

論文要旨

国際課税の規範実現に係るグローバル枠組み

一橋大学大学院国際企業戦略研究科

博士後期課程経営法務専攻

荒木 知

1. 論文の構成

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

2. 論文のテーマ

論文が扱うテーマは国家間の二重課税の排除や国境を跨いだ脱税の防止等の国際課税問題に関して各国政府が租税条約締結、租税政策及び税務行政を実施するに際して準拠される、あるいは準拠することが国際的に望ましいとされる国際的な規範である。このような国際課税分野に係る国際的規範は、国際機関である OECD/OCDE¹及び国際連合 (United Nations) における議論を通じて形成されているところであるが、先進国をそのメンバーの中心とする OECD がより主導的な役割を果たしている。

他方で、2009年頃を境に、主要新興国をメンバーに含む G20(Group of Twenty)がそれまでの G7(Group of Seven)に代わって主要国間の中心的な国際経済フォーラムとして認知されると共に²、国際課税問題もグローバルなアジェンダとしてスポットライトが当てられるようになった。グローバルなアジェンダとなることにより、その対象は先進国中心から新興国、開発途上国を含めたものになり、新興国、開発途上国政府は先進国に比しキャパシティが限定的であるところ、国際的規範の形成のみならず、各国・地域における適切な実施を確保することがグローバル・アジェンダとしての課題となっている。

また、国際的規範の各国・地域における実施を推進、支援するに当たっては、スタン

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development/ Organisation de coopération et de développement économique

² 2009年9月のG20ピッツバーグサミットにおいて、G20は国際経済協力に関する首席フォーラム(the premier forum)とされた(*G20 Leaders Statement: The Pittsburgh Summit*, Paragraph 19, 25th September 2009)。

ダードセッターとして国際的規範の形成に取り組む OECD(及び国際連合)は必ずしも十分なリゾースを有していないところ、開発途上国への技術支援活動に知見、リゾースを有する IMF(International Monetary Fund)や世界銀行グループ等の他の機関との連携が重要な要素になる。

本論文は、国際課税に係る国際的規範の「形成」及び「実施」の両プロセスを「実現」過程としてとらえた上で³、国際的規範の実現のための複数の国際フォーラム、国際機関及び政府機関から構成されるグローバルな枠組みについて考察するものである。

3. 問題意識

国際的規範に関しては、行政法、金融法、行政学、国際関係論等の観点からアプローチがなされているところ、国際課税の隣接分野であると言える金融、マネーロンダリング規制を含む国際金融法分野における研究が進んでいるのに比して国際課税分野が取り上げられる頻度は少ない。

他方で、税法の観点からは、国際課税に係る国際的規範は各国・地域における税制及び税務行政に大きな影響を与える規範として積極的に研究されているものの、国際的規範の形成プロセスや、規範の実施をグローバルに推進するメカニズムに焦点を当てた考察はあまり多くないのが現状である。

とりわけ、2. で前述したように、2009年頃を境に国際課税がG20におけるグローバル・アジェンダの一つとして取り上げられるようになり、国際的規範の実現プロセスが先進国、新興国及び開発途上国を包摂したグローバルなものに変容する中で、国際課税分野に関する国際的規範実現プロセスを行政法の多層化、グローバル化現象として⁴、あるいは国際行政学、国際関係論の観点から考察する需要はかつてないほど高まっている。

4. 論文の目的

本論文は、主として国際金融法分野における先行研究を踏まえ、国際課税分野に係る国際的規範の実現プロセスを分析、検討するものである。とりわけ、Brummer(2015)及びGrinberg(2015)が提唱する国際金融法分野に係る関係国際機関及び政府機関から構成される機構(architecture)モデルをベースに⁵、国際課税規範の実現プロセス及

³ 原田(2014)は政策基準が定立されるまでの「政策形成過程」と、政策基準が個別に適用されて最終的に実現される「政策実施課程」を包括する概念として「政策実現過程」という語を用いている(原田大樹『公共制度設計の基礎理論』(弘文堂・2014年)8-9頁)。

⁴ 原田(2014)は国際機構・国際民間組織への公的任務の拡散を政策実現過程のグローバル化として捉えている(原田・前掲注3 1-2頁)。

⁵ Brummer, Chris. September 2015. *Soft Law and the Global Financial System: Rule Making in the 21st Century* (Second Edition), p. 70. Cambridge University Press, New

びプロセスに関与する国際フォーラム、国際機関及び政府機関の役割、機能を分析した上で、国際課税規範の実現プロセスを説明する新たな機構モデルを提案する。さらに、国際課税規範の観点から新しい機構モデルを提案することの意義及び新しい機構モデルの将来性について論じた上で、国際課税規範の実現過程に係る研究がもたらす示唆及び課題を提示する。

5. 第1章 問題意識

国際課税分野においては、例えば、OECDモデル租税条約等の国際的規範が存する⁶。このような国際的規範は、各国政府に対する拘束力は持たないものの、各国の政策実務において大きな影響力を持っている。行政法一般の観点からは、この現象は政策実現過程のグローバル化として多元的システムにおける行政法学の一環としてとらえることもできる。

本論文の研究対象は国際課税に係る国際的規範の実現過程であるところ、国際課税に係る国際的規範は国際的な金融規制等の他分野と比して規範実現過程としての考察対象としては国際的にも手薄である。他方で、国際課税問題はG20においてもコンスタントに取り上げられており、注目すべき課題の一つになっている。

本研究は以下の点においてこれまでの先行研究と異なった独創性を有している。第一に、行政法と国際規範とを接続する実証例の厚みを増すものである。第二には、規範の「形成」から「実施」までの過程を包括的かつ連続的に捉えて上で国際課税に係る規範の「実現」のためのグローバルな枠組みを検討している。第三には、これまでの先行研究において十分な考察対象とされてこなかった地域別の法執行当局の協力組織・枠組みの役割を重視している。第四に、Brummer(2015)及びGrinberg(2015)らの先行研究を踏まえた上で、国際課税分野における規範実現のための新たな機構モデルの提案を試みている。

6. 第2章 国際課税に係る国際的な規範を巡る背景と現状

国際的なソフト規制（ソフトロー）でありながら各国の制度に大きな影響力を持つ事象が本研究の主要な考察対象である。ソフトロー規範を定義することは容易ではないが、共通する点はハードローのような法的拘束力が無い点である。

国際課税分野においては、5. 第1章で述べたモデル租税条約や移転価格ガイドライ

York.

Grinberg, Itai. September 2015. *Breaking BEPS: The New International Tax Diplomacy*, p 8. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2652894

⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2014. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 15 July 2014)*. Paris.

ンが代表的なソフトロー規範である⁷。

国際課税に関する国際的な規範の歴史を振り返ると、第一次世界大戦後に設立された国際連盟を通じてモデル租税条約の作成作業が 1920 年代に始まっている。1950 年代より国際課税に関する国際的規範の形成作業は OEEC 及び OECD がリードしている⁸。2009 年頃を境に、国際課税に係る国際規範の実現過程において、主要新興国も含めた国際経済フォーラムである G20 が大きな存在感を持つようになり、同時に、規範実現過程における新興国及び開発途上国の関与の在り方も変容している。

7. 第 3 章 金融財政分野における国際的な規範実現モデル

マネーロンダリング対策なども含めた国際金融法分野においては、1990 年代の通貨危機に端を発した一連の規制の整備などの背景もあり、研究も先行している。国際金融分野における先行研究は国際課税分野における考察に当たっても多くの示唆を提供するであろう。とりわけ、Brummer(2015)や Grinberg(2015)は複数の国際機関と各国政府機関をプレイヤーとする国際的規範実現のための機構モデルを提唱しており、この機構モデルを批判的に発展させることが本研究の柱である。

Grinberg(2015)は国際課税分野における規範実現プロセスも国際金融分野の機構モデルに沿った形になると主張しつつ、示されている機構モデルはあくまで国際金融分野に係るものであり、国際課税の視点からの機構モデルは明確に示されていない。従って、Brummer(2015)及び Grinberg(2015)が提案する国際金融に係る機構の枠組みを踏まえつつ、国際課税規範に係る機構モデルを新たに示すことが大きな課題となる。

8. 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 4 章では、国際課税規範に係る機構モデルを示すために、Brummer(2015)及び Grinberg(2015)が提示した機構モデルの機能分類であるアジェンダセッター、スタンダードセッター、モニター、助力者及び実施者を前提として、国際課税規範の実現過程に照らして各機能はどのような機関・枠組みにより構成されているのか検討し、またそれらの機関・枠組みが国際課税規範の実現過程にどのように関与しているのかを明らかにしている。

9. 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

税が開発アジェンダとして取り上げられるようになるにつれて、国税課税規範の実現

⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2010. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris.

⁸ OEEC/OECE(Organisation for European Economic Co-operation/Organisation européenne de coopération économique)は欧州復興のためのマーシャルプランの管理運営を目的として 1948 年設立された OECD の前身。1961 年に OECD に改組された。

プロセスにおいても、開発途上国との協働が大きな課題となっている。そのような状況の中、税務行政当局間の地域協力組織・枠組みが果たす国際課税規範の実現プロセスと開発途上国との間を結ぶ役割が評価されている。

税務行政当局間の地域協力組織・枠組みは、各地域におけるネットワークを形成しており、地域における先進国から開発途上国への知識・経験の移転、あるいはキャパシティの水準が類似している開発途上国間における取り組み状況・経験の共有を促進する役割を果たしている。また、地域の声をとりまとめた上で OECD 等による国際的規範の形成プロセスと地域との間を双方向的に結ぶことも出来る。

10. 第6章 結論

これまでの研究のまとめとして、まず、第4章における国際課税規範の実現過程に係るプレイヤーの検討を受けて、Brummer(2015)及び Grinberg (2015)が示した国際金融規範に係る機構モデルを修正した国際課税規範の観点からの新たな機構モデルを提案する。

新たな機構モデルの提案には以下のような意義があると考えられる：①金融規範の機構モデルの国際課税分野への適用、②金融規範と国際課税規範間の類似性及び差異の把握、及び③国際課税規範に係る機構モデルの発展途上性の認識。

また、歴史も浅くスタートしたばかりである国際課税に係る機構モデルが安定的に機能するための条件として以下の5点が考えられる：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／モニターと助力者との協働、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。

さらに、国際課税規範の実現過程に係る研究は広い観点から様々な示唆あるいは課題をもたらしており、それらは以下の6点に整理することが出来る：①行政法の考察対象としての国際課税規範、②ビジネスへのインパクト、③国際機関相互の協力、④開発途上国とのエンゲイジメント、⑤地域ネットワークの重要性、及び⑥外生的インパクトの位置付け。

他方で、国際課税規範に係る機構モデルは前述したように歴史も浅く、現状を理解するスナップショットであると同時に、あるべき姿であるとも言える。機構モデルを構成する国際機関、枠組みの機能や、組織間の関係は静的ではなく発展途上であるとも考えられるところ、国際的規範の実現過程及びその機構モデルが適切に機能しているのか注視してゆく必要があると考える。