

令和 6 年 6 月 3 日現在

機関番号：12701

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2021～2023

課題番号：21K01125

研究課題名（和文）地域間租税関係における片務的措置と協調行動の有効性に関する法政策学的研究

研究課題名（英文）Legal Policy on the effectiveness of unilateral measures and cooperative actions through regional tax relationship among nations

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） 3,200,000円

研究成果の概要（和文）：本研究は「地域間租税関係における片務的措置と協調行動の有効性に関する法政策学的研究」と題し、欧州、米州（特に米国）及びアジア（特に日本）における、国際的二重課税排除の政策協調及び二重課税排除条約モデルの策定過程から見た3地域間の課税権行使の緊張関係を国際機関等の原資料やキーパーソンの所論の分析を通じて明らかにしようとするものであり、我が国についていえば、明治20年所得税法制定以降の国内租税政策と明治40年ごろからの国際的二重課税とりわけ1920年代以降の国際連盟での政策協調を分析した。原資料の発掘に本研究の独自性がある。

研究成果の一部はすでに国内外での学会発表、論説公表により社会還元した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の研究成果の学術的・社会的意義は、今日OECD/IFを中心に活発に政策協調と国際条約締結・国内法改正が進みつつある一連のBEPSプロジェクトの理論的背景と、BEPSプロジェクトの各国への影響を法理論的視点から測定することが可能になる、という点にある。

すなわち、BEPSプロジェクトでは頻繁に「100年来の大改正」であることが喧伝されているが、実はそのようなものではなく単に産業構造・経済構造の変化に応じた調整に過ぎないことが、本研究の成果を背景として照らし合わせることで明らかになった。また、史料調査を徹底したため、従来の通説的理解に誤解があることがいくつかが明らかになった。

研究成果の概要（英文）：This research seeks to shed light on policy coordination for the elimination of international double taxation in Europe, the Americas (particularly the United States), and Asia (particularly Japan), as well as the tensions in the exercise of taxing rights among three regions as seen from the process of formulating a model Double Tax Convention, through analysis of original documents from international organizations and the opinions of key figures. In the case of Japan, the research analyzed domestic tax policy after the enactment of the Income Tax Act in 1887 and international tax policy from around 1907, particularly policy coordination within the League of Nations since the 1920s. The originality of this research lies in the unearthing of original materials.

Part of the research findings have already been made public through academic presentations and editorial publication both at home and abroad.

研究分野：租税法

キーワード：租税条約 非居住者 外国法人 国際的二重課税 国際的租税回避 恒久的施設 課税権の配分 独立企業原則

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、研究者個人に帰属します。

1. 研究開始当初の背景

本件課題の研究申請を行った令和2(2020)年当時は、2015年に取りまとめられたOECD/IFの行動計画が関係国で順次国内法化されMLIが多国間で承認加盟が進む時期であった。しかし、OECD/IFの議論は、アップル事件やスターバックス事件、フィアット事件などに象徴される「行き過ぎた」国際的租税負担回避に対してどのような対抗策を採るかという点に焦点が当てられるに止まり、それらの土台となる当時の各国の国内租税法制や国際租税条約がどのような根拠によりそのような形にされるようになったのかという史的視点から見た理論的妥当根拠と「行き過ぎた」国際的租税負担回避という現象との関係についての考慮はほとんど見られなかった。

本件研究代表者は、研究キャリアの早い時期から、特に独立企業原則(arm's length principle)の理論的背景を追求してきたが、それ以外にも、その後の研究活動の中で、OECDなどのモデル租税条約の規定にはさまざまな国の国内租税法令や租税条約が影響を与えていることが徐々に判明してきたため、ここ10年余の科学研究費助成研究においては、それらをさらに調査し、いままで意識されてこなかった、各国の租税法令・条約とモデル租税条約の関係を分析してきた。それらの助成研究の成果はその都度、国内外の学会報告や成果論文の公表などを通じて、社会に還元してきた。本研究はこれらの一連の助成研究の延長線上にあり、一方で、2020年頃以降のOECD/IFの動向を取り入れつつ、他方で、我が国では明治20年所得税法以降の国内租税法令における国際租税政策の動向を原資料の探索調査を通じて明らかにし、かつ19世紀初頭のプロイセン以降の欧州主要国の所得課税(特に非居住者外国法人課税)の動向を現地資料の探索調査を通じて明らかにしようとするものである。

2. 研究の目的

本研究の目的は、時代々々の原資料の探索調査を通じて、歴史的事実を正確に把握した上で、現在に至る国際租税政策の形成過程を国内法及び租税条約のレベルで明らかにし、それぞれの制度の理論的妥当根拠を明らかにし、それが現在の国際経済における納税者・企業の合理的行動とどのような関係を有しているかを明らかにすることで、欧州、米州(特に米国)及びアジア(特に日本)という国際経済の主なプレーヤー地域の間で税制上どのような緊張関係が存在し、我が国はその中でどのようなポジションに立っているかの現状分析を行い、あるいは今後どのような論点でどのようなポジションに立つことが我が国にとって好ましいかを検討しようとするものである。なぜなら、国際租税政策は、国地域と納税者といった単に課税権と納税者の対立という単純なものではなく、課税権相互間の矛盾対立を内包しており、そのような立体的構造の中で初めて理解し得るものだからである。

このような理論的妥当根拠を明らかにすることで、我が国租税政策にとって決定的に脆弱な、我が国からの(我が国に有利な)国際ルールの形成の土台づくりに大きく貢献することができると考えている。本件研究成果でも明らかになったように、主要国の国際租税政策の形成に我が国はほとんど貢献しておらず、むしろ外交的巧者の国による自国利権保護のための「協調的な国際ルール」の形成が続いており、我が国はむしろそれらを無批判に受け入れ我が国利益の毀損に繋がっているように思われる。

3. 研究の方法

本件は租税法の一領域としての国際租税法に属する研究であるので、その方法は基本的に法学研究の方法である。すなわち、法制度を作り上げる前提としての立法事実の正確な把握分析、それに応じた適切な政策～国際租税政策の形成の分析、その形成過程で行なわれた研究や検討についての原資料の入手分析、制度化された国内租税法令や租税条約の運用上の紛争事例の把握と分析、などである。もちろん、国際租税政策にかかわるものであるため、対象は一国の国内的動きだけではなく、時代々々の主要国のそれらや国際機関における政策協調(という名の縄張り争い)まで対象にして原資料の入手や分析を行う必要があり、外国や国際機関の図書館・図書館へのアクセスが必要である。

本件研究開始年度である2021年度はコロナ禍の只中で、国際学会も中止延期ののち徐々に遠隔開催が行なわれるようになった時期である。また、内外渡航制限も厳しく容易に海外所在情報へのアクセスができなかった時期であった。そのため、法学研究の出発点としての原資料収集が予定よりも遅れたことは否めない。

4. 研究成果

本件研究の成果としては、モデル租税条約の策定過程で発達した源泉地国における事業所得課税の閾値としての恒久的施設概念が、当初はプロイセンにおいて源泉地国の排他的課税権行使のための要件であったことがプロイセンの議会議事録や官報の調査によって明らかになったり、恒久的施設の一つとしての従属代理人は、当初代理人全般が恒久的施設とされていたものが英国の希望により保険代理店を想定して独立代理人を除外することで英国ロイズ保険組合が外国で引き受けたリスクに基づく保険利益についてリスク所在地国側で課税できないようにしようとした英国の意向によるものであることが明らかになったり、恒久的施設と本国本店との間の所得配分ルールとしての独立企業原則は、当初、米国ウィスコンシン州所得税においてウィスコンシン州と州外との間の所得配分ルールの策定に起源を有すること（独立企業原則という発想自体は英国不当威圧法理にあることは知られている）が明らかになったり、いわゆる全所得主義と帰属主義は所得配分の問題ではなく所得の範囲の問題でかつ帰属主義は全所得のうち帰属しないものを切り捨てるだけの基準であったことが母法である米国所得課税の外国人課税ルールの変遷の追求整理で明らかになったりしている。さらに、2000年代になって我が国の租税条約でも採用されるようになった租税条約上の仲裁手続が、実は1927年の国際連盟政府専門家会議において我が国委員から提案されたものであることも国際連盟の議事録まで収集することで明らかになった。また、我が国でいえば、所得課税の上で外国人課税は当初、安政五カ国条約（不平等条約）の治外法権（領事裁判権）を法的限界として明治20年所得税法ではプロイセン所得税をコピーしたような条文の文言の体裁であったのが外国人課税についての規定が削除されて20年所得税法として成立したが、その直後から大蔵省関係者は外国人課税と法人課税が欠けていることが20年所得税法の大きな欠陥であるとしてわずか12年で明治32年所得税法に全文改正され外国人課税が始まったこと、その際の「国内にある・・・営業」の意義として営業場を有することが解釈上有力に唱えられていたこと、それを背景として実際の行政裁判所裁判例でも国内に営業場を有するか否かが国内にある営業を満たすために当然のこととして裁判所が論じていたこと、なども明らかになった。

これらの研究成果の一部はすでに国内外の学会発表や論説の公表などにより社会還元しており、我が国の租税法の知見の一部となっている。

また、近時の紛争事例においては、明治32年所得税法全文改正の際に問題となったのと同じ論点について裁判が生じており、明治32年法の立法過程や業法上の会計処理ルールなどとあわせて裁判当事者にアドバイスを行い意見書を裁判所に提出した。このような、現実の紛争事例においても当事者に理論的妥当根拠を提示することができた。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 0件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 1件）

1. 著者名 川端康之	4. 巻 32(1)
2. 論文標題 移転価格税制 - 課税ベース配分の100年紀	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 横浜法学	6. 最初と最後の頁 131, 162
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 オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 川端康之	4. 巻 38, 4
2. 論文標題 租税回避の否認理論	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 64, 70
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 253
2. 論文標題 過大徴収電気料金の返還と収益の計上時期	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 中里実他編 『租税判例百選 (第7版)』	6. 最初と最後の頁 134, 135
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 1562
2. 論文標題 移転価格税制における残余利益分割法の適用	5. 発行年 2021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 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 865
2. 論文標題 租税条約の解釈 濫用防止とPPT	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 44, 70
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 -

〔学会発表〕 計11件 (うち招待講演 1件 / うち国際学会 2件)

1. 発表者名 Yasuyuki Kawabata
2. 発表標題 The Interpretation of the Luxembourg-Japan DTT, about the holding period of corporate shares under Art.10(2) with Art.3(2) of the Treaty, and VCLT Arts. 31 and 32.
3. 学会等名 The Treaty Case Law around the Globe 2024 (国際学会)
4. 発表年 2024年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 我が国の国際課税の法と政策 - 明治期から終戦ごろまで
3. 学会等名 国際税務文科会 (招待講演)
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 租税条約と国内租税法令の関係 - 申告分離課税の控除対象外国税額
3. 学会等名 法務省租税判例研究会 (第933回)
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 コメント - Finding the meaning of nexus for taxes- past, present, and futureの片平会員報告
3. 学会等名 International Fiscal Association 日本支部ブランチレポータ中間報告会
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 ダイジェスト版・我が国における国際租税政策の形成
3. 学会等名 日本税法学会関東地区研究会（第488回）
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 坂巻綾望会員「租税条約の解釈方法 - わが国における日ルク租税条約事件及び英国のFowler事件を中心に」へのコメント
3. 学会等名 International Fiscal Association 日本支部ウェブセミナー
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 Yasuyuki Kawabata
2. 発表標題 Basic Points and Tax Issues in Business Start-Ups
3. 学会等名 Conference 0.8: Emerging Tax Issues in Incorporation of Start-Ups (国際学会)
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 日本戦前期の国際課税の法と政策 - 1887 (明治20) 年頃から1947 (昭和22) 年頃まで
3. 学会等名 Tokyo International Taxlawyers' Club
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 外国不動産登記の表示と相続持分の認定
3. 学会等名 法務省租税判例研究会 (第891回)
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 租税条約の解釈: 濫用防止とPPT
3. 学会等名 IFA日本支部ウェブセミナー
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 川端康之
2. 発表標題 事業所税の諸問題
3. 学会等名 横浜市税制調査会 (第5期第6回会議)
4. 発表年 2021年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

国内裁判所に継続する裁判において裁判当事者にアドバイスを行い、明治32年所得税法の立法過程や業法上の会計ルールの情報提供を行い、裁判所に意見書を提出した。

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
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------