慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	国際租税法上の体系
Sub Title	The Japanese International Tax Law System and Its Principles
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1997
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.70, No.9 (1997. 9) ,p.1- 41
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19970928-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

国際租税法上の体系

木村弘之亮

第一章　外部的体系
第二章　内部的体系
第一節　内部的体系の担い手としての諸原則
第二節　国際租税法の体系における規範グループ
一　抵触根拠規範及び抵触減却規範
二　所得移転対抗規範
三　対外経済誘導規範
四　簡素化目的規範
五　域外課税禁止規範
第三章　租税法学における応能負担原則
第一節　応能負担原則の法的ドグマ化
第二節　国際租税法における応能負担原則の法的具体化
第四章　対外取引税法における応能負担原則
第一節　全世界所得課税原則と源泉地国所得課税原則
第二節　粗所得課税の原則と純所得課税の原則
第三節　実額所得とみなし額所得
第五章　二重課税法における応能負担原則
第一節　二重課税の回避：単なる分別あるルールか又は法的義務か
第二節　外国税額控除方式
一　多様な方式
二　外国税額控除方式
第六章　結　語

国際租税法は統一的に法典編纂されておらず、また、ひとつの統一的な基本的価値判断及びそれから明らかになる個別的価値判断を伴う一元的体系ではない。[1] 国際的租税法は、むしろ、さまざまな基本的価値判断を伴う多数の租税法律のなかに散在しているそうしたひとつの法素材から成っている。したがって、ひとつの体系がこのように多元的である場合、個別の規範ごとにのみ特定の価値判断を解明することができる。[2] この点を考慮して、以下において規範のグループを究明することとする。[3]

（1） いわゆる内部的体系について、木村弘之亮「租税法――体系綱領（第四章）」租税通信五二巻五号（一九九七）四六頁以下、*Tipke, Klaus/Joachim Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl. Köln 1996, § 4, 9. ; *Birk, Dieter*, Steuerrecht I, München 1988, 47ff. ; *Tipke, Klaus*, Steuerrecht-Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2ff. ; *Tipke, Klaus*, Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, in : Festschrift für Wacke, Köln, 1972, 211 ff. ; *Bayer, Hermann-Wilfried*, Das System des Steuerrecht, BB 1975, 569: *Mösbauer, Hans Heinz*, Das Steuerrecht-Auf der Suche nach dem System, DStR 1975, 679; *Scheipermeier*, Verfassungsorientiertes System des Steuerrecht, Diss. Münster 1977.

（2） この点について、*Tipke/Lang*(Fn. 1), Steuerrecht[15], § 4, 5.

（3） 通常、税収目的規範、社会目的規範、及び簡素化目的規範が区別されている。この点について、参照、木村弘之亮（前掲注1）税経通信五二巻五号四八頁以下、*Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15], § 4, 19ff. ; *Birk* (Fn. 1), 10 ff. ; *Birk, Dieter*. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 236ff.

第一章　外部的体系[4]

法の外部的体系は、形式的な素材の整序の類いであり、素材の技術的編成と秩序をいう。これは可能なかぎり見通しがきき、かつ近づきやすいものであるべきである。[5] 外部的体系からは、それが内部的、内容的体系と合致

している限りにおいてのみ、法認識にとって何ほどかを獲得することができるにすぎない。

次の例が内部的体系と外部的体系の差異を明らかにするであろう。書物（複数）はその内容にしたがって秩序づけ又は体系づけることができるが、しかし著者名の五十音順又は分量にしたがって秩序づけ又は体系づけることもできよう。五十音順又は分量による秩序づけは内部的（実質的、内容的、即物的）秩序づけではなく、外部的（形式的、技術的）秩序づけである。

法律の外部的体系は可能な限り内部的体系にしたがうべきであろう。なぜなら、さもなければ容易に内部的体系に関する誤解が生じがちだからである。たとえ見通しがよくても、洞察は外部的体系から獲られないからである。

例：租税特別措置法第四〇条の四、第六六条の六は、所得計算規定の外部的体系に属するが、しかし所得移転の対抗規範（本稿第二章二節二参照）の内部的体系に属する。

租税法の外部的体系については、次を特筆すべきである。

租税立法高権、租税収入高権、租税行政高権（いわゆる租税高権）が、日本国憲法八四条に規定されている。統一的な国際租税に関する法典は存在しない。租税法の総則として、特別な租税法律（複数）が想起される。総則は、多数の租税又はすべての租税に共通に妥当する素材に関係している。その総則は、各租税法律をもその対象としており、頻繁な繰り返しを避けるべきものである。租税法の総則は、実体法と形式法を含んでいる。一般的定義のほかに、とくに一般的な租税債務法、租税手続法及び租税刑事法がそれである。

しかしながら、各租税はひとつの統一的な法律のなかで規定されていない。[6] 日本の場合、ほとんどすべての主要な租税には、二つの法律がある。例えば、所得税法と租税特別措置法がそれである。個別の法律（複数）は統一的な観点から編成されているわけではない。とりわけ、租税特別措置法によって特殊な制度が促進され、租税

優遇措置が講じられ、国際租税に関する規定（片務的国内措置）が定められており、租税法秩序の「統一」が毀損され又まったくゆがめられている。(7)

（4） *Canaris, Claus Willhelm*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969, 19. カナリス、クラウス・ウィルヘルム／木村弘之亮（代表訳）・法律家における体系思考と体系概念（慶應義塾大学法学研究会一九九三）；*Larenz, Karl*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft[6], Berlin u. a. 1991, S. 437ff.：K・ラーレンツ／米山隆（訳）法学方法論（勁草書房一九九一）六六七頁以下；*Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 1993, S. 105ff.、木村弘之亮・（前掲注1）税経通信五二巻五号四六頁。

（5） この点について、*Heck, Philipp*, Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, Tübingen 1932, 61ff.

（6） 包括的な法典編纂の例は、アメリカ合衆国の内国歳入法とフランスの租税一般法である。

（7） *Tipke/Lang*（Fn. 1), Steuerrrecht[15], §4, 5.

第二章　内部的体系(8)

第一節　内部的体系の担い手としての諸原則

正義に適った法は、実質的正義に適った諸原則の体系によって成立し、また、内部的体系とも呼ばれる。内部的体系は素材の内部的（内容的、実体的、技術的）秩序づけにかかわっている。規制全体がひとつの閉ざされた統一体であり、欠缺や矛盾もないように、法素材が実質的正義に適った諸原則に基づいて秩序づけられている場合、ひとはこの意味における法素材を体系的だと呼ぶ。

法素材の全体を秩序だって一緒にまとめあげるに資する骨格が、諸原理、原則、価値判断又はルールである。

これらは一又は複数の法律の根底にある。諸原則、価値判断などは、内部的体系の（統一と秩序に不可欠な）担い手であり、内部的体系と呼ばれる法技術的価値秩序の担い手である。

このような価値の担い手としての内部的体系は、価値関係から外れた、そして概念法学をもたらすそうした単なる形式論理的体系又は概念体系と混同されてはならない。

体系のピラミッドの内部では、優先的原則と劣後的原則が存在する。頂点にはひとつの基本的原則[9]が位置する（一元的体系）か、又は複数の基本的原則が位置する（多元的体系）。そのような基本的原則は例えば応能負担原則及び福祉国家原則である。次の段階では、例外なく具体的なサブ原則（サブ体系の担い手としての、二次的価値判断又は個別の価値判断）がある。サブ原則又は法律要件は、（上位の）諸原則の組み合わせに基づいて基礎づけられうる。諸原則の実現のために法律要件は、諸概念を装備し、そしてこのような態様でもって価値秩序は規範化によって実現されるべきである。もし原則又はルールが欠け、原則的な構想が欠けているならば、個別のケースはしばしば看過されるであろう。その結果、法律は多かれ少なかれ欠陥品であり、欠缺が多くなる[10]。

(8) *C. W. Canaris* (Fn. 4), S. 40ff.; *K. Larenz* (Fn. 4), 474ff.; *K. Tipke* (Fn. 4), StRO I, 110ff.、木村弘之亮・（前掲注1）税経通信五二巻五号四六頁。

(9) すなわち、一次的価値判断又は根本的価値判断。

(10) *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15], § 4, 9ff.

第二節　国際租税法の体系における規範グループ

一　抵触根拠規範及び抵触減却規範

二重課税をもたらす規範はすべて、課税権の抵触又は相剋を根拠づけるものである[11]、

課税権の抵触は、人税（例えば所得税）の領域では、住所もしくは居所又は本店もしくは主たる事務所（さらには管理の場所）を結節点として全世界所得（又は全世界財産）を捕捉することによる無制限納税義務と、国内源泉所得（又は国内源泉財産）を捕捉することによる制限納税義務との国際的並存によって、根拠づけられる。さらに、二重住所又は重複住所（二重居住地）がみられるケースでは、課税権の抵触は、複数の国における無制限納税義務の並存によっても根拠づけられる。最後に、課税権の抵触は、複数の国におけるさまざまな態様の制限納税義務によっても生じうる。

これに対して、二重課税を完全に又は部分的に除去する規範は、課税権の抵触又は相剋を滅却し又は部分的にのみ限定するものである。[12] 課税権の抵触は、双務レベル（二国間租税条約）及び片務レベル（例えば、日本所得税法九五条）における二重課税を回避するための措置の効果として滅却する。

抵触根拠規範及び抵触滅却規範の体系は、一方で二重課税についての禁止が国際法上欠けていることと、他方で日本国憲法上保障されている応能負担原則とのあいだの相互作用に基づいている。[13] たしかに、すべての国にとって、租税法律に基づいて時空間に制限なく、また人的範囲に制限なく納税義務を拡張することの禁止は、国際法の一般原則に数え入れられよう。[14] しかし、このような国際法上拘束力のある原則は非常にあいまいであるので、当該原則は現実には二重課税を阻止していない。それ故、各国は、自国領域内の非居住者ならびに国民及び居住者の国外源泉所得（及び国外所在財産）を課税の対象とするかどうか、そしてどの程度そうするのかについて、自由に決定することができる。それ故、二重課税についての国際法上の禁止は存在しないこととなる。[15]

したがって、例外なくすべての国が居住地国として無制限納税義務の枠内において全世界所得（又は全世界財産）を、そして源泉地国として制限納税義務の枠内において国内源泉所得（又は国内源泉財産）を広範にもれなく捕捉していることは、明らかである。かくして、一方の国における居住地国課税は必然的に他方の国における

源泉地国課税と抵触する。このような二重課税は、各人がその経済的給付能力（担税力）に対応して納税しなければならないとする応能負担原則を侵害する。このような租税法上普遍的に妥当している基本原則[16]が、二重課税の回避を要請する[17]。

抵触減却規範は、二国間レベルにおいては二重課税条約の枠内で税源（Steuergüter）を居住地国と源泉地国とのあいだで配分するものであるが（税源の配分規範）、同時に二重課税の回避にも役立ってる。また、同様に、抵触減却規範は、片務レベルにおいて（unilateral）国内法規範の枠内で、例えば、外国税額控除規定をとおして居住地国の課税権を完全に又は部分的に放棄させることに資している。

抵触根拠規範及び抵触減却規範は、所得税法、法人税法、財産税法及び相続税法の体系を貫く二本の赤い糸である。これらの領域でのみ、全世界所得（及び全世界財産）が無制限納税義務の枠内で捕捉されるという意味において、全世界所得課税の原則[18]が妥当する。これに対して、事業税にかかる地方税法及び消費税法の領域では、抵触根拠規範及び抵触減却規範の相互作用は、原則として存在しない。なぜなら、これらの領域では、全世界所得課税の原則ではなく、源泉地国所得課税の原則が妥当するからである。事業税は道府県で行われる特定の事業のみをその対象としており（地方税法七二条）、そして消費税法は、国内において事業者が行う取引だけをその対象としている（消費税法四条一項三項）。

しかし、源泉地国所得課税の原則の妥当する場合であっても、さまざまな国における納税義務が衝突し、抵触することもありうる。これは、制限納税義務についてもまた事業税や消費税の場合にもあてはまる。

例えば、ドイツ所得税法四九条一項三号に基づく制限納税義務は、独立労働所得について国内における独立労働の従事及び独立労働の使用を選択的に租税法律要件としている。かくして、独立労働に従事している州の制限納税義務（にかかる課税権）は、当該独立労働を使用している州の制限納税義務と衝突し抵触することがある。

地方税法七二条一項一文によれば、税源は道府県における特定の事業である。ただし、国外の所得源泉に基づく事業所得も、それが当該国外恒久的施設に帰属しない限り、国内の事業税の課税標準に算入される（地方税法七二条の一五、地方税法施行令二三条の二）。この例の場合においては、二重課税は部分的にしか回避または緩和されるにすぎない（例えば、地方税税法七二条の一五ただし書き、地方税法施行令二三条の二）。最後に、国内において行われる資産の譲渡等（消費税法二条八号）が消費税を課税される（同法四条）。当該資産の譲渡等の場所は、消費税法四条三項一号二号及び消費税施行令六条により特定されている。そこで指定されている結節点は、国内でのみ妥当するので、第三国との関係では同一の資産の譲渡等が二重に消費税の対象となることがありうるであろう。この場合について、二重課税の回避措置はみられない。(19)

(11) 「自国の課税権に取り込むことを目的とする」規範（宮武敏夫・国際租税法（有斐閣一九九三）四頁）。

(12) ここで用いる課税権の抵触を根拠づける規範及び滅却する規範（Kollisionsbegründende und Kollisionsauflösende Normen）概念（抵触根拠規範、抵触滅却規範）は、国際私法の意味における抵触規範（Kollisionsnormen）とは無関係である。抵触根拠規範と抵触滅却規範のそれぞれの機能を総合してみるならば、国際租税制度を「複数国での課税権の対象となり得るような国際的な経済活動に対する各主権国家の課税権の行使及び複数の課税権の調整に係る租税制度」（中尾武彦・国際租税制度概観（一九八九）六頁）とみる見解は、国際租税法の主要な領域をカバーしている。

(13) この点について、例えば、*Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15], § 4, 81 ff.; *Lang, Joachim*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988, 122 ff.

(14) BFH-Urteil I 230/61S vom 18. 12. 1963, BStBl. 1964 III 253; *Verdross, Alfred*, Völkerrecht, 5. Aufl. Wien 1964, 319; *Großfeld, Bernhard*, Der Durchgriff im Außensteuerrecht, Berlin 1978, 146; *Kluge, Volker*, Das deutsche Inernationale Steuerrecht 3. Aufl. München 1992, 42f.; *Müller*, Die Völkerrechtliche Zulässigkeit der Erstreckung der deutschen Steuerhochheit auf ausländische Tochtergesellschaften, Diss. München 1969,

121; *Vogel, Klaus*, Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DStR 1968, 428 ff. ; *Weber-Fas, Rudolf*, Völkerrecht und Steuerhoheit, RIW 1979, 585 ff.

(15) BFH-Urteil VI R 210/72 vom 14. 2. 1975, BStBl. 1975 II 497; *Vogel, Klaus*, Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 3. Aufl. München 1996. Einl. Rz. 8; *Vogel, Klaus*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm—Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts, Frankfurt/Berlin 1965, 351 f.

(16) *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15], § 4, 81ff; *Lang* (Fn. 13), Die Bemessungsgrundlage, 97 ff.

(17) *Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, Köln 1993, 5.

(18) Universalitätsprinzip

(19) *Schaumburg* (Fn. 17), 6.

二　所得移転対抗規範

国際レベルでも、国境を越えて行われる所得移転は、原則として、他方の国の負担で一方の国の租税収入（歳入）の増加をきたす。この関連において、多数の国々は、自国の負担となる所得移転に対抗するために、道具規範[20]を開発してきている。このような対抗規範は体系上さまざまなアプローチがあるし、とくに高税率国への所得移転が行われるのか、低税率国への所得移転が行われるのかに応じてその法律効果に大きな差異を生じる。対抗規範は二重課税法でもその他の対外取引税法にも散在する。高税率国及び低税率国への所得移転は、対外取引税法の領域においてとくに法人税法二四条（隠れたる利益の分配）によって、租税特別措置法六六条の五（移転価格税制）によって回避されている。ここでは、対外取引税法のなかの片務的対抗規範が問題である。これはたんに一方的に国内法により効力を生じ、かつ当該所得が優遇国において課税をうけるかどうかを問わないものである。双務的対抗規範としては、一九七七年ＯＥＣＤモデル条約七条がある。同条規範は、片務的対抗規範と異なり双

務的性格を有し、かつ同時に中間国の所得の再配分にも資する。もちろん、この場合には所得移転の対抗は副次目的にすぎない。[21] 一九七七年ＯＥＣＤモデル条約第七条の主たる価値判断は、当該納税義務者の利益となる二重課税の回避である。

さらに、その者の住所を勤務上の理由で日本国から中国へ転居する者、アメリカ合衆国へ移住する者、又は長期にわたりケイマン島に逗留する者は、たしかに租税を逃避する結果となっているが、我が国の租税特別措置法は国外転居課税（ドイツ対外取引税法六条参照）を規定していない。[22]

低税率国の側にのみ有利な所得移転に対抗するための規範としては、租税特別措置法四〇条の四ないし四〇条の六、六六条の六（軽課税国留保所得合算課税）がある。[23]

ドイツ対外取引税法二条ないし五条（拡張的制限納税義務）の場合、ドイツ連邦共和国から他方の国への所得（又は財産）移転が問題であるばかりではなく、特定の所得及び財産の課税を居住地国にのみ委ねないためにも、無制限納税義務から制限納税義務へ異動する者について、ドイツ所得税法四九条一項及びドイツ評価税法第一二一条二項の課税もれを塞ぐことも、問題である。それ故、これらの規範の複合体をも所得（又は財産）移転に対抗するための規範に数え入れることも、また正当である。[24] さらに、ドイツ相続税法二条一項一号ｂ（相続税の拡張的無制限納税義務）も同様である。

租税特別措置税法四〇条の四ないし四〇条の六、六六条の六ないし六六条の九（軽課税国留保所得課税）は、回避規範のうち中心的なものである。本質的にそれらの規定は、特定外国子会社等の稼得した所得が、一定の前提要件に基づいて、国内持分権者（株主）の特定外国子会社等に対する固有の所得として、それらの者に帰属するといった効果を有している。

ドイツ租税通則法四二条は、対外取引税法七条ないし一四条（軽課税国留保所得課税）の文脈においてはとくに国外基

地会社[25]への所得移転をその対象としている。このような基地会社との取引関係が法の濫用（法形成の濫用）として取り扱われる場合においては、あたかも当該国外基地会社が当該取引関係において介在しなかったかのように、租税が徴収される。

租税特別措置法六六条の六ないし六六条の九は、時折、租税逃避[26]に対抗する規範としても理解されている。たしかに、租税逃避の概念は一般に承認されたものではない[27]。しかし、こうした租税逃避の現象と、現在（又は将来）の課税実体（所得又は財産）を移動させることによって各国の祖税高権間における税負担の相違を利用し尽くすことの問題とは少なくとも関連[28][29][30][31]がある。

租税逃避の概念は、非常に不明確であり、租税を回避する諸形態の容認についてさまざまな概念に基づいており、そしてその際、純粋な感情法学によってなされることも稀ではないので、この租税逃避の概念は法適用にとってあまり役に立ちえない。

(20) Normeninstrumentarium.

(21) *Schaumburg* (Fn. 17), 7.

(22) ドイツ対外取引税法第六条（国外転居課税）に相当する規定は我が国に存在しない。この点について、参照、木村弘之亮「無制限納税義務と制限納税義務とのあいだの異動——国外逃散課税と国外転居課税に関する立法の必要性」法学研究六九巻五号（一九九六）一頁以下。

(23) ドイツ対外取引税法二条ないし五条（拡張的制限納税義務）、同法一五条（外国家族財団についての課税）ならびにドイツ租税通則法四二条（租税回避）に相当する規定はわが国に存在しない。参照、木村弘之亮「わが国所得税制における『拡張的制限納税義務』の創設の必要性——ドイツ対外取引税制における拡張的制限納税義務を手がかりとして——」法学研究六八巻二号（一九九五）一一一頁以下。

(24) *Schaumburg* (Fn. 17), 7.

(25) 特定外国子会社等。

(26) Tax flight, Steuerflucht.

(27) *Bühler, Ottmar*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, 169; *Kluge* (Fn. 13), 16 ff.; *Fischer, Luz / Peryrgrin Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. Berlin 1988, 45 f.; *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15], § 7, 21; *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Einf. ESt Anm. 105.

(28) 同旨、例えば、*Schmid, Alfons*, Die internationale Steuerflucht, Diss. Zürich/Sank Gallen 1961, 4; *Endriss, Horst Walter*, Wohnsitz-oder Ursprunsprinzip? Die Veremeidung der internatinalen Doppelbesteuerung sowie die internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschließlicher Anwendung des Usprungsprinzips, Köln 1967, S. 6.

(29) 租税逃避概念を非常に広く把握し、そしてドイツ対外取引税法七条ないし一四条、一五条及びドイツ租税通則法四二条を上廻るさまざまな規範グループを、租税逃避対抗規範（Normen zur Bekämpfung der Steuerflucht）ないし租税逃避規範として要約するものに、例えば、*Fischer/Warneke* (Fn. 27), 45 ff.；*Ruppe* (Fn. 27), EStG Anm. 107, 123 ff.

(30) 租税逃避概念の使用に反対するものに、*Schaumburg* (Fn. 17), 8.

(31) ドイツ対外取引税法は特にその立案の初期段階において租税逃避法（Steuerfluchgesetz）と呼称され（*Flick, Heinz*, Vereinbarkeit des Steuergesetzes mit Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1971, 250 f.；*Eichhorn, Franz Ferdinand*, Das „Steuerfluchtgesetz" im Streitgespräch, DB 1971, 447 ff.；*Wassermeyer, Franz*, Noch einmal verschärftes Steuerfluchtgesetz, DStR 1972, 519 ff.；*Ritter, Wolfgang*, Brauchen wir ein neues Steuerfluchtgesetz? BB 1987, 65 ff.）、その結果、この法律の規範全体がひとつの統一的な価値判断をうける結果となった（*Fischer/Warneke* (Fn. 27), 45 ff.）。しかしながら、このような統一的な租税逃避法は現行のドイツ対外取引税法において規範化されていない（*Schaumburg* (Fn. 17), 8.）。

三　対外経済嚮導規範

租税法律は、前叙の税収目的規範[32]のみならず、社会目的規範[33]特に経済嚮導規範をも有している[34]。これは国際租

税法の領域にも当てはまる。もちろん、租税優遇目的ないし促進目的は、かならずしも常に明確に認識しうるわけではない。国境を越える経済誘導規範は、特に、海外投資に係る租税特別措置法（第五五条ないし第五五条の三、第五八条）及、製品輸入奨励に係る租税特別措置法（第四二条の八、第五四条）にみられた。海外投資法は、外国に投資する際に攪乱作用を及ぼすそうした租税上の障害を除去しようとするものであった。[35] 最後に、二重課税法の領域においてもいわゆるみなし外国税額控除[36]に関する二国間租税条約における規定もまた、経済誘導の性格を有するものである。[37]

(32) Finanzzweckknormen.

(33) *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15], § 4, 21 ; *Ruppe* (Fn. 27), EStG, Einf. ESt. Anm. 52 ff., 65 ff.

(34) これについて、包括的には、木村弘之亮・（前掲注1）税経通信五二巻五号四八頁以下、*Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15], § 19, 1ff.

(35) 同様に、ドイツ所得税法二条a第三項及び四項（負の外国源泉所得）もこの観点から取りあげられる。

(36) いわゆる tax matching credit and tax sparing credit.

(37) 参照、金子宏「租税条約における『免除外国税額控除』(tax-sparing credit) について」杉村章三郎先生古稀記念・公法学研究（上）（一九七〇）一六七頁, *Schaumburg* (Fn. 17), 9.

四　簡素化目的規範

簡素化目的規範[38]は、課税手続における技術的経済的簡素化に役立ち[39]、かつ、国際租税法の領域でもみられるものである。この簡素化目的規範には、対外取引税法の領域では特に租税特別措置法三条の三・八条の三及び二重課税法の領域では例えば租税特別措置法六条が数え入れられる。[40]

(38) Vereinfachungszweckknormen.

(39) この点について、木村弘之亮・（前掲注1）税経通信五二巻五号五〇頁、*Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15],

§4, 23f.

(40) *Schaumburg* (Fn. 17), S. 9.

五　域外課税禁止規範

ある国の課税権がその域外に及ぶ場合、その行使が適正であるかどうかが問題となる。課税権の域外行使を適切にするための規範が、一に、域外課税[41]の禁止としてＯＥＣＤモデル条約一〇条五項に定着している。[42]この追掛け課税とは、一方の締約国が、他方の締約国に居住する法人（外国法人Ｂ）が第三国の株主Ｃに支払う配当（又は当該法人の留保所得）について、その原資である所得が自国（＝当該一方の締約国）に源泉を有している場合に、当該法人（外国法人Ｂ）の支払う配当（又は当該法人の留保所得）に課税するものをいう。[43]ＯＥＣＤモデル条約一〇条五項は、このような配当又は留保所得に対する不当な域外課税を禁止している。（図1参照）

アメリカ合衆国の税制では、外国法人Ｂが配当（又は内部留保）を行う場合に、過去三年間にわたってその外国法人Ｂの総所得の五〇％超がアメリカでの事業（本店Ａなど）に実質的に関連しているとき、その配当の支払額（又は留保所得）のうち、外国法人の全世界所得に対するアメリカ事業に実質的に関連する部分の占める割合相当部分に対し三〇％の税率による源泉徴収課税が外国法人Ｂの本国で当該配当支払時に行われる。ここでは、法律の域外適用という難題が批判されるばかりでなく、この制度を実施しうる保証はない。

そこで、レーガン税制改革では、支店段階において、支店の利益から再投資及び所得税の納税にあてられた部分の金額を控除した残額に対し、別途三〇％の税率による支店税が課税される。[44]（図2参照）

域外課税は、ユニタリー・タックスについても問題となる。

課税権の域外適用を擁護する見解[45]によれば、いずれの国の経済が課税に服する所得の形成に最も寄与しているかが、源泉地国における応益負担原則及び居住地国における応能負担原則より、重要であるとする。税負担の軽減を目的に、

国際租税法上の体系

図1

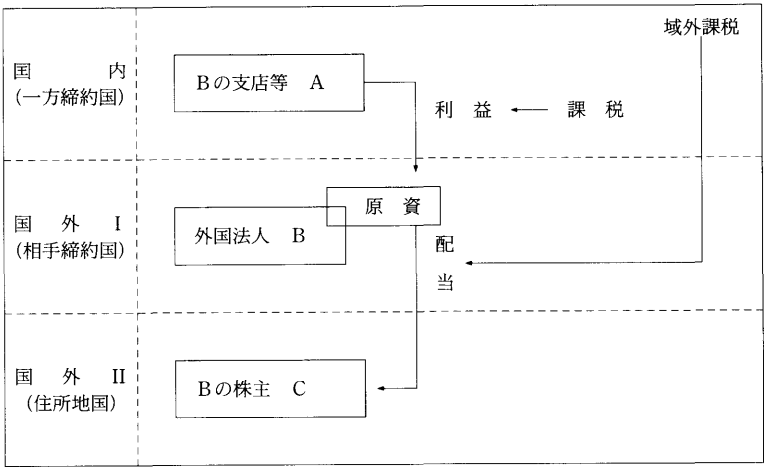
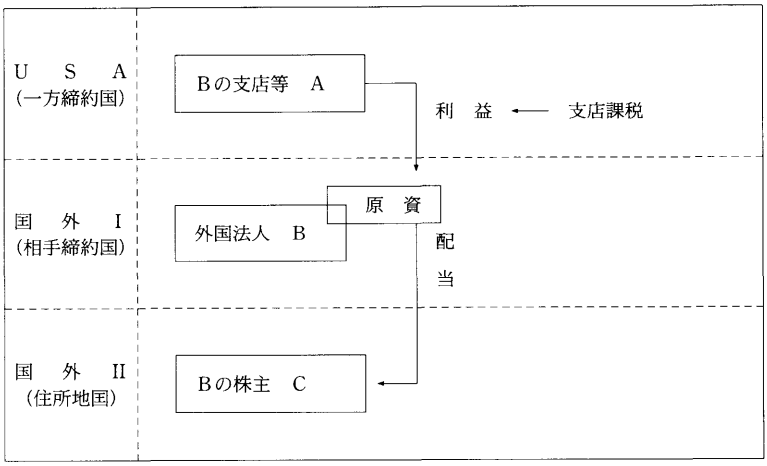


図2



無制限納税義務が高税率国から低税率国へ異動される事例は数多いといわれている。[46]

他方、税務における相互行政援助（行政共助）のための多数国間条約[47]は、その二一条二項e号において、一般に承認された課税原則[48]に反すると思料される租税についての協力義務を免除している。ここにいう、一般に承認された課税原則は、課税権の域外適用の禁止を含むと考えられる。[49]

（41） extra-territorial taxation, 追掛け課税。

（42） 宮武敏夫・前掲注（4）二〇頁。

（43） 一九九四年OECDモデル条約条項に関するコメンタリー第三三項。ただし、OECDモデル条約一〇条五項についてカナダとアメリカ合衆国は支店税の課税権を留保し（reserve）、フランスは恒久的施設と子会社に対する租税上の取扱いを同一にするため一定の事項を要求しているほか、トルコ及びアメリカ合衆国はさらに留保を付している（一九九四年OECDモデル条約一〇条五項に関するコメンタリー第八三項以下）。

（44） 小松芳明・国際課税のあり方（一九八七）四六頁以下。

（45） Cf. *Palmer, Robert L.*, Toward Unilateral Coherence in Determining Jurisdiction to Tax Income, 30 Harvard Int'l Law Journal 1（1989）pp. 1-64.

（46） 小松芳明・前掲注（44）四八頁。

（47） OECD, Multilateral Convention for Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 1988; OECD/Council of Europe, Explanatory Report on the Convention on Multi-National Administrative Assistance in Tax Matters, 1989.

（48） Generally accepted taxation principles.

（49） 同旨、宮武敏夫・前掲注（4）二一頁。

第三章　租税法学における応能負担原則

第一節　応能負担原則の法的ドグマ化

応能負担原則は、正義に適った課税にとっての基本原則である。これは、たしかに明示的には規範化されておらず、それ自体直接的にも憲法上のレベルにもないが[50]、しかし、この原則はとくに一般的平等原則（憲法一四条一項）の適用上憲法上の意義を有する[51]。応能負担原則は、一般的平等原則にとっての比較尺度になるので[52]、それぞれの租税法上の差別化はこの応能負担原則を指向して行わなければならない[53]。しかし、応能負担原則は、平等原則に根をおろしている法原則であるのみならず、社会的国家（福祉国家）原則（憲法二五条一項二項[54]）、法治国原則（とくに憲法八四条）とくに、これから明らかになる過剰［介入］の禁止[55]、ならびに所有権と相続権の制度保障（憲法二九条一項[56]）および職業選択の自由（憲法二二条一項[57]）によっても支えられている。応能負担原則は租税経済学者や哲学者のみならず、さらに租税法学においても憲法上基本的な原則として、またしたがって現行法上も尊重さるべき原則として承認されていることは、Klaus Tipkeの功績である[58]。この点についてのかれの学説は、一九七三年の租税法の教科書の初版以来広く知られており、一九九三年に出版されて基本書「租税法秩序(Steuerrechtsordnung)」は学問的基礎として受け容られている。かれの学説は、次第に租税法学に影響を及ぼしており[59]、かつ応能負担原則が連邦財政裁判所の判例[60]や連邦憲法裁判所の判例[61]のなかに確かな地歩を占めるに至ったことにも大いに寄与している。Klaus Tipkeは応能負担原則を一般平等原則（ボン基本法三条一項）の適用のための比較尺度として実り豊かなものとしているのみならず[62]、個別の租税についての正当化の意味においても応能負担原則をドグマ化している[63]。これに関して展開された租税正当化論[64]は、税目それ自体と並んで、複合体としての規範及び個別の規範をもその対象としてる。これらは、基本原則としのて応能負担原則と合致しているか、

およびこれから導きだされるサブ原則（Subprinzipien）[65] と合致しているかどうかについて、検討されるであろう。

(50) 木村弘之亮「租税法――体系綱領（第四章）」税経通信五二巻七号（一九九七）三二頁以下。

(51) *Tipke* (Fn.4), StRO I, 349ff. 木村弘之亮（紹介と批評）「クラウス・ティプケ著『租税法秩序』全三巻」法学研究六七巻一一号（一九九四）一八四頁；*Tipke/Lang*, (Fn. 1), Steuerrecht[15], §4, 81ff.; *Lang* (*Fn. 13*), Die Bemessungsgrundlage, 122 ff.

(52) この点について、木村弘之亮・（前掲注50）税経通信五二巻七号三二頁；*Tipke* (Fn.4), StRO I, 349 ff.

(53) *Lang* (Fn. 13), Die Bemessungsgrundlage, 122ff.

(54) 木村弘之亮・（前掲注50）税経通信五二巻七号四五頁；*Tipke* (Fn.4), StRO I, 406 ff., 490.

(55) 木村弘之亮・（前掲注50）税経通信五二巻七号四七頁；*Lang* (Fn. 13), Die Bemessungsgrundlage, 144ff.

(56) 木村弘之亮・（前掲注50）税経通信五二巻七号四七頁以下；*Tipke*, (Fn.4), StRO I, 443 ff., 457ff., 491; *Lang* (Fn. 13), Die Bemessungsgrundlage, 156ff.

(57) 木村弘之亮・（前掲注50）税経通信五二巻七号四八頁；*Tipke*, (Fn. 4), StRO I, 436 ff., 490f.; *Lang* (Fn. 13), Die Bemessungsgrundlage, 162ff.

(58) 同旨、*Schaumburg, Harald*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln, 1995, 126. この論文に本稿は多く依っている。

(59) 木村弘之亮・（前掲注51）法学研究六七巻一一号一八四頁

(60) 最近のものとして、BFH-Beschluß IR 29/92 vom 14. 4. 1993, BStBl. 1994 II 25 ff., 27.

(61) 最近のものとして、BVerfG-Beschluß 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86 vom 29. 5. 1990, BStBl. 1990 II 653, 658; BVerfG-Beschluß 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91 vom 25. 9. 1992, BStBl. 1993 II 413 ff, 418.

(62) *Tipke* (Fn. 4), StRO I, 478 ff.

(63) *Tipke* (Fn. 4), StRO II.

(64) *Tipke* (Fn. 4), StRO II, 517 ff.

(65) この点について *Tipke* (Fn. 4), StRO. I, 501.

第二節　国際租税法における応能負担原則の法的具体化

応能負担原則は国際租税法において特に有意義である。租税立法者は、対外取引税法および二重課税法[66]の制定にあたって経済政策を考慮するので、国際租税法の規範の特色は、応能負担原則を指向しなければならない税収目的規範[67]とならんで、応能負担原則のはたらかない経済誘導規範[68]をも含んでいる。ただし、国際租税法における誘導規範による応能負担原則の損壊を最高裁判例は、つねに憲法一四条一項違反として考えているわけではない。抵触を根拠づける規範および抵触を減却する規範[69]もまた応能負担原則に照らして考量されなければならない。このことは、コンセプトとして無制限納税義務の枠内における課税の基礎とされる全世界所得課税の原則　全世界財産課税の原則にとっても、また制限納税義務の枠内において妥当する領域主義（源泉地国所得　財産課税の原則）にとってもあてはまる。最後に、二重課税の回避のための規範もまた、応能負担原則に照らし体系を支える平等要請として公認されなければならない。この関連において、国際租税法の領域について特殊な問題が提起されうる。この問題提起は応能負担原則の独立（Ausdifferenzierung）を要する。対外取引税法[70]にあっては、例えば国内における給付能力と国外における給付能力の区別が必要である。[71] とくに二重課税の回避のための双務的規範（二国間条約）の場合、応能負担原則を規範化することによって個々の租税正義を実現するほかに、締約国間における配分的正義もまた重要である。[72] このことから相剋の状況が導きだされることも稀ではない。かかる状況は、二国間における配分的正義の原則がいかなるケースにおいて応能負担原則の損壊を正当化しうるかといった諸問題を提起するのである。

(66) これらの概念について、木村弘之亮「国際租税法の概念」法学研究六九巻三号（一九九六）一頁以下、*Schaum-*

burg, (Fn. 17).

(67) 木村弘之亮・(前掲注1) 税経通信五二巻五号四九頁。

(68) 木村弘之亮・(前掲注1) 税経通信五二巻五号四九頁。

(69) 参照、本稿第二章第二節二。

(70) 木村弘之亮・(前掲注66) 法学研究六九巻三号五頁。

(71) この点について、*Vogel, Klaus*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: K. Vogel (Hrsg), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Köln 1985, DSTJG 8, 3, 28ff, *Vogel, Klaus*, Über „Besteuerungsrechte" und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrechte, in: FS Klein, Köln 1994, 361, 368.

(72) *Tipke, Klaus*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981, 120; *K. Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften (Fn. 71), 20ff; *Schaumburg* (Fn. 17), 565 f.

第四章　対外取引税法における応能負担原則

第一節　全世界所得課税原則と源泉地国所得課税原則

所得税法のなかでは、無制限納税義務（所得税法七条一項一号）および拡張的無制限納税義務（所得税法三条一項）について課税客体として、一〇の所得類型の枠組みによって画された全世界所得が把握される。この全世界所得課税の原則はなるほど所得税法七条一項一号、五条一項において明瞭に規定されているわけではないが、しかし、同法七条一項二号ないし五号、五条、二項からの逆推論として明らかになる。

無制限納税義務の枠内における全世界所得の課税はけっして自明なことではない。全世界所得課税の原則は税務上二〇世紀にはじめて、それまで一般に妥当していた源泉地国所得課税の原則を押しのけたのである。源泉地

国所得主義は、他国において取得された所得を居住地国において課税しない、という財政学上の秩序づけ原則のひとつであった。[73] 源泉地国所得課税の原則は今日とりわけなおラテン・アメリカで流布している。しかし、この課税の原則はこれらの国の実務において修正されている。このことはとくに配当、利子、ライセンス使用料に対する課税ならびに人的サービスないし技術援助の給付に対する対価についての課税にあたはまる。ここでは、資本および技術の移転が関係国の経済的社会的発展にとって必要だと思料される範囲において、源泉地国所得課税の原則は租税誘因措置のシステムによってダメになることも稀ではない。[74]

無制限納税義務の枠内における全世界所得課税の原則は、次の点で広く合意されており、[75] そしておもに次のように正当化されている。無制限納税義務の場合の所得の取得者はその者の生活遂行又は事業活動の重点（本拠）を国家主権領域に有している。[76] このような応益説により方向づけられている理由づけは、その核心において、ある国の居住者はこの国（居住地国）の国家サービスをも請求するという推定から出発する。[77] そして、所論はもちろん理念史的には全世界所得課税の原則についての犠牲説的根拠づけに対峙する。後者によれば居住地国のみが全世界所得の課税を請求しうる。[78] 同時に、全世界所得の課税は、課税の平等原則に即応する。ひとりの納税者の担税力（租税給付能力）は、国内源泉所得と国外源泉所得を不平等に取り扱うことを禁じている。[79] しかし、同時に全世界所得課税の原則の擁護者によっても、制限納税義務についての源泉地国所得課税の原則もまた同意されている。なぜなら、国内源泉所得は国内の国民経済と非常に密接に結び付いているので、源泉地国は課税を断念できないからである。[80] かくして、結果的には、全世界所得税の原則と源泉地国所得課税の原則が並存するため二重課税が生じる。

これと対照的に、源泉地国所得課税の原則については次のように叙述されている。源泉地国所得課税の原則の実現によってのみ国際的二重課税の回避は体系的に可能となる。その他、国際的正義の観点からは、その領域で

当該収益が稼得されたところの国家が課税について優先権を有さなければならない。全世界所得課税は保護主義である。この全世界所得課税の原則はとくに投資環境を優遇していない国々を不利にする。[81] 源泉地国所得課税の原則はとくに応益説の観点から正当化されている。応益説によれば、課税は国家によって供与される公共財の対価として理解される。すなわち、源泉地国は、公共サービスの提供によって同国での所得の取得を一般に可能にさせている国である。このような応益説の観点は、複数の国の間における税源の正義に適った配分（配分的正義）にも寄与する。[82]

全世界所得課税の原則と源泉地国所得課税の原則とのいずれに優先権が与えられるべきかとの問題をめぐって、従来広く犠牲説および利益説に基づき構成されてきた議論は、応能負担原則の一義的な指向を見失っている。[83] 応能負担原則は、利益説（応益説）と合致しえない、[84] また、その正統根拠は財政学的は特徴づけられた犠牲説に求められない。[85] このような応能負担原則は、平等原則（憲法一四条一項）の適用のための租税法上重要な比較基準として、同じ金額の（可処分）所得を有する人々を等しく課税することを求める。[86] 応能負担原則が所得を指向していることは[87]とくに、全世界の所得を無差別に把握することをけっして求めてはいない。応能負担原則はまた競争の中立性の実現を目指しているので、[88] 国外所得の部分および国内所得の部分の取得の際に妥当しているさまざまな立地条件から、相異なる租税給付能力がまた導きだされる。例えば国外の業務で活動している納税義務者は、同地の経済的、社会政策的および法政策的事情に直接的にかつ持続的にさらされている場合、同国での税負担効果を応能負担原則に基づく課税のための唯一の尺度に引き上げることは、実質的に適切である。全世界所得課税の原則と対照的に源泉地国課税の原則が妥当するならば全世界規模の給付能力（全世界給付能力）が租税法上把握されないであろうということを考慮するとき、国内給付能力と国外給付能力との区別が必要になる。[89] かくして、全世界所得課税の原則とならんで、源泉地国所得課税の原則もまた給付能力原則を具体化しうるものである。[90]

全世界所得課税の原則も源泉地国所得課税の原則も応能負担原則と合致しうるということは、結局のところ、応能負担原則がきわめて不確実な原則であることに基因する。この原則の具体化は数学によりなされるものではない。このことから、応能負担原則に内容を詰め込む際、立法者には価値判断の余地が生じる。すなわち、立法者は全世界所得課税の原則か又は源泉地国課税の原則かのいずれかに意思決定することができる。しかしまた、立法者は全世界所得課税の原則と源泉地国所得課税の原則の双方に賛成することもできる。

立法者は両原則をしたがって相互に組み合わせることができる。日本国の国際租税法ではこれがなされている。例えば、所得税の無制限納税義務の枠内では全世界所得課税の原則が、そして所得税の制限納税義務の枠内では源泉地国所得課税の原則が実現されている。さらに、一方で、所得税法および法人税法は制限納税義務の枠内では全世界所得課税の原則に結びつけており、そして他方で制限納税義務の枠内では二重課税の回避の目的のために再び源泉地国所得課税の原則に結びつけている。

全世界所得課税の原則および源泉地国所得課税の原則は応能負担原則と合致しうるとしても、源泉地国所得課税の原則に優先権が与えられるべきである。[91] 日本の所得税法に定着している全世界所得課税の原則はたんに、国庫のための合目的性を考慮しての結果であるにすぎず、納税義務者と関係諸国に対する正義を指向した原則ではない。その限りにおいて、全世界所得課税の原則は実質的正義に適合していない。全世界所得課税の原則は、所得税法の固有の価値判断（所得税法七条一項一号）に従って源泉地国に帰されうる各種所得の捕捉の道を開いている。源泉地国は、国内国民経済との密接な関連性を理由にその国内源泉からのすべての所得の課税を放棄できない。[92] ということが、正しい場合には、このことはすべての国に妥当しなければならない。この点を考慮すると、国内源泉の課税をみずから請求する国は、課税の目的上他の国にもその国の源泉を譲らなければならない。相互主義および配分的正義をねらった国際的な課税権の配分[93]は、全世界所得課税の原則によって歪められる。最後に、

全世界所得課税の原則を支える所得税法規定は、抵触を根拠づける規範[94]として、所得税法の基本構想のなかで、課税の平等を侵害する二重課税を目指している。なるほど、たしかに、この二重課税は二重課税条約によって又は二重課税を回避するための片務的措置（所得税法九五条一項）によって全部又は一部回避されないし取り消されるが、しかし、このような二重課税を源泉地国所得課税の原則の実現によってはじめから阻止することは、実態に即して適切である。

源泉地国所得課税の原則が地球規模で矛盾のない場合にかぎって、源泉地国所得課税の原則に基づいて構想された課税は、二重課税を回避することができるであろう。これには、すべての国の国際的合意が必要である。全世界で妥当する源泉地国所得課税の原則は、自己完結的な正義の秩序として概念されなければならない。この正義の秩序のなかで、すべての国々にとって同一の又は類似の領域上の結節点が、源泉地国所得課税のために妥当性を有しなければならない。しかしながら、源泉地国所得課税の原則は、みずからを実現しうるチャンスを国際的にもっていない。とくに、豊かな――たいていは重課税の――国々は国庫の理由から全世界所得課税の原則を放棄しないであろう。

立法者が全世界所得課税の原則に与する意思決定は、所得税法七条一項で条文化されており、所得税法についての原則表明としていたるところで（規範を構想する）諸原則のなかに数えいれられる。

応能負担原則による課税と合致しうる全世界所得課税の原則が一貫してあくまで貫かれる、ということを平等原則は要求する[95]。さもなければ、平等原則の違反が否定されるべきとき、もうひとつの別な実質的正義に適った原則による正当根拠を必要とするそうした体系の損傷が問題である。このような憲法上必要な価値判断の首尾一貫性は、しかしながら、無制限納税義務の枠内において所得税法に無縁である。全世界所得課税の原則の損壊がある。このような原則の損傷は、応能負担原則に基づく課税と合致しないし、また平等原則に照らしても正統化

されえない。[96]

国別所得類型別限度方式による損益通算の制限がとられているならば、そのような制限は全世界所得課税の原則を損傷するでろうはとりわけ明白である。とくに全世界所得課税の原則を一貫して実現するには、とくに無制限納税義務の枠内において外国で取得したプラスの各種所得のみならず、同国で得たマイナスの各種所得もまた算入されなければならないということが求められる。このことは、直接に所得税法七条一項一号から明らかになる。同条によれば、すべての所得（とりわけ所得税法二七条二項などによる純所得）だけが所得税に服する。客観的給付能力の具体的尺度としての各種所得の合計額の計算上、水平的損益通算と垂直的損益通算の枠内において損失が相殺（＝通算）されなければならない。これによって、（客観的）純所得課税原則が実現され、そして同時に応能負担原則が具体化される。このことは、所得税法七〇条、七一条、法人税法五七条一項に規定されている損失の繰越控除にも妥当する。このように日本の繰越控除は所得類型および国別によって制限されていない。もし所得類型および国別による損益通算および損失繰越控除が制限されるならば、このような制限は、結局のところ、次の帰結をもたらすであろう。すなわち、特定の国外源泉所得および国外に基因する国内源泉所得について、それがプラスである限り、全世界所得課税の原則が妥当して、そしてそれが継続してマイナスである限り、源泉地国所得課税の原則が妥当するであろう。[97] この点を考慮すると、国別および所得類型による制限は一般的平等原則に違反するであろう。[98]

(73) *Flick, Hans*, Folgerungen und Fortentwicklung, in: Engelschalk/Flick u. a., Steuern auf ausländische Einkünfte, München 1985, 93f.

(74) ラテンアメリカの各国実務について、*Costa, Ramón Valdés*, Entwicklung und theoretische Fundierung des Territorialitätsprinzips in Lateinamerika, in: Engelschalk/Flick u. a., Steuern auf ausländische Einkünfte,

München 1985, 51 ff.

(75) 例えば' *Spitaler, Armin*, Das Doppelbesteuerungsproblem der direkten Steuern, Amsterdam 1936 (Köln 1967), 219 ff., 256 ff., 328 ff.; *Bühler* (Fn. 27), 130 ff., 161 ff.; *Debatin, Helmut*, Die beschränkte Steuerpflichtbei der Einkommen-und Körperschaftsteuer, BB 1960, 1015; *Menck, Thomas*, Welteinkommen und Territorialität der Besteuerung nach deutschem Recht und in deutscher Sicht, in: Engelschalk/Flick u. a., Steuern auf ausländische Einkünfte , München 1985, 28, 33 ff.

(76) *Debatin, Helmut*, Konzeptionen zur Steuerpflicht [Zu: Endriss: Ist die. Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht noch zeitgemäß?, FR 1968, 338-340] FR 1969, 277 ff.

(77) 例えば' BFH (Fn. 60) vom 14. 4. 1993, BStBl. 1994 II 27 ff., 29.

(78) 詳細について' *Vogel, K.* (Fn. 71), Über „Besteuernungsrechte", 365 ff.

(79) *Menck* (Fn, 75), 33; *Debatin* (Fn. 75), FR 1969, 277 ff.

(80) *Debatin* (Fn, 75), BB 1960, 1015;*Debatin* (Fn. 75), FR 1969, 277 ff.

(81) *Vogel, Klaus*, Perfektionismus im Steuerrecht, StuW 1980, 206 ff., 211.

(82) *Vogel, K.* (Fn. 71), Die Besteuerung von Auslandseinkünften, 20 ff.

(83) もっとも' 参照' *Vogel, K.* (Fn. 71), Über „Besteuernungsrechte", 364 ff.

(84) *Tipke* (Fn. 4), StRO I, 475 ff.

(85) *Tipke* (Fn. 4), StRO I, 479.

(86) 木村弘之亮・(前掲注1) 税経通信五二巻七号二一頁以下。

(87) 租税給付能力を最も適切に測る指標としての所得について' *Tipke* (Fn. 4), StRO II, 560 ff.

(88) *Tipke* (Fn. 4), StRO III, 1285.

(89) *Vogel, K.* (Fn. 71), Die Besteuerung von Auslandseinkünften, 28 ff.; *Schaumburg* (Fn. 17), 62;

(90) *Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income, Intertax 1988, 216 ff., 310ff., 393 ff. (218 f.)

(91) *Schulze-Brachmann, Arno*, Totalitäts-oder Territorialitätsprinzip? Ein Beitrag zum Doppelbesteuerungsrecht, StuW 1964, 589 ff.; *Endriss, Horst Walter* Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und

beschränkter Steuerpflicht noch zeitgemäß?. FR 1968, 338 ff.; *Tipke, Klaus*, Die Steuerflucht bei internationalen Beziehungen, in: Deutsche Landesreferate zum öffentlichen Recht und Völkerrecht, XI. Internationaler Kongreß für Rechtsvergleichung, 1982, 211, 218 f. ; *Vogel, K.*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften (Fn. 71), 17 ff; *Schaumburg* (Fn. 17), 61.

(92) 同旨、*Debatin* (Fn. 75), BB 1960, 1015; *Debatin* (Fn. 70), FR 1969, 277 f.

(93) この点について、*Tipke* (Fn. 72), Steuergerechtigkeit, 120;*Flick, Hans*, Recht undGereehtigkeit im internationalen Steuerrecht. Zur Entwicklung des Staatenpraxis, FR 1961, 171 ff; *Schaumburg* (Fn. 17), 61.

(94) この点について、参照、本稿第二章第二節。

(95) 一貫性の要請について、*Tipke* (Fn. 4), StRO I, 354 ff.

(96) *Schaumburg* (Fn. 58), 133.

(97) *Schaumburg* (Fn. 17), 68.

(98) *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15] § 9, 67; *Schaumburg* (Fn. 17), 68; *Vogel, Klaus.*, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste. Der neue §2 a des Einkommensteuergesetzes, BB 1983, 180 ff. ;*Rädler, Albert J.*, Die Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten-was bleibt?. FR 1983, 337 ff.

第二節　粗所得課税の原則と純所得課税の原則

制限納税義務はとくに所得税の分野で次の点で特徴づけられている。すなわち、無制限納税義務と異なり、納税義務者の個人的事情はほとんど斟酌されないままである。このため、制限納税義務は、物税に類似した性格を有している。[99] それ故、その限りにおいて、もはや所得ではなく、物税、人税以外の税が問題である、といった見解が主張されている。[100] それにもかかわらず、所得税の制限納税義務についての諸規定が、所得税法律の外にあるわけではない。租税給付能力の指標となるメルクマールは、たとえ発育不全であるとしても、斟酌されている。このことはとくに、事業所得についてあてはまる（所得税法一六五条）。最後に、納税申告が行われる場合（所得

税法一六六条）、累進税率が適用されることになる。それ故、制限納税義務者の課税は、いずれにせよその限りにおいて応能負担原則に基づいて構想されている。これによって、制限納税義務者も援用することのできる、一般的平等原則（憲法一四条一項）がまた実現されている。不平等な取扱いを正当化しうるような態様と意義を有する相違が無制限納税義務者と制限納税義務者の両グループ間に存在しない場合、憲法一四条一項および応能負担原則は基本的に両グループ間における平等取扱を求める。[101]

制限納税義務の分野において、特定の各種所得について純所得課税原則ではなく、粗所得課税原則が実現しているということによってとくに、応能負担原則は害されている。応能負担原則のサブ原則[102]としての客観的および主観的純所得課税の原則[103]は、とくに給与所得から源泉徴収税を課せられる制限納税義務のある各種所得について妥当しない。このような所得税の納付は一律源泉分離課税によって完了する（所得税法一六九条以下）。このような源泉分離効果が粗所得課税をもたらすのである。なぜなら、一律源泉分離課税の場合、租税は原則として各種所得から徴収されているのではなく、必要経費、給与所得控除額を斟酌せずに収入金額から徴収されるからである。主観的給付能力の数量に関係している、主観的純所得課税は、制限納税義務の枠内においては、所得類型のいかんにかかわらず、とくに次によって制限されている。すなわち、所得税法一六五条によれば、医療費控除等（所得税法七三条ないし七七条）、傷害者控除等（同法七九条ないし八五条）および外国税額控除（同法九五条）はまったく斟酌されえない。わずかに、基礎控除（同法八六条）、寄付金控除（同法七八条）および雑損控除（同法七二条）が所得控除として課税総合所得金額（＝真性の課税標準）から控除されるので、その範囲において主観的純所得課税の原則は制限されている。

客観的純所得課税の原則の毀損および制限納税義務の枠内における粗所得課税の規定は、とりわけ次によって正当化されている。すなわち、外国に流出する収入の場合源泉徴収手続の適用は不可避である。ここでは、粗収

入からの源泉税の徴収納付が脱税の防止に寄与することが、仮定されている。[104] たしかに、租税逋脱の防止は、粗収入からの源泉税の徴収を必要とするかもしれないが、しかし、無制限納税義務者と制限納税義務者とのあいだでの異なる取扱を説明していない。なぜなら、無制限納税義務者のもとでも、脱税の防止の観点から資本収益とくに利子所得について一律源泉分離課税が制度化されているからである（租税特別措置法三条、三条の三所得税法一八一条、一八一条二号）。最後に、客観的純所得課税の原則の損傷は、源泉課税ではなく、一律源泉分離課税（納税完了効果）にのみ基づいている（租税特別措置法三条、三条の三、四一条の一〇、所得税法一七四条三号～八号、租税特別措置法八条の二、四一条の一二、八条の二、八条の三、三七条の一〇）。

源泉納税義務のある各種所得を制限納税義務者の申告課税手続又は賦課課税手続にかかわらしめたり、ならびに必要経費を斟酌したり源泉税の個人所得税からの税額控除を導入することを、納税立法者が脱税防止の観点から、なぜ妨げられる理由は、認識できない。

粗所得課税を正当化するため、行政簡素化の理由も挙げられている。[105] たしかに、粗所得課税は、源泉税徴収のコストが国から転嫁される場合には、課税当局にとっての簡素化および行政コストの節約に有意義になる。[106] このような論証は、しかし、無制限納税義務と制限納税義務との差別化を根拠づけることはできない。かような論証によっては、無制限納税義務についての粗所得課税もまた正当化される。最後に、行政簡素化の論証がいかに断固たるものではないのかは、次の点に如実に示されている。所得税法一六一条で対象とされている各種所得のすべてが一律源泉分離課税による納税完了効果をうけるわけではないことから、明らかである。

制限納税義務の枠内において特定の各種所得について、客観的純所得課税の原則の損傷およびこれから帰結する粗所得課税は、さらに、各人の給付能力に基づき課税をなすことは源泉地国の職責でないというとによっても、正当化される場合、[107] この論証は、憲法一四条一項に照らしても、確固としているわけではない。なぜなら、一般

的平等原則は制限納税義務者にも妥当するからである。たしかにもっぱら居住地国が応能負担原則に基づく課税について権限を有している、と多数説は主張する。[108] しかし、同説は、源泉地国における収入と直接的な対応関係にない、そうした支出を斟酌しないことを、いずれにせよ正当化する。しかし、源泉地国における収入と直接的な対応関係にある、そうした支出は、これに対して、源泉地国においても給付能力を減少させるし、したがって斟酌されなければならない。[109]

一律源泉分離課税による粗所得課税は、資本収益とくに利子所得について、所得税法二三条により必要経費が控除されないとき、租税給付能力を害する過大課税をもたらす。客観的純所得課税だけが応能負担原則に合致しうる。粗所得課税は応能負担原則に違反する。[110] 少なくとも国内源泉所得について応能負担に基づく課税を最低保障しうるミニマムプログラムを実現するため、これによって、平等原則に矛盾する粗所得課税は、唯一憲法に適合する純所得課税に移行することが必要である。[111] このような純所得課税の帰結として、所得税法一六五条かっこ書で定められている法人税株主帰属方式による外国税額控除の禁止もまた、廃止されなければならないであろう。ただし、配当控除（所得税法九二条）は許容されている。このような外国税額控除の禁止は、憲法一四条一項の平等原則に違反する。[112]

主観的純所得課税の原則の損傷、したがって家族構成員のための負担を斟酌しないことは、これに対し、次のようにして正当化されている。すなわち、制限納税義務の枠内において、全世界所得は課税に服さない。家族構成員のための負担は、特定の各種所得と対応関係になく、むしろ、個人的事情に関係しており、したがって納税義務者の総合給付能力にかかわっている。しかし、総合給付能力は、一定の課税期間に取得された全世界所得によって決定的に規定される。居住地国がこのような個人的給付能力を示す家族状況を同様に斟酌している場合、制限納税義務の枠内で、源泉地国における主観的純所得課税の原則は、家族構成員のための負担を二重に斟酌す

ることになろう。かくして、主観的純所得課税の原則の破損は原則として憲法一四条一項違反につながらない。[113]

しかし、納税義務者が居住地国においてプラスの各種所得を取得していない場合、とりわけ、給付能力を指向する課税は、源泉地国で取得される所得が二重課税条約に基づき源泉地国にのみ課税権を割り当てられているとき、又は居住地国でマイナスの各種所得と通算されないとき、完全に排除される。

(99) *Dabatin* (Fn. 75), BB 1960, 1015 ff.; *Dabatin, Helmut*, Die Bestimmung der Einkunfsart bei der beschränkten Steuerpflicht, DB 1961, 785 ff.; *Dabatin* (Fn. 76), FR 1969, 277 ff.; *Engelschalk, Michael*, Die Besteuerung von Steuerausändernanf Bruttobasis, Heidelberg 1988, 82 f.; *Berkes, Jörg*, Die beschränkte Steuerpflicht der Arbeitnehmer im System des Einkommensteuergesetzes, Frankfurt/Bern/New York/Paris 1991, 16 ff.

(100) つとに、*Strutz*, Handbuch des Reichsteuerrechts, Berlin 1927, 310. 近年では、*Bayer, Hermann-Wilfried*, Die unbeschränkte und die beschränkte Einkommensteuer . Ein Vergleich, Zugl. ein Beitraq zu den Grundlagen des deutschen Internationalen Einkommensteuerrecht., in: FS Hermann Mosler, Berlin/Heiderberg/New York 1983, 59 ff, 69 f.

(101) 租税法における平等原則について、*Tipke* (Fn. 4), StRO I, 311 ff.

(102) *Tipke* (Fn. 4), StRO I, 113.

(103) 客観的純所得課税の原則と主観的純所得課税の原則との区別について、*Lang* (Fn. 13), Die Bemessungsgrundlage, 185 f.; *Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn, EStG, §2 Rdnr. A 126 f. *Tipke* (Fn. 72), Die Steuergerechtigkeit, 95 f.; *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15] § 9, 42 ff.

(104) この論証について詳細は、*Engelschalk* (Fn. 99), 9 f., 78.

(105) *Menck* (Fn. 75), in: Engelschalt/Flick u. a., Steruern auf ausländische Einkünfte, 30 ff.

(106) この点につき、*Engelschalk* (Fn. 99), 7 f., 50 ff.

(107) 同旨、BVerfG-Beschluß 1 BvR 228/65 vom 24. 9. 1965, BVerfGE 19, 119.

(108) 例えば、BFH-Urteil IR 219/82 vom 20. 4. 1988, BStBl. 1990 II , 701.

(109) *Engelschalk* (Fn. 99), 80.

(110) 憲法上の疑問について、さらに、*Lüdicke* in: Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, §50 Anm. 152; *Berkes* (Fn. 99), Die beschränkte Steuerpflicht, 35 f., 39 ff.; *Engelschalk* (Fn. 99), 75 ff.; *Endriss* (Fn. 91), FR 1968, 340.

(111) *Schön, Wolfgang*, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht-Bemerkungen zu EuGH vom 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), IStR 1995, 126 und FG Köln vom 20. 10. 1994, 5K 314/84 (Werner II), IStR 1995, 138 (beide in diesem Heft), IStR 1995, 119 ff.; *Kaefer, Wolfgang/Gert Saß*, Beschränkte Steuerpflicht und Diskriminierungsverbot im Licht des EuGH-Urteils vom 14. 2. 1995 [Schumacker], DB 1995, 642 ff.

(112) *Schaumburg* (Fn. 17), 134.

(113) 参照、BFH (Fn. 108) vom 20. 4. 1988, BStBl. 1990 II 701.

第三節　実額所得とみなし額所得

所得税法を特徴づけている応能負担原則のサブ原則には、実額所得課税の原則が数え入れられる。このサブ原則から、原則としてみなし額所得ではなく実額所得が課税される。実現所得を課税の対象にすることは、実際の給付能力の把握に資する。このような所得税法八九条二項の基礎にあり、かつ所得税法にとって基準となる課税構想は、とくに、所得税法七二条ないし八七条によって法律に規定されている。それによれば、実際に取得された各種所得が課税に服するのであって、みなし所得が課税されるわけではない。

しかしながら、この実額所得課税の構想から離れて、租税特別措置法に定められている軽課税国留保所得合算課税（同法四〇条の四以下・六六条の六以下）の枠内では、みなし額所得に課税がおこなわれており、その結果、これによって、実際の給付能力、個人の給付能力ではなく、法律により擬制された給付は能力が把握されること

となる。

軽課税国留保所得合算課税の目標（租税特別措置法四〇条の四以下・六六条の六以下）は、積極的活動に基づく軽課税所得について日本の課税から特定外国子会社等の遮蔽効果ないし繰延効果を除去することにある。換言すると、特定外国子会社等に内部留任された各種所得は、実際の配当先立ち国内課税をうけさせるべきものとする。このような目標は、あたかも特定外国子会社が前記の類いの配当可能な利益をできるだけ早い時点で配当されたかのように、課税が原則として行われるようにして、配当の擬制によって達成される。結局のところ、みなし配当所得、したがってみなし額所得が国内株主のもとで課税に服する。[11]

このような実務所得課税のサブ原則および応能負担原則の損傷はたしかに原則として許容されないが、しかし、さらにまたそれ自体、実質的正義に適った原則によっても支えられなければならず、同時に平等原則（憲法一四条一項）のもとで正当化されなければならない。応能負担原則の打破を正当化することのできる規範には、所得の移転の防止に資する規範がとくに数え入れられる。租税特別措置法四〇条の四以下、六六条の六以下は、所得移転の防止対策規範として、経済的給付能力の基準に応じた平等な課税からの逸脱を阻止することを目指した法律効果を生じさせている。この規定は、外国関係会社の利益留保がなければ成立したであろう経済的効果を惹き起こそうとするものである。かくして、結局のところ、国内株主のもとでみなし額所得が課税をうけることとなる。軽課税国留保所得課税は結局のところ、同じ経済的給付能力の平等な把握およびしたがって平等原則に資する。したがって、軽課税国留保所得課税の枠内におけるみなし額所得の課税は、その基本構想において正当化されている。

しかしながら、軽課税国留保所得課税は、特定外国子会社の課税繰延効果ないし遮蔽効果を除去することに限定されていない範囲において、応能負担原則の侵犯は正当化されない。

特定外国子会社等の（適用対象留保金額の基礎となる）調整所得金額が、日本租税法（租税特別措置法三九条の一五一項、二項）の合算所得の計算規定に基づいて計算されなければならないことは、応能負担原則と合致しえない。その結果、軽課税国留保所得課税の枠内において把握されるみなし配当は実際の配当を上回っていることがありうる。一方でみなし配当、他方で実際の配当に対する二重把握が法律上回避されない範囲において、これは応能負担原則と合致しない。[115]

(114) *Schaumburg* (Fn. 17), 289.

(115) *Schaumburg* (Fn. 17), 290. 336ff.

第五章　二重課税法における応能負担原則

第一節　二重課税の回避：単なる分別あるルールか又は法的義務か

法人税の分野において二重課税は、全世界所得／全世界財産の把握による無制限納税義務と国内源泉所得／国内所在財産の把握による制限納税義務との国際的並存にとりわけ基因する。このような無制限納税義務と制限納税義務との原始的抵触とならんで、複数の国々おける無制限納税義務の並存によっても二重課税ないし重複課税が起こりうる。最後に、抵触は複数の国においてさまざまな態様で特徴づけられている制限納税義務によっても起こりうる。抵触を根拠づける諸規範の帰結としての国際的二重課税は、抵触を滅却する規範[116]によって制限又は撤廃をおこなっている。

二重課税を回避すべき法的義務は、国際法からも（ヨーロッパ法からも）生じてこない。一般に承認されているところによれば、二重課税は禁止されているとか、その回避は要請されている、といった内容の法命題は国内

法からも引き出せない。[117] 国際協調ならびに人、サービスおよび資本の取引の自由化を考慮すると、国家が二重課税を防止するきっかけを作るのは、たんに分別のあるルールにすぎない。[118]

しかしながら、二重課税の防止の要請は、応能負担に基づく課税の法原則である。[119] 二重課税を防止すべき法的義務は、全世界所得／全世界財産に対する（コンセプトとしての日本の対人税の基礎にある）課税原則の裏側として明らかになる。[120] なぜなら、地球規模の給付能力（全世界給付能力）を指向する全世界所得課税（全世界財産課税）は、原則として国内源泉所得および国外源泉所得はそれぞれ等しく日本の租税を課税されるということを要求する。全世界所得課税の原則を一貫して実現するならば、国内の給付能力と国外の給付能力を租税法上相異なって取り扱うことは許されないであろう。その結果、国外で取得された所得は、原則として国内源泉所得に比べてより軽く課税されてもよくないし、又より重く課税されてもいけない。かくして、同時に、全世界所得課税の原則の下では国内源泉所得についても国外源泉所得についても差別なく日本の税負担が及んでいくので、二重課税を完全に防止する要請は、明らかになる。

すなわち、応能負担原則と合致する全世界所得（全世界財産）課税の結果、コンセプトとして、無制限納税義務者の各種所得および財産が質的にも量的にも完全に把握されることになる。所得税法および法人税法の分野について、客観的給付能力の数量としてのこのような各種所得の全世界把握は、つねに、主観的給付能力の数量によって修正をうける。この主観的給付能力は、日本の租税を支払うため用いることのできる（可処分）所得をもたらすこととなる。[121] したがって、日本の租税のほかに国外源泉所得に対し支払われなければならない外国税は、前述の主観的給付能力の負担になる。したがって、国外源泉所得に対して支払われた外国所得税は、つねに、主観的給付能力の観点から、斟酌されなければならない。[122]

二重課税の防止が全世界所得（全世界財産）課税の裏側であることを考慮すると、二重課税を防止するための

措置は、まず第一に、無制限納税義務の枠内において講じられなければならない。この課題はとりわけそれぞれの居住地国に課されている。[125] このような法的義務は、日本の租税法では、二重課税の防止のための片務的[124]および双務的[125]規範によって広く法定されている。しかしながら、これは今日ではまだ部分的な規定があるだけである。応能負担原則から引きだされる二重課税防止の要請を一般的に法定する、そうした租税法規範は存在しない。

(116) 本稿第二章第二節。

(117) BFH-UrteilVI R 210/72 vom 14. 2. 1974, BStBl 1975 II 497; *Ebling, Wilfried*, Rechtsgrundsätze des Bundesfinanzhofs zum internationalen Steuerrecht, DB 1989, Beilage Nr, 18, 1, 8.

(118) *Lornsen, Birgitt*, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Frankfurt / Bern / New York/Paris 1987, 45; *Schaumburg* (Fn. 58), in: FS Tipke , 144.

(119) *Tipke, Klaus*, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgenoeiner Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?, AWD 1972, 589 ff. ; *Schaumburg* (Fn. 17), 434 ff. ; 類旨、*Bachmayer, Karl E*, Rechtsanspruch auf Schutzgegen internationale Doppelbesteuerung, StuW 1964, 885 ff. ;*Knechtle, Arnold*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, erläutert an Beispielen des Internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Basel/Stuttgart 1976, 52 f.

(120) 同旨、Regierungsbegründung zum Steueränderungsgesetz vom 20. 8. 1980 betreffend §34c EStG, BT-Drucks. 8/36, 48, 19 ff.

(121) 同旨、*Tipke* (Fn. 4), StRO II, 560 ff., 672ff. ; *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15] §9, 42 ff., 68 ff.; *Lang* (Fn. 13), Die Bemessungsgrundlage. 168 f.

(122) *Schaumburg* (Fn. 17), 436;ferner *Flick* (Fn. 93), FR 1961, 171, 172. 後者は、二重課税の回避を租税正義の要請として理解する。

(123) *Manke, Klaus*, Günstigere Regelungen zur Berücksichtigung ausländischer Steuern, DStZ 1980, 323 ff.,

326;*Lornsen* (Fn. 118), 83;*Höhn, Ernst/Eugen David*, Doppelbesteuerungsrecht. Eine Einführung in das interkantonale und internationale Steurrecht der Schweiz, Bern/Stuttgart, 1973, 81.

(124) 所得税法九五条、法人税法六九条。

(125) 二重課税条約。

第二節　外国税額控除方式

一　多様な方式

日本の租税法では二重課税を防止するための規範は方法多元論によっている。片務的レベルにおいては外国税額控除[126]とならんで、外国税額損金算入[127]が考えられるのに対し、双務的レベルにおいて、したがって二重課税条約のレベルでは外国税額が基本的方式である。国外所得免除方式を日本の租税法は用いていない。

これらの方法についての体系上の評価は、さまざまである。外国税額控除方式は、全世界所得課税原則（全世界財産課税原則）と体系上適合しており、また、この原則と結びついている応能負担原則を国内所得と国外所得は等しく租税法上課税されるように具体化している。外国税額方式によって同時に、国内への投資に比べ国外への投資の競争中立性（資本輸出の中立性）が確保される[128]。同様に、外国税額損金算入、軽減課税ならびに概算課税の方式は体系に組み込まれうる。それらは前世界所得課税の原則（前世界財産課税の原則）に即応する。

これに対し、国外所得が移住地国において課税に服さない範囲において、国外所得免税方式はコンセプトとしては源泉地国課税の原則（領域主義）を実現する。このような体系の毀損の結果、全世界所得課税の原則と異なり国内所得と国外所得についてもそれぞれ相異なる給付能力が認められることとなりうる[129]。

全世界所得課税主義とのこのような訣別は、国内給付能力と国外給付能力とのあいだに差別化をもたらす。し

かしながら、問題の納税払者が外国の国民経済界と経済的にも競争上も密接に結び付いている場合として、国外の各種所得と財産に対する課税の目的のためには国外所得免除方式はおよび国外での給付能力の重視は要請される。このような外国の国民経済界への定着は、同国に所在し能動的に活動している営業所など（恒久的施設）および子会社について、みられるところである。この場合、その国の諸事情を考慮にいれて給付能力に応じた課税を指向することが、実質的正義に適している。これによって、同時に、外国からの投資に比べ国内からの投資の競争中立性（資本輸入の中立性）が保証される。[130] 資本輸出国としての日本国の立場からは、国外所得免除方式は、それが全世界所得課税の原則と合致しえないとしても、実質的に正当化されうる。なぜなら、全世界所得課税の原則は、日本の重課税の状態に照らすと、国際的経済協力を斟酌していないし、また日本の海外投資家に競争のチャンスを与えないからである。[131]

要するに、全世界所得課税（全世界財産課税）の原則は一貫して決定化するならば、たしかに原則として外国課税控除だけが二重課税を防止するための方式として求められるが、しかしそれにもかかわらず、外国の給付能力を指向する課税をとくに斟酌しうるので、正当化されうる。

(126) 所得税法九五条、法人税法六五条。

(127) 所得税法四六条、法人税法四四条。

(128) *Gandenberger, Otto*, Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: K. Vogel (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Köln 1985, DStJG 8, 33, 35 f.; *Jacobs, Otto H*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2. Aufl., München 1991, 24 ff., *Juch*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, CDFI LXVI b (1981), 81, 86; *Schaumburg* (Fn. 17), 439; *Tipke/Lang* (Fn. 1), Steuerrecht[15] § 2, 46.

(129) *Mössner, Jörg Manfred*, Die Methoden zur Vermeidung der Deppelbesteuerung. Vorzüge, Nachteile, akt-

uelle Probleme, in: K. Vogel (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Köln 1985, DStJG 8, 135, 142; *Lornsen* (Fn. 118), 4; *Jacobs* (Fn. 128), 24 ff.; *Schaumburg* (Fn. 17), 440.

(130) *K. Vogel*, DBA[3], Ein. Rz. 13, Art. 23 Rz. 40.

(131) この点を考慮して、国外所得免除方式を推唱するものに、*Vogel, Klaus*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 386 ff., 388; *Ritter, Wolfgang*, Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden, BB 1994, 509.

二　外国税額控除方式

外国税額控除方式は、全世界所得課税の原則を一貫するものとして原則として応能負担原則に合致しうるが、しかし外国税額控除方式についての具体的な法規定とくに所得税法でも法人税法でも多数の変則規定をおいている。[132] 後者は、応能負担原則をめざした課税を歪めている。とくに、控除限度額の規定（法人税法六九条一項、法人税法施行令一四二条一項）、外国法人税額の高率部分の除外規定（法人税法施行令一四二条三項一号）、利子などに係る外国源泉税の高率部分の除外規定（法人税法施行令一四二条三項二号）がその例である。

法人税法六九条一項で規定されている控除限度額はたしかに国際的慣行に即応しているが、しかし、全世界所得の課税によって表現されている全世界応能負担原則と合致しえない。全世界所得課税の原則のための正当化根拠として所得税の対人税の性格が借用される場合、このことから、すべての各種所得が差別なく日本の所得税の税率で課税されなければならないことが帰結する。しかしながら、このことは、法人税法六九条一項、法人税法施行令一四二条一項の規定によれば、国外所得につき外国で徴収された税額が日本の法人税額より軽い、ケースにのみ妥当する。

他方、外国税額が日本の法人税額より重い範囲において、法人税法六九条一項のほか、法人税法施行令一四二条三項一号、一四二条三項二号は租税払戻請求権（税額控除請求権）を定めていない。言いかえると、外国税額で国内納税額より軽い場合には、これはより高い国内税負担水準に引き上げられる。これに対し、国内税額が外国税額より多い場合には、引き下げはおこなわれない。つまり、全世界所得課税の基礎にある全世界での応能負担原則（全世界給付能力）は、一方的に納税払者の犠牲でのみ実現されている。このような体系の損傷は、国序の側の考慮だけにその根拠を持っている。なぜなら、外国税額控除が無制限であるとき源泉地国における税負担の引き上げは居住地国のコストでおこなわれるからである。[133] しかしながら、このような税収の目的は、納税義務者に不利益を強いてまで応能負担原則を害する正当根拠でない。全世界応能負担原則を指向する課税のミニマムプログラムには、控除限度額を越える外国減額について少なくとも外国税額控除の繰越のみならず（法人税法六九条二項三項、法人税法施行令一四四条一項六項）繰戻しを定める規定が数え入れられる。さらに、全世界の給付能力を斟酌するとき、少なくとも、さまざまな国からの国外源泉所得が控除限度額の計算に一括して算入されることが要請される（一括限度額方式 overall limitation）。全世界応能負担原則に基づく課税の観点からは、いずれの国から国外所得が源泉したかは、重要でない。[134]

(132) 所得税法九五条、法人税法六九条。

(133) *Spitaler* (Fn. 75), 333 ff.; *Spitaler, Armin,* Die Fortschritte der internationalen Ausgleichung der Systeme der direkten Steuern seit 1939, StuW 1948, 7; *Flick, Hans,* Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern. Eine rechtsvergleichende systematische Übersicht, entwickelt an den deutschen Doppelbesteuerungsmaßnahmen. FinArch 1961, 86, 112; *Escher, Felix,* Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Stuttgart 1984, 101.

(134) *Schaumburg* (Fn. 17), 474 ff.

第六章　結　語

国際租税法は、国内租税法と同じく、租税法に属しており、そして租税法がひとつの体系を有する、ということから出発するならば、国際租税法もまたひとつの体系を有する。国際租税法について、その外部的体系と内部的体系が、他の法領域におけると同様に区分されうるとして、ひとびとはその内部的体系をどのように認識しうるかが問題である。

国際租税法でも用いられている規範グループは、本稿において分析したように、五種類すなわち一に、抵触根拠規範と抵触減却規範、二に、所得移転対抗規範、三に、対外的経済誘導規範、四に、簡素化目的規範、五に、域外課税禁止規範からなる。各種の規範グループは、それぞれ固有の目的および役割を担っている。このような規範グループに共通して妥当する一つまたは複数の原則は、容易に認識しがたい。

そこで、租税法に一般的に妥当する応能負担原則が、国際租税法において、はたして妥当しているのか否か、妥当しているとき、どのような態様、程度、様相で妥当しているのか。本稿は、この問題について考察し、現状の認識と問題点を解明しようと努めている。このような作業はシャウムブルク教授の論稿[135]を除いて、緒についたばかりである[136]。人、物、サービス、情報、貨幣の国際化時代において、応能負担原則から乖離した国際租税法の部分は、本稿において検討したように、再構築すべきである。

(135) *Schaumburg* (Fn. 58).

(136) 国際租税法上の包括的な体系について。参照、木村弘之亮・国際租税法（成文堂　近刊）。