

## 納税者情報の公開

増井良啓

### I 問題の所在

「グローバルな税の透明性」への取り組みが続く中で<sup>1)</sup>、納税者の人的属性や国別納税状況などに関する種々の情報を広く一般に公開すべきであるという意見が強まった<sup>2)</sup>。本稿は、このような意見の背景を探る。

本論に入る前に、問題意識を説明しておこう。筆者はここ数年、権限のある当局の要請に基づく個別の情報交換の強化の動きをあとづけ<sup>3)</sup>、金融口座情報の自動的交換の枠組みを検討し<sup>4)</sup>、租税手続法の国際的側面についていくつかの点を論じてきた<sup>5)</sup>。その延長線上で、情報交換の鍵をにぎる「実質的支配者」の特定について、信託を素材に検討する機会があった<sup>6)</sup>。その検討の過程で、この分野の議論がさらに一步展開しつつあることに気づいた。それが、納

1) Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2017: Report on Progress (2017).

2) このような意見については、本稿のⅡ1とⅢ1で述べる。

3) 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。

4) 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。

5) 増井良啓「租税手続法の国際的側面」小早川光郎先生古稀記念『現代行政法の構造と展開』(有斐閣, 2016 年) 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 (2017 年) 333 頁, 増井良啓「国際課税における手続の整備と改革」日税研論集 71 号 (2017 年) 1 頁。

6) 増井良啓『「グローバルな税の透明性」と信託』能見善久ほか編『信託法制の新時代——信託の現代的展開と将来展望』(弘文堂, 2017 年) 363 頁。同 367~368 頁を踏襲し、本稿でも、会社・財団・信託などの entity に対して支配を行使する自然人のことを「実質的支配者」という。直接に対応する英語は controlling persons であるが、beneficial owner や people with significant control についても同じ訳語を用いる。

税者に関する情報を一元的に集積した上で、インターネットにアップして誰もが検索し閲覧できるようにする、といった方向の公開論である。

ところが、こうした情報公開は、納税者秘密の保護の要請<sup>7)</sup>との間で原理的な緊張関係に立つ。現在の日本の課税実務とは全く前提を異にしており<sup>8)</sup>、その意味で、にわかには理解しがたい提案でもある。そこで、公開を求める声にどのような背景があり、何を論拠としているかを整理してみたいと考えた。

この課題に取り組むにあたり、本稿では、民事法制のインフラである登記制度など、市場参加者に対する情報提供の法的仕組みを参照する。なぜなら、「グローバルな税の透明性」との関係で顕在化している問題が、商業登記や会計開示のあり方と密接に関係しているからである。

以下、本稿では「納税者情報」という言葉で納税者に関する情報を広く総称することとし、具体的には会社の実質的支配者に関する情報や、多国籍企業の国別報告事項、納税申告に含まれる情報などを念頭におく。「公開」という言葉も多義的であるが、本稿ではさしあたり、納税者本人や利害関係者だけでなく、第三者が当該情報にアクセスできることを指すこととする。参照した法令や文献の基準時は2018年1月31日である。インターネット情報の最終閲覧日も同日である。

## II 実質的支配者情報

### 1 公開への要求

富裕な個人がオフショアに金融資産を隠匿するひとつの手口が、会社の名義で口座を開き、自分自身は背後に隠れて会社を支配することである。このような手口に対抗するためには、その会社を実質的に支配する個人を特定することが必要になる。同じことは、会社だけでなく、信託や財団といった非個人主体(entity)一般についてあてはまる。

7) 金子宏「納税者番号制度と納税者の秘密の保護」同『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論下巻』(有斐閣, 1996年, 初出1978年) 180頁, 188~194頁, 木村弘之亮「西ドイツにおける租税秘密」租税法研究17号(1989年) 87頁, 128~129頁。

8) 参照, 本稿のIV3。首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究27号(1999年) 1頁, 6頁は、学説状況について、納税者個人情報のうち税額確定情報については、①納税者のプライバシーの保護と、②税務行政に対する信頼の保護という観点から、公開には本来的になじまないものとされてきた、と述べている。

このようなわけで、誰が実質的支配者であるかという情報が、資金洗浄や脱税への対策として欠かせない。各国政府は協力して、実質的支配者に関する情報を取得し共有するための国際的な枠組みを構築しようとしている。資金洗浄やテロ資金との関係では、「金融活動作業部会(FATF, Financial Action Task Force)」が、勧告や声明を発している<sup>9)</sup>。課税との関係では、「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)」が、課税当局が実質的支配者情報を入手して自動的情報交換を行うための基準設定とピア・レビューを進めてきた<sup>10)</sup>。

また、学説のレベルでは、ズックマン教授が、金融資産についてその実質的支配者の身元を記載した台帳を世界規模で作成するという青写真を描いた<sup>11)</sup>。この青写真では、IMFが台帳を管理し、課税当局が台帳を利用することを想定していた<sup>12)</sup>。

その後ほどなくして、一元的に集積した納税者情報について、その内容を一般公開すべきであるという主張がみられるようになった。国際調査報道ジャーナリスト連合(ICIJ, International Consortium of Investigative Journalists)によるパナマ文書の公表後、スティグリッツ教授らは、金融資産台帳を公開で検索できるようにすることを提言した<sup>13)</sup>。台帳を公開することで、政府だけでなく、市民社会やメディアが情報の適切性の検証に参加できるというのである。

実質的支配者情報の公開を強く要求するアクターは、汚職・脱税・資金洗浄を監視するNGOである。たとえば、Tax Justice Networkのクノーベル氏は、商業登記をアップグレードして会社と信託の実質的支配者情報を要求すべきこと、そして、この情報をデジタルの公開データ形式として市民社会やジャーナリストが利用できるようにすること、を提案している<sup>14)</sup>。

9) 鈴木基久「FATF勧告への対応」警察学論集68巻4号(2015年) 1頁, 櫻井敬子「国際動向と国内法制の不整合について」小早川先生古稀・前掲注5) 179頁。

10) 池田義典「BEPS, Post BEPS 及び自動的情報交換」税大ジャーナル27号(2017年) 49頁, 65頁, 今村宏嗣「実質的支配者情報の透明性向上に関する最近の動向について」租税研究815号(2017年) 211頁。

11) ガブリエル・ズックマン(林昌宏訳 渡辺智之解説)『失われた国家の富 タックス・ヘイブンの経済学』(NTT出版, 2015年) 129頁以下。

12) ズックマン・前掲注11) 133頁。

13) Joseph E. Stiglitz and Mark Pieth, Overcoming the Shadow Economy (Nov. 2016) 16, available at <http://library.fes.de/pdf-files/iez/12922.pdf>.

14) Andres Knobel, Technology and online beneficial ownership registries: easier to create companies and better at preventing financial crimes (2017), available at <https://papers.ssrn.com/sol3/>

## 2 登記制度による公示

このような提案のねらいは、市民社会やメディアの監視によって、違法な行為を摘発し、抑止しようとするところにある。その反面、私人が衆人監視の状態におかれることで、痛くもない腹を探られたり、いやがらせを受けたりする危険については、それほど重要視していないように見受けられる。このような危険については項を改めてIVで触れることとして、ここでは、実質的支配者情報の公開論が登記制度の公示機能と関連していることを指摘しておきたい。

日本法でも、商業登記の主な機能として、公示機能が語られる<sup>15)</sup>。個人商人と会社に関する取引上重要な事項を商業登記簿に記録してこれを広く一般に公開することにより、「商号、会社等に係る信用の維持」および「取引の安全と円滑」(商登1条)に役立てようというのである。

登記簿は広く一般に公示される。誰でも手数料を納付して登記事項証明書(商登10条)や登記事項要約書(商登11条)の交付を請求することができる。電気通信回線による登記情報の提供も行われている<sup>16)</sup>。

したがって、会社を実質的に支配する個人の身元を登記事項にするということは、かかる情報の一般公開を意味する。この場合、課税当局や捜査当局だけでなく、万人がその情報を見ることができる。株主名簿の閲覧(会社125条)よりも、はるかに広い範囲で閲覧が可能になるのである。

登記制度の厳格化へと一歩を進めた例として、英国がある。ダリー教授によると、英国会社・有限責任パートナーシップ・欧州会社(Societas Europaea)の実質的支配者(people with significant control, PSC)を登記させ、企業登記局(Companies House)がその情報をオンラインで提供している<sup>17)</sup>。また、英国財産を所有する海外会社について、その実質的支配者の公開台帳を導入する計画があるという<sup>18)</sup>。なお、明示信託の実質的支配者も登録されるようになったが、公にアクセス可能ではない<sup>19)</sup>。慈善団体はチャリティー・コミッション

papers.cfm?abstract\_id=2978757.

15) 神崎満治郎『商業登記法入門』(有斐閣, 2015年)3頁。

16) 登記情報は、不動産登記についても同様に公示される(不登119条)。参照、山野目章夫『不動産登記法概論——登記先例のプロムナード』(有斐閣, 2013年)33頁。

17) Stephen Daly, UK National Report: EATLP Annual Congress 2018 on Tax Transparency (2017) 17, available at [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3072238](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3072238).

18) Daly, *supra* note 17, 17.

19) Daly, *supra* note 17, 17.

に登録する義務があり、その詳細が公開されている<sup>20)</sup>。

## 3 費用便益分析

実質的支配者情報を登記事項とすることは、どのように評価すべきであろうか。

まず法律の目的との関係で問題になるのは、そのことが信用維持や取引安全に資するといえるかどうかである。この点については、一応の論証が可能であるように思われる。幽霊会社の名義による仮名預金が脱税や犯罪の温床になっているという立法事実があれば、背後にいる実質的支配者を明るみに出すことは、会社制度に係る信用維持に役立つであろう。また、取引の安全との関係でも、会社と取引を行う私人は、身元のわからないダミー会社と取引をするよりは、素性をはっきり認識した上で、安心して取引をしたいと考えるであろう。その意味で、信用維持や取引安全に対する寄与は一定程度ありそうである。

ただし、実質的支配者の特定には多大な労力を要し、それを登記事項とすることにはかなりのコストが伴う。したがって、立法政策論としてその是非を検討するにあたっては、要する費用と得られる便益の合理的な比較が不可欠である。

この点に関連して、必ずしも会社の商業登記に関するものではないが、財産権の登録制度(registration system)一般について、法と経済学の教科書は次の指針を示している<sup>21)</sup>。

- 登録制度が機能するためには、一定の費用がかかり、一定の要件を満たす必要がある。
- 登録制度の主な利点は、売買を促進し、盗難を防止することにある。副次的な利点として、担保に供しやすくなること、課税や安全規制に役立つことがある。
- 登録制度の便益が費用を上回る場合に、登録制度は社会的にみて望ましい。

この指針によると、一方で、不動産や自動車、船舶、航空機のような高額資産については登録制度を設けることが望ましい<sup>22)</sup>。他方で、ラジオやテレビ

20) Daly, *supra* note 17, 17.

21) Steven Shavell, Foundations of Economic Analysis of Law (Harvard University Press 2004) 47-49.

機器のような少額資産、特定が難しい（あるいは価値と比較して特定のために費用がかかる）資産については、登録制度は望ましくない<sup>23)</sup>。この指針は、日本法が不動産登記や車検の制度を設営しており、ラジオやテレビ機器について登録制度を設けていないことと整合的である。

この指針を展開する最近の論文は、登録制度に盛り込むべき情報を決定するにあたり、初期コストを考慮するとどまらず、包括性と正確性の間の二律背反を考慮すべきであると指摘している<sup>24)</sup>。より多くの情報を盛り込み、しかもそれが正確であることを要求すると、人々が登録制度を利用しなくなってしまうというのである。この指摘は主に不動産登記を念頭においているようであるが、商業登記についても大筋においてあてはまるように思われる。

このような指針をふまえて実質的支配者の特定のための費用と便益について考えてみると、会社の設立時にその内容の当否を厳格に審査することを登記官の職責とすることは、不可能とまではいえないまでも、はなはだしく困難であろう<sup>25)</sup>。実質的支配者は別の個人に変わる可能性があるから、変更があるたびに、その情報を登記簿に反映することも必要である。これらの作業のためにはかなりのコストがかかる。人的・制度的な工夫によってこの費用を軽減することができ、かつ、実質的支配者情報の公示が取引安全に役立つという認識が広まれば、英国のようなルールの採用が現実的になってくるのではないだろうか。

### III 国別報告書

#### 1 欧州における公開案

多国籍企業の移転価格について、BEPS プロジェクトは「移転価格の結果を価値創造 (value creation) に一致させる」<sup>26)</sup> という標語の下に、移転価格ガイ

22) Shavell, *supra* note 21, 49-50.

23) Shavell, *supra* note 21, 50-51.

24) Abraham Bell and Gideon Parchomovsky, Of Property and Information, 116 Columbia Law Review 237 (2016) at 281.

25) 会社設立時に定款認証を行う公証人が関与することで、実質的支配者の特定を確実にするというやり方をとる国があるようであり、日本でも一考に値する。なお、校正時に、「株式会社不正使用防止のための公証人の活用に関する研究会——有識者による議論のとりまとめ」(2018年2月)に接した。

26) OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013) 20.

ドラインを改正し、文書化の枠組みをミニマム・スタンダードとして示した。文書化の重要な要素が国別報告書 (CbCR, Country-by-Country Reporting) である<sup>27)</sup>。

多国籍企業が国別報告書で提供する情報については、その機密保持がビジネスの強い要請事項であった。そこで各国は、国別報告書を取得し利用する条件として、守秘義務を確保すること、標準テンプレートに整合的な法律要件を設けること、高次元の移転価格リスクを判定するために用いること、に合意し、これをBEPS行動13の成果物に盛り込んだ<sup>28)</sup>。情報の提供方法についても、子会社が居住地国の課税当局に情報を提供し、それを自動的情報交換によって親会社居住地国の課税当局に提供するというやり方 (いわゆる条約方式) を原則として採用し、租税条約上の守秘義務を課すようにした。このような国際合意に沿って、日本法も平成28年(2016年)3月の税制改正で国別報告書を立法化した (租特66条の4の4)<sup>29)</sup>。

ところが、2016年4月に、欧州委員会は、国別報告書を公開する指令案を提示した<sup>30)</sup>。この案は、全世界連結売上高が7.5億ユーロを超える多国籍企業を対象にして、活動内容・従業員数・売上高・税引前利益・発生税額・納付税額・利益剰余金を各国別に開示させる<sup>31)</sup>。これらの情報を商業登記で公示するとともに、会社のウェブサイトにもアップすることが提案された<sup>32)</sup>。

この提案は2017年6月に欧州議会の委員会で審議されたが<sup>33)</sup>、有力国の反対があり、未決のまま採択されていない。もともと、租税に関する指令を採択するには、EU加盟国すべての賛成が必要である。これに対し、欧州委員会は、会社の会計に係る事項であるとして、加重過半数の賛成で足りる手続をとろう

27) 浅川雅嗣「最近の国際課税をめぐる議論——BEPSを中心に」租税研究798号(2016年)5頁、19~20頁。

28) OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report (2015) para. 56-59.

29) 藤枝純・角田伸広『移転価格税制の実務詳解——BEPS対応から判決・裁決事例まで』(中央経済社、2016年)、中村真由子「行動13：移転価格文書化」中里実ほか編著『BEPSとグローバル経済活動』(有斐閣、2017年)293頁。

30) European Commission, COM (2016) 198.

31) European Commission, COM (2016) 198, at 7.

32) European Commission, COM (2016) 198, at 8.

33) Bob van der Made, European Union: Update on public CbCR, International Tax Review 11 July 2017, available at <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3732449/European-Union-Update-on-public-CbCR.html>.

とした。この点について、租税目的のための会社法の濫用 (misuse) の疑いがあるという批判がある<sup>34)</sup>。

国別報告書の公開を主張するアクターは、多国籍企業の行動を監視する NGO である<sup>35)</sup>。国別報告書のアイデアは、英国のエコノミスト・運動家であるマーフィー氏が2003年に提案したものであり<sup>36)</sup>、同氏は最近のインタビューでも公開を呼びかけている<sup>37)</sup>。これに対し、OECD に対して民間経済界の意見をインプットする経済産業諮問委員会 (BIAC, Business and Industry Advisory Committee to OECD)<sup>38)</sup> や、日本経団連<sup>39)</sup> は、国別報告書の公開を強く警戒する。日本の専門家もおしなべて、欧州委員会の公開案に批判的である<sup>40)</sup>。

## 2 公開の論拠

欧州委員会は、国別報告書情報の公開を、いかなる論拠によって基礎づけているか。指令案の理由とするところは、一言でいうと、公衆による監視である。

34) Roman Seer and Anna Lena Wilms, Tax Transparency in the European Union Regarding Country by Country Reporting (BEPS Action 13), EC Tax Review 2016/5-6 (2016) 325, at 332.

35) II1 でみた Tax Justice Network をはじめ、Transparency International, Christian Aid, Oxfam International など、多くの団体が公開を主張している。参照、Financial Transparency Coalition, Letting the Public In: Opportunities and Standards for Open Data (2016).

36) リチャード・マーフィー (鬼澤忍訳) 『ダーティ・シークレット——タックス・ヘイブンを経済を破壊する』(岩波書店, 2017年) 48頁。

37) No.9 Richard Murphy, International Tax Review 7 December 2017, available at <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3773353/No-9-Richard-Murphy.html>.

38) BIAC, BIAC Statement on Country by Country Reporting ("CbCR") Implementation, January 2017, available at <http://biac.org/wp-content/uploads/2017/01/BIAC-Statement-on-Public-CbCR-FINAL-Jan-2017.pdf>.

39) 日本経済団体連合会「平成30年度税制改正に関する提言」(2017年) 11頁。

40) 川田剛「IFRSと多国籍企業の文書化・国別報告との関係」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務——ポスト BEPSの重要課題』(中央経済社, 2017年) 441頁、446頁は、ライバル企業に知られたくない情報が含まれることや、途上国からフォーミュラ方式による課税を求める声が高まることを指摘する。山川博樹編著『移転価格対応と国際税務ガバナンス』(中央経済社, 2017年) 10頁 (山川博樹執筆) は、国別報告書情報の高い保秘性から OECD が条約を通じた政府間ベース共有方式を結論づけた経緯からしても「とうてい呑めるものではない」とする。より詳しくは、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——英国における税務戦略の一般開示に係る新たな立案にも言及して」租税研究 801号 (2016年) 525頁。角田伸広「多国籍企業の税務当局への情報開示制度と開示情報の政府間情報交換」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務——ポスト BEPSの重要課題』(中央経済社, 2017年) 673頁、686頁は、機密性の高い情報が公開されることになり、「BEPSへの対抗措置」という目的で開示を受け入れた多国籍企業にとっては、その条件を逸脱し EU 独自で報告書を求めるものであり問題がある」と述べる。

このことを、欧州委員会は次のように述べている<sup>41)</sup>。

「租税回避とアグレッシブ・タックス・プランニングに対する戦いは、EU とグローバルの両レベルにおいて、欧州委員会の政治的優先事項である。EU における公正かつ効率的な法人税制のためのより広範な戦略の一部として、公開審査 (public scrutiny) は、利益が発生した場所で効果的に課税することを保障するのに役立つ。公開審査は、会社が活動する国で納税することを通じて厚生に貢献し、公の信頼 (public trust) を補強し会社の社会的責任 (corporate social responsibility) を強化することができる。加えて、公開審査は、租税法の潜在的欠点についてよりよい情報に基づく討論 (informed debate) を促進することができる。」

これに対して全面的な批判を加えるのが、BIAC の声明である。批判は多岐にわたるが、主要な点として次の点を指摘している<sup>42)</sup>。

- ① 競争相手に事業活動の詳細が知られてしまう。
- ② OECD の国別報告書テンプレートからの逸脱が多大の実施コストを生む。
- ③ 天然資源産業や金融業に関する EU の既存の情報公開は、多大なコストがかかるわりにほとんど公衆の関心をひいていない。
- ④ 協力的コンプライアンス (cooperative compliance) に対して公開がもたらす影響に、十分な注意が払われていない。

①と②は、公開に反対する主要な論拠とみることができる。①営業秘密をはじめとして企業には競争相手から守りたい事業上の情報があるし、②すでに実施に向けて態勢を整えた国別報告書と異なる情報を開示するのは二度手間である。これに対し、公開を主張する NGO の側からは、①国別報告書情報の公開は営業秘密に触れることなく不健全な租税競争を抑止するものである、②国別報告書を公開することのコストはごく小さい、という反論がある<sup>43)</sup>。

③と④は副次的な反対論拠と思われる。簡単にコメントすると、③は、欧州委員会が公開の追加的論拠として情報に基づく討論 (informed debate) を促進

41) European Commission, COM (2016) 198, at 2.

42) BIAC, *supra* note 38, para. 8-12.

43) Financial Transparency Coalition, Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must: Questions and Answers (2016) 6-9, available at [https://financialtransparency.org/wp-content/uploads/2016/02/Joint\\_Civil\\_Society\\_QA\\_pCBCR.pdf](https://financialtransparency.org/wp-content/uploads/2016/02/Joint_Civil_Society_QA_pCBCR.pdf).

すると述べていた点に対応する。これまでの経験からすると、必ずしもそうならないというのである。④は、もうすこし明示的に言い換えると、協力的コンプライアンスに悪影響を与えるという主張である。協力的コンプライアンスは、課税当局と納税者の信頼関係に基づいており<sup>44)</sup>、企業側が当局に対して情報を開示すると同時に、当局が企業側のニーズ（コンプライアンス・コストと納税者データの誤用防止）に配慮することを前提とする。かかる信頼関係が公開によって破壊されるとまで述べてはいないものの、BIAC声明のロジックを展開するとそこにいきつく。

### 3 企業行動への影響

欧州委員会による国別報告書の公開案は、公衆による監視が企業行動を変化させ、多国籍企業が価値創造の場所で納税することにつながると想定している。欧州委員会が上の引用部分で、「公開審査（public scrutiny）は、利益が発生した場所で効果的に課税することを保障するのに役立つ」と述べているのは、この想定の端的な表現である。

しかしながら、この肝心の想定が実証データによって支持できるかどうかについては、実はあまりはっきりした答えがない。この点につき、吉村教授は、多国籍企業の租税回避行動に関する実証研究をサーベイした結果として、たしかに企業は評判への影響を考慮しているものの、その影響はそれほど大きくはなく、開示によるタックス・プランニング抑制効果は限定的であると指摘する<sup>45)</sup>。そして、今後の見通しとして、「多国籍企業に対して税務情報の公開を迫る国際的な潮流は、もう止まらない」という認識にたって、「量的情報の開示が市民に対する誤ったメッセージとなることを回避するために、同時に質的情報（税務戦略等）の適切な発信が求められる」と述べている<sup>46)</sup>。

欧州委員会のこのような動きは、市場参加者に対する情報開示の役割が拡張的に理解されてきていることを示す。投資に役立つ情報提供に加えて、企業の

44) 宮崎綾望「租税行政の国際的動向——協力的コンプライアンス（Co-operative Compliance）の意義と課題」一橋法学 14 巻 2 号（2015 年）495 頁、増井良啓「海外論文紹介 OECD, Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013)」租税研究 783 号（2015 年）334 頁。

45) 吉村政穂「『税の透明性』は企業に何を求めるのか？——税務戦略に対する市場の評価」民商法雑誌 153 巻 5 号（2017 年）632 頁、650 頁。

46) 吉村・前掲注 45) 650 頁。

社会的責任を問い、多国籍企業の活動を公衆が監視するという理解である<sup>47)</sup>。

## IV 申告情報の公開

### 1 各国の立法政策

#### (1) 租税制度の核心部分

以上、実質的支配者情報についても、国別報告書についても、公開の論拠として、公衆による監視が望ましいという考え方が示されていた。同様の考え方は、申告情報の扱いという租税制度の核心部分についても存在する。といっても、この考え方が普遍的なものとして定着しているわけではない。次にみるように、申告情報の公開に関する各国の立法政策には、大きなバラツキがある。

#### (2) 北 欧

公開を徹底する例として良く知られているのが、北欧の各国である。たとえばノルウェーでは、19 世紀から情報公開の一環として個人納税者情報が公開されており<sup>48)</sup>、2001 年からは誰でもインターネット上で所得金額と所得税額を閲覧できるようになった<sup>49)</sup>。また、登記された会社について、公開会社であるか閉鎖会社であるかを問わずすべて、その年次報告書が商業登記所で閲覧できる<sup>50)</sup>。この慣行は 1905 年にノルウェーがスウェーデンから独立したときから継続しており政治的に問題とされたことがないという<sup>51)</sup>。北欧の国が公示制度をはじめた理由として、中山氏は、当時の所得税が課税当局とのネゴシエーションで決まっていたので、公示によって透明性を高め、汚職をなくすためだったという説を紹介している<sup>52)</sup>。

このようなやり方についてすぐさま疑問になるのは、個人情報保護との関係

47) なお、やや異なる角度から、企業統治に関する米国法について、参照、岩崎政明＝川島いづみ「コーポレートガバナンスとタックスコンプライアンス」日税研論集 67 号（2016 年）219 頁。

48) Ken Devos and Marcus Zackrisson, Tax compliance and the public disclosure of tax information: An Australia/Norway comparison, eJournal of Tax Research Vol.13, No.1 (2015) 108, 120.

49) Erlend E. Bø, Joël Slemrod, and Thor O. Thoresen, Taxes on the Internet: Deterrence Effects of Public Disclosure, American Economic Journal: Economic Policy Vol.7, No.1 (2015) 36 はこの改正により約 3% の申告所得額の増加があったとする。

50) Devos et al., *supra* note 48, 122.

51) Devos et al., *supra* note 48, 122.

52) 中山清「Public Disclosure of Taxpayer Information」租税研究 801 号（2016 年）230 頁、233 頁。

をどう整理しているのかという点である。この点につき、馬場教授は、スウェーデンでは個人情報の保護よりも公共情報へのアクセス権を上位に位置付けていると説明している<sup>53)</sup>。すなわち、スウェーデンの国税庁 (SKV) は Spar (Swedish population and address register) への情報提供を通じて民間企業に個人の所得情報や資産情報へのアクセスを承認しており、さらに、SKV 自体が個人に他者の住民登録情報や所得課税の決定に関する情報を知らせることになっている。公共部門に提出された情報は公のものであり、アクセス権を保護すべき情報であるというのである。

### (3) 米 国

これに対し、申告情報の公開と保護の間を揺れ動いたのが、米国である<sup>54)</sup>。西本教授の研究によると、初期の連邦所得税においては、1861年から1870年の間、申告書が閲覧可能であった<sup>55)</sup>。憲法修正を受けた1913年の連邦所得税では、申告書は原則として非公開とされた。しかし、申告書は公的記録とされ、内国歳入庁以外の国家機関に対する開示が大統領の許可によって広く認められていた<sup>56)</sup>。この状況は1930年代の議論を経て第二次大戦後も続いたが、ニクソン大統領による申告情報の不正利用事件を契機として、1976年に申告情報の保護を強化するために内国歳入法典6103条が設けられた<sup>57)</sup>。それ以降、申告書と申告関連情報は原則として秘密とされ、同条の定める例外を除いて開示してはならないものとされている<sup>58)</sup>。

2000年代になると、学説上、主にコンプライアンス向上という視点から申告情報の公開論が唱えられた<sup>59)</sup>。たとえば、法人税申告情報の公開につき、レンター教授らは、米国法の歴史や各国の例を参照しつつ、申告内容の全体を公開することには反対するものの、一定のボトムライン項目に限った部分的公開には、(あ) 税制を改善する圧力を立法者にかける、(い) アグレッシブな節

税戦略のとりやめを促す、(う) 金融市場がより良く働くようにする、といった利点があると主張した<sup>60)</sup>。このうち (い) の指摘は、Ⅲでみた国別報告書公開論と同型の立論である。米国の学説はその後、公開論に反対する論拠として、個人の納税情報を秘密にすることで人々が課税当局の強みを過大評価する(弱みを過小評価する) ようになるとか<sup>61)</sup>、会社の納税情報を秘密にすることで会社の利害関係者がアグレッシブなタックス・プランニングをベンチマークしたりリバー・エンジニアリングで模倣したりすることを防止できるとか<sup>62)</sup> 議論を展開している。学説上の応酬が繰り広げられる中で、現実の制度は変わっていない。

## 2 高額所得者の公示

### (1) 日本の経験

申告情報の公開について各国の立法政策が分かれているという事実は、公開の論拠をめぐる表向きのもっともらしい説明にもかかわらず、この問題への対応が各国特有の政治状況の下で歴史的・経験的にしか定まらないということの意味しているのであろうか。究極的にはそうであるのかもしれない。そのように突き放すのであれば、知的課題として残るのは、各国の制度の変遷のパターンの整合的な説明といったことくらいになりそうである。

しかし私たちは、(好むか好まざるかにかかわらず) 法制度の中で一人一人のアクターとして行動している。特定の状況の下で最適解を求めて努力するしかない点では、先人の営みと異なるところがない。日本法の今後のあり方を考えるためには、先人が公開や非公開の論拠としていかなる点を考えてきたかを振り返っておくことに意義があろう。

このような観点から歴史を振り返ると、日本法でも、申告情報の公開がなされていた時期があった。昭和25年(1950年)のシャープ税制以来、平成18年度(2006年度)税制改正で廃止されるまでである。この時期には、高額所得者の公示制度が存在した<sup>63)</sup>。

60) David Lenter, Joel Slemrod, and Douglas Shackelford, Public Disclosure of Corporate Tax Return Information: Accounting, Economics, and Legal Perspectives, *National Tax Journal* Vol.55, No.4 (2003) 803.

61) Joshua D. Blank, In Defense of Individual Tax Privacy, *Emory Law Journal* Vol.61 (2011) 265.

62) Joshua D. Blank, Reconsidering Corporate Tax Privacy, *New York University Journal of Law and Business* Vol.11 (2014) 31.

53) 馬場義久「スウェーデンの納税者番号制度」日税研論集67号(2016年)103頁,112頁。

54) 藤谷武史「米国の納税者番号制度」日税研論集67号(2016年)67頁,92-99頁。

55) 西本靖宏「租税情報の保護と開示——アメリカ内国歳入法典6103条を参考として」法学新報123巻11=12号(2017年)313頁,314頁。

56) 西本・前掲注55)315頁。

57) 西本・前掲注55)316頁。

58) 西本・前掲注55)317頁以下。

59) Stephen W. Mazza, Taxpayer Privacy and Tax Compliance, *Kansas Law Review* Vol.51 (2003) 1065; Marjorie E. Kornhauser, Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance?, *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, Vol.18, No.1 (2005) 1.

## (2) 前史

この制度の前身は、第二次大戦直後の昭和22年(1947年)の税制改正に遡る。昭和22年3月31日の所得税法(法律27号)は、第三者通報制度を導入し、追徴額の10%までの金額を報奨金として交付することとした(54条)。これを実効あらしめるための仕掛けが、申告書の閲覧制度であった。誰がいくら納税をしているかを一般に知らしめなければ、通報のしようがないからである<sup>64)</sup>。こうして、納税義務者の提出した申告書または更正・決定に関する書類を閲覧しようとする者は、政府にその閲覧を請求することができることとされた(53条)。昭和22年2月22日の法律案要綱の表現を借りれば、「申告書の公開」<sup>65)</sup>が導入されたのである。

申告書の公開は、闇経済がはびこり、税務行政が混乱する時代状況の下で導入された。当時の日本は占領軍の統治下にあった。司令部歳入課のシャベル氏は、租税法の執行が弱体であったため、その強化のために、第三者通報制度を採用したという認識を示している<sup>66)</sup>。昭和22年3月の改正は、前年実績課税から予算申告納税制度への切り換えを行うもので、申告納税制度の実施が困難をきわめていた<sup>67)</sup>。昭和23年度には税務署ごとに目標額が設定され、大量の更正・決定や差押公売がなされ、各地の軍政部がこれを強力にバックアップする、という状態であった<sup>68)</sup>。人々が自発的に納税申告するために第三者通報制度がどの程度有効であるか、また、万人の申告書を公開するという手段が均衡を失っていないか、といった点について慎重に議論を重ねた形跡はあまりうかがわれない。

## (3) シャープ税制

昭和24年(1949年)のシャープ勧告は、税務執行の改善に特段の注意を払

い、申告納税制度の定着のためにいくつもの勧告を行った<sup>69)</sup>。たとえば、目標額制度を退けて正確な所得の確定を旨とし<sup>70)</sup>、個人所得税の申告は前年の所得に基づくべきこととしたほか<sup>71)</sup>、申告書様式の簡素化<sup>72)</sup>や高額所得者の貸借対照表の提出<sup>73)</sup>を勧告した。

これらの勧告の一環として、シャープ勧告は、通報者の手を借りて税務執行を援助させようとするものと比較して、「申告書の記載事項を秘密にする方がより多くの全般的協力をもたらすように思われる」と述べて<sup>74)</sup>、申告事項は秘密にすべきであると勧告した。他方で、「税務行政の執行の一助として比較的大所得を有する納税者の姓名および所得を一般に知らせることは依然として望ましい」と論じ、「そうすればこのような所得について情報をもっている者が相当多額な過少申告には気がつくであろう」として、各税務署で一覽表を掲示することを勧告した<sup>75)</sup>。

これを制度化したのが、昭和25年(1950年)の所得税の一部を改正する法律(法律第71号)である。改正後の所得税法は、従来の申告書の公開に代えて、総所得金額が50万円を超える者の住所、氏名、総所得金額を公示することとした(53条)。これが高額所得者の公示制度である。同様の制度は、相続税と法人税についても設けられた。

この昭和25年改正の時点で、第三者通報制度は、若干の修正を受けるにとどまった。しかしそれは、はやくも数年後、昭和29年度(1954年度)税制改正で廃止された。昭和28年(1953年)11月の税制調査会答申は、第三者通報制度廃止の理由を述べていない<sup>76)</sup>。だが、国税庁の依頼を受けて昭和28年10月に実施した世論調査が、当時の論調を物語る。それによると、3909件回収のアンケート調査の結果、第三者通報制度を知っている者は68%で、この制度に賛成24%、反対53%、不明23%であり、反対が過半数を占めていた<sup>77)</sup>。

63) いわゆる長者番付である。市川洋『長者番付の研究』(講談社、1991年)はこのデータを用いて高額所得者の成功の要因を研究しており、菊地浩之『日本の長者番付——戦後億万長者の盛衰』(平凡社、2015年)は毎年度の上位10名を掲載している。

64) 市丸吉左衛門『法人税の実務』(税務経理協会、1950年)597頁。

65) 大蔵省財政史室編『昭和財政史——終戦から講和まで 第7巻』(東洋経済新報社、1977年)258頁(加藤陸夫執筆)。

66) Henry Shavell, Taxation Reform in Occupied Japan, National Tax Journal Vol.1, No.2 (1948) 127, at 141.

67) 井上一郎『租税行政史——終戦から占領初期まで』(中央経済社、1980年)240頁。

68) 大蔵省財政史室編『昭和財政史——終戦から講和まで 第8巻』(東洋経済新報社、1977年)344頁(植松守雄執筆)。

69) 金子宏「シャープ勧告と所得税」同『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論下巻』(有斐閣、1996年、初出1983年)16頁、64頁。

70) 『シャープ使節団日本税制報告書』付録D(1949年)246頁。

71) 前掲注70)247頁。

72) 前掲注70)251頁。

73) 前掲注70)252頁。

74) 前掲注70)252頁。

75) 前掲注70)252頁。

76) 答申のテキストについては、大蔵省財政史室編『昭和財政史——昭和27-48年度 第15巻』(東洋経済新報社、1997年)34頁を参照した。



こうして、申告情報の公開と、第三者による通報との間の制度的リンクは日本法から消えた。ただし、通報者に報奨を与える制度は廃止しても、国税庁がその職責上、税務調査や査察調査の端緒となるべき情報を依然として広く私人から収集していたであろうことは、想像に難くない。

#### (4) 平成18年度税制改正による廃止

その後、高額所得者公示制度の公示対象限度額は、たびたび引き上げられた。また、昭和59年（1984年）の改正で、所得金額に代えて所得税額を公示することとされた。この改正に先立つ昭和58年（1983年）11月の税制調査会答申は、「公示制度本来の意義が薄れており、本制度は廃止すべきであるとする意見、税額も併せて公示すべきであるとする意見、所得金額等に代えて税額だけを公示することとしてはどうかとの意見等」があることを紹介し、「本制度のあり方については、その存否やこれに代わるべき制度を含め今後更に検討を続けることが適当である」と述べていた<sup>77)</sup>。すでにこの時期には廃止が検討の射程に入っていたことがわかる。

そして平成18年（2006年）の改正で、高額所得者公示制度は廃止された。廃止の理由としては、税制調査会の累次の答申を引用する形で、①第三者の監視による牽制的効果の発揮という所期の目的外に利用されている、②犯罪や嫌がらせの誘発の原因となっている、③個人情報保護法の施行を契機に国の行政機関が保有する情報について一層適正な取扱いが求められている、という点が挙げられている<sup>78)</sup>。このときの改正で、所得税についてだけでなく、相続税と法人税についても公示制度は廃止された。なお、③の理由は、個人情報保護の問題であるから、法人の名称や所得金額を公示していた法人税の公示制度（廃止前の法税152条）については、あてはまらない<sup>80)</sup>。

高額所得者公示制度の廃止に伴って、「これに代わるべき<sup>81)</sup>」制度的な代替措置が特に講ぜられたわけではなかった。もっとも、各種の資料情報制度が徐々に整備されてきていた<sup>82)</sup>。さまざまなルートを通じて、第三者からの情

報が課税当局にもたらされる。国税庁は従来から、一般の私人から課税漏れ及び徴収漏れに関する情報を受け付けており、現在はウェブサイト上で提供情報を入力できるようになっている。このような事実が広く国民一般に認識されるようになると、コンプライアンス向上のために公示制度に頼る必要は、相対的に減少するのではないかと。明示的に代替措置が設けられたわけではないものの、税務執行の重点がシフトしてきたとはいえそうである。

ある実証研究によると<sup>83)</sup>、公示制度廃止前において個人と法人は公示対象限度額を下回るように申告課税所得を調整していたし、公示制度の廃止後に法人の課税所得が減少したという証拠もない。

### 3 日本法の現状

こうして現在、申告書の閲覧は、納税者が申告書を作成するにあたり、過去に提出した申告書の内容を確認する必要がある場合に限られている。国税庁は、この場合に限って「申告書等閲覧サービス」を実施することとし、事務運営指針を設けている。この事務運営指針は申告書等のコピーの交付を原則として認めていないため、税理士会が手続を緩和すべきことを建議している<sup>84)</sup>。税理士会はまた、事務運営指針ではなく国税通則法で定めるべきことをも建議しており<sup>85)</sup>、本人に対する開示であるとはいえ、申告に含まれる情報の重要性からして、もっともな提案であると思われる。

現行法の下で、納税者が本人以外の情報に接することのできる例としては、固定資産の縦覧の制度がある<sup>86)</sup>。納税義務者は、固定資産台帳のうち自分の分にかかる部分を閲覧できるとどまらず（地税382条の2）、土地課税台帳や家屋課税台帳の登録価格と、近隣土地家屋の価格とを比較することができるように、土地価格等縦覧帳簿や家屋価格縦覧帳簿を縦覧できる（地税416条）。平成14年（2002年）の改正でこのような仕組みにした理由としては、（あ）他の土

77) 国立世論調査所『国税に関する世論調査——申告所得税はどうなっているか』（国立世論調査所、1954年）45頁。

78) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（1983年）46頁。

79) 『平成18年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006年）215頁。

80) 前掲注79) 374頁は、①所期の目的外に利用されることの他に、④取引先との関係に支障を及ぼしている、という弊害を挙げている。

81) 税制調査会・前掲注78) 46頁。

82) 占部裕典「資料情報制度——現行制度の法的評価と今後の課題」租税法研究27号（1999年）48頁。

83) Makoto Hasegawa, Jeffrey L. Hoopes, Ryo Ishida, and Joel Slemrod, The Effect of Public Disclosure on Reported Taxable Income: Evidence from Individuals and Corporations in Japan, National Tax Journal, Vol.66, No.3 (2013) 571.

84) 日本税理士会連合会「平成30年度税制改正に関する建議書」（2017年）7頁。

85) 日本税理士会連合会・前掲注84) 7頁。

86) 金子宏「固定資産税に関する情報の開示——課税台帳の縦覧の問題を中心として」同『租税法理論の形成と解明下巻』（有斐閣、2010年、初出2002年）552頁。

地や家屋の評価額を縦覧できるようにすることで評価額の適正さを判断できるようにする、(い)多くの納税者が他の資産との比較により評価額の適正さをチェックすることにより市町村の評価事務の適正さを保障する、という点が挙げられている<sup>87)</sup>。この改正に先立っては、内閣府の国政モニター事業によってプライバシーの保護との関係について一般の意見を聞いており、縦覧制度の導入に賛成が75%あったのに対し、プライバシー保護の観点等からの反対が23%にとどまったとされる<sup>88)</sup>。縦覧制度の存在から得られる教訓は、国民の間に一定の支持がある場合に、目的と手段を慎重に検討して法制化すれば、納税義務者が自分以外の者の情報を見る制度も安定的に運営できるということであろう。

注意しておくべきこととして、国税庁の申告書等閲覧サービスといい、固定資産税の縦覧制度といい、情報開示の眼目はあくまで納税義務者本人の納税義務の適正な履行にある。いずれについても、情報を得るのは納税義務者本人である。その意味で、かつての高額所得者公示制度が、納税義務者以外の第三者が情報を得て、それを手がかりとして納税義務者を監視することを目的としたのとは、趣旨が異なる。

#### 4 補論・脱税者の氏名公表

国際的なフォーラムでは、課税当局の執行戦略の一環として、脱税者の氏名の公表が語られることがある<sup>89)</sup>。さらし者にする (naming and shaming) やり方であって、申告情報の公開とは区別すべき問題であるが、ここで一言しておく。

脱税者の氏名公表について、昭和58年(1983年)の段階で、税制調査会はかなり消極的な見解を示していた。すなわち、「大口・悪質な脱税者を公表してはどうかとの意見があったが、これについては、脱税者の氏名を公表することが、納税者意識の向上につながると考えられるかどうか、また、脱税者にこの種の社会的制裁を加えることが基本的に適当であるかどうかという問題があるので、このような制度は、採用すべきでない」と述べていた<sup>90)</sup>。

87) 『平成14年版改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2002年)914頁。

88) 前掲注87)914頁。

89) OECD, Public Discussion Draft: Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures (2017) para.102.

90) 税制調査会・前掲注78)45頁。

現在、国税庁の報道発表は、重点的に取り組んでいる事案と、名前を伏せた告発事例の概要を示している<sup>91)</sup>。さらに、平成29年(2017年)4月以降の査察からの告発事案について、法人や個人の名前、脱税額、手口などを公開する方針をとったことが報じられている<sup>92)</sup>。たしかに刑事裁判は公開であるから、検察が起訴すれば結果的に被告人の氏名が明らかになる。しかし、氏名の公開をサンクションとして用いるためには、法律に根拠規定を設け、要件と手続を明定することが必要であると考えられる。

## V 要約と展望

本稿は、納税者情報の公開を求める意見の背景を探った。実質的支配者については、商業登記制度を用いた公示によって、市民社会やメディアが監視するという考え方があった。国別報告書については、その公開によって多国籍企業のアグレッシブなタックス・プランニングが抑制されるという考え方があった。申告情報の公開についても同様の考え方を採用する国があるが、日本では支持を受けていない。

情報通信技術の劇的な進化とともに、税務執行のツールは急速に変化しつつある<sup>93)</sup>。納税者情報の公開は、さまざまなツールの中でも、劇薬の部類に属する。より副作用が小さく、かつコンプライアンス確保に役立つやり方の検討が課題であろう。視野を広げ、プライバシーに関する理論的検討<sup>94)</sup>や、税務調査の役割の変化<sup>95)</sup>などに目配りしつつ、さらに突っ込んだ研究が必要である<sup>96)</sup>。

91) 国税庁「平成28年度査察の概要」(2017年)。

92) 「国税庁・平成28年脱税総額は約162億円 4月以降告発事案はすべて公開へ」(2017年) <https://kaikeizine.jp/article/6366/>。

93) 参照、OECD, Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies (2017) 29.

94) 参照、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。

95) 参照、OECD, The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit (2017)。

96) 本研究はJSPS科研費16K03281の助成を受けた。なお、校正時に、英国がケイマン諸島や英領バージン諸島等のoverseas territoriesに会社実質的支配者の公開台帳を導入する旨の報道に接した(The Economist, The Salisbury effect, May 3rd 2018, 62)。



租税法と民法

*Tax Law and Civil Law*

2018年11月13日 初版第1刷発行

編者 金子 宏

中里 実

発行者 江草 貞治

発行所 株式会社 斐閣

郵便番号 101-0051

東京都千代田区神田神保町2-17

電話 (03)3264-1314 [編集]

(03)3265-6811 [営業]

<http://www.yuhikaku.co.jp/>

印刷・株式会社理想社/製本・牧製本印刷株式会社

© 2018, Hiroshi Kaneko, Minoru Nakazato. Printed in Japan

落丁・乱丁本はお取替えいたします。

★定価はカバーに表示してあります。

ISBN 978-4-641-22754-5

**JCOPY** 本書の無断複写(コピー)は、著作権法上での例外を除き、禁じられています。複写される場合は、そのつど事前に、(社)出版者著作権管理機構(電話03-3513-6969, FAX03-3513-6979, e-mail:info@jcopy.or.jp)の許諾を得てください。