

## 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3月31日現在

機関番号：12701

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2009～2011

課題番号：21530025

研究課題名（和文） 日米欧の租税関係に関する法政策学的研究

研究課題名（英文） LEGAL POLICY ANALYSIS OF TAX RELATIONSHIPS  
AMONG THREE REGIONS OF JAPAN, NORTH AMERICA AND EUROPE

研究代表者

川端 康之 (KAWABATA YASUYUKI)

横浜国立大学・国際社会科学部・教授

研究者番号：70224839

研究成果の概要（和文）：本研究においては、課題について所得課税を中心に租税法制度、裁判例の動向などを整理し、三つの経済圏の間の関係、当該関係に影響を与える要因について法政策学的視点から分析し、非居住者を不利に扱う国内租税法制度が、欧州基本条約等の外在要因により無差別的な制度に収斂しつつあるが、国内法も租税条約も複雑化し、却ってその運用、国際経済に対する影響などの点で問題を抱えるに至っていることを明らかにした。

研究成果の概要（英文）： Under this research activity, I researched tax legal systems itself, operation of these systems through national tax authorities, responses by the economics, trends in judicial cases, of Japan, European Countries and north American countries. With such research activities, I put analysis on the relationship of these factors among these countries, regions from the perspectives of legal policy methodology. As an outcome, I found that domestic tax systems of these countries with negative-discriminatory effects are gradually changed to non-discriminatory systems through GATT/WTO rules, European Treaty and other relevant legal frame-works outside tax fields.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2009年度	1,100,000	330,000	1,430,000
2010年度	1,000,000	300,000	1,300,000
2011年度	1,100,000	330,000	1,430,000
年度			
年度			
総計	3,200,000	960,000	4,160,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学、公法学、国際税法

キーワード：租税条約、国際的二重課税、条約便益、受益者、恒久的施設、居住の自由、開業の自由、欧州基本条約

## 1. 研究開始当初の背景

1980年代末から、租税条約上新たな仕組みとして「条約特典制限条項」が挿入される租税条約が増加しているが、租税回避の構造が複雑化し、単純な迂回的多段階的取引に止まらず、租税制度の齟齬を利用した課税繰

延や所得種類の転換などが見られるようになってきた。一国の国内問題としては、これらの現象に対して「タックス・シェルター」とのレッテルを貼り、一定の規制立法を行うことが米国を中心に行われているが、国際取引を利用したものについては、利害関係が複

数国に及ぶため、関係国で問題意識が共有されておらず、必ずしも規制が上手く行われているわけではなさそうであった。

また、租税回避や条約濫用という租税制度への挑戦だけではなく、制度の齟齬の利用という租税負担回避行動については、制度齟齬そのものの是正が必要であるとの問題意識から、課税ベースの調和・統一、外国経済と自国経済の関係づけ、国内外での再投資・経済成長戦略の視点からは、法人所得税を中心として、課税ベースの調和の動きが欧州連合加盟国では見られるようになってきた。

本研究の開始当初は、租税条約の濫用と国内タックス・シェルター、地域共同体基本条約などの相互関係が必ずしも明らかとなっておらず、それぞれ別個の現象形態であると理解されていたようであるが、それらの相互関係を分析調査しようとするのが本研究に至った問題意識であった。

## 2. 研究の目的

本件研究においては、日米欧という世界の三大経済圏の経済活動における上述のような新たな現象のモデルを捉え、それに対する関係国及び国際機関の対応を、個別論点を中心に観察することで、我が国の対外租税政策の方向を検討することを目的とする。一国のみならず関係国の対外租税政策は、お互いの経済圏の二重課税を排除するだけではなく、経済圏間の貿易や直接資本投資を通じた国際課税の機会が増加するにつれてより調和的・統一的であることがより二重課税を排除し、租税回避の機会を減じるためには必要ではないか、というのが研究当初の仮説であった。本研究は、そのような仮説を置き、各国の対外租税政策や国際機関の加盟国租税政策形成への関与を分析し、従来、別個の現象形態と捉えられてきた租税回避の具体的形態相互間の理論的關係を分析し、それらを通底する考え方を明らかにし、協調的対外租税政策の軸と考えることで、今後の三大経済圏の対外租税政策の方向性、その中で我が国の採るべき政策的選択の基盤を考察しようとするものである。

但し、関係国間の租税回避・アービトラージ（租税裁定）は、一方国にとっては規制すべき行動ではあっても他方国その他の関係国にとっては必ずしも問題意識が一貫せず、国際的に統一した枠組みを作り上げることが困難な場合があるであろうことを想定し、国際機関における対外租税政策の調整、調和の動向もあわせて検討することで、各国の利害関係がより明確化し得ると考えられるので、国際機関の動向も検討の射程に入れることは不可欠であり、その意味で、我が国がそのような国際機関においてどのような政策誘導を行えば我が国の利害に貢献する

のかも明らかにする必要がある。

そのためには、米国のような積極的な対外租税政策を採る国の制度や政策形成、国内司法裁判所での法理論の形成をみるだけではなく、欧州司法裁判所のような地域共同体の基本条約の枠組みと加盟国国内租税政策の発現としての国内租税制度の緊張関係に介入し、地域共同体の経済統合というより高次の政策目標の観点からする関係国間の緊張関係、加盟国と非加盟国との間の緊張関係の相対的位置づけなども対外租税政策のメニューの中に位置づけ、各国租税政策当局の政策動向の方向性と比較検討する必要がある。

## 3. 研究の方法

このような研究対象にアプローチするためには、単に過去の欧米の研究成果や政策動向を調査するだけでは足りず、新たな論点がどのように形成されるのか、それを巡って国際機関がどのように反応するのかといった同時代的な問題意識と分析が必要である。そのため、本研究においては、外国での研究成果の出版物の収集だけではなく、国際機関関係者へのヒアリング、国際学会等での検討状況の情報収集、地域共同体に関する我が国の他の領域の研究者との意見・情報交換なども不可欠である。

この点で、本研究の実施に際しては、汎欧州の国際租税法学会の年次大会や国際学会の年次大会に出席し、欧米の最新の問題意識を調査するだけではなく、日本を訪問する機会を得た欧州専門家と共同で学会報告を行い、欧州連合レベル、加盟国レベル（オランダ）、非加盟国としての日本のレベルでの問題意識のずれにも着目した。

さらに、このような欧米における議論の動向を、我が国の関係司法裁判例の分析に応用し、判例評釈という形式を通じて我が国にも紹介し、国税庁・法務省等の関係機関の研究会や専門家セミナーで報告し、我が国の政策当局の各争点への認識の現状を把握することも行った。

また、純粋に学術研究の視点から、日本EU学会年次大会において、欧州研究を専門とする本邦研究者の意見を徴するため、欧州地域においてここ20年あまり継続的に議論されてきた欧州基本条約と国内租税法令の関係について研究報告を行い、EU法専門家、EU経済専門家などから有益な示唆を得た。

## 4. 研究成果

本研究においては、日本と欧州諸国、米国・カナダの三つの経済圏の間の国際課税の相互関係について所得課税を中心に法の制度、運用、経済界の対応、裁判例の動向などを整理し、三つの経済圏の間でどのような関係が成立しているのか、そのような関係に影

響を与える要因はどのようなものであるのかについて法政策学的視点から分析を行った。研究成果としては、これらの経済圏の間では、国内法上の非居住者外国法人課税が自国居住者内国法人と比べて差別的に不利に扱われている租税制度が、GATT/WTOルールや欧州基本条約などの外在的要因によって無差別的な制度に収斂しつつあるマクロ的傾向が観察されるものの、各国の租税制度や各種の租税条約の制度的齟齬を利用した租税回避、シェルターが頻発し、それに対応するために国内法も租税条約も複雑化し、却ってその運用、国際経済に対する影響などの点で問題を抱えるに至っていることが、個別論点の検討を通じて明らかとなった。これらの個別論点に対する関係国の対応は必ずしも一貫しておらず、国によっては厳格な対応を行う場合もあれば、むしろそのような納税者の節税行動を国の経済への誘導手段として用いているのではないかと思われる場合もあり、国際的な問題意識の共有が困難であることが見て取れる。

さらに、本研究と同時期に、欧州連合においては、共通課税ベース連結法人税(CCCTB)が提唱されるに至り、より普遍的な課税ベースのレベルでの国内租税法の調和が行われようとしつつある点は、本研究での仮説であった、租税回避・シェルター防止にとっては、単に規制立法を置くだけでは不十分であり、各国国内法令の調和・統一が効果的である、という思考方法が当を得たものであることを示していると考えられる。今後は、このような点にも留意しつつ、変化の激しいこの分野の動向を継続して観察し、我が国の政策形成に有益な思考方法を組み立てる作業を継続する必要がある。

また、地域共同体の観点からは、とりわけ欧州基本条約と国内租税法令の抵触関係に関する欧州司法裁判所の動向が顕著な動きを示していること、そこには、上述のGATT/WTOとの関係とは異なり、またOECDモデル租税条約の無差別条項とも異なる欧州独自の「基本権」の枠組みからする対外租税政策の限界付けが行われており、それらに対して我が国の政策形成においても十分な配慮を行うことが我が国経済にとって有益であることが示唆された(但し、このような分析はあくまで法政策学的観点からのものであって、経済の実証分析に基づいたものではなく、今後は、本研究と問題意識を共有する経済専門家による実証研究が待たれよう)。

##### 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7件)

- ① 川端康之「法人実効税率の引き下げ—経済のグローバル化と税の適正負担」税理55巻1号50頁—55頁(2012年)(査読なし)
- ② 川端康之「租税条約上の租税回避否認の意義と範囲」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』647頁—668頁(2011年)(査読なし)
- ③ 川端康之、SJCヘメルス「日本の投資家にとってのオランダの魅力—税制の面から」租税研究723号125頁—147頁(2010年)(査読なし)
- ④ 川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル15号1頁—15頁(2010年)(査読なし)
- ⑤ 川端康之「租税条約上の租税回避否認に関する研究ノート」月刊税務事例42巻4号26頁—35頁(2010年)(査読なし)
- ⑥ 川端康之「相続税の遺産税化—米国遺産税から学ぶ『遺産課税方式』の方向性」速報税理29巻7号23頁—33頁(2010年)(査読なし)
- ⑦ 川端康之「2008年版OECDモデル租税条約—OECDモデル租税条約の動向」租税研究719号236頁—252頁(2009年)(査読なし)

〔学会発表〕(計5件)

- ① 川端康之「国内租税法と欧州条約」日本EU学会第32回研究大会(松山大学、松山市)(2011年11月6日)
- ② 川端康之「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約の関係」法務省租税判例研究会(法務省、東京)(2010年11月19日)
- ③ 川端康之「租税条約における租税回避否認—予備的考察」国税庁ランチ・セミナー(国税庁、東京)(2010年2月18日)
- ④ 川端康之「タックス・シェルターと日本の裁判例」Tokyo International Tax Lawyers' Club(社団法人外国特派員協会、東京)(2009年9月28日)
- ⑤ 川端康之「2008年OECDモデル租税条約—OECDモデル租税条約の動向」社団法人日本租税研究協会海外税制懇談会(社団法人日本工業倶楽部、東京)(2009年7月2日)

〔図書〕(計2件)

- ① 川端康之監訳横浜国際租税法研究会訳「OECDモデル租税条約2010年版」487頁(社団法人日本租税研究協会)(2011年)
- ② 川端康之監訳横浜国際租税法研究会訳「OECDモデル租税条約2008年版」433頁(社団法人日本租税研究協会)(2009年)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

川端 康之 (KAWABATA YASUYUKI)  
横浜国立大学・国際社会科学研究科・教授  
研究者番号： 70224839

(2) 研究分担者

( )

研究者番号：

(3) 連携研究者

( )

研究者番号：