

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報告が必要です。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。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やることでしょう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なか対
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
が適応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 S 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

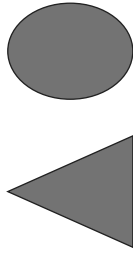
1

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―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。
→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―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―」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～国税庁税務調査課長インタビュー～」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

富蒲静夫氏の『税務担当奮闘記―企業税務の心得と体制強化』(2024)