

■ 翻 訳 ■

シティズンシップ課税

ルース・メイソン
(小塚真啓訳)

論文の紹介

序説

パートⅠ. シティズンシップ課税と非居住アメリカ人

サブパートA. 国際課税入門

サブパートB. 合衆国シティズンシップ課税

サブパートC. シティズンシップ税の特異性

サブパートD. 非居住アメリカ人に関する僅かな知見

サブパートE. シティズンシップ課税の税収

サブパートF. 用語法

パートⅡ. 公正

サブパートA. シティズンシップの保持は同意か？

サブパートB. シティズンシップ税は政府便益の料金か？

サブパートC. 社会的義務としてのシティズンシップ税

セクション1. 国民の共同体の成員とその義務

セクション2. 国民の共同体のメンバシップの代用品としてのシティズンシップ

セクション3. 国民の共同体のメンバシップの代用品としての居住

セクション4. 複数共同体のメンバシップ

セクション5. 現行制度における担税力原則違反

パートⅢ. 執行可能性

サブパートA. コンプライアンスの複雑化

セクション1. 政府側の執行困難性

セクション2. FBAR および FATCA の副次的影響

セクション3. 納税者側のその他のコンプライアンス上の課題

サブパートB. 良識毀損の懸念

パートⅣ. 効率性

サブパートA. アメリカ人の意思決定の攪乱

- サブパート B. 非アメリカ人の意思決定の攪乱
- パート V. 政策代替案
- サブパート A. シティズンシップの要素化
- サブパート B. 濫用防止ルール
- サブパート C. 部分的改革
- 結語

論文の紹介

本稿はバージニア大学ロースクール教授のルース・メイソン（Hunton & Williams Professor of Law, University of Virginia School of Law）がサウス・カリフォルニア・ロー・レビュー（South California Law Review）誌上で公表した論文“CITIZENSHIP TAXATION”^(a)——以下、この紹介中でメイソン論文と呼ぶ——の全文を日本語に翻訳したものである。メイソン論文は同ロー・レビューの89巻2号に掲載されたものであり、メイソン論文では、個人の所得を所得源泉が国外にある場合であっても課税する全世界課税管轄の基準としてシティズンシップ（citizenship）^(b)の有無を単独で用いる合衆国連邦所得税の特徴——シティズンシップ課税（citizenship taxation）——の正当性に関して包括的かつ極めて詳細で緻密な検討が加えられている。

日本の所得税では合衆国連邦所得税と異なり、全世界課税管轄の基準に国籍でなく居住（residence）が用いられるが、永住者の消極的要件には日本国籍（の欠如）が挙げられて

(a) Ruth Mason, Citizenship Taxation, 89 S.C. L. Rev. 169 (2016).

(b) 日本法では国籍（nationality）に相当し、“市民権”とも訳される。この分野に関する日本の先行研究等には“citizenship”の訳語に“市民権”を用いるものが多い。例えば、増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』（東京大学出版会、2015年）10頁、31頁。しかし、次の3つの理由から“シティズンシップ”とカタカナ表記とすることとした。第1に、本稿が大きく取り上げる移民の研究に関連した文献の日本語訳に“シティズンシップ”と表記するもの（例えば、クリスチャン・ヨブケ（遠藤乾＝佐藤崇子＝井口保宏＝宮井健志訳）『軽いシティズンシップ——市民、外国人、リベラリズムのゆくえ』（岩波書店、2013年））がみられること。第2に、“citizenship”とほぼ同義とされる）国籍の理解として、国家の成員としての法的地位——これは、その前提に国家を法人とみる発想があるとされるため、株式会社の成員たる株主の地位と類似したものと考えられる——の面だけでなく、国家と国民との間の法律関係——その内実は時代により国によって異なるものの、国家を社会契約によって成立したものと理解すれば権力関係でなく、双方向の契約関係となる——の面もあるし、むしろ後者の面がより重要であると有力に唱えられているところ（木棚照一『逐条註解 国籍法』（日本加除出版株式会社、2003年）3-8頁），“〇〇権”という言葉では後者の面を上手く捉えられないように思われること。第3に、本稿が“citizenship”の有無を国民の共同体（national community）の成員（member）であるという状態（メンバシップ（membership））の有無の代用（proxy）として機能することを根拠に“citizenship taxation”に正当性を認めるものであり——詳しくは、パートⅡ.C.2参照——、第2の理由で挙げた法律関係の面を重視しているように思われること。なお、“membership”の訳語を“成員資格”とすることも検討したが、本稿では他の成員との間に様々な関係が現に存在している面が着目されていることに馴染まないと考えたため同様にカタカナ表記とした。

おり、国籍（シティズンシップ）と課税管轄とが全く無関係というわけではない^(c)。また、居住（residence）の変更を通じたキャピタル・ゲイン課税等の回避の抑止を目的として、平成27年度税制改正において出国税（exit tax）が導入された（平成27年法律第9号）。したがって、国民の共同体の成員であれば他の成員の幸福（well-being）をある程度配慮する道義的責任を負うという発想を梃に、個人所得税がそのような再分配を目指す制度である点にも着目して、成員である状態（メンバシップを有する状態）と全世界課税管轄に服する場合とを一致させるのが公正であるとしつつ、その実現可能性や限界、あるいは出国税による代替・補完の可能性に詳しい検討を加えるメイソン論文は、日本法の議論に新たな光を与えるものとして大いに参考になろう。日本語への翻訳を快諾くださったメイソン教授に深く御礼申し上げると共に、拙い日本語訳ではあるが、本稿が今後の議論の参考となることを願ってやまない。

小塚真啓

合衆国は同国市民の全世界所得を、国外に永住している時でさえ課税する唯一の国である。本論文では、非居住市民への課税を擁護する、公平や効率性、執行可能性に基づく伝統的な主張を批判的に評価する。また、本論文ではシティズンシップ課税に関する新たな懸念も取り上げる。その中には、シティズンシップ課税が高度な技能を有する移住者を巡って他国と競争する際に合衆国を不利にするというものが含まれる。

序説

フェイスブック（Facebook）の創業者の一人で30歳のエドゥアルド・サベリン（Eduardo Saverin）が合衆国シティズンシップを放棄し、安い税金を理由にシンガポールに移民したというニュースが流れた時、政治家からブロガーに至るまで、種々の人々が批判者となって彼の行為を非難した⁽¹⁾。なかんずく、チャック・シューマー（Charles Schumer）上院議員とロバート・ケイシー（Robert Casey）上院議員にあっては、サベリンの合衆国への入国を禁止することになる立法を提案するまでに至った⁽²⁾。政治家とジャーナリストはそれ

(c) また、日本の相続税・贈与税については国外財産に対する課税の有無を日本国籍の有無で決める基準が設けられている（相続税法1条の3第1項2号、1条の4第1項2号）。これはシティズンシップ課税と類似した特徴であり、メイソン論文が詳細な検討を加える同課税のヒトの自由移動への影響が同様に認められうるから、その意味でも同論文は参考になるであろう。

(1) E.g., Jim Puzzanghera, Two Senators Want to Stop Facebook's Saverin from Dodging Taxes, L.A. TIMES (May 18, 2012), <http://articles.latimes.com/2012/may/18/business/la-fi-facebook-saverin-20120518>; Hayley Tsukayama, Facebook Co-Founder Saverin Under Fire for Renouncing U.S. Citizenship, WASH. POST (May 17, 2012), https://www.washingtonpost.com/business/technology/facebook-co-founder-saverin-under-fire-for-renouncing-us-citizenship/2012/05/17/gIQAFCyVU_story.html.

(2) Kathleen Hunter, Schumer Proposes Tax on People Like Facebook's Saverin, BLOOMBERG BUS. (May 17, 2012), <http://www.bloomberg.com/news/articles/2012-05-17/schumer-proposes>.

までも、税を理由にシティズンシップを放棄した他の富裕なアメリカ人を“カネが動機のベネディクト・アーノルド (economic Benedict Arnolds)”⁽³⁾、“下品なタカリ屋 (sleazy bums)”⁽⁴⁾、“経済的な徴兵逃れ者 (financial draft evaders)”⁽⁵⁾であると糾弾してきた。

最新の立法によると、高額所得者や富裕者はサベリンのようにシティズンシップを放棄する時点で資産の値上がり益に対する税を支払わなければならない⁽⁶⁾。2008年に施行された⁽⁷⁾、このシティズンシップ放棄税は大きな注目を集めた。幾人かの論者はこの税を違憲で、人権を侵害し、自由な社会の価値と衝突するものであって⁽⁸⁾、“海外生活が大型娯楽施設で行われるというイメージ”⁽⁹⁾や“国外居住者に対する悪意”に動機付けられたものであると主張してきた⁽¹⁰⁾。同税の批判者は、税を動機とする市民権放棄者の合衆国への帰国を禁止する、論争的なリード修正 (Reed Amendment) の存在を強調する⁽¹¹⁾。

シティズンシップ放棄税の分析は、価値があり重要ではあるが、より根本的な問いを回避している。合衆国が同国市民の全世界所得を、国外に居住する時でさえ、どれだけ長く国外で居住する場合であっても課税する唯一の国であるために、現行法はそのような市民が市民権を放棄することを促進するのである⁽¹²⁾。いくつかの例外はあるものの、同じ課税

tax-on-people-like-facebook-s-severin (“エドゥアルド・サベリンは納税を避けるためにアメリカ合衆国と手を切ろうとしている (de-friend) のだ…。私たちは彼に好き放題はさせるつもりはない…” (quoting Sen. Charles Schumer)); Tsukayama, *supra* note 1.

(3) Alice G. Abreu, Taxing Exits, 29 U.C. DAVIS L. REV. 1087, 1122 (1996) (quoting then-Assistant Secretary for Tax Policy Les Samuels).

(4) *Id.* (quoting Rep. Abercrombie, speaking on the floor of the House).

(5) Michael Kinsley, Essay, Love It or Leave It, TIME MAG., Nov. 28, 1994, at 96.

(6) I.R.C. § 877A(a)(2) (2015).

(7) Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008, Pub. L. No. 110-245, § 301(a), 122 Stat. 1624, 1638-44.

(8) *See, e.g.*, Abreu, *supra* note 3, at 1138-40, 1138 n.185, 1160 n.251; William L. Dentino & Christine Manolakas, The Exit Tax: A Move in the Right Direction, 3 WM. & MARY BUS. L. REV. 341, 398 (2012).

(9) John D. Maiers, The Foreign Earned Income Exclusion: Reinventing the Wheel, 34 TAX LAW. 691, 691 (1981).

(10) William Thomas Worster, The Constitutionality of the Taxation Consequences for Renouncing U.S. Citizenship, 9 FLA. TAX REV. 921, 1006 (2010).

(11) Illegal Immigration Reform and Immigrant Responsibility Act of 1996, Pub. L. No. 104-208, sec. 352, § 212(a)(10), 110 Stat. 3009-546, 3009-640 (codified as amended at 8 U.S.C. § 1182(a)(10) (E) (2000)); Dentino & Manolakas, *supra* note 8, at 367-69.

(12) Dentino & Manolakas, *supra* note 8, at 345; Worster, *supra* note 10, at 931. エリトリアはシティズンシップ課税を有するもう一つの国として時々言及される。*E.g.*, Michael S. Kirsch, Taxing Citizens in a Global Economy, 82 N.Y.U. L. REV. 443, 445 & n.5 (2007). しかしながら、エリトリアのシティズンシップ税は、例えば次のような点で合衆国のシティズンシップ課税と異なる。エリトリアは非居住エリトリア人を2パーセントの比例税率で課税するが、合衆国は非居住アメリカ人を通常の累進税率で課税する。STAFF OF JOINT COMM. ON TAXATION, 104TH CONG., ISSUES PRESENTED BY PROPOSALS TO MODIFY THE TAX TREATMENT OF EXPATRIATION 17, app. B-2 (Joint Comm. Print 1995). エリトリア税は国連安全保障理事会

制度が居住アメリカ人と非居住アメリカ人との両方に適用される⁽¹³⁾。他国が同国居住者に課税するのに対して合衆国は同国市民に課税するため、国外で生活するアメリカ人は合衆国と居住地国という2つの管轄区域による全世界課税に直面する⁽¹⁴⁾。

税から逃れる億万長者は数百万人の国外アメリカ人のごく僅かな部分を占めるに過ぎない⁽¹⁵⁾。サベリンと異なり、ほとんどの国外アメリカ人はシティズンシップを保持し⁽¹⁶⁾、それゆえにシティズンシップ税に服するままである。本論文はシティズンシップ課税がこの大きなグループに与えるインパクトに焦点を当てる。

非居住市民と、やはりシティズンシップ税が適用される非居住グリーンカード保有者に対する全世界課税を執行するために⁽¹⁷⁾、合衆国はそれらのグループに厄介な報告要件を課している。毎年の税務申告書の提出と併せて、国外居住アメリカ人は、合衆国税を負担しない時でさえ外国銀行その他の金融の口座についての報告を提出しなければならない⁽¹⁸⁾。こうした報告義務を果たさなければ重い罰金がある⁽¹⁹⁾。内国歳入庁内部の独立組織として納税者の連邦議会に対する利益を代表する部局を率いる納税者擁護官(National Taxpayer Advocate)のニーナ・オルソン(Nina Olson)は、適切なペーパーワークを提出しない非居住アメリカ人に適用される民事制裁金を、“恐ろしい”、“不釣り合いな”、“合衆国憲法違反の線に接近している”ものと記述した⁽²⁰⁾。さらに、オルソン納税者擁護官は、シティズンシップ放棄の“急増”の一端に外国の資産・口座の報告に係る近年強化された罰金制度があるとする⁽²¹⁾。

市民権課税に対する見方はその擁護者の間においてさえ分かれている⁽²²⁾。例えば、シン

の決議で非難されてきた。S.C. Res. 2023, ¶ 10-11 (Dec. 5, 2011) (“エリトリアは、エリトリア国外の税をエリトリア国民とエリトリア人を先祖とするその他の個人から徴収するために強要(extortion)、暴力による脅し、詐欺その他違法な手段を用いないものとする”ことを決議する)。

(13) See I.R.C. § 911(d)(1) (2015). もっとも重要な例外は非居住市民が国外で稼得した約10万ドル(2016年時点で10万1300ドル)を課税所得から除くものである。See I.R.C. § 911(b)(2)(D).

(14) Dentino & Manolakas, *supra* note 8, at 348, 404.

(15) 国外アメリカ人の人口を推計し、カウントする際の課題については、see *infra* Part I.D.

(16) STAFF OF JOINT COMM. ON TAXATION, *supra* note 12, at 65.

(17) See I.R.C. § 7701(b)(6).

(18) *Id.* § 6038D.

(19) See *id.* § 6038D(d).

(20) NINA E. OLSON, TAXPAYER ADVOCATE SERV., 2012 ANNUAL REPORT TO CONGRESS 147 (2012) [*hereinafter* NTA 2012 REPORT].

(21) NINA E. OLSON, TAXPAYER ADVOCATE SERV., 2013 ANNUAL REPORT TO CONGRESS 206 (2013) [*hereinafter* NTA 2013 REPORT].

(22) Compare Kirsch, *supra* note 12, and Philip F. Postlewaite & Gregory E. Stern, Innocents Abroad? The 1978 Foreign Earned Income Act and the Case for Its Repeal, 65 VA. L. REV. 1093 (1979), with Renée Judith Sobel, United States Taxation of Its Citizens Abroad: Incentive or Equity, 38 VAND. L. REV. 101 (1985), and Edward A. Zelinsky, Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile, 96 IOWA L. REV. 1289 (2011). シティズンシップ税を批判する者も存在する。See, e.g., Cynthia Blum & Paula N. Singer, A Coherent Policy Proposal for U.S. Residence-Based Taxation of Individuals, 41 VAND. J.

シア・ブルム (Cynthia Blum) とポーラ・シンガー (Paula Singer) は、シティズンシップ課税を擁護する公平を根拠とする主張には相応の論拠があるが、執行不可能であるのでシティズンシップ課税は廃止すべきと主張する⁽²³⁾。これに対し、エドワード・ゼリンズキー (Edward Zelinsky) はシティズンシップ税の主要な美点の一つは一般に使われている他の管轄基準との比較においてその執行が容易なことにありと主張する⁽²⁴⁾。シティズンシップ課税のもっとも有名な擁護論者のマイケル・キルシュ (Michael Kirsch) は市民権課税を公正であると共に効率的であるとも主張する⁽²⁵⁾。

シティズンシップ課税の擁護論者は2つの公正に基づく主張を行う。第1に、擁護論者は、合衆国から便益を受けているのであるから非居住者は合衆国税を支払うべきと主張する⁽²⁶⁾。この主張は一定の影響力を有するが、非居住アメリカ人がずっと多くの便益を享受する居住アメリカ人と同様に課税されることを正当化できない⁽²⁷⁾。利益説 (benefits theory) はグリーンカード保持者に対する全世界課税の擁護に使われる時にもっとも説得力を欠くこととなる。グリーンカード保持者は居住市民や非居住市民との比較において、ごく僅かな便益しか享受しないからである。

第2に、論者によっては、国民の共同体 (national community) における市民のメンバシップが市民に対して租税で貢献することを義務付け、したがって、海外アメリカ人の所得の合計に課税しないことは、それがどこで稼得したものであったとしても不公正になるだろうと主張する⁽²⁸⁾。この見方によれば、我々は居住市民と非居住市民との平等な取扱いを保証するためにシティズンシップ課税を必要とする⁽²⁹⁾。しかし、租税の研究者は、非居住者が国民の共同体のメンバシップにどのように影響するのか、もし影響するとすれば、ある納税者の2つ以上の国民の共同体との結びつきがその者の納税義務にどのように影響すべきであるのかという問いを一般に回避してきた⁽³⁰⁾。本論文は、非居住者のシティズンシ

TRANSNAT'L L. 705, 705 (2008) (シティズンシップ課税を拡張された課税上の居住ルールで置き換えることを提案); Bernard Schneider, Note, The End of Taxation Without End: A New Tax Regime for U.S. Expatriates, 32 VA. TAX REV. 1, 1 (2013) (居住変更に適用される“出発税制度”を提案)。本稿は現行制度を改正する具体的な立法提案でなく、シティズンシップ課税に賛成または反対する政策的主張に焦点を当てる。

(23) See Blum & Singer, *supra* note 22, at 711-19.

(24) See Zelinsky, *supra* note 22, at 1291.

(25) See generally Kirsch, *supra* note 12 (シティズンシップ課税を擁護)。

(26) See, e.g., *id.* at 470-79.

(27) See Zelinsky, *supra* note 22, at 1314-16.

(28) See, e.g., Kirsch, *supra* note 12, at 479-88; Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1115-22.

(29) See Kirsch, *supra* note 12, at 479-88; Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1121-22.

(30) See, e.g., J. Clifton Fleming, Jr., Robert J. Peroni & Stephen E. Shay, Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income, 5 FLA. TAX REV. 299, 309-10 (2001) (これらの問いに答えることを明示的に否定); Kirsch, *supra* note 12, at 480-81 (非居住アメリカ人は合衆国の国民の共同体の一部であると主張するが、その共同体の定義は示されない)。ただ租税の研究者だけが居住シティズンシップと非居住シティズンシップとの相違の分析を怠るわけではない。See, e.g., David Fitzgerald, Rethinking Emigrant Citizenship, 81 N.Y.U. L.

ップと課税との関係を探求するために、移民の研究や政治理論を下敷きにする⁽³¹⁾。本論文は、伝統的な主張の中では、義務説 (social obligation theory of taxation) がそれなりの数のケースに適用される場合においてシティズンシップ課税の最良の擁護を提供すると結論付ける。

シティズンシップ課税を擁護する2番目の主張は、シティズンシップ課税は執行が容易というものである。エドワード・ゼリンズキーは、事実と状況に依拠するところがより大きい居住アプローチに対して明白な線引きのシティズンシップによるルールが絶対的優位性 (superiority) を持つことを強調する⁽³²⁾。しかし、ゼリンズキーのシティズンシップ課税擁護の主張における租税の執行の見識はあまりに狭い。居住でなくシティズンシップを用いることで全世界課税に服する者の最初の確定が簡素化される点ではゼリンズキーは正しい⁽³³⁾。しかし、物語はそこでは終わらない。合衆国の領域的管轄の外で居住するアメリカ人の外国源泉所得に課税することは困難であって、非居住市民に適用される国際課税ルールの複雑さは従順な海外の納税者に過度な負担となっている。実際、2008年以降のほとんどすべての年において、オルソン納税者擁護官は国際納税者が直面する問題をアメリカ人の納税者が直面するもっとも深刻な問題にランクインさせているのである⁽³⁴⁾。

シティズンシップ課税の公正性や執行可能性の議論に加えて、納税者の行動に対する影響も幾人かの論者によって議論されてきた。シティズンシップ課税は国外アメリカ人がシティズンシップ税とそのコンプライアンスの義務を回避するために合衆国シティズンシップを放棄することを促進する⁽³⁵⁾。厳しい罰金によって強制される新しい提出要件は5年間でシティズンシップ放棄を500パーセント増で促進した⁽³⁶⁾。このシティズンシップの攪乱を承認しつつ、シティズンシップ課税の擁護論者は居住地に関する納税者の選択の中立性

REV. 90, 90 (2006) (“移民のシティズンシップは移民した自国民のシティズンシップよりもずっと注目されてきた…”)。

(31) 国民の共同体との関連を扱う移民の研究の例には次のようなものがある。Kim Barry, *Home and Away: The Construction of Citizenship in an Emigration Context*, 81 N.Y.U. L. REV. 11 (2006); Rainer Bauböck, *Stakeholder Citizenship and Transnational Political Participation: A Normative Evaluation of External Voting*, 75 FORDHAM L. REV. 2393 (2007); and Anupam Chander, *Homeward Bound*, 81 N.Y.U. L. REV. 60 (2006)。

(32) Zelinsky, *supra* note 22, at 1323-25.

(33) See *id.* at 1341.

(34) NINA E. OLSON, TAXPAYER ADVOCATE SERV., 2008 ANNUAL REPORT TO CONGRESS 141-57 (2008); NINA E. OLSON, TAXPAYER ADVOCATE SERV., 2009 ANNUAL REPORT TO CONGRESS 134-54 (2009); NINA E. OLSON, TAXPAYER ADVOCATE SERV., 2011 ANNUAL REPORT TO CONGRESS 151-66, 191-206 (2011) [*hereinafter* NTA 2011 REPORT]; NTA 2012 REPORT, *supra* note 20, at 134-53, 262-81; NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 205-49; NINA E. OLSON, TAXPAYER ADVOCATE SERV., 2014 ANNUAL REPORT TO CONGRESS 79-93 (2014)。

(35) Kirsch, *supra* note 12, at 493-95.

(36) NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 206-07 (シティズンシップ放棄の増加を情報申告に関する新しい罰金制度に因るものとする)。

を促進することにより、シティズンシップ税は効率性を向上させると主張する⁽³⁷⁾。外国に移住するだけでは合衆国の租税の賦課から逃れられないため、アメリカ人は安い税を理由に国外に移住する動機を持たないと幾人かの論者は主張するのである⁽³⁸⁾。しかし、本論文では、現行法下で認められるシティズンシップ課税からの数多くの逸脱によって同課税の居住中立性は損なわれていると主張する⁽³⁹⁾。

さらに、アメリカ人にとってシティズンシップ課税が居住中立的であるとしても、同課税は合衆国への移民の居住選択とシティズンシップ選択の両方を歪曲する。グリーンカード保持者と帰化合衆国市民を一生涯の全世界課税に服させる（あるいは、シティズンシップやグリーンカードを放棄し、帰国する場合にはシティズンシップ放棄税に服させる）ことにより、シティズンシップ課税は恒久的な合法的居住者あるいは市民になるという移住者の決断だけでなく、合衆国への最初の移住も共に抑制する。別の言い方をすれば、本論文では、シティズンシップ課税によってエドゥアルド・サベリンのシティズンシップ放棄が促進されるばかりでなく、ペイパル（Paypal）創業者のイーロン・マスク（Elon Musk）のような起業家の帰化が抑制される可能性もあることを主張する⁽⁴⁰⁾。連邦議会議員とこれまでの論者は、合衆国への移民に対するシティズンシップ課税の潜在的な影響を考慮してこなかった⁽⁴¹⁾。

移住地についてもっとも多くの選択肢を持つ高度な技能を有する労働者や富裕な個人がこれらのインセンティブにもっとも影響されるはずだから、富裕な移民や高度な技能を有する移民を引き付けるという目標を税法が蝕んでいる可能性がある。人間資本のフローが

(37) *E.g.*, Kirsch, *supra* note 12, at 490-93.

(38) *E.g.*, *id.* at 488-93.

(39) 例えば、連邦議会は外国稼得所得非課税というシティズンシップ税の主要な逸脱を、納税者が居住地を国外に移動するインセンティブと見る。Sobel, *supra* note 22, at 119-46. また、ブレynaード・パットンが1975年に国外アメリカ人の二重課税の未解消を理由に批判して以来、国際課税制度に大きな変更はない。See Brainard L. Patton, Jr., United States Individual Income Tax Policy as It Applies to Americans Resident Overseas : OR, If I'm Paying Taxes Equal to 72 Percent of My Gross Income, I Must Be Living in Sweden, 1975 DUKE L.J. 691, 717-27.

(40) See Devon Pendleton, In Pictures : Immigrant Billionaires, FORBES (July 9, 2009), http://www.forbes.com/2009/07/08/billionaire-immigrants-soros-yang-catsimatidis-business-billionaires-wealth_slide.html (何十人もの移民がフォーブス誌 (Forbes) の「もっとも富裕なアメリカ人400名」のリストに入っていることを指摘). 興味深いことに、エドゥアルド・サベリンはブラジル人であるが、彼自身は生まれながらの合衆国市民であり、1998年から2009年まで合衆国に居住した。Hunter, *supra* note 2.

(41) 経済モデルの中には外国人は移動できないものと仮定してしまい、移民に対する租税政策の影響の考慮を排除するものもある。See, e.g., Laurent Simula & Alain Trannoy, Shall We Keep the Highly Skilled at Home? The Optimal Income Tax Perspective 2 (CESifo Working Paper No. 3326, 2011). 少なからぬ論者が出国課税の移民に対する影響を検討してきたが、シティズンシップ課税の移民に対する影響は誰も検討してこなかった。See Jeffrey M. Colón, Changing U.S. Tax Jurisdiction : Expatriates, Immigrants, and the Need for a Coherent Tax Policy, 34 SAN DIEGO L. REV. 1, 87 (1997) (“過去60年にわたって連邦議会は合衆国に入国するヒトや財産について生じる課税上の問題の解決を怠ってきた”と述べる).

ますます重要になっているため⁽⁴²⁾、合衆国は才能ある労働者のグローバル市場において自らを不利にすべきではない⁽⁴³⁾。連邦議会は最低限、移民した自国民に対する課税と移民の呼び込みとの間のトレードオフを明示的に考慮すべきであろう。

本論文は5つのパートで進む。パートIでは国外アメリカ人に関する人口動態情報、シティズンシップ課税の起源と仕組みの記述、そしてシティズンシップ税が上げる歳入に関する入手可能なデータを提供する。本論文はどこに居住しているかにかかわらず全世界所得について市民を課税する合衆国の制度と、他の諸国が実施している居住に基づく税制との相違を強調する。パートIIからパートIVでは、公平性、執行可能性および効率性を根拠に伝統的なシティズンシップ課税を擁護する主張を、市民権課税は合衆国の移民政策の目標に悪い影響があるという主張と共に批判的に評価する。パートIIからパートIVでは、伝統的な政策の考察はシティズンシップのみを基準とする全世界課税を擁護しえないものの、同じ政策の考察から居住のような他のつながりの要素と組み合わせるシティズンシップを用いることで居住のみを用いる場合よりもより公正となるであろうと主張する。パートVではシティズンシップ課税を置き換える様々な政策提案を記述する。パートVでは、正しい人々への課税という公正な目標と運用可能な国際課税制度の維持という執行上の目標との間でのより良いバランスを大規模な改正なしに達成可能であると結論付ける。

シティズンシップ課税の利点と欠点の議論は今日、特に現実の問題に直結するものである。徴兵逃れ者(draft dodgers)を罰しようと南北戦争の間に最初に立法されたとき⁽⁴⁴⁾、シティズンシップ税は、ごく僅かなアメリカ人しか国外で暮らしていなかったため、ごく僅かな納税者に影響するだけだった⁽⁴⁵⁾。しかし、グローバル化は劇的な変化をもたらしてきた。たった5年で国外アメリカ人の数は50パーセント超増加した⁽⁴⁶⁾。シティズンシップ課税から生じる問題は影響を受ける人口と共に増加し、市民権課税は2つ以上のシティズンシップを認知する国が増加し、それを推奨さえする国も現れている世界と歩調がますます合わなくなっているように思われる⁽⁴⁷⁾。こうした問題を抜け目なく認識する権利擁護に

(42) Mihir A. Desai et al, *Sharing the Spoils : Taxing International Human Capital Flows*, 11 INT'L TAX & PUB. FIN. 663, 663 (2004) (金融資本のフローとの比較において、“人的資本の国境を越えたフローは次の50年にわたって政治や経済の将来を形作るうえで等しく重要な役割を果たすであろう”と述べる)。

(43) See Howard F. Chang, *Liberalized Immigration as Free Trade : Economic Welfare and the Optimal Immigration Policy*, 145 U. PA. L. REV. 1147, 1168-72 (1997) (移民に対する補助金を勧告); Ayelet Shachar, *Picking Winners : Olympic Citizenship and the Global Race for Talent*, 120 YALE L. J. 2088, 2105 (2011) (“政治的共同体における完全なメンバシップを保障することは、もっとも巨大な複合企業であっても技能を持つ移民や才能あるアスリートに対して提供しえないものであり続けている。政府だけがシティズンシップという大切な財産を割り当てうるのである。また、‘最良でもっとも知的な人々’を誘引するためにこの力を使う諸国の数が増加しているのである…”(脚注省略))。

(44) Act of June 30, 1864, ch. 173, § 116, 13 Stat. 223, 281 ; Kirsch, *supra* note 12, at 449-52.

(45) Kirsch, *supra* note 12, at 452.

(46) NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 205.

(47) See Chander, *supra* note 31, at 69.

熱心な政治家のグループは連邦議会に対して国外アメリカ人の課税を修正するよう圧力をかける⁽⁴⁸⁾。さらにはシティズンシップ課税のコストベネフィット分析が居住の定義の拡張を検討している他の諸国に利益を与えることもありえよう⁽⁴⁹⁾。

パート I. シティズンシップ課税と非居住アメリカ人

サブパート A. 国際課税入門

国民国家の租税制度は、元々、納税者の居住、シティズンシップ、そして所得が同じ国家の内内で一致するのが通常だった時代に設計されたが⁽⁵⁰⁾、納税者および商業活動の国境超えが増加したため、諸国家は2つ以上の国家と結びつく所得に対する課税権の主張の競合を解決しなければならなかった⁽⁵¹⁾。今日、国際租税法では2種類の課税管轄——全世界と源泉——が認知される⁽⁵²⁾。全世界課税管轄が課税しようとする国家と所得の所有者との間の人的つながりに由来するのに対し、源泉地管轄は課税する国家と所得との間の経済的ないし領域的つながりに由来する⁽⁵³⁾。

全世界課税管轄は無制限なものとして描かれる。なぜなら、ある個人に全世界課税管轄を有する国家はその個人の所得のすべてを、世界のどこで生じたかにかかわらず課税することができるからである⁽⁵⁴⁾。国際租税法では全世界課税を決する3つの独立した指標

(48) そのような擁護活動はキャロリン・マロニー下院議員（民主党、ニューヨーク州選出）を発起人とし、連邦法および連邦の政策が国外アメリカ人にどのように影響するかを研究する大統領委員会を提案する法案に結実した。See Commission on Americans Living Abroad Act, H.R. 597, 113th Cong. § 4(a)(2)(B) (2013). 最近では連邦議会議員が非居住市民の現在の課税上の取扱いによる経済への影響を研究することを会計検査院（Government Accountability Office, GAO）に要求した。See U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-14-387, ECONOMIC BENEFITS OF INCOME EXCLUSION FOR U.S. CITIZENS WORKING ABROAD ARE UNCERTAIN (2014) [hereinafter GAO, ECONOMIC BENEFITS], <http://www.gao.gov/assets/670/663322.pdf> (その効果は推計できないと報告)。

(49) See Daniel Gutmann, La lutte contre "l'exil fiscal" : du droit comparé à la politique fiscale, 21 REVUE DE DROIT FISCAL [REV. DR. FISCAL] 27 (2012) (Fr.) (欧州の数カ国における拡張された課税上の居住概念を考察)。

(50) 今日まで続く連邦所得税は1913年まで遡る。See Kirsch, *supra* note 12, at 454.

(51) See generally League of Nations Econ. & Fiscal Comm., Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp, League of Nations Doc. E.F.S.73.F.19 (1923) (第一次大戦後の経済の自由化の観点から国際的二重課税の経済的帰結を分析し、二重課税の排除の方法を提案)。

(52) See, e.g., RESTATEMENT (THIRD) OF FOREIGN RELATIONS LAW § 411 (AM. LAW INST. 1987); Zelinsky, *supra* note 22, at 1293-94.

(53) See Gérard Coulombe, General Report : Taxation of Payments to Non-residents for Independent Personal Services, 67b CAHIERS DE DROIT FISCAL INT'L 39-61 (1982) (国民国家の慣習を“経済関係”と“人的関係”に分解し、人的関係を居住、ドミサイル、シティズンシップを含む政治的忠誠心 (political allegiance) に再分割する)。

(54) See RESTATEMENT (THIRD) OF FOREIGN RELATIONS LAW § 411 cmt. c (AM. LAW INST. 1987)。

——国籍 (nationality), ドミサイル (domicile), 住所 (residence) —— が認識されており, 合衆国以外に国籍のみを基準に全世界所得課税を賦課する国家はない⁽⁵⁵⁾。諸国家はその代わりに居住者 (residents) やドミサイル保持者 (domiciliaries) といった, その管轄における物理的な所在を参照して定義される用語の者に対して全世界課税を適用する⁽⁵⁶⁾。例えば, ある一般的なルールは, 納税者がある管轄に1年の半分以上を超過して物理的に所在している場合に居住を決定するか推定をする⁽⁵⁷⁾。また, 納税者が住居をその管轄内に有しているかどうか, その者の家族がその管轄内に居住しているかどうか, 納税者がその管轄に対して社会的経済的なつながりを有しているかどうか, といったつながりの要素を評価することによって居住を決定する国家もある⁽⁵⁸⁾。本論文は, ドミサイルまたは住所を理由にある国家の全世界課税の閾値を満たす者を“居住者”と呼ぶ一般的な慣習を採用する。それゆえ本論文で用いられる“居住者”という用語には国籍のみを基準に全世界課税に服する者は含まれない。

ある納税者がある国家の国民でも居住者でもない場合, 国際慣習によると, その国家はその個人の所得に対して制限的ないし源泉による管轄しか持たない⁽⁵⁹⁾。国際的に受容されている原則によると, その国家はその個人の所得を, その国家の領域で発生している場合にのみ課税できる⁽⁶⁰⁾。ある国家で所得がどのような時に生じるかを決定するルールは論争的であり, 諸国家をまたいで統一されたものではない⁽⁶¹⁾。

ある国家がある所得の項目に源泉地管轄を有する一方で, 別の国家が所得の所有者に対する全世界管轄を持つ場合には二重課税が起こりうる。例えば, ほとんどの国家は人的役務所得の源泉を役務提供のあった国家にあると考える⁽⁶²⁾。それと同時に, その労働者が居住する国家は, どこで稼働されたかにかかわらず, その労働者の所得のすべてを課税できる⁽⁶³⁾。ある国家に居住し, 別の国家で働く労働者は自分の稼ぎに対する租税を両方の国家から賦課されるかもしれない。国際課税規範は, 居住地国にこのような管轄の重複から生じる二重課税を救済することを義務付ける⁽⁶⁴⁾。二重課税の救済は, 居住地国が源泉地国に

⁽⁵⁵⁾ *Id.* § 411 reporters' note 1.

⁽⁵⁶⁾ *See id.* § 411 reporters' note 2.

⁽⁵⁷⁾ HUGH J. AULT & BRIAN J. ARNOLD, *COMPARATIVE INCOME TAXATION: A STRUCTURAL ANALYSIS* 429-34 (3d ed. 2010).

⁽⁵⁸⁾ *Id.* at 431.

⁽⁵⁹⁾ *See* RESTATEMENT (THIRD) OF FOREIGN RELATIONS LAW § 411 cmt. c (AM. LAW INST. 1987).

⁽⁶⁰⁾ *Id.* (国家が限定的な課税管轄を持つのは“所得の源泉, 財産の所在地 (situs), または取引地が, 課税しようとする国家にある”場合であることを指摘)。

⁽⁶¹⁾ *See* Stephen E. Shay, J. Clifton Fleming, Jr. & Robert J. Peroni, The David R. Tillinghast Lecture: “What's Source Got to Do With It?” Source Rules and U.S. International Taxation, 56 TAX L. REV. 81 (2002) (源泉課税の規範的な正当化事由を特定し, ソース・ルールを作るためのガイドラインを提供し, 現行のソース・ルールを批判)。

⁽⁶²⁾ AULT & ARNOLD, *supra* note 57, at 506-08.

⁽⁶³⁾ *Id.*

⁽⁶⁴⁾ *See, e.g.,* AM. LAW INST., *FEDERAL INCOME TAX PROJECT: INTERNATIONAL*

よって既に課税された所得に対する課税を控えるという免除によって行われるかもしれないし、免除する代わりに居住地国が源泉地国で賦課された税額を居住地国に納めるべき租税から控除することを認めるかもしれない⁽⁶⁵⁾。合衆国は二重課税の救済に主として税額控除を用いる⁽⁶⁶⁾。

サブパート B. 合衆国シティズンシップ課税

多くの国と同様に、合衆国は、同国に（所在する者のうち）1年の日数の過半にわたって所在するすべての者を含むように定義される居住者の全世界所得を課税する⁽⁶⁷⁾。しかし、物理的に所在する者に加え、他の国の実務とは異なり⁽⁶⁸⁾、合衆国は同国の市民と合法的恒久的居住者（グリーンカード保有者）の全世界所得を、世界のどこに居住しているか、どれくらいの期間その場所に居住しているかにかかわらず課税する⁽⁶⁹⁾。したがって、他の国の国民が国外に移住する場合には、遅かれ早かれ、その者の国籍国は課税を停止する⁽⁷⁰⁾。

ASPECTS OF UNITED STATES INCOME TAXATION 126 (1987).

(65) *Id.* at 127, 131.

(66) *Id.* at 6; Shay, Fleming & Peroni, *supra* note 61, at 147.

(67) I.R.C. § 7701(b)(3)(A)(ii) (2015) (183日テストについて記述)。合衆国は、当年の半分未満しか所在しなかった外国人であっても、過去2年間に合衆国で相当の時間を過ごしていた場合には、その者を課税する。*See id.* § 7701(b)(1)(A)(ii) (移民法上の地位と関係なく“実質所在テスト”を満たす者を“課税上の居住者”と定義)。ある納税者について実質所在テストが満たされるのは次の場合である。(1)当暦年のうち少なくとも31日は合衆国に所在しており、かつ(2)当暦年で合衆国に所在していた日数をカウントした後に、前暦年の滞在日数の3分の1と、前々暦年の滞在日数の6分の1を加えて決定される過去3年間の滞在日数が少なくとも183日ある場合。*Id.* § 7701(b)(3)。したがって、ある納税者が過去3年間のそれぞれの年で100日間、合衆国に所在していた場合には、実質所在テストの(2)の部分を満たさない。なぜなら、合衆国はその納税者の物理的所在の日数を次のように計算するからである。 $(100 \times 1) + (100 \times 1/3) + (100 \times 6) = 100 + 33 + 16 = 149$ 日。合衆国内に物理的に所在する日であっても、外国人が“非課税個人 (exempt individual)”であった日である場合には、実質所在テストにおいてカウントされず、非課税個人というカテゴリには、一定の学生、教師、研修生、外国政府および国際機関の雇用者が含まれる。*Id.* § 7701(b)(5)。当年の所在は183日未満であるが“実質所在テスト”を満たす納税者は次の場合には居住地課税を免れる。(1)外国に“課税上の住居”を有し、かつ(2)その別の国に密接なつながりを持つ場合。*See id.* § 7701(b)(3)(B), (b)(1)(A)(ii)。

(68) Kirsch, *supra* note 12 at 445 & n.4-5.

(69) I.R.C. § 1 (納税義務)。*See also* Treas. Reg. § 1.1-1(a)(1) (2015) (“内国歳入法典1条は合衆国市民または居住者であるすべての個人の所得に所得税を課す”); *id.* § 1.1(b) (“合衆国のすべての市民は、どこで居住するかにかかわらず、その所得を合衆国内の源泉から得たか、源泉なく得たかにかかわらず、内国歳入法典が課す所得税を納める義務を負う。”)。合衆国はすべての市民とあらゆる“居住外国人”に全世界基準で課税する。“居住外国人”は次のように課税の目的で定義される。(1)当年中のどこかの時点で合法的に恒久的居住が認められている外国人、(2)実質所在基準を満たす外国人、または(3)居住外国人として取り扱われることを選択する外国人。I.R.C. § 7701(b)(1)(A)(i)-(iii)。外国人は当年のどこかの時点でグリーンカードを保持している場合に合法的恒久的居住者である。*Id.* § 7701(b)(6)(A)。グリーンカードを一度保持した外国人は、実際に居住している場所にかかわらず、グリーンカードの地位が撤回または放棄されるまでは合衆国の課税において居住者であり続ける。*Id.* § 7701(b)(6)(B)。*See also id.* § 7701(b)(3)(A) (実質所在テストを記述)。

(70) 他の諸国には出国した居住者または市民を出国後の数年間は課税する拡張された居住ルールを

しかし、合衆国は、どれほど長く外国に居住していても同国市民やグリーンカード保有者に対する課税を決して停止しない。

厳密な言い方をすると、合衆国は非居住者市民の外国源泉所得の取扱いについて他の国家とは異なっている。諸国家は一般的に国内所得への課税を、その所有者に対し、その者の国籍や居住にかかわらず実施する⁽⁷¹⁾。したがって、カナダ人が国外に移住し、カナダ税の居住要件をもはや満たさなくなった後であっても、カナダはその者のカナダからの所得に対する課税を続ける⁽⁷²⁾。カナダは非居住外国人に対しても、それと同様にカナダからの所得を課税するであろう⁽⁷³⁾。合衆国のアプローチも同じである。合衆国は原則としてすべての者の合衆国からの所得に課税する⁽⁷⁴⁾。居住課税制度とシティズンシップ課税制度との間にある真の違いは国内所得の取扱いではなく、外国所得の取扱いにある。他の諸国は非居住市民の外国源泉所得を免除し、合衆国はそれを課税するのである⁽⁷⁵⁾。さらに、合衆国は、国外居住の期間の長短にかかわらず非居住市民の外国源泉所得を課税し続ける⁽⁷⁶⁾。単純化のため、カナダ人がフランスで生活し、フランスですべての所得を稼得しているとしよう。この場合、フランスがその者に課税し、カナダは課税しない。しかし、アメリカ人がフランスで生活してすべての所得を稼得する場合には、フランスがその者に課税し合衆国も課税する。

フランスで生活するアメリカ人の設例で生じる問題の1つは二重課税である。合衆国は2通りの政策を通じて外国居住市民の二重課税リスクを減じている。第1に、合衆国は合衆国税から支払い済みの外国税を控除することを認める⁽⁷⁷⁾。別の論者が説明してきたように、外国税額控除制度は国外に居住するアメリカ人の二重課税リスクを減じはするが、様々な制限が課されているために二重課税が完全になくなることはない⁽⁷⁸⁾。

適用するところもある。*See generally* Gutmann, *supra* note 49. 国外居住の期間にかかわらず非居住市民に課税するのは合衆国のみである。*See* I.R.C. § 1; Treas. Reg. § 1.1-1(a).

(71) RESTATEMENT (THIRD) OF FOREIGN RELATIONS LAW § 411 (AM. LAW INST. 1987).

(72) AULT & ARNOLD, *supra* note 57, at 437 & n.34.

(73) *Id.* at 496-97.

(74) 居住者でない個人の合衆国源泉所得に課税する原則ルールには重要な例外があり、その一つにポートフォリオ利子の非課税がある。*See* I.R.C. § 871(h).

(75) Kirsch, *supra* note 12, at 454-56.

(76) I.R.C. § 7701(b).

(77) I.R.C. § § 901-908, 960. 税額控除する代わりに納税者は外国税額を控除することもできるが、一般的に税額控除の方が有利である。*Id.* § 164(a).

(78) ここでの議論は優れた先行研究が扱ってきた数多くの重要な詳細を省略している。最近の優れた説明については、*see* Schneider, *supra* note 22, at 17-32. 古典的な説明については、*see* Patton, *supra* note 39, at 715-27 (外国税額控除に伴う問題の数値例を提供)。データが利用可能な最新年の2011年において、合衆国の個人納税者は220億ドルを外国税で支払い、合衆国の納税義務から税額控除できたのはそのうち約165億ドルであった。Scott Hollenbeck & Maureen K. Kahr, Individual Foreign-Earned Income and Foreign Tax Credit, 2011, in 33 IRS. STATISTICS OF INCOME BULLETIN 139, 139 (2014) [*hereinafter* IRS STATISTICS OF INCOME 2014].

第2に、合衆国は、毎年、国外アメリカ人の所得から稼得した所得のある一定額を除外する。この国外稼得所得非課税の下で、別の国に居住する適格アメリカ人は外国で稼得した所得のうち約10万ドルを合衆国によって課税される所得から除外することができ⁽⁷⁹⁾、この金額には毎年インフレ調整がなされる⁽⁸⁰⁾。外国税額控除と同様に、外国稼得所得非課税制度は二重課税の緩和を助けるが、この非課税にも制限があるために、また、他の論者による優れた説明のあるその他の理由ゆえに、国外居住アメリカ人の二重課税の排除の保障に十分なものではない⁽⁸¹⁾。

サブパートC. シティズンシップ税の特異性

合衆国型のシティズンシップ課税がそれほどまでに例外的であるなら、同課税がどのように展開してきたのかということに興味を持つ読者もいるかもしれない。シティズンシップ課税の歴史は他の論者が書いているが⁽⁸²⁾、南北戦争の徴兵と課税を避けるために合衆国を逃れたアメリカ人への応答としてシティズンシップ課税が出てきたこと⁽⁸³⁾には言及しておく価値があろう。南北戦争所得税はもっとも富裕なアメリカ人にのみ適用されたため、最初のシティズンシップ課税も同じくごく一部のアメリカ人にしか適用されなかった⁽⁸⁴⁾。だが、戦争の緊急性は過ぎ去っていたにもかかわらず、連邦議会は、1913年に現在まで続く所得税を採用した時点で国外居住市民に対する課税の慣習を継続した⁽⁸⁵⁾。

シティズンシップは、連邦所得税が創設されて以来、合衆国の全世界課税管轄の基準として機能してきたが、連邦議会はこれまでにシティズンシップ課税を何度も変更した⁽⁸⁶⁾。例えば、居住アメリカ人が国外居住アメリカ人をアメリカ企業の大使であるとみなし始めた時、連邦議会は外国稼得所得非課税制度を導入した⁽⁸⁷⁾。それ以来、連邦議会は非居住市

REPORT]. 要するに、このデータによると合衆国の納税者が支払った外国税のうち約55億ドルまたは支払った外国所得税の約23パーセントが合衆国に対する債務から税額控除できなかったことになる。See *id.*

(79) 外国稼得所得非課税の資格のある個人は、“完全な課税年度を含む断絶のない期間にわたって一つ以上の外国の真正な居住者である”者または“連続する12カ月において少なくとも330日は一つ以上の外国に所在する”者である。I.R.C. § 911(d)(1). 稼得所得は“賃金、給与、専門職報酬その他の実際に提供した人的役務の報酬として受け取る対価”である。*Id.* § 911(d)(2)(A).

(80) *Id.* § 911(b)(2)(D)(ii). 2016年の非課税額は10万1300ドルである。Rev. Proc. 2015-44, 2015-53 I.R.B. 623. 非居住市民は要件を満たす住居費も課税対象外にできる。I.R.C. § 911(a)(2) (閾値の金額を超える一定の海外住居費用の控除を認め、また、同じ閾値の金額を超える雇用主提供の住居手当の非課税も認める)。

(81) See Patton, *supra* note 39, at 706-13 (外国稼得所得非課税がほとんど救済にならない、またはまったく救済にならない例を分析); Schneider, *supra* note 22, at 17-32.

(82) See Kirsch, *supra* note 12, at 449-63.

(83) See *id.* at 450-52 (シティズンシップ税が“僅かな金額しか集めていない”ことを指摘)。

(84) Reuven S. Avi-Yonah, The Case Against Taxing Citizens, 58 TAX NOTES INT'L 389, 389 (2010).

(85) See Kirsch, *supra* note 12, at 454.

(86) See *id.* at 459-63 (1970年代から2000年代前半までをカバー); Patton, *supra* note 39, at 701-04 (1923年から1975年までの歴史を提供)。

(87) Kirsch, *supra* note 12, at 457-59.

民の外国稼得所得の課税上の取扱いを繰り返し変更してきた。ある時には、連邦議会は合衆国の貿易収支にとって特に重要であると考えられる外国で働くアメリカ人に外国稼得所得の非課税を限定した⁽⁸⁸⁾。別の時には、連邦議会は外国稼得所得の非課税を様々な特別控除で置き換えた。これには生活費の差額のコストを補償する控除や扶養親族の教育費用の控除などが含まれる⁽⁸⁹⁾。上院はごく最近では2003年に外国稼得所得非課税を完全に廃止するかどうかについて投票を行ったが、2006年には無制限の外国稼得所得を規定する法案が提出されている⁽⁹⁰⁾。非居住市民の課税上の取扱いがこうして頻繁に改正され、再検討されることについて、ある論者は非居住アメリカ人の外国源泉所得に課税する最良のアプローチに関する根源的な不確実性が反映されていると主張した⁽⁹¹⁾。

サブパートD. 非居住アメリカ人に関する僅かな知見

シティズンシップ課税に服する人口をなんとなくは理解し、百万長者、億万長者である“税を理由とするベネディクト・アーノルド”の状況と国外で働いて生活する普通のアメリカ人とを混同してしまう問題を避けるためには、非居住アメリカ人の人口動態と所得についての明確なイメージを持つことが有用であろう。しかし、合衆国政府は非居住アメリカ人を追跡していない（し、政府自身が認めているようにそれは不可能でもある⁽⁹²⁾）。それゆえ、この集団とその所得の詳細な記述を得ることはできないし、国外に居住する合衆国市民の人員の正確な勘定を得ることさえできない⁽⁹³⁾。また、政府提供の推計は部局ごとに異なる⁽⁹⁴⁾。2015年における国務省の最新の推計は非居住市民の人口を870万人としており、前年の760万人からの増加である⁽⁹⁵⁾。これに対し、非居住アメリカ人の投票の補助に専念する政府の部局によると、その人口は450万人から650万人であって⁽⁹⁶⁾、そのうち20万人未満は合衆国軍属とその家族である⁽⁹⁷⁾。

⁽⁸⁸⁾ *Id.* at 455.

⁽⁸⁹⁾ *See, e.g.,* Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1098-1108 (1976年税制改革法についての記述)。

⁽⁹⁰⁾ Kirsch, *supra* note 12, at 463.

⁽⁹¹⁾ *See* Sobel, *supra* note 22, at 155-60.

⁽⁹²⁾ *See generally* PATRICIA A. DALTON, U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-04-1077T, 2010 CENSUS : COUNTING AMERICANS OVERSEAS AS PART OF A CENSUS WOULD NOT BE FEASIBLE (2004), <http://www.gao.gov/assets/120/111231.pdf> (合衆国統計局がすべての海外アメリカ人を国勢調査の一部としてカウントすることの実現可能性について実施した研究結果を説明)。

⁽⁹³⁾ *See id.* at 4-7 (海外で生活するアメリカ人の正確なカウントを得ることが挑戦的で、恐ろしく費用がかかるものであることを説明)。

⁽⁹⁴⁾ 利用可能な証拠の批判的検証については、*see* Schneider, *supra* note 22, at 8-17.

⁽⁹⁵⁾ NINA E. OLSON, TAXPAYER ADVOCATE SERV., 2015 ANNUAL REPORT TO CONGRESS 73 (2015) [hereinafter NTA 2015 REPORT] (国務省の推計を引用)。

⁽⁹⁶⁾ Joe Costanzo & Amanda Klekowski von Koppenfels, Counting the Uncountable : Overseas Americans, MIGRATION POL'Y INST. (May 17, 2013), <http://www.migrationpolicy.org/article/counting-uncountable-overseas-americans>.

⁽⁹⁷⁾ NTA 2015 REPORT, *supra* note 95, at 73.

こうしたギャップはあるが、利用可能なデータによってタックスヘイブンの島に移住して税を逃れるアメリカ人というステレオタイプは反証されよう。アメリカ人の移住理由は様々である。ヨーロッパに所在するアメリカ人についての最近の調査によると、国外居住のもっとも一般的な理由は結婚ないし婚姻パートナーシップ、教育ないし研究、そして雇用である⁽⁹⁸⁾。アメリカ人は少なくとも100か国で生活しているが⁽⁹⁹⁾、ほとんどの海外アメリカ人は豊かな高課税国に居住している⁽¹⁰⁰⁾。さらに言えば、ほとんどの国外アメリカ人は我々自身よりも全体では税負担が重い国で働いている⁽¹⁰¹⁾。国外アメリカ人が高課税国に居住しているという事実は、海外アメリカ人に対する我々のイメージの基礎をエドワード・サベリンのようなシティズンシップ放棄者に置くことが深刻な歪みを示すものであることを明らかにしている。

サブパートE. シティズンシップ課税の税収

我々は、海外アメリカ人がどれぐらいの数なのか、どこで生活しているのか、どれぐらいの所得を有しているのかを知らないため、海外アメリカ人が負担する租税の正確な像を得ることはできない⁽¹⁰²⁾。どれぐらいの租税をアメリカ人が負担しているのかという未解決の問題は一旦置き、我々はそれらの者が実際にどれぐらい支払っているかという問題に取り掛かろう。利用可能な統計は非居住市民から上がってくる税収の額を推計しておらず、個別に計上されてもいない⁽¹⁰³⁾。しかしながら、我々は外国稼得所得非課税を主張する税務申告からこの数字に対する幾ばくかの光を得る。この非課税の資格を得るためには納税者は外国に居住しなければならない⁽¹⁰⁴⁾。内国歳入庁がこの非課税に関する統計を公開している最新年である2011年において、外国稼得所得非課税を主張する非居住アメリカ人は542億

(98) AMANDA KLEKOWSKI VON KOPPENFELS, MIGRANTS OR EXPATRIATES? AMERICANS IN EUROPE 50 (2014).

(99) Costanzo & von Koppenfels, *supra* note 95.

(100) 国連のデータによると2013年に国外アメリカ人が居住する上位10カ国は、上からメキシコ、カナダ、英国、ドイツ、オーストラリア、イスラエル、韓国、日本、イタリア、フランスである。See International Migrant Population by Country of Origin and Destination, MIGRATION POLY INST., <http://www.migrationpolicy.org/programs/data-hub/charts/international-migrant-population-country-origin-and-destination> (last visited Jan. 17, 2016) [*hereinafter* UN MIGRATION DATA]. 国外アメリカ人の73パーセントは他のOECD諸国で生活している。See *id.*

(101) アメリカ人が滞在する上位10カ国はすべてOECDの成員国である。Organization for Economic Cooperation & Development (OECD), Total Tax Revenue, in OECD FACTBOOK 2013 : ECONOMIC, ENVIRONMENTAL AND SOCIAL STATISTICS (2013), http://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-factbook-2013/total-tax-revenue-as-a-percentage-of-gdp_factbook-2013-table235-en [*hereinafter* OECD Factbook 2013]. OECDの統計によると対GDP比でメキシコだけが合衆国よりも税負担が低い。Id. (2010年の合衆国の合計負担がGDPの24.8パーセントであるのに対し、2010年のメキシコの負担合計はGDPの18.1パーセントであると述べる)。

(102) See IRS STATISTICS OF INCOME REPORT 2014, *supra* note 78, at 150-51.

(103) See IRS STATISTICS OF INCOME REPORT 2014, *supra* note 78, at 150-51.

(104) I.R.C. § 911(d) (2015) (要件を満たす個人はその年において別の国の真正な居住者であるか、連続する12カ月のうち少なくとも330日は国外で過ごさなければならないと述べる)。

ドルを外国で獲得し、そのうち283億ドルはこの非課税のために課税されなかった⁽¹⁰⁵⁾。合衆国政府は外国稼得所得非課税によって失った税収を2014年から2018年の間で約340億ドルと見積もっている⁽¹⁰⁶⁾。外国稼得所得非課税を主張する納税者の外国稼得所得の合計額の平均は12万738ドルであったのだが、そうした納税者の60パーセント超は、この非課税や支払った外国税のために合衆国の所得税債務を負わなかった⁽¹⁰⁷⁾。だが、そのような所得税債務のない納税者にとっても、税と資産の毎年の報告は、合衆国に歳入を生じさせないにもかかわらず、深刻な負担となる。我々は、この非課税を主張する者によって申告される外国稼得所得が2001年から2006年の間に実価格で30パーセント超増加したことを知っている⁽¹⁰⁸⁾。外国稼得所得非課税と外国税額控除とを適用した後の、このグループの残存の2011年の合衆国所得税の債務は50億ドルに過ぎない⁽¹⁰⁹⁾。

これらの統計情報にもかかわらず、シティズンシップ課税によって生じる税収について結論を引き出す我々の能力には限界がある。まず、その数値には外国稼得所得非課税を主張しない非居住アメリカ人によって支払われる合衆国税が含まれない⁽¹¹⁰⁾。2011年において数百万人のアメリカ人が国外で生活していたが、内国歳入庁は外国稼得所得非課税を主張する申告書を45万未満しか受け取らなかった⁽¹¹¹⁾。非居住アメリカ人は、例えば、外国稼得所得を持たないために主張していないのかもしれないし、稼得所得に対する残余の合衆国税債務を消し去るに足る外国税額控除を有するために主張していないのかもしれない。

さらに、50億ドルの数値には合衆国源泉所得について支払われた合衆国税が含まれる⁽¹¹²⁾。合衆国が仮にシティズンシップ課税を縮小したり、廃止したりするとしても、おそらく合衆国は（他国と同様に）非居住市民を含むすべての者から、合衆国の領域内に源泉がある所得について税を徴収し続ける。

⁽¹⁰⁵⁾ See IRS STATISTICS OF INCOME 2014 REPORT, *supra* note 78, at 139.

⁽¹⁰⁶⁾ OFFICE OF MGMT. & BUDGET, EXEC. OFFICE OF THE PRESIDENT, ANALYTICAL PERSPECTIVES: BUDGET OF THE UNITED STATES GOVERNMENT, FISCAL YEAR 2014, at 243 tbl. 16-1 (2014) (2014年から2018年の間の外国稼得所得非課税のコストを337億ドルと推計)。

⁽¹⁰⁷⁾ IRS STATISTICS OF INCOME 2014 REPORT, *supra* note 78, at 139, 141. この数字は前の最新の報告年である2006年から増加しており、同年では外国稼得所得を有する非居住者の57.4パーセントが残余の合衆国税債務を有していなかった。*Id.* at 145.

⁽¹⁰⁸⁾ *Id.* at 141.

⁽¹⁰⁹⁾ *Id.* at 153. 同年の連邦歳入の合計は2.3兆ドルであった。See The Federal Budget in 2013 : A Closer Look at Revenues, CONG. BUDGET OFF. (Apr. 17, 2012), <https://www.cbo.gov/publication/43153>.

⁽¹¹⁰⁾ 外国稼得所得を有する非居住者の一部は同所得の非課税を得るための制立法の要件を満たさない。See I.R.C. § 911 (2015) (外国稼得所得非課税の要件を規定)。外国税額控除を主張する納税者は約1700億ドルの外国所得（外国稼得所得非課税により非課税にならない所得として定義）を申告したが、内国歳入庁の統計はこの外国所得のどれだけを（非居住者でない）納税者が申告したのかを報告していない。IRS STATISTICS OF INCOME 2014 REPORT, *supra* note 78, at 143.

⁽¹¹¹⁾ IRS STATISTICS OF INCOME 2014 REPORT, *supra* note 78, at 141.

⁽¹¹²⁾ *Id.* at 153.

仮に我々がシティズンシップ課税によって生じる税収についての精度の高い推計を有するとしても、同課税の改革による歳入へのインパクトの理解には、より広範な情報が必要とされる。例えば、現在のシティズンシップ税はおそらく一定数のアメリカ人が税回避の目的で海外に移住することを妨げているが、仮に連邦議会がシティズンシップ課税を廃止するならば、合衆国政府が現在集めている税収のいくらかは、税を動機とする移住によって失われよう。他方、海外アメリカ人が、非居住外国人と同様に、より簡素な非居住者申告を提出したり、合衆国源泉所得に対する税を納め切りとなる源泉税を通じて概ね支払ったりすることで合衆国税義務を果たせるなら、今より多くの海外アメリカ人が義務を遵守し、その結果として税収が増えることになるのかもしれない⁽¹¹³⁾。同様に、我々は租税政策が変化することからの別の影響も考察しなければならない。例えば、市民権課税がアメリカ人労働者をより高くつくものにしてしまうので外国会社は国外でアメリカ人を雇うことを避ける、という主張が正確なものであるとすると⁽¹¹⁴⁾、余分の費用の減少は国外におけるアメリカ人の雇用を増加させ、より多くのアメリカ人を合衆国の課税ベースから引き出してしまふかもしれない。

我々にはシティズンシップ課税が生む税収とそれを廃止した場合のコストの精度の高い分析が欠けるが、我々は合衆国租税債務を有さない非居住市民の申告者の一部がどのような感覚であるのかを掴むことはできる。2011年の内国歳入庁の統計は、外国稼得所得非課税を主張する納税者の60パーセントがこの非課税と外国税額控除を適用した後で合衆国に対する税を負っていないかったことを明らかにしている⁽¹¹⁵⁾。また、オルソン納税者擁護官は税務申告を行った非居住アメリカ人の80パーセントが2011年において合衆国租税債務を負わなかったことを報告した⁽¹¹⁶⁾。

サブパートF. 用語法

混乱を避けるため、次の用語が納税者の特定のカテゴリを指すものであることを明言しておく。

非居住アメリカ人、国外アメリカ人、そして非居住市民は、国外に居住するが、合衆国シティズンシップまたはグリーンカード（合法的な恒久的居住）の地位を保持する人々である⁽¹¹⁷⁾。この専門用語はグリーンカード保持者が移民法上も既に合衆国市民であることを主張する意味のものではないし、実際、その者は合衆国市民ではない。本論文が合衆国市民とグリーンカード保有者とを併せるのは、どこに居住しているかにかかわらず、合衆国

⁽¹¹³⁾ 非居住アメリカ人からは源泉徴収を通じて合衆国源泉所得への税を徴収できないため、非居住市民が毎年の合衆国の申告書を提出する時に合衆国にその所得を明らかにする義務を果たさないと税収ロスが生じる。

⁽¹¹⁴⁾ See *infra* Part IV.A.

⁽¹¹⁵⁾ IRS STATISTICS OF INCOME 2014 REPORT, *supra* note 78, at 139.

⁽¹¹⁶⁾ NTA 2012 REPORT, *supra* note 20, at 262.

⁽¹¹⁷⁾ バーナード・シュナイダーはこのグループを短期の非居住者と長期の非居住者に細分化する。Schneider, *supra* note 22, at 6-7. そのような細分化は居住地課税を実施する上でも重要かもしれない。例えば、短期の非居住者を居住者として課税し続ける国は数多い。See generally *infra* Part V.

がそれらの者の全世界所得を課税するためである。

居住外国人や課税上の居住外国人は、グリーンカードを保持していないが、合衆国に物理的に所在しているために合衆国の全世界課税に服する非市民である。“課税上の居住外国人”という用語は、いかなる特定の移民法上の地位とも同一の外延を有さない。グリーンカードを持たない外国人でも、合衆国で年の半数超を過ごすなら課税上の居住者であり、その結果、合衆国によってその全世界所得について課税される⁽¹¹⁸⁾。

放棄者は、自身の合衆国シティズンシップやグリーンカード（恒久的居住者）の地位を放棄した合衆国市民である。現行法によると、このグループの成員は、その資産についてシティズンシップ放棄税を課されることはあるものの、合衆国政府によってその全世界所得に課税されることはない⁽¹¹⁹⁾。

パートⅡ. 公正

シティズンシップ課税を擁護する伝統的な公正の主張には3つの要素がある。第1に、アメリカ人はシティズンシップを保持することで、それとなくシティズンシップ課税に同意している。第2に、シティズンシップ課税はアメリカ人が国外にいる間に享受する政府からの便益に対する公正な対価を表象している。第3に、アメリカ人は国外に居住しているというだけで租税を支払う社会的義務から免れられるべきではない。このパートではこれらの主張を批判的に検討し、最初の2つの主張には価値がないが、第3の主張は数多くの非居住アメリカ人に適用しうる、シティズンシップ課税の説得力ある正当化を示すものであると結論付ける。それにもかかわらず、我々のシティズンシップ税は第3の公正概念によって評価する場合でさえ、ある一連のケースの適用については不公平であるというのが私の主張である。

サブパートA. シティズンシップの保持は同意か？

幾人かの論者は、非居住市民に対する課税は同意によって正当化されると主張する⁽¹²⁰⁾。具体的には、非居住アメリカ人がシティズンシップを放棄しないことはシティズンシップ

⁽¹¹⁸⁾ I.R.C. § 7701(b)(3) (2015) (“実質所在”を定義)。一定の状況下では183日未満の合衆国滞在でも外国人が居住者となりうる。See *id.*

⁽¹¹⁹⁾ I.R.C. § 1, 877, 877A. See also Treas. Reg. § 1.1-1(a). 出国税の議論については, see *infra* Part V.B.

⁽¹²⁰⁾ Cf. Abreu, *supra* note 3, at 1157 (出国税の文脈においてこの主張を承認を避けつつ記述)。マイケル・キルシュはシティズンシップを放棄しないことをシティズンシップ課税の国民の共同体のメンバシップによる説明を補強するものとみる。後で議論するように、この見方によると合衆国の国民の共同体の成員は納税を行う道徳上の義務を負うこととなり、放棄を行わないことは共同体への忠誠心が継続することの承認を表象することとなる。See Kirsch, *supra* note 12, at 481 (合衆国シティズンシップの保持が示すのは“合衆国への任意の帰属である。何と言っても国外で生活する市民は望めば合衆国シティズンシップを放棄する権利を有するのである”と主張)。エドワード・ゼリンズキーはシティズンシップ課税の“愛するか、出ていくか理論 (love-it-or-leave-it theory)”と呼ぶものを批判してきた。Zelinsky, *supra* note 22, at 1310-23.

課税の暗黙の同意を構成すると主張される⁽¹²¹⁾。政治哲学者は類似の問題に取り組んできた。すなわち、ある国家における継続的な居住は支配されることの黙諾を構成するか、という問題である⁽¹²²⁾。居住の権利はシティズンシップと不即不離に結びついているため、黙諾に関する主張はシティズンシップ課税についても響く。次の一節はA. ジョン・シモンズ (A. John Simmons) の、私が彼の用語であるところの「居住性」を「国籍」と置き換えたものであるが、これが等しく説得力を持つものか考えてみよう。

ほとんどの人間は家や家族、友人を何にもまして大事にする。しかし、これらの財は動かすことができない財産であり、単にポートに詰め込んでしまうことは出来ない。…そして、このことは国籍の継続の側にとっても重くのしかかる。移民は我々のほとんどにとって不愉快で不便なだけと考えることは出来ない。それは、小さい子どもであっても、まさに「災害」となりうるのである。そして、それが真であるとなると、継続する国籍を政府の権威の黙諾の表徴と看做すことは、我々にはできないのである⁽¹²³⁾。

居住の破棄のコストが高すぎるために、継続的な居住が意味のある同意にならないとすると、シティズンシップ税を支払うこともそれと同様に、その代替——シティズンシップの喪失——のコストがかかり過ぎるものであるために、意味のある同意を構成しえない。

ジョゼフ・タスマン (Joseph Tussman) は、継続的な居住によって証明されるものを含む、黙諾が、意味を持つのは2つの条件が満たされる場合と主張した。(1)支配される者は継続的な居住が同意を意味することを理解していなければならない。(2)その者は居住継続の真正な代替策を有していなければならない⁽¹²⁴⁾。タスマンの居住の説明を市民権にも当てはまると我々が推論するなら、シティズンシップの保持は、おそらく、真正な代替を有さない者にとってシティズンシップ課税に対する意味のある同意とならない。無国籍になるリスクと無国籍を防止する国内法、国際法の見地から、合衆国市民でしかないアメリカ人は合衆国シティズンシップの保持に対する代替が欠ける。合衆国市民だけの者、あるいは合衆国市民と圧政的な外国の市民だけである者も、それと同様に、シティズンシップ税を支払うことの合理的な代替を持たないのである。結果として、この集団に対するシティズンシップ課税は同意以外の正当化を要求する。次の2つのサブパートではシティズンシップ課税の他の有力な正当化事由を探索する。

サブパートB. シティズンシップ税は政府便益の料金か？

幾人かの論者は、享受する政府便益について人々は支払いを行うべきであるから、シティ

⁽¹²¹⁾ Kirsch, *supra* note 12, at 481.

⁽¹²²⁾ See A. JOHN SIMMONS, MORAL PRINCIPLES AND POLITICAL OBLIGATIONS 57-101 (1979) (“同意理論”を、“市民の政治的義務を、義務を熟考の上で引き受けるという任意の行為を個人が遂行することによって基礎づける理論”として定義し、現代政治哲学における同意の役割に関する主張を批判的に評価)。

⁽¹²³⁾ *Id.* at 99-100.

⁽¹²⁴⁾ See *id.* at 98.

ズンシップ課税は公正であると主張する⁽¹²⁵⁾。連邦最高裁は、連邦議会は外国資産からの非居住市民の所得に税を課しても連邦議会の憲法上の権限を超過しないと判決するにあたってこの見方にお墨付きを与えた⁽¹²⁶⁾。連邦最高裁は“政府はまさにその性質によって、市民とその財産に、どこに所在するかにかかわらず便益を与えるのである”と意見を述べたのである⁽¹²⁷⁾。

合衆国市民は国外にいる間も数多くの便益を保持する。非居住市民は連邦選挙に投票したり、合衆国パスポートで旅行したり、外国で生まれた子どもに合衆国シティズンシップを伝達したりする権利を保持し、非市民の家族の一定の成員が合衆国に入国する権利を獲得する⁽¹²⁸⁾（しかし、これらは非居住のグリーンカード保持者には当てはまらない）。市民とグリーンカード保持者の両方は自らの意思で合衆国に再入国したり、合衆国内で働いたりすることができ、国外にいる間に合衆国から人的または財産上の保護を受けることもできる⁽¹²⁹⁾。非居住市民は他の便益を受ける権利も持つ。例えば、非居住アメリカ人は大使館ないし領事館のサービスを求めることができ、緊急時の退避を要求することができる⁽¹³⁰⁾。

マイケル・キルシュは、シティズンシップ課税の強固な擁護論の一部として、非居住市民が保持するもっとも重要な便益が連邦選挙に投票する権利であることを強調する⁽¹³¹⁾。“代表なければ課税なし”というアメリカ独立のスローガンは、アメリカ人が投票と課税の間に引いたリンクを反映している。不法滞在の外国人が租税を支払うことは、非居住市民の投票権と同様に、移民恩赦 (immigration amnesties) を通じたシティズンシップ（および、その結果としての投票権）の獲得の重要な必要条件であると記述されてきた⁽¹³²⁾。し

(125) See, e.g., Kirsch, *supra* note 12, at 474-76 (利益説を多くの紙幅を割いて検討するが、シティズンシップ課税の最終的な擁護は担税力主張に依拠); Robert J. Peroni, Back to the Future: A Path to Progressive Reform of the U.S. International Income Tax Rules, 51 U. MIAMI L. REV. 975, 1009 (1997). But see Zelinsky, *supra* note 22, at 1349 (“合衆国シティズンシップが全世界課税を正当化する”という“受け入れられた知恵 (received wisdom)”に疑問を提起).

(126) Cook v. Tait, 265 U.S. 47, 56 (1924). 利益説を採るより新しい事件については, see United States v. Rexach, 558 F.2d 37 (1st Cir. 1977).

(127) Cook, 265 U.S. at 56.

(128) Kirsch, *supra* note 12, at 474-76.

(129) U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-09-989, WIDE RANGE OF EMERGENCY SERVICES PROVIDED TO AMERICAN CITIZENS OVERSEAS, BUT IMPROVED MONITORING IS NEEDED 7-10 (2009), <http://www.gao.gov/assets/300/295802.pdf> (listing available benefits, including assistance in case of arrest).

(130) See, e.g., Kirsch, *supra* note 12, at 470-77. 少なくない論者が国外アメリカ人の享受する便益のうち、外交、国際開発支援、国防をそのような拡散的な便益として挙げる。See, e.g., Peroni, *supra* note 124, at 1009. しかしほとんどの者はそうした便益が競合的でなく、国外外国人でさえ享受しようと認識する。“国外で生活する外国人すべてを課税する”モンティ・パイソン (Monty Python) のコメディの計画を採用しない限り、合衆国は外交等の政策の受益者にコストを公正に分配できないことになってしまう。利益説に基づくコストの正確な分配の問題のさらなる検討については see *infra* text accompanying notes 155 to 159.

(131) Kirsch, *supra* note 12, at 474-77. 国外アメリカ人はドミサイルのあった最後の州で投票する。42 U.S.C. § 1973ff-6(5) (2012).

(132) GEORGE W. BUSH, 109TH CONG., PRESIDENT'S MESSAGES: IMMIGRATION REFORM

かし、投票と租税との結びつきを指摘しても、投票権を付与されている者は、たとえ管轄内に居住していなくとも租税を支払うべきである、ということが真であると示すには十分ではない⁽¹³³⁾。課税の利益説の下での問題は、我々が“代表なければ課税なし”のモットーの下に集うのかどうか、であろう⁽¹³⁴⁾。

シティズンシップ課税の擁護者はそのモットーを前進させなかったが、投票権の付与と納税の義務との接続リンクを是とする主張は、そのモットーによれば投票者は自身の政治参加の経済的帰結を負わなければならないはずだ、というものであろう。仮に非居住者が租税を支払うことなく投票できるとすると、在外投票 (absentee voting) に伴って起こりがちなモラルハザードは、在外者 (absentee) が自身に適用されないルール形成に参加することになるために、悪化する。支持する公共政策のコストへの資金拠出を回避することもできる在外者の能力がこの問題を悪化させるのである。

他方、非居住市民が自国の投票を、自国で租税を支払うかどうかにかかわらず、まして、外国源泉所得について租税を支払うかとは全く無関係に認める政策的な理由も存在する。例として、非居住市民は合衆国内に残る財産や家族を有するかもしれないし、どこかの時点で帰国する意図を持つ者は数多い。国内にある獲得済みの (vested) 非居住者の利益は、我々の社会の真のステークホルダーではない市民に投票権を拡張してしまうことへの堅実な懸念を満足させるのを助けるのである⁽¹³⁵⁾。

他のほとんどの諸国は、少なくとも移民した後の限定された数年間は、非居住市民に対し、全世界所得への課税を行わないにもかかわらず投票を認めており⁽¹³⁶⁾、このトレンドは

(2006), as reprinted in 2006 U.S.C.C.A.N. D60 (“私は、私たちの国にルーツを持ち、滞在することを望む違法な外国人は租税を支払わなければならないと確信している…”)。移民改革法案 (通称ドリーム法案) を描写するにあたって、オバマ大統領 (President Obama) は“これらの男女がシティズンシップへの道を得るべきであることにわれわれは同意している…。われわれはシティズンシップへの道——…納税を含むプロセス…を描いた。そのみが公正なのだ”と述べた。President Barack Obama, Office of the Press Sec’y, Remarks by the President on Comprehensive Immigration Reform at Del Sol High School (Jan. 29, 2013), <http://www.whitehouse.gov/the-press-office/2013/01/29/remarks-president-comprehensive-immigration-reform>.

(133) 何百万人もの外国人は連邦選挙の帰結を受け入れ、全世界所得について納税しなければならないが、連邦選挙に投票する権利を有していないのであるから、我々は“代表なければ課税なし”のモットーに文字通りに従ってはいない。See generally Nancy C. Staudt, Taxation Without Representation, 55 TAX L. REV. 555 (2002) (政治による便益と連邦税の納付とを結びつけることを批判)。

(134) See Avi-Yonah, *supra* note 84, at 392 (投票する権利には論理的に課税が伴うが、“非居住市民が課税されるべきなのは投票するからだ、とはならない”と主張)。

(135) 1975年海外市民投票権利法を通過させるにあたり、連邦議会は次のような立法理由を示した。合衆国外のアメリカ市民は、連邦議会と執行府における代表を通じてのみ保護されうる独自の連邦上のステーク——独自の合衆国の立法および執行における利益——を持つ。こうした利益が合衆国に居住する市民の利益と完全には重ならないという事実は国外市民の憲法上の要保護性を損なうものではない。

(136) Bauböck, *supra* note 31, at 2423–24 (諸国は在外投票を、例えば離脱後の数年に制限しうることを指摘); Costanzo & von Koppenfels, *supra* note 95 (“2007年では115か国の国家と地域が海外市

増加中である⁽¹³⁷⁾。さらに、投票能力は非居住のグリーンカード保持者に対する全世界課税の正当化に役立ちえない。なぜなら、グリーンカード保有者は、合衆国に居住している時点でさえ連邦選挙に投票できないからである⁽¹³⁸⁾。そもそも、投票能力が非居住市民に対する全世界課税の元来の正当化の一部として役割を果たしえたはずはない。なぜなら、非居住市民は1975年まで非在住投票登録の権利を保障されていなかったし⁽¹³⁹⁾、非居住市民は1986年の軍人・海外在住者のための不在者投票法(Uniformed and Overseas Citizens Absentee Voting Act of 1986)まで統一された非在住投票用紙による投票の権利を付与されていなかったからである⁽¹⁴⁰⁾。

さらに、連邦議会における非居住市民の代表は居住市民のそれとは異なる。例えば、国外アメリカ人は国勢調査で数えられず⁽¹⁴¹⁾、会計検査院(GAO)は国外アメリカ人を数える試みをコスト面で効率的でないと結論付けた⁽¹⁴²⁾。結果として、非居住市民は人口比例配分(apportionment)や選挙区割り(redistricting)に影響しない。非居住アメリカ人の政治がこのように制限された形で代表されることは、非居住市民が自身の議会代表を持つ他の幾つかの諸国の慣習⁽¹⁴³⁾と対照的であって、非居住アメリカ人には連邦議会の議席が与えられないのである⁽¹⁴⁴⁾。さらに、国外からの投票には、非居住者の投票をより一層困難にするだけでなく、非居住者の投票のカウントをより一層ありそうにないものとしてしまう数多くの挑戦が存在する⁽¹⁴⁵⁾。結局のところ、投票と納税とのリンクは直線的では全くないの

民に国政選挙への投票を認めたが、それ以降もますます多くの諸国が導入してきた…。”)。

(137) Peter J. Spiro, Perfecting Political Diaspora, 81 N.Y.U. L. REV. 207, 211 (2006).

(138) See 8 U.S.C. § 1182, 1427 (2012).

(139) Overseas Citizens Voting Rights Act of 1975, Pub. L. No. 94-203, 89 Stat. 1142 (海外市民に対して、合衆国内の住居または住所を維持しているか、帰国する意思の有しているかにかかわらず、非在住投票登録と投票を保障)。

(140) 42 U.S.C. § 1973ff-1973ff-6 (2012).

(141) DALTON, *supra* note 92, at 1 (国外駐在軍の成員とその家族のような“連邦関係者”を別にとすると、非居住者が連邦議会の定数比例配分においてカウントされないことを指摘)。

(142) *Id.* at 14.

(143) Bauböck, *supra* note 31, at 2432 (“国外居住者に別に代表を置くのは、現在、カーボベルデ、コロンビア、クロアチア、フランス、イタリア、モザンビーク、ポルトガルの7カ国のみである。”)。See also DALTON, *supra* note 92, at 14 (メキシコが非居住メキシコ人によって選挙された政府の審議会(advisory council)を作ったことを指摘); Barry, *supra* note 31, at 14-16 (合衆国で生活するメキシコ人がメキシコの州と地方の公職に当選したことを詳細に記述); Chander, *supra* note 31, at 71 (メキシコのサカテカス州が非居住者によってのみ選挙される議会議員の席を用意していること、それが非常勤の居住者によって充足されうることを見出していることを指摘)。

(144) Kirsch, *supra* note 12, at 474-75 (この問題を提起するが、非居住者の専用の代表は必要でも正当化できないと主張)。

(145) U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-07-774, ELECTIONS : ACTION PLANS NEEDED TO FULLY ADDRESS CHALLENGES IN ELECTRONIC ABSENTEE VOTING INITIATIVES FOR MILITARY AND OVERSEAS CITIZENS 1 (2007), <http://www.gao.gov/assets/270/262023.pdf> (“在外者投票の多段階のプロセスが主として郵便に依拠するため、場合によっては処理完了まで時間がかり過ぎて、事実上在外投票者が権利を奪われてしまうことがある。”)；KEVIN J. COLEMAN, CONG. RESEARCH SERV., RS20764, THE UNIFORMED AND

である。

シティズンシップ課税の擁護論者は、投票に加え、非居住市民が保持する他の数多くの便益も検討している。例としては、大使館サービス、領事館サービス、そして、緊急時の退避が挙げられる。キルシュは2006年に合衆国がレバノンから合衆国市民を退避させた例を、市民に対する全世界所得課税を助けるものとして引用する⁽¹⁴⁶⁾。利益説の下で全世界課税を正当化することの一助として緊急退避の（付与された権利ではない⁽¹⁴⁷⁾）可能性を指摘することの深刻な問題は、合衆国政府が退避に要した費用の償還を市民に求めることである⁽¹⁴⁸⁾。論理の問題として、料金によって賄われるサービスは利益税による租税の基礎を形成しえない。これと他の理由から、キルシュは危機の際の助力について合衆国は料金を請求すべきでないと結論付けた⁽¹⁴⁹⁾。同様に、パスポート更新や出発助力サービスといった他の海外サービスでも合衆国は料金を徴収しているし、非居住のグリーンカード保持者は、1年を超えて国外に居住する場合には、再入国許可を購入しなければならない⁽¹⁵⁰⁾。

類似の便益を非居住市民に提供している他の諸国がそのような便益を非居住者に対する全世界課税を基礎づけないと結論付けていることは明らかである。例えば、他の諸国——シティズンシップ課税のない諸国——もレバノンから国民を脱出させたが⁽¹⁵¹⁾、このことは我々にとって驚くべきことではない。他の諸国も、同様に、外交上の助力や物理的な助力を国外市民に提供している⁽¹⁵²⁾。国益の確保と強さのシグナルを出すことの必要性から、諸国は自国の国外市民を保護することを動機付けられる。さらに、居住市民が非居住市民保護の行動をとることを国に要求することもありうる⁽¹⁵³⁾。諸国の中にはその憲法で政府に移

OVERSEAS CITIZENS ABSENTEE VOTING ACT : OVERVIEW AND ISSUES 16-17 (2012), http://assets.opencrs.com/rpts/RS20764_20121004.pdf（受け取るのが遅すぎるためにいくつかの州で海外の投票用紙を数えることができなかったこと、非居住者が投票用紙を受け取りようがなかったり、受け取るのが遅すぎる場合があることを報告）。

⁽¹⁴⁶⁾ Kirsch, *supra* note 12, at 472.

⁽¹⁴⁷⁾ 国務省のウェブサイトでは“合衆国軍のヘリコプターや武装護衛つきの合衆国政府提供の運送手段による救助の期待は、現実を超えたハリウッド映画の台本の反映である”と記述されている。See U.S. Passports & Int'l Travel, What the Department of State Can and Can't Do in a Crisis, U.S. DEP'T ST., <https://travel.state.gov/content/passports/en/emergencies/crisis-support.html> (last visited Jan. 16, 2016).

⁽¹⁴⁸⁾ *Id.* (“緊急退避のコストは最終的にはあなたの負担になります。あなたは合衆国政府への返済の誓約書にサインすることが求められます。”)。

⁽¹⁴⁹⁾ Michael S. Kirsch, Revisiting the Tax Treatment of Americans Abroad, 16 FLA. TAX REV. 117, 217-21 (2014).

⁽¹⁵⁰⁾ See U.S. CITIZENSHIP & IMMIGRATION SERVS., INSTRUCTIONS FOR APPLICATION FOR TRAVEL DOCUMENT (Mar. 3, 2013). 現在の申請費用は360ドルであり、14歳から79歳までの申請者には生体認証のための85ドルが追加される。*Id.*

⁽¹⁵¹⁾ See Andrew W.R. Thomson, Doctrine of the Protection of Nationals Abroad : Rise of the Non-Combatant Evacuation Operation, 11 WASH. U. GLOBAL STUD. L. REV. 627, 657-58 (2012)（イギリスおよびカナダが国民をレバノンから緊急脱出させた例を引用）。

⁽¹⁵²⁾ See *id.*（国外国民を代理して介入した数多くの政府の例を提示）。

⁽¹⁵³⁾ See Barry, *supra* note 31, at 33（国外で働く間に誘拐された市民の解放を政府が保証することが

民した自国民の保護を要求しているところもある⁽¹⁵⁴⁾。

どの国の海外市民も外交上の助力や物的な助力を自分の政府から受けることを要求できるのと同様に、すべての国の市民は再入国の権利を持つし⁽¹⁵⁵⁾、諸国は非居住市民が同国パスポートを旅行で使うことを許可している。したがって、合衆国がこれらの便益を非居住市民に付与すること自体は特有のものではない。合衆国の特有性はシティズンシップ税に由来するのである。

国外アメリカ人が合衆国から享受する便益——これらには投票したり、合衆国に帰ったり、合衆国パスポートで旅行したり、外国で生まれた子どもに市民権を伝達したりする権利が含まれるが、限定はされない——のいずれにも価値がある⁽¹⁵⁶⁾。しかし、そうした便益が集合的に非居住市民を居住市民と同じ基準で課税することを正当化するのかは明らかではない。このことは、アメリカ人が国外に移住するときに失う便益を我々が考える時に、より明確となる。

非居住アメリカ人は子どもを公立学校に送らないし、公共道路を走らないし、合衆国内で警察や消防を使うこともないが、これらはすべて部分的には連邦補助金によって賄われるのである。非居住市民の不在はこれらの財・サービスの混雑を緩和し、そうした財・サービスは残った居住者たちにとってより価値があるものとなる。非居住市民は国外に移住する時に、様々な社会福祉プログラムを受ける権利も失う。非居住市民でも社会保障は受け続けるが⁽¹⁵⁷⁾、受領の権利を失うものには、メディケア (Medicare)、生活保護 (Supplemental Security Income)⁽¹⁵⁸⁾、フードスタンプ (SNAP, Supplemental Nutrition Assistance Program)、貧困家庭向け一時援助金プログラム (Temporary Assistance For Needy Families, TANF)、そして失業保険⁽¹⁵⁹⁾が含まれる。我々は、国外市民に社会福祉の便益の多くを拒絶する合衆国の政策と、非居住市民に関してより寛大な他の国々の政策とを対比させ

インドその他の諸国で要求されていることを指摘し、“移民送出国の政府が同国の市民を保護し、擁護する意思”を“居住者と移住者から成る市民に対する移民送出国のコミットメントのテスト”と特徴づける)。

(154) Chander, *supra* note 31, at 78 (ギリシャおよびスペインの憲法を引用)。See also Fitzgerald, *supra* note 30, at 111 (フィリピン憲法が政府に“国内および国外の労働者への完全な保護の提供”を要求することを指摘 (quoting CONST. (1987), art. XIII (Phil.)))。

(155) Universal Declaration of Human Rights, G.A. Res. 217 (III) A, U.N. GAOR, 3d Sess., 183d plen. mtg. at 74, U.N. Doc. A/810 (Dec. 10, 1948)。

(156) Cf. Peter J. Spiro, The (Dwindling) Rights and Obligations of Citizenship, 21 WM. & MARY BILL RTS. J. 899, 915–16 (2013) (シティズンシップにはなお価値があるが、合衆国パスポートの価値は“下がってきた”と主張)。

(157) 42 U.S.C. § 402 (2012)。See also SOC. SEC. ADMIN., YOUR PAYMENTS WHILE YOU ARE OUTSIDE THE UNITED STATES (2013)。

(158) DALTON, *supra* note 92, at 3–4。

(159) 失業に対する資格要件は州によって異なるが、ほとんどの州はその州(または合衆国の別の州)で直前に雇用されていたことを要求し、また多くの州は応募者がインタビューで直に現れることを要求する。See generally U.S. DEPT OF LABOR, COMPARISON OF STATE UNEMPLOYMENT LAWS: MONETARY ENTITLEMENT (2013)。

ることができる⁽¹⁶⁰⁾。

さらに、市民は海外にいる間も合衆国から人身の保護や財産の保護を受けることを要求できる点ではシティズンシップ課税の擁護論は正しいが、そのような保護を領域外で提供する合衆国の能力には制約がある。また合衆国は非居住市民に対して、自国で享受できるはずの政治的、市民的権利を保障することができない。適正手続保障や市民の自由の尊重がない国に居住する合衆国市民は、居住地国の政府から情けを受けるのが精々であって、その市民は合衆国が自分を助けるために外交的に干渉する保証を有さないし、そうした干渉に実効性があることの保証がないことは言うまでもない。そもそも、国外アメリカ人は居住アメリカ人と比べて合衆国の外交政策と結びついたリスクをより大きく負う。なぜなら、国外アメリカ人は滞在する管轄に影響がある合衆国の政策変更に起因して外国の地において急に歓迎されなくなってしまうかもしれないからである⁽¹⁶¹⁾。

非居住アメリカ人に対する全世界課税の正当化事由としての利益説については3つの最終所見を述べることができよう。第1に、シティズンシップへの課税はシティズンシップを商品化する。少なくとも一定数の非居住アメリカ人はシティズンシップ課税による租税と執行上の負担をシティズンシップ保持のための対価を表象するものと認識する⁽¹⁶²⁾。幾人かの論者は定期的にシティズンシップ税を支払いたくない市民はシティズンシップを放棄することを選択できるとの理由からシティズンシップ課税は公平であると繰り返し主張するが⁽¹⁶³⁾、こうした合衆国シティズンシップの商品化には逆の帰結もある。例えば、シティズンシップの商品化は、シティズンシップを保持できない人々によるシティズンシップの放棄を促してきたが、そのような人々には、可能であるのなら米国市民のままでいることを望んだはずの、自分が未だにアメリカ人であるという感覚を持ち、その放棄から精神的な害を被った人たちが含まれる⁽¹⁶⁴⁾。国外での長い期間の後に納税義務（あるいは税のコンプライアンスの義務）を避けるためにシティズンシップを放棄したアメリカ人は、その過程を、“感情的な”、“つらい”、“極度にストレスがかかる”、そして“極度に変な”と描写

⁽¹⁶⁰⁾ Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1093 n.3（フランスが非居住フランス人に教育補助、医療、失業給付を提供することを指摘）。

⁽¹⁶¹⁾ See U.S. DEPT OF STATE, FY 2004 PERFORMANCE AND ACCOUNTABILITY HIGHLIGHTS (2004), <http://www.state.gov/s/d/rm/rls/perfprpt/2004hlts/>（“継続的にテロリストの脅威に直面する国外アメリカ人の補助”を“継続的な課題”に挙げる）。

⁽¹⁶²⁾ See, e.g., Sophia Yan, Why Expats Are Ditching Their U.S. Passports, CNN MONEY, <http://money.cnn.com/gallery/pf/2014/03/10/expat-taxes-citizenship> (last updated Mar. 10, 2014)。

⁽¹⁶³⁾ See, e.g., Kirsch, *supra* note 12, at 481。

⁽¹⁶⁴⁾ See Yan, *supra* note 160. ある放棄者はシティズンシップを放棄するための領事館への旅路を次のような言葉で記述している。“私は何も食べられなかったし、何も考えられなかったし、眠れなかった。” *Id.* シティズンシップ税または同税のコンプライアンスの負担を回避するためにシティズンシップの放棄を考える人々は自身をアメリカ人と強く認識し続けるのかもしれない。*Id.*（ある放棄者は“私はパスポートにかかわらず自分をアメリカ人であると感じるし、アメリカ人だ”と述べ、別の放棄者は“私はアメリカ人そっくりだし、本当にアメリカ人なのだ。私はもうパスポートは持っていないけど”と述べたことを報告）。

した⁽¹⁶⁵⁾。アリス・アブレユ (Alice Abreu) とバーナード・シュナイダー (Bernard Schneider) は、それぞれ別々にシティズンシップに課税する政策をシティズンシップの価値を下げると主張してきた⁽¹⁶⁶⁾。

第2に、非居住アメリカ人は手に入れるモノの対価を支払うべきという言説は直観的には魅力があるが、利益説は非居住者をずっと多くの便益を享受する居住者と同様に取り扱う現行法を擁護しえない。会計検査院は、連邦議会定数配分やそれ以外のことを行うために国外アメリカ人をカウントすることの実施可能性を考察するレポートにおいて次の事を示した。“国外に居住するアメリカ人は連邦プログラムや連邦の活動について合衆国で生活するアメリカ人と同様の権利と義務を持たないのである。”⁽¹⁶⁷⁾キルシュ自身この問題は認める⁽¹⁶⁸⁾。

第3に、政府便益を非居住市民に提供する義務から解放されることで合衆国がどれだけ節約しているか我々が決定できると反事実的に想定しよう。そのような節約には、例えば、農水省の食肉検査や道路の資金を賄う州への補助金の部分は含まれるが、どこに居住するにかかわらず市民に利益が及ぶと主張される軍事、外交、研究その他の費用は含まれないだろう。ここで次のように仮定してみたい。合衆国は非居住者に対して、そのような節約額だけ租税を割り引くことを申し出ることができるとする。実際、外国税額控除はそうした割引の役割をしっかりと果たしていると主張される⁽¹⁶⁹⁾。残存する租税債務は、その便益が高度に拡散的な再配分的な社会プログラム、軍事、外交その他のプログラムの資金を構成することになろう。だが、現代的な所得税の下、我々は納税者それぞれのそうした便益への貢献を、納税者が享受する政府便益の額ではなく担税力に応じて決定する⁽¹⁷⁰⁾。我々は納税者の所得を担税力の指標として用いる。実際、政府便益をもっとも享受する納税者は、所得が少ないために、もっとも少ない租税を支払う者であるのかもしれない。要するに、

⁽¹⁶⁵⁾ *Id.*

⁽¹⁶⁶⁾ See Schneider, *supra* note 22, at 65. Cf. Abreu, *supra* note 3, at 1136-37 (出国税は“シティズンシップを大切に思う人たちに課税の負担をかける。…出国税の条項は富を褒めたたえ、シティズンシップの品位を落とすのである。”)。

⁽¹⁶⁷⁾ U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-04-470, OVERSEAS ENUMERATION TEST RAISES NEED FOR CLEAR POLICY DIRECTION 25 (2004)。

⁽¹⁶⁸⁾ Kirsch, *supra* note 12, at 478-79. キルシュはシティズンシップ課税を完全には正当化せず、利益説をネクサスの概念と類似する、非居住市民に対する課税の管轄上の根拠を適用するものとみる。See *id.* at 479. 慣習国際法も合衆国憲法も合衆国が非居住市民の外国源泉所得を課税することを妨げない。本稿が取り組む問題は、非居住市民に対する全世界課税が正しい管轄上の根拠を持つかどうかではなく、正当化されるか否かである。キルシュと異なり他の論者は非居住市民が国外で享受する便益が非居住市民の全世界所得課税を基礎づけると結論付ける。See Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1121. しかし、シティズンシップ課税の問題を考察した論者の大半は利益説に納得してこなかった。See, e.g., Zelinsky, *supra* note 22, at 1303-09, 1314-1323; *id.* at 1309 (“最小限の便益は最大限の課税を正当化しない”と結論)。

⁽¹⁶⁹⁾ Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1121.

⁽¹⁷⁰⁾ James R. Repetti, Democracy and Opportunity: A New Paradigm in Tax Equity, 61 VAND. L. REV. 1129, 1133-40 (2008) (利益説と担税力原則を議論)。

利益説によってシティズンシップ課税を正当化する試みは、利益説それ自体が失敗するため失敗する⁽¹⁷¹⁾。純然たる国内の状況においてさえ、課税の利益説は所得課税の正当化としておおむね放棄されてきたのである⁽¹⁷²⁾。

サブパートC. 社会的義務としてのシティズンシップ税

シティズンシップ課税を擁護する第3の公平上の主張は、人々は、彼・彼女らが属する社会の仲間たる構成員を支える道徳的義務を有するが、あらゆる場所のすべての人々を支える道徳的義務はないという考えに暗黙裡に依拠する⁽¹⁷³⁾。この見解に欠くことができないもう一つの主張は、社会的義務の量はすべての人にとって同じように決定されなければならない、すなわち、その者の支払い能力を測定するためには全世界所得を使用して決定されなければならないというものである⁽¹⁷⁴⁾。我々がこれらの基礎的な仮定を所与とするならば、居住市民はその属する社会の仲間たるメンバーに対する再分配のために税を拠出する義務を負うということになる。しかし、国境越えがある状況では、我々はその者がこの社会的義務をどの社会またはどの諸社会に対して負うのかを決定しなければならない。

非居住市民の全世界課税を支持する者は、市民は海外に居住するだけでは税を拠出する彼・彼女らの社会的義務を逃れることはできないと主張する⁽¹⁷⁵⁾。このサブパートでは、シティズンシップ課税を社会的義務から擁護する主張を批判的に評価し、これがシティズンシップ税を支持する伝統的な主張のもっとも強いものであると結論付ける。それにもかかわらず、このサブパートでは社会的義務理論は現行法による、アメリカ社会とまったく、あるいはほとんど繋がりを持たない多くの非居住市民に対する課税を擁護することはできないとも結論付ける。さらに、非居住アメリカ人が合衆国の国民の共同体の構成員であるという理由でその全世界所得について課税されるのが公平であるという場合においてさえ、我々のシティズンシップ課税制度はいくつかの側面で担税力原則に違反していると私

(171) See Fleming, Peroni & Shay, *supra* note 30, at 334 (2001) (利益説を“歴史上の珍物”とラベリング)。

(172) See James M. Buchanan, *The Pure Theory of Government Finance: A Suggested Approach*, 57 J. POL. ECON. 496 (1949), reprinted in *FISCAL THEORY AND POLITICAL ECONOMY: SELECTED ESSAYS* 8, 13 (1960) (利益説の拒絶には、課税のための政府サービスの値段付けが困難であることを懸念する記号論理的な基礎と、たとえ値段の計算が可能であるとしても政府便益を租税と交換されるべきとする発想を拒絶する倫理的基礎があると主張)。But see Matthew Weinzierl, *Revisiting the Classical View of Benefit-Based Taxation* (Feb. 11, 2014) (working paper) (on file with the author) (アダム・スミス (Adam Smith) の元々の利益課税では納税者の所得が享受した便益であったと主張)。

(173) Many share this view. See, e.g., JOHN RAWLS, *A THEORY OF JUSTICE* 457 (1971) (国境を持つ領域という意味で用いた“自己完結した国民の共同体”の内部で正義論を適用); MARK TUSHNET, *TAKING THE CONSTITUTION AWAY FROM THE COURTS* 191, 193 (1999) (“合衆国の人々は世界中の人々の幸福 (well-being) について一般的な責任を現時点ではもたない。少なくとも現時点では我々是我々の福祉国家の便益を何らかの意味で我々の一部である人々に制限できるのである。”)。

(174) See, e.g., Fleming, Peroni & Shay, *supra* note 30, at 314; Kirsch, *supra* note 12, at 480.

(175) Kirsch, *supra* note 12, at 470-79.

は主張する。そうした側面には非居住市民の外国税の税額控除を完全には認めないというものが含まれる。

セクション 1. 国民の共同体の成員とその義務

世界の所得税の諸体制は、再分配的な課税が地球規模のスケールでなく国民国家のスケールで実施可能な支持を得ていることについての証拠を提供している。私は、ある個人の納税義務が全世界所得によって計測される担税力に基づくべきであるという主張や、そうした納税義務の源泉がその個人の社会に対する道徳上の義務であるという主張を擁護したり、それに異議申し立てをしたりすることもない⁽¹⁷⁶⁾。その代わりに私は、これらの主張を正しいと仮定し、これらの主張によって我々のシティズンシップ税は正当化されるというその先の主張に評価を加えることとする。

再分配的課税が国民国家のレベルでは受け入れられるが、地球規模のレベルでは一般的には受け入れられないとすると、国民の共同体の定義は便益を誰が受けるのかを決するだけでなく、誰がその資金を提供するのかを決するためにも重要となる。この見解によると、再分配的な租税を支払う義務は国民の共同体のメンバシップに付随し、シティズンシップ課税はシティズンシップが国民の共同体のメンバシップの良好な代用品として機能する限りにおいて公正である⁽¹⁷⁷⁾。

しかしながら、シティズンシップが国民の共同体のメンバシップの良好な代用品として機能するかどうかという問いに先立つのは、国民の共同体のメンバシップをどのように定義するのかという問いである。その問いの重要性を認識する一方で、租税の研究者は非居住市民が合衆国の国民の共同体の構成員であるかどうかをどのように決するかという問いを回避してきた⁽¹⁷⁸⁾。このサブパートでは、納税者が2つ以上の国家と関係性を有する——あ

⁽¹⁷⁶⁾ この考えを子細に検討したものとして、see Wolfgang Schön, *Peraons and Territories — On the International Allocation of Taxing Rights*, 2010 BRIT. TAX REV. 554 (2010). 国民共同体のメンバシップから納税義務が生じるという見解は普遍的なものではない。例えば、コスモポリタンの見解によると社会的義務は国民共同体を超えて広がるものである。Linda Bosniak, *Citizenship Denationalized*, 7 IND. J. GLOBAL LEGAL STUD. 447, 448 (2000) (“コスモポリタンの見解が忠誠と道徳的コミットメントを示す対象は人類全体であって、ある特定の人々の共同体ではない。”)。それ以外の途として、累進的な源泉課税の擁護者は利益原則によって道徳義務を基礎づける。なお、数的な障壁によってすべての国家がすべての人々に源泉基準で自身の担税力原則を適用することが妨げられるわけではないこと（さらに、その適用は二重課税の障壁によってさえも妨げられないこと）に注意せよ。ブラケットを（ローカルだけでない）グローバルな所得に依拠させるように累進課税制度をもっとも単純に設計すると、各国家の課税ブラケットが、国境を越える納税者がその国家で稼得した所得の割合を反映する程度は減少する。そのような制度は全世界所得の正確な報告を要求し、執行が極めて困難なものとなろうが、担税力原則の適用を1つの国家だけに限る必要はなく、したがって共同体のメンバシップに従う必要もないだろう。

⁽¹⁷⁷⁾ Cf. Fleming, Peroni & Shay, *supra* note 30, at 314 (“どの国にもその社会の構成員に適用される課税の公正の概念を決定する権限がある”）。

⁽¹⁷⁸⁾ See, e.g., Kirsch, *supra* note 12, at 480–81. See also Fleming, Peroni & Shay, *supra* note 30, at 309–10 (“合衆国に実質的につながっている”諸個人が全世界所得について課税されるべきことを“基本原則”として主張し、非居住市民に課税することで“連邦議会はこの問題を解決するため

る1つの国家で生まれ、2つの国家で国籍を持ち、数多くの国家で居住してきた——場合にどの国家（どの社会）がその納税者の資源についてもっとも強く権利主張できるのかという問題を、どのようにして我々が解決すべきかを探求する。租税の研究者はこの問題に焦点を当ててこなかったが、移民の研究者や政治哲学者は国民の共同体の定義を試みてきた⁽¹⁷⁹⁾。移民した自国民でなく移民する他国民の権利や権利付与の観点からその問題を考えてきた。すなわち、理論家は非居住市民でなく、居住非市民の観点から国民の共同体のメンバシップの問題を考えてきたのである⁽¹⁸⁰⁾。幾人かの理論家は国民の共同体のメンバシップについて形式的な見方を採用する。そうした理論家にとってシティズンシップと国民の共同体のメンバシップとは完全にかぶっている⁽¹⁸¹⁾。他の理論家にとってみると、“シティズンシップは実態的なメンバシップにとっての十分条件でもなく、必要条件でもない。”⁽¹⁸²⁾政治哲学者のマイケル・ウォルツァー（Michael Walzer）は、共同体を“互いにある程度特別なコミットメントを行い、共通の生活に関するある程度特別な感覚を持つ男女による、歴史的に安定した継続的な集団”と定義する⁽¹⁸³⁾。成員が互いに感じるコミットメントが担税力に応じて税を拠出する社会的義務の基礎として機能するのである。

支配的見解は、ある個人の国民の共同体に対する関係性を、個人と国家との有意なつながりが連続の中でのその個人の場所を決するような連続体として認識する⁽¹⁸⁴⁾。シティズンシップや居住は個人と国家との間のもっとも有意なつながりの一つであり⁽¹⁸⁵⁾、そうしたつ

の線を引いた”と述べるが、線引きの問題は居住納税者の全世界所得に課税することの公正さを主な関心事とする“本稿の範囲の外にある”問題であるとも述べる）。

(179) このサブパートの議論は、外国人はどのような時に帰化の権利を付与されるべきか、また、外国人はどのような時に居住市民と同じ権利に値し、付与されるべきか、というアメリカの国民の共同体における外国人のメンバシップの問題を検討してきた豊富な先行研究の上に描かれている。See, e.g., Linda S. Bosniak, *Exclusion and Membership: The Dual Identity of the Undocumented Worker Under United States Law*, 1988 WIS. L. REV. 955, 960 (1988).

(180) See, e.g., *id.*

(181) See Kitty Calavita, *Law, Citizenship, and the Construction of (Some) Immigrant “Others”*, 30 LAW & SOC. INQUIRY 401, 405 (2005) (“見知らぬアウトサイダーである移民と成員のインサイダーたる市民という二分法は、伝統的な知見の学術的投下物となった。しかし、明らかにこの二分法と衝突する多くの考えが最近のいくつかの移民の研究で広まっている。”)。See generally *id.* (最近の移民研究を概観)。

(182) *Id.* at 407. Cf. David A. Martin, *Due Process and Membership in the National Community: Political Asylum and Beyond*, 44 U. PITT. L. REV. 165, 201 (1983). (“国民の共同体のメンバシップという我々の概念はシティズンシップ概念単体で捉えうるものよりも複雑で複層的である。”)。See *id.* at 203 (“共同体のメンバシップの異なる水準”を記述)。

(183) MICHAEL WALZER, *SPHERES OF JUSTICE: A DEFENSE OF PLURALISM AND EQUALITY* 62 (1983)。

(184) Calavita, *supra* note 179, at 406 (“連続体たるメンバシップというこの概念は移民法と移民の所属について何か著す者が少なくとも暗黙にはほぼ全員共有しているものである……”)。

(185) See *United States v. Verdugo-Urquidez*, 494 U.S. 259, 265-66 (1990) (合衆国憲法の“人民”という語を“国民の共同体の一部またはその一部と考えられるほどにこの国との十分なつながりをとにかく発達させた人々の階層”を指すものと解釈)。See also Liliana M. Garces, Note, *Evolving Notions of Membership: The Significance of Communal Ties in Alienage Jurisprudence*, 71 S.

ながりの中には政治的徳性や市民的徳性⁽¹⁸⁶⁾、社会文化⁽¹⁸⁷⁾、エスニシティ、言語、宗教⁽¹⁸⁸⁾が含まれる。この短い記述が明らかにするように、国民の共同体のメンバシップの意味は論争的であり、絶えず流動的である。例えば、移動と国籍の複数化の増加は我々が国民の共同体をどのように定義するのかに影響しうる。このため、歴史家のロバート・H・ウィーブ (Robert H. Wiebe) は“それぞれの世代は次世代に誰が真にアメリカ社会に属するのかという未解決の問題を申し送りするのである”と陳述した⁽¹⁸⁹⁾。その結果、再分配的な租税を支払う責任のある納税者の人口をどのように定義するのかという問いを永遠に固定してしまうことはできない。それにもかかわらず納税義務と社会のメンバシップとを結びつけることは公正に関する直観に適うものであるし、また、そのような結びつきは、太い筆で描く限りにおいては、国民国家の租税制度を正確に記述するように思われる。

セクション2. 国民の共同体のメンバシップの代用品としてのシティズンシップ

国民の共同体のメンバシップが担税力を基準に再分配的租税を支払う義務を引き起こすとする、シティズンシップ課税の公平性の評価とは結局、論争がありつつも我々が認識する国民の共同体のメンバシップとシティズンシップとがどの程度重なりあうのかを評価することに他ならない。シティズンシップはほとんどの場合には国民の共同体のメンバシップの良好な代用品である。ほとんどの人たちは自分の国籍国に居住するし、ほとんどの人たちは非常にたくさんのつながりをその国籍国との間に有する。したがって、全世界所得について居住市民に担税力課税を課すことを不公正と主張する者はほとんどいない。しかしながら、我々が関心を持つ問題は、市民が国籍国の外に居住する時にシティズンシップが国民の共同体のメンバシップの良好な代用品の役割を果たし続けるのかどうかである。

市民であればその他の実質的なつながりとは無関係に自動的に国民の共同体の成員であ

CAL. L. REV. 1037, 1039-40 (1998) (連邦最高裁の外国人の諸ケースを“市民のみが国民の共同体の成員である制限的なメンバシップ概念から、共有された絆がメンバシップの概念に与える影響を認識した包括的なメンバシップ概念への移行という連邦最高裁自らが行った国民の共同体のメンバシップの定義の進化の反映”として描写)。人権の発生とその居住外国人への拡張に伴って研究者は人権の保障にあたってはシティズンシップよりも居住の方が重要であると主張するようになった。See, e.g., Peter H. Schuck, Membership in the Liberal Polity: The Devaluation of American Citizenship, 3 GEO. IMMIGR. L.J. 1, 91 (1989).

(186) See KENNETH L. KARST, BELONGING TO AMERICA: EQUAL CITIZENSHIP AND THE CONSTITUTION (1989) (アメリカの市民文化がアメリカ国民のアイデンティティを形成していると主張)。

(187) WILL KYMLICKA, MULTICULTURAL CITIZENSHIP: A LIBERAL THEORY OF MINORITY RIGHTS 76 (1995) (“社会文化”を“社会、教育、娯楽そして経済上の生活を含み、公共空間と公共空間の両方を包含する、ありとあらゆる人間の活動にわたって意味のある生き方を社会の成員に提供する文化”と定義)。

(188) Steven Menashi, Ethnonationalism and Liberal Democracy, 32 U. PA. J. INT'L L. 57, 96 (2010) (現在、ヒトの自由移動とますます高まるEUシティズンシップの重要性によって特徴づけられる欧州共同体 (European Union, EU) における国民の共同体を議論)。

(189) KARST, *supra* note 184, at 2 (quoting ROBERT H. WIEBE, THE SEGMENTED SOCIETY 95 (1975))。

るとする、形式的な国民の共同体のメンバシップの見方を採用する限り、我々は、非居住のグリーンカード保持者の全世界課税を正当化するにはそれ以外の理由が必要になると同時に結論づけることにはなるものの、シティズンシップ課税に関してそれは公平であると結論付けることになる。他方、国民の共同体のメンバシップについて、より実質的な見解を採用するなら、我々は非居住市民の、アメリカ社会との実際のつながりが、共同体の成員としての非居住市民に対する課税を正当化するのかどうかを評価しなければならない。

私が知る限り、シティズンシップ課税の擁護論者でシティズンシップを国民の共同体のメンバシップの問題を解決する手がかりと考える者はいない。例えば、マイケル・キルシュは、“シティズンシップが合衆国社会のメンバシップを反映している限りにおいて、国外で生活する市民は自分が受けたり、受けなかったりする直接の利益や、受けることができない直接の利益から離れて社会を支える助けをするものと想定できる”と主張するにあたり、形式的でない実質的なメンバシップの定義に依拠する⁽¹⁹⁰⁾。また、他のシティズンシップ課税の擁護論者も、キルシュと同様に、非居住者を居住者と同様に課税することの公正さを立証するために非居住アメリカ人と合衆国との実質的なつながりを指摘する⁽¹⁹¹⁾。

非居住アメリカ人は合衆国との間に様々なつながりを保持する。非居住アメリカ人は国外で投票するし、政治キャンペーンに貢献するし、連邦議会にロビイングするし、合衆国の政党と共に活動することもある。国外市民が連邦選挙での投票能力を保持することは居住市民が非居住市民を国民の共同体の成員とみなしていることを示すものである。同時に、非居住アメリカ人を国勢調査でカウントしないこと、あるいは連邦議会における専用の代表を与えないことから、非居住アメリカ人がアメリカの政治生活の中核に存在していないことが示される。非居住アメリカ人による低い投票参加は非居住市民のすべてが政治的に合衆国に参加し続けているわけでないことの反映である⁽¹⁹²⁾。

⁽¹⁹⁰⁾ Kirsch, *supra* note 147, at 126. See also Kirsch, *supra* note 12, at 481-84 (国民の共同体のメンバシップの兆候 (indicia) として、非居住市民のシティズンシップ保持、国勢調査でカウントされたいという愛国の希望、外国で生まれた子どもの合衆国シティズンシップの確保、合衆国のウェブサイトの閲覧、レバノンからの緊急脱出、合衆国での居住を再開する傾向を引用)。

⁽¹⁹¹⁾ See, e.g., Fleming, Peroni & Shay, *supra* note 30, at 309-10 (“実質的なつながり”が“全世界課税”を正当化すると主張); Zelinsky, *supra* note 22, at 1293-1303 (慣習的な (rubric) “政治的忠誠心”の下にある類似の概念を検討)。ゼリンズキーは全世界課税の正当な基礎として政治的忠誠心を擁護はしないものの承認はする。*Id.* at 1293. ゼリンズキーはさらに諸国が課税上の居住を物理的所在でなくドミサイルとして定義する時にはシティズンシップ税と居住税とは“収斂する”と主張する。*Id.* at 1293. その結果、ゼリンズキーの見解によると合衆国シティズンシップ課税はこれまで言われてきた程にはグローバルの飛び地 (outlier) ではない。*Id.* at 1291. さらにゼリンズキーはシティズンシップがドミサイルの“執行可能な代用品”とも主張する。*Id.*

⁽¹⁹²⁾ 2008年の大統領選において600万人と推計される国外有権者の100万人が投票用紙を提出した。Coleman, *supra* note 143, at 18. 国外有権者の正確な数はなく、その投票率を知ることは出来ないが、政府は国外の軍の成員の正確な数を持っており、最近の選挙におけるその投票率は居住人員の投票率の約半分であった。Steven F. Huefner, Lessons from Improvements in Military and Overseas Voting, 47 U. RICH. L. REV. 833, 843 (2013) (2008年選挙の海外軍人による投票参加は国内が60パーセント超であったのに対して30パーセントであったことを指摘)。

非居住市民の無制限の再入国の権利も、居住アメリカ人が、不在の期間の長短にかかわらず国外アメリカ人を国民の共同体の一部であると考えていることを示している。また、国外アメリカ人は帰国した家族の成員を訪問したり、彼・彼女らに送金したり、合衆国内の財産を所有したり、合衆国の事業に投資したり、合衆国の裁判所で自らの利益のために訴訟をしたり、アメリカの慈善に寄附をしたり、居住する帰化をした国家でアメリカの伝統を守ったり、家の中で英語を喋ったり、ローカルのアメリカンスクールやアメリカン大学 (local American schools and universities) に子供を入れたり、などをする⁽¹⁹³⁾。そうした活動は非居住アメリカ人のアメリカの国民の共同体の成員であるという継続的な感覚を反映したものであるかもしれない。

非居住市民とその市民がシティズンシップを有する国家との間のつながりの程度は多様である。非居住アメリカ人の幾人かは合衆国に密接に結びついている。非居住アメリカ人は、例えば、合衆国内の雇用者の外国関連者に割り当てられ、勉強や仕事をするために一時的にだけ外国に居住する。制定法上の実質所住テストを満たさない場合であっても、こうしたアメリカ人にとってもっとも密接でもっとも持続的なつながりは、おそらく合衆国とのものであろう。このような納税者してみると、シティズンシップは国民の共同体のメンバシップの良好な代用品なのである。

つながりのスペクトラムに沿ってさらに進んでいくと、恒久的に移住するが合衆国シティズンシップを保持するアメリカ人が現れる⁽¹⁹⁴⁾。一般的な移住のシナリオでは別の国の市民と婚姻し、配偶者の国籍国に移住する米国民が登場する⁽¹⁹⁵⁾。国外居住の期間が長くなるほど、シティズンシップが国民の共同体のメンバシップを代用するという主張はますます薄っぺらなものとなる。形式的ではない実質的な国民の共同体のメンバシップの定義を適用する場合、国外居住の期間に依存はするものの、その非居住市民はある一定の時点で、もはや合衆国の国民の共同体の成員でないことに我々は全面的に同意するだろう。最近の内国歳入庁の非居住納税者の調査は、調査対象となった市民の半数超が5年超外国に居住していたことを明らかにした。しかし、我々は、恒久的ないし長期の移住が普遍なものであると断じるに足るほどには非居住アメリカ人についての知見を十分には有していない⁽¹⁹⁶⁾。

つながりのスペクトラムのもっとも遠い端には、合衆国内で誕生したことを理由とする

⁽¹⁹³⁾ See generally VON KOPPENFELS, *supra* note 98 (在欧アメリカ人の国境を越えた活動を文章化)。

⁽¹⁹⁴⁾ Schneider, *supra* note 22, at 6-7 (長期の非居住者と短期の非居住者、“偶然の”アメリカ人、血統による市民、血統による無意識の市民を区別); *id.* at 66-73 (シティズンシップ課税をドミサイル・テストまたは物理的所在テストで置き換えるべきと結論)。See also *id.* at 6 (異なるアメリカ人のグループは“合衆国に対して程度の異なるつながり”を持つから、そうしたアメリカ人には“同じ課税上の取扱いは馴染まない”と主張)。本稿はシティズンシップ課税の廃止を唱導せず、全世界課税債務の決定にあたってシティズンシップを他の要素と組み合わせて使うことを勧める。

⁽¹⁹⁵⁾ VON KOPPENFELS, *supra* note 98, at 51 (在欧アメリカ人が合衆国から移住した理由を、もっとも一般的な回答がパートナーその他の家族への参加であったと述べて、一般性が高いものから配列すると、勉強または研究、採用の獲得、冒険、パートナーの仕事、そして自身またはパートナーの社内異動となったことを指摘)。

⁽¹⁹⁶⁾ TIFFANIE N. REKER ET AL., IRS WAGE & INV. RESEARCH & ANALYSIS (WIRA), 2012

合衆国市民であるが合衆国に居住したことが一度もなければ、シティズンシップの地位に気付いてさえいないかもしれない、いわゆる“偶然のアメリカ人”が存在する⁽¹⁹⁷⁾。そうした市民の定義的な特徴は合衆国シティズンシップ以外に合衆国とのつながりを欠くことにあるから、その合衆国に対する納税義務を国民の共同体のメンバシップによって正当化することはできない。

セクション3. 国民の共同体のメンバシップの代用品としての居住

これまでの議論から、国民の共同体のメンバシップについて厳密な定義が存在するわけではないが、シティズンシップと国民の共同体のメンバシップが常に一致するわけではないという問題が示された。しかし、国民の共同体の構成員を同定するために設計される執行可能なルールがあらゆるケースにおいて正確であるということはありえない。したがって、一般に用いられる表現ではないものの⁽¹⁹⁸⁾、その問題は、現実には、シティズンシップが合理性のある執行可能な代替よりも良好な国民の共同体のメンバシップの代用品であるか、ということになる。

シティズンシップ課税のもっとも一般的な代替としては物理的な所住テストやドミサイル・テスト (domicile test) が用いられる。合衆国は外国人に対しては物理的な所在テストを適用する⁽¹⁹⁹⁾。そのテストは、年の半分超を合衆国内で過ごす者を課税上の居住者とみなす⁽²⁰⁰⁾。これに対し、ドミサイル・ルール (domicile rule) は納税者がその管轄内に住宅を保持しているかどうか、納税者の家族がその管轄内に居住しているかどうか、納税者が管轄内に戻る意図であるかどうか、納税者のその管轄への社会経済的つながりはどのような性質のものか、といった要素をみるものである⁽²⁰¹⁾。さらに、数多くの国家は管轄を離脱

TAXPAYER EXPERIENCE OF INDIVIDUALS LIVING ABROAD : SERVICE AWARENESS, USE, PREFERENCES, AND FILING BEHAVIORS 39 (2012) [*hereinafter* IRS WIRA 2012 STUDY].

(197) 上院議員で大統領候補のテッド・クルーズ (Ted Cruz) は最近になって偶然のカナダ人であったことを知った。クルーズは合衆国市民の母を通じて出生時に合衆国シティズンシップを、カナダで出生したことでカナダのシティズンシップを得たのである。See Todd J. Gillman, No, Canada : Sen. Ted Cruz Has Formally Shed His Dual Citizenship, DALL. MORNING NEWS (Jun. 10, 2014), <http://trailblazersblog.dallasnews.com/2014/06/no-canada-sen-ted-cruz-has-formally-shed-his-dual-citizenship.html> (“子どもの時に、あなたのカナダのシティズンシップを主張するためには積極的な行為をしなければならなかったのだけど、と母から聞いたとクルーズが語ったこと、そうした行為を行うことがなかったので、家族はクルーズがカナダのシティズンシップを保持していないとずっと思いこんでいたこと”を報告)。ある個人が合衆国市民であるにもかかわらず、それを知らない可能性は不注意な者へのトラップを作り出す。なぜなら、合衆国法は非居住アメリカ人に過酷な制裁金を伴う税と金融の報告要件を課しているからである。See *infra* Part III.A.2.

(198) 例外の一つは、シティズンシップ課税を複数要素のドミサイル・テストの執行可能な代替として唱導するエドワード・ゼリンズキーである。Zelinsky, *supra* note 22, at 1314-23.

(199) See I.R.C. § 7701(b)(3) (2015).

(200) 183日テストを満たさない者については、当年とその前2年に合衆国で過ごした日数を考慮に入れる週及ルールが存在する。See I.R.C. § 7701(b)(3); *supra* note 67 (183日テストについて記述)。

(201) AULT & ARNOLD, *supra* note 57, at 431.

する納税者を出国後の一定の期間にわたって全世界課税に服する居住者として取り扱うよう居住者ルールを拡張してきた。この場合でもこの期間を経過した後は離脱した納税者が居住者として課税されることはない⁽²⁰²⁾。

納税者の帰国の意図のような要素を考慮に入れる複数要素テストは、シティズンシップや管轄内の滞在日数を用いる線引きが明確なルールよりも良好に国民の共同体のメンバシップを捉える。しかし、そうした事実依るところが大きいテストの執行には手間がかかり、その結果、複数要素テストを実施する数多くの国家は、実際には物理的な所在から居住を推定したり、居住を確定的に判断したりする⁽²⁰³⁾。

先のサブパートで記述した納税者を思い出そう。そうした納税者には学生、一時的な転勤者、恒久的移住者、そして偶然のアメリカ人が含まれる。学生や転勤者にとってシティズンシップは物理的な所在より良好な国民の共同体の代用品である。恒久的移住者にとって、シティズンシップは最初の数年においては物理的な滞在より良好な国民の共同体のメンバシップの代用品であるが、最終的にはシティズンシップ・テストは恒久的移住者を不当に合衆国の課税ベースに含めてしまうことになる。偶然のアメリカ人の合衆国シティズンシップは合衆国の国民の共同体のメンバシップの粗悪な代用品に過ぎず、その者の居住（あるいは、場合によっては他のシティズンシップ）の方が、その者の納税義務を共同体のメンバシップに一致させる上で、より良い仕事をするはずである。

これらの数少ないシナリオの考慮は、少なくとも居住を基礎とする基準が主として物理的な所在に依拠するものである限り、居住を基礎とする基準がシティズンシップを基礎とする基準よりも実質的な国民の共同体のメンバシップと合致しやすいと一概には言えないことを明らかにしている。他方で、いくつかの国は個人のドミサイル、すなわち、家族が住んでいるか、その国家に重要な経済的、社会的つながりを有しているかを参照する、実質的な課税上の居住の定義を用いている⁽²⁰⁴⁾。非居住者にとって、そのような定義はシティズンシップと比べて国民の共同体のメンバシップとより良く一致するものであるのかもしれない。合衆国は、非居住者に関するシティズンシップ・テストに実質の要素を追加することによって国民の共同体のメンバシップと合衆国が全世界課税に服させる納税者の一群との一致を改善することができよう。しかしながら、そのような正確性には執行上のコストが伴う。

セクション 4. 複数共同体のメンバシップ

二重国籍者および多重国籍者はシティズンシップ課税の評価にとって興味深いケースを

⁽²⁰²⁾ See, e.g., BRIAN J. ARNOLD, TAX DISCRIMINATION AGAINST ALIENS, NON-RESIDENTS, AND FOREIGN ACTIVITIES : CANADA, AUSTRALIA, NEW ZEALAND, THE UNITED KINGDOM, AND THE UNITED STATES 50 (1991) (2年を超えてカナダを離れる者を、カナダに住居を維持することに困って依然としてカナダの課税上の居住者となる場合を除き、出国の初日から非居住者とみなすカナダのルールを記述); Gutmann, *supra* note 49, at 28-29 (いくつかの欧州諸国の拡張された居住ルールを記述)。

⁽²⁰³⁾ See generally ARNOLD, *supra* note 200, at 50, 160, 181 (数カ国のルールを記述)。

⁽²⁰⁴⁾ AULT & ARNOLD, *supra* note 57, at 431-34.

提供する⁽²⁰⁵⁾。国外アメリカ人の帰属と態度についての魅力的な新しい研究は、欧州で生活するアメリカ人の相当部分が二重国籍者であることを発見した⁽²⁰⁶⁾。二重国籍が国民の共同体のメンバシップの問題に与える影響は定まったものではない。一方において、二重国籍は海外アメリカ人のもう一つの社会へのコミットメントのシグナルなのであって、それゆえアメリカの国民の共同体との距離のシグナルとなりうる。他方で、別のところで国籍を保持する時でさえ、アメリカ人であり続けることの租税上および執行上の負担にもかかわらず、合衆国シティズンシップを保持し続ける二重国籍者の意思は、合衆国に対するその者のコミットメントの強さを反映するものであるのかもしれない⁽²⁰⁷⁾。

我々が国民の共同体メンバシップ理論の下で個人の二重国籍者に納税の道義的義務をどの国家に割り当てるべきかを知るには、そうした二重国籍者についてより多くのことを知る必要がある。偶然のアメリカ人にとって、合衆国シティズンシップはアメリカの国民の共同体のメンバシップの粗末な代用品である。そのようなアメリカ人にとっては、他の国籍や居住が国民の共同体のメンバシップをより良く代用する⁽²⁰⁸⁾。しかし、他の二重国籍者は他の国籍国や居住地国よりも合衆国とより密接なつながりを持っているのかもしれない。あるいは、2つ以上の国家に対して忠誠心および帰属意識を覚える二重国籍者もいるであろう。さらに、ある個人が正式なシティズンシップを保持していないものの、国民の共同体の構成員ではあるという状況も容易に想像される。要するに、国民の共同体のメンバシップの複数性は二重シティズンシップの文脈の外でも生起しうるのである。そうした事例は、国民の共同体のメンバシップとしてのシティズンシップが過剰包摂であるだけでなく、過少包摂であることも浮き彫りにしている。合衆国が合衆国市民の全世界所得にだけ課税することに満足せず、外国人が合衆国に居住する時にはその者の全世界所得にも課税することは、シティズンシップが国民の共同体のメンバシップの代用品としてのシティ

(205) See Matthew Lister, Citizenship, in the Immigration Context, 70 MD. L. REV. 175, 226-27 (2010) (多重国籍に対する諸国家の態度のリベラル化を記述し、“今日、二重国籍は合衆国政府にそれとなく受け入れられている”と指摘)。See also James A. Goldston, Epilogue, in STATELESSNESS AND CITIZENSHIP: A COMPARATIVE STUDY ON THE BENEFITS OF NATIONALITY 209, 209 (Brad K. Blitz & Maureen Lynch eds., 2011) (“全世界では1億7500万もの人々が居住する国の市民でなく、そのうちの推計で1200万人は無国籍である”。

(206) VON KOPPENFELS, *supra* note 98, at 29-30.

(207) 二重市民にとって合衆国型の市民権課税は情報開示メカニズムとして機能しうる。合衆国シティズンシップを、その負担にもかかわらず保持することで、納税者は合衆国の国民の共同体のメンバシップの継続を開示するのである。他方、他のパスポートを持たない個人による合衆国シティズンシップの保持は、他の国籍を持たない者は合衆国の国籍を保持しなければ無国籍になってしまうため、同じ情報開示の機能を果たしえない。

(208) Cf. Lister, *supra* note 203, at 204 (“外国出生の第一世代を超えて血統主義 (jus sanguinis) を拡張して、シティズンシップを問題の国家との間に社会的なつながりを持たず、当該国家との社会協働にも参加しない人々にシティズンシップを拡張することでシティズンシップの価値が希薄化してしまうことを諸国家が懸念するのは正統なことだろう。”); *id.* at 207 (旅行者や短期訪問者に産まれた子どもは、その子どもと両親が出生直後に帰国し、“その子どもがシティズンシップの権利 (と義務) を持つべき理由が明白でない”場合であっても市民となることを指摘)。

ズンシップの過少包摂を表すものであるのかもしれないのである⁽²⁰⁹⁾。

より一般的には、社会を支える道徳的義務がイチカゼロのどちらかということはありません。実質的なつながりと完全な国民の共同体のメンバシップが担税力に応じて租税に拠出する完全な道義的な義務の引き金を引くのだとすると、それより限定的なつながりや部分的なメンバシップはより限定的な納税義務の引き金を引くのかもしれません。ある一つのことは明白である。義務説は担税力を参照して個人の納税義務の額を決定するから、義務説が複数の社会に対する納税義務を完全なかたちで生じさせるはずはない。もし複数の部分的な国民の共同体のメンバシップがありえるなら、問題となるのはある納税者の義務を構成員である諸国家の間でどのように分割すべきなのかということになる。

ある意味において、租税条約はこの問題について勝者総取りアプローチを採用している。国際租税法は国民の共同体のメンバシップの定義を規定しないが、租税条約は課税上の二重居住地の衝突をただ一つの国家が居住地国となるように解決する⁽²¹⁰⁾。租税条約の下での二重居住地の衝突は、条約締結国のそれぞれが同じ個人をそれぞれの国内法の下で課税上の居住者として取り扱う場合に生じる。諸国家は（重要性が高いものから配列した）次の要素を衝突の解決に用いる。納税者が恒久的な住宅を有している場所、納税者の人的・経済的な関係性がより密接な場所、常習的な住所を有している場所、国籍⁽²¹¹⁾。したがって、世界のほとんどの国にとっては、ある納税者の全世界所得に対する推定的な権利主張を有する複数の国家の間での紛争解決にあたっては実質的な個人のつながりが形式的な国籍に勝るのである。しかしながら、合衆国は同国の条約において条約が適用されないかのように同国の市民に対する課税の特権を保持する⁽²¹²⁾。この“セービング・クローズ”は、合衆国が、世界のどこに居住しているかにかかわらず、別の国家にどれほど密なつながりを有するかにかかわらず、合衆国市民に対しその全世界所得に課税することを認める。

しかしながら、同点決勝ルールと合衆国のセービング・クローズの存在にもかかわらず、シティズンシップ税は実質的には勝者総取りの課税をもたらさない。合衆国は同国市民に外国税を税額控除させるため、合衆国は実際上の問題としては他の課税しようとする国家に劣後するのである。外国税額控除による制限の下でも、アメリカ人が高課税国に居住しているとすると、その者は居住地国にのみ税を支払う結果となる。これに対し、アメリカ人が低課税国に居住していると、その者はまず居住地国に租税を支払い、合衆国に対しては、合衆国がその者から賦課徴収するはずだった税額とその者が外国で支払った税額との差額を支払うことになる。

⁽²⁰⁹⁾ 他方、居住外国人に対する全世界課税は利益説で正当化しえようが、そのような正当化にはパート II. B で提起した限界が付きまとう。

⁽²¹⁰⁾ OECDモデル条約は3000を超える有効な二国間条約の基礎となってきた。See Ruth Mason, Tax Expenditures and Global Labor Mobility, 84 N.Y.U. L. REV. 1540, 1622 (2009).

⁽²¹¹⁾ *Id.*

⁽²¹²⁾ UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 art. 1 (4), reprinted in 1 Tax Treaties (CCH) ¶ 209 (“この条約は締結国が…その市民に対して行う課税に影響しないものとする。”)。

したがって、合衆国のシティズンシップ税はある個人の社会義務上の貢献を2つの国家に分割する結果をもたらしているのである⁽²¹³⁾。こうした分割は、非居住アメリカ人が両方の国民の共同体の完全または部分的な成員であるケースにおいて、歳入を分割する計算が納税者とその共同体とのつながりの程度という租税の道徳的基礎と関係がないという意味で恣意的ではあるが、勝者総取りアプローチに比して、公正な結果である。他方で、合衆国による残余の課税は、非居住アメリカ人がもはや合衆国の国民の共同体の成員でないケースにおいては、そのアメリカ人の全世界所得に課税する排他的権限を居住地国に付与する勝者総取りアプローチよりも公正ではない。

シティズンシップと国民の共同体のメンバシップとのミスマッチは、シティズンシップを全世界課税の決定的な要素でなく要素の一つとして考える方が、より公正になることを示している。しかしながら、このサブパートの議論によって、支配的であり、物理的な所在に着目する居住ルールが国籍国 (citizenship state) の国民の共同体の構成員であり続けている非居住市民に課税できないことが浮き彫りになった点が注目される。居住ルールは滞在国 (host state) の国民の共同体の成員でない一定の居住外国人にも全世界課税を課す。外国人の全世界所得の公正上の正当化が国民の共同体のメンバシップの理論によって根拠づけられるのだとすると、後者のケースは問題でしかない。本稿の範疇を超えるものではあるが、居住外国人の全世界所得に対して市民のそれとは異なる基準で課税することの正当化が可能であるのかもしれない⁽²¹⁴⁾。

セクション5. 現行制度における担税力原則違反

先のサブパートにおける国民の共同体のメンバシップの議論では課税人員がどのように定義されるのかを扱った。先のサブパートでは“誰が払うのか?”を問うた。少なくとも非居住市民の一部は支払うグループに含められるべきということに我々が合意したと仮定すると、我々は“そのような非居住市民はどれだけを払うのか?”も問わなければならない。このサブパートで取り組む問題は、複数の国民の共同体とつながりをもつ個人から徴収する租税は異なる共同体の間でどのように取り分けられるべきか、という先に議論した問題とも異なる。先の議論はそのような個人の納税義務を確定するための合理的な手法が存在していると暗黙に仮定し、出てきた歳入を課税しようとする諸国家がどのように取り分けることができるかを問うものであった。このサブパートではそのような暗黙の仮定を分析する。ここで問われるのは、非居住者の担税力をどのように測定するのか、国家は居住者而非居住者の両方に同じアプローチを用いるべきかどうか、である。

⁽²¹³⁾ See Kirsch, *supra* note 147, at 126 & n.33 (外国税額控除を納税者が“2つの社会の一部である”ことを承認するものと主張)。本文で言及したように、外国税額控除は荒削りな計算装置 (crude accounting device) であるし、そのほとんどが他の国民の共同体の成員でない居住市民にも適用される。そうした市民の場合では外国税額控除は源泉地国で享受した便益の非公式な承認として正当化されうであろう。

⁽²¹⁴⁾ 例えば、居住外国人は滞在国から相当な便益を受けており、担税力課税を利益課税の代用品とみることができるだろうが、そうした主張はパートII. Bで議論した利益説に基づく課税の批判に晒されることになる。

利益説が、納税者の義務を、享受した便益によって計測するのに対して、義務説は納税者の義務を担税力に応じて計測する⁽²¹⁵⁾。担税力は相対的な概念である。義務説によると、ある個人の所得が別の納税者の所得との関係で上昇する場合において、その個人は税を支払う負担の取り分も上昇するべきとされる⁽²¹⁶⁾。非居住市民を居住市民と同様に課税することにより、合衆国は非居住市民の担税力は居住アメリカ人の担税力と同様に計測されるべきであると暗に仮定している⁽²¹⁷⁾。

しかしながら、数多くの要素から、ある個人の担税力の計算をその個人が生活している場所を参照して行う方が、その個人がシティズンシップを持つ場所を参照して行うよりも公正であるだろうことが示唆される。例えば、国外アメリカ人は居住アメリカ人との比較において非常に異なる賃金率や生活費に直面しうる。同じ所得の金額による購入量が国外で行う場合には合衆国で行う場合より少ない（または多い）とすると、国外アメリカ人を居住アメリカ人と同じ基準で課税しても担税力に応じて課税するという公正は促進されない。もちろん、そのような生活費の相違は合衆国内でも地域が異なれば起こるものであり、国内法のルールはそれを是正しない⁽²¹⁸⁾。

さらに、諸国の間で賃金率や生活費が相違するにもかかわらず、居住アメリカ人と非居住アメリカ人は同様に課税されるべきと我々が結論付けるとすると、実際に居住アメリカ人と非居住アメリカ人を同様に課税することが重要なこととなろう。そうすると外国稼得所得非課税は廃止が要求される⁽²¹⁹⁾。また、外国税を無制限に税額控除することも求められよう。合衆国が外国税の税額控除を完全には認めないのなら（実際、様々な状況において完全には認められない⁽²²⁰⁾）、非居住者の担税力は居住者の担税力と異なる。これはほんの一例であるが、現行制度の下で非居住者は担税力に影響するが合衆国から外国税額控除を受けることがない外国の消費税を支払っている⁽²²¹⁾。他の国は合衆国よりもずっと大きな程

⁽²¹⁵⁾ Kirsch, *supra* note 12, at 479–88.

⁽²¹⁶⁾ MICHAEL J. GRAETZ & DEBORAH H. SCHENK, *FEDERAL INCOME TAXATION: PRINCIPLES AND POLICIES* 27 (7th ed. 2013).

⁽²¹⁷⁾ 他の論者もこの仮定を置く。See, e.g., Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1115, 1121 (非居住アメリカ人の担税力を決める時の適切な比較器 (comparator) が居住アメリカ人であると仮定)。

⁽²¹⁸⁾ *Id.* at 1120; Michael S. Knoll & Thomas D. Griffith, *Taxing Sunny Days: Adjusting Taxes for Regional Living Costs and Amenities*, 116 HARV. L. REV. 987, 995–96 (2003) (所得税で生活費の差異が考慮されないことで合衆国内で資本と労働が誤って配分される結果となっていると主張)、外国住宅非課税は生活費の差異をある程度において考慮する。

⁽²¹⁹⁾ See, e.g., Kirsch, *supra* note 12, at 523–24 (外国稼得所得非課税の廃止をシティズンシップ課税により忠実であるとの理由から主張); Postlewaite & Stern, *supra* note 22, at 1119 (同様)。

⁽²²⁰⁾ Patton, *supra* note 39, at 715–27 (控除限度や、控除限度額が生み出す、合衆国が外国所得と扱う所得を非居住者が人工的に作り出すインセンティブ、付加価値税の税額控除が認められないこと、一定の社会保障税の税額控除が認められないことをはじめとする、外国税額控除制度の不備を検証); *id.* at 726 (外国税額控除制度のこうした欠点を前提に、国外アメリカ人は“合衆国に居住していると仮定した場合に同じ所得の額に対して負担する税額との比較において数多くの国において圧倒的に課税上不利にあるのかもしれない”と結論)。

⁽²²¹⁾ I.R.C. § 901(b)(2015) (外国税が税額控除の対象となるには強制的な所得税でなければならない

度で消費税を実施しているので⁽²²²⁾、消費税の税額控除を認めないことは担税力原則の重要な侵害であろう。

公平を維持するために我々は黙示の税や補助金についてのある種の控除も実施したくなるであろう。例えば、非居住アメリカ人が公の資金で賄われる住宅用水を持たない国で生活しているとすると、そのような非居住者は水道を自分の懐から支払わなければならないであろう⁽²²³⁾。そのような黙示の税は居住者の担税力との比較において非居住者の担税力に影響する。同様に、合衆国においては私的に提供されるのが一般的な財を滞在国が提供することもありうる。例えば、非居住者は、自分の懐から健康保険や医療を負担することを回避でき、それによって居住アメリカ人との比較において担税力が増大するかもしれない。そうした相違は担税力に影響するが、シティズンシップ税はそのような差異を考慮しない。したがって、国民の共同体のメンバシップの問題を我々がどのように決めるのかにかかわらず、我々のシティズンシップ税は、制度的に、相対的な担税力に影響する居住納税者と

い); Zelinsky, *supra* note 22, at 1297-98, 1347.
⁽²²²⁾ 次の表は合衆国と国外アメリカ人を受け入れている上位10ヵ国における消費税負担を比較するものである。

	2010年または利用可能な最新年の財・サービスに対する税（地方税含む）の対GDP比	国連が推計したアメリカ人のグローバル移住者の各国のストック
合衆国	4.5	…
日本	5.1	2
オーストラリア	7.6	3
カナダ	7.5	11
韓国	8.5	2
メキシコ	9.8	27
ドイツ	10.7	4
フランス	10.7	2
英国	10.8	7
イタリア	11.1	2
イスラエル	12.9	3

Source : OECD FACTBOOK 2013, *supra* note 100 (消費税のデータを提供); UN MIGRATION DATA, *supra* note 99 (移住者割合の計算結果を提供)。

⁽²²³⁾ ほとんどの合衆国居住者は公の資金で賄われる水管理制度から水を受け取る。U.S. ENVTL. PROT. AGENCY, FACTOIDS : DRINKING WATER AND GROUNDWATER STATISTICS FOR 2007 (2007), https://web.archive.org/web/20080909223047/http://www.epa.gov/safewater/data/pdfs/data_factoids_2007.pdf. 公共水道は部分的には連邦によって賄われている。CONG. BUDGET OFFICE, FUTURE INVESTMENT IN DRINKING WATER AND WASTEWATER INFRASTRUCTURE 6, 7 (2002), <https://www.cbo.gov/sites/default/files/107th-congress-2001-2002/reports/11-18-watersystems.pdf> (飲料水安全法 (Safe Drinking Water Act) の1996年改正によって公の水道資源のための連邦の資金拠出の仕組みがどのように作りに上げられたか、をはじめとする全米の水供給の連邦規則と連邦の監督を記述)。対照的に、数多くの他国は水の供給を民営化した。See, e.g., Richard Seymour, A Short History of Privatisation in the UK : 1972-2012, GUARDIAN (Mar. 29, 2013) (英国の様々な民営化、特に水、電気、ロイヤル・メール (Royal Mail) の民営化を詳述)。

非居住納税者との間の重要な差異を考慮しないのである。

* * *

このパートでは、シティズンシップ課税を擁護する3つの伝統的な公正に基づく主張のそれぞれに問題があると主張してきた。同意理論は直観に訴えるものではあるが、何によって同意が意味のあるものとなるのかという問題を数多く生起する。同意理論は、せいぜい、人権を尊重する他の民主主義国家のシティズンシップを保持する非居住アメリカ人にとってのみシティズンシップ課税を正当化できるにすぎない。

利益説は、非居住アメリカ人に対する課税を、その者が合衆国から受ける利益に見合う程度において支持するが、現行法を正当化することはできない。合衆国が非居住市民の支払う税額と享受する便益との間の相関を増加させようとするなら、合衆国はより多くの財・サービスを非居住者に提供しなければならないであろう。

同意理論や利益説とは異なり、義務説はシティズンシップ課税について、より説得力のある公正に基づく主張である。義務説によると、アメリカの国民の共同体のメンバシップは担税力に応じた租税を拠出する義務を生起する。その想定が正当であるとする、問題となるのはある個人のシティズンシップがアメリカの国民の共同体のメンバシップの良好な指標であるかどうかである。このパートでは、シティズンシップは国民の共同体のメンバシップの完全な代用品ではないものの、少なくともいくつかの居住の基準、特に合衆国が外国人に課税するために用いている実質所在テストよりは、ある一定数のケースにおいて、より良好な代用品であると主張してきた。他方、シティズンシップ課税は数多くの他のケースにおいて国民の共同体のメンバシップの粗悪な代用品であり、そのようなケースにおいては事実に基づき置くドミサイル・テストよりもひどい結果をもたらす。パートVでは、全世界課税の管轄を国民の共同体のメンバシップと一致させる点において、純粋なシティズンシップ課税よりも良好な仕事をするはずの全世界課税の基準を示す。その基準はシティズンシップと居住地やその他の実質的なつながりの要素とを組み合わせるものとなろう。

さらには、非居住市民が国民の共同体の構成員である場合でも、居住納税者と同じルールに従った担税力の測定がなお不公正であることがありうる。なぜなら、担税力に直接に影響する非居住者の賃金率や生活費その他の要素は、国籍国でなく居住地国における状況に依存するからである。外国税額控除や外国稼得所得非課税はこの問題をある程度緩和するものの、治癒するよう設計されたものではない。

パートⅢ. 執行可能性

エドワード・ゼリンズキーは、居住を基準とする場合には、課税しようとする国家に所在していた日数などの要素の考慮が要求されるのに対し、シティズンシップは明確な線であるから、シティズンシップ課税は居住地課税よりも執行が容易であると主張する⁽²²⁴⁾。ま

⁽²²⁴⁾ Zelinsky, *supra* note 22, at 1341.

たゼリンズキーは、少なくとも課税上の居住地を、ドミサイルや“通常の居住地”といった概念——課税上の居住を確定するために単なる物理的な所在以上のものを汲み取る概念——を含むように定義している諸国について、シティズンシップ課税は結局のところ居住地課税と大部分は同じ人々に到達することになるとも結論付けている⁽²²⁵⁾。そこでゼリンズキーは、シティズンシップ課税からは概ね居住地課税と同じ結果がより執行可能なやり方でもたらされると結論付ける⁽²²⁶⁾。

しかし、ゼリンズキーはシティズンシップ課税の執行上の利点を誇張して述べている。シティズンシップ課税によって合衆国内で過ごした日数をめぐって市民と訴訟をする必要性を政府は節約できるとする点でゼリンズキーは正しいが⁽²²⁷⁾、シティズンシップ課税が（明らかに）事実重視で操作可能な実質所在基準を執行する義務から合衆国を解放するわけではない。なぜなら、同基準がグリーンカードを保持しない合衆国に所在するすべての外国人に適用されるからである⁽²²⁸⁾。合衆国が居住外国人の全世界課税を放棄することはない。そうしない。それゆえ、シティズンシップ課税を廃止するか否かにかかわらず、合衆国は合衆国における滞在日数の問題を伴う訴訟に直面し続ける。そして、より重要なこととして、ゼリンズキーは自身の分析を誰が全世界課税に服するのかという閾値の判断に限定しており、非居住者に対する全世界課税がどのように執行しうのかというより広い問題は分析しておらず、シティズンシップ課税の執行上の負担を正しく考慮していないのである。このパートでは、そのような執行上の負担を検討し、政府はシティズンシップ課税を十分には執行できず、また現行のシティズンシップ課税制度は通常の納税者に不合理なコンプライアンスの負担を課していると結論付ける。

サブパート A. コンプライアンスの複雑化

セクション 1. 政府側の執行困難性

内国歳入庁がすべての非居住市民の所在と所得を把握しており、それらの者の納税義務を査定できると仮定するとしても、同庁は領土内管轄を欠くためにその納税義務の執行で困難を抱えることになる。合衆国は他国の協力なしには国外で税務調査を実行する権限を持っておらず⁽²²⁹⁾、数多くの国は外国政府の租税請求権や租税判決を執行しない⁽²³⁰⁾。さらに、外国の雇用主はアメリカ人の賃金から租税を源泉徴収しないし、アメリカ人の賃金についての情報を合衆国に報告することもない⁽²³¹⁾。外国の金融機関にも適用がある新しい立

⁽²²⁵⁾ *Id.* at 1323-42. ゼリンズキーはシティズンシップ課税とドミサイルに基づく課税とを比較するが、このサブパートでは引き続きシティズンシップ税と居住地課税とを比較する。ゼリンズキーが引用する例のすべて——カナダ、英国、オーストラリア——では、ドミサイルは納税者の全世界課税を決する物理的所在テストを補完する。*See* AULT & ARNOLD, *supra* note 57, at 431.

⁽²²⁶⁾ Zelinsky, *supra* note 22, at 1341.

⁽²²⁷⁾ *Id.* at 1323-25.

⁽²²⁸⁾ *See* I.R.C. § 7701(b)(1)(A)(ii) (2015).

⁽²²⁹⁾ Michael S. Kirsch, The Tax Code as Nationality Law, 43 HARV. J. ON LEGIS. 375, 433 (2006) (法律顧問局 (Office of Legal Counsel) の資料を引用)。

⁽²³⁰⁾ Dentino & Manolakas, *supra* note 8, at 415.

⁽²³¹⁾ Kirsch, *supra* note 12, at 496-98.

法が金融口座に関する海外情報の報告を増やすものと想定することはでき⁽²³²⁾、また、新しい多国間協定は税務執行の改善を約束する⁽²³³⁾。しかし、それでも合衆国は非居住市民の全世界課税の執行に係る困難さに直面し続ける。

セクション 2. FBARおよびFATCAの副次的影響

タックスギャップ統計によると、第三者の報告がなければ課税所得の自己申告が劇的に低下することは明らかである⁽²³⁴⁾。したがって、非居住市民の納税義務の執行の主要な障害は非居住アメリカ人の外国所得についての第三者の報告の欠如である。外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)⁽²³⁵⁾として一般には参照される立法において、合衆国は最近、外国銀行に対しては第三者申告要件を、外国金融口座を保持する居住者と非居住者の両方に対しては新しい自己申告義務を課した。連邦議会ではFATCAを居住アメリカ人による外国口座の無申告を根絶するために成立させたが⁽²³⁶⁾、そうした口座にはスイス銀行口座も含まれる⁽²³⁷⁾。FATCAは、マネーロンダリングとテロへの資金提供を防止するために設計された⁽²³⁸⁾納税者の外国銀行口座申告 (Foreign Bank Account Reports, FBARs)⁽²³⁹⁾の提出義務と部分的には重なっており、両制度は外国の口座その他の資産の自己申告を要求する⁽²⁴⁰⁾。

⁽²³²⁾ See discussion of FATCA *infra* Part III.A.2. See also Kirsch, *supra* note 147, at 151-57 (FATCA その他の執行上の前進がシティズンシップ課税をより執行可能なものにする主張)。

⁽²³³⁾ OECD, CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS (June 1, 2011, as amended). 合衆国は多国間税務執行共助条約で要求されている共助形態の提供を一部拒絶した。相互主義という条約の性質のため、ある特定の形態の共助の提供を拒絶する締結国には別の締結国にそれを要求する権利が与えられない。See Reservations and Declarations for Treaty No. 127-Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, COUNCIL EUR., <http://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations> (last visited Feb. 13, 2016) (多国間税務執行共助条約が規定する共助の3形態、情報交換、租税債権の回収、文書化のサービスのうち後ろ2つを拒絶)。

⁽²³⁴⁾ Tax Gap for Tax Year 2006: Overview, INTERNAL REVENUE SERV. 3 (Jan. 6, 2012), https://www.irs.gov/pub/newsroom/overview_tax_gap_2006.pdf.

⁽²³⁵⁾ Foreign Account Tax Compliance Act, Pub. L. No. 111-147, 124 Stat. 72 (2010) (codified as amended at 26 U.S.C. § 1471-1474 (2012)).

⁽²³⁶⁾ 2014年施行のFATCAは2010年に雇用促進法 (Hiring Incentives to Restore Employment Act, Pub. L. No. 111-147, 124 Stat. 71 (2010)) の一部として制定された。FATCAは非居住の提出者一人あたり合計で20万ドルを超える場合に特定の海外資産の自己報告を要求する。See 26 C.F.R. § 1.6038D-2T(a) (2013). FATCA提出の閾値は居住アメリカ人についてはそれより低く、居住アメリカ人は合計5万ドルを超える海外資産を報告しなければならない。Id. 自己報告に加えてFATCAは外国金融機関に第三者報告義務も課す。Id.

⁽²³⁷⁾ Joshua D. Blank & Ruth Mason, Exporting FATCA, 142 TAX NOTES 1245, 1246 (2014).

⁽²³⁸⁾ FBAR要件は銀行秘密法 (Bank Secrecy Act) によって市民と居住者に課された。31 U.S.C. § 5314 (2012); 31 C.F.R. § 1010.350(a) (2014); id. § 1010.306(c) (価値の合計が1万ドルを超過する場合には外国口座のすべてが報告対象)。

⁽²³⁹⁾ Bank Secrecy Act, Pub. L. No. 91-508, 84 Stat. 1114 (1970) (codified in scattered sections of 12 U.S.C.).

⁽²⁴⁰⁾ U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-12-403, REPORTING FOREIGN ACCOUNTS

マイケル・キルシュは、FATCA を、内国歳入庁の非居住者に対する法執行に伴う課題の克服を助けるものと指摘した⁽²⁴¹⁾。しかし、同法によるコンプライアンスの利益の多くは、外国口座保持者の正確な申告を促進すると考えられる外国金融機関による情報申告から生じる。何らかの追加のコンプライアンス利益が対象の外国金融口座を保持する個人納税者に対する煩わしい口座申告義務を正当化するかは明らかではない⁽²⁴²⁾。連邦議会は居住アメリカ人が課税逃れに使用するという理由で外国口座を括りだした。しかし、非居住市民の外国口座の所有は、少なくともその納税者が居住地国の外国口座を保持している場合には、課税逃れの疑いを目覚めさせるべきものではないであろう。

合衆国財務省は、(課税逃れでない)日々の生活のためのローカルな銀行口座に対する非居住市民のニーズを認識して、情報申告の対象となる非居住市民が外国口座に持つべき金額の閾値を増額したと考えられる⁽²⁴³⁾。しかし、申告の要求は外国退職口座を含む、対象口座の合計額に適用されるから、それでもなお多くの非居住アメリカ人がFATCAの対象のままとなっている⁽²⁴⁴⁾。

FATCA⁽²⁴⁵⁾およびFBAR⁽²⁴⁶⁾への違反は、法外な罰金を引き起こすし、それぞれの制度の罰金は、それらは重複した情報の申告を要求するものであるにもかかわらず、積み重ねられ⁽²⁴⁷⁾、また、刑事罰の適用もありうる⁽²⁴⁸⁾。これらの申告要件は国内外で厳しい批判に晒されてきた。例えば、オルソン納税者擁護官はこれらの制度が非居住の納税者に及ぼす

TO IRS: EXTENT OF DUPLICATION NOT CURRENTLY KNOWN, BUT REQUIREMENTS CAN BE CLARIFIED 7 (Feb. 2012), <http://www.gao.gov/assets/590/588921.pdf>.

⁽²⁴¹⁾ See generally Kirsch, *supra* note 147, at 151-57.

⁽²⁴²⁾ 例えば国内の文脈だと政府は銀行に対して居住者の銀行口座の報告を要求するが、個人の納税者に対してはFBARやFATCAと同様の報告書の提出を国内口座について要求してはいない。その一例としてDBARは存在しない。

⁽²⁴³⁾ See 26 U.S.C. § 6038D (2010); 26 C.F.R. § 1.6038D-1 (a)(2).

⁽²⁴⁴⁾ 提出要件は居住市民と非居住市民（および課税上の居住外国人）の両方に適用されるが、非居住アメリカ人の方が居住アメリカ人よりも外国口座を持っている蓋然性が顕著に高いため、FATCAやFBARの罰金が科される蓋然性は居住アメリカ人よりも非居住アメリカ人の方が高い。See Schneider, *supra* note 22, at 32-37.

⁽²⁴⁵⁾ I.R.C. § 6038D(d)(1)-(2) (2015) (対象の資産・口座を報告しない場合の無報告罰金は1万ドルから5万ドル)。納税者が未開示の口座に合衆国税を負っている場合、FATCAによって40パーセントという相当に高額な過少開示罰金が追加される。See *id.* § 6038D(d), 6662(b)(7), (j). さらに、FATCAで求められる提出を行わないとFATCA報告書と関連する納税義務の期間制限が閉じない。Id. § 6501(c)(8)(A).

⁽²⁴⁶⁾ 31 U.S.C. § 5321(a)(5)(B); 31 C.F.R. § 101.350 (意図的でないFBAR違反につき1万ドルの罰金を科す)。2004年より前では罰金は故意に報告しなかった場合にだけ適用されていた。31 U.S.C. § 5321(a)(5)(C) (故意の違反の罰金の上限を10万ドルと未開示の年の口座残高の50パーセントの6年分のいずれか大きい方に設定)。

⁽²⁴⁷⁾ 2つの制度の下での報告義務を比較した表については、see Comparison of Form 8938 and FBAR Requirements, INTERNAL REVENUE SERV., <https://www.irs.gov/Businesses/Comparison-of-Form-8938-and-FBAR-Requirements> (last updated Feb. 3, 2016). See also Schneider, *supra* note 22, at 33-36.

影響に対する連邦議会の注目を引き出そうとする試みを繰り返して行ってきた⁽²⁴⁹⁾。2012年の連邦議会宛の年次報告書において、擁護官はFBARの提出を行わなかった場合の口座の価値の300パーセントまでの民事制裁金を“おっかない”，“不釣り合いな”，“合衆国憲法違反スレスレを超えている”ものであるという懸念を表明したのである⁽²⁵⁰⁾。また、外国の公務員も国外で生活する合衆国市民に対するコンプライアンスの負担を批判してきた。例えば、2011年に当時のカナダの財務大臣のジム・フレアティ（Jim Flaherty）は、FATCAが“カナダで働き、納税する誠実で、遵法精神のある人々”に適用されることに不満を述べた⁽²⁵¹⁾。

FATCAは居住納税者の課税逃れを根絶するために設計されたものであるのに、まったく落ち度のない理由で外国の口座を持つ非居住市民に重大な損害を負わせているのである。

セクション3. 納税者側のその他のコンプライアンス上の課題

非居住納税者の数とコンプライアンス違反の罰金が顕著に増加した時点において、内国歳入庁は納税申告義務を遵守するための補助を非居住納税者にはほとんど提供していなかった。それどころか、オルソン納税者擁護官によると、補助の質と量は“悪化の傾向にある”⁽²⁵²⁾。例えば、納税者が助力を求めることができる内国歳入庁の国外の駐在員事務所は1986年には28あったが⁽²⁵³⁾、内国歳入庁は、昨年、残っていた4つの外国駐在員事務所を閉鎖した⁽²⁵⁴⁾。2015年には内国歳入庁は電子メールによるヘルププログラムも終了させた⁽²⁵⁵⁾。このことは、有料の代行業者を別とすると、非居住アメリカ人のヘルプオプションは長距離電話の番号に電話をかけたりFAXをかけたりするか、“使い古された”内国歳入庁のウェブサイトを読んだりするか、内国歳入庁が国際納税者向けに昨年作成したYouTubeのビデオをみたりすることしかないと意味する⁽²⁵⁶⁾。内国歳入庁は、同庁の在外での執行のプレゼ

⁽²⁴⁸⁾ 31 U.S.C. § 5321(a)(5)(C), 5322; 31 C.F.R. § 1010.840(C)(2) (違反者に50万ドルまでの罰金, 10年の懲役またはその両方を科す)。

⁽²⁴⁹⁾ See, e.g., NTA 2012 REPORT, *supra* note 20, at 147.

⁽²⁵⁰⁾ *Id.*

⁽²⁵¹⁾ Jim Flaherty, Read Jim Flaherty's Letter on Americans in Canada, FIN. POST (Sept. 16, 2011), <http://business.financialpost.com/2011/09/16/read-jim-flahertys-letter-on-americans-in-canada>.

⁽²⁵²⁾ NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 208.

⁽²⁵³⁾ Blum & Singer, *supra* note 22, at 711–12 n.23.

⁽²⁵⁴⁾ NTA 2015 REPORT, *supra* note 95, at 2. NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 211 (外国駐在事務所がロンドン、パリ、フランクフルト、北京に所在していたことを指摘)。

⁽²⁵⁵⁾ See IRS WIRA 2012 STUDY, *supra* note 194, at 42 n.16 (電子メール1通あたりの内国歳入庁の部門のコストが116ドル66セントと言及)。

⁽²⁵⁶⁾ See NTA 2015 REPORT, *supra* note 95, at 76 (“海外納税者が内国歳入庁と意味のあるやり取りを行う唯一の自由な選択肢”を廃止する内国歳入庁の決定を批判)。See *id.* at 79. But see Kirsch, *supra* note 147, at 171 (この報告の複雑化は、その負担の軽減をサポートできるエイチ・アンド・アール・ブロック (H&R Block) のような民間の納税申告補助専門家の海外市場を増加させるだろうと推測)。See also U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-15-163, TAX FILING SEASON: 2014 PERFORMANCE HIGHLIGHTS THE NEED TO BETTER MANAGE TAXPAYER SERVICE AND FUTURE RISKS, 9–17 (Dec. 2014), <http://www.gao.gov/assets/670/667563.pdf> (describing and evaluating the IRS's telephone services)。

ンスが増加し、国外の合衆国市民からの問い合わせが最近、急増しているにもかかわらず、国際納税者向けのサービスを削減し、国外の合衆国市民を信頼性のあるインターネット接続がない限り⁽²⁵⁷⁾何らの助けも受けられない人々に事実上してしまったのである⁽²⁵⁸⁾。

会計検査院によれば、内国歳入庁は非居住者への報告要件の周知のためにもっと多くのことをすべきで⁽²⁵⁹⁾、2012年の内国歳入庁の研究では同庁の職員が非居住市民に対してサービス不足であったと結論付けられた⁽²⁶⁰⁾。問題をより深刻にしているのは、内国歳入庁がコストを削減するために、最近、非居住アメリカ人に対する税務申告書の郵送を停止し、高速インターネット接続を持たない国外市民を困難な状況においてしまったことである⁽²⁶¹⁾。関連フォームの郵送をストップする決定は、FATCA 報告要件という FBAR 報告と実質的には重複し、コンプライアンス違反に対する莫大な罰金を伴うものを新たに整備するのと同時に行われた⁽²⁶²⁾。同じ2012年の内国歳入庁の研究によると、非居住市民に新しい報告義務を周知するためのアウトリーチが不十分である中で郵送を廃止したことで数多くの非居住市民が申告義務に気付かない状態になってしまった⁽²⁶³⁾。他方、FATCA が引き起こした論争とコンプライアンスのハードルを数多くのメディアが取り上げたことは、多くの非居住アメリカ人が最近では税務申告義務に苦痛を覚えていることを意味するように思われる。FATCA のコンプライアンスの複雑さは他でも数多く取り上げられてきた⁽²⁶⁴⁾、国外居住を機にシティズンシップを放棄するアメリカ人は、その理由として、煩わしい新しい報告環境を納税義務とは独立に引用してきた⁽²⁶⁵⁾。

(257) See NTA 2015 REPORT, *supra* note 95, at 78 (2012年の調査結果が非居住の申告者の35パーセントがインターネットアクセスを有していないと報告していたことを指摘)。

(258) NTA 2015 REPORT, *supra* note 95, at 74, 76, n.23 (内国歳入庁が国外に10の犯罪調査部門を持っていることを指摘)。Id. at 76 (2013年の会計年から国外市民からの調査が増加したことを指摘)。

(259) GAO, NONFILING, *supra* note 101, at 22-24.

(260) See IRS 2012 WIRA STUDY, *supra* note 194, at 1.

(261) See *id.* at 23-24 (Printing and Postage Budget Reduction Planの影響を概観)。

(262) See *infra* Part III.A.2.

(263) See IRS 2012 WIRA STUDY, *supra* note 194, at 24 (内国歳入庁による郵送廃止によって多くの海外納税者が新しいFATCAの報告要件に気付かないことになったことを指摘)；*id.* at 23 (内国歳入庁が非居住市民に郵送することを停止した12の様式を列挙)。But see Kirsch, *supra* note 147, at 214 (非居住納税者に対する内国歳入庁のガイダンスがもっと発行されるべきではあるが、最新のガイダンスが報告要件に関する情報の利用可能性を改善したと主張)。

(264) See Kirsch, *supra* note 147, at 166-70. See also Allison Christians, Regulating Return Preparers : A Global Problem for the IRS, 75 TAX NOTES INT'L 391 (Aug. 4, 2014) (海外納税者を補助する申告準備者にFATCAが課すコンプライアンス負担を分析)；J. Richard (Dick) Harvey, Jr., Worldwide Taxation of United States Citizens Living Abroad : Impact of FATCA and Two Proposals, 4 GEO. MASON J. INT'L COM. L. 319 (2013) (シティズンシップ課税制度の下で非居住納税者が直面するコンプライアンス負担を議論し、FATCAが引き起こした問題に特別に注目する)。

(265) See, e.g., Tom Geoghegan, Why Are Americans Giving Up Their Citizenship?, BBC NEWS MAG. (Sept. 27, 2013), <http://www.bbc.com/news/magazine-24135021> (32年間の国外滞在の後合衆国シティズンシップを放棄したアメリカ人が「これは税を回避するためのものではない。私はここでそれ以上の納税をしており、合衆国で税を支払わなければならない危険は全くなかった。

煩わしい、重複的な金融口座報告要件に加え、非居住アメリカ人課税の別の側面からも居住アメリカ人が一般的に直面しない困難が生じる。まず、非居住アメリカ人は居住地国だけでなく合衆国においても完全な所得税申告書を提出しなければならない。非居住アメリカ人は、合衆国税を負担しない場合であっても2つの異なる税法に基づいて税の申告を2回行わなければならないのである⁽²⁶⁶⁾。

より悪いことに、通常の経済活動であってもそれが国外で遂行される場合には、オルソン納税者擁護官がカフカ風の合衆国国際課税体制と呼ぶものに非居住市民を引きずり込んでしまう⁽²⁶⁷⁾。オルソン納税者擁護官は、一例として、内国歳入法典のサブパートFがローカルビジネスに従事する非居住者の完全支配現地法人に適用されることを指摘する⁽²⁶⁸⁾。サブパートFは大規模な多国籍企業による国境を越えた利益移転を防止するために開発されたものであり、連邦政府は関連する申告書を埋めるのに1日8時間で15日要すると見積もる⁽²⁶⁹⁾。また、非居住者は申告を行うにあたってすべての取引を合衆国通貨に変換しなければならない⁽²⁷⁰⁾。さらに、非市民と婚姻している非居住市民は配偶者と扶養親族について個人納税者識別番号 (ITIN, Individual Taxpayer Identification Numbers) を取得しなければならないが、個人納税者識別番号の申請は相当に手間がかかり、間違いが起りやすいものであるため、非居住市民はその手続きを避けるために夫婦合算申告と人的非課税をあきらめ、より高い税負担を甘受することを選択することになる⁽²⁷¹⁾。

さらに、国内所得のみを有する、ほとんどの居住納税者と異なり、非居住者は通常、外国源泉所得を有するから、複雑な外国税額控除制度をどのように適用するのかを決めなければならない。さらに、外国稼得所得非課税は確かに非居住アメリカ人にしか利用できない租税利益であるが、会計検査院は“不合理に複雑”であり、数多くの非居住アメリカ人

私の問題は、歳入法典をフォローし、遵守することがますます困難になったことだ。既に困難であったが、FATCA がやってくることを知り、私は ‘これ以上合衆国と一緒にやっていくのを私は望んでいるのか?’ と思ったんだ”と述べたことを引用)。

(266) 非居住市民は所得が関係する制定法上の閾値未満なら申告する必要はない。See IRC § 6012(a)(1)(A)(i) (人的非課税と標準控除の合計額を超えない所得の者には申告は要求されない)。See Rev. Proc. 2015-53, 2015-44 IRB. 615 (Nov. 2, 2015) (2016年の単独申告者の申告免除額を1万350ドルと規定)。その閾値を超える納税者は外国稼得所得非課税を主張する申告を、たとえ同非課税と外国税額控除を適用した後に残余の合衆国納税債務がなくなる場合であっても、行わなければならない。See Treas. Reg. § 1.911-7.

(267) NTA 2011 REPORT, *supra* note 34, at vi.

(268) *Id.* at 133.

(269) *Id.*

(270) See INTERNAL REVENUE SERV., INSTRUCTIONS FOR FORM 1040NR (Jan. 13, 2016), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040nr.pdf>.

(271) オルソン納税者擁護官が言及した困難の中には、内国歳入庁が申請者のパスポートと他の書類の元本を数カ月預かり、申請者が居住地で罰金や投獄のリスクを負う結果になるというものがある。NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 217. また、内国歳入庁はそれらの書類の元本の追跡記録を十分に有していない。*Id.* at 229. さらに内国歳入庁は“数千人もの申請を不適切にも停止したり、拒絶したり”している。*Id.* at 223.

が専門家の助力無しに自身の税を計算することを妨げていると結論付ける⁽²⁷²⁾。専門家の助力を得る余裕のない国外アメリカ人は、外国税制度の複雑さによって打ちのめされてコンプライアンス違反になっているのかもしれない。オルソン納税者擁護官は最近、次のように述べて、非居住市民が直面する困難を連邦議会に警告した。“国際税法の複雑さは、非居住市民の納税者に降りかかる執行上の負担と組み合わせられ、遵守のために最大限のことをする納税者でさえ遵守できない環境を生み出しているのです”，と⁽²⁷³⁾。

サブパート B. 良識毀損の懸念

海外アメリカ人から租税を徴収することに内在する課題からは、合衆国政府がシティズンシップ税を執行する能力の暗い見通しが示される。非居住市民による税の不遵守の範囲はよくないところが多い⁽²⁷⁴⁾。会計検査院は、執行ギャップの責任の一部を情報申告の欠如などの内国歳入庁のコントロールが及ばない要素に帰しているが、会計検査院は内国歳入庁が非居住者に関する利用可能な情報を追及していないことも発見した⁽²⁷⁵⁾。非居住者による故意または不注意のコンプライアンス違反は内国歳入庁の過少執行と手の差し伸べの欠如と結びついて、広範な不申告を引き起こしているのかもしれない。例えば、2012年に内国歳入庁が外国の住所から受領した個人の申告書の数に100万に満たないものであったが⁽²⁷⁶⁾、その時点で国務省が推計した非居住市民の人口は680万人であった⁽²⁷⁷⁾。さらに、納税者が外国稼得所得非課税を主張するには申告をしなければいけないにもかかわらず、統計データが存在する最新年である2011年の課税年度において、同非課税を主張している納税者は約45万人に留まる⁽²⁷⁸⁾。このグループによるコンプライアンス違反が歳入にどのような効果を及ぼしているかはよくわかっていない⁽²⁷⁹⁾。

FBAR の遵守も同様に、合衆国が FBAR の義務を納税者に周知するためのアウトリーチをほとんど行っていないことにおそらく起因して、恐ろしく低い⁽²⁸⁰⁾。内国歳入庁が FBAR

⁽²⁷²⁾ U.S. GOV'T ACCOUNTABILITY OFFICE, ID-81-29, AMERICAN EMPLOYMENT ABROAD DISCOURAGED BY U.S. INCOME TAX LAWS 14 (Feb. 27, 1981), <http://www.gao.gov/assets/140/132160.pdf>.

⁽²⁷³⁾ NTA 2011 REPORT, *supra* note 34, at 129.

⁽²⁷⁴⁾ GAO, NONFILING, *supra* note 101, at 21-22.

⁽²⁷⁵⁾ *Id.* at 14-17.

⁽²⁷⁶⁾ OFFICE OF RESEARCH, INTERNAL REVENUE SERV., PUBLICATION 6149 : CALENDAR YEAR RETURN PROJECTIONS BY STATE FY 2014-2021, at 57 (2013), <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p6149.pdf>.

⁽²⁷⁷⁾ Bureau of Consular Affairs, Who We Are and What We Do : Consular Affairs by the Numbers, U.S. DEP'T ST. (Jan. 2013), http://travel.state.gov/content/dam/ca_fact_sheet.pdf.

⁽²⁷⁸⁾ IRS STATISTICS OF INCOME 2014 REPORT, *supra* note 78, at 141.

⁽²⁷⁹⁾ See GAO, NONFILING, *supra* note 101, at 12 (非居住市民の無申告による歳入への影響は推計できず、“小さいかもしれないし、相当かもしれない”と指摘)。

⁽²⁸⁰⁾ See IRS WIRA 2012 STUDY, *supra* note 194, at 19 (内国歳入庁は非居住市民へのアウトリーチを改善すべきと結論); *id.* at 26 (非居住者が申告要件に気付いていないことを示唆する回答の調査を引用). See also U.S. DEP'T OF TREASURY, A REPORT TO CONGRESS IN ACCORDANCE WITH § 361(B) OF THE UNITING AND STRENGTHENING AMERICA BY PROVIDING

申告要件を周知しようとした対象の人たちは、合衆国の納税義務を有さない場合でさえ自分の外国口座について内国歳入庁に情報申告書を提出しなければならないことを知って遂方にくれているように思われる⁽²⁸¹⁾。FBAR 要件は適格非合衆国口座を持つ、居住アメリカ人、居住外国人、非居住市民、非居住グリーンカード保持者のすべてに適用される⁽²⁸²⁾。しかし、その要件が多くの人達に適用され⁽²⁸³⁾、また、未提出の場合には“過酷な”⁽²⁸⁴⁾罰金が科されるにもかかわらず、2012年において内国歳入庁が受領した FBAR はわずか807,040件であり⁽²⁸⁵⁾、外国の住所を使って提出されたのはこれらの内21パーセントに過ぎなかった⁽²⁸⁶⁾。このようなコンプライアンス上のギャップが存在するにもかかわらず、FBAR の監査率は1パーセントを下回ったままとなっている⁽²⁸⁷⁾。

執行の困難さのために政府が実際には税を徴収できないのだとしても、合衆国が少なくとも居住市民と同様に非居住市民に課税するための権利主張をすることは重要と主張する論者も存在する⁽²⁸⁸⁾。このような論者は、懲罰的なシティズンシップ税は租税制度の認知された公正の重要な側面であると主張する⁽²⁸⁹⁾。

APPROPRIATE TOOLS REQUIRED TO INTERCEPT AND OBSTRUCT TERRORISM ACT OF 2001, at 6 (2002) (FBAR のコンプライアンスはもっとも低いと20パーセント未満であると推計)。

(281) FBAR は反テロリズム・反マネーロンダリングの制度であって税務執行の制度でないため、納税義務は問題にならない。See, e.g., NTA 2011 REPORT, *supra* note 34, at 196-97 (非居住納税者がFBARの要件を“病的”、“アメリカがやるべきでないと思われるもの”、“一大事 (big deal)”、“濫用的”と呼んでいることを、ある納税者が自身を“追い詰められた”と記述しているのと共に引用)。

(282) See Treas. Reg. § 1.6038D-2T(a).

(283) 国務省は2015年の非居住市民の人口を870万人と推計した。See Bureau of Consular Affairs, Who We Are and What We Do: Consular Affairs by the Numbers, U.S. DEPT ST. (Apr. 2015), <http://travel.state.gov/content/dam/travel/CA%20by%20the%20Numbers-%20May%202015.pdf>. FBAR の下で報告しなければならない海外口座を持つ居住市民、居住外国人、非居住グリーンカード保持者の数は不明である。

(284) NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 229.

(285) *Id.* at 235. FBAR のコンプライアンスは近年増加した。内国歳入庁は2008年に349,667枚のFBARを受け取ったが、2011年には741,249枚を受け取った。NTA 2012 REPORT, *supra* note 20, at 142.

(286) NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 240.

(287) *Id.* at 229.

(288) キルシュはシティズンシップ課税の執行ができないことが任意のコンプライアンスを毀損する可能性を認めるが、名目的にも非居住市民を課税しないことは、“メディアが税を逃れるために合衆国から移住する人々を強調する可能性が高いこと”を理由に、納税コンプライアンスにずっと大きい負のインパクトがあるだろうと結論付ける。Kirsch, *supra* note 12, at 502-03. 先で議論したように、税を動機とする居住変更はより狭い濫用防止ルールによってよりうまく対処される。課税と関係のない理由で合衆国を離れている非居住市民に執行不可能な租税を賦課する我々の課税制度が人々が認識する公正をどのように改善するのかは明らかではない。

(289) Kirsch, *supra* note 147, at 196 (シティズンシップ課税でない居住課税制度では公の道徳と信頼が、居住を変更する資源のある市民が税負担なく国民の共同体に依然として参加することができるために、損なわれるだろうということを根拠に挙げる)。

しかし、国が徴収する術を持たない租税の賦課は、それ自体が租税制度の認知された公正を損う恐れをはらむ。実際、電子商取引に関する OECD のアドバイザリーグループはその成員国に対し、現実問題として徴収することができない税の賦課は、“税を支払う大衆がその税は不公平で差別的であると認識してしまう恐れがあり”，この認識によって任意のコンプライアンスが損われてしまいうるという理由から避けるべきであると勧告した⁽²⁹⁰⁾。同様に、ブルムとシンガーは、内国歳入庁による国外アメリカ人の納税義務のむらのある執行を任意のコンプライアンスに従事する居住アメリカ人と在外アメリカ人のモラルを害するものと主張する⁽²⁹¹⁾。オルソン納税者擁護官は最近、FATCA はより多くの合衆国市民を所有者とする外国口座を内国歳入庁に気付かせることとなろうが、“内国歳入庁は違反に対処する追加の資源を有しているようには思われず、結果的には検知はできるが無視しなければならない違反が増加することになるだろう”と指摘して、この懸念を繰り返した⁽²⁹²⁾。

結局のところ、シティズンシップ課税は外国口座の増大した報告と相まって、国外アメリカ人との悪い関係を育てる傾向にある⁽²⁹³⁾。煩わしい租税と金融の報告要件は国外アメリカ人へ嫌疑をかけるもののようにみえる⁽²⁹⁴⁾。また、非居住市民を税に不誠実な人やマネーロンダリングをする者に暗にキャストिंगすることは、非居住市民を疎遠な存在にする⁽²⁹⁵⁾。トッド・ペティー (Todd Pettys) が主張するように、“人は継続的に自分自身を規範によ

⁽²⁹⁰⁾ OECD TECHNICAL ADVISORY GROUP, ARE THE CURRENT TREATY RULES FOR TAXING BUSINESS PROFITS APPROPRIATE FOR E-COMMERCE? ¶ 73 (2006).

⁽²⁹¹⁾ Blum & Singer, *supra* note 22, at 718. See also Schneider, *supra* note 22, at 58 (“合衆国は離脱者への課税を行なおうとして失敗するのをやめるべきである”と結論)。

⁽²⁹²⁾ NTA 2012 REPORT, *supra* note 20, at 143 (違反を摘発するために必要な資源は財務省が金融情報の報告のための外国との政府間合意の交渉と実施に成功し続けることで減少していくはずであることを根拠に挙げる)。

⁽²⁹³⁾ 無数のウェブサイトといくつかの政治的利益団体がシティズンシップ課税の改革を主張している。例えば、海外アメリカ人の代弁者であるとするアメリカン・シティズン・アプロード (American Citizens Abroad) のウェブサイトは、“課題”の下に、課税、国境越えの銀行取引、FBAR, FATCA, 投票、シティズンシップ、社会保障、メディケア、連邦議会における代表を列挙する。See Issues, AM. CITIZENS ABROAD, <http://americansabroad.org/issues/> (last visited Jan. 12, 2016) (国外アメリカ人の主要な13の課題を強調するが、そのうち12は課税に関係したものである)。

⁽²⁹⁴⁾ FATCA は民主党の立法提案であったが、民主党海外支部 (Democrats Abroad) の公式の立場は“連邦議会はそれらの規則が海外アメリカ人に及ぼす影響を完全には予測しなかったため、我々は税のごまかしやマネーロンダリングを疑われているかのような税の報告義務を負担している”となっている。See Democrats Abroad on FATCA and Reports, DEMOCRATS ABROAD, <http://www.democratsabroad.org/tags/fatca> (last visited Feb. 9, 2016). 共和党海外支部 (Republicans Overseas) のフェイスブックのページはFATCAの廃止を求める連邦議会への請願に、同法が“海外アメリカ人を道徳的に非難し、害をなすものである”という根拠でリンクを設置している。See Petition to Abolish the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), REPUBLICANS OVERSEAS, <https://www.abolishfatca.com/live/> (last visited Feb. 3, 2016).

⁽²⁹⁵⁾ 国外居住を漠然と疑わしいものとする言説はアカデミックな解説でも見いだされる。シティズンシップ課税を擁護する、とある論文のタイトルは“国外にいる潔白者? (Innocents Abroad?)”であって、クエスチョンマークは非居住アメリカ人の動機を非難しようとするものに見える。See

る制裁——罪、回避、尊敬の喪失、その他の好ましくない現象のいずれであるかはわからないが——の受信側に置きつつ、それでもなお自分自身を何の問題もなく独り立ちができる、価値を享有する共同体構成員と看做すことは出来ない”のである⁽²⁹⁶⁾。

合衆国からの移民は、他の国からの移民と同様に、帰国した家族の成員に送金したり、知識人の流通 (brain circulation) や国外からの技術移転に参加したりするだけでなく、アメリカ文化の大使として機能したり、民主主義の価値の伝播のような国外での合衆国の利益の推進者として機能したりもする⁽²⁹⁷⁾。しかし、非居住市民に対する合衆国の態度は、中国やメキシコ、インドのような移民した自国民が帰国して資本や専門知識を提供することを積極的に推奨する他の主要な移民送出国⁽²⁹⁸⁾とは対照的である⁽²⁹⁹⁾。

* * *

ゼリンズキーは、シティズンシップが全世界課税の債務を決する上で居住地よりも明確な線引きであるとの理由によってシティズンシップ課税を擁護する。この主張は正しいが、採用されている見解が狭すぎる。租税の執行は誰が租税に服するかを最初に決めて終わるものではなく、その選択によって生じる執行やコンプライアンスの結果のすべてがそこには含まれる。居住地課税と異なり、シティズンシップ課税は合衆国の領域外に居住し、検出することが困難な外国所得を獲得する人々を半永久的に全世界課税に引きずり込む。その結果、シティズンシップ課税は、少なくとも、納税者と合衆国との間の他の実質的なつながりを考慮することなしに適用される時には、居住地課税と比較して執行負担を大幅に増やしてしまう。要するに、シティズンシップ課税は納税者と政府が負担しえないような執行上の負担を作り出すのである。その結果は内国歳入庁による過少執行と、想定される非居住市民による広範なコンプライアンス違反である。ある税の執行が困難であることは、それ自体ではその廃止を正当化するものではないのかもしれない。結局のところ、所得税法を小規模事業主に対して執行することは、第三者の報告がないために困難であるが、それを理由として我々は小規模事業の税を免除するべきであると主張する者はいない。しかし、我々のシティズンシップ課税は、パートIIで主張したように、シティズンシップに基づく課税を広範な事例に適用する点において不公正でもあるため、他の徴収困難な税とは異なる。次のパートでは、シティズンシップ課税を擁護する伝統的な効率性の主張も説得力を欠くと主張する。

Postlewaite & Stern, *supra* note 22 (国外アメリカ人の潔白に疑問を呈するが、説明は皆無)。

⁽²⁹⁶⁾ Todd E. Pettys, The Mobility Paradox, 92 GEO. L.J. 481, 515 (2004).

⁽²⁹⁷⁾ Cf. Fitzgerald, *supra* note 30, at 96-97 (メキシコ離脱者の合衆国への帰化を促進するメキシコのプログラムをメキシコのセディージョ大統領が“合衆国とメキシコに関係する経済的、政治的課題についてアメリカの政策立案者にロビイングすることを求めることをメキシコ・アメリカ人に可能にする、合衆国政府とメキシコ・アメリカ人との間に緊密な関係を発達させる”目的と特徴づけていたことを詳述)。

⁽²⁹⁸⁾ See generally Chander, *supra* note 31 (政府が出国した自国民をつなぎとめるために用いる政治的、経済的、文化的道具を分類)。

⁽²⁹⁹⁾ See generally Barry, *supra* note 31.

パートⅣ. 効率性

効率性の考慮は通常、租税政策の議論を——特に国際課税において顕著であるが——支配する。我々は移住に対するシティズンシップ課税の具体的な影響の実証研究を有していないが、我々が持つ実証的な証拠からは、ほとんどの人々にとって、どこに居住するかという決定について税が重要な要素でないことが示される⁽³⁰⁰⁾。移住の主な動機は、家族、職、教育、そして——租税以外の——それらに類似の要素である⁽³⁰¹⁾。この理由により、シティズンシップ税の論議では、パートⅡとパートⅢで提起された公平性と執行可能性に関する懸念はこのパートで議論する効率性に関する懸念よりも重きが置かれるべきものになる。

租税はほとんどの納税者にとって移住の主たる理由ではないが、少数の者にとって租税は決定を左右する重要な要素である。私はこうした納税者を限界移住者 (marginal migrants) と呼ぶ。限界移住者の人口は非常に小さいかもしれないが、国外市民を課税する合衆国の方法の効率性を評価する上での関連要素ではある。限界移住者は選択肢を持つ者であって、居住地国を変更するかどうかを選択することができ、租税がその移住者の決定に関わるものと想定される。限界移住者は諸国家が技能や富、所得を理由に誘引したくなる者である蓋然性が高い。したがって、シティズンシップ課税の移住のパターン全体に及ぼす影響は非常に小さいであろうが、その効果は高度に望ましい移住者の決定に影響を与える限りにおいてなお重要となりうるのである⁽³⁰²⁾。

シティズンシップ課税の擁護論者はアメリカ人が税を避けるために外国に移住するインセンティブを減じるとの理由から同課税を称揚する。このパートでは、我々のシティズンシップ税の実装が、同課税の擁護論者が同税の擁護を展開するにあたって主張する居住中立性の利益の達成をどのように妨げているのかを説明する。もちろん、シティズンシップ課税の擁護論者でさえ国外アメリカ人が税を回避するために自身の合衆国シティズンシップを放棄することを促進することでシティズンシップの選択に影響を与えることは認める。しかし、シティズンシップ課税の過去の分析は、シティズンシップ課税によって移民が合衆国に移住し、市民に帰化することが抑制されうる点を見過してきた。これが正しいとすると、シティズンシップ税は他の移住受入国との比較において、技能を持つ外国人労働者を引き付ける競争で合衆国を不利な立場に置くものといえる。このパートで議論する歪みはどれも大きいものではないが、居住決定とシティズンシップ決定の両方に対する

(300) OECD, TAXATION AND EMPLOYMENT 128-31 (2011) (移住決定に対する租税の影響に関する実証研究を概観)。

(301) Costanzo & von Koppenfels, *supra* note 95.

(302) 実証的な証拠は混在的である。OECD, *supra* note 298, at 128-29 (租税は一般的には移住に小さくしか影響しないが、その効果は、若い、高度な技能を持ち、高等教育を受け、高い所得を持つ者にはより明白であると指摘)。But see Cristobal Young & Charles Varner, Millionaire Migration and State Taxation of Top Incomes: Evidence from a Natural Experiment, 64 NAT'L TAX J. 255, 255 (2011) (ニュージャージー州における億万長者への州所得税の増税に対してごく僅かな移住の反応しかなかったことを報告)。

シティズンシップ課税の影響を理解するには合衆国市民の合衆国からの移民の決定だけでなく、非市民の合衆国への移民の決定を考慮することも要求されるのである。

サブパートA. アメリカ人の意思決定の攪乱

シティズンシップ課税は居住地課税よりも好ましいという効率性に基づく主張は、合衆国の租税を逃れるために外国に移住するはずのアメリカ人による移民をシティズンシップ課税は抑制する、したがって、シティズンシップ課税は居住中立的であると言える、というものである⁽³⁰³⁾。しかし、居住中立性が厚生を改善すると仮定しても⁽³⁰⁴⁾、現行のシティズンシップ課税はあらゆるケースにおいて居住中立的なものではない。例えば、外国稼得所得非課税は国外で所得を稼ぐことのできるアメリカ人が低課税国に移動するインセンティブを生じさせる。実際、同非課税の元々の正当化事由はそれを通じてアメリカ人の国外移住を促進し⁽³⁰⁵⁾、遂には合衆国の輸出を増やすことにあった⁽³⁰⁶⁾。実証研究は輸出に及ぶ効果を裏付けてはいないものの⁽³⁰⁷⁾、国外アメリカ人が他の利益を自国に生み出すことはありうる。そうした利益には暖簾、国内失業の緩和などが含まれる⁽³⁰⁸⁾。

さらに、居住中立的であるためには、シティズンシップ税は低課税国への移住を抑制するだけでなく、高課税国への移住を促進するものでなければならない。しかしながら、合衆国は他国の税の税額控除を完全には認めないから、シティズンシップ課税は、合衆国シティズンシップ税から完全には税額控除できない税を課す高課税国と低課税国の両方について移住を抑制する。

さらに、経済や財政、または納税者を助けるか傷つけるかにかかわらず、シティズンシップ課税は国外アメリカ人を二重に課税し⁽³⁰⁹⁾、また、国外アメリカ人のコンプライアンス

⁽³⁰³⁾ Kirsch, *supra* note 12, at 490.

⁽³⁰⁴⁾ キルシュは、移住が個人的なものである以上は租税も居住中立的であるべきだと結論付ける。Kirsch, *supra* note 12, at 489. 他の論者は税を動機とする移住は、例えば、管轄の間での効率的な並び替え (sorting) を促進するといった理由で厚生を増大させると主張するだろう。See generally Avi-Yonah, *supra* note 84.

⁽³⁰⁵⁾ S. REP. NO. 82-781, at 52-53 (1951) (外国稼得所得非課税の当初の正当化の一つが“自分の国によって…課税されない他国の市民と等しい立場に” 国外アメリカ人を置くことであったこと、もう一つの目的が“市民の国外移住を促進すること”であったと指摘)。

⁽³⁰⁶⁾ See generally Sobel, *supra* note 22, at 119-46 (立法史を提示)。

⁽³⁰⁷⁾ See generally GAO, ECONOMIC BENEFITS, *supra* note 48 (会計検査院は国外でのアメリカ人の雇用や輸出のコスト増の影響を確定できないと結論)。

⁽³⁰⁸⁾ See generally Sobel, *supra* note 22, at 119-46 (アメリカ人が国外で雇用されることは——暖簾の創出、国内失業の緩和、輸出の増加によって——合衆国に利益を与える可能性があるが、技能を持つ労働者を合衆国外に引き出すことで合衆国を傷つける可能性もあるし、またアメリカ人が国外で合衆国に輸出する会社のために働く場合には支払収支にマイナスの影響を与える可能性もあると主張)。

⁽³⁰⁹⁾ データが利用可能な最新年の2011年において、合衆国の個人納税者は納付した外国所得税の23パーセントを税額控除できなかった。See IRS STATISTICS OF INCOME 2014 REPORT, *supra* note 78, at 139. 統計データは非居住アメリカ人をカバーしているが、分離していないから非居住アメリカ人の外国税額控除率が平均より良いか悪いかは明らかではない。非居住アメリカ人の外国税を完全には税額控除させないという理由でシティズンシップ課税制度を批判するものとし

義務を増大させることによって自由移動に負荷をかける⁽³¹⁰⁾。自由移動に負荷をかける租税にはいくつかの問題が存在する。まず、リベラルな社会には人々の自由移動それ自体を、妨げられるべきでない目標と見る傾向がある。例えば、1995年の出国税の提案を分析するにあたって、合同租税委員会は、自由移動の権利を主張するために次のようにハースト・ハナム(Hurst Hannum)を引用した。“移民する権利の否定または抑制それ自体は政府の行為の正統な正当化事由となりえるものではない。なぜなら、人権を破壊することを目的とする行為は国際法によって禁止されているからである。”⁽³¹¹⁾人権条約はリベラルな社会が出国の権利に置く価値を映しとっており⁽³¹²⁾、アメリカ人はこの見方を共有しているのである⁽³¹³⁾。

自由移動は他の目標の道具とみることでもできる。例えば、人々の自由移動は規制の競争を通じて政府を改善するかもしれない。もし人々が生活する場所を自由に選ぶことができるなら、諸政府は互いに居住者を巡って競争せざるをえない。そうした競争は政府支出のチェックだけでなく、政府が市民的自由を抑圧することのチェックを可能にするかもしれない⁽³¹⁴⁾。要するに、自由移動は民主主義の代替として、また、声の増幅装置として機能する点で、民主主義にとって重要である⁽³¹⁵⁾。また、自由移動は、人々が租税と政府便益の好ましい組合せを提供する管轄へと自らの足で移動して投票し、租税や公共財の水準に関する人々の真の選好を明らかにすることを助けるかもしれない⁽³¹⁶⁾。

欧州における自由移動は、戦争を“考えられないもの”とすべく欧州のヒトと経済とを完全に統合する仕組みの一要素を構成してきた⁽³¹⁷⁾。ウルフラム・リヒテル(Wolfram Richter)は、シティズンシップ課税が“欧州において政治的に受け入れられず、…国際関係におけ

て、see, Schneider, *supra* note 22, at 17-32. 古典的な説明として、see Patton, *supra* note 39, at 715-27.

⁽³¹⁰⁾ See *supra* Part IIIA (シティズンシップ課税と関係するコンプライアンスコストを議論)。

⁽³¹¹⁾ Abreu, *supra* note 3, at 1130 n.162 (合同委員会報告書の著者による修正と強調)。

⁽³¹²⁾ See, e.g., Universal Declaration of Human Rights, G.A. Res. 217 (III) A, U.N. Doc/RES/217(III) (Dec. 10, 1948); International Covenant on Civil and Political Rights, art. 12.2, Dec. 23, 1966, 999 U.N.T.S. 171; Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, art. 2, protocol 4, Nov. 4, 1950, 213 U.N.T.S. 222 (個人に国籍国を含む、あらゆる国から離脱する権利を保障)。

⁽³¹³⁾ Cf. RESTATEMENT (THIRD) OF FOREIGN RELATIONS LAW § 211 reporters' note 4 (1987) (“合衆国は長年、離脱の権利はすべての人々の自然で内在的な権利であるという立場をとってきた”)。

⁽³¹⁴⁾ Wolfram F. Richter, Delaying Integration of Immigrant Labour for the Purpose of Taxation 5 (CESifo Working Paper No. 802, 2002) (“納税者は移民によって本国税を避けられない時には利用されるようになってしまう”)。

⁽³¹⁵⁾ Jonathan W. Moses, Exit, Vote and Sovereignty: Migration, States and Globalization, 12 REV. INT'L POL. ECON. 53, 53 (2005) (自由な国際移住をモデル化し、市民の要求に対する政府の反応を改善することを示す)。

⁽³¹⁶⁾ See generally Charles M. Tiebout, A Pure Theory of Local Expenditures, 64 J. POL. ECON. 416 (1956)。

⁽³¹⁷⁾ Schuman Declaration-9 May 1950, EUR. UNION, http://europa.eu/abc/symbols/9-may/decl_en.htm (last visited Feb. 14, 2016)。

るナショナリズムの傾向を克服するという広く合意された目的と深いところで衝突する”と結論付ける際に、この目標をそのまま繰り返している⁽³¹⁸⁾。

ヒトの自由移動は成長も改善する。EU 法の下での自由移動の保証は戦争を防止して政治的自由を守るためだけではなく、欧州経済をより競争的なものにするために設計されている⁽³¹⁹⁾。自由貿易と同様、ヒトの自由移動は人間資本を効率よく管轄の間に割り当てることで、グローバル経済を進展させるものと考えられている⁽³²⁰⁾。この見解と整合的なことに、最近の貿易協定は役務遂行にあたっての移住の自由化を進展させてきた⁽³²¹⁾。シティズンシップ課税は居住中立性を通じて厚生を改善するどころか、自由移動を抑制して厚生を減らしているかもしれないのである。

シティズンシップ課税は、移住のコストを増加させて自由移動に負荷をかけるだけでなく、非居住アメリカ人が純粹に税を理由として合衆国シティズンシップを放棄することも促進する⁽³²²⁾。より悪いように思われるのは、シティズンシップ課税と関連する租税債務でなく、シティズンシップ課税による新しいペーパーワークと金融報告の負担を避けるためにシティズンシップ放棄を行ったと報告する国外市民が増加していることであろう⁽³²³⁾。こうした放棄者のほとんどはアメリカの国民の共同体の外にいる者であるかもしれないが⁽³²⁴⁾、そのうちの幾人かは合衆国に強い結びつきを有するにもかかわらず放棄した。新聞のストーリーは、通常のアメリカ人が最近、大変な精神コストを払い、時には何十年にもなる在外生活の後に、税負担とは無関係に、申告負担の費用が掛かり過ぎるものであったり、複雑すぎるものであったりという理由から、シティズンシップを放棄したことを記述する⁽³²⁵⁾。とあるレポートは、71歳のかつての市民が述べたことを次のように引用する。“私は2011年に私の米国シティズンシップを放棄しました。放棄の後、私は大使館の外で叫んでしまうほど感情的になっていました。放棄手続きの間、私は壊れていました。それは離婚しよう

⁽³¹⁸⁾ Richter, *supra*, note 312, at 4.

⁽³¹⁹⁾ See Schuman Declaration, *supra* note 315.

⁽³²⁰⁾ Chang, *supra* note 43, at 1148-49.

⁽³²¹⁾ General Agreement on Trade in Services, Apr. 15, 1994 (役務提供目的での移住を自由化)。

⁽³²²⁾ See Schneider, *supra* note 22, at 24 (非居住アメリカ人に適用される合衆国税を“シティズンシップ罰”と言及)。

⁽³²³⁾ See *supra* Part III.A.

⁽³²⁴⁾ See Kirsch, *supra* note 147, at 186-87 (2014) (ポストFATCAのシティズンシップ放棄の急増は合衆国とのつながりがもっとも希薄である市民が放棄し終えてしまえば低下するかもしれないと主張)。

⁽³²⁵⁾ 21年の国外滞在の後に放棄したある市民は“私は年金に二重に課税されたが、納税はそれほど私を悩ますものではなかった——問題は煩わしいペーパーワークだった——…のだよ。納税準備コストは年に1000スイスフラン (1123ドル) も私にかかるのだよ”と述べた。Yan, *supra* note 160. 30年超の国外滞在の後に放棄した別の市民は“会計手数料が合衆国シティズンシップを我々二人が去年放棄した主な理由だね。それは簡単な決断ではなかった——極度にストレスがかかり、とても感情的なものであった——けれども”と述べた。Id. But see Kirsch, *supra* note 12, at 493-94 (税に関連したシティズンシップの放棄の数は、重要でないわけではないものの、政策変更を促すのに十分なものではないと結論)。

とするかのようなものだったのです。”⁽³²⁶⁾

サブパートB. 非アメリカ人の意思決定の攪乱

シティズンシップを放棄するアメリカ人はごくわずかであり⁽³²⁷⁾、シティズンシップは相対的に非弾力的である。すなわち、納税者が租税を節約するためにシティズンシップ放棄する蓋然性は居住を放棄する蓋然性と比べて低いために、納税者をシティズンシップに基づいて課税しても居住に基づいて課税する場合よりも生じる歪曲は少ない。シティズンシップが非弾力的であるのには多くの理由がある。シティズンシップは価値があり、人々はシティズンシップに強い感情的な結びつきを有する。さらに、他の国でシティズンシップを確保できない者は合衆国シティズンシップを放棄できないし⁽³²⁸⁾、一定の放棄者については、シティズンシップの放棄が財産課税の引き金となる⁽³²⁹⁾。そして、どのような理由であるにしろ、シティズンシップ課税がシティズンシップの大量放棄を引き起こすことはなかった。国務省の非居住アメリカ人の数の最新の推計が正しいとすると、870万人の在外アメリカ人のうちシティズンシップを放棄しているのは毎年わずか数千人に過ぎないのである⁽³³⁰⁾。

シティズンシップ課税の影響の評価は放棄による利益と負担とを同定することを要求する。ある者は放棄を端的に好ましくないものと考えられるかもしれないが、別の者は放棄の重大な結果を嘆く。一例として、放棄者はおそらく合衆国に帰らず、合衆国は放棄者の投資、将来の（例えば、退職後の）消費、知識の交流を含むその他のプラスの貢献を奪われる。また別の者はシティズンシップの商品化や特にシティズンシップの放棄から生じる心理的コストを糾弾するかもしれない。他方、合衆国の国民の共同体の真正な成員でなく、それゆえ成員の権利と利益を付与されるべきでない合衆国市民が正式に合衆国と手を切ることを促進する点においてシティズンシップ税を称揚する者もあるかもしれない。

毎年数千人の市民の喪失がシティズンシップ課税によって引き起こされる唯一の歪曲であるのなら、我々は同課税を効率的とラベリングすることもできよう。しかしながら、シティズンシップ課税の擁護者は合衆国市民に対するシティズンシップ課税の影響のみを考慮するために、シティズンシップ課税が合衆国への移住も歪曲しうるものであることを見過ごしてきた。先の分析におけるベースとなるケースは、支払う租税を減らしたい合衆国

⁽³²⁶⁾ Yan, *supra* note 160.

⁽³²⁷⁾ 1998年以降で掲載された放棄者の最小数は（2008年の）231であった。2015年の第1四半期では連邦公報（Federal Register）に3221人の放棄者が掲載された。See Andrew Mitchel, 2015 Third Quarter Published Expatriates — A Record High, INTL TAX BLOG (Oct. 26, 2015), http://intltax.typepad.com/intltax_blog/number-of-expatriates/（連邦公報（Federal Register）からの統計を合計）。But see Schneider, *supra* note 22, at 62–64（連邦公報（Federal Register）が離脱をどのようにに過少推計しているかを記述）。

⁽³²⁸⁾ Richard A. Westin, Expatriation and Return : An Examination of Tax-Driven Expatriation by United States Citizens, and Reform Proposals, 20 VA. TAX REV. 75, 124 (2000)（無国籍を議論）。

⁽³²⁹⁾ 合衆国シティズンシップ放棄税の下で市民はシティズンシップを放棄する時に資産を売却すると擬制される。I.R.C. § 877A (2015). See Rev. Proc. 2015–53, 2015–44 I.R.B. 623 (Nov. 2, 2015)（2016年のインフレ調整済の離脱税非課税を69万3000ドルと規定）。

⁽³³⁰⁾ See discussion *supra* note 325.

市民は、その目的を達成するために低課税管轄に移住しようとするが、合衆国シティズンシップを放棄しようとはしない、というものだった。そのような仮説の個人に関しては、シティズンシップ課税は居住中立的であり⁽³³¹⁾、シティズンシップを放棄しようとしていない限りではシティズンシップ中立的でもある。しかし、この分析では合衆国への移民に対するシティズンシップ税の影響が無視されている。

シティズンシップ課税は他国からの限界移住者の最初の移住と帰化の両方を抑制するだろう。限界移住者は合衆国（や他の国）が誘引したい人々である。経済学者は、“（恒久的な）移民の正味の現在金銭価値を高校より先の教育を受けた移民者一人につき19万8000ドル”と計算してきた⁽³³²⁾。そうした移民は合衆国経済にとって価値が極めて高く、本国に留まったり、別の国に移住したりせず合衆国を選択するような補助金の勧告が幾人かの論者によってなされている⁽³³³⁾。また、数多くの OECD 諸国が富や高度な技能を持つ移住者に課税上のインセンティブを与えている⁽³³⁴⁾。しかし、合衆国シティズンシップ税は、限界移住者を補助するどころか正反対のこと——すなわち、移民のコストを上げること——をしているのである。

移住するかしないか、どこに移住するかを決定するにあたり、合理的な限界移住者は予想される訪問の間の租税を計算する。しかし、合理的な限界移住者は恒久的に滞在する可能性も考慮する。合衆国においては、高度な技能を持つ移住者を巡って競争する諸国のどれとも異なり、帰化する（あるいは、恒久的な法的な居住地を取得する）決定には、移民者本人とその合衆国市民たる子どもに対する一生涯の全世界課税というべらぼうに高い値札が伴う⁽³³⁵⁾。さらに、帰化市民もしくはグリーンカード保持者が合衆国シティズンシップやグリーンカードの地位を放棄する決定を行う場合には、合衆国シティズンシップ放棄課税に直面することになりかねない⁽³³⁶⁾。移民の所得や富が高いほど、現行の合衆国法が帰化を抑制する程度は高くなるのである。引退して帰国したり、第三国に移住したりする可能性を考慮に入れる合衆国への移民にとって、シティズンシップ税は帰化に対して⁽³³⁷⁾、そし

(331) この仮説の個人であっても現行のシティズンシップ税は、その個人が外国稼得所得非課税の資格を満たし、低課税国に移住する場合には居住中立にならない。

(332) Desai et al., *supra* note 42, at 669–70（この推計と高校教育未満の恒久的移民の正味現在価値が1万3000ドルの損失であることとを対比）。

(333) See, e.g., Chang, *supra* note 43, at 1238–39.

(334) See OECD, *supra* note 298, at 138 (2011)（16の OECD 諸国における技能を持つ移住者が利用可能な課税上のインセンティブを提示）。

(335) See, e.g., Yan, *supra* note 160（息子の合衆国市民権を申請するかどうかを検討するカナダとアメリカの二重国籍市民が“私は合衆国の税務申告を用意するという一生の支払を私の息子に課したいのだろうか？”と述べたことを引用）。

(336) See IRC, § 877A (2015)（シティズンシップやグリーンカードの地位の放棄を、所得や富が閾値を超える市民や（8年以上の）長期のグリーンカード保持者については課税上の実現機会として取り扱う）。

(337) このインセンティブの働きの一例としては、移民者がアメリカ人と結婚する時にそのカップルが合衆国から移住する蓋然性が高いということがある。

ておそらく最初の移住に対しても障壁として立ち足る。もちろん、シティズンシップ課税のシティズンシップ放棄に対する影響と同様に、合衆国への移民に対するシティズンシップ課税の影響は私が限界移住者と呼んできた者にしか及ばないから非常に小さいものではあるだろう。

合衆国は限界移住者が帰化によって合衆国に永続的にコミットメントすることを促進すべきである。合衆国の移民法にはこの望ましい人々を誘引し、とどめる政策が反映されている⁽³³⁸⁾。エイレット・シャチャー (Ayelet Shachar) が“才能を求める競争 (race for talent)”とラベリングするものにおいて最良な国際的な“知識移民”を誘引するために、合衆国は伝統的に世界で第一の大学や研究機関、より大きな個人の自由の約束と政治の安定、そして相対的に緩やかな移民政策に依拠してきた⁽³³⁹⁾。合衆国は高度な技能を持つ移民を求める他の主要な移民受入国との熱心な競争に従事しており、シャチャーによると、“行先国でシティズンシップを獲得するという目標は行先国の選択において、純粋な職業上の昇進と同様に、知識移民の選択に影響しうる独立の要素である。”⁽³⁴⁰⁾ 合衆国とは対照的に、競争相手の国々——これにはカナダ、オーストラリア、ニュージーランドが含まれ、さらに欧州諸国も加わっている——は、技能を持ち、高等教育を受けた者に対してシティズンシップ課税の不安なしに迅速なパスを提供する⁽³⁴¹⁾。それどころか、数多くの受入国は高度な技能を持つ人材に特別な課税上のインセンティブを用意している⁽³⁴²⁾。シティズンシップ課税は世界の才能を誘引する上で合衆国を競争上不利にしているのである⁽³⁴³⁾。高度な技能を持つ労働者が移住するだけでなく、帰化もすることを促進することの重要性は、高度な技能を持つ人材の送出国——これにはインド、中国、韓国、台湾が含まれる——が移民した自国

⁽³³⁸⁾ 例えば、1990年に合衆国はH-1Bビザ（高度技能）の申請者がビザの有効期限後に帰国する意思を示さなければならない要件を廃止した。Desai et al., *supra* note 42, at 665. 対照的に技能のない移住者のアクセス条件は不利になっており、さらに合衆国は移民者にニーズに基づく社会保障給付の多くを与えていない。See Chang, *supra* note 43, at 1177-80, 1202, 1205-06.

⁽³³⁹⁾ Ayelet Shachar, *The Race for Talent: Highly Skilled Migrants and Competitive Immigration Regimes*, 81 N.Y.U. L. REV. 148, 150 (2006)（6か国の移民インセンティブと合衆国のインセンティブを比較）。

⁽³⁴⁰⁾ *Id.* at 158. See also *id.* at 169（“我々は知識移住者の世界規模の競争の劇的な増大を目撃しているのである。”）；Desai et al., *supra* note 42, at 666（“ポイント制を通じて技能を明示的には説明していない諸国であっても、移住の国際市場で競争するためには技能を持つ移住者の誘引の重要性を認識するように向かっているように見える”）。But cf. Stephen Yale-Loehr & Christoph Hoashi-Erhardt, *A Comparative Look at Immigration and Human Capital Investment*, 16 GEO. IMMIGR. L. J. 99 (2001)（合衆国の移民法は高度な技能を持つ人材を選び好みする（prefer）ように設計されてはいないと主張）。

⁽³⁴¹⁾ See Shachar, *supra* note 337, at 170-95（グローバルな才能獲得競争における競争優位性を得られるように帰化の容易化を強調）。

⁽³⁴²⁾ OECD, *TRENDS IN INTERNATIONAL MIGRATION* 2004, at 133-34 (2005)。

⁽³⁴³⁾ Cf. Shachar, *supra* note 337, at 153（政策立案者は“自分たちの政府が‘最良でもっとも知的な人々’に対して他国が拡張している入国と定住のオファーに積極的に‘対抗’しない限り、自分たちの国は負けてしまう”と想定する）。

民の帰国を促進するプログラムをますます採用するようになるにつれて高まっている⁽³⁴⁴⁾。

繰り返すように、シティズンシップ課税のシティズンシップ放棄に対する影響と同様、シティズンシップ課税が合衆国への移民と帰化に与える影響も、税は他の要素との比較において個人のシティズンシップの決定——その決定はアメリカ人になるものであるかもしれないし、アメリカ人でなくなるものであるかもしれない——に相対的に小さな役割しか果たさないから、おそらくは小さいものではある。それにもかかわらず、我々がシティズンシップの決定に対するシティズンシップ課税の影響を理解しようとするなら、我々は合衆国からの移民と合衆国への移民の両方に着目しなければならないであろう。

* * *

このパートでは、シティズンシップ課税が居住中立性を達成するどころか、合衆国への移住や合衆国からの移住についての課税上およびコンプライアンス上の障壁を課していると主張してきた。要するに、シティズンシップ課税は自由移動それ自体に対して社会が置く価値だけでなく、政府を統制し、選好を明らかにし、諸管轄にわたって労働を効率的に配分し、そして戦争の防波堤としての国際協調を促進する上での道具としての価値も損なっている。こうした懸念の重さは人間の可動性に対するシティズンシップ課税の影響という未解決の実証の問題に依存する。

パート V. 政策代替案

正式なシティズンシップ課税に代替するある特定の政策を擁護することは本稿の主たる目標ではないが、このパートでは我々のシティズンシップ課税の代替策をいくつかレビューする。

サブパート A. シティズンシップの要素化

合衆国は様々な方法でシティズンシップ税を再定式化することができる。ブレイナー・パットン (Brainard Patton) は、現行の合衆国法の下での“実質所在”テストを満たす者のみを対象とする全世界課税を提案した。これによると、実質的に所在していない者は合衆国の源泉所得についてのみ合衆国による税を課される⁽³⁴⁵⁾。しかしながら、パート II. B における議論が示唆するように、純粋な居住地課税は担税力課税の第一級の道徳的正当化、すなわち、納税義務はある個人の国民の共同体のメンバシップから生じるという発想とうまく整合しない。実質所在テストを満たす市民はほとんど場合において合衆国の国民の共同体の構成員であろうが、実質的所在課税では、実質的所在テストを満たさないものの、国民の共同体の構成員であり続けている在外アメリカ人に課税できなくなってしまう⁽³⁴⁶⁾。

ブルムとシンガーはフィンランド法に基づく提案を行っている。彼女らは拡張された居

⁽³⁴⁴⁾ *Id.* at 167–69. See Chander, *supra* note 31, at 75.

⁽³⁴⁵⁾ Patton, *supra* note 39, at 730–32.

⁽³⁴⁶⁾ *Id.* at 730–33.

住地ルールと無制限の外国稼得所得非課税とを組み合わせる⁽³⁴⁷⁾。彼女らの提案によると、市民は合衆国の実質所在テストを満たす年だけでなく、その後の3年間も合衆国の居住者として取り扱われる。しかしながら、その3年間において、納税者は何らの制限もなく外国稼得所得を課税所得から除外する⁽³⁴⁸⁾。ブルムとシンガーが提案する、いま一つの別の可能性は、ドミサイル課税を採用するが、合衆国軍属や他の政府職員、企業の出向社員といった、短期間だけ外国に居住すると想定される特定のグループにはシティズンシップ課税を保持するというものである⁽³⁴⁹⁾。他の可能性としては、合衆国内に住所を維持する市民の全世界所得だけに課税するというものがある。あるいは、シティズンシップは課税上の居住の反証可能な推定として機能するようにすることも可能であって、そうすると、市民は他の国家に対する、より密接な人的、経済的な結びつきを有することを証明する責任を持つことになる。

こうした提案は、全世界課税の唯一の基準をシティズンシップから、納税者と国家との追加的なつながりを説明する、より実質的な調査 (inquiry) に移動させるという重要な特徴を共有している。ほとんどの国家は物理的な所在や領土内の住所の保持を全世界課税の引き金のもっとも重要な基準と考えているが、パートⅡではシティズンシップを要素として用いることが公正となる理由を示した。より公正であることに加え、合衆国と他の重要なコンタクトを保持する市民にだけ全世界課税を適用することは、現行法にまつわる執行上の困難さを軽減するはずである⁽³⁵⁰⁾。

合衆国が純粋なシティズンシップ課税から離れるとしても、合衆国は非居住市民の合衆国源泉所得に対する源泉地管轄を、非居住外国人の合衆国源泉所得に対して源泉地管轄を行使しているのと同様に行使し続けるはずである。要するに、新しい課税上の居住の定義から外れるアメリカ人は居住する国家に対してのみ全世界所得への租税を支払うが、合衆国に対しても同国で稼いだ所得については租税を支払い続ける。居住地国も非居住アメリカ人の合衆国源泉所得に課税するが、居住地国は国際課税の規範の下で合衆国税について税額控除を認める義務を負う。したがって、シティズンシップ課税からの移行は主として非居住市民の外国源泉所得に対する課税の変更である。

非居住市民は合衆国所得の範囲で合衆国に対して納税義務を持ち続けることになるが、外国源泉所得に対する課税を免れることで非居住市民のコンプライアンスの義務は簡素化

⁽³⁴⁷⁾ Blum & Singer, *supra* note 22, at 724-38. 長年にわたり連邦議会議員はシティズンシップ課税と無制限の外国稼得所得非課税とを結びつけることを提案してきた。See *id.*

⁽³⁴⁸⁾ *Id.* at 725-31 (提案それ自体と、納税者がもはや物理的所在テストを満たさなくなった後でも3年間は課税上の居住を推定するフィンランド法と同提案との類似性とを記述)。

⁽³⁴⁹⁾ Schneider, *supra* note 22, at 52. シュナイダーはシティズンシップ税をドミサイル・テストで置き換え、ドミサイルの喪失時に出国税を課す。See Schneider, *supra* note 22, at 69-75 (内国歳入法典7701条(b)(3)(B)の“課税上の家 (tax home)”例外をドミサイル・テストと接続)。

⁽³⁵⁰⁾ 例えばシティズンシップと物理的所在要件を組み合わせると、現行のシティズンシップ課税と異なり、合衆国は、住居要件 (adobe requirement) が宛先だけでなく、対物管轄を提供する間は、全世界課税に服する人々に対人管轄を持つことになる。

されるだろう。現時点では合衆国の全世界課税に服する何百万人ものアメリカ人は、より簡素な、源泉に基づく課税制度に移行することができる。合衆国源泉所得を持たないアメリカ人納税者は合衆国に対する申告義務を負わないことになるだろう。合衆国源泉所得を持つ非居住市民は簡素化された申告書を合衆国に提出することができるし、また、多くの者は源泉徴収を通じて納税義務を完全に果たし、簡素化された申告書を提出する必要性さえ避けることもできるだろう。非居住市民のコンプライアンス負担を簡素化するために、適当なケースにおいては、非居住市民をFBARやFATCAの報告要件から解放することも重要となろう。

線引きが明白なルールたるシティズンシップから離脱し、様々な要素に基づくテストに向かうアプローチは、合衆国の全世界課税に服する者の閾値の決定という執行上の困難さを増加させる。数多くの法領域と同様に、非居住アメリカ人の全世界課税においても公平と執行可能性とはトレードオフである。だが、このトレードオフを行うにあたっての算法の一部には、合衆国に対して最小のつながりしか持たない人々を課税ベースから除くことによる執行改善が確実に存在するのである。

サブパートB. 濫用防止ルール

居住地課税の中心的な問題——それはシティズンシップ課税が事実上軽減しているものでもある——は、濫用的な、税を動機とする移住である。例えば、とある濫用のケースでは、ある者が非常に値上がりした資本的資産を売却するために一時的に居住を変更し、元々の居住地国がその売却に対して課す税を免れる⁽³⁵¹⁾。そうした取引は焦点を絞った濫用防止ルールを要求する。現在、合衆国は税を動機とするシティズンシップ放棄を、放棄する納税者の資産の値上がりに対してシティズンシップ放棄税を課すことで根絶している⁽³⁵²⁾。グリーンカード放棄者税も一定のグリーンカード保持者に適用されている。シティズンシップに基づく形式的な課税から離脱するならば、異なる濫用防止ルールが要求されることになるだろう。

最低限度のこととして、合衆国は、居住市民が別の国で課税上の居住を確立するまではその市民が合衆国の課税上の居住を放棄できないようにすべきである。こうすることで課税においてある個人が無国状態となる状況は回避される。拡張された居住地課税に移行する提案の一部として、ブルムとシンガーは合衆国の課税上の居住を喪失する時点で出国税を課す⁽³⁵³⁾。出国税は典型的には(シティズンシップの喪失ではなく)課税上の居住の喪失

(351) シティズンシップを放棄するスーパーリッチが主に回避するのは所得税でなく遺産税である、ということには一般的な合意がある。See, e.g., Westin, *supra* note 326, at 80. 合衆国シティズンシップ税の下でも、我慢強い市民は死亡時のステップアップ基準価格によって資本的資産の値上がり益への課税を回避することができる。I.R.C. § 1014. しかしある個人が遺産税を回避するにはシティズンシップを放棄しなければならない。遺産税にも税を動機とする離脱を規制する独自の複雑なルール群があり、連邦議会による強化の余地があろう。だが本稿が焦点を当てるのは——遺産税の問題ではなく——所得税の問題である。

(352) See I.R.C. § 877A (これまでの生活の間に合衆国と顕著なつながりをもたない若い二重国籍市民に対する限定的な非課税を規定)。

(353) Blum & Singer, *supra* note 22, at 734.

を実現の機会として取り扱い、出国する個人はその財産の値上がりについて税を支払う⁽³⁵⁴⁾。同様に、バーナード・シュナイダーは最近、カナダ法をモデルとする出発税 (departure tax) 制度を提案した⁽³⁵⁵⁾。これによると合衆国の課税上の居住の終了は出発する納税者の資産のみなし譲渡として扱われることになる。みなし譲渡に係る出発税が支払われた後では、シュナイダーの提案によると、合衆国は非居住市民の外国源泉所得を非課税とする⁽³⁵⁶⁾。

出国税は税を動機とする移住を防止する広く受け入れられたアプローチであり⁽³⁵⁷⁾、一般的ではあるが、出国税もまた独自の課題を突き付ける⁽³⁵⁸⁾。シティズンシップ課税と同様に、出国税も自由移動を損なうのである⁽³⁵⁹⁾。このことを認識しているため、各国は様々な方法で自国の出国税を制限する。例えば、出国税は——数十万ドルか数百万ドルかといった——大きな非課税額に服することがある⁽³⁶⁰⁾。また、国家は納税者が対象の資産を売却するまで出国税の支払いを繰り延べさせるかもしれない⁽³⁶¹⁾。同様に、出国税を課す各国には、出国する納税者が値上がりした資産を売却するかどうかを確認するためにある一定の年数にわたって税の支払いを停止するところもある⁽³⁶²⁾。出国する納税者がある定められた期間——例えば、5年間——の間に資産を売却しない場合には、その国は、居住地の変更が税に動機づけられたものでなかったという仮定に基づいて出国税を放棄することがあるのである⁽³⁶³⁾。こうした停止や放棄は濫用防止目的と整合する。納税者が低課税での資産の譲渡を行うために外国に移住したのでなければ、出国税は適用されるべきでない。

私は、アメリカ人の国外生活が長くなるほど、そのアメリカ人がアメリカの国民の共同体の構成員であり続けている可能性は目減りし、担税力税を拠出する道徳上の義務を移住先国に移転している蓋然性が高まると断定した。連邦議会は、短期間国外に滞在するつも

⁽³⁵⁴⁾ Luc de Broe, General Report : The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals, 87 CAHIERS DE DROIT FISCAL INT'L 19, 29 (2002).

⁽³⁵⁵⁾ Schneider, *supra* note 22, at 66-76.

⁽³⁵⁶⁾ *Id.* 合衆国は入国する納税者の資産にはおそらくステップアップ基準価格を認めるだろう。 *Id.*

⁽³⁵⁷⁾ 12の管轄における出国税の制度を包括的に分析するものとして, *see de Broe, supra* note 352.

⁽³⁵⁸⁾ *See generally* Abreu, *supra* note 3 (出国税の政策上のデメリットを概観)。

⁽³⁵⁹⁾ この理由から、欧州司法裁判所 (European Court of Justice, ECJ) は、フランスの出国税を、別のEU成員国に移住するEU国民に対して適用される時にはEU条約で保障された自由移動を侵害していると判決した。Case C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, 2004 E.C.R. I-2409. 欧州司法裁判所がシティズンシップ税を審理したことは今のところないが、オランダ市民に適用されたオランダ遺産税の拡張された居住地ルールを承認した。欧州裁判所はオランダの拡張された居住ルールとフランスの出国税を、前者は課税を前倒しするものでないとの理由から区別した。 *See* Case C-513/03, *van Hilten-van der Heijden v. Rijksbelastingdienst*, 2006 E.C.R. I-1957.

⁽³⁶⁰⁾ Cf. I.R.C. § 877A(a)(3) (2015) (合衆国市民権放棄税の非課税は2008年に60万ドルに設定され、インフレ調整される)。2016年のインフレ調整済非課税額は69万3000ドルである。Rev. Proc. 2015-53, 2015-44 I.R.B. 623 (Nov. 2, 2015).

⁽³⁶¹⁾ Broe, *supra* note 352, at 30.

⁽³⁶²⁾ *Id.* at 34.

⁽³⁶³⁾ *See generally id.* *See also* de Lasteyrie du Saillant, 2004 E.C.R. I-2409 ¶¶ 3-7 (5年間繰り延べられ、それまでに納税者が資産を売却しなかった場合には免除されるフランス出国税を記述)。

りか、それとも長期間滞在するつもりかを納税者に開示させる課税ルールを考案できるように思われる。例えば、国外に移住する市民は現行法と同様に全世界シティズンシップ課税に服するか、出国税を支払うかの選択を与えられる。出国税を選択する場合、非居住アメリカ人は、外国に居住している間、合衆国の全世界課税制度から外れる⁽³⁶⁴⁾。この選択は合衆国の居住者として課税されていた非居住外国人に現行法で認められている選択を写し取ったものとなるだろう⁽³⁶⁵⁾。

出発する納税者は一度きりの出国税の納税義務と、現行のシティズンシップ税に結びついた継続する毎年の納税義務およびコンプライアンスのコストとの間での比較に基づいて選択を行うことになる。資産の値上がりをほとんど持たない納税者や恒久的に移住しようとする（また、資産を売却するためにごく一時的に出国するつもりではない）納税者は、一度きりの税を選択して毎年の合衆国税と報告義務から自由になることができる⁽³⁶⁶⁾。他方、合衆国に戻ってくるつもりで納税者や巨額の資産の値上がりを持つ納税者は、おそらくその選択を行わない。ある市民の合衆国不在の長さが国民の共同体の成員のままであり続けるかどうかに関わっているとすると、そうした選択は国民の共同体のメンバシップと全世界課税に服する人々の一群との間の一致の増加を助けるものとなろう。同様に、その選択は税に動機づけられた移住を抑止することにもなろう。

連邦議会がそのような選択制度によって引き起こされる自由移動の抑止を懸念するなら、その後の引き金となる出来事まで出国税の徴収を停止することもできるだろう。そのような引き金としては合衆国を出発した直後の資産の売却が考えられる。なぜなら、素早い売却は納税者の出発が税に動機づけられたものであることを知らせることが多いはずだからである。また、他の引き金にかかわらず、連邦議会はその提案の罰則デフォルトの側面を保持するために、合衆国内への再定住を引き金的なイベントと扱おうとするかもしれない。

税を動機とする居住の変更を対象とした出国税を自由移動に不当な負荷をかけることなく定式化することは大変な課題である。しかし、税が居住選択を動機づけるかどうかにかかわらず、非居住市民の全員の全世界所得に課税する制度と比較するなら、出国税は2つの悪魔の弱い方であるだろう。現行のシティズンシップ課税は国外アメリカ人のすべてを税逃れ者として扱っているが、より調整したルールは濫用のケースをよりうまく対象とできるはずなのである。

サブパートC. 部分的改革

急進的な改革を行わないとしても、連邦議会は現行のシティズンシップ課税の執行を劇的に改善することができる。

⁽³⁶⁴⁾ シティズンシップ放棄税と同様、出国税も非課税に服する可能性がある。Cf. I.R.C. § 877A(a)(3) (60万ドルのインフレ調整ありの非課税を規定)。

⁽³⁶⁵⁾ Cf. I.R.C. § 7701(b)(1)(A)(i)-(iii)。

⁽³⁶⁶⁾ シティズンシップ税をオプトアウトした者もおそらく合衆国源泉所得への合衆国税の債務をなお負うが、源泉徴収を通じて徴収でき、選択した非居住者の負担は大幅に削減される。

例えば、連邦議会は、獲得した所得は通常居住地国によって課税されるという想定に依拠して外国稼得所得非課税を制限なしに付与することができる⁽³⁶⁷⁾。この改正は、非居住アメリカ人が複雑な外国税額控除制度の適用を回避することを助けるものとなる。現行法によると、市民は複雑な外国稼得所得非課税を積極的に主張しなければならない。非居住アメリカ人にこのような複雑な納税申告を要求する代わりに、連邦議会は、制定法上の非課税額（2016年では10万1300ドル⁽³⁶⁸⁾）未満の額を稼ぐ非居住アメリカ人に対して確認書の提出を要求するだけに留めることができるはずである。

数多くの非居住アメリカ人は高課税管轄に居住し、外国税額控除が納税義務を消し去ってしまうから、合衆国に対する残余の租税を負うことなく課税を終える。連邦議会が納税者に対して（税を負わないことを示す完全な申告を行うことを要求することなく）自身の所得について合衆国税の残余を負わないことを確認できるようにすれば、こうした納税者からの完全な申告も廃止することができる。オルソン納税者擁護官は非居住アメリカ人の80パーセント超が合衆国税を負っていないと推計しており⁽³⁶⁹⁾、そのような非居住アメリカ人に合衆国のルールに従って詳細な申告を行うことを要求することは歳入を生じさせないコストのかかる演習である。

当然のことであるが、居住アメリカ人と同様に非居住アメリカ人も嘘をつく。非居住アメリカ人が不正な確認をすることはありうる。国境越えの文脈では虚偽について特別な懸念が生じる。なぜなら、内国歳入庁は外国からの第三者報告へのアクセスを制限してきたからである。他の政府やFATCAに服する外国金融機関を含む、外国の第三者報告書から利用できる情報を用いて納税者の確認を検証することを補助するため、合衆国政府は納税者に外国の申告書を添付することを要求できるはずである。このことは異なる課税制度の下で重複して申告を行うことを避けさせる一方で、虚偽を防ぐ助けにもなる。同様に、連邦議会は高課税諸国に居住する納税者による確認でなく、低課税諸国に居住する納税者による確認をもっとコストをかけて精査することができるだろう。なぜなら、高課税諸国の居住者は残余の合衆国税を負わない蓋然性がより高いからである。

FATCAとFBARはシティズンシップ課税とは独立に存在しているが、合衆国が非居住アメリカ人を、適切な状況において、これらの報告要件から免除することは重要である。非居住アメリカ人は日々の事業を居住地国で遂行するためにローカル銀行の口座を必要とするから、居住アメリカ人とは異なり、ローカル銀行口座の所有は課税逃れやマネーロンダリングの意図のシグナルとはならない。さらに、非居住アメリカ人が外国の国家が補助する外国退職口座を課税逃れやマネーロンダリングに用いることは一般的に困難であつ

⁽³⁶⁷⁾ その上で内国歳入庁は、外国稼得所得と比べて居住地国によって課税される蓋然性が低いであろう非居住市民の外国受動所得に焦点を合わせることができる。FATCAの下での新しい情報交換の機会には内国歳入庁が非居住市民の受動所得に関する情報をより多く得させることとなり、したがって非居住市民が外国受動所得を申告し、それに対する税を支払う蓋然性を高める。

⁽³⁶⁸⁾ Rev. Proc. 2015-53, 2015-44 I.R.B. 623 (Nov. 2, 2015).

⁽³⁶⁹⁾ NTA 2012 REPORT, *supra* note 20, at 262.

て、そうした口座は FATCA や FBAR の報告から除外するのが合理的であろう。財務省は非居住者に対して FATCA や FBAR、納税申告要件の免除を提供し始めたが、アリソン・クリシチャンズ (Allison Christians), J. リチャード・ハーヴェイ (J. Richard Harvey, Jr.), マイケル・キルシュ, そして納税者擁護官のニーナ・オルソンを含む論者は真剣な検討に値するさらなる提言を行ってきている⁽³⁷⁰⁾。

結 語

財務省は租税政策の目標として国際課税規範との調和を掲げる⁽³⁷¹⁾。しかし、合衆国は世界においてただ唯一、合衆国市民の外国所得を、その市民が国外に居住する長短にかかわらず課税する国として存立している。シティズンシップ税の擁護者でさえ同課税が「受け入れ可能な国家の慣行の限度を超えている」ことを認める⁽³⁷²⁾。もちろん、合衆国シティズンシップ課税の特有性のみを理由にそれを十分に糾弾できるわけではない。管轄の衝突が正しい租税政策に到達するための受け入れ可能なコストだということはある。だが、シティズンシップ課税の問題は他国が用いている課税ルールと異なっていることにとどまるものではない。本稿が示してきたように、我々のシティズンシップ税は執行が可能なものではなく、非効率なもので、そしておそらく不公正なものであるのである。

本稿はシティズンシップ課税を擁護する公正に基づく主張には説得力を持つものもあると結論付けるが、シティズンシップ課税は非居住納税者の直面する複雑さを増加させる執行不可能なものであって、制限の度合いがより少ない代替的な制度と比べて濫用防止の目

(370) See Christians, *supra* note 262, at 8-9 (市民の居住地国に所在する口座に関する FATCA の“同一国免除”を提案); J. Richard Harvey, Jr., FATCA: A Report from the Front Lines, 135 TAX NOTES 713 (2012); Kirsch, *supra* 147, at 117, 210-21 (“海外市民が直面している不必要な負担を改善”しうる改革を紹介)。ニーナ・オルソンは海外 (offshore) の任意のコンプライアンスプログラムの運用を、特に、オルソンが“無害な俳優 (benign actors)”と呼ぶ、悪い意図や課税逃れの意図からではなく、混乱や補助の欠如から遵守しない人々を一掃しているという理由から繰り返し批判してきた。See, e.g., NTA 2012 REPORT, *supra* note 20. こうした論者の提案、特に FATCA と FBAR に関する提案 (これには国内歳入庁が、海外口座の無報告による刑事責任を回避するためのアドバイスを単に一時的なウェブサイト上で提供するのではなく、正式なガイダンスを発行すべきという提案も含まれる) の性格は海外口座に関する納税義務を実施するための執行制度の過剰さを示している。Kirsch, *supra* note 147, at 214 n. 435 (citing NTA 2013 REPORT, *supra* note 21, at 22)。

(371) 財務省によれば、

国際規範との調和という租税政策上の目標を促進するため、国際社会で一般に用いられる租税政策と調和する幅広い租税政策を可能な限り採用するべきである。国際規範から大きく離れた租税政策をある国が採用すると二重課税や二重非課税に至ってしまいうる。また国際社会で一般に用いられる租税政策と整合しないルールは執行負担を増加させる傾向にある。

U.S. DEPT OF TREASURY, THE DEFERRAL OF INCOME EARNED THROUGH U.S. CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS: A POLICY STUDY 85 (2000).

(372) Kirsch, *supra* note 227, at 401.

標をうまく果たせていない。シティズンシップ課税は合衆国を、グリーンカード保持者となったり、帰化したりすると、たとえ帰国したとしてもその残りの生涯にわたって自らの全世界所得に課税されることを理解している富裕な移住者や技能のある移住者にとって魅力が少ない受入国にしているのである。それゆえシティズンシップ課税は、他の主要な受入国が高度に望ましい移民者に対して移住を補助し、帰化の迅速化を提供している環境において、高度な技能を持つ移住者を誘引する上で合衆国を不利な状態に置いている。純粋なシティズンシップ課税の廃止は、合衆国がグローバルな才能獲得レースで競争するのを助けるだけでなく、自由移動を促進し、国外アメリカ人との我々の関係性を改善し、シティズンシップの商品化を回避し、そして、回避できない二重課税の事例を減ずるであろう。

本稿はシティズンシップ課税に反対する主張を精査し始めたにすぎない。シティズンシップ税のさらなる考察は、同税が、アメリカ人男性よりも婚姻によって合衆国を出国することが多いであろうアメリカ人女性に不釣り合いな負担をかけていることを明らかにするであろう⁽³⁷³⁾。さらに、シティズンシップ税がそのようなアメリカ人女性による合衆国シティズンシップの放棄を促進する限りにおいて、同税は、彼女らを離婚時により脆弱な状態にしてしまう⁽³⁷⁴⁾。合衆国によるシティズンシップ課税は発展途上諸国が頭脳の吸い取りを減らそうとして類似の税を制定することを推奨してしまいうる。そのような改革は合衆国が高度な技能を持つ移住者を誘引するのを邪魔することになろう。

持続可能な国際租税政策のマーカーの一つに、すべての国家がその政策を採用することでばかげた結果が生じることがないようにするというものがある。ブラジル国民として生まれ、両親と共に合衆国に移住し、合衆国においてブラジル国籍を放棄することなく帰化したエドゥアルド・サベリンのケースに立ち戻ろう⁽³⁷⁵⁾。そして、サベリンがシンガポールに移住する時点で合衆国籍とブラジル国籍のいずれも放棄しなかったと仮定する。ブラジルが仮に合衆国型のシティズンシップ課税を採用しているとすると、課税の帰結はどのようなものとなるだろうか？シンガポールは彼の居住地国であろう。しかし、ブラジルと合衆国の両方が彼の全世界所得に課税しようとする。合衆国は、サベリンがシンガポールで生活している場合であってもブラジルの税に税額控除を認めるのであろうか？仮にそうでないとなれば、二重国籍者やそれ以上の多重国籍者はシティズンシップ課税の重複を経験することになってしまうだろう。

シティズンシップ課税は元来、南北戦争の間、南北戦争税と徴兵を回避するために合衆国から逃れた“カネが動機のベネディクト・アーノルド”を罰するために設計された。現代において、合衆国からの移住は富裕な少数者の忠誠心に欠けた行為ではない。我々のグローバル経済と我々の接続された社会はアメリカ人が外国に移住することでのみ手にする

⁽³⁷³⁾ VON KOPPENFELS, *supra* note 98, at 52.

⁽³⁷⁴⁾ FATCAとFBARの報告義務を避けたいという希望は、成員の一人だけがアメリカ人のカップルに彼・彼女らの資産を非アメリカ人の配偶者の名義にすることを促進することで、この脆弱性を悪化させる。

⁽³⁷⁵⁾ Tsukayama, *supra* note 1.

ことができる職業上の機会や個人的な機会を作り出している。対象をしほった濫用防止制度によって制裁が可能な、高度な経歴をもつ豊かな税の亡命者に関する懸念が外国に居住する約900万人のアメリカ人を規律する租税政策を操るべきではないのである。