

Title	国際租税法の目的
Sub Title	The objectives of International Tax Law
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1999
Jtitle	法學研究：法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.72, No.6 (1999. 6) ,p.1- 10
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19990628-0001">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19990628-0001</a>

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.

# 国際租税法の目的

木村弘之亮

## 第一節 一般目的

### 一 平等課税

二 国際競争及び移動の自由に関する課税の中立性

## 第二節 特殊目的

第三節 国際租税法における諸目的の相剋

## 第四節 結語

## 第一節 一般目的

### 一 平等課税<sup>(1)</sup>

国際租税法は多様な機能を有し、そしてさまざまな目的で用いられる。その一般目的は、国際経済事象、すなわち一国以上の国々の租税高権に服するそうした経済事実に対し平等な課税のための道を敷くことである。ドイツ財政学者ワグナー (Adolf Wagner)<sup>(2)</sup> は課税の平等の一般目的が判断基準を課税の普遍性と平等であると摘示した。したがって、課税は、一般的にかつ等しく課されるとき、要するに、課税が平等権の原則に適合するな

らば、平等である。スイス連邦裁判所は、この点に言及して、スイス憲法四条<sup>(4)</sup>に関する裁判例において、形式的平等な取扱いのほかに、実質的かつ比例的平等をも要求している。後者は権利主体間の現実の差異を考慮に入れている。それ故、平等権は絶対的平等を意味しないで、現実の状況を比較したうえでのあらゆる納税者の平等な取扱いを意味する。したがって、課税権者は納税主体の経済的能力に適切な配慮を払わねばならない。このような経済的能力は納税者の資本と所得の規模及び構成でもって表現されている。したがって、課税権者は税負担をさまざまに課さなければならぬ。税負担が個別具体にどのように段階づけて課されるべきかは、第二の重要な問題である。しかし、この問題はここでは立ち入らないこととする。「累進税」すなわち納税主体の担税力に比例して特定の課税物件に対し課される租税の累進段階は、平等権の原則を否定するものではない。等しい担税力を有するあらゆる納税者は同じ態様で取り扱われる<sup>(6)</sup>。しかし、平等原則は累進税率を要求するわけではない。

絶対的正義が到達されえないということを摘示することは、ほとんど必要でない。各納税者が平等な態様で共同社会の財政負担に寄与すべきことは、望ましいことである。しかし、この世界の限られた法令によって完全にこの目的を達成することは、不可能である。疑いもなく、正しい課税のための普遍的かつ抽象的判断基準を書き記すことは、可能であろう。「しかしながら、正義は正確に叙述されえない。正義は、政治的、社会的及び経済的状况に応じて変化するそうした相対的概念である。このことはとりわけ、税負担の配分及び租税体系の構築に關する限り、真実である。とくに、担税力 (ability to pay) を決定するための公正な尺度を創り出すことは、困難である。」<sup>(7)</sup>

憲法上規定された平等原則は、租税実体法の分野において人々のあいだで税負担が平等に配分されるべきことを要請し、そして人々の担税力 (租税を支払う能力) に応じた税負担の配分が、租税実体法の分野における平等原則の帰結である (応能負担原則)。その限りにおいて、応能負担原則は、憲法上の明文規定が存するか否かを問

わず、憲法上の原則たる地位を有しており、租税法律の立法における立法者の判断余地を限界づける。もつとも、<sup>(8)</sup> 応能負担原則は税収目的規範に限って妥当し、社会目的規範ないし対外経済嚮導規定に妥当しない。<sup>(9)</sup>

応能負担原則は客観的応能負担原則と人的事情を斟酌する主観的応能負担原則とに細分される<sup>(10)</sup>。客観的応能負担原則は、人的事情を考慮に入れるに先だって、客観的に担税力を示しうる課税標準（不真正な課税標準）を認識し測定することに資し、そして、主観的応能負担原則は、人的事情を考慮に入れた、主観的担税力を示しうる課税標準（真正な課税標準）を認識し測定することに資する。客観的応能負担原則は、主として二重課税法および（移転価格税制、タックス・ヘイブン税制および過少資本税制に係る）所得移転適正化法に妥当し、その際、各国の諸事情（資本輸出国か否か、技術輸出国か否かなど）に応じて全世界所得課税の原則又は源泉地国所得課税の原則が導入される。日本の国際租税法は居住者に主観的応能負担原則を妥当させ、非居住者には客観的応能負担原則を妥当させている。いずれの原則が採用されるにせよ、応能負担原則は一般的平等原則から派生しており、国際租税法の大きな目的は平等原則の実現に求められる。

(1) 国際租税法における平等の原理について *Bühler, Othmar*, Prinzipien des Internationalen Steuerrecht, Amsterdam 1964, 145.; *Endriss, Horst Walter*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschliesslicher Anwendung des Ursprungsprinzips, Köln 1967, 1 ff.; *Flick, Hans*, Recht und Gerichtigkeit im internationalen Steuerrecht, FR 1961, 171 ff.; *Teichner, Karl*, Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, 51 f.

(2) *Wagner, Adolf*, Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie, 4. Hauptabteilung: Finanzwissenschaft, 2. Teil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl. Leipzig 1890, S. 380; auch *Gerloff, Wilhelm*, Steuerwirtschaftslehre, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd.,

2. Aufl. Tübingen 1956; *Ossenühl, Klaus Hermann*, Die gerechte Steuerlast. Prinzipien der Steuererteilung unter staatsphilosophischem Aspekt, Heidelberg 1972.
- (3) The precept of equal rights.
- (4) *Miller, Jörg Paul*, Die Grundrechte der Verfassung und der Persönlichkeitsschutz des Privatrechts, Berne 1964, 71 f.
- (5) Equality of rights.
- (6) 同註『*Blumenstein, Ernst / Irene Blumenstein*, System des Steuerrecht, 3. Aufl. Zürich 1971, 253 ff.; *Blumenstein, Irene*, Die Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung, Archiv 9, 1940 / 41, 273 ff. (285 f.).
- (7) Swiss Federal Court, BGE 96 I 567.
- (8) 吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法学研究六三卷二二号(一九九〇)三五四頁、木村弘之亮『租税法総則』(成文堂 一九八八)一四三、一一。
- (9) 木村弘之亮・前掲注(8)一四三、一一一。社会目的規範について、参照、木村弘之亮・前掲注(8)一四、三一一。
- (10) 木村弘之亮『租税法学』(税務経理協会 一九九九)二〇七頁。

## 二 国際競争及び移動の自由に関する課税の中立性

租税正義の公理が達成されれば、課税に基因する競争の歪みはきえてなくなる。その歪みが過大な租税によってか又は過小な租税によって惹き起こされたかにかかわらず、そうである。国際競争に対する課税の影響の点で価値「中立」である課税、及び平等な課税は、相互に依存しあっている。したがって、その限りにおいて、そうした課税は、租税正義の原則を実現することに寄与する。したがって、国際租税法は、国際的経済活動における課税の「中立性」の達成に資する。つぎに、国際競争に関する課税の「中立性」は、国際租税法の第二の主要目

的を確実に達成する。すなわち課税の領域における国際取引上の（財・資本及び人の）移動の自由の維持及び推進がその第二主要目的である。<sup>(11)(12)</sup>

宮武敏夫は、国際租税法の理論として平等性と効率性および中立性を挙げ、効率性によって、資源の効率的な世界的分配を可能にし、そして、租税の効率性を租税の中立性ともいうと指摘される。しかし、国際的な商品、サービス、資本及び人間の自由な「効率的な移動」<sup>(13)</sup>は、つねに中立性と両立するわけではない。

(11) *Knechtle, Arnold A., Basic Problems in International Fiscal Law, Deventer 1979, p.20.* 同書に本稿は多く依っている。

(12) 資本輸出の中立性と資本輸入の中立性について、参照、宮武敏夫・国際租税法（有斐閣 一九九三）一四頁。

(13) 宮武敏夫・前掲注（12）一四頁。

## 第二節 特殊目的

国際租税法の特殊目的は、その一般目的に基づいている。一は、法的意味における国際二重課税の排除又は緩和及び経済的意味における国際二重課税の排除又は緩和である。二は、外国納税者（非居住者）に対する差別抜きの排除である。第三は、国際租税法が租税特別措置によって発展途上国への投資を奨励してきているということである。最後は、国際租税法が「租税逃避」<sup>(14)</sup>もしくは「所得移転」を防止し、又は基地会社<sup>(15)</sup>を経由して利得を脇にそらせることによる租税逃避を防止し、そして二重課税条約の濫用を防止することに資する。このような濫用は、しばしば前述の実務と関連している。国際租税法のこのような特殊目的は、その一般目的の枠組みのなかで実現されなければならないのであって、それ自体を目的とするものではなく、最終目的への手段にすぎない。

一方の国がその国際租税法でもっとも関心のある特殊目的は、一次的にその経済的及び政治的情勢によって左右される。その国の経済が外国のそれと密接に関係している場合、そのような国では財、サービスと人の移動の自由は国際的活動にとつてすこぶる重要である。したがって、このような国は自国の国際租税法を一次的に国際二重課税の排除のために用いるであろう。すなわち、国際二重課税の防止は、財、サービス及び人の自由な移動を鼓舞するうえで有効である<sup>(16)</sup>。国内の領域において、二重課税は、許さるべきでないという考え方は、移動の自由の原則に基因する<sup>(17)</sup>。逆に、高税率国が国内で「租税逃避」の弊害によって悪影響をうけている場合、このような国は自国の国際租税法を租税回避対策の道具に組み立て直すよう努めるであろう。この努力の本当の意図が——一般に要請されているように——租税正義であるのかどうか、あるいはむしろそれが課税管轄権の拡張<sup>(18)</sup>による租税歳入を増大することであるのかどうかは、疑わしいかもしれない。租税回避の對抗規定すなわち「所得移転」對抗規定が比較的軽課税国において欠如していることは、国際的経済関係における平等な課税の要請をこれらの国が損壊しているものとして、解釈される必要はない。租税正義の原則は、国際二重課税の回避と租税回避又は租税捕脱<sup>(20)</sup>の防止の両方を支持している。そのうえ、「軽課税国」においては、相異なる税法の濫用の問題は生じない<sup>(21)</sup>。

(14) この「租税逃避 (tax flight)」用語は国外へ資産を移転することによる租税回避又は租税捕脱をカバーするものである。

(15) "Basisgesellschaft, base company". 基地会社とは、高税率国の親会社<sup>(19)</sup>が全株を保有する子会社であって、外国為替の管理のない(又は最小限の管理だけの)軽課税国に設立されている。課税の観点からすると、二つのタイプの基地会社がとくに関心を惹く。一つは「トンネル会社(導管会社 conduit companies)」であり、二つは「利益内部留保会社 (profit accumulating companies)」である。

(16) 国際二重課税のための主たる推進力は、すでに Spitaler, Armin, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den

- direkten Steuern, 2. Aufl. Photomechan. Abdr.d. 1. Aufl. Vom 1936. Köln 1967, 230 ff., 506 ff. 以下に  
指し示す。
- (17) *Blumensteins, Ernst*, Die bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbot. Gutachten  
und Entwurf im Auftrage des schweizerischen Justiz- und Polizeidepartementes, Bern 1914; *Blumenstein*,  
*Ernst*, Schweizerisches Steuerrecht, Halbbd., Tübingen 1926, 131 ff.
- (18) Extending the fiscal jurisdiction.
- (19) Tax revenue.
- (20) Tax avoidance or evasion.
- (21) *Debatin Helmuth*, Die Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Steuerersparnis, AWD 1962,  
333 ff.

### 第三節 国際租税法における諸目的の相剋

ひとは、これらの一般目的及び特殊目的を同時に実現することが可能であるはずだと考えるであろう。なぜなら、それらは相互に排他的でないからである。このように国際的二重課税の排除又は租税法上の差別扱いの防止は租税事案における正義の要請及び国際的移動の自由の保障に適合する。租税回避又は租税遁脱の防止は——すくなくとも理論上——人、サービス、財及び資本の自由な国際的移動と対立するものではない。しかし、法的現実を少しみるだけでも、現在の発展段階では、国際租税法は、諸目的が真に古典的に政治経済的に相剋して複雑している状況にあることがわかる。諸目的のこのような相剋の理由は、諸目的が生来対立関係にあるという点に存するのではなく、現在用いうる法的諸道具の欠陥にある。実際、このような現在用いうる道具は、すでにきわめて複雑であり、国際租税法によって企図されたさまざまな目的にとって合目的である。しかし、それにもか

かわらず、国際租税法は、二つの基本目的すなわち平等課税及び移動の自由を等しくかつ無制限に達成することに関して、まだ成功していない。

「租税逃避」の防止を例にとってみよう。片務的国内措置又は二国間条約措置が租税逃避に対し講じられる場合、実務は国際的移動性を犠牲にして抑制される。立法者はしばしば租税法の観点から自国の課税管轄権の拡張又は域外拡張<sup>(22)</sup>によって居住地又は資産の移動をより困難又は不可能にさせる。この場合「租税逃避」防止措置は、ローマ条約に規定されているような「四つの自由」の公準の違反である。例えば、国際的分業の公準に違反するものである。

(22) An extension or over-extension.

#### 第四節 結語

国際租税法は、前述した一般目的および特殊目的を目指しており、それらがしばしば相互に対立しているところであるが、さらに、これらの目的を実現するために、OECDモデル条約において情報交換を目的とする規定(二六条)、国際租税事案に係る紛争の相互協議を目的とする規定(二五条)および国籍等による差別扱いからの保護を目的とする規定(二四条)が定められている。これらのサブ目的規定もまた、一般目的と特殊目的を実現する道具として今日その重要性を増大しつつある。

国際租税法の用いる法規範もまた、国内租税法の場合と類似して、税収目的規範、社会目的規範とならんで、抵触根拠規範及び抵触滅却規範、所得移転對抗規範、対外経済響導規範、簡素化目的規範からなっている<sup>(23)</sup>。応能負担原則が税収目的規範にのみ妥当することは、国内租税法について論証されている<sup>(24)</sup>。さらに、国際租税法の領

域においては、法的または経済的<sup>(25)</sup>二重課税を回避するための抵触滅却規範が、応能負担原則の観点から規定される。

国際租税法において設定されているこれらの目的と価値適合的な諸原則が、国際租税法の領域において認識されなければならない。一に国際租税法における応能負担原則、二に対外取引税法における応能負担原則、三に二重課税法における応能負担原則は、いずれも国際租税法の一般目的（とりわけ一般的平等原則）と価値適合的關係にある。これらの諸原則の法ドグマ化および法的具体化は、すでに試論<sup>(25)</sup>において展開されている。さらに、国籍による不平等取扱いの禁止原則もまた、一般的平等原則との関係において樹立<sup>(26)</sup>されている。

国際租税法における社会目的規範がその都度の社会目的と価値適合的關係にあるか、さらにそこで設定された社会目的がはたして適切であるかどうか等が、問われるべきである。その際、社会目的規範に一般的に妥当する法原則を発見することは、極めて困難であるかまたは不可能であろう。そこで、このような社会目的規範に係わる国際租税法上の目的は、普遍的に設定し難いであろうから、本稿では不問とすることができようであろう。

国際租税法における簡素化規範は、税法テキストの理解の容易度および税務行政上の職務遂行にとつての簡素化をその目的としている。ここで妥当する法原則の発見は、今なお果たされていない。

国際租税法の諸目的の階層構造が本稿において明確にされたが、それら法目的に適合しうる諸原則とその構造が解明されてはじめて、国際租税法の法体系<sup>(27)</sup>が構築されるう。

(23) 木村弘之亮「国際租税法の体系」法学研究七〇巻九号（一九九七）五頁以下。

(24) 木村弘之亮・前掲注（8）一三・三二一。

(25) 木村弘之亮・前掲注（20）法学研究七〇巻九号一七頁以下。

(26) 木村弘之亮「租税条約上の国籍による無差別取扱条項（一）（二・完）」法学研究七〇巻四号（一九九七）一頁以

下、七〇卷五号（一九九七）一五頁。  
（27）参照、クラウス・ウィルヘルム・カナリス／木村弘之亮（代表訳）・法律学における体系思考と体系概念（一九九六）一〇五頁以下。