対する英国の課税上の取扱いに関わっている。同規定は原告を支持しない。」

105) *Id.* at para. 43. 「無差別取扱いの規定が意味するのは、英国外の居住者たる親会社が英国に有する子会社は、グループ内所得選択を通じて配当の支払いに伴う予納法人税の納付義務を負わないことが可能でなければならないということである・・・。この点において、無差別取扱いの規定は、法人税からの救済を定めている・・・。もっとも、同規定は、所得に課せられた法人税からの救済又は課税ゲインに課せられた法人税からの救済を定めているとは、私は思わない。管見によれば、予納法人税は、法人税の一種 (a species of corporation tax) ではあるものの、法人税の異種 (a different species of corporation tax) なのである。それは、所得又は課税ゲインに課せられた法人税ではない。」

この裁判官 Park の判示で特徴的なのは、Treaty Underride を巡る紛争に接近する上での手法が、比較的明瞭に現れていることである。この点、後に検討する UBS 事件において、控訴院の裁判官 Moses の判示が、本件と同じく租税条約上の無差別条項との関連で、より明瞭に検討手法を述べている。以下、裁判官 Moses の判示を先取りしておこう。

「まず、問題となっている国内法の規定が、無差別条項に反しているかどうかを判断しなければならない。」¹⁰⁷⁾

「国内法の規定が、たしかに差別的取扱の禁止に反するのであれば、つぎに、差別の被害者が、国内法の下で同等の取扱いを達成すべく、何を試みるのかを同定することとなる。無差別取扱い(原文では non-discrimination となっている。一注)の禁止は、条約が関連する英国法を overrides し(『いかなる制定法のいかなる規定にも拘わらず』)、かかる差別の被害者をその競争相手・・・とまったく同じ立ち位置に置くことによって差別を取り除くよう英国に求める場合にのみ、効力を有し得る。・・・(租税条約上の無差別条項一注)に反する差別を治癒するためにその被害者が求める救済策が(法一注) 788 条 3 項 (a) ないし (d) に該当するのであれば、当該無差別条項は、英国法上の効力を、たしかに有する。同法同項の文言上、(租税条約上の無差別条項一注)に内在する治癒の要求は、同法同項が同定している事項のうちのひとつをもたらししていると見えよう。」¹⁰⁸⁾

106) *Id.* at paras. 44–47. なお、Oliver, *Other similar enterprises-NEC Semi-Conductors Ltd and others v Inland Revenue*, 2 B. T. R. 80, 81 (2004) は、本件高等法院大法官部におけるこの論点を、「些末な論点 (shabby point)」であるとしている。その上で同稿は、租税条約上の無差別条項の解釈による問題解決を示唆している。*Id.* at 83–83.

107) *UBS*, 2007 LEXIS, at para. 13.

108) *Id.* at para. 14.

ここで改めて、裁判官 Park の判示を振り返ってみよう。同裁判官は、二つの問題を区別している。第一が、予納法人税とその周辺の国内法上の制度が、英国が当事国たる租税条約上の無差別条項に実体的に違反するか、という点である。裁判官 Park は、この点につき、傍論において、両者は抵触している、とした¹⁰⁹⁾。第二が、このような抵触を前提として、納税者たる英国居住者は、英国の国内裁判所において救済を得ることができるか、という点である。この点、裁判官 Park は、法 788 条 3 項の起草者の意図を押し量りつつ、同規定の文理を勘案することで、原告敗訴の結論を導いている。

このような裁判官 Park の判示は、上で引用した裁判官 Moses の判示に通じている。二つの論点のうち、力点は、もちろん、第二の点に集中している。この二つ目の論点の性質は、裁判官 Park が言う通り、「租税条約上の無差別取扱いが何を意味するか、ではなく・・・(法一注) 788 条 3 項が、その無差別取扱いにかかる条項に国内的効力を与えているか否か、という点である。これは、同法の同規定の解釈問題なのである。」¹¹⁰⁾

なお、「同法の同規定の解釈問題」として問題を処理することにより、英国が租税条約違反を犯す可能性についても、本件においては言及がある¹¹¹⁾。この点、裁判官 Park が、英国が負う国際法上の義務にも意識的であることを示

109) *NEC Semi-Conductors*, 2003 LEXIS, para. 33. この点につき検討を加えるものとして、古賀敬作「租税条約における無差別原則と担税力規準」横国 19 卷 1 号 56 頁以下 (2010)。本稿は租税条約上の無差別条項の中身を検討することを目的とはしていないため、この点については、この古賀論文をはじめとした諸文献を参照のこと。

110) *NEC Semi-Conductors*, 2003 LEXIS, at para. 51.

111) 先にみた通り、裁判官 Park は、「租税制度を・・・条約に反するように運用することで (in operating the tax system in a way which conflicts with the agreement)」租税条約違反が生じる、と述べている。この点、条約との関連で問題となるのは、制度の運用、すなわち、法規の適用という局面であることが、明示的に述べてあると言えよう。この点については、鈴木・前掲注 1) 「抵触 (1)」150 頁も参照。

している¹¹²⁾。もちろん、原告敗訴という結論は、本件においても、法 788 条 3 項という制定法の解釈原則を、国際法上の要請たる「合致の推定」に優位させたことの結果である¹¹³⁾。

第 6 節 UBS 事件¹¹⁴⁾

訴外 A は 1998 年、スイス法に基づき二社が合併の上、成立したスイス法人である。A はロンドン支店たる原告を通じて、英国において銀行業を行っていた。一方、原告は、ロンドン証券取引所において、相場維持業者として活動していた。原告は、この活動の過程で、配当基準日において保有している株式につき、英国法人から配当を受領していた。さらに原告は、法 737 条にいう“manufactured dividends”を授受していた。すなわち原告は、配当基準日において株式を貸し付けることで、当該株式にかかる配当受領権を失うものの、当該株式の借主から、当該配当に相当する金額の支払いを受けた。逆に、原告が株式を借りる立場に立った場合には、原告は、当該株式にかかる配当相当額を

112) 別の箇所、裁判官 Park は、つぎのように判示している。曰く、「租税条約のある特定の規定が（法一注）788 条 3 項 (a) ないし (d) の範囲外に属し、それ故に国内法上の効力を有しないという事実は、租税条約上の当該規定がいつさの効力を有し得ないことを意味するのではない。租税条約上の当該規定は、一方の締約国が他方の締約国に負う国際法上の義務の侵犯を惹起し得るのである。」*NEC Semi-Conductors*, 2003 LEXIS, at para. 49. *See also* Park, *supra* note 80, at 337–38.

113) ちなみに上告審（貴族院）においては、争いの対象となった英国租税法の取扱いは、そもそも租税条約上の無差別取扱いに反しないという裁判官 Hoffmann の見解に、Woolf 及び Walker の二名の裁判官が同調した。*Boake Allen*, [2007] 3 All E. R. at 613, 614, 616. なお、Neuverger 及び Mance の二名の裁判官は、かかる裁判官 Hoffmann の見解に同調する一方で、原告が英国の国内裁判所において救済を得ることができるかという仮定の問題につき、高等法院大法官部の Park の見解を支持している。*Id.* at 616, 619–20.

114) *UBS AG v Customs Comm'r*, 2005 LEXIS (Special Comm'r's Jun. 7, 2005), *rev'd*, 2006 LEXIS (Ch. D. Feb. 7, 2006), *rev'd*, 2007 LEXIS (C. A. Feb. 21, 2007).

支払う義務を負っていた。

原告は、1993 年、1995 年及び 1996 年の各事業年度において、銀行業から多大な損失を被っていた。原告は、相場維持業者としての配当の授受と関連して、当該損失を、英国での税額計算上考慮することができる¹¹⁵⁾と主張し、出訴した。ここで A の主張の根拠となったのは、対スイス租税条約¹¹⁵⁾の定める無差別取扱いであった。

配当の授受に伴う予納法人税の納付と税額控除 (tax credit) の付与という基本的な仕組みは、これまでみてきた事件と共通している。以下、本件における原告の主張を、関連する英国の租税制度との関連で見たい¹¹⁶⁾。すなわち、金融機関による配当の授受から「一定の収益 (franked investment income)」が生じている場合、それは、所定の損失と通算できる¹¹⁷⁾。この「一定の収益」を構成するものの一部は、配当を受領する法人が内国歳入庁から受ける税額控除 (tax credit) を包含する¹¹⁸⁾。ただし、外国法人は、税額控除 (tax credit) を受けることができない。

一方、後の年度に「配当の支払い (franked payments)」が増え、予納法人税の納付額が増えると、当該年度開始の直前に、配当の授受に伴う損失が生じたこととなる¹¹⁹⁾。この損失は、法人税の課税対象たる所得を減額し、これに伴う税負担は、予納法人税の納付額を上回る。もっとも、外国法人による配当の支払いは、ここでいう「配当の支払い」には該当しないので¹²⁰⁾、外国法人は、

115) 1977 年 12 月 8 日。SI 1978/1408。

116) *See UBS*, 2005 LEXIS, at paras. 15–16.

117) 法 393 条 1 項。

118) 法 242 条。

119) 法 242 条 5 項。

120) なお、manufactured dividend については、受領時点ではそもそも課税対象ではなく、支払い時においても何らの救済措置はない。法 242 条 5 項。これは、英国法人についても、同じである。*See UBS*, 2005 LEXIS, at para. 19.

この点で便益を得ることができない。

外国法人の支店たる原告は、以上の点で、自身が、同様の立場にある英国法人と比較して不利な立場に立っている、と主張した。その上で原告は、英国法人と同様の課税上の取扱いを求めたのである。

特別委員会の審判官 Jones 及び審判官 Ghosh は、対スイス租税条約との関係で、上記のような英国租税法上の扱いが、原告のような外国法人を差別的に取り扱っているとした¹²¹⁾。その上で、法 788 条 3 項 (a) の文言と、関連するその他の規定を検討の上、対スイス租税条約の無差別条項は、英国法上の効力を得ていないと述べ¹²²⁾、原告を敗訴させた¹²³⁾。もっとも、両審判官は、これにつづき、つぎのように述べている。

「このような決定をする上で、われわれは大いにとまどっている。われわれの立場は、まったくもって意に満たない。英国は、条約を締結したものの、それに国内法上の効力を付与せず、それ故に、国際的側面において条約を侵犯しているのである。これは意図的であるか、それとも、(法一注) 788 条 3 項 (d) が・・・同法 231 条のみに言及していることを見落としていたのかは、判別できない。・・・他方、ある特定の租税との絡みで無差別条項が国内的効力を有しないということが、明らかな意図に基づいていることに着目しておきたい。というのも、ここで触れた対スイス租税条約 23 条 6 項は、『すべての種類の租税』に無差別条項が適用となる旨定めており、これは、同法 788 条の範囲を明らかに超えているからである。スイス人は、同法同条の限局的効力を知った上で、条約の対象税目ではない租税についてスイスで無差別条項に基づく訴えを

121) *UBS*, 2005 LEXIS, at para. 27.

122) *Id.* at para. 40.

123) なお、両審判官は、英国が OECD モデル租税条約の無差別条項に、1992 年以来、留保を付している点についても、言及している。*Id.* at 31, 36.

起こすことができるであろう英国人及び英国居住者に有利なように、この点について不均衡な合意を結ぶことを受け入れたのである、と考える人がいるかもしれない。もっとも、英国の条約交渉者が、本件のような状況で対スイス租税条約に効力が与えられないかもしれないことをスイス人に知らせていなかったことも、充分にあり得るのである。さらに、同法同条が租税条約に対し、国内法上の効力を完全には付与していないとの判断が出たのは、これがはじめてではない（ここで、すでに触れた Sun Life Assurance 事件の高等法院大法官部判決、Commerzbank 事件の高等法院女王座部判決、NEC Semi-Conductors 事件の高等法院大法官部判決及び Bricom 事件の特別委員会の決定に言及一注）。われわれは、同法 788 条を再考すべきであると提案する。」¹²⁴⁾

両審判官の判断枠組みは、Treaty Override を巡る紛争におけるそれを、忠実にふまえている。第一に、対スイス租税条約の無差別条項と、問題となった英国租税法の扱いを実体的に検討し、両者の間に矛盾が存在すると結論付ける。第二に、当該租税条約の無差別条項が、法 788 条を通じて英国法上の効力を得ているか否かを検討し、これを否定する。結論を左右しているのは、この第二の点である。

両審判官は、この法 788 条をめぐって、まさに「とまどっている。」これはまさに、法 788 条との関連で対スイス租税条約の国内的効力を否定することが、英国による租税条約違反につながるからである。この動揺は、法 788 条の現状が明確な意図に由来するか否かにかかわらず、両審判官が同規定の将来的改定を主張していることから、伺える¹²⁵⁾。

124) *Id.* at para. 41.

125) 法 788 条の現状については、*See Jones, The History of the United Kingdom's First Comprehensive Double Taxation Agreement*, in 3 *STUDIES IN THE HISTORY OF TAX LAW* 229, 272 (J. Tiley ed. 2009). 同稿の初出は、3 B. T. R. 211 (2007).

もっとも、両審判官は、最終的には法 788 条の「明らかな意図」を根拠として、対スイス租税条約の無差別条項が国内的効力を有しない、と結論付けている。ここでも、制定法解釈の原則を「合致の推定」に優先させた形跡を見ることができるのである¹²⁶⁾。

小活

以上、Treaty Underride をめぐる英国の裁判例を見てきた¹²⁷⁾。これまでの検討を通じて、裁判例の動向には、つぎのような傾向があることを読み取ることができる。

第一に、「二つの論点」を分けて考える傾向が、次第に強まっていく。一つ

126) つづく高等法院大法官部の裁判官 Etherton は、法 788 条 3 項 (a) に基づく原告の主張を、ふたたび斥けた。もっとも、原告は、同法同条同項 (d) に基づく主張を新たに追加し、この主張を裁判官 Etherton は受け入れ、原告は勝訴した。UBS, 2006 LEXIS, at paras. 62, 70. 法 788 条 3 項を解釈する上で、裁判官 Etherton は、NEC Semi-Conductors 事件の高等法院大法官部における Park 裁判官の判示を参照している。Id. at para. 57. なお、この高等法院大法官部の判決に言及するものとして、*THE PERSPECTIVE*, *supra* note 37, at 57 n.89.

内国歳入庁の控訴に対し、控訴院の裁判官 Moses は、租税条約においては、無差別条項よりも、他の実体規定 (substantive provision) が優位する、との立場を示した。その上で、同法同条同項 (d) によって原告が得るのは、対スイス租税条約の配当条項に基づく救済措置であり、無差別条項に基づく救済措置ではない、とした。UBS, 2007 LEXIS, at paras. 15, 41.

なお、本稿執筆時点において、上告審の判断は、出ていないようである。

127) 取り上げた裁判例のいくつかは、予納法人税の納付義務とかかわるものであった。Kalungi, *supra* note 95, at 154 は、1999 年にこの制度が廃止となった後において、租税条約の無差別条項が果たす意義に言及している。

なお、Jones, *supra* note 58, at 407 は、紛争にこそならなかったものの、同稿発表時点で Treaty Underride とみなすことができる (あるいは、できた) 状況が、英国においていくつか存在していたことに言及している。この点については、*See also* Roxan, *supra* note 37, at 325-30.

目の論点は、問題となる租税条約の規定と国内租税法令の規定を実体的に把握して、両者の関係を検討することである。二つ目の論点は、問題となる租税条約の規定が英国内において効力を有するかどうかの検討である。とりわけ、予納法人税をめぐる紛争においては、二つ目の論点が結論の決め手となっており、一連の裁判例におけるこの論点の重要性が伺える。

第二に、国際法上の要請である「合致の推定」と、制定法解釈の原則とが競合する局面では、後者に軍配を上げ、法 788 条の文理に即した結論を出す傾向が伺える。裏返せば、自国の制定法の意義を重視することで、国際法違反という事態を甘受するという基本姿勢が、ここに現れている。

第三に、とはいっても、英国による国際法違反という帰結に、懸念を表明する声もある。租税条約という国際約束がかかわる問題であるため、自国のみで状況を処理できないところに、この懸念の根源がある。租税条約の条項の解釈による問題解決を支持する見解¹²⁸⁾、すなわち、上述の一つ目の論点を重視する見解は、このような懸念の裏返しであるように考えることもできよう。

以下、第一の点につき、すこし敷衍しておきたい。着目すべきは、「二つの論点」のうち、一つ目の論点である。ここでは、租税条約と国内租税法令の実体的把握が必要となる。すなわち、この段階では、租税条約のある規定が英国において国内的効力を有するか否かは、問題とはならない。この段階で判断の対象となるのは、英国が他国との交渉の末に成立した、まさに国際法としての租税条約の規定である。このような性質の条約規定が、まずは検討の対象となっているのである¹²⁹⁾。

さらに、一つ目の論点においては、そのような租税条約と国内租税法令を比

128) 前掲注 88)、前掲注 93) 及び前掲注 103) を参照。

129) すでに裁判例の検討において確認した通り、二つ目の論点の検討において当該条約規定の国内的効力がなかったことが判明した後で一つ目の論点を振り返ると、このような側面が見えてくるのである。

較の上、両者が抵触しているが故に、租税条約を優位するとの判示があった。具体的には、租税条約上の無差別条項と英国の租税制度を比較の上、当該租税制度は無差別条項に反するとの見解を、裁判官(審判官)は下しているのである。

一見すると、このような傾向は、奇異に見える。というのも、国内における国際法の位置づけは、各国の憲法体制が決める事柄であるとの見解が一般的だからである¹³⁰⁾。さらに、国内法との抵触関係を問題とする上で、国際法が、いわゆる直接適用可能性を有する必要性を指摘する論者もいる¹³¹⁾。この直接適用可能性の如何についても、各国の国内法体制が決めることである旨、指摘する論者がいるのである¹³²⁾。

130) 山本・前掲注4) 91頁。

131) 浅田正彦「判批」別冊ジュリスト156号(国際法判例百選)23頁(2001)は、条約の自動執行性の具体的中身として、「国内法令の条約適合性を審査することが可能となる」ことをあげている。同様の指摘として、柳赫秀「判批」別冊ジュリスト156号(国際法判例百選)151頁(2001)を参照。田畑茂二郎『法律学全集55 国際法I[新版]』173頁以下(有斐閣, 1973)も参照。

なお、谷口・前掲注4) 31頁は、「国会の租税立法権との抵触・競合がより現実的な問題となる租税条約の国内的適用の場面においては」と述べている。

132) 直接適用可能性の概念については、岩沢雄司『条約の国内適用可能性－いわゆる"SELF-EXECUTING"な条約に関する一考察－』(有斐閣, 1985)。同書の286頁は、「条約の国内における地位の問題は・・・『効力』と『直接適用可能性』と『序列』の三つの問題に分けられるべきであろう。」と述べている。その上で、この「三つの問題」のいずれもが、条約を締結した各国の国内法体制に依拠する問題であるとの立場に、同書は立っている。

ちなみに、租税条約との関連では、国内法との関係を議論する上では、この「三つの問題」に加え、SavingとPreservationという二つの原則(あるいは、具体的条項)を見据える必要がある。前者に関しては、鈴木悠哉「居住者に対する租税条約の適用局面－Savingの原則は確立しているか－」横浜国際社会科学研究所15巻1・2号97頁以下(2010)。後者に関しては、井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯[第2版]』(商事法務, 2011)。なお、川端康之「租税条約上の租税回避否認の意義と範囲」水野武夫先生古稀記念論文集『行政と国民の権利』647頁以下(2011)も参照。

一つ目の論点におけるこのような租税条約の扱いをみる限り、その英国における位置付けは、法 788 条とは異なるところに由来すると考えざるを得ないのである。むしろここに、英国における国際法優位の姿勢の一部分がかいま見えるのである¹³³⁾。

おわりに

本稿は、英国における Treaty Underride という現象を、租税条約と国内租税法令の抵触という枠組みにおいて検討した。その結果、ここでも、法 788 条という制定法の解釈を、国際法上の要請である「合致の推定」に優位させる方向で問題が解決を見ているという知見を得た。なお、その一方で、英国における国際法優位の立場の一端にも触れた。

ここで冒頭にかかげた問題意識に立ち返っておきたい。Treaty Underride という現象が英国固有のものであるという場合、その固有性は、つぎの二点に由来している。第一が、法 788 条といういわば一般法の定める要件の下で、枢密院令の宣言により個々の租税条約が国内的効力を有するという法体制である¹³⁴⁾。第二が、法 788 条の定めそのものが、英国固有のものであるということである。法 788 条が、所得税をはじめとした一部の税目との関連でしか租税条約に国内的効力を付与していない点については、すでに見た通り¹³⁵⁾、改正を求める声があがっている。

このように見ると、たしかに、Treaty Underride という現象は、英国固有のものであるように考えられる。ただし、国際法の国内的効力という観点から

133) この点、鈴木・前掲注 1)「抵触 (1)」144 頁以下でも、諸説によりつつ、学説の動向をまとめた。

134) 第 1 章第 1 節。

135) 第 2 章第 6 節。

みれば、必ずしもそうではないだろう¹³⁶⁾。というのも、わが国は平成 21 年度の税制改正¹³⁷⁾において、外国子会社が支払う配当につき、一定の要件の下で益金不算入とする制度を導入した。この制度の導入に伴い、間接外国税額控除の制度を廃止した。このことは、間接外国税額控除に関する規定を有する租税条約¹³⁸⁾との間で、問題を生じさせないだろうか。

先行業績の中には、もっぱら、租税条約の定め解釈を通じてこの問題に接近しているものがある¹³⁹⁾。もっとも、本稿とのつながりでみた「合致の推定」との絡みでは、別の議論を組み立てることも可能であろう。すなわち、わが国は、間接外国税額控除に関する国内法令を廃止したものの、租税条約上のそれに関する規定から外れることを意図した訳ではない。間接外国税額控除は、配当を支払う関連会社の所得についての二重課税を排除することを目的としている¹⁴⁰⁾。この点、新たに導入となった配当の益金不算入制度によって、このような二重課税排除は、十分に達成できている。租税条約の定める間接外国税額控除の定めは、新たに導入となった制度を受け皿として、国内的にも効力を有し続けている、と考えるのである¹⁴¹⁾。

136) 五十嵐清『比較法入門』33頁（日本評論社、1972）が述べている「機能的比較法」を、本稿も採用している。この点、鈴木・前掲注1）「抵触（1）」139頁も参照。

137) 詳細は、泉恒有ほか『平成 21 年版 改正税法のすべて』424 頁以下（財団法人大蔵財務協会、2009）を参照のこと。

138) わが国が当事国である租税条約の中には、いまだに間接外国税額控除に関する規定が存在する。

139) 増井良啓「外国子会社配当益金不算入制度の導入と租税条約」財団法人トラスト 60『国際商取引に伴う法的諸問題（16・完）』105 頁以下（財団法人トラスト 60、2010）。これはすなわち、本稿で言うところの「一つ目の論点」に基づき、問題の解決を図ったと考えられよう。なお、井上 = 仲谷・前掲注 132) 427 頁以下及び一高龍司「国際的二重課税の発生態様と外国子会社配当益金不算入制度」水野武夫先生古稀記念論文集『行政と国民の権利』683 頁以下（2011）も参照。

140) 平成 21 年度税制改正前の制度の趣旨として、渡辺淑夫『最新 外国税額控除—国際的二重課税排除の理論と実務— [三訂版]』209 頁以下（同文館出版、2008）。

国際協調主義を定める日本国憲法 98 条 2 項¹⁴²⁾の下でも、このような問題が検討対象となっているのである。この点、Treaty Underride という現象が、一定の広がりをもつと言えるのではないだろうか¹⁴³⁾。(了)

141) この点、増井・前掲注 139) 127 頁は、「間接外国税額控除方式と外国子会社配当益金不算入方式とは機能的な代替関係にある」と述べている。

142) 宮澤俊義著 = 芦部信喜補訂『全訂 日本国憲法』801 頁 (日本評論社, 1978)。

143) 本稿は、鈴木悠哉「租税条約と国内租税法令の抵触—英国における CFC 法と租税条約との関係をめぐって—」博士 (国際経済法学) 乙第 382 号 (横浜国立大学, 2013 年 3 月 22 日) の一部である。各種書誌情報は学位取得時のままとした。いわゆる BEPS 防止措置実施条約の効力発生を視野に入れた検討は他日を期したい。