

A Study of the Design of Mandatory Disclosure Rules

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2017-02-14 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 望月, 文夫 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/459

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



義務的開示制度策定に関する一考察

A Study of the Design of Mandatory Disclosure Rules

望 月 文 夫

MOCHIZUKI, Fumio

はじめに

2016年は、4月にいわゆる「パナマ文書」¹⁾が公表され、8月には米国多国籍企業のアップルに対して欧州委員会の競争政策部門から、「過去にアイルランド当局が行ったアップルに関する2つの事前照会（tax ruling）の確認によって、本来アップルが納付すべき税額約1兆5000億円の徴収漏れがあった。そこで、アイルランド当局は、アップルから直ちに徴収すべきである。」²⁾という指示がなされた。これまでは、個別の企業に対する移転価格課税、後述するBEPS行動計画などに関する報道はあったが、タックスヘイブンの利用に関する大規模なリークや欧州委員会の租税ではなく競争政策部門による指示など、これまでにない情報が公表された。その意味で、2016年は国際課税の面で特筆すべき年であるといえることができる。

そして、その国際課税分野においては、2012年以降、いわゆるBEPS行動計画が精力的に議論され、2015年10月に最終報告書³⁾が公開されるなど、国際課税制度の再構築を行うこととされている。BEPS行動計画のうち、計画12（義務的開示制度（mandatory disclosure

rules）⁴⁾の背景および概要について、財務省は、「租税回避を抑制するとともに出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度（義務的開示制度）の策定について検討。」⁵⁾としている。

つまり、義務的開示制度は、国際的租税回避スキームを考案したプロモーター又は利用者が一定の情報を早期に当局に報告することを義務化するものである。上述したOECD最終報告書においては、義務的開示制度は、これまで各国で行われていた事前照会制度などその他の自発的開示制度と関係があるため、これらとの関係について整理した上で導入すべきとしている⁶⁾。

なお、行動計画12の一番のポイントは、義務的開示制度が国際的租税回避スキームを通じた「利益移転と税源侵食（通称：BEPS）」への対抗策の1つとして勧告されていることである。この点、日本国内で行われているいわゆる節税スキーム（例えば、タワーマンションを利用した節税、など）が国内における節税に該当することから、行動計画12の対象範囲には含まれないことに留意すべきである。

行動計画12は、国際的租税回避スキームへ

キーワード：義務的開示制度、租税回避スキーム、プロモーター

Key words : mandatory disclosure rules, tax avoidance scheme, promotor

の対抗策の1つとして、BEPS行動計画を議論したG20／OECD加盟国において、その国の実情に応じて導入すべきであるとされる。日本においては、上で述べたような状況の下、BEPS行動計画の最終報告書を受けて国際的な協調体制の中で導入されることになるが、果たして日本の税務当局としてどのような制度を有するべきなのであろうか。

本稿は、最近の国際課税制度の再構築に関する手続規定である義務的開示制度の導入に関する問題点について検討するものである。

1 義務的開示制度の概要

（1）義務的開示制度の背景

以下に、2015年10月に公表されたBEPS行動計画12の最終報告書の概要について述べることにする。その前に、上述した財務省資料に義務的開示制度の【背景】として、イ．租税回避の抑制、ロ．租税回避スキームへの速やかな対処、の2つが記載されているので、これについてコメントしておく。

イ．租税回避の抑制については、義務的開示制度が導入されることにより、納税者が租税回避を行うことを躊躇することで抑制する可能性があると考えられる⁷⁾。ただし、すでにこの制度を持っている米国の多国籍企業が関係各国において合法的な国際的租税回避を行っている。ということは、日本がこの制度を持つことになったとしても、これまで問題になった企業への実効性はほとんどないのではない。

ロ．租税回避スキームへの速やかな対処、であるが、こちらが義務的開示制度の主目的⁸⁾である。つまり、多くの国際的租税回避スキームが関係国の税法上合法である場合が多いことから、そのままではその租税回避を容認せ

ざるを得ないことになる。そこで、国際的租税回避スキームを早期に開示させることで、その内容を税務当局が詳細に検討することができるというわけだ。その上で、現行法で課税できるものであれば課税するが、無理な場合は速やかに税制改正を行うことで対応することができるようになる。要するに、現行法上は合法であるこれら国際的租税回避スキームを税制改正によって違法にできれば課税することができる、ということになる。

この他、上述したような税務当局の動きによって、租税回避マーケットに圧力をかける⁹⁾ことができることとされる。

さて、義務的開示制度の中心¹⁰⁾をなす点については、次のようにすべきであるとされる。はじめに、開示すべき者は、租税回避スキームの利用者およびプロモーター（開発者）¹¹⁾とすべきである。また、情報の範囲をどのようにするかは大きな問題である。租税回避というだけでは範囲は決まらない。また、範囲を広げすぎると納税者の負担¹²⁾が増すばかりとなる。そして、プロモーターに対しては、租税回避スキームを提供した納税者リストを報告させる必要があるだろう。また、開示したことで、その租税回避スキームを税務当局が受け入れたわけではなく、また将来税務調査を行わないわけではない、ということを明示しなければならないだろう。この他、開示をしなかった場合には罰則を科すべきであろう。

一方で、いつの時点で開示させるか、ということも重要であろう。これについては、本制度の目的を鑑みれば、できるだけ早期に提出させることが必要である。

(2) 導入する際の留意事項

最終報告書では、義務的開示制度を導入するに当たって、次の点に留意すべきであるとしている。

まず、義務的開示制度は、可能な限り明確である必要があり、納税者等にとって容易に理解できるものであるべきということである¹³⁾。

次に、情報を開示するためにコストを負担する納税者側と、入手する情報が税務当局にとって有益である必要があり、その間でバランスをとるべきである。この点、開示させる内容をどのようにするか¹⁴⁾が極めて重要になる¹⁴⁾。

そして、義務的開示制度によって税務当局が懸念する租税回避スキームに関する十分な情報を入手できるような仕組みが必要になってくる。加えて、納税者とプロモーターを特定することができなければならない¹⁵⁾。

さらに、入手した情報によって問題が明らかになった場合、税務当局内で適切に検討できるような体制にすべきである。入手した情報によっては、これまで関係のなかった部署を巻き込むかもしれないが、租税回避スキームの入手ができれば租税政策および歳入に関する問題により効率的に対処できるようになるため、そのコストは相殺できる¹⁶⁾。

(3) 自発的情報開示制度との比較

行動計画12の最終報告書のパラグラフ24では、義務的開示制度を除く自発的開示制度について、事前照会（タックス・ルーリング）、自発的情報開示、協調的コンプライアンス・プログラムなどと関連があるとする¹⁷⁾。そして、これらの開示制度は、確定申告書よりも詳細な情報をより早期に税務当局に提供しているとする。ただし、これらの制度は義務的

開示制度とは目的が異なり、租税回避スキームを特定するようなものではない。義務的開示制度は、その点、早期に租税回避スキームを認識し、当局にとっての特定の関心とリスクを絞るためであり、大きく異なっている¹⁸⁾。

義務的開示制度は、その適用対象について納税者だけでなく租税回避スキームを考案、マーケティング又は適用するなどの第三者をも含むことになる。また、強制的に開示させることから、納税者等から必要な情報を開示させることができる。例えば、事前照会では納税者の行う取引に関する有益な情報を得ることができるが、自発的制度であるため少数の納税者しか適用されない¹⁹⁾。事前照会以外の自発的情報開示制度は、義務的開示制度に比べ租税回避にターゲットを絞っていないなどその効果が大きく異なる²⁰⁾。

最終的に、当局は義務的開示制度がない場合にはスキームを特定することができず、重大な歳入ロスを防止することができない。また、租税回避スキームの利用者を特定することができず、歳入ロスの評価や効果的なコンプライアンス戦略を構築することが難しくなる²¹⁾。

義務的開示制度を採用すれば、早期に特定のスキームに関係する情報を提出させることができ、使用者リストやスキーム認識番号で管理できるとともに、そのスキームが使用された時に容易にスキームを特定することができる²²⁾。

どのような義務的開示制度を導入するかについては、その国においてタックス・プランニングがどの程度行われているのか、また、その他の自発的開示制度の適用状況などによって異なってくる。しかし、いずれにしても義務的開示制度の導入を行うことで、これ

まででない情報を早期に収集することができるようになると考えられている。その点、米国、英国、カナダ、南アフリカ等では、既に導入されている²³⁾。

義務的開示制度があることで、これら自発的開示制度を補強することができる。つまり、現在までに一定の自発的開示制度を持っている国の場合には、これまでに取ることでできなかった情報について義務的開示制度を導入することが有効になるかもしれない²⁴⁾。

また、義務的開示制度は、(日本には規定がないが) 一般的租税回避否認規定 (GAAR) と相互補完関係にある。というのは、義務的開示制度で得られた情報に基づいて、税務当局が一般的租税回避否認規定を適用して課税する可能性があり、それをあらかじめ認識している納税者は租税回避行為を行いにくからである。しかし、義務的開示制度の目的は、租税回避スキームに関する情報を幅広く収集することであって、租税回避行為を取り上げることではない。そこで、当局が収集する情報は、租税回避スキームより幅広くすることでタックス・プランニングの観点から取引を認識することができる²⁵⁾。

(4) 開示事項の基準の検討

開示事項の基準を考慮するには、2つのことを重視すべきである。第1に、義務的開示制度の実質をどのように考えるか。第2に、どのようなスキームを開示させるのか、つまり、報告すべきスキームの定義付けである²⁶⁾。

どの程度の閾値 (threshold) を設けるかについては、歳入等に多大なリスクをもたらす課税逃れ取引に限ることで、企業側だけでなく当局側の負担を減少させることができるという意味がある²⁷⁾。閾値を設けることにつ

いては、1つでいいのか多段階とすべきなのかについて、これまでに導入済の各国ではその根拠が分かれている。

閾値を1つだけで制度化している国の基準として、主要便益テスト (main benefit test) がある。これは、そのスキームを行うことが、租税負担軽減が第1の目標であるか否かを基準とするものである²⁸⁾。しかし、主要便益テストの場合は、開示基準が高くなってしまい、開示数が少なくなり当局が必要な情報を得ることができないことがあるために何らかの追加基準を設ける場合があるとされる²⁹⁾。

一方の多段階の基準を設けている国を見ると、税務当局の狙いを反映した一定の基準(例えば、リース取引)を構築することができるという点が長所であるとされる。ただし、国際的租税回避スキームについて、これまで十分な情報を開示させることができていないという短所がある。また、多段階の基準を入れると納税者が開示基準に該当しないとする場合もあり、開示件数が減少するということもある³⁰⁾。

この他に、金額基準を設けている国もある。例えば、米国では課税所得を減少させる取引について、その種類によって50,000ドルから1,000万ドルまでの基準を有している³¹⁾。

開示事項の内容として、プロモーターが利用者に秘密保持契約を求める取引(英国で採用)、そしてプロモーターに支払う対価が課税逃れ額によって変わるいわゆる歩合制を採用するスキーム(英国、米国、カナダ等で採用)の二つがある³²⁾。このほか、そのスキームが税務当局によって課税される場合には一定の補償がプロモーターから納税者に支払われる契約形態(カナダ、ポルトガルで採用)もある³³⁾。

これ以外の内容として、損失を生み出すスキーム（多くの国で採用）、リース契約（英国）、低税率国に所在する事業体を利用するスキーム（ポルトガル）、特掲した取引（米国）など国によって色々な開示基準を持っている。

最終報告書では、各国の実情に合わせて義務的開示制度を構築することとしているが、秘密保持契約、歩合制そして補償的契約を採用するよう推奨しているように思われる³⁴⁾。このほか、損失を生み出すスキームなどの特定の取引を開示させることも有用であるとしている³⁵⁾。

（５）開示時期および当局の検討体制

義務的開示制度を導入するとして、国際的租税回避スキームをどの時点で開示させるのか、が問題になる。英国などでは、これらのスキームが実行可能となった時に開示させるとしている。具体的には、英国では適用可能になった日から５日以内、ポルトガルでは２０日以内にプロモーターに開示義務を負わせている³⁶⁾。これに対して、米国はスキームの種類と受領する対価の額などによって開示義務の生じる時期が変わってくる³⁷⁾。

一方、南アフリカでは、スキームの対価を支払った日から４５日以内などと決められている³⁸⁾。また、カナダでは租税回避スキームが開示基準を満たした後、毎年６月３０日を期限としている³⁹⁾。

また、租税回避スキームの使用者とこれを開発するプロモーターに応じて、開示期限を異にするなど、一定の施策が講じられている。最終報告書では、プロモーターへの開示期限については、租税回避スキームが利用できる時に設定することで、当局の対応が可能になることから好ましいとしている⁴⁰⁾。一方、納

税者に開示義務を課す場合の開示時期については、同様の理由により租税回避スキームが利用される時とするのが好ましいとする⁴¹⁾。

なお、開示することでそのスキームが合法になるわけではなく、これまでに導入している国ではその旨を明示している⁴²⁾。また、開示義務が空文化しないよう、これまでに制度を有している国では開示しない場合には罰則を科している⁴³⁾。

開示することになった場合、そのスキームがどのように行われ、いくらの課税逃れができるのかに関する情報が必要になる⁴⁴⁾。また、スキーム利用者、プロモーター、住所、納税者番号なども開示されるべきである⁴⁵⁾。さらに、米国などでは、課税逃れ金額を開示させるなどしている⁴⁶⁾。

義務的開示制度の下、情報を入手した税務当局はどのように行動すべきだろうか。法令改正、リスク評価、税務調査、コミュニケーション戦略などが考えられる⁴⁷⁾。このうち、リスク評価は日本には馴染みが薄いですが、英国や米国では開示された情報に基づいて独立したチームがリスク評価を行う。米国にはタックス・シェルター評価室があり、コンプライアンス、開示された情報のモニタリング、租税回避事案となりそうな情報の特定、当局部内での適切な情報提供などを行っている⁴⁸⁾。

コミュニケーション戦略については、各国税務当局は納税者に対して、そのスキームに課税リスクがあることを早期に広報することができるとしている。その広報を見ることで、納税者は具体的な課税リスクを知ることになる。この広報戦略は重要な役割を果たしている。英国ではこのような方法を「スポットライト」と呼んでおり、カナダや米国でも同様の施策を行っている⁴⁹⁾。

最終報告書では、プロモーターおよび利用者の特定、スキーム開示の詳細な規定、スキームの内容と名称、スキームに係る税法上の規定、課税逃れの詳細、顧客リスト（プロモーターのみ）、課税逃れ額、について開示させることを提案している⁵⁰⁾。

（6）情報共有

さて、最終報告書においては、国際情報協力タスクフォース（JITSIC：Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration）⁵¹⁾ ネットワーク⁵²⁾における情報共有が有用であるとし、メンバー国は共通の懸念に対処するため、関係当局から経験、人材そして情報集約する機会を与えている⁵³⁾。

また、JITSICネットワークは、義務的開示制度を通じた情報共有プラットフォームと国際的租税回避スキームの開示の結果認識される問題に関する税務当局間での協調を提供し、条約漁りと思われるようなスキームに関する情報を提供できるとする⁵⁴⁾。

2 プロモーターの存在と義務的開示制度

上述した最終報告書の中に、プロモーターという用語が随所に出ている。これまでにいくつかの租税回避事案が裁判で明るみになったが、租税回避スキームの考案者としてのプロモーターという用語は日本では（ほとんど）使用されていないと思われる。

BEPS行動計画12では、プロモーターは上述したように国際的租税回避スキームを積極的に開発する者および租税回避スキームの適用を促進する仲介者の両方の意味で用いているが、彼らは租税回避の専門家集団である。複数の国の法令を理解した上で、完全に合法

な国際的租税回避スキームを構築するためには、いくら有能な人であっても一人では難しいために、複数の専門家が必要になる。もちろん、一人の専門家でも考え出すことができる国際的租税回避スキームもあるだろうが、原則的には複数の専門家が必要だろう。

日本では、税理士法において租税に関しては役務の提供を行うことができるのは、税理士に限られる。そして、弁護士と公認会計士は、原則として、登録することで税理士業務を行うことができることとされる。ただし、銀行などが相続の相談などと称して、上述したようなタワマン節税などの節税スキームを提供することがあるようである。

ところで、日本でプロモーターが開発し、居住者または内国法人が利用する国際的租税回避スキームが横行しているという事実はあるのだろうか。これまでのところ、武富士事件⁵⁵⁾や信託受益権事件⁵⁶⁾のような贈与税をめぐる事件やデラウェア州LPS事件⁵⁷⁾のような所得税をめぐる事件があったが、数は多くない。そして、判決文を見る限りこれらのスキームを考案したのは、武富士事件は租税専門家（1名）だが、他の2件は銀行が関係しているように思われる。プロモーターといった用語もほとんど使用されていない。

このようなことから、個人的には日本においてBEPS行動計画12という義務的開示制度の対象になるような高度な国際的租税回避スキームはほとんど見られないと考えられることから、同制度導入の必要性はあまり高くなく、別の観点からの検討が必要ではないかと思われる。

3 日本で検討すべき国際的租税回避スキームの事例

ここでは2016年9月16日に新聞各紙⁵⁸⁾で報道された日本の税務当局によるアップルへの源泉徴収課税を素材として検討していく。以下に、同日及び9月17日付の日本経済新聞の記事(抜粋)⁵⁹⁾を掲げる。

米アップル子会社に120億円追徴 東京
国税局 音楽ソフト使用料巡り

2016/9/16 10:13 日本経済新聞

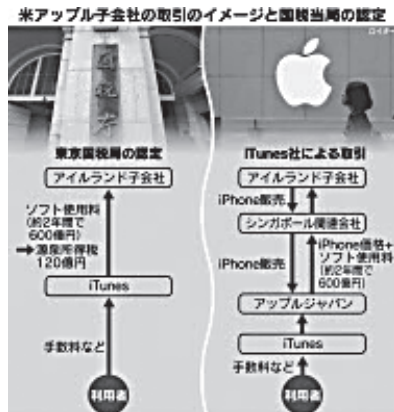
米アップルの子会社「iTunes」が東京国税局の税務調査を受け、所得税の源泉徴収漏れを指摘されていたことが16日、分かった。追徴税額は約120億円。音楽や映像のインターネット配信事業に関連し、同社からアイルランドのアップル子会社に移転された利益の一部が、源泉所得税の対象となるソフトウェア使用料と認定されたもようだ。すでに全額納付した。

問題となったのは、アイルランド子会社が著作権を保有していた音楽・映像配信サービス「iTunes」のソフトウェア使用料。同社は同サービスで得た利益をソフトウェア使用料としてアイルランド子会社に支払う必要があったが、使用料には位置づけていなかった。

一方で同社はアップル製品の販売などを手掛けるアップルジャパン(東京・港)に、使用料とは別の名目で多額の費用を支払っていた。アップルジャパンはシンガポールの関連会社を経由してアイルランドの子会社から 아이폰などを買い取っており、この費用にソフトウェアの

使用料相当額が上乗せされてアイルランド子会社に流れていた。

東京国税局は使用料の額が2014年までの約2年で約600億円と認定。同社に源泉徴収漏れを指摘した。米アップルは16日、「ノーコメント」とした。



この記事が出たのは、本稿脱稿直前であり海外の識者のコメントはほとんど収集することができなかった。それでも、英国公認会計士のリチャード・マーフィー氏のブログ⁶⁰⁾を確認したので紹介したい。

マーフィー氏は、英国ファイナンシャル・タイムズ紙が16日、アップルへの源泉徴収課税を報道⁶¹⁾した際、「新たな議論を起こす」としたことに着目した上で、「源泉徴収は国際的二重課税を引き起こす可能性が高いので推奨することはできない。しかし、課税逃れに直面した場合、その魅力はあまりにも大きい。」と述べている。このように、国際的租税回避スキームへの対抗手段として、源泉徴収を行うことが考えられるとする識者が存在する。

しかし、今回のアップルへの源泉徴収課税については、その課税根拠を詰めて考えるといくつか疑問が残る。以下では、上の新聞記事と国内法などを基に検討してみたい。

4 国内源泉所得に係る使用料への源泉徴収と各国の取扱い

所得税法161条1項は国内源泉所得の範囲を規定しており、使用料については、次のように規定する。

所得税法161条1項（国内源泉所得の範囲）

十一 国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの

イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価

ロ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の使用料又はその譲渡による対価

ハ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料

さて、新聞記事の第一段落に、「同社からアイルランドのアップル子会社に移転された利益の一部が、源泉所得税の対象となるソフトウェア使用料と認定された」とある。「移転された利益」と書いてあるが、国外関係者への利益の移転に対処するのは移転価格税制であり、源泉所得税ではない。

次に、第二段落に、「問題となったのは、アイルランド子会社が著作権を保有していた音楽・映像配信サービス『iTunes』のソフトウェア使用料」とある。これによると、一般消費者に音楽・映像を配信するためにiTunesのソフトウェアの著作権は、アイルランド子会社が所有しており、日本のiTunesがそれを使

用しているのだから、所得税法上の国内源泉所得に該当しているので源泉徴収しなければならない、ということになる。

アップルの2014年9月期のForm10-K⁽⁶²⁾によると、iTunesはアイフォンやアイパッドなどと並ぶアップル製品の1つであり、いくつもの種類があるが、パソコンなどを用いて音楽、映画などをダウンロードできると説明されている。また、アップルの2015年9月期のForm10-K⁽⁶³⁾にはiTunesという製品はなく、OS Xというオペレーティング・システムの説明の中でiTunesが説明されている。これを見ると、アップルの技術は日進月歩であることがわかる。

ところで、日本の著作権法2条1号によると、著作物とは、「思想又は感情を創作的に表現したものであつて、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう。」とされる。また、同法10条9号は、「プログラムの著作物」が著作物として例示されている。そこで、当局はiTunesについて、「思想又は感情を創作的に表現したプログラムの著作物」と判断したことになる。一般にソフトウェアにも著作権が認められるが、当事者であるアップルが著作権と言っていないものが著作権に該当するのだろうか。

所得税法上の使用料条項は日本だけでなく世界各国に規定があり、源泉徴収の対象となっている。日本は原則20パーセント、米国では30パーセントなどと国によって若干異なっているものの、源泉徴収を行うのが普通である。そして、租税条約を締結するとその内容により源泉徴収税率が減免されることになっている。東京国税局は、アップルが開発したソフトウェアの米国外での使用について、アイルランド子会社にサブライセンスしてお

り、アイルランド子会社がiTunesの著作権を所有し持っていると判断したと考えられる。

最後に、新聞記事の最後の図にある「東京国税局の認定」を見ると、アップルやiTunesが行っていた取引について、事実を変更したように思われる。現実にはシンガポールに送金されているものについて、シンガポールとの租税条約の適用を認めないというのは一方的な事実認定と批判されるだろう。実際の経済取引について、別の取引に変更するとすれば、課税要件の基となる事実が変更されることになり、当然課税することが可能になる。しかし、通常の場合このような課税要件の前提となる事実の変更が容認されることはないと考える。

一方、今回の日本の課税の原因がアップルの「うっかりミス」とは考えにくい。すなわち、iTunesは世界中で配信されており、アップルのような国際的租税回避スキームを駆使する多国籍企業が日本を含む各国の使用料課税に関して検討をしていないはずはないからである。

世界中に配信されているiTunesについて、日本だけが源泉徴収することは適切であるとは言えず、各国で同様の処理を行うことが求められる。日本だけで一方的な課税が行われた結果、今回の取引について国際的二重課税が生じたとすれば、懲罰的な課税と言うこともでき、課税当局の対応の適切性が問われることになるかもしれない。

5 わが国の事前照会制度との関係

BEPS最終報告書において、義務的開示制度は事前照会などの自発的情報開示制度や一般的租税回避規定と相互補完関係があるとしているので、若干の考察を加える。

まず、現行の事前照会に対する文書回答は、平成23年度税制改正による「納税環境整備関係の改正」に基づき、(法令の改正ではなく)平成23年3月31日付事務運営指針の改正により、「納税者利便の一層の向上の観点から、一定の改善策」⁶⁴⁾が講じられることで運用されている。『国税庁レポート2016』によると、事前照会に文書で回答した事例について、国税庁ウェブサイトで公表されている。このように、日本の事前照会は、「納税者が実際に行う取引等に関して税務上の取扱いが明らかでない事項について、税務署などで事前の照会に応じ回答する」⁶⁵⁾ものであり納税者利便を考慮した制度である。

また、多くの国と同様、移転価格税制事務運営要領(事務運営指針)に事前確認制度⁶⁶⁾がある。同事務運営指針の6-1(事前確認の方針)には、「事前確認審査については、移転価格税制に係る法人の予測可能性を確保し、(中略)我が国の課税権の確保に十分配慮しつつ、事案の複雑性・困難性に応じたメリハリのある審査を的確・迅速に行う。」と記述され、また、6-12(事前確認に係る相互協議)には、「局担当課は、確認申出法人が事前確認について相互協議を求める意思を有すると認められる場合には、相互協議の申立てを行うよう勧奨する。(後略)」とされており、相互協議を伴う事前確認が推奨されている。国税庁の報道資料⁶⁷⁾によると、平成26事務年度における相互協議発生件数187件のうち、事前確認事案が149件を占めている。一方、相互協議を伴わない事前確認事案数は公表されていない。

このように、事前照会も事前確認も、日本においては法令ではなく通達に基づいている。義務的開示制度は法令で規定するかもしれない

いが、特段の問題はないと考えられる。

なお、日本には一般的租税回避否認規定⁽⁶⁸⁾は存在しない。

6 日本で検討すべき義務的開示制度

財務省資料は、「我が国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性を検討する。」⁽⁶⁹⁾としており、早ければ平成29年度税制改正で導入される。

筆者は、日本の税務当局は、義務的開示制度導入を契機として租税回避スキームに関する情報を入手した後に、上述したJITSICとの情報共有を図り、その後の課税の可否に関して協議を積極的に行う施策を採用すべきこと、日本から多くの職員を派遣することでJITSICの体制を強化すること、を提案したい。2つ目のJITSICの体制強化については、過去の活動が比較的小規模に留まっていること、名称を変更するなどまだまだJITSICの活動が安定していないことがある。

JITSICとの情報共有というのは、これまでのところ日本でプロモーターという用語がほとんど用いられないなど、日本の納税者が国際的租税回避スキームを利用した事例は非常に少なく、税務当局に十分に経験があるとは思われないからである。例えば、米国IBM主導による日本IBM連結納税に係る租税回避スキームについて、国側は完全敗訴している⁽⁷⁰⁾。この他、新聞報道ではあるが、2009年に米国アマゾンの日本倉庫を恒久的施設（PE）認定して140億円の申告漏れを指摘⁽⁷¹⁾したものの、日米相互協議で課税取消になったとされた。これらだけでは確たることは言えないが、米国主導の課税事件についてこれまで当局は部が悪い。

アップルの源泉徴収事件を見ても明らかな

ように、税務調査の中でこれまで経験したことがない取引を初めて認識する場合も多い。その際、内部における一定の検討を経て今回のように課税する場合があるが、果たしてそのような対応でいいのか疑問がある。

アップルは最初に述べたように、欧州委員会の競争政策部門の2年間に及ぶ審査によってアイルランド当局の事前照会がアップルだけを優遇する制度であるとした。別の言い方をすれば、アップルが欧州で行ってきた国際的租税回避スキームは税法上合法である一方、国家補助規定上違法であることが認定された。このように、アップルのような国際的租税回避スキームを駆使する企業に課税する場合、関係各国間における最低限の情報共有又は事前調整の必要があるだろう。そして、できることなら各国が同時に税務調査を行うことで、各国共通の情報を有した上でこれに基づき課税処分の妥当性を判断すべきではないかと思われる。

おわりに

国際的租税回避の問題については、2016年9月に中国・杭州で開催されたG20首脳会議でも議題となった⁽⁷²⁾。しかし、日本発の国際的租税回避スキームの問題は深刻ではなく、その解決に向けて求められるのは外資系、特に米国系多国籍企業が合法的に行う国際的租税回避の解明である。

BEPS行動計画の一環として義務的開示制度を導入することは、日本のような国際的租税回避スキーム途上国にとっては、国際課税制度の再構築のための共同歩調への協力という意義しかない。最終報告書にも、「義務的開示制度の導入は、租税回避スキームを見抜くための調査への依存を減少させるものとすべ

きである。」⁷³⁾としている。筆者も調査に過度に依存する税務当局の組織は、国際的潮流と整合的ではないと考える。

日本としては、米国系多国籍企業への対応という意味では、欧州諸国等との連携が重要になってくる。その意味で、義務的開示制度の導入については、情報入手後の当局の初期対応が重要であり、各国との情報共有等が求められると考えられる。そこで、JITSICへの日本の益々の関与が必要であり、さらに言えば執行レベルの国際協調の深化が求められるはずである。

注

- 1) いわゆるパナマ文書は、米国ワシントンにあるICJがそのウェブサイトで公表した。本稿はパナマ文書の内容について直接言及しない。パナマ文書については、以下のURLで閲覧することができる<https://panamapapers.icij.org/>。(2016年8月25日アクセス)。
- 2) アップルをめぐる欧州委員会のプレスリリースは次のURLで閲覧することができるhttp://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm。(2016年9月1日アクセス)。
- 3) G20とOECDが策定した15の行動計画に基づくBEPS最終報告書は、以下のURLで閲覧することができる<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>。(2016年8月31日アクセス)。
- 4) BEPS行動計画12の最終報告書は以下のURLから閲覧することができる<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315371e.pdf?expires=1473680269&id=id&accname=guest&checksum=8945916E218F260ABD1F020742CC636E> (2016年8月24日アクセス)。なお、本文で「最終報告書」という場合、この文書を指す。
- 5) 計画12については、税制調査会に財務省が作成した会議資料が提出されている。この資料は以下のURLで閲覧することができるhttp://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/_icsFiles/afiefieldfile/2015/10/22/27zen24kai7.pdf。(2016年8月20日アクセス)。

- 6) 他の開示制度との関係については、前掲注4、パラグラフ32以下を参照。
- 7) 前掲注4、パラグラフ13を参照。
- 8) 前掲注4、パラグラフ12を参照。
- 9) 前掲注4、パラグラフ14を参照。
- 10) 義務的開示制度の基本項目については、前掲注4、パラグラフ17に記載されている。
- 11) 最終報告書には、プロモーターという用語が出てくる。しかし、このような用語は、わが国では用いられていない。この点については後述する。
- 12) コンプライアンスコストについては、前掲注4、パラグラフ20および21を参照。
- 13) 前掲注4、パラグラフ18を参照。
- 14) 前掲注4、パラグラフ20、21を参照。
- 15) 前掲注4、パラグラフ22を参照。
- 16) 前掲注4、パラグラフ23を参照。
- 17) 前掲注4、パラグラフ24を参照。
- 18) 同上。
- 19) 前掲注4、パラグラフ25を参照。
- 20) 前掲注4、パラグラフ27を参照。
- 21) 前掲注4、パラグラフ29を参照。
- 22) 前掲注4、パラグラフ30を参照。
- 23) 前掲注4、パラグラフ32を参照。
- 24) 前掲注4、パラグラフ34を参照。
- 25) 前掲注4、パラグラフ35を参照。
- 26) 前掲注4、パラグラフ78を参照。
- 27) 前掲注4、パラグラフ80を参照。
- 28) 前掲注4、パラグラフ81を参照。
- 29) 前掲注4、パラグラフ82を参照。
- 30) 前掲注4、パラグラフ86を参照。
- 31) 前掲注4、パラグラフ88を参照。
- 32) 前掲注4、パラグラフ92を参照。
- 33) 前掲注4、パラグラフ101、102を参照。
- 34) 前掲注4、パラグラフ132を参照。
- 35) 前掲注4、パラグラフ133を参照。
- 36) 前掲注4、パラグラフ142、143を参照。
- 37) 前掲注4、パラグラフ144を参照。
- 38) 前掲注4、パラグラフ146を参照。

- 39) 前掲注4、パラグラフ147を参照。
- 40) 前掲注4、パラグラフ156を参照。
- 41) 前掲注4、パラグラフ157を参照。
- 42) 前掲注4、パラグラフ176を参照。
- 43) 前掲注4、パラグラフ180以下を参照。罰則には、金銭を交付させるものの他、多くの国では租税回避スキームを無効にするなどしている。
- 44) 前掲注4、パラグラフ201以下を参照。
- 45) 前掲注4、パラグラフ203を参照。
- 46) 前掲注4、パラグラフ209を参照。
- 47) 前掲注4、パラグラフ212を参照。
- 48) 前掲注4、パラグラフ216を参照。
- 49) 前掲注4、パラグラフ217-219を参照。
- 50) 前掲注4、パラグラフ220を参照。
- 51) 前掲注61の『国税庁レポート2016』42頁では、名称変更前のJITSICについて、「OECDの税務長官会議の傘下において、国際的租税回避及び富裕層に関連した情報交換要請への対応や調査手法等の知見の共有を目的」とする組織を紹介している。
- 52) JITSICは2016年の会議で現在の名称になった。参加国は36か国としている。JITSICの概要については以下のURLで閲覧できる（2016年9月18日アクセス）。<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/ftajitsicnetwork.htm>。
- 53) 前掲注4、パラグラフ284以下を参照。
- 54) 前掲注4、パラグラフ288-289を参照。
- 55) 最高裁平成23年2月18日判決。
- 56) 名古屋高裁平成25年4月3日判決、最高裁平成26年7月15日上告棄却。
- 57) 最高裁平成27年7月17日判決。
- 58) 筆者の見たところ、2016年9月16日、読売新聞、朝日新聞、毎日新聞、日本経済新聞の夕刊各紙に報道された。
- 59) 2016年9月16日の日本経済新聞夕刊は、以下のURLで閲覧することができる（2016年9月17日アクセス。なお、会員でない場合には記事の全てを閲覧できないことがある）
http://www.nikkei.com/article/DGKKASDG16H14_W6A910C1MM0000/。
また、同月17日朝刊は、以下のURLで閲覧することができる（2016年9月17日アクセス）
http://www.nikkei.com/article/DGKKASDG16H6C_W6A910C1EA2000/?n_cid=SPTMG002。
- 60) 同氏のブログ「源泉徴収が課税逃れへの対策になるか？」は以下のURLで閲覧できる。
http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2016/09/16/is-withholding-tax-the-way-to-beat-non-taxation/?utm_source=feedburner&utm_medium=feed&utm_campaign=Feed%3Aorg%2F1WWh+%28Tax+Research+UK+2%29（2016年9月18日アクセス）。
- 61) 英国ファイナンシャル・タイムズは、会員登録等がない場合は閲覧制限があり、筆者はアップルへの課税の記事を確認することはできなかった。
- 62) アップルの2014年9月期のForm10-Kは、次のURLで閲覧することができる（2016年9月18日アクセス）
<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/320193/000119312514383437/d783162d10k.htm>。
- 63) アップルの2015年9月期のForm10-Kは、次のURLで閲覧することができる（2016年9月18日アクセス）
<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/320193/000119312515356351/d17062d10k.htm>。
- 64) 財務省『平成23年度税制改正の解説』683ページを参照。なお、『平成23年度税制改正の解説』は、以下のURLで閲覧することができる
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p668_686.pdf。（2016年8月21日アクセス）。平成23年度税制改正前には、平成13年以降事前照会に対して文書で回答していたが同様の照会が予想される事案に限定していたが、平成16年以降事前照会の要件を緩和し文書回答手続を利用しやすとした（『国税庁レポート2004』12頁を参照）。
- 65) 『国税庁レポート2016』の14ページ参照。なお、『国税庁レポート2016』は、以下のURLで閲覧することができる
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2016.pdf>。（2016年8月24日アクセス）。
- 66) 事前確認制度に関する論稿として、大野雅人「事前確認の法制化は何故必要か」筑波ロー・ジャー

ナル16号1-35頁（2014）、吉川保弘「事前確認制度の現状と課題－相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として」税大論叢50号1頁（2006）等がある。

- 67) 国税庁公表資料「平成26事務年度の相互協議の状況」による。これについては、以下のURLで閲覧することができる

http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/sogo_kyogi/index.htm.（2016年8月24日アクセス）。

- 68) ただし、導入の必要性を訴える論稿がいくつかある。ここでは、今村隆「租税回避への対応と納税者の権利保護（2）諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報57巻10号（2009年）を挙げておく。

- 69) 前掲注5の財務省作成資料を参照。

- 70) 東京高裁平成27年3月25日判決で敗訴した国側が上告受理申立てをしていたが、平成28年2月18日に棄却された。

- 71) 2009年7月5日のロイター報道は以下のURLで閲覧することができる（2016年9月19日アクセス）。

<http://www.reuters.com/article/industry-us-amazon-japan-idUSTRE5640CR20090705>.

- 72) 杭州で行われたG20首脳宣言仮訳は、以下のURLで閲覧することができる

<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000186046.pdf>.
（2016年9月8日アクセス）。

- 73) 前掲注4、パラグラフ43を参照。