

**科学研究費助成事業 研究成果報告書**

平成 28 年 6 月 6 日現在

機関番号：13901

研究種目：基盤研究(B) (一般)

研究期間：2013～2015

課題番号：25285014

研究課題名(和文) 租税法規範の国際的な抵触とその調整

研究課題名(英文) International Conflict of Tax Law Norms and the Coordination among them

研究代表者

横溝 大 (Yokomizo, Dai)

名古屋大学・法学(政治学)研究科(研究院)・教授

研究者番号：00293332

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 5,800,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、グローバル化の進展に伴って、国際租税法分野において新たに登場した規範抵触の諸類型につき、抵触法的観点から体系的な検討を加えたものである。具体的には、近時その緊要度を増しつつある国際租税法上の課題として、[A]抵触法上の一般理論との整合性という観点から、国家管轄権理論における課税管轄権の理論的位置付け、租税法における準拠外国法の参照のあり方、という問題を、また、[B]グローバル化が齎した法的多元主義への抵触法的対応という観点から、国際租税法秩序の変容、国際投資協定と租税法体系の緊張関係という問題を設定し、これら4つの問題について研究を行った。

研究成果の概要(英文)：This research deals with a variety of types of conflict of norms which newly occurred in the field of international tax law under the globalization, from the viewpoint of conflict of laws (private international law). Concretely, the following four topics are examined as the most important issues in this field: i) theoretical analysis on tax jurisdiction from the viewpoint of public international law; 2) proper reference to foreign applicable law in Japanese tax law; 3) transformation of international tax legal order; 4) tension between international investment treaties and tax law regime. The former two topics are analyzed from the viewpoint of the consistency with the general theory of private (and public) international law, whereas the latter two topics are discussed, from the viewpoint of the appropriate response of the conflict of laws to the legal pluralism promoted under the globalization.

研究分野：国際私法・国際民事手続法

キーワード：租税法 抵触法 国際課税 投資協定 準拠法

## 1. 研究開始当初の背景

(1) 国際租税法を巡る規範抵触という問題について、国内租税法は積極的な取組を示しており、研究者間の、又は研究者と実務家による共同研究も注目すべき成果を公表していた。だが、一部の優れた論稿を除いて、抵触法的視点への目配りは不十分であり、言及する論攷の多くも抵触法理論の一部分のみを切り出して参照するに止まるのが現状であった。他方で、抵触法学からの研究は、石黒一憲教授による一連の研究が一定の指針を示すに止まっていた。そして、二国間・多国間条約、国際投資協定及び仲裁が生み出すソフトな規範間の抵触とその調整という問題については、何れの法分野においても研究はこれまで殆どなされていない状況にあった。

(2) これに対し、近時、諸外国では、必ずしも網羅的ではないものの、グローバル化への対応という文脈の中で抵触法学の側から国際租税に関する抵触法上の諸問題を検討しようという動きが見られ、注目された。また、国際投資協定と課税管轄権との相剋という視点からの研究も進んでおり、他の規範抵触についても敏感に反応し理論的検討が進められていた。

(3) 本研究は、国内租税法・抵触法学の一定の議論の蓄積を前提としつつ、対応する海外の研究動向を咀嚼することにより、理論的欠缺を埋めようとしたものである。研究代表者横溝は、これまで公法の抵触法上の位置付けや各国法の国際的適用とその抵触を中心に研究を行って来たが、抵触法の一般理論の枠組みの下で、各国租税法の抵触から生じる諸問題を検討すべき各論的分野の一つとして位置付け、国際取引に関する租税法上の解釈や国際倒産と租税について研究を進め、本格的検討に向けた準備作業を行って来た。これらを踏まえた包括的な検討を行うためには、租税条約上の問題や、この問題に関する非国家的規範形成の動向をも含めて検討する必要があり、抵触法に一定の理解を示す租税法研究者の協力が不可欠であると考えていたところ、グローバル化に対応した公私協働の理論構築に関する研究を進める中で、租税法と抵触法との関係や公法における非国家的規範形成に強い関心を有する研究分担者藤谷と問題意識を共有し、その研究協力が得られることとなったので、本研究を遂行することとした。

## 2. 研究の目的

(1) 経済のグローバル化の進展の下、私人の国際的活動に対し各国が自国の課税管轄権を拡張的に行使し、各国租税法が抵触する状況が増加している。勿論、課税権の抵触自

体は新しい現象ではないが、従来の対処方法である二国間租税条約は、主として定型的取引を想定した課税権調整に止まり、グローバル経済の深化・多様化への対応に限界を抱えている。例えば、外国私法により規律される国際取引への適用に関し自国租税法規を如何に解釈することが適切かという問題(公法規定における準拠外国法の参照)や、各国租税の賦課徴収の確保に向けられた unilateral な措置の法的限界に関わる国家管轄権理論における課税管轄権の位置付けやその抵触の規律の問題など、近時その緊要度を高めつつある諸論点への満足のいく解答は示されていない。さらに、多国間租税条約や国際投資協定等の異なる枠組が登場し、国際租税紛争解決の手段として用いられる仲裁が(ソフトな意味での)租税「法」規範を作り出しつつあるが、これらの新たな租税関連規範と従来の二国間租税条約との間の規範抵触の調整も、未解明の問題である。

これらの問題自体は租税法・実務において認識されつつあるものの、その多くが抵触法的検討を欠くために、アドホックな問題解決に止まりがちな憾みがある。例えば、英国法を準拠法としたファイナイト再保険契約を巡る紛争(東京高裁平成22年5月27日判決・訟月58巻5号2194頁)における租税当局の半ば強引な解釈論にみられるように、抵触法的検討の裏付けを欠く議論は、国際的な常識からはかけ離れた法的不安定性をわが国の国際取引に齎すことにもなりかねない。実務においては租税法が国際取引法の一部と認識されることに鑑みても、これらの問題を租税法の観点のみから捉えることは適切ではなく、抵触法(広義の国際私法)の一般理論の下で、(租税法の特殊性に留意しつつも)他の法分野とも整合的かつ安定的な解決を探索する学問的作業が早急に開始されなければならない。

(2) 上述の問題意識に基づき、本研究は、具体的目標として以下の2点の達成を目指した。

第1に、各国租税法の抵触から生じる諸問題について抵触法的観点からの分析を行い、グローバル化の進展する中で、租税法という各論分野で生じている事象を抵触法の一般理論の中で適切に位置付ける。とりわけ、租税法の個別規定における準拠外国法の参照方法、国家管轄権理論における課税管轄権の位置付けとその抵触の規律、の2点について抵触法理論の観点からの解答を明らかにする。その上で、上述の観点から現行実務を評価し、問題点を明らかにする。

第2に、国際租税法秩序における、伝統的な二国間租税条約ネットワークとは異なる枠組みや新たな紛争解決方法の登場が生じさせる規範抵触の問題について、グローバル化が齎す法的多元主義の台頭に対応して提唱されている新たな抵触法理論によりこれ

を分析し、その調整に向けて一定の具体的提言を行うと共に、このような新たな事象に関する分析道具としての有用性という観点から抵触法理論の批判的検討を行い、グローバル化に対応する抵触法理論のさらなる深化に向けたケーススタディとしての成果を提出する。

### 3. 研究の方法

(1) 研究初年度は、国際租税法に関する関連文献を購入・分析し、メール等で緊密に連絡を採り合いつつ、租税法における準拠外国法の参照、投資協定と租税を中心に研究を進めた。

先ず、7月、9月、12月、3月に東京又は名古屋で定期的に会合を開催し、お互いの研究の進捗状況を確認すると共に、近時下された重要な裁判例を中心に幾つかの問題について報告・議論をし問題意識の共有に努めた。また、9月には、コンスタンツのワークショップにおいて藤谷が租税法における準拠外国法の参照につき報告を行い討論することにより、外国研究者からのフィードバックを得た。さらに、3月には、名古屋大学特任助教 UMIRDINOV Alisher 氏に、Vodafone ケースを中心として投資協定と租税について報告して頂き、討論することにより知見を深めた。これらを踏まえ、藤谷は2月の租税法判例研究会において(〔学会発表〕 )、横溝は3月の涉外判例研究会において(〔学会発表〕 )、近時下された外国で設立された団体の「法人」性に関する判決において報告を行い、討論し、一定の見解を定めた。

尚、藤谷は、これらの研究に基づいて、3月にフランスを中心に海外出張をし、資料収集を行った。

(2) 研究2年目においては、初年度の研究を継続し、内外関連文献の購入・分析を続けつつ、メール等で緊密に連絡を採り合いながら、租税法における準拠外国法の参照、及び、国際租税法秩序の変容の両分野での研究成果を公表した。また、国際投資協定と租税法体系の緊張関係についても、横溝・藤谷それぞれが演習において扱う等、一定の準備作業を進めた。

先ず、租税法における準拠外国法の参照というテーマについては、横溝・藤谷が前年度での研究会報告に基づき、それぞれ成果を公表した(〔雑誌論文〕 )。また、藤谷は、2月に東京で行われた日豪租税会議において、英語により成果を報告し、外国人研究者からのフィードバックを受けた(〔学会発表〕 )。次に、国際租税法秩序の変容というテーマについては、藤谷が、「国際租税法における規範形成の動態」を発表した(〔雑誌論文〕 )。

さらに、国際投資協定と租税については、11月中旬、デンバー大学で行われた国際経済法に関する国際会議に名古屋大学特任助教

UMIRDINOV Alisher 氏を派遣し、国際投資協定と租税法体系の緊張関係というテーマにつき、情報収集を行った。最後に、3月後半に横溝・藤谷で会合を行い、この2年間での研究の進捗状況について確認し、3年目でまとめる研究成果について確認した。

(3) 研究三年目は、研究成果総括のために国際ワークショップを開催し、成果を公表した。

先ず、2年間の調査研究の進行状況を確認した上で、これを補完し、内外文献の購入・分析を行った。

その過程で、6月22日(月)に、西ロンドン大学 Yaroslau Kryvoi 准教授を始め内外の研究者を招聘し、「国際仲裁における租税紛争」と題するワークショップを開催し、研究成果への内外の研究者からの批判・助言を仰いだ。

上記ワークショップの成果を踏まえ、内外の研究会・ワークショップにおいて意見交換を継続しつつ(〔学会発表〕 ~ 参照)、個別テーマごとに順次論文を公表する作業を行った(〔雑誌論文〕 ~ )。

### 4. 研究成果

(1) 本研究は、グローバル化の進展に伴って、国際租税法分野において新たに登場した規範抵触の諸類型につき、抵触法的観点から体系的な検討を加えたものである。具体的には、近時その緊要度を増しつつある国際租税法上の課題として、[A]抵触法上の一般理論との整合性という観点から、国家管轄権理論における課税管轄権の理論的位置付け、租税法における準拠外国法の参照のあり方、という問題を、また、[B]グローバル化が齎した法的多元主義への抵触法的対応という観点から、国際租税法秩序の変容、国際投資協定と租税法体系の緊張関係という問題を設定し、これら4つの問題について研究を行った。個々の問題における主な成果を以下に示す。

国家管轄権における課税管轄権の理論的位置付け

国際倒産における外国租税債権の取扱いにつき、主として執行管轄権の属地的制約の観点から検討した(〔雑誌論文〕 参照)。

先ず、租税行政執行共助条約に我が国が署名したことに対応し、徴税共助につき、租税条約等実施特例法 11 条等を改正する租税特別措置法等の一部を改正する法律が2013年7月1日に施行された結果、共助実施決定を得ていない外国租税債権については手続に参加することが出来ないことが明確化され、また、共助の対象となる外国租税債権については、優先権が認められず、財団債権ではなく一般の破産債権として取り扱われることと

なった。このような立法は、執行管轄権の属地的制約に関する従来の抵触法理論と整合的であることが確認された。

次に、外国倒産手続の我が国での「承認」が求められる場合においては、承認援助法にいう「承認」が自動承認でない以上、承認管財人が日本国内にある財産を国外に持ち出すためには、裁判所の許可が必要であることに着目すれば、外国倒産手続に参加している他の一般債権者の利益を考慮し、外国租税当局が倒産手続を利用して日本から財産を回収する意図が判明したような場合を除き、これを通常の外国倒産手続と看做し「承認」の対象とし、その上で、国内から持ち出された財産から外国租税当局が租税債権を回収しないという条件に承認管財人が法的に拘束力ある約束をする場合に限り、国外への財産の持ち出しを認めるべきであるとの提言を行った。

#### 租税法における準拠外国法の参照

近時裁判例が相次いで登場していた、デラウェア州に基づいて組成されたLPSの取扱いにつき、従来の裁判例・学説を分析しつつ、それぞれの私見を提示した〔雑誌論文〕、

。そこでは、とりわけ、租税法上用いられている概念に関する通説的見解である統一説（他の法分野で用いられ、既にはっきりした意味内容を与えられている概念については、私法等他の法分野における場合と同様にこれを解すべきであるという説）が、外国私法が問題となる場面においては必ずしも貫徹出来ないこと、寧ろ対象となる概念毎に、その我が国租税法上の重要性を判断し、租税法独自の概念解釈、国内法の参照、準拠法を参照した上での一定の留保、準拠法の参照の何れの方法に依り解釈すべきかを個別に決定して行くべきであるとの主張を行った（横溝）。

また、外国法を参照する場面と、会計基準等の私的規範を参照する場合との類似性についても明らかにした〔雑誌論文〕。

#### 国際租税法秩序の変容

OECDモデル条約及びそのコメンタリーに基づく国際租税法秩序の変容について考察した〔雑誌論文〕。とりわけ、2008年のOECDモデル租税条約改訂で導入された仲裁手続につき、仲裁手続の利用が拡大すれば、仲裁人の人的範囲と相俟って、OECDコメンタリー策定に関する国際租税の専門家コミュニティの影響力が従来以上に高まる可能性があり、国内租税法秩序のインテグリティとの間に、従来とは異質な緊張関係が齎される可能性を指摘した。

#### 国際投資協定と租税法体系の緊張関係

私人による投資協定仲裁の積極的な利用により、本質的には租税訴訟であるものが、国際投資紛争解決センターのように租税法の専門性を欠くフォーラムにおいて仲裁される、という事態が生じ得る可能性を指摘し、国際経済法と国際租税法との統合・調和の必要性について言及した〔雑誌論文〕。

（2）本研究は、これまで不明確であった国際租税に関する抵触法的諸問題につき、国際的な文脈でも受容される法的論理を備えた形での解決策を示したものであり、国際取引実務にとって不可欠な法的安定性を高めることに貢献するものである（実際、租税法における準拠外国法の参照に関する研究は、近時下された最高裁判平成27年7月17日判決民集69巻5号1253頁に対し一定のインパクトを与えたように思われる）。また、租税という個別分野の検討を通じて公法一般と抵触法との関係を明らかにすることで、他の公法分野における抵触法的問題の解決についても指針と示唆を与えるものでもある。さらに、条約や非国家法規範の抵触についても検討を行うことで、従来の国家法秩序間の抵触に限定されない法的多元主義を前提とした新たな抵触法理論の構築にも貢献すると言える。

（3）本研究遂行の過程で、OECDモデル条約のコメンタリーやそれに関する諸外国の裁判例が相互に参照され、相互作用を及ぼす現象の存在が指摘され、分析の必要性が意識された。このような現象の実効性や問題点を評価するには、従来の法学における研究方法論を越え、社会学等他の分野におけるアプローチを取り込んだ研究が必要である。この問題については、トランスナショナル・ローに関する共同研究を通じて引き続き取り組んで行くこととしたい。

また、今回の研究は、企業間取引を念頭に置いたものであった。だが、個人の国際的活動が活発になるにつれて、相続の場面においても租税法の適用が問題となり、その際には、抵触法における準拠法選択による判断と相続税法による判断との整合性等も問題となる。この点についても、今後検討して行くこととしたい。

#### 5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕(計21件)

横溝大「レギュレーションと抵触法 - EU抵触法の質的变化を中心に」国際私法年報17号(2016年)113-130頁、査読有

横溝大「国際私法判例の動き」ジュリスト1492号(平成27年度重要判例解説)(2016年)288-293頁、査読無

藤谷武史「租税法による外部規範の参

照の規範構造に関する試論』『金融取引と課税(4)』(トラスト未来フォーラム研究叢書)(2016年公刊予定) 査読無

藤谷武史「フランスの年金制度」信託 265号(2016年)208-222頁、査読無

藤谷武史「国家作用と租税による費用負担」法律時報 88巻2号(2016年)4-9頁、査読無

藤谷武史「米国の納税者番号制度」納税環境の整備(日税研論集 67号)(2016年)67-102頁、査読無

藤谷武史「グローバル化と「社会保障」グローバル化による法的カテゴリー再編の一事例として」浅野有紀=原田大樹=藤谷武史=横溝大『グローバル化と公法・私法関係の再編』(弘文堂・2015年)206-240頁、査読無

藤谷武史「グローバル化と公法・私法の再編 グローバル化の下での法と統治の新たな関係」浅野有紀=原田大樹=藤谷武史=横溝大『グローバル化と公法・私法関係の再編』(弘文堂・2015年)333-363頁、査読無

藤谷武史「統治における立法の位置 公法学の観点から」日本法哲学会編『法哲学年報 2014: 立法の法哲学 立法学の再定位』(有斐閣・2015年)33-49頁、査読無

Dai Yokomizo, "Conflict of Laws in the Era of Globalization", Japanese Yearbook of International Law, Vol. 57 (2015), pp. 179-194, 査読有

横溝大「国際私法判例の動き」ジュリスト 1479号(平成26年度重要判例解説)(2015年)292-297頁、査読無

横溝大「破産国際私法」竹下守夫=藤田耕三編『破産法体系第3巻 破産の諸相』(青林書院・2015年)200-219頁、査読無

横溝大「デラウェア州法上のLPSの我が国租税法上の法人該当性 大阪高裁平成25年4月25日判決」ジュリスト 1478号(2015年)123-126頁、査読有

藤谷武史「国際租税法における規範形成の動態 国際的フォーラムの変容と国内法体系への影響」中里実=太田洋=弘中聡浩=伊藤剛志(編)『クロスボーダー取引課税のフロンティア』(有斐閣・2014年)42-57頁(全248頁) 査読無

藤谷武史「デラウェア州法に準拠して組成されたリミテッド・パートナーシップの「法人」該当性」ジュリスト 1470号(2014年)103-106頁、査読有

横溝大「グローバル化時代の抵触法」社会科学 65巻2号(2014年)129-141頁、査読無

横溝大「紛争処理における私的自治」国際私法年報 15号(2014年)111-129頁、査読有

藤谷武史「市場に対する国際的なレギュレーションの動態と国際私法における当事者自治 - 国内公法学からの論点提示」国際私法年報 15号(2014年)86-110頁

横溝大「涉外判例研究 東京高裁平成22年5月27日判決 - 明文規定がない場合の租税回避行為の『否認』と契約準拠法」ジュリスト 1449号(2013年)132-135頁、査読有

横溝大「抵触法と国際法との関係に関する新たな動向 - 抵触法と国際法との合流について」法律時報 85巻11号(2013年)26-31頁、査読無

② 藤谷武史「投資リスクと税制」租税法研究 41号(2013年)47-67頁、査読無

[学会発表](計11件)

Dai Yokomizo, "Conflict of Laws in the Era of Globalization", PPG Research Project International Workshop "A Reformulation of Public and Private Laws under the Globalization" (March 28-29, 2016, at Doshisha University)

Takeshi Fujitani, "An Overview of the PPG Project", PPG Research Project International Workshop "A Reformulation of Public and Private Laws under the Globalization" (March 28-29, 2016, at Doshisha University)

Takeshi Fujitani, "The Law, Governance, and Society in the Context of Globalization", PPG Research Project International Workshop "A Reformulation of Public and Private Laws under the Globalization" (March 28-29, 2016, at Doshisha University)

Dai Yokomizo, "Private International Law and Global Governance", The Present and Future of Comparative Law: Perspectives from Italy and Japan (15 March 2016, Università degli Studi Roma Tre, Dipartimento di Giurisprudenza)

Takeshi Fujitani, "Should Japan (finally) introduce its domestic GAAR?", (at Sydney Law School, Ross Parsons Centre of Commercial, Corporate and Taxation Law, University of Sydney, Sydney, Australia, March 15, 2016)

Dai Yokomizo, "Application of Foreign Law in Japanese Courts - Ideal and Reality", Joint Symposium "Realization of substantive law through legal proceedings" (September 30 2015, at Nagoya University)

横溝大「レギュレーションと国際私法」国際私法学会第128回(2015年度)研究大会(早稲田大学、2015年6月7日)

Takeshi Fujitani, "Cross-Referring Tax Laws: How Far Can (and Should) Domestic Tax Law System Be Integrated to the International Tax System?", Sydney Tokyo Tax Conference (February 16, 2015, at University of Tokyo)

Dai Yokomizo, "What's the Normative Blind Spot in 'Globalization and the

Law ' ', 10 Year ' s Anniversary Conference of the CLPE, " Law & Political Economy: Domestic and Transnational Perspective - A Conversation about Approaches and Methodologies " (May 2-3, 2014, Nadal Management Center, Tronto)

横溝大「デラウェア州法上の LPS の我が国租税法上の法人該当性」涉外判例研究会 (2014 年 3 月 8 日、学習院大学)

藤谷武史「デラウェア州統一 LPS 法に準拠して組成された LPS 契約の『法人』該当性」租税判例研究会 (2014 年 2 月 7 日、法務省)

〔図書〕(計 2 件)

中西康 = 北澤安紀 = 林貴美 = 横溝大 『国際私法 (Legal Quest)』(有斐閣・2014 年) 総頁数 456 頁

藤谷武史 = 錦織康高 『タックス・ハイブ  
ン対策税制のフロンティア』(中里実 = 太田  
洋 = 伊藤剛志 = 北村導人編)(有斐閣・2013  
年) 総頁数 313 頁

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

横溝 大 (YOKOMIZO, Dai)  
名古屋大学・大学院法学研究科・教授  
研究者番号: 00293332

### (2) 研究分担者

藤谷武史 (FUJITANI, Takeshi)  
東京大学・社会科学研究所・准教授  
研究者番号: 90313056