

第1章 国際課税における手続の 整備と改革

東京大学教授 増井 良啓

I はじめに

経済活動はグローバルに展開しているが、税制はローカルな国家単位で立法され執行される。このギャップが国際課税における問題の核心である。とりわけ国家の執行管轄権には国際法の上で領域的な制約があり、ある国の税務職員が相手国の同意なしに自国の領域外で公権力を行使することは禁止されてきた。この制約は、税務調査にはじまり、文書の送達や租税債権の徴収など、租税手続法の全域に及ぶ。こうして、企業人が外国に出張したり、外国の相手とインターネット上で商談したりすることが日常茶飯事になっているにもかかわらず、国税庁の税務職員は外国に出張して質問検査権を行使することができない、という状態が続いている。

このような状態を克服するために、従来から、二国間租税条約を中心に対応が進められてきた。そして近年、課税当局間の国際協力が急速に進展している。二国間のみならず多国間の国際的行政共助の法的枠組みが整備され、その運用が実効化しつつある。象徴的であるのが、2011年に日本国が「租税に関する相互行政支援に関する条約」に署名し、情報交換・徴収支援・文書送達につき多国間条約に参加したことである。この枠組みの下で、オフシ

ョア銀行口座を用いた国際的脱税に対抗すべく、銀行口座情報の自動的情報交換の仕組みが形成された。また、多国籍企業による「税源浸食と利益移転(BEPS)」に対抗して、国別報告書(Country-by-Country Reporting, CbCR)の提出や、ルーリングの自発的交換が勧告され、実施されつつある。その法的インフラとなっているのが、条約の枠組みに基づく各国課税当局間の情報交換にほかならない。このような国際協力は、経済のグローバル化が進む中で国家が課税能力を維持するために、不可欠の対応であるといえよう。

もっとも、これまでの対応において、いくつかの限界ないし問題点があらわになってきている。第1の限界ないし問題点が、国際協力の実効性である。2016年4月にパナマ文書が公開され、世界中のメディアで広く報道された。パナマ文書が世に知らしめたのは、世界各地の富裕層がオフショアの秘密法域に幽霊会社を設立することで資金のありかを隠すことがいかに容易であるか、という不都合な事実であった。この例が示すように、国境を越える経済活動について租税行政共助をどの程度実効的にできるかについては、冷静な検証が必要である。

第2の限界ないし問題点が、手続保障の希薄化である。行政共助の相手国は外国である。法・政治・経済・言語・文化といった枢要な点で自国とは状況が異なる。そのため、国際共助によって自国の手続保障の水準よりも権利保護の水準が「切り下げ」られてしまうおそれがある。手続の整備というとき、課税の実効性を確保する方向の整備のみならず、関係者の権利保護のためのルールの実効性が課題となっている。

以上のような限界にかんがみ、本稿では、国際課税における手続が近年どのように整備されてきたかを整理し、日本法の眼からみていかなる改革が必要かを論ずることにしたい⁽¹⁾。

(1) 本稿と同時期に執筆した姉妹編として、増井良啓「租税手続法の国際的側面」宇賀克也・交告尚史編『現代行政法の構造と展開 小早川光郎先生古希記念』(有斐閣2016年)199頁、増井良啓「課税情報の交換と欧州人権条約」法学新報123巻11・12号(玉国文敏教授古希記念論文集)掲載予定がある。あわせてご覧いただきたい。本稿は科研費課題番号16K03281の成果の一部である。

以下、次の順序で論を進める。

- ・ IIで、国家の執行管轄権に領域的制約があることを確認する。
- ・ IIIで、執行管轄権の領域的制約を克服するために、国内法・租税条約・多国間フォーラムでいかなる試みがなされてきたかを概観する。
- ・ IVで、とりわけ重要性が高く、動きの激しい情報交換について、手続整備の現状を示し、改革のための論点をやや幅広に指摘する。
- ・ Vで、国際課税における手続の整備の進展が、BEPS プロジェクトの実施と相まって、国際課税に関する見方をどのように変容させていくかを展望する。

本稿において、国際課税における紛争処理手続のあり方については⁽²⁾、Vの展望で触れるにとどまる。納税者と課税当局の間で紛争が生じた場合、それを裁断するための超国家的な紛争処理機関は現在のところほとんど存在しない。課税処分に不服のある納税者は、各国の国内法上の不服申立手続や訴訟手続に訴えるか、二国間租税条約上の権限のある当局間の相互協議（Mutual Agreement Procedure, MAP）を求めて申立てをするしかない。これらの手続については、BEPS 行動 14 の 2015 年最終報告書でいくつかのミニマム・スタンダードが勧告されており、今後、各国におけるその実施の状況を注視していく必要がある。仲裁については、OECD 諸国と G20 経済新興国との間の意見の対立を反映して、同最終報告書では合意に至らなかった。

本稿は、2015 年 11 月 13 日の日本税務研究センターにおける報告を基礎とし、その後の展開を織り込んだものである。本稿における法令や条約、判例などの基準時は、2016 年 10 月 10 日である。具体的には、2016 年 9 月 5 日の杭州における G20 首脳会合や、2016 年 10 月 6 日のワシントン DC における G20 財務大臣・中央銀行総裁会議までの展開をカバーする。この分野

(2) この点については、谷口勢津夫「国際的租税救済論序説—国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論—」租税法研究 42 号（2014 年）1 頁、赤松晃「移転価格課税に係る紛争の処理—租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に—」日税研論集 64 号（2013 年）235 頁。

の展開はきわめて急速であり、基準時以降において新しい改正や事件が予想されることに留意されたい^(2a)。

II 執行管轄権の領域的な制約

1 主権と管轄権

(1) 主権の概念

国家の執行管轄権には、領域的な制約がある。このことは、国際法の成り立ちにかかわる。そこで、やや迂遠なように感じられるかもしれないが、まず議論の順序として、管轄権と密接な関係にある「主権」の概念からみていこう。

現代の国際課税の議論においても、「主権」の概念が援用されることがある。米国の Ring 教授によると、たとえば、租税競争に対する米国の態度、EU における税制の相互調整、WTO における米国国家補助金事件 (FSC/ETI) などで、主権概念が援用されている⁽³⁾。他方において、グローバル化が進む中では、むしろ各国が主権を実質的に行使できるようにするためにこそ、租税競争に対抗するための国家間協調が必要であるという見方も成り立つ⁽⁴⁾。

(2) 国際法学説

それでは、このような「主権」の概念はどのような淵源をもつか。大沼教

(2a) 校正時に若干の新情報を脚注内に追記した。たとえば、税制調査会『「BEPS プロジェクト」の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理』（2016 年 11 月 14 日）は、タックス・プランニングの義務的開示制度 (MDR) に言及する。さらに参照、川田剛「義務的開示及び自発的開示と専門家責任について—パナマ文書公表を契機として—」租税研究 805 号（2016 年）139 頁。

(3) Diane M. Ring, What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State, 49 Virginia Journal of International Law 155 (2008).

(4) Diane M. Ring, Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation, 9 Florida Tax Review 555 (2009).

授の説明は次の通りである⁽⁵⁾。

19世紀から20世紀初頭の国際法理論では、国家主権を包括的で一元的な最高権力と観念し、国境と国籍を基準として国内と国外、国民と外国人を峻別した（絶対的な主権概念）。しかし、実際の国家慣行では、主権には常に他国との関係で制約があった。また、包括的で一元的な観念とされた主権も、さまざまな基準により分類され、問題領域ごとの問題解決の枠組みとして機能した。そのような分類として、

- ・ 領域主権と、対人主権
- ・ 事物と人事の観念的規律（法の定立と適用）と、規律の強制的実現（法の執行）

があった。

ここで、対立し衝突する主権の調整を「対人主権に対する領域主権の優越性」という基準におくのが、主権国家体制のメカニズムである。近現代の国家理論（とくに社会契約論）においては、国家は自国民の生命・安全・財産を守る人的共同体であるから、対人主権によって自国民保護を行う。しかし、自国民が他国の領域内にいる場合には、その国の意思に反して自国民を逮捕し、あるいは裁判判決を執行することは許されない。

こうした「主権の相互尊重」が主権国家体制の基本原則である。国家が他国領域内で主権を行使してはならないという原則は、規範論理的には国家平等原則に直接由来する。

これに対し、20世紀後半の国際法学では、主権（sovereignty）でなく管轄権（jurisdiction）の概念によって国家作用を説明する傾向が強まった。ここに国際法上の「管轄権」とは、領域的・対人的・事項的な基準に従って限定的に観念された主権を指す。

以上が大沼教授の説明である。

(5) 大沼保昭『国際法』（東信堂 2005 年）149－156 頁による。

2 管轄権の調整

(1) 管轄権の分類

これをふまえ、次に、「管轄権」に関する国際法の整理をみてみよう。立法管轄権と執行管轄権の国際法上の分類が、国際課税においても意味をもつからである。小寺教授によると、管轄権については次のように説明される⁽⁶⁾。

管轄権は、国内法を定立し執行する権限を指し、国家の統治権のひとつである。次のように分類される。

- ・ 「法の定立」の側面として、立法管轄権（規律管轄権）
- ・ 「法の執行」の側面として、裁判所による具体的な紛争への法の適用（裁判管轄権）と、容疑者の逮捕や判決の強制執行など国内法の現実の執行（執行管轄権）

この分類は、立法・行政・司法という三権分立に完全に対応するものではない。行政立法（政令の制定など）は立法管轄権の行使に含まれるし、裁判所による財産差押えや家屋の明渡しは執行管轄権に含まれる。また、裁判管轄権を独立のカテゴリーとせず、立法管轄権と執行管轄権に吸収させる分類もある。

ここで、裁判管轄権と執行管轄権は、立法管轄権が行使されている事項について行使される。立法管轄権があっても、裁判管轄権や執行管轄権が常に行使できるものではない。

国家管轄権の域外適用は、第二次大戦前は主に刑事法分野で議論された。第二次大戦後は、競争法・輸出管理法・金融法・租税法・環境法など経済に関連する分野に焦点が移った。

こうして、立法管轄権の規制枠組は以下のように整理される。

- ・ 刑事法→属地主義と属人主義、さらに事項ごとに保護主義（通貨偽造罪や内乱罪）と普遍主義（海賊行為やハイジャック、人道に対する罪）。
- ・ 民事法→各国の国内法である国際私法の問題と考えられてきており、国

(6) 小寺彰『パラダイム国際法』（有斐閣 2004 年）94－107 頁による。

際法の制約はほとんど意識されない。

次に、執行管轄権の行使は、立法管轄権と比べて権力行使が直接的であるために、厳格に自国領土内に限定されると解されてきた。この点を判示したのが、ローチュス号事件に対する国際司法裁判所の判決である⁽⁷⁾。

執行管轄権の場合、そもそも外国領土内で行使することが、被行使国の同意がある場合を除けば、一切許されない。そこで、国家がどのような行為をすれば執行管轄権の行使に該当するかが争点となる。たとえば、警察職員が外国に出向いて捜査をすることが許されないことは明らかなとしても、競争当局の職員が外国で関係者から聞き取り調査をすることも許されないのか、外国から電話またはEメールによって事情聴取を行うことが許されないか等の問題が出てきている。

以上が、小寺教授の説明である。

(2) コメントその1・立法管轄権に関する税目ごとの基準

この説明をふまえ、2点コメントする。

第1に、立法管轄権に関する属人主義と属地主義という刑事法の基準は、歴史的に先行して発達した基準である。その意味で、いわば原型である⁽⁸⁾。他の法分野については、さらにそれぞれの基準が展開した⁽⁹⁾。租税法についていえば、税目ごとに次のような基準がある⁽¹⁰⁾。

- 所得税法や法人税法については、源泉地管轄（所得税法5条2項，法人税

(7) The Case of the S.S. Lotus (France v. Turkey), Permanent Court of International Justice, P.C.I.J. (ser. A) No. 10 (1927) Para. 45.

(8) ただし、近年の国際経済犯罪規制が「領域性原理を基盤とした国際刑事法体系に修正を迫りつつある」ことにつき、山内由梨佳「行政化する国際経済犯罪規制について—マネーロンダリング犯罪研究を手がかりとして—」社会科学研究60巻2号（2009年）5頁。

(9) 個人情報保護法における立法管轄権については、宇賀克也「グローバル化と個人情報保護—立法管轄権を中心として—」宇賀克也・交告尚史『現代行政法の構造と展開 小早川光郎先生古希記念』（有斐閣2016年）127頁。

(10) この点については、増井良啓「制度設計の理論」『現代租税法講座4巻』（日本評論社）掲載予定で論じた。先行研究として、渕圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣2016年）14頁注14の文献および同注に対応する本文を参照。

法4条3項)と居住地管轄(所得税法5条1項, 法人税法4条1項)が併用される。刑事法に関する古典的な枠組との間であえてアナロジーをたてれば, 源泉地管轄の行使は属地主義の系譜に, 居住地管轄の行使は属人主義の系譜に連なる, といえるかもしれない。ただし, 1923年のSeligman教授らの整理で政治的帰属(political allegiance)ではなく経済的帰属(economic allegiance)を根拠としたように⁽¹¹⁾, 居住地管轄は国籍よりも住所を基準にするのが通例である。米国の市民権課税のように国籍を基準とする場合には属人主義とのアナロジーが働くが⁽¹²⁾, 住所を基準とする場合には必ずしもそうであるとはいえない。

- 消費税法については, 立法政策のあり方として仕向地原則と原産地原則が二者択一の形で問題となり, 両者を併用するわけではない。この点, 日本法は仕向地原則を採用し(消費税法4条2項, 7条), 消費地国として管轄権を行使する。このように消費地に着目する発想は, 消費がなされた場所をみるという観点からすれば, どちらかといえば属地主義の考え方に近い。電気通信利用役務の提供にかかるB2C取引で, 海外の登録事業者に納税を求める局面でも(消費税法附則平成27年39条), 日本国内に消費地が存在するとみている。
- 相続税法については, そもそも各国の税制にかなりのばらつきがある。日本法についてみても, 財産取得者というヒトに着目する面(相続税法1条の3第1項1号)と, 相続財産というモノに着目する面(相続税法1条の3第1項3号)のふたつが併用されている。また, 日本の相続税法の改正による立法管轄権の拡張に伴い(相続税法1条の3第1項2号), 管轄権に限界がないかという点が問題として指摘されている⁽¹³⁾。

(11) Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee of the League of Nations Economic and Financial Commission: Document E.F.S.73.F.19; April 5, 1923.
 (12) Ruth Mason, Citizenship Taxation, 89 Southern California Law Review 169 (2016).
 (13) 渋谷雅弘「高野報告に対するコメント」租税法研究42号(2014年)98頁。

(3) コメントその2・執行管轄権の限界

第2に、執行管轄権の限界について。ある国の税務職員が私人と同じ立場で情報収集することは、国際法上、外国の領域内においても禁じられていないと考えられる。もちろん、表立って諜報活動を行っているということになると外交上の問題を生むであろうが、私人として現地法令の枠内で情報を収集している限り、法的な問題は原則として生じないであろう。

これと異なるのが、公権力の行使にわたる場合である。たとえば、日本の税務職員による情報収集が国税通則法74条の2以下の質問検査権の行使としてなされる場合は、執行管轄権の行使にあたるから、相手国の同意なしには許されない。

以上の両極の間にあっていずれに属するかが不明な場合、どう考えるべきかが問題となる。これは具体的な事実関係をみて検討すべき問題である。一般論としていえば、現地国との間で軋轢を生むやり方では、良質の情報を継続的に取得することは事実上不可能である。それゆえ、執行管轄権の領域的しぼりは、厳格にとらえておいたほうが賢明であろう。

なお、税務調査や滞納処分といった実力行使の局面において、執行管轄権の地理的限界を考える上では、どの税目についても問題状況が共通である。これは、立法管轄権について税目ごとに調整基準が異なっていたのとは、やや状況が異なる。

3 執行管轄権における属地主義の優位

(1) 国際法学説

さて、執行管轄権の行使が自国の領域内に限られるのは、執行管轄権について属地主義を採用しているからである。この点について、中川教授は次のように説明している⁽¹⁴⁾。

すなわち、執行管轄権に基づく強制措置は原則としてそれぞれの国家の領

(14) 小寺彰ほか編『講義国際法』(有斐閣2004年)162頁〔中川淳司執筆〕。

域内に限り認められる（属地主義の優位）。執行管轄権が競合する場合には、国際法上の基準に基づいていずれの国の執行管轄権が優位するかを決定しなければならない。

たとえば、外交官の場合、公務遂行の有無にかかわらず無条件に接受国の刑事裁判権が免除され（ウィーン外交関係条約 31 条 1 項 1 文）、これに対応して接受国の属地主義に基づく執行管轄権の行使は排除される。

より一般的には、「実質的かつ真正の連関」という基準が用いられる。領域国が外国人との間に実質的かつ真正の連関を欠く場合、属人主義に基づく外国人の本国の執行管轄権が優先し、属地主義に基づく領域国の執行管轄権が排除される。何が「実質的かつ真正の連関」を構成するかについては、常居所または営業所の設定、不動産その他の恒久設備の保有、長期の在留などが判断要素として挙げられる。

以上が中川教授の説明である。

(2) 国内租税法との対応

ここで、国際法にいう「実質的かつ真正の連関」という基準を、日本の国内租税法に対応させてみよう。

- 所得税法・法人税法については、恒久的施設（所得税法 2 条 1 項 8 号の 4、法人税法 2 条 12 号の 18）の有無がおおむねこれに対応する。非居住者や外国法人が日本の領域内に恒久的施設を有していれば、「実質的かつ真正の連関」が認められるから、恒久的施設に帰属する所得について申告納税を行うことを非居住者や外国法人に対して強制することができる（所得税法 166 条、238 条 1 項、法人税法 144 条の 6 第 1 項、159 条 1 項）。このことは租税条約とも平仄が合う。租税条約上の事業所得に関する「恒久的施設なければ課税なし」という原則は、「実質的かつ真正の連関」がなければ源泉地国で課税できないということである。恒久的施設が自国領域内に存在しない場合、源泉地国としてできることは、原則として、国内の支払者を名宛人として源泉徴収を行わせるということにとどまる。
- 消費税法についてはどうか。日本法では、外国事業者が日本に拠点を置

く場合に関する規律が比較的未発達である。欧州各国の付加価値税では、固定的施設（fixed establishment）を置く場合に特別の規律を設けている⁽¹⁵⁾。この中で、国際法との関係で日本国の執行管轄権の行使の限界を考える場合には、消費税法においても所得税法・法人税法の恒久的施設に類した基準で「実質的かつ真正の連関」の有無を判断すべきではないかと思われる。かかる「実質的かつ真正の連関」を欠く場合、日本国は外国事業者に対して実力行使ができないと解される。実際、平成27年度税制改正でB2Cの電気通信利用役務の提供について外国事業者の登録制度を設けたが、国内に拠点がないがゆえに任意の登録とせざるを得なかった。なお、平成28年度税制改正で、リバース・チャージの扱いにつき、国外事業者の恒久的施設と事業者の国外事業所等に対して、特定仕入が国内で行われたか否かの判定基準が定められた（消費税法4条4項但書）。今後日本でも、外国事業者が日本に事業拠点を置く場合に関する法形成がすすむことが予想される。

こうして、執行管轄権の行使にあたっては原則として属地主義が妥当し、領域外での強制措置は認められない。

Ⅲ 克服のための試み

1 対策の現状

上でみたような執行管轄権の領域的制約を克服するために、国内法、租税条約、多国間フォーラムといった異なるレベルで、いくつかの試みがなされてきた。

この点につき、金子教授は次のように、包括的な整理を行っている。

まず、「国際取引と所得課税」の項目で、国際的脱税・国際的租税回避へ

(15) Madeleine Merks, Establishments in European VAT (2013). さらに参照, 小川廣明「OECD VAT ガイドラインの課題等—本支店間取引を中心に—」税大論叢 87 号 (2016 年) 481 頁。

の対処として、次の点をあげる⁽¹⁶⁾。

- 国外財産調書制度
 - 自動的情報交換体制の構築
 - 二国間租税条約上の情報交換条項、および、租税条約実施特例法の改正の経緯と同 8 条の 2 の解釈
 - タックス・ヘイブンとの情報交換協定 (TIEA)
 - 二国間租税条約上の徴収共助条項
 - 多国間税務行政執行共助条約、および、租税条約実施特例法の改正
 - 国際的電子商取引から生ずる所得の把握、およびそれに対する課税方法
- また、「納税環境の整備」で、青色申告をはじめとする各種の制度、電子データによる帳簿保存、電子申告、租税手続における電子化の推進、に続いて、次の点をあげる⁽¹⁷⁾。

- 国際的資金移動にかかる所得の把握に関して、1997 年外為法改正（金融ビッグバン）に対応した国外送金調書、民間国外債の利子非課税にかかる非居住者確認制度、さらに、平成 27 年度税制改正による金融口座情報の自動的交換のための報告制度の整備
- 納税者番号制度（マイナンバー制度）に関して、国際納税者番号制度の提案

以下では、この整理を基礎にして、最近の動きを整理する。順序としては、国内法上の対処、条約による対処、多国間フォーラムによるイニシアティブ、に分けてみていこう。

2 国内法上の対処

(1) 立法的対処

国内法上の対処は、執行管轄権の領域的制約を前提にせざるをえない。その制約の下で、近年、国際取引に関する資料情報を収集するための立法措置

(16) 金子宏『租税法（第 21 版）』（弘文堂 2016 年）495－501 頁。

(17) 金子・前掲注 16・822－825 頁。

を拡充している。

平成 24 年度税制改正で、国外財産調書制度を創設した⁽¹⁸⁾。調書提出の根拠規定は、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に係る法律（以下「国外送金等調書法」という。）」の 5 条である。制度の骨子は、5,000 万円超の国外財産がある居住者に国外財産の種類・数量・価額などを申告させるというものである。加算税の賦課にあたり加減算のインセンティブ措置が講ぜられている（国外送金等調書法 6 条）。1 年遅れで罰則を施行したため、2 回目の提出件数が注目されていた。これにつき、2015 年 10 月 20 日、国税庁が、2 回目の提出にあたる 2014 年分の提出件数が 8,184 件あったと発表した⁽¹⁹⁾。

平成 26 年度税制改正で、国外証券移管等調書を導入し、2015 年 1 月 1 日から施行した。国内証券口座から国外証券口座へ株式や債券などを移管した顧客は、金融商品取引業者の営業所の長に告知書を提出しなければならない（国外送金等調書法 4 条の 3）。金融商品取引業者は、国外証券移管等調書を所轄税務署長に提出する（国外送金等調書法 4 条の 4）。国外証券口座から国内証券口座へと株式や債券等を受け入れる場合も同じである。税務職員がこの調書を見て、必要であれば顧客本人に対して「お尋ね」を出す。回答しないと税務調査に切り替わる。

平成 27 年度税制改正では、国外転出時課税（所得税法 60 条の 2）や非居住者へのみなし譲渡課税（所得税法 60 条の 3）といった実体法上の制度新設とともに、手続面において財産債務調書の制度を設けた（国外送金等調書法 6 条の 2）。従来の財産債務明細書（旧所得税法 232 条）を見直して、次のように整備するものである。

- ・ 提出基準につき、現行の所得基準に、資産基準（総資産 3 億円以上または

(18) 増井良啓「国外財産調書制度の適用」税務事例研究 132 号（2013 年）37 頁。

(19) 日経新聞 2015 年 11 月 11 日「国外財産、税務署が包囲網」。この記事は、「これだけか。1 桁少ないんじゃないか」との声があったと記している。なお、2015 年分の提出件数は 8893 件である。

有価証券等 1 億円以上)を追加して、対象者を限定する

- ・ 記載内容を充実し、国内外財産の種類・数量・価額などを申告させる
- ・ 加算税の加減算によるインセンティブ措置を加える（国外送金等調書法 6 条の 3）

(2) 執行面の対処

国税庁の税務執行でも、国際取引は重点的な取り組みの対象になっている。公表資料によると、平成 26 事務年度における法人税等の調査については、消費税還付申告法人事案と無申告法人事案とならんで、海外取引法人事案がターゲットとされた⁽²⁰⁾。すなわち、海外取引法人等に対する実地調査が 1 万 2,957 件、非違件数が 3,430 件、申告漏れ所得金額が 2,206 億円あった。また、海外取引にかかる源泉徴収税について、課税漏れが 1,493 件、追徴金額が 41 億円あった。

(3) コメント

以上の措置は、日本国の領域内で執行管轄権を行使できる範囲内のことを立法化し、執行する、という性格をもつ。担保措置としては、質問検査権の対象とし（国外送金等調書法 7 条）、罰則を設ける（国外送金等調書法 9 条および 10 条）という具合に、従来からの国内法上の仕組みをそのまま転用している。

これらの担保措置の名宛人は、基本的に、日本の居住者や、金融機関の日本国内の営業所である。それゆえ、外国に所在する者に対して執行管轄権を行使する場面は、想定しにくい。逆にいえば、執行管轄権が及ぶ領域内でできることがかなりある、ということでもある。

3 条約による対処

(1) 3 つのツール

日本国政府は、各種の条約を締結することにより、執行管轄権の領域的制約を取り払おうとしてきた。主なツールは次の 3 つである。

(20) 国税庁「平成 26 事務年度法人税等の調査事績の概要」（2015 年 11 月）。さらに参照、国税庁「国際戦略トータルプラン」（2016 年 10 月）。

- ・ 二国間租税条約
- ・ 情報交換協定 (TIEA)
- ・ 租税に関する相互行政支援に関する条約 (MAC)

(2) 二国間租税条約

最も伝統的なツールが、二国間租税条約である。

2016年9月1日現在、二重課税の回避と脱税の防止を主たる内容とする二国間租税条約が54本あり、65か国・地域との間で適用されている。その多くが、OECDモデル租税条約に準拠しており、相互協議条項・情報交換条項・徴収共助条項の「手続関係3点セット」を装備している。

ただし、情報交換条項は、IVで後述するOECDモデル租税条約の改正を反映していない古い型のものが若干残っている。

また、徴収共助条項をもたない条約例が35ある。さらに、徴収共助条項がある場合であっても、その適用対象を条約の特典を利用する場合にのみ限定するものが現在のところほとんどである。この点については、かねてより、学説上、外国租税債権の私債権に対する優先権をなくした上で、包括的な徴収共助条項に転換すべきであると主張されていた⁽²¹⁾。2011年にMACに署名する時点で、日本国は租税条約ポリシーを転換した。その後に署名された最近の条約例では、包括的な徴収共助条項が散見される（2012年日NZ租税条約28条、2013年日英租税条約26条のAなど）。今後は、二国間租税条約においても包括的な徴収共助条項の増加が予想される。

(3) TIEA

より新しいのが、租税に関する情報交換を主目的とする情報交換協定 (TIEA) である。オフショア法域を相手方とする。

2016年9月1日現在、10条約が10か国・地域との間で適用されている。2010年2月の対バミューダ協定がその最初の例である。その後、すぐあとで述べるグローバル・フォーラムのイニシアティブの下で、締約数が増加し

(21) 赤松晃「徴収法の国際的側面－徴収共助に係るOECDモデル租税条約の進展とわが国の方向－」租税法研究33号（2005年）47頁。

た。

TIEA の骨子は、次の通りである。

- ・ 要請に基づく個別の情報交換を中心とする。
- ・ 相互協議条項がある。
- ・ 場合により、見返りを求める相手法域の要求に応じて入れた課税権分配条項（退職年金・政府職員・学生など）がある。

(4) MAC

租税に関する相互行政支援に関する条約（MAC）は、多国間条約である。

MAC は 1988 年に署名のために開放されていた。しかし日本国の参加は遅れた。ようやく 2011 年 11 月 3 日に署名し、国会の承認を経て、2013 年 10 月 1 日から発効した。2016 年 9 月 1 日現在、締約国は日本国を除いて 61 か国・地域であり、このうち日本国と二国間条約を締結していない国が 22 か国ある。

日本国にとって、MAC は次の点が新しい。

第 1 に、MAC はマルチ条約である。その結果、執行共助が可能になる相手国の範囲が大きく拡大した。

第 2 に、MAC は文書送達・徴収共助・情報交換につき包括的な規定を置いている。その結果、二国間条約でカバーしていないことがらについて、MAC の規定を適用して執行共助ができるようになった。具体的には以下の通りである。

- ・ 文書送達の根拠規定を提供する。従来の二国間租税条約や TIEA には文書送達の根拠規定が置かれていなかったところ、今後は MAC を用いることが可能になる。
- ・ 徴収共助の範囲が包括的である。二国間租税条約に徴収共助条項がなくても、MAC の徴収共助条項が適用できる。また、二国間租税条約の徴収共助条項が制限的な規定振りであっても、より包括的な MAC の徴収共助条項を適用できる。なお、米国は MAC の徴収における支援の規定に留保を付しているため、2013 年議定書において別途、日米租税条約

新 27 条において、半ば包括的な徴収共助条項をおいている⁽²²⁾。

- ・ 情報交換について一步を進める。OECD モデル租税条約 26 条の下で規定の解釈としてコメンタリーが示していることがらを、MAC は条文化している。すなわち、要請に基づく情報の交換（5 条）・自動的な情報の交換（6 条）・自発的な情報の交換（7 条）に加えて、同時税務調査（8 条）や海外における租税に関する調査（9 条）に関する規定を置く。このうち自動的な情報の交換に関する規定が、金融口座情報の共通報告基準に基づく国家間共有の根拠規定である。

こうして、日本国が MAC に参加した現在においては、日本の課税当局にとってみると、他の条約上のツールよりも MAC のほうが使いやすいということになる。つまり、MAC が国際的執行共助のプラットフォームになったのである。しかもこれがマルチ条約であるため、少数の留保事項を除いては、多数の加盟国に対して共通に適用される。起草者である欧州司法協力委員会の下の特設委員会による注釈があり⁽²³⁾、解釈適用の足並みを揃える上で役立つ。

もっとも、MAC においては、WTO の紛争処理機関のような仕組みは設けられていない。MAC の実施は、あくまで締約国の権限のある当局が合意することによって行うものとされており、紛争処理についても権限のある当局間の相互協議による（24 条）。MAC の実施を監督する調整機関（co-ordinating body）の役割は、条約の一般的目的を推進する措置を勧告することや、締約国の求めに応じて条約の解釈について意見を提供することにとどまる。その意味では、多国間条約であるとはいえ、従来の伝統的な二国間租税条約の延長という性格が強い。

(22) 増井良啓「国際課税関係の法令と条約の改正」ジュリスト 1455 号（2013 年）67 頁，70 頁。ただし 2016 年 10 月 10 日現在，未発効である。

(23) 増井良啓「マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む」租税研究 775 号（2014 年）253 頁。さらに参照，飯守一文「欧州等における徴収共助の動向と課題」租税研究 801 号（2016 年）437 頁。

(5) コメント

徴収共助の拡大については、懸念を表明する学説もある⁽²⁴⁾。この点について、米国のレベニュー・ルール（外国租税債権不執行の原則）については、裁判所を拘束する法原理であり、政治部門の判断を制約するものではないから、条約によって徴収共助の途を開くことは妨げられないとする研究がある⁽²⁵⁾。

日本法の課題は、日本国憲法の観点から適正手続の保障（憲法 31 条）の要請をどう実現するか、ということである。解釈論としては、租税条約等実施特例法 11 条の規定につき、事例にそくした検討が必要である。課題として記しておきたい。

4 多国間フォーラムによるイニシアティブ

以上のような日本の国内法・条約の整備は、「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム（The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 以下これを「GF」という。）」によるイニシアティブに呼応するものであった。

沿革をたどると、GF の前身は、1998 年「有害な税の競争」プロジェクトがいったん頓挫する中で生まれた。2000 年から OECD 加盟国と非加盟国によって進められてきた多国間のフォーラムがその原型である。2001 年 9 月 11 日同時多発テロ以降、透明性の確保に重点がシフトする中で存在感を増していき、2009 年 9 月以降に本格的に活動を拡充した。2016 年 9 月現在で 135 の法域が平等の立場で参加しており、15 の国際機関がオブザーバーになっている⁽²⁶⁾。

GF の事務局は OECD の Centre for Tax Policy and Administration にあ

(24) 石黒一憲『国際倒産 vs. 国際課税－抵触法的考察－』（信山社 2010 年）1 頁，原田大樹『行政法学と主要参照領域』（東京大学出版会 2015 年）88 頁。

(25) 吉村政穂「徴収共助の許容性に関する法的視点－レベニューールの分析を素材として－」フィナンシャル・レビュー 94 号（2009 年）57 頁。

(26) GF については、www.oecd.org/tax/transparency を参照。

り、モニタリングと相互審査（peer review）によって税の透明性に関する国際基準の実施を担っている。また、途上国に対する技術的支援を行っている。そしてⅣでみるように、GFは、自動的情報交換のための多国間の枠組作りの実務的作業を主導した。

日本政府はGFの活動に積極的に関与している。日本国に対する個別的情報交換のピア・レビューはすでに完了している。国税庁は、個々の相互審査対象報告書を分析して、その知見を実務に供用する段階になっている⁽²⁷⁾。

なお、脱税摘発との関係で重要性を増しているのが、金融活動作業部会（Financial Action Task Force、以下これを「FATF」という。）である。FATFは、資金洗浄とテロ資金供与対策を目的とする国際組織であり、近年、GFとの連携が図られてきている。

Ⅳ 課税情報の国際的情報交換の進展とその課題

1 叙述の方針

ここでは、とりわけ重要性が高く、動きの激しい情報交換について、手続整備の現状を示し、改革のための論点をやや幅広く指摘する。

なお、情報交換に際して通知手続を設けるべきこと、および、盗まれたデータの証拠能力については、別の機会に論じた⁽²⁸⁾。本稿ではもうすこし視野を広くとって、なぜ情報交換が重要になってきたかを概観した上で、その実効性に関する懸念と対処のための方策をみることにしよう。

(27) 渡邊勲「租税条約等に基づく情報交換に係る情報提供対応に関する考察—税務当局が条約相手国に対し効果的に情報提供要請を行うために—」税大論叢 79号（2014年）485頁。

(28) 増井・前掲注1の文献参照。

2 国際的脱税の規模と手口

(1) 積み重なる研究

執行管轄権の領域的しぼりのせいで国際的脱税が横行しているのではないかということは、かなり前から指摘されてきたことである。これを実証するために、多くの研究がなされてきた。たとえば、国際関係論の Sharman 教授の研究は、公開文書の調査と匿名のインタビューによっていた⁽²⁹⁾。また、経済学者の Zucman 教授らの推計で、国際的脱税の規模が推計されていた⁽³⁰⁾。他にも、政治経済学 (political economy) による研究⁽³¹⁾や、よりジャーナリスティックなベスト・セラー⁽³²⁾、幽霊会社 (shell company) の設立に関する調査⁽³³⁾など、実態を解明するための多くの努力がなされてきた⁽³⁴⁾。

これらの仕事によって、国際的脱税が重要な問題であることは、専門家の間ではすでに常識化していたといつてよい。問題意識は政治過程においても共有されつつあった。一例として、米国の下院歳入委員会に提出された 2009 年 3 月 31 日付けの報告書をあげれば十分であろう⁽³⁵⁾。この報告書は、

(29) 増井良啓「Havens in a storm を読むー『有害な税の競争』をめぐる言説の競争」租税研究 720 号 (2009 年) 264 頁。

(30) ガブリエル・ズックマン (林昌宏訳)『失われた国家の富』(NTT 出版 2015 年)。

(31) Ronen Palan, Richard Murphy and Christian Chavagneux, *Tax Havens: How Globalization Really Works* (2010, Cornell University Press)。

(32) Nicholas Shaxson, *Treasure Islands* (2011, Random House)。日本語訳として、ニコラス・シャクソン (藤井清美訳)『タックスヘイブンの闇 世界の富は盗まれている!』(朝日新聞出版 2012 年)。

(33) Michael G. Findley, Daniel L. Nielson, and J.C. Sharman, *Global Shell Games: Experiments in Transnational Relations, Crime, and Terrorism* (2014, Cambridge University Press)。

(34) 本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』(日本租税研究協会 2013 年)は文献を広くサーベイしている。なお、Richard Phillips, Matt Gardner, Kayla Kitson, Alexandria Robins, and Michelle Surka, *Offshore Shell Games 2016: The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies* (2016) は、NGO による米国企業の実態解明の試みである。会社の実名をあげてオフショア・タックス・ヘイブんに子会社を置いている事実を数字で示すが、必ずしも脱税の事実を示しているわけではない。

オフショア口座と事業体について納税協力と税務執行の問題を具体的に指摘し、米国国内法と条約ネットワークをどう活用できるかを論じていた。このような地道な検討が、上述の条約網の拡大強化や GF の活動を支えていたのである。

(2) パナマ文書の公開など

しかし、オフショア法域を利用した脱税が世界中の人々の意識に鮮明に焼き付けられるに至ったのは、2013年4月4日（日本時間、英国標準時では4月3日夜）のICIJ（International Consortium of Investigative Journalists）によるいわゆるパナマ文書の公開によるものであった。これは、従来のリークをはるかに凌駕する量の生データをウェブサイト上に公開し、オフショア法域における会社や信託の組成に世界各国の政治家や著名人がかかわっていることを示した。公開した情報には多くの実名が含まれており、すぐさまセンセーショナルな反応を呼び起こしただけでなく、各国の課税当局・捜査当局の動きにつながった。この経緯については、リークを準備した南ドイツ新聞の2名の記者による書物がある⁽³⁶⁾。

それ以前に報道されてきた例としては、次のものがあつた。

- ・ 2007年にLiechtensteinのLGT銀行隠し口座がリークされた。
- ・ 2008年にスイスのUBS事件が発覚した⁽³⁷⁾。
- ・ 2009年にHSBCのFalciani listが流出した⁽³⁸⁾。

その後も、ICIJは、2016年9月21日に、パナマ文書を公開している⁽³⁹⁾。

(35) Staff of the Joint Committee on Taxation, Tax Compliance and Enforcement Issues with Respect to Offshore Accounts and Entities, JCX-23-09 (2009).

(36) Bastian Obermeyer and Frederik Obermeier, The Panama Papers (2016, Oneworld Publications). 日本語訳として、バスティアン・オーバーマイヤー他（姫田多佳子訳）『パナマ文書』（角川書店2016年）。さらに参照、本庄資「パナマ文書リークスに関して考えるべき問題」租税研究801号（2016年）485頁、瀧圭吾「『パナマ文書』に基づく課税処分及び脱税犯の訴追の可能性」ジュリスト1496号（2016年）24頁。

(37) この事件をスイス側の目線から構造化する研究として、石黒一憲『スイス銀行秘密と国際課税—国境でメルトダウンする人権保障—』（信山社2014年）。

(3) Cockfield 論文による指摘

ICIJ に協力してデータを検討したカナダの Cockfield 教授は、ロシアと中国の支配層・富裕層が資金を海外逃避させていることを示し、国際的脱税の手口を紹介していた⁽⁴⁰⁾。この研究をパナマ文書の公表以降に改訂し、改めて公表した 2016 年 8 月の論文がある⁽⁴¹⁾。

この Cockfield 論文は、結論部分において、次の点を指摘している⁽⁴²⁾。ここにいう「オフショアのサービス提供者」とは、具体的には、シンガポールに拠点を置く Portcullis TrustNet と、ブリティッシュ・バージン・アイランドに本拠を置く Commonwealth Trust Ltd からのデータをもとにして述べているものである。より知られた名前に引きつけていえば、パナマ文書の流出源とされる Mossack Fonseca のことをイメージすればよい。

- ・ オフショアのサービス提供者は、投資家の資金源を特定するためのデュー・デリジェンスをししばしば行っていない。
- ・ 刑事罰を科すためには違法活動から資金が生じたことを立証する必要があるところ、一般的にオフショアのサービス提供者の帳簿にはその証拠がない。
- ・ オフショアのサービス提供者は補償合意を結ぶことにより、関係する国際法や国内法に反するサービスを提供できる。
- ・ 法人や信託、その他の事業体を何層にも重ねる複雑なオフショア構造によって、グローバルな金融犯罪が行われているか否かの追跡が、法執行

(38) Hervé Falciani and Angelo Mincuzzi, *La Cassaforte Degli Evasori* (Chiarelettere editore srl, 2015)。日本語訳として、エルヴェ・ファルチャーニ（芝田高太郎訳）『世界の権力者が寵愛した銀行』（講談社 2015 年）。

(39) これについては、<https://www.icij.org> のサイトを参照。

(40) Arthur J. Cockfield, *Big Data and Tax Haven Secrecy*, 18 *Florida Tax Review* 483 (2016)。

(41) Arthur J. Cockfield, *Breaking Bad: What Does the First Major Tax Haven Leak Tell Us?*, *Tax Notes International* (22 August 2016) 691。

(42) Cockfield, *supra* note 41, 696。さらに参照, Joseph E. Stiglitz and Mark Pieth, *Overcoming the shadow Economy* (2016)。

当局にとって困難になっている。

- ・ 口頭で収益支払いの指示をする旨の信託合意を結ぶことで、書類追跡のリスクを軽減している。
- ・ オフショアのサービス提供者は迅速に閉鎖できる小規模事業であることがあり、そのことが捜査を妨げる。
- ・ 弁護士と顧客の間の秘匿特権を潜在的に濫用して、グローバル金融犯罪を促進する秘密のコミュニケーションをとっていた。

このように、国際的脱税の手口は、要するに、課税情報が当局に知られないようにするということに尽きる。

3 情報交換のネットワーク

(1) 情報交換の拡充強化

国際的脱税に対処するためにまず必要なステップは、それを発見することである。しかるに、国際的局面では、先述のように課税当局の調査権限には領域的制約があるため、脱税の発見が容易でない。これを克服しようとするのが情報交換であり、その拡充強化は次の経緯をたどった。

(2) 課税目的の情報交換に関する「国際的に合意された租税基準」の形成

情報交換の拡充強化は、まず、要請に基づく個別的信息交換からはじまった。新しい国際基準を形成し、それを各国が共有する動きである⁽⁴³⁾。

2005年に、OECDモデル租税条約26条を次のように改訂した。

- ・ 1項で、従来の「必要な」という基準から、「関連すると予見される (foreseeably relevant)」というよりゆるやかな基準へと転換した。
- ・ 4項で、「自国の課税利益 (domestic tax interest)」の要件を撤廃した。純粋に他国に協力するだけのためであっても、情報を収集して相手国に提供しなければならなくなった。
- ・ 5項で、金融機関保有情報(「銀行その他の金融機関、名義人若しくは代理人

(43) 増井良啓「租税条約に基づく情報交換：オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究 30 巻 4 号 (2011 年) 253 頁。

若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報」)であることのみを理由として、締約国が情報の提供を拒否することを認めるものではないことを明記した。つまり、銀行秘密であることを理由に情報提供を拒否することは、許されなくなった。

これを受けて、2008年には国連モデル租税条約26条を改訂し、2005年OECDモデル租税条約26条と平仄を合わせた。こうして、情報交換に関する新基準は、OECD加盟国だけでなく、新興国や途上国を包摂するグローバルな基準になった。これが、課税目的の情報交換に関する「国際的に合意された租税基準」の形成である。

2009年9月以降、GFによる相互審査(peer review)を開始した。法制上各国が新基準を実際に採用しているかどうか、また、それを運用できる態勢になっているかを国別に審査するものである⁽⁴⁴⁾。日本国もこの審査を受けており、2013年11月にフェーズ2審査を完了し、「適合(compliant)」との判定を得ている⁽⁴⁵⁾。この過程で、日本国は租税条約を相次いで改訂し、新しい国際基準に合致する形に変更した。

さらに、MACも、2010年議定書で、情報交換に関する新基準を取り込んだ。そして、その署名資格をすべての国に開放した。日本がMACに参加したのは、この後のことであった。

(3) 自動的情報交換への道筋

要請に基づく個別的情報交換について新基準が各国に受容されると、一歩進んで、自動的情報交換への道筋をつけることが次の課題となった。これは、大量の定型的情報を自動的に交換するための、国際的な枠組みを構築する動きである。この自動的情報交換は、要請に基づく個別的情報交換と補完的であり、相互にバックアップしあう関係にある。

(44) ピア・レビューの状況については、<https://www.oecd.org/tax/transparency> を参照。

(45) OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013, Combined: Phase 1+Phase 2, incorporating Phase 2 ratings (2013).

自動的情報交換の枠組み作りの動因となったのが、2010年に米国が国内法で立法化したFATCAである⁽⁴⁶⁾。FATCAは、米国市民の金融口座情報を外国金融機関から米国課税当局が取得するための一方的措置であり、それに対応するために各国が米国との間で政府間合意(IGA)を締結しはじめた。この中で、各国ごとに異なる基準を用いると混乱が生じ、多国籍に展開する金融機関にとって多大な負担となってしまう。これを避けるため、共通報告基準(CRS)の導入を求める声が強まり、OECDでCRSが策定され、2014年2月23日にG20財務大臣・中央銀行総裁会議で承認された⁽⁴⁷⁾。

この動きをうけて、日本国も平成27年度税制改正でCRSを国内法化した(租税条約等実施特例法10条の5から10条の8)⁽⁴⁸⁾。2015年10月29日から30日にかけてバルバドスでGFの会合が開かれ、日本国は、MACの下での権限のある当局合意(Multilateral Competent Authority Agreement)に署名し、自動的情報交換の枠組を具体化した。2016年9月1日現在、同合意はすでに84か国が署名している。

(4) 実質的支配者をつきとめる

情報交換ネットワークの拡充によって、課税当局が外国当局から課税情報の提供を受ける機会は格段に増えた。GFによるピア・レビューが進むとともに、無記名株式が禁止されるなど、会社の法律上の所有者を透明にすることが各国で進行した。

これとともにわかってきたのは、情報の精密度と有用性に関してかなりの

(46) 田中良「全世界所得課税確保のための海外金融資産・所得の把握手法：米国の適格仲介人(QI)レジーム・FATCAレジームの展開」金融研究30巻4号(2011年)313頁、田中良「租税執行における情報交換—FATCAを契機とした新たな構想」法律時報86巻2号(2014年)20頁、吉村政穂「国際課税における金融口座情報の共有体制の確立」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣2014年)532頁。

(47) 増井良啓「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換—CRSが意味するもの—」論究ジュリスト14号(2015年)218頁。

(48) 一高龍司「税制改正大綱と納税環境整備」税研181号(2015年)58頁、知原信良「国際課税と再分配」租税法研究44号(2016年)63頁、75—76頁。

ばらつきがあるという事実である。たとえば、銀行口座の名義人がある会社であるところまではつきとめられるが、その会社を実質的に支配している者が誰であるかまではわからない。これが、実質的支配者（beneficial owner）の判定というやっかいな問題である。

実質的支配者という用語は、資金洗浄対策のための「犯罪による収益の移転防止に関する法律」（以下「犯収法」という。）で用いられている言葉である。租税条約の領域では、実質的所有者とか受益者とかという日本語訳を用いることが多いのであるが、ここでは犯収法の言葉づかいを用いておく。

実質的支配者を秘匿するために幽霊会社を安価に設立する商売が放置されると、国際的脱税を摘発するためのハードルがきわめて高くなる。パナマ文書の公開によって明らかになったのは、まさに、このような商売が繁茂しており、世界中の富裕な顧客がそのサービスを利用しているという事実であった。

この点につき、2016年10月6日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議に対して、OECD事務局長から報告書が提出された⁽⁴⁹⁾。この報告書は、実質的支配者に焦点をすえて、GFの活動計画として3つの柱をたてている⁽⁵⁰⁾。

- ・ 実質的支配者に関する基準の効果的实施に焦点をあてたピア・レビュー。
- ・ FATFとGFの活動に整合性を保ち相互協力を行う。
- ・ 効果的实施例を収集し、技術協力を行う。

この報告書は、さらに、2017年に次の点につき進捗状況を報告することとした⁽⁵¹⁾。

- ・ ギャップ分析。FATFの資金洗浄対策基準と、納税協力上の必要との間にギャップがあるかどうかを分析し、ギャップがある場合には費用便益を考慮したうえで解決策を提示する。

(49) OECD, OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers, Washington D.C. October 2016 (2016).

(50) OECD, *supra* note 49, 7.

(51) OECD, *supra* note 49, 19-20.

- ・ 所有者情報のデータ・セットを体系的かつ電子検索可能なものとして設計する。自動的情報交換の CRS と米国 FATCA のために用いる既存のデータ形式とフォーマットを見直して、レジストリや特定非金融業者・専門家など、所有者情報の受託者に広く適用することの得失を検討する。
- ・ 実質的支配者情報に対する国内のアクセスの現状分析。
- ・ 実質的支配者情報に対する国際的アクセスの改善。

これと平仄を合わせて、FATF も、実質的支配者の特定につき、GF と連携して活動を強化する旨の報告書を出した⁽⁵²⁾。この報告書について注目されるのは、2012 年の基準強化以後 9 か国の審査を行った結果、法人・事業体の濫用防止につき十分に効果的であるのが 2 か国でしかなかったという結果である。次の点がネックになっているという。なお、ここにいう基本情報とは、会社や信託の法律上の所有者に関する基本的な情報のことである。

- ・ 会社登記に関する基本情報の正確性とアクセスが不十分
- ・ 会社設立代理業者や法律家などのゲートキーパーによる顧客デュー・デリジェンスの実施が不十分
- ・ 会社登記情報や株主情報を最新のものにしない会社に対する制裁の欠如
- ・ 適切・正確・最新の基本情報および実質的支配者情報に対するアクセスを権限のある当局ができなくなるようにする障碍、たとえば情報保護法やプライバシー法

このように、情報交換の進展は、幽霊会社が名義人である場合に、その会社を実質的に支配する個人が誰であるかをつきとめる方向に向かっている。この方向がどこまで進むかが、いま最も重要な論点であるといえよう。金融機関をはじめとする民間の関係者の事務負担と、FATF 報告書が上記引用部分の最後に指摘する情報保護法制などとの調整が、考慮すべきポイントである。

(52) FATF, FATF Report to the G20: Beneficial Ownership (2016).

(5) コメント

念のために付言しておけば、国際的脱税へのこのような対抗措置は、多国籍企業の移転価格に関する国別報告書の扱いと混同すべきではない。現実の取引において両者の適用対象が重なることがあるかもしれないが、両者は区別して論ずべきである。一方で、幽霊会社を用いた国際的脱税は、テロ資金や組織犯罪収益の洗浄や隠匿を伴うことが多く、端的に犯罪である。他方で、多国籍企業の移転価格は、ほとんどの場合正常な事業活動に関するものであり、事業上の微妙な判断を伴うことが多い。

後者による税源浸食に対抗する手段として、国別報告書の提出が各国で義務づけられた。その目的は、移転価格による税源浸食リスクの判定のためのツールとして用いることにある。独立企業間価格に関する見解の相違は巨額の係争を生むものではあるが、だからといって、これをただちに組織犯罪と同視してしまっては認識の精確さを欠く。あくまで概念上は別物であることを強調しておきたい^(52a)。

4 情報の保護

(1) 情報保護の重要性

課税当局間で情報交換を能率的に行うためには、相手国に提供する情報が確実に守秘される必要がある。そうでないと、情報を提供する側の課税当局としては、提供した情報がどう用いられるか、疑心暗鬼の状態におちいってしまう。そのこともあって、かねてより OECD モデル租税条約 26 条には秘密に関する規定が設けられている⁽⁵³⁾。また、情報保護の重要性は OECD でも認識されており、2012 年にはそのためのガイドラインが公表された⁽⁵⁴⁾。

(52a) なお、この点は、国別報告の一般開示の評価にもかかわる。EU の動きにつき、参照、山川博樹「欧州委員会における税情報の一般開示提案の概要と日本企業の対応」租税研究 801 号（2016 年）525 頁。

(53) 増井・前掲注 43・291 頁。

(54) OECD, Keeping it Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes (24 July 2012).

ことがらは課税当局の利害に関係するだけではない。提供される課税情報に名前のでてくる納税者などの関係者にとって、自己に関する情報がいつどのような形で当局間でやりとりされたのかは、大きな関心事である。さまざまなデータ管理により情報が流出すると、租税行政に対する信頼が損なわれる。流失した情報が思いもよらぬ主体や想定外の目的に流用されたり、情報の正確性を欠く状態で公的判断の基礎とされたりすると、具体的な害悪が生ずる。このように、情報保護の要請は、納税者をはじめとする関係者の権利利益の保護のためにきわめて重要である。

(2) 手続保障を求める意見

国際的な情報共有体制が拡充されるとともに、個人の手続保障に関する保護水準の向上を期待する意見が日本でも述べられている⁽⁵⁵⁾。

すこし過去にさかのぼると、情報交換について手続保障の整備を求める意見は、以前から存在した。アメリカ法律協会の1992年の報告書は、米加条約の情報交換条項の適用に関するBurbank事件（1975年）とStuart事件（1989年）を紹介したのち⁽⁵⁶⁾、次の2つの勧告を行った⁽⁵⁷⁾。

- ・ 要請国の情報収集権限発動は裁量に委ねるべきこと。（この点については、のちにOECDモデル租税条約26条の改訂によって締約国の義務とされた。）
- ・ 要請に基づく個別の情報交換に応じて相手国に情報を提供する場合において、内国歳入庁は、納税者に通知し、異議申立てを受け付けるようにすべきであること。（この通知の勧告は現時点からみても意義深いものであるが、現実には日米をはじめ多くの国で採用されていない。）

これに対し、情報交換が拡充されてからは、手続保障の重要性を説く見解がふえている⁽⁵⁸⁾。

国際租税協会（IFA）の2013年コペンハーゲン大会では、情報交換に関す

(55) 吉村・前掲注46・548頁。

(56) American Law Institute, Federal Income Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, Proposals of the American Law Institute on United States Income Tax Treaties (1992) 115.

(57) ALI, supra note 56, 120.

る総括報告において、スイスの Oberson 教授が手続の不十分さを指摘した⁽⁵⁹⁾。また、Oberson 教授は、別のモノグラフで改革のあり方について論じている⁽⁶⁰⁾。

さらに、国際租税協会の 2015 年バーゼル大会で、納税者の権利保護に関する総括報告が、情報交換について次のように論じた⁽⁶¹⁾。

- ・ 個別的情報交換と自動的情報交換とで役割が異なる。後者で広く網をかけ、前者で深度ある分析を行う。個別的情報交換については、通知義務の有無が争点である。自動的情報交換については、データのセキュリティがより重要になる。
- ・ 情報要請国における手続保障と、情報受領国における手続保障とで、区別する。さらに、課税情報がすでに課税当局にある場合、納税者から取得する必要がある場合、第三者から取得する必要がある場合、で区別する。
- ・ 個別的情報交換について、通知を必要とすべきであると論ずる。
- ・ 自動的情報交換については、「金融口座情報が FATCA／CRS の新基準に服している」旨を、金融機関が納税者に対して事前に明示することで、十分である。むしろ問題は、データ保護の体制づくりである。

(3) コメント

別の機会に論じたように⁽⁶²⁾、日本法においても、情報交換に際して関係者への通知を行うことが必要であると考ええる。知らされないままでは、潜在

(58) Klaus Vogel on Model Tax Conventions Vol.2 (4th edition, 2015) 1922 [Dourado].

(59) Xavier Oberson, General Report, in IFA Cahier de droit fiscal international Vol.98b (2013) 53.

(60) Xavier Oberson, International Exchange of Information in Tax Matters (Edward Elgar, 2015) 235.

(61) Philip Baker and Pasquale Pistone, General Report, in IFA Cahier de droit fiscal international Vol.98b (2015) 48-52. この総括報告については、大野雅人「納税者の基本的権利の実際上の保護 (IFA 2015 年総会の議題 2)」租税研究 795 号 (2016 年) 224 頁。

(62) 増井・前掲注 1 の文献参照。

的に不服があったとしても、それを申し立てる機会がないからである。この点について、日本では基本権の観点からの考察が欠ける傾向にある。個人情報保護の角度からの研究⁽⁶³⁾を国際的情報交換の局面に応用していくことが、今後の課題である。

V 展望——国際課税レジームの形成？

国際課税における手続の整備の進展は、国際課税に関する見方をどのように変容させていくのだろうか。BEPS プロジェクトの進展と相まって、国際課税レジームが形成されつつあるという展望は、はたして可能であるのか。これはそれ自体として教授資格論文級の考察を必要とする大きな問いであるが、本稿を結ぶにあたり簡単に一言しておこう。

このような問いがでてくる背景には、「国際租税法」という研究領域の性格付けをめぐる問題意識がある。国際課税に関する伝統的な見方は、「各主権国家がばらばらに課税権を行使し、それを相互調整する」というものである。これに対し、国際レジームとしての見方は、「国際社会の共通利益のために、国際課税に関する法を定立し執行する」というものである。そして、かねてより、後者の見方を「国際法としての国際課税」として定式化する試みがあった⁽⁶⁴⁾。2009年夏の段階で、筆者は、この野心的な定式化がなお時期尚早であることを指摘した⁽⁶⁵⁾。

本稿でみてきたように、現実の世界では、その後、情報交換などの手続面で多国間行政共助が進展した。そして2012年以降のBEPSプロジェクトは、法人所得税の税源浸食に対抗して、各国の対抗措置の足並みをそろえようとする試みである。これは、OECD加盟国の枠を超えて、G20をはじめとす

(63) 高橋祐介「納税者番号制度と納税者の秘密の保護」日税研論集67号（2016年）183頁。

(64) Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law, An Analysis of the International Tax Regime* (2007, Cambridge University Press).

(65) 増井良啓「日本における国際租税法」ジュリスト1387号（2009年）95頁。

る参加国を包摂するものであり、その意味で画期的である。もっとも、途上国の視点からは、透明性と情報交換の向上のための多国間条約は正統性を欠くという議論もなされている⁽⁶⁶⁾。

ここでは、米国の Grinberg 教授の議論をみておこう。Grinberg 教授は、課税目的の情報交換⁽⁶⁷⁾や、FATCA に対する各国の対応⁽⁶⁸⁾の検討で知られる。BEPS の 2015 年最終成果物については、モデル租税条約に関する部分は実施されていくがそうでない部分は必ずしもそうではないという見通しをたてている⁽⁶⁹⁾。

Grinberg 教授は、2015 年の共著論文において、「新しい国際課税レジームの生成」について論じている⁽⁷⁰⁾。その骨子は次の通りである。

- BEPS プロジェクトが成果に至ったのは、①政治的に目立ったこと、②インフォーマルなプロセス、③成果物の規範性が多様であること、による。
- BEPS パッケージがどこまで効果的であるかは未解決の問題であるが、OECD モデル租税条約とそのコメンタリーの変更は自己執行的でありほぼ確実に実施される。
- もっとも、OECD 移転価格ガイドラインをはじめとして不明確な部分が多く、各国課税当局の間で解釈が分かれ紛争が生ずる可能性が高い。そこで、途上国の反対にかかわらず、租税条約上の仲裁を導入すること

(66) Irma Johanna Mosquera Valderrama, Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism, 7 World Tax Journal 343 (2015).

(67) Itai Grinberg, The Battle over Taxing Offshore Accounts, 60 UCLA Law Review 304 (2012).

(68) Itai Grinberg, Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System (27 January 2012) SSRN=1996752.

(69) Itai Grinberg, The New International Tax Diplomacy, 104 Georgetown Law Journal 1137 (2016).

(70) Itai Grinberg and Joost Pauwelyn, The Emergence of a New International Tax Regime: The OECD's Package on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), ASIL Insights Vol. 19, Issue 24 (28 October 2015).

が BEPS 最終報告書の実施にあたっては不可欠である。そうしないと、紛争処理が貿易協定や投資協定に流れていく。たとえば Yukos 事件はエネルギー憲章の仲裁手続にかけられた。パナマとアルゼンチンのタックス・ヘイブンの紛争が WTO のパネルで裁かれた。

この議論からすると、国際課税レジームの形成にとってリトマス紙となるのは、紛争処理機関を整備できるかどうかということになる。しかし、本稿の冒頭で述べたように、現行の租税条約には WTO のパネルのような紛争処理機構は設けられていない。こうしてみると、国際課税の現状は、いまだレジームの形成を確認できるところに至っていない、ということになる⁽⁷¹⁾。

以上でみたように、国際課税における手続の整備と改革は、それ自身として大きく展開する課題であるばかりか、国際課税に関するものの見方を修正する可能性を有する。知的関心をひきつけるゆえんである。

(71) 米国の単独主義的対応については、Mindy Herzfield, Will Information Exchange Lead to Information Misuse? Tax Notes International, Nov. 7, 2016, 537. さらに参照, Diane Ring, When International Tax Agreements Fail at Home: A U.S. Example, 41 BROOK. J. INT'L L. 1183 (2016). なお, 2016 年 11 月 24 日, BEPS 行動 15 の多国間協定 (MLI) のテキストが公表された。米国はこれに署名しない見込みである。2017 年 6 月の調印式までに新トランプ政権がいかなる対応をみせるかが注目される。