

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 5 月 9 日現在

機関番号：12601

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2013～2015

課題番号：25380026

研究課題名(和文) 租税手続法の国際的側面に関する基礎的研究

研究課題名(英文) The Law of International Tax Procedure - Basic Research

研究代表者

増井 良啓 (Masui, Yoshihiro)

東京大学・法学(政治学)研究科(研究院)・教授

研究者番号：90199688

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,800,000円

研究成果の概要(和文)：租税手続法の国際的側面に関する基礎的研究を行いました。国際的なフォーラムにおける動向の巨視的分析として、OECD税務長官会議やグローバル・フォーラムの発出した多数の報告書、および、それらに関する二次文献を収集し整理するとともに、いくつかの国際会合に出席して意見を交換しました。マルチ税務執行共助条約の注釈を抄訳し、相互主義や比例原則、納税者の権利保護といった原則が同条約の根幹を成していることを明らかにしました。非居住者の金融口座情報に関する共通報告基準について、租税条約実施特例法の改正を検討しました。このように、条約と国内法の両面から基礎的研究を行うことができました。

研究成果の概要(英文)：The international aspects of the law of tax procedure were examined in three areas. (1) Study on the outputs by the Forum on Tax Administration and the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. (2) Study on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and its Commentaries. (3) Study on the Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters especially in relation to the 2015 domestic law reform of Japan implementing Common Reporting Standard.

研究分野：租税法

キーワード：租税手続法 租税条約 情報交換 税務執行共助条約 OECD税務長官会議 BEPSプロジェクト 共通報告基準

1. 研究開始当初の背景

(1) 研究の立ち遅れ

本研究課題の申請を行った2012年当時、租税手続法の国際的側面に関する研究は、比較的にみて立ち遅れていました。それにはいろいろな理由が考えられますが、根本的な理由としては、「経済がグローバル化しているのに課税がローカルである」という法制度の特徴が、租税手続法の領域において特に顕著であったことがあります。

(2) 研究の必要性

ところが、とりわけ2008年の世界金融危機以降、納税者情報の取得と管理をめぐる国際的な法的枠組みが急速に展開し、その影響を受けて日本法も大きく変化しつつありました。そのため、このような変化の内容を正確に認識して見取り図を描くことが、重要な研究課題となっていました。

2. 研究の目的

本研究の目的は、租税手続法の国際的側面に関する「基礎的研究」にあります。すなわち、日本における従来の研究の欠落を埋め、租税手続法の国際的側面について内外の研究成果を取り込むことにあります。文献の収集と整理・分析を重視し、今後の議論の基礎をつくることを目指しました。

3. 研究の方法

(1) 概要

次の3つの作業を組み合わせることにより、法制度の変化の過程を立体的に認識するという方法を採用しました。

(2) 国際的なフォーラムにおける動向の巨視的分析

第1の作業は、国際的なフォーラムにおける動向の巨視的分析です。この作業は、ダイナミックに動いているこの領域の全体像をつかみ、個別的分析のための方向感を得るために、必須であると考えました。「課税がローカル」という基本構造の下で、その限界を克服すべく、国家間の交渉によりピア・レビューを用いたさまざまな仕組みが動いているところ、その動態に同時代的に接近しようとしたのです。

(3) 租税条約上の情報交換に関する個別的な分析

第2の作業は、租税条約上の情報交換に関する個別的な分析です。研究期間の当初は、二国間租税条約と二国間情報交換協定に関する検討に応分の時間を割くべきものと予想していました。しかし、日本国が従来のポリシーを転換してマルチ税務執行共助条約に参加したことの意味は大きく、これからは、日本にとって新しい同条約の検討に力点を置くべきであると考えに至りました。マルチ税務執行共助条約は情報交換・徴収共助・

文書送達について詳細な規定を置いていませんし、多国間のマルチ条約であるがゆえに従来の二国間条約と異なる点があります。そこで、それらの点に留意しつつ検討を進めることとしました。

(4) 租税条約実施特例法の改正に関する個別的な分析

第3の作業は、租税条約実施特例法の改正に関する個別的な分析です。この作業は本研究によりはじめて着手するものであり、多くの論点が予想されました。本研究では、その中でも特に重要な展開と思われた「非居住者に係る金融口座情報の自動的情報交換」に照準を合わせることにしました。というのも、自動的情報交換は個別の要請に基づく情報交換とは異なり、大量の課税情報を各国の課税当局間で共有するものであって、税務行政の水準をいわば塗り替える可能性を秘めているからです。

4. 研究成果

(1) 国際的なフォーラムにおける動向の巨視的分析—概観

国際的なフォーラムにおける動向の巨視的分析については、「OECD税務長官会議」や「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」の発出した多数の報告書、及び、それらに関する二次文献を収集し整理しました。とりわけ2014年には東京大学法科大学院で「租税手続法の国際的側面」と題する演習を開講し、大学院生の皆さんと共に手分けして、いくつかの重要文書を会読しました。後記5の〔その他〕に掲載したホームページは、その記録です。

また、IFAやIMF、OECD非公式専門家委員会などの国際会合に積極的に出席して、海外の専門家と意見を交換しました。この中で学会発表の形をとった主なものが、後記5の〔学会発表〕①③④です。

(2) 国際的なフォーラムにおける動向の巨視的分析—成果

このような作業の成果のひとつとして、新しい税務行政手法として国際的に注目されている「協力的コンプライアンス (Cooperative Compliance)」について、OECDが2013年に公表した文書を分析しました。

この文書は、各方面から寄せられていた「法の下での平等」と「法の精神」という2つの懸念に対して、OECDの立場から応答したものです。この文書を読み解くことによって、かかる懸念を払拭するための前提条件を抽出しました。それは、「協力的コンプライアンスに入る企業も入らない企業も、いずれについても法律で定める以上の課税がなされない」というものです。このことを示したのが、後記5の〔雑誌論文〕③です。

(3) 租税条約の個別的分析

次に、租税条約の個別的分析の成果として、マルチ税務行政執行共助条約の注釈を抄訳しました。これが、後記5の〔雑誌論文〕④です。

これによって、同条約の個々の条文について起草者がどう考えていたかが、日本の読者にとって平易な形でわかるようになりました。また、相互主義や比例原則、納税者の権利保護といった原則が同条約の根幹を成していることを明らかにすることができました。さらに、同条約が多国間条約であることからOECDの下に調整機関が置かれていますが、その役割がきわめて限定的であって、紛争処理の役割を果たすわけではないことを確認しました。

(4) 租税条約上の情報交換に関する個別的な分析と租税条約実施特例法の個別的な分析の両方が関係する成果

さらに、租税条約上の情報交換に関する個別的な分析と租税条約実施特例法の個別的な分析の両方が関係する素材として、非居住者の金融口座情報に関する共通報告基準(CRS)について研究しました。すなわち、自動的情報交換の国際的枠組みが整備され、課税目的の情報交換の水準が塗り代わる中で、租税条約実施特例法の2015年度改正を具体的に検討しました。その成果として公刊した論文が、後記5の〔雑誌論文〕③です。

この論文では、CRSの背景と骨子を整理した上で、CRSが意味するものを3つの角度から論じました。

第1に、納税者の手続保障という観点からすると、大量データを定型的にやりとりするという自動的情報交換の性質に即した工夫が必要であることを述べました。

第2に、制度の実効性に関する未解決の課題として、マネー・ローンダリング規制と同様に法人や信託の実質的支配者を個人に遡って特定する必要があることを示しました。

第3に、自動的情報交換の進展が、課税の執行管轄権の領域的限定を緩和し、税制のあり方に関する議論の前提を変える可能性があることを指摘しました。

なお、この第3点については、後記5の〔学会発表〕②におけるシンポジウムでも論点のひとつになりました。

(5) その他の成果

以上に加えて、本研究の成果として、次のものを公刊しました。

後記5の〔雑誌論文〕①は、学生向けのものですが、日本の下級審裁判例の事実関係を素材にして、租税条約上の情報交換条項の活用可能性を意識することが日本の法実務にとって重要であることを主張しました。

後記5の〔雑誌論文〕⑤は、富裕層に対して国外財産調書を提出させる国内法の改正に着目して、その適用関係をやや具体的に論

じました。

後記5の〔雑誌論文〕⑥は、日米租税条約の改訂議定書が署名されたことを受けて、徴収共助条項や仲裁条項などの手続的規定を検討しました。米国はマルチ執行共助条約の徴収共助条項に留保を付していますので、この検討は、上記(3)に記したマルチ執行共助条約の検討を実質的に補完する意味を持ちます。

後記5の〔図書〕①は、本研究の成果を盛り込んだ教科書の最新版です。

(6) 年度ごとの進捗状況

以上が本研究の全期間を通じた成果の概観ですが、これを年度ごとに分けて記しますと、次の通りです。

[平成25年度]

国際的なフォーラムにおける動向について、OECD税務長官会議(Forum on Tax Administration)の報告書の発出した多数の報告書を整理するとともに、税源侵食と利益移転(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)プロジェクトに関連して、とりわけ自動的情報交換の進展に向けた急速な展開について情報の収集と事態の把握につとめました。また、関連する内外の書籍を系統的に購入し、大学図書室に配備しました。法形成の現場との接点においては、2013年11月下旬にクアラルンプールで国際租税協会のシンポジウムに招待パネリストとして参加し、12月初頭にパリでBEPS行動計画15に関するOECD非公式会合に出席し、2014年2月初頭にシンガポールで米国FATCA(外国口座税務コンプライアンス法)に対応する政府間協定に関するシンポジウムに参加するなど、各国専門家との意見交換によりこの問題に関する各国の対応の現況を把握することにつとめました。

租税条約上の情報交換に関して、多国間税務執行共助条約に関する専門家委員会の注釈を読み込み、主要部分を抄訳して、2014年3月上旬に、日本租税研究協会の国際課税研究会において報告しました。この作業によって、個別の解釈論に関する起草者の考え方を明らかにすることができたばかりでなく、相互主義や比例原則、納税者の権利保護といった原則が同条約の根幹を成していることを明らかにしました。

[平成26年度]

国際的なフォーラムにおける動向について、2014年4月から7月まで東京大学法科大学院の演習で、租税手続法の国際的側面に関する国際機関の公文書を集散的に会読しました。中でも特に重要であると考えられたOECD税務長官会議(Forum on Tax Administration)の文書(「協力的コンプライアンス」に関する2013年の文書)について、その書評を公刊しました。また、文献調査にとどまらず、2014年4月にG20のBEPSプロジェクトの会合に出席し、9月にロサン

ゼルスでUCLAの研究者と意見交換し、10月にムンバイで国際租税協会の大会に出席し、11月にソウル大学でパネルをつとめ、2015年2月に東京でシドニー大学の研究者15名と研究集会を開くなど、双方向モードで情報の収集と事実の把握につとめました。

租税条約上の情報交換について、多国間租税執行共助条約に関する専門家委員会の注釈につき、その主要部分を日本語の形で公刊しました。また、租税条約に基づく自動的情報交換の枠組みが急速に整備されつつある点に着目して、金融口座情報の共通報告基準(CRS)に関する検討に着手しました。

[平成27年度]

国際的なフォーラムにおける動向の巨視的分析を継続しました。2015年4月にシンガポールで、同11月にモントリオールで、それぞれ意見交換を行いました。

租税条約上の情報交換の個別的な分析と、租税条約実施特例法の個別的な分析との接点として、金融口座情報の共通報告基準(CRS)について論文を公刊しました。

そして、このような分析を進め、まとめていく過程で、個人情報保護や資金洗浄規制などを視野に入れた、法制度横断的な研究が要請されていることに気づきました。このことは、本研究につながる次のステージの研究へのステップになると考えています。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計6件)

① 増井良啓, 租税条約の不在?!—国際取引と租税法, 査読無し, 法学教室 425号, 2016年, 34-40頁

② 増井良啓, 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換—CRSが意味するもの, 論究ジュリスト, 査読無し, 14号, 2015年, 218-223頁

③ 増井良啓, 海外論文紹介 OECD, Cooperative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance (2013), 租税研究, 査読無し, 783号, 2015年, 334-341頁

④ 増井良啓, マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む, 租税研究, 査読無し, 775号, 2014年, 253-291頁

⑤ 増井良啓, 国外財産調書制度の適用, 税務事例研究, 査読無し, 132号, 2013年, 37-62頁

⑥ 増井良啓, 国際課税関係の法令と条約の改正, ジュリスト, 査読無し, 1454号, 2013年, 67-72頁

[学会発表] (計4件)

① Yoshihiro Masui, International Tax Symposium, Canadian Tax Foundation 67th Annual Conference, 24 November 2015, Montreal, Canada

② 増井良啓, 再分配の手法と税制, 租税法学会第44回総会, 2015年10月10日, 新潟大学(新潟県新潟市)

③ Yoshihiro Masui, Seminar H: Recent developments in international taxation, The 68th Congress of IFA, 16 October 2014, Mumbai, India

④ Yoshihiro Masui, Panel 1B: Developments in Model Tax Treaties – Impact on Asia, IFA and IBFD 75th Jubilee Asia-Pacific Tax Conference, 28 November 2013, Kuala Lumpur, Malaysia

[図書] (計1件)

① 増井良啓・宮崎裕子, 東京大学出版会, 国際租税法(第3版), 2015年, 計294頁

[産業財産権]

○出願状況 (計 件)

名称:
発明者:
権利者:
種類:
番号:
出願年月日:
国内外の別:

○取得状況 (計 件)

名称:
発明者:
権利者:
種類:
番号:
取得年月日:
国内外の別:

[その他]

ホームページ等

<http://www.masui.j.u-tokyo.ac.jp/teach/2014LSSeminar.html> (東京大学法科大学院における演習の記録)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

増井良啓 (Masui Yoshihiro)
東京大学・大学院法学政治学研究科・教授
研究者番号: 90199688

(2) 研究分担者

()
研究者番号:

(3) 連携研究者

()
研究者番号: