

国際租税法の法源（一）

木村弘之亮

第一章 概説

第一節 日本国憲法八四条という法律

第二節 法源の性質

第二章 国際租税法規範

第一節 対外取引税法

一 定義

二 広義における対外取引税法

三 狭義における対外取引税法（片務的救済措置）

四 小括

第二節 国際条約法

一 条約締結権

二 包括的二重課税条約

三 相互宣言

四 二重課税条約

1 二重課税条約と一般の国内法との関係

(1) 二重課税条約の国内的効力

(2) 二重課税条約の国内適用の可能性

(3) 日本の法体系における二重課税条約の優先順位

2 二重課税条約と国内実体規定との関係

(1) 二重課税条約の消極的効果の原則

(2) 消極的効果の原則違反

……………（以上本号）

第三節 一般国際公法

一 慣習国際法

1 総説

2 治外法権をうける者の租税免除

二 法の一般原則

三 補助手段としての法源

1 判決

2 学説

3	國際機關の決議	第四節	国内規範の順位
第四節	超国家法規範（EU法など）	第四章	國際法と国内法の關係
第三章	規範の階層	第一節	二元論と一元論
第一節	確立された國際法規	第二節	國際法の国内的効力順位
第二節	國際条約法の順位	第五章	結語……………（七十卷八号）
第三節	超国家法規範（EU法など）の順位		

第一章 概説

第一節 日本国憲法八四条にいう法律

課税は、それが法律（又は法律の定める条件）によって命じられかつその範囲に限って、許容される（日本国憲法八四条）。

課税の法律適合性の原則（租税法律主義）⁽¹⁾はその根拠を憲法ならびに制定法に有する。これは根源的に日本国憲法三条から導き出される。同条規定によれば、人格の自由な発展、特に、経済的行動の自由は法律によつてのみ制限される。形式的及び実質的に合憲でありかつそれ故、憲法に適合する秩序をなすそうした法規定に基づいてのみ租税を課税せられる、という国民の基本権も、この行動の自由のひとつである。⁽²⁾

憲法上の根拠はさらに、日本国憲法八四条にも求められる。同条規定によれば、課税の執行権は法律と法律の定める条件に拘束される。

憲法上の明文の根拠は、日本国憲法三〇条にも求められる。国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。

最後に、課税の法律適合性の原則は、日本国所得税法、法人税法など個別の租税法律からも明らかにになる。例えば、日本国所得税法一条によると、この法律は、所得税について、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続、源泉徴収に関する事項並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

さらにまた、国税通則法一五条からも明らかにになる。同条項によれば、租税請求権の成立は、租税法律要件の実現を前提とする。

法律とはすべての法規範である(日本国憲法八四条)。本稿で用いている国際租税法の概念⁽³⁾に対応して、国際租税法とは外国と関連のある租税事実関係をその対象とするあらゆる法規範を指すということを考慮すると、その淵源を国内法又は国際法に有する法規範がこれに該当する。したがって、制定法、法規命令、自治条例、国際租税法規範⁽⁴⁾、及び超国家法規範がその法規範である。国際租税法においては、国際租税法規範、及びEU諸国では特に超国家法規範(EU法など規範)がきわめて重要である。

- (1) この点について *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 15. Aufl. Köln 1996, § 4 Rz. 150ff. 木村弘之亮「租税法—体系綱領(第4章II)」税経通信五二巻五号(一九九七)五一頁以下。
- (2) BVerfG-Beschluß 1 BvR 488/57 vom 3. 12. 1958, BVerfGE 9, 3 ff. (11) ; BVerfG-Urteil 1 BvR 413, 416/60 vom 14. 12. 1965, BVerfGE 19, 206 ff. (215 ff.) ; BVerfG-Urteil 1 BvL 31, 32/62, vom 14.12.1965, BVerfGE 19, 226 ff. (241) ; 1 BvR 2/60 vom 14.12.1965, BVerfGE 19, 242 ff. (247) ; 1 BvR 5896/58 vom 14.12.1965, BVerfGE 19, 248 ff. (251) ; 1 BvR 571/60 vom 14.12.1965, BVerfGE 19, 253 ff. (257) ; 1 BvR 606/60 vom 14.12.1965, BVerfGE 19, 268 ff. (273) ; BVerfG-Beschluß 1 BvR 512/65 vom 13. 12. 1966, BVerfGE 21, 1 ff. (3) ; BVerfG-Urteil 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68 vom 27. 7. 1971, BVerfGE 31, 314ff. (333ff.).
- (3) 木村弘之亮「国際租税法の概念」法学研究六九巻三号(一九九五)一頁以下。
- (4) 条約(Convention)ではなくに租税条約は、国会の承認をその成立要件としており、その限りにおいて租税条約は、租

税の法律と同様に、租税法律主義の要請をみたしている。租税条約の規定が直接に国民に対し租税債権を創設又は増大させることはできないとしても、租税債権を軽減することはできると解されている。条約の委任に基づく行政取極が、租税の委任立法と同様に、施行の細則や合理的な範囲で租税の減免を規定することも可能であろう。

第二節 法源の性質

国際法の法源は、概念上「形式的法源」(第一次法源)と「実質的法源」(第二次的法源)に区別して用いられる。前者は、国家間の合意がどのような手続・形式に基づいて成立し表示されているかを基準とするものであり、後者は、その合意がどのような妥当根拠(要因)・証拠に基づいて成立するに至るかを基準とするものである。

国際法の形式的法源として、その成立手続又は表示形式により条約(明示・成文の合意)と慣習国際法(黙示・不文の合意)の二種類がある(日本国憲法九八条二項)。

伝統的国際法学は、国際関係が比較的に安定し限定的な側面をもつという前提に立って、形式的法源だけを一般的適用性のある国際法源として取り扱った。⁽⁵⁾

しかし、今日では、実質的法源が斬新的に形式的法源の成立又は変更を促しその内容を確定する要因として、重要な役割を演じている。国際社会、とりわけ国際取引の基本構造自体の変動により、既存の国際法域の有効性と妥当性が争われ、その補完と修正が要請される場合には、とくにそうである。新しい実質的法源を取り込んだ国際裁判所の判決、国際機関の決議(とくに法原則宣言)、未発効の多数国間条約又はその草案など特定の国際実行は、まだ形式的法源になっていなくとも、そこに新しい「国家間の合意」が存在することの証拠となりうる。⁽⁶⁾

さらに、国際司法裁判所規程は、二種の裁判基準を峻別する点で、国際法の法源論に大きな影響を与えている。⁽⁷⁾すなわち、付託された紛争を「国際法に従って」裁判するに際して、国際司法裁判所が適用すべき裁判基準は二

種類にわかれる（国際司法裁判所規程第三八条一項）。

- (1) 第一の裁判基準は、形式的法源としての条約及び慣習国際法ならびに法の一般原則の三つである（同項a—c）。
- (2) 第二の裁判基準は、実質的法源としての判決と学説などである（「法則決定の補助手段」である（同項d））。これは、実定国際法の欠缺が補填されるべき場合に、国際法規の存在を発見し認識するための補助手段である。

このような裁判基準は、「法の一般原則」が形式的法源に数え入れられていること、及び実質的法源としての判決・学説を補助的に適用する裁量権が国際裁判所に委ねられている点で、伝統的法源論と異なる⁽⁸⁾。

- (5) 高野雄一・国際法概論〔新版一上（一九七七）四一—四二頁。

- (6) 山本草二・国際法（一九八五）三四頁。

- (7) *Münch. Ingo von, Völkerrecht (ohne Internationale Organisationen und Kriegsvölkerrecht) in pro-*
grammierter Form mit Vertiefungshinweisen, 2. Aufl. Berlin/New York 1982, S. 54f., 73.

- (8) 山本草二・前掲注（6）三四—三五頁。

第二章 国際租税法規範

国際租税法規範には、国際条約、慣習国際法及び文明国が認めた法の一般原則が数え入れられうる。

前記の三つの国際法上の形式的法源は、一般に、国際司法裁判所規程⁽⁹⁾第三八条第一項から導き出される。国際司法裁判所規定三八条一項は、さらに、第d号において、裁判の基準として、国際司法裁判所の判決及び承認された学説をも列挙している。しかし、これらは実質的法源であり、実定国際法の欠缺の生じた場合に、単に実定国際法規の存在を発見し認識するための補助手段である⁽¹⁰⁾。

国際租税法の法源は、しかしながら、成文法⁽¹¹⁾、慣習法⁽¹²⁾又は司法判決⁽¹³⁾のいずれかでありうる。(最広義の) 国際租税法は国内法⁽¹⁴⁾及び国際公法⁽¹⁵⁾から成り立っており、このような(最広義の) 国際租税法の法源は成文法、慣習法又は司法判決から明らかになることがありうる。

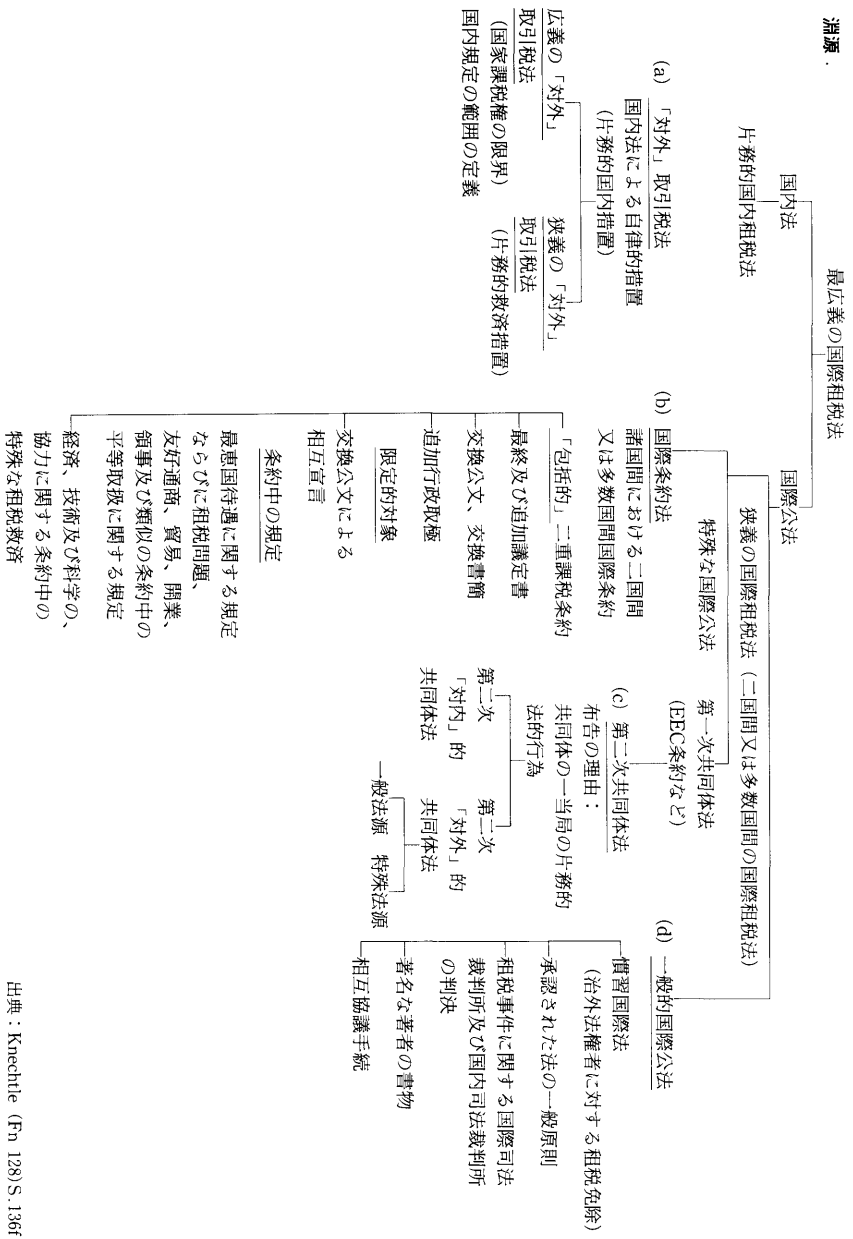
「修正一元主義」⁽¹⁶⁾ 説から出発すると、法源はその淵源にしたがって二つのグループに区分されるが、この区分は法的組織の事柄にすぎないことを、明らかにしたい。まず、国際公法と国内法との間にアンチテーゼは存在しない。通説によれば、国際公法と国内法は、拘束力のある法規範の統一的な複合体をなしており、そして法体系の統一性は、国際公法の体系の優位によって保障されている。組織上の相違が、国際公法と国内法との間の相剋をもたらしうることは、疑いもない。しかし、このような相剋は最終的な性質のものではなく、むしろ法体系の統一性のなかで解決されている⁽¹⁷⁾。

二章四節で述べるように、二次的共同体法が本来の意味での法源 (legal source sui generis) として性格決定されるならば、四つの法源が識別される⁽¹⁸⁾。二つの最も重要な法源のうちの一つは「対外取引税法」⁽¹⁹⁾である。これは、「広義の国際租税法」が大幅に国内法から成っている理由を明らかにしている。

国際租税法のうち第二の最も重要な法源は、包括的二重課税条約である。このような二重課税条約と比較して、たんに二次的に租税条項を定めているにすぎないそうした国際条約は、国際租税法の目的に関する限り、マイナーな意義を有する。

EU加盟国の国際租税法にとつてますます重要性の増し続けている法源は、EECの一次的共同体法すなわちEEC条約及び同条約の帰結として加盟国の権限ある当局によつて制定される規則である(二章四節)。

前叙の法源とならんで、一般的国際公法の対象となる分野は、国際租税法以外の法分野におけるよりはるかに小さい(二章三節)。国際習慣法は、国際租税法においていくらか重要性を有するにすぎない(二章三節一)。



- (9) 一九五四年四月二日公布・条約二号。国際司法裁判所について、杉原高嶺・水上千之・白井知史・吉井淳・加藤信行・高田映・現代国際法講義(第二版、有斐閣、一九九四)四一九頁以下(高田執筆)、波多野里望・小川芳彦編・国際法講義(新版、有斐閣、一九九三)三九八頁以下(牧田幸人執筆)、寺澤一・山本草二・広部和也・標準国際法(新版、青林書院、一九九五)四四四頁(杉原高嶺執筆)、『*Seidl-Hoheneckern Ignaz, Völkerrecht*, 6. Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1987, S.374 ff.; *Ipsen, Hans Peter, Völkerrecht*, 3. Aufl. München 1990, S.970ff.
- (10) 法規範 *hinzu kommen* *Geiger, Willi, Grundgesetz und Völkerrecht*, München 1985, S.89 f.
- (11) Statute law.
- (12) Customary law.
- (13) Judicial decisions.
- (14) National law, 国内の国際租税法 internal, domestic IFL; 対外取引税法 external fiscal law.
- (15) Public international law, Völkerrecht, droit international public 狭義の国際租税法。
- (16) Moderated monism, Gemäßigter Monismus.
- (17) 同註『*Verdross, Alfred, Völkerrechts*, 5. Aufl. Wien 1964, S.113.; *Guggenheim, Paul, Lehrbuch des Völkerrechts*, Unter Berücksichtigung der internationalen und schweizerischen Praxis, 2 Bde, Basel 1948/1951, Bd. 1, S.24f.; *Seidel-Hoheneckern, Ignaz, Völkerrecht*, 2. Aufl. Köln 1969, S.103f.
- (18) *Bühler, Ottmar, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts*, Amsterdam 1964, vi に従えば「国際租税法の法源は三種類だけである。かれは国家共同体法 (the law of a community of States, Staatengemeinschaftsrecht) ——それが一次的共同体法又は二次的共同体法であれ——、「超国家法 (supra-national law)」と分類し、そして国際租税法の四〇%が「対外取引税法」、他の四〇%が「重課税条約法」そして残りの二〇%が「超国家法」であると考えていた。
- (19) External fiscal law.

第一節 対外取引税法

国際租税法のさまざまな目的を実現するため、課税権者⁽²⁰⁾は、自律的に（片務的）国内措置⁽²¹⁾を講じることができ、これらの措置の総体が対外取引税法⁽²²⁾である。対外取引税法は本来の意味での法源⁽²³⁾として性格決定される。国際租税法の重要な二つのうちのひとつが、対外取引税法である。これは、国際取引に関する片務的、国内租税法である。このことが、国内法が「広義の国際租税法」において大きな地位を占めている理由を説明する。

- (20) 租税高権者、the holders of fiscal jurisdiction.
- (21) National (unilateral) measures.
- (22) 国際取引に関する租税法、external fiscal law, tax law on international transactions.
- (23) Legal source sui generis.

一 定義

国際経済がますます相互に依存するにつれて、国際租税事件の数が増加してきている。それらすべては、納税主体又は税源のいずれかが外国と関連している点で共通している。換言すると、国内法（対内取引法）で法定されている租税法要件及びその内容は、このように、領域高権⁽²⁴⁾の国境を越えている。これらの状況が生じるのは、まず、人的関連性により無制限納税義務を負う居住者（国内納税義務者）はその国内源泉所得及び財産に対する国内課税をうけるのみならず、国外源泉所得及び財産に対する国内（対外取引）課税にも服する場合にである。次に、法律要件⁽²⁵⁾を満たしている内容が国家領域を越えて広がるのは、非居住者が、問題の国と経済的に結び付いており（経済的関連性）、かつこのようにして当該国の国内歳入とかかわりのあるそうした特定類型の財産及び

所得を有する場合である。このことは、このような税源と課税権者（租税高権者）との経済的関連性が、租税債権国（すなわち税源の所在地国又は源泉地国）における国外（つまり非居住）納税主体の「制限」納税義務をもたらすのである。

(24) Territorial jurisdiction, については課税権。

(25) Legal facts.

二 広義における対外取引税法

「広義における対外取引税法」は、自律的にこのような国際租税法律要件事実を規律する。その課題は、国内法の一部を構築し、そしてそうすることによって、同時に、他の国家の課税権から対内（国内）課税権⁽²⁶⁾の範囲を画することである。それ故、「広義における対外取引税法」は制限納税義務に対する規制すべて（すなわち、国内にある税源に関する非居住者の課税）、及び居住者に属する海外税源の課税の点で無制限納税義務に関する規定すべてをその対象とする。

「広義の対外取引税法」は国内法の対象を明確にすることによってその課題を果たす。

(26) 国内租税高権、internal, domestic fiscal jurisdiction.

三 狭義における対外取引税法（「片務的救済措置」）

「広義における対外取引税法」においてなされた、課税権（租税高権）の限界づけは多くのケースで国際二重課税の危険性を無視している。まったくこれと反対に、各国は、税収入を引きつづき増大させる必要性から、各国の課税ベースを増すためにできる限りかれらの租税法の対象を拡大するよう努めている。「狭義における対外

取引税法」はそれ故、国内法措置に基因する国際二重課税を排除するために、一定の役割を担わされることとなる。このような国内法措置とは、国際二重課税を防止又は救済するという特定の目的のため居住地国によって片務的に講じられている諸規制である。それら国内法措置の目的は、課税権を一方的に放棄することによって無制限納税義務を限定することである。このような「片務的救済措置」⁽²⁷⁾は、特定グループの納税者を人的納税義務から免除したり、租税法上の救済⁽²⁹⁾を賦与している。人的納税義務の完全な免除は、疑いもなく、「狭義における対外取引税法」において稀である。それ故、我々は今後この種の免除のケースは立ち入らない。⁽³⁰⁾通常みられるものはむしろ、客観的に枠づけられた租税免除（国外所得免除方式）及び外国税額控除方式のような租税法上の救済であって、他方、人的納税義務は原則として維持されている。特殊なケースとして、「外国人等の国際運輸業に係る所得に対する相互主義による所得税等の非課税に関する法律」（昭和三十七年法律第一四四号・改正昭和四〇年法律第三六号）、同法施行令などは、その国内法措置により、相互主義を条件として、課税権を放棄する。

(27) Unilateral relief measures.

(28) 納税主体の特殊な適格（例えば治外法権者など）又はその他要件を条件とすることによって。

(29) Fiscal reliefs.

(30) *Bühler (Fn.18), S.49*、カナダ税法から一例を示している。

四 小 括

したがって、「対外取引税法」は、その淵源に関する限り、国内租税法である。しかし、その内容に関しては、それは国際租税法である。この対外取引税法は、税務当局の片務的に、任意に、自己に課する制限をその目的として制定され、そして租税高権者の自律的立法権に基づいている。「対外取引税法」は、租税法の適用範囲を定

め、そして対外的に (externally) 課税権の範囲を画するそうした国内法規範の総体 (広義における対外取引税法) ならびに国際二重課税の防止という明白な目的のために制定されている租税救済措置 (狭義における対外取引税法) から成っている。

ある規定が「広義の対外取引税法」に属するか又は「狭義の対外取引税法」に属するかを即座に決定することは、必ずしもつねに可能でない。しかし、私見では、その規定があるカテゴリーに分類するか又は別のカテゴリーに分類するかをはっきりとすることが難しいからといって、Bühler⁽³¹⁾が犯したように、速断してその区別を拒否するのは、よくないであろう。たしかに、「対外取引税法」が全体として課税権の片務的放棄を定めているという事実を直視すると、当該ルール (法規定) から生じる法律効果は、両者の区別の判断基準として役立たない。しかしながら、租税法体系における当該規定の位置及びその目的は、二つのまったく良い判断基準であり、これに基づいて区別は行われうる。

(31) Bühler (Fn.18), S.49.

第二節 国際条約法

国際条約法⁽³²⁾とは、国際法主体間における意思の合致である。国家も二国間の又は多数国間の国際合意⁽³³⁾を形成し、そして国際公法のこのような特殊な形式の枠内において国際租税法の諸目的を達成するよう努力する自由を有する (国際条約法)。その対象は、国際法上の権利義務の設定又は変更である (「ウィーン条約法条約」二条一項 a)。

締約当事国として、二つの国際法主体 (二国間条約) か又は二以上の国際法主体 (多数国間条約) にかかわりあうことができる。条約 (一般条約・特別条約) は、当事国間における権利義務を定める形式的法源であり、同時に、これら諸国間の国際紛争に適用される裁判規範である。他方、条約は、既存の慣習国際法上の一般的義務に代替

し、これを補完又は逸脱するための合意であり、したがって慣習国際法の存在と形成の証拠を提供する限りにおいて、実質的法源である。⁽³⁶⁾

(32) International treaty law.

(33) Treaty や Agreement の用語法を厳密に述べるところである。二重課税の回避のための条約はさまざまに、'arrangement' 'arrangements' 'conventions' 又は単純に 'treaties' として言及されている。実際上の意義に差異はないが、連合王国 (イギリス) では技術上の区別がある。二重課税 agreements は、イギリス政府が当該、領域の外交に責任を負っている、そうした従属的領域と締結される。例えば、Jersey や Guernsey との double taxation arrangements である。Agreements は、女王陛下 (the Queen) が君主 (head of state) であるそうしたコモンウェルス諸国と締結される。Conventions はすべてのその他の諸国と締結される (Baker, Philip, Double Taxation Agreements (London, 1990), p.1.)。しかし、一般には、協定 (agreement) は、あらゆる国際取極 (international undertakings) のための一般用語であり、これに対し、条約 (treaty) は、批准を要するものである。本文で用いられている用語は、国際慣行にしたがったルースなものである。

(34) 国際条約法は、国家のほかに、締約当事国として国際公法の主体を承認している。例えば国際機関 (Seidl-Hoheneideln (Fn.9), Völkerrecht², S.39 No.142.)。しかしながら、租税法の分野では、締約国は実務上国家だけである。なぜなら、今日いかなる国際機関も言及するに値するほどの課税権を有しないからである。

(35) International agreements.

(36) Brierly, J.L., The Law of Nations, 6. ed. (1963), p.57ff.; フライアリ／一又正雄訳・国際法—平時国際法入門 (一九五五) 五三頁以下; Brownlie, I., Principles of Public International Law, 3. ed. (1979), 12-14; プロウンリ・島田征夫ほか訳・国際法学 (一九八九) 九頁; 山本草二・前掲注 (6) 三五頁。

一 条約締結権

国際条約の締結は、通例、多段階の経路を行われる。ここでは、締約当事国のさまざまな機関が条約文の

確定及び拘束力のある附属書に關与していることが、きわめて重要である。条約のうち、行政協定（行政取極）を除く、国会承認条約⁽³⁸⁾については、条約交渉の締結と、当該条約に國際法上の拘束力を付与する宣言とのあいだには、日本国憲法（六一条）により国会の承認手続が必要である。

日本国憲法の規定によれば、以下の段階が区別されている。⁽³⁹⁾

- 1 日本国憲法七三条三号により日本国を國際法上代表しかつ單獨で國際条約を締結しうる根拠を有する、内閣（条約締結権者）の締結権を授權されたそうした代表（原則として全権委員）による条約交渉
- 2 交渉者の合意による条約文の採択
- 3 条約文の確定及び通常、仮調印による条約文の（代表による）署名、この確定。この仮調印は、当該条約の承認を國際法上義務づけるものではなく、相当の期間内に当該条約を國家の承認をうるために提出することを義務づけるにすぎないものである。例外的に、条約が全権委員相互の間の署名（完結的な署名、署名条約）だけで成立する場合がある。署名条約にも事前に国会の承認が要求されることが少なくない。⁽⁴⁰⁾
- 4 内閣は、事前に、時宜⁽⁴¹⁾によつては事後に（政府は、「時宜によつては事後に」というのは、原則として事前に承認を経ることが必要であり、緊急やむを得ない等の理由がある場合に限つて事後の承認でもよいとする趣旨であると解している。⁽⁴²⁾⁽⁴³⁾）、国会の承認を得るため当該条約を国会に提出することについて閣議決定をする（日本国憲法七三条三号）。右規定は、条約締結手続のうち、内閣の外交処理権（同条二号）に属する分野と国会の關与・介入すべき分野を二分し、そして對外問題の安定・促進という側面を重視して行政権の根拠と責任で確定された条約内容が、国内で実施できるかどうか、立法権としての責任で国内法制との適合性の有無を審議するための措置である。⁽⁴⁴⁾
- 5 国会承認条約は予算の議決の場合とほぼ同じく簡易な議決方式によつて⁽⁴⁵⁾いる。
- 6 批准は、内閣によつて行われる。⁽⁴⁶⁾⁽⁴⁷⁾批准書の署名によつて、日本国はこの文書に記録されている本文どおり誠実に遵守する意思を有し、それが同時に今や國際法上拘束力を有するものと思料する旨が、宣言される（日本国憲法九八

条二項）。日本国憲法九八条二項の規定は、日本国が国際法を国内法の一部として受容したことを意味する。⁽⁴⁹⁾

7 最後に、批准書の交換が行われる。批准書の交換により初めて、締約当事国は、当該条約が今や国際法上拘束力を有するという他方の批准国の意思を正式に知ることとなる。したがって、批准書の交換と同時に、国際法上の拘束力が生じる。多数国間条約の場合には、批准書が特定の機関に寄託される時点ではじめて拘束力が生じる。さらに、締結した条約の登録（国連憲章一〇二条）がなされる。

8 天皇は、批准書及び法律の定めるその他の外交文書を認証し（日本国憲法七条八号）、条約を公布する（日本国憲法七条一号）。条約は、天皇の公布によって国内法としての効力を生ずる。国会承認条約は、条約のままの形で、天皇の公布により法的拘束力を有するので、その誠実遵守をうたう規定（九八条二項）の趣旨に照らしても、法律制定という国内法化のための特段の手續を経る必要はない。⁽⁵⁰⁾

もつとも、日本では「確立された国際法規」⁽⁵¹⁾は誠実に遵守すべき旨、定めるので（憲法九八条二項）、国内法への編入・変型・受容など格別の国内措置をとらなくても自動的、かつ包括的に（en bloc）国内法の一部になり、国内法として法的拘束力を有し、したがって執行可能なものとみなされる。⁽⁵²⁾

わが国の判例・実行はこの原則を維持している。しかし、それ以上に、国際慣習法のうちどの規制対象が直接に個人の権利義務を定め、国内法として自動的に執行されるのか、慣習国際法に基づいて個人が国内裁判所で直接に権利を主張しうるためにどの程度、国内法による受容・具体化を要求しているかなどについて、明瞭な基準はいまだ確立していない。⁽⁵³⁾

日本国憲法の下で、条約は、一般的受容のための国家行為（国会による条約の承認とその公布）を経るだけで国内的効力をもつ。⁽⁵⁴⁾ 法制の実際上も、条約の規定が国内法と抵触してもその特則をなすものと解して、特別の立法措置をとらない場合とか、⁽⁵⁵⁾ 条約を法律と並置しそのまま国内法上適用する旨の明文規定をおく場合も⁽⁵⁶⁾ 少なくない。

多数の条約は、国家相互間の権利義務を定めるのが通例である。国内法上の効果として国民の権利義務に直接にかかわる条約は、むしろ例外である。例外の場合についてとくに、条約内容が、私人相互間または私人と国家机关との間の法律関係（私人の請求権の実現を含む）や権利義務を直接に規律する目的のために、特定の国内措置（立法など）を約しあるいは予定している場合⁽⁵⁷⁾、そうした補完が必要である。ただし、自動的執行力のある条約の規定は、あらたな国内法による補完・具体化がなくても、内容的にそのままの形で国内の法律と等しく直接に実施され、私人の法律関係、権利義務関係について国内の裁判所と行政機関の判断根拠として適用できる。国民の行為もそれによって直接に規律される⁽⁵⁹⁾。

日本国憲法七三条三号は外国と条約を締結する権限を中央政府（国）の「内閣」にのみ留保している。憲法九四条の規定によって、地方公共団体は、法律の範囲内で条例を制定する権限を有するが、スイス憲法九条と異なり、カントンのように、公共経済、隣接国関係、及び政治問題について「外国と条約」を締結する権能を有しない。中央政府に賦与されている条約を制定する包括的権威⁽⁶⁰⁾は、地方自治体内の立法権（条例制定権）の部門にある種のストレスを生み出している。このようにして中央政府は租税問題の分野において条約締結権をつねに請求している。

(37) 柳井俊二「条約締結の実際的要請と民主的統制」国際法外交雑誌七八巻四号（一九七九）三九一—四五一頁、山本草二・前掲注（6）七三頁。

行政協定は、国会の関与を受けず、条約締結権者（日本では内閣）により、署名又は批准されることによって締結される（高野雄一・憲法と条約（東京大学出版会、一九六〇）四三頁、五五頁以下参照）。

(38) その締結のために国会の承認を必要とする契約（国会承認条約）は一般に実質的に、「成立と批准を必要とする条約」に一致する。後者は、①国会の議決を経た予算又は法律で認められていない財政支出義務を含む国際約束、②国会の立法権に制約を課する内容（法律事項）を含む国際約束、前二者以外③わが国と相手国とのあいだは国家間一

般の基本的関係を法的に規定するという意味において政治的に重要な国際的約束であつてそれ故に発効のために批准が要件とされている国際約束を指す。この三つの要件のいずれにも該当しない国際約束は行政府限りで締結できる(高野雄一・前掲注(37)一三三頁注(5)、行政法制研究会「国会承認条約」判例時報一五二五号(一九九五)三一頁以下、昭和年月日衆議院外務委員会における大平外務大臣答弁(判例時報一三六〇号(一九七四)三二頁参照)。したがつて、租税条約は原則として国会承認条約に属する。

(39) 詳細については、*Seidl-Hoheneldern* (Fn.9), S.68ff.; *Ipsen* (Fn.9), S.108 ff.

(40) 高野雄一・前掲注(37)一八頁以下。

(41) 署名によつて成立する条約の場合には署名の前が事前、後が事後であり、批准によつて成立する条約の場合には、批准の前が事前、後が事後となる。

(42) 平成六年五月二五日衆議院予算委員会における大出内閣法制局長官答弁・判例時報一五二五号(一九九五)三二頁以下。

(43) 事後の承認について、詳細は、高野雄一・前掲注(37)五七頁以下。

(44) 山本草二・前掲注(6)七〇頁。

(45) 国会承認条約の意義と範囲について、参照、山本草二・前掲注(7)七〇—七二頁。

(46) 日本国憲法七三条三号、六一条、六〇条・国会法八三条、八三条の二第三項、八三条の三第二項、三項(両院間の条約の送付・回付等)・国会法八五条一項、八八条ないし九八条(両院協議会)。

(47) 国会は「唯一の立法機関」であるとともに「国権の最高機関」(憲法四一条)であるが、国会は、条約の締結について、内閣が有するその権限の行使について承認を与える地位にあるにすぎず(民主的統制の要請)、その承認によつて条約の締結を決定する地位にはない(高野雄一・前掲注(37)三七頁)。なかんずく、国会は条約の締結に通常のあるいは通常以下の簡易な方式によつて参与するにとどまる。すなわち、日本国憲法の下では、国会について、法律案の議決(五九条)と予算の議決(六一一条)が両建てで規定されている。いずれにおいても、議決の際の衆議院の優越性が規定されているが、その点で予算の場合の方がより一方的な仕方である(先議権。両院協議会を開いて意見が一致しない場合、参議院が一定期間議案について議決をしない場合の効果とその期間の長さ)国会の議決を成立させる。国会の議決としては、予算の場合の方がより簡易な議決方式によつてゐる。さらに、「条約の締結に必要な国会

の承認」には「前条第二項の規定」(予算の議決方式。但し衆議院の先議権のみはずす。)を準用する(六一条)と定めている(高野雄一・前掲注(37)二〇一頁)。

(48) 条約には、批准条項がなく、「国内法上の手続に従ってこの協定を承認」することが条約成立の要件とされることとがある。この場合は、署名につづいて、内閣による条約の「承認」が行われる。その条約内容にしたがって、右の署名と内閣の承認との間で、国会の承認が求められる。日本の実例はすべて国会の承認を必要としている(高野雄一・前掲注(37)二三頁注(6))。

(49) 小田滋・石本泰雄・寺沢一(編)・新版現代国際法(一九八六)六頁(石本泰雄執筆)。

(50) 宮沢俊義Ⅱ芦部信喜・日本国憲法(全訂一九七八)八〇八頁、山本草二・前掲注(6)六九頁。

(51) 慣習国際法とは、多くの国が一般に国際慣習として承認し、実行している慣習国際法とこれを明文化した条約を指す。憲法九八条二項にいう「確立された国際法規」とはこの慣習国際法をいうと解されている(村上謙「わが国における条約および慣習国際法の国内的効力」時の法令六八八号(一九六八)二六頁)。

(52) 宮沢Ⅱ芦部・前掲注(50)八〇八頁、山本草二・前掲注(6)六八頁、六四頁。

(53) 政治犯罪人引渡し原則にかかる慣習国際法に行政機関は拘束されたとした東京地判昭和四四年一月二五日行裁例集二〇巻一号二八頁「判批」東寿太郎・ジュリスト四五六号一九二頁、宮崎繁樹・法学セミナー一六七号二頁「東京高判昭和四七年四月一九日・訟務月報一八巻六号九三〇頁「判批」西岡祝・法と秩序二巻六号四〇頁、波多野理望・ジュリスト五三五号二〇〇頁↓最高二判昭和五一年一月二六日・訟務月報二三巻二号五七八頁「判批」小林武・憲法判例百選(1)(第二版)一九〇頁、清野幾久子・判例教室・憲法(新版)四二頁」。

(54) 「憲法」七条一号、九八条二項。高野雄一・前掲注(37)一五六―一五八頁、山本草二・前掲注(6)七四頁。

(55) 租税条約の税源の配分規定と所得税法一六二条、法人税法一三九条との関係、「外国仲裁判断の承認及び執行に関する条約」(一九六一年批准)三条の既判力の承認と民事訴訟法との関係など。村上謙「わが国における条約および慣習国際法の国内的効力」時の法令六八八号(一九六九)一九―二二頁。

(56) 関税法三条、民法二条・三六条、特許法二六条、著作権法五条、電波法三条など。

(57) *Nonself-executing treaties*. したがって、厳密に述べると、憲法が自動的執行力のない条約の規定にまで国内的効力を認めることはないと解される。ただし、そのような条約が、実施のための立法をなすよう締約国の立法機関を

拘束し、あるいは関係の行政機関に国内的に必要な措置をとるように拘束することをも、条約の国内的効力として理解するならば、それは別である(同旨、高野雄一・前掲注(37)九九頁)。

(58) Verdross, *Alfred/Bruno Simma*, *Universelles Völkerrecht. Theorie und Praxis*, Berlin 1970, S.440. 高野雄

一・前掲注(37)九八頁、一〇〇頁、山本草二・前掲注(6)七四―七五頁。

(59) 山本草二・前掲注(6)七五頁、高野雄一・前掲注(37)九八頁。

(60) Comprehensive authority.

二 包括的二重課税条約

国際租税法の最も重要な二つの法源のうち第二のものは、「包括的」二重課税条約⁽⁶¹⁾であり、これは特定タイプの租税分野における国際二重課税を排除するものである。このような条約は、資本及び所得に対する租税をその対象とすることもありうるし、また遺産及び相続に対する租税をもその対象とすることもある⁽⁶²⁾⁽⁶³⁾。租税法の内容を有する二国間国際条約には特に、二重課税条約ならびにさまざまな同盟国との協定がある。例えば、在日米軍の地位に関する日米協定⁽⁶⁴⁾(「一条ないし三条」)がその例である。

条約正文⁽⁶⁵⁾に加えて、最終議定書及び追加議定書⁽⁶⁶⁾、場合によっては、交換書簡及び交換公文⁽⁶⁷⁾は、二重課税条約の一部を構成することもありうる。これらも考慮に入れられなければならない。所得税の領域では、二重課税条約が部分的に特別な二国間協定によって追加されることがある⁽⁶⁸⁾。この追加行政協定は、例えば、国外に支払われる配当又は利子に対する源泉税についての条約上の救済がどのように実施に移されるべきか、といった方法について、詳細に規定する⁽⁶⁹⁾。さらに、日本では、租税条約を実施するため、(1)「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律施行令」⁽⁷⁾(3)「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」⁽⁷⁰⁾及び(2)「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律施行令」⁽⁷¹⁾(3)「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法

律の施行に関する省令⁽⁷²⁾、(4)「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律⁽⁷³⁾」が制定されている。ただし、これらの法律は、条約を国内法に国に編入するためのいわゆる同意法とその性質を異にする。

スイスの二重課税条約では、行政規則⁽⁷⁴⁾はたいてい片務的行政命令 (unilateral executive orders) の形式をとる。⁽⁷⁵⁾ この行政命令は、二重課税の防止のための連邦国際協定の施行に関する一九五一年連邦デクレに根拠をおく。

(61) The comprehensive DTAs.

(62) すべての二重課税条約のテキストは、国際連合(経済部、租税課)によって公開されている (World Guide to International Tax Agreements, looseleaf, New York 1948 ff.)。

(63) 日本国は次の諸国と包括的二重課税条約を締結している(一九九六年現在)。★アイルランド、★□アメリカ、★イギリス、★イスラエル、★イタリア、★インド、★インドネシア、★エジプト(アラブ連合共和国)、★オーストラリア、★オーストリア、★オランダ、★カナダ、★韓国(大韓民国)、★ザンビア、★シンガポール、★スイス、★スウェーデン、★スペイン、△スリ・ランカ、★(旧)ソ連邦、★タイ、★中国、★チェッコスロヴァキア、★デนมาร์ク、○ドイツ、★トルコ、★ニュー・ジラランド、★ノルウェー、★ハンガリー、★バングラデシュ、★パキスタン、★フィリピン、★フィンランド、★フランス、★ブラジル、★ブルガリア、★ヴェトナム、★ベルギー、★ポーランド、★マレーシア、★ルクセンブルグ、★ルーマニア。

(所得に関する) 連合王国との二重課税条約は、コモンウェルスの若干の構成国(例えば、フィジー、モントセラット、英領ヴァージン諸島)に拡張されている。★印の国(おもにアングロ・アメリカ法系の国)は財産税(富裕税)をもたない。それ故、これらの条約は所得税だけをその対象とする。○印の残りの国々との条約は所得税及び財産税に適用される。日本国は□印の諸国と相続税の分野における二重課税の防止条約を追加して締結している。

条約改訂のための交渉又は作業は、最近、フランスとの間で行われた。

(64) 「日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第六条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定」一九六〇年六月二三日公布・条約七号(いわゆる日米地位協定)。

- (65) Treaty texts proper.
- (66) Final and supplementary protocols.
- (67) Exchanges of letters and notes. 例えは、海運業及び航空運輸業の所得に対する課税の相互免除に関する交換公文が、日本国政府とアメリカ合衆国政府、アルゼンティン共和国政府、オランダ王国政府、南アフリカ共和国政府、レバノン帝国政府およびイラン帝国政府とのあいだで交わされている。
- (68) 追加行政協定 supplementary administrative agreements, Ergänzende Verwaltungsvereinbarung.
- (69) 例えは、一九六五年スイス・スウェーデン二重課税条約二一条及び二二条の施行に関するスイスとスウェーデン間における一九六六年十二月二〇日協定。
- (70) 一九六九年法律第四六号。
- (71) 一九六九年政令第一六五号。
- (72) 一九六九年大蔵・自治令第一号。
- (73) 一九五四年法律第一九四号。
- (74) Executive regulations.
- (75) 例えは、一九七一年ドイツ連邦共和国との二重課税条約に関する一九七三年二月七日命令。

三 相互宣言

「包括的」二重課税条約とは別に、特定の目的を有する国際租税法⁽⁷⁶⁾がある。二重課税条約と比較して、二次的な租税規定だけを含んでいるそうした国際租税法はすべて、国際租税法の目的に関する限り、マイナーな意義を有するにすぎない。特定の目的を有する国際租税法は、一般に交換公文による「相互宣言⁽⁷⁷⁾」と呼ばれている⁽⁷⁸⁾。このような相互宣言は、特定の納税主体又は課税客体の平等取扱いについて相互に保障⁽⁷⁹⁾することをその内容とする。このような目的を限定されている国際約束の大部分は、海運業及び航空運輸業の課税にかかわるものであり、そして日本が一般的二重課税条約を締結していない国々と結ばれている。海運業及び航空運輸業の

二重課税を防止するため、日本国は次の諸国といわゆる「適格相互宣言⁽⁸⁰⁾」を交換している。アメリカ合衆国、アルゼンティン共和国、オランダ王国、南アフリカ共和国、レバノン共和国、イラン回教共和国（イラン、帝国）、台湾⁽⁸¹⁾。これに基づいて具体的に制定された法律が、「外国人等の国際運輸業に係る所得に対する相互主義による所得税等の非課税に関する法律⁽⁸²⁾」である。

スイスのカントンがドイツ、フランス、イスラエル、リヒテンシュタイン及びアメリカ合衆国とのあいだで交換した相互宣言がある。これらは、相続税及び生前贈与税に関するもの、教会及び公益機関又は慈善機関への寄付の租税取扱いに関するものである⁽⁸⁴⁾。

第一次的には租税外の問題にかかわっている日本条約の多くが、日本の租税高権⁽⁸⁵⁾に関する規定を含んでいる。例えば大部分の友好通商条約、領事条約及びその他の類似の条約は、最惠国待遇に関する条項及び租税問題（租公課）にかかる内国民待遇に関する条項を含んでいる。さらに、経済、技術及び科学の協力に関する条約、金融に関する条約ならびに投資の保護に関する条約の多くが、特別な租税救済⁽⁸⁶⁾を定めている。類似の規定は、交通運輸条約⁽⁸⁷⁾及び水力発電施設に関する条約⁽⁸⁸⁾にも含まれている。

租税法の内容を有する多数国間国際条約には、「外交関係に関するウィーン条約⁽⁸⁹⁾」、「領事関係に関するウィーン条約⁽⁹⁰⁾」が数え入れられる。最後に、外交官、領事及びその職員ならびに国際機関及びその職員の租税特権についての協定は、日本の租税高権を制限する条項を含んでいる。これはとくに日本と内国国際機関⁽⁹¹⁾との間の条約にあてはまる。

(76) International fiscal agreements.

(77) Reciprocal declarations with exchanges of notes, Genesigkeitserklärungen.

(78) 相互宣言は、「簡易な形式による協定 (agreements in simplified form)」のカテゴリーに属する。なぜなら、

これは議会に提出されないからである。See *Wildhaber, L., Treaty-making power and constitution. An International and comparative study*, Basel/Stuttgart 1971, pp. 106ff. (119ff.).

(7) Reciprocal assurances.

(8) Qualified reciprocal declarations, Qualifizierte Gegenrechtserklärungen.

(18) このうちオランダは船舶による国際運輸業にかかる所得のみ、イランは航空機による国際運輸業にかかる所得のみが非課税とされている。

(82) 一九六二年法律第一四四号・改正昭和四〇年法律第三六号。その法律施行令（一九六二年政令第二二七号）及び関係の政令（平成元年政令第二五二号）が公布・施行されている。

(83) Bequests and gifts.

(84) これら相互宣言は原則として公式に公表されていないが、後日なんらかの公刊物に掲載される（例えば大蔵省主税局国際租税課長補佐編・租税条約関係法規集（平成八年版（財）納税協力連合会、一九九六）七九六頁以下）。

(85) Fiscal jurisdiction.

(86) Special tax relief.

(87) Traffic and transport agreements.

(88) Agreements on the utilization of water power.

(89) 一九六一年四月一八日採択、日本国では一九六四年七月八日発効、同年六月二六日公布・条約一四号。

(90) 一九六三年四月二四日採択、日本国では一九八三年一月二日発効、同年一〇月一日公布・条約一四号。

(91) Resident international organizations.

四 二重課税条約

二重課税条約は租税法の法源である。このことは、国内租税法と二重課税条約との関係によって、決定される。すなわち、そのことは、立法条約（成法条約ともいう⁽⁹²⁾）と抵触規定の体系としての二重課税条約との特徴的機能

によって示される関係によって決定される。以下において、二重課税条約と一般の国内法との関係及び二重課税条約と特殊の片務的実体規定⁽⁹³⁾との関係をみてみよう。ここでの目的は法の淵源としての二重課税条約の機能を詳細に説明することにある。

(92) Law-making treaties, traités-lois, Rechtsetzende Staatsverträge.

(93) Unilateral substantive rules in particular.

1 二重課税条約と一般の国内法との関係

(1) 二重課税条約の国内的効力

二重課税条約は諸国間の条約である。それ故、第一に、国際公法の諸原則にしたがえば、二重課税条約は、いったん批准書が交換されると、拘束力を有するに至る。第二に、国際二重課税条約が国際公法に基づいて拘束力を有するに至るやいなや、日本国によって締結されている、そうした二重課税条約は、国内的効力⁽⁹⁴⁾をも獲得する。なぜなら、今日の日本の法理論と実務では、一方の締約国は、もしこれが「自動的執行力」を有する場合、批准書の交換に伴い、当局及び個人に対し拘束力を法律上当然に (ipso iure) 有するものとして扱う。それ故、日本の二重課税条約を国内法に変型する措置は、それを有効な公法にするために必要ではない。日本の法理論は、この点についてドイツ通説⁽⁹⁵⁾（「変型理論」）と異なっている。日本の国会によって承認された条約は、国内法の法源として数え入れられ、そして法を適用しなければならぬ日本の当局にとって拘束力を有する⁽⁹⁶⁾。

日本の片務的国内租税法（ここでは前法とする。）のある条文がある二重課税条約（ここでは後法とする。）に矛盾する場合、当該条文が単純に無効になるわけではない。原則として、それは依然として効力を有している。し

かし、そのような国内租税法は、その租税条約の対象に該当するそうした人達又は事実関係に適用されるわけではない。⁽⁹⁷⁾ それ故、条約上のルールが、国内法の条文に置き代えられるわけではないが、しかし条約の規定は、当該条約の適用が問題となる限りでのみ、妥当する。

日本の地方公共団体にとって、日本の二重課税条約は日本国内法に同じである。地方租税条例（前法とする。）が二重課税条約（後法とする。）に矛盾している限り、その地方条例は、具体的にケースに適用されうる場合に、国内法の効力の廃棄に基づいて、法的に（eo ipso）停止される（⁽⁹⁸⁾ repealed）。

(94) Internal, domestic validity.

(95) Transformation theory, Transformationstheorie.

(96) *Koller, Arnold*, Die unmittelbare Anwendbarkeit völkerrechtlicher Verträge und des EWG-Vertrages im innerstaatlichen Bereich, Bern 1971, S.63f. 日本国憲法九八条項は、条約及び確立された国際法規を適用するよう命じらる。

(97) Swiss Federal Court decision, BGE 92I 330.

(98) *Fleiner, F./Z. Giacometti*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich, 1949 (Nachdruck 1969), S.830f.

(2) 二重課税条約の国内適用の可能性

それ故、明瞭な区別が、国際租税法の国内的効力と国内適用可能性とのあいだでなされなければならない。国内分野では、国際条約は直接に適用可能（「自動的執行力」）でありうるか、又は間接的に適用可能でありうる。条約が、これを国内法に変型・編入・受容するために、いかなる特別な立法措置をも必要としないとき、その条約は「自動的執行力」を有する。⁽⁹⁹⁾

日本では、二重課税条約の条文は、規範として直接に適用可能である。それ故、二重課税条約の条文は、国内

法条項を介在させる必要もなく、国内当局によって実施されうる。

(96) *Koller* (Fn.96), S.72 は、「自動的執行力」に関してアメリカ理論と実務にならって、次の定義を定立している。「ある条約が法令の適用に責を負っている国内機関(当局)の決定(判決、行政行為など)のための根拠となりうるそうした条項を含んでいるなら、その条約は国際公法の下で自動的執行力を有する。」同旨、*Boehringer, Markus, Ausführung und Vollzug von Staatsverträgen durch bundesrätliche Verordnungen*, Bern 1971, S.22ff.

(3) 日本の法体系における二重課税条約の優先順位

この主題に関して一見明白な憲法規定が存在する(日本国憲法三八条二項)ので、日本国内法の階層構造における国際条約の地位は、必ずしも論争的ではない。⁽¹⁰⁰⁾

(100) 学説状況について、詳細は、高野雄一・前掲注(37)一九四頁以下。

2 二重課税条約と国内実体規定との関係

(1) 二重課税条約の消極的效果の原則

国内法の実体規定に対する二重課税条約の効果は、当該条約の目的によって左右される。既述のように、二重課税条約の最も重要な課題は、両締約国の租税高権が重疊しないように、抵触規定によって、それらの租税高権を決することにある。二重課税条約の機能は、片務的立法の好ましさからざる効果(とくに二重課税)を防止することである。すなわち、この片務的立法は、当該条約の人的対象により、二重課税を防止しうる請求権を有するそうした人達に二重課税をもたらさしうるのである。また、当該条約の物的対象に該当するそうしたタイプの租税に関して、二重課税の防止請求権を有するそうした人達に二重課税をもたらさしうるのである。⁽¹⁰¹⁾ この意味において、

租税条約の効果は純粹に消極的（negative）である（抵触滅却規範）。すなわち、租税高権の擴張を制約するもののである。換言すれば、二重課税条約の抵触規定は課税権を変えずにそのままにしたおくか、課税権を制約するか又は課税権を押さえておくことができるが、しかし、課税権を積極的に拡大できないし、さらには課税権を積極的に賦与することもできない。したがって、二重課税条約の抵触規定はつねに、少なくとも一見したところ、納税主体に好意的に作用する。

二重課税条約は、締約国がその課税権（租税高権）を放棄しなければならないかどうか、そしてもしそうならどの程度そうしなければならないかを規定する。一方の締約国が条約によりこの課税権を手放すならば、そのとき、国内実体規定から生じてくるそうした現実の課税権は、法により（*de jure*）存在しなくなる。逆に、相手締約国がその課税権を保持しつづけるならば、その潜在的課税権は原則として存在しつづける。しかしながら、問題の国が、条約によって同国に留保されているそうした（潜在的）課税権を、国内実体規定により現実の課税権に転化する場合にのみ、その国はこの潜在的課税権を行使し、そして現実に租税を課すことができる。租税条約は課税の理論的可能性を画しているが、しかし、課税のための実体的根拠を成さない。すなわち、この課税の実体的根拠はつねに国内法によって作られなければならない。⁽¹⁰⁾したがって、抵触規定及び実体規定がある税源を課税しうると定めているときに限って、その税源は課税に服しうる。この見解は一般に文献及び司法実務において承認されている。⁽¹¹⁾

租税高権を制約することに限定されているそうした二重課税条約の目的はまた、現実の事案について国際二重課税の排除のための片務的措置が適用されるべきか、又は双務的措置が適用されるべきかについての問題に答えることである。租税条約のなかで規定されている二重課税の救済が片務的措置に取って代わるには、当該片務的措置が双務的措置と同じ程度の課税権放棄を認めていない場合だけである。もし、片務的抵触規定に基づいて、

一方の締約国が二重課税条約によって求められている以上に、自国の課税権を縮減しているならば、その場合、納税主体は、その片務的租税法上の救済が適用されるべき旨を主張できる。他の途をたどるとすれば、こうである。租税条約が、国内課税権を制約するよりむしろ、国内課税権の（仮定的）拡大を定めるならば、その場合、国内法だけが適用されうる。なぜなら、国内法だけが課税権の積極的根拠となりうるからである。

もうひとつの原則は、二重課税条約の消極的效果から帰結する。すなわち、二重課税条約は、実体法の面でも形式法の面でも課税の態様に関していかなるルールもその内容としていない。少数の例外を除いて、租税条約は課税がいかに遂行されなければならないかについて、定めていない。むしろ、課税の態様及び程度は、当該条約に基づいて租税を課す権原を有するそうした国の法令によって決定される。⁽¹⁰⁾ その国が原則として、課税の態様及び水準に関して自国の主権を留保する。この文脈において、二国間で租税を不均衡に引き下げたり、又は両締約国における税負担を等しくすることは、確かに二重課税条約の目的でない、という事実は特に重要である。当該租税条約の目的は租税及び税負担を一系列に並べることなく、競合する課税権を融和させることだけである。

(10) *Blumenstein, Irene*, Doppelbesteuerungsabkommen und Handelsverträge in ihrer als Rechtsquellen des schweizerischen Steuerrechts, in: Rechtsquellenprobleme des schweizerischen Rechts, ZBJV 91 bis 1955, 174 ff. (189).

(101) *Blumenstein, Irene*, Die interne Regelung des internationalen Steuerrechts in der Steuergesetzgebung des Bundes und der Kantone, Archiv 9, 1940/41, 1ff., 65ff. (77).

(102) *Bühler, Ottmar* (Fn.18), S.61f.; *Bühler, Ottmar*, Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht, Zeitschrift für ausländisches öffentliches und Völkerrecht Bd. 19, 1958, 668 ff. (689 f.) ; *Bühler, Ottmar*, Steuerrecht, Internationales, in: Strupp/Schlochauer, Wörterbuch des Völkerrechts, 3 Bde., 2.Aufl. Berlin 1960/1962, Bd.3, S.377ff. (382) ; *Debatin, Helmut*, Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsab-

kommen, AWD 1962, 61ff. (61f.) ; Korn, H./G. Dietz/H. Debatin, Doppelbesteuerung, Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, München, Loseblattform, Ergänzungslieferung März 1972, S.54ff.; Teichner, Karl, Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, S.144f.; Widmer, M., Die neueren schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Bedeutung für das interne Steuerrecht, Archiv 38, 1969/70, 98ff. (102ff.).

(10) Debatin, Helmut, Die Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Steuerersparnis, AWD 1962, 333ff. (333f.) ; Korn/Dietz/Debatin (Fn.103), Doppelbesteuerung, S.55f.; Teichner (Fn.103), Internationales Steuerrecht, S.145.

(2) 消極的效果の原則違反

課税当局は、二重課税条約により自からに配分されているそうした潜在的課税権を、現実の租税債権に変えようとする気になるかもしれない。すなわち、当該条約に基づき自国の租税高権に服するそうした人達すべてに現実に課税しようとする気になるかもしれない。しかしながら、既述のように、これが可能であるのは、国内実体規定が条約法により問題の国に配分されているそうした租税高権を全面的に行使し、かつそのようにして租税債権の成立のための法律要件を制定しているときだけである。国際人権を直接対象としない租税条約の条文だけでは、十分な法的根拠でない。むしろ、租税債権は、後に述べるように、法治国原則⁽¹⁰⁾の要請に適合しなければならぬ。ないそうした国内法に基づく租税法律要件に根拠をおかなければならない。

法律に基づく行政の原理⁽¹⁰⁾は、法令⁽¹⁰⁾によって統治される国家のあらゆる活動にとって指導原則である。これは租税法の分野では租税法律主義⁽¹⁰⁾としてあらわれる。この原則に従えば、租税債権は、二つの要件をみたされなければ

ばならない。すなわち、実体法の点では、個別の租税事案で要求される租税債権はすべて公布された法規定によって一般的に将来に向かって（すなわち遡及的でなく）課されなければならない。この法的ルールは、明確に租税法関係の諸要素（納税主体、課税客体、課税標準及び税率）を法定しなければならない。そしてこれによって租税債務の前提要件及び程度を明確にしなければならない。法治主義（実質的法治国原則）を要求することによって、平等権及び法的安定性は保障される。形式的（手続的）側面では、法治国原則は、個人の租税債権を根拠づける租税法要件が、適切な手続によってそして権限のある当局によって制定されることを要請する。租税法要件は、少なくとも原則として、形式的に立法者によって制定される（法形式的要件）（形式的法治国原則）。もしこれらの前提要件が欠けているならば、その租税請求権は法令の根拠を欠く。

- (50) Principle of legality, Grundsatz des Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.
- (90) Principle of lawful administration, the legality principle, Legalitysprinzip.
- (101) Law and order.
- (80) Principle of lawful taxation, nullum vectigal sine lege.
- (60) *Blumenstein, Irene*, Die Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung, Archiv 9, 1940/41, S.273ff. (275) ; *Giacometti, Z.*, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, I. Bd. Zürich 1960, S.226ff.; *Grisel, A.*, L'administration et la loi, colloquium on administrative law 19-20.4.1972, pp.28-53 (ed. Eidg. Personallamt) ; *Imboden, Max*, Aktuelle Aspekte des Prinzipgesetzmässiger Besteuerung, Archiv 33, 1964/65, 193ff.; 257ff. (194) ; *Dubs, Hans*, Die Forderung der optimalen Bestimmtheit belastender Rechtsnormen, Zs. f. Schweizerisches Recht. Bd.93. 1974, 223ff.