

カナダ・クイーンズ大学への留学を終えて

① なぜカナダ留学を思い立ったか

学部生の頃、租税法ゼミに所属していた私が、グループ発表でたまたま割り当てられたテーマはカナダの一般的租税回避否認規定だった。租税回避、そして一般的租税回避否認規定というテーマ自体もとても面白かったが、そこでカナダについて調べたことはとても日本と違っていて、また、コモンウェルスとして英国の影響を受けながらも独自のやり方を試みるカナダの姿勢が興味深く、印象に残った。

修士課程に進むときから、カナダの租税法を研究したいという思いは頭の片隅にあった。修士課程受験の際に研究計画を書くに当たっても、カナダのいろいろな税制について調べてみては考えあぐねるということを繰り返した。当初、多くの優秀な租税法学者の先生方がドイツあるいはアメリカを研究していらっしゃること、指導教授である吉村先生も長年ドイツに留学していたことから、カナダを専門に研究したいというのが適切かどうか、少し迷いがあった。しかし、吉村先生に相談したところ、個別的なテーマにおいて取り上げられることはあっても、包括的に取り組んでいる先達がないことは強みになり得ると背中を押して頂き、修士一年の頃からカナダ租税法の基本書を教材にご指導いただいた。

修士論文のテーマは、国際租税法に興味があったこと、とりわけめまぐるしい時代の変化の中での課税管轄の問題に心惹かれたことから、住所概念に決めた。ちょうど武富士事件がその係争額の大きさから注目を浴びていた頃であり、個人を対象とするか法人を対象とするかは少し悩んだが、日本では着目されることの少ない、そしてより問題の複雑そうな法人にしてみようと考えた。修士論文では、法人の住所の判断基準のひとつであり、OECDモデル租税条約にも影響の大きい管理支配基準に焦点を当て、英国とカナダの国内法上の法人の住所概念につき、その歴史的な発展を検討した。

博士課程に入って、博士論文でも引き続き、条約や国際機関にも対象を広げて法人の住所概念を研究することに決め、英国とカナダを扱うこととした。吉村先生のご指導の下、修士の頃からカナダ租税法を研究してきたこと、博士論文でもカナダを扱うこととしたことから、博士課程にいるうちに一度カナダに実際に行って勉強してみたいと思うようになり、カナダの租税法研究者の何人かにコンタクトを取らせて頂いた。なかでも特に親身に相談に乗ってくれ、吉村先生とも交流のあった Cockfield 先生のいるクイーンズ大学に行くことに決め、2012年の秋からLLM留学を決めた。

② カナダにおける研究活動

カナダに留学した時には、すでに慶應義塾大学の博士課程に在籍し、博士論文を書いているところだったので、カナダではLLMの修了を目標としつつ、LLM論文として博士論文の一部を書いてくる、という欲張りなことを目指した。とりわけ、カナダで指導教授となるCockfield先生は国際課税にも造詣の深い方だったので、カナダではカナダに関連する文献を集めると共に、国際課税の基本原則としての居住地国課税の研究をすすめた。以下に、日本でやっていたこと、カナダでやってきたこと、その関係性を説明する。

まず、日本の慶應義塾大学法学研究科後期博士課程において、私は国際課税における法人の住所概念を研究している。住所概念は、多くの国が居住地国課税をベースとする現状において、法人個人を問わず課税管轄を切り分ける役割を負う。居住者に無制限納税義務を、非居住者に制限納税義務を課するという枠組みにおいては、居住の有無の判断は納税者にとって大きな意味を持つ¹。しかし、物理的に存在する個人と異なり、法人は物理的にはどこにも居住しないとも言え²、厳密な意味でのその住所の判断は困難である。

その法人の住所を判断する基準としては、本店所在地主義（日本等）、設立準拠法主義（アメリカ等）、管理支配主義（英国、カナダ等）等が挙げられる。前者二つは形式的な要素に着目することから形式基準、後者は実質的な法人の管理支配に着目することから実質基準とも呼ばれる。形式基準は曖昧さが少なく、納税者の予測可能性に資する一方、住所をタックスヘイブンに置く等の課税管轄からの離脱が容易である。実質基準は、何を以て管理支配とするか等議論の余地があり、納税者の予測可能性や法的安定性の面では疑問が残るものの、実態に即した判断が可能であり、課税管轄からの離脱に対して柔軟な対応が期待できる。

国際課税における法人の住所概念は、国内法上の基準と租税条約による振分という二重の構造になっている。各国は国内法上に従って自国の居住者を判断し、居住者に無制限納税義務を課すが、各国の基準の相違により、複数の国で居住者と判断される場合が生じ得る³。国内法上の法人の住所概念は、他国の課税に関わらず自国の課税管轄を判断する機能が、租税条約上の住所概念は、二重課税を避けるために課税管轄を一つに決する機能が期待される。そのため、租税条約には居住者の振分規定が設けられている。最も影響力のあるOECDモデル租税条約では、法人の住所に関する振分規定に長らく実質基準が採用され、法人は「実質的管理の地（Place of Effective Management）」に居住するものとされてきた⁴。しかし、2008年のコメントリ改正により、法人の住所の振分については当事者国の権限ある当局によ

¹ Couzin, Robert, *Corporate Residence and International Taxation* (IBFD, 2002) p.2.

² *DeBeers Consolidated Mines v. Howe* [1906] A.C. 455 (H.L.)

³ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法第2版』（東京大学出版会 2011年）11頁。

⁴ Owen, Philip, *Can Effective Management be Distinguished from Central Management and Control?* (2003) 4 B.T.R. 299.

るケースバイケースベースでの話合いとされた⁵。それに対し、合意の形成がより困難になる、予測可能性がない等の批判が寄せられている⁶。

博士論文では、OECD モデル租税条約にも大きな影響を与えた管理支配基準に焦点を当てる。国内法としての当該基準には、①課税管轄の切り分け②課税管轄からの離脱防止、という二つの機能があるものと考えられる。論文では、当該基準の課税管轄離脱防止機能に着目して法人の住所概念の拡大の歴史、及びその限界を検討する。同時に、住所概念の拡大と CFC 税制の関係にも着目し、住所を利用した租税回避に対する対策税制の変化を論じる。また、実質基準による法人の住所概念が果たしてきた課税管轄離脱防止機能が他の税制によって果たされつつあるとすれば、課税管轄の切り分けという法人の住所概念の役割はどのように果たされるべきか、租税条約上の概念も含めて検討する。

上記を論じるため、博士論文においては英国とカナダの法人の住所概念を素材とする。英国は所得税導入時から居住地国課税を採用しており、法人の住所については管理支配基準が生まれた国である⁷。一方カナダは法人の住所について、英国の判例及び管理支配基準を継受しながら、その経済的社会的状況から、英国よりも早く管理支配基準を採用した住所概念による課税確保の限界に突き当たったものと考えられ、英国よりも早期に制定法による形式基準の導入や CFC 税制の導入を経験している⁸。その CFC 税制は住所概念の補完的役割を果たしているようである⁹。日本では、英国の国内法上及び条約上の法人の住所概念、そしてカナダの国内法上の課税管轄離脱防止策について研究してきた。

カナダでは、Cockfield 先生の下、国際課税の基本原則としての居住地国課税の歴史的経緯及び理論的な検討を行った。現在多くの二国間租税条約のひな形として使用されている OECD モデル租税条約では、居住地国課税に大きく比重が置かれている。国際的²重課税の排除のための取り組みとして 1920 年代から国際機関において行われた議論を確認した上で、居住地国課税をベースとするモデル租税条約の成立について、多数の報告書を参照し、その歴史的経緯を検討した。また、国際課税において居住地国課税をベースとする理論的な基礎づけについて再検討した。居住地国課税を支える理論的

⁵川田剛、徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』（税務研究会出版 2009 年）62 頁。

⁶ 2008 年改正に対する BIAC のコメント（2008 年 5 月 31 日）
http://www.oecd.org/document/22/0,3343,en_2649_33747_40764502_1_1_1_1,00.html
(2013.12.26 最終閲覧)

⁷ Avery Jones, John F., *Corporate Residence in Common Law: The Origins and Current Issues*, p.121 in Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law* (IBFD, 2009)

⁸ See Couzin (supra note 1) Chapter 4.

⁹ Bouthillier, Julie, *Residence-Based Taxation and FAPI: A World of Fictions* (2005) 53 *Can. Tax J.* 179.

基礎として、個人間の公平、国家間公平、経済的効率性を挙げ、それぞれについて伝統的に議論されてきたことを整理し、それらが今後の時代の変化の中でどのように位置づけられていくのかを考察した。

カナダで行った研究は、日本で執筆している博士論文全体の背景となる重要な部分である。私が研究している住所という概念は、居住地国課税という基礎があってはじめて重要な意味を持つものだからである。近年、国外所得免除方式を導入する国の増加等、これまで大きく比重が置かれていた居住地国課税への修正の度合いが強まってきている。そのような変化の中で住所概念を検討するに当たって、歴史的経緯及び理論的正当性を確認、再検討しておくことは、住所概念を扱うに当たって意義深いものであると考えている。

また、これらの研究のほか、カナダでは、地の利を生かしてカナダに関する文献を多く収集し、また、Cockfield 先生に、博士論文全体の今後の研究についても相談させて頂いている。

③ 留学生活

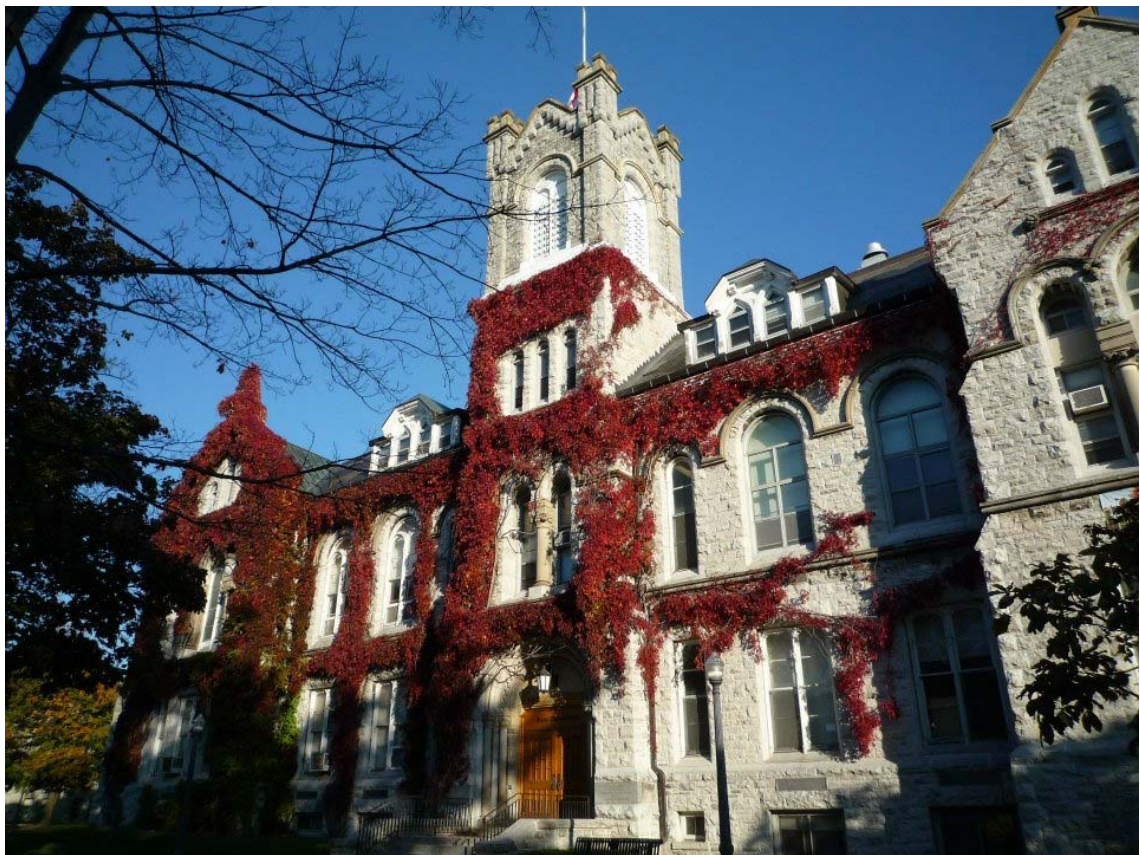
キングストンでの大学院生活は、もちろんはじめのうちは戸惑うことも多くあったが、概ねとても楽しいものだった。クイーンズ大学は比較的こぢんまりとした大学で、ロースクールは法曹資格を取るための JD コースと、LLM という修士に当たる一年のコース、そして三年の PhD 取得コースから成っていたが、LLM と PhD の生徒はさほど多くなく、大学院のスタッフや教員との距離がとても近かった。とりわけ、大学院の事務を請け負っていたスタッフは面倒見がよく、来たばかりの頃には彼女の細やかなサポートにずいぶん助けられた。

クイーンズ大学では、法学部図書館の中に大学院生用の研究室がある。あまり広くはなく、地下にあって窓がないそこは「ダンジョン」と呼ばれていて、それは決して好意的な評価を得ていなかったが、元々自宅よりは大学で勉強することを好む私は毎日そこに通った。資料がすぐそばにあって、私物を置くことができ、勉強に飽きると友人とコーヒーを飲むこともできるそこで、留学生活のほとんどを過ごした。同じように毎日そこに来ていた PhD の学生達とは本当に仲良くしてもらった。

また、LLM と PhD に入学した最初の学期に必ず取ることとされていた **Legal Perspective** という授業のなかで、異なる法分野を専攻する仲間たちと、授業内のディスカッションを通じてコミュニケーションがとれたことで友人と打ち解けることができた。カナダ人のほか、ブラジルや中国、オーストラリアやイスラエルといった様々な国からの留学生と、それぞれの出身国の法について、違うところや似ているところを探しながら話し合うのはとても楽しい時間だった。他分野ながらもお互いの研究テーマや論文についての悩みを相談し合い、また、英語が母語でない留学生が法律の論文を書くに当

って、言い回しや細かい書き方等、相談すれば皆が助けてくれる温かい雰囲気があった。

プログラムの都合で、上記の必修授業のほか、いくつか JD コースの授業を取った。なかには直接には租税法に関係のない科目も含まれていたが、上述の通りこぢんまりとした大学で、教員は数少ない大学院生に心を砕いて便宜を図ってくれていたように思う。成績評価として、JD の学生と同じく試験を受けるか、ペーパーを提出するかを選ばせてくれ、ペーパーのテーマも少しでも私の研究テーマや専攻領域に近いものを選んでかまわないと言ってくれた。



写真①：燃えるような紅葉と白いライムストーンの校舎が美しい

キャンパスの美しさもまた、クイーンズ大学の大きな魅力の一つである。基本的には学部や研究科ごとに建物が分かれていて、キャンパス内にはライムストーンと呼ばれる白い石造りの建物が並ぶ。秋になると建物にからみついた蔦が紅葉し、美しいコントラストをなす。キャンパスはオンタリオ湖の湖畔に近く、研究が行き詰まった時や気候が良いときには、研究科仲間と湖畔まで行ってランチを取ることもあった。夏になると泳ぐ人や芝生に寝そべて日焼けしようとする人、ヨットを楽しむ人もいて、そういった人々を眺めているだけでも良い気晴らしになった。

研究科の友人のほかに、寮でも多くの友人に恵まれた。私が入っていた寮では、それぞれにバストイレ付の個室が割り当てられ、キッチンとリビングのみが共有であったので、勉強が忙しいときには自室にこもって集中し、誰かと話したいときにはリビングに行けば誰かに会うことができる、というぜいたくな環境だった。寮にもカナダ国外からの留学生が多くいたので、自国の料理を作って振る舞い合うこともあった。週末には皆で一緒に映画を見たり、ポーカーやボードゲームに興じたり、サンクスギビングにはお金を出し合って材料を買ってターキーを焼き、ハロウィンには仮装パーティーをするなど、楽しいイベントには事欠かない寮生活だった。

このように研究科でも寮でも多くの友人、そして面倒見の良い先生とスタッフに囲まれ、美しいキャンパスで過ごし、私の留学生活はとても充実したものとなった。



写真②：法学図書館



写真③：法学図書館の中にある院生研究室

④ 今後の研究活動予定

2013年9月にカナダから帰国し、慶應義塾大学法学研究科後期博士課程に復学した。今後は、カナダでの研究を博士論文に組み入れつつ、引き続き博士論文の作成に励む予定である。上述のカナダで研究したこと、集めてきた資料を生かし、博士論文としてまとめる予定である。

具体的には、第一章としてカナダでの研究を紹介し、国際課税における居住地国課税がこれまでどのようにして受け入れられてきたのかを確認する。第二章では、英国およびカナダの国内法としての法人の住所概念を、そのオリジナルの役割としての課税管轄の切り分けという点に着目して検討する。第三章では、同じく国内法としての法人の住所概念につき、課税管轄の切り分けからその確保へ、という変化に着目して検討する。第四章では、課税管轄の確保という変化してきた国内法上の住所概念の役割に限界が生じてい

ることを確認し、その上で、第五章では、国内法上と住所概念と租税条約上の住所概念を比較検討してそれらが相互にどのように影響し合っているかを検討する。これらのまとめとして、第六章では、以下のことを総括したい。

①国内法上の住所はそもそもの「区画」という役割から「課税管轄の確保」へと変化している。②しかし、その「課税管轄の確保」という役割を果たすことは難しくなっている。③条約上の住所は「課税管轄の確保」という役割を負って変化した国内法上の住所概念を、オリジナルの「区画」の役割を負わせるために使用しようとしているように思われる。④「課税管轄の確保」を旨として変化した住所は、「区画」の役割を負うことができないのではないか。⑤また、源泉地国課税が強まり、居住地国課税原則への修正の度合いが強くなっているなか、住所概念自体も変化していくのではないか。

今まで公刊してきた論文、研究してきたこと、新たに編集しなおすものを以上のような枠組みで合わせ、博士論文として完成させたい。

このカナダへの留学に当って、租税資料館の方からは、資金面の助成のみならず多大なご支援をいただいた。助成の審査を通じた先生方や資料館の方とのやりとりは、自身の研究をあらためて振り返り、今後につなげていく大きなきっかけとなった。とりわけ、何度もやりとりをさせて頂き、ご指導いただいた諸岡様には本当にお世話になった。租税資料館の助成を頂いたことに報いるためにも、真摯に研究を続けていこうと思っている。