

国際租税法の法源（二・完）

木村弘之亮

第一章 概説

第一節 日本国憲法八四条にいう法律

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

.....
(七十巻七号)

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 法的一般原則

三 補助手段としての法源

1 判決

2 学説

3 国際機関の決議

第四節 超国家法規範 (EU 法など)

第三章 規範の階層

第一節 確立された国際法規

第二節 国際条約法の順位

第三節 超国家法規範 (EU 法など) の順位

第四節 国内規範の順位

第四章 国際法と国内法の関係

第一節 二元論と一元論

第二節 国際法の国内的効力順位

第五章 結語 (以上本号)

第三節 一般国際公法

一般国際公法⁽¹⁰⁾は、国際租税法の法源としてあげることができる⁽¹¹⁾。国際司法裁判所規程三八条一項の規定は、一般的国際公法として次のものを列挙している。

- (1) 慣習国際法。法として認められた一般慣行の証拠としての国際慣習。
- (2) 法の一般原則。文明国⁽¹²⁾が認めた法の一般原則。例えば、「合意は守られなければならない (pacta sunt servanda)」⁽¹³⁾「後法は前法を廃す (lex posterior derogat legi priori)」⁽¹⁴⁾「同一事情存続の原則 (事情変更の原則、*clausula rebus sic stantibus*)」⁽¹⁵⁾。
- (3) 判決及び学説。法則決定の補助手段としての裁判上の判決及び諸国の最も優秀な国際法学者の学説。

さらに、裁判は「衡平及び善に基いて」(*ex aequo et bono*) なされるべきであるという格率の精神のもとでの衡平 (*equity*) の原則は国際租税法でも重要である (国際司法裁判所規程三八条二項。参照、日本国憲法七六条二項「良心」)。例えば、二重課税条約における「相互協議手続」規定に基づく行政取極は、しばしば、衡平原則から派生する。このタイプの協定の目的は、二重課税条約の解釈及び適用に関する難題又は疑問を取り除くのではない。後者の目的のためには、相互協議手続がまず工夫されている。むしろ問題は、二重課税条約本文によって解

決されないそうした現実の国際二重課税の紛争ケースを解消するため、法体系の抵触によって惹き起こされた諸難題を衡平に解決するに至ることである。このように行動することにより、締約国の最高位の権限ある行政当局は、不衡平を除去するためいわば法を創造する⁽¹⁵⁾⁽¹⁶⁾。

- (10) General public international law, Allgemeines Völkerrecht.
- (11) *Bühler* (Fn.18), S.34 ff.; *Teichner* (Fn.103), S.29 ff. und S.168 ff.
- (12) 国際司法裁判所規程のすべての加盟国は事実上同時に国際連合の加盟国でもあるので、少なくともすべての国連加盟国は「文明国 (civilized nations)」とみなされなければならない⁽¹⁷⁾ (*Seidel-Hohenweldern* (Fn.17), Völkerrecht², S.93, No.345.)。
- (13) 国際公法における基本原則「合意は守られなければならない」(条約法条約)について、参照 *W. Kägi, Pacta sunt servanda*, in: Strupp, Karl/Harns-Jürgen Schlochauer, Wörterbuch des Völkerrechts, 3 Bde., 2. Aufl. Berlin 1960/1961/1962, Bd.2 S.710-716; *Verdross* (Fn.17), S.22.
- (14) ローマ法に由来する他の原則 (例えば、疑わしきは国庫の不利益に (in dubio contra fiscum)) の適用について、参照 *Bühler* (Fn.18), S.38ff.; *Teichner* (Fn.103), S.172.
- (15) Making law, rechtsschöpfend tätig.
- (16) 一九三一年二重課税法一二条に基づく協定が一例である。債務及び負債利子の追加控除に関してスイス・ドイツ間で一九六三年六月一日日に合意に至ったものである (一九六六年末日まで有効)。参照 *Locher, Kurt, Das Schweizerisch deutsche Doppelbesteuerungsabkommen*, Textausgabe und Praxis, Basel, 3 Bde., Loseblattform, Lieferung 12/1972, D § 3, I B, 2 N.14ff.

一 慣習国際法

1 総説

慣習国際法とは、「法として認められた一般慣行の証拠としての国際慣習」(国際司法裁判所規程三八条一項b)

をいう。この定義によれば、慣習国際法として成立するためには、特定の実行について「確立した国際法規」〔日本国憲法〕九八条二項〕としての諸国家による一般的承認が必要であり、それ故、その成立要件は一般慣行と法的確信である（二元論⁽¹¹⁷⁾）。

慣習国際法とは、当事国の遵守すべき法的義務が成立しているとの心証を得ている、そうした国の一般に確立された慣行⁽¹¹⁸⁾をいう。慣習国際法には特に、日本国憲法九八条二項により国法の構成要素であり、通常の制定法に優先し、かつ日本国領域内の住民に対し直接に権利義務を生じさせるそうした、国際法上の慣行（一般ルール）が該当する。慣習国際法の尊重という日本の基本的価値判断は、現在では、「確立した国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」（憲法九八条二項）規定にあらわれている⁽¹¹⁹⁾。

日本国憲法（一九四六年）九八条二項の規定は、一般的に条約（自動的執行力のある条約）及び慣習国際法を国内的に受容しており、変型を必要としない⁽¹²⁰⁾。

まず、国際租税法の一部としての慣習国際法について、一般的に概説することとする。

租税行政の領域においてとくに、租税行政庁は、明確に法律によつて法定された法律要件を遵守すべき厳格な義務を負っている⁽¹²¹⁾。このため、慣習法は——それが納税者に有利であろうと不利であるかを問わず——ほとんど国際租税法において発達しえない。とくに、国際公法には、課税権（租税高権）の重複が原則として回避されなければならない、といった不文原則は存在しない。さらに、法の発展は、国際租税法のなかの若干の重要な諸原則が——二重課税条約において発展しているように——すでに慣習国際法になることができた、といった段階にまで到達していない⁽¹²²⁾。Bühler⁽¹²³⁾はこの見解に同意する。そのような原則とは、例えば、「帰属の原則」⁽¹²⁴⁾及び税務事例についての外国国籍者に対する差別取扱の禁止であろう。

疑いもなく、Bühler は、慣習国際法が少くとも二重課税条約の作用する態様で形成されてきているという見

解に傾いている。かれの見解では、二つの原則が慣習国際租税法に地歩を固めている⁽¹²⁵⁾。一に、二重課税条約は国の側に租税請求権を設定させてはならない⁽¹²⁶⁾。二に、二重課税条約は納税主体のために直接権利を生みだす⁽¹²⁷⁾。しかし、Knechtleの見解では、このような主張はともにむしろ根拠薄弱である⁽¹²⁸⁾。

かえって、東京高裁は、大陸棚開発の課税(外国企業)が問題となった法人税等課税処分取消請求事件(控訴審)で、この事件の発生当時、日本に対して「大陸棚に対する課税権を含む主権的権利が帰属するとの確立した慣習国際法が成立していた」とし、「確立された国際法規は、なんらそれに副った国内法の制定を待たずとも当然に国内的効力を有する(九八条二項)」として、法人税法の適用を認めた⁽¹²⁹⁾。さらに、「わが国では、所定の公布手続きを了した条約及び慣習国際法は、他に特段の立法処置を講ずるまでもなく、当然に国内的効力を承認しているものと解される」⁽¹³¹⁾。ここでは、いわゆるハードな慣習国際法が問題である。

次に、ソフトな慣習国際法が、たとえばOECDモデル条約に関するコメンタリーについてOECD加盟国間に成立する。加盟各国の課税当局から派遣される代表者がこのコメンタリーの草案作成に恒常的に関与しているから、OECDモデル条約の内容に対応する条約文が関係加盟国間で締結されている限りにおいて、コメンタリーはその条約文の解釈にあたって、ソフトな慣習国際法として認識されうるであろう。コメンタリーが、多数決によって採択されたような場合には、関係政府の意見、法的確認の根拠となる。コメンタリーが一般的な条約解釈として採択された場合でも、同種の内容のものが繰り返し行われることによって、国際租税法の斬新的発達と慣習法規の形成のための基礎となる。また、コメンタリーの決議によっては、将来の二国間条約形成の基礎となり、内容的に受容される場合がある。さらに、将来の交渉・取極について、加盟国の行為規範の基準となる場合もありえよう。

- (117) 山本草二・前掲注 (6) 三七頁。
- (118) *Seidl-Hohemeldern* (Fn.9), *Völkerrecht*⁶, S.110; *Geiger* (Fn.10), S.100; *Ipsen* (Fn.9), *Völkerrecht*³, S.190ff.
- (119) 小田・石本・寺沢 (編)・前掲注 (49) 一〇九頁 (波多野里望執筆)。
- (120) 小田・石本・寺沢 (編)・前掲注 (49) 六一頁 (内田久司執筆)。
- (121) 法律適合性の原則 [principle of legality, *Gesetzmäßigkeit*] 及び法律要件適合性の原則 [principle of factuality, *Tatbestandsmäßigkeit*]⁹。
- (122) *Chrétien, M.*, *À la recherche du droit international fiscal commun*, *Etude de droit positif* partir de la jurisprudence des cours internationales, Paris 1955, p.212 ff.
- (123) *Bühler, Othmar*, *Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht*, *Zeitschrift für ausländisches öffentliches und Völkerrecht*, Bd. 19 (1958), S.668 ff. (S.682 ff.)
- (124) Attribution principles.
- (125) *Bühler* (Fn.18), S.37. より「層肯定的なもの」*Bühler* (Fn.122) S.689 ff.
- (126) 二重課税条約の消極効果の原則。
- (127) 二重課税条約から派生する個人の権利 (individual rights, *Individualberechtigung*) についての論争については *Wolff, K.D.*, *Die Individualberechtigung aus Abkommen im Internationales Steuerrecht*, *Diss. München* 1964 参照⁹。
- (128) *Knechtle, Arnold A.*, *Basic Problems in International Fiscal Law* (translated, W. E. Weislog), *Deventer* 1979, p.147.
- (129) 一九四五年大陸棚宣言以降の略史について、田畑茂二郎・国際法新講上 (東信堂、一九九〇) 二一八頁以下。
- (130) 東京地判昭和五七年四月二二日・行裁例集三三三卷四号八三〇頁 [判批] 木村弘之亮・自治研究六〇卷二号一四九頁、有本恒夫・税理二七卷三号二二一頁、品川芳宣・国税速報二卷一〇号四四頁、同・税経通信三七卷一十一号一八八頁、村松慶一・税務事例一四卷八号二頁、横田洋三・ジュリスト七八一号二六四頁、碓井光明・柳原正治・判例評論二八八号一六三頁、河西直也・昭和五七年度重要判例解説二六四頁、遠藤きみ・税務弘報三一巻一十一号一五七頁→東

京高判昭和五九年三月一四日・行裁例集三五卷三号二三一頁「判批」山本修・自治研究六二卷一号一一八頁、広部和也・涉外判例百選（第二判）二五二頁、中村洸・昭和六六年度重要判例解説二五一頁、村井正・別冊ジュリスト二二〇号二〇頁。

〔31〕 東京高判・平五・三・五判時一四六六号四〇頁。

2 治外法権をうける者の租税免除

次に、治外法権をうける人々についての租税免除について検討しよう。

慣習国際法であると一般に承認されている唯一の原則は、治外法権の原則から派生するものである。すなわち、外国ならびに治外法権をうける者及びこの者と生計を一にする家族及びその使用人を受入国において人的納税義務から免除するという原則である。「外交使節の権利⁽¹³¹⁾は、慣習国際法の確立されたルールが存在するそうした分野だけにある⁽¹³²⁾」。しかしながら、この見解さえ、次のような理由で若干の者によって論難をうけている。すなわち、疑いもなく、直接税から治外法権者を免除することは、ほとんどすべての国家の慣行であるが、租税免除の範囲はさまざまであり、そして一般に国家は相互主義を求めている。このことは、国際公法の下において、治外法権者を人的納税義務から免除すべしという義務の存在の仮定を無効にするものである。「国際公法の下における受入国の固有の義務、すなわちこのような租税免除を供与すべき義務は、ありそうにもない。むしろ、それは国際的礼讓⁽¹³³⁾のひとつの行為であり、そして、租税免除の要件、主体及び範囲を決定することは、受入国の立法者に委ねられている⁽¹³⁴⁾」。

治外法権者の租税免責特権が慣習国際法であるかどうかの問題は、二つの「ウィーン条約⁽¹³⁵⁾」の締結以降、その重要性を失っている。これらの多数国間条約は、他の事項とともに、外交官及び領事についての租税取扱を条約ベースで規定している。さらに、より近年の二重課税条約はしばしば、外交官及び領事の租税免除について明文

Berlin 1978, S.146; Kluge, *Volker*, Das deutsche internationale Steuerrecht, 3. Aufl. München 1992, S.42 f.; Müller, *Peter*, Deutsche Steuerhoheit über ausländische Tochtergesellschaften. Ein völkerrechtliche Untersuchung zu §15 Abs. StAnpG, Herne / Berlin 1970, S.39 ff.; Vogel, *Klaus*, Theorie und Praxis im internationalen Steuerrecht, DStR 1968, 427 ff. 428 ff.; Weber-Fas *Rudolf*, Völkerrecht und Steuerhoheit, RIW 1979, 585 ff.; Schauburg, Internationales Steuerrecht, Köln, 1993, S.13. 最後の文献に本稿は多く依る。

二 法的一般原則

文明国が認めた法的一般原則(国際司法裁判所規程第三八条一項c)とは、文明国の国内法令で共通にみとめられている原則から導き出され、かつ国際的事実関係に適用できるそうした一般に承認された原則をいう。⁽¹⁴²⁾ 国際裁判所と多数の学説は、「法的一般原則」について、国際法を整備していつそう司法手続の適用になじむ法とする必要上、条約と慣習国際法を補充する独自の法源として認める。したがって国際裁判所は、法的一般原則を適用するに当たっては、各国内裁判所で集積された法的理由づけと私法類推の諸要素のなかから、国家間関係に関連があり適当と判断する原則を選別し援用するのであって、素材としての各国内法の具体的な法規をそのまま適用するのではない。⁽¹⁴³⁾ このようにして法的一般原則は、国際法の独自の法源となり、一般的な拘束性をもつにいたる。⁽¹⁴⁴⁾ かくして、裁判所は、条約と慣習国際法を適用するだけでは棄却せざるをえない原告の請求について、法的一般原則を援用することにより、国際法に基づく判断を下すことができる。⁽¹⁴⁵⁾

「法的一般原則」は、今日では、国際司法裁判所規程の妥当範囲を越え、多くの二国間仲裁裁判条約又は多数国間条約の紛争解決条項などでも裁判基準の一つとして推定されている。⁽¹⁴⁶⁾ 国際租税法にとつては、法技術上の一般ルールをその内容とするあらゆる法の一般原則が重要である。⁽¹⁴⁷⁾ 特別法は一般法に優先する(*lex posterior derogat legi priori*)⁽¹⁴⁸⁾ といった命題、ならびに権利の濫用の禁止及び信義則のような実体法上の性格を有する若干

の一般原則がその例である。⁽¹⁴⁸⁾さらに、既判事項、判決の執行を害する行為の禁止、間接的な状況証拠の援用などの手続上の原則が適用された例もある。⁽¹⁴⁹⁾裁判所は、法の一般原則を適用するにあたっては慎重な態度をとり、それを直接かつ決定的な判定基準としてではなく、判決を支える重要な要素として援用するにとどまる。⁽¹⁵⁰⁾実定国際法規の基礎となっている「国際法の諸原則」は、「法の一般原則」と異なり、すでに条約又は慣習国際法に凝縮され受容されている原則であり、したがって独自の法源性をもたない。⁽¹⁵¹⁾

(142) *Seidl-Hoheneldern* (Fn.9), *Völkerrecht*⁴, S.121 ff.; *Geiger* (Fn.10), S.107f.; *Ipsen* (Fn.9), *Völkerrecht*³, S.207 ff.

(143) *Verdross, A./Simma, B.* (Fn.58), S.308, S.311.

(144) *Brownlie* (supra note 136), p.16f.

(145) 山本草二・前掲注(6)四二頁。

(146) 山本草二・前掲注(6)四二頁。

(147) 国際法の法源としての法の一般原則の意義について、小田ほか・前掲注(49)七〇頁(波多野里望執筆)、寺澤ほか・前掲注(9)三六頁(広部和也執筆)、波多野ほか・前掲注(9)一八頁(小川芳彦執筆)、杉原ほか・前掲注(9)一七頁以下(杉原高嶺執筆)、田畑茂二郎・前掲(129)四三頁。

(148) *Seidl-Hoheneldern* (Fn.9), *Völkerrecht*⁴, S.121 ff.; *Geiger* (Fn.10), S.107f.

(149) 山本草二・前掲注(6)四二頁。

(150) 波多野ほか・前掲注(9)一八頁。

(151) 山本草二・前掲注(6)四三頁。

三 補助手段としての法源

1 判決

国際司法裁判所規定三八条一項(d)は、判決を法源の補助的手段としており、第五九条に従うものとしてい

る。第五九条は、国際司法裁判所の裁判は、当事者間において且つその特定の事件に關してのみ拘束力を有するものとする。したがって国際司法裁判所の判決には、コモン・ロー体系におけるような先例拘束性は認められず、その効力は、当該事件の紛争当事国に及ぶだけである。しかし、実際には、国際裁判において、先例を引用することは、しばしば見られることである。それは、裁判所としての一貫性と整合性を維持しようとするものである。同種の事件において判決内容が一貫し整合していることは、公正中立、裁判の予測可能性などの点から好ましいことであり、国際法規と国際裁判の信頼性を促進することになりうるであろう。このように、国際裁判の判決は、本来の法源ではないが、実定国際法規の実質的内容を認識し決定するための補助手段とみなしうる（実質的・二次的法源）。国際裁判所の判決（勧告的意見、命令を含む。）は、厳密に言えば、先例拘束性（*stare decisis*）をもたず、その効力は紛争当事国間だけに及ぶにすぎないが、国際法規の認定と形式について重要な機能をもつ⁽¹⁵³⁾。

国内裁判所の判決が、補助手段としての法源に含まれるかどうかについては、見解がわかれる。元来、コモン・ロー体系のもとでは、判決理由（*ratio decidendi*）はひとつの重要な法源であり、国際法の文献では、国内判決は法源としてしばしば引用される。これに対し、シビル・ロー体系下の国々にあっても、判例の判決理由（*ratio decidendi*）の先例拘束性と傍論（*obiter dictum*）の先例説得性がソフトに是認されるであろう。シビル・ロー体系のもとにあっても、国内裁判所の判決は国際租税法などの分野において国際法の実質的法源（ソフトな法規範）として重要な意味をもつ⁽¹⁵⁴⁾。

(152) 「当事者において（*inter partes*）」国際司法裁判所規程五九条。

(153) 山本草二・前掲注（6）四一頁。

(154) 結論同旨、寺澤ほか・前掲注（9）四〇頁（広部和也執筆）。

2 学説

近代国際法の成立期には、未整備な実定国際法規を補完するため、学説は、国際法上の主張の直接の根拠として援用されるなど、第二次的法源として重要な役割を果たした。しかし、その後、国際司法裁判所規程三八条一項(d)は、(1)最も高いレベルの学問上の著名な著作物を意味し、(2)国際法規の存在を確定するための証拠を提供するとともに、(3)新しい国際法の創造の過程をいっそう促進する補助的役割をも果たすものである⁽¹⁵⁵⁾⁽¹⁵⁶⁾。

(155) 法規範の社会的な基礎・要請及び実定法規範に内在する法思想に基づく立法論の展開。

(156) (supra note 36), p.65f.; 山本草二・前掲注(6)四五頁。

3 国際機関の決議

国際機関(とくに普遍性をもつ国連、OECD、専門機関など)の決議は、国際司法裁判所規程において明示されていないが、その基本条約で与えられた権限の範囲内で、各種の法規範の定立に関係している(実質的・第二次法源)⁽¹⁵⁷⁾。

(157) 山本草二・前掲注(6)四五―四六頁、寺澤ほか・前掲注(9)四一頁。

第四節 超国家法規範(EU法など)

超国家法規範⁽¹⁵⁸⁾は欧州連合もしくは欧州共同体などの域内において妥当する。超国家法規範とは、国家間の機関によって公布されかつその発効のために国内法への変型を必要としないそうした法規範である。このような超国家法規範は二次的な国際法源であり、一次的な国際法源⁽¹⁵⁹⁾、その大部分は国際条約法から派生するものである⁽¹⁶⁰⁾。超国家法規範は、特に欧州共同体の立法権に基づいて公布される。二次的な共同体法は、規則及び指令⁽¹⁶¹⁾によって定立される。規則は何人をも名宛人としており、すべての構成国において直接に適用できる法である(EEC条約

第一八九条二項⁽¹⁶⁵⁾。これに対し、指令（又は「命令」ともいう）は構成国だけをその名宛人としている。EEC条約一八九条三項によれば、指令は、達成すべき結果について、名宛人たるすべての構成国を拘束するが、方式及び手段の選択については構成国の機関に任せている。EU規則（EC規則）は、国内法に変型する必要がある。規則が個別の事実関係について、さらに細目を要するような規定を置いている場合に限って、各国の立法者がその責を負う⁽¹⁶⁶⁾。

EU指令（EC指令）が構成国の一によって国内法に受容されていないか、期限内にそうされていないか、又は適法にそうされていない場合、このようなEU指令（EC指令）は、国民に直接妥当する法を生み出すこととなり、その結果、その国民は、当該指令を期限内に国内法に受容しなかった構成国に対して、一定の前提要件のもとで、個別事案について指令の法制化を求めることができることとなる⁽¹⁶⁷⁾。

国際租税法の他の法源は、構成国の権限ある当局⁽¹⁶⁸⁾によって制定されるそうした法である。このようないわゆる「二次的共同体法⁽¹⁷⁾」の布告に責任を直接に負っている事柄（すなわち指令又は命令）は、国際公法の下における条約の意義をもたない。すなわち、対等の二国間又は多数国間の法的事象ではなく、構成国の当局の一方的、従たる法的行為である⁽¹⁷⁾。その効力の正当性は、しかし、構成国が一緒に加入している一次的、原初の国際条約（二次的共同体法 primary community law、例えばEEC条約）に求められる。したがって、構成国の権限ある当局が法令（指令又は命令）をだす権限は、派生的立法権限である⁽¹⁷²⁾。

共同体法における国際租税法のルールは、まず第一に、「二次的対外共同体法⁽¹⁷³⁾」すなわち共同体の目的を実現することをその目的とするそうした法規定の総体のなかに収録されている⁽¹⁷⁴⁾。「二次的対外共同体法⁽¹⁷⁾」は、一般法源と特別法源とに細分される。一般法源⁽¹⁷⁵⁾は、一般的に妥当する態様で特定の事実を規制し、共同体の全領域に対して適用され、そしてさまざまなカテゴリーの名宛人（構成国、個人、法人）に直接に向けられている。したが

つて、一般法源は、国内法又は政省令と比較されうる。他方、特別法源は、「個別具体的に」特定の構成国、個人及び法人に直接に向けられている。それ故、特別な法源は、国内の行政通達に近いものである。

二次的共同体法が国際公法の性格を有するか——一次的共同体法の場合はそうである——どうかの問題は、争いがある。中間説にしたがえば、二次的共同体法のルールは、本来の国際公法とみなされえない。これらは国際条約法と各国の国内法との中間に位置づけられる。しかし、国際公法と同様に、それらは国内法の上に位置づけられる。他方、特殊国際公法説では、「国際共同体の枠内で発せられた法規範は、疑いもなく二次的、派生的性質のものであるが、国際公法の特殊な形式のひとつである。」⁽¹⁷⁹⁾この理論は構成国の当局の制定する法令を、「特殊な国際公法」⁽¹⁸⁰⁾と「各国の法令」とに分類されなければならないそうした法の特殊な形式」とみなす。しかし、所論は説得力に乏しい。もし二次的共同体法が国際公法とみなされるならば、それは、国際公法の新しい法源をなすことになり、国際司法裁判所規程（一九四五年六月二六日付）三八条一項で述べられている法源に追加されることになるであろう。⁽¹⁸¹⁾

EU規則は国民に対し直接に妥当する法として関税法の領域において特別の意義を有しているけれども、租税法の領域では、ごく僅かな役割を果たしているだけである。これに対して、多数の租税法の規定がさまざまなEU指令に基づきハーモナイズされている。このことはとくに売上税（付加価値税）⁽¹⁸²⁾、財務諸表及び企業税法⁽¹⁸³⁾にある。ではまる。⁽¹⁸⁴⁾

(158) Secondary law of international communities of States, EU法など。

(159) EUの一次的共同体法すなわちEEC条約は、構成国の国際租税法にとつてますます重要性を増してきている共同体法である。

(160) Geiger (Fn. 10), S. 99; Bleckmann Albert, Europarecht. Das Recht der Europäischen Gemeinschaft, 5.

- Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1990, S.121; *Oppermann, Thomas*, Europarecht. Ein Studienbuch, München 1991, S.154.
- (191) Secondary community law, die internationale Quasilegislativ.
- (191) 臣臨及びことば' 参照' *Huber, Hans*, Die internationale Quasilegislativ, SJIR Bd.27, 1971, 15ff.; *Riklin Alois*, Die Europäische Gemeinschaft im System der Staatenverbindungen, Bern 1972, S.139ff. (158ff.).
- (191) Regulations, Verordnungen.
- (191) Directives, Richtlinien.
- (191) *Hartley, Trevor C.*, The foundations of European community law: an introduction to the constitutional and administrative law of the European Community. 2nd. ed. Oxford 1988, p.195ff.
- (196) *Hartley, T. C.*, supra note (165), p.200.
- (196) Richtlinienregelung.
- (198) EuGH-Urteil Rx.8/81 vom 19. 1. 1982, UStR 1982, 70; EuGH v.14. 2. 1984-Rs.325/82, UR 1984, 64; EuGH v. 8. 10. 1987-Rs.80/86, HFR 1988, 594.
- (199) Competent authorities, Organe.
- (170) Secondary community law.
- (171) A unilateral, subordinated legal act.
- (172) See, *Scheuner, Ulrich*, Die Rechtssetzungsbefugnis internationaler Gemeinschaften, in: Völkerrecht und rechtliches Weltbild. Anniversary publication for Alfred Verdross, Vienna 1960, S.229-242 (234ff.)
- (173) Secondary external community law.
- (174) 他方' 対内共同体法 (internal community law)' は' 対人法 (personnel laws, Personalrecht)' 規制法 (rules of order)' 手続規定 (procedural rules) などにより共同体の機能を確保するものと資する。
- (175) General legal sources.
- (176) National laws or decrees.
- (177) Particular legal sources.

- (176) *Wolff, K.D.* (Fn.127), S.13 ff. 及び引用文献。
- (179) *Scheuner* (Fn.172), S.236. 構成国の当局によつてつづられる法令のうちに法令の特殊な形式のひとつ。
- (180) Particular public inenationale law, Partikuläres Völkerrecht.
- (181) See *Jaenike, Günter*, Völkerrechtsquellen, in: Strupp / Schlochauer, Wörterbuch des Völkerrechts, 2. Aufl. Berlin 1960/61/62, Bd.3, S.767. 国際機関の権限ある当局の制定する法令が同規定三八条一項の列挙から漏れていふという事実は、二次的共同体法の法的性質に関する判断にかかわりがない。国際公法の法源のこのような列挙は、とくに「法の発見 (finding law, Rechtsfindung)」の目的に役立つであろう。しかし、それは限定列挙ではなく (neither authoritative nor comprehensive)。
- (182) この点については、詳細は *Lohse, Christian*, in: Rau, Günter/Hans Flick/Reinhold Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln Aufl. 1991, S.6. 例えば、売上税 (共通の付加価値税体系 : 統一的課税標準) に関する構成国の法規定を調和するための一九七七年五月一七日付理事会第六次命令, ABl. EG 1977 L 145, 1.Bd. 1, "6. EG-Richtlinie v. 17.5.77 mit Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs".
- (183) 特定法形式の会社の年度決算に関する条約五四条三項に基づいて一九七八年七月二五日理事会第四次命令, ABl. EG 1978 L 222, 1.
- (184) 一九七八年七月二三日付理事会「合併」命令 (ABl. EG 1990 L 225, 1.) ならびに一九七〇年七月二三日付理事会「親子会社」命令 (ABl. EG 1990 L 225, 6.)
- (185) 詳細は *Herzig, Norbert/Dantzenberg*, Steuergestaltung und Steuerharmonisierung im Binnenmarkt - Folgen der Fusionsrichtlinie und der Mutter - Tochter - Richtlinie -, DB 1992, 1 ff.

第三章 規範の階層

国際租税法の規範構造は、ひとつの編成された法秩序である。その法秩序のなかにひとつの規範の階層が存在

する。この規範階層が個別の法規範に特定の位階⁽¹⁸⁶⁾を指定しているのである。法規範の位階は必要である。なぜなら、法規範の位階が定まっている場合に限って、確実な法適用が可能だからである。規範階層は、国際租税法規範と国内法規範のあいだで、ならびに国内法規範の内部でのみ確認しうる。国際租税法規範の内部における規範階層は、国際法の観点からは原則として存在しない。したがって慣習国際法、国際条約及び法の一般原則⁽¹⁸⁷⁾は、原理上同等の順位にあり相互に並列している。慣習国際法と条約は、その成立形式を異にするだけで、その法規範の定立者の地位とか法規範の内容・性質により、相互の間で他方を変更したり廃棄するなど、優先劣後の関係にたつものではない。ただし、この法的価値の同格性が公序維持の観点から制約をうけるのは、特別の上位規範（強行法規など）が存在する場合に限られる⁽¹⁸⁸⁾。

しかし、前叙の国際租税法規範のレベルにおいても、相剋は、相剋を回避するための一般的な法適用ルールによって拡大される。例えば、つねに特別法は一般法に優先し、後法は前法に優先する。これは、国際法実務にとって次のような重要な帰結をもたらす。すなわち、国際条約は、通例、特別法として慣習国際法を押しつけてしまう⁽¹⁸⁹⁾。国際法は、国家間の合意、国際的な合意に基づいて成立しうる。したがって、その合意をこえて妥当する法規（国際慣習及び国際条約）は実定国際法としては考えられない。慣習法と条約法の間にも、効力の優劣関係は原則としてない（慣習法規が一般法、条約法規が特別法となることが多いが）。国際法では、「より限られた国」の間の、あるいは「後からの国際法」（B）が、「より一般の国の間の国際法」あるいは「前の国際法」（A）（以下では簡潔に「条約」を用いる）に優先して、より限られた国相互間あるいは後からの国相互間に効力をもつ。すなわち、「特別法は一般法を破る」及び「後法は前法を破る」の原則が妥当する。より一般の国の間の条約ないし前の条約（A）は、その条約の当事国で特別法又は後法たる条約（B）の当事国とならない国相互間、及びそのような国と特別法又は後法たる条約（B）の当事国との間で、効力を保ち適用される。つまり、国際法は補充的

に効力をもつのである。もちろん、特別条約ないし後からの条約(B)の当事国が、一般条約ないし前の条約(A)の内容に抵触する規定を合意することによって、一般条約ないし前の条約(A)の他の当事国に被害を与えるならば、害を受けた国は、特別条約ないし後の条約(B)の当事国の責任を問うことができる。ただし、その場合にも、特別条約ないし後の条約(B)の右の効力そのものは否定されないのである。

ところが、一九六九年の「条約法に関するウィーン条約」⁽¹⁸⁶⁾は、「一般国際法の強行規範」を「いかなる逸脱も許されない規範として、また、後に成立する同一の性質を有する一般国際法の規範によってのみ変更することのできる規範として、国により構成されている国際社会全体が受け入れ、かつ、認める規範をいう」(五三条二文)と定義した。そして、締結の時に(後からの締結でも)一般国際法の強行規範に「抵触する条約」[特別法でも]は無効(五三条一文)であり、一般国際法の新たな強行法規が成立した場合には、当該強行規範に「抵触する既存の条約は、失効」(六四条)とした。

これは、後法は前法を破るという原則はもとより、特別法は一般法を破るという原則をも否認するもので、国際法の補充法規の性質を否定し、強行法規たる国際法の存在を認めるものである⁽¹⁸⁷⁾。

(186) Rangstufung.

(187) 「法の一般原則」は、条約又は慣習国際法との関係では、これらを補充する一般法規として適用されるにとどまり、したがってこれらの法規範との間に直接の抵触関係を生じない(山本草二・前掲注(6)四七頁)。

(188) *Seidl-Hohenveldern* (Fn.9), *Völkerrecht*⁶, S.127; *Geiger* (Fn.10), S.113 f.; *Ipsen* (Fn.9), *Völkerrecht*³, S.220.

(189) *Guyen Quoc Dinh/Dailier, P./Pellet, A., Droit international public*, 2^e ed. (1980), 191-192, 250-260; 山本草二・前掲注(6)四六-四七頁。

(190) 詳細は *Ipsen* (Fn.9), *Völkerrecht*³, S.222 ff.

(191) 一九八〇年発効。日本加入。以下、条約法条約と略す。

(192) 高野雄一・国際法概論上（全訂新版 一九八五）、六七―六八頁。

第一節 確立された国際法規

「確立された国際法規」（憲法九八条二項）とは、大多数の国により承認され実施されている慣習国際法（いわゆる一般国際法）であって、わが国が承認したものであることを要しない法規範をいう⁽¹⁹³⁾。日本国憲法九八条二項によれば確立された国際法規の順位は国内法上の形成的効力について、「法律」に優先する（日本国憲法前文第三項、九八条二項⁽¹⁹⁴⁾）。この規定は、国会制定法及び地方自治条例に対する「確立された国際法規」の優位を定めたものである。確立された国際法規は憲法の上位にあるとは規定されていない。このことは、日本国憲法九八条及び八一条から明かになる。最後に、日本国憲法八一条は、「確立された国際法規」に基づく憲法規範のコントロール（司法審査）を定めていない。したがって、確立された国際法規は、日本国憲法八一条に基づき、それが憲法と矛盾しない範囲でのみ、国内法秩序の構成部分でありうる。かくして憲法は、確立された国際法規に対して優先する⁽¹⁹⁵⁾。したがって、確立された国際法規（一般国際法）は、国内法上の形式的効力の点において、制定法⁽¹⁹⁶⁾と憲法との中間に位置する⁽¹⁹⁷⁾。

(193) 山本草二・前掲注（6）六八頁。

(194) 多数説。日本の学説状況について、村上謙・前掲注（55）時の法令六八八号二七頁、及びそこに掲げられた文献。

(195) BVerfG-Urteil 2 BvR 1/55 vom 26. 3. 1957, BVerfGE 6, 309 ff. (363) ; BVerfG-Beschluß 2 BvR 227/64 vom 7. 4. 1965, BVerfGE 18 441 ff. (448) ; BFH (Fn. 120), v. 18. 12. 1963, BStBl. 1964 III 253; BFH-Urteil I R 74/86 vom 1. 2. 1989, BStBl. 1990 II 4; *Maunz in: Maunz/Dürig, GG, Art. 25 RdNr. 23; Rojahn in: von Münch, GG, Art. 25 Anm. 36.*

(196) 確立された国際法規を条約と同順位とするものに、村上謙・前掲注(55)時の法令六八八号二七頁。

(197) *Leibholz/Rinck/Hesselberger*, GG, Art. 25 Anm. 2; *Geiger* (Fn.10), S.190 ff.; *Seidl-Hohenneldern* (Fn. 9), *Völkerrecht*², S.140 ff.

第二節 国際条約法の順位

国際条約法⁽¹⁹⁶⁾は、日本国憲法六一条二項(条約)が妥当する場合を除いて、日本国憲法九八条二項の反対解釈(参照、ドイツ基本法五九条二項)により国内法上の形式的効力の点で制定法と同順位にない。⁽²⁰⁰⁾

日本国憲法は、その基本原理、特に憲法前文及び九八条二項から明らかになる国際協調を規定してはいるけれども、既存の国際約束(international agreements)の遵守を確実にするため立法者に対して国際約束の承認(又は国際約束に照応する法律の制定)を義務づけるほどには、先走ってはいない。むしろ、既存の国際約束上の義務の履行を立法者の責任に委ねている。もともと、法律又は条約の授權にもとづく国際条約法、とくに行政協定は、たとえ国会の承認をうけなくとも、内閣(条約締結権者)が相手締約国とのあいだで合意に達している場合には、国内法秩序の構成部分に取り込まれるので、それ故行政規則と同順位にある。しかし、国際条約法、とくに法律又は条約の授權に基づかない行政協定は、国会の承認によつて国内法秩序の構成部分とならない限り(日本国憲法第六一条)、それは法規範ではない。特に、「合意は守られなければならない(pacta sunt servanda)」という命題によつても、日本国憲法六一条の規定に基づき国会の承認をえていない前叙の(つまり法律又は条約の授權に基づかない)国際約束は、国内法に編入されたものとみなされることにはならない。⁽²⁰¹⁾

この観点からすると、日本国所得税法一六二条及び日本国法人税法一三九条は、租税法律に対する国際法上の合意、特に二重課税条約の優位を規定しているけれども、これらの条項はいたって空疎である。なぜなら、所得

税法一六二条及び法人税法一三九条は、通常の国内制定法として日本国憲法九八条二項の順位ルールを一時停止することはできないからである。租税条約の規定が国内法措置による補完を予定している場合、その限りにおいて、その部分の規定は自動的執行力を有しないであろう。他方、自動的執行力を有つ部分の租税条約規定が、所得税法一六二条及び法人税法一三九条の規律する対象（性格決定及びソース・ルールにかかわる問題）と重複する範囲に限って、租税条約の關係規定の優位が確認されるのである（憲法九八条二項）。それ故、日本国所得税法一六二条及び法人税法一三九条は、いずれにせよ、確認的意義をもつにすぎない。しかし、この確認的意義は、国際条約法が遵守されねばならないということに基づいてはならない。たしかに、「合意は守られなければならない」という命題は慣習国際法の基本規定であり、同時に、確立された国際法規である。⁽²⁰⁾ しかし、このことによつて、すべての国際条約法の規範そのものが、必ずしも常に、他の国内法令に対して優位を保つ、確立された国際法規に転じるわけではない。⁽²⁰⁾ 日本国所得税法一六二条及び日本国法人税法一三九条の確認的意義は、国際協調に沿う解釈ルールの観点から確認されるにすぎない。⁽²⁰⁾

日本国憲法の前文及び九八条二項の規定から、憲法上における国際協調の原則⁽²⁰⁾が明らかになるが、その結果、租税法たる一般後法は国際条約たる特別前法に優先しないこととなるであろう。しかし、「租税法たる」特別後法は、「二重課税」条約を脇に押しやる立法者の意思が確認される限り、国際条約法規範に優先する。⁽²⁰⁾ 特別後法は一般前法を廃す。さらに、「合意は守られなければならない」という命題は、同一事情が存続する限りでのみ、妥当する。したがって、仮に合意の成立後に事情が変更する場合（例えば、許されざる租税回避が、当該租税条約の締結後に treaty shopping により頻発するといった事態を想起せよ）、その限りにおいて、当該事情変更した部分の合意は一方の当事者によつて取り消されうる。他方、事情変更の原則が妥当しない事案について、そのような現行国際条約法（例えば二重課税条約）への国内立法者の侵犯は、条約法条約六〇条に基づき相手締約

国が条約の終了の根拠として援用することのできるそうした、重大な条約違反である。⁽²⁰⁸⁾

このような treaty overriding が二重課税条約に関する国際条約実務において現れることは、稀ではない。例えば、特に treaty override に関する一般条項を導入しているアメリカ合衆国の課税実務では、しばしばこれはみられるところである。同条項によれば、紛争事案では国内租税法がつねにこれと相反する規定の二重課税条約に対して優先することが認められている。⁽²⁰⁹⁾

条約上の個別規定にのみ特別に関係のある「Treaty Overriding」は、立法者が明示的又は黙示的に二重課税条約の個別の規範を侵犯している限りにおいて、アメリカ合衆国以外の国々の立法者によっても行われている。

例えば、ドイツ所得税法二条 a は、二重課税条約中の対応規定がドイツ課税標準を計算するに当たって国外源泉所得(正であれ負であれ)の算入を強制的に(自動的執行力 self-executing)求めている範囲において、二重課税条約中の対応する規定に矛盾している。⁽²¹⁰⁾ 同様のことはドイツ所得税法五〇条一項一文にもあてはまる。同条項は、二重課税条約によりまったく徴収されないか低額の税額が徴収される事案についても(減額されない)外国税額控除を原則として許容している。⁽²¹¹⁾ さらに、類似のことはドイツ対外取引税法二〇条二項にあてはまる。同条項によれば、いわゆる投資所得を有する恒久的施設の場合には、二重課税防止条約により供与される国外所得免除方式が、外国税額控除方式に置き換えられる。⁽²¹²⁾

特別法一般法／後法先法の一義的な関係が確認されない場合には、国際協調に沿う解釈という憲法上の要請に対応して、条約の規定が国内で有効でありつつけるような解釈の可能性に優先権が認められねばならない。⁽²¹³⁾

(198) Völkerrechtliche Verträge

(199) したがって、憲法第七三條二号により外交関係処理するための行政取極「executive agreements, Verwaltungsabkommen」

(206) BVerfG (Fn.195), v. 26. 3. 1957, BVerfGE 6, 363; BFH (Fn.195), v. 1. 2. 1989, BStBl. 1990 II 4; *Mannuz*

- (Fn.195), Art.25 RdNr.29; *Geiger* (Fn.10), S. 199 f.; *Seidl-Hohenveldern* (Fn.9), Völkerrecht⁴, S.142.
- (16) BVerfG (Fn.195), v. 26. 3. 1957, BVerfGE 6, 363; BFH (Fn.195), v. 1.2. 1989, BStBl. 1990 4; *Maunz* (Fn.195), Art.25 RdNr.29.
- (20) BVerfG (Fn.195), v. 26. 3. 1957, BVerfGE 6, 363, BFH (Fn.195), v. 1. 2. 1989, BStBl. 1990 II 4; *Seidl-Hohenveldern* (Fn.9), Völkerrecht⁴, S.141. 参考文献 16 次参考文献
- (22) BVerfG (Fn.195), v. 16. 3. 1957, BVerfGE 6, 363; BFH (Fn.195), v. 1. 2. 1989, BStBl. 1990 II 4; *Maunz* (Fn.195), Art.25 RdNr.29; *Weber-Fas, Raudolf*, Staatsverträge im internationalen Steuerrecht, Zur Rechtsnatur, Geschichte und Funktion der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Tübingen 1982, S.75.
- (105) *Schaumburg* (Fn.141), S.17.
- (50) Grundsätzliche Völkerrechtstfrendlichkeit.
- (90) 「1 條終端に於て前項の趣旨は (lex generalis posterior non derogat legi speciali priori)」
- (102) *Tipke/Kruse*, AO. § 2 Tz. 1; *Spanner*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaller, AO, § 2 Anm. 2; *Weber-Fas* (Fn.203), S.76; *Pflugfelder, Peter*, Nationale Steuergesetzgebung und Doppelbesteuerungsabkommen - Anmerkungen zum neuen § 2 a EStG - , FR 1983, 319 ff. (320) ; *Weigell, Jörg*, Das Verhältnis der Vorschrift des § 2 a EStG zu den Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1987, 122ff. (125) ; *Langbein, Volker*, "Treaty Overriding" durch nationales Recht. Ein Beitrag zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1988, 875 ff. (878), 1 雑誌 雑誌 *Eckert Ralf*, Rechtsschutz gegen "Treaty Overriding". Darstellt am Beispiel des § 50 d EStG, RIW 1992, 386 ff. (387 f.)
- (80) *Schaumburg* (Fn.141), S.17; 租税協定国の課税権を侵害する場合の効力について 参照 K. Vogel, DBA³, Einl. Rz. 126.
- (50) 1) ⑤ 以下 ① 2) 参照 *Shannon, Harry*, Die Doppelbesteuerungsabkommen der USA, München 1987, 50 ff; *Langbein, Volker*, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Völkerrecht, RIW 1984, 531 ff.; *Langbein, Volker*, The overriding of tax treaties by national legislation or: The Melford Case revisited - A German view, Intertax 1987, 4 ff.; *Langbein, Volker* (Fn.207), RIW 1988, 875 ff.; *Lang-*

- gheim, Volker*, Treaty Overriding nach US-Recht, RIW 1989, 245; *Wingert Karl-Dieter*, Neuere Entwicklungen auf dem Gebiet der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1990, 207 ff. (208) ; *Becker, Helmut/Felix Würm*, Double-taxation conventions and the conflict between international agreements and subsequent domestic laws, Intertax 1988, 257 ff.; *Eilers, Stephan*, Verschärfung des Steuerklimas für ausländische Investoren in den USA, RIW 1990, 741 ff.; 一 二 三 四 五 六 七 八 九 十 十一 十二 十三 十四 十五 十六 十七 十八 十九 二十 二十一 二十二 二十三 二十四 二十五 二十六 二十七 二十八 二十九 三十 三十一 三十二 三十三 三十四 三十五 三十六 三十七 三十八 三十九 四十 四十一 四十二 四十三 四十四 四十五 四十六 四十七 四十八 四十九 五十 五十一 五十二 五十三 五十四 五十五 五十六 五十七 五十八 五十九 六十 六十一 六十二 六十三 六十四 六十五 六十六 六十七 六十八 六十九 七十 七十一 七十二 七十三 七十四 七十五 七十六 七十七 七十八 七十九 八十 八十一 八十二 八十三 八十四 八十五 八十六 八十七 八十八 八十九 九十 九十一 九十二 九十三 九十四 九十五 九十六 九十七 九十八 九十九 一百 ; *OECD - Committee on Fiscal Affairs*, Report on Tax Treaty Overrides, TNI 1990, 31 ff.
- (10) 一 二 三 四 五 六 七 八 九 十 十一 十二 十三 十四 十五 十六 十七 十八 十九 二十 二十一 二十二 二十三 二十四 二十五 二十六 二十七 二十八 二十九 三十 三十一 三十二 三十三 三十四 三十五 三十六 三十七 三十八 三十九 四十 四十一 四十二 四十三 四十四 四十五 四十六 四十七 四十八 四十九 五十 五十一 五十二 五十三 五十四 五十五 五十六 五十七 五十八 五十九 六十 六十一 六十二 六十三 六十四 六十五 六十六 六十七 六十八 六十九 七十 七十一 七十二 七十三 七十四 七十五 七十六 七十七 七十八 七十九 八十 八十一 八十二 八十三 八十四 八十五 八十六 八十七 八十八 八十九 九十 九十一 九十二 九十三 九十四 九十五 九十六 九十七 九十八 九十九 一百 ; Vgl. BRH-Urteil IX R 162/85 vom 26.3.1991, BStBl. 1991 704; BFH-Urteil I R 182/87 vom 17.10.1990, BStBl. 1991 136.
- (11) 一 二 三 四 五 六 七 八 九 十 十一 十二 十三 十四 十五 十六 十七 十八 十九 二十 二十一 二十二 二十三 二十四 二十五 二十六 二十七 二十八 二十九 三十 三十一 三十二 三十三 三十四 三十五 三十六 三十七 三十八 三十九 四十 四十一 四十二 四十三 四十四 四十五 四十六 四十七 四十八 四十九 五十 五十一 五十二 五十三 五十四 五十五 五十六 五十七 五十八 五十九 六十 六十一 六十二 六十三 六十四 六十五 六十六 六十七 六十八 六十九 七十 七十一 七十二 七十三 七十四 七十五 七十六 七十七 七十八 七十九 八十 八十一 八十二 八十三 八十四 八十五 八十六 八十七 八十八 八十九 九十 九十一 九十二 九十三 九十四 九十五 九十六 九十七 九十八 九十九 一百 ; *Schmidt, Ludwig/Henrich*, Einkommensteuergesetz Kommentar, 12. Aufl. (München 1993), § 50 d Anm. 2; *Schalast, Christoph*, Das Abzugsverfahren für Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger - Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Verfahrensrecht Anmerkungen zur jüngsten Rechtsprechung des BFH und zur Neuregelung durch das SteuerreformG 1990 (§ 50 d EStG), FR 1990, 212 ff. (217.) ; *Eckert* (Fn.207), 386ff. (386).
- (12) 一 二 三 四 五 六 七 八 九 十 十一 十二 十三 十四 十五 十六 十七 十八 十九 二十 二十一 二十二 二十三 二十四 二十五 二十六 二十七 二十八 二十九 三十 三十一 三十二 三十三 三十四 三十五 三十六 三十七 三十八 三十九 四十 四十一 四十二 四十三 四十四 四十五 四十六 四十七 四十八 四十九 五十 五十一 五十二 五十三 五十四 五十五 五十六 五十七 五十八 五十九 六十 六十一 六十二 六十三 六十四 六十五 六十六 六十七 六十八 六十九 七十 七十一 七十二 七十三 七十四 七十五 七十六 七十七 七十八 七十九 八十 八十一 八十二 八十三 八十四 八十五 八十六 八十七 八十八 八十九 九十 九十一 九十二 九十三 九十四 九十五 九十六 九十七 九十八 九十九 一百 ; *Schwarz, Hubertus/Justus Fisher-Zernin*, Deutsches "Treaty Overriding" im Entwurf zum Steueränderungsgesetz 1992. Neue Vorschriften des ASiG, RIW 1992, 49 ff.; *Shollmeier*, Die Vereinbarkeit der Änderungen des Außensteuergesetzes mit internationalem Recht und europäischem Gemeinschaftsrecht, EWS 1992, 137 ff.; *Tulloch, Anthony*, StÄndG 1992: Die neue Hinzurechnungsbesteuerung im ASiG als Instrument der Mißbrauchsbekämpfung, DB 1992, 144 ff.; *Debatin, Helmut*, StÄndG 1992 und "Treaty Override", DB 1992, 2159 ff.
- (13) BVerfG (Fn.195), v. 26.3.1997, BVerfGE 6, 362; *Tipke/Kruse* (Fn.207), § 2 Tz.1; *Spanner* (Fn.207), § 2 Anm. 15; *Genger* (Fn.10), S.199 f.

第三節 超国家法規範（EU法など）の順位

国際租税法の規範階層の中における超国家法規範の順位は、本質的には、当該超国家法規範にいかなる効果が付与されるかに依存している。⁽²¹⁾ その内容からして個別の国家を名宛人とし、かつ例えば国家行為によってその国内立法を一定の態様で改変すべき義務をこの国家に課するような規範が問題である場合⁽²²⁾、このような規範は例外なく直接に当該国民に対しても適用できる法を創造せず、したがって自動的執行力がない。⁽²³⁾ このような規範の場合、順位関係の問題は原則として起きない。このような国際法上（国家に対し）義務づける超国家法規範を根拠として制定される国内規範は、国内法との関係において、その効力の継続期間及び程度の点で同様の国内規範に対し優先的な地位を有しない。⁽²⁴⁾

EEC条約一八九条二項はEU規則の直接効力を定めているのに対して、EU指令についてEU規則と比較しうる規定はない。しかし、このことから、EU指令がEU規則とは比較しうる拘束力をもちえないということとは導きだされない。例えば、EU指令は、達成すべき目標について、それが名宛人としている各構成国を拘束するが、方式及び手段の選択については各国の立法機関に任せている。⁽²⁵⁾ したがって、構成国は、一方的にEU指令から乖離する権利を有しない。⁽²⁶⁾

受容期限が経過する前は、EU指令は原則としてEU市民に対し直接効力を及ぼさない。⁽²⁷⁾ 当該指令が適法にすべての範囲にわたって受容されると直ちに、直接効力は生じる。この場合、直接効力は、その都度の構成国自身により講じられる受容措置に由来する。⁽²⁸⁾ その限りにおいて、EU指令は、国内法において正規の順位を有しておらず、したがってまた規範階層の一部をなしていない。⁽²⁹⁾

他方、EU指令が受容期間の経過後に受容されていないか又は適法に受容されていない場合において、当該E

U 指令の係争規定が内容上無条件にかつ十分に詳細に表現されており、これを適用するためにそれ以上に施行行為を必要としない限り、すべての EU 市民はこの EU 指令を自己の利益に援用することができる。⁽²⁶⁾ この場合には、EU 指令が直接効力を有するので、EU 市民各人は、制裁をうける事案について、当該 EU 指令がなお受容されていないと抗弁することはできない。かくして、EU 指令の直接効力は、終局的には、EU 市民各人のための権利保護の観点（最小限保障）及び構成国に不利となる制裁の観点に基因するのである。⁽²⁷⁾ 当該 EU 指令の直接効力を援用しうる EU 市民の権利は、規範上は、EEC 条約五条及び一八九条三項にその根拠を有する。⁽²⁸⁾

その結果、税務当局は、当該 EU 指令の条文を、場合によってはこれと一致しない国内法令規定に反して国民の有利に適用すべき義務を負うこととなることもある。⁽²⁹⁾ EU 指令は各国の立法機関だけを義務づけるので、税務当局は国民の不利に当該 EU 指令を適用してはならない。⁽³¹⁾

国内裁判所は、国内の施行規定を解釈するに当たって EU 指令の内容に依拠しなければならず、しかも、直接効力の前提要件が満たされていない場合であってもそうである。⁽³³⁾ ただし、この義務づけの制約は、共同体法の一部をなす法の一般原則のなかに見い出され、特に法的安定性及び遡及禁止に見い出される。⁽³⁴⁾

国内裁判所との関係において、ヨーロッパ裁判所は EEC 条約の解釈及び EU 指令の解釈と効力について終局的裁判権を有している。⁽³⁵⁾ これに対し、ヨーロッパ裁判所は、共同体法と国内法規定の適合性について裁判しない。⁽³⁷⁾ しかしながら、それにもかかわらず、例えば、ドイツ連邦憲法裁判所もまた、ドイツ基本法上の基本権と共同体法の適合性を審理しない。⁽³⁸⁾

EU 指令についての解釈又は効力の問題が裁判上重要である場合には、国内の審級裁判所は先決的判決を求めてこの問題をヨーロッパ裁判所に付託することができる。⁽³⁹⁾ この付託手続は、裁判所の付託決定により開始する。⁽⁴⁰⁾ 終審裁判所は、EEC 条約一七七条三項に基づきヨーロッパ裁判所に付託する義務を負っている。ただし、共同

民法の正しい解釈・適用が、合理的な疑念の余地がまったく生じないほどに明白である場合には、その限りでない⁽²⁴⁾。

ドイツ終審裁判所はこれまでヨーロッパ裁判所への付託をあまり利用してきていない⁽²⁴⁾。E E C 条約一七七条三項は、特に、ヨーロッパ裁判所の裁判例⁽²⁵⁾と異なり、次の点で制限的に解釈されている。すなわち、共同体法が正しく適用されているとの見解が合理的であるときに、付託義務が生じる⁽²⁴⁾。

ドイツ始審裁判所がヨーロッパ裁判所への付託に慎重である理由は次の点にあるのかもしれない。すなわち、ドイツ租税法規範はとくに著しく自律的であるので、共同体法を斟酌しなくとも解釈されうる、と。しかしながら、E U 指令に基づき制定された規範は、つねにそのE U 指令に適合するよう解釈されなければならない⁽²⁵⁾。この場合、場合によってはさまざまな言語による、E U 指令正文ならびに補足手段として当該規則の成立史及び関係のヨーロッパ裁判所判決が斟酌されなければならない⁽²⁶⁾。このようなE U 指令に適合する解釈をなすべき義務はこれまで無視されてきたが、しかし、この義務は裁判所及び行政にかかわるだけでなく、租税弁護士や税理士の義務でもある⁽²⁵⁾。

超国家法規範が国内法において直接効力を生じる、したがって自動的執行力⁽²⁵⁾を有する範囲において、これに対応する順位がドイツ基本法二四条一項から明らかになる⁽²⁵⁾。

欧州連合の観点からは、国内法に対するE U 法の無条件優位が成立しており、これはE U 法自体によるものであって、国内の適用命令⁽²⁵⁾によるものではない⁽²⁵⁾。このことは、たとえ国内法が事後に公布された場合にも、そうである⁽²⁵⁾。ただし、ドイツ連邦共和国憲法に対する、自動的執行力のある超国家法規範の適用優先は、留保付きのみあてはまるのであって、当該超国家法規範が特に国内領域に食い込んでいる範囲にのみ限られるのである。ドイツ基本法二四条一項により、超国家法規範が法上当然に無制約に憲法に侵入しうるわけではない。国内法秩序の広がり⁽²⁴⁾の制約が、ドイツ基本法二四条一項そのものにより設定されているのであって、国内法秩序のひろがり

の限界は、憲法構造のなかの不可侵の部分が侵されるところに見い出されるのである。⁽²⁵⁷⁾ ドイツ基本法二四条一項の内在的制約効力により、当該憲法を形づくっている構造への侵害によって現行憲法の同一性を取り除いてしまうような超国家法規範は、許容されない。⁽²⁵⁸⁾ それにもかかわらず、かかる限界は非常に幅広く引かれているので、結局のところ、超国家（EU）の憲法がなおドイツ連邦共和国の民主主義と法治国家という基本観念に合致しているかどうか、重要である。このことは連邦憲法裁判所によって肯定されている。⁽²⁵⁹⁾ それ故、欧州連合が共同体の公権力に対する基本権の実効性ある保護⁽²⁶⁰⁾を一般的に保障している限り、当該EU法はドイツ基本法の基本権の基準に基づいて審理されない。⁽²⁶¹⁾

国内憲法とEU法の関係は、連邦憲法裁判所の司法権の範囲をも決定する。ここでも、欧州連合の平行基本権保護が問題である。欧州連合が共同体の公権力に対する基本権の保護を保障している限り、連邦憲法裁判所は、（ドイツ連邦共和国の高権領域におけるドイツの裁判所及び官庁の行動にとつての法的根拠として主張される）派生的なEU法の適用可能性についてその裁判権を行使しない。⁽²⁶²⁾ このような平行基本権保護は、現在、広い領域において保障されているので、直接効力のある超国家法の適用優先に対する憲法上の留保には、実際上の意義はまったくない。⁽²⁶³⁾

- (214) EU法の個別の規範グループについて *Jarass, Hams D., Voraussetzungen der innerstaatlichen Wirkung des EG-Rechts*, NJW 1990, 2420 ff. (2420).
- (215) EU指令に関するEEC条約一八九条三項。
- (216) ヨーロッパ裁判所の判例は「直接効力」概念を用いている。用語法の詳細については *Grabitz, Eberhard, Das Verhältnis des Europarechts zum nationalen Recht*, in: Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), *Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktdurchordnungsrecht*, Köln 1988, S.33 ff. (36f.).
- (217) *Nonself executing*.

- (218) 1989, 260 ff.; *Seidl-Hohenveldern* (Fn.9), 136 ff.; *Seidl-Hohenveldern, Ignatz*. Das Recht der internationalen Organisationen einschließlich der Supranationalen Gemeinschaften, 4. Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1984, 260 ff.; *Oppermann* (Fn.160), 199 f.; *Bleckmann* (Fn.160), 336 ff.
- (219) *Seidl-Hohenveldern* (Fn.9), 260 ff.; *Götz, Volkmar*, Europäische Gesetzgebung durch Richtlinien - Zusammenwirken von Gemeinschaft und Staat, NJW 1992, 1849ff. (1852).
- (220) 自由と条約一八九条三項。
- (221) EuGH v. 3. 3. 1968-Rs.252/86, UR 1989, 354; EuGH-Urteil Rs.203/87, vom 2. 1. 2. 1989 DSz/E 1989, 184.
- (222) Umsetzungsfrist.
- (223) EuGH v. 6. 5. 1980, EuGHE 1980, 1473ff. (1487).
- (224) EuGH v. 19. 1. 1982, EuGHE 1982, 53 ff. (70) ; EuGH v. 15. 5. 1986, EuGHE 1986, 1651 ff. (1690).
- (225) *Schanburg* (Fn.141), S.19.
- (226) EuGH v. 19. 1. 1982-Rs.8/81, EuGHE 1982, 53, UR 1982, 70; EuGH-Urteil Rs. 152/84, vom 26.2. 1986, RIW 1986, 739; EuGH v.8. 10. 1987, EuGHE 1987, 3982, HFR 1988, 594; EuGH-Urteil Rz.207/87 vom 14. 7. 1988, HFR 1988, 541; EuGH v. 27. 6. 1989, UR 1989, 373. 前掲報告中のこの註釋は *Jarass* (Fn.214), NJW 1990, 2420 ff. (2422 ff.) ; *Tipke/Kruse* (Fn.207), § 2 Tz. 15 b.
- (227) この点については 註釋は *Jarass* (Fn.214), NJW 1990, 2422; *Karl, Joachim*. Die Schadensersatzpflicht der Mitgliedstaaten bei Verletzungen des Gemeinschaftsrechts. Anmerkungen zum Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 19 November 1991, RIW 1992, 440ff.
- (228) EuGH v. 20. 9. 1988, EuGHE 1988, 4689 ff. (4722).
- (229) EuGH-Urteil Rs 103/88 vom 22. 6. 1989, RIW 1990, 407. 前掲報告中のこの註釋は *Tipke/Lang* (Fn.1), § 13 Rz. 1 ff.; *Forst Christian*. Die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer und Probleme ihrer Umsetzung, UR 1989, 264 ff. (265) ; *Probst, Ulrich*. Zur unmittelbaren Wirkung von EG-Richtlinien, UR 1990, 302 ff.; *Probst, Ulrich*. Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: Woerner, Lothar (Hrsg.) Umsatzsteuer in nationaler und

- europäischer Sicht, Köln 1990, 137 ff. (140) ; *Birkenfel, Wolfram*, Deutsches Umsatzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht der EG, UR 1989, 329 ff. (335).
- (362) BVerfG-Beschluß 2 BvA 3/89 vom 12. 5. 1989, NJW 1990, 974.
- (162) EuGH-Urteil Rs 372-374/85 vom 12. 5. 1987, RIW 1988, 231; EuGH-Urteil Rs.80/86 vom 8. 10. 1987, EuGHE 1987, 3982, HFR 1988, 594; EuGH-Urteil Rs.14/86 vom 11. 6. 1988, 593; *Jarass* (Fn.214), NJW 1990, 2421.
- (323) BVerfG-Beschluß 2 BvR 687/85 vom 8. 4. 1987, BVerfGE 75, 223, UR 1987, 355; EuGH (Fn.231), v. 8. 10. 1987, EuGHE 1987, 3982, HFR 1988, 594.
- (323) EuGH v. 10. 4. 1984, EuGHE 1984, 1891; EuGH v. 8. 10. 1987, EuGHE 1987, 3969 ff. (3986) ; EuGH v. 20. 9. 1988, EuGHE 1988, 4635 ff. (4662) ; BVerfG (Fn.232), vom 8. 4. 1987, BVerfGE 75, 223; BFH-Urteil X R 6/82 vom 28. 9. 1988, BStBl. 1989 II 122 ; BFH-Urteil X R 48/81 vom 20. 1. 1988 BStBl. 1988 557; BFH-Urteil V R 30/84 vom 11. 3. 1988, BStBl. 1988 II 643, 雑纂 25 *Meilicke, Wienand*, Zur Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung für das deutsche Steuerrecht, BB 1992, 969 ff.
- (462) EuGH v. 8. 10. 1987, EuGHE 1987, 3969 ff. (3982).
- (152) Die abschließende Entscheidungsbefürnis.
- (362) モーロニック裁判所の機能と地位の役割 *Everling, Ulrich*, Rechtsanwendungs- und Auslegungsgrundsätze des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchssteuer, europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1988, 51 ff. (52 ff.) ° モーロニック裁判所の地位と機能 *Oberitz, Frank Florian*, Auslegungsgrundsätze des Europäischen Gerichtshofs, StVj 1992, 37 ff.; *Beisse Heinrich*, Rechtsfortbildung durch den Europäischen Gerichtshof, StVj 1992, 42 ff.; *Dänzer-Vanotti Wolfgang*, Unzulässige Rechtsfortbildung des Europäischen Gerichtshofs, RIW 1992, 733 ff.
- (162) EuGH v. 3. 10. 1985, UR 1987, 20.
- (323) BVerfG-Beschluß 2 BvR 197/83 vom 22. 10. 1989, BVerfGE 73, 339, 1989 年 10 月 22 日付 *Vedder, Christoph*, Ein neuer gesetzlicher Richter. Zum Beschluß des BVerfG vom 22.10.1986, NJW 1987, 526 ff. (529 ff.) ;

- Arndt, Hans-Wolfgang/Manfred Haas*, EG-Abgaben: Normierung, Vollzug und Rechtsschutz, RIW 1989, 710ff. (725); *Everling* (Fn.236), 51 ff. (61f.).
- (239) 自由条約二十条一項。
- (240) 付託手續について *Wolffahrt* in: Grabitz, EWG - Vertrag, Art. 177 Rdnr. 1 ff. 及び財政裁判権について *Birkenfeld* (Fn.229), UR 1989, 329 ff. (336ff.).
- (241) EuGH v. 6. 10. 1982, EuGHE 1982, 3415.
- (242) 上記について *Meilicke* (Fn.233), BB 1992, 969 ff. (969).
- (243) EuGH 6. 10. 1982, EuGHE 1982, 3415.
- (244) BVerfG-Urteil 2 BvR 276/90, 3. Kammer vom 27. 8. 1991, RIW 1991, 957. 上記について *Meilicke* (Fn.233), 969 ff. (969, 975).
- (245) 自由裁量に類する解釈について *Dünzer-Vanotti Wolfgang*, Richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung, StVj 1991, 1 ff.; *Meilicke* (Fn.233), 969 ff.; *Götz* (Fn.219), 1849 ff. (1853ff.).
- (246) EuGH v. 6. 10. 1982, EuGHE 1982, 3415 ff. (3430).
- (247) *Meilicke* (Fn.233), 969 ff. (974).
- (248) EuGH v. 6. 10. 1982, EuGHE 1982, 3415; EuGH v. 8. 10. 1987, EuGHE 1987, 3969.
- (249) EuGH (Fn.229), vom 22. 6. 1989, RIW 1990, 407; *Tipke/Lang* (Fn.1), § 13 Rz. 1ff.; *Probst Ulrich*, Zur unmittelbaren Wirkung von EG-Richtlinien, UR 1990, 302ff.
- (250) 自由指令に適合する解釈のメーソン租税法についての上記 *Meilicke* (Fn.233), 969 ff. (974).
- (251) Self executing.
- (252) メーソン基本法二四条の機能について *Grabitz* (Fn.216), 33ff. (39f.).
- (253) Anwendungsbefehl.
- (254) モーロンパ裁判所の基本判例について EuGH vom 15. 7. 1964, EuGHE 1964, 1251ff. (1253); 最近のそのについて EuGH v. 20. 9. 1988, EuGHE 1988, 4689 ff. (4722); vgl. ferner: *Everling, Ulrich*, Zum Vorrang des EG-Rechts vor nationalem Recht, DVBl. 1985, 1201 ff. m. w. N.

- (25) EuGH v. 15. 7. 1964, EuGHE 1964, 1251 ff. (1271) ; EuGH v. 9. 3. 1978, EuGHE 1978, 629ff. (644).
- (26) BVerfG-Beschluß 2 BvR 225/69 vom 9. 6. 1971, BVerfGE 31, 145 ff. (174) ; BVerfG (Fn.203), vom 22. 10. 1986, BVerfGE 73, 339 ff. (375) ; BVerfG (Fn.232) vom 8. 4. 1987, BVerfGE 75, 223ff. (242f.).
- (27) BVerfG-Beschluß 2 BvL 1107, 1124/77 und 195/79 vom 23. 6. 1981, BVerfGE 58, 1 ff. (40).
- (28) BVerfG-Beschluß 2 BvL 52/71 vom 29. 5. 1974, BVerfGE 37, 271.
- (29) BVerfG (Fn.220), vom 23. 6. 1981, BVerfGE 58, 41; vgl. ferner *Geiger* (Fn.10), 202ff.
- (30) BVerfG (Fn.256), vom 22. 10. 1986, BVerfGE 73, 387; BVerfG, v. 8. 4. 1987, BVerfGE 75, 223, UR 1987, 355; BVerfG v. 4.11.1987, UR 1988, 25.
- (31) この基本権の保護は、ドイツ基本法にもつて不可侵なものと要請されている基本権の保護と本質的に同様に尊重されねばならぬものである。
- (32) BVerfG (Fn.256), vom 22. 10. 1986, BVerfGE 73, 339 387; BVerfG (Fn.232), vom 8. 4. 1987, BVerfGE 75, 223, UR 1987, 355; BVerfG v. 4. 11. 1987, UR 1988, 25.
- (33) BVerfG (Fn.256), vom 22. 10. 1986, BVerfGE 73, 339 ff. (387). 1) G. H. Scholz, *Rupert*, Wie lange bis "Solange III"? NJW 1990, 941 ff.; *Di Fabio*, *Udo*, Richtlinienkonformität als ranghöchstes Normauslegungsprinzip? Überlegungen zum Einfluß des indirekten Gemeinschaftsrechts auf die nationale Rechtsordnung, NJW 1990, 947ff.; *Beise* (Fn.236), StVj 1992, 42ff. (46f.).
- (34) 1) G. H. Scherer, *Joachim*, Solange II: Ein grundrechtspolitischer Kompromiß. Zum Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht nach dem Solange-II-Beschluß des BVerfG, JA 1987, 483ff.
- (35) *Jarass* (Fn.214), NJW 1990, 2421.

第四節 国内規範の順位

国内法の規範階層は、日本国憲法から明かになる。同法九八条一項は、国法に対する憲法の優位を明定してい

る。日本国憲法九四条により、国法（内閣各省の公布する法規命令を含め）は、原則として地方自治条例、特に市町村規則に優先する。⁽²⁶⁶⁾最後に、形式法（国会制定法）は、法規命令に優先する。⁽²⁶⁷⁾

⁽²⁶⁶⁾ 但し、徳島市公安条例事件につき、最大判昭五〇年九月一〇日刑集二九卷八号四八九頁参照。

⁽²⁶⁷⁾ この点について包括的に、*Tipke / Kruse* (F. 207), § 4 Tz. 18, 19 ff.; ferner *Tipke / Lang* (Fn. 1), *Steuerrecht*¹⁵, § 5 Rz. 3ff.

第四章 国際法と国内法の関係

第一節 二元論と一元論

国際法を適用するのに必要な国内法が存在しない場合（消極的抵触）、又は国際法に反する国内法が存在する場合（積極的抵触）において、国内の司法機関及び行政機関は、いずれに拘束され、またいずれを適用すべきか。この問題について、二つの法秩序はまったく独立別個のものとみる二元論と、二つの法秩序は統一的な法秩序を形成し、一方が他方から効力を引き出されるとみる一元論が大別される。一元論はさらに国内法を上位とみる国内法優位説と、国際法を上位とみる国際法優位説に細分される。

第二節 国際法の国内的効力順位

国際法規が編入手続により国内法上直接に適用される結果、既存の国内法との間に内容上の抵触が生ずる場合に、原則として国際法自体は国内法秩序における国際法規の効力順位の決定について規定せず、これを各国の国

内法（各国憲法の明文の規定によるか、これを欠く場合には管轄国家機関の実行による）に委ねている。⁽²⁶⁸⁾

憲法の改正は厳格な手続によってのみ可能であるのに、より簡易な手続で締結される条約が憲法に優位して、憲法上の基本的価値判断を実質的に修正するようになる事態は、憲法の基調とする国民主権主義に反する。また、条約締結権は、憲法に基づいて授權され、その制限をうける以上、条約の憲法に対する優位は、背理である。さらに、憲法九八条二項は、条約の国内的効力を定めているだけで、その形式的効力についてまでも定めていない。これらの理由から、憲法と条約との国内的関係について「憲法優位説」が妥当である。⁽²⁶⁹⁾ その国内的効力については、憲法を頂点とする国内法秩序の尊厳性・一体性が維持されている。⁽²⁷⁰⁾

条約はそのまま国内的効力をもつであり、仮に形式的効力が法律に優位するとしても、その国内的効力は法律に準じて違憲審査の対象となしうる（積極説）。⁽²⁷¹⁾ 憲法八一条において、条約が法令審査権の対象としてあげられていない理由は、条約には相手国があつて一国だけではどうにもならないからである。⁽²⁷²⁾ したがって、条約は、国家間の合意に基づくとしても、そのことから、条約の国内的側面の司法審査まで当然に排除すべきものとはいえない。⁽²⁷³⁾

他方、憲法と条約との国内的効力関係について、「条約優位説」は、条約が適法に締結されている以上、憲法がその限度で修正されることになつても、それは、条約の誠実遵守（「日本国憲法」九八条二項）、国際協調主義の基調（「憲法」前文）、条約が法令審査権の対象外としていること（「憲法」八一条）、憲法の最高法規性（「憲法」九八条一項）は、誠実遵守をうたう条約との関係では否定している憲法自体が予想していることである、という。⁽²⁷⁴⁾

しかしながら、条約の国際法的効力はその国内的効力から峻別されるべきであらう。たしかに、多数の国の憲法は、国際の平和、安全の維持、国際協調又は国際法秩序の発展のために必要な場合、国家主権を制限・委譲したり国内機関の権力均衡を修正する内容の条約の締結を許容し、憲法規定からの逸脱を許容することがある。⁽²⁷⁵⁾ しかし、この種の条約は、その国内的効力として当然に憲法に対する優位性を承認されているわけではなく、仮に条約優位説に立つとすれば、

その国会での承認は、実質的に憲法改正と同様の手続と要件の下で行われなければならないであろう。⁽²⁷⁶⁾

各国憲法のなかには、国内法上の効力順位として、法律と国際法規と同等のものとみなし、相互間に生ずる現実の抵触については、その時間的前後に基づく優劣⁽²⁷⁷⁾により及び特別法の一般法に対する優位⁽²⁷⁸⁾により調整するものもある。この同格説は、国際法規に法律と同格という客観的な効力順位を与える特色がある。⁽²⁸⁰⁾これにより、Treaty shopping に対する対抗措置が、一方的な国内法により講じうることとなる (treaty override)。

もつとも、同格説は、その相互の優劣の決定は成立の時間的前後という偶然性に依存し、とくに事後の法律制定により国際法規の内容を改廃することが可能であるので、国際法上の義務の不履行・違反の危険性がつねにあるとされている。⁽²⁸¹⁾しかし、この場合には、条約法条約六〇条が適用されうる余地もあるであろう。

各国家法のなかには、法律に対する国際法規の優位性を明文で定めるものもある。例えば、「正規に批准・公布された条約」⁽²⁸²⁾、又は「確立した国際法規」⁽²⁸³⁾は、その時間的前後を問わず、つねに法律に対して優先する効力順位を与えられている。わが国の現行憲法解釈としても、慣習国際法と条約を区別せず⁽²⁸⁴⁾にすべて、法律に優位する効力がみとめられるといわれている。しかしながら、憲法で国際法規の一般的受容又は誠実遵守を定めていても⁽²⁸⁵⁾「日本国憲法」九八条二項、そこから直ちに国際法規の法律に対する効力順位を結論できるものではない。かえって、国際法規の遵守は当然のことであり、こうした規定はかえってその法的根拠と意義の範囲について疑問を生ずるので危険であろう。⁽²⁸⁶⁾とりわけ、treaty shopping に対して、この国際法優位説は、対抗措置が条約法上講じられない限り、無力である。

(268) Verdross/Simma (Fn.58), S.437-440, 山本草二・前掲注(6)七六頁。

(269) 圧倒的多数説。参照、村上謙・前掲注(55)時の法令六八八号二二頁及び二五頁注(14)(15)に掲げられた文

献。

(270) 山本草二・前掲注(6) 七八―七九頁。

(271) 高野雄一・前掲注(37) 二一九―二二〇頁。

(272) 村上謙・前掲注(55) 時の法令六八八号二二頁。

(273) 山本草二・前掲注(6) 七八頁。消極説と積極説の学説状況について、芦部・演習憲法(法学教室選書、一九八

二) 二七〇―二七一頁。

(274) 学説状況について、参照、村上謙・前掲注(55) 時の法令六八八号二三頁及び二五頁注(15) に掲げられた文献。

(275) 「イタリア共和国憲法」二一条、「ドイツ連邦共和国憲法」二四条、「オランダ憲法」六三条など。

(276) 山本草二・前掲注(6) 七九頁。

(277) 後法は前法を廃する、という原則。

(278) 条約一般についてアメリカ合衆国。

(279) 「国際法の一般原則」に該当するものを除く条約についてドイツ連邦共和国、国際慣習法についてオーストラリア。

(280) 山本草二・前掲注(6) 七六頁。

(281) 山本草二・前掲注(6) 七六―七七頁。

(282) 「フランス第四共和国憲法」二六条・二八条、相互主義の留保を付した「同第五共和国憲法」五五条。

(283) 国際法の一般原則と慣習国際法を含む。「ドイツ連邦共和国基本法」二五条・一〇〇条二項。

(284) 村上・前掲注(55) 時の法令六八八号一九―二二頁。

(285) 参照、山本草二・前掲注(6) 七七頁。

(286) 参照、Rousseau, Chares, Droit international public, 5.éd. Paris (1970), 47.

第五章 結 語

一 憲法は、その九八条二項において、国際法規の一般的受容および誠実遵守を定めているが、そこから直ちに国際法規の法律に対する効力順位（とりわけ国際法優位説）を結論できるものではない。国会承認条約（憲法六一条）は、その制定手続の簡易さにも拘らず、国際協調の原則に照らし、制定法と同順位にある（同格説）。「確立された国際法規」（憲法九八条二項）には、慣習国際法と法の一般原則（国際司法裁判所規程三八条一項）が属するが、これらはもともと国会の承認を必要とせず、国際協調の原則に照らし、制定法に優位する。その他の国際条約法は、国会の承認を経ることを要さず、内閣の条約締結権にのみ基づいているので、行政規則と同順位にある。

二 国際租税法の領域における *treaty shopping* に対して、国際法優位説は、対抗措置が条約中に講じられない限り、無力である。この問題提起に対し、日本国憲法秩序が国会承認条約と制定法の同順位を是認しているとする同格説は、妥当な解決案を提示することができる。同格説は、「特別後法は一般前法を廃す」および「事情変更の原則」といった法の一般原則（憲法九八条二項）を援用すると同時に、自由と権利の濫用禁止ルール（憲法一二条）を *treaty shopping*（法の濫用の一形態）のケースに適用することを容認し、さらには「二重課税」条約を脇に押しやる立法者の意思が確認しうる態様で（*treaty overriding*）租税法たる特別後法の制定を容認しうる。