

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成24年6月1日現在

機関番号：34504

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2008～2011

課題番号：20530031

研究課題名（和文） 租税立法過程に関する日米英比較研究

研究課題名（英文） A Study on Tax Legislative Process: in comparison with the US and the UK systems

研究代表者

一高 龍司（ICHIKAWA RYOJI）

関西学院大学・法学部・教授

研究者番号：30330137

研究成果の概要（和文）：本研究は、租税判例の動向から、用語の通常の意味に即した解釈を重視する租税法における解釈原理に、さらなる説明が必要であるとの問題関心の下で、我が国、米国及び英国における司法と立法における最近の動向を追跡し、具体的な法令レベルでの立法の経緯に可能な限り接近することで、これを記述しつつ、後の法解釈に影響を及ぼしうるような我が国における租税立法及び命令等の制定過程における問題点と特質を浮き彫りにしようとするものである。

研究成果の概要（英文）：This study is to critically analyze Japanese tax legislative process that could influence judicial opinions regarding the interpretation of Japanese tax rules. In order to pursue this purpose, this study takes comparative approach where recent important tax reforms and court cases in Japan, the US and the UK are considered and described with a focus on tax legislative history in each jurisdiction. Administrative rules and regulations are also considered in light of its process and how they could be democratically controlled.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	800,000	240,000	1,040,000
2009年度	800,000	240,000	1,040,000
2010年度	900,000	270,000	1,170,000
2011年度	500,000	150,000	650,000
年度			
総計	3,000,000	900,000	3,900,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学・公法学

キーワード：租税法、税法、租税立法、命令等、民主的統制、租税法の解釈

1. 研究開始当初の背景

租税法における文理解釈を基本とする解釈手法は、租税法律主義の要請、特に納税者の予測可能性の向上という目的に適った解釈態度であるとして受け容れられてきた。しかし、最高裁判所で、例えば、投資場所の内外選択に係る課税の中立性を目指す外国税額控除制度が、必ずしも立法経緯の丹念な

追跡を経ずに、政策税制と名付けられ、それによって、外国法人税を「納付することとなる」内国法人に、同控除の利用が否定されるというアプローチが採用されるに至った。結果は良いとしても、それが裁判所による法創造の成果であるとする、これをどのように租税法律主義の内部に位置づけた上で民主的に統制していくべきであるのかが、一層問

われるべきである。

加えて、租税行政部における具体的な執行指針の策定を通じた規範形成と租税法律主義との緊張関係も、租税法学における伝統的な論点の一つである。だが、ともすれば執行の細部を可能な限り法律化する方向を要求する主張に議論が止まり、租税上の命令等をどのように民主的に統制するべきか、という過程統制のための租税法学固有の検討は必ずしも十分になされてこなかった。

これらの例に代表される租税法令の過程統制の必要性を受けとめた上で、我が国として何ができるのか、又は何をすべきかを、比較法的な分析を視野にいたした上で展開する研究の必要性が本研究代表者には強く感じられ、また同様の指摘が他の研究者によっても幾つかなされていた。

このような問題関心は、法科大学院における、数多くの裁判例の考察から含意を引き出し、類似の論点を扱う各判決の整合性（矛盾するか、区別できるか）を問う教育の中で、より強化されて来たものと推測される。

2. 研究の目的

租税立法過程に関するわが国での研究があまり進展してこなかった理由は、恐らく三つある。第一は、情報の入手可能性に関する限界と困難である。租税立法過程における重要なアクターが、どのような立法を、いかなる根拠の下に要望したのかは自明ではなく、具体的な影響力も不分明である。第二に、このテーマが、政治問題そのものを扱うとも考えられ、その本格的な論究には、政治過程論、憲法論（公法）の一分野として立法学の知見をも必要とし、その実態に迫るには、社会学的、組織論的な手法の応用が期待されるからである。第三に、比較法的手法に慎重さが求められる分野であることが挙げられる。大統領制と議院内閣制の違い、あるいは判例法主義と制定法主義の違いから、その応用については、根本の違う国での議論の応用になってしまうという懸念が付きまとい、踏み込みにくいという事情がある。

このような困難ないし限界を踏まえると、一般論としての租税立法過程論に直截切り込むよりは、むしろ今生じている具体的な法令の制定及び裁判例の動向を素材としながら、同様の問題に直面する又は直面した日本、米国及び英国のそれぞれの三権が、これにどのようにアプローチするかを、そこでの法令制定過程の違いと特質を浮き彫りにするかたちで記述し又は比較し、そこから示唆を得るのが、現実的にはより実りの多い研究になることが期待される。本研究は、このような視角から、具体的な法令と裁判例を素材に、我が国の立法過程の問題を浮き彫りし、その

解決のあり方について論じようとするものである。

3. 研究の方法

上の目的に従い、立法、行政上の命令等及び裁判例の最近の動向を取り上げ、そこでの立法過程ないし経緯の取扱いや位置づけについて確認することとする。ここで取り上げる対象の入手の態様に係る形式や話題は限定せず、例えば、先進各国で世界的に問題となっている国内の事業拠点やリスクの国外移転に課税上どう対応するかという最近のいわゆる退出税ないし出国税の問題や、租税回避対抗立法としての被支配外国会社（CFC）税制の導入状況、相続税・贈与税逃れへの司法と立法の対応、さらに国際的二重課税の解消手段としての国外所得免除方式や外国税額控除制度の方向性を巡る議論なども含むものとする。

ただし、米、英を中心とする諸外国との比較が本研究の目的上有用であるので、上で例示したトピックは、立法経緯及び過程に係るこのような比較を行いうるものを重視することを基本とする。

さらに、本研究の目的上、文献以外からの情報収集が有用であるところ、立法過程に多少とも影響力ある関与が期待しうる限り、参与観察的な機会をできるだけ捉えて、明示的又は黙示的に、研究の成果に反映させていくことが有益かつ重要であると考えられる。

4. 研究成果

本研究の成果は、基本的には、下記発表論文、研究発表等に集約されている。

初年度には、例えば、英国の租税立法過程に関する近時の基礎的情報を、英語文献の研究会での報告とその翻訳（下記雑誌論文⑩）などの公刊を通じて得た。さらに、我が国経済産業省の国際租税小委員会に委員として参画することを通じ、我が国の租税立法過程の重要な一部を成す各省要望の形成過程を観察する機会を得た。

第二年度には、特にわが国で近時改正の必要性を巡る議論の盛んな外国子会社合算税制をめぐる米国の Subpart F 立法の経緯と仕組みを追跡することで、より具体的な考察を行った（下記雑誌論文⑩⑪参照）。また、国際課税立法に関しては、OECD等の国際機関を通じた国際的な制度の収斂が期待されるどころ、今後各国で立法措置が必要となる事業再編に係る移転価格問題に関し、OECDへのわが国経済界の意見提示の過程に関与することで、その実情についての参与観察的な機会を得た上で、制度のあり方の方向性についての提言に漕ぎ着けた（下記図書④参照）。

第三年度には、近時、同国の国際課税の分野での主要課題の1つとなっている国外所

得免除方式の恒久的施設への拡張、実体単位のタックスヘイブン対策税制の租税回避防止立法への純化、研究開発拠点を国内に維持する諸提案の動向を詳細に追跡することにより、英国の国際課税立法の制定過程の一部の客観的描写等に取り組んだ（下記図書③参照）。英国では、主要な租税立法の改廃に際しては、英国財務省・歳入関税庁の手に成る諮問文書が作成され、これが広く公開されて、国民の意見を募り、法令に反映させる制度が確立している。実際、事業の国外流出を懸念し、これに対抗するために、earn-out charge と称される、いわゆる所得相応性基準に相当する制度の導入を提案したが、納税者からの、遡及的課税への強い懸念が寄せられ、結果、改訂された諮問文書では、earn-out charge の提案は撤回されて、タックスヘイブン対策税制による対処へと方向転換を遂げている。このように、英国の公開諮問の制度は、立法過程への国民の参加と民主的統制を強化している。

最終年度は、租税行政立法の統制のあり方を検討することを主たる目的に掲げていた。租税法の分野では、毎年度の立法府による税法改正がなされると、これに関連する命令等（政令、省令、通達等）も合わせて制定・公表されることが多い。そこでの民主的統制の第一の手段となりうる意見公募手続の根拠法たる行政手続法は、税制改正に伴う命令等の改正・修正を適用除外としているところ、本研究の調査から、現に命令については結果の公示のみ（適用除外）とされる一方で、租税に関する通達が、行政手続法上の意見公募手続に時折かかっていることが判明した。法的な拘束力に鑑みれば、これは理想とは逆の帰結であるとの仮説の下で、米国の租税に関する命令等の統制過程について、米国の行政手続法上の要請を踏まえて考察するとともに、命令等で示される執行府の解釈に対する裁判所の敬讓の動向について研究を進めた。その結果、裁判所が、意見公募手続を経た行政解釈を尊重する傾向があることをつきとめ、それが、米国財務省に対し、意見公募手続を経る誘因となっている可能性について指摘した。我が国でも、行政手続法の改正による意見公募手続の適用範囲の拡大による対応も一案ではあるところ、かような間接的な形での、しかし十分に意味のある動機付けについては、租税法主義の下、単に行政解釈が違法・誤りかそうでないかという問いを続けるよりも、現実を踏まえた能動的な民主的統制の手法として検討に値するとの結論を得た。また、本年度は、相続税法上の課税逃れに係る対処のあり方について、判例の動向と対処立法の経緯を可能な限り追跡しつつ検討し、司法の側からの対処の限界について考察し、命令等（通達含む）の趣旨の

明記の意義と必要性について論じた。

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 12 件）

①一高龍司、「帰属主義の導入に伴う国内法令上の課題について」『租税研究』、査読無し、750号、2012、121-141頁、

②Ryoji Ichitaka, Key Practical Issues To Eliminate Double Taxation of Business Income, Asia-Pacific Tax Bulletin, 査読なし, Vol. 17, No. 6, 2011, pp. 448-458.

③一高龍司、「租税に関する命令等と意見公募手続-米国の議論を参考に-」『税法学』、査読有り、566号、2011、67-88頁

④一高龍司、「相続税と租税回避」『日税研論集』、査読無し、61号、2011、33-97頁

⑤一高龍司訳 (Thomas Horst 著)「子会社に係る課税上控除可能な負債関連費用の算定方法について」租税研究、査読無し、744号、2010、229-252頁

⑥一高龍司「諸外国から見た日本の消費税制」『税研』、査読無し、26巻、3号、2010、18-23頁

⑦一高龍司訳 (Tamburini Maddalena 著)「出国課税と OECD モデル条約-オランダ及びイタリアの視点」租税研究、査読無し、730号、2010、287-304頁

⑧一高龍司訳 (Theodore D. setzer 著)「米国における主要な国際課税立法提案」租税研究、査読無し、723号、2010、66-94頁

⑨一高龍司「宗教法人のペット葬祭業と法人税法上の収益事業該当性」『民商法雑誌』、査読無し、141巻、2号、2009、238-246頁

⑩一高龍司「米国 Subpart F 税制における外国同族持株会社所得(FPHCI)の意義-除外項目を中心に」『税大ジャーナル』、査読なし、12号、2009、61-77頁

⑪一高龍司「米国 Subpart F 税制の要点と問題点について」『国際税制研究』、査読なし、22号、2009、88-102頁

⑫一高龍司訳 (Adam Blakemore 著)「金融商品を用いた租税回避に係る英国歳入関税

庁の諮問文書の概観』『租税研究』、査読無し、
710号、2008、168-196頁

〔学会発表〕(計8件)

①一高龍司ほか4名「討論会1・国際課税を
巡る課題と展望」(社)日本租税研究協会・
第63回研究大会(東京大会)(日本工業倶楽
部大ホール)2011年9月8日

②一高龍司「Key Practical Issues to
Eliminate Double Taxation of Business
Income」2011年IFA日本支部総会・研究報告
(日本工業倶楽部・中ホール)2011年7月
28日

③一高龍司「『退出税』の議論の動向とその
検討課題:国際企業が事業拠点・機能その他
を国外に移転することに対する課税ベース
維持を目的とする税制のあり方について」第
32回税大ランチ・ミーティング(国税庁5
階第2会議室)2011年4月21日

④一高龍司「相続税と租税回避:相続税法
65条と66条4項の再編提案を中心に」日本
税法学会関西地区研究会(第445回)(同志
社大学光塩館地下会議室1)2011年4月16
日

⑤一高龍司「事業の国外移転に係る Exit Tax
の最近の動向」(社)日本経済団体連合会 21
世紀政策研究所第76回シンポジウム「国際
租税制度の世界的動向と日本企業を取り巻
く諸課題」・報告(経団連会館2階経団連ホ
ール)2011年1月17日

⑥一高龍司「事業再編に係る移転価格の論
点」(社)日本経済団体連合会 21世紀政策研
究所第69回シンポジウム「わが国企業を巡
る国際租税制度の現状と今後」・報告(経団
連会館2階経団連ホール南)2010年2月10
日

⑦一高龍司「タックスヘイブン対策税制の課
題-米国 CFC 税制からの示唆」ジャパン・タ
ックス・インスティテュート国際課税委員会
第32回会合・報告(経団連会館5階507号
室)2009年8月4日

⑧一高龍司「アクティブかパッシブか:米国
法の考察から」日本税法学会関西地区研究会
(第428回)報告(同志社大学光塩館地下会
議室1)2009年5月16日

〔図書〕(計4件)

①一高龍司(分担)、『グローバル時代におけ
る新たな国際租税制度のあり方』25-44頁(21
世紀政策研究所・2012)

②一高龍司(分担)、水野武夫先生古稀記念
論文集『行政と国民の権利』669-688頁(法
律文化社・2011)

③一高龍司ほか4名(分担)、『国際租税制度
の動向とアジアにおけるわが国企業の国際
課税問題』79-102頁(21世紀政策研究所・
2011)

④一高龍司(分担)、『わが国企業を巡る国際
租税制度の現状と今後』21-30頁(21世紀政
策研究所・2010)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

一高 龍司 (ICHITAKA RYOJI)
関西学院大学・法学部・教授
研究者番号:30330137

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者

なし