

国際課税をめぐる課題と展望



●参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授

KPMG 税理士法人パートナー

財務省主税局参事官

一橋大学大学院国際企業戦略科准教授

青山 慶二
石原 恵
日置 重人
吉村 政穂

司会 早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授

渡辺 裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編101頁～147頁」に掲載されています。

はじめに

(渡辺) それではパネルディスカッション、「国際課税をめぐる課題と展望」を始めさせていただきます。パネリストは今ご紹介がありました、こちらの4人の方々です。パネリストの方々はそれぞれ組織に所属されているわけですが、本日はその組織の意見というよりは、個人としての資格でご発言をいただきたいと思っておりますので、その点、よろしくお願いを申し上げます。したがって、ここではお名前を肩書きなしのさん付けでお呼びさせていただきますので、この点もどうぞよろしくお願い申し上げます。

本日のパネルディスカッションは、全体が2部構成になっております。第1部は「最近の国際課税の動向と課題」についてです。ここ数年いろいろ大きな改正がありました。平成21年には外国子会社からの配当について間接外国税額控除が廃止され、益金不算入制度が導入されました。また、平成22年にはタックスヘイブン税制について、適用除外基準を満たしていても資産性所得があれば合算されるという改正も行われました。そして、平成23年にはOECDの移転価格ガイドラインの改定を受けまして、独立企業間価格の算定方法について、かなり大幅な変更があったわけです。それから今年の3月に成立いたしました平成24年度改正では、過大支払利子税制の導入、税務行政執行共助条約への加盟に伴う国内法の改正、国外財産調書制度の創設などの改正が行われています。

さらに今後の税制改正の課題としては、以前からかなり問題になってまいりました恒久的施設(PE)の所得帰属と、外国法人の事業所得課税をどうするか、非居住者、外国法人の課税ベースを総合主義から帰属主義に変えるに当たって、国内法をどうしていくかといった問題が引き続きあるわけです。

本日は、これらの内容ならびにパネリストの



方々が日ごろ疑問に思っておられる点等々につきまして、議論させていただきたいと思っております。

第2部は「国際協力に向けたトピックス」についてです。日米租税条約の改定以来、主税局はすごい勢いで租税条約の改定交渉、それから新しい国との締結交渉をやっております。また情報交換協定もどんどん進んでいるわけで、そういうものが今後どうなっていくのかを議論したいと思います。また、最近OECDからディスカッション・ドラフトが出ました無形資産について、移転価格課税上どう扱うかという問題もあります。さらに、金融機関の方が非常にご関心を持っておられるのが、アメリカの外国口座コンプライアンス法、通称FATCAと言われているものですが、その扱いが今後どうなるのか。こういったところがトピックスとして関心を集めているかと思っておりますので、議論をさせていただきたいと思っております。

それでは第1部の「最近の国際課税の動向と課題」について、ディスカッションを始めさせていただきます。最初に日置さんからご説明をいただきまして、その後、青山さん、吉村さん、石原さんからご意見、ご質問を頂戴し、さらに日置さんからお三方のご質問等にお答えをいただくという順番で進めさせていただきます。

それでは、まず日置さん、よろしくお願いいたします。

I. 最近の国際課税の動向と課題

1. 国際課税の基本的な枠組み

〔国際課税の基本的考え方〕

（日置） ただ今ご紹介いただきました、財務省主税局参事官の日置と申します。本日はよろしくお願いいたします。私は9年前にも国際租税課という、現在の参事官室の前の呼び名の課の課長補佐をしまして、当時は日米租税条約を締結するために、国会の批准をする作業をしていました。

その当時は日米租税条約にかかりきりだった訳ですが、9年ぶりに戻ってきまして非常に強く感じるのは、経済がグローバル化して経済活動も複雑化、国際化、多様化している中で、先ほど渡辺先生からのご指摘もありましたが、非常に大きな税制改正が累次行われてきていることです。

第1部は「最近の国際課税の動向と課題」ということで、基本的に大枠を説明するとともに、平成24年度改正の概要を中心にご説明させていただき、その後、今後の課題として外国法人の事業所得課税の考え方をお話ししたいと思います。

では、国際課税資料1（資料編103頁）をご覧ください。「近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い、税務執行も困難化」とありますが、このような税制を取り巻く環境の変化を踏まえまして、下の矢印の付いた3つの政策目的を実現していく必要があるかと思えます。

上の2つの「我が国の適切な課税権の確保」と「我が国経済の活性化」は、一見両立が難しい政策だと思われそうですが、秤を下に描いているように、2つの要請をうまくバランスさせていくことで、なるべく経済活動に悪影響を与えない形で税収を確保していくことが必要かと思っています。



3つ目の「国際的な二重課税の調整」というのは、上の2つの要請に両方とも当てはまるものかと思います。適切な課税権を確保していく上でも、経済の活性化を図っていく上でも、二重課税は調整していかなければいけないものだと思います。

〔国内法に定める国際課税〕

ここからは基本的な枠組みの話ですので、簡潔に説明させていただきます。

国際課税資料2は、わが国の国内法で定める国際課税についての制度が、歴史的にどう導入されてきたかが書かれております。

〔我が国の課税権の範囲等〕

国際課税資料3は、居住者・内国法人が全世界所得課税であり、非居住者・外国法人が国内源泉所得のみ課税されていることを図示したものです。

国際課税資料4は、個人納税者の区分とそれに応じた課税所得の範囲を示したものであり、国際課税資料5は、法人納税者の区分とそれに応じた課税所得の範囲を示しているものです。

〔外国税額控除制度について〕

国際課税資料6は、外国税額控除制度の概要を示したものです。下のグラフにありますように、間接外国税額控除制度が廃止されたこともあり、最近では外国税額控除の額は減少しつつあります。

〔外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）〕

国際課税資料7は、税制調査会における「平成21年度の税制改正に関する答申（抄）」です。ここに、間接外国税額控除制度に代えて外国子会社配当益金不算入制度を導入することが適当であるということが書かれております。

国際課税資料8は、間接外国税額控除制度と、外国子会社配当益金不算入制度の比較を図示したものです。

〔外国子会社合算税制について〕

国際課税資料9は、外国子会社合算税制の仕組みを示したものです。

国際課税資料10は、制度を図示したものになります。資料の真ん中に4つの適用除外基準がありますが、外国にある子会社が全ての基準を満たす場合には、右下にあるとおり、適用除外になるということです。また、一番右にある「資産性所得の合算」ですが、4つの適用除外基準を全て満たす場合であっても、資産性所得があれば合算されるということです。

国際課税資料11は、「外国子会社合算税制の見直し（平成22年度改正）」の内容です。当時、トリガー税率を引き下げるとともに、適用除外基準の見直しをしました。そして先ほど申しましたように、3番目の「資産性所得に対する課税等」ということで、パッシブ所得についての課税も行うこととなり、これら3点セットで改正が実施されました。

〔移転価格税制について〕

国際課税資料12は、移転価格税制について、移転価格と独立企業間価格の違いについて図示したものです。

国際課税資料13は、「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し（平成23年6月改正）」についてです。移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たり、当時までは基本三法が優先的に適用されていたものが、事案に応じて最適な方法を選択する仕組みへと改正されました。

国際課税資料14は、「独立企業間価格の算定方法の整備（平成23年6月改正）」になります。先ほど申しました最適な方法の1つとして利益分割法がございますが、利益分割法についてはこれまで3つの下位分類を一括りで規定していましたが、「最適アプローチ」の導入を踏まえ、3つの下位分類について法令上明確化したということです。

〔過少資本税制について〕

国際課税資料15は、過少資本税制の仕組みを図示したものです。一定の割合を超える支払利子について、損金算入を認めないこととしている制度です。

以上、国際課税の基本的な枠組みを最近の改正を中心に紹介しましたが、国際課税資料16からは、平成24年度税制改正事項ということでご説明したいと思います。

2. 平成24年度税制改正の概要

国際課税資料16をご覧ください。まずは「関連者間の利子を利用した租税回避への対応」ということで、過大支払利子税制を導入しました。詳細は後ほどご説明しますが、フローの観点からも支払利子について租税回避行為を防止するための制度になります。

2つ目には「徴収共助・送達共助に係る国内法の整備」があります。これは、OECD加盟国を中心に参加しております税務行政執行共助条約というマルチの条約にわが国も署名したことに伴い、それに対応する国内法の改正を行ったというものです。法律につきましては、他の税法とともに本年3月に可決成立しましたが、条約の国会承認については未だ行われていない状況です。

3つ目が「国外財産調書制度の創設」です。近年国外財産に係る所得ないしは相続財産の申告漏れが増加傾向にあるということで、5,000万円を超える国外財産を有する者に対しては、その国外財産に係る調書の提出を求める制度を創設しております。

最後の4つ目ですが、「非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充」ということで、東日本大震災の被災地の地方公共団体の公社等が発行するいわゆるレベニュー債の利子等を非課税とする措置を導入したものです。

ここからはそれぞれの改正の詳細をご説明したいと思います。

(1) 関連者間の利子を利用した租税回避への対応 ー 過大支払利子税制の導入ー

国際課税資料17は、「関連者間の利子を利用した租税回避への対応」についてです。この資料の右下にあるものが過大支払利子の判断基準とその対応策ですが、①の利率が過大なものについては移転価格税制で、②の資本に比して負債が過大であるものについては過少資本税制で、それぞれ対応してきました。

ところが、③のように、所得金額に比して支払利子額が過大であるものに対応する制度は諸外国では導入されていますが、わが国にはありませんでした。上の枠囲みの中の2つ目の説明にあるように、「近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向」にあります。

このような背景から、国際課税資料18に図示されているような、過大支払利子税制を導入することになりました。

このイメージ図の、左側の「調整所得金額」というところですが、当期の所得金額に関連者純支払利子等の額を上に乗せて、「その他」の部分である受取配当の益金不算入額や減価償却費を加算します。これが「調整所得金額」というものになります。

この50%の金額が右にあります「損金算入限度額」になり、これを超える関連者純支払利子等の額を、点線で囲まれている「過大支払利子」と認識し、損金不算入額とされます。

この損金不算入額につきましては、上の吹き出しにありますように、翌期以降7年間繰越し

が可能となっております。さらにその上に書いてありますが、デミニマスのルールとしまして、関連者純支払利子等の額が1,000万円以下の少額である場合と、関連者等への支払利子等の額が総支払利子等の額の50%以下の場合には、本制度は適用しないこととされております。

なお、本制度は、平成25年度4月1日以後に開始する事業年度からの適用となっております。

国際課税資料19は、「主要国における利子損金不算入制度の概要」です。それぞれの国で同様の制度が導入されており、導入年を見ますと、ドイツ、イギリスは比較的最近導入されていることがわかります。

アメリカとドイツの場合は、基本的に日本と同じような調整所得の一定割合を超えるネットの支払利子を損金不算入としていまして、フランスの場合はストックとフローの基準の丈比べのような手法をとっております。

(2) 徴収共助・送達共助に係る国内法の整備

国際課税資料20は、「税務行政執行共助条約の概要」についてです。昨年11月になりますが、カンヌで行われたG20の場で、わが国も税務行政執行共助条約に署名をしました。この条約では、資料内に①から③までに書かれていますが、情報交換、徴収共助、文書送達共助の仕組みが導入されています。

特に情報交換の分野につきましては、リーマンショック後、主要国で財政緊縮策を徹底しなければならぬことを踏まえて、租税に係る情報交換も銀行機密を否定する、ないしは自国に課税の利益がない場合でも情報提供することが盛り込まれております。ただし、先ほど申し上げたとおり、現時点では国会の承認が得られておりません。

今回、先ほどの条約の署名に対応いたしまして、国際課税資料21にあるとおり、徴収共助に係る国内法の整備を行っております。内容としては、徴収共助に関する相手国からの要請に応じない事由（除外事由）や、外国租税債権

の優先権の否定、ないしは徴収共助実施手続の具体化等の国内法の整備が行われています。

下のイメージ図の意味するところは、徴収共助は各国の税務当局が執行管轄権の制約の中で、各条約締約国の租税債権をお互いに助け合って徴収していこうということです。

先ほど概要を申しましたが、**国際課税資料22**には「徴収共助・送達共助に係る国内法の整備」の内容が書かれております。

1つ目は「外国租税債権の優先権の否定」で、具体的には外国租税債権には国税徴収法第8条の国税優先の原則といった国税徴収法の優先権に関する規定が適用されないことになります。また、徴収手続が民事執行、倒産処理手続と競合した場合においても、外国租税債権が優先されないように措置がされています。

2つ目は相手国で納税者の権利救済が十分に確保されていない場合などについて、共助に応じない事由も定めています。これが除外事由ということになります。

なお、これらの改正につきましては、平成25年7月1日からの適用となります。

(3) 国外財産調書制度の創設

国際課税資料23は、「国外財産調書制度の創設」になります。わが国の居住者が外国に所在する不動産や、外国の株式といった国外の財産を5,000万円超保有している場合には、国外財産調書の提出を求めるものです。

国外財産に関する所得等につきまして申告漏れが発覚した場合、調書に国外財産の記載がある部分については、過少ないし無申告加算税を5%軽減します。すなわち、過少が5%、無申告が10%となります。

また、調書の不提出や記載不備に係る部分については、過少ないし無申告加算税が5%加重されます。すなわち、過小が15%、無申告が20%となります。

なお、故意の不提出、ないしは虚偽記載については罰則もあります。

本制度は平成26年1月1日以後、罰則については平成27年1月1日以後に提出すべき調書について適用されることになっております。

(4) 非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充

最後の改正事項になりましたが、**国際課税資料24**をご覧ください。現在、図の一番右にある非居住者、外国法人といった海外投資家が保有している国債、地方債、社債、民間国外債については、既に利子等の非課税制度が導入されています。

今回、振替社債等の利子等の非課税制度につきましては、一番下の吹き出しにあるように、東日本大震災からの復興支援等の観点から、被災地の地方公共団体の公社等が発行する社債又は債券のうち、その利子等が利益の額等に連動するものであって、地方公共団体が債務保証しないものの利子等を非課税にしました。

3. 今後の課題

(1) 恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

国際課税資料25をご覧ください。今後の課題ということで、主に外国法人の課税ベースの見直しになります。先ほど渡辺先生からのご指摘にもありましたように、総合主義から帰属主義への移行についてご説明したいと思います。

ここにはOECDで行われました、恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討が書かれております。OECDではPEをあたかも独立企業であるように擬制して、PEに帰属する所得を厳格に計算するルールを整備する必要があるとされました。

具体的にはPEの機能を分析した上で資産の経済的所有権、リスクや資本を帰属させるとともに、同一企業の内部取引を認識して、独立企業間価格でその取引等が行われる前提で計算された所得がPEに帰属することになります。いわゆるOECD承認アプローチ（AOA）と呼ばれるものです。

この考え方は、最後の項目にありますように、2008年と2010年の2段階を経て、OECDモデル租税条約にも反映されております。

(2)外国法人の事業所得課税の考え方

国際課税資料26には、OECDモデル租税条約上の帰属主義のイメージが描かれています。左の図にありますように、現在の国内法は日本にある支店と海外にある本店を同一の会社と捉えて、日本で発生する所得については全て日本源泉として支店に課税していることになります。

また、下の表にありますように「PEなければ課税なし」ということで、PEの存在の有無が課税の有無となっております。

OECDモデル租税条約で議論している姿が右の図になりますが、わが国にある支店は独立した課税主体と擬制して捉えます。したがって、下の表にあるようにPEの有無が確定し、PEがある場合にはPEに帰属する所得のみがわが国で課税される所得となります。要するに、課税の範囲について、「どこで稼いだ所得」に対する課税と、「誰が稼いだ所得」に対する課税という考えの違いが反映されることになります。

(3)非居住者及び外国法人の課税ベースー帰属主義への見直しーのあり方

このようなOECDにおける議論を受けまして、わが国の政府税制調査会専門委員会におきましても今後の国際課税における中長期的な課題として、国際課税資料27-1・2にあるとおり、論点整理がなされました。国際課税資料27-1の一番上の「議論の概要」にも書いていますが、国内法を総合主義から帰属主義への見直しをすることで議論が行われました。

主な論点として指摘された点ですが、総論としては、下線を引いてあるとおり、PE概念や独立企業原則の議論が深まってきたこと、分離会計主義の制度的なインフラが整備されてきたことがあげられます。さらには先ほど申しましたOECD承認アプローチ(AOA)としての、

独立企業原則に沿った帰属主義への制度移行等の議論が深まり、前提条件は整ってきているのではないかという認識が確認されています。

具体的な国内法の改正方法ですが、OECDの議論に合致するための改正を行う際には、先ほど申しましたように現行の総合主義の見直しや、棚卸資産や利子等の内部取引の認識、単純購入非課税原則の見直しなどの議論を行う必要があるかと思えます。

国際課税資料27-2の上の方にありますが、総合主義の見直しにつきましては1つの視点として、外国法人がわが国に支店形態で進出してくる場合と、子会社形態で進出してくる場合に課税の整合性を確保すべきではないかという指摘があります。

一方でその下に書かれていますが、PEの広範な吸引力(Force of Attraction)の話があります。例えば、いわゆるタックスヘイブンに本店を置くような会社に対する、適正な課税を確保していく必要が引き続きあるのではないかという意見も出されているところです。

また諸外国がAOAを導入することになりますと、本支店間の所得の帰属のルールが共通のものになりますので、二重課税や二重非課税のリスクが両方ともに確実に緩和されるのではないかとこの指摘もありました。

さらに帰属主義が導入されることになると、PE帰属の国外所得がわが国でも課税されることになりますので、仮に日本で新たに課税することになった所得が外国でも課税されていることになると、二重課税への対応が必要になるという指摘も受けています。

国際課税資料28に、総合主義・帰属主義の比較の表を掲げております。新たな要素としましては、一番下の欄にあるとおり2国間での支店所得の認識のずれがあった場合には、相互協議を経た対応的調整をとる必要があるとの指摘を受けております。

＜参考＞OECD租税委員会の組織と活動の概要

最後に参考としまして、OECDの組織と活動の概要を説明しておきたいと思います。先ほどもお話したとおり、以前からOECDが中心となってモデル租税条約や移転価格ガイドライン等といった国際課税のルール作りの議論が行われてきていると言えるかと思います。

国際課税資料29をご覧ください。その中心になる組織が、真ん中にあります租税委員会になります。その議長は現在日本人で、財務省の浅川国際局次長が昨年6月より務めております。

その租税委員会の下に、幾つかの作業部会があります。先ほど申し上げたOECDモデル租税条約の改定につきましては第1作業部会（WP1）で、移転価格ガイドラインの改定につきましては第6作業部会（WP6）で議論が行われております。

われわれ主税局や国税庁の職員が、担当に応じて各作業部会の議論に積極的に参加をしており、国際的なルール作りに貢献しているということです。

以上が第1部のご説明になります。

（渡辺） 日置さん、どうもありがとうございました。膨大な内容を、大変要領よくご説明いただきましてありがとうございました。

ご説明の中で「総合主義」「帰属主義」という言葉が出てきました。従来、税制調査会等はこのような呼び方をしているようですが、おそらく本日お集まりの皆さんの中には、「全所得主義」「帰属所得主義」という言葉をお使いになっている方もあるかと思います。人によって若干言葉の使い方が違うだけで、中身は同じことです。

それではパネリストの方から、順次ご意見、ご質問を伺いたいと思います。最初に青山さんからよろしく願いいたします。

Ⅱ. 最近の国際課税の動向と課題への意見

〔外国子会社配当益金不算入制度の検証〕

（青山） 丁寧なご説明、ありがとうございます。今、日置さんから最近の国際課税に関する改正と、平成24年度の改正の中身について大変詳しいご説明をいただきました。特に国際課税に対する体系的な改正に積極的に取り組んでおられることに対して、まず敬意を表させていただきたいと思います。

その中で私からは3点コメントし、そしてご意見を伺いたいと思います。1点目が外国子会社配当益金不算入制度の関係、2点目は外国子会社合算税制と過大支払利子税制との関係、3点目が帰属主義と国内法の改正の問題です。

最初の外国子会社配当益金不算入制度につきましては既に平成21年に導入されて、かなりの時間が経過しました。この制度の導入は先ほどのご説明にもありましたように、二重課税の解消のシステムとして、従来の間接税額控除方式を配当非課税制度に変えるという内容でしたが、明らかにこの改正によって海外で稼得する利得の効率的な活用に、税制がバイアスを与えないという効果をもたらしたと思います。その結果、内資系・外資系を問わず、わが国が起点となる海外直接投資を促進するインセンティブをもたらしたのではないかと評価されると思います。

それと同時に先ほどのお話にもありましたが、多国籍企業にとって過度に複雑化していた、そして多大な社内の資源を割かざるを得なかった、従来の外国税額控除制度の執行のコンプライアンス・コストを大幅に緩和できたということで、その点も含めて評価できるのではないかと思います。

まず施行数年を経た現在、今申し上げたような効果と併せて、これは税制改正要望のときに特に重視されたことですが、海外利益の国内環流が促進されるのではないかとという政策目的が



現時点でどのように達成されたかと評価されているのかというのが1点目にお伺いしたいことです。

それから、併せて関連する問題で、必ずしも税制改正当時は意識されておりませんでした。この外国子会社配当の益金不算入制度は外資系の多国籍企業に対しても、例えば持株機能を有する統括会社をわが国に設置する強いインセンティブを与える、要は地域の拠点として、わが国の税制のインフラが非常に有利に働く要因にもなるかと考えられます。同様の効果を直接狙った、アジア拠点化税制も施行されたと同っています。

そのような観点で、いわゆるインバウンドの投資促進税制としての本制度の評価についてどのように考えておられているのかを伺いたと思います。

〔外国子会社合算税制と過大支払利子税制との関係〕

2点目の外国子会社合算税制と過大支払利子税制の関連につきましては、特に外国子会社の合算税制の重要性が、1点目で申し上げました配当非課税の導入によって、より役割が強化される必要があるのではないかとということです。

これは自由に国外に資本が移転した場合の租税回避に対応する施策として重要性が求められるということでしたが、その観点からは先ほどのご説明にありました平成22年度改正による、

資産所得に対する課税の制度の創設は適切なものと考えられます。

それに加えて本年度の過大支払利子税制は、先ほどのご説明にもありましたが、各国が自国の課税ベースの浸食を防止する施策として有効だと考えられます。

そこでまず過大支払利子税制について実務的な観点ですが、無差別原則があるので、おそらく外資と内資を区別した課税の仕組みになっていないと思われます。しかしながら、実質的には外資系がわが国の課税ベースを侵害する可能性について、焦点が当たる場合が多いと思われる。そういった点から、外資系の健全な金融機関の活動を阻害する懸念はないのかどうかについてのご質問が1点です。

それからもう1点ですが、国境を越える租税回避に対して、先ほど申し上げた外国子会社合算税制と過大支払利子税制は、場合によっては制度的に互換性があるのではないかと私自身は考えております。

例えばイギリスでは、グローバルなグループ内ファイナンス会社の生み出す所得について、一定の要件の下での特別税率によるタックスヘイブン税制、CFC税制を適用する解決策を足下で導入したところ。そのような国際的なファイナンス取引に対するコンテキストの中で、将来的には過大支払利子税制とタックスヘイブン税制は、どのような調整で組み立てていくのかということについてお考えがあれば承りたいと思います。

〔帰属主義と国内法の改正〕

最後に、帰属主義と国内法の改正について大変詳しいご説明をいただきましたが、これについて、改正の中身が法人税の仕組みの根幹に関わることで検討項目も多いと思うものの、今後どのようなスケジュール感で改正に取り組もうとされているのかお伺いしたいと思います。

そしてもう1点、OECDベースでは先ほどのご説明にありましたように、AOAベースが共通理解になりましたが、一方、2011年の国連

モデル条約の改定の中では7条の関係で、日本では廃止する方向で検討する吸引力が残される方向の結論が出されています。そういったことがこの改定の検討に当たって、何らかの検討すべき要因になるのかどうかについてお伺いできればと思います。

(渡辺) 青山さん、どうもありがとうございます。それでは次に、吉村さん、よろしくお願いたします。

〔外国子会社配当益金不算入制度の評価〕

(吉村) 私からは4つの分野について、コメント又は質問をしたいと思います。

第1は外国子会社配当の益金不算入制度へ移行したことの、評価の問題についてです。わが国の制度改正の影響につきましては既に青山先生よりご質問がありましたので、私の方からは、海外での改正についての研究を紹介した上で、それを基に若干のコメントをしたいと考えています。

例えばアメリカですが、外国子会社からの一定の要件を満たす配当に対して、1年間に限って85%という、かなり大きな割合で受取配当控除を認める特別措置を2004年に導入しております。

その要件の中核となりましたのは、適格投資に向けた国内再投資計画 (domestic reinvestment plan) に基づいているということです。つまり外国子会社に留保された利益を環流させ、国内の雇用や設備投資、研究開発などを促すことを目的とした特別措置という性格に忠実に構成されていました。この点、先ほど税制改正要望等にあった、わが国の改正に関する理解と重なる部分もあると思われます。

この結果、期間中になされた利益環流のうち、90%近くに軽減措置の適用があったということです。ですので、条文適用の上ではそれらの前提とし



て国内再投資計画が存在したことになっています。しかしながら実証研究によれば、雇用創出に向けた投資拡大という効果はほとんど認められなかったとされています。環流した利益は多くが株主に還元されたということが、その研究の成果のようです(代表的なものとして、Dhammika Dharmapala, C. Fritz Foley and Kristin J. Forbes, 'Watch What I Do, Not What I Say: The Unintended Consequences of the Homeland Investment Act', 66(3) Journal of Finance 753-787(2011))。

お金に色は付いておりませんので、環流したお金と国内投資に向けられたお金の直接的な関係を現実把握することは難しいという制度的な欠陥も確かに存在しているわけですが、この措置自体、またアメリカのみならず日本でもそうですが、国内又は国外それぞれに投資した場合の税引後リターンを変化させるわけではないところに大きな特徴があります。すなわち、資金繰りに苦しむ企業でない限りは、わざわざ利益を環流させたとしても、そこに投資機会がなければ意味がないわけです。

そのため、実際の企業行動としては、どちらかという投資機会が限られた企業が株主に還元するために利益を還元させたということが、傾向として見られたようです。

そこで、特別措置として見た場合には、現実的に資金調達に困難を来している企業が多く存在

したかどうかにより、政策的な観点からの評価は決まってくると思います。そうでなければ、アメリカの例のように、投資機会が乏しい企業に対して、単にオフショアに留保された利益を環流して株主に還元するという行動について補助金を与える結果になってしまうと言えます。

次に、日本と同じようにテリトリアル方式に移行したイギリスにおける研究です。イギリスの改正の特徴として、免税方式を採用している他のEU構成国、又は低税率国に本拠地を置く企業との間で競争中立性(level-playing-field)を確保することが税制改正の目的にされていたことを指摘できます。すなわち本拠地を置く国としてのイギリスの魅力を高めるために改正を行ったと位置付けられています。

利益還流に関する影響ですが、従来の制度におきましても、他の国々と同様、現実の環流時まで課税が繰り延べられていたわけですから、テリトリアル方式に移行したことによる税負担の軽減効果は小さいと考えられていたところだと思います。

ただ実証研究を見ますと、これはワーキングペーパーですが、改正後に、他のヨーロッパ企業と比較して、イギリス企業の外国子会社からの配当が大幅に増加したことを指摘する研究があります(Peter Egger et al., Consequences of the New UK Tax Exemption System: Evidence from Micro-level Data, CESifo Working Paper(2012))。

ただその一方で、先ほど申し上げたようにイギリスの改正の主目的は、イギリスに本拠地を置く企業の競争力確保ということでありましたので、結局海外での活動がどのように拡充されたのかがわからなければ、十分な研究にはなりません。そのため、この点については今後の課題とされているところです。

日本の制度改正の目的がどういうものであるかにせよ、環流の額が増加しただけでは政策評価として十分ではないことは、両国を見ても言えるかと思います。企業ごとの属性や、その後

の行動変化、例えば減税のアナウンスにどのような反応を示したかを考慮した、本格的な研究がわが国でも待たれるところです。

〔課税ベース浸食の防止〕

第2ですが、課税ベース浸食の防止についてです。国際課税の最近の視点としまして、課税ベース浸食の防止が1つのキーワードとなっております。

これは青山先生のコメントにもありましたが、課税ベース浸食の防止という観点からは、流出防止を目的とした過大支払利子税制がこの度導入されたのは、重要なポイントだと思います。またその観点からしますと、同じく流出防止のために機能する移転価格税制や、流出後の取込みを目的とするタックスヘイブン対策税制との横断的な考察も、今後さらに求められているところかと思います。

ただ後者につきましては昨年の大会で十分に議論されたと思いますので、ここでは過大支払利子税制の位置付け、特に今回の立法の背景についてお伺いしたいと思います。

支払利子を利用したグループ内での利益の付替えという問題につきましては、確かに日本のみならず、多くの国で立法的な課題になっています。これは国際課税資料19でご紹介がありましたように、各国で改正がなされています。

ただその直接の動機を見ますと、日本とは異なる点があるように思います。例えばアメリカにおきましては、1989年というかなり古い時点でルールが作られておりますが、外資系企業のアメリカ国内における利益率が低いという事実が大きな動機になったと聞いております。すなわち関連者に対する利子支払を利用して、アメリカの課税から逃れているのではないかという疑念が、導入の大きな動機になったわけです。

また、もう1つ近年の改正論議が高まっている背景として、2000年代に入っていわれるコーポレート・インバージョンが問題になったことが指摘できます。すなわちアメリカにおきまして、アメリカ国内の多国籍企業が海外に法人を

設立し、その外国法人をグループの最終的な親会社とするようなアレンジが問題となっています。これに対する規制強化という観点から、既存のアーニングス・ストリップング規定を強化しようとの提言が行われています。

これに対してヨーロッパにおきましては、欧州司法裁判所によりまして、自国外に存在する関連会社からの借入のみを問題視する、既存の過少資本税制の仕組みがEU条約違反とされる判決が相次いだことが指摘できます（例えばドイツの過少資本税制に関する Lankhorst-Horhorst 事件（Case C-324/00, 2002 ECR I-11779（Dec. 12, 2002）））。その結果として、従来の制度を改めざるを得なかったという制度的な要因があるわけです。

これらを考えますと、タイミングの問題として、なぜ日本でこの時期に過大支払利子税制が導入されたのかを確認させていただければと思います。ECJ判決のような制度的要因は日本には存在しないわけですから、その可能性としては2つあるように思います。

1つには、支払利子による利益のはぎ取りの危険性が増しているという認識があったのかという点です。例えば、**国際課税資料17**に記載のある図のように、外国子会社配当の益金不算入制度が導入されたことによって、従来よりもグループ内のプランニングの機会が増大したというのが1つ要素としては考えられます。

これに対して、支払利子に相当する額がわが国の法人税の課税ベースから逃れたとしても、支払利子そのものが源泉徴収に服する限りにおいて、税収という観点からは特に問題視する必要はないとの議論もあり得ます。

そこで2つ目として、この税収という観点からは、支払利子に対する源泉課税の軽減が進められる、とりわけ免税を認めるような租税条約の発展が見込まれるために過大支払利子税制が必要であったというロジックが考えられます。**国際課税資料17**に記載されているように、両者複合してというお答えになるかと思いますが、

具体的にどういった要因が影響したのかをお教えいただけると幸いです。

また併せてですが、国際的にはこのような支払利子の制限の実効性をいかに担保していくか、また、インバージョンと関連した規制強化の方向で議論がなされている状況ですので、日本の制度につきましても今後見直しが必要か、或いは定期的なレビューが必要だとお考えかということをお教えいただければと思います。

〔徴収共助における除外事由〕

第3は徴収共助についてです。**国際課税資料22**に記載がありますように、除外事由としまして、「相手国等で争う機会が与えられていないと認められるとき」との要件が定められています。これは手続の形式的な存否によって判断されるのか、それとも日本の基本的な手続法原則を考慮した上で実質的に判断されるのかという点を教えていただきたいと思います。

もし後者だとした場合、既存のわが国における議論との関係ですと、外国判決の承認（民訴法118条3号）について「手続的公序」という概念があり、それに関する議論の蓄積があるかと思いますが、この「手続的公序」との関係が議論されることがあったのかを教えてくださいたいと思います。

ただ当事者間で争われた確定判決にわが国での通用力を認めるかという議論と、これから争われる機会を利用して利用される制度をどう評価するかという点で大きな違いがありますので、少しの外れな質問かもしれませんが。

〔国外財産調書制度について〕

最後ですが、第4に国外財産調書制度についてです。**国際課税資料23**でご紹介がありましたように、情報提供義務と本体の制裁の減免とを結び付けたという点におきまして、例えば海外で事後的な情報収集の手段として導入されたボランティア・ディスクロージャー制度との関係など論ずべき点の多い、非常に興味深い制度であると個人的には考えています。

今日の午後、ちょうど増井先生による「租税

手続法の新たな潮流」と題するご講演があります。そちらで詳しく取り上げられるでしょうから、そちらを拝聴して考えを深めていきたいと思っています。

(渡辺) 吉村さん、アメリカやイギリスの制度も含めてコメントをいただきまして、誠にありがとうございました。それでは最後に、石原さん、よろしくお願いいたします。



〔外国子会社配当益金不算入制度について〕

(石原) 私からは実務で関心が高いと思われる外国子会社配当益金不算入制度に関連したお話と、タックスハイブン税制についてコメントとご質問をさせていただきます。

まず外国子会社配当益金不算入制度についてです。青山さんからコメントがありましたが、その導入は企業の配当政策の決定に対する中立性、制度の簡素化という観点から大きな意義があったと認識しております。一方で、実際には海外からの配当は想定されていたほど増加していないのではないかと、むしろ海外に出やすくなって、日本の空洞化を懸念する声もあると認識しております。

また、外国子会社配当益金不算入制度の導入によって、外資系企業が日本経由で投資しやすくなる効果も期待されていたと思いますが、実際にはその効果がなかなか見られていないのではないかと思います。実際に仕事をしておりましても、例えば外資系の企業から日本経由で日本をハブとしてアジアに投資したいけれども、その場合の税務はどうなるのかといったようなご相談を受けることも、現時点までではそれほどないように思います。

青山さんからもご質問がありましたが、外国子会社配当益金不算入制度の導入効果をどう評価されているかという点につきまして私からもお伺いしたいのと、空洞化の懸念、或いは外資

系企業が思ったほど日本に来ていないのであれば、日本の国際競争力の強化という視点から、税制面でさらなる手当についてのお考えの方向性などあれば、お伺いできればと思っております。

もう1点、外国子会社配当益金不算入制度に絡めて、その導入によって日本も一部テリトリアル方式へ移行したことになりますが、その次の議論として国外支店の所得免税制度の導入というのが出てくるかと考えております。

ただし、これにつきましては、先ほどお話がありました帰属主義との関係で議論されるものだと思っておりますのでまだ先の話と考えておりますが、帰属主義に関する国内法改正と、それと絡めて国外支店所得免税の議論に関してのスケジュール感など教えていただければと思っております。

〔タックスハイブン税制の今後の方向〕

次にタックスハイブン税制についてです。これは今年の改正項目でもなく、また最近大きな改正があったばかりですので、近々、次の改正を考えていらっしゃるわけではないかと思いますが、実務で感心の高い国際課税のテーマですので取り上げさせていただきます。

最近日本の企業による海外のM&Aやグループ再編が急増しており、それについて税務上の取扱いを検討する際に、実務で常に問題になるといっても過言でないのがタックスハイブ

ン税制です。

問題意識としまして、租税回避的なものについて捕捉していくことは必要だと思いますが、一方かなり広範囲で合算課税の対象となってしまうのは悩ましいところですし、それ以上に、そもそもタックスヘイブン税制が適用されるのか、されないのかという判断が、実務上、悩ましいところになっております。

問題になることが多いのが租税負担割合を計算する上での非課税所得の取扱いや、主たる事業の判定といったところかと思っております。例えば非課税所得の問題として、海外で連結納税をしていれば所得があっても税金を納めない子会社が出てくるわけですが、それをどう考えるのか。これは例えば日本の連結納税制度と似たような制度であれば、タックスヘイブン税制を適用しなくてもいいのではないかという一般的な理解はあると思いますが、似ている、似ていないという判断基準、或いはどこかの規定に書いているわけでもありませんので、本当にそれでいいのかといった問題があるかと思います。

また、現地で組織再編成が行われたときに、再編成により生まれた譲渡益が非課税になるのであれば、それは当然非課税所得だと思いますが、日本の適格組織再編成のような課税繰延制度が現地にもあって、課税の繰延が行われているときには繰延であって非課税ではないのではないのかということも一般的には言われているかと思います。

しかしこれについても、同一法人内での繰延ならいいけれども、例えば会社分割だと法人を越えて繰延が起きるので、それはいいのかという疑問があります。さらに、同じ国の中での繰延ならいいけれども国境を跨ぐとさすがに駄目ではないかなど、いろいろな声があるところなので、これも明確になるといいと思っている分野です。

さらには、主たる事業の話で、収入金額、所得金額、使用人の数などで総合的に勘案して判定となっておりますが、例えば普通に実体を持

って事業を行っている海外子会社が、ある年に突然非課税のキャピタルゲインが生じると、その年だけ突然タックスヘイブン税制の適用対象になってしまうといった状況については、違和感があるところです。

以上思いつくままに申し上げましたが、法令での手当は難しい部分もあることは認識しておりますし、先ほど申し上げましたとおり、大きな改正が行われたばかりですので、今の時点で特に次の改正ということはご予定されてないかと思います。

しかしながら、例えば、規定の明確化や適用除外要件の見直し、インカムアプローチへの移行なども含めて、今後の見直しの可能性ないし方向性があれば、お話をお聞かせいただければと思っております。

(渡辺) 石原さん、実務に基づいたご質問、ご意見どうもありがとうございます。

お三方から、外国子会社配当益金不算入制度の効果は一体どうなのかというご質問、或いは過大支払利子税制をなぜ導入したのかなど、いろいろなご質問やご意見がありました。これらにつきまして、日置さんの方からご発言をお願いいたします。よろしくお願いいたします。

(日置) それでは皆さんからのご質問、ご意見についてお答えしたいと思います。

1つ目のお話としまして、青山先生と石原先生から、海外収益の国内環流の観点から、外国子会社配当益金不算入制度について現在どのような形になっているのか、効果等々のご質問を頂きました。加えて、吉村先生からは、諸外国の実証的な研究をされていて、その結果をお聞きました。

2つ目には、青山先生と石原先生から、対日投資の重要性や日本の競争力強化の観点から、

税制面で何かできるかどうかというご指摘がありました。

3つ目には、過大支払利子税制について、青山先生と吉村先生からご質問がありました。

4つ目には、石原先生等々からタックスヘイブン税制についてのご指摘がありました。

さらには、青山先生から PE の吸引力についてのご質問、吉村先生から徴収共助のお話、石原先生から国外支店所得の免税制度の関係ということで、様々なご質問をいただきました。

〔外国子会社配当益金不算入制度について〕

まず最初に、青山先生からご質問をいただきました、「外国子会社配当益金不算入制度が導入されて数年経つが、どのような環流が起き、どのような評価がされているか」という点についてです。

この制度は平成21年度の税制改正で導入されたわけですが、基本的な趣旨は、外国にある子会社が外国で得た利益を、必要な時期に必要な金額だけ国内に戻す、要すれば税制が企業の配当戦略に対して中立になるという観点です。したがって、税制としては配当の還流を確保する視点よりは自由度を確保するところに主眼が置かれていたため、財務省の立場としては、必ずしも環流自体を確保するところが直接的な目的だったとまでは明言できないということがあります。

しかしながら結果として、平成21年度から平成23年度までの外国子会社の配当率を見ますと、海外直接投資の収益に対して割合的にかなり高まってきていることが言えます。

その原因の1つとしては平成23年度の経済財政白書において、そもそもリーマンショック後海外での投資機会が少なくなってしまった、すなわち投資収益という分母がそもそも小さくなってしまったということが指摘されるとともに、外国子会社配当益金不算入制度の導入も影響している可能性がある旨指摘されているところです。あくまでも一因として考えられるのではないかとのことですが、一応影響しているので

はないかという指摘があるのも事実です。

ただし先ほども申しましたように、分母の推移との関係もございすし、そもそも配当としての国内環流というものは税制だけで決まるわけではない話でもあります。各国の投資環境や経済動向も踏まえた、それぞれの企業が判断した結果ということでもありますので、現時点で一概に本税制が国内環流を進めたという結論まで出すのは、少し難しいのではないかと考えております。

いずれにせよ日本の企業が海外で得た収益を国内に多く環流させて、国内の設備投資や研究開発を通じて雇用の活性化につながり、経済のパイがどんどん大きくなっていくことはわが国経済にとって良いことではないかと考えております。

この外国子会社配当益金不算入制度につきましては制度を導入して間もないものでもありますし、とりあえず制度の適用の状況を注視していくという観点で、今のところ改正する予定はありません。

〔対日投資の重要性について〕

次に青山先生と石原先生から対日投資の重要性ということでご指摘を受けました。その重要性についてはご指摘のとおりだと感じております。

先ほどのご指摘にもありましたが、税制面の対応という点では、今年の夏にアジア拠点化税制が導入されました。この枠組みは経済産業大臣等から認定を受けた企業が、わが国にアジアの拠点となる地域統括会社や研究開発拠点、すなわち研究開発会社等を設立するときは、その認定の日から5年間、20%の所得控除を行うとの税制上の優遇措置が受けられることとなります。

ご指摘のとおり税制が投資を呼び込む上で確かにきっかけといいますか、補助的な役割を果たすことにはなりますが、やはり対日投資を促進させることを考えますと、まずは日本経済そのものの魅力を増すような政策が大事ではないか

ということが言えるかと思います。

また、これは OECD の議論ですが、外国企業だけを優遇する税制はいわゆる有害税制ルールに違反する恐れもありますので、内外無差別の観点から、制度の構築に当たっては慎重に検討することが必要かと思っています。

〔過大支払利子税制について〕

また青山先生と吉村先生から、過大支払利子税制の関係でご指摘を受けています。ヨーロッパやアメリカの利子の損金不算入制度の関係で、どのように今回の制度が位置付けられるのか、ないしはわが国にある外資系の金融機関などにどのように適用されるかを企図して設計されているのかということについてもご質問を伺いました。

制度の導入理由についてであります、まさに吉村先生がご指摘されたとおりの形になるかと思っています。近年の主要先進国は利子に関しまして、それぞれの租税条約で源泉地国免税を導入していますので、わが国においてもこのような利子の免税措置は国際的な投資交流の促進の上から重要な課題です。

一方で利子の源泉地国免税が導入されますと、やはり過大な支払利子によって租税回避をしようというリスクが今よりも高まってくるので、源泉地国免税を行っていく上ではこのようなリスクにも対応しなくてははいけません。

既存の制度として移転価格税制があり、過少資本税制があるということですが、先ほども申し上げましたように、フロー（所得）の部分に対応する弱点がありましたので、これを補正する観点から過大支払利子税制が導入されたということになります。

また青山先生からご指摘があった、金融機関への影響についてです。内外無差別ということに関連し、先ほどはあまり強調しませんでした、過大支払利子税制の対象となる利子の額は、基本的にネット利子、要は支払利子から受取利子を引いたものになります。さらに、レポ取引について本制度の対象から除いていますので、

金融機関が果たす仲介機能については一定の配慮をしてきていることが言えるかと思っています。

いずれにしろ新規に導入した制度ですので、吉村先生のご研究の内容も伺いながら、ヨーロッパやアメリカでの動向も視野に入れ、平成25年4月から施行される本制度の適用の状況も見つつ、必要に応じて随時見直しは行っていきたいと思っております。

〔外国子会社合算税制（タックスヘイブン税制）について〕

さらに外国子会社合算税制について、青山先生からイギリスで行われたグループファイナンスの制度の見直し等々のご質問があったかと思っています。グループファイナンスですが、イギリスでは広く CFC 税制の対象になっていたということで、ビジネス界からは合理的な商業上の理由があるものについては適用除外とすべきという批判があり、制度的には緩和をしています。

わが国においては、外国子会社合算税制を導入して以来、常に産業界のご意見等々を踏まえ、既に先ほどご説明しましたが、適用除外基準の見直しで、例えば地域統括会社を合算対象から外すなど、改正を重ねるごとに国外に進出する企業の事業形態が変わっていますので、その変化について対応していく努力をしてきたことと思います。

したがって、わが国の制度においては、仮に軽課税国にグループファイナンス子会社があったとしても、しかるべき実体があれば適用除外基準を満たすことになると思いますので、その場合は資産性所得を除いて合算されないことになります。

また合算対象とされている資産性所得は基本的にポートフォリオの所得でございますので、外国子会社が得る貸付金の利子についてはパッシブ所得に含まれないことになります。結果として、実質的にはグループファイナンス会社に対する課税の範囲が、制度の適用の際には非常に限定的なものになるかと思っています。

このように諸外国とわが国のこの制度の適用

実態はそれぞれ異なるとは思いますが、この制度につきましてはやはりビジネスの実態を踏まえまして、先ほど石原先生からもご指摘がありました、いろいろな声を聞きながら、基本的に企業が行う通常の事業活動に悪影響が出ないようにするとともに、一方で租税回避に対しては適切に対応する必要があり、それらのバランスのもとで考えることになります。なるべくビジネスに悪影響が出ないように、かつ租税回避にはきちんと対応することを考えながら、今後検討していくことになるかと思います。

〔PEの吸引力について〕

続きまして、青山先生より帰属所得の議論におけるPEの吸引力についてのご指摘があったかと思っています。帰属主義への国内法の見直しは、現時点で具体的な措置の方向について、コメントするには難しい段階かと思っています。

ここでは政府税制調査会における一昨年の議論をご紹介したいと思います。その時の論点整理の中では、見直す際に国際的租税回避リスクについてどう考えるかということで、基本的に外国子会社合算税制なども含めた法整備による対応、ないしは情報交換制度の拡充、税制の透明化の促進で対応することがあげられておりました。

また、総合主義の吸引力を一部残存させて、それらの事業所得の潜脱を図るタックスプランニングに備えるという考えがあるかもしれないことも指摘されました。しかしその場合、あくまでもAOAの考え方下での例外的な租税回避否認規定として位置付けるべきとの指摘も記載されています。以上のようなご指摘を受けていますので、今後こういう点も参考にしながら検討を進めていくことになるかと思っています。

〔徴収共助の除外事由について〕

吉村先生からは、徴収共助の除外事由に関するご質問があったかと思っています。条約相手国から徴収共助の要請があった場合でも除外事由に該当するときは、わが国はその要請に応じません。この除外事由の1つとして、租税条約等実

施特例法第11条第1項では、外国租税債権の存否や額について、条約相手国で争う機会が与えられていないと認められるときは共助に応じないこととしています。

もし仮に条約相手国で争う機会が与えられていないときは、わが国の税務当局の徴収権限の行使に対し、私人の権利を保護する手続保障がなくなってしまうので、わが国の私人の権利保護に妥当な配慮がなされているとは言い難い状況になってしまいます。そのような場合には、条約相手国の共助の要請には応じられないこととなります。

このように、わが国の税務当局の徴収権限の行使に対する手続保障という観点からこの規定が設けられたことを踏まえ、その判断に当たってはわが国における手続保障に照らし合わせて考えていくことになろうかと思われます。

あと民事訴訟法における外国判決の承認においては、外国での判決の内容ないしは訴訟手続が公序に反していないことが必要です。これは民事訴訟法第118条第3号に定められています。

この手続的公序は外国の判決の効果がわが国においても効力を生じ、当事者の法律関係に影響を与える以上、わが国の公序良俗感覚と相容れない判決を承認することはできないという考え方に基づくものだと考えております。したがって、同じく私人の権利保護を念頭に置いているものという形で理解をしております。

〔帰属主義、国外支店所得免税について〕

最後に石原先生からは国外支店所得免税のご質問があったかと思っていますので、帰属主義のお話に関連し、お答えしたいと思います。

帰属主義でございますが、先ほどから申し上げていますように、帰属主義の見直しについては、確たる見直しは今の段階では申し上げられないということです。

いずれにせよ帰属主義への見直しに当たっては、先ほどからご説明しておりますように非常にたくさんの項目を改正すること、ないしは影響を受ける方々が業界によっても様々なので、

平成24年度税制改正大綱に「様々な産業における実態や影響等を考慮しつつ」という言葉が入っておりますが、これを踏まえつつ検討を進めていく予定です。

なお、石原先生からご指摘があった国外支店所得免税については、OECDにおける帰属所得やAOAに関する議論の中では特に触れられていませんので、現在特に検討する予定はないというところです。

(渡辺) 日置さん、ご丁寧にご意見をいただきましたありがとうございます。今お伺いしてまして、平成21年度に外国子会社配当益金不算入制度を導入したわけですが、その効果についてはいろいろな意見があるなと思いました。

当初、経済産業省あたりは、日本に環流してくる配当を増やすということを言っておられた気がします。財務省は少し違って中立的にすると言っておられた感じがしますが、それがむしろ日本企業が外国に出るのを誘発する感じになっているかもしれないというご意見など、いろいろなものがあつた気がしますので、まだまだこれは注目していかなければいけないことかと思いました。

それから、国外関連者に対する過大支払利子については、源泉地免税にしたことが過大支払利子のインセンティブをもたらしている、そこからいろいろな問題が出てきているという大変面白いお話が出てきたように思います。

また、タックスヘイブン税制については、租税回避は取り締まるけれども、通常の企業活動には支障が出ないようにというお話がありました。是非そういう方向でお願いしたいと思いました。

帰属主義・総合主義の話につきましては、どうも確たる見通しはないということですので、まだしばらく時間がかかるという印象を持ったわけです。いずれにしても、大変活発なご議論をありがとうございました。

以上で、第1部「最近の国際課税の動向と課題」を終了させていただきたいと思います。

それでは、続けて第2部に入らせていただきたいと思います。「国際協力に向けたトピックス」についてのディスカッションになります。では最初に、日置さんの方から、現状のご説明をお願いします。

Ⅲ. 国際協力に向けたトピックス

1. わが国の条約ネットワークの現状

(1) わが国の条約ネットワークの拡充、投資交流の促進

〔租税条約の概要〕

(日置) それでは、第2部は「国際協力に向けたトピックス」ということですので、最初にわが国の租税条約ネットワークの現状を概観し、続いて中期的な課題ということで、無形資産、FATCA（外国口座コンプライアンス法）の3点についてご説明したいと思います。

国際課税資料30をご覧ください。ここではOECDのモデル租税条約の主な内容を書いておりますが、基本となるのは二重課税の調整と脱税及び租税回避への対応です。わが国もOECDの加盟国ですので、それぞれの租税条約もこのモデル租税条約というひな型と似たような条文が30条ぐらい並んでいます。内容面では確かに投資所得の限度税率などに違いはありますが、このひな型に沿った形で租税条約が作られてきていると言えるかと思います。

〔租税条約ネットワークの拡充〕

国際課税資料1で、3つの国際課税の基本的考え方をご説明したかと思いますが、その中に二重課税の調整がありました。この上で租税条約というものが、二重課税の調整で重要な役割を果たしていると言えるのではないかと思います。

国際課税資料31をご覧ください。その1つは一番上の矢印になりますが、「限度税率の引下

げ」をすることです。要は源泉地国での税負担が減るという意味で、二重課税が調整されていくということです。

2つ目の矢印ですが「仲裁制度の導入」ということで、紛争処理手続の代表的なものです。

3つ目の矢印は「情報交換」ということで、先ほども申しましたが、脱税及び租税回避の防止について大きな役割が果たされています。

この3つが揃うことで、期待されている健全な投資、経済交流の促進が図られ、最終的にはわが国経済のパイが広がっていくということで、基本的な考え方はネットワークを拡大していくことかと思えます。

〔投資交流の促進〕

国際課税資料32は、「投資交流の促進」ということで、配当、利子、使用料に対する源泉地国での課税がどのような形になっているかを説明したものです。上の表に、OECDモデル租税条約上は5%、15%、10%、免税という形になっているかと思いますが、その次の段にある日米租税条約は親子間配当が免税又は5%、一般でも10%、金融機関が受ける利子と使用料が免税となっています。

お互いに先進国同士ですと、源泉地国課税の税率を下げて投資交流を図っていくような形でも合意しやすいということが言えるかと思いますが、新興国等との条約ですと限度税率は高めに残ってしまうことがあるかと思えます。

下の表にありますように、既にわが国の条約ネットワークでは対外直接投資の9割以上をカバーしています。とりあえず投資所得の限度税率を下げていくことも必要ですが、先ほどから申し上げている仲裁制度、ないしは徴収共助の観点から条約の内容を変えていくことも必要かと思えます。

(2)相互協議に係る仲裁制度

国際課税資料33は、相互協議に係る仲裁制度のイメージ図です。A国とB国の間で、仮に相互協議が行われたらどのようなことになるかという

ことを示したものです。図には「全ての事項について解決」と書いてありますが、必ずしも全ての事案がこのように解決するわけではありませんし、仮に協議が長期間に及ぶことになると、納税者には非常に負担がかかります。

仲裁制度というのは、相互協議が未解決のまま2年間経ってしまうときには、納税者が要請して仲裁へと移行するという制度です。この仲裁制度があることによって、納税者は二重課税の排除がどのくらいのタイミングでなされるのかという、予見可能性が高まるので、メリットがあると考えられます。

2008年には、OECDモデル租税条約において相互協議に係る仲裁制度が盛り込まれました。かつ産業界からも仲裁制度を入れて欲しいという要望がありましたので、わが国においても対応をしたところです。

現在のところ、オランダや香港との租税条約に仲裁制度が入っています。

(3)情報交換を巡る最近の動向

国際課税資料34は、「租税回避を巡る国際的な議論の動向」です。リーマンショック後、金融システムの安定化等々の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れを非常に問題視する動きが国際的に出てきました。

2009年4月にG20サミットがありまして、その場において税に対して透明性が欠けている、ないしは国際基準を満たさない非協力的な国や地域に対しては、制裁措置を取るという強いメッセージが出されたところです。それを契機に、各国は国際基準に則した税の情報交換をする動きが加速してきているところであります。

注書きにもありますように、銀行機密の否定や自国の課税利益がなくても情報交換を行うのが国際基準のポイントですが、こういう国際的な流れが出てきたということで、いわゆるタックスヘイブンと呼ばれていた国々も、他の諸外国と今申し上げたような国際基準に則した租税条約ないしは租税情報交換協定を締結してきて

います。このように租税に関する情報交換のネットワークが、急速に拡大してきています。

一応、租税条約は次々に増えていますが、実際に制度ができてでも交換しないと意味がないので、OECDでは「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」と言われている場において議論が行われています。具体的には、情報交換の国内法の整備がどれだけできているのか、その整備に基づいてどれだけ情報交換を執行しているのかという、法整備と執行という2つの点からの検証を行うことに合意しました。

2010年3月から始まったピア・レビューでは、相互に各国を検証・確認し合っています。OECDは基本的に先進国が加盟国ですが、2012年8月現在、グローバル・フォーラムには109の国・地域が参加しており、その参加国のレビューを今行っているところです。

国際課税資料35の「G20 ロンドン・サミット首脳宣言（抄）」には首脳宣言の内容、**国際課税資料36**の「税に関する情報の交換」には、情報交換の具体的なイメージ図が描かれています。

また、**国際課税資料37, 38**は、現在のわが国の租税条約のネットワークと租税条約の交渉状況です。平成24年7月現在で53の条約が64の国・地域に適用されていることが分かるかと思えます。

2. 無形資産の取扱い

—国際課税における中期的課題—

国際課税資料39は、「OECDにおける無形資産取引に係る移転価格ガイドライン見直しの議論の動向」についての資料になります。

無形資産につきましては1996年に移転価格ガイドラインに追加されるなど、従来から議論が行われてきているところです。各国の移転価格税制に関する実務的な経験などがかなり進んできていることから、2010年11月、先ほどOECDの関連資料で申しましたが、WP6の無形資産のスペシャル・セッションで議論が行われており、本年の6月にはそのセッションからディス

カッション・ドラフトの中間ドラフトが発表されました。

下の囲みに概要が書かれていますが、「A. 無形資産の特定」や「B. 無形資産に関連するリターンを享受する当事者の特定」、「C. 無形資産の使用又は移転に関わる取引」、「D. 無形資産に関わる事例に係る独立企業間条件の決定」ということで、4点が挙げられています。

このようなOECDの議論を受けまして、わが国でも政府税制調査会で議論が行われているところです。

国際課税資料40-1・2の「国際課税に関する論点整理（抄）」をご覧ください。まず最初の「提起された主な論点等」の所にありますように、アメリカ、ドイツで所得相応性基準というものが導入されています。アメリカにおける所得相応性基準というのは、無形資産の移転後に移転した無形資産から発生する実際の所得により、無形資産の対価を評価する考え方です。

ドイツにおける所得相応性基準というものは、無形資産が海外に移転した際の評価と、移転後10年間に収益に差が出てきたときについては調整額を申告するものです。

所得相応性基準につきましては、OECD移転価格ガイドラインなどでは後知恵を使用するものではないかという指摘や、買い手のキャッシュフローに基づいて売り手に課税するものではないかといった批判等もあるとのことでした。

また、移転後に益が出た場合に課税することであるならば、損失が発生した場合はどうするのかというご指摘もあったところです。

わが国に対する示唆としてどのようなことがあるかといいますと、下線部分のとおり、アジアにおける地域統括会社に対して、わが国も無形資産を移転する形での租税回避リスクが高まっているのではないかと、ないしは移転価格税制を的確に執行するためにも、制度的なインフラが必要ではないかという指摘を受けております。

3. 外国口座コンプライアンス法 (FATCA)

〔米国の外国口座コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act) の概要〕

最後に、現在議論が進行している米国の外国口座コンプライアンス法、通称 FATCA についてご説明したいと思います。

国際課税資料⁴¹に概要を示していますが、本法律の目的は外国金融機関に米国人が口座を持って、課税を逃れることを防止することです。来年の1月から施行するということで、徐々に施行期限が近づいています。

制度の導入理由は、リーマンショック後の経済低迷でアメリカの財政事情が非常に悪化し、歳入確保が必要になったことです。そのときに富裕層が課税逃れをしていることはよくないので、タックス・コンプライアンスは避けて通れない課題となったということかと思います。

FATCA が実施されますと、わが国の金融機関を含めた外国金融機関は、原則として米国 IRS (内国歳入庁) と FFI (Foreign Financial Institution) 契約が求められます。FFI 契約を締結した場合は、米国人が保有する金融口座の口座残高、利子や配当の年間の受取総額を IRS に報告する義務が発生します。

図の下の方に記載がありますが、IRS の要請に対して協力的な口座については報告するのみですが、非協力的な口座がある場合には、金融機関は非協力的な口座の保有者に対して、米国の源泉支払がある場合には源泉徴収をしなければいけません。しかもその源泉徴収が続く場合には、最終的に口座を閉鎖しなければいけないことになります。

このような枠組みの中で、わが国の金融機関にとってみますと、個人情報保護法との関係があります。口座保有者の同意がなく IRS に報告してしまうと、たとえ米国人関連の情報であっても個人情報保護法が適用されてしまうこととなり、また、源泉徴収や口座閉鎖を行うと損害賠償請求などの訴訟を起こされるリスクも考えられます。

〔日米当局共同声明による米 FATCA への対応フレームワーク〕

このような状況を踏まえまして、わが国としては国際課税資料⁴²にあるとおりの対応をしようと考えております。①に書いてありますが、金融庁など金融機関の各監督官庁からオフィシャル・ガイダンスが出されます。今後、金融機関がとっていかねばいけないことが、このガイダンスで示されます。

わが国金融機関はこのガイダンスに従って、IRS への情報提供に同意する者については情報提供をして、不同意の米国人の口座については、金融機関ごとの非協力口座の件数と、口座にある残高の総計を報告することになっています。

そしてこの報告に基づいて、②の報告ですが、IRS が必要だと認識すると、金融機関からの情報だけでは口座の件数と総額しかわかりませんので、租税条約に基づいて、非協力口座に対しての情報提供を要求してくるということになります。そのような要請がわが国の国税庁に対してなされます。

これを受けて国税庁は租税条約等実施特例法に基づきまして、わが国の金融機関に対して調査を行うということになります。そして IRS が求める非協力口座の情報をわが国の金融機関から得て、その情報を⑤になりますが、租税条約に基づいて提供するということになります。

この枠組みにより、わが国の金融機関は FFI 契約を結ばないで済みます。アメリカの支払いの所得について源泉徴収をすることもありませんし、最終的にその口座を閉鎖する義務も負わなくて済むということで、先ほども申しましたように個人情報保護法についても違反しない仕組みができることになります。

ご参考まで、国際課税資料⁴³は、「FATCA 実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みに関する米国及び日本による共同声明 (仮訳)」になります。

以上が第2部の説明になります。

(渡辺) 日置さん、どうもありがとうございました。租税条約ネットワークの現状、無形資産に係る移転価格課税上の議論の動向、それから FATCA のお話、大変ありがとうございました。

それではお三方から順次ご意見、ご質問をいただきたいと思います。最初に青山さん、よろしく願いいたします。

IV. 国際協力に向けたトピックス への意見

〔租税条約における課題－契約特典条項 (LOB) の取り込みについて－〕

(青山) 租税条約に関する最近の動向、例えば新規締約国の拡大、さらには既存の条約のアップデート等に活発に取り組まれていることについて、まず敬意を表したいと思います。

ただその中で幾つかの問題点もあると考えられますので、2つに絞りましてコメントさせていただきます。

1点目ですが、投資所得についての源泉税率の引き下げを促進して、二重課税の蓋然性を下げるとともに、仮に二重課税が発生した場合には仲裁等の新たな手続を整備するといったことで、大変制度の整備が進んでいるかのように思われます。

しかしながら一方で、このように租税条約の提供する便益が拡大してきますと、その条約にただ乗りする、いわゆるトリートメントショッピングという形で、その国の居住者になりすまして便益を活用する動きも出てくると思われます。

そうしたものに対して、いわゆる条約特典条項 (LOB) がわが国でも近年取り組まれていると思いますが、今後どのような形で特典条項について、新しい条約の中に取り込んでいくおつもりなのか1点目です。

〔無形資産に関する国際ルール作り－OECD ガイダンスを中心に－〕

2点目は、特に紛争の解決の場で問題になってくるわけですが、手続的に紛争解決の仕組みが充実してきたとしても、問題は其中で適用される国際的なルールについてコンセンサスが得られなければ、なかなか現実の紛争解決につながりません。この点について特に問題になってくるのが、先ほど日置さんのご指摘にもありました、無形資産に関する国際ルールでなかろうかと思います。

OECD を中心に、特に移転価格税制の中での無形資産の取扱いについてのガイダンスが検討されていて、まさに今週が中間ドラフトのコメントの最後の期限となっているようです。

この点について1つ、特にわが国から見て懸念に思いますのは、いわゆる新興国が無形資産に絡めた課税を活発化しているように見受けられるところです。もちろん新興国の無形資産に係る課税には、例えば源泉ベースでの課税の強化もありますし、場合によってはローカルマーケットで育成されたと称して、無形資産についての取り分を強く主張する向きもあります。

このような解釈のばらつきについては、国際ルールのハーモニゼーションによって何とか対応が打てればと思っているわけですが、先ほどご指摘がありました OECD における無形資産の新しいドラフトの評価が、うまく新興国も含めたルール作りにつながっていくのかどうかについてお伺いしたいと思います。

その背景には、先ほども少し触れましたが、国際ルールのメインの場である OECD に新興国をどのように参加させるのか、或いは新興国が国際課税の条約に関するルールの中として国連のモデル条約に注目しているところがありますが、そのようなもう1つの動きに対してわが国としてどのような形で取り組んでいくべきとお考えなのか、この点をお聞かせいただければと思います。

(渡辺) 青山さん、どうもありがとうございます。世界中で新興国のウェイトが上がっていることを前提にして、非常に広いお立場の貴重なご意見をありがとうございました。それでは次に、吉村さん、よろしくお願いいたします。

〔情報交換ネットワークの拡充とわが国のスタンスについて〕

(吉村) 私からは3つの点についてコメント、質問させていただきたいと思います。

第1点目は、情報交換ネットワークの拡充についてです。国際課税資料34以下でご紹介がありましたように、金融危機以降、情報交換を目的とする条約ネットワークは、急速に拡充してきました。

また2012年に限っても、OECDにおいてモデル条約第26条の情報交換に関する規定が改定され、また自動情報交換及び租税秘密に関する報告書が相次いで出されています。これは情報交換の質的な水準を向上させるための取り組みが随時進められていることを示していると思いますが、こういった報告書でも言及されているような情報取得の標準化、或いは情報の質を高めるための国際的な取り組み、スタンダードを意識しながら、わが国としても法整備を進めていく必要があるのではないかと考えています。

そこで少しお伺いしたいのですが、モデル条約改定につきましては、以前オプショナルな内容としてコメントリーに掲げられておりました、税務行政以外の目的での二次利用の容認を本則とする旨の改定が行われております。

双方の国の法律において、その他の目的への利用が認められていること、かつ提供国の権限ある当局による承認があることが要件とされて、条約により取得した情報を税務以外の目的に利用することが認められるということですが、これは金融犯罪に対する国際的協力の促進強化を目的としたオスロ・ダイアログ (Oslo

Dialogue, 23 March 2011) があり、これを受けた動きであると認識しているところです。

わが国の議論を見ますと、行政調査に関する従来の裁判例等におきましては、入り口すなわち情報取得段階での規律が中心です。一方学界では、租税情報については特別の保護を認めるべきであるといった見解が強かったようにも思います。

またプライバシー保護という観点から、政府が取得した情報の二次利用に対する規律について、近年議論があるところかと思います。最終的には、権限ある当局として、他目的での二次利用の必要性、相当性を個別に判断して、承認の可否を判断されることになるとは思いますが、この条約改定につきまして、何か日本として論ずべき点、或いは議論がありましたらお教えいただきたいと思います。

〔外国口座コンプライアンス法 (FATCA) について〕

第2点は、情報交換に関連して外国口座コンプライアンス法、いわゆる FATCA についてお伺いしたいと思います。

今回のアメリカの試みについては非常に強引な立法であるという印象を受けるわけですが、一方で米国人の書いた論文等を読んでいますと、アメリカが情報センターになることに FATCA の正当性があるといった主張も見受けられます。

国際課税資料43に日米共同声明がありますが、この「I. 基本的考え方」のF項におきまして、中長期的にはFATCA パートナーを中心に情報交換ネットワークを構築することがうたわれているところです。

こうした方向性を目指すに当たりましては、日本としてかなり立法上、執行上の課題が考えられるわけですが、こういったスタンスでFATCA という枠組みに臨んでいくのかをお伺いしたいと思います。例えば短期的なことを考えますと、日本からアメリカに対して、FATCA の対象となる情報に相当する内容の情報を求める可能性は考えられるのかといったことをお伺

いしたいと思います。

〔OECDの無形資産に関する中間ドラフトについて〕

第3の点としまして、無形資産に関する中間ドラフトについてです。このたびの中間ドラフトは、国内外で大きく注目されているところかと思っています。特に企業の方々にとって大きな関心があるところとして、例えば後知恵の使用を避けることが明確に述べられている点などが挙げられると思います。

先ほど税制調査会の議論をご紹介いただきましたし、また昨年度の租研大会でも所得相応性基準の手法が採用される可能性について話題になったところです。この点について、差し支えない範囲で結構ですので、OECDでの議論の最近の雰囲気などについて教えていただければと思います。

また、当初2013年末にディスカッション・ドラフトが公表されるというスケジュールで作業が進んでいたかと思っています。今回中間ドラフトという形での公表がなされましたが、これは当初のスケジュールに変更をきたすものなのか、今後のスケジュールについて何か修正があったのかについて、あわせて教えていただければと思います。

〔渡辺〕 吉村さん、どうもありがとうございます。それでは最後に、石原さん、よろしくお願いします。

〔無形資産取引の今後の取扱いについて〕

〔石原〕 私からも無形資産と、FATCAの2点について、コメントとご質問をさせていただきたいと思います。

まず無形資産の方ですが、これは非常に難しい問題だと認識しております。例えば私は移転価格というよりは、国内の組織再編成の税務などによく関与させていただきますが、国内の取

引であっても、グループ内の再編成などの場合には無形資産、特にのれんなどになると思いますが、そもそも認識しなければいけないのか、しなければいけないとすればどう評価するのかということは常に問題になる分野の話です。

これに関しては特段のルールもなく、例えば金額的に重要性が高い場合や、大きい案件の場合には第三者評価を取る等して対応しているのが実情と認識しております。その第三者評価の中でよく使われる手法として、DCF (Discounted Cash Flow) があるわけですが、今回のディスカッション・ドラフトの中でも無形資産の定義付けや受益者の特定についてガイドラインを示そうという試みとともに、評価方法の中でDCFなどの評価テクニックが紹介されている点に個人的には注目しております。

このディスカッション・ドラフトは中間ドラフトの段階で、内容も曖昧なところが多いと認識しております。吉村さんから先ほどコメントがありましたが、スケジュールが少し早まっているのかとも感じておりますので、今後の展開としてどのようなものを想定されているのか、日本としてどう対応していくのかということについてお話を伺えればと思っております。

〔FATCAと今後の取扱いについて〕

2点目のFATCAについて、これも吉村先生からコメントがありましたが、アメリカを情報センターとする意義もあるかもしれませんが、一方でこれが発表された当初は、ある意味ほかの国の徴税効率を上げるために、外国の民間企業が一体どれだけのコストをかけて協力していかなければいけないのかという不安感、負担感が募っていったかと思っています。

その意味では、ご説明いただきました対応フレームワークが6月に出されたことによって、例えば米国口座を調べるデューデリジェンスなどは、依然としてコストや手間のかかる項目としてやらなければいけないことがはっきりしましたが、全体として企業の方々の負担感は、

当初想定していたものよりはかなり減ったという評価の声を耳にしているかと思います。

次の展開として、全銀協や証券業協会等への具体的な要請が出されると伺っています。ご担当でないと認識していながら恐縮ですが、どのようなものになりそうかということをお分りの範囲で結構ですので、お伺いできればと思っています。

(渡辺) 石原さん、どうもありがとうございます。それでは日置さん、ただ今のお三方のご意見、ご質問について、どうぞご発言をお願いいたします。

[租税条約のネットワーク拡大と国際ルール作りについて]

(日置) 第2部は「国際協力に向けたトピックス」ということで、租税条約の課題について青山先生から、無形資産についてはそれぞれの先生から、情報交換については吉村先生から金融犯罪などその他のところではどうかというご指摘、そしてFATCAについては吉村先生と石原先生からご質問をいただいたところで。

最初に青山先生からいただいたトリートメントについてですとか、国連、OECDの関係で途上国の意見をどうするかというような話について、私が最近思っていることを感想めいた話になってしまい恐縮ですがお話しします。私は前職の関税局経済連携室において主にEPA(経済連携協定)の交渉を3年間やっておりました。そこで関税と国際租税の比較をしながら両者の類似点や違いについて少し触れてみたいと思います。

先ほども申しましたように非常に経済の国際化、多様化が進んでいる中で、国際課税は制度としても実務としてもその変化に追いついていかなければいけません。その趣旨は、ビジネス

にとって、いつでもどこでも同じような租税環境が得られることです。要すれば中立性ということが、非常に重要となるということだと思っています。

制度自体が揃っていくということは、基本的にループホールが少なくなって、結果的には租税回避や二重課税も防げるということにつながります。もちろん制度が揃っても、当局の見解の差というリスクは存在するとは思いますが、ハーモナイゼーションは着実に推進していくことが必要であると考えております。

このような制度的な統一を図る際には先進国に対するアプローチ、後進国に対するアプローチは多少違ってくる気がします。貿易の世界はWTOに160近い加盟国があって、マルチでのルール作りを行っている訳ですが、ご存じのとおりかなりの機能不全が見られます。結局、貿易の世界ではマルチがあまり機能しないので、バイでEPAを締結したり、少数国間での経済連携協定たとえばTPP等を締結する形でマルチの仕組みを補っているのが現状です。

国際租税の世界は基本的にバイのベースで課税権を調整してきましたが、逆にマルチの枠組みのOECDモデルが基盤というかルールの調整になっているようにも考えられます。国際租税と関税の世界ではちょうどマルチとバイの位置付けが逆になっているようにも受け止められます。

国際課税の議論が多数の途上国が加盟している世界銀行、IMFよりも先進国中心のOECDにおいて主に議論されてきたのは、結果論かもしれませんがこのようなことが影響していたのかもしれない。

今後、経済が多様化、グローバル化する中で、国際課税制度を拡大していかなければいけないと思いますが、その主流となる考え方は、やはり租税条約のネットワークの拡大です。先ほども申しましたように、先進国同士の租税条約の考え方はやはり源泉地国課税をできるだけ避けて二重課税を減らしていくことで、投資交流の



促進につなげていくことです。

これと同時にコンプライアンスを確保していかなければいけないということで、トリートイショッピングを防ぐLOB等を入れていかなければいけません。そのときに考えなければいけないのは、制度としてあまりに複雑過ぎると執行や実務にも影響がありますし、また相手国の執行体制もありますので、コンプライアンスのレベルをいろいろな状況を見ながら調整していくことが必要ではないでしょうか。

そして新興国との関係でいきますと、租税条約のネットワークを広げるという観点では先進国と同様の考え方が当てはまると思います。しかしながら、個別の条約においては各国の財政事情もあるでしょうし、一律に限度税率を引き下げることも難しいとも考えられます。結果的に限度税率も低くなければトリートイショッピングのリスクも少なくなるので、先進国に比べればLOBの必要性は低くなるのかもしれませんが。いずれにせよ、租税条約については、新興国においてもなるべく先進国のスタンダードに

合わせていただくことが必要だと思います。

そのような動きの中で、先ほどご説明しましたOECDのグローバル・フォーラム等是一个の国際租税のルールの均霑というか、1つのスタンダードの標準化なのかと思っています。それと同時に、先ほども申し上げたような執行や実務の確保の面も必要なので、テクニカルアシスタントのようなものも重要なかと思っています。

先ほど青山先生から無形資産について国連での議論のご紹介がありましたが、基本的に途上国との関係でいきますと、やはりOECDの中でも取り込めるものは取り込みスタンダード化を図っていくことも必要かと思っています。

〔OECDの無形資産に関する中間ドラフトについて〕

次に、無形資産の話に移らせていただきます。先ほども少し触れましたが、所得相応性基準や後知恵については政府税制調査会で整理されているところですが、OECDの移転価格ガイドラインにおいても基本的に後知恵を使用するものとして慎重な記述となっており、これは、多

くの加盟国の立場を反映しているものとして整理されています。

今回 OECD の無形資産に関するディスカッション・ドラフトでも、基本的には移転価格ガイドラインと全く同じ書きぶりになっており、引き続き多くの加盟国は所得相応性基準のような考え方については支持をしていないと言えるかと思います。

先ほどから期限が前倒しになった等、ディスカッション・ドラフトのパブリック・コメントについてご指摘がありますが、基本的には当初どおり2013年中の公表を目指すということで、スケジュールの変更はないと聞いております。

しかし、今回なぜパブリック・コメントを行っているかといいますと、コンセンサスが加盟国間の中で得られなかったために、外部から有用なインプットを集める必要があったとの現状があります。必ずしも簡単にはいかないのかもしれないという状況の中で、今後の動向を注視していく必要があるかと思います。

いずれにしても、ドラフトの取りまとめに当たりましては、わが国としても積極的に OECD の議論に参画していく所存ですし、一旦 OECD の議論が固まるようなことになれば、わが国も税制上対応していくことになります。その際は、国内のいろいろな関係者の方から十分意見を聞いていく必要があるのではないかと思います。

〔情報交換ネットワークの拡充について 金融犯罪に対する国際的協力の促進・強化ー〕

次に吉村先生からは、金融犯罪に対する国際的協力の促進や強化の観点から、オスロ・ダイアログと情報交換との関係はどうなのかというご質問がありました。わが国は先ほど申しましたとおり、OECD における租税に関する情報交換の議論には積極的に参画しており、条約相手国からの要請に応ずる情報交換だけではなく、自発的かつ自動的な情報交換も実施してきているところです。

本年の7月ですが OECD のモデル租税条約

第26条において、これは情報交換に関する条項ですが、情報交換を経て受けた情報については、情報交換に関する両国の法令が許容し、かつ情報提供する国が承認するときは、情報を受けた国が租税の賦課や徴収等の目的で得た情報であってもそれ以外の目的にも使用できる旨が今回改訂されました。

この改訂は情報を受けた国の税務当局と、その他の執行機関との情報交換も含むと考えられており、税犯罪以外の金融犯罪にも対処することも企図しているのではないかと承知しています。

併せて、この OECD のモデル租税条約第26条のコメントリーの改訂で、個々人を特定しない一定の納税者グループの情報提供の要請も、要請国がグループ要請を必要とする理由をきちんと示すことができれば情報漁りに該当しないということで、一応、基準の明確化がなされたと考えられます。

そして先ほど吉村先生からご指摘がありましたとおり、自動的な情報交換に関する報告書や、情報交換の対象になる租税情報の秘密の確保に必要な法整備、実務運営上の要点に関する租税秘密に関する報告書が公表されております。このような報告書の公開の動きは税務行政執行に関しての国際的な協力を強化して、情報交換の実効性を高めようという国際的な要請に沿う動きと受け止めています。

ご指摘がありました OECD のオスロ・ダイアログですが、この場においても租税犯罪と金融犯罪は密接な関係にあることが指摘されています。国や行政分野もいろいろな境界があるかと思いますが、情報を共有することにより金融犯罪に立ち向かっていくことの重要性が強調されていますので、今般の OECD モデル租税条約の改訂は、こういう動きと軌を一にするものだと考えております。

他方でわが国税務当局が他の執行機関と情報共有をしていくのは重要なことだと受け止めています。一方で外国税務当局に情報を提供す

ると、その情報の取扱い方によっては、渡された情報がわが国納税者の権利に影響を及ぼすこともあり得ます。また、国際捜査共助法との関係でいろいろ影響が出てくることを考えられますので、その辺は十分に配慮しながら検討を進めていくことかと思っております。

いずれにせよ、今後いろいろな国と条約の交渉をすることになるかと思いますが、OECDモデル租税条約第26条の改訂を踏まえて、議論をしていくことが想定されます。国内法整備の必要性についても視野に入れつつ、関係省庁とも協力しながら、適切に対処していくことが必要かと思えます。

〔外国口座コンプライアンス法（FATCA）について〕

最後に、米国の外国口座コンプライアンス法（FATCA）についてお答えをしたいと思います。本年6月にFATCAに係る日米の枠組みは、日米共同声明という形で発表されたわけですが、共同声明において、わが国居住者が米国金融機関に口座を有するときには、アメリカも情報交換につき協力する形になっております。

今までも日米の税務当局間では自動的な情報交換を行ったり、緊密な関係を築いていますので、今後必要に応じてわが国から米国に対して、米国金融機関の情報を求めていくことになると思っております。

また、オフィシャル・ガイダンスについては、共同声明にも書かれているように、また石原先生のご発言の中にもありましたが、各監督官庁がガイダンスを発出することになっていますので、われわれがその内容について答えることは今のところ難しい状況です。

基本的には日米共同声明にあるように、FATCAの対象になるような日本の金融機関に対して共同声明に従ったIRSへの報告等への協力を金融機関にお願いすることになるものと推察しております。

おわりに

（渡辺） 日置さん、どうもありがとうございました。日本政府のEPAのご担当から、租税条約のご担当に代わられたご体験も踏まえて、バイとマルチの話等々大変興味深く伺いました。ありがとうございました。

無形資産については、企業の利益に占める無形資産の割合が年々上がっていますから、租税条約の交渉上も無形資産をどう扱うかということの重要度がどんどん高まっているように思います。

またFATCAの話は、アメリカの国内法に日本がどうして拘束されなくてはいけないのかとお思いの方も多いと思いますし、私もそんな思いがありますが、アメリカは従来から国内法が外国にも適用になるという非常に特殊な国です。このような問題が出てきます。それについて日本の金融機関、個人が困らないようにいろいろ考えてやっていたいているということだと思います。

以上で第2部「国際協力に向けたトピックス」を終了させていただきたいと思えます。

本日、資料を主税局の方から頂戴しております。この資料につきましてはいろいろ新しいものも入れていただいておりますし、私が見たところ、例えばタックスヘイブン税制の存在理由など、従来の説明から変えておられます。外国子会社配当益金不算入制度の下で、タックスヘイブンがどういう意義を持っているのかという点から、特にご説明はされませんでした。書き直されておりますので、いろいろな所でお使いいただけるのではないかと思います。ありがたいものだと思っております。

それから、本日ご参加のパネリストの皆さま方にはそれぞれのご体験、ご見識に基づきまして、大変貴重かつ活発なご意見、ご質問をいただきまして、本当にありがとうございました。

皆さんも今日お感じになったと思いますが、国際課税の世界はすごい勢いで動いております。少し目を離しておりますと、訳がわからなくなってしまう世界ですので、一緒に常々これを注目してまいりたいと思っております。

それでは以上をもちまして、本日のパネルディスカッション「国際課税をめぐる課題と展望」を終わりにさせていただきたいと思います。ご協力、誠にありがとうございました。

租税手続法の新たな潮流

東京大学大学院法学政治学研究科教授

増井 良啓

はじめに

いかなる租税制度を構築する場合であっても、税務執行の足腰がきちんとしていないと、絵に描いた餅になってしまいます¹。「租税政策は租税行政である (Tax policy is tax administration)」といわれるゆえんです²。このような足腰を法的に支えるインフラ・ストラクチャーが、租税手続法です。

近年、この租税手続法に、新たな潮流が生きているように感じます。そこで、本日は、いくつかの具体例を用いて、このような動きについて一緒に考えてみたいと思います。

1. 本報告で扱う問題：新たな潮流といえるか

はじめに、本報告で扱う問題を明らかにしておきましょう。

「租税手続法」というのは講学上の概念で、



その対概念が「租税実体法」です。手続法と実体法を分けて考えるのは、租税債権について次のように理解するからです。所得税法や法人税法の課税要件を充たせば、租税債権が生じます。これが租税実体法の領域です。これに対し、発生した租税債権がいくらかになるかを具体的な税額でもって確定し、納税者が納付したり税務職員が徴収したりします。これが租税手続法の

1 増井良啓「税務執行の理論」フィナンシャル・レビュー65号169頁（2002年）。

2 途上国行政の文脈であるが、Milka Casanegra de Jantscher and Richard M. Bird, The Reform of Tax Administration, in Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher ed., Improving Tax Administration in Developing Countries 1 (IMF, 1992)などを参照。

領域です。

このように、租税手続法の中心は、税額確定手続と租税徴収手続です。これに対し、租税手続法のくくりの中に不服申立や訴訟を入れるかどうかは、論者によって異なります。たとえば、金子宏教授の体系書ではこれらを別建てのカテゴリーとして租税争訟法と呼んでいます³。清永敬次教授の体系書では不服審査や訴訟を租税手続法の一部として論じています⁴。お二人で、整理の引き出しがやや異なるわけです。

このような伝統的な言葉遣いを、私も念頭においています。その上で、本日のご報告では、より機能的な観点にたって、税制を執行するための手続に関するルールを広く「租税手続法」と呼んでおきます。これはかなり広い定義でして、「手続」と申しまして、罰則や租税犯則調査を含みますし、加算税の賦課も含みます。むしろ、税制を動かすための担保措置のことを広くイメージしている、と理解していただいたほうが正確です。また、「法」と申しまして、国家機関によるサンクションを伴う法ルールだけでなく、必ずしも裁判でエンフォースできないような社会規範や専門家倫理までを含みます。

このような広い定義をとる理由は、最近の研究動向に対応するためです⁵。たとえば、岡村忠生教授は、2005年の論文で、米国のタックス・シェルター規制を実体法の側面と手続法の側面に分けます。そして、手続法の側面では、米国において次のような総合的な対策がとられていると指摘しています⁶。すなわち、①否認される可能性のある取引を広くとらえ、②その報告をさせて税務調査の可能性を高め、③否認された場合に罰則免除を認めないようにすると

ともに、④弁護士等の専門職による関与を防止する、というのです。ここでは、手続法というときに、かなり広範囲のものを念頭においています。しかも、単に広いというだけではありません。新しい点として、「課税庁対納税者」という二項対立構造ではなく、プロモーターや専門職を含めた3極または4極の構造になってきている、と指摘しています。岡村教授の言葉を借りれば、「手続的領域での租税回避のパラダイムの変化」が生じている、というわけです⁷。

もうひとつ、最近の研究を参照しておきましょう。吉村政穂教授もこの分野で多くの論文を書っていますが、2011年の論文で、国際的な情報交換ネットワークが整備されるとともに、租税行政におけるいわゆる事前アプローチの強化が進んでいる、と指摘しています⁸。事前アプローチというのは、こういうことです。国にとって、納税者の納税非協力はリスクのひとつです。そこで、リスク管理手法によってこれに対処します。つまり、個々の納税者の法令不遵守や脱税、滞納などのリスクを、事前に情報を得ることによってプロファイルし、適切な対応を講ずるということです。ここでは、事前の情報取得とその活用が租税行政にとってきわめて重要な意味をもちます。そして、その背景にある理論動向が、納税者に対する制裁を背景とした従来の命令・支配モデルを、納税者による自発的納税を促進する協力モデルに変えていく、という考え方だということです。この点について、吉村教授は、「協力関係の構築に基づいて納税者と課税当局の間に存する情報の非対称性を解消することが、新たな行政アプローチとして提唱されている」と述べています⁹。

3 金子宏『租税法（第17版）』853頁（弘文堂、2012年）。

4 清永敬次『税法（第7版）』290頁（ミネルヴァ書房、2007年）。

5 以下にあげる他にも、大橋洋一編著『政策実施』（ミネルヴァ書房、2010年）は、政策が実施される最前線の行政現場を幅広く念頭に置いて、行政法研究者の観点から興味深い検討を行っている。

6 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号185頁、213頁（2005年）。

7 岡村・前掲注6・214頁。

8 吉村政穂「コンプライアンス確保に向けた租税行政手法の共通化」ソフトロー研究18号29頁（2011年）。

9 吉村・前掲注8・41頁。

このように、最近の研究はかなり広い視野にたっています。しかも、新しい潮流を示しています。岡村教授は租税回避の「パラダイムの変化」を語っています。吉村教授は、「新たな行政アプローチ」を語っています。

それでは、租税手続法の新たな潮流は、具体的にはどのようなもののでしょうか。どこが新しいのでしょうか。どのような特徴があるのでしょうか。以下では、4つの具体例を素材として、考えてまいりましょう。

2. 具体例その1：日本における 国税通則法の改正

ご案内のように、平成23年12月に公布された法律により、国税通則法が改正されました。半世紀ぶりの大改正です。改正の柱は3つあります。

2-1. 更正の請求

(1) 更正の請求の期間延長

第1の柱は、更正の請求関係の改正です。納税者がする更正の請求について、請求することができる期間を、1年から5年に延長しました（税通23条1項）。同時に、税務当局がする増額更正の期間制限を3年から5年に延長しました（税通70条1項1号）。

従来、税務当局のする減額更正は5年間でできるのに対し、納税者がする更正の請求は法定申告期限から1年間できました。納税者が申告の誤りに気づかず、期間をすぎてしまうと、もはや更正の請求ができなくなります。その場合、納税者が減額更正を求めて所轄税務署長に嘆願する、という実務慣行がありました。改正後は、更正の請求の期間が5年間に延長されたので、救済の機会が増えます。また、更正の期間制限も等しく5年であるため、納税者としては更正の請求をすればよく、嘆願という実務慣行は解

消します。

ただし、これは通常の更正の請求についての話です。後発的理由に基づく更正の請求については、なお、納税者が請求できる期間が減額更正の期間制限よりも短い状況が残っています。そこで、国税庁は、「更正の申出」という方法を認めることになりました。この点につき、谷口勢津夫教授は、「手続的保障原則からすれば、更正の申出を更正の請求に『格上げ』すべきである」と述べています¹⁰。

(2) 当初申告要件の廃止

さて、この改正では、多くの個別措置について、当初申告要件が廃止されました。一例として、法人税法68条の所得税額控除に関する規定をみてみましょう。その第3項が改正され、確定申告書だけでなく、修正申告書または更正請求書に、控除を受けるべき金額と明細の記載がある場合に限り適用するという規定になりました。改正前は、確定申告書に記載がなければならぬと規定していました。そのため、当初の確定申告で記載を誤ったが最後、もはや更正の請求ができなくなってしまうのか、という問題が生じました。

改正前の法人税法68条について、最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁（南九州コココーラ・ボトリング事件）は、納税者救済の判断を下していました。事案は、確定申告にあたり所有株式数の記載を誤ったため、控除額を1億5000万円以上も過少に計算してしまった、というものです。会社は誤りに気づいて期間内に更正の請求をしましたが、問題になったのが当初申告要件との関係です。当初の確定申告では少ない額しか記載していなかったため、記載した金額よりも多額の税額控除を与える減額更正を求めて、更正の請求ができるかが問題となりました。

最高裁は、更正の請求を許容しました。まず、

10 谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』130頁（弘文堂、2012年）。

当初申告要件の趣旨は、確定申告の後になって「所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨で」更正の請求をすることを許さないこととしたものだ、といいます。そして、当該事案においては、会社はもともと法令によって正当に計算される所得税額を控除する意思であったとして、更正の請求が「所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨」のものではないと判断したのです。

この事件では、所得税額控除について1億5000万円ものミスがありました。ミスがあったことがわかって、会社の担当者はどういう気持ちになったことでしょうか。神ならぬ身ですから、人間は誤るものです。改正後は当初申告要件が廃止されましたので、更正の請求をして改めて明細を記載すればよくなります。すこし視野を広げると、この事件は、更正の請求に関する法律論を超えて、企業内部のタックス・リスク管理体制や、確定申告に関与する租税専門家の役割を、問いかけています。

(3) 罰則規定

なお、改正法では、故意に偽りの記載をした更正請求書を提出することに対して、罰則規定が設けられています（税通127条1号）。

2-2. 税務調査手続

(1) 税務調査手続の見直し

国税通則法改正の第2の柱は、税務調査手続の見直しです。質問検査権に関する個別税法の規定を、国税通則法にまとめて規定しました（税通74条の2から74条の6）。その際、検査対象物件の検査だけでなく、提示または提出を求めることができることを明確化しました。また、提出された物件を留め置くことができると明定しました（税通74条の7）。

従来、質問検査の手続については身分証明書

の携帯が定められていたくらいで、法律上具体的な規定がありませんでした。その中で、最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁（荒川民商事件）は、日時場所の事前通知や調査理由の個別的告知は「質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない」と判示していました。課税庁の実務は、原則として調査日時を納税者に通知することとしていました¹¹。これに対し、改正法は、納税義務者に対し実地の調査を行う場合、原則として、事前通知を行うこととしました（税通74条の9）。一定の場合には、事前通知を要しないこととされています（税通74条の10）。

調査の終了時の手続も定められました（税通74条の11）。調査の結果更正決定をすべきと認める場合には、税務職員は調査結果の内容を説明するものとされています（同2項）。その際、修正申告を勧奨することができることが明確化され、書面交付が義務づけられました（同3項）。

これらの法定手続に違反してされた処分は違法となり、納税者はその取り消しを求めて訴えることができると解されます。

(2) 通達案に対するパブリックコメント

2012年7月2日から7月31日にかけて、これらの規定に関する法令解釈通達案（「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達（案）」）がパブリックコメントにかかりました。寄せられた意見の中には、日本税理士会連合会の意見、日本公認会計士協会の意見、日本弁護士会連合会の意見など、インターネットでダウンロードできるものもあります。通達案に対する意見は、さまざまな論点を対象にしていました。これを受けて、2012年9月12日付けで、通達が制定されました¹²。

一例として、納税者から提出された物件の留め置きについてみてみましょう。従来において

11 税務調査の際の事前通知について（事務運営指針）平成13年3月27日。

12 <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/zeimuchosa/120912/index.htm>（最終閲覧2012年9月14日）。

も、調査官が資料の内容を精査したいが、臨場している時間内では間に合わない場合や、相当量の写しを必要とする場合など、調査官が預かり証を交付して税務署に資料を持ち帰ることが行われていました¹³。改正法はこれを法定しました（税通74条の7）。政令で、物件を留め置く場合に書面を作成し交付すること、また、留め置く必要がなくなったときは遅滞なくこれを返還しなければならないこと、を定めています（税通令30条の3）。納税義務者の所有する物件である以上、もともと返還請求権があるはずであり、政令はそのことを前提として書かれていると読むべきでしょう。

納税義務者としては、事業に必要な物件を税務署に持っていかれては、事業の継続に支障をきたします。税務署としては、物件を手元でじっくり検討したいでしょう。この対立する要請がぶつかりますので、調整が必要です。金子宏教授は、「今後の課題は、納税義務者の事業の円滑な継続と物件の留め置きとの調整・両立をどのように図っていくべきかである¹⁴」と述べています。

いま申しましたように、留め置いた物件の返還については、法律ではなく、政令で規定しています。通達案は留め置き物件の返還に触れていませんでしたが、パブリックコメントで寄せられた意見を受けて、返還について通達上明記されました（同通達2―1(2)）。

また、通達案は、提出時に返還を求めない旨の申出があった場合には留め置きにあたらない、提出するために納税義務者が新たに作成した申述書などの提出は留め置きにあたらない、としていました。パブリックコメントで寄せられた意見を受けて、これらの記載は通達から削除され、通達の記載振りがかなり変更されています。

物件の留め置きが問題になるのは、紙媒体の帳簿書類や領収書などを前提とするからです。

デジタル情報の形になれば、物件を留め置く必要はなくなります。たとえば、研究者が文書を閲覧にいくと、デジタルカメラで当該ページを撮影することを許してくれることがあります。限られた実地調査の時間に撮影作業を完了するのは難しいかもしれませんが、税務調査においても、同じようなやり方をとれないものでしょうか。なお、デジタル・データこそ、無限にストックできますし、容易に転用できますので、善良な管理者の注意をもって取り扱うためのルールを整備していくべきでしょう。

2―3. 処分の理由附記

国税通則法改正の第3の柱は、処分の理由附記です。白色申告であるか青色申告であるかを問わず、課税に関する不利益処分を行う際には例外なく理由附記がされることになりました（税通74条の14第1項）。同時に、所得金額300万円以下の個人事業者についても新たに記帳義務を課し、白色申告者も例外なく記帳義務と帳簿保存義務を負うことになりました（所法231条の2第1項）。

従来、国税に関する法律に基づき行われる処分については行政手続法の理由提示の規定が除外され、青色申告に係る更正についてのみ更正の理由を附記することとされていました。今回、行政手続法の適用除外をなくしましたが、青色申告に関する規定は見直されていません。そこで、一方で白色申告の更正処分については行政手続法14条に基づいて理由附記が要求され、他方で青色申告の更正処分については従来どおり所得税法や法人税法の規定により理由附記が要求されます。それぞれに理由附記の根拠規定が異なる状態になるわけです。では、白色と青色で理由附記の程度は違うのでしょうか。小幡純子教授は、「白色申告の更正処分についての理由附記の程度の青色申告の場合との異同も問題

13 菅原英雄「国税通則法改正の実務対応」税務弘報60巻9号16頁、23頁（2012年）。

14 金子宏「国税通則法の改正―税務行政と納税者との信頼関係の醸成に―」東京税理士界666号8頁（2012年）。

15 小幡純子「税務手続の整備について」ジュリスト1441号88頁、89頁（2012年）。

となろう」と問題提起しています¹⁵。

青色申告に対する更正について、最高裁は次の基準を示しています。まず、理由附記を要求する趣旨として、①更正処分庁の恣意抑制、および、②不服申立の便宜、をあげています（最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁）。そして、帳簿書類の記載を否認して更正をする場合には、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることが必要であるが、そうでない場合には、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示していれば足りるとしています（最判昭和60年4月23日民集39巻3号850頁）。

青色申告に関するこの基準は、白色申告の更正処分の理由附記の程度を考えるにあたって、どこまで参考になるでしょうか。白色申告の場合であっても、①更正処分庁の恣意抑制、および、②不服申立の便宜、という趣旨は同じです¹⁶。したがって、少なくとも、その趣旨目的を充足する程度に具体的に理由を書く必要があります。そして、簡易な記帳義務であるとはいえ、白色申告にも記帳義務が課されるようになった以上は、帳簿書類の記載を否認する場合には、相応の理由を示すことが必要と解すべきではないでしょうか。もちろん、記帳が不十分で、推計課税に移行せざるを得ない場合には、帳簿書類の記載自体があやふやなものですから、それに応じて理由も簡易なものにならざるを得ないでしょう。ちなみに、「改正税法のすべて」の記述からすると、立案担当者は、青色申告の更正処分のほうが通常の場合の理由附記に比してより厳格な理由附記が求められている、と解しているようです¹⁷。

2-4. まとめ

国税通則法の改正は、新しいできごとです。税務調査手続の見直しや、処分の理由附記に関する改正規定は、平成25年1月以降にはじめて適用されますから、新しいばかりか、今後のことでもあります。

しかし、改正の内容をみると、行政手続法制定以来の課題に立法的に応えたという性格が濃厚です。国税に関する法律に基づき行われる処分は、1993年以来、行政手続法の主要部分から適用除外されてきました。その結果、他分野の行政の手続水準が一般的に向上したのに、国税の処分については独自の世界がある、という図式になっていました。20年来、この状態については、学説上批判が強かったところです¹⁸。今回の改正は、更正の請求をやりやすくし、処分手続を整え、広く理由附記を要求することで、かねてからの課題にかなりの程度応えました。

3. 具体例その2：グローバル化に対する法制度の対応

租税手続法というとき、その国際的側面が重要になってきています。

たとえば、所得税法上、日本の居住者（非永住者を除く）は、全世界所得に課税されます（所得税7条1項1号）。しかし、納税者が国外で稼得した所得に関して、税務職員が課税情報を得ることには、制約があります。それは、執行管轄権に地域的限界が伴うからです。言い換えますと、税務職員が外国の領域内で質問検査権などの公権力を行使することが、相手国の同意なしには許されないからです。同じような制約は、所得税法の執行だけでなく、相続税法や法人税

16 この点に関する解釈論を述べるものではないが、同方向の指摘として、酒井克彦『クローズアップ租税行政法—税務調査・税務手続を理解する—』71頁（財経詳報社、2012年）。

17 『平成24年版改正税法のすべて』240頁（大蔵財務協会、2012年）。

18 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号12頁（1994年）、三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究37号1頁（2009年）。

法、消費税法の執行についても、もちろん存在します。

この中で、課税当局が国外所得や国外財産に関して情報を取得しようとすれば、どうしたらよいでしょうか。居住者本人から情報を取得すること、あるいは、租税条約を用いて相手国の課税当局から情報を取得すること、が考えられます¹⁹。この点を中心に、このところ急速に、法制度が整備されてきています。いくつか例をみてみましょう。

3-1. 国外財産調書制度

(1) 国外財産調書の提出義務

平成24年3月の税制改正は、国外財産調書制度を創設しました²⁰。居住者は、その価額の合計額が5000万円を超える国外財産を有する場合、国外財産調書を所轄税務署長に提出しなければなりません（内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（以下「法」という）第5条）。これは、課税当局が居住者本人から情報を取得するやり方を、強化するものです。

なぜこのような制度を導入したのでしょうか。従来から、所得税における総所得金額が2000万円を超え確定申告が必要な者については、財産債務明細書を確定申告書に添付して提出する必要がありました（所税232条）。これに対し、新制度の創設を必要とする理由として、平成24年度税制改正大綱は、「国外財産に係る所得や相続財産の申告漏れが近年増加傾向にあること等」をあげました。国会における法案審議において²¹、五十嵐財務副大臣は、国外財産に係る

申告漏れ所得の額が、平成18事務年度の数字で1800万円であったところ、平成21年度には3400万円に増加していたと答弁しています（サンプル調査）。また、相続税については、同じく18年度に4200万円であったものが、21年度には1億600万円に増えたと答弁しています（全件調査）。5000万円という数字は、このようなデータや、相続税の基礎控除の定額部分が現行5000万円であることなどを勘案したと説明されています²²。

(2) 調書提出の担保措置

新制度の特徴として、調書提出を担保するための措置があります。加算税の減額と増額（法6条）、質問検査権（法7条）、罰則（法9条、10条）といった措置が設けられました。

加算税に関する措置は、調書を提出するインセンティブを考えた制度として注目されます。改正前に、居波邦泰教授は、納税者による自発的開示を促進するやり方としていわゆるタックス・アムネ스티（租税恩赦）の研究を行い、その中で、国外資産の保有に関する報告制度の創設を求めています²³。改正法は、調書を出していた場合に所得税と相続税の加算税を5%減額するだけでなく、調書を出していなかった場合に所得税の加算税を5%増額しますので、減額と増額の両面においてインセンティブを考慮しています。このしくみについて、吉村政穂教授は、事前の情報提供に対して動機付けを与えるとともに、悪質な納税者とそれ以外の納税者を区分して制裁の内容を変化させる効果を有していると述べ、効率的な租税行政にとって望

19 増井良啓「租税条約に基づく情報交換：オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究30巻4号253頁、255頁（2011年）。

20 川田剛『Q&Aでわかる国外財産調書制度』（税務経理協会、2012年）。

21 財務金融委員会議録第5号（平成24年3月6日）14頁。

22 『平成24年版改正税法のすべて』619頁（大蔵財務協会、2012年）。

23 居波邦泰「タックス・アムネ스티の我が国への導入についての考察」税務大学校論叢68号229頁、435頁（2011年）。さらに参照、居波邦泰「ボランティア・ディスクロージャーと国際的情報交換—先進国における税務情報の収集強化と我が国への導入の検討—」租税研究753号154頁（2012年）。

24 吉村政穂「節税・脱税・租税回避の違い」税務弘報60巻7号10頁、14頁（2012年）。

ましい戦略を採用したと評価しています²⁴。

インセンティブを考慮して制度設計することは、理にかなった方向です。もっとも、法令の規定をみてみますと、加算税の計算がややこしくなっています。個々の国外財産から生ずる所得を特定したうえで、記載があれば5%減額し、記載がないか記載が不十分であれば5%増額する、という作業を行わなければなりません。計算間違いが懸念されます。調書を提出するインセンティブを与えることが眼目なのですから、もっと計算が簡単なやり方であっても、十分であったのではないのでしょうか。

3-2. 税務行政執行共助条約

(1) 税務行政執行共助条約の署名

租税条約を用いて相手国の課税当局から情報を取得することは、これまでもなされてきました。主に用いていたのは、日米租税条約のような二国間租税条約の情報交換条項です。

2011年11月3日に、日本国は、多国間条約としての税務行政執行共助条約に署名しました。正式名称は「租税に関する相互行政支援に関する条約」です。現在、国会の承認を待っている状態です。

この条約は欧州評議会とOECDによって作成され、1988年に欧州評議会加盟国とOECD加盟国に対して署名のために開放され、1995年に効力を生じました。その後、2010年の改定によって、情報交換を強化し、欧州評議会やOECDの加盟国以外の国も締結できるようになりました。

条約の柱は3つあります。情報交換、徴収支援、文書送達です。

* 情報交換について。同時税務調査（8条）や、海外における税務調査（9条）についても、根拠規定が定められています。入手した情報

は秘密とされますが、注目すべきは、秘密保護ルールの内容について、情報提供国と情報受領国の双方を参照していることです（22条1）。1988年の原規定では、両国のうちより厳しい条件でもって秘密保護を行うこととされていました。2010年の改定により、現在は、情報受領国の秘密保護ルールに加えて、個人情報保護に必要な範囲で情報提供国が自国の法令に基づいて特定する保護の方法に従うものとされています。なお、秘密保護に関するこの規定は、徴収支援や文書送達に際して入手した情報についても、適用があります。

* 徴収支援について。要請を受けた国の国内法で、租税債権に一般的な優先権が与えられている場合であっても、共助を要請された外国の租税債権について他の債権に先立って優先的に徴収する義務はありません（15条）。

* 文書送達について。従来、文書送達に関する規定は、日本の二国間租税条約にはありませんでした。税務行政執行共助条約の下では、締約国は、他の締約国の領域内の者に対して、郵便により直接に送達を実施できるようになります（17条3）。文書を適法に送達できずともそもそも手続が動きませんので、まさに法的なインフラを整備する意味があります。

これらの条約規定について、多くの解釈上の論点があります。条約の起草にあたった専門家による説明報告書もあり、条約規定を理解するために有益です²⁵。もっとも、この報告書自体が条約規定の有権的解釈ではないと断っています。また、その後、2010年改正により条約規定そのものが改定されたところもあります。結局、個々の論点に関する解釈の当否は、各国の裁判例や国家実行などを参照しながら、考えていく他ありません。2年前にここでご報告申し上げたように、租税条約の解釈については、ウィー

25 Explanatory Report, cited in Kees van Raad ed., Materials in International & EU Tax Law, Eleventh edition, Volume 1, 1725 (ITC Leiden, 2011).

26 増井良啓「租税条約の解釈と国内法—文理解釈の基本に立ち戻って—」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流』4頁（2010年）。

ン条約法条約に従い、条約規定の文言から出発すべきであると私は考えております²⁶。

(2) 租税条約等実施特例法の改正

平成24年度税制改正は、税務行政執行共助条約の国内担保法を整備するために、租税条約等実施特例法を大幅に改正しています。大幅な改正が必要になるであろうことは、条約署名当時から予想できました。というのも、情報交換・徴収共助・送達共助の3つの柱のいずれについても、外国から日本国に要請がある場合と、日本国が外国に要請する場合の二通りがあるからです。これらの場合についてもれなく道筋をつける必要があるとなると、かなり大きな改正が必要です。

実際、規定が大幅に整備されました。外国租税債権について日本国として徴収共助する場合についていえば、共助の実施要件や具体的な徴収手続、共助の中断や終了、不服申立てや罰則などについて、重要なルールが定められました（実施特例法11条）。具体的な徴収手続について実施特例法だけで自足的に定めるわけにはいかず、国税通則法や国税徴収法を読み替えて、滞納処分に関する規定を準用したり、民事執行手続や倒産手続との調整をはかっています（実施特例法11条4項）。

従来、一方で、日本の二国間租税条約は、条約の濫用防止を目的とする制限的な徴収共助規定しか設けていませんでした（例、日米租税条約27条）。他方で、実施特例法は、外国の租税債権にも優先権を与えていました（改正前実施特例法11条後段）。この状況の下で、赤松晃博士は、外国租税債権は日本の租税債権および日本の被担保債権を確保してなお余剰がある場合に限り一般債権に優先することを定めるように改正すべきであると提案していました²⁷。今回

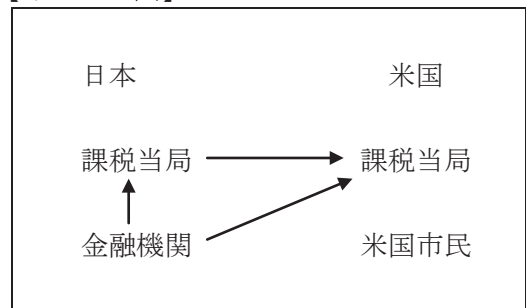
の実施特例法改正は、これまでのポリシーを変更し、国内法上、外国租税債権の優先権を否定するに至りました。実施特例法の条文の上では、優先権を定める国税徴収法の規定を準用しないという形をとっているだけですが（実施特例法11条4項）、立法政策としては大きな転換です。

3-3. FATCA への対応

以上に見たように、課税当局が国外情報を取得するやり方として、本人から情報を取得するやり方と、租税条約の枠組みを使って条約相手国の課税当局から情報を取得するやり方が整備されてきています。これに対し、ごく最近、課税情報取得のために別の手法をとる国が現れました。2010年3月に米国で成立した外国口座税務コンプライアンス法（FATCA）です²⁸。

FATCA は大変複雑なルールですが、イメージ図を使ってごく簡単に説明します。

【イメージ図】



米国は、米国市民に対して全世界所得課税を行います。そこで、米国市民が海外金融機関に保有している金融資産について、米国課税当局は情報を取得する必要があります。そのために、米国の国内法で、外国金融機関から米国人の銀行口座情報を取得するためのしかけをつくりました。イメージ図では左側の国を日本と書いて

27 赤松晃「徴収法の国際的側面—徴収共助に係る OECD モデル租税条約の進展とわが国の方向—」租税法研究33号47頁、66頁（2005年）。

28 田中良「全世界所得課税確保のための海外金融資産・所得の把握方法：米国の適格仲介人（QI）レジーム・FATCAレジームの展開」金融研究30巻4号313頁（2011年）。



ありますが、米国からみると外国にあたるわけです。外国金融機関は、米国 IRS と直接に契約を結び、情報を提供します。外国金融機関が情報提供を行わない場合には、当該金融機関の米国源泉所得に対して源泉徴収を行います。これが、「情報を出さないのなら源泉徴収してしまうぞ」という担保措置になります。

これは金融機関にとって大変な負担です。すこし前のウォール・ストリート・ジャーナルの記事になりますが、カナダのモントリオールで、手続的負担の増加を恐れる銀行が「米国人お断り」という対応に切り替えるというので、現地の米国人が困っていると報道されたことさえあります²⁹。もっとも実際には、グローバルに展開する金融機関にとって、米国人口座を閉鎖することも、米国源泉所得を稼得しないようにすることも、現実的ではありません。

各国の対応は、ふたつの方向に分かれています。ひとつは、モデルⅠと呼ばれるアプローチ

で、金融機関が米国口座保有者に関する情報を自国の課税当局に提供し、しかるのち、課税当局間で自動的情報交換を行います。このやり方で米国と合意したのが、フランス、ドイツ、イタリア、スペイン、英国です。

もうひとつは、モデルⅡと呼ばれるアプローチで、さる6月21日の米国との共同声明で、日本とスイスがこれを採用しました。日本の場合、金融機関が IRS に登録して、非協力口座の総数と総額を IRS に毎年報告します。そして、米国側で追加情報を欲する場合には、日本の当局は米国からのグループ要請を受け付け、要請された情報を米国の権限ある当局に提供します。これによって、日本の個々の金融機関は、IRS との間で別途契約を直接に結ぶ義務から免除されます。

FATCA の施行時期は2013年1月です。実施まで、あと数ヶ月を残すのみとなりました。

29 The Trouble with FATCA, The Wall Street Journal, August 11, 2010.

3-4. まとめ

まとめます。経済活動がグローバル化する中で、租税手続法も一国のみで閉じることがありません。手続法は従来きわめてローカルだったところ、急速に、その国際的側面が重要になってきています。

これは、新しい潮流ということができます。これまで国際課税という場合、中心を占めるのが実体法上の問題でした。移転価格をめぐる相互協議とか、延滞税とか、手続的な問題ももちろんありました。しかし、手続法は各国ごとに固有の面が強く、クロス・ボーダーの側面が今日ほど脚光を浴びることはなかったのではないのでしょうか。少なくとも日本では、そうだったと思います。これが変化し、国内法の改正によって国外財産調書を提出させたり、多国間条約の署名に応じて条約実施特例法を改正したり、米国の法律改正にあわせて条約上の情報交換条項を活用したり、といった動きが出てきているのです。

もっとも、実体法の領域に比べますと、手続法が各国固有のローカル・ルールをより強く体现しているという出発点は動きません。このことをよく示すのが徴収共助に関する立法であり、国税徴収法を準用するという形でグローバル化に対応しています。

4. 具体例その3：各国政府機関の連携強化

グローバル化に対する法制度の対応と密接に関係するのが、各国政府機関の連携強化の動きです。

4-1. OECD 税務長官会議 (FTA)

OECD 税務長官会議 (Forum on Tax Administration, FTA) は、43カ国の長官レベルのフォーラムです。43カ国の中には、選ばれたOECD 非加盟国を含んでいます。

その目的は、税務行政官が適切なグローバルな流れを特定し、討議し、それに影響を与えることです。また、世界中の租税行政を促進するための新しい考えを発展させることです。

直近では、2012年1月にプエノスアイレスで第7回会合を開きました。オフショア・コンプライアンス、租税行政と大法人との協力関係、よりスマートに働くためのベスト・プラクティスの共有、といった点を論じています。

4-2. 透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム

情報交換の条約ネットワークを拡充する動きも、続いています。透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムが、ピア・レビューを継続しています。2012年6月20日のプレス・リリースは、これまでにすでに79のピア・レビュー報告書が採択され、17のピア・レビューが進行中であると述べています。6月29日のプレス・リリースは、800本を超える租税情報交換協定が署名されたと発表しています。

スイスも、ピア・レビューの対象となっています。この点については、一方で、石黒一憲教授がスイスの2008年以前の立場を擁護する立場から批判的な検討を行っています³⁰。他方で、スイスは、2011年の段階で英国とドイツとの間でいわゆる Rubik agreement とよばれる合意に達し、情報交換の代わりにスイス側で高率の源泉徴収をすることで済ませることが可能にな

30 石黒一憲「ボーダレス・エコノミーへの法的視座第255回『「租税条約上の情報交換」と「スイスの銀行秘密」—「IRSvs. UBS 事件」及び「OECD のタックス・ヘイブン対策」との関係において [19]』貿易と関税60巻9号50頁(2012年)。

31 Miranda Stewart, Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration, World Tax Journal Vol. 4, Issue 2, 152, 169 (2012).

っています³¹。

4-3. 国際タックス・シェルター情報センター (JITSIC)

国際タックス・シェルター情報センターは、JITSIC (Joint International Tax Shelter Information Centre) ともいいます。もともと2004年に米英豪加の税務当局によりワシントンに開設されました。濫用的租税スキームの解明を目的として、情報交換と知識共有を行っています。2007年にロンドンにも開設しました。日本の国税庁からも、専門家が派遣されています。

2012年7月には、日米同時査察実施取決めの合意がなされました。日米両国の査察部門が並行して査察調査を行い、権限のある当局間で交換された情報について、事件ごとに指名された査察部門職員が直接協議を行うことを可能にしています。

4-4. まとめ

このように、各国政府機関が連携を強めています。ここから読み取れるのは、情報の取得と管理が鍵になる、という流れです。

もともと、税務調査は、調査対象の選定にはじまります³²。情報取得と分析の重要性は、かねてより意識されていました。それ自体は、決して新しい話ではありません。

今回の動きについて新しいのは、各国課税当局が情報やノウハウをシェアする動きが活発になっている点です。このような動きは、2008年夏の世界金融危機以降、大きな流れになりました。オフショア法域を巻き込んだ租税情報交換協定が激増し、透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムが活発にモニタリング活動を行うようになっていきます。

これは新しい動きであり、ここ数年になって強くなりました。つい10年前には、考えられなかったことです。たとえば、2001年前後において、OECD加盟国のタックス・ヘイブンに対する対抗運動は、後退を余儀なくされてきました。流れが反転した現在においても、NGOのウェブサイトなどでは、次のような意見をよく目にします。租税情報交換協定を数本結んだくらいでオフショア法域から必要な情報が得られるわけではないとか、自動的情報交換を日常化しなければ十分でないとかいった意見です。各国政府機関の連携という潮流が将来どの程度定着するかは、各国の政治的意思にかかっている面が大きいように思います。

5. 具体例その4：租税専門家の役割の重視

先ほど触れたOECD税務長官会議は、毎年、ボリュームのある報告書を複数公表しています。個人、中小企業、大企業、富裕な個人というセグメントごとに、それぞれ20本近い報告書があります。その中には、各国の租税行政に目に見える影響力をもつものがあります。

そのひとつが、「税務仲介者(tax intermediaries)の役割についての研究」という報告書です。2006年から検討がはじまり、2008年に公表されました。この報告書については本田光宏氏や須藤一郎氏の紹介があります³³。また、この報告書を踏まえて、本庄資教授が、納税者と税務当局の対決関係から協力関係への転換のための税務仲介者の役割を論じています³⁴。

5-1. 税理士の助言義務

税務仲介者というと、やや聞き慣れない言葉

32 アメリカ法について、金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」『所得概念の研究』357頁(有斐閣、1995年、初出1989年)。

33 本田光宏「OECDにおける『税務仲介者』の位置づけについて」本庄資編著『国際課税の理論と実務—73の重要課題』1171頁(大蔵財務協会、2011年)、須藤一郎「国際課税における税務仲介者の役割及びそのあり方に関する考察」同上書1183頁。

かもしれません。日本法ですぐさまイメージしやすいのは、税理士でしょう。税理士法上、税理士は、脱税相談が禁止されています（36条）。また、委嘱者が不正に国税の賦課徴収を免れている事実を知ったときは、直ちにその是正をするよう助言しなければならないとされています（41条の3）。税務仲介者のこのような役割を、重視しようというのです。

5-2. ゲートキーパーとしての租税専門家

隣接領域で似たような議論をしているのが、金融商品取引法です。そこでは、法律家がゲートキーパー（gatekeeper）としての役割を果たすべきだという議論があります。ゲートキーパーつまり門番として、市場で販売される商品の品質管理をするということです。米国ではごく最近、租税法理家についても門番としての役割を復権すべきであるという主張がされています³⁴。この議論には長い歴史的背景があります。租税専門家の倫理を論ずる局面で、クライアントに対する義務とともに、システムに対する義務（duty to the system）がある、という議論がなされてきたからです³⁵。

租税専門家の役割を重視する行政アプローチは、課税当局のおかれた環境を反映しています。2004年に、租税行政に関して著名な書物が出版されました。1990年代後半の米国 IRS 改組をうけた時期のことです。その本の題名は「租税行政の危機」というもので、当時の識者の危機感を示しています³⁶。この本に寄稿した Jeffrey

Owens 氏は、主要なメッセージのひとつとして、各国の租税行政が予算不足に陥っていると指摘しています³⁸。

なぜ、税務仲介者の役割を重視するのでしょうか。課税当局に与えられた資源が限られている。そこで、税務仲介者との間で協力関係を結んでおく。余裕のできた調査能力を、納税非協力のリスクの高い領域に重点的に投下する、というわけです。

では、OECD 税務長官会議のこのような戦略は、どこに起源があるのでしょうか。英国のある論者は、英国 HMRC の大企業用プログラムが影響したと指摘しています³⁹。すなわち、英国では、2006年にいわゆる Varney Review⁴⁰ という報告書が出て、政府サービスの改革の一環として、大企業との協力関係の構築を打ち出しました。時期を同じくして、OECD の税務仲介者についての研究は、そのコアチームが英国から供給されました。したがって、英国の議論と OECD の議論が似ていても偶然の一致ではないというのです。もっとも、同様のプログラムは米蘭でも報告されていますので、実際には起源は単一ではないのかもしれません。

5-3. コーポレート・ガバナンスとの関係

この話は、上場会社について特に意味があります。透明性を求める圧力が高まっているからです。規制機関は開示すべき会計情報を求めます。課税当局は納税申告を求めます。NGO や NPO も監視しています。この中で、会社にと

34 本庄資「納税者と税務当局の対決関係から協力関係への転換のための税務仲介者の役割」同上書1197頁。

35 Richard Lavoie, Am I my brother's keeper? A tax law perspective on the challenge of balancing gatekeeping obligations and zealous advocacy in the legal profession (2012), available at <http://ssrn.com/abstract=2122653>.

36 増井良啓「【書評】 Bernard Wolfman, Deborah H. Schenk, and Diane Ring, Ethical Problems in Tax Practice, 4th Edition (Aspen Publishers 2008)」ソフトロー研究19号85頁、93頁（2012年）。

37 Henry J. Aaron and Joel Slemrod, editors, The Crisis in Tax Administration (Brookings, 2004).

38 Jeffrey Owens and Stuart Hamilton, Experience and innovation in other countries, in *supra* note 37, 361.

39 Judith Freedman et al., Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches, [2009] British Tax Review No. 1, 74, 76(2009).

40 http://www.hm-treasury.gov.uk/d/pbr06_varney_review.pdf（最終閲覧2012年9月14日）。

41 Anushka Bakker and Sander Kloosthof, Tax Risk Management: From Risk to Opportunity (IBFD, 2010).

っては、課税リスクをいかに管理するかという課題が、ますます重要になっています。Tax risk management といわれる領域です⁴¹。

ここから、会社組織のあり方として、取締役会がどこまで租税の問題を議論すべきか、といった課題が出てきます。また、会計事務所の業務内容として、会社のリスク管理にどのようにかかわっていくか、という課題が出てきます。

5-4. まとめ

これらの例は、どのような流れを示しているのでしょうか。ひとついえるのは、納税者対課税当局という二項対立構造から、税務仲介者とか会社の取締役会とかいったアクターを加えた多極的構造へ、という動きです。また、どのアクターが何を求めて行動するか、つまり当事者のインセンティブに注目する課税当局の執行戦略です。

日本では、最近になってこのような流れが現実化しています。国際租税協会（IFA）では、各国支部にアンケートを配り、各国の現状について情報を収集しています。日本支部も、公表情報に基づいて、アンケートに回答しました。そこでは、日本の国税庁が税務に関するコーポレート・ガバナンスの重要性を強調しはじめていること、2011年12月段階で73の説明会が開かれたこと、などを回答しています。きたる2012年10月2日に、論点整理の報告書をポストンで討議する予定です。

6. 問題に対する本報告の結論

本報告では、租税手続法に新たな潮流が生まれているのか、それは具体的にどのようなものであり、どこが新しいのか、考えてきました。結論を拾い上げますと、次のようになります。
*行政手続法制定時以来の課題に応える改正がなされた。

*手続法が一国のみで閉じることがない。

*情報の取得と管理が鍵になる。

*当事者のインセンティブに注目している。

それでは、これらを総合すると、全体として、どのような潮流を読み取ることができるでしょうか。国税通則法改正にみられる納税者の権利保護の動きは、課税当局が通常の納税者をクライアントとして丁寧に対処する方向です。これに対し、納税非協力リスクの高い納税者に対しては、事前の情報取得により捕捉漏れを防ぎ、専門家や会社機構のインセンティブ構造に訴えることによって行動パターンを変えようとしています。このようなやり方はいくつかの国の課税当局が試みてきたことですが、ここ数年、日本にも影響が及んでいます。特に、国際的側面については課税当局の情報収集力が及ばないことが多いため、情報交換の網の目を密にするよう対応がはかられています。

このようにとらえることができるならば、近年起きていることからは、無関係の突発的な事件の連鎖ではなく、内的に関連し一定の傾向をもつ「潮流」であるともいえそうです。

おわりに

おわりに、この「潮流」という言葉について一言します。

社会学者の富永健一教授は、1984年に『現代の社会学者』という書物を公刊し、社会科学の「諸潮流」を分析しました⁴²。彼によると、経済学・政治学・社会学の知的巨人たちの学説は、実証主義の潮流と理念主義の潮流というふたつの潮流の間の対抗関係として整理できます。射程が広く、かつ、細部が克明な書物です。

租税手続法の新たな「潮流」というとき、これに匹敵するような大きな流れを定式化できるかということ、まだまだこれからかもしれません。ましてや、その規範的評価のためには、もっと

42 富永健一『現代の社会学者』（講談社、1984年）。その後、講談社学術文庫に所収されている。

突っ込んだ研究が必要です。

しかし、いくつかの具体例をつなげてみると、全体として何かが変わってきているのではないか。こういう感じを皆様と共有できたとすれば、90分ご静聴いただいた甲斐があります。

以上で報告を終わります。