

会長挨拶

第77回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人 日本租税研究協会会長

宮永 俊一

(三菱重工業株式会社名誉顧問)

第77回租税研究大会の開催に当たり、一言ご挨拶を申し上げます。

租税研究大会は、当協会における税・財政に関する調査・研究の成果を発表・発信する場として毎年開催しているものです。

昭和24年の協会設立直後に第1回を開催し、今回で77回目を迎えます。

本年も、多くの皆様方にご参加いただき、心からお礼申し上げます。

また、皆様方には、常日頃から、当協会の事業活動に深いご理解と多大なご協力を賜り、この場をお借りして、心より感謝申し上げます。

さて、昨今の世界情勢は、米国トランプ政権による関税措置等に伴う各国の様々な対応や、継続するウクライナやガザ地区の問題等、政治・経済ともに、極めて混沌とした状況にあり、先行きの不透明感が強まっています。

こうした中、わが国の経済は、雇用や所得環境の改善、高い企業収益などを背景に、緩やかな回復基調にありますが、エネルギーや食料価格の高騰、円安などによる物価上昇の継続、米国の関税措置による輸出や生産の下振れなどの不確定要因も引き続き存在しております。

わが国の財政は、好調な企業業績、賃金・配当の伸び、さらに、物価上昇分の消費の伸びなどを反映して、税収が5年連続で過去最高を記



録しております。

今の賃上げのモメンタムが、大企業のみならず、中小企業も含めて、さらに広がっていくことを期待しています。

その一方で、「税収増の還元」、「物価高対策」などの名目で実施された減税・給付、大型補正予算の編成により、2025年度における国・地方のプライマリーバランス黒字化が見通せなくなるなど、財政規律の緩みが懸念されるところであります。

わが国の長期債務残高は、令和7年度末には1,300兆円を超えると見込まれており、政府債務残高の対GDP比が2倍を超えるなど、財政

が依然として深刻な状況にあることに変わりはありません。

大災害や有事に対応する財政余力を確保し、将来の経済・財政・社会保障の持続可能性を確保するためにも、まずは経済の再生と成長を促しつつ、しっかりと財政健全化に向けた取組みを着実に進めていくことが必要です。

なお、納税者である国民・企業の理解を得ることが非常に重要であり、極めて厳しい財政の現状を分かりやすく伝え、受益と負担のあるべき関係についても理解が深まるような取組みが欠かせないと思います。

令和7年度税制改正においては、「物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応」として、所得税の基礎控除及び給与所得控除の最低保障額の引上げ、特定親族特別控除の創設が行われたほか、防衛力強化に係る財源確保、新たな国際課税ルールへの対応などの観点からの措置が講じられました。

税制につきましても、昨年来の「年収の壁」を巡る議論や参議院選挙で争点とされた物価高対策としての消費税減税論など、ややもすると短期的な視点からの議論に目が行きがちですが、わが国の将来を左右する人口減少・少子高齢化、変容する国際関係、デジタル化とAIの進化など、様々な経済・社会の構造変化に対応した「税と社会保障の一体改革」を進めることが、大変難しいことですが、肝要です。

税は、公共サービスの財源を調達する手段であるとともに、社会保障制度とあいまって社会の安定に不可欠な基盤的制度となっています。

したがって、社会の構成員がそれぞれの負担能力に応じて支えあい、若者世代が将来に希望を抱けるような制度を構築するため、中長期的な視点から、公平・中立・簡素という税制の基本原則をこれからの社会に適合させていく

努力がますます必要になると考えます。

当協会は、民間の中立的な立場から税制・財政に関する調査・研究、提言活動を行い、毎年、あるべき税制の実現に向けた「税制改正に関する意見」を取りまとめております。

私どもといたしましては、こうした活動が、わが国の税制・財政の現状や課題に対する国民の理解・認識を促進する一助となればと考えており、今後も積極的に提言・情報発信を行ってまいります。

本年の租研大会は、今日明日の2日間にわたって開催いたします。

この後は、東京大学の増井良啓教授から「大企業の税務コンプライアンスを考える」と題して講演を行っていただきます。

コロナ禍を経て、この租研大会も主にオンラインでの対応とさせて頂いてきましたが、今回は6年ぶりに会場でもご聴講いただける環境を整えております。

明日午前には、当協会の財政経済研究会のメンバーによる「税と社会保障のグランドデザイン」についての報告、午後には、財務省の青木主税局長と総務省の寺崎自治税務局長をお招きして、「税制改革を巡る現状と課題」と題した討論会を予定しております。

ご登壇いただくのは、いずれも税制、財政に精通された方々ばかりであり、それぞれのプログラムが皆様にとりまして有意義なものとなれば幸いです。

最後になりましたが、ご参加の皆様方のますますのご発展とご健勝を心からお祈り致しますとともに、当協会の活動につきまして、今後ともなお一層のご支援、ご協力を賜りますようお願い申し上げます、大会開催に当たっての私のご挨拶とさせていただきます。

ご清聴ありがとうございました。

国際課税を巡る現状と課題



吉村 氏 (司会)



宇多村 氏



青山 氏



漆 氏



栗原 氏

●参加者

財務省主税局参事官
千葉商科大学大学院客員教授
慶應義塾大学法学部准教授
東レ株式会社シニアフェロー

宇多村 哲也
青山 慶二
漆 さき
栗原 正明

司会 一橋大学大学院法学研究科教授

吉村 政穂

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～25 頁」に掲載されています。

はじめに

(吉村) それでは、国際課税に関するパネルディスカッションとして、「国際課税を巡る現状と課題」と題するWebinarを始めさせていただきます。本日司会を務める吉村です。パネリストは、ただ今ご紹介いただきました4人の方でございます。この4人の方々はそれぞれ組織に属していらっしゃいますが、本日は組織のメンバーとしての資格というよりは、パネリスト個人としてご参加いただいております。また、意見も個人として言っていただくようお願いしております。従って、皆さまもご発言は個人のものとして受け止めていただければと存じます。ここでは、パネリストの方々のお名前を肩書きなしで「〇〇さん」と呼ばさせていただきます。その点もご了解いただきたいと思います。

昨年まではパネルディスカッションのテーマとして、国際課税ルール見直しの2つの柱の進捗状況について、それぞれ関連する項目を取り上げてきました。包摂的枠組みにおける国際課税ルールの見直しが進められてきていたところですが、最近の米国の動向を受けてさまざまな動きが生じています。

本日は第1部、第2部と分け、第1部においては国際課税を巡る最近の動向と「第1の柱」についてお話いただくことになっております。2025年1月にトランプ大統領が就任し、第2次トランプ政権が成立しました。その直後に、国際課税プロジェクトに関する大統領覚書が公表されて、非常に強い態度でプロジェクトの合意からの離脱が宣言されました。またその後、税制改正を巡る法案には、米国企業に対するデジタルサービス税(DST)や軽課税所得課税ルール(UTPR)の適用に対して報復税を課すことを内容とした条項が盛り込まれました。2025年6月には、こうした動きを受けて、G7における合意を背景とした宣言が出されています。



すなわち、米国企業をPillar 2の対象外にするためのアプローチ(Side by Sideアプローチ)を進めていくことで合意がなされたわけです。こうした動きを受けて、今後OECD・包摂的枠組みでのルール化が進められていくかと思いますが、第1部ではそういった動向についてご紹介いただければと思っております。

第2部においては、「第2の柱(Pillar 2)」の具体的論点について議論できればと考えております。多国籍企業が無税・軽課税国に利益移転することによって生じる税源侵食のリスクに対応することを目的としたグローバル・ミニマム課税ルールですが、日本においても令和7年度税制改正によって、IIRだけではなくUTPR、QDMTTも法制化がなされたところです。これについても、今後、米国との関係での見直しも予想されますが、まずは既に立法化されているミニマム課税に関する具体的な議論、また併せてCFC税制の見直しも進められると思いますので、そういった論点を含めて議論できればと考えております。また、国際的な取組みとして情報交換が進められていますので、こちらで扱います。

進め方としては、第1部、第2部それぞれについて、最初に宇多村さんからご説明いただきます。その後、青山さん、栗原さん、漆さんの順番でご意見、ご質問を頂戴し、さらに宇多村さんからお三方のご意見、ご質問に対してお答えいただくことにしたいと思います。

それでは早速ですが、第1部について、最初に宇多村さんからご説明をよろしく願いいたします。

I. 第1部 国際課税を巡る最近の動向

(宇多村) 皆さま、お早うございます。ただ今ご紹介いただきました財務省主税局参事官の宇多村哲也と申します。本年7月に着任いたしました。国際課税は、主税企画官以来の3年ぶりとなります。まずは司会の吉村さん、パネリストの青山さん、漆さん、栗原さんと一緒にさせていただけること、山寺専務理事をはじめ租研事務局の皆さまよりご招待いただき、私どもの取組みを紹介させていただく機会を頂戴しましたことに感謝申し上げます。

主税企画官をしていた折には、100年に1度の歴史的な合意といわれた2021年10月の合意に立ち会わせていただきました。その後、「第1の柱」の多数国間条約の条文が固まり公表され、「第2の柱」は世界規模での実装・実施の段階に入っていることを、ある種の感慨を持って見えています。

ただ一方で、吉村さんから紹介がありましたとおり、国際関係のダイナミズムと申しますか、米の政権交代によるポリシーチェンジやグローバル・サウスの台頭といった大きな動きがあり、やはり一筋縄ではいかないという思いも新たにしているところです。この間、関係者のご尽力によって米国は引き続き議論に協力的に参加している状況ですし、力を付けている途上国との関係も、場合によっては日本が橋渡し役をすることで協力していく流れになっておりますが、レジームチェンジの中に身を置く者としては、国際課税システムの安定に向けプロフェッショナルな解決策を粘り強く模索していきたいと思っております。皆さまからのご指導、ご鞭撻を引き続きいただければ幸甚です。

さて早速ですが、説明の方に入らせていただ



きます。本日は、現在進行中のいわゆる「2本の柱」の解決策に基づく国際課税の見直しの動きについての現状、今後の見通しを中心にお話しさせていただければと思います。

まず前半は、BEPSプロジェクトから「2本の柱」の解決策に至る全体の流れを振り返った上で足元の状況として、直近のG7、G20等での国際課税の議論、そしてPillar 1の現状や国連の動きなどをご紹介させていただければと思います。後半は、Pillar 2のグローバル・ミニマム課税及び外国子会社合算税制(CFC)税制に関して、令和7年度税制改正の概要や今後の見通しなどに触れて、最後に令和6年度に法改正を行った暗号資産等に係る報告枠組みの動きについてご説明させていただきます。

1. 全体の概観「2本の柱」の解決策

〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について〕(5ページ)

まず、「2本の柱」全体を概観させていただきます。1つ目として、経済がグローバル化し、電子化することによって、従来頼っていた物理的拠点(PE)概念がなくてもビジネスができることとなり、PE概念だけでは公平な課税配分ができないといった問題があります。2つ目に、経済の無形資産化も相まって軽課税国への利益移転がはいよいよ容易になったという状況もあり、より根本的な対処の必要性も認識されたということで、これら2つの問題に対応する解

決策が模索されておりました。

〔国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」2本の柱について〕（6ページ）

1つ目の問題は、プラットフォームビジネスに対して市場国が十分に課税できないといった問題意識があったわけですが、これに対してデジタルサービスタックス（DST）と呼ばれる「一方的な措置」を導入する国が出てきました。それに対し、第1次トランプ政権のときには報復関税の動きがあり、国際課税システムの不安定化が起きました。もう2つ目の問題は、国レベルでの法人税の引き下げ競争が相変わらず続いておりました。Inclusive Framework（IF）の場において、こうした問題意識から「2本の柱」と呼ばれる解決策が提案され、2021年にグローバルな合意に至ったという流れになります。

1つ目の課題に対しては、「第1の柱」として、多数国間条約によって市場国に新たな課税権を創設する一方、DSTについては導入国に取下げてもらう、2つ目の問題に対しては「第2の柱」として、グローバル企業には営業場所によらず最低限15%の実効税率の負担を頂くようミニマム税率の導入で合意がなされました。「第1の柱」は、これは利益Aと利益Bからなりますが、利益Aに関する多数国間条約の条文案案が2023年10月に既に公表されており、残された論点である利益Bに係る交渉が行われております。「第2の柱」のグローバル・ミニマム課税については、条約ではなく各国の国内法により実施することとされており、既に欧州、日本をはじめとする多くの国でモデルルールに沿って法制化が進行中です。日本では、所得合算ルール（IIR）を2023年に法制化した後に、軽減課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）を2025年に法制化しました。

〔米国の動向等〕（7－8ページ）

さて、ご承知のとおり、本年1月、トランプ政権発足直後に大統領覚書が公表されました。

内容は、「Global Tax Dealに係る前政権によるいかなるコミットメントも米議会による立法措置なしに米国において効力を有しないことをOECDに通知する。域外適用又は米国企業に不均衡な影響を与える外国の税制措置について調査する」といった内容になります。関係者の努力により、その後、4月のIF総会においては、米国を含むIF参加国は「第2の柱」の実施と進行中の「第1の柱」の交渉に関し、議論の継続に合意した旨を公表され、一旦収まったかのように見えました。

ところが、5月に米国下院で可決された財政調整法案に、米国が「不公平」と考える税制を持つ外国の政府・企業等に対して、追加課税等の「対抗措置」を課する規定が含まれていました。いわゆる899条の問題です。具体的には、米国が「不公平」と考える軽減課税所得ルール（UTPR）等を持つ国の居住者等が、米国で稼得する所得について、法定税率に加えて、その源泉徴収税率を毎年5%ずつ最大20%まで引き上げるといった内容でした。日本政府としては、この899条は日本企業に不利益が生じるものであり、米国への投資にも悪影響を及ぼしかねないということで、米国に対して抗議の意思を伝達する努力を続けました。幸い、6月末に通過した上院の法案からは899条が削除され、合わせてグローバル・ミニマム課税と米国税制の「共存」に関するG7声明が公表されたところです。

〔グローバル・ミニマム課税に関するG7声明（抄）〕（9ページ）

G7声明においては、1つ目の○で共存システムの背景として、OBDD法により米国の国際課税はおおむね強化されたとの認識に加え、上院で899条の削除がなされたこと、各国でQDMTT実施が進んでいることについて明記されています。

2つ目の○では、共存システムの制度設計の原則が書かれています。米国親会社の国内・国

外の利益双方についてUTPR、IIRの適用を免除すること、しかし、競争上の公平性やBEPSリスクへの対処も合わせてなされるべきこと、そして「第2の柱」全体の課題としての簡素化、最後に税額控除の還付有り・無しに係る扱いをより整合的にするといった内容が盛り込まれています。

3つ目の○では、「共存システムの実現は、デジタル課税に係る建設的な対話等の進展を促進する」と記載されており、「第1の柱」も引き続き重要であることが確認されています。

こうしたG7声明を踏まえ、現在IFにおいて共存システムについてグローバルに合意すべく議論が行われています。実は、2021年10月の合意の時点で、既存の米国のミニマム課税と新たなグローバル・ミニマム課税との関係をどのように整理すべきかという課題は認識されていたわけですが、グローバル・ミニマム課税と米国の制度とはBEPSへの対処という共通の政策目標を有しているところでもあり、両制度の共存の具体的なあり方を、競争上の公平性やBEPSリスクにも留意しつつ議論を行っていくこととなります。

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）〕（10ページ）

幸い7月のG20においても、G7声明が理解された流れになっておりまして、これを更に147か国いるIFでどう合意に漕ぎ着けていくかが目下の課題ということです。

2. 第1の柱（利益A、利益B）

次に、「第1の柱」の状況について説明させていただきます。「第1の柱」の中には、利益A、利益Bという2つのコンポーネントがあります。利益Aは、市場国への新たな課税権の創設と配分を行うもので、多数国間条約により実施されるものです。利益Bは、基礎的なマーケティング・販売活動を対象として、移転価格税制の適用を簡素化・合理化しようというものです。

〔第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）〕（12ページ）

利益Aについては、2023年10月に公表された多数国間条約（MLC）の条文案には、もう1点、課税権配分の安定化措置として、紛争の予防・解決に係る規定も含まれています。新しい課税権の創設・配分は、既存ルール of 配分にも影響しますので、そうした規定が含まれているわけです。

利益Aは、収入（売上高）200億ユーロ超の大企業が対象になり、利益率の10%超部分を残余利益と認識し、その4分の1が市場国に売上高に応じて配分されます。MLCの今後ですが、本年6月のG7声明においても、グローバル・ミニマム課税と米国の制度の共存を実現することは、デジタル経済への課税に係る建設的な議論を含めた国際課税システムの更なる安定化を促すものと書かれており、引き続き重要との認識です。

〔（参考）「第1の柱」の多数国間条約案における廃止対象の既存措置の概要〕（13ページ）

DSTの方は、英国、フランス、イタリア、スペイン等が既に導入済みです。各国がばらばらに課税するDSTが世界に広まると、納税者側からすれば、それぞれのDSTに対応する必要が生じてしまいますし、負担が増えることになり、報復の応酬という事態も当然リスクとして想定されてしまうわけです。現状、899条は撤回されましたが、米国には依然として内国歳入法891条が存在しています。この条項は、外国が米国企業を差別的、域外的税制の対象していると大統領が認める場合、大統領令によって当該外国の企業に対する税率を2倍にするという規定です。そういった条項の適用も潜在的にあり得るので、第1の柱による解決策も忘れてはなりません。DSTやそれに対する対抗措置の応酬は、当然ながら企業にとって予見可能性を損ない、世界経済に悪影響を及ぼすものですので、国際課税システムの安定性を実現する

ため、多数国間条約（MLC）による早期の解決を図るべきというのが、変わらぬ日本の立場です。なお、カナダやインドがDSTを自ら廃止する動きが見られたという点は注目すべき動きかと思います。

〔OECD/G20「BEPS包括的枠組み」共同議長声明 概要〕（14ページ）

本年1月中旬には、「第1の柱」の状況を示すIFの共同議長声明が公表されています。声明では、「利益Aの条文案については議論が収束した状況であり、利益Bの枠組みの残存論点解消に向けた交渉が焦点」とあります。MLC参加国による義務的利益Bが残存論点になります。

〔利益B：移転価格税制の適用に係る簡素化・合理化のイメージ〕（15ページ）

では利益B、すなわち移転価格税制の適用の簡素化の概略について紹介させていただきます。第一の柱で市場国での適切な課税を考える際には、移転価格税制に係る紛争が増加していることや執行体制が弱い途上国の声を念頭に、税の安定性を高めることも一緒に考えていくべきという問題意識がありました。そのため利益Bは、多国籍企業グループ内の企業から商品を仕入れて第三者に販売する卸売取引のような単純な取引については、産業分類や財務指標に応じてIFが作成した共通の利益率を用いることで、独立企業間価格の算定結果に近似する解決策を提供しようとするものです。

OECDの利益Bガイダンスでは、低キャパシティの国のニーズに特に焦点を当てることとされており、国外関連者が所在する進出先国・地域において簡素化・合理化アプローチが適用された場合、当該進出先国・地域がcovered jurisdictionに該当し、かつ租税条約が締結されているときは、簡素化・合理化アプローチを適用した国外関連者との取引を行った法人所在地国・地域内の法令や執行上の慣行の範囲内に

おいて、当該進出先国・地域の簡素化・合理化アプローチの適用結果を尊重（リスペクト）する旨、記載されています。日本としても、利益Bガイダンスの政治的コミットメントを踏まえて適切に対応していくこととなっています。

3. 国連

〔国連における国際租税協力に係る議論について〕（17ページ）

OECDを中心とした国際租税協力が進む中、途上国を中心に、国連においても国際租税協力の議論を進めるべきとの声が高まり、2023年末の国連総会で、国際租税協力に関する枠組み条約の策定を求める決議が可決されました。これを受けて、条約交渉の基本的指針が臨時委員会において途上国の賛成多数で可決され、2027年にかけて条約交渉が行われる見込みです。

枠組み条約と並行して議論される早期議定書のトピックとしては、「デジタル化・グローバル化経済における国境を越えた役務の提供から生じる所得の課税」、「租税に関する紛争の予防・解決」の2つとされており、これまでのIFでの議論と重複する部分もあります。日本としては、より包括的で効果的な国際課税協力を求める観点から、参加国による広範なコンセンサスに基づく意思決定の必要性を主張していましたが、実際の議論ではこれまで途上国を中心に単純多数決で決められてきたのが現状です。日本としては、よりコンセンサスを重視する立場から、国連の交渉には積極的とはいきませんが引き続き関与しつつ、推移を注視することとしています。

前半の私からの説明は以上です。

Ⅱ. 第1部に関する質問・意見

（吉村） 政治的に動きが速い分野ですが、限られた時間で簡潔にまとめていただきました。宇多村さん、どうもありがとうございます。そ

れでは、ここでパネリストの皆さんから順次ご質問、ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、どうぞよろしくお願いいたします。

(青山) 千葉商科大学の青山です。よろしくお願いいたします。ただ今、国際課税の最大のテーマである「2つの柱」の改革の進捗状況について、OECD IFの中心メンバーとして活躍されている宇多村さんから詳しくご説明いただいたことに、まず感謝を申し上げたいと思います。

私からは、3つの切り口でコメントと質問をさせていただきます。1つ目は、全体像についてのコメントです。先ほどのご説明にもありましたが、今年初めのアメリカ大統領の覚書発表は、10年かけてつくり上げてきたOECD/G20での国際課税ルール改革路線に不安な影を投げかけたわけですが、その後のIF総会やG7の声明、さらには米国議会での税制改正決着を通じて「2つの柱」の改革が米国国内税制と共存する方向が政治的に確認され、不安な状況はひとまず回避されたように見えます。元々、BEPSプロジェクトでのデジタル経済下での税ルールを巡る議論は、米国で先行していたGILTIなどのミニマム課税制度を参照したもので、米国との共存の理念はOECD IFにおいても当初から前提とされていたものであったと思います。ただし、これからは先行していたグローバル・サウスとの協議の課題に加えて、米国との今後の共存の在り方いかんが新しい国際課税ルールの成否を左右することになると考えられます。そこで、上記の諸課題について次に具体的な質問をさせていただきます。

2つ目は、米国との共存に関する質問です。アメリカのOBBBAの中では国際課税ルールも今回、改革されているわけですが、特に新しくNCTIという名前に変わるGILTIを中心とした改正は、「2つの柱」構想との共存を担保できるに足るものと評価できるのかどうか。今回の



アメリカの税制改正では、ミニマム課税の税率も変わりました。しかし、グローバル・ブレンディングについての規定は残っているし、また具体的な投資の控除について廃止が決まったということで、今までOECDで検討してきたものと違う方向が見えてきているので、まさに共存を担保できるような評価ができるのかどうかということを確認したいというのが1点目です。

2点目、IFにおいても「2つの柱」の改革については、全ての関係者にとって受け入れ可能な解決を目指す方向性が7月のG20声明で再確認されましたが、中身を拝見すると取組み課題の列記にとどまっており、各論の方向性まではまだ明らかにされておりません。G7提起の共存体制については、今後、IF参加国に広げたコンセンサスの確保に向けた議論も行われると思われますが、具体的な議論展開をどのように予測されているのか、もし差し支えなければ教えていただければと思います。特に、最近の報道によると、検討のたたき台ペーパーが既にIFで発出されていると報道されていますので、可能であればその検討、進捗状況などについてご説明を頂戴できればと思います。

3点目、共存体制を許容する前提に立つと、各国での税制改正においても、アメリカ企業とそれ以外の企業との間にダブルスタンダードともいうべき二重の扱いを許容することになり、複雑化することが懸念されます。IFでは、これらの議論を踏まえた新たなガイダンスも検討

されることになるのか、そして既に立法化を終えているわが国での対応はどのようなになるのか、この辺について可能なコメントを頂戴できればと思います。

3つ目は、グローバル・サウスの対応についての質問です。先ほど国連での動きの説明がありましたが、グローバル・サウスの国々との協調に関して、まずデジタル経済の果実からの税収を源泉徴収の形で確保したいとするグローバル・サウスの国々の意欲は、国連モデル条約で言うと12B、そして12AA条などの形で具現化させる動きが明らかになっていて、加えて「2つの柱」も含めた国際課税のテーマを念頭に置いた枠組み条約での議論も始動しようとしています。途上国も参画しているIFでの「2つの柱」の各論の議論では、国連等での動向はどのような影響を及ぼしているのか、可能な範囲で教えていただければと思います。

そして、グローバル・サウスとの関係の2点目、不要な努力の重複を避けるとの方針はIF合意の成果を毀損しないために重要であって、G20でも繰り返し確認されていますが、BEPSに加えDomestic Resource Mobilization (DRM) や情報交換など、税制、税務行政全般のプロジェクトに広げたG20のアプローチは、逆に「2つの柱」における残された各論に関する意見統一の困難さを暗示しているのではないかと感じられます。重複を避けるための他のマルチの国際機関との連携などは大変と思われませんが、国連枠組み条約交渉の見通しや、今後わが国がDRMでのイニシアティブをとることを発表されていますが、これらの狙いなどについて、もし追加的なご説明があれば承りたいと思います。私からは以上です。

(吉村) 青山さん、どうもありがとうございます。それでは、続きまして栗原さん、お願いいたします。



(栗原) 東レの栗原でございます。宇多村さん、わかりやすいご解説をどうもありがとうございました。コメントする機会を与えていただき、お礼申し上げます。また、BEPSプロジェクトが始まってからもう十数年もたちまして、ご対応いただいている皆さまに心より感謝申し上げます。私の方からは、利益BとDSTについて質問、コメントをさせていただきます。

まず、利益Bです。利益Bは2025年1月以降、導入が可能な状況ですが、どこの国が導入したのか、私は存じません。導入国に関し、最新の情報があればご教示ください。

また、日本は「当面導入せず」との方針が明らかにされています。現地国が利益Bを導入するかどうかに拘らず、従来の独立企業間価格とすることとされています。それが現地国の利益Bによる課税と異なる場合、二重課税が発生します。相互協議で整理することとされていますが、相互協議案件が大幅に増加する恐れがあります。どのような対応をされるご予定なのかご教示ください。件数が膨大となって対応不能となり、企業が泣き寝入りせざるを得ないような状況は避けたいところです。また、従来の相互協議では税理士法人を起用して対応していますが、今回の場合ですと非常にコスト高になってしまうため、利益Bについては簡易的な協議が必要と考えております。あと、先ほど少しご説明がありましたが、OECDの利益Bガイダンスに、covered jurisdictionの地域が利益Bを導入

した場合、尊重されること、また相互協議でもこれを踏まえ対応すると、わが国のFAQに書いてあります。「これを踏まえ」の意味合いが少々わかりにくいのですが、covered jurisdictionの地域が利益Bを導入した場合に限り、そのまま認めていただきたいと思います。日本が利益Bを導入せずにcovered jurisdictionの扱いを認めるというのは、法対応として難しいということでしょうか。

また、利益Aと利益Bはセットで導入されるべきと、以前からいわれております。利益Aとの関連性がなくなれば利益Bの導入が促進されるといわれておりますが、どのように見ていたらよいのでしょうか。二重課税の懸念があるまま利益Bの導入が進んでも、企業としては困ります。その点では、利益Aが消えないことが良いことなのかもしれません。元々、APAや相互協議をしないで済ませる簡易的な移転価格管理を目指して導入されたはずですので、導入に際してはトラブルの元は消し去っておくことが良いと思います。利益Bの価格マトリクスで示された利益率は、私個人では高いと感じております。社内で事業部を説得して進めるには、少々ハードルが高いと思います。利益Bを導入しようとしまいと1つの利益率が示されたので、多くの国が活用すると思いますが、非導入国がこの利益率に機能とリスクに応じた利益を加算して移転価格税制を執行すると、移転価格管理そのものが混乱しかねません。利益Bを導入しない国については価格マトリクスを乱用しないように、BEPS包摂的枠組み（IF）で合意するなどしておくことが肝心と思います。

次に、DSTです。利益Aが合意に達しなかった場合は各国がDSTを適用せざるを得ないといわれてから、かなり時間がたちました。その割にDSTの話題が出ません。先ほど少し解説もありましたが、各国の対応状況について追加すべきことがありましたらぜひご教示ください。DSTは導入当初より悪者扱いをされていて、税額控除ができないことから企業は反対してお

ります。しかし、それを除けばそれほど悪い制度ではないように感じております。特定のビッグ・テック狙いというイメージで導入されたため悪い印象が先行しましたが、デジタル経済に適切な課税を行うという点では、間違いではないように感じております。時間がたち、少しずつ評価が変わってきているようにも思います。アメリカは当初、UTPRとDSTを狙い撃ちすべく899条をちらつかせましたが、G7合意を受け、撤回しました。合意内容を十分に理解しておりませんが、UTPRの対象としないことがメインで、DSTはそれほど意識していないように感じています。日本は導入しない方針と伺っておりますが、今後も検討しないのか、各国の導入状況を見ながら検討は継続していくのか、どちらのお立場でしょうか。以上です。

（吉村） 栗原さん、ありがとうございます。それでは、漆さん、お願いいたします。

（漆） 貴重なお話をどうもありがとうございました。青山先生、栗原さんに比べると抽象的な質問が多くて恐縮なのですが、DSTについて主に伺いたいと思っております。

DSTの性格については、いまだに学問的にもどのようなものなのか合意には至っていないと考えておりますが、DSTの性格を物品税的なものとして捉えると、その最終的な負担者は消費者、特に米国外の消費者で、Pillar 1よりもDSTの方が結果的に米国に有利な可能性がある指摘されています。また、DSTが物品税的なものではなくレント課税で、米国の株主に帰着するならば、この場合はアメリカにとって不利ですが、どちらの要素が強いのか、転嫁の有無は企業とケースによると指摘されています。具体的には、Facebookは転嫁していないけれども、Amazon、Apple等は転嫁しているといわれています。Shaviro先生の25年8月20日の



Tax Noteの記事でそのように拝見しました。

そうすると今、各国はDSTを導入・施行していますが、今後、恒久的に各国に導入されていくことになるのか。その場合、DSTを対象とした租税条約等、DSTの二重課税に対する対策がとられる可能性があるのか。先ほど栗原さんが、税額控除ができないから反対されているけれども、デジタルサービスに対するある程度の課税を確保するという意味ではそこまで悪く捉えることもないのではないかとおっしゃっていましたが、二重課税に対する対策がとられた上で恒久化していく可能性はあるのでしょうか。

或いは、先ほど物品税的な性格であれば、最終的な負担者が米国外の消費者になるという話をしましたが、DSTが自国の消費者に転嫁されることが実証的に示されれば、デジタルサービスに対する課税と言いつつも、実態的には国内の消費者が負担しているということで自然と人気がなくなって、そういう意味であまり課税がされなくなっていくのか。もしくは、891条なりアメリカの報復を恐れてDSTも下火になっていくこともあり得るのか。この点について伺いたいと思います。

その他の点はPillar 2との関係がありますので、また後ほどお伺いさせていただければと思います。ありがとうございました。

(吉村) 漆さん、ありがとうございます。それでは、お三方から頂いたご意見、ご質問について、宇多村さんからご回答いただければと思います。宇多村さん、よろしくお願いいたします。

(宇多村) まずは皆様方からの示唆に富むコメントとご質問を賜りまして、感謝申し上げます。このような形で直接ご意見、ご見識に接する機会は私としても大変貴重で、感謝する次第です。今日うまく答えられない点が仮にあったとしても、今後の政策検討に十分に活かしてまいる所存です。

青山さんからは、共存システムに関してご質問を賜りました。まず、OBBD法の中身で、NCTI (IHGILTI), FDDEI (IHFDII) やBEATなどを指しているかと思いますが、米国の税制改正が「共存」するに足り得るのかという点だと思います。私の認識としても、OBBD法におけるこの度の税制改革はかなり適正化の方向だったのだと思います。単にNCTI等の実効税率が13.125%から14%に上がったということだけでなく、ご指摘のとおり課税ベースでもQBAI廃止がございました。

ただ、米国の制度とOECDの「第2の柱」の比較をどのような視点で見るとかは、恐らく様々な観点があるのだと思います。アメリカの税制の根本には、強い意味での全世界所得課税があると考えています。この強い意味での全世界所得課税と私が申し上げるのは、国外の支店はもちろん子会社についても配当前の能動所得まで把握し、それらを米国の株主レベルで課税する点です。そういった視点で見ると、例えばNCTI (IHGILTI) だけ見ればグローバル・ブレンディングでは勿論あるものの、米国税制全体としての国外所得の捕捉の射程は恐らくIIRよりも広い面もあると思います。なので、Apple-to-Appleの比較がもともと困難な面があります。

先行する米国のミニマム課税制度との関係性については、OECDがPillar 2の議論をし始めた当初から論点として認識されており、この度の共存メカニズムのG7合意で生まれた問題ではないという点は、青山さんのご認識の通りです。そもそも、Pillar 2 (GloBEルール) はコモンアプローチをとっており、グローバルの合意されたスタンダードがありつつ、その採否は先ず主権国家の判断に委ねられ、スタンダードを採用した国については、その遵守状況をお互いにピアレビューで実施を担保していきましようというものです。

ただアメリカという国の独自性、世界経済に占める類まれなる存在規模は無視し得ない現実としてあり、その制度との「共存」の在り方については、まさに国際交渉していくことになります。レベル・プレイング・フィールド（競争上の公平性）やBEPSリスクの観点、そして簡素かつ予見可能性が高まるような技術面での調整が非常に大事な論点になってくると思います。

そうした次第で、ダブルスタンダードなのかという点については、コモンアプローチの下では、190か国が税制をそれぞれ持つことを前提とすれば、本来的にダブルと言わずマルチスタンダードな世界で、それらをできるだけ一貫性のあるスタンダードで、経済取引に障害がないようにしていこうという地道な取組みが国際課税であり、共存システムの議論はあくまでその一環であるという見方を私としてはしております。

それから、グローバル・サウスの論点も頂きました。確かに途上国は、デジタルやサービスといった所得について、源泉徴収で課税を先取りしておきたいという動機が強いわけです。OECDだけでなく、国連の方でも課税権の配分の議論があり、こういった影響を双方の交渉に及ぼしているのかということですが、私の経験上、途上国の議論への関わり方は、非常に積極的かつ協力的ですらあると思います。途上国と先進国という区切りの妥当性はさておき、これ

までの取組みの結果、途上国はかなり論客としても、執行主体としても実力を付けてきていると思います。それは本来喜ばしいことですが、交渉の相手として見ればとても手ごわい相手ということになっている状況だと思います。彼らは双方のフロントでそれぞれの国益を最大化すべく一生懸命議論しているということになります。そこにポリシーの一貫性はあるのか問われれば、ある国もあれば、ない国もあり、グローバル・サウスのリーダーであるインドは全く違ったビジョンを持っているとは思いますが、大宗の途上国の正直な動機は、双方の議論で都合の良い結果に乗りたいというところではないかと思います。

何れにせよ、日本はOECD/IFに軸足を置いて議論しているわけですが、そちらで議論の差し障りになっているようなところはまだ感じておりません。

そして、双方で議論の重複をなるべく避けるとしても、共通のテーマがあるとすれば、それは論点の困難さを逆に示しているのではないかとのご指摘は、仰るとおりとしか言いようがないのですが、例えばDomestic Resource Mobilization（国内資金動員）や情報交換といった課題は、日本としても双方の橋渡しの論点として重視しており、積極的に推進しているものです。DRMというのは、要するに国家運営に必要な財政資源は自国内で調達できるようにしましょうという、極めて真っ当な、誰も否定できないテーマです。開発途上国向けの「開発」といった大きなテーマがあるとすれば、Domestic Resource Mobilization、繰り返しになりますが、自国に必要な財政資金は自分の国で賄って国家運営をできるようにするというのが、恐らく「開発」の究極の目標なのだと思います。そのような普遍的な命題こそが、恐らくOECDと国連の議論の橋渡しとなるだろうという思いで、日本として推進しているものであり、来年3月に東京でDRMのイベントを開催する予定です。情報交換については、OECD/GFの方で取組み

が先行しており、システムも全世界的に展開している自動的情報交換といったものがあるので、情報交換については視界不明瞭なことは恐らくないのだろうと思っております。

栗原さんからは、利益Bについて多々ご指導いただきまして有難うございます。導入国のリストは、OECDはかねがね発表すると言っているのですが、現状のところ明確な形で発表されていないようです。利益Bは簡素化を志向しつつも、二重課税の排除に係る相互協議が大幅に増えてしまい、適切に二重課税が排除されず、かえって企業の負担の増加につながるのではないかとということですが、そうならないようにしていくべく、具体的には、相互協議は必要に応じて電話やWeb会議などを活用しながら効率的な事案の解決に努めていくといった地道な努力ももちろん、相手国にマトリクス原理主義にならないように相互協議で働きかけ、お互いの国の法令や規則は尊重した上で、独立企業間価格を見出し、二重課税の解消を図る努力をすべきものだと考えています。何れにしても利益Bというのは移転価格ガイドラインに取り込まれた内容で、独立企業間価格の算定結果に近似する解決策を提供する一手段と私は理解しておりますので、その精神さえ忘れなければ、大きく外れたり相手国が乱用してきたりするようなことはないのではないか。そういう根本的な位置付けを当局間できちんと意思疎通していくことが大事なのではないかと思っております。

次に、利益Aと利益Bの関係についてもお質問いただきました。利益Aがなくなれば利益Bの採用が促進されるのではないかというのは、別物と言えば別物なのかもしれませんが、一体と言えば一体。利益Aが大きな、グループワイドな、ある意味で取引ベースではない課税権の配分の論理だとすると、恐らく利益Bは従来ベースの、取引ベースに着目した課税権の配分の在り方で、独立企業間価格を模索していくという原理は変わっていない一方で、とにかく合意に至るツールとして有用なものを、という発想で作られた

のだろうと思います。大きく輪切りにしてしまえば、利益Aは課税権の配分を変更する、利益Bは効率性を促進するというコンセプトで、そういう意味では少なくとも利益Aがなくなったところで利益Bが進むという関係でもないのかなと思います。とはいえ、取引単位であれ、グループ単位であれ、課税権の配分の側面があるという面では、利益A・利益Bと一緒に議論していくことはなじむのではないかな、という見方を、私自身はしております。

最後に、栗原さんと漆さんからDSTの話がありました。デジタル産業への課税の在り方として、実は二重課税除去の措置があればそんなに悪くないのではないかと、何もないよりは良いのではないかというご見識でした。更に、価格転嫁で、最終的な負担の帰着点は消費者にしているとすれば、例えばアメリカ産業サイドからするとDSTを打たれてもあまり影響がないのではないかと、逆に負担が株主サイドに来到るとすれば、アメリカは再度DSTを問題視することになるのか、といった論点をいただいたと理解しています。

何れも極めて重要な論点と認識しています。まず、DSTはグロス課税なので表面税率が2%、3%と一見低く見えますが、利益率が例えば10%の企業で考えてみますと、法人税の負担と所得の関係にならずと20%、30%といった水準になってしまい、かなり大きな負担になります。そうしたことから二重課税除去の方策にご関心を持たれるのも当然のことかと思えます。ただ、DSTは所得課税ではない以上、今のところは「ない」という話に尽きてしまうのですが、より根本的には、無形資産やデジタル由来の収益を所得概念でどこまで把握できるのかということまで立ち返って議論しなければならない、とても大きな問題と認識しています。

1つ忘れてはならないのは、BEPS1.0のデジタル課税の報告書でなされた整理です。それは消費税（VAT）を仕向地主義で課税するというもので、日本もその整理に従って対応してい

るわけです。アメリカがDSTを問題視している点が「差別的」であることだとすると、一般的な間接税の方策を強化し、きちんと捕捉していくことが、真っ当な、しかも少なくとも過去の大きな遺産である国際合意に沿った対応なのだろうと思うところです。

何れにしても、各国個別にそれぞれの定義でDSTを措置する、しかも何となく欧州に偏重しているので、グローバルな米欧対立のように見えつつ、米国は報復関税を行う、というような負のダイナミクスにより世界経済が不安定化するのは、DSTそのもの以上に望ましくないことであり、日本はやはり利益Aによる国際合意によって秩序を見出し、いこうという立場になるわけです。DSTについては、最近トランプ大統領が「DSTをやる人たちは許せない」とSNSで投稿し、欧州委員会も「デジタル課税は大事だからちゃんと議論を卷いていきなさい」とコメントを寄せていると報道ベースでは承知していますので、デジタル・グローバル経済下の課税のあり方の議論はまだ終わっていないと認識しています。

(吉村) 宇多村さん、どうもありがとうございます。具体的なルールからは離れた質問もあり、答えにくかったかと思いますが、率直かつわかりやすいご回答を頂きました。どうもありがとうございました。

Ⅲ. 第2部 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）情報交換等

(吉村) それでは、第1部の「最近の動向」及び「第1の柱」については、以上で終わらせていただきます。引き続き、第2部の「第2の柱」、また情報交換その他の最近の動きに入らせていただきます。それでは、最初に宇多村さんからご説明をお願いいたします。

1. 第2の柱

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）〕（20ページ）

(宇多村) では、第2部で「第2の柱」と情報交換に移ります。グローバル・ミニマム課税は、グローバル化する企業活動に対してどのように最低限の負担をしていただくかという観点とともに、そういった秩序をもってどのように主権国家の税率引き下げ競争に歯止めをかけていくか、という論点になります。具体的には、グローバルに活動する年間総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業グループに対し、各国に国際的に合意された最低税率である15%の税を国ごとに確保する仕組みです。

3つのルールがありまして、1つ目が所得合算ルール（IIR）で、子会社や支店等の税負担が15%に満たない場合に、その満たない部分を親会社の方でトップアップ課税する仕組みです。2つ目が軽減課税所得ルール（UTPR）で、IIRだけでは、親会社がIIRを持たない軽減課税国に移ってしまうようなケース（インバージョン）に対応できませんので、子会社の方でトップアップ課税する仕組みです。IIRのバックストップとしての役割を果たすものです。3つ目が国内ミニマム課税（QDMTT）で、自国に所在する多国籍企業グループの税負担を15%になるように課税できる仕組みです。こちらが導入されると、他国のIIRやUTPRによってトップアップ課税を受けることがなくなるという効果が生じます。この3つのシステムによって、各国において法人実効税率15%のフロアが敷かれる動きが見られています。日本においては、IIRは令和5年度税制改正、UTPRとQDMTTについては令和7年度税制改正において法制化されました。

〔所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）のイメージ〕（21ページ）

ある国における日本企業の海外子会社について、財務諸表の税引前利益をベースに必要な調

整を行い、その子会社が所在する国の実効税率を計算します。実効税率を計算し、それと最低税率15%との差分のパーセンテージポイント（トップアップ税率）を算出します。それを課税ベースに掛け合わせるわけですが、課税ベースについては有形資産と支払給与の一部について差し引くことが決められております。この課税ベースにトップアップ税率を掛け合わせたものがトップアップ税額になります。最終親会社サイド、つまりこのケースで言うと日本において、各国のそのトップアップ税額を課税するのがIIRです。実効税率の計算は子会社が所在する国の単位で行われます。

〔軽課税所得ルールの概要〕（22ページ）

UTPRは、先ほど申し上げたとおりIIRを補完するもので、トップアップ税額を子会社側からも計算できるようにすることを担保する制度です。これによってIIRを持たない国でのミニマム課税に穴がなくなります。

〔国内ミニマム課税の概要〕（23ページ）

QDMTTは、自国内でトップアップ税額が発生する場合、当該国の課税当局がまず課税する仕組みです。3つの適用順は、QDMTT、IIR、UTPRで優先されますので、何らかの事情で企業グループの実効税率が15%を割ってしまう場合には、QDMTTを自国の中でまず適用して15%を確保することを通じて、他国の当局からIIRやUTPRが課税されることを防ぎます。OECDから適格の認定を得ることができればQDMTTセーフハーバーにより、IIRやUTPRの計算でトップアップ税額がゼロとみなされる効果を生みます。ちなみに日本は、既にQDMTTセーフハーバーの適格認定を受けていますので、日本でのビジネスは他国からIIRやUTPRを打たれる心配はありません。

〔グローバル・ミニマム課税に関するOECDのルール等（IFで承認されたもの）〕（25ページ）

グローバル・ミニマム課税に関するルールは、各国の産業界の意見なども踏まえてIFの下でモデルルールが策定され、その後モデルルールに沿って各国で法制化することによってグローバルに統一的な制度を導入するということです。各国の制度がモデルルールに沿っているか否かはIFによるレビューにより、その一貫性を担保する仕組みになっています。2021年、2022年にモデルルールとそのコメンタリーという基本的な枠組みを示す文章が公表され、その後、執行ガイダンスが順次公表されています。ルールの明確化は非常に大事で、執行ガイダンスについては今後とも必要に応じて継続的に追加されていくと見込んでおります。

〔IIR・QDMTTの適格国リスト（2025年8月時点）〕（26ページ）

相互レビューにおいては適格性のステータスを認定します（ピアレビュープロセス）。適格性が得られない場合にはトップアップ税額に対する課税権を失い、適格性のある他国に課税権が移ることになります。本年1月からIIRとQDMTTの適格国リストがOECDから公表されていますが、UTPRについても今後レビューが開始されるということで、公表が待たれます。日本は、IIRもQDMTTも双方適格となっています。

適格国リストのIIR適格国の中で下線が引かれているのはIIRだけ導入している国、QDMTT適格国の中で下線が引かれているのはQDMTTだけ導入している国です。QDMTTだけ導入してミニマム実効税率まで自国の課税権を守る判断をしたものであり、興味深いのは、有名な投資ハブであるバルバドスは、恐らくUTPRにより他国からミニマム課税を受けることを防ぐため、無税・低税率国というステータスを遂にやめて自国に15%フロアを敷く決断をしております。アラブ首長国連邦のQDMTT導

入も同様の判断と思われますが、こういった形で全世界に法人実効税率15%フロアがどんどん敷かれていくと、政策効果がより一層深まることになるのだろうと思っています。

〔グローバル・ミニマム課税に関する周知・広報活動〕(27ページ)

グローバル・ミニマム課税は全く新しい制度ということで、その導入には実務担当者の多大なる苦労があることは想像に難くなく、企業の皆さまのご協力には感謝する次第です。関連する情報は、国税庁のホームページにまとめて掲載している他、情報提供や説明会等々、継続的に努力していきたいと思っています。円滑な実施のため、皆さまのご協力を引き続きいただければ幸甚です。

〔UTPRセーフハーバー〕(28ページ)

UTPRは、子会社側から他の領域にあるグループ会社の所得を把握する必要があるため、その執行には情報の共有化のインフラが十全に働いている必要があります。導入当初、多くの場合情報システムを司る最終親会社の事務的な負担が非常に大きかろうということで、UTPRセーフハーバーが導入されています。現状、本年末までに開始する会計年度との期限付きで設けられているものです。最終親会社の所在地国の法人税の名目税率が20%以上のとき、UTPRトップアップ税額には当該最終親会社の所在地国に係る部分の金額を含まないという制度です。名目税率20%は地方税も勘案されます。現状、米国に所在する最終親会社に係る米国利益については、UTPRトップアップ税額は発生しません。

〔移行期間CbCRセーフハーバーと恒久的セーフハーバー〕(29ページ)

企業の事務負担への配慮については、他にも移行期間CbCRセーフハーバーがあります。2026年12月31日以前に開始し、2028年6月30日

以前に終了する会計年度に適用可能で、CbCRをETR計算の一部で使用するものです。移行期間CbCRセーフハーバーの制度終了後の本則計算の適用の際の事務負担軽減も課題として認識されていて、計算を簡略化する別途の方策（恒久的セーフハーバー）について現在議論が行われているところです。

2. 外国子会社合算（CFC）税制

〔外国子会社合算税制について〕(31ページ)

外国子会社合算（CFC）税制は、日本企業が実質的活動を伴わない外国子会社等を利用することによる税負担の軽減・回避行為に対処するため、一定の場合に外国子会社の所得に相当する金額について、内国法人の所得とみなして合算して課税するという制度です。

〔外国子会社合算税制（CFC税制）の見直し（令和7年度改正）〕(33ページ)

グローバル・ミニマム課税の導入によって追加的に事務負担が生じる企業が、GloBEルールの対象企業と一定程度重なり、追加的な事務負担があるという事情を踏まえて、令和5年度、令和6年度税制改正に引き続き令和7年度税制改正において、外国子会社合算税制（CFC税制）の見直しを行いました。具体的には、所得合算から申告までの間に十分な期間を確保するため所得の合算時期の見直しを行った他、書類添付の保存義務の緩和を行いました。

今後に関しては、CFC税制とグローバル・ミニマム課税の関係に影響を与え得る国際交渉が、米国との共存システムも含め進行中ですので、短期的にCFC税制の抜本的見直しを行うことは、手戻りが生じる恐れもあるため困難ではないかと認識しております。しかしながら、こうした国際状況の帰趨を踏まえ、中長期的にはグローバル・ミニマム課税との併存を前提とした検討が必要だと認識しているところです。

3. 情報交換

〔非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等〕（36ページ）

「税の透明性」としての税情報の当局間での交換については、OECDでは非居住者の金融口座情報等の情報交換に取り組んでいるところです。最近では、暗号資産による脱税リスクの議論がなされており、非居住者の保有する暗号資産等の取引情報の報告制度についても合意という成果が上がっています。

OECDの合意に沿って、各国は原則2027年から取引情報の交換開始を目指して制度整備を進めているところです。日本でも、暗号資産交換業者等に対して非居住者の取引情報の報告をお願いする制度を令和6年度税制改正で整備したところで、2027年に当局間で情報交換を開始できるように2026年1月から報告制度の適用を開始予定です。この辺も関係事業者のご協力を頂ければ幸いです。以上で私の発表を終わらせていただきます。

IV. 第2部に関する質問・意見

（吉村） 宇多村さん、どうもありがとうございます。最近、日本でもUTPR、QDMTTが創設されていますが、各国で実施が進むグローバル・ミニマム課税の動向、また、わが国での実施状況及びCFC税制の見直しの状況、そして国際的な情報交換の取組みとしてCARFが実施されていることについてご紹介いただきました。

それでは、先ほどと同様、パネリストのお三方から、今頂いたご説明に関するご質問、ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、よろしくお願いいたします。

（青山） ありがとうございます。今のご説明で「第2の柱」の詳細についてよくわかりました。

令和7年度改正でQDMTTとUTPRの立法化が行われて3点セットが成立したわけですが、私からこの国内法制化の完成において確認したい点として、まずUTPRについて今もアメリカはクレームをつけてきています。その関係でアメリカの反UTPR論の根拠である領域外課税という議論については、わが国でも立法化に当たって何らかの検討がされたと思います。これについて、もし差し障りなければどのような検討がされたのか、教えていただければと思います。

それから、アメリカとの共存の関係で、移行期間UTPRセーフハーバーが継続する期間は問題は生じないのですが、先ほどのご説明にもありましたとおり、今年でその期限が切れるということです。そうすると、この状況を踏まえてGloBEルール全体でのセーフハーバーの在り方について、先ほどCbCRセーフハーバーの展開もご説明いただいたわけですが、セーフハーバーを巡るIFでの議論の行方、及びそれを今後受けられる国内法対応の見込みについて、コメントいただけるようでしたらお願いしたいと思います。

それからグローバル・ミニマム課税の制度で、IFが現在も引き続き、非常に長期にわたって産業界からのフィードバックを反映しながらガイダンスを繰り返し更新されているというご説明が先ほどありましたが、今後どのようなものが残っているのか。そして基本的なものはもう出来上がっていると思うのですが、どのような項目が今後想定されるのかということについて、共存条件との関係で議論すべき項目も含めて教えていただければと思います。

また、先ほど外国子会社合算税制の改正についてコメントを頂戴しました。わが国では、産業界から外国子会社合算税制と新しいミニマム課税との二重の事務負担について、長年にわたっていろいろな要望を出してきたと聞いております。その要求を徐々に消化して税制改正に反映されているということが、先ほどのご説明でもわかりました。そうしますと令和8年度以降、

事務手続きの配慮については、今回、申告期限の延長まで来たということですが、その点でもうかなり行き着いているのか、まだ情報申告面での事務手続きの負担について何か課題が残っているのかを確認させていただくとともに、より基本的なところで、将来的には両制度間の調整の在り方について何か議論が残っているのか。令和7年度与党大綱の中では、令和8年度以降の改正について「第2の柱の環境変化に伴う検討の余地」という表現を使っておられますが、この検討の余地というのは両制度の課税要件規定面での統合或いは調整の可能性まで見通したものなのかどうか。例えば、国際的な税制改正の動向がどのようになるかも念頭にあると思うので少し抽象的な質問になって、宇多村さんからはなかなかお答えが頂きにくいと思いますが、そういったものも必ずしも排除しない、現時点ではそういったことも将来的な視野に入っているのかどうかについて、教えていただければと思います。私から以上です。

(吉村) 青山さん、ありがとうございます。それでは、続きまして栗原さん、お願いいたします。

(栗原) ご説明どうもありがとうございます。私の方からは、グローバル・ミニマム課税とCFC税制について質問及びコメントをさせていただきます。

最初に、UTPRの行方です。グローバル・ミニマム課税はIFで合意され、多くの国が導入して今に至っております。以前、アメリカが利益Aの原案を提案してきたので税金の再配分に同意していると思っていましたが、昨年のUTPRに対する不満ということで風向きが変わってきたのかなと感じました。UTPRの行方は非常に気になっています。UTPRはIIRのバックストップですから、現在のグローバル・ミニ

ム課税の根幹を成しています。従って、いろいろアメリカのご主張もありますが、UTPRをやめしまうと制度として根本的に見直す必要が出てくると思います。一方で、アメリカを特別扱いすると他の国が納得しないと思います。既に多くの国がグローバル・ミニマム課税を導入しました。UTPRをまだ導入していない国もあると思います。今回のアメリカの899条騒ぎで導入をためらう国もあると思います。制度として欠陥があるかもしれませんが、UTPRがなくとも大きな問題にならないかもしれません。いっそのことUTPRをやめようというのも1つの考え方だと思います。一度入れたIIRを取りやめるということは、15%以下にして企業を誘致すると宣言することに等しいので、世界合意に反することになり、その点では目立つと思います。いっそのこと、IIRは情報申告制度に移行するという考え方もあるのかもしれません。UTPRの見通しについてご教示いただければと思います。

ご解説にもありましたが、アメリカのGILTIをグローバル・ミニマム課税として認めることになると、GILTIがグローバル・ブレンディングであることから、IIRの国別ブレンディングもグローバル・ブレンディングに変更になるのではないのかという期待が生まれます。先ほどのコメントは課税という点ではちょっと微妙な問題があるということだったと思うのですが、一方、事務に関しては楽になるのではないかと期待してしましますが、いかがでしょうか。

あと、CbCRセーフハーバーの延長についてです。2024年度からIIRが適用され、来年2026年9月末の申告に向け、各社、CbCRセーフハーバーを軸に申告体制を構築してきました。初めてということもあり、監査法人対応も非常に大変です。来年9月の申告が終わり、ほっとしていたら、2026年度は最終年度で、来年からは本則計算で頑張らましようと言われても対応し切れません。ぜひCbCRセーフハーバーを今のまま延長していただけるようお願いいたします。

す。ご紹介にもありましたが、改良された上で恒久的セーフハーバーに格上げされるという話もあります。本当に必要な改良なのかどうか吟味いただき、なるべく変更せずに導入いただけると助かります。

あと「Once out, always out」は、ある年にたまたまCbCRセーフハーバーの基準を満たせなかった国・地域は、それ以降CbCRセーフハーバーを適用できないというルールですが、あまりよろしくない不要な制度と考えております。本来ならばすぐに撤廃すべきですが、CbCRセーフハーバーが恒久的セーフハーバーの1つに格上げされるなら、そのときで良いのかもしれない。

UTPRとQDMTTの事務についてです。UTPRもQDMTTもGloBE情報報告書（GIR）で集めた情報で申告するので、事務は別に発生しないと理解しておりますが、全くなしとも思えません。追加の事務がどの程度発生するのでしょうか。海外子会社のQDMTTは各地の申告です。本社で計算して海外子会社に申告させる企業、各子会社が計算して申告するものの本社としてフォローアップする企業など、さまざまです。本社の関与は企業によって異なりますが、本社が全く関与しないケースはないようです。QDMTTは各国の制度となっていますが、各国におけるQDMTTの申告計算の把握が大変で、かつ各国で独自の上乗せ要件が課されないように、ぜひOECDとしてモニタリングしていただければと思います。

あと、ご解説にもありましたが、恒久的セーフハーバーについて、そのうち出るといわれながら今に至っております。状況は先ほどご解説がありましたが、QDMTTを入れている多くの国を拝見すると、例えばアメリカや中国に子会社を多く持つ企業にとっては、この2国が採用しないことから事務の軽減効果は小さくなると考えます。

最後にCFC税制です。グローバル・ミニマム課税の導入により、事務が増加する見通しで

す。各社鋭意頑張っていますが、対応し切れるかどうか、不安の声をよく聞きます。企業によって事情は違いますので、「この点だけはお願います」と発言すると、登壇者特権になってしまいますから控えます。ただ、ご解説にありましたように、令和7年度改正で12月決算子会社の申告を翌年度にずらしていただきました。年度末から2カ月を4カ月に変えただけとえばそうですが、単なる数字の変更、非常にわかりやすい改正で事務の変更もしやすいと思います。先ほど、個別の要望はしないと申し上げましたが、例えば租税負担割合20%未満を15%未満に変更すると、15%がグローバル・ミニマム課税の最低ラインですので、20~15%の範囲に入ってくる国が多くなってくると思います。弊社でも20%を切るあたりの国が多く、事務が大変です。20%を切ったかどうかを判定する作業を極力減らせば、事務量は相当減るのではないかと期待しております。企業にとっては改正直後の切り替えコストも馬鹿になりません。簡単でわかりやすい改正をお願いいたします。

最後に感想です。各社から出されている改正要望は多岐にわたっております。それだけ複雑になってしまっているということだと思います。課税とのバランスを取っていく必要はありますが、コメントにもありましたけれども数年先の見直しが必要と考えます。1つには、データの利活用がテーマとなっております。二度手間を回避するのなら、先ほど青山さんからもコメントがありましたが、IIRと統合し同じデータを使い、実体のある低税率国はIIR、実体のないペーパーカンパニーはCFCの役割とするのが良いのではないかと思います。以上です。

（吉村） 栗原さん、ありがとうございます。それでは、漆さん、お願いいたします。

（漆） 貴重なお話をありがとうございました。

先ほどの「第1の柱」に対する青山先生のコメント、それから今お聞きした栗原さんのコメントとかなり被るところもあるのですけれども、先ほどDSTについてPillar 1よりかなりアメリカ企業に有利なのではないかと申し上げたのですが、Pillar 2についてもアメリカに対してSide by Sideアプローチを取ることにについて、先月の時点でも28カ国が懸念を示しているという報道を拝見しました。その懸念の中には、栗原さんがおっしゃっていたように、IIRが国別ブレンディングであるのに対してNCTIがグローバル・ブレンディングであることからNCTIが有利であって、これによって競争条件がゆがめられる可能性があるのではないかと指摘も含まれています。また、アメリカが提案するSide by Sideアプローチの下で、任意の選択肢とはいえ、アメリカの親会社が支払うNCTIが子会社の所在する各国に割り当てられて、外国子会社の所在国で支払う税から税額控除されるという提案がされているので、このプッシュダウンアプローチについて、外国子会社の所在国の課税主権が脅かされるのではないかと指摘もされていますと拝見しました。

先ほどの質問と合わせて、Pillar 1の先行きがちょっとわからなくなって、各国がDSTを施行して、現在提案されている形でのSide by Sideアプローチになるとすると、やはりDSTの部分についてもPillar 2の部分についても、アメリカの方が有利なのではないかという気がしてしまいます。そうだとすると、先ほどDSTについて、報復の連鎖になってしまうという意味では望ましくはないのではないかと話があって、本当にそのとおриだと思うのですが、アメリカがどちらについてもやや有利という状況だと、アメリカとそれ以外、特に欧州の間での分断をより深める可能性があるのではないかと感じました。その辺はどうなのでしょう。

それから、先ほど栗原さんが、IIRもグローバル・ブレンディングにならないかとおっしゃっていたと思います。もしかしたら先ほど質問

すべきことだったのかもしれませんが、Pillar 1の方の9ページで競争条件をそろえるという話があって、その意味でPillar 2の方をNCTIに寄せていくことはあるのかなと私も気になりました。税額控除の還付の有無が既に議論に上がっていると伺いましたが、グローバル・ブレンディングにするとか、カーブアウトも実質的に2つの制度を近づけていくとか、そんな感じで2つの制度が実質的により近づいていく可能性はあるのでしょうか。先ほど、アメリカの制度の方が発想としては射程が広くて根本的に違いがあるとおっしゃっていたので、もしかしたら難しいのかもしれませんが、競争条件をよりそろえて分断を少しでも生じないようにしていくという意味では、表面的な制度にせよ、2つを近づけていく可能性はあるのかなと感じました。

それから、これも先ほどのパートでの青山先生のご質問と被るかと思いますが、それに対するお答えも拝聴して、日本の国内法をPillar 2とアメリカ対応の二重構造にするとダブルスタンダードになるのかといった話をしていらっしゃったかと思いますが、Qualified IIRとして認められることがアメリカ以外の国でもあり得るのかということです。私の質問は以上です。ありがとうございました。

(吉村) 漆さん、どうもありがとうございました。実施面における課題等も含めて、お三方から幅広く質問が出ております。それでは、今のご意見、ご質問を受けまして、宇多村さんからご回答を頂ければと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

(宇多村) 有難うございます。では、私の力の及ぶ限りにはなりますが、基本的には頂いた順番にお答えいたします。

青山さんからは、軽課税所得ルールについて

アメリカから領域外課税という批判があったところを、わが国法制ではどのようにその論点をクリアしたのかというご質問を頂いたかと思えます。この辺は、理論的に明確というよりは、趣旨を理解していただいたと思っております。軽課税所得ルールについては、所得合算ルールの潜脱を防止しつつ、これを補完するものであるという制度的な趣旨に正当性が認められるという点、すなわち所得合算ルールは日本にある親会社に軽課税国の子会社に係る上乘せ分を課税する仕組みですが、これだけではわが国に所在する親会社が軽課税国に移転して潜脱を図った場合に最低課税ルールを課すことができないという趣旨をご理解いただいたと考えております。

次に、「共存」のためのUTPRセーフハーバーの恒久化の見込み、あとは執行ガイダンスの今後の見込みに関するご質問だったかと思えます。これについては、共存の具体的な制度設計はまさに交渉中であるところ、6月の合意の後、秋の国際会議シーズンがまさに始まっている段階でして、見通しについては正直何とも申し上げられないのですが、セーフハーバーの重要性はそれとして理解しております。しかし、セーフハーバーの一方の性格として、長期化すれば政策目的が減殺されるリスクもあるということ、政策担当者としては念頭に置かざるを得ません。何れにしても競争条件の公平性やBEPSリスクの低減、そして簡素化の観点を念頭に置きつつ、丁寧に議論を積み重ねていくべきものと思っております。説明の際にも申し上げましたが、Administrative Guidanceの残された論点という点で言えば、恐らく1丁目1番地であるETR計算の恒久的なセーフハーバーや、目下進行中の共存システムの具体化、あとはG7声明にもあった税額控除の取扱いなどがあるかと思えます。

外国子会社合算税制の改正における今後の見通しについて、情報申告的な内容にとどまるのか、要件面に踏み込んだ「第2の柱」との統合

調整まであり得るのかという点につきましては、議論のスタート地点は、外国子会社合算税制（CFC税制）は、国際協調というよりもわが国独自の租税回避防止措置だろうということで、その趣旨からわが国の所得だとみなせる部分について、わが国が必要と考える法人税率で課税する措置として極めて重要な制度だということです。先々の改正なのですが、既に立法化されているIIRやUTPRの実施状況だけでなく、今まさに議論中の共存システムの制度設計や、そこで検討される簡素化の考え方など、国際的な議論の帰趨も踏まえる必要があり、丁寧に検討していくべき論点だと思っております。

東レの栗原さんのご質問は、UTPRの行方や、NCTI（IHGILTI）をグローバル・ミニマム課税として認めるという観点、こちらは漆さんも挙げておられた論点だと思いますがIIRをグローバル・ブレンディング化する動きはあるのか、そしてグローバル・ブレンディングの方が事務的には楽なのではないかという論点をいただいたかと思えます。

ご指摘のとおりUTPRはIIRのバックストップで、双方合わせてGloBEルールと申しまして、これにQDMTTを加えたものがPillar 2全体のパッケージ（グローバル・ミニマム課税）となります。GloBEルールはIIRとUTPRからなるということの私なりの解釈は、IIRとUTPRはコインの裏表で、機能的にも理論的にも2つ組み合わさって穴がないからこそ各国でQDMTTの導入が進んでいて、この仕組みこそが主権国家による法人税の引き下げ競争への歯止めという政策効果を生んでいるものであると思っております。この意義は、今般の共存システムの議論を受けても恐らく変わらないのだろーと思っております。

繰り返しになりますが、Pillar 2は採用しない国の存在がある意味で所与とされるコモンアプローチの位置付けですが、その中でも、採用国からいつIIRやUTPRを打たれるのかわからないという各国の自覚がこれらの国の投資戦略

に影響を与え、各国の自発的なQDMTTの導入を促している面があります。先ほども申し上げましたが、バルバドス、ブラジル、アラブ首長国連邦、スロバキアといった国は、恐らく自国の課税防衛のために導入しているとは私は見ています。こういった動きの根幹には国ごとに実効税率を計算していく仕組み（国別ブレンディング）があるわけで、これが現在の軽課税国に対して法人税率を15%以上に引き上げるインセンティブを与えているものになっていると思っています。この意義については変わらないと思っております。

そう考えてみると、IIRがGILTIのようなグローバル・ブレンディングになると、少なくとも各国ごとに実効税率を計算させることで成り立っていたインセンティブが、恐らく弱まっていくことになるでしょう。先ほど少しだけ申し上げましたが、そもそものアメリカとの税の成り立ちの違い、子会社を広範にカバーして、所得の分類も変えてまで株主レベルで課税していくということで、かの国は想像するに、世界のどの国よりも租税回避に悩んできた国で、プレーヤーも規制する側も相当な能力の持ち主たちが日々やりとりしている中で生まれた制度であることが想像に難くないのですが、そういった根っこの強靱さを度外視して、IIRだけを表面的に捉えてグローバル・ブレンディングに変更したときにどうになってしまうのか、率直に申し上げて私は懸念せざるを得ません。

そして、軽税率国へのモニタリングの労など色々ある中で、グローバル・ブレンディングで事務負担軽減されるのではないかという点ですが、これも実務経験者でもない者が甚だ僭越なのですが、私の理解では、グローバル・ブレンディングであろうが国別ブレンディングであろうが、恐らく世界に散らばっている数あるentityの所得と税額を計算、把握する労は変わらないのだと思います。大きく言えば、それを国別でまとめ上げて実効税率を計算するのか、全世界でまとめ上げて計算するのかといっ

た違いになるわけですが、ここで私が想像するのは、親子間の取引が、子会社－子会社間の取引に比べ圧倒的に多いのだらうということです。親会社のシステムが集約的にデータを把握する世界だとするならば、取引の量とデータの集約量は親子間の方が強かろうと思います。この親子間の膨大な取引をネットアウトし各種の調整をしてグローバル・ブレンディングをしなければなりません。これが、子会社－子会社の間のデータの集約というのは、同じ国の中であれば当局なりルールなり規則が同じなのでまだいけると思うのですが、国を越えてブレンドが始まると一体どうなのだろう、少なくとも親会社でデータを集約すると思いますが、各国の税会計制度が区々ななかその労苦は少なくとも国別ブレンディングに勝るとも劣らないのではないかと想像します。この辺は、現にアメリカに進出されている企業の方々がGILTI課税でどのような経験をされているのかというところに、私としては興味があるところです。

次に、CbCRセーフハーバーの延長のご要望と、もう1つ「Once out, always out」は一体どのような意義があるのかということですが、ご要望の趣旨はよく理解できるところで、少なくともまさに本丸の恒久的セーフハーバーの議論にとにかく全力を尽くすことが先決かと思えますし、BIACや産業界の方からも色々と要望がOECDの方に届いているように聞いておりますのでそちらにも十分関心を払いつつ、引続き主体的に議論に参加していきたいと思っております。

「Once out, always out」というのは、セーフハーバーはあくまで暫定的な取り扱いであって、本来は全て本則ルールで計算していただきたいという政策・交渉担当者の考えの反映なのだと思います。こちらにも制度の効果やプレーヤーの実態などを踏まえて恒久的セーフハーバーの議論の中で論点になるのだらうと思います。

また、GIRの事務負担の追加はどの程度かという話だったかと思えます。わが国では、

UTPRとQDMTTの申告書の様式はまだ公表されていませんが、実効税率の計算は基本的にIIRと共通ですので、大きな事務の違いは発生しないと思っております。ただし、UTPRについては、わが国で課税される金額及び各構成会社等で課税される金額を配分するので、経済活動実態を表す配分ファクター（従業員の数や有形資産の額）に基づいた金額が必要となるため、その点の追加はあるかと思います。またQDMTTですが、各構成会社等で課税される金額を配分するため、個社単位の実効税率の計算に用いた数字を利用することになります。何れの計算もGIRに記載されている数字か個社単位のバックデータを用いるものですので、新たな情報収集が必要となるものではないと考えております。なお、各国制度のQDMTTはIIRと同様にIFで制度やセーフハーバーの適格性について審査することとなるので、ある程度一貫性は維持される方向ですが、各国の課税主権に基づく部分もあります。すなわち、コメンタリーではSBIEとデミニマス基準を採用する・しない、その範囲の限定、そして15%を超えるミニマム課税の設定については、モデルルールとの乖離を認めております。

さらに恒久的セーフハーバーの見通しと、関連してアメリカや中国はQDMTTの非導入国なのでQDMTTセーフハーバーが効かないのではないかという点をいただいたかと思います。恒久的セーフハーバーについては、一生懸命議論しておりますが、現状、公表時期などについて確約できない状況であり、当方としては鋭意努力を積み重ね、働きかけているところです。

CFC税制については、租税負担割合20%未満という閾値の基準を15%に合わせてはどうかという点と、もう1つ、データの統合利活用や、ペーパーカンパニーはCFC、それ以外はIIRで対応するといった整理も可能ではないか、そういったことを踏まえてCFC税制の在り方を見直してはどうかといった点をいただいたかと思います。CFC税制は、対象企業にグローバル・

ミニマム課税による追加的な事務負担が生じることを踏まえ、令和5年、6年、7年で税制改正を行ったところです。令和8年度税制改正においても同様に必要な措置の検討を行っていく所存です。ご質問の中で計算が必要な子会社が20～15%の間に多くいるという点をご紹介いただきましたが、そうした情報をシェアいただきまして有難うございます。閾値の設定の仕方によっては、計算の必要がなくなる子会社が増えるため事務負担が軽くなるといった事情も分かりますが、他方で、当該数値（15～20%）の範囲には有名な投資ハブ国が沢山落ちるところです。そして経済合理性の有無を問わずに国単位で計算するグローバル・ミニマム課税の15%と、個社単位で経済合理性の有無を問うCFC税制における20%とは、その政策的な機能なり意義が自ずと異なるものなので、実務の観点のみで議論せずに、じっくり丁寧に議論、検討していければと思っております。

最後に、データの共通化と数年先の見通しについてです。「第2の柱」については、米国制度との共存や簡素化など、制度設計に関する重要な議論がなされているなか、データの収集・利用については見通しづらいですが、両制度で用いるデータの共通化というご提案に対しては、今後の議論の進展を踏まえつつ検討する必要があると思っております。合理的なやり方でGIRの細かな作り込みの中で共通化できる要素があるのかないのかといった点は、重要な論点として認識させていただければと思います。何れにしても、事務負担やわが国の競争力の観点などには十分留意していきたいと思っております。

漆さんのご意見ですが、非常に的を射たというか、あり得るご批判と認識しています。アメリカが結局有利になるのではないかと、放置すれば逆に分断が進んでしまうのではないかとということですが、先ほど申し上げたとおり、OBFB法ではそれなりに課税強化を行ったと認識しております。現段階でなかなか比較が困難というところもあり、一方が確定的に有利かというところ

正直まだわからないというか、研究しても恐らく難しい論点が残されるでしょう。むしろその後、何が重要になるかという点、恐らく国際社会の関係者の納得感をどれくらい得られるかだと思います。少なくとも納得が得られ、分断が起らないような結論を何とか導き出したいということで、粘り強くやっていくしかないと思っています。

そして、分断は進むのかというのは、まさに私の能力を超える大きな論点なわけですが、国のガバナンスは常にそれぞれで、アメリカは連邦レベルでは政府と議会、そして州との関係もユニークでしょうし、何れにしても国際社会では多様性を認め合わないとも何も進まないことだけは事実だと思います。意見の違いはありつつも、米国、イギリス、フランス、ドイツ、EU等、各国の財務省の担当者レベルでは率直に意見交換できる関係ではありますので、少なくとも実務担当者レベルでの分断を生まないように、とにかく政治レベルが納得できるような結論を導き出したいと思っています。

また、GloBEルールをNCTIに近づけるのかという点は、先ほどのグローバル・ブレンディングに近づけることが現実的にどの程度実務負担の軽減に繋がるのかという話と、政策目的を毀損せずにできるものなのだろうかという点でご回答差し上げましたので、そちらに代えさせていただきます。

アメリカとの二重構造については、青山さんの質問でも軽く触れさせていただいたと思いますが、国際課税の世界は先ず各国の課税主権が前提となっていますので、そもそも多重構造であることがスタートラインかと思っています。その中で、企業の活動のグローバル化でゆがみが生じている部分をなるべくfit for purposeというか、完全主義を目指さないにしてもスタンダー

ド化して企業の投資活動に税由来のゆがみが生じないようにしていこうという地道な世界なのだと、私は思っています。現実的にアメリカは大きなプレーヤーですので、少なくともその取引上のゆがみが生じないように、企業が投資を選択する際に税の違いが投資判断の違いを生まれないような仕組みにいていくのが、大事なことなのだろうと思っています。そして、技術的な作り込みでどのように解消していくのかを考えるのが、今後の課題なのだろうと思っています。以上です。ありがとうございました。

おわりに

(吉村) 宇多村さん、どうもありがとうございました。残念ながらここで時間となりましたので、第2部を終了したいと思います。

2025年1月に米国でトランプ政権が誕生して以降、税に限らず国際秩序に大きな動揺が走っています。皆さんも、朝、テレビをつけて新しいニュースに驚くという日々を送られているかと思います。国際的に大きな動きが生じている一方で、内に目を転じると、国内では新しくできたルールに基づいた対応を淡々と進めているということで、税に携わる皆さまは大きなギャップを感じているのではないかと思います。今後を見通していくのは難しいですが、本日の議論が将来或いは現在の課題を整理するのに役立っていくのではないかと、われわれは考えております。パネリストの皆さまに改めて感謝を申し上げます。

それでは、これで国際課税に関するパネルディスカッションをお開きにさせていただきます。ご協力どうもありがとうございました。

大企業の税務コンプライアンスを考える

東京大学教授

増井 良啓

1. はじめに

(1) AI時代のリサーチ

本日の論題は、「大企業の税務コンプライアンスを考える」です。

生成AIを使ってリサーチができる時代になりました。みなさまも、お好みのAIで「大企業の税務コンプライアンスを考える」と打ち込んでみてください。たちどころに、関連項目とそれらをサポートするウェブサイトのリンク先が表示されます。

もちろん私もやってみました。ChatGPTやPerplexity, Copilot, Geminiなど複数のAIが、かなりの水準のものを即座に出してきます。大企業の税務コンプライアンスは世の中で話題になり、インターネット上の公開情報が豊富です。それらをAIが学習しており、情報集約してくるのでしょう。

もっとも、AIの回答は、私が一番論じたいこととはちょっと違っていました。そういうわけで、本日は、ある人間研究者が面白いと思っているところをお話します。



(2) 実務と理論

この分野はとりわけ第一線の企業実務が大事です。しかし、私の能力の限界ゆえに、税務調査の現場でこう対応すべきだ、といった生々しいお話はできません。やや理屈っぽい話になります。

私はここ数年、自発的納税行動のメカニズムに関心をもち、「人はなぜ納税するか」という問いにとりこんでいます¹。

人の納税行動は、単純な損得勘定だけでは説明できません。脱税が摘発され制裁を受けるから納税するといった単純な話ではない。代わりの説明として、社会規範を守る、損失を回避し

たい性向がある、外的環境が遵守行動を促す、といった具合に、さまざまな説明が試みられています。社会実験やラボ実験も盛んで、日々文献が量産されています。

本年度前半は、「人はなぜ納税するか」というテーマで大学のゼミを開きました。ある本²を会読して、国によって納税協力の度合いが異なるのはなぜか、学生のみなさんとあれこれ議論しました。

本日の報告は、このような研究プロジェクトの一環です。これまで主に個人の納税行動に関する研究をサーベイしており、企業の納税行動は検討できていませんでした。そのようなとき、山寺尚雄専務理事から租税研究大会の講演依頼を頂戴しました。そこでよい機会だと思い、特に大企業に着目して、大企業の税務コンプライアンスを考えることとした次第です。

(3) 5つの問い

今日の報告では、5つの問いをたてて、考えてみます。

- 大企業の税務コンプライアンスがなぜ重要か
- 協力的コンプライアンスの研究状況はどうなっているか
- 応答的規制の理論的基礎はどこまで強靱か
- 日本の取組みはどうなっているか

●租税の確実性は神話なのか

(4) 補足

本論に入る前に、2点補足します。

- 以下のご報告で「大企業」というとき、おおまかに、移転価格税制の国別報告書を提出するような企業をイメージします。日本では、大法人と中小法人を区別するときに資本金1億円超といった基準をよく用いますが、そのような特定の基準は意識していません。上場・非上場を問わず、かなり売上の大きい会社で、企業グループを形成して国際的に展開している、というイメージです。
- 2012年9月の第64回租税研究大会で、私は「租税手続法の新たな潮流」という報告をしました³。また、2014年11月と2017年7月の国際課税研究会で、関連のOECD報告書を紹介しました^{4,5}。本日の報告は、これらをアップデートするものです。

2. 大企業の税務コンプライアンスの重要性

大企業の税務コンプライアンスを考えることには、重要な意義があります。なぜなら、法人企業が情報の結節点として、課税システム⁶の要になっているからです。この点につき、

¹ これまでの成果として、増井良啓「納税協力と納税非協力—税務長官会議の報告書を中心として」フィナンシャル・レビュー 156号(2024)145頁、増井良啓「準自発的コンプライアンスについて」増井良啓・渕圭吾・浅妻章如・吉村政徳・藤谷武史・神山弘行編『市場・国家と法—中里実先生古稀祝賀論文集』(有斐閣2024)87頁、増井良啓「納税協力のシグナル行動モデル」トラスト未来フォーラム『金融取引と課税(7)』(2025)121頁、増井良啓「タックス・ギャップ推計の有用性」斎藤誠・山本隆司編『行政法の理論と実務 宇賀克也先生古希記念』(有斐閣2025)1011頁。

² Sven Steinmo and John D'Attoma (2022), *Willing to Pay? A Reasonable Choice Approach*, Oxford University Press. この書物は、スウェーデンで脱税が少なくイタリアで脱税が多いという点について、その違いは文化によるのではなく制度による、と主張する。歴史的制度論(Historical Institutionalism)の知見を、行動科学に基づくラボ実験で補おうとする試みである。

³ 増井良啓「租税手続法の新たな潮流」日本租税研究協会『税制抜本改革と国際課税等の潮流(公社)日本租税研究協会第64回租税研究大会記録』(2012)98頁。

⁴ 増井良啓「OECD, Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013)」租税研究 783号(2015)334頁。

⁵ 増井良啓「『租税の確実性』報告書を読む」租税研究 815号(2017)156頁。

⁶ 課税システムとは、渡辺智之『インターネットと課税システム』(東洋経済新報社2001)2頁の用語であり、課税制度と税務執行の総称である。

Richard Bird教授は、「効果的な課税の鍵は情報であり、現代経済における情報への鍵は法人である」と述べています⁷。

法人企業は情報の結節点ですので、課税ポイントが法人企業に集中します。このことは税目を問いません。企業は法人所得税を納付するだけでなく、社会保険料や付加価値税、源泉徴収税を納付し、税制全体において大きな役割を果たしています。

中でも、大企業の納税は特に重要な位置を占めています。

●OECDが58か国にアンケートをとった結果、次のことがわかっています。課税当局の中で大企業を対象にする部門は、法人納税者数の1.7%をカバーするだけで、全ネット収収の44%を徴収していました⁸。

●日本のデータとしては、令和5年度の数字で⁹、資本金階級100億円超の法人数は1018社にすぎませんが、申告所得金額に所定の税率を乗じた法人税の算出税額は全体の16%に相当します。

以上から、企業は課税システムの要であり、中でも大企業の果たす役割が大きいですといえます¹⁰。超大企業に連年調査が入る理由はここにあります。また、税務調査が入らなくても企業の自主点検で適正納税になることが重視される理由もここにあります。

3. 協力的コンプライアンスに関する内外の研究

(1) BEPSプロジェクトと並行する展開

協力的コンプライアンスに関する研究状況をレビューする前に、前提知識として、OECDの動きをおさらいしておきます。これまでの動きを通覧すると、協力的コンプライアンスの展開がBEPSプロジェクトの進行と並行していたことがわかります。

日本で「税務に関するコーポレートガバナンス」と呼ばれる取組みは、国際的には「協力的コンプライアンス (Cooperative Compliance)」といいます。協力的コンプライアンスの実施例は国によってさまざまですが、共通項をまとめると、課税当局と納税者の間の透明性を高めて信頼関係を構築し、納税者の法令遵守を促す取組みといえます。

この取組みが注目を浴びた背景には、多国籍企業のアグレッシブなタックス・プランニングがありました。2008年にOECDが税務仲介者の役割に関する報告書¹¹を出し、タックス・プランニングの需要側 (= 企業) に働きかける余地があるとして、納税者と課税当局の間の「より高められた関係 (Enhanced Relationship)」の構築を提言しました。これに先立つ2007年の租税研究には、当時の谷口和繁審議官が「コーポレートガバナンスと税務リスク」という講演を

⁷ Richard Bird (2002), Why Tax Corporations?, Bulletin for International Fiscal Documentation 56, 194. これを引用しつつ, Jonathan Shaw, Joel Slemrod and John Whiting (2010), Administration and Compliance, in Institute for Fiscal Studies, Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review 1100, 1124 は、英国収収の約90%が企業によって納付されていると述べる。

⁸ OECD (2024), Tax Administration 2024, 94. これは各国の平均値で、従業員賃金の源泉徴収税を含めた数字である。

⁹ 国税庁『令和5年度分会社標本調査』(2025) 28頁, 第1表総括表。

¹⁰ ただし、租税を「負担」するのは生身の人間であり、法人ではない。シャープ勧告が述べたように、法人は擬人 (impersonal entities) である。シャープ使節団日本税制報告書 (1949) 第6章A (日本税理士会連合会出版局による復元版 (1979) 74頁を参照した)。擬人という表現を現代的に言い換えると、法人は各種ステークホルダーの利害を調整するためのアレンジメントである、ということである。したがって、法人には自然人のような担税力を観念できない。増井良啓『租税法入門第3版』(有斐閣2023) 182頁を参照。念のため付言しておけば、このことは大企業であるか中小企業であるかを問わない。

¹¹ OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

掲載されており¹²、議論が進んでいたことがわかります。

2012年にBEPSプロジェクトが始まります。この時期に出たのがOECDの2013年報告書¹³で、協力的コンプライアンスに関する基本的な文書です。

2013年報告書は、透明性と開示を支えるコーポレートガバナンスが重要であるとともに、課税当局もそれに応えて行政組織の良き統治を達成すべきだ、としました。より具体的には、協力的コンプライアンスが機能するためには、企業の「税務統制枠組み (Tax Control Framework, TCF)」が重要であるとしています。TCFは、コーポレートガバナンスの内部統制に税務を組み込むものです。税務戦略を企業の上級管理者のレベルで文書化し、そこに盛り込んだ方針と過程を遵守しているかを定期的に監視する。TCFを効果的に実施している企業は、内部統制を効かせているから、非違を行うリスクが小さい。だから、これを課税当局によるリスク評価に反映できる、という考え方です。このようにして、納税申告書の信用度に関して客観的に正当化できる保証を課税当局が与えることになります。

2013年報告書について注目されるのは、協力的コンプライアンスに関する2つの懸念に回答したことです¹⁴。一方で、大企業優遇ではないかという懸念、他方で、大企業に法律以上の遵守義務を負わせるのでないかという懸念が、当時語られていたからです。これら2つの懸念に対し、報告書は次のように応答しています。すなわち、協力的コンプライアンスであってもなくても法律の定める以上の課税はすべきではない。法律の定める以下の課税もすべきではない。協力的コンプライアンスに入る企業に対しても、

そうでない企業と同様に、あくまで法律の定めるラインの納税を求める。この点について裁判所の審査が保障されていれば、平等原則や合法性原則の関係で問題がない。こういう応答でした。

2015年にはBEPSプロジェクトの15の行動につき最終報告書が公表され、ルーリングの見直しや、義務の開示ルール、移転価格の文書化・国別報告、紛争処理メカニズムなどが盛り込まれました。

2016年に、OECDはTCFに関する報告書を出します¹⁵。

さらに2018年1月、ICAP (International Compliance Assurance Program) を試行します。ICAPは、リスク評価と保証のプログラムです。そのポイントは、多国籍企業が自発的に参加すること、透明かつ協力的な関与であること、複数の課税当局が関与する多国間プログラムであることです。具体的には、企業が文書パッケージをリード課税当局 (lead tax administration) に提出する。そこに含まれる移転価格国別報告やTCF詳細などを判断材料にして複数課税当局がリスク評価を行う。対象項目につき低リスクだと判断すれば保証 (assurance) を与え、一定期間は当該リスクについて追加的審査を行わない旨の結果レター (outcome letter) を発出する、というものです。ICAPで低リスクと判定されれば、企業会計上の開示目的でも有利に働きます。

2019年3月に19か国が参加してICAPの第二次試行を行いました。試行に対する多国籍企業からのコメントとしては、好意的評価と並んで、各国課税当局すべての合意が困難だ、予想以上に時間と労力がかかる、ICAPで検討中の論点につき移転価格調査がはじまるなど課税当局内

¹² 谷口和繁「コーポレートガバナンスと税務リスク」租税研究 694 号 (2007) 110 頁。

¹³ OECD (2013), Co-operative Compliance : A Framework : From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

¹⁴ 増井・前掲注 4・341 頁。

¹⁵ OECD (2016), Co-operative Tax Compliance : Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.

で統一がとれていなかった、などの問題点も指摘されていました¹⁶。

このような試行経験をもとに、OECDは2021年にICAPハンドブックを出し¹⁷、プログラムを恒久化しました。

2021年秋にはBEPS2.0の2つの柱が合意されます。グローバル最低課税の実施には詳細な情報申告が必要です。その対応がたいへんだという点については、今年6月末に米国第二次トランプ政権とG7の間で合意された共存アプローチ（side-by-side approach）の下でも、変わりはありません。

このように、協力的コンプライアンスの取り組みは、BEPSプロジェクトと相前後して進んできました。OECDの税務行政年次報告書の最新版（Tax Administration 2024）によると、実施国が増加しています。2022年の段階で、調査対象58か国のうち74%の課税当局が大企業に対するプログラムを用意していた、と報告されて

います¹⁸。

（2）日本の研究

それでは、協力的コンプライアンスに関する内外の研究状況は、どうなっているのでしょうか。まず日本の研究をみてみましょう。日本で協力的コンプライアンスの比較法的研究が盛んになったのは、10年ほど前のことです。

2014年から2015年にかけて、同志社大学の坂巻綾望教授は、当時の日本の取組み¹⁹や、オーストラリアの応答的規制理論²⁰、OECDの報告書²¹について、論文を公表しました。

ほぼ同じ時期から、明治大学の岩崎政明教授は、英米の取組みを研究した成果を複数の論文で公表し²²、日本租税研究協会でも2016年5月に講演しました²³。岩崎教授はその後、コロナ禍で海外出張が困難であった時期にも税務コーポレートガバナンスの研究を続けています²⁴。

2017年の論文²⁵で、当時アジア開発銀行で働

¹⁶ Martini and Russo (2021), *infra* note 28, 181.

¹⁷ OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme : Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a44d51e2-en>.

¹⁸ OECD, *supra* note 8, 136. 日本の参加につき参照、中村稔「税の執行当局間協力について」租税研究 908 号（2025）33 頁、39 頁。なお、注目すべき動きとして、富裕層（HNWI）を対象にした協力的コンプライアンスの取組みを行う課税当局が増えていることを、この年次報告書は報告している。この動きは日本の税務行政にとっても示唆的である。

¹⁹ 宮崎綾望「『税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組』の背景と今後のあり方」税研 177 号（2014）110 頁。

²⁰ 宮崎綾望「現代税務行政の課題と理論：オーストラリアにおける応答的規制理論を中心に」同志社法學 67 巻 2 号（2015）920 頁。

²¹ 宮崎綾望「租税行政の国際的動向：協力的コンプライアンス（Co-operative Compliance）の意義と課題」一橋法学 14 巻 2 号（2015）495 頁。

²² 岩崎政明・川島いづみ「コーポレートガバナンスとタックスコンプライアンス」日税研論集 67 号（2016）219 頁、岩崎政明「英国における租税回避スキームの義務的開示・プロモーター規制」論究ジュリスト 23 号（2016）190 頁、岩崎政明「企業のタックスコンプライアンス向上のための方策：その目的、内容、期待される効果について」税大ジャーナル 27 号（2017）1 頁、岩崎政明「税務コーポレートガバナンスの現状と動向」税務弘報 66 巻 4 号（2018）2 頁、岩崎政明「税務コーポレートガバナンスに関する民間の認証評価：英国における大企業の税務戦略の開示義務と外部評価の意義」論究ジュリスト 31 号（2019）208 頁、岩崎政明「英国における税務コーポレートガバナンスの開示規制」税研 217 号（2021）15 頁。

²³ 岩崎政明「税務コーポレートガバナンス導入の現状と課題」租税研究 801 号（2016）317 頁。

²⁴ 岩崎政明「科学研究費助成事業 研究成果報告書」（2024）<https://kaken.nii.ac.jp/ja/file/KAKENHI-PROJECT-20K01275/20K01275seika.pdf>。

²⁵ Satoru Araki (2017), *Co-operative Tax Compliance : An Asia-Pacific Perspective*, Asia-Pacific Tax Bulletin, Vol.23, No. 2（オーストラリア・日本・韓国・ニュージーランドが大企業を対象にプログラムを実施）。

いていた産業能率大学の荒木知教授は、アジア太平洋地域の協力的コンプライアンスの実施例をサーベイしました。

最近のものとしては、2024年に、名古屋商科大学の中村信行教授の海外論文紹介があります²⁶。

国税庁の税務コーポレートガバナンスの取組みについては、租税研究に多くの論説が掲載されており、あとでまとめて触れます。

なお、協力的コンプライアンスに限らず大企

業の税務コンプライアンス一般に視野を広げると、当然のことながら、さらに多くの研究があります²⁷。

(3) 海外の研究—博士論文

海外でも調査研究が継続しています。協力的コンプライアンスは欧州で好まれる論題で、単発の雑誌論文は枚挙に暇がありません²⁸。ここではそれらには触れず、まとまった書物をいく

²⁶ 中村信行「税務に関するコーポレートガバナンスの展開」租税研究 895 号 (2024) 253 頁。これに先立って、中村信行・荒木知「効果的な税務コンプライアンスの確保に関する国際的な議論の動向」租税研究 789 号 (2015) 401 頁は、van der Enden and Bronzewska (2014), infra note 28 などを紹介していた。

²⁷ 吉村政穂「『税の透明性』は企業に何を求めるのか?—税務戦略に対する市場の評価」民商法雑誌 153 巻 5 号 (2017) 632 頁、中里実「アグレッシブな租税回避と租税法—Tax compliance の視点からの研究ノート—」法学新報 123 巻 11 = 12 号 (2017) 221 頁、片山直子「イギリス歳入関税庁 (HMRC) の租税紛争解決におけるガバナンス—大企業との合意に向けた交渉をめぐる諸問題を中心に—」税法学 580 号 (2018) 3 頁、金山知明「申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究—公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察—」公益社団法人租税資料館『第 30 回租税資料館賞入賞論文』(2021) <https://www.sozeishiryokan.or.jp/030-005/>、伊藤公哉「持続可能性のための多国籍企業の税務情報開示のあり方—税務コーポレートガバナンスの取組みの次段階としての税の透明性の検討—」成蹊大学経済経営論集 53 巻 2 号 (2022) 79 頁、稲葉知恵子「タックスガバナンスとその開示に係るアプローチの日英比較」経営経理研究 123 号 (2023) 13 頁。

²⁸ たとえば、次のものがある。

-Eelco van der Enden and Katarzyna Bronzewska (2014), The Concept of Cooperative Compliance, Bulletin for International Taxation, Vol.68, No.10, 567.

-Katarzyna Bronzewska and Eelco van der Enden (2014), Tax Control Framework—A Conceptual Approach : The Six Nuances of Good Tax Governance, Bulletin for International Taxation, Vol.68, No.11, 635.

-Jose Manuel Calderón Carrero and Alberto Quintas Seara (2016), The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era : Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, Intertax, Vol. 44, Issue 3, 206.

-Maarten Siglé and E.C.J.M. van der Hel-van Dijk (2016), Cooperative Compliance : Tax Risk Management and Monitoring, Intertax, Vol. 44, Issue 8/9, 642.

-Alicja Majdańska and Pedro Guilherme Lindenberg Schoueri (2017), Tax Compliance in the Spotlight—The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers, Bulletin for International Taxation, Vol. 71, No. 11, 630.

-Anna-Maria Hambre (2019), Cooperative Compliance in Sweden : A Question of Legality, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 6.

-Lotta Björklund Larsen (2019), What Tax Morale? A Moral Anthropological Stance on a Failed Cooperative Compliance Initiative, Journal of Tax Administration, Vol.5 No. 1, 26.

-Sjoerd Goslinga, Maarten Siglé & Robbert Veldhuizen (2019), Cooperative Compliance, Tax Control Frameworks and Perceived Certainty About the Tax Position in Large Organisations, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 41.

-Esther Huiskers-Stoop (2019), Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, Journal of Tax Administration, Vol. 5, No.1, 66.

-Alicja Majdanska & Jonathan Leigh Pemberton (2019), Different Treatment, Same Outcome : Reconciling Co-operative Compliance with the Principle of Legal Equality, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 111.

-Dennis de Widt, Emer Mulligan & Lynne Oats (2019), The US Compliance Assurance Process : A Relational Signalling Perspective, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 145.

-Katarzyna Bronzewska and Alicja Majdańska (2019), The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology, European Taxation, Vol. 59, No. 2=3, 99.

つかみておきます。

まず、個人研究者による博士論文です。2つあります。

その1として、2014年に、ポーランドのウッチ（Łódź）大学でBronżewska氏が博士論文を書きました。これが書物として2016年に公刊されました²⁹。この論文のリサーチ・クエスチョ

ンは、協力的コンプライアンスについて、法の支配の観点から正統性があるか、また、費用分析の観点から効率的であるか、というものです。Bronżewska氏は、協力的コンプライアンスをアドバンス・ルーリングよりも一歩先のものと位置付けて、オーストラリア・オランダ・英国・米国における実施例を検討します。協力的

-Florian Fiala and Lisa Ramharther (2019), Cooperative Compliance in Austria, *European Taxation*, Vol. 59, No. 8, 385.

-Francesco Cannas and Kristof Wauters (2019), The Rise of Cooperative Compliance Programmes and the Rule of Law : A Comparison between Belgium and Italy, *European Taxation*, Vol. 59, No. 12, 561.

-Jose M. Calderón (2020), Corporate Tax Governance 2.0 : The Role of Tax Control Frameworks Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 74, No. 3, 110.

-Mário H. Martini, Ronald Russo and Yevhenii Pankov (2020), An Analysis of the Russian Tax Monitoring Programme in Light of the OECD Concept of Cooperative Tax Compliance and the Experience of Other Countries, *European Taxation*, Vol. 61, No. 1, 29.

-Sjoerd Goslinga, Janneke de Jonge, Maarten Siglé & Lisette van der Hel-Van Dijk (2021). Cooperative Compliance Programmes : Who Participates and Why?, *Journal of Tax Administration*, Vol. 6 No. 2, 95.

-Mário H. Martini and Ronald Russo (2021), The International Compliance Assurance Programme Revisited : Review of the Full Programme, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76, No. 4, 174.

-Eva Eberhartinger and Maximilian Zieser (2021), The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs, *Schmalenbach Journal Business Research*, Vol. 73, 125.

-Ronald Russo, J.J. Engelmoer and Mário H. Martini (2022) Cooperative Compliance in the European Union : An Introduction to the European Trust and Cooperation Approach, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76, No. 2, 83.

-Mário H. Martini (2022), A Review of China Approach to Cooperative Compliance in light of the International Tax Practice and the OECD Framework, *Journal of Chinese Tax & Policy*, Vol. 12, No. 1, 45.

-Mário H. Martini (2022), A Review of Brazil Approach to Cooperative Compliance in light of International Tax Practice and the OECD Concept, *Intertax* Vol. 50, No. 2, 177.

-José Manuel Calderón and Alberto Quintas (2022), The EU Cooperative Compliance Programme for Large Multinational Enterprises : A Promising Mechanism for Tax Certainty in the Uncertain Tax World Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76, No. 12, 578.

-Mário H. Martini and Tandon (2023), A Review of India Approach to Cooperative Compliance in light of the International Tax Practice and the OECD Framework, *Intertax* Vol. 51, No. 10, 1.

-Luigi Quaratino (2023), Italy's Cooperative Compliance Regime Broadened in Scope under 2023 Tax Reform Law, *European Taxation*, Vol. 63, No. 11, 500.

-Marco Allena (2024), The New Italian Cooperative Compliance Regime, *European Taxation*, Vol. 64, No. 10, 479.

-Cornelia Andree and Christian Heider (2024), New Legal Basis for International Risk Assessment Procedures in Germany : ICAP, ETACA, *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 31, No. 4, 233.

-Maria Kalitsi (2025), The New Greek Voluntary Compliance Regime, *European Taxation*, Vol. 65, No. 1, 42.

-Marco Allena and Alessandro Turina (2025), Cooperative Compliance Programmes Across Europe—Two Decades of Experience and Possible Future Trajectories, *European Taxation*, Vol. 65, No. 6, 237.

-Gribnau, Hans and J. M. van der Hel, Lisette E. C. and Sigle, Maarten, *Tax Assurance Unveiled : A Stakeholder Model and Its Relationship with Cooperative Compliance* (April 04, 2025). Tilburg Law School Research Paper, Available at SSRN : <https://ssrn.com/abstract=5205547> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5205547>.

²⁹ Katarzyna Bronżewska (2016), *Cooperative Compliance : A New Approach to Managing Taxpayer Relations*, IBFD Doctoral Series Vol. 38.

コンプライアンスが効率的かについては、いわゆるSWOT分析により、強み・弱み・機会・脅威をみています。正統性があるかについては、協力の任意性・書面による合意・課税当局の裁量統制・平等原則・紛争処理・協力終了・秘密保持・専門家特権といった点をみています。その上で、ポーランドへの協力的コンプライアンスの導入可能性を論じ、BEPSプロジェクト以後の協力的コンプライアンスのあり方を展望しました。

この論文の意義は、比較的早い時期に協力的コンプライアンスの輪郭を描き、その得失をまとめたことにあります。この論文が出た後、ポーランドは協力的コンプライアンスのプログラムを2020年7月から実施しています³⁰。

博士論文その2として、2018年に、オーストリアのウィーン経済大学で、Majdańska氏が博士論文を書きました。2021年に出版しています³¹。この論文は、協力的コンプライアンスプログラム実施のための法的・制度的条件を検討し、途上国にとっての意義を検討します。協力的コンプライアンスの概念を定義するために、オランダ・イタリア・英国の実例を比較分析し、協力的コンプライアンスに関連する他の4つの手法と対比します。その4つとは、早期税務調査・開示ルール・ルーリング・大企業フォーラムです。米国の法令順守確認手続（CAP）³²についても、協力的コンプライアンスとは区別して早期税務調査の一類型として検討しています。協力的コンプライアンスにどのような法的制約があるかという問いについては、合法性原則・平等原則・法的安定性・専門家特権などの論点を検討し、欧州特有の問題として企業への協力的

コンプライアンスプログラムの供与が国家補助に当たるかという論点に及びます。また、統制と監視のための制度的メカニズムを論じ、規制の虜（regulatory capture）の防止を検討します。これらを踏まえて、途上国への適用可能性を論じています。

この論文の長所は、合法性原則・平等原則などの法的制約や、課税当局の組織整備などの制度的論点を詳しく論じた点にあります。他方で、途上国への適用としてこの論文が念頭に置いているのはサブサハラのアフリカ諸国ですが、これが法の移植（legal transplant）の試みとしてどこまで成功しているかには議論の余地があります。

（4）海外の研究—組織的研究

次に、組織的な研究成果をまとめた書物を3つみておきます。

その1として、2019年11月にオランダTilburg大学で開かれた国際研究集会が、2020年に成果物として書物になっています³³。編者はTilburg大学のHein氏とRusso教授です。この研究プロジェクトの課題は、各国の協力的コンプライアンスの具体的な仕組みがどうなっているか、また、協力的コンプライアンスとICAPの相違点は何か、を明らかにすることでした。12カ国からの国別報告書を集めています。日本からは明治学院大学の川端康之教授が寄稿しています³⁴。

組織的研究その2として、2018年から、ウィーン経済大学のOwens教授らのグループは、25カ国の利害関係者を巻き込んで、協力的コンプライアンスのベスト・プラクティスをまとめまし

³⁰ Malgarzata Sek, Co-operation Programme : A Novelty in the Polish Tax System, in Hein and Russo, *infra* note 33, 177.

³¹ Alicja Majdańska (2021), *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes*, IBFD Doctoral Series Vol. 58.

³² 米国CAPのこの訳語は、岩崎・川島・前掲注22による。

³³ Ronald Hein and Ronald Russo ed. (2020), *Co-operative compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, Eucotax Series on European Taxation, Vol.68, Wolters Kluwer.

³⁴ Yasuyuki Kawabata, *Japanese International Compliance Assurance in Practice*, in Hein and Russo, *supra* note 33, 137.

た。その成果が2021年に書物として公刊されています³⁵。Owens教授は英国出身で、BEPSプロジェクトの開始直前までOECD租税委員会で事務局を率いていました。彼は退官後、ウィーン経済大学のグローバル租税政策センターで教授をつとめています。

彼らは、5つの作業部会を設けて、企業・当局・会計事務所・大学といった複数のステークホルダーを集めて意見交換しています。各作業部会の担当は、①協力的コンプライアンスへのアクセス基準、②モデル立法の要否、③TCFのための監査保証基準、④協力的コンプライアンスの費用便益分析、⑤市場や社会への発信です。とくに重要なのが③の監査保証基準で、トップマネジメントがステートメントを出し、その適正さを外部監査でもって保証することを想定しています。これらの内容については、先に述べた中村教授の記事が、Owens教授らの2023年Tax Notes International論文³⁶を参照しつつ、TCFの保証基準・成熟度モデル・デジタル化について研究を続けていることを紹介しています³⁷。

Owens教授らは、協力的コンプライアンスへの取組みが画一的な「One size fits all」では

ありえないとして、各国はベスト・プラクティスを自国の社会・文化・政治・制度の状況に適合させ、プログラムの設計と実施に柔軟に取り組むべきだとしています³⁸。これは常識的な態度です。日本で協力的コンプライアンスを実施する場合にも、日本の企業風土と行政慣行に合ったやり方を工夫すればよいわけです。

なお、Owens教授のグループは、この書物を出したのち、2024年に、協力的コンプライアンスを利用して越境VAT紛争を減らそう、という提案を行いました³⁹。さらに、2025年に、国別の協力的コンプライアンスから、事業プロジェクトごとの多国間協力的コンプライアンスに進むべきだと提言しています⁴⁰。

組織的研究その3として、先に言及したTilburg大学のRusso教授とHein氏が、2022年にTax Assuranceという概説書を編集しました⁴¹。これは2015年の初版を全面改訂したもので、オランダの官民から多くの著者が寄稿しています。

この本の題名のTax Assuranceは、直訳すると税務保証です。これは、狭い意味では、財務諸表における税務ポジションの正確性に対する保証を意味します。この書物は、それよりも広い意味でTax Assuranceをとらえ、会社の税務

³⁵ Jeffrey Owens and Jonathan Leigh-Pemberton ed. (2021), *Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*, Eucotax Series on European Taxation, Vol.69, Wolters Kluwer. この書物の概要を紹介する記事として、Jeffrey Owens, Jonathan Leigh-Pemberton, and Angelina Papulova (2021), *Cooperative Compliance: A Multi-Stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*, Tax Notes International, Vol. 103, No.10, 1351. この記事の抄訳として、中村・前掲注26・267頁以下。

³⁶ Jeffrey Owens, Daniel Simon Dallhammer, Jonathan Leigh-Pemberton, and Timoleon Angelos Christodouloupoulos (2023), *The Role and Evolution of Tax Control Frameworks*, Tax Notes International, 111, 1059.

³⁷ 中村・前掲注26・258頁。

³⁸ Owens and Leigh-Pemberton, *supra* note 35, 5.

³⁹ Jeffrey Owens, Anastasiya Piakarskaya, Timoleon Angelos Christodouloupoulos, and Olena Sushkova (2024), *The Use of Cooperative Compliance for Minimizing Cross-Border VAT/GST Disputes*, World Tax Journal, 16 (3), 561.

⁴⁰ Timoleon Angelos Christodouloupoulos, Jeffrey Owens, Jonathan Leigh-Pemberton, Daniel Dallhammer, Richard Stern (2025), *From National Cooperative Compliance to Project-related Multilateral Cooperative Compliance*, World Tax Journal, 17 (2), 329. この提言は、既存のAPAと相互協議が限界に達したという認識に基づいている。各国の協力的コンプライアンス取組みを概観し、クロス・ボーダーの取組みとしてOECDのICAPやEUのプログラムを参照して、企業の事業プロジェクトに関する税務を協力的コンプライアンスの多国間枠組みに取り込むことを提言する。

⁴¹ Ronald Russo and Ronald Hein ed. (2022), *Tax Assurance: Latest developments on tax control frameworks, technology and governance*, Wolters Kluwer.

全般を対象にします。5編構成で、①ガバナンスと内部統制一般、②TCF、③協力的コンプライアンス、④税務申告、⑤個別税、を扱います。中でも、③では、手続法とICAPを論じます。⑤では、法人税だけでなく賃金税と間接税をカバーし、移転価格について独立の章を設けています。

この書物は研究書というよりは概説書であり、オランダの税務専門家層の積極的な活動を反映しています。オランダの税務行政は、2006年から「水平的監督 (horizontal monitoring)」モデルを実施してきました⁴²。「水平的」という意味は、当局と企業が垂直的な命令支配 (command and control) 関係にあるのではなく、対等に相互対話するというイメージです。こういうネーミングで自国の税務行政を売り出すのは、いかにも通商の国オランダという感じがします。日本の専門家も、日本法の良いところをもっと積極的に国際的に発信すべきかもしれません⁴³。

4. 応答的規制の理論的基礎を洗う

(1) 執行ピラミッドを支える事実認識

協力的コンプライアンスの先行実施例としてオランダや英国と並んでよく知られているのが、オーストラリアです。1997年に納税者憲章をつくり⁴⁴、1998年に現金経済タスクフォースがコンプライアンス・モデルを提示しました。オー

ストラリア国税庁が採用したモデルは、応答的規制 (responsive regulation) の考え方を応用しています。

応答的規制は規制理論の一種で、規制対象者の態度 (motivational posture) に応じて規制のやり方を変化させます。これを税務執行についていえば、自発的納税を促すサービスを提供し、これに非協力の納税者に対して現況調査や査察調査を行う。つまり納税者の態度に応じて執行を強めていきます。

応答的規制の執行戦略を直感的に示すのが、三角形の「執行ピラミッド」です。これについては坂巻教授が詳しく紹介しています⁴⁵。簡単に説明すると、政府に対する信頼があつた民主主義国家では、納税者の大部分は納税に協力的だから、これを三角形に図式化するとピラミッド型になる。下部に協力的なボリュームゾーンがあり、上にいくにつれ人が減っていった、上部に少数の非協力的な人たちが位置する、というものです。上部に書いてあるから望ましいというのではなく、上部の納税者は非協力的なので強化された執行手段を講ずる、という意味です。

私が指摘したいのは、これがもともと心理学の実証研究のための仮説だったということです。Valerie Braithwaite教授は、2000年にオーストラリアで7754名の質問調査を行い、人々の態度がどう分布しているかを調べ、協力的態度が優勢であるという結果を得ました⁴⁶。こういった

⁴² Lisette van der Hel-van Dijk and Theo Poolen (2013), Horizontal Monitoring in the Netherlands : At the Crossroads, Bulletin for International Taxation, Vol. 67, No. 12.

⁴³ なお、ポーランドからの発信として、Piotr Karwar, Katarzyna Kimla-Walenda and Aleksander Werner ed. (2024), Tax Compliance and Risk Management : Perspectives from Central and Eastern Europe, Routledge.

⁴⁴ ダンカン・ベントレー (中村芳昭監訳)『納税者の権利：理論・実務・モデル』(勁草書房 2023)。

⁴⁵ 宮崎・前掲注 20・150 頁以下。また、早い時期に応答的規制に着目していた研究として、高野幸大「イギリスにおけるネゴシエーション」日税研論集 65 号 (2014) 157 頁, 180 頁。いずれも、Judith Freedman (2012), Responsive Regulation, Risk, and Rule : Applying the Theory to Tax Practice, 44 (3) UBC Law Review 627 を参照する。

⁴⁶ Valerie Braithwaite (2003), Dancing with Tax Authorities, in Valerie Braithwaite ed. Taxing Democracy : Understanding Tax Avoidance and Evasion, Ashgate, 13, 19. また、Valerie Braithwaite (2009), Defiance in Taxation and Governance : Resisting and Dismissing Authority in a Democracy, Edward Elgar は、広義の租税反抗 (defiance) に抵抗型 (resistant) と無視型 (dismissive) の二種があることを主張する書物であるが、その第 3 章において、人々の態度 (motivational posture) に関する理論枠組みを詳しく説明する。

実証研究に依拠して、人々の態度の分布を推定し、執行ピラミッドをモデル化しています。

彼女が注意深く断っていることとして、ひとりの納税者が複数の態度を同時に有することがあります。また、納税者の態度は変化します。さらに、態度と行動は必ずしも一致せず、協力的納税者が申告を怠ることもありますし、非協力的納税者が適正納付することもあります。要するに、「執行ピラミッド」は時代と地域を超えて普遍的にあてはまるモデルではない。「もし人々の態度の分布がこうだったとしたら」という事実認識に依存するモデルです。

(2) 大企業の納税協力分布は卵型か？

そうなりますと、知りたいのは、大企業について協力的納税者と非協力的納税者の分布がどうなっているかです。

John Braithwaite教授は、大企業にもオーストラリア国税庁のコンプライアンス・モデルが基本的にあてはまると主張しました⁴⁷。その議論の中で、興味深いことを述べています。彼は、個人の法遵守のパタンがピラミッド型に分布しているのとは異なり、法人のパタンは卵型であるといいます。つまり、協力的な納税者と非協力的な納税者の間にグレーゾーンの納税者が沢山いて、それをイメージ図にすると卵型になるということです。

卵型だと応答的規制のアプローチがうまくいきません。応答的規制は、大多数の納税者が協力的だから納税サービスをいきわたらせ、それに協力しない納税者に執行レベルを強化していく、というやり方です。グレーゾーンの納税者が沢山いれば、当局側にとっては執行コストがかかりすぎますし、納税者側でも「他の人もルールを守っていないから自分も守らない」ということになってしまい、うまくいきません。そこで、彼は、グレーゾーンの企業を協力的な

ほうにもっていき、卵型をピラミッド型にすべきだと述べています⁴⁸。

これは興味深い指摘で、執行ピラミッドがいろいろな形をとりうることをよく示しています。また、グレーゾーンの納税者が沢山いたら応答的規制のアプローチがうまくいかない、というのも大事なポイントです。

しかし、オーストラリア企業の納税態度分布が卵型だ、というBraithwaite教授の想定は論証不十分だと私は思います。彼が論拠として挙げるのは、オーストラリアの半分以上の企業が複数年にわたって納税していないという事実にとどまります。この事実だけでは、多くの企業が法律の趣旨を遵守していない、という彼の想定を支えることはできません。ましてや、日本の大企業についてどうなっているか、についてはそもそも認識が及んでいない、というべきでしょう。

仮にオーストラリア企業の納税協力分布が卵型だという想定が正しかったとしても、卵型をピラミッド型に変えることは容易ではないでしょう。納税者の態度を変えるためにBraithwaite教授が提示する対策は、法改正・民主的討議・国際協力というものです。これだけでは具体性に欠けており、どこまで効果的かがわかりません。

こういうわけで、「執行ピラミッド」は示唆に富む考え方であるけれども、納税者の協力具合がどのような分布になっているかが実はよくわからない、という弱点があります。

(3) 協力的納税者と非協力的納税者の判別

(3-1) 問題の所在

根本の問題は、納税者と課税当局の間で情報が非対称であるため、課税当局からすると、どの納税者が協力的でどの納税者が非協力的であるかがわからない点にあります。課税当局としては、協力的納税者と非協力的納税者をいかに

⁴⁷ John Braithwaite (2003), Large Business and the Compliance Model, in Valerie Braithwaite ed., Taxing Democracy : Understanding Tax Avoidance and Evasion, Ashgate, 177.

⁴⁸ Braithwaite, supra note 47, 179.

判別するか、という課題があるわけです⁴⁹。

そこでこの点について手がかりを得るために、応答的規制を出発点とし、それ以外にも視野を広げます。3つの素材を対比してみます。

(3-2) 応答的規制における判別

第1に、応答的規制では、大多数の納税者が協力的であるという想定から、まずは納税者全体に納税サービスを及ぼして自発的納税を促します。これに協力しない場合には徐々に説得の強度を上げていき、記帳指導とか実地調査とかの段階を経て、それでも協力しない場合に刑事罰や営業停止といった強い制裁を発動します。つまり、執行を徐々に強めていく過程で、非協力者があぶりだされます。作業手順の中に、非協力者の判別が埋め込まれています。

このやり方の長所は、納税サービスを出発点とすることで納税者の自由を尊重している点です。非協力の度合いに応じて執行強度をエスカレートさせるやり方は、比例原則にかなっていません。また、説得を重視する点で民主的です。短所は、先に述べたように、大多数の納税者が協力的であるという想定が成り立たなければうまくいかないという点です。

(3-3) Raskolnikov論文における判別

これとは異なり、第2の素材は、納税者に選択させることで協力者と非協力者を分離します。これを理論化したのが米国コロンビア大学のRaskolnikov教授です。彼は2009年の論文⁵⁰で、納税者に自らの選好を顕示させる仕組みを論じました。①抑止レジーム (deterrence regime) と②遵守レジーム (compliance regime) を用意して、そのいずれかを納税者に選ばせるというものです。こうすることで納税者を納税動機によって区別し、それぞれに見合った執行方法をとることができる、というのです。

そのメカニズムは、おおむね次のようなもの

です。

①抑止レジームとしては、米国の現行税制をベースにして、制裁を強化したものを想定しています。これに対し、②遵守レジームとしては、制裁を弱くする代わりに、内国歳入庁との紛争において政府の立場に適法性の推定を働かせる、拘束力ある仲裁を設ける、申告代理人特権を廃止する、などの措置を組み合わせつつ、補償措置を講じます。そして、この2つのレジームの間で、納税者がいずれかを選択できます。すると納税者はどういう選択をするか。

これは、納税者がgamerであるか否かによる、と彼はいいます。ここにgamerとは、非協力のコストがその便益を上回る場合にのみ納税する者のことです。

一方で、納税者がgamerであれば、遵守レジームは選択しません。遵守レジームだとアグレッシブなプランニングが摘発される可能性が高まりますので、「合理的」に損得勘定をするタイプのgamerにとっては不利だからです。

他方で、社会規範や互酬性原理などにより法を遵守するタイプの納税者 (non-gamer) は、遵守レジームを選択します。もともと協力的な納税者は、訴訟が制約されたり情報開示が強化されたりしていても、痛いことはないからです。

こうして納税者が自らの選好を明らかにし、当局と納税者の間の情報非対称性が解消される。こうして納税者層は大きく二分されますから、当局としては、抑止レジームに属するgamerを標的にして、より効果的な執行をかけていける。

以上がRaskolnikov論文の骨子です。

これは興味深い思考実験ですが、もちろん問題があります。納税者の権利が切り下げられてしまいます。これに対しては、遵守レジームがいやならそれを選択せず、抑止レジームにとどまれば現行法と (より重い制裁の点を除けば)

⁴⁹ 2024年10月の租税法学会シンポジウムでも、協力的な納税者と非協力的な納税者をどう区分するかという問題が議論された。租税法研究53号(2025)114頁(駒宮史博・佐藤英明)。

⁵⁰ Alex Raskolnikov (2009), Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement, 109 Columbia Law Review 689.

ほぼ同じレベルの権利が保障される、という反論も可能ではあり、評価が分かれるところでしよう。昨年、大学のゼミでこの論文を会読したときには、遵守レジームの中身として提案されている内容に現代日本法の実態に近いところがある、という指摘もありました。

もうすこし内在的な問題もあります。この論文は、発見確率と処分確率を変数とみて、その変数に影響を与えるために制度をいじって遵守レジームを構想しています。しかしその過程で考慮しているのは納税者の動機だけであり、税務職員の動機を無視しているように私には思えます。

このように、Raskolnikov論文は思考実験と位置付けるべきもので、現実の制度改革に至るには埋めるべき穴がある、というのが私の評価です。

(3-4) 青色申告制度における判別

第3の素材は日本の青色申告制度です。青色申告制度は、記帳慣行を育てるために特典を付与します。これを別の角度からみると、青色申告の承認を受けることで、きちんと記帳する協力的な納税者であることが明らかになります。第1の応答的規制の出発点が万人への納税者サービスであるのと異なり、青色申告の承認を与えた納税者だけに特典を与えます。第2のRaskolnikov論文と似ているのは納税者の選択による点ですが、青色申告の場合には記帳義務が生ずるのであって、抑止レジームの制裁強化と遵守レジームの権利制約とは異なります。

さて、ここで、青色申告が協力的納税者の証になるのであったならば、その情報を利用して課税当局が執行手段を使い分ければよいはずですが。ところが、青色法人割合は、平成年間に入ってから100%近くで推移しています⁵¹。大企業にとって青色であることはあまりに当然で、青色であるというだけでは協力的納税者である

ことのシグナルになりません。それゆえ、現状の青色申告制度では、大企業の内部で協力的か非協力的かを判別する機能を果たすことができません。

ではこの点につき、何か改善策を考えることはできるのでしょうか。2つのやり方があるのではないかと。

●ひとつは、申告状況が良好な企業について特典を深掘りするなど、現行の青色申告制度に上乘せして、いわば強化版青色申告の各種誘因措置（「スーパー青色申告」とでも呼ぶべきもの）を設けることです。この可能性については、すぐあとで、国税庁の税務コーポレートガバナンスの取組みについて述べる際に、再度触れます。

●いまひとつは、税務戦略の開示義務を設け、外部評価によって格付けを行うことです。英国に例があり、Fair Tax Markが認証を行っていることを岩崎政明教授が紹介しています⁵²。

これら2つは相互背反的ではなく併存可能です。また、これら2つ以外の改善策も考えられるでしょう。

5. 日本の取組みについて考える

(1) 日本企業は協力的か？

ここまでのところで、協力的コンプライアンスに関する内外の研究をレビューし、応答的規制の理論的基礎を洗いました。これを一歩進めて日本の現実に近づけていくとき、避けて通れない問いがあります。それは、「日本企業は納税協力的か」という問いです。というのも、多数の日本企業の中で協力的企業と非協力的企業がどう分布しているかによって、先ほどのピラミッド型か卵型かのような議論がでてくるからです。ここで日本企業というときには、長期にわたってグループ親会社が日本を拠点としてき

⁵¹ 税制調査会第5回納税環境整備に関する専門家会合（2021）資料1-6。参照、日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢60号（2009）35頁。

⁵² 岩崎（2019）・前掲注22。

た、いわゆる伝統的日本企業（Traditional Japanese Company）をイメージします。

日本企業は欧米企業と違ってアグレッシブなタックス・プランニングをしない、というお話をよくききます。租税回避に精を出すというよりは、適正納税した上で二重課税の排除に注力する、というイメージです。すこし前の文献になりますが、税務リスク管理の国際比較をした2010年の書物で、伝統的日本企業について、タックス・プランニングが概して否定的にみられてきたこと、その当時まで税務統制枠組みがほとんど存在しなかったこと、専属の租税専門家を雇用せず経理部門から数年単位で担当が交替してきたこと、リスク回避的な社会環境の中で腰掛けの担当者がタックス・プランニングで波風をたてたくないこと、が指摘されています⁵³。みなさまの中にも、同様の感触を抱いている方がいらっしゃることでしょう⁵⁴。

しかし、科学的態度としては、このイメージがどの程度現実を反映しているかは、データを用いて検証しなければなりません。ひとつ参考になる定性的データが、上場企業が公表する税務方針です。明治大学の鈴木孝直教授は、上場会社の税務方針をレビューして、大手日本企業が税負担の最適化について、「事業目的や実態を伴わない人為的な租税回避行為は行いません」とか、「意図的な租税回避行為のためにタックスヘイブンを利用しません」とか記載していることを示しています⁵⁵。これは、日本企業が自ら公表している税務方針ですから、自己認識の宣明として受け取ることができます。もっとも、実際の企業行動は別かもしれません。また、

サンプルを増やしたとき、日本の大企業の分布が正確にどうなっているかも知りたいところです。

さらに、日本企業が納税協力的であるとした場合、どのようなメカニズムによってそうなっているのか。いつからそうなったのか。これらは挑戦的な知的課題で、きちんと解明できればすばらしいのですが、今の私にはその準備がありません。とりわけ、2000年代以降は日本企業に対する外国投資家の比率が高まっていますので⁵⁶、それなのに外国企業と行動が異なるとすればそれはなぜなのか、という点がパズルです。

このように肝心なところが私にはよくわからないのですが、傍証になりそうな点もあります。日本でBEPSプロジェクトの各種行動を国内実施する際には、海外企業のアグレッシブなタックス・プランニングを抑制することで日本企業にとっての競争条件を回復する、という説明がされてきました。まさに、日本企業は納税協力的であって、アグレッシブなタックス・プランニングをしない、という見立てです。

なお、念のために申し上げておくと、私は、日本企業は協力的で外国企業は非協力的だ、と主張しているのではありません。納税協力的企業が内外でどう分布しているかは、あくまでデータで検証すべきことがらです。この点、誤解を避けるために付言しておきます。

（2）国税庁の税務CGの取組み

「税務に関するコーポレートガバナンス（税務CG）」の取組みの内容については、みなさまよくご案内としますので、ごく簡単に申します⁵⁷。
●税務CGは、税務についてトップマネジメン

⁵³ Hitoshi Takano, Kanji Ariyasu and Ryan Angell, Chapter 10 Japan, in Anushka Bakker and Sander Kloosterhof ed., *Tax Risk Management: From risk to opportunity* (2010 IBFD) 289, 291.

⁵⁴ 研究大会当日の質疑応答において、日本企業におけるタックス・プランニングとタックス・コンプライアンスの相対的比重が欧米企業のそれとどう違うか、望ましい比重があるとすればどのようなものか、という点に関する問題提起があった。

⁵⁵ 鈴木孝直「税務に関するコーポレートガバナンスの更なる充実に向けて－企業と税務当局の協働の視点から－」租税研究 888号（2023）322頁、325頁。また、稲葉千恵子「日本企業の税務ガバナンスの開示」会計 203巻6号（2023）629頁も、日本企業の開示内容がタックス・プランニングよりもタックス・コンプライアンスを強調していると指摘する。

⁵⁶ 河野太志「経済産業政策を巡る情勢と課題」租税研究 908号（2025）4頁、31頁。

トが自ら適正申告の確保に積極的に関与し、必要な内部体制を構築することを指す。

- 対象法人は、実地調査を実施する国税局特別調査官所掌法人。
- 担当特官（調査を担当する国税局特別国税調査官）は、調査着手後の早い段階で、税務CGの取組みの趣旨を調査対象法人に説明し、税務CG確認表の作成・提出を依頼する。
- 担当特官は、税務CGの確認項目の評価ポイントに基づき、評価・判定を行い、その内容・結果を評価書に記載する。
- 担当特官は、調査対象法人の担当者に対して、評価書の税務CG評価結果をその評価に至った根拠とともに説明し、意見交換を行う。
- しかるのち、調査査察部長または次長は、調査対象法人のトップマネジメントとの面談を行い、評価書の税務CG評価結果をその評価に至った根拠とともに説明し、意見交換を行う。
- 税務CGの判定結果は、税務リスク判定の重要な判断材料のひとつとして活用する。

これを要するに、課税当局が、税務調査の着手時に行政指導として確認表の作成を依頼し、法人がこれに応じる。そこから得られる情報をもとに、課税当局が評価書を作成し、結果を法人の税務担当およびトップマネジメントに伝達する。このプロセスによって、大企業の税務コンプライアンスの維持・向上を図ろうとする取組みです。

税務CGの取組みは、国際的に協力的コンプライアンスと呼ばれている取組みの、日本版といえます。したがって、先に協

力的コンプライアンスについて述べた点、すなわち、法律に従った適正な執行がモニターされ、裁判所による審査が保障されていることが必要だ、という点⁵⁸が、税務CGの取組みに対してもそのままあてはまります。

さて、先にすこし触れましたように、「租税研究」誌には、税務CGの取組みに関する記事が多数掲載されてきました。その時々々の講演を簡単に振り返ると、次の通りです。

- 2011年5月に当時の藤田利彦国税庁調査査察部長が講演しています⁵⁹。これは、2010年11月から2011年2月にかけて日本租税研究協会で企業と国税当局の勉強会を開催し、意見交換した成果を取組みとして示したものです。川北力国税庁長官の時代です。
- 2015年2月に、小山浩弁護士が、会社法の角度から、取締役の税務上の善管注意義務について講演しました^{59A}。内部統制システム構築義務の内容として、タックス・コンプライアンス体制とタックス・リスクマネジメント体制に触れています。
- 2016年5月には先に触れた岩崎政明教授の講演があります⁶⁰。
- 2016年9月には当時の鈴木孝直調査査察部調査課長が講演しています⁶¹。
- 2019年8月の古川勇人調査査察部調査課長らの講演は、その前年の見直し内容を解説しており、対象法人が約500社ある中で、調査時期の延長等の対象となったのが平成30事務年度末で97法人だったと報告しています⁶²。

⁵⁷ 国税庁のウェブサイト <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/cg.htm> を参照。中田悟「国税庁の『税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組み』に関する考察」税大ジャーナル 35号（2023）59頁は、この取組みの概要を示し、会社法の内部統制システム整備、金商法の内部統制報告制度、コーポレートガバナンスコードとの関係に触れる。

⁵⁸ 増井・前掲注4・341頁。

⁵⁹ 藤田利彦「税務コンプライアンスの維持・向上に向けたコーポレートガバナンスの充実について」租税研究 741号（2011）31頁。

^{59A} 小山浩「会社法から見た税務上のコーポレートガバナンス・コンプライアンス」租税研究 789号（2015）232頁。

⁶⁰ 岩崎（2016）・前掲注23。

⁶¹ 鈴木孝直「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組みについて」租税研究 805号（2016）36頁。

⁶² 古川勇人・小澤聡司・川口真聡「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組等について～取組概要、最近の取組状況・改訂事項等～」租税研究 841号（2019）4頁、10頁。

この間、租税研究には「税務CG通信」が連載され、租税研究協会の会員意見調査の項目を紹介したり、取組み内容のアップデートを解説したりしています。

注目すべきは、2023年に税務CG通信番外編が組まれたことです。これは、2011年の取組開始から10年以上が経過した時期のことです。取組みを推進してきた国税庁調査課長経験者3名が、将来展望を寄稿しています。それぞれに味のある論説です。

中でもとくに参考になる指摘は、以下です。

- 鈴木孝直教授⁶³は、企業における事業計画の策定プロセスにおいて「税務部門が事業計画の早期の段階から関与」することが重要であると指摘します。また、企業が課税当局に事前相談する場面を念頭に「実効性ある相談枠組みが必要となる」ことを指摘します。
- 池田義典教授⁶⁴は、税務CGの対象法人を特官所掌法人以外に順次拡大するという課題を指摘します。また、2021年6月の見直しにより調査間隔の延長からリスク評価に切り換えたことは妥当であったとしたうえで、企業側のインセンティブをどうするかという課題があると指摘します。
- 古川勇人氏⁶⁵も、2021年6月の見直しが適切であったとします。今後の課題としては、取組対象法人の拡大と、評価結果3区分の明確化を指摘します。税務項目には基礎的なものと特別なものの2タイプがあるとしたうえで、特別な税務項目に相当の非違があっても「良好」評価がありうること、施策実効性の向上

により特別な税務項目のウェイトが上昇すること、を指摘しています。

これらの指摘を踏まえ、3点コメントします。

第1は、対象法人の拡大です。これは池田教授と古川氏に共通する指摘です。先に論じたように⁶⁶、協力的コンプライアンスの基礎はTCFの実装にあります。企業が効果的なガバナンスを効かせていることが課税当局のリスク評価に反映するわけです。このロジックからすると、プログラムの対象としては、税務について内部統制体制ができて中堅企業にも門戸を開いていくことが望ましいと考えます。そうしていくことは、法の下の平等の要請にも適合します。

第2は、企業のインセンティブです。一方で、企業が自発的に参加するメリットが小さいと、取組みは定着しません。他方で、特定の大企業だけに優遇扱いをしている、などという誤解が世の中に広まると、取り返しのつかないことになってしまいます。つまり、執行面でのインセンティブ付与には限界があります。あくまで合法性原則と平等原則に適合する形で、低リスクだからリスク評価に反映する、そのことを明確に伝達する、といったレベルにとどまらざるを得ません。そこで、発想を広げて、制度面の手当てを考えてもよいのではないのでしょうか。先に述べたように⁶⁷、青色申告制度の成功体験を参考にして、効果的なTCFを実施する企業に対して特典の上乗せ措置を制度的に講ずることが、検討に値します^{68, 69}。

第3は、複雑な項目に対応することです。古川氏は、特別な税務項目を基礎的な税務項目か

⁶³ 鈴木・前掲注55・328頁。

⁶⁴ 池田義典「税務CGについて－経緯及び環境変化（サステナビリティ／ESG、情報開示の要請等）も踏まえて－」租税研究889号（2023）118頁、122頁。

⁶⁵ 古川勇人「税務CGに係る取組みの今後の見直しの考察」租税研究890号（2023）197頁、204頁。

⁶⁶ 本文3（1）を参照。

⁶⁷ 本文4（3-4）を参照。

⁶⁸ 研究大会当日、このような誘因措置を講ずる場合の具体的イメージについて質問を頂戴した。現行法の下でも、青色申告の承認が各種租税特別措置の適用要件に組み込まれている例が多数存在する。これらを参考にして、税務CG高評価の法人について特典の上乗せを考える、といったイメージである。逆の方向の措置として、納税非協力を対象にする既存制度の適用対象からの除外措置も、設計のやり方によっては効果的なインセンティブとして機能しうる。

⁶⁹ 研究大会終了後、特典の深掘りに関連して、日本の税務行政において、以前から「優良申告法人の表敬制度」が存在

ら区別しています。この区別は、2024年12月に実施された剣持敏幸調査課長へのインタビューにも引き継がれています⁷⁰。すなわち、剣持氏も、組織の第一線現場における不適切処理と、法適用が複雑な取引に係る税務処理で見解の相違が生ずるものと、質的に異なるリスクがあるとしています。後者についてはトップマネジメントが税務処理の適否の検討に関与する体制を整備し、それでも判断が難しい場合は各種個別照会を活用してほしい、と述べています⁷¹。この発想が、新規性の高い形態の取引に関する個別確認プログラムにつながっています。

(3) J-CAP制度

2023年10月から、東京国税局で「J-CAP制度 (Compliance Assurance Program of Japan, 新規性の高い形態の取引等に関する個別確認プログラム)」が試行的に開始されました。東京国税局調査部のパンフレットによりますと⁷²、調査第一部特別国税調査官が所掌する法人を対象として、新規性の高い形態の取引であって個別性の高いものを対象とし、原則として申出から45日以内に回答するもので、利用した企業の税務コーポレートガバナンスの評価に反映します。

この取組みについて、2024年7月の講演で、平川雄士弁護士は、「全体的にかなり良い制度ではないか」と評価したうえで、企業側としては、

当局を法的に説得する主張を展開することに加え、そもそも照会すべき疑義があることをあわせて説得的に示す必要があると述べています⁷³。

先ほどの剣持インタビューは、J-CAP制度は税務コーポレートガバナンスの充実に向けた取組みの一環としての行政指導と位置付けています⁷⁴。この点で、事前照会が納税者サービスの一環であるのとは区別されます。また、事前照会に対しては文書回答がなされますが、J-CAP制度の場合は書面ではなく口頭で回答します。また、回答は非公開です。

J-CAP制度については、今後の展開を見守りたいところです。本日は、一般的角度から3点のみコメントします。

第1に、行政指導については行政手続法の規律が及びますが、国税通則法74条の14で書面交付の規定が適用除外されています。そのため、調査官は口頭のみで回答して差し支えないことになります。

第2に、信義則の適用要件との関係は必ずしも明らかではありません。教室設例になりますが、行政指導を信じて納税者が申告したところ、税務署長が更正した、というような局面で、信義則の適用が問題になります。信義則適用にあたり最高裁⁷⁵が示した最低限の考慮要素のうち、「公の見解の表示」があるといえるかどうかが微妙です。信義則については最近の研究で読み

することについて、山寺尚雄専務理事からご教示を頂いた。参照、国税庁長官「優良申告法人に対する表敬について (事務運営指針) 課法4-31 平成26年6月30日」。これは、税務署所管法人を対象とするもので、国税局の特官所掌法人を対象とする税務CG取組みとは対象法人が異なる。また、既往の調査・申告事績に基づき表敬が行われるものであり、リスク判定やTCFの整備状況の確認に基づく総合的な評価によるものではない。しかし、税務CGの進化・対象拡大を構想する際にも、この表敬制度は参考になる。とりわけ上場会社の場合、投資家に対する開示において優良評価を活かすことで、企業にとってのメリットを創出できるであろう。

⁷⁰ 剣持敏幸「大法人を巡る税務執行の現状 (国税庁の取組) について～国税庁剣持調査課長インタビュー～」租税研究 904号 (2025) 5頁 (聞き手、山寺尚雄)。

⁷¹ 剣持・前掲注70・11-12頁。

⁷² 令和6年7月東京国税局 調査部「J-CAP制度について」<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/j-cap/leaflet.pdf>。

⁷³ 平川雄士「事前照会にどう臨むべきか：アイルランド法人のPEの有無に係る照会回答を得た実務経験を踏まえて」租税研究 900号 (2024) 154頁, 171頁。

⁷⁴ 剣持・前掲注70・14頁。

⁷⁵ 最判昭和62年10月30日訟務月報34巻4号853頁。

直しが進められています⁷⁶。本税についてではなく加算税賦課との関係で「正当な理由」ありと解する方向の議論は、検討のしがいがあります⁷⁷。

第3に、国際展開の可能性です。J-CAP制度は日本の国税庁限りです。この点、OECDの進めるICAPは複数国の課税当局の関与があります。Owens教授らのように、事業プロジェクトに対して複数国の課税当局が保証を与える構想もあります。ではJ-CAP制度をすぐに国際展開できるかという点、すこしハードルが高い。新規性のある取引の扱いについて、短期間で相手国課税当局と足並みをそろえるというのはなかなか難しそうです。とはいえ、既存のMAPやAPAで移転価格事案の協力実績のある国との間では、連携のあり方について前向きに検討すべきでしょう。

6. 「租税の確実性」をめぐる

(1) 租税の確実性

税務長官会議 (Forum on Tax Administration) は、「租税の確実性 (Tax Certainty)」を課題として掲げ、2022年から毎年、「租税の確実性の日 (Tax Certainty Day)」という催しを開催しています⁷⁸。そこでは、相互協議や事前確認の統計を公表したり、クロス・ボーダー

紛争について情報共有したりすることと並んで、APAやICAPについても議論しています。

Tax Certaintyは「税の安定性」と訳されることが多く、この訳語は、課税関係において法的安定性を確保するという点をとらえています。他方で、certainという言葉は、アダム・スミスの租税原則にいう「明確の原則」につらなり、自由主義の伝統を受け継ぐ用語です⁷⁹。課税ルールとその適用が明確である、確実性がある、という意味です。そのため私自身はちょっと訳語にこだわって、かねてより「租税の確実性」と訳しております⁸⁰。

(2) 「役立たずの神話」だというエッセイ

Tax certaintyという概念はそのコアがはっきりしません。その結果、厳密にそれを達成することは困難です。多義的で、論者が希望することを何でも盛り込むことができるくらいがあります。

この点を鋭く指摘したのが、米国のPeter Barnes教授です。彼は国際課税に関する官民の経験が豊富で、デューク大学とニューヨーク大学でも教えていました。国際租税協会の前会長です。

彼は2023年に、「租税の確実性という役立たずの神話」というエッセイを公表しています⁸¹。

⁷⁶ 藤谷武史「金子租税法における信義則」日税研論集 86 号 (2025) 157 頁。

⁷⁷ 研究大会の当日、フロアから、加算税における「正当な理由」の範囲についてコメントを頂戴した。J-CAP 制度は信頼関係を前提に行政指導を行うものであるため、課税当局が回答を覆すといった事態はあまり想定されていないのが実態であるかもしれない。もっとも、対象取引の微妙な評価について事後的に見解の相違が生ずる可能性は、机上で考えてみるだけでもすぐに想定できる。法律論としては、加算税の賦課が問題になる場面を想定した検討が必要である。なお、加算税制度のあり方については、佐藤英明「租税法上の行政制裁の現状と課題」『市場・国家と法 中里実先生古希祝賀論文集』331 頁 (2024) をはじめとして、改革論が唱えられている。各種制裁が納税者行動に及ぼす影響の実証研究の評価を含め、私自身の宿題としたい。参照、横山直子『徴税と納税制度の経済分析』(中央経済社 2016)、村上裕太郎「税務法令遵守研究と制度設計」鈴木一水ほか編『税務会計研究ハンドブック-EBPM のための理論・実証分析序説-』(同文館 2024) 257 頁。

⁷⁸ <https://www.oecd.org/en/events/2024/11/oecd-tax-certainty-day-2024.html>。

⁷⁹ 確実性の強調は、予測可能性と法的安定性を重視した金子宏教授の学説と響き合う。参照、金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』(2010, 初出 1966) 3 頁, 14 頁。

⁸⁰ 増井・前掲注 5・156 頁。安定性という訳語がびったりする英単語は stability である。Certainty と stability は、似てはいるが、別の言葉である。

⁸¹ Peter Barnes, The Unhelpful Myth of Tax Certainty, 29 (2023), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

「役に立たずの神話 (unhelpful myth)」というタイトルがいかに挑発的で、考えさせる内容を含んでいます。

Barnes教授の主張は、租税の確実性はもとも達成不能であり、捉えどころのない確実性の追求は現実的目標を見失わせてしまう、というものです。すなわち、企業は租税以外にもさまざまな不確実性に直面している。労働力供給や原材料価格は常に変動するが、その不確実性に文句をいう企業経営者はいない。税制も例外ではない、と彼は主張します。彼によると、課税ルールに事実をあてはめる際の不確実性はシステムのバグではない。むしろシステムそのものだ、というわけです⁸²。

この認識にたつて、Barnes教授は、より現実的な目標を追求すべきであるといっています。具体的には3点です。第1は、長大で詳細な租税法令を改めること。第2は、APAやICAPよりも、争訟やMAPに資源を振り向けること。第3は、過度ではなく適度なコンプライアンス (“good enough” tax compliance) でよしとすることです。

このエッセイが書かれた時期、OECDがPillar Oneの利点としてtax certaintyを挙げていました。Barnes教授はこれに異論を唱えたわけです。その後、2024年のTax Certainty Dayでも同様に、グローバル最低税の執行についてcertaintyが語られていますから⁸³、彼の批判の射程は現在の取組みにも及びます。

(3) 増井のコメント

私は、Barnes教授のこの主張について、是々非々で考えたいと思います。

一方で、彼は、事実認定が不確実性の主要な

発生源であり、事実の認定に関する意見の食い違いを完全に除去することは不可能だと指摘します。これはもっともです。また、彼はそこから、過度にわたらず、あくまで適度なコンプライアンス (“good enough” compliance) を求めるべきだと主張しています。これももっともなことだと思います⁸⁴。彼が具体例として出しているのは米国の外国税額控除のルールで、この分野の米国法の異様な細かさを少しでも知っている方は、私と同様に、彼が適度さを求めることに共感してくださるでしょう。日本の公法学説でも、合法性原則を再構成して、課税庁が調査義務を尽くしたうえでそれ以上の調査検討を取りやめることは禁じられていない、と論ずるものが登場しています⁸⁵。

他方で、APAやICAPに対する彼の懐疑的なスタンスには、議論の余地があります。彼がAPAを低く評価する理由は、それが潜在的な移転価格事件のごく一部しかカバーしないこと、税務当局の資源をやたらに食うこと、にあります。政府はむしろ、税務調査と大規模事件解決に資源を振り向けるべきだ、というのです。これは、米国の実務を知り尽くした彼の発言ですから、重みがあります。しかし私は、APAが未然に紛争を防止するという利点との間で、もうすこしバランスのとれた立論が可能だと思います。

ICAPに対する彼の低い評価も同じ理由によります。彼は、早期税務調査によって潜在的課税に対応することが、限られた政府資源の良い使い方とはおそらくいえないだろう、と述べています。ここでも、早めに紛争を防止することの価値は、低く見積もられてしまっています。

たしかに、APAやICAPを動かすための労力

⁸² “The uncertainty caused by imprecise and incomplete tax rules and pesky facts that are not true (or are interpreted differently by taxpayers and tax auditors) are not a bug in the system : they *are* the system.”

⁸³ <https://www.oecd.org/en/events/2024/11/oecd-tax-certainty-day-2024.html#agenda>.

⁸⁴ やや文脈が異なるが、藤岡祐治「徴収の制度設計についての理論的検討」租税法研究 53号 (2024) 84頁、99頁は、BETRという最適課税論の枠組みを紹介し、コンプライアンス・ギャップの最小化は政策の目的とはならないと論じている。

⁸⁵ 巽智彦「租税手続法の規範的意義－合法性原則の再構成－」フィナンシャル・レビュー 156号 (2024) 4頁。

が大きいという彼の事実認識には留意が必要で
す。企業側の情報提供の負担や課税当局側の審
査の負担を小さくするための工夫は当然必要で
しょう。

しかし、私としては、APAやICAPの便益を
もっと重視すべきだと考えます。見解の食い違
いを早期解決することで、企業の経済活動が円
滑になり、課税当局の資源が有効活用できます⁸⁶。

なるほど、企業は租税以外にもさまざまな不
確実性に直面しています。しかしだからといっ
て、租税の不確実性を放置してよいということ
にはならない。政治経済情勢が流動的になれば
なるほど、せめて租税立法と執行の上で不確実
性のコストを減らすことが、ますます重要にな
ると考えます。

(4) 既存ツールの展開

実際、確実性という概念を使うかどうかにか
かわらず、企業の納税協力コストを軽減する必
要のある項目は多数あります⁸⁷。最近の「租税
研究」誌から例を挙げておきましょう。

角田伸広氏の講演は、トランプ関税が日本親
会社に後方転嫁すると移転価格課税の問題が生

ずることを指摘します⁸⁸。ハイレベルの国際政
治経済がからんで、企業側だけではなく対
応が難しいところでしょう。日米の課税当局間
で協議して方針を示すことが望まれます。具
体的には、米国側のコンパラブルを関税賦課後
のものに見直すことや、価格調整金の支払いにつ
き日本側で寄附金課税が生ずるか否かをめぐ
って「合理的な理由⁸⁹」につき個別ルーリングを
出せる体制を構築することなども、検討してし
かるべきかと思います。

比田勝隆博氏の講演は、MAP/APAの協議
が困難な相手国の存在を指摘しています⁹⁰。相
手方のある話なので、地道に相手国との対話を
継続し、能力開発に助力していくしかなさそう
です。アジア開発銀行やJICAのプログラムは、
その意味で重要です。また、2026年5月には東
京で、IFA日本支部主催のアジア太平洋地域会
合が開かれます。近隣国から専門家が集う機会
ですので、この地域の納税環境向上のためにも
ご参加いただければありがたく存じます。

鍋谷彰男氏の講演は、租税条約について、毎
年の税制改正プロセスと異なり、関係省庁が民
間の要望をとりまとめて財務省主税局に提出し、

⁸⁶ インドのボーダフォン事件の例をひくまでもなく、何年も訴訟が決着せず、ようやく最高裁判決が出ても立法でそれ
が適宜的に覆されるようなことでは、あまりに法的安定性を欠く。参照、居波邦泰「インドのボーダフォン判決に係
る考察（上）ボンベイ高裁判決の分析」税大ジャーナル18号（2012）119頁、居波邦泰「インドのボーダフォン判
決に係る考察（下）インド最高裁判決の分析」税大ジャーナル19号（2012）119頁。

⁸⁷ 研究大会当日の質疑応答において、Pillar TwoのGloBEルールの遵守が至難の業であること、執行ガイダンスが制
裁について謙抑的な態度を求めていることの指摘があった。OECD（2025）、Tax Challenges Arising from the
Digitalisation of the Economy-Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules（2025）：
Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,
<https://doi.org/10.1787/a551b351-en> の Article 8.1.8, Para. 28. には、次のように、比例原則を求める一文がある。“New
penalties and sanctions in respect of the GloBE Information Return should be commensurate with penalties or
sanctions in respect of other information returns and other information return filing obligations in the jurisdiction.”
さらに参照、南繁樹・伊藤昌夫・松岡亮伍「グローバル・ミニマム課税に関する情報申告（GIR）の概要～ミニマム
課税の構造に沿った情報申告の要点と記載事項～」国際税務43巻10号（2023）12頁、南繁樹・伊藤昌夫「グロー
バル・ミニマム課税に関する執行ガイダンスの要点～OECDガイダンス（2月・7月公表）で示された重要ポイント
について～」国際税務43巻11号（2023）30頁。

⁸⁸ 角田伸広「トランプ関税の移転価格への後方転嫁について」租税研究910号（2025）68頁。

⁸⁹ 移転価格事務運営指針3-21。参照、井上康一・大沢拓・高名祐治「トランプ関税と日本企業による移転価格対応（下）」
国際税務45巻8号（2025）14頁、20頁。

⁹⁰ 比田勝隆博「最近の相互協議の状況について」租税研究907号（2025）206頁。なお、これはICAPについてもボト
ルネックになる。

議論するといった枠組みが存在しないことを指摘します⁹¹。そのうえで、租税条約の実務的な課題を取りまとめて官民で情報を共有する場を設けることを示唆しています。全面的に賛同します。

5. おわりに

(1) まとめ

本日は、大企業の税務コンプライアンスについて考えました。冒頭に示した5つの問いに対する検討結果をまとめると、次のようになります。

- 大企業の税務コンプライアンスが重要なのは、企業が情報の結節点であり、課税システムの要であるからだ。
- 協力的コンプライアンスは、OECDの2013年報告書を基本文書として、内外で意欲的に研究されてきた。
- 応答的規制の理論的基礎は、協力的納税者と非協力的納税者の分布に依存しており、そのため両者をどう判別するかという課題がある。
- 日本の取組みとしては、2011年から税務CGの働きかけがはじまり、対象拡大やインセンティブ付与をめぐる議論が続いている。
- 租税の確実性については、適度なコンプライ

アンスを求めるべきである。

(2) AI時代の人材育成

本日の報告は、これまでの社会構造の継続を前提としています。最後に、この前提を相対化しておきます。

いま私たちは、議論の前提ががらりと変わってしまう時代の分かれ目に立っているのかもしれませんが。というのも、AIの急速な発展とともに、官民を問わず情報処理や意思決定のやり方が大きく変わりつつあるからです。OECDの「税務行政3.0」が描く将来像に、AIが加わります⁹²。納税者の用いる自然システムと課税プロセスが融合する中で、AIエージェントが企業と課税当局の業務の中核に食い込みます。税務コンプライアンスのあり方が根本的に塗り変わっても、決しておかしくありません。

しかし、仮にそうなったとしても、最後に決め手になるのは人ではないでしょうか。組織は人で動くからです。菖蒲静夫氏の『税務担当奮闘記』⁹³を読むと、税務担当者が果たす役割の大きさと、そのことを企業組織内の人々に訴え続けることの重要性がよくわかります。AI時代にこそ、対応できる人材育成が重要であること⁹⁴を強調して、報告を終わります。

⁹¹ 鍋谷彰男「日本の租税条約の“常識”の変化：日米租税条約全面改定以後20年の動向等を踏まえて」租税研究906号（2025）296頁。

⁹² OECD（2025）, Governing with Artificial Intelligence：The State of Play and Way Forward in Core Government Functions, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/795de142-en>. 同169頁以下は、税務行政におけるAIの現状、リスクと課題、潜在力と将来、を論じている。

⁹³ 菖蒲静夫『税務担当奮闘記－企業税務の心得と体制強化』（中央経済社2024）。

⁹⁴ AI推進法14条。さらに参照、山本隆司「情報秩序としての行政過程の法問題」太田匡彦・山本隆司『行政法の基礎理論 複眼的考察』（日本評論社2023）159頁、164-165頁。

大企業の税務コンプライアンスを考える

2025 年 9 月 17 日
増井良啓

1. はじめに
 - (1) A I 時代のリサーチ
 - (2) 実務と理論
 - (3) この報告で扱う問い
 - 大企業の税務コンプライアンスがなぜ重要か
 - 協力的コンプライアンスがどう研究されてきたか
 - 応答的規制の理論的基礎はどこまで強固か
 - 日本の取組みはどうなっているか
 - 租税の確実性は神話なのか
 - (4) 補足
2. 大企業の税務コンプライアンスの重要性
Richard Bird (2002) 「効果的な課税の鍵は情報であり、現代経済における情報への鍵は法人である」
3. 協力的コンプライアンスに関する内外の研究
 - (1) B E P プロジェクトと並行する展開
OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>.
 - OECD (2013), Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>.
 - OECD (2016), Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.
 - OECD (2021), International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/244d51e2-en>.
- (2) 日本の研究
宮崎綾望「租税行政の国際的動向：協力的コンプライアンス（Co-operative Compliance）の意義と課題」—橋法学 14 巻 2 号（2015）495 頁
岩崎政明「税務コーポレートガバナンス導入の現状と課題」租税研究 801 号（2016）317 頁
Satoru Araki (2017), Co-operative Tax Compliance: An Asia-Pacific Perspective, Asia-Pacific Tax Bulletin, Vol. 23, No. 2.
中村信行「税務に関するコーポレートガバナンスの展開」租税研究 895 号（2024）253 頁
(3) 海外の研究——博士論文

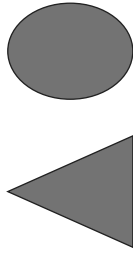
1

Katarzyna Bronzewska (2016), Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations, IBFD Doctoral Series Vol. 38.
Alicja Majdańska (2021), An Analysis of Cooperative Compliance Programmes, IBFD Doctoral Series Vol. 58.

- (4) 海外の研究——組織的研究
Ronald Hein and Ronald Russo ed. (2020), Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme.
Jeffrey Owens and Jonathan Leigh-Pemberton ed. (2021), Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation.
Ronald Russo and Ronald Hein ed. (2022), Tax Assurance: Latest developments on tax control frameworks, technology and governance.

4. 応答的規制の理論的基礎を洗う

- (1) 執行ピラミッドを支える事実認識
三角形の「執行ピラミッド」
Valerie Braithwaite (2003), Dancing with Tax Authorities, in Valerie Braithwaite ed. Taking Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion 13.
(2) 大企業の納税協力分布は卵型か？
John Braithwaite (2003), Large Business and the Compliance Model, in Valerie Braithwaite ed., Taxing Democracy, Understanding Tax Avoidance and Evasion 177.



- (3) 協力的納税者と非協力的納税者の判別
応答的規制→執行の強度を上げていく過程で判別
抑止レジームと遵守レジームのいずれかを納税者が選択→Alex Raskolnikov (2009), Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement, 109 Columbia Law Review 689.
日本の青色申告制度→改善策として、申告状況が良好な企業について特典を深掘りする、外部評価によって格付けを行う
5. 日本の取組みについて考える
(1) 日本企業は協力的か？
Hitoshi Takano, Kanti Ariyasu and Ryan Angell (2010), Chapter 10 Japan, in Anushka Bakker and Sander Kloosterhof ed., Tax Risk Management: From risk to opportunity 289, 291.

2

鈴木孝直「税務に関するコーポレートガバナンスの更なる充実に向けてー企業と税務当局の協働の視点からー」租税研究 888 号 (2023) 322 頁、325 頁。
→日本でBEP Sプロジェクトを国内実施する際の説明

(2) 国税庁の税務CGの取組み

藤田利彦「税務コンプライアンスの維持・向上に向けたコーポレートガバナンスの充実について」租税研究 741 号 (2011) 31 頁

小山浩「会社法から見た税務上のコーポレートガバナンス・コンプライアンス」租税研究 789 号 (2015) 232 頁

鈴木孝直「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組みについて」租税研究 805 号 (2016) 36 頁

古川勇人・小澤聡司・川口真聡「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組等について～取組概要、最近の取組状況・改訂事項等～」租税研究 841 号 (2019) 4 頁

「税務CG通信」の連載と「番外編」

鈴木孝直 (2023)

池田義典「税務CGについてー経緯及び環境変化(サステイナビリティ/ESG、情報開示の要請等)も踏まえてー」租税研究 889 号 (2023) 118 頁

古川勇人「税務CGに係る取組みの今後の見直しの考察」租税研究 890 号 (2023) 197 頁

(3) JCAP 制度

平川雄士「事前照会にどう臨むべきか: アイルランド法人のPEの有無に係る照会回答を得た実務経験を踏まえて」租税研究 900 号 (2024) 154 頁

梶持敏幸「大法人を巡る税務執行の現状(国税庁の取組)についてー国税庁税務調査課長インタビューー」租税研究 904 号 (2025) 5 頁

6. 「租税の確実性」をめぐって

(1) 租税の確実性

Tax Certainty Day

(2) 「役立たずの神話」だというエッセイ

Peter Barnes, The Unhelpful Myth of Tax Certainty, 29 (2023), Journal Articles & Opinion Pieces (BFD).

(3) 増井のコメント

適度なコンプライアンス ("good enough" compliance)

企業にとっても不確実性のコストが減ることは安心材料

(4) 既存ツールの展開

角田伸広「トランプ関税の移転価格への後方転嫁について」租税研究 910 号 (2025) 68 頁

比田勝隆博「最近の相互協議の状況について」租税研究 907 号 (2025) 206 頁

鍋谷彰男「日本の租税条約の"常識"の変化: 日米租税条約全面改定以後 20 年の動向等を踏まえて」租税研究 906 号 (2025) 296 頁

5. おわりに

(1) まとめ

- 大企業の税務コンプライアンスが重要なのは、企業が情報の結節点であり、課税システムの要であるからだ。

- 協力的コンプライアンスは、OECDの2013年報告書を基本文書として、内外で意欲的に研究されてきた。

- 応答的規制の理論的基礎は、協力的納税者と非協力的納税者の分布に依存しており、そのため両者をどう判別するかという課題がある。

- 日本の取組みとしては、2011年から税務CGの働きかけがはじまり、対象拡大やインセンティブ付与をめぐって議論が続いている。

- 租税の確実性については、適度なコンプライアンスを求めるべきである。

(2) A I 時代の人材育成

富浦静夫氏の『税務担当奮闘記ー企業税務の心得と体制強化』(2024)