# 国際課税

## OECD, Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013)



#### 東京大学大学院法学政治学研究科教授 増 井 良 啓

はしがき 本稿は、平成26年11月28日開催の国際課税研究会における東京大学大学院法学政治学研究科教授 増井 良啓氏による海外論文紹介「OECD, Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013)」を取りまとめたものである。

\* \* \*

#### 1. はじめに

2002年7月, OECD 租税委員会が税務長官会議(Forum on Tax Administration, FTA)を設立した。その活動の一環として, 2008年に,租税仲介者(Tax Intermediaries)の役割に関する検討報告書が公表された<sup>1</sup>。この報告書は,大企業の濫用的タックス・プランニング(aggressive tax planning)の需要側(demand

side) に働きかける余地があるとして、納税者 と課税当局の間における「より高められた関係 (Enhanced Relationship)」の構築を提言した。 その骨子は、

- \*課税当局が、納税者との関係において、
  - ・商業的感覚 (commercial awareness) に 対する理解
  - ·不偏性 (impartiality)
  - ·比例性 (proportionality)
  - ・開示と透明による公開性 (openness through disclosure and transparency)
  - ·応答性 (responsiveness)

を示すこと、および、

- \*納税者が、課税当局との関係において、
  - ・開示と透明性 (disclosure and transparency)

を提供すること,

であった。

その後、このような「より高められた関係」

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries (2008).この報告書については、本庄資『国際課税の理論と実務 73の重要課題』(大蔵財務協会、2011年)1171頁以下〔本田光宏、須藤一郎執筆〕があり、Enhanced Relationship を「相互信頼関係」と訳している。

税

構築の提案に対しては、各方面から懸念が表明された<sup>2</sup>。これに対し、表記文書は、上記2008年報告書の骨子を維持したうえで、懸念するにあたらないという結論を示している。

各方面から提示された懸念に対して税務長官会議が正面から応答を試みたのは、まさに、公開性や応答性を体現する姿勢である。信頼に値する租税行政の構築のために望ましい姿勢であると評価することができる。

以下では、表記文書による応答の内容を検証 し、どのような論証が行われているかを検討す る。この検討の結果として、表記文書の論証に はいくつかの前提条件がビルトインされており、 懸念を払拭するためにはそれらの条件をみたす 必要があることを示す。

なお、表記文書の題名にもなっており、新しいキーワードとして用いられている Co-operative Compliance は、日本語に訳しにくい言葉である。ここでは直訳調になるが、「協力的コンプライアンス」と訳しておく。

ちなみに、日本の国税庁は、同様の取組みのことを「調査以外の手法による納税者の方々とのコミュニケーション」と呼んだうえで<sup>3</sup>、租税行政の中長期的課題として次の点をあげている<sup>4</sup>。

- \*税務に関するコーポレート・ガバナンスが良 好な大企業について、次回の税務調査を従来 の調査間隔よりも1年延長して実施(着手済)。
- \*大企業が税務リスクのある進行年分の取引を申告前に自主的に開示し、その適正処理の方法について課税当局と納税者の間で合意し、合意した方法に基づいて申告した場合に、課税当局がその申告書を是認(将来的課題とし

て検討)。

\*中小企業や個人納税者を中心として、未然防止・再発防止策、自発的な事後修正の促進など、多様なコンプライアンス確保策を実施(着手済)。

#### 2. 表記文書の概要

表記文書は105頁のパンフレットであり,ウェブサイトから容易にダウンロードできる<sup>5</sup>。 本文が7章,付録が6つある。

各章の表題は以下のようになっている。

- 第1章 はじめに
- 第2章 現況
- 第3章 協力的コンプライアンスの主要論点
- 第4章 租税管理フレームワーク(Tax Control Framework, TCF) の重要性
- 第5章 課税当局における協力的コンプライア ンス・プログラムの内部的ガバナンス
- 第6章 協力的コンプライアンスの価値を評価 する

第7章 結論、提言および次のステップ

第1章が導入部分であり、第2章が各国における協力的コンプライアンスの現況を示す。第3章で協力的コンプライアンスに対して寄せられた懸念に応答したのち、第4章で企業側について租税管理フレームワークの重要性を述べ、第5章で課税当局側について内部的ガバナンスの設計を論ずる。以上をふまえ、第6章で協力的コンプライアンスの評価手法を示し、第7章で結論と提言をまとめる。

全体像を理解するには、冒頭に付属している Executive Summary がわかりやすい。やや長

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> たとえば、International Fiscal Association, IFA Initiative on the Enhanced Relationship? Key Issues Report (2012) など、

<sup>3</sup> 稲垣光隆「最近の税務行政の課題について」租税研究773号(2014年)5頁,7頁.

<sup>4</sup> 稲垣・前掲注3・8頁.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> http://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-compliance.htm.

2008年に税務長官会議は「租税仲介者の役割に関する研究」(2008年報告書)を公表した。2008年報告書は、課税当局に対して、大企業納税者との信頼と協力に基づく関係、すなわち「より高められた関係」の構築を促していた。本報告書は、協力的コンプライアンス・プログラムを展開してきた国々の実務経験および産業界の意見に関する詳細な研究に基づいている。本報告書は、これらの知見に照らして、課税当局と大企業納税者の関係に関する税務長官会議の考え方を包括的にレビューしアップデートするものである。

本報告書の全体的な結論は以下である。協力的コンプライアンス・アプローチの価値は確固たるものとなった。過去5年の間にいかに多くの国々がこの種のプログラムを実施したかは、特筆すべきことである。2008年報告書で特定した関係の主要な柱はなお維持しうるが、その後の経験によりいくつかの追加的特徴が重要であることがわかった。本報告書は協力的コンプライアンスのための改訂した枠組みを示す。

本報告書は「より高められた関係」というもともとの用語法がもはやこのアプローチの完全に正確な記述ではない理由を論ずる。本報告書は「協力的コンプライアンス」という用語を用いる。このことによって、このアプローチが協力(co-operation)に基づいてはいるが遵守(compliance)を確保する目的を有しているということが明らかになる。つまり、正しい時期に正しい税額を納付するということである。

本報告書は、21の税務長官会議構成国の 調査と、BIAC との協議に基づく。調査結 果および本報告書起草時の各国からの追加 的インプットの示すところでは、2008年以 降,大規模法人納税者と課税当局の間で協力的な信頼に基づく関係が広く構築されてきた。本報告書は24カ国をリストしており、その数は増えつつある。この調査は課税当局の得た豊富な経験を明らかにしており、それが本報告書に反映している。ハイレベルのコミットメントと、協力的コンプライアンス実施におけるスタッフ訓練の重要性が、明らかに示された。協力的コンプライアンスは、より多くの課税当局が採用しつつある整合的な納税協力リスク管理戦略に、完全に統合されている。協力的コンプライアンス行動を理解しそれに働きかける必要に対して注目が集まっていることを反映している。

2008年報告書の公表後、いくつかの評者が、協力的コンプライアンス・アプローチと、納税者が法の下で平等に取り扱われる権利をもつという原則との間の整合性について懸念を表明した。本報告書はその懸念に対して直接に応答し、この基本原則との間に衝突がない理由を示す。

より最近、法の文言だけでなく法の精神を遵守することの重要性に対してより大きな力点が置かれてきた。このことが OECD 多国籍企業ガイドラインの2011年改訂に反映している。法の精神の定義について、おび、それが納税者の権利に不当に影響しないかについて、いくつかの懸念が表明された。本報告書はこの点にも応答する。協力的関係の文脈においてであっても、納税者がやりとりをする課税当局と異なる見解をとることができるようにする必要性が承認される。

本報告書はまた、協力的コンプライアンス・アプローチに関する産業界の経験を反映している。企業の租税上の地位をめぐる不確実性をより効果的かつ効率的に軽減するうえで、協力的コンプライアンスの枠組みにおける両当事者の透明性と開示が重要

であることを強調する。透明性と開示を支持する良き企業統治体系の重要性は、過去 5年間で協力的コンプライアンスの枢要な 要素としてより明確に浮上してきた。租税 は取締役会でますます重要性を増している のである。

したがって、新しく生じた枠組みは、2008年に確立した7つの柱から成るだけでなく、租税管理フレームワーク(Tax Control Framework)において確立したところの租税リスクに対する体系的アプローチをも包含する。本報告書は、協力的コンプライアンスの概念に厳密さをもたらす上でこれらのフレームワークが中心的な重要性を有することを強調し、関係納税者と課税当局の関係が客観的基準と正当な信頼に基づくことを示す。

課税当局内部の良き統治もまた重要である。とりわけ、協力的コンプライアンス・アプローチがその主目的——改善されたコンプライアンス——を達成していることを広範な利害関係者共同体に対して保障する上で、重要である。本報告書はこれをやや深く論じ、いくつもの統治モデルと良き慣行を記述する。

この新しい枠組みの出現とともに,協力的コンプライアンス・アプローチの価値をいかに証明するかという問題が生ずる。本報告書は、課税当局にとっての費用と便益を決定するためのツールと経験について適大の大力を記述する。協力的コンプライアンス 協力的コンプライアンス 企業を主目標としているから,コン伝統的尺度によって計測したのでは高得点を得

られない。本報告書は協力的コンプライアンス・プログラムの成功の測定に対するアプローチの骨子を示すが、そのアプローチは、関係納税者が提出する納税申告書の信用度に関して協力的コンプライアンス・プログラムが客観的に正当化可能な保障を与えることを認識するものである。本報告書はまた、なお生起する残余の紛争に関するより戦略的な思考をいかに育てられるか、その骨子を示す。

本報告書は結論として、協力的コンプライアンス概念の将来の方向に関していくつかの考えを示す。本報告書は、租税管理フレームワークの概念をさらに展開できること、および、効果の測定についてさらに作業が必要であること、を示唆する。本報告書はまた、多国籍企業と2以上の課税当局が関与するより多国間の協力的コンプライアンス関係の登場に期待するものである。

なお、表記文書は、この分野に関する文献や実例を豊富に盛り込んでいる。たとえば、オーストラリアにおける協力的コンプライアンスの例(25頁)や、命令支配アプローチ(Commandーand-control approach)から応答的規制(responsive regulation)への流れの概観(42頁)などである。また、表記文書の第6章は、納税協力の水準を評価する基準の青写真を示している。そこでは、税務調査の頻度や調査1件当たりの増差税額といったアウトプット指標よりも、確保される総税収額というアウトカム指標により大きな重点を置く、という流れを指摘している(75頁)。

したがって、表記文書は、租税手続法の新た な潮流°を学ぶための素材として利用すること

<sup>6</sup> 増井良啓「租税手続法の新たな潮流」日本租税研究協会『税制抜本改革と国際課税等の潮流』(2012年) 98頁.

もできよう。このような潮流については、日本 でもすでに本格的な研究がはじまっている<sup>7</sup>。

#### 3. 表記文書による論証を検討する

表記文書は、2008年報告書の骨子を維持したうえで、各方面から表明された懸念に応答し、 懸念するにあたらないという結論を示している。 主な論点は次のふたつである。

- \*「法の下の平等(equality before the law)」 に関する懸念。一定の大企業だけが課税当局 との間で「より高められた関係」に入ること が、ほかの納税者に対する差別になるのでは ないか、という懸念である。
- \*「法の精神(spirit of the law)」に関する懸念。協力的コンプライアンスにおける「法の精神」の強調は、法律の命ずる以上の過剰なコンプライアンスを招くのではないか、という懸念である。

以下、これらふたつの懸念に対して表記文書がどのように応答しているかに着目して、その 論証過程を検討してみよう。

### (1) 協力的コンプライアンスと「法の下の平等|

第1の懸念は、一部の大企業だけが課税当局 との間で「より高められた関係」に入ることが、 残りの納税者に対する差別になるのではないか、 というものである。

これに対する表記文書の応答は第3章45頁から47頁にかけてであり、14のパラグラフから成る。原文にはパラグラフ番号が付されていないのであるが、段落ごとにロジックをたどるために、ここでは「パラ1」などという具合に段落

番号を付す。論証過程は4段構えになっている。 [第1段]

まず問題を提示し (パラ1),「法の下の平等」が多くの国の憲法原則であることを確認する (パラ2と3)。そして、課税当局にとっては、すべての納税者を同じように扱う必要はないが、客観的かつ合理的なプロセスの結果として調査対象を選定することが必要であるとする (パラ4)。

では、課税当局が特定納税者との間で協力的コンプライアンスに入ることを客観的に正当化するものは何か(パラ5)。ここで表記文書は、協力的コンプライアンスは納税者にとって異なる(より有利な)租税上の結果をもたらすものであってはならないという立場を示す(パラ6)。そして、協力的コンプライアンスに入った場合であっても、伝統的な税務調査による場合と結果が同じであるべき(should be the same)であるから、「法の下の平等」の問題を生じない(パラ7)、と応答するのである。

以上の第一段の部分が、表記文書の中心的な応答であると考えられる。ひらたくいうと、「協力的コンプライアンスであってもなくても法律の定めるラインで等しい結果になるべきだから不平等ではない」というわけである。この応答が成立するためには、次の条件をみたしている必要がある。その条件とは、「同じであるべきだ」という規範論が現実の租税行政の上で実態面でも担保されていることである。「〇〇であるべきだ」ということと、実際に「〇〇である」ということは、論理的に別の次元に属することだからである。

このように、表記文書の応答は重要な前提条件をビルトインしており、それがみたされるこ

<sup>7</sup> 吉村政穂「コンプライアンス確保に向けた租税行政手法の共通化」ソフトロー研究18号(2011年)29頁, 高野幸大「イギリスにおけるネゴシエーション」日税研論集65号(2014年)157頁, 宮崎綾望「『税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組』の背景と今後のあり方」税研177号(2014年)110頁.

とを要請している。

#### [第2段]

表記文書はさらに次の論証を行っている。協力的コンプライアンスに入ることによって大企業は付随的便益(collateral benefit)を得る(パラ7)。では、これが「法の下の平等」に反するか。

この問いに答えるには、納税者が一定の行動をとってはじめて協力的コンプライアンスに入ることができるという事実が助けになる(パラ8)、というのが表記文書の応答である。すなわち、納税者は、開示と透明性の要件をみたすために、内部統制フレームワークの一環として有効な Tax Control Framework(TCF)を構築しなければならない。TCFを構築しており、法定義務以上の開示・透明化要件をみたす意思を示している納税者に対しては、異なる取り扱いを与えるべき客観的・合理的な理由がある(パラ9)。逆に、納税者のTCFが不十分であれば、課税当局は通常の税務調査にきりかえるだけである(パラ10)。

「法の下の平等」の観点からする懸念に対する応答としては、先ほどの第1段の応答で議論にけりがつくはずである。これに対し、この第2段では、補強的な応答を付加しているものと解釈できる。この第2段の論証について課題となるのは、協力的コンプライアンスに入ることによる便益が「付随的」なものにとどまるかどうかである。また、かかる便益が、法定義務以上の任意の義務を履行するという納税者側の負担と釣り合っているかどうかも、各国租税行政における具体的な協力的コンプライアンス・プログラムの運用実態にてらして精査すべきことがらであろう。

#### [第3段]

表記文書はさらに、中小企業に協力的コンプライアンスの便益が及ばない場合、不平等を生むという論点にふれている(パラ11)。この論点に関する表記文書の応答は、大きな多国籍企業の業務は複雑で大規模であるので、中小企業

のコンプライアンス管理とは異なる組織的アプローチが必要である。というものである。ただし、協力的コンプライアンスを中小企業に及ぼすことを検討中であると付言することも忘れていない。

この第3段の議論は、第1段と第2段の議論がなければ、独立の論証としては弱い。もし、第3段の論証だけによって合理的な区別として許容されるのであれば、そもそもこの問題について法の下の平等を議論する意味自体がそれほど大きくなかったはずである。

#### [第4段]

表記文書は最後に、それでも懸念する人がいるのはなぜかという問いをたてる(パラ13)。この問いに対する表記文書の答えは、「より高められた関係(Enhanced Relationship)」という言葉の印象が悪かった(パラ14)、というものである。

なるほど、言葉は大切である。一定の納税者 との間で「より高められた関係」を構築すると いうと、ほかの納税者をいかにも差別取扱いし ているかのようにきこえてしまう。言葉のもつ イメージが一人歩きしないよう、提案の中身を より正確に過不足なく示す言葉を用いたほうが よろしかろう。

しかし、言葉を変えればそれだけで実態が変わるというわけではない。第1段の論証で前提としていたこと、すなわち「協力的コンプライアンスでもそうでなくても法律の定めるラインで等しい結果になる」という実態が担保されていることが、懸念に対する応答が成立するために必要な前提条件である。

#### (2) 協力的コンプライアンスと「法の精神」

第2の懸念は、協力的コンプライアンスにおける「法の精神」の強調は、法律の命ずる以上の過剰なコンプライアンスを招くのではないか、というものである。

この懸念に対して、表記資料第3章の48頁から50頁は、10のパラグラフを割いて応答してい

る。これらは、3つの部分に分かれる。 [パラ1から3まで]

これまでの議論の経緯を説明する部分である。概要は次のとおり。

「法の精神」に直接に言及したのが、OECD、A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies (2010) である (パラ1)。この2010年フレームワークは、銀行が自発的綱領に署名することを提案した。また、英国の Code of Practice on Taxation for Banks  $(2009)^8$ も、法律の文言だけでなく精神に従うことを記している (パラ2)。さらに、2011年の OECD 多国籍企業ガイドライン改訂で、企業は「租税法の文言と精神の双方」に従うこととされた (パラ3) $^\circ$ 。

[パラ4から7まで]

懸念に対して応答する部分である。

表記文書はまず、法律の命ずる以上の過剰なコンプライアンスを招くのではないか(パラ4)、という懸念を紹介する。そして、現代の事業活動は複雑であるので、何が濫用的タックス・プランニングであり、何が法の精神に合致しているかについて、正当な意見の違いの余地がある

と述べる。さらに、課税当局の意見を早期に知るために、アドバンス・ルーリングが有益であるとしたうえで、イタリア、オーストリア、ノルウェーにおけるアドバンス・ルーリングの例をあげる(パラ5)。

表記文書によると、納税者は、課税当局の意見に同意しない可能性がある。この理由により、ビジネス界のメンバーは「法の精神」のコンセプトに留保を付しているという。この点について表記文書が強調するのは、裁判所が最終的に決着をつけるということである。すなわち、協力的コンプライアンスは、意見の相違と、裁判へのアクセスを、許容する(パラ6)。

こうして、表記文書は、協力的コンプライアンスは課税当局を法解釈において有利に扱ってはならない(パラ7)、という考え方を示す。何が「法の精神」であるかの指針は、協力的コンプライアンスでも、それ以外の通常の税務調査でも、同じものであるべきだ(should be the same)、というのである。

この応答は重要な言明を含んでいるので、先 に述べたこととの重複をいとわず、コメントし ておこう。この部分の論証には、最終的に裁判

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> Richard Collier, Intentions, Banks, Politics and the Law: The UK Code of Practice on Taxation for Banks, [2014] British Tax Review No. 4,478によると、その後2014Finance Act により立法化された.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> 同ガイドラインは、外務省のウェブサイト http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/csr/housin.html でみることができる。同ガイドラインの「納税」の項を引用しておく。 「XI. 納税

<sup>1.</sup> 企業が所定の時期に納税義務を履行することにより受入国の公共財政に貢献することは重要である。特に企業は、その事業活動を行う国の租税に関する法律及び規則の文言及び精神の双方に従わねばならない。法の精神に従うとは、立法趣旨を理解しこれに従うことを意味する。企業は、かかる解釈に従って、法的に要求された金額以上の支払いを求められない。税コンプライアンスは、事業活動に関連して賦課される租税の正確な決定を目的として法定の又は関連する情報をタイムリーに関係当局に提出すること、及び企業グループ内の価格設定の慣行を独立企業原則(arm's length principle)に合致させること等の措置を含む。

<sup>2.</sup> 企業は、税ガバナンス及び税コンプライアンスを、自らの監督及びより広いリスク管理体系の重要要素として扱うべきである。特に、企業の取締役会は、租税に関連する財務リスク、規制リスク及びレピュテーションリスクが、十分に特定及び評価されるよう、リスク管理戦略を採用すべきである。」

さらに、納税に関する注釈のパラグラフ1には次のくだりがある.

<sup>「</sup>企業は、法令の文言及び関連する当時の立法背景に照らして立法趣旨を見出し、及び当該立法趣旨に従って租税規則を解釈する合理的な措置をとるならば、法律及び規則の精神を遵守したことになる。」

税

で決着がつくという前提条件がビルトインされている。となると、国や時代の状況に即して、出訴に至る諸々のコストや、裁判にかかる時間、さらには裁判の不確定性のコストなどを観察して、この前提条件がみたされているかどうかを問わなければならないだろう。また、裁判にまでいかない大部分のケースについて、何が「法の精神」であるかに関する指針は、協力的コンプライアンスにおける場合とそれ以外の場合とで、実際に同じものになるのだろうか。この点についても精査が必要であり、それが表記文書第5章にいう政策評価の基準開発といった課題に関係してくる。

#### 「パラ8から10まで〕

表記文書によると、意見の相違がある以上、協力的コンプライアンスのためには、納税者による開示と透明性が重要である(パラ8)。協力的コンプライアンスにおける紛争数は、自己限定的である(パラ9)。濫用的タックス・プランニングをする納税者は開示を必要とする協力的コンプライアンスに入ってこないとして、租税立法による対処が必要だとしている(パラ10)。

#### (3) 協力的コンプライアンスと紛争処理

なお、表記文書は、第3章50頁から53頁において、協力的コンプライアンスの下では開示と透明性が確保されているため、迅速に紛争処理ができるとする。

#### 4. おわりに

以上,表記文書の概要を紹介したうえで,そ の第3章を中心に論証過程を検討した。検討結 果を要約すると、次のとおりである。

協力的コンプライアンスに対しては、①協力 的コンプライアンスに入った大企業を優遇する のではないかという懸念(「法の下の平等」に 関する懸念)と、②協力的コンプライアンスに 入った大企業に法律以上の遵守義務を負わせる のではないかという懸念 (「法の精神」に関す る懸念)が提起されてきた。これらの懸念に対 する表記文書の中心的な応答は、「協力的コン プライアンスであろうがなかろうが、 法律に定 める以上の課税はすべきではない」というもの である。逆にいえば、この状況が現実に存在し てはじめて、懸念が払拭される。したがって、 協力的コンプライアンスの適正さを効果的にモ ニターするしくみや、独立かつ安価な司法的救 済といった環境が、懸念を払拭するために必要 な条件である。

表記文書は、全体の議論を閉じるにあたり、 次の点を強調している(88頁)。

- \*企業の租税管理フレームワークについていっ そうの調査と議論が必要であること。
- \*租税行政組織の意思決定過程の効果的な内部 ガバナンスが不可欠であること。
- \*協力的コンプライアンス戦略の効果について の評価指標を洗練し、全体的なコンプライア ンス戦略の評価に統合する必要があること。

今後さらに, 懸念を軽減するための条件整備 にむけた, 各国政府のたゆみない努力を期待し たい。