

国際租税法の概念

木村弘之亮

はじめに

I 概説

II 純抵触法としての国際租税法

1 狭義の国際租税法

2 広義の国際租税法

III 抵触規範及び国際的租税事実関係に適用しうる実体規範の総体としての国際租税法

IV 結語

はじめに

国際租税法の概念をめぐる論争が日本で起きている。国際租税法の研究対象がその定義によって左右されるとすれば、それは日本の租税法学にとっても無関心でいられるわけではない。各論者の概念定立の相違に拘らず、かれらが研究対象として取り扱う国際租税法のテーマが、共通または同一であるとすれば、その論争は実りがないか、一方

または双方の論者の定立した概念が、有効に機能していないのであろう。

そこで、本稿は、国際租税法の領域における業績に蓄積のあるヨーロッパ諸国における議論を紹介することとしたい。

I 概説

国際法と国際租税法はまったく異なる概念レベルにある。国際法は、形式的法律、法規命令、自治条例法、習慣法及び超国家法（欧州連合体法など）とならぶひとつの法源であり、租税法の法源でもある。⁽¹⁾これに対し、国際租税法は、非常に異なる法源、法規範又は法規を基礎にもつひとつの法領域である。例えば、国際租税法は、とりわけ超国家法（EU法など）や国際法上の条約（二国間租税条約）をその拠り所として用いることができる。⁽²⁾

国際租税法の下において本来何が理解されねばならないか、いかなる概念構成が標準的なものであるべきか、そして、そもそも国際租税法の概念が存在するのは、争われている。国際租税法は、国際法の源泉たる性格を有する規範だけを包含するという見解（狭義の国際租税法）が主張されることがある。この見解では、概念が余りに狭く理解されており、法の淵源にのみ関係を有する。⁽³⁾さらに、租税高権を相互に限界づける法規範、したがって抵触規範⁽⁴⁾だけが国際租税法である、との見解（広義の国際租税法）もみられる。⁽⁵⁾最後に、外国と関連のある租税事実関係を捕捉するすべての規範が国際租税法であるという見解（最広義の国際租税法）も主張されている。⁽⁶⁾

一般に国際租税法が研究対象とされるかぎり、「正しい」概念を捜し求める論争が今後も続くであろう。⁽⁸⁾さまざまな概念構成が異なる理由は、結局のところ、当初から当該概念に相異なる要求がなされていることに帰着する。

- (1) *Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, Köln, 1993, S. 11 ff. 同書と本稿は多く依っている。
- (2) *Schaumburg* (Fn. 1), SS. 11 ff., 14 ff.
- (3) *Korn/Debatin*, Doppelbesteuerung, Systematik I, RdNr. 2.
- (4) Kollisionsnormen, Konfliktregeln.
- (5) *Isay, Ernst*, Internationales Finanzrecht, Stuttgart/Berlin 1984, S. 1 ff.; *Bühler, Otmar*, Prinzipien des Internationalen Steuerrecht, Amsterdam 1964, vi 2 f.; *Bühler, Otmar*, Steuerrecht, Internationales, in: Strupp/Schlochaer, Wörterbuch des Völkerrechts, 2. Aufl. Berlin 1960/61/62, Bd. 3, 1962 S. 377-390, S. 378 ff.; *Teichner Karl*, Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, 5; *Fischer, Lutz/Perygrin Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. Berlin 1988, S. 21; *Flick, Hans*, Internationales Steuerrecht-Seine Systematik und seine Definitionen, IWB, F. 10, International, Gr. 2, 15 ff.
- (6) *Mössner, Jörg Manfred*, Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur, ÖZöfFR 1974, 255 ff. [277]; *Schöne, Wolf-Dieter*, Internationales Steuerrecht im Außensteuer-Betrachtungen zum System des Internationalen Steuerrechts, FR 1976, 32 ff.
- (7) Internationales Steuerrecht.
- (8) 古く文献でさし一般に Internationales Finanzrecht と呼称されていた。

II 純抵触法としての国際租税法

Isay は国際レベルの租税法における抵触規定⁽⁹⁾の総体を国際租税法と呼んでいる。したがって、その抵触規定によって租税法の適用範囲が確定される。かれは「実定」国際租税法と「純粹」国際租税法とを区別している。実定国際租税法の下において、Isay は、各国が自己の課税権をみずから限界づけるそうした法律を理解する。所論によれば、その都度国家レベルで作り出される国際租税法が存在する。他方、純粹国際租税法は、国家課税権者が踏み越えては

ならないそうした限界を示す法規をその対象としている。⁽¹⁰⁾ May のこの見解は、国際租税法の概念が、国家課税権を限界づけるような法規範すなわち「課税権」抵触規定に限定されることを明らかにしている。⁽¹¹⁾

小松芳明教授は、国際租税法を課税権の競合状態が生じる国際課税の分野において競合する課税権を調整する一定のルールを指すと説かれる。⁽¹²⁾ 所説にいう「競合」とは抵触を、また「調整」とは限界づけることを意味するようである。⁽¹³⁾

これに対し、Spitaler の見解によれば、すべての又はほとんどすべての国によって受容された法規定で、かつこれらの国を義務づける法令であるであろうものだけが、国際租税法として理解されうる。しかし、このような一般的な国際租税法は、実体法上の抵触規定を含んでおり、かつ原初より国際法であるとしても、さしあたり実際には存在しないであろう。⁽¹⁴⁾ 所説によれば、抵触規定をその内容とし、かつ一般的にすべての又はほとんどすべての国に対し拘束力を有する法のみが、国際租税法として理解されている。しかし、このように理解される国際租税法は今日もなお存在しない。⁽¹⁵⁾

⁽¹⁶⁾ Bühler に代表される見解にしたがうならば、国際租税法に該当するのは、抵触規定だけである。このように、国際租税法は、各国の租税高権を相互に正確に画するそうした法規範の総体である。⁽¹⁷⁾ Bühler は、課税権を限界づける法規範の総体を国際租税法と呼んでいる。このような「課税権」抵触規範が国際法から取り出される場合、狭義の国際租税法が問題である。しかし、広義では、国際租税法は、国内抵触規範をも含んでいる。⁽¹⁸⁾ 国際租税法の課題は、衝突する国内租税法の適用範囲を限定することに限られており、そしてこのようにして事実上、各国の課税権 (taxing power) を限定することに限られている。⁽¹⁹⁾ この見解の場合にも、国際租税法の概念は、抵触規範のみが把握されるというようにして、その対象に限定を加えている。⁽²¹⁾

この学説のなかでふたつの見解が区別される。その一によれば、国際租税法の概念は、なお国内租税法から引き出され得るけれども、しかし、国際租税法は、その法源が国際公法の性格を有するという点で、明らかに国内租税法と

図表 租税法

国内租税法		国際租税法	
その立法により 1 国内部で効力を有している租税法の総体		1. 1 狭義の国際租税法 関係者が複数の課税権者であり、かつ同時に国際公法の主体である場合に、国際法のうち対象として租税事実関係を規制する法規範の総体。	
片務的 国内 租税法	1. 2 広義における国際租税法 国家の課税権を相互に限定する法規範の総体としての国際租税法。 抵触法のみ。対象：課税権の抵触すなわち競合する租税実体法規範。		国際公法としてだけ性格づけられる規範 国際公法の法源に基づく抵触法（とくに二重課税条約に基づくもの） 双務的（国際的）抵触法
	片務的国際租税法すなわち宣言された目的として衝突する国家課税権を限定する限りにおける国内課税法 片務的（国内）抵触法（「片務的救済措置」）		
II. 国際的租税事実関係に適用される国際的及び国内的実体規範及び抵触法の総体としての「国内」租税法		狭義における国際租税法	
「国内」租税法	広義における「対外」取引税法 片務的実体規範：国際的租税事実関係を規制する実体規範、すなわち (a) 一般に国外の課税客体について、無制限納税義務に服する（源泉地国・所在地国内部の課税客体について制限納税義務に服する） そうした制限納税義務者の課税に関する実体規範	狭義の「対外」取引税法 片務的抵触規範：これは課税権の限界づけを扱っている。	国際抵触規範
国内の租税事実すなわち国際的でない租税事実を規制する法規範			
法源	国内法		国際公法
対象	国内租税法		国際租税法（最広義の）
	国際租税法（最広義の）		

出典：A. A. Knechtle (Fn. 21), p. 12 f.

区別される。他の見解によれば、「相異なる類似のものを比較する場合における共通点 (tertium comparationis)」は、法源の類型ではなく、その規範が指示する対象、すなわちその客体である。相異なる定義は、これらの強調されている判断基準のうちいずれ(法源の類型か又は客体)が採用されるかによって、帰結する。しかし、それらが共通のベースから出発しているので、これらの定義は相互に排他的ではなく、むしろ後者は前者の拡張である。⁽²²⁾

- (9) Conflict rules, Konfliktregeln.
- (10) Isay (Fn. 4), S. 17.
- (11) Schaumburg (Fn. 1), S. 2.
- (12) 小松芳明「国際租税法の発展と動向」租税法研究一〇号(一九八七年)一頁…小松芳明・国際取引と課税問題——国際租税法の考え方——(信山社一九九四年) Ⅷ頁。類旨 中尾武彦・国際租税制度概観(一九八九年)、六頁…山内惟介「国際租税法の概念について」国際税務一三巻八号(一九九三年)七頁。
- (13) 小松芳明・前掲注12 一九九四年) Ⅷ頁。宮武敏雄氏は、この小松の見解「複数の課税権ないしその行使の『調整』に係る租税制度とみるのは極めて狭い定義である。」(後掲注(20)四頁)と批判する。この批判は、山内惟介・前掲注(12)「国際税務一三巻三三七頁の反論にもかかわらず、後に論証するように、正鵠を射ている。というのも、小松芳明・国際課税のあり方——国際租税法の発展をめざす——(有斐閣出版サービス一九八七年) は、その定義にかかわらず、移転価格税制を国際租税法の枠内で取り扱っているからである。
- (14) Spitaler, Armin, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Amsterdam 1936 (Neudruck 1967), 550.
- (15) Liedtke, Helmut, Gibt es ein Internationales Steuerrecht? – Eine Auseinandersetzung mit den in Schriftum vertretenen Meinungen –, DB 1977, 1208 ff. (1214); Schaumburg (Fn. 1), S. 2.
- (16) Bühler (Fn. 5, 1964), S. 3.
- (17) 租税管轄権 fiscal jurisdiction.
- (18) 衝突規範 conflict rules, Kollisionsnormen.
- (19) Nationale Kollisionsnormen.

(20) *Bühler* (Fn. 5, 1964), 1 ff. 「国際租税法とは、各国租税法の抵触に関する法である。」(参照、宮武敏夫・国際租税法(有斐閣、一九九三年) 三頁) と「ビューラーは説明しているのであらうか。

(21) *Knechtle, Arnold A.*, Basic Problems in International Fiscal Law (translated, W. E. Weislog), Deventer 1979, p. 11 (同書に本稿は多く依る *„in se“*); *Schaumburg* (Fn. 1), S. 2.

(22) *Knechtle* (supra note 21), p. 11 f.

1 狭義の国際租税法

前説(法源説)⁽²³⁾は、その異なる淵源に基づいて国内租税法と国際租税法とを区別する。したがって、国内租税法とは、国家の立法または地方自治体の立法によって国内で効力を有している租税法の総体であると考えられている。国際租税法の定義は、国際公法として性格づけられるそうした法規範だけからなる。この(狭義の)国際租税法は、国際公法から派生する法規範の総体であり、これらの法規範はその対象として、関係諸国が複数の租税高権者である場合⁽²⁴⁾に、法律要件を規定している。同時に、この租税高権者は、国際公法の主体である。⁽²⁵⁾*Bühler*の力説するところによれば、「狭い(適切な)意味における国際租税法」であるのは、——国際公法、特に国際二重課税条約を法源とする——このタイプの抵触法である。

(23) 代表として *Bühler Otmar*, *Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht*, *Zeitschrift für ausländisches öffentliches und Völkerrecht*, 1958, S. 668 ff.; *Bühler, Otmar*, *Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht*, Amsterdam 1960, S. 33 f.; *Wolff, K. D.*, *Die Individualberechtigung aus Abkommen im Internationalen Steuerrecht*, Diss. München 1964 S. 57 ff.

(24) *Sovereign tax jurisdictions*, *Taxing powers*.

(25) *Bühler* (Fn. 5, 1962), S. 377 f.

(26) *Bühler* (Fn. 23, 1958), S. 692.

2 広義の国際租税法

後説(客体説)によれば、国際租税法は、国際法の法源から出てくる抵触法からなるだけではない。そのみならず、国際租税法は、国内租税法が抵触する国内課税権の限界づけをその目的としている限り、国内租税法をもその構成要素とする⁽²⁷⁾。疑いもなく、用語のこのような拡大は理論の点ではまったく満足のゆくものでないことは、論証されうるであろう。しかし、片務的(国内)抵触法を国際租税法の定義の中に含めることは、次第に多数の者によって受け容れられてきている⁽²⁸⁾。

課税権の限界づけを扱っている国際法規範と国内法規範が結びついて、「広義の国際租税法」ができあがる。このようない国際性は、その両構成要素(すなわち片務的抵触規範と国際抵触規範)の点で、その対象に起因する。「広義の国際租税法」という用語における修飾語「国際的」は、やや誤解を招きがちである。なぜなら、これは「国際私法」という用語の中にもあるからである。いずれの場合にも、この修飾語は法源を指示しておらず、むしろ、規範の客体を示している。

要するに、純粋な抵触法としての国際租税法は、各国の課税権を限界づける法規範の総体と定義され得る。その対象は、課税権の抵触するケース⁽²⁹⁾、すなわち競合する租税実体法規範である。このような租税実体法規範の競合は、二以上の国がひとつの課税客体に対して課税権を有することによって生じる。そのような法源は、国際公法からも国内法からも生じてくる。

(27) 狭義の対外取引税法 external fiscal law' すなわち片務的国際租税法 unilateral (national) IFL。

(28) See Bühler (Fn. 5, 1964), S. vi, 2 f.; Bühler (Fn. 5, 1962), S. 378 ff.; Bühler (Fn. 23) ZaöRV 19 (1958), S. 668 ff. 同様に法源に着目するものに「国内法及び条約法が一緒になってドイツ連邦共和国の国際租税法——ここでは国外所得に対する課税の法 (das Recht der Besteuerung von Auslandseinkünften) ——をなすところ」(Vogel, Klaus, Die

Besteuerung von Auslandseinkünften. Prinzipien und Praxis, in: K. Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (Köln 1985), S. 4; Vogel, Klaus, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts Frankfurt/Berlin, 1965, S. 168 f.)

(23) Fiscal conflict cases.

III 抵触規範及び国際的租税事実関係に

適用しうる実体規範の総体としての国際租税法

この段階において、国際租税法の概念が実体規範ならびに国際抵触規範及び国内抵触規範を含んでいるかどうかについて、疑問が生じる。本章の概説¹で叙述したように、我々は国際的租税事実関係を規制するそうした実体規範のみかかわっている。ある特別な局面では、我々は(a)無制限納税義務者の課税、(b)制限納税義務者の課税に関する片務的(国内)実体規範とをいずれのカテゴリーにいれるかを決定しなければならない。居住者たる無制限納税義務者は一般に、国外での課税客体(国外源泉所得、国外源泉財産など)に対して無制限納税義務を負う。これに対し、非居住者たる制限納税義務者は、問題の国(すなわち国外源泉所得の源泉地国又は国外源泉財産の所在地国)内での課税客体に対して制限納税義務を負う。

(30)

ひとがこのような実体規範を国際租税法の一部とみなすことを選択するかどうかは、実に、裁量の問題である。これを含めることに反対すべき強い理由もなければ、このように国際租税法の外延を広げるべき強い理由もない。これを含めることの方が正当であるように思われる。抵触法によって規制される事実関係及び「広義の対外取引税法」によって規制される事実関係を統一的に把握することは、概念上全体として取り扱われる点で、より好ましい。このよ

うにして、実体法規範における結節要素と抵触法⁽³¹⁾における結節要素とを識別することは、危険が少ない。さらに、「広義の対外取引税法」の実体法規範が同時に無制限納税義務及び制限納税義務ならびに国内租税法の適用範囲を規制している。このように「広義の対外取引税法」の実体法規範は、外界から課税権の限界を画している。それ故、「広義の対外取引税法」の実体法規範は実体規範であるにもかかわらず、抵触法の要素をア・プリオリに含んでいる。さらに、二重課税条約は典型的に抵触法の道具であるが、次第に実体法の性質をもつ規定をも含みつつある。これは、この二重課税条約の目的が広がりつつあることの帰結である(資本の国際的逃避及び租税逃避の防止など)。最後に、一般的に法的に思考するとき、実体規範と抵触規範の識別は、論争の絶えない目的であって、少なくとも国際租税法に関する限り、いまだ解明されていない⁽³²⁾。

体系上の要請が国際租税法の概念を左右することがあるが、この概念はこれまで一度も体系上の要請を満たすことはできなかった。租税法は、国際関係に関する限り、統一的に法典編纂されておらず、体系的に構成されているかどうか疑わしい。したがって、国際租税法は、秩序づけ概念⁽³³⁾として理解されうるとしても、体系概念として理解しうるかどうかは、さらに熟慮しなければならないであろう。概念の多用性をそれ故これ以上詳しく叙述する必要はない。国際租税法の「正しい」概念をめぐる論争は結局のところ実のないものである。当該概念そのものは原則を有していないし、また問題の規範の適用にとって指針となる基準もない。したがって、国際租税法の概念は、法素材の対象についての理解にとってのみ意義を有するにすぎない。

最後に、一般に、法的に考えると、実体規範と抵触規範のあいだの区別は、少なくとも国際租税法に関する限り、争点であり、これは今日なお解明されなければならない。

したがって、国際租税法の概念は余り狭く定義すべきでないことが、明らかになろう。したがって、「広義の対外取引税法」の実体規範は、国際的及び国内的抵触法と同様に、国際租税法の概念のなかに含められるべきであろう。かくして、国際租税法の定義に関する問題に対する解答は、次の通りである。国際租税法とは、国際的租税事実

関係に適用されるそうした実体規範並びに国際的及び国内的抵触規範の総体をいう。⁽³⁵⁾

したがって、以下において国際租税法について叙述するときには、外国と関連のある租税事実関係を捕捉する規範⁽³⁶⁾すべてを取り扱うこととする。⁽³⁹⁾ここでは、国際法の源泉のみならず国内法の源泉である規範もすべて問題となりうる。

国際租税法の概念は、以下において二重課税の回避に資するすべての規範を二重課税法と呼び、その他のすべての実体規範を対外取引税法と呼称するというふうに、二つの秩序づけ概念に区分される。⁽⁴⁰⁾⁽⁴¹⁾

国際租税法が外国と関連のある租税事実関係とくに国境を越える租税事実関係にかかわるそうした法規定の総体をその対象とするということを考慮すると、⁽⁴²⁾ひとつの特定の法秩序との関係がつねに必要なのであるので、各国は自国の固有の国際租税法を有するのである。⁽⁴³⁾本書では、日本国の国際租税法が前面にある。

- (30) これに我々は広義の「対外取引税法 (external fiscal law)」という用語をあててであろう。
- (31) Connecting factors.
- (32) 国際私法に關し、Kegel, Gerhard Internationales Privatrecht, 4. Aufl. München 1977, S. 25 ff.
- (33) Ordnungsbegriff.
- (34) Orientierungsmaßstäbe.
- (35) International fiscal facts, Sachverhalte mit Auslandsberührung, das internationale Steuerfälle.
- (36) Knechtle (supra note 21), p. 16.
- (37) ここにいう租税事実関係は、租税にとって有意義な事実関係を指し、国際取引(宮武敏夫・前掲注(20)四頁以下参照)に限定されない。「国際的」という修飾語は、「外国と関連のある」又は「外国と牽連性を有する」という状態を指している(参照、山内惟介・前掲注(12)「国際税務」三巻八号七頁)。ここで用いる「租税」とは、強制的に反対給付なく政府に支払われるものに限定されている(See OECD, the annual volumes of Revenue Statistics)。これは明らかに手数料 (charges) や科料 (penalties) を排除しているが、しかし、強制的になされる社会保障負担金 (social security payments) のような特殊な租税を包含している。このような広い定義を採用する理由は、本書の対象を強調するためであり、OECDモデル条約に規定

- されている社会保障税を視野に入れるためである。多くの国々では、日本と同様に、社会保障分担金 (social security contributions) は「租税でない」。法人利益税に代えて毎年課せられる会社登録手数料も、租税でない。「租税」と「関税 (customs duties)」とのあいだに相異なる区分線がしばしば引かれる。とくにアンチ・ダンピング課徴金は、若干の国々では、課税よりも貿易関係の一部として国境税 (border taxes) とみなされている。しかし、本書の目的上、これらすべてのカテゴリーは、租税として取り扱われる (Williams, David W., Trends in International Taxation, Amsterdam 1991, p. 8.)。
- (38) 日米友好通商航空条約 (一五条、一六条)、外交関係に関するウィーン条約なども含まれる。
- (39) 類旨、宮武敏夫・前掲注(20)三頁。「国際租税法とは、国際取引に関する租税法である。」
- (40) Double taxation law; Doppelbesteuerungsrecht.
- (41) 二重課税条約は典型的に抵触法の道具である。この二重課税条約が次第に実体法の性格をも有する規定を含むに至っていることは、忘れるべきでないであろう。このことは、この二重課税条約のより広い目的 (資本の国際逃避及び「租税逃避」の防止、税務事案に関する行政共助・司法共助など) からの帰結である。
- (42) External tax law; Außensteuerrecht.
- (43) *Schaumburg* (Fn. 1), S. 2 f. *Schaumburg* は、ドイツ租税法の伝統にしたがい二重課税法と対外取引税法とに区分する。
- (44) *K. Vogel, DBA², Einl. Rz. 5.; 同書* *Kluge, Volker, Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, 2. Aufl. München 1983, S. 2. 434* 同書 *Juristische Kurzlehrbücher für Studium und Praxis* のシリーズに収録されている。
- (45) *Schaumburg* (Fn. 1), S. 3.

IV 結 語

「ドイツの最近の文献では、国際租税法は、例えば、外国と牽連性を有する事実に関する租税問題を規律する法と定義され (Kluge, Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, 2. Aufl. 1983, S. 1 f.; Wilke, Lehrbuch des Interna

tionalen Steuerrecht, 1981, S. 15 f.)」⁽⁴⁶⁾「抵触、重複的適用、課税権の調整等の表現は格別に考慮されていない」。国際租税法の定義そのものはさておくとして、この概念は、主としてドイツ語圏において形成発達してきており、そうした国際租税法に関する研究業績の文化を背負っている。したがって、国際租税法の定義が文献中からつまみ出されるならば、えてして外国法に精通された法律家でさえもその定義の置かれているパラダイムを看過するおそれも、ありえよう。

将来、さらにアメリカ合衆国、フランス、連合王国（イギリス）、オランダをはじめとする世界各国で通用している「国際租税法」概念が、紹介・考察されてしかるべきであろう。本稿はドイツ・スイスにおける当該概念の定義及びパラダイムを明らかにしたにとどまる。多数の研究者及び実務家が一層日本の国際租税法の理論及び実務の発展に寄与されることを祈念するのみである。

(46) 国際租税は、一国内でのみ実現されるのではない租税法要件を取り扱うそうしたすべての規制の総称である（Wilke, Kay-Michael, Lehrbuch des Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 1985, S. 16）。なお、この書物は、序文によれば、教育と研修のためのものであり、研究書ではない。

(47) 山内惟介・前掲注（12）国際税務二三巻八号七頁。しか、Kluge (Fn. 44), S. 4 f. 157 に抵触規範（Kollisionsnormen）を国際租税法の中に認識している。