

国際的租税回避とわが国の国際税制

柳 下 正 和

目 次

- はじめに
- I 租税回避とタックス・プランニング
- II 多国籍企業のタックス・プランニングと
課税ベースの浸食
- III わが国の国際税制の課題
むすびにかえて

はじめに

企業にとって租税はコストである。コストを最小化して、利潤を最大化することが企業の行動原理であるならば、コストである租税の負担をできる限り軽減するという行動は合理的なものとなる。それは、合法的に行われることが望ましい。合法的に租税負担を軽減するために、企業はタックス・プランニングを行い、財務や税務といった経営戦略の指針とする。

多国籍企業であれば、企業グループ全体の租税負担を最小化することが目的となるので、タックス・プランニングは国際的タックス・プランニングとなる。グループ企業内取引の活用や組織の再編、そして税制の違いを考慮に入れた計画が行われることになる。計画において、合法的な手段が選択されるのであれば問題は無いが、違法性を問われないがゆえに選択される手段もあるかもしれない。

そのような手段が選択されれば、それはタックス・プランニングではなく、租税回避になる。課税逃れ商品と呼ばれるタックスシェルターを巧妙に利用して、租税回避が行われるようになり、アメリカやわが国において社会問題化しつつある⁽¹⁾。多国籍企業グループの国際的租税回避についても、このような手段を用い洗練されたものになっている。租税回避は課税ベースを侵食し税収を減少させる。租税回避に対しては課税ベース侵食の防止のために対抗措置が講じられねばならない。

本稿では、租税回避とタックス・プランニングの違いを明らかにし、国際的租税回避に対するわが国の国際税制の課題を検討することを目的とする。まず、租税回避の概念を整理し、課税ベースの浸食をもたらすであろう「許容されない租税回避」の範囲を明らかにする。次に、多国籍企

業のタックス・プランニングにおいて利用される「許容されない租税回避」の範囲に含まれるかもしれない手段について述べる。最後に、上記の考察を念頭に置き、国際的租税回避に対するわが国の国際税制の課題に関して租税政策の議論を含めて検討したい。

I 租税回避とタックス・プランニング

1. 租税回避の概念

節税 (tax saving), 脱税 (tax evasion), 租税回避 (tax avoidance) は, 租税負担を軽減するという行為であるという点では共通している。節税や脱税の概念はその定義がはっきりしており, 合法か違法かという明らかな違いがある。しかし, 租税法や租税論における租税回避の概念の定義は様々である⁽²⁾ が, 節税や脱税との違いは何であるのかというような抽象的な概念の規定にとどまっている⁽³⁾。

「(租税回避は) 脱税と節税の中間に位置するものである」⁽⁴⁾ とする定義があるように節税と租税回避, 脱税と租税回避の境界は非常にあいまいである。租税回避が問題となるのは, それが課税ベースの浸食を引き起こし, ひいては税収の減少に結びつくからである。節税自体は合法的なものであるので, 限りなく節税に近いとされる租税回避であれば問題はないであろう。だが, 違法性を問われる脱税に限りなく近い租税回避であれば, 課税ベースの侵食を引き起こすばかりでなく, 納税者のタックス・コンプライアンスに多大な影響を及ぼすかもしれない。そこで, OECD (1987) では, 脱税と租税回避の両者を幅広い形で「租税回避」として, 「許容される租税回避 (acceptable tax avoidance)」と「許容されない租税回避 (unacceptable tax avoidance)」に分類している。

「許容されない租税回避」の活動上の特徴について, OECD の報告書では次の3点をあげている⁽⁵⁾。

(1) 人為性 (経済的合理性の欠如)

ほぼ確実に人為的な要素が存在する。言い換えれば, あるスキームに含まれる多様な取決めに関して, 事業上の狙いまたは経済的な狙いと本来目的としたものが同一ではない。

(2) 秘匿性

秘匿性も現代の租税回避の一つの特徴である。いくつかの事例では, タックス・プランナーが既製の租税回避スキームを販売する場合, 納税者ができる限りその事実を秘密にしておくことが販売契約の条件の一つになっている。租税回避者にとっての利益は, 新しいスキームを課税庁に知られないようにすることである。なぜなら, 課税庁や他の納税者に知られると, その租税回避に対抗するための立法措置がとられるかもしれないからである。

(3) 立法趣旨からの逸脱

租税回避は、税法の抜け穴（ループホール）を利用したり、法律の条項をそれが意図しない目的で利用したりすることが多々ある。

「許容されない租税回避」は直ちに違法性を問われるようなものではないが、課税ベースの浸食や他の納税者への影響を考慮すると放置できないものであろう⁽⁶⁾。「許容されない租税回避」については、課税ベースの浸食を防止するために、その行為を否認する規定が制定され、対応措置が講じられなければならない。

2. 租税回避とタックス・プランニング

多国籍企業は、グループ全体の租税負担を最小化する必要からタックス・プランニングを行う。タックス・プランニングは、租税回避とは同義語ではない⁽⁷⁾。なぜなら、企業は常に合法的かつ合理的に事業活動を行うことが求められるからである。タックス・プランニングを行うことで、企業は自らの税引き後利益を最大化するための経営戦略の一環として租税負担の最小化を目指す。現在、タックス・プランニングは、企業の税務戦略や財務戦略にとって必要不可欠になっている。

多国籍企業のタックス・プランニングは、企業グループ全体の租税負担を最小化することを経営戦略上の目的とするので、国際的タックス・プランニングとなる。税制は各国ごとに異なるために、税制の違いを利用して企業グループ全体の租税負担の最小化を計画するのである。タックス・プランニングは、市場での価格の違いに着目する裁定取引の利用に対して、税制自体の違いに着目した裁定取引を利用するものである⁽⁸⁾。

タックス・プランニングは4つの類型、①所得の種類の変更、②所得の帰属者の変更（事業体の選択）、③所得の課税地の変更、④所得の帰属年度の変更をその内容とする。企業の事業活動において、法律の枠組みの中でこの4つの類型に従い合法的な形での取引を選択しながら、租税負担を最小化するような意思決定が行われるのである。合法の範囲内での租税負担の最小化は、企業努力の一環として賞賛されることであって、問題はない。

国際的タックス・プランニングでは、節税取引や「許容される租税回避」が利用される。脱税や「許容されない租税回避」は利用が禁じられている⁽⁹⁾。仮に利用した場合、その事実が発覚した際の事後的なコストが大きいことがわかっているので利用されることはまず少ないであろう。しかしながら、タックス・プランニングにおいては、常に現行法に抵触しない形での新しい租税回避スキームが開発されている。これを、タックスシェルター（tax shelter）として利用することで租税負担の軽減を図るような計画も考えられているかもしれない。

タックスシェルターは、「法令等により認められた方法により当期の租税負担を減少し、当期所得に租税を課さない可能性を投資家にオファーする投資」と定義される⁽¹⁰⁾。タックスシェルター

については、税法に抵触しないような形で、経済的には実際に行われていないような取引を法的には契約自由の原則により、私法上の取引であるかのように見せかけて租税負担を回避、減少させるようなストラクチャーが用いられる。タックス・プランニングにおいて、このストラクチャーが租税負担の回避や軽減に利用されることがあるので、タックスシェルターは「課税逃れ商品」とも呼ばれる⁽¹¹⁾。

法人向けのタックスシェルターが蔓延すれば、法人税の課税ベースが浸食され、税収が著しく減少するかもしれない。財政が危機的状況にあるわが国においても、タックスシェルターは「許容されない租税回避」として対抗措置が立法化される必要があろう。しかしながら、新しいタックスシェルターが作られ、課税庁がそのタックスシェルターの実態を知り、それに対する対抗措置が立法化される頃には、次のタックスシェルターが開発され、販売されているかもしれない。

「許容されない租税回避」については、課税ベースの浸食を防ぎ、法の抜け穴を塞ぐことが重要である。タックスシェルターは経済的合理性を有していないので「許容されない租税回避」として課税庁に否認されるかもしれない租税回避である。法の抜け穴を塞ぐために、その行為を否認するような立法措置がとられることが望ましいといえる。だが、この問題については上述したように、「課税逃れ商品」としてのタックスシェルターはそのライフサイクルが極端に短いので、「個別的租税回避規定」や「一般的租税回避規定」という処方箋を講じて、それに対抗しようとしても、十分に機能しないかもしれない⁽¹²⁾。

II 多国籍企業のタックス・プランニングと課税ベースの浸食

1. 外資系多国籍企業のタックス・プランニング

租税は事業上のコストであるが、税コストの影響に関しては日系多国籍企業を含む企業に次の三つの税意識のレベルがあると考えられている⁽¹³⁾。まず、基礎的な税意識である「法遵守 (Compliance Awareness)」のレベルである。このレベルでは、企業は税金を事業運営上、所轄の課税庁が課すコストとしてしか認識していない。このレベルで税務調査を経験すると、対応できる手段が限られているために非常に悲惨な結果を招きかねないようである。次に、このようなことを経験すれば、「法遵守」のレベルよりも一段高いレベルの税意識をもつことが考えられる。これが「税問題 (Controversy Awareness)」のレベルである。このレベルでは、企業内部での税務問題の自覚が高まることで、同じ経済的所得に対して違う課税庁による経済的二重課税が発生している可能性を認識することになる。最も高いレベルが、「税対策レベル (Tax Planning Level)」である。このレベルにある企業は、合法的な手段を用いて世界的レベルでの租税負担を最小限に抑えようと努力していることが考えられる。このような企業は、税を戦略的な資金源としてみなしているようである。例えば、企業の再編成や買収、あるいは工場の設置や閉鎖、

流通や供給チェーンの変更等の変革と税機能を統合して考えるようになるのである。

外資系多国籍企業におけるタックス・プランニングは、全世界所得主義の拘束がかかる内国法人よりも、その縛りから開放されている分、ダイナミックなものであるかもしれない。日本で事業活動や投資活動を行っている外資系多国籍企業が、できるだけ少ない租税負担でその利益を外国へ持ち出す際には、次の3つの考慮すべてが重要な意味を持つ⁽¹⁴⁾。第一に、利益の送り先である外国において課税を受けない。第二に、日本からの支払について日本で源泉徴収を受けない。第三に、日本で得た利益について日本で法人税の課税を受けない。

租税回避を目指すような取引を企業が計画し、それを実行した際に、課税庁がそれを外形のみで判断する場合、次のような点を考慮する必要があるだろう⁽¹⁵⁾。

- ① タックス・ハイブんに日本法人の親会社をつくるか、日本支店の本店をつくる。
- ② 必ずしもタックス・ハイブンではないが、内国法人の国外事業所得に対して課税しない国に本店をつくる。
- ③ タックス・ハイブンではないが、国外からの受取に課税しない国に親会社をつくる。

このような条件をクリアーしているかいないかを考慮することが、課税上の抜け穴を埋める、すなわち租税回避を防止するような国際税制を構築する上で重要であると考えられるからである。例えば、租税回避の非常に単純なスキームとしては、親会社をタックス・ハイブんに、日本に子会社（恒久的施設（PE）を日本に有しない。）を置く形で取引を行い、源泉徴収を受けないような形に所得を変更するような取引を行うことがあげられる。

すでに述べたように、タックス・プランニングは、課税上の法の抜け穴をさがし、それをタックスシェルターという形で利用するという側面も持ち合わせている。上述の3つの点を考慮にいられた課税上の抜け穴をさがし、それを利用できる形のストラクチャーを構成しさえすれば、企業にとって最善の結果が得られるかもしれない。この理想的ともいえるような状態を念頭におき企業行動を考える必要があることがいえるであろう⁽¹⁶⁾。

2. 租税回避と税制の設計

税制をどのように設計するかを考え方については、次の二つの見方がある⁽¹⁷⁾。一つは、納税が正しく行われることを前提に制度を考える見方である。税制改正や税制改革の議論では、この視点から議論が行われることが多い。税制改正や税制改革によって実行される租税政策が、対象となる個人や法人などの納税者の行動にどのような影響を与えるのかといった分析や、納税者の行動が大幅に変わることが予測される場合、その行動があまり変化しないような最適な税率はどのようなものであるかが議論されることになる。もう一つは、「課税逃れ」が行われることを前提に制度を考える見方である。いわゆる租税回避や脱税といった「許容されない租税回避」の範疇に入る納税者の行動がこれに大きくかかわってくる。

企業にとって租税はコストであるので、租税の支払いを最小化し、利潤を最大化するというインセンティブがその行動において働くのは当然のことであろう。企業の経営戦略上、タックス・プランニングやタックス・マネジメントが重要な位置付けを占めることとなり、その実態に即した理論的な研究も出てきている⁽¹⁸⁾。タックス・プランニングやタックス・マネジメントは合法的な範囲内で行われることを前提としている。しかしながら、タックス・プランニングについてはこれまでに述べてきたような「許容されない租税回避」であれば課税ベースが浸食されることになり、税収の減少を引き起こす。また、多国籍企業の行うタックス・プランニングは、前述のように国際的なタックス・プランニングとなるので、国際課税上の問題にもなりかねない。

わが国における近年の租税政策の議論に関しては、前者の視点からの議論が行われるのみであり、あまり後者の視点に立った議論は行われることは少ない。課税ベースの議論については、税収確保の目的からできる限り租税特別措置などの優遇策を廃止・縮小し、課税ベースを拡大する方向性が打ち出されているが、タックスシェルターの利用によって生じる課税ベースの浸食はその性質から問題の取扱いが困難なものである。先ほどの後者の視点からの議論から税制改革の議論を考えた場合、前者の視点では見えてこないような問題が見えてくるという指摘がある⁽¹⁹⁾が、租税回避を目的としたタックスシェルターのような「課税逃れ商品」が登場し、それが課税ベースを侵食するといった課税問題はまさにこの指摘の通りである。

税制改革の議論が行われる際、あまりその制度が執行可能であるかどうかまで立ち入って議論が行われることは少ないであろう。執行の問題を考慮して、課税問題を考える場合には次の3つの段階があると考えられる⁽²⁰⁾。第一に、静的な視点から一定の取引が行われた後で、そこから発生する税額をどのように計算するかを考える段階である。第二に、動的な視点から、これから行う取引に関して慎重にプランニングを行い、支払税額を最小化し、税引き後の利益を最大化することを考える段階である。第三に、ありもしない取引を捏造してタックス・メリットを得ることを画策する段階である。第三の段階においては、非課税規定を利用するだけでなく、課税規定を利用して課税逃れを図るという方法もありうる。上述の指摘との関連で、このような点について考えることは、税制改正の際に大きな意味を持つことになる。すなわち、個別の取引に着目した検討が不可欠になるのである。

Ⅲ わが国の国際税制の課題

1. 租税回避行為の否認

タックスシェルターは、アメリカの「タックスシェルター白書」によれば、課税ベースの浸食の他に、法制度の軽視、対応のための税制の複雑化、資源配分の非効率というような問題を引き起こす⁽²¹⁾。金融革命および情報通信革命の進展している今日、新しい法人向けのタックスシェル

ターが次々と開発され、国際的タックス・プランニングにおいて利用されているかもしれない。タックスシェルターは、多様な形態および様々なストラクチャーを持っている。そのために、それを一義的な形で定義することは困難である。しかし、共通する多くの特性があり、それは法人向けのタックスシェルターの解決へのアプローチの創造に有用であるといえよう。共通の特性は、①経済実態の欠如、②会計上の扱いと課税上の扱いの乖離、③課税上の扱いがはっきりしていない組織の存在、④複雑性、⑤不必要な取引や奇抜な投資、⑥販売促進やマーケティングなどの営業活動、⑦秘匿性、⑧高い手数料、⑨課税逃れ額に対応した報酬額である⁽²²⁾。

タックスシェルターは経済実態のない取引を利用した課税逃れを目的とするので、そのストラクチャーにおいて用いられる投資は、架空の損失を出すことを目的とした投資であることから非効率な資源配分をもたらすであろう。また、「税法の不完全性」や「税法上の抜け穴」につけこみタックスシェルターを生産し、それを多国籍企業向けに販売する産業が肥大化すれば、その蔓延によって、各国の税収確保が危機に晒されるかもしれない⁽²³⁾。

タックスシェルターは「許容されない租税回避」であり、「税法の不完全性」や「税法上の抜け穴」を塞ぐような措置が迅速に整備される必要がある。「個別的租税回避規定」や「一般的租税回避規定」といった租税回避規定を設けてそれに対処すれば簡単かもしれない。しかし、前述したようなタックスシェルターのライフサイクルが短いといった問題から、常に事態の後追いになってしまい臨機応変な対応には限界がある⁽²⁴⁾。とりわけ、否認規定の適用に関して深刻な問題が発生しうる。「一般的租税回避規定」については、抽象的な規定になりがちであり、その具体的な適用が問題となる⁽²⁵⁾。このような状況では、課税庁に租税回避行為の否認に関して恣意的な判断を許す恐れのある強大な権限を与えることになりかねない⁽²⁶⁾。このような恐れがある場合、その解釈や適用に関しての紛争が多発することになるであろう。そこで、具体的な適用、すなわち否認の要件と基準を法定することが紛争の予防に必要となるのである⁽²⁷⁾。

タックスシェルターは「税法の不完全性」や「税法上の抜け穴」を利用した「許容されない租税回避」であるので、その対応については「税法の不完全性」を補ったり、「税法上の抜け穴」を塞いだりする具体的な法律の制定が望ましいことであろう。つまり、タックスシェルターのような「許容されない租税回避」は、「個別的租税回避規定」の立法化によって対応しなければならないといえよう。

だが、タックスシェルターは、前述したように、そのライフサイクルが短いために、「個別的租税回避規定」が立法化されると適用を予定していたスキームが燃え尽き、次の新しいタックスシェルターが開発されている。常に事態の後追いになってしまうことから、この問題に関して、課税庁は裁量主義的な対応しかできないことになってしまうかもしれない。このような技術的な問題はあるが、「租税法主義」の観点からは「個別的租税回避規定」の立法化がタックスシェルターに対抗する措置としては望ましいといえるだろう。

2. 租税政策と国際税制

わが国における租税回避に関する国際税制の今後の課題としては、次のようなものがあげられている⁽²⁸⁾。第一に、タックス・ヘイブンを利用した租税回避スキームが、コンサルタントによってインターネット上で紹介され、それを利用する個人や法人が増加することが予想されるためにその把握が必要であることである。第二に、多国籍企業においては、投資促進などの各種の租税の優遇措置を巧みに利用して、全世界的な規模でタックス・プランニングが行われており、その形態もいっそう多様化している。このようなタックス・プランニングの実態の調査を通じて解明し、タックス・ヘイブン対策税制や移転価格税制、過小資本税制を通じて課税の公平を実現させることである。第三に、有害な租税競争への対応である。

租税回避の防止は租税政策の重要な柱の一つである。タックスシェルターのような「許容されない租税回避」によって課税ベースが侵食されれば、税収は減少する。租税政策の主目的は財源の確保であり、多国籍企業のタックス・プランニングにおいてタックスシェルターを利用するような形態で支払税額の最小化が試みられれば、各国の税収は減少の危機に晒されることになる。そこで、課税ベースの侵食を防止し、税収を確保するためにタックス・プランニングにおいてどのような形でタックスシェルターが利用されているのかが解明されねばならないであろう。

「許容されない租税回避」に関しては課税ベースの侵食を防止するためにその対抗措置が立法化される必要がある。だが、「許容される租税回避」と「許容されない租税回避」との境界があいまいで課税庁がその適用について恣意的な判断を行い、裁判で争うことになれば、納税者にとっては、裁判に多額のコストがかかるし、時間的なコストも発生することになるであろう。現在、企業は多様な取引の中から利益を最大化し、コストやリスクを最小化するものを選択するような迅速な意思決定の必要に駆られている。タックス・プランニングやタックス・マネジメントを行うプランナーは、企業にそうした意思決定を行う指針を与えることになるわけである。プランナーにとって、裁判で多額のコストと多くの時間を失うことは失敗であり、そのようなリスクのある取引は計画の選択肢からははずすことになるであろう。

企業が迅速な意思決定を行うためには、法的安定性と予測可能性が合理的な経済活動を行う上でのインフラストラクチャーとなりうる。裁判所でなければ租税回避の解釈や適用が定まらないような否認規定しかない国からは多くの取引の機会が逃げていくことになる。そこで、このインフラを用意する税制とその執行に関する税務行政上のガイドラインの整備が重要となる⁽²⁹⁾。こうしたインフラが整い、明確なガイドラインが示されれば、多国籍企業はタックス・プランニングによってコストの最小化を目指すような意思決定がしやすくなる。また、タックス・プランニングにおける取引の選択肢が増えることで、国内での取引が選択される可能性が高まることが期待できるかもしれない。

むすびにかえて

以上のように、本稿では、租税回避を OECD の報告書に基づき「許容される租税回避」と「許容されない租税回避」に分類し、課税ベースを侵食する「許容されない租税回避」に関しては法の抜け穴を塞ぐような対抗措置を講じる必要があることを示した。課税逃れを目的としたタックスシェルターは「許容されない租税回避」であり、課税ベースの侵食を防ぐためにすでに述べたような対応が必要であろう。タックスシェルターは、ライフサイクルが短く課税庁にその情報が届く頃には次の新たなタックスシェルターが開発されている。対抗措置が発動されるときには、新たなタックスシェルターが登場することから、課税庁の対応は後追いにならざるをえない。

しかしながら、上述したような限界はあるかもしれないが、わが国におけるタックスシェルターの実態を解明することは、それを利用した租税回避を防止し、課税ベースを確保する上で必要であろう。タックス・プランニングの実態についても併せて解明し、その中でどのような形でタックスシェルターが利用されているかを類型化する研究が行われ⁽³⁰⁾、それに基づき移転価格税制などの「個別的租税回避規定」が制度化されているものを利用して対抗措置を考える方法もあろう。

多国籍企業のタックス・プランニングは、合法的にコストである租税負担の軽減を図るものであり、企業努力の一環として位置づけられるであろう。問題となるのは、タックス・プランニングにおいて、明らかに課税逃れを意図したタックスシェルターが利用されている場合である。多国籍企業が迅速な意思決定を行う上で、タックス・プランニングで利用しようとしている取引が法律の上で「許容される租税回避」であるか「許容されない租税回避」であるか、言い換えれば合法であるか違法であるかということの判断が迅速にできることが重要である。わが国の国際税制においては、企業が財務戦略や税務戦略のための迅速な意思決定を行う上での法的安定性と予測可能性を備えた税制とその執行に関するガイドラインを整備することが必要であると考えられる。また、タックスシェルターを利用する「許容されない租税回避」については課税ベース侵食の防止の観点からその実態を解明する必要があると考えられる。

(追 記)

本稿は、平成 13 年度城西大学学長所管研究奨励金による研究成果の一部である。記して、感謝申し上げたい。

〈注〉

- (1) 中里 実 (2002), 2-3 頁。
- (2) 租税回避の定義については次のようなものがある。「私法上の選択可能性を利用し私的経済取引のプロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって結果

的には意図した経済的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって租税負担を減少させあるいは排除することをいう。」(金子宏『租税法』弘文堂, 121頁)「ある経済目的を達成するにあたって、通常用いられる法形式をとらず、その行為自体は直ちに違法とはいえないが、租税法規上は予定されていない異常な法形式を選択し(私法形式の濫用)、不当に租税負担を軽減または排除する行為であって、脱税と節税の中間に位置するものである。」(大崎満(1990), 5頁)「私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果として意図した経済目的を達成しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては租税負担の減少または排除をもたらすことをいう。」(本庄資(2002), 4頁)この他の定義については、大崎(1990), 2-5頁で紹介されているので参照されたい。

- (3) 本庄(2002), 2頁。
- (4) 大崎(1990), 5頁。
- (5) OECD(1987), p.16及び大崎(1990), 8頁。
- (6) 大崎(1990), 9頁。
- (7) 本庄(2002), 7頁。
- (8) 本庄(2002), 6頁及び中里実(1998), 79-80頁。
- (9) 本庄(2002), 2-3頁。
- (10) 同上書, 6頁。
- (11) 中里(2002), 8頁。
- (12) 同上書, 10頁。
- (13) 金子 宏・永尾正章編(2000), 27-28頁。
- (14) 中里(2002), 144頁。
- (15) 同上書, 146頁。
- (16) 同上書, 145頁。
- (17) 中里(2002), 171頁。
- (18) Scholes(2002), 中里(1998), 本庄資(2000), 斎藤奏(2000), 拙稿(2001)を参照されたい。
- (19) 中里(2002), 171頁。
- (20) 同上書, 175頁。
- (21) Department of the Treasury(1999), pp. iii-v.
- (22) *ibid.*, pp.11-25.
- (23) 本庄(2002), 15頁。
- (24) 本庄(2002), 3頁および中里(2002), 219-20頁。
- (25) 中里(2002), 10頁。
- (26) 本庄(2002), 3頁。
- (27) 同上書, 3頁。
- (28) 金子 宏・中村雅秀編(2001), 18-19頁。
- (29) 本庄(2002), 4頁。
- (30) 中里(2002), 138-170頁。

参考文献

- 大崎 満(1990)『国際的租税回避—その対抗策を中心として』大蔵省印刷局。
 金子 宏・永尾正章編(2000)『グローバル戦略と国際税制』清文社。
 金子 宏・中村雅秀編(2001)『テクノロジー革新と国際税制』清文社。
 金子 宏(2002)『租税法(第8版増補版)』弘文堂。
 斎藤 奏(2000)『経営戦略とタックス・マネジメント』ぎょうせい。

- 中里 実 (1998) 「タックス・プランニング」 鴨武彦・伊藤元重・石黒一憲編『国際経済システム 第2巻 相対化する国境 I 経済活動』有斐閣。
- 中里 実 (2002) 『タックスシェルター』有斐閣。
- 西野万里 (1998) 『法人税の経済分析—租税回避と転嫁・帰着』東洋経済新報社。
- 本庄 資 (2000) 『国際租税計画—わが国企業の外国課税の重要課題— (国際課税の理論と実務 第6巻)』税務経理協会。
- 本庄 資 (2002) 『国際的租税回避—基礎研究』税務経理協会。
- 柳下正和 (2001) 「租税回避とタックス・プランニング」『城西経済学会誌』第29巻第1号。
- Department of the Treasury (1999) *The Problem of Corporate Tax Shelters—Discussion, Analysis and Legislative Proposals*.
- OECD (1987) *International Tax Avoidance and Evasion*.
- Scholes, Myron S., Wolfson, Mark A., Erickson, Merle, Maydew, Edward J., Shevlin, Terry, (2002) *Tax and Business Strategy—A Planning Approach*, 2nd ed, Prentice Hall. (坂林孝郎訳『MBA 税務工学入門』中央経済社, 2002年。)