

論 説

国際税法としての抵触規範と外国会社

— R. Martini の弾力性テーゼを巡って —

木村弘之亮 (前慶應義塾大学法学研究科教授・弁護士)
クリスチャン・ザイドル (キール大学経済学部教授)

目 次

- | | |
|--|-------------------------|
| I 国際税法上の抵触規範 | 1 はじめに |
| 1 国際税法において自国法が一方的に国境を越えて適用される「越境適用規範 Grenznorm」説 | 2 弾力性の概念 |
| 2 国際税法上の抵触規範 | 3 弾力性を用いた、法人税法の国際比較 |
| 3 小括 | III 結語 |
| II 弾力性を用いた、社団に係る国際税法の比較 | 1 国際協調下における国際税法の抵触規範の意義 |
| | 2 弾力性概念の有用性と誤用 |

I 国際税法上の抵触規範

要約 第1章において、好評を博したマルティニ (Ruben Martini) 博士論文⁽¹⁾は、抵触規範の概念と機能について、国際私法上のそれと国際税法のそれとの相違を認識しないままに論述されている。その背後に控えている学説史の中でかれの抵触規範に関する見解を明確に位置付ける。これを以って、その評価に代えることとする。

1 国際税法において自国法が一方的に国境を越えて適用される「越境適用規範 Grenznorm」説

(1) O.Mayer/Neumeyerによる国際行政法における Grenznorm 概念の定立

マイヤー (Otto Mayer) はその著『ドイツ行政法』第2巻の初版において、国際行政法

の章 (第62章) を設けて叙述する^{(2),(3)}。かれによれば、国際行政法は、実体的行政作用の固有の法領域ではなく、大部分は国際的行政抵触法又は法適用法 (internationales Verwaltungskollisions- oder Rechtsanwendungsrecht) である (Mayer 言明1)。Mayer は、国際行政法それ自体 (per se) の存在を承認することを拒んでいる (Mayer 言明2)。国際法上の条約・協定 (これを以下「国際条約」という) によって (durch

(1) Martini, Ruben, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand: Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung von eigenständig steuerpflichtigen Personenvereinigungen, Mohr Siebeck, Tübingen 2016, 462 Seiten, € 119,00, ISBN 978-3-16-154149-0. Dr. Ruben Martini, LL.B., は、現在, Rheinland-Pfalz 財政裁判所の裁判官である (IStR 5/2019, S.11).

völkerrechtlichen Vertrag) 根拠づけられた国際行政法だけが存在しうる (Mayer 言明 3)。さらに、この国際行政法は、具体的に実現されるにあたり、国内法への必要的変形に基づきようやく国内行政法となりうる (Mayer 言明 4)⁽⁴⁾。しかし、Mayerはこの理論をそれ以上に掘り下げていない⁽⁵⁾。第2版・第3版では初版第62章が削除されている。

ここで特筆すべきことは、1に、国際条約によって根拠づけられた国際行政法だけが、抵触法又は法適用法(後の用語に言い換えると Grenzrecht) たりうるのであって⁽⁶⁾、2に、国際条約から変形される部分は国内行政法に

なりうるが、しかし、3に、国際行政法そのものは存在しないことである。

その後、ノイマイヤー (Karl Neumeyer)⁽⁷⁾ の場合「Grenznormen」の概念は二重の意味で用いられている、とフォーゲル (Klaus Vogel) は解釈する。1は、国際私法の抵触規範をも一緒に含む上位の概念として、2は、狭義では、公法とくに行政法の一的方法適用規範 (die einseitigen Rechtsanwendungsnormen des öffentlichen Rechts, insbesondere des Verwaltungsrechts) に関連してのみで用いられている (Mayer 言明 1)^{(8), (9)}。公法の一方

(2) Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Aufl., Bd. 2, Leipzig: Duncker & Humblot, 1896, § 62, SS. 453-462, 純粋な属地主義から乖離して、国境を越えて国籍 (Staatsangehörigkeit) を斟酌して、法廷地国 (自国行政庁) が自国行政法をその者に適用する (S. 455), Grenzrecht のドグマについてその一端をドイツ行政法学に芽生えさせている。また、国内にいる外国人に行政法上多くの点で特別の地位を与える (S.455)。さらに、国際法上の行政機関 (völkerrechtliche Verwaltungsorganisation) がその加盟国間において共通の手段 (例, 条約) を以てその公の行政に関する国際行政事項を調整・規制する義務を負担し、規範 (例, 郵便, 電信電話や度量衡に関する国際条約) を創定する (S.460f.)。

(3) O. Mayer の国際行政法の紹介は、夙に、杉村章三郎「国際行政法」田中二郎・原龍之助・柳瀬良幹 (編) 『行政法講座第1巻: 行政法序論』(有斐閣 1964年) 319-331頁 (320-321頁); 国際行政法における国際協力の側面について、安東義良「国際協力の発展と国際行政法の意義(1) (2・完)」国際法外交雑誌25巻 (1930年) 695-715頁 (具体例), 791-803 頁; Vogel, Klaus, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm - Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts, Frankfurt/ Berlin 1965 (zugleich Habilitationsschrift der Universität Hamburg,

1963) S.170; Tietje, Christian, Internationalisiertes Verwaltungshandeln: Veröffentlichungen des Walther-Schücking-Instituts für Internationales Recht an der Universität Kiel; Bd.136, Zugl.: Kiel Univ., Habilschr., Berlin: Duncker und Humblot, 2001, S.78, S.95 (Grenzrecht bei Otto Mayer)。

(4) Mayer (1896) 前掲注(2), Deutsches Verwaltungsrecht, S. 458f.

(5) Mayer (1896) 前掲注(2), Deutsches Verwaltungsrecht, S. 461 ff.

(6) Tietje (2001) 前掲注(3), Internationalisiertes Verwaltungshandeln, S.95 (Otto Mayer 説の Grenzrecht について)。

(7) Neumeyer, Karl, Internationales Verwaltungsrecht Bd. IV, Zürich/Leipzig: Verlag für Recht und Gesellschaft, 1936 S. 115-120; Neumeyer, Karl, Die Einseitigkeit der Anwendungsnorme für öffentliches Recht, in: Paolo Picone/ Wilhelm Wengler, Internationales Privatrecht, Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1974, SS.445 - 453 (Neumeyer (1936) 前掲注(7)からの再録)。K. Neumeyer の国際行政法の紹介は、夙に、田中二郎「国際行政法」末弘巖太郎・田中耕太郎 (編) 『法律學辭典』(岩波書店 1935年) 787-792頁 (787-789頁)。

(8) Vogel (1965) 前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.179 Fn.20.

的適用規範とは、端的に述べると、一方的に国境を越えて（越境して）自国の公法とくに行政法を国外の要件事実（例、国内の居住者など課税要件事実）に適用する、法規を指す⁹⁾。

このVogelの解釈の1について、Neumeyer自身により概念整理されている。国際行政法の基礎を築いたとされる、Neumeyerは「越境適用規範Grenznormen [限界規範、一方的適用規範、各国行政法の妥当範囲の限界画定に関する法、適用限界確定の法との訳もある]」について次のとおりその見解を表明す

る。

「越境適用規範」の表現は、国際行政法では、国内の実質規範¹⁰⁾の適用範囲を特定する法規（法命題Rechtssätze）に限定される。これに対し、外国法の適用可能性についての法規は－これは私法についてのみ現れうる－抵触規範（Kollisionsnormen）という¹¹⁾。

Grenznormenの第2の意義は国内の実質規範に分類される。このことは、公法についてはもとより、民法の諸命題を含め、すべての

(9) K.Vogelは、Neumeyerの用語「実質規範」に代えて、実体規範概念を用いる。けだし、国際行政法という上位概念としてのGrenznorm（抵触規範）は、国際私法上の抵触規範と異なり、準拠法を要しないので、実質規範ではなく、国内法上の実体規範が問題とされるからである。さらに、フォーゲルは、ノイマイヤーによって公準とされたGrenznormenと実体行政法の規範（実質規範から代置された用語）との峻別は必要でなく、鋭利にかつ一貫して実行できない、と明言する。Vogel（1965）前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.300.他方、Schaumburgはその著『国際税法』において、Grenznorm概念を用いず、むしろ、国際私法上の抵触規範概念と異なる内容の抵触規範概念を定立する（Schaumburg, Harald, Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht – Doppelbesteuerungsrecht, 1.Aufl. Köln: O. Schmidt 1993, S.1）と共に、実質規範の概念を租税実体法の規範の意味で用いられている（木村弘之亮『国際税法』（成文堂 2000年）17頁）。

(10) 越境適用規範がその適用範囲について限定されるのではなく、その規範に包摂されうる要件事実（die Tatbestände）に越境して（国境Grenzを越えて）適用される。例えば、法律条文が複利を禁じている場合に、その法命題（法規Satz）それ自体は妥当するのであって、いずれかの領域の点で空間的にその法命題が切り取られるわけではない。法律要件事実の例として、国境を越えて国内法が

適用されるのは、国内に住所を有する（国内法人を含め）居住者に限定される。しかし、当該法律条文は法規（Rechtssatz）として無制限に多数の類似の法律要件事実に適用される。……この実質規範の適用可能性を指定する法規〔準拠法〕は、独立の法規として、実質規範の傍らに現れる（Neumeyer（1936）前掲注(7), Internationales Verwaltungsrecht, S.104）。ノイマイヤーのこの言明は、フォーゲルの指摘する「国際私法の抵触規範をも一緒に含む上位概念」としてのGrenznormenを指す。

(11) die inländische Sachnormen. Neumeyer, Karl は、ミュンヘン大学法学部教授・同学部長を務めるとともに、とりわけ国際私法を研究教育の対象としていた。K.Neumeyer, Internationales Privatrecht, 2.Aufl., München [u.a.] : Schweitzer, 1930.

(12) Neumeyer（1936）前掲注(7), Internationales Verwaltungsrecht, S. 105; S.473 – 481（国際行政法の構成要素として、1に国内法の越境適用規範の全体が、或る規範システム全体内部のある限定された部分をなしていること、2に国内私法の領域では事情を異にすること、3に実質規範の適用について、考慮すべき事項があること、4に手続規定の執行について、5に局外国行政への波及効力（Überwirkung fremder Verwaltung）、6に法的にはないとしても社会学的に画される一定の限界は、実質規範を以って与えられることが、詳述されている。

実質規範にも妥当する。とはいえ、民法については、今日の国家は、自国法について越境適用規範の規定に満足しているわけではない。自国の秩序に服していないそのような要件事実 (Tatbestände) についても、今日の国家は、法的に規律すべきであり、かつ、今日の国家は、国内の立場から、(要件事実を管轄する他国の実質規範を表示する準拠法) 指定のシステムによってこのような規律を受け入れている。……

しかし、このことは、公法の全領域においては、事情を異にする。……例えば、納税義務は、ある特定の国に対してのみ根拠づけられ、ある特定の国にのみ関係づけられる。ただし、公法の法規 (Rechtssätze) は、その内容の点で、ある特定の国に対する関係を有しているからである。

それぞれの国はその固有の関心事だけを規律することができる。他国の関心事に特定の態様で介入したいとしても、それを執行できないであろう。国際公法の基本ルールに違反するからである。[国際行政法上の]「越境適用規範」が、そのような規律によって画されるべき要件事実を選択するとき、その越境適用規範は、また、国内法の適用 [範囲] につき [拡張して] 境界線を引くことができる。したがって、[私法についてと公法についてとは、] 基本的相違が見られる。すなわち、公

法の越境適用規範は一方的であり、これに対し、私法上の抵触規範は、(人が国内法についての越境適用規範と、国内外の要件事実についての準拠法指定とに集中・収斂するとき、) 国内法と外国法とに双方向的に適用範囲をあてがっている。¹³⁾ ([…] 内加筆は木村)

Neumeyer のいう上位概念としての「Grenznorm」は、国際法上の行政機関 (例、国際連盟) がその加盟国の議決に基づき国際的な行政事項について法規範又はガイドライン等を創定し、これを以って関係国間の利害を調整しさらには各国の権限を制限し合い調整する¹⁴⁾。このような規範 (Grenznorm) は、国際連盟 [現在の国際連合やOECD機構など] の主導に基づく国際協調の要請のもとで、配分規範又は抵触規範と呼ばれている (Mayer 言明 1 参照)。ここで、抵触規範は国際行政法や国際税法にいう意味を有し、国際私法のそれではない¹⁵⁾。

(2) K.Vogelによる「Grenznorm」概念の展開と「国際税法」概念の不在

国際行政法 (国際税法を含む) の領域において、国際私法上の「抵触規範」概念との混用を避けるため、Neumeyer にならって Grenznormen 概念の表現を K.Vogel は用いている¹⁶⁾。

国際私法における場合と異なり、公法の法規 (die Rechtssätze des öffentlichen Rechts)

¹³⁾ Neumeyer (1936) 前掲注(7), Internationales Verwaltungsrecht, S.115; Neumeyer (1974) 前掲注(7), Die Einseitigkeit der Anwendungsnorme, SS.445 - 453 (S.446f.)

¹⁴⁾ Neumeyer (1936) 前掲注(7), Internationales Verwaltungsrecht, S.381, S.389, S.400.

¹⁵⁾ Neumeyer (1936) 前掲注(7), Internationales Verwaltungsrecht, § 5. (国内行政外の国際行政法), その2. (税務行政) SS. 58-64 (S.63: 例, 不動産所在地国の排他的課税権); 6.Kap. (国際行政法の法的属性), § § 36-42, SS.431-505.

は、Neumeyerの説くとおおり、「ある特定の国家との関係を〔自国〕公法の内容に含めている¹⁶⁾」。したがって、公法の領域では、国家は同国の固有の関心事¹⁷⁾だけを規定できる。これは一方的越境適用規範 einseitige Grenznormenによって行われる。一方的法適用規範によって国家の管轄権は外部に向かって画されるが、しかし、自国の法秩序によって捕捉されない事実関係についてはまったく規律は行われない。相手国が同一の事実関係又は別な事実関係を行政法により規律している限りにおいて、それは自国の国内行政にとってまったく関心事外である¹⁸⁾、¹⁹⁾。

Vogelは、Neumeyer説と類似して、Grenznormen概念の上位概念のもとで、国際税法にいう「配分規範 (die Verteilungsnormen)」を理解することをも追加している (Mayer言明1参照)。かれの成果の一部は、その名著『二重課税条約』第1版において、次のように要約されている。

国家は、その自国の租税法律に基づいてのみ租税を賦課徴収する。外国法規定による課税は、ごく稀なケースについてのみ見られる。二重課税条約の規範はこのことを前提とする。国際私法の規範と異なり、二重課税条約規範は、国家がある事実関係に外国法を適用する、という帰結をもたらさない。その条約規範は、

むしろ、二重課税を回避するために締約国の租税法を内容的に制限する。租税条約規範の構成要件メルクマールが、〔変形の手続を経て〕国内法のそれに付け加えられる。その法律効果は、次のいずれかに変動する〔Mayer言明4参照〕。1は、この法律効果が一定のケースについて、両条約締約国の一方において、国内法により根拠づけられている納税義務を免除する〔国外所得免除方式〕。又は、2に、その法律効果が両条約締約国に相互に、一定のケースについて、他方の国 (相手国) の税額を一方の国 (自国) で外国税額控除するように義務付ける〔外国税額控除方式〕。したがって、二重課税条約の適用対象には、国内租税法の構成要件の小前提〔法律要件〕と並んで、二重課税条約のそれもが存在している場合かつその範囲に限って、納税義務の成立〔法律効果〕が発生する。それ故、二重課税条約には、国際私法にいう「抵触規範²⁰⁾」は存在せず〔Mayer言明2参照〕、Karl Neumeyerによって定立された「国際行政法」の意味での自国法のうち「越境適用規範 Grenznormen」が存在する。しかし、自国法のうちの「越境適用規範」は通常実体法規範²¹⁾、²²⁾に含まれているか、又は、これと密接に結びついている (独所得税法1条3項〔納税義務〕、49条〔制限納税義務〕) のに対し、二重課税条約の規範は国内租税法とは別に定式化され〔Mayer言

16) Vogel (1965) 前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.179 Fn.17に掲げる Neumeyer (1936) 前掲注(7), Internationales Verwaltungsrecht, S.79及びその本文 (いわゆる国際私法における準拠法システムにおける抵触規範についての確認)。

17) Neumeyer (1936) 前掲注(7), Internationales Verwaltungsrecht, S.115.

18) 自国の居住者 (内国法人を含む) の法令遵守義

務の及ぶ、外国における要件事実がその例である (Vogel (1965) 前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.79)。

19) Vogel (1965) 前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.179.

20) 敷衍して、Vogel (1965) 前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.416.

21) Kollisionsnormen.

22) die materiellrechtliche Normen

明3参照],そして後者に比べその法源や法的根拠も独自のものである^{24),25)} ([...]内加筆は木村)。

Vogelの上記言明について、3つコメントしておく。1に、国境を越えて作用する「越

境適用規範 (Grenznorm)」は、通常、例えば、独所得税法や独対外取引税法 (日本の法人税法・所得税法・相続税法や租税特別措置法)に定める無制限納税義務などを規律する実体法規範にも含まれている。無制限納税義務を根拠づけ又は制限する法規範は、国際法

23) フォーゲルは、Neumeyerの見解を改め、実質法ではなく実体法の法律用語を使用する。ただし、国際行政法は、国際私法のような準拠法システムを採らず、その為、「実質法」概念を必要としないからだとする。

24) Vogel, Klaus, Doppelbesteuerungsabkommen: Das OECD-Musterabkommen und die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar, München: C.H. Beck 1983., Einl. Rz. 16, S.8f.

25) Vogel (1965) 前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.416-429 (Grenznorm oder Kollisionsnormen des „Internationalen Verwaltungsrechts bzw. Internationalen Steuerrechts“ [「国際行政法ないし国際税法」]の越境適用規範ないし抵触規範)。

Grenznormは、今日、1に、(国際税法・国際行政法上の) 一方的抵触規範として理解され、2に、配分規則として理解されている。

二重課税条約における配分規範 *Verteilungsnormen* を独連邦財政裁判所 (例, *BFH*, 20.11.1974 - I R 1/73, *BFHE* 114, 530 Rn.17; *BFH*, 29.07.1992 - II R 39/89, *WKRS* 1992, 11224, Rn.34) は「抵触規範 *Kollisionsnormen*」と呼んでいる。

しかし、この「独連邦財政裁判所にいう抵触規範」概念について過大評価すべきでない。二重課税条約は、国際私法の抵触規範と異なった機能を果たしているからである。抵触規範の規範グループは3段階に区分されるのが通常である。すなわち、第1段階では、或る二重課税条約が変形手続経由で国内法化を惹き起こす (双方の国の) 国内税法であり、第2段階には、その二重課税条約が再び緩和する (両国の) 国内規律 (片務的外国税額控除) があり、第3段階では、外国税額控除又

は国外所得免除を定める二重課税条約であり、これは締約国間において課税権を配分する。二重課税条約は「真正の [国際私法上の意味での]」抵触規範でないことは、1に、外国税額控除方式の場合に双方の国内租税法が原則として依然として適用され、2に、[国内租税法の定める] 国外所得免除方式もまた、そもそも抵触を惹き起こさないことから明らかである (以上の、イタリック字体の箇所はProf. Dr. Henning Tappe 発2019年11月27日付け木村宛私信, [...]内加筆は木村)。Birk/Desens/Tappe, *Steuerrecht*, 22. Aufl., Heidelberg: C.F. Müller, 2018, Rn.1448-1452, § 7 B., SS. 411-413 (2 (二重課税は片務的国内規程 (一方的国内規程) 又は双務的国際条約 (双務的国際条約) のいずれかによって (その全部又は一部につき) 回避される。国際税法 [広義説] は、3種の規範群からなっている。))。なお、TappeはBirkの直弟子であり、BirkはさらにK.Vogelの直弟子である。

Vogelは、国際法上の条約・協定としての二重課税条約のみを法源として考察の対象を限定する (国際税法狭義説)。

しかし、多数説・判例は国際税法の対象を国際法上の条約に限定せず、国内法のうち、国際機関の発遣するモデル条約等を考慮に入れた国内税法規範にも拡大する (国際税法広義説)。

このため、国際税法にいう抵触規範は、国際協調の理念に則り、加盟各国の主権や課税権を制限する必要がある場合に、国際機関 (例, OECD, 国連) の機関決定に基づき発遣されるモデル条約等の「影響下」において、各加盟国がその主権、課税権の制限などを自主的 (一方的に) 又は相手国との間で (双務的に若しくは多角的に) 調整、配分する国内法規範と租税条約から構成されている。Bühlerの見解 (本稿 I 2 (2)(i)) が想起されるべきであろう。

(例、2国間租税条約)によって規律されるわけではない。各国間の課税権の衝突・牴触は、むしろ国際機関の加盟国の議決に基づくOECDモデル租税条約やUNモデル租税条約などとそれらのコメントリーを考慮して、各国の利害や自国民の利害を調整して、配分規範が、二国間租税条約又は国内税法によって定立される。二国間租税条約に含まれる配分規範が、O.Mayer, Neumeyer, K. Vogelによって築き上げられてきた上位概念としてのGrenznormen(別称が配分規範)である。しかしながら、2に、国内税法が、国際法としての二重課税条約を介さずに、課税権の配分規範を規律することもできる。各国が、国際機関の創定するOECDモデル条約等を考慮に入れて、課税権を留保し、又は制限するなど配分する法規範(これを国際税法では牴触規範・牴触規則ともいう)について、それらの必要性をVogelもまた否定しているわけではない。しかし、Vogelは、タックスヘイブン税制や過小資本税制、移転価格税制、過大利子支払税制を規律する片務的対外取引税法規範を「国際税法」(狭義)の対象に入れることができないでいる。3に、二重課税条約の規範は、いわゆる変形という国内法化によっ

て、国内法²⁶⁾としての法源に変質する。二重課税条約の規定が直接に具体的事実関係に法適用されないのが、原則である。

Vogelはその編著『二重課税条約』第2版において、国際税法における「牴触規範」について追記する。すなわち、

「二重課税条約は、適用すべき法について、国際私法上の牴触規範²⁷⁾を定めていない。いずれの締約国もその自国法を適用するということから出発している。締約国は法適用に当たり、その自国法に限定されている。したがって、国際私法のモデルに倣い二重課税条約を「牴触法」と呼称するのは、誤解を招く。二重課税条約によって、両締約国はまた課税権限を配分(zuteilen [to allocate, to distribute])されるわけでない(……)。二重課税条約を「賦課徴収に関する」権限牴触」を規律する、との見解は克服されている(いまなおそうするものに、J.Fischer-Zernin, RIW 1987,785²⁸⁾)。古い租税条約が「課税権」を分与しているのはわずかである(K. Vogel Stuw 1985,369²⁹⁾)。むしろ、国家は、原初的に、課税については国際公法に従い管轄権を有し、ただし、相互にその実体的租税法を制限し合い、重複が予

26) 例、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律。

27) Kollisionsnorm.

28) Fischer-Zernin, Justus, Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument des Völkerrechts und des innerstaatlichen Rechts, RIW 1987,785-790 (790: 国際法の道具としての二重課税条約は、二国間のレベルにおいて、重畳する課税公権の権限牴触・衝突(Kompetenzkonflikt)を規制する。同条約でその都度相手国に対し明らかにした権限放棄は、国内法への法律による変形によって、国内法にあっ

ては法文に合うよう修正を受ける。

二重課税条約は、ドイツ連邦法のレベルにおいて外国税額控除と並んで国外免除を規律している)。

VogelのFischer-Zerninに対する批判は、課税権(又はその行使)の衝突という点で両者間に相異はないので説得力を欠くためか、効を奏さず、かえって第4版(Vogel in: Vogel/Lehner, DBA⁴, 2003, Einl. Rz.43, S.130)において、その批判箇所は削除されている。それと同時に、Vogel説と同趣旨を主張するとして引証された文献もまた削除され、新たにNeumeyerが引用されている。

想される領域については、－理論上考える－
 租税法律構成要件を相互に制限している。
 換言すると、国家は、租税条約が相手締約国
 に課税を〔全部又は一部分、第3版による〕
 留保しているそうしたケースでは租税を賦課
 徴収しない〔か軽減して課税する、第3版に
 よる〕ように、相互に義務付けられている²⁹⁾。

また、「国際私法のモデルに倣い二重課税条約を「抵触法」と呼称するのは、誤解を招く。」
 誤解していると批判を向けられた文献はその
 後、同書第4版で削除されている。いったい
 誰、どの文献が誤解をしているかが、あらた
 めて問われることになった。

Vogelの第3版は、引き続いて、次を加筆
 している。

「ひとは次のように語ることができよう。締
 約国は「租税請求権を」放棄する (BFH BStBl.
 II 1972,785,789) か、又は国家が相互に「税
 源 *Steuerquellen* 若しくは *Steuergut*」を分け
 合っている (BFH BStBl. III 1965, 352,353;
 DBA *Niederlande*; BStBl. 1976,662; DBA
Österreich ; 既にまた、É. Becker, *StuW* 1939
 I 763,764)。租税条約は、国内租税法に「制
 約」を加えている (H. Debatin, *DStR* 1992,
Beih. Zu Heft b23,2)。……。このような記述

のいずれも理論的に間違っていない。それら
 は、概念法学の態様で法的帰結を導き出さな
 い限りにおいて、いずれも同じである³⁰⁾。さら
 に、国内租税法の制限は、次の点で見られう
 る。両締約国のいずれが課税を放棄する〔国
 外所得免除方式〕か又はいずれかの締約国が
 相手国の税額を自国の税額から税額控除する
 〔外国税額控除方式〕か、の点にみられる。こ
 れに対し、二重課税条約は、国内法により成
 立していない租税請求権を根拠づけないし、
 また、なお成立している租税請求権をその範
 囲につき拡大したり、その種類を変更しない
 (RFH *RStBl.* 1935, 1399, 1400f. ; 1936, 1209,
 1210 ; 1939, 312)。³¹⁾」

1930年代の裁判例を引証する所論は、説得
 力に乏しい。けだし、二重非課税の機会が生
 じる場合、最近の租税条約は、それを防止す
 る条項を設けつつある。そのような条項を含
 む二重課税条約の変形手続を経由して、立法
 府は、二重非課税を防止するため課税権を根
 拠づける責めを負うに至る。ただし、租税請
 求権を二重課税条約が根拠づけたり拡大など
 をしないことは、所論のとおりである。

国際税法 (広義) の抵触規範 (若しくは抵
 触規則) 概念は、締約国双方がその合意によ
 ってその主権 (例、課税権) の行使を相互に

²⁹⁾ Vogel, Klaus, *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW* 1985, 369-381 (369 Fn.1: 二重課税条約の締約国はその主権により既に課税権を有しているのであって、同条約が課税権を授与 (verleihen [to distribute, to bestow, to hire out, to rent out, to give, to grant, to lend out]) するのではない。二重課税条約は、両締約国に、その主権を限定して行使するよう義務づけるだけである。見よ、K.Vogel, DBA1, 1983, Einl. Rz.16 S.8,

Rz.24 S.13.)

しかし、フォーゲルの所論は説得力に乏しい。けだし、二重課税条約が主権を限定して行使するよう締約国に義務付ける結果、その締約国は、外国税額控除や国賠所得免除の法律規定を立法する義務を背負うことになるからである。

³⁰⁾ Vogel, DBA², 1990 Rz.45 Einl., S.21f ; Vogel, DBA³, 1996, Einl. Rz.45b u. 45c, S.114f.

³¹⁾ Vogel in Vogel, DBA³, 1996, Einl. Rz.45c, S.115.

³²⁾ Vogel in Vogel, DBA³, 1996, Einl. Rz.46, S.115.

制限し合い（国際機関の立場から観察すれば）配分するという「配分規範³³⁾」にとって代わられている³⁴⁾。締約国はその合意によってその課税高権の行使を相互に配分するのであって、権限を配分しない³⁵⁾、³⁶⁾。しかし、反対説が正当である。けだし、配分規範を直視すれば、各国は、自国の課税権それ自体を片務的国内税法規定又は双務的国際租税条約によって自ら制限又は配分しているからである。

Vogelはその第5版において、二重課税条約は、二重課税の回避のため両締約国の租税法を内容的に制限し、そして同条約の構成要件メルクマールは国内法の構成要件メルクマールに付け加えられると、明言する（例、独所得税法32条b3項³⁷⁾）。ここでは、国際税法（広義）にいう配分規則（配分規範）が肯定されている。

もっとも、Vogelはその第5版ではモデル条約の「配分規範」の表題の下で、詳説する³⁸⁾。二重課税規範は、Karl Neumeyerによって提唱された国際行政法の意味での越境適用規範〔Grenznormen〕である。国内法においてこの一方的国内税法適用規範は通例、実体法の規範に含まれているか又は、実体法規範と緊密に結びついている（参照、独所得税法1条4項（非居住者の制限納税義務）、49条（制限納税義務を負う所得）、USA内国歳入法典861条ないし863条（ソースルール）、871条、888条、UK1988年所得税・法人税法584条³⁹⁾）。

Vogelの後継者Lehnerは、Vogel/Lehner, DBA⁶⁾ 2015において「二重課税規範は、国際私法の抵触規範のような『抵触規範』をその内容としておらず、むしろ、（国内法の納税義務を根拠づける規範に該当する）法律

³³⁾ Verteilungsnormen, distributive rule.

³⁴⁾ Vogel in Vogel, DBA⁴⁾, 2003, Rz.71 Einl.S.137（主張者として、Dorn, Schaumburg, M. Lang, P. Kirchhof）。Vogelは、さらに、完全な配分規範を理論的に(1)適用要件と(2)租税構成要件に係る要素に大別して考察を試みる（Vogel in Vogel, DBA⁴⁾, 2003, Einl.Rz.78, S.139f.）。

³⁵⁾ Vogel in Vogel, DBA⁴⁾, 2003, Einl. Rz.69, S.128.

³⁶⁾ 反対説、例えば、Wassermeyer in Debatin / Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung Kommentar, Loseblatt, München, Art. 1 OECD-MA, RZ.9, S.29（租税条約規定は、（人的納税義務に直接適用されない）実質的に非課税規範や軽減課税規範を創造する（参照、RFH v. 22.9.36 I A 127/36, RStBl. 1936, 1182; v.2.3. 37 I A 314/ 36, RStBl. 1937, 627)）。それは配分規範をその内容としていない（参照、MA Vor Art. 1 Rz. 7）。けだし、租税条約規定は、特定の外国法の条文を特定の事実関係に適用しうるとは規律していないからである。他方、租税条約規定は、配分規範をもその内容としていない（同旨、Scherer, Thomas B., Doppelbesteuerung und europäisches

Gemeinschaftsrecht : Auswirkungen des Gemeinschaftsrechts auf die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen und des Außensteuerrechts, München: Beck 1995, S.29; Wassermeyer, DStJG 19, 151ff; 異説, Vogel in: Vogel/Lehner, DBA⁴⁾, Einl., Rz.67 ff., Vor Art.6-22, Rz. 1 ff.; Lehner, RIW 1988, 201)。けだし、徴税権限（Steuererhebungskompetenzen）は配分できない（unverteilbar）からである。むしろ、競合関係（Konkurrenzverhältnis）がドイツ租税通則法2条においてその他の国内法に対する租税条約法という意味で規律されている。

³⁷⁾ Vogel in: Vogel/Lehner, DBA⁵⁾, 2008, Rz.43 Einl. S. 122.

³⁸⁾ Vogel in: Vogel/Lehner, DBA⁵⁾, 2008, S.128, Rz. 71, 76ff.; S. 555f, Rz.1,2 Vor Art.6 bis 22.

³⁹⁾ Vogel in: Vogel/Lehner, DBA⁵⁾, 2008, Rz.43 S.122; Rz.68 Einl.S.127f. 租税条約の国内法化による配分規則が、国境を越えて一方的に適用される。所論がこの一方主義を含意していることは、指摘しておきたい（法適用の一方主義, Neumeyer (1974) 前掲注(7)）。

要件事実〔に国内税法を越境して一方的に適用する範囲〕を画するための「Grenznormen」として……、Neumeyerの意味での配分規範⁴⁰⁾を作用させている⁴¹⁾（〔…〕内加筆は木村）と記述する。

この定式から、Lehnerは明らかに、狭義の国際税法（かれの用語ではGrenznormen）を国際公法に分類しており、私法に位置づけていないこと、そして、実体法規範としての一方的適用規範（Grenznormen）は国際法の観点から課税高権の調整を図るための配分規範としての法的性格を有することを主張する。このようなLehnerの見解は、抵触規範に関する国際税法上のBühler/Schaumburgをはじめとする通説・判例と実質的に等値又は近似

であるという過言でないであろう。

以上、国際税法の碩学K.Vogel/Lehner説は、国際私法上の抵触規範の概念が国際税法において適用しえないこと、国際税法では、国際私法上の抵触規範概念との混用を避けるため、自国税法の一方的「越境適用規範 Grenznorm」概念を使用すべきこと、これに追加して、配分規範概念をGrenznormのもう一つの意味のもとで理解すべきことを主張する。

だがしかし、国際行政法の領域において、属地主義と制度論が崩壊した後⁴²⁾、国際行政法の一方主義（die Einseitigkeit）という公理（Axiom）⁴³⁾が一般に広く承認され、かつ、各国の実定法によっても受容されている場合、

40) Lehnerの引用するNeumeyer（1936）前掲注（7）Internationales Verwaltungsrecht,S.104は、次の言明をつづる。実質規範が限定されるのではなく、実質規範に該当する要件事実（die Tatbestände）に越境して（国境Grenzを越えて）適用される。例えば、法律条文が複利を禁じている場合に、その法命題（法規Satz）それ自体は妥当するのであって、いずれかの領域の点で空間的にその法命題が切り取られるわけではない。法律要件事実の例として、国境を越えて国内法が適用されるのは、国内に住所を有する（国内法人を含め）居住者に限定される。しかし、当該法律条文は法規（Rechtssatz）として無制限に多数の類似の法律要件事実に応用される。……この実質規範の適用可能性を指定する法規〔準拠法〕は、独立の法規として、実質規範の傍らに現れる（Neumeyer（1936）前掲注（7）Internationales Verwaltungsrecht, S.104）。ノイマイヤーのこの言明は、フォーゲルの指摘する「国際私法の抵触規範をも一緒に含む上位概念」としてのGrenznormenを指す。Lehnerは、上位規範としてのGrenznormenとして配分規範Verteilungsnormenを理解しているのだろうか。Lehnerは、Vogelと異なり、ノイマイヤーの前掲書104頁を引用したため、国際税法と国際私法の峻

別に綻びをもたらしただのかもしれない。Grenznormが属地主義を打破し属人主義を妥当させることのはかに、居住者に限定して国内税法を国外でも適用しうることを、配分規範のもとで理解しようとする。

むしろ、配分規範の概念は、ひとまず、Vogel,DBA¹ 1983,Rz.24 Einl. S.13に立ち返ってみよう。

41) Lehner,in: Vogel/Lehner, DBA⁶ 2015, Rz.44 Grundl. (Die Doppelbesteuerungsnormen … wirken die Verteilungsnormen im Sinne von Karl Neumeyer … als „Grenznormen“ zur Begrenzung der Tatbestände, die unter die steuerpflichtbegründenden Normen des innerstaatlichen Rechts fallen.)

42) Vogel（1965）前掲注（3）,Der räumliche Anwendungsbereich, S.125ff.（第2編第6章：属地主義（領域主義）の崩壊と制度論の崩壊）

43) Vogel（1965）前掲注（3）,Der räumliche Anwendungsbereich, S.204f.（「一方主義」の思考の現実の意義は、法ドグマの領域にのみある。その思考は、ここでは法理論上の公理のようにはたらく。……国際行政法の「一方主義」論のためのプラグマティッシュな理由づけを探し求めることは、それ故、無駄であるといわなければならない）。

(本来の・狭義の) 越境適用規範 (Grenznormen) 概念は、屋上屋を重ねる機能を果たすばかりであるといわなければならない。さらに、関係諸国の一方的規律による二重課税及び不当な国際的租税回避と戦うための配分規範 (例、タックスハイブズ税制や過小資本税制、移転価格税制、過大利子支払税制) は、前叙のとおり、Grenznorm のもう一つの意味に近似しているといわなければならない。むしろ、国際税法 (広義) の核心的な部分である⁴⁴⁾。Grenznormen を強調するあまり、国際税法 (広義) の存在を否認する結果、「たらいの水と一緒に赤子を流す」という格言のとおりではなかろうか。その語義2様のうち、国内税法の越境適用規範の意義が薄れてしまい、もって、Vogel のいう Grenznorm 説は配分規範説に吸収されてしまったかのようである。

裁判実務は、一方主義の公理を暗黙の前提として、二重課税条約を含めた国際税法 (広義) の領域においても、国際税法にいう抵触

規定 (実質的には配分規範と同義) が機能していることを確認する。なぜなら、租税法が公法に属することは、及び、国際税法が国際公法に属することは、繰り返し明らかにされており⁴⁵⁾、国際税法上の抵触規範と国際私法上の抵触規範概念との相違は、既に、周知の事柄だからである。

Vogel の後継者レーナー (Moris Lehner) もまた、その第6版において、「二重課税条約は、二重課税を回避するため両締約国の租税法を内容的に制限する。その配分規範 (Verteilungsnormen) (概念につき、Rz.67⁴⁶⁾) は、国内法を補完ないし修正する、……。⁴⁷⁾」と明言する。

この関連において、Vogel の教授資格論文 (前掲注(3)) は、国際税法の領域に限って述べるならば、主権の根幹の一つである課税権を考慮した「一方的抵触規則 die einseitige Kollisionsregel」概念を Grenznorm 概念の下で明らかにしたものと解釈し直され⁴⁸⁾、評価されるべきであろう。また、国内行政法の個別

⁴⁴⁾ Bühler, Ottmar, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts IStR: ein systematischer Versuch, München [u.a.] : Beck 1964, S.1.

⁴⁵⁾ Bühler (1964) 前掲注(44), IStR, S.vi (国内法に定める対外税法、二重課税税法及び国際公法一般から抽出される必要な命題。[コメント: 国際税法の3つの法源に照らし、国際税法は公法に属する。]), S.1.S.70ff. (第1編第9章 国際税法と国際私法); Tipke, Klaus, Steuerrecht, 1. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 1973, S.6 (租税法は公法に属する)。

⁴⁶⁾ Lehner in: Vogel/Lehner, DBA⁶, Rz.66 Grundlagen, S.168 (二重課税条約の中心的機能は配分規範“Verteilungsnorm”によって明らかにされる。その代表的文献として、K.Vogel, DBA¹, 1983, Ein. Rz. 24が引用されている) しかし、すでに、Schaumburg (1993), Internationales Steuerrecht¹, § 2, S. 4.

⁴⁷⁾ Lehner in Vogel/Lehner, DBA⁶ 2015, Rz. 44

Grundlagen, S.163. Lehner は、Schaumburg が国際私法にいう抵触規範と同義の抵触規範を国際税法において主張する、と明白かつ重大な誤謬を犯す (見よ、Schaumburg (1993), Internationales Steuerrecht¹, S.620 Fn.470; Schaumburg (1998), Internationales Steuerrecht², Rz.110, S.770 Fn.110 (国際私法にいう抵触規範と国際税法にいう抵触規範の相違を明確にする。この点について、かれの第2版は、Vogel, DBA, Einl. Rz. 26を名指して誤解を指摘する); Schaumburg (2011), Internationales Steuerrecht³, Rz.16.33, S. 626 Fn. 5; Schaumburg/Häck in: Schaumburg (2017), Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 19.202, S.835 Fn.2)。

⁴⁸⁾ Prokisch in: Vogel/Lehner, DBA⁵, 2008, S.1274, Rz. 172 zu Art. 15 OECD-MA; Prokisch in: Vogel/Lehner, DBA⁶, 2015, S.1670, Rz. 172 zu Art. 15 OECD-MA („抵触規則 Kollisionsregeln “概念を使用, „tie-breaker rules “)。

規定に基づき属地主義はもはや崩壊し、例えば、無制限納税義務や全世界所得課税の原則について、国籍主義ないし属人主義が国境を越えて妥当している結果、越境適用規範（Grenznormen）概念は法ドグマとしてその価値を減じてしまっているのではなからうか⁴⁹。けだし、一方主義の公理は、現行所得税法・法人税法の規律する全世界所得原則や無制限納税義務規定を通して、かねてより世界中で広く承認されているからである。

2 国際税法上の抵触規範

(1) 国際私法における抵触規範概念

国際私法が行っていることは、各国主権の範囲を確定することなどではなく、言い換えると各国主権の抵触の処理ではなく、単に対立する私人の利益を規律しているに過ぎないとの理解が正当であり、今日、この議論には決着がついている^{50, 51}。ドイツ国際私法の抵触法・抵触規範、実質法・実質規範に関する通説⁵²は、日本の国際私法の通説からも乖離しているわけではない。

国際私法における抵触法や抵触規範の概念と国際公法に属する国際税法における 抵触規

範（抵触規則ともいう）の概念とは、後述のように、峻別されるべきである。

(2) 国際税法の意味での配分規則/抵触規則説
 夙に、イザイ（Ernst Isay）は1934年に出版した『国際税法』において、国際私法と国際公法としての国際税法の領域についてその異同を説明する。すなわち、

「国際税法（internationales Finanzrecht）と租税法との関係は、国際私法と私法との関係のようである。国際私法が私法規範の妥当範囲を画すると同様に、国際税法は税法規範の適用範囲を画している。しかし、子細に洞察するならば、このアナロジーの正当化は誤っている。⁵³」
 「国際税法は、いつ非居住者を国内で課税に服させるかの問題だけではなく、国外で住んでいる居住者がいつ国内の課税を受けることになりうるかの問題についてもかわっている。この問題は、国際税法の性質であって、外国法の性質ではない。⁵⁴」
 「国際税法は多数の〔実体〕法律規範から成っていることに特色を有する。……国際行政法は国際私法から区別される。⁵⁵」

49) ただし、独所得税法が、全世界所得課税の原則を、国外源泉所得について適用税率の留保（32条b第2項）によって一方的に画定しているのは、フォーゲル説に遠因があるのかもしれない。同法32条b第2項の規定は同条項に基づき納税者の税負担が過重に重複されうるといふ、国際税法上の問題を引き起こしている。

50) 中西康・北澤安紀・横溝大・林貴美『国際私法』（第2版 有斐閣 2018年）27頁。

51) 中西・北澤・横溝・林『国際私法』前掲注50, 15-16頁（法規からのアプローチ（一方主義）は、国際私法ではないが、刑法や租税法の分野では全面的に採用されている。けだし、各国の刑法や租税法は、刑事法分野や租税法分野におけるその国

の法政策を反映しているところ、空間的にどのような範囲にまで適用するかという点も合わせて考慮にいれなければ、それを達成しようとする法政策を十分に実現できないからである。刑法77条（内乱罪）がその好例である。

52) Kegel, Gerhard, Internationales Privatrecht, 5.Aufl., München: C.H. Beck 1985, S.4.; Schurig, Klaus in: Kegel/ Schurig, Internationales Privatrecht, 9.Aufl., München: C.H. Beck 2004, S.4.

53) Isay, Ernst, Internationales Finanzrecht: Eine Untersuchung über die äußeren Grenzen der staatlichen Finanzgewalt, Stuttgart/Berlin: W. Kohlhammer, 1934, S.6.

54) Isay (1934) 前掲注53, IFR, S.14.

国際税法は、国際法（国際公法）に分類され、国際私法ではない。このようにイザイは、1934年に Grenznormen 概念を用いずに、国際税法の概念を定立している。

(i) Bühlerによる国際税法上の抵触規範

ビューラ (Ottmar Bühler) は、課税権を対外的に画する規定を抵触法⁵⁶⁾と定義する^{57),58)}。国際税法には広狭3義がある。狭義の国際税法は、抵触法を国際法によってのみ根拠づける規範である。広義の国際税法は、この国際法上の規範と並んで、抵触法をその対象とする国内法上の規定を含む。さらに、最広義の国際税法の概念は、国際法上の一般原則の構成要素を含む⁵⁹⁾。この抵触規範が国際法⁶⁰⁾上の条約や協定にもともと根拠づけられ抽出される範囲において、狭義の国際税法が問題である。広義では、国際税法はさらに国内の実体規範をも含んでいる⁶¹⁾。例えば、各国の所得税法や法人税法は、全世界所得を税源としており（全世界所得主義）、自国の課税権を他の諸国、全世界に（最大限有効に）拡張している（拡張された主権主義）。二重課税を緩和するためのUSAの外国税額控除の制度は、欧州の租税法秩序などにおいて大幅に受け入れられる。逆に、給与所得や資本収益の源泉徴収の制度は欧州からアメリカに押し付ける結果と

なっている。ここで全世界所得課税制度によって示唆されている、租税法上の行為が他国への波及効果を有することは、きわめて大きな意義を有し、属地主義の本質的な修正を惹き起こしている⁶²⁾。このように各国の課税権（主権の一つ）は、自国や自国民の利益を保守する観点からも国際協調の観点からも、広義の国際税法に基づき制約され拡張されている。単なる課税権限の行使が問題なわけではない。

Bühlerは『国際税法の体系』において、広義の国際税法を叙述の対象とする⁶³⁾。この研究対象の点で、シャウムブルク (Harald Schaumburg) はかれに追随している。

国際税法上の抵触規範説は、前叙の、国際私法説や Grenznorm 説と異なり、細部の相違⁶⁴⁾を度外視するならば、ドイツにおいて通説であり、裁判例でもある。

国際税法広義説⁶⁵⁾によれば、抵触規則とは、課税権を対外的に限界づける法規範である。この抵触規範が国際公法から抽出される限りにおいて、それは狭義の国際税法である。しかし、広義では、国際税法は国内実体税法（例、ドイツの対外取引税法、日本の所得税法2条1項4号ないし7号・5条1項・2項・第3編、法人税法2条4号・5号・4条1項・3項・第3編、租税特別措置法第2章第

55) Isay (1934) 前掲注53, IFR, S.15,S.18 (国際私法上の抵触規範の根拠法は、Art.7ff. EGBGB (独国際私法7条以下)に、国際税法上のそれは例えばドイツ所得税法2条・3条に求められている)。

56) Kollisionsrecht.

57) Bühler (1964) 前掲注(4), IStR, S.1 (die Bestimmungen über die Abgrenzung der Steuergewalt nach aussen 対外的に課税権の限界づけについて規定), S.2 (die Abgrenzung der Steuergewalten, d.h. das Kollisionsrecht 課税権の限界づけ, すなわち抵触法). S. 3.

58) 国際税法における抵触法概念は、一義的に、国際私法のそれとは異なる内容と機能を有する。

59) Bühler (1964) 前掲注(4), IStR, S.3f.

60) Völkerrecht.

61) Bühler (1964) 前掲注(4), IStR, S. 1 ff.; 木村 (2000年) 前掲注(9)『国際税法』, 14頁。

62) Bühler (1964) 前掲注(4), IStR, S.4,S.10.

63) Bühler (1964) 前掲注(4), IStR, S.3.

64) 木村 (2000年) 前掲注(9)『国際税法』, 4-7頁 (抵触法としての国際税法), 9-13頁 (抵触規範体系としての国際税法)。

4節の3・第3章第7節の2ないし第7節の4)による抵触規範(すなわち、課税権を対外的に限界づける法規範)をも含んでいる⁶⁵⁾。

(ii) 二重課税条約を変形した国内税法による配分規則

Lehnerは、Vogel/Lehner, DBA⁶⁾ 2015において、「二重課税規範は、国際私法上の抵触規範のような『抵触規範 Kollisionsnormen』を有しない。二重課税規範は二重課税の回避の締約国の税法を内容的に制限する。この配分規範は、国内法を補完ないし修正し、その結果、1に、同配分規範が一定のケースについて両締約国の一方において国内法により根拠づけられた納税義務を排除するか若しくは数量的に限定するか[国外所得免除方式]、又は、2に、同配分規範が一定のケースについ

て相手国の租税を自国の租税から税額控除すべき義務を両締約国に課している[外国税額控除方式]。したがって、二重課税条約の適用領域においては、納税義務は、条約法により修正される国内租税法のみに則り成立する。⁶⁷⁾」と主張する。Lehnerの説くこの配分規範は、(他国において生じた法律要件事実について、一方的に国境を越え国内税法を適用するという)越境適用規範の機能を通じて、妥当する。そして、国内税法における越境適用規範は通例、例えば、無制限納税義務を根拠づけているか又はこれと密接に結びつけており(参照、独所得税法1条4項, 49条)、配分規範が内容的に無制限納税義務を排除・限定するか又は修正する。

このように、Lehnerの説く越境適用規範や

⁶⁵⁾ Isay (1934) 前掲注53, IFR, S. 1 ff.; Bühler (1964) 前掲注44, IStR, S. 1 ff., S.6 (国際税法と税法との関係は、国際私法と私法との関係に似ているが、しかし、よく見るとこのアナロジーは、誤解を招く。[コメント：国際税法を国際私法で以って説明しようとする試みがしばしばみられる。しかし、他方で、そのような比較は明らかに誤っている。国際税法は国際公法に即するからである。同旨、Prof. Hennin Tappeからの私信宛2019年11月27日付 E-Mail]; Teichner, Karl, Internationales Steuerrecht, Stuttgart: Schäfer 1967, S.5 (Kollisionsrecht, Konfliktrecht 抵触法, 衝突法), Fn.11 (国際税法では、もっぱら、一方的抵触規範が問題である。ただし、一方的抵触規範は国内税法の適用についてのみ何がしかを語るだけだからである。他方、国際私法では、双方向的抵触規範が国内法の適用について何がしかを述べるのみならず、すべてのその他の法秩序の適用についても何がしか[準拠法の指定]を語ることができるからである)。

⁶⁶⁾ Bühler (1964) 前掲注44, IStR, S. 1 ff.; Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴⁾, 2017, Rz. 1.3., S.2.

⁶⁷⁾ Lehnerは、国際私法上の抵触規範

(Kollisionsnormen des Internationalen Privatrechts) 概念を国際税法でも用いるものとして、Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴⁾, Rz.14.1を引用する(Lehner in Vogel/Lehner, DBA⁶⁾, Rz. 44 Grundlagen, S. 163)しかし、Schaumburg/Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴⁾, 2017, Rz.19.202 Fn.2, S.835及びこれに対応する本文は、次のように明記する。OECDモデル条約4条2項の抵触規則(die Kollisionsregel)概念は、国際私法の意味で理解すべきでない。国際私法によれば抵触規則とは、両国のいずれの国内法を適用すべきかを規定する。OECDモデル条約4条1項の基本ルールにより両国における無制限納税義務を理由に居住地国としての両国の徴税権が相互に競合し衝突している場合、OECDモデル条約4条2項の抵触規則は、いずれの国が居住地国と看做されなければならないかについて、決定する。

この意味において、「抵触規則(Kollisionsregel)」の概念は、国際税法の用語の門口を飾っている(そうするものに、例えば、Prokisch in: Vogel/Lehner, DBA⁶⁾ 2015, Art. 15 OECD-MA Rz. 172, S.1670)。

配分規範は、原初的に、締約国との関係において課税権限の（国際協調による）限界づけに資する⁶⁸。そうすると、Vogel/Lehnerにより組み合わせられた越境適用規範と配分規範は、その機能面に着目すれば、国際税法の領域においてBühler/Schaumburgの説く牴触規範や確立した独連邦財政裁判所判例の用いる配分規範⁶⁹と実質的にはほぼ同内容であると解することができる。

だからこそ、さりげなく、Prokisch⁷⁰は、Vogel/Lehner, DBA⁶ 2015においてさえやはり国際税法広義説と同様に、「牴触規則⁷¹」概念を用いているのである。OECDモデル租税条約4条2項（二重居住地）に即した牴触規則は、両締約国のうちいずれがその都度の事案において居住地の有無を特定することが、モデル租税条約6条（不動産所得）ないし22条（財産）の適用のために必要である、そのようなケースに妥当する。

(iii) Schaumburgによる国際税法上の牴触規則

二重課税は、人税の分野においてとりわけ全世界所得や全世界財産の捕捉による無制限納税義務の国際的競合に基因する。そのような国際的重複は、住所、居所、本店又は管理支配地（Ort der Geschäftsleitung）と結節して（国際私法の用語をあえて用いれば、連結して）いる。そして、制限納税義務の国際的

重複は、国内源泉所得や国内所在財産の捕捉によって結節している。このような、一方で無制限納税義務の本源的な牴触と他方で制限納税義務の本源的な牴触と並んで、複数の国における無制限納税義務の併存によっても二重課税は生じうる。最後に、複数の国における様々な態様で刻印された制限納税義務によっても牴触は生じうる。牴触を根拠づける規範による国際的二重課税は、牴触を解消する規範によって制限を受けるか又は完全に取り消される。二重課税の除去を目指す規範が、それである⁷²。

(3) 国際私法における牴触規範と国際税法における牴触規則との同一視説

(i) Vogel/Lehner, DBAにみるSchaumburg説の曲解

国際私法における牴触規範⁷³の概念はいずれの法が適用さるべきかを決定する。この意味における牴触規範は、国際税法において主張されていない（前叙）。このことは、R.Martini及び日本の国際私法学者らの一部⁷⁴を除いて、もはや争いが無い。Vogel⁷⁵もまたその限りで、正当である。しかし、Lehnerは、Vogel/Lehner, DBA⁶ 2015において、国際私法の牴触規範と同様の牴触法疑念を二重課税条約が含んでいるとする見解として

⁶⁸ Lehner in: Vogel/Lehner, DBA⁶ 2015, Rz. 44 Grundlagen, S. 163.

⁶⁹ ドイツ連邦財政裁判所は、二重課税条約にいう配分規範を「牴触規範」と呼んでいる（例、BFH v.29.07.1992 II R 39/89, BFHE 168, 431, BStBl II 1993, 63, Rn.34（「ここでは、」二重課税条約が重複する課税高権を限界づけるための国際牴触規範として、一方の国の租税請求権を決して根拠づけたら又は拡張したりせず、単にそれを制限できるだけであることは、看過されない。ここで定義され

ている「牴触規範」は国際税法上の意味を有するのであって、国際私法や国際刑法のそれとは異なる。

⁷⁰ Prokisch in: Vogel/Lehner, DBA⁶, 2015, Rz. 172 zu Art. 15 OECD-MA, S. 172.

⁷¹ „Kollisionsregeln“.

⁷² Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, 2017, S.627, Rz.627,

⁷³ Kollisionsnorm.

Schaumburg説を引用する⁷⁶⁾。Schaumburgはその主著初版において国際税法上の抵触規範を国際私法上のそれから識別すべきであると注意を促し⁷⁷⁾、かつ、Vogelがその主著『二重課税条約』第2版で両概念を同一と解するのは誤解を招く旨を明記していた。墓穴を掘ったのは、愛弟子Lehnerである。

(ii) Martiniの誤解

外国私法との衝突(抵触)の程度は、本質的には、会社法に関する国際私法—同法は、分類されるべき社団に適用されなければならない準拠法を特定する。—に結びついている⁷⁸⁾。Martiniはこのような属性を有する抵触法を「抵触法⁷⁹⁾」と観念しているようであるが、かれの博士論文(前掲注(1))で定義していない。抵触法のもとで、国際私法の法律問題と国際税法の法律問題が同一の平面で議論されている点が、かれの作品の特色である。Martiniは、国際私法の用語である、抵触法のもとで、実質法⁸⁰⁾や反致⁸¹⁾、転致の解説に紙幅

を費やしている⁸²⁾。Vogel⁸³⁾/LehnerのGrenznorm説の立場からもBühlerやSchaumburgの抵触規則説の立場からも、無用な論議である。

以上を要するに、Martiniの主張する抵触規範説は、Vogel/LehnerのいうGrenznorm説でもなく、通説・判例のいう国際税法(広義)上の抵触規範説でもなく、むしろ、国際私法上の抵触規範説である。

3 小括

LehnerやVogelは、国際法上の二重課税条約のみに考察の対象を限定する(狭義の国際税法説)。しかも、Lehnerは、H.Schaumburgらの定立した国際税法上の抵触規範を国際私法上の抵触規範概念と同一だと誤解している(前述)。

しかし、多数説・判例は国際税法の対象を国際法上の租税条約に限定せず、国際機関の発遣するモデル租税条約等を考慮に入れた国

(74) 例えば、山内惟介「国際租税法の概念について」国際税務13巻8号(1993年)7頁。所論に対する批判として、木村弘之亮「『国際租税法の概念』再論」税経通信53巻4号(1998年)259-263頁(国際私法にいう抵触法概念は、国際税法にいう抵触法概念と異なる、旨並びに、Isayが国際税法上の抵触法について国際私法のそれと同一視しているとの誤解に基づいて山内が叙述している旨を再批判)。

(75) Vogel, DBA¹ (1983), Rz.16, Einl.S.8f.

(76) Lehner in: Vogel/Lehner, DBA⁶ 2015, Rz.44, Grundlagen, S. 163.

(77) Schaumburg (1993), Internationales Steuerrecht¹, S.620 Fn.470.

(78) Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, S.43.

(79) Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, S.73-83 (II. Kollisionsrecht).

(80) Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche

Körperschaftsteuertatbestand, S.74-76 (Sachrechtliche Anforderungen an den Verwaltungssitz)

(81) ドイツ国際私法27条は、行為能力、婚姻の実質的成立要件、夫婦財産制、離婚並びに相続の5つの事項について、反致を認め、転致については言及しない。北澤安記「反致と準拠法指定の趣旨—ドイツ国際私法上の反致政策の展開を中心として」法学研究72巻8号(1999年)45-96頁(56頁)。同条項は、外国会社を反致事項に含めていない。ドイツ法人税法もまた、同様である。Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., Köln: Otto Schmidt 2018, Rz.31, § 11, S. 756.

(82) Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, S.75 (renvoi. Rückverweisung, 反致)。

(83) Vogel (1965) 前掲注(3), Der räumliche Anwendungsbereich, S.76 (反致及び転致は国際税法において全く考えられない)。

内税法や租税条約、国際法上の諸原則にも拡大する（国際税法最広義説）。

このため、国際行政法や国際税法にいう抵触規範は、国際協調の理念に則り、加盟各国の主権や課税権を制限又は拡張する必要のある場合に、国際機関（例、OECD、国連）の機関議決に基づき発遣されるモデル条約の「相当の影響力⁸⁴⁾」を受容し、各加盟国がその主権、課税権の制限又は拡大を自主的に（片務的に）又は相手国との間で（双務的に若しくは多面的に）調整、配分する国内法規範と租税条約から構成されている。広義の国際税法の領域では、各国はその主権としての課税権を拡張又は制限している（属地主義の修正）。所得税法や法人税法は国境を越えて居住者（内国法人を含む）の全世界所得に課税権を拡張し、あるいは、国境を越えた取引について、外国税額控除や国外所得免除の規定又はタックスヘイブン税制等により課税権を他国との間で調整・配分するなどが、国際税法⁸⁵⁾上の抵触規則の例である。

Vogelはその名著『二重課税条約』第2版において、国際税法における「抵触規範」について次の段落のように追記する。

「二重課税条約は、適用すべき法について、国際私法上の抵触規範を定めていない。いずれの締約国もその自国法を適用するということから出発している。締約国は法適用に当たり、その自国法に限定されている。したがって、国際私法のモデルに倣い二重課税条約を「抵触法」と呼称するのは、誤解を招く⁸⁶⁾。」

そして、誤解したのはK.Vogelの愛弟子Lehnerと曾孫弟子Martiniその人である。

Martiniによる博士論文（前掲注(1)）の研究成果は、ほとんど見られない。けだし、かれは、国際税法上の抵触規範を国際私法上の抵触規範と同一視しているからである。国際税法で用いられる専門用語「抵触法」又は「抵触規範」ないし「抵触規則」が国際私法上の「抵触法」の概念と機能や対象事項の点で相違していることについては、既に論証した。Vogel/Lehner, DBA⁶⁾ 2015もまた、OECDモデル条約の注解において国際税法上の抵触規則の概念を用いて論述するに至っている（既述）⁸⁷⁾。

最後に、同博士論文は、殊にオランダ及びドイツの法人税に関する法制史のなかで詳説されている社団についての研究から、多くの

⁸⁴⁾ Frotscher, Gerrit, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., München: C.H. Beck, 2015, Rz.45 S.17.

⁸⁵⁾ Frotscherは、国際税法を、実体法（租税を根拠づけそして租税を軽減する規範）と形式法（手続法）であると性格づけている。Frotscherは、Vogel/Lehner説と異なり、国際税法概念の広義説を採る。そして、国際税法は、国際私法にいう抵触法ではないとも説明する。Frotscher (2015) 前掲注(84), Rz.32 S.11, Rz.16-19, S.6f.

⁸⁶⁾ Schaumburg (1993), Internationales Steuerrecht 1¹, S.1, S.2, S.4f., S.621 Fn. 470 (この国際税法上の抵触規則の概念は国際私法の意味で

理解されてならない); Schaumburg/ Häck in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴⁾, 2017, Rz.19, 202, S.835, Fn.2. (国際私法にいう抵触規範はここでは何の関係もない)

誤解を避けるため、Schaumburgは同脚注にて注意を喚起している。同書初版以来、抵触規範の概念が、国際私法と国際税法では相異なっていることは、明瞭である（前掲注(47)）。これと同様に、木村（2000年）『国際税法』前掲注(9), 4頁, 20-21頁, 7頁 パラ113.

⁸⁷⁾ Prokisch in: Vogel/Lehner, DBA⁶⁾, 2015, Rz. 172 zu Art. 15 OECD-MA, S. 172.

功績を見出すことができよう。

II 弾力性を用いた、社団に係る国際税法の比較

要約 第2章においては、まず弾力性概念を叙述し、次いで、Martiniが法人税法の比較に弾力性を拡張したことに対し、批判的に論証する。経済学における弾力性の実り多き概念を法人税法の国際比較に適用するかれの試みは、計測理論の前提要件を欠きかつ数式の誤りの理由から失敗に終わっている。

1 はじめに

Martini (2011年⁸⁸⁾, 2013年⁸⁹⁾, 2016年⁹⁰⁾)は、国際的な法人税法の比較のために効果的に適用する目的で、経済学において実り豊かな弾力性概念を利用した。弾力性の概念は原則として国際税法の比較に適用することができる⁹¹⁾。しかし、それにも拘らず、Martiniは基本的な計算法の適用前提条件として、変数の計測、弾力性の誤った特化、次元の無視などのかんりの数学上の誤謬を犯している。さらに、弾力性概念は、独立変数の相対的变化をバイナリー値に狭めることによって弾力性の属性を失い、そのようにして無意味になっている。本章では、最初に弾力性の概念の基本的な属性を説明し、国際的な法人税法比較への適用におけるMartiniの間違いを論証する

ものである。

2 弾力性の概念

関数 $y=f(x)$ は、3つの構成要素、独立変数 x 、従属変数 y 、そして両者を結びつける関数 $f(\cdot)$ からなる。[説明変数は独立変数 x として表され、そして、被説明変数は従属変数 y として表されている。] $f(\cdot)$ は、変数 x に対する変数 y の従属性を記述する。関数のタンジェントは、独立変数の点 x における傾きないし勾配 $f'(x)=dy/dx$ である。 $f'(x)$ は、独立変数が無限小単位だけ加わるとき、従属変数の変化を示している。

$$(1) y' = f'(x) = \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{f(x + \Delta x) - f(x)}{\Delta x} = \frac{dy}{dx}.$$

y/x は、点 (x,y) における独立変数に対する従属変数の関係である⁹²⁾。言い換えると、 y/x は x に対する y の平均(平均値)を表す。

勾配と平均値の商は弾力性 $\varepsilon_{x,y}$ として表現する:

$$\varepsilon_{xy} = \frac{f'(x)}{\frac{y}{x}} = \frac{y'}{\frac{y}{x}}.$$

弾力性は、平均的变化 y/x と、関数 y' の実際の変化との比較である。

例えば、 $f(x)$ の代わりに、所得税率の関数 $t(\cdot)$ を、所得を X で以ってそして税を y で以

⁸⁸⁾ Martini, Ruben, Über die Rezeption von Steuergesetzen, Steuer und Wirtschaft 2011, 18-27.

⁸⁹⁾ Martini, Rubens, Numerical Methodology in Comparative Tax Laws, (2013) Cambridge Journal of International and Comparative Law Vol.2/2, p.506-535.

⁹⁰⁾ Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand.

⁹¹⁾ Seidl, Christian (2016), Bemerkungen zum Gleichheits- und Bestimmtheitsgebot von Geldstrafen: Eine kritische Analyse, Rechtswissenschaft, Zeitschrift für Rechtswissenschaftliche Forschung 7/2,211-269.

⁹²⁾ ある点の二つの変数をペアで記述するのは、慣行である。その際、独立変数の値は前方に、従属変数のそれは後方に置く。

て表せば、 $y=t(x)$ が成立する。そうすると、この弾力性は、税が所得の点 x において累進的か、比例的か、又は累退的であるかを示す。すなわち、

$$\epsilon_{x,t} = \frac{t'(x)}{\frac{t(x)}{x}} \begin{cases} > 1, \text{ for } t(\cdot) \text{ progressiv} \\ = 1, \text{ for } t(\cdot) \text{ proportional} \\ < 1, \text{ for } t(\cdot) \text{ degressiv} \end{cases}$$

弾力性は、限界税率を、平均税率で割った数値に等しい。累進（比例、累退）税率は、その税が平均税率よりも大きく上昇（同一のまま変化しないか、又はより一層下降）することを意味する。

経済学において弾力性概念は、さまざまな領域においてきわめて豊穡なものだとわかっている。詳しく述べるならば、2つの変数の間の関数的な関連性が推定されるだけで、正確には知られていない場合であっても、弾力性概念は用いることができる。そのときには、公式(1)による微分商（differential quotient；Differentialquotienten） $f'(x) = dy/dx$ の代わりに、(2)の差分商（difference quotient；Differenzenquotienten） $\Delta y/\Delta x$ が役に立つ。小さな値の Δy 及び Δx については、差分商は微分商にほどよく近似する。すなわち、

$$\frac{\Delta y}{\Delta x} \approx \frac{dy}{dx}$$

このような場合、弧弾力性（アーク弾力性）と呼ばれている弾力性は、公式(2)によって近似されている。

$$(2) \quad \epsilon_{x,y} \approx \frac{\frac{\Delta y}{\Delta x}}{\frac{y}{x}} = \frac{\Delta y}{\Delta x} \frac{x}{y} = \frac{\Delta y}{\Delta x} \cdot \frac{x}{y}$$

弧弾力性は、2つの成長率の商以外の何も

のでもない。例えば、国民総生産 Y に対する国内税収 T の弾力性に関心があるとき、容易にそれを次の公式から得ることができる。国民総生産 Y に対する国内税収 T の弾力性がそれである。

$$\epsilon_{Y,T} \approx \frac{\frac{\Delta T}{T}}{\frac{\Delta Y}{Y}}$$

関数 $T=F(Y)$ は正確には知られていないに拘わらず、それでも、十分な理由で、なお推定することならぬ。

3 弾力性を用いた、法人税法の国際比較

表題の弾力性コンセプトを論議しようとするとき、Martiniの場合、既に不正確さと誤謬が目につく。不正確さは、独立変数を意図的に避けて、つねに影響変数について記述している点にある⁹³。誤謬は、かれが「変化の欠如」を次のように定義している点にある⁹⁴。

$$\frac{\Delta y}{y} = 0 \text{ and } \frac{\Delta x}{x} = 0$$

「変化のないこと」は明らかに弾力性 = 0 として性格決定することを意図している。 $y = 0$ 及び $x = 0$ はまったく言外の意味もなくなるから、明らかにかれは $\Delta y = 0$ 及び $\Delta x = 0$ を意味するものと考えている。弾力性は関数に関してのみ定義されうる。関数は変数 x 及び又は変数 y を前提としている。 $\Delta y = 0$ 及び $\Delta x = 0$ が成立しているとすれば、関数は存

⁹³ Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, S. 20.

⁹⁴ Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, S. 28.

在しないし、せいぜい、唯一の点が座標 (x, y) にあるだけである。しかし、唯一の孤立した点は増加しないので、唯一の点に対する弾力性概念はどのような任意のものであっても、それは有効でない。0の弾力性又は「変化のないこと」は $\Delta y=0$ だけを前提とし、しかし、この場合、 $\Delta x=0$ を排除する。一定の区間における定数関数については、この区間において、 $y=f(x)$ = 定数が成立するかぎり、独立変数 x の値に従属せず、 $\Delta y=0$ と弾力性 $\epsilon_{xy}=0$ が成立する。すなわち、これらの区間で x に変化がなければ、絶対ベースでも相対ベースでも、y の変化は帰結しない。

公式(2)が示すように、弾力性は無次元の属性を有している。まず、 Δy と Δx は、差分であり、その構成要素は、それぞれ同一の次元を有し、かつ同一の種類である。さらに、 Δy と y、並びに、 Δx と x もまたそれぞれ同一の次元にあり、それらはいずれのケースでも約分(消去)される。例えば、価格弾力性は、どの程度まで相対的価格上昇が需要量の相対的減少を誘発するかを示している。財の価格は貨幣単位で計測され、そして需要問題は数量単位で計測されるに拘わらず、そのことは弾力性にとって何の問題もない。けだし、弾力性公式の分子と分母における次元はその都度約分(消去)されるからである。このことが妥当するのはもちろん、変数、その大きさと次元が健全に定義されている場合だけである。このことは、減算(引き算)と除算(割り算)の基本的な計算法が適用されうるというための前提要件である。

Martini の場合、3つの前提要件すべてを欠いている。かれは弾力性のコンセプトを以って諸国の法人税システムの規制素材を捕捉しようとする。この目的のため、Martini は弾力

性の公式を次のように拡張する。

$$(3) \quad \epsilon_{x_{ij}x_{kl}y_{ij}y_{kl}} = \frac{\frac{y_{ij} - y_{kl}}{y_{kl}}}{\frac{x_{ij} - x_{kl}}{x_{kl}}}$$

ただし、ここでは、添え字 i と k はその都度の国を、そして、 j と l は観察時点を表す。分子における変数 y_{ij} と y_{kl} は、相異なる法人税システムを表す。最初に目につくのは、分子のうちの分母にみる Y_{kl} は任意の設定である。それにも拘らず、ひとは同様に y_{ij} を設定することもできるであろうし、その場合には別の結論が導かれるであろう。Martini は Y_{kl} を基準点とすることに決めている。これは確かに任意であるが、しかし、二つの解決に代わる一つの一義的な解決を言葉巧みに信じ込ませるものである。二つの数値(変数)が互いに相手側から減算されるべき場合、これは、実数が問題であることを前提とする。法人税システムはまずもって定性概念であり、これは、数学上の実数値を持つ関数の形に変形されなければならないであろう。しかし、これは、Martini のテーゼにあっては間違いを示すものである。定性概念の減算は、まったく数学的意味を生じさせないし、実行可能ではない。

その場その場の数値が値 y_{ij} 又は y_{kl} に付与される場合、このような数値は観察者の直観から引き出されており論理的に考えたものではなく、そして、定量分析を余計なものにするばかりでなく、正規の厳格さをも見せかけのものにしてしまう。数学にあまり精通していない読者は敬意をもってそのような虚構の厳格さを迎え入れてしまっている。数学的厳格性の外見が読者に伝えられることになった。

y_{ij} 及び y_{kl} が関数であるとする場合であっても、弾力性概念は、誤りであろう。けだし、

y_{ij} から y_{kl} の差分 Δy が満足 of いく近似値でありうるのは、その減算が Δy となる、両方の数値が緻密な論理性を保っている場合に限られる。このことを Martini は無視している。

y_{ij} 及び y_{kl} がそれぞれ一国についての関数である場合でさえも、減算が許容されるのは、次元が同一である場合に限られる。相異なる通貨が為替レートにより比較されうるのに対し、法人税システムが相異なった形態を示しているとき、かれの関数は相当の困難にぶち当たる。ヴィルフレド・パレート⁹⁵⁾ (Vilfredo Pareto) 以来、経済学者の圧倒的多数は、人間相互間の効用比較 (interpersonelle Nutzenvergleiche, interpersonal benefit comparison) はできないとの見解を表明している⁹⁶⁾。法人税システムのように、はるかにもっと複雑な事柄が国家相互間で比較できるであろうか。($y_{ij} - y_{kl}$) を y_{kl} で割り算することでもまた、 y_{ij} と y_{kl} が同一の次元にあるときに限って、実施可能である。

独立関数 (Martini によれば影響変数) の構成要素、したがって、 $(x_{ij} - x_{kl}) / x_{kl}$ が定義されるとき、弾力性はまさに大冒険になる。本来の弾力性分析の場合には、独立変数は、従属変数の決定因子である。Martini は、このために比較されるべき諸国の民事法秩序を使っている。民事法秩序が法人税システムの決定因子であるか否かについて、Martini もまた疑

いをもっているにも拘わらず、にである⁹⁷⁾。

従属変数、その数値、その次元がよく定義されて測定しうること、及び、民事法システムを法人税システムに再生する関数について、Martini は何も語っていない。かれは次の逃げ道を選択している。「法を比較する弾力性分析から一層大きな成果を引き出しうるには、弾力性関数の分母のためには一つの細分化されないバイナリーな見かたがうってつけである。二つの観察される法秩序が区別されるか又は、同一性が存在するかのいずれかである」⁹⁸⁾ Martini は単純に次のように設定し、

$$z \stackrel{\text{def}}{=} \frac{x_{ij} - x_{kl}}{x_{kl}}$$

そして、民事法秩序が相異なっている場合には、 $z = -1$ であり、それらが同一である場合には、 $z = 0$ である、ということをかかれは公準としている。

後者は通俗的だ。民事法秩序が同一であるが、法人税システムが相違している場合、法人税システムは明らかに民事法システムから独立している。(明確に定義された) 弾力性は無限に向かって収斂する⁹⁹⁾。

$z = -1$ のケースでも事情はさほど異ならない。最初に、このことから次の数式が導き出される。

⁹⁵⁾ Pareto, Vilfredo (1971), *Manual of Political Economy*, translated by Ann S. Schwier, New York: Augustus M. Kelley Publishers [First Italian edition 1906].

⁹⁶⁾ 比較参照。Pareto (1971) 前掲注⁹⁵⁾, p. 192: "The ophelimity, or its index, for one individual, and the ophelimity, or its index, for another individual, are heterogeneous quantities. We can neither add them together nor compare them. No

bridge, as the English say. A sum of ophelimity enjoyed by different individuals does not exist; it is an expression which has no meaning." [Ophelimität is Paretos Ausdruck für Nutzen.]

⁹⁷⁾ Martini (2016) 前掲注(1), *Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand*, S.24f.

⁹⁸⁾ Martini (2016) 前掲注(1), *Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand*, S.27.

$$\frac{x_{ij} - x_{kl}}{x_{kl}} = -1 \Rightarrow x_{ij} - x_{kl} = -x_{kl} \Rightarrow x_{ij} = 0,$$

これは前提とされているのではなく、経験的に検証されなければならないだろう。2番目には、 $z = -1$ から次の数式が導き出される。

$$\varepsilon_{x_{ij}x_{kl}y_{ij}y_{kl}} = \frac{\frac{y_{ij} - y_{kl}}{y_{kl}}}{-1} = 1 - \frac{y_{ij}}{y_{kl}},$$

すなわち、この弾力性は、独立変数に依存していない。 y_{ij} と y_{kl} は計測しうる、という前提のもとでは、それ [弾力性] は両法人税システムの非類似性のための尺度である。 $y_{ij} = 0$ である場合、非類似性は1であり、 $y_{ij} = y_{kl}$ である場合には、非類似性は0である。すなわち、両方のシステムは同一である。

Martiniは、弾力性概念についてかれの書物で45頁⁹⁹⁾を割いて取り組んでいるが、そのような試論は正当化されるであろうか。数学上の不適切さを抽象化するならば、唯一の結論として商 y_{ij}/y_{kl} が示されており、すなわち二つの法人税システムの類似性尺度又は非類似性尺度として $(1 - y_{ij}/y_{kl})$ が示されている。 y_{ij} と y_{kl} が計測できかつ比較しうるという前提要件のもとでならば、ひとはある商をジニ係数

又は知能指数のように支持し使い続けるであろう。 y_{ij} と y_{kl} が計測できないし、そして又は比較できない場合には、 y_{ij}/y_{kl} は、単に観察者の直観を反映しているにすぎず、そして定量分析を不要なものにしてしまう。もう一度思い出していただきたい。弾力性は、或る関数の実際の変化とその平均的变化からなる商であり、弧弾力性の場合には、2つの成長率からなる商である。比較は、常に、独立変数の相対的变化に対する従属変数の相対的变化を前提とする。独立変数の相対的变化が（その計測可能性を留保して）バイナリ値 $\mp \infty$ 又は -1 だけを受け入れることができる場合には、その弾力性概念は、従属変数 $\Delta y/y$ の孤立した変化に縮退する。かくして、数値 $(y_{kl} - y_{ij})/y_{kl}$ は、弾力性の分子に設定されている、前提要件を壊してしまう。

このことは、その方法が正しく適用されさえすれば、法学上の問題設定にとって定量方法の豊穰性（実り豊かさ）を決して疑問視すべきでない。例えば、諸国間における国民総生産高に対する法人税歳入弾力性を比較することができる。また、国際的累進税比較も実施できる¹⁰⁰⁾。刑法もまた、定量研究についての適用例を示している¹⁰¹⁾。その為の唯一の前提要件は、正規のルールを遵守して定量方法

99) それゆえ、Martini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteueratbestand, S.31の表において、次のように記載する。 $y_{ij} > y_{kl}$ のケースでは $\varepsilon_{x_{ij}x_{kl}y_{ij}y_{kl}}$ für $z=0$ は $-\infty$ に向かって収斂し、そして $y_{ij} < y_{kl}$ のケースについては $+\infty$ に向かって収斂する。しかし、わたしSeidlはMartini (2016) 前掲注(1), Der persönliche Körperschaftsteueratbestand, S.32の記述をあとづけることができない。

100) これに加えて、Martini (2013) Cambridge Journal of International and Comparative Law

Vol.2/2, p.506-535前掲注(89)では30頁を、Martini, Steuer und Wirtschaft 2011, 18-27 前掲注(88)でも10頁を費やしている。

101) 参照、Seidl, Christian/ Kirill Pogorelskiy / Stefan Traub, Tax Progression in OECD Countries, An Integrative Analysis of Tax Schedules and Income Distributions, Heidelberg: Springer,2013.

102) 参照、Seidl (2016) 前掲注(91), Zeitschrift für Rechtswissenschaftliche Forschung, SS. 211-269.

を正しく適用することである。

III 結語

1 国際協調下における国際税法の抵触規範の意義

Martiniが数理経済学における弾力性の概念を国際税法における社団概念の比較に適用した、同作品（前掲注(1)）は、租税法と経済学の新分野を開拓しようとしたためか、3、4の著名な受賞等⁽¹⁰³⁾の栄に浴している。

しかし、同作品は、抵触規範の概念と機能について、国際私法上のそれと国際税法のそれとの相違を認識しないままに、叙述されている。その為、著者の議論は不毛な結果を導いている。Vogel教授とSchaumburg教授は、国際税法上の抵触法（抵触規範・配分規則などともいう）は国際私法上の抵触規範と全く異なる概念であると共通に認識する。ところ

が、Martiniは、両者の概念の同一性から出発して、縷々論述する。しかし、自論の主張に当たり、学説史の中で、自説を慎重に位置付けるべきであったろう。

日本の国際行政法⁽¹⁰⁴⁾や国際税法の領域における抵触規範に関する議論にとって、「対岸の火事とせず」自戒したいものである。

2 弾力性概念の有用性と誤用

価格弾力性は弾力性⁽¹⁰⁵⁾、⁽¹⁰⁶⁾の適用例である⁽¹⁰⁷⁾。租税法の領域では、BomsdorfとHermaniがすでに1978年に弾力性アプローチに基づく税率関数（Tariffunktion）を研究開発し⁽¹⁰⁸⁾、Bomsdorfはこれに加えて、1981年にはローレンス曲線とジニ係数を応用した集中アプローチ（Konzentrationsbetrachtungen）によりその論拠を拡充した⁽¹⁰⁹⁾。2020年にもドイツ所得税法の税率論は関数を応用して憲法と正義に

(103) Martini (2013), Cambridge Journal of International and Comparative Law Vol. 3, p. 506-533; Ruben Martini/ Ekkehart Reimer, Corporate Income Tax Subjects and EU Harmonization, in Gutmann, Daniel (edit.), Corporate Income Tax Subjects, Amsterdam :IBFD, 2016, p. 157-173.

(104) 斎藤誠「グローバル化と行政法」磯部力・小早川光郎・芝池義一（編）『行政法の新構想 I 行政法の基礎理論』（有斐閣 2011年）339-374頁（345頁脚注20）、346頁（国際行政法の抵触法的な側面については、もっぱら、国際私法学が扱っている）、[コメント：345頁脚注53に引用されたOhler, Christoph, Die Kollisionsordnung des Allgemeinen Verwaltungsrechts: Strukturen des deutschen Internationalen Verwaltungsrechts, Tübingen: Mohr 2005, S.63ff.は、斎藤の前掲脚注に対応する本文と食い違っているのではなかろうか。]; さらに、横溝大「行政法と抵触法—グローバル化のなかの行政法(2)」自治研究89巻1号（2013年）128-141頁（129頁：所論は、意図的に

「抵触法の対象領域を拡大しており、……、例えば、我が国では、刑法・経済法等個別法規の国際的適用範囲に画定や、それらの法規と抵触する場合の処理といった問題や、……、準拠法以外の……問題がこれまで論じられて来た。」と問題提起する。斎藤・横溝の主張する国際行政法の意味での抵触法概念が、国際私法上の抵触法と同一かどうか、国際税法の意味する抵触法（又は抵触規則）と同一か否かについては、斎藤・前掲論文及び横溝・前掲論文から明らかでない。しかし、前述のとおり、現在のドイツ学説にいう国際行政法の意味での抵触規範概念は、国際私法上の抵触法と一義的に異なっている。

(105) Jacques, Ian, Mathematics for Economics and Business, 4th. Ed., Essex: Pearson Education 2003, pp.280 - 292 (4.5 Elasticity); A.C.チャン（著）大隅栄治・小田正雄・高森寛・堀江義（訳）『現代経済学の数学基礎（上）』（第2版 シーエービー出版 1995年）224頁、354-355頁、400頁、454頁。

適った理論を構築しようとしている⁽¹⁰⁶⁾。さらに、歳入弾力性⁽¹⁰⁷⁾や残余所得弾力性⁽¹⁰⁸⁾が、1987年や2011年にドイツや日本などにおいて議論され成果をあげている。Seidlや木村は所得再分配の国際比較や所得支援給付のモデル構築を主要テーマとする。

このような経済学や数理租税法において弾力性の実り豊かな概念をMartiniが法人税

法の国際比較に適用する試みは、しかし、定性データから定量データへの計測理論の前提を欠きかつ数式の誤りの理由から失敗に終わっている。

本稿のⅠとⅢの部分は木村が担当し、Ⅱの部分はSeidlが執筆し、これの翻訳を木村が担当した。

(106) Varian, Hal R., Grundzüge der Mikroökonomik, 4. Aufl., München, Wien: Oldenbourg, 1999, S. 257; Bester, Helmut, Theorie der Industrieökonomik, 3. Aufl., Berlin: Heidelberg: New York: Springer, 2004, S. 3 (Elastizität der Nachfrage), S. 66; Wied-Nebbeling, Susanne/Hartmut Schott, Grundlagen der Mikroökonomik, 4. Aufl., Berlin: Heidelberg: New York: Springer, 2007, S. 49 (Einkommenselastizität der Nachfrage); Gravelle, Hugh/ Ray Rees, Microeconomics, 3rd ed., Essex: Prentice Hall, 2004, p. 121 (elasticity of cost with respect to output), p. 464 (elasticity of marginal utility of income).

(107) 西村和雄『ミクロ経済学：現代経済学入門』（初版 岩波書店 1990年）130-132頁（需要の価格弾力性, 需要の所得弾力性, 供給の価格弾力性）；西村和雄・友田康信『経済学ゼミナール 上級編』（実務教育出版 2015年）6-10頁（価格弾力性）；伊藤元重『ミクロ経済学』（1992年 日本評論社）33-37頁；新井一博『ファンダメンタル ミクロ経済学』（中央経済社 2000年）164-170頁；井堀利広『入門ミクロ経済学』（第2版 新生社 2004年）36-44頁；奥野正寛（編）『ミクロ経済学』（東京大学出版会 2008年）50-58頁（需要の価格弾力性）。

(108) Bomsdorf, E. und U.P. Hermani (1978), Modelle zur Reform des Einkommensteuertarifs, Deutscher Instituts-Verlag, Köln.

(109) Bomsdorf, E. (1981), Konzentration und Einkommensteuertarif, Allgemeines Statistisches Archiv 65, 315-324.

(110) Bomsdorf, Eckhart, Weg mit Soli, her mit einem neuen, transparenten und flexiblen Einkommensteuertarif - Mit höherem Grundfreibetrag und höherem maximalen Grenzsteuersatz, ifo Schnelldienst 1/2020 73, Jahrgang 22, Januar 2020, 34-39.

(111) 歳入弾力性 (revenue elasticity) を適用した文献として, Seidl, Christian/Karen Kaletka, Ein analytischer Vergleich der Einkommensteuertarife 1986 und 1980, WiSt - Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Jahrgang 16 (1987), S. 379-384; Seidl/ Pogorelskiy/Traub (2013) 前掲注(100), Tax Progression in OECD Countries.

(112) 木村弘之亮「2006年と2011年の日本所得税額スケジュール比較分析—所得課税の局所逆進性について—」木村弘之亮『所得支援給付法』（増補版 信山社 2016年）491-511頁（残余所得弾力性について包括的に説明）；木村弘之亮「所得税額表の立法技術：超過累進制に代わる、線形累進税モデル」記念論文集刊行委員会（編）『行政と国民の権利』水野武夫先生古稀記念論文集（法律文化社 2011年）524-546頁；さらに, Seidl (2016) 前掲注(9), Zeitschrift für Rechtswissenschaftliche Forschung, 211-269.