

課税情報の収集と利用を通じた租税回避規制の課題

倉見智亮

(西南学院大学法学部准教授)

目次

はじめに	2 要請に基づく情報交換に係る国際標準の形成過程
I 課税情報の収集	3 自動的情報交換に係る国際標準の形成過程
1 序論	4 情報交換制度の課題
2 納税者保有財産の把握	III 課税情報の公示
3 移転価格税制における企業情報の収集	1 我が国における課税情報公示制度
4 挑戦的税務戦略の開示	2 諸外国における課税情報公示制度
5 第三者通報制度	3 課税情報公示制度の課題
6 課税情報収集制度の課題	おわりに
II 国家間における課税情報の交換	
1 租税条約等に基づく情報交換	

はじめに

伝統的な租税回避研究⁽¹⁾においては、租税回避の定義及び否認方法のあり方が考察の対象とされてきた⁽²⁾。そこで議論されてきた租税回避否認規定の解釈適用や課税要件事実の認定を通じた租税回避の否認方法は、租税回避行為による税負担軽減効果が発現した後に適用

される点において、事後(ex post)の規制に位置づけられる。このような意味での事後規制は、租税回避に対する有効な規制手段となっている一方で、いくつかの限界を有している。

その主たる限界は、租税回避行為を把握できなければ、そもそも事後規制を及ぼすことができないことである。また仮に把握できた

(1) 研究対象たる「租税回避」は、「課税要件の充足を回避することによる税負担の適法だが不当な軽減又は排除」と一般に定義される。清永敬次『税法(新装版)』(ミネルヴァ書房, 2013年) 42頁, 谷口勢津夫『税法基本講義(第5版)』(弘文堂, 2016年) 60頁参照。本稿も、同定義を念頭に置いて論述を進める。

(2) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房, 1995年), 田中治監修『税理士と実務家のための租

税回避行為をめぐる事例研究』(清文社, 1998年), 渡辺徹也『企業取引と租税回避』(中央経済社, 2002年), 日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』(財経詳報社, 2007年), 谷口勢津夫『租税回避論』(清文社, 2014年), 岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』(清永敬次先生謝恩論文集)』(ミネルヴァ書房, 2015年), 今村隆『租税回避と濫用法理』(大蔵財務協会, 2015年) 参照。

としても、否認規定が存在しなければ規制することは困難であり、新たな否認規定の立法化による対処も後手に回らざるをえない。これらの限界を踏まえれば、租税回避規制に事前（ex ante）の視点を加え、適正な課税を執行するために必要な情報（以下、「課税情報」という）を事前に収集する法制度の強化が不可欠となろう。さらに、収集された課税情報の活用も、租税回避を規制する有効な手段となりえよう。現に、国際社会においては、後述するように、課税情報の収集と利用を通じた租税回避規制の整備によって、租税回避への包囲網が狭められつつある。

以上のような問題意識の下、本稿においては、課税情報の収集と利用を通じた租税回避規制について、諸外国における法制度及び議論を踏まえながら、現行税制の問題状況及び今後の課題について論じることとする。以下、近年各国において整備されつつある課税情報収集制度（Ⅰ）、国家間における課税情報交換制度（Ⅱ）及び課税情報公示制度（Ⅲ）について順に検討する。

I 課税情報の収集

1 序論

納税者と税務当局との間には、納税者からの情報提供がなければ税務当局は取引情報などを把握しえないという意味での課税情報の非対称性が存在する。そこで、適正な課税を確保するため、法定調書や税務調査などを通

じて、課税情報が集積する主体（納税義務者や源泉徴収義務者など）から納税義務者に関する課税情報の収集が行われてきた⁽³⁾。近年、とりわけ租税回避への対抗策として課税情報収集制度の整備を強化する動きが看取される⁽⁴⁾。本章においては、このような試みの現状と課題について概観する。なお、租税条約に基づく情報交換も情報収集手段の一つであるが、国家間における情報の交換と共有という性格が強いため、次章（Ⅱ）で取り扱うことにする。

2 納税者保有財産の把握

国際的租税回避に基因する課税漏れの増加を受け、納税者保有財産を把握するための諸制度が近年整備されつつある。それらの制度は、複数の税目の適正課税の確保に資すると考えられることから、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」（以下、「調書法」という）において共通的な制度として組み立てられている⁽⁵⁾。

(1) 財産移動の把握

外国預金口座の開設や外国有価証券への投資を可能とする平成9年の外為法改正に伴い、海外投資から生じる収益の把握の困難化や国際的租税回避の増大などが懸念された⁽⁶⁾。そこで、国内外への財産移動を的確に把握するため、平成10年度税制改正において、国外送金等調書制度が創設された⁽⁷⁾。同制度は、銀行そ

(3) 渡辺智之「課税プロセスにおける情報提出義務と納税義務」ジュリスト1410号（2010年）118頁以下参照。

(4) 国税庁「国際戦略トータルプラン—国際課税の取組の現状と今後の方向」（平成28年10月）6頁参

照。

(5) 加藤治彦＝谷口和繁「国境を越える資金移動の自由化に対応した税法上の2制度の導入について」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題（2訂版）』（税務経理協会、2005年）319頁参照。

の他の金融機関に対して、100万円⁸⁾を超える国外送金又は国外からの送金等の受領を依頼した者の氏名等、住所、依頼額、国外送金等の原因となる取引等の内容などを記載した国外送金等調書の提出を義務づけている（調書法4条、同法施行令8条1項）。

平成26年度税制改正においては、有価証券のペーパーレス化の進行に伴い、国外送金等によらず、有価証券そのものを国外移管することにより運用所得や譲渡所得の課税を逃れる租税回避に対処するため、国外証券移管等調書制度が創設された⁹⁾。同制度は、金融商品取引業者に対して、国外証券移管又は国外証券受入れを依頼した者の氏名等、住所、個人番号又は法人番号、有価証券の種類及び銘柄などを取引ごとに纏めた国外証券移管等調書の提出を義務づけている（調書法4条の3）。

(2) 保有財産の把握

国外保有財産に係る課税漏れの増加を受け、平成24年度税制改正において、国外財産調書制度が創設された¹⁰⁾。同制度は、暦年終了時に国外財産の価額の合計額が5,000万円を超える居住者（非永住者を除く）に対して、氏名、住所等及び個人番号に加えて、財産の種

類、数量、価額、所在などを種類別、用途別及び所在別に纏めた国外財産調書の提出を義務づけている（調書法5条）。

同制度に関して、家族間での財産の分散保有により提出義務者を決する上記金額基準の充足を容易に回避しうるため、家族を判定単位とする必要性が説かれている。くわえて、相続税については国内に住所を有していない場合でも無制限納税義務者になりうる（相続1条の3第1項2号）ため、所得税法上の「居住者」の定義規定（所税2条1項3号）に即して提出義務者を決定する仕組みでは相続税の課税漏れに十分対処しえない、との指摘もなされている¹¹⁾。

平成27年度税制改正においては、新たに創設された国外転出時課税制度（所税60条の2）の実効性を高めるため、財産債務明細書制度を改善する形で、財産債務調書制度が整備された¹²⁾。同制度は、所得税の申告書を提出すべき者のうち、総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、暦年終了時の合計価額が3億円以上の財産又は1億円以上の国外転出時課税の対象財産（所税60条の2第1項乃至3項）を有する者に対して、氏名、住所等及び個人番号に加えて、財産の種

(6) 税制調査会「平成9年度の税制改正に関する答申」（平成8年12月）8頁、中里実「経済の変貌と租税行政の将来」松沢智先生古稀記念『租税行政と納税者の権利』（中央経済社、1997年）205頁以下参照。

(7) 梶川幹夫ほか『改正税法のすべて（平成10年度版）』（大蔵財務協会、1998年）246頁参照。

(8) 調書提出対象基準額は当初200万円とされていたが、複数取引への分散化による同基準額の回避可能性が指摘されていた。占部裕典「資料情報制度—現行制度の法的評価と今後の課題—」租税法研究27号（1999年）52頁参照。その後、当該指摘は現

実のものとなり、平成20年度税制改正において、基準額が100万円に引き下げられた。泉恒有ほか『改正税法のすべて（平成20年度版）』（大蔵財務協会、2008年）242頁参照。

(9) 関楨一郎ほか『改正税法のすべて（平成26年度版）』（大蔵財務協会、2014年）200-201頁参照。

(10) 吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成24年度版）』（大蔵財務協会、2012年）616頁参照。

(11) 両指摘につき、増井良啓「国外財産調書制度の適用」税務事例研究132号（2013年）46頁参照。

(12) 関ほか・前掲注(9)890頁参照。

類、数量、価額及び所在地並びに債務の金額などを種類別、用途別及び所在別に纏めた財産債務調書の提出を義務づけている（調書法6条の2）。

(3) 自発的開示の誘引措置

財産保有者本人が提出義務者とされている国外財産調書制度及び財産債務調書制度には、保有財産の自発的開示を誘引するための措置として、加算税の優遇措置及び加重措置が採用されている。一方で、調書に記載すべき財産に係る所得税又は相続税に関して修正申告若しくは期限後申告又は更正若しくは決定があり、過少申告加算税又は無申告加算税が賦課される場合において、期限内に提出された調書に当該申告又は課税処分の基因となる財産の記載があるときは、加算税の額が5%減額される（調書法6条1項、6条の3第1項）。他方で、期限内における調書の未提出又は記載すべき財産の未記載（重要な事項の記載が不十分である場合を含む）がある場合には、加算税が5%加重される（調書法6条2項、6条の2第2項）⁽¹³⁾。このような措置は、悪質な納税者とそれ以外の納税者に対する制裁の内容を変化させる効果を有する⁽¹⁴⁾、と評価されている。

さらに、各調書の提出を担保するため、各調書の不提出（国外財産調書については正当な理由のない不提出）又は各調書への虚偽記載に関して、1年以下の懲役又は50万円以下

の罰金が科される（調書法9条、10条）。なお、財産債務調書については、その対象の多くが税務当局による調査権限が及ぶ国内財産であると考えられるため、当該罰則は設けられていない⁽¹⁵⁾。

(4) 税務調査手続の問題点

各調書が法令に従い適正に提出されているか否かを調査するため、提出義務者に質問し、関連する帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件の提示若しくは提出を求める権限が税務職員に付与されている（調書法7条1項、2項）。調書法に基づく税務調査について問題視されているのが、国税通則法上義務づけられている事前通知（税通74条の9）及び調査終了時の内容説明（税通74条の11）が義務づけられていないことである。とりわけ国外財産調書及び財産債務調書は納税者の個人的情報の中でも特に重要な財産に関する情報を扱うものであり、また調書の不備が過少申告加算税の加重に繋がる可能性がある以上、事前通知及び調査終了時の内容説明が履践されるべきである⁽¹⁶⁾、との立法論が展開されている。

3 移転価格税制における企業情報の収集

移転価格税制は独立当事者間価格との対比により取引価格の妥当性を検証する構造（租特66条の4）を採用していることから、取引価格の算定根拠や他の通常取引価格に関す

(13) 被相続人による調書の不提出又は未記載の責任を別人格である相続人に負わせることは適当でないことから、相続税及び死亡した者に係る所得税は加重措置の対象から除かれている。関ほか・前掲注(9)897頁及び吉沢ほか・前掲注(10)625頁参照。

(14) 吉村政穂「節税・脱税・租税回避行為の違い」

税務弘報60巻7号（2012年）14頁参照。

(15) 関ほか・前掲注(9)896頁参照。

(16) 近藤雅人「財産債務調書の税務調査にかかる手続規定の整備」税研186号（2016年）114-115頁参照。

る情報が納税者から提供されてはじめて、同税制の適切かつ公平な執行が可能となる⁽¹⁷⁾。そこで、企業情報の収集機能を果たす規定として導入されたのが、推定課税の規定である。

導入当時の規定は、税務当局からの要求にもかかわらず納税者が独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類を遅滞なく提示又は提出しなかった場合について、独立企業間価格を推定して課税することができる旨定めていた（旧租特66条の5第6項）。同規定は、推定課税を背景として価格算定文書の提供を間接的に義務づける効果を有していた。なお、平成22年度税制改正において、提示又は提供すべき「帳簿書類」として、国外関連取引の内容を記載した書類及び独立企業間価格を算定するための書類が明示された（租特規22条の10第1項）⁽¹⁸⁾。

他方、平成3年度税制改正においては、納税者から独立企業間価格算定書類が遅滞なく提示又は提供されなかった場合に比較対象企業からの情報収集を可能とするため、同業者への質問検査権の行使が認められた（旧租特66条の5第9項）⁽¹⁹⁾。もっとも、そこで得られた情報は税務職員の守秘義務との関係から納税者に対して非開示とされるところ、非開示情報（いわゆるシークレット・コンパラブル）に基づく独立企業間価格の算定を通じた課税

処分に対しては、納税者による反証の機会を奪う恣意的課税に繋がるおそれがあるとの批判があった。最終的に、この問題は、平成23年10月27日付で改正された国税庁事務運営指針において、比較対象取引の選定に用いた条件、比較対象取引の内容、差異の調整方法などを法人に対し十分説明するとの方針が採られたことで、一応の決着をみた⁽²⁰⁾。

その後、移転価格税制の情報収集機能が飛躍的に向上する契機となったのが、OECDによるBEPS（Base Erosion and Profit Shifting）行動計画13に関する最終報告書⁽²¹⁾の公表である。同報告書においては、国ごとに異なる移転価格文書化（transfer pricing documentation）への対応に伴う多国籍企業の法令遵守コストに配慮して、グループ連結年間総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業グループに対して、事業概況に関するマスターファイル、独立企業間価格の算定根拠となるローカルファイル及び国ごとの活動状況に関する国別報告書（Country-by-Country Report: CbCR）を共通様式に従って税務当局に提供することを求める制度の整備が勧告された。当該勧告を受けて、我が国においても、平成28年度税制改正において、以下のような法整備が行われた⁽²²⁾。

第1に、直前会計年度の連結総収入金額が

(17) 岩下正ほか『改正税法のすべて（昭和61年度版）』（大蔵財務協会、1986年）210頁参照。

(18) 泉恒有ほか『改正税法のすべて（平成22年度版）』（大蔵財務協会、2010年）507-509頁参照。

(19) 加藤治彦ほか『改正税法のすべて（平成3年度版）』（日本税務協会、1991年）287頁、大野雅人「移転価格調査における第三者間取引情報の使用について」租税研究595号（1999年）69頁以下参照。

(20) シークレット・コンパラブルをめぐる問題については差し当たり、望月文夫「シークレット・コ

ンパラブルに関する考察」税大ジャーナル20号（2013年）73頁参照。

(21) OECD, TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING: ACTION 13—2015 FINAL REPORT（October 2015）.

(22) 波戸本尚ほか『改正税法のすべて（平成28年度版）』（大蔵財務協会、2016年）565頁以下、飯田淳一「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正について」租税研究806号（2016年）13頁以下参照。

1,000億円以上である特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人及び国内に恒久的施設を有する外国法人（以下、両者を「主要情報提供義務者」という）に対して、同グループの組織構造、事業の概要、財務状況その他の事項を、同グループの頂点に立ち経営方針の決定を支配している最終親会社等の各会計年度終了日の翌日から1年以内にe-Taxにより提供することが義務づけられた（租特66条の4の5第1項）。

第2に、前事業年度における一の国外関連者との取引額が50億円未満及び無形資産取引の額が3億円未満の法人以外の法人に対して、申告書提出期限までに独立企業間価格の算定に必要なローカルファイルを作成及び取得し、それを原則7年間保存することが義務づけられた（租特66条の4第6項）。これに併せて、書類の準備に通常要する日数を勘案して税務当局が指定する日（ローカルファイルについては要請から45日以内の日、それ以外の関連書類については要請から60日以内の日）までに提出又は提示されないことが、推定課税及び同業者調査の要件とされた（同条8項乃至12項）。

第3に、内国法人である特定多国籍企業グループの最終親会社等又は最終親会社等に代わり情報提供主体として指定された代理親会社等に対して、事業展開国ごとの収入金額、税引前当期利益の額、納付税額、発生税額その他の事項を、最終親会社等の各会計年度終了日の翌日から1年以内にe-Taxにより税務当局に提供することが義務づけられた（租特66条の4の4第1項）。税務当局により入手された国別報告事項は、租税条約等に基づく権限ある税務当局間の合意（Competent Authority Agreement）に従い、事業展開国

の税務当局に自動的に提供される。これに対して、我が国が相手国から情報提供を受ける立場にある場合において、相手国が我が国に適切な情報提供を行うことができないと認められるときは、例外的に主要情報提供義務者が国別報告事項の提供義務を負う（同条2項、租特令39の12の4第1項）。

第4に、内国法人又は事業展開国により国別報告事項が提供されるまで相当期間経過することが想定されることから、国別報告事項の提供義務者を事前に把握するため、主要情報提供義務者に対して、最終親会社等及び代理親会社等の名称、本店又は主たる事務所の所在地、法人番号、代表者の氏名などの届出事項を、最終親会社等の会計年度終了日までe-Taxにより提供することが義務づけられた（租特66条の4の4第5項）。

4 挑戦的税務戦略の開示

OECDにより公表されたBEPS行動計画12に関する最終報告書²³⁾は、税務当局が直面している主要課題の一つが挑戦的税務戦略（aggressive tax planning）²⁴⁾に関する情報の欠如であるとの認識に基づき、挑戦的税務戦略に関する義務的開示制度（mandatory disclosure rules）の整備を勧告した。その背景には、複雑な税務戦略については、税務調査によってもその存在及び内実を把握しえな

²³⁾ OECD, MANDATORY DISCLOSURE RULES: ACTION 12—2015 FINAL REPORT (October 2015).

²⁴⁾ 挑戦的税務戦略は、「立法者が予見しえない結果を達成するために租税法規を濫用し、又は租税法規に適合するか否かが不確実であることを開示することなく自己に有利な課税上の見解（tax position）を採用すること」と一般に定義されている。See OECD, STUDY INTO THE ROLE OF TAX INTERMEDIARIES 10-11 (March 2008).

い可能性がある²⁵⁾、との懸念があった。

義務的開示制度が導入されれば、挑戦的税務戦略の内容及び関与者に関する事前の情報収集が可能になる。その結果、税務当局が有する資源を開示された挑戦的税務戦略の調査に効率的に利用することが可能になり、また迅速な法改正による否認規定の創設²⁶⁾も可能となる²⁷⁾。さらに、同制度の導入により、挑戦的税務戦略の税負担軽減効果が否認される確率が高まることで、挑戦的税務戦略に対する抑止力の向上が期待される²⁸⁾。

上記勧告を受けて、我が国においても、挑戦的税務戦略開示制度の導入に向けた検討が進められている²⁹⁾。制度設計に当たっては、以下に示す各項目について、各国の実情に合った制度設計を可能とするために最終報告書において提示されている選択肢及び諸外国の制度を参考にしつつ検討することが求められよう。

第1に、開示義務者に関して、挑戦的税務戦略の利用者（納税者）と提供者（プロモーターなど）の双方又は一方に開示義務を課す選択肢が示されている³⁰⁾。提供者のみに開示義務を課す場合においても、提供者が海外に所在し、又は利用者自身が挑戦的税務戦略を自家開発しているときは、例外的に利用者に関

示義務を課すべきであるとされる³¹⁾。

第2に、開示対象取引に関して、挑戦的税務戦略に共通して見受けられる一般的特質（generic hallmarks）又は税制の欠陥を突いた税務戦略の手法を例示した個別的特質（specific hallmarks）の有無を基準として、開示されるべき税務戦略を特定する方法が提示されている³²⁾。一般的特質としては、税務戦略に関する秘密保護条項の存在、租税便益（tax benefit）の額に応じた報酬額の算出、税務戦略失敗時において租税便益の享受を保証する契約保護条項の存在が挙げられている³³⁾。他方、個別的特質としては、損失創出取引、リース取引、従業員給付信託を通じた取引、軽減課税国に所在する事業体を通じた取引などが挙げられている³⁴⁾。一般的特質を判定基準とした場合、開示対象が拡大し、開示コストが増大するおそれがあるものの、個別的特質を判定基準とした場合には捕捉できない革新的な取引を開示対象に取り込むことができるとされる³⁵⁾。

第3に、開示対象情報に関しては、利用者及び提供者の氏名、住所及び納税者番号、開示の根拠となる規定ないしは税務戦略の特質、税務戦略の詳細、租税便益の発生根拠となる法令又は規則、税務戦略によりもたらされる

25) OECD, TACKLING AGGRESSIVE TAX PLANNING THROUGH IMPROVED TRANSPARENCY AND DISCLOSURE: REPORT ON DISCLOSURE INITIATIVES, para. 3 (February 2011).

26) 迅速な法改正に関連して、裁判実務において憲法適合性が肯定されている年度内遡及立法（最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁、最判平成23年9月30日裁時1540号5頁）を通じた個別の否認規定の適用が懸念される。個別の否認規定の遡及適用を肯定する見解として、渕圭吾「租税法律主義と『遡及立法』」フィナンシャル・レビュー129号（2017年）93頁がある。

27) OECD, *supra* note 23, para. 12.

28) *Id.* para. 13.

29) 税制調査会「『BEPSプロジェクト』の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理（案）」（平成28年11月）6頁参照。

30) OECD, *supra* note 23, para. 61.

31) *Id.* para. 68 and 69.

32) *Id.* para. 91.

33) *Id.* para. 92-102.

34) *Id.* para. 118-130.

35) *Id.* para. 132.

租税便益の詳細、期待される租税便益の額などが、開示対象情報として挙げられている³⁶⁾。

第4に、開示時期に関しては、挑戦的税務戦略への迅速な対処が可能となるよう、開示義務者に応じて設定する必要がある。一方で、挑戦的税務戦略の提供者については、開示義務が発生する時点、すなわち開示対象取引が利用可能となった時点から短期間のうちに開示されるべきであるとされる³⁷⁾。他方で、その利用者については、開示対象取引が申告対象となる時点、すなわち開示対象取引が実行された時点から短期間のうちに開示されるべきであるとされる³⁸⁾。

第5に、利用者の特定方法に関しては、各税務戦略に付与された照会番号を利用者に通知した上で、申告書への照会番号の記載を求める方法と、開示対象取引を利用する顧客のリストの提出を提供者に求める方法がある³⁹⁾。また、英国のように、利用者が単なる仲介者であって最終利用者でない場合における追加的な情報収集を可能とする規定の導入につい

ても検討の余地があろう⁴⁰⁾。

第6に、開示制度の実効性を高めるための措置として、開示義務違反に対する罰則を導入する必要性が説かれている⁴¹⁾。例えば、米国においては、課税逃れ商品 (tax shelter) の利用者及び助言者による開示義務違反に対して罰則金が課される (I.R.C. §§ 6707A(b) and 6707(b)) とともに、適切な開示がなされなかった指定取引 (listed transaction)、報告対象取引 (reportable transaction) 及び経済的実質 (economic substance) を欠く取引 (I.R.C. § 7701(o)⁴²⁾) について過少申告があった場合に正確性に関する罰則金 (accuracy related penalty) が増額される (I.R.C. §§ 6662A(c) and 6662(i))⁴³⁾。これに対して、カナダにおいては、開示義務違反があった場合、一般的否認規定 (Income Tax Act § 245(2)) の適用があったものとみなして、開示対象取引の税負担軽減効果を否定する仕組み (ITA § 237.3(6)) が採用されている⁴⁴⁾。

36) *Id.* para. 201-209.

37) *Id.* para. 141 and 156.

38) *Id.* para. 145 and 157.

39) *Id.* para. 158-171.

40) See Antony Seely, *Tax Avoidance: a General Anti-Avoidance Rule—Background History*, Standard Note SN02956 (London: House of Commons Library, July 26, 2012) at 27.

41) OECD, *supra* note 23, para. 180.

42) 経済的実質主義について詳しくは、岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定について」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流』（日本租税研究協会、2010年）138頁、本部勝大「経済的実質主義の制定法化に関する一考察（1～2・完）—アメリカ連邦所得税における議論を中心として—」名古屋大学法政論集263号（2015年）401頁、264号（2015年）229頁参照。

43) See Tracy A. Kaye, *United States*, in A COMPARATIVE LOOK AT REGULATION OF

CORPORATE TAX AVOIDANCE 355-372 (Karen B. Brown ed. 2012). なお、オバマ政権時にオバマケア関連法の廃止を唱えていたトム・プライス下院議員がトランプ政権の保健福祉省長官に就任したことで、オバマケア関連法に基づき制定法化された経済的実質主義及び罰則金の強化策が廃止される公算が高いといわれている。See Daniel Hemel, *Repealing Economic Substance Codification and Replacing It with What?* (20 February 2017); Leandra Lederman, *The Status of Judicial Anti-Abuse Doctrines if Code Section 7701(o) Were Repealed* (20 February 2017).

44) このような制度設計については、一般的否認規定の適用要件たる租税法規の誤用 (misuse) 又は濫用 (abuse) を立証することが困難であることから、その妥当性が肯定的に評価されている。See Gilles Larin, *Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future*, 61 CANADIAN TAX JOURNAL 209, 216 (2013).

他方、その他の実効性確保措置として、挑戦的税務戦略に対する課税処分の妥当性をめぐる法的紛争が決着するまでに税務戦略の利用者が相当額のキャッシュ・フローを生み出すことを防止するため、同者に対して早期納付通知 (Accelerated Payment Notice) を発し、紛争終結まで税務当局が争いの対象となっている税額を保持する制度が英国において採用されている⁽⁴⁵⁾。

5 第三者通報制度

第三者による租税回避の監視を可能にするべく、租税回避行為を通報した者に報奨金を支払う制度を採用する国が存する。例えば、同制度を採用して150年目を迎える米国は、被通報者に係る未納税額の多寡に応じて報奨金支給額及びその決定方法に差異を設ける制度を採用している (I.R.C. § 7623)⁽⁴⁶⁾。租税回避との関連において特筆すべきは、不足税額をもたらす取引に関与したプロモーターやアドバイザーにも報奨金が支給される余地がある (I.R.C. § 7623(b)(3)) ことである⁽⁴⁷⁾。他方、カナダは、国際的租税回避に特化した通報者報奨制度 (Offshore Tax Informant Program) を2014年に採用している。

我が国においても、直接税に係る申告納税制度の採用を受けて、昭和22年に第三者通報制度が導入されたことがある。同制度は、通報が未納税額の徴収に寄与した程度に応じ、徴収額の1割以下に相当する額 (最高50万円) の報奨金を通報者に支払う制度であった⁽⁴⁸⁾。もっとも、同制度は、私怨を理由とする通報の増大などを理由として、昭和29年に廃止されるに至った⁽⁴⁹⁾。なお、現在においては、通報者に対する報奨金の支給はないものの、国税庁に提供された課税漏れに関する情報を端緒とした税務調査が実務上行われている⁽⁵⁰⁾。

租税回避への対抗策として第三者通報制度を機能させるためには、通報者に対する法的保護の完備が不可欠である。とりわけ自社の租税回避行為を通報した労働者が会社内で特定されるに至った場合、同者に対する労働契約上の誠実義務違反を理由とする解雇その他の不利益取扱いや、名誉毀損を理由とする刑事上及び民事上の責任追求が懸念される。

現行の公益通報者保護法は、保護対象となる通報対象事実を、法令に列挙された法律に規定する犯罪行為などの特に公益性の強い事実に限定している (同法2条3項)。その中に租税法規は列挙されていないため⁽⁵¹⁾、犯罪行為

(45) Seely, *supra* note 40, at 27–28.

(46) See e.g., INTERNAL REVENUE SERVICE, PUBLICATION 733, REWARDS FOR INFORMATION PROVIDED BY INDIVIDUALS TO THE INTERNAL REVENUE SERVICE (Rev. October 2004); TREASURY INSPECTOR GENERAL FOR TAX ADMINISTRATION, THE INFORMANTS' REWARDS PROGRAM NEEDS MORE CENTRALIZED MANAGEMENT OVERSIGHT, 2006–30–092 (June 2006) Edward A. Morse, *Whistleblowers and Tax Enforcement: Using Inside Information to Close the "Tax Gap"*, 24 AKRON TAX J. 1 (2009).

(47) See also Michelle M. Kwon, *Whistling Dixie*

About the IRS Whistleblower Act Thanks to the IRC Confidentiality. Restrictions, 29 VA. TAX REV. 447, 457 (2010).

(48) 市丸吉左エ門『法人税の実務』(税務経理協会, 1950年) 596頁以下, 岩尾一編『所得税法〔II〕』(日本評論新社, 1954年) 935頁以下参照。

(49) 黒田東彦ほか『改正税法のすべて (昭和59年度版)』(大蔵財務協会, 1984年) 62頁, 国税庁『国税庁五十年史』(大蔵財務協会, 2000年) 84頁参照。

(50) 国税庁ウェブサイト「課税・徴収漏れに関する情報の提供」参照。

(51) 消費者庁消費者制度課編『逐条解説 公益通報者保護法』(商事法務, 2016年) 74–78頁参照。

たる脱税の通報でさえ法的保護の対象とならない。この点について、税法に関わる通報にも公益性が認められるとして、通報対象事実には税法上の犯罪行為を含める方向で改正論議が進められている⁵²。さらに、通報対象事実を刑事罰の対象外の行為や社会倫理に反する行為にまで拡大すべきであるとの意見もある⁵³。この場合、保護対象が納税者による租税回避行為や、税理士などの専門家による租税回避への関与といった本来の使命に反する行為(税理士法37条など)にまで拡大する余地がある。他方、通報内容を裏付ける資料の持出しについて法的責任が問われれば通報制度が十分に機能しないおそれがあるため、証拠資料の持出しについて法的責任を免責する規定を設けることも同時に検討されている⁵⁴。

6 課税情報収集制度の課題

租税回避否認規定の実効性を高めるためには、課税情報収集制度が不可欠である(I)。他面で、課税情報収集制度を通じて租税回避行為が把握されたとしても、租税回避否認規定が存在しなければ、租税回避を規制することはできない。このように、両者が相互補完関係にあること⁵⁵に鑑みれば、国外転出時課税

制度と財産債務調書制度の同時整備(I 2(2))及び移転価格税制における企業情報提供の強化(I 3)は、法政策として肯定的に評価されよう。

残された課題は、挑戦的税務戦略開示制度(I 4)の導入に併せて包括的否認規定の創設へと舵を切るべきか、それとも個別的否認規定を通じた規制方法を堅持するべきかである。この問いに対する答えは、挑戦的税務戦略開示制度をいかなる目的を持った制度として設計するかによって異なることになろう。

一方で、個別の租税回避行為を抑止するための制度として設計する場合、当該目的を達成するための最善の方法は、開示される広範な挑戦的税務戦略に対応しうる包括的否認規定を整備することである⁵⁶。なぜなら、包括的否認規定の適用要件は抽象的になる傾向にあり、課税リスクに対する納税者の予見可能性の低下が抑止力の向上に繋がるためである。

他方で、将来の法改正の端緒となる情報を早期に収集するための制度として設計する場合、挑戦的税務戦略開示制度と包括的否認規定とを結びつける必要性はなく⁵⁷、収集された情報に基づき個別的否認規定の精度向上又は新設を行えば足りよう⁵⁸。ここで迅速かつ確実

52) 消費者庁「公益通報者保護制度の実効性の向上に関する検討会最終報告書」(平成28年12月)121-122頁参照。

53) 消費者庁・前掲注52)41-42頁及び120-121頁参照。

54) 消費者庁・前掲注52)138-139頁参照。

55) OECD, *supra* note 23, para. 35. 松田直樹『租税回避行為の解明—グローバルな視点からの分析と提言—』(ぎょうせい, 2009年)30頁も参照。

56) 山川博樹ほか「企業のBEPS対応を語りつくす[後]」税務弘報64巻11号(2016年)131頁〔吉村政穂発言〕, 阿部泰久「包括的否認規定創設に対する

経済界の考え」フィナンシャル・レビュー126号(2016年)191頁参照。

57) 池田義典「BEPS, Post BEPS及び自動的情報交換」税大ジャーナル27号掲載予定(2017年)10頁及び22頁注(18)参照。

58) 緒方健太郎「BEPSプロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レビュー126号(2016年)221頁, 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』(日本租税研究協会, 2016年)167頁〔神山弘行発言〕参照。

な法改正を可能とする仕組みが構築されれば、継続的に提供されることが予想される租税回避スキームの抑止も可能となる⁵⁹⁾。また、包括的否認規定を予防的に導入しつつも、個別の否認規定を随時整備していくことで、包括的否認規定の適用範囲を狭めていくという方向性も提案されている⁶⁰⁾。

真に国民を代表する者により定立された法に基づく課税のみを許容する租税法律主義の下では、適用要件が抽象的にならざるをえない包括的否認規定の導入により規制権限の行使を税務当局に委ねることは避けられるべきであり⁶¹⁾、挑戦的税務戦略開示制度と個別の否認規定との相互補完関係を基礎とした租税回避規制の展開が望まれる。そもそも、諸外国に比して課税逃れ商品が活発でない我が国において、包括的否認規定を導入する必要性は現時点においては高くないともいわれている⁶²⁾。

II 国家間における課税情報の交換

1 租税条約等に基づく情報交換

納税者の国外財産や国外源泉所得に関する資料が国外に所在する主体によって保有されている場合、国家が有する執行管轄権の領域的限界から、当該主体に対する質問検査権の行使は、相手国の同意がない限り認められない⁶³⁾。仮に相手国の同意が得られたとしても、その調査対象者から質問検査を拒まれれば調

査を強制することはできず、調査拒否に対する罰則の適用も認められない⁶⁴⁾。

これら国際法上の制約を克服するために伝統的に用いられてきた情報収集手段が、租税条約等に基づく情報交換である。一般に、租税条約等に基づく情報交換は、相手国の要請を受けて特定された課税情報の収集及び提供を行う要請に基づく情報交換 (information exchange on request)、相手国の要請を待たずして法定調書などから把握した非居住者等の所得などに関する情報を相手国に一括して送付する自動的情報交換 (automatic information exchange) 及び相手国の税務当局にとって有益と認められる課税情報を自発的に提供する自発的情報交換 (spontaneous information exchange) に分類される。

税務当局による情報収集の効率化をもたらす情報交換制度に関しては、提供される情報の秘密保護や納税者の権利保障にも配慮しつつ、いかなる場合に情報交換が認められるべきかが国際的に議論されてきた。以下に時系列に沿って敷衍するように、国際社会における継続的取組を背景として、要請に基づく情報交換と自動的情報交換の双方につき、情報交換に係る国際標準が確立するに至っている。

2 要請に基づく情報交換に係る国際標準の形成過程

要請に基づく情報交換制度の整備が重要視

59) 緒方・前掲注58)220頁参照。

60) 緒方・前掲注58)221頁参照。

61) 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号(2011年)263頁参照。

62) 岡村忠生「一般的租税回避否認規定について—否認理論の観点から」ジュリスト1496号(2016年)49-50頁参照。

63) 山本草二『国際法(新版18刷)』(有斐閣, 2004年)240頁, 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法(第3版)』(東京大学出版会, 2015年)17頁参照。

64) 永井博「国際化における資料情報制度及び情報交換制度の課題」税大論叢34号(1999年)403-404頁参照。

される契機となったのが、OECDが1998年に公表した「有害な税の競争」報告書⁶⁵⁾である。同報告書は、租税回避や資金洗浄の温床となっているタックス・ヘイブンの主たる特徴として効果的な情報交換の欠如と透明性の欠如を挙げた⁶⁶⁾。OECDは、同報告書に基づき2000年にタックス・ヘイブンの暫定リストを公表し、それに反発したオフショア法域に配慮し、OECD加盟国と非加盟国との対話機関としてグローバル・フォーラムを設けた⁶⁷⁾。

2001年、OECDは、有害な税の競争に関する取組の経過報告として、次に示す条件を充足する効果的な情報交換制度の整備を約束した法域を非協力的なタックス・ヘイブンに分類しないことを明らかにした⁶⁸⁾。第1が、交換された情報の目的外使用の禁止及び納税者の秘密保護である。第2が、租税犯則事件に関する情報を提供するためには納税者の行為が自国の国内法上も犯罪を構成する必要があるという双方可罰性基準（double incrimination standard）の撤廃である。第3が、条約等締結国に提供される情報は「自国の課税目的（domestic tax purposes）」のために必要な情報に限定されるという基準の撤廃である。このような動きと並行する形で、OECDは、2000年に公表した「課税目的での銀行情報入手の改善」報告書⁶⁹⁾において、税務当局が直接又は間接に金融機関から情報を取得することを可

能とするための具体策として、匿名口座の廃止と顧客に対する本人確認の実施、自国課税目的基準及び双方可罰性基準の再検討などを提案した⁷⁰⁾。

この当時、我が国は、情報交換の要請に対応するための質問検査の権限を法定しておらず、税務調査等によりすでに入手していた情報か質問検査権を行使せずに入手可能な情報の提供のみが認められていたため、実質的に自国課税目的基準を採用しているのと同様の状況下にあった⁷¹⁾。そこで、2003年度税制改正において、要請において特定された者に対する税務職員による質問検査権の行使を認める規定が租税条約等実施特例法（以下、「実特法」という）に設けられた（9条1項）。ただし、犯則事件の捜査を目的とした情報提供の要請を受けた場合における質問検査権の行使は制限された（同項括弧書）。当該制限は、質問検査権が「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」（所税234条2項、法税156条など）と定める国内法と同等の手續保障を情報交換の局面においても図る趣旨によるものである⁷²⁾。

2005年、上記両報告書を背景として、OECDモデル租税条約26条の改訂が行われ、要請に基づく情報交換に係るOECD標準が策定された。第1に、同条1項に基づき交換対象とされる情報が、「必要な（necessary）」情報か

65) OECD, HARMFUL TAX COMPETITION: AN EMERGING GLOBAL ISSUE (May 1998).

66) *Id.* at 23-24.

67) OECD, TOWARDS GLOBAL TAX CO-OPERATION: PROGRESS IN IDENTIFYING AND ELIMINATING HARMFUL TAX PRACTICES (April 2000).

68) OECD, THE OECD'S PROJECT ON HARMFUL TAX PRACTICES: THE 2001 PROGRESS REPORT 11

(November 2001).

69) OECD, IMPROVING ACCESS TO BANK INFORMATION FOR TAX PURPOSES (April 2000).

70) *Id.* at 14-15.

71) 柴崎澄哉ほか『改正税法のすべて（平成15年度版）』（大蔵財務協会、2003年）493頁参照。

72) 柴崎ほか・前掲注(71)495頁参照。

ら「関連すると予想される (foreseeably relevant)」情報へと改められた。当該文言の変更は、情報漁り (fishing expeditions) や特定の納税者の税務に関連しそうな情報の提供要請が認められないことを明確化することを狙いとするものである⁽⁷³⁾。第2に、4項が新設され、自国課税目的基準を採用しないことが明記された。第3に、5項が新設され、金融機関等が保有する情報であることのみを理由に情報提供を拒むことができないことが定められた。

上記改訂を受けて、我が国は、自国課税目的の有無にかかわらず情報提供に応じ、かつ金融機関等保有情報であることを情報提供の拒否事由としない方向へと条約締結ポリシーを転換した。さらに、犯則事件に関連する情報も情報交換の対象となる旨が2005年OECDモデル租税条約26条1項の注釈に明記⁽⁷⁴⁾されていたことを踏まえ、2006年度税制改正において、2003年度税制改正において制限が付されていた犯則事件調査のための情報収集手段の拡充が図られた⁽⁷⁵⁾。具体的には、犯則事件調査に必要な情報の提供を行うため、収税官吏 (税犯1条) に任意調査 (質問, 検査又は領置) の権限が付与され (実特法10条の2)、さらに

は強制調査 (臨検, 搜索又は差押え) の権限も付与された (実特法10条の3)。

2008年に発覚したLGT事件やUBS事件といった銀行秘密を保持する外国口座を利用した脱税事件を背景として、課税の透明性及び情報交換の重要性が国際的に再確認されるとともに、OECD標準の実施に非協力的な法域に対する対抗措置強化の機運が高まることとなった⁽⁷⁶⁾。従来から銀行保有情報の交換に難色を示してきた国々は、自国がタックス・ヘイブンに分類されることを回避するため、2009年G20ロンドン・サミットを前にしてOECD新基準の実施について協力姿勢に転じ、課税目的の情報交換に特化した租税情報交換協定 (Tax Information Exchange Agreement) の締結意思を表明した。我が国も、2009年以降、タックス・ヘイブンの条約締結に消極的であった従来の条約締結ポリシーを転換し、租税情報交換協定の締結に乗り出し始めた⁽⁷⁷⁾。

他方、国連モデル租税条約が、OECD標準を反映させる形で2008年に改訂された⁽⁷⁸⁾。さらに、1988年に欧州評議会とOECDが共同で作成した多国間税務行政執行共助条約も、2010年議定書に基づきOECD標準を取り込んだ⁽⁷⁹⁾。これにより、OECDモデル租税条約26条は、

(73) OECD, Commentary on Article 26, para. 5 in MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 314 (July 2005).

(74) *Id.*

(75) 青木孝徳ほか『改正税法のすべて (平成18年度版)』(大蔵財務協会, 2006年) 476頁参照。

(76) See G8 Hokkaido Toyako Summit Leaders Declaration (8 July 2008); G20 Finance Ministers' and Central Bank Governors' Communiqué (14 March 2019).

(77) 増井良啓「タックス・ヘイブンの租税情報交換条約 (TIEA)」税大ジャーナル11号 (2009年)

13頁は、我が国がタックス・ヘイブン国との租税条約の締結に積極的でなかった理由について、「日本国側がTIEAの締結をもちかけても相手国の側がそれに応じず、かえって各種の特典を織り込んだフル・セットの標準型条約の締結を希望されてしまうとといった事情がある」と説明する。

(78) Revised Commentary (2008) on Article 26 (Exchange of Information) of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, paras. 4 and 4.1.

「国際的に合意された租税基準」(国際標準)としての地位を得るに至った。その後、国際標準の実施を監視するため、2010年3月からタックス・ヘイブンを含む各国の情報交換の法制と執行の両面について相互審査(peer review)と結果の公表が進められた⁷⁹⁾。

国際標準に基づく相互審査を前にして、我が国は、2010年度税制改正において、外国税務当局との情報交換に関する規定の整備を行った。具体的には、税務職員が負う守秘義務との関係から外国税務当局への情報提供の可否が判然としなかったことから、職務の遂行に資すると認められる課税情報の提供に関する根拠規定(実特法8条の2)が置かれた。同規定の特徴は、国会の承認を要することで締結までに長期を要する租税条約を経ることなく、政府間合意により締結される行政取極に基づき情報提供を行う権限が財務大臣に付与されていることである⁸⁰⁾。なお、同規定の但書には、適用除外事由として、我が国と同水準の情報提供を相手国の税務当局が履行できない場合(1号)、提供情報の秘密保持が相手国において担保されていない場合(2号)、提供情報の目的外利用のおそれがある場合(3号)、情報提供により我が国の利益が害されるおそれがある場合(4号)、相手国の税務当局が要請に係る情報を入手するために通常用いる手段を用いなかった場合(5項)が列挙されている。

3 自動的情報交換に係る国際標準の形成過程

自動的情報交換の枠組みづくりが進展する動因となったのが、米国における外国口座税務コンプライアンス法(Foreign Account Tax Compliance Act:以下、「FATCA」という)の制定である。2010年3月に成立したFATCAは、外国金融機関(foreign financial institutes:以下、「FFI」という)が米国民人口座に関する情報(氏名、住所、口座残高など)の特定及び報告、米国税務当局への情報提供に同意しない非協力口座に係る源泉徴収や口座閉鎖などの義務を負うことを内容とするFFI契約を財務長官と締結しない限り、FFIに対する米国に源泉のある定期定額所得などの源泉徴収対象支払(withholdable payments)につき、30%の税率による源泉徴収を行うことを支払者に要請する(I.R.C. §§ 1471 and 1473)。

本来、米国税務当局が執行管轄権の及ばない法域に存在するFFIに対して米国民口座に関する情報提供を強制することは認められない。これを打開する方策として、米国は、FFI契約の不締結を理由とする制裁的な源泉徴収を背景にして、あくまで契約上の義務としてFFIに口座情報の報告を履行させる仕組みを考案したのである。このような国内法令の整備のみを通じてFFIに情報提供義務を負わせ

(79) OECD & COUNCIL OF EUROPE, THE MULTILATERAL CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS: AMENDED BY THE 2010 PROTOCOL 45, 76 and 82 (June 2011).

(80) 要請に基づく情報交換に係る国際標準の形成過程に関する以上の整理に当たり、増井良啓「租税

条約に基づく情報交換: オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究30巻4号(2011年)253頁以下、一高龍司「所得課税に係る情報交換を巡る動向とその含意」租税法研究42号(2014年)23頁以下を参照した。

(81) 泉ほか・前掲注(8)537-538頁参照。

るという一国主義的な枠組みは、域外適用であるとの批判を惹起した。さらに、FFI契約に基づき実施される情報提供は、過重な法令遵守コストをもたらすのみならず、FFIの所在地国における個人情報保護法制などと抵触するおそれがある。

これらの問題を回避するため、米国及び欧州5か国は、2012年2月に発表した共同声明⁸²⁾において、米国とFFI所在地国との間における政府間協定（Intergovernmental Agreement）の締結を通じて、FFIから所在地国の税務当局に提供された情報を自動的に米国の税務当局に報告する枠組みづくりを検討することを表明した。これを受けて、米国は、同年7月に共同声明において示された枠組みに沿ったモデル1政府間協定のひな型を公表した。モデル1政府間協定は、外国金融機関が所在地国の税務当局に米国人口座に関する情報を提出するための国内法を整備させた上で、税務当局間において相互又は一方的に相手国の居住者に関する口座情報の報告を行うという方式を採用している。現在、モデル1政府間協定は、欧州主要国を始めとして、多くの国々に支持されている。

一方、我が国は、2012年6年に「米国のFATCA実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組

みに関する米国及び日本による共同声明」を発表し、モデル1政府間協定とは異なる枠組みを採用する方針を表明した。これを受けて、米国は、当該方針に沿ったモデル2政府間協定のひな型を同年11月に公表した。モデル2政府間協定は、外国金融機関を内国歳入庁に登録させた上で、情報提供について口座保有者の同意が得られた口座については個別情報を報告させ、同意が得られなかった非協力口座については、その総件数及び総額のみを報告させつつ、内国歳入庁による条約上の情報交換の要請への対応を求めるという方式を採用している⁸³⁾。我が国は、2013年6月にモデル2政府間協定を基礎とした政府間協定を締結した。

こうした対応の枠組みに対して、グローバルに事業を展開する金融機関からは、それぞれの所在地国が締結した政府間協定に定められた報告基準に個別に対応することになれば過重な法令遵守コストが発生するとの懸念が示された⁸⁴⁾。その対策として、OECDは、2012年7月にG20に提出した報告書において、金融機関の法令遵守コストを削減するためには、情報の収集手続、報告手続及び精査手続に関する共通基準の策定などが必要であることを指摘した⁸⁵⁾。2013年9月には、G20サンクトペテルブルク・サミットの首脳宣言が、OECD

82) U.S. TREASURY DEPARTMENT, JOINT STATEMENT FROM THE UNITED STATES, FRANCE, GERMANY, ITALY, SPAIN AND THE UNITED KINGDOM REGARDING AN INTERGOVERNMENTAL APPROACH TO IMPROVING INTERNATIONAL TAX COMPLIANCE AND IMPLEMENTING FATCA (February 2012).

83) 我が国がモデル2政府間協定を選択した理由については、浅川雅嗣「OECDにおけるBEPSと自動的情報交換への取り組み」租税研究786号（2015

年）94-95頁、一高龍司「税制改正大綱と納税環境整備」税研181号（2015年）64頁注19参照。

84) 増井良啓「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換—CRSが意味するもの」論究ジュリスト14号（2015年）219頁参照。

85) OECD, AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION: WHAT IT IS, HOW IT WORKS, BENEFITS, WHAT REMAINS TO BE DONE 23 (July 2012).

による自動的情報交換に係る国際標準の策定作業を支持することを表明した⁸⁶⁾。また、同年11月には、2009年に改組されたグローバル・フォーラムにおいて、国際標準に則った自動的情報交換の実施状況を相互審査することが合意され、その審査機関も設立された。

OECDは、国際的な政治支援を受けて策定作業を完了し、2014年2月に金融口座情報の自動的情報交換に係る国際標準として、「共通報告基準(Common Reporting Standard)」を公表し⁸⁷⁾、同年7月には注釈も公表した⁸⁸⁾。我が国は、2015年度税制改正において、共通報告基準をそのまま国内法に反映させる形で、非居住者に係る金融口座情報の自動的交換制度の整備を行った⁸⁹⁾。

国内の銀行や保険会社などの金融機関(以下、「報告金融機関等」という)は、税務当局への情報提供を行う前提作業として、新規契約及び既存口座に応じた所定の手続に則り、預金契約の締結などの特定取引を行う者(特定対象者)の住所等所在地国を特定しなければならない(実特法10条の5)。その後、報告金融機関等は、各年12月31日時点で締結されている報告対象国(共通報告基準に基づく情

報交換の相手国として権限ある税務当局間の合意を締結している法域)の居住者に係る報告対象契約について、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地、報告対象契約に係る資産の価額、当該資産の運用、保有又は譲渡による収入金額その他一定の報告事項を、e-Taxなどにより翌年4月30日までに税務当局に提供しなければならない(実特法10条の6)。

税務当局の職員は、報告金融機関等から提供を受けた報告事項の正確性について調査の必要性がある場合において、質問検査権の行使を認められている(実特法10条の8)。最終的に、税務当局が入手した報告事項は、二国間租税条約又は多国間税務執行共助条約を法的根拠として自動的に交換されることになるが、実際には権限ある税務当局間の合意に従って自動的に情報交換されることになる(実特法8条の2)。

4 情報交換制度の課題

情報交換制度の生命線となるのが、納税者に関する課税情報の秘密保護である。とりわけ課税情報の保護水準が異なる国同士で情報

⁸⁶⁾ G20 Saint Petersburg Summit Leaders Declaration, para. 51 (5-6 September 2008).

⁸⁷⁾ OECD, STANDARD FOR AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION OF FINANCIAL ACCOUNT INFORMATION: COMMON REPORTING STANDARD (February 2014). 共通報告基準は、公表の10日後にG20財務大臣・中央銀行総裁会議において承認された。See Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Sydney, para. 9 (February 2014).

⁸⁸⁾ OECD, STANDARD FOR AUTOMATIC EXCHANGE OF FINANCIAL ACCOUNT INFORMATION IN TAX MATTERS (July 2014). 自動的情報交換に係る国際標準の形成過程に関する

以上の整理に当たり、吉村政穂「国際課税における金融口座情報の共有体制の確立」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣, 2014年)532頁以下、田中良「税務執行における情報交換—FATCAを契機とした新たな構想」法律時報86巻2号(2014年)22頁以下、伊藤剛志「国家間の課税目的の情報交換の発展—on demandからautomaticへ」中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフロンティア』(有斐閣, 2014年)60頁以下を参照した。

⁸⁹⁾ 報告制度の概要については、伴忠彦「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換制度(CRS)の開始—新たな国際的情報交換で海外資産の透明性が大きく向上—」金融法務事情2057号(2017年)35頁以下参照。

交換が行われる場合、提供情報に関する秘密保持が担保されないおそれがある⁹⁰。そこで、OECDモデル租税条約26条2項、多国間税務執行共助条約22条及び共通報告基準に係る権限ある当局間のモデル合意5条は、それぞれ提供情報の秘密保護及び目的外利用の禁止を謳っている⁹¹。我が国も、提供情報の秘密保持が担保されない場合や目的外利用のおそれがある場合に情報提供を禁止する定め（実特法9条の2但書⁹²）を置いている（Ⅱ2）。国内法が抱える問題は、情報提供の要請に基づく質問検査権の行使及び情報提供に関する納税者への事前通知が法定されていないため、納税者の利害に直結する情報交換につき不服申立てなどの機会が与えられていないことである⁹³。そこで、手続保障の観点から、事前通知の法定化に加え、提供情報の確認及び訂正の機会の付与が検討されるべきである⁹⁴、との立法論が提示されている。

このように情報交換制度が精緻化される中、より効果的な情報交換を実現すべく、交換さ

れる課税情報の「量より質」を追求する試みが進められている⁹⁵。大量の課税情報の交換が適正な課税の実現にとって最も有効な方法であることに疑いの余地はないものの、有用な課税情報が交換されず、又は有用な課税情報を抽出するための資源や技術を税務当局が有していなければ、情報交換制度の効果は最大限に発揮されえない。ここに、質の高い課税情報の交換に向けた取組の意義が見出される。

第1の取組が、情報収集制度の拡充及び精緻化である。相手国から提供を受けた課税情報は、自国の税務当局が収集した大量かつ多様な課税情報と比較検証され、租税回避の発見や税務調査の効率化などをもたらして初めて、有用な課税情報となりうる⁹⁶。したがって、情報収集制度の拡充及び精緻化（Ⅰ）は、国家間において交換される課税情報の質を高める役割を担っているといえよう。

第2の取組が、EUにおいて導入が検討されているEU納税者番号（European Tax Identification Number⁹⁷）のような共通納税者

90) このような局面において検討すべき法的問題については、吉村・前掲注88)544-546頁に詳しい。

91) See also OECD, KEEPING IT SAFE: THE OECD GUIDE ON THE PROTECTION OF CONFIDENTIALITY OF INFORMATION EXCHANGED FOR TAX PURPOSES (2012).

92) 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016年）501頁は、情報提供規定の適用除外事由を定める実特法8条の2但書が実特法9条、10条の2及び10条の3に基づく調査にも適用されると解すべきである、と論じる。

93) 増井良啓「租税手続法の国際的側面」小早川光郎先生古稀記念『現代行政法の構造と展開』（有斐閣、2016年）204-208頁参照。

94) 吉村・前掲注88)545頁、増井・前掲注93)208-209頁参照。

95) 収集すべき情報を減らし、精緻な情報の要請を志向すべきとの提案として、浅妻章如「税務情報—

マイナンバー、文書化等」ジュリスト1483号（2015年）53頁以下参照。See also Arthur J. Cockfield, *How Countries Should Share Tax Information*, Queen's University Legal Research Paper No. 2016-080 (Draft, 2016), available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2877838>.

96) Cockfield, *id.* at 9-12.

97) See European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion* (6 December 2012); European Parliament, Committee on Economic and Monetary Affairs, *Report on the proposal for a Council directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* (27 May 2016).

番号 (common taxpayer identification number) の導入である⁹⁸⁾。共通納税者番号の導入により、提供される課税情報が共通納税者番号を介して相手国の課税情報と紐付けされることで、課税情報の照合及び申告内容の適正性の検証が容易になる。

第3の取組が、海外の資産や事業体の実質的所有者 (beneficial owner) に関する情報の収集及び国家間における共有である⁹⁹⁾。我が国における金融口座情報に係る自動的情報交換制度は、共通報告基準に倣い、特定法人 (実特法10条の5第7項4号) に係る実質的支配者 (同項5号) である個人の特定を金融機関に求めている (同条1項括弧書, 同条13項)。それゆえ、実質的所有者の把握が問題となるのは、法的所有者 (legal owner) の特定を前提とする要請に基づく情報交換である。グローバル・フォーラムは、金融活動作業部会 (Financial Action Task Force) により策定された実質的所有者に関する国際標準¹⁰⁰⁾を踏まえ

つつ、各法域において活動する事業体及び信託などの法的取極め (legal arrangements) の実質的所有者に関する情報の共有を求める2016年改訂付託条項 (2016 Terms of Reference) の下、要請に基づく情報交換制度に関する第二次相互審査を2016年7月から開始している¹⁰¹⁾。

第4の取組が、英国の主導により導入が検討されている¹⁰²⁾、事業体及び法的取極めの実質的所有者に関する情報を公衆が検索閲覧することのできる公開の中央登録所 (public central registry) の設立である¹⁰³⁾。もっとも、実質的所有者に関する情報の公開については、納税者のプライバシー権との抵触、匿名性が失われることによる私的取引の効率性の低下、公開情報の分析を通じた挑戦的税務戦略の助長、税務当局による課税情報の公開を禁止する法令との抵触などが懸念されている¹⁰⁴⁾。これらの問題を回避するため、情報の入手主体を税務当局に限定し、秘密保持を担保しつつ

98) Cockfield, *supra* note 95, at 11.

99) *Id.* 吉村政穂「国際的脱税・租税回避への対抗—パナマ文書の影響」ジュリスト1496号 (2016年) 21-22頁も参照。

100) Financial Action Task Force, *Guidance on Transparency and Beneficial Ownership* (October 2014).

101) OECD, EXCHANGE OF INFORMATION ON REQUEST: HANDBOOK FOR PEER REVIEWS 2016-2020 (3rd ed. 2016). なお、同年9月から10月にかけて、金融活動作業部会及びグローバル・フォーラムは、G20財務大臣及び中央銀行総裁の要請に応え、実質的所有者に関する国際標準の改善に向けた当初提案をそれぞれ行っている。See Financial Action Task Force, *FATF Report to the G20: Beneficial Ownership* 4 (September 2016); OECD Secretary, *General's tax report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors* (October 2016).

102) Department for Business Innovation & Skills, *Enhancing transparency of beneficial ownership information of foreign companies undertaking certain economic activities in the UK* (March 2016) at 3; Gabrielle Garton Grimwood, *Shining a light on beneficial ownership: what's happening in the UK and elsewhere?*, Briefing Paper No.07616 (London: House of Commons Library, November 10, 2016); Australian Government, *Increasing Transparency of the Beneficial Ownership of Companies* (February 2017) at 9-10.

103) Gabriel Zuckman, *Taxing across Borders: Tackling Personal Wealth and Corporate Profits*, 28 THE JOURNAL OF ECONOMIC PERSPECTIVES 121, 136-37 (2014); Cockfield, *supra* note 108, at 21-22.

104) Cockfield, *id.* at 22.

税務当局間で情報交換を行う方法が提案されている⁽¹⁰⁶⁾。

Ⅲ 課税情報の公示

1 我が国における課税情報公示制度

シャウプ勧告を受けて昭和25年に導入された申告書公示制度は、第三者による監視という牽制的効果を通じて適正な納税申告を促進することに主眼を置いており、その効果として脱税や租税回避の防止を狙っていた⁽¹⁰⁶⁾。導入当時の公示制度は、所得税、法人税、相続税及び贈与税を対象として、所得の金額、取得財産又は遺産の額が一定額を超える納税者に対して、その氏名又は名称、所得金額又は課税価格などの公示を義務づけていた。なお、所得税法上の公示制度は、昭和59年度税制改正において、所得金額公示方式から税額公示方式に改められた⁽¹⁰⁷⁾。

公示制度については、制度の不完備性や申告書の公示に基因する現実的弊害がつとに指摘されてきた。例えば、公示対象である申告書上の所得税額が源泉徴収税額や外国税額を控除する前の金額を指しており、さらには当該金額に源泉分離課税に係る所得税額も含め

られていないため、公示額が納税者の正しい税負担額を表している保証がなかった。さらに、公示制度の適用基準を下回る過少な申告を一旦行っておき、その後自発的に修正申告を行うことで、公示制度の適用を意図的に回避する公示逃れと呼ばれる行為も横行した⁽¹⁰⁸⁾。

他方、申告書の公示に基因する現実的弊害が問題視され、公示制度を廃止に導く要因の一つになった。具体的には、高額納税者として公示されることで、商品販売、寄付金の募集、犯罪、嫌がらせなどの標的にされることがあったとされる。また法人については、修正申告書の公示により、あたかも当初申告が租税回避の意図をもってなされたものと一般に推測されることになり、会社の信用問題にも発展するおそれがあった⁽¹⁰⁹⁾。

以上のような理由から、申告書公示制度は、平成18年度税制改正において廃止されることとなった⁽¹¹⁰⁾。そこには、個人情報保護法の施行により行政機関が保有する個人情報について適切な取扱いが求められ始めていたという時代背景もあった⁽¹¹¹⁾。もっとも、納税申告書を秘密保護の対象となる課税情報に分類する考え方は、従来から存在する⁽¹¹²⁾。

(106) *Id.*

(106) 申告書公示制度に関する詳細な研究として、知見寺仁「公示制度の在り方について—所得税を中心として—」税大研究資料240号（1996年）1頁がある。

(107) 黒田ほか・前掲注(49)62頁参照。

(108) これに関連して、意図的な過少申告及び修正申告に対して過少申告加算税を賦課しうるか否かが争われた事案として、鳥取地判平成13年3月27日訟月50巻10号3044頁、高松高裁松江支判平成14年9月27日訟月50巻10号3033頁。

(109) 桜井四郎「申告公表による損害と損害賠償」日

本税理士連合会編『民・商法と税務判断—債権・債務編（4訂版）』（六法出版社、1999年）283頁参照。

(110) 青木ほか・前掲注(75)215頁及び374頁参照。

(111) 税制調査会「平成18年度税制改正に関する答申」（平成17年11月）5頁参照。

(112) 金子宏「税務情報の保護とプライバシー」租税法研究22号（1994年）36-37頁、田中治「行政情報の開示に関する最近の動向と税務行政取扱い上の課題」税51巻7号（1996年）6-7頁、首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究27号（1999年）7頁及び13頁の図参照。

2 諸外国における課税情報公示制度

近年、諸外国において、租税回避の規制方法として課税情報公示制度を法制化する動きが看取される⁽¹¹³⁾。以下、オーストラリア、EU及び英国における課税情報公示制度の立法動向を概観する。

(1) オーストラリア

2013年4月、財務担当閣外大臣は、大規模法人による挑戦的税務戦略の防止を目的として、大規模法人に関する課税情報の公示制度を導入することを提案した⁽¹¹⁴⁾。この提案を受け、連邦議会は、2013年6月末に2013年税法改正法⁽¹¹⁵⁾を制定し、課税情報の公示義務に関する規定を1953年租税行政法 (Taxation Administrative Act 1953) に新設した。

同規定は、1億ドル以上の年間総所得を有する事業体に関する課税情報を公示する義務を税務長官 (Commissioner of Taxation) に課している。公示すべき課税情報は、提出された申告書に記載されている事業体の事業者登録番号 (Australian Business Number)、名称、総所得額、課税所得額又は純所得額、申告所得税額である。税務長官は、これらの課税情報を課税年度終結後可及的速やかに公

示しなければならない。申告書の内容及び公示された情報に誤りがあると判明した場合、税務長官は、公示情報の修正又は追加情報の公示を行わなければならない。

当該制度の運用後、自国の居住者により保有されている閉鎖会社に係る課税情報が事実上所有者の財務状況を表している場合、個人のプライバシーや安全が害されるおそれがあり、また事業上の交渉において大企業に有利な形で当該情報を利用されるおそれがあるとの懸念が示された⁽¹¹⁶⁾。これらの問題を解消すべく、公示対象となる事業体を自国において事業を展開する多国籍企業と自国の上場企業に限定し、自国の居住者により所有されている閉鎖会社を公示対象から除外する方針が明らかにされた。

制度改正に際して、閉鎖会社が公示対象とされる根本的原因が公示対象基準額の粗雑な設定にあることが指摘された。すなわち、税務当局が採用する大規模多国籍企業への分類基準 (2億5,000万ドル以上の総所得) と公示制度における大規模法人への分類基準 (1億ドル以上の総所得) との間に齟齬があるため、税務当局の分類基準によれば中小企業に分類される閉鎖会社が不可避的に公示対象として取り込まれることになるのである⁽¹¹⁷⁾。

(113) 諸外国の動向に関する簡略な解説として、山川博樹「租税回避をめぐる、今何が起きているのか—欧州委員会提案の内容と分析を中心に」NBL1075号 (2016年) 30頁、同「欧州委員会における税情報の一般開示提案の概要と日本企業の対応—英国における税務戦略の一般開示に係る新たな立案にも言及して—」租税研究801号 (2016年) 525頁、荒井優美子「租税回避対応としての開示義務—義務的開示から一般開示へ?」企業会計68巻9号 (2016年) 60頁がある。

(114) David Bradbury, *Improving the Transparency*

of Australia's Business Tax System (3 April 2013).

(115) Tax Laws Amendment (2013 Measures No. 2) Act 2013 (No. 124, 2013). See also House of Representatives, *Explanatory Memorandum, Tax Law Amend (2013 Measures No. 2) Bill 2013*, Chapter 5.

(116) Australian Government, *The Treasury, Explanatory Materials, Exposure Draft: Better Targeting the Income Tax Transparency Laws* (4 June 2015).

以上の指摘などを踏まえ、2015年12月に改正法⁽¹¹⁷⁾が制定された。法改正後、自国の閉鎖会社は、総所得が2億ドル未満の場合、公示対象から除外されることとなった。ただし、1億ドル以上の総所得を有し、かつ外国法人グループの完全子会社又は外国持株比率が50%以上である場合、例外的に公示対象とされることとなった。なお、当該改正の数日後、初回の課税情報の公示が行われた⁽¹¹⁸⁾。

(2) EU

2016年4月、欧州委員会は、租税回避への対抗として、EU域内において事業を展開する一定の事業体に対して、国別報告書の記載事項の一部の公示(Public CbCR)を義務づけることを提案した⁽¹¹⁹⁾。同提案においては、税務当局が租税条約等において課税情報の利用方法や機密保持について制約を受けていることに配慮して、税務当局ではなく事業体に公示義務が課されている。

同提案における公示義務者は、連結純売上高が7.5億ユーロを超えるEU域内の最終親会社(ultimate parent undertaking)、純売上高が7.5億ユーロを超えるEU域内の非関連会社(non-affiliated undertakings)、連結純売上高

が7.5億ユーロを超えるEU域外の最終親会社が支配するEU域内の中規模子会社及び大規模子会社、上記のEU域外最終親会社が支配するグループ関連会社及び純売上高が7.5億ユーロを超える非関連会社がEU域内に展開する支店である。これらの公示義務者は、活動の性質に関する概要、従業員数、純売上高(関連者への売上高も含む)、税引前利益又は税引前損失の額、発生した所得税額、納付税額、利益剰余金の額について、各加盟国及びEU共通リスト(common EU list⁽¹²⁰⁾)で指定予定の税務非協力法域ごとに纏め、その他の国については一括で纏めた上で、少なくとも5年間連続して会社のウェブサイト上において公衆がアクセス可能な状態で公示しなければならない⁽¹²¹⁾。

2017年2月に入り、当初提案を修正する国別報告書公示制度の草案が欧州議会により公表された⁽¹²²⁾。同草案においては、EU域内の子会社を支配するEU域外の最終親会社並びにEU域内の支店を展開するグループ関連会社を支配するEU域外最終親会社及び非関連会社について、公示対象基準額である連結純売上高又は純売上高が7.5億ユーロから4,000万ユーロに引き下げられた。また公示すべき情報

(117) Langton Crescent, *Better Targeting the Income Tax Transparency Laws* (3 July 2015).

(118) Tax and Superannuation Laws Amendment (Better Targeting the Income Tax Transparency Laws) Act 2015 (No. 149, 2015).

(119) Australian Government, Report of entity tax information, available at <https://data.gov.au/dataset/corporate-transparency>.

(120) European Commission, *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches*, COM (2016) 198 final

(4 April 2016).

(121) EU共通リストについては、加藤浩「税務面で非協力的な国・地域に対するEUの施策—タックス・ヘイブンのブラックリスト作成—」レファレンス791号(2016年)1頁参照。

(122) 同年12月、欧州連合理事会は、当初提案をより精緻化する修正案を提案している。See Council of the European Union, *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (CBCR) —State of play* (19 December 2016).

について、企業名、地理的立地、正社員の数、資産の価値及び年間の維持費用、売上と仕入、課税管轄権を有する法域ごとの投資の価値、純売上高（関連者への売上高と非関連者との売上高との区別を含む）、資本金、現金及び現金等価物以外の有形資産、受給した公的助成金の額、法域ごとの子会社のリスト、政府に対する租税などの一定項目の年間支払額などが新規に又は修正の上で追加された。さらに公示方法について、公示すべき各情報を課税管轄ごとに共通の雛形に纏めた上で、会社のウェブサイト上に公示すると同時に、欧州委員会が管理する公開登録所に記録することとされた。

(3) 英国

2015年7月、英国歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC）は、「大規模法人の税務コンプライアンスの改善」と題する諮問文書⁽¹²³⁾を公表し、税務戦略や税務遵守に対する企業の取組について公衆による精査を可能にさせるため、税務戦略（tax strategy）に関する公示制度の導入を提案した。当該提案は、課税リスクや信用問題の回避を志向する納税者は税法遵守や透明性に高い関心を示し、より詳細な税務戦略を文書化する傾向にあることから、税務戦略の文書化の強化が挑戦的税務戦略の抑止に繋がる

との分析に基礎を置くものである⁽¹²⁵⁾。

このような議論を経て、2016年9月に制定された2016年財政法において、租税回避への対抗策として、大規模法人などに対して税務戦略の公示を義務づける制度が導入された⁽¹²⁶⁾。同制度は、適格基準（qualification test）を充足する英国所在の企業グループ、会社、パートナーシップ又は恒久的施設に対して、税務戦略の公示義務を課している。ここにいう適格基準とは、年間売上高基準（2億ポンドを超えること）と総資産額基準（20億ポンドを超えること）の一方又は双方を充足することをいう。もっとも、年間連結総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業が英国内に事業拠点を設けており、国別報告書の提出義務を負っている場合などについては、たとえ適格基準を充足していなくとも公示義務が課される。

公示義務者は、英国における課税に係るリスク管理体制及び統治体制の構築に向けた方針、英国における課税に影響する範囲内での税務戦略に対する姿勢、英国における課税に関して許容しうるリスクの程度、英国歳入関税庁への対応方針といった税務戦略について、事業年度終結前までにインターネット上に公示し、次の事業年度に係る税務戦略を公表するまで、公衆が当該情報に無償でアクセスできる状態を維持しておかなければならない。なお、公示の不履行及び不完全な内容の公示

(123) European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs and Committee on Legal Affairs, *DRAFT REPORT on the proposal for a directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches* (9 February 2017).

(124) HMRC, *IMPROVING LARGE BUSINESSES TAX COMPLIANCE* (22 July 2015).

(125) HMRC, *EXPLORING LARGE BUSINESS TAX STRATEGY BEHAVIOUR* (20 July 2015).

(126) Finance Act 2016 (c. 24), Chapter 24, Section 161 and Schedule 19. See also Finance (No. 2) Bill 2016, Explanatory Notes Volume 2, Clause 149, Schedule 19.

は、7,500ポンドの罰金の対象となる。さらに、公示期限から6か月以内に義務の履行がなされなければ7,500ポンドの罰金が付加され、その後も公表されない場合には、公表されるまで1か月当たり7,500ポンドの罰金が付加される。

3 課税情報公示制度の課題

課税情報公示制度の是非については、賛否両論が示されている。一般的な課税情報公示制度について指摘される功罪は国別報告書公示制度について指摘される功罪と重なる部分があるため、以下においては、国別報告書公示制度に対する評価を概観することにする。

国別報告書公示制度の導入論者が提示する主要な論拠は、次の通りである。第1に、公衆による監視の強化により租税回避が減少し、税収が増加する⁽¹²⁷⁾。第2に、増加した税収が資本の生産性を向上させる公共インフラや各種政策に投じられれば、企業の成長や雇用の創出が促進される⁽¹²⁸⁾。第3に、公示により他社との資本主をめぐる競争において優位に立つことができ、資金調達コストを削減するこ

とが可能になる⁽¹²⁹⁾。第4に、公示により市場監視が強化されれば、株主の求める企業構造の最適化が進められることになる⁽¹³⁰⁾。第5に、大規模法人のみが公示義務を負うことになれば、利益移転による税源侵食能力の低い小規模法人と大規模法人との差が埋まりうる⁽¹³¹⁾。第6に、企業活動への監視が強化されれば、税務当局による税務調査の強化に繋がる⁽¹³²⁾。第7に、公示に際して国別報告書と同内容の情報を用意すれば良いため、追加的な法令遵守コストが発生しない⁽¹³³⁾。

その一方で、導入反対論者が提示する主要な論拠は、次の通りである。第1に、公示された情報が株主に解析及び評価されるという懸念から、挑戦的税務戦略により積極的に従事すべきであるとの圧力を企業が受けることになれば、逆に租税回避の増加を招きかねない⁽¹³⁴⁾。第2に、国別報告書の公示が法人のプライバシー権や経済活動の自由などの憲法上の諸権利と抵触するおそれがある⁽¹³⁵⁾。第3に、公示により事業戦略、収益構造、法域別の利益率などの企業の機密情報を競合他社に入手及び解析されることで、競争上不利になるお

(127) European Commission, *Impact Assessment assessing the potential for further transparency on income tax information*, SWD (2016) 117 final, at 38 (12 April 2016). See also Scott D. Dyreng, Jeffrey L. Hoopes & Jaron H. Wilde, *Public Pressure and Corporate Tax Behavior*, 54 JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH 147 (2016).

(128) European Commission, *id.* at 30.

(129) *Id.* at 32; Andrew Ellul, Tullio Jappelli, Marco Pagano & Fausto Panunzi, *Transparency, Tax Pressure, and Access to Finance*, 20 REVIEW OF FINANCE 37 (2016).

(130) European Commission, *id.*

(131) *Id.* at 33.

(132) *Id.* at 37.

(133) *Id.* at 41-42.

(134) Joshua D. Blank, *Reconsider Corporate Tax Privacy*, 11 N.Y.U. J.L. & BUS. 31, 37 (2014); Lowell D. Yoder, David G. Noren & Elizabeth Chao, *Public CBC Reporting Will Not Achieve Its Goals*, 8 COLUM. J. TAX L. TAX MATTERS 11, 12 (2016).

(135) European Commission, *supra* note 127, at 40-41. 現に、フランス憲法院は、事業戦略の中核的要素を含んだ国別報告書の公示を求める国内法が企業活動の自由に反し違憲である、と結論づけている。Conseil constitutionnel, Décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016; Davide Anghileri, France: public county-by-country reporting declared unconstitutional (12 December 2016).

それがある⁽¹³⁶⁾。第4に、公示義務を負う国内企業が国外移転した企業や外国企業に比して競争上不利になる⁽¹³⁷⁾。第5に、公示された不完全な情報に基づく誤った分析の結果、謂れ無き社会的批判を受け、会社の信用や営業権などの無形資産の価値が損なわれるおそれがある⁽¹³⁸⁾。第6に、公示による信用リスクを避けるため、公示対象基準額を下回るように一時的に企業規模が縮小されれば、自国企業の成長が制限されてしまう⁽¹³⁹⁾と同時に、追加的な資本調達コストが必要となりうる⁽¹⁴⁰⁾。

国別報告書公示制度を導入すべきか否かについては、以上の各論拠を踏まえて検討することになる。制度論としては、国別報告書の公示による適正な課税の実現という公益と国別報告書を公示せず法人の機密情報を保護することによる公益との均衡をいかにして保つべきかが重要な論点となろう⁽¹⁴¹⁾。当該議論に際して認識しておくべき点は、企業からの国別報告書の提供及び国家間における共有を通じて税務当局はすでに十分な企業情報を保有していることである⁽¹⁴²⁾。この点を前提とす

る限りにおいて、税務当局がすでに保有する企業情報を基に適正な課税を実現しつつ、国別報告書の公示を控えて機密情報の保護を実現することにより、両公益の均衡を保つことが妥当な方策といえよう。

くわえて、解釈論として、情報提供の相手国が国別報告書公示制度を採用していることが、情報提供規定の適用除外事由（Ⅱ2）の一つである「相手国等において秘密の保持が担保されていないと認められるとき」（実特法8条の2第2号）に該当することになるか否かが問題となろう。米国は、国別報告書公示制度を採用する条約締結国との間においては秘密の保持が担保されないとの懸念から、国別報告書に関する情報提供を停止することを明言している⁽¹⁴³⁾。このような懸念の当否は、そもそも国別報告書の公示により機密情報が露呈することになるか否かに左右されることになる⁽¹⁴⁴⁾。

課税情報の公示に関連して、租税回避の実行者及び関与者の氏名又は企業名の公表を通じて恥辱を与える制裁制度（name and

(136) European Commission, *supra* note 127, at 35; Rick D'Avino, *Balancing the Public's Right to Know and Corporate Privacy Rights — Safeguarding Competition in the Era of Country-by-Country Reporting: A Response to Reuven S. Avi-Yonah*, 8 COLUM. J. TAX L. TAX MATTERS 5, 8 (2016).

(137) David Lenter, Joel Slemrod & Douglas, A. Shackelford, *Public Disclosure of Corporate Tax Return Information: Accounting, Economics, and Legal Perspectives*, 56 NAT'L TAX J. 803, 826 (2003).

(138) European Commission, *supra* note 127, at 35-36; D'Avino, *supra* note 136, at 9.

(139) European Commission, *id.* at 31-32.

(140) Lenter, Slemrod & Shackelford, *supra* note 137,

at 826.

(141) D'Avino, *supra* note 136, at 7; Reuven S. Avi-Yonah, *Country by Country Reporting and Corporate Privacy: Some Unanswered Questions*, 8 COLUM. J. TAX L. TAX MATTERS 1, 3 (2016).

(142) D'Avino, *id.*

(143) Stephanie Soong Johnson, *U.S. May Stop Exchange With Partners Who Publish CbC Reports*, 81 TAX NOTES INT'L 931, 931 (2016).

(144) 会計学の実証研究においては、国別報告書の公示が企業の機密情報を露呈する直接的原因となるか否かについて見解が分かれているとされる。See Arthur J. Cockfield & Carl D. MacArthur, *Country-by-Country Reporting and Commercial Confidentiality*, 63 CANADIAN TAX JOURNAL 627, 632 (2015).

shame)を採用する国もある。我が国においても、このような制度の導入を求める声がある⁽¹⁴⁵⁾。確かに氏名又は企業名の公表という社会的制裁は租税回避に対する強力な抑止力を発揮すると思われるものの、プライバシー保護に厳格な我が国において、個人名の公表は受け入れられないと考えられる⁽¹⁴⁶⁾。また法人が制裁の対象とされる場合についても、認知度の高さや圧力の掛け易さを理由として、小売業者が不当に制裁の標的にされることが懸念されている⁽¹⁴⁷⁾。

おわりに

以上、課税情報の収集と利用を通じた租税回避規制の問題状況と今後の課題について考察した。本稿における議論を以下に簡潔に要約して、本稿を締めくくることにする。

第1に、課税情報収集制度と租税回避否認規定が相互補完関係にあることを踏まえた上で、両者の拡充及び精緻化に向けた取組が継続されるべきである。租税回避規制の実効性をより一層高めるためには、諸外国のように挑戦的税務戦略開示制度の導入が不可欠となる。今後の課題は、同制度の目的を明確にした上で、その目的の達成のために最も効果的な租税回避否認規定を整備することである。租税法主義の観点からは、包括的否認規定を創設することは妥当でなく、事前収集された情報を個別的否認規定の整備に役立てつつ、

租税回避に対する抑止力を向上させるため、迅速な法改正を可能とする仕組みの構築を目指すべきである。

第2に、課税情報交換制度については、国際社会における継続的取組を背景として、要請に基づく情報交換及び自動的情報交換に関する法的枠組みが確立するに至っている。もっとも、情報交換の対象者に対する事前通知の徹底や情報訂正機会の付与など、手続保障に課題が残されている。さらに、共通納税者番号の導入や実質的所有者に関する情報収集など、交換される課税情報の「量より質」を追求する取組が今後の課題となる。

第3に、課税情報の公示については、個人及び法人のプライバシー権や経済活動の自由などと絶えず緊張関係にあることに注意すべきである。個人情報への徹底した保護が要請される現在において、個人の課税情報の公示は認められるべきではない。他方、企業情報のうち国別報告書の公示について、税務当局は国家間における国別報告書の共有を通じて適正な課税を執行するために必要な企業情報をすでに保有しているため、国別報告書を公示する必要性は乏しく、企業の機密保護を優先すべきである。これに関連して、情報提供の相手国が国別報告書公示制度を採用していることが情報提供の拒否事由に該当するか否かについては、さらなる検討が必要となる。

(145) 新井隆一「高額納税者番付」国税解説速報40号(2000年)11頁、本庄資「高額納税者公示制度の意義と最近の問題点」税理46巻2号(2003年)8頁参照。

(146) 大野雅人「納税者の基本的権利の実際上の保護」

租税研究795号(2016年)232頁は、税務当局が滞納者の財産を差し押さえる権限がある我が国においては、そもそも導入の必要性が乏しい旨論じる。

(147) Cockfield & MacArthur, *supra* note 144, at 641.