

北米諸国の租税専門家に対する監督態勢の強化

- 米・加のタックス・シェルタ - 対策の比較 -

税務大学校研究部教授

松田直樹

はじめに

近年、主な欧米諸国ではタックス・シェルタ - が氾濫している。その背景には、納税者の税負担を軽減したいという潜在的な要望があり、このような要望に応えることを可能とするようなタックス・シェルタ - を組成・勧奨して高額な報酬を得ようとする弁護士や公認会計士等の租税専門家が増えてきているという事実がある。実際、タックス・シェルタ - の興隆は、少なからぬ租税専門家の従来の業務内容を大きく変貌させているだけでなく、申告納税制度の下における従来の納税者、租税専門家及び税務当局の関係をも再構築しようとしている。

このような状況に直面している主な欧米諸国では、タックス・シェルタ - を利用する納税者は勿論、タックス・シェルタ - に関与する租税専門家に対しても、様々な対抗措置を講じているが、これらの国々におけるタックス・シェルタ - の実態やタックス・シェルタ - を巡る諸環境は少なからず異なっているため、対抗措置の内容・効果にも多様性が認められる。本稿では、このような対抗措置の北米諸国における実態・特徴を簡単に比較・分析しながら、米国及びカナダにおける税務当局と租税専門家との関係はどのような変貌を遂げようとしているのかを考察する。

1. 租税専門家とタックス・シェルタ -

1. タックス・シェルタ - の報告・登録義務

1980年代中頃から、北米諸国の税務当局は、不正確な税務申告や脱税を行う納税者だけでなく、タックス・シェルタ - などの租税回避スキ - ムを組成・勧奨する租税専門家に対す

る牽制を強化することの必要性を認識し、具体的な措置を講じるようになった。例えば、米国においては、1984年、「財政赤字削減法」(Deficit Reduction Act)の成立を受け、タックス・シェルタ - に関する一般的規定である内国歳入法 (Internal Revenue Code) § 6111が創設された。その結果、当該規定が定める条件に合致するタックス・シェルタ - に関与する租税専門家等に対し、その取引を内国歳入庁に登録する義務が課されることとなったのである。

内国歳入庁は、納税者に対しても、2000年(法人以外の者については2002年)以降、一定のタックス・シェルタ - の利用についての情報開示を行う義務を課するようになった。すなわち、財務省規則 § 1.6011-4 が定める「報告対象取引」(“reportable transactions”)を利用する納税者に対しては、内国歳入法 § 6011 が、Form 8886 (Reportable Transaction Disclosure Statement) を添付した申告書を提出することを義務付けており、納税者は、当該申告書において、取引の概要、取引によって得ることが期待される租税上の利益及び業務報酬を支払った租税専門家等を明らかにすることが求められている¹。

カナダでは、1987年、所得税法 (Income Tax Act) § 245 において「一般的租税回避防止条項」(general anti-avoidance rule) が導入されていたが、その適用は、幾つかの裁判において否定されるなど、タックス・シェルタ - に対する対抗手段としての限界が露呈していた²。このような状況を打開せんとするかのよう、所得税法 § 237 と告示 (IC89-4) によって、タックス・シェルタ - についての

定義とガイドラインが示され、1989年以降は、これらの定めに基づき、タックス・シェルタ - の勧奨等を行う租税専門家等の「プロモ - タ - 」(“ promoter ”)は、情報申告書T5002やT5003を提出し、その登録を行う義務を負うこととなった。

また、タックス・シェルタ - を利用して課税上の利益を享受せんとする納税者においては、所得税の申告書を提出するに際し、上記の登録義務を履行した租税専門家等に対してカナダ歳入庁が付与している「タックス・シェルタ - 確認番号」(“ tax shelter identification number ”)を情報申告書 T5004 (Statement of Tax Shelter Loss or Deduction) に記載したうえで提出することが義務付けられており、また、課税上の利益を享受することの根拠を説明した資料等をカナダ歳入庁に提示することが求められるようになった。

北米諸国におけるこれらのタックス・シェルタ - の報告・登録義務違反に対しては、罰則規定が設けられていた。米国の場合、納税者の報告義務違反の対象となる取引が、財務省規則 § 1.6011-4 (B)(2) が定める「リスト・アップされた取引」(“ listed transactions ”)に該当すれば、個人の場合、10万ドル(法人の場合は20万ドル)、それ以外の取引に該当する場合には1万(法人の場合は5万)ドルのペナルティが課され、租税専門家等による登録義務違反に対しては、タックス・シェルタ - に関与することによって得た報酬の1%と500ドルとのいずれか大きい方の額に相当するペナルティが課されることとなっていた³。

カナダの場合、納税者のタックス・シェルタ - の報告義務違反は、タックス・シェルタ - を利用することによって生じ得る利益・控除の否認に繋がるものであった。また、登録義務に違反する「プロモ - タ - 」に課されるペナルティは、主にタックス・シェルタ - の登録番号を得る前に取引スキ - ムの販売等を行った場合に適用されるものであり、その額は、当該販売等によって得た報酬の3%

(1997年以降は25%)と500ドルのいずれか大きい方の額であった⁴。

2. 登録義務の不十分な履行の原因

(1) 不十分な罰則規定

報告・登録義務とこれらの義務の違反に対する上記のようなペナルティが規定されていたにもかかわらず、報告・登録されたタックス・シェルタ - の数は、米国の場合、非常に限られていた。例えば、米国の財務省・内国歳入庁の職員は、2002年3月21日の上院財政委員会において、2001年度秋期の法人税申告に関しては、納税者99人が272件の取引を報告していたこと、内国歳入庁は1人の租税専門家から17人のタックス・シェルタ - の利用者リストを得たが、その中で実際に報告義務を履行していたのは5人にすぎなかった旨証言している⁵。

そもそも、何故に租税専門家による登録義務の履行が極めて不十分であったのかという問題に対する回答としては、幾つかのものが想定されるところであるが、例えば、「政務に関する上院委員会の常設調査小委員会」が2003年11月に行ったヒアリングで公表されたKPMGのリッジ氏 (Gregg Richie) が1998年に作成・送付したOPISというタックス・シェルタ - に関する社内向けの電子メールにおいて、その最も妥当な回答の1つを見出すことが可能であると言えよう。

上記の電子メールには、「(タックス・シェルタ - の登録義務違反に対して)適用されるペナルティ額は、KPMGが得る10万ドルの報酬につき、1万4千ドルを超えることはない。例えば、OPIS取引によってKPMGが得る手数料の平均は、36万ドルであるが、ペナルティ額は、最大でも3万1千ドルである」というメモが記載されていた。このような損得勘定を踏まえ、OPISを登録しないという方向性が提言されたわけであるが、実際、当時、KPMGが意図的に登録しなかった取引スキ - ムは500を超え、登録義務に対するこの

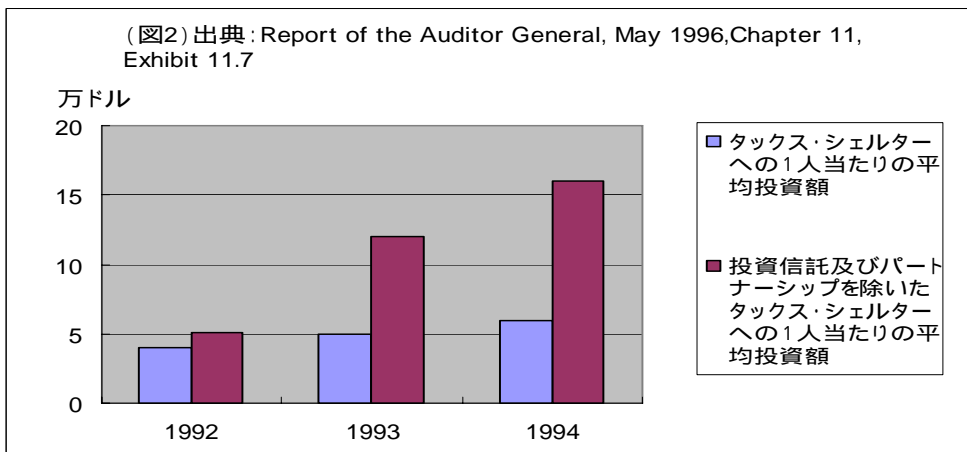
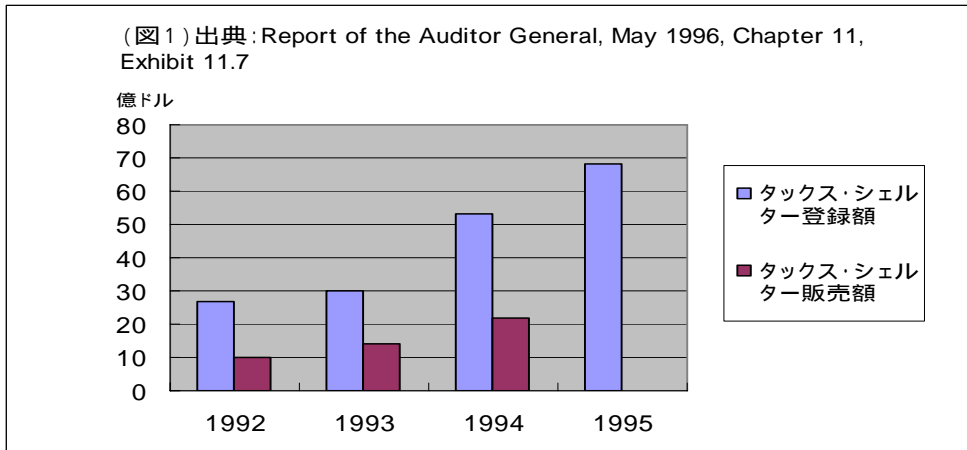
ような姿勢は、「租税専門家の世界ではむしろ標準的」(“ industry norm ”)であったと言われている⁶。

カナダの場合、タックス・シェルタ - の報告・登録件数が極端に少なかったわけではないことは、登録されたタックス・シェルタ - の総額が、1992年から1994年までの間に約26億ドルから約55億ドルに増加していることから示唆される。もっとも、この間に納税者が投資信託とパートナーシップを除くタックス・シェルタ - に投資した平均額は、5万3千ドルから15万8千ドルに増え、「プロモ - タ - 」が販売したタックス・シェルタ - の価額(“ value of investment units ”)も凡そ10億ドルから22億ドルに増加していることを考えると、報告・登録件数の伸びが非常に顕著であったと評するのは必ずしも妥当で

はないであろう(図1・2参照)。

確かに、カナダ歳入庁は、1994年から1997年までの4年間に於いて、タックス・シェルタ - を利用した約千件の申告を否認し、2.5億ドルの追徴課税を行なった。とりわけ、1995年、モンリオ - ル地区の税務署は、173件の「研究開発費」(“ research & development ”)関係のタックス・シェルタ - の調査を行い、このタックス・シェルタ - に関与していた約8千人の納税者に対して合計5千6百万ドルの追徴課税を行ったという実績がある。

但し、当時の制度の下では、このタックス・シェルタ - に関与していた「プロモ - タ - 」150人に対しては、効果的なペナルティを適用することは困難であった⁷。なぜなら、カナダの場合、当時、登録義務の関係から租



税専門家に求められているのは、基本的にはタックス・シェルタ - の事前登録と顧客への登録番号の付与であり、問題のあるタックス・シェルタ - を勧奨するという行為を処罰する手段は、それが脱税に該当しない限り、基本的には存在していなかったのである。

(2) 登録対象取引範囲の不明瞭性・遵法コスト

従来のタックス・シェルタ - の報告・登録義務と義務違反に対するペナルティが納税者によるタックス・シェルタ - の利用件数・金額及び租税専門家等による販売件数・金額の増加に対して十分な抑止力を発揮できなかった理由としては、上記の義務違反に対する不十分な罰則規定という問題以外にも、例えば、タックス・シェルタ - の定義や納税者及び租税専門家が報告・登録することが求められているタックス・シェルタ - に類する取引の対象範囲が必ずしも十分に明確ではないということが挙げられる。

そもそもタックス・シェルタ - とは、一般的には、「所得税の支払額を削減或いは繰り延べることを主な目的として創設されたパートナーシップや不動産投資信託のような金融活動や投資スキ - ム」であると定義されるが⁸、「連邦所得税を回避又は脱漏することがその主要な目的であるパートナーシップやその他の事業体・投資スキ - ム等であり、…投資額に比して所得控除が200%以上で税額控除が350%以上である投資である」というような定義もされている⁹。

上記の後者の定義の前半部分は、内国歳入法 § 6662(d)(2)(C)の定義と同様であり、後半部分は、同法 § 6111(c)が租税専門家に登録義務を課している取引の定義に類似している。§ 6111(c)では、タックス・シェルタ - とは、投資家に販売がされた後の最初の5年間において生じると想定される累積税額控除額 (“ credits ”)の350%と累積所得控除額 (“ deductions ”)の合計の累積投資額に対する比率である「タックス・シェルタ - 比率」

(“ tax shelter ratio ”)が2対1以上であると想定される投資スキ - ムであり、なおかつ

有価証券法上の登録が求められているが有価証券法の適用がない販売形態をとるもの、或いは 販売額が25万ドル以上で5名以上の投資家に販売されることが想定される「相当規模の投資」 (“ substantial investment ”)であるとされている。

さらに、内国歳入法 § 6111(d)は、スキ - ム上、重大な課税上の取扱いに関して誤りを含むと知り得る立場にありながら、同法 § 6111(c)及び財務省規則 § 301.6111-2・1.6011-4T(b)で定められている「タックス・シェルタ - ・アレンジメント」 (“ tax shelter arrangements ”)の組成、勧奨或いは販売等を行う「プロモ - タ - 」に対し、これらのアレンジメントが最初の納税者に販売されるまでに、Form 8264(Application for Registration of a Tax Shelter)によって、内国歳入庁に取引の登録を行う義務を課している¹⁰。

上記の「タックス・シェルタ - ・アレンジメント」とは、内国歳入法 § 6111(c)が定める条件・定義に該当する取引のほか、登録義務上、タックス・シェルタ - として取り扱うことが妥当とされる取引スキ - ム (取引スキ - ムの「重要な目的」 (“ a significant purpose ”)が租税回避である¹¹、顧客である法人との契約上、非開示扱いとされている、プロモ - タ - が総計10万ドル以上の報酬を得るという要件のいずれをも充足する「非開示法人タックス・シェルタ - 」 (“ confidential corporate tax shelter ”)に該当するもの)であるとされている¹²。

このように、一定のタックス・シェルタ - に相当の関与を行なう租税専門家に対して課されている登録義務等は、かなり広範なものとなっており、コンプライアンスという点においても無視できないコストが生じ得るほか、登録義務の対象となる取引の範囲も一義的に明確であるとは必ずしも言い切れないと指摘され得るところである。しかも、登録対象取

引についての上記のような簡素化された定義が示されたのは2002年以降であり、それ以前においては、登録対象取引範囲の不明瞭性・遵法コストという問題が、登録義務の適切な履行を促進するうえで少なからぬマイナス要因として作用した可能性は否定し難いところであろう。

しかも、前述のような取引の登録義務に加え、内国歳入法 § 6112 では、同法 § 6111 及び財務省規則 § 1.6011 - 4T で定められている「潜在的にタックス・シェルタ - を濫用する取引」(“potentially abusive tax shelter”) 或いはこれと「本質的に同様な」(“substantially similar”) 取引を利用して一定額(個人顧客の場合5万ドル、法人顧客の場合の25万ドル)以上の報酬を得る「主要なアドバイザー - 」(“material adviser”) に対し¹³、このような取引を利用した顧客リストの保存義務が課されている¹⁴。

カナダの場合、所得税法 § 234. (1) がタックス・シェルタ - の定義を定めている。その定義は、カナダ歳入庁の告示(IC89-4)では、「その商品スキ - ムの購入者が、その商品に対する説明等によると、その購入後の4年間のうちの関係する課税年度において、控除することが認められる損失額等の合計が、当該商品スキ - ムの購入コストを超えることが想定される場所のものであるが、この場合の購入コスト額は、商品が想定している取引が独立企業間価格でないような場合に購入者が享受する利益分を差し引いて算定したところのものである」と説明されていた¹⁵。

それでも、やはり、当該定義の明瞭性に全く問題がないわけではなく、「タックス・シェルタ - の登録とは最も縁がない取引スキ - ム」(“the least likely product requiring registration”) と考えられる慈善事業への贈与も、… タックス・シェルタ - やプロモ - タ - の定義が非常に広く定義されているため、… このような贈与による控除が可能となる取引スキ - ムに關与するプロモ - タ - は、

タックス・シェルタ - の登録義務要件を満たすことになり得る」というような指摘もされた¹⁶。実際、1997年の所得税法の改正によって、上記の簡素なタックス・シェルタ - の定義には、やや詳細な説明が附加されることとなった。

(3) 執行体制の未整備

確かに、上記のような問題に加え、タックス・シェルタ - を濫用するような取引及びそれに関与する租税専門家に対する統制の効果が十分に上がっていないことの原因は、税務執行面においても見出し得た。すなわち、従来の税務行政においては、納税者のコンプライアンスを高めるための諸措置に予算的・人的リソ - スが集中しがちであり、タックス・シェルタ - などの租税回避スキ - ムを分析し、問題のあるタックス・シェルタ - に関与する租税専門家に対する監督を行うという態勢の整備が遅れていたため、租税専門家に課された登録義務の履行を担保するためのリソ - スがそもそも十分に確保されていなかったのである。

このような問題は、「米国内国歳入庁叩き」(“IRS bashing”) を経て大幅に予算が削減されていた1990年代後半以降の内国歳入庁において特に深刻であり、その実態は、例えば、米国弁護士協会の租税セクションの前議長であったサックス氏(Paul J. Sax) が、「内国歳入庁の大幅に削減されたリソ - スの下におけるタックス・シェルタ - の利用に伴うリスクがどの程度であるかは、あるタックス・シェルタ - 取引を販売する租税専門家の報酬が700万ドル、当該取引を利用する納税者の税負担回避額が1億ドルという実際のケースを知っているが、当該取引について偽りの報告を行って、内国歳入庁が的確な把握を行って20%(2千万ドル)のペナルティが課されるのは、自分の経験上2%程度である」と述べていることから示唆されるようなものであった¹⁷。

カナダの場合、カナダ歳入庁の資料によると、1996年の時点で、トロントだけで約730、オンタリオ州の南部だけで1700を超えるタックス・シェルタ - が登録されていたが、1994年から1995年の間における大規模法人の調査において、歳入庁の租税回避ユニットに照会がされたのは、27事案（トロント税務署からは1件のみ）にとどまったというような状態であった。したがって、大規模法人の調査には租税回避担当の調査官が同行し、租税回避の観点からも大規模法人調査を行うことの必要性が予てより強調されてきたほか、現行の体制の下では、タックス・シェルタ - の調査は、一部の高額事案に限られてしまうというのが実状であるという問題も提起されていた¹⁸。

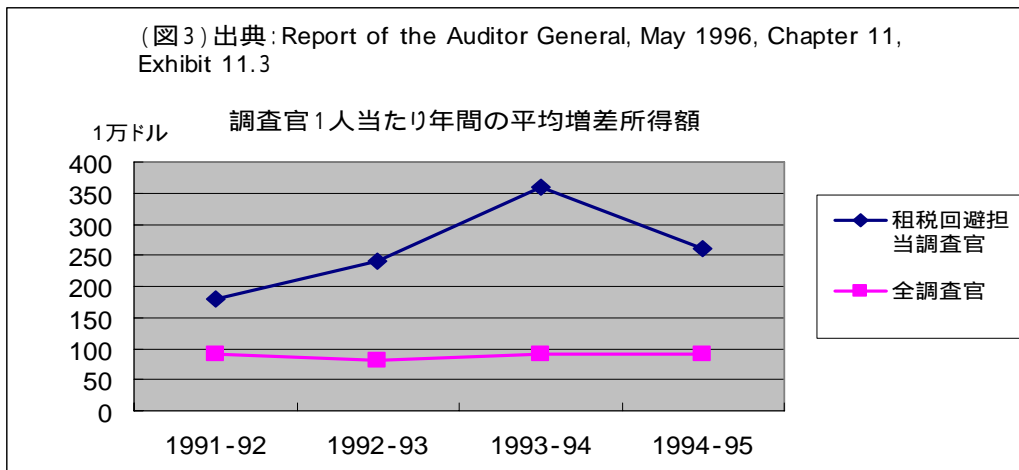
・ 租税専門家に対する監督態勢の強化
1. 執行体制の整備

租税専門家によるタックス・シェルタ - の登録義務の履行を促進するうえで、上記に列挙したような問題が存在していることについては、税務当局側も認識しており、とりわけ、執行体制の整備については、実際、幾つかの具体的な措置が講じられてきた。例えば、カナダ歳入庁は、1990年代前半に「租税回避プログラム」(“Tax Avoidance Program”)を立ち上げ、租税回避事案の調査を専担とする調査官として130人～150人ほどを貼り付けた。その結果、当該プログラム実行後まもなく、

これらの調査官の1人当りの平均増差所得は、その他の調査官の1人当りの平均増差所得の2倍以上となり、大規模法人調査の場合の平均増差所得と同じ程度にまで増加した（図3参照）。

また、租税回避プログラムに貼り付けられている調査官の一部（トロント税務署の場合6%）は、タックス・シェルタ - 専門の調査官として、1993年4月から1995年3月までの2年間に325件のタックス・シェルタ - の調査を行い、これらの殆どは、タックス・シェルタ - を濫用するものであったことが判明したため、これらの調査官の1人当りの平均増差額は、全調査官の平均額の2.5倍を超えるものとなった。さらに、1995年から1996年にかけて、タックス・シェルタ - の調査件数が更に増加し、調査対象となった納税者に対し、総額約1億6千万ドルの追徴課税がされた¹⁹。

米国の場合、内国歳入庁は、1998年、「タックス・シェルタ - 分析課」(Office of Tax Shelter Analysis)を設け、同課をタックス・シェルタ - に対抗する拠点としたほか、2000年には、租税専門家の職業上の規則・規範を示したサ - キュラ - (Circular) 230 (Regulations Governing the practice of Attorneys, Certified Public Accountants, Enrolled Agents, Enrolled Actuaries, and Appraisers before the Internal Revenue Service) の関



係規定を厳格化する方向で改訂し、タックス・シェルタ - の濫用に警告を発した。

さらに、2003 年には、法務省の元検察官であったナラモト氏 (Como Naramoto) が内国歳入庁の「租税専門家責任課」(Office of Professional Responsibility)のヘッドに任命され、租税専門家が法律及びサ - キュラ - 230 で示した職業上の規則に従うことは、内国歳入庁の税務執行上の優先目標の1つであるという認識の下、同課に所属するスタッフが、従来の9人から50人ほどへと大幅に増員された。その結果、サ - キュラ - 230 に定める租税専門家に対する懲戒処分の件数も、2002 年度には70件程度であったのが、2004 年度には、年度の終了を待たずに200件を超えるに至った。

2. 罰則の強化

(1) カナダにおける第三者民事罰の導入

上記のような執行体制の整備も、タックス・シェルタ - の増加に決定的な歯止めを掛けることはできなかった。とりわけ、租税専門家等をしてタックス・シェルタ - への関与を躊躇させ、その組成・販売数自体を抑制する措置を講じることが必要であった。このような措置の必要性は、タックス・シェルタ - を濫用する取引を利用する納税者に対する調査が一定の成果を挙げたものの、租税専門家については、取引の登録義務の履行と顧客への登録番号の付与を行いさえすれば、税務当局からペナルティを受けることは原則としてないと状況にあったカナダにおいて、1990年代前半頃から議論され、その必要性に対する認識は、時の経過とともに、税務当局において特に強まっていた。

上記の認識が深まった2000年6月、法案C - 25が成立し、所得税法 (Income Tax Act) § 163.2 及び物品税法 (Excise Tax Act) § 285.1 に「第三者民事罰」(“third party civil penalty”)が導入された²⁰。第三者民事罰は、租税専門家等が、納税者の申告デ - タや商品

スキ - ムに偽りを含む記載が存在すると知っている、知っているとは合理的に期待されるにもかかわらず、この点において「非難に値する行為」(“culpable conduct”)が認められるため、このような記載に従い、或いは偽りに目をつぶり(“assents to, or acquiesces in”)

納税者の申告書作成への関与や特定の納税者へのアドバイスの提供を行う、或いはこのような商品の販売・勧奨を行う場合に適用されるものである²¹。

上記 に対して適用されるのが「作成者罰」(“preparer penalty”)である。「作成者罰」の金額は、所得税法 163.2 (5) 条の場合、(1)問題となる申告書に誤謬が含まれていることを認識したうえで申告した際に、所得税法 163(2)条に基づき、当該申告を行った納税者に適用されるペナルティの額と²²、(2)10万ドルと当該申告サ - ビスに対する総報酬の合計額とを比べた場合において、いずれか少ない方の額である²³。上記 に対して適用されるのが「考案者罰」(“planner penalty”)である。「考案者罰」の金額は、所得税法と物品税法のいずれの場合でも、考案者が問題となる取引を販売・勧奨することによって得た報酬額である。

もっとも、上記において適用される「作成者罰」や「考案者罰」のペナルティの金額が千ドル以下となるような場合には、各々、千ドルがペナルティの額となる。また、1つの不適切な申告書の作成に複数の者が関与している場合には、これら複数の者の各々に対して「第三者民事罰」が適用され得るが、1つの不適切な行為が同時に「作成者罰」と「考案者罰」の両方のペナルティの対象となる場合には、いずれか大きい金額のペナルティが課されることとなる。

(2) カリフォルニア州政府の強硬な対抗策

米国において、タックス・シェルタ - を濫用するような取引に関与する租税専門家に対する罰則規定を強化することの必要性を強く

認識し、いち早く強力な措置を講じたのはカリフォルニア州政府であった。カリフォルニア州政府は、2003年9月、州下院法案(Assembly Bill)1601と州上院法案(Senate Bill)614から成る新たな法律を成立させ²⁴、従来から同州でも採用している納税者及び租税専門家等の「カリフォルニア特権税当局」(“California Franchise Tax Board”)に対するタックス・シェルタ - 等の報告・登録義務について、その適切な履行を怠る場合には、当時の内国歳入法が定めるペナルティよりも遥かに重い罰則を課すこととした。

上記の法律の制定を受けて、「カリフォルニア歳入・課税法」(California Revenue and Taxation Code)が改正され²⁵、カリフォルニア州と何らかの関係を有する取引が内国歳入法で定める登録義務の対象となる場合、同法§19173によって、「主要なアドバイザー - 」の登録義務違反には1万5千ドル、顧客リストの保存・開示要求に対する非協力には、1万ドルとリスト提出の遅延日数に1万ドルを乗じた額の合計がペナルティとして課される。また、「プロモ - タ - 」の登録義務違反が「リスト・アップされている取引」に係るものである場合やタックス・シェルタ - を勧奨するに際して誤謬を含む情報を納税者に提供した場合には、同法§19173・19177に基づき、報酬額の50%~75%のペナルティが課され得る。

さらに、カリフォルニア特権税当局が「潜在的にタックス・シェルタ - を濫用する取引」に該当すると認める取引を利用して納税者の「申告書の作成を行う者」(“tax return preparers”)に対しては、その申告によって生じる過少申告に対して千ドルのペナルティが課されるが、今回導入された「カリフォルニア歳入・課税法」§19166によって、申告書の作成を行う者に「意図的な過少申告」(“willful attempt to understate the liability”)或いは「不注意や故意による法規則の無視」(“reckless or intentional disregard of the rules and regulations”)

がある場合には、別途、5千ドルのペナルティが課されることとなった。

(3) 米国内国歳入庁の新たな対抗策

前述の内国歳入庁の租税専門家に対する監督体制の強化がタックス・シェルタ - を濫用せんとする租税専門家に対して牽制機能を発揮したことは間違いのないところであるが、このような対応策だけで米国におけるタックス・シェルタ - の実状に拮抗しようとすることに限界があることも明らかであった。その点、カリフォルニア州政府がタックス・シェルタ - の未登録等に対する上記のような重いペナルティを課する規定を導入したことは、連邦政府レベルにおいても登録義務違反に対する罰則規定を強化するなどの措置を講じることの実行可能性を高めることとなったと思料される。

実際、カリフォルニア州政府が前述の法案を採択した時から約1年遅れる2004年10月には、「米国雇用創出法」(American Jobs Creation Act of 2004)HR4520が創設されたことによって、内国歳入庁も、内国歳入法§6011・6111が定めるタックス・シェルタ - 等の報告・登録義務について、その適切な履行を怠る納税者・租税専門家等に対し、嘗てのペナルティの額とは格段に異なる「相当な額の罰金」(“substantial penalty”)を適用することが可能となった。

また、内国歳入庁は、米国雇用創出法§817によって、「主要なアドバイザー - 」に対し、開示を求めた顧客リストの提示が遅延する場合には、遅延日数毎に1万ドルのペナルティを課す権限を得た。さらに、同法§815により、「主要なアドバイザー - 」には、顧客リストの内容を記載した情報申告書を毎年提出するという新たな義務が課され、当該義務の違反や不十分な履行に対しては、同法§816により、「リスト・アップされた取引」に係るものには、20万ドルと当該取引に係る報酬額の50%(意図的な場合は報酬額の70%)のいずれか

大きい額のペナルティが課され、その他の報告すべき取引に係るものには、5万ドルのペナルティが課されることとなった。

「プロモ - タ - 」に対するペナルティについては、米国雇用創出法 § 818 を受けて導入された内国歳入法 § 6700 によって、従来の1千ドルを上限とするものから、その勧奨行為から生じる総報酬の50%に相当するペナルティを課することができるよう変更がされた。なお、「主要なアドバイザー - 」や「プロモ - タ - 」の上記の義務違反については、即時に対処しなければ回復不可能な損害を生じさせるような場合に備え、米国雇用創出法は、内国歳入庁が差止命令 (“ injunction ”) を裁判所に求めることを認める規定 (§ 820) も設けている。

結語

本稿の 章及び 章において、タックス・シェルタ - に関与する租税専門家に対する米国とカナダの税務当局の最近の監督態勢の強化の経緯・現状を比較・考察した。いずれの税務当局の場合においても、租税専門家に対する監督態勢の強化は、先ずタックス・シェルタ - の登録・顧客リストの保存義務等から始まったが、今回、両国で講じられたタックス・シェルタ - に関与する租税専門家に対する罰則規定の強化策は、租税専門家のコンプライアンス・レベルや税務当局の課題・思惑等の違いを反映して、その主な対象とする取引・行為の範囲・ウェイト付けという点において、少なからず異なっている。

確かに、取引スキ - ムが重大な誤謬を含んでいると知り得る立場にある租税専門家が、その点を無視して、納税者に対してこのような取引スキ - ムの利用を勧奨することについては、税務当局が強力な罰則規定をもって対抗することとしているのは、両国において同様であり、とりわけ、カナダにおいては、この点こそが、正に第三者民事罰の導入の根拠でもある²⁶。他方、米国の場合、今回の租税

専門家に対する監督態勢の強化策の最大の焦点は、取引の登録義務の適切な履行を担保するための罰則規定の強化という点にあると言えよう。このことは、例えば、登録義務の不履行に対する罰則の適用は、未登録取引が「リスト・アップされた取引」に該当する場合には、一切免除されないことから示唆されるところである。

なるほど、登録義務の不履行が「リスト・アップされた取引」以外のものである場合には、内国歳入庁長官が、登録義務違反者のこれまでの法律遵守の状況、義務違反が意図せざる事実の誤認によるものであるか否か、

罰則の適用が公平と良心に反するか否か、罰則の適用を行わないことが税法遵守と効果的な税務行政を促進することとなるか否かを勘案して罰則の適用の必要性・妥当性を判断・決定する。しかし、この場合、これらの基準を勘案して行われた内国歳入庁長官の決定に対しては、裁判所への提訴が認められておらず、これらの基準に照らして罰則が免除されるのは、善意による場合などに限られていると想定されるため、実際において罰則が不適用となるケースは稀であろう。

また、両国におけるこのような相違点は、各々の税務当局が対処しようとしているタックス・シェルタ - の範囲が異なることにも起因して生じているものと思料する。例えば、カナダにおいては、「経済的実質所得課税」 (“ economic substance over form doctrine ”) が判例上確立している「ウェストミンスタ - 原則」 (“ Duke of Westminster principle ”) によって大幅に制限されているのに対し²⁷、米国では、少なからぬ場合において、タックス・シェルタ - の濫用を否認する法理として、「経済的実質所得課税」が援用されており、内国歳入庁の場合、このような原理を適用し、カナダの税務当局が第三者民事罰の適用によって対処することを想定しているよりも広範かつ多様なタックス・シェルタ - に対抗しようという姿勢が伺える²⁸。

両国間において認められる上記のような差異は、カナダ財務省が、第三者民事罰については、当初、「言語道断な状況」(“egregious situations”)に対して適用されるものであるという説明を行い、実際の適用件数も、これまでのところ非常に限られているという事実によって更に顕著なものとなる。このように、両国において講じられた今回の措置は、一定のタックス・シェルタ - に関与する納税者や租税専門家に対する牽制策という点において、凡そ同様な効果を狙ったものであり、とりわけタックス・シェルタ - を濫用する租税専門家の危機感を格段に高める蓋然性を有している点において共通しているものの、そのアプローチ - ちの仕方 - 牽制上のウェイトの置き方はかなり異なっており、各々の措置の実際の牽制効果にも少なからぬ差異が生じ得るものと考えられる。

もっとも、第三者民事罰導入の審議過程において、カナダ勅許会計士協会(the Canadian Institute of Chartered Accountants) が危惧を表明したように、カナダでは、1985年に「解釈法」(Interpretation Act) が採用されていることから、第三者民事罰の適用の根拠となる「非難に値する行為」の定義についても、動態的な解釈が行われるなどして²⁹、その適用範囲が拡大するようなことが将来的に生じるならば³⁰、両国において問題とされるタックス・シェルタ - の範囲や租税専門家に対する監督態勢は、実質において、より類似点を多く含むものとなり、その本質的な部分は、凡そ同様なものへと収斂していくというようなことも想定される。

(脚注)

¹ 「報告対象取引」は、「リスト・アップされた取引」(“listed transactions”, §1.6011-4(B)(2))、「非公開取引」(“confidential transactions”)、「契約上保護されている取引」(“transactions with contractual protection”)、「一

定の損失取引」(“certain loss transactions”)、「帳簿と税における乖離が著しい取引」(“Transactions with significant book-tax difference”)、「短期保有資産取引で税法上の優遇を受けるもの」(“Certain tax credit based transactions with brief asset holding periods”)に大別される。

² 例えば、Canada Trustco Mortgage Co. v. The Queen, [1998] 2 S.C.R.298 事件判決では、Miller 裁判官が、「(一般租税回避防止規定である) GAAR の適用は慎重に行われるべきである」(“GAAR is not to be imposed lightly.”)と述べ、本事件における当該規定の適用を否認した。

³ 但し、租税専門家等の登録義務違反が本件で後述する「非公開法人タックス・シェルタ - 」に関するものである場合には、1万ドルと当該タックス・シェルタ - に関与することによって得る報酬額の50%(意図的な登録義務違反の場合には75%)相当額のいずれか大きい方の金額のペナルティが課される。なお、§6707に基づき、顧客に対してタックス・シェルタ - の登録番号を提供しない場合にも、1件につき100ドルのペナルティが課される。

⁴ §237.1(5)において、租税専門家は、タックス・シェルタ - を利用する顧客に対して確認番号が配布されないという事態が生じないよう「十分に配慮する」(“make reasonable efforts”)ことが必要であると規定されていたが、この関係から§162(9)や§239(2.1)において定められたペナルティが適用されるのは、誤っている内容を有する情報申告書の提出や誤った確認番号の顧客への配布が意図的であるような場合に限られていた。

⁵ この点については、米国上院財政委員会が2002年5月10日に発表した資料(“Technical Explanation of Transparency Act”) at (<http://finance.senate.gov/leg/pr051002bpdf> [2005年3月11日])参照。

⁶ この点については、Sheldon D. Pollack & Jay A. Soled, *Tax Professionals Behaving Badly*, Tax Notes, Vol.105, No.2 (2004), p.230 参照。メモの原文は、“Based on our analysis of the application penalty sections, we conclude that the penalties would be no greater than \$ 14,000 per \$ 100,000 in KPMG fees ... For example, our average (OPIS) deal would result in KPMG fees of \$ 360,000 with a maximum penalty exposure of only \$31,000.”である。

⁷ この点については、カナダ歳入庁が1998年1月に公表した「タックス・シェル - とは何か」(“What

is a tax shelter ?”)と題された「ファクト・シート」(“ fact sheets”) 2頁、カナダ歳入庁のオディタ・ジェネラル等による 1996 Report of the Auditor General – May, Chapter 11 (<http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/9611ce.html> [2005年3月21日]) 参照。

⁸ この定義は、Bryan a. Garner, Black's Law Dictionary, Abridged 7th ed. (2000), West Publishing Co.による。

⁹ この定義は、D. Larry Crumbley, Jack P. Friedman & Susan B. Anders, Dictionary of Tax Terms, Barron's Educational Services, Inc. (1994)による。後半部分の原文は、“Tax shelter is an investment with a greater than 2:1 ratio of deductions plus 350% of the credits to the amount invested.”である。

¹⁰ 登録義務が課される「プロモータ」にどのような者が該当するかの詳細については、内国歳入法 § 6111(e)(1)及び財務省規則 301.6111-1T参照。本文や脚注 13・14 で後述する「主要なアドバイザー」が、このようなアレンジメントを勧奨・販売するような場合には、「プロモータ」ともなるものと思料される。

¹¹ 「主な目的」が租税回避である取引とは、内国歳入法 § 6111(c)において、「リスト・アップされている取引」及びこれと本質的に同様な取引、或いは取引スキームが生じさせ得る課税上の利益が取引スキームの重要な部分となっており、「プロモータ」が複数の顧客に提供することが合理的に想定されるものと定義されている。

¹² このような取引に該当し得るものの代表例としては、低所得者に対して安価な住居施設の提供を事業者に奨励することを主な目的とした LIHTC (“Low Income Housing Tax Credit”) を濫用した取引が挙げられる。この点に関する詳細については、Ruth Sparrow, *LIHTC Transactions May be Subject to Tax Shelter Registration, Disclosure and List Requirements*, LIHTC Monthly Report, May/June/July issue, Novogradac & Company LLP (2003), at Garvey Schubert Barer (www.gslaw.com/db30/cgi-bin/pubs/lihtc_0603page1bottom.pdf [2005年2月17日]) 参照。

¹³ すなわち、「潜在的にタックス・シェルタ - の濫用となる取引」とは、§ 6111 において登録義務が課されている取引及び「租税回避・脱税の潜在性を有するもの」(“any transaction that has a potential for tax avoidance or evasion”) であり、このような潜在性を有する取引とは、内国歳

入庁が告示 (Notice) で列挙している「リスト・アップされた取引」、或いは「主要なアドバイザー」が、取引実行の時点において、§ 1.6011-4Tで定められている「報告対象取引」に該当すると知っているものと合理的に想定できるものである。詳細については、財務省・内国歳入庁が 2002 年 10 月 15 日に発遣した臨時規則 (Temporary Regulation) RIN1545-BB33 参照。

¹⁴ 「主要なアドバイザー」の定義については、手続・執行規則 (the Procedure and Administration Regulations) § 301.6112-1(c)(2)参照。顧客リストには、顧客の納税者番号 (TIN) や取引のタックス・シェルタ - 登録番号、各取引の詳細、想定される課税上の取扱い及び顧客に提供した関係資料等が含まれ、その保存期限は 7 年間である。なお、一定の取引が「潜在的にタックス・シェルタ - を濫用する取引」に該当するか否かについては、アドバンス・ル - リングを求めることができるとされている。

¹⁵ 原文の前半部分は、“any property of which it is expected, based on statements or representations made or proposed to be made in connection with the property, that the aggregate of the losses or other amounts, calculated in any of the relevant years, which a purchaser will be entitled to deduct in taxation years ending within four years of the date of acquisition of the property will exceed the cost of the interest in the property (less prescribed benefits) to the purchaser.”であり、後半部分は、“The cost of the interest in the property is to be reduced by prescribed benefits to be received or enjoyed by the purchaser or a person with whom the purchaser does not deal at arms length.”である。

¹⁶ この点については、Mark P. Chartrand, *Is Your Donation Part of a Tax Shelter?*, Charities and Not-for-Profit Newsletter, Sep. 2004, Miller Thomson LLP (<http://www.millerthomson.ca/issue.asp?Print=Yes&NL=10&Year=2004&Season=21> [2005年2月24日]) 参照。

¹⁷ この点については、David Cay Johnson, *Tax Shelters for Businesses Flourish as IRS Scrutiny Fades*, New York Times, Dec. 2000 at (<http://www.globalpolicy.org/nations/haven/2000/1219dcj.htm> [2005年2月21日]) 参照。

¹⁸ これらの点については、supra 1996 Report of the Auditor General, p. 3・6 参照。

¹⁹ これらの点については、supra 1996 Report of the Auditor General p. 1・6 参照。

²⁰ 第三者民事罰が適用されるのは、多くの場合、弁護士や会計士等の租税専門家であるが、法人、被雇用者、パトナシップ（第三者民事罰適用上、法人として取り扱われる。）及びパトナシップへの出資者等も第三者民事罰を受けることがあり得るとされている。この点については、2001年9月にカナダ歳入庁が発遣した公告IC01-1のパラグラフ 68・69 参照。

²¹ 所得税法 § 163.2(4) 及び物品税法 § 285.1(4) は、「作成者罰」が適用される者は、“a person who makes, participates in, assents to, or acquiesces in the making of a statement to, by or on behalf of another person that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by another person for a purpose of the Income Tax Act and the Excise Tax Act.” であるとしている。所得税法 § 163.2(2) 及び物品税法 § 285.1(2) によって「考案者罰」が適用される者の定義も凡そ同様であるが、微妙な相違点については、前出IC01-1 参照。

²² 当該金額は、追徴課税された額の50%相当額にまで達し得る。

²³ 物品税法の場合、10万ドルと問題となる申告サビスに対する報酬額の合計額、或いは当該サビスを納税者が利用することによって減少する納税額（或いは増加する還付額）を比べた場合において、いずれか少ない方の額がペナルティの金額となるが、当該金額が千ドル以下である場合には、千ドルである。

²⁴ この法律の詳細については、http://info.sen.ca.gov/pub/bill/sen/sb_0601-0650/sb_614_bill_20031002_chaptered.pdf [2005年3月31日] 参照。

²⁵ 納税者の場合、内国歳入法 § 6011 が定める「報告対象取引」の報告義務を履行しないことに対するペナルティの額は、従来、1万5千ドルであったが、今回の改正によって、未報告の取引が「リストアップされた取引」に該当する場合には、3万ドルに引上げられた（カリフォルニア歳入・課税法 § 19772）。また、報告義務の履行上必要な事項を欠いた報告に対する新たなペナルティ（過少申告額の20%相当額）や経済的な実質を欠いた取引の未報告に対するペナルティも導入された（同法 § 19773・19774）。

²⁶ 米国においても、「プロモター」が「タックス・シェルタ」を濫用する取引を勧奨する際、

取引の重要な事項について誤謬を含む情報を提供したことに適用される罰則については、「主要なアドバイザー」の登録義務違反の場合に利用可能な罰則不適用のための抗弁「合理的な原因による例外」(“reasonable cause exception”) が米国雇用創出法 § 818 に規定されていないことから、このような行為を罰するという姿勢は断固としたものであることが伺える。

²⁷ 「ウェスト・ミンスタ - 原則」とは、そもそもは、Inland Revenue Commissioner v. Westminster (Duke), [1936]AC 1 HL で示されたものである。

²⁸ 実際、このような姿勢が示された典型的な例として、内国歳入庁が勝訴したACM Partnership v. Commissioner, [1998]157F, 3d.231 事件が挙げられる。本事件で問題となった取引スキームは、「リストアップされた取引」の1つとして挙げられており、内国歳入庁告示 (Notice) 2004-31 では、「実質所得課税原則」などを根拠として否認する旨述べられている。

²⁹ カナダ財務省が1999年に発遣した「所得税に関する説明文書の改訂版」(Revised Explanatory Notes Relating to Income Tax) やカナダ歳入庁発遣の前出IC01-1 のパラグラフ 24・25 では、「非難に値する行為とは、意図的な行為に相当するものであり、所得税法や物品税法が遵守されているか否かについて無関心を示し、法令を意図的に、注意を払うことなく、或いは理由もなく無視する行為である」(“Culpable conduct refers to conduct (an act or a failure to act) that is tantamount to intentional conduct, shows an indifference as to whether the Income Tax Act / Excise Tax Act is complied with, or shows a willful, reckless or a wanton disregard of the law.”) と説明されている。

³⁰ この点については、Brian R. Carr & Grace Pereira, *The Defense Against Civil Penalties*, Canadian Tax Journal, Vol. 48, No.6 (2000), p.1745 参照。なお、「解釈法」§ 10 には、「法律は、その内容が現在形で表現されていても、一般的には、生じ得る様々な状況において、その本当の精神、目的及び意味に従った解釈がされるように適用されなければならない」(“The law shall be considered as always speaking, and where a matter or thing is expressed in the present sense, it shall be applied to the circumstances as they arise, so that effect may be given to the enactment according to its true spirit, intent and meaning.”) と定められている。