



Title	独立企業原則の展開と相互協議－ 移転価格税制が周辺税法領域に及ぼす影響と二重課税の排除
Author(s)	水野, 正夫
Citation	大阪大学, 2022, 博士論文
Version Type	
URL	https://hdl.handle.net/11094/87773
rights	
Note	やむを得ない事由があると学位審査研究科が承認したため、全文に代えてその内容の要約を公開しています。全文のご利用をご希望の場合は、 〈a href="https://www.library.osaka-u.ac.jp/thesis/#closed"〉 大阪大学の博士論文について 〈/a〉 をご参照ください。

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

The University of Osaka

論文内容の要旨

氏名 (水野 正夫)

論文題名

独立企業原則の展開と相互協議
 ー 移転価格税制が周辺税法領域に及ぼす影響と二重課税の排除

論文内容の要旨

企業の国際的経済活動の進展に伴い、国家間における課税権の配分の問題は益々重要性が高まっている。国家間における多国籍企業グループの所得配分を担う税制は主に移転価格税制であり、移転価格税制の適用から生じる二重課税問題に対しては、学術面及び実務面からもその研究は積み重ねられている。しかし、移転価格税制と似て異なる、あるいは移転価格税制の適用によって影響する税法領域から生じる二重課税の問題については実務上深刻な問題となっているにもかかわらず税制は必ずしも十分に対応できていない。本論文は、かような問題意識の下、移転価格税制における独立企業原則が経済的合理性基準を独立企業間取引というレンズを通して国家間の利益調整基準として要件化したものと捉えた上で、移転価格税制の周辺に位置する税法領域への独立企業原則の展開を法理論的に究明し、移転価格税制の周辺税法領域における二重課税の問題解決につき、基礎的な理論的枠組みを提示する試みである。

第2章「寄附金課税と二重課税問題」においては、移転価格税制と寄附金税制との関係における新たな研究視角として、移転価格税制の独立企業原則と寄附金税制の経済的合理性基準の内容を検討し、租税条約との関係を明らかにすることによって独立企業原則の寄附金税制への展開をみる。その前提の議論として国外関連者に対する寄附金税制は移転価格税制の一環であり、移転価格税制も寄附金税制もその趣旨目的は所得の海外移転を防止することであることを主張する。その上で、独立企業原則は市場における自由な経済活動を前提として市場の一般枠組みに関連者間取引を置くという経済的合理性に沿ったものとして正当化されることを前提とすれば、寄附金税制における経済的合理性基準も私人の経済的合理性のない取引を否認するものであり、両者ともに、原理的には経済的合理性があるか否かという価値判断に土台をおいているという意味において同様の内容であり、所得の海外移転を防止する目的で経済的合理性基準を要件化したものと摘示する。そのように捉えた場合、両制度はその内容において租税条約上独立企業原則を規定した特殊関連企業条項の射程内にあり、租税条約上の紛争解決手段としての相互協議において二重課税が排除されるべきことになる。近年、OECDが主導するBEPSプロジェクトにおいても本邦においても寄附金税制で対処するような事案を独立企業原則の枠内に取り込むという展開がみられるが、原理的には独立企業原則の内容が「経済的合理性基準」であることがその根底にあることが明らかになる。このように考えると、独立企業原則は経済的合理性基準によって租税条約締結国に擬制による課税権を付与した上で、経済的合理性基準によって適切な課税権を配分し、もって二重課税を排除する枠組みである、と捉えることができることを主張する。

第3章「関税評価制度と二重課税問題」においては、関税評価協定を法理論的に検討することによって独立企業原則の関税評価制度への展開をみる。国際租税法と国際経済法の「思想」について、「国際経済活動の自由化」並びに「公正な競争条件の確保」という規律原理に両者の接点があることを明らかにした上で、移転価格税制における「私的自治の尊重」と「課税上の公平」の両立の重要性が説かれるのと同様、関税評価制度においても「消費税的負担公平」と「算術的負担公平」の両立という同様の思想があることを示す。その思想を基に関税評価協定の法的構造を同協定の成立過程から分析したところ、関税評価協定1条2項(a)の多角的検討機能及び手続的保障機能も併せ持つ「販売に係る状況の検討テスト」に独立企業原則を受け入れられる余地があり、両制度から生じる二重課税を排除する規定として機能する解釈論を展開する。結論として、関税評価協定が独立企業原則の展開を許容する根底には、貿易を円滑化し関税評価が貿易の障壁にならないよう「私的自治の尊重」に重きを置く基本的な思想があることが明らかにされ、内容的には独立企業原則の内容が市場原理に基づく経済的合理性基準であることに関税評価協定への展開の根拠が認められることを指摘する。

第4章「第二次調整と二重課税問題」においては、第二次調整の立法政策的価値判断の観点から独立企業原則の第二次調整への展開をみる。第二次取引を擬制して追加的な課税を生み出す第二次調整による二重課税を排除するためのわが国における学説として、私的自治を尊重しわが国に第二次調整を導入しないとする学説、逆に第二次調整を導入することによって二重課税を排除するという学説を分析し、私的自治を尊重しわが国に第二次調整措置を導入しないとする学説を支持する。その上で、第二次調整による課税が行われた場合には、第二次調整が相互協議の対象とならないとするわが国の一般的理解とは反対に、「国際取引を阻害するもの」として国際貿易の促進の観点から近時のOECD及びEUが第二次調整による二重課税問題の解決を相互協議に求めていることが明らかにされる。結論として、移転価格税制の一環としての第二次調整は、独立企業原則の適用の帰結（つじつま合わせ）であるという基本的な認識に基づき、我が国は私的自治の尊重の観点から第二次調整を導入せず、条約締結相手国において第二次調整による課税が行われる場合には、国際貿易の促進の観点から相互協議における二重課税を排除する方向性が提案される。

第5章「相互協議による二重課税問題の解決」では、移転価格税制の周辺税法領域から独立企業原則を観察した意義として、上記の分析の示唆として、独立企業原則と二重課税の排除に関する基本的理解を示す。すなわち、多国籍企業の利益に対する国家間における課税権の配分を目的とする特殊関連企業条項における独立企業原則は、自由な経済活動を前提とし、独立企業間取引というレンズを通して「経済的合理性基準」を要件化し、経済的合理性基準によって租税条約締約国に擬制による課税権を付与した上で、経済的合理性基準によって適切な課税権を配分し、もって国際取引を阻害する二重課税を排除する国際的な枠組みである。寄付金課税、関税評価、第二次調整による課税も、移転価格税制と同じく経済的合理性を基礎とした引き直しを伴う課税と理解した場合、その枠組みにおいて独立企業原則に取り込まれるという展開が現象として起こっていると考えられる。ただし、それは「国際取引を阻害するもの」としての二重課税を引き起こすことになるから、その担保として強力な二重課税の排除措置が要請されることになり、OECDにおける移転価格税制における二重課税の排除への取組みと同様、相互協議において解決することが望ましいと摘示する。本論文では最終的に、移転価格税制の枠外とされる課税から生じる二重課税の問題を解決する枠組みとして、上記の研究を通じて明らかになった基本的考え方に依拠しつつ、これらの二重課税が独立企業原則に取り込まれたものとして相互協議の対象になるとする相互協議条項の新たな解釈論の可能性を展望する。

論文審査の結果の要旨及び担当者

氏 名 (水 野 正 夫)	
(職)	氏 名
論文審査担当者	主 査 教授 谷 口 勢 津 夫 副 査 教授 武 田 邦 宣 副 査 教授 長 田 真 里
論文審査の結果の要旨	
<p>1. 論文の概要</p> <p>課程博士の学位を申請した水野正夫氏の学位論文「独立企業原則の展開と相互協議—移転価格税制が周辺税法領域に及ぼす影響と二重課税の排除—」（以下「本論文」という。）は、移転価格税制それ自体ではないがこれと一定の関連性を持つ周辺税法領域において生ずる国際的二重課税の問題について、その解決のための基礎的な理論的枠組みと法的手続を提示しようとするものである。これを考察の観点に関して若干敷衍すると、本論文の目的は、①移転価格税制の理論的支柱である独立企業原則が、同税制の周辺にある国外関連者に対する寄附金課税、関税評価及び第二次調整の各制度においてどのような意味を持ち、どのように展開されているかを実体法の観点から考察しその基礎理論を構築することと、②上記各制度の適用の結果生ずる国際的二重課税の問題を手続法の観点から考察し、租税条約上の紛争解決手続である相互協議の俎上に乗せるための解釈論を展開することにある（第1章）。</p> <p>第2章では、移転価格税制と寄附金税制との関係を対象にして、両者を全く異なる制度として捉えてきた従来の議論（その帰結は寄附金課税を相互協議の対象から除外することにある。）を批判的に検討し、両者を国際的所得移転防止税制として位置づけた上で、それぞれの基礎にある独立企業原則と経済的合理性基準を「異質なもの」としてではなく「関連者間の取引を市場における自由な経済活動を前提とした経済的合理性を判断する、という意味において」統合して捉えることによって、独立企業原則を寄附金税制へも展開し、寄附金課税を移転価格課税と並んで租税条約上の特殊関連企業条項の射程内にみて相互協議の対象とする、という解釈を導き出している。</p> <p>第3章では、移転価格税制と関税評価制度との関係を対象にして、両者の相違から生ずる二重課税問題を解決するために、両者の統合ないし接近の議論を、とりわけ納税者の観点から検討している。移転価格税制と関税評価制度との統合・接近の議論として主に世界税関機構（WCO）の議論、とりわけ販売に係る状況の検討テストに関する提言を検討しているが、その前提作業として、移転価格税制と関税評価制度の「基本思想」を明らかにするために国際経済法の規律原理として「国際経済活動の自由化」と「公正な競争条件の確保」を取り上げ、それぞれと国際課税の関係を検討することによって「法的安定性の確保・私的自治の尊重≒国際経済活動の自由化 vs. 課税上の公平≒公平な競争条件の確保」という対立の図式を示した上で、この図式を関税評価における正常価格算出の理論としての実際価格説と正常価格算出説の対立に当てはめ、両説の妥協・調和を関税評価協定がどのような「法技術」によって実現しようとしているかを詳細に検討し、その結果を移転価格税制に関する上記の対立の妥協・調和に照らし合わせている。そうすることによって、移転価格税制と関税評価協定の基準が、独立企業原則の（関連者間の取引を非関連者間の取引というレンズを通してその経済的合理性を判断するという）本質の点で共通性ないし「接点」を有していることを明らかにし、独立企業原則を関税評価制度へも展開しているが、これは、「私的自治の尊重」を重視して国際的二重課税問題を防止し、もって国際経済活動の自由化を図ろうとする試みである。</p> <p>第4章では、移転価格税制に基づく課税（第一次調整）と第二次調整（移転価格課税と関連企業間での現実の利益配分との調整＝辻合わせ）との関係を対象にして、第二次調整がみなし配当課税等の追加的課税を伴う場合その第二次調整は、第一次調整において相互協議に基づく対応的調整により二重課税が排除されたとしてもその効果を帳消しにしてしまう、すなわち、二重課税を追加的に発生させてしまうこと（「有害な」第二次調整）を問題視し、その問題を解決しようとしている。その検討の結果、わが国が第二次調整を採用するか否かについては、有力</p>	

な学説に従い、私的自治の尊重の観点から、否定的な見解を示し、移転価格課税と現実の利益配分との調整（辻褃合わせ）を利益の社外流出という処理により行い追加的課税を行わないこととしている現行法の立場を支持している。他方、課税を伴う第二次調整を採用している外国における追加的課税による二重課税については、資金の返還に関する納税者と税務当局との合意と組み合わせて相互協議による解決を図る旨のOECDやEUの提言を、租税条約の目的の見地から支持している。

第5章では、以上の各章での検討を踏まえ、移転価格税制の周辺税法領域における二重課税の問題を解決するための相互協議の活用について手続法の観点から検討を加え、租税条約の相互協議条項が定める「条約の規定に適合しない課税」の意義に関して「特殊関連企業条項違反説」を批判的に検討し、租税条約の目的の見地から、「独立企業原則配分機能阻害説」に基づき相互協議の対象を移転価格課税による二重課税に限定せずその周辺領域における二重課税にも拡大する見解（移転価格課税非限定説）を支持する解釈論を展開している。

2. 論文の評価

本論文は、主に以下の点で高く評価することができる。

第1に、本論文の着眼点及び構想力には優れた独創性が認められ、そこには移転価格税制を専門とする水野氏の実務経験が活かされているように思われる。すなわち、移転価格税制については各国においてその歴史は長く特に独立企業間価格の算定方法や二重課税の排除方法を中心に膨大な研究が蓄積されているが、本論文は、その周辺税法領域においても二重課税が実務上とりわけ納税者の立場からみて深刻な問題になっているにもかかわらず、その問題解決のための研究、特に包括的な研究がほとんどみられない現状に鑑み、一見すると無関係に思われる寄附金税制・関税評価制度・第二次調整制度の各分野を移転価格税制と関連づけて取り上げ、実体法の観点からは独立企業原則を基礎理論的に検討し上記各分野において展開し、手続法の観点からは相互協議を解釈論・立法論的に検討するものである点において、水野氏の実務経験に基づくオリジナリティに富む研究の成果であると考えられる。

第2に、上記の評価にも関連するが、本論文は、移転価格税制の理論的支柱である独立企業原則を、総論的には「関連者間の取引を非関連者間の取引というレンズを通して合理性を判断する枠組み」として経済的合理性基準と同じ意味内容において捉えた上で、各論的には前記各分野においてそれぞれ固有の問題状況に即して展開しており、独立企業原則に関する基礎理論の探究及び同原則の具体化のための研究の発展に大いに貢献するものである。その意味では、本論文は、移転価格税制の周辺税法分野に関する研究ではあるが、同税制それ自体に関する（基礎理論的）研究としても有意義なものである。さらには、特に関税評価制度との関係に関する検討は、最近注目されている国際経済法と国際租税法の関係に関する研究の一環としても有益である。

第3に、前記各分野において生ずる国際的・二重課税が納税者にとって深刻な問題であることに鑑みると、本論文は、租税条約上の特殊関連企業条項や相互協議条項を文理解に則して形式的に解釈するのではなく租税条約の目的に照らして実質的に解釈することによって、二重課税問題を解決し納税者の権利救済を図ろうとする点で、実践的な意義を有し、水野氏が税理士として携わっている国際税務の改善にも貢献するものである。また、租税条約の解釈において必ずしも文理解に拘らず納税者の法的救済のために目的論的解釈を重視する態度をとっているが、この態度は租税条約の目的及び性格の観点からみて妥当であり租税条約の解釈論の深化に貢献するものと思われる。

第4に、水野氏は税理士業務に携わりながら研究を進めるために、入念かつ具体的な研究計画に従って前記各分野について概ね年度ごとにそれぞれ研究成果を独立の論文として日本税法学会の機関誌「税法学」（577号（2017年）、581号（2019年）、583号（2020年））に公表し、最後にそれらの論文を相互に調整しつつ（引用文献の最新化を含む。）第5章を執筆し全体を統括するという手法により本論文を完成させたが、このことは水野氏の優れた研究遂行能力を示すものである。

第5に、本論文は、基礎理論を明らかにしその上に解釈や立法的提言を積み上げていくという形で執筆されており、論旨が一貫し明快である。しかも、多数の文献等を参照し、論証のために必要かつ重要と思われるものについてはできるだけ原文をそのまま引用した上で水野氏自身の理解やコメントを付しながら論証を進めるという極めて手堅い手法を採用している。この論証手法は本論文の考え方に説得力を持たせるとともに、研究倫理の観点からみて先行研究に適切な敬意を払うものである。

なお、本論文についてはiThenticateの審査結果が類似率39%と比較的高いものとなったが、その主な原因が上記の論証手法にあることは明らかである。注記の内容等に照らしても、本論文に剽窃はないことを確認した。

本論文には、最後に今後の課題として述べられているとおり、経済的合理性基準の意義等なお検討すべき課題はあるが、全体としては完成度の高い論文と認めることができることから、論文審査担当者は一致して、本論文が博士（法学）の学位授与に値するとの結論に至った。

以上