

# 序文：21世紀における課税と納税 —税務執行を巡る国際的議論を踏まえて—

東京大学大学院法学政治学研究科教授 増井 良啓

## I. 本特集に至る経緯

本特集は、「21世紀における課税と納税—税務執行を巡る国際的議論を踏まえて—」と題する。本特集の概要を述べるに先立って、「税務執行」という言葉で何をイメージしているか、また、いまなぜ「税務執行」を論ずるのか、について一言説明しておきたい。

今から20年以上前、私は、フィナンシャル・レビュー第65号の「税制特集」に参加し、「税務執行の理論」という論文を書いた。ここに「税務執行」とは、租税制度を現実にかす作用を広く指す用語である。租税制度の運用は法律家の重要な仕事であり、法学はこの分野で立法論や解釈論を蓄積してきた。これが租税手続法と呼ばれる領域である。当時の私が考えていたのは、この租税手続法について社会的な観点から検討してみたい、ということであった。そのために、機能的な観点から既存の制度を鳥瞰できるよう、税務執行という用語を選択したのである。

その後、周知のように、経済社会の構造変化の中でデジタル化・グローバル化が急速に進展した。納税環境の整備の重要テーマとしてデジタル・トランスフォーメーションに注目が集まった。各国の当局間で租税情報を共有するための国際ネットワークが構築された。新しい研究が続々と登場した。合法性原則や地下経済のように古くから存在する問題から、暗号資産の扱いや BEPS2.0 の紛争解決などの新しいもの

まで、論ずべき事項の範囲が拡大している。

そこで、税務執行を巡る国際的議論を踏まえて、21世紀における課税と納税について論ずるための研究プロジェクトを開始することになった。

まず、2022年12月23日にキックオフ会合を開いた。執筆メンバーがお互いの問題意識を共有することを目標とし、研究計画書を持ち寄った。

2023年の前半、研究会を継続的にオンライン開催し、研究進捗状況を共有して意見交換を行った。また、執筆メンバー以外の方々のお話をうかがって視野を広げる機会を設けた。たとえば、2023年4月15日にはゲストとして渡辺智之教授にお越しいただき、同教授の最新論文「Web3と国際課税」について意見交換した。2023年6月13日にはWei Cui教授を囲むランチョン・ミーティングを財務総研でセットしていただき、同教授の近著「The Administrative Foundations of the Chinese Fiscal State (2022)」について意見交換した。

以上の準備を踏まえて、2023年9月13日に論文検討会議を開き、各自が論文ドラフトを報告して質疑応答を行った。その後、執筆メンバーがそれぞれの研究内容を論文の形に取りまとめ、統一的な編集作業を経て公刊することになった。それがこの特集である。

## II. 本特集の概要

税務執行は多面的かつ複雑な対象である。今回の特集では、大きく、法の支配、貨幣、国境、法遵守という角度からのアプローチが試みられる。各論文の内容については執筆者個人の責任でとりまとめているが、いずれの論文も、租税制度のあり方を検討する場合に税務執行が決定的に重要であるという共通認識を踏まえて寄稿されたものである。

巽智彦「租税手続法の規範的意義—合法性原則の再構成」は、租税手続法に固有の規範的意義があるとしたうえで、合法性原則（課税要件が充足されている場合に実体法の定めに基づいて成立している租税債権をその通り確定して行使することが課税庁に要請されるという原則）の内実を探求し、実際に課税要件が充足されているか否かが不明である場合に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までを禁ずるものではない、と論ずる。納税義務に関する和解の許容性についても、新しい角度から一石を投じている。巽論文による公法学的検討は、応答的規制や協力的コンプライアンスといった比較的新しいアプローチを法的に位置づけるためにも、有益な示唆を与える。

行岡睦彦「私的主体が発行する「貨幣」の規制に関する覚書—ステーブルコインに関する規制を中心に」は、いわゆるステーブルコインに関する規制のあり方を問い直す。すなわち、特定信託受益権については、資金決済法上、ステーブルコインの裏付資産の全部を要求払預貯金により管理することが要求されているところ、①要求払預貯金による裏付けを要求することの必要性、②要求払預貯金による裏付けを要求することの十分性、という2つの疑問があるとする。行岡論文は、この疑問に回答を与えるために、イングランド銀行の『新たな形態のデジタ

ル貨幣』が示す4つの規制モデルを取り上げて検討を加える。私的主体が発行する「貨幣」の価値の安定性を確保するための裏付資産の規制のあり方について基本的な論点を整理するものであって、租税の賦課徴収のために不可欠な前提条件を具体的に示している。

大野雅人「EUのDAC 8—暗号資産取引を対象とする税務当局間の自動的情報交換—」は、EUが2023年10月に制定したDAC 8（EU加盟国の税務当局間の相互協力に係る指令の第8次改正）を詳しく紹介・検討する。DAC 8は、インターネット上で暗号資産取引の仲介を行う「暗号資産サービス提供者」に対し、その顧客である「暗号資産利用者」に関する情報をEU加盟国の税務当局に提供することを義務付け、当該提供された情報をEU加盟国の税務当局間で自動的に情報交換する、という枠組みを定める。DAC 8は、2022年に公表されたOECDのCARFの枠組みを、EUにおいて実施するものである。大野論文は、日本におけるCARFの法制化及びその実施に対して、重要な知見を提供する。

藤原健太郎「EUにおける付加価値税の課税権配分についての覚書—第六次指令時代の欧州司法裁判所の諸判例からみる研究課題—」は、EU加盟国間での付加価値税の課税権配分をテーマとする。その際、共同体法の実現主体の一つである欧州司法裁判所の動向に着目する。その判例、就中Fixed Establishment及び本店支店間取引についてのそれらを概観し、整理することで、多国籍企業に対する付加価値税の制度設計を論じる土壌を豊かにすることを目指す。具体的には、課税権配分というテーマに欧州司法裁判所が如何なる処理を与えてきたのかを観察する。税務執行の観点からみると、国外事業者に対する付加価値税の執行は各国が共通

に抱える困難な課題である。藤原論文は、この点に関するEUの取組みの状況を浮き彫りにするとともに今後の研究課題を提示する。

中村真由子「BEPS 2.0の紛争解決—グローバルな課税の枠組みにおける実効的な紛争予防／解決の必要性—」は、経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応について、紛争解決の角度から検討を加える。中村論文は、新しい国際課税ルールに対応する紛争解決の枠組みについて未だ十分な整備がなされていないと主張する。すなわち、第1の柱の利益Aに関する多国間条約には画期的な多国間紛争予防／解決の仕組みが規定されているが発効の見通しが不透明であること、利益Bについては新たな紛争予防／解決の取組みが想定されていないこと、第2の柱のグローバル・ミニマム課税については解釈・適用の不一致が生じた場合の紛争解決メカニズムの整備が十分でないこと、を指摘する。紛争解決は税務執行の重要な要素であり、中村論文は、国際課税ルールが変化することでの新しい課題に取り組んでいる。

野田恒平「マネー・ロンダリング対策と税務の交錯—迷走する議論の整理と将来的課題—」は、マネロン対策と税務の相互関係に関する議論はこれまで未整理の状態であったとし、その原因を、共働の異なる諸段階に係る議論が未分化であること、それらのあるべき態様を巡る議

論における「連結性の捻れ」が存在すること、特に当局間の情報共有について様々な内容等が混在すること、に求める。その上で、想定される共働関係を、①リスクの分析・評価（準備）、②情報の共有（実働）、③犯罪収益の剥奪（事後）の各段階に分解する。さらに、このうちで最も中核的論点となる②については、収集時の主観的目的及び提供先の客観的用途によって論点が分岐し、それぞれにつき、関係法令・判例等を踏まえた個別の検討が必要である旨を明らかにする。

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」は、税務行政に関する税務長官会議の一連の報告書が、納税協力と納税非協力に関してどのようなアプローチをとってきたかを通覧する。税務長官会議の報告書は、2004年から公表が開始され、すでに100本以上の蓄積がある。その全体像を整理して一覧化することで、日本の読者が気軽に報告書を参照できるようにすることをねらっている。検討の結果、初期の「租税申告書に対応する」というアプローチから、2010年ごろから「納税者の環境に働きかける」というアプローチへと、重点が変化し、この変化が、デジタル・トランスフォーメーションが進む中で、2020年の「税務行政3.0」の構想につながったことが示される。

### Ⅲ. 今後の展望

本特集では、税務執行を巡って、昔から存在する課題から、現在進行中の取組み、さらには萌芽的な動きまで、かなり多くの論点を扱った。しかし、本特集で論じることができなかった重要な課題もなお多い。今後とも、租税制度の建

前だけではなくその運用実態を正面から見据えた研究の継続が強く望まれる。本特集の刊行がそのためのひとつの契機を提供することを期待したい。