

令和 2 年 5 月 11 日現在

機関番号：12701

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2017～2019

課題番号：17K03351

研究課題名(和文) 地域間租税関係と税源配賦の正当化プロセスに関する法政策学的研究

研究課題名(英文) Legal Policy Study on the inter-regional tax relationship and process for justification of tax base division

研究代表者

川端 康之 (Kawabata, Yasuyuki)

横浜国立大学・大学院国際社会科学研究院・教授

研究者番号：70224839

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,300,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、ここ10年あまりの巨大多国籍企業を中心とする極端な節税策に端を發した国際的課税ベース侵食所得移転(BEPS)の議論を前提に、欧州と米国の間で顕在化しつつある巨大多国籍企業に対する既存所得課税及びその代替課税をめぐる争いを、汎欧州、米国及びアジア(特に、日本)という三極間の利害対立として把握し、とくに欧州加盟国の動向を中心にフォローし、政策動向を追跡した。また、他方では、国際連盟当時からのモデル租税条約の枠組みを再検討し、準備的補助的活動の恒久的施設除外規定や租税仲裁の動向に注目した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

巨大多国籍企業はその人的資源や知識資源を活用し、平均的な企業や個人では達成し得ない節税策を考案し十個することがあるが、それを放置することは納税者間の不公平を助長し、歳入にもネガティブな影響を与える。一方で、自由主義経済のもとでは個人や企業の経済活動はできるだけ自由でなければならない。これらの状況を対立軸として捉えることで、今後の関係税制の基本的価値がどのようなものに見いだされ、それを前提とする具体的制度設計がどのように行われるべきかを論ずることができるようになったと思われる。

研究成果の概要(英文)：With this legal research, I found three regional tax conflicts among Europe, US and Asia (especially, Japan) in the context of issue under existing income taxation or its alternatives between US and European member states, assuming discussions on BEPS initiated by aggressive tax savings or avoidances done by extra-large MNCs within past decade, and followed movements and policy trends in European member states against US. On the other hand, I reviewed basic treaty frameworks under Model Tax Treaties since the decades of the League of Nations, especially in light of preparatory or auxiliary activities and the Permanent Establishments, tax arbitrations under DTA.

研究分野：租税法

キーワード：租税条約 所得課税 帰属主義 二重非居住者 恒久的施設 国家補助 タックス・ヘイブン 欧州連合 全世界

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。

## 様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19 (共通)

### 1. 研究開始当初の背景

(1) 本研究開始当初の背景としては、まず指摘すべきこととして、国内租税回避脱税と顕著にその事実関係が異なる事案が見られるようになった 1990 年代以降の国際課税の分野における納税者の税負担軽減回避行動とそれに対する課税当局及び裁判所の対応、を挙げることができよう。例えば、我が国においては、外国税額控除枠濫用事件(例えば、最高裁(二小)判平 17.12.19 民集 59.10.2964 他)をはじめ後に濫用的タックス・シェルターと称される事実関係に基づく租税負担軽減回避行動が顕在化し、課税当局裁判所は、従来の租税回避否認論に加えて、とくに米国裁判所で発達した判例理論(仮装行為論、事業目的理論など)を我が国租税法の解釈適用においても妥当するものとして一定の解決を図ってきた。しかし、これらの事案は、あくまで納税者対国という構図で論じられていたのであって、納税者の背後に存する資本輸出国対納税地国という国家間の対立は等閑視されていた。

(2) いま一つは、とりわけ 2000 年代初頭以降、それらの行動の枠組みが主として米国において紛争となっていたものであることが明らかになり、また、GAFA と総称されるネット系新興巨大企業の進出先国における極端な租税負担軽減回避行動が主として欧州地域において問題とされるようになった。ここに、欧州対米国という 1960 年代の米国連邦 DISC 税制以来の対立構造が再現されていることが明らかになった。また、極端な租税負担軽減回避行動は欧州だけではなくアジア地域においても散見されるようになってきた。

### 2. 研究の目的

(1) そこで、本研究では、この米国対欧州という 30 年戦争とも称される対立軸に加えてアジアとの関係も射程に入れ、我が国におけるこれらの事象の影響と我が国がとるべき政策的方向を検討すべきことを提唱し、現状分析とそのインプリケーションについて検討した。

(2) 本研究の目的は、アジア・米州(主に米国)・欧州という世界経済の三極間で、GAFA 他の巨大多国籍企業がどのような極端な租税負担軽減回避行動をとり、それに対して関係国や国際機関がどのような対応策を採ろうとしているのかを、我が国でも議論の多い OECD/BEPS プロジェクト以外の点で調査検討し、BEPS プロジェクト以外の点で我が国での議論に漏れないようにしつつ、これら三極間での租税面での関係が他の経済関係や政治的関係にどのように影響し、また三極間でどのようにそれらの現象が共鳴しているかを明らかにすることである。このような点を研究の目的にすべきであるのは、それによって、我が国がこれら三極間の関係においてどのような租税政策をとるべきであるかが明らかにし得るからである。

本件研究の結果として、BEPS という現象は単に巨大多国籍企業の極端な租税負担軽減回避行動であるだけではなく、欧州対米国という長年の対立構造の中に位置づけられるべき企業行動であって、それ故に、英仏を代表とする欧州の米国に対する厳格な対応に根拠があるという理解ができよう。

### 3. 研究の方法

(1) 本研究は実定法制度としての租税制度の存在を所与のものとして、その欠陥、法制度の社会的影響、今後我が国が採るべき立法政策としての租税政策の検討などを行う研究する、いわばオーソドックスな法解釈学・法政策学研究であるので、その研究の方法もまた、オーソドックスである。学術的方法論としては、目的論的法実証主義の立場に立ちつつ法解釈学と法政策学の二つの柱の上で本件サーベイを行った。

(2) 具体的な研究の方法としてまず行うべきは、当然のことながら、各種の資料文献サーベイである。本研究課題のコアにある BEPS プロジェクトやタックス・シェルターについては先進国に多くの研究成果や政策提言、政府関係文書が存在する。政府関係文書で提唱される政策の背後には、一見文脈から外れる学術研究が存在しそれが強い影響を与えている場合も存する。それらを渉猟し OECD 他の国際機関や先進国あるいは研究者がどのような問題意識で BEPS プロジェクトを遂行しているのか、また、それらにはどのような限界が存するか、が明らかになる。また、本研究は単なる BEPS 研究ではないので、これらの関係資料を超えて、とくに欧州における米国系巨大多国籍企業への対抗措置として近年にわかに脚光を浴びつつある欧州基本条約上の各種の原則(とりわけ、四つの基本権と「国家補助」)についても加盟国国内税制からアプローチし、欧州委員会や欧州司法裁判所が伝統的な基本権や「国家補助」が税制の側面でのどのように機能すると考えているのか、を欧州委員会資料や欧州司法裁判所判決、欧州の研究情報の収集を行うことで把握する。

(3) さらに、本研究の対象としての三極間の租税関係は現在も変化しつつある事象であるので、単に過去の「書かれた」情報だけではなく、現在動きつつある議論を適時に把握するため、OECD や欧州委員会等の国際機関の key persons へのインタビュー、国際学会や大学主催国際シンポジウムへの参加等を通じた有力研究者への接触、インタビュー等による情報収集は不可欠である。しかし、個別に面談しては限られた研究時間と予算の下では有効な情報を確保することには限界がある。そこで、国際シンポジウム、国際学会や欧州学会などの現地学術コミュニティに参加しそこに参集する研究者や国際機関担当者と議論し学会報告等に触れることで、効果的に最新の情報を得て研究成果を公表することで社会還元することも可能になると考えられる。

### 4. 研究成果

(1) 本研究の研究成果で、まず掲げるべきは、2019年11月にオランダ・ティルブルフ大学で行われた国際シンポジウム「International Conference on the Latest Development of Co-operative Compliance and ICAP around the Globe」での招待講演で行った研究報告「The Latest Developments of Co-operative Compliance and ICAP around the Globe: Japanese International Compliance Assurance in Practice」である。この研究報告では、OECDが米国連邦内国歳入庁と米国納税者が Compliance Assurance Program と称される実務上の協力関係のもとで追加的な税務調査やそれに基づく新たな課税のリスクを低減するよう予め法令遵守について相互協力により課税リスクの低減を図りつつある実務を参考に OECD が 2010 年代になって提唱し 2018 年からは試行段階に至った International Compliance Assurance Program (ICAP)の我が国における既存法令や実務との関係、法令上の限界などについて、主として欧州の研究者は政府関係者による国際シンポジウムにおいて口頭報告を行った。この我が国における ICAP の動向は、ともすれば制度面に焦点が当たりすぎる OECD/BEPS プロジェクトを支えるのは、当然のことながら日々の税務実務であって、その実務の中で法令遵守確保のために課税庁と納税者が協調関係に立ちつつ課税リスクを低減し法令遵守を実現しようとする、という行動は、我が国においては明治以来の近代税制の中で初めてのことはないかと思われる。しかし、残念なことに、我が国の租税法学界や実務界では、課税庁の一部の関係者や経団連などの一部の経済人を除いて、この ICAP を知る専門家自体が数少なく、企業実務も閉鎖的に行われているようで、我が国税務実務への OECD/ICAP のインプルメンテーションが円滑に行われているとはいえないことを見出した。情報公開が積極的に行われるべき風潮の強い現代社会においては、ICAP の理念自体と相反する現象が生起していると認識される。

(2) 次に、本研究は三極間の租税関係という視点からポスト BEPS 時代の租税関係を観察しているが、そこで顕著に現れていると思われるのは、欧州委員会の動向である。特に、欧州基本条約上の競争政策の枠組みである「国家補助(state aids)」との関係で、欧州においては、Fiat 事件や apple 事件のように一国の外資優遇税制が国家補助違反であるとして ECJ で論争になり、また、欧州委員会が加盟国に対して具体的税制の是正を勧告するなど、かつての四つの基本権と国内租税法令の関係の論争に似た現象が現れている。

しかも、この現象は欧州地域内部の問題ではなく、米国やアジアに spill-over する現象であって、現に、上述の GAF A は影響を受けている。このような点は、単に経済活動に止まるのではなく、本来国家と親和的と考えられてきた文化財・文化遺産保護についても妥当する。この点で、本研究は(1)のオランダにおける国際シンポジウム報告と同様、その成果として、イタリア・キエティ・ペスカラ大学で行われた国際シンポジウム「Finanza Pubblica per Patrimonio Culturale-Incontro di Studio per Dottorati di ricerca e Giovani Studiosi」に招聘され、招待講演を行い、我が国の文化財保護に関する税制上の措置と国家補助との関係を論じた。我が国は WTO 以外に国際競争政策の積極的我が組に関与しておらず、我が国の各種の文化財保護税制は、その意味で欧州における国家補助とはまったく異なる状況に置かれているといわざるを得ないが、「文化における競争」という視点が我が国には欠落している点を知ることができたという意味で、本研究の成果の一部である国家補助の観点からする文化財保護税制に関するこのシンポジウムでの議論は有益であった。

(1)及び(2)の研究成果は、今後欧州で Proceedings を刊行する予定であり、そのような情報媒体に我が国の現状をレポートできたことは、三極間の租税競争、租税関係という視点から見た我が国の現状を世界に対して詳らかにするという点では有益である。

(3) その他の研究成果は、主に、著作と学会等口頭報告である(別掲参照)。

(4) こういった本研究での具体的成果を通奏するのは、ポスト BEPS 時代における国際課税制度のあり方は、単に我が国一国の問題として論ずれば足りるのではなく、関係国と協調関係を維持しつつ、法的安定性と予見可能性を重視しつつ納税者間の公平を図る、という極めて多くの要素を考慮しつつそれら相互間の微妙なバランスを図る必要があるという一言に尽きる。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 3件／うち国際共著 0件／うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 川端康之	4. 巻 35(6)
2. 論文標題 タックス・ヘイブン対策税制の省察 - 立法資料から見た経済活動基準（旧適用除外基準）の位置づけ	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 18, 27
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 川端康之	4. 巻 95(3)
2. 論文標題 我が国国際租税法における法令遵守確保策 - OECD/ICAPプログラムを展望して	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 早稲田法学	6. 最初と最後の頁 -
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 川端康之	4. 巻 35(4)
2. 論文標題 外国旅行会社主催の訪日旅行ツアーに係る取引は免税取引に該当しないとした事案	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 金子宏他編著『最新租税基本判例70』（公益財団法人日本税務研究センター）	6. 最初と最後の頁 225, 228
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 川端康之	4. 巻 39(3)
2. 論文標題 新刊案内：仲谷栄一郎他著『国際取引と海外進出の税務』	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 国際税務	6. 最初と最後の頁 12
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 川端康之	4. 巻 1548
2. 論文標題 デジタル課税とIT企業	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 旬刊経理情報	6. 最初と最後の頁 1
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 Yasuyuki Kawabata	4. 巻 -
2. 論文標題 Three Regional Tax Relations among Asia, Europe and Americas	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 New Approaches to Tax Welfare in Australia and Korea: Australian National University- University of Seoul Invitation Workshop	6. 最初と最後の頁 29, 53
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 川端康之	4. 巻 1527
2. 論文標題 米国子会社に対する貸付金に係る独立企業間利子の算定基準	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 10, 11
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計10件 (うち招待講演 5件 / うち国際学会 5件)

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 法人税における所得と資本 - 米国デラウェア州LLCから受ける分配の日本法人税法上の性質と日本出資者の計算
3. 学会等名 法務省租税判例研究会第852回研究会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Yasuyuki Kawabata
2. 発表標題 Comments on the Presentation by Ms. Cristina Trenta: The Sale of Work of Art- Issues of Qualification within the National Situations and in Cross-border Scenarios
3. 学会等名 Finanza Pubblica per Patrimonio Culturale- Incontro di Studio per Dottorati di ricercar e Giovani Studiosi, Universita Degli Studi Chieti-Pescara, Italy (招待講演) (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Yasuyuki Kawabata
2. 発表標題 On Japanese Experience for Public Finance and Taxation for the Protection of Cultural Heritages
3. 学会等名 Finanza Pubblica per Patrimonio Culturale- Incontro di Studio per Dottorati di ricercar e Giovani Studiosi, Universita Degli Studi Chieti-Pescara, Italy (招待講演) (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Yasuyuki Kawabata
2. 発表標題 Le Best Practices nel Sistema Giapponese
3. 学会等名 Finanza Pubblica e Fiscalita per Patrimonio Culturale- Le Misure Finanziarie E Tributarie per il Patrimonio Culturale: Sapienza Universita Di Roma, Roma, Italy (招待講演) (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Yasuyuki Kawabata
2. 発表標題 The Latest Developments of Co-operative Compliance and ICAP around the Globe: Japanese International Compliance Assurance in Practice
3. 学会等名 International Conference on the Latest Developments of Co-Operative Compliance and ICAP around the Globe (招待講演) (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 日本における租税条約の解釈適用に関する省察
3. 学会等名 公益財団法人日本税務研究センター「租税法の解釈」研究会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Yasuyuki Kawabata
2. 発表標題 Three Regional Tax Relations among Asia, Europe and Americas
3. 学会等名 New Approaches to Tax and Welfare in Australia and Korea: Australian National University- University of Seoul Invitation Workshop (招待講演) (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 日米欧の租税関係
3. 学会等名 国際税務文科会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 徴収確保策の合理化
3. 学会等名 租税法学会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 匿名組合の収益の分配、スワップ契約の契約解釈と租税条約の濫用
3. 学会等名 租税判例研究会
4. 発表年 2017年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--	---------------------------	-----------------------	----