

特集 日本における国際法

第II部

日本における 国際租税法

増井良啓

東京大学教授

はじめに

国際租税法あるいは国際課税という科目が日本の大学で講ぜられていることは、本誌の読者ならご存じのことであろう。しかし、このような科目が何を対象としており、どのような課題に取り組んでいるかは、必ずしも広く知られているわけではない。そこで、今回の特集の機会を活用して、日本における国際租税法の状況を簡潔にスケッチし、意見を述べることにしたい。国際租税法は国際取引法や国際私法とも密接に関係するところ、ここではとくに国際公法との関係を中心にみていく。

I では、国際租税法という分野が全体として仕える国際公共価値があるかどうかを考える。本稿の判定は、現時点ではいくつかの萌芽が観察されるにとどまるというものである。むしろIIで述べるように、国際租税法の主要課題は、各国の課税管轄権をどのように調整するかということにある。そのために各国は国内法を整備し租税条約を締結している。また、各国の課税庁による税制の執行は国際慣習法上の制約の下にあるところ、執行管轄権の限界を克服すべく情報交換や徴収共助のための条約締結が進んでいる。以上をふまえIIIでは、日本における国際租税法の担い手について一言する。日本という「極東の島国」に拠点を置く法律家にとって、国際的フォーラムにおける法形成に積極的に関与することには、多くの挑戦が控えている。挑戦に応えるためにどうすればよいかをともに考えようというのが、本稿の主要なメッセージである。

I 国際租税法が全体として仕える国際公共価値？

1 国際租税法という科目

日本の大学で、国際租税法あるいは国際課税という科目は、租税法の専門家が担当していることが多い。これに対し、管見の限りでは、国際法の教科書において国際租税法が大きなまとまりをもった項目として扱われることは、あまりないようである。このことは、通商や投資を対象とする国際経済法が国際法の代表的な教科書で大きな位置を占めていることと、対照的である。

国際課税は、「国際法、租税法、私法が複層的に入り組んで適用されるために、一筋縄ではいかない複雑な領域である」といわれる¹⁾。総合科目であるため、国際取引法の一部として講ぜられる例もあるし、国際私法の授業でとりあげられることもある。そうであるなら

1) 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー 94号(2009年)4頁。

ば、国際公法と関係する側面についても、より強く光が当てられてよいのではないだろうか。

これに対して、人は次のようにいうかもしれない。国際法の研究にとって国際租税法が魅力をもつためには、国際法学の研究プログラムに適した何らかの体系的まとまりが必要ではないか。たとえば、国際租税法が全体として仕える国際公共価値なり国際社会共通の利益なりの存在を論証できれば、国際法の角度からのアプローチに拍車がかかるはずだ、と。

けれども、現時点において国際課税の現場を眺めたとき、そのような国際公共価値は見いだしがたいか、あったとしても萌芽的なものにとどまるように思われる。

2 国際租税レジームは存在するか

米国のある著名な論者は、2007年に『国際法としての国際課税』という刺激的な題名の著書を刊行し、大要次のように論じた²⁾。すなわち、現在の世界には、租税条約ネットワークと国内法に体现された一貫した国際租税レジームが存在する。国際租税レジームは国際法(条約および国際慣習法)の重要な一部である。このことの実際的な帰結は、各国が欲するままに国際課税ルールを採用することはできないということである。各国はレジームの枠内で活動するのであり、そのレジームは国際法が時間的に変化するのと同じやり方で変化していく。この国際租税レジームの基礎をなす規範は、一回課税原則(=所得は1回のみ課税されるべきである)、および、利益原則(=能動的事業所得は主に源泉地で課税すべきであり、受動的投資所得は主に居住地で課税すべきである)である、というのである。

しかし、本当にそういえるのだろうか。各国が自律的に税制を設計する中で、論者のいう「一回課税原則」や「利益原則」は必ずし

も国際社会で広く共有されているわけでないというのが、実態に近い。一方で、「一回課税原則」をめぐるのは、二重課税を排除するための条約網は広がっているものの、課税の空白を埋めるための枠組みは未発達である。他方で、「利益原則」については、税収分配基準につき資本輸入国と資本輸出国の間の深刻な対立がある。このような状況において「国際租税レジームが存在する」と主張することは、一種の運動論としての性格を有することになる。論者は、自らが構想する理想の税制像を国際租税レジームなるものに格上げすることで、各国の税制改革を誘導しようとしていると評さざるを得ない。

この辛口の評言に対しては、二重課税排除のために租税条約が果たしている役割を軽視しすぎているという反論があるかもしれない。たしかに、現在の世界には、2500本を超える二国間租税条約のネットワークがある。しかし、それらの実定条約はOECDモデル租税条約を範型としており、おしなべて所得の源泉地国による課税を抑制する傾向にある。そのため、あるイスラエルの学者のように、国際的二重課税を排除する手段としての租税条約の役割を疑問視し、資本輸入国から資本輸出国への税収移転のメカニズムにすぎないと批判する声すら存在する³⁾。

より根本の問題は、論者のいう国際租税レジームが仕える価値が必ずしも明確に私たちの直感にアピールしてこないという点にある。人権・平和・環境といった価値について地球規模でなんとかしなければならないと感じさせるような訴求力が、「一回課税原則」や「利益原則」からはなかなか感じ取れないのである。むしろ、これらの諸原則は、国家間の課税管轄権の調整について望ましいあり方を述べているにすぎない。

2) Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law, An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge University Press, 2007).

3) Tsilly Dagan, *The Tax Treaties Myth*, 32 *NYU Journal of International Law and Politics* 939 (2000).

3 萌芽的な発想

調整問題に取り組むことは法律家の重要な仕事の1つである。ゆえに、国際租税法の主要テーマを各国の課税管轄権をどう調整するかという点に求めたとしても、その営みの意義がおとしめられるとか、意味がなくなるとかいうわけではもちろんない。課税管轄権の競合や空白を調整することで、取引コストや納税協力コストが減少し、国際取引が円滑になる。そのことは、資源配分を効率化し、経済活動から産まれるパイを増大させるであろう。よって、功利主義的見地からみて望ましいということができる。

このことを確認した上で、この分野で国際公共価値の実現のための現象といえそうなものの萌芽をさがしてみると、次のような例が念頭に浮かぶ。

たとえば、21世紀をむかえ、OECD加盟国が非加盟国を巻き込む形で、透明性と情報交換のための会合を重ねている。この動きは、直接には高課税国によるタックス・ヘイブン対策の延長であり、とくに2008年秋以降、租税情報交換条約の締結が相次いだ。2001年の前後において、タックス・ヘイブンと名指しされた側の法域は、金融口座の顧客情報などの開示に抵抗していた⁴⁾。その意味で、いやがる国々に対して高課税国が自らの選好を押しつけるものだという見方も成り立つ。だが、テロ資金の温床をつくらないことや、世界的金融危機を招かないための監督措置とかいった理由付けは、より一般的な共通利益に訴えている面もある。税務情報を整然と管理することのできない政府は統治能力を疑われる。オフショア金融センターとの対話のやり方によっては、透明性確保のためのインフラ形成を開発援助の一形態に育てていく可能性もありうる。

また、二国間租税条約の解釈・適用をめぐ

る紛争処理は伝統的に相互協議という外交的手段に委ねられてきたところ、近年になって、仲裁条項を挿入する例が増加している。2008年7月にはOECDモデル租税条約25条にあらたに仲裁条項が付け加えられ、仲裁手続に関するマニュアルが注釈に追加された。日本国の締結した租税条約には仲裁を盛り込む例がいまだ存在しない。日本国憲法の要求するレベルの実体規範の明確性と手続保障の確保を条件に、相互協議条項の延長形態として仲裁の導入を具体的に検討すべき時期がきている。OECDの仲裁マニュアルが想定している事態の1つに、両締約国が1名ずつ仲裁人を選任し、その仲裁人がさらに第3の仲裁人をChairとして選任するという局面がある。そのような場合にChairとして活躍できる人材を日本から供給するための体制構築も検討に値するであろう。一般論としても、紛争処理手続の改善は、紛争の平和的解決という国際公益に資する。

以上の例は、いずれも萌芽的なものにとどまる。長期的に将来を見とおせば、地球公共財を提供するための財源を超国家組織が市民から直接に調達する例が出てきたとすれば、状況はかなり変わってくるに違いない。現在、世界分配正義の実現のための指針として、困窮者に対する積極的支援義務のグローバル化が語られている⁵⁾。それを一歩進めて、地球規模で税制による富の再分配を語ることが可能になるであろう。

II 課税管轄権の調整ルールとしての国際租税法

1 各国ばらばらの租税制度

現実に戻ろう。筆者は数年前、中川淳司教授の厚意あるお誘いにより、「経済規制の国際的調和」と題するプロジェクトのために寄稿

4) 増井良啓「Havens in a stormを読む——『有害な税の競争』をめぐる言説の競争」租税研究720号掲載予定。

5) 井上達夫「正義は国境を越えるか——世界正義の法哲学的基礎」・同編『現代法哲学講義』（信山社、2009年）107頁、130頁。

する機会があった⁶⁾。当時取り組んでいた法人税制の研究においても、経済活動のグローバル化や国際会計基準の発展を背景として税制の調和化 (tax harmonization) が話題にのぼることがあり、その動きを検討することが興味深いことに思われたからである。

検討を開始してすぐに直面したのは、世界各国の税制がかなりまちまちの様相を呈しているという現実であった。たとえば、米国は連邦レベルで付加価値税を有しておらず、豪州やカナダには相続税・遺産税が存在しない。その国が所得税や法人税と呼ばれる税目を設けている場合にも、課税ベースの範囲や法定税率の高低は各国それぞれに異なる。

税制が各国ばらばらだとはいっても、EU 域内といった場面に限ってみれば、付加価値税制の調和の例などが無いわけではなかった⁷⁾。しかし、その EU 域内ですら、法人税の積極的調和に向けた動きは停滞していた。よりグローバルな規模でみると、調和化どころではなかった。むしろ、「どん底への競争 (race to the bottom)」を制御するための OECD 主導の対抗運動が、タックス・ヘイブン側の反対と G・W・ブッシュ政権下の米国の支持取下げにより、苦戦を迫られていた。このことは、関税評価やアンチダンピングについて国際的調和が進んできたこと⁸⁾と対照的である。

このような中で税制の国際的調和を語ることに実益があるとすれば、それは、国家が課税能力を維持するために「有害な租税競争 (harmful tax competition)」を規律するという文脈においてではないか。こう考えていくうちに、税制調和化から出発した寄稿プランは、国家間の税制の競争とそれに対する最低限度の共通規律を論ずるものに変貌していっ

た。

2 調整のための諸々のルール

上の経験は筆者個人のものにすぎないが、より一般的に、国際租税法という分野が暗黙のうちに奉じている前提を浮かび上がらせる。すなわち、各主権国家が多様な税制をもち、それぞれがばらばらに課税管轄権を行使するという状況が、所与の前提とされているのである。

その前提の下で管轄権をどのように相互に調整するか。これが、国際租税法という分野の主要課題とされてきた。このことを、(1)国内法、(2)二国間租税条約、(3)国際慣習法のそれぞれのレベルについて敷衍しよう。

(1) 国内法

課税管轄権を調整するために、各国は国内法を整備している。たとえば、日本の法人税法は、内国法人に対してはその全世界所得に課税し、外国法人に対しては国内源泉所得に対してのみ課税する。全世界所得に課税することは国外で稼得した所得にも自国の課税を及ぼすということだから、進出先の他国の課税と重複することが容易に生じ得る。すでに昭和初期には、このような「海外収入の重複課税」に対処することが財界によって要望されていた⁹⁾。当時は、外国政府に納付した税額は費用として所得から控除することができただけであり、日本の法人税額から差し引くことは認められていなかった。日本の税額から外国税額を控除するしくみは、昭和 28 年度税制改正によりはじめて採用された。これがいわゆる外国税額控除 (foreign tax credit) の制度であり、現在に至るまで続いている。

6) 増井良啓「租税制度の国際的調和——その規範的根拠と具体的道筋をめぐって」社会科学 53 巻 4 号 (2002 年) 43 頁。

7) EU における付加価値税域内協調の最新状況については、西山由美「消費課税の基本原則——中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリ 1384 号 (2009 年) 137 頁、138 頁～139 頁。

8) 中川淳司『経済規制の国際的調和』(有斐閣、2008 年)。

9) 日本経済連盟会会長男爵団琢磨「税制改正に関する建議」理由第三。この文書は、昭和六年税制整理準備調査概要上巻(抄)参考資料六、国税庁税務大学校税務情報センター租税史料室編著『所得税関係史料集——導入から申告納税制度以前まで』(2008 年) 532 頁で確認した。

(2) 二国間租税条約

国内法で調整措置を講ずるだけではない。19世紀末から、各国は、相互主義の下で相手国と二国間租税条約を締結し、二重課税の排除と脱税の防止をはかってきた。二国間租税条約の下では、次の互譲が目指される。一方で、所得の源泉地国は、国内源泉所得に対する課税を制限することを約束する。他方で、居住地国（＝所得を稼得する主体が居住している国）としては、源泉地国が条約の規定にしたがって課税している限り、二重課税を排除することを約束する。つまりギブ・アンド・テイクの関係で、国内法に基づく課税をお互いに譲り合うのである。1920年代以降の国際連盟では、このような国際的二重課税排除のための合意づくりが進められた¹⁰⁾。日本国もこの事業に代表を派遣していたが、実際に二国間租税条約を締結しはじめるのは第二次大戦後のことである。

サンフランシスコ平和条約により主権を回復したのち、日本国は1954年にはじめて日米租税条約を締結する。これを皮切りに、各国との間で次々に二国間租税条約を締結し、グローバルな租税条約ネットワークに参加した。日米租税条約はその後、1971年と2003年に大きく改訂され、日本経済の成長を反映したものになっていく¹¹⁾。そのときどきの米国との租税条約は、日本国が他の諸国との間で締結する租税条約の締結ポリシーに対して、一種のベンチマークを提供した。こうして、2009年4月現在、日本国の締結した二国間租税条約は45本にのぼり、56カ国をカバーしている。これらの二国間租税条約はいずれもOECDモデル租税条約に準拠しており、細部の違いこそあれ、ほぼ似通った構造を有している。

二国間租税条約は相互主義に基づき相手国

を選んで条約上の特典を与えるものだから、相手国以外の第三国居住者に対しては特典が及ばない。たとえば、日本国が日米租税条約によって米国居住者に与えた特典は、原則として米国以外の第三国の居住者には与えないつくりになっている。その意味で、租税条約は、最恵国待遇を保障するものではない。租税条約には無差別条項が含まれているが、この条項が最恵国待遇を要求するものではない旨をOECD租税委員会は確認している¹²⁾。もっとも、X国がA国との条約交渉で妥結した線が、B国やC国との交渉においても参照される結果、事実上、同レベルの譲歩が複数国との関係で広がっていくという現象が観察される。日本の租税条約の歴史上、日本国（＝X国）にとってA国に相当する相手国は、まさに米国であった。

(3) 国際慣習法

各国の課税管轄権は、国際慣習法の制約下にある。日本の裁判例にも、国家が他の国家に対して一方的に課税権を行使することは原則としてできないとするのが「国際法上の法原理」であると述べて、外国大使館は正常な外交活動を実施している限り日本の所得税法上の源泉徴収義務を免除されていると判示したものがある¹³⁾。

国際慣習法上の制約としてさらに重要な点として、税務職員が質問検査権を公使するなど、執行管轄権に基づく力の行使は、その国の領域内に限って認められる。その結果、一方で、国税庁の職員が外国で税務執行のために公権力を行使することには歯止めがかけられる。他方で、情報通信コストが格段に小さくなっている現在、外国会社の本店に電話をかけて取引関係を「おたずね」するような事例を執行管轄権の範囲を超えるものとしてチ

10) 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法——国際的事業活動と独立企業原則を中心に』（税務研究会出版局、2001年）22頁。

11) Yoshihiro Masui, Overhaul of the Japan-US Tax Treaty in 2003, The Japanese Annual of International Law, No. 49, 55, at 56-58 (2006).

12) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 24 concerning Non-Discrimination, Paragraph 2 (2008).

13) 東京高判平成16・11・30 訟月51巻9号2512頁（米国大使館事件）。

エックできるのか、歯止めの実効性に疑問が残る。このような執行管轄権の領域的限界を克服しつつ納税者の手続的保護をはかろうとするのが、二国間租税条約における情報交換や徴収共助のための条項である。

3 所得課税に偏向した租税条約ネットワーク

以上を通覧しておさえておくべきは、今日の二国間租税条約ネットワークがカバーする税目が、広義の所得課税（日本法でいえば所得税と法人税）に偏向しているという事実である。その他の税目については、所得課税に匹敵するような租税条約網は、発達していない。たとえば、相続税・贈与税について日本国が締結した二国間条約は、1954年締結の対米条約1本のみである。

付加価値税（日本法でいえば消費税法上の消費税）についても課税管轄権の調整が必要である。しかし、所得課税におけるようなグローバルな条約網はいまだ存在しない。このことは通常あまり問題視されることがないが、考えてみれば実はかなり重大な欠陥というべきではないだろうか。現在、OECD租税委員会は、サービスと無形資産のクロス・ボーダー貿易について、消費地国で課税するという原則のコンセンサスづくりにむけてその内容を具体化しつつある¹⁴⁾。サービスの提供地をどう判定するかとか、外国企業の国内拠点をどう扱うかとかいった問題は、一見地味にみえて、かなり重要なものである¹⁵⁾。官民を問わず、日本のアクターのより積極的な参画が望まれる。なお、課税ルールの折り合わせに関するこのような作業の必要性は、消費税に対して通商政策の角度からWTO協定の規律が及ぶこととは独立に、これを基礎づけることができる。

III 日本における国際租税法の担い手

1 「国際税務のプロ」の発達

以上みてきた課税管轄権の調整ルールは、納税者の経済的利害に大きく影響するため、世界的にみて多くの専門家がたずさわっている¹⁶⁾。タイムラグこそあれ、日本においても国際課税の専門家層（「国際税務のプロ」）が発達してきた。所得課税の国際的側面に関して現行法の基礎を確立した1962年と1963年の税制改正は、それに先立つ二国間租税条約の交渉および執行経験の蓄積によってはじめて可能になった。人なくして制度なし。当然それを支える先達がいたわけである。

その後も国際課税の実務上の重要性は徐々に認知されてきたが、とりわけ1986年の移転価格税制の導入には大きなインパクトがあった。1990年代以降じわじわと、日本の課税庁が移転価格税制を発動する例が増えた。1件あたりの追徴額が巨額にのぼり、企業利益を吹き飛ばすこともあった。そのため、企業法務にたずさわる人々に対して、国際的事業展開において課税面の検証が不可欠であると自覚させた。

移転価格税制をはじめとする需要の増大を背景として、国際課税にたずさわる専門家の層が厚くなってきている。国の側では、財務省主税局参事官室（国内立法企画立案や租税条約交渉、国際機構への代表派遣）の拡充、国際課税の専門的知識を有する国税庁職員の養成、相互協議を担当する国税庁長官官房国際業務課の改組など、一般的な公務員定員削減の中で積極的な対応が続いている。納税者の側では、大手会計事務所や渉外弁護士事務所はも

14) OECD, Applying VAT/GST to Cross-border Trade in Services and Intangibles, Emerging Concepts for Defining Place of Taxation, Second Consultation Document, June 2008.

15) 渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究34号62頁（2006年）。

16) たとえば、国際租税協会（IFA）はオランダに本部を置く国際課税・比較税制の民間学会であるが、2009年3月10日現在の会員数は欧米を中心に1万1958人である。International Fiscal Association, Yearbook 2008, 28.

ちろんのこと、日本に本拠を置く多国籍企業や金融機関の社内にも、高度の専門的知識を有する人材が増えてきた。

2008年の段階で、宮崎裕子弁護士は、「我が国の弁護士の国際税務業務は米国に比べるとまだ緒についたばかりという感は否めない」と断りつつも、「弁護士に対する国際税務に関連する依頼の需要が格段と増えてきている」と証言している¹⁷⁾。法科大学院の授業における筆者の経験でも、国際租税法に対する学生の関心は高い。租税専門の法律家 (tax lawyer) として国際課税にたずさわる人は、日本でも今後増加していくであろう。

2 租税条約と国内租税法令の適用

国際課税という場合、とりわけ問題となるのが、所得課税の実体的側面である。上にみた移転価格税制とか、金融商品にかかる源泉所得税の扱いとか、国際的企業再編にかかる法人税の扱いとかいった点である。

所得課税のこれらの分野では、各法域の私的取引法と、各国の国内租税法、そして二国間租税条約が複雑にからみあう。とりわけ、かなり抽象的に規定してある租税条約の各条項と、詳細をもって知られる国内租税法令との間の相互関係を整理し、両者を接合する作業は、高度な解釈技術を必要とする。いわば法律家の天国 (lawyers' paradise) というべき領域であり、今後も研究の活性化が期待される。日本国憲法の下での研究は1990年代に本格化し¹⁸⁾、近年では、条約の直接適用可能性に関する岩澤雄司教授の研究をふまえた包括的なモノグラフが登場している¹⁹⁾。

各国で条約法の受容のやり方こそ異なれ、租税条約の解釈と適用は日常的に問題になっている。各国の裁判所で租税条約の類似の文

言をめぐる類似の争点が争われることも多い。その意味で、比較法が大きな威力をもつ領域でもある。

3 通商協定や投資協定に目を配る必要性

しかし、いかに需要があり、知的な革新が要請されているといっても、上に述べた領域は、租税専門の法律家になじみの深い発想方法でなんとか対処可能であろう。これに対し、日本の tax lawyer が国際課税というときあまり念頭に置いていないと思われる重要なポイントが、通商協定と税制との関係である。

意識されることが少ないとはいえ、現実には、高度成長期に日本が採用していた各種の輸出促進税制は、GATT 16条の輸出補助金規制との整合性が問われていた²⁰⁾。また、二国間租税条約の無差別条項の中には、国籍無差別を定める規定のように、19世紀の通商条約に淵源をもつものもある。

通商協定との関係を今後注視すべき理由は、その規律が法人税制の設計の根幹部分に関係し得るからである。たとえば、米国の輸出優遇税制はWTO / GATTのパネルで何度もクロ判定が下されてきた²¹⁾。このことは、全世界所得課税方式を採用してきた米国法人税にとって、基本政策の再考をうながす契機になると指摘されている²²⁾。なぜなら、これらの優遇税制は、国外所得免除方式を部分的に取り入れるものであるからである。実際、近年の米国では、能動的所得に関する国外所得免除方式への移行可能性が、議会の公聴会などで公式の議題にのぼるようになった²³⁾。国外所得免除方式を採用するか、全世界所得方式の下で外国税額控除を与えるかは、国際的二重課税の排除に関する制度設計の最も基本的な部分である。その根幹部分に対してWTO

17) 宮崎裕子「国際税務業務における弁護士の役割」自由と正義 59巻3号 (2008年) 45頁、51頁～52頁。

18) 谷口勢津夫『租税条約論——租税条約の解釈及び適用と国内法』(清文社、1999年)。

19) 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』(商事法務、2007年)。

20) 佐藤英明「輸出促進税制——制度の変遷に関する研究ノート」総合税制研究3号 (1995年) 79頁。

21) 増井良啓「租税政策と通商政策」塩野宏先生古稀記念『行政法の発展と変革(下)』(有斐閣、2001年) 517頁、530頁。

22) HughJ. Ault, U.S. Corporate Taxation Reform from an International Perspective, 租税法研究30号 (2002年) 185頁、177頁。

協定が影響するのである。

さらに、投資協定上の問題として、課税と収用をどう区別するか、投資家の期待を裏切るような不合理な扱いがされた場合の「公正かつ衡平な待遇」をどう考えるか、といった興味深い論点もある²⁴⁾。

その意味で、今後国際課税を担う人材は、すぐれた tax lawyer であるだけでなく、trade lawyer としても議論できることが望ましい。

4 「極東の島国」に本拠を置く法律家の関与

一国の税制立案と執行という観点からみたとき、国際法が「外からの制約」と映ることもある程度はやむを得ないかもしれない。酒税事件の WTO パネルで負けて税制改正を余儀なくされるといった例などは、その典型である。

歴史を遡っても、明治初年から、国際法は租税制度の設計を大きく左右してきた。今日の経済新興国の多くが関税収入を主要な税収源としているのに対し、明治政府は関税を基幹税目とする途を選択しなかった。いや、選択できなかったというべきであろう。列強諸国と不平等条約を結んでおり、関税自主権を失っていたからである。条約改正にこぎつけない限りは国内法で高関税を採用できるわけがなかった。明治政府は、国内既存産業を保護するよりはむしろ、大企業を設立し外国からの技術導入による殖産興業を追求した。そしてそのための財源を農業部門に求めた。これが地租であり、明治期の前半は地租が国税収入の大半を占める時期が続いた。

このような歴史体験は、国家間のルールづ

くりを受け身でとらえ、決まったことを粛々と国内実施するという受動的な発想をはぐくみがちである。よりストレートに表現すれば「外圧」を受け止めるという見方である。

しかし、地球が球状である以上、世界の中心がどこにあるかは本来相対的な問題のはずである。日本が「極東の島国」だと整理されているのは、「ヨーロッパの造った近代」の遺産にすぎない。ルールづくりに積極的に参画していく余地があるし、現に複数の国際機関や団体でそのような活動が日常的に行われているのである。

国際課税に関心をもつ日本の法律家にとって、やるべきことはたくさんある。本稿では特に重要な課題として、①租税条約上の仲裁に関し前向きに取り組むこと、②付加価値税をめぐる国際基準を策定すること、③通商協定や投資協定など租税条約以外の条約に配慮すること、を指摘した。

このような課題に応えるためには、国際的なルール形成に同時進行的に関与し、望ましい選択肢を選び取っていける人的資源の拡充が不可欠である。このことの重要性は、ひとり国際租税法に限られた話ではなく、他の分野にも共通する²⁵⁾。日本に本拠を置く法律家にとって、国際的フォーラムにおける法形成に積極的に関与することには、言語の壁をはじめとして、いろいろな挑戦が控えている。その意味でも、そのような人材を育成すべき大学に課された社会的責務には大きいものがあるといえよう²⁶⁾。

(ますい・よしひろ)

23) 増井良啓「米国両議院税制委員会の対外直接投資報告書を読む：Joint Committee on Taxation, Economic Efficiency and Structural Analyses of Alternative U.S. Tax Policies for Foreign Direct Investment (JCX-55-08), June 25, 2008」租税研究 708 号 (2008 年) 203 頁～226 頁。

24) 小寺彰「投資協定における『公正かつ衡平な待遇』——投資協定上の一般的条項の機能」RIETI Discussion Paper Series 08-J-026 (2008 年)。

25) 藤田友敬「新しい国連国際海上物品運送条約」NBL 908 号 (2009 年) 1 頁。

26) たとえば、東京大学グローバル COE プログラム「国家と市場の相互関係におけるソフトロー——私的秩序形成に関する教育研究拠点形成」では、大学院生を外国の法律事務所や国際機関にインターンとして派遣するプログラムを置いており、国内外におけるルールの策定に寄与する法律家の育成を目指している。