

「租税の確実性」報告書を読む



東京大学大学院法学政治学研究科教授 増井 良啓

はしがき 本稿は、平成29年7月31日開催の国際課税研究会における東京大学大学院法学政治学研究科教授増井良啓氏による海外論文紹介「「租税の確実性」報告書を読む－Tax Certainty-IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers (March 2017)」を取りまとめたものである。

1. はじめに

今回は、Tax Certainty-IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers (March 2017) をとりあげる（以下これを「本報告書」という¹）。本報告書は、IMF と OECD のスタッフが共同して、2017年3月の独バーデン・バーデン G20 財務大臣会合に提出したものである。

全世界規模で BEPS プロジェクトの実施が進む現在、各国の税制およびその執行につき不確実性の増大が懸念されている。すでに相互協議の積み残し件数は、グローバルにみて増加の

一途をたどっている。その意味で、本報告書のテーマ設定は、きわめて時宜を得ている。昨年の租研大会でも、財務省の緒方健太郎氏が、2016年7月の成都 G20 ハイレベル・タックスシンポジウムの背景を紹介し、「BEPS プロジェクトで色々な国際合意を結びましたが、最後に各国がやり過ぎず、ルールに沿った執行をしてくれることを確保することが、企業・投資家にとって重要です」と発言し、行動14の迅速な紛争処理に加えて国際ルールに従って課税をしていくことを確保するという考え方が同シンポジウムの背景にあったことを紹介している²。

表題の Tax Certainty は「租税の確実性」と訳しておきたい。英語の certainty にいかなる日本語訳をあてるかは、ひとつの問題である。この点、アダム・スミス『国富論』は、有名な租税原則として「明確」の原則を挙げている³。この系譜の議論を受けているものとする。じっさい、Tax Certainty を「租税の確実性」と訳し、certain を「確実」と訳し、uncertain を

¹ 本報告書は次のウェブサイトからダウンロードできる。<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>

² 日本租税研究協会『税制の構造改革と国際課税への多面的な取組（公社）日本租税研究協会第68回租税研究大会記録2016』（2016年）148頁。

³ Adam Smith, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (5th edition, 1776) Book V, Chapter II, Part II. スミスの租税原則については、参照、神野直彦『財政学』（有斐閣2002年）158-159頁。

「不確実」と訳し、uncertainty を「不確実性」と訳せば、本報告書の全体を通じてほぼ無理なく意味が通じるように思う。これに対し、財務省や外務省のウェブサイトでは、「税の安定性」という訳語をあてている⁴。

2. 本報告書の構成

本報告書は比較的短く、本文が62頁である。本文の目次を、次の囲みに引用する。

EXECUTIVE SUMMARY

Key Messages

Practical tools to enhance tax certainty

Next Steps

INTRODUCTION

THE NATURE AND IMPACT OF TAX UNCERTAINTY

A. Preliminaries

B. Analytical perspectives

C. Evidence

MAIN SOURCES OF TAX UNCERTAINTY

A. Policy design and legislative uncertainty

B. Policy implementation and administrative uncertainty

C. Uncertainty around dispute resolution mechanisms

D. Uncertainty arising from changes in business and technology

E. Taxpayer conduct can contribute significantly to uncertainty

F. International aspects of uncertainty

NEW EVIDENCE ON TAX UNCER-

TAINTY

A. Summary of Findings

B. The business survey

C. The tax administration survey

D. Narrative analysis of CIT changes

PRACTICAL TOOLS FOR ENHANCING TAX CERTAINTY IN G20 AND OECD COUNTRIES

A. Tax policy design and legislation

B. Tax Administration: Avoiding and Resolving Disputes

C. International Aspects

D. Other approaches

TAKING THE TAX CERTAINTY AGENDA FORWARD

すなわち、要約と序論に続き、租税の不確実性の性質と影響 (nature and impact) を指摘し、租税の不確実性をもたらす主な原因 (main sources) を6つに類型化する。しかるのち、租税の確実性に関するビジネスと租税行政のアンケート調査結果 (survey)、および、法人所得税の改正頻度と実施時期に関する調査を、本報告書による新証拠 (new evidence) として提示する。そして、G20およびOECD各国において租税の確実性を高めるための実用的な手法 (practical tools) を提案する。結びとして、今後の展望を示す。

付録が4つある。付録Aが租税の不確実性の投資に対する影響に関する既存研究の調査 (Appendix A Tax uncertainty and investment: Theory and Evidence)、付録Bが企業サーベイの説明 (Appendix B The Business Survey)、付録Cが租税行政サーベイの説明 (Appendix C The Tax Administration Sur-

⁴ 「20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳) (2017年3月17-18日 於: ドイツ・バーデン=バーデン)」http://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g20/170318.htm; 「G20ハンブルク首脳宣言 相互に連結された世界の形成 2017年7月7日・8日」<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000271331.pdf>

vey), 付録Dが法人税の改正頻度と事前予告に関するIMFのデータである(Appendix D Summary Statistics for Narrative Analysis)。それぞれに、本文の叙述を支えている。

末尾に文献目録(References)があるが、本文中で引用されている文献を網羅的にリストアップしているわけではない。

3. 要約の日本語訳

本報告書の概要は、冒頭に要約されている。これを日本語訳したのが、下の囲みの文章である。やや直訳調であることをお許しいただきたい。原文では各段落はじめのキー・センテンスがボールド体になっているが、以下の日本語訳では太字にはしていない。

本報告書は、2016年9月の中国杭州G20首脳会合が、OECDとIMFに対して、租税の確実性の諸問題の検討を要請したことに、応えるものである。

この要請の背景には、税務の不確実性に関する懸念の高まりと、とりわけ国際課税の文脈でクロスボーダー通商・投資に与える不確実性の悪影響がある。租税の不確実性に関する懸念の高まりは、納税者と租税行政の両方に影響するものであり、いくつもの理由を有する。それらの理由には次のものが含まれる。新しいビジネスモデルの拡大と登場、および、事業活動の国際化。アグレッシブ・タックス・プランニングへの懸念の高まり。いくつかの断片的かつ単独主義的な政策決定。一定の判決。G20/OECDのBEPSプロジェクトを通ずるような国際課税ルールの更新で、変化する環境に国際課税ルールを適合させるために必要であるもの。

透明性の強化とG20/OECDのBEPSプロジェクトを通じて、脱税とアグレッシブな租税回避への戦いが進捗してきた現在、

租税の確実性に注目することもまた重要である。この文脈において、通商・投資・経済成長を支えるために租税の確実性を納税者に提供することの重要性が、政府とビジネスが共有する最優先事項となった。

本報告書は、租税の不確実性の性質、その主要な源泉、および、その事業決定に対する影響を探求し、具体的かつ実用的なアプローチの概要を示して、政策立案者と租税行政がより確実性の高い租税環境を形作ることを助ける。本報告書は、IMFとOECDの経験に依拠するとともに、OECDが企業・租税行政・市民社会から得た知見に依拠する。本報告書の提供する新情報は、OECDによる700を超える企業——17兆米ドル超の年次売上高および異なる法域に本拠を置く62の会社を示す——の広範なグローバル・サーベイ、および、主にG20とOECDにおける25の租税行政のサーベイによる。この種のサーベイの解釈には慎重さを必要とすることが認識される。また、12の先進国における法人税改正の頻度と事前予告について、IMFの新データ・セットによる物語証拠(narrative evidence)が示される。

本報告書における租税の確実性の検討は、G20とOECDの国々の企業と租税行政の観点によっており、発展途上国においては課題と多くの必要な対策が異なる可能性が高いことを本報告書は強調する。税務における確実性を高める必要性については広範な合意が存在する。しかし、本報告書は、発展途上国が能力上の特別な課題に直面しうることを認識している。また、国内歳入動員を支える持続可能な歳入確保の必要と、魅力ある事業環境を構築するために租税の確実性を保障することとを組み合わせる上で、発展途上国が特別な課題に直面しうることを認識している。

鍵となるメッセージ⁵

本報告書は、不確実性が投資を妨げる危険があることに光を当てる。不確実性が投資に与える効果は、理論的にはあいまいである。しかし、数少ない実証的証拠はより明快であり、投資と貿易に対する悪影響を示唆している。本報告書の示す企業および租税行政のサーベイ結果は、いずれも租税の不確実性が大きな懸念であるという回答を示しており、示唆的である。すなわち、

●法人所得税と付加価値税の制度の不確実性は、企業によって、投資決定と立地決定に重要な影響を有すると回答されている。OECD 企業サーベイに対する回答の60%超は、法人所得税と付加価値税の不確実性が投資決定と立地決定に対して非常にまたは極端に重要であると回答している。

●租税の確実性は租税行政にとって高い優先事項であり、租税行政サーベイに対する回答の80%超が租税行政にとって非常に高いまたは極端に高い優先事項であると回答している。

不確実性の源泉は多岐にわたるところ、本サーベイ調査から得られる主な知見は以下である。

●企業の回答によると、租税行政に関する問題が税制の不確実性の主原因であり、上位2つと、上位10のうち3つが、租税行政に関する問題から生ずる租税の不確実性を原因としていた。この点で、主な原因に含まれていたのは、租税立法を遵守するためのお役所仕事 (bureaucracy) ——これはコンプライアンス・コストに関する懸念を反映するものでもあるが——と、一貫性を欠く取扱いである。

●企業サーベイにおいては、国際租税基準の適用について異なる課税当局が一貫性を欠くアプローチをとることが、懸念の上位を占めた。

●時間尺度を含む、紛争処理メカニズムに関連する問題も、不確実性の重要な原因として挙げられた。企業サーベイへの回答は、裁判所の時間のかかる決定とくに懸念を示していたが、これはより広い司法制度の側面であるかもしれず、必ずしも課税当局の制御の及ぶところではない。

●租税行政は、租税の不確実性の重要な原因として、納税者の行動を挙げた。とりわけ、アグレッシブ・タックス・プランニングと非協力の結果としての不確実性である。租税行政はまた、立法の複雑さ、時間のかかる裁判手続、不明確な法文起草、頻繁な税制改正を強調した。

●両サーベイの重要な一致点は、立法上の問題と租税政策設計上の問題が租税の不確実性の主要な原因であるということである。それは、主として、複雑かつ稚拙に起草された租税立法と、頻繁な税制改正に起因する。

物語分析 (narrative analysis) の示唆するところでは、法人税改正の頻度と実施までの時間差について、先進国間でかなりのばらつきがある。もっとも、ほとんどの法人所得税改正は、すくなくとも実施の90日前にアナウンスされる。法人所得税改正の事前予告を少なくする方向への明白な傾向は存在しない。

租税の確実性を高める実用的な手法⁶

本報告書は、G20およびOECD各国に

⁵ [翻訳者付記] 要約のこの部分は、本文の THE NATURE AND IMPACT OF TAX UNCERTAINTY, MAIN SOURCES OF TAX UNCERTAINTY, NEW EVIDENCE ON TAX UNCERTAINTY に対応する。

⁶ [翻訳者付記] 要約のこの部分は、本文の PRACTICAL TOOLS FOR ENHANCING TAX CERTAINTY IN G20

における租税の確実性を高めるための具体的かつ実用的なアプローチと解決法の骨子を示す。本報告書は、政府と租税行政が国内面と国際面の両面で租税の確実性を追求する広範な措置をすでに講じていることを認識するものであるが、可能な限り早い段階で不確実性を減少しもしくはこれに対処することの便益を強調する。ただし、早期に問題を回避もしくは解決できない場合、効果的な紛争処理メカニズムが必要となる。

より具体的に、本報告書は、租税の確実性を高めるための次の実用的な手法の骨子を示す。

- 租税政策と法律の設計を改善することによって、複雑さを減少し法律の明確性を向上すること。強靱なプリンシプル・ベースの租税法設計（principles-based tax law design）と監視枠組を開発する。これに、明確さを向上し複雑さを減少させる他の措置を組み合わせる。それらの措置は、不適切な遡及適用を避けること、提案されもしくは公表された立法に関する協議（consultation）のための適切なメカニズムを保障すること、および、ガイダンスの強化を含む。
- ルーリングと技術的解釈を適時に発遣することにより、租税行政による予測可能性と一貫性を向上すること。積極的な納税者関与と教育も、立法とその要件の理解を深め、行政慣行の理解を深めうる。
- 効果的な紛争処理メカニズムは、確実性を確立する上で決定的に重要な役割を果たす。紛争処理メカニズムは、公正かつ独立で、納税者が利用しやすく、適時に紛争を解決する上で効果的であるべきである。

● 国際的文脈における租税の不確実性に対処することは、とりわけ重要でありうる。本報告書は、G20およびOECD各国が、国際的文脈において租税の確実性を高めるための複数のアプローチを提示する。それは次のものを含む。

- 紛争回避および早期争点解決プログラム。たとえば、協力的コンプライアンス・プログラムや、事前価格合意（APAs）、また、適切な場合には、同時および合同税務調査である。多国間の場面でのこれらの措置の革新的利用は、企業サーベイと租税行政サーベイにおいても支持を得た。
- 強靱かつ効果的な国際的紛争処理手続。たとえば、相互協議手続（MAP）であり、G20およびOECDのBEPSプロジェクト行動14の最低基準の実施を含み、また、各国が選択する場合には、仲裁の利用を含む。
- 多国間BEPS防止措置実施条約を用いた租税条約の更新。多国間協定は租税条約の迅速かつ整合的な改訂を可能にし、そのことによって確実性を高める。
- 簡素化され効果的な源泉税徴収手続および条約救済手続に向けた一層の前進。
- 整合性のある国際基準とガイダンスの策定における協力と調整、および、一貫性ある実施は、より大きな租税の確実性を保障するために重要な役割を演じる。

次のステップ⁷

本報告書は、G20およびOECD各国の政府と企業にとって租税の確実性が重要な

AND OECD COUNTRIES に対応する。

⁷ [翻訳者付記] 要約のこの部分は、本文の TAKING THE TAX CERTAINTY AGENDA FORWARD に対応する。

優先事項であることを指摘し、租税の確実性を向上させる具体的かつ実用的な方策を提示する。これに関連して、本報告書は、G20が租税の確実性の強化へのコミットメントを、たとえば宣言に含むような形で確認するための重要な機会を提供している。また、本報告書は、クロスボーダー通商投資を支持し、政府にとってより安定的かつ予測可能な歳入の流れを確保するために、政府・租税行政・企業がより予測可能性があり確実な租税環境を提供するための実用的な行動をG20が支持する機会を、提供する。

本報告書の焦点はG20とOECDにあるが、本報告書はまた、強化された租税の確実性が開発目標を前進させる領域において開発途上国との対話を行う重要な機会を提供する。開発途上国は持続可能な開発のためのアジェンダ2030の資金を調達するために国内資源を動員する必要がある、持続可能な歳入要求と魅力的な事業環境創出とをバランスさせる上で多くの特別の課題に直面している。本報告書がG20とOECD各国のために提示する租税の確実性強化のための個別の方策が、開発途上国にとって適切であるかは、開発途上国のより弱い執行能力とより低い実施能力に照らして判断する必要がある。租税の確実性に関する多くの問題が既存の能力構築プログラムにすでに埋め込まれていることに留意しつつ、本報告書は、個別の実用的措置として、アフリカ諸国のための租税の確実性に関する協議ワークショップを2017年にアフリカで開き、開発途上国が直面する特別の課題に関する議論を進めることを提案する。

4. コメント

4-1. 国際社会における一定の支持

3点コメントしておこう。

第1に、本報告書は、2017年3月の独バーデン・バーデンG20財務大臣会合で支持された。同声明のパラ10は、次のように述べている。

「我々は、成長志向の租税政策についての国際協調を歓迎し、OECD及びIMFによる税と包括的な成長、及び税の安定性に関する作業を歓迎する。我々は、我々は税の安定性についての報告書が提出されたことを認識し、各法域に対して、報告書の中で提案されている、税の安定性強化のための実用的な手法を自発的に検討することを奨励する。それらの手法は、国内法制の枠組と国際租税条約において実施される紛争防止や紛争解決についての手法を含む。我々は、OECDとIMFに対して、税の安定性向上に関する進捗を2018年中に評価することを求める。⁸⁾」

この声明は、本報告書の「次のステップ」(本報告書62頁)を受けている。2017年7月のG20ハンブルグ首脳会合首脳宣言もこの取組みに言及した。EUも共同歩調をとっており、2017年4月7日と8日にはEU財務大臣非公式会合でTax Certainty in a Changing Environmentというワーキングペーパーが回覧され、2017年6月15日の欧州委員会の会合でもPlatform for Tax Good Governance – Tax Certaintyというワーキングペーパーが回覧されている。

その意味で、「租税の確実性」を高めるための措置が重要であるとする本報告書の基本的な主張は、BEPSプロジェクトの実施や税の透明性確保のための措置とともに、現在の国際社会で一定の支持を受けていると考えてよいであろう。

⁸⁾ 前掲注4の財務省ウェブサイトの仮訳による。前述したように、この仮訳は、tax certaintyを「税の安定性」と訳している。

う。

4-2. いくつかの視点の提供

第2に、この報告書は、租税制度における「確実性」または「不確実性」の意味あいについて、いくつかの興味深い視点を提供している。

たとえば、理論からすると、租税の不確実性が投資に与える影響が必ずしも一義的でないと述べている⁹。すなわち、変更不能な決定がなされる前に不確実性が解消する場合や、特定の日付において不確実性が解消する場合（ホールド・アップ問題が生ずる）、埋没費用が発生した後になってはじめて不確実性が解消する場合（時間的非整合性問題が生ずる）で、シナリオが異なってくるというのである（本報告書12-13頁）。

また、実証研究は手薄である（sparse and rudimentary）が、租税の不確実性が投資と貿易に悪影響を与えることを示唆していると述べている（本報告書14-15頁）。実証研究におけるデータの解釈にあたって、不確実性の影響と課税水準の影響を厳密に区分することが難しいという事情がある。このような中で、本報告書は、大がかりな企業アンケート調査によって、法人所得税と付加価値税の制度の不確実性が投資と立地に影響を及ぼす重要な要素であるという回答を引き出した（本報告書25頁）。この点に意味があると評価できる。ただし、本報告書自体が認めるように（本報告書26頁）、租税の確実性に関するアンケート調査と銘打って実施したサーベイであるだけに、回答者に対して「この

問題が重要である」というシグナルを送ってしまい、その結果、得られた回答にバイアスがかかっている可能性がある。

さらに、本報告書は、租税の不確実性の主な原因を次の6つのカテゴリーに分類する。

- 政策デザインと立法の不確実性（本報告書16-20頁）。ここでは、法令や通達の改正、遡及効を有する改正、移行措置、暫定措置、法案の起草などの問題を指摘している。
- 政策の実施と行政上の不確実性（本報告書20-22頁）。法律の実施上の問題と、汚職の問題である。
- 紛争処理メカニズムをめぐる不確実性（本報告書22頁）。
- ビジネスと技術の変化から生ずる不確実性（本報告書22-23頁）。
- 納税者の行動から生ずる不確実性（本報告書23頁）。
- 不確実性の国際的側面（本報告書23頁）。

以上の項目から明らかなように、本報告書には、「租税の確実性」に広く関連して、法の支配に関する重要論点に関する叙述が含まれている。関心のある方は、ぜひ直接に原文をご覧ください。

4-3. 具体的な方策について

第3に、「租税の確実性」を強化するために本報告書が提示する諸方策は、租税立法から税務執行、国際的側面に至るまで、きわめて広範囲にわたっている。個別項目をみると、たとえば次の点のように、各国ですでに取組みがなさ

⁹ このことは、多くの読者にとって、やや意外に感じられるかもしれない。げんに、2017年3月22日に東京で開かれたIMFの会合で、Michael Keen博士が「不確実性はなぜ悪いか？」という基本的な問いをフロアに投げかけ、このことに紹介者も強い印象を受けた。この基本的な問いに対して、本報告書の付録Aは簡単な見通しを提供してくれる。より詳しくは、Ernesto Zangari, Antonella Caiumi, and Thomas Hemmelgarn, Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses (March 2017) に文献のレビューがある。この論題に関連する日本の研究として、藤谷武史「租税法における『不確実性』と『法の支配』の制度的意味」論究ジュリスト10号（2014年）74頁、神山弘行「税務執行の不確実性と納税者行動-租税法律主義の機能-」フィナンシャル・レビュー129号（2017年）148頁。

れているものも多く、かなり実用的である。

- 法案作成段階でのコンサルテーション（本報告書43頁）
- 簡素かつ明確な法案起草のための留意点（本報告書45頁）
- 税制改正の頻度を減らし、改正内容を適時に開示すること（本報告書46頁）
- 国内租税紛争処理を TADAT¹⁰を用いて評価すること（本報告書49頁）
- 相互協議を中心とする国際租税紛争処理の充実（本報告書55-57頁）

ただし、次の点に留意することが必要であろう。

留意点その1として、企業サーベイの回答が税制の不確実性の主原因として租税行政に関する問題を指摘しているのに対し、提案されている実用的な手法のほうは租税政策と法律の設計や紛争処理メカニズムの改善が中心である¹¹。つまり、企業サーベイの回答と提案される対策との間に、必ずしもジャスト・ミートの厳密な対応関係がないのである。このような叙述になった理由としては、租税の不確実性の主原因に関する企業サーベイと租税行政サーベイの重要な一致点が租税政策と立法の設計にあったこと（本報告書26頁）があげられる。なお、研究会では、この点にも関連して、租税行政サーベイが税務長官会議（FTA）を通じて行なわれており、必ずしも租税政策立案部局が直接の対象ではなかった可能性があることが指摘された。

留意点その2として、本報告書の提案する諸方策を通覧すると、それらの間に必ずしも内的に強い概念的な統一性があるようには感じられ

ない。その結果、これらの方策が対処しようとしている「不確実性」は、およそ「望ましくないこと」一般を指しているような趣がある。冒頭で tax certainty をどう日本語に訳すかがひとつの問題であると述べたが、訳語が問題になる背後には、概念の内包と外延をめぐる問題があるのかもしれない。なお、立法の改善に関連して、紹介者は以前から税制改正における「簡素」という概念の意味内容が多義的であることを指摘してきたが¹²、本報告書もそのような難しさから逃れられていないのではなかろうか。

留意点その3として、本報告書による租税の確実性のとらえ方は、企業側からの視点と政府側からの視点との両面を有している。租税の不確実性は企業のみならず政府にも影響を与えるのであり、両者のリスク選好の差異により不確実性の削減が相互利益を生みうる、というのが本報告書のスタンスである（本報告書14頁）。そして租税行政サーベイは、不確実性の原因として、アグレッシブな租税戦略など、納税者の行動を回答していた（本報告書23頁、付録C）。本報告書は意識的にこれに対する方策を論じておらず、焦点は政府がイニシアティブを有する領域に限られている（本報告書43頁）。わずかに関係するのがGAARに関する叙述（本報告書46頁）やアグレッシブなタックス・プランニングの義務的開示に関する叙述（本報告書52頁）である。このようにして、主に国の行動をしぼる方向のさまざまな手法が提示されているわけである。成長志向の租税政策についての国際協調という文脈で議論していることが、ここにも反映している。

¹⁰ Tax administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT) については、マイケル・キーン「Current Issues In Tax Administration」租税研究801号（2016年）246頁。

¹¹ この点は研究会における吉村政穂教授の指摘に負う。

¹² 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か？」国家学会雑誌107巻5=6号（1994年）548頁。