

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 8 月 24 日現在

機関番号：12701

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2014～2016

課題番号：26380028

研究課題名(和文) 地域共同体と域外国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 on the tax relation between regional community and its' non-members

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) 3,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究においては、欧州連合、米国及びNAFTA加盟国、アジアとくに日本、シンガポールなどの間の租税関係(tax relation)について、税源配賦の観点から検討を加えた。米国と欧州は、古くはDISC(米国連邦内国歳入法上の輸出促進税制)とGATTルールの抵触について紛争を経験し、一方、欧州連合加盟国では、欧州基本条約上の基本権や国家補助金禁止原則と加盟国国内租税法との抵触関係が欧州司法裁判所で争われてきた。

本研究では、国際租税回避防止ルールが、実は、一国の税収確保のための重要な手段となっていることを、ここ5年余りの欧米の対立構造、OECDのBEPSプロジェクトの文脈で明らかにした。

研究成果の概要(英文)：Through this research study, I reviewed tax relations among Europe, U.S. and NAFTA countries, Asian Countries, especially, Japan and Singapore. U.S. and Europe experienced tax controversy on the legal status US DISC regime under IRC in reference to the then GATT rules. On the other hand, European countries experienced legal controversies on the member countries' domestic tax regime in reference to the basic rights of European Citizens and State-Aid rules under the European Convention.

This research study made clear that the international rules against tax avoidance functioned as legal basis for the tax base division for the benefit of specific country, in the context of past 5 year controversies between U.S. and Europe, and OECD/BEPS project.

研究分野：租税法

キーワード：国際的租税回避 租税条約 二重非課税 タックス・ヘイブン 条約適格 移転価格 ハイブリッド・エンティティ 居住者

### 1. 研究開始当初の背景

米国と欧州各国は、1950年代から相互に国内の輸出入関連税制を巡って対立関係にある(古くは、米国 DISC 税制、最近では欧州付加価値税の輸出免税)。また、日本をはじめアジア諸国はその狭間にあつて、両地域の対立の影響を受けると同時に、やはり自国産業保護を究極の利害として同様の問題を国内的に抱えている。

一方、いわゆる国際租税法、国際税務は、そのような現実の利害に頓着せず、二国間・多国間での「標準的な」あるいは「理想的な」仕組みとしての国際税務の仕組みを模索してきた。

つまり、このような現実と制度論の間には大きな乖離が存在する。その乖離を埋め合わせ、これら三地域間での我が国のポジションを見極めるためには、三地域相互間の租税上の関係(租税関係)を分析し、歪みの識別と是正を模索することが重要であると考えられるが、そのような分析・研究は我が国では行われていない。

### 2. 研究の目的

本研究は、欧州と米国を軸に国際課税に関する立法政策の相互関係を明らかにすることを目的とする。

欧州共同体時代から現在までの欧州の動向、米国の20世紀初頭から現在までの動向、のそれぞれについては充実した研究が蓄積されているが、それら相互間の関係についてはほとんど分析されていない。

欧州と米国の動向がそれぞれ相互にどのような関係に立っているのか、の枠組み分析を行う。

我が国では未開拓の論点である上記相互関係について明らかにすることで、域内国と域外国のそれぞれの対外租税政策の相互影響の状況について、いくつかのプロトタイプに類型化することにより我が国の対外租税政策のこれら地域との比較における相対的評価が可能とならう。

### 3. 研究の方法

本研究は、平成21年度乃至平成23年度に研究代表者が実施した科研費基盤研究(C)(一般)で得られた知見を元に、さらにそれを深化させ、現在も変化しつつある欧州地域及び北米諸国(とくに、米国)の動向について、最新の動向を継続して追跡しつつ、より正確な状況把握と分析を行おうとするものである。

本件は、法学・法政策学という社会科学分野での伝統的な分析スタイルによる研究であるので、その研究方法もまた伝統的な、内外の関連資料の収集・分析、内外キー・パーソンへのヒアリング、国際学会での情報収集などを行うことによる。それによって、単に書籍や国際機関の報告書など公表済文書で言及される状況のみならず、政策担当者等の

考え方にも分析の対象を広げた。

ひとつは、国際学会に参加する専門家との情報交換を通じた最新かつ詳細な情報収集である。European Association of Tax Law Professors (EATLP)や International Fiscal Association (IFA)の年次大会は、本件テーマに関連する国際機関、主要国政府、主要国研究者実務家などが一同に会する情報収集には最適の場所であるので、本研究期間中の年次大会には出席し情報収集に努めた。そのなかでも、IBFDでの資料収集は歴史的動向・背景の分析に有益であり、さらに、元 OECD 租税委員会事務局長である Jeffrey Owens 氏との意見交換は、現状の背景を含めてより深い分析に極めて有用であったのであり、今後も接触を継続する必要がある。

また、本件研究期間の開始直前に渡米して収集した故 Adams 教授の遺産である各種資料については本件研究期間中を通じて分析を継続したが、その中には、我が国ではまったく知られていない国際商業会議所から国際連盟までの租税条約モデルの策定過程の議論が見出された。その中には、いわゆる「帰属主義」の原理的意義を確定するのに有用な資料も含まれていた。

下記に要約する本件研究の研究成果は、判例評釈や論説という論文で公表した以外に、むしろ時機を得た専門家への成果還元を行うことが有益であると考えられるので、学会、講演会での言及、中央官庁からのヒアリングへの対応、関係事案での国内裁判所への意見書の提出などによって機動的に発言の機会を増やした。聴衆・参加者の多くは行政官や企業税務担当者、弁護士・税理士等の直接政策形成や実務に利害関係を有する専門家であつて、現在我が国財務省が進めつつある BEPS 提案の国内法制化の国際的位置づけの理解の促進に有益であるように思われる。

### 4. 研究成果

本件研究の研究成果には大小いくつかのものが含まれるが、それらを重要性の高いものから順に列記すると、下記のように整理することができる。

OECD が検討を進め現在は参加各国がそれを実施する段階にある、いわゆる BEPS プロジェクトは、単に国際的租税回避の防止策を統合的に検討したというにとどまらず、欧州と米国の顕著な対立のもとに成立している。それ故、米国の税制改正の動向や欧州司法裁判所の裁判動向をそれぞれ別個に検討していたのでは、全体の流れを把握することはできず、むしろ、米国と欧州のキャッチ・ボールとしてそれぞれの動向を組み合わせ立体的に理解することで、現実の利害対立はどのような点であるのかを正確に把握することができる。

米国は、平成26年~27年頃は OECD の BEPS プロジェクトに比較的積極的に関与していたと評価しうが、平成28年春頃から、

明らかにその対応がトーン・ダウンしている。平成 28 年秋に行われた合衆国大統領選挙のあとは、はっきりと BEPS には言及しなくなった。米国内で BEPS に関する政策変更があったのか否かは現時点では明らかではなく、大統領府のみならず連邦議会の税制改正動向も継続して観察する必要がある。一方、欧州委員会は OECD とは明らかに異なる方向性を持っている（欧州委員会が OECD とは異なる方向性を持っていること自体が、この問題が複雑な利害関係の上に存在することを示している）。

本件研究に関わるトピックの一つとして、平成 28 年春にマスコミ報道により注目を浴びた所謂「パナマ文書(Panama Papers)」は、このような文脈で位置づける必要がある。つまり、この出所不明な「情報漏えい」は単にタックス・ヘイブンを使った富裕層の不当な租税負担の回避を白日のもとに晒したというよりは、その直前に欧州委員会が公表した欧州版 BEPS 対応報告書についての欧州と米国との間のダイアログと見るべきである。この文書の公表による政治的スキャンダルは、OECD が BEPS プロジェクトに着手する以前からの米国対欧州の対立構造の中に位置づけるべきであって、その意義は、単なるスキャンダルの「リーク」にとどまらない。我が国のマスコミ報道や専門家のコメントも真偽不明のスキャンダルのリークに焦点を当てるにとどまり、より深い洞察が必要であるように思われるが、その点に言及する我が国の論説は存在しない。

我が国をはじめ OECD 加盟国・非加盟国は BEPS プロジェクトの各種報告書を国内実施するフェーズに移行しつつあるが、欧州各国と米国の動向を見ることなく BEPS 報告書を厳格に実行することは、税源配賦（というよりは、端的に税収争奪）の複雑な国際政治の流れの中でむしろ我が国の利害に反する可能性がある。その意味で、研究対象はいまなお激しく変化し続けており、本研究の目的の一つであった相互影響の固定的なプロトタイプ化は、現時点では適していないことがわかった。

現時点では、英国の欧州連合離脱の影響が不確定である。欧州基本条約との関係では、英国は離脱によって、その国内税制においても一定の影響を受けることが予想される。しかし、その点についての情報はまだ充分ではなく、今後も継続して観察する必要がある。とりわけ、英国を当事者とする欧州司法裁判所判決が今後、欧州連合離脱後の英国にどのような法的影響を与えるかは、英国と欧州連合の間だけでなく、英国と日本や米国等第三国との間の関係の今後を考える上で極めて重要であると思われる。英国の欧州連合離脱は、国際課税の側面においても「内なる対極」を生み出すと予想されるが、その具体的形は分明ではない。また、英国以外の加盟国が英国同様離脱の道を進むことになった場合に

は、それらの国相互間や、それらの国と欧州連合残留国あるいは第三国との関係など、いまままでに経験したことのない複雑な利害関係が生ずることとなる。本件研究着手当時にはおよそそのような現象は想像できなかったのであって、その動向について正確な情報収集と分析が必要である。同じような動きは、米国の NAFTA 残留の見通しとの関係で米州についても注意を払う必要がある。

このように、地域共同体と域外国の租税上の利害関係は、現在もなお流動的で、それ故、今後も継続して観察し、表層的現象にとどまらずその奥にひそむ実質の利害に光を当て、我が国の国際的利害関係に活用する必要がある。そのため、本件は一応平成 28 年度末で補助事業期間が終了するが、継続して情報収集・分析を行うことができるよう、平成 29 年度以降も新たに科研費補助事業研究（本件研究課題の発展的研究）を実施することにした（特に、欧州委員会の、アイルランド国内税制への EU 国家補助金禁止原則の適用は、国際租税法の領域においては新しい現象であるので、より詳細に情報収集、分析を行う必要がある）。

#### 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 4 件)

川端康之(単著)(査読なし)「在外不動産の相続税財産評価において現地遺産税評価額(鑑定価額)を用いることが妥当であるとされた事例」ジュリスト 1502 号 10 頁-11 頁(2017)

川端康之(単著)(査読なし)「所得税法上の納税者の地位の変動と課税のタイミング」Law & Practice(早稲田大学大学院法務研究科臨床法医学研究会)9 号 143 頁-160 頁(2015)

川端康之(単著)(査読なし)「帰国後に給付された海外勤務者内外給与と差補填を受けた者の所得税法上の地位と源泉徴収義務の存否」ジュリスト 1467 号 8 頁-9 頁(2014)

川端康之(単著)(査読なし)「タックス・ヘイブン対策税制における実態基準・管理支配基準の意義と挙証責任」ジュリスト 1466 号(臨時増刊平成 25 年度重要判例解説)218 頁-219 頁(2014)

〔学会発表〕(計 10 件)

川端康之(単独)(招待講演)「グローバル化時代の税制と最新の動向-パナマ文書を契機に税制のあり方を問う」東京地方税理士会神奈川支部(2016.10.19, 横浜市)

川端康之(単独)「最近の国際税務裁判例について」国際税務文科会(2016.06.18, 東京都新宿区)

川端康之(単独)(招待講演)「タックス・ヘイブン対策税制をめぐる裁判例」東京地方税理士会横浜中央支部(2016.06.14, 横浜市)

川端康之(単独)(招待講演)「国際税務あれこれ」近畿税理士会尼崎支部(2016.03.25, 尼崎市)

川端康之(単独)(招待講演)「BEPS からポスト BEPS へ-大企業から中小企業へ」日本経済新聞社主催日経産業新聞フォーラム 2015 「グローバル税務戦略とリスクマネジメント-迫りくる BEPS, TPP, 間接税への対応」(2015.11.11, 東京都千代田区)

川端康之(単独)「非居住者の恒久的施設と我が国の課税権の範囲」青税国大合同研究会第 10 回研究会(2015.09.08, 横浜市)

川端康之(単独)「外国法上の行為の本邦租税法上における性質決定-英領バミューダ諸島法上の LPS の法人該当性」第 780 回租税判例研究会(法務省)(2015.07.17, 東京都千代田区)

川端康之(単独)(招待講演)「ビックカメラ事件及び横浜みどり税」東京地方税理士会横浜中央支部(2015.06.24, 横浜市)

川端康之(単独)「個人の恒久的施設と帰属主義-国税不服審判所平成 23 年 11 月 25 日裁決(大裁 230023)」国際税務文科会(2014.07.19, 東京都新宿区)

川端康之(単独)「帰国後に給付された海外勤務者内外給与差補填を受けた者の所得税法上の地位と源泉徴収義務の存否」青税国大合同研究会第 5 回研究会(2014.06.09, 横浜市)

〔図書〕(計 1 件)

M. Basilavecchia, at al., Tax Implication of Natural Disasters and Pollution, 215 pages (分担箇所: Chapter 9: Yasuyuki Kawabata, Japanese Experience: Fukushima beyond Disaster- Tax and Public Finance Assistance, p.157-p.168) (Kluwer Law International, 2015)

## 6. 研究組織

### (1) 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