



RIETI Discussion Paper Series 10-J-033

タックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きと 我が国の政策対応の在り方(試論)

石井 道遠
経済産業研究所



Research Institute of Economy, Trade & Industry, IAA

独立行政法人経済産業研究所

<http://www.rieti.go.jp/jp/>

「タックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きと我が国の政策対応の在り方（試論）」*

石井道遠
(経済産業研究所)

要旨

経済金融取引のグローバル化に伴い、近年、**Aggressive Tax Planning**（濫用的租税回避）と呼ばれる動きが顕著にみられる。これに対するタックス・コンプライアンスを確保することは国際的に大きな課題となっており、**OECD** 等の場において課税当局による国際的な連携の動きが進展している。

特に、主要国の課税当局の間では、近年、この問題を解決するための「手法」として、従来から行われてきた「**Enforcement** の強化」を図りつつも、これだけに拠るのではなく、納税者との間で信頼と相互理解に基づく **Enhanced Relationship** の構築（協力関係の強化）を図り、取引内容の申告・開示を義務付けることにより取引の透明性を確保した上で、課税関係を申告前に確認・合意する「リアルタイムでの問題解決」を図る手法が重視されつつある。

本稿では、主として「行政的視点」から、最近のこの問題に関する国際的連携の動きを概観し、その意義と課題を明らかにするとともに、今後の我が国の政策対応の在り方を考察するものである。

キーワード：**Aggressive Tax Planning(ATP)**、**Enforcement** の強化、手続法の整備、リアルタイムでの問題解決、**OECD Forum on Tax Administration(FTA)**、事前照会・事前確認制度、納税者番号制度

RIETI ディスカッション・ペーパーは、専門論文の形式でまとめられた研究成果を公開し、活発な議論を喚起することを目的としています。論文に述べられている見解は執筆者個人の責任で発表するものであり、(独) 経済産業研究所としての見解を示すものではありません。

*本稿は、筆者が独立行政法人経済産業研究所上席研究員として、2009年8月から開始した研究プロジェクト『タックス・コンプライアンス』を巡る国際的連携の動きと我が国の施策対応の在り方』の成果の一部である。本稿を作成するにあたっては、淵圭吾教授（学習院大学）、神山弘行准教授（岡山大学）、経済産業研究所の同僚、ならびに国税庁の関係部局の方々から多くの有益なコメントや資料提供を頂いた。

(はじめに)

経済・金融取引のグローバル化に伴い、近年、大企業、投資銀行、個人富裕層を中心に、国内のみならずタックス・ヘイブンやオフショアの金融センターにおけるタックス・シェルターを利用した **Aggressive Tax Planning (ATP、「濫用的租税回避」)** が顕著になっている。特に、投資銀行などのプロモーターが租税回避スキームを開発して顧客に利用を勧める行為が、我が国を含め広くみられ、時としてこれが、違法な脱税として摘発される^{1 2}。

これに対していかにタックス・コンプライアンスを確保するかは、各国の税制・課税当局にとって、「**税の公平性**」という税制上・課税上の問題に加え、「**国家財政への影響**」という点からも深刻な課題となってきた。

国家財政への影響について、例えば、2009年7月に公表された米国議会調査サービス(CRS)の報告書は、次のように述べている。(なお、以降における文献の「引用」中、太線による強調は全て石井によることを予めお断りしておく。)

「米国連邦政府は、しばしばタックス・ヘイブンと呼ばれる低税率国へ利益や所得が移転されることにより、個人・法人の所得税収を失っている。この租税回避 (tax avoidance and evasion) による歳入減少額は、見積もりが難しいが、オフショアにおける税の濫用 (offshore tax abuse) による年間コストは、**毎年1000億ドル** (石井注：約9兆円) 前後であろうと言う説がある。」³

このような巨額なタックス・ギャップの存在が事実だとすれば、現在各国が採用している所得課税制度における所得捕捉の限界を示すことにもなり、「税の公平性」という視点から「**税体系の在り方**」を再検討する必要性を示すことにもつながる深刻な問題ともいえるのである。

* 我が国の研究者の間でもこのような危惧が示されてきたところであり、例えば、中里実東京大学教授は、早くからタックス・シェルターが我が国の財政及び税制に深刻な影響を及ぼす危険性を次の通り指摘されてきた。

「現代は、財政危機の時代である。(略) これに対応するための道は、単純に考えると二つしかない。すなわち、支出を削減するか、それとも増税するかである。しかし、いずれの選択肢をとるにしても、その前に看過できない問題が存在する。それは、法律の予定した通りの租税が現実に徴収されているのかという問題である。その中でも、課税逃れ商品 (タックスシェルター) の引き起こす問題は、電子商取引の引き起こす問題とならんで、かなり深刻である。」「このような租税減少傾向の最も強力な推進力は、金融取引の発展である。**金融取引の発想を用いた複雑な課税逃れ商品こそが、所得課税制度を事実上減ぼ**

しかねない怪物になりつつあるのである。」「所得課税は、その精緻さゆえに、課税逃れ商品の温床となっているということができよう。課税の公平性の追求ゆえに複雑化した所得課税制度が、課税逃れという不公平の温床となっているのである（略）。逆に考えるならば、租税裁定取引による課税逃れを本質的に封ずるためには、できる限り単純な租税制度を設ければよいということになるろう。」⁴

このような状況の中で、1990年代以降、OECDを中心にタックス・ヘイブンを利用した租税回避に対するコンプライアンスの確保に向けた国際的連携の動きが進展してきた。特に、2008年、これまでに例のない国際的な脱税事件や世界的な金融経済危機という「新しい状況」が発生したことを契機に、それ以降のサミットやG20首脳会議ではタックス・ヘイブンに対する強い対抗姿勢が打出されている。

また、OECD加盟国の税務長官会合（OECD Forum on Tax Administration、FTA）や主要10カ国の非公式な税務長官会合（リーズキャッスル・グループ会合）など、課税当局の国際的な会合では、近年、ATPに取り組む必要性和そのための「新しい試み」について議論が進展している。その出発点となった2006年9月のFTA「ソウル宣言」では、この問題に取り組む決意を次のように述べている。

「貿易・資本の自由化、通信技術の進歩が様々な納税者にグローバルな市場を開いたことにより、税法の執行は困難化している。この開放的な経済環境は、ビジネスと世界の成長にはよいが、内外の納税者に濫用され、ノン・コンプライアンスが助長される可能性がある。効果的な法執行と予防策により、全ての納税者によるコンプライアンスを確保することは、各国課税当局の責務である。」⁵

近年、主要国の課税当局の間では、この問題を解決するための「手法」として、一方でタックス・ヘイブンや納税者に対する **Enforcement（強制的措置）** を強化しつつも、これだけに拠るのではなく、納税者との間で信頼と相互理解に基づく **Enhanced Relationship（信頼関係）** の構築を図り、取引内容の申告・開示義務の強化により透明性を確保した上で、**課税関係を申告前に確認・合意する「リアルタイムでの問題解決」** を図る手法が重視されつつある。

このような手法は、既に欧米主要国で試みられているが、行政と納税者双方にとって **課税の予測可能性と法的安定性、効率化、透明性** などの改善に資するとともに、各国で導入されたいわゆる SOX 法の下、納税者たる企業の **Tax Risk Management（税務リスクの管理）** の強化を通じた **コーポレート・ガバナンス** の改善にも有効とされている。

本稿では以上の問題意識に基づき、主として「**行政的視点**」から、最近の OECD や FTA などのタックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きを概観し、この問題が投げかけ

る意義と課題を明らかにするとともに、今後の我が国としての政策対応の在り方を考察するものである。

このため、まず「第一章」において、近年の「**Enforcement 強化**」に向けた国際的・国内的な取組みの状況、特に、①OECDを中心とした国際的な協力の変遷、及び②各国国内における実体法的な対応の限界と手続法的な対応の重視という近年の潮流を具体的に概観する。次に、「第二章」において、2000年代以降、各国で盛んに試みられているいわゆる

「**Enhanced Relationship の構築**」を基本にした「リアルタイムでの問題解決の手法」を具体的に紹介するとともに、「第三章」では、特に、この問題を巡る近年の「**FTA**」における国際的な連携の動きを概観する。最後に、「第四章」において、「リアルタイムでの問題解決の手法」を我が国で導入する場合の「**基本認識、意義と課題、政策対応の在り方**」などについて論じることとしたい。

「政策対応の在り方」に関する筆者の基本的な考え方を先取りして示せば、今後、我が国においても「取引の透明性を高めることを通じてコンプライアンスを確保する視点」をより重視し、世界的な潮流ともいえる「手続法の整備」をグローバル・スタンダードに沿って急ぎつつ、同時に（又は、その上で）、「課税の不確実性を極力排除し、納税者の予測可能性を高めて課税の安定性、効率化、透明性を向上させる視点」から、透明性が高い低リスク納税者を対象に、課税関係の事前の確認・合意による「リアルタイムでの問題解決」を図る仕組みを充実させる必要がある、というものである。

具体的には、①「手続法の整備」に関しては、特にATPへの対応として「海外銀行口座申告制度」と「タックス・シェルター情報申告制度」の創設を図るとともに、一般的な所得捕捉の向上を図るため「法定資料」の拡充と「納税者番号制度」の導入を検討し、②これと併せて、透明性が高く低リスクの納税者を対象とした「リアルタイムでの問題解決」の仕組みを充実させるため、「リスク管理手法の改善」、「事前照会・事前確認制度の拡充」、「利用者に不利にならない担保措置（ないし、有利になるインセンティブ措置）の整備」、「税務執行体制の整備」などを図る必要があることを提言している。

このような「政策提言」に関しては、「第四章」で述べる様々な課題、特に事前照会・事前確認制度の法律的な問題点について、更に深い議論と検討が必要と思われる。それを自覚しつつも、本稿は、タックス・ヘイブンを巡る国際的な検討が急速に進展している中で、現段階における解決策に向けた「行政的な視点からの問題提起」としては多少の意味をもつと考え、敢えて一つの「試論」として提示するものである。

＊ ＊ なお、本研究は、「(独)経済産業研究所」における研究プロジェクトの一環として行ったものであるが、研究に当たっては、学習院大学瀧圭吾教授および岡山大学神山弘行准教

授に御協力を頂き、主に法律的な視点から貴重なアドバイスとご示唆を頂いた。また、実務的な観点や諸外国の状況などの事実関係に関しては、財務省及び国税庁の担当部局の方々から資料提供等を頂いた。本稿の執筆責任があくまでも筆者個人にあることは言うまでもないが、御協力いただいた方々には、ここで改めて感謝申し上げたい。

第一章：タックス・コンプライアンスの確保に向けた「Enforcementの強化」の取り組みとその限界

第1節：タックス・ヘイブンに対するOECDの対応とその変遷

租税回避に対する国際的な連携の動きは、まず1990年代後半から、OECDにおけるタックス・ヘイブン対策として具体化した。本節では、その動きを改めて概観するとともに、特に、2008年以降の「新しい状況」の出現のもとにおけるこの問題の進展について紹介しておきたい。

* なお、本節の執筆に当たっては、OECD、財務省、国税庁から公表されている資料のほか、財務省における本件の担当官（財務省主税局参事官）であった田中琢二氏による論文⁶を参考にさせていただいた。

（1）OECDによる「タックス・ヘイブン・リスト」の作成とその変質

① 2000年の「タックス・ヘイブン・リスト」

グローバリゼーションの進展に伴い、1990年代に入り、各国で金融産業を誘致するための国際的な税率引下げ競争が行われたが、OECDは、これが課税ベースの浸食をもたらしているとの基本認識に基づき、1996年に「有害税制フォーラム」を設置して「有害な税の競争」に関する検討を開始した。その結果、1998年に発表された報告書⁷においてタックス・ヘイブンの「判定基準」が示されるとともに、2000年の報告書⁸では、35の国・地域を掲げた「タックス・ヘイブン・リスト」が公表された。リストに記載された35の国・地域は以下の通りである。

アンドラ、アンギラ（英）、アンティグア・バーブーダ、アルバ（蘭）、バハマ、バハレーン、バルバドス、ベリーズ、英領ヴァージン諸島（英）、ドミニカ、クック諸島（ニュージーランド）、ジブラルタル（英）、グレナダ、ガンジー/サーク/オルダニー（英）、マン島（英）、ジャージー（英）、リベリア、リヒテンシュタイン、モルディヴ、マーシャル諸島、モナコ、モンセラット（英）、ナウル、蘭領アンティル（蘭）、ニウエ（ニュージーランド）、パナマ、サモア、セイシェル、セント・ルシア、セント・クリストファー・ネイヴィース、セント・ビンセント及びグレナディーン諸島、トンガ、タークス諸島・カイコス諸島（英）、米領ヴァージン諸島、ヴァヌアツ。

なお、バーミューダ諸島（英）、ケイマン諸島（英）、サンマリノ、マルタ、キプロス、モリシャスの6つの国・地域は、タックス・ヘイブンの「判定基準」を満たすものの、2

005年までに有害税制の除去を約束したことから本リストには掲載されないこととなった。

その「判定基準」とは、「金融・サービス等の活動から生じる所得に対する無税又は名目的な課税」しか行わず、かつ、「実効的な情報交換の欠如」、「税制・税務執行の透明性の欠如」、「誘致される金融・サービス等の活動が実質的に行われることを要求されていない」という条件の一つを満たす場合とされていた。

これは、情報交換や透明性などと並んで税率水準の低さを基本的なメルクマールとした点で一般的なタックス・ヘイブンの概念に沿ったものであり、実質的にはそれらの国に対して税率水準の変更を迫る「対立的な姿勢」を示したものとされている。

② 2002年の「非協力的タックス・ヘイブン・リスト」

しかし、OECDはその後、上記35のタックス・ヘイブンとの間で、有害税制の除去に向けた「対話と協力を求める姿勢」へと転換していった。その結果、2001年の報告書では、「税率水準」が判定基準から除外され、タックス・ヘイブンにおける「透明性」と「情報交換」に対する協力姿勢が判定の重要なメルクマールとされたため、その本質が大きく変質することとなった⁹。この報告書は、このような基本的な考え方の変更を次のように説明している。

- ・「無税、または名目的課税」という基準は、それ自体では、タックス・ヘイブンとして特徴付けるには不十分なものである。全ての国・地域は、自身で課税するか否かを決定する権利を有し、そうだとすれば、適切な税率を決定する権利も有するのである。
- ・タックス・ヘイブンと認定するには、他の key factor の分析が必要である。考慮すべき3つの要素は、「①実効的な情報交換、②透明性、③実質的な事業活動」である。
- ・しかしながら、「実質的な事業活動」について、その地域での事業活動が十分に実質的に行われているか否かを決定することは困難であり、タックス・ヘイブンが「協力的か否か」を決定する方法としてこれを使用すべきではない。
- ・したがって、「非協力的なタックス・ヘイブン」の判定基準としては、「透明性」と「実効的な情報交換」の二つを約束しているかどうか、とすることに決定した。

これに伴い、リストの名称も「非協力的タックス・ヘイブン・リスト」とされ、2005年末までに上記二点に関する協力の実現を約束すれば「協力的」と認められ、新しいリストからは除外されることになったのである。実際、その後多くの国が協力を約束した結果、2002年4月に公表された同リストでは、これら二つの基準の実行を約束しない7つの国・

地域のみがリストに掲げられることとなった¹⁰。これらの7つの国・地域は、アンドラ、リヒテンシュタイン、リベリア、モナコ、マーシャル諸島、ナウル、ヴァヌアツである。

このため、これ以降の「OECD リスト」は、透明性と情報交換の改善に協力姿勢を示さない国・地域が列挙されたものとなり、いわゆる低税率国を指すものではなくなったところにタックス・ヘイブンに関する一般的な認識とのギャップが生じ、低税率国を利用した租税回避の温床が引続き残るという大きな課題を残すこととなった。

(2) OECD「グローバル・フォーラム」の設置

2003年以降、OECDは、引き続きこのような考え方に沿ってタックス・ヘイブンとの対話を継続することとし、対話の場としてOECDに「グローバル・フォーラム」が設置され今日に至っている。しかし、透明性と情報交換の改善にコミットした国・地域の中でも、その取組みの進捗状況には大きなバラツキが生じているため、OECDは、2008年1月より、この「グローバル・フォーラム」を中心に、各国の取組み状況を客観的に評価する作業を開始している。

また、この間の動きとして、「2000年リスト」に入っていないものの透明性と情報交換が欠如していると認められる香港、マカオなどの金融センターとの間で情報交換の租税条約（協定）を締結することが一つの課題とされ、我が国を含め各国でその取組みが進んでいる。更に、2005年には、「情報交換」を一層促進させる観点から、OECDモデル租税条約に、①自国の課税利益なき場合の情報交換、及び②銀行機密情報の提供促進に関する規定が盛り込まれ、各国でこれに沿った条約改定と国内法の整備が進められている。

(3) 2008年における「新しい状況」の出現と国際的な連携の進展

このような流れの中であって、2008年2月、これまでに例のない規模と広がりをもった国際的な脱税事件といわれる「リヒテンシュタイン事件」が表面化した¹¹。更に、同年5月、スイスUBS銀行米国支店の銀行機密を巡り、米国・スイスの両国政府間で深刻な対立にまで発展した「UBS事件」が発生し¹²、これを契機に主要国間では、「非協力的なタックス・ヘイブン」に対するタックス・コンプライアンス確保のために国際的な連携を一層強化することの必要性が強く認識されることとなった。そして、これらの二つの事件が国際的な関心を呼んでいた最中の同年9月、米国の住宅ローン問題を契機とした「世界的な金融経済危機」が発生する。その原因に関しては様々な要素が指摘されているが、いずれにせよ、金融商品や金融取引市場の不透明性と情報開示の欠如、投資家である銀行や企業におけるリスク管理やコーポレート・ガバナンスの不十分さなどが鮮明になったと言える。

2008年に顕在化したこれらの「新しい状況」を踏まえ、タックス・コンプライアンスの確保を巡る国際的な連携の動きも大きく進展し、主要国の間で、これまでのOECDの方針を強化する必要性が再認識されるとともに、タックス・ヘイブンへの対抗措置の強化が打出されることになる。具体的には、それ以降の「サミット」及び「G20首脳会議」において、タックス・ヘイブンにおける「足の速い資金」がこれらの事件や危機の一因になったという認識から、タックス・ヘイブンやオフショアの金融問題にかつてない強い姿勢で臨むことが合意された。この動きに応じて、タックス・ヘイブンやオフショアの態度も、特に2009年3月以降、急激な変化をみせ、現在のリストは「2000年リスト」と大きく変化したものとなっている。

①主要国の決意とタックス・ヘイブンの動向

2008年7月に開催された北海道洞爺湖サミットは、「リヒテンシュタイン事件」が表面化した後の最初の首脳級国際会議であり、特に、欧州主要国の租税回避に対する厳しい認識を踏まえ、そのコミュニケは次のように述べている。

「我々は、税に関する透明性及び効果的な情報交換に関するOECD基準を完全には実施していない全ての国に対し、遅滞なく、これを実施するよう求めるとともに、OECDに対し、租税回避に関する取組みを強化し、2010年に報告することを奨励する。」¹³

更に、世界的な金融経済危機が生じた直後の11月にワシントンで開催されたG20首脳会議においては、「課税当局は、OECD等の関連機関の作業に依拠しつつ、引き続き、税務情報の交換を促進するための努力を継続する。透明性の欠如と税務情報の交換の不備は精神的に解決される。」とされ、翌2009年3月の財務大臣・中央銀行総裁会議の声明でも、「我々は、（中略）関連国際機関が非協力的な国・地域を特定し、一連の効果的な対抗措置を策定することについても合意した」として、タックス・ヘイブンへの強い対抗姿勢が打出された。

このようにして明らかにされた主要国の相次ぐ「対抗姿勢」は、タックス・ヘイブンにも大きな影響を与え、「2009年4月のG20首脳会議において強い対抗措置が打ち出される」との観測を生むこととなった。その結果、タックス・ヘイブンの疑いをもたれている国々は、同会議の直前の2009年2～3月以降、以下のように雪崩を打って協力姿勢に転じるに至るのである。

・マン島：2009年3月2日、これまでの12カ国に加え、独と情報交換協定を締結。

- ・ジャージー島：2009年3月10日、これまでの10カ国に加え、英国と情報交換協定を締結。
- ・ベルギー：2009年3月11日、OECD基準を受け入れ、26条への留保の撤回を発表。
- ・アンドラ、リヒテンシュタイン：2009年3月12日、リストからの除外を目的にOECD基準の受入れと情報交換協定を締結する意思を表明。アンドラは、2009年11月までに税務目的に関して銀行機密を緩和する予定であることを表明。
- ・モナコ：2009年3月、脱税事件に関して情報交換を進めると表明。
- ・スイス、オーストリア、ルクセンブルグ、：2009年3月13日、OECD基準を受入れ、脱税容疑等の場合における他国との情報交換を行う意向のあることを表明。
- ・香港、シンガポール：2009年2月及び3月、OECD基準に従って情報交換を行うための法律を本年中に導入する予定であることを発表。
- ・マカオ：2009年3月22日、OECD基準の受入れと情報交換協定の交渉の意図を表明。年内に法改正を行い、他国の要請に基づく銀行情報の交換ができるよう整備する。
- ・ケイマン島：2009年4月に北欧7カ国と情報交換協定を結ぶことを表明。

OECDによれば、これにより、2008年11月15日以降、タックス・ヘイブンがOECD加盟国と合意・発表した情報交換協定は、27に上るとしている。（バーミューダ8、ケイマン7、ガンジー4、ジャージー3、マン島3、アルバ1、リヒテンシュタイン1）

以上のような国際的な流れの中で2009年4月2日にロンドンで開催されたG20首脳会議では、その「宣言」及び「付属文書」において、タックス・ヘイブン・リストに言及し、制裁用意の表明と具体的な制裁のメニューを示すという極めて強い「対抗姿勢」を打出した。また、これに呼応して、OECDも新しいリストを公表している。

（G20首脳会議宣言）

「タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。我々は、税に関する国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日OECDが発表したことに留意する。」¹⁴

（付属文書）

「我々は、税に関する透明性について国際基準を満たさない国・地域に対して合意された行動をとる準備ができている。この目的のために、我々は、以下のような各国が検討すべき効果的な対抗措置の項目表を策定することに合意した。

- ・納税者及び金融機関に対する非協力的な国・地域に関する取引報告の開示義務の強化。
- ・幅広い種類の支払いに対する源泉徴収。

- ・非協力的な国・地域に居住する受取者に対する支払いの経費控除の否認。
- ・租税条約に関する政策の見直し。
- ・国際機関及び地域開発金融機関に対する同機関による投資政策の見直し。
- ・二国間の援助プログラムの作成に際し、税に関する透明性及び情報交換の原則を一層重視。」¹⁵

(2009年4月2日のOECD新リスト)

また、同日OECDから公表された新リストは、「国際的に合意された税の基準に関するOECDグローバル・フォーラムによる実施状況報告書」と題され、82の国・地域を新たに3つのグループに分類している¹⁶。

- ・第1グループ：OECD基準を実施している国・地域＝40
- ・第2グループ：OECD基準にコミットしているが、実施が不十分な国・地域＝38（2000年リストのうち、30の国・地域、その他の8つの金融センター。）
- ・第3グループ：OECD基準にコミットしていない国・地域＝4

この内、2009年2月から3月にかけての駆け込みにより、OECD基準へのコミットを表明した多くの国・地域が、第2グループに分類されている。

なお、その後も、各国の状況の進展に応じて、この2009年4月のリストが更新されている。

②タックス・ヘイブン・リストのその後の動きと今後の課題

2009年4月の新リスト公表後、第3グループも相次いでコミットを表明し、同年5月の進捗報告書で示されたリストでは、早くも第3グループはゼロになったところである。

更に、第2グループにおいて、その後も継続して進展がみられ、2010年6月3日現在の最新リストでは、第2グループの国・地域が14と減少し、第1グループは74に達している。本リスト上、第1グループに分類される条件が、「12カ国との協定の締結」(OECD事務局)とされているため、各国・地域ともこの基準を満たすべく協定締結を急いだという背景がある¹⁷。

この結果、現在のリストでは、かつて世界的にタックス・ヘイブンと認識されていたバーミューダ、英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、ジャージー、ルクセンブルグ、リヒテンシュタイン、スイスなどの国・地域が、主要先進国とともに第1グループに分類されるという様変わりの状況になっている。

このため、①そもそも「低税率国を利用した租税回避への対処」というタックス・ヘイブンを巡る根本問題の解決に本リストの果たす役割に限られたものになっているということ

のほか、②現行リストを前提にしても、第1グループの「12カ国基準」がそもそも意味のある基準なのか、また、③リスト上「特別行政区 (Special Administrative Regions) 」として香港・マカオなどの名前が掲げられていない取扱いが適切か、などの「基本的な問題」を残しているといえる。しかし、今後、更に第1グループへの移行が更に進めば、少なくとも透明性と情報交換の確保というリスト作成の「目的」に関しては一定の前進がみられたことになり、OECDの作業も一つの区切りを迎えることになる。今後OECDは、基準にコミットした国・地域の実施状況を評価・レビューしていくことにしており、いずれにしても「コミットの実効性の担保」が次の大きな課題になっている。

第2節：各国国内における「Enforcementの強化」に向けた取組みとその限界

このようなタックス・ヘイブンに対する国際的な対応と並行して、主要国は、それぞれの国内でも Enforcement の強化を図り、①タックス・ヘイブン対策税制など国際的租税回避への対策税制の構築、一般的な包括的否認規定の創設や個別的否認規定の整備などの「**実体法的な対応**」のほか、②スキーム利用の透明性を高めるため、海外銀行口座情報の申告義務などを中心とした「**手続法的な対応**」をとってきたところである。更に、③課税当局は、専門チームによる積極的な税務調査を行い、これらの法制度を活用して、個別の租税回避行為の「**否認**」に努めてきた。その是非は、最終的には司法判断に委ねられ、判例が積み重ねられている。

近年における各国の Enforcement 強化の動きを全体として眺めれば、「**実体法的な対応の限界と手続法的な対応の重視**」という共通した潮流が窺われる。コモン・ローと手続法が重視されてきた英米法系の諸国のみならず、独、仏などそれ以外の国においても、近年、実体法の整備と司法判断によるタックス・コンプライアンスの維持には限界が生じていることが明らかとなり、「手続法の整備」による取引の透明性確保を通じたコンプライアンスの維持を重視しつつある。

その背景には、取引の複雑化、国際化などの環境変化があることはもちろんであるが、世界的に経済が停滞し、財政事情も悪化する中で、各国課税当局とも予算と人員の削減・効率化が強く求められ、実体法を前提とした申告後の税務調査を通じた課税処分によりコンプライアンスを維持するという「オーソドックスな手法」が困難になりつつあるという現実がある。我が国でも全く同様の厳しい財政事情等があり、その中で、最近特に課税処分が司法判断にもちこまれるケースが増加していることから税務調査もそれに耐え得る十分な証拠収集が必要とされるため、手続法の整備は今後検討すべき重要な課題の一つになっている。

第2節の1：各国における「実体法的な対応」とその限界

(1) 国際的租税回避への対策税制の構築

国際的な租税回避に対する税制上の対応として、我が国を含め主要国では、1970年代から1990年代にかけて「タックス・ヘイブン対策税制」、「移転価格税制」、「過少資本税制」という三つの基本的な制度が構築されてきた¹⁸。その詳細は省略するが、いずれも、国際的な租税回避行為に対し自国の課税権を適切に行使するための措置である。

(2) 近年における包括的否認規定の改正・創設の動き

国際的な租税回避への対応という目的に限定せず、一般的な租税回避全般を防止するため、独、加、仏、豪などでは包括的否認規定が設けられてきたところであり、特に独、加、仏の各国では、近年、包括的否認規定の条文改正が行われている¹⁹。但し、これらの改正により包括的否認規定の適用範囲が明確になったとは必ずしも評価されておらず、これを解釈・適用する判例の重要性が高まったと指摘されている国もある。また、英国でも、個別否認規定の運用と判例による対応に限界が生じたとして包括的否認規定の導入が試みられたものの、結局は実現しなかった経緯がある。

その後、これらの国の多くは、海外取引に関し、納税者による自主的な情報申告義務を定める手続法の整備を行っている。

なお、米国や我が国には、このような包括的否認規定は存在しない。

* 我が国においては、昭和36年6月の政府税制調査会第二次答申において、「実質課税」に関する原則規定、及びその一環として租税回避行為の防止を図る観点ための一般的な否認規定を租税通則法に設ける旨提言された経緯がある²⁰。しかし、その後の政府内における検討の結果、「その制度化については、今後における記帳慣習の成熟や判例学説の展開をまつ方がより適当と判断され、（中略）さらに将来における慎重な検討に委ねることとされた。」のである²¹。

① ドイツの包括的否認規定の改正

ドイツにおける包括的否認規定の歴史は古く、1919年の「ライヒ租税基本法」に遡るが、その後の法制の変遷を経て、1977年に制定された「租税通則法」第42条に受け継がれている。しかし、同条に基づく司法判断に対する行政当局の不満から、2007年7月に政府の改正案が提出され、様々な議論を経て修正が行われた後、同年12月連邦議会で新規定が可決・承認された（2008年1月から施行）²²。

しかし、この改正経緯を研究された谷口勢津夫大阪大学教授によれば、「AO42条の租税回避否認機能の強化を企図して始められた改正作業も、議会の内外での批判を受けて、基本的には改正前と同様、濫用（不相応な法的形成）概念の形成すなわち**租税回避の否認要件の形成を判例に委任する**というスタンスに立ち戻らざるを得なかった。（中略）租税回避スキームが複雑高度化・国際化する現代の社会では、本稿で紹介したAO42条の改正議論は、**租税回避の一般的否認規定の「内在的かつ現実的」限界を示す証左となる**といってもよからう。」とされている²³。

なおドイツでは、後述の通り、最終的に立法化はされなかったものの、この改正作業と並行して「タックス・シェルターの情報申告制度」が提案されたことは注目される²⁴。

② カナダの包括的否認規定の改正

カナダでも、従来から所得税法（137条(1)）に包括的否認規定が置かれ、裁判例が積み重ねられてきたが、法律で定める「所得の不当な減少あるいは人為的な減少」の概念が広範なため、この規定による租税回避行為の否認の機会は限られていたとされる。また、1980年代に横行したタックス・シェルターに対抗するため個別的否認規定の整備も行われたが、タックス・シェルターと新たな立法とのイタチごっこが続き、抜本的な対策が必要とされた。このため、1987年、新たな包括的否認規定が導入され（245条）、租税回避取引の定義が定められるとともに、より柔軟な否認が行われるような工夫がなされた²⁵。

本改正後、新たな司法判断が示されているが、最高裁において新法に規定された「税法の濫用」に関する立証責任が課税当局にあるとされるなど、課税当局による包括的否認規定の適用に限界が生じていることも指摘されている。

なお、カナダにおいても、米国にならい、1989年にはタックス・シェルターの情報申告制度の導入という手続法の整備を行っている。

③ オーストラリアの包括的否認規定

オーストラリアでは、1970年代から頻繁に行われ始めたスキームを利用した租税回避に既存の法令では対応できなかったため、1981年に包括的否認規定が導入された。同規定に基づき、国税庁長官は、納税者が行う経済的行為の主たる目的が税務上の利益の享受であると認定した場合、当該行為により得られた税務上の利益を否認できることとなった（Income Tax Assessment Act 1936 Part IVA section 177A~177H）。その後の判例法の蓄積とこれを受けた課税当局の事務運営規則の整備により、条文の解釈を巡る議論も徐々に解消されているとされる。

④ フランスの包括的否認規定の改正

フランスにおける包括的否認規定は、1987年に改正された租税手続法典第64条において、いわゆる「仮装取引」による「権利（法）の濫用(abus de droit)」がその対象とされていたが、仮装取引のない租税回避についても「権利（法）の濫用」としてその対象とするため、2008年の修正予算法において同条を改正し、2009年から新规定が施行されている。

⑤ 英国における包括的否認規定導入の試み

判例法が重視される英国では、租税回避に関して当事者の私法上の形式を優先した「ウェストミンスター原則」が租税回避の横行を許した反省から、これを修正し、様々な取引を組み合わせたタックス・シェルターを一体の取引と認めて課税する「ラムゼイ原則」が、1981年に確立したとされる。

しかし、このような判例法による原則の適用にも限界が生じたとして、1998年、大蔵大臣の指示を受けた歳入庁は、包括的否認規定の導入案を公表した。しかし、議会では、「その導入により複雑性と不確実性が増大し、これに伴う Advance Clearance（後述）の申請増加によりビジネス界や課税当局に負担増などの悪影響を招く」との反対意見が表明され、結局導入には至らなかった²⁶。

その後、英国も、カナダと同様、2004年にタックス・シェルター情報申告制度を導入するなど手続法的対応に重点を移していくことになる。

（3）個別的否認規定の整備

以上の包括的否認規定のほか、各国では、個別の租税回避に対する個別的否認規定を整備してきた。主要国で規定されている代表的なものとして、例えば「外国税額控除の制限」措置などがあるが、膨大な個別的否認規定の全貌を逐一紹介することは本稿の目的ではないので、ここでは触れない。

政策当局の立場からみれば、個別的否認規定は個別スキームを封じる最も有効な手段である。もちろんその対応はいつも後追いにならざるを得ないという問題は残る。しかし、立法政策の問題としては、個別スキームによる租税回避の弊害が認められると判断される場合に、それに応じた個別的否認規定を整備していくことについて国民の理解が得られるのであれば、たとえそれが後追いになろうとも必要な対応になる。

但し、金子宏東京大学名誉教授は、「個別的否認規定については、**租税立法論の観点**から次の3つの問題があることを指摘しておきたい」として、次のように述べておられる。

「第1は、否認の対象とされる租税負担軽減スキームが**本当に租税回避であるかどうか**を厳密に検討する必要があることである。（中略）タックス・シェルターと呼ばれるスキームの中には、法的に見れば、節税に当たる場合、租税回避に当たる場合、及び脱税に当たる場合とがありうる。しかも、**節税と租税回避との境界は極めて微妙**である。また、スキーム全体としては租税回避であるが、それを使った（「使わされた」といった方が適当な場合も多い）納税者本人にとっては、節税であることも少なくない。したがって、租税回避に当たるかどうかについては、厳密な検討が必要であると同時に、個別の納税者に即してそれを検討する必要もある。

第2は、**否認規定の必要性**について厳密な検討が必要なことである。個別的否認規定は私的自治への介入であり、契約の自由の規制であるから、その導入に当たっては、その必要性を厳密にチェックしなければならない。

第3は、その**個別的否認規定が合理的である必要**があることである。換言すれば、個別的否認規定は、目的を達成するために必要な範囲に止まっており、またその内容は妥当で適切なものでなければならない。

この3つの必要性を、ここでは「**個別的否認規定の3原則**」と呼ぶことにするが、この3原則は、個別的否認規定の立法においても、解釈・適用においても、たえず念頭に置かなければならない。」²⁷

確かに立法論としては、「税負担軽減スキームが本当に租税回避であるかどうかを厳密に検討する必要」があり、また、「個別的否認規定は私的自治への介入であり、契約の自由の規制であるから、その導入に当たっては、その必要性を厳密にチェックしなければならない」ことはもちろんである。そのためには、課税当局や税制当局はもちろんのこと、立法府においても、改めて「租税回避」とは何か、逆に言えば、許容される「節税」とは何かを、一般論として、あるいは個別問題に即して検討することが求められよう。（「租税回避」、「節税」、「脱税」の一般的な定義については、前掲注（1）参照）

****** なお、やや本筋からはそれることになるが、そもそも「租税回避」の概念を一般論として論じる現実的な意義は、このような「立法論」においてのみ存在するのではないか、という疑問が提示されている。

中里教授は、「租税法の議論においては、租税支払いの減少をもたらすための納税者の行動を、節税、租税回避、脱税と分けるのがきわめて一般的である。そして、それぞれの概念について、その意味内容を明確にすることが必須の作業となる。」「これらのうち、租税法の理論的な研究においても、実務においても、長い間、「租税回避」という概念が重要な位置を占めてきた」²⁸としつつ、「一般的な租税回避否認規定が存在する場合には、ともかく租税回避でありさえすれば否認されるのであろうから、租税回避という概念は重要な意味を有するのであろうが、個別的否認規定しか存在しない日本において」は、「個別的否認規定が存在しない限り、租税回避の否認が認められないというのが、通説である」以上、「特に、租税回避の中でも、「課税されない租税回避」という概念は、立法論を別とすれば、無意味なではなからうか」として、「否認される租税回避と、否認されない租税回避を、「租税回避」という同一概念で括る意味はあるのであろうか」、「否認されない租税回避」とは、「法解釈上は、節税と本質的に異ならないのではなからうか」という疑問を呈しておられる²⁹。

その上で、「もちろん、立法論としては、そのような取引（注：「否認されない租税回避」）については、個別的否認規定を設けるべきであるという価値判断が出てきやすくはあろうが、それは、あくまでも立法論の問題であらう」とし、「否認されない租税回避の場合と、節税の場合との2つに分ける意味」や「否認されないもの（注：租税回避）を認める実益」が、「わずかにあるとすれば、①それは、個別的租税回避否認規定を新たに設けて否認すべきで

ある、あるいは、②それは、一般的租税回避否認規定ができれば否認されることになるという、立法論的な視点からの議論においてのみなものではなからうか」とされている³⁰。

いずれにしても、少なくとも「立法論」としては「租税回避」と「節税」を概念として区別することは重要な意味をもつのであるが、「節税と租税回避との境界はきわめて微妙」³¹である。そして「租税回避」に対する個別的否認規定を立法により整備するには、私法上有効とされる個別スキームに関して、「立法で否認すべき租税回避か、否認すべきでない節税か」という理論的な問題の吟味のほか、規定の「必要性」と「合理性」を厳密に検討し、これらの点について、その都度、政策当局が適切な価値判断を行い、その上で立法府を通じて社会的なコンセンサスを得ることが求められるのである。近年、このためには、個別スキームに対する申告後の税務調査の実施と課税当局による「否認」、納税者の不服申し立て、それを巡る司法判断（判例）、という長期にわたるプロセスを経ざるを得ない事例が増加している。また、複雑化・国際化するスキームを対象とする具体的な立法内容に関して社会的なコンセンサスを迅速に得ることが困難な状況も現実には生じている。

このように、個別的否認規定を整備するという手法にも多大な時間とコストがかかることから、経済取引が複雑化・国際化し、タックス・リスクに対して迅速な解決が期待される今日の社会経済状況におけるタックス・コンプライアンス維持の「手法」として、これが有効であることは間違いないものの、その限界も生じつつあるといわざるを得ないのである。

第2節の2：各国における「手続法的な対応」の進展

以上のように、主要国では、Enforcement 強化のための「実体法的な対応」に限界が生じていることから、これと併せて、納税者に一定の取引情報の申告を義務化し、その透明性を高めることによりコンプライアンスの向上を図るという「手続法的な対応」が重視されつつある。

なお、ここでいう「手続法的な対応」とは、あくまでも Enforcement 強化という視点から定められる情報申告義務などの「手続法の整備」を念頭に置いており、「事前確認」など申告前の課税関係を確認する「手続的」な措置は含まない狭い概念として用いている。この点では、一般的に広く捉えられている「手続的」という概念とは異なることに留意していただきたい。申告前の課税関係の確認・合意に関する手続の各国の動向やその整備の必要性に関しては、「第二章」の中心的な課題として扱うこととしたい。

(1) 納税者本人による自主的な情報申告義務制度

まず、納税者の海外取引や海外資産に関する情報を納税者が自主的に申告することを義務付け、透明性を確保して租税回避を防止する方策が各国で定められている。特に、海外資産やタックス・シェルターの利用に関する情報は、第三者からの「法定資料」や海外当局の「協力」により収集することには限界があるため、納税者本人からの自主的な申告を求めることには合理性がある。虚偽の申告が行われる可能性はあるが、最終的には、租税条約による海外当局からの情報提供や罰則で担保することにより、相当程度の実効性が期待できるものである。

① 海外銀行口座申告制度

ATP がタックス・ヘイブンやオフショアなど海外の低税率国を利用した資産運用を通じて行われることが多いことから、海外銀行口座の利用に関する情報開示を求めることは、租税回避対策として極めて有効と考えられ、これまでに米、豪、仏、加などで導入されている。

そもそもこの制度は、「租税回避への対応」ということに限らず、「為替管理の自由化」という世界的な潮流に対してその資金移動を監視するために導入された経緯があり、また最近では、「マネー・ロンダリング対策」や「テロ資金対策」としても重視されている。その点で、この制度は、今や資金移動をめぐる社会全体のコンプライアンス改善に重要な役割を担いつつあるといっても過言ではなく、各国でも罰則が強化される傾向にある。

この制度は、同時にタックス・ヘイブン等との間で情報交換規定を盛り込んだ租税条約が締結され、当局間の情報交換が実質的に機能して初めて効果が十分に発揮されることになる。

なお、我が国においてこの制度は未だ導入されていない。類似したものとして「国外送金等調書」が法定資料として金融機関から徴求されているものの、海外送金後における海外銀行口座の残高の推移や資産異動の状況などを把握できないことが実態解明の大きな障害となっている。後述するが、今後の税制改正において、世界の潮流を認識し、このような仕組みを我が国でも導入することについて本格的な検討が早急に行われることが期待される。

(a) この制度をいち早く導入したのは米国である。1977年に米国内外への資金の流出入を監視する目的で設けられ、1987年には監視機能の強化を図るための制度改正が行われている。(制度：31CFR103・24条、罰則：31USC5321条、5322条、31CFR103.57条、103.59条)

(制度の概要)

納税者は、確定申告書に海外銀行口座の有無を記載し、残高が1年に一度でも1万ドルを超えた場合には報告義務を負う。違反に対しては、一口座毎に最高1万ドルまでの罰金が課される。故意の場合には、10万ドル若しくは、口座残高の50%のいずれか大きい金額以下の罰金のほか、悪質で意図的に申告を怠ったとみなされた場合、5年以下の懲役に処せられる。

(b) オーストラリアでも古くから海外資産の保有等に対する申告が義務付けられている。1953年租税管理法(388-50)に基づき、納税者は所得税の申告に当たり国税庁長官が定める申告書様式の使用が義務付けられており、一定の海外資産を保有する場合の申告が義務付けられている。

(制度の概要)

納税者が海外に5万豪ドル以上の資産を保有している場合、又は、当該資産から利子の発生がある場合には、「確定申告書・付表」にこれを記載する義務がある。違反した場合は、一般的に確定申告に関する誤りがあった場合に適用されるのと同様の罰則が課され、例えば、事実と異なる情報を記載した場合、1回目の違反に対し2200豪ドルの罰金となる。

なお、2010年6月末までの時限措置として、納税者が海外資産等にかかる所得の申告について税務調査前に自発的な修正申告を行った場合には、加算税等の軽減措置が適用される「海外取引自主開示イニシアティブ」が適用されている。その法的根拠は、既存の法令に基づく国税庁長官の加算税等の減免規定(1953年租税管理法298-20)によるものと考えられる。

(c) フランスでは、1990年以降、為替管理の廃止によりフランスの居住者である個人が自由に国外に口座を開設し、送金できるようになった。これが脱税等の温床にならないよう、1990年予算法により租税一般法典が改正され、「資金移動を妨げることなく課税当局による情報収集を可能とする目的」で本制度が導入された。リヒテンシュタイン事件を契機に、2008年に制度が改正され、海外預金口座がフランスと銀行情報の交換規定を有する執行共助条約の締結国ではない国に存在する場合の罰則の強化や除斥期間の延長が行われている。(租税一般法典1649A条、1736IV条、169条)

(制度の概要)

納税者は、確定申告書に海外銀行口座の開設、使用、解約の有無を記載し、口座がある場合には、書面を添付する。申告されなかった海外口座を介して国外・国内へ移転された金銭、株式、有価証券は、反証がない限り課税所得を構成する。

海外口座が申告されなかった場合、原則として一口座毎に1500ユーロの罰金が課され、その口座がフランスと銀行情報の交換を規定する執行共助条約を締結していない国・地域にある場合には、10000ユーロの罰金とされ、除斥期間も10年に延長される。

(d) カナダでは、OECDの「有害な税の競争」に関する報告書で「海外資産の申告制度をもたない国は、その採用を検討すべきである」との提言がなされたことを踏まえ、タックス・ヘイブン等を利用した取引が活発になった1997年に本制度を導入した。同国が採用する全世界所得課税の原則の徹底をはかり、租税回避に対する警鐘を意図するものと説明されている。(所得税法233-3)

(制度の概要)

申告対象年度の一時点で、総額 10 万加ドル以上の海外資産（海外銀行口座、外国法人株式、外国債、外国不動産等）を有するカナダ居住者（個人、法人、信託、パートナーシップを含む）は、各外国資産の取得費用等について「情報申告書」の金額区分にチェックマークをつけて「納税申告書」とともに提出する義務を負う。無申告に対しては、申告期限超過期間 1 か月につき 25 加ドル（最大 100 日で 2500 加ドル）の罰金が課され、故意又は重過失の場合には、罰則が加重される。

(e) 韓国国税庁は、2009 年 12 月、課税の情報交換に関する国際共助の強化を図り、海外を利用した脱税を集中管理する制度的基盤を構築するため、「**海外金融口座申告制度**」を導入する計画であることを発表した。詳細ははまだ決定されていないとのことであるが、報道によれば次のように伝えられている。

- ・海外口座の最高残高が一定金額を超過する個人・法人は、金融機関名、国家名、口座番号等を申告する義務を負う。
- ・申告義務違反の場合には、1 億ウォン以下の過怠料や刑事罰の対象となる。

② タックス・シェルター情報申告制度

このような海外銀行口座の申告制度から一步進んで、直接、タックス・シェルターの販売、利用などに関する情報の申告を求める制度が 1980 年代以降、米、加、英で導入され、2000 年代に入り、制度が拡充・強化されている。いずれの制度も、報告対象となる取引を定めた上で、プロモーターに対し、スキームの概要等の申告、顧客リストや帳簿等の保存、顧客への識別番号の通知などを義務付けるとともに、顧客にも、申告時に、スキーム利用の有無や識別番号の記載を義務付け、違反には罰則を課している。

なお、英米法系のオーストラリアでは、法的な制度はないものの、行政運営上、税務代理人が関与先の申告に関連して租税回避スキームを把握した場合の情報提供を課税当局が呼びかけ、課税当局は、これらの情報に基づきプロモーターへの調査、罰則の適用等の対応をとっているとされる。

また、制度化には至っていないものの、2005 年から 2007 年にかけてドイツ及びフランスでも米、加、英と類似のタックス・シェルター情報開示制度の導入案が当局により提示され、議論されたところであり、今後の動向が注目される。

(a) 米国では、1970 年代から個人によるタックス・シェルターの利用が流行したため、法改正により個別否認規定が整備されてきた。しかし、個別否認規定だけで対応することに限界が生じ、また、法人による利用が増加してきたこともあり、1984 年に至り、タックス・

シェルターに関する情報申告制度が導入された。その後、1997年、2000年、2004年と頻りに制度が改正・強化されている。

特に、2004年の改正では、それまでのタックス・シェルターの法律上の定義そのものを廃止し、申告対象を広く「報告対象取引」として整理し、その内容を財務省規則で機動的に定められる仕組みに改められた。これは税務調査での否認を目指すのではなく、IRSが濫用的タックス・シェルターに的確に対処できるよう、予めIRSが把握すべき取引の範囲を財務省規則で定め、事前に納税者に周知することで濫用を防止することを目的にしていると説明されている。(制度:IRC6111条, 6112条, 26CFR1.6011-4、罰則:IRC6707条, 6707A条)

(制度の概要)

プロモーター等は、タックス・シェルターの概要、タックス・シェルターの販売前の財務長官への登録、財務長官が付与した識別番号の顧客への通知、顧客リストの保存(7年間)、課税当局の要請に応じた資料の提出等が義務付けられる。プロモーター等の申告義務違反に対しては、①指定取引には20万ドル、又は受取報酬の50%のいずれか大きい額、②それ以外の取引は5万ドルの罰金が課され、リストの保存、提出義務違反に対しては、提出要求後21日以降、一日につき1万ドルの罰金が課される。利用者は、識別番号の申告書への記載、申告時の添付書類の提出等の義務を負う。

利用者の申告義務違反に対し、①指定取引は、個人10万ドル、その他は20万ドル、②指定取引以外は、個人1万ドル、その他は5万ドルの罰金が課される。

(b)カナダでも1970年代からタックス・シェルターが問題となり、それまでの包括的否認規定による対応では限界が生じたため、個別否認規定が整備されてきた。1987年には、前述の通り包括的否認規定も改正され、その下で判例も積み重ねられたが、依然としてタックス・シェルターの利用が衰えを見せなかったため、米国における情報開示制度の導入を受け、1989年に本制度が導入された。1994年には制度改正が行われ、定義の変更やスキームの対象拡大など実態に即した仕組みに改められている。(所得税法 237条)

(制度の概要)

対象スキームは、取得後4課税年度の控除等の額が、購入コストを超える取引等とされている。

プロモーターは、識別番号の申請(番号登録以前の販売禁止)、顧客に対する識別番号の通知、関連する帳簿記録の保存、各年度における顧客氏名等の情報申告書の提出等の義務を負う。虚偽の申請や識別番号の発行前にスキームの販売を行った場合などの義務違反に対し、500加ドル、又は受取報酬の25%のいずれか大きい額の罰金が課され、意図的に誤った番号を顧客に通知した場合には、報酬の100%~200%の罰金又は2年以内の拘禁刑が課される。

利用者は、申告時に識別番号を記載した情報申告書を添付する義務を負い、義務違反の場合、当該スキームに係る控除等は認められない。

(c)英国では、かねてより判例の積み重ねにより築き上げられてきた原則が重視されてきた。しかし、租税回避に対する対応としては不十分であることが認識され、1998年、包括的否認規定の導入が検討されたものの、結局は見送られた経緯がある。

その後も英国では、タックス・シェルターが活発に利用されたため、財務省は2004年、「Budget 2004」において「租税回避スキームは租税制度の統合に重大な脅威になっている。このような複雑で攻撃的な回避スキームは、秘匿性と秘密性のためにはびこっている。そのため、2004年度予算において、税制の透明性を改善する新たな方策を導入する。」と指摘し、タックス・シェルター情報申告制度を創設した。本制度は、同年度の予算案に組み込まれ、同年の財政法（Part 7、306～319）において法制化された。

なお、2007年の改正（財政法108）により開示対象が大きく拡充され、2008年にも改正が行われている（財政法116、Schedule38）。

（制度の概要）

対象スキームは、①課税上の利益（tax advantage）があり、②主たる目的が課税上の利益を得ることであり、③以下のいずれか該当する金融商品等である。

- 1) プロモーター関与秘密取引、2) プロモーター非関与秘密取引、3) 割増報酬取引、
- 4) 市場と条件が異なる取引、5) 標準化された税商品、6) 損失創出スキーム、
- 7) リース取引

プロモーターは、スキームの概要等の届出、識別番号の取得と顧客への識別番号の通知等の義務を負い、義務違反に対し5000ポンド、その後も違反が継続した場合、1日につき600ポンドの罰金が課される。

利用者は、申告時の識別番号の記載、税の軽減効果が発生する年度の明示等の義務を負い1回目100ポンド、2回目500ポンド、3回目以降1000ポンドの罰金が課される。

(d) ドイツにおいては、2007年7月、タックス・シェルター情報の申告を義務付ける「租税形成の届出義務に関する法律案」が提出されたが、連邦参議院で過半数の賛成が得られず否決された。届出制度の導入による事務負担の増大、制度の複雑化等に対する批判がその原因とされている。

③ ドイツにおける海外投資の報告義務制度、国際取引の文書化義務制度

ドイツでは、2001年12月に成立した企業税制発展法により、租税通則法第138条第2項が追加され、外国における企業等の設立・取得、外国の人的会社（パートナーシップ

等)への出資等の海外取引について、課税当局への報告義務および義務違反に対する罰則が規定された。

また、租税通則法第90条第2項において、国外取引にかかる事実関係を明らかにする義務を課しているが、2003年4月の改正により、移転価格に関する記録の文書化義務が規定された。更に、義務違反の場合の推定課税の適用と罰則規定も同法第162条に規定され、関係政令も整備されている。

(2) 第三者からの情報収集制度

「租税回避への対応」という目的だけではなく、一般的に所得捕捉をより確実なものとし、タックス・コンプライアンスの向上を図るため、各国において「**法定資料制度**」と「**納税者番号制度**」が整備されてきた。

更に、近年、以下のような包括的な取引情報の収集制度が創設されはじめたことは、極めて注目されることである。

韓国で1999年に導入された「**クレジットカード及びデビットカードの代金決済に関する資料報告制度**」及び2005年に開始された「**現金領収証制度**」、並びに米国で2008年に導入された「**クレジットカード取引情報申告制度**」は、これまで捕捉が困難であった現金取引やクレジットカード取引に関する情報の報告を第三者から求めるものである。これにより、日常広く行われる財・サービスの取引全般にわたる情報が「**納税者番号制度**」の対象となり、各国で特に問題視されてきた「**事業所得**」(特に、収入面について)の正確な捕捉大きな効果が期待できるため、画期的な試みといえる。

同じく2008年に米国で導入された「**株式等取得原価申告制度**」も、いわゆる「**金融所得**」のうち証券取引から生じる所得の捕捉を確実にを行うものとして注目される。

① 法定資料制度と納税者番号制度³²

我が国を含め、米、英、仏、豪などの主要国では、法律で定めた納税者の取引に関する情報を第三者(原則として、金銭の支払い者)が課税当局へ報告することを義務付ける「**法定資料制度**」が定められている。なお、ドイツに法定資料制度は原則として存在しないものの、代替的な役割を果たすものとして、後述のとおり、課税当局の要請による関係者の情報提供義務や官庁間の課税情報通知義務が活用されている。

更に、法定資料を含め収集された各種資料を、番号を用いて納税者別に名寄せ・管理して申告書との突合を行う「**納税者番号制度**」も各国で実施されている。英は、納税者番号制度はないものの、国民保険番号が税務目的の一部用いられている。

このような法定資料や納税者番号制度は、もちろん租税回避への対応のためだけでなく、広く所得捕捉を確実に行うためのものであるが、各国の法定資料には国際取引に関する資料が含まれており、国際的な租税回避に対する有効な防止手段となっている。

我が国における「法定資料」³³を各国の制度と比べてみると、資金移動や売買などの「フロー面」に関する法定資料の範囲は概ね同一であると考えられる。いずれも、原則として、事業所得に関連する資料や国内送金及び預貯金の入出金に関する資料は対象とされていない。

しかし、米では国内の送金や預金の入出金が対象とされ、また、加では現金取引による脱税が多いといわれる建設事業者等に対して、一定金額以上の支払先について支払先毎の資料提出を求めている点で我が国より対象範囲が広い。他方、英、仏、豪では、我が国と異なり、国外送金等の資料が対象とされておらず、仏、豪では、不動産の譲渡対価の資料も対象外とされる。但し、豪では、「マネー・ロンダリング及びテロ対策資金法」の規定により、金融機関に顧客の海外送金を含む広範囲な金融取引情報の申告義務を課しており、課税当局も政府機関相互の情報交換により「オーストラリア取引報告分析センター」に申告された情報を間接的に入手できる仕組みになっている。

一方、「ストック面」での法定資料についてみると、我が国では原則としてこれが対象になっていないのに対し、豪では預貯金口座の開設、英では株式保有者名簿、名義人株式保有者に関する法定資料が徴求されている（また法定資料ではないが、前述の通り、米、豪、仏、加で海外銀行口座・海外資産やタックス・シェルター利用の情報申告義務制度などがある）。主要国においても不動産や貴金属等の所有に関する法定資料制度は存在しない。

なお、ドイツは、法定資料制度が他国に比し十分に整備されていないため、課税当局は、後述の情報提供義務規定により情報収集を行っているといわれる。

② 韓国の「クレジットカード及びデビットカードの代金決済に関する資料報告制度」及び「現金領収証制度」

韓国では、かつて商行為における現金取引の占めるウェートが大きく、その把握が困難であることが税務上様々な問題を惹起してきたことから、1999年からIT関連インフラの整備とクレジットカードの普及に取り組んできた。これを踏まえ、1999年12月に制定（2000年7月に施行）された「課税資料の提出及び管理に関する法律」において「クレジットカード及びデビットカードの代金決済に関する資料報告制度」が導入され、クレジットカード加盟店におけるクレジットカード、デビットカードの代金決済に関する資料が1日1回、オンラインで国税庁に報告されることになった。

更に、2005年1月には、これまでの施策を足がかりにして、現金取引についても「現金領収証制度」が導入され、国税庁はこれらの情報をオンラインによりリアルタイムで入手することとなった。

(制度の概要)

消費者が、「現金領収証加盟店」から現金で商品を購入する際、身分証明手段として現金領収証カード、クレジットカード番号、住民登録番号等のいずれかを提示すると、「現金領収証」が発行される。加盟店は、「現金領収証発給装置」で現金領収証を発行するが、その取引内容は、同装置から現金領収証事業者を通じて韓国国税庁に自動的に送信される（1日1回）。韓国国税庁は、これにより現金取引内容を把握・管理できることになる。

本制度普及のための「インセンティブ措置」として、①勤労所得者は、給与総額の25%を超える現金領収証及びクレジットカード等の使用金額について、その超過額の20%（デビットカードは25%）を、300万ウォンを限度に勤労所得から控除できる。②現金領収証加盟店は、付加価値税の申告の際、現金領収証発行金額の1.3%を、700万ウォンを限度に税額控除できる。③消費者は、韓国国税庁が毎月実施する宝くじの当選機会が得られる（1等3000万ウォン）。

「罰則」として、①現金領収証の発行を拒否した加盟店には、発行拒否額の5%（最低5千ウォン）の加算税が課せられる。②発行を拒否した加盟店の情報通報者には、発行拒否金額の20%（最低1万ウォン、最大年間200万ウォン）の報奨金が支払われる。

韓国では「納税者番号制度」が導入されており、このようにして収集された情報はすべて国税庁のコンピューター・システム（TIS）により納税者番号を使って納税者別に管理され、チェックされる仕組みになっている。納税者番号による管理が、現金取引やクレジットカード取引にまで及ぶ点で「事業所得」の捕捉に大きな効果が発揮され、画期的な制度として注目される。

③ 米国の「クレジットカード取引情報申告制度」

米国では、2008年7月、「クレジットカード取引情報申告制度」が法制化され（IRC6050条）、2011年1月から適用される予定になっている。

本制度は、莫大な金額にのぼると言われる「タックス・ギャップ」のうち、40%以上を占めるとされる「個人事業者の過少申告」を防止することを目的としている。CRSレポートによると、この制度の実施により、今後10年間で187億ドル（約1兆6800億円）の税収増が見込まれるとしている³⁴。本制度は、アメリカ銀行協会や関連業界が、コスト増、プライバシー侵害等の理由から強く反対してきた経緯がある中で、10年来の議論を経て法制化されたものといわれる。

（制度の概要）

クレジットカードの発行会社、若しくはその代行会社は、一定の基準（年間2万ドル、又は200回）に該当するクレジットカード取引を行った相手の氏名、住所、納税者番号、支払金額等を、IRSへ報告することが義務付けられる。

④ 米国の「株式取得原価申告制度」

米国では、2008年10月、証券会社等のブローカーに対し、上場有価証券の売買を行った顧客の取得原価及び保有期間（長期又は短期）の情報を IRS に申告することを義務付ける「株式取得原価申告制度」が法制化された（それ以前は、売却金額のみの報告）。株式については2011年1月以降、その他の有価証券については2013年1月以降に取得するものから適用される。（IRC6045条）

これは、クレジットカード取引情報申告制度と同様、タックス・ギャップの解消を目的とし、CRS 報告書によれば、今後10年間で42.7億ドル（約4270億円）の税収増が見込まれるとされている。

米国における以上の二つの新しい申告制度は、ともに2011年の取引から適用が開始される予定であるが、米国で導入されている「納税者番号制度」との関係をいえば、現在のドラフト段階の申告書様式ではいずれも納税者番号の記載欄が設けられており、これらの情報も納税者番号制度により管理されるものと見込まれる。従って、これにより、韓国と同様「事業所得」の捕捉が進むと見込まれるほか、金融所得である「株式の譲渡益」の捕捉も大きく進展するものと考えられる。

（3）その他のアドホックな情報収集制度

このほか、英米法体系の国では、課税当局が特定の納税者に関する脱税や租税回避の情報を収集するための手段として、①米国 IRS に認められている「サモンズ」や、②米、英の「通報者報奨金制度」がある。特に IRS によるサモンズの活用は、近年、大きな効果を発揮している。一方、③大陸法系のドイツでも、近年、租税回避に対する包括的否認規定の適用に限界が生じているとの認識から、手続法的な規定の整備が進んでおり、その一環として、「銀行情報へのアクセス制度」が設けられた。

① 米国におけるサモンズ（召喚状）の活用

英米法体系の国では、裁判所や行政庁が「サモンズ」（召喚状）を発出する権限をもつことが一般的であり、米国 IRS も、内国歳入法（IRC）7602条により、「納税者等に対し、指定の日時、場所に出頭し、調査に関連がある帳簿書類等を提出し、宣誓の上、証言することを強制するためにサモンズを発する権限」を有している。納税者等がこれに従わない場合、裁判所がこれに従うよう命ずる権限を有し、身体拘束、刑事罰等の対象になる。

また、納税者の氏名が不詳のまま金融機関等の第三者に対して発するサモンズが、判決の控訴人名にちなんで「ジョン・ドウ・サモンズ」（John Doe Summons）と呼ばれ、IRC7609条に従い、連邦地方裁判所の許可を受けて発出される。その際、IRS は、裁判所に対し、当

該納税者が内国歳入法違反の行為を行っていることを信じるに足る合理的な根拠があること、他の手段では当該情報を入手できないことなどを証明する必要がある。

2000年から2003年にかけて、IRSは、ジョン・ドウ・サモンズを用いてオフショアの金融機関が発行するクレジットカードを利用した租税回避スキームの情報収集を行い、400以上のプロモーターを特定し、7500万ドル以上の税金を追徴したと公表している。

② 米、英の通報者報奨金制度

(a) 米国 IRC7623 条は、税法上の非違の把握や脱税者に対する訴訟の提起につながる情報の提供者に、追徴税額、罰金等の合計額の15%～30%の報奨金を支払う制度を定めている。

その歴史は古く、1867年には法制化されている。対象となる情報は、内国歳入法に違反する者の摘発及び裁判で有罪に導くのに役立つ情報」とされていたが、1996年の法改正で、税の過少支払いの摘発に役立つ情報が追加された。(IRC7623 条)

更に、2006年には、新たに「Whistleblower 制度」が創設され、情報提供のインセンティブが大幅に拡大されている。

(b) 英国でも同様に、税法の違反行為に関する情報提供や罰金賦課の援助をした者に対し、報奨金が支払われる制度がある。(1890年内国歳入庁法32条、2005年歳入関税庁法26条)

③ ドイツの情報収集制度

(a) ドイツでは、法定資料制度が十分に整備されていないこともあり、課税当局は、租税通則法第93条が定める「関係人及びその他の者の情報提供義務」規定により、銀行や取引先などからの情報収集を行うとともに、同法第93a条の「一般的な報告義務」規定により、官公庁からの情報収集を行っているとする。

(b) また、2003年12月に成立した「誠実納税促進法」により、①「自主申告減刑法」が臨時的に導入され、納税者が1993年から2001年の間に脱税した金額を2004年1月から2005年3月末までに自主申告すれば、課税当局は刑事告発を行わないこととされたが、一方、②2005年4月以降、課税当局による全ての国内金融機関の銀行口座情報への自動的なアクセスを認める「銀行口座情報アクセス制度」が導入された。

ドイツでは、2001年の米国同時テロ事件を契機として銀行法第24条が改正され、2004年4月以降、金融機関に対し、連邦金融庁がドイツ国内の金融機関の銀行口座にアクセスできるシステムを構築する義務が課された。これにより預金者の口座情報(名義人の氏名、生年月日、口座番号、開設日、解約日)は口座一覧センターに集約され、連邦金融庁は

いつでも口座情報を入手できるシステムが整備されることとなった。「誠実納税促進法」は、連邦金融庁に加え、連邦中央税務庁にも2005年4月以降同センターにアクセスすることを認めたのである。但し、同センターから情報を入手できるのは、納税者が非協力的である場合や、納税者から得た情報が不十分である場合に限定される（従来は、脱税の刑事捜査の場合に限り認められていた）。これにより課税当局は、納税者の銀行口座の特定が可能となり、租税通則法第93条に基づき銀行に対して口座取引明細書を要請する。

以上、主要国の **Enforcement** の強化に関する各国の「手続法的な対応」の現状をみてきた。これに対し、我が国においては、一般的な「法定資料制度」は諸外国並に整っているものの、国際的な租税回避の防止に直接効果があると思われる「海外銀行口座申告制度」や「タックス・シェルター情報申告制度」は存在しない。また、韓国や米国のような現金取引やクレジットカード取引の情報をリアルタイムで把握する制度も存在しない。更に、収集した情報を効率的に活用するための「納税者番号制度」も導入されていない。

これまで実体法的な対応を重視してきたドイツにおいても、近年、租税回避に対する手続法的な対応を重視する姿勢が示され、「海外投資の報告義務制度」、「国際取引の文書化義務制度」、「銀行口座情報アクセス制度」などの改正が行われているほか、実施には至らなかったものの、「タックス・シェルターの情報申告制度」の導入が提案されるなどの変化が見られる。

このような近年における諸外国の手続法重視の動きに比べ、我が国では、この点での取り組みが大きく遅れてきたといわざるを得ず、今後、**我が国における税制改正の大きな検討課題の一つ**といえる。

なお、各国の課税当局は、それぞれの国のこのような実体法及び手続法の規定のもとで、個別納税者の申告内容を審査し、問題があると認める場合には税務調査を行い、個別取引に関する申告内容を「否認」してきた。その際、「個別的否認規定」に直接該当しない場合でも、独、仏、加、豪など「包括的否認規定」が存在する国ではその解釈を通じた否認が行われ、また、包括的否認規定がない国でも法規定の不備を埋めるため、課税当局により様々な否認理論も工夫されてきた。いずれの場合にも、最終的には司法判断（判例）でその当否が判断され、様々な判例上の原則が確立されてきた。ここではその詳細は論じないが、いずれにしても、このような伝統的な対応が内包する様々な「限界」をいかにして乗り越えるかが、ATPの問題への対処を考える際の当面の課題になっているのである。

第二章：近年における各国の「リアルタイムでの問題解決」の動き

第1節：その意図と課題

以上のように、OECDにおけるタックス・ヘイブンに対する国際的な取組みのほか、各国国内において、租税回避防止のため様々な「Enforcementの強化策」が導入されてきた。

しかし、「**実体法的な対応**」をみると、ドイツ、カナダなどのような包括的否認規定の創設・活用はそれなりに有効であるが、結局、解釈・裁量の余地が大きくなり、重要な判断は判例に委ねられる結果になる。また、個別事例に応じた個別否認規定を置くことも各国が共通して取り組んでいる基本的な対応であるが、そのために所得税法や法人税法などの実体法を頻繁に改正することにも限界がある。また、仮に個別規定で特定のスキームを封じたとしても、絶えず新しいスキームが開発される現実があり、まさに「イタチごっこ」の様相を呈している。

このため、「**手続法的な対応**」により取引情報の自主的な申告・開示を求めることや課税当局による情報収集の充実を図ることが世界的に大きな潮流になりつつある。しかし、このような手続法を充実させても予算と人員に限りのある課税当局が、複雑で秘匿性の高い取引の全てを、申告・収集された情報に基づき税務調査で解明していくことには限界がある。ちなみに、**現在、我が国の課税当局による年間の「実調率」は、法人で約5%、個人では約1%に過ぎない**³⁵。各国とも、限られた資源と時間の中で、調査対象は、透明性が低く税務リスクが高い納税者に重点化せざるを得ないという現実を抱えている。一方、スキームの利用者にとっても、税務調査が終わるまでの間、行われた取引や資金運用に不確実な税務リスクを負うことは、法的安定性を得られず大きな負担になる。

* 中里教授は、これまでの「実体法的対応」や「手続法的対応」、更には「行政庁による対応」の限界を次のように述べ、この問題が抱える難しさに対する基本的認識を示されている。

「**実体法的対応であれ、手続法的対応であれ、タックスシェルターに対する立法による対応には限界がある。**それは、ほとんど常に事態の後追いになるという点である。また、租税回避の否認規定も、設ければよいというものではない。なぜなら、否認規定の具体的適用が深刻な問題となるからである。

他方、**行政庁による対応にも限界がある。**せっかく立法により権限が与えられたとしても、特に、タックスシェルターについては、情報収集の限界が問題となる。そのような情報は、課税庁に最後に届く場合が多いからである。また、手続法的対応のための立法が存在しても、果たしてそれが納税者等により現実にとどこまで遵守されるかも明確でない。」

このような事情を背景に、近年各国では、税務行政など実務の世界において、これまでの Enforcement の強化策と併行して、何らかの「迅速かつ効率的な対応」をとることにより法的安定性と予測可能性を高め、コストの負担軽減を図ることの必要性が広く認識されつつある。

このため、ここ数年、主要国の課税当局は、海外銀行口座申告制度やタックス・シェルター情報申告制度など取引の透明性を確保するための「手続法の整備」を図った上で、スキームのプロモーターである銀行や利用者である大企業、個人富裕層との間で信頼と相互理解に基づく「Enhanced Relationship の構築」（協力関係の強化）を図り、事前照会（アドバンス・ルーリング）制度など課税関係を事前に迅速・効率的に確認・合意する「リアルタイムでの問題解決の手法」の充実を模索している。このような手法は、行政と大企業など納税者の双方にとって、課税の予測可能性と法的安定性、効率化、透明性の改善に資するとともに、近年における SOX 法の下、企業の税務リスク管理（Tax Risk Management）が強化されることを通じてコーポレート・ガバナンスの向上にも有効であると考えられている。

＊ ＊ 中里教授も、タックス・シェルターなど複合的な金融商品の課税上の扱いについて、次のように指摘されている。

「特に、タックスシェルター等に関して事実認定の問題として、複数の契約を一体としてみる事が許されるか否かという点が論点となる。（略）結局この問題も事実認定の問題であるから、最終的には証明の問題ということになる。したがって、ここにおいても、手続的な問題の解決が有効であろう。すなわち、タックスシェルターのプロモーターや、納税者が、事前に課税関係について確認することのできる手続を用意し、その手順を踏んだか否かにより取扱いを変えろというような方向がありうるのかもしれない。（略）今後は、事前確認手続や、アドバンス・ルーリングのような手続的対応が課題ということになる。」³⁷。

第2節：各国における「リアルタイムでの問題解決」の手法

以上のことを踏まえつつ、近年における各国の「リアルタイムの問題解決」の動きと考えられるものを具体的に紹介してみたい。

* なお、以下に述べる各国制度の紹介に当たっては、基本的には、2009年5月のFTA Compliance Management of Large Business Task Groupによる報告書³⁸、2009年6月の「TKC タックスフォーラム」における石井道遠「講演資料」（国税庁作成）等によったほか、制度の詳細を紹介したものとして、本文で個別に引用したもののほか、松田・前掲注(22)、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢44号(2004)、増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-2(2005)11頁などがあり、これらを参照させていただいたこととお断りしておきたい。

(1) Advance Ruling (事前照会) 制度

米、英、仏、豪、加などの各国では、早くから **Advance Ruling(事前照会)制度** を設けてきた。その定義も様々あるが、ここではとりあえず、「個別の課税問題に対して納税者が事前に課税当局の公式見解・公定解釈を確認する仕組み」と考える。

① 米国の Advance Ruling 制度

米国の **Advance Ruling 制度** は、すでに実施された取引や将来実施予定の取引について、納税者が申告前に税法の解釈・適用を課税当局に照会し、文書による回答が行われる制度である。この制度には、様々なものがあるが、本稿の論点に沿ったものとしては、**Letter Ruling** 及び **Closing Agreement** がある。

Letter Ruling の法的根拠は、IRC (内国歳入法) 7805 条により財務長官に税法執行に必要な「規則制定権」が与えられており、これに基づく「財務省規則 (Treasury Regulation)」において定義や手続などが定められている。財務省規則 (601.201 条) はルーリング等の趣旨について、「取引等に対する税務取扱いに関する問い合わせに対し、健全な税務行政の運営のため適切な時に回答することが、IRS の実践である」と定めている。この制度は、1938年の税制改正で導入され、1953年から現行制度が開始された。1976年からは、内国歳入法第6110条が導入され、その内容が公表されるようになっている。

Letter Ruling は、税務署が納税者からの特定の事実関係に対する税法の解釈・適用の照会に対して文書で回答するものであるが、**租税回避**や**税の軽減**を主たる目的とするものは対象

外とされている。その法的効力について、**IRS (Assistant Commissioners)** が定める「歳入手続 (**Revenue Procedure**)」では、「IRS の法令解釈に誤り等がある場合、Closing Agreement を伴わない限り、当局はルーリングの修正・取消しが出来る」旨規定し、修正・取消しを行った場合の「遡及適用」について同歳入手続は、「IRS が、IRC 第 7805 条(b) に基づく裁量権の行使による遡及効の制限を行わない限り」遡及適用が可能としている (2003-1,12.04)。但し、「納税者が将来の取引に関してルーリングに依拠して善意で行動し、取消しが納税者の不利益になる場合」などの一定の条件を満たす場合には、「稀な、又は通常でない (**rare or unusual**) 状況を除き、遡及適用されない」旨定めており (2003-1,12.06)、**IRS** と当該納税者との関係においては、一定に要件の下で遡及適用が行われず、**IRS** が当初のルーリングに従って対応することを規定している。(なお、ここで言う「稀な、又は通常でない」状況がどのようなことを指すのかは明確に示されていない。)

Closing Agreement は、IRC7121 条により、特定の課税事案や税額に関して **IRS** と納税者が最終的に合意した契約 (合意書) であり、事実に関する不正等が発見されない限り、契約は「法的拘束力」を有し最終のものになる。「**IRS** を拘束する唯一の法律上認められた合意 (**the only statutorily recognized agreement binding on the Service**) は、IRC 第 7121 条による **Closing Agreement** だけである」と説明されている³⁹。

② 英国の **Advance Clearance** 制度

英国では、特定の将来の取引を対象とした **Advance Clearance** 制度のほか、既に実施された取引を対象とする **Post Transaction Ruling** 制度がある。

Advance Clearance 制度は、各税法に根拠がある事前照会制度である。照会できる取引は、以下の通り各税法に具体的に規定されており、該当する取引だけが照会の対象となる。回答の法的拘束力が直接法令に規定されているわけではないが、他の照会と異なり法律に基づき行われる回答であるため、課税当局を拘束するものと考えられている。

- ・組織再編にかかる譲渡所得の繰延べ等に関する照会 (TCGA138 条等)
- ・営業譲渡にかかる譲渡所得の繰延べ等に関する照会 (TCGA139(5)条等)
- ・自己株式の取扱いに関する照会 (ICTA225(1)(a))
- ・有価証券の取り扱い、土地譲渡、リースの取り扱いに関する照会
- ・海外移転する法人の未払い法人税の清算に関する照会(1988 年財政法 130 (2))
- ・特定のベンチャー企業への投資優遇措置に関する照会

Advance Clearanceのみならず課税当局が行うアドバイス全般を対象にして定められている課税当局の「マニュアル」においては、課税当局の誤指導について、①一般的なケースにおける誤指導に拘束力はないが、一定の「具体的な基準」を満たす個別ケースには拘束力を有すること、②誤指導を受けた納税者は「法的期待権」を有し、公平性等の原則に基づき裁判所によって保護されていること、③課税当局が拘束される場合の「具体的な基準」などが記載されている。同マニュアルは、課税当局を拘束する根拠として「権限濫用の防止」ということをあげている。

なお、**Post Transaction Ruling 制度**は法令上の根拠がなく、1998年に Code of Practice に盛り込まれたものである。既に実施された取引を対象にあくまでも納税者サービスの一環として行われるものであり、租税回避目的の取引は対象外とされている。

③ フランスの Ruling 制度

フランスでは、制度・対象・手続等が法令で個別に規定されている **Formal Ruling 制度**と、法令上の根拠がなく、広く租税一般法典に規定される租税を対象として通達により行われている **Informal Ruling 制度**があるが、回答が法的拘束力をもつという点で両者に差異はないとされている。これらの問題に関しては、本稿と同様の問題意識に基づき執筆された、平川英子「フランス租税行政における文書回答制度」税務事例 473 号（2009）に的確な紹介があるので、それを引用させていただきたい。

「（フォーマル・ルーリングの代表ともいえる）租税回避行為に関するルーリングは、租税手続法典 L64B 条に規定されている。照会の対象は、租税回避行為否認規定の対象となる取引であり、照会者は、個人・法人・居住者・非居住者を問わない。照会者は、取引等を行う前に照会しなければならない。照会する取引は実際に行うことを予定しているものでなければならない。仮定的な照会や、選択的な照会は認められない。照会は文書で行い、照会文書には、取引の内容を具体的に記載し、取引に関する資料を添付しなければならない。（中略）照会者には、担当係官によって署名された文書による回答が送達される。照会から 6 か月以内に回答がない場合、照会内容を是認する黙示的回答があったものとみなされるところに、このルーリングの特徴がある。」

「インフォーマル・ルーリングは、通達にその根拠及び手続を有するルーリングである。（中略）対象は、租税一般法典に規定されるすべての租税であり、照会者も個人・法人・居住者・非居住者を問わない。照会は、申告納税の租税については申告前までに、賦課課税の租税にあつては最初の課税処分が行われる前までに行うこととされている。照会内容は、納税者の個別事案に対する租税法規の適用に関する事項である。（中略）租税行政庁

が文書によってなした回答については、租税手続法典 L80B 条により法的拘束力が生じる。インフォーマル・ルーリングの特徴は、まさにこの点にある。」

「フォーマル・ルーリングであれ、インフォーマル・ルーリングであれ、租税行政庁のなした回答には、一定に条件のもとに法的拘束力が生じ、租税行政庁は回答に反する課税処分を行うことができなくなる。回答の法的拘束力は、租税行政庁に対してのみ課されるものであり、照会者を拘束しない。」

ちなみに、関連する租税手続法典の規定は次の通りである⁴⁰。

(L64B 条)

「納税者が法律行為 (acts) に締結に先立って、その取引の真実の効果を判断するために必要なすべての情報を中央当局に書面で提出して意見を求め、当局がその申請から 6 か月の期間内に回答しなかった場合には、L64 条 (注：前掲した「権利濫用」に対する包括的否認規定) に定める手続は適用しない。」

(L80A 条)

「当局による更正の理由が善意の納税者の税規定の解釈の相違によるものであり、納税者が当初の判断を行う際に基づいた解釈がその当時において当局により正式に認められたものであることが証明された場合には、いかなる増額更正も行われることはない。

課税当局が公表通達等により周知し、取引時点において廃止していない解釈に従って納税者が条文を適用した場合、課税当局は異なる解釈により増額更正を行うことはできない。また、課税当局は、徴収や租税罰に関する通達等に関しても同様に拘束される。」

(L80B 条)

「L80A 条第一段落に定める保証は、次の場合に適用される。

1. 税務規定に関する事実関係の評価について、課税当局が正式に見解を明らかにした場合。課税当局は善意の納税者に対し、書面による申請を受領してから 3 ヶ月以内に回答する。(以下略)
2. 次の各号に定める善意の納税者に対し、課税当局が 3 ヶ月の期限内に回答しなかった場合。(以下略)」

④ オーストラリアの Ruling 制度

オーストラリアにも、1953 年租税管理法第 357-60 条に基づき、法的拘束力をもつ Ruling 制度があり、既に実施された取引のみならず、将来実施予定の取引も対象としている。同規定によれば、「納税者がルーリングの内容に従って行動する (又は、しない) ことによりル

ーリングを信頼した場合、ルーリングは国税庁長官を拘束(bind)する」と定められ、ルーリングを超える納税や加算税等が免除される。

個別のルーリングのほか、多数の者を対象とした租税回避スキームのプロモーター等がスキームの税法上の適法性を事前に確認する **Product Ruling 制度**（1998年導入）や複数の者を対象にした特定の取引を行おうとする納税者が、取引に対する税法の適用関係を確認する **クラス・ルーリング制度**（2001年導入）なども設けられている。

⑤ カナダの Ruling 制度

カナダでは、1970年、法令上の規定はないものの **Information Circular (IC70-6R5)** により、納税者サービスの一環として有料による **Advance Income Tax Ruling 制度** が定められた。将来実施予定の取引が対象とされているが、申請に当たっては、所得税法 245 条が定める租税回避の包括的否認規定該当しない旨の記載を求められる。法的拘束力はないが、税務職員を拘束するとみなされ、調査でも十分に考慮することされている。各ルーリングは公開されるが、ルーリングで明示された取引及び納税者に対してのみ効力を有し、先例としての一般的な拘束力はないとされる。課税当局は、ルーリングと異なる判決が出される場合等のほか、納税者からの申請によらずに解釈を変更出来るものとされ、その場合には解釈変更の告知が行われる。

⑥ ドイツの「拘束力のある情報提供」制度

ドイツでは、「将来行われる取引に関する税務上の判断」を有料で提供する仕組みとして、連邦財政裁判所の判決(1961年8月4日、1981年3月19日、1983年3月16日)に従い、1987年6月24日付連邦財務省通達「信義則に基づく拘束力を伴う情報の提供（拘束力のある情報提供）」により、拘束力をもつ一般的な事前照会制度が導入されてきた（2003年12月の通達改正で、より詳細な手続きが定められた）。また、法令上の規定としても、この時点で既に「税務調査における拘束力のある確信（税務調査で問題となった取引につき、課税当局が将来の取引に関する取扱いを示すもの）」（租税通則法 204 条）及び「賃金税の照会に関する情報提供」（所得税法 42e 条）について個別規定が設けられていたところである。

しかし、これらの制度について一層の法的安定性を確保する観点から、2006年9月の連邦主義改革法により新たに一般規定として **租税通則法第 89 条 2 項** が設けられ、これまで判例・通達により行われてきた拘束力をもつ一般的な事前照会制度が、「法制度」として明文化された（「拘束力のある情報提供」制度）。

（租税通則法第 89 条（相談、情報）第 2 項）

「税務署及び連邦中央税務庁は、申請により、厳密に特定される未だ実現していない事実関係の税務上の判断について、その著しい税務上の効果に鑑みて特段の利益が存在する場合には、拘束力のある情報を提供することが出来る。申請の原因となる事実関係が実現するところの管轄税務署が拘束力ある情報を与える。（第3文、第4文、省略）連邦財務省は、連邦参議院の同意を得て、拘束力ある情報の提供にかかる申請の形式、内容並びに前提条件、及び法律効果の範囲を、政令により定める権限が与えられる。」⁴¹

本規定に基づき、2007年11月には「租税情報政令」が制定され、事前照会制度の申請の前提条件、内容、法的効果などが定められた。同政令第2条は、法律第89条第2項にいう「拘束力のある情報提供」の法的効果について、次の通り規定している。

（政令第2条 拘束力のある情報）

「①租税通則法第89条第2項 - 第2文及び第3文に基づき管轄する財務官庁によって与えられた拘束力のある情報は、後に実現した事実関係が提供される情報の根拠となる事実関係と相違ない場合、あるいは、相違があっても僅かである場合、申請者の課税（中略）について拘束力を有する。拘束力のある情報が、現行の法律に矛盾し、納税者の不利になるような結果となる場合、当該情報は、拘束力を有しない。

②拘束力のある情報は、当該情報の根拠となる法規定が撤廃又は変更された時点以降、拘束する効果はなくなる。

③租税通則法第129条から第131条までの規定に影響されることなく、与えられた情報が誤っていることが明らかになった場合、拘束力のある情報は、将来に向かって撤回又は変更される。」

この政令第2条第1項について、租税通則法通達3.6.3は、「拘束力のある情報が法律と矛盾し、納税者が不利になる場合、租税情報政令第2条第1項第2文に従い、拘束力の効果は生じない。この場合、租税は法律の基準に従い、あるいは、この時点で適用される行政指針に則り、確定される。」としている。コンメンタールによれば、拘束力ある情報が法律と矛盾しても、「納税者の有利になる場合」には、当該情報は、無効とならない限り、拘束力は有効であると解されている⁴²。

政令第2条第3項について、租税通則法通達3.6.5は、「租税通則法第129条から131条の要件を満たす場合は、これらの条文に従い、当該情報は過去および将来にわたり撤回等が行われる」としているが、これらの条文に該当しない場合、コンメンタール（同上）によれば、本政令第2条第3項を適用して誤っていることが明らかとなった拘束力のある情報を「将来にわたり」撤回等を行うのは、拘束力のある情報の基となる事実関係についての税務上の判断を「納税者の不利となるように変更する場合」であると説明されている。

なお、租税通則法第129条は、書き誤り、計算誤りなど「行政行為をなす際の明白な誤りの訂正」、第130条は、「違法な行政行為の将来又は過去にわたる取消し」（但し、「受益的行政行為」の取消しは、当該行政行為について、事物管轄権を有しない官庁により行われた場合、詐欺・脅迫等の不正手段により行われた場合、重要な関係が誤りであるか不完全である申請により行われた場合、受益者が違法性を知っていたか重過失により知らなかった場合に限られる）、第131条は、「適法な行政行為の将来にわたる撤回」（但し、「受益的行政行為」の将来にわたる撤回は、撤回が適法であるか行政行為で留保されている場合、行政行為に課された負担を受益者が履行しなかった場合、財務官庁がその後に生じた事実に基づき行政行為を行わないことができた場合、撤回をしなければ公共の利益を危うくする場合に限られる）について規定している⁴³。

いずれも例外的なケースと考えられ、特に「受益的行政行為」の「過去にわたる取消し」は、きわめて限られた要件の下においてのみ認められているといえよう。

このように、法第89条第2項の「拘束力のある情報」は、仮にそれが法律と矛盾しても「納税者に有利な場合」には、拘束力は法的に有効であり、また、課税当局が「受益的行政行為」を「過去に遡って取消す」ことは、例外的な場合を除き出来ないものとされている。

なお、以上のほかに、法律上の根拠をもたない「拘束力のない情報提供」（税務に関する一般的な質問に対する回答）が、課税当局に設置された情報サービスセンターやコールセンターにおいて行われている。

このようにドイツでは、「将来行われる取引」に限定して「拘束力のある情報提供」制度が法律上規定されたのであるが、「既に行われた取引」に関しても、判例・通達において、課税当局と納税者との間の拘束力をもつ「事実上の合意」制度が認められている。

（参考）ドイツにおける「事実上の合意」制度

「既に行われた取引」に対する「事実上の合意」に関するドイツの判例・学説の動向は、吉村典久慶應義塾大学教授による論文に詳細な紹介がある⁴⁴。本稿との関連で重要と考えられる部分を引用すれば、次の通りである。

「租税法律主義の考えによれば、課税要件及び租税の賦課徴収に関する手続きは、すべて法律で定められていなければならない、法律で定められた課税要件が充足されているかぎり、租税行政庁が法律の定めによらないで租税を自由に減免したり、あるいは、租税の徴収を放棄することは許されない。この租税法律主義の派生として、日本の伝統的な租税法学説

及び判例においては、従来、「納税義務者と租税行政庁との間での租税契約は違法であり、無効である」とする立場が堅持されてきた。（中略）

確かに、ドイツの伝統的な租税法學説及び判例は、日本と同様に、租税請求権自体に関する納税義務者と税務行政庁との租税上の合意を厳格に否定している。しかし、ライヒ財政裁判所（RFH）の時代に、租税上の合意を一律に否定するのではなく、租税請求権に関する合意と事実上の合意とを区別し、後者の存在を承認したところから、租税法律関係における租税上の合意に関する研究が蓄積されてきた。」⁴⁵

「BFH（注：連邦財政裁判所）は、租税請求権に関する合意と事実問題に関する合意とを区別し」、「租税請求権に関する合意を租税法律主義の観点から許されないとしている」が、「事実上の合意を一つの独立した法制度と認め、その法的拘束力を認める立場に立っている。」「ただし、法的拘束力の淵源については、一九八四年原則判決以前は信義則に求めていた」が、「一九八四年 BFH 原則判決以降、BFH は、具体的な信義則適用要件の存在を審査することなしに、事実上の合意に対してそれ自体の存在から拘束力を認めている。これらの状況を考えれば、BFH の言う事実上の合意は、まさに、**実質的に、租税法における契約**であるといつて過言ではない。したがって、BFH の言う事実上の合意を、その性質からみて「契約は守られなければならない」という原則（*pacta sunt servanda*）により関係人を拘束する公法契約と理解する学説が多数を占めている。」⁴⁶

また、同様の趣旨は、連邦財政裁判所 D.Steinhauff 判事による 2009 年 6 月の判例評釈においても次のように述べられている。

「課税の合法性及び公平性の観点から、**租税請求権に関する和解**は認められないのが通説である。しかしながら、**租税請求権についての契約と事実関係の取扱いについての契約は区別しなければならない**。これまでの判例で連邦財政裁判所は、信義則に基づき一定の厳格な条件の下で、特に推計課税の場合に、**事実上の合意の拘束力を認めてきた**。」⁴⁷

このような状況を踏まえ、連邦財務省は、2008 年 7 月付通達（「租税確定の根拠となる**事実関係にかかると事実上の合意**」）において、「事実上の合意」に関する要件、適用範囲、法的効果等を規定している。同通達は、「**事実上の合意は、専ら事実関係の調査の範囲内で認められ、拘束力ある情報提供（租税通則法 89 条 2 項）とは対照的に、既に生じた事実関係に係る**」とした上で、その「序論」で次のように述べている。

「行政の適法性及び課税の公平性の原則に基づき、租税請求権に関する和解は認められない。しかしながら、**特定の条件のもとで、事実関係の調査が困難な場合、課税の効率性の促進及び法的平和の確保のため、特定の事実関係の仮定や取扱いについて、関係者を拘束する合意は認められる**。納税義務者と財務官庁のこのような契約は、「**事実上の合意**」と呼ばれる。

この事実上の合意は、連邦財政裁判所のこれまでの判例（1984年12月11日、1991年2月6日、1994年9月8日、1995年12月13日、1996年7月31日）に従い、とりわけ税額査定段階、税務調査の際や係争中の異議申立、あるいは法的手続きにおいて行われている。査察調査の際や租税刑事手続きの開始後においても合意は行われている。このような場合には、刑事手続きや過料手続きを所管する部署や検察当局が関係することになる。」⁴⁸

⑦ その他の国における Ruling 制度

以上のほか、オランダ、イタリア、スウェーデンなど多数の国においてアドバンス・ルーリングの制度が導入されている。

増井良啓東京大学教授によれば、この内、特にスウェーデンにおいては、「行政から独立した司法の一環として手続きが運営されており、納税者からの照会のみならず、課税庁からの照会も受け付けている。この照会に対する回答が最高裁判所に上告できることから、スウェーデンのアドバンス・ルーリングは、先例を形成するための重要な経路になっているという。」とされている⁴⁹。

(2) 「事前合意（契約）」制度

個別取引に関するアドホックな「事前照会」制度から更に進んで、特定年度の税務申告上の問題全般にわたって事前に課税当局と納税者との間で協議を行い、その合意（契約）に基づいて申告する「事前合意（契約）」制度ともいうべき試みが、2000年代に入り各国で急速に進展している。

いずれも現段階では、必ずしも明確な法令上の仕組みとしてではなく、納税者との合意や契約として行政上運用されるものが多く、課税当局のその後の行政行為（調査、課税処分等）に対する拘束力やこれにより生じる法律効果も様々である。しかし、後述する FTA における「リアルタイムでの問題解決」の議論においては、これらの制度が国際的な注目を集めており、今後我が国においても、様々な観点から検討すべき課題の一つと考えられる。

① 米国の PFA と CAP

(a) PFA

米国では、2000年、**Pre-Filing Agreement Program (PFA)** が導入された。法令上の根拠はないが、Revenue Procedure、Internal Revenue Manual 等で規定されている。IRS の大・中規模事業局 (LMSB) 所掌の法人を対象として、申告書提出前に税務上の問題点を両者で協議し、合意が成立した場合には、最長4課税年度をカバーする「契約」を締結することが出来るというものである。

(b) CAP

更に、2005年には、上記 PFA 等の経験も踏まえ、**Compliance Assurance Program (CAP)** が創設された。これも法令上の制度ではなく **Announcement** に基づくものである。

導入の背景には、LMSB が年間 18 万件程度の申告を処理している中で、従来の調査方法では完結までに数ヶ月から数年を要し、当局と納税者に莫大なコストがかかっていたことがある。その効率的な処理を図るため、2002年の SOX 法により企業に税法を含めた財務上の法令遵守体制や手続に関する要件が課されたことを契機に、申告前に納税者との共同作業を行い、課税上の紛争を回避する目的でこの仕組みが導入されたとされる。IRS によると、2008年度には101社が参加し、これにより双方の効率化が大きく進展したとのことである。

具体的には、納税者たる企業は自主的に CAP への参加に応募し、当局との間で、CAP のプロセスの下でチェックする事業の範囲、当局に報告する取引等の基準や手続などに関する「**基本合意書**」(MOU) を締結する。企業は基本合意書に従って、進行年度に終了した取引及び税務申告に重要な影響を与える見込みのある事項の情報を完全に開示する。課税当局は、税務上の問題に適切に対処する。申告書提出前に双方が個別問題に合意した場合には、書面による「**問題解決合意書**」(IRA) が締結される。企業が MOU を遵守し、協議された事項の全てが IRA により解決されている時は、課税年度終了時に申告案を是認する旨の正式な「**終了合意書**」が発行される。

申告段階で、申告書の内容がその通り行われていることが確認されれば **No Change Letter** が交付され、その年度の調査は行われない。一部の事項につき合意されていない場合に、合意された部分の調査を行わない旨の **Partial Acceptance Letter** が交付される。当局は、申告書の内容が終了合意書と異なる場合や CAP による調査で検討されなかった問題点は、通常の調査で検討することができる。

② オーストラリアの FCA と ACA

オーストラリアでは、企業の税務手続きや税務調査の不確実性とコンプライアンス・コストを軽減するため、従来事後的に行われていた税務調査を事前に行うこととし、2005年以降、FCA および ACA の両制度が導入されている。特定の法令上の根拠に基づき行われるものではないが、事前の税務調査が行われることにより、仮に課税当局に法令適用等の誤りがあり合意事項が訂正されるべき事態になっても、修正申告に対する加算税は課されないというメリットがあるとされる。

(a) FCA

オーストラリア国税庁 (ATO) は、2005年10月、大企業の事業内容への理解を深め、大企業との関係を強化するための施策の一環として、**Forward Compliance Arrangement (FCA)** を導入した。

具体的には、まず、企業が課税当局との間で企業のコンプライアンス維持のため「誓約書」を取り交し、企業と課税当局が共同してコーポレート・ガバナンスの枠組を作成し、課税に重要な影響を及ぼす特定の取引に関する税法上の問題について協議する。最終的には、当該特定の取引に関し、両者が全税目を対象とした複数年の合意を書面による「契約書」として取り交わす。これに対しては、過少申告に対する加算税や延滞税の譲歩的措置が講じられる。

(b) ACA

更に、ATO は、2008年5月、FCA の経験を踏まえ、上位の大企業を対象とした **Annual Compliance Arrangement (ACA)** を導入した。これも、FCA と同様の法律上の根拠によるものであるが、FCA が、主として特定の取引に関する全税目を対象とした複数年合意であるのに対し、ACA は法人税のみを対象とする **単年度合意** である。

③ カナダの RTA

カナダでは、1997年、**Real Time Audit (RTA)** が導入された。法令上の根拠はなくガイドライン (Enhancing Service to Large Business) に基づくものである。RTA に従い企業が申告書の提出前に税務上の問題点の検討を課税当局に要請し、それに基づき課税当局が Audit を行う。課税当局は、RTA において合意に至った内容について再調査を行わない。

④ オランダの HMP

オランダでは、2005年、**Horizontal Monitoring Program (HMP)** が導入された。これは、課税当局と企業が「監督合意書」(Supervision Agreement)を締結し、この合意の下で、相互の信頼関係に基づく企業の完全な情報開示を前提に、過去及び将来の税務リスクに関する積極的な情報交換と疑義の解消が行われる。これにより企業の法的確実性が高まることが期待される。

⑤ アイルランドの CATC

アイルランドでも、2005年、**Co-operative Approach to Tax Compliance** が導入された。これは、課税当局と企業との正式な合意として行われるのではなく、あくまでも企業の **自主的な参加** というマイルドな方式をとるものである。企業及びそのアドバイザーは、課税当局との間でミーティングを行い、潜在的なタックス・リスクやタックス・プランニングに

対する相互理解を深め、合意を得る。合意したタックス・リスクに関しては、分析結果と対策、経営プランの策定などを両者が共有する。コンプライアンスに対する課税当局の調査権限や納税者の不服申立て等の権利は留保される。

⑥ 英国における窓口担当者の設置

英国では、2006年から、大規模法人毎に担当の窓口職員を配置し、税務上の問題点が生じたとき、企業は早期にコンタクトをとり、**窓口担当者**のレベルであらゆる問題を解決することを目標にしている。また、課税当局が企業の税務リスクを把握したときに、担当者を通じて企業とリスクを共有することにより、企業にリスクを認識させ、共同で問題を解決することが期待されている。

(3) その他の関連制度

以上が、リアルタイムの問題解決を図るために、各国が最近取組んでいる施策であるが、それ以外にも当局と納税者の良好な関係を構築する試みとして、米、豪では、主要企業や仲介者との「**意見交換**」を積極的に行っている。また、申告後であっても、納税者の「**自発的な申出**」により修正、調査等が行われる場合の「**加算税等の減免制度**」が各国でとられている。

① 意見交換制度

(a) 米国では、法令に根拠を置くものではないが、Notice 及び Revenue Procedure により **Industry Issue Program (IIR)** が定められている。2000年に試験導入され、2002年に恒久化された。これは、IRS が企業との間で申告書提出前に、業種に共通する税務上の問題点について協議し、IRS がガイダンスを発行することで同業種の事業者によく周知するものである。

(b) オーストラリアでも、2008年から、法令に根拠を置くものではないが、ATO が、各業種の大企業、税の専門家、主要な業界団体と意見交換を行うための会合を定期的で開催している。会合では税務サービス、コンプライアンス・コスト、技術的な障害、税務の手續・運営などについて意見交換される。

② 申告後の自主開示、調査を促すための加算税等の減免措置

申告後であっても、納税者が課税当局に対し、自主的に情報や誤りを申告・開示したときは、法令上、**加算税等を減免**する制度が、英、加、蘭などでとられている。

また、フランスでは、中小企業及び相続・贈与税の申告者に対し、自主的に調査の要請がなされ、当局の任意の判断で調査が行われた場合、過少申告に対する**加算税等が減免**される制度が法定されている。

第3節：我が国の仕組み

以上の通り、各国では申告前に課税関係の確認を行い、リアルタイムで問題を解決することに向けて様々な試みを始めている。法令上の制度として確立しているものもあるが、行政上の運用として試験的に実施されているものも多い。法令によりどの程度の権限が行政当局に委ねられているかによる違いも大きいように思われる。

これらの外国の制度を踏まえ、ここで我が国の参考となる措置を概観してみたい。我が国においても、このような問題への対応として一般的な税務相談のほか、「事前照会」や移転価格税制に関する「事前確認」という仕組みが設けられている。但し、これらはいずれも通達上の措置であり、あくまでも適正な申告が自主的に行われるための「納税環境の整備」という考え方にに基づき、「納税者サービス」の一環として行われてきたため、個別の相談、照会、確認申請に対する課税当局の回答も、申告後の調査や更正・決定を拘束しないよう極めて慎重に扱われてきた。

(1) 「事前照会」制度

① 導入の背景

我が国においても、税法の適用に関しては、1960年代から研究者を中心に、予測可能性と法的安定性を高める観点から米国の Advance Ruling にならった事前照会制度の導入を求める声が強かったが、導入には至らなかった。

当時からこの問題を取り上げてこられた金子教授は、以下のように指摘しておられる。

「今日の取引社会において、租税法律主義の主要な狙いは、国民の経済生活の法的安定性と予測可能性を与えることにある。しかし、租税法令の定めは、その性質上、一般的・抽象的であることが避けられないから、その具体的な場合への適用に当たっては、その異議をめぐってたえず疑問や見解の相違が生じうる。(略)そこで、もし、取引を行うのに先立って、税務行政庁がそれに関連する解釈問題についてどのような見解ないし立場をとるかを知ることができるならば、納税者はリスクを避け、また時間と費用とを節約することができて、非常に便利である。(略)このような手続きは、わが国ではまだ正式の制度として採用されていないが、アメリカではそれがすでに正式の制度として採用されている。」

50

「わが国でも、税務行政の一環として、このような制度(注：米国のアドヴァンス・ルーリング制度)が正式に採用されるならば、納税者にとっては、その経済取引のタックス・エフェクツについて法的安定性と予測可能性が著しく高められることになる。これは、換言すれば、租税法律主義の趣旨がよりよく実現されることにはほかならない。」⁵¹

「アドヴァンス・ルーリングの制度は、納税者の保護と経済生活の安定に役立つから、わが国でもその採用を検討してしかるべきであろう。」⁵²

また、政府税制調査会昭和43年7月「税制簡素化についての第三次答申」においても、税務相談等を通じた照会・回答という慣行を助長・育成する方向で検討することを期待するとの考え方が以下の通り示されたが、実現には至らなかった。

「納税者がその固有の事実関係に対する法令の適用、特有の計算、経理方法の採用の可能性等について、申告前に課税当局の見解を確認することができるように制度を整備することは、納税者が安んじて取引又は申告を行いうるという意味において重要なことである。現在でも、国税庁、国税局、税務署においてこのような照会に回答する事例は毎年多数にのぼっているほか、税務相談等を通じての照会、回答も大きな役割をはたしている。このような慣行を今後ますます助長するとともに、一步進んで納税者が自己の直面している具体的な課税要件事実等につき書面で正確に記載を行い、その税務上の取り扱いについて、照会した場合、課税当局は、できる限り書面で回答を行う慣行を育成することが望ましいと考える。国税庁内部において、このような方向で検討が行われることを期待する」。

しかし、経済のグローバル化やIT化などを背景に、2000年12月、「経済構造の改革と創造のための行動計画」が閣議決定され、政府全体の施策として、民間の企業活動が迅速・公平に行われることを視野に「法令解釈を明確化する手続の導入を図る」ことが決定された。これを踏まえ、2001年3月に閣議決定された「行政機関による法令適用事前確認制度の導入について」において、民間企業等の事業活動の具体的な行為が特定の法令の適用対象となるか否かを文書で照会（確認）・回答する手続の「指針」が定められ、各行政機関でこの手続が導入された。

② 制度の概要

以上を背景に、2001年6月、国税庁は、「事務運営指針」において事前照会制度の実施を決定し、2002年、2004年、2008年の改正を経て現在に至っている。その詳細は省略するが、本稿に関連する要点のみを示せば、次の通り。

- ・これは「**納税者サービスの一環**」として行われるものであり、その内容を公表して「同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えること」を目的としている。

- ・「事前照会者が行う取引等に係る法令の解釈・適用その他税務上の取扱いに関する事前照会」であることが必要とされる。
- ・「仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくものではなく、実際に行われた取引等又は将来行う予定の取引等で個別具体的な資料の提出が可能なもの」であることが必要とされる。
- ・「税の軽減を主要な目的とするもの」、「一連の組み合わせられた取引等の一部のみを照会しているもの」等は対象外とされる。
- ・回答は国税局の課長名で行われるが、「新たな金融商品に関する照会で、多数の法律関係が絡む等」などは、「重要な先例となる事案」として国税庁において審理される。
- ・回答は、国税庁及び国税局の関係部署に連絡され、その内容に応じ、関係部署の職員に周知される。

以上の通り、我が国の事前照会制度は、その内容において、主要国、特に米国と比べても遜色のないものになっている。但し、多くの国と異なり、①実質的に租税回避目的の照会が除かれていること、及び②「信義則の法理」の適用による場合を除けば、原則として「法的拘束力」をもたない、という課題を抱えていることに留意する必要がある。

個人的見解と断りながらも、当局者の立場からや文書回答の「法的拘束力」を論じたものに、上斗米明国税庁課税部審理室長による論文がある⁵³。

同論文は、文書回答の法的効力について、「我が国の文書回答は、法律の規定に基づいて特別の法的地位を与えられたものではなく、納税者サービスの一環として行われるものであることから、その回答内容について何らかの特別な法的拘束力が生ずるものではない」としつつ、万一、回答内容に誤りがあった場合の「信義則の法理の適用」に関しては、過去の判例（最判昭和62年10月30日ほか）で示された「特段の事情」があるかどうかの「要件次第では、信義則の法理の適用もあり得ることとなる。」としている⁵⁴。

* この点を本論文から更に引用すれば、以下の通りである。

「判例（最高裁判例昭62.10.30ほか）においては、租税法律関係における信義則の位置付けについて、“租税法規の適用における納税者の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特段の事情がある場合”に信義則の適用を認めるとされており、「特段の事情」があるといえるためには、次の一連の事情が必要と解されている。

①税務官庁が納税者に対して公的見解を示したこと②納税者がその表示を信頼してその信頼に基づいて行動したこと（但し、ここでいう行動とは、申告行為ではなく、その前提となる経済取引を指す）③その後その表示に反する課税処分が行われたこと④そのため納税者が経済的不利益を受けることとなったこと（本来納付すべき税額が課されること

により税額が増加することは経済的不利益に当たらない) ⑤納税者がその表示を信頼しその信頼に基づき行動したことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないこと

(中略) 文書回答の場合には、一般的な質疑が記載されている個人的な著作物と異なり、課税当局から納税者に対する公的な見解の表明として回答がなされるため、上述した判例の①の要件を満たすものと考えられ、更に他の②～⑤の要件次第では、信義則の法理の適用もあり得ることとなる。」⁵⁵。

このように、我が国の「事前照会制度」は、「民間の企業活動への対応」という現実的な要請に応えるための「納税者サービス」の一環という趣旨に基づき、特段の法律的な根拠をもたず、通達に基づき行われているものである。しかし、今後これを「リアルタイムでの問題解決の手法」の一つとして位置づける場合には、諸外国の制度との比較において、改めてその法的拘束力の問題について、法律的な視点から検討することが課題となる。これに関しては、「第四章：第3節」で論じることとしたい。

(2) 移転価格税制における「事前確認」制度

我が国では、1986年に移転価格税制が導入されたが、これを踏まえ1987年に、世界に先駆けて「事前確認」制度 (**Advance Pricing Arrangement, APA**) が導入された。その趣旨は、「移転価格税制に係る法人の予測可能性を確保」することであり、納税者が申し出た独立企業間価格の算定方法等に対して課税当局がその合理性を検証し確認するものである。その場合、過去の財務データ等を基に独立企業間価格の算定方法の妥当性、適正な利益率等を検討し、「将来に向けて確認を行う」ものであり、国税局長又は税務署長による「確認通知書」が交付される(相互協議を伴う事前確認については、国税庁長官名で相互協議の合意が成立した旨及びその合意内容の「通知」が別途行われる)。納税者が確認された内容に基づき申告している限り、「確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う」こととされ、課税当局は移転価格課税を行わないとされている。

我が国での APA の導入後、米(1991年)、加(1994年)、ニュージーランド(1994年)、豪(1995年)などが導入し、1995年に OECD レポートが事前確認を取り上げたことに伴い、それ以降、韓国、中国、英、仏、蘭、独等でも導入されている。

なお、この事前確認制度も、法律上の根拠をもつものではなく通達によるものであり、納税者と課税当局との間の法律関係や「確認通知書」及び「通知」がもつ法律効果について必ずしも明確な整理がなされているとはいえない。

第三章： OECD 税務長官会議（FTA）における議論の進展

FTA（Forum on Tax Administration）は、2002年、OECD 租税委員会（Committee on Fiscal Affairs）の下に設けられたフォーラムであり、各国の税務行政の知見・経験の共有や最善の実施方法（ベスト・プラクティス）の比較・検討を行うことを目的としている。第一回会合が2004年1月にスペイン・セビリアで、第2回会合が2005年6月にアイルランド・ダブリンで、第三回会合が2006年9月に韓国・ソウルで開催された。

以下、本稿で取扱うテーマが中心的な議題とされたソウル会合以降の国際的な連携の動きを示してみたい。

第1節：FTA ソウル会合（2006年9月）

本稿の冒頭でも引用したが、2006年のソウル会合では、「国際的なノン・コンプライアンスへの対処」が中心的な議題となり、国際的なノン・コンプライアンスの広がりに関し、特にコーポレート・ガバナンスと税務仲介者の果たす役割への強い懸念が表明され、これに対し、各国課税当局が、各国国内及び国際的レベルで対処することの必要性と FTA として税務仲介者の役割を調査することなどが合意された。その議論の結果を集約した「ソウル宣言」は、概ね以下のように述べている⁵⁶。

- ・貿易・資本の自由化、通信技術の進歩が様々な納税者にグローバルな市場を開いたことにより、税法の執行（enforcement）は困難化している。この開放的な経済環境は、ビジネスと世界の成長にはよいが、内外の納税者により濫用され、ノン・コンプライアンスが助長される可能性がある。効果的な法執行と予防策により、全ての納税者によるコンプライアンスを確保することは、各国課税当局の責務である。
- ・国際的なノン・コンプライアンスが、重要な広がりを見せている。これは、様々な形をとるが、例えば、①個人による、オフショアの銀行口座・信託・ペーパーカンパニーを利用した資産・所得の隠匿、オフショアのクレジットカードを利用した隠匿資産へのアクセス、②事業者による、オフショアのペーパーカンパニーを利用した関係者間で取引する財・サービスの過大（過少）評価による所得移転、③多国籍企業（金融機関を含む）による、高度な国際的スキームや投資ストラクチャー（租税条約の濫用や移転価格の操作を含む）を利用した所得・費用の移転、などがみられる。
- ・ノン・コンプライアンスや容認できない租税負担を最小化する取極めに関してコーポレート・ガバナンス及び税務アドバイザー・金融機関等が果たす役割に、継続した懸念を表明する。プライベート・エクイティファンドへの資金流入の増加が、各国課税当局の潜在的な問題となり得ることにも留意する。
- ・これら多面的な問題の解決のために、国内及び国際レベルでの対処が必要である。

国内では、①実効的なリスク管理手法の採用とリスク評価の納税者との共有、②強制措置(enforcement process)の強化、ノン・コンプライアンスに対する適切な民事上・刑事上の行動、国際的な協力への一層の資源投入、③オフショアのノン・コンプライアンスを専担する組織の必要性の検証、④タックス・シェルターの利用拡大における会計・法律事務所、投資銀行などの役割への対応、⑤CEO、取締役会などの大企業の経営陣や監査委員会が税務戦略に関心と責任をもつことの奨励、⑥この問題に対処するための全政府的なアプローチの推進等、が考えられる。

- このような国内措置が効果的であるためには、これが国際的な行動により補強される必要がある。CFA(租税委員会)やFTAでは、①タックス・スキームの特定と各国課税当局の対処戦略の情報共有、②租税条約の情報交換条項の強化・実務の改善、オフショア金融センターとの情報交換協定の締結促進、③OECD 移転価格ガイドラインのアップデートと一貫した運用、租税条約の濫用回避のためのセーフガードの確保、④課税当局間の実務的な協調の促進等の国際的な協調の促進に取り組む。
- 新たな作業を始める必要のある四つの分野を次の通り特定する。
 - ①ATP のスキームのディレクトリー (データベース) の開発、②法律・会計事務所、税理士、金融機関など税務仲介者の役割の調査(2007年末までに検討を終了)、③2004年 OECD コーポレート・ガバナンス・ガイドラインを拡大し、税務と良好なガバナンスとの関連性に着目、④国際課税に関する税務職員の研修の改善。

第2節：FTA ケープタウン会合（2008年1月）

（1） 「税務仲介者の役割」に関する調査と調査プロジェクトによる「報告書」

「ソウル宣言」を受け、英国歳入関税庁と OECD 事務局による「税務仲介者の役割」に関する調査プロジェクトが設けられ、15ヵ月間にわたる調査が行われた。しかし、当初、ATPの利用における「税務仲介者の役割」に着目してスタートした調査は、その過程で、徐々にATPの利用者である「納税者との間の信頼関係の構築」に重点が移っていった。最終的にまとめられた「報告書」によれば、このような調査対象の変化は、ATPの利用を決定しているのは結局のところ納税者であり、特に、大企業との間の「潜在的な税務問題の早期開示」と「透明性を基盤とした協力と信頼に基づく Enhanced Relationship 構築」を図ることが重要であるとの認識に至ったことによるとされている。そして、このような関係の構築を図るためには、課税当局が、一定の「行動原則」に従った対応をとり、効果的なリスク管理を行う必要があるとし、また納税者も、Enhanced Relationship が構築されれば、税務上の問題に関する確実性と早期解決、コンプライアンス・コストの低下という利益を期待できるとしている⁵⁷。

このように「報告書」は、ATP問題の解決のための焦点をスキームの提供者から利用者に移した点で「大きな方向転換」とも言うべき内容をもっており、その後のFTAの「方向性」を決める重要な意義をもつことになる。その概要は、以下の通りである。

- ・税務仲介者は、複雑化する環境の下で、納税者が納税義務を理解し、これを履行するのを助けることにより、全ての税務システムの中で重要な役割を果たしている。しかし、濫用的租税回避（ATP）を組成・販売し、税務システムに negative impact を与える税務仲介者も存在する。
- ・税務仲介者は、ATPの供給側（supply side）であるが、その顧客である大企業が、自身の税務リスク管理の戦略を立て、税務リスクへの欲求を決定するのである。特定のタックス・プランニングの採用を決定するのは彼らであり、納税者はATPの需要側（demand side）となる。従って、調査チームの結論は、少なくとも大企業に関しては、調査の主要な焦点は納税者側にあり、需要側に影響を与えることが出来る余地は大きいというものである。
- ・需要側への対応に、「リスク管理」は不可欠な手段である。それにより、課税当局のリスク評価とリスクに対応する資源配分が可能となる。リスク管理には情報が必要であり、納税者の情報開示の促進が重要である。このため課税当局は納税者に対し、以下の「行動原則」に従い対応する必要がある。それは、「Understanding based on commercial awareness(ビジネスに精通した理解)、Impartiality(公平性)、Proportionality (釣合い)、Openness (公開性)、Responsiveness (迅速な対応)」である。

- ・課税当局が、この五つの原則に従い行動し、効果的なリスク管理のプロセスをとるならば、大企業が課税当局との間で、協力と信頼に基づく関係を築くことを促進させるはずである。これが、この報告書の中心となる「Enhanced Relationship」（協力関係の強化）である。
- ・「Enhanced Relationship」は、課税当局のみならず納税者にも利益をもたらす。例えば、透明性をもって行動し、リスクが低い納税者は、課税当局との協力的な関係により、早期に一層の確実性を得て、コンプライアンス・コストの低下を期待することが出来る。
- ・課税当局は、課税当局との Enhanced Relationship を望まない大企業を特定し、これらに対処するのに必要な資源を配分するため、効果的なリスク管理を行う必要がある。
- ・税務仲介者、特に投資銀行は、銀行間金融市場や自己勘定を利用して ATP に重要な関与をしているが、報告書はこれらの問題を十分に検証しておらず、銀行について更なる調査が行われるであろう。

（２） ケープタウン声明

「報告書」のこのような結論を受け、「ケープタウン声明」では、基本的にこの「報告書」を引用し、また、ビジネス界との相互理解を重視しながら、次のような認識を示している⁵⁸。

（ビジネス界の国際的な潮流への理解）

- ・課税当局が重点施策を決定するに当たり、ビジネスの国際的な潮流やその進展、新たなビジネスモデルに配慮する必要性が一層高まっている。企業の活動がグローバル化し、労働力がかつてないほど国家間を移動するようになってきていることから、ビジネスの重要な国際的な潮流に関する見解を企業代表者から聞いたことは、時宜を得たものであった。これにより、彼らが世界レベルで事業を管理する手法とこれを実践するための重要な原動力について、深い理解を得ることができた。

（Enhanced Relationship の実現）

- ・本日公表された「報告書」は、大企業とその助言者に主眼を置いている。その主要な結論は、次の通り(略。上記「報告書」参照)。
- ・しかしながら、課税当局との Enhanced Relationship を望まない大企業がいるかもしれない。課税当局は、このような納税者を特定し、法律上の義務を履行させるのに必要な資源を投入するため、引続きリスク管理のプロセスを改善していく必要がある。透明性の確保を望まない大企業とその税務アドバイザーは、他の納税者の負担で自分が栄えることは期待出来ないということを学ばねばならない。
- ・議論の結果、リスク管理のテクニックが益々重要であり、また、課税当局と納税者が Enhanced Relationship の底にあるコンセプトに沿った行動をとることにより生じる利益も明確になった。この結果、各課税当局は、この報告書で示された幅広いコンセプトの

実現に向けた計画をそれぞれ開発するであろう。Enhanced Relationship を含め、この報告書で提起された問題をレビューし、経験を共有することに合意した。

(今後に向けて)

- ・OECD コーポレート・ガバナンス原則の税務分野への適用可能性に関する作業の進展を確認し、上場企業の会長・役員との対話により、**企業の税務リスク管理**に関する手法について引続き経験の共有を図る。
- ・大企業やそのアドバイザーとの国際的な対話を継続することで、**各国の税務システムが置かれている国際環境への理解**を深め、これに影響を与え得ることを確認した。ビジネスが益々国際化する中で、各国課税当局が国際的な協力を促進させ、経験の共有化を図ることで、**税務システムに対する国際化の影響**について共通の理解を得ることが出来る。

第3節：FTA パリ会合（2009年5月）

2009年5月にパリで開催された FTA 会合では、前例のないグローバルな金融経済危機に直面した状況を認識しつつ、ソウル会合以降議論されてきた「ATP に対する対応」が中心的な議題となった。特に、ケープタウン会合で示された「Enhanced Relationship の構築」という考え方を踏襲しながら、個別の課題に関する新たな四つの「報告書」が検討・承認されるとともに、総括的な「パリ声明」が取りまとめられた。ソウル会合以来検討されてきたこの問題は、ここに一つの「大きな区切り」を迎えたと言ってよいであろう。

なお、四つの「報告書」とは、以下の通り、ATP の仲介者である「銀行」、利用者である「大企業」と「個人富裕層」、更には今回問題が顕在化した「コーポレート・ガバナンス」に関するものである。

- ・ Building Transparent Tax Compliance with Banks⁵⁹
- ・ Experiences and Practices of Eight OECD Countries (Compliance Management of Large Business Task Group)⁶⁰
- ・ Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance⁶¹
- ・ General Administrative Principles : Corporate Governance and Risk Management⁶²

(1) 「パリ声明」

「パリ声明」は、冒頭、今回の「金融経済危機」に言及し、これが各国国内で、税収や税の公平性を確保するためにタックス・コンプライアンスを高める良い機会であり、各国課税当局の共同行動及び納税者との対話が重要になるとの共通認識が示されている⁶³。

- ・ 世界は、前例のないグローバルな金融経済危機に直面している。政府は、金融経済危機から脱出するための費用を賄うための持続可能な方法を探る必要に迫られている。これを達成するには、政府、経済界、市民社会のすべての engagement がもとめられる。ここで課税当局は重要な役割を担っている。
- ・ 金融経済危機は、世界中で、税制の公平性やタックス・コンプライアンス改善のために新しい機会を提供する。これを実現するため、各国課税当局は、相互協力の新たな方法を探究し、共同行動を一層増加させることとした。これらの行動は、税収の改善に寄与するだけでなく、税の公平性も高めるであろう。
- ・ 納税者やそのアドバイザーとの対話を強化し、税務コンプライアンスが確実に良好なコーポレート・ガバナンスのためのアジェンダの一部となるよう決意する。

その上で、「タックス・コンプライアンスの向上」を図る必要性とその方法に関して、以下のように述べている。

- ・税法に対するノン・コンプライアンスは、依然として大きな課題であり、適切な国で適切な時期に適切な租税を納めようとする納税者を支援し、国内的・国際的な納税義務を果たさない納税者には厳正に対処することが目標である。
- ・（大企業や個人富裕層及びそのアドバイザーなどの）納税者は、**税収への影響が大きく、税制の公平性全般に対する一般の認識に重大な影響を与える。**また、複雑で、時として国際的な取引を行っている。過去三年間、これらの納税者と協力する包括的なアプローチを検討してきた。「**税務仲介者の役割**」に関する調査報告書（2008年）の原則に引き続きコミットする。
- ・「**金融機関に関する報告書**」は、複雑な金融取引に関する詳細な分析を行うとともに、現在の金融経済危機に関連するリスクなど金融機関がもたらす税務リスクを課税当局がより良く理解することを可能にする。「**個人富裕層に関する報告書**」は、一部の個人富裕層とそのアドバイザーが大きな税務リスクをもたらしていることを示すとともに、個人富裕層の専担部署の設置などより、より良き税務リスクの管理に向けた多くの革新的なアプローチを提示している。

更に、「**声明**」は、最近の事件や今回の金融経済危機の発端が、不十分なコーポレート・ガバナンスにあったことを重視し、「**強力なコーポレート・ガバナンスの推進**」について次のように述べている。

- ・**強力なコーポレート・ガバナンスのためには、効果的な税務リスクの管理が不可欠である。**金融業界などで最近明るみになった事件や現在のグローバルな金融経済危機の発端となった不十分なコーポレート・ガバナンスが果たした役割は、**税務リスクの管理の重要性と一部の企業セクターを変革する必要性を明確に示している。**
- ・税務リスクを効果的に評価することは、ビジネスにおける意思決定プロセスにおいて必要不可欠である。あらゆる企業に対し、コーポレート・ガバナンスの実務を見直し、税務上の影響が大きい取引の決定に関しては、取締役会と上級経営者が十分に関与し、説明責任を果たすよう促す。
- ・「**コーポレート・ガバナンスと税務リスク管理に関する報告書**」を踏まえ、タックス・コンプライアンスが良好なコーポレート・ガバナンスの一部として必ず含まれるよう、引き続きビジネス界、規制当局及びコーポレート・ガバナンスに関する規則やガイドラインの整備担当部局と協働していく。

(2) 大企業のコンプライアンス管理に関する「報告書」

今回承認された四つの報告書の内、「大企業のコンプライアンス管理に関するタスク・グループ」が作成した報告書は、「OECD8カ国の経験と実務」と題されている⁶⁴。これは、大企業の複雑・困難な税務問題に対するコンプライアンス管理の「革新的なアプローチ(手法)」について、8カ国(米、英、仏、加、豪、蘭、アイルランド、ノルウェー)の経験と知見を共有する目的で作成されたものである。2008年の「税務仲介者の役割」に関する報告書の内容を踏まえ、その手法を具体的に提示した点で、これまでの議論の「中核」をなす報告書といえる。

これによれば、各国とも、課税当局の資源を有効に活用するため、大企業の税務リスクの高低を把握・管理する手法(a risk based approach)を採用するとともに、いくつかの国では、大企業における高リスクのコンプライアンス問題を早期に識別し、解決するための「革新的な手法」を開発している。そのコンプライアンス改善には、これら納税者との「より良い関係の構築」(to build a better relationship)が決定的に重要(critical)であり、コンプライアンス確保に向けた手法(アプローチ)の潮流は、「申告後の税務調査」から、「リアルタイムでの問題解決の手法」(real-time management approaches)へシフトしているとされている。

「報告書」は、付属資料を含め75ページに及ぶものであるが、以下、関連部分の内容をごく簡単に要約してみる。

(リスク管理)

- ・大規模納税者は一般とは異なる重大なタックス・コンプライアンス・リスクを抱えており、効果的なリスク評価が不可欠である。全ての国は、課税当局の資源を大企業に投入するため、「a risk based approach」を採用し、ほとんどの国は、コンプライアンスを管理するため、「リアルタイムの手法(“real-time” methods)」を導入している。
- ・全ての国は、コンプライアンス確保の焦点をリスク分析のプロセスを通じて識別された高リスク分野に当てており、より高いリスクに時間と資源を充てるため、リスク管理手法をリスクの高低を識別するために用いている。(豪、英、蘭、仏、アイルランドの事例や高リスクの指標例を紹介)
- ・リスクに対処するため、伝統的な「申告後の税務調査」が依然として用いられているものの、他の効果的な手法の利用が増加している。

(大規模納税者のコンプライアンス問題に対処する手法)

- ・全ての国が、主要な関心分野として、国際的取引や国際的事業体に関連するコンプライアンス問題を挙げている。複雑で国際的な仕組みの利用拡大とクロスボーダー取引の増加により、国際的なノン・コンプライアンスは重要な関心分野である。グローバリゼーションの進展に伴い、租税回避は、全世界での税負担を最小化する方法に焦点が当てられている。
- ・コンプライアンス問題に対処する方法として、伝統的な税務調査が依然としてその一部をなしているが、いくつかの国では、高リスクのコンプライアンス問題を早期に識別し、解決し得るような手法を開発・実行している。その具体例は、以下の通り。

Forward Compliance Arrangement (豪)、Annual Compliance Arrangement (豪)、Centres of Expertise (加)、early determination on an uncertain tax position, “Rescrit”(仏)、foreign reporting requirement measurement system database (加)、Cooperative Approach to Tax Compliance (アイルランド)、Compliance Agreements with “very large businesses” (蘭)、Simultaneous Assessment and Control (ノルウェー)、Project Management Approach to handling tax avoidance (英)、Industry Issue Resolution (米)、Pre-Filing Agreements (米)、Limited Issue Focused Examination (米)

(大規模納税者のコンプライアンス向上の「鍵」となる要素と行動)

①「より良い関係の構築」 (to build a better relationship)のための戦略と計画

課税当局と大規模納税者との間でより良い関係を構築し、進展させることは、透明性を高め、コンプライアンス確保のための協力的なアプローチを進めるのに決定的に重要(critical)である。ほとんどの国が、透明性、信頼、相互理解に基づく関係を構築し、進展させることが、大企業のコンプライアンスに positive impact を与えるとしている。重要なことは、双方の期待を理解し、これに対応することである。

課税当局は大規模納税者に、「一層の公開性、全面的な情報開示と透明性、法律の遵守、オープンな対話、資料要求への迅速な対応」を期待し、大規模納税者は課税当局に、「公開性と対話の増加、一層の確実性、一貫性、役割の明確化と説明責任、迅速な対応と適切な指導、調査計画とリスク評価の共有、問題の早期解決」を期待している。

②課税当局による「リアルタイムの管理手法」 (Real-time management approaches)

コンプライアンス確保のための潮流は、「申告後の税務調査」から、「リアルタイムでのリスク評価とコンプライアンス問題の解決」に移っている。その具体例は、次の通り。Forward Compliance Arrangements (豪)、Advanced Rulings (binding and non-binding) (加、ノルウェー)、Advanced Pricing Agreements(加、仏、蘭)、Pre-filing Agreements(米) or Advance Agreements (英)、Contemporaneous Documentation Requirement (for cross-border transactions) (加)、The use of Client or Relationship Managers to provide

clarity (アイルランド、英)、Compliance Assurance Programs to resolve tax issues prior to the filing of a tax return (米)

③ 「コーポレート・ガバナンス」がタックス・コンプライアンスに及ぼす影響

いくつかの国で設けられているコーポレート・ガバナンスは、大規模納税者の行動に影響を与えており、課税当局が、タックス・コンプライアンス改善のためにコーポレート・ガバナンスの原則を利用することが増えている。

(3) コーポレート・ガバナンスに関する「報告書」

2006年の「ソウル宣言」は、「大企業の経営陣・監査委員会に対し、自らの税務戦略に一層の関心と責任をもつよう奨励する」旨述べており、2008年の「ケープタウン声明」は、「税務リスクの管理方法に関し、上場企業の会長・取締役との対話の経験を今後も共有する」としている。これを踏まえ、この「報告書」は、豪、加、チリにおけるコーポレート・ガバナンスの改善に向けた取組みの経験を共有する目的で作成された⁶⁵。その概要は、次の通り。

(主要な結論)

- ・良好なコーポレート・ガバナンスは、事業の成功に不可欠である。昨今の世界金融危機により、良好なコーポレート・ガバナンスと更なる透明性の重要性が注目されている。
- ・大企業にとって、税務リスクの管理手法は、財務上の成果や評判に影響を与える可能性がある。大企業のCEOと取締役会は、益々、税務リスクの管理をコーポレート・ガバナンスの一環と考えるようになっていく。
- ・課税当局は、「税務戦略とその結果に最終的な責任を負うのは自らである」ことを取締役会に認識させるのに重要な役割を担っている。課税当局は、大企業に良好なコーポレート・ガバナンスを促がし、大企業との関係を強化すること (Enhancing Relationships) に一層の焦点を当てている。この報告書は、この点に関する豪、加、チリの経験を検討しているが、それぞれの異なる規制と経験にもかかわらず、その成果、困難さ、最善の実施方法 (best practice consideration) に多くの共通性が見られた。
- ・この報告書は、良好なコーポレート・ガバナンスを実現し、課税当局と透明な関係を築いている大企業は、税務調査による干渉が減少し、それゆえ高い確実性が見込めることを示唆している。

(各国の具体的な取組み)

- ・豪では、課税当局と大企業が協力し、「何を良好なコーポレート・ガバナンスと認識し、大企業に何を期待するか」をまとめた **Booklet** を作成している。また、国税庁長官は大企

業の取締役会宛に書簡を送付し、取締役会の税務上の役割と責任を指摘するとともに、取締役会のメンバーがこの責任を果たすのを支援するため、**Governance Guide** も出版した。

2008年5月に導入された包括的事前相談のACA (Annual Compliance Arrangement) を実施するに当たり、企業のCEOは、「自らの企業は、Bookletに記載されたガバナンスのガイドラインを満たしており、重要な税務リスクの公表に誠実にコミットしている」旨の誓約を書面で行うことが求められている。

- ・加では、歳入庁が、大企業の税務調査に当たり、企業のガバナンスの強さ、当局とのオープンで透明な関係を望む程度等に応じて調査にメリハリを付けるよう計画を見直している。強固なガバナンスが整備されている場合や当局との関係強化の意思がある場合には、税務調査が免除されるか、調査対象が特定の問題に絞られる。税務調査の減少により得られる資源は、不透明な納税者、ガバナンスが弱い納税者、意図的にリスクをとる納税者への対応に向けられる。

この方法の特徴は、企業のガバナンス、透明性、情報開示等に対する課税当局の認識とそれに応じた課税当局の対応を、企業に通知するところにある。

第四章：我が国の政策対応の在り方

第1節：基本認識

以上述べてきたようなタックス・コンプライアンスを巡る国際的な連携の流れの中にあつて、我が国もこれまで積極的に国際的な合意形成に参画し、これに沿った対応を行ってきた。

タックス・ヘイブンに対しては、OECDにおける合意を踏まえ、OECDモデル条約に則った租税条約の締結や関連国内法制の整備を図ってきた。また、FTAへの積極的な貢献、主要国の税務長官による非公式会合（リーズキャッスルグループ会合）への参加（2009年1月には京都で開催）、国際的な情報交換組織として2004年に発足したJITSIC（Joint International Tax Shelter Information Centre、国際タックス・シェルター情報センター）への参加など、主要国の一員としての役割を積極的に果たしている。

国内でも、タックス・ヘイブン税制をはじめとする国際的な租税回避に対する税制の整備や個別否認規定の創設、国外送金等調書制度の拡充、重点的な税務調査による租税回避行為の否認など、様々なEnforcementの強化策が講じられてきた。

しかし、我が国国内でのATPの利用が欧米に比べ相対的に限られてきたこともあり、課税当局及び一部の租税法研究者や実務家を除き、近年のATPの「深刻さ」や「対応の難しさ」に対する認識は、総じて低かったと言わざるを得ない。

このため、海外主要国に比べると、「Enforcementの強化」に向けた法制上の措置としては、「個別的否認規定の整備」のほか、特に、海外の資産状況やタックス・シェルターの利用に関する情報の申告義務制度、所得捕捉に必要となる法定資料の充実など、透明性を担保するための「手続法の整備」において、大きく遅れてきた点があることは否めない。今後、いわばグローバル・スタンダードともいい得る国際的な動向に沿って、これらの規定を整備していくことが課題になる。

その上で、収集された資料情報を有効に活用するためには、これを納税者別に名寄せ・管理し、申告書との突合を行うための「納税者番号制度」の導入が必要となるが、その導入に対しては根強い反対があり、未だ導入されていないという大きな課題が残っている。

「リアルタイムでの問題解決」に関していえば、移転価格税制における「事前確認」が世界に先駆けて導入され、近年、大企業を中心に積極的に活用されている。しかしながら、これは移転価格事案に限られた制度であり、また、通常の税務相談のみならず、「事前照会」やこの「事前確認」制度も、あくまでも「納税環境の整備」を図るための「納税者サービス」の一環と位置づけられ、必ずしも「課税関係の事前の確認・合意」とは位置付けられていないため、申告後の調査、是正等を拘束しないよう極めて慎重に対応されている。この点で、ここ数年、リアルタイムでの問題解決に向けて「制度」と「運用」の両面で様々な政策的な試みを進めてきた主要国とは、大きな隔たりが生じている。

しかし、租税回避を巡る国際的な連携の動きは大きく進展しつつあり、今後、我が国がこれに積極的に参画していくためには、「**Enhanced Relationship**の構築によるリアルタイムでの問題解決の手法に対する我が国の政策対応の在り方」を検討せざるを得ない。本稿の目的もここにあることは言うまでもない。

そもそも税制とそれに基づく税務執行は、各国の「**国家主権**」そのものであり、それぞれの国の歴史、社会経済構造、国民感情などを背景に、各国が、政治的コンセンサスを経て自ら決定するものである。OECDやFTAにおけるこの問題に関する議論や提言もこれが大前提になっており、国際的な連携・協調には自ずと限界がある。

しかし、国際的な広がりをもつ脱税事件が繰り返して発生するとともに、グローバルな金融経済危機が継続する中で、我が国では国際的な金融・資本取引の一層の拡大が見込まれ、濫用的租税回避が諸外国と同様に利用される可能性が強い。従って、程度の差こそあれ、租税回避への対応が海外主要国と「**共通の課題**」になっていることは間違いない。また現在、世界的な金融経済危機が提起した様々な課題に対し、各国はあらゆる手段を用いて共同して対処していくことがコンセンサスになっているが、そのような課題の一つとしてコンプライアンスの確保が、改めて「**世界的な関心事**」になっていることも自覚しなければならない。

このような状況にある以上、濫用的租税回避に対するタックス・コンプライアンス向上のための取組みを、「**国際的な流れに沿いつつ、主体的に**」行っていくことは不可避であろう。これは、税制・課税当局だけの課題ではなく、経済活動を行う企業や個人、金融・資本市場などのマーケットや仲介者としての金融機関など広く社会経済の参加者全体に共通した課題と捉えるべきであり、その改善に向けて全ての関係者が努力していく必要がある。

我が国においては、これまで必ずしも「**Enhanced Relationship**の構築によるリアルタイムの問題解決」という考え方を政策的に採り入れてきたとはいえない。従って、今後この問題を検討していくに当たっては、まず、我が国としてこれを進める「**意義と課題**」を明らかにする必要がある。その上で、取引や資産移動に関する情報の申告・開示制度や納税者番号制度が存在しないなどの制度上の差異を克服しつつ、行政当局と納税者双方が、我が国の**現状に即して前向きに対応**していくことが重要である。

第2節：施策の意義

タックス・コンプライアンスの向上を図るため、我が国においても「リアルタイムでの問題解決の手法」を採り入れる意義はどこにあるのか、改めて考察してみたい。

(1) 国家財政と税の公平性

我が国において、タックス・シェルターの利用による租税回避が「**財政的**」にどの程度のタックス・ギャップをもたらしているのか、残念ながら定かではない。しかし、近年、相当活発な利用がみられることは事実であり、課税当局による捕捉が的確に行われているのか、真剣に検証・対応すべき状況にきていると思われる。

また、租税回避に対してコンプライアンスを確保することは、単に歳入増加につながるという財政的な視点だけでなく、「**税の公平性**」という税制上の視点からも重要な課題であることは言うまでもない。

特に、米国と同様、個人・法人への所得課税を主体としてきた我が国税制の下では、所得捕捉が確実に行われることが税制に対する信頼の前提になるが、タックス・ギャップが多額に生じているとすれば、いわゆる「クロヨン」といわれてきた事業所得者の所得捕捉の問題と同様に、税制への信頼を根幹から揺るがしかねない深刻な事態になる。

もともと、複雑な制度の下で算出される所得金額を課税当局が的確に捕捉できるかという問題は、申告納税に基づく所得課税制度が抱える基本的な課題である。有効な対応策がとれずに多額のタックス・ギャップが継続することになれば、**最終的には、所得課税中心の税体系を公平性の観点から再検討し、資産課税や消費課税など様々な税目をもつ特性を活用し、それらを組み合わせるという「税体系の在り方」についての検討の中で解決策を見出していく**しかないことになる。

しかし、そのような「税体系の抜本的な見直し」を行うかどうかは、今後の国民的な議論に委ねられる大きな課題であるとしても、**まずは現行制度の下でタックス・ギャップの解消を図るためにあらゆる努力を傾注すべきであり、この意味から、国際的な課題であるタックス・シェルターの利用による租税回避に対して効果的な対応を検討する必要がある。**

このような観点から、各国共通の経験を踏まえ、取引の透明性を確保した上で、リアルタイムでの問題解決の手法をとり入れていく意義があると考えられる。

(2) 法定安定性と効率化の実現

納税者との間で Enhanced Relationship の構築を図り、双方の透明性を担保しつつ、事前の確認・合意によりリアルタイム（申告前）での問題解決を図ることは、大きくいえば「**行政手法の転換**」を意味する。これは、「**事後的なチェック**」から「**事前の協議・解決**」を重

視する方向への転換であり、国際化・複雑化する社会経済の中で、課税権の行使という「官」の「民」に対する（あるいは、「公」の「私」に対する）最も直接的な国家権力の発動をどのように行うことが効率的で有効かということ問いかけることに他ならない。更にこれは、監督行政をはじめとする「官」による権力行政全般に共通する今日的な課題を孕んでいるといえよう。我が国における「事前照会制度」導入も、その「背景」の項で述べたとおり、行政機関が文書により法令解釈を明確化することにより民間の企業活動が迅速・公平に行われることを目指したものであり、「政府全体の施策」として実施された経緯がある。本稿で議論している「リアルタイムでの問題解決」の手法もその施策の延長にあり、様々な行政分野に共通した「行政手法の在り方」の問題の一つと位置付けられるものである。

一般論として言えば、予め定められたルールと枠組みの中で、**public sector** による介入を必要最小限の事後的なチェックにとどめ、**private sector** の自由な活動を促すことが社会の活力と効率化につながることは言うまでもない。これまでも金融行政をはじめとして「官」による事前の裁量行政がもたらす弊害が指摘され、ルールに基づく事後チェックを重視した行政への転換が行われてきた。

しかし、現実の社会経済が国際化・複雑化することに対応して「官」が定めるルールや枠組み自体も複雑化・精緻化していかざるを得ず、それとともに「民」の自由な活動も制約されていかざるを得ないのが現在の状況である。それでも想定外の新しい経済事象が頻繁に生じ、既存のルール・枠組みがこれにどのように適用されるのか明確でないという不確実性のリスクが絶えず生じている。社会経済全体の潮流がコンプライアンスを重視する方向にある中で、このような不確実性のリスクを負うことは、当事者にとって大きな負担になり、法律的な安定性も著しく損なわれる。濫用的租税回避は、まさにこの問題の一つといえるのである。

このような状況の中で、不確実性を排除して予測可能性を高めることは、納税者サイドにおける課税の法的安定性と効率化を著しく促進する効果をもつ。また、課税当局にとっても、前述の通り、実調率が法人で約5%、個人で約1%に過ぎないという厳しい現実のもとで、限られた予算と人員をより悪質でリスクの高い納税者への対応に振り向けることが可能になり、行政の効率化にも大いに資することになる。

このように、現在の状況の下で「リアルタイムでの問題解決」の手法を充実させていくことは、法令の解釈・適用というルールが予め当局により示されることを通じて予測可能性、一貫性、透明性が確保され、不確実性のリスクを排除して当事者の負担を軽減することにより、社会経済全体の「法的安定性と効率化」に資すると考えられるのである。

* なお、そもそもこのような「行政手法の問題」は、理論的には、広く「行政法」ないし「公共政策」の分野で論じられるべき課題であろう。

このような幅広い視点から、中里教授は、我が国の「行政法」における「行政手法論」に関する従来の議論を整理され、「各種の行為形式を把握しようとする」これまでの議論とならんで、近時の議論として、「行政の実効性を確保するための手法」という視点が導入されていることを述べ⁶⁶、その上で、「行政法（解釈学）という枠にとらわれずに」「国家目的の実現という観点において行政法上の手法と同様の機能（あるいは、効果）を果たす手法も取り込む形で、公共政策の手法ないし公的介入の手法を一般論として論ずる」⁶⁷ことに取り組んでおられる。

同論文では、国家目的に関しては金子教授の説かれるように、「日本国憲法が前提としているのは、国家は国民に各種の公共サービスを提供するための合目的的存在であるという、きわめてプラグマティックな国家観である」⁶⁸と考へ、「このように国家の目的を機能的にとらえた場合には、次に、いかなる目的を、どのような手続きで設定し、それをどのような手法で実現するかという点が問題となろう」としている。そして、「国家による公共サービスの提供」を「政策」と呼び、「国家がその政策目的を実現するための法的手段・法的制度を、仮に公共政策の手法と呼ぶ」とすれば、「**政策を語る際には、事後的な（ex post）視点ではなく、事前の（ex ante）視点を持つことが必要である**」とした上で、「公共政策の手法は、実に様々」であるが、「**現実の国家が、ある政策目的の実現のための最も有効かつ効率的な手法を用いているか否か、あるいはそうしていないとすれば、その理由について検討する必要もあろう**」⁶⁹としている。

このように同論文は、広く国家の政策目的の設定とその実現手段(手法)の在り方に関して考え方を述べているのであるが、これをあえて本稿の論点と関連付けて言えば、租税の本来の機能（目的）は「公共サービスを提供するための資金を調達することにある」⁷⁰のであるが、「最も有効かつ効率的な手法」を用いてこの政策目的を実現するためには、その「政策」や「目的の設定」のみならず、**政策目的を実現するための「手法」においても「事後的な視点ではなく、事前の視点を持つことが必要である**」ということになる。

（3）「透明性とコンプライアンス」の改善

Enhanced Relationship の構築を前提としたリアルタイムの問題解決は、課税当局の法令解釈やその適用がリアルタイムで明確にされることにより「**行政**」の透明性が向上することはもちろんであるが、取引情報の申告義務など課税当局に対する取引内容の開示がその前提となるため、「**納税者**」自身の取引の透明性とコンプライアンスが向上することもいうまでもない。更に、このようにして納税者の取引内容が課税当局と共有化されていくことにより取引の仲介者となる金融機関や取引先の情報も課税当局に明らかとなるため、必然的に、これらの「**仲介者や取引先**」の透明性の改善にもつながるとともに、「取引ルール」が明確になることを通じて取引の場である「**市場**」の透明性とコンプライアンスの改善に資する効果をもつことも期待される。

また、「マネー・ロンダリング」や「テロ資金問題」などの金融取引を巡る透明性とコンプライアンスの確保は、現在、各国当局の共通した関心事項であり、情報を把握した課税当局が**金融監督当局**との間で連携・協力を緊密化させることになれば、「社会全体」の透明性とコンプライアンスの改善に大きく繋がることも期待される。もちろん、各当局はそれぞれ法律で定められた役割と守秘義務を担っており、当局間の連携・協力がどの程度まで許容されるかは各国の事情により異なることとなろう。しかし、FTA パリ会合における「金融機関に関する報告書」においても、「課税当局に対する勧告」の一つとして「**透明なタックス・コンプライアンスの向上を図るため、課税当局は、包括的なコーポレート・ガバナンスの一環としてタックス・コンプライアンスの向上を図ることについて、金融監督当局と協働(engage with)すべきである**」と指摘されているところであり、今後、我が国においても、「**両当局間の連携・協力関係**」を構築していくことは、前向きに検討すべき重要な課題となる。

(4) 「コーポレート・ガバナンス」の改善

2001年末に発生したエンロン事件以降、財務諸表に関する数々の不正事件が表面化し、各国当局や国際機関で、コーポレート・ガバナンスや企業の内部統制を改善・強化するための様々な措置がとられてきた。具体的には、①2002年の米国サーベインス・オクスリー法(SOX法)の制定、②2004年のOECDコーポレート・ガバナンス原則の改定、③2006年の米国財務会計審議会による解釈指針第48号(FIN48)の公表などがあり、我が国においても、④2005年の新会社法制定、⑤2006年の金融商品取引法の改正(いわゆる日本版SOX法の制定)が行われている。

これらにより、米国では、税務上の取扱いが課税当局に否認される可能性がある場合の会計処理を明確化する観点から、取扱いが不確実な税務ポジションを採用した場合の財務諸表上の開示が義務付けられ、また、公開会社のCEOは、財務諸表の妥当性に責任を負うとともに税務申告書に署名することが規定されるなど、税務リスクに責任を負うことが明確にされている。

また、我が国においても、①大会社に対し、コーポレート・ガバナンス強化のために内部統制体制(取締役の職務執行が法令・定款に適合すること等、会社の業務の適正を確保するための体制)構築の基本方針の決定が義務付けられるとともに、②上場企業等に対する事業年度毎の「内部統制報告書」(財務報告に関する内部統制の有効性を評価する報告書)の提出義務や、その経営者に対する「確認書」(有価証券報告書などの記載内容が法令に基づき適正である旨の確認書)の提出義務が定められた。

このように、各国の制度に多少の差異があるものの、今や我が国を含めた主要国の企業経営者は、企業のコンプライアンス維持や財務諸表等の作成に法的責任を負い、そのためにコーポレート・ガバナンスや内部統制の充実を図ることが法律上求められている。

しかし、2008年に表面化した「リヒテンシュタイン事件」及び「UBS事件」は、改めて企業における税務リスク管理とタックス・コンプライアンスの欠如を世界に示すとともに、その後の世界的な金融経済危機の発生は、その直接的原因がどこにあったのかはともかくとして、少なくともその発端が企業経営の透明性とコーポレート・ガバナンスの欠如にあったことを明らかにしたといえる。

このため、前述の通り、2009年5月のFTA「パリ声明」も「**不十分なコーポレート・ガバナンス**」が、「**金融業界などで最近明るみになった事件や現在のグローバルな金融経済危機の発端**」であり、これは「税務リスク管理の重要性を明確に示している」との基本認識の下、①「**企業側の対応**」として、「ビジネスの意思決定プロセスにおける税務リスクの効果的な評価、そのため特に、税務上の影響が大きい取引に関する経営者の関与の強化などコーポレート・ガバナンスの実務の見直し」を求めるとともに、②「**課税当局側の対応**」として、「引き続きビジネス界、規制当局及びコーポレート・ガバナンスに関する規則等の整備担当部局と協働していく」ことを述べている。

また、豪、加、などの経験を紹介した同会合の「報告書」でも、「昨今の世界金融危機により、良好なコーポレート・ガバナンスと更なる透明性の重要性が注目されている」として、①大企業の経営者は、「益々、税務リスクの管理をコーポレート・ガバナンスの一環と考えるようになってきている」、②課税当局は、「大企業に良好なコーポレート・ガバナンスを促し、関係を強化すること（**Enhancing Relationships**）に一層の焦点を当てている」、③「良好なコーポレート・ガバナンスを実現し、課税当局との透明な関係を築いている大企業は、税務調査による干渉が減少し、それゆえ高い確実性が見込める」と述べ、豪、加の具体的な取組みを紹介している（前述）。

我が国において、課税当局が豪、加などと同様の取組みを直ちに行う環境は、課税当局、納税者の双方で整っているとはいえない。しかし、「パリ声明」が企業と課税当局の双方に求める対応は、我が国においても今後の重要な方向を示しているといえよう。そのためには、透明性を前提とした **Enhanced Relationships** の構築が前提となろうが、「効果的な税務リスク管理」とその評価の共有、「リアルタイムでの問題解決」の手法が我が国でも進展・定着することになれば、それがコーポレート・ガバナンスの改善・強化のためにも大きく寄与することになるものと思われる。

第3節：今後の課題

(1) 制度の「趣旨」と「拘束力」

「申告納税制度」の下で、これまで我が国の課税当局は、基本的には、納税者からの自主的な申告書の提出を受け、その内容を法定資料などの資料情報と照らし合わせて審査し、問題が認められれば調査等を行い、事後的に必要な是正を行うという対応をとってきた。同時に、課税当局は、自主的な申告が適正に行われるよう「納税環境の整備」に最大限努力してきたところであり、一般的な税務相談のほか「事前照会」や「事前確認」の制度も、適正な自主申告が行われる環境を整備するための「納税者サービス」の一環と位置付けられてきたのである。

このため、課税当局としては、特定の納税者の税務相談や事前照会に対する回答が一般的な法令解釈の範囲を超えて申告後の課税当局の行為を拘束する結果につながることや、法律上の根拠なく拘束力を伴う事前合意（契約）を行う結果につながることなど、将来の課税処理を拘束すること（いわゆる binding）に対しては、「納税環境の整備や納税者サービスという制度の趣旨を逸脱し、申告納税制度の本旨にも反する可能性がある」として慎重に対応してきた。

このため、諸外国のように明確にリアルタイムで問題を解決するという意図をもった仕組みが整備されていない状況にある。

理論的にも、我が国の伝統的な学説や判例においては、現在の我が国の法制度の下で納税義務は法律の定めるところによってのみ発生し、課税権者と納税義務者との合意を行うことは、「租税法律主義」ないし「合法性の原則」など税に関する基本原則に照らして認められないとする考え方がとられてきたところである。

例えば、金子教授は、「租税法律主義の手続法的側面である合法性の原則」から、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない。このような減免や徴収猶予は違法であり、またこのような和解や協定は無効であって拘束力をもたない、と解される。」とされている。また、「現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、例えば収入金額なり必要経費の金額なりについて、和解に類似する現象が見られないではないが、これは、法的に見る限りは、両当事者の合意に何らかの法的効果が結びついたというのではなく、納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと解すべきであろう。」としている⁷¹。

しかし、同時に学説は、この「合法性の原則」に関して、「信義則は、私法と公法を通ずる法の一般原理（条理）であって租税法律関係にも適用される、と解すべきである」との立場から、一定の要件が満たされれば、「合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうる」のであって、そのような場合には個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべきである。」という考え方が有力である⁷²。

判例上も、「租税法における信義則の適用を認めた最初のそして画期的な判決」として、東京地判昭和40年5月26日があり、前述の通り、最高裁判例（最判昭和62年10月30日）も、「一般論としては、厳格な要件のもとに租税法律関係における信義則の適用の可能性を認めている」のである⁷³。

* 金子教授は、「租税法律関係においても信義則ないし禁反言の法理が適用されるかどうかについては、かねて争いがあり、租税公平主義ないし合法性の原則を根拠として消極に解する見解もある。たしかに、租税法律関係に信義則の適用を認め、租税行政庁の誤った表示を信頼した者に保護を与えると、租税法規の定めに反した結果が生ずる（合法性原則違反）のみでなく、その表示が納税者一般に向けられている場合は別として、なんらかの意味で納税者間の公平が破られることになる（公平負担原則違反）。その意味では、消極説にも理由があるといえよう。しかし、今日租税法規がきわめて専門家・複雑化していることや、納税者は租税行政庁の表示に依拠して取引をおこなうのが通常であること、等にかんがみると、租税行政庁の誤った表示を信頼して何らかの行為をした者を保護しなくてよいと解するのは妥当でない。したがって、その適用条件や適用範囲については厳密な検討が必要であるとしても、租税法律関係への信義則の適用は原理的に肯定されるべきであろう。」としている⁷⁴。

このような状況を背景として、**実務上ないし税務行政上**は、課税当局及び納税者の双方において、課税当局は回答・確認の内容に「実質的に」拘束されると受け止められている実態があることも否めない。これは、個別事例に応じて信義則が適用される厳格な要件を満たすかどうかは事後的に判断されるとはいえ、少なくとも信義則の法理が適用される「可能性」がある以上、課税当局は、その適用の可能性があり得るものとして回答や確認を行うこととせざるを得ないからである。納税者の側においても、そのようなものとして回答を受け止めているものと思われる。

特に、移転価格税制の事前確認は、経済取引のグローバル化に伴い中国を始めとする東アジア諸国や資源国であるオーストラリアなどとの二重課税問題が急増しつつある現状において、我が国を代表する多くの企業によって利用され、複数年にわたる事前確認の内容を前提にその後の事業活動が行われているのであり、現実の経済社会において、課税関係に関する法的安定性と予測可能性を与える上で極めて大きな役割を果たしている。

換言すれば、事前照会の回答や事前確認の内容は、納税者が自主的な申告を適正に行うための「納税環境の整備」、ないし「納税者サービスの一環」として納税者に法令の適用・解釈を示すという制度導入の趣旨・機能を果たしつつも、事実上は、個別の課税関係について課税当局による拘束力ある事前の確認・合意という機能を実質的に有するに至っているといえるのである。

我が国における以上のような学説・判例の状況並びに事前照会や事前確認が現実に果たしている機能などを勘案すると、今後、我が国におけるリアルタイムでの問題解決の手法を「制度」として検討していくに当たっては、後述するような法理論上の課題を解決するため新制度をゼロから構築すること（例えば、本稿 55 頁のスウェーデンの事例など「司法手続の一環」として新制度を構築すること）も考えられない訳ではないが、まずは現在の「事前照会」及び「事前確認」の制度について、その「趣旨」を見直すとともに、回答や確認の「拘束力」を強める方策を検討した上で、その「適用範囲を拡充」していくことが現実的ではないかと考える。

併せて、一般的な税務相談を含め、納税者との協議・相談体制などの「行政運営上の対応の在り方」についても同様の視点から見直しを行い、リアルタイムで問題が解決されるような関係(Enhanced Relationship)の構築に努力していくことが有益であると思われる。

事前照会や事前確認の「制度の趣旨」に関して言うと、確かに、納税者が自主的に適正な申告を行えるよう課税当局が「納税環境の整備」のため「納税者へのサービス」を提供するという現在の考え方は、申告納税制度の定着・推進を図るため引き続き重要であろう。ただ、このような基本的な考え方の範囲内においてなされる課税当局の回答や確認は、あくまでも納税者の自主的な申告が適正に行われるよう課税当局が納税者を支援するための「サービス」として行われるものであるため、前述の通り、課税当局としては、将来における自らの課税権の行使（税務調査、更正・決定等）が拘束を受けることがないように極めて慎重に取扱うという「内在的な制約ないし限界」を負わざるを得ない。しかし、納税者の立場に立てば、「租税行政庁は確認によって法的に拘束されるから、納税者は、租税行政庁の確認を受けることによって、（中略）法的安定性と予測可能性を得ることができる」⁷⁵のであって、このような視点から見ると、「納税環境の整備」や「納税者サービス」という制度の趣旨を維持したまま行われる現在の回答・確認は、課税関係の法的安定性と予測可能性を得るためには極めて不十分な仕組みとならざるを得ない。

従って、現在の制度を法的安定性と予測可能性を高める仕組みに改めていくためには、まず制度の趣旨が「リアルタイムでの問題解決」にあることを明確にした上で、課税当局がこれまでの慎重な回答姿勢を改め、このような制度の趣旨に沿った前向きな回答・確認を迅速に行っていくことが重要になる。

同時に、法的安定性と予測可能性を高める観点からは、課税当局が行う回答・確認の「法的拘束力」を可能な限り明確にし、強めておくことも重要である。

これまで述べてきたように、学説・判例に従えば我が国の法制度の下では「租税法律主義」や「合法性の原則」との関係から、原則として課税当局による（事前の）確認・合意に法的拘束力を与えることは許されず、「厳格な条件」の下で個別に適用される「信義則の法理」が法的拘束力を与える例外的な根拠とされてきた。しかしながら、法的安定性と予測可能性を担保するための制度としての拘束力を「個別的救済の法理としての信義則ないし禁反言の法理」⁷⁶に委ねることは、必ずしも適切とはいえないように思われる。このような「個別的救済の法理」の適用は、当局の回答・確認のもつ拘束力がその時点では明確にならないという不透明性を抱え、納税者・課税当局の双方にとって課税関係の不安定性と不確定性が継続することになるからである。また、一般論としても、納税者の権利・義務に関する事柄については、可能な限り法律的な根拠を明確にしておくことが望ましいことは言うまでもない。このような視点に立てば、「法的拘束力」について租税法律主義や合法性の原則との関係を整理した上で、「法律的な解決」を図ることが出来れば望ましい。

＊ ＊ この問題に関しては、増井教授は、次のように述べておられる。

「事前照会に対する文書回答」の手續は、法律によって定められているものではなく、国税庁の事務運営指針として定められている。事務運営指針とは、事務手續・運営に関する準則であり、その法的性質は通達に他ならない。

この点に関係して、課税取扱いのよう納税者の権利利益に関わる重要なことならについて、法令の根拠なしに手續を創設・拡充してよいかという問題がある。しかし、税務署員がおこなっている税務相談と同様に、納税者サービスとして位置づけ、執行にあたり国税庁のなすべき業務の一部と見ることも可能であろう。

もっとも、立法と行政の役割分担からして、この手續については法律上の直接の根拠を設けることが本来は望ましい。（中略）法的位置づけの明確化にあたって優先順位の高い課題としては、3-5で述べるように、課税情報の公開と納税者情報の保護との調整があげられよう。」⁷⁷

しかしながら、「法的拘束力の付与」という問題を法律的に解決することに関しては、現在、必ずしも理論的に整理されているとはいえない状況にある。

即ち、一方では、そもそも租税法律主義が日本国憲法 84 条に規定された租税法の基本原則であり、合法性の原則も「租税法律主義の手續法的側面」⁷⁸であることから、個別的救

済の法理としての信義則や禁反言などの「法の一般原理（条理）」による以外には、たとえ立法措置などによってもその例外を設けることは困難であるという考え方がある。

他方、金子教授は、我が国でアドバンス・ルーリング制度が導入される以前に執筆された論文において、「この制度（石井注：アドバンス・ルーリング制度）の採用に対しては、たとえば、誤った解釈に基づいてルーリングを発した場合に、それを遡って取り消すことができないとすると、誤りをそのまま放置することになり、合法性の原則や公平負担の原則に反した結果になるのではないかという批判や、ルーリングの相手方以外の納税者から同じ取扱いを要求してきた場合に、それを拒絶することが出来ず、誤りが一般化してしまうおそれがあるのではないかという疑問がありうる。（中略）しかし、ルーリングの内容が誤りであるということは、実際問題として多くはないであろうし、仮にその内容が誤りであった場合も、一般論としては、この制度による法的安定性の維持と予測可能性の増大というメリットは、誤りを過去に遡って訂正できないことによるマイナスを上回ると考えてよいと思われる。また、税務行政庁は、ルーリングの内容が誤りであると判断したときは、それを将来に向かって訂正することができるから、他の納税者から同じ取扱いを求めてきた場合に、それを拒絶できることは言うまでもない。」としている⁷⁹。

筆者としては、基本的な方向において、金子教授のいわれる考え方がとれば望ましいと考える。しかし、日本国憲法の定める「租税法律主義」ないしその一環としての「合法性の原則」に接触する疑いがあることを認識しながら、「予測可能性」と「法的安定性」の維持による「法益」がそれを上回るとしてこのような立法措置を講じることが可能と言い切れるのか、なお検討を要する課題であるように感じられる。この問題については更に法理論的な検討を加える必要がある。

*** この問題に関しては、本研究にご協力頂いた学習院大学瀧圭吾教授、岡山大学神山弘行准教授との間で、法理論的な視点からどのような「解決策」が見出せるのか、議論・検討を進めた経緯がある。しかし、この問題が抱える大きさと本研究の時間的制約から、今回の研究においては、残念ながら「ペーパー」としてこれを取りまとめるまでには至らなかった。今後、この問題について法理論的視点から更に研究が進められることを期待したい。

なお、筆者としては、その第一歩として、事前照会に法的拘束力を認めている主要国の制度を、改めて法理論的な観点から検討・整理し、それを我が国で活用できないか検討することが有益ではないかと考える。

「第2章」第2節で紹介したように、主要国においては、コモン・ローや手続的対応を重視する米、英、豪などで事前照会の回答に法的拘束力を認める制度が実施されているほか、大陸法系といわれる独、仏においても、法律の規定により、一定の要件の下で事前照会に対

する回答に法的拘束力を与えている。特に、ドイツは、我が国と同様「租税法律主義」について厳格な態度をとっているとされるだけに、近年の対応は極めて注目される場所である。

本稿 35 頁以下において紹介したように、ドイツでは、2006 年、事前照会に対する「拘束力のある情報提供」の規定が立法化されたほか、既に行われた取引に関する「事実上の合意」制度も、連邦財政裁判所の判例を踏まえ、2008 年の連邦財務省通達で「関係者を拘束する合意」ないし「契約」として認められている。これらの仕組みは、長い間の判例の蓄積というドイツ固有の事情があって始めて可能になったものと思われるが、理論的に、「拘束力のある情報提供」という法規定や「事実上の合意」という行政上の「契約」概念などが「租税法律主義」や「合法性の原則」との関係でどのように理解・整理されているのか、そして、それを我が国の法制度や判例に生かすことが可能か、今後更に研究する必要がある。

**** 吉村教授は、「事実上の合意」に関するドイツの判例・学説の展開を紹介した論文（事前照会制度に関する新規立法（2006 年）以前に執筆されたものではあるが）の最後で「今後の課題」として次のように述べておられる。

「租税上の合意に関するドイツの判例の傾向として注目すべきことは、租税法における税務行政と納税義務者との合意について、それは租税法律主義や租税平等原則の観点から一律にその存在自体認められないとするのではなく、近年、租税上の合意を部分的に認めつつ、その有効性を認定する個別要件を模索し始めているという点である。この点、租税上の合意の存在自体否定する日本の有力な判例・学説の態度とは大きく異なる。今後の課題として、**租税上の合意が抱える法的問題の解決策の提示やドイツの議論を日本に応用するための環境整備**が必要となるであろう。」⁸⁰

ここで吉村教授が指摘する「ドイツの議論を日本に応用するための環境整備」が具体的に何を指すのか論文では明らかにされていないが、ドイツにおける判例・学説の論点とされてきた「事実上の合意」や「公法契約」の概念を、今後、我が国においても法制度や判例、行政運営に活用していく余地がないか検討することが一つの課題となるのではないかと考える。

以上述べてきたように、現段階では「法的な解決により法的拘束力を付与する」ことに対する「法理論的な困難」を十分に克服するだけの明確な結論を出せる状況にはないと思われる。しかしその場合にも、とりあえずの「**次善の策**」として、現在の事前照会や事前確認の仕組みに、「**事実上、ないし実質的に拘束力を強める結果となるような工夫**」が出来ないか検討する余地はあるのではないかと考える。

この点に関しては、金子教授が、「現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、（中略）和解に類似する現象がみられないではない」として、税務行政における「現実」に目を向けていることに注目したい。金子教授は、「これは、法的に見る限りは、両当事者の合意に何らかの法的効果が結びついたというのではなく、**納税義務者と租**

税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映されたと理解すべきであろう」とされ、その法的効果を否定されている⁸¹。もちろん法律적으로는そうであるとしても、「話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映されたと理解」することができるのであれば、この考え方を一歩進め、「話し合いの結果を租税行政庁による課税要件事実の認定に（可能な限り積極的に）反映させる仕組み」を「行政手続」の一環として工夫することはできないであろうか。

具体的に言えば、リアルタイムでの問題解決を図るため、①法令上の根拠に基づく「行政手続」の一環として、②課税当局による課税要件事実の認定に当たり、情報の全面開示など透明性の確保を条件に、納税者に課税当局との事前の協議・確認（話し合い）を行うことを認め、③課税当局は、可能な限りその「結果」（双方の認識が一致すれば「事実上の合意」となる）を尊重して当該事実認定に反映させる、というような仕組みが可能かどうか検討することも有益ではないかと考える。

これに近い手続は、通達上の措置ではあるが、現在の移転価格課税に関する「事前確認制度」において既に行われているとみることもできる。同通達において課税当局は、納税者が「事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、事前確認を受けた国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う」としている。但し、その（法的）拘束力について、必ずしも十分な理論的整理が行われているとはいえない状況にある。

金子教授は、この事前確認制度について、「租税行政庁は、申し出を受けて確認を行ったときは、その基礎となった事実が真実でない場合を除いて、それを過去にさかのぼって取消すことはできない」とし、「事前確認制度は、適正価格の算定方法について、事前に租税行政庁の確認（合意）を得ることを目的とする制度であり、租税行政庁は確認によって法的に拘束されるから、納税者としては、将来における適正価格の算定について法的安定性と予測可能性を得ることができる」とされている⁸²。

しかし、ここで「それを過去にさかのぼって取消すことはできない」とし、「租税行政庁は確認によって法的に拘束される」とする「法的根拠」は必ずしも明らかではない。法律論としては、前述のとおり、司法判断により事後的に「信義則の法理」が適用される例外的な場合を除けば、これは租税行政庁が確認に沿った取扱いを行う旨を自ら「通達上」明らかにしている（「表明」）に過ぎず、我が国の「事前照会制度」と同様、それに「何らかの法的効果が結びついたというのではなく」、その限りにおいて租税行政庁が「事実上」、ないし「実質的に」拘束されるに過ぎないとも考えられる。いずれにしても、このような手続を経た「租税行政庁の確認（合意）」がその後の司法判断により覆る可能性がある（「信義則の法理」が適用されない場合がある）という意味では法的拘束力をもつものではない。

従って、現在の「事前確認制度」を基礎としながらも、①これに行政手続としての「法令上の根拠」を与え（もちろんそれが可能か検討を要するが）、②リアルタイムでの問題解決という「制度の趣旨」を明確にした上で、③制度の対象を広く一般化することにより、課税当局に対する（更には、当事者間における）「事実上の」、ないし「実質的な」拘束力を強め、ひいてはこれが、その後の司法判断における「信義則の法理」の適用にも何がしかの影響を与えることが期待できるのではないかと思われる。

（2）適切・円滑な制度活用のための条件整備

これまで繰り返し述べてきたとおり、本制度を整備する目的は、課税当局にとってはタックス・コンプライアンスの向上を目指すところにあることはいまでもないが、同時に、納税者の予測可能性と法的安定性を高めるとともに、社会全体の効率化、透明性の改善を図ろうとするところにある。

しかしながら「納税者の立場」から見ると、取引の透明性を確保するための手続規定が十分に整備されず、しかも課税当局の実調率が極めて低い環境の下でこのような事前の照会・確認を行うことは、これにより課税当局が取引資料を入手するところとなり、かえって取引の調査が念入りに行われて、最終的に課税される結果を招くことにつながるのではないかとの危惧の念が生じる。事前の照会・確認により納税者が不利益を被る結果が生じる（いわば「正直者がバカをみる」）こととなれば、制度の利用はごく限られたものになるだろう。

一方、「課税当局の側」においても、十分な情報開示が行われぬまま拘束力のある回答を行うことになれば、租税回避や脱税を正当化しようとする悪質な納税者に利用される結果となり、かえってタックス・コンプライアンスを低下させるおそれがあるとの懸念を生じさせることも事実であろう。

このため、後者の点に関していえば、前述した FTA の「報告書」でも述べられているように、諸外国の課税当局は、「リアルタイムでの問題解決の手法」を、ATP の利用頻度が高く、税収への影響も大きい大企業や個人富裕層を対象に、信頼関係 (Enhanced Relationship) が構築され、情報の全面的な開示が行われることにより、透明性が高く、税務リスクが低いと判断される納税者に絞ってこれを適用しようとしている。

このように企業規模や納税額の多寡、リスク評価などを基準に特定の納税者に限定して有利な取扱いを行う制度は租税公平主義に反することになりかねないが、全ての納税者を対象に事前の確認・合意を行うことも執行上は非現実的である。従って、課税当局としては、改めて「リスク管理手法」の改善を図り、「透明性が高い低リスク納税者」を選定する仕組みを整備するとともに、制度上の「適用要件」を適切に規定することについて検討することが課題となるだろう。

一方、前者の「正直者がバカをみる」という納税者の懸念を解消するためには、悪質な納税者を中心にした調査の充実・強化、透明性を担保するための手続規定の整備など

「Enforcement の一層の強化」を図る一方、優良な納税者との間で「信頼関係の構築」を図るとともに、法的安定性を高めるための「法的拘束力」の明確化などの環境整備に努めることが必要となる。更に、より直接的・具体的な対応として、事前の照会・確認を求めてきた納税者が、これにより「不利益を被らないための担保措置」、ないし「有利になるインセンティブ措置」を講じることも重要な検討課題となろう。

(3) 透明性確保のための「手続規定の整備」と「行政の適切な対応」

先に引用した FTA の「報告書」にもある通り、納税者と課税当局が相互理解と信頼関係に基づく「より良好な関係を構築 (to build a better relationship)」し、それによりコンプライアンスの改善を目指すためには、双方の側における「透明性」の改善を図ることが不可欠な要素となる。

「報告書」では、課税当局は納税者に対して、情報の全面的な開示と透明性、税法遵守、オープンな対話、資料要求への迅速な対応等を求め、他方、納税者は課税当局に対して、情報公開と対話、確実性と一貫性、説明責任、適時の対応、紛争の早期解決等を求めているとされる。このようにして、双方の情報開示と透明性が担保されて初めてこの手法は実質的に機能することになる。

しかしながら、我が国の現状において、これらを直ちに実現する「条件」が整っていない。

特に、海外における取引や資産移動に関する情報申告制度などの納税者の透明性を担保する制度が主要国と大きく異なり、この点を改善しないまま事前確認・事前照会制度の適用範囲を租税回避にまで広げると、かえってそれが悪用され、タックス・コンプライアンスの低下を招く結果となりかねない。従って、まずはその前提となる国際的な取引や資産移動の申告・開示に関する制度整備が前提になる。具体的には、これまで再三述べてきた通り、「海外預金口座申告制度」や「タックス・シェルター情報申告制度」などの「手続法の整備」を主要国にならって行うことが不可欠となろう。

また、課税当局においても、これが「行政手法の大きな転換」になることを認識した上で、リスク管理手法の改善、執行体制の整備などリアルタイムでの問題解決に向けた「適切な行政対応」が大きな課題になるであろう。

今後、段階を踏みながらこれらの条件整備を進め、双方が努力することにより、これを克服していくことが必要であり、それは可能であると考ええる。

(4) 「納税者番号制度」の導入の検討

「リアルタイムの問題解決」の仕組みを充実させるに当たって、その前提となる取引の「透明性」を確保するため、海外預金口座の申告制度などグローバル・スタンダードに基づく「手続規定」の整備が不可欠であることは前述した通りである。しかしながら、納税者本人による申告や法定資料などで収集された情報を総合的に分類・管理し、納税者から提出される申告書と効率的に突合するためには、「納税者番号制度」の導入が必要となる。

納税者番号制度については、これまでも種々議論されてきたところであり、強い抵抗があるのも事実である。しかし、「リアルタイムでの問題解決」の手法を充実させ、課税関係の法的安定性を強化するとともに、課税処理の効率化と透明性を改善していくのであれば、同時に、その目的のためにも有益と考えられる「納税者番号制度」の導入を、改めて検討することが不可避であろう。

納税者番号制度は、基本的には、財・サービスの取引内容を買主(=金銭の支払者)が課税当局へ報告することを義務付け、その情報を課税当局が、財・サービスの売主である納税者(=金銭の受取者)から提出された申告書と「突合」させることにより、申告内容をチェックする制度である。納税者番号それ自体は、報告された情報を納税者別に名寄せし、突合作業を効率的に行うために納税者毎に付番する**技術的な管理手法**に過ぎない。むしろ**問題の本質**は、納税者番号の導入それ自体にあるというよりも、納税者番号制度の導入によりどのような「取引(所得)」を把握しようと意図し、それに応じた「資料収集体制」をどのように構築するのかというところにある。

現在各国とも、納税者の「フロー」を把握するものとしては、概ね利子・配当・株式譲渡等の金融取引、不動産取引、給与等の支払い、国内・国外への送金などが法定資料の対象となっている。これらは、いずれも比較的定型的で大量な取引であり、報告義務者(金銭の支払い者)も、源泉徴収義務者のほかは、金融機関、不動産会社など特定の者に限られている。フロー面でも、非定型的で日常の取引件数が膨大な一般の事業所得に関する資料は、韓国や米国で導入されたクレジットカード取引や現金取引に関する情報収集制度を除くと、対象になっていない。また、「ストック」については、金融資産、不動産等の保有は把握されていない。

我が国でも、基本的には以上のような範囲で法定資料が定められていることは、すでに述べた通りである。但し、法定資料以外に諸外国が納税者の申告を義務付けている海外銀行口座やタックス・シェルターの利用に関する情報は把握されていない。

いずれにしても、「納税者番号制度」の導入は、ATPなどの租税回避を防止し、所得捕捉を確実にを行うとともに、情報が総合的に管理・突合されることにより、「リアルタイムでの問題解決」が目指す目的にも有益であると考えられる。従って、制度の対象となる「取引(所得)の範囲」をどのように想定するか、また、それに伴い法定資料や申告を求める取引情報の範囲など「情報収集制度」をどのように構築するかという問題を中心に、今後、国民的な検討が行われることが期待される。

なお、我が国においては、年金や手当の問題に関連して、納税者番号の導入により**直ちに**事業所得者の所得捕捉が可能となり、いわゆるクロヨン問題が解消して給与所得者との公平性が確保され、統一的な所得補足が実現するかのごとく「**誤解**」される。しかし、少なくとも現状において、法定資料などを活用した納税者番号制度により明確に「事業所得の捕捉」を意図している主要国は、前述した韓国及び米国での「**試み**」以外には見当たらない。

事業所得者が日常的に行う現金取引やクレジットカード取引の全てについて本人ないし第三者による情報の報告を義務付け、事業者から提出される申告書と突合することにより初めてこれが可能となるのであるが、そのような膨大な負担をもとめることは現実的でないことから、これまでは主要国でも、そこまでの報告義務を課してこなかった。このような意味で、近年、韓国及び米国で、現金取引やクレジットカード取引の情報について第三者から報告を求めることとしたのは、従来の限られた範囲での取引情報の報告と異なり、広く一般の事業取引を網羅的に課税当局へ報告する仕組みであり、これまで特にタックス・ギャップが問題とされてきた事業所得の捕捉を行うのに役立てようとする「**画期的な試み**」である。今後、韓国及び米国の試みが納税者番号制度の下でどのように活用され、事業所得の捕捉にどの程度の効果を生むのか大いに注目される場所である。

いずれにしても、これは現実の経済取引に極めて大きな影響を与えかねない問題である。従って、単に納税者番号制度を導入すれば事足れりということではなく、また、どのような「**番号**」を使用するかといういわば「**技術的な問題**」(もちろんそれ自体重要な課題であることを否定するものではないが、)に主たる焦点を当てるのではなく、納税者番号制度の対象となる「**取引(所得)の範囲**」をどのように想定し、それに応じて法定資料を始めとする様々な「**情報収集制度**」をどのように構築していくかという「**本質的な問題**」を正面から議論し、国民的なコンセンサスを得ていくことが重要であると考えられる。

第4節：今後の政策対応の在り方

以上述べてきたことを前提に、今後の具体的な政策対応の在り方をまとめると、以下のような施策が必要と考えられる。冒頭にも述べた通り、その基本的な考え方は、最近におけるタックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きを踏まえれば、今後、我が国においても、「取引の透明性を高めることを通じてタックス・コンプライアンスを確保する視点」をより重視すると同時に、「課税の不確実性を極力排除し、納税者の予測可能性を高めて課税の安定性、効率化、透明性を向上させる視点」から、透明性が高い低リスク納税者を対象にした「リアルタイムでの問題解決の手法」を充実させるというものである。

その概略はいずれもこれまで説明してきたところである。その具体化は、当局による今後の検討に委ねることが適切と考えられるため、本稿では「基本的な方向性」を示すにとどめることとしたい。

(1) 透明性を確保するための「手続法の整備」

- ① 「海外銀行口座情報申告制度」、「タックス・シェルター情報申告制度」の導入と所得捕捉に有効な「法定資料制度」の整備・拡充
- ② 現金取引、クレジットカード取引に関する情報収集の在り方の検討
- ③ 「納税者番号制度」の導入（申告内容と収集資料との「突合システム」の構築）

(2) 「リアルタイムでの問題解決の手法」の充実

(納税者の「透明性とリスク」に応じた対応)

- ① 課税当局における「リスク管理手法」の改善
(納税者の「透明性とリスク」に応じた分類・管理)
- ② 「透明性が低い高リスク納税者」に対する **Enforcement** の強化
(調査等の重点化)
- ③ 「透明性が高い低リスク納税者」に対する「リアルタイムでの問題解決」の手法の充実
 - ・ 「事前照会・事前確認制度」の拡充（制度の趣旨と法的拘束力の明確化）
 - ・ 事前照会・事前確認制度の利用者が「不利とならない担保措置」、ないし「有利となるインセンティブ措置」の導入
 - ・ 信頼関係の構築と迅速な対応に向けた「税務執行体制」の整備

¹ Aggressive Tax Planning (ATP) の概念

「租税回避」、「節税」、「脱税」や「タックス・シェルター」などの概念は、租税法上定義されたものではなく、講学上も様々な見解が示されてきた。例えば金子宏東京大学名誉教授は、その概念について次のように述べておられる（金子宏『租税法』〈弘文堂、第15版、2010〉107-108頁）。

「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、**租税回避** (tax avoidance、Steuerumgehung) という。（中略）租税回避は、一方で脱税 (tax evasion、Steuerhinterziehung) と異なる。**脱税**が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。他方、それは、**節税** (tax saving、Steuerersparung) と異なる。**節税**が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。もっとも、節税と租税回避の境界は、必ずしも明確でなく、結局は社会通念によってきめざるをえない。（租税回避に対しては、後述のように個別的否認規定が設けられることが多い）。租税裁定行為 (tax arbitrage) は、状況次第で節税にあたる場合と租税回避にあたる場合とがありうる。」

また、「タックス・シェルター」の概念について、中里実東京大学教授は、「ファイナンス理論的な視点立って」、次のように定義しておられる（中里実『タックスシェルター』〈有斐閣、2002〉11-13頁）。

「タックスシェルターの基本をなすメカニズムは、租税裁定取引 (tax arbitrage) であるということができよう。（略）租税裁定取引をファイナンス理論的な視点からごく簡単に表現すれば、納税者の前に、ハイタックス・ポジションと、ロータックス・ポジションという二つの選択肢が存在する場合に、何らかの手段を用いてその間のポジションの転換を行うことにより、将来生ずるであろう税引き後キャッシュフローの割引現在価値の最大化をはかろうとする納税者の行動であるということになる。（略）租税裁定取引を用いてタックス・ポジションの変更を行うことを目的とする取引を法的に定型化し、それにファイナンス取引に代表されるような投資商品等の装いをほどこして、納税者に対して販売するものが、**課税逃れ商品** (タックスシェルター) である。」

しかし、これらの定義を厳密に論ずることが本稿の目的ではない。本稿の議論の対象となる「**Aggressive Tax Planning (ATP)**」については、現在、FTAなどの国際的な会議の場で次のような定義が使用されており、一般には「**濫用的租税回避**」と訳されている。本稿では、これを念頭において議論を進めたい。

Aggressive Tax Planning について、FTAの報告書による解説を次に引用する（OECD Forum on Tax Administration, *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, May, 2009, p.109〈石井仮訳〉）

Aggressive Tax Planning とは、課税当局が懸念する次の二つの分野をいう。

- ① 筋道がたっている (tenable) が、意図せざる、かつ、予期せざる税収への影響をもつ税務ポジションを伴う (タックス) プランニング。

課税当局の懸念は、（納税者によって、）立法者の予期しない結果を得るために税法が誤って使用される (misused) リスクに関するものである。この懸念は、スキームが組成、販売されてから、課税当局がこれを発見して対処する法律が施行されるまでの間がしばしば長いことにより、深刻化する。

② 納税申告書の重要事項が適法かどうか不確実であることを開示せずに、納税者に有利なポジションをとること。

課税当局の懸念は、(納税者によって)法律のグレーゾーンに関して取られている不確実性、又はリスクについて、納税者が見解を開示しないリスクに関するものである。(法律上のグレーゾーンに関して、課税当局は、時として、法律に疑問があることを認めようとさえしないかもしれない。)

2 タックス・シェルターの類型

タックス・シェルターには様々な態様のものがあり、その開発が最も進んでいる米国では、財務省などからタックス・シェルターに関する報告書が公表され、様々なスキームが説明されているが、本稿でそれを逐一紹介することはできない。(最も詳細なものとしては、やや古いですが、1999年7月の米国財務省作成の報告書(The Department of the Treasury, *The Problem of Corporate Tax Shelters*, July, 1999)及び2002年3月の米国議会上下両院合同租税委員会作成の報告書(Joint Committee on Taxation, *Background and Present Law Relating to Tax Shelters* (JCX-19-02), March 19, 2002)があり、その他にも、注(3)に掲げる CRS Report や上院調査小委員会の報告書などがある。

ただ、米国では2004年以降、タックス・シェルターに関する法律上の定義は廃止されたものの、それに代わるものとして、IRS が関心をもち IRS への報告が義務付けられる取引類型を法律で「**報告対象取引**」(**reportable transactions**)と定義しているのです。ここでは、参考までにその概要を示しておきたい。

○「指定取引」(Listed transactions)

IRS が、租税回避取引(a tax avoidance transaction)と判断し、notice 等で「指定取引」として公表しているもの。(これらと実質的に類似の取引も対象となる。)

具体的には、IRS が、2010年4月20日現在、次の34取引を指定している(IRS ウェブサイト <http://www.irs.gov/businesses/corporations/article/0,,id=120633,00.html> 参照)

1. Certain Accelerated Deductions for Contributions to a Qualified Cash or Deferred Arrangement or Matching Contributions to a Defined Contribution Plan (Revenue Ruling 90-105)
2. Voluntary Employee Beneficiary Association (Notice 95-34)
3. Transactions similar to that described in the ASA Investing litigation and in *ACM Partnership v. Commissioner* (ASA Investing Partnership v. Commissioner)
4. Certain Distributions from Charitable Remainder Trusts (Treasury Regulation § 1.643(a)-8)
5. Corporate Distributions of Encumbered Property (BOSS) (Notice 99-59)
6. Step-Down Preferred/Fast Pay Stock (§1.7701(1)-3)
7. Debt Straddles (Revenue Ruling 2000-12)
8. Inflated Partnership Basis Transactions (Son of Boss) (Notice 2000-44)
9. Stock Compensation Stock Compensation Transactions (Notice 2000-60)
10. Guam Trust (Notice 2000-61)
11. Intermediary Transactions (Notice 2001-16)
12. §351 Contingent Liability (Notice 2001-17)
13. §302 Basis-Shifting Transactions (Notice 2001-45)
14. Inflated Basis "CARDS" Transactions (Notice 2002-21)
15. Notional Principal Contracts (Notice 2002-35)
16. Common Trust Fund Straddles (Notice 2003-54), Pass-Through Entity Straddle (Notice 2002-50), and S Corporation Tax Shelter Transaction (Notice 2002-65)
17. Lease In / Lease Out or LILO Transactions (Revenue Ruling 2002-69)
18. Abuses Associated with S Corp ESOPs (Revenue Ruling 2003-6)
19. Offshore Deferred Compensation Arrangements (Notice 2003-22)
20. Certain Trust Arrangements Seeking to Qualify for Exception for Collectively Bargained Welfare Benefit Funds under § 419A(f)(5) (Notice 2003-24)

-
21. Transfers of Compensatory Stock Options to Related Persons (Notice 2003-47)
 22. Accounting for Lease Strips and Other Stripping Transactions (Notice 2003-55)
 23. Improper use of contested liability trusts to attempt to accelerate deductions for contested liabilities under IRC 461(f) (Notice 2003-77)
 24. Major/Minor Tax Avoidance Using Offsetting Foreign currency Option Contracts (Notice 2003-81)
 25. Abusive Roth IRA Transactions (Notice 2004-8)
 26. S Corporations ESOP (Revenue Ruling 2004-4)
 27. Abusive Transactions Involving Insurance Policies in IRC 412(i) Retirement Plans (Revenue Ruling 2004-20)
 28. Abusive Foreign Tax Credit Transactions (Notice 2004-20)
 29. S Corporation Tax Shelter Involving Shifting Income to Tax Exempt Organization (Notice 2004-30)
 30. Intercompany Financing Through Partnerships (Notice 2004-31)
 31. Sale-In Lease-Out transactions (Notice 2005-13)
 32. Loss Importation Transaction (Notice 2007-57)
 33. Abusive Trust Arrangements Utilizing Cash Value Life Insurance Policies Purportedly to Provide Welfare Benefits (Notice 2007-83) -
 34. Distressed Asset Trust (DAT) Transaction (Notice 2008-34)

○ 守秘義務を課す取引 (Confidential transactions)

アドバイザーから受けた税務対策の内容に守秘義務を課し、それに報酬が支払われる取引。

○ 結果補償付取引 (Transactions with contractual protection)

アドバイスに従い行った節税対策に実質的な効果がなかった場合に報酬を払い戻す旨が契約に含まれる、又はアドバイザーの報酬が実際に得られた節税額の一定割合として契約に定められている取引。

○ 損失取引 (Loss transactions)

当該取引を行うことにより一定額以上の損失が生じる取引。

(個人の場合には、年間200万ドル以上、又は複数年で400万ドル以上の損失が生じる取引。法人の場合には、年間1000万ドル以上、又は複数年で2000万ドル以上の損失が生じる取引。)

○ IRS が関心のある取引 (Transactions of interest)

IRS が、notice 等で「関心のある取引」として公表している4つの取引(2009年2月18日現在)。

この取引は、IRS と財務省が租税回避(tax avoidance or evasion)の潜在性 (potential)があると信じているものの、租税回避と判断すべきかどうかを決定するための十分な情報を欠いているものである。具体的には以下の4取引であるが、これらと実質的に類似する取引も対象となる。

1. Contribution for Successor Member Interest
2. Grantor Trust
3. Potential for Avoidance of Tax Through Sale of Charitable Remainder Trust Interests
4. Controlled Foreign Corporations(CFCs)

³ Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, CRS Report for Congress R40623, July, 2009

なお、この報告書は、米国の歳入減少額が「1000億ドル程度」になるという見積りの根拠について、2008年9月に出された米国上院調査小委員会の報告書 (U.S. Permanent Subcommittee on Investigations, *Dividend Tax Abuse: How Offshore Entities Dodge Taxes on U.S. Stock Dividends*, September 11, 2008) を出典としており、これによると、この金額は様々な租税専門の研究から導き出されたものであるとして、以下の研究結果が示されている (*Id.* at 1, n.1)。

“This \$100 billion estimate is derived from studies conducted by a variety of tax experts. See, e.g.,

Joseph Guttentag and Reuven Avi-Yonah, "Closing the International Tax Gap," in Max B. Sawicky, ed., *Bridging the Tax Gap: Addressing the Crisis in Federal Tax Administration* (2006) (estimating offshore tax evasion by individuals at \$40-\$70 billion annually in lost U.S. tax revenues); Kimberly A. Clausing, "Multinational Firm Tax Avoidance and U.S. Government Revenue" (Aug. 2007) (estimating corporate offshore transfer pricing abuses resulted in \$60 billion in lost U.S. tax revenues in 2004); John Zdanowics, "Who's watching our back door?" *Business Accents* magazine, Volume 1, No.1, Florida International University (Fall 2004) (estimating offshore corporate transfer pricing abuses resulted in \$53 billion in lost U.S. tax revenues in 2001); "The Price of Offshore," Tax Justice Network briefing paper (Mar. 2005) (estimating that, worldwide, individuals have offshore assets totaling \$11.5 trillion, resulting in \$255 billion in annual lost tax revenues worldwide); "Governments and Multinational Corporations in the Race to the Bottom," *Tax Notes* (Feb. 27, 2006); "Data Show Dramatic Shift of Profits to Tax Havens," *Tax Notes* (Sept. 13, 2004). See also series of 2007 articles authored by Martin Sullivan in *Tax Notes* (estimating over \$1.5 trillion in hidden assets in four tax havens, Guernsey, Jersey, Isle of Man, and Switzerland, beneficially owned by nonresident individuals likely avoiding tax in their home jurisdictions): "Tax Analysts Offshore Project: Offshore Explorations: Guernsey," *Tax Notes* (Oct. 8, 2007) at 93 (estimating Guernsey has \$293 billion in assets beneficially owned by nonresident individuals who were likely avoiding tax in their home jurisdictions); "Tax Analysts Offshore Project: Offshore Explorations: Jersey," *Tax Notes* (Oct. 22, 2007) at 294 (estimating Jersey has \$491 billion in assets beneficially owned by nonresident individuals who were likely avoiding tax in their home jurisdictions); "Tax Analysts Offshore Project: Offshore Explorations: Isle of Man," *Tax Notes* (Nov. 5, 2007) at 560 (estimating Isle of Man has \$150 billion in assets beneficially owned by nonresident individuals who were likely avoiding tax in their home jurisdictions); "Tax Analysts Offshore Project: Offshore Explorations: Switzerland," *Tax Notes* (Dec. 10, 2007) (estimating Switzerland has \$607 billion in assets beneficially owned by nonresident individuals who were likely avoiding tax in their home jurisdictions)."

⁴ 中里・前掲注 (1) 8、10、13 頁

⁵ Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, *Seoul Declaration*, September 15, p.3 (国税庁仮訳)

⁶ 田中琢二「非協力的地域への国際的取り組み—透明性と情報交換の必要性について—」租税研究第 717 号 (2009) 31-38 頁

⁷ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, April, 1998

⁸ OECD, *Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Jun, 2000

⁹ The OECD's Project on Harmful Tax Practices, *The 2001 Progress Report*, November, 2001

¹⁰ OECD, *List of Unco-operative Tax Havens*, April, 2002

¹¹ 「リヒテンシュタイン事件」の概要

2008年2月、ドイツ・ボーフム地方検察庁は、警察・査察と合同で、ドイツポスト社長の自宅及びドイツポスト本社を脱税容疑で家宅捜索した。報道によれば、同社長は、リヒテンシュタインのLGT銀行(同国のハンス・アダムス二世公爵が100%所有するリヒテンシュタイン最大の銀行)に「家族財団」

を設立し、1000万ユーロ（約16億円）の資産を隠匿していた疑いがもたれたとのこと。ドイツポストは、1995年の旧ドイツ連邦郵便が分割民営化されてできた郵便事業を行う会社であり、同社長は、分割民営化の立役者として幅広い人脈を持つ著名人であったとされる。事件が発覚したのは、LGT銀行の元行員が、銀行から盗んだ1400人分の顧客情報をドイツ連邦情報捜査局に譲渡したことによるとされている。

同月、ボーフム地方検察庁は捜査の「中間報告」を行い、150名の被疑者について刑事告発の手続きを開始し、内91名は事実関係を認め、2800万ユーロ（約40億円）の追徴課税が行われたとのことである。またこれとは別に、72名が全国の税務署に自主申告したとされる。ドイツ連邦財務省は、事件による追徴税額が3億～4億ユーロ（約480億円～640億円）に上ると期待しており、また、連邦財務省及び検察当局は、リヒテンシュタインへの送金額は、30億ユーロ（約4800億円）超と見積もっているとのことである。

事件の背景には、リヒテンシュタインの「家族財団」に関する簡易な設立制度と優遇税制の存在、スイスと同様に厳格な「銀行機密の保持制度」がある。リヒテンシュタインでは、外国人でも当局の許認可なく簡易に財団を設立することが可能であり、設立者の名前も秘密にされている。銀行にはスイスと同様の守秘義務が課され、財団名義で開設された銀行口座の資産管理もカストディアンが行うため、預金者の匿名性が厳格に保たれる仕組みになっている。また、一般的に商業行為を行う法人には法人税及び資本税が課されるが、財団法人には資本税のみが課され、投資収益に対する法人税は課されない。財団法人に対する資本税は、拠出された基本財産の0.1%の低税率で、かつ1000スイスフラン（約10万円）を限度額としており、極めて小額の税負担で済む。

一方、ドイツ外国税法第15条は、居住者が外国に「家族財団」を設立した場合、財団から生じる収益は原則として国内所得に合算して課税することを規定している（例外として、家族財団が欧州経済圏に所在地等を有し、かつ、見せかけの財団ではないことが証明される場合には、財団の所在国がドイツと課税目的のための情報交換を行っていれば合算課税が免除されるとしているが、リヒテンシュタインは、ドイツとの間で情報交換をしていないため合算課税の対象となる）。しかし、複雑な手口を利用してリヒテンシュタインの財団に資金が持込まれると、リヒテンシュタインの銀行機密が制度上厳格に保持されているため、自主的な申告がない限り、ドイツ課税当局は財団から生じる収益の把握が困難な状況にあるとされている。このため、これまでドイツ政府は、リヒテンシュタインの「家族財団制度」と「銀行機密の保持制度」が脱税の温床になってきたとし、両国間で軋轢が生じてきた。

捜査当局が入手した顧客情報には、ドイツ以外の居住者が含まれているとされ、米国IRSは同年2月、「本件に関して同行の銀行口座を利用して100人以上の米国納税者に対し調査を開始しており、租税条約締結主要8カ国（米、英、豪、加、仏、伊、ニュージーランド、スウェーデン）の課税当局と共同して取締まる」旨を発表した。なお、米国議会上院は、スイスUBS銀行とともに、LGT銀行に対しても公聴会における証言を求めたが、同銀行は出席を拒否した。

事件発覚後約1年が経過した2009年1月、ドイツ・ボーフム地方裁判所は、脱税容疑で起訴されたドイツポスト元社長に対し、執行猶予付き懲役2年、罰金100万ユーロ（約1億2000万円）の判決を言い渡した。但し、各国では引き続き税務調査が行われているとされている。

2009年7月10日、ドイツとリヒテンシュタインは、OECD基準に基づく「情報交換協定」に署名した。国内の批准手続きを経た後発効し、2010年以降適用される見込み。

1² 「UBS 事件」の概要

2008年5月、スイス UBS 銀行元幹部（米国におけるプライベートバンクの元責任者）が「合衆国に対する共謀詐欺罪」の容疑で起訴され、同年6月、同被告は起訴事実を認めた上で、「2001年～2006年に米国富裕層顧客に対して200億ドル（約2兆円）の資産隠しや秘密口座開設による脱税の幫助を行った」旨を供述した。これを受け同月 IRS は、マイアミ連邦裁判所の許可を得て、UBS 銀行に対し、これらの納税者を特定するための顧客情報の提出を求める召喚状（「ジョン・ドゥ・サモンズ」－内容は本文において後述）を發出し、米国議会上院でも UBS 銀行幹部への公聴会が開催された。

11月に司法省は、UBS 銀行現職幹部を「合衆国に対する共謀詐欺罪」と「QI（適格仲介人）義務違反」容疑で起訴した。これによると、UBS 銀行（QI）は、顧客である米国居住者をスイス居住者に偽装してスイスでの UBS 銀行口座の開設を幫助するとともに、同口座を通して米国内で投資された収益に対して行われる証券会社等による源泉徴収に関し、軽減税率の適用が可能との虚偽の情報提供を源泉徴収義務者に行ったとされる。

2009年2月18日、IRS は UBS 銀行との間で、7億8千万ドルの罰金支払いと一部顧客（約250人）の情報提出を受けることで合意し、UBS 銀行本体の起訴は延期されたが、顧客側は、スイス国内で UBS 銀行を銀行機密違反で提訴した。これに対し米国政府は翌19日、前年6月に發出したサモンズに従い、全顧客5万2000人の顧客情報の開示の強制を要求してフロリダ地方裁判所に提訴するとともに、IRS 長官が UBS 銀行の口座保有者に自主的な情報開示を呼びかけた。これに対し、UBS 銀行は、「スイス国内法上、銀行の守秘義務は、脱税、マネー・ロンダリング等の刑事訴追の場合にのみ解除され、脱税の根拠がない顧客情報の開示には応じられない」として要求を拒否し、20日、スイス国内の裁判所も UBS 銀行の顧客の提訴を認め、UBS 銀行に対し顧客情報の提出禁止命令を發出した。なお、スイス国内では同月24日、UBS 銀行が米国顧客約250人の情報を米国当局に提供したことについて UBS 会長とスイス金融市場監視局長が告訴され、3月4日、同会長の辞任が発表された。

このような状況の中で、スイス政府は、2月20日、財務大臣が米国政府の情報開示要求に抗議するとともに、25日にはメルツ大統領が銀行機密を維持するための特別対策本部をスイス政府内に設置することを発表し、3月2日の両国の司法相会談でスイス司法大臣が米国の顧客情報提出要求に対して「遺憾の意」を表明するなど、この問題は両国政府間の深刻な対立に発展することとなった。また、3月1日には、EU 首脳会合後の会見で、仏サルコジ大統領が、スイスを OECD の「非協力的タックス・ヘイブン・リスト」に載せる可能性に言及し、EU を巻き込む大きな問題にもなっていった。

しかし、同年4月2日にロンドンで開催される G20 首脳会議（スイスは不参加）において、タックス・ヘイブンを含む金融市場の規制の徹底が議題になるとともに、OECD による新たなタックス・ヘイブン・リストの策定が見込まれたこともあり、スイス側においては、タックス・ヘイブンの非協力国リストに掲げられることを回避するべく問題解決への姿勢が窺えるようになった。3月6日、スイスで行われたクリントン米国国務長官とスイス外相との会談において UBS 問題に対する双方の協力について話し合いが行われ、同日、スイス連邦内閣においても、銀行機密の譲歩に関して協議が行われたとされる。8日には、EU からタックス・ヘイブンの疑いを指摘されたスイス、ルクセンブルグ、オーストリアの3カ国担当相会談において「国際捜査に協力する」意向が表明され、本文で述べた通り、13日にはこれら3カ国が情報交換に関する OECD 基準を受け入れ、「脱税容疑がある場合等に他国との情報交換を行う」意向があることも表明した。

このようにスイス政府の態度が大きく変化する中で4月2日のG20首脳会合が開催されたが、その後の4月28日には、米国・スイスの両当局がOECDモデル条約に完全準拠した新たな情報交換制度を盛り込んだ租税条約交渉を開始する旨が発表された。UBS事件に関しては、その後も米・スイス間の協議が継続して進められ、8月19日に至り、両国政府間でUBS銀行口座の情報提供に関して文書による合意(協定)がなされた。その概要は、以下の通り。

①米・スイス租税条約に基づき、IRSはスイス課税当局に約4450のUBS銀行口座の情報交換を要請し(「条約要請」)、同当局は360日以内に、UBS銀行から口座情報の提供を受け情報提供の可否を最終決定する。②UBS銀行は、条約要請の対象口座を保有する米国居住者に対し、その旨を通知するとともに、その通知において、銀行守秘の解除、口座情報のIRSへの伝達指示、IRS自主開示プログラム(2009年3月23日から10月15日までの間、無申告のオフショア口座を自主的に開示し、税務申告を行った場合には、ペナルティーを軽減する特別措置)の適用を勧奨する。③UBS銀行は、米国のクロスボーダー業務からの撤退を進めていることに関連し、撤退業務の対象となる全ての米国居住者に対し、銀行守秘の解除、口座情報のIRSへの伝達指示を勧奨し、これらの米国居住者からIRSへの伝達指示を受けたときには、その口座情報を迅速にIRSへ伝達する。④この和解により、裁判所に対するジョン・ドウ・サモンズの執行申し立ては取り下げられる。但し、その効力は引続き有効。⑤スイスは、将来、スイス連邦裁判所の決定により情報提供の基準が広げられた場合、UBS事案に関する追加の条約要請を処理する用意がある。また、類似した事実・状況パターンに基づく要請に対し、追加要請を審査・処理することに合意する。

この合意に関して記者会見したシュルマンIRS長官は、「これはオフショアの脱税摘発に向けた非常に大きな一歩である。すでに問題の口座の資産額は、総額で180億ドル(約1.8兆円)を超えている」と述べている。その後、8月31日、米課税当局は4450人分のUBS口座情報の提供要請を行った。

一方、スイス国内においてスイス連邦行政裁判所は、2010年1月22日、本件に関してUBS銀行の顧客26名から連邦行政裁判所になされた異議申立てに対する判決において、本件はスイス国内法で定められている刑事罰を伴う「租税詐欺」に該当せず、従って、米・スイス租税条約で情報交換を行う義務のある「租税詐欺及びそれに類するもの」に当たらないため、米国への情報提供は行えないとの判決を下した。また、2月26日、スイス最高裁は、UBS銀行の顧客による同様の訴えを支持し、スイス当局が銀行口座情報を米国当局へ提供することを禁じる判決を下した。

このためスイス政府は、2月24日、昨年8月の米・スイス間合意文書の問題点を修正した「議定書」に署名した上で、議会の承認を得るべく上程すると発表した。議会で承認されれば拘束力のある条約としてこれまでの租税条約に優先してその履行が可能になるとされる。3月31日、スイス・米国両政府は改正「議定書」に署名し、スイス政府は議会に承認を求めている。6月3日、議会上院は承認したものの、6月8日、議会下院は否決したため両院の協議会に持込まれる見込みであり(議会の会期は6月18日まで)、更に、本件は、スイス憲法で認められている市民の請願による「国民投票」に付すことの是非も議論されているため、脱稿時(2010年6月15日)の時点では、先行き予断を許さない状況にある。

¹³ G8 Hokkaido Toyako Summit, *Leaders Declaration*, July 8, 2008 (外務省仮訳)

¹⁴ London Summit, *Leaders' Statement*, April 2, 2009 (外務省仮訳)

¹⁵ London Summit, *Declaration on Strengthening the Financial System*, April 2, 2009 (外務省仮訳)

A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS SURVEYED BY THE OECD GLOBAL FORUM IN IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED TAX STANDARD¹

Progress made as at 2nd April 2009 (latest version of report: www.oecd.org/tax/progressreport)

Jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed tax standard			
Argentina	Germany	Korea	Seychelles
Australia	Greece	Malta	Slovak Republic
Barbados	Guernsey	Mauritius	South Africa
Canada	Hungary	Mexico	Spain
China ²	Iceland	Netherlands	Sweden
Cyprus	Ireland	New Zealand	Turkey
Czech Republic	Isle of Man	Norway	United Arab Emirates
Denmark	Italy	Poland	United Kingdom
Finland	Japan	Portugal	United States
France	Jersey	Russian Federation	US Virgin Islands

Jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented					
Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements	Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements
Tax Havens³					
Andorra	2009	(0)	Marshall Islands	2007	(1)
Anguilla	2002	(0)	Monaco	2009	(1)
Antigua and Barbuda	2002	(7)	Montserrat	2002	(0)
Aruba	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Bahamas	2002	(1)	Neth. Antilles	2000	(7)
Bahrain	2001	(6)	Niue	2002	(0)
Belize	2002	(0)	Panama	2002	(0)
Bermuda	2000	(3)	St Kitts and Nevis	2002	(0)
British Virgin Islands	2002	(3)	St Lucia	2002	(0)
Cayman Islands ⁴	2000	(8)	St Vincent & Grenadines	2002	(0)
Cook Islands	2002	(0)	Samoa	2002	(0)
Dominica	2002	(1)	San Marino	2000	(0)
Gibraltar	2002	(1)	Turks and Caicos Islands	2002	(0)
Grenada	2002	(1)	Vanuatu	2003	(0)
Liberia	2007	(0)			
Liechtenstein	2009	(1)			
Other Financial Centres					
Austria ⁵	2009	(0)	Guatemala	2009	(0)
Belgium ⁵	2009	(1)	Luxembourg ⁵	2009	(0)
Brunei	2009	(5)	Singapore	2009	(0)
Chile	2009	(0)	Switzerland ⁵	2009	(0)

Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard			
Jurisdiction	Number of Agreements	Jurisdiction	Number of Agreements
Costa Rica	(0)	Philippines	(0)
Malaysia (Labuan)	(0)	Uruguay	(0)

¹ The internationally agreed tax standard, which was developed by the OECD in co-operation with non-OECD countries and which was endorsed by G20 Finance Ministers at their Berlin Meeting in 2004 and by the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters at its October 2008 Meeting, requires exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged.

² Excluding the Special Administrative Regions, which have committed to implement the internationally agreed tax standard.

³ These jurisdictions were identified in 2000 as meeting the tax haven criteria as described in the 1998 OECD report.

⁴ The Cayman Islands has enacted legislation that allows it to exchange information unilaterally and has identified 12 countries with which it is prepared to do so. This legislation is being reviewed by the OECD.

⁵ Austria, Belgium, Luxembourg and Switzerland withdrew their reservations to Article 26 of the OECD Model Tax Convention. Belgium has already written to 48 countries to propose the conclusion of protocols to update Article 26 of their existing treaties. Austria, Luxembourg and Switzerland announced that they have started to write to their treaty partners to indicate that they are now willing to enter into renegotiations of their treaties to include the new Article 26.

¹⁷ OECD ウェブサイト <http://oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>

A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS SURVEYED BY THE OECD GLOBAL FORUM IN IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED TAX STANDARD¹

Progress made as at 3rd June 2010 ([Original Progress Report 2nd April 2009](#))

Jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed tax standard			
Andorra	Czech Republic	Japan	St Vincent and the Grenadines
Anguilla	Denmark	Jersey	Samoa
Antigua and Barbuda	Dominica	Korea	San Marino
Argentina	Estonia	Liechtenstein	Seychelles
Aruba	Finland	Luxembourg	Singapore
Australia	France	Malaysia	Slovak Republic
Austria	Germany	Malta	Slovenia
The Bahamas	Gibraltar	Mauritius	South Africa
Bahrain	Greece	Mexico	Spain
Barbados	Grenada	Monaco	Sweden
Belgium	Guernsey	Netherlands	Switzerland
Bermuda	Hungary	Netherlands Antilles	Turkey
Brazil	Iceland	New Zealand	Turks and Caicos Islands
British Virgin Islands	India	Norway	United Arab Emirates
Canada	Indonesia	Poland	United Kingdom
Cayman Islands	Ireland	Portugal	United States
Chile	Isle of Man	Russian Federation	US Virgin Islands
China ²	Israel	St Kitts and Nevis	
Cyprus	Italy	St Lucia	

Jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented					
Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements	Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements
Tax Havens³					
Belize	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Cook Islands	2002	(11)	Niue	2002	(0)
Liberia	2007	(1)	Panama	2002	(1)
Marshall Islands	2007	(3)	Vanuatu	2003	(2)
Montserrat	2002	(3)			
Other Financial Centres					
Brunei	2009	(9)	Philippines	2009	(0)
Costa Rica	2009	(1)	Uruguay	2009	(5)
Guatemala	2009	(0)			

Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard			
Jurisdiction	Number of Agreements	Jurisdiction	Number of Agreements
All jurisdictions surveyed by the Global Forum have now committed to the internationally agreed tax standard			

¹ The internationally agreed tax standard, which was developed by the OECD in co-operation with non-OECD countries and which was endorsed by G20 Finance Ministers at their Berlin Meeting in 2004 and by the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters at its October 2008 Meeting, requires exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged.

² Excluding the Special Administrative Regions, which have committed to implement the internationally agreed tax standard.

³ These jurisdictions were identified in 2000 as meeting the tax haven criteria as described in the 1996 OECD report.

1⁸ 国際的租税回避への対策税制

(タックス・ヘイブン対策税制)

法人の設立が容易で、税負担が極端に低いタックス・ヘイブンに子会社を設立した場合に、一定の条件の下で、子会社の留保所得を親会社の所得とみなして課税するのが「タックス・ヘイブン対策税制」である。主要国で採用されているが、我が国でもその例にならい、1978年に導入された。

(移転価格税制)

親会社と海外に設立された子会社や兄弟会社との間で、独立企業間取引(*arm's length price*)とは異なる対価で取引が行われると、正常対価で取引が行われた場合に比し、所得が海外に移転し、税収の減少を招くことがある。このため、正常対価で取引が行われたと仮定した場合に得られる所得に対して課税するのが「移転価格税制」である。米国で創設された後、各国でその例にならって導入され、我が国でも1986年に導入された。

(過少資本税制)

法人所得の計算上、支払利子は損金計上できるが、配当は損金計上できないため、国内での外国子会社の設立に際し、株主による資本をあえて過少にし、その代わりに株主からの借入れを多くする(支払利子を増やす)ことによって、子会社の法人税負担を減少させることが可能になる。このため、一定の場合に、株主たる外国の親会社からの借入れを出資とみなし、親会社への支払利子の一定額について損金計上を認めない制度が「過少資本税制」である。米国やドイツなど各国で導入され、我が国でも1992年に導入された。

1⁹ 各国における包括的否認規定の条文

(ドイツ：租税通則法42条：法の形成可能性の濫用)

(1) 法の形成可能性の濫用により租税法律を回避することはできない。租税回避の阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外の場合において、第2項に規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。

(2) 不相応な法的形成が選択され、相応な形成と比較して納税義務者又は第三者に法律上想定されていない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像からみて相当な租税外の理由を証明した場合には、濫用は存在しないものとする。(谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認既定の最近の展開」税務大学校論叢40周年記念論文集(2008)262頁)

(カナダ：所得税法245条)

(2) ある取引が租税回避取引に該当する場合、当該取引の課税上の取扱いは、本規定がなかった場合には、当該取引または当該取引を含む一連の取引から直接的又は間接的に生じるであろう課税上の利益について、それを否定するために、状況に応じて合理的であるように決定される。

(3) (a) 租税回避取引とは、本規定がなければ、課税上の利益を直接的又は間接的に享受することが可能になる取引であり、主として課税上の利益を得る以外の誠実な目的のために実行又は取決められたとは合理的に考えられない取引をいう。

(4) 本規定の(2)は、問題となる取引が全体としてみて、直接的又は間接的に、本法律の諸規定の誤った適用(misuse)、又は本法律の本項目以外の諸規定の濫用(abuse)と合理的に考えられる場合にのみ適用する。」(国税庁仮訳)

(フランス：租税手続法典64条)

課税当局は、権利濫用(abus de droit)の行為を、それが仮装取引であろうと、またそれが、状況や実際の活動に照らしてその取引が成立又は実現しなかったならば通常生じうる租税を回避又は軽減する以外の動機がない、本来の趣旨に反しながらも法律や決定を文字通り適用することにより特典を享受するための取引であろうと、本来の取引に再構築するために、否認することが出来る。」(国税庁仮訳)

²⁰ 税制調査会昭和36年6月「国税通則法の制定に関する答申」

「税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も書く税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法の制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものとする。

一 実質課税の原則

税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行なうものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。

二 租税回避行為

税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。

なお、立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。」

²¹ 大蔵省主税局税制第二課編『国税通則法とその解説』(大蔵財務協会、1962)4頁

²² 改正の経緯及び内容の詳細については、谷口・前掲注(19)のほか、松田直樹『租税回避行為の解明』(ぎょうせい、2009)254-264頁を参照されたい。

²³ 谷口・前掲(19)268頁

²⁴ 改正案の内容については、松田・前掲(22)276頁参照

²⁵ 詳細は、松田・前掲(22)156-174頁

²⁶ 松田・前掲(22)131-138頁に詳細な説明がある。

²⁷ 金子宏「匿名組合に対する所得税の検討」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)174頁

²⁸ 中里実「租税法における事実認定と租税回避」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)136頁

²⁹ 中里・前掲注 (28) 140-141 頁

³⁰ 中里・前掲注 (28) 141-142 頁

³¹ 金子・前掲注 (27) 174 頁

³² 諸外国の制度については、政府税制調査会資料、国税庁資料等を参考にした。

³³ **我が国の「法定資料」の概要**

(a) 利子、配当、収益の分配等金融資産の運用に関するもの

- ・利子（源泉分離課税が行われている個人分を除く）、配当、投資信託の収益の分配等の支払調書
- ・定期積金の給付補填金（個人分を除く）、匿名組合契約等の利益の分配、生命保険契約・損害保険契約の一時金・満期返戻金等、無記名割引債等の償還金等の支払調書

(b) 株式譲渡等金融資産の譲渡、異動等に関するもの

- ・株式、信託受益権、特定振替国債等の譲渡対価の支払調書
- ・特定新株予約権の付与、特定株式の異動情況、株式無償割当て、譲渡性預金の譲渡等に関する調書
- ・特定口座年間取引報告書

(c) 不動産等の譲渡に関するもの

- ・不動産等の譲受けの対価等の支払調書
- ・商品先物取引、金融商品先物取引の支払調書

(d) 給与、退職金、公的年金等、報酬、使用料等に関するもの

- ・給与所得、退職所得、公的年金等の源泉徴収票
- ・報酬等の支払調書
- ・不動産等の使用料、あっせん手数料等の支払調書

(e) 非居住者に支払われる金銭に関するもの

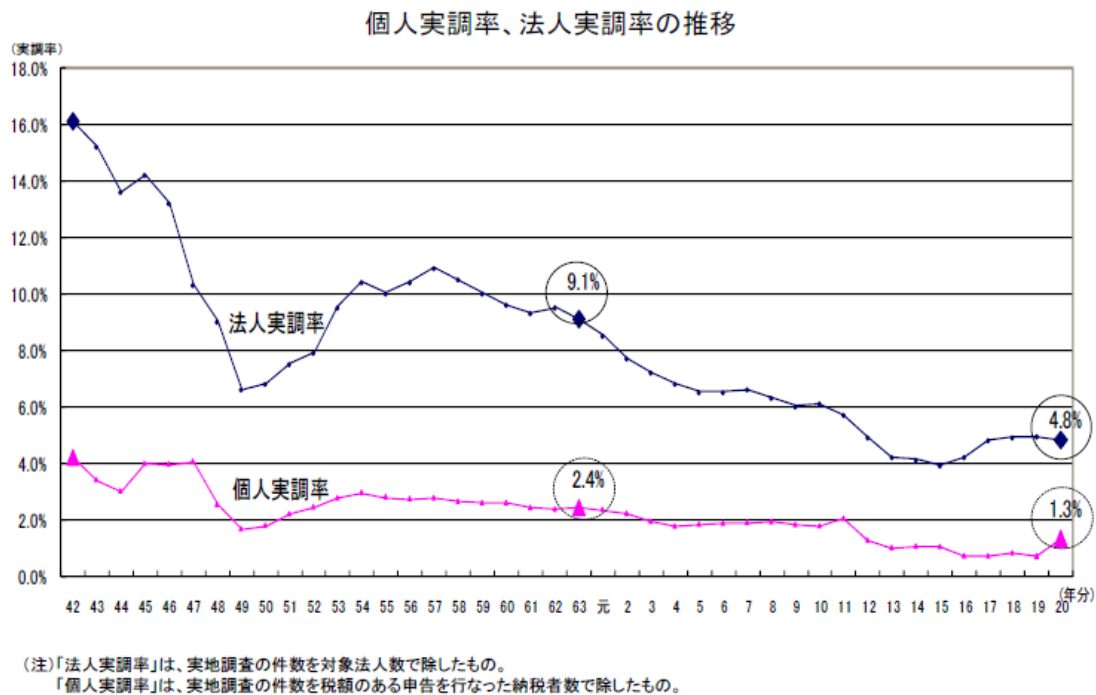
- ・組合契約に基づく利益、人的役務提供事業の対価、不動産の使用料、借入金の利子、使用料、給与・報酬等、不動産の譲渡対価の支払調書

(f) その他

- ・国外送金等調書
- ・信託等の計算書
- ・生命保険金、損害保険金等の受取人別支払調書等

³⁴ James M. Bickley, *Tax Gap: Administration Proposal to Require Information Reporting on Merchant Payment Card Reimbursements*, CRS Report for Congress RL34464, July, 2008

3.5 我が国の実調率の推移（国税庁作成）



3.6 中里・前掲注(1) 219-220頁

3.7 中里・前掲注(1) 133-134頁

3.8 OECD Forum on Tax Administration, Compliance Management of Large Business Task Group, *Guidance Note: Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, July, 2009

3.9 Michael I. Salzman & Leslie Book, *IRS Practice and Procedure, Current Through 2009*, p.28,*25

4.0 邦訳は、国税庁仮訳による。

4.1 邦訳は、国税庁仮訳による。

4.2 Prof. Dr. Hartmut Sohn, *Hübschmann/Hepp/Spitaler - HHSp - , Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung*

4.3 条文は、中川一郎「77年AO邦訳(5)」税法学516号(1993)12-14頁による訳文を基に、要約させていただいた。

4.4 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策(上)』(有斐閣、2000)239頁以下

-
- 4⁵ 吉村・前掲注 (44) 241 頁
- 4⁶ 吉村・前掲注 (44) 265～266 頁
- 4⁷ Anmerkung zu BFH 1. Senat, Urteil vom 08.10.2008-IR63/07
- 4⁸ 邦訳は、国税庁仮訳による。
- 4⁹ 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-2 (2005) 11 頁
- 5⁰ 金子宏「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐって－」『岩波講座・基本法学 6－権力』(1983) 159-160 頁
- 5¹ 金子・前掲注 (50) 163 頁
- 5² 金子・前掲注 (50) 164 頁
- 5³ 上斗米明「文書回答手続の見直しについて－グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて」税研 115 号 (2004) 14 頁以下
- 5⁴ 上斗米・前掲注 (53) 20 頁
- 5⁵ 上斗米・前掲注 (53) 20 頁
- 5⁶ 前掲注 (5)
- 5⁷ OECD Forum on Tax Administration, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, January, 2008
- 5⁸ Forth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, *Cape Town Communiqué*, January 11, 2008
- 5⁹ OECD Forum on Tax Administration, *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, May, 2009
- 6⁰ 前掲注 (38)
- 6¹ OECD Forum on Tax Administration, Joint Study of the Forum on Tax Administration and Working Party No. 8 on Tax Avoidance and Evasion, *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, May, 2009
- 6² OECD Forum on Tax Administration, *Information Note: General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management*, July, 2009
- 6³ Fifth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, *FTA Communiqué, Paris*, May 29, 2009
- 6⁴ 前掲注 (38)
- 6⁵ 前掲注 (62)

-
- 66 中里実「国家目的実現のための手法—公的介入の諸形態に関する覚書」市原昌三郎先生古稀記念『行政紛争処理の法理と課題』（法学書院、1993）47—48 頁
- 67 中里・前掲注（66）53 頁
- 68 金子・前掲注（1）3 頁
- 69 金子・前掲注（1）57—59 頁
- 70 金子・前掲注（1）1 頁
- 71 金子・前掲注（1）72—73 頁
- 72 金子・前掲注（1）114—115 頁
- 73 以上カギ括弧内は、金子・前掲注（1）114—115 頁、117 頁
- 74 金子・前掲注（50）165 頁
- 75 金子宏「移転価格税制の法理論的研究—わが国の制度を素材として—」芦辺信喜先生古稀祝賀『現代立憲主義の展開（下）』（有斐閣、1993）464 頁
- 76 金子・前掲注（1）73 頁
- 77 増井・前掲注（49）12 頁
なお、この論文の「3—5」において、情報の公開と納税者秘密の保護との調整について、米国の仕組みを参考にして、「法律で正面から規定を整備することが望ましい」としている。
- 78 金子・前掲注（1）72 頁
- 79 金子・前掲注（50）163 頁
- 80 吉村・前掲注（44）266 頁
- 81 金子・前掲注（1）73 頁
- 82 金子・前掲注（75）434—464 頁