

## 一橋大学博士学位申請論文審査報告書

平成 30 年 3 月 14 日

申請者 荒木 知  
論文題目 国際課税の規範実現に係るグローバル枠組み  
審査員 吉村 政穂、宍戸 善一、浅妻 章如

1 国際金融や環境といった分野では、国際的な規範の形成および規制の実効性確保のために国際的な協力枠組が整備されてきた。国家が有する主権の中核と考えられている課税の世界においても、それは例外ではない。特に、国際的な資本移動に対する規制が大きく緩和され、多国籍企業のバリューチェーンがグローバルに展開するようになった 2000 年前後から、新興国・途上国も巻き込んだ国際課税秩序の構築が喫緊の課題として認識され、その取組も進んだ。金融口座情報の自動的情報交換ネットワークの確立を目指した共通報告基準(CRS)の策定や多国籍企業の行き過ぎた租税回避に対抗する BEPS (税源侵食と利益移転) プロジェクトはその代表である。

本論文は、国際行政学、国際金融等の分野における先行研究を参照しながら、国際課税ならではの特徴を明らかにした上で、このようなグローバルな規範形成過程への公法的関心を踏まえ、国際課税分野における国際的規範を形成し、グローバルな実施を目指す枠組について考察するものである。

本論文は、第 1 章「問題意識」、第 2 章「国際課税に係る国際的な規範を巡る背景と現状」、第 3 章「金融財政分野における国際的な規範実現モデル」、第 4 章「国際課税規範の実現過程と機構モデルのプレイヤー」、第 5 章「開発途上国との協働と地域協力組織・枠組みの役割」、第 6 章「結論」によって構成されている。

第 1 章及び第 2 章は、国際課税分野における規範の特徴について分析している。伝統的に、国際課税分野では、OECD がモデル租税条約や移転価格ガイドラインを策定し、国際的な規範形成を進めてきた。これらの規範の特徴として、各国に対する拘束力を持たないソフトローでありながら、各国の国内法及び条約交渉に大きな影響を与えている点が指摘できる。先行研究を参照しつつ、この二面性が成立する要因について分析した上で、新興国や途上国を含めたフォーラムが中心的役割を果たすようになった最近の動向により適合した、新しい機構モデルを提案・検証することを研究の目的として掲げている。

第 3 章では、政策実現過程のグローバル化または国際的な規範形成に関する先行研究の整理・分析を行っている。とりわけ国際金融分野(マネーロンダリング対策)における規制ネットワークの整備は重要な先例となる。例えば Brummer(2015)や Grinberg(2016)は、複数の国際機関と各国政府機関をアジェンダセッター、スタンダードセッター、モニター、助力者及び実施者というプレイヤーとして分類し、国際金融分

野における規範形成過程を説明するモデルとして規範形成の機構 (Architecture) を示している。この機構を国際課税分野に適合するように修正し、批判的に発展させることを研究の具体的な目標として設定する。

第4章では、先行研究におけるアジェンダセッター、スタンダードセッター、モニター、助力者及び実施者という機能について、国際課税規範の実現過程ではそれぞれのような機関により担われているのかを検討し、明らかにしている。さらに第5章では、国際課税分野の規範形成における新興国・開発途上国との関わり・協働の試みについて取り上げている。そして規範形成とその実施の過程において、税務行政当局間の地域協力組織・枠組が果たす役割に注目し、一定の評価を与えている。

第6章では、国際課税分野における規範形成過程に適合した形で先行研究を修正し、その機構が安定的に機能するための条件を検証する。そして、①規範形成プロセスのオープン化、②安定したモニタリングプロセス、③スタンダードセッター／モニターと助力者の間の協働、④開発アジェンダと国際課税アジェンダの調和及び⑤開発途上国の参加という5つの要素を挙げる。

2 国際的な規範形成過程に関する分析は、これまで国際金融規制を念頭にモデル化され、研究が進められてきた。本研究は、これらの先行研究を検証した上で、国際課税分野における規範形成・実現の特殊性を検討して新たなモデルの提示に結び付けている点に中心的価値がある。特に、本論文は以下の点において評価することができる。

第1に、規範の形成のみならず、その実施の過程までを包括的に捉えた上で、国際課税分野における規範をめぐる枠組を提示している。国際課税の分野では、執行まで考慮した実効性の確保が殊更重要であり、規範形成の過程においても、実施段階の課題が常に意識される。その点を十分に踏まえた上で議論が進められている。そしてその結果として、執行当局間の協力組織の役割を適切に評価することが可能となっている。

第2に、現在の枠組みの持続可能性について検証を行い、その条件を明確化した点は重要である。金融危機以降、G20を中心として国際課税の規範形成は進められてきたが、こうした試みが今後も継続されるのか、それとも一時的な現象なのかは広く関心を集めており、その見通しを具体的に示した本論文の意義は大きい。

第3に、公法のグローバル化が最近行政法学で議論されているが、その先行例に関する実証研究としての意義も有している。国際的な枠組によって定立された規範が国内法上どのような正当性を持ち得るかについて問題が提起されているところ、その前提として、いかなる枠組の下で規範が形成されるのかを正確に理解する必要がある。本論文は、こうした議論にも影響を及ぼすものであろう。

3 もっとも、本論文にもいくつかの課題がある。例えば、本論文で設定されたモデルが現実の国際規範形成・実施過程をうまく説明できるとしても、そのような過程自体の

規範的な正しさについては検討の対象から除かれている。前述の公法的な関心からは、その規範的な意味こそが問われるべき問題として捉えられることになる。

また、二国間で調整されることが依然として主流である課税権の実体的側面に対して、多国間枠組で扱われるのは情報交換や透明性向上といった形式的側面にとどまってきたことも指摘できる。つまり、本論文の対象とした枠組は、国際課税分野における規範形成過程のごく一部にすぎないという点である。

ただし、これらの点は、今後の研究によって発展・深化を期待できるものであって、本論文それ自体の評価を何ら損なうものではないと考える。

4 荒木氏は、国税庁に勤務し、OECD や ADB といった国際機関での出向経験も有している。本論文の問題意識は、同氏が国際課税の秩序形成の一端を目の当たりにした経験を基にしたものであり、実務と理論の架橋をめざす経営法務専攻にふさわしい内容である。以上のような論文の評価と口述試験の結果に基づいて、審査員一同は、申請者 荒木知 氏に一橋大学博士（経営法）の学位を授与することが適当であると判断する。