

【会計・税制分野】

◆優秀

「Treaty Underride をめぐる英国の理論と裁判例」

鈴木 悠哉（学校法人新潟総合学園事業創造大学院大学
事業創造研究科 教授）

1989年、経済協力開発機構の租税委員会は、加盟国が締結した租税条約の内容を当該加盟国の国内租税法令が覆えすとも言うべき現象を **Treaty Override** と命名し当該現象に関する報告書を公表した。申請者はこれとの関連で、英国における **Treaty Override** と考えられる現象を検討することで、学位論文を構成する研究成果の一部を2011年に公表した。一般的な理解では、英国の憲法体制において、条約をはじめとした国際法は国内法化のための国内法令によってはじめて英国内での国内的効力を有する。この国内法化を租税条約との関係で行っているのが旧所得・法人税法788条（いわゆる **Tax Law Rewrite Project** の影響で別の規定へ移行済。）である。英国における **Treaty Override** は、この規定を「意図的に」**Override** するか、それとも、この規定に明示的に言及することなく **Override** するかという二つの態様が考えられる。もっとも、英国の国内裁判所が国際法上服することとなる義務と、同裁判所が自国法の解釈において従うべき原理との関連を考慮すると、問題意識は次の通りとなる。すなわち、英国は自国の国際法上の義務を侵犯することがないという推定の下にあるため、英国の国内裁判所は自国法を可能な限り国際法に合致する態様で解釈しなければならない。一方で、制定法解釈の一般原理によれば、国際法を覆うことが文理上明白である条項は、国際法違反との評価を甘受しつつも、英国の国内裁判所は当該条項の文理通りに適用しなければならない。英国における **Treaty Override** は、英国の国内裁判所がこの二つの原理原則の狭間にあることを前提として観察すべきであることを複数の先例を俯瞰することで検討したのが先に言及した2011年の拙稿であった。

応募論稿は同稿の姉妹編として位置付けることができる。すなわち、旧所得・法人税法788条の下、英国が締結した租税条約が英国内において十分に国内的効力を得ていないという現象を **Treaty Underride**（著名な論者である **Richard Vann** の命名による。）という枠組みの中で観察することとした。ここでいう **Treaty Underride** を英国による租税条約違反のひとつとして位置づけ、かつて **Treaty Override** を検討した際に得られた知見を応用することができるのではないかというのが検討の出発点であった。納税者は、英国が当事国である租税条約の無差別条項や税額控除に関する規定の適用を求めるものの、課税庁側が国内

法の定めを根拠にこれを拒否したという典型的な事実関係について、1980年代前半の下級審判決をはじめとして複数の事案を俯瞰することで英国の国内裁判所の態度を観察した。その結果、Treaty Underride と考えられる事案につき、英国の国内裁判所は、旧所得・法人税法 788 条が租税条約の特定の条項を国内法化していないことを文理解釈によって明らかにすることで、国際法違反との評価を甘受しつつも自国法の文理を重視するという態度を貫いていることが判明した。なお、裁判例は一様に国際法違反との評価を招来することに懸念を示しつつ、自国法に編入となる前の租税条約について実体的解釈を施した上でその規定内容と自国法との間に齟齬があることを議論の前提としている。このことから、英国の国内裁判所は問題を単なる国内法の解釈問題として位置付けているのではなく、国際法が関連し国際法優位というものを意識しなければならない局面であることを十分に意識した態度が読み取れるとの知見を得ることができた。(了)