

令和 6 年 6 月 18 日現在

機関番号：12613

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2018～2023

課題番号：18K01242

研究課題名（和文）税務行政における多様化・柔軟化に対する法的統制に関する研究

研究課題名（英文）Legal Frameworks for Ensuring Consistency and Fairness in the Face of Diversification and Flexibility in Tax Administration

研究代表者

吉村 政穂（YOSHIMURA, Masao）

一橋大学・大学院法学研究科・教授

研究者番号：70313054

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,800,000円

研究成果の概要（和文）：税務行政は現在、大きな変革期を迎えています。従来は公平性・形式性が重視されてきましたが、現在は柔軟性が求められるようになりました。背景には、税制の複雑化と国際課税理論の見直しがあります。新しい税務行政の在り方について、諸外国の事例紹介・分析に加え、日本における変化を適切に受容する方策の検討が課題です。

本研究では、税務行政の効率化・柔軟化に向けたアメリカ、イギリスの先行事例を分析し、法的課題を明らかにしました。また、それらを日本が受け入れるための基本的視座を示し、政策論議に貢献することを目指しています。比較法的アプローチを用い、文献調査と国際学会への参加を通じて、多角的な分析を行っています。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究では、税務行政の効率化と納税者の権利保護のバランスを探るため、諸外国の先行事例を分析し、日本への示唆を導くための予備的研究を進めました。租税法律主義の観点から議論されてきた問題を捉え直し、納税者の事前の予測可能性と事後的な権利救済の確保という視点から、実質的な内容に立ち入った丁寧な議論が必要な局面が増えているのが明らかになっています。この成果は、今後の税務行政の在り方を考える上で重要な学術的・社会的意義を有しており、納税者と税務当局の建設的な対話を促進することが期待されます。

研究成果の概要（英文）：Tax administration is currently undergoing a significant transformation. Traditionally, emphasis has been placed on fairness and formality, but now there is a growing need for flexibility in many areas. This shift is driven by the increasing complexity of tax systems and the reconsideration of international taxation theories, primarily aimed at combating tax avoidance. Examining and analyzing foreign case studies, alongside strategies to appropriately adopt these changes in Japanese tax administration, is crucial.

This study analyzes the legal challenges in the advanced practices of tax administration in the United States and the United Kingdom, highlighting their implications. Furthermore, it aims to establish a foundational perspective for Japan to adopt these practices, contributing to future policy discussions. Using a comparative legal approach, the study combines literature review and participation in international conferences for a comprehensive analysis.

研究分野：租税法

キーワード：租税法 国際課税 租税回避 デジタル課税

1. 研究開始当初の背景

(1) 税務行政は現在、大きな変革期を迎えている。従来は租税法律主義に基づき行政の公平性・形式性が重視されてきたが、現在は納税者の区分や税務行政の柔軟性が求められるようになってきた。1つは、税制の複雑化に伴い、納税者・課税当局双方のコンプライアンスコストが増大していることである。IT 技術の活用などを通じた税務行政のサービス化・効率化が求められており、諸外国でも同様の課題に直面している。もう1つは、BEPS プロジェクトを契機とした国際課税理論の見直しにより、従来の日本の学説では否定的に捉えられてきた行政手法についても、導入の可能性が検討されるようになったことである。

(2) こうした新しい税務行政の在り方についての学術的検討は緒に就いたばかりであり、諸外国の先行事例の紹介・分析にとどまっていた。納税者の不遵守リスクに応じた区分に基づく取扱いが、いかなる条件と統制の下で認められるのかを探究することで、日本における税務行政の変化を適切に受容する方策を検討することが課題となっていた。

2. 研究の目的

(1) 本研究の目的は、税務行政の効率化・柔軟化に向けた諸外国の先行事例(ベストプラクティス)の法的課題を分析した上で、それらを日本が受け入れるにあたっての基本的視座を示し、近い将来に予想される政策論議に貢献することにある。具体的には、各国の先行事例を詳細に検討し、日本の法体系に適用する際の課題や障壁を明らかにすることを目指している。また、これらの知見を基に、効率かつ柔軟な税務行政を実現するための具体的な政策提言を行うことも重要な目的の一つである。

(2) これまでの研究では、国際的調和の進展に伴う税務行政分野での転換や摩擦を指摘し、個別制度の法的課題を示してきたが、本研究ではその一般的な枠組への拡張を目指す。特に、課税当局と納税者との相互関係に着目し、従来の租税法律主義の議論を行政手法の柔軟化・多様化に対応して拡張することで、より一般的な理論枠組の提示を目指していた。さらに、これにより税務行政の現場での具体的な運用方法を明確にし、納税者の信頼を確保することを目指している。また、将来的な国際税制の調和を見据えた上で、日本独自の法体系との整合性を保ちながら、柔軟かつ効果的な税務行政の実現に向けた理論的基盤を構築することを目指している。

3. 研究の方法

(1) 本研究では、税務行政の効率化・柔軟化に向けた先進国の先行事例(ベストプラクティス)を日本が受容するにあたって検討すべき法的視座の確立を目指す。具体的には、アメリカ、イギリスにおける経験を踏まえ、文献調査や国際学会への参加等を通じて、以下の2点を意識した分析を実施する。税務行政の効率化・柔軟化に向けた他国の先行事例について、その法的課題を正確に紹介・分析する。これには、具体的な成功事例や失敗事例を含め、各国の実践がどのように展開され、どのような法的問題が生じたのかを詳細に検討することが含まれる。それらの先行事例を日本が受け入れるにあたって基本となる視座・枠組を示し、近い将来に予想される政策論議に貢献する。これには、日本独自の法体系とどのように整合性を持たせるか、どのような制度設計が必要かを具体的に提案することが含まれる。

(2) これにより、新たな行政手法を日本の法体系に適切に位置付けるための基盤を構築することを目的としている。本研究の方法は、比較法的アプローチを採用しつつ、文献調査と国際学会への参加を組み合わせることで、先行事例の法的課題を多角的に分析し、日本への示唆を導き出すという点に特徴がある。特に、国際学会への参加を通じて、最新の知見や動向を把握し、それを日本の文脈に適用するための理論的枠組みを精緻化することに重点を置いている。また、国際的な視点から見た場合の日本の税務行政の位置付けや、他国との協調の可能性についても検討することで、より包括的な研究成果を目指している。

4. 研究成果

(1) 一般的否認規定および新たな税務行政手法に関する研究では、租税法律主義を中核として税務行政の統制理論を構築してきた日本の租税法が、税制の複雑化・国際的調和に伴う行政手法の多様化・柔軟化にどう応えていくべきかを研究目的としていた。その成果として、次のようなものを挙げることができる。

国際租税学会総会において、一般的租税回避ルールに関する議題にパネリストとして参加し、他国では一般的否認規定の導入・強化が進む中、設定する要件の適切さや法的安定性を確保するための保護措置に関心が移っていることを確認し、わが国における将来の議論に有益な知見を得た。具体的には、租税回避の防止策として一般的否認規定の適用範囲を明確化するための基準や指針の整備が求められている現状を踏まえ、法的安定性の確保と適用基準の透明性を両立させる方法について議論した。

一般的否認規定導入に関する議論を深めるため、最近の裁判例の動向を受けた論点について整理し、取引の不合理性を判断するにあたって、個別規定の趣旨・目的との関係で不自然性を判

断するか、税負担の衡平を判断するかという観点の設定によって違いが生じることを明らかにした。また、課税庁が一連の取引を切り取って経済的合理性を争うことに伴う課題についても検討を行った。さらに、裁判所による判断基準の一貫性と透明性の確保が、納税者の信頼を得るためにいかに重要であるかを強調した。

また、新たな租税行政の手法として、リアルタイムで行政が情報を取得し、税務行政に生かすケースが世界で増えている現象に着目した。付加価値税において、小売業者の売上把握を目的としたリアルタイムの情報共有制度を導入する国・地域が登場してきている背景として、課税当局による情報把握の重要性と、下流における執行強化が上流のコンプライアンス強化にも正の影響を与えることへの期待を指摘した。このような情報共有制度が税収の増加と税務行政の効率化にどのように寄与しているかを具体例を挙げて説明した。

さらに、国際課税の見直しに関する議論が日本の租税法体系に与える影響について研究を進め、国際的な場での議論が先行し、これまでとは異質な要素が日本に持ち込まれることになるが、それが何か、それによって生じる課題を特定する作業を進めている。グローバルな取組みとして導入国の整合性を実現するために、国際的に通用する会計基準を前提にする制度設計が行われる可能性と、それが過度な複雑さをもたらす可能性を検討するなどし、関連する業績を公刊した。具体的には、各国の実務経験を基にした成功事例と失敗事例を比較分析し、日本の制度設計にどう反映させるかを議論した。

(2) 金融商品・市場の変化に対応した研究としては、租税法学会第50回記念大会において「金融税制の将来像」と題するパネルで座長を務め、若手研究者の意見交換と議論の整理を行った。FinTechや暗号資産の取引が増える中、これらに対応する課税ルールの適用・整備が課題となっている。技術的にどういった問題が引き起こされるのか、伝統的な税体系にどういった影響があるのかを検討した。また、少子高齢化が極度に進む中、個人年金に期待される役割は増すばかりであり、その税制面の課題についても検討をした。具体的には、暗号資産取引の匿名性やボーダレスな特性が税務執行に与える影響を分析し、適切な課税ルールの設計について議論を深めた。また、経済のデジタル化によって生じた課題に対応する国際課税ルールの見直しが進み、各国での国内法制化が求められている。わが国でも法制化作業が現実のものとなる中、税務行政における論点を含め、どういった課題が生じるのかを検討を行った。具体的には、デジタル経済における価値創出の特性に応じた新たな課税基準の設定と、それに伴う税務管理システムの改良について研究した。

(3) 本研究では、税制の複雑化・国際的調和が進む中で、行政手法の多様化・柔軟化が喫緊の課題となっているという問題意識のもと、租税法律主義を中核として税務行政の統制理論を構築してきた日本の租税法がこうした変化にどう応えていくべきかを研究目的としていた。他国における先行事例を検討し、日本の法体系に適切に位置付けるための基盤的な議論を行うことで、一般的否認規定の導入や新たな税務行政手法の受容、金融税制の将来像、国際課税ルールの見直しに伴う国内法制化など、重要な課題に取り組んでいる。今後も、引き続き税制・税務行政の変化に対応した租税法の発展を後押ししていくことにしたい。具体的には、租税法律主義の基本原則を堅持しつつ、税制の動的な変化に対応するための理論的枠組みの整備を目指している。また、国際的な動向を注視し、日本の租税法がグローバルな標準に適合するよう調整を図ることが求められている。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計12件（うち査読付論文 0件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 1593号
2. 論文標題 グループ内組織再編成に伴う借入れと同族会社の行為計算否認：ユニバーサルミュージック事件[最高裁令和4.4.21第一小法廷判決]	5. 発行年 2024年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 115-118頁
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 1588号
2. 論文標題 国際合意を踏まえたミニマム課税の法制化	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 58-64頁
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 74巻17号
2. 論文標題 グローバル・デジタル経済下で現況を踏まえ国際課税原則を改定：「最低税率の設定」は一步前進も「課税権の配分」は視界不良	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 金融財政事情	6. 最初と最後の頁 36-39頁
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂 = 山田麻未 = 藤間大順	4. 巻 50
2. 論文標題 金融税制の将来像	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 租税法研究	6. 最初と最後の頁 221-236
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 1567
2. 論文標題 法人税の最低税率 : GloBEルールの概要および課題	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 29-34
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 38(2)
2. 論文標題 第2の柱は租税競争に「底」を設けることに成功するのか? : 適格国内ミニマムトップアップ税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)がもたらす変容	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 20-27
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 175
2. 論文標題 繰越欠損金の引継ぎと組織再編成に係る行為計算否認規定の適用 : 法人税	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 税務事例研究	6. 最初と最後の頁 1-15
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 70
2. 論文標題 「法人税最低税率一五%」のインパクト : 国際課税のグローバルガバナンスをめぐって	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 外交	6. 最初と最後の頁 74-79
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 846
2. 論文標題 最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 169-195
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 69(1)
2. 論文標題 ユニバーサルミュージック事件控訴審判決：新しい問題領域の発見と今後の展望	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 税務弘報弘報	6. 最初と最後の頁 137-145
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 1539
2. 論文標題 消費税と情報：付加価値税の自己執行メカニズムを中心に	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 36-41
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉村政穂	4. 巻 47
2. 論文標題 国際的徴収共助・情報交換をめぐる諸問題	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 租税法研究	6. 最初と最後の頁 印刷中
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 1件）

1. 発表者名 吉村政穂
2. 発表標題 国際的徴収共助・情報交換をめぐる諸問題
3. 学会等名 租税法学会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 吉村政穂
2. 発表標題 Subject 1: Seeking Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules
3. 学会等名 International Fiscal Association (国際学会)
4. 発表年 2018年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------