租税史

日米租税条約と国会 1954-2004

東京大学法学部教授
増　井　良　啓

◆SUMMARY◆

本稿は、令和元年 12 月 10 日（火）に税務大学校和光校舎で開催された「第 34 回租税史研究会」における増井良啓教授（東京大学法学部）の報告内容を取りまとめたものである。

本稿では、「日米租税条約と国会 1954-2004」と題して、日米租税条約の展開にとって特に重要な節目である 1954 年の締結、租税条約実施特例法の一括法化、1971 年及び 2003 年の全面改訂に注目し、比較的まとまった審議状況を記録している国会（委員会）会議録を選択的に抜き出し、その時々の日米租税条約の締結を承認するにあたり、国会で何がどのように審議されたのかを紹介している。

（令和 2 年 4 月 17 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目　　次

1　はじめに――本報告の趣旨 ……128
2　予備知識の確認――条約に関する日本国憲法の定め ……129
3　1954 年日米租税条約の締結――初めての本格的な二国間租税条約 ……130
（1）概観 ……130
（2）1954 年 5 月 15 日の審議 ……130
（3）1954 年 5 月 18 日の審議 ……131
（4）1954 年 5 月 20 日の審議 ……133
4　租税条約実施特例法の一括法化（1969 年）――租税条約の経験蓄積と締結プロセスの効率化 ……133
5　日米租税条約の 1971 年全面改訂――重要性に比して国会審議自体は比較的低調 ……135
6　日米租税条約の 2003 年全面改訂――経済先進国としての租税条約締結ポリシー ……136
（1）概観 ……136
（2）2004 年 3 月 2 日の審議 ……136
（3）2004 年 3 月 18 日の審議 ……138
7　まとめ――国会審議の在り方を展望しつつ ……139
（1）報告内容の要約 ……139
（2）国会審議の在り方 ……139

1　はじめに――本報告の趣旨

2016 年 11 月の BEPS 防止措置実施条約の締結以前において、日本の租税条約の展開をリードしてきたのは、その時々の日米租税条約です。

1954 年日米租税条約については、この研究会で報告したことがあります（増井良啓「租税条約の発展――1954 年日米所得税条約をめぐる覚書」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣 2010 年）139 頁）。そのおりには、条約締結がどういう背景の下にあったか、その時期の国内税制改正といかなる関係にあったか、その後の日本の租税条約締結ポリシーにどういう影響を与えたか、といった点をご報告しました。私の報告は 1954 年当時の公刊資料を基にしたものでしたが、最近は、外務省外交史料館や国立公文書館のアーカイブを利用して、1954 年日米租税条約の交渉議事録を紹介する研究が出ています（加野裕幸「日米租税協定逐条審議議事録 1951・52」関西大学大学院法学ジャーナル 96 号（2019 年）289 頁）。

他方で、租税条約の締結に対する国会の関与については、次のような歴史的事実が分かってきました（増井良啓「租税条約の締結に対する国会の関与」フィナンシャル・レビュー129 号（2017 年）44 頁）。すなわち、

- 明治憲法の下で条約締結に帝国議会の協賛が不要とされた起源が、条約改正期における梅謙次郎博士の論文の通説化によること
- 日本国憲法の下で内閣が条約を締結するには国会の承認を経ることが必要であるとされたところ、徐々に国会の関与を縮減する傾向にあること

です。

このような研究の延長線上で、私は現在、憲法と租税条約の関係について、解釈論を中心に検討しています（増井良啓「憲法と租税条約」日税研論集所収予定)。その検討の過程において、租税条約の締結に対する国会の関与というとき、一般的・抽象的に憲法を論ずるにとどまらず、より具体的な時代状況に即して､《その時々の日米租税条約の締結を承認するにあたり、国会審議の様子が実際にどのようなものであったか》ということを追体験したいと思いました。

そこで、国会会議録のデータベースを用いて、日米租税条約が話題となった会議録をリストアップしてみました。これはいまや、とても簡単に全文検索ができます。そうしたところ、多数の文書がヒットしました。内容としては、次のようなものが混在します。

- 日米租税条約の締結や改訂に関するもの（1954 年条約は 3 回にわたり部分改訂、1971 年条約は比較的長持ち、2003 年条約は 2013 年に部分改訂）
- 他の二国間租税条約の承認の可否を審議するにあたり日米租税条約が引き合いにだされるもの
- その時々の政治課題に付随するもの（たとえばロッキード事件に際して日米租税条約 26 条の情報交換の運用が話題になった例など）

本日は、これらのうち、日米租税条約の展開にとって特に重要な節目に注目して、国会会議録の内容を簡単にご紹介することといたします。

構成は以下の通りです。まず予備知識の確認として、条約に関する日本国憲法の定めを確認します。しかる後、本論として、日米租税条約の 1954 年締結、租税条約実施特例法の一括法化、日米租税条約の 1971 年全面改訂、日米租税条約の 2003 年全面改訂、という重要な節目に着目して、比較的まとまった審議状況を記録している委員会会議録を選択的に抜き出し、国会で何がどのように審議されたかを見てみます。最後に、租税条約の締結に対する国会の関与につき若干の点を付言します。

なお、本日のご報告で「1954 年日米租税条約」とか「1971 年全面改訂」とかいうときの基準時は、条約の署名の年を基準にしてそう呼びます。

2　予備知識の確認――条約に関する日本国憲法の定め

予備知識の確認として、条約に関して日本国憲法がどういう定めを置いているかを見ておきます。

まず 7 条で、条約の公布は天皇が行う。

「７条　天皇は、内閣の助言と承認により、国民のために､左の国事に関する行為を行ふ。

１　憲法改正、法律、政令及び条約を公布すること。」

そして 61 条で、条約の締結に国会の承認を要することが規定されており、その手続きとして予算議決に関するルールを準用しています。つまり法律より簡略な手続きによるということです。

「６１条　条約の締結に必要な国会の承認については、前条第２項の規定を準用する。」

ここでの国会承認の議決の対象は、条約の締結の可否です。丸ごと受け入れるか、条約の締結を全体として否決するか、どちらかでありまして、個別の条項の修正権はないという解釈が確立しています。

いよいよ 73 条です。こちらが実質的なところで、内閣が条約を締結する。ただし、事前に、時宜によっては事後に、国会の承認を経ることを必要とする。こういう形で、国会と内閣の役割分担を定めています。

「７３条　内閣は、他の一般行政事務の外、左の事務を行ふ。

３　条約を締結すること。但し､事前に、

時宜によっては事後に、国会の承認を経ることを必要とする。」

国会承認条約に該当するか否かは、いわゆる大平三原則によって判定します。①法律事項、②財政事項、③政治的重要性の高い事項、こういうものについては、国会の承認が必要です。したがって、日米租税条約の本体や議定書は、この大平三原則に照らし、国会承認を要します。他方で、国際法上の国際約束ではあるけれども、憲法 73 条との関係で国会承認を要するわけではないものもある。例えば、「所得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政府とアメリカ合衆国政府との間の条約に関する書簡交換の告示（平成 16 年外務省告示第 114 号）」などが、国会承認を要しない国際約束の例です。

条約が結ばれますと、98 条 2 項によって、日本国が締結した条約は、誠実に遵守することを必要とするとされています。

「９８条２項　日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」

こうして、租税条約は特段の変形措置を経ることなく国内法上の効力を有し、法律に優位する、と一般に解されています。

以上を確認して、本論に入ります。

３　1954 年日米租税条約の締結――初めての本格的な二国間租税条約

（１）概観

1954 年日米租税条約は、日本にとって初めての本格的な二国間租税条約です。国会審議においては、租税条約の逐条解説に近い説明と質疑応答がありました。また、租税条約を国内実施するための担保法として個別の法律を設けることとされていたため、その法律案の審議に際して、租税条約の内容について再度、国会で審議がされています。

1954 年日米租税条約は、昭和 29 年 4 月 16 日ワシントンで署名されました。その後、5 月半ばに日本の国会で審議された記録が、ここでご紹介する会議録です。特にまとまった審議をしている委員会の会議録を、選択的に引き出しております。

1954 年 5 月当時と申しますと、これは、吉田茂第四次内閣の時期です。衆議院の構成は、1953 年 4 月の選挙で、自由党、改進党、日本社会党などでした。参議院の構成は、1953 年 4 月の選挙で、自由党、改進党、日本社会党、緑風会などです。保守合同による 1955 年体制成立の前のことです。

この条約は、早くも 5 月の段階で日本側の国会承認を受けたのですが、米国側の議会承認にやや時間がかかりまして、翌年の昭和 30 年 3 月 25 日に批准されます。昭和 30 年 4 月 1 日東京で批准書交換、昭和 30 年 4 月 1 日効力発生、昭和 30 年 4 月 1 日公布（条約第 1 号）、となりました。

（２）1954 年 5 月 15 日の審議

では早速、第 19 回国会衆議院外務委員会議録第 50 号（昭和 29 年 5 月 15 日土曜日）（以下「資料 1」という。）を見てみましょう。これは 5 月 15 日の衆議院外務委員会の会議録です。午前 10 時 57 分に始まった会議で、条約第 18 号につき「条約の批准について承認を求めるの件」が、会議に付されました（資料 1 の 1 頁 3 段目）。この時、所得税条約と相続税条約、この 2 本がかかっておりますが、ここでは所得税条約の方を見ていきます。

当時の渡辺喜久造大蔵省主税局長が、政府委員として、二重課税防止条約について説明しています（同 8 頁 2 段目以下）。そもそも「どういう点で二重課税の問題が起るか」という国際課税の基本について、居住地課税と源泉地課税から説き起こします。そして、「これはある程度国内法でも実は処置できる」という（同 8 頁 3 段目）。二重課税の排除は国内法でも処置できるということです。実際、

この前年に、日本も初めて外国税額控除を国内法で導入していました。

もっとも、「ただ国内法だけでやりますと、いろいろな意味において不十分な点が実は出て来るわけであります」と、渡辺局長は説明します（同８頁４段目）。例えば、アメリカに支店を有する日本の会社のような場合に、アメリカの支店にかかる税金が高すぎると、日本の方で外国税額控除がしきれないなど、様々な不十分な点が出てくる。そこで「どうしてもやはり一つの条約を結びまして、お互いの負担を一応制限のもとに置くということが必要になって来る」と言います（同９頁１段目）。

渡辺局長は続けて、このような二重課税防止条約を、「アメリカは特に非常に熱心に各国と結んで」いる一方で、「日本におきましては、実はこういう意味での条約は今度初めてでございまして」と言う（同９頁２段目）。本格的な二国間租税条約をここで初めて結ぶということですね。すでに大正時代から、船舶の関係では、国内法で課税を相互免除する法律がありました。これに対し、今度初めて租税協定を結ぶことで、日米「両国の通商関係を促進する」ことを考えた（同９頁３段目）。これが、なぜ租税条約をなぜ結ぶかという、そもそも論のところの説明です。あたかも国際租税法のレクチャーのような趣があります。

渡辺局長は更に、条約の形式がどうなっているかを説明し、「簡単に条文についてごくあらまし申します」ということで（同９頁４段目）、ここからは逐条解説のようなことになっています。そして相続税条約について説明し（同10頁２段目から４段目）、しかる後、質疑応答になります。

穂積七郎委員（日本社会党）が、「一括してちよつと簡単にお尋ねします」と述べて、５つ質問を出しています（同10頁５段目以下）。

- 恒久的施設の認定にあたりどういう限界的な線引きをするか
- 支店の所得と本店の所得をどう区別するか
- 日米の税率差のために商売の主体を移動することについてどう調整するか
- 本国だけで商売している者と日米両国で商売している者とで課税の不均衡が生じないか
- 米国以外の他の国との間でどういう条約を考えているか

これらについて、渡辺局長が、一つ一つ答えます（同11頁２段目以下）。印象的な点を抜き書きすると、それぞれにつき次のような答弁です。

- ホテルの一室に相当長期間滞在してそこを日本における商売の中心として利用していれば、恒久的施設ありとみる
- その支店が独立して営業をしたとした場合にどれほどの所得を得べきか、この額を想定することを考え方の中心にしている
- 税率差は特に二重課税防止条約の問題として検討の対象にしていない
- 支店がアメリカにあっても全部の所得に対して課税するし、情報交換ができることで所得の捕捉が改善される
- できれば英米くらいとまず結んで順次他国へ及ぼしていったらどうだろうか

以上のやりとりを経て、ただちに採決に移り、外務委員会として条約の締結を承認すべきものと決定します（同12頁２段目から３段目）。この後、衆議院の本会議を通りまして、参議院にいくわけです。

（３）1954年５月18日の審議

そこで次に、第19回国会参議院外務委員会会議録第34号（昭和29年５月18日火曜日）（以下「資料２」という。）をご紹介します。参議院外務委員会で５月18日に審議された記録です。日米租税条約の批准について承認を求めるの件（内閣送付）が、会議に付

されています。

ここでの政府説明は、白石正雄大蔵省主税局税制第一課長が政府委員として担当しています（資料２の１頁４段目）。説明の内容は先ほどの衆議院での主税局長の説明とほぼ同様ですので省略いたしまして、質疑応答を見てまいります。この戦後すぐの参議院の面々によるやりとりというのは、なかなか味がある。色々な実地体験、実際の経験から滲み出ているような､そういうところがございます。短いですが、中身が濃い感じを受けます。

團伊能委員（自由党）は、恒久的施設の意義について、戦時中の特別な法律によってニューヨークでインコーポレートして登記した会社であっても、その主要株主が日本人であった場合のその会社の財産が没収されているところ、恒久的施設は登記した場所にあるのか、と質問しました（同３頁１段目から２段目）。これに対して白石課長は、その場合はアメリカに本店があるのでアメリカの所得税法の適用がある、と答えました（同３頁２段目から ３ 段目）。長くなるので細かいニュアンスは再現しませんが、これなどは、恒久的施設の典型例として外国法人の国内支店がある、といった教科書的な説明を、一歩踏み込んで具体例で確かめるやりとりになっています。

團委員は、さらに、日本の商社に勤める個人がアメリカに出張させられていて、そこでアメリカの支店から俸給をもらっている時に、アメリカでの課税がどうなるかと問います（同３頁３段目）。これに対して、白石課長は、その場合は問題が２つに分かれ、支店における事業所得に対する課税と、個人の受ける俸給の給与所得に対する課税があるところ、後者については条約の９条(a)で「当該課税年度を通じて合計百八十日をこえず」という場合には課税されない、と答弁しています（同３頁３段目から４段目）。この答弁をきいて、團委員は、「ああそうですか、わかりました」と引き取った（同３頁４段目）。いかにも良識の府らしいやりとりです。

同じようなレベルの質疑応答が続きます。杉原荒太委員（自由党）は、今日まで国際的な二重課税はどう処理してきたのかを問い（同３頁４段目）、梶原茂嘉委員（緑風会）は、二重課税の対象になる税額がどの程度に想定されるかを問う（同３頁５段目）。白石課長は、取りまとめた計数は持っていないけれども、一応推定したところによると、著作権の使用料や配当に関する収入の税率を15%に抑えることで１億7000万円程度日本の税金が軽減される、と答えています（同３頁５段目から４頁１段目）。一般に、租税条約の軽減税率により税収にどういう影響があるかは、条約締結ポリシーを評価する上で大事な事実です。まさにその点について、当時の政府見通しが語られています。

鶴見祐輔委員（改進党）は、かなりプラクティカルな角度から発言しています。異議の申立をしても、「これは大分時間がかかりましょうね」という（同４頁１段目）。その後の租税条約の歴史において相互協議にかかる時間短縮が課題とされるであろうことを、この時点ですでに見通しています。また､「アメリカでは非常にいろいろ間違いが起る」(同４頁４ 段目）という自分自身の経験に基づいて、それに対する救済の方法が意義の申立だと「二年も三年もかかつて」しまうので「日本人の不利益が多かろう」と心配する（同４頁５段目）。これに対しては、永井三樹三外務省経済局次長が、納税者本人の異議の申立だけでなく、条約違反として政府から申入れができる、と答えています（同５頁１段目）。

ここで團委員が再び質問します。問題意識は、日米両国間の税率が非常に違った場合どうなるか､ということです（同５頁１段目）。「本店と支店との関係が日本に本社があつてアメリカに支店があるという場合、若しもアメリカの税率が安ければ､・・・会社の所得を

アメリカの所得にするような工合に工作されると思います」と述べています（同5頁3段目）。これは、独立企業原則に基づいて恒久的施設に帰属する所得をどう決めるかを、的確に突いた質問です。これに対して、白石課長は、当時の条項だと3条3項、現在だと7条ですけれども、これを引用して、「抽象的な規定でありまして、具体的な場合の計算はなかなかそれがその通り行くかどうかという問題があり得るかと思いますけれども」と応答しています（同5頁4段目）。1954年の段階では、一口に独立企業原則といってもそんなに具体的に決まっていたわけでもありません。ましてや、本支店間取引について独立企業原則を適用するAOA（Authorised OECD Approach：OECD承認アプローチ）が21世紀になって出てくるよりも、ずいぶん前のことでした。しかし、現在の眼からみても基本的な問題点が、ここですでに指摘されています。

高良とみ委員（緑風会）は、著作権のロイヤリティについて質問した後（同5頁5段目）、米国の他の租税条約がどうなっているか、日本として東南アジアとの条約の必要は出ていないのか、と問います（同6頁1段目から2段目）。これに対して、白石課長は、「東南アジア関係は経済交流が日本としては今後ますます盛んになると考えられますので、こういった必要は生じて来る」と思うが、「只今のところまだ至急これを取運ぶという段階には立至つていないわけでございますが、今回米国との間の締結を機といたしまして至急諸国との間におきましてもこういつた関係を進めて参りたいというように考えておる次第でございます」と答弁しています（同6頁3段目）。

最後に、杉原委員が再び立って、日綿実業のニューヨークにおけるヘッジ取引の課税問題や、14条の日本語正文の文言について、指摘を行いました（同6頁4段目）。このように、戦前からの取引にまつわる具体的な話が、国会で話題になっているわけです。

この日の審議はここまでです。翌日には委員会としての採決があり、更に参議院本会議で承認されました。

（4）1954年5月20日の審議

第19回国会参議院大蔵委員会会議録第46号（昭和29年5月20日木曜日）（以下「資料3」という。）は、日米租税条約の実施特例法の審議をしているものです。当時は、二国間租税条約を一本一本結ぶたびに、それを実施するための法律を個別に作っていました。そのため、ここまで見てきたように日米租税条約の承認の可否を衆参両院にかけると同時に、「日本国とアメリカ合衆国との間の二重課税の回避及び脱税の防止のための条約の実施に伴う所得税法の特例等に関する法律案」を国会にかけています。法律案ですので、大蔵委員会にかかっています。

実はここでもまた、条約の逐条解説に近いような質疑応答が詳しくなされています。渡辺喜久造大蔵省主税局長による説明の後、地位協定の実施特例法案に関する質疑をはさんで、菊川孝夫委員（日本社会党）と小林政夫委員（緑風会）の質問があって、原案が可決されました。やりとりの中には興味深い点も多いのですが、時間の関係で省略します。

以上が、1954年日米租税条約と実施特例法の審議過程でした。日本にとって初めての本格的な二国間租税条約ということで、国会でもかなり丁寧に審議したことが分かります。

4　租税条約実施特例法の一括法化（1969年）——租税条約の経験蓄積と締結プロセスの効率化

今し方ご説明したように、1954年日米租税条約の締結を国会が承認した時には、その条約の実施特例法を国会で作りました。同様に、例えば日本とスウェーデンの間の租税条約の締結を国会が承認する時には、また別途、実

施特例法を個別に作る。日本とパキスタンとの租税条約についても、これまた別の実施特例法を作る。こういうことをやっていました。

これに対し、1969 年の段階で、実施特例法を一括法化することになります。つまり、二国間租税条約を締結するたびに別々に法律を作るやり方を改めまして、一本の統合された法律で済むということにしたわけです。

この当時は、1954 年日米租税条約ができてからすでに 15 年たっており、租税条約の運用について経験が蓄積してきていました。そういう経験を踏まえて、条約締結のプロセスを効率化したのが、この時の法律です。正式名称は、「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」で、先に参議院にかかり、次に衆議院にかかっています。

この時の審議は、日米租税条約の実態について言及するところが多く、また、他の国との関係についてもいろいろと質問されていて、当時の租税条約の姿を知る上でなかなか面白い記録になっています。

しかしここでは、国会審議のプロセスとの関係に絞り込んで、やりとりをご紹介しておきましょう。

まず、第 61 回国会参議院大蔵委員会会議録第 6 号（昭和 44 年 3 月 25 日火曜日）（以下「資料 4」という。）では、岩動道行委員（自由民主党）が、大蔵委員会をバイパスすることになると指摘します。そのまま引用いたしますと、「今度このように特例法を一本化することによって、これからは租税条約自体は外務委員会で審議をされる、大蔵委員会にはそれに関連した特例法というものが全然出てこない、・・・そういたしますと、当委員会としては、一体どの国とどのような租税条約を結んでいるのか・・・全く分からないという状況に相なろうかと思います。・・・政府側としては、適当な機会に当委員会に租税条約の説明であるとか、あるいはその実態等についての報告、説明をしていただきたい」と述べています（資料 4 の 17 頁 2 段目から 3 段目）。これに対し、細見卓大蔵大臣官房審議官が、「御希望に沿うようにいたしてまいりたい」と答弁しました（同 14 頁 3 段目）。

次に、第 61 回国会衆議院大蔵委員会議録第 30 号（昭和 44 年 5 月 16 日金曜日）（以下「資料 5」という。）でも、広瀬秀吉委員（日本社会党）が、一本の特例法にまとめることで大蔵委員会の論議の対象から外されることに懸念を示します。すなわち、「この一本の法律をここで通したらあとはこの委員会にかかることもないということでは、本委員会の役割りというようなものからいって、やはり一つの心配が残る」と指摘します（資料 5 の 1 頁 3 段目）。同様にして、只松祐治委員（日本社会党）も、大蔵委員会には今後法案がかからないことを確認した上で、「何らかの形でやはり大蔵委員会に関連さしたほうがいいのじゃないか」と述べます（同 6 頁 4 段目）。これに対し、吉國二郎大蔵省主税局長が、「今後外務委員会に租税条約のかかります際には、何らかの機会をいただきまして、条約の内容等につきまして御説明をしていただき、また御質疑を受けるということに扱っていただければ・・・いいのではないか、私どももかように思っております」と応じています（同 6 頁 4 段目）。敬語を用いているところに含蓄の深さを感じますが、そこに込められたニュアンスを私なりに読み解きますと、これは国会の委員会の権限のお話であるので国会議員の先生方でお決めになることであるが、政府の事務方としてもこう思っている、というスタンスの答弁だと思います。これを受けて、只松委員は委員会として申し合わせにしたほうがいいのではないかと述べ（同 7 頁 1 段目）、上村千一郎大蔵政務次官が「大体そんなような慣行になっていくであろう」と引き取っています（同 7 頁 1 段目）。

こういったやりとりを含んだ国会審議がな

されて、この法律が成立しました。審議日程を国会会議録のデータベースから引用しておきますと、昭和 44 年 2 月 4 日に国会提出。参議院大蔵委員会で昭和 44 年 3 月 4 日に趣旨説明、3 月 25 日に質疑と採決。参議院本会議で 3 月 31 日に採決。衆議院大蔵委員会で 5 月 13 日に趣旨説明、5 月 16 日と 6 月 4 日に質疑、6 月 6 日に採決。衆議院本会議で 6 月 12 日に採決、という運びでした。

5　日米租税条約の 1971 年全面改訂――重要性に比して国会審議自体は比較的低調

その 2 年後、1971 年に、日米租税条約を全面改訂します。これは日米の経済関係からして非常に重要なものでありましたけれども、国会審議自体は比較的低調であったようです。

その理由については、私としてもいろいろと推測しているところです。当時の国会の構成が関係しているかもしれません。1971 年 3 月当時は佐藤栄作第三次内閣で、衆議院の構成は自由民主党、日本社会党、公明党、民主社会党などでした。あるいは、前年に日米安保条約が自動延長されたその翌年である、といった時節柄もあったかもしれません。また、先ほどご紹介したように、つい 2 年前の 1969 年に租税条約実施特例法を一括法化したときに、日米租税条約を含めて租税条約のあり方についてかなり議論がやり尽くされていたといった可能性もあるかもしれません。いずれも推測にとどまります。

一つはっきりしているのが、1963 年に OECD モデル租税条約ができたことのインパクトです。第 65 回国会参議院外務委員会会議録第 10 号（昭和 46 年 3 月 26 日金曜日）（以下「資料 6」という。）を見てみますと、西村関一委員（日本社会党）が全くの新条約として締結する理由を質しました。これに対して、山崎敏夫政府委員（外務省条約局外務参事官）が、それまでの 25 カ国との条約締結の経験と、1963 年のＯＥＣＤモデル租税条約の公表を考慮して、「できるだけこの OECD モデル租税条約案に沿って条約を締結し、また既存の条約を改訂してきている次第でございます。そこで、この日米租税条約に関しましても、このような方針に従いまして、今後の日米間の経済関係の緊密化に伴う課税関係を一そう明確にするためには、条約の内容について全面的に検討を加えまして新しい条約を締結することとした次第でございます」と答弁しています（資料 6 の 8 頁 2 段目）。つまり、1971 年の時点ではもう OECD モデル租税条約の存在が大前提になっていて、OECD モデル租税条約に沿って日本の租税条約を改訂する例が積み重なっていたわけです。こうなりますと、全く初めて租税条約を締結した 1954 年当時の審議と比較すると、自ずから力の入れ方の加減が違ってくるのではないでしょうか。

現に、西村委員が、企業の利得について恒久的施設所在地国が課税できる範囲をエンタイア主義から帰属主義に改める理由を問うたのに対して、吉田太郎一政府委員（大蔵大臣官房審議官）は、「OECD などで数次にわたり研究された結果でございます」と答えている（同 8 頁 3 段目）。そして西村委員のほうでもこの説明をそのまま受け入れて、方針変更の是非を問題にするのではなく、むしろ、エンタイア主義をとっていたパキスタンと韓国との間の租税条約についても同様に改訂する考えがあるのかと問うことで、議論を先に進めています（同 8 頁 4 段目）。OECD モデル租税条約ができたことのインパクトが、このようなやりとりに表れています。

これが参議院外務委員会の審議の様子でしたが、衆議院の方でも同様にして、審議はそれほど盛り上がりを見せたわけではありません。第 65 回国会衆議院外務委員会議録第 18 号（昭和 46 年 5 月 19 日水曜日）（以下「資料 7」という。）では、戸叶里子委員（日本社会党）が、地位協定に関連して、アメリカの

軍人、軍属及びその家族が日本でアルバイトをして収入を得た場合の扱いなどを質疑しているにとどまります(資料7の8頁4段目)。日米租税条約だけでなく、スイスとの租税条約と、シンガポールとの租税条約についても、それぞれの条約の承認の締結について承認を求めるの件が、同じ日の会議に付されています（同1頁3段目)。租税条約の形式や内容が定型化してくる中で、複数の二国間租税条約をあわせて国会審議することで条約締結プロセスを効率化していることが、うかがわれます。

こうして、この時の条約は、昭和46年3月8日東京で署名され、昭和46年5月21日国会承認されます。その後、昭和46年6月2日批准の閣議決定、昭和47年6月9日ワシントンで批准書交換、昭和47年6月23日公布及び告示（条約第6号)、昭和47年7月9日効力発生、となりました。

この1971年日米租税条約はかなり長生きし、日米間の経済取引につき重要な役割を果たすとともに、他の二国間租税条約の締結や改訂に当たって参照される存在になります。私なども、小松芳明先生の『逐条研究日米租税条約』で勉強した世代です。

6　日米租税条約の2003年全面改訂――経済先進国としての租税条約締結ポリシー

（1）概観

日米租税条約が次に全面改訂されたのは、2003年のことです。この間に30年以上が経過し、日本は経済先進国となりました。日米の経済関係も非常に変わりました。日米租税条約の久方ぶりの全面改訂ということで、国会でも与野党から活発に質疑があり、いろいろなことが答弁されています。

ただし、これからご紹介いたしますように、委員会の構成や所掌からして、租税政策の見地からというよりは、経済外交の見地からの議論に力点があります。また、各党から細切れで質疑を行う結果として、質問内容に重複がある場合もみられます。さらに、リップルウッドの事件など、個別事案を念頭においた特定条項に関心が集中する傾向も観察されるところです。

2003年日米租税条約の締結経過は以下の通りで、比較的早期に効力発生に至りました。平成15年11月6日ワシントンで署名、平成16年3月19日国会承認、平成16年3月26日批准の閣議決定、平成16年3月30日東京で批准書交換、平成16年3月30日公布及び告示(条約第2号及び外務省告示第113号)、平成16年3月30日効力発生。

（2）2004年3月2日の審議

ここでは、第159回国会衆議院外務委員会議録第3号（平成16年3月2日火曜日）（以下「資料8」という。）を見てみます。小泉純一郎第二次内閣の時期です。衆議院の構成は、自由民主党、民主党、公明党、日本共産党、社会民主党などでした。

この日の審議では、まず、川口順子国務大臣（外務大臣、自由民主党）が、提案理由を説明します（資料8の1頁3段目)。

これに対して宮下一郎委員（自由民主党）が質疑に立ちます（同1頁4段目)。大局的な質問でありまして、日米間の通商問題の現状をどう認識しているか（同2頁2段目)、対日直接投資拡大に政府としてどう取り組むか（同2頁4段目から5段目)、日本の経済社会にこの条約の改訂がどういう影響を与えるか（同3頁1段目)、といった点を問うています。最後の質問について、川口大臣の応答に続いて、海老原紳政府参考人（外務省北米局長）が、親子会社間配当の源泉地国課税を免税することで投資交流の一層の促進を図りたい、と答えています（同3頁3段目)。

これを受けて、宮下委員は、「第三国の居住者が米国内にペーパーカンパニーを設立して、この会社を通じて日本に投資を行うことによ

りまして、本来受けることのできないはずの投資収益についての免税措置を受けるなどの操作」について、「本条約の特典を受けられる対象を日米の居住者に限るための措置が講じられていると伺っておりますが、具体的にその仕組みについてお伺いしたい」と質します（同 3 頁 3 段目）。これに答えて、門司健次郎政府参考人（外務省大臣官房審議官）が、特典制限条項の概要を説明しています。ここで話題になっているように、投資所得に係る源泉地課税の免除とセットで特典制限条項を導入することは、2003 年全面改訂のキモでした。与党議員として質問内容を事前に綿密にすりあわせていることが、このやりとりからは感じられます。

引き続き、小野寺五典委員（自由民主党）が、知的財産の立国という見地から、使用料を源泉地国として免税にすることの意義を問います（同 3 頁 4 段目から 4 頁 1 段目）。日本の法人から相手国の法人に使用料を払っている場合を念頭において、「日本にかなりおりている税金も実はあると思うんです。ですから、こうやって見ますと、もしかしたら、いわゆる特許とか意匠、商品登録についての免税については、現在の段階では私たちの国に対してはマイナスにむしろなるのではないか」と懸念を示しています（同 3 頁 4 段目から 4 頁 1 段目）。税収減になるという懸念ですね。これに対する川口外務大臣の答えを受けて、小野寺委員は、「現段階では私も恐らくちょっとマイナスかなと。ですが、近い将来はこれがプラスになる。さらにまたアジアに向けては大変大きな力をこれから持つようになる、そういう大事な条約だと思いますので、今は日米間の二国間ですが、これが次第にアジアを含めたワールドワイドなものになるようにぜひお力添えいただければと思います」と述べて（同 4 頁 2 段目）、政府に対してエールを送っています。小野寺委員は、日米租税条約に関する質問はここまでで切り上げ、すぐに大陸棚に関する質疑に移っています。

丸谷佳織委員（公明党）も、締結の意義と経済効果、米国の双子の赤字、ブッシュ政権の経済政策、WTO の新ラウンド交渉と FTA、米国側の審議状況などを、質問しています（同 5 頁 4 段目から 7 頁 2 段目）。

末松義規委員（民主党）は、野党の立場からの質問ですが、この条約について「基本的に望ましい」と述べた上で、「使用料とか利子とか配当とか、そういった点について日米間でどういうバランスになっているのか」と問います（同 7 頁 2 段目から 3 段目）。これに答えて、加藤治彦政府参考人（財務省大臣官房審議官）が、まず、日本を源泉地国とする所得については免税によって日本の減収となり、米国を源泉地国とする所得については米国の減収となりその反射効果として日本で外国税額控除が減る分日本の増収となることを説明します。その上で、「これは、所得の種類によって、例えば配当所得のようなものですと、今の直接投資の交流状況からしますと、日本側の受け取りの方が多い、一方で、使用料のような形態ですと、若干アメリカの方が多いという、その所得間によっての一部アンバランスがございますが、トータルとしての均衡という面では、十分とれているんではないかと考えております」と述べています（同 7 頁 3 段目）。日本の税収からすると、使用料については減収だが配当については増収だというわけです。この応答は、先ほどの小野寺委員の質問に答えることにもなっています。要するに、源泉地国免税の効果が使用料と配当でバーターの関係になり、増収と減収が生ずるので全体として均衡がとれている、というわけです。

末松委員は続けて、租税条約の改訂の現状や、今後の租税条約締結方針、金融機関免税につき質問します（同 7 頁 4 段目から 8 頁 2 段目）。これに対する応答の中で、川口大臣は、「今後締結をしていくときの基本方針として、

今度の日米の租税条約の方針を基本的な方針としていくということであります」と明言します（同 8 頁 1 段目）。末松委員はここで再度「この租税条約、私も望ましいと思っております」と発言して（同 8 頁 3 段目）、すぐに北朝鮮の核問題六者協議に関する質疑に移りました。

今野東委員（民主党）は、日米租税条約 13 条 3(a)について質問を重ねます。その問題意識は、新生銀行とリップルウッドの関係を念頭に、「八兆円も公的資金を投入するのならば、せめてそこから出てくる利益についてはしっかり税金をかけるようにしなきゃいけない」というものです（同 13 頁 2 段目）。これに対して、加藤審議官が、租税条約の課税権の問題と、公的資金を投入した銀行がどういう資本によって買われるかとは、「ちょっと切り離して考えていただく必要がある」と断ったうえで、資金援助が行われてから 5 年以内の場合は課税権を留保している旨説明しています（同 13 頁 2 段目から 3 段目）。今野委員はさらに、この新租税条約があっても、リップルウッドが「オランダにニュー・ＬＴＣＢ・パートナーズという匿名組合をつくって、ちゃんと課税を逃れている」と指摘し、「当然オランダとの租税条約の改定を急ぐべきではないか」と言います（同 13 頁 4 段目）。これに対して、川口外務大臣が、オランダとの租税条約の改正の必要性については認識しており、非公式に議論している、と答えています（同 14 頁 1 段目）。今野委員は続いて、国税庁の執行や、金融庁の判断について、質問を重ねました。

赤嶺政賢委員（日本共産党）は、承認に反対する立場から、「今度のこの条約は、アメリカの租税戦略に沿って、いわば多国籍企業の利益を保証していく、そういうもので、私たちとしては賛成できない」と発言しています（同 18 頁 1 段目）。

東門美津子委員（社会民主党）は、国際的脱税の実態を問います。これに対して、鳥羽衛国税庁調査査察部長が、国税局内に国際的な租税回避スキームに対応するための専門スタッフを設置していることを説明します。この答弁を受けて、東門委員は「ぜひ頑張っていただきたい」と述べています（同 18 頁 2 段目）。

これが、３月２日の質疑です。衆議院外務委員会は、日を改めて、条約の承認を可決しました。

（３）2004 年 3 月 18 日の審議

参議院にまいります。第 159 回国会参議院外交防衛委員会会議録第 3 号（平成 16 年 3 月 18 日木曜日）（以下「資料 9」という。）です。

舛添要一委員（自由民主党）が改正の意義を質し、川口順子外務大臣が答えます（資料 9 の 1 頁 3 段目）。このあたりは、先ほどの衆議院外務委員会での質疑とほぼ同様ですが、タックスヘイブンを利用する企業行動をどう評価するか（同 3 頁 1 段目）、EU の経験に照らして税制についてハーモナイゼーションがどこまでできるか（同 4 頁 1 段目）、などといった点につき舛添委員が加藤・門司両審議官とやりとりしている部分などは、参議院らしいところがあります。

若林秀樹委員（民主党）は、租税と通商を一体にした日本版 USTR を作るべきではないかと問題提起し、川口外務大臣が、「官邸を中心に各省が意見を言い合い、連携をし、そして進めている」と説明しています（同 5 頁 1 段目）。若林委員は更に、使用料と配当に係る税収効果を質問し、これに対して、加藤審議官が、平成 14 年度の数字で、対米で使用料は 2,500 億円支払超なので源泉税相当額が 250 億円となり、配当は 4,800 億円受取超であるところ、受け取る日本法人が黒字か赤字かで法人税を払っているかが異なってくるので税収に跳ね返る分が計算に落とせない、と

答えています（同 6 頁 1 段目）。そういうわけで短期的な税収面での損得がきっかりした数字で示されているわけではありませんが、先ほどの使用料と配当のいわゆるバーターの関係について、日米間のマクロの基礎的な数字をどう見積もっていたかが、この答弁から分かります。

高野博師委員（公明党）は、知的財産の使用料の源泉地免税を日米対等に適用すると日本の税収減のほうが大きいので、「なぜ日本にとって不利と思われるこの条約の改正をするんでしょうか」と問います（同 9 頁 2 段目）。これに対する加藤審議官は真正面から、「是非御理解いただきたいのは、今回の一番の租税条約の目的は、税収の確保ではなくて、むしろ相互の投資交流の活性化、それがやはり国益として今必要なことだ」と答弁しています（同 9 頁 3 段目）。

吉岡吉典委員（日本共産党）は、新聞報道が企業減税と報じているが、そうなのかと問います（同 11 頁 2 段目から 3 段目）。これに対して、加藤審議官は、「税制面から申しますと二重課税の調整が目的でございまして、個々の企業の税負担を軽減する目的ではございません」と答えています（同 11 頁 3 段目）。

大田昌秀委員（社会民主党）は、どうして今日まで改訂しなかったのか、文化・人的交流の促進ということの中身は何か、アメリカ企業は日本にどれくらい入っているか、外資系企業の不適切と思われる課税逃れの実情についてどう把握しているか、と質問しました（同 13 頁 1 段目から 3 段目）。

ここで質疑は終局します。討論として、吉岡委員が日本共産党を代表して承認に反対します（同 14 頁 1 段目）。しかる後、採決に入り、多数をもって承認しました（同 14 頁 2 段目）。

以上、日米租税条約の 2003 年全面改訂を巡る国会審議の様子を、かいつまんでご紹介しました。

7　まとめ――国会審議の在り方を展望しつつ

（1）報告内容の要約

ここまでご報告してきた内容を，簡単にまとめます。

日米租税条約の締結の可否を巡る国会審議の経過を通覧すると、次のことが分かります。

- いずれの場合についても、条約の締結を承認している。改正案や付帯決議の可能性がある法律案の審議とは異なり、政府の外交交渉の結果得られた成案を前提として条約の締結の可否を論題にする審議である。
- 1954 年日米租税条約は、日本にとって初めての本格的な二国間租税条約の締結であり、国会でも逐条解説に近い説明と質疑があった。また、租税条約実施特例法案の審議に際して、租税条約の内容について再度質疑応答がなされた。
- 1969 年に租税条約実施特例法を一括法化したことで、二国間条約を締結するその都度、個別の特例法を法案審議する必要がなくなり、締結プロセスが効率化した。
- 1971 年の日米租税条約全面改訂では、国会審議がやや低調であった。
- 2003 年の日米租税条約の全面改訂時には、与野党からいくつもの質問があり、かなり活発な審議がなされた。ただし、租税政策の見地からというよりは、経済外交の見地からの議論に力点があった。リップルウッドの事件など、個別事案を念頭においた特定条項に関心が集中する傾向もあった。

（2）国会審議の在り方

以上を踏まえ、租税条約の締結を承認することの可否に関する国会審議の在り方について、付言します。

第 164 回国会衆議院外務委員会議録第 13 号（平成 18 年 5 月 10 日水曜日）（以下「資

料 10」という。）では、租税条約の承認について外務委員会で審議するというプロセスについて改善提案が出ています。この時には日英租税条約と日印租税条約について、それらの承認の可否が国会にかかっていました。

審議の過程で、篠原孝委員（民主党）が、「ここの内容は、私は財政金融委員会の内容だと思うんです。・・・まず財務省の幹部が出席してきちんと答えるべきだ」と発言しています（資料 10 の 9 頁 2 段目から 3 段目）。この発言は、会議録の少し前のところから読んでいきますと、二国間条約ではなく WTO みたいにすればいいという問題意識に由来します。そのような問題意識を持っている中で、篠原委員は、「二国間条約がわんさかあって、こうやって貴重な委員会の審議を・・・大してそんな時間をかける必要もない定型的な条約に時間をかけなくちゃならない。これはもっと審議を簡略化していいような気がするんですね」と述べており（同 9 頁 2 段目）、そこから、外務委員会ではなく財政金融委員会が扱うべき内容だという発言につながっています。

これを受ける形で、同じ日の委員会では、宇野治委員（自由民主党）が、「中身などの話になると、・・・財務省また経済産業省等々にかかわる話がいろいろ多くなって」という認識を示した上で、「条約案件についてのこれからの審議のあり方というのも、・・・何か考えなければいけないのかなということを、ぜひ理事の皆さん方にもまた御検討いただければ」と述べています（同 11 頁 4 段目）。

このやりとりを読んで、私は次のように考えます。一方で、衆議院外務委員会や参議院外交防衛委員会では、外交上のその時々の問題との関連が、幅広く議論されます。また、国会での質疑応答が活発であるのは、その時々の政治課題に即応した、具体性のある問題です。

他方で、課税権の分配基準や脱税・租税回避の防止といった租税条約締結ポリシーそのものについては、1954 年条約の国会審議ではそれなりに質疑応答の対象とされたものの、その後、本格的に体系だった議論が国会で展開されてきたわけではないようです。

このことは、日本政府の租税条約締結ポリシーが OECD モデル租税条約に準拠するという政策決定が長年、前提として共有されてきた、という状況からすると、結果的にみて差し支えないことであったのかもしれません。もちろん、OECD モデル租税条約に準拠するという政策決定を初めて下した折に十分な審議があったか、という問題は残るわけですが。

そこで私の意見としては、国会での審議の土台を固める意味でも、租税条約締結ポリシーの本体の内容を検討するための、もう少し落ち着いたフォーラムを確保しておくことが適切ではないだろうか。例えば、「日本国モデル租税条約」を財務省主税局参事官室が事前に作成して公表し、経済界や専門家をはじめとして広く各界の意見を徴しておく、といったやり方が望ましいのではないか、と考えます。

これはプロセスの問題ですが、内容にも密接に関連します。すなわち、このようにプロセスを整えておくことで、租税条約締結ポリシーというコンテンツについて多くのアクターの間で理解を共有し、結果的にみて大きな間違いがないようにできるのではないだろうか。更には，定型的なことについて個別の二国間租税条約の承認が問題になる度に同じようなことを質疑するよりは、「日本国モデル租税条約」に関する共通理解を前提として、そこから乖離するところに焦点を絞ってメリハリのついた審議を効率的に行うことにも繋がるのではないか。つまり、巡り巡ってプロセスの改善になるのではないか。このように考えます。

日米租税条約の実務的重要性は依然として大きいわけですけれども、最近は、多国間税

務執行共助条約や BEPS 防止措置実施条約といったようなマルチ条約の重要性が大きくなってきています。米国はそのようなマルチの条約に自分は入らないという孤塁を保っていますので、「日米租税条約を見ていれば条約のことは大体分かる」といった圧倒的存在感を誇っていたかつてのような状況は、ここ数年で大きく変わってきています。更に、現在進行中の OECD/G20 包摂的枠組みにおける「経済のデジタル化」への対応は、これは来年夏の成案の合意を目指して、関係者が大変努力なさっているところですけれども、国際課税の基本的枠組みを根本的に変革する国際合意に至る可能性があります。その実施には租税条約の改訂が必要になりますので、新たなマルチ条約を結ぶようなことが視野に入ります。

この中で、政府によるダイナミックかつ機動的な外交交渉の余地を確保しつつ、国会をはじめとする国内の諸フォーラムで実のある民主的統制を効かせるためには、今後とも相応の努力が必要です。