

令和 6 年 6 月 9 日現在

機関番号：32682

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2020～2023

課題番号：20K01275

研究課題名（和文）税務コーポレートガバナンスの法理と運用の実際に関する調査研究

研究課題名（英文）Research on the legal principles and practice of tax corporate governance

研究代表者

岩崎 政明（Iwasaki, Masaaki）

明治大学・法務研究科・専任教授

研究者番号：20183014

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 3,200,000円

研究成果の概要（和文）：本研究は、企業におけるコーポレートガバナンスとタックスコンプライアンスとを結びつける新しい租税行政の取組である税務コーポレートガバナンスの法的根拠となる制度をどのように仕組むべきかを考えるため、英国における同種の制度の理論とその執行の実際を調査するものである。  
税務コーポレートガバナンスのあり方は従来は国税庁において検討されてきたが、本研究は、租税法主義に整合的な理論的裏付けを探るものである。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究は、企業におけるコーポレートガバナンスとタックスコンプライアンスとを結びつける新しい租税行政の取組について、当該取組の先進実施国である英国の制度の内容、それを支える理論、そして実効性を検証し、日本の状況と比較することにより、我が国として将来的にどのような税務コーポレートガバナンスの制度を構築すべきかを提案することを目的とするもので、租税法・行政法・企業法・会計学のインターディシプリナリー・アプローチとして独自性と創造性を有するものである。

研究成果の概要（英文）： This study examines the legal theory of a similar system in the UK and how to create a system that will serve as the legal basis for tax corporate governance, which is a new tax administration initiative that links corporate governance and tax compliance in companies. This is an investigation into the actual implementation of the law.

The systems of tax corporate governance has traditionally been considered by the National Tax Agency, but this research seeks to find theoretical underpinnings that are consistent with tax legalism.

研究分野：租税法・国際租税法・租税政策学・行政法学

キーワード：税務コーポレートガバナンス コーポレートガバナンス タックスコンプライアンス 租税回避スキーム 租税情報の開示 租税行政手続 行政手続

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

## 様式 C - 19、F - 19 - 1 (共通)

### 1. 研究開始当初の背景

企業のトップマネジメントが、適正な税務申告のために積極的に関与し、タックスコンプライアンス(租税法令の遵守による適正な納税)を確保するため、必要な内部統制を整備し、その結果に対して責任を負うことを「税務コーポレートガバナンス」という。

研究代表者である岩崎政明は、2016年度から2018年度まで挑戦的萌芽研究「コーポレートガバナンスの充実によるタックスコンプライアンス向上のための理論研究」(課題番号16K13316)により助成金を受け、主として、英国における税務コーポレートガバナンスの取組を調査研究した。この時期は、OECD加盟各国において、税務コーポレートガバナンスの取組が本格的に始動した時期であり、中でも最も先進的な制度を次々に施行していたのが英国であった。その後、我が国の国税庁においても、税務コーポレートガバナンスの取組が始まり、関連通達も発されたので、これを米国や英国と比較することによりその法的特性を明らかにしようとした。税務コーポレートガバナンスの取組は、新しい行政手法であったことから、実施により明らかとなった問題点を改善するため、制度の改新が著しかった。そこで、本基盤研究(C)の研究において、引き続いて、英米における取組をフォローアップするとともに、対象国をOECD加盟各国に広げ、それぞれの国の企業活動の実情に合わせて個別の取組も研究しようと考えていた。

### 2. 研究の目的

本研究は、企業におけるコーポレートガバナンス(内部統制)とタックスコンプライアンスとを結びつける新しい税務行政の取組について、当該取組の先進実施国における制度の内容、それを支える理論、そして実効性を検証し、日本の状況と比較検討することにより、我が国として将来的にどのような税務コーポレートガバナンスの制度を構築すべきかを提案することを目的とするものである。

本研究は、企業法・会計学・租税法・行政法のインターディシプリナリーアプローチとして、独自性と創造性を有する。

### 3. 研究の方法

(1) 第1段階(2020年度)英国における税務コーポレートガバナンスに関する取組の調査研究: 英国は、当時、税務コーポレートガバナンスの取組に最も迅速に対応し、かつ強力な制度を制定していたが、それにもかかわらず、租税回避に対する十分な対策とはなっていないという批判があった。そこで、英国出張によるインタビューや文献資料調査により、英国において取組がうまく機能しない理由を探究し、何が足りないのかを明らかにしようと考えた。

(2) 第2段階(2021年度)米国における税務コーポレートガバナンスに関する取組の調査研究: 米国は、FASB基準書に係る解釈指針第48号により、企業に対して税務戦略の開示義務を課している。これがどの程度実効性を持っているのかを米国出張により調査研究をする必要があると考えた。そこで、内国歳入庁(IRS)と企業との間の、一種の行政契約として実施されている法令遵守確認手続の運用実態について、インタビューや文献資料により調査研究しようと考えた。

(3) 第3段階(2022年度)OECD加盟国の税務コーポレートガバナンスに係る取組の調査研究: 英米法国であるカナダ、オーストラリア、シンガポール等の国及びOECD加盟のEU加盟各国において、それぞれ独自の税務コーポレートガバナンスの取り組みが進められつつある。これらの英米以外の国における制度の特色を調査研究しようと考えた。

(4) 第4段階(2023年度)外国の制度比較研究の総括と日本における制度設計: 上記の3年間の調査により得られた情報及び資料に基づき、我が国の制度を将来的にどのように発展させていくべきかを考える予定だった。

しかしながら、第1段階の研究を始めた当初から、新型コロナウイルスが全世界的に蔓延して、人の国際移動が不可能となったことから、当初計画していた外国訪問調査を断念せざるをえなくなった。その後3年半の間、各国における政策は新型コロナウイルス対策に特化し、行政活動としても税務調査が自粛される事態となった。こうした予期せざる事情変更が生じたため、本研究方法も変更を余儀なくされ、ようやく最終年度の2023年度になって、英国出張とEU議会が所在するブリュッセルへの出張が可能となった。

以上の結果、本研究の成果としては、英国における企業の税務戦略に係る開示制度について取り纏めることとした。

### 4. 研究成果

#### (1) 英国における税務コーポレートガバナンスの展開

英国においては、2013年のスターバックス社による租税回避事件、そして2015年のグーグル社による租税回避事件を契機に不買運動等の社会的批判が起こり、これに対処するため、租税行政による税務調査の強化とともに、優良納税を促進するための措置として、税務コーポレート

ガバナンスの取組が開始された。

大規模租税回避を防止する制度の展開は、まず、企業法務専門家や会計士に対して、関与先企業が行き過ぎた租税回避を行っていることを発見した場合に、その事実を税務当局に通知する義務（これを義務的開示制度(Mandatory Disclosure Rules)という。）を課す DOTAS(Disclosure of Tax Avoidance Schemes)という制度が導入された（2004年導入。2016年・2018年改正）。これを強化するために、2014年に、POTAS(Promoters of Tax Avoidance Schemes)が導入され、この規制に違反した租税専門家には過料が課されることになった。そして、これらに続いて、2016年財政法附則19(Finance Act 2016 Schedule 19 以下、「附則」という。)が制定され、英国に所在する大規模法人及び多国籍企業グループ法人に対して、その税務戦略及び税務コーポレートガバナンスに関する一般的開示義務が施行された。この附則により、開示義務違反をした法人に対しては、過料が課されることとなった。すなわち、税務戦略の開示義務違反に対しては、当該会計年度について7500ポンドの過料が課され、その後の会計年度においても開示されない場合には、開示されない月数に応じて、その月末ごとに7500ポンドの過料を累積的に加算するというものである。

附則を執行するために、英国歳入関税庁（以下「HMRC」という。）のガイダンス(我が国における「通達」に相当する。)は、次の事項に係る開示を求めている。すなわち、ビジネスの規模、複雑性及び組織再編に関する税務（課税）リスクを説明すること、税務リスクがどのように管理されているか、役員の役割及び責任、税務リスクを管理するためのシステム及び防御の方策、取締役会の監視及び関与のレベルを開示することである。次に、これらの内容を詳述する。

## (2) 開示義務の内容

附則の適用対象法人は、売上高合計2億ポンド以上の英国法人グループ若しくは総資産額合計20億ポンド以上又は全世界売上高合計7億5000万ユーロ以上の多国籍企業グループに属する英国法人若しくは恒久的施設（以下「英国法人グループ等」という。）とされている（附則5条・10条）。この規模の英国法人グループ等に対しては、別途、HMRCガイダンスによりSenior Accounting Officer（上級経理担当役員）の任命が求められ、かつ適格財務諸表の作成・開示の義務も課されている。

開示対象とされる法定4項目は、税務リスクの管理方法（税務リスクの管理に係るグループ内の部署の役割と責任の帰属、税務リスクの管理のためのガバナンスの仕組み、取締役会の監督とその関与の程度）、自社の税務リスクの管理の状況（許容される税務リスクの範囲をどのように判断しているのか、その方針の根拠は何か）、タックスプランニングに関する行動規範（外部専門家に税務アドバイスを依頼している理由、タックスプランニングの動機、税務戦略におけるタックスプランニングの重要度）、HMRCへの協力姿勢（過去から将来に及ぶ税務リスクの評価、国別税務戦略報告書の概要、租税法規の解釈適用の指針）とされている。

開示の時期は、事業年度の末日とされている（附則16条3項・7項、22条4項）。

開示の方法は、英国法人グループ等のウェブサイトにおいて、税務戦略報告書を単独の文書又は包括的な財務諸表の構成部分として、無料で公開しなければならないというものである（附則16条4項・5項、17条4項、19条4項・5項、22条5項・6項）。

## (3) 税務行政規則による税務戦略の開示準則と開示特典

「税務コンプライアンスリスク管理」(Tax Compliance Risk Management)と題するHMRCガイダンスは、大企業の関係マネージャー及び納税義務者を対象とし、税務コーポレートガバナンスを監理するためのHMRCのアプローチを解説するものである。これによれば、HMRCは、納税義務者の規模、取引の複雑性、その新奇性の程度などから内在的課税リスクを考慮して、租税回避に対する行動指針や、会計方法・手続、内部資料のHMRCへの開示の程度などのような納税義務者の行動に基づき、税務リスクを解消しようと努めているかどうかについて、納税義務者の全般的な課税リスク（低レベル、中レベル、中の上レベル、高レベル）を評価決定する。この決定は、納税義務者とHMRCとの共同作業による定期的なビジネスリスク評価(Business Risk Review)を通じて行われる。

HMRCは、このビジネスリスク評価にあたって、3つの基準（すなわち、組織体制と伝達の仕組み、内部統制及びタックスコンプライアンスの状況）に基づき、納税義務者の行動を評価する。

HMRCは、このビジネスリスク評価において、低リスク（すなわち、良好）と評価した納税義務者に対しては、その評価を実施した課税年度を含む3事業年度の間は、通常は、さらなるビジネスリスク評価を行わず、かつ税務調査も行わない（ただし、HMRCは、当該納税義務者のビジネスに関する情報を最新のものとするためにコンタクトをとり続けることはありうる。）。これに反して、納税義務者が、HMRCの期待する低リスクとなる行動に重大な違反をした場合には、HMRCは、直ちに、当該納税義務者の低リスクの地位とこれにより受ける利益を取り消すことができる。

HMRCは、低リスクと評価されない納税義務者に対しては、毎年度、ビジネスリスク評価を行い、潜在的风险があるかどうか、納税申告について定期的なリスク評価を行って、そのリスク内容を検査するために、定期的な税務調査を実施する。

## (4) 英国における税務コーポレートガバナンスの特色とその分析

本研究においては、英国における税務コーポレートガバナンスに関する法制度を取り上げた。

税務コーポレートガバナンスの状況が良好な納税義務者（企業）に対する特典、すなわち税務調査の間隔を延長する等の取組などは、行政規則による行政裁量措置である点で、我が国における税務コーポレートガバナンスの取組と同じである。しかしながら、企業の税務戦略等に関する開示の根拠について、英国においては、附則により、法的義務と義務違反に対する制裁措置が詳細に設けられているのに対して、我が国においては、税務コーポレートガバナンスの取組に関する根拠法令がなく、それゆえに協力違反に対して法的な制裁措置もないという点が異なっている。英国における税務コーポレートガバナンス制度は、精密で強力な法的措置として、有効性が期待されている。我が国における税務コーポレートガバナンスの取組の将来的な展開を考える上で、重要な参考例になるといえよう。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 2件／うち国際共著 0件／うちオープンアクセス 1件）

1. 著者名 岩崎政明	4. 巻 1
2. 論文標題 ネットワーク上の取引と税	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 情報ネットワークの法律実務	6. 最初と最後の頁 1871,1885
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 岩崎政明	4. 巻 3
2. 論文標題 国際取引と税 電子取引に対する国際課税ルールの変遷	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 情報ネットワークの法律実務	6. 最初と最後の頁 6081,6110
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 岩崎政明	4. 巻 217号
2. 論文標題 英国における税務コーポレートガバナンスの開示規制	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 税研（日本税務研究センター機関誌）	6. 最初と最後の頁 36 - 66
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 有
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 岩崎政明	4. 巻 860号
2. 論文標題 国際的二重非課税	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税研究（日本租税研究協会機関紙）	6. 最初と最後の頁 229 - 254
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 有
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 岩崎政明	4. 巻 217
2. 論文標題 英国における税務コーポレートガバナンスの開示規制	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 税研（日本税務研究センター機関誌）	6. 最初と最後の頁 16 - 24
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 オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

〔学会発表〕 計0件

〔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
---------	---------